

出来る。是に依て之を觀れば個人の勞力も亦税本と看做さねばならぬ。

個人の財産と個人の勞力とは相結で營利的企業をなすものである所が個人の營利的企業は國民經濟に於ては生産となり交換となつて現はれ、其個人の財産や勞力は生産の要素となつて現はれるのである。そこで國民經濟より觀れば生産の要素と企業そのものが税本を形くるものであると云ふことが出来る、尙詳に言へば企業は生産の要素を適當に組み合はせて成り立つものであり、國民經濟上に集成して種々の産業となり、種々の産業は年々歳々財を生産して已まぬ、財の生産が生産費を償て餘りあるに及びて國民經濟上に剩餘が生じ、租税は其中より支拂はれることになる。是が故に國民經濟上より云へば、産業は税本であること云ふことが出来る。或は又國民經濟に於ける生産力が税本を形くると謂つても可い。蓋し生産の要素といひ企業と云ひ、産業と云ひ、生産力と云ひ、言ひ表はし方は異れども、歸する所は一である。生産力と云ふは抽象的の言ひ表はし方であり、産業と云ふは、具體的の言ひ表はし方であり、生産の要素又は企業と云ふは更に之を分析したものに過ぎないからである。

二 以上論ずる所に依て之を觀れば、税本は國民經濟上産業であり、生産力である。産業が榮え、生産力が盛なるときは、租税のよつて支拂はるゝ源泉は湧き出て盡きの租税の基本は長へに動搖することがない。之に反して産業が衰へ、生産力が減退するときは、租税の由て以て支拂はるゝ源泉が枯渴することになり、租税の基礎は打ち壞はれて仕舞ふ。是が故に、税本は之を庇護せねばならぬ、税本を庇護せんとせば産業を抑壓してはならぬ、生産力を弱めてはならぬ、是に於て、産業を抑壓してはならぬ、生産力を弱めてはならぬと云ふ原則が出て来る。學者或は産業の代りに生産交換の語を以てし、可成生産や交換を妨げてはならぬとも云ふ、此の如き原則は國民經濟を害してはならぬと云ふ原則から當然出て来るものである。租税は此の如く税本を庇護せねばならぬが、更に進んで租税が税本を培養することを得ば、最も好く國民經濟の原則の趣旨を全うすることが出来る。そこで租税の再生産と云ふ様な考へが起つて来るのである。

三 租税再生産説の張本人はスタイン (Lorenz von Stein) である、スタインの再生産説は財政全體に互る議論であるが、租税に於て殊に能く適はまるのである、其説

1) Eheberg: F. = W. 12 Aufl. S. 197

2) 拙著財政學卷一116頁以下



く所は左の如し<sup>1)</sup>。

由來國家は最高權力者である、取らんご欲する所に就て租税を取ることが出来る、國家が取らんごする所に就て取るご云ふには個人經濟が何か所有するご云ふことを前提とする、然るに個人經濟が何か所有して居り又は利を營むご云ふには更に之が條件なるものがある。是が故に國家が最高權力を有するからごて租税を徵收するに際して單に之を以て臨む丈では十分でない、國家は租税の由て以て支拂はる、經濟力の前提條件たるものを作り出す爲めに其權力を用ひねばならぬ、個人の此經濟力は之を租税力 (Steuerkraft) と名ける、租税は此租税力より流れ出るのである、此の如く國家は個人經濟力の前提を作る爲めに權力を用ひ色々を行爲をなすのであるが、其國家行爲の總體を行政 (Verwaltung) と云ふ、行政は國家の最高職分を充たす爲めであつて、それより限りなき國家の需要が出で来る、其國家の需要を充足するの條件は國民の租税力である、是が故に國家が其行政をなす爲めに租税を徵せんごせば、其行政に依て再び其國民の租税力の條件を作り以て租税が絶えず流れ出でて而も枯渴するごごのない様にせねばならぬ、此うして國家の内の生活に於て有機的循環が起て来る、約言すれば租税力は租税を作り、租税は行政を作り、行政は租税力を作るのである、此の如き循環作用を有機的であるごいふ、その譯は一が他の條件ごなり一が失はれば他も

1) Stein: F. = W. II. S. 357 ff.

亦亡ぶからである。

是に由て之を觀れば租税は行政を介して資本形成の要素ごなり租税力ごなりて再び個人に歸するものである、租税が最も能く而も最も迅速に此循環を起せば其租税は正しきものごなるが、行政の失敗に依て此循環が都合よく行かぬごきは租税は誤つたものごなる。租税の財政的價值は其租税の金額に依て之を計るべきでなく、行政の國民經濟的價值に依て之を測定せねばならぬ。此くして租税は行政ごの關係に於て初て其國家學的觀點が明になつて來、國家の財的生活に關聯して租税が再生産的であるご云ふごが明ごなつて來る。換言すれば租税は一旦行政に費消せらる、も亦生産ごなつて現れる、而して租税の支拂はれる額だけは少くごも生産せられねばならぬ、又租税の再生産は租税力の—從て租税の—從て又國家生活の—絶對的條件であるご云ふべきである。

要するにスタインの説は、租税と行政と租税力とが互に因となり果となり、圓を畫いて循環するものであると云ふのである。故に租税に立脚すれば租税が因であつて行政を介して租税力と云ふ果を結ぶと見るのである、是れ再生産と謂ふ所以である。

三 租税が行政の爲めに用ひられ、行政が更に個人の租税力を造り出すに至る



ことスタインの説く通りであるとすれば、租税は自ら税本を培養して遺憾ないこととなり、租税の経済的根拠は充分に之を證明することが出来る。

一體、行政が経費を要し其経費を支辨せんが爲めに租税が徴收せられることは論ずる迄もないことである、而して行政が更に國民經濟の發達を促して個人の擔税力を高めることも亦自然に起つて來ることである、殊に現代の文明國に於て國家が盛に經濟政策や文化政策を行ふに於てさうである、故にスタインの考へは大體に於て誤て居ないと謂はねばならぬ。

併し乍ら租税が再生産力を有するとしても、特定個人の負擔せる租税が行政の仲介を経て其個人の租税力となつて再生産せられるものと見るべきでない、換言すれば個人の負擔する租税と其個人に及ぼす行政の影響とは相對立するものと見てはならぬ、若し之を相對立するものと見れば、所謂交換説に歸着するのである。<sup>1)</sup> 租税が再生産であると云ふも納税者の全體と國家とを相對立するものとし、租税總額の價値は國家の營造物若くは國家の給付に移轉し、其國家の營造物若くは國家の給付の價値は更に國民經濟全體に移り、納税者全體の擔税力を高めるものと

1) 本書102頁以下

解せねばならぬ。ワグネルやヘッケルが租税を以て再生産であるとするは、此意義に外ならぬ、<sup>1)</sup>所謂租税が一般報價の原則に従ふと云ふも此觀念より出でたるものである。

斯の如く租税の再生産と云ふことは個別的でなくして一般的であると解すべきである、従つて各個人の擔税力が行政に依りて幾何高められたるかを評價すべきものでない。又國民經濟に於て國民全體の擔税力が高められるとするも、之を評價することは仲々容易でない。兎に角、租税が一方に於て行政に要する経費を支辨し、行政が他方に於て國民經濟の發達を促して以て國民全般の擔税力を高むるときは租税は再生産をなすものであると謂ふことが出来る。

然れども行政は常に必ずしも國民經濟を發達せしむるものと限らぬ、時に或は國民經濟の發達を害することないでもない。此の如き場合に於ては行政は租税力を造り出すのでなくして却て之を減殺することにならう、従つて租税は再生産せらるゝものと謂へぬ、現にスタインと雖も租税の再生産とならぬ場合の有ることを認めて居る、租税の再生産とならぬ場合に於ては租税が自ら税本を培養す

1) Wagner: F.=W. II. § 87. S. 219-224.  
Heckel: F.=W. I. S. 131-3.



ると云ふことは出来ぬ。

四 租税の再生産が起らぬ場合に於ては租税は自ら税本を培養すると云ふことが出来ぬが、他の方法に依て、税本は培養し得られないでもない、即ち技術の進歩、労働組織の改善、機械の發明、企業組織の改良等に依て一國の生産力が高まる場合の如きそれである。此の如き場合に於ては生産は消費を超過して國民經濟上に剩餘を生ずる、従つて租税そのものは再生産をせないとするも尙租税の依て立つべき基本は愈々鞏固となるのである。併し此の如きは租税そのものゝ影響ではない、寧ろ國民經濟政策の結果であると謂はねばならぬ、換言すれば、國民經濟政策に依て税本の培養をなすものである、所で國民經濟政策は此處にて論ずる限りでない、茲に論せんとするは、租税政策である、租税政策といふ見地に立て之を觀れば租税を課するもそれが爲めに税本を毀損せない様にせねばならぬ、換言すれば租税は税本を庇護することを忘れてはならぬ。

租税が税本を庇護しやうとすれば、國民經濟上の生産力を傷けることない様にせねばならぬ、即ち産業に打撃を與へない様にし、生産や交換を妨げない様にせねばならぬ、産業に打撃を與へないやうにし、生産や交換を妨げない様にすると云ふは國民經濟を害してはならぬと云ふ最高原則より出でたものである、即ち國民經濟の上から之を觀察したるものであつて個人經濟の上より之を觀察したるものではない、従て税本庇護の原則は必ずしも個人經濟を害してはならぬと云ふことにならぬ。蓋し個人經濟を害するも産業は打撃を受けず、生産や交換も妨げらるゝことなく従つて税本は毀損せられないことがあるからである。併し乍ら多くの場合に於ては個人經濟を害するときは同時に國民經濟上に於て税本を毀損することになる。現代に於て個人經濟は多く營利に従ふのであるが、それが結びて國民經濟に於ける生産となり交換となるのである。故に國民經濟に於ける生産や交換を妨げない様にしやうとすれば其根源に歸りて個人經濟の營利を妨げない様にせねばならぬ、是に於て國民經濟上税本を庇護せんとせば多くの場合に於て租税は個人經濟の營利を妨げてはならぬと云ふことに歸着する。



## 第二節 稅源の選擇

租稅は國家公共團體が一般の經費を支辨せんが爲めに一般人民より強制的に徵收する財である。従つて租稅の由て以て支拂はるべき源は租稅の觀念上よりして其個人經濟の有する財の中に伏在せねばならぬ。而して個人經濟の有する財と云ふも、其内容は一樣でない、其中には財産があり、所得があり、收益があり、隨時收入がある、そこで何れを以て稅源とすべきかと云ふ問題が起て來る。又之を國民經濟より觀察するときは稅源は國富の中に之を求めねばならぬ、而して國富を形づくるものは國民財産である、國民財産は常に國民所得を生みつゝあるのである、そこで其何れを以て稅源とすべきかと云ふ問題が起て來る。此問題を解くに先だつて少しく個人財産、個人所得、個人收益、國民財産、國民所得の觀念を明にせねばならぬ。

### 第一款 財産、所得、收益の意義

一 個人財産とは一定の時期に於て個人が慾望充足の爲めに處理し得る財の

總體である、而して是等の財の中には之を營利に用ひて利得を擧げることが出来る物と、人の慾望を直接に充たす物とがある、其營利手段となる物を個人資本と云ひ、其享樂手段となる物を使用財産若くは直接財といふ。使用財産には又消費財産と利用財産の二がある。消費財産とは人の慾望を充たすと同時に其財としての形を失ふものである、食料品の如し。利用財産とは、久しきに彌りて慾望を充たしたる後に至つて初て財としての形を失ふものである、例へば住家家具衣類骨董品美術品其他奢侈品の如き皆之に屬する。個人財産の多くは資本にあらざれば利用財産である<sup>1)</sup>。

二 個人財産の中個人資本は前述の如く之を營利に用ひて利得を擧げるものであるが、其利得を收益(Erlös)と云ふ、收益を生ずる物件を財源稅源と區別すべしと云ふ、故に收益は一定期間に於て一定の財源より生ずる個人收入であると云ふべきである、土地の收入、家屋の賃貸料貸金利子の如し。個人は此收益の外、尙多く年々自己の勤勞によりて收入を得てゐる、所謂勞賃俸給等はそれである、之を勤勞所得と名づける。

1) Wagner: Grundlegung d. P. Ö. 3 Aufl. S. 314.



收益並に勤勞所得は年々歳々規則正しく個人の懐中に入つて來るものである、個人は之を消費處分するも少しも自己の經濟上の地位を損することがない、之を個人の所得 (Einkommen, income) と云ふ。個人所得とは個人經濟の主體が一定期間に規則正しく取得する収入であつて、之を消費處分するも之が爲めに經濟上の地位を害することなきものを云ふ。

此所得の觀念に依れば、所得は第一には諸種の源より出で來る收入を綜合して之を個人經濟の主體に結び付けるものであることが必要であり、第二には其收入は一定期間に規則正しく繰り返して入り來るものであることが必要であり、第三には、之を消費處分するも爲めに經濟上の地位を害することのないものであることが必要である。第一の要件は所得の源より觀たもので之を所得の綜合性主體性と名けて可い、第二の要件は所得の入り來る時より觀たもので之を所得の連續性と名けて可い、第三の要件は所得の費消より觀たもので之を所得の自由處分性と名けて可い。所で第三要件に就ては論ずることを要せぬが、第一要件と第二要件とに就ては議論の餘地がある。

第一要件は所得の綜合性である、所得の由て來る源より觀察したるもので、諸種の源より出で來る收入を綜合する義であるが、收入といへば、新に個人經濟に這入つて來る有形財を意味するを常とする、土地の收穫、借家料、貸金の利子、營業の利得、勞賃、俸給等は皆此意義である、所得が是等の收入を綜合するものであることは異論のない所である、故に之を嚴格なる意義に於ける所得といふことが出来る、所が更に進んで考ふるに、利用財産に依る享樂は有形財を生ずるものでないけれども、之と殆ど同一視すべき結果を生ずる、例へば家屋に就て考ふるに、之を借家として人に貸與すれば明に借家料といふ金錢收入を生ずるが、之を自己の住家として使用するときは、借家料を生せぬ、故に普通前者は所得を生じ、後者は所得を生せぬものとするのであるが、兩者は此の如く全然違つたものではない、一體自己の住家として使用する者は、之に依て樂を享けるのである、従つて此住家に大なる效用を認識するのである、若し住むべき自己の家なければ、他人の家を借りて住まねばならぬ、他人の家を借りて住めば、借家料を拂はねばならぬ、借家料を拂へば、それだけ所得を減せねばならぬ、然るに自己の家に住めば、借家料に相當すべき所得を失はず



して済むことが出来る。失はるべき所得を失はないで保つことが出来れば、新に所得を獲得するのと區別することが出来なくなる。そこで自己の家に住する場合に於ては其家の使用は一種の所得を生ずるものと見ることが出来る。

以上は家に就て論じたるものであるけれども、家に限つたことではない、骨董を樂むもの、美術品を樂むもの、其他奢侈品を樂むもの皆同じ筆法を以て律することが出来る、之を要するに利用財産の享樂は所得の中に綜合せしむべきである。

利用財産の享樂を所得の中に數ふるは素とシユモツレルの力説する所にかゝり<sup>1)</sup>後の諸學者之に和してゐる、多少之に反對を唱ふるものもあるけれども先づ獨逸學者の通説と謂つても可い<sup>2)</sup>理論よりいへば首肯すべきであるが、各國の租税法は必ずしも此の如く擴張せられたる所得の意義を採ると限るものではない、そこで余は茲に之を廣義に於ける所得の觀念と名けて置かう。

所得の第二要件は所得の連續性であるが、學者或は此連續性を條件とすることを排し、時あつて入り来る収入をも所得の中に加へんとするものがある。時あつて入り来る収入とは、年々歳々規則正しく繰り返へさないものである、相續贈與富

1) Schmoller: Über die Lehre vom Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprincipien der Steuerlehre (Tübinger Zeitschrift 19 Jg. S. 53)

2) Wagner: a. a. O. § 173.

籤投機等に依る利得は其主なるものである、是は隨時收入と名くべきである、之を所得と認むる學者も之に臨時所得の名を附して、經常所得と區別してゐる<sup>1)</sup>。是れ偶々其妥當でないことを證するものと云ふべきである、多くの學者は之に賛せない<sup>2)</sup>併し租税立法に於ては所得を此の如く廣く解する者が<sup>3)</sup>ないではない、故に假に之を最廣義の所得と云つて置かう。但し普通は之を收入(Einnahme)と呼び、固有の所得と分つのである。

最後に余は所得と收益との關係に就て一言して置かねばならぬ。學者或は收益と所得とは相一致する所あると同時に全く交渉なき所もありて相交叉して居ることを説くものがあるけれども、余はさうでないと思ふ、苟くも收益と云ふ以上は所得の中に包括せられねばならぬ、若し收益にして所得でないものがありとせば、それは財源に故障があつて年々歳々規則正しく取得し得ざる場合である、然れども土地や資本の如きは年々歳々収入を生じ得る力を有するものであるから、收益は所得の一部分を爲すと謂つても決して不當でない。故に收益を部分的所得であると云ふ、唯收益と所得とを對峙して觀念上に區別する場合には、收益は常に財

1) Mangoldt: Volkswirtschaftslehre 1868. S. 300.

2) Hermann: Staatswirtschaftl. Untersuchungen. München 1874. S. 582.

Wagner: a. a. O. § 173.

3) Roscher: Grundlage d. N. Ö § 144, 145.

4) 松崎博士最新財政學第八版302頁



源に關聯して之を見るべきもので、所得は之を個人經濟の主體に關聯して見るべきものである、即ち收益と云へば直に財源を聯想し其所有者が何人であるかを問はないものであるが、所得と云へば直に人を聯想し財源の有無を問はないものである。

以上は個人經濟より觀察したものであるが之を國民經濟上より觀察すると國民財產と國民所得が出で来る。

三 國民財產 (Volkvermögen) 若くは國富とは、國民經濟に存する財の總體である、従つて個人並に國家公共團體の有する財産を包括し、土地、資本、使用財、正貨、外國に對する債權等を綜合したものである。外國に對する債務は國民財產より差引かれねばならぬ。内國に於ける債權並に内國法人の株式、特權、其他の關係が外人に對する債權とならざる限り、國民財產を形らぬ。是等の國民財產の中には費消せられつゝある物もあるが、又生産に供せられつゝある物もある、其生産に供せられつゝある物は土地、資本である、之を廣義の國民資本と名ける。

四 國民所得 (Volkseinkommen) とは一國民が國民經濟の主體として一定の期間に於て從來の國民財産を減することなくして自由に處理し得る財、若くは價格である、従つて國民所得とは一定期間に於て國民經濟の中で新しく生産せられたる總ての財に加ふるに對外債權の利子、内國海運會社の對外貿易より收めたる運賃、内地在住の外人が外國より受くる送金、正貨の輸入超過額、外國よりする償金、其他の無償資金を以てし、更に之より國民經濟的生産費、原料費、機械器具の摩損費、天然の參加に伴ふ經費、對外債務の利子、外國海運會社に對する運賃、在外内地人に對する送金、正貨の輸出超過額、外國への無償定期金等を差引いたものとなる。

## 第二款 税源としての所得又は財産

税源の選擇を論ずるに當り、注意せねばならぬものは、第一に國民經濟的見地と個人經濟的見地との區別であり、第二に純財政的見地と社會政策的見地との區別である。此等種々の見地に立て所得を税源とすべきか財産を税源とすべきかを論究して見やう。



## 第一項 稅源としての所得

稅源は個人經濟上の見地よりすれば原則として個人所得でなければならぬ。

一 一體租稅は經常費支辨の中軸たるべきものである。經常費支辨の中軸であること云ふは經常收入の中軸であること云ふ義である。所で經常收入は各會計年度毎に規則正しく繰返へされ間斷なく取得する收入である、故に租稅も亦現今の財政組織上年々歳々規則正しく繰返へして間斷なく取得し得られるものでなければならぬ、切言すれば租稅は滾々として盡きない稅源を有せねばならぬ。然り而して租稅は個人經濟より徵收するのであるから、個人經濟は其稅源を有せねばならぬ。今個人經濟を見るに何か營利に従つて居つて、所得を得て居る、其所得は其年に於て個人經濟が自由に消費し得るものであつて之を消費するも爲めに個人經濟の基礎を傷くることもなく又其發達を害することも無いものである、そこで此個人所得の中より租稅を支拂ふことにすれば個人經濟の基礎は傷けられることがなく、又其發達も害せられることが無い譯である。加之個人所得は個人經

濟が年々歳々規則正しく取得するものであるから、其中より年々歳々繰返へして租稅を支拂ふことが出来る、是が故に稅源は個人所得でなければならぬ。

以上は狹義の個人所得に就て論じたものであるが、最廣義の個人所得即ち所謂收入に就ても亦同様に論ずることが出来る。最廣義の個人所得即ち所謂收入の中には隨時收入を含む所で、其隨時收入は亦稅源となすことが出来る、蓋し隨時收入より租稅を支拂ふも個人經濟は爲めに害せらるゝことがないからである。元來隨時收入は個人經濟より之を見れば時ありて取得するもので年々歳々繰返へすべき性質のものでない、従つて年々歳々繰返へして租稅支拂の源となすことが出来ない、是が故に隨時收入は唯之を取得する場合に稅源たることを得るものであると云はねばならぬ、此の如くして隨時收入なるものが出て来る。所が之を國家の上より見れば、隨時收入稅は年々歳々收入を生むことになる、是れ大量の上に表はれ来る現象である、故に國家より見れば隨時收入も年々歳々稅源となるものと謂ふことが出来る。

二 以上個人所得が稅源たらねばならぬ理由を明にしたが、此個人所得は所得



全體を意味すること論ずる迄もない、然るに從來の學者は多く所得の一部を以て税源とすべきであると論じてゐた。所謂剩餘課税論である。此説の先驅をなしたものは重農學派で、之を完成したものは、正統學派並に其流を酌みたる獨逸學者である。

(1) 重農學派の説に依れば租税は純生産 (Product net) に課せねばならぬ、而して純生産をなすものは土地の外にない、故に税源は土地の収益に限るべきものであると云ふのである。今其説の大意を見るに左の如し。

純生産とは、生産の總額より生産に必要な経費を引き去つた剩餘である。此の如き剩餘は農業のみに存する。農業の生産に必要な経費は自ら二に分れる、其一是初期の立替 (avances primitives) で、器具や土地の開墾、其他に要する資本より成り立つものであり、其二是年々の立替 (avances annuelles) で、勞賃を支拂ふ爲めに又は初期の放資を維持する爲に必要な資本より成り立つものである、故に純生産とは農業の收穫總額 (reprises de la culture) より是等立替の利子を差引きたる剩餘なるのである。

此の如き純生産は工業や商業には存せぬ、工業や商業は不生産的のものであるからである、故に租税は此土地の純生産に課せねばならぬ。

是に依て之を觀れば、重農學派の説は二の考に歸着する、其一是土地のみが純生産をなすものであつて、土地の収益が税源を爲すと云ふ考であり、其二是資本利子や勞賃は土地生産の経費を爲すもので、土地の生産より差引かれて初て純生産となると云ふ考である、そこに剩餘課税の精神が表はれてゐる。

所が、生産に關する理論が進むに及んで、純生産をなすものを土地に限るは、安當でないことが明となつた。次に利子や勞賃も、之を得る者より見れば、其所得を形くるものと謂はねばならぬ、従つて之を全然税源の外に置くは當を得ないこととなる。是に於て純生産課税説は轉じて純所得課税説となつた、正統學派の説は即ちそれである。

(2) 正統學派の開祖アダム・スミスは、租税は収入に比例して之を課すべきことを説いた、而して其収入は地代 (rent) 勞賃 (wages) 利潤 (profit) より成り立つものであるとし、租税は是等の地代勞賃利潤に課せらるべきものであるとしたのである、故にアダム・スミスの議論よりすれば、税源は地代勞賃利潤を包括する收入である、謂はねばならぬ、所がアダム・スミスは又同時に勞賃に課する税を以て負擔し切れ



ないものとした、其の説に依れば、勞賃は勞働の需要と食物の平均價格に依て定まるものである、故に勞働の需要と食物の平均價格の變せざる限り、勞賃は租税を負担する餘裕がないと云ふのである。<sup>1)</sup> 是に於てアダム・スミスの議論を煎じ詰れば、勞働者の生存に必要な経費を除いて其殘額に税すべきであると云ふこととなる。

リカードー (Ricardo) もアダム・スミスの説を祖述し、地代や利潤は租税を負担することが出来るけれども、勞賃はそが高くないときは、必須的生活費を形くることとなりて租税を負担することが出来ぬ、と論じた、<sup>2)</sup> 後、氏は其説を多少緩め、勞働者は勞賃の名の下に、必須的生活費よりも多くを得るが普通であることを認むるに至つた、そこで、必須的生活費を超ゆる部分は純生産の一部であるから之に税しても可いと云ふ論となつて來たのである。<sup>3)</sup> 要するにリカードーの説も勞働者の生存に必要な経費を除き其殘額に税すべきであると云ふ趣旨となるのである。

此の如くして、正統學派の説は、收入の中より勞働者の生存に必要な経費を除きたる殘額に課すると云ふ趣旨となつて來た、是れが所謂純所得課税論である。

此説はアダム・スミス、リカードーの後、大に英國に行はれ、後又歐洲大陸に傳播し、獨逸に於ても經濟自由主義を奉ずる財政學者の間に大に行はれた。終に十九世紀の半頃に至つて獨逸學者は百尺竿頭一步を進め、勤勞所得の中より必須的生活費の外、身分相應の生活費をも差引いて、其殘額に税すべきであると論ずるに至つた、之を廣義の純所得課税論と名けて置く。ピアザツク、ラウは其代表者である。

ピアザツク曰く、

廣義に於ける勞賃に就ては、其勤勞者の地位相應の生活費を引き去らねばならぬ、そは其人が財の生産に従ふ條件なるもので、その生産費を形つくるものを見るべきであるからである。<sup>1)</sup>

ラウ曰く、

勞賃及營業所得に對しては、勞働者若は營業者の生活費を差引いたる殘額(純所得)に課税すべきである。更に勞賃に對しては、勞働者并に其家族の要する地位相應の生活費を差引かねばならぬ。<sup>2)</sup>

剩餘課税論も茲に至つては極點に達したといふべきである。所が十九世紀の後半、獨逸の新財政學が起るに際し、根本的に純所得課税論を打ち破るに至つた、其

1) Biersack: Über Besteuerung, 1850, S.40 本書605頁  
2) Rau: Grundsätze d. Finanzwissenschaft, § 258 ff. 本書605頁

1) A. Smith: Wealth of Nation Bk V chap II. part 2. article 3.  
2) Ricardo: On the Principles of Political Economy and Taxation I. ed. P. 492-3.  
3) 3. ed. P. 415 (Works MacCullochs ed. p. 210.)



