

第四 卑 見

最低生活費免税に就ては種々の理由を求めることが出来るが、根本的理由としては應分擔税の原則よりする理由と社會政策よりする理由との二とすることが出来る。以下二の理由に就て詳述することとする。

一 應分擔税の原則に基く理由

應分擔税の原則に依れば、各人の擔税力に應じて租税を配分せねばならぬ。即ち擔税力の異なる者には重く税し、擔税力の異なる者には軽く税すべきである。換言すれば、擔税力が小となるに従ふて段々租税を軽くすることになるのである。而して擔税力が無限に小となれば、租税も無限に小となる。擔税力が無限に小となるの極は、終に無となるのであり、租税も無限に小となるの極は、是れ亦無に歸するのである。是が故に擔税力を有せない者には租税を課せないことにならねばならぬ。之を最低生活費に當て符めて云へば、最低生活費が擔税力を有せないとすれば、當然之を免税せねばならぬことになる。そこで問題は最低生活費が擔税力を有するか否かといふことになる。

此問題に就て學者或は簡單に擔税力があるとして議論をなすものがある¹⁾、それでは問題に答ふるに問題を以てするものである。何故に擔税力を有するか有せざるかを明にせねばならぬ、それには廣狹二義の最低生活費に就て別々に觀察を下さねばならぬ。

第一に狹義の最低生活費に就て考ふるに、それは辛うじて生理的生活を支ふるに足るだけの所得額に過ぎぬ、此所得額は肉體の健康を維持するの用途にのみ充つるならば、生理的に生きて行くことが出来るが、若し之に反し之を肉體の健康を維持するの用途以外に費すならば、それだけ食費や被服費や燃料費等の所謂絶對的生活必要費に不足を生じ、終に其人の健康を害することになるのである。所で今此最低生活費に課税するとせば、それだけ生活必要費に喰ひ込むこととなり、其結果、其人は健康を維持することが出来なくなるのである。健康を維持することが出来ないとするれば、最終に餓死を免るゝことが出来まい、然らざれば貧困者としての公の救助を仰がねばならぬことになる。而して餓死は生理的存在を失ふことであり、救貧を仰ぐことは經濟的存在を失ふことである。何れにしても、最低生活

1) Heckel, a. a. O. S. 377.

費の課税は其人の生活を脅かすことになる。さうすれば、狭義の最低生活費は、擔税の餘力を持たぬものと謂はねばならぬ。¹⁾

次に廣義の最低生活費に就て之を考ふるに、その時代其社會に於ける文化的生活を維持するに無くてはならぬ程度の費用を辨する所得額であるから、狭義の最低生活費よりも多額に上ることは論ずる迄も無い。そこで廣義の最低生活費に課税すればとて、直ちに其人をして飢餓に迫らしむるものでは無い、從て生理的生活を脅かすものとは云へぬ。是が故に廣義の最低生活費は絕對的に擔税力を有せぬと斷ずることが出来ぬ。學者が最低生活費も擔税力を有するといふは此の意義に於ける生活費を見てゐるからである。²⁾併し乍ら廣義の最低生活費に課税すれば、其人は其時代其社會に於ける文化的生活を營むことが出来ない様になり、勢ひ文化生活の標準を下げることになる。然るに文化的生活を標準を下すことは、其人に取り其社會に取て悲しむべきことである、故に百方其境遇に陥らぬ様に努めねばならぬ、處で租税は終に此結果を齎らすとせば、廣義の最低生活費も相對的には擔税力を有せぬものと謂はねばならぬ。或は文化的生活必要費に課税せ

1) Conrad, a. a. O. § 8 Borgh, a. a. O. S. 23 R. Meyer, a. a. O. S. 294. Bastable. op. cit. p. 319.

2) 神戸博士：租税研究84-95頁。

られても飽く迄文化生活標準を下げることを厭ふ人が有らう、此の如き人は他より借金して一時を糊塗するの外ない。されど租税が年々歳々其文化的生活必要費を侵し、其人をして年々歳々借金するの已むを得ざるに至らしむるときは、借金は積んで、終に返済の見込なきに至り、其人の經濟的存在を脅かすことになつて来る。さうなると狭義の最低生活費と同じ様に絕對的に擔税力を有せざることになる。此結果を豫防せんとせば、文化生活費に觸れない様にする外ない。是が故に廣義の最低生活費も相對的に擔税力を有せぬものと斷せねばならぬ。

以上論ずる所に依つて之を觀れば、狭義の最低生活費は、絕對的に擔税力を有たないし、廣義の最低生活費は、相對的に擔税力を有たないのである。そこで之を應分擔税の原則に照らすと、當然之に、税してはならぬこととなるのである。

これは應分擔税の原則の適用としての結論であるが、更に累進税の理論より推して見ても同じ結論に達する。

累進税の理論より考ふるに、所得の小なるものには最も軽い税率を課せねばならぬのであるが、其所得が段々小となりて、終に擔税力を有せざるに至れば、其税率

は無限小となりて零とならねばならぬ、税率の零は即ち免税である。故に累進税の理論を適用するも最低生活費は之を免税せねばならぬことになる、累進税論を眞理とせば、最低生活費免税論をも眞理とせねばならぬ。

此の如く論じ来れば累進税と最低生活費免税とを並べ説く論が累進税論よりも一步を進めてゐることが分る。¹⁾

以上の議論は狭義の最低生活費に最も能く當て候まるのであるが、廣義の最低生活費にも、文化生活標準を下さないことを主義とする限り、當て候まるのである。若し夫れ文化生活標準を下げてても差支ないといは、廣義の最低生活費には、極めて軽い税を課せねばならぬこととなる。そこで租税の爲めに文化生活標準を下げてても差支ないか否か、問題となつて来る、それを解決するものは社會政策的見解である。

二 社會政策的理由

社會政策的理由は、二つに歸する、其一は國家が租税を以て社會政策の手段とすることであり、其二は租税政策を他の社會政策と調和せしむるといふことである。

1) Földes, a. a. O. S. 301. 本書567-568頁。

(1) 租税政策と他の社會政策との調和に就て考ふるに、先づ貧者に對する社會政策の精神を明にせねばならぬ。一體、貧者に對する社會政策なるものは、其手段は多くあらうけれども、其精神は貧者をして獨立して生活を営ましめ、且つ其の地位を向上せしむるといふ所に存してゐる。之を救貧政策に徴するも、國家は極貧者をして餓死を免れしめんとしてゐるのみならず、是等の人をして獨立して生活を維持するに至らしめんとしてゐるのである。之を労働者保護政策に徴するも、労働者の現在營みてゐる文化生活の標準を下さしめないうで、寧ろ之を向上せしめんとしてゐる。而して其精神は最低勞賃を定めんとする立法に於て最も能く表はれてゐる。

所で今狭義の最低生活費に課税するとすれば、前段に論じた如く、人をして餓死せしむるか、然らざれば公の救助を受けしむる外ないのである、是れ明に救貧政策に矛盾するものである。或は租税は租税である、救貧は救貧である、貧者に税して、然る後に之を救助すれば可いと論ずるかも知れぬが、それでは國家政策の目的を完うするものではない。狭義の最低生活費に税するが爲めに救貧費が嵩み、更に

多くの租税を課せねばならぬことになつては、財政々策の目的は遂げられない。又徒らに救貧費が多くなつては、救貧政策の目的も裏切られるのである。故に社會政策と租税政策の調和を圖らんとすれば、狭義の最低生活費に免税せねばならぬ。

次に廣義の最低生活費に課税するとすれば、前段に述べた通り人民の文化生活標準を下げることになる。是れは明かに労働者保護法其他の社會政策に矛盾するのである。一方に於て労働者保護法等に依つて人民の文化生活標準を下げるめなような政策を施しつゝ、他方に於て人民の文化生活標準を下げる様な政策を採らば、國家は社會政策に於て眞面目な目的を持つてゐるといふことが出来なくなる。所で人民の文化生活標準を高めるといふ社會政策は、文化國の政策として重大なる意義を有するものである。資本主義が其弊をあらはし來つて、人をして此社會組織に疑を挿ましむるに至つた今日に於ては殊にさうである。是が故に國家生活に大なる故障あらざる限り文化生活標準を下す政策は之を捨てねばならぬ。従つて廣義の最低生活費を免税するは宜しきを得ることになるのである。

(2) 更に進んで租税を社會政策の手段として用ふるといふ見地に立て考ふれば、社會政策を行はんが爲めに最低生活費を免税すると云ふ租税政策が出て來る。第一に租税に依つて富の分配の不平等を幾分たりとも矯正しやうといふ考から出て行くと、最も富める者に重く税すると同時に、貧しき者には可成免税するの必要が起る。貧しき者に免税するといは、狭義の最低生活費は勿論であるが、廣義の最低生活費も亦之を免税することゝせねばならぬ。

次に貧者の爲めにする社會政策に就て考ふるも、此政策を達する爲めに租税を手段として用ふるとせば、貧者階級の免税といふことが起つて來る。即ち救貧の必要を少くせんが爲めに、狭義の最低生活費に税せないことになり、下級社會の文化的生活標準を高めんが爲めに廣義の最低生活費に税せないことになつて來る譯である。

三 例外として最低生活費を課税する場合

之を租税の平等原則より觀るも、之を社會政策より觀るも、最低生活費は之を免税せねばならぬ。處で此斷案は如何なる場合に於ても之を動かすことが出来ぬ

かといふに、さうでない。戦時其他國家危急の秋に際しては、之に例外を設けて支ない。蓋し此の如き場合に於ては國家の運命が賭せられてゐるのであるから、各人は其幸福を犠牲にして辭すべきでない。従つて其文化生活標準を下げてても尙奉公の義務を盡さねばならぬ。國家も亦平時の文化政策に矛盾することがあつても國庫の要求を充たすの策を採らねばならぬ。此の如き場合に於て廣義の最低生活費に課税するは敢て妨げない。而して此課税は全然論理に合はぬとは云へぬ、何となれば廣義の最低生活費を辨じ得る所得を有する限り、其處に税源が伏在して居るのみならず、之を有する人より見れば相對的にこそ擔税力を有せないけれども、絶對的にいへば多少の擔税力を有するからである、更に進んで此の如き場合に狹義の最低生活費に税し得るかといふに、國家は其國家の生存の爲めに個人の生命を犠牲にすることを辭せないのであるから、狹義の最低生活費にも税し得るといふことが出来る。併し乍らそは國家が非常なる危機に臨みたる場合に許されることである、此狹義の最低生活費に税するは財政上最後の手段でなければならぬ。¹⁾

1) 本書182頁。

之を要するに例外の場合に於ては、余も亦最低生活費に課税することを是認する、而して其最低生活費に課税するに當つても狹義の最低生活費と廣義の最低生活費とを區別せねばならぬ。

x x x x x

以上論ずる所に依つて之を觀るに最低生活費は原則として免税すべきである、只一朝事ある場合に於て例外として廣義の最低生活費即ち文化的生活必要費に課税するは差支ない、狹義の最低生活費即ち生理的生活必要費に至つては、總ての財政手段を盡したる後尙已むを得ざる場合に於て、極て稀なる例外として、之に課税することを許すべきである。

第三項 最低生活費免税の批難並に辯駁

最低生活費免税に對しては種々の反對説がある、其根本論と見るべきものを分て三つとする。其一は最低生活費そのものゝ解釋よりするものであり、其二は租税原則よりするものであり、其三は政治教育上よりするものである。其外最低生

活費を免税するとして起る實行上の困難より反對する説もある。が、それは根本問題に觸れぬから茲には之を略し、三つの反對説に就て批評することとする。

一 最低生活費の解釋に關する反對説

茲に最低生活費の解釋に關する反對説といふは、國家の需要從て國家の租税を以て個人の最低生活費に包括せらるるものと解する説である。ナッセ、コーンの主張する所である。¹⁾ 今コーンの説く所を見るに左の如し。

個人が其生活必要費を充たしたる後初めて國家の求むる所に應すべきであることは、今日の國家觀よりして許すべからざることである。

國家は個人に取りて、何物よりも先きに、必要なるものである、それ故に國家の求むる所のものは、個人の生活必要費の一部を爲すものである。

成程國家は個人に取つて必要缺くべからざるものである、即ち個人は國家の内に生を安んじ、國家の行政に依て向上し發展して行くのである、國家なかりせば、此等の目的を達する爲めに、個人が自ら働かなければならぬ。故に國家に納むべき租税を以て個人の生活必要費とするは一理ないでは無い。併し乍ら、個人が國

1) Nasse: Gutachten über Personalbesteuerung (Schriften d. Ver. f. Sozialpolitik, Bd III, S. 10) Cohn: System d. F.=W. § 222. 神戸博士: 租税研究110頁。

家に依つて達すべき慾望は高尚なる文化的慾望である、經濟的に存在を完うせんとする慾望と同様に律することが出來ぬ。所で今問題となつてゐる最低生活費は經濟的に存在せんとする慾望である、殊に狹義の最低生活費に至つては生理的に生きるが爲めに必要なるものである。そこで租税をも最低生活費の中に入れて、經濟的慾望と文化的慾望とが相對立することとなる、而して個人は此兩者を同時に充たすことが出來ないのである。然らば何れを先きにすべきかといふ問題が起る。之を個人の上より見るに個人は無論經濟的慾望を充たして、其生理的經濟的存在を確保せんとするであらう、何人も餓死したり、文化的生活標準を下さうと思はぬからである。之を國家の上より見るに、國家は個人の上にあるのであるから、國家非常の際に當りては假令個人が餓死しても、又文化的生活標準を下しても、個人の最低生活費に對して租税を要求することが出來るが、平時に於ては、國家と雖も個人が先づ生理的經濟的存在を完うし其文化的生活標準を下さざる様に仕向けねばならぬ。蓋し個人の生活を保障し其文化的生活標準を高むることが丁度平時に於ける國家政策の目標となるものであるからである。更に最低

生活費の中に租税をも加へて無理に徴税するので、最低生活費の中に租税を加へないで之を免税するのと、何れが國家に取つて危険であるかを見るに、前の場合の方が後の場合よりも更に危険であると言はねばならぬ、何となれば、人民が生活を脅威せられると亂を思ふ様になり國家統治上容易ならぬこととなるからである。是に由て之を觀れば、最低生活費の中に租税を加へるといふことは宜きを得たものでない。

二 租税原則より觀たる反對説

租税原則より觀たる反對説は更に之を三に分つことが出来る、其一は正義の原則より觀たる反對説であり、其二は、國民經濟的の原則より觀たる反對であり、其三は財政的の原則より觀たる反對である。其中で最も重きを置かれてゐるものは、正義の原則より觀たる反對説である。

一 正義の原則より觀たる反對説は、所謂租税普遍説である。此説は既に十八世紀にあらはれたが、十九世紀の後半に於て獨逸學者の間に盛に行はれた。何れも租税義務は普遍的であるから貧者と雖ども免税すべきで無いといふ論理を取

るものである。

今租税普遍説に依つて最低生活費の免税すべからざる所以の理由を尋ねると左の如くである。

租税義務は高尚なる倫理的義務であつて、財産とか營利とかいふ様なものにクツ着いてゐるのでない、人にクツ着いてゐるものである、故に租税義務は人的義務である、此人的義務は國民の一般納税義務より出て來るものである、故に假令其人の所得は少いとしても、其納税義務を免るゝこと出来ないといふのである。

成程租税の普遍原則より出で、行くど、最低生活費を免税してはならぬといふ結論に到達する。併し乍ら租税原則は普遍原則に止まつてゐない、同じく正義の原則の中にも平等原則がある。平等原則より出發して行くど、前にも述べた通り、應分擔税の原則が出て來て、擔税力無き者には課税してはならぬこととなる、即ち其處に納税義務の免除といふ結果が現れる。それは取りも直さず普遍原則の例外となるのである。それは普遍原則と平等原則との衝突と見て然るべきである。此場合に於て何れを徹底せしめた方が可いかと云ふに、其徹底の爲めに正義に戻

ることの少き方を選ばねばならぬ。今普遍原則を徹底せしめて、擔稅力無き者に稅するとせんに、前にも述べた通り、人をして餓死せしむるか、公の救助を求むるに至らしむるか、若くは其文化的生活標準を下げしむることになり、社會政策其他の國家政策と矛盾するに至るのである。それでは正義を得んとして却て正義に戻ることになる。之に反し應分擔稅の原則を徹底せしめて擔稅力なき者に課せないこと、せんに、人民が租稅の爲めに飢餓に泣く様なことは起らず、國家政策に矛盾をも來さない。只國民中に納稅義務を免るゝ者が出て來るのを悲しむと云へば云ふ迄のことである。併し乍ら擔稅力を有する者が免るゝならばいざ知らず、擔稅力無き者が免るゝは、必ずしも正義に反するものと見ることが出來ぬ。是に由て之を觀れば、擔稅力無き者を免稅し普遍原則に例外を作る方が正義に適つてゐると謂はねばならぬ。

二 經濟的・原則より觀たる反對説は、最低生活費が國民經濟を害すること甚しとする説である。即ち此説に依れば、最低生活費に免稅すれば、資本や産業に稅することが重きに過ぐる様になり、且つ人の貯蓄心を抑壓し又は阻碍することにな

るといふのである。¹⁾

此反對論も採るに足らぬ。論者は第一に資本や産業に重課せられると批難するけれども、大體に於て財産階級に重く稅するは、今日の財政理論の要求である。論者は第二に貯蓄心が抑壓せられると批難するけれども、常に必ずしもさうでは無い、或は富者に重く課する爲めに、其租稅として納付する部分だけ富者の貯蓄を減ずるかも知れぬが、其稅の爲めに貯蓄心が抑壓せられるとは限らぬ。これは累進稅の批難に對する辯駁と同じことになる。²⁾

更に一步を進めて考ふるに最低生活費の免稅は産業界に良い影響を及ぼすことがある。それは第一に最低生活費の免稅に依つて民衆の經濟的存在が確保せられると、其消費に對する需要が衰へぬから、其消費財を供給する産業は愈々榮へることとなる。次に富者に重く稅することとなるが爲めに富者の奢侈が制限されることとなり、奢侈品製造業は打撃を被ることとなる。此くして奢侈品製造の産業を抑へ、有目的の多量消費品を製造する産業を奨励することとなるのである。是れは國民經濟上から見て却て喜ぶべきこと、云はねばならぬ。

1) Schmoller, a. a. O. S. 38.

2) 本書456-457頁。

三 財政的原則より觀たる反對説は收入十分の原則に反するといふのである。

論者は左の如く之を説いてゐる。¹⁾

最低生活費を免税すれば、國家の經費を支辨するに足るべき租税收入を得ることが出来なくならう。又最低生活費を免税するにせよ、段々其免税點を高めて行かねばならぬから、收入は愈々減じて行くことになる。

成る程論者の論する如く最低生活費を免税すれば、之に課税するよりも租税收入を減ずることとも出来て来やう。併し乍ら純收入に至つては俄に然りと答ふることが出来ぬ、何となれば、最低生活費に税すれば、其賦課徴收に非常の手續を要し、滞納處分も多く起つて来て、徵税費を増し來り收支償はざるに至ることがあるからである。²⁾ 是れは明に最小徵税費の原則に戻り又延て財政的原則に反するものである。國家の政策としては最も宜しきを得ないものである。そこで學者或は此點から最低生活費免税を主張する者がある。

假に一步を譲り最低生活費に課して收入を多く得るとしても、此の如き租税政策は事實上永く繼續することが出来ない、何となれば、最低生活費に税するの結果

1) Schmoller, a. a. O. S. 37. ff.

2) Tyszka, a. a. O. S. 71. Földes, a. a. O. S. 303. Lotz, a. a. O. S. 260-261. Bastable, op. cit. p. 320.

は人民の經濟的生存を失はしむるが故に後年に至つては如何に課税せんとするも課税するに由ないこととなるからである。茲に至れば國家自己の存在も危殆に陥らざるを得ないであらう。是が故に最低生活費に税するは却て財政的原則に反することとなるのである。

尙最低生活費は經濟の進歩に依つて次第に高まつて來るに相違ないが、それが高まつたとして租税收入は必ずしも減ずると限らぬ。經濟の進歩に依つて最低生活費が高まつて來るとせば、其同じ經濟の進歩に依つて富は増殖を來たし従つて最低生活費以上の所得を有する者も多くなり、それから多くの租税を徵收することが出来るからである。

三 政治教育上より觀たる反對説

此反對論は、租税を以て政治教育的效果を生ずるものとして、總ての人民に課税せんとするものである。是れヘルドの力説する所である、其説に依れば左の如し。¹⁾

貧民にして國家の援助を受けてゐる者には租税義務を免すべきであるが、其他の人は假令僅少であつても兎に角租税を支拂ひて其市民たるの義務を盡すべきである、それを支拂

1) Held: Gutachten über Personalbesteuerung. S. 28.

神戸博士：租税研究1021-03頁。

ふたたび格別損害をなす譯でない。此くして各人は自己が國家に盡しつゝあるといふ自覺を得るであらう。

と。此説は租税を以て政治教育の手段とせんとするものである。勿論政治教育の手段に供することは、敢て差支ないけれども、それが爲めに擔税力の無い者に迄も課税して以て不公平の結果を生ずるに至ることなきかを恐れざるを得ない。要は政治教育に依つて得る所と、擔税力無き者に課するに依つて失ふ所と何れの結果が大であるかを見て是非を判すべきである。所で最低生活費に税すると失ふ所が甚だ多い、既に前に論じたる所に依つて知り得るが如く此税の爲めには第一に各人は其生理的經濟的存在を危くすることがあらう。第二には此税の爲めには徴税費が嵩み財政上得る所ないことにならう。第三には細民が之を以て苛斂誅求であるとして政府に對する反感を高め、統治上の困難を生ずることも起らぬと限らぬ。事茲に至れば政治教育上に得る所あるも、財政上並に政治上に失ふ所多しと断せねばならぬ、故に此反對説も採るに足らぬのである。

第四項 最低生活費免稅の方法

最低生活費に租税を課してはならぬことは前論したる所に依つて明となつたが、然らば如何にして其趣旨を實現すべきかといふ問題が起る。

一 此問題に關して學者の論ずる所は一様でないが、多くは租税體系の上に其趣旨を實現しやうとするのである。其如何なる租税體系に此趣旨を實現すべきかに至つては學説が分れてゐる。或は之を直接税のみに限りて實現せんとするのがあり、或は直接税間接税に互り之を實現せんとするのがある。第一の説を直接税説と云ひ、第二の説を直間兩税説と云ふ。

(1) 直接税説は直接税に就てのみ最低生活費を免稅する方法を講すべきであるといふのである¹⁾。是等の論者は消費税に於ては最低生活費にも税するものであると前提し、其前提より出で、直接税に於ては最低生活費を免稅すべきであると論するのである。其理由は消費税が下級社會に比較的重い負擔を命ずることゝなるから、直接税に於て其補償として最低生活費を免稅すべきであるといふ

第七章 租税の社會的配分 第三節 平等の原則 第五款 最低生活費の免稅 五八九

D) Wagner: F.=W. S. 404.

のである。故に此説は補償説と名けても可い。

所で消費税に於ても、最低生活費免税の趣旨を行ふことが出来る。それは生活必需品に消費税を課せぬ様にすることである。生活必需品に消費税を課すれば、富者も貧者も皆一様に之を負担することになる。富者は之を負担しても爲めに生活を脅かされることが無いが、貧者に至つては、生活必需品に依つて狭義の生活必要費を侵され爲めに其生活を脅かされることになる。此の如く論じれば生活必需品税は富者と貧者との間に影響を異にするものであつて是非相半ばする様であるが、實はさうでない。蓋し此世の中には富者は其數少く貧者は其數が多い、故に生活必需品に課する税は大部分貧者階級の負擔に歸し其生活を脅かすに至るものと謂ふことが出来る。故に最低生活費免税の理論を貫かんとせば生活必需品に消費税を課してはならぬ。之を要するに最低生活費を免税するの必要ありとせば、獨り直接税に限つて之を實現するは當を得ない、消費税に於ても亦之を實現すべきである。此くして余の見解は自ら直間兩税説となつて來るのである。

(2) 直間兩税説は、直接税に於ても間接税に於ても最低生活費を免税すべきであるとするのである。消費税に於て最低生活費を免税せねばならぬことは前に述べた通りであるが、其理由は直接税に於ても異なる所がない譯である。苟くも最低生活費免税の理由が存する以上は直接税を其例外とすることが出来る。併し乍ら直接税に於て最低生活費を免するは補償説の唱ふるが如き理由に由るべきでない。蓋し間接税に於て生活必需品に税してゐないとしても、直接税に於て最低生活費を免税する必要が存するからである。

此の如く直接税に於ても、最低生活費を免税せねばならぬが、併しそは總ての直接税に互りて之を實現することが出来ぬ。最も能く實現せらるゝものは一般所得税に於て、最低生活費に該當する所得額を免税することである。こは一般所得税の免税點となるのである。次に一般財産税に於ても、亦之を實現することが出来る、即ち最低生活費に當る所得を生み出すが爲めに要すべき財産額に免税すれば可い、是れも亦一般財産税の免税點となつて現はれるのである。尙生活に絶對的必要である家具其他の不動産を課税價格の中に加へぬことも、最低生活費免税

の趣旨を實現する一方法となるのである。収益税に至つては、個人の擔税力を捕捉することが出來ぬから、理論上最低生活費を免税する餘地が無い。但し全所得を見出すか又は全所得を想定する場合は此限りで無い。

二 以上は理論に屬するが、之を實際の立法に徴するに消費税に就ては、今日の文明國に於て生活必需品に課する税を存するものも無いでは無い。が最近に於ける租税立法の趨勢は、此の如き租税を段々廢せんとするに在る様である。此種の税が今尙其跡を絶たぬのは、十分の收入を期する財政的原則に制限せられてゐるが爲めである、故に他に相當の收入を得るの途が開かれれば此の種の税は將來段々と廢滅に歸するであらう。蓋し此の如き税を廢するは税制整理の目標とならねばならぬからである。されば今日に於て此の如き税が存するの故を以て、最低生活費免税といふ理論は行はれぬものであると斷ずることが出來ぬ。

(註) 佛國にては既に中世の頃より鹽税其他の生活必需品税が存してゐたが、十九世紀の關稅政策は、生活必需品に對する關稅を課するに至つた。今日にても地方税として入市税 (octroi) が多く存してゐる、其入市税は主として生活必需品に課するものと見て可

伊國にては統一後財政困難の爲めに、内地消費税として穀粉税(一八六八年)を起したが、後財政状態の改善するに従ひ之を廢した(一八八四年)。又穀粉に對する入市税も地方税として行はれてゐたが、二十世紀の初に至つて之を廢した。獨り穀物に對する輸入税と鹽專賣とは生活必需品として残つてゐる。

獨逸にては諸聯邦に於て肉税や穀物税が多く存したが、段々廢せられることとなつた(普、ザエルテンベルグ)、勿論今日尙之を存するものもある。地方消費税として入市税は佛伊のそれと同じく從來行はれてゐたが、二十世紀に入つて大體廢せられることとなつた。帝國の税としては鹽税と生活必需品に對する關稅とが、今日に於ても尙存してゐる。

英國にては十七世紀の半頃より消費税が起され、十八世紀の末には生活必需品にも税することとなつたが、十九世紀の半頃に至つて、生活必需品に對する關稅と内地消費税とを擧げて共に廢することとなつた。

我國に於ては今日尙米の輸入税が存してゐるのみならず、内地消費税としては醬油消費税、石油消費税の如きがある。鹽の專賣は存してゐるが、今日は何等の収益を收めてゐないことになつてゐるから、鹽税は有つて無きが如きものと謂ふべきである。

次に直接税に就ていへば、収益税制度が其中堅をなしたる時代に於ては、最低生活費免税の方法は殆んど講せられなかつたが、最近所得税中心の直接税制度が成

り立つに及んで、何れの國も其所得税に於て最低生活費免稅の政策を採る様になつた。財産税に於ても亦免稅點を定むることゝなつてゐる。

(註) 英國にては泰西戰爭當時所得税が成立するや(一七九八年)逸早く最低生活費を免稅することゝした。

獨逸に於ては既に一八四八年革命の當時、南獨(巴威爾バーアン)に最低生活費を免するの制が初まつたが、獨逸帝國建立の後、諸聯邦に於て一般所得税が發達するに及んで最低生活費は皆免稅せられることゝなつた。

佛國にては直接税として收益税制度が長く支配して居つたから、最低生活費にも課税し來つたのである、只最近に所得税が成立して、初めて最低生活費が免稅せられることゝなつた。

伊國に於ては統一が成つて以來、間もなく動産所得税が制定せられ、最低生活費を免稅する様になつた。

我國に於ても明治二十年所得税が設けられてより最低生活費の免稅を行ふことゝなつてゐる。

第五項 最低生活費の額の決定

前項に述べた如く消費税に於て最低生活費を免することは、生活必需品に税せ

なければそれで可いので、別に問題は起らぬが、直接税に於て最低生活費を免稅するには、所得税並に財産税等に就て其額を決定せねばならぬ、そこで如何にして之を決定するかの問題が起る。

一 最低生活費は個人に依つて各々異なるべきであるが、直接税に於て定むべき最低生活費は一定の時代に於て平均人が要すべき平均額でなければならぬ。

今此見地に立つて最低生活費の額を如何に決すべきかを考ふるに、其國其時代に於ける生計の實狀を基礎とせなければならぬ。

生計の實狀は正確なる生計調査に待たねばならぬ。所で生計の實狀は、其國其時代の文化生活の程度、富の程度、貨幣の購買力に依つて定まる。

(1) 文化の程度は文化生活を定むる前提である、文化の進むにつれて、文化生活の標準は上ぼつて來る、從て最低生活費も上ぼつて來ねばならぬ。

(2) 富の程度は生活の標準を定むる條件となる。一體に國が富めば富む程、國民の生活標準は高くなつて來る、故に最低生活費も自然に上ぼつて來ねばならぬ。

(3) 貨幣の購買力は生活費計算の基礎である。貨幣の購買力が減すれば生活

必要品の物價が騰貴する、從て最低生活費も上ぼつて來ねばならぬ。

此の如く最低生活費を決定すべき條件は、國に依り、時代に依つて同じくない。只大體からいへば、文化の進歩し富の發達してゐる國は、然らざる國よりも最低生活費が高い、又同じ國に於ても、文化の進歩し富の發達するに伴ひ、貨幣購買力の下に從ひ、最低生活費は次第々々に高まつて行くのである。

此論は主として所得税に於ける最低生活費に當て箱まるのであるが、財産税の免税點に就ても此論理を適用することが出来る。蓋し最低生活費に相當する所得額を生産すべき限度の財産を以て免税點とすれば可いからである。

二 最低生活費の額は國に依り時代に依つて異なるべきは前述ぶる所に依つて明となつたが、今之を列強の實際に徴すると左の如し。(磅は拾圓、弗は貳圓、法は四拾錢、麻は五拾錢に換算す)

(1) 所得税に就て之を見るに、

英國の所得税は一七九八年初めて成立したが、其當時既に六百圓以下を免税した。世界戦の前には免税點を千六百圓として居つたが、戦時の財政法は之を千參百圓に下した。附加所得税の免税點に至つては、貳萬五千圓である。

米國の所得税は其初め既婚者に對しては壹萬圓、獨身者に對しては八千圓を免税點として居つたが、一九一九年二月の法律に於て既婚者に對しては四千圓、獨身者に對しては貳千圓を以て免税點とした。附加税は壹萬圓を以て免税點としてゐる。

佛國の所得税は一九一四年七月の法律に於て免税點を貳千圓として居つたが、一九一八年六月の法律に依り之を千貳百圓に下げた。

英米佛の立法は戦時に於て皆免税點を下けた、是れ戦時の例外として、文化生活必要費に侵入したものと見て不可がない。

伊國の所得税は戦前百六拾圓を以て免税點として居つたが、戦後の普通所得税は資産所得を除く外の所得に於て四百八拾圓を免税點とし、附加所得税は六百圓を免税點としてゐる。

奧國の所得税は戦前に於て四百五拾圓以下を免税し、匈國の所得税は戦前に於て參百貳拾圓を免税點として居つた。

獨逸帝國の新所得税は七百五拾圓即ち千五百麻以下を免税してゐる。麻の貨幣の下落してゐる今日、千五百麻は最低生活費として非常に低いものになる。今戦前に於ける獨逸諸聯邦の所得税に就き其免税點を見るに左の如くであつた。¹⁾

1) Schanz: a. a. O.

