

は他の財政政策の理由よりする免税にして財政全局の上より其の政策を租税普遍の原則より重しとし
 一は經濟政策の理由よりする免税にして生産力の擴充其他産業の發達を期するの必要より普遍の原則の制限を辭せぬものである。我國にては不課税の場合と免除の場合と減免の場合とに分れてゐる。

分類所得税を課しないものとして(一)軍人及軍屬の從軍中の俸給手當及賞與(二)傷痍疾病者の恩給並に遺族の恩給及年金(三)旅費學資金及法定扶養料(四)郵便貯金の利子及命令を以て定むる當座預金の利子(五)元本五千圓を超えざる銀行貯蓄預金産業組合貯金其他命令を以て定むる預金の利子(六)乙種の事業所得中營利を目的とする繼續的行爲より生じたるに非ざる一時の所得(七)日本の國籍を有せざる者の本法施行地外に於ける資産營業又は職業より生ずる所得とがある。

營業税を課しないものとしては(一)政府の發行する印紙切手の賣捌(二)度量衡の製作修覆又は販賣(三)新聞紙法に依る新聞紙の出版(四)本法施行地外に在る營業所に於て爲す營業(五)個人の自己の收獲したる農産物、林産物、畜産物若は水産物の販賣又は之を原料とする製造とを擧げる事が出来る。

所得税、法人税、營業税を免除するものとして重要物産の製造、採掘又は採取を業とするものを命令を以て指定してゐる。即ち製造、採掘又は採取の事業を開始したる年及其の翌年より三年間免税するのである。尙特別法を以て特殊の事業及び會社に免税の規定を設けてゐる。災害の際の租税の減免

の爲めに災害被害者に對する租税の減免、徴收猶豫等に關する法律が設けられてゐる。

二 租税客體の量に關する例外は更に二つに分れる。租税客體が一定量に達せない時に免するのが免税點であり、一定額を控除した殘額に課税するのが基礎控除である。又租税客體が一定の状態に置かれたときに其の一定の状態に置かれたる分量に限り免税するものが條件付免税である。

免税點又は基礎控除の問題は最低生活費を免除することから起つてゐる。分類所得税、營業税、相續税等に此種の規定が設けられてゐる。

條件付免税は内地消費税に就て起る。内地消費税は内地に於て享樂的消費に供せられる物品に課するものである。處が其の品物が外國に於て消費せられ又は内國の生産事業に用ひられる時には之を免するのである。此の免税は條件の到來を豫期し、初めから課税せず置く方法に依る事が出来る。原料免税と輸出免税とが之である。之に反し内地消費税としては一應之を課し輸出と云ふ條件が到來したときに其の税を戻す制度がある、之を輸出戻税の制度といふ。

第四節 臨時的の租税減免

一 租税の減免は恒久的の制度として之を行ふ事が出来るが、戰爭災害其他の特別の事情に基き臨

時的制度として採用せられる事がある。現在我國に行はれてゐる臨時的減免の制度としては、「支那事變ノ爲從軍シタル軍人及軍屬ニ對スル租税ノ減免徴收猶豫等ニ關スル法律」と臨時租税措置法とを擧げる事が出来る。前者は支那事變の爲從軍したる軍人及軍屬の納付する國稅地方税につき又は同居の戸主又は家族中に支那事變の爲從軍したる軍人及軍屬ある者の國稅地方税につき適用せられるのであつて、決定の特例、徴收猶豫と共に輕減免除を定めてゐる。出征軍人及び其の家族の生活を安易ならしめる目的に出でゐる。後者は當分の内、所得税、法人税、田畑地租、營業税、砂糖消費税、織物消費税、登録税及臨時利得税を輕減又は免除するのである。其の目的は經濟政策との調和及び時局により惡影響を受けた人の負擔の輕減の二つに分つ事が出来る。

二 臨時租税措置法の第一目的たる經濟政策との調和をはかる事は次の六つの方法により之を達する事が出来る。

第一は法人の普通所得を相當程度留保して其の留保所得を生産設備の擴張又は國債等の購入に運用したる場合に於ては法人税を輕減するのである。生産力擴充公債消化の政策の目的に出でてゐる。

第二に重要物産の製造、採掘、採取の事業に對しては開業の年度其の翌年より三年間にわたり所得税、法人税、營業税を免除してゐるが、それを設備増設と製造方法にも擴張したのである。

第三に生産力擴充又は産業振興の爲め交付したる補助金又は必要なる各種の研究的支出に對し課税の特例を設け、更に時局に緊要なる事業に付き固定資産の減價償却年限を相當程度短縮した。

第四に海外企業の所得に付ては所得税又は法人税の税率を相當程度輕減してゐる。

第五に同族事業會社に對しては同族保全會社と區別し加算税の課税を相當緩和したのである。

第六に代用品産業獎勵の爲めにステールファイバー糸の使用に對し織物消費税の免除を行ふ。

大東亞戰爭勃發後に此の方面に努力を拂ひ「價格平衡資金に關する特例」「生命保險會社に對する輕減」「長期貯蓄に對する課税の輕減」「政府保證社債に對する輕減」「金融機關相互間の預金の利子に對する免税」「貯蓄銀行の供託公社債に對する輕減」「金融機關の登録公社債に對する輕減」「新規拂込の株式配當に對する輕減」「法人の合併に對する特例」「企業合同に對する特例」等の規定を設けてゐる。

三 臨時租税措置法の第二目的は時局により惡影響を受けた者に對して田畑地租、營業税、登録税を輕減する事により之を達せんとしてゐる。臨時利得税と逆の方法をとつてゐる。

第一に個人の田畑自作の所得が平常所得に對し二割五分以上減少した時は田畑地租を輕減する。

第二に法人又は個人の營業純益が平常純益に對し二割五分以上減少した時は營業税を輕減する。

第三に耕作を目的とする土地の所有權の交換をなしたる場合には登録税を免除するのである。

第八章 税制の組織

本章に於ては租税の最高原則の要求に従うて如何に税制を組織すべきかを研究する。茲に税制と云ふは租税が整然たる體系を形づくる事を指すのである。處で租税が體系を形づくるといへば、多くの租税が並び立つ事を前提としてゐる様に聞ゆるが、唯だ一種の租税のみでも、總べての租税原則の要求に應ずる事が出来れば、其れも亦一の税制たるを失はぬ。一種の租税のみで遣つて行く制度を單一税制度といひ、多くの租税を組合せて租税原則の要求を充たさうとする制度を複税制度と云ふ。今日の文明國に於ては單一税制度の實行が出来ぬから税制と云へば直ちに複税制度を意味するのである。

第一節 單一税論

第一款 單一税論の發達

一 單一税論の起つて來た跡を見るに、多くの租税が頻りに起されて苛斂誅求の弊の現はれた場合、若くは租税が不公平に配分せられて人民の不平を買つた場合に起るのが普通である。故に所謂單一税

論者にありても、絶對的に單一税を主張しないで二三の他の税を以て其の主税を補ふ必要を論ずる者がある。是れ明かに嚴格なる單一税論でなくして複税論である。但し其の税種を二三種に限らんとするに於て複税論者と異なつてゐる。

二 所謂單一税論の開祖はボウダンにして、其の著國家論に於て單一所得税を説いてゐる。然し彼は所得税の外に關税を存するの必要を認めてゐた。故に純然たる單一税論ではなかつたのである。

十七世紀に至り單一消費税論が起つた、消費税のみを課せんとする論である。其の首唱者はホッブス、ベチイ、ジャン・デラクル、ビートル・デラクル、ボックスホルン、テンチャル等である。

其の中にも代表者とするべきはホッブスであつて氏は利益説より出て消費に依つて人民の國家より受くる利益を反證することが出来るとし、單一消費税を主張したのである。

三 十八世紀の初めに重農學派の先驅者たる次の二人の學者が一種の單一税論を唱へた。

ボウバンは單一所得税を唱へた、其の著書に十分の一税と名づけたるは、所得に對し十分の一を課するを旨としたが爲めである。若し此の十分の一税で國費全部を辨ずる事が出来ない場合には鹽税、關税及び行爲税を存置して可いと論じた。彼の議論も嚴格なる意義に於ける單一税論でない、只だ當時行はれてゐた人頭税、内地消費税、殊に飲料税、内地關税等を廢せんと企てたるに過ぎぬ。

ボアギイユベルもボウバンと同じ考から出て、佛國に當時行はれた諸税を廢すべしと論じたが、其の代りに起すべき税としてはボウバンの如く所得税に求めないで之を地租に求めた。換言せば彼は單一地租論を唱へ出したのである。

尙ほ英國に於てもヴァンダアリントが又同様な説を主張した。

四 單一地租論は重農學派に依つて大成した。重農學派の單一地租論を要約すれば、土地の収益は社會に存する唯一の純生産であるが故に、地租を課するとせば此の純生産の中より之を支拂ふ様にせねばならぬ。従つて土地に課税すべきであつて他の物に課税すべきではない。若し土地の収益以外のものに課税せんか、其の負擔は終に轉嫁して土地の収益に歸着する。されば初めより土地の収益に課税するのが便宜であり且つ正義に適ふといふのである。重農學派の經濟學理そのものが批難せられるに及んで、單一地租論も共に斥けらるゝ事となつた。然るに十九世紀に至り單一地租論は形をかへて又現はれて來た。

ヘンリ・デヨッヂは、地代理論より出發して、土地の價格に對し單一税を課すべきであると論じた。彼の説によれば、斯の如き單一税は地主の負擔に歸し、他の消費者に轉嫁せぬ、旁々以て地代といふ不勞利得を得る者を税する事が出來て、正義に適ふと云ふのである。

アイザック・シャアマンは、社會の總べての人をして租税を負擔せしめねばならぬといふ論より出て、土地價格に税すれば、其れが地主より消費者に轉嫁し、社會一般に分布するが故に、土地價格税さへあれば宜しいと主張した。

此の兩説は其の前提に於て相反してゐるが、共に土地價格に課税せんとするのであるから、其の論を單一土地價格税論と名づけて置く。

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

單一消費税論の代表者はブファイエルである。彼は各人の支出經費を標準として租税を課し、そのみにより、公共經費を支辨すべしとなし、それが永久に負擔の平等を得るのであると論じた。故に彼の説を一般支出税論と名づける。

單一所得税論は主として獨逸に行はれ、而も社會黨の熱心に主張する所となつた。即ち社會黨は既に一八六九年以來、其の綱領として單一累進所得税論を謳ひ其後に相續税や財産税をも加へて來た。

單一資本税論は主として佛國の學者が唱へてゐる。デラルダンの説く所によれば、單一資本税は三つの長所を持つてゐる。其一は資本税が資本を刺戟して忽ち生産的に放下せらるゝ様に傾かしむるこ

とであり、其二是資本税が既に出来上つてゐる資本に課し、成立の中途にある資本に課せないことである。其三是所得税に依つて捕捉することの出来ない擔税力を資本税が捉へるといふ事である。故に此の單一資本税論は單一財産税論と見て差支へない。

六 以上の如く單一税論にも簡單なる複税を主張するものもあるが、其の純なるものを取つて之を分類すると單一消費税論、單一地租論、單一資本税論、單一所得税論の四とすることが出来る。

第二款 單一税論の批評

第一項 單一税論に對する總括的批評

一 單一税論は種々雑多の租税が濫りに起されて苛斂誅求の弊が堪え難くなつた場合、若くは租税が不公平に配分せられて人民の不平を買つた場合に起つたものである。又實際上直接間接に其の當時に於ける租税制度の改革を促すに與つて力があつたものもある。故に單一税論は歴史的に見て相當の意義を持つてゐる。進んで租税原則に照らし單一税論を検するに相當の理由を具へてゐる。第一に單一税となると、財の生産や流通を妨げることが極めて少ない。故に國民經濟的原則の要求に適ふのである。第二に單一税となれば、徵税费は自然に少なくして済むことにならう。故に單一税は經濟的徵

税の原則にも適ふのである。

二 單一税論は又他方に於て次の如き大なる缺點を持つてゐる。

(1) 單一税は財政政策の原則に反す、即ち充分の原則や彈力的原則の要求に適はぬのである。換言せば單一税では國家公共團體の經費支辨の爲めに充分なる収入を得ず、又經費の膨脹につれて収入を増して行くことも出来ない。蓋し單一税にありては自然増収が少額であるから、勢ひ人爲的増収の方策を講すべく之には税率を増すより外に途が無い。處で税率が高くなるに従ひ租税心理上より其税に反對する氣分を醸し、滞納又は脱税となり終に租税の期待に反することになる。

(2) 單一税は普遍の原則平等の原則の要求に適はぬから社會的原則に反す。

單一税は租税を一種に限り、總べての物を逐ふ事が出来ず、又總べての人を逐ふことが出来ぬ。殊に單一地租論は地主のみを課税し、單一財産税も財産階級のみを税し、其他の階級を免するのである。尤も單一所得税は苟くも所得を有してゐる以上は總べての人に普遍的に課税すると云ひ得るのである。然し租税技術上よりして總べての所得を捕捉することが出来ないから明かに普遍の原則に悖るのである。此の論は又移して單一資本税論、單一消費税論等に當て嵌めることが出来る。

右述ふる如く租税技術上よりして租税客體たるべきもの、真相を穿つことが出来ないが、その出来

ないにも差等がある。所得や資本や消費に關し割合に真相に近きものを捉へる事があり、又反對に非常に真相に遠きものを捉へるに止まる事がある。さうなると擔稅力に應ずる課稅が出来なくなり、明かに平等の原則に反するものである。處で増收を圖らんとして稅率を増すと、納稅者相互の間の負擔の不均等は甚だしくなり比較的擔稅力の乏しき者は堪えられなくなるのである。

複稅制度に於ては一の稅より見て正義觀に反することが出来ても、他の稅を配して之を補ひ、全體の租稅に於て正義觀に適ふ様にする事が出来る。處で單一稅に於ては不公平不平等の弊が生じたからとて他の稅を以て補ふ事が出来ぬ。要するに單一稅制度には補償作用が起る餘地がないのである。

三 單一稅制度は租稅原則より觀て國民經濟的の原則に稍々適つてゐる所があるが財政政策的の原則社會的の原則に悖つてゐる。而して長所と短所とは複稅制度に於ては互に相補ふ事が出来るが、單一稅制度に於ては之を差引いて考ふる事が出来ぬ。其の財政政策的の原則に反してゐるだけでも單一稅制度は之を實行する事が出来ぬ。況や又其の社會的の原則に反してゐるので、此の單一稅制度は之を實行する事が出来ぬものと謂はねばならぬ。若し單一稅制度が實行し得るとせば第一に經費を多く要せないのみならず、經費の膨脹を見ないと云ふ條件が具はり、第二に租稅技術の上で租稅客體を洩れなく捉へ其の真相を穿つて誤らぬといふ條件が具はる場合でなければならぬ。斯の如き條件

