

512  
137イ



\*0031074000\*

0031074-000

512-137イ

租税論

小川郷太郎・著

内外出版

訂5版  
昭和2

AEB



6. 8.3



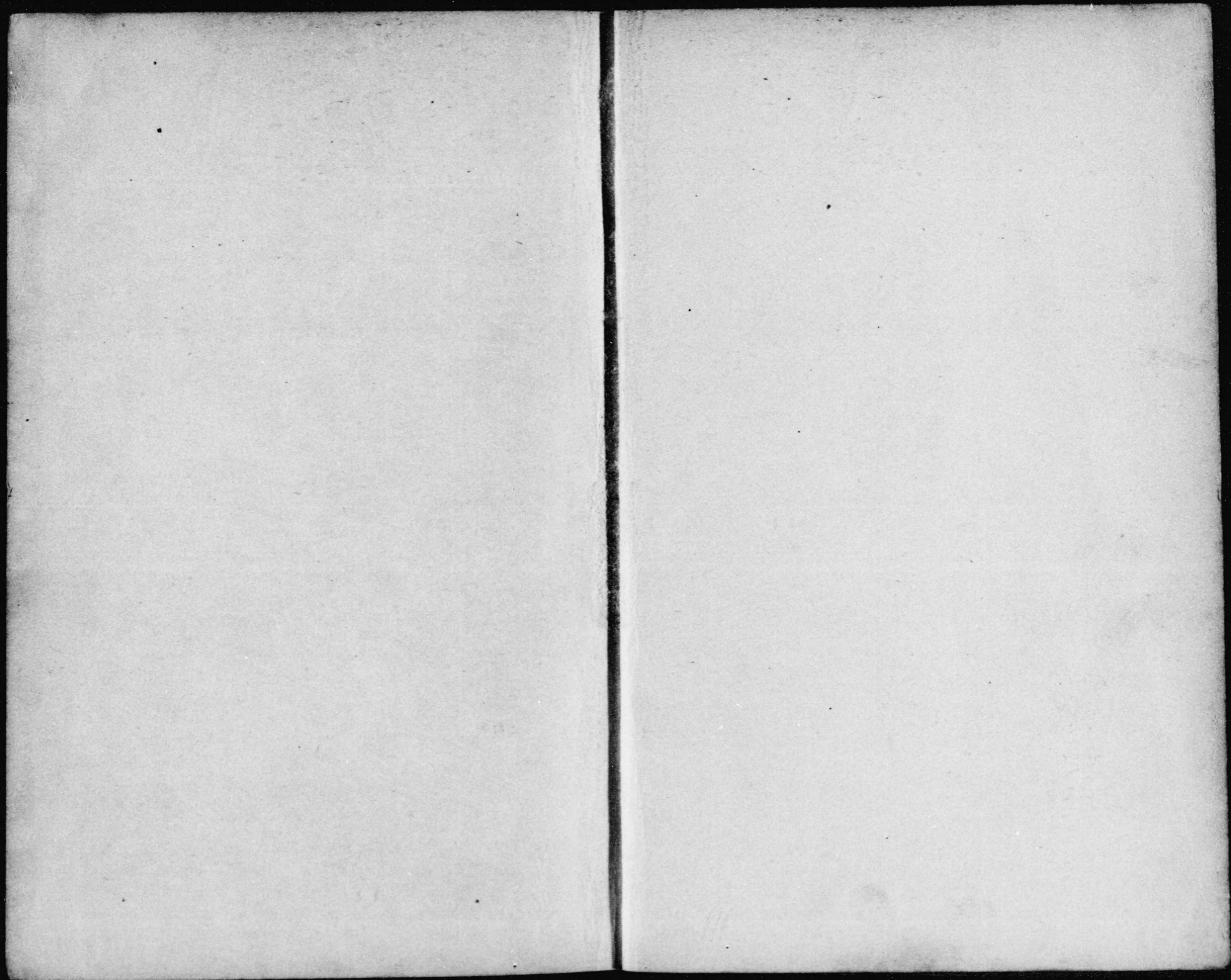
法學博士小川郷太郎著

# 租稅論

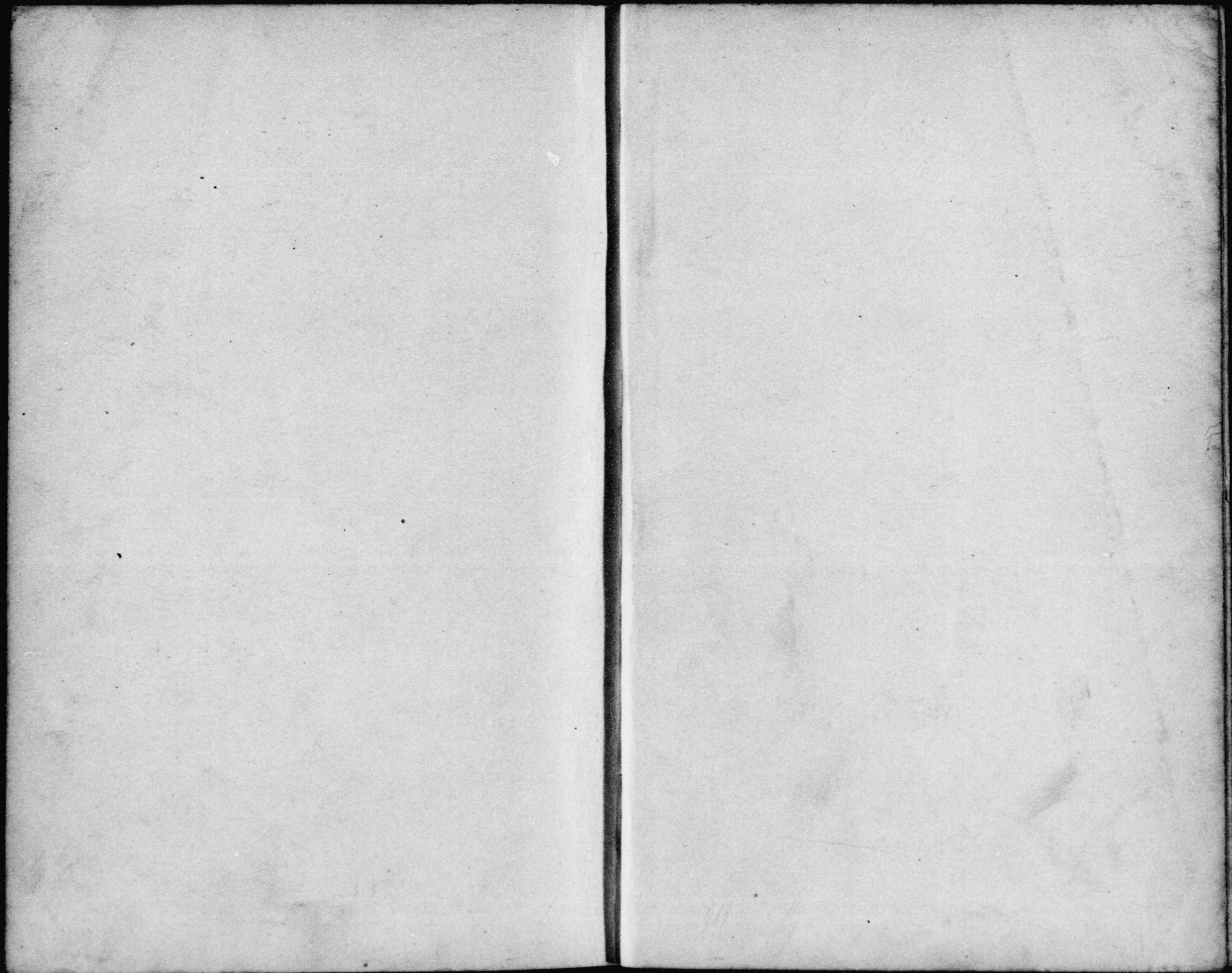
租稅總論

内外出版株式會社













法學博士 小川郷太郎著

# 租稅論

租稅總論





## 序

本書題して租税論といふも、余が曩に公にしたる財政學第一卷の續編たるべきもので、余の財政學の第二卷を形くるものである。

余は常に、財政學は歴史的に、比較的に研究せねばならぬものであると信じてゐる。其信念に基いて、財政學第一卷を書いたが、今又此信念に基いて茲に租税論を書いたのである。

本書に於て論じたる所は、謂ふ所の租税總論であつて、租税一般に互る理論である。租税一般に互る理論に於ては、統計的研究を試むる餘地は必ずしも多くないが、理論の發達を辿り、租税立法を比較して研究し得る範圍は少しとせない。そこで余は本書に於て重要な問題毎に、學說の發達し來つた跡を尋ね、其是非を攻究して、然る後に余の見る所を明にして置いた。若し夫れ租税立法に依つて比較的研究をなし得るものに至つては、出來る限り之を試むることにしたのである。



租税史より見れば、現代の文明國は多く所謂租税の社會的時代に進んでゐる。租税學史より見れば、今日の租税論は社會政策的色彩を帯びたものになつてゐる。余は本書に於て此特色を畫き出さんことに力を注ぎ、社會政策が租税の中に喰い込んで來ねばならぬ所以を切論した。此點に就ては或は世の財政學者より批難せらるゝかも知れぬが、余はそれが實際の事實であり、又將來愈々益々さうなつて行くことを信ずるものである。余の説を取らないものは取らなくて可い、只余の試みた歴史的比較的研究に至つては世間或は余の苦心を買つて呉れる人があるかとも思ふ。此くして多少なりとて斯學界に裨益することを得ば實に望外の幸である。

本書は出來上つたが、併し可成りの難産であつた。余が大正八年夏の頃、財政學第一卷を著すや直に、大正六年夏に出版した拙著租税論講義を改訂増補して、財政學第二卷として世に公にせんとした。原稿の大半成るに及んで之を印刷に付しかゝつたが、其中途に於て衆議院の解散に遇ひ、余は筆を投じて戎軒を事とすと浩歌しつゝ、起て鹿を中原に逐ふた。然るに運命の神は余に幸せない

で、敗戦の悲哀を味ふ身となつた。是に於て余は心機一轉、今迄書いてゐた原稿と印刷し來つたものを合せて焼き捨て、新規蒔き直しと出かけ、新に筆を執り、大正九年九月より更に印刷に附しかゝつたのである。所が其後意外の故障が起り、一時筆を投げたこともあつたが、沙見助教の親切なる助言を得て、余も復、勇を鼓して、筆を執り續け、漸く茲に租税總論を完成するに至つたのである。回顧すれば印刷し初めてより將に二年ならず、迂餘曲折の跡を回想すれば眞に夢の如し。遮莫難産の兒は慥に産まれた。此兒が如何に世に遇せらるゝかは余の與り知る所でない。余は只其産まれたといふことを以て喜を禁ずることが出來ぬ。それに付けても余は其産婆役であつた沙見助教に對し滿腔の謝意を表せざるを得ないと共に、難産の爲めに非常に迷惑せられた内外出版會社と、余の校正に臨みて朱を加ふること甚しきが爲めに苦まれた職工諸氏とに對して衷心より詫びたいと思ふのである。

大正十一年七月二十八日

京都帝國大學經濟研究室に於て

著者 識



## 第五版序

本書は初版の序に述べた通り、難産の兒として産れ出た。其如何に世に遇せらるゝかを氣遣つてゐたが、意外にも世に厚遇せられ、忽ち版を重ねるに至つたので、第三版に於て多少の訂正を加へただけで、世の需めに應じた。第四版を發行して後、余の身上に大なる變化が生じて來た。即ち余は京都帝國大學教授の職を辭し、政界に入つたのである。此書は之と同時に世に棄てられるものと想ひきや、昨年以來賣り切れとなつたに拘らず、之を需むる者絶えない。そこで余は政界多事の際、閑を偷みて、筆を執り、多くの點に就て改訂を加へ、茲に第五版を發行することゝした。

第五十一議會に於て、余は税制整理の大事業に参加するの光榮を得た。其際余が微力を國事に致すことが出來たのは、此書に於て研究を遂げてゐた爲め、余に税制に關する信念が出來てゐたからである。此書が先づ著者自らを益したことは、實に豫期せざる所であつた。余は此書が更に進んで讀者の研究を刺戟

し以て學界を益するに至らんことを切望して已まないものである。

大正十五年十二月十一日

東京高輪の書齋に於て

著者識



## 例言

一 財政學第一卷は文語體で書いたが、本書は口語體で書くことにした。口語體が最も読み易いと信じたからである。

二 列強の財政統計及租稅立法に關し、金錢にていひ表はすものは、其國の法貨を我國の圓貨に換算して、之を示すことにした。是れ比較に使ならんことを期したるが爲めである。而して此換算は、各國に於ける硬貨の純分を我國の硬貨の純分に比するの方法に依ることとした。世界戰以來の歐洲大陸諸國の如く不換紙幣を濫發して著しく其貨幣價值を減じてゐるものに關しては、寧ろ爲替相場に依つて換算すべきであるが、其爲替相場は常に變動して已まないし、又何れの時の爲替相場を取つて然るべき乎に就ても確乎たる據り所が無いから、事實此方法に依ることが出来ない。是れ余が是等の國に關しても、尙硬貨本位時代に於ける硬貨の純分を取つて之を比較した所以である。そこで是等の國に關する換算價格は本書に示されてゐる程の貨幣價值を持つてゐないものと



合點せねばならぬ。

換算は上述の如く硬貨の純分に依つて之を爲したのであるが、租税法が十の倍数とか百の倍数とかいふ如き端數のない數字で貨幣の數量を示してゐる場合には、例外として概計的換算方法に依つた。例へば磅を拾圓、弗を貳圓、麻を五拾錢、法を四拾錢として換算するが如くである。若し正確に換算すれば、却て端數を生じ混雜するの虞があるからである。

三 参考書は概して脚註に收むることゝした。處が其書の中には余が實際手にすることを得なかつたものもある。而も尙是等の書を引用して憚らなかつた所以は歴史的に研究するといふ方針を採つた爲めに外ならぬ。

四 第三版の發行に際し、舊版の誤植を正し、且つ多少の改訂をした。殊に第四十六議會を通過したる租税法の改正は悉く之を参照し、それに關する章句に訂正を加へた。

五 第五版の發行に際しては、多くの點に訂正を施した。第五十一議會を通過して實施せられてゐる所謂税制整理も悉く参照し、關係ある章句を改めた。

而して最も著しく改訂を加へたのは第七章第二節、普遍の原則、同章第三節第八疑、二重税のところである。其「普遍原則の適用」と題する款並に「人的二重税」と題する項の如きは、全部書き直したものである。

六 第五十一議會に於ける税制整理に於て、營業税は廢止せられ、營業收益税が起された。學問上の理論よりいへば、營業收益税といふも、其實、營業税に外ならぬ。我國從來の營業税は課税標準を外形標準に求めてゐたのに反し、新しく出來た營業收益税は之を營業純益に求めたに過ぎないからである。現に國税に於ては營業税の名を改めたに拘らず、地方税に於ては營業税の名を襲ふてゐるのである。是が故に余は本書に於て理論に亘る場合には營業税の名を用ひ、我國の國税營業税を引用する場合に、營業收益税の名を用ふることゝした。但し書中此使ひ分けが徹底せない所無いとも限らぬ。讀者幸に之を恕せられんことを乞ふ。



# 目次

## 第一編 租税總論

### 第一章 租税の本質

#### 第一節 租税の意義

##### 第一款 租税の定義に関する諸説

佛國革命前に於ける思想家の説—アダム・スミスの説—獨逸官吏的國家の財政學時代の説—獨逸新財政學時代に於ける諸學者の説—伊國諸學者の説—佛英諸學者の説—收入上の補充的地位を示す説。

##### 第二款 租税の定義並に其説明

現代の租税と他收入との區別—租税の定義の分析—目的税。

#### 第二節 租税と社會政策

社會政策的租税—ラケネルの見解—社會政策の目的と收入の目的—社會政策的租税否認論に對する反駁—租税の社會政策的効果と反社會政策的効果。

### 第二章 租税の技術と術語并に分類

目次



第一節 租税の術語……………三六

税本と税源―租税客體と課税標準―租税主體―課税單位と税率―租税臺帳と租税簿と税率表。

第二節 租税の種別……………四三

國税と地方税―經常税と臨時税―一般税と目的税―物納税と金納税―財産税・資本税と所得税―實質税と名義税―對人税と對物税(主體税と客體税)―營利税と流通税と消費税―從率税と配賦税―直接税と間接税(租税主體標準說―租税客體標準說―税源標準說―卓見)。

第三章 租税の發達……………三二

第一節 租税の形式的發達……………三三

第一款 租税發達の階段……………三五

一、任意賦納時代、二、租税承諾時代(封建國の發達と其收入―臨時税―租税承諾の場合―租税承諾の機關―其租税の名稱)。三、專制的賦課時代(征服地に於ける專制的賦課―專制國に於ける專制的賦課―間接税の專制的賦課―專制的賦課の結果)。四、立憲的協贊時代(立憲的協贊の意義―協贊の機關とテモクラシー―協贊時代の二時期)。

第二款 租税發達に關するセリグマンの説……………三八

第二節 租税の實質的發達……………三五

一、原始時代に於ける勞役。二、交換經濟の發達と租税の發達(勞役より物納税、物納税より金納税、金納税より信用納税―現代に於ける納税形式)。三、産業發達と租税の發達(漁獵牧畜時代の租税―農業時代の不動産税―商工業時代の租

税制度―租税の社會的時代)。

第四章 租税の根據……………三六

第一節 公需說……………三六

ホーダンの説―獨逸舊內務學派の説―此說の價值。

第二節 交換說……………三九

第一款 本來の交換說……………四〇

交換說の要領並に其說の異名―此說の發達(民約論者の説―新內務學派の説―自由論者の説)―此說に對する批評。

第二款 保險說……………四二

保險說の要領―保險說の批評。

第三節 義務說……………四四

義務說の根柢たる國家說―義務說の要領―犧牲說及義務說の名稱―義務說の批評。

第四節 社會政策的租税の根據……………四三

第五章 租税の最高原則……………四四

第一節 租税原則に關する學說の發達……………四五



一、アダム・スミスの四原則。二、アダム・スミス以前に於ける租税原則。三、アダム・スミス以後の租税原則—アダム・スミスの原則と時代思想—アダム・スミスの原則の改造—シスモンダーの試み—獨學者の試み—英佛伊學者の改造に關する意見。

第二節 租税原則の組織……………一四三

財政上經濟上社會上の現象としての租税—財政的原則—國民經濟的原則—社會的原則。

第三節 各租税原則の地位……………一五四

第六章 租税の國民經濟原則并に租税の國民經濟に及ぼす影響……………一五七

第一節 税本の培養庇護……………一五六

税本となるもの—税本の庇護培養—租税再生産説—税本の庇護と國民經濟原則。

第二節 税源の選擇……………一六八〇

第一款 財産所得收益の意義……………一六八

個人財産—收益—所得—國民財産—國民所得。

第二款 税源としての所得又は財産……………一七五

第一項 税源としての所得……………一七六

一、個人經濟上の見地よりする税源—所得が税源となるべき理由—純所得課税論(剩餘課税論)。二、國民經濟の見地より

する税源。

第二項 税源としての財産……………一八四

一、資本は之を税源とすべきか—國民資本と個人資本—國民資本は税源とすべきか—個人資本は税源とすべきか—例外の場合。二、使用財産は之を税源とすべきか—消費財産—利用財産。

第三款 實質的課税と形式的課税……………一九五

第三節 租税客體の選擇……………一九七

單一所得税の實行すべからざること—税源の所在を推定すべき事實と之に對する租税。

第四節 租税主體の選擇并に租税の轉嫁……………二〇二

第一款 租税主體の選擇……………二〇一

租税主體の選擇の問題—租税主體の選擇と租税轉嫁—租税轉嫁の實現と影響。

第二款 租税の轉嫁……………二〇五

第一項 轉嫁の意義……………二〇五

租税の歸着と轉帳と租税の轉嫁—租税轉嫁の形態(前轉—後轉—消轉—租税の償却)—租税轉嫁と連稅關爭。

第二項 轉嫁に關する學說の發達……………二〇九

第一目 絶對說……………二〇九



一、重農學派の説。二、正統學派の説—アダム・スミスの説—リカードの説—勞賃税の轉嫁説に關する是非。三、均等分布説—樂觀説(カナルの説—此説の批評)—悲觀説(ブルードンの説)。四、社會主義説(ラッサルの説—此説の批評)。五、還元説若は償却説—償却説の意義—償却説の發達(土地負擔説及其結論—收益税償却説)

第二目 相對説……………二三〇

一、獨學者の相對説—ラウの説—ホツクの説—マケネルの説。二、數學説—クルノーの説—ゲイクセルの説。三、セリグマンの説。

第三項 租税轉嫁の法則と適用……………二三九

一、轉嫁に關する一般法則—經濟流通上の前人と後人—弱者歸着の理由—轉嫁の起らざる場合。二、轉嫁の形態—前轉—後轉—更轉—消轉。三、轉嫁の法則の適用と轉嫁の形態—租税が需要に變化を起さないで供給制限の結果を生ずる場合—租税が供給に變化を來さないで需要制限の結果を來たす場合—租税が供給關係に影響を及ぼさざるか若は却て供給を増すの結果を來たす場合。四、轉嫁の趨勢。

第四項 轉嫁と租税政策……………二五〇

所期の轉嫁—期待に反する轉嫁—轉嫁に關する租税政策。

第五節 租税の限度……………二六一

第一項 無限課税説……………二六二

一、増富説—トーマス・マンの説—勸勉を増すといふ説—其批評—放資の良形式とする説—其批評。二、貨幣循環説—此説の要領—此説の批評。

第二項 有限課税説……………二七〇

一、抽象論—スタインの説—卑見。二、數字的に租税の限度を定めんとする説—ユスターの説—ルロア・ホリユーの説—マツオラの説。三、租税の限度に關する比較研究—ルロア・ホリユーの國際比較研究—國際平均率を限度とする説—租税額の人口割と國際比較(ツァンの研究—シュワルツの研究)。

第七章 租税の社會的原則并に租税の配分……………二八三

第一節 租税の配分と正義……………二八三

租税の社會的原則の意義と租税の配分—正義觀と其發達—正義觀と租税の配分。

第二節 普遍の原則……………二八九

第一款 普遍の原則の意義……………二八九

第二款 普遍の原則の適用……………二九一

第一項 自然人に對する普遍的課税……………二九二

第一目 普遍の原則と國籍主義……………二九二

一、内國人課税と國籍主義。二、外國人課税の必要。

第二目 租税の國際的配分原則……………二九五

一、課税權歸屬の原則—經濟的利害主義。二、經濟的利害主義と利益說並に利益原則。三、經濟的利害主義の論據。



四、經濟的利害主義の適用(人税の屬人主義―物税の屬地主義)

第三目 内外人に對する普遍原則の適用……………三〇一

一、内國人課税、内國に住む内國人が外國に於て資産若しくは營業を有し所得を得てゐる場合に於ける課税―外國に住む内國人に對する課税。二、外國人課税―外國に住む外國人が内地に於て資産若しくは營業を有し所得を得てゐる場合に於ける課税―内國に住む外國人に對する課税。

第二項 法人に對する普遍的課税……………三〇二

第一目 營利法人課税……………三〇一

一、營利法人課税の論據。二、法人課税と社員若しくは株主に對する課税との關係―社員株主單税法―法人單税法―源泉課税主義―双方課税法。

第二目 公益法人課税……………三〇三

一、公益法人に對する課税と其例外。二、相続税贈與税に代はるべき特殊財團法人税。

第三目 内國法人並に外國法人に對する課税……………三〇四

一、内國法人が外國に於て資産若しくは營業を有し所得を得てゐる場合に於ける課税。二、外國法人が内國に於て資産若しくは營業を有し所得を得てゐる場合に於ける課税。

第三項 殖民地と内地との間に於ける普遍原則……………三〇七

一、自然人課税―内地人又は殖民地土人が内地に住み殖民地に於て資産若しくは營業を有し所得を得てゐる場合に於ける課税―内地人又は殖民地土人が殖民地に住み内地殖民地何れにも資産若しくは營業を有し所得を得てゐる場合に於ける課税。

税。二、法人課税

第三款 普遍の原則の例外……………三二〇

第一項 租税主體の免税……………三二〇

一、帝王及其一族並に元首及其使臣に對する免税。二、公法人に對する免税―免税の理由―免税の例外―内地消費税の負擔―直接税の賦課(國家の自己課税―上級公法人課税―下級公法人課税)

第二項 租税客體の免税……………三二二

一、租税客體の質的免税。二、租税客體の量的免税―免税點―條件的免税(内地消費税に對する原料免税、輸出免税―戻税)

第三款 累進税……………三五六

第一項 累進税と比例税……………三五六

廣義に於ける比例税―狹義の比例税と差率税―差率税の種別(累進税と逆進税と累退税)―偶然性の程度に依る累進税―準累進税。

第二項 比例税の根據……………三六二

比例税の根據としての交換説―比例税率を適用する標準(保護説―國家經費説―國家行爲説)―交換説を奉ずる學者の比例税反對論(カンザヨ一の説―累退税論―累進税論)―比例税論に對する余の批評―比例税を適用すべき租税。

第三項 累進税の根據……………三七二



第一目 補償説……………三七二  
 一般補償説(其要領—其批評)—特別補償説(其要領—其批評)。

第二目 經濟説……………三七五  
 第一、交換説に基ける累進税説……………三七五  
 第二、能力説に基ける累進税説……………三七七  
 一、累進税論。二、均等犠牲説よりする累進税論—限界慾望説(不充足慾望論—充足慾望論)—限界効用説(比例犠牲説—コーヘン・スチエアートの説)—最小犠牲説よりする累進税論(カーヴアの説—エツヤウオースの説)—純經濟説よりする累進税論(均等價值説—資本増殖説—卑見)……………四二六

第三目 社會主義的累進税論……………四二六

第四目 社會政策的累進税論……………四二六  
 ヲゲネルの説—セリゲマンの反對説—卑見。

第四項 累進の適用……………四三六  
 綜合的累進—個別的累進。

第五項 累進税の批難と其辯駁……………四四六  
 一、累進税率の限度に關する批難—沒收説—累進税論—超過額累進税率の適用に依る非沒收論。二、累進税率決定方法に關する批難—勝手氣儘説—税率決定標準としての限界効用説—卑見。三、累進率適用の結果に關する批難—脱税説—資本増殖妨害説。

第六項 累進の方法……………四五九

一、累進級の定め方—累進級—普通の累進級。二、累進率の定め方—金額率と百分比率—全額累進と超過額累進。三、累進級の刻み方并に累進率の進め方—累進級並に累進率の最低限—累進級并に累進率の最高限—最高限最低限の中間に於ける累進級の刻み方及累進率の進め方。

第四款 差別税……………四九三

第一項 財産重課殊に收益重課……………四九五

一、財産重課殊に收益重課の意義。二、財産重課の理由—均等犠牲説に基ける理由(財産が収益を生ずる場合—財産が収益を生ぜざる場合—均等犠牲説に基ける理由を説明する諸説の發達)—社會政策に基ける理由。三、營業重課の理由—均等犠牲説に基ける理由(營業が營業所得を生ずる場合—營業が營業所得を生ぜざる場合)—社會政策に基ける理由。四、財産重課殊に收益重課の方法—所得税に於ける收益重課法(控除査定法—差別税率)—税制に於ける財産重課法。

第二項 不勞利得重課……………五三八

第一目 不勞利得の意義及種別……………五三八

第二目 不勞利得重課の理由……………五四五

一、應分擔税の原則に基く理由—社會政策上の理由

第三目 不勞利得重課の方法……………五五一

不勞利得のみを捕へる方法—税制に於て不勞利得を重課する方法—税率に依つて不勞利得を重課する方法



第五款 最低生活費の免税……………五五七

  第一項 最低生活費免税の意義……………五五七

  第二項 最低生活費免税の根據……………五六一

    一、交換説を背景としたる學說—正統學派の說(勞賃免税説)—此説の批評。二、義務説に立脚せる説—均等犧牲説—無擔稅力説。三、社會政策説。四、卑見—應分擔稅の原則に基く理由—社會政策的理由—例外として最低生活費を課稅する場合。

  第三項 最低生活費免税の批難並に辯駁……………五七九

    一、最低生活費の解釋に關する反對説と辯駁。二、租稅原則より見たる反對説と辯駁—正義の原則より見たる反對説と辯駁—經濟的原則より見たる反對説と辯駁—財政的原則より見たる反對説と辯駁。三、政治教育上より見たる反對説と辯駁。

  第四項 最低生活費免税の方法……………五八九

    直接稅説(補償説)と直間兩稅説—立法の趨勢。

  第五項 最低生活費の額の決定……………五九四

  第六款 奢侈重課……………六〇一

  第一項 自由所得課稅と奢侈重課……………六〇一

    自由所得と不自由所得—自由所得課稅論と純所得課稅論—自由所得の差別課稅。

第二項 奢侈重課の根據……………六〇四

一、地位的生活費免税説と其反駁。二、地位的生活費輕課、奢侈重課の理由—均等犧牲説よりする理由—社會政策よりする理由。

第三項 奢侈重課の方法……………六一〇

一、地位的生活費並に奢侈費の額。二、直接稅に於ける小所得輕課。三、消費稅に於ける奢侈重課法—品質差率稅—奢侈稅(使用稅—間接消費稅としての奢侈稅)