免稅點

國 名

- 一五〇〇 〇
ザクセン・ゴータ(S. Gotha. 一九〇二年法) シュワルツブルク・ツンデルスハウゼン(Schwarzburg-Sondershausen 一八九七年法) ヲルデアック(Walddeck 一九〇八年法) リッペ・デットモルド(Lippe-Deimold 一八九四年法)
- 二〇〇
東遙(一九〇〇年法) オルデンブルク(Oldenburg 一九〇六年法)
- 二二五
ザクセン・アルテンブルク(S. Altenburg. 一九〇五—一九〇七年法) 新系ロイス(Renz J. L.) シヤウムブルク・リッペ(Schaumburg-Lippe 一九〇四年法)
- 二五〇
ヴュルテンベルク(Württemberg 一九〇三年法) ヘッセン(Hessen 一八九九年法) ザクセン・ワイマール(S. Weimar 一九〇八年法)
- 三〇〇
アムハルト(Amhalt 一九〇四年法) リューベック(Lübeck 一八八九年法)
- 三五〇
ザクセン・マイニンゲン(S. Meiningen. 一九〇〇—一九〇八年財政法)(一八九〇年法にては三〇〇圓)
- 四五〇
普魯西(一八九一年法) マーアン(Baden 一九〇〇年及一九〇六年法) ブラウンシュヴァイグ(Braunschweig 一八九六年法) ブレーメン(Bremen 一九〇五年法) 漢堡(Hamburg 一八九五年法)

我國の所得税は明治二十年以來免稅點を參百圓として居つたが。大正二年之を引上げて四百圓とし、大正七年更に引上げて五百圓とし、大正九年終に之を八百圓とした。

(2) 一般財産税に就ては、獨伊米の諸國に其例を求めるところが出来る。

獨逸に於ては、一九二〇年迄多くの諸邦に名義的財産税を存して居つたが、その財産税には皆免稅點を定めて居つた。今其額の大小の順に従つて示せば左の如し。

五〇〇〇 〇 マーアン

- 一、五〇〇 〇
ヘッセン
- 二、五〇〇 〇
ザクセン・ゴータ
- 三、〇〇〇 〇
普、シヤウムブルク・リッペ、アラウンシュヴァイグ
- 六、〇〇〇 〇
東遙
- 一〇、〇〇〇 〇
巴威爾、ヴュルテンベルク

實質的財産税としては帝國の税として戦前に於て臨時國防税財産差増税があつたが、其免稅點は前者に於て貳千五百圓、後者に於て五千圓であつた。戦後の立法にかゝれる緊急犠牲税は、貳千五百圓を以て免稅點としてゐる。

伊國の一般財産税は、初め八千圓を以て免稅點としてゐるが、後之を貳萬圓に引上げた。

和蘭の財産税は八千圓を以て免稅點としてゐる。

米國の諸洲に於ける財産税は、免稅點の定め方に於て一様ではないが、大體貳百圓より貳千圓迄の間に於て之を定めてゐる。而して家具は大抵之を免してゐる、農具并に道具等を免するものも多い。

(3) 收益税に於ては最低生活費免稅の趣旨を實行し難きことは既に述べた通りであるが、個人の所得額に關聯せしむるべきは不完全ながら之を行ふことが出来る。其立法例はないではない。

(イ) 第

(ロ) 家

する (イ) 第

にては其所有者が所得全額千參百圓以下なることを證明
なつてゐる。

(ハ) 營業税に就ては

業以外に所得を得るの道を有せざる商工業者に對し其個人の
所得全額を推定し得るものとして、免税點を定めてゐる例が少くない。例へば普國の營
業税(一八九一年)に於ては七百五十圓以下の收益を得る者を免じ、巴威爾の營業税(一八九
九年)に於ては、無資本又は小資本で營業する人の收益が貳百五十圓であり、而も所得全額
が參百五十圓以下であれば、營業税を免するこゝ、なつてゐた。佛國の營業税に於ても
使用者を有せない小工業者には營業税を免じてゐた。我國の營業税に於ては物品販賣
業に於て一箇年の賣上金高貳千圓未満のもの、請負業に於て請負金額貳千圓未満のもの
周旋業、代理業、仲立業、問屋業、信託業に於て一箇年報償金額貳百圓未満のもの、金錢貸付業
物品貸付業に於て運轉資本金額千圓未満のもの、製造業に於て資本金額千圓未満のもの、
又は職工労働者を通じて三人以上を使用せざるもの、運送業、印刷業、出版業、寫眞業に於て
従業者三人以上を使用せざるもの、席貸業に於て建物賃賃價格百圓未満のもの、旅人宿業

料理業に於て従業者三人以上を使用せざるものには國税たる營業税を課せないこゝに
なつてゐる。

(ニ) 資本利子税に於ては資本利子を以て主なる所得と推定し得る場合に免税點を定
むるこゝが出来る。例へば巴威爾の資本利子税(一八九九年)に於ては參拾五圓以下を一
般に免税するとし、更に寡婦離別せられた婦人、孤子、日傭労働者、手工業徒弟、工場労働者、其
他の地位不安固の労働者にして雇主の家に寄寓し又は人の家族となつてゐる者、并に儲
けるこゝの出来ない人が資本利子として貳百圓を超えない額を得て居るも、他の所得と
合算して全體の額が參百五十圓に満たざるときは、資本利子税を免除し。又如上の人が
資本利子として千圓を超えざる額を得て居るにも拘らず、他より何等の所得を得ざるか
又は極めて僅かの所得を得るに過ぎない場合は税率を半減するこゝになつてゐた。

第六款

多重課

自由所得課税と奢侈重課

所

第

て、最低生活費と之を控除したる殘額とに分つこ

配分 第三節 平等の原則 第六款 奢侈重課 六〇一

第六款
第一項
付は使用の目的より
七章 租税の社会の原則並に租税

租税の社会の原則並に租税
付は使用の目的より
七章 租税の社会の原則並に租税

とが出来来る。最低生活費は前款にも述べた通り、生存維持の爲めに無くしてはならぬ費用である。故に之を支辨すべき所得は他の目的の爲めに使用することが出来ぬ。謂はゞ拘束せられてゐる様なものである。故に之を不自由所得 (gebundenes Einkommen) と云ふ。之に反して所得の中より此不自由所得を除いたる残額は他の目的に自由に使用することが出来る、故に之を自由所得 (freies Einkommen) と云ふ。

最低生活費は前款に論じたる通り之を免税せねばならぬが、自由所得に至つては之に課税すべきである。是れ所謂自由所得課税論である。

二 茲に自由所得課税論といふは、純所得課税論と同意義でない。純所得課税論は正統學派以來久しく租税論上に權威を持つて居つた説であるが、既に論じた通り、¹⁾此説は所得の中より労働者の生活費を除いたる残額に課すると云ふことに歸着し、税源論として狭きに失してゐる。税源は總ての所得を網羅すべきであつて、勞賃も所得たる以上之を除外すべきでないからである。所で自由所得課税論は最低生活費を除いたる残額に課税するといふことに歸するのである。是が故

1) 本書178-184頁。

に自由所得課税論は、第一に勞賃に就ては、最低生活費を越ゆる限り之に課税するといふ點に於て純所得課税論と異り、第二に勞賃以外の所得に就ても最低生活費を越えざるものには之を免税するといふ點に於て純所得課税論と異つてゐるのである。

此の如く自由所得課税論は純所得課税論と異つてゐるが、所得は總て税源とすべしといふ理論より見れば、純所得課税論と同じく、批難を免れざる様にも考へられる。併し乍ら自由所得課税論は、全所得を以て税源とするの理論に反對するものでない、只最低生活費に屬する部分は擔税力なきが故に之を免税せんとするに過ぎぬ。若し夫れ一朝事あるに際しては、其最低生活費にも課税することを辭せないのである、是れ全所得を以て税源とするが爲めに外ならぬ。¹⁾されば自由所得課税論は全所得を税源とするの理論と矛盾するものでないといふことは、謂はねばならぬ。

三 自由所得に課税するとして、次に起る問題は自由所得を擧げて一様に税するか否かといふことである、此問題に答へんとすれば自由所得を其使用目的の異なるに依りて分析して見る必要が起る。

1) 本書182頁。

自由所得は所得者が如何様にも之を處分し得るものであるが、多くは第一の地位的欲望を充たすに用ひ、更に進んで奢侈的欲望を充たすに用ふる。前者は地位的な生活費を形づくるものであり、後者は奢侈費を形づくるものである。地位的生活費と奢侈費とを比較するに、此兩者を同様に税するは當を得ない、地位的生活費は軽く税し、奢侈費は重く税すべきである。茲に奢侈重課といふは此意味である。奢侈重課といふは此の如く奢侈に重課すると同時に地位的生活費に輕課することを意味するのである。従つて自由所得の差別課税と云つて可い。第四款に論じたる差別課税は所得の源の相違、従つて其所得の性質の相違に従ふて差別的に税するものであるが、茲に論せんとする差別課税は所得の性質の相違に従ふものでなく、所得者が充たさんとする欲望の烈度に従つて差別的に税せんとするものである。故に所得者の心理状態にかゝつてゐる差別課税といふべきである。

第二項 奢侈重課の根據

奢侈重課は前項述ぶる如く、奢侈に重課し地位的生活費に輕課することである

が、今其根據を明にするに當り、地位的生活費免稅論を紹介し批評するの必要がある。是れ地位的生活費輕課論に對する反對説と見ることを得るからである。

第一 地位的生活費免稅説と其反駁

地位的生活費免稅説は十九世紀の半頃に於ける獨逸學者の唱道したる説であつて、其根柢となれる理論は所謂純所得課稅論であつた。只是等の學者は純所得課稅論を二の方面に於て擴張したのである、即ち一方に於ては勞賃を廣義に解し、總ての勤勞所得に應用したのであり、他方に於ては、最低生活費を擴張して地位相應の生活費に迄之を應用したのである。

此説の主なる代表者はピアザックとラウとである。
ピアザックの論する所は左の如し。¹⁾

廣義に於ける勞賃に就ては其純益のみに税すべきである、而して其純益を計らんせば、其勤勞者の地位相應の生活費は之を引き去らねばならぬ。そはその人が財の生産に従ふ條件も見得べきで、その生産費を形づくるものを見るべきであるからである。而して此地位相應の生活費を除くことは獨り廣義の勞賃に於て之を許すべきである。

1) Biersack : Über Besteuerung 1850. S. 40.

ラウの説も亦之に能く似てゐる、即ち左の如し¹⁾。

勞賃并に營業者の所得に就ては、その中より勞働者并に營業者の生活費を支辨せねばならぬ、其生活費を差し引いて残つた剩餘は純所得である、此純所得のみに課すべきである。尙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し引いたる殘額に税せねばならぬ。

ピアザックもラウも此の如く等しく地位相應の生活費を除いて課すべきことを説くのであるが、ピアザックが勞働者その人の地位相應の生活費を差引くべしといふに對して、ラウは之を家族のそれに迄擴張してゐる。更に進んで租税の根據に關してはピアザックは交換説を採つてゐたが、ラウは能力説をも加味するに至つた、故に此説は其依つて以つて立つてゐる租税の根據論に就ても過渡的時代に在ると謂ふべきである。

今此説を批評せんに、交換説の上に立つてゐるものは、其出發點と到着點とに於て思想が矛盾してゐる。前款に於て論じたから茲に贅せぬ²⁾。其能力説を加味するものは其出發點と到着點とに於て矛盾してゐないが、併し能力説に立脚し、勞働

2) Rau: Grundsätze der Finanzwissenschaft. § 258.

1) 本書562-565頁參照

者並に營業者の地位的生活費を免すべしといふは、此等の人が擔税力を持たぬといふことに理由を求めねばなるまい。

所で地位的生活費は其觀念上よりして、最低生活費以上にあるものと見ねばならぬ、最低生活費には擔税力が無いとしても、地位的生活費には擔税力が無いと論ずることが出来ぬ、従つて地位的生活費は免税する理由が無い。且つ夫れ地位的生活費は人に依つて異れども、大體からいふと、勞働者や官吏や小營業者は、其所得の大部分を擧げて之に充當することになると見て可い。之を最低生活費と共に所得の中より差引くときは、彼等の純所得は殆ど無いこととなり、中流以下の勤勞所得者營業者には殆ど課税することが出来なくなるであらう。

又之を所得の源に於て見るに、此説は勞賃計りでなく、營業者の所得をも眼中にしてゐる、此點は純所得課税説に一步を進めてゐるけれども、尙未だ徹底してゐない。若し勞働者や營業者の地位的生活費に免税するならば、少くとも僅に生活を支ふるに足る程度の所得を有する財産家に對しても亦之を免税せねばなるまい。勞働者營業者に對しては地位的生活費迄をも免税し財産家に對しては最低生活

費をも免税せぬといふは、辻褄が合はぬ論理と評せねばならぬ。

第二 地位的生活費輕課奢侈重課の理由

地位的生活費は免税すべきでないことは前段述べた通りである、然らば如何なる程度に於て課税すべき乎、是に於て地位的生活費と奢侈とを比較して考へねばならぬ。

(1) 一體、地位的生活費は最低生活費を超えたる部分であるから、擔税力を持たぬとは云へぬ。されど、總ての人は最低生活費を辨ずると同時に其地位に相應したる生活を營まんと望むのが普通であるから、地位的生活費に對する慾望は最低生活費に對する慾望に次いで強い。之に反して奢侈は無くても濟むべき享樂をなすに過ぎぬから、之に對する慾望は弱いと見るべきである。此の如く地位の慾望は強く奢侈的慾望は弱いのであるが、今之を一様に税するとせば地位的生活費の犠牲は頗る大なるに拘らず奢侈の犠牲は極めて少いことになる。そこで所得の各部に於て、又は其有する所得の量を異にする人の間に於て、犠牲を均等にせんとすれば、僅に地位的生活費を辨すべき所得に對しては軽く税し、奢侈を恣にし得

べき所得に對しては重く税せねばならぬ。

以上は均等犠牲の理論より推して當然下されるべき結論である、此論は、消費方面より見た累進税の理論と同じことになる。若し此累進税の理論を許すべければ當然奢侈重課の理論をも許さねばならぬ。

(2) 更に社會政策の上より見ても、奢侈に重課し地位的生活費に輕課する必要がある。一體、奢侈は、其享樂をなし得る人より見れば、全く自由に相違ないが、社會に及ぼす弊に至つては甚だ大である。奢侈は多く富者階級が之を恣にする所であるが、無産者はそれを見て不快の念を起し、同時に現代社會組織の缺陷を感得するに至るのである。さなきだに思想が悪化して已まざる今日に於て、富豪の奢侈が其勢を助長するに至つては、社會の爲めに之を抑制せねばならぬ。其奢侈抑制の爲めに租税を手段として借て來る必要が起る、此くして奢侈を重課することゝなるのである。

地位的生活費は人をして地位に應ずる生活を爲さしむるに過ぎないもので、奢侈の如く之を抑制する必要はない。従て之に課する税は可成少い所で止めて置

かねばならぬ。

以上論ずる所に依つて之を觀れば、社會政策の上より見るも地位的生活費には軽く税し奢侈には重く税せねばならぬ。

第三項 奢侈重課の方法

地位的生活費に輕課し奢侈に重課するとして偕て如何に之を實現すべき乎。思ふに右の趣旨を實現する方法は二つある、其一つは直接税に於て實現する方法であつて、其二是消費税に於て實現する方法である。

一 地位的生活費並に奢侈費の額

直接税に於て實現せんとせば、先づ地位的生活費並に奢侈費の額を決定せねばならぬ。所で地位的生活費は地位に相應する生活費である、而して其地位は人に依つて大に異なる、社會の下級に位する者の地位的生活費は少くても可いが、中級に位する者の地位的生活費は下級のそれよりも多くを要することとなり、上級に位する者の地位的生活費は更に大に増して來るであらう。是が故に地位的生活費

は、其本來の意義から、之を一定の額に依つて言ひ表はすことが出來ないものと謂はねばならぬ。併し乍ら大體から論ずれば、中下級の地位的生活費は僅に最低生活費を超ゆるに過ぎない小所得であるとして差支ない。之に反して上級の地位的生活費は相當の大所得となるべきである。次に奢侈も相對的の觀念であるから、其額を絶對的に定めることは出來ないが、大體に大所得であると見て不可でない。此の如く論じ來ると中下級の地位的生活費は小所得で、上級の地位的生活費も奢侈費も大所得であるといふことになる。されば直接税に於て上級に對しては地位的生活費と奢侈費とを差別的に税することが困難であるが中下級に對しては地位的生活費を輕課することが出來るのである。そは小所得輕課の問題に外ならぬ。

二 直接税に於ける小所得輕課

小所得は嚴格にいへば最低生活費をも包括し得られるが、茲には最低生活費を免稅し其残つてゐる小所得を指す。此の如き意義に於ける小所得に課税するといはゞ地位的生活費に課税することとなるのである。

小所得輕課は所得税に於て最も能く實現することが出来る。即ち免稅點の上
に在る一定額の所得に對して軽く課すれば可い。所で所得税に累進税を適用す
れば、小所得に軽い税を課することになつてゐるので、それで十分である様にも思
はれる。然るに累進税に於ては所得の多くなるに従ふて税率を増して行くに過
ぎない。地位的生活費に該當する部分が殊に輕課せられることゝなつてゐない、
故に此小所得に對しては更に斟酌を加ふるの必要が起る。その方法は外でもな
い、一定の小所得に對して一定歩合を控除し、其殘額を課税價格として、所定の累進
税率を課することである。是れ所謂控除査定方法である。此控除査定方法を採
るときは、其處に累退税の作用が表はれて來る。

之を實際の租税立法に徴するに、英伊に其例がある。

英國の所得税に於ては、千參百圓乃至四千圓の所得に對しては、千貳百圓を控除し、四千圓
乃至六千圓の所得に對しては千圓を控除し、六千圓乃至七千圓の所得に對しては七百圓を
控除することになつてゐる。

伊國の普通所得税に於ては第一種の資産所得を除く外即ち勤勞所得并に營業所得に對

し、免稅點(四百八拾圓)を超え八百圓に至る迄の小所得には、左の特別控除を爲し其殘額に税
率を課することゝなつてゐる。

所得額	控除額
四八〇圓を超え五二〇圓以下の所得	四〇〇圓
五二〇—五六〇	三六〇
五六〇—六〇〇	三二〇
六〇〇—六四〇	二八〇
六四〇—六八〇	二四〇
六八〇—七二〇	二〇〇
七二〇—七六〇	一六〇
七六〇—八〇〇	一二〇

我國の所得税は、大正二年の改正法に於て初て此小所得控除査定法を採用し。個人所得
が五百圓以下なるときは百五十拾圓を、七百圓以下なるときは百圓を、千圓以下なるときは五
拾圓を控除して其殘額に税することゝなつてゐたが、大正七年の法律は之を改正し、個人
所得が七百圓以下なるときは百五十拾圓を、千圓以下なるときは百圓を控除して其殘額に課
することゝなつた。然るに大正九年の改正法は此種の規定を全く廢止した、是れ扶養義務
に關する特別斟酌をなす様になつたから其必要なしとしたのであらう。併し乍ら、小所得

の控除査定は中下級の地位的生活費を輕課するといふ趣旨に出でたるものである。すなれば、如上の理由を以て之を廢するは當を得ないと思ふ。

財産税に就ても、小所得輕課の趣旨を行ふことが出来る、それは茲に問題となつてゐる小所得を生すべき財産の源に對して特別控除査定をなすことゝすれば可い、其理窟は所得税に就て論じたのに依つて推すことが出来る。

三 消費税に於ける實現方法

消費税に於て奢侈重課地位的生活費輕課の趣旨を實現せんとせば、二の方法がある。其一は生活必需品以外の消費品に對して其品質に應じて差率税を課することである、之を品質差率税といふ。其二は奢侈品に對して特別に重い税を課することである、之を奢侈税といふ。

一 品質差率税は品質の良否に應じて差率税を課するのであるから、消費品の品質に差等あることを前提とする。生活必需品でない以上は下級社會は必ずしも消費せないでも可いのであるが、それにも拘らず之を消費するのは、其地位的慾望を充たさんとするものと見ねばならぬ。併し下級社會が消費するのは、普通、其

消費品の品質の下等に屬するものであらう。之に反して上流社會が消費するのは、其消費品の中の品質の良いものとなつて来る、其最上等品に至つては奢侈品となるのである。是が故に品質の下等なるものに軽い税率を適用し次第に品質の良くなるに従つて重い税率を適用し、その最上等品に最も重い税率を適用すれば奢侈重課の趣旨を達することが出来る。此くして茲に所謂準累進税が表はれて来る。

此の如き課税方法は酒税煙草税砂糖税織物税等に於て之を採用することが出来る。

我國の消費税に於ては砂糖税、煙草の專賣等に於て、多少品質差率税が課せられてゐる。も見ることが出来るが、織物税に至つては絹織物も木綿織物も同一率を以て税してゐる、其他の消費税に於ても此要求を十分に充たしてゐない。¹⁾

二 奢侈税は奢侈品に税するものであるが、其課税方法は又自ら分れて二となる。其一は現に奢侈品を使用し享樂しつゝあるを捕へて之を税するものである。例へば自動車、馬車、樂器、玉突臺、金銀什器、骨牌、銃獵等に税するが如きものである。

1) 拙著：社會問題と財政 第三編47頁以下。

是れ所謂使用税である。其二は奢侈品を製造し販賣する者に對して税するものである。従つて此課税方法に依るときは間接消費税の性質を帯ぶることになる。併し立法の形式は取引税の如き流通税となすものもある。尙奢侈品にありても、奢侈の程度が異つてゐる、或は高度の奢侈品たるがあり、或は普通の享樂財に近づいてゐるものもある。従つて此課税方法に依るも、其奢侈の程度の高くなるに従つて税率を高めて行くことが出来る、故に此處にも準累進税が現はれて來るのである。

世界戦に際し佛國を初めとし、獨伊米等に於て奢侈税を起したが多くは此形を採つた。即ち商品の購買に對して普通の取引税を課し、更に奢侈品の購買に對して特別に重い税を課するのである。而して奢侈品には多く絶対的奢侈品と相對的奢侈品とを分ち、絶対的奢侈品は其品の性質上之を課し、相對的奢侈品は一定の品物が一定價格を超えたる場合に之を課するのである。此の如き税は明に奢侈に重課する精神より出でたものである。

第七款 個人的事情斟酌

第一項 個人的事情の斟酌と租稅の主觀性

一 擔税力に應ずる課税をなさんとせば、第一には勤勞所得に輕課し、財產所得に重課し、第二には地位的生活費に輕課し、奢侈に重課し、第三には更に又最低生活費を免稅せねばならぬ。こは余が第四款より第六款に互つて別々に之を論じた所であるが、今や進んで租稅主體を中心として是等の要求を聯結して見ねばならぬ。

議論の便宜上、輕課すべき方面より觀察せんに、勤勞所得の輕課といひ、地位的生活費の輕課といひ、最低生活費の免稅といひ、互に能く相似てゐるけれども、全然別個の觀念である、之を混同してはならぬ。併し此三者は各租稅主體に關聯して之を考ふべきものである、故に一の租稅主體からいふと、同一の所得であつて而して兩方面より見ねばならぬものがある、例へば所得源の方面より見て勤勞所得であ

るものが支出の方面より見て地位的生活費であることがあり、最低生活費であることがある。此の如き場合に於ては、左の二の結果が起る。

(1) 勤勞所得の輕課と地位的生活費の輕課とが相重複する。併し乍ら之が爲めに兩方面より輕課する要がないと云ふことが出来ぬ。若し地位的生活費の輕課が理由ありとせば、財産所得者であらうが、勤勞所得者であらうが、苟くも地位的生活費を辨するに過ぎない程の所得しか有せぬ以上は之を輕課せねばならぬ。併し乍らそれだけでは未だ勤勞所得輕課の趣旨が行はれてゐない、地位的生活費を輕課すればとて、勤勞所得輕課の理由が消滅するものでない。故に勤勞所得者の地位的生活費は二重に之を輕課せねばならぬ。

(2) 第二に勤勞所得輕課並に地位的生活費輕課の趣旨を實行する結果、終に又最低生活費免稅の點に達することも起つて来る。勤勞所得の輕課並に地位的生活費輕課の趣旨を實行する方法として最も普通なるものは、既に述べたるが如く、控除査定法である。所で、其控除査定をなしたる後の所得の殘額が最低生活費の額以下に落つることも起つて来るべきである。斯うなれば勿論之を免稅せねば

ならぬ、最低生活費免稅の趣旨を重んぜねばならぬからである。我國の所得稅にては此の如き場合に於て從來之を免稅して居らなかつたが、大正九年の改正以來之を免稅することになつた。是れは理論上からいへば當然のことである。

之を要するに勤勞所得輕課と地位的生活費輕課とは重複して之を行ふべきであり、其趣旨に依つて所得よりそれ／＼相當の控除をなしたる殘額が、最低生活費以下に落つれば、之を免稅すべきである。

二 勤勞所得輕課、地位的生活費輕課、最低生活費免稅の理論は一の租稅主體に連結して見るべきであることは前述する通りであるが、是等の理論に基いた輕課の程度並に免稅點は平均人の平均的事情に着眼して之を定むるものである。處で租稅主體たる個人に就て之を見るに、各特有の事情を有して居つて、必ずしも平均的事情と一致せない。例へば最低生活費を八百圓なら八百圓に定めて置いても、特有の事情を有する者に於ては八百圓では生活を維持することが出来ぬ者もあらうし。或は又勤勞所得に對して一割若くは二割を控除すると定め、小所得に對して一定額を控除するとしてあつても、特有の事情を有するものに於ては、それ

で尙十分でないことも起て來やう。此の如く各人が有する特殊なる事情で平均人の平均的事務より異なるものを個人的事情といふ。

個人的事情は平均人の平均的事務よりも異つてゐるとすれば、其個人的事情の異なるに従ふて各人の擔税力は平均人の擔税力よりも異つて來る。そこで應分擔税の原則を實現せんとせば個人的事情を斟酌し、課税の程度を加減せねばならぬ。