は社會進歩の幼稚なる時には充たす事が出来るが、現代に於ては不可能である。

四 更に國家の一般政策といふ見地より觀れば、單一稅制度に於ては租稅を以て他の政策の手段に供することを許さない。現に今日の文化國に於ては國家の一般政策の手段として租稅を用ゐるものが少なくない。内地の産業を保護せんが爲めに輸入稅を課するは其一であり、兌換券發行の屈伸制限を保障せんが爲めに制限外發行稅を課するは其二であり、阿片の吸用を廢せしめんが爲めに高い輸入稅又は内地消費稅を課するが如きは其三であり、社會政策の目的を達せんが爲めに諸種の稅を起すが如きは其四であり、生産力擴充購買力吸收等の目的を達せんが爲に幾多の租稅を起すは其五である。然るに單一稅制度に於ては、斯の如き手段を取る事を許さない。要するに國家の一般政策より觀るも、單一稅論は之を維持する事が出来ぬ。

第二項 單一稅論の諸說に關する簡別的批評

一 單一消費稅論は、十七世紀の議論と十九世紀の議論と異つてゐる。既に利益說が誤つてゐるとすれば、單一消費稅論も誤つてゐると評せねばならぬ。

十九世紀の單一消費稅論者は、貯蓄に課稅しないで消費のみに課稅するのが正しと云ふ論理を取り

斯くして初めて均等犠牲の原則に適ふと論するに至つた。此の議論によれば犠牲は所得の大小で測るべきでなく、消費の大小によつて測るべきであるとし、大消費者は小消費者よりも同一經濟價值を少なく見積るのであるから、前者に重く課税し、後者に軽く課税して可いといふのである。此の論に依れば、大所得者で多く貯蓄する者は小所得者で貯蓄をなさないものよりも小なる擔稅力を有するに過ぎぬとして之に軽く課する事となる。此の論理は生産政策を偏重し消費政策を偏輕する根本思想より出てゐる。更に之を租稅理論より觀れば、擔稅力は物的要素と人的要素とより成り立ち、生産的方面と消費的方面とを備へてゐる。然るに消費のみに課税し、貯蓄に課税しないとすると、擔稅力の兩面を見ない事になり平等の原則に反する結果となる。更に進んで考ふれば、單一消費稅は總べての消費に課税すと云ふも、總べての消費に課税することは困難である。

要するに單一消費稅制度は其の根據となつてゐる理論に於て誤つて居り、且つ其の租稅の分配を不平等にし正義に反するものとなる。

二 單一地租論は重農學派の説と單一土地價格説との二に分つ事が出来る。

重農學派の單一地租論は土地の収益を以て純生産となすといふ學說に根柢を置いてゐるものであるが、其の根柢の學說に誤があるとすれば、單一地租論が誤つてゐる事は論ずるまでもない。

單一土地價格説も更に二に分つて觀察するを要する。先づアイザック・シヤアルマンの説に就て之を觀るに、其の地租が轉嫁して社會一般に分布すると云ふに於て事實に悖つてゐる。ヘンリ・デヨウヂの單一地租論は其の根柢に地代論がある。此の説によれば地代は地主の得る不勞利得である、地主が之を私するは許すべきでない、國家は租稅として悉く之を取上げべきであるといふ。此の單一地租論の根據となつてゐる學說は、不勞利得に課税する説と利益説とに分れる。第一の不勞利得に課税すると云ふ考は誤つてゐないが、不勞利得に課税するといふも、不勞利得に屬する部分を悉く取上げねばならぬといふ論は出て來ない。又不勞利得を課税するといふ考より出ると、何も地代に限つた事はなく、従つて土地價格稅のみを課するといふ結論に達しない筈である。第二の利益説とは此の場合に於て不勞利得の形に於て社會より特別の利益を得る者は、租稅の形に於て之に酬ひねばならぬといふのである。處で利益説は誤つてゐる事前述の通りである。利益説が正しいとするも、國家社會より利益を受くる者が多いから、租稅を唯一つに限るのは謂はれないこととなる。

若し單一地租を實行するとせば、一方に於て土地は不當に重い負擔を命せられ農業の衰頽を來たし、國民經濟上の原則に反する事となり、他方に於て地主以外の人は如何に富むも免稅の特權を得る事によつて普遍の原則に悖り正義觀に反するのである。

三 單一所得税論に就て云へば、所得を税源と見る以上は相當の論據があるが、其の租税客體から見て種々の租税が成立するのであるから、租税は所得税唯一つに限ると結論する事が出来ない。次に單一所得税論に従うて所得税一本で行くとしても、其の所得税なるものは決して單純に一つのものであると思つてはならぬ。故に名は單一税といふも、實は多くの租税を結び付けて一の完全體を作つてゐるものと見ても差支へない。所得税は斯の如く多くの所得を綜合して之に税するものであるが、所得の源が多くなればなる程、其の眞相を捕捉する事が出来なくなり、所得税の缺點が表はれて來る。これ社會黨が單一所得税論を唱へながら、財産税、相續税等を以て之を補はんとしてゐる所以である。

四 單一資本説論に就て觀るに、今日の租税理論より云へば資本は只だ例外の場合に於てのみ税源であるから、資本税のみを課するといふ論は、所得税のみを課するといふ論よりも理由が薄弱である。而して單一資本税と謂つても多くの資本を綜合し之に課するものであるから、其の眞相を穿つ事が困難であらう。これは單一所得税と共通に有してゐる缺點である。

第二節 複税制度の組織

單一税制度は之を實行する事が出来ぬから、税制と云へば複税制度でなければならぬ。然し多くの

租税が雜然として只だ重なり合つてみた所で體系をなすものと云へぬ。租税が一つの體系をなすと云へば、多くの租税が互に組合はされ其の間に脈絡を保ち整然として組織體を爲すに至らねばならぬ。即ち税制は租税原則に従つて適當の租税を適當に組合はす事に依つて組織せられるのである。

税制の組織は、學理上からして理想的に之を考へ出す事が出来る。蓋し租税原則の要求する所が明瞭となつた以上は、之より演繹的に推理する事が出来るからである。之を學理的税制と云ふ。處が文明國に於ては實際上自然に發達した税制がある。其れは理想的では無いにしても租税間に脈絡が保たれてゐる以上は、之を税制と見ねばならぬ。之を史的税制といふ。

第一款 史的税制の發達

一 税制と云ふ立場より見れば、租税があつても税制の無かつた時代がある、租税發達の初期の臨時税時代が其れである。租税が經常税となつた後に於ても、財政上の必要があれば従つて新しき租税が起され、税と税との間に脈絡が保たれてゐなかつた事がある。處で諸税の間に整つたる體系を立てんとすれば亂雜に流れてゐるものを整理せねばならぬ。そこで無數の租税が段々主たる税に統一せられ簡單となる傾向が現はれて來る。之を租税の單純化といふ。處が租税の單純化の傾向と併行して、

租稅は又分化して行く傾向を有してゐる。即ち政治上、社會上、經濟上の發達に促されて段々と新しい租稅が生れた。殊に經濟上の發達は分業や交換を進歩せしむるから新しき職業が起り所得や財産の分配も變ずる、其處に新しき租稅が起されねばならぬ。斯くして租稅は分化して來る。之を租稅分化の法則といふ。租稅の分化の法則が行はると、稅制は次第に複雑なる組織とならざるを得ない。従つて歴史的に出來上つた稅制は單一稅制度の方向とは却つて反對の方向に向つて走つてゐるのである。

二 稅制は上述の如き發達の法則に支配せられ進歩して來たが、其の稅制の大黒柱となつてゐる租稅は、歐洲の先進國に於ては餘程以前より發達し初め、それが次第に貢納稅と物產稅との對立となつて現はれて來た。貢納稅とは人民が君主に貢物を獻上すると同じ様なもので、全く其の人の犠牲となり負擔となるのである。之に反し物產稅は物品に課する稅であつて消費者が不知不識の間に負擔することとなる。獨逸に於ける賦課稅と消費稅との對立も亦貢納稅と物產稅との對立と同じ様に視るべきである。佛蘭西の學者は此等の租稅の對立に注目し、此の名を捨て直接稅間接稅の名を取り二種の租稅系統が對立すべきものである事を説いた。其れが佛國革命の當時に至つて實際の立法となり、爾來佛國は稅制を直接稅間接稅を以て組み立つると云ふ方針を採つた。此の佛國の立法が歐洲諸國に傳播し、文明諸國の稅制は直接稅間接稅の二大體系に依つて組み立てられてゐる。

三 先づ直接稅の體系を見るに、物稅と人稅とが相竝んで發達してゐる。歐洲の租稅史の示す所に依れば、物稅としては其の初め極めて粗雑なる財産稅の形を帯びたるものが行はれた。其後此の種の財産稅は次第に發達したが、農業時代に於て主なる財産は土地であつたから、土地に對して特殊の課稅が行はれ、茲に地租が收入の中心となつて來た。國民經濟が進歩し分業が更に發達するに及び、商業や自由職業に従事せる者、進んでは勞働に衣食せる者も各社會階級を形づくり相當の資力を有するものと看做され、茲に營業稅勞賃稅の如きものが自然に成立するに至つた。斯くして收益稅は一の體系を具へる事となつた。處が最近に至り收益稅制度に代り又は收益稅制度と竝んで財産稅を起す傾向が出來て來た。人稅に就て云へば、其の初めは人頭稅竈稅戸稅の如き極めて幼稚なる租稅が課せられてゐたが、それが進んで等級稅となり、動産所得稅となり、終に一般所得稅となつた。最近には一般所得稅が各文明國に行はれ、直接稅の中軸をなしてゐる。斯の如く各國の直接稅は人稅と物稅とに依つて組織せられ、其の人稅物稅は時代に依つて形を變じて來た。今日に於ては所得稅と收益稅とを併行せしめてゐるものと、所得稅と財産稅とを併行せしめてゐるものと、所得稅收益稅財産稅の三を併行せしめてゐるものがある。

四 次に間接稅の發達を見るに、其の初めに市場稅なるものが出來た。市場稅は市場に入り市場の設

備を利用し又は市場に於て保護を受けることに對し負擔せしむる税であつて、手數料と租税との性質を合せ有してゐたものである。其れが後に形を變じ商品が市場の存する市に入るに際し課税するやうになり入市税が成立した。中世都市の勃興するに及び入市税は非常に發達し財政上重要な意義を有する事となつた。處で此の入市税の精神が國家に移つて關税が生れた。關税は其の初め輸出税を中心とし、通過税之に次ぎ、輸入税は重きをなさなかつた。其後國民經濟が發達し生産技術の進歩するに及んで、内國の商品に對して所謂生産課税法に依つて之を課する事となつた。斯くして間接税は外國關税、入市税、生産課税法に依る内地消費税を以て一の體系を形づくるに至つたのである。而して國民經濟の更に進歩するに従ひ入市税を廢止する傾向が現はれたると同時に、關税及び内地消費税等を課すべき課税物件の數を減する事となり、そこに租税の單純化の勢ひを生じて來た。殊に自由貿易の思潮が一世を風靡するに及び、輸出税通過税が廢せられ、收入を目的とする輸入税のみが残される様になつた。處が十九世紀の第四半世紀頃より保護貿易政策が勢ひを得て、輸入税は收入の目的の爲めに内地消費税に於ても生活必需品と他の消費税とを區別する様になつたのである。要するに歐洲文明國に於ける間接税の體系は、今日に於ては外國關税と内地消費税とに依つて組織せられてゐる。國

に依つては尙ほ此の上に入市税をも加へてゐるものがある。

五 以上述べたる諸税の外に、尙ほ補完税として一體系を具へた租税がある、其れは學者の所謂流通税に屬するものである。即ち其の初めにありては所有權の移轉相續買賣取引等が起る場合に課税し既に十四世紀十五世紀より十七世紀に互つて獨、佛、伊、西、ポヘミア等に於て行はれてゐた。十七世紀に至り和蘭に於て印紙税、登録税が起さるゝや、其の課税形式は大いに歡迎せられ、忽ち諸國に傳播した。殊に信用經濟が發達するに及び、印紙税登録税は益と發達することゝなつた。此の種の税も其の初めは手數料と租税とを混同してゐたが、段々と分化する傾となつた。斯の如く流通税の系統租税は經濟の進歩と共に進んで來たが、其の中に不勞利得に税する趣旨の加はつたものが少なからず出來て來た。相續税土地増價税財産増價税の如き其れである。是等の租税を今尙ほ印紙税登録税の中に入れてゐる立法例もあるが、次第に流通税より分ちて不勞利得税の一體系を形づくるといふ立法が出來て來た。是れ亦租税の分化の一例である。流通税は直接税間接税の何れの體系に屬するかといふに、從來の立法例に於ては多く間接税に屬するものとし、學者も亦多く流通税を以て間接税の一としてゐる。思ふに流通税は直接税にも間接税にも屬せず獨立の地位を有するものであるが、強いて何れかに入れるとせば直接税の中に入るべきである。

第二款 學理的税制組織

第一項 税制組織の要件

一 税制の組織は租税原則に従うて之をなすべく、先づ租税原則の要求に適ふ租税を選択せねばならぬ。これが税制組織の第一要件である。處が如何に租税を選択しても總べての租税原則に適ふもののみを揃へる事は出来ぬ。そこで多くの租税を組合せ其の一税の缺點は之を他税の長所にて補ひ、全體の上にて租税原則の要求に適ふ様に企畫せねばならぬ。之を税制組織の第二要件とする。

二 然らば租税原則は税制組織に關し如何なる要求をしてゐるかといふに、

第二に國民經濟的原則の要求する所は左の如くである。

(1) 總べての租税が正當なる税源より支拂はるゝ様に税制を組織すること、換言せば原則としては所得より、例外としては財産より支拂はしむる様にすること。

(2) 直接に税源に課税せぬ限り税源の所在を暗示して誤らざる租税客體を選び之を税制の要素となすこと。

(3) 税制は總べての租税をして擔税指定者の負擔に歸する様に仕組むこと。

第二に社會的原則の要求する所は次の如くである。

(1) 税制は總べての人と總べての物とに對して課税する様に仕組むこと、従つて人税と物税とを組合さねばならぬ事。

(2) 税制は各人が其の擔税力に應じて租税を負擔する様に仕組むこと、それが爲めには次の方法を探る事が必要である。

- (イ) 財産殊に収益に重く課するの趣旨に依り形式的二重税を課すること。
- (ロ) 不勞利得重課の趣旨により不勞利得税の一體系を税制中に仕組むこと。
- (ハ) 最低生活費免稅の趣旨に依り生活必需品税を税制中より除き去ること。
- (ニ) 奢侈に重く課するの趣旨に依り奢侈税の體系を税制の中に加ふること。

第三に財政政策的原則の要求は次の如くである。

- (1) 税制は充分的原則に従ひ、收入を多く齎す税を選び其の要素となすこと。
 - (2) 彈力的原則に従ひ、經費膨脹に伴ひ得る租税を選び其の要素となすこと。
- 一の租税にして以上の要求を充たすものは殆んど之を見出す事が出来ぬ。そこで税制は多くの租税を結び付け、其れが全體の上で各人の力に應じて擔税せしめ、而も税源を涸さないで年々國家の經費支辨に不足なき收入を得て行ける様に之を組織せねばならぬ。

第二項 稅制の組織分子たるべき租稅

一 稅制を組織せんとせば、家を建築するが如く、其の基礎を据ゑる其の輪廓を構へ其の鈞合を取り結構を整へねばならぬ。而して其の基礎を据ゑるには主として國民經濟的原則に依らねばならぬ。租稅を永久に續くべき制度となさんとせば、租稅が取上げられても亦次に租稅を支拂つて行くべき力の存する様に仕組まねばならぬ。即ち稅制を組織すべき諸稅が正當の稅源より支拂はるゝ様にせねばならぬ。正當の稅源は原則として所得であり、例外として財産である。