陣頭に立つた者は實にシュモツレルであつた<sup>1)</sup>。今此純所得課税論の理論上誤つてゐる所を擧ぐれば左の如し。

(1) 此説は其根柢たる經濟學説に於て誤つてゐる。即ち此説は勞賃を以て生産費を形つくるものであるとしてゐる。従つて勞働者を以て機械器具と同じく生産手段をなすものと看做すのである。併し乍ら勞賃は之を勞働者より見るときは、それ自身所得であつて、生産費で無い、之を國民經濟より見るも、明に國民所得の一部を形くるものである。故に此説は勞働者を機械視する非倫理的見解の上に立つてゐる謬説といはねばならぬ。<sup>2)</sup>

(2) 此説は更に勞賃が租税を負擔する餘裕を持たぬといふことを方説するのであるが、そこに最低生活費免稅の考が徹見えてゐる。所が勞賃と勞働者の最低生活費とは必ずしも一致するといへぬ、現に今日文明國の勞働者は多く最低生活費以上の勞賃を得てゐるからである。加之最低生活費を免稅するといふならば、何も勞働者の勞賃に限つたことは無い、其他の所得者に就ても同様に論せねばならぬ。故に此説は最低生活費免稅論と全く軌を同じうするものと見る事が出来る。

1) Schmoller: a. a. O

2) Sbenda S. I 8

來ぬ。

一步を退いて勞賃の最低生活費をなすものに就て之を考ふれば、其之を免稅するといふことは一應の理由がないでも無い、併し乍ら此理由よりして總ての勞賃は税源をなさぬと概論することが出来る。一體税源の問題と租税配分の問題とは自ら異つてゐる、之を混同してはならぬ。税源の問題としては全所得を眼中にすべきで、所得の内容を分拆して之に斟酌を加ふべきで無い。租税配分の問題としては最低生活費を免稅するの理由が起つて来る。此くいへば人或は最低生活費を免稅することを許さば、純所得課税論と結果に於て同じでは無いかと批難するかも知れぬ。所がそれはさうでない。最低生活費を免稅するといふことは、應分擔税の原則並に社會政策の要求より出て来るものである。<sup>1)</sup>其結果、一見最低生活費が税源を爲さぬ様に考へられぬでも無いが、其然らざること、國家の危急存亡の秋に際會すると、直に立證することが出来る、即ち此の如き緩急事ある場合には所謂最低生活費と雖ども之に税するに躊躇せないのである、是れ明に税源がある爲めである、税源のない所にては如何なる場合に於ても租税を汲み取ることが

1) 本書570頁以下



出來ない筈である。之を要するに最低生活費を形くる所得も、他の所得と同様に税源となるのである。唯平時に於ては應分擔税の原則並に社會政策の要求に依り其税源よりは事實上、租税を汲み取らぬといふに過ぎないのである。其詳なることは第七章第三節第五款に於て之を論ずる心算である。<sup>1)</sup>

(3) 最低生活費と雖ども、税源を爲すことは前論する通りである。地位的生活費に至つては尙更税源を爲すと謂はねばならぬ。蓋し地位的生活費は最低生活費と異り、應分擔税の原則並に社會政策の上より見るも、全然免税する理由が無いからである。<sup>2)</sup> 若し地位的生活費を免税すれば、中流以下の所得者には殆んど課税することが出來なくならう、それは斷して正義に適ふもので無い。そこで地位的生活費には課税せねばならぬ、既に課税するとせば、其税は地位的生活費を形くる所得より支拂はねばならぬ。そこに明に税源があるのである。

(4) 此の説を主張する學者はラウを除くの外租税の根據に關する學說としては交換説を奉じてゐる。所で此説と交換説とは互に相容れぬ。蓋し勞働者は國家より保護を受くること厚きに拘らず、免税の特權を得ることゝなるからである。

1) 本書577頁以下  
2) 本書607頁以下

近來の學說は租税の根據論としては交換説を捨て、義務説を取るやうになつて來てゐるし、税源論としては所謂純所得課税論より一般所得課税論に進んで來てゐるのである。

三 個人所得が税源たるべきことは前述したる通りであるが、これは個人經濟の觀點に立つての論である。國民經濟の觀點に立つときは、國民所得が税源となつて來るのである。蓋し個人所得を税源とするときは多くの場合に於て、應分擔税と云ふこと所得を税源とすることになるのである。茲に國民所得を税源とすると云ふことは、個人經濟に於けると同様に、純所得に課税するといふことではない。個人經濟に於ける純所得課税論を以て國民所得を律せんとする者は、勞働者、企業者の必須的生活費並に身分相應の生活費を差引いたる殘額を以て税源となすといふ説を立てることになる。此説に依るときは、國民所得中地代利子並に企業利得の一部に該當するものが税源となるに止まり、勞賃や企業利得の他の一部に屬するものは税源とならぬことになる。又勞賃が高まり小企業家の利潤が多くなり、大資本家や大企業家の利潤が減じて行くと、國民經濟的税源は之に伴て少くなつて仕舞



ふことになる。一國の富の分配が平等になればなる程税源の減するといふことは解し難き議論と謂はねばならぬ。

純所得課税論は労働者の利益の爲めに論を立てたものであるが、同じく労働者の利益の爲めに論を立つる者の中に唯物史觀論を唱ふる者がある、其論に依ると、一國民經濟に於ける勞賃は之を合算すれば國民所得の大部分を占む、故に労働者は將來必ずや政治上の支配力をも有するに至らうと云ふのである。國民所得の大部分を占めて且つ政治上支配力を有する階級が國民經濟上税源を有せないといへば、甚しき矛盾に陥るのである、労働階級が勞賃として國民所得の大部分を得てゐることを認むるときは、労働階級も亦國民經濟上税源を有することを許さねばならぬ。

要之、國民所得は全體として、税源を爲すものである。

## 第二項 税源としての財産

財産は種々の財より成り立つものであるが、其用途より觀れば資本と使用財産

とに分つことが出来る、そこで税源に關聯しては問題を二に分け資本は之を税源とすべきか、使用財産は之を税源とすべきかとして別々に觀察せねばならぬ。

### 第一 資本は之を税源とすべきか、

一 資本を税源とすべきか否かに就ては、先づ國民經濟的觀察と個人經濟的觀察とを區別せねばならぬ。

資本は國民經濟上より觀ると個人經濟上より觀るとに依て其意義を異にする、國民經濟的意義に於ては資本とは生産に必要な財を云ひ、個人經濟的意義に於ては之を所有する者に對し收入の源となるものを云ふのである。前者は絕對的に生産に必要な物であつて、後者は労働者階級を支配する富に外ならぬ。國民經濟的意義に於ける資本は生産に於て如何なる作用を爲すかを見るのでありて、個人經濟的意義に於ける資本は分配に於て如何なる働きを爲すかを見るものである。前者は所謂國民資本で、後者は所謂私資本である。

二 國民資本は國民經濟に於て生産をなすに缺くべからざる物である、換言すれば産業の基礎をなす物である、故に産業を庇護せねばならぬといふ原則を認む



れば國民資本をも庇護せねばならぬ若し國民資本を税源として之より租税を支拂しむるときは、それ丈け國民經濟上の生産が減損せられ、それ丈け租税の基本が打ち壊れることになる。租税の基本が打ち壊れば税源は枯竭する様になり、雖て租税そのものも自滅することになるであらう、是が故に國民資本は寧ろ税本として庇護すべきもので、税源となすべきものでない。謂はねばならぬ。

今資本を流動資本、固定資本に分て考て見やう。

(1) 流動資本に税すると其税は生産事業を縮少せしむるのみならず、労働者にも亦充分なる勞賃を給することが出来なくなる。労働者の勞賃が減すると、労働社會は衰へる。労働社會が衰へると、一國の生産は委靡せざるを得なくなる。

(2) 固定資本を税源とするときは、資本家が租税を支拂ふ爲めに工場や機械や其他生産に必要な設備を處分せねばならぬこととなり、或は外人に之を賣却するの已むを得ざることも出来て來て、其生産事業の衰微となり、都鄙の荒廢となり、國家の衰類となるであらう。斯様な例は歴史に於て屢々見る所である。

是に依つて之を觀れば國民資本は税源とすべきものでない。學者が資本は之

を庇護せねばならぬと云ふは此原則を言ひ表はしたものである。<sup>1)</sup>

三 國民資本は税源となすべきものでないことは前述の如くであるが、此議論は大體に個人資本にも當て符めることが出来る。個人經濟の上より見れば個人資本は税本たるべきもので、税源たるべきものでない。蓋し個人資本の中より租税を支拂はしむれば、其個人經濟を害するに至るからである。併し乍ら個人資本は何時でも絶對に税源としてはならぬとは謂ふことが出来ぬ、之を税源とするも、爲めに國民資本を損せない場合に於ては、個人資本を税源とするも、差支ない。

個人資本を税源とするも國民資本を損せない場合は自ら分れて二となる、其一人は國民資本を形らざる個人資本を税する場合で、其二は個人資本を税するも國民資本の分配を變ずるに過ぎない場合である。

(1) 國民資本を形らざる個人資本とは内國に於ける公債社債株式の如きものである、此の如き個人資本を税源とするは社會政策的租税に於て多く之を見る。社會政策的租税は富の分配の不平等を矯正するの目的を有するもので、大資本家に重く税するを普通とする、今日の資本主義の盛んなる世の中に於て大資本家は



公債社債株式等の有價證券を有せないものはない、故に資本税が課せられて其個人資本で支拂はるゝとせば、先づ此有價證券を處分して之に充つるであらう、是が故に社會政策の趣旨を以て個人資本に課する税は大概國民資本を害せないと謂はねばならぬ、但し個人資本の全部を沒收するか若くは大部分を徵收するの結果機械や工場等を處分するに至る場合は此限でない。

(2) 個人資本を税するも國民資本の分配を變ずるに過ぎない場合は、ワグネルの最も力を入れて説く所である。其説に依れば、二つの場合を區別せねばならぬ、即ち

其一は、其租税を以て私經濟的又は國家經濟的投資に用ふる場合である。此場合に於ては其個人の私資本は之を失ふべきも、少しも國民資本を失はない、例へば私資本税の收入を以て土地、森林、鑛山、鐵道等の買上を爲し、若くは土地の改良、河川の浚渫、港灣の修築等を爲すが如きである。其二は私資本に課税するも其影響が、單に個人經濟間に於て私資本の移轉を見るに過ぎざるが如き場合である。此場合に於ては或る個人の自由所得並に貯蓄が減じ他の個人のそれが増すこと、なり、國民經濟全體としては何等失ふ所がない、例へば私資

本税の收入を以て貧民學校を建て、勞働保險に資する等、下級社會を利し其經濟上の能力を高むるの設備を起すが如き、又主として勞働者の負擔に歸する稅務賃稅、多量消費品に對する消費稅の如きを減じ之を補ふに富者に對する私資本税を以てするが如きである。此の如き場合には富者は自由所得を減じ貯蓄を減少すべきも、貧者は自由所得を増し貯蓄力を高めるのである。換言すれば有價證券等に投ぜられたる資本が轉じて貯蓄銀行に入るの結果を生ずるのであつて、國民經濟の上に於て何等失ふ所は無いのである。<sup>1)</sup>

此論は一種の目的稅論の色彩を帯びてゐる、其稅の收入を以て一定の目的に使用するものとするからである。故に目的稅の制度が許されるれば此論理も亦之を承認せねばならぬ。加之豫算統一主義の下にありて目的稅の制度を排斥するとしても、一方に私經濟的投資、國家經濟的投資の爲めに若くは社會政策的施設の爲めに經費の新に増加すると共に他方に於て個人資本税が賦課せられるとすれば亦同様に此論理を眞理として認めねばならぬ。

之を要するに社會政策の趣旨に依て税し、經濟的投資に用ふるが爲に税する場合には、個人資本を税源とするも國民資本を害せぬと云ふことが出来る。

1) Wagner: F.=W. II. § 133-134.



四 以上論ずる所に依て之を觀れば國民資本は税源とすることが出來ぬと云はねばならぬ、從て國民資本を庇護せねばならぬといふ原則は動かすべからざるものである。併し之には何等例外を認むることが出來ぬかと云ふに、さうでない、即ち國家非常の場合には國民資本をも税源とすることを許さねばならぬ。

元來租税は常に經常費を支辨する許りでなく、時には臨時費をも支辨せねばならぬ、國家の危急存亡の秋に方り臨時費を支辨する必要が生ずれば、資本より租税を支拂はしむるも不可でない、國家の自存獨立が最も重くして資本の減損は之に比して軽いことであるからである、國民資本も斯る場合には例外として税源とすべきである。今回の世界戦に際し諸國に於て起されたる財産税若くは資本税の多くは此例に屬する。然るに今回の世界戦は異常の公債を齎らし、其大國にありては其利子のみにも年々數十億圓を數ふるに至つた、そこで其の負擔を軽くする爲めに資本課税の必要を説き更に之を實行するもの亦段々多くなつて來た、而して其歸着する所は國民資本を税源とすることとなるのである、是れ亦國家危急存亡の秋に準すべきである、蓋し戦争と云ふ國家の危急は之を脱したけれども、其

公債の壓迫で財政上國家の危急に瀕せるものと見ることを得るからである。

## 第二 使用財産は之を税源とすべきか

使用財産が税源たるべきか否かの問題を解かんとせば、消費財産と利用財産とに區別して觀察せねばならぬ。

一 消費財産は、一度人の慾望を充たすと直に其用を終へるものである、故に之を國民經濟上より見れば、年々歳々此の如き消費財を生産するものあると同時に他方に之を消費するものがある、生産者は其生産物を自家の消費に當つるものもあれど、多くは販賣して利益を得んとするものである、故に自家消費を越ゆる額は營利の手段となり個人の資本であると見ねばならぬ、是が故に個人經濟上より觀れば、消費財は生産者にありては、生産の結果中自家の消費に向ける部分に止まり、普通消費者にありては、生産者若くは商人より購ふて之を消費せんとする財である。第一の場合に於ては、消費財の形に於ける所得を表現してあるものであり、第二の場合に於ては、金錢の形に於ける所得を處分して得たもので謂はば所得の變形である、そこで消費財を税源とすべきか否かの問題は、財産の問題といはんより



は所得の問題となるのである。

此の如く消費財産は所得の表現したるものと見る事が出来る、従て之を目標として課税することが出来る、併し此の如き課税は消費財産を税源とするものでなくして却て之を租税客體とするものである、換言すれば租税は其消費財産より支拂はるゝにあらずして其消費財産の背後に潜める所得より支拂はるゝのである。

二 利用財産は個人が永続的に之を利用し之に依て樂を享くる基礎となる物である。若し金銭的收入を生ずる狭義の所得のみに税源を限るとすれば租税は此等の財産に觸れないことになる、そは當を得たものでない。蓋し是等の利用財産は享樂に依つて一種の所得を生ずるものと看做すことが出来るからである。現に實際の立法に於ても此の如き無形の所得を所得税の中で税するものがある、所得税の中で税せずとも、之を家屋税其他の物税として税するものがある。併し乍ら此の如き税は所得の一形式に過ぎぬ、利用財産を税源とするのでなくして租税客體とするものと謂はねばならぬ。

次に利用財産の享樂を以て所得でないといふ理論を採つても、利用財産に税す

る理由がないではない。蓋し利用財産で慾望を満足することが出来れば其慾望の爲めに普通の所得を之に向ける要がなくなる、他の方面より觀れば所得に對立する慾望が少いともいひ得られる、従て同一の所得を有する者にては利用財産を有する人は利用財産を有せざる人よりも優れる地位を有することとなる、是が故に各人をして均等なる負擔に任せしめんとせば、利用財産を有するものに重く課せねばならぬ、換言すれば利用財産に税せねばならぬ<sup>1)</sup>。此理論も利用財産そのものを税源とするのでなく租税客體とするのである、税源に至ては普通の所得となるのである。

此の如く利用財産の享樂は之を所得と見ても、又見ないにしても、利用財産は税源とすべきでなく租税客體とすべきであるといふ同じ結論に達するのである。

從來學者の論ずる所は此程度に過ぎぬ、余は尙一步を進めて論せねばならぬと思ふ。利用財産を税源とすべきか否かに就ては資本を税源とすべき否かと比較して見ねばならぬ、利用財産は個人に取りて貴きものに相違ないけれども、所得を齎らし來る根源たる資本に比すれば輕いと謂はねばならぬ。其理由は外でもな

1) Robert Meyer: Die Principien der gerechten Besteuerung S. 327 ff.



い、利用財産殊に奢侈品の如きは之を損するも生活を脅かすことにはならないけれども、個人資本を奪ふときは其個人の生活の基礎を害することとなるからである。然るに國民資本を形らざる個人資本に税する場合や並に個人資本を税するも國民資本の分配を變ずるに過ぎない場合には、個人資本を税源とするに躊躇せないのである。<sup>1)</sup> 所で利用資本は國民資本を形くるものでない、之を税源とするも爲めに一國の生産に打撃を及ぼすこともなく、經濟上の發達を害することもない。故に之を税源となし得ない理由はないのである。只其衣裳家具其他生活必需品に税せざるの方針を採るは最低生活費を免税するといふ特別の理由より出て來るに過ぎぬ、税源としては之を避くる理由がないのである。

以上は通常の場合に於て云ふべきことである、一朝國家有事の日に際すれば利用財産を税源とすべきこと殆ど論議を要せぬ、國家危急の秋に方りては國民資本を税源とすることすら辭せない、まして個人の享樂手段を愛惜する理由はないのである、蓋し國家の自存は重くして個人の享樂は輕いからである、此點に就てはワグネルは夙に之を税源とすべきことを主張してゐる。<sup>2)</sup>

1) 本書187—188頁

2) Wagner: F.-W. II. S. 827

以上論ずる所に依て之を觀れば財産を税源とすることは原則としてよくないと謂はねばならぬ。但し國民資本を形らざる個人資本並に利用財産は税源としても差支なく又個人資本を税するも國民資本の分配を變ずるに過ぎぬ場合は、税源として妨げない。又國家の危急存立の秋に方りては如何なる財産も總て之を税源とすべきである、此く云ふと財産を税源とし得る場合は案外多いのである。是に至て財産を神聖視し之に觸るべからずとする説の如きは之を斥けねばならぬ。併し概括的に觀ると、財産殊に資本は例外的に税源たるものと謂ふべきである。

### 第三款 實質的課税と形式的課税

余は以上税源を研究し、所得は原則として税源であつて財産殊に資本は例外的に税源たり得るものであることを明にした、財産殊に資本は原則として税源とすべきでないと云つても之を租稅客體とするのは妨げない。世人が普通に資本税と云つたり財産税と云ふのは、資本若くは財産を租稅客體となすの意に外ならぬ、



即ち財産稅資本稅は財産より出で来る收益や資本より出で来る利子を税源とし之より租稅を支拂はしむることを趣旨とするのであるが、其收益若くは利子を直接に税せないで財産若くは資本を標準として間接に税せんとするものである。

此の如く財産若くは資本を租稅客體とするものは所謂名義的財産稅であり名義的資本稅である、反之、財産若くは資本を税源とするものは所謂實質的財産稅若くは實質的資本稅である。

實質的財産稅と名義的財産稅とは觀念上に於て明に之を區別することが出来る、實際上に於ては如何にして之を區別するかと云ふに、それには素より種々の標準があるも、最も手近な標準は税率である、即ち税率が低ければ縱令財産其ものを税するの趣旨であつても財産より支拂はれないで、之より生ずる收益に依て支拂はれることになる、反之、税率が高ければ收益に税するの趣旨であつても、事實に於ては租稅を支拂ふに收益のみでは足りないで財産の一部をも之に充てねばならぬこととなる、斯うなると實質的財産稅となると謂はねばならぬ。要之、財産稅若くは資本稅は原則として名義的たるべきで實質的たるべきでない、實質的資本稅

や實質的財産稅は大體から云ふと例外的特定の場合に起されるのみである。

### 第三節 租稅客體の選擇

一 前節に述べたるが如く税源は原則として所得たるべきである。然らば直接に所得に課する税を以て最も合理的の租稅となさねばならぬ、從て單一所得稅に依て財政を變理することが最も當を得たるものとせねばならぬ、蓋し如何なる形に於て税するも、歸する所は所得の負擔となさねばならぬからである。然るに個人の所得の申告は何れの國に於ても眞を穿つことが困難である、從て所得稅のみでは實際上所得の大小に應ずる課稅が出来ないで、不公平となる虞がある。

加之租稅を唯一に限るときは、經費の膨脹に伴ひ限りなく其税率を高めて其増收を圖ることになるが、税率高ければ租稅義務者は負擔の重きを感じ、義務心の強きものにも脱稅を企て、又は租稅滯納をなすに至り、強ひて之を徵收せんとすれば、非常に干渉せねばならぬこととなる。從て徵稅費が多くなり、租稅の純收入は比較的に少くなり、到底經費膨脹の趨勢に伴ふことが出来なくなる。此くして單



一所得税は其理論に於て間然する所なきも、實際これのみを以て財政の需要に應ずることが出来なくなるのである。是が故に各國の租税立法は所得税の外に他の方面より所得を捕へ之に税することに力めないものはないのである。是に於て租税客體の問題が出て来る。

二 租税客體に依て税源の所在を推定し、之に課税する方法を講せんとせば、先づ個人經濟が如何なる現象となりて外部に表現するかを見なければならぬ。今個人經濟の外部に表現する事實を見るに四種ある、

- 1 財産所有の事實
- 2 營利の事實
- 3 使用消費の事實
- 4 賣買交換の事實

がそれである。第一に財産所有の事實を捉ふれば、財産が収益を生ずることを推定する事が出来る、財産を遊ばせて利用せざるは普通人情に反するからである。又第二に營利の事實を捉ふれば、個人が所得を得つゝあることを推定する事が出

来る、營利は所得を得るの階梯に外ならないからである。第三に使用消費の事實を捉ふれば、個人が所得を有してゐることを推定し得るのである、何等の所得なき者は使用消費することが出来ないからである。又終りに交換賣買の事實を捉ふれば、個人が營利の業を營み又は消費をなすが爲めに起るものなれば、之に依て個人が所得を得つゝあること若くは已に所得を有せることを推定する事が出来るのである。斯の如く見來るときは個人經濟より生ずる各現象は皆所得の存在を反證するものと云ふことが出来る。然るに第一の事實と第二の事實とは個人の收入經濟をなすもので、第三の事實は支出經濟をなし、第四の事實は個人の收支兩經濟に互る取引關係をなすものである。故に租税立法は個人の收入經濟、支出經濟、取引關係に依りて所得の所在を推定し、以て税源を捕捉せねばならぬ、斯の如く租税は租税客體の上より大體三大部門に分れる。

個人の收入と云ふ事實を租税客體とするものは、收得税にして、個人の支出と云ふ事實を租税客體とするものは、消費税である、個人の取引と云ふ事實を租税客體とするものは、流通税である。



(1) 收入經濟に於ては先づ財産所有の事實に税する、それを財産税と云ふ。次に財産を財源とし之に依りて収益を得て居るのを見て之に税する、それを収益税と云ふ。其土地の収益に税するを地租とし、家屋の収益に税するを家屋税とし、資本の収益に税するを資本利子税とし、營業の収益に税するを營業税とする。

(2) 支出經濟に於ては消費と云ふ事實を見て税するのである、それを消費税と云ふ。其外國より來る消費物に税するを關稅と云ひ、内地に生産せられて且つ消費せらるゝ物に税するを内地消費税と云ふ。

(3) 取引關係に就ては先づ取引自體を税するものがある、之を財産流通税と云ふ。取引自體を捕ふることは能はざるときは之れに關聯して生ずる附屬行爲補助行爲を捕へて税する、其附屬行爲補助行爲は單に價格を表示するものであるから之を價格流通税と云ふ。其財産移轉を官簿に登録する事實を税するものは登録税にして、其取引に伴ひ文書を作製するを捉へて税するものは文書税又は印紙税である。

租税客體より租税を見れば殆んど凡ての個人經濟の現象に關聯する、是が故に

租税客體より税源を捕捉すれば、以て所得税を補ひ、以て所得を税源とする趣意を貫くことが出来る。従て租税客體より税源を捕捉することは正面より入らずして裏面より入るものと謂ふべきである、斯くの如くして賦課する租税は所謂名義上の租税である。名義上に於ては財産税たり、消費税たり、流通税たるも、實質上に於ては所得課税たるべきものである。

以上は個人經濟の現象に立脚して論じたものであるが、個人經濟の現象は又他方に國民經濟の現象となりて表はれ來るのである。國民經濟より見るときは、租税は生産、交換消費と云ふが如き現象を捉へて税することに歸するのである。然るに生産、交換は國民經濟の發達する所以であるから、生産、交換の現象に税することは國民經濟の發達を害する、と攻撃する論者もある、然れども租税が生産、交換の現象を捕捉することは前述の如く所得を推測して之を攻撃せんとするに過ぎない。租税の攻撃せんとするものは所得であつて生産、交換でない、生産、交換は外部にあらはれたる目標に過ぎぬ、されば所得を攻撃すればと國民經濟の發達を害すると謂ふことが出来ぬ。唯だ税率が高きに失し又は其他の關係にて國民資本



を侵すときは、生産、交換を妨害し爲めに國民經濟の發達を害することもあるのである。事の爰に至るは租税立法上之を避けねばならぬ。

#### 第四節 租税主體の選擇並に租税の轉嫁

##### 第一款 租税主體の選擇

一 租税は税源より支拂はれるものであるが、其税源を捉へむとして租税客體の問題が出て來ることは前節に述べた通りである。處が租税客體は何人かの所有や行爲や事實其他の諸關係にかゝつてゐる、故に租税の賦課をなさんとするときは其特定の人を捉へねばならぬ。そこで租税主體の問題が起るのである。

租税主體といへば、納税者と擔税者とを區別して考へねばならぬ、租税法に於て租税主體として定むべきは、納税者である、納税者さへ定まつて居れば租税は的確に之を徵收することが出来るからである。

租税の純理よりすると、租税の由て以て支拂はるゝ税源を有する者に之を負擔せしむべきである、從て擔税者を以て納税者となさねばならぬ。處が徵税技術上

直接に擔税者を捉ふることが出来ない場合がある、此の如き場合には間接に擔税者を捉ふることを以て、満足せねばならぬ、即ち擔税者と經濟流通上離るべからざる關係を有する第三者を捉へて之を税するより外に方法が無い。是に於て擔税者を以て納税者に充つべきか、擔税者と經濟流通上關係を有する第三者を以て納税者に充つべきかと云ふ問題が起る、是が租税主體選擇の問題である。

二 租税主體選擇の問題は總ての税に於て何れを選ぶかの問題でなくして租税の種類に依て選擇を異にするの問題となる、蓋し租税に依ては擔税者を以て納税者となすことの出来るものがあり、或は之に反して擔税者を以て納税者となし得ざるものがある、前者は所謂直接税で後者は所謂間接税である。

租税法が擔税者を租税主體となし得る場合は、租税客體たるべき財を所有するか、行爲を爲すか、若くは其他の事實を握て居るか、何れにしても其關係者を直接に捉へ得るときに限るのである、即ち各人が財産を有し營利を事とする場合に、其財産や營利を税するときは擔税者を以て租税主體となすことが出来る、換者すれば財産税や所得税や収益税や流通税等は擔税者を以て納税者とする事が出来る。



租税法が擔稅者を以て納稅者となし得ない場合は、租稅客體たるべき行爲をなし若くは事實を握つて居る人を直接に捉へ得ないときである。例へば各人の消費行爲を客體として税せんとする場合に、擔稅者を納稅者とする事が出来ぬ。此の如き場合に於ては、擔稅者と經濟取引上密接なる關係を有する第三者を以て之に充てるより外ない、勿論此場合に於ては第三者たる納稅者に擔稅せしむる趣旨でない、此第三者たる納稅者より擔稅指定者に負擔を移すことを豫期するのである、是に於て租稅轉嫁の問題が出て来る。

三 租稅の轉嫁を期待して擔稅指定者と經濟取引上密接の關係ある者に稅するは租稅政策の一方便であるが、實際に於ては立法者の豫期を裏切つて轉嫁せないこともある、又之に反して擔稅者を納稅者とする場合と雖ども、實際に於ては立法者の豫期を裏切つて轉嫁することもある、蓋し納稅者は經濟流通に依て租稅の負擔を他人に轉じて自ら免れんと努むるからである。そこで租稅は立法者の豫期と否とに拘らず、何れの所に落ち着くものであるかを明にせねばならぬ、それが即ち租稅轉嫁の研究となるのである。

租稅轉嫁は此の如く租稅の負擔が納稅者より他に移り行き、最終に何れの處に落ち着くことである、從てそれは租稅の經濟的影響と謂つて可い。然るに租稅が落ち着く所から觀ると租稅の配分となつて来る、若し租稅法の豫期する轉嫁が行はれなかつたり、又は租稅法の豫期せない轉嫁が行はれたりすると租稅の配分は公平を失する事になる。斯くして此の轉嫁なるものは租稅の經濟的原則に止まらないうで租稅の社會的原則の問題ともなつて来るのである、是が故に租稅政策は先づ租稅轉嫁の理を明にして實際が立法の豫期を裏切る事のない様に注意せねばならぬ。

## 第二款 租稅の轉嫁<sup>1)</sup>

### 第一項 轉嫁の意義

租稅の轉嫁とは私經濟的流通に依て租稅の負擔が納稅者より他に移り行くことをいふ、租稅が一人より出で、他人に移り行くとするも、最終には何人かの頭上に落ち着かねばならぬ、此租稅の落ち着くことを學者、或は租稅の歸着といふ、租稅の歸着に對して租稅が納稅者より出で、他に移り行く過程を租稅の轉讓といふ。

1) 本款の研究に際し主として参考したる書 Seligman: The Shifting and Incidence of Taxation 3. ed. Kaizl: Lehre von der Steuerüberwälzung. Ch de Lauwereyne de Roosendaale: La répercussion de l'impôt.



所謂租税の轉嫁は此兩者を包括して云ふものである。

租税の轉帳と歸着とは過程と結果との差である。轉帳のある以上は歸着なければならぬ。故に學者或は觀念上兩者を分たないで、單に租税の歸着といふ語で之を含めしむるものがあり、或は又轉帳といふ語で之を含めしむるものがある。獨逸學者が *Überwälzung* といふは此後の例に屬してゐる。佛伊の學者は轉帳と歸着とを使ひ分け、轉帳には *répercussion, repercussione* 又は *translation, traslazione* の語を用ひ、歸着には *incidence, incidenza* の語を用ひてゐる。米人セリグマンは此佛伊の用語に倣ひ *shifting* 又 *incidence* の語を拉し來て轉帳と歸着とを區別してゐる。<sup>1)</sup>

租税の轉嫁は此の如く納税者から轉帳して擔税者に歸着する徑路と結果とを包括していふものであるが、其轉嫁の徵候は課税物件の價格の上に表はれて來る、即ち租税負擔の移り行く所にその課税物件の價格は或は高くなり、或は低くなるのである。普通は課税物件が賣買せられる間に起る、これには三の場合がある、其一は納税者が税額を課税物件の價格に加へて之を賣る場合である、其二は納税者が税額を課税物件の價格に加へないで賣る場合である、其三は納税者が税額の還

1) Seligman : op cit p. 1-2.