三 個人的事情の斟酌は如何なる範圍に於て之を行ふべきかに就ては、學者に依つて見る所を異にする。或は之を、最低生活費の額を決定する場合に限る者があるが、余の見るところを以てすればそれは狭きに失してゐる。若し最低生活費の額の決定に就てのみ個人的事情を斟酌するとせば、其個人的事情の斟酌に依つて所得額又は財産額が最低生活費以下に落ちる場合にのみ問題となり、此斟酌をなすも尙最低生活費以下に落ちない場合には問題とならぬことにならう。何となれば、前の場合に於ては免税となるけれども、後の場合に於ては免税となり得ない、従つて最低生活費免税問題に没交渉となるからである。所で後の場合に於て個人的事情を斟酌せずして可いかといふに、さうでない、此場合に於ても個人的事情に依

つて擔税力が減じて居る以上は之を斟酌して租税を輕減せねばならぬ、此斟酌は小所得輕課若くは勤勞所得輕課の趣旨を行ふ爲めにする個人的事情の斟酌に外ならぬのである。

四 以上述ぶるが如く個人的事情は之を斟酌せねばならぬが、それは客觀的に財産や収益のみを見て課する税に於て之を實行することが出來ぬ、租税主體を中心として、主觀的に其個人の擔税力全體を見て課する税に於て初めて之を行ふことが出來る。此の如く個人的事情を斟酌して各人の實際有してゐる擔税力に順應する様に課すべき租税は主觀性を持つといひ、此の如き租税を主觀税又は主體税といふ。

第二項 個人事情斟酌の方法

個人事情の斟酌すべきものと云へば、個人の擔税力を減殺する原因と爲るものを總て包括せねばならぬが、其主なるものを求むれば、家族關係、負債の利子、保険料等に歸するのである。而して之を斟酌するに當ては二つの方法に依ることが出

來る。其一是控除査定方法で、其二是税額軽減方法である。

(1) 控除査定法とは、課税物件たる所得又は財産に就て、個人的事情を斟酌して一定額を控除するのを云ふ。而して租税は其控除したる残額に課するが故に、税額も亦軽減せられることになるのである。

(2) 税額軽減法とは、個人的事情を斟酌して直に税額を減少するのをいふ。此方法は更に分つて二とする。其一是個人的事情に依つて累進税率を課すべき累進級を引下げる方法である、之を累進級引下法といふ。其二是個人的事情に依つて一定の歩合を以て税額より差引く方法である、之を税額の歩合控除法といふ。諸國の實際に徴し、課税上斟酌すべき各種の個人的事情に就て、順次其斟酌方法を述べて見やう。

一 家族關係の斟酌

家族關係に就ては、第一に、獨身者と既婚者とを分ち、獨身者よりも既婚者に對し多く斟酌せねばならぬ。第二に扶養すべき家族の數に依りて税額を加減せねばならぬ。

一 獨身者よりも既婚者に對し多く斟酌するといへば、既婚者を軽く税し、未婚者を重く税することに歸する、そこに獨身者税(Junggesellensteuer)の考があらはれてゐる。一體獨身者税を課するといふ理由は二つある、其一是財政理論よりするものであつて、獨身者は自分が働いて相當の所得を得るも家族の爲めに出費する必要が無いから生計が豊であり、従て大なる擔税力を有するといふのである。其二是人口政策よりするものであつて、獨身者に重く税し、以て之をして進んで結婚するに至らしむることを期するものである。所が、獨身者必ずしも富んでゐるとも云へないし、既婚者必ずしも貧しいとも云へない。加之、獨身者を重く税したとて、人は必ずしも急に結婚すると限らぬ。結婚は心理關係や經濟關係や其他種々の原因に支配せられるからである。そこで學者或は獨身者税を以て其理由に乏しと論するのである。¹⁾

併し乍ら一定の所得を得る者に就て之を見れば、妻帶者は獨身者よりも多くの生活必要費と地位的生活費を要すること疑ない。課税上に於て之に斟酌を加ふるは不當で無い。之を實際に徴するに、所得税に於て獨身者に對して或は割増課

1) Tyszka: Grundzüge d. F.=W. S. 80

税をなすがあり、或は最低生活費を低く定むるがあり、更に進んで妻に對して控除査定法を行ふがある。

獨逸の舊系ロイスにては、三十歳以上にして結婚せざる者に對しては、所得税に於て百分五乃至十の割増をなすことになつてゐた。

米國の所得税に於ても、獨身者、既婚者に依つて免税點を異にしてある。即ち免税點は獨身者にありて四千圓、既婚者にありて貳千圓にしてある。

佛國の所得税に於ても、結婚者に對しては所得の中より八百圓を控除して其殘額に税するこゝにしてある。

思ふに妻は亦之を家族の一員と見ることが出来る、従て妻帯と云ふ事實を斟酌するは家族の數に依つて斟酌すると、論理を異にせない。只茲には特に妻に就て斟酌の度合を高くせんとするものに就て論じたに過ぎぬ。

二 家族の數によりて斟酌を加へることは最低生活費を決する上に於ても、小所得に輕課する趣旨を徹する上に於ても必要である。尤も家族といつても、其には働いて儲けることの出来る者もあり、又出来ない者もある。従て問題を二に分

ける。

(1) 働いて儲ける事の出来ない者と云へば、小兒、老人、不具者、廢疾者、其他虛弱にして働き得ない者を包括する。是等の人が家族として存するとき、其家父は之を扶養せねばならぬ、故に之を係累者といつて可い。此係累者の數が多くなれば多くなる程、最低生活費が高まつて来る。従て小所得にありては擔税の餘力が乏しくなる、故に係累者の數に依つて課すべき税額を輕減せねばならぬ。其輕減の方法として普通採らるゝものは控除査定法と税額輕減法である。

(イ) 控除査定法を行はんとせば、係累者の數に應じ一定額を所得中より差引くことにせねばならぬ、其差引く程度は所得額と係累者の數に依つて異つて来る。之を英佛獨逸米の實際に徴するに左の如くである。

英國の所得税は、戦前に於ては五千圓以下の所得者に對し、十六歳以下の子女一名毎に、百圓宛差引いて其殘額のみ課したが、一九一四年の第一次財政法に依つて控除所得額を貳百圓に引き上げ、一九一八年の財政法に依つて所得税統一法は、子女、其他の親族を分ち、子女に就ては、(a)千參百圓乃至八千圓の所得者に對して、最初の一人に付四百圓、二人目より

一人に付き貳百五十拾圓を控除し、(b)八千圓乃至壹萬圓の所得者に對して、三人目の一人に付き四百圓、四人目より一人に付き貳百五十拾圓宛を控除することとし。(2)其他の親族に就ては、千參百圓乃至八千圓の所得者に對し、(a)一人に付き五百圓か若くは(b)貳百五十拾圓宛を控除することとし、してゐる。其(b)に屬する者は母、妻、養育の爲め引き取つてゐる親族の女であり、其(b)に屬する者は、老年又は虛弱の爲め自活すること能はざる親族にして其得べき所得の總額が貳百五十拾圓に達せざる者である。

米國の所得税法に依れば、十八歳未満又は自活能力なき虛弱者は、一人に付き四百圓を控除することとなつてゐる。

佛國の所得税法に依れば、扶養家族(儲ける能力なき者、七十歳以上の尊屬親、二十一歳以下の卑屬親)五人以下なるときは、一人に付き四百圓を、六人目よりは一人に付き六百圓を控除することとなつてゐる。

獨逸帝國の所得税法に依れば、五萬圓以下の所得者には十六歳未満の子女に對し、第二人目より一人に付き參百五十拾圓宛を控除することとし、してある。此立法は其前身にも見るべき普國の所得税より出で來てゐる。

普國の所得税法に依れば、參千貳百五十拾圓迄の小所得者には、十四歳以下の子女に對し、一

人に付き貳拾五圓宛を控除して居つた。

奧國の所得税法は、別居せる配偶者又は親子の一方が他の一方の爲に扶養料を支出するときは、之を控除することとなつてゐる。

我國の所得税も大正九年の改正法に至つて、初めて幼者、老者、不具、癱疾者に對し特別控除を爲すこととなつた。其特別控除の額は所得の額に依て異つてゐる。即ち(1)千圓以下の所得者に對しては扶養家族一人毎に百圓、(2)貳千圓以下の所得者に對しては扶養家族一人毎に七拾圓、(3)參千圓以下の所得者に對しては扶養家族一人毎に五拾圓を控除することとするのである。

(ロ) 稅額輕減法を行ふに當りても、所得額と係累者の數とに依つて其程度を異にせねばならぬ。而して其方法としては累進級引下法と稅額歩合控除法との二つがある。今之を諸國の立法例に徴するに左の如し。

(a) 累進級引下法は、獨系統の立法であつて、普國が其模範を示し、巴威爾、ヴェルテンベルグ等にも最近頃行はれて居つた。奧國にも亦之に倣ふてゐる。

普國に於ては、(1)三、千二百五十圓以下の所得者に對し、扶養家族二人は累進級を一級下し、三人又は四人なるときは二級を下し、五人又は六人なるときは三級を下し、更に二人を増す

毎に一級宛を下し。(2) 三千二百五十圓乃至四千七百五十圓の所得者に對し、扶養家族三人なるときは累進級を一級だけ下し、四人又は五人なるときは二級を下し、更に二人を増す毎に一級宛下すことになつてゐた。

巴威爾の所得税法は、(1) 二千圓以下の所得者には、十五歳以下の子女一人毎に一級を下し、八人以上は八級を下し。(2) 二千圓乃至四千圓の所得者には、子女三人四人に對して二級を、五人六人に對して三級を、七人八人に對して四級を、九人以上に對して六級を下し。(3) 四千圓乃至六千圓の所得者には、子女五人六人に對して二級を、七人八人に對して三級を、九人以上に對して四級を下し。(4) 六千圓乃至八千圓の所得者には、子女七人八人に對して二級を、九人以上に對して三級を下すこと、してあつた。

ウユルテンベルグの所得税法は、一千五百圓以下の所得者には三人以上の子女に對し一級を下すことになつてゐた。

奥國の所得税法に依れば、(1) 九百六十圓以下の所得者に對して、妻及一人以外の家族一人に付き累進級一級宛を下し。(2) 九百六十圓乃至千九百二十圓の所得者に對し、妻及二人以外の家族一人に付き、累進級一級宛を下すことになつてゐる。

(b) 税額歩合控除法は、佛國の所得税法に其例がある。即ち左の如し。

佛國の所得税法に依れば既に述べた控除査定をなす外、特別控除として所得額を扶養家族の數に依て直接に税額の歩合控除を行ふことになつてゐる。詳言すれば、(1) 年四千圓以下の所得者にして、二人以下の扶養家族を有するときは、一人に付き税率百分の七半を減じ、三人以上の扶養家族を有するときは、一人に付き税率百分の十五を減するのである。併し其輕減の最高限度は税額の四分の三を超ゆることが出来ない。(2) 年四千圓乃至二萬圓の所得者にして、二人以下の扶養家族を有するときは、一人に付き税率百分の五を減じ、三人以上の扶養家族を有するときは、一人に付き税率百分の十を減するのである。併し其輕減の最高限度は税額の半を超ゆることが出来ない。(3) 二萬圓以上の所得者に對しては四千圓乃至二萬圓の所得者に對すると同様の輕減を加へるのであるが、其輕減の最高限度は税額の四分の一迄にしてある。

(2) 以上は家族中扶養せねばならぬ者に就て考慮したのであるが、自ら働いて儲けることが出来る者に至つては、課税の上に於て輕減の必要がない様である。處が諸國の所得税法に於ては多く、家族の得べき所得をも家父の所得に綜合して課税するを常としてゐる。斯の如き所得税法に於ては、其家族に就ても課税上斟酌をなさねばならぬ。蓋し其家の収入としては之を綜合し乍ら其家の支出とし

ては之を別々に離すは、辻褄の合はぬ處置となるからである。是が故に最低生活費の免税並に小所得輕課の趣旨を貫く爲めには、働いて自ら儲け得る家族をも斟酌して租税を免除し若くは輕減せねばならぬ。併し扶養すべき家族と同一視する必要は無いから、輕減の程度は扶養家族のそれよりも少くして差支ない。

此種の斟酌に就ては獨逸の新所得税法に其例がある。即ち該法に依れば家族の所得を合算する場合に於ては、家族一人に付き二百五十圓宛を控除することになつてゐる。

二 保 險 料

一 保險料を斟酌するか否かに就ては總ての保險に互つて論ずる必要がない。生命保險(養老保險を含む)勞働保險等に關して考察すれば十分である。一體生命保險と云は、大資産家も亦此種の契約を結ぶに相違ないが、それは其人の老後若くは死後に於ける準備として絶対に必要なるものでない。何となれば其人死すと雖ども資産の基礎が存してゐる以上、遺族の生活に窮するが如きことは無いからである。故に資産家の保險料は絶対的必要費を形くらぬ、之を斟酌する必要はないのである。之に反して勤勞所得者は、將來に備ふる爲めに生命保險若くは勞

働保險に這入ることが絶対に必要である。こは既に勤勞所得輕課の理由として論じた所である¹⁾。従て保險料は勤勞所得者につけて絶対的必要費に準すべきである。そこで保險料金として支拂ふべき所得は之を免税すべきである。是に於て保險料に對して控除査定方法を行ふことゝなるのである。

二 諸國の立法例を見るに、保險料に對し控除査定をなすもの多い。英、獨、如し、従前の普も其一例であつた。我國にては之を斟酌せないことになつてゐる。

英國の所得税法に依れば、納稅者及妻の生命保險料又は養老年金に對する支拂額は之を控除することとし、其額は總所得の六分一、若くは保險金額の百分七、若くは其絕對額千圓を超ゆることを得ないこととしてゐる。

獨逸の所得税法も生命保險料を所得の中より控除することとし、してゐるが、但し其額三百圓を超ゆるものは此限にあらずしてゐる。大資産家の保險料を除外するの精神である。我國の所得税法は保險料に對しては何等斟酌を加ふる所がない。政府委員は之を説明して曰く「我國の現状にては強制保險未だ行はれない、相當に餘裕ある者が保險契約を結ぶに過ぎないが故に斟酌する必要がない」然れども保險料の斟酌は強制保險の行はるを待つべきでない、中流以下の勤勞所得者にして保險契約を結べる者少しさせない。是等の人

1) 本書 01頁

に對して保険料を斟酌せないのであるを得たものでない¹⁾。

三 損失金、債務利子並に定期金

一 營利事業に於ては、利益を得ると同時に損失をなすことがある。此場合に於ては其利益金の損失金を超過する部分が其人の眞の所得を形くることになる。故に事業上の損失金に對しては當然控除査定を行はねばならぬ。

損失金と同じ様な關係に立つものは事業の爲めに起された借金である。此の如き借金は所謂生産的信用である。生産的信用に對する利子は事業の所得の中より之を支拂はねばならぬ。謂はゞ其利子は所得を得る爲めに必要な経費である。故に課税に際しては是等の利子は所得の中より控除すべきである。

所で消費的信用の利子は如何と云ふに、それは固より其所得を得る爲めに必要な経費と見ることが出來ぬ、從つて控除査定をなすべきものでない様にも見えるが、又翻て之を考ふれば、負債は大所得者にあつてこそ、生産的信用であるのが普通であれ、小所得者にあつては、消費的信用であるのが普通である。所が消費的信用であつても其利子は必ず之を拂はねばならぬ、小所得は其利子支拂に充つべき所

1) 拙著社會問題と財政 513頁

得を自由に處分することが出來ない、從て著しく其擔税力を減殺することゝなる。そこで消費的信用の利子に對しても亦控除査定を行はねばならぬ。

負債の利子に關する理論は又之を負債の年賦償還金並に年金等の定期金に當て統めることが出來る。是等の支拂に要すべき額は或は其所得を得る爲めに要する経費とも見ることが出來、或は其所得者の自由に處分し得られぬものとも見ることが出來るからである。

二 諸國の立法例を見るに、是等に對して控除査定を行ふものが多い、佛、米、獨、普、奧の立法の如し。我國に於ては生産的信用の利子に對してのみ控除査定を許してゐる。

佛國の所得税法は納税者の負擔に歸する債務の利子、支拂義務ある年金並に事業上の損失金を控除することゝしてゐる。

米國の所得税法も債務の利子、事業上及財産上の損失並に火災風害其他の災害及盜難に因る損失にして保険に依りて補償せられないものは之を控除することゝしてゐる。

普國の所得税法は納税者の債務の利子、納税者の負擔する年金又は繼續的負擔、土地債務

の年賦償還費等に對して控除査定を行つてゐた。

●**埃國**の所得稅法も、營業上の債務及通常債務の利子其他の繼續的負擔、土地建物に對する債務の年賦償還として支拂ひたる金額を控除してゐる。

●**我國**の所得稅法は是等の諸國の立法に存するが如き特別の規定を設けてゐない故に原則として此種の控除査定を行はぬものと見るべきである。唯、田畑、山林、營業其他の所得は總收入金額より必要の經費を控除して算出するに定めてゐる(第十四條二號三號六號)から、其所得を得る爲めに借財したることを立證する場合には其借財の利子は必要の經費として控除するべきを得べきである、然れども其所得を得る爲に借財したることを立證するは必ずしも容易でない。故に借財の利子は普通の場合に於て控除せられない結果となるであらう、殊に消費的信用の利子に至つては如何なる場合に於ても之を控除せぬ。

四 其他の個人的事情

以上述べたる外、個人經濟主體の擔稅力を著しく減殺する事情は少くない、其個人が健康を損するとか、其他の不幸に罹ること等一々列擧することが出來ぬ。理論よりいへば是等の個人的事情は悉く之を斟酌せねばならぬが、實際に於ては煩に堪へないが爲めに、之を考慮の中に入られぬものが多い、獨り獨逸系の立法に於

ては、種々の事由で擔稅力を著しく減ずる場合には其所得額の比較的多き者にも斟酌を加ふべき一般的规定を設けてゐる。此種の規定は普國の所得稅法が其模範を示し、其他の獨逸國內の諸邦の所得稅法にも傳はり、更に埃國並に獨逸帝國の所得稅法の倣ふ所となつた。

●**普國**の所得稅法に於ては六千二百五十圓以下の所得者に對し、そが子女の扶養並に教育無資産の親族の扶養、長時の病氣、負債其他の不幸に由つて擔稅力を著しく減じたる場合には累進級を三級だけ引下げるにこゝ、定めて居つた。

●**ヅユルテンベルグ**の所得稅法も二千五百圓以下の所得者が擔稅力を著しく減損する事情を有する場合は累進級を三級下けるにこゝが出來るにして居つた。

●**埃國**の所得稅法も四千八百圓以下の所得者に對し擔稅力を減損する事情を有する場合に累進級を三級下けるにこゝが出來るにこゝ、なつてゐる。

●**獨逸帝國**の新所得稅法も亦擔稅力を著しく減損する事情ある場合には五千圓以下の所得者に對しては全部免稅し壹萬圓以下の所得者に對しては其半額にのみ稅し壹萬五千圓以下の所得者に對しては其所得額の四分一迄控除して稅するにこゝが出來るにこゝになつてゐる

第八款 二重税

第一項 二重税の意義及種別

一 二重税 (Doppelbesteuerung, double taxation, double imposition) とは同一の人に對して若くは同一の物に對して、二度以上課税することを云ふ¹⁾

(1) 同一の物に對して二重に税するといふも、更に其意義を明にせねばならぬ。學者或は之を最廣義に解し、同一の税源に對して二度以上税することをいふと定義する者がある²⁾。或は同一の所得同一の財産に二度以上税するものであると定義する者がある³⁾。兩者は同じ義に歸する。蓋し税源は原則として所得であり、例外として財産であるからである⁴⁾。所で其税源を捕へんとせば、其之を推定すべき租税客體を捕へねばならぬ⁵⁾。其租税客體を捕ふるに際し、同一の租税客體に對して二度以上税することが起つて來る、是れ亦二重税に外ならぬ。此くして税源に

1) Seligman: Essays on Taxation, 8 ed. p. 98
 2) Eheberg: Doppelbesteuerung in Hd-W. d. Staatsw. 3. Aufl. III Bd, S. 553.
 3) Jèze: Cours élémentaire de science des finances p. 669
 4) 本書第六章第二節
 5) 本書第六章第三節

對する二重税の外に、租税客體に對する二重税が存することになる。税源に對する二重税も租税客體に對する二重税も共に物に關する二重税であるから、之を物的二重税と名けて可い。

(2) 同一の人に對して二重に税するは、課税權主體が二つ以上ある場合に起る。尤も此場合と雖も同一の租税客體に對して二重に税することになるが、同時に同一の租税主體に對して二重に税することとなるのである、此點が前の場合と異なるから、其特有の點を捕へて、之を人的二重税といふ。其二つ以上の課税權が並び立つて共に課税をなさんとする所より見て之を課税權の競合ともいふ。

二 二重税は、物の上に行はるゝと、人の上に行はるゝとを問はず、過重の負擔となつて租税の正義に反する様に見ゆるが、更に一步を進めて考ふれば、さう一概にいへぬ所がある。故意に二重税を課して却て租税の正義に適はせんとするものもあるからである。此の如き二重税は形式に於てこそ二重税であれ、實質に於ては二重税であると云へぬ。是に於て形式的二重税と實質的の二重税とを區別せねばならぬ¹⁾

1) Eheberg: a. a. O. S. 553-554. Heckel: "Doppelbesteuerung" in Wörterb. d. Volkswirtschaft 2. Anfl. Bd. II S. 662.

(1) 形式的二重税(formelle Doppelbesteuerung)とは同一の税源に對する二重税である。換言すれば同一の課税權が同一の租税主體、同一の税源を税するに、異なる租税の形式を以てするものである。

此二重税は今日の文明國に於ける税制の組織中に喰ひ込つて之を離すことが出来ぬ。大觀すれば、税制の基幹たる所謂直接税、流通税、消費税の如きも、互に二重税をなしてゐると謂へる。蓋し此等の各租税系統は、皆財源たる所得を税するを趣旨としてゐるからである。併し乍ら是等の諸租税系統は各異つたる領域を有してゐるから、それが對立してゐても何人も其二重税であるといふ感じを起さぬ。二重税といふ感じの起るは、寧ろ所謂直接税制度の中に存する。其場合を分つて四とする。一般所得税で綜合所得に税し乍ら、個別所得税で個々別々の所得に尙一度税するは、其一であり。一般所得税で税し乍ら、収益税で個別的に所得の源に就き尙一度税するは、其二であり。一般所得税と一般財産税とを並課するは、其三であり。一般所得税と個別財産税とを並課するは、其四である。所が此の如き租税の並課は財産殊に収益を重課するの趣旨を貫かんが爲めに採らねばならぬ方

法である。従て二重税になつてこそ初めて正義に適ふのである。既に第四款に論じたから茲に贅するの要が無い。¹⁾

(2) 實質的の二重税(materielle Doppelbesteuerung)とは、租税客體が同一であつて課税權の主體若は租税主體が異なる場合に起る二重税である。詳言すれば同一の課税權若は異なる課税權が同一の租税主體若は異なる租税主體を通じて同一の租税客體を税することをいふ。

此二重税は必ずしも常に正義に適つてゐるといへぬ。蓋し此種の二重税の爲めに過重の負擔となつて應分擔税の趣旨に反することがあるからである。是が故に此の如き二重税は之を避けねばならぬ。

以上述ぶる所に依つて之を觀れば、二重税に物的二重税と人的二重税とを區別し、同時に形式的二重税と實質的の二重税を區別せねばならぬ。此二種の區別は交互錯綜してゐるが、以下は主として實質的の二重税に就て論ずることとし、之を物的二重税と人的二重税とに分ける。

1) 本書528—537頁

第二項 物的二重税

物的二重税で而も實質的の二重税となるものは同一課税權が異つた租税主體を通過して同一の租税客體を税するのである。従て此場合に於て二重に税せられるものは租税客體である。而して其租税客體は同じ人を通うして二重に税せられるのでは無く、異なる人を通うして二重に税せられるのである。

此の如き二重税が起るのは、經濟の發達の結果に外ならぬ。即ち資本の貸借が盛に行はれて、債權關係が出来るに際し、課税權が之に臨みて債權者と債務者とに税するとき、そこに二重税が起るのである。又會社企業組織が發達して法人と社員若は株主が對立するに際し課税權が之に臨みて法人と社員又は株主とに税するとき、そこに亦二重税が起るのである。

余は進んで債權關係の二重税と會社關係の二重税とを吟味することとする。

第一 債權關係の二重税

一 債權關係の二重税は同一の債權といふ租税客體に就て債權者と債務者と

を通過して二重に税する場合である。それは所得税、財産税、収益税等に於て起ることである。

(1) 所得税に就ていへば。債權者が得べき利子をその所得として税し、更に債務者の所得中より債務の利子に充つべき額を控除せないので税するとき、其利子額が二重に税せられることとなり、所謂二重税が起る。

此の如き二重税は正義に反する。債務利子に對しては債務者の所得中より之を控除すべきであることは前欸に論じた通りである。¹⁾是が故に債務者の拂ふべき利子に税を課せないで、債權者の得べき利子に税を課すべきである、さすれば二重税は之を避けることが出来る。

(2) 財産税に就ていへば。債權者の債權を財産と見て税し、更に債務者の財産より債務額を控除しないで税するとき、其債權債務の額が二重に税せられることとなり所謂二重税が起る。

此の如き二重税も亦明に正義に反してゐる。一體、租税は個人の持つてゐる財に税すべきで、持つてゐない財に税すべきでない。今債權者と債務者の財産關係

1) 本書632頁

を考ふるに、債権者は其債権に就て一の財産を持つてゐるのである。之に反し、債務者は其債務の限度に於て明に財産を減じてゐるのである。故に租税は債権者の債権に對してこそ之を課すべきであるが、債務者の債務に對しては之を課すべきでない。換言すれば財産税を課するに當りては債権は債権者の他の財産に計算し、債務は債務者の財産の中より差引くべきである。

(3) 収益税に就ていへば、土地、家屋、工場等を抵當として借金したる地主、家主、工業者に對しては、債務が無い場合と同様に地租、家屋税、營業税を課し、其の債権者に對しては貸金の利子に就て資本利子税を課するとき、そこに二重税が現はれて來る。

此二重税も、所得税の場合に於ける二重税と同様に論ずることが出来る。理論よりいへば債権者に對して資本利子税を課すると同時に、債務者に對しては、租税客體より其債務額若は利子額を控除して課税すべきである。所が、収益税は何れの國に於ても多く客觀税となつてゐて、租税主體の個人的事情を斟酌せない、従つて債務の有無を問はないで課することになつてゐる。此の如き収益税制度の下

に於ては、地租、家屋税、營業税に於て債務者は其利子を免減する餘地がない。従て二重税を避けんとせば、債権者に對し、資本利子税を免するより、外に、道、が、無、い。加之金錢貸借市場に於ては借主は弱者で貸主は强者である。故に貸主に課せらるゝ資本利子税は自然に借主に轉嫁することゝならう。若し之に反して貸主に税せなければ、貸付利子はそれだけ低く、借主の利益ともなるのである。果してさうであれば、初めより貸主に税せないで、借主の地租、家屋税、營業税を輕減せないのも二重税を避く一方法であると謂はねばならぬ。

(註) 此二重税に就ては、米國の諸州に種々の立法がある。多くは貸主と借主と兩方を税してゐるが(二十八州)、二重税を避けんとする立法も亦無いではない。¹⁾ 即ち左の如く三の立法がある。

(1) 其第一の立法は貸主を税して借主を免する立法である。此立法は一番初め、マサチューセツ州に行はれた。所が法律の期待する所は之を違ふことが出来なかつた。それは外でもない、抵當權に關して課せらるべき租税は、之を借主の負擔とするといふ契約が、當事者間に取結ばれることゝなつたからである。次にカリフォルニア州も此立法主義を採つたが、之を徹底せんが爲めに、借主に租税を轉嫁するが如き契約を結ぶもそれは法律上無効であるといふことにした。所が此法律の期待も亦裏切ら

1) Seligman. op. cit. p. 104-106.