所得を正面より捕捉して課稅すれば所得稅が成立つ、此の所得稅は之を稅制の基幹とせねばならぬ。然るに所得を側面よりも捕捉する必要が起り、所得の存在を推定すべき客體を捉へねばならぬ。今所得の捕捉に就て考ふるに、各人は種々の行爲や出來事や事情に依り其の所得を有してゐることを世間に表示してゐる。其の第一期は所得が成立する前の時期即ち營利が行はれつゝある時期である。其の第二期は所得が成立した時期即ち營利の結果を收める時期である。第三期は所得が成立した後の時期即ち所得が使用せられ處分せらるゝ時期である。所得の成立時期を捉へるは所得の正面捕捉であるが、所得の成立しつゝある時期並に所得の成立したる後の時期を捉へるは所得の側面捕捉である。次に此等三時期を通じ所得の存在が如何に表示せられてゐるかを觀察するに、第二の所得の成立時

期に在りては、法人は決算の報告に於て、個人は公債社債の利子會社利益の配當俸給給料等の支拂を受くるといふ事實に於て之を爲してゐる。次に所得成立前の第一期の時期並に所得成立後の第三期の時期に在りては、法人も個人も財産の所有營利取引消費といふ四の事實に依つて所得の存在を世間に表示してゐる。斯の如く所得が個人經濟の收入支出並に其の兩者に跨つて世間に表示せられてゐるとせば、租稅は此の所得の諸表示を捉へて課稅せねばならぬ。そこで租稅として三つの系統が成り立つのである。其一は個人經濟の收入といふ事實に課稅するものである、之を收得稅といふ。其二は個人經濟の支出といふ事實に課稅するものである、之を消費稅といふ。其三は個人經濟の收入支出に關係する取引といふ事實に課稅するものである、之を流通稅といふ。此の收得稅、消費稅、流通稅を相結びて統一すると、そこに整然たる租稅體系が成り立つのである。

更に財産を以て稅源とする場合には實質的財産稅が成り立ち、收得稅中の財産稅に重みを加ふるこゝとなる。而して財産を稅源とする場合も、所得を稅源とする稅を排斥するので無い。是が故に收得稅消費稅流通稅の三大體系は、平時と戰時とを問はず、稅制の三大分子を形づくるのである。

二 社會的原則に照らして消費稅、收得稅、流通稅を見る。消費稅は主として民衆的消費に課するものであるから、其の負擔は比較的貧者の肩にかゝる。之に反して收得稅は所得や財産等に課稅す

るものであるから主として富者の負擔となる。斯くして貧者と富者とに互り課税すると普遍の原則にも適ふのである。處で消費税と所得税との二つのみには、所得の觀念の中に這入らぬ臨時収入を課税することも出来ないし、又消費税で課税してゐない消費に課税することも出来ぬ。そこで消費税と所得税とを補ふ税として流通税を認めねばならぬ。斯の如く消費税と所得税と流通税とが鼎立するときは、普遍の原則の要求は遺憾なく達せられるが、租税平等の原則の要求は、未だ充分に達せられない。そこで租税平等の原則の精神を尙ほ一層深く税制の上に發揮せねばならぬ。即ち財産殊に收益を重課する趣旨を貫く爲めに所得税に形式的二重税の税制を立て、不勞利得重課の精神により所得税並に流通税の中に不勞利得税を加へ、最低生活費を免税する爲めに消費税の中より生活必稅需品を除き、奢侈重課の精神を貫く爲めに使用税並に直接奢侈税を起すの必要が生ずる。是に至り貧者は消費税に就て不平を鳴らす事が出来ず、富者も亦所得税に就て批難する事が出来ぬ。斯くして租税平等の原則より見るも、税制は所得税消費税流通税の三大黒柱の上に築かれねばならぬ所以を知る事が出来る。

三 税制の三大體系を財政政策的原則に照らして見るに、此の三大體系の租税を結び合はす時は、多くの収入を擧ぐる事が出来るのみならず必要に應じ収入の増加を圖る事が出来るのである。消費税は民衆的性質を有し自ら多くの収入を齎すが、又其の人口の増加するに従ひて自然に収入を増加するに至るものである。流通税は消費税の如き巨額の収入を生じないが、經濟の進歩に従ひ取引の盛んになるに伴ひて其の収入を増加するに至るものである。所得税も税率其他の課税方法如何により相當に巨額の収入を齎すが、經濟の進歩に伴ひ各人の所得や財産が多きを加ふるに従ひ収入を増して行くものである。尤も中には収入が殆んど定まり弾力性を持たぬものもある。

處で一朝戰爭が勃發するとか、又は經濟上の恐慌が起るとかいふやうなことがあれば、一般の消費が衰へ取引も減じて來るから消費税並に流通税の収入は激減することになる。此の時に當り是等の税に對し税率を高くしても増收を期することが出来ぬ。處が所得税も斯の如き場合に減收を免れないが、中には税額に大なる差を生せぬものもある。若し變に處する爲め少しく税率を高くすれば、増收を得るも決して難くないのである。

要するに所得税消費税流通税は相結んで始めて充分的原則彈力的原則の要求を充たすことが出来る。故に財政的原則より見るも税制の三大體系は鼎立せしむべきで、偏廢することが出来ぬ。

第二部 租 稅 各 論

近代國家の租稅制度は國稅制度と地方稅制度とに大別する事が出来る。國稅は收得稅と流通稅と消費稅との三部門より成り、地方稅は主として收得稅に屬してゐる。國稅と地方稅との區別は寧ろ便宜的に發達し必ずしも學理的な要求を充たしてゐない。茲に收得稅と流通稅と消費稅との三章に分ち國稅と地方稅とを通じて研究を進め、最後に我國の國稅制度と地方稅制度との關係を明かにしたい。

第一章 收 得 稅

第一節 收得稅概論

一 收得稅の體系を組織するに當つては、稅源の理論に鑑み所得稅を基幹とせねばならぬ。處で財產殊に收益を重く課する趣旨を貫かんとせば、形式的二重稅の理論に依り所得稅の外に補完稅として尙ほ一本の租稅を立てねばならぬ。

所得稅の補完稅は四つ考へ得られる、其の第一は收益稅、第二は簡別所得稅若くは分類所得稅、第

三は一般財産稅、第四は簡別財産稅である。此等の補完稅の中、一般財産稅の外は多くの租稅より成り立つから、其れ自身も亦一の體系を形づくる事になる。學理的に論ずれば、收益稅制度は地租家屋稅營業收益稅資本利子稅等を以て簡別所得稅制度は土地所得稅家屋所得稅營業所得稅資本利子稅等を以て、簡別財産稅制度は土地價格稅、家屋價格稅營業資本稅貸付資本稅等を以て組織すべきである。

(1) 收益稅制度は其の收入が確定し比較的變動がないと云ふ長所を持つてゐるが、缺點も亦少なくない。即ち第一に收益稅制度にありては課稅標準が概ね客觀的外形的であつて實際の收益でないから其の課稅は租稅主體の擔稅力に相應せぬものとなる。第二に收益稅制度を組織する諸稅の間に於ては相互に課稅標準を同じうしないから實際の負擔が不公平となる。第三には收益稅は所得稅の補完稅であるといひながら徵稅手續の上に於て相補ふ事が出来ない。強ひて之を相補はしめんとせば非常に不公平の結果を生ずるのである。

(2) 簡別所得稅制度は各財源に就て實際の所得を捕捉するものであるから收益稅の如き缺點は無いが、各稅の課稅物件たる所得が實際の所得と相違する時は矢張り不公平のものとなる。斯の如く不公平のものを、更に徵稅上に於て一般所得稅と相補はしむれば、其の不公平は一段と甚だしくなる。

(3) 一般財産稅は總べての財産を綜合したる上にて課稅するから、收益稅制度の如く各財産に就て

課税標準を異にする様の事がなく不公平は起らぬ。又財産があれば所得を生む事を推定し得るから財産税の課税と所得税の課税とは互に相補ふ事を得るのみならず、簡別所得税の如く徴税上の不公平を増す事がない。加之所得を生まない財産で擔税力を有するものにも課税し、租税の普遍の原則の要求をも充たす事が出来る。只だ一般財産税に對する批難は其の財産を網羅する事の困難と其の財産を正當に評價する事の困難とである。

(4) 一般財産税に比例税率を課し、免税點を置かなければ結果に於て簡別財産税と異ならない。故に一般財産税の長短は簡別財産税にも存してゐる。只だ簡別財産税は財産を簡別的に見て之を個人主体に綜合しないから物税となつて来る。そこに一般財産税と異なつた簡別財産税の本質が現はれる。

二 收得税は所得税を基幹として補完税を以て補ふべく、更に不勞利得重課の趣旨に依り、不勞利得税の一體系を之に結び付けねばならぬ。不勞利得税は流通税體系の中にも存するが、收得税體系にも含める事が出来る。即ち普通の財産税に對して動的財産税を立て、普通の所得税に對して超過所得税を立つべく、動的財産税と超過所得税とが相結んで不勞利得税の體系を組織するのである。

(1) 動的財産税は、財産權移轉の時を捉へて財産に税するものである。相續税贈與税富籤利得税土地増價税財産増價税が主なるものである。財産權移轉の時を捉へ課税しても、其の財産若くは財産の

増價を税源とし租税客體とするからには明かに財産税である。然らば普通の財産税と並び立てば二重税となるかといふに、普通の財産税は靜的財産税であるに反して此の種の税は動的財産税を形づくるのである。又普通の財産税は所得税を補ふ補完税であつて形式的財産税たるに過ぎないが、此の種の財産税は不勞利得を課税し實質的財産税ともなり得るが故に、動的財産税は普通の財産税と相補ふものであると云ふ事が出来る。

(2) 超過所得税とは正常所得に超過する額に税するものである。我國の臨時利得税配當利子特別税外貨債特別税の如し。是等超過所得税は普通の所得税と彼此相補ひ、普遍の原則と平等の原則とに適ふ事となるのである。

要するに不勞利得税は收得税體系の缺くべからざる要素である。

三 收得税は所得税と其の補完税と不勞利得税との三柱に依つて之を支へねばならぬが、更に進んで其の中に於て人税と物税とを結び付けねばならぬ。是れ普遍の原則より来る當然の要求である。

一般所得税は明かに人税である。故に補完税並に不勞利得税の中に物税の分子を加へて置かねばならぬ。若し補完税として收益税簡別所得税簡別財産税の制度を探らば、物税の分子が其處に存在するのであるから、其の要求が充される事になる。處が補完税として一般財産税を探り、其れに人税の性

質を帯びしむれば、物税の分子が無い事になる。そこで内地に於て財産や營業所を有する外人並に外國居住の内國人に對し、簡別所得税や簡別財産税を課せねばならぬ。

以上は主として國税に就て云つたが、地方税に至つては入税と物税とを結ぶ必要が愈々大となるのである。蓋し地方團體に於ては其の團體内に住まないで其の團體内に財産や營業所を有する者が甚だ多いからである。そこで地方税としては收得税の體系中に入税と物税とを缺いではならぬ。

以下、基幹税たるべき所得税を先づ論じ、次に補充税たる収益税と財産税とに移つり、最後に不勞利得税に屬すべき特別收得税を研究する。

第二節 所得 税

第一款 所得税の特質

一 所得税を初めて採用したのは英國であつて一七九九年にピット (William Pitt) がナポレオン戦争の時に徴收したものである。一八〇二年に平和條約成ると共に廢止せられたが、其の翌年に再び戦が開かるに及びアディントン (Henry Addington) が再び起し、一八一六年にナポレオンが全く破れる

に及び之を廢したのである。一八四二年に印度に叛亂起るやピール (Robert Peel) が再び所得税を起し關稅改革に伴ふ收入の缺陷を補つた。當時の所得税は要するに戰時税である。ピールは一定の期限を附し議會の承認を経たのであつたが、其の期限後も財政の状態が其の撤廢を許さず、斯くして所得税は恒久的の租税として認めらるゝ事となつた。英國の所得税は各國の租税制度に大なる刺戟を與へ、歐洲諸國は十九世紀の後半に所得税制度を採用し今日に於ては文明國にして所得税を有しないものなしと云ふ有様である。

以上は所得税と稱せらるるものであるが先驅と見るべきものは早く存してゐた。其の一つは人頭税であつたが各人の擔税力を顧慮しない不公平のものであるから、轉じて階級税となり官廳の査定に基づき納税者を種々の階級に分ち一階級内の各人に一定額の租税を課した。社會生活が複雑となるに及び階級税は愈々不公平の負擔となつた爲めに次第に廢せられ、各租税主體の事實上の所得を査定し課税せんとするに至つた。一般所得税はかうして生じたのである。所得税の先驅の他の一つは収益税的の簡別所得税である。簡別所得税は今日の所謂所得税ではないが、所得税發達の中途に於ては混淆してゐたことがある。最近に至り簡別所得税が一般所得税を補ふ税として収益税に代り發達して來た。

二 所得税は、あらゆる方面より來る所得を個人經濟に結び付け其の人の所得を形づくるものとし、

一體として課税するものである。従つて個人經濟の主體より出發し、所得を形づくる源につき分析的又は簡別的に見ず、其の個人經濟のあらゆる方面よりする全所得を綜合する點より見て、所得税は普遍性を有すと云ふ。又其の所得と之を得る個人經濟主體とを離して見るを得ない點よりして、所得税は主觀性を帶ぶと云ふ。故に主體税又は人税と名づける。所得税の主觀性は、所得を客觀的に見ずして、所得を得る經濟主體より見て個人の種々の關係を斟酌するものである。個人の關係を斟酌する事は、個人の所得の擔税力の大小に應じ適當の課税をなす所以である。

所得税の普遍性は三つの方面に存してゐる。第一に所得税は原則として總べての租税主體を洩れなく捉へねばならぬ。第二に所得税はあらゆる所得を寄せ集めて之に除外例を設けることがない。第三に是等の綜合所得をば其の所得を得る經濟主體に結び付け全體として之を課するものである。

所得税は普遍性及び主觀性を有するが故に、應分擔税の原則の要求を充分に而も完全に充たし得るのである。斯くて所得税は最も完全なる租税と謂へる。

三 所得税をして主觀性及び普遍性を發揮せしめる爲めには何人が如何なる所得を幾許有してゐるかを明かにすべく、納税義務者をして其の所得を申告せしむる必要がある。茲に所得税の課税標準たる所得を確定せねばならぬ。所得の概念に關しては數多の學說があるが、所得税の課税標準としての

所得には二つの學說がある。其の一はフェイスチング (Frisch) の説であつて各人が一定期間内に於て各種の勤勞、事業、資産より受くる繼續的收入より之を得る爲に要する經費を差引きたる殘額を以て所得とし、其の二はシャントツ (Schanz) の説であつて一定期間内に於ける財産増加の總額より其の期間内に於ける財産減少の總額を差引きたる金額を所得とし富籤利得、投機利得の如き一時的收入をも含めてゐる。何れの學說によるも、一定期間に取得する收入であつて之を消費處分するも其れが爲めに一定期間の始めに存してゐた元本財産を減する事なく經濟上の地位を害する事のないのが所得の共通概念となつてゐる。實際の立法に於ては兩學說が共に取り入れられ、必要經費の計算方法と減價償却の控除と自己消費所得の加算と財産評價の問題とが重要となつてくる。又納税者が申告に基く所得額に比し不釣合に多額の消費をしてゐる場合には消費額を基準として所得額を算定する方法がある。