第七款 個人的事情斟酌……………六一七

  第一項 個人的事情の斟酌と租稅の主觀性……………六一七

租稅主體より觀たる勤勞所得輕課と地位的生活費の輕課と最低生活費免税との相互關係—個人的事情斟酌の要—個人的事情斟酌の範圍—主觀稅。

  第二項 個人事情斟酌の方法……………六二二

一、家族關係の斟酌—獨身者重課論と立法例—家族の數に依つて斟酌を加ふる方法(保累者の斟酌—自ら働いて儲け得る者の斟酌。二、保險料。三、損失金債務利子並に定期金。四、其他の個人的事情。

第八款 二重稅……………六三六

  第一項 二重稅の意義及種別……………六三六

  第二項 物的二重稅……………六四〇



- 一、債権関係の二重税—個人債務の場合—法人債務の場合。
- 二、法人関係の二重税—法人関係の二重税は正義に反するか—立法例。

第三項 人的二重税(課税権の競合).....六四九

第一目 國際的課税権競合.....六五一

此競合を生ずる原因—此競合を避くる方法としての經濟的利害主義—此競合を避くる形式として條約と法律。

第二目 國內的課税権競合.....六五六

一、上下公法人間の課税権競合(附加税制度)—附加税制度の意義—附加税は二重税たるも許さるべきか—附加税の制限—我國に於ける地方的附加税の制限。二、同級公法人間の課税権競合—聯邦を組織する各邦間の課税権競合—同級地方團體間に於ける課税権競合。

第四節 適法の原則.....六七二

第一款 適法の原則の意義.....六七二

實質的租税法の適法—形式的租税法の適法—人民の側よりする正義原則の蹂躪。

第二款 通税闘争.....六七六

一、立法上の通税闘争—其歴史的發展—其結果—之に對する保障。二、行政上の通税闘争—脱税の方法—脱税の結果—脱税の原因と防止策。

第五節 確實の原則.....六九〇

確實の原則の意義—租税法の確實たるべき内容—租税法の一般に理解せられ易きこと—租税法の精神を民衆に徹底せしむること。

第八章 財政の原則.....六九六

第一節 財政々策の原則.....六九六

第一款 充分の原則.....六九七

充分の原則の意義—此原則よりする税種の選擇。

第二款 彈力的原則.....六九九

彈力的原則の意義—租税増收の方法(自然増收—人為的増收)

第二節 稅務行政の原則.....七〇三

第一款 便宜の原則.....七〇五

便宜の原則の意義—納税者の便宜を圖るべき事項—納税者の便宜と國庫の不便宜。

第二款 經濟的徵稅の原則.....七一〇

經濟的徵稅の原則の意義—徵稅費を少くする方法—經濟的徵稅の原則に對する制限。

第九章 稅制の組織.....七一九



第一節 單一税論.....七〇

第一款 單一税論の發達.....七二

單一税論の起る動機と準單一税論—ボウダンの單一所得税論—十七世紀の單一消費税論—ボウバンの單一所得税論—アア  
ギイユベールの單一地租論—重農學派の單一地租論—ヘンリー・デヨウガ及アイザック・シヤアマンの單一地價税論—十九  
世紀に於ける統一消費税論—單一所得税論—單一資本税論

第二款 單一税論の批評.....七六

一、單一税論の諸説に對する總括的批評—單一税論の長所—單一税論の短所（財政政策的原則に戻ると—社會的原則に戻  
ると—補償作用を缺くと）—單一税論の實行難—租税を國家政策の手段として用ひざるが爲に生ずる矛盾。二、單一税論  
の諸説に對する個別的批評—單一消費税論の批評—單一地租論に對する批評—單一所得税論の批評—單一資本税論の批評。

第二節 複税制度の組織.....七四

第一款 史的税制の發達.....七四

租税單純化の趨勢と租税分科の法則—税制組織分子たる二大系の發達と直接税間接税—直接税體系の發達—間接税體系の  
發達—流通税體系の發達。

第二款 學理的税制組織.....七五

第一項 税制組織の要件.....七五

第二項 税制の組織分子たるべき租税.....七五

一、税制の組織分子としての三大系—國民經濟的の原則より觀て收得税消費税流通税の三大系を以て税制を組織すること—  
社會的の原則より觀て此三大系の釣り合を取る—財政政策的の原則より觀て此三大系を必要とする—二、税制の要素  
に關する諸學説。(1)直接税間接税二系論。(2)流通税の税制上に於ける地位。三、學理的税制組織論の發達—スタインの説  
—シエフレーの説—ツグネルの説。四、租税三系論—コンラアアの説—フォン・アル・ホルグトの説。

第三項 各租税三大系の體系.....七二

一、收得税の體系—所得税と補充税—補充税の種類并に優劣—不勞利得税の體系（動的財産税—超過所得税）—人税と物税  
との聯結。二、流通税の體系—財産流通税と價格流通税—不勞利得重課の趣旨に基き取引所の取引を按配すること。三、  
消費税の體系—使用税と狹義の消費税—狹義の消費税の系統として關稅と内地消費税—社會的の原則の要求を加味するに依  
つて體系の結構を整ふること。



# 租 稅 論 卷上

法學博士 小川 郷 太 郎 著



## 第 一 編 租 稅 總 論

國家及團體の經常收入は之を私經濟的收入と公經濟的收入との二に分ち公經濟的收入は更に政務收入と租稅との二に分ける。私經濟的收入並に政務收入は既に第一卷に於て之を論じた、余は之より専ら租稅を研究しやうと思ふ。

租稅は現代文明國に於て收入の中樞をなし、財政上最も重きを爲すのみならず、經濟上より觀るも社會道義上より觀るも重大なる意義を有するものである、そこで租稅は最も深く之を研究せねばならぬ。



租税論は總論と各論とに分て研究するを便宜とする、總論とは、租税の全般に互りて論究するもので、各論とは各税に就て特別に研究するものである、余は此編に於て租税總論の研究をすることとする。

## 第一章 租税の本質

### 第一節 租税の意義

#### 第一款 租税の定義に關する諸説

租税の研究をなすには先づ租税の觀念を明にせねばならぬ、租税の觀念が異れば之より出て來る議論も自ら異て來るからである。余は茲に租税の定義を下すに先ち、從來學者が如何に租税を定義してゐるかを見て置かうと思ふ。

一 租税の定義に關しては佛國革命前に於ける思想家の說に溯て考へねばならぬ、此等の學者は租税の根據に關する交換説を取て直に租税の觀念となし、租税は公共の安寧に對する代價であると曰つた、<sup>1)</sup>其代表者はモンテスキュー、ミラボー

1) 本書102頁以下

に求むることが出来る。

(註) 租税の定義は重要であるから參考の爲め原文を挿んで置く、以下之に倣ふ。

1) **モンテスキュー** (Montesquieu) 曰く、租税は各市民が其財の安固を得んが爲に若くは之に因て十分の樂を享けんが爲に其一部を割て給付するものである。

*L'impôt est une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre, ou pour en jouir plus agréablement*

2) **ミラボー** (Mirabeau) 曰く、租税は社會秩序の保護に對する前貸に過ぎぬ。

*L'impôt n'est qu'une avance pour obtenir la protection de l'ordre social.*

此説の當否を辯せんとせば、租税の根據に關する交換説の當否を吟味せねばならぬ、然るに其交換説は第四章第二節に述ぶるが如く誤謬である、<sup>3)</sup>従て此定義は當を得ないと謂はねばならぬ。

二 **正統學派**の鼻祖**アダム・スミス** (Adam Smith) は租税を官有地並に官有資本の收入と區別して本質を明にして居る、即ち官有地並に官有財産の收入は人民の收入に無關係なるものであるが、租税は人民の收入より得べき收入であるといふのである、租税が傳來的第二次の收入であるといふ義を明にしたものである、氏は

1) Montesquieu: L'Esprit des Lois, 1748. livre I3. chap I.

2) Assemblée national, 1789, Adress aux Français sur la contribution patriotique

3) 本書109頁以下



更に左の如く論じて居る。<sup>1)</sup>

官有地並に官有資本の収入は大文明國の必要費を支辨するに不適當であり不十分である故に是等は大部分租税に依て支辨せねばならぬ、即ち人民が君主又は共和國の公共收入を作る爲めに自己の私的収入の一部を貢ぐべきである。

..... it remains that this expense must, the greater part of it, be defrayed by taxes of one kind or another; the people contributing a part of their own private revenue in order to make up a public revenue to the sovereign or commonwealth.

アダム・スミスの租税定義をモンテスキュー、ミラポールの租税定義に比するに、第一に租税の目的を財産の安固とする代りに公共收入を得ることとして居る、第二に租税として給付するものを財産とする代りに收入として居る、第一の點は儘に一の進歩である、第二の點も亦進歩たるに相違ないけれども、所謂税源の問題に觸れて居るので、後の學者の論議を免れぬ。<sup>2)</sup>

次にアダム・スミスは租税を官有地並に官有資本の収入と區別し乍ら、租税を手數料其他の政務収入と區別しなかつた、是れ亦アダム・スミスの租税定義に物足らぬ所がある所以である。

1) A. Smith. Wealth of Nation: Bk. V. chap II. part I.

2) 本書175頁以下

三 獨逸官吏的國家の財政學發達するに及で學者は租税を私經濟的收入並に手數料と區別して其概念を與へるやうになつた。<sup>1)</sup> 即ち租税を私經濟的收入と區別しては公課であるといひ、手數料と區別しては、特殊的反對給付にあらざる公課であるといふ、ラウ(Rau)は其代表者である。其說に曰く<sup>2)</sup>、

租税は政府に對する特殊的反對給付でなく一般の市民的義務に依り一般の標準に従ひ市民より徴收する公課である。

Steuern sind solche Auflagen, die ohne eine besondere Gegenleistung der Regierung aus allgemeiner Bürgerpflicht und nach einem allgemeinen Massstabe von den Bürgern gefordert werden.

茲に公課といふは政府の賦課徴收する收入の義である。租税が公課なりといふは、國家公共團體の側より觀察したるものである。所が之に對して人民の側より租税を觀察するものが出て來た、此見地よりするものは租税を以て人民の分擔であるといふのである。ロツセル(Roscher)の如き其一人である。氏の說に曰く<sup>3)</sup>、  
租税は個人經濟が國家府縣市町村等のあらゆる強制共同團體の財政的需要を充たすが爲めに其之に服従するの故を以て給付すべき分擔である。

Steuern sind die Beiträge, welche die Einzelwirtschaften dem Staate, der Provinz, der Gemeinde u. s. w., überhaupt da

1) 拙著財政學卷一64頁

2) Rau: Grundsätze der Finanzwissenschaft, 5 Aufl. I. S. 393.

3) Roscher: System der Finanzwissenschaft, 5 Aufl. I. S. 176.



jeweilig über ihnen stehenden Zwangsgemeinschaft schon wegen ihrer blossen Zugehörigkeit leisten müssen, um den finanziellen Bedarf des Empfängers befriedigen zu helfen.

ロツセルの此定義に於て看過すべからざることば公課の代りに分擔の語を用ひて租税を私經濟的收入と分つたのみならず、更に反對給付でないといふが如き否定的言葉を避けて人民が單に強制共同團體に屬するの故を以て給付すべきものであるといつて租税を手數料と分つたことである。

四 獨逸に於て、十九世紀の後半所謂新財政學時代が發展するに及で、學者はラウ、ロツセル等の考へ方を踏襲し、租税を私經濟的收入並に手數料其他の政務收入と區別して其特徴を捕ふることに苦心し多少其言ひ廻しを變じた。今其重なる學者シエフレー、フォツケ、フグネル、ヘツケル、ノイマン、フュイステング、ロツツ等の説を擧ぐれば左の如し。

(1) シエフレー (Schäffle) 曰く、租税は個別經濟が公共團體に對し團體員たる義務に基き其公益の經費を支辨するが爲めに共同分擔として支拂ふ財の總體にして素より之に對し報償を受くべきものでもなく又公共團體より利益を受くるも否きを問はないものである。

Steuer ist Inbegriff aller jener Sachgüterbeiträge, welche einem Gemeinwesen von mitgliedlich zugehörigen Sonderwirt

1) 拙著、財政學卷一70頁以下  
2) Schäffle: Die Steuern, Allgemeiner Teil, 1895. § 15.

schaften zur Bestreitung des Gemeinnützigen (nicht speciell vergiltbaren) Aufwandes, lediglich nach dem Berechtigungsgrund der Stellung des Gemeinwesens über seinen Mitgliedern (Hoheit) und aus dem Verpflichtungsgrund der Mitglieder als solcher—also ohne Rücksicht auf den aus dem Gemeinwesen gezogenen Nutzen und ohne Rückerstattung—entrichtet werden.

(2) フォツケ (Vocke) 曰く、<sup>1)</sup>租税は共同團體の目的を達するが爲に其從屬者が只其之に從屬するといふ理由のみで無條件に給付すべき分擔である。

Die Steuer ist der Beitrag, welchen der Angehörige eines Gemeinwesens zur Erreichung seiner Zwecke unbedingt, bloss wegen seiner Angehörigkeit leisten muss.

(3) ワグネル (Wagner) 曰く、<sup>2)</sup>純財政的意義に於て租税は國家其他の強制團體(自治團體)が其の一般の經費を支辨するが爲めに主權(財政權)に依り一方的に定むる方法並に程度に於て國家給付の總體に對する一般報償及び經費の代償といふ趣旨を以て一般的原则並に標準に從つて個人經濟(個人)より強制的分擔として徴收する公課である。

Steuern im rein finanziellen Sinne sind diejenigen Auflagen oder Abgaben, welche als Zwangsbeiträge von Einzelwirtschften (Einzelnen) zur Deckung der allgemeinen öffentlichen, d. h. der Ausgaben des Staats und anderer Zwangswirtschaften (Selbstverwaltungskörper), kraft der Souveränität oder Finanzhoheit (Finanzgewalt) des Staats von der öffentlichen Gewalt—direkt von der Staatsgewalt oder abgeleitet von ihr mittelst Kompetenzübertragung—in einseitig bestimmter Weise und Höhe im Sinne von generellen Entgelten und Kostenersätzen der Gesamtheit der öffentlichen, bez. der Staats, Gemeinde, u. s. w., Leistungen nach allgemeinen Grundsätzen und Massstäben eingefordert werden.

1) Vocke: Grundzüge der Finanzwissenschaft. S. 159.  
2) Adolf Wagner: Finanzwissenschaft. II. Teil. 2 Aufl. S. 210.



(4) ヘツケル (Heckel) 曰く、租税は國家其他公共團體が其共同需要を充たす爲めに強制權に依り一方的に定むる範圍並に程度に於て個人經濟主體より強制的分擔として賦課徴收すべき公課である。

Steuern sind Abgaben oder Auflagen an den Staaten und die übrigen öffentlichen Körper, die als Zwangsbeiträge von den Subjekten der Einzelwirtschaften zur Befriedigung von Kollektiven Bedürfnissen der Gemeinwesen in einseitig von der mit Zwangsgewalt ausgestatteten Autorität bestimmten Umlänge und in einseitig von dieser festgesetzten Höhe angeordnet, veranlagt und erhoben werden.

(5) ノイマン (Neumann) 曰く、租税は公收入を得んが爲めに定められたる公經濟的支拂にして國家又は市町村の特殊の反對給付でもなく公共團體の支拂でもないものをいふ。

Steuern sind die zur Gewinnung öffentlicher Einnahmen bestimmten Zahlungen öffentlich-wirtschaftlichen Charakters, soweit dieselben weder Entgelte für spezielle Gegenleistungen des Staates oder der Gemeinde, noch auch Zahlungen sind, welche öffentliche Verbände als solche zu leisten haben.

(6) フユイスタング (Fusting) 曰く、租税は公法上の共同團體が其財政的需要を支辨するが爲めに従つて特殊の報償なくして徴收する金銭上の給付である。

Steuern sind solche Geldleistungen, welche ein Gemeinwesen des öffentlichen Rechtes zur Deckung seines Finanzbedarfes und deshalb ohne besondere Gegenleistung erhebt.

1) Heckel: Lehrbuch der Finanzwissenschaft. I. Bd. S. 120.

2) Neumann: Die Steuern, S. 386.

3) Fusting: Grundzüge der Steuern S. 3.

(7) ロツツ (W. Lotz) 曰く、租税は政府が其支配權に依り其支配權の及ぶ人民より徴收する物的給付若くは金銭的給付である。

Steuern sind Natural- oder Geldleistungen, welche von der Obrigkeit kraft Herrschaftsrechts von Personen eingefordert werden, über die sie ihre Herrschaft geltend machen kann.

是等の諸説を通覽するに、言ひ表し方は異て居るが歸する所は同じやうである。即ち一方では租税が私經濟的收入と異なる所以を求めて、或は公課であると云ひ、或は強制的分擔であると云ひ、或は公經濟的支拂であると云ふのである。更に他方に於ては租税が政務收入と異なる所以を求めて特殊報償の原則に依らぬと云ひ、或は一般的報償の原則に依ると云ひ、或は一般臣民の義務に従ふと云ふのである。五 伊國の學者は獨逸學者と略相類したる租税定義を與へてゐるが、公課とか強制分擔とかいふ曖昧なる語を避けて、國家公共團體が個人の富の一部を徴收するものであると云つて、其意義を明確にしてゐる。更に租税と政務收入と異なる所、以も或は不可分的公務に對するものであると云ひ、或は共同需要を充たす爲にすると云ひ、或は共同の目的を達する爲にすると云ふて特殊報償でないこと云ふが

1) Walter Lotz: Finanzwissenschaft. S. 216.



如き言葉を用ひずして其意義を明にしてゐる。即ち其重なる學者の説を擧ぐれば左の如し。

(1) ニツチ (Nitti) 曰く<sup>1)</sup> 租税とは市民が共同需要の充足に供する爲めに國家公共團體に義務的に給付する富の一部である。

La imposta è quella parte di ricchezza che i cittadini danno obbligatoriamente allo stato e agli locali di diritto amministrativo per provvedere alla soddisfazione di bisogni collettivi.

(2) グラチアニ (Graziani) 曰く<sup>2)</sup> 租税とは私經濟が共同の目的を達する爲に政治團體に支拂ふ富の一部である。

L'imposta è una quota di ricchezza pagata dalle economie private ai consorti politiche pel raggiungimento generale dei fini collettivi.

(3) フロラ (Flora) 曰く<sup>3)</sup> 國家の不可分的公務に對する生産費として其國民の富の一部を強制的に徴收するものである。

L'imposta è la quota parte del costo di produzione dei servizi pubblici indivisibili coattivamente prelevata dallo stato sulla ricchezza di tutti i suoi membri.

六 佛英の學者の租税定義も亦大同小異である今其主なるものを擧ぐれば左

1) Nitti: Scienza delle Finanze. 4 ed pag. 291.  
2) Graziani: Istituzioni di Scienza delle Finanze 2. ed. pag. 269.  
3) Flora: Manuale della Scienza delle Finanze 4 ed. pag. 203.

の如し。

(1) パリユー (Parieu) 曰く<sup>1)</sup> 租税は國家が公共の經費を支辨する爲に市民の財産又は勞働より徴收するものである。

L'impôt est le prélèvement opéré par l'Etat sur les fortunes, ou sur le travail des citoyens, pour subvenir aux dépenses publiques.

(2) スツルム (Stourm) 曰く<sup>2)</sup> 租税とは公務に要する經費を支辨する爲めに納税者の個人的能力に對して課徴するものである。

L'impôt est un prélèvement opéré sur les facultés individuelles des contribuables pour subvenir aux besoins des services publics.

(3) ルロアボリユー (Leroy-Beaulieu) 曰く<sup>3)</sup> 租税とは政府の經費を支辨する爲に公權が住民又は財より徴收する分賦である。

L'impôt est une contribution, que la puissance publique exige des habitants ou des biens pour subvenir aux dépenses du gouvernement.

(4) バステール (Bastable) 曰く<sup>4)</sup> 租税は公權の需要を充たす爲に個人若くは個人の團體の富に對して強制的に分賦するものである。

A tax is a compulsory contribution of the wealth of a person or body of persons for the service of the public powers.

1) Parieu: Traité des Impôts 2 éd. I. P. 5.  
2) Stourm: Systèmes Généraux d'Impôts. p. 23.  
3) Leroy-Beaulieu: Science d. Finances 8 éd p. 146.  
4) Bastable: Public Finance 3. ed. p. 263.



佛英學者の與ふる租税の定義に依て之を觀れば租税客體若くは税源に就て多少見る所を異にするに過ぎない。余は次款並に其他關係の款項に於て之を論評することとする。

七 學者中或は租税の定義中に、収入上に占むる補充的地位を明示するものがある。コツサ、ヘルフェリツヒの如し。

(1) コツサ (Cossa) 曰く租税とは一般有益の経費を支辨するに財産的收入を以てして尙足らざる場合に公權に依て私人の富に比例して徴收せらるゝものである。

*L'imposta è una quota proporzionale della ricchezza dei privati prelevata dall' autorità pubblica, per provvedere a quella parte delle spese d'utilità general a cui non bastano le entrate patrimoniali.*

(2) ヘルフェリツヒ (Helferich) 曰く租税とは私法的營利收入及び政務收入の不足するに際し、一般公共の需要を充たすの目的を以て職權に依て總ての臣民の財産より平等に徴收せらるゝ公課である。

*Steuern sind Abgaben, welche von der Obrigkeit aus dem Vermögen aller Untertanen gleichmäßig erhoben werden zum Zweck der Befriedigung der allgemeinen öffentlichen Bedürfnisse, wenn und soweit die Einnahmen aus dem Privatrechtlichen Erwerb der Organe der öffentlichen Gewalt and aus denjenigen öffentlichen Geschäften unzureichend sind, bei deren Ausübung besondere Abgaben erhoben werden.*

1) Cossa: Scienza delle Finanze. 10. ed. pag. 71.

2) Helferich: Allgemeine Steuerlehre im Schönberg'schen Handb. d. Politi. Oek. 2 Aufl. III. Bd. S. 137.

所が今日の文明國に於ては租税は收入の中軸をなすものであつて、補充的地位を占むるものではない、従て之を租税の觀念中に挿むは其當を得たるものでない。

## 第二款 租税の定義並に其説明

一 租税は歴史的産物である、古往今來の租税を概括して、觀念を定むることは容易の業でない、已む無くば國家の需要に對する人民の無價的分擔といふより外あるまい、蓋し往時の租税にありては寄附や手数料其他の收入と區別し得られぬものがあつたからである、そこで、余は、茲に現代の租税を眼中にして定義を下すこととする。

現代の租税を定義せんとせば前款諸學者の見解に就て見た如く、租税と他の收入とを區別せねばならぬ、即ち第一には私經濟的收入と區別し、第二には政務收入と區別せねばならぬ。

第一、私經濟的收入は國家公共團體が財産並に企業に依て獲得する收入である、而して其收入は契約に依て定まるのが常である、租税が私經濟的收入でない以上



は此の如き契約に依る収入を除外せねばならぬ、契約に依らぬ収入と云はゞ、國家公共團體が一方的に之を定め、權力に依て徵收するものとなるのである。

第二に租稅は政務收入と異なる所なくてはならぬ、學者に依ては租稅の中に政務收入殊に手数料をも含ましむるものがあるが、此く解するとき、<sup>1)</sup>租稅は公經濟的収入と義を同ふすることゝなる、之を廣義の租稅と名く可くんば、今日普通に租稅と稱するものは尙狹義に之を解し、政務收入と對立するものとせねばならぬ。

租稅を政務收入と對立するものとせば、之と異なる所を明にせねばならぬ、政務收入は國家公共團體が其職分を遂行する爲めに行動するに依て之に附隨して生ずる収入である、<sup>2)</sup>租稅が政務收入でないとする以上は、租稅は附隨收入でないと同時に特別報償の原則に従はないものとせねばならぬ。換言すれば租稅は一般經費を支辨せんが爲めに一般報償の原則に従ひ一般人民より徵收するものと云ふ事が出来る。そこに租稅の目的並に租稅の普遍性があらはれるのである。

以上論ずる所に依て之を觀れば、租稅は第一に國家公共團體の經費を支辨せんが爲にする収入であり、第二に公權力に依て徵收するものであり、第三に一般人民

1) Wagner: Finanzwissenschaft. 2. Teil. 2. Aufl. S. 2.

2) 拙著、財政學卷—345頁及488頁以下

の分擔するものである、是等は租稅の觀念を定むるに看過すべからざる特徴である。

是等租稅の特徴に鑑み余は租稅を左の如く定義したい。

租稅とは國家公共團體が一般經費を支辨するの目的を以て財務權に依て一般人民より強制的に徵收する財である。

二 今此定義を分析して説明して見やう。

(1) 租稅は國家公共團體が財政權に依て徵收するものである。

茲に財政權とは主權の作用をいふ、只財政を目的とするが故に此く名けたに過ぎぬ、主權を離れて特別の權力あるのではない。

租稅は財政權に依て徵收するものであるが、財政權は國家の權力である以上課稅權の主體は國家であること論ずる迄もない、然るに國家は其職分を遂行する爲めに公共團體に公法上の人格を認め國家の權力を行はしめるから公共團體も亦課稅權の主體たることを得るものであると謂はねばならぬ。

此の如く課稅權の主體は國家公共團體であるが、學者に依りては、或は國家府縣



市町村とするあり(ロツセル)<sup>1)</sup>或は公法上の共同團體とするあり(フュイステング)<sup>2)</sup>或は強制共同團體とするあり(ワグネル)<sup>3)</sup>或は政治團體とするあり(グラチアニ)<sup>4)</sup>或は公權力とするのがある(コッサ)<sup>5)</sup>が皆同じ事に歸する。之に反して租税を以て國家の公課に限り(フロラ、パリュイ)の如し<sup>6)</sup>又は國家市町村の公課に限るは當を得ない<sup>7)</sup>。之と同時に國家公共團體以外に課税權の主體を求むるも亦當を得ない、從て寺院の租税といふが如きは意味を爲さぬものである、何となれば、寺院は國家の權力を用ふるものでないからである、但し國教を有する國に於て國家が寺院に課税權を認めたる場合は此限でない。

(2) 租税は一般人民より徴收するものである。

租税は國家公共團體が徴收するものであるが、徴收せらるる者は一般人民である、故に國家公共團體が課税權の主體であるに對して、一般人民は課税權の客體であると謂ふべきである。

茲に人民と云ふは、個人經濟の主體を指す、それが一個人たると又個人の集まつて成れる法人たるとを問はぬ。

1) Roscher. 前掲5頁  
2) Fuisting. 前掲8頁  
3) Wagner. 前掲7頁  
4) Graziani. 前掲10頁  
5) Cossa. 前掲12頁  
6) Flora. 前掲10頁 Parieu. 前掲11頁  
7) Neumann. 前掲8頁

一般人民と云ふは、特定の人に對して云ふ、特定の人には國家公共團體より特別の利益を受くるが爲めに、公課を徴せられることがある、併し乍らそれは手数料にして、租税でない、租税は特定の利益に對する反對給付でない、只主權に服從して居るといふ理由で廣く課せらるるものである、そこで課税權の客體を一般人民といふのである。

學者或は一般人民の代りに、臣民<sup>1)</sup>若しくは市民<sup>2)</sup>或は國民<sup>3)</sup>若しくは共同團體<sup>4)</sup>の從屬者等の語を用ふるものがあるけれども、それは狭きに失してゐる、此くいへば、内地人に限られて、外人に適用することが出來ぬ、然るに現代の文明國に於ては、外人に課税する必要が起るのである、是れ余が課税權の客體を一般人民といふ所以である、但し一般人民といふ代りに支配權の及ぶ人民<sup>5)</sup>といふは、差支ない、外人も領土權の支配を受くるからである。

課税權の客體は右述ぶる如く一般人民である、而して其人民は個人經濟の主體たるもので、それが個人たると法人たるとを問はぬものであるから、人民の代りに或は個人經濟<sup>6)</sup>或は私經濟<sup>7)</sup>或は個別經濟<sup>8)</sup>或は個人若しくは其團體である<sup>9)</sup>と云つても可

1) Helfferich. 前掲12頁  
2) Montesquieu, Nitti. 前掲3頁及10頁  
3) Flora. 前掲10頁  
4) Vocke. 前掲及8頁7頁  
5) W. Lotz. 前掲9頁  
6) Roscher, Wagner. Heckel. 前掲5頁7頁8頁  
7) Graziani. 前掲10頁  
8) Schäffle. 前掲6頁  
9) Bastable. 前掲11頁



い。所が之に對して反對するものがある、其趣旨とする所は課税權の客體は私法人に止まらず地方團體等の公法人にも及ばねばならぬのに、上述の如くんば私法人のみに限らるゝことゝなるから不可である云ふに在る、然れども、こは個人經濟私經濟、個別經濟、個人等の語に與ふる定義の如何に依る、公法人も個人經濟の主體と看做すことが出来ることすれば可い譯である。

又學者に依れば、課税權の客體を定義の中より全然除くものがある、ノイマンの如し、併しそは宜しきを得たものでない、租税の政務收入と異なる所以は其義務者が一般人民であるか、特定の人であるかに依るからである。

(3) 租税は一般人民より徴收する財である。

課税權の主體は國家公共團體で、課税權の客體は一般人民であるとして、偕て、一般人民より何を徴收するかといふ問題が起る、此問題に對しては個人の有する財であると答へねばならぬ。個人の有する財を徴收するは、個人の富の一部を徴收するに外ならぬ、故に租税は一般人民より其有する富の一部を徴收するものである、といふて差支ない。<sup>2)</sup>