れた、それは利子が高くなつたからである。そこでカリフォルニア州では後之を廢して
仕舞つた。

(2) 是に於て、今は借主に税して貸主を免する立法が多く、州に行はれることになつ
た。

(3) 尙折衷法としては、抵當に對して極めて軽い特殊税を課するがあり、或は抵當權に
對して登録税を課するのがある。共に抵當權に税せぬ精神が現はれてゐる。登録
税の如きは初年にのみ抵當權に課し、其後は税せぬのである。

此くして米國立法の趨勢は二重税を避けんとし、抵當權を免税するものに傾いてか
らまいふことが出来る。

以上は個人の債務に關することであるが、法人の債務に就ては別に論せねばなら
ぬ。

二 法人の債務に關しては、學者或は債權者をも債務者をも税すべきであるとい
主張するものがある。¹⁾ 債權者を税する理由は論ずる迄もないが、債務者たる法人
を税する理由に至つては、社債が株金等の資本金と相並んで法人の財産を形作り、
擔税力を持つてゐるといふに在るのである。

余の見る所を以てするに、此説は一應尤であるが、尙盡さない所がある。成程社

1) Seligman, op. cit. p. 101-107

債は經濟上の作用に於ては、法人の資本金と異なる所がない。例へば鐵道會社が鐵
道を敷設するに際し、株式の出資金に依ると同様に社債に依つたとせば、其社債は
軌道といふ固定資本に變じたものと見ねばならぬ。而して此固定資本は會社の
財産を形作り、年々歳々収益を生むの基礎となり、其収益は社債の利子を超過する
のが普通である。此社債の利子を超過する収益は明に餘剰所得となる。此餘剰
所得の還元額は社債の爲めに増加せられたる財産と見て可い。果して然らば、社
債を免税する理由が無いやうである。

所で一步を進めて純理より考ふるに、此場合に於ても、債務は依然として債務で
ある、只債務以上に財産が多くなつたに過ぎぬ。故に社債の法人財産に變じた部
分は之を財産として計算し、其社債は債務として差引くのが正當である。そこで
所得税に就ていへば、社債の爲めに一層大なる法人所得を得るやうになつたので
あるから、それはそれとして計算し、其中より社債利子を差引くべきである。財産
税に就ていへば、社債に依つて法人の財産を増したのであるから、それはそれとし
て計算し、それより社債を差引くべきである。収益税に就ていへば、實収益を課税

標準とする場合には、債務利子を減じて得たる残額を以て之に充つべきであるが、地租、家屋税等に於て従前定めたる地價若しくは家屋價格を課税標準とするものにあつては、社債に依つて増されたる財産價格に就て考慮せないのであるから、社債を差引く必要も無い。故に此の如き場合に於ては個人の場合と反對に債務を免する理由がないことになるのである。

以上の理論は、社債に就て之を述べたのであるが、個人^の債務であつても、それが生産^的信用である以上は、同様に論ずることが出来る。只個人の債務にあつては、それが果して生産的信用であるか消費的信用であるか、確め難い。又個人に在つては、貸借對照表に依つて財産状態を明にせないから、餘利所得の還元額即ち生産的信用に依つて増されたる財産額をも確めることが出来ぬ。故に個人債務は租税技術上、社債と同様に取扱ふことが出来ぬ、是れ個人債務と社債との間に課税方法を異にするものが出て來る譯である。

第二 法人關係の二重税

營利法人は、個人と同様に利を營み、其得たる利益の中より社員若しくは株主に配當し、

且つ重役其他の關係者に賞與金を與ふるを常とする。今、營利法人の所得に税し、更に又配當金、賞與金に税するとせば、其配當金、賞與金に充てらるべき所得は二重に税せられることとなる。是れ亦一種の二重税である。

此二重税は正義に反するかといふに、之を租税平等の原則に照すと必ずしもさういへぬ。

(1) 今此二重税を避くる爲めに、法人に課税し、配當金や賞與金に免税するとせんに、其處に不當の結果が表はれる。それは外でも無い、所謂源泉課税法の理論に陥り、小額の配當金に對して輕減したり免税したりすることをもせず、巨額の配當金に對して高き累進税率を適用することをもせず、配當金と他の所得とを綜合して擔税力を計らないが爲めに事實上の大所得に對して輕い税を課することとなり、却て租税平等原則に戻ることをするのである。

(2) 反對に配當金、賞與金に税し、其之に充つべき法人所得を免税するとせんに、それでは法人の積立金のみを税することとなり、法人の擔税力全體に應ずる課税とならぬ。之を實際に徴するに、法人は營業税や所得税を以て營業費と看做し、之

が爲めに配當率を下すことのない様に努めるが普通である。果して然らば其配當金、賞與金に充つべき法人所得を免する謂はれが無い。假に一步を譲り此課税の爲めに配當率が下つたとしても、租税心理よりいへば、社員若は株主は單に配當の少いといふことを感ずる計りで、法人所得税の負擔を感ぜない。そこで法人の配當所得に税しても不當でないことになる¹⁾。

以上論ずる所に依つて之を見れば、法人の所得に税し、更に配當金、賞與金に税すれば、二重税となるけれども、それで差支ない。併し乍ら二重税となる部分は他の部分よりも擔税力が弱められるのであるから之に斟酌を加へ之を軽く税するが至當である。

獨逸諸聯邦に於ける従前の所得税にては、資本金に對する相當歩合を控除して其残額に法人所得税を課してゐた。例へば普國の立法は拂込資本の百分の三半を減じて残額に課し、パーテン、ヴェルテンベルグの立法は資本金の百分三を減じて其残額に課してゐた。是れ配當所得が二重に税せらるゝを緩和するものに外ならぬ。

我國の所得税法に依れば、法人の留保所得にも配當所得にも百分五を税し其間に區別を

1) 本書303-305. 頁
拙著、社會問題と財政562-566. 頁

設けてゐない。其初めの法案に於ては配當所得税なるものは無かつた、是れ二重税を避けんとしたのであつたが、議會が配當金に對し控除査定をなすべきことを提議するに及んで其補充として配當所得税を課するこゝになつたのである。之を純理よりいへば、前述の理由に依り配當所得税を以て不當であるといふこゝが出来ぬ、但し留保所得税よりも税率を軽くするのが更に當を得てゐるに云ふべきである。

第三項 人的一一重税(課税權の競合)

人的二重税とは、同一の租税主體に對して同一の租税客體を二重に課することである。同一の租税主體に對して二重に税するといへば、二つ以上の課税權の主體が之に臨む場合でなければならぬ。そこで之を他の方面より見れば、課税權の競合となるのである。

課税權の競合は、學者の所謂實質的二重税を形くるものである、從て可成之を避けねばならぬ。併し乍ら中には形式的二重税と精神を同うするものがある。そこで場合を分て研究することゝしやう。

一體、何故に課税權の競合が起つて來るかといふに、それには二の理由がある、其

一は政治上の理由で、人の移住の自由が許されたことであり、其二は經濟上の理由で、資本經營の組織が發達したことである。それで個人の本籍のある所と、住居する所と、資本のある所と、營業所のある所とが相互に異つてゐるものが出來たのみならず、其經營してゐる企業に就ても、自己の資本計りではなく、他人の資本をも借り來るのがあり、更に進みては自己の資本は株式や社債に依つて他の企業に投下するがあり、資本投下の關係も亦複雑となつて來たのである。そこで個人の籍のある地又は個人の居住する地に於ける課稅權は、其個人に就て税しやうとするし、資本や營業の存する地に於ける課稅權は、其資本に就て税しやうとするし、同一の人が同一の租稅客體に關し、二度も三度も税せられることが起つて來るのである。

課稅權の競合は之を大別すると、獨立したる國家の間に起るものと、國內に起るものとの二とすることが出來る。前者を國際的課稅權競合といひ、後者を國內的課稅權競合といふ。

以下此二者を別々に論じて見やうと思ふ。

第一目 國際的課稅權競合

國際的課稅權競合は、異つた獨立の國家が同一の租稅主體に對し同一の租稅客體を税する場合に起るもので、所謂國際的¹⁾二重税 (international double taxation) である、學者の所謂本來の意義に於ける二重税は即ち是れである。

一 此種の二重税は、各國が租稅に對して異つた主義を採るに依つて生ずるのである。今是等の主義を按ずるに、大別すれば二に歸する。其一は屬地主義であつて、其二は屬人主義である。屬地主義とは物を逐ふて税せんとするものである。屬人主義は人を逐ふて税せんとするものである。屬人主義は更に國籍主義と住所主義と居所主義とに分つことが出來る。國籍主義とは、本國籍を有する者を逐ふて課するの主義である。居所主義とは人が現に居る所を捕へて税するの主義である。故に旅行者は旅行先きに於て税せられることとなる。住所主義と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。

是等の主義の中にあつて、總ての國が特定の主義を採るときは、國際的¹⁾二重税

1) Eheberg: Doppelbesteuerung. a. a. O. S. 554-555.

は起らぬ。然るに何れの國も特定の主義を以て貫ぬくことが出来ないのである。其理由は左の如し。

(1) 国籍主義を貫かんとせば、本國人が外國に移住する場合にも之を税するに反し、外國人が内地に來り住する場合には之に税せぬこととせねばならぬ。併し國際交通の盛なるに及んでは、外人の内地に來つて住する者に對して全然免税することが出來ぬ。そこで今日は内地に來住する外人に對しては課税するのを例とするに至つた。そこに居所主義住所主義が採用せらるゝ譯である。

(2) 居所主義も極端に之を貫かんとせば、偶然其地に來る者に悉く税すこととなり、其人の去るに及んで忽ちに其税を失ふこととなる。又之を租税主體からいへば、旅行する先き々に於て幾度も税せられるに至つては、其經濟力は到底租税を負擔し切れないことになる。そこで居所主義を採るにしても一年とか若はそれ以上其地に居住することを條件とせねばならぬ。

(3) 住所主義を貫かんとせば、内國に土地や其他の資産や營業所があつても、それが外國に住所を有する内外人の所有に歸してゐる場合には、之に税することが出

來ないことになる。それでは國家は大に租税收入を失ふことになつて財政を變理することが出來なくなる。そこで今日の文化國にありては、此主義をも制限し、之に配するに屬地主義を以てする様になつた。

二 以上述ぶるが如く、国籍主義、居所主義、住所主義、屬地主義が或る制限の下に交々行はれて居るとせば、そこに二重税が起つて來なければならぬ。此二重税を避けんとして茲に一の新しき主義が考へ出された。夫は經濟的利害主義である、經濟的利害主義とは、各人の有する經濟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、居所に經濟的利害關係を有すると同時に、其資産や營業所得を有する所にも經濟的利害關係を有するからである。¹⁾ 此主義は勿論之を是認すべきであるが、偕此主義に依り如何にして租税を配分するかといふに至つては容易に決し難い。論者或は一定の割合に依つて住居國と所在國其他の間に租税を配分せんとするものがあるけれども、それは仲々行はれ難い。余の見る所を以てすれば、租税の種類に依つて其所屬を定むるより外ない、即ち消費税は其消費する國に於て之を課し、流通税は其行為地に於て之を課し、

1) Seligman. op. cit. p. 113.

物税は其物の所在地に於て之を課し、人税は其人の住所若は居所に於て之を課すべきである。各國立法の趨勢に徴するに、段々此方針に向つて進みつゝある様であるが、未だ全く軌を同うするに至つてゐない。殊に人税に至つては、住所主義若は居所主義を徹底し得ない事情がある。先づ内國人が外國に移住し、而も内國に存する資産や營業に依つて所得を得てゐる場合に就て考ふるに、之に對して所得税等の人税を免する譯には行かぬ、若し之を免せば、富豪は住居を外國に移して脱税を圖るに至るからである。此課税は、正しく國籍主義と屬地主義との要求に合するもので、文明國の殆ど總てが之を採つてゐる。¹⁾次に外國人若は外國法人が内地に於て資産や營業地を有し、それより所得を得てゐる場合も亦同様に之に税せねばならぬ。²⁾是れ國籍主義を捨て、屬地主義を採れるもので、多くの國の採用してゐる所である。蓋し若し之を税せなければ、内國法人の如きは本店を外國に移して外國法人となり、巧に脱税するに至るからである。

是等は皆共に住所主義の例外をなすものである。所で右述べたる場合に於て其所得を得べき人の住居する外國(假に之を乙國と名け、前の本國を甲國と名ける)

よりいへば、一般所得税の本質からして、其人が得べき所得の全體を綜合して之に課すべきであり、それが既に甲國に於て税せられたると否とを問ふ限りでない。是れ國籍主義を捨て、住所主義を採れるもので、英獨其他多くの國の採用する所である。是に於て二重税は之を避けることが出来なくなるのである。

三 此二重税を避けんとせば、國際條約に依らねばならぬ、處が國際條約は仲々容易に出来ない、従て二重税は納税者に取つて過重の負擔となる。そこで各國は自己の法律に依つて之を軽くする方法を講せねばならぬ。之を前例でいへば、乙國の自然人又は法人が甲國に於て資産や營業所を有するが爲めに甲國の所得税を課せられたるときは、その所得に對しては乙國が更に所得税を課せないこととすべきである。次に甲國人が乙國に住居する場合にも甲國より得べき所得は甲國が之を税する限り乙國にて税せないこととすべきである。

(註) 二重税を避くるが爲めに國際條約を結んだ例は無いではない。奧國と普國との間に結ばれた一八九九年の條約、奧國と巴威爾との間に結ばれた一九〇三年の條約の如き、其著しい例である。國際關係の密なるに従ひ、此の如き條約は益々多くなつて來るであらう。

1) Roscher: System der Finanzwissenschaft Bd I. 5. Aufl. § 63
Eheberg: Doppelbesteuerung, a. a. O. S. 555-556

1) 本書 293頁 Seligman op. cit. p. 110.
2) 本書 298. 309頁 Seligman, op. cit. p. 121.

我國に於ては、此の如き條約は何れの國も取り結ばれてゐない。故に我國と他國との間に於て二重税の起ることを避けることが出来ぬ。只我國の所得税及戸數割に於ては、日本の國籍を有せざる者の外國に於ける資産營業又は職業より生ずる所得に税せないこととしてゐる(所得税法十八條六號、府縣稅戶數割規則施行細則第八條五號)。故に此點に於ける二重税は之を避けることが出来る。併し乍ら我邦人が外國に於ける資産營業等より得べき所得に對しては之を免ぜないから、外國の課税權が其國に於ける資産又は營業より我邦人の得べき所得に税するときは、二重税は當然起て来る。又我所得税法は我國に住居せざる外國人に對しても、我國に於ける資産又は營業より得べき所得、我國に於て受くべき第二種所得(公債社債定期預金の利子)、我國の法人より受くべき配當金、賞典金に就ては、之を税することとしてゐるから、其外國人が本國に於て是等の所得をも綜合して、總ての所得に税せらるるときは國際的の二重税を生ずることとなる。

第二目 國內的課税權競合

國內的課税權競合は、一國內に於て起る課税權の競合であるが、此の如き課税權の競合が起る場合は二つある。其一は上下級の公法人間に於て起る場合であり、其二は同一級に屬する公法人の間に於て起る場合である。

第一 上下公法人間の課税權競合(附加稅制度)

上下級公法人間に於ける課税權の競合は、國家と地方團體との間に起り、又上級地方團體と下級地方團體との間に起る。

一 國家と地方團體とが同一の租税主體に對し同一の租税客體を税すると云へば國家と地方團體が兩方面より同一の租税を課することになる。勿論同一の租税といふも其名を異にすることも出来る。又地方團體は國税と異つた課税標準や其他の課税方法を定むることも出来る。併し乍ら國税に於て租税理論の示す所に從ひ課税標準や其他の課税方法を定めてゐるとすれば、地方團體が之に倣ふは當然の事理である。そこで國税に附加して地方税を課するといふことが起つて来る。之を國税附加税といふ。

此理論は、上級團體の租税に對して下級團體が附加税を課する場合にも當て蕪まる。例へば府縣税に附加して市町村税を課するが如し。之を府縣税附加税といふ。

此の如く地方團體が附加税を課するのを附加稅制度(Zuschlagssystem)といふ。

二 附加税制度は明に二重税である。此二重税は正當であるか否か、先づ之を吟味せねばならぬ。一體、地方税制度は國税制度と一緒にして財産重課の趣旨を貫く様に之を組み立つべきである。而して國税制度に於て、消費税と直接税が並び立ちてゐる場合には、地方税制度としては更に直接税を立てる必要があるのである。所で國税としての直接税が人税のみより成り立つてゐる場合には、物税を地方特別税となすことが出来る。従て附加税制度に依らなくとも可いこととなる。去り乍ら國税としての直接税が人税のみならず物税をも網羅してゐる場合には、地方特別税として目ぼしきものを残してゐないことになり、附加税制度に依らざるを得なくなる。而して其國税に於て人税と物税とが成立してゐる以上は之に對して附加税を課するは、已むを得ざる結果である。

以上論ずる所を以てすれば、國税が人税と物税とに依つて成り立つ場合は、地方税として之に附加税を課するは不當でない、否、斯くして初めて財産殊に財産所得重課の趣旨を貫くことが出来る。故に附加税制度は二重税であるとはいへ、其精神は前段に論じたる形式的二重税と異なる所が無い。

三 此の如く附加税制度は國税制度の組み方如何に依りては漫に二重税として斥けることが出来ぬ。所で地方團體に附加税を課することを許すとしても、固より一定の限界が無くてはならぬ。若し幾らでも附加税を課して差支ないことせば、附加税は本税を冒することとなり、本税で税率を定めた趣旨が没却せられ、形式的二重税の精神が失はれて、實質的の二重税の作用が發揮せられることになるからである。而して其附加税の制限は其税をして人民に過重の負擔とならない點に於て之を定めねばならぬ。

我國に於ける地方税附加税の制限

我國に於ても、地方税の附加税には制限を設けてゐる。之を説明するには、道府縣税と市町村税とを區別するが便宜である。

一 道府縣税としての附加税に就ては、所得税、地租、營業税の附加税制限、礦業税、砂礦區税、賣藥營業税、取引所營業税の附加税制限を區別して見ねばならぬ。

(1) 所得税、地租、營業税の附加税に關しては、地方税制限に關する法（明治四十一年法律第三十七號、大正九年法律第二十七改正）に依つて、制限率が定められてゐる。それに従ふに左の如くである。

(同法一條、二條、三條參照。地租に關しては沖繩縣は市町村と同様の制限率に従ふ)

種	所得		本税に對する附加最高率
	所	地	
地租	(1) 附加税のみを課するときは	宅地々租	百分の三、六
	(2) 段別割のみを課するときは	其他の土地々租	百分の三十四
		一段歩に付	百分の八十三
(3) 附加税段別割を並課するときは	毎地目平均金一圓	百分の二十九	
營業	附加税段別割を並課するときは		兩者を併せて(1)の制限内にあ ることを
營業	附加税		百分の二十九

此率は第一の制限率であるが、特別の必要ある場合に於ては、内務大藏兩大臣の許可を得て之を超過して其百分の十二以内にて課税することが出来る(同法第五條一項)。これが第二の制限である。尙舊債の元利償還非常災害に因る復舊工事、水利及傳染病豫防の爲め費用を要するときは、特に内務大藏兩大臣の許可を受け此第二の制限を超過して課税することが出来る(同法第五條二項)。

此の如く制限外課税を許すときは、附加税は次第に多きを加ふるこゝとなり、田畑地租附加税の如き、本來の制限率が百分の八十三であるから、第二第三の制限外課税を許すときは

忽ちに本税を凌駕するものとなつて來るのである。

之を實際に徴するに、今日の府縣は何れも所得税、地租、營業税の附加税に就ては、制限外課税をなさないものなき有様である。

今最近四年の豫算に就て、全國の平均課率を見るに左の如くである。(本税壹圓に付き附加税の額。單位厘)。

各年度共當初豫算に依る、制限外課税を含まぬ。	宅地租附加税	其他土地地租附加税	營業税附加税	所得税附加税
大正八年	二二六	五五七	一九三	七四
同九年	三二九	八一〇	二七八	一〇五
同十年	四七二	一、二四〇	四一一	五一
同十一年	四八七	一、二八一	四二四	五二

此表で見れば、附加税の率は年々増加して已まない、大正十一年度の豫算に依れば、田畑地租の如きは、既に十一割八分の附加税を課するこゝになつてゐる。附加税が本税を凌ぐこゝも亦甚しき謂はねばならぬ。

(2) 礦業税、砂礦区取引所營業税、賣藥營業税の附加税に就ても亦一定の制限がある、併

し其制限率は大体に低い、又如何なる場合に於ても制限外の課税をなすことが許されてるない。而して其制限率は左の如くである。(明治三十八年法律第四十五號、鑛業法第八十八條、明年四十三年法律第九號砂鑛區稅法第三條、大正三年法律第二十三號取引所稅法第二十二條、明治三十八年法律第七十一號賣藥稅法第一條の六第一項)

稅種	鑛業稅		砂鑛區稅	取引所營業稅附加稅	賣藥營業稅附加稅
	鑛產稅	試堀鑛區稅			
本稅に對する附加最高率	百分の十	百分の三	百分の七	百分の十	百分の三

之を實際に徴するに、各府縣共に最高率を課してゐる。

二 市町村稅として附加稅の制限に就ても、府縣稅としての附加稅制限と同様の區別をするが便利である。

(1) 所得稅地租營業稅の附加稅に關しては、前に述べた地方稅制限に關する法律(明治四

十一年法律第三十七號、大正九年法律第二十七號改正)に依て制限率が定められてゐる、それに従ふに左の如くである。(同法第一條第二條第三條參照、地租に關しては沖繩縣の區及町村は府縣附加稅の制限と同じ)

稅種	所得稅		地租	營業稅
	宅地々租	其他の土地々租		
本稅に對する附加最高率	百分の十四	百分の二十八	(1) 附加稅のみを課するときは (2) 段別割のみを課するときは (3) 附加稅段別割を併課するときは	(1) 附加稅のみを課するときは (2) 段別割のみを課するときは (3) 附加稅段別割を併課するときは

府縣費が市町村に分賦せられたる場合に於ては、市町村稅は以上の制限を超えることが出来る。即ち府縣費の全部を市に分賦したるときは、其分賦金額以内に限り、市は府縣稅制限に達する迄課税することが出来る。又府縣費の一部を市町村に分賦したるときは、其分賦金額内に限り市町村附加制限を超えて課税することが出来る(同法四條)

尙此外、特別の必要ある場合に第一の制限外に課税をなし得ること、并に舊債の元利償還非常災害に因る復舊工事、水利及傳染病豫防の爲め費用を要する場合に、第二の制限外に課

税をなし得ることは、府縣稅附加制限を異なる所がない。(同法五條)

右述べたる市町村稅の制限は、府縣稅の制限に比するに、所得稅營業稅に於て高く、地租に於て低い。併し地租に雖も、田畑地租に於ては、第一制限が既に本稅の三分二であるから、第二制限を越ゆるものに至つては、餘程の高率をならう。營業稅の如きは、第一制限が本稅の約半ばに達せんとしてゐるのであるから、制限外課稅を許す場合には、又非常に高いものとなるべきである。

之を實際に徴するに、全國の平均課率は左の如くになつてゐる。(本稅壹圓に付附加稅の額。單位厘)

年	市			町			村		
	宅地々租	其他土地々租	營業稅	宅地々租	其他土地々租	營業稅	所得稅	所得稅	所得稅
大正七年	一一三	二六四	二〇二	一〇一	二三五	一五〇	一四八	一四八	
同八年	一三九	三二六	二二七	一七八	四〇〇	八四〇	八四〇	八四〇	
同九年	二二五	五〇〇	三二七	一四八	三六六	二四六	二三五	二三五	
同十年	三七一	八五四	五六一	二六六	六一三	四三〇	一四一	一四一	

各年當初豫算に依る、但し大正七年度町村附加稅率は追加更正を含む、大正八年の町

村附加稅は最低最高を示す。

此表で觀るに、市町村の附加稅は年々増加して已まぬ。町村の附加稅は今尙大體制限率内に在るに云ふことが出来るが、市の附加稅に至つては、既に大正十年度に於て制限率を突破してゐる。若し夫れ府縣の附加稅を加へん、本稅に對し宅地租附加稅は八割四分餘、他の地租附加稅は二十割、營業稅附加稅は十割、所得稅附加稅は二割五分餘となる。

(2) 礦業稅、砂礦區稅、取引所營業稅に就ては、市町村稅の制限は全く府縣稅の制限を異なる所がない(礦業法第八十八條、砂礦區稅法第三條、取引所稅法第十二條)。獨り賣藥營業稅に關して、府縣稅の制限が百分の三以内なるに反して、市町村稅の制限は百分の五以内となつてゐる(賣藥稅法第一條の六第二項)。而して是等の附加稅の實際賦課率は制限率と同じ様になつてゐる。

以上論ずる所に依て之を觀るに、礦業稅、砂礦區稅、賣藥營業稅、取引所營業稅の附加稅に關する制限は、十分に意義を有してゐるが、所得稅、地租、營業稅の附加稅制限は殆ど無意義となつてゐるのである。

第二 同級公法人間の課稅權競合

茲にいふ同級公法人は、聯邦を組織する各邦であることがあり、各府縣であること

とがあり、各市町村であることがある。従て聯邦内の各邦間に於ける課稅權の競合と地方團體間に於ける課稅權の競合と區別して觀ねばならぬ。

一 聯邦を組織する各邦は宛然として一の國家を形くるものである。従て聯邦内の各邦間に於ける課稅權の競合は、國際課稅權競合に準じて見ることが出来る。此課稅權の競合は固より之を避けねばならぬ。其方法としては聯邦の法律に依るのが最も便宜である。其例は既に獨逸帝國及瑞西等に之を見るのである。

獨逸に於ては一八七〇年に於て二重稅に關する法律を制定し、一九〇九年に之を改正してゐる。それに依るに直接稅は其住所若は居所を有する邦に於て之を徵し、不動産並に營業に對する稅は其不動産並に營業の所在地に於て之を徵する。營業所が多くの邦の間に散在してゐる場合には一定の比例に依つて各邦の間に之を分けるのである。

瑞西に於ては、一八七四年以來二重稅を避くることに努めたが、一八八五年の法律になつた。其主義は獨逸のそれと殆ど同じである。只瑞西の法律は進んで相續稅に迄之を適用してゐる。即ち不動産の相續稅に就ては其不動産の存する州の收入とし、其他の財産に對する相續稅に就ては死亡者の住居する州の收入となすこととしてゐるのである。

米國に於ては聯邦の法律に依つて之を定めてゐない、各州の定むる所に任してある。其

立法の趨勢からいふに、不動産に就ては屬地主義に依つて之を稅することゝ傾いてゐるけれども、人的財産又は營業に對する稅に至つては、屬地主義に依るがあり、住所主義に依るのがある。故に其所有者が其人的財産や營業所のある州に住まないときは、二重稅を課せられることが起て來る。そこで之を避けんが爲めに其州に住する人の人的財産が他州に在つて其他州で稅せられたるときは之を免するこゝを定むるものがある。此の如き法律のない州に於ては二重稅は依然として存してゐるのである。¹⁾

二 各府縣各市町村等の同級地方團體間に於ける課稅權の競合は、是等の地方團體が同一の租稅主體に對し同一の租稅客體を稅する場合に起る。其場合は二つに分れる。其一是、租稅主體の住所若は居所と租稅客體の所在地とが異なる場合である。其二是、租稅客體が二つ以上の地方團體に跨つて存する場合である。

(1) 租稅主體の住所若は居所と租稅客體の所在地とが異なる場合は、國際的課稅權競合に準じて之を見ることが出来る。此場合に於ては勿論國籍主義なるものは無いが、租稅客體の存する地方團體は其所在に依つて稅し、租稅主體の住居する地方團體は其住所又は居所に依つて稅することが起つて來て、茲に屬地主義と住

1) Seligman: op. cit. p. 114-115.