元價格を課税物件の價格より引いて賣る場合である、第一の場合は所謂前轉 (*Fortwälzung*) が行はれ、第二の場合には所謂後轉 (*Rückwälzung*) が行はれ、第三の場合には所謂租税の償却 (*Steuerramortisation*) が行はれるのである、尤も第二の場合は、課税物件の生産の過程中に租税の負擔が消え失せた結果である事がある、課税物件の生産の過程中に租税の負擔が消え失せるといふは所謂租税の消轉 (*Abwälzung, transformation, rigetto*) である。要するに轉嫁は課税物件の價格の上に表はれて來るものである。従て轉嫁は價格の形成に關する問題となつて來るのである。

學者に依れば、租税の償却や消轉を租税轉嫁の外に置くものがあるが、租税が終局何人かの肩の上に落つると云ふ點から觀察すれば、租税の償却も亦租税歸着の形式と見ねばならぬ、従つて之を轉嫁の外に置くは當を得ない、又消轉は租税の轉帳が行はれんとするに際し生産過程に變化が起る爲めに中斷せらるゝに過ぎないものであるから、租税歸着の一變態と見るべきである、故に是も亦租税轉嫁の中に含めねばならぬ。

租税轉嫁の形態は種々であるが皆其目的とする所は租税の負擔を免れんとす



るにあつて、其手段とする所は私經濟的流通に依て之を他人に轉讓するにある。處で人が租稅の負擔を免れんが爲めにする努力はこれに止まらぬ、或は脱稅を企てることがあり、或は立法手段に依て自己階級の頭上に落つべき租稅を廢止し若くは此の如き租稅の成立するを妨ぐることがある、是は所謂逋稅闘争である、從て租稅の轉嫁と區別せねばならぬ、租稅の轉嫁は私經濟的流通に依て租稅の負擔を免れんとするものであるが、逋稅闘争は立法行政の方面に於て租稅の負擔を免れんとするものである。又租稅の轉嫁に於ては各人は自己の擔稅を辭せんとするものであるけれども、國家は當該租稅に就て收入を得るものであるが、逋稅闘争に於ては各人が租稅の負擔を免れると同時に國家も亦それだけ其稅の收入を失ふことになるのである、故に逋稅闘争は租稅轉嫁の外に置かねばならぬ、逋稅闘争に就ては次章に於て之を論ずることとする。<sup>1)</sup>

之を要するに私經濟的流通に依て租稅が一人より他人に移つて行く過程並に結果を指して租稅の轉嫁と云ふのである。

1) 本書676頁以下

## 第二項 轉嫁に關する學說の發達

轉嫁に關しては既に十七世紀の半に於て英國の學者政治家に依て論争せられたが、經濟學理や財政學理の上に重要な地位を占むるに至りたるは重農學派以後のことである。重農學派以後に於て轉嫁に關する學說は多く現はれたが之を大別して絶對說と關係說との二となすことが出来る、而して學說は絶對說より關係說に進んだのである。

### 第一目 絶對說

茲に絶對說と云ふは轉嫁に對して絶對的の斷案を下す學說を總稱する、或は殆ど總ての稅を以て轉嫁するものとするものがあり、或は特定の稅は如何なる場合に於ても轉嫁せないとするものがある、學說の發達したる順序に従ふて之を分類すれば重農學派の說、正統學派の說、均等分布說、社會主義の說、還元說の五とすることが出来る。學者に依ればアダム・スミス、リカードの說を以て絶對說とするもの



があるけれども<sup>1)</sup>絶対説は兩氏の説に止まらぬ故に余は廣く右五説を包括したいと思ふ。

此等の絶対説の中に於て重農學派の説、正統學派の説、均等分布説等は結論に於て多少の相違を來してゐるけれども共に剩餘課税論を其議論の基礎としてゐる。又正統學派の説並に均等分布説は更に利益均衡説をも前提としてゐる。剩餘課税論とは租税は純生産若くは純所得より支拂はるものとすとの説である、此説より出で、純生産や純所得なき人に課せられたる税は勢ひ純生産者や純所得者に轉嫁せられねばならぬといふのである。<sup>2)</sup>利益均衡説とは經濟上の利益は互に調和するものとすとの説である、此説より出で、租税は或階級の人のみの負擔に歸し一時の利益の不均衡不調和を來すことありとするも、長日月の間には漸次、他の階級に轉嫁せられて利益の均衡を來さねばならぬとするのである。以下少しく各説に就て其一斑を窺て見やう。

### 第一 重農學派の説

重農學派の説に従へば地租以外の租税は悉く轉嫁すると云ふのである、蓋し彼

等は土地のみを以て純生産を爲すものと考へたから、如何なる形に於て税するも租税は結局之を支拂ふ力ある純生産を爲す者即ち地主の頭上に落ちて來ねばならぬとするのである。

此説は重農學派の鼻祖ケネー (Quenay) より出でたるものであるが、今少しく氏の説く所を見るに左の如し。<sup>1)</sup>

租税は土地の純生産より出でたる所得の一部をみるべきである。一體土地の純生産は三つの部分に分つべきである、第一部は國家に屬し、第二部は地主に屬し、第三部は徵税官に屬する、此第二部だけが地主の財産であつて地主は之を自由に賣買することが出来る、從て地主は租税を拂ふもそれは自分の財産に屬する部分のものでない。此の如く租税は土地の純生産に課すべきで、農業労働者若くは工業労働者の勞賃や又は貨物に課すべきでない。若し農業労働者の勞賃に課税すれば、其税は生産を妨げ土地を害し、農業者も地主も政府もを衰へしむること、ならう、若し又工業労働者の勞賃や又は貨物に課税すれば、其租税は得手勝手のものとなり、其収入は徵税費を辨するに足りないものとなり、主權者も人民も之が爲に苦む事ならう、此等の勞賃や貨物に課するは虚税 (imposition du tribut) であつて、最終には實税 (impôt) に依て支拂はれねばならぬ、實税といふは土地の純生産に課せらるゝもの

1) Auguste Oncken: Œuvres économiques et philosophiques de F. Quesnay. 1888

1) Seligman: op. cit., pp. 143-151

2) 本書178頁以下



外ならぬ。

労働に依て生活する人に課する税は労働に課する税金なる、斯かる税は恰も農業用の馬に對する税が事實上耕作費に對する税たるが如く必ず労働使用者が支拂はねばならぬことに歸する、故に人に對する税は農工業の經費を多くすること、なり終に土地の收入の負擔となるのである、要之租税は如何様に課しても終に地主の負擔に歸するのである。

ケチーの後ミラボー (Mirabeau)<sup>1)</sup> やヌムール (Du Pont de Nemours)<sup>2)</sup> 等が輩出し、ケチーの思想を繼承し布衍したが、チュルギー (Turgot) に至て大成した。<sup>3)</sup>  
チュルギーの論する要旨は左の如し。

租税は所得より支拂はるゝものであるが其所得を有するものは地主のみである、そこで租税は地主が自己所得より直接に支拂ふもの、其所得に對し間接に賦課せられるもの、の二にすることが出来る、前者は直接税で後者は間接税である。間接税は更に小作人に課する税、資本又は工業の利潤に課する税、購買せられ若くは消費せらるゝ財に課する税の三にすることが出来る。併し乍ら此等の間接税は又地主の負擔となるものである、その二の方法に依る、即ち其一は地主の自己の費用を増すといふ方法に依るものであり其二は地主の自己の所得を減するといふ方法に依るのである。

1) Mirabeau: Théorie de l'impôt 1760

2) Du pont de Nemours: De l'origine et des Progrès d'une Science Nouvelle 1768

3) Daire: Œuvres de Turgot.

二 重農學派の轉嫁論は土地のみが純生産をなすものであるとするより出で居る、然るに純生産をなすものは土地に限るべきでない。それは既に税源論に於ても説き及ぼした所で、<sup>1)</sup> 今更喋々する必要がない、従て此純生産論の上に築いた轉嫁論も亦誤であると謂はねばならぬ。

## 第二 正統學派の説

正統學派の轉嫁説は重農學派より一步を進めてゐるが、而も總ての税は純生産より支拂はるものであるといふ根本思想を繼ぎ、總ての税は純所得より支拂はるゝものであるとし、それより出で、或る種の税は轉嫁し或る種の税は轉嫁しないと説いた。唯正統學派の純所得とするものは重農學派の云ふが如く土地の純益に限らなかつたから、轉嫁しない税が土地の税に限らないことになつたのは自然の歸結である。

一 アダム・スミスは所得を地代利潤及び勞賃に區別し、是等の所得に課する税に就て研究し、土地に關する税は常に轉嫁しないが、利潤(利子を除く)税、勞賃税は常に地主や消費者に轉嫁するものであるとした、又各種の所得に對し平等の負擔と

1) 本書179頁



なるものは人頭税と消費税であるが、其中奢侈品税は常に轉嫁しないに反し、必需品税は常に轉嫁すると論じた。尙少しく詳に其説を紹介して見やう。<sup>1)</sup>

- (1) 土地に課する税は悉く地主の負擔となる。假令小作人に課しても小作料が減ぜられて地主の負擔に移るからである。借家賃に課する税は、借家賃を形くる要素に依て轉嫁を異にする。即ち宅地料に屬する部分は地主の負擔に歸する。畢竟土地に課する税に過ぎないからである。建物料に屬する部分は借家人の負擔に歸する。之を家主の負擔とせば家主は其の利潤の減するが爲めに、家屋の建築を差控へるやうになるからである。
- (2) 利潤税は利子、保険料并に資本使用の勞賃に課する税となる。(a) 利子税は資本家の負擔に歸すべきであるが、終に資本を國外に驅逐することとなる。(b) 保険料及勞賃に課する税は、其資本が農業に用ひらる、場合には地主に轉嫁し、商工業に用ひらる、場合には消費者に轉嫁するのである。
- (3) 勞賃税は常に轉嫁するものである。元來勞賃は勞働の需要と食物の平均價格に依て定まる。此二者にして變動がなければ、勞賃に課せられた税はそれだけ轉嫁せねばならぬ。故に工業勞働者に対する勞賃税は消費者に轉嫁し、農業勞働者に対する勞賃税は地主に轉嫁する。

1) A. Smith: Wealth of Nation. Bk V chap ii. part 2

- (4) 人頭税は地主も資本家も勞働者も平等の負擔をするのであるが、下層人民に課するときは勞賃税となる。
- (5) 消費税は奢侈品に課するときは之を消費する者の負擔に歸し、必需品に課するときは勞賃を高めるから勞賃税と同じ結果に歸する。

二 リカードーはアダム・スミスと同じ研究方法に依つたが多少結論を異にしてゐる。氏の説に依るに地代に課する税のみが地主の負擔に歸し、其他の土地に課する税は皆轉嫁するものであり、利潤税勞賃税は窮極する所資本家に歸するものである。故に總ての税に於て主なる擔税者は資本家であると云ふことになる。尙少しく詳に其説を紹介せん。<sup>1)</sup>

- (1) 地代に課する税は穀價に何等影響を及ぼさぬ。從て地主の負擔となる。其他の土地に課する税は穀價の騰貴となり、消費者に轉ずる。但し勞働者の負擔とはならぬ。穀價高くなれば勞賃も高まるからである。
- (2) 利潤税は生産物の價を騰貴せしめ終に消費者に轉嫁することあるも、物價高ければ賣れ行かざるものも出来る。此の如き場合には生産者は其物の價を低めて之を賣るより外ない。從て利潤税は生産者の負擔に歸するのである。

1) Ricardo: On the Principles of P. E. and Taxation chap. viii, ix, xiii, xiv, xvi.



(3) 勞賃税は勞賃を高めることになるから労働者の負擔にならない、其勞賃税は利潤より支拂はるゝことなるのである。

三 アダム・スミスの説に依ると、租税の負擔は消費者に歸することもあるが主として地主に歸することとなる。リカードの説に依ると、租税の負擔は地主に歸することもあるが、主として資本家に歸することとなる。兩氏の結論は此の如く相違してゐるが、勞賃税が常に轉嫁して労働者の負擔に歸せぬとするに至つては全く同じことである。

アダム・スミスやリカードは、勞賃は必須的生活費に依て定まるといふ論より出發してゐる。勞賃税は必須的生活費に喰ひ込むから勢ひ轉嫁せねばならぬと云ふのである。然るに現代の勞賃は必ずしも此の如き最低限にあるものと限らない、苟くも生活を支へて尙餘裕ある場合に於ては、勞賃税は労働者の負擔に歸するともあると謂はねばならぬ。リカード自らも後に至ては之を認めたやうである、正統學派の後継者は多く之を認め、勞賃が最低限にあらざる限り勞賃税は労働者の負擔に歸することを説くものが出來た、ミル父子の如き其代表者である。<sup>1)</sup>

1) James Mill: Elements of P. E. 3. ed. chap iv. sec. V-XIII.  
J. S. Mill: Principles of P. E. Bk V. chap iii.

又アダム・スミスやリカードは自由競争が絶対に行はれ資本も勞働も水の低きに就くが如く自由に移動するものであると前提して立論して居るが、此前提も常に必ずしも正當でない、資本や勞働が自由に移動せないとすれば、アダム・スミスやリカードの絶対論は實際に適はまらなくなつて來るのである。

次にアダム・スミスやリカードは利益が均衡を得るものであると云ふ論を前提として説を立てゝゐる。是れは資本移轉自由説から出て來た自然の歸結である、併し資本移轉自由説が絶対的に眞理と云へないとすれば利益均衡説も絶対的に眞理と認めることが出來まい。利益均衡説が絶対的眞理でないとするればそれより出て來た轉嫁説も誤れりと謂はねばならぬ。併し乍ら利益均衡説は當時學者の深く信する所となり終に轉じて均等分布説を生ずるに至つた。

(註) シスモンダー (Sismondi) は夙にアダム・スミスやリカードの勞賃移轉自由説並に利益均衡説より出でたる轉嫁論を疑ひ左の如く評して居つた。<sup>1)</sup>

勞賃が減少するまで農夫は辯護士にも醫師にも時計製造人にもなれぬ、從て農業勞賃の再び騰貴する迄農園を去つて製造場に立て籠もると云ふ譯に行くまい。生活必需品に課する税も長年月間には富者の負擔に轉嫁し負擔の均衡を得るに至るとするも、

1) Sismondi: Nouveaux Principes d'Économie Politique 1819. livre VI. chap vi



それは非常なる困難を経たる後でなければならぬ、其間に商人は倒れ労働者は惨憺たる境遇に陥るであらう。  
此批評はアダム・スミスやリカードの説の急所を突いてゐる。

### 第三 均等分布説

均一分布説 (The Equal-diffusion Theory) の要旨は、租税は如何様に課せられても轉嫁して終に總ての人が均等に負擔するやうに普く行き亘るものであるとするのである。

租税は均等に分布するものであるといふ考は、既に十八世紀頃より行はれて次第に擴がつて來て居つたが、其結論より見ると樂觀的なるがあり悲觀的なるがある、故に余は均等分布説を樂觀説悲觀説の二に分て論じて見やうと思ふ。

#### 一 樂觀説

均等分布説は伊國のヴェリ<sup>1)</sup>英國のマンسفイールド<sup>2)</sup>、ダクソン<sup>3)</sup>、ヤング<sup>4)</sup>等に依つて夙に唱へられてゐたが、十九世紀の劈頭に於てカナールが説くに及で最も廣く行はれ、クルセル・スナイ<sup>5)</sup>、セルプエリ<sup>6)</sup>、ブリットヴィツ<sup>7)</sup>等皆之に唱和した、チエー

1) Verri: Meditazione sulla Economia Politica 1771.  
2) Mansfield: Speech on Taxing the Colonies 1766.  
3) Dickson: An Essay on the Causes of the Present High Price of Provisions as connected with Luxury, Currency, Taxes and National Debt 1773.  
4) John Young: Essays on the following Interesting Subjects: viz I. Governments VII. Taxation &c 1774.

ルも亦同様の説を立てたが、最も影響を及ぼしたものはカナールの説である、そこで今氏の説を窺ふこととする。<sup>9)</sup>

一體人の労働は生存維持の爲にする必須的労働 (Travail nécessaire) と、剰餘收入を生ずる剰餘労働 (Travail superflu) の二に分つべきものであるが、後者は更に三に區別することが出来る、其一は土地や工業の上に加へた固定労働 (Travail fixe) の成果たる不動産的收入 (rente foncière) であり、其二是工業に於ける熟練的労働 (Travail appris) の成果たる工業的收入 (rente industrielle) であり、其三是商業に於ける剰餘労働 (Travail superflu) の成果である動産的收入 (rente mobilière) である。總ての人は最大の剰餘を得べき職業に其労働を使はんとして互に競争するものである、そこに利益均衡の法則 (Les lois d'équilibre) が働いて來る、各人は此の剰餘の中に於て利益の均衡を得んじする様になる。轉嫁法則の基礎は茲にある。

今租税を賦課するにせんに其税は必須的労働の負擔に歸せしむるを得ないから剰餘労働の負擔に歸せねばならぬ、所で租税の賦課は常に三の剰餘收入の間に均衡を破るこゝになる、そこで轉嫁が起て來る。其税は剰餘收入に課せられても消費にかけられても結果は同じこゝに歸する、蓋し租税が課せられるに、買手并に賣手の決心を鈍らすこゝになり、當事者の間に租税の半分宛を負擔するといふ諒解が出来なければ賣買は成立せぬ、此諒解は

5) Courcelle-Seneuil: Traité théorique et pratique d'Économie Politique 1857.  
6) Chebuliez: Précis de la Science économique et de ses principales applications Paris 1862.  
7) Prittwitz: Theorie der Steuer und Zölle 1842.  
8) Thiers: De la Propriété 1848.  
9) Canard: Principes d'Économie Politique. Paris 1801.



決心の均衡であるが財が再び三たび轉賣せらるゝに從て其時其時の賣手買手の間に決心の均衡が出来る、之に伴て租税は順々に轉嫁して行くのである。その徑路を示すに次の如くなる。

租税全額	租税の二分一	第一賣手の負擔分
第一買手の負擔分	租税の四分一	第二賣手の負擔分
第二買手の負擔分	租税の八分一	第三賣手の負擔分
第三買手の負擔分	租税の十六分一	第四賣手の負擔分
第四買手の負擔分	租税の十六分一	以下準之

右の場合に於て若し第一賣手が自ら租税の二分一を負擔しやうとするに拘らず第一の買手が實際にそれ丈租税を負擔せないことを見るべきは、第一賣手は第一買手の買はんも租税の二分一を負擔するに同意せねばなるまい。此くして第一買手は租税の二分一を負擔するが、更に進で其買った物を轉賣せんとして第二の賣手となつて市場に現はるゝ、ときには同一の徑路を踏み其負擔したる税額の半分を更に二分し其一半即ち租税の四分一を自ら負擔するに止め残りの一半たる租税の四分一を第二の買手に負擔せしむるやうになる。然らざれば第二の賣買も成立せないのであらう。斯くして決心の均衡が出来て租税

は次ぎに一步一步均しく分布して行くのである。

氏は更に此租税分布の理を液體の水平を得んとするに譬へて巧みに説明してゐる。即ち曰く

底を共通にする幾多の水管の其一に水を注げば其水は動き動きて他の各管に分配せられて各水平を得るに至りて止むと同様に、租税は買手賣手の間に配分せられるのである。又外科醫が一の血管より血を取りても他の血管の血は直に來りて之を盈たすと同様に、租税は或種の事業の利益を減殺することあつても他の事業の利益の流れ込む原因を造る、茲に總ての種類の事業に於ける利益は均衡を保つことなる。

此の如くして租税負擔の移り行く徑路は第一に納税者より其課税せられたる物の買手賣手并に其物の消費者に轉じ、第二にそれより漸次に總ての他の業務に擴がつて行く、それは課税せられたる事業を營む者が課税せられざる事業に轉ぜんとして競争をなすに至るからである、第三に租税の負擔はあらゆる方面に行き亘り終に水準を得る事になる、さうなると租税負擔は最早何人も之を感じない様になる。

此の如く租税の負擔は終に之を感じないやうになるものであるけれども、それは一朝一夕に實現せられるものでない、其實現には幾多の歳月を要し又幾多の困難を排せねばならぬ、



此困難を租税の摩擦 (Le frottement de l'impôt) 云々。

カナールの説に従へば租税はそれ自身悪いといふのではない、租税の爲めに利益の均衡を破るのが悪いと云ふのである、此論理より氏は有名なる斷案を下した、曰く舊き税は總て良税である、新税は總て悪税である (tout vieil impôt est bon et tout nouvel impôt est mauvais) と。之を要するにカナールの説は、租税は轉嫁して總ての人に分布するものであるから初め悪税たるものも後には良税となるものである、従て租税負擔は公平に分配せらるゝものであるといふのである、是れ樂觀説たる所以である。

二 此説の基礎的觀念は利益均衡説と剩餘課税説とにある、剩餘課税説は既に税源論に於て之を論じたから再びするの要はない、利益均衡説は自由競争を假定したる論である、處で現代の經濟界に於ては自由競争の制限せらるゝことは案外多いのである、従て此説は實際に適合しないことが出て来る。自由競争が極端に行はれ利益均衡の原則が働いて租税の負擔にも均衡を生ずるとするも其均衡なるものは一定不變のものでない、市場の事情に依て變ずるものであり、經濟上の變

1) 本書178頁以下

革に依て全く跡を絶つものである。

加之此説は租税は生産費の一部を成すものであるといふことを前提として立論して居るが、其前提は必ずしも眞でない、租税の中には生産者と消費者との關係の存せない人の間に轉帳する様なものも少くないからである、此説は少くとも是等の税を律する事が出来ぬ。更に一步を進め租税が生産費の一部を爲し何處迄も轉嫁して行く場合を見るに、それは必ずしも正義公平に適つてゐると云へぬ、轉嫁は租税負擔を消費者に移すも必ずしも擔税力に應ずる租税負擔とならぬからである、そこで轉嫁は從來公平であつたものを不公平なものにし、從來多少不公平であつたものを更に愈々不公平なるものとし益々有害なるものとする<sup>1)</sup>こともあると謂はねばならぬ。

次に此説は租税政策の觀念と矛盾する、否此説の如くんば租税政策の必要はない、如何なる課税をなしても可いことになるからである、加之租税改革は却て悪いことゝなる、舊税が良税である以上は之を改正すべき理由がないからである。以て如何に現代の租税政策の考と背馳してゐるかを見るべきである。

1) Hock: Die öffentlichen Abgaben u. Schulden S. 107-109.



悲觀説は樂觀説と同じ考より出て、全然反對の結論に達したものである。其説の代表者はブルードン<sup>1)</sup>である。氏の説に依れば租税は如何様に課しても轉嫁して結局消費者の負擔に歸することになる。然るに消費者といふ階級は貧者階級である。従て租税は富者に對してよりも貧者に對して重くなり不公平の甚しきものとなること云ふのである。斯くして氏は直接税と間接税とを區別することの無用なることを説き、租税制度を立つることの無益なることを論じ、租税は必要であるが不公平のものであると斷案を下した。

悲觀説は樂觀説と結論こそ異れ、均等分布説に基て居る點と、如何なる税を課しても事實の上にては相違ないとするの點とに於て、全然一致して居る。故に此兩點に關しては樂觀説に對する批評を移して悲觀説に加へることが出来る。加之、租税が常に不公平を來すものであるとすれば、租税選擇の必要もなく、租税政策を容れる餘地もないこととなる。是れ亦明に現代に於ける租税政策の觀念に矛盾するものと謂はねばならぬ。

1) Proudhon : Théorie de l'Impôt 1861.

第四 社會主義説

前段の悲觀説に似て非なる説はラッサル (Lassalle) の説である。セリグマンに倣て之を社會主義説と名けて置く<sup>1)</sup>。社會主義者たるラッサルに出で、後の社會主義者に依て盛に宣傳せられて居るからである。

一 ラッサルの説に従へば<sup>2)</sup>總ての間接税は轉嫁して下層階級の負擔に歸すとするのである。間接税に限りたる點に於てブルードンの結論と異てゐる。併し乍らラッサルの謂ふ所の間接税は個人の所得又は財産に對し直接に課する租税を除き其他の租税を總稱するもので、消費税のみならず、地租營業收益税等をも包括するものである。

ラッサルの説は正統學派の説より出で、而も之を改めたものである。アダム・スミスは勞賃は生活の最低限にて定まるから租税を負擔する餘地なしとしてゐるが、ラッサルは之を改め獨逸の勞働者は愛爾蘭の勞働者の如く貧窮の極に陥て居ないから勞賃の中より租税を奪ふことが出来るとしてゐる。加之勞賃は他の財の價格より後れて騰貴するが普通である、間接税により財の價格は騰貴するも

1) Seligman : op. cit. p. 203.

2) Lassalle : Die indirekte Steuer und die Lage der arbeitenden Klassen. 1863.



勞賃は騰貴しない、故に労働者は間接税を悉く負擔せねばならぬと云ふのである。

二 此説は總ての間接税を以て正義に適はないものとするのである。從て間接税の範圍に於ては前の悲觀説と同じことになる。併し乍らラッサルの所謂間接税は常に必ずしも労働者に轉嫁すると限つてゐない、其中には労働者に轉嫁せないものもあるのである。是が故に間接税は總て正義に適はぬといふのは妥當でない。更に一步を進て論ずれば、ラッサルは勞賃鐵則説を主張したのであるが其勞賃鐵則説と此間接税轉嫁論とは全然調和し得られぬ所がある、勞賃鐵則説に依れば、労働者は食ふか食へぬかの境に呻吟するものであるのに、間接税轉嫁論に依れば、労働者は租税を負擔する餘地があるとするからである。

### 第五 還元説若くは償却説

一 還元説 (Capitalization Theory) 若くは償却説 (Amortization Theory) とは年々歳々繰返して納付せらるべき租税が資本に還元せられて租税物體たる財産の價格より差引かれる場合に、其租税が償却せられたるものと看做すのである。此説は地租に關する研究と關聯して生じた。今地租が土地に課せらるゝとせんに、其税額丈

は其土地の収益を減ずる、収益が減せば其財産價格は之れに比例して下らねばならぬ、詳言すれば其税額を其當時の普通金利にて還元したる額丈が下落する。而して其財産價格下落の犠牲となる者は地租を初て課せられたる場合に之を所有して居つた人である、蓋し其土地を賣るに際しては其所有者は租税還元額丈安くすることを承認せねばならぬ、さうでない何人も實際に財産價格の減じて居るものを高く買はうとせないからである。斯くして買主は其後に於て租税を納付しても租税を課せられないと同様の結果を得、他の普通財産に於けると同様の利廻りとなるべき収益を得ることとなる。さうなれば買主は租税を負擔せないことになり、始めの所有者が獨り永久に租税を負擔することとなるのである、即ち後の所有者より見れば租税は全く償却せられたるものと謂ふべきである。更に他の言葉を以て説明すれば現在の租税は既に過去に於て負擔せられたのであるとも云へるし、又將來課せらるべき租税が現在に於て負擔せらるゝとも云へる。

學者或は此現象を説明して地租は土地の負擔に歸すると云ふのである、所謂地代的負擔説 (rental charge theory) 若くは土地負擔説 (Reallast-theorie) に即ちそれであ



る、地租の償却が行はるゝとせば地租負擔者は理論上其最初の地租制度の起つたときに於ける土地の所有者であると云はねばならぬ、然るに地租制度が長く行はれて少しも變動がないのに反し其間に土地所有權が屢々移轉すると最初の所有者を知ることが出来なくなる、又實際に之を知る必要もなくなる、故に現在の地主より見て地租は地主が之を負擔せないで土地が負擔すとも見ることが出来る。

二 此説は既に十八世紀の初に於て英人の記録に其萌芽を發してゐるが後、英にありてはジョン・ヤング<sup>1)</sup>、クレイグ<sup>2)</sup>、佛にありてはセイ<sup>3)</sup>、トラシー<sup>4)</sup>、パッシ<sup>5)</sup>、獨にありてはサルトリウス<sup>6)</sup>、ムルハルド<sup>7)</sup>、ホフマン<sup>8)</sup>等相並で之を論ずるに至つた。所が後になつて獨學者と佛學者とは全然相反せる結論を引き出して來た。

獨逸學者は曰く。地租が土地の負擔となるときは現在の地主には負擔とならぬ、従て地租は租税の性質を失つたものである、宜しく租税の負擔を免れたる現代地主に對して新しく租税を徵收すべきである。之に反して佛學者は曰く、地租が土地の負擔となりて地主の負擔を感せない様になれば地租の税率を動かさないのが良策である、若し地租を減すれば土地の賣買相場は従て騰貴するから、現在

の地主に對して税額の資本還元額を贈與する結果となるし、地租を増徴する時は土地の賣買價格を下して其れだけ財産の沒收を行ふ結果となるからである。後者は所謂地租不變更説でパッシ<sup>1)</sup>が唱へて以來後の學者多く之に和した。

三 還元説は地租に關聯したものであるが、近來の學者は地租以外の租税にも之を適用するに至つた。此説は既にラウヘル<sup>1)</sup>、フェリッヒ<sup>2)</sup>、ホック<sup>3)</sup>等の書に見えてゐたが、シエーフレ<sup>4)</sup>の説くに及んで最も盛に行はるゝに至つた、パンタレオ<sup>5)</sup>も亦同様の考を説いた。

シエーフレの説に従へば、資本還元は地租に於て行はれる許りでなく、土地以外の収益に課する税に於ても行はれるといふのである。蓋し氏の此議論は氏の地代論から出たものである、氏は地代論を以て土地に適用すべきのみならず、總ての利潤に適用すべきであるとするのである。此論を前提とすれば、前述の結論が出て來るのは自然の數である。但し其前提たる理論は今日の經濟學者が齊しく認めてゐると云ふことが出来ぬ、併し乍ら前提たる理論を離れて考ふるときは此の如き轉嫁が全然起らぬとは云へぬ、唯絶對的に斷することが不可であると云ふの

1) Rau: Grundsätze d. F. = W. 1832. 2) Helferich: Über die Einführung einer Kapitalsteuer in Baden. Tübinger Zeitschrift 1846. 3) Hock: Die öffentlichen Abgaben u. Schulden 1863. 4) Schäffle: Die Steuern. Allgemeiner Teil. 1895 § 212. 5) Pantaleoni: Traslazione dei Tributi 1882. Die Grundsätze d. Steuerpolitik. 1880. S. 176. 187. 190.

1) John Young: op. cit. 2) John Craig: Elements of Political Science 1814. 3) J. B. Say: Traité d'Economie Politique 1802. 4) Destutt de Tracy: El'ements d'Idéologie 1804. 5) Pary: Dictionnaire de l'Economie Politique 1852. "l'impôt." 6) Sartorius: Über die gleiche Besteuerung des Königreiches Hanover" 1815. 7) Murhard: Theorie und Politik der Besteuerung. 1834. 8) Hoffmann: Die Lehre von den Steuern 1840.



みである。<sup>1)</sup>

## 第二目 相對說

相對說とは租税の轉嫁を以て絶對的でなく、時と處とに依て異なるものであるとする説である。租税の轉嫁が時と處とに依て異なるは、或は需給關係の變じて來るが爲めであり或は其他の事情に支配せられるが爲めであるとするのである。

相對說は獨逸學者に始まり、所謂數量說に進み、最近セリグマン等に依て更に大に進んで來た。

一 獨逸學者は其初に當り正統學派の論據を全く捨てないに拘らず或る點に關しては相對說を唱へ出した、それは既にラウの説にあらはれた。

一體ラウは正統學派の説を繼承して居る所もあるが、自由競走に就ては之を絶對的のものとして前提せなかつた、従て租税轉嫁を絶對的のものと見なかつた。

即ち個々の財源より出て來る収益に課する税は納税者の投資を變更するか否かに依て轉嫁の状態を異にすと斷じた、又租税は納税者の多數が需給關係に變化を

1) 本書253—254頁

來す様の行動をなす場合に初て轉嫁するものであると説いたのである。絶對說を離れて關係說に這入つてゐると謂ふべきである。

(註)

ラウは轉嫁に關する七原則を定めてゐる、今引用したのは其第一原則と第六原則のみである、他の五原則は左の如し。<sup>1)</sup>

(2) 全階級の所得に課する税は或る種の財の買手に轉嫁する事が容易でない、其故は納税者は爲めに經費の支出を制限するに至るであらうが、其種々の財に對する影響は一律でないからである、従て一方に需要の少し減少すると同時に他方に供給も少し減じ彼是れ差引くものである。

(3) 關稅は之を消費者に轉する事が容易である。

(4) 俸給に衣食する官公吏に課する税は、轉嫁する事が出來ぬ。

(5) 販賣すべき財の性質を目標せざないで課する税は他の税より轉嫁が困難である。

(7) 租税の轉嫁があつたとして租税制度の不公平を怨する理由にはならぬ、其故は第一に轉嫁が外觀に止まりて實際にないことがあるからであり、第二に少數納税者の課せらるゝ所が高きに過ぎてても低きに過ぎてても財の價格には何等の影響がないからであり、第三に最後の結果に達せない前に種々の困難なる事の出來るからであり、第四に高い税が悉く轉嫁するとしても、それが生産や消費を減する限り悪い結果を伴ふさいふべきであるからである。

1) Rau: Grundsätze d. F. = W. 5. Aufl. 1864, III. S. 412-417.