1) Neumann. 前掲8頁  
2) Flora, Nitti, Graziani. 前掲10頁

學者或は租税として徴收する目的物を財並に勞働とするものがあり、或は財として而も其中に勞働を含ましむるものがある、之を租税發達の歴史より見れば、意味ない事ではないが、今日の文明國に於ける租税を眼中にするときは勞働を除かねばならぬ、何となれば國家公共團體が人の勞働を要する場合には之に對して相當の報酬をなすと同時に其財源に充つる爲には別に物的收入を徴するを常とするからである。<sup>2)</sup> 是に於て租税として納付すべき個人の富は有形財に限ると謂はねばならぬ。

租税として徴收すべき目的物が有形財であるとするれば、今日の租税は私有財産制の認めらるゝ社會に於て存するもので、私有財産制を認めざる社會に於ては存するに由ないと謂はねばならぬ、是が故に社會主義の國家に於ては租税なるものは無くなつて來るであらう。

租税の目的物は有形財若くは富の一部であるとして次に起る問題は財の如何なる形に於て納付せらるゝかといふことである。

學者或は租税を以て一種の支拂であると云ひ、或は金錢上の給付であると云ふ。<sup>4)</sup>

1) Parieu. 前掲11頁  
2) 本書86頁以下  
3) Neumann. 前掲8頁  
4) Fuisting. 前掲8頁



此説に依れば租税として納付せらるゝ物は貨幣でなければならぬことゝなる、之に對して學者或は更に租税を物的給付若くは金銭的給付と云ふものがある、<sup>1)</sup>此説に依れば租税として納付すべき物は貨幣の外に他の有形財も存する事になる。兩説は大に異て居るやうであるが、之を租税發達の歴史より觀ると其由て來る所が自ら判る、即ち其昔し所謂自然經濟の行はれたる時代に於ては租税は普通の財の形で納付せられた、現今の文明國に於ては貨幣經濟を基礎とする信用經濟が行はれてゐるから、租税は實際に於て貨幣の形に於て納付せらるゝのである、是が故に現代の租税を觀念するに當りては、金銭上の給付であると云ひ、支拂であると云つても敢て妨げない譯である。<sup>2)</sup>

次に租税は富の一部を徵收するとして如何なる部分であるかといふ問題も起る。學者或は、租税は收入より支拂はれねばならぬと云ふものがあり、<sup>3)</sup>或は財産より支拂はるべきものであると云ふ者がある。併し租税が財産より支拂はれねばならぬものであるか所得より支拂はれねばならぬものであるかは、税源の選擇に就て議論すべきもので、之を定義中に加ふる必要はない。<sup>5)</sup>

- 1) W. Lotz 前掲9頁
- 2) 本書86頁以下
- 3) A. Smith 前掲4頁
- 4) 本書5頁
- 5) 本書168頁以下

(4) 租税は強制的に徵收するものである。

租税は財政權に依て徵收するものなるが故に自然の歸結として又強制的に徵收するものでなければならぬ。

強制的とは、命令を以て人民に臨み、之に違背するを許さない義である。故に第一に租税は人民の自由意思の發動によるものでない、勿論人民は自由意思に依て國家公共團體に獻納することもあらうが、それは寄附であつて、租税でない、尤も租税發達の上より見れば、租税の萌芽時代に於ては、任意獻納に外ならなかつたことがある、併し乍ら、それは今日の租税を以て律することが出来ぬ、<sup>1)</sup>今日の租税には強制力が伴ふて居る、即ち租税を納めざる者あるときは強制力を用て之を納めしむるのである、租税滯納處分なるものは即ちそれである。

學者多く租税を以て公課 (Aufgaben oder Abgaben) であるとし、或は強制的分擔 (Zwangsbetrag, compulsory contribution) であるとするは、<sup>2)</sup>租税が強制的に徵收せらるゝことを意味するに外ならぬ、蓋し公課といふは公權力で賦課徵收する收入であり、強制的分擔といふは人民が強制せられて分に應ずるの負擔をなすの謂であるか

- 1) 本書65頁以下
- 2) Wagner, Heckel, Bastable. 前掲7頁, 8頁及11頁



らである。

租税は此の如く強制的に徴收するものであるが、學者に依ては租税は強制を必要とせないと主張するものがある、其説く所に依れば、租税は各人が道徳上の義務心より出で、之を納付すべきもので、本質上強制すべきものでない、假令實際強制を用ふることもあるもそれは例外に過ぎぬといふのである、フオツケの説は即ちそれである。<sup>1)</sup> 併し乍ら租税が強制的に徴收せられるといふは租税が一々強制せられると云ふことを意味するのではない、租税を納付せざる者に對して滞納處分を行ふと云ふ義に外ならぬ、故に滞納者なきときは實際上強制がないと云ひ得られるやうである、所が、滞納處分はなくとも何時滞納處分があるかも知れぬと云ふ威嚇がある以上は國民は租税を滞納することが出来ぬ、是が故に租税の納付は道徳上の義務心の發揮と謂はんよりも、法律上の強制力の結果である、と謂はねばならぬ。

學者又或は租税の中には奢侈税又は煙草税酒税の如く全然強制を容れず、全く人民の任意に負擔すべきものもあると説くものがある、ノイマンの説は即ちそれである、<sup>2)</sup> 併し乍ら茲に強制といふは無條件の強制の義でない、或る事實の存在を前

1) Vocke. Grundzüge d. F. W. S. 172.  
2) Neumann. Die Steuern. S. 403.

提としてから、然る後に強制が現はれて來ることを意味するのである、強制すべき事實の存在せざるときは問題はない、強制すべき事實の存在するに及では奢侈税も亦強制的に徴收せられねばならぬ、それは他の税に於ても亦同様に論ずることが出来る、例へば營業をなさざる人に對して營業税の強制は起らぬ、營業税の強制は營業を前提としてからの問題である。

ノイマンは強制的分擔の語の代りに公經濟的支拂の語を用てゐるが、公經濟的と云ふ語の中には強制と云ふ意味が含まれてゐる、故にノイマンの定義に依るも租税に強制の分子の存することを認めねばならぬ。

(5) 租税は國家公共團體が一般の經費を支辨する目的を以て徴收するものである。

租税は由來國家公共團體が行動するに當て必要な手段を得んが爲めに起つたものである、故に租税の目的は一般經費を支辨するにありと云ふことが出来る、<sup>1)</sup> 或は一般經費と云ふ代りに財政的需要と云ふものがあり、共同需要と云ふものがあり、<sup>3)</sup> 一般公共需要と云ふものがあり、<sup>4)</sup> 公權の需要と云ふものがある、<sup>5)</sup> 意味は同じこ

1) A. Smith, Parieu, Leroy-Beaulieu, Stourm, Cossa, Schäffle, Wagner. 前掲 4頁 11頁 12頁 6頁 7頁.  
2) Roscher, Fuisting. 前掲 5頁 8頁.  
3) Heckel, Nitti. 前掲 8頁 10頁.  
4) Helferich. 前掲 12頁.  
5) Bastable. 前掲 11頁.



とに歸する、更に或は一般經費の支辨と云ふ代りに共同の目的の遂行と云ふものがあり、<sup>1)</sup>共同團體の目的の遂行と云ふものがある、<sup>2)</sup>是れも亦同一の意味となるのである、蓋し共同の目的若くは共同團體の目的を遂行するが爲めに一般經費を支辨するの必要が起るからである。

國家公共團體が一般の經費を支辨せんとせば、先づ收入を得ねばならぬ、是が故に租稅が一般經費の支辨を目的とすると云ふことは、租稅が收入を目的とすると云ふことに歸する。<sup>3)</sup>

租稅は此點に於て又政務收入と其性質を異にしてゐる、政務收入は國家公共團體が行動するに當て自ら之に隨伴して生ずる公課である、<sup>4)</sup>故に政務收入に於ては、收入を目的とするものでない、收入は從として出て來るのである、之に反して租稅にあつては、收入を目的とするのである。

租稅は此の如く收入を得ることを目的とし、收入を得て一般の經費を支辨せんとするのである。従て特定の租稅に依て特定の經費を支辨せんとするものでない。特定の租稅を以て特定の經費を支辨せんとする場合は之を目的稅と云ふ、目

1) Graziani. 前掲10頁  
2) Vocke. 前掲7頁  
3) Neumann. 前掲8頁  
4) 拙著財政學卷一、488頁

的稅は特別課徴に似て非なるものである、特別課徴は公共の設備又は營造物に依て利便を得べき人より強徴する公課であるが、<sup>1)</sup>目的稅は此の如き反對給付の主義に依るべきものでなく、全然一種の租稅である、併し乍ら現今の文明國に於ては目的稅は原則として採用せられてゐない、只例外的に認めらるることがあるのみである、要するに租稅は一般の經費を支辨するを目的とす、従て一般の收入を得るを目的とすと云はねばならぬ。

租稅は此の如く收入を得ることを目的とす、然るに租稅に依ては、收入の目的以外の目的を有するものがないでもない、例へば保護關稅が産業保護の目的を有する如き、奢侈稅が奢侈を矯正するの目的を有するが如き、酒稅煙草稅が飲酒喫煙の弊を抑制するの目的を有するが如き其例である、是等の租稅は一見收入の目的を有せぬ様であるが實はさうでない、之を財政上より見るときは悉く收入の目的を有すと云はねばならぬ、換言すれば、是等の租稅は收入の目的を有する外に他の特殊の目的を有してゐるのである、人或は曰はん租稅は二つ以上の目的を有することが出來ぬと、余の見る所を以てすれば、租稅は必ず收入の目的を有せねばならぬ

1) 拙著、財政學卷一—520頁以下



が、収入の目的以外の目的を有するも亦租税の本質を妨ぐるものでない、租税は元來収入の目的を有す、収入を得るは國家の目的を達せんとする手段に外ならぬ、されば租税は國家の目的を達する手段であるといふことが出来る、國家が其目的を達せんが爲めに収入を得る外に租税を手段として用ひんとする場合に之を斥くる理由があるべきでない、故に曰く、租税は収入を目的とするを要素とす、其外に目的を有することは租税たるに於て妨げない。

### 第二節 租税と社會政策

一 余は前節に於て租税は収入を目的とするを要素とす、其外に目的を有することは租税たるに於て妨げないと論じて置いた、之を社會政策に就ていへば、租税が社會政策の目的を有し得ることは多辯を要せぬ譯である、所が學者の中には之に反對するものが少くない<sup>1)</sup>、仍て余は茲に少しく辯せねばならぬ<sup>2)</sup>。  
租税が社會政策の目的を有すといふは、租税が社會政策の手段として用ひらるゝと云ふ義に外ならぬ、此の如き租税を社會政策的租税と云ひ、此の如き政策を社

1) Seligman, Progressive Taxation in Theory and Practice 2. ed P. 130-133  
田中穂積博士、社會政策學會論叢第九册<sup>23</sup>頁以下  
2) 拙著 社會問題と財政 第三編第一章參照

會的租税政策と云ふ、社會的租税政策とは社會政策の爲めにする租税政策を意味するものである。

二 社會政策的租税と云へば、財政的意義に於ける租税と其本質を異にする様に聞える、現に社會政策的租税を最も強く主張したるワグネルの如きは租税を觀念するに當つて純財政的意義と社會政策的意義とに分てゐる、曰く純財政的意義に於ける租税は、國家及び自治體が一般の經費を支辨するが爲めに財政權に依り一方的に定むる方法並に程度に於て國家給付の總體に對する一般報償及び經費の代償と云ふ趣旨を以て一般原則並に標準に従て個人經濟より強制的分擔として徴收する公課にして、社會政策的意義に於ける租税は、現今の法律制度經濟制度の下に生じたる國民所得並に國民財産の分配を矯正し若くは個人の所得並に財産の使用を矯正するの目的をも併せ有し又は其目的をのみ有する公課なりと。

Steuern im „sozialpolitischen“ Sinne sind dagegen diejenigen Aufgaben oder Abgaben, welche zugleich oder allein dem Zwecke dienen, in die auf Grund der Rechts- und Wirtschaftsordnung erfolgte und erfolgende Vertheilung des Volkseinkommens und Volksvermögens unter den Einzelnen und eventuell weiter in die Verwendung des Einzelinkommens und Vermögens regulierend und verändernd einzugreifen.<sup>1)</sup>

1) A. Wagner, F. W. II. 2. Aufl. S. 210.



純財政的意義に於ける租税に關する本文は、前節に掲げたれば茲には之を略す<sup>1)</sup>。

ワグネルの定義に依れば、純財政的意義に於ける租税と社會政策的意義に於ける租税とは別種のものでなければならぬ、一の租税で二つの目的を兼ねるものもあらうが、一つの目的のみを有するものもあるべき筈である、是に於て財政的必要なきに社會政策的租税を起さねばならぬ場合も起るのである、ヘルフェリツヒは此意味に於てワグネルの社會政策的租税を攻撃して已まない<sup>2)</sup>。

ワグネルは之に答て曰く<sup>3)</sup>

目的を立つること、事實の起る事とは別問題である、事實の起る事はその必要の生ずるに因る、租税に社會政策の目的ありとするも、その目的が具體的なるは富の分配の過程に干渉の必要が生ずるときである、蓋し經費支辨の爲めに課税する事は具體的財政政策租税政策の問題であつて、所得分配を矯正するが爲めに課税する事は社會政策、經濟政策の問題である、此所得分配を矯正するの目的を以てするものは社會政策的租税である。と、ワグネルの論ずる所に據て之を觀れば、社會政策的租税は所得分配を矯正するの必要ある場合に起さるゝものであるから、假令財政上の必要なくとも、之を批難する事が出来ぬといふ結論に到着す、從て租税の中には財政上の目的を有せず只

1) 前掲7頁

2) Helferich, Allgemeine Steuerlehre im Schönberg'schen Handbuch 1 Aufl. I. S. 113, 2. Aufl. III. S. 139.

3) A. Wagner. a. a. O. S. 209.

社會政策上の目的をのみ有するものがある、と謂はねばならぬ、そは氏が社會政策的意義に於ける租税を觀念するに當りて國民所得の分配若くは個人所得の使用を矯正すると云ふ目的をも併せ有し若くはその目的をのみ有する公課であると云へるに徴しても明かである。

三 余の見る所を以てすれば、社會政策的租税が社會政策の目的を有すること、は論ずる迄もないことであるが、之と同時に、收入を得るの目的をも併せ有するものと見ることが出来ると思ふ。社會政策的租税に於ては最も社會政策の目的を高調すべきであるが、財政家より觀れば、收入の目的をも達せんとすることは疑を容れないのである、蓋し如何なる租税も、個人經濟より強制的に徴收するものこそせば、其租税の觀念より直に國庫に收入を齎らすものなることを知らねばならぬ、收入を伴はざる租税は有り得ないのである。租税にして收入なきに至らば最早租税ではない、此く論せば、人或は之を駁して社會政策的租税は自然に收入を伴ふて來るも、收入を目的とするものでない、其財政的収入の十分に存する場合にも、此種の税を起す必要あるを見ても知るべきであると曰はう、成程他の租税収入が十分



に存して更に新税を起す必要なきに拘らず社會政策的租税を起すとせば、其租税は収入の目的を有せない様に見えるであらう、然れども他の租税収入が十分に存すと云ふも、公債の償還をなし、若くは悪税を廢減せば、假定の場合に於ても租税収入は不十分となり、更に他の租税の収入を必要とするに至るのである。其處に社會政策的租税を起さば租税収入の不足を補ふことが出来る、從て社會政策的租税も収入を目的とするものといふ事が出来る。是れ余が社會政策的租税は社會政策の目的と収入の目的とを併せ有するものと云ふ所以である。余は此點に於てワグネルと見解を異にして居る。

以上論ずるが如く社會政策的租税は社會政策の目的の外に収入の目的を有するものなるが、逆に總ての租税は収入の目的の外に社會政策の目的を有すと解してはならぬ、租税にして單に収入の目的を有し社會政策の目的を有せないものがあるからである、されば總ての租税に共通するものは、収入の目的にして社會政策の目的を兼ね有するものは特殊の租税に限る、即ち社會的租税政策の見地より特殊の租税に此目的を有せしむるに過ぎない、されど此の如き租税の配置如何に依

り、全體の租税制度が社會政策的色彩を帯ぶるに至ることは有り得べきである。之を要するに社會政策的租税にありては、社會政策の目的と収入の目的と兩立するものと謂はねばならぬ。

四 租税が収入の目的を有する外に社會政策的目的を有し得ることは前述の如くであるが此く云ふと、人或は租税の目的は一たるべきであると論じて之に反對するであらう、處で租税の目的は一たるべきであるといふは、租税に収入の目的以外の目的を許さぬといふ義である、換言すれば、租税は財政の手段のみに用ふべきで他の手段に用ふべきでないといふのである、然らば租税は何故に財政以外の手段に用ふることが出来ないか。余は先づ之を反問せざるを得ない。租税は國家の目的を達する爲めに要する經費を支辨するのが趣旨であるといへば、租税が國家本來の目的より見て手段であることは疑の餘地がない、若し國家本來の目的に反することに租税を用ふるとせば、それは租税の本質に戻るものとして斥けてもよい、されど國家本來の目的を達する爲めに用ふるとせば、それが財政以外の手段に供せらるるとも、之を排すべきでない、國家本來の目的よりいへば、財政も其手段であ



る社會政策も亦其手段である、されば租税は財政の軌道に依るも社會政策の軌道に依るも不可なし、租税が財政の軌道に依て國家本來の目的に達せんとする場合には之を可とし、社會政策の軌道に依て國家本來の目的に達せんとする場合に之を非とする理由がない、余は是が故に租税に財政以外の目的を許さねばならぬと主張せんとするのである。

更に一步を進で、租税は從來財政以外の手段に用ひられたことなきかを鑑みるに、財政以外の手段に用ひられたることが頗る多いのである、而してそれが實際に行はるゝのみならず、學者も皆爾かすることを熱心に説て已まざる場合がある、其最も著しきものは所謂保護税である。

保護税は由來輸入品に課する關稅である、其輸入品の價を高くし以て内地産業が外國産業の競争に倒れざるやう之を保護せんとするものである、従て保護税は産業政策の目的を有するものと謂はねばならぬ更に換言すれば租税が産業政策の手段として用ひらるゝものと謂ふべきである、或は租税に二の目的なしとの論理を貫かんとすれば保護税は産業政策の目的を有するものにして収入の目的を

有するものでないと言はざるを得ないだらう、されど關稅が収入の目的を有せないと曰ふは諸國の實際の事實を誣ゆることの甚しきものである、是が故に余は保護税は収入の目的を有する外に産業政策の目的を有するものであると曰ふのである、何れにせよ保護税が他の政策の手段に用ひらるゝは何人も争ひ得ざる所である。此の如く租税は從來既に財政以外の手段にも用ひられたのである、然らば租税を社會政策の手段として用ふることも許さねばならぬ、租税を産業政策の手段として用ふることを許し社會政策の手段として用ふることを許さないと云は、いはば徹底せぬ議論と謂はねばならぬ、元來保護税なるものは幼稚なる産業を保護する爲めに發明せられたものである、保護税を課せば、輸入品の價格を高め一般の消費者を苦むべきも、生産者は之に依て外國の産業に壓倒せられず其事業の基礎を固め更に進て技術並に經營方法を改善し保護税を撤するも外國産業と競争し得る様になり以て暴富を致すに至るのである、されば保護税は一般消費者の一時の利益を犠牲にして國家百年の爲めに産業の發達を計るといふことに歸着する、従て保護税は資本主義を完成する手段と謂ふことが出来る、今や資本主義



は愈々發達して富者益々富み貧者愈々貧しくなり富の分配の不平等其極に達し爲に不穩の氣社會に満ちてゐる。社會政策を施すの必要は愈々切となつて來た。されば租税も此時代の要求に従ひ社會政策の手段とならなければならぬ。資本主義の發達せんとするに際して租税を其道具に用ふる事を許すものは資本主義の弊の甚しきに及て其弊を救ふ爲めに租税を道具として用ふることに異議あるべきでない。保護税を認め乍ら社會政策的租税を否認すると云ふのは資本主義者の得手勝手の議論と評するより外ない。之を要するに租税が収入の目的の外に社會政策の目的を有し得ることは之を許さねばならぬ。

五 租税に社會政策の目的を否認する學者であつても、租税が社會政策と沒交渉たり得ないことを承認しないものは殆ど稀である。シャルルは此點に關し論じて曰く、租税は何れも富の分配を變更す、されどもそれは租税の效果に外ならずして、租税の目的とすべきではない。言ひ換ふれば租税は社會政策の目的を有すべきでないが、社會政策的效果を生ずるものである。<sup>1)</sup> 余の見る所を以てせば租税の效果は常に社會政策的に限る事は出來ぬ、租税は現代の資本主義の經濟社會に於て

1) v. Schall, Allgemeine Steuerlehre im Schönberg'schen Handbuch 4. Aufl. III. S. 154.

自由交換に依て生じた富の分配を更に變更すること疑を容れないが、其結果より見れば、或は貧富懸隔を愈々甚しからしむる事もあり、或は貧富懸隔を緩和することもある。前者は反社會政策的效果にして、後者は社會政策的效果である。

此の如く租税の效果は時に社會政策的となり、時に反社會政策的となる。租税を以て社會政策的效果をあらはさしめ、反社會政策的效果をあらはさない様にせんとせば、租税に社會政策の目的を有せしめねばならぬ。社會政策の目的を有せしめずして社會政策の效果を期するは難きを求むるものであるからである。

## 第二章 租税の技術と術語並に分類

租税は國家公共團體が財政權に依て徵收するものである。財政權の作用は立法と行政となつて現はれる。租税は先づ法律に依て之を定めねばならぬ。その法律を租税法と云ふ。租税法は如何なる種類の租税を起すべきか、又如何にして賦課徵收すべきかの準則を示すが常である。此租税法の準則に従て個々の場合に於ては、租税を徵收するを稅務行政と云ふ。



租税は此の如く租税法と税務行政とに依て形式的に定まつて行くものであるが、今其租税法や税務行政の内容を見るに、租税を徴收するには、第一に何人に賦課すべきか、第二に如何なる物體に課すべきか、第三に結局何より支拂はしむべきか、第四に何を標準として課すべきか、第五に如何なる程度歩合で課すべきかを定めねばならぬ、是に於て租税主體、租税客體、税源、税本、課税標準、税率等の問題が出て來る、而して是等は皆租税の技術に關すること、で租税論全體に亘りて考へられねばならぬことである、そこで租税論に深入りする前に是等の技術に就て術語の意味を明にし、更に其技術に依て租税に種別あることを説て置かねばならぬ。

## 第一節 租税の術語

租税に關する術語は多くあれど茲に其主なるものを説明するに止めて置く。

### 一 税本 (Steuerfonds) と税源 (Steuerquelle, source of taxation)

税本とは租税を支拂ふべき基本である、之に反して税源とは租税が事實上依て以て支拂はれ若くは立法者が由て以て支拂ふべしとする源である。

税本と税源とは相似て實は相異なる觀念である、併し乍ら兩者の間には密接なる關係がある、即ち税本は基であつて、税源は其果として生ずるものである、故に税本あれば税源が出て來、税源があれば、租税は事實上支拂はるゝことゝなるのである。

### 二 租税客體 (Steuerobjekt) と課税標準

租税客體とは租税賦課の目標となる物體、又は事實にして之に依て税源の所在を推定するものである、我國の法律にて之を課税物件と云ふ。

租税客體は税源と區別せねばならぬ。税源は租税の由て以て支拂はれる源である、之を譬ふれば泉の如し、課税物件は租税賦課の目標となる物體又は事實である、之を譬ふれば泉より流出する河水の如し、其河水によりて源泉を知るのである。租税客體は次に又課税標準と區別せねばならぬ。課税標準とは税額の大小多少を定むる尺度であつて、租税客體に關係して算出せる數量價格である。

今例に依て租税客體と税源と課税標準との區別を示さんに、地租に於ては税源は地主の所得を構成する土地の収益である、地租の客體は此の収益を生ずべき土地である、而して其課税標準は地價若くは土地の賃賃價格である。……………



酒  
 .....  
 税に於ては課税物件は酒若くは酒の醸造と云ふ事實である、税源は酒の消費に因  
 て示さるゝ所得である、課税標準は酒の造石高である。斯くの如く課税物件は之  
 を税源、課税標準と區別せねばならぬが、時により税源と同じきものがある、例へば  
 所得税の如くである。所得税に於て所得は課税物件にして同時に税源である。

(註) 課税物件と課税標準とを區別せねばならぬことは本文述ぶる通りである、所で獨逸  
 學者は Steuerobjekt に對して Steuerbemessungsgrundlage を説く、 Steuerbemessungsgrundlage は課税標準と  
 譯したいけれども、我國の課税標準とは内容を同うせないことがある、獨逸の學者は  
 Steuerobjekt 及び Steuerbemessungsgrundlage とを同一意義に解するものが多い。1)

### 三 租税主體 (Steuersubjekt)

租税主體は、之を廣義に解するときには、租税を納付し若くは負擔する個人經濟の  
 主體を云ふ。之を狹義に解するときには、法律上租税を納付すべき自然人又は法人  
 を意味する。租税を納付する個人經濟の主體は又之を納税者 (Steuerzahler, taxpayer)  
 と云ひ、租税を實際上負擔する個人經濟の主體は之を擔税者 (Steuerträger, taxbearer)

1) Wagner. F. W. II. 2. Aufl. S. 226.  
 Heckel. Lehrb. d. F. W. I. S. 135.  
 Eheberg. F. W. 12. Aufl. S. 175.

と云ふ。租税主體を狹義に解するときには納税者を觀て擔税者を觀ないことにな  
 る、蓋し租税法に於ては納税者を規定すれば足るが故に、形式的法律論より云へば  
 租税主體は納税者と解して可いのである、是れ獨逸學者が普通狹義に解する所以  
 である。併し乍ら財政學上より觀れば何人が租税を拂ふと云ふよりも、何人が租  
 税を負擔すると云ふ方が重要である、租税が強制分擔であると云ふも畢竟個人の  
 負擔する所を見たるが爲めである、そこで學者に依りては租税主體を擔税者と解  
 するものもある、バスタープルの如し、<sup>1)</sup>是れ亦一理ありと謂はねばならぬ、そこで、余  
 は租税主體を廣狹二義に分ち、狹義に於ては納税者を意味し、廣義に於ては納税者  
 擔税者を包括することゝしやうと思ふ。

納税者と擔税者とは、或る場合には一致することあるも必ずしも常にさうであ  
 ると云へない、一致せざる場合に於ては納税者は自己の營業資本より租税を支拂  
 ひ後他人より其償ひを得るのであつて何等自己の利益を犠牲にすることが無い、  
 之に反して擔税者は自ら租税納付の手續をこそせないけれども、終局に於ては自  
 己の所得若くは財産より之を支拂ふものである。故に租税を正義に適はしめん

1) Bastable. P. F. 3 ed. p. 269.



とせば擔税者は税源を有するものでなければならぬ。納税者と擔税者と相一致するは所謂直接税に於て見ることで、相一致せざるは所謂間接税に於て見ることである。所謂間接税に在りては甲なる者が納税し、乙なる者が之を負擔す、故に税は甲より乙に轉ず、之を租税の轉嫁と云ふ、例へば酒税に於て納税者は造酒家にして擔税者は消費者である、酒税は轉嫁して終局の負擔は消費者に歸着す、是れ即ち酒税の轉嫁である。立法者は税法に於ては税の轉嫁を豫期するに拘らず、實際に於ては豫期の如く轉嫁せないことがある、茲に於てか擔税者と擔税指定者との區別を生ず、擔税者は事實上租税を負擔する人であつて擔税指定者 (Steuersubjekt) は立法者の意思に依り擔税者として豫期せらるゝ人である。例へば家屋税に於て、擔税指定者は家屋所有者であるが、實際上の負擔は借家人に轉嫁することがある、此場合に於ては擔税者は借家人となる。又酒税に就て云ふも、擔税指定者は消費者であるが、市場の關係にて造酒家は税額丈之を高く賣り得ない場合がある、此場合の擔税者は造酒家である、又往々造酒者と消費者との間に在る者が擔税することもある。

(註) マスターアルは租税主體を擔税者として居る、此點に於て氏は獨逸の多くの財政學者と其見解を異にして居る、併し乍らマスターアルの租税主體なる語は租税客體なる語と同じく、獨逸に於ける術語から轉じて來たものに相違ない、從て氏の租税主體、租税客體は文字上の翻譯に過ぎぬと見るべきである、所で英語にて subject of taxation, object of taxation といへば、獨語の Steuersubjekt, Steuerobjekt とは違つた意義を有することとなる、セリーグマンは逸早く之を指摘し、英語にて subjects of taxation といふと、課税せらるべき現象を指すこととなり、マスターアルの所謂 objects of taxation となる、又 objects of taxation といへば普通に租税の目的を指示し、課税に際し目標とせらるゝ財を意味せぬと評して居る。1)

#### 四 課税單位 (Steuereinheit) と税率 (Steuersatz)

課税單位とは課税標準の一定數量にして、税額の多少を計算する基點となるものである、例へば地租に於ける金百圓、酒税に於ける酒壹石の如きものである。税率とは課税單位に對して割當てらるゝ租税額である。此租税額は種々の方法に依て計算せられ又表示せらるゝものである、課税單位が數量に依て示されるときは之に對する税額は金錢に依て表はされる、例へば酒一石三十三圓と云ふが如し、之に反して課税單位が金額に依て示されるときは、之に對する租税額は百分比により云ひ表はさるゝのである、例へば地價百圓に付き百分四と云ふが如きで

1) Seligman. Essays in Taxation 5. ed. p. 395.