所主義若は居所主義との衝突となり、地方團體間に於ける二重税を生ずるのである。

此二重税は、國家の法律に依つて之を避けることが出来る。而して國家の法律が此二重税を避けんとせば、經濟的利害主義に依らねばならぬ。經濟的利害主義に依らんとすれば、既に國際的課税權競合の條下に於て述べた通り、物税は其物の所在地に於て之を税し、人税は其人の住所の存する地方に於て之を税すべきである。是等の物税や人税が既に國税に依つて課せられてゐる場合は、附加税に依つて此趣旨を實現すべきである。

所で此主義を字義通りに實現すれば、地方團體間に於ける二重税は之を避けることが出来るけれども、之と同時に不公平の結果を生ずることがある。殊に所得税等の人税に於てさうである。蓋し所得税附加税其他の人税が納税者の住所地若くは居所地に於てのみ課せられるとせば、財産や營業所の存する地方團體は、其財産や營業より生ずる所得に對して税するに由なく、財源の枯渴を來たすであらうが、之に反し、偶々大所得者の來り住する地方團體は、其團體地域内に所得の生ず

る源なきに拘らず、所得税附加税其他の人税に於て巨額の收入を得ることになる。此の如きは經濟的利害主義に適ふといへぬ、故に地方團體間に於ては所得税附加税等は、其財源の存する地方團體に其幾部分を割くことが必要となつて來る。

我國法は此問題に關し左の如く定めてゐる。

地方團體内に於て土地家屋物件を所有し使用し若は占有し又は營業所を定めて營業を爲し、又は其地方團體内に於て特定の行爲を爲す者は、其土地家屋物件營業若は其收入に對し又は行爲に對し賦課する地方税を納むる義務を負ふ、(府縣制一〇六條、市制一一九條、町村制九條) 納税者の地方團體外に於て所有し使用し占有する土地家屋物件若は其收入又は地方團體外に於て營業所を定めたる營業若は其收入に對しては、其團體の税を賦課することを得ず、(府縣制一〇七條、市制一二〇條、町村制一〇〇條一項)

此規定に依るに、物税は其物の所在地に於て、行爲税は其行爲地に於て税するの趣旨が明である。所が各地方團體は國税に對し附加税を課することが出来、而して其國税が租税客體の所在地に從つて税するものにおいて、附加税も其主義に依つて之を課するから問題が無いが、所得税の如き國税に於て住所主義を採るものにおいて、附加税も自ら住所主義に依つて之を課することゝならう。但し多少此主義を制限するものはある。そは第二

の場合即ち租稅客體が二つ以上の地方團體に跨る場合に關係する。

戸數割は所得稅附加稅よりは一歩を進めてゐる所がある。新戸數割規則に依るミ、戸數割は其賦課に關し納稅者の資力算定の主なる標準を所得に求めてゐる。而して其所得に關しては、所得稅ミ同様に住所主義を採つてゐる(戸數割規則七條二項)が、例外として所在地主義をも認めてゐる。即ち同一人に對し數個の府縣若は數個の市町村が戸數割を課する場合には各府縣若は各市町村に於ける所得を以て、其者の資力算定の標準とするのである(同規則第七條一項三項)。之を要するに我國法に依れば、租稅主體の住所ミ租稅客體の所在地が異なる場合に於ては多少不公平の結果を生ずるも、二重稅を避けることになつてゐる。

(2) 租稅客體が二つ以上の地方團體に跨る場合に於て各地方團體が全體の租稅客體に對して課稅するときは二重稅が起る。鑛區、採鑛業、營業等に於て之を見ることがである。此の如き二重稅も租稅の平等原則に反するから之を避けねばならぬ、而して之を避けんとせば、一定の歩合に依つて各地方團體の間に租稅を分配するより外無い。

我國法も大體に於て各地方團體に租稅を分配するの主義を採つてゐる。

(a) 營業に就ていへば、物品販賣業、請負業、席貸業、旅人宿業、料理店業、周旋業、仲立業、問屋業

信託業は各店舗、其他の營業場毎に營業稅を課する。其他の營業で店舗、其他の營業場數箇所あるときは、其資本を區分したるものは各別に營業稅を課し、其資本を區分せざるものは合算して之を課することになつてゐる(營業稅第十二條)。營業稅附加稅は此本稅に附加して稅することになるが茲に問題となるは、多くの地方團體に互り營業所を設けて營業をなす者に對する營業稅附加稅である。此場合に於て本稅を營業所毎に分別して課するものには之に附加して稅すべきであるが、本稅を分別せないので課するものに至つては關係府縣知事は關係市町村長の協議の上で附加稅額若は本稅額の歩合を定め、其協議が整はない場合は其上級官廳が之を定めることとなつてゐる。(府縣制一〇八條及市稅及町村稅の賦課に關する件、明治四十四年九月二十二勅令二百四十一號、第一條)

尙右の後の場合に於て營業より生ずる所得に對し府縣が所得稅附加稅を課するときは、關係府縣知事の協議に依つて歩合を定め關係府縣に分配することとなつてゐる。(府縣制第一〇八條)

(b) 鑛區又は砂鑛區が地方團體の内外に涉る場合に於て、鑛區稅、砂鑛區稅の附加稅を賦課するときは、鑛區又は砂鑛區の屬する地表の面積に依り本稅額を分割し、其一部のみに賦課するのである(府縣制一〇八條二項、前掲市稅及町村稅の賦課に關する勅令二條一項)。

又地方團體の内外に於て鑛業に關する事務所其他の營業所を設けたる場合に於て鑛產稅の附加稅を賦課せんときは鑛區稅の例に依る。(前掲勅令二條二項)但し府縣にありては關係知事が協議の上歩合を決定する(府縣制一〇八條)。

(c) 住所滞在が同時に地方團體の内外に渉る者の收入で土地家屋物件又は營業所を設けたる營業より生ずる收入でないものに對し地方稅を賦課せんときは同級地方團體の間に於て其收入を平分して其一部のみに課するのである。(府縣制一〇八條二項、前掲勅令第三條)

(d) 戶數割賦課の標準たる所得に就ても、それが數府縣若は數市町村に涉て而も分別し難きものある場合は之を關係府縣若は關係市町村に平分するのである。(府縣稅戶數割規則七條一項末文並に三項)

第四節 適法の原則

第一款 適法の原則の意義

適法の原則 (Grundsatz der Gesetzmässigkeit, principe de la légalité, principio della legalità)

とは租稅は法律に依て之を定め法律に従て之を賦課せねばならぬことを意味する。

一 適法の原則は、普通の原則、平等の原則を保障するが爲めに出て來たものである。一體、普通の原則、平等の原則は社會正義の要求であるが、動もすれば當局者に依て蹂躪せられる虞がある。若し租稅が君主若は政府當局者の專斷に依つて定めらるゝものとなせば、君主若は政府當局者は其寵する人や其自己に近き階級を免税する様になり、容易に普遍主義を破ることが出て來る。或は又是等の人を免税せないにしても、之に軽く稅し、其憎める人や自己に反對する階級に重く稅して偏重偏輕の弊を生じ、容易に平等主義を破ることが出て來る。是れ歴史上其例に乏しくない所である。されば租稅の普遍主義、平等主義を確保しやうとせば、君主若は政府當局者が勝手に租稅を徵するに任せないで、人民の直接又は間接の承諾を得て之を定めることとせねばならぬ。即ち人民をして租稅立法に參與せしめねばならぬ。更に換言すれば如何なる租稅を課すべきか、如何なる限度に於て租稅を課すべきかは皆法律に依て之を定めねばならぬのである。學者或は之を

實質的租稅法の適法 (Gesetzmässigkeit der materiellen Steuerrechts) と云ふ¹⁾

租稅立法の參與は現今立憲國の常例であるけれども、其之を贏ち得たるは容易なことではなかつた。之が爲めには幾多の國民は幾度となく血を流したのである。其血は終に凝つて憲法の條文となり、租稅は法律を以て之を定むと云ふ大原則が掲げられることになつたのである。我國の憲法に於ても、日本臣民は法律の定むる所に依り納稅の義務を負ふと規定してある。これ亦此意に外ならぬ。我國の憲法は明治天皇の欽定し賜ひし所であつて、我國民は和氣洋々の間に租稅立法の參與權を得たのである。けれども憲法條文の由て來た所を考ふると、そこに流血淋漓の痕を想見せず居られない。然り而して此の如き腥き血の歴史は大なる權威を有するもので、現代に於ては何人も之を改むることが出來ない。議會に諮らないで租稅法を立つることは、現代の正義に反するもので、斷じて之を許すことが出來ないのである。

二 此の如く現代の社會正義は法律を以て租稅を定めることを要求してゐる。而して租稅が一旦法律に依つて定まつた以上は又其法律に從て之を賦課徵收せ

1) Heckel: F. - W.I.S. 179 Tyszka: F.-W. § 20. Cossa: scienza d. finanze. 10. ediz. pag. 72. Graziani: Istituzioni di scienza delle finanze pag. 395

ねばならぬ。是に於て收稅吏は私を營む餘地がない、黃白に依て動かされる譯に行かぬ、愛憎に依りて偏頗の處置をなすことが出來ぬ。此くして現代に於ける正義は之を維持することが出來るのである。然り而して此の如き結果を得んとせば、先づ官制に依て租稅の賦課徵收の局に當るべき財政廳の職務權限を明に定め、財政廳は其職務權限に從て行動すること、せねばならぬ。學者之を形式的租稅法の適法 (Gesetzmässigkeit d. formellen Steuerrechts) と云ふ¹⁾

此の如く現今文明國の租稅は憲法、法律、官制に依つて課せられることとなり、當局者の憎惡の念によりて左右することも出來ず、又は當局者の一時の出來心に依て改むることが出來なくなるのである。是れは現今の政治組織より見るも最も公平に適し正義の觀念に適してゐると云ふべきである。

三 適法の原則は此の如く租稅が法律に依て定められ法律に從て賦課せられることを要求するものである。此原則が守らるゝ以上は普通の原則も、平等原則も政府當局者の方より蹂躪せらるゝことがなく、茲に十分の保障を得ることになる。處が普通の原則並に平等の原則は人民の側より蹂躪せられる虞がないでは

1) Heckel: a. a. O. S. 180 Tyszka: a. a. O. § 20

ない。そこで適法の原則は人民の側に對しても之を保障せねばならぬ。適法の原則の精神からいへば、議會が租税立法に協賛するに當りて、普通の原則の原則に戻らぬ様にすると同時に、人民も租税を納むるに當りて、租税法に戻らぬ様にすべきである。是れが社會正義に適ふ所以である。所が實際に於ては動もすれば議會は租税立法の參與權を悪用し、人民は租税法をくゞりぬけて自己の階級若は自己の租税義務を免れんとする様になつて来る。そこで、逋税闘争といふ問題が起るのである。

第二款 逋税闘争

逋税闘争(Steuereulastungskämpfe)とは一定の租税主體若は一定の階級が、租税の負擔を免れて、之を他人若は他の階級に轉せんと努むる闘争を云ふ¹⁾。

學者に依れば、逋税闘争を廣く解し所謂轉嫁をも包含しやうとする者があるが²⁾、それは當を得ない。何となれば轉嫁は經濟的現象たるに止まつてゐるけれども、逋税闘争は政治的社會的現象であるからである³⁾。

逋税闘争は其行はるゝ方法に依て之を二に分ける。其一は立法上の闘争であり、其二は行政上の闘争である。

第一 立法上の逋税闘争

一 立法上の逋税闘争は一種の階級闘争である。故に幾つかの階級が對峙して政治上に勢力を及ぼす所にては、何れの國に於ても、何れの時代に於ても、逋税闘争が現はれて来るのである。蓋し立法に參與する人は自己の勢力を利用して自己の階級に税せないやうに努むるは勢の免がれざる所である。

租税契約時代に於ても、民會が各部級の負擔すべき租税を定めんとするに際し、既に自級が免がれて他級に轉せんとする闘争が起つた。一旦分擔額定まると、各級はそれを配下の人民に配賦したのであるが、貴族僧侶自身は之を免がれたのである¹⁾。

君主專制時代に至つては、君主が專斷的に租税を賦課する様になつたけれども、君主は貴族僧侶をして反抗せしめない爲めに、それが従前有せし免税の特權を尊重して居つた²⁾。

1) 本書70頁
2) 本書75頁

1) 拙稿：逋税闘争を論ず(國民經濟雜誌十七卷一號3頁)
2) Schäffle: Steuern I. S. 300ff.
3) Eheberg: „Steuern“ in Handwörterb. d. St.-W. 3. Aufl., Bd. VII. S. 982. 986.
拙稿：前掲雜誌3—6頁

此の如く貴族や僧侶は社會の第一級第二級を形くり相當の富を擁してゐたに拘らず、租稅は他の人をして負擔せしめたのである。是れ明白に逋稅鬭爭である。憲法政治確立し、租稅法は議會の協賛を経て之を定むることゝなつてより以來、議會の多數黨の向背は直に租稅法の運命を支配することゝなつた。而して他方に於ては經濟の進歩に従て、所謂第一級、第二級、第三級の外に、第四級なる無產階級若は勞働階級を生じたのみならず、第三級中にも農工商等種々の社會階級を生じ、各階級はそれ〴〵議會に代表者を送るやうになつた。議會の多數黨が或る社會階級の代表者より成るときには、其階級の負擔となるべき租稅を避け、他の階級の負擔となるべき租稅を課するやうになつて來る。例へば貴族其他資産階級が議會に多數を得てゐるときは、成る可く財產階級に課する稅を斥け消費稅を高め、以て一般に無產階級を稅しやうとするであらう。之に反して無產階級を代表する社會黨若は勞働黨が議會に勢力を占むるに至ると、資産階級に課する稅を重くし、消費稅を減廢せんと努むる様にならう。是れ皆自己階級の租稅負擔を免れ、之を他に轉せんとするに外ならぬ。而して何れの立憲國に於ても多數黨に對して少

數黨があり、多數黨が自己階級の課稅を免れんとするに際し少數黨は之を争て已まない。此くして課稅問題がある毎に激烈なる鬭爭を生ずるに至るのである。逋稅鬭爭は議會内に於て行はるゝのみならず、又議會外に於ても行はれる。種々の階級が相結びて激しい運動を起し、以て議會を動かし、政府を動かし、逋稅の目的を達せんとするものは即ちそれである。此傾向は近來に於て最も著しくなつた。

二 立法上の逋稅鬭爭は、上述の如く、一種の階級鬭爭である。議會に於ける多數黨は、其屬してゐる社會階級の負擔となるべき稅を、或は新に成立せしめなかつたり、或は廢止するやうに努むるから、終に其階級をして租稅の負擔を免れしむることになつて仕舞ふ。是れ既に租稅普遍の原則に反してゐる。更に又其階級が擔稅力を有するに拘らず、租稅を負擔せないのであるから、又應分擔稅の原則にも反することになる。さうなると、租稅の分配は不平等となり、不公平となり、社會正義の原則は之を維持することが出來なくなり、正義に適へる租稅制度も、打破せらるることゝなるのである。

之を租稅制度の上より見ると、資産階級と無產階級とが相争て、各々、自己階級の

頭上に落つべき租税を避け、之を他の階級に移するときは。其勢力の消長に由り、時に或は消費税の偏重となり、時に或は所謂直接税の過重となつて、税制の重心が著しく傾いて來るであらう。故に何れが勝ち、何れが負けるとしても、其税制に及ぼす影響は寒心すべきものである。

歴史に就て之を見るに、租税の階級闘争に於ては、從來は多く資産階級の勝利に歸してゐる。蓋し資産階級は多く其代表者を議會に送るのみならず、容易に巨額の運動費を作り出し、巧妙に運動を爲すことをも知て居るからである。是れ諸國の税制に於て、從來所謂直接税よりは消費税の方が發達してゐた所以である。斯の如き不公平なる租税分配が無産階級全般の自覺を喚起せない間は、階級的逋税闘争も税制の不備たるに止つて未だ社會上恐るべき結果を生せないが。若し無産階級が大に覺醒し、資産階級が租税の負擔を免れ、之を無産階級に轉じてゐることを知る様になると、社會に不満の氣が充ち非常なる動搖を生ずるに至るであらう。階級闘争は、現今に於ては、労働問題に集中してゐるが、或は轉じて租税分配の問題に移つて行きはせぬかとも思はれる。資産家が多く、の財を得て、労働者が少

しの財を得るといふことから社會問題が起るとせば、資産階級が少く擔税し無産階級が多く擔税するの勢が顯著になれば、租税に關する社會問題も起て來ねばならぬ。そこで、階級的逋税闘争は終に租税に關する社會問題を起すものであると云はねばならぬ。

租税の階級闘争は資産階級の勝に歸するのが普通であることは、上述の如くであるが。最近に於ては無産階級の勝に歸する様の趨勢があらはれて來た。即ち世界大戰以來革命的氣分が漲つて來て多くの國に於て資産階級を重く課し、甚しきは財産の沒收に等しき税を起すやうになつた。是れ明に無産階級が租税階級闘争に勝つた證據である。蓋し普通選舉が行はれると、選舉者の多數は無産階級に屬して居るから、代議士の多數は無産階級の代表者となる譯である。國に依ては普通選舉を行つて、尙此結果に達して居ないものもあるが、それは其國情に依つて暫時妨げられてゐるに過ぎぬ。何時かは必ず此域に達するに相違ない。無産階級の代表者が、議會に於て多數を占むる様になれば、無産階級の肩上に落つべき租税を廢して、財産階級の負擔となる様な租税を起して已まぬであらう。是れは

自然の勢である。處で資産階級が重く税せられることは、社會正義の要求で決して之を悪むいと云ふことが出来ぬ。併し乍ら資産階級を重課するの餘り、財産を沒收して顧みないときは、國民資本を打ち壊はし、終に國民經濟を衰へしむることともならう。財政學理よりすれば、租税は國民資本を打ち壊はさないで、國民經濟の健全なる發達を害せない限度に於て之を課せねばならぬ。此限界を超えて租税を課すれば、租税は國民資本を打ち壊はし、延いて自ら殺すこととなるからである。併し乍ら無産階級の代表者が多數を得ば、財政學理を無視し、此限界を犯すことにならう。¹⁾ さうなれば、無産階級の逋税闘争が、反對に社會正義を蹂躪し、國民生活に脅かすこととなるのである。

三 階級的逋税闘争は右述ぶるが如く、社會正義を蹂躪するに至るから、之に對する保障が無ければならぬ。今此種の逋税闘争の由て來る動機を見るに、それは階級的利己主義に存してゐる。所が階級的利己主義は到底之を絶滅することが出来ぬ。然らば法律に依て抑制することが出来るかと云ふに、それも出来ない。何となれば階級的逋税闘争は、立法上にあらはるゝものであつて、議會に於ける多數

1) Stein: Lehrb. d. F. = W. 5 Aufl. I. S. 143—160

黨の自由に決する所となるからである。されは多數黨の背後に立つてゐる社會階級に對し其力に相應したる租税を普遍的に負擔せしむることは困難であると云はねばならぬ。是に至て現代に於ては社會正義の原則の保障がないことになり、是れは儘に立憲政治の一大通弊である。

第二 行政上の逋税闘争

行政上の逋税闘争とは、各個人が租税の納付を免れんと努むる闘争である。各個人が租税を免れると、其處に脱税(Steuerhinterziehung)といふものが現はれて來る。

一 脱税の方法は種々あるが、其主なるものは三に歸する。其は虚偽の申告をなすことであり、其二は課税物件を隠匿することであり、其三は税吏に贈賄して課税額を少くすることである。

斯の如くして脱税を圖ると、其人は租税の負擔を免れることが出来るが、國家は所要の收入を得ないで已むべきでないから、其脱税の爲に生ずる缺損を他より填めねばならぬこととなり、其額が多くなるに従つて、愈々他の税を起し、他の人をして之を負擔せしむるの已むを得ないこととなる。是に至つて脱税者が租税の

負擔を免れて之を他の人の負擔に移すの結果を生ずるのである。立法上の逋稅鬭爭と選ぶ所がない。

更に進んで、脫稅を圖る個人と國家との關係に就て之を考ふるに、個人は、脫稅を圖らうとし、國家は之を防がうとし、其間に自然に一種の鬭爭が起る。此の點よりするも、脫稅は又一種の逋稅鬭爭である。

脫稅の事實は何れの國に於ても、其例に乏しくない。夫の密輸入の如き、古より最も盛に行はれたものである。併し乍ら脫稅は行政廳の目を逃れ、隱密の間に行はるゝものであるから、統計に依つて之を立證することが出来ぬ、從て如何なる程度に於て行はれてゐるかを知らざることが六ヶ敷いのである。

思ふに、脫稅の程度は其國の社會道德の進歩如何に依て異なるであらうし、又租稅法の規定如何に依ても異なるであらうから、到底一樣に論ずることが出来ぬ。之を我國に於ける實際に徴するに、脫稅は非常なる程度に於て行はれつゝあるやうである。

二 脫稅が行はれると、社會正義の原則を蹂躪し、租稅制度を殺すの結果が出て

來る。脫稅を爲すといふことは、それ自身普通の原則に反することになる。同額の財産や同額の所得に對しては同額の稅を課すべきであるのに、脫稅を爲す者は、それだけ租稅の負擔を軽くすることになるから、應分擔稅の原則にも反することとなる。從て租稅の分配は不平等となり、正義に適へる租稅制度も之が爲めに正義に反するものとなるのである。

又之を實際に於て、脫稅を爲す人より見れば、それは寧ろ資産階級に多く、無産階級に少い。從て、脫稅は常に租稅制度を麻痺せしむるのみならず、社會上に於て非常に不公平の結果を生ずる。今、所謂直接稅間接稅に就て別々に觀察して見やう。

(1) 所謂直接稅は主として資産階級に稅するものであるから、脫稅は此種の稅に最も多い。勿論比較的富まざる者にも直接稅は課せられるのであるけれども、此等の人が脫稅を爲すことは容易でない。例へば俸給に衣食する人や勞賃に依つて生活する人は、所得稅に就て脫稅を圖ることが六ヶ敷い。蓋し俸給は法令によりて定まつて居つて、而も政府の支給する所であるから、之に關する申告は毫厘も隠くすことが出来ぬ。又勞賃は雇主に就て之を調査することが出来るから、虚

偽の申告を爲す譯に行かぬ。是れ脱税が六ヶ敷い所以である。然るに資産家の所得は種々の財源より之を得るのであつて、其間の關係複雑を極め外部より容易に之を窺ふことが出来ぬ。資本家は之を利し、虚偽の申告を爲して毫も憚らない。是が故に個人所得税の如きは實際に於ては不公平のものとなるのである。

(2) 消費税に至ては、其弊が更に甚だしい。消費税は主として無産階級の負擔に歸するものであるが、其無産階級は多くの場合に於て脱税を圖ることが出来ぬ。之に反して生産者商人等の資産階級は消費税に就ても亦脱税を圖ること稀で無い。蓋し消費税は、或は生産の進行中に賦課し、或は流通の中途に賦課して、以て轉嫁を待つのが普通であつて、最後の消費者に直接に賦課することは殆ど稀である。故に消費税を納むる者は生産者若は商人で、最後の消費者でない。而して脱税は租税を納付する際に行はるゝものであるから、無産者は最後の消費者として脱税を圖るに由がない。租税は消費物の價格の中に入つて來るから、苟も其財を買つて之を消費する以上は其負擔を免るゝことが出来ぬからである。然るに生産者若は商人は消費税を納付する者であるから、其納付に際し脱税を圖ることが出

來る。故に所謂間接税の脱税も亦資産階級の爲す所であると云はねばならぬ。

資産階級の脱税が單に脱税に止らば、尙恕すべきであるが、資産階級は之を以て足れりと思はないで、一方に脱税を敢てしながら、他方に消費税が課せられたと云ふことを理由として、財の價格を引き上げ、消費者より租税額を徴するのが常である。即ち政府に對しては租税を納めないのに拘らず消費者よりは租税を追徴するのである。是れは正しく租税の詐取である、資産階級は之に依て積極的に富み、無産階級は之に依て消極的に貧しくなるのである。社會正義の觀念に反すること之より甚だしきものはないのである。

凡そ租税は、それ自體、重いからとて憂ふべきでないが、それが不公平に社會諸階級の間分配せられるときは、最も憂ふべきである。然らば脱税は最も憂ふべきものであると謂はねばならぬ。

脱税は租税制度を殺し、社會の正義を蹂躪し、財政上最も忌むべきものであることは斯の如くである。脱税の悪影響は尙之に止まらぬ。脱税は實に社會の道義を頽廢せしむるに至るのである。蓋し脱税の風が行はるゝときは、正直なる者が

重く税せられ、不正直なる者が軽く税せらるゝことゝなり、正直を罰し不正直を賞揚するの結果を生ずるからである。是に於て脱税は百方之を防がねばならぬ。

三 脱税を防がんとせば、其由て来る原因を除き去るべきである。所で脱税の行はるゝ原因を見るに、凡そ三つある。其一は個人的利己主義である、そは論ずる迄もない。其二は經濟の進歩である。蓋し經濟が進むに従ひ、各個人の收入關係が複雑となり、外間より之を知ることが益々六ヶ敷くなる、殊に動産の收入、投機の收入、富籤による收入に於てさうである。其他取引に就ても亦同じく時々刻々に變轉して行くから、外から窺ひ知ることが出来なくなる。そこで多くの租税に於ては、已むを得ず、各人の申告に待つことゝなる。而して其申告が虚偽であつても、税務署は之に對し反證を擧ぐることが出来ぬ。又課税品の存在を申告せなかつたり、課税せらるべき價格を申告せなかつたりしても、他の方面より之を知ることが出来ぬ。是れ申告に於て脱税の容易に行はるゝ所以である。

第三の原因は租税道義の類廢である。租税道義の類廢とは、社會が租税に關する利己主義の跳梁に任して之を制裁せんとする意の無いのをいふ。我國の道徳

は脱税に關して最も寛大で、之を以て殆ど不正となさないやうである。然れども脱税は租税義務を果さないものである以上、國民として之を指彈せねばならぬ。加之、消費税に於ける脱税に至つては、租税の詐欺取財と謂つても可いものがあつて、尤も罪の重いものである。然るに人が餘り之を咎めないと云ふは、偶々租税道義の地に墜ちてゐることを證するものと謂ふべきである。是れ脱税の多い所以である。

是等の三つの原因は之を除き去ることが出来るかといふに、第一の利己主義は之を取り去ることが出来ぬ。第二の經濟進歩は自然の趨勢で如何ともするることが出来ぬ。そこで脱税を防がんとせば、社會道徳を進めるより外に策が無い様に見える。所が社會道徳は一日にして進まぬ。そこで脱税は先づ法律の力を以て之を防ぐより外に仕方がない。即ち法律に依り、脱税者を嚴罰すべきである。嚴罰主義は立法上之を採用するのみならず、又實際上之を採用せねばならぬ、法律上に嚴罰主義を採用するも之を適用せなければ、何の効果もないからである。嚴罰主義が實行せらるれば、脱税せんとする者も、其發覺せられた場合に於ける罰の峻嚴

なるを想ふて、之を躊躇する様にならう。此の如くして脱税がなくなれば、適法の原則が最も能く發揮せられ、租税の正義が其光を發するに至るであらう。

第五節 確實の原則

確實の原則 (Grundsatz der Bestimmtheit, principle of certainty, principe de la certitude, principio della certezza) とは、租税が明確に定まつてゐねばならぬことを云ふ。従て租税は曖昧で時に勝手に變更せられるものではならぬのである。

一 此原則はアダム・スミスが夙に之を唱道したものであつて、後の學者も亦之に和してゐる。

アダム・スミスは此原則を次の様に言ひ表してゐる。¹⁾

各人の支拂ふべき租税は確實であらねばならぬ。勝手氣儘に定むべきものであつてはならぬ。租税納付の形式、方法並に税額は納税者にも其他の人にも明瞭でなければならぬ。

此説明に依つて之を觀れば、確實の原則は政府當局者の勝手氣儘に租税を定め、租税を賦課徴收してはならぬといふことを要求するものと云はねばならぬ。而

1) 本書 125 頁

して政府當局者が勝手氣儘に租税を定め、租税を賦課徴收することを無くしやうとすれば、其前提として、租税は法律に依つて之を定め、法律に従つて之を賦課徴收すべきであるといふ原則を認めねばならぬ。其原則は言ふ迄も無く、前に述べた適法の原則である。そこで適法の原則を認めれば、當然確實の原則を認めねばならぬ。

確實の原則は此の如く適法の原則より出ては來るが、それよりも更に一步を進め、租税立法に於ては、租税が確實であるべき内容を具へ、且つそれが一般人民に理解せらる様なるのでなければならぬことを要求し、稅務行政に於ては、租税法の精神を解釋し、且つ其精神を民衆の間に徹底する様に努めねばならぬことを要求するものである。¹⁾

二 確實の原則は先づ租税立法の上にはあらはれて、租税主體、租税客體、租税率、納期、納税所、納税方法等に於て、明確に準據すべき規定を作るといふことゝならねばならぬ。さういふ規定が存すれば、稅吏は之に従つて租税を賦課し徴收することに、なるから、自分の考で勝手氣儘に變更することが出來なくなる。此くして租税は確

1) Wagner: F. = W. II. §. 190. Heckel: F. = W. I. S. 152—153. Cossa: op. cit. p. g. 72—73. Gruziani: Ist. tuzioni. pag. 366.