次に相對説はホツクに至つて大に進んで來た、氏は轉嫁は種々の事情に依て體様を異にすることを論じた。今少しく此の説を窺はんに<sup>1)</sup>

納税者の立場より觀察するに租税は(a)課税物件の生産費の一部を爲すか(例へば飲料税)、(b)一般營業費の一部分を爲すか(例へば營業税)、(c)生活費の一部分を爲すか(例へば人税住居税)、又は(d)純収入即ち所得に對する負擔(例へば所得税)たるべきものである。(d)は轉嫁するこゝが出来ぬが、(a)(b)の二の場合は轉嫁するのが通例である。併し此二の場合に於ても多くの例外を認めねばならぬ、即ち第一に租税の高い爲に課税物件の需要を減じ又は他の代用品を用ふるときは一般に且つ長期に亘て轉嫁は行はれぬ、第二に市場の狀況が變動し貨物の價格が低落するときは轉嫁は一時行はれぬ、第三に課税物件が失はれたり、變質して惡くなつたり、若くは競争者よりも其生産費に多くを要したり、其販賣に際し安く手放したりするときは轉嫁は其部分に就ては起らぬのである。

此論は(c)の場合即ち生産者の生活必需品并に勞賃に課する税に於ても眞理である、是等の税は生活必需品の價格若くは勞賃を高くし轉嫁するのが通例であるが、又例外もある、併し此例外は(a)(b)の場合に於ける例外よりも屢々起り且つ危険である、何となれば勞賃税が轉嫁せなければ勞賃が少くなり勞働者は生活に窮するこゝになるし、生活必需品税が轉嫁

1) Hock: a. a. O. S. 91-100

せなければ、小企業者等は勞働者階級に落ちぶれて行くこゝになるからである。

ホツクは此くして轉嫁には進轉、逆轉、消轉のあることを説いたのである。

進轉 (Fortwälzung) は租税が生産者より消費者に、若くは勞働者より企業家に轉嫁するをいふ、換言すれば供給から需要の方に轉嫁するのを指すのである。逆轉 (Rückwälzung) は之を反對の方向に轉嫁するを云ふ、即ち消費者より生産者に、若くは企業家より勞働者に轉嫁するのを指すのである。消轉 (Abwälzung) は租税が全部若くは一部分消へ失せて何人の負擔にも歸せぬものをいふ。

此進轉逆轉消轉の語はホツクより初まつて終に獨逸學者の慣用語となつた、ホツクの説は以上述ぶるが如く絕對説とは大に違つたものとなつて來たが、其説の基礎には尙剩餘課税論があつた。然るに財政學理は第三節に述べた通り剩餘課税論から所得課税論に進んで來たのである、故に此剩餘課税論も棄てねばならぬ、<sup>1)</sup>此見地に立ちて轉嫁を論じ、ホツク以來の説を大成したものはワグネルである。ワグネルの説に依れば、租税は、如何に他に轉じやうと努めても之を他に轉じ得ない人の肩の上に落ちて來るものである、從て轉嫁は租税の不公平不平等を増すこ

1) Wagner: F. = W. II S. 339ff



とがある許りでなく、從來平等負擔になつて居るもの迄をも打ち壊はすことがあると云ふのである。是に至てワグネル等の説は均等分布説の樂觀論よりも非常に隔つたものとなつて來たのである。

二 數學說 (The Mathematical Theory) は租税轉嫁を以て價值論の一部を形くるものとして、數學を用ひ論斷せんとするものである。此説の開祖とも見るべきはクルノーである。

クルノー (Cournot)<sup>1)</sup> は獨占價格と競争價格とを分ち或る財の供給價格が増すときに如何なる影響を生産者並に消費者に及ぼすべきかを微分の學理に依て證明し、此影響と報酬均等法報酬遞増法報酬遞減法との關係を分析し轉嫁に種々の態様あることを明にした。

最近に於ける轉嫁論研究者で此派に屬するものにヴィクセルがある。

ヴィクセル (Wicksell)<sup>2)</sup> は、ヘム・バヅェルクの利子時差説の原理に依て、投資の期間長くなるに從て生産力は益々大となること、勞力を適用すべき生産の期間の長くなるに從て勞力の生産力は増加するといふ論を前提として説を立て、租税が

- 1) Cournot: Recherches sur Principes Mathématiques de la Théorie des Richesses. 1838.  
2) Wicksell: Finanztheoretische Untersuchungen nebst Darstellung und Kritik des Steuerwesens Schwedens. 1896.

生産の要素に課せられる結果として、生産期間の伸縮に如何なる影響を及ぼすかを究め、頻に數學的推理を用ひて轉嫁の原則を改めんとした。

數學說を唱ふる學者は之に止まらぬ、セリグマンは<sup>1)</sup>伊國學者パンタレオニ<sup>2)</sup>、コニリアニ<sup>3)</sup>、英國學者マーシャル<sup>4)</sup>、エッチウオース<sup>5)</sup>を數へてゐるが、何れも數學を用ひて租税の影響を説くのである。其結論は皆必ずしも同じでない。數學說は數學に依て説明するから一見所論確的の様であるけれども、其假定は必ずしも實生活の實情と一致せない、從て租税の轉嫁の真相を穿つものと見ることが出来ぬ。

三 セリグマン<sup>6)</sup>は租税轉嫁の原理を以て價值論の一部を形くるものであるとし、價值論は財の需要供給に因る變化を論ずるものであるから轉嫁に必要な價值の常則を究むると共に此理法的作用を妨害する現象を明にせねばならぬと論じてゐる。今少しく其説を紹介すれば左の如し。

轉嫁の常則として、租税は生産費を増すものと見るべきである。課税前の財が消化せぬ限り其生産者は新税の爲に價格の騰貴したる額だけ利益を得るが、其財の消費したる後、租税は新に生産せられたる財の生産費を増す事になる。從て生産者は財の價格を高めて自ら

- 1) Seligman: op. cit pp. 205-214.  
2) Pantaleoni: op. cit.  
3) Conigliani: La Reforma delle Leggi sui Tributi Locali. 1898.  
4) Marshall: Principles of Economics BkV. chap 13-14.  
5) Edgeworth: The Pure Theory of Taxation (Economic Journal VII)  
6) Seligman: op cit P. 219 Sq



補償せんとするのである。若し此方法が十分に行はれぬとすれば生産者の利益が減ずるから財の生産も少くなる。財の生産が少くなれば其財の価格は騰貴するが故に何れにするも消費者は其租税を負担せねばならぬ。こは轉嫁の常則であるが之を制限する條件がある。その條件は次の觀點に立て觀察するに現はれて来る。

- (1) 課税物件たる財は永續的性質を有するものであるか將た一時的性質を有するものであるかこいふ點より觀れば、財が永續的性質を有するに従ひ所謂租税の償却が行はれる。
- (2) 課税物件たる財は獨占の法則に支配せられるか、將た自由競争の法則に支配せられるかこいふ點より見れば、前者にありては單純に轉嫁せない。
- (3) 租税は普遍的たるか將た特別的たるかこいふ點よりするときは、普遍的なるに従ひ生産者が自ら租税を負担することを辭せない様になる。
- (4) 資本の移動は完全に行はれるか否かこいふ點に立つときは、資本の移動が困難なるに従ひ轉嫁は少くなり且つ遅くなるものである。
- (5) 課税物件たる財に對する需要は屈伸力を有するか否かこいふ點より觀れば、需要が變動的なるに従ひて轉嫁が少く且つ不完全なるものである。

- (6) 生産上に於ける優劣が如何なる範圍迄供給に影響するかこいふ點より觀るときは、優勝的地位にある生産者は生産費を少くして以て税の爲に痛痒を感じないけれども劣等なる生産者は之に反して税の爲に打撃を受くべきである。
- (7) 供給せらる、財の生産費は比例、遞増、遞減の法則中何れに屬するかこいふ見地に立て觀れば、生産費遞減法に依るものは他の法に依るものに比し自由競争の場合には消費者の負擔を増し獨占の場合には消費者の負擔を減ずるものである。
- (8) 租税が限界に課せられるか將た剩餘に課せられるかこいふ點より觀るときは、後者は前者より轉嫁するこまが少い。
- (9) 租税は重いか軽いかこいふ點より觀るときは、租税は輕きに従て轉嫁するこまが少い。
- (10) 税率は比例的であるか累進的であるかこいふ點より觀るときは、累進的なるに従て轉嫁は強い。
- (11) 課税物件たる財が最終財であるか、中間財であるかこいふ見地より觀るときは、最終財の場合には消費者に歸着するこいひ得るも中間財の場合には租税が第二者第三者に轉ずるかは總ての條件に鑑みて決すべきである。



セリグマンは常則を研究したる後、地租家屋税資本税利潤税勞賃税其他の税の轉嫁を研究し最後に斷案を下して直接税と雖も轉嫁するがあり、間接税と雖も轉嫁せないことがあるから直接税間接税の區別は殆ど價值がないと云つてゐるが、併し乍ら轉嫁の一般の趨勢は明に一定してゐるものがあることを承認してゐる。其一般趨勢は即ち左の如くである。

- (1) 收入を生ずる財産に不均一に課税するか若くは特定の財産に限り課税するときは、所謂租税の償却が行はれて、其課税の始まつた時の所有者の負擔に歸する。
- (2) 經濟上の剩餘即ち地代并に純益に課する税は轉嫁せないで納税者の負擔に歸着する。剩餘は生産費の一部をなさないで生産過程の終りたる後に出て來た結果であるからである。
- (3) 前述の租税の外の租税は生産費の一部を爲すから經濟上の剩餘の負擔に歸する迄は轉嫁する、併しこは資本と勞働の完全に移動する場合に於てのみ眞理である、實際に於ては經濟上の摩擦に依りて大に制限せらるゝのである。
- (4) 間接税が經濟上の剩餘を有する者の負擔に歸すれば、良税とするの説を認むる事が出來ぬ、何となれば間接税が經濟上の剩餘に歸するは個人の生産的消費を経て初めてさ

うなるのであるが總ての消費は悉く生産的消費といひ得ないからである。

### 第三項 租税轉嫁の法則と適用

余は前項に於て租税轉嫁論の發達し來つた跡を尋ね、絶對論から相對論に進んだ次第を述べた。そこで余も亦相對論の見地に立たねばならぬ。併し乍ら轉嫁は絶對的に決すべきものでないと云つた丈では轉嫁に關する知識は精確でない。是に於て轉嫁に關する一般法則より定めて行かねばならぬ、余は先づ此法則より研究したいと思ふ。

#### 第一 轉嫁に關する一般法則

轉嫁は既に述ぶるが如く課税物件の價格構成の問題である、換言すれば課税の後課税物件の價格が騰貴するか否かの問題である。而して課税物件は前節に述べた通り個人の收入たることがあり個人の支出たることがあり、個人の取引といふ事實たることがあるが、之を分析すると、財と勞働とに溯ることが出来る、故に轉嫁は租税に依て財の價格や勞働の價格即ち勞賃が騰貴するか否かの問題に歸着



するのである。

一 今財が經濟流通に於て如何様に動くかを見るに、生産者より出で、卸賣商に移り、小賣商に移り、消費者に移るのが普通である。此場合に於て經濟流通上前位に居る者を前人(Vormann)といひ、經濟流通上後位に居る者を後人(Nachmann)といふ。故に生産者は總ての關係者より見て前人となり、消費者は總ての關係者より見て後人となる。小賣商は卸賣商に對しては後人となり、消費者に對しては前人となる。こは財に就て云ふことであるが、人の勞働に就ても亦同様に云へる。人の勞働は、由來勞働者に屬するものであるが、それが經濟流通に現はれては雇傭契約に依て企業家に其勞務を提供することになる。故に勞働に就ては勞働者が前人となり、企業家が後人となるのである。

二 租税が是等の財や勞働の上に課せられるとせば、其税を納めたる者は經濟流通に依て其税を他に轉せんと企つる様になる。そこで前人後人の間に租税負擔の譲り合ひ、ナスクリ合ひが起て來る。是れ亦一の鬭争である。

此租税讓合の鬭争に於て勝敗を決するは、他の社會上の鬭争に於けると同じく、

優劣強弱の關係に外ならぬ。即ち優者強者が勝ち劣者弱者が敗るゝことゝなつて來るのである。換言すれば、經濟流通上に於ける強者は、租税の負擔を免れて之を他に轉ずることが出来るに反し、經濟流通上に於ける弱者は、或は自ら納めたる租税を負擔し、或は他人の納めたる租税を轉嫁せられて之を負擔する様になる。故に租税の歸着する所より觀れば、租税は常に經濟流通上に於ける弱者の肩上に歸着すると云ふことが出来る。そこで余は之を弱者歸着の理法と名けやうと思ふ。最近に於ける轉嫁研究者 Ch. de Lauwereyne de Roosendaele は之を最強者の法則 (la Loi du plus fort) と呼んでゐる。<sup>1)</sup> 蓋し最強者は租税を他に轉ずることが出来るると云ふ義である、余は之を弱者より見て命名し、氏は之を強者より見て名けたるに過ぎない。

茲に強者といひ、弱者といふは、富の力の大小を意味するものではない、經濟市場に於ける勢力の強き者弱き者と云ふ義である、經濟市場に於ける強者は能く自分の意見を押し通し相手方をして之に従はしめ得るものであり、經濟市場に於ける弱者は自分の意見を押し通し得ないで相手方に従はざるを得ざる地位にあるもので

1) Ch. de Lauwereyne de Roosendaele: La Répercussion de l'impôt P. 410-419.



ある、是が故に經濟市場に於ける強者は自ら租税の負擔を辭して之を相手方に移すことが出来るに反し、經濟市場に於ける弱者は租税の負擔を他に轉ずることが出来ないのである。

三 轉嫁の問題は以上述ぶるが如く經濟市場に於ける勢力關係で定まるのである。従て經濟市場に於ける對立關係を生せぬものにありては、轉嫁は起り得ないと云はねばならぬ。例へば所得や相續其他の隨時收入に課する税の如し、是等の所得や收入は經濟上の剩餘を爲すもので之を得たる者より觀れば之を消費し處分する外經濟流通に依て他に移すことが出来ぬ、又所得や其他の收入は生産の過程を終りたる後に入り来るものであるから、生産品の價格に加へて經濟流通に移すことは出来ないことである。故に是等の税は轉嫁するに由ないものと謂はねばならぬ。

### 第二 轉嫁の形態

轉嫁は此の如く經濟市場に於ける強弱關係に依て定まるとすれば、轉嫁の形態は常に一樣でない。若し經濟市場に於て前人が強者であつて、後人が弱者であれ

ば租税の負擔は前人より後人に轉帳すべきである、此の如き轉嫁は所謂前轉（Fortwälzung）若しくは進轉（Fortwälzung）である、之に反して經濟市場に於て前人が弱者となり、後人が強者となるときは、租税の負擔は後人より前人に轉帳すべきである、こは所謂後轉（Rückwälzung）若しくは逆轉（Rückwälzung）である。逆轉は結局進轉と反對の方向に起る轉嫁を指すものである、そこで、法律が經濟流通の前位の人より後位の人に轉嫁することを豫期するにも拘らず、租税が前位の人に歸着して前轉せない場合は、又之を後轉と見るのである、蓋し法律の豫期と實際の結果より觀察すれば、租税は後位の人より前位の人に轉じたと見ることが出来るからである。經濟市場の強弱關係に於て前人の強きことがありとするも、總ての前人が強いと限ることが出来ぬ、第一の前人は強くして租税を前轉せしめたるに拘らず、第一の後人は第二の後人より弱くして更に前轉せしむることが出来ぬものもある。之に反し、次ぎに、来るべき前人が總て相手方に對して強ければ、租税は第一の前人より第二の人に進轉したる後更に第三者、第四者に轉帳して行くことがある、此の如き轉嫁を學者或は更轉（Weiterwälzung）と云ふ<sup>1)</sup>。これは進轉に就ていつたのであるが、逆轉に就ても同じこ

1) Wagner: F. = W. S. 346-348



とがある、即ち第一次に後轉せられて擔稅者となれるものが、更に之を第三者第四者に逆轉することがある、之を逆轉に關して更轉と云ふのである。之を要するに市場の關係に依て租稅は一回だけ進轉し逆轉することもあるが、亦進轉逆轉ともに、更轉することがあると謂ふべきである。

租稅の轉嫁は經濟市場の關係に依て或は進轉となり或は逆轉となりて、其軌を一にせないが、更に進んで考ふれば、進轉でもなく、逆轉でもない様な轉嫁の形態が出て來る、所謂消轉 (Abwälzung) である。消轉とは租稅負擔が何人の肩にも落ちないで、恰も消え去りたるが如き結果に到達するものを云ふ、換言すれば一定の租稅額が従前よりも多くの租稅主體や多くの收益所得財産等に配分せられ、爲めに其稅の負擔は新に得たる總收益純益所得等に比し却て比較的減少して行く經濟的出來事を云ふのである。

### 第三 轉嫁の法則の適用と轉嫁の形態

轉嫁は經濟市場に於ける當事者の強弱關係に依て定まるとして轉嫁に種々の形態を生ずることは前述する通りであるが、更に進で經濟市場に於ける強弱は何

に依て定まるかを明にせねばならぬ。

一體、經濟流通上に於ける前人は供給者で後人は需要者に外ならぬ、故に前人後人の鬭争は需要供給の力の争とならねばならぬ、即ち需要の力が供給の力よりも大なる場合には需要者は經濟市場に於ける弱者となる、何となれば需要者は其財や勞働の給付を得ることを急とし其價の高いのを顧みないからである。之に反して供給の力が需要の力よりも大なる場合には需要者は經濟市場に於ける強者となる、何となれば需要者は其財や勞働を得るに熱中せない、其價が高くなれば之を差し控へるに至るからである。

經濟市場に於ける需給關係が財の價格や勞賃を決定することは租稅の課せられると否とに拘らず、眞理である、所が租稅が課せられるときは需給關係が變じて來るものも出來る、從て經濟市場に於ける強弱關係も變じて來るのである、然らば租稅は需給關係を如何に變じ、市場に於ける強弱關係を如何に變ずるか、と云ふ問題が出て來る。租稅が需給關係を變ずるは其時々々に於て其狀態を異にするが、其形は三の外に出でまい、即ち第一は需要に變化なくして供給が制限せられる場



合であり、第二は供給に變化なくして需要が制限せられる場合であり、第三は需要供給共に制限を受けないか若くは、却て供給が増加する場合である、第一の場合には進轉が起り、第二の場合には逆轉が起り、第三の場合には消轉が起るのである。

一 租税が需要に變化を起さないで

供給制限の結果を生ずる場合

此場合に於ては供給が制限せられて來たに拘らず需要に變更がないのであるから、供給者は勢ひ市場に於ける強者とならざるを得ない、故に租税は課税物件の價格の中に這入つて進轉するのである、從て納税者が供給を制限することが大ならば大なる程進轉は容易で、且つ大である。

需要に何等の變化を來たさないのは、財の性質上其需要に屈伸がないが爲めである、即ち財が人生々活に缺くべからざる必需品であるときは、租税が進轉して財の價格を高むるも、需要者は之が消費を廢することが出來ぬ、取引上の弱味は需要者側にありて供給者側がない、故に租税は進轉せざるを得なくなるのである、

租税が進轉して財の價格を高むるに従ひ、其財の需要が減する虞あるときは、生

産者其他の經濟流通上の前人は勢ひ供給を制限してこれと戦はねばならぬ、所が供給の制限は色々の事情に依て出來たり、出來なかつたりする、よし出來るとして、其程度に相違を生ずる、其事情と云ふは二に分類することが出来る。其一は企業の伸縮性であり、其二は課税物件の普通の程度である。

(一) 企業の伸縮性より觀れば、第一には資本労働の自由移轉に依て不利益の企業が自然に衰へるより來るもので、第二には小企業を壓倒するに因るもので、第三は同業者の協同的態度を探るに因るものである。

(1) 企業が自由競争に従ふもので、資本や労働の移轉が自由に行はるれば財の供給は自然に制限せられることとなる、第一に資本に就て考ふるに、資本は素と利子の多い所に向ふべき性質を持つて居るけれども、常に必ずしも、さうでない、固定資本の如き一定の企業に投下せられるときは、其企業の利益少いからとて、容易に他に之を移すことが出來ぬ、之に反して流動資本は、容易に之を移轉することが出来る、租税の爲に利益の減少するを見込みて資本が容易に他の有益事業に移轉するに於ては課税せられたる財の生産が少くなり、其供給は自然に減することとなる。



第二に労働に就て考ふるに、労働も素と勞賃の高き企業に向て走ること水の低きに就く如くなるものであるけれども、常に必ずしも、さうでない、労働者は其教育に依り其得意とする技藝に依り、其労働の力に依り、他に轉することが容易でないものがある、之に反して、労働者は何時にても何れの處へも自由に動き得るものがある、普通手足の労働に服する者の如きは即ちそれである。故に主として普通労働者を使つてゐる様の企業にありては容易に其労働者を解雇して其企業を縮小することが出来る、従て其生産する財の供給を減することが出来る。

第三に此の如き資本や労働の移轉が自由に出来るか否かは經濟的技術的關係より定まるが又法制に根據のあるものもある、立憲國に於ては主義として營業の自由、住居移轉の自由を保障して居るけれども、法律に依て制限せらるゝことも少くない、是等の自由が制限せられること少ければ少い程財の供給は容易に之を制限することが出来るのである。

(2) 小企業を壓倒するに因て供給の制限を來すも亦自由競争の結果である。即ち大企業家が自己の生産を制限せないので小企業家と競争して之を壓倒し、結果

に於て生産を減少することである、大企業家が大に生産費を節約して而も租税額だけ價格を高めないので小企業家と戦ふ場合の如きはその一例である。此くして小企業家倒れてそれだけ生産が減るときは、大企業家の爲めに有利となり、租税は前轉するの勢を得るのである。

(3) 企業者間に於ける協同的態度は自由競争と全く反對の方向に走つて居る様であるが、結果に於ては同じことに歸する、即ち企業家が互に協同的態度を採り得るものにおいて、供給の制限も出来るのである。之に反して、個々別々に勝手に生産し之を統一し得ないものは供給の制限も出来ない。大商工業は前の例に屬し、小商工業や農業は後の例に屬する。

企業者間に於ける協同的態度が歩を進むるに従ひ、或はカルテルとなり或はトラストとなり、茲に一種の独占を生ずる、これ自由競争の極端の反對である。独占に於ては供給を制限することは素より容易であるが、租税の進轉は必ずしも行はれぬ、蓋し独占事業が課税前に當り既に独占價格の法則に従て財の價格を決定して居つた場合には更に税額だけ財の價格を高めることが出来ないからである。



之に反して獨占者が従前獨占價格を課して居らなかつた場合には獨占價格の點までは財の價格を高めることが出来るから其程度範圍に於て租稅は進轉するであらう。併し乍ら獨占業者は自己に最も多くの利益を齎らす様に價格を定めんとするものであつて、課稅前に於て特に遠慮して差控へる如きは殆ど稀であらうから、獨占業が生産する財に對しては租稅は進轉せないので却て逆轉するものと謂つて差支ない。

以上は自由競争若しくは企業者の協同的態度に依て供給の制限せらるゝ場合であるが、併し供給の制限といふ結果は必ずしも直に來ると限らぬ、殊に自由競争に依り資本並に勞働が他に移轉するか、若しくは大企業が小企業を壓倒したる後に供給制限の起る場合に於てさうである、故に其供給の制限せられる迄の過渡時代に於ては、租稅は進轉するに由ないことがあると謂はねばならぬ。

(二) 租稅が普遍的であるか特殊ののであるかに依て供給制限の程度に相違を生ずる、前述べたる資本勞働の自由移轉は、資本勞働が課稅物件たる財に關する企業を去つて、課稅物件たらざる財に關する企業に就くの義である、こは租稅が特殊の

財を課稅物件とすることを前提とする、若し課稅物件が多くの財に普遍的に行き互るときは、一の企業を去つて他の企業に移るの動機が少くなる、何れに行くも等しく租稅の負擔を免るゝことが出来ないからである。されば、課稅物件が普遍的にならばなる程進轉の機會が少くなり、課稅物件が特殊的に止まれば止まる程進轉は容易である、と謂はねばならぬ。

## 二 租稅が供給に變化を來たさないで、

### 需要制限の結果を來す場合

此場合は進轉と全く反對の條件が具はるときに起る、即ち需要の減少せるに拘らず供給は依然變せないのであるから、需要者は市場に於ける強者となる、故に供給者は租稅額を課稅物件の價格の中に加へることが出来ぬ、従て需要が減少すればする程逆轉が行はれるのである。

(一) 需要の制限が出来るのは財の性質よりして其需要に弾力性を具へる爲めである。需要者よりいへば、其財の消費をなさざるも我慢の出来るものに就ては、財の價格が騰貴するに從て其消費を節約するやうになる、奢侈品の如きは最も其



著しき例である、尙絕對的必要品に非ざる財は皆多少此弾力性を持つて居る、此弾力性が大なれば大なる程、租税は進轉せないで却て逆轉するのである。

次に或る效用を有する財の消費を節約し得ないとしても、類似の效用を有する他の財を以て之を代用することが出来る場合には同様に其財の需要に制限を加ふるの結果となる。例へば珈琲の税せられた場合に紅茶を以て之に代用し、砂糖の税せられた場合に飴や蜂蜜を以て之に代用するが如し、是れ亦逆轉を起すの原因となるものである。

更に進んで需要者は需要を制限することが出来ないにしても、需要の制限と同一の結果を齎らすことがある、それは外でもない、需要者が協同的態度を採る場合である、例へば消費組合を組織するが如し、此の如き場合に於て消費組合は或は自己生産をなし、或は大企業家より廉價を以て財を購買するから、租税が轉嫁せないと同じ結果に到達するのである。

(二) 供給に何等の變化なきは、第一の場合に述べたことに依ても知ることが出来る、主として固定資本を放下して經營する事業や、特殊の技術並に教育を必要と

する職業並に労働者は租税が課せられたとて他に轉じ得られないから、其生産する財は依然舊の如く出て来る。又天下に散在せる小企業は互に協同的態度を採ることを知らないから、生産の制限をなすに由がない。

以上の論は主として消費財に適はまるのであるが、營利手段たる財に就ても年々歳々新に生産せらるゝ物には適はまるのである。所が營利手段たる財の中には新に生産せらるゝを待たずして自然物として、又過去の生産の結果として残つて居る物が多い、土地や資本の如き即ちそれである、土地や資本を課税物件とする場合には租税を課する爲めに其供給を制限することが出来ぬ。換言すれば供給には何等の變化ないと謂はねばならぬ。此の如き財に租税を課するときは勢ひ需要に影響を及ぼすことゝなる、従て其財の價格に變動を來たすことゝなる、換言すれば其初めて課税せられたるときに其財を持つて居つた人は税額を資本に還元したる額だけ安く其財を賣るの已むを得ないことになる。是れ所謂租税の償却なるものである、土地に於て最も能く行はれるが、有價證券に於ても其他の資本に於ても亦た同様に行はれる<sup>1)</sup>。例へば社債券の價格が五朱の利廻に相當してゐ

1) 本書226・229頁



る時に、社債券の利子に對し百分一の税を課する場合には、其社債券の市價は其税額即ち利子の百分一を資本に還元したる丈け下落し其購買者は長へに税の負擔を免るゝことゝなる、併し租税償却が行はれるには資本價格を有する永續的財の中で或る種のものに限られねばならぬ、總ての永續的資本財が同時に普遍的に課せらるゝときは一般資本市場の利廻が同時に下がることゝなり、從て以て資本に還元せんとする標準の利率がないことゝなるからである。

右述ぶるが如く、永續的資本財に課する税は初めて課税せられた當時の所有者の負擔に歸着することゝなるが、實際に於ては、課税物件の價格が租税の還元せられた額ほど下落せぬことがあり、甚しきは却て騰貴することもないではない。併しそは租税の影響ではない、騰貴すべき他の原因が強く働いた爲めである、例へば一定市街地の價格が地租の増徴せらるゝに拘らず騰貴するが如し、此の如き場合に地租の増徴なかりせば更に大に騰貴したに相違なからう、地租の増徴あつた爲めに之に該當すべき資本の還元額が差引かれ、結局それだけ土地價格の騰貴が抑へられたのである、故に租税の償却は暗々裡に行はれたと云ふことが出来る。

### 三

租税が需給關係に影響を及ぼさるるか若くは却て供給を増すの結果を來たす場合

租税が需要供給の關係に何等の影響を及ぼさなければ、租税は進轉もせず、逆轉もせない、却て茲に消轉の現象を生じて來るのである。租税が此の如き影響を生ずるは、多く生産の技術を進歩せしめ、經營方法の改善を促す場合に起る。此の如き場合には或は生産費を節約することゝなり、或は生産品の品質を高め若くは生産品の數量を増すことゝなる。さうなると其生産費の減少に因り、或は生産品の増加に因り、或は生産品の品質の優良となれるに因て生じた利益が租税を負擔することゝなるのである、此の如き生産技術の進歩や經營上の改善は明に國民經濟上の利益である。之を個人經濟上より見れば又明に租税負擔の減少である、或は租税負擔の免除とも見ることが出来る。