ある。此の如く課税單位に對する税額が百分比によりて示さるゝときは其百分比を税歩(Steuerfuss)と云ふ、或は之を廣く税率と云ふても差支なし。

五 租税臺帳 (Steuerkaster) と租税簿 (Steuerlisten) と税率表 (Steuertarif)

租税臺帳とは收税手續上必要な事實を登録する官簿である、換言すれば租税主體、租税客體、課税標準を明にすべき事實、其他各人の租税義務を確知すべき事實を集めて記録した官簿である。

租税臺帳は多く物税に關して之を調製するものである、地租臺帳、家屋税臺帳、營業税臺帳の如きは即ちそれである、消費税に於ても生産の中途に課するものによりては臺帳を具ふることがある、酒税臺帳の如きそれである。

租税簿とは租税主體の名稱、身分、住所并に其支拂ふべき税額を記載する官簿である、故に租税簿は租税臺帳に似て非なるものと謂はねばならぬ、租税簿は時によれば租税臺帳の抜萃であることもあるが、併し又全く之に反し租税臺帳と没交渉のことがある、人頭税所得税に關する租税簿の如きそれである。

税率表とは各租税客體に對する租税單位と税率とを記載する官簿である。主

として消費税に就て存するものである、關稅定率表は其著しき例である、尙流通税にも之を存することがある、印紙稅定率表、登録稅定率表の如きそれである。

第二節 租税の種別

租税は既に述べた如く、國家公共團體が一般經費を支辨するが爲に財政權に依て一般人民より強制的に徴收する財である。此定義の中には課税權の主體、課税權の客體、租税の目的、租税納付の目的物等が該はれてゐる、從て租税は是等を標準として區別せられねばならぬ、所で課税權の客體は租税より見れば租税主體である、租税の種別の標準として租税主體を取れば租税客體、税源、税率、租税賦課等をも併せ考へねばならぬ、仍て余は此等の術語に關して租税の種別を述べて見やうと思ふ、斯くして、茲に述ぶる租税の種別は之を半面より見ると、術語の説明となるのである。

一 國稅 (Staatssteuern) と地方稅 (Gemeindesteuern)

課税權の主體を標準として租税は國稅と地方稅とに分つことが出来る、國稅と



は國家の課する税であつて、地方税は地方團體の課する税である、地方税は更に府縣税、市町村税に分つ事が出来る。

租税に關する理論は國税と地方税とに共通するものである、故に余は此書に於て兩者を區別せないで、一般に論述しやうと思ふ、但し國税と地方税との關係并に特に地方税に關することに就ては特別の説明をなす積である。

## 二 經常税 (ordentliche Steuern) と臨時税 (ausserordentliche Steuern)

經常税と臨時税とは種々の標準に依て區別することが出来る。租税に依て支辨せんとする經費の性質を標準とするときは、經常税は經常費を支辨する税であり、臨時税は臨時費を支辨する税であると云へる、所が經費支辨の原則に照して見ると、租税は以て經常費を支辨すべきであるが、其餘りある場合には臨時費をも支辨すべきである、換言すれば經常税は臨時費を支辨することがあるのである。

さうなると經常税は經常費を支辨する税と云ふのが適確でない、そこで經常税臨時税は課徴の時期を標準として區別するに如かぬ、即ち此標準に依れば經常税は年々歳々規則正しく繼續して課徴せらるゝ税にして、臨時税は非常臨時の事件の

生じたる場合に一定期間を限りて徴收せらるゝ税であると云ふべきである、租税發達史の上より見れば租税は臨時税に止まつた時代もあつた、併し乍ら今日に於ては租税と云へば經常税を意味する位で、臨時税は極めて例外に屬するもの、謂はねばならぬ。<sup>1)</sup>

## 三 一般税 (allgemeine Steuern) と目的税 (Zwecksteuern)

租税は其支辨せんとする經費の範圍を標準として一般税と目的税とを區別することが出来る。

一般税とは一般の經費を支辨する税にして、目的税とは特定の經費を支辨する税である。

目的税は過去の歴史に於て相當重きを爲したことは有つたけれども、現代の文明國に於ては段々に廢止せられることになつた、偶々之を存するものもあるも、それは殆ど例外に屬してゐる。<sup>2)</sup> 一體租税に特定の用途を定むるは宜きに適へるものではない、蓋し一の目的税の存する所には剩餘あるに反して他の目的税の存する所には不足があるやうのことが出来て、豫算割據主義の弊に陥るからである、今日の文

1) 本書74頁以下  
2) 本書24—25頁



明國に於ては豫算統一主義を採り、目的税制度を排斥してゐる。假令目的税を存するにしても極て狭き範圍に限るを常とす、即ち目的税の收入に依て支辨すべき經費は慈惠若くは教育の事業等社會政策の目的に出づるものでなければならぬとするのである。社會下層階級の幸福を増し、公衆衛生を進め、肺病梅毒の豫防設備、孤兒保育院、療養院を建設し維持するは慈惠の目的にする一例であつて、實業補習學校を建つる如きは教育の目的にする一例である、之を要するに、目的税は原則として之を採用すべきでない。是が故に今日文明國の租税は殆ど一般税であるといつて可い。

#### 四 物納税 (Naturalsteuern) と金納税 (Geldsteuern)

租税は財の如何なる形に於て納付するかを標準として物納税と金納税とを區別することが出来る。

物納税とは普通の有形財の形に於て納付する税にして、金納税は貨幣の形に於て納付する税である、今日の文明國に於ては租税と云へば殆ど金納税を意味し、物納税に至ては極て例外的に存するのみである、併し乍ら租税發達の歴史より見れ

ば物納税は重大なる意義を有つてゐる。詳細は次章に於て論ずることとする。

#### 五 財産税 (Vermögenssteuern) 資本税 (Kapitalsteuern) と所得税 (Einkommensteuern)

財産税資本税と所得税とは税源を標準としても區別することが出来、租税客體を標準としても區別することが出来る。

第一に税源を標準とするときは、財産税、資本税は財産若くは資本を税源とするもので、所得税は所得を税源とするものと謂ふべきである。

第二に租税客體を標準とするときは、財産税、資本税は財産若くは資本を租税客體とするもので、所得税は所得を租税客體とするものであると謂ふべきである。

第一及第二の區別は其標準を異にするが故に、自然に財産税なり所得税なりの内容をも異にすることとなる。

第一區別に依る財産税、資本税は第二區別に依る財産税、資本税であり得るも、第二區別に依る財産税、資本税は第一區別に依る財産税、資本税でなく、却て所得税たることがある、何となれば財産税、資本税と言ふも所得を税源とし其所得の存在を推定する爲に財産若くは資本を租税客體として取つたに過ぎぬものであるから



である。之と同様に第二區別に依る所得税は第一區別に依る所得税たるを得るも、第一區別に依る所得税は第二區別に依る所得税でないことがある。蓋し第一區別による所得税は所謂所得税に止まらず、消費税流通税等を包括するからである。そこで實質課税と名義課税とを區別する必要が起て来る。

#### 六 實質税 (reelle Besteuerung) と名義税 (nominelle Besteuerung)

實質税とは税源に課税することを云ひ、名義税とは直に税源に課税するのでなく、税源の伏在を推定すべき租税客體を標準として課税することを云ふ。殆ど總ての租税は租税客體から其名を得て居るが、それは皆名義税たるに過ぎぬ。實質税としては多くは所得税である。財産税、資本税の如き、名は同じであつても時には名義税であることがあり、時には實質税であることがある。故に財産税、資本税は實質的と名義的との二意義を有するものと謂はねばならぬ。税源の節に於て更に詳論することとする。

#### 七 對人税若は人税 (Personalsteuern) と對物税若は物税 (Realsteuern)

對人税と對物税とは租税主體、租税客體に關聯して立てたる區別である。

對人税とは租税主體を中心として綜合せらるる所得や財産の關係に鑑み、其租税主體の個人的事情を斟酌して賦課する税である。對物税は之に反し個人を離れて全く客觀的に財産又は收益源の成分を見て賦課する税である。そこで對人税は主として租税主體を見て税するもので、對物税は主として租税客體を見て税するものと云ふことが出来る。學者は此見地より租税を又主體税・客體税に分つのである。全く對人税、對物税の區別と同じことである。併し乍ら主體税、客體税は一見誤謬を招き易き處がある。何となれば如何なる税も皆各租税主體、租税客體を有するからである。

對人税の純なるものは人頭税、竈税、戸税、世帯税等である。一般所得税並に一般財産税も、それが個人の全所得又は全財産を綜合して課税し、而も個人的事情を斟酌する以上は、亦對人税と云はねばならぬ。對物税の主なるものは収益税、個別的財産税である。

#### 八 營利税 (Erwerbssteuern) と流通税 (Verkehrssteuern) と消費税 (Aufwandsteuern)



租税客體を標準とするときは、租税は之を營利税、流通税、消費税の三に分けることが出来る。

營利税とは個人が營利を行ひ收入を得つゝある種々の事實を捕へて税するもので、流通税とは個人が其行爲に依て財産の移轉を生じつゝある事實を捕へて税するもので、消費税とは個人が消費しつゝある事實を捕へて税するものである。こゝは、租税技術より割出されたる區別であるが、税制の組織に密接の關係を有するものである。租税客體の節並に税制組織の章に於て詳細に論ずることとする。<sup>1)</sup>

### 九 從率税 (Quotitätssteuer) と配賦税 (Repartitionssteuer)

税率決定方法を標準とするときは、租税は從率税、配賦税に分つことが出来る。

(1) 從率税とは税法に於て豫め課税單位に對する税率を定め置き之を個々の租税主體及租税客體に適用するものである。此種の税に於ては税率は法によりて一定不動なるも、租税主體並に租税客體の多少大小により租税收入の總額は異て來る、而して其の總額は租税賦課の前に定まらないで後に定まることとなる。

(2) 配賦税とは一税に依て徵收せらるべき收入の全額を先づ定め、然る後之を

1) 本書199頁以下及757頁以下

個々の租税主體並に租税客體に割り付けるものである。故に此制度に於ては個々の租税單位に對する税率は、賦課徵收の前に於て定まらないで、却て其手續の最後に至て定まる。從て同一の租税收入額に於ても其税率は租税主體や租税客體の多少に依て或は低くなり或は高くなるのである。

諸種の税の中、如何なるものが從率税で、如何なるものが配賦税であるかといふに、流通税、間接消費税、奢侈税、相續税は普通、從率税である。之に反して収益税、財産税、所得税、其他の對人税は從率税とする事も出来る、租税發達の歴史より見れば、歐洲に於ては中世より最近世に至る迄直接税に就て配賦税主義が行はれた。現代に於ては定率税主義が廣汎に行はれ、段々配賦税主義を廢するやうになつた。

### 一〇 直接税 (direkte Steuern) と間接税 (indirekte Steuern)

租税の賦課徵收の技術を標準として、租税は直接税と間接税とに分つことが出来る。

直接税と間接税との區別は文明諸國に於て長い間段々と發達し來つたもので、



今日の税制に重大なる關係を有して居る、そこで學者は、直接税、間接税の區別に關して色々の説を立てた。其説は非常に多くあるが、其根本標準より類別すれば三に歸する、即ち其一は租稅主體を標準とする説であり、其二は租稅客體を標準とする説であり、其三は稅源を標準とする説である。

一 租稅主體標準説 租稅主體標準説は轉嫁の有無を標準とする説になる、故に之を轉嫁標準説と謂つても可い。

此説は獨逸の學者が多く之を唱導してゐる、故に亦獨逸説とも云ふ。尤も此説の中にありても區別の標準を事實上の轉嫁に求むるものと、轉嫁に關する立法者の意思に求むるものとの差がある。

直接税、間接税の區別の標準を事實上の轉嫁に求むるの説は普通の轉嫁標準説である、其説く所に依れば直接税は轉嫁せない税で、間接税は轉嫁する税である、更に詳言すれば、直接税にありては納稅者は同時に擔稅者であるが、間接税にありては納稅者は擔稅者でなく、たゞ一時税金を立替へたるに過ぎないのであるから、其の負擔は之を眞正の擔稅者に轉するのである、故に租稅の負擔より觀察すれば、直

接税にありては其負擔は直接であり、間接税にありては其負擔は間接であると云ふことが出来る。此見地より學者或は直接税を負擔税 (Tragsteuern) 間接税を立替税 (Vorschusssteuern) と云ふ。

所が此區別は又實際に於て適合せないことがある、人の以て直接税とするものも實際上轉嫁することがあるし、人の以て間接税とするものも實際上轉嫁せないことがあるからである、是に於て直接税、間接税の區別を事實上の轉嫁に求めないで立法者の意思に求むる者が出て來た、ラウ (Rau) ヲグネン (Wagner) ルロア・ポリュ (Leroy-Beaulieu) の如し、<sup>1)</sup> 其説に依れば立法者が轉嫁を期待するものは間接税で、期待せないものは直接税であると云ふのである、併し乍ら此説に對しても尙異議を挿む餘地はある、蓋し何れの國の立法に於ても立法者が明に轉嫁すべし轉嫁すべからずと云ふことを法文に示すものでないから、各箇の租稅法に於て立法者の意思を付度することが出來ぬ、從て此説は依然として曖昧たるを免れぬ。加之轉嫁が立法者の豫期するが如く行はれても以て間接税となし得ないものがある、例へば資本利子税の如し、資本利子税は債務者をして租稅を納付せしめ、之を債權者に

1) Rau. Grundsätze d. F. W. I. 5 Aufl. S. 443.  
Wagner. F. W. II. 2. Aufl. S. 237 ff.  
Leroy-Beaulieu. Traité de la Science des Finances 8. éd. I. p. 305.



轉嫁せしむるのが普通となつてゐる、然らば之を間接税とするかど云ふに何人も之を首肯するものはないのである。

之を要するに、此説は肯綮に中つてゐる所があるも、總ての場合を律することが出来ない、そこで學者は他の標準を求むるに至つた。

二 租税客體標準説 租税客體標準説は租税客體の永續的に捕捉せらるゝか、其場合々々に捕捉せらるゝかを標準として區別するの説である、永續的に捕捉せらるゝ租税客體は之を臺帳に記録することが出来るが、其場合々々に捕捉せらるゝ租税客體は然ることを得ない、そこで學者は直接税、間接税の區別を臺帳税、定率税の區別とするものが出来た、之を假に臺帳税、定率税と名けて置く。所で永續的に捕捉せらるゝ租税客體の主なるものは所有の事實で、其場合々々に捕捉せらるゝ租税客體の主なるものは行爲と見ることが出来る、そこで學者は直接税、間接税の區別を所有税、行爲税の區別とするものが出来た、假に之を所有税、行爲税と名けて置く。

(1) 臺帳税、定率税説 此説に依れば直接税は臺帳に依て課する税で、間接税は

定率に依て課する税となる、尙詳に言へば直接税は臺帳に依り永續すべき物並に事情に従て徴收する税であり、間接税は人に頓着なく、生産物や、出来事に従て徴收する税である。

此區別は十九世紀の劈頭に於ける佛國の立法に基くもので、佛國の學者多く之を唱導してゐる、ガルニエー (Garnier) パリユー (Pariou) ボドリヤル (Baudrillart) 等の如し、<sup>1)</sup>故に人之を佛蘭西説と名ける、併し佛國の此立法は獨逸にも影響し租税の賦課徴收の行政的技術的手續に於ては、此説に依て直接税、間接税を區別するもの少くない、獨逸學者の中にも此行政的技術的見地より此説の捨て難きを認むるものがある、ノイマン (Neumann) ヲグナル (Wagner) の如し。<sup>2)</sup>

此説に依る時は實際上間接税と認められてゐる税も直接税となる事がある、酒税、酒精税、砂糖税等に於て臺帳や臺帳類の官簿を基礎として税する場合の如き其一例である。之に反して性質上直接税たるべきものも間接税となる事がある、例へば相續税、流通税の如し、蓋し是等の税は臺帳に基て税せないで、時々起る行爲や出来事に税するからである。之を實際に徴するに、此説に依て直接税と間接税

1) Garnier. Traité d. Finances 3. éd. p. 48.  
Pariou. Traité des Impôts I. p. 10.  
Baudrillart. Economie Politique 2. éd. p. 476.  
2) Neumann. Steuern S. 451 ff.  
Wagner. a. a. O. S. 239.



とを分つ國に於ても、相續税や流通税を以て間接税とするには躊躇せないが臺帳に基て課せらるゝ酒税、酒精税、砂糖税を直接税とは看做さないやうである。普魯西、巴威爾、ヴェルテンベルグ、バーデン等の獨逸諸邦を初め、埃、露、白、丁、皆さうである。是に依て之を觀れば此説は實際に用ひられて、而も亦同時に實際に裏切られて居るのである。此の如く實際に於ても學理に於ても此説には多少の缺陷あることを認めねばならぬ、之を要するに臺帳税、定率税の區別は直接税、間接税と異なる別個の租税分類とすべきである。

以上述べたるが如く佛蘭西説は缺點があつて採用することを得ないが、此説より轉じて所有税行爲税説が起つた。

(2) 所有税行爲税説 此説に依れば直接説は所有や物や權利に對して課する税で、間接税は行爲に對して課する税であると云ふのである。

此説を最も明瞭に云ひ表はしたるものは Hoffman (Hoffmann) であるが、之に先て ムルハルト (Murhard) は實在 (Was ist) に税すると出來事 (Was geschicht) に税すると依て區別して居つた、此の如き説の根本觀念を尋ねると矢張臺帳税定率税の考

1) Hoffmann. Lehre von den Steuern S. 69 ff.

に歸つて來る、蓋し臺帳税は實際の事情や永續すべき物を標準として課するもので、定率税は出來事や一時的變動的事實を標準として課するものであるからである。此の如くして、所有税、行爲税の區別に依るの説は臺帳税、定率税の區別に依るの説を距ること遠からぬこととなるのである。是が故に佛蘭西説を非難する言葉を移して此説を非難することが出来る。加之所有といひ行爲といひ、其意義が明瞭でない、營業税の如きは行爲税と見て間接税に入れねばならぬこととならうが、それでは實際に認めらるゝものと非常に相違して來るのである。之を要するに、此説も直接税、間接税を區別する標準として之を採用することが出来ぬ。

三 税源標準説 税源を標準とする説は擔税力測定方法を標準とすることに歸する、即ち此説に依れば直接税は收入(殊に財の獲得と云ふ事實に依て直接に擔税力を測る税にして、間接税は支出に依て收入を推定し間接に擔税力を測る税である)と云ふのである。

此説は Ricca-Salerno (Ricca-Salerno)、Grazianni (Grazianni)、Flora (Flora) 等伊國の諸學者の多く採用する所である、故に之を伊太利説と名けて然るべきである、

1) Ricca-Salerno. Scienza delle Finanze 2. ed. pag. 183.  
Grazianni. Istituzioni cit. pag. 377.  
Flora. Manuale cit. pag. 283.



尤も獨逸に於てもコンラード (Conrad)<sup>1)</sup> の如き此説を採つて居る。

此説に依れば、所謂使用税は消費に依つて收入を推定し間接に擔税力を測るものと見るべきであるから、之を間接税とせねばならぬ。消費者より直接に徴收するに拘らず之を間接税とするは、人をして首肯せしむることが出來ない、又流通税の如きは收入に依て直接に擔税力を測るものでないから、之を直接税とすることが出來ない。

此説に關聯して茲に論せねばならぬはシュフラー (Schäffle) の見解である、氏の説く所は左の如くである。<sup>2)</sup>

直接税は平均的擔税力を捕へて課する税であり、間接税は特殊的個別的擔税力を標準として課する税である、然らば如何にして其擔税力を測るか云ふに、平均的擔税力は各人が税源たる所得や財産を持つて居るのを見て之を測り、個別的擔税力は各人が所得や財産を得るに際し又は之を費消するに際し其時々々に現はれ來る事實や事件の性質に鑑みて之を測るのである、故に直接税は税源から直接に擔税力を捕へるもので、間接税は折に觸れて表はれ來る擔税力を個別的に而も間接的に捕へるものであると云うて可い。

1) Conrad. Finanzwissenschaft 6 Aufl. S. 22.

2) Schäffle. Die Grundsätze d. Steuerpolitik S. 75 ff. Die Steuern I. S. 65 ff.

氏の論ずる所も亦擔税力を捕ふることが直接であるか、間接であるかと云ふことに歸する、加之此説に依れば消費税は勿論、奢侈税、流通税、相續税等も皆間接税となるのである、是に至てシュフラーの説は伊太利説と根本思想を同うし、又其結果を同うすと謂はねばならぬ。

要するに伊太利説も今日普通に直接税とし、間接税とするものを明確に説明し得ないと評せねばならぬ。

四 余の見解 之を租税立法の歴史に稽へ、之を學者の説に顧るに、間接税と云へば消費税を離れて考へるものはない、直接税と云へば財産を有する者、擔税力に富める者に税すると云ふことを聯想せないものはない。間接税は消費税を離れて考へられぬとして、それが如何にして課せらるゝかを究めると、間接税の真相は明になつて來る、蓋し消費税は消費の事實に税するものである、故に消費者が現に消費しつゝある事實を捕捉して之に税することが出來れば最も能く消費税の本質に適ふ譯である、所が現に消費しつゝある事實を捕ふるは租税技術上殆ど出來ない相談である、殊に一般的消費物に課する場合にさうである、是に於て財が消費



者の手に入らない前に之を税しやうとするのである、財が販賣者若くは運送者の手にある場合、財が生産の終りにある場合、又は生産の中途にある場合、又は原料の形に於て存する場合の如き皆さうである、一般消費物が是等諸種の階段にあるときは之を捕捉すること必ずしも困難でない、此の如き課税は消費者に就き直接に税するに比し間接である、間接税は即ちそれである、故に間接税は消費者の手に入らない前に一般消費物を税するものと謂ふべきである、然るに消費税中に於ても直接に消費しつゝある事實を捕へて税することが出来るものもある、所謂使用税の如きはそれである、此の如き税は直接税である。是に由て之を觀れば、消費税中には間接税があり直接税がある譯である、所が間接税は消費税の外にない、間接税は消費税に關聯して發生したものであるからである、之に反して直接税は消費税の外に大なる領域を有してゐる、直接税は財産に關聯し人に關聯して發生し、發達したものであるからである。

論じて茲に至れば轉嫁問題が直接税、間接税を分つ上に如何なる意味を持つてゐるかが判る、間接税は一般消費物が消費者の手に入らない前に税するものである、

故に此の如き租税の負擔は消費者に移ることを豫想してゐる譯である、併し乍ら轉嫁せないとするも間接税たるに妨げがない、蓋し轉嫁は經濟上の勢力關係であつて法律を以て強制すべきでない、從て轉嫁と否とにより租税の性質に變更あるべきでないからである、此く論じ來れば、余の見解も亦第一説に接近して來て、間接税は法が轉嫁を豫期する税であると云ふことが出来る、こうなると論者或は例の異論を拉し來て、各種の租税法に其轉嫁するとか轉嫁せないと云ふ明文がないから、立法者が何を豫期してゐるかを知り難いと云ふであらう、余は之に答て云ひたい、租税法が一般消費物を租税客體とし、消費者の前位にあるものを納税者と定めると、立法者が轉嫁を豫期する意思是明白で、殆ど之を疑ふことが出来ぬ、此の如きものは間接税である。然れども余は立法者が轉嫁を豫期するものを悉く間接税とするものではない、間接税は一般消費物に課する場合に限りてゐる、一般消費物にあらざる財を租税物體とするものにおいて、縦令立法者が轉嫁を豫期するも間接税でない、資本利子税の如き其一例である。



## 第三章 租税の發達

現代の國家は租税を中心として財政を營みつゝあるも、古往今來常にさうであつたのではない。之を收入の發達に就て見るも、私經濟的收入時代より特權收入時代に進み、更に租税時代に進んだのである。<sup>1)</sup> 租税は此最後の時期に於て最も重きをなすに至つたもので、其前の時期に於ては重きをなしたものでない、而して其往古に於ける租税は必ずしも現代に於ける租税でない、租税は段々發達し來つたものである、現代の租税を解せんとせば、租税の發達し來つた跡を尋ねねばならぬ。

租税の發達は時と處に依て必ずしも同様でない、之を一々叙述することは容易の業でない、余は茲に租税發達の大勢を述ぶるに止める、即ち租税が如何なる階段を経て發達し來れるかを明にせんとするのみである。

租税の發達は形式的と實質的との兩方面より觀察せねばならぬ。租税は之を形式的方面より觀れば、國家の發達に伴ふて進むものである、國家の發達は一方に於ては財政的需要の發達を意味し、他方に於ては統治の形式の進歩を意味す、財政

1) 拙著、財政學卷一347頁以下

的需要が進めば租税も亦發達せざるを得ない、統治の形式が變つて來れば租税賦課の形式も變じて來ねばならぬ。租税は之を實質的に觀察すれば、經濟の進歩に伴て發達するものと謂へる、經濟の進歩は一方に於ては國民の富の増加を意味し、他方に於ては富の分配の不平等を意味す、國民の富が増加すれば租税負擔の力も進み租税は事實大に進まねばならぬ、富の分配が不平等となればそこに社會階級の争が起つて來る、租税は之を調和して行かねばならぬ、そこで租税は事實上大に進まねばならぬ、是に於て余は以下租税の形式的發達、租税の實質的發達の二項に分て論究して見やうと思ふ。

## 第一節 租税の形式的發達

租税の形式的發達とは租税が如何に制定せらるゝかの形式の發達をいふ、租税が形式的に如何に制定せらるゝかは國家と人民との法律關係如何によりて異なる、所で租税に就て國家と人民との法律關係を考ふるに四の形式の外に出でない、即ち左の如し。



- 一 人民が自由意思で君主に献納するもの、
- 二 君主が請求し人民が之を承諾するもの、
- 三 君主が専斷的に強徴し人民の意思如何を問はざるもの、
- 四 國家が強制的徴收するに先ち議會の協賛を経るもの、

租税の此四の形式は又同時に租税の發達を示すものである、即ち租税は任意獻納に萌芽を發し、承諾時代となり、専斷的賦課時代となり、終に立憲的協賛時代となつたといふ事が出来る。

國家と人民との法律關係は同時に政治組織を意味するものである、所で政治組織の觀點に立て之を見れば、歐洲に於ける國家は宗主國、封建國より專制國に進み、專制國より立憲國に進んだものである、此の如き國家の發達は大體に於て租税の發達と表裏して居るといふ事が出来る、即ち宗主國並に封建國の初期に於ては任意獻納の形式が現はれ、其後に至て租税承諾の形式に變じ、專制國に於て専斷的賦課が行はれ、立憲國に及で立憲的協賛の形を取るこゝとなつたのである。こは固より大體觀察に過ぎぬ、國家發達の時代と租税發達の時代とが互に交叉錯綜して

居るものもあることを許さねばならぬ。

次に國家の發達は公共需要を進歩せしむるものである。公共需要は之を財に依て充たす様になつて財政的需要となるものであるが、其財政的需要も亦國家の發達に伴て進むといふ事が出来る。財政的需要が進むに伴て租税が發達する。此見地より租税を見るときは、租税承諾時代に至て臨時税が現はれ、時代の進むに伴て經常税となつた。經常税も其初めは收入の補充的地位を占むるに過ぎなかつたが、後段々と其の中樞をなすやうになつた。

## 第一款 租税發達の階段

### 第一 任意獻納時代

國家の起源に溯れば、原始的社會に歸る、原始的社會に於ても部落が存在し、部落には會長がありて争あれば裁判し、敵あれば衆を率て討伐に従つた、それで其部落は治まつて行つた。部落が次第に進んで大なる社會をなし、其處に所謂宗主國が成立するに及で、外に向ては防衛の道を講じ、内に向ては裁判のみならず、行政を爲



すの要が起り、茲に公共的需要が出来て来た、それに君主自己の需要も加はつて来た。此公共的需要は封建國家の成立するに至て愈々大となつた。

此公共的需要は人民に依て充たされねばならなかつた、そこで人民は自ら進で或は勤勞の形に於て或は物品の形に於て君主に獻納したのであつた、是れ公共的需要の無償分擔の起源である、今日の租税より云へば、租税の前身と云ふべきものである。(註)

租税の起源が自由意思に依る寄附であつたことは、歐洲に於ける租税なる語の語源に就て見るも、明かである、中世に於ては拉丁語 *donum* 英語 *benevolence* が租税の義に用ひられた、此二字は共に贈與慈惠の意味を持つたものである、租税が任意獻納であつた時代の觀念を證明して居ると謂ふことが出来る。之を要するに任意獻納時代は原始的社會、宗主國に於て、並に封建國の初期に於て之を見たもので、嚴格なる意義に於ける租税ではなかつたのである。

(註) 任意獻納の事實は東西の歴史に於て之を證明することが出来る、我國上古の歴史に於ても、人民が或は自ら進で天子の爲めに勞役に任じ、或は又其生産したる物を天子

に獻じて居つたやうである。

支那の古代に於ても任意獻納の跡を證するものがある。孟子、梁惠王章句上に曰く、「詩云、經始靈臺、經之營之、庶民攻之、不日成之、經始勿亟、庶民子來」云々。文王が靈臺を造營するや、王は早くせなくてもよいと仰せられたに拘らず、庶民が子の來て父の事に趨るが如く争て働き、日ならずして出来上つたといふ意である、宮殿の造營に民の力を用ひたが、其勞役たるや強制でなくて、自由意思に依つたこと云ふことが判る。