所得税の課税は納税者に凡ての所得を綜合して申告せしめ賦課課税を行ふのが原則である。然し例外的方法として所得を分析して納税義務者の手に入るに先んじ所得の源泉に於て課税する事がある。尤も商工業所得と自由職業所得と外國よりの所得に對しては源泉課税方法は適用出來ぬ。最近の立法は賦課課税法を主とし特別の場合に源泉課税方法を用ひてゐる。

經濟の進歩に伴ひ企業形態として法人組織の發達が著しく法人課税の問題が重要となつて來た。従

來は個人所得と法人所得との課税を同一法律で定めてみたが、時代の要求に應じ個人所得税と法人所得税との區分が行はれて來た。

四 所得税は各國の特殊事情に基づき或は其の制定時期が不自然に延期せられ或は其の内容が特別の型をとつてゐる。

先づ米國を見るに、建國の歴史より州所得税が専ら行はれ、聯邦所得税の始めて採用せられたのは一八六二年七月の事であり其後改廢が常なかつたのである。漸く一九一三年二月に憲法改正を斷行する事によつて「聯邦所得税は憲法違反なり」と云ふ積年の批難を一掃し、一九一三年十月に新所得税法を制定し今日に及んでゐる。

獨逸は地方分權の趨勢強く「直接税は各邦へ間接税は帝國へ」の原則を久しく採用し、所得税は邦税として發達したのである。然るにワイマーの憲法に基づき中央集權の制度が確立し遂に一九二〇年三月ヘルツベルガー (H. Herzberger) の改革の結果として所得税が邦税より帝國税に委譲せられたのである。

佛蘭西に於ては、外形標準主義の物税が永く支配し、所得税の如き自由を束縛する租税は人權の宣言に違反するものとして歡迎せられず、二百を越ゆる所得税法案が提出せられつゝも採用せられなかつたのである。漸く一九一四年に所得税が實施せられる事となつた。

英國の所得税は一七九九年に始めて定められたが、一八〇二年に廢止せられ一八〇三年に再び採用せられ、其の後改廢が常でなかつたが一八〇三年の税法の精神を踏襲し恒久税として今日に及んでゐる。然し一八〇三年の所得税は所得源によつて所得をA・B・C・D・Eに分ち源泉課税を主とする分類所得税 (Schedule system) であつて綜合所得税とは距離の遠いものであつた。漸く一九一〇年にロイド・ジョージ (Lloyd George) が超過所得税を制定し、それが附加所得税 (Surtax) と名を改め、従來の分類所得税と相並んで綜合所得税の實を擧げることとなつた。

伊太利所得税は生産第一主義を奉じ、露西亞所得税は社會革命の精神を實現せんと努めてゐる。

我國の所得税は明治二十年に制定せられ明治三十二年と大正九年と昭和十五年の大改正を経て今日に及んでゐる。現行所得税は所得税法と法人税法とにより規定せられてゐる。所得税法は個人所得税であつて分類所得税と綜合所得税とよりなる。法人税は法人所得税を主とし其れに法人資本税を加へたものである。尙ほ昭和十五年の税制改革の結果として所得税及法人税の何れにも地方附加税を課する事が出来なくなつたが、その代りに所得税及び法人税の一部を地方分與税分與金特別會計を通じて配付税の形で道府縣市町村に分與せられる様になつたのである。

第二款 分類所得税と綜合所得税

一 所得税を補完する税としては收益税と簡別所得税と一般財産税と簡別財産税とが考へられる。我國に於ては從來は收益税を以て所得税を補完してゐたが昭和十五年の改正により收益税は形式的には國税の形をとつてゐるが還付税として徴收地道府縣に分與せられるので實質的には地方財源となり茲に收益税に代り簡別所得税を採用する事となつた。各國の實例を見るに、獨逸は個人所得税を賦課所得税と資本收益税と勞賃税とに分ち、英國は普通所得税と附加所得税とに分ち、佛蘭西は一般所得税と分類所得税とに分ち、伊太利は不動産所得税と動産所得税と補完所得税とに分ち、米國は個人所得税を普通税と附加税とに分つ。我國の個人所得税を分類所得税と綜合所得税とに分ちて説明する。

二 分類所得税は所得を不動産所得と配當利子所得と事業所得と勤勞所得と山林の所得と退職所得と清算取引所得とに分ち各所得につき特別の計算をしてゐる。又法人より受くる利益若は利息の配當又は剩餘金の分配は支拂を受くべき金額より其の十分の一を控除したるものを課税標準としてゐる。税率は比例税率であつて財産所得に重く勤勞所得に軽く事業所得の税率は其の中間である。尙ほ山林の所得と退職所得と清算取引所得とは一時的性質を有してゐるから特別の税率を適用してゐる。徴收

方法は配當利子所得と勤勞所得と退職所得との大部分については源泉課税を行ひ其他の所得についてはのみ賦課課税を用ゐてゐる。所得を綜合せず分類して課税する事と税率に比例税率を用ゐてゐる事と源泉課税主義を相當程度に採つてゐる所を見ると、税率を伸縮する事によつて財政の需要に應ずると云ふ所に長所を有し人税と云ふよりも寧ろ物税の性質を多分に具へてゐるのである。

更に分類所得税は免稅點又は基礎控除と扶養控除とを規定し、所得税としての主觀性を具へてゐる。第一に不動産所得と乙種の配當利子所得とに免稅點を設け、事業所得と勤勞所得と山林の所得とに基礎控除を定めてゐるのは、經濟的徵税の原則の適用とも見られるが寧ろ重心は平等の原則の實現にある。第二に不動産所得と事業所得と勤勞所得と山林の所得とについては扶養家族（所得者の同居の妻並に同居の戸主及家族中年齡十八歳未満若は六十歳以上又は不具廢疾の者）の人數に應じて一定金額を税額より控除し更に自己若は家族又は其の相續人を保險金受取人とする生命保險契約の爲に拂込みたる保險料に應じて一定金額を税額より控除するのは、平等の原則の要求する所である。基礎控除と扶養家族控除と生命保險料控除とを行ふ事によつて累進税の一種たる累退税が實現出来るのである。昭和十七年度より扶養家族控除の制度を擴張し人口政策を強く加味してゐる。

分類所得税は免稅點又は基礎控除と扶養家族控除と生命保險料控除の規定を設けてゐる點で人稅的

性質を帯びてゐるが、達觀的に云へば物稅的のものである。社會的原則よりも寧ろ財政的原則に適ふものである。

三 所得稅の普遍性と主觀性とを發揮せしむる爲めには物稅的の分類所得稅では不充分であつて、茲は綜合所得稅の必要が起るのである。我國の綜合所得稅は總所得三千圓を越ゆる所得者に對し課稅するものであつて、綜合課稅方法と累進稅率とを採用してゐる事がその特色である。

第一に綜合所得稅は個人のあらゆる源より來るべき所得を綜合して課稅するのである。綜合所得の課稅標準は大體に於て分類所得稅のそれと同じであるが次の四點に於て異つてゐる。第一に退職所得と清算取引所得とは分類所得稅を課せられるが綜合所得稅は課せられない。第二に本法施行地に於て支拂を受くる公債社債銀行預金の利子、合同運用信託の利益等に付ては收入金額の四割を控除して六割に課稅するのである。第三に法人より受くる利益若は利息の配當又は剩餘金の分配については收入金額より其の元本を得るに要したる負債の利子を控除したるものを課稅標準とする。第四は總所得金額一萬圓以下なる時は其の所得中で勤勞所得につき一割を控除し九割に課稅するのである。

第二にかくして算定したる總所得金額が三千圓を越ゆるときには其の超過額に對し超過額累進稅を課するのである。但し山林の所得と法人の清算分配金中拂込額を超過する金額等については他の所得

と區分して輕減したる稅率で課稅する事となつてゐる。

要するに三千圓を越ゆる總所得を有する人に對しては其の超過額に對し累進稅率の綜合所得稅を課するのである。

四 上述の如く個人所得に關しては所得の大小を問はず比例稅率の分類所得稅を課すると共に、總所得三千圓を越ゆる者に對しては分類所得稅の外に綜合所得稅を課するのである。前者は財政的原則を目標とし後者は社會的原則を主としてゐる。然しこれには次の例外がある。

分類所得稅について見るに、配當利子所得の中で公債利子の稅率を低くし特に國債利子には一層の低率を定めてゐる。又銀行貯蓄預金と産業組合貯金等の利子については元本五千圓以下のものは免稅し更に五千圓を越ゆるものについては稅率を輕減してゐる。

綜合所得稅を見るに、本法施行地に於て支拂を受くる公債社債銀行預金の利子と合同運用信託の利益等について納稅義務者の申請があつた時には累進稅率の綜合課稅に代へ百分の二十五の比例稅率により利子支拂の際に課稅する道を開いたのである。

以上の例外は主として國債消化政策より出てゐる。即ち國債を直接に個人に買入れしめると共に貯蓄を奨勵して金融機關をして國債消化能力と生産力擴充資金融通能力とを保有せしめん爲めである。

第三款 法人 税

一 法人の所得は個人の所得と性質を異にしてゐるので、國により所得税の立法を法人と個人とにつき區別してゐるものがある。即ち法人所得と個人所得との間に課税を區別しないものと區別するものとあり、又課税を區別するにしても同一税法に規定するものと個人所得税法の外に法人所得税法を設けるものがある。個人所得税法より法人所得税法を獨立せしめてゐる例として米國と獨逸とを擧げる事が出来る。我國は久しく所得税法を三種に分ち法人所得を第一種所得として課税してゐたのである。次に昭和十二年に法人資本税が定められた。然るに昭和十五年の税制改革の結果として従來の所得税法と法人資本税法とを廢止し新たに法人税を設けたのである。

二 法人税の課税物件は各事業年度の所得と清算所得と各事業年度の資本とである。

第一の各事業年度の所得は各事業年度の總益金より總損金を控除した金額によるのである。所得の計算につき注意すべき點が三つある。其の一は法人が各事業年度に於て納付したる又は納付すべき法人税は他の租税と異り損金に算入しないのである。其の二は法人の各事業年度開始の日前三年以内に開始したる事業年度に於て生じたる損金は現事業年度の所得計算上之を損金に計算する事としたのである。

ある。其の三に法人の各事業年度分の臨時利得税額は當該事業年度の所得金額より控除するのである。

第二の清算所得と云ふのは、法人解散したる場合に於て其の殘餘財産の價額が解散當時の拂込株式金額又は出資金額及積立金額の合計金額を超過したる部分である。

第三の各事業年度の資本と云ふのは、各事業年度の各月末に於ける拂込株式金額と出資金額と基金又は釀金と積立金額より各月末に於ける繰越缺損金額を控除したる金額の月割平均額に當該事業年度の月數を乗じたるものを十二分して計算したる金額である。

課税標準は各事業年度の所得金額と清算所得金額と各事業年度の資本金額とであつて比例税率を採用してゐる。米國と獨逸との法人所得税法は小所得に輕率を課してゐるが我國は一本の税率である。尙ほ法人の受くる配當利子所得には源泉にて分類所得税を賦課するので、その税額だけ法人税額より控除する事となつてゐる。

三 以上は普通の法人の課税の場合であるが二つの例外がある。第一は同族會社に重く課税し、第二は特別法人に輕く課税するのである。

同族會社と稱するのは株主又は社員の一入及之と親族使用人出資關係ある法人等特殊の關係ある者

の株式金額又は出資金額の合計が其の法人の株式金額又は出資金額の二分の一以上に相當する法人であつて加算税率が適用せられる。個人所得に累進税率を適用してゐる釣合からして個人に準ずる此等法人に對しても特別の課税を行ふ事になつてゐる。然し事業の經營を主たる目的とする同族會社に對しては臨時租税措置法によつて此の加算税率を緩和する事とした。

特別法人税は産業組合及産業組合聯合會、商業組合及商業組合聯合會、工業組合及工業組合聯合會、貿易組合及貿易組合聯合會、森林組合及森林組合聯合會、漁業協同組合及漁業組合聯合會、蠶絲共同施設組合、産業組合中央金庫、商工組合中央金庫の剩餘金に賦課するのである。特別法人税を損金に算入しない事と前三年の事業年度に生じたる缺損金額を現事業年度の所得計算上之を損金に算入する事とは法人税と同じであるが、特別法人税は剩餘金に對し法人税の税率よりも輕い率を課してゐる。

第四款 戸數割と市町村民税

一 國税に人税と物税とが必要なるが如く地方税に於ても人税と物税とを結ぶ必要がある。各國いづれも収益税を地方の財源にあててゐるから地方税の物税の方は整つてゐる。人税については所得税が國家財政の有力なる財源となつてゐる爲めに、地方税の人税には多きを期待し難いのである。然し

地方團體の地域内に住居又は事務所を有してゐる人に對しては、金額の多きを期待し得ない迄も何等かの方法で人税を賦課し以て市町村民としての財政的義務を果たさしむべきである。この意味に於て獨逸に住民税が設けられ、我國も久しく戸數割を採用し、更に昭和十五年度より戸數割を廢止して市町村民税を採用する事となつた。

二 戸數割の起源は明治十一年太政官布告地方税規則に在る。此の規則は明治十三年五月太政官布告によりて改められた。此の地方税規則に依ると、戸數割は單に營業税及び雜種税と相併んで地方税の一目として徴收すべきものであることが規定せられてゐるに止まつてゐる。明治十三年地方税規則備考は既に戸數割に公權的解釋を下し「戸數割は一戸構ふる者に課し、同居と否とを問はず一戸を構ふる者は貧富に應じて差等を立つるも苦しからず」と云つてゐる。即ち初め戸とは住居と云ふ意味として戸數割は一種の人頭税であつたが、其後實行が不能となり、一種の階級税の性質を帯びるに至つた。戸數割は元來府縣税であつたが、之を各市町村に配賦し市町村は更に各人に課したのである。

大正十年に至り府縣税戸數割規則が發布せられ、更に大正十一年に府縣税戸數割規則施行細則が發布せられ、是に初めて戸數割の統一的法規が出来たのである。大正十五年の「地方税ニ關スル法律」により、戸數割は府縣税としては廢せられ市町村民税として創設せられた。

戸數割の課税權の主體は市町村である。蓋し戸數割は各人の擔税能力を仔細に比較する必要があるから、府縣の如き區域の廣大なる地方團體の租税としては不適當なるが故である。但し大都市の如く住民の移動の激げしき地方に於ては戸數割を施行し難いので、所得税の附加税を以て之に代へ同時に家屋税附加税を多く課する事が出来る。

戸數割の租税主體は「一戸を構ふる者」と「一戸を構へざるも獨立の生計を營む者」と定められたが、要するに戸數割は獨立の生計を營む者に課する税である。かくして戸毎に課せんとしたる戸數割は獨立生計者に課する税となつた。

戸數割の課税標準は租税主體の資力であつて、其の所得額と資産の狀況とによつて算定するのである。故に戸數割は直接に所得を通じ間接に資産狀況を通じて獨立生計者の實力を捕捉する。此の資産狀況に依つて實力を捕捉するには多く見立割なる方法に依る。斯くして戸數割は人税の性質を帶び所得税を補ふものとなつてきたのである。是れ物税たる家屋税とは根本的に異なる所である。