然らば一定の租税若くは課税方法が如何にして生産の技術的進歩を促すかといふに、それは消費税に於ても収益税に於ても起る、即ち

- (1) 消費税に於ては原料に課税するか若くは生産的技術を標準として課税す



る場合に起る。其理由は外でもない、租税が原料品に課せらるゝときは生産者は同一の原料より可成多額の製品を得るか、若くは品質佳良の製品を得んことに苦心するからである。

(2) 収益税に於ては収益を生ずる財源を標準として課する場合に起る。其理由は外でもない、此の如き場合には其財源の所有者は可成多くの實収益を得て税の負擔を輕うせんと努むるからである。

此の如くして生ずる消轉は國民經濟上より見て有利であるけれども不平等なる租税配分を齎らすことになつて來る、蓋し資本力強き大企業家は生産技術の進歩を圖り營業上の改良を行ふことが出来るけれども、小企業家は事實さういふ譯に行かぬからである。

加之消轉は常に行はれるものと考へてはならぬ、即ち技術の進歩改良が極端に達してゐるとき、或は規模を大にせんとするも資本が缺乏してゐるとき、或は販路を擴張せんとするも之を能くし得ざるとき、或は納税者の多數が技術の進歩を期する能力がないときの如きは原料品其他に課税しても消轉は起らぬ。此の如き

場合に消轉を期して課税すれば却て小企業家を打撃することに終るのである。

以上述べたる所は租税の影響であるが、租税の影響でなくして經濟界自然の進歩の影響で同じ結果に達することがある。収益税に一定税率を課し長く之を變せない場合に起る、之を事實的消轉といふ、例へば地租家屋税營業税に於て財源に對し確定税率を課してゐる場合に於て、財源より出て來る収益が自然に高まることは、納税者の租税負擔は比較的減少する、即ち一部消轉するのである、古い地租に於て又は新しく定めたる地租にても確定税率とせるものに於て最も多く之を見るのである、是れ亦租税の不平等を來たすことゝなるのである。

#### 第四 轉嫁の趨勢

前述べたる所に依て之を觀れば轉嫁は經濟市場に於ける勢力關係に依て定まり時と所に從て必ずしも一樣でないが、それにも拘らず租税の種類に依て大體の傾向の存することは之を認めねばならぬ。即ち左の如し。

- 一 絶對的必要品に課する税は進轉する傾向を有する。
- 二 嗜好品に課する税も、その消費を節することが出来なければ出来ない程、進



轉する傾向が強くなる。

三 奢侈品に課する税は逆轉する傾向を有する、但し消費者で其の消費を節し得られぬものがあればある程進轉の傾向を持つて来る。

四 營利手段たる財産に就き特殊の種類に課するか若くは是等財産に不均一に課するときは所謂租稅の償却が行はれて、其租稅の初て課せられた時に於ける財産所有者の負擔に歸着する。

五 生産過程の初に課する税は消轉する傾がある、但し時には進轉し逆轉することもある。

六 生産過程の終に課する税即ち所得其他の收入に課する税は、轉嫁せないので納稅者の負擔に歸着する傾向を有する。

七 獨占事業若くは其生産品に課する税は進轉せないので却て逆轉する傾向を有する。

#### 第四項 轉嫁と租稅政策

租稅の轉嫁は租稅の經濟上に及ぼす影響に外ならぬが、其轉嫁の状態に依りては租稅の配分に不公平を來たすことになる、然るに租稅政策としては租稅の配分を公平にせねばならぬ、從て租稅法は租稅が轉嫁して初て配分の公平を得るものと、轉嫁せないので配分の公平を得るものとを區別し、各々其所期に違はない結果を得る様努めねばならぬ。是に於て所期の轉嫁と期待に反する轉嫁とが起つて來る。

一 所期の轉嫁 (gewollte Überwälzung) とは租稅立法者が轉嫁を欲し之を期待するのをいふ。此場合に於ては租稅立法者は便宜上直接に課稅物件に關係してゐる人をして税を納めしむるも、其納稅者が價格を高くして負擔を他に轉嫁することを豫期してゐるのである、換言すれば租稅立法者は擔稅指定者に擔稅せしめることを期してゐる、只租稅技術上納稅者に課するのみである。此の如き税は多く消費税に於て之を見る、生産者又は商人より税を徵收し消費者をして之を負擔せ



しむるのである。

所期の轉嫁にありては納税者は法の命令に基き、自己の危険に於て租税を支拂ふのである、さり乍ら國家は納税者に税權を附與して他人より追徴すべきことを確保してゐない、只納税者が經濟的流通に於て、私法的行爲により其税を轉嫁するであらうと云ふ希望を有するのみである、此の如き轉嫁は既に租税計畫(Steuerplan)の中に存してゐるのである。

二 期待に反する轉嫁 (unbeabsichtigte Überwälzung) とは法律上の擔税指定者が私經濟的流通により其負擔を他人に轉嫁するのを云ふ。期待に反する轉嫁は租税計畫を打破するものである、公平で而も合理的なる税を不公平にし不合理的のものである、即ち法律の期待するとは違つた租税負擔の配分を生ずることになるのである。

此の如き轉嫁は偶然の力や若くは經濟上の勢力が働いて來て出来るものである、例へば収益税に於ては或は家主或は營業主或は資本家に課せんとするのであるけれども、此等の人は自己の地位によりて自然に出て來る事實上の勢力を利用し、

又は其當時需要供給に關する偶然の力によりて租税負擔を借家人や小賣人や又は消費者や債務者に轉嫁することがあるのである。

租税政策より云へば所期の轉嫁を遂げしめ、所期に反する轉嫁が起らぬやうに力めねばならぬ、それには租税立法も租税轉嫁の趨勢を察して或は轉嫁の間違なきも、若くは殆ど轉嫁することがない租税を選択すべきである、前項の研究よりすれば絶対必要品、嗜好品等に課すれば租税は進轉する質を有し、獨占事業や所得若くは隨時収入や又は一般の財産に課すれば租税は轉嫁せない傾を有して居る、是が故に租税立法は前者に租税の轉嫁を期待し、後者に租税の轉嫁せないことを期待して以て税制を組立つべきである。

## 第五節 租税の限度

財政政策的原則に依ると、租税の収入は充分でなければならぬ、又經費の膨脹に伴つて伸張することが出来るものでなければならぬと云ふのである、然らば租税は如何に重くしても可いかといふに、國民經濟的原則に依ると、租税は個人經濟延



ては國民經濟の發達を妨げてはならぬといふのである。そこで租税は之を重くしても個人經濟延ては國民經濟の發達を妨げることないか、抑々又租税には之を徵收し得る限度があるかと云ふ問題が出て来る。

此の問題に對しては學者に依ては或は租税は如何に重くするも經濟上差支がないと答ふるものがあり、或は租税には限度がなければならぬと答ふるものがある。前の説を無限課税説と名づけ、後の説を有限課税説と名づける。無限課税説は更に二つに分ち其一を増富説と名づけ、其一を貨幣循環説と名づけて置く。

## 第一項 無限課税説

### 第一 増富説

此説は租税が一國の富を増すといふ結果を齎らすものであるといふのである、従て其結論は幾ら租税を重くしても差支ないといふことに歸する。

一 此説は既に重商主義者の説に其萌芽を發してゐる。トーマスマン(Thomas Mun)は曰つた、國民は損するも國王が利益するときは一國は貧乏になることがな

いと。氏の説は租税が積極的に國富を増すものとは見ることが出来まいが國王の利害と國民の利害とを別に見て、消極的に貧しくならぬといふのである。併し乍ら此考へ方は誤てゐる、既に重農學派も論破せる如く、民貧しければ王も貧しくなると謂はねばならぬ。

二 増富説は租税が積極的に國富を増すことを説くのを特徴とする。學者は終に租税が國民の勤勉を増すことを力説するに至つた、ヒューム(Hume)<sup>1)</sup>に初まり、マカロック(Mac Culloch)<sup>2)</sup>に至て最も進んで來た。

ヒューム曰く、

各新税は擔税者に對して新しき負擔を加へるものであるが、其公共負擔の増加する毎に之に比例して人民が其産業に勤勉する程度は増して來る。

マカロック曰く、

自然界に起る障礙が産業を刺戟するに同様に、人爲的障礙も亦産業を刺戟するものである、經濟的に最も進歩せる國は必ずしも最も豊饒の地を有するものでない、人民が自然の不利に打勝て努力の結果で大なる富を贏ち得たものである。重税を課するの亦之に同じ

1) Hume: Political Essays(ed. Green and Grose) 1. p. p. 356

2) MacCulloch: On Taxation and the Funding System, p. 7. sq.



こゝである、即ち重税を課するときは納税者は國庫に納めた税額を他に於て補はんとして勤勉努力し終には納付したる税額以上の生産をなす様になる、恰も家族の増加するに従ひ之を支持せんが爲めに益々奮勵するが如くである。畢竟重税は生産を擴張して現今の富を増加するこゝに歸着するのである。英國が米國や佛國と戦はなかつたならば租税は彼が如く重くならなかつたであらうが、同時に又英國人は彼が如く盛に企業を起したり、頻に發明をなしたり、産業に勵みたりする様なこゝもなかつたであらうし、又非常に節約を守るこゝもなかつたであらう、換言すれば大に富むこゝはなかつたであらう。

此説は學理上より租税が富を増すと云ふ論を立てたものであるが、實際に於ても斯の如き論理を以て重税を課したる例が少くない。佛國革命以前の政府の如き即ちそれであつた。

成程障碍は人を鞭て勉勵せしむることもあらうが、それには程度がある、其程度を過ぐれば却て人をして絶望せしむるものである、エスキモーが大に富まないのは自然的境遇が餘りに不利なる爲めである。假に一步を譲り自然的障碍が人を勉勵せしむるとしても、此論法を以て人爲的障碍に擬することが出来ぬ、磔の土

地を耕すに當て人が勉勵するからといつて、盜賊に奪はれば奪はる程勉勵するとはいへぬ、否盜賊に奪はれぬ様に財産の安全を保障することが却て人をして勉勵せしむることになる。租税に就ても亦同様である、租税も人を刺戟し奮勵せしむることもあらうけれども、それは素より限界のあることである。由來租税は人民の負擔であつて利益でない、負擔が大なれば大なる程奮勵するといふよりは、働いて利益を多く得ることが出来れば出来る程奮勵するといふ方が人情に近い。故に苛斂誅求は人の奮闘力を殺ぐものといはねばならぬ。勿論租税賦課の方法如何に依て時に發明を促すことないではない、原料に税したる場合の如し、併し此發明心の刺戟は租税そのものより來るのでなくして租税を免れんとする精神より來るものである。租税が一般に發明心を刺戟するといふは誤であると謂はねばならぬ。

更に進て過去の歴史に徴するに、必ずしも論者のいふ通りでない、嘗て英國が米國や佛國と戦ふに際し重税を課したに拘らず富を増加したと云ふ事實はあつたのである。然し乍らそは寧ろ當時所謂産業革命が行はれ労働者の労働能率も高



まり機械の發明に依て生産力が大に進んだのに因るものであると見なければならぬ。此の如きは十九世紀の初に於ける英國に止まらない。千八百五十年頃の英國、千八百七十年頃の佛國も亦さうであつた。其當時の租税は頗る重かつたに拘らず生産は増加し富は増進した。此富の増進は重税の齎した結果ではない。國富増進の勢が頗る大であつて重税に堪へて餘りあつたのである。然らば重税を拂ふが爲めに國が富みたと云はんよりは國が富んだから重税に堪へたと云ふべきである、從て又重税に堪へ得る國は富める國であると云ふことが出来る。若し重税が國富増加の源を破壊するときには生産を盛にし國富を増加することが出来なくなるであらう。

三 學者に依れば租税を以て放資の良形式であるとするものがある。パスチア (Bastiat) の如し、<sup>1)</sup>其意は市民が貯蓄したるものを租税にて取り上げ、之を國家の生産の事業に投ずるとするのである。而して放資は新に富を作るの結果を齎らすものであるから此説も租税は國富を増すものであるといふ結論に達するのである。

1) Bastiat: Œuvres, V. p. 344 sq

國家が經濟的の事業を起し租税を以て之を支辨するときには此説は能く實際に適てはまるが、併し租税は何時でも放資の良形式と見ることは出来ぬ。國家が不急の事業に對して濫費をなし重税を課して顧みないやうになれば租税は常に有形財を生産せないのみならず、學者の所謂無形的生産をなすものとも見ることが出来ないからである。

之を要するに租税は多々益々よといふことが出来ぬ。

## 第二 貨幣循環説

此説に依れば、租税は一方に國民經濟より取り上げられて他方に國民經濟に散するものであるから貨幣の循環を來たすに過ぎぬと云ふのである、從て其結論は幾ら租税を重くしても差支ないと云ふに歸する。

此説は伊國の議會に於て屢々論議せられたものである、其論に曰く、

國家が租税として徴收するものは、總て國家の買上品に對する支拂金となり、官吏の俸給となり、公債の利子となり、再び納税者の手中に復歸するものである、故に重税を課するも國民經濟全體の上に何等の變更を加ふるこゝ、ならぬ、從て國民經濟の發達を害すこゝ云ふこ



まが出来ない。加之租税収入に依て國家が事業を起すときは、失業労働者は職に有り付いて勞賃を得ることゝなる。故に一方に租税重きも他方には労働者階級を利益することゝなるであらう。

余は此説を二點に分つて批評しやうと思ふ。

(1) 此説は國富は重税の爲めに失はれないと説くのである。即ち凡て租税は貨幣の形にて支拂はるゝものであるが其貨幣は國家に取り上げらるゝも應ては國家の支出する所となるが故に國民經濟の中に現存し毫も失はるゝことがないと云ふのである。是れ余が之を貨幣循環説と名けた所以である。此説は國富を以て貨幣より成るものとするのである。國富を以て貨幣より成るとするは重商主義の思想である。此の如き思想の誤つてゐることは、アダム・スミス (Adam Smith) 以來學者の論破した所であつて茲に喋々するを要せない。既に根本思想に誤ありとせば其論結も亦誤てゐること論ずる迄もない。加之此説に従ふときは國家が其職分を超え頻に濫費を爲しても國民經濟を害することがないと謂はねばならぬが、濫費は決して國家國民を利益するものでない。若し濫費に投すべき資金

が徴税せられないで、私人の手に存すとせば、私人は之を適當の企業に投じて利益を得、以て國民經濟の繁榮に資することが出来るべきである。是が故に如何に重税を課しても國民經濟を害せないと云ふは誤つてゐると云はねばならぬ。次に假に此説を真であるとしても、此説は貨幣經濟時代に於ける租税に適てはめることが出来るに止まつて自然經濟時代に於ける租税を律することが出来ない。蓋し自然經濟時代に於ける租税は所謂物納税であつて、それが一度國家の手に歸するや直に消費せられ復た必ずしも人民の手に復歸しないからである。併し論者も此物納税を以て租税でないとは云ふまい。同じく租税であり乍ら此の如く經濟上の作用を異にするは解すべからざる事である。

(2) 此の説は重税を課するも國家が事業を起すときは、失業者に職を授けることが出来ること説くのであるが、こは又單に勞働の需要の方面を觀たるに過ぎぬ。之が爲めに必ずしも労働者を利益するとは云へない。國家の重税が徴收せられないで私人の手に在つたとすれば、私人は之を以て勞働を需要し其勞賃に充てることもあつたと見なければならぬからである。更に進んで考ふれば重税は勞



働者の損害となることも有り得るのである。殊に國家が其重税の收入を不生産的  
事業に用ふる場合に於てさうである。國家が不生産的事业に投せば將來勞働の  
需要を起すことがないからである。斯の如く觀察し來れば重税は必ずしも勞働  
者階級の利益であると云へないのである。

## 第二項 有限課税說

有限課税說は租税には限度がなければならぬといふ說である。

一 租税の限度を認むるに於て最も有名なる說はスタイン (Lorenz von Stein) による曰く

國家の行動が再生産力を有する間は、國家の行動に要する經費を支辨する租税は重きに過ぎるこゝがない、何となれば其租税は他日生産となりて表はれ來り少しも損失ならぬいからである、然るに國家行動の價値が租税の額に及ばない場合は其差額のみは再び生産となりて表はれないから永久に消滅するこゝ、なるであらう、是が故に租税は再生産の程度を超えてはならぬ。

1) Stein: a. a. O. 本書161頁以下

此說の當否を判断せんとすれば、再生産說の當否を檢せねばならぬ、再生産說の當否に就ては既に前に批評したから重て述ぶる必要がない、只茲に一言せねばならぬのは租税が再生産の程度を超えたか否かを如何なる標準に依て判断するかと云ふことである。此標準が示されなければ租税の限度を定むることは出來ないといふ謂はねばならぬ。

二 租税の限度を定めやうとせば税源に歸て來なければならぬ、何となれば税源のない處には租税は之を徵收することが出來ないからである、而して税源は前に述べた如く、原則として所得である、故に租税の限度は原則として所得の範圍に在らねばならぬ、勿論例外として財産に入ることが出來るけれども國民資本を侵すときは生産を衰へしめ國家の衰微を來す虞があるから非常の場合でない限り租税は所得で支拂ひ得られることを以て限度とせねばならぬ<sup>1)</sup>。

租税の限度は所得の範圍にあるとして、倍如何なる程度まで所得を取り上げる<sup>〇</sup>ことが出來るか<sup>〇</sup>と云ふ問題が起て來る。

之を理論上からいへば、租税が如何なる程度に於て所得を取り上げ得るか<sup>〇</sup>を定

1) 本書185頁以下及176-7頁



むるには、矢張り租税の國民經濟的原則に従はねばならぬ。租税の國民經濟的原則に従へば、租税は國民經濟の發達を害さないことを程度とせねばならぬ。國民經濟の發達を害しても可いと云ふことになれば、租税の國民經濟的原則は蹂躪せらるることになるのである。それは國家非常の場合にあらざる限り許すべからざることである。然らば國民經濟の發達を害せない程度は何を標準として定むるか云ふに、それは租税が經濟上に及ぼす影響に就て之を判斷するより外ない。

今租税の經濟上に及ぼす影響に就て考ふるに、租税は之を課せざれば資本となるであらうと思はるべき所得の部分をも取り上げるのであるから、資本の集積を妨げることとなる。これは租税が經濟上に及ぼす自然の影響として免ることが出来ない。而して租税が次第に重くなればなる程益々資本の集積を妨ぐることとなり甚しきに至ては既存の資本迄が外國に出て行くの傾向を生じて来る。生産や交換取引が衰へて来る、又所得の減ずるが爲に消費も衰へて来る。従て又終に國富を増加する力が衰へて来るであらう。是れは租税が其程度を超えたる徴候である。之を労働者又は下級者に就て、具體的に觀るときは、彼等の衣食住が次第に悪しく

なり、貧民の數が次第に増し、人口の増加割合が年々減じて来るときは、租税が大體に於て一般に重きに過ぎて居つたと云はねばならぬ。

以上は租税一般に就て云ふことであるが、更に個々の税に就て其影響を見るに、例へば消費税に就て云へば、其税率を高めたのに拘らず税率の低きときよりは却て収入が減ずることが出て来る。それは畢竟消費の減少したが爲めである。消費の減少したことは租税が重くして堪へ得られないことを反證するものである。其消費税は限度を超えたものと云はねばならぬ。又所謂直接税に就て之を見れば、滞納處分の數が増加して充分の収入が得られなくなり、進んでは其収入全額の減少を來たすやうになる時は、其所謂直接税は限度を超えたものと判斷せねばならぬ。

三 以上は抽象的の理論で、而も事後に於て租税の限度を判斷するものであるが、學者は尙進んで、事前に於て、而も數字的に租税の限度を定め、租税は所得の幾割を超えてはならぬと論ずる者がある。

此の如き説明は既に第十八世紀の半頃に於て新内帑學派の代表者ユスチーに依りて試みられた、即ち其説に曰く、<sup>1)</sup>

1) Justi. Vgl. Roscher: System d. F.=W. 5 Aufl. S. 190.



租税が所得の三分の一を超えたるときは酷であり、所得の四分の一に止まるべきは高き云ふこゝが出来、所得の六分の一に過ぎないときは中庸を得たものである。所得の一分一分乃至一割二分であるときは非常に低いものである。

十九世紀に入っても、其半頃に至る迄は、獨逸の學者の間に所得に對する租税の割合を數字的に言ひ表はさんとするもの少くなかつた。併し乍ら其所得の幾割を以て租税の限度とするかに就ては、見る所必ずしも同じくなかつた。或は四割迄を税すべしと論ずるがあり、或は一割に止むべしと主張するがあり、或は其中間を取て二割半とすべしと云ひ、二割とすべしといひ、一割半とすべしと説くものがあった。<sup>1)</sup>

佛蘭西の學者の中にも獨逸の舊派の學者と同様に所得に對する租税の割合を數字的に言ひ表はさんとするものがあつた。其代表者はルロア・ポリューである、其説に曰く、<sup>2)</sup>

租税が全體に於て所得の百分の七若くは百分の八を徴收するものは最も可い、百分の十乃至百分の十二を奪取するものは尙堪へられる、之を超ゆるときは苛酷となつて堪へ得ら

れない、白耳義の租税は第一の例に、英國の租税は第二の例に、佛國の租税は第三の例に當て  
嵌まる。

伊太利學者の中にも亦同一様の試みをなすものがある。其最も進んだる説を立てた者はマツオラ (Mazzola) である、其説に依ると、國民は其所得の半を納むべきであると云ふのである。<sup>1)</sup>

是等の説は租税と所得との比例によりて租税の限度を定めんとするものであるけれども、何故に租税が所得の四割を超えてはならぬとか又は一割でなければならぬとか云ふ理由に至りては、之を説明せない、只社會心理の上から此等の割合を超えては酷であると云ふ感情を言ひ表はしたに過ぎぬ。是れ學者の見る所に依て其限度とする割合に大差ある所以である。

獨り伊學者マツオラの説に至ては多少聽くべき價值がある。氏は租税として所得の半迄を徴收することが出来るといふ理由を説いて次の如く云つてゐる。

國家は其行動に依て直接の欲望を満たすのではなく、個人の欲望を満たすことを可能ならしむるものである、從て國家の提供する財は間接財となるが、併し此間接財があるが爲め

1) Mazzola: Vgl. Vocke: Grundzüge d. F.=W. S. 191.

1) Schmalz, Büsch, Bielefeld, Pülitz, Hock. Vgl. Murhard: Theorie u. Politik d. Besteuerung S. 130.

2) Leroy-Beaulieu: Traité de la Science des Finances 8. ed. I. P. 161.



に直接財(直接に欲望を満足する手段)の享樂が初めて可能なるのである。若し間接財がなければ直接財は價值なきものなる。是が故に兩者の價值は全く等しからねばならぬ。此等の理論よりして國民をして必要なる場合に其所得の半を國庫に納めしめ其他の半を享樂せしむるは酷でない云はねばならぬ。

此説は一見相當の根據がある様に考へられるが、余は之に疑を挿まざるを得ない。所謂直接財の享樂は國家の行動を待て初て可能となるとしても、未だ以て國家行動の價值と直接財の價值とが相等しといふ理由とするに足らぬからである。之を要するに、所得と租税の割合を以て租税の限度を定むることは、確固たる據り所がない。従て是等學者の試みは失敗に歸した。是れ最近の學者が此の如き説明を捨て、顧みざるに至つた所以である。<sup>1)</sup>

四 租税の限度を定むるに、所得と租税との割合を以てする事は、前述へた通り理論上確固たる據り所がない。併し乍ら時代に依り國に依り所得に對する租税の割合を調べ、之を比較對照すると、租税の程度が國際間に於て如何に相違して居るか、又は一國に於て如何に變じて來たかを知ることが出来る。若し多くの國に

1) Wagner: F.=W. I. S. 72.  
Schäffle: Steuern I. S. 92.  
Eheberg: F.=W. 16 u. 17 Aufl. S. 204

於て租税の所得に對する割合が互に相近きものとなれば之を租税の限度に關する經驗律と看做すことが出来るであらう。

此く論じて來ると進んで實際の比較研究に移らねばならぬ。そこで先づルロア・ポリュエーの研究を引用するの必要がある。氏は白英佛伊等の諸國に就て研究してゐるが、其結果に依ると左の如くである。<sup>1)</sup>

國名	租税額	國民所得	所得に對する租税の百分比
白	1,761,180,000	21,260,000,000	7,75—8,
英	1,011,100,000	12,811,200,000	7,75—8,
佛	1,110,300,000	10,111,300,000	10,7—11,3,
伊	1,200,000,000	12,100,000,000	9,7—10,

右は一九一一年の租税額と國民所得とを基礎としたる計算であるが、其以前に於ては所得に對する租税の百分比は尙小であつた。即ち白耳義に於ては、一八九六年に百分六乃至百分六、二五で一九〇六年に百分七乃至百分七、二五となつた。英吉利に於ては、一八九六年には百分八、五であつた。伊太利に於ては、一八九六年には百分十三乃至百分十四であつたものが、一九〇四年には、百分十五乃至百分十六となつた。

ルロア・ポリュエーの此研究に依ると、是等諸國間に於ける租税の輕重を知ること

1) Leroy-Beaulieu. op. cit. p. 162-171,



が出来るとのみならず、各國に於て年を経る間に租税が重くなつて来たことを知ることが出来るのである。併し乍ら之よりしてルロア・ポリューの如く所得に對する租税の比率が百分八以下なるときは軽い、百分十二位迄は堪へ得られる、それ以上になるときは堪へ得られぬといふが如き結論を引き出すことが出来ぬ。又之よりして經驗律としての租税限度が幾何の數字で言ひ表はされるといふが如き斷案をも下すことが出来ぬ、何となればルロア・ポリュー氏の研究の結果を見ると、租税の所得に對する比率は各國に於て異つて居り、其間に相近きものがないからである。

學者或は此國際的比較研究より出發して其平均率を求め、之を以て租税の限度となさんとするものがある。神戸博士の説の如し、其趣旨は、國際競争場裡に活動する國民としては他國より過重なる税を負ふことは、其國の地位を危くするといふ理由に基き、國際平均比率を超えざらんことを圖るべしといふに在る。<sup>1)</sup> 此説は一應尤もの様に聞ゆるが實際に於ては之に依て租税の限度を決することが出来まい。何となれば國際平均率を標準とすれば、富國に於ては其税必ずしも重くな

1) 神戸博士 租税通論 171—2頁 經濟論叢第十一卷第一號<sup>19</sup>頁

いが、貧國に於ては其税重きに過ぐるることゝなるからである。そこで神戸博士は貧國に於ては平均率よりも少し低い所に標準を置くことを至當とすることもあると斷つて居る。所が、貧國にては其低い標準では丁度絶對的必要なる國費を辨することが出来ないやうになるかも知れぬ。論より證據、ルロア・ポリューの研究に依るも、白英佛伊の間に於ける租税負擔は最も富める白英に於て最も軽くして、最も貧しい伊に於て最も重いのである、伊國が國際競争の爲めに租税を國際平均率以下に下すと、他の方面に於て又國際競争をなすことが出来ないやうになるかも知れぬ。加之國際平均率そのものは租税の重き貧國を加へて計算すれば、する程段々高いものになる、處で國際平均率を租税の限度の標準となす考が國際競争に負けぬといふことから來てゐるとすれば、國際競争の相手とするに足らぬ程の劣等國を加ふるは意味をなさぬことになる。之を我國より觀れば、世界の二等國以下の國を考ふる必要はない、一等國の間に於ける、國際平均率を見れば可いといふ論とならう。然らば世界の一等國は何れの國を指すかといはゞ今日にては日英佛米伊の五箇國の外に出でまい。併し乍ら實際に我國の競争者たる國は英米



の兩國かも知れぬ。處が佛伊を加へて計算すると、佛伊を除いて計算するとで國際平均率は甚しく相違して来る。何れを以て我國の租税限度とするか、惑なきを得ない。

以上論ずる所に依て之を觀れば國際平均率に大なる權威を認むることは當を得たものでないと謂はねばならぬ。余は國際比較研究は國際間に於ける租税の輕重を知るより以上に多くを望むことが出來ないと思ふ。

五 租税の程度は國民所得と租税との比に依て知り得べきこと前に述べたる如くであるが、又學者は一國の租税額を人口に割當て其額の大小に依て之を明にせんとするものがある。蓋し租税の一人割は之を國際間に比較對照すれば、各國租税の輕重を知ることが出來るし、之を異つた時代の間比較對照すれば、租税の負擔の如何に變じ來たかを知ることが出來るとするのである。併し此方法は決して的確のものではない。何故なれば、租税の一人割が多くとも一國の富める時代や、現在の富國に於ては必ずしも重しとすることが出來ないけれども、租税の一人割が少くとも、一國の貧しい時代や現在の貧國に於ては必ずしも輕いとするこ

とが出來ないからである。併し乍ら、此方法も租税負擔の國際比較、租税負擔の歴史的變化を研究するに全く捨て、顧みない譯に行かぬ、そこで余は茲に此方法に依る研究殊にツアン、シュワルツの研究を紹介して見やうと思ふ。

(1) ツアンは獨、埃、匈、伊、佛、露、英、米、日の九國に就き一九〇六年に於ける租税の頭割を研究してゐる、即ち左の如し。<sup>1)</sup>

國名	直接税額	其頭割	消費税	其頭割	流通税及手数料	頭割	租税金額	頭割
獨帝國	三三、〇五三	三・九一	五、二二九	八・六六	五、四三九	〇・九三	五、二二九	九・六二
獨諸邦	二、〇八六	四・六	二、〇九七	〇・六四	一、四七三	二・四三	四、〇八六	六・六
埃	九、〇三九	四・七〇	三、八七三	七・四一	三、二七三	一・八八	二、五、四九	一三・九
匈	一、〇五、六六	六・三三	二、七、二九九	八・三	一、〇、四八七	二・四四	五、九、四六	一七・三
伊	三、三、三九	三・六三	六、四、三九	一、五、六五	三、九、〇、〇三	八・六四	一、一、八、六〇	三、〇、〇
佛	一、五、九、七三	一・二四	一、〇、四、六、一六	八・三	一、二、四、四、〇四	〇・九一	一、三、四、九、六二	二、〇、四
露	一、五、〇、四、六	八・八〇	六、九、六、三三	二、六、九	二、八、二、五、六	六・四七	一、三、九、三、四四	三、〇、〇
英	一、〇、〇、四、六	一・八〇	一、〇、〇、七、六	一、〇、〇、三	二、一、五、一	〇・〇三	一、一、〇、三、九七	二、四、八
米	一、〇、〇、四、六	一・八〇	一、〇、〇、七、六	一、〇、〇、三	二、一、五、一	〇・〇三	一、一、〇、三、九七	二、四、八
日	二、六、七、七	二・五	一、七、一、三、五	三・六七	三、四、七、七	〇・七	三、四、八、三	七・七

(2) シュワルツも英、佛、埃、匈、伊、露、日、米、獨、等に就て租税の一人割を研究してゐる。

1) Friedrich Zahn: Die Finanzen der Grossmächte, Tabellenwerk. S. 6.\*



其結果は左の如し。<sup>1)</sup> (\*は租税の總收入より計算す)

國名	年次	租税人頭割	國名	年次	租税人頭割
英	一八五五	一八・〇七	露	一八五五	*四・六三
佛	一八七〇	一七・〇七	日	一八五五	八・三〇
佛	一八八〇	一七・〇二	日	一八六〇	一・三三
佛	一八八五	一六・〇三	米	一八五五	*三・〇七
佛	一八九〇	一五・〇三	米	一八六〇	*三・〇六
佛	一九〇〇	一四・〇三	米	一八六五	六・八三
佛	一九〇五	一三・〇三	獨	一八六〇	六・〇三
佛	一九一〇	一二・〇三	獨	一九一〇	六・〇三
佛	一九一五	一一・〇三			
佛	一九二〇	一〇・〇三			
佛	一九二五	九・〇三			
佛	一九三〇	八・〇三			
佛	一九三五	七・〇三			
佛	一九四〇	六・〇三			
佛	一九四五	五・〇三			
佛	一九五〇	四・〇三			

シュワルツの研究がツァンの研究と其結果を異にしてゐるは、其對象として取つた年が違つてゐる許りでなく、シュワルツが租税の純收入(前表 \* のみ)が總收入を取つたのにも因る。

以上は戦前の事實に就ての研究なるが、戦後に於ては租税の一人當りは非常に増した。エーヘルグは佛人デューベルチ (Däubert) の概算に従て、佛國にては、四百五十三法 (百七十五圓余)、英國にては、五百二十六法 (二百三圓余)、米國にては、二百七十二法 (百五圓余)、伊國にては、二百二十八法 (八十八圓余) であると計上し、自ら獨逸に於ける租税

1) O. Schwarz: Finanzen der Gegenwart (Handwörterb. d. Staatswissenschaften 3. Aufl. Bd. 4. S. 245.)