## 第二 租税承諾時代

嚴格なる意義に於ける租税は、封建國の發達するに従て生れて来た。そは一方には公共需要の増したのに因り、他方には收入の源の不十分なるのに因つたのである。元來封建といふは君主が臣下に對して土地を采邑として封じ、臣下は君主に對し身を以て仕へるの制度である、此君臣の關係は其初め一國の帝王と諸侯との間に成り立つたが、後又諸侯と其臣下との間に及んだ。歐洲の歴史に就て之を見るに、帝王の勢力が次第に衰ふるに伴ひ、大なる諸侯の勢力は次第に盛となつて終に帝王の地位に代はるやうになつた。

封建國に於ては未だ宮中府中の別がなかつた、帝王並に諸侯の力が大なれば大



なる程宮中に於ける奢侈の風が長じて、其需要は大に進んだ、剩さへ人民も多くなり行き、裁判や行政やが愈々繁きを加ふることゝなつた、そこで財政的需要は益々多からざるを得なくなつた。

封建國の帝王並に諸侯は、此財政的需要を先づ其所有地の収入で支辨せんとした、蓋し帝王は其初に於て一國の土地を悉く自ら所有して居つたのであるが、其之を諸侯に封するに至ても尙自ら天領の地を有して居つて、之より多くの収入を得た、諸侯も其封せられたる土地の中より同じ様の關係に於て多くの収入を得た、そこで學者が之を御料地收入時代といふ、御料地收入時代は事の本質上より封建時代と相吻合すべきものである、所が帝王や諸侯が土地を臣下に封すること多きに従て、御料地は段々減じた、其収入丈けでは財政的需要を十分に支辨する事が出来なくなつて、そこに特權收入があらはれて來た、特權收入も帝王や諸侯が土地に對して最高權を有するといふ觀念から段々と進んだものである、故に特權收入も亦封建制度が産み出したる自然の產物といふことが出来る、その特權收入の重きを爲したる時代を特權收入時代といふ。

御料地收入時代、特權收入時代に於ては、經常費は是等收入に依て之を支辨することが出來た、従て租税を起すの要がなかつた。所が、此時代に於ても時に臨時非常の需要が起るときは、其費用は是等收入で支辨することが出來なくなつた、そこで租税は臨時税といふ形で現はれて來たのである。

歐洲封建時代に於て臨時税を起す最も顯著なる場合は、封建の三緊急事件（*notha necessitas*）といふものであつた、即ち其一は君主の捕虜となつた時に之を償ふ場合で、其二は太子が元服する場合で、其三は君主の長女が結婚する場合であつた。其後に至つて臨時税は又戰費支辨の爲にも起さるゝに至つた。（註）

是等の租税が定めらるゝに當りては、君主は自ら人民に懇請して其援助を乞はざるを得なかつた、茲に至て人民の援助は全然之を任意の獻納と見るべきでなく、君主の懇請に對する承諾と見ねばならぬ、詳言すれば、租税に關する人民と君主との關係は契約で規律せられて居つたと見るべきである、故に之を租税承諾時代又は契約時代といふのである。

此の如く封建時代に於ては租税は人民の承諾に依て定められたのであるが、其



租税承諾の機關は民會であつた。民會とは貴族僧侶都會の三部級の集りである。蓋し當時貴族は帝王並に諸侯の臣下として特定の土地に封せられて隠然勢力をなし、僧侶は耶蘇教の盛なるに伴ひ俗界にも勢力を及ぼし又土地の地主となつた、其配下には奴隸あり、隸民あり、又自由民があつた。次に之に對峙して都市が起り自由民の集團として又勢力を揮ふに至つた、此くして第一級第二級第三級の Stände が出來た、Stände の集りは當時の社會に於ける有力者の集りといふことに歸する。

民會が租税に承諾を與ふるに際しては、帝王並に諸侯は其御料地收入、特權收入の以て經費を支辨するに足らぬことを證明せねばならなかつた、而して民會の一旦承諾するや、其租税は各級が分擔額を定めて之を徵收するのみならず、更に之を管理し、其承諾したる目的の外に使用することなきやう監督した。次に各級相互の間に分擔額を定むるに當りて、級と級との間に互に自級が免れて之を他級に轉せんとするの鬭争が行はれたが、一旦其分擔額が定まるや、各級は其配下の人民に配賦税の形に於て之を課した、但し貴族僧侶自らは其税を負はなかつた、此くして民會は常に租税承諾の機關であつたのみならず、稅務行政の機關ともなつて居つ

たのである。

民會の承諾した租税は主として地租と家屋税とであつた、地租家屋税は封建時代の税として最も適當のものであつた、蓋し封建時代は土地を基礎としたる制度であつて其經濟は土地經濟に外ならなかつたからである。

民會の承諾したる租税は當時獨逸にては之を Bede といつた、Bede は bitten (請ひ求むる義)より轉化して來たもので懇請の意が其間に現はれて居る、又是等の租税は佛國にては aides 若くは auxilia といつた、是れ亦君主を助くるの義に外ならぬ、租税が君主を助くる爲めに承諾せられたるの事實は租税の言葉よりも之を證明することが出来る。

(註) 臨時税は御料地收入時代に於て、非常の場合に初めて起つたものである。

羅馬に於ては、共和政治時代が即ち官有地收入時代であつた、其時代にありては羅馬市民は平時に於ては何等直接税を負はなかつた、只戰費を支辨するの必要ある場合に於て、臨時税として財産税を負ふた。1)

中歐の歴史に徴するに、大陸に於てはカロリಂಗル朝並に其以後に於て、英國に於てはノルマン時代並に其以後に於て、御料地收入は最も榮へた、故に平時の經費は此收入に依て之を支辨することが出來たが、臨時非常の經費を支辨することが出來なかつた、

1) Wagner. F. W. II. S. 252.



そこで臨時税が現はれた。其初に當て臨時税を徴するは所謂三緊急事件の場合に限られて居つた、其後に至りて臨時税は戦費支辨の爲めに屢々起された。

佛國に於ても、封建時代に於て戦時に際し臨時税が起された、ノルマンの朝貢を支拂つた時、十字軍の時の如きは、其著しきものであつた、其課税の形式は二つあつた、其一は *aides* 若くは *auxilia* といふ、戦時に於ける軍役税であり、又前述べた臨時緊急の三場合に於ける臨時税であつた、こは民會の承諾を得て決したものである、其二は *exactiones* といふ、君主が其臨時の経費を支辨せんが爲めに専斷で定むる税である、其主なるものを *taille* といふ、十字軍以來戦費支拂の爲めに屢々起されたものである。

英國にては既にアングロサクソン時代(八〇〇—一〇六六年)に於て戦争ある毎に總ての土地より臨時税を徴して居つた、後には經常税となつた、ノルマン時代(一〇六六—一二七二年)に至りては戦時に於て軍役に従はざる者に其對價として臨時税を徴した、動産に課する税で *talage* と呼んだ、民會時代(一二七二—一四八五年)に至りては封建君主の三緊急事件の起つた際に、之を助け人が爲めに、臨時税として財産税を納めた、又 *flagia* は普通の動産税であつたが、十二世紀以來戦時軍役に服せざる者に臨時税として *scutage* なるものを課した、地租の幼稚なるものであつた。

### 第三 專制的賦課時代

一 租税の專斷的賦課とは、租税の賦課が君主の專斷に依て定まり、人民の意思如何を問はざるをいふ、此の形式は近世の初め專制國家の勃興するに及で最も著

しく發達し、終に專制國時代の特色となつた、併し乍ら此形式は征服地や、外人や、特權なき内地人民に向ては近世を待たず既に早くより行はれて居つた。

二 征服地に對する專斷的賦課は上古より其例に乏しくないことである、權力を以て征服したる以上は之に命するに如何なる事を以てすることも出来る、年々の朝貢は其結果として生れて出た、是れ強制賦課の濫觴とも見るべきものなれども、嚴格に論ずれば被征服地の各人民に課するといはんよりも征服地を一單位として課するに過ぎなかつた、其征服地が合併せられて其國の一州をなすに至て各人民に課するやうになつたが、人民は自由民と看做されなかつたから專斷的に賦課せらるゝことを免れなかつた、是れ所謂苛斂誅求の俑を作つたものである。

(註) 朝貢制度 (Tributystem) は古來征服國の慣用手段であつた。

我國の歴史に徴するも、上古に於て神功皇后の三韓を征伐せらるゝや、三韓は爾來年々其産物を載せて我國に朝貢することを例とした。

雅典の昔に於ても朝貢は其收入の主なるものであつた。

羅馬に至ては他の地方を征服して之を州とするや、其州より年々租税を徴した、それが爲め、羅馬市民、やがて全伊太利の人民は永い間免稅せられて居つた。



近代に於ても戦争に際して被征服地に強制課税することはない、奈緒一世當時の例は其著しきものである、今回の世界戦に於ても獨逸は其占領地に課税をした。此占領地課税は往時の朝貢制度と其形を異にして居るけれども精神は之を同うするものと謂はればならぬ。

朝貢制度と精神を同うするものは、植民地を財政的に利用するの政策である、即ち植民地の収入を多くし之を以て其母國の財政を助けしめんとするものである、植民地の収入を多くせんせば官業の収入官有地の収入を多くし、更に租税を重くせればならぬ。故に植民地の財政的掠奪と謂ふても可い。

三 近世專制國の租税は專斷的賦課を特色とするのであるが、其由て來る所は一方に於ては經費の膨脹であり、他方に於ては君權の伸張であつた、蓋し近世の初に當りて宗教改革や中央集權の制度や常備軍制度が行はれて來た、是等は皆恒久的に國家の經費を高めたが、又同時に諸侯や民會の勢力を落とすことになつた。國家の經費が恒久的に高まると、租税は年々歳々之を徵收せねばならぬやうになる、是に於て臨時税より段々と經常税に移つて來たのである。(註)此傾向は封建國に於て多少あらはれて居つたが、專制國家の盛んなるに及んで確定的となつた。民會の勢力が落て君主の權力獨り盛になると、君主が租税を徵收するに際し民會

に謀らず獨斷專行することが出来るやうになつた、是に於て君主の租税を徵收するは懇請でなくして賦課となり、人民の之を納むるも援助でなくして法律的義務となつた、此くして國家の強制的に徵收する租税があらはれて來た。

君主の專制的賦課權は此の如く成り立つたが、併し其初に於ては專制君主と雖ども民會の情力を無視することは出来なかつた、そこで君主は貴族、僧侶に對してその従前有せし免税の特權を尊重することを約し之をして反抗せしめない様にしたのである、是が故に民會の租税承諾權は失はれたが貴族、僧侶の免税特權は繼續したのである。加之專制君主は民會を利用する事をも知つて居つた、即ち民會を以て租税分配委員となし、租税を配賦するの局に當らしめた、是が故に租税承諾時代の税種と技術とは此時代にも傳はつた。

四 以上は主として所謂直接税に關する事である、所謂間接税に至ては又別に叙述せねばならぬ、間接税は此時代に至て最も榮え、君主の專斷賦課にかゝること前に述べたる直接税に異なることないが、是より先き直接税が尙ほ民會の承諾を経たる時代に於ても、既に君主の專斷賦課する所となつて居つた、換言すれば間接税



は中世封建時代より既に專斷的賦課の形を取つたものである。

中世封建時代の間接税は、之を關稅と、飲料税、食料税とに分つことが出来る。

(1) 關稅は外人が自國の領土に來る場合に課するもので、既に中世に於て君主は專斷的に之を賦課して居つた。蓋し外人は來て君主の保護の下に貿易に従事し、大に利する所があつたから、專制的に賦課せられても敢て苦情をいふことが出来なかつた。是が所謂關稅の濫觴である。

關稅は羅馬で榮えた制度である、中世の歐洲は其遺物を承繼したのに過ぎなかつた。併し其根柢には羅馬法の主權といふ觀念があつた。こは羅馬法の輸入と共に西歐中歐に這入つて來たのである。

(2) 内地人に對しても飲料税其他に關して封建君主は民會の承諾を待たず獨斷的に課税した。蓋し此種の税は間接税であつて人民が直接に其税の負擔を感ぜないから人民の反感も少かつた。是れ君主が其始め此形式に依て租税を徴した所以である、之を内國消費税の濫觴とする。

此種の税は此の如く人民が知らず識らず負擔するものなれども、人民が之を以

て惡税として厭忌せしことは論ずる迄もないことであつた。獨逸に於てはこれを *Ungeld* と名付け、頗る評判の悪いものであつた。

關稅及内地消費税は中世の終に既に其濫觴を見たのであるが、其課税は特權收入と同じ根據に立て居つた。或は特權收入と相並で立て居つて、其實特權收入の中に混入して居つたものも少なくない。殊に關稅に於て然りとす。近世專制國の起るや、其以前に特權收入たりしもので、租税に變じたものは亦甚だ多い。斯くして所謂消費税は十七八世紀に至て大に榮ゆるに至つた。(註二)

五 以上述べた如く專制國に至て君主は獨斷で租税を賦課した。別に之を制肘するものがなかつたから、租税は無暗に多くなつて而も極て苛酷のものとなり且つ人民相互の間に負擔の不均衡を生ずるものも少くなかつた。蓋し當時の君主は國庫の利益を圖るに急にして、國民經濟の利害を顧みるの暇なく又正義の要求を考慮する餘裕もなかつた。是れ此時代の租税が屢々革命の導火線となつたことがある所以である。

(註一) 英國に於て恒久税を課したるは一六〇六年の家屋税を以て初めとす。



佛國に於て恒久税はシャル七世の時一四四四年の課税から始まつた、英佛相續戦争の際に起されたる臨時税 *taille* を經常税としたのである、是れ常備軍を維持せんが爲めであつた、ルイ十一世は一四九二年に此 *taille* を田舎に於ける主税とした。

(註二) 特權收入は中世の末より近世の初に至りて盛となり、十七八世紀に於ても尙存した、特權收入は君主の特權より生ずる收入の義である、君主の特權の主なるものは最高所有權より出で来るもので、鐵山特權殊に據權、狩獵特權、河川特權、關所特權、郵便特權等の如くである、君主が財政的需要を感ずること愈々大なるに従ひ此特權を利用し愈々收入を多くすることに努めた、而して其收入を多くする間に、特權收入は漸次、所謂間接税なるものに變じた、例へば據權は據の專賣となり據税となり、關所特權は關税となり、狩獵特權は狩獵税となり、河川特權は運送税となつた如くである。<sup>1)</sup>

蓋し特權收入が間接税に變じたのは自然の道行とも謂ふべきである、租税の必要が起ても人民は喜で自ら進で之を納めざるやうなことをせぬ、その臨時税を徴するにしても人民の承諾を得なければならぬ、經常税として年々徴するが如きは人民の夢にも想はない所であつた、そこで君主は特權收入に注目し迂回の路を辿りて之を租税とすることに努めた、蓋し當時の人民は直接税を以て被征服民に對してのみ課すべきものであつて、自由民に對して課するは之を侮辱するものであると考へた。そこで、君主は迂路を探り變換したる租税を徴したのである、それが所謂間接税である。<sup>2)</sup>

#### 第四 立憲的協賛時代

一 租税の立憲的協賛とは、租税を定むるに議會の協賛に待つるの制度である、立憲時代に至りて初て起つたことである、立憲時代とは憲法を立て之に依りて政治を行ふ時代である、其憲法は三權分立の精神に依り國權の組織運用を定むるものである、故に立憲的政治組織の下に於ては、君主國と民主國とを問はず、立法は議會の協賛を経ねばならぬ、之を租税に就ていへば是れ亦法律の形に依らねばならぬ、從て議會の協賛なくしては租税を制定する事が出来ない、君主と雖も立憲的に行動する以上は、獨斷專行で租税を定むる事が出来ない、是れ專制國と全然趣を異にする所である、租税の立憲的協賛は其精神とする所、租税承諾にある、所が租税承諾は一度中世の封建時代に起つたのである、けれども近世の初め警察國の盛なるに及んで中絶した、それが最近世に至りて又復活して更に進歩したる形に於て現はれて來た、此の如き趨勢の出來上るにつけ、範を垂れたるものは英國であつた、英國は警察國時代に入りても大體に於て議院政治を絶たなかつた、故に租税承諾の正しき系統は英國を経て今日の文化國に傳はつたといふべきである。

二 此の如く租税の立憲的協賛は中世の租税承諾の復活とも見らるゝが、當時

1) 拙著、財政學卷—348—351頁

2) Seligmann, *Essays in Taxation*. 8ed. P. 8.



の *Sünde* なるものは今日に於て存せぬ、その代りに議會なるものが出来て来た、議會は一般人民より選出された議員を以て組織するが故に、*Sünde* の如く貴族僧侶都市の代表と見るべきでない、其制度の根柢にデモクラシーの思想が横たはつてゐる、此デモクラシーの思想より出で、貴族僧侶の免税特権は否認せられ、一般人民は從て納稅の義務を負ふこととなりて茲に租稅普遍の原則が認めらるゝ様になつた。

三 租稅の立憲的協贊時代は租稅承諾時代并に專斷的賦課時代と其本質を異にする。こと前述する如くなるが、此時代は更に二期に分つことが出来る。其第一期は自由國時代にして、第二期は文化國時代である。

自由國時代とは自由國即ち法的國家を理想として描きたる時代である、<sup>1)</sup> 此時代に於ては國家の職分を人の自由并に財産の保護に止めんと努めた、是が故に國家の經費は激増することとなり從て租稅を重要視するに及ばぬやうに思はれな<sup>1)</sup> いでもない、所が此時代に於ては自由國說より出で、官有地を拂ひ下げ官業を廢するの傾を生じて来たから、私經濟的収入は減少せざるを得なかつた、そこで租稅

1) 拙著、財政學卷一95頁以下

は勢ひ收入の中心となつて来た、此くして租稅は財政上補充的収入を形つくる時代より主要収入を形つくる時代に進んだのである。收入組織の上に於ける租稅の地位は今日と雖も異なる所ない。(註)

文化國時代とは國家の目的を廣義に解し國家は威力目的法律目的の外に文化目的福利目的を有せねばならぬとする時代である、<sup>1)</sup> 此時代に於ては經費は膨脹して止まない趨勢を示し、之を支辨するが爲に要する租稅は愈々多くならざるを得なくなつた、租稅が多くなるに從て稅制を整ふる要愈々大となり、稅制改革が屢々行はるゝに至つた、稅制改革の行はるゝ毎に直接稅が段々重きを爲すやうになり、直接稅の中に於ても物稅よりも人稅が重きを爲すやうになつた、是れ自由國時代と大に趣を異にする所である、蓋し自由國時代に於ては人稅は人の自由を妨ぐものとし斥けられ、物稅が重きをなして居つたからである、そこで物稅が重きを爲した時代より人稅が重きを爲す時代に進んだといふことが出来る、然り而して此租稅立法の進歩の根柢には社會政策の思想が横はつて居る、是が故に文化國時代の租稅は社會政策的色彩を帯びて来たともいへる、從て此時代を租稅の社會的時代

1) 拙著、財政學卷一96頁以下



と謂ふことが出来る。

以上論ずる所に依つて之を觀れば、租税は任意獻納時代より、租税承諾時代に進み、專制的賦課時代に轉じ、終に立憲的協賛時代に入つたと謂ふことが出来る。更に此租税の形式的發達に關聯し、租税の種類、租税の原則、并に租税の財政上に於ける地位の發展をも知ることが出来る。即ち第一に、租税の種類に關しては、租税が臨時税より經常税に進んだこと、目的税より一般税に進んだこと、配賦税より從率税に進んだこと、物税より人税が重きを爲すに至つたことを知り。第二に、租税原則に關しては、其昔し免税特權階級が認められてゐたのが、後に普遍の原則が認められ、延て平等の原則が認めらるゝに至つたことを知り。第三に、租税の地位に關しては、收入の補充的地位より中心的地位に進んだことを知るのである。

## 第二款 租税發達に關するセリグマンの説

租税の發達に關しては、學者の説く所必ずしも一致せない、余の前に述べたる四階

段説と似て非なるものはセリグマンの説である、仍て余は茲に此の説を紹介し且つ之を批評しやうと思ふ。

セリグマンは租税の發達を語源より證明して七の階段を劃して居る、即ち左の如し。<sup>1)</sup>

第一階段は寄附時代であつて拉丁語 *donum*、英語 *benevolence* の語が用ひられた時代である。

第二階段は政府が人民の援助を懇請したる時代にして、拉丁語 *precarium*、獨語 *Bede* の語の用ひられた時代である。

第三階段は人民が政府を補助し政府に恩恵を施すを考へたる時代で、拉丁語の *adjutorium*、英語の *aid*、佛語の *aide*、獨語の *Stener*、英語の *subsidy*、*contribution* の語が之を證明して居る。

第四階段は租税を以て國家の利益の爲めに個人が拂ふ犠牲であるとする時代であつて、獨語の *Abgabe*、伊語の *dazio*、佛語の *gabelle* が之を證して居る。

第五期は納税者に義務の觀念の發達したる時代で、英語の *due* なる語が之を示して居る。

第六期に至り初めて國家の方面に於ける強制の觀念が生れて來た、英語の *impost*、*imposition*、佛語の *impôt*、伊語の *imposta*、獨語の *Auftrag* が之を暗示して居る。

第七期に至り國家が一方的に賦課するといふ觀念に達した、それは英語の *scot*、又は *rate*、獨語の

1) Seligman. *Essays in Taxation* 8.ed. P. 5-6.



Schooss, Schatzung 佛語の *taxe* 伊語の *tassa* で證明が出来る。

セリグマンの論は一應尤に聞こゆるが、其七階段を劃するが如きは、技巧に過ぎたる嫌がある、往昔の租税が寄附に萌芽を發し君主の懇請時代に進めることは、余もセリグマンと説を同うするものであるけれども、更に君主の懇請時代より人民の補助時代に進むとするは當を得ない、余の見る所を以てすればセリグマンの所謂第二期第三期は同一の發達時期を觀て居るものに外ならぬ、蓋し君主の側より見れば懇請であり、人民の側より見れば補助であるからである、語源の異なるを以て全然異つた時代とするは獨斷たるを免れぬ、之と同様にセリグマンの第四期犧牲時代と第五期義務時代と第六期強制時代とは同一の發展時代を劃するものとするが穩當である、何となれば、同一の事を人民の側より見て犧牲と觀念し義務と觀念し、國家の側より見て強制といふに過ぎないからである、終に租税最後の發達時期を賦課時代とし、中世に用ひられたる英語の *Scot* や、一世紀前迄用ひられたる獨語の *Schatzung* や、現今手数料の意義に用ひらるる *taxe, tassa* 等を拉し來て證明するは、牽強附會の譏を免れぬ、賦課時代は畢竟強制時代と區別すべきものでない。

## 第二節 租税の實質的發達

一 現代の租税は所有權を前提として居る、然るに所有權は時代の進むに従て發達したもので、原始的時代には存在しなかつた、即ち原始的時代は共產主義の世であつた、共產主義の世にありては各人が社會に貢獻するは、財を以てすること出來ない、併し乍ら此の如き社會に於ても、公共的需要が起り各人が其社會の爲に之を充たさねばならぬことになる、即ち或者は裁判官となり、或者は行政官となりて、其社會の秩序維持に任じ、以て其社會に貢獻した、之と同時に他の普通人民も事あれば出で、戰鬥に従ひ、事なければ入て生業に従ひ、其傍ら時に道路を造り、橋梁を架し、城寨を築き、以て其社會に貢獻した。故に此時代に於て租税と名付くべきものありとせば、それは勞役であつた、是れ實に後世租税の前身をなすものである。

二 社會の經濟進みて物の上に所有權が發生するに及で、物を以て貢獻する方法も出來て來た、所有權の起源發達を按ずるに、其初めは動産殊に道具家畜等の上に所有權が認められ、次に土地の耕作權即ち使用權が認められ、更に後に至て其



所有權が認めらるゝに至つた、是等の動産不動産の所有權が認めらるゝや、之より生産せらるゝ物の上にも所有權の及ぶは自然の歸結で、論ずる迄もない、斯くして大資本の集積する經濟社會を見るに至つたのである。

私所有權の發達するに従て、自ら交換を生ず、交換は物と物との交換に初まり、貨幣を媒介とする交換に轉じ、最後に信用に依て行はるゝ交換に進むのを自然の徑路とする。換言すれば、社會經濟なるものは自然經濟より貨幣經濟に、貨幣經濟より信用經濟に進むものである、是れヒルデブランドの創めて唱へたる所<sup>1)</sup>の學者皆之に従ふ。

三 自然經濟の時代に於ては、租税も亦物を以て納めた、所謂物納税(Naturalsteuer)は即ちそれである、物納税は勞役と並行して進み、又は勞役の代りに之を納むるものとなり、社會の進むに従て、勞役の影次第に薄く物納税の色彩次第に濃くなつて來た、故に租税は勞役より物納税に進んだと云ふことが出来る。

貨幣經濟の時代に進で、租税も亦金錢を以て納むるに至つた、所謂金納税(Geldsteuer)はそれである。金納税も素より物納税と交叉錯綜して進んで來たが、社會

1) B. Hildebrand: Nationalökonomie der Gegenwart u. Zukunft, 1948, S. 276. Natural=, Geld= u. Kreditwirtschaft in Jahrb. für Nat. u. Stat. II Jahrg. 1864. S. I.

經濟の大に進めるものに至ては物納税を絶つやうになり、租税と云へば金納税を意味することゝなつた。今日の文明國は貨幣經濟を基礎とする信用經濟に進で居るから、租税も金納税とは云ふものゝ信用の形式を利用することも亦少くない、小切手若くは振替貯金に依て納税するが如き其著しき例である、故に今日の租税は金納税を基礎とする信用納税と云ふても不當でない。

以上論ずる所に依て之を觀れば、租税は勞役より物納税に進み、更に金納税に進み、信用納税に移るものであると謂ふことが出来る。

四 租税が勞役より物納税に、物納税より金納税に、金納税より信用納税に進むと云ふことは、單に納税形式の變化に過ぎないやうであるが、實はさうでない、所謂勞役時代は眞の租税と云ふべきものでない、物納税に進で初めて租税の體を爲すに至つたと謂へる。併し乍ら物納税と雖ども、租税としては發達の幼稚なるものに過ぎない、金納税、信用納税に至て租税は非常に發達をすることになる、現代に於て租税と云へば、金納税、信用納税を指すのである。

金納税、信用納税は貨幣經濟、信用經濟の產物であるが、其貨幣經濟、信用經濟の成



立發達は他方に分業の進歩、商工業の發達、資本の激増を意味し社會經濟の革命的進歩を暗示するものである。従て又租税も納税の形式を進めたに止まらないで、其實質的發達を遂げたものと見ねばならぬ。そは租税が産業の進歩に伴て如何に發達したかを見れば直に判る。

(註) 我國の租税史に徴するも、上古に於て既にミツギなるものがあつた。ミツギとは當時の租税の總稱である。ミは尊稱ツギは朝廷の費用を人民より續き供し奉るの義である。ミツギは之を三とすることが出来る。其一は夫役である。之をエダチといふ。其二は穀物の獻納である。之をタチカラといふ。其三は穀物以外の物品の獻納である。之を狭義のミツギといふ。

大化改新に際し、租庸調の制度を立てた。租とは田の面積に應じ其獲へき稻の一部分を納めしむるものである。庸とは夫役である。通常布を以て代納せしめた。調とは各地の産物を納めしむるものである。主として絹・綿・絲・布を以てした。大化改新に於ける租庸調の制度は唐制に倣ふたさいふけれども、亦我國上古のミツギの發達したるものとも見ることが出来る。蓋し其租さいふは、上古のタチカラの名の變つたものであり、其庸さいふは、上古のエダチの進んだものであり、其調さいふは、上古の狭義に於けるミツギと其性質を同じうするからである。

茲にエダチさいふは、明に勞役である。庸も其趣意は勞役を課するに在つた。次にタチ

カラさいひ、租さいひ、狭義のミツギや、調や、皆物納税である。故に我國の歴史に依て之を觀れば、勞役並に物納税は同時に行はれたやうでもある。

所有權の未だ成らざる前の事は歴史で之を徵することが出来る。従て勞役が物納税に先て居つたことを立證する事は容易でない。併し乍ら勞役が物納税より後の時代に屬せなかつたことは、明に之を推することが出来る。勞役が上古に於て既に重大なる意義を有して居つたことは其理由の一である。勞役が物納税に先て消滅したことは其理由の二である。勞役は山陵や宮室や城塞や寺院を造營し、池溝を開き堤防を築く場合に用ひられたのであつた。故に當時の所謂土木費は勞役より成り立て居つたさいへる。聖德太子憲法第十六條にも、「民を使ふに時を以てするは、古の良典なり。故に冬月間あらば、以て民を使ふべし。春より秋に至る迄は農桑の節なり、民を使ふべからず。」とある。農閑の時に民を徵發して夫役に用ふるは上古よりの法たるを知るべきである。大化改新の際に於ける庸の制は戸に就て夫役を定めたが、大寶令に及んで人に就て之を徵し、歲役は正丁にありて十日次丁にありては五日であつた。若し服役せざるときは布帛を以て之に代へて納めしめた。是れ勞役が消滅して物納税に變じ行く道程を語つて居る者である。此時に當り庸の外に尙夫役を課した。雜徭なるもの即ちそれである。雜徭は堤防修理、官舎營造其他種々の爲めに六十日以内の夫役を課する事である。一年に六十日さいへば決して軽い負擔でない。人民の其苦を訴へるものあつたは當然である。後雜徭も亦之に代へて徭分錢、徭分稻を以て之を納めしめた。是れ亦勞役が消滅して物



納税に變じて行く一過程を示すものである。

政權武門に歸し封建制度の成るに及んで庸の制度は調の制度と共に類廢したが、租の制度は依然として存した。鎌倉時代に於て田租は穀物を以て納めた、之を分米といつた、又穀物の代りには錢を以て納めしめた、之を分錢といつた、是に於て金納税が表れて來た、併し乍ら金納税は全然物納税に代つたのではない。徳川氏時代に至つても田租は玄米で納めたが地子(市街地の屋敷等の宅地に課する税)は金錢で納めた、其他小物成(山野・林並に漁獵に對する税)浮役(一定の年期を定め、回期毎に、若くは臨時に取立つ税)も物納税であつた、三役中、御傳馬宿入用米(五街道の驛邊に置きたる宿手代に給する税)六尺給米(昔將軍家の御臺所にて人夫を召使ひしを改め米にて徵收す)は物納税であつたが、藏前入用金(人民の田租を上納する際の雜費に充つる爲にする課税)は金納税であつた、これが故に徳川氏時代も物納税が主で、稀に金納税が加つて居つた、と謂ふべきである。<sup>1)</sup> 物納税が全く廢せられて、金納税となつたのは、明治維新の後である。

支那の歴史に徴するも、古代に於ては夫役を徵して居つたやうである。

孟子は梁惠王章句上に於て論じて曰く、「不違農時、穀不可勝食也」と、又曰く、「百畝之田勿奪其時、數口之家可以無飢矣」と、蓋し農夫は春耕し、夏耘り、秋收むるものである、其農時を違はず、冬に至て、これを役すれば穀物は多く出來て、人民の生活も安定することはいふのである、是れ我國聖徳太子の憲法に規定するものと同じ義である、孟子が梁の惠王に見て、之を力説して已まぬ所を見るに、當時の王は農時に頓着なく、夫役を命じて居つ

1) 瀧本誠一博士、徳川時代の税制(經濟論叢第十一卷第二號)

たものと察せられるのである。

孟子は又、盡心章句下に於て論じて曰く、「有布縵之征、粟米之征、力役之征、君子用其一、緩其二、云々」と、力役の征とは即ち茲に謂ふ夫役の制であるが、布縵の征は後の調に當り、粟米の征は後の租に當る、孟子時代に於て、既に租庸調の前身とも見るべきものゝあつたことが分る。

秦漢の時代に於ても田租は穀粟を以て納め、晋の武帝に至て戸毎に布帛を徵するの制を立て之を調といつた、斯くして租調並び行はるゝの勢を調致した、穀粟といひ布帛といひ皆物であるから、物納税たること論ずる迄もない、勞役を課することは古來より存せしが隋の時代に至て其日數を一年三十日とした、後に至り布帛を納めて勞役を免るゝことを許すことゝなつた、それを庸といつた、唐に至て毎丁、租粟調絹を課する外、毎年役二十日を課し、役せなければ其代りとして絹を納めしめた、之を庸といつた、庸は、勞役が物納税に轉じて行つたものと見てよい。

**五 産業に立脚して經濟の發達を觀察すれば、漁業牧畜等の天然に従屬する産業が先づ開け、次には農業が大に開け、最後に商工業般盛を極むる時代となつた、故に社會經濟は漁獵牧畜時代より農業時代に進み商工業時代に移ると謂ふことが出來る、フリードリッヒリストの所謂漁獵、牧畜、農業、農工業、農工商業の五大時期説は、文字通りに精確なるものと認め難いとしても後の學者大體に之に従ふて居る。**

1) Friedrich List: Das nationale System der politischen Ökonomie, 1841.