三 昭和十五年の地方税法により過去六十二年の歴史を有する戸數割を全廢すると共に新しく市町村税獨立税として市町村民税を採用したのである。市町村民税は地方分任の精神を養ふ上に於ては戸數割と共通してゐるが、課税最高額と課税最高總額とを嚴重に定めてゐる點に於て戸數割と異なる。

市町村民税の納税義務者の第一は市町村内に一戸を構ふる個人又は一戸を構へざるも獨立の生計を營む個人であり、第二はそれ以外の個人にして市町村内に事務所營業所又は家屋敷を有するものであり、第三は市町村内に事務所又は營業所を有する法人である。従つて貧困に因り生活の爲め公私の救助又は扶助を受くる者（外は住居者たると不在市町村民たると法人たるとを問はず市町村民税を納めねばならぬ。

他の市町村に移轉する人に對する重複課税又は脱税を避ける爲め賦課期日を全國的に一律に十月一日と定めてゐる。人口の移動の甚だしい六大都市と然らざる所により便宜な課税方法を許してゐる。

戸數割の如く過重の負擔となる事を避ける爲め市町村民税は二重の制限を設けてゐる。第一に納税義務者一人に對する賦課額の最高額を定めてゐる。第二に賦課總額は一定金額（人口七十萬以上の市八圓、其他の市六圓、町村四圓）に納税義務者數を乗じた額を超ゆるを得ない。かくの如く市町村民税は各種の制限を受けてゐるが、所得税に準ずる人税として地方税中に重きをなしてゐる。

第三節 收 益 税

第一款 收益稅の本質

一 收益稅は收益に課する稅である。收益とは一定の期間に一定の財源より生ずる簡別所得をさし、收益稅は各財源に對する各收益を簡々別々に稅するものである。收益稅は簡別所得稅に似た所もあるが、簡別所得稅が純益を稅するに反し、收益稅は多く外形標準によつて稅す。其の稅源が各財源に對する純益たる點に於ては兩者は一致してゐるが、課稅標準其他に於て全く異なつてゐる。一般所得稅があらゆる所得を綜合統一して課稅するに對し、收益稅は簡別所得稅と同じく簡別的に課稅するが故に、收益を得てゐる人の收益の全體を見ることが出來ぬ。従つて個人的事情を斟酌するを得ない。只だ財源あり其れから收益がある事を見て之に課稅するものであつて、其の何人の手にあるかは之を問はない。即ち收益稅は物を追ふて人を見ざるが如く見ゆ。是れ收益稅に客觀性ありと云はれ又收益稅が客觀稅と呼ばれ物稅と呼ばれる所以である。要するに收益稅は簡別的であり客觀的である。

收益稅の缺點は個人的事情を斟酌しない事である。苟くも同一の收入を得べしと見る時には同額の稅を課するから、必ずしも實際の擔稅力に順應するものでない。又收益の種類により或は之を捕捉し易く或は捕捉し難く、同じ尺度を以て測るを得ない。經濟の發達せざる國にては、各人の經濟狀態が

異ならず、收益稅も短所を現はさないから、收益稅が租稅の中心となつてゐた。經濟の發達と共に收益稅は短所を現はし初め、文明國に於ては收益稅が重要さを失ひ所得稅が之に代り、收益稅は單に補充稅の意味を有するに至つた。又最近には國稅としての收益稅は廢止せられる事になつた。收益稅の長所としては物を追ふて課稅する結果としては其の收入は確實である。

二 收益稅の追ふ所の物は動産と不動産との二とする。不動産に屬するものとしては地租、家屋稅を擧ぐべく、更に動産に關する收益稅には資本利子稅がある。收益を齎す物として動産、不動産の外に營業を擧げる事が出来る。斯くして營業稅が出て來る。要するに收益稅としては地租、家屋稅、資本利子稅、營業稅を擧げる事が出来る。國によつては此の外に商業稅、鐵道稅、鑛業稅、百貨店營業稅の如きものもある。我國にては鑛區稅と取引所特別稅とを特別收益稅としてゐる。

尙ほ昭和十五年より地租と家屋稅と營業稅の收入の全部を地方分與稅分與金特別會計を通じ、徵收地道府縣に還付稅として分與する事とした。此等三收益稅は實質的には地方財源となつた譯である。

第二款 地 租

一 地租は何れの國に於ても昔より發達せる稅にして所謂農業國にては租稅の中心をなす。然し農

業國から商工業國に進むに従ひ、地租は財政上重みを減じて來た。地租は土地の収益に課する税であるから、土地の収益を都合よく捕捉出來れば地租は決して廢すべきでない。然し土地の収益は年々多少の變動を免れないから、其の収益を年々調べなければ真相を穿つを得ないのであるが、此の調査が困難である。蓋し農業經營者は之を明かにするが如き帳簿を備へず、又或る程度の自給經濟を行ふからである。故に諸國は年々其の収益を調べずして平均的收入に課税してゐる。平均的收入を計算するには、一定年間の収入を計算して臺帳に記入し是を以て課税標準とするのである。土地臺帳を作るのは面倒にして費用が掛かるが、年々調査するのに比すれば容易であるから、諸國は期せずして土地臺帳制を採つてゐる。土地臺帳制度に収益臺帳と地價臺帳との二種ある。理論上は前者が優つてゐるが収益が一度記載せられても収益に變動を生ずると、納税者は此の制度に非常の不滿を感ずる。勿論地價臺帳を作るにも収益を離れる事を得ないのである。何れにしても臺帳制度は一定の期間のみ之に依るべきであつて追々修正を加へて行く必要がある。

二 我國の地租は明治六年地租條例により舊幕時代の地租を改正し其後小改正ありしも原則に於ては動く所がなかつた。昭和六年に至り地租條例を廢して地租法を制定し、茲に根本的の改革が行はれたのである。我國の地租は土地の賃貸價格を課税標準としてゐる。地租の課税標準としては、土地の

面積が最も幼稚にして、地價に進み、更に賃貸價格に進んだものである。昭和六年迄に用ひられた課税標準は、明治九年十年頃に始めて調査せられし地價であつた。地價と云ふは土地の賣買價格でなく、次の公式により収益より還元せしものであつた。

$$\text{地價} = \frac{\text{收獲 (過去五年の收獲)} - \text{種肥料 (本收獲の15\%)} + \text{地租 (地價の3\%)} + \text{村費 (地租の1/2)} \times \text{數價}}{\text{當時の金利 (6\%)}}$$

地價は其の算定せられし當時には土地の賣買價格に比較的近きものであつた。然し經濟の進歩と米價の騰貴と金利の低下とにより、土地の賣買價格は著しく騰り、特に宅地に至つては都市の發達の爲めに非常に高くなり、茲に地價修正論が強く唱へられた。明治四十三年に市街宅地、郡村宅地の賃貸價格を査定し、原則として其の十倍を以て修正地價としたが、其後の經濟界の大變動の結果として尙ほ不公平は依然として續いたのである。漸く大正十五年に至り「貸主が公課修繕費其他土地の維持に必要な經費を負擔する條件で土地を賃貸する場合に貸主の收得すべき一年分の金額」の意味に土地賃貸價格を定め、大正十五年昭和二年にわたり全國に就き土地賃貸價格を調査したのである。昭和六年に至り地租法の制定と共に、地租の課税標準として地價を棄て、賃貸價格を採用したのである。而して賃貸價格を十年毎に調査し直し、時世の進歩に適合せしめん事を期してゐるのである。

尙ほ大正十五年の税制整理の結果として、地租に免税點を設け、昭和六年の地租法も其の精神を襲つてゐる。即ち土地貸賃價格二百圓未満の田畑を所有する自作農には地租を免じてゐた。昭和十五年の地租法改正に當り、地租免税を小作に付したる田畑に迄廣めたのである。

昭和十五年の地方税法により道府縣は本税と同額の地租附加税を課し、市町村は本税の二倍の地租附加税を課する事が出来る。尙ほ此際に貸賃價格二百圓未満の自作農地又は小作に付したる農地に付しても地租あるものとして附加税を課せしめるのである。

第三款 家 屋 税

一 前述の如く農業時代には地租が重要であつたが、商工業が盛んとなるに伴ひ營業税が發達し、同時に都市の繁榮につれて家屋税が生じた。家屋税の發達を見るに、種々の時期を經過してゐる。其の第一期は家屋税が地租の中に含まれてゐた時代であつて、この時代に於ては家屋は土地の從物と看做され又は永久に土地に放下した資本と看做された。第二期は家屋税が地租から獨立して分離せる時代である。都市が擴張して借家が増すに従ひ家屋の財産價格が土地の財産價格に譲らざるに至り、家屋に對する税と地租とが異なるものなることが分明になり、其の宅地の如何に拘らず家屋を家屋と

して課税するに至つた。然し其の初めに於ては極めて幼稚なる竈税、間數税、窓戸税が行はれたのである。第三期に入り家屋税は収益に税することになつた。家屋の収益は宅地の収益と家屋建築資本の収益とより成つてゐるから、現代の進歩せる家屋税は宅地と建物との兩者に對する税なりと云ふ事が出来る。かくて収益税としての家屋税が成立するのである。

今日の収益税としての家屋税の本質は家屋の収益に税するに存してゐる。故に家屋税を負擔する人は家屋より収益を得る人である。従つて借家であれば家主が擔稅者たるべく、借家人をして納稅者とするも擔稅者は家主でなければならぬ。この家屋税に似て非なるものは住居税である。住居税は其の家に住める人をして租税を負擔せしむるものにして、借家に就て云へば借家人が負擔すべく従つて使用税又は直接消費税である。故に住居税と家屋税とは根本的に性質を異にするものであるが、實際に於ては兩者は混同せられてゐる。而して家屋の需要の大なる時には家主が借家人に家屋税を轉嫁し、家屋税は住居税の性質を帶ぶるに至る。

次に家屋税の客體は家屋である。家屋税は家主の収益に課するものであるから、其の本質は借家に課税する場合に發揮せられる。然し自己所有の家屋に住居する場合も消極的収益を獲てゐるから、矢張り家屋税の客體となるのである。家屋は使用の目的に依つて住居用と營利用とに分つことが出来る

が、家屋税は其の何れに税すべきかの問題が起る。本來家屋税は住居用家屋に税すべきものである。營利用家屋に就ては其の収益が他から來てゐるものと區別し難く且つ營利用家屋は一の固定資本として營業収益の一分子を形づくるものである。營業税が營業収益を課税してゐる以上は、營利用家屋に家屋税を課すれば二重税となる。斯く理論上は營利用家屋に家屋税を課せざるを可とするも、實際上は營利用と住居用とを區別するを得ないから、家屋税は營利用の家屋をも課税することゝなる。

家屋税が収益に税するとせば、種々の形式により収益を捕捉せねばならぬ。其の第一の形式は家屋の局部を捉へて収益を推定するものにして竈税窓戸税が其れである。第二は宅地の面積又は家屋の建築せられてゐる面積によるものにして建坪税が其れである。第三は家屋の大小構造室數其他に依つて家屋に等級を附するものにして家屋階級税である。第四は家賃を捉へて収益と看做すものにして家賃税である。第五は家賃等より家屋の賣買價格使用價格を推定するものであつて家屋價格税である。此等の中にて竈税窓戸税建坪税は家屋税發達の第二期に屬し、家屋階級税家賃税家屋價格税は第三期に屬する。最近に於ては家賃税家屋價格税が多く行はれてゐる。要するに家賃税家屋價格税が家屋税の最も進歩せる形式として各國に採用せられてゐるが、尙ほ階級税の用ひらるゝ場合もある。

二 我國の家屋税は其の起源を徳川時代に發してゐる。明治時代に入り家屋税は國税としては殆ん

ど發達せず、専ら地方税として行はれてゐるのである。即ち明治十五年に郡區部會規則に依り市部に於て戸數割に代へて賦課し得ることゝなつたのが家屋税の初めである。明治二十三年に府縣制を施行するや、市部と郡部とを問はず戸數割にかへ家屋税を賦課することを許した。明治三十二年に府縣税家屋税に關する勅令が發布せられ、府縣は其の全部又は一部の地に於ける家屋に對し家屋税を賦課し得ることゝなり、只だ家屋税を賦課すれば戸數割を賦課し得ることゝしたのである。大正十五年に「地方税ニ關スル法律」が發布せられ、昭和二年より府縣税戸數割を廢すると共に家屋税を府縣税として一般的に採用する事となつたのである。昭和十五年の税制改革の結果として家屋税法が定められ家屋税を國税に移し収益税體系を整へたのである。

家屋税の客體は廣義に解し、住家店舗工場倉庫其の他の建物を含むことゝしてゐる。従つて貸家の外に自己の住居をも含み、又住居の外に營利用の建物をも包括してゐる。

課税標準は家屋臺帳に登録したる賃貸價格であるから現行の家屋税は家賃税である。家屋税の家賃價格の意味は地租の場合と同様であるが、五年毎に之を改訂する事としてゐる。

地方税法の定むる所により、道府縣は本税と同額の家屋税附加税を課し、市町村は本税の二倍の家屋税附加税を課する事が出来る。

第四款 營業 稅

一 營業稅は營業の收益に課する稅である。營業とは資本を基礎として個人が繼續的に營む業務を云ふ。處が營業には種類多くして其の範圍が定まらない。然し各國は地租に於て農業を課稅するが故に地租に對立する營業稅は農業を除きたる事業を租稅客體とする。即ち大體に於て商工業並に其の補助業が營業稅により課せらるゝこととなる。勿論金融業交通業保險業等も其の中に包含せられる。資本を基礎として營む業務なるが故に所謂自由職業は其の範圍外にある。只だ所得稅によつて充分に此等の自由職業者を稅せざる場合には、營業稅により之を課稅する例もある。又一般の營業に對する營業稅の外に、特殊の營業につき特殊の營業稅がある。此等は經濟政策上社會政策上及び行政上の理由に依つて課せられるのである。例へば鑛業稅取引所營業稅百貨店稅行商稅の如くである。

一般營業稅は大體に於て商工業に對する稅である。従つて商工業と云ふ文字を稅法中に示してゐるものもあるが、又列舉主義により營業稅を課すべき營業を枚舉してゐるのがある。

營業稅は營業の收益に課するものであるから、先づ營業の收益を見出さねばならぬ。處で營業の實際の收益を捕捉しようとしても、營業者が之を證すべき帳簿を具へざることもあり、又之を具ふるも

他人に示さないこともあるから、收益の算定に困難である。そこで只だ外形標準を以て收益を推定するに至つた。或は資本高を標準とし、或は營業自體の大小を標準とするのである。而して營業の大小を標準とするのは、或は賣上金高、或は從業者の數、或は機械器具の價格、建物の賃賃價格を標準とすることになるのである。然し此等の標準は營業の種類によりて異なり、又同種の營業にても地方により其の收益を異にし、又同じ地方で營業するも其の規模により收益を異にするのである。外形標準主義は初め佛國に起り後に他の國に傳はつたので之を佛國式と稱す。我國の營業稅は大正十五年迄は之に倣つてゐた。之に對して純益主義の立法が出て來た。其の模範は普國の一八九一年の立法であつたから之を普國式とも稱す。我國の營業稅も大正十五年に純益主義を採用し、營業收益稅と名を改めた。昭和十五年に營業收益稅を廢し營業稅を採用したが純益主義たる事には變りがない。