の一人平均負擔額を計算し七百麻 (三百三十四圓余) としてゐる。<sup>1)</sup>

是に依て之を觀れば、佛英米伊共に戦前に比し數倍になつてゐるが、獨逸に至ては實に二十倍に達してゐる譯である。此の如きはエーヘルグの云へるが如く、貨幣價值の下落にも因つてゐるけれども、勞賃や俸給や利潤は貨幣價值の下落に應じて騰貴してゐないから、人民の負擔は此點よりしても増したと云はねばならぬ。

## 第七章 租税の社會的原則并に租税の配分

### 第一節 租税の配分と正義

一、租税の社會的原則とは、租税を各人の間に又各級の間に配分するに就て據らねばならぬ原則である。故に學者或は又租税配分の原則とも云ふ。

租税を課するといへば、其之を課すべき租税主體を捉へ、之に一定の租税額を割り當てねばならぬ。さうなると、其租税主體は總ての人に及ばすべきか、一定の人

1) Eheberg. F.=W. 16. u. 17. Aufl. S. 205.



に限るべきかといふ問題が起り、次に各租税主體に割り當てる租税額は同額にすべきか、差別を設くべきかといふ問題が起る。此問題の解決如何に依て各人は租税を負担するかせぬか、負担するにせよ其程度幾何といふことが定まる。それを一國全體の上より見れば租税が國民の間に配分せられることになるのである。是が故に租税といふものが出来てから以來、租税配分の現象を見ないことはない、只租税配分の状態が時に依り處に依りて異なるのみである。

租税配分の状態が時に依り處に依り異なるは歴史の示す所である、それは租税配分の政策が時に依り處に依り異なるからである。元來租税は財政權の發動であるから、財政權を握れる爲政家は如何様にも租税の配分を定めることが出来る。従て昔から暴君があつて、何等準據する所なく、勝手に租税の配分を決めたこともあつた。處が其結果は騒亂となり、革命となり、人世の慘劇を演ずるに終つた。そこで爲政家は租税を課するには何か準據する所がなくてはならぬことを悟るに至つた。準據すべきものは何であるかといへば、其當時の世人が一般に正しいと考へて居る所のものである。言ひ換ふれば正義の觀念である。租税が正義に適はな

いとすれば、假令其租税は輕いとしても、人民に不平が起る。之に反して租税が正義に適つてゐるときは假令其租税が重くても、人民は不平の聲を發せない、國民生活は爲めに安固たることを得るのである。そこで爲政家は正義に基いて租税の配分を爲すことを租税政策の要諦とする様になつた。是れは歴史の教訓である。又之を理論より考ふるも租税の配分は正義に依らねばならぬ。蓋し社會國家の秩序は正義に依て維持せられて居るのである、倫理も正義觀の上に立つてゐる、法律も正義觀の上に立つてゐる、租税のみが正義の外に立つてよいといふ理窟はない。且つ今日の租税は法律に依て之を定むるものである、法律が正義の上に立つてゐることを許すならば、租税法も亦正義の上に立つべきことを許さねばならぬ。是が故に租税配分が正義に適はねばならぬといふは、社會生活の根柢として許されたる正義觀を演釋的に租税に適用したものと見るべきである。そこで社會的原則を又正義の原則とも云ふ。

二、租税の配分は正義に適はねばならぬと云ふと、其正義なるものは何であるかといふ問題が起る。正義の内容に就ては古來學者の論争した所であるが概ね



之に適法、公平、平等、均衡といふやうな觀念を含ませてゐる。併しこは古より今に至る迄段々發達した結果である。正義の觀念は希臘の昔に於て適法といふ考を以て初まつたらしい。適法とは組織體を作れる各員が其組織體内にある規律に従て當然爲すべきことをなすといふ義であつた。それから次に公平といふ意味が加はつて來た。アリストーテレスは公平を説いて、財の分配に當り各人の地位境遇功績等に應じて過不及ない様にし、損害の賠償に當り損害の程度に相當せる様にする事であるといつた。此の如く希臘の哲學は正義觀として適法公平を説いたが、其見方は團體主義的で、差別的であつた。之を政治的正義に就て云ふと、希臘に於ては、政權が一部の階級に限られてゐたのを寧ろ正義と考へた、換言すれば不平等が却て正義に適つてゐるとしたのである。此考は永く後の世を支配し、政治權力の分配の不平等は勿論、社會上の不平等も經濟上の不平等も、皆正義に適つたものとしてゐたのである。處が近世に至て正義は平等に存するといふ考が現はれて來た、即ち人は門地身分職業に依て異なるべきでない、人としては、本質上全く平等であるといふのである。此考より出で、政權は平等に分配すべし、職業は

自由に選ぶべしといふ主義が唱導せられるやうになり、天賦人權説、自由説、社會契約説が喧傳せられる様になつた。此の如く正義觀念の中に平等觀念が這入つて來てから、正義觀念は古代の團體的に解いたのが著しく個人的となつた。所が此個人的正義觀は政治上にあらはれて國家の行動が非常に制限せらるゝことゝなつて、事實上行き詰まり、經濟上にあらはれて自由競争となりて終に富の分配の不平等を來たして、事實上行き詰つて來た。そこで二十世紀に入つて社會的正義派なるものが起つて、正義觀念の改造に努力するやうになつた。其目標とする所は正義の個人主義的見解を捨て、團體主義的見解に復歸し平等觀と差別觀とを調和せんとするに在るやうである。そこに所謂均衡の觀念を重く見んとする考が現はれて來た。去り乍ら未だ異論のない説であるとは云へないのである。

之を要するに正義の觀念は次第に發達し來つたもので、古に於ては適法公平の二要素が唱へられてゐたが、近代に至て平等の要素が重せられ、更に最近に及んで均衡の要素が矢筈しく論せられる様になつた。又之を他の方面から觀れば、古代の正義は團體主義的見解であつたのが、近世に至つて個人主義的見解となり、更に



最近に團體主義的見解とならんとしつゝありと謂ふことが出来る。<sup>1)</sup>

三 以上正義の觀念は主として權利の方面より觀察したるものであるが、又之を義務の方面より觀察しても同じことである。租税は人民の義務に屬するものであるから義務の方面から觀察せねばならぬ。即ち不平等が正義と考へられたときに方りては、租税配分の不平等も亦正義に適つてゐるとせられたのである。處が近世に至つて正義は平等に存するといふ考へが高調せられて來た、そこで租税の配分も平等でなければならぬといふ考へとなつた。そこに平等の原則が認められたのである。既に租税の配分が平等でなければならぬとすれば、各人は租税の義務を負はねばならぬことになる、そこで又普遍的原則が認められたのである。此の如く普通の原則や平等の原則が正義の要求として認められると次に、此原則の實現を圖らねばならぬ處が君主並に政治家は昔に於てあつた如く得手勝手に租税を配分して此原則の實現を妨げぬとも限らぬ、之を防ぐ爲めには適法の原則が認められねばならぬ。適法の原則が認められると、其處に確實の原則も表はれて來るのである。

1) 藤井健治郎博士、正義觀念の變遷(哲學研究第三號 26—50頁)  
同博士、社會的正義に就て(哲學研究第二十二號 54—80頁)。

此の如く租税の配分に關しては現代の正義觀よりして平等の原則、普通の原則、適法の原則、確實の原則が出て來るのである。

余は曩に正義觀念の變遷を説いて、今や均衡の要素が重んぜられんとしつゝありと云つたが、其均衡の要素は、租税の正義として認められなにかといふに、余の見所を以てすれば、所謂平等の原則の中に、段々認められつゝありと云つて可いと思ふ。其事は後に詳論することとする。

以下各原則に就て順次研究しやうと思ふ。

## 第二節 普通の原則

### 第一款 普通の原則の意義

普通 (die Allgemeinheit der Besteuerung, la généralité et l'universalité de l'impôt, la generalità dell'imposta,) の原則とは階級の何たるを問はず、個人經濟主體の何人たるを問はず、總ての人は租税を負擔せねばならぬことを云ふ。



總ての人が租税を負擔せねばならぬと云ふは、租税主體に遺漏があつてはならぬを意味する。故に此原則は租税に就て特權階級を認めぬとに歸着する。

租税は個人經濟の主體に課し、其税源より支拂はしむるものであるが、既に述べた通り、税源たる所得は容易に且つ正確に之を捕ふことが出來ないから、租税客體に依つて間接に之を捕へねばならぬ。是に於て總ての人が租税を負擔せねばならぬと云ふ原則は租税客體にも推し及ばさねばならぬ、即ち租税は個人經濟の物的成分を捕へて遺漏のないことを期せねばならぬ。

普遍の原則は立憲國の思想に能く適合するものである、今日の立憲國にては各人は法の前に於て平等であり、法の定むる所に依つて均しく自由を有し均しく權利を有して居る。均しく自由を有し均しく權利を有する者は亦均しく義務を負はねばならぬ、租税に關する義務も亦均しく之を負はねばならぬ。

此く論じ來らば、普遍の原則は自明の理であると言つて可い。されど歴史の上より見れば亦大に意味のあることである。蓋し封建の世に在りては、武門武士や僧侶は、租税を負擔せなかつた。<sup>1)</sup> 専制君主的時代に至ても一般貴族なるものは納税せ

1) 本書70頁

なかつた。<sup>1)</sup> 是れは儘に免税の特權階級を認めたと云ふべきである、一見不公平の様であるが、實は其當時に在りては社會組織が不平等の觀念の上に立ち居つたから、強ち武士貴族の免税特權のみを咎めることが出來なかつた、否免税の特權は却て當時の公平の觀念に合して居つたとも謂へるのである。

然るに佛革命以來特權制度は打破せられて仕舞つた、現今の立憲時代に於ては士農工商の差はなく、皆平等である、故に租税に於て免税の特權を設け或る階級を利するが如きは斷じて正義の許さざる所である、租税は宜しく普遍的でなければならぬ。<sup>2)</sup>

1) 本書75頁

2) 本書80頁

## 第二款 普遍原則の適用

普遍原則は前にも述べた様に、租税主體を追うて洩さないのみならず、租税客體を追うて洩さないことを期せねばならぬ。租税主體を追うて洩さないとすれば、先づ自然人を追うて、而も法人を逸するとなく、本國人を追うて、而も外人を逸するとなく、にせねばならぬ。そこで自然人と法人とに就き、項を分て論ずるとする。



## 第一項 自然人に對する普遍的課税

## 第一目 普遍原則と國籍主義

自然人は之を分つて内國人と外國人との二とする。内國人と外國人との區別は國籍に依る區別である、即ち我國籍を有する者は内國人であつて、我國籍を有せない者は外國人である。

一 内國人が我國の主權に服従し、普く租税の義務を負ふてゐることは殆んど論ずるの要が無い。我憲法に於ても、日本國民は法律の定むる所に依り納税の義務を有すと定め、日本國民が普く租税主體たるべきことを明にしてゐる。即ち普遍原則は此憲法の條文の中に極めて明かに宣明せられて居るのである。

日本臣民は普く納税の義務を有すといへば、我國籍を有する者を追ふて課するの趣旨とも解することが出来る。此の如く解すときは所謂國籍主義なるものが現はれて来る。

國籍主義からいへば内國人を追ふて課税するに止まり、外國人を課税せないこととなる。しかし此の如くんば、普遍原則は内國人を律するのみで、外國人に及ばぬこととなる。翻て考ふるに、我憲法は普く日本臣民に課税すべきことを定めてゐるが、外國人に課税してはならぬと云ふことを定めてゐない。従つて外國人に對し課税しても憲法の精神に反するといふことが出来る。而して外國人に課税すべき理由は正當に存するのである。

國際交通の自由なる今日の世の中に於ては、多數の外國人が或は我内地に來り住し、土地や其他の資産を有し、若くは營業を爲すことがあり。或は外國に住し乍ら、我内地に於て土地や其他の資産を有し、若くは營業場を設け、依つて以て利益を收むることが出て来る。之に對して我領土主權が及ばぬといふ理由が無い、國家の課税權は主權の一作用たる以上、是等の外國人にも、亦其有する資産、營業、并に之に依つて得べき所得の上に及ばねばならぬ。若し之に對して少しも課税することが出来ないとせば、國家の課税權は非常に制限せられることとなり、内地の土地や資産が次第に外國人の手に移るに及んで、租税の收入は愈々減じ、租税を以て收



入の中心とすることが出来なくなるであらう。是れ理に於て當に外國人に課せねばならぬ所以である。

又國際交通の盛なるに伴ひ、國際私法の觀念も亦大に進み、外國人は内國人と同一の權利を享有する様になつてゐる。均しく權利を有するからには、均しく義務を負はねばならぬ。租税に關する義務も内國人と同様に之を負ふべきである。是れ國際關係の法律より觀ても亦外國人に税せねばならぬ所以である。

二 以上論ずる所に依り内國人も外國人も我領土主權に服する限り、普く納税の義務を負ふこと明となつた。換言すれば普遍原則は内國人を税するに止まらず、外國人も税することが出来るのである。國籍主義は此點に於て大に制限せられる譯である。

普遍原則からいふと、租税主體が洩れなく課税せられると同時に、租税客體も洩れなく課税せられねばならぬ。處で外國人が我領土主權に服するの故を以て之に課税することを認めるとしても、其外國人に對し外國に於て有する資産若しくは營業又は其外國より得る所得に税することが出来るか否かは一の問題でなければ

ばならぬ。又反對に國籍主義に依り、内國人を追ふて課税するとしても、此内國人が外國に移住し、其外國に於て資産若しくは營業を有し、又は所得を得てゐる場合に之に税することを得るか否かは又一の問題でなければならぬ。尙問題は之に止まらず、内國人が内國に住み而も外國に於て資産若しくは營業を有し、又は外國より所得を得て居る場合にも存し、又内國人や外國人が外國に住み乍ら、我内國に資産若しくは營業を有し、又は内國より所得を得て居る場合にも存してゐる。要するに是等の場合に、悉く租税主體を追ひ租税客體を追ふて税することが出来るか否かといふことが問題となる譯である。

此問題を解かんとせば、租税の國際的配分原則を明にせねばならぬ。

## 第二目 租税の國際的配分原則

一 租税の國際的配分原則とは各種の租税に就き、孰れの國家が正當なる課税權を有するかを明にするものである。之を課税權の方面より觀れば、課税權が孰れの國家に歸屬すべきかを明にするものである。是が故に之を課税權歸屬に關



する原則といつても可い。各國が此原則を忠實に實行するときは、國際的課税權の競合は無くなる譯である。此原則は又移して國家と地方團體との間に於ける租税の配分を定むる標準とすることが出来る。今問題となつてゐるのは國際間に於ける租税配分であるから、その方面のみに付て論ずることとする。

之を理論の上よりすれば、國際間に於ける租税配分の問題を解決すべき根本原則は經濟的利害主義でなければならぬ。經濟的利害主義とは各人の有する經濟的利害關係に依つて其租税を各國の間に配分せんとするものである。蓋し各人は其住所や居所に經濟的利害關係を有すると同時に、其資産や營業を有する所にも經濟的利害關係を有するからである。<sup>1)</sup>

二 經濟的利害主義といへば、利益原則のやうに聞こゆるが、それはさうで無い。利益原則とは國家の保護に依つて受くる利益を以て各人の租税負擔額を定むる標準となさんとするものである。即ち其趣旨は人民の國家に拂ふ租税を人民の國家より受くる利益に等しくしやうとすることに存してゐる。<sup>2)</sup> 故に利益原則は各人に租税を配分し、其額を定むるに於て標準となるべきものである。茲に謂ふ

1) Seligman: Essays on Taxation 8 ed. P.113 本書 653 頁

2) 本書 335 頁

所の經濟的利害主義は各人の租税負擔額を定むる標準にあらずして、各種の租税を各國の間に配分するの原則である。更に切言すれば利益原則は納税義務者間に於ける租税額の配分に關するものであつて、經濟的利害主義は課税權者の間に於ける課税權の配分に關するものである。利益原則の根據は所謂利益説に存す。經濟的利害主義も亦利益説に根據を置くやうに聞こゆるが、それも亦さうで無い。利益説は國家の行動に依つて受くる個人の利益と租税との間に交換が行はるゝと主張するものである、所謂交換説に外ならぬ。<sup>1)</sup> しかし此説は誤謬である、以て租税の根據を説明するに足らぬ。<sup>2)</sup> 經濟的利害主義は各人の經濟的利害關係に依つて孰れの國家に租税を納むべきかを定めんとするもので、租税の根據に觸れてゐない。従つて又國家より受くる利益と租税とを交換せんとするが如き考の上に立つてゐるので無い。

之を要するに經濟的利害主義は利益原則にも租税根據に關する利益説にも全然没交渉であり、單に國際間に於ける租税の配分を定むる標準たるものである。

三 經濟的利害主義は國家の間に租税の配分を定むる標準としては最も適し

1) 本書 102 頁以下

2) 本書 109 頁以下



てゐる。租税主體なり租税客體なりが最も多く經濟的利害關係を持つてゐる國家若くは地方團體に、其租税主體其租税客體に關聯する租税を歸屬せしむるといふことは、因縁の淺きものよりは深きものに課税權を認むることとなり、第一に正義の觀念に適ふ。又經濟的利害關係多き者が相寄つて其國家に租税を納め、其國家の行動する爲めに要する費用を辨ずるは、所謂一般報償主義利益原則の特殊報償主義で無いを發揮することとなり、租税の本旨に適ふのである。

四 經濟的利益主義より出發すると、人税は屬人主義に従つて之を課し、物税は屬地主義に従つて之を課すといふ原則が出て來るのである。

茲に屬人主義といふは、人を追ふて税する主義である。屬地主義といふは物を追ふて税する主義である。従つて其物の存する地に就て税するものである。前目に論じた國籍主義は屬人主義の一である。しかし屬人主義は之に止まらぬ、更に住所主義、居所主義なるものがある。住所主義は其人の住所として定むる所に於て税するの主義である。居所主義とは其人の現に居る地に就て税するの主義である。國籍主義は前目に論じた通り國際間に於ける課税權の歸屬を定むを標準

とすることが出來ぬ。そこで茲に論ずる屬人主義は主として住所主義、居所主義となる。

思ふに人税は其租税主體を中心として綜合せらるる所得や財産の關係に鑑み、其租税主體の個人的事情を斟酌して課する税である、即ち人を物より引き離し、其人に擔税力があるとして課する税である。<sup>1)</sup>従つて人を離れて考ふることが出來ないものである。又従つて主として人を眼中にして税するものであると謂ふのである。此の如き人税を拂ふ人は其住んでゐる國に最も利害關係を持つてゐるのである。故に人税は租税主體の住んでゐる國の租税とすべきである。又之を事の性質よりいへば、人を離れて考ふことの出來ない租税は其人の現に住居する地に就て税するより外ない。是れ人税を以て屬人主義に従ふものであるといふ所以である。

物税は個人を離れ客觀的に財産や收益源の成分や其他の課税物件を見て課する税である、換言すれば、其物を有する人が何人であるかを問はないで、物が其處に存するといふ理由に因つて客觀的に税するものである。従つて物税は主として

1) 本書49頁



租税客體を見て税するものであると謂へる。<sup>1)</sup>而して此の如き主として租税客體を見て税するものに在りては、其租税客體に重きを置いて觀察せねばならぬが、さういふ風に觀察すれば、其租税客體の存する國に最も深き經濟的利害關係を有すると謂はねばならぬ。従つて物税は其租税客體の存する國の租税とすべきである。又之を事の性質よりいふも、主として物を見て税するものは、其物の現存する地に於て税するより外無い。是れ物税を以て屬地主義に従ふものであるといふ所以である。

此原則を各種の税に當て符むれば、一般所得税、一般財産税、相續税、戸數割、世帯税の如きは、其租税主體の住んでゐる國に於て之を課し、地租、家屋税、營業收益税、資本利子税等の収益税は其租税客體の存する國に於て之を課し、印紙税、登録税、取引所取引税等の如き流通税は其取引の行はれたる國又は其取引に附屬する行爲若くは其取引を補ふ行爲の行はれたる國に於て之を課し、消費税は其租税客體たる財の消費せられる國に於て之を課すべきである。

1) 本書49頁

### 第三目 内外人に對する普遍原則の適用

租税の國際的配分原則の説明に依り、人税は屬人主義に従ひ、物税は屬地主義に従ふて税すべきことを知つた。此原則を當て符めると、第一目の終に懸けられたる問題は、大體に之を解くことが出来る。しかし其間に内國人と外國人との區別はないかといふに、さうでも無い。前段に述べた通り、外國人が我課税權に服するは、外國人が内地に資産や營業を有し、所得を得てゐるといふ場合に存してゐる。従つて屬人主義、屬地主義の適用に就ても、内外人の間に多少の差別を設けねばならぬことが出来て来る。そこで以下内國人と外國人とを分ち、別々に普遍原則を適用して見やうと思ふ。

#### 第一 内國人課税

内國人は内國に住むのがあり、外國に住むのがある。

一 内國に住む内國人は最も能く普遍原則の適用を受くるものである。敢て論ずる迄も無い。唯問題となるのは、内國に住む内國人が外國に於て資産若くは營



業を有し、外國より所得を得て居る場合に之を税すべきか否かと云ふことである。此問題は前に述べた屬人主義若くは屬地主義をそれ、人税物税の上に當て籍めて之を解決することが出来る。即ち所得は之を外國より得て居つても、それが所得たる以上は、内國に於て得る所得と同じ様に其人と離すことが出来る。而して外國より得る所得は内國より得る所得と綜合せられて其人の擔税力を形づくるのである。故に外國より得る所得は屬人主義に従ひ内地に於て之を税せねばならぬ。之に反して内地人が外國に於て有する資産若くは營業は物的のものであり、之を所有者と引き離して考ふることが出来る。加之内地に於て之を税せんとするも容易に捕捉することが出来る。故に外國に在る資産若くは營業に對する物税は屬地主義に従ひ外國の課税に任せ、内地に於て税すべきで無い。

二 外國に住む内國人に課税すべきか否かに就ては二の場合に分つて考察せねばならぬ。

(一) 外國に住む内國人が内國に於て資産若くは營業を有し、又は内國より種々の形に於て所得を得る場合。此場合に於ては物税は屬地主義に従ひ内國に存す

る資産若くは營業を租税客體とし内國に於て之を課すべきである。人税に至つては内國人の住むその外國に於て税すべきであつて、内國に於て税すべきで無い。しかし内國に於て何等の人税を課せないとすれば、富豪は皆住居を外國に移して脱税を圖ることにならう。それは許すべからざることであるから、少くとも其人が内國に於て有する資産や營業に依つて生ずる所得を綜合し、其限度に於ける人税——嚴格なる意義に於ける人税では無い——を課せねばならぬ。

(二) 外國に住む内國人が外國に於て資産若くは營業を有し、其他種々の形に於て所得を得る場合。其場合には其資産若くは營業や其所得を追及すべきで無い。其資産若くは營業や其所得は内國の統治權の及ばない所に在るものであつて、之に課税權を及ぼすは、理に於て當を得ないのみならず、實際の上に於て徵税手續を盡くすこと出来ないからである。且つ是等の資産若くは營業や所得に對しては、其内地人の現住してゐる外國が第一順位に課税するに相違ない。それに内國に於て更に課税するときは、明に二重税となるのである。是れ亦避けねばならぬことである。



之を要するに、外國に住する内國人に對しては、租税客體が内國に存する限度に於て之を税すべきである。此理を諸種の税に適用すれば、地租、家屋税、資本利子税、營業收益税の如き收益税は在外内國人が内國に於て土地、家屋、貸付資本を有し、營業を爲してゐる以上、之を課すべきであり、財産税、相続税、所得税は在外内國人が内國に於て有する資産若くは所得の限度に於て之を課すべきであり、流通税も在外内國人が内國に於て取引を爲す限り之を課すべきである。

三 我國の租税立法に就て之を見るに、大體以上説き來つた理論に當て符まつてゐる。収益税、流通税、消費税等は内國人が内國に住むと外國に住むとに論なく、課税物件が内國に存する限り、内國にて課税することゝなつてゐる。殆んど喋々するを要せぬ。唯所得税と相続税とに就て一言を費さねばならぬ。

我國の所得税法に依れば、第一、内國に住む内國人に對しては、内國に於て得る所得に止らず、外國より得る所得をも綜合して課税し（同法第十八條六號）。第二、外國に住む内國人に對しては、(1)其人が内國に於て有する資産又は營業より生ずる所得に就て第三種所得税を課し、(2)其人が内國に於て支拂を受くる公債、社債、銀行預金の利子、若くは貸付信託の利益に就て

第二種所得税甲を課し、(3)其人が内國法人より受くる配當金、賞與金に就て、第二種所得税乙を課することゝなつてゐる。（同法第二條、第三條）

我國の相続税法に依れば、相続開始地が帝國內に在るを問はず、又被相続人若くは相続人が帝國臣民たるを問はず、内國に在る相続財産に相続税を課することゝなつてゐる（同法第一條）。相続財産の範圍に就ては被相続人が内國に住するを問はず、依つて差別を設けてゐる。問題となつてゐる場合に當て、第一、内國人たる被相続人が内國に住んでゐる場合は、内國に在る動産及不動産を内國に在る不動産の上に存する權利を綜合して之に相続税を課することゝなつてゐる（同法第二條第二項）。船舶も我國の船舶を有する以上は其相続財産の中に這入つて来る。是に依つて之を觀れば、相続税に於ては内國人たる被相続人が内國に住んでゐる場合は、外國に住んでゐる場合に比し、其他の財産、權だけが多く相続財産の中に加はつて來るのである。それにしても相続財産の範圍は内國に存する財産に限られ、外國に在る財産に及んでゐない。此點は所得税法も趣を異にする所である。



## 第二 外國人課税

一 外國人も我領土權に服してゐる限り納税の義務を負ふべきであることは、前に述べた通りである。唯問題は如何なる程度範圍に於て其義務を負ふかといふことである。此問題を解決せんとせば、外國人が内地に住んでゐる場合と外國に住んでゐる場合とを區別して觀察せねばならぬ。

(1) 外國人が外國に住んでゐる場合には、外國人に人税を課することが出来ぬ、又外國に存する租税客體に對して物税を課することも出来ぬ。そは我統治權の及び得ざる所であるからである。之に反して外國人が内國に於て有する租税客體に對しては之を税せねばならぬ。屬地主義を適用する當然の歸結である。物を追うて漏らさないといふ普遍の原則の適用と見て可い。故に外國人が内國に於て土地や家屋や貸付資本を有するときは、之に地租や家屋税や資本利子税を課し、進んでは是等の財産に對し、財産税又は相續税を課すべきであり、又營業場を有するときは、之に營業收益税を課すべきである。其財産や營業から所得を得て居る限り、其範圍に於て所得税を課すべきである。此場合に於ける外國人課税問題

は殆んど外國に住む内國人に課税する問題と同じ様に見えることが出来る。

(2) 外國人が内地に住んでゐる場合には、外國人は我國籍を有せないけれども、我統治權に従はねばならぬ、従つて條約に依て例外が認められてゐない限り、我國の課税權に服せねばならぬ。即ち我國の課税權は、外國人に對し大體に内國人に對すると同様に課税することが出来る。

物税に就ていへば、外國人が内國に於て有する租税客體に對して之を課すべきであり、外國に於て有する租税客體に對して之を課すべきでない。是れ屬地主義の適用から生ずる當然の歸結である。此點は内地に住む内國人に對し課税するのと異なる所が無い。