此發展の大勢は所有權發展の大勢と吻合するのである、即ち所有權が動產の上殊に道具家畜の上に認められた時に漁獵牧畜時代が發達し、土地の上に使用權が認められ更に進で所有權が認めらるゝに及で農業時代が現出し、其後資本の集積愈々多くなるに至て商工業時代に發達したのである。

産業發達の上より租稅を觀るときは其發達の跡を尋ねることが出来る、漁獵牧畜時代には人民の租稅として獻するものは漁獵牧畜等の產物に外ならなかつた、併し乍ら是れ等は租稅とは云ふものゝ任意獻納の意味に於てするもので、今日の租稅とは趣を異にしたものである、寧ろ租稅の前身といふべきである。(註一)

農業時代に入つて租稅は色々の名を以て課せられたが、實質的にいへば不動產稅に集まつたといへる、蓋し農業時代に於ては財産の主なるものは不動產であつた、故に不動產時代といふ事が出来る、從て租稅の目標とする所も不動產たらざるを得なかつた、而して不動產稅は田舎にありては地租であり、都會にありては家屋稅であつた。尤も農業時代の初期にありては土地所有權の觀念未だ全く定まらず天下の土地を擧げて君主の所有として居つた、是が故に此の如き社會に於ては

土地使用者が君主に納むる物は租稅と云はんよりは寧ろ土地の小作料と解すべきであつた、地租の「租」の字が素と貸借の義であつたのを見ても其一端を知る事が出来る、農業時代の進むに伴ひ土地所有權は認められざるを得なくなつた、そこで地主の君主に納むる物は小作料と見るべきでなく、純然たる租稅と見ねばならなくなつた。(註二)

地租は耕作地にありては田畑租であり、宅地にありては宅地租である、宅地租は發達して家屋に課する租稅となり都會にありては家屋稅が發達するやうになつた。

商工業時代に進むに及び、商工業の經營盛となり、資本は大に増加し、株式會社は頻りに設立せられて、人民の資産は不動產に限らないと云へる許りでなく、有價證券其他の動產を主なるものとするやうになつた、之を先きの不動產時代に對して動產時代と云ふことが出来る。租稅も此勢に順應して、不動產稅の外に種々の動產稅が起さるゝやうになつた、營業稅や資本利子稅は其一種である、更に總ての財產總ての所得を綜合して課するの租稅も出來て來た、所謂一般財產稅、一般所得稅



はそれである、又資本的生産の進むに従て一般消費も亦大に進んで来て、消費税も亦大に發達するに至つた、此の如くして、商工業時代に至つて、諸種の租税が雜然として起り来て、茲に租税制度を編むの必要を生じて来た。

商工業時代は此の如く一方に於て資本并に所得の激増を來して多種租税并立の勢を馴致して来たが、他方に於ては其資本主義の愈々發達するに従ひ富の分配の不平等を來し、經濟的階級の裏に社會階級を生じ、是等階級の間に租税のナスクリ合ひが行はるゝやうになつて来た、所謂逋税闘争である、商工業家は多く資本階級に屬してゐる、故に、資本階級が租税の負擔を免れて他の階級に租税を負擔せしめんとするに至つた、是に於て消費税を重くする事になつて来た。消費税は十七世紀に於て其當時最も富んで居つた和蘭に榮えたが、其後世界經濟上の霸王となつた英國に傳はり、更に後に至つて其他の商工業國にも傳つた、民本主義が勢を得るに従て反對の運動が勝を制し負擔を資本家に轉せんとするの傾が出来て来た、所得税財産税等の立法が近時文明諸國租税の特質をなすは之を證明するものである、斯くして租税の社會化といふ傾向を生じて来た。

こは貧富兩階級の間に行はるゝ逋税闘争であるが、同じく資産を有する階級間に於ても亦自ら免れて之を他に轉せんとする運動が行はれて来た。都鄙の間に於ける争は即ちそれである、都鄙の間の争は畢竟農業者と商工業者との間の争に外ならぬ、併し租税上の階級闘争は之に止まらぬ、同じく都市に於ける資産家中に於ても、家屋所有者と營業者との間に争があり、商業家と工業家との間に争があり、大企業家と小企業家との間に争があり、あらゆる方面に逋税闘争が行はれるが、社會の正義は次第に是等の諸經濟的階級、社會階級を其擔税力の大小に應じて税し、逋脱せしめないやうにすることを要求するに至つた。此くして租税の社會的時代が現出するのである。

以上述ぶる所に依て之を觀れば、租税は簡單なる動産税に始まり、産業の發達するに伴て地租中心の租税時代に進み、更に多種の租税并立する時代となり、終に社會的時代が現はれて來ると謂ふことが出来る。

(註一) 漁獵牧畜時代は一方よりいへば原始的國家に屬し、他方よりいへば自然經濟時代の初期に屬するが故に、租税と云ふも任意獻納の形を探るに過ぎなかつた。



我國の歴史に徴するも、崇神天皇の朝に調役を課し、男の弓弭調、女の手末調を定むといふことが見えて居る、男の弓弭調の名稱は、狩獵の獲物を獻じたるより起つたもので、女の手末調は女子の手工に成つた布帛を貢したるより起つたものである。<sup>1)</sup>當時の社會が漁獵時代を彷彿せしめ、租税が、狩獵の獲物であつたことを證することが出来る。

(註二) 農業時代の租税が殆ど地租に集つて居つたことは、洋の東西を問はず、殆ど一致したる現象である。

我國及び支那に於ては、昔し班田の制があつた、班田の制は、一定の年期毎に人民に土地を分ち與へたもので、土地私有權が未だ全く認められなかつたことを反證するものである、而して其班田の制に於ては土地を與へられた者は公田を耕さねばならなかつた、其公田の收穫物は租税に外ならなかつた。

我國及支那に於ては長い間、租税といへば、租庸調と答へらるゝ有様であつたが、其租は調庸を凌ぎ、收入の中軸であつた、而して其租は地租であるが故に、之を地租中心時代といふことが出来る。

## 第四章 租税の根據

租税は第一章に述べたるが如く、國家公共團體が一般經費を支辨するの目的を以て財政權に依り一般人民より強徵する財である、そこで國家公共團體は課税權

を有し、一般人民は租税を支拂ふこととなる、然らば國家公共團體は如何なる理由に依て課税權を有し、個人は如何なる理由に依て租税を支拂ふか。と言ふ問題を生ずる、此問題を解かんとするのが即ち租税の根據に關する論である。

租税の根據に關しては種々の説があるが、其等の説は一方に於ては租税の發達に従ひ、他方に於ては國家論、財政論の發達に伴て進んで來たのである、之を叙すれば自ら租税理論發達の一面を説くこととなる、併し乍ら租税の根據と云へば租税を租税として認めてから後の論である、租税發達史上に於ける任意獻納時代には租税の根據に關する理論は有り得ないと謂はねばならぬ、蓋し任意獻納は本來の租税と謂ふことが出来ないからである。

租税が財政上實際に認められざるを得なくなつた後に於ても、租税は害惡であるとして之を斥けんとする傾があつた。租税に正當の理由ありとするに至つたのは比較的近世のことである。正確にいへば十七世紀から後のことである、そこで余は十七世紀より今日に至る迄の學説を分て公需説、交換説、保險料説、犠牲説、社會政策説とし、順次之を論評しやうと思ふ、但し保險料説は交換説の一分派と見る

1) 芝蔭、日本租税史(經濟大辭書 2424頁)



ことが出来るから交換説の條下に本來の交換説と並べて之を論ずることとする。

## 第一節 公 需 説

一 此説は租税の根據を公共の需要、公共の福利に求むるものである。由來公共の福利は國家の職分とする所のものに外ならぬ、國家の其職分を全うせんとせば、其行動に要する需要を充たさねばならぬ、其需要を充たすが爲に國家は租税を徴するのであると云ふのである。

此説は公共の需要を充たすが爲に租税を起すべきことを論ずるが故に、假に公需説と名けて置く、又公共の福利を目的とすることを趣旨とするから、公共福利説といつても可い。

此説の由て來た考はボウダンに溯ることが出来る。

ボウダン (Bodin) は第十六世紀に於て既に租税に關して左の如く論じた。

租税は國家非常の場合に限り之を徴すべきである、尤も此の如き場合にありても、先づ公債に依て之を支辨するのが得策である、所で公債に應ずるべき否は人民の自由である、君主

は時に何等信用を有せないことがある、そこで租税が必要となつて來る、此の如き場合に租税を課するは正義に反せぬ、蓋し公共の安寧、若くは人民の身體財産の安全は之に依て初めて期することが出来るからである。<sup>1)</sup>

と、ボウダンの説は臨時税を認むるに過ぎないが、其之を認むるの理由は公共の安寧若くは身體財産の安全を期すると云ふにある、其論の背後には羅馬法の國家主權の考が横てゐた、そこに租税の根據に關する説がほの見えてゐる。

獨逸舊内帑學派は、ボウダンの説を承けて更に一步を進めて租税理論を打ち建て租税の根據にも論及するに至つた、オブレヒト (Obrecht)、ベゾルド、クロツクの如きはそれである。

ベゾルド (Besold) は既に十七世紀の初に於て、租税は公共の福利、公共需要の爲に之を課すべきであると論じた。<sup>2)</sup> クロツクに至ては説て更に詳なるものがあつた。<sup>3)</sup>

クロツク (Klock) の論ずる要旨は左の如くである。<sup>3)</sup>

租税を課するの權は君主が之を持て居る、されど君主が課税權を行ふに當りては、第一に

1) 拙著財政學卷一、25頁

2) Besold: De aerario publico discursus. 1615.

3) Klock: Tractatus nomico politicus de contributionibus. 1634. Tractatus de aerario. 1651.

L. v. Stein: Deutsche Finanzwissenschaft im 17. Jahrhundert im "Finanzarchiv" 1. Jg. 1 Bd. S. 88 ff.,



民會の承諾を経ねばならぬ、第二に公共の需要、公共の福利の爲にすることを證明せねばならぬ、民會の承諾を経ねば租税法は效力を持たぬ、租税法は效力を持つても公共の需要、公共の福利の爲めにするに非ざる限り租税は之を徵收することが出来ぬ、公共の需要、公共の福利の爲めでなくして租税を徵收することあるもそれは正常なる租税といふことが出来ぬ。之を要するに公共の福利、公共の需要が租税を起す理由となるものである。

二 此説は法律上の形式論と、國家經濟上の實質論とを分けてゐる。法律上の形式論よりすれば、租税は主權の作用であると見るのである、故に租税の根據は主權にありと云ふことが出来る、是に至て租税は全く贈與でなく、寄附でなく、公的性質を帯ぶるものとなるのである、近世の租税論は茲に初めて其本體を現はし來つたと謂ふことが出来る、是れクロックを以て租税論の開祖といふものがある所以である。<sup>1)</sup>

國家經濟上の實質論より見れば、租税の根據は公共の需要、公共の福利にありといふのである、茲に公共の福利といふは國家行政の目的に外ならぬ、公共の目的を遂行せんとすれば公共の需要が起る、公共の需要を充たさんとして租税を徵收す

1) L. v. Stein, a. a. O. S. 28 ff.

るのである、故に公共の福利は因でありて、公共の需要は果である、公共の福利と公共の需要とは全然同じ觀念ではないけれども相離るべからざるものである、從て租税は公共の福利の爲に起されるものと謂つても公共の需要の爲に起されるものと謂つても可いことになるのである。

既に租税が公共の福利の爲に起されるものであるとすれば、租税と國家の目的、國家の行政との間には離るべからざる關係の存することを認めねばならぬ、租税と國家の目的、國家の行動とが密接の關係を有するとせば、租税は臨時税たるに止まらず、經常税たらねばならぬ、然るにクロックは從來の學説に囚はれ租税を以て臨時收入として居つた、こは氏の論理が尙不徹底たるを免れぬ所である、此點に關してはベゾルドが却て一步を進め租税の經常收入たるべきことを論じた。

此説は國家の目的に關する福利説と其根本觀念を同うして居る、蓋し福利説は國民全般の福利を増進するといふ事を趣旨とする、租税も亦人民の福利を増進する爲に起すものとするからである、國家の目的に關する福利説は專制時代の基礎的理論となつた、<sup>1)</sup>公需説も專制時代に於ける租税の基礎理論とならねばならぬや

1) 拙著財政學卷一、85頁以下



うにも思はれるが、クロックは租税は民會の承諾を要することを説いて、專制的課税權を制限せんとした、それは其當時民會の勢力旺盛なるの事實に鑑みた爲めである、民會の勢力地に落つるに及で氏の説も改まり租税は民會の承諾を要せないと云ふに至つた。<sup>1)</sup> さうなると氏の説を以て專制的課税時代の代表意見と云ふても不可ないことになる。

之を要するに、公需説は尙不明瞭不徹底の點あれども、現代の租税論に酷似し、寧ろ義務説の前驅をなすものとも見ることが出来る、十七世紀の説としては進歩したるものと認めねばならぬ、十八世紀に至て交換説が起つてより、此説は其交換説よりも遙に優つて居つたのに拘らず全く葬り去られ、後の學者に忘れらるゝに至つたのである。<sup>2)</sup>

## 第二節 交換説

### 第一款 本來の交換説

一 此説に依れば、國家の行動は個人に利益を齎し、個人は之に對する代償とし

1) 撰者財政學卷一、81頁

2) L. v. Stein, a. a. O. S. 32 ff.

て租税の形に於て財の一部を國家に納めるのである、即ち國家の行動に依て生ずる利益と租税との間には交換が行はれると云ふのである。そこで此説を交換説 (Tauschtheorie, Exchange theory) と云ふ。

茲に國家の齎す利益と云ふは、國家が個人の身體、財産、自由、經濟活動に關して與ふる保護である、此保護あるが爲めに個人は自由に經濟活動を爲し其獲得せる財に就て樂を享くる事が出来る、之を社會より見れば安寧である、此安寧を生ずる行爲は國家の給付であつて、租税は人民の反對給付であるのである、此の如く國家行爲と租税とを取り遣りすると云ふ見地より觀て、此説を Give-and-take theory と云ひ、又賣買取引説 (Bargain-and-sale theory) と云ふ、而して其取り遣りするに際して双方の價は相同じかるべきであると云ふ考に基て、此説を又均等説 (Äquivalenztheorie Equivalence theory) と云ふ、又次に取り遣りする一方を主として觀察して、或は其國家行爲が人民に利益を齎らすよりして之を利益説 (Interessentheorie, Benefit theory) と云ひ、或は個人が國家より利益を受くるものとするが故に又此説を享樂説 (Genuss-theorie, Enjoyment theory) と云ひ、更に又個人は國家より利益を買取ると觀ることも



出来るから此説を代價説 (Price theory, Preistheorie) と云ふ。

二 此説は民約説に伴て發達したものである、即ち第一に十七世紀に於てグロ  
ーチウス (Grotius)、ホッブス (Hobbes)、プウフェンドルフ (Pufendorf) 等の民約論者  
の租税に關する理論に其萌芽を發し、十八世紀に至てルソンの説となつて大に發  
達した。(註)

民約説に依れば、國家は契約に依て成り立つもので、人民は其身心の發達、物質的  
發達を期するが爲めに其契約に入るものである、其契約の當然の結果として國家  
と個人との間に相互に權利義務を生ずる、即ち個人は國家より權利の保護、其他の  
利益を享くるに對して、個人は其自由の一部を犠牲にして敢て辭せざるのみなら  
ず、國家に財産の一部をも提供せねばならぬ、自由の犠牲は消極的犠牲に過ぎない  
が、財産の犠牲は積極的犠牲である、此積極的犠牲は個人が國家成立に依て生ずる  
利益を購ふべき代價と見るべきである、そこで國家契約は自然の歸結として私法  
上の賣買契約の形をなすこととなり、國家と個人との間に給付と反對給付との關  
係が成り立つことになる、是に於て租税は國家が個人に與ふる利益に對して個人

の支拂ふ反對給付と云ふことが出来る、此反對給付といふ觀念は即ち租税の根據  
を説明するものである。

(註) グローチウスは各人の自由承諾に因て國家を組成するものとして居つた、民約論者  
と謂はればならぬ、氏は租税に關しては國家の保護に依て得べき利益に比例して納む  
べきものであると云ふた、學者多くは氏を以て交換説の開祖としてゐる。

ホッブスも有名なる民約論者であるが、其書に於て各人の各人に對する戰爭狀態を  
避けて平和狀態に推移せんことを期する爲めに契約を以て國家を創立したと力説し  
て居るが、其結論として自由契約に依て君臣の分定まりたる以上は君權は無限である  
と論じた、民約論より出でて、專制主義に走つて居るものと謂はればならぬ、併し其租税  
觀念に至ては民約論より出で、交換説に到着して居る、曰く、租税は平和を買ふ爲めに拂  
はるべき代價である、所謂代價説が明々白々に云ひ表はされてある。

プウフェンドルフは財政學者として舊内務學派に屬するものであるが、法律學者と  
しては、民約説を主張する人であつた、そこで租税の根據に關しては、ベゾルド、クロック  
等の舊内務學派の人と全然反對の地位に立て、交換説の張本人となつた、之よりして獨  
逸に於ても交換説が憂びこつた。

ルソンの社會契約論 (Contrat social) は一七六二年に公にせられ其影響する所は頗る大  
であつた、ルソンは民約説の最後の幕を飾つたものである、併し民約説の思想は之に先  
て歐洲の天地に漲て居つた、モンテスキューの如きも此空氣に支配せられ、租税を觀念

1) Hugo Grotius: De Jure ac Pacis. 1625.  
2) Hobbes: Leviathan. 1651.  
3) 拙著財政學卷一—34頁  
Pufendorf: De Jure Naturae et Gentium. 1672.



するに當りて、各市民が財の安固を得んが爲めに若くは之に因て十分の樂を享けんが爲めに其一部を割て給付するものであると云つた<sup>1)</sup>。是れ亦明に交換說の思想を言ひ表はしたものである。

民約說が一世を風靡するや、交換說は之と共に深く人心に入り、終に獨逸新内帑學派の代表者ユスチー (Justi)<sup>2)</sup>、ゾンチンフェルス (Sonnenfels)<sup>3)</sup> 迄をも動かすに至つた。ユスチーが一方に於て警察國の理論を築き上げてゐながら他方に於て交換說に共鳴したるは奇と謂はねばならぬ。併し之と同時に其當時如何に交換說が一般思想家の頭腦を支配してゐたかを推知することが出来る。

交換說は此の如く警察國家の說を主張する人迄をも化し去つたけれども、素と民約說の基礎の上に樹てられたものである。而して民約說は自由說を背景としたものである。故に自由說が勢を得るに従て、交換說は愈々擴がつた。殊に自由說が經濟學に入てより、交換說は經濟學者の說となつた。即ち第一には重農學派の說となつて現はれた、チュルゴー (Turgot) ミラボー (Mirabeau) の如き<sup>4)</sup> 其の代表者である。第二には正統學派の說となつて現はれた、アダム・スミス (Adam Smith) が租税は國家の保護に依て各人の享有する收入に比例して納むべきものであると論じたのは<sup>5)</sup>

1) Montesquieu 前掲3頁  
2) Justi: Staatswirthschaft. 1755.  
3) Sonnenfels: Grundsätze der Polizei, Handlung und Finanz 1765.  
4) Turgot: Oeuvres I, pp. 392-444. Mirabeau. Traité des Finances. p. 11.  
5) Adam Smith: Wealth of Nations. Bk. 5. chap 2. part 2.

既に此說を認て居つたと謂ふことが出来る。其後繼者に至ては更にアダム・スミスの分業并に交換に關する說を國家と個人との關係に適用し、國家の行動と個人の給付との間に交換が行はると云ふ說を確立した。即ち形式に於ては國家經濟の衣を穿てるも衣を脱して其赤裸々の所を見れば私經濟の交換に異ることなく給付に對する反對給付に過ぎないと云ふのである。此くして交換說は正統學派 (Orthodox School) の學說となつた。

正統學派中最も明瞭に此思想を云ひ表したるものはセニヲール (Senior) である。氏は國家の起源を交換に歸し、君主の保護と臣民の服従との間に交換があるとしてゐる。其說に曰く<sup>1)</sup>。

保護と服従とは各分業である。政府の人民より受くる所のものは總て人民保護に對する報酬である。政府と人民との間には交換が行はれる。勿論此交換は特殊の原則に支配せられ人民にありては任意に之を爲さない。國家にありては之を強制することがある。然れども其性質は交換たるを妨げないのである。

交換說の張本人にして最も多く影響を及ぼしたるものはパスチア (Bastiat) であ

1) Senior: Political economy. 8. ed. p. 70.



る、氏は人間相互の經濟的關係を以て勤勞の交換 (Services échanges) であるとし、人民と國家との關係をも亦同様に交換であるとした。少しく詳に言へば、左の如し。<sup>1)</sup>

欲望(需要)にして普遍的且つ劃一的の性質を帯ぶるときは之を稱して共同欲望云ふ、此の共同欲望を満足せしむれば其影響は延て國家又は自治體を組織する總ての人に及ぶ、故に團體總員は官公吏を命じ之をして共同欲望を充たす行爲をなさしめ若くは共同代理を爲さしめ、之に對しては各員の能力に應じて報酬をなすべきである、社會經濟の要素は此特殊の交換の形に依りて少しも變ずる所がない、歸する所は勤勞の交換である、官公吏は納稅者の欲望を充たす爲めに働き、納稅者は官公吏の欲望を充たす爲めに働くのである、交換の眞髓は依然として存する、是に依て之を觀れば公共の勤勞 (Services Publics) も私勤勞と同じく其本質に於ては純乎たる交換である。

此説は正統學派の説となつてより正統學派の盛なる所に於て大に行はれた、英佛は其好き例である、殊に佛國に於ては今日に於ても尙行はれてゐる。加之佛國にては正統學派の學者が此説を奉じたのみならず社會主義者も亦此説を唱へた、ブルードン (Proudhon)<sup>2)</sup> の如き其一例である。

獨逸に於ては此説は既に新内務學派の人に依て主張せられたが、正統學派の説

が這入つて來て獨逸財政學獨立準備時代を現出するに及んで此説は益々盛に行はるゝに至つた、クレンケ (Kröncke)<sup>1)</sup> ベル (Behr)<sup>2)</sup> ヤコブ (Jacob)<sup>3)</sup> の如きは其代表者である、所謂官吏的國家の財政學に至ても尙之を主張するものがあつた、ホック (Hock)<sup>4)</sup> の如き其一例である、又此時代の代表者たるラウ (Rau)<sup>5)</sup> の如きも尙此説の痕跡を留めて居つた。

(註) ラウの説は交換説と犠牲説とを結び付けたるものとするのが穩當であるが、兎にも角にも交換説を全く離れることが出来なかつたのである、是れその説の根柢に、經濟自由説があるからである。

三 此説は民約説若くは自由説即ち法國説 (Rechtsstatstheorie) を前提としてゐる所が今日の國家は人民の契約に依て成立せるものでもなく、又其目的を人民の權利自由の保護に限れるものでもない、今日の國家は實に歴史の産物であつて、而も其目的とする所は人民の權利の保護に止まらないで、威力の維持、民福の増進、文化の進捗にも及である、そこで今日の國家を文化國といふのである。されば民約説や自由説を前提とする交換説を以て、文化國の租税に適用することは出来ぬと

1) Kröncke: Ausführliche Anleitung zur Regulierung der Steuern, 1810.  
2) Behr: Die Lehre von der Wirthschaft des Staates, 1818.  
3) Jacob: Die Staatsfinanzwissenschaft, 1821.  
4) Hock: Die öffentlichen Abgaben u. Schulden, 1863.  
5) Rau: Grundätze d. F. W.

1) Bastiat: Harmonies économiques, 6 éd. p. 538. (chap. XVII Services privés, services publics)  
2) Proudhon: Théorie de l'impôt, p. 343.



謂はねばならぬ<sup>1)</sup>。

交換説は其前提たる國家説に於て誤て居るが、更に其説を取て吟味するに、又大なる誤謬に陥て居る。元來此説は集合的、共同的現象を個人的現象によりて説明せんとするのである。國家と人民との間に交換ありと云ふも、其觀察は個人私經濟にあり、私法上にあるのである。従て私法上の原則、私經濟上の原則を以て公法上、公經濟上に適用せんとするものと謂ふべく、其誤れる事は多辯を要せないのである。

又交換と云ふも、嚴格の意義に於ける交換でない。畢竟一の譬喩に過ぎぬ。國家は各人民の利益とならん事を期して行動し、之に對して各人民は國家に租税を拂ふと云ふも、交換の現象の説明とならぬ。單に私經濟の交換に類すと云ふに過ぎぬ。以て其の價值なきを知る事が出来る。勿論公經濟的收入の中にも、手数料の如き、給付に對する反對給付の關係を以て説明し得べきものがあるけれども、手数料の原理を以て租税を律する事の出来ないのは別に辯明する迄もないことである。

又此説に依れば、貧者は國家の保護を受くることが多いから租税を拂ふことも多くなくてはならぬが、富者は自ら保護することを得て國家を煩はすことが少い

1) 細著 財政學卷一96頁以下

から租税を拂ふことも少くて宜しいと云ふ結論に達する。又戰爭其他國家の保護の缺けたる場合には人民は租税を拒絶し得るとも解せねばならぬ。此の如くんば此説は租税正義の觀念に反するものであると謂はねばならぬ。

更に進で云へば此説は實行し得ないものである。國家の經費を個人に割當つる一定の標準が無いからである。司法や行政や陸海軍組織は、其要する經費に於てこそ數字を以て示すことが出来るが、其社會上經濟上に及ぼす效果に至ては之を測定すること難く、各個人が受くる利益を分割して計算することは出来ない。故に個人が國家より受くる利益の程度に於て租税を納むべきであると云つた所で、之を實行するに由がないのである。

## 第二款 保險説

一 交換説の一分派と見るべきものは保險説(Assekuranztheorie, Versicherungstheorie Insurance-Premium theory)である。此説は國家を以て保險會社と同一視するものである。國家は個人の身體や財産や經濟行動を保護する、即ち公共の安寧を保全する、從



て國家は保險者である、之に反して人民は被保險者であつて身體や財産や經濟活動に就て將來起り得る障害に對して安全の保障を得てゐる。人民の國家に拂ふ租税は之に對する保險料であると云ふのである。

保險説を創めて唱へたるものは、或は英の Bishop of Landaff であると云ひ<sup>1)</sup>或は獨逸のクレール (Krehl)<sup>2)</sup> シュレーツェル (Schlözer)<sup>3)</sup> であると云ふが、從來保險説の開祖とせられて居る者は佛のチエール (Thiers) である、時の見地に立て判断すればチエールに先て保險料説を唱へたものにあつたことは争はれぬけれども、兎に角保險料説と云ふと直に聯想せらるゝものはチエールである。

チエールは曰く、<sup>4)</sup>

租税は人民が國家より受けたる利益に比例して之を支拂はねばならぬ、恰も保險會社に於て保險料が被保險額に比例して定めらるが如くである。

と、全く一の譬喩説である、ヂラルダンは更に進で危險の保證たらざる租税をば廢止すべきことを唱へ、ポードリヤールは租税を火災保險の保險料に比した。<sup>5)</sup>

此説は佛國に於て多く行はれたが、又た英國の學者にも影響を及ぼした、マカロ

ック (McCullock) の如きは即ち其影響を受けたる一人者である。

二 保險説は交換説を特別の形式に於て云ひ表はしたものに過ぎぬ、即ち論者は保險が資本の消滅することなき安全と貨物(保險料)との交換である如く、國家の確保する公共の安寧と租税との間に交換があるとするからである、既に保險説が其本質上交換説の一形式であるとすれば交換説に對する批評を移して保險説に加へることが出来る、即ち交換説にして既に誤てゐるとせば保險説は之と同時に誤てゐると云はねばならぬ、加之若し此説の如くんば損害の生ずる場合には國家は保險金を支拂はねばならぬ、然れども斯くの如きは現今の國家の能くし得べき所でない。又此説に依れば個人の身體財産に對し保護の缺ける場合には徵税することが出来なくなる、戦争等の場合の如し、然れども此くの如き時こそ却て最も租税を要する時であることを忘れてはならぬ、蓋し租税は公費を辨するが爲めに徵收するものであつて身體財産を保護するが爲めに徵收するのではない、又間接税殊に消費税の如きに至ては此説を以て課税の理由を説明することは到底不可能である。

1) McCullock: A Treatise on the Principles and Practical Influence of Taxation, or the Funding System. 3ed. 1863 p. 17.