二 我國の營業稅は初め地方稅として發生し、後に國稅に發達したものである。明治十一年地方稅規則が定めらるゝや、營業稅は戶數割と同じく地方稅として課せられた。初め商業のみに課稅したが明治十五年の改正に依り廣く商業工業に課することとなつた。國稅としての營業稅は明治二十九年に初めて定められた。其の結果として大營業者に關する課稅は國稅營業稅の範圍に屬することとなり、地方稅營業稅は小營業者に限られ、而も其の賦課額は國稅營業稅との關係上から制限せられたのであ

る。大正十五年に至り國稅營業税を廢して國稅營業收益税を設け同時に府縣稅營業税の内容を明かにした。昭和十五年に國稅營業收益税と府縣稅營業税とを廢止し國稅營業税一本としたのである。

營業税の客體は營業即ち商工業である。營業税は法人營業税と個人營業税との二つに分つてゐる。前者は總べての營利法人の營業に課し、後者は1、物品販賣業。2、金錢貸付業。3、物品貸付業。4、製造業。5、運送業。6、倉庫業。7、請負業。8、印刷業。9、出版業。10、寫眞業。11、席貸業。12、旅人宿業。13、料理店業。14、周旋業。15、代理業。16、仲立業。17、問屋業。18、鑛業。19、砂鑛業。20、湯屋業。21、理髮美容業。22、其他の二十二種の營業に限つて課してゐる。即ち包括主義と列舉主義との兩者を併用してゐる。

營業税の課税標準は、過去の營業税が資本金額、賣上金額、建物賃貸價格、從業者數等の外形標準主義を採用せしに反し、純益主義を採用してゐる。即ち法人營業税の課税標準は各事業年度の純益と清算純益とであり、個人營業税の課税標準は前掲二十二種の營業の純益である。

營業税の税率は、法人個人を通じ一本の比例税率を採つてゐる。但し個人營業税に限り純益金額四百圓未滿の時には課せない事となつてゐる。收益税に免稅點を設けた事は注目に値する。

地方税法の定むる所により、道府縣は本税と同額の營業税附加税を課し、市町村は本税の二倍の營

業税附加税を課するのである。

三 凡ての營業には原則として營業税が課せられてゐるが、特殊の營業には營業税の外に一種の特權税を課してゐるのである。其一は鑛區税であり、其二は取引所特別税である。

鑛區税は昭和十五年に定められ試掘鑛區と探掘鑛區と砂鑛區とにより税率を異にしてゐる。地方税法によれば道府縣と市町村とは鑛區税附加税として何れも本税の百分の十以内を課する事が出来る。取引所特別税は昭和十五年より定められ税率は手数料収入金額の百分の十二であつて地方附加税は許されてゐない。取引所税の中には取引所特別税の外に取引所取引税を含んでゐるが、其れは流通税に屬し、取引所特別税とは全然其の性質を異にしてゐる。

第五款 資本利子税

一 地租家屋税は不動産に課する税であるが、之に對して動産に課する税として資本税が成立する。勿論營業税が行はるゝ國に於ては資本の一部分は營業税にて課税せられてゐるから、其の部分に對しては更に資本税を課する必要がない。従つて資本税と云ふのは資本家が他に貸付けたる場合に課するものであつて、貸付資本税である。而して其の税源は資本よりの收益であるが、之に課税するには資

本を標準とする資本税と利子を標準とする資本利子税との二つ場合がある。之を家屋税に對して考ふれば、資本税は價格税に當り、資本利子税は家賃税に當る。

貸付資本とは資本家が資本を投下して其れに依つて利子を得る場合を包含するが、商工業に投下する場合は之を除く。従つて資本利子税は貸付、預金、貯金、抵當貸付、公債、社債、株券、定期金に關する利子又は配當に課するものである。

課税標準として一般に行はるゝは利子であるが、或は總利子であり、或は純利子である。所謂利子の中には危険に對する保険料が加はり、或は貸付に對する勤勞の報酬を含むから、純理上より云へば總利子に課するのは不當である。然し純利子に課するとせば簡別所得税となる、加之純利子に課すことは困難であるから、多くの國は總利子に課することにしてゐる。總利子に課するに當りても年々實際の利子に課するものと平均利子に課するものとの二つがある。

二 資本利子税の税源は資本の収益であり、課税標準は資本又は其の利子である。資本利子を捉ふるには直接徴收方法と間接徴收方法との二方法がある。

間接徴收方法は債務者より徴收する方法である。即ち債務者が利子を支拂ふ際に税を差引き残額を債權者に支拂ふものであつて所謂天引法である。公債社債に就ては、利子支拂所に於て利子より税を

差引き利札と引換へに残額を債權者に渡すのであるから利札税と呼ぶ。間接徴收方法は簡便に徴收し得る長所があると共に、種々の困難を伴ふ。

直接税徴收方法は債權者から直接に資本利子税をとり立てるものである。債權者を捉へることは容易でないから、此の方法では當然申告を強制する手段に依らねばならぬ。申告は勿論債權者をして之を爲さしむると共に、一方には債務者をして之をなさしめねばならぬ。

資本利子税は収益税の中で最も後に發達したもので、國に依つては資本利子税を缺いでゐるものがある。我國に於ては大正十五年に初めて資本利子税が設けられたが、昭和十五年の税制改革の結果として所得税に吸収せられ廢止せられたのである。

第四節 財 産 税

財産税は財産を所有してゐると云ふ事實に基づき課税するものと、財産移轉の事實に就て課税するものがある。前者は財産の靜態に課するものであるから靜的財産税と稱し、後者は財産の動ける場合を税するものであるから動的財産税と稱す。茲に財産税と云ふは靜的財産税を指し動的財産税については特別收得税の一部として論ずる事とする。

一 財産税は古き税であつて希臘羅馬に起り中世を通じ十二三世紀頃から近世の初めに盛んに行はれ十七世紀に至るまで行はれたのである。其の初めは戦時税として起されたが、其後に恒久税となり主税となつた。蓋し經濟の發達が幼稚にして租稅技術が未だ發達しない時には個人の擔稅力は之を外部に現はれたる財産にて測ることが最も容易であつて、之が財産税の主税として存した理由であり、最初に發達した所以である。之を財産税發達の第一期の主税時代とする。經濟が發達し租稅技術も進歩し、收益税制度が發達するに及んで、財産税は收益税の中に消失した。收益税制度の發達は十八世紀頃から始まつたのであるが、正統學派が學界を風靡するや財産資本に課稅すべからずとの主張が租稅立法に影響し、財産税消滅の勢を速めたのである。斯くして財産税は恒久税としてはなくなつたが戦時又は非常時に臨時税として起された。此の時代が財産税發達の第二期にして臨時税時代といふ。最近に至り税制が進歩し所得税を主税とし、財産税を以て之を補ふの立法を見ることゝなつた。其れが第三期にして補完税時代と稱すべきである。要するに財産税を歴史より見ると初めに臨時税であり次に恒久税となり又臨時税となり更に補完税としての恒久税となつたのである。

現今文明國に於ける財産税は第三期の補完税と解すべきであるが、中には尙ほ第一期第二期に屬するものもある。又恒久的な税制には關係はないが、臨時税として財産税を起すものがある。戦時税、

非常税としての財産税は多くは財産から其の税を支拂ふことゝしてゐる。然し一般に行はれる財産税は補完税たる地位を占め、主税は所得税である。此の種の財産税の一は一般財産税にして他は簡別財産税である。いづれの財産税も單に財政收入を齎すに止まらず、物價騰貴の際に其の趨勢を阻止し緩和する作用を有し且つ課稅物件の調査を通じて統制經濟を實行する資料を與ふる副産物を齎すものである。ケーンズ (J. M. Keynes) とフリック (R. Frisde) とが貨幣經濟論又は貨幣的景氣論の立場から財産税を主張してゐるのは注目し値する。

以下、臨時税たる財産税と恒久的なる一般財産税と簡別財産税とに問題を分ち研究を進めたい。

二 臨時税たる財産税は財産を税源とするが故に實質的財産税たる事を常としてゐる。これ恒久税たる財産税が財産を租稅客體とし名義的財産税であるのと著しい對照をなす所以である。實質的財産税は勢ひ資本及び生活必需の使用品に及び財界の活動と國民生活の安定とを害することが少くない。又實質的財産税を金納制のみにて課稅する時は換價し難き財産の市場價格を下落せしめ納稅者は二重の損害を蒙る。かくの如く實質的財産税は之を避けねばならぬが國歩艱難なる時には緊急手段として用ひられる。然し此際にも短期間に決して繰返へす事なく一回を限り何れの財産にも公平に課稅すべきである。もし實質的財産税が繰返し行はれると税本を侵し貯蓄心を衰へしめる事となり、財産の種

類により差別課税をすると負擔の不公平を來し、何れにしても財政及び國民經濟に悪影響を及ぼすのである。實質的財産税と名義的財産税とは理論上は區別し得るが實際上は明瞭でない。恒久税たる名義的財産税であつても課税物件の評価と税率の定め方が宜しきを得ないと元本財産を侵す事もあり臨時税たる實質的財産税も税率を低くし年賦延納を許す時には収益より支拂ひ得る事もある。

臨時税たる財産税は第一次歐洲戰の前と後とに獨逸に於て大規模に採用せられた。約十億マルクの軍備擴張費を支辨する爲めに一九一三年に國防獻金 (Wehrbeitrag) を起したのが前者であり、戰債の後始末の爲めに一九一九年に帝國緊急犠牲 (Reichsnopfer) を課したのが後者である。

三 普通に財産税と稱するは一般財産税である。

(1) 一般財産税は補完税であつて財産重課の趣旨を達する爲めに出來てゐる。所得税のみでは勤勞所得に軽く財産所得に重く課することが充分でなく且つ財産中の収益を生せないものには所得税を課することが出來ない。又財産より収益を生ずる場合でも其の収益が所得税で捕捉出來ないことがある。此等の缺點を補ふ爲めに所得税の外に一般財産税を起すのである。

(2) 一般財産税は名義的財産税である。名義的財産税とは財産を課税物件として課税するも、其の税源とする所は所得にある。此の點に於て臨時税としての財産税と根本的に其の性質を異にす。

(3) 一般財産税は簡別財産税と異なり、總べての財産を包括して綜合課税を行ふのである。従つて所得税と同じく普遍性と主觀性を有することになる。

一般財産税の普遍性は人に於て普く行きわたる財産に於て總べてに行きわたる事を意味する。財産を有する人は總べて課税せられる譯であるが、法人に課税すべきかに關しては議論がある。例へば株式會社に於て、株式が個人にとり財産たると同時に、株式の價格は會社の經濟力を反映す、故に個人に於て財産税を課する以上は株式會社にて課してはならぬと云ふ議論も出て來る。然し第一に外國法人が内地に於て動産不動産並に不動産の上に存する權利を有する場合に法人の故を以て之を免稅するのは當を得ない。蓋し斯の如き外國法人の社員又は株主は多く外國人であつて、而も外國に住居してゐるから、其の個人財産と見るべき株式又は持分に課税することが出來ないからである。第二に内國法人にしても、法人の財産の價格と株式又は持分の價格の總計とは必ずしも一致しない。斯の如き場合に於ては、少なくとも法人の財産價格が株式又は持分の價格總計に超過するものに對して之を課税すべきである。若し之に課税せねば、擔稅力を有する者を逸することとなり、當に正義に反するのみでなく、此の超過財産を大にして以て脱稅を圖る者を生じて、不公平となるからである。故に法人に財産税を課しないことは當を得ない。次に財産税の課税物件は各人の財産であつて單に収益を生ずる

收益財産に止まらず、收益を齎さない使用財産・投機財産・財寶に及び更に財産權の還元價格にも課税するのである。即ち各人に屬する財産を一纏めにして課税するから、收益財産はもとより無收益財産をも包含するを常とするが、日常生活必需品は之を免じてゐる。蓋し無收益財産の中には價格大なるものがあり、積極的に收益を生ぜないが、消極的には收益を生じ従つて此の方面に於ける財産税は奢侈税の色彩を含むからである。

財産税の主観性は種々の方面に現はれるのである。第一に財産税を課するに當り負債を差引き純財産課税主義を採る。第二に財産税は財産所得を重く課するを趣旨とするが故に、小さき財産は之を免税す。第三に税率は財産税が名義的財産税である以上は高くしてはならぬが、必ずしも比例税たるを要せず寧ろ適當なる累進税の方が優つてゐる。

四 一般財産税の例としては一九二二年の獨逸の財産税がある。財産税に於て最も重要なものは財産の評價であつて、獨逸では財産税法の外に帝國財産評價法を設けてゐる。我國に於ては大正十一年の臨時財政經濟調査會に於て之が提案あり、昭和十二年には個人法人に通ずる財産税が提案せられたが法人資本税を採用し個人財産税は之を思ひ止まつたのである。昭和十五年の税制改革の結果として法人資本税は法人税に吸収せられる事となつた。法人税は法人の所得と資本とにつき賦課せられるが、

課税標準たる資本は「各事業年度の各月末に於ける拂込株式金額、出資金額、基金又は釀金及積立金額より各月末に於ける繰越缺損金額を控除したる金額の月割平均額に當該事業年度の月數を乗じたるものを十二分して計算したる金額」に依つてゐる。財産税は伊太利にも設けられてゐる。

昭和十二年の財産税法案の中で法人財産税は已に法人税法に於て實現せられてゐるから之を除き専ら個人財産税につき説明する。毎年一月一日に於て個人の有する全部の財産の價額より債務金額を控除したる金額を課税標準とする。本法案は獨逸の財産税法と異り財産評價方法をも規定してゐる。即ち評價は原則として一月一日の時價によるのであるが、(一)土地又は建物の價格、(二)地上權及永小作權の價格、(三)國債、地方債、社債又は株式にして公定相場あるものの價格、(四)定期金、郵便年金等の給付を受ける權利の價格、(五)郵便年金契約、無盡契約又は生命保險契約に基き拂込みたる掛金又は保險料の價額、(六)商品並に商品に非ざる原料品及製品の價額、(七)元本の受益者と收益の受益者とが同一人に非ざる信託財産の價額については特別の評價方法がある。個人の財産で財産税を免せられるものは、(一)地租法等により地租を課せない土地及其の土地に生立する竹木、(二)家屋税法等により家屋税を課せない建物、(三)國寶、重要美術品及史蹟名勝天然記念物、(四)恩給、勳章年金等の給與を受ける權利、(五)家寶及生活に必要な家具、什器、衣服、裝身具等、(六)總財産價額三萬

團未滿の者の有する財産である。税率は比例税率であつて財産價額の千分の一である。尙ほ所得の無い場合には財産税を免除し更に所得ある場合でも所得金額を越ゆる財産税額は之を免除することゝしたのであつた。

五 簡別財産税とは財産を簡別的に課税するものである。其の結果として

(1) 簡別財産税は綜合課税をなさないことが一般財産税と異なる所であつて主觀性を發揮するを得ない。然し各財産の収益率の大小に従ひ各財産の間に差別税率を適用することが出来る。