人税に就ていへば、屬人主義に従ひ、其外國人の擔税力を形つくる資産若くは所得の全體に亘りて之を捉へ税すべきである。處が此原則に對し例外を認めんとする説がある。それは其外國人が外國に於て有する資産や外國より得る所得に對しては之に税すべきで無いといふのである。蓋し此場合に於ける外國人課税は外國人が我領土内に來住し我領土權に服するが故に外ならぬ。謂はゞ領土權



の作用として外國人課税權を認むるに過ぎぬ。果して然らば、人税とはいふものゝ、其課税權の範圍を我領土内に存する資産や所得に限るのが穩當であるともいへるのである。此の如く人税に對し屬人主義を制限するときには、内地に住む外國人に對し課税するのと多少異なる所が出て来る。

尙ほ人税に對する外國人の納税義務は外國人が内地に来る瞬間に發生するものとなすべきで無い、一定期間居住することを條件とせねばならぬ。此の如くして人税の納税義務も國籍に依つて其有無を分たないで、住所を有すると否とに依り、若くは一定期間以上、居所を有してゐると否とに依つて分つことになつて來るのである。

以上の理論を諸種の租税に適用すると、外國人が内地に於て土地、家屋、貸付資本を有し、若くは營業を爲す限り、之に地租、家屋税、資本利子税、營業收益税等の收益税を課し、又進んでは財産税、相続税、所得税等を課すべきである。又流通税は外國人が内地に於て取引を爲す限り之を課すべきであり、消費税は外國人が内地に於て其課税せられたる財を消費する限り之を負擔せねばならぬ。

## 二 我國の租税立法も亦以上述べたる理論に當て倣まつてゐる。 收益税、流通

税、消費税に就ては贅するの要がない、所得税と相続税とに就て考察するに止める。

我國の所得税法に依れば、第一、外國に住む外國人に對する課税は、曩に外國に住む外國人に對する課税に關して述べた所と全く同じことになる。第二、内地に住む外國人に對しては、一般に納税の義務を認めてゐる。所得税法が本法施行地に住所を有し又は一年以上居所を有する者は所得税を納むる義務あるものとする（第一條）のは即ちそれであつて、外國人を包括したる精神が明に現はれてゐる。併し乍ら是等の外國人に對しても本法施行地外に於ける資産、營業又は職業より生ずる所得に關しては、所得税を課さない（第八條六號）此點は内地人に對する課税と異なる所である。内地人に對しては外國より得る資産所得、營業所得、職業所得等をも綜合課税するからである。<sup>1)</sup>

此くの如く外國人に對しては外國に於ける資産、營業、職業より生ずる所得に税を課さないも、外國人が内地に住んでも外國に住んでも同じ所得税が課せられる様に思へないでもないが、さうでない。外國に住む外國人は、内地に於ける所得に對しては、内地に於ける所得税を課せられるに過ぎないが、内地に住む外國人が内地に於ける所得に對しては、内地に於ける所得税を課せられるのである。取るときは、内地人と同様、他の所得に綜合せられて第三種所得税を課せられるのである。

1) 本書304頁



我國の相続税法に依れば、相続開始地が帝國內に在るを問はず、又被相続人若は相続人が帝國臣民たるを問はず、内國に在る相続財産に相続税を課することとなつてゐる(同法第一條)。故に外國人に對する相続税は内國人に對する相続税と異なる所が無い譯である。即ち外國人たる被相続人が内國に住んでゐたときは、内國に在る動産、不動産、不動産の上に存する權利及其他の財産權を相続財産として課し、外國人たる被相続人が外國に住んでゐたときは、前掲の相続財産中より其他の財産權を除きたる殘餘の財産に課するのである。

## 第二項 法人に對する普遍的課税

法人は之を分つて公法人と私法人との二とするが、茲に問題となるのは、私法人である。私法人は更に之を分つて營利法人と公益法人の二とする。

又法人は自然人と同じ様に、内國法人と外國法人とに分けることが出来る。

法人に對し普遍原則を適用せんとせば、是等諸種の法人に就て別々に觀察せねばならぬ。

## 第一目 營利法人課税

### 一 營利法人課税の論據

一 營利法人は資産若くは營業を有たないものは殆んど無い。従つて所得を得るのが常である。資産若くは營業を有し、所得を得てゐる以上は、其處に擔税力がある譯である。擔税力があれば、それに應じて租税を負擔せねばならぬ。此論理は自然人と營利法人との間に異なるべきで無い。是が故に營利法人は原則として自然人と同様に普く租税主體たるべきものであると謂ふことが出来る。

二 或は營利法人の課税に反對して説を立つる者がある。曰く營利法人は經濟上より見れば獨立の所得を有するので無い、其所得は社員若くは株主の所得に外ならぬ、故に營利法人に税すべきで無いと。

此説は妥當で無い。先づ法人の本質より之を見るに、法人が成立する以上は、其法人は獨立の存在を有し、社員若くは株主とは全く異つた人格者である。従つて法人の權利義務と社員若くは株主の權利義務とは全く別箇のものと思ねばならぬ。



ぬ。之を經濟上より見れば、營利法人が資産若くは營業を有し所得を得て居る以上は經濟上獨立の存在を有するものと看做さねばならぬ。勿論法人の所得の一部は社員若くは株主に配當するのである、所謂配當所得である。法人の所得の他の部は積立金として法人内に留保するのである、所謂留保所得である。論者が法人所得を以て社員若くは株主の所得に外ならぬとするは、配當所得を見て論を立てるのであらう。が、それは誤である。配當所得も法人所得である。唯法人の所得より出で、社員若くは株主の所得に移つて行くに過ぎない。假に一步を譲り配當所得を社員若くは株主の所得であるとしても、此論法を以て留保所得を律することが出來ぬ。留保所得の存在は、以て法人が社員若くは株主を離れて獨立の存在を有する證據とすることが出来る。論者は更に進んで留保所得も未終に社員若くは株主に配當せられるものであるから、法人の獨立の所得で無いと論ずるかも知れぬ。しかし乍ら營利法人が長く存続して行くとせば、次第に留保所得を増すべきで、之を配當すべきで無い、此くしてこそ營利法人は事業と共に榮ゆることが出来るのである。株主若くは社員は幾たび變はり代りても、營利法人は依然

として變らないのである。偶々以て營利法人が經濟上獨立の存在を有することを反證するに足るのである。

此の如く營利法人は法律上より觀ても、經濟上より觀ても、獨立の存在を有してゐる。既に法律上、經濟上、獨立の存在を有すとせば、營利法人は自然人と同じく納税の義務を負はねばならぬ。

三 更に一步を進め、營利法人に課税せないとして其結果を考て見るに、徒に法人企業を獎勵して個人企業を衰頹せしむることとなる。法人企業を獎勵するは一策たるを失はないであらうが、個人企業を衰頹せしむるは當を得たもので無い。是れ經濟政策上許すべからざることである。加之、營利法人に課税せないとすれば、營利法人の形式を具へて脱税を企つ者が輩出し底止する所を知らないに至らう。是れ財政政策上許すべからざることである。

之を要するに、營利法人に對しては個人と同様に之を税せねばならぬ。

四 以上の理論を當て符めて行くと、營利法人が土地、家屋、貸付資本を有する以上は、自然人が之を有する場合と同様に、地租、家屋税、資本利子税等を税すべきであ



り。營利法人が營業を營む以上は、自然人が之を營む場合と同様に、營業收益に對して營業收益税を課し。營業を爲す爲めに生ずる諸種の取引に對して流通税を課すべきであり。營利法人が其資産に依り又は其營業に依り收むる所得に對しては、所得税を課すべきである。

我國の租税法も、大體此理論に依り、營利法人に對し、所得税、地租、家屋税（地方税）、營業收益税、資本利子税を課し、其營業が鑛業に關するときは、鑛業税を課し、其營業が取引所に關するときは、取引所税を課し、又其營業の爲に諸種の取引行爲を爲す場合には、印紙税、登録税等の流通税を課してゐる。

## 二 法人課税と社員若くは株主に對する課税との關係

營利法人課税に就て特に論せねばならぬことは、法人に對する課税と社員若くは株主に對する課税との關係である。こは所得税に於て特に重要な意義を有するものである。

此問題に關しては三の課税方法を考ふことが出来る。其一は營利法人に免

税して、社員若くは株主に税する方法であり。其二是營利法人のみに税して社員若くは株主に免税する方法であり。其三是營利法人と社員若くは株主の双方に税する方法である。假に第一の課税方法を社員、株主、單税法と名け、第二の課税方法を法人、單税法と名け、第三の課税方法を双方課税法と名けて置く。余は進んで此三者に就て是非長短を考察して見たいと思ふ。

一 一體、社員、株主、單税法及法人、單税法の基礎になつてゐる考は何であるかといふに、法人に税すれば、社員若くは株主に税する要なく、社員若くは株主に税すれば、法人に税する要なしといふ考に歸するやうである。之を詮じつめて見れば、社員若くは株主に税するのが本旨であるが、それが煩雜であれば營利法人を税し、以て間接に社員若くは株主に税しても亦妨げないといふことになる。換言すれば、社員株主單税法が本義で、法人單税法は其便宜方法に過ぎないことになる。

此考の由つて來る根本思想は、前段に述べた營利法人課税反對説の根據となつてゐる思想である。即ち營利法人は經濟上より見れば、獨立の所得を有するので無く、其所得は社員若くは株主の所得に外ならぬとするのである。<sup>1)</sup> 此根本思想を

1) 本書 311 頁



の儘を言ひ現はしたのが社員株主單税法である、蓋し法人の所得が社員若くは株主の所得に外ならずとすれば、社員若くは株主に税すべきで、法人に税すべきでないからである。處で此根本思想は誤つてゐる。既に前段に論じた通り法人は經濟上法律上獨立の存在を有するから之に税せねばならぬ。之に税せないと、經濟政策上財政々策上不當の結果を生ずる。更に法人は資産若くは營業を有し所得を得て居るから、擔税力を有するものと見ねばならぬ。擔税力を有するものを税するは租税正義の當然の要求である。論者或は社員若くは株主に税すれば、實質に於て法人の配當所得を税するものであると辯ずるかも知れぬ。此く論ずれば法人の留保所得を税せないことを自白することになる。何故に法人の配當所得を税して留保所得を税しないのであるか。論理の徹底せざる、之より甚しきは無い。

二 法人單税法は單に形式より論ずれば、營利法人に税するといふ點に於て誤つて居らぬ。唯其精神とする所が法人に税するを以て間接に社員若くは株主に税する便宜方法であるとするに至つて間違つてゐる。しかし此間違つた考より

出で、源泉課税主義なるものが唱へられ、それが我國に於ても可なりの共鳴者を持つてゐる。そこで余は茲に源泉課税主義を中心として考察し、旁々法人單税法を批評し、双方課税法の出で来る所以を明にしたいと思ふ。

源泉課税主義とは、所得の由つて来る源泉に於て課税するの義である。問題となつてゐる場合に當て拵むれば、社員若くは株主が配當を受くるを待つて之に税することを爲さず、其配當の由つて来る源泉に溯り、法人に就て之を税するといふことになるのである。

源泉課税主義を單に課税技術の上のみより考察すれば、多少の理窟がないでもない。法人は損益勘定を公にすることになつてゐるから、其所得を隱蔽することが出来ぬ。加之法人に課するときには徴税手續が極めて簡單で済み、社員若くは株主に課税するの不便と同日の談で無い。しかし此批判は法人に税するを以て社員若くは株主に税するの便宜方法であるといふ考を假に是認して下したものである。處が此考それ自身が誤つてゐる。蓋し理論よりいへば、社員若くは株主に税せねばならぬと同様に法人にも税せねばならぬからである。茲に其理由を詳



に述べて見る必要がある。

第一に、法人が獨立の人格を有するといふ見地に立つて之を考ふるに、前段に論じた通り、法人は社員若くは株主の權利義務と異なる別個の權利義務を有してゐるのである。従つて社員若くは株主が納税義務を負ふと同様に法人も亦納税義務を負はねばならぬ。果して然りとせば法人が税せられたとて、社員若くは株主が税を免るゝ理由とならぬ。換言すれば、法人に對する課税は法人税たるべきであつて、社員若くは株主に課する便法たるべきで無い。即ち源泉課税主義なるものは意味を爲さぬといふことに歸するのである。

第二に、擔税力といふ見地に立つて之を考ふるに、法人が資産若くは營業を有つて居り、所得を得て居る以上は、擔税力を有するのであり。社員若くは株主が配當を受くる限り、そこに擔税力を有するのである。是が故に法人にも社員若くは株主にも兩方に税せねばならぬ。

第三に、課税の範圍程度に就て之を見るに、法人に課税すると社員若くは株主に課税するとの間には非常の懸隔がある。

(1) 所得の量よりいへば、營利法人の所得は配當所得に止まらず、留保所得をも含んでゐる。故に營利法人の所得に税するとせば、配當所得と留保所得とを擧げて税することになる。然るに法人課税を以て源泉課税とし、社員若くは株主に税する便法であるとするれば、論理の當然の結果として、配當所得のみに課し、留保所得には課せないこととせねばならぬ。處が配當所得と留保所得とを併せたる法人所得の擔税力は大であり、配當所得のみの擔税力は小である、是に於て法人そのものに課税すると社員若くは株主に課する便法として法人に課するとは大に徑庭のあることを知るのである。

(2) 配當所得よりいへば、源泉課税主義は、配當を受くる者の擔税力に應ずる課税とならぬ。蓋し法人の配當所得に對し如何なる税率を適用するにしても、配當を受くる者より見れば、一樣に一定税率で課せられることとなり、其受くる配當金の多少を考慮し、以て擔税力に相應する課税をなすことが出來ぬ。即ち小額の配當金を免税したり、軽減したりすることも出來ないし、巨額の配當金に對して高き累進税率を適用することも出來ない。配當金と他の所得とを綜合して擔税力を



計らぬ爲めに、事實上の大所得に對して軽い税を課することが起つて来る。要するに源泉課税主義は其根本思想を是認しても、比例税を以て貫き、累進税を斥くことになり、租税平等の原則に反ることになるのである。<sup>1)</sup>

第四に、納税心理の上より見れば、源泉課税主義が社員若くは株主に課税する便法として法人に課税するといふ越旨を有するとしても、社員若くは株主は殆んど租税の負擔を感ぜない。之を實際に徴するに、法人は法人所得税を營業費に準じて法人の負擔となし、之が爲めに配當率を下さないやうに努むるが普通である。殊に基礎の鞏固なる法人に於てさうである。此の如き場合に社員若くは株主が租税の負擔を感ぜぬのは當然である。更に一步を進め法人所得税の爲めに配當率が低下したとしても、社員若くは株主は配當の少いことを感ずるに過ぎないで、法人所得税の負擔を感ぜない。若し之が負擔を感ずるものありとせば、法人に營業收益税を課するも亦同様に負擔を感ぜねばならぬ。しかし論者と雖ども法人營業收益税を以て社員若くは株主に税する便法と主張することが出来まい。之を要するに法人に課税するも社員若くは株主は租税の負擔を感ぜない。源泉課

1) 本書 352 頁, 357 頁以下

税の根本精神は之を貫くことが出来ない。是れ亦源泉課税主義の誤謬を反證するものであると同時に法人に税し更に社員若くは株主に税するの必要を證據立てるものと謂はねばならぬ。

此の如く論じ来れば、法人課税は法人が獨立の存在を有し、又擔税力を有するといふ理由で税するのであつて、法人そのものに課する税と見るべきであり、社員若くは株主に對する便宜課税と見るべきで無い。従つて法人に課税すればとて社員若くは株主を免税する理由とならぬ。社員若くは株主は配當を受けて、そこに擔税力が出来てゐる、而して其擔税力は配當を受くことが多いか少いかに依つて大となり小となるのである。従つて社員若くは株主に對する課税は法人課税に獨立して存せねばならぬ。此くして双方課税法即ち法人と社員若くは株主とに課税する方法が是認せられねばならぬことになるのである。

三 諸國の立法の趨勢を見るに、段々以上の理論を認めて來たやうである。殊に最近に至つて著しいものがある。

我國に於ては、法人並に社員若くは株主の兩方面に課税するの理論は長く認め



られなかつた。其初にありては社員若くは株主に税して法人に税せなかつた。明治三十二年以來、所謂源泉課税主義を採り、法人所得に課するを以て満足し、其法人より配當金、賞與金を受くる個人に對しては毫も税せなかつた。大正九年の所得税法改正は所謂源泉課税主義の論理を捨て、個人に對し、配當金、賞與金を其他の所得と綜合して課税することとし、更に法人には超過所得税、留保所得税、清算所得税の外配當所得税を課することとした。大正十五年の所得税法改正は其留保所得税、配當所得税の區別を廢し、之を統一して普通所得税とした。要するに配當金、賞與金に充てらるゝ所得は、法人の所得として先づ税せられ、更に社員若くは株主に配當せられて、其社員株主の個人所得として税せられるのである。

## 第二目 公益法人課税

公益法人は營利法人と同様に資産を有し、それより所得を得るのが常である。殊に財團法人に於てさうである。故に公益法人も擔税力を有するものであると謂ふことが出来る。既に擔税力を有すとせば、之に課税せねばならぬ。是れ普通

原則の適用として當然のことである。

一 理論は右の通であるが、之を諸種の租税に當て箝めて見るに、第一に公益法人に對しては營業收益税を徵すべきで無い。蓋し公益法人は慈善宗教々育等の目的を遂ぐる爲めに設けられるもので、營利の目的を有するものでないからである。之に反して公益法人が土地、家屋、貸付資本を有する限り、地租、家屋税、資本利子税を課することが出来る。所得を得て居る以上は所得税を課することも出来る。種々の法律行爲をなすに際しては流通税を徵することも出来る。但し是等の課税の爲めに公益法人を設立したる目的が充分に遂げられぬ虞あるときは、之を免税するも差支ない。公益を進めることは國家公共團體の目的に副ふ所以であるから、之を以て課税權を制限するは不當といふことが出来る。

我國に於ても、所得税法は民法第三十四條の規定に依つて設立したる法人には所得税を課せずと定めてある(第十七條)是れ全く前陳の理由に因るのである。

二 公益法人殊に財團法人に關して問題となるのは相續税及贈與税である。蓋し財團法人は殆ど半永久的のものであつて、其有に歸する財産は相續や贈與に



依つて移轉することはなくなり、相続税や贈與税を課すべき機會は失はれることになるからである。そこで相続税や贈與税に代へて特別の財團法人税を課する必要が起つて来る。財團法人の財産は固より種々の形にて存するが、不動産であることが多い。斯くの如き場合には其不動産に對して課する租税に年々多少の附加税を加ふるか、若くは二十年なり三十年なりの期間を経る毎に周期的の財産税を課すべきである。是れ相続税や贈與税に代はるの税であつて、諸國の立法に多く其例を見る所である。

我國の租税法は此處迄發達して來てゐない。若し公益法人に對し所得税を免ずるといふ筆法を以て、此場合をも律すべくんば、相続税や贈與税に代はるべき租税を課せないのも亦理由があると謂へやう。しかし土地が寄附行爲に依つて多く公益法人の有に歸する時には、此問題は重要となつて來るに相違ない。

### 第三目 内國法人並に外國法人に對する課税

内國法人と外國法人とは、其本店又は主たる事務所を有する國の何れなるかに

依つて之を分つのである。其内國に本店又は主たる事務所を有する法人を内國法人と云ひ、其外國に本店又は主たる事務所を有する法人を外國法人と云ふ。

内國法人並に外國法人に對し普遍原則を當て符めることは、前項に於て自然人に就き内國人と外國人とに關し述べたる議論を準用すれば可い。

問題は分れて二となる。其一は内國法人が外國に於て資産若くは營業を有し、又は外國より所得を得て居る場合に如何に税するかといふことである。其二是外國法人が内國に於て資産若くは營業を有し、又は内國より所得を得て居る場合に如何に税するかといふことである。

(1) 内國法人が外國に於て土地、家屋、貸付資本を有し又は營業を爲す場合には、内國に於て之に地租、家屋税、資本利子税、營業收益税を課すべきで無い。此の如き物税は屬地主義に從つて外國の税するに任かすべきである。之に反し内國法人が其外國に在る資産より得る所得並に外國に於ける營業に依つて得る所得に對しては之を内國に於て得る所得と綜合し、内國に於て所得税を課すべきである。是れ屬人主義の適用上當然のことである。



(2) 外國法人が内國に於て土地、家屋、貸付資本を有する場合には、之に地租、家屋税、資本利子税を課し、營業を爲す場合には、之に營業收益税を課し、又取引をなすに際しては之に流通税を課すべきである。又外國法人が内地に於ける是等の資産や營業に依つて所得を得てゐる以上は、其範圍に於て之に所得税を課すべきである。但し外國に於ける本店若しくは支店に於て得べき所得に對しては所得税を課すべきでない。

我國の現行法に就て之を見るに内國法人が外國より得べき所得に對しては他の所得と同様に法人所得税を課してゐる。法人所得の觀念は各事業年度の總益金より總損金を控除したるものであるといふに存じ、外國より得べき所得は當然總益金の中に包括せられる譯である。(所得税法第四條)。之に反し内國法人が外國に於て有する支店又は營業場に對しては法人營業收益税を課せない。蓋し法人營業收益税は法人の純益に課する税となつてゐるけれども、内地に營業場を有するものに課するこゝとなつてゐるからである。(營業收益税法第四條第一號、第七條第五號)。

外國法人が内國に於て資産を有し營業を爲す場合には、之より生ずる所得に限り、法人所

得税を課してゐる(所得税法第二條)。其本店若しくは他國に於ける支店の所得は問ふ所でない。又外國法人が内國に於て有する土地、貸付資本に對しては、地租、資本利子税を課し、外國法人が内國に於て營む營業に對しては營業收益税を課してゐる。又外國法人が有する家屋に對しては地方團體が家屋税を課するこゝになつてゐる。

### 第三項 殖民地と内地との間に於ける普遍原則

一 殖民地は内國の主權の及ぶ範圍であるから之を外國と見ることが出來ぬ、従つて殖民地に住する人民は外國の國籍を有せざる限り、之を外國人と見るべきでない。さうして見れば、殖民地人に對する課税問題は第一項、第二項に述べた内國人の課税問題と同様に律することが出來るやうである。處が實際に於ては、殖民地と内地とは法域を異にして居る、特に租税法に在りては、概ね其施行地域を内地に限り、殖民地に及ぼして居らない。我國の租税法に於て殊にさうである。そこで租税法の上より見ると、殖民地は寧ろ外國に準して見るべきである、従つて殖民地人に對する課税問題は外國に於ける内國人の課税問題と同様に律せねばな



らぬことになる。茲に殖民地人といふは殖民地土着の人にして我國籍を有する者と内地人の殖民地に住む者とを併せ稱する。

處で殖民地と内地とは同じ主權に依つて統治せられてゐるのであるから、外國と内國との間の關係とは異り、租税立法を統一することが出来る。従つて殖民地と内地とを通じて普遍原則が適用せられるやうにせねばならぬ。殖民地に居住するが爲めに税を免れるといふやうなことがあつてはならぬ。

二 先づ自然人に就き殖民地と内地との間に於ける普遍原則の適用を論ずることとする。それには場合を分つて觀察せねばならぬ。

(1) 内地人又は殖民地土人が内地に住み殖民地に於て資産若くは營業を有し又は所得を得て居る場合。此場合は内國人が外國に於て資産若くは營業を有し又は外國より所得を得て居る場合を準用すべきである。即ち所得税等の人は屬人主義に従ひ内地の税法に依つて之を課し、収益税其他の物は屬地主義に従ひ殖民地の税法に依つて之を課すべきである。

之を我國の税法に就て見るに、大體地租營業税(營業收益税)は屬地主義に従ひ、殖民地税法

に依つて課し、所得税は屬人主義に従ひ内國法に依つて課してゐる。但し殖民地に依つて規定する所必ずしも同じくない。

地租は朝鮮及臺灣に存す、即ち朝鮮及臺灣に土地を有する者は内地に住む内地人に殖民地土人との間には、其地に於ける地租を納むることとなつてゐる。關東州に於ては地租はないが土地増價税がある。故に内地に住む内地人又は殖民地土人が旅順大連等に土地を有し其有價移轉をなしたるときは、土地増價税を納めねばならぬ。樺太に於ては市街宅地税がある。内地人並に内地に住む殖民地土人にして樺太に市街宅地を有する者は此税を納めねばならぬ。

營業税は朝鮮臺灣關東州樺太に地方税として存するが故に、内地人並に内地に住む殖民地土人が彼地に營業場を有する限り其税を納めねばならぬ。

所得税は、第一に内地人が内地に住居し、殖民地に於ける資産、營業及職業より所得を得る場合に、その所得を他の所得と綜合し之に課するのであり。第二に臺灣及樺太の土人が内地に住居し、又は一年以上居所を有する場合に、其臺灣若くは樺太に於ける資産、營業又は職業より生ずる所得に對しても之に課するのである。處が臺灣や樺太の土人の中には未だ我國籍を有せざる者、従つて外國人に看做される者がある。是等の人が内地に住み臺



灣若くは樺太に於ける資産、營業又は職業より所得を得て居る場合には、原則としては之に税すべきで無いと謂へる（所得税法十八條六號）が、是等の人は多く、我國が臺灣や樺太を領有するに至つた當時、偶々彼地に居らなかつた爲め我國籍を有するに至らなかつたに過ぎぬ。之を其當時彼地に居つて、我國籍を得た者と區別するは當を得ない。故に我國法は是等の人にも税するこゝとして居る。（大正九年法律第十二號所得税法の施行に關する件四條<sup>1)</sup>）

又内地に住む内地人、臺灣人、樺太人が、臺灣若くは樺太に於て公債、社債、銀行預金の利子の支拂を受くるときは、其地に於て第二種所得税を拂はねばならぬ（臺灣所得税令第三條、樺太所得税令第三條）。此税は性質上資本利子税たる物税であるから、屬地主義に従て臺灣若くは樺太に於て税せらるべきである。而して我所得税法は一旦第二種所得税として徴收したるものは第三種所得に綜合課税せざるを主義とするが故に、此臺灣若くは樺太に於て得べき第二種所得に就ては内地に於て税せぬこゝとなつてゐる（前掲所得税法の施行に關する件第六條）。之に反して内地に住む内地人及び朝鮮人、關東州人が、朝鮮、關東州に於て公債、社債、銀行預金の利子の支拂を受くるときは、之を第三種所得に綜合して内地所得税を課せられるのである（所得税法十四條一號<sup>2)</sup>）

此の如く臺灣及樺太と他の殖民地とに於て違つた結果を生ずるは當を得たものでない。

1) 拙著、税制整理論160—161頁  
2) 拙著、税制整理論161頁

(2) 内地人又は殖民地土人が殖民地に住み、内地に於ても殖民地に於ても資産若くは營業を有し、所得を得て居る場合。此場合は二に分けて觀ねばならぬ。

(a) 殖民地に住む内地人又は殖民地土人が内地に於て有する資産若くは營業又は所得に對しては、外國に住む内地人が内地に資産若くは營業を有し又は所得を得て居る場合に準じ、内地に於て物税をも人税をも課すべきである。

(b) 是等の人が殖民地に於て有する資産若くは營業又は所得に對しては、外國に住む内地人が外國に於て資産若くは營業を有し又は所得を得て居る場合に準じ、殖民地の税法に従つて之を課し、内地の税を課すべきでない。是れ課税權の競合を避くる趣旨よりいふも當然のことである。

之を具體的に云へば、殖民地に住む内地人及殖民地土人が内地に於て有する土地、家屋、營業並に貸付資本に對しては内地税法に従つて地租、家屋税、營業税、資本利子税を課すべきであり、殖民地に於て有する土地、家屋、營業並に貸付資本に對しては殖民地税法に従て其地租、家屋税、營業税、資本利子税を課すべきである。所得税、一般財産税、相續税に就ても、内地より得べき所得や内地に存する財産の限度に於



て内地税を課し、殖民地より得べき所得や殖民地に存する財産の限度に於て殖民地税を課すべきである。處が殖民地に於て内地と同様の所得税、一般財産税、相続税が制定せられて居る場合には、内地に在る部分と殖民地に在る部分とを區別し、別々に税すれば、是等諸税の綜合課税たるべき本質を全うし得ないことになる。同一主権の下に服して居り乍ら、綜合課税の精神を貫かないのは、理に適ふてゐない。そこで所得若くは財産の内地に在る部分と殖民地に在る部分とを統一して課することが必要となるのである。而して其統一は、屬人主義に依るのが穩當である。是が故に此場合に於ては租税主體の住んでゐる殖民地で統一して課税すべきである。但し所得税、一般財産税、相続税等が大に其内容を異にし、殊に税率を異にする場合は此限りでない。何となれば内地と殖民地と税率を異にするときは、其低き方に住所を移して脱税を圖らんとするものが出て来るからである。

之を我國の租税立法に就て觀るに、大體以上の理論に當て箱まつてゐる。

(1) 收益税に就ては、殖民地に住む内地人、殖民地土人が内地に於て土地、家屋、營業を有する限り、内地の地租、家屋税、地方税として存する營業收益税を納めることになつて居る。又是

等の人々が殖民地に於て土地、家屋、營業を有する限り、殖民地の地租、家屋税、營業税を納めねばならぬ。こは内地に住む内地人又は殖民地土人に就て述べたことと同じである。

(2) 相続税は内地に存し、殖民地に存せぬ。故に内地に存する動産、不動産及不動産の上に存する権利のみが内地相続税法に依つて税せられ、殖民地に存する財産は税せられぬ。

(3) 所得税に就ては、殖民地も内國所得税法に倣ひ、所得税令を制定して居るが、朝鮮、關東州は法人所得税を有するのみで、個人所得税及第二種所得税を缺いて居る。臺灣、樺太は内國所得税と同様のものを有して居る。そこで朝鮮、關東州、臺灣、樺太は別々に觀察せねばならぬ。