1) Quoted in Frend, The Principles of Taxation, or Contribution according to Means, 1804. 2) Krehl: Das Steuersystem nach den Grundsätzen des Staatsrechts und der Staatswirtschaft. 1816. 3) Schlözer: Anfangsgründe der Staats Wirtschaft ii. 1807. 4) Thiers: De la Propriété, 1848. p. 363. 5) Emile de Girardin: L' Impôt. 1852. p. 156. 6) Baudrillart. Manuel d'Économie Politique, 1857, i. 5 ed. pp. 515-517.



## 第三節 義 務 說

此説は國家の課税權を以て國家の生存權に歸し、租税の負擔を以て人民の義務となすものである。

一 此説の根柢をなしてゐる思想はフキヒテ (Fichte) シェリング (Schelling) ヘルデル (Hegel) 等より出でた國家説である。其國家説に依れば人類が共同生活をなすに方りては國家を組織することが絶対に必要である、各人は國家が共同生活に必要なからと云つて、俄に契約して之を組織したのではない、國家は人の天性より出で、自然に組織せられたる社會生活の最高形式であつて謂はゞ歴史の産物である、故に國家生活を厭へばとて之を脱し得べきものでないと云ふのである。

此く述べ來ると此説は一見民約説と國家の成立解體に關し全然反對の見解を持つて居ることが判る、併し尙一步を進て考ふれば此説は民約説と根本思想を異にして居る。即ち第一に民約説が個人に萬能力を認むるに反して、此説は國家に萬能力を認める、第二に民約説が國家は個人の爲に存する道具で個人は國家の爲

に存するものでないとするに反して、此説は個人を國家の爲に存する機關であるとするのである、約言すれば民約説は個人主義の説で、此説は國家主義の説である。此の如く此説は民約説と全然反對の見解を有するものであるが、此説一度世に現はれ出で、より民約説は漸次衰ふるに至つた、故に近世國家思想變遷の歴史より見れば此説は重大なる意義を有するものと謂はねばならぬ。

此國家説は國家を歴史的に且つ有機的に觀るものである、故に此説は之を國家有機體説と名く、此説に基て租税の根據を説明する學説をも又名けて歴史的有機體説 (die historische und organische Theorie) と云ふ。<sup>1)</sup>

二 此國家説より出發すると、租税の根據は之を國家と人民との關係に求めねばならぬ、學者或は曰く、國家の存立が人生々活の必然的結果で避くべからざるものである以上は、國家の存立に必要な經費は國民全體として之を支辨せねばならぬ、從て個人は其國の一員たるの故を以て其有する財の一部を割て貢がねばならぬと。スタール (Julius Stahl) の説は即ちそれである。

最近の學者は國家と人民との關係を經濟的に觀察して課税權の基礎を所謂強

1) v. Heckel: Lehrb. v. F. W. I. S. 128.



制共同經濟組織より説いてゐる、其説に依れば左の如くである。

共同經濟とは共同團體の全體と其團體員との關係に基きて行はるる經濟を云ふ、共同經濟が強制力に於て行はるとき之を強制共同經濟と稱する、國家公共團體の經濟は強制共同經濟である、<sup>1)</sup>國家公共團體の職分とする處は、其團體たる人民の側より之を見れば、總ての人が共同に充たさんとする欲望と見ることが出来る、故に之を共同欲望と云ふ、而して國家が其職分を盡し人民の共同欲望を達するに種々の財を必要とする、然るに財は自然に無限に存するものでない、さればとて國家は自ら自己の需要する財の全部を生産し得るものでもない、故に國家を組織する團員より之が供給を仰がねばならぬ、此供給は之を團員より見れば分擔であり、之を國家より見れば其財を團員より徵收することとなるのである、若し團員が之を供給せなければ國家生活は之を維持するに由がない、是が故に國家は主權によりて強制する、國家が主權を有することは契約の結果でなくして歴史の產物である、既に主權を有すとせば團體員の財を強制的に徵收するも敢て不思議でない、課稅權の根據は實に茲に存してゐる、故に課稅は之を形式より論ずれば主權の結

1) 拙著 財政學卷一2頁以下

果である、之を實質的に云へば強制共同經濟の結果である、是れ所謂交換經濟と根本的に異なる處である。

交換經濟は多くの獨立せる經濟單位の交通より生ずる經濟である、換言すれば經濟單位が自己の有する財又は勞働を提供して他の財又は勞働を自己に收むるものである、然るに強制共同經濟に於ては國家が財又は勞働を提供して團體員の財又は勞働と交換するものでない、交換は強制共同經濟の本質でない、偶々國家が私經濟的收入を得るが爲めに交換の法則に従ふことあるも、それは國家が交換經濟の下に行動するものであつて強制共同經濟に立脚して行動するものでない、強制共同經濟にありては團體員の個々別々の給付に對して報酬なきを原則としてゐる、故に租稅は最も能く強制共同經濟の本質を發揮するものと云ふことが出来る。

三 此の如く強制共同經濟組織から立論するときは、國家の必要とする財は之を組織する團員の供給に待たねばならぬが、而も其團員は其給付に對して特別の報償を得べきでないと云ふことになる。之を個人の側から觀察するとき、租稅は個人が犠牲として拂はねばならぬものとなるのである、そこで此説を犠牲説



(Opfertheorie, Sacrifice theory) といふ。

所が犠牲と云へば直に悪しきものであると云ふ聯想が起る、租税は人民の犠牲であると云ふと、租税は害悪であると云ふ考から出でた様にも聞こゆる、併し乍ら租税は決して之を害悪と見るべきでない、租税があつて國家は生存し發達するのであり、國家が生存し發達して人民は其福利を享くることが出来るのである、故に租税は個人に取りても其福利を享くる所以の基礎條件となるものであると謂はねばならぬ、從て租税を以て害悪といふことは出来ぬ、勿論特定の租税には良きもあり悪しきもあり、税制即ち租税體系には良いのがあり悪いのがあらうけれども、租税そのものを害悪であると謂ふことは出来ぬ、此の如く觀て來れば租税が人民の犠牲であると云ふは誤解を招く虞があつて其當を得ない、寧ろ租税は人民の義務であるとするに如かない。是れエーヘルグの力説する所である、依て余はエーヘルグに從て此説を義務説 (Pflichttheorie) と名けて置く。

四 此説は、右述ぶるが如く、有機體説の上に樹てられた學説であるが、其有機體説は民約説とは全然反對の方向に走つた説であるから、此説は民約説の上に樹て

られた交換説とは全然異つた説となつて來る、そこで民約説を信ずることの出來ぬ學者は交換説を捨てて此説を採用するに至つた、近世の財政學者は多く皆それである。<sup>1)</sup>

所が學者に依ると、此説の根柢をなす有機體説を非難するものがある、曰く、國家は有機體であると云ふも其有機體と云ふ意味が明確でない、一體有機體なる語は自然科学より出でた語である、自然科学に於ける有機體の觀念を取て國家に當て符めると國家は有機體の特徴を悉く具へぬこととなる、國家有機體説は一の譬喩に過ぎぬと。

此反對説は一應尤である、蓋し自然科学の所謂有機體なる觀念を拉し來て國家に擬すると一から十迄當て籠まることは出来ない、さればとて根本に溯て自然科学に於ける有機體とは何ぞやと云ふことを明にしようとする、自然科学の研究に入ることとなり、茲に研究する限りでない。國家が有機體であると云ふは譬喩に過ぎぬとて斥けられるならば、そは有機體と云ふ言葉の論として之に一步を譲て可い、併し有機體説の核心となつて居る所の思想は之に依て否認せられるもの

1) Neumann: Steuer nach der Steuerfähigkeit. Jahrb. für Nationalök. u. Stat. 1880.1.

R. Meyer: Principien der gerechten Besteuerung. Berlin. 1884.

1) Eheberg: Die Steuern im "Handwörterbuch der Staatswissenschaft. 3. Aufl VII. S. 951-2."



でない、即ち國家は人の天性より出で、自然に組織せられたる社會生活の最高形式であつて、個人は國家生活を厭へばとて之を脱し得るものでないと云ふ考、並に國家に萬能力を認めると云ふ考は依然として眞理たるを失はぬ、夫の公法學者で國家有機體説を非難する人は多く國家法人説を採て居るが、其國家法人説は國家の萬能力を認めるものである、故に此義務説は國家法人説を基礎としたるものと見ても可い。國家法人説は法律學的に國家を説かんとするものであつて、國家有機體説は社會學的に國家を説かんとするものである、強制共同經濟組織の論に至つては經濟學的に國家を説かんとするものと謂ふことが出来る、何れにするも根本思想は同じで現代の文化國に關する國家説である、義務説は實に此文化國に關する國家説の上に樹てられた説である、蓋し文化國に於て國家の維持發達の爲めに要すべき財を國家の組織分子たる人民より仰ぐは、國家の維持發達を前提する以上否むべからざる論理の結果である、と謂はねばならぬ。

余も亦此説に依て租税の根據を説かんとするものであるが、こは勿論所謂純財政的意義に於ける租税に就て云ふべきことである、社會政策的租税の根據に至つ

ては別に之を説かねばならぬ。

#### 第四節 社會政策的租税の根據

社會政策的租税の根據は社會政策を行ふ必要と云ふことに歸着する、換言すれば、現代に於ける所得並に財産の分配を更正し若くは其使用を矯正するの必要存する限り、社會政策的租税は十分なる根據を有すと云はねばならぬ。<sup>1)</sup>

現代に於ける所得並に財産の分配は著しく不平等となり、貧富懸隔の勢豪て已まぬ、富者は益々富みて奢侈に耽り、又他を顧みぬ、貧者は愈々貧しくして、生活の資料を得るに苦しみ又他を顧みるの暇がない、此の如くんば到底社會の進歩人文の發達を期することが出来ない、若し社會の進歩人文の發達を期せんとせば、現代に於ける所得並に財産の分配を更正せねばならぬ。

現代に於ける所得並に財産の分配を更正せんとせば、社會政策を實行せねばならぬ、社會政策は二の方面に於て之を行ふことが出来る、貧者の生活を保障するは其一にして、富者の富の集積を制限するは其二である、此二方面に於ける具體的手

1) Wagner. F. W. 2 Teil 2. Aufl. S. 216.



段は種々之あるべきも、租税は其有力なる手段たるを失はない、何となれば租税は富者に重く課するに依て富の集積を制限し得るのみならず、一定事情の下に在る貧者を免税し若くは之に軽く税することに依て貧者の生活難を軽くすることを得るからである<sup>1)</sup>。

斯くの如く社會政策を施すの必要存すとせば、社會政策の爲めにする租税は之を起さねばならぬ、若し社會政策の爲めにする租税の要なしとせば、租税以外の手段に依て社會政策の目的を十分に達し得ることを證明せねばならぬ、處が現在の經濟組織の改造せられぬ限り、貧者あり、労働者あり、失職者あり、浮浪の徒あるから、工場監督、労働保險、養老年金、労働紹介、授職、救貧、感化等の社會政策は絶対に必要とせねばならぬ、而して是等の社會政策が完備すればとて、社會政策的租税が不必要であるといふ斷案を下すことは出来ない、否是等の社會政策が完備すればする程之が爲めに多額の經費を要することとなり、従て之を支辨すべき租税が必要となり、社會政策的租税は愈々之を缺く事が出来なくなる、人或は此の如き經費を支辨する租税は財政の目的を有する租税で、社會政策の目的を有する租税でないこと云

1) 拙著 社會問題と財政第一篇32頁以下

ふかも知れぬ、然れども富者より多くの税を取りて之を貧者の生活を保障するの施設に用ひ、貧富の懸隔を緩和するは偶々社會政策的租税の本質を發揮するものと謂はねばならぬ。

是に依て之を觀れば、現代の經濟組織を根本的に改めざる限り、貧者の生活を保障するが如き社會政策は之を廢することが出来ぬ、社會政策的租税も亦従て之を起さねばならぬ。

若し社會政策の手段として租税を用ふるの要なき時ありとせば、それは社會政策そのものも不必要となる時でなければならぬ、換言すれば貧富の懸隔が調和せられ、其弊害も除かるゝ時でなければならぬ、然り而して此の如き時期は現代の經濟組織が改造せられたる後に初めて到來するであらう、苟くも此の如き時期に達せない以上、社會政策的租税は之を起さねばならぬのである<sup>1)</sup>。

之を要するに社會政策を行ふの必要は社會政策的租税の根據を示すものと謂はねばならぬ。

1) 拙著 社會問題と財政第三篇17頁以下



## 第五章 租税の最高原則

租税の最高原則とは租税が是非従はねばならぬ原則をいふ。

之を租税史に徴するに、税制の紊亂するや其極は苛斂誅求となり爲めに人民の不平を買ひ革命を惹起せしこと決して其例に乏しくない。併し乍ら此人民の不平や革命の慘劇は却て租税をして一定の原則に従はしめねばならぬことを教へた。

此くして租税の最高原則は次第に人の認むる所となり、租税政策の目標とせらるる様になつた、是に至て、租税の最高原則は租税制度を組織する標準となり、又租税制度改革の目標となるものであると云ふことが出来る。

余は租税原則に關する研究を三段に分ち、第一には租税原則に關する學說の發達を叙し、第二には現代に於ける租税原則の何たるかを示し、第三には各租税原則の地位を明にしたいと思ふ。

### 第一節 租税原則に關する學說の發達

租税原則に關する學說の歴史中に於て最も矢筈しいのはアダム・スミスの租税原則である、仍て先づアダム・スミスの原則から考察することとする。

#### 一 アダム・スミスの四原則

アダム・スミスは其名著富國論に於て四の原則を提唱した、之を名けて平等の原則、確實の原則、便宜の原則、最少徵稅費の原則と云ふ。<sup>1)</sup>

(1) 平等の原則 (the principle of Equality) に曰く、各國の臣民は政府を支持する爲めに各人の能力に比例して——詳言すれば國家の保護に依て各人の享有する收入に比例して——租税を納めねばならぬ。

The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government as nearly as possible in proportion to their respective abilities—that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state.

(2) 確實の原則 (the principle of Certainty) に曰く、各人の納付すべき租税は確實であらねばならぬ、勝手氣儘に変更し得るものであつてはならぬ、租税納付の形式、方法、並に稅額は、納稅者

1) Wealth of Nations, Bk 5. Chap 2. Part 2.



にも其他の總ての人にも明瞭でなければならぬ。

The tax which each individual is bound to pay ought to be certain and not arbitrary. The form of payment, the manner of payment, the quantity to be paid ought all to be clear and plain to the contributor, and to every other person.

(3) 便宜の原則 (the principle of convenience) に曰く、各税は納税者にとつて最も便宜なる時期に於て、若くは方法に依て、之を課徴せねばならぬ。

Every tax ought to be levied at the time or in the manner in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it.

(4) 最少徴税費の原則 (the principle of least expense) に曰く、各税はそれが國庫に歸する純収入額を人民の納付する額との間に於ける差を成る可く少くせねばならぬ。

Every tax ought to be so contrived as both to take out and to keep out of the pockets of the people as little as possible, over and above what it brings into the public treasury of the state.

## 二 アダム・スミス以前に於ける租税原則

一 平等の原則、確實の原則、便宜の原則、最少徴税費の原則は、アダム・スミスの創めて唱へたる原則の如く云はれて居るが、アダム・スミスの前に之を唱へたるものはなかつたかと云ふに、必ずしもさうでない。

平等の原則は既にグロチウス、ホッブス、ブウフェンドルフ等の租税觀念の中に

現はれてゐたが、ポウバンに至て其言ひ表はし方が進ん來た、ポウバン曰く、<sup>1)</sup>

一 總ての臣民は國家の保護なくては生存するこゝが出来ぬ。

二 君主が此保護をなさんせせば、之が爲に要する手段を臣民より得ねばならぬ。

三 従て臣民は總て其所得に比例して租税を納めねばならぬ。

と、此結論は、アダム・スミスの平等の原則と殆ど異なる所がない、此原則は重農學派其他の思想家に傳はり、アダム・スミスに及んだのである。

確實の原則、便宜の原則、最少徴税費の原則も亦アダム・スミスの新しく發明したものでなく、既に先人の思想に表はれてゐた様である。

今アダム・スミスの四大原則がアダム・スミスの創見でなかつたことを證する爲めに、獨逸のユスチー並に伊國のベリーの原則を参照して見やうと思ふ、余が此二氏を撰ぶ所以は、二氏がアダム・スミスに少しく先つて著書を公にして居るからである。アダム・スミスの富國論は一七七六年に公にせられたのであるが、ユスチーの著 *Statwirtschaft* は一七五五年に、*Steuern und Abgaben* は一七六二年に、*System des Finanzwesens* は一七六六年に刊行せられた、アダム・スミスの著書に先つこと實に十

1) Vauban: *Dime Royale*. 1707.



年乃至二十年である。又、ベリーの書 *Meditazioni* は、<sup>1)</sup>一七七一年に公にせられた、アダム・スミスの著書に先つこと五年である。

ユスチーの租税原則なるものを見るに、次の六である。

- 一 臣民は租税を納めねばならぬ。
  - 二 租税は平等に賦課せねばならぬ。
  - 三 租税は國家の繁榮並に國民の幸福を害してはならぬ。
  - 四 租税は國家の本質に従て之を課せねばならぬ。
  - 五 租税は確固たる根據を持たねばならぬ。
  - 六 租税の徴收は容易で且つ便利でなければならぬ。
- ユスチーの第二の原則は之を平等の原則と名くべく、第六の原則は之を便宜の原則と名くべきである。
- ベリーの原則とするものには、左の五つがある。
- 一 貧者に税してはならぬ。
  - 二 徴税費は成る可く少からねばならぬ。
  - 三 租税は法律上確實でなければならぬ。

1) P. Verri: *Meditazioni sull' economia politica*. Livorno 1771.  
Mingard 佛譯 Lausanne, 1773. 英譯 London, 1775.

四 租税は財の循環を中絶せしめてはならぬ。

五 租税は産業の發達を害してはならぬ。

ベリーの第一原則は後の學者の謂ふ所の最低生活費免除の原則と其精神を同じうし、第二原則は所謂最少徴税費の原則であり、第三原則は確實の原則であり、第四原則、第五原則は經濟的の原則である。

二 今アダム・スミスの原則をユスチー、ベリーの原則と對照すると、頗る相類するものがある。アダム・スミスの平等の原則はユスチーの第一原則、第二原則を一緒にしたに過ぎぬ、アダム・スミスの確實の原則はベリーの第三原則と毫も趣旨を異にして居らぬ、アダム・スミスの便宜の原則は又ユスチーの第六原則と其精神を同じうして居る、アダム・スミスの最少徴税費の原則に至てはベリーの第三原則と全然同じことである。

斯の如く詮議して來ると、所謂アダム・スミスの四大原則はアダム・スミスの創見でない、他の學者が殆ど時を同うし而も處を異にして、之を唱へて居つたと謂はねばならぬ。されば、アダム・スミスの效績は、ヘルドの論するが如く、新原則の發明に



存せないで、當時既に一般に擴がつて居つた思想を最も巧妙なる形に於て言ひ表はしたと云ふことに存してゐると謂ふべきである<sup>1)</sup>。

然らば當時一般に擴がつて居つた思想とは何であるかと云ふに、民約説であり、自由説であつたと答へねばならぬ。試に平等の原則に就て之を見よ、是れ正しく民約説の上に樹てられた交換説より引き出されたる結論ではない歟、又之を確實の原則に就て見よ、租税の賦課徴収に於て官吏の氣儘專斷を排せんとする趣旨であつて、十八世紀に於ける思想界の風潮であつた自由説を其背景とするものではない歟。最少徴税費の原則は個人主義より引き出される經濟上の根本主義即ち最少の勞費を以て最大の効果を期すると云ふ主義を租税に適用したに過ぎぬ、便宜の原則に至つては一方に於ては經濟主義を適用したるものであると同時に、他方に於ては專制的賦課時代の苛斂誅求に鑑みて納税者の便宜を圖らんとするものである、故に是れ亦民本主義の空氣中に産れ出たものと謂はねばならぬ。是に由て之を觀ればアダム・スミスの四大原則は彼の胸中に湧いた學究的空想を表白したものでなく、實に時代精神の結晶化したものであると謂ふべきである。

1) Held: Die Einkommensteuer. S. 122.

2) 本書第四章第二節前掲104頁以下

### 三 アダム・スミス以後の租税原則

一 アダム・スミスの四大原則は、慥にアダム・スミスの時代に於て眞理であつた。アダム・スミスの後に於ても亦長く眞理たるを失はなかつた。其理由は外でもない、アダム・スミスの四大原則の背景となつて居つた時代思想が變じなかつたからである。併し乍ら時代思想が變ずると、アダム・スミスの四大原則は自ら變せねばならぬ。

アダム・スミスの原則の變じて行く跡を尋ねるに方りて、一方に於て平等の原則と他方に於て確實の原則、便宜の原則、最少徴税費の原則とを區別せねばならぬ。確實の原則、便宜の原則、最少徴税費の原則は、アダム・スミス以後今日に至ても、尙之を改むるものがない。學者或は之を總括して論理的原則といふ<sup>1)</sup>、蓋し是等の原則は租税の觀念から論理の結果として當然出て來るからである。又或は之を稅務行政的<sup>2)</sup>原則と名くるものがある、蓋し是等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からである。論理的原則、稅務行政的<sup>2)</sup>原則の名に依て其原則が今日に至るも尙改められぬ所以を知ることが出来るが、更に一步を進めて

1) Hock: Die öffentlichen Abgaben und Schulden. S. 27.

2) A. Wagner: F. W. II Bd. S. 460 ff.



考て見ても其變せない理由を知るに難くない。思ふに、確實の原則は憲法的自由の精神より出でて居る、處が憲法的自由の精神は現代に於ける立憲國に於て愈々發揮せられつつあるのである、從て此憲法的自由の精神より出でて居る確實の原則は今日に於ても之を眞理とせねばならぬ。便宜の原則、最少徵稅費の原則に至ては經濟主義の適用に過ぎないのであるから、今日に於ても無論之を否定することが出来ぬ。

平等の原則に就て之を見るに、アダム・スミスは、各臣民は國家の保護の下に享有する收入に比例して納稅せねばならぬと説いた、是れ明に民約説や法國説(Rechtsstatstheorie)の上に築かれた理論で、租税の根據に關する交換説の産兒である。現にアダム・スミスの後繼者たる正統學派の學者は、殆ど皆一方に交換説を唱へ、他方に平等の原則を唱へたのである。併し乍ら民約説や法國説は今日の文化國に適用することが出来ぬ、交換説も以て現代の租税を律するを得ない。現代の國家觀念に依れば、國家の目的は人民の權利自由を保護するに止まらない、進て人民の福利を増進し、文化の進歩を圖らねばならぬ、從て租税は人民の保護の代價と見るべ

きでなく、寧ろ強制共同團體たる國家を維持するが爲めに人民の負ふべき義務であると見ねばならぬ。斯の如き時代思想や斯の如き租税論が行はるるに至てはアダム・スミスの平等原則も亦自ら其意義を變じて來ねばならぬ。アダム・スミスの原則は此點に於て大に補はねばならぬ、それは後の獨逸學者に待つ所である。

二 英佛の學者は永くアダム・スミスの四大原則を奉じて改むることを知らなかつた。甚しきは時代思想の變じて來た事を認めても、租税原則には疑を挿まなかつた、處が佛國の學者の中でアダム・スミスの原則を補はんとするものが起つた、シスモンディは即ちそれである。

シスモンディ (Sismondi) はアダム・スミスの原則に左の四原則を附け加へんとしたのである。<sup>1)</sup>

- 一 租税は所得より徴すべきもので、資本を奪つてはならぬ。
- 二 總收入を所得と見て課税してはならぬ。
- 三 租税は納稅者の最低生活費に觸れてはならぬ。
- 四 租税に依て資本を國外に驅逐してはならぬ。

<sup>1)</sup> Sismondi: Nouveaux Principes d'Économie Politique 1819.



シスモンダイの第三原則は平等の原則の一適用に過ぎぬが其他の原則は租税の經濟的の原則に關するものである。

租税の經濟的の原則に關しては、アダム・スミスの四大原則中に言及して居らなかつた、アダム・スミスが資本主義經濟論の本尊であつて而も此の如き原則を否認すると云はば明に不徹底である、併し乍ら、經濟的の原則が唱へられて居ない以上は、アダム・スミスの原則は亦此點に於て補はねばならぬ。アダム・スミスに先だちベリーの如きは既に多少經濟的の原則に觸れて居つた、今アダム・スミスの後シスモンダイに至て大に經濟的の原則を高調することとなつた、其之を完成したるものは亦獨逸學者であつた。

三 獨逸學者の租税原則に關して爲したる貢獻は、一方に於てはアダム・スミスの平等の原則を改造して之を正義の原則若くは租税配分の原則とするに在り、他方に於てはアダム・スミスの唱へなかつた國民經濟的の原則及び財政的の原則を提て來たことに在つた。

(1) 正義の原則は既に十九世紀前半に於て獨逸學者の之を唱ふものないでは

なかつた、ヤコブ (Jacob) マルヒウス (Malchus) ラウ (Rau) の如し、併し是等の議論の背景には經濟自由主義があり、租税の根據に關する交換説があつた、故に未だ以てアダム・スミスの原則に根本的改造を施したと見ることが出来なかつた。アダム・スミスの平等の原則を根本的に改造するに至つたのは、實に十九世紀の後半である、蓋し此時に當ては所謂經濟自由主義衰へ社會政策主義勃興し、租税の根據に關しては交換説棄てられ義務説が採用せらるるに至つたからである、其間に於て最も力を盡したるものはヘルド、ノイマン、ワグネル、ロバート・マイエル等である。

ヘルド (Held) はアダム・スミスの平等原則より出發し其不十分なることを痛論し終に自ら租税配分に關する三原則を打ち立てた、曰く<sup>1)</sup>

- 一 租税の普遍。換言すれば所得を有する者は皆租税を納めねばならぬ。
- 二 租税の平等。換言すれば種々の生産部門より得べき所得は其由つて來る源の如何を問はず平等に課せられねばならぬ。
- 三 貧富兩階級に顧慮して國富並に國富の増加を妨げない様にせねばならぬ。詳言すれば、租税の配分は各人の富の程度に應ずる様にすべきであつて、貧者の生存を脅さないと同時に富者の資本増殖を妨げてはならぬ。

1) Held: Einkommensteuer: S. 121.



と、ヘルドの普遍の原則はアダム・スミスの平等の原則より出でて平等の原則に對立する新原則を形くり、以てアダム・スミスの原則の缺を補ふものである。ヘルドの第三の原則は之を社會政策的原則と名けても然るべきもので、又アダム・スミスの想ひ到らなかつたものである。

ノイマン (Neumann) は、ヘルドより更に深く研究し相互提供の原則 (Grundsatz der Gegenleistung) と給付能力の原則 (Grundsatz der Leistungsfähigkeit) を提唱し、ヘルドの第三原則に反對した<sup>1)</sup>。

ワグネル (Wagner) は一步を進め、正義の原則を普遍の原則、平等の原則の二とし、平等の原則を實行するに當て反對給付の原則應分擔税の原則が出で來ることを明にし、且つヘルドの第三原則の精神を取て社會政策的見地より正義の原則の實行せられるのであると説いた<sup>2)</sup>。

(2) 經濟的・原則・財政的・原則も亦其の初めヤコブ等に依て唱へられて居つたが、十九世紀後半に至つて非常に進んだ、其間に最も力を致したる者はスタイン、ワグネル等であつた。

1) Neumann: Die Progressive Einkommensteuer. S. 46 ff.