(2) 簡別財産税は名義的財産税であることに於て一般財産税と同じであるから、税率は比較的低くしなければならぬ。

(3) 簡別財産税は補完税たるべきものであるが、一般財産税を別々に課するものであるから、無收益財産にも課すべきである。

簡別財産税は収益税を解體して之を建て直すのが最も簡單である。蓋し収益税中には課税標準として財産價格を採るものがあるが、之を總べての収益税に於て貫けば、そこに簡別財産税が現はれて來るのである。即ち地租にては地價を、家屋税にては家屋の價格を、營業税にては營業資本を、資本金子税にては貸付資本額を課税標準として其他の課税標準を除けば、簡別財産税が成立するのである。

要するに簡別財産税に於ては土地、家屋、營業資本、貸付資本、無收益財産を課税の客體とし、其等の箇々の財産の價格を課税標準とするのである。

第五節 特別收得税

特別収益税はプロイヤー (Karl Bräuer) の所謂増加税 (Zuwachsteuer) を意味し、普通の收得税たる所得税、収益税、財産税に對し不勞利得税として特別の地位を占めてゐる。特別收得税は更に二つに分れる。第一は超過所得税であつて正常所得に超過する額に課税するものである。第二は動的財産税であつて相続、贈與、社會的事情により財産價格の増加したるに對し課税するものである。

第一款 超過所得税

一 超過所得税とは正常所得に超過する所得に課税するものである。蓋し正常所得を越ゆる所得を収むる事の出来るのは所得者自身の努力にまつ所もあるが一は社會的事情の然らしむる所によるから普通の所得税の外に特別の所得税を課税する事が公平を得る所以であり同時に擔税力にそふ所以でもある。問題は正常所得を如何に限定すべきかの點に存してゐる。正常所得を平年度所得と解する時に

は超過所得税は戦時利得税となり臨時利得税となる。第二に正常所得を平均所得又は普通所得と解すると超過所得税は増加所得税となる。茲には増加所得税と臨時所得税との二つを分つ。

二 増加所得税とは普通人が普通の経済活動で得べき筈の平均所得又は普通所得よりも多くの所得を得る時に其の超過部分に課税する所得税である。平均所得又は普通所得の決定方法に二種類がある。一つは絶対額を標準とし他は比率を標準とするのである。

獨逸の新財政計畫に採用せられてゐる増加所得税 (Mehr Einkommensteuer) は正常所得を絶対額により定めてゐる例である。即ち増加所得とは前年に取得せられたる租税義務者の所得が前々年に於ける租税義務者の所得に超過する額を云ひ、一九三九年度の増加所得税を課せられる増加所得は一九三八年度に於て取得せられたる所得中、一九三七年度に於て取得せる所得に超ゆる額である。所得税納税義務者及法人税納税義務者がこの増加所得を取得したる時は増加所得税を納付せねばならぬ。増加所得税は好景氣の時に於ては注目すべき財源であるが不景氣の際には全く涸渇する虞がある。

正常所得を一定比率で定め超過部分に課税する實例としては我國の配當利子特別税と外貨債特別税とを擧げる事が出来る。

昭和十二年の北支事件特別税法に收められた利益配當特別税と公債及社債利子特別税とは昭和十三

年の支那事變特別税により利益配當税と公債及社債利子税と名を改め、更に昭和十五年の税制改革の結果として配當利子特別税と云ふ獨立の租税となつた。本税法は法人より受くる利益の配當の正常所得比率を一割と定め、國債の利子の正常所得比率を四分と定め、地方債社債の利子の正常所得比率を四分五厘と定め、この正常所得比率を超ゆる配當又は利子に對し比例税率を課するものである。

外貨債特別税は昭和十二年に定められ日本内地で、外貨債(外國通貨を以て表示する國債及地方債並に日本法人の發行したる社債)を所有する人の利子に課税するものである。外貨國債の利子の正常所得比率を年四分と定め、外貨地方債外貨社債の利子の正常所得比率を年四分五厘と定め、この正常所得比率を超ゆる金額の十分の七を税額としてゐる。昭和十八年に廢止せられた。

三 臨時利得税とは戦争其他の事變の結果として平時に得べき正常所得よりも餘分の所得を得たる時に其の超過部分に課税する所得税であつて、戦時利得税が代表的のものである。戦時利得税は第一次歐洲戰の産物として生れ我國も大正七年に臨時税として採用したのである。滿洲事件勃發するや昭和十年に臨時利得税を定め更に支那事變の後に改正を加へた。昭和十五年の税制改革の結果として從來の臨時利得税より滿洲事件の色彩を除くと共に法人臨時利得税に超過所得税を統合し内容を一變した。現行の臨時利得税は昭和九、十、十一の三箇年の平均利益を正常所得とし其れ以上の利得を得た

る場合に課税する事となつてゐる。尙ほ法人にあつては資本金額の年一割を超ゆる所得ある場合には平年度利得の如何に拘らず臨時利得税を納めねばならぬ。臨時利得税は法人と個人との二つに分れる。個人の臨時利得税は營業利得と譲渡利得とに課税する。譲渡利得とは不動産、不動産上の権利、船舶又は鑛業若は砂鑛業に關する權利若は設備の譲渡に因る個人の利得であつて財産増價税式の課税を受けてゐる。

第二款 動的財産税

動的財産税とは財産が動ける状態に課するものにして、更に二つに分れる。其一是財産の移轉を捉へ、其二是財産が價格を増すことを捉へるものである。前者を相續税とし、後者を財産増價税とす。

第一項 相 續 税

一 相續税とは相續の開始によつて財産權の移轉する時を捉へて其の財産に課する税である。此の税はもと手数料より發達したるものである。即ち相續財産の名義を書き換へる時に、登記所が其の書換行爲に對して手数料を徴したのが第一期である。其れが漸次租税の性質を帯び、遂に流通税の形をとり、印紙税登録税の性質を帯ぶるに至つた。これが相續税發達の第二期に屬す、各國の相續税が流通税の體系の中に加へられた所以である。其後其の税率を他の印紙税登録税の場合よりも増し、其の結果として名義上は流通税なるも實質上は財産税となり、更に進んで名實共に財産税となるに至つた。

これを相續税發達の第三期とする。財産税としての相續税には二種類ある。其一是遺産税であつて、被相續人が殘せる被相續財産を一團とし是に税を課するものである。其二是相續財産取得税であつて相續人が受ける財産に就て課税するものである。相續税の中心をなすは、この相續財産取得税である。而して相續財産取得税には、不勞利得に課するといふ考が段々這入つて來て、最近には實質的財産税となつた。

相續税は相續の開始に依つて財産權の移轉する時を捉へ其の財産に課する税である。従つて其の税源は相續財産であり、其の租税客體も相續財産であり其の租税主體は相續人である。そこで相續税の本質として三の特色が出て來る。其一是相續税が一般財産税であるといふ事であり、其二是相續税が實質的財産税であるといふ事であり、其三是相續税が財産取得税であるといふ事である。相續税を流通税なりとする論もあるが、其れは此の税の發達の第二期を捉へてゐるものである。以て今日の相續税を律することが出來ぬ。

二 相續税の根據に關しては社會的方面より見る議論と租税の根據より見る議論との二つがある。社會的方面よりの議論の一是國家相續權説である。「相續權は天賦のものでなく、國家の創設したものである。其れは幼稚なる社會に於て共有が行はれてゐたのを見ても明かである。従つて財産は其

の所有者が死すれば國家に復歸する筈であるが、國家が相續權を創設したる結果として相續者より相續稅を徵收するのである」と云ふ。之と似たる說に國家共同相續說がある。即ち「國家は一部の相續權を有す。従つて相續開始せられ財産が移轉する時は國家も其の一部を相續すべきであつて、相續稅が其れである」と云ふのである。此の二說は社會的方面より觀る議論にして主として社會主義者によつて唱へられてゐる。之と根本思想を異にし結論を同じうするものは、社會政策の見地よりする說である。此の說は極端なる富の分配の不平等を矯めることを以て相續稅の使命としてゐる。

次に租稅の根據よりする議論は能力說に依つて説明するものである。能力說に依つて其の根據を説明するは不勞利得の理論に依らねばならぬ。今日の相續稅の根據は茲に存してゐる。

三 我國の相續稅は明治三十八年に初めて設けられたものであつて、遺産稅の半面を具へると同時に相續財産取得稅の半面をも具へてゐる。

相續稅の客體は相續財産である。被相續人が内地に住所を有する場合には相續財産の全部に對し相續稅を課す。被相續人が内地に住所を有せざる場合には、(1)内地に在る動産及び不動産。(2)内地に在る不動産の上に存する權利。(3)内地に住所のある權利者の有する其れ以外の財産權を總括するのである。斯の如く相續稅は被相續人の有する財産を綜合して課稅するを趣旨としてゐる。そこに遺産稅

の性質が現はれ一般財産稅の性質が現はれてゐる。但し「被相續人の死亡に因り相續人の受取る生命保險の保險金にして被相續人の保險契約者たる保險契約に基くもの」又は「退職手當、功勞金及此等の性質を有する給與にして被相續人に支給せらるべきものが被相續人死亡したる爲其の相續人其の他の者に支給せられたるとき」は之を相續財産と看做す。更に親族に贈與を爲したるとき準相續として相續稅を課してゐる。

相續稅の課稅標準は相續財産の價格である、即ち各財産の價格の總和より債務及び公課を控除したる殘額を課稅價格とす。茲に相續稅の主觀性が現はれる。

相續稅の義務者は相續人である。我が國には家督相續稅と遺産相續稅とがある。(1)家督相續稅は家督相續の開始する場合に家督相續人の納むる稅である。相續人より觀れば俄かに財産權の主體となつたのであるから其處に擔稅力が出來たのである。故に家督相續稅は不勞利得稅の性質を有してゐる。

(2)遺産相續稅は遺産相續開始の場合に遺産相續人の納むる稅である。遺産相續稅は家督相續稅よりも尙ほ一層多く不勞利得稅の色彩を濃くしてゐる。

相續稅が不勞利得稅であることは稅率と免稅點とに於て能く現はれてゐる。

(1) 稅率は超過額累進率であるが、遺産相續に對する稅率は家督相續に對する稅率よりも重くなつ

てゐる。又相続人と被相続人との續柄が遠くなるに従ふて税率を累進せしめてゐる。是れ不勞利得の程度の大なるものに重く税する所以である。そこに相続財産取得税の性質が現はれてゐる。

(2) 免税點は家督相続税に五千圓とし遺産相続税に千圓としてゐる。是れ又不勞利得の程度に大小を認めただからである。

相続税には年賦延納制が設けられ名義的財産税で済まし得る事もあるが、相続人が大所得を得ない限り實質的財産税の本質を現す事となる。昭和十六年より物納制度が設けられた。

第二項 財産増價税

財産増價税とは財産價格の増加に課する税である。相続税が財産權の移轉に課する税なるに對し、財産増價税は財産價格の異動に課する税である。財産増價税は一般財産増價税と簡別財産増價税とに分れる。簡別財産増價税は動産不動産を問はず總べての財産に就き簡別的に其の價格の増加したるものに課するものであるが、現今實際の問題となつてゐるのは土地増價税である。歴史的に云へば土地増價税が先づ發達し、最近に至り一般財産増價税に移つて來たのである。

一 土地増價税は相続税と同じく、手数料より出て流通税に轉じ終に不勞利得税の性質を帯ぶるに至つた。即ち土地の賣買があると土地所有權の移轉を官簿に登記し、其れに對し初めは手数料をとつ

たが、後には登録税をとることゝなつた。處が最近に至り都市の異常なる發達に伴ひ土地に關し投機を營み多大の利益を收むる者が出來た。之に對して普通の登録税印紙税を課しただけでは、其の擔税力に應じた課税とならぬ。そこで不勞利得税として土地増價税を課するに至つた。此の税は初めニュージーランドに行はれ、後に歐洲に擴がり、最も榮えたのは獨逸である。土地増價税は獨逸の地方税として發達し、一九一一年に獨逸帝國の税となつた。後に一般財産増價税が出來たので土地増價税は廢せられた。獨逸が青島に土地増價税を課したのが東洋に於ける最初の立法である。

我國は關東州に於て大正八年五月に土地増價税規則に依つて此の税を起した。此の税は關東局地方費會計に屬する租税であるから、地方税である。(一)土地所有權の有償移轉ありたる時は、前所有者より(二)十五年間土地所有權の有償移轉なき時は、現所有者より土地の自然増價額に對し賦課するものである。税率は此の兩者の場合を區別し、土地の自然増價額が原價格に占むる割合の大小に應じ、いづれも四種の階段税を設けてゐる。

土地の増價と云ふ以上は土地の價格の騰貴を知るべく、一定の時と課税當時との價格を比較し其の差増額を見て課税するから、之を差増税とも名づける。差増價格を測る方法に二つある。其一は一定期間を限つて調査する方法であり、其二は賣買の時の差額を調査する方法である。第一の方法は調査

費を要し、且つ正確なるを得ないから、實際上は第二の方法による。蓋し買價と買價との差は大體に於て土地所有者の不勞利得と見られるからである。勿論土地の自然増價に非ざる事が明かなるものは、之を斟酌し控除するを必要とす。

土地所有者が其の土地を永く所有すれば、是に投する費用も増加し、其の關係も複雑となる。そこで最長期を定め、其れ以上は課税しない。即ち土地増價稅の趣旨は土地の移轉が頻繁で而も其の價格が騰つた場合に課するものである。

次に土地増價に依る不勞利得は充分の擔稅力を有するから、其の増すに従つて累進稅率を適用すべきである。累進稅率の適用には二方法がある。純利得の絶對額に課するものと、純利得が購買額に對して占むる比に適用するものである。後者が不勞利得を稅する精神に適してゐる。土地を賣り渡したる者が、土地を所有せし期間が短かければ短い程、不勞利得性を發揮するから、其の短期なるに従つて又累進稅率を當て符めることとなる。最後に土地の價格の極めて少なきものには免稅を行ふ。

二 土地増價稅が發達したる後に一般財産増價稅が現はれたのである。一般財産増價稅の發達は極めて最近にして第一次歐洲戰前後よりのことである。一般財産増價稅の最初は、獨逸の一九一三年の所有稅である。其後戰時中に一九一六年に第一次財産稅が出來、戰後一九一九年に戰時財産増價稅と

なつた。斯くして一般財産増價稅は先づ獨逸に起り、次に伊太利に移つたのである。

一般財産増價稅は財産價格の増加に課する稅である。只だ土地増價稅が土地のみに限れるに反して、一般財産増價稅は納稅者の有する總べての財産に就て其の價格の増加に課することとなつてゐる。一般財産増價稅は總べての財産増加を捉へて稅し、其の財産増價の一部を租稅として支拂はしむることを趣旨とする。故に一種の實質的財産稅である。尤も普通の實質的財産稅は財産から支拂はしむるのであるが、此の稅は財産の増價せる部分より支拂はしむるものである。

土地増價稅を批難する者は土地の増價に稅して動産の増價に稅せざることが不公平であると云ふが一般財産増價稅は此の不公平を矯めるものである。

一般財産増價稅は不勞利得に課する稅であるから、先づ財産増價の事實を捉へねばならぬ。即ち一定時に於ける財産の價格と後の或る一定の時に於ける財産の價格との差増價格を見て之に稅することとなる。差増價格を測定する方法は、土地増價稅に關して一般に行はるゝものと異なり、一定時を隔て、調査を行ひ其の差を見出す方法を探らねばならぬ。かの土地増價稅に於けるが如く買賣の時期を捉へることの出來ない點に納稅者の苦痛が存してゐる。