實となるのである。

之を租税主體より觀れば、思ひも掛けぬ租税を突然徴收せられては不安の念に驅られることにならう。故に租税主體たるものは、如何なる租税が、何時、如何程、何處で徴收せられるかを豫め能く知つて居る様にありたいと望むのである。確實の原則は此希望を充たさしめねばならぬ。

(1) 如何なる租税が徴收せられるかは、租税客體たるべきもの、存するか否かに依つて之を定めねばならぬ。租税客體は或は財であることがあり、或は行爲であることがあり、或は出來事であることがある。そこで如何なる財を有すれば如何なる税が課せられ、如何なる行爲があり、如何なる出來事があれば、如何なる税が課せられるかを明確に定めねばならぬ。

(2) 特定の租税が徴收せられることが判つたとしても、如何程取り上げられるかを知らねば納税者に取つては尙不安たるを免れぬ。租税が如何程徴收せられるかと云ふことは、税額を決定することに外ならぬが、税額は、租税客體たるべきもの、分量に税率を掛けて計算することが出来る。故に税率が幾何であり、又如何

にして算定するかを明に定めねばならぬ。

(3) 何時租税を納めねばならぬかといふことは、納期の問題となる。納期も法律に於て明に之を定めて置かねばならぬ。若し納期が税吏の勝手氣儘に定められるときは、各人は何時租税を徴收せられるか豫め知ることが出来ないで、不安の念に堪へられぬこととなるからである。

(4) 何處で租税を支拂はねばならぬかは、納税所の問題となる。納税所が能く判つてゐなければ、租税義務者は租税を納むるに間誤付くであらう。故に租税法は納税所に關して一定の準則を定めねばならぬ。

(5) 如何なる方法で租税を支拂はねばならぬかは、納税方法に關することである。納税方法といへば、種々の問題を含むも其支拂に供すべき貨幣は何であるべきか、小切手は許さるべきか否か等は主なる問題である。法は之に關して明確に定めて置かねばならぬ。

三 以上は確實の原則の要求する法の規定であるが、確實の原則は又同時に其法の規定が人民一般に能く理解せられ、少しも誤解を生せぬ様のものでなければ

ならぬことを要求する。

租税法の規定が人民一般に能く理解せられんとせば、租税法は第一に其規定の文句に於て何人にも判る様に明瞭な語を以て言ひ表はさねばならぬ。又第二に諸規定の間に於て論理上矛盾の無い様に之を定めねばならぬ。

此の如きは殆んど自明の理である、而も租税法に限らぬことである。處が租税法に於ては、此要求が實際上、十分に徹底せぬ虞がある。それといふも現今に於ける租稅制度が非常に複雑になつてゐるからである。思ふに租稅制度が込み入つて來れば來る程、其税法の精神は簡單なる語で言ひ表はされなくなる。従つて税法に精通する學者や稅吏の外、十分に租税法を解し得ないものも出來て來る。加之租稅立法に際しては、逋稅鬭爭も起る位であつて、議會に於ける諸勢力の互譲に依つて中途半端の規定をなすの已むを得ないことも起て來る。此の如き規定は勢ひ他の規定と論理上の矛盾を來すことになるのである。是れ現代の租稅立法に於て確實の原則の要求が十分に徹底せない所もある所以である。

四 租税法が一般の準則を定めるときは、施行令に依つて其細則を定め、租税法

の規定を明確にし、疑義を除き去ること、が必要である。併し施行令と雖ども租税法の精神に戻つて規定することは出來ぬ。故に租税法に於て論理上矛盾するものあらば、如何ともすることが出來ぬ。

租税法は、其規定に於て、冗長に流ることが出來ぬが、施行令に於ては、或は例を示し、或は他の説明方法に依り、詳細に規定することが出来る。そこで稅吏も納稅者もそれに依つて税法の精神を窺ふことが出来る、そこに確實の原則が實現せられるのである。

五 租税法並に其施行令が確實の原則に適はねばならぬことは、前述する通りであるが、同じ原則は、更に進んで、是等税法の精神が民衆の間に徹底する様になることを要求するのである。

此要求に應せんとせば、第一には新聞雜誌其他の機關に依つて民衆に宣傳せねばならぬ、即ち新税法が成立するときは、其税法の趣旨を通俗に説明して民衆が之を讀んで了解する様に努むべきである。第二には、租稅の賦課に際しても、納稅者に其税法の精神を知らしむべきである。それが爲めには、税法の重要な規定を

拔萃して之を納稅告知書の餘白に印刷し、必ず納稅者の目に觸れる様にすることが必要である。

第八章 財政的の原則

第一節 財政々策的の原則

財政々策的の原則 (die finanzpolitischen Steuerprincipien) とは、租稅が財政々策の目標に副はねばならぬことを意味する。財政々策の目標は、租稅が國家公共團體の經費を支辨するに不足せないこと、從て經費の膨脹に從て増して行くことに存せねばならぬ。それで財政々策的の原則は、租稅の收入が充分であること、租稅の收入が彈力性を帶ぶることを要するといふことに歸着する。所謂充分的の原則と彈力的の原則とは即ちそれである。

元來租稅は強制共同經濟に於て共同欲望を満足せしむるが爲めに起つて來るのである。共同欲望を満足せしめんとせば、之が爲めに要する財を得ねばなら

ぬ、而して其財は強制共同經濟を組織する團體員より之を得べきである。その團體員より徵收する財は即ち租稅である。されば租稅は其目的からして當然共同欲望を満足するに充分でなければならぬ、共同欲望の増すに從て當然其額を増すことが出來なければならぬ。是が故に財政々策的の原則は租稅の目的より當然の歸結として出て來るものと謂ふことが出來る、是れ此原則を租稅目的の原則 (Grundsätze des Steuerzwecks) ともいふ所以である。

以下充分的の原則と彈力的の原則とに就て別々に觀察して見やうと思ふ。

第一款 充分的の原則

一 充分的の原則 (Grundsatz der Ausreichendheit (Zulänglichkeit), Principle of productiveness Principe de la productivité, Principio della sufficienza) とは、租稅が以て一定の會計年度内に於ける財政的需要即ち經費を充たすに充分でなければならぬといふことを意味する¹⁾

茲に財政的需要といふは、主として經常費である。經常費を支辨するには、經常

1) Wagner: F.=W. II. S. 307 Heckel: Lehrb. d. F.=W. I. S. 151 Eheberg: F.=W. 16 u. 17. Aufl. §101. Conrad-Köppe: F.=W. 7. Aufl. S. 32. Fuisting: Grundzüge d. Steuerlehre. S. 6. u. 15. Bastable: P. F. 4ed. p. 417. Jéze: Cours élémentaire de science des finances p. 671 Cossa: Primi elementi di scienza delle finanze. 10. ediz. pag. 79 Graziani: Istituzioni di scienza delle finanze. 2. ediz. pag. 362.

収入を以てせねばならぬ其經濟收入中には、政務收入もあり、私經濟的收入もあるが、租稅は其中堅である。従て租稅は是等の政務收入と私經濟的收入と一緒になつて會計年度内に於ける經常費を支辨すればそれで可いのである。租稅だけで之を支辨せねばならぬといふべきでない。併し乍ら租稅が經常收入の中堅を爲す以上は不足の生ずる毎に租稅に依つて以て之を填めねばならぬ。是れ租稅は以て一定の會計年度内に於ける財政的需要を充たさねばならぬと云ふ所以である。

二 此原則より出發すると、租稅が多く收入を齎すか否かを考察して其選擇を定めねばならぬこととなる。種々の租稅は、此原則に適ふ程度に於て必ずしも同じでない。立法者は國家公共團體の經費を支辨するが爲め、多額で且つ確實の收入を齎らすべき租稅を採用するのが常である。是れは不知不識の間に此原則に従つてゐるのである。何れの國に於ても、消費稅の存するは之が爲である。又必需品に課する稅や所謂多量消費品に課する稅は貧者に重き負擔を命じ勝ちで正義に反するの嫌が有るけれども、財政家は動もすれば好んで此種の稅を取らうとする傾がある。是れ此等の稅が多額の收入を齎らすからである。反之直接奢侈稅

の如きは、最も正義に適つてゐるけれども徵稅費に比して其實收入が割合に少いから、財政家は多く之を歓迎せない。是れ國に依ては租稅制度の中に之を缺くものがある所以である。

第二款 彈力的原則

彈力的原則 (Grundsatz der Beweglichkeit, Principle of elasticity, Principe de l'elasticité, Principio dell'elasticità) とは、租稅が財政的需要の變するに従ふて之に順應して行かねばならぬことを云ふ。換言すれば經費の増減に従ふて租稅收入が伸縮する様になることである。¹⁾

所で、現今の文明國に於ては、經費は年を逐ふて膨脹して已まぬ、經費膨脹の法則が肯定せられてゐる譯である。²⁾ 此の如き國に於ては彈力的原則は租稅收入の段階増して行くことを要求することになる、之を租稅增收の原則と名けても可い。

彈力的原則は此の如く全體の經費が増加する場合に適用せられるのであるが、全體の經費に相違を生ぜないでも政務收入又は私經濟的收入が減する場合に亦

1) Wagner; a. a. O. S. 308 Heckel; a. a. O. S. 152 Eheberg; a. a. O. § 101 Conrad-Köppe; a. a. O. S. 32 Fuisting; a. a. O. S. 6 u. 15. Bastable; op. cit. p. 418—9. Jèze; op. cit. p. 675—6. Cossa; op. cit. pag. 79. Graziani; op. cit. pag. 362

2) 拙著：財政學卷一第五版621頁以下

適用せられる。蓋し此の如き場合に租税は他の収入の缺陷を填補せねばならぬからである。そこで國家が官有財産や官業を有すれば有する程租税の彈力的原則是愈々必要となつて來るのである。¹⁾

租税增收の原則は二の方法に依つて行はれる、其一是自然增收であり、其二是人為的增收である。

一 自然增收とは、租税が人口の増殖、國富若は國民所得の増加、産業の振興に由つて自然に其収入を増して來るのを云ふ。租税は其種類に依つて自然增收を齎らす程度に於て同じく無い。収益税は其収入が略ぼ一定し自然增收の生ずることが少い、殊に地租に於てさうである。但し營業税が賣上高や収入高等を課税標準とする場合に於ては此限りで無い。所得税は産業が振興し國民所得が増すに従ひ、財産税は國富の増加に伴ひ、消費税は人口が殖え國民所得が増すに従ひ。流通税は商工業の繁昌するに従ふて自然に皆其収入を増すものである。是が故に多くの租税は自然增收の性質を有すといふことが出来る。所が自然增收の生ずるは多くは經濟界が順境に在る間に於てさうである。若し夫れ經濟界が逆境

1) Wagnér; a. a. O. S. 308.

に轉じ不景氣の風が吹き荒むに至つては自然增收どころか、却て自然減收となることがある。所得税、營業税、消費税、流通税等皆さうである。所で自然減收となつては租税は以て財政的需要を充たすことが出来なくなる。是に於て人為的增收を圖らねばならぬのである。

二 人為的增收とは、或は新税を起し、或は舊税の税率を高め以て、租税全體の收入を多くすることを云ふ。

人為的增收は、租税に於て自然減收といふ現象が起る場合に之を必要とするのみならず、租税に於て自然增收がある場合に於ても、苟くも經費膨脹の勢が自然增收の勢より大なる以上は之を必要とするのである。此の如きは固より經常費支辨に就ていふべきことであるが、亦臨時費支辨に就てもいふことが出来る。換言すれば人為的增收は平時に於て之を期するのみならず、戰爭其他國家非常の時機に於て之を期せねばならぬ、戰爭其他非常の時機に於て租税の人為的增收を圖るは所謂戰時税であり非常税である。

税率を増せば增收を得るが普通であるけれども、常に必ずしもさうであると謂

へぬ。内地消費税の如きは、税率を高むるに従ふて人民の消費を抑へ、延て税の收入を減ずることもあり、關稅の如き税率を高むる前に見越輸入を刺戟し税率が高くなつて却て其收入を減ずることもある。之に反して所得稅財產稅收益稅は、其税率を増すに従ふて其收入を増すのが普通であるけれども、それが爲めに租稅義務者の苦痛を増すことが愈々大となる。若し、夫れ其税率を彌が上に高むるに於ては租稅義務者が争ふて脱稅を圖り若くは滯納して顧みない様になる。さうなれば必ずしも多くの增收を期することが出来なくなるのである。

新稅を起し若は舊稅の税率を引き上げ、以て人爲的增收を圖るは相當に時日を要することである。従て年々歳々の急に應ずることが出来ない場合も少くない。そこで租稅體系は必要ある毎に何時にても增收の目的を達し得べき種類の租稅を、其中に藏して置く様に之を組み立てねばならぬ。蓋し經費は年々歳々膨脹して來るのであるが、時に依つては不意に甚しく膨脹することもあり、租稅外の收入も時に依つて急に減ずることもあるから、租稅は其場合其場合に應じて辻褄を合せて行かねばならぬからである。此くして租稅體系の中に動的分子が必要とな

つて來るのである。此の如き動的分子は税率の變更に依つて容易に增收を期し得る様の租稅でなければならぬ。是れ英國等に於ては所得稅を以て之に充てゝゐる所以である。

第二節 稅務行政的の原則

稅務行政的の原則 (Prinzipien der Steuerverwaltung) は稅務行政を爲すに當り遵はねばならぬ原則であつて、確實の原則、便宜の原則、最低徵稅費の原則を總括するのを例とする。所で余は既に社會的の原則の章に於て確實の原則を説いたから、茲には便宜の原則と最低徵稅費の原則との二を論ずるに止めて置く。最低徵稅費の原則は余の經濟的徵稅の原則と名くるものである。

便宜の原則と經濟的徵稅の原則とは、ロツシエルの所謂經濟的の原則 (Grundsatz der Wirtschaftlichkeit) に該當するものである¹⁾。所が此等の原則は曩に國民經濟的の原則として論じたものとは根本に於て異つてゐて、稅務行政の上に於て經濟主義を當て箝めたるものである。従つて此等の原則は一方に於て人民が如何に租稅の負

1) Roscher-Gerlach: System d. F.=W. II. 5 Aufl. § 44

擔を感ずるかといふことに深い關係を持つてゐると同時に、國庫が如何に多くの租稅收入を得るかといふことにも密接の關係を持つてゐる。是が故に稅務行政の原則は漫に稅務に關する枝葉の原則として之を輕んずることが出來ぬ。

稅務行政の原則は、稅務行政を爲すに當りて遵はねばならぬものであるが、租稅立法に際しても亦之を考慮し、此原則の要求する所を租稅法の條文に於て明に定めねばならぬものもある。故に稅務行政の原則といふも、必ずしも、稅務官吏の守るべき準則とのみ解すべきでない。

稅務行政の原則は、古より全然無視せられてゐたもので無い。專制政治の時代に於ても、不知不識此原則に従つてゐた。殊に經濟的徵稅の原則に於てさうであつた。立憲政治の時代に入つて、稅務行政の原則は租稅立法に依つて確認せられることになつて來たが、さりとて此原則は常に遺憾なく實現せられてゐるといふことが出來ぬ。此原則も亦他の原則と同じ様に實現に制限がある。而して其實現の程度は稅務の制度が完備してゐるか否かに依つても異なるが、それよりもモツト其時代に於ける國民の國家生活並に經濟生活が如何様になつてゐるかに依つ

て異り、諸種の租稅が如何に選擇せられ、稅制が如何に組織せられてゐるかに依つて異つて來る。従前に於て稅務行政の原則の行はるゝに就て遺憾の點が多かりしは、此等の條件が能く備はらなかつた爲めであり、今日に於て此點に就て大なる進歩を見るに至つたのは、此等の條件が改善せられた爲めである。之を要するに今日と雖ども稅務行政の原則に遵はぬことも起るが濫りにそれを批難することが出來ぬ。

第一款 便宜の原則

便宜の原則 (Grundsatz der Bequemlichkeit, Principle of convenience, Principe de la commodità, Principio della comodità) とは租稅が納稅者に取つて便宜である様に徵收すべきであるといふことを要求するものである。

一 此原則は、アダム・スミスの夙に唱道した所にかゝり、後の學者亦之に唱和してゐる。アダム・スミスは此原則を左の如く言ひ表はしてゐたのである。¹⁾

各稅は納稅者に取つて最も便宜なる時期若は方法に於て之を課徵すべきである。

1) Adam Smith: Wealth of Nations. Bk5. chap 2. Part 2. 本書126頁

アダム・スミスの説明に依れば、便宜の原則は納期若は納税方法に關し納税者の便宜に適ふ様に爲すべきであることを要求するものと謂はねばならぬ。所で納税者の便宜に適ふ様に爲すことは、納期若は納税方法のみに限るか否か議論の餘地有れども此原則が納税者本位に考へるものであることは、後の學者の多く一致する所である。¹⁾

便宜の原則は此の如く、納税者本位に考ふるものである。納税者が納税に際し、甚しき不便を感せぬ様にすれば、同一の税額を納むるにしても、其苦痛とする所が少い。納税者が苦痛を感ずること少ければ、租税の滞納も少くなり、國庫の收入も亦從て増して來る譯である。是れは應分擔税の原則並に財政々策的原則の要求する所である。應分擔税の原則並に財政々策的原則を認めると、當然の論結として便宜の原則をも認めねばならぬ。

論者或は總ての租税は納税者に犠牲を命ずるものであるから、納税者に取つて不便となるものである、それを納税者に取つて便利である様にすると、いふは出來ない相談であると論ずる者がある。併し乍らその論は當を得ない。同額の税を

拂ふとしても、賦課徴收の方法如何に依つては、或は納税者が左程の不便を感せな
いで容易に納税することが出來ることもある。或は納税者が非常の不便を
感じ、爲めに滞納するの已むを得ざるに至ることもある。果して然りとせば、租
税は納税者に取つて可成不便とならぬ様に課徴すべきであるといふことは、深い
意味の有ることである。

二 便宜の原則は此の如く主として納税者の便宜を考ふるものであるが、次に
如何なる事項に就て納税者の便宜を圖らねばならぬかといふ問題が起つて來る。
アダム・スミスは前述するが如く、簡單に此問題に答へて、納期若くは納税方法で
あると言つてゐる。所で納税方法を廣く解せば、納期をも其中に包括することが
出來やうが、之を狭く解し納期と對立せしむるとせば、納期若は納税方法といふは
當を得ぬ。寧ろ納期及納税方法といふべきである。尙進んで考ふれば、既に納税
の時期に就て便宜を圖るならば、納税の場所に就ても便宜を圖らねばならぬし、更
に納税に供すべき支拂手段并に納税の手續に就ても亦同様に便宜を圖らねばな
らぬ。是が故に便宜の原則は、納期、納税所、支拂手段、納税手續其他の納税方法に關

1) Wagner; a. a. O. II. S. 463—467. Heckel; a. a. O. S. 153. Fuisting; a. a. O. S. 15. Bastable; op. cit. p. 420. Jèze; op. cit. p. 688—691. Cossa; op. cit. pag. 81. Graziani; op. cit. pag. 367. Flora; Manuale d. S. d. F. 4 ediz. pag. 270—2. Nitti; Scienza delle finanze 4 ediz. pag. 399.

し納稅者の便宜を圖らねばならぬこととなるのである。

(1) 納稅に就ていへば、納稅者に便宜なる時期を選ばねばならぬ。納稅者に便宜なる時期とは、納稅者が金錢收入を手に入れた時若は其後である。此の如き時期を納期とすれば、納稅者は其手に入れた金錢の中より租稅を拂ふことが出来るから、然らざる時よりも迷惑を感ずることが少い。

(2) 納稅所に就ていへば、是れ亦納稅者に取つて便宜なる所に於て徵することとせねばならぬ。納稅者に取つて便宜なる所は、多くの場合に於て納稅者の住所地若は課稅物件の存する地である。蓋し納稅者の住所地若は課稅物件の所在地を以て納稅所とすれば、納稅者は納稅の爲めに無駄の時と費用とを省くことが出来るからである。

(3) 納稅に供すべき支拂手段に就ていへば、納稅者の手に入れ易い通貨を以て納稅せしむることとせねばならぬ。即ち紙幣のみが流通する國家に於ては紙幣に依て納稅し、兌換銀行券の多く流通する所にては兌換銀行券に依て納稅し、更に進んでは小切手に依り、振替の方法に依ても納稅することを許さねばならぬ。

(4) 納稅の手續に就ていへば、可成之を簡易にすることが必要である。若し其手續が煩雜であれば、納稅者は不知不識の間に脱稅を圖り若は滯納するやうになつて來るからである。

三 以上述ぶるが如く、便宜の原則は、納稅者に取つて便宜であることを趣旨とするものである。納稅者に便宜を圖り、延て國庫の收入をも増すに至れば、便宜の原則は、國庫に取つても便宜であるとも謂へる。所が納稅者の便宜を圖るに急にして、他を顧みないときは、國庫に取つて大なる不便を來すこともあるのである。之を納期に就て考ふるも、納稅者に取つて便宜なる時期は必ずしも會計年度の初に存せない、却て會計年度の半以後に存するものも少くあるまい。然るに國庫は會計年度の初より月々一定額の經費を支出せねばならぬのである。是が故に納稅者に取つて便宜である納期は國庫に取つては不便であると謂はねばならぬ。此の如き場合に於ては國庫は一時借入をなすの已むを得ざることとなり、それが爲めには利子を拂はねばならぬから、租稅收入が少いと同じ結果になる。是れ明に財政々策的の原則に反するものである。それであるから、便宜の原則も何處迄も

徹底的に之を貫くことが出来ぬ、他の原則と調和を保つ爲めに時に之を制限せねばならぬことがあるのである。

第二款 經濟的徵稅の原則

經濟的徵稅の原則 (Principe d'économie du recouvrement, principio delle economicità della riscossione) とは可成少き徵稅費を以て可成多くの租稅收入を得んことを要求するものである。¹⁾ その可成徵稅費を少くせんとする見地に立つて之を最少徵稅費の原則 (Grundsatz der billigen Erhebungskosten, Principle of the least expense) といふ。

一 此原則も亦アダムスミスの夙に道破した所にかゝる。氏は左の如く此原則を言ひ表はしてゐる。²⁾

各税はそが國庫に歸する純收入額ニ人民の納付する額ニの間に於ける差を可成少くせねばならぬ。

茲に國庫に歸する純收入額と人民の納付する額との差といふは丁度徵稅費に該當するから此原則は徵稅費を可成少くすることを要求するものと見て差支な

1) 本書147頁

2) Adam Smith: op. cit. 本書126頁

い。是れ此原則が最少徵稅費の原則と呼ばれる所以である。¹⁾ 最近に至つて學者或は經濟的原則の内容として此原則に説き及ぼすものがある。其説く所を見るに、徵稅費を節せねばならぬと同時に或は富の發達を妨げてはならぬと云ひ。²⁾ 或は更に其時其處に従ふ前提條件に基き最も經濟的に公收入を得るものでなければならぬと云ふのである。³⁾ 所が富の發達を妨げてはならぬと云ふは國民經濟的原則である。之を財務行政的原則の一たる最少徵稅費の原則と并列に置き經濟的原則の名に依つて之を統べんとするは當を得ない。そこで余は最少徵稅費の原則をば國民經濟的原則と區別し、之を經濟的徵稅の原則と名んとするのである。⁴⁾ 經濟的徵稅の原則は財政々策的原則并に國民經濟的原則より當然出て來る歸結である。國家公共團體は財政々策的原則に依り、其自己の經費を支辨するが爲めに充分なる租稅收入を得ねばならぬ。併し乍ら如何に經費を支辨するが爲めに充分なる收入を得るの必要ありとはいへ、無暗矢鏢に苛斂誅求をして可いといふ譯で無い。苛斂誅求は國民經濟的原則に反するからである。そこで國家公共團體は人民から租稅の限度として許される範圍に於て租稅を徵し、それに依つて

1) Wagner: a. a. O. S. 467 Heckel: a. a. O. S. 153—4. Faisting: a. a. O. S.

2) Bastable: op. cit. p. 418

3) Schäffle: Steuern. I. S. 35ff.

4) Cossa: op. cit. pag. 81. Graziani: op. cit. pag. 366—7 Flora: op. cit. pag. 272. Nitti: op. cit. pag. 402 Stourm: Systèmes généraux d'impôts p. 29—30.

可成多くの固有経費を支辨し得る様にして行かねばならぬ。換言すれば、可成徴税費を少くし純租税収入を多くする様にせねばならぬ。可成少い徴税費で可成多くの租税収入を得んとするは徴税上に於ける経済主義の適用に外ならぬ¹⁾。所で國家公共團體が徴税上に経済主義を適用するのは不當でない。一體國家公共團體は一の公法人と見るべきものである。公法人は一個人と同じ様に権利義務を有するものであるからには、其公法人の経済は個人経済と見て可い、其個人経済といふ見地に立脚すれば、経済主義に従ふのは、當り前のことである。現に國家公共團體が官業を經營し官有財産を管理するに當ては、多く此経済主義に従ふてゐるでは無いか。租税を徴收するに於て此主義に依れぬといふ理由が無い。尤も租税の賦課徴收それ自身に就ていへば、課税権の作用であつて、強制共同経済の現象と見ねばならぬ。茲に謂ふ所の経済主義は課税権そのものに就て行はれるにあらず徴税費と租税収入との關係に就て行はれるといふのである。

之を要するに、財政々策の原則并に國民経済的の原則を認め、更に公法人に経済主義の行はるゝことを認めれば、経済的徴税の原則は當然の歸結として之を認めねば

1) Wagner: a. a. O. S. 467. Heckel: a. a. O. I. S. 154. W. Lotz. T.=W. S. 234.

ならぬ。

二 経済的徴税の原則は、前述ぶるが如く、徴税上に経済主義を當て候めたるものである。財政を個人経済的に觀察すれば、徴税費は生産費に該當するものである。私企業に於て可成生産費を減することを旨とするが如く、財政に於ても可成徴税費を少くせねばならぬ。

徴税費を少くせんとせば徴税費の高が種々の原因に依つて異なることを明にせねばならぬ、それには先づ徴税費に種別の存することを知るの要がある。

徴税費は之を分つて二とする、其一是間接徴税費であつて、其二是直接徴税費である。

(1) 間接徴税費とは、納税者が法律上の義務を超えてそれ以上に支拂をなすのをいふ。此種の徴税費に該當する額は、租税の總収入の一部として國庫に這入つて來ないと同時に、此等の徴税費は國庫の支出として出て行かないもので、單に納税者の負擔に歸するものである。收税機關が收賄其他の違法行為に依り納税者をして租税以外の支拂をなさしむる如きは其一であり、租税の爲めに生産の改

良が妨げられたり、又は納稅若は其準備の爲めに時と勞費を多く費す如きは、其二である。

(2) 直接徵稅費は、財務行政廳が法に依つて租稅を徵收する爲めに要する費用である。従て此徵稅費は國庫の經費となつて表はれて來る。此點が前の間接徵稅費と異なる所である。普通に徵稅費といふは之を指すのである。

直接徵稅費は更に租稅の賦課徵收そのものに要する費用と、其賦課徵收の監督に要する費用との二に分つことが出来る。前者を固有の徵稅費といひ、後者を徵稅監督費といふ。

此の如く徵稅費は直接徵稅費と間接徵稅費とを包括してゐるが、經濟的徵稅費の原則よりいへば兩者を減ずることを旨とせねばならぬ。殊に間接徵稅費に至つては極めて之を少くすることを期せねばならぬ。所で間接徵稅費は文化の進まないで法制の完備せない時代に於て最も多くを要するのである。殊に收賄其他の違法行爲に於てさうである。文化の大に進むに及んで間接徵稅費は段々減じて來る。其最も文化の進んでゐる國に於ては、直接徵稅費が徵稅費の主たる問題

となるのである。

直接徵稅費に此原則を適用するに先だつて、其多寡が種々の事情に依つて異つて來ることを知らねばならぬ。

(a) 直接徵稅費の多少は徵稅機關に依つて大に異なる。徵稅機關としては徵稅請負人國家の官廳、市町村其他の公共組合等を數ふことが出来る。徵稅請負の制度によれば國家の徵稅費は豫算の上に表はれないけれども、實際に徵稅する額と國家の收入との間に大なる開きが出来から、必ずしも徵稅費少きものといふことが出来ぬ。國稅に附加稅を課するものにおいて、國稅の徵收をも市町村に委任するときは、却て徵稅費を節することが出来る。

(b) 直接徵稅費は徵稅方法に依つて大に異なる。徵稅方法としては個別徵稅法と總括徵稅法とがあり、又印紙納稅法と金納法とがあるが、概していへば、總括徵稅法は個別徵稅法よりも徵稅費が少くして濟み、印紙納稅法は金納法よりも徵稅費が少くして濟むのである。

(c) 直接徵稅費は租稅の種類に依つて大に異なる。間接稅の如き、徵稅監視費が

嵩みて來るから、徵稅費は廉なるもので無い。

(d) 直接徵稅費は時と處とに依つて大に異なる。これは同一種の稅に就て之をいふことが出来る。其何故に徵稅費が異つて來るかはその如き原因が有る爲めである。

(イ) 道義の進歩の程度。道義が進めば進む程、脱稅を圖ることが少くなり、徵稅監視費が減じて來る。

(ロ) 地理的關係。その國の位置、形狀、境界の關係等が徵稅費に大なる影響を及ぼす。例へば他國と海を以て境するか河を以て境するかに依つて稅關の監視費に大なる差を生ずる。又稅關區域が擴張すればする程、關稅徵收費は比較的少くなるのである。

(ハ) 經濟的關係。經濟的關係とへいば廣汎に互るものであるが、其主なるものは商工業の狀態、富の程度及び富の分配の狀態等である。

商工業地が一國に普く分布してゐるか、若は數少き地方に集中してゐるかに依つて、關稅内地消費稅等の徵收費に於て非常の相違が出て來る。

富の程度が一體に進んで來れば、稅率が高くなつても、租稅は負擔し難いもので無くなり、徵稅費は比較的少い割合となる。

富の分配の狀態如何に依り、富豪が多く存するときは之に對する租稅の徵收は容易にして而も比較的監視を費せぬから、徵稅費は稅額に比し平均的に少くなつて來るであらう。

要之、道義が進み經濟が進めば、徵稅費は次第に減じて行くべきものであると謂ふことが出来る。

以上述ぶるが如く、直接徵稅費は種々の事情に因つて多くもなり少くもなるものである。經濟的徵稅費の原則を之に當て籍めると、其徵稅費の最も少きものを選び、ねばならぬこととなる。即ち徵稅機關に就ては、其最も徵稅費を節することの出来るものを取り、徵稅方法に就ては、其徵稅費を要すること最も少い方法を取り、租稅の種類に就ては、少い徵稅費で事足るものを取り、同一の租稅に就ていへば、可成徵稅費を減ずることを期すべきである。

三 經濟的徵稅の原則は、上來論するが如く、徵稅費を少くし、租稅收入を多くせ

んとすることを要求するものであるが、此要求は固より之を尊重すべきであるけれども、之を徹底的に行ふことは、六ヶ敷いこととなる。之を租税の種類に就て考ふるも、前述の如く、徴税費は租税に依つて各異つて来るが、徴税費を要すること少いものゝのみを選びて税制を組織することは事實に於て出来ない相談である。比較的多くの徴税費を要する租税であつても、それが正義の原則や國民經濟的の原則や又は財政々策的の原則に適ふときは、之を採用せねばならぬ。經濟的徴税の原則は此點に於て大に制限せられざるを得ないのである。

又之を同一の租税に就て考ふるも、徴税費は時と處とに依つて異なる。其徴税費の異つて来る原因は、其時其處に於て存するのである。故に一定の時に於て一定の國に於て徴税費を減せんとせば、其原因となつてゐる事情に變更を加へねばならぬ。經濟的徴税の原則は勿論之を要求してゐるのであるけれども、その原因は決して急に撤することの出来ないものもある。經濟的徴税の原則は此點に於ても亦制限せられざるを得ないのである。