2) A. Wagner: F. W. II. S. 292 ff.

スタイン (Stein) は、經濟的の原則を述べて租税は資本を侵してはならぬと云ひ、所得に課税すべしと云ひ、所得に對して資本構成力を失ふに至る程多く税してはならぬと云ひ。更に財政的の原則を述べて國家は其需要總額を超へて租税を徴してはならぬと云ひ、徴税は成る可く時と勞力を省くべきであると云ひ、税金は之を支出する迄成る可く利用すべきであると云つた<sup>1)</sup>。

ワグネルは國民經濟的の原則を述べて、第一に税源を正しく撰擇せねばならぬと云ひ、第二には租税の種類を正しく撰擇せねばならぬと云つた、更に財政的の原則を述べて租税は財政的需要を充たすに十分でなければならぬと云ひ、第二に租税は必要に應じて增收を期することが出來なければならぬと論じた、所謂租税の充分の原則及び彈力的の原則はそれである<sup>2)</sup>。

以上述ぶる如くにして獨逸十九世紀半以後に於て租税原則に關する研究は段々と進み種々の説を出したが、(註一)ワグネルに至つて大成した觀がある、今氏の租税原則とするものを表示すれば次の如し<sup>3)</sup>。

### 第一 財政政策的原則

1) L. v. Stein: Lehrb. d. F. W. II. 5 Aufl. S. 354 ff.

2) Wagner: F. W. II S. 306 ff.

3) Wagner: F. W. II. S. 304.



一 充分の原則

二 彈力的原則

第二 國民經濟的の原則

三 税源の選擇

四 税種の選擇

第三 正義的の原則

五 普遍の原則

六 平等の原則

第四 稅務行政的の原則

七 確實の原則

八 便宜の原則

九 最少徵稅費の原則

ワグネルの後、學者に依ては或は其財政政策的の原則を否認するものがあり、(註一〇)或は國民經濟的の原則に觸れないものがあり、或は正義の原則に附け加へるものがあり、或は原則の排列を變更するものもあるが、その根本趣旨に於ては大體ワグネ

ルと異つて居ない様である。(註一一)

四 ワグネルの租税原則に關する論は、獨逸に於て大體採用せられたるのみならず、英・佛・伊等の最近の學者にも次第に採用せられつつある様である。英・佛・伊の學者の言ひ表し方は必ずしも財政政策的の原則、國民經濟的の原則、正義的の原則、稅務行政的の原則といふが如き名を取てゐないけれども、其歸する所はワグネルの原則に同じきものがある。(註一二)殊に伊國學者に至ては、概ね立法的原则、經濟的の原則、行政的の原則の三大原則を分てゐる。而して其立法的原则の中に於て普遍の原則、平等の原則を説く、蓋し現代の法治國にありては各人は法の前に平等であるといふ精神を取つたものである。従て此原則はワグネルの正義の原則に歸着する、行政的の原則に於ては確實の原則、便宜の原則、最少徵稅費の原則を説く、是れ亦ワグネルの稅務行政的の原則に當るのである。是が故に最近伊國學者の租税原則は亦ワグネルの原則と其撰を異にして居ないと謂ふことが出来る。(註一三)

以上論ずる所に依てワグネルの原則は現代に於て最も發達せる租税原則と云ふことが出来る、そこで余も亦ワグネルの租税原則より出發して研究を進めたい



の思ふ。

(註一) ヲグチルと前後して租税原則に異つた形を興へたものはホツク、ロツセル、スタイン、メフラー等であつた。

一 ホツク(Hock) は<sup>1)</sup> ヲグチルに先ち租税原則を三つに分つて、正義的の原則、論理的の原則、國民經濟的の原則とした、其論理的の原則が所謂稅務行政的の原則であることは既に前に述べた通りである、故にホツクの原則も實際に於ては<sup>2)</sup> ヲグチルの原則に近いものであると言はればならぬ。

二 ロツセル(Roscher)は<sup>2)</sup> 租税原則を正義の原則、秩序の原則、經濟的の原則と分けて居る、其秩序の原則(Grundsatz der Ordnung) はアダム・スミスの確實の原則であつて、經濟的の原則(Grundsatz der Wirtschaftlichkeit) はアダム・スミスの便宜の原則、最少徵稅費の原則を併せたるものに過ぎぬ、故にロツセルの原則はアダム・スミスより進で居ないやうにも見ゆるが、所謂正義の原則に至ては、給付能力の原則を力説して居る、是に至てアダム・スミスよりも大に進で居るを謂ふ事が出来る、ゲルラハ(Gerlach)がロツセルの財政學を改訂増補するや財政政策的の原則、國民經濟的の原則をも併せて説くに至つた、是に於てロツセル、ゲルラハの財政學に於て租税原則と稱するものは亦<sup>3)</sup> ヲグチル(Wagner)の租税原則に近づいて來たと謂はればならぬ。

三 スタイン(Stein)は<sup>3)</sup> 亦租税原則を經濟的の原則、財政的の原則、國家經濟的の原則の三つに分けて居る。其經濟的の原則、財政的の原則は既に本文に述べて置いた、國家經濟的の原則

に至つては、スタイン獨特の原則であつて、又之を租税再生産の原則とも云ふ、所謂再生産説を租税に適用したものである。

四 シエーフレー(Schäffle)は租税原則を國家學の原則、國民經濟的の原則、財政學的の原則の三つとした。<sup>1)</sup>

(1) 國家學の原則とは政治的の立脚點より國費支辨の爲に租税賦課並に其程度を定めればならぬとするものである。

(2) 國民經濟的の原則は國民經濟全體(公經濟を含む)に於て經濟主義に従て財の處置をなすべしとするものである、此趣旨より次の三の斷案が出て來る。

(イ) 租税は其公的の効用を最も經濟的に生産するものでなければならぬ、國民の全體の經濟を妨げてはならぬ、私人の富を害せず、國民經濟の生産力を進め、國民所得の分配を良好にし、以て擔稅力の永續する様に確保せればならぬ。

(ロ) 租税は其時、其處に存する前提條件に従て最も經濟的に公收入を得るものでなければならぬ。

(ハ) 租税は成る可く少き徵稅費を以て成る可く多くの收入を齎らすものでなければならぬ。

(3) 財政學的の原則とは、公共需要と國民の私的の需要との間に存する均衡に應じて國民所得をそれ／＼配分すべしとするものである、而して之を實行するに當りては、實際の給付能力を標準として普遍的に且つ關係的に配分せられればならぬ、換言すれば此原則を實行するには普通の原則、關係的の原則を適用せればならぬ。

1) Schäffle: Die Steuern. I. S. 85. ff.

1) Hock: Die öffentlichen Abgaben und Schulden S. 8 ff.  
2) Roscher-Gerlach: System d. F. W. II, 5Aufl. 244. S. 218 ff.  
3) Stein: a. a. O. S. 353.



シエフレーの原則は此の如く其言ひ表はし方に於て、ワケチルの原則と大に懸け離れて居るけれども、其中にはワケチルの所謂税源の選擇、税種の選擇に關する國民經濟的の原則、最少徵稅費の原則、其他の財政的の原則、普通の原則、平等の原則を含んでゐる、故に氏の原則もワケチルの原則を大部分捉へて居ることを謂ふことが出来る。

(註二) ワケチルの財政政策的の原則を排斥するものはシエフレー、フオツク等である。シエフレーは充分の原則、彈力的の原則は盡くさない所が有る確でないとして之を斥けて居る。<sup>1)</sup>

フオツク(Vocke)は充分の原則は原則として見るべきでなく、彈力的の原則も原則でない、希望すべき目標をすべきのみを論じて居る。<sup>2)</sup>

(註三) ワケチルの後に出で租税原則を説く學者の中で、ワケチルの原則を祖述する者は頗る多い、エーヘルグ、ヘツケル、フュイステンク等は其一例である。

ヘツケル(Heckel)は租税配分の原則の中に普通の原則、平等の原則の外、適法の原則を加へて居る。<sup>3)</sup>

フュイステンク(Fuisting)はワケチルの諸原則中、經濟的の原則に論及してゐない。エーヘルグ(Eheberg)は正義の原則の中に適法の原則を加へて居る。<sup>4)</sup>

(註四) 英佛の學者にして最近に於て租税原則を論じて、ワケチルの原則に近づいて來た者はバステール(Bastable)、セーズ等である。

バステール(Bastable)は租税原則を擧げて(一)生産的の原則、(二)經濟的の原則、(三)分配の原則(四)彈力的の原則、(五)確實の原則、(六)便宜の原則を説いて居るが、其生産的の原則、及彈力的の原則

1) Schäffle: a. a. O. S. 42.

2) Vocke: Grundzüge d. F. W. S. 165.

3) Heckel: Lehrb. d. F. W. S. 179 ff.

4) Fuisting: Grundzüge der Steuerlehre. S 6 ff

5) Eheberg: F. W. 12 Aufl. S. 177 ff.

は所謂財政政策的の原則に該當し、確實の原則、便宜の原則は所謂稅務行政的の原則に該當するのである、是に依て之を觀れば、氏の原則も其内容に於てはワケチルの原則と殆ど同じであることが出来る。<sup>1)</sup>

セーズ(Céze)も租税が正義に適ふ條件、財政的需要を充たすべき條件、國民的の生産を妨げる事の少き條件、個人を妨げる事の少き條件として、ワケチルの原則の内容とすることも之を述べて居る。<sup>2)</sup>

(註五) 伊國の學者で立法的の原則、經濟的の原則、行政的の原則を立て、ワケチルの諸原則と大同小異の説をなすものは、フロラ、グラチアニー等である。<sup>3)</sup>

## 第二節 租税原則の組織

租税の原則は素と絶對的のものでなく、時と處とに依て變するものである、從て萬世不易の原則を樹つることは出来ぬ。余は現代に順應する原則を樹つることを以て満足したい。

一 現代に順應する租税原則を樹てんとせば、租税が現代に於て如何なる現象となつて現はるるかを明にせねばならぬ。

現代の社會に於ては、租税は國家公共團體が一般經費を支辨するが爲めに個人

1) Bastable: P. F. 4 ed. P. 417-421.

2) Céze: Science des Finance. PP 651-690.

3) Flora: Manuale cit. Pag. 214-280.

Graziani: Istituzioni. cit. pag. 231-369.



經濟より強制的に徴收するものである、是が故に租税は個人經濟の富の一部を取て之を國家公共團體に移すものと謂ふことが出来る。個人經濟の富の一部を取て國家公共團體に移すときは、國民經濟は爲めに大なる影響を被らざるを得ない、そこで現代の租税政策は、多くの收入を得て國家公共團體の利益を圖ると共に、國民經濟の利害をも考慮に入れねばならぬ。是に於て此點に付き二の事實を認めねばならぬ、其一是租税が國家公共團體の收入を得んとする目的を有すると云ふ事實にして、其二是租税が個人經濟の主體より強制的に其富を徴收すると云ふ事實である。斯くの如く觀じ來れば、租税は一方に於ては強制共同經濟組織に基く財政現象にして、他方に於ては國民經濟の基礎の上に立つ經濟現象であると謂はねばならぬ。

次に租税は一般臣民より強徴するものである、之を反對の方面より觀察するときは、租税は各個人若くは各階級の間に配分せらるべきものである、從て租税は富の分配に影響を及ぼし、延て個人相互の社會上の地位、並に階級相互の社會上の地位に變動を與ふることとなる、是に於てか租税は社會的現象として現はるゝのである。

ある。

租税が此の如く財政上經濟上社會上の現象として現はるゝことは、何人も之を否認することが出来ぬ、租税原則は之に關聯して樹てられねばならぬ。

二 財政現象として租税を見るときは、租税が國家公共團體の一般經費を支辨すること考へねばならぬ。租税が國家公共團體の經費を支辨するに足らざるときは、財政の變理は之を期することが出来ぬ、故に財政をして其調整を保たしめんとせば、租税の收入は、第一に國家公共團體の經費を支辨するに充分なることを要し、第二に經費の膨脹に伴て増加し得ることを要す、是に於て**充分的原則**並に**彈力的原則**を生ずる、此二者は租税の目的に關するものである、故に之を總稱して**租税目的の原則**と名づける事が出来る。又租税收入の充分なること、租税收入の時に從て伸張することは、財政政策の目標とする所に外ならないから、此兩原則を包括して**財政政策的原則**と名づけてもよい。

學者に依りては**充分的原則**は**原則**でないとして**全然否認するものがある併し**乍らそれは誤である。

1) Vocke 前掲142頁



一體充分の原則は、財政の本質殊に租稅の本質より當然出て來るものである。財政は出づるを量りて入るを定む、經費既に定まるときは、百方之を支辨するの道を講せねばならぬ。經費支辨の道を租稅に求むる以上は、租稅は其經費を支辨するに足らねばならぬ。租稅にして經費を支辨するに足らずとせば、租稅本來の目的は達せられないと謂はねばならぬ。されば租稅本來の目的を以て經費支辨の爲めに收入を得るにありとする以上は、充分の原則を否認する事が出來ぬ。充分の原則を否認せんとする者は、租稅本來の目的をも否認せねばならぬ事となる。又學者に依ては、彈力的の原則は、租稅原則と云はんよりは、一般收入の原則であるとして之を斥ける者がある。<sup>1)</sup>

余の見る所を以てすれば、彈力的の原則は租稅本來の目的を大前提とし、經費膨脹の法則を小前提として得たる斷案に過ぎない。經費膨脹の法則は演釋的にも歸納的にも之を證明し得るものにして、現代に於ては之に疑を挿む餘地がない。<sup>2)</sup>既に租稅が經費を支辨するの目的を有することを許し、更に現代國家の經費が膨脹して已まざることを認むる以上は、租稅が彈力性を有せねばならぬといふ原則を

1) Schäffle: Die Steuern I. S. 43.

2) 拙著財政學卷一321頁以下

否認する事が出來ない。

租稅目的の原則が定まつたとして、次に其要求を充すべき第二次の財政的の原則が出て來ねばならぬ、勿論經濟現象社會現象として租稅を觀るより生すべき原則も租稅目的の原則の要求を充たすものがあらうけれども、茲には之を財政的の原則の範圍に限て考へやうと思ふ、そこで所謂稅務行政的の原則が生ずる、稅務行政的の原則は一方に於ては充分の原則、彈力的の原則の要求を充たすことを得ると同時に他方に於ては徵稅の圓滑に行はるることを保證するものでなければならぬ、此くして經濟的徵稅の原則、便宜の原則等の稅務的の原則を生ずる。

茲に經濟的徵稅の原則と云ふは經濟主義を徵稅上に適用したものである、即ち成る可く少き徵稅費を以て成る可く多くの租稅收入を得んとするものである、故に之を最少徵稅費の原則と謂ふても可い、徵稅上に經濟主義が適用せらるれば、租稅の純收入は多くなる筈である、是れ充分の原則、彈力的の原則の要求を充たす所以である、故に充分の原則並に彈力的の原則を認むる以上は、亦經濟的徵稅の原則を認めねばならぬ。



便宜の原則は、納税者に便宜なる時又は方法に依て徴税すべきことを要求するものである。納税者に便宜なる時又は方法に依て徴税するときは、納税者が納税に窮することも少く、租税の滞納は自然に少く、従て徴税費少くして収入多き結果を得べきである。是れ亦充分の原則並に彈力的原則に順應する所以である。學者が便宜の原則を以て經濟的徴税原則の一とするは又理由ないことではない。<sup>1)</sup>加之、納税者に便宜なる時又は方法に依て徴税するときは、常に人民の租税に對する反感を緩和することが出来るのみならず、人民をして人民本位の政治たることを思はしむることが出来る。是れ人民を以て租税を支拂ふ道具と看做したる專制的賦課時代の思想を裏切るもので、正しく民本主義の思想の上に樹て居るのである。此の如く論じれば、便宜の原則は一方に於て經濟主義の適用であると同時に、他方に於ては近世民本主義の産兒であると謂はねばならぬ。是が故に經濟主義や民本主義を認むるものは、亦便宜の原則を認めねばならぬ。

三 經濟現象として租税を見るときは、租税は個人經濟並に國民經濟組織と密接にして離るべからざる關係を有してゐる。元來租税は個人經濟の主體より其富

1) Roscher 前掲140頁

の一部を取て之を國家公共團體に移すものである。是が故に租税は個人經濟に影響を及ぼさずには居れない。個人經濟に影響を及ぼせば、勢ひ亦國民經濟に影響を及ぼすこととなる。蓋し國民經濟は一國を組成する個人が分業交換に依て結び付けられたる經濟組織に外ならないからである。<sup>1)</sup>然り而して租税の國民經濟に及ぼす影響は或はそれが發達を害することもあり、或は害せないこともある。租税が國民經濟の發達を害するに至れば、その租税を支拂ふべき源も亦枯竭し、租税は又徴收することを得ない事となる。是れ租税の自殺に外ならぬ。之に反して租税が國民經濟の發達を害せざれば、租税の依て以て支拂はるゝ源は盡くることなく、國家は長へに租税に依て財政を變理することが出来るのである。租税の自殺は租税金を意味す、苟くも租税を存せしめんとせば、國民經濟の發達を害してはならないのである。是に於て國民經濟を害してはならぬと云ふ原則が出て來る。之を國民經濟的原則と云ふ、之を要するに此原則は租税の國民經濟に及ぼす影響に鑑みて、之を認めねばならぬ、之を認めざらんとせば、租税そのものを否認せねばならぬからである。

1) 拙著財政學卷一9頁以下



四 社會的現象として租稅を見るときは、租稅は富の分配に影響を及ぼし、延て個人相互の間に於ける社會的地位並に階級相互間に於ける社會的地位に影響を及ぼすを免れない。若し租稅の爲に是等個人相互の間若くは社會階級相互の間に不公平の結果を來すとせば、國家社會の平和は之を望む事が出來ない。故に租稅は、之を社會各人に分配するに方りて、公平でなければならぬ。租稅の配分をして公平ならしめんとせば、之を總ての人民に普ねく行き互らしめ、且つ各人の負擔を均等ならしめねばならぬ、是に於て所謂普遍的の原則、平等の原則を生ずる。是等の原則を總稱して社會的の原則と云ふ。

此社會的の原則は現代の經濟社會に於て當然出て來なければならぬものである。蓋し現代の資本主義の經濟社會に於ては、富の分配は不平等となり、富者益々富み、貧者益々貧しくなるの傾あるを免れぬ、従つて貧富の社會的階級の間を超ゆべからざる溝渠を築き階級闘争日に益々激しからんとするのである、是れ所謂社會問題の重要な所以である。今租稅が富の分配に及ぼす影響を考ふるに、此資本主義經濟が齎せる富の分配の不平等を更に甚しくすることもあらうし、又之を矯正

することもあらうし、或は少しも之を變せざることもあらう。租稅が資本主義の齎せる富の分配の不平等を更に甚しくするに至れば、社會問題をして益々解決することの出來ないものとし、人民の不平は彌が上に募り、終に國家生活を脅かさずんば已まないであらう、事茲に至れば、租稅が國家を亡ぼすと云ふも亦過言でない。之に反して租稅が資本主義の齎せる富の分配を矯正するか、若くは之を變せなければ、租稅に對して怨嗟の聲を發する者もなからうし、國家生活は依て以て安固たることを得やう。租稅が國家を亡ぼすとせば、租稅なきに如かない、何となれば國家維持の手段たるべき租稅の職分は毫も發揮せられないで却て之を裏切るものとなるからである。是が故に租稅をして其の職分を全うせしめんとせば、資本主義の社會に於ける富の分配を矯正せしむるか、若くは少くとも之を變ずるに至らざらしめねばならぬ。

租稅をして、資本主義の社會に於ける富の分配を矯正せしむるか、若くは之を變せざらしめんとせば、第一には各人をして納稅の義務を盡さしめねばならぬ、第二には各人の間に平等に租稅負擔を分たねばならぬ、若し富者階級に免稅の特權を



與へ若くは之が負擔を輕うするに反し、貧者階級を普く税し而もこれに相當重き負擔を命せば、資本主義の社會に於ける富の分配の不公平は更に甚しくなつて來るからである。是が故に普通の原則も平等の原則も之を認めねばならぬ。

以上述べたる普通の原則、平等の原則は租稅の分配を定むる上に於て必ず從はねばならぬものであつて、亦社會正義の要求に從つたものと謂ふことが出来る。處が此社會正義も政府當局者に依りて蹂躪せらるゝことなしとも限らぬ、蓋し當局者は其寵愛する人又は自己の階級に近い階級を免税して容易に普遍主義を破ることがあり、又其増悪する人若くは自己に反對する階級に重く税して容易に平等主義を破る虞があるからである。是に於て普通の原則、平等の原則を實現せんとせば、政府當局者の專制に依らないで、議會の協賛に依て定むることとせねばならぬ、換言せば、租稅は法律に依て之を定めねばならぬ、法律に依て定まつた租稅は其法律に從て賦課徴收せられねばならぬ。此くして茲に適法の原則を生ずる。

適法の原則に依て租稅を賦課徴收するに方りては、租稅主體、租稅客體、稅率、納期、納稅の場所並に納稅の方法等に關し、明日に準據すべき規則を定めねばならぬ、其

規則が定まつた以上は官吏は之に從て法を行ふべきで、自己の考にて勝手氣儘に之を變更してはならぬ、換言すれば、租稅は確實でなければならぬ、此の如くにして適法の原則よりして確實の原則が出て來る。

適法の原則と確實の原則とは表となり裏となつてゐるものであつて、社會正義の要求より出でたものと謂はねばならぬ、普通の原則、平等の原則を實質的正義の原則と謂ひ得べくんば、適法の原則と確實の原則とは形式的正義の原則と謂はねばならぬ。

以上論ずる所に從て租稅原則を表に依て示すと左の如くである。

第一 國民經濟的の原則

實質的正義原則  
普遍の原則  
平等の原則

第二 社會的の原則

形式的正義原則  
適法の原則  
確實の原則

第三 財政的の原則

租稅目的の原則  
彈力的の原則  
充分の原則



稅務行政的原則  
 便宜の原則  
 經濟的徵稅の原則

第三節 各租稅原則の地位

租稅の三大原則に關しては章を改め更に大に論究する考である。唯茲に少しく論せねばならないのは、是等の原則に優劣ありや否やの問題である。

一 此問題に關して學者の説く所は一でないが、大體之を三に分つ事が出来る。其第一は社會的の原則を重じて之を諸原則の首位に置くもの、其第二は財政的の原則を最も重しとするもの、其第三は國民經濟的の原則を以て最も優れるものとするものである。

第一、平等の原則を首位に置くことは、アダム・スミスの唱ふる所にかゝり後の學者多く其響に倣ふ<sup>1)</sup>、其理由とする所は現代の倫理觀よりして正義を以て總てのものの上に在りと考ふるが爲めである。然れども社會的の原則殊に平等の原則は個人相互の關係を調和せんとするに過ぎない、國家社會の存立に關係するものと云

1) Adam Smith: W. of N. Bk. V. chap. II. Part 1. J. S. Mill: Principles of P. E Bk V chap II. § 1-2. Vocke: Grundzüge d. F. W. S. 161 ff. Fuisting: Grundzüge d. Steuerlehre S 6 ff.

へぬ、然るに財政的の原則は國家公共團體の存立に關係するの原則であつて個人よりも國家社會を重く視るものである、是に於て財政的の原則が最も重きを爲さねばならぬと云ふ説が出て來る、之が第二説である。此第二説は最近の學者が多く之を主張してゐる<sup>1)</sup>。蓋し租稅を以て收入を得るものとする以上は其本質上よりして此原則を重んぜねばならぬからである。

第三説は國民經濟的の原則を重んずるものである、蓋し租稅の基礎は國民經濟にあるものであるから租稅を發達せしめんとすれば、此原則を輕んじてはならぬとするのである、スタインが所謂國家經濟的の原則を高調するも同じ趣旨に歸する<sup>2)</sup>。

二 右三説は各半面の眞理を有するも、亦各盡さざる所がある、之を歴史的に觀察すれば、嘗て租稅を徵收するに方り國庫の利益を圖るに急にして、その他を顧みざりし時代があつた。こは茲に所謂財政的の原則を第一位に置いたが爲めに外ならぬ、其結果として租稅配分の不公平を生じ、人民の不平を買つた、そこで社會的の原則殊に平等の原則を最も重んずるといふ説が起つたのである。故に社會的の原則殊に平等の原則を重んずるとの説は、歴史の產物であつて、其之を高調した時代より

1) Wagner: F. W. II. § 366 fg. Nasse: Gutachten über Personalbesteuerung S. 2. Bastable: P. F. 4ed. P 421.



觀れば、眞理と謂はねばならぬ。處が最近諸國の財政は經費の膨脹に苦しみ、多くの收入を得んことに汲々としてゐる有様である、此時に際し財政政策の原則を重んずるの說の起つて來たのは、當然の結果であると言ふべきである。

三 思ふに現代に於ても國家非常の際には財政政策の原則を第一位に置かねばならぬ。蓋し此の如き場合には、國民經濟上の利害も正義の要求も顧みるの暇なく、國家の命脈を保つことを第一義とせねばならぬからである。併し乍ら平時に於ては三原則の間に優劣を附するは穩當でない、決して一を以て他より重しとなすべきではない。問題は多數原則の一を選ぶと云ふのではない、又或税に付き何れの原則に適はしむべきか、何れの原則を重しとすべきかと云ふのではない、問題は租稅の原則は斯くあらねばならぬと云ふのである。併し乍らあらゆる租稅が完全に是等原則を充たすことは之を望む事が出來ない。各種の租稅は同一の程度に於て是等の原則に適ふものではない、例へば一の税に就て之を見ると、社會的原則に適合しても經濟的原則に適合しない場合があり、又他の税に就て之を見ると、經濟的原則に適ふも社會的原則に適はない場合があらう。斯る缺點は租稅

制度全體の上に於て之を補はねばならぬ、言ひ換ふれば一の税の缺點は他の税を以て之を補ひ全體に於て調和を得て租稅の原則に適合することを努めねばならぬ。勿論立法者としては常に各税をして成る可く總ての原則に適合せしめる様に留意して税法を立つることが必要ではあるが、若し其の不可能なる場合は他の税に依て之を補ひ以て全體の上に於て租稅原則に適合する様にせねばならぬ<sup>1)</sup>

## 第六章 租稅の國民經濟的原則並に租稅の國民經濟に及ぼす影響

租稅の國民經濟的原則は國民經濟を害してはならぬと云ふことに存する<sup>2)</sup>。租稅をして國民經濟を害せざらしめんとせば、租稅の國民經濟に及ぼす影響を知悉せねばならぬ。所で租稅の國民經濟に及ぼす影響は、何れの時何れの處に於ても一樣であると云へぬ、租稅立法の如何に依て大に異つて來る、更に詳言すれば租稅の國民經濟に及ぼす影響は、其租稅支拂の基本とし源泉とし目標とする所如何に依て異り、又何人より租稅を拂はしむべきか、如何なる程度に於て租稅を徵收すべ

1) Heckel: F. = W. I. S. 149-50.

2) 本書 149 頁



きかに依て自ら異つて来る。而して其租税支拂の基本は税本の問題となり、租税支拂の源は税源の問題となり、何物を目標として課すべきかは租税客體の問題となり、何人より之を拂はしむべきかは租税主體の問題となるのである。

税本が庇護せられ、税源、租税客體、租税主體等の選擇が當を得て、而も租税の程度が宜きに適はば、租税は以て國民經濟を害することなく、以て租税の國民經濟的原則の要求に適ふことが出来るのである。仍て、余は税本の庇護、税源の選擇、租税客體の選擇、租税主體の選擇、並に租税の程度に就て逐次之を研究しやうと思ふ。

### 第一節 税本の培養庇護

一 税本とは租税の支拂はれる基本である、租税の支拂はれる基本は國民經濟に存せねばならぬが、又同時に個人經濟にも存せねばならぬ。

租税は個人經濟が其財の一部を國家公共團體に移すものに外ならないから、税本は個人經濟にありては財産の全體となつて來ねばならぬ、そこで學者或は税本は個人財産と同意義であると云ふものがある。ヘッケルの如し<sup>1)</sup>、而して此個人財

1) Heckel: F.-W. I S. 144

産は社會的關係、經濟的關係等より自然に其價值を増加することがあるが、又積極的に之を營利事業に投じて之より收入を得ることが出来るものである。此自然増價並に利殖は財産の果實である、此果實より觀れば財産そのものは根幹である。若し租税を此財産の果實より徴するときは、其財産たる根幹は少しも毀損せられない、之に反して財産そのものより徴するときは根幹の枯れる虞れがある、根幹が枯れると、果實が出て來ない、果實がなければ租税を支拂ふに由なきこととなる。是が故に財産の果實は税源となり、財産そのものは税本となると謂ふことが出来る。此税本が確乎として存して居れば、税源は絶えず生み出されるのである。

以上余は税本を以て個人財産であるとして論じて來たが、更に歩を進めて考ふれば個人財産の外にも尙税本がある。それは個人<sup>の</sup>努力である。茲に謂ふ努力は廣義に解するもので、普通労働者の努力も企業家の精神的努力も皆之を含めて云ふ。此の如き意義に於ける努力は財産と同様に常にその果實を結び、個人經濟に財を齎らすものである、此努力の存して居る限り、一旦財を費消するも亦新たに之を獲得することが出来る、從て努力に依て獲得せる財を租税として納むることが