(a) 朝鮮、關東州に住する者が其地に於て所得を得て居つても、個人所得税は課せられぬ。唯内地に於て得べき資産及營業の所得に就ては、其限度に於て内地の個人所得税を納め、内地に於て公債社債、銀行預金の利子若くは貸付信託の利益の支拂を受け又は内地法人より配當金、賞與金を受くる場合に、第二種所得税を納むるのみである(所得税法第二條、第三條<sup>1)</sup>)。

(b) 臺灣、樺太に住する者は内地に住すると同じ様に個人所得税、第二種所得税を納めねばならぬ。即ち臺灣若くは樺太に於て得る所得も、内地より得る所得も、綜合して、個人所得税を課せられる。さうなるに内地に於て得べき資産及營業の所得並に内地法人より受

1) 拙著、税制整理論162—3頁



くる配當金賞與金に對し内地所得稅を課するは二重稅となつて酷であるから内地にては之を稅せぬこととしてある(大正九年法律第十二號所得稅法の施行に關する件第五條)。又臺灣若くは樺太に於て公債社債銀行預金の利子を受くるときは其地に於て第二種所得稅を納めねばならぬ<sup>1)</sup>。

是に依つて之を觀れば臺灣樺太に住するものも朝鮮關東州に住するものもは所得稅の負擔に於て大に差等がある。普遍の原則に戻るを謂はねばならぬ。

三 以上自然人に就て論じた理窟は移して法人にも適用することが出来る。唯法人には相續稅を課することが出来ないのみである。

我國の租稅立法に就て見るもさうである。唯自然人の場合に法人の場合と異なるは所得稅だけである。法人所得稅に就ては内地朝鮮臺灣關東州樺太を通じて殆んど同じ様な規定が行はれてゐる。それに依るに法人は其本店を有し又は主たる事務所を有する地に於て法人所得稅として超過所得稅普通所得稅若くは留保所得稅配當所得稅清算所得稅を納むることとなつてゐる。即ち(1)内地法人が殖民地に於て得る資産所得營業所得並に殖民地法人より受くる配當金に對しては殖民地に於て課せず内地の法人所得に綜合して課す

1) 拙著、稅制整理論164-5頁

るのである。之に反して(2)殖民地法人が内地に於て得べき資産所得營業所得並に内地法人より受くる配當金に對しては殖民地の法人所得に綜合して課し内地に於て課せないのである。(大正九年法律第十二號所得稅法の施行に關する件第二條。朝鮮所得稅令二條。臺灣所得稅令二條十九條。關東州所得稅令二條。樺太所得稅令二條)従つて超過所得稅に於ける超過所得も内地限り若くは殖民地限りの所得に資本に依つて計算せられないで綜合所得に綜合資本に依つて計算せられることとなるのである。此の如くして法人所得稅に關しては内地に殖民地を通じて統一せられることになつてゐる。

### 第三款 普遍原則の例外

普遍の原則は總ての租稅主體租稅客體を追及して漏らさないのを趣旨とするが又多少の例外を認めないでは無い。その例外は之を租稅主體に關する例外と租稅客體に關する例外とに分つことが出来る。

租稅主體に關する例外としては往時の如く廣汎なる免稅特權を認めぬ唯例外として一般に認められてゐるものは二つある。其一は帝王及其一族並に外國元



首及其使臣に對する免税であり、其二は公法人に對する免税である。  
 租稅客體に關する例外は諸國の立法に依つて種々に分れてゐるが、大體租稅客體の質に關する例外と租稅客體の量に關する例外との二とすることが出来る。  
 租稅客體の質に關する例外とは、租稅客體の種類に依つて免税せられるものがあつたを云ふ。

租稅客體の量に關する例外とは租稅客體の分量に依つて免税するのを云ふ。  
 租稅客體が一定量に達せざるときは全然之を免税することがある、所謂免税點である。又租稅客體たるものが、一定の状態に置かれたときに、其一定の状態に置かれたる分量に限り免税することがある、之を條件付免税と云ふ。  
 以下是等の免税に就て少しく説明して見やう。

## 第一項 租稅主體の免税

第一 帝國及其一族並に元首及其使臣に對する免税  
 一 帝王及其一族並に外國の元首及其使臣に對しても嚴格なる理論を以てす

れば課稅することが出来る。帝王及其一族が資産を有することは私法上の關係であつて、私人が資産を有すると同様に視ることが出来、従つて國家の課稅權に服するものと看做し得るからである。外國の元首及其使臣は公には外國を代表するけれども、内地に來つて私人としての經濟生活を營みてゐる以上は、内地の課稅權に従はねばならぬ。然るに實際に於ては帝王及其一族に對して租稅を課せないのみならず、外國の元首及使臣に對しても租稅を課せない。それは、一は國家の元首に對する敬禮であり、一は國際的慣例である。

二 帝王及其一族並に外國の元首及其使臣に對し免税するといふも、多くは直接稅及び關稅に限られてゐる。内地消費稅に至つては此限りで無い。内地消費稅の課せられたる物品を買ふときは、其消費稅は轉嫁して物品の代價の中に這入つて居るのが通例であつて之を離す譯に行かぬからである。

我國に於ても、御料地に對して地租を免してゐる（明治七年太政官布告第二十號）が、皇族所有の土地に對しては地租を徵することになつた。但し皇族賜邸及皇室財産令第二十一條に掲げたる皇族所有の土地に付ては此限りでない（大正二年七月皇室令第八號）。



又我國の皇室は御料地の外に株式を多く所有せられてゐる。従前所得税法が配當金に關し源泉課税法を採つて居つたときは問題がなかつたが大正九年以來配當金を第三種所得の中に綜合して課税することゝなつたので、皇室の配當所得に税すべきか否かの問題が起つた。我所得税法は別に之に關して規定する所はないが、皇室の配當所得には全然課税せぬといふ解釋を採ることゝなつた。

關税に關しては、我關稅定率法も左の物品には輸入税を免すこと定めてゐる。(第七條)

(1) 御料品

(2) 本邦に來遊する外國の元首及其一族并其從者に屬する物品

(3) 本邦に派遣せられたる外國の大使、公使其他之に準すべき使節に屬する自用品、并に在本邦外國大使館又は公使館に屬する公用品、但し本邦より派遣したる大使、公使其他之に準すべき使節に屬する自用品又は本邦大使館若し公使館に屬する公用品に對し免税に制限を附する國に付ては相互條件に依る。

(4) 本邦大使館又は公使館の館員に屬する自用品に對して關税を免除する國の在本邦大使館又は公使館の館員に屬する自用品、及本邦領事官に屬する公用品に對して關税を免除する國の在本邦領事館に屬する公用品

第二 公法人に對する免稅

一 公法人とは嚴格なる意義に於て、公法上、法人格を認められてゐるものをいふ。國家、府縣、市町村の如きそれである。但しこゝには、法律に於て明に公法上、人格を認められてゐなくとも、公共の職分を遂行するものとせられてゐる團體を包括することゝする。之を廣義の公法人といつて置く。

國家公共團體等の公法人は法人として認められたとしても、納税の義務を負ふべきものでない。由來公法人は公共の職分を遂行する爲めに存してゐる。其公共の職分を遂行する爲めに課税の必要も起つて來る。公法人は課税權の主體とこそなれ、課税權の客體となるべきでない。換言すれば、公法人は性質上租税主體たるべきで無い。是が故に公法人は原則として普遍原則の適用を受くべきものでないと思へばならぬ。

二 公法人の免税に就ては例外を認めねばならぬ。其一は内地消費税であり、其二は収益税其他の直接税である。此場合に於ては公法人を税することゝなるから、寧ろ普遍原則の適用となつて來るのである。



(1) 内地消費税は公法人と雖ども之を免することが出来ぬ。蓋し公法人が内地消費税の課せられたる物品を買上げるとせば、其物品の價格の中に其消費税が含まつて居るを常とするからである。

(2) 公法人に對する收益税其他の直接税の課税は、其公法人民業が私人と同様に資産を有し、私人と同様に企業を營みて居る場合に之を見るのである。此の如き場合に於て私人に税して公法人に税せないとすれば、民業と官業との間に負擔の不公平が出来て、負擔重き民業は負擔なき官業と競争することが出来なくなり、民業壓迫の非難が起る。加之其公法人に對する直接税を缺く爲めに之を課すべき地位に在る公法人の收入の缺陷を生じ、其財政難を惹き起すことがある。此缺點を矯めんとせば、公法人の有する資産並に企業に對し直接税を課せねばならぬ。其課税形式は三つある。

(a) 第一は國家が自ら國家の有する資産又は企業に對して課税する場合である。之を國家の自己課税といふ。國家の自己課税は國家の會計の上より見れば、無意義のやうにも見ゆる。國家が一方に納税し他方に收納し、以て帳簿上の煩を加ふ

るに過ぎぬからである。しかし國家の自己課税が無ければ、國有財産又は國營企業は租税の上に於て偏愛せられ、民業に對し優勝の地位を得ることとなる。それは經濟政策として常に必ずしも是認せらるべきで無い。是れ國家の自己課税が時に依つて認めらるゝ所以である。

(b) 第二は國家其他の上級公法人が下級公法人の有する資産又は企業に對して課税する場合である。之を上級公法人税といふ。此場合に於て課税權の主體は國家其他の上級公法人であり、課税權の客體たる租税主體は下級公法人であるから、國家の自己課税の如く無意義といふことが出来ぬ。加之下級公法人の有する資産又は企業が公用若くは公共の用に供せられず、又は公務の執行に没交渉のものであるときは、私人の有する資産又は企業と其性質を異にしないことになる。従つて課税上差別取扱をなす理由が無いのである。是れ上級公法人税が時に依つて認めらるゝ所以である。

(c) 第三は下級公法人が其区域内に存する國家其他の上級公法人の資産若くは企業に對して課税する場合である。之を下級公法人税といふ。此場合に於ても



上級公法人と下級公法人との間に課稅權の主體と客體とが分れるのであるから、國家の自己課稅のやうに、無意義といふことが出來ぬ。此の如き課稅は、公法人と私人との間の公平を持するが爲めのみならず、下級公法人の收入の缺陷を補填せんが爲めにも之を必要とすることがあるのである。例へば山村に於て國家其他の上級公法人が廣大なる山林を有する場合の如し。唯此下級公法人税は下より上に稅するので其形だけで既に奇異の感を抱かしむるのである。そこで或は課稅の形を捨て、上級公法人より下級公法人に交附金を下すといふ形を取ることがあるのである。

三 之を我國の實際に徴するに、國家の自己課稅もないではない。製鐵所や海軍燃料廠が鐵鑛區又は炭山を持つてゐるのみならず、鑛産物を生産するが爲めに鑛業税を拂つてゐる如きは其一例である。又上級法人税、下級法人税も理論上成り立つこともあるが、多くは免稅となつてゐる。地租、所得稅、登録稅、印紙稅の如し。

地租に就ては、原則としては免租することになつて居る。即ち國府縣、市町村其他勅令を以て指定する公共團體に於て公用又は公共の用に供する土地には之を課せないことにな

つてゐる。(地租條例第四條)

(註) 勅令を以て指定せられたる公共團體は府縣組合、水利組合、水利組合聯合、市町村組合、町村組合、市町村學校組合及町村學校組合、市町村内の區、學區、沖繩縣の區及區内の部、北海道地方費、北海道の區及區町村内の部、北海道土功組合である(明治三十八年五月勅令一五九號、第一條)

是等の諸種の公共團體が公用又は公共の用に供する土地は皆免租することになる。従つて是等公共團體の所有地で公用又は公共の用に供せないものに對しては地租を課すべきである。更に公用又は公共の用に供して居つても有料借地となつて居るものに對しては地租を課するのである。其處に理窟上國家の自己課稅、上級公法人税、下級公法人税が成り立つ譯である。しかし實際に於ては此の如き課稅は殆んゞ行はれてゐない様である。そこで國有林の多く存在する地方に於ては其山林地に對し、下級公法人が地租を課するこゝが出来ない爲めに財政難を生じてゐるのがある。是に於て國有林に對する地租の代りに、國家より下級公法人に交附金を下附すべしといふ論が行はれて來てゐる。其處に普遍原則が現はれてゐるのである。

所得稅法に就ていへば、北海道、府縣、市町村其他命令を以て指定する公共團體には之を課



せないことになつてゐる。(所得税法第十七條)

(註) 命令を以て所得税を免ぜらるべき公共團體は、府縣組合、市町村組合、町村組合、市町村内の區及部、北海道地方費、北海道の區及區町村内の部、市町村學校組合、町村學校組合、學區、水利組合、水利組合聯合、耕地整理組合、耕地整理聯合會、北海道土功組合、重要物產同業組合、重要物產同業組合聯合會、森林組合、酒造組合、酒造組合聯合會、水産組合、水産組合聯合會、外國領海水産組合、外國領海水産組合聯合會、畜産組合、畜産組合聯合會、農會、商業會議所其他此等の公共團體に準すべきものである。(所得税法施行規則第十二條)

登録税も公法人並に之に準すべきもの、登記に就ては之を免ずること、なつてゐる。

法律の規定は左の如し(登録税法第十九條)。

(1) 政府自己の爲にする登記又は登録、(2) 府縣、市町村其他公共團體に於て公用に供する不動産の登記又は登録、(3) 社寺堂宇の敷地及墳墓地に係る登記又は登録、(4) 産業組合、産業組合聯合會、産業組合中央會、漁業組合又は漁業組合聯合會が産業組合法又は漁業法に基きて爲す登記には、登録税を課せぬ。

印紙税も同様に公法人の發行する證書帳簿に就て之を免ずること、なつてゐる。法律の規定は左の如し(印紙税法第五條)。

(1) 官廳又は公署より發する證書、帳簿、(2) 官廳又は公署に職を奉ずる者の職務上發する證書、帳簿、(3) 國庫金の取扱に關し發する證書には印紙税を課せぬ。

關稅も政府の用ふる物品には之を免ずること、なつてゐる。法律の規定は左の如し。

(關稅定率法第七條)

(1) 陸海軍の輸入に係る兵器、彈藥及爆發物、(2) 政府の輸入に係る燃料用礦油、(3) 軍艦、(4) 官立公立の學校、博物館、物品陳列所其他營造物に陳列する標本又は參考品、(大藏大臣の認許したるもの)、(5) 政府の輸入に係る政府の專賣品、(6) 在外軍隊及軍艦より送還したる物品、(7) 國、道府縣其他の公共團體の輸入する種用動物、獸疫免疫血清及獸疫預防接種液には輸入税を免す。

## 第二項 租税客體の免稅

### 第一 租税客體の質的免稅

一 租税客體の質的免稅は正當の理由を具へてゐるものに限らねばならぬ。其正當の理由は、或は他の財政々策に求むるのがあり、或は經濟政策に求むるのあり、或は他の租税原則に求むるのがある。



(1) 他の財政々策の理由よりする免税は、財政全局の上より、その政策を租税の普遍原則よりも重しとするものである。例へば我國に於て國債利子の所得税を免除するが如くである。

(2) 經濟政策の理由よりする免税は、産業の發達を期するの必要上より普遍原則の制限を辭せないものである。例へば製鐵業其他重要な製造業を發達せしむるが爲めに、所得税及び營業收益税を免じ、若くは所得税のみを免するが如くである。

(3) 他の租税原則の結果としての免税は、多くは、それが充分に擔税力を持たない爲めである。此種の免税は普遍原則より觀れば其例外であるが、平等原則より觀れば其適用に過ぎぬ。例へば新開地、荒地、災害地に對して地租を免じ、或は扶助料、傷痍疾病者の恩給、退隱料、學資旅費、法定扶養料等に對して所得税を免するが如くである。

之を要するに、他の財政々策又は經濟政策より出で、來る免税は、普遍原則より云へば、不當ではあるが、他の財政々策又は經濟政策に重大なる理由ありとせば、又

之を容認せねばならぬ。其所謂他の財政々策又は經濟政策を如何に重んずべきかは、それ自身別個の問題を形づくるのである。他の租税原則より出で來る免税は普遍原則の例外として之を認めねばならぬ。

二 之を我國の租税法に徴するに、所得税、地租、營業收益税、印紙税等に於ては相當の理由の下に免税せられる場合を存して居る。

所得税に就て之を觀るに、四種の免税がある。

(一) 營利の事業に屬せざる一時の所得を免税してゐる（所得税法 八條五號）。所得を以つて年々歳々繰り返へし這入つて來る收入とする以上當然のこゝである。立法例に依つては一時の所得にも税してゐるのがある。米國の所得税法の如し。

(二) 擔税力を有せざるものとして免税するものがある。(1) 扶助料及傷痍疾病者の恩給又は退隱料(2) 旅費、學資金及法定扶養料の如きそれである。

(三) 經濟政策の結果より免税するものがある。郵便貯金、産業組合貯金及銀行貯蓄預金の利子、(所得税法十八條四號)、貯蓄債券法に依つて發行する貯蓄債券の利子（明治三十八年二月法律第九號）、勅令を以て指定したる重要物産の製造業を營む者の業務より生ずる所得（開業より三ヶ年間免税、所得税法第十九條）製鐵業の所得（製鐵業獎勵法第二條）の如きそれである。



勅令で重要物産の製造業を認められたものは、金屬工業、化學工業、輸出向の織維工業等である。即ち左の物産の製造業を營む者を指すのである(大正九年七月勅令第二百二十六號所得税法施行規則第十三條)。

(1) 金、銀、鉛、亞鉛、鐵、又はアルミニウム、ニウムの地金、(2) 鐵の條、竿、テーパー形、角形、軌條、板、線及管、鑄製管を除く、(3) 銅の合金の條、竿、板及管、(4) 氣罐、原動機(機關車を含む)及動力を以て運轉する鐵製の機械、(5) 燐、曹達灰、苛性曹達、硫酸アモモニウム、石炭酸、クロール酸加里及グリセリン、(6) 紙用パルプ、(7) 板硝子、(8) コンデンスタミル、(9) 絹、亞麻又は毛の織物(動力を以て運轉する機械を有し幅一尺八寸以上及長一尺三十寸以上の織物のみを製造する者)。

關東州に於ては右の外更に豆粕、豆油を加へてゐる(關東州所得税法施行規則第十條)。(四) 他の財政政策の結果で免稅するものがある。國債の利子に對する所得税は即ちそれである。此政策は日露戰役當時軍備補充の爲及臨時事件費支辨の爲め、明治三十七年以降政府の發行する國債に適用せられたが(明治三十八年法律第十九號)、明治四十二年以降總ての國債に適用するこゝとなつた(明治四十二年三月法律七號國債の利子所得税免除に關する件)。

地租に就て之を觀るに、地租の免ぜらるゝ地は、前に述べたる公法人に於て公用又は公共の用に供する土地、公法人が公用又は公共の用に供すべきものゝ定めたる其所有地、府縣社

地、鄉村社地、招魂社地、墳墓地、用惡水路、溜池、隄塘、井溝、鐵道用地、軌道用地、運河用地、保安林、公衆の用に供する道路(地租條例四條)、私立學校用地(大正八年四月法律第三十八號)、砂防地(砂防法十一條)、造林地(森林法十二條)等であり。一、定期間地租を免ぜらるゝ地は、新開地(地租條例十六條四項)、荒地(同二條)、地種變更地(大正七年五月法律第四十三號地種變更免租年期に關する件)、災害地(大正三年法律第一號)等である。要するに免租地は擔稅力を有せないといふ理由に依り、又他の經濟政策の理由に依つて定められてゐる。

營業收益税に就て之を觀るに、四種の免稅を分つこゝが出来る。

(一) 半ば公に關する營業で、恣に私利を營むこゝ出來ぬものを免じてゐる。政府の發行する印紙切手類の賣捌度量衡の製作、修覆又は販賣、新聞紙法に依る出版の如きそれである。  
(二) 他の租稅原則の結果より免稅してゐる。内地以外に在る營業場に於て爲す營業、法人の漁業又は演劇興業、自己の探掘し又は採取したる礦物の販賣、個人の自己の收穫したる農産物、林産物、畜産物若くは水産物の販賣又は之を原料とする製造の如し。若し是等に稅せん乎、或は二重稅となつたり、或は獨立の營業純益を齎らさないで擔稅力乏しきものに課するこゝとなつたりして平等原則に反するのである。

(三) 個人營業に關しては、十九種の營業に對してのみ之を課し(註)其他の營業を免除してゐる。



る。尤も國稅としての營業收益稅を免ぜられたる營業も亦地方稅としての營業稅を課せられてゐる。地方稅をも免ぜられてゐるものが眞に普遍原則の例外をなすものである。

(註) 個人營業收益稅を課せらるべき營業は、物品販賣業、銀行業、無盡業、金貸付業、物品貸付業、製造業、運送業、倉庫業、請負業、印刷業、出版業、寫眞業、席貸業、旅人宿業、料理店業、周旋業、代理業、仲立業、問屋業である。

(四) 經濟政策の結果より免稅してゐる。勅令を以て指定したる重要物産の製造業を營む者の營業純益(開業より三ヶ年免稅、營業收益稅法第八條)製鐵業の營業純益(製鐵業獎勵法第二條)の如きそれである。茲に勅令を以て指定したる重要物産の製造業といへるは、全く所得稅法施行規則に指定したるのと同じである。(營業收益稅施行細則第十條)<sup>1)</sup>

印紙稅に就て之を觀るに、三種の免稅がある。

(一) 手形を稅して居り乍ら小切手を免稅してゐる。是れは小切手を流通せしめ貨幣の代用をなさしめんとするの經濟政策から出てゐるのである。

(二) 手形其他の證券の發行に附屬する行爲にも免稅してゐる。(1) 主たる債務の證券に併記したる擔保契約書(2) 手形及證券の裏書又は之に並記したる受取書(3) 株券又は債券に記載したる讓渡の證明書(4) 手形の引受保證(5) 手形及證券の拒絶證書(6) 手形及證券の複本謄

<sup>1)</sup> 本書332の16頁

本等の如し。是等に對しては主なる證書に稅したる以上重ねて稅するを要せないとしたものである。

(三) 行政に關聯して起る證券の發行にも免稅してゐる。慈善又は公共事業の爲にする寄附に關し、人民より官廳若くは公署に提出する證書の如し(印紙稅法五條)。是等は公法人の行爲では無いけれども、公法人の行爲に附屬してゐるものを見るべきである。偶々免稅せられる所以である。

## 第二 租稅客體の量的免稅

### 一 免稅點

免稅點の問題は、多く最低生活費を免稅するといふことから起て來る。最低生活費の免稅は、稅源に關するものであるが、諸種の租稅客體にも當て符めることが出来る。それは平等原則より出て來るのであるから、次節に於て詳述しやう。<sup>1)</sup> 免稅點は又社會政策の見地より之を定むることがあり、或は又最少徵稅費の原則より徵稅費徒らに多くして收入の之に副はざるものを切り捨てるが爲めに決まることがある。何れにしても免稅點は他の租稅原則より定まつて來るもので

<sup>1)</sup> 本書557頁以下



あるから之を否認することが出来ぬ。

我國の租税法に就て之を見るも、所謂直接税は多く免税點を持つてゐる。

所得税に在りては、第三種の所得が千二百圓に満たざるときは之を免じ（所得税法第二十條）。營業收益税に在りては、個人の純益金額四百圓に満たざるときは之を免じ（營業收益税第九條）。地租にありては自作農地に付き、地價二百圓未満を免するところになつてゐる（地租條例十三條ノ二）。又相続税に在りては、課税價格が家督相続に於て五千圓、遺産相続に於て千圓に満たざるときは之を免じ（相続税法第六條）。印紙税に在りては、記載高十圓未満の證書（爲替手形約束手形、積金證書、銀行預金證書、産業貯金證書、物品有價證券の賣買證書、送狀、受取書、賣買仕切書等）壹圓未満の物品切手を免税してゐる（印紙税法第五條）。

## 二 條件付免税

條件付免税は、内地消費税に於て起る。内地消費税は内地に於て享樂的消費に供せらるゝ財に對して税するものである。處が其財は或は外國に輸出せられ、外國人の消費する所となることがあり、或は内國に於ても享樂用に供せられず、却て生産用に供せらるゝことがある。此の如き場合に於て消費税を課するは、消費税

本來の趣旨にも副はないし、又生産並に輸出を獎勵する所以でない。是に於て之を免税するの必要が起つて来る。但し此種の免税は其財の生産的消費若くは輸出と云ふことを以て條件となさねばならぬ。而して、免税せらるべき限度も生産的消費若くは輸出に向けらるゝ分量に依つて定むべきである。

此免税は條件の到來を豫期し、初めから税を課せずに置くことが出来る。其一は原料免税であり、其二は輸出免税である。我國に於ても現に外國に輸出する砂糖、糖蜜、糖水（明治三十四年砂糖消費税法第五條）織物（明治四十三年三月法律第七號第三條）骨牌（明治三十五年五月勅令第五百五十四號第九條）等に就ては消費税を課せないことにしてゐる。處が是等の消費品の中には輸出向きにのみ製造せらるゝものもあるが、多くは同時に國內に於ても消費せられるのである。内地消費税を課せずに置くときは、製造者又は販賣者は何時の間にか内地に賣捌いて脱税を試みないとも限らぬ、之を取締らうとせば、收税吏は、當業者をして其輸出すべき物品を他の物品と區別して藏置せしめ、それを運搬するときは、一定の運搬線路並に輸出港に依らしめ、又必要と認むるときは、其物品に封印を施し、又は之を護送する様な面倒なる監視をせねばならぬ。しかし



條件の到來迄此の如き監視をなす事は、收税吏に於ても、私人に於ても煩に堪へないことである。そこで内地消費税としては一應之を課して置き、輸出といふ條件が到來したときに其税を戻して遣るといふ制度が出来て來た。此くの如くすると、輸出品免税の趣旨は貫かれ、脱税の虞がない。此制度を戻税といふ。輸出に關して行はるゝから輸出戻税といふ。處でこれは又生産的消費をなすべき消費品にも適用することが出来る、之を工業消費戻税といふ。戻税は輸出を奨励し、工業を奨励せんとする經濟政策より出て來る、此政策を是認するときは戻税も之を斥ける譯に行かぬ。處が原料に對し若くは製造の進行中に於て内地消費税を課し、製品に對して戻税を行ふときは、租税技術上、徵税額と戻税額とを的確に相應せしむることが困難であるから、實際に於て戻税額が徵税額より多い割合となつて來ることもある。さうなれば免税に止まらず輸出奨励金を與ふことになる。問題が租税の原則から離れて、全然經濟政策となつて來るのである。

我國に於ても、戻税の制度を存してゐる。輸出戻税は酒精酒類其他酒精を含有する飲料（明治三十四年三月法律第十號）輸出菓子糖果原料砂糖（明治四十二年三月法律十八號）輸出菓子糖果原料砂糖戻税法（明治四十二年三月法律十八號）輸出菓子糖果原料砂糖戻税法（明治四十二年三月法律十八號）輸出菓子糖果原料砂糖戻税法（明治四十二年三月法律十八號）

第一條 煉乳原料砂糖（明治四十一年三月法律第二十七號）煉乳原料砂糖戻税法第一條 織物（明治四十三年三月法律第七號）織物消費税法第三條二項）等に於て之を存し。工業消費戻税は酒精酒類其他酒精含有飲料（明治三十九年法律第四十六號）工業用酒精酒類其他酒精含有飲料戻税法）に於て其例を見るのである。

### 第三節 平等の原則

#### 第一款 平等の原則の意義

前節に述べた所に依り租税は各人之を負擔せねばならぬことが明となつた。次に起る問題は其租税の負擔は各人の間に如何に配分せらるべきかといふことである。是に於て平等の原則（Grundsätze der Gleichmässigkeit der Besteuerung, Principes de l'égalité de l'impôt, Principii della eguaglianza dell'imposta）が出来て來る。

一 平等とは租税の負擔が各人の間に平等に配分せられねばならぬといふ謂である、然らば其平等の配分といふことは何であるか。

租税の負擔を平等に配分するといふことは各人が同一額を負擔すべしといふ義ではない。各人が同一額の租税を負擔すべしといはゞ、それは人頭税主義となる、



少くとも現代の正義の觀念に適はない。現代に於ける富の分配は不平等であつて、各人の有する財産や所得の額が非常に相違してゐるのである。然るにも拘らず、各人に同一額の租税を負擔せしむるときは、貧者は負擔に堪へないのに反し、富者は負擔を感ずることが極めて軽い。それでは平等の原則は却て不平等の負擔に終ることとなるであらう、是れ正義に適はぬといふ所以である。

此の如き絶対平等の租税配分が正義に適ふとせば、それは富の分配の平等なる社會でなければならぬ、富の分配の平等なる社會に於て各人に同一額の租税を負擔せしむるは正義に適ふのみならず、容易に實行し得ることである。故に人頭税主義は富の分配の比較的平等であつた幼稚なる社會に於てこそ行はれ、現代に於て行はれるべきものでない。富の分配の不平等となるに從て租税の配分は之に順應して行かねばならぬ、換言すれば各人の租税を負擔する額は相互に異て來ねばならぬ、然らば各人の租税負擔額を定むる標準は何である乎といふ問題が起て來る。

二 此問題に關しては二の説がある、其一は交換説に基いた説で、其二は義務説

に基いた説である。

(1) 交換説に依れば、各人は國家の保護に依つて利益を受くるが故に之に對して租税を支拂はねばならぬといふのである。從て此説よりすれば吾人の租税義務の程度は其國家の保護に依つて受くる利益の程度に依つて定まらねばならぬ。即ち國家の保護に依つて多く利益を受くる者は多くの租税を拂ふべきであり、國家の保護に依つて少しの利益を受くる者は少しの租税を拂ふべきである。要するに國家の保護に依つて受くる利益が各人の租税負擔額を定むる標準となるのである、故に此説は利益説 (Benefit theory, Interessentheorie) と名くるが最も適してゐる。此利益説に依れば人民の國家より受くる利益が人民の國家に拂ふ租税と相等しきものであり、それを平等觀念に合してゐるのである。故に租税平等の原則は利益原則となるのである。更に此説に依ると、租税は國家の給付に對する反對給付と見ることが出来るから、租税平等の原則は反對給付の原則であるといつて可い。此説は民約論者の主張に初まり、獨逸新内務學派の説となり、重農學派の説となつたが、正統學派の盛なるに及んで英佛の諸學者の主張となり、更に獨