第九章 税制の組織

余は前數章に亘つて租税の最高原則を研究したが、之より其最高原則の要求に従ふて如何に税制を組織すべきかを研究しやうと思ふ。

茲に税制といふは、租税が整然たる體系を形くることを指すのである。或は租税制度若は租税體系 (Steuersystem, tax system, système d'impôts, sistema tributario) といつても可い。所で、租税が體系を形くるといへば、多くの租税が並び立つてゐることを前提としてゐる様に聞こゆるが、唯一種の租税のみにも、總ての租税原則の要求に應ずることが出来れば、それも亦一の税制たるを失はぬ。此の如く唯一種の租税のみで遣つて行かうとする制度を單一税 (Alleinsteuern od. einzige Steuer, single tax, impôt unique, imposta unica) 制度といふ。此單一税制度に對し、多くの租税を組み合はせ、以て租税原則の要求を充たさうとする制度を複税 (Vielfalt der Steuern, multiple taxation, impôts multiples, imposte multiples) 制度といふ。

税制は此の如く單一税制度と複税制度の二とすることが出来るが、今日の文明

國に於ては、後にも述ぶるが如く單一稅制度を實行することが出來ぬ。そこで稅制といへば直に複稅制度を意味するものと解しても亦不可で無い、現に學者の中には左様に定義するものがある¹⁾。余は假に之を狹義の稅制と名けて置く。

本章に於て研究せんとする稅制は勿論複稅制度である。所で單一稅は今日の文明國に於て事實上存在せないけれども、議論として存してゐるから全く之を度外視することが出來ぬ。そこで余は先づ單一稅論を吟味し然る後に複稅制度の研究に移らうと思ふ。

第一節 單一稅論

第一款 單一稅論の發達

一 單一稅論は、今日に於て行はれてゐるが、今日に初まつたものでない、其由て來る所は既に久しいのである。併し其初めて唱へられて今日に至る迄には、議論も次第に變じて居り、單一稅とすべき租稅の種類も異つて來たのである。そこで

1) Wagner: F.=W. II. S. 475

先づ單一稅論の發達して來た跡を尋ねて見るの必要がある。

單一稅論の起つて來た跡を見るに、多くの租稅が類に起されて苛斂誅求の弊のあらはれた場合、若は租稅が不公平に配分せられて人民の不平を買つた場合に起るのが普通である。故に所謂單一稅論者にありても、絶對的に單一稅を主張せないので、二三の他の稅を以て其主稅を補ふことを必要とすることを論ずるものがある。是れは明に嚴格なる單一稅論で無くして、複稅論である。但し其稅種を二三種に限らんとするに於て複稅論者と異つてゐるから、茲に單一稅論に關聯して之に論及して見やうと思ふ。

二 所謂單一稅論の開祖は、ボウダン(Bodin)であるといふが通説である。ボウダンは其著國家論に於て單一所得稅を説いてゐる¹⁾。併し氏は所得稅の外に關稅を存するの必要を認めてゐた。故に氏の論は純然たる單一稅論では無かつたのである。

三 十七世紀に至つて單一消費稅論が起つた、消費稅のみを課せんとする論である。其首唱者は、ホッブス、ベチイ、ジャン・デラクル、ビートル・デラクル、ボック

1) Jean Bodin: Les six Livres de la République 1576. 拙著財政總論25-26頁

スホルン、テンチエル等である。¹⁾ 其中にても代表者と見るべきは、ホップスであるが、氏は利益説より出で、消費に依つて人民の國家より受くる利益を反證することが出来るとし、單一消費税を主張したのである。

四 十八世紀の初に至つて重農學派の先驅者と見るべき二人の學者に依つて又一種の單一税論が唱へられる。其一人はボウバンであり、其他の一人はブアギイユベエルである。

ボウバンの高唱したる單一税は單一所得税であつた、其著書に十分一税と名けたるは、所得に對し十分一を課することを旨としたが爲めである。²⁾

尤も十分一といふは、最高限度を示せるもので、財政需要の少きときは十分一以下を課すること論ずる迄も無い。畢竟氏は當時佛國に行はれてゐた租税が數多くして而も煩雜を極めてゐたのを見て、之を廢し、代ふるに十分一税を以てせんとしたのである。若し此十分一税で國費全部を辨することが出来ない場合には、鹽税關稅及び行爲税を存して置いて可いと論じた。そこで氏の議論も嚴格なる意義に於ける單一税論で無い、只當時行はれてゐた人頭税、内地消費税殊に飲料税内

地關稅等を廢せんと企てたるに過ぎなくなるのである。

ブアギイユベエルもボウバンと同じ様な考から出で、佛國に當時行はれた諸税を廢すべきであると論じたが、其代りに起すべき税としてはボウバンの如く、所得税に求めないで、之を地租に求めた。換言すれば氏は單一地租論を唱へ出したのである。¹⁾

ブアギイユベエルが佛國に於て單一地租論を唱へてゐた間に、英國に於ても亦同様な説を主張する者があつた。ヴァンダアリントは即ち其れであつた。²⁾

五 單一地租論は此の如く、既にブアギイユベエル及ヴァンダアリント等によつて創めて唱へられたが、重農學派に依つて大成するに至つた。³⁾ 重農學派の單一地租論に就ては既に屢々論及したから茲に喋々するの要が無いが、其論旨を約すれば、土地の収益は社會に存する唯一の純生産である、故に租税を課するとせば、此純生産の中より之を支拂ふ様にせねばならぬ、従つて土地に税すべきで、他の物に税すべきではない。若し土地の収益以外のものに課税するとせんに、其負擔は終に轉嫁して土地の収益に歸するであらう、されば初めより土地の収益に税するの

1) Boisguillebert: *Détail de la France*, 1695. *Factum en France*. 1707. 拙著財政學卷一、41頁
 2) Vanderlint:
 3) Auguste Oncken: *Œuvres économiques et Philosophiques de F. Quesnay*, 1886
 4) 本書178—179頁及210—213頁 拙著財政總論42—45頁

1) Hobbes: *Elementa Philosophica de cive* 1642. Sir William Petty: *A Treatise of Taxes and Contributions* 1662. Jan Delacourt: *Politike Discoursen*. 1662. Pieter Delacourt: *Interest van Holland* 1662. Boxborn: *Disquisitiones Politicae* 1656. Tentzel: *Entdeckte Goldgrube in der Aczise* 1685, 拙著財政總論27頁
 2) Vauban: *D.me royale* 1707. 拙著財政總論40頁

が便宜であり、且つ正義に適ふといふのである。

六 單一地租論は此の如く重農學派の經濟學理より當然に出て来る歸結であつた、故に重農學派の盛であつた時は何人も其眞理を疑はなかつた。所で重農學派の經濟學理そのものが批難せられるに及んで、單一地租論も亦共に斥けられることゝなつた。然るに十九世紀に至つて單一地租論は形をかへて又表はれて來た、其一是ヘンリー・デョウヂの論で、其二是アイザック・シエルマンの論である。

ヘンリー・デョウヂは地代の理論より出發して、土地の價格に對し單一税を課すべきであると論するのである。¹⁾ 氏の說に依れば、此の如き單一税は、地主の負擔に歸し他の消費者に轉嫁せぬ、旁々以て地代といふ不勞利得を得る者を税することが出来て、正義に適ふといふのである。重農學派の單一地租論とは根據を異にするを見るべきである。

アイザック・シヤアマンは、ヘンリー・デョウヂと全く相反したる立場を取り、社會の總ての人をして租税を負擔せしめねばならぬといふ論より出で、土地價格に税すれば、それが地主より消費者に轉嫁し、社會一般に分布して行くことを論じ、土地

1) Henry George: Progress and Poverty. 1880. BK VIII. chap. 2, 3, 4.

價格税さへあれば宜しいと主張するのである。¹⁾

ヘンリー・デョウヂの論とアイザック・シヤアマンの論は此の如く其前提に於て相反し、其結論に於て相一致してゐる。共に土地價格に税せんとするのであるから、其論を單一土地價格税論と名けて置く。

七 單一土地價格税論と相前後して、歐洲大陸に於ては、單一消費税論、單一所得税論、單一資本税論が相繼いで行はれて來た。

單一消費税論は既に十七世紀に於て一度大に論争せられたのであるが、十九世紀の半頃に至つて、又再び唱へられることゝなつた。其代表者はフファイエルである。²⁾ 氏は各人の支出經費を標準として租税を課し、そのみに依つて公共經費を支辨すべきであるとし、それが永久に負擔の平等を得るのであると論じた。故に氏の說は一般支出税論と名けて然るべきである、今日文明國に行はれてゐる消費税を結び付けたものとは違ふ。併し各人の支出全體を見て税するといふも、消費全體に税せんとするに外ならぬ。故に氏の論も單一消費税論たるを失はないのである。

1) Isaac Sherman, cited in Seligman. Essays on Taxation. chap III, the single tax I.

2) Pfeiffer: Staatseinnahmen II. S. 538-554

八 單一所得稅論は、主として獨逸に行はれ、而も社會黨の熱心に主張する所となつた。即ち社會黨は既に一八六九年以來、其綱領として單一累進所得稅を謳つてゐる、尤も單一累進所得稅といふも後段々相續稅や財產稅をも加へて來た。(註)故に社會黨の主張も純然たる單一稅論で無い、要は無產階級の負擔に歸すべき消費稅を廢し、資産階級の負擔に歸すべき所得稅相續稅財產稅を起さんとしたのである。

(註) 茲に獨逸社會黨といつたのは、大體に左黨を指したのである。社會民主的労働黨は既に一八六九年のアイゼナハ(Eisenach)の會議に於て、あらゆる間接稅を廢し單一累進所得稅並に相續稅を起すべきことを決議した。一八七五年のゴータ(Gotha)の會議に於ては、現行の諸稅殊に間接稅を廢し、單一累進所得稅を以て之に代ふべきことを宣言してゐる。²⁾更に一八九一年のエルフルト(Erfurt)の會議に於て社會民主黨は累進的所得稅及財產稅に依つてあらゆる公共經費を辨ずることとし、其租稅主體には申告の義務を負はしめ、更に累進的相續稅(相續財產の大小並親族關係の親疎に依つて累進稅を課す)に依つて之を補ひ、あらゆる間接稅、關稅を廢し又少數資産家の利益の爲めに一般民衆の利益を犠牲にすべき諸種の施設を廢すべきことを宣言した。是に依つて之を觀れば獨逸社會黨の單一稅といふは累進稅率を適用すべき所得稅財產稅相續稅の三者な

1) Salomon Die deutsche Parteiprogramme. Leipzig. 1907, I. S. 86ff.
2) Ebenda II. S. 25.

眼中にするこゝとなつたのである。

九 單一資本稅論は主として佛國の學者が唱へてゐる。其代表者をヂラルダン及ムニエーとする。¹⁾ヂラルダンの説く所に依れば、單一資本稅は三の長所を持つてゐる、其一は資本稅が資本を刺戟して忽ち生産的に放下せらるゝ様に傾かしむることであり、其二は資本稅が既に出來上つてゐる資本に課し、成立の中途にある資本に課せないことである、此くすれば資本の發生を妨ぐる事が無いからである。其三は資本稅が所得稅に依つて捕捉することの出來ない擔稅力を捕へるといふことである。此場合に於ける資本は收益を生せざる財產を指すことゝなる、動産美術品珠玉彫刻品繪畫其他骨董品、庭園、間地等を包括する。故に此單一資本稅論は單一財產稅論と見て差支ない。

一〇 以上論ずる所に依つて之を觀れば、單一稅論と稱せらるゝものゝ中には、其實簡單なる複稅を主張する者もあるのであるが、其純なるものを取つて之を分類すると單一消費稅論、單一地租論、單一資本稅論、單一所得稅論の四とすることが出来る。

1) Emile de Girardin: Questions de mon temps; Questions financières 1858
Menier: L'impôt sur le capital, son application, ses avantages, ses conséquences. 1872. Theorie et application de l'impôt sur le capital 1874.

第二款 單一稅論の批評

前款述ぶるが如く單一稅論は、自ら分れて四種となるが、各其主張を異にし、各其根據とする學說を異にし、各其行はれた時代を異にしてゐる。故に單一稅論を批判せんとせば、四種の學說に就き別々に其主張並に其根據とする學說を吟味し、其税の行はれたる時代に就て考慮せねばならぬが、それに先つて、是等諸說に共通する點に就て調べて見る必要がある。

第一 單一稅論の諸說に對する總括的批評

一 單一稅論は既に述べた通り、種々雜多の租稅が濫に起されて苛斂誅求の弊が堪へ難くなつた場合、若くは租稅が不公平に配分せられて人民の不平を買つた場合に起つたのが普通である。故に單一稅論は、其動機に於て正當の理由を有してゐると云ふことが出来る。又實際上直接間接に其當時に於ける租稅制度の改革を促すに與かつて効があつたものもある。又今日の單一稅論も現行稅制に對する批評として、一の刺戟劑となつてゐる所もある。故に單一稅論は、歴史的に見

て相當の意義を持つてゐるものと云ふことが出来る。

進んで租稅原則に照らして單一稅論を検するに、相當の理由を具へてゐる所もある。それは左の二點に歸する。¹⁾

(1) 單一稅となれば、租稅は只一回之を課するのみであるから、財の生産や流通を妨げることが極めて少い、故に、國民、經濟的、原則の、要求に、適ふ、のである。

(2) 單一稅となれば、租稅は只一種に限られるから、其賦課徵收が簡單となり、其局に當る稅吏並に其監督者を省くことが出来、それに關聯して繁文縟禮の弊を除き去ることが出来る。従つて徵稅費は自然に少くして濟むことにならう。故に單一稅は經濟的徵稅費の原則にも、適ふのである。

二 單一稅論は此の如く租稅原則より見て相當に理由を具へてゐるが、又他方に於て大なる缺點を持つてゐる。その缺點は財政々策的原則に反し兼ねて社會的原則に反することである。

(1) 單一稅が財政々策的原則に反するとは、それが充分の原則や彈力的原則の要求に適はぬことを云ふ。換言すれば單一稅では、國家公共團體の經費支辨の爲め

1) Cossa: op. cit. pag. 98.

に十分なる収入を得ることが出来ぬ、又経費の膨脹に連れて収入を増して行くとも出来ぬのである。蓋し單一税にありても、全然自然増収がないといふ譯でも無からうが、経費膨脹の法則の認められる現代にありては、到底少額の自然増収に待つことが出来ぬ、勢ひ人爲的増収の道を講せねばならぬ。然るに單一税にありては、租税を唯一つに限るが故に、人爲的増収を圖るには、税率を増すより外に途が無い。所で如何なる税にても税率を高くしたからとて、それに比例して収入を増すことが出来ぬ、甚しきに至つては一定の税率を超えては、収入が増さないのみならず却て減することも起つて来るのである。其理由は外でも無い、税率が高くなるに従ふて、人民は皆其税の堪へ難きを感じる様になり、租税心理上より之に反對するの氣分を醸して來、或は滞納となり、或は脱税となり、終に租税の期待に反することになるからである。

(2) 單一税が社會的の原則に反するとは、それが普通の原則や平等の原則の要求に適はぬことを云ふ。換言すれば、單一税では、總ての人總ての物に亘つて漏らすことのない様に税することが出来ぬのみならず、各人の間に於て負擔を感じる程

度を均等にすることが出来ぬ。¹⁾

(a) 單一税にありては、租税を一種に限るのであるから、總ての物を逐ふことが出来ぬ、従つて又總ての人を逐ふことが出来なくなるのである。殊に單一地租論の如きは地主のみを税し、他の階級の人を免するのであり、單一財産税の如きも、財産階級のみを税して、其他の階級を免するのである、それは單一税制度それ自身の本質より當然出て來る所であつて、到底普通の原則と相容れることが出来ぬ。尤も單一所得税にありては、直に税源たる所得を捕捉して税せんとするものであるから、苟くも所得を有してゐる以上は總ての人に普遍的に課せられるといひ得る様である。併しそれは理想的に所得の真相を明にすることが出来たときに於て初めていひ得ることである。所で實際に於ては、所得の真相を明にすることが出来ぬ。蓋し經濟の發達するに従ひ、得を得るの道が種々様々に分れて來るのみならず、其得べき額も種々の事情に依つて變じて已まぬので、外界よりは、之を窺ひ知ることが困難となるからである。固より當事者より申告せしむることになつて居るが、實際に於ては、其真相を申告し、進んで多くの税を納めんとするが如き正直で、眞摯で

1) Seligman: op. cit. the single tax III a. ethical defects.

犠牲奉公の念に富んだ者は甚だ少いのである。是が故に單一所得税にありても尙租稅技術上よりして總ての所得を捕捉することが出来ぬことになる。其捕捉せられぬ部分は税を免るゝことゝなるから、明に普遍の原則に反るのである。此論は又移して單一資本税單一消費税等に當て箝めることが出来る。各人が幾何の資本を持つか、幾何の支出をしてゐるかを確むることは、租稅技術上容易ならぬことであるからである。是が故に此論點よりするも、單一資本税並に單一消費税は普遍の原則に反つてゐると謂ふことが出来る。

(b) 右に述べたるが如く、租稅技術上よりして租稅客體たるべきものゝ真相を穿つことが出来ないものである。所が其真相を穿つことが出来ないといふにも差等がある、所得や資本や消費に關し割合に真相に近きものを捕捉するがあり、又反對に非常に真相に遠きものを捕捉するに止まるがあらう。さうなると此兩者の間に於ては、擔稅力に應ずる課税が出来ないことになる。是れは明に平等の原則に反するものである。

此の如く單一税に於ては平等原則に反することが出て来る。所で增收を圖ら

んとして稅率を増すとあらば、納稅者相互の間に於ける負擔の不均等は愈々甚しくなり、比較擔稅力の乏しき者は愈々益々堪へられなくなるであらう。そこで單一税制度は愈々正義觀に反することゝなるのである。

(c) 單一税制度は以上述べたるが如く、普遍の原則に反し、平等の原則に反し、正義觀の許さないものとなるが、然らば之を矯正する方法があるかといふに、それが無い。複税制度に於ては、一の税より見て正義觀に反することが出て來ても、他の税を配して之を補ひ、全體の租稅に於て正義觀に適ふ様にする事が出来る、是れ複税制度に於ける補償作用といふものである。所で單一税制度に於ては、一税の外に税は許されないものであるから、不公平、不平等の弊が生じたからとて、他の税を以て之を補ふことが出来ぬ。要之單一税制度には補償作用の起る餘地が無いのである。¹⁾是れ單一税制度の缺點として救ふことの出来ないものである。

三 以上述ぶる所に依つて之を觀れば、單一税制度は租稅原則より見て、國民經濟的原則、經濟的徵稅の原則に稍適つてゐる所があるけれども、財政々策的原則、社會的原則に反つてゐる。而して、此長所と短所とは、複税制度に於ては、互に、相補ふ

1) Cossa: op. cit. Pag. 99-100.

ことが出来るけれども、單一税制度に於ては之を相差引いて考ふることが出来ぬ。其財政々策的原則に反して、國家公共團體の經費を支辨するに足らず又其經費の膨脹に應じて收入を増すことが出来ぬとすれば、租税が由て以て生れて出た目的を果すことが出来ぬのであるから、それだけにて單一税制度は之を實行することの出来ぬものと斷せねばならぬ。又其社會的原則に反して、總ての人に租税を普ねく行き亘らしめず、又各租稅義務者の間に於て負擔を均等ならしめないとするれば、其租税は現代の正義觀に反し到底人民の堪へ得られぬものとなるから、それよりしても、此單一税制度は之を實行することが出来ぬものと謂はねばならぬ。

此の如く單一税制度は之を實行することが出来ぬ。若し實行し得るとせば、それは第一に經費を多く要せないのみならず、經費の膨脹を見ないといふ條件が具はり、第二に租稅技術の上で、租稅容體を洩れなく捕へ、其真相を穿つて誤らぬといふ條件が具はる場合でなければならぬ。所が此の如き條件は社會の進歩の幼稚なるときは或は之を充たすことが出来やうが、併し現代に於ては、さういふ譯に行かぬ¹⁾。蓋し現代に於ては、經費膨脹の法則が認められてゐる位で、決して第一條件を

1) Cassa: op. cit. pag. 100.

充たすことが出来ぬ、又經濟が進歩して人的關係物的關係が複雑となり、租稅容體に關する真相を穿つことが困難であるのみならず、租稅道德が進歩してゐないから、如何にしても第二條件を充たすことが出来ぬ。是れ現代に於て單一税制度の實行せられない所以である。

四 以上は租稅原則に照して、單一税論を檢したのであるが、更に國家の一般政策といふ見地に立つて見れば、單一税制度に於ては、租税を以て他の政策の手段に供することを許さぬこととなるのである。租税が收入の目的の外に他の目的を持ち得ることは、余の既に詳に論究した所である。¹⁾ 現に今日の文化國に於ては、國家の一般政策の手段として租税を用ゐるもの少くない。内地の産業を保護せんが爲めに、輸入税を課するは其一であり、兌換券發行の屈伸制限を保障せんが爲めに制限外發行税を課するは其二であり、阿片の吸用を廢せしめんが爲めに、非常に高い輸入税若は内地消費税を課し、酒類の飲用を節せしめんが爲めに、高い消費税を課するが如きは其三であり、社會政策の目的を達せんが爲めに、諸種の税を起すが如きは其四である。然るに單一税制度に於ては、此の如き手段を取ること

1) 本書25-35頁

を許さぬのである。¹⁾ 併し乍ら單一稅論者と雖ども産業保護の必要が無いとか、兌換券の制限外發行を調節する必要が無いとか、阿片や酒類の消費を抑える必要が無いとか、社會政策を施す必要が無いと迄極論するのでは無からう、既に國家に此政策を行ふことを認めて置き乍ら、其手段となるべきものを奪ひ去らんとするは、辻褄の合はぬ考である。

之を要するに國家の一般政策よりも觀るも單一稅論は、之を維持することが出來ぬ。

第二 單一稅論の諸說に關する個別的批評

單一稅論は單一地租論、單一消費稅論、單一資本稅論、單一所得稅論の四となし得ること既に述べた通りである。余は此四學說に就て別々に觀察して見やうと思ふ。

一 單一消費稅論に就ていへば、十七世紀の學者の論と、十九世紀の學者の論との二に分て見ねばならぬ。

十七世紀の學者の單一消費稅論は、利益說を根據としてゐる。所で利益說は租

1) Seligman: op. cit. III. 2. political defects.

稅の根據となすことが出來ぬ、それは租稅の根據論に於て明にした所である。¹⁾ 既に利益說が誤つてゐるとすれば、單一消費稅論も誤つてゐると評せねばならぬ。

所で單一消費稅論が十七世紀に於て大に行はれたるは之に依つて貴族其他の免稅特權階級を税せんとしたが爲めであつた。²⁾ 是れ歴史的に見て大なる意義の存する所である。併し乍ら租稅理論よりいへば、免稅特權階級をも税するの必要があるからといつて、單一消費稅を選ばねばならぬといふ結論は出て來ない。

單一消費稅の缺點として先づ人の注意を惹くは消費のみに税し貯蓄を税せぬことである。

十九世紀の單一消費稅論者は、貯蓄に税せないで、消費のみに税するのが正しといふ論理を取り、此くして初て均等犠牲の原則に適ふと論ずるに至つた。³⁾

此議論の趣旨とする所を按ずるに、犠牲は所得の大小で測るべきでなく、消費の大小に依つて測るべきであるとし。大消費者は小消費者よりも、同一經濟價値をヨリ少く見積るのであるから、前者に重く税し後者に軽く税して可いといふのである。此論に依れば、大所得者で多く貯蓄する者は小所得者で貯蓄をなさざる

1) 本書109頁以下

2) Seligman. op. cit. the single tax I.

3) Pfeiffer: Die Staatseinnahmen, Staatseinnahmen S. 543.

よりも小なる擔稅力を有するに過ぎぬ。從て之に軽く課することゝなる。此論理は生産政策を偏重し、消費政策を偏輕する根本思想より出でてゐる。所が此根本思想は常に眞理であるといへぬ。殊に産業の既に相當に發達してゐる國に於てさうである。更に之を租稅理論より見れば擔稅力は物的要素と人的要素とより成り立ち、生産的方面と消費的方面とを備へてゐる。故に擔稅力に應ずる課稅をなさんとせば此兩方面を結び付けねばならぬ¹⁾。然るに消費のみに税し貯蓄に税せないとせば、擔稅力の兩面を見ないことになる。故に其課稅は擔稅力に應ずるものといふことが出來ぬ。平等の原則に反する所以である。

單一消費稅は此の如く貯蓄を除外して税せないから擔稅力に應ずる課稅とならぬのであるが、更に進んで考ふれば、單一消費稅は總ての消費に税すといふも、總ての消費に税すことが又仲々困難である。十九世紀の單一消費稅は、一般的支出税を課することを旨とするのであるけれども、各人の支出を漏れなく捕捉することが六ヶ敷いのである²⁾。

要之、單一消費稅制度は、其根據となつてゐる理論に於て誤つて居り、且つ其租稅

1) 本書345頁以下
2) Cossa: Scienza delle finanze, 10. ediz. pag. 99

の分配を不平等にし正義に反するものとなる。故に單一消費稅は之を斥けねばならぬ。

二 單一地租論は重農學派の説と單一土地價格稅説との二に分つことが出來る。

重農學派の單一地租論は、土地の收益を以て純生産となすといふ學說に根柢を置いてゐるものであるが、其根柢の學說の誤つてゐることは、既に屢々論じた所である。茲に再び贅するの要が無い¹⁾。既に根柢の學說に誤がありとすれば、其上に立てる單一地租論が誤つてゐること論ずる迄も無いことである。

單一土地價格稅説も、更に二に分つて觀察するを要する。先づアイザツク、シャアルマンの説に就て之を観るに、其地租が轉嫁して社會一般に分布するといふに於て、事實に戻つてゐる。地租は多くの場合に於て轉嫁せないのである²⁾。故に此説も誤であると謂はねばならぬ。

ヘンリー・チヨウチの單一地租論に至つては、其根柢に地代論がある。氏の説に依れば、地代は地主の得る不勞利得である。地主が之を私するは許すべきで無い、國家

1) 本書179頁213頁
2) Seligman: op. cit.

は租稅として悉く之を取上ぐべきであるといふのである。そこで氏の單一地租論の根據となつてゐる學説は二となる、其一は不勞利得に稅する說であり、其二は利益說である。

不勞利得に稅するといふ考は、誤てゐない、併し乍ら不勞利得に稅するといふも、不勞利得に屬する部分を悉く取り上げねばならぬといふ論は出て來ない。又不勞利得を稅するといふ考より出で、行けば何も地代に限つたことは無い、地代の外に不勞利得たるべきものは頗る多い、從て土地價格稅のみを課するといふ結論に達せない筈である。

利益說とは此場合に於て不勞利得の形に於て社會より特別の利益を得る者は、租稅の形に於て之に酬ひねばならぬといふことを意味する。所で利益說は誤つてゐること前述する通りである。¹⁾ 若し利益說が正しいとするも、國家社會より利益を受くる者は頗る多いのであるから、租稅を唯一つに限るの益々謂はれ無いことを反證することゝなるのである。

以上述ぶるが如く單一地租論は何れの說を採るも其根據に於て誤てゐる。若

1) 本書109頁以下

し之を實行するとせば、一方に於て、土地は不當に重い負擔を命せられ、農業の衰頽を來たし、終に國民經濟上の原則に反することゝなるが、他方に於て地主以外の人は如何に富むも免稅の特權を得ることゝなり、普遍の原則に戻り、正義觀に反することゝなるのである。¹⁾

三 單一所得稅論に就ていへば所得を稅源と見る以上は相當の論據が有るといふことが出来る。併し乍ら稅源は所得であつても、租稅客體は必ずしも所得とするに限らぬ。而して其租稅客體から見ると種々の租稅が成り立つのであるから、稅源が所得であつても、租稅は所得稅唯一つに限ると結論することが出来ない。²⁾

次に單一所得稅論に従ふて所得稅一本で行くとしても、其所得稅なるものは決して單純に一つのものであると思ふてはならぬ。蓋し現代に於ける經濟の發達は種々の所得を成立するに至らしめたからである。故に名は單一稅といふも、實は多くの租稅を結び付けて一の完全體を作つてゐるものと見ても差支ない。

所得稅は斯の如く多くの所得を綜合して之に稅するものであるが、所得の源多くなればなる程、其真相を捕捉することが出来なくなり、所得稅の缺點が表はれて

1) Cosaa: op. cit. pag. 98

2) 本書197頁以下

來る。是れ社會黨が單一所得稅論を唱へ乍ら、財產稅、相續稅等を以て之を補はんとしてゐる所以である。

四 單一資本稅論に就て之を見るに、論者は所得稅よりも優つてゐると説くけれども、今日の租稅理論よりいへば、資本は只例外の場合に於てのみ稅源であるから、資本稅のみを課するといふ論は、所得稅のみを課するといふ論よりも、理由が薄弱である。而して單一資本稅と謂つても只一種の資本に對する稅でない、多くの資本を綜合して之に課するものである、從て其真相を穿うことが困難であらう。是れは單一所得稅と共通に有してゐる缺點である。

第二節 複稅制度の組織

前節に述べた通り、單一稅制度は之を實行することが出來ぬ、そこで稅制といへば、複稅制度でなければならぬ。之を實際に徵するも文明諸國に於ては、複稅制度が發達して來てゐる。

複稅制度といふからには、多くの租稅が存在することを前提とするのである。

併し乍ら多くの租稅が雜然として只かさなり合つてゐた所で體系を爲すものといへぬ。租稅が一の體系をなすと云へば、多くの租稅が互に組み合はされ其間に脈絡を保ち、整然として組織體を爲すに至らねばならぬ。稅制の組織は以て家屋の建築に譬ふることが出来る。石材木材が並び置かれたとて家屋は成らぬ、それが適當に組み合はされて、初めて家屋が出來上るのである。而して家屋の建築に際しては力學其他自然科學の法則に従はねばならぬ。之と同様に稅制も租稅原則に従て適當の租稅を適當に組み合はすことに依つて組織せられるのである。稅制の組織は、學理上からして、理想的に之を考へ出すことが出来る。蓋し租稅原則の要求する所が明瞭となつた以上は、之より演繹的に推理することが出来るからである。之を學理的稅制と云ふ。所が文明國に於ては、實際上自然に發達した稅制がある、それは理想的では無いにしても、兎に角租稅間に脈絡が保たれてゐる以上は、之を稅制と見ねばならぬ、之を史的稅制といふ。余は本節に於て先づ稅制が歴史的に如何に發達して來たかを研究し、後學理上如何に稅制を組み立つべきかを論じたいと思ふ。

第一款 史的税制の發達

一 租税の發達に就ては既に第三章に於て論じた。此處にては、税制に關してのみ其如何に發達して來たかを尋ねんとするのである。

税制といふ立場より之を見れば租税があつても税制の無かつた時代がある。彼の租税發達の初期であつた臨時税時代の如き即ちそれである。租税が經常税となつた後に於ても、税制は必ずしも出來てゐたと云へぬ。財政上の必要があれば、あるに從て、新しき租税が起され、税と税との間に何等の脈絡も保たれてゐなかつたからである。所で諸税の間に脈絡を保ち一の整つたる體系を立てんとすれば亂雜に流れてゐるものを整理せねばならぬ。そこで無數の租税が段々主たる税に統一せられ簡單となる傾向が現はれて來る。例へば種々雜多の營業に關し各特別の營業税が成り立つてゐたのが、整理せられて一の營業税に統一せらるゝに至る如きである。之を租税の單純化といふ。

所が租税の單純化の傾向と並行して、租税は又分科して行く傾向を有してゐる。

租税の分科とは、段々と新しい租税が成り立つて税制の組織分子を加ふるに至ることを云ふ。何故に租税の分科が起るかといふに、畢竟租税が政治上、社會上、經濟上の發達に促されるからである。殊に經濟上の發達は、分業や交換を彌が上にも進めて行くから、そこに新しき職業が起り、所得や財産の配分も變じて來る。さうなると新しき租税が起されねばならぬ。此くして租税は分科せずには居られぬこととなるのである。之を租税分科の法則 (Gesetz der Differenzierung der Steuern) といふ。租税分科の法則が行はるゝと、税制は次第に複雑なる組織とならざるを得ない。従つて歴史的に出來上つた税制は、單一税制度の方向に向つて走るので無く、却て其反對の方向に向つて走つてゐると謂ふことが出来る。

二 税制は上述の如き發達の法則に支配せられ、今日非常に進歩して來てゐるが、其税制の大黒柱となつてゐる租税に至つては、歐洲の先進國に於ては、餘程以前より發達し初めたが、それが次第に貢納税 (Contribution) の物産税 (Accise, excise) の對立となつて現はれて來た。貢納税とは、人民が君主に貢物を献上すると同じ様なもので、全く其人の犠牲となり、負擔となるのである。之に反し物産税は、物品

に課する税である。従つて其税は消費者が知らず識らずの間に負擔することゝなるものである。獨逸にては賦課税 (Schätzung) と消費税 (Verbrauchssteuer) との對立となつてゐた。是れ亦貢納税と物産税との對立と同じ様に見るべきである。

此 Contribution や Accise (excise) 又は Schätzung や Verbrauchssteuer とが相對峙して、税制の大黒柱となつてゐたことは、早く佛國學者の注意を惹いた。所で佛國學者は此名を捨て、直接税、間接税といふ名を取り、二種の租稅系統が對立すべきものであることを説いた。それが佛國革命の當時に至つては、實際の立法となつて表はれた。爾來佛國の税制は直接税間接税を以て組み立つると云ふ方針を採つて改めないのである。

此佛國の立法は忽ちにして歐洲諸國に傳播し、獨逸、伊露、丁、白等皆争て之に倣ふことゝなつた。

是に於て文明諸國の税制は直接税間接税の二大系に依つて組み立てられてゐると謂ふことが出来る。

三 文明國の税制は直接税間接税で組み立てられてゐるとして、次に研究せね

ばならぬ問題は、其直接税間接税は如何なる租稅で組み立てられてゐるかといふことである。

直接税の體系を見るに、物税と人税とが相並んで發達してゐる。歐洲の租稅史の示す所に依れば、物税としては、其初め極めて粗雑なる財産税の形を帯びたるものが行はれたやうである。其後、此種の財産税は次第に發達したが、農業時代に於ては主なる財産は土地となつたから土地に對して特殊の課税が行はれることゝなり、茲に地租が收入の中心となつて來た。國民經濟が進歩し分業が更に發達するに及んで、商工業や自由職業に従事せる者、進んでは勞働に衣食せる者も、各社會階級を形くり、相當の資力を有するものと看做され、茲に營業税、勞賃税の如きものが自然に成立するに至つた。此くして收益税は、一の體系を具へることゝなつた。所が最近に至つて、收益税制度に代り、又收益税制度と相並んで財産税が起されんとする傾向が出來て來た。

人税に就て之をいへば、其初めに於ては人頭税、竈税、戸税の如き極めて幼稚なる租稅が課せられてゐたが、それが段々と進んで、等級税となり、動産所得税となり、終

に一般所得税となつた。最近に至つては一般所得税が總ての文明國に行はれ、直接税の中軸をなすことゝなつた。

此の如く各國の直接税は人税と物税とに依つて組織せられて居つて、其人税、物税は時代に依つて形を變じて來たが、今日に於ては、所得税と収益税とを並立せしめてゐるものと、所得税と財産税とを並立せしめてゐるものと、所得税、収益税、財産税の三を並立せしめてゐるものがある。

四 間接税の發達を見るに、其初めに先づ市場税なるものが出來た。市場税は市場に入ること、市場の設備を利用すること、市場に於て保護を受けることに對し、課する税であつて、手数料と租税との性質を合せ有してゐたものである。それが後になつて、形を變じ、商品が市場の存する市に入るに際して之に税するやうになり、そこに入市税が成立した。中世都市の勃興するに及んで、入市税は非常に發達し、財政上重要な意義を有することゝなつた。所で此入市税の精神は、總て又國家に移つて關税が課せらるゝに至つたが、其初に於ては輸出税が中心であつて、通過税之に次ぎ、輸入税は比較的重きを爲さなかつた。其後國民經濟が發達し、生産

技術の進歩するに及んで、内國の商品に對しても所謂生産課税法に依て之を課することゝなつた。此くして間接税は外國關税、入市税、生産課税法に依る内地消費税を以て一の體系を形づくに至つたのである。而して國民經濟の更に進歩するに従て入市税を廢止するの傾向があらはれたると同時に、關税及内地消費税等を課すべき課税物件の數を減することゝなり、そこに租税單純化の勢を生じて來た。殊に自由貿易の思潮が一世を風靡するに及んで、輸出税通過税は段々と廢せられ、收入を目的とする輸入税のみが残される様になつた。所が十九世紀の第四半世紀頃より保護貿易政策が勢を得て來て、輸入税は收入の目的の爲めのみならず、産業保護の目的の爲にも之を課することとなり、大に其收入を増すことゝなつた。それと同時に内地消費税に於ても生活必需品税と他の消費税とを區別して見る様になつたのである。

之を要するに、歐洲文明國に於ける間接税の體系は、今日に於て外國關税と内地消費税とに依つて組織せられてゐる國に依つては尙此上に入市税をも加へてゐるものがある。

五 以上述べたる諸税の外に、尙補充税として一體系を具へた租税がある。それは學者の所謂流通税に屬するものである。即ち其初めにありては所有權の移轉、相續買賣取引等が起る場合に税したものであつた。既に十四世紀十五世紀より十七世紀に互つて獨佛、伊、西、ポヘミヤ等に於て行はれてゐた。十七世紀に至り和蘭に於て印紙税登録税が起さるゝや、其課税形式は大に歡迎せられ、忽ち諸國に傳播した。殊に信用經濟が発達するに及んで、印紙税登録税は益々發達することゝなつた。此種の税も其初めは手数料と租税とを混同してゐたが、それが段々と分れて來る傾となつた。

此の如く流通税系統の租税は經濟の進歩と共に進んで來たが、其中に不勞利得に税する趣旨の加はつて來たものが少からず出來て來た。相續税、土地増價税、財産増價税の如き即ちそれである。是等の租税は今猶印紙税登録税の中に入れてゐる立法例もあるが、次第に流通税より分ちて不勞利得税の一體系を形くるといふ立法が出來て來たのである。是れ亦税制分科の一例である。

流通税は以上述べたるが如く、發達し來つたものであるが、それは、直接税、間接税、

の何れの體系に屬するかといふに從來の立法例に於ては多く間接税に屬するものとしてゐたのである。殊に佛、伊に於てさうである。そこで學者も亦多く流通税を以て間接税の一としてゐる。余の見所を以てすれば、流通税は直接税にも間接税にも屬せず、獨立の地位を有すものとすべきである。併し強て其兩者の何れかに入れねばならぬとせば、學理上直接税の中に入れるのが穩當であると思ふ。近來財政學者は此學理の上に立つて流通税の系統を直接税に加ふるものが少なくなつた。

第二款 學理的税制組織

第一項 税制組織の要件

一 税制の組織は、既に前に述べた通り、租税原則に従て之を爲さねばならぬ。租税原則に従て税制を組織せんとせば、先づ租税原則の要求に適ふが如き租税を選択せねばならぬ。是れが税制組織の第一要件である。

所が如何に租税を選択しても、總ての租税原則に適ふものゝみを揃へるとは出來ない。一の租税原則に適ふといふ長所を持つてゐる租税であつて、他の租税原則に反するといふ缺點を持つてゐるものは少くない。此の如き租税を悉く捨て、仕舞へば、税制の組織に事が缺けることになる。そこで税制を組織せんとせば、多くの租税を組み合はせ、其一税の缺點は之を他税の長所にて補ひ、全體の上にて租税原則の要求に適ふ様に企圖せねばならぬ。之を税制組織の第二要件とする。

二 然らば租税原則は税制組織に關して如何なる要求をしてゐるかといふに、前數章に於て論じたる所に依つて知ることが出來るけれども、茲に其要點を摘んで擧げる必要がある。

(1) 國民經濟的○原則○の○要求○する○所○は○左○の○如○し○。

- (a) 總ての租税をして正當なる税源より支拂はるゝ様に税制を組織すること、換言すれば、原則としては所得より、例外としては財産より支拂はしむる様にするこゝ。
- (b) 直接に税源に税せぬ限り、税源の所在を暗示して誤らざる租税客體を選んで之を税制の要素とすこゝ。

(2) 社會的○原則○の○要求○する○所○は○左○の○如○し○。

- (a) 税制は總ての人と總ての物を逐て税する様に仕組むこゝ、從て人税と物税とを組み合わせねばならぬこゝ。
- (b) 税制は各人が其擔税力に應じて租税を負擔する様に仕組むこゝ。それが爲には左の方法を採るこゝが必要である。
 - (イ) 財産殊に收益に重く課するの趣旨に依り、形式的二重税を課するこゝ。
 - (ロ) 不勞利得に重く税するの趣旨に依り、不勞利得税の一體系を税制の中に組み込むこゝ。
 - (ハ) 最低生活費を免税するの趣旨に依り、生活必需品に課する税は之を税制中より除き去るこゝ。

(3) 財政○策○的○原則○の○要求○は○左○の○如○し○。

- (a) 税制は充分の原則の要求に従ひ、收入を多く齎らす税を選んで其要素とすこゝ。
- (b) 税制は彈力的原則の要求に従ひ、經費の膨脹に伴て收入を増すこゝの出來る租税を

選んで其要素をなすこと。

一の租税にして以上の要求を充たすものは殆んど之を見出すことが出来ぬ。そこで税制は多くの租税を結び付け、それが全體の上で、各人の力に應じて擔税せしめ、而も税源を涸らさないで、年々國家公共團體の經費支辨に不足なき收入を得て行ける様に之を組織せねばならぬ。

第二項 税制の組織分子たるべき租税

第一 税制の組織分子としての三大系

一 税制を組織せんとせば、家屋を建築するが如く、其基礎を据え、其輪廓を構へ、其釣り合を取り、結構を整へねばならぬ。而して其基礎を据えるに當りては、主として國民經濟的・原則に依らねばならぬ。蓋し租税は年々歳々繰り返へされ長へに續かねばならぬ。租税をして此の如く長へに續くべき制度となさんとせば、租税が取り上げられても亦次に租税を支拂つて行くべき力の存する様に仕組まねばならぬ。是れ國民經濟的・原則に依つて税制の基礎を据えねばならぬといふ所

以下である。

税制が永久の制度として自滅することのない様に之を組織せんとせば、税制を組織すべき諸税が正當の税源より支拂はるゝ様にせねばならぬ、正當の税源といへば原則として所得であり、例外として財産である。故に税制は先づ原則として所得の中より支拂はるゝ様に之を組織せねばならぬ。總ての租税をして所得の中より支拂はしむる様になさんとせば、所得を捕捉して遺漏なきことを期せねばならぬ。

所得を正面より捕捉して課税すれば、そこに所得税が成り立つ。此所得税は之を税制の基幹とせなければならぬ。然るに所得は、正面より捕捉して遺漏なきを期することが出来ぬ、従て側面より捕捉するの必要が起り、所得の存在を推定するに足るべき客體を捕へねばならぬことになる。そこで租税客體の選擇といふ問題を生じ、種々の税が案出せられるのである。

今所得の捕捉に就て考るに、各人が可成所得を秘せんと努めてゐるけれども、又種々の行爲や出來事や事情に依り、其所得を有してゐることを世間に表示してゐ

るのである。然らば何時、如何に所得の存在を世間に表示してゐるかといふに時期に就ては三つある。其第一期は所得が成立しつゝある時期であり、第二期は所得が成立した時であり、第三期は所得が成立したる後の時期である。所得が成立しつゝある時期とは營利が行はれつゝある時期であり、所得が成立した時期とは營利の結果を収める時期であり、所得が成立したる後の時期とは所得が使用せられ處分せらるゝ時期である。所得の成立時期を捕へるは所得の正面捕捉であるが、所得の成立しつゝある時期并に所得の成立したる後の時期を捕へるは所得の側面捕捉である。

次に如何に所得の存在を世間に表示するかと云ふに。第一に所得の成立時期に於ては、法人は決算の報告に於てし、個人は公債社債の利子、會社利益の配當、俸給料等の支拂を受くるといふ事實に於てするのである。勿論中には自ら秘して、世間に表はれぬのものもある、それが故に各人に所得申告の義務を負はしむることが必要となつて来る。次に所得成立前の時期并に、所得成立後の時期に於ては、法人も個人も、財産の所有、營利、取引、消費といふ四の事實に依つて所得の存在を世間に

表示してゐるのである。而して財産所有の事實と營利の事實とは個人の收入經濟に屬し、消費の事實は個人の支出經濟に屬し、取引に至つては時に依り人に依り或は收入經濟に屬し或は支出經濟に屬するものである、是れ余が既に租税客體の選擇に關し詳に論じた所である¹⁾。

此の如く所得が個人經濟の收入支出并に其兩者に跨つて世間に表示せられてゐるとせば、租税は此所得の諸表示を捕へて税せねばならぬ。そこで租税として自ら三の系統が成り立つのである。其一は個人經濟の收入といふ事實を税するものである、之を所得税といふ。其二は個人經濟の支出といふ事實を税するものである、之を消費税といふ。其三は個人關係の收入支出に關係する取引といふ事實に税するものである、之を流通税といふ²⁾。此所得税、消費税、流通税を相結びて統一すると、そこに整然たる租税體系が成り立つのである。

以上は所得を捕捉して税せんとする趣旨より成り立つた租税體系であるが、更に例外として財産を以て税源とする場合に就て考ふるに。此場合には實質的財産税が成り立ち、所得税中の財産税に重みを加ふることとなるのである。而し

1) 本書198-9頁
2) 本書199頁

て財産を以て税源とする場合と雖も、所得を税源とする税を排斥するので無い。是が故に、收得税、消費税、流通税の三大系は、平時と戦時とを問はず、税制の三大分子を形くることとなるのである。

二 以上は國民經濟原則の要求より出で、税制の三大系の成り立つ所以を論じたのであるが、更に社會的・原則に依つて之が釣り合を取り、結構を整へねばならぬ。

社會的原則より出發すれば、租税は普遍でなければならず、又各人の力相應に負擔すべきものでなければならぬ。此原則に照して、消費税、收得税、流通税を見るに、大體に於て不當では無いが、まだ尙十分で無い。消費税は主として民衆的消費に課するのであるから、其負擔は比較的貧者の肩の上に落つる。之に反して、收得税は所得や財産等に税するものであるから、其負擔は主として比較的富者の肩の上に落つる。此くして貧者と富者とに互つて税することとなれば、普遍の原則にも適ふのである。所が消費税と收得税との二つのみにては、所得の觀念の中に這入らぬ、隨時收入を税することも出来ないし、又消費税で税してゐない消費を税すること

も出来ぬ。そこで消費税及收得税を補ふ税として、流通税を認めねばならぬ。此の如く消費税と收得税と流通税とが鼎立するとき、普遍の原則の要求は遺憾なく達せられることになる。併し乍ら租税平等の原則の上より觀るときは、其要求は未だ十分に達せられない憾がないでも無い。そこで租税平等の原則の精神を尙一層深刻に税制の上に發揮せねばならぬ。即ち財産殊に收益重課の趣旨を貫く爲めに、收得税に形式的二重税の税制を立て、不勞利得重課の精神に依り、收得税并に流通税の中に不勞利得税を加へ、最低生活費を免税する爲めに、消費税の中より生活必需品税を除き、奢侈重課の精神を貫く爲めに、使用税并に間接奢侈税を起すの必要が生ずるのである。税制が此の如く整へられるときは、消費税は存すとも、第一に生活必需品税を除くことに依つて最も不公平となる點が除かれ、第二に使用税其他奢侈税を立つることに依つて、其不公平が矯正せられることになり、第三に收得税中に於て形式的二重税を課し、收得税并に流通税中に於て不勞利得税を課することに依つて、富者階級の負擔が増すこととなるから、貧者階級の負擔は之に比して、彼是れ釣り合が取れて、不公平不平等の缺點が拭ひ去られ、税制

の結構が整つて來るのである。是に至て貧者は消費税に就て不平を鳴らすことが出來ず、富者も亦收得税に就て漫に攻撃をなすことが出來ない。此くして租稅平等の原則より見るも税制は收得税、消費税、流通税の三大黒柱の上に築かれねばならぬ所以を知ることが出來る。

三 以上論ずる所に依つて成り立つた税制の三大系を財政々策的の原則に照して見るに、是れ亦其要求を充たしてゐるといふことが出來る。何となれば、此三大系の租税を結び合はすときは、多くの收入を擧ぐることが出來るのみならず、必要に應じて收入の増加を圖ることが出來るからである。今此三種の税に就て別々に觀察せんに、消費税は民衆的性質を有するから、自ら多くの收入を齎らすことゝなるが、又其人口の増加するに従て自然に收入を増加するに至るものである。流通税は消費税の如き巨額の收入を生せないかも知らぬけれども、經濟の進歩に従ひ、取引の盛なるに伴ふて、次第に其收入を増加するに至るものである。收得税も、税率其他の課税方法如何に依り相當に巨額の收入を齎らすものであるが、經濟の進歩に伴ひ、各人の所得や財産が多きを加ふるに従ひ、段々と收入を増して行くも

のである。尤も中には其收入が殆んど定まつて弾力性を持たぬものもある。

所で一朝戦争が勃發するとか、又は經濟上の恐慌が起るとかいふやうなことがあれば、一般の消費が衰へ、取引も減じて來るから消費税并に流通税の收入は激減することゝならう。此時に當て是等の税に對して俄に税率を高くしても、到底增收を期することが出來ぬ。所が收得税も此の如き場合に減收を來すことを免れまいが、中には税額に差したる差を生せぬものもあらう。若し變に處する爲めに、少しく税率を高くすれば、增收を得ると亦決して六ヶ敷くないのである。

是に由て之を觀れば、收得税、消費税、流通税は相結んで初めて、充分的原則、彈力的原則の要求を充たすことが出來るのである。故に財政的の原則より見るも、税制の三大系は鼎立せしむべきで、偏廢することが出來ぬ。

第二 税制の要素に關する諸學說

余は前段に於て、税制は收得税、流通税、消費税の三大系統に依つて組織せられねばならぬことを論じたが、此點に就て學者の見解は必ずしも一致してゐない。そこで今少しく學者の説を紹介し、且つ批評して見たいと思ふ。

一 學理的税制組織に關する議論は十九世紀の後半に於て獨逸から起つた。それ迄は此の如き議論がなかつた。今日に於ても學理的税制組織に就て深く研究せぬ財政學者が少くない。併し是等の學者と雖ども、歴史的に發達し來つた税制を認めるには躊躇せぬ。從て税制の組織分子としては、直接税と間接税とを並び立たしてゐるのである。所が今日に於て學理的税制組織を研究してゐる學者の中に於ても、或は直接税、間接税の名を以てし、或は之と全く異つたる名を以てし、其實直接税間接税論に歸つて來るものが少くない。故に余は是等の説を直接税間接税二系論として一括して觀察することとする。

(註) 直接税間接税の代りに學者或は賦課税(Schätzungen)を消費税(Aufwandssteuern)との二大系を分つものがある。ラウの如し¹⁾。是れ直接税間接税と全く同じ様の區別で獨逸に於て従前より用ゐられたる租税の名稱を借り來つたに過ぎぬ。

次に又直接税間接税の代りに所有税と行爲税との二大系を分つものがある。 Hoffmanの如し²⁾。氏は此所有税と行爲税とを以て直接税間接税を説明せんとしたのである。併し所有税行爲税の區別が直接税間接税の區別と異なることは論ずる迄も無い。併し近來の學者或は又賦課税(Vanlagte Steuern)を従率税(Tariffierte Steuern)の二大系を分つものが

1) Rau: F.=W. I § 292
2) Hoffman: Lehre v. d. Steuern 69

ある、ロツツの如し¹⁾。此説は直接税間接税を區別する標準として學者の採り來つた臺帳税、従率税の區別に基いてゐるものである。故に之を直接税間接税二系論と見て差支ない。

次に最近の學者にして税制は所得税(Erwerbsbesteuerung)と消費税(Aufwandssteuern)とを以て組織すべきことを論ずる者がある、ヘツケルの如し²⁾。個人經濟の觀點に立つて所得を得る方面と所得を使用する方面とを捕捉せんとするより、自然に税制の分子として此二大系が出て來ることを説くのである。學説としては耳を傾くべきであるが、實際の結論に於ては直接税間接税二系論と同じこととなる。

直接税間接税二系論は、歴史的に發達して來た現實の税制を辯護するには最も都合が可い。余は先づ此説と余の前段に述べた税制三大系の説とを比べて見ねばならぬ。余が所得税といへるは、個人經濟の收入に税するものである。従つて所得や財産や營利に對する税となる。是等の税は少くとも立法者が轉嫁を期待せぬものである。從て余の所得税といへるものは大體に所謂直接税に該當するものである。そこで余も便宜上所得税の代りに直接税の名を以て之を呼ぶこともある。次に余が消費税といへるは、個人經濟の支出に税するものである。併し其多くが消費者の手に入らざる前に之を税するものであるから、轉嫁を期待する税と

1) W. Lotz: F.=W. S.224. u. S. 277ff.
2) Heckel: Lehrb. d. F.=W. Bd. I. S. 199 ff.

なるのである。従て余の消費税といへるものは茲に所謂間接税に該當するのである。余も亦便宜上消費税の代りに間接税の名稱を借ることがある。此の如く觀來れば直接税間接税二系論と余の説との差は流通税の位置に關する見解の相違に外ならぬこととなる。

二 直接税間接税二系論は、流通税に獨立の地位を與へず、二系の何れかに加へんとするのである。尤も流通税を二系の何れの中に入れては、此等學者の間にも見解が分れてゐる。流通税を間接税の一とするものは佛伊の學者に多い、ルロア・ポリユウ、ムアイ、ニツチ、リツカサレルノ、フロラ、ロリニの如し¹⁾。獨逸の學者の中にも此見解を採るもの無いでは無い、シエノレ、ロツツの如し²⁾。此説は佛伊の立法例に基て説を立てたものであるから、其立法例を説明するには便宜なる見解といふことが出来る。併し何故に流通税を間接税の一とするかの理由に至つては、それが臺帳税でなく、從率税であるといふにあらうが。それは直接税間接税を分つ標準として當を得たもので無い。間接税は一般消費物に對する税で、立法者が轉嫁を豫期してゐる税である³⁾。所で流通税の多くは轉嫁せぬ立法者は少くと

1) Leroy-Beaulieu: Traité de la science des finances, 8 ed. D. tome I. p. 626-697. Marcel Moye: Précis élémentaire de législation financière p. 111-270. Nitti: Principi di scienza delle finanze 4ed. pag. 667-699. Ricca-Salerno: Scienza delle finanze pag. 188-222. Flora: Manuale della scienza delle finanze. pag. 560-602. Lorini: Scienza delle finanze. pag. 351-367. 2) Schäffle: Die Steuern 2. Bd. S. 225ff. u. S. 536ff. W. Lotz: a. a. O. S. 227. u. S. 507ff. 3) 本書61頁

も之を期待してゐない。故に流通税を間接税の一とするは、其當を得たもので無い。そこで近來獨逸の學者は流通税を直接税の一に加ふるに至つた。ロウレンツ・フォン・スタインの如し¹⁾。更に收得税消費税の系體を説く者も亦之を收得税の中に加ふるのがある²⁾。何故に流通税を直接税又は收得税の一とするかといふ積極的理由に至つては之を流通税の根據説に求めるのである。流通税の根據に關しては、學者或は個々の取引に依つて得べき特殊利益を税源とするものであるといひ³⁾。或は普通の場合に流通取引に依つて生すべき平均的假定的收入を税源とするものであると説くのである⁴⁾。成る程流通税の税源が流通行為に依つて得べき特殊利益若は平均的収入であるとすれば、流通税を直接税の一種とするとも理由があるに相違ない。所が經濟流通を以て常に利益を收めるものとするは事實に反する。勿論流通取引は利益を得る事を目的とするのが最も多いであらうが。中には使用消費を目的とするものがある、又利益を得る事を目的とするものもありても、時に損失をなす事もある。されば流通税を以て特殊利益若は平均的假定的收入に税するものとする事が出来ぬ。従て又流通税を直接税の一に加ふる積

1) Lorenz. v. Stein: Lehrb. d. F.-W. 5Auffl. Bd. II. Teil. 2. S. 211 ff.
2) Heckel: a. a. O. Bd I. S. 211. u. S. 448ff.
3) Stein: a. a. O. 2. Aufl. S. 466 ff.
4) Wagner: F.-W. Bd II. S. 547ff. S. 556. Heckel: a. a. O. S. 448ff.

極的理由とすることが出来ぬ。

余の見る所を以てすれば流通税の税源は他の多くの税と同じ様に所得である。¹⁾ 蓋し流通取引は營利と消費との中間に介在する行爲であつて營利として概括することも出来ず消費として概括することも出来ないものである。勿論其營利を目的とする流通行爲に就ていへば、そこに特殊の利益を得るものであるとして可い、故に此場合に於ては、其流通取引を自身に依つて所得を得ることを推定することが出来る。次に消費使用の爲めにする流通取引に就て見るに、是れ亦所得を推定することが出来る。若し其人が所得を有せないとせば、取引をなすことも出来ないのであらうし、現實に消費使用をなすことも出来ないであらうからである。之を要するに流通税は營利と消費との中間に位する事實に税するものであつて獨立の地位を有するものとなさねばならぬ。

三 以上は直接税間接税二系論の批評であるが、余は次に進んで、十九世紀半以後よりして學理的税制組織論が如何に發達して來たかを一瞥したいと思ふのである。

(1) 學理的税制組織論は、ローレンツフオンスタインより初まつて來たといつても可い。¹⁾ 氏は直接税間接税所得税の三大系に依つて税制を組織せねばならぬことを説いた。

其説の大意は左の如し。

各人の經濟生活の過程に於て資本と労働と所得とは有機的に結んでゐるのである。其資本より出で、直接税が成り立ち、其労働より出で、間接税が成り立ち、其所得より出で、所得が成り立つのである。而して此三税系は有機的に作用を爲すことになる。直接税は租税に確實性を與へ、間接税は租税に普遍性を與へ、所得税は財政的收入と實際の所得との間に於ける調和を保つからである。

氏は從來歴史の產物として成り立つた直接税間接税等の語を用ひて其學理的税制を説明したけれども、從來の用例に従へば、所得税は直接税の外に立つてゐるものと見るべきでない。氏の思ひ付きは宜しいけれども、未だ以て後の學者を承服せしむることが出来ぬ。

(2) スタインと始む時を同うして學理的税制組織論をなした學者にホツクが

1) Wagner: F.=W. II. S. 470-471.

1) 拙稿、交通税を論ず(京都法學會雜誌 第八卷 第十號)