一般財産増價稅は不勞利得稅であるから、課稅額、免稅點、稅率に就き次の如き結果を生ず。

(1) 一般財産の増價が所有者の努力に依つたもの竝に所有者が經費を投じて得たる増價は不勞利得でないから、差増價格の中より控除せねばならぬ。又他の不勞利得稅に依つて稅せらるゝものも、之を控除すべきである。

(2) 一般財産増價稅も土地増價稅と同じく財産價格の極めて少なきものは稅すべきでない。故に一般財産増價稅にも免稅點が設けられてゐる。

(3) 一般財産の増價は其れ自身大なる擔稅力を有し、増價額の大となるに伴ひ擔稅力は一層大となる。故に比例稅率よりも累進稅率を適用すべきである。

第二章 流通稅

第一節 流通稅 概論

一 流通稅なる名稱を初めて財政學上の語としたのはスタインである。スタインの前に流通稅の名は存しなかつたが、其の實はなかつたのでない。只だ學者が或は之を手數料とし、或は之を消費稅としてゐたのである。スタインは流通稅の徵收の形式が主として印紙に依るの故を以て流通稅を印紙稅ともいつた。印紙稅は諸國の立法史上にも亦之を見る事が出来るが、各國の印紙稅の内容は必ずしも一でない。故に學問上の用語としては、印紙稅の名を採らないで流通稅の名を採るべきである。否印紙稅を以て流通稅の一種となすべきである。獨逸の財政學が各國に影響を及ぼすに至り、流通稅の語も世界的に用ひられてゐる。

從來多數の學者は流通稅を最廣義に解し、財産權の移轉財産價値の移動に課する稅であるとするのである。斯く解すると印紙稅登録稅取引所稅等を總稱するのみか相續稅贈與稅土地増價稅をも包括する。然し理論よりいふも、租稅史上の事實よりいふも、相續稅贈與稅土地増價稅は流通稅を離れて所

謂不勞利得税を形づくり、其の性質は財産税の一種と看做すべきである。従つて流通税は之を最廣義に解すべきで無い。斯くして流通税は經濟主體が自己の行爲に依つて財産の移轉を生ずる場合に之に課する税となるのである。

二 流通税の根據に關しては古來種々の説があるが、利益報償説と特殊利得課税説と臨時收入課税説と平均的収入課税説との四とする事が出来る。

(1) 利益報償説は流通税の根據を交換説に求むるものである。曰く「流通取引は國家が之を保護するでなければ、安全に行はるべきものでない。個人は其の流通取引に於て國家より利益を受くるのである。個人は此の利益に報するが爲めに流通税を納めねばならぬ」と。此の説に依れば流通税を支配する所の原則は反對給付の原則であり、特殊報償の原則である。従つて流通税は手数料と區別することが出来ない。甚だしきは流通税を以て手数料の一種としてゐる。

(2) 特殊利得課税説は流通税の税源を以て各人が箇々別々の流通取引を爲すに依りて得る利得であるとする。スタインは流通税と營業税とを對照し、營業税は營業の收益全體に税するものであるに反し流通税は其の營業を爲す爲めに箇々別々の取引を爲し其の取引より生ずる特殊利得に税するものである、畢竟營業税は營業全體の利得に税し流通税は箇々別々の利得に税するものであると説いた。

(3) 臨時收入課税説は流通税の税源を臨時收入であるとするものであつて、フリードベルグ (Friedberg) の主張にかゝる。曰く「所得稅收益税は毎年繰り返へされ規則正しく入り來る収入に税するものであるに反し、流通税は臨時收入に税するものである。臨時收入は分れて、自己の生産的行爲に依つて得るものと、自分の生産的行爲に依らないで偶然に得るものと、財産の移轉なく單に財産價格の増加に依つて得るものと三となる。流通税も亦之に従つて、生産的行爲に依つて得べき臨時收入に税するものと、無償的に偶然得べき臨時收入に税するものと、財産増價に依る臨時收入に税するものと三とすることが出来る」と。

(4) 平均的収入課税説は流通税の税源を平均的假定的收入であるとするのである。其の初めて之を唱へたのはワグネルである、曰く「所謂收益税は流通に依つて生ずる特殊所得を捕捉することが出来ないばかりでなく、營業所得の一部をも逸することがある。流通税は此の缺陷を充たし所得稅收益税に依つて捉へ得ない収入に課税するものである」と。然らば其の収入は如何なるものであるかと云ふに、ワグネルの見る所はスタインと異なり「箇々別々の流通取引より生ずる特別の利得でない。却つて普通の場合に流通取引に依り生ずべき平均的假定的收入である。斯くして流通税は所得稅收益税の足らない所を補ふ税となつて、租稅制度上に缺くことの出来ないものである」と。

以上の諸説は流通税の税源を特別に求め、之に依つて流通税の根拠を明かにせんとしてゐるのであるが、皆説き得て充分でない。思ふに流通税に特別の税源を求めやうとするのは誤である。即ち流通税も租税の一である以上は、其の税源は原則としては所得でなければならぬ。而して経済流通は生産營利と消費との中間に介在してゐる経済現象であつて、之に依つて所得を推定することが出来る。其の生産營利の爲めにする消費の爲めを問はないのである。今生産營利の爲めにする流通取引に就て之を見るに、其の流通取引は何等かの所得を目的としてゐる。さうでないとなれば其の取引の行はるゝかを解することが出来ない。又消費の爲めにする流通取引も其處に所得の潜在を反證してゐる。所得なき者は之を消費するに由ないからである。斯くして流通取引は如何なる目的に於てするも等しく之に依つて所得を推定することが出来る。そこで流通取引にも課税せねばならぬ。流通税の根拠は茲に存してゐる。

要するに経済流通は生産營利と消費との中間に在る現象であつて、流通税は所得税と消費税との中間に在る税である。若し所得税と消費税とを存し流通税を缺かば、所得を側面的に推定する制度の一角が缺けることになるのである。茲に現今の租税制度の上に於ては流通税は所得税、消費税と鼎立せねばならぬ。

三 所得税と消費税とは比較的古くから發達してゐたが、流通税は或は手数料にかくれ又は消費税の形をとり獨立の存在を示さなかつた。最近に至り流通経済が格段の進歩を遂ぐると共に税源たる所得は單に財産所有及營利と使用消費との事實に表現するに止まらず更に取引關係の方面によく表現せられる事が明になつた。恰も近世諸國の財政は從來の所得税と消費税とのみでは課税の行詰りを來たし茲に流通税に其の財源を求めざるを得なくなつた。これ流通税が近代的租税に屬する所以であつて其の代表的なるものが取引税である。特に最近の如く複雑極まりなく動搖の激しき經濟關係の下に於ては企業の經費の計算が不可能となり取引高のみが捕捉せられ純益とか所得とかが擬制化せられてゐる事を考へねばならぬ。かくて學者の中には取引税を以て租税體系全體の中心とする人も出て來た。

流通税の體系を組織するに當りては先づ流通税の客體を捕捉せねばならぬ。流通税の客體は經濟流通である。經濟流通に課税するには經濟流通自體を捕捉するか又は經濟流通に關聯して生ずる行爲を捕捉せねばならぬ。經濟流通自體とは財産の移轉を生ずる行爲であつて私權の發生、變更、移轉、消滅を生ずべき行爲である。經濟流通に關聯して生ずる行爲とは經濟流通に併行して文書を作製し又は經濟流通を取消す事の出來ない様にし、若くは之に依つて得たる權利を第三者に對抗せしむる爲めにする行爲である。經濟流通自體に課税するは財産移轉を生ずる行爲を捕捉して課税する事になるが故

に、財産流通税と名づけてよい。経済流通の附屬行為並に補助行為に對する税は、其の附屬行為並に補助行為は本來の経済流通を窺ひ知らしむべき價格を示すのが常であるから、之を價格流通税と名づける。流通税は斯の如く財産流通税と價格流通税とを以て之を組織せねばならぬ。

第二節 財産流通税

第一款 財産流通税の組織

一 財産流通税は経済流通自体を直接に捉へて課税するものである。経済流通が如何に表現するかの觀點に立ち之を觀るときは、流通行為が其れ自身目的なる場合に之に課税するものと云ふことが出来る。流通行為は之を法律的に觀れば法律行為に外ならぬから、財産流通税は法律行為税と云ふべきである。更に一步を進め考ふると、財産移轉の效果を生ずるのは法律行為に限らぬ、經濟主體が行爲を爲すに際し國家が之に参加する場合にも亦起る。裁判所が判決を下し又は非訟事件手續法に依つて行動する時に私權を創設し變更し保護するが如き、行政廳が特許其の他の行政處分に依つて私權を設定し變更するが如き即ち其れである。斯の如き場合に課税するのを手數税と云ふ。要するに財産流通

税は法律行為税と手數税とを以て之を組み立つべきである。

(1) 法律行為税は法律行為に課税するのである。處で流通税は経済流通に課税するものであるから、経済流通に交渉ある法律行為に課税する事によつて始めて茲に所謂法律行為税となる。

(2) 手數税とは國家の行動が私權の發生、變更、移轉を來す場合に之を課する税である。行政官廳が行政處分を爲し、又は裁判所が裁判を爲し、若くは非訟事件の裁決を爲すとき、之に對して手數料を徴するは固より妨げないが、流通税は此の手數料の有無に拘はらず徴收出来る。然し實際の立法に於ては、手數税は價格流通税に於て課するのが普通である。

二 現今の經濟社會に於ては、流通取引は國家の參加を待たないのが普通である。故に財産流通税の殆んど全部は法律行為税に屬すと謂つて差支ない。處で經濟上の見地に立ち如何に財産の移轉し行くかを見るに取引、運送、廣告の三となる。取引については不動産取引と資本取引と貨物勞務等の一一般取引とに分つ事が出来る。そこで財産流通税は不動産取引税と資本取引税と一般取引税と運送税と廣告税とに五分する事が出来る。

第二款 不動産取引税

一 經濟發達の始めに於ては私有財産の重要なものは不動産であつたから、不動産取引税が流通税の先驅をなしたのである。不動産の取引は官簿に登録する事により第三者に對抗し得るのを常としてゐるから不動産取引税は價格流通税として成立するのである。然し不動産の流通は外部に容易に表現せられるから價格流通税の外に財産流通税としての不動産取引税が成立するのである。不動産取引税は不動産取得税、不動産移轉税其他各種の形で課税せられてゐるが、相續税を課してゐる國に於ては相續財産については不動産取引税を免する事となつてゐる。

二 我國の不動産取引税としては夙に地方税の不動産取得税あり近くは國税の建築税が採用せられてゐる。

不動産取得税は古い地方税であるが大正十五年の「地方税ニ關スル法律」により道府縣獨立税たる雜種税の一種となり地方財政の有力なる財源であつた。昭和十五年の税制改革の結果として不動産取得税は道府縣獨立税となり不動産の取得に對し其の不動産の所在の道府縣が其の取得者に課するのである。但し「家督相續又は遺産相續に因る不動産の取得」「法人の合併に因る不動産の取得」等の例外の場合には不動産取得税を課しない事としてゐる。

建築税は昭和十四年の増税に際し支那事變特別税法に依り設けられた新税の一つであつたが、昭和

十五年の改革の結果として獨立の國税となり昭和十六年に更に改正せられた。建築税は (一) 居住の用に供する家屋 (二) 料理店業、席貸業等の用に供する家屋 (三) 演劇、活動寫眞、演藝又は觀物の開催の用に供する家屋 (四) 旅館の用に供する家屋 (五) 撞球場、麻雀場等の用に供する家屋 (六) 俱樂部、會館等に供する家屋にして建築價額一萬圓以上のものを建築したる者に對し課税するのである。

第三款 資本取引税

國民經濟の進歩に伴ひ不動産の外に動産が急激に發達し資本の取引が流通經濟の重要な部分となつた。こゝに不動産取引税の外に資本取引税が成立し獨逸の如きは資本流通税の名の下に會社税と有價證券税と取引所取引税とを敷へてゐる。資本取引税の主なるものとして證券發行税と有價證券移轉税と取引所取引税とを掲げ其の研究を進める。

第一項 證券發行税

一 證券發行税とは有價證券の發行と云ふ行爲に課する税である。然し證券發行税と云ふても總べての有價證券の發行を課税すべきでない。蓋し有價證券の中には普通の取引に附屬して發行せらるゝものがあり、斯かるものは文書税の中に入るべきが故である。問題となるのは、株式、公債、社債、富籤、兌換銀行券等の發行に對する税である。

株券、社債は會社が發行し、公債は國家公共團體が發行し、富籤は國家公共團體又は私團體が發行す。其の發行は直接募集のことあり、銀行に委託し請負せしむることがあるが、何れにするも巨額の證券を賣出すものにして其の行爲は容易に捉へ得べく、従つて又之に課税することが出来る。國に依つては是等證券の發行を取引所内に於てし、證券發行税は取引所取引税と選ぶ所がない。我國に於ては取引所で證券を發行する例は殆んど無いから、取引所取引税と證券發行税とは全然異なる税となつてゐる。是等の證券發行税は特別取引税なるが故に財産流通税に屬する。

國に依つては是等證券發行税を文書税とし、印紙の貼用に依り之を徴するものがある。然し普通の文書税では文書の作製は目的でなく、目的に達する手段に過ぎない。證券の發行は其の證券を賣することを目的とし、従つて證券の發行に税するは取引自體に税することとなる。徴收上より云へば之に印紙を貼用せしむるのが便宜であるから、我國に於ても株券、債券ともに印紙税三錢を徴收してゐる。兌換銀行券發行税も證券發行税の一である。兌換銀行券は中央銀行が割引貸付を爲すに際し發行するのを常とするが、同時に社會一般より資金を借りることとなるので、發行其れ自身が目的であると見ることが出来る。是れ兌換銀行券發行税が特別税として財産流通税の一に數へらるゝ所以である。

二 我國に於ける證券發行税は特別税として兌換銀行券發行税があるばかりである。兌換銀行券發

行税は從來保證發行税と制限外發行税との二つがあつた。

保證發行税は明治三十二年に定められ、保證準備に依る兌換券の毎月平均發行高に對し課する税であつた。保證準備に依る兌換券の發行は他に貸付をなすことを意味するのであるから、貸付に依つて利子を得、更に保證準備たる有價證券よりも利子を得、二重の利益を得るものである。故に之に對して發行税を課したのである。昭和七年に日本銀行納付金制度が採用せられ、此の税は廢せられた。

制限外發行税は明治二十一年に定められ、日本銀行が正貨準備、保證準備の制限を超えて制限外發行をなす場合に、之に課する税である。制限外發行税は其の本質に於て保證發行税と異なる處がないが、保證準備の制限を意義あらしめ、且つ制限外發行をして金融市場の需要に應じ、伸縮せしむる爲めに特に伸縮税率を適用してゐる。即ち從來は五分を下らざる税率となつてゐたが、昭和七年の改正法に依り三分を下らざる税率となつた。斯くして制限外發行税は財政政策の目的よりも寧ろ金融政策の目的を多く有してゐる。保證準備の額については其後に種々の暫定的改正が加へられたのである。漸く昭和十七年に日本銀行法を定め日本銀行の機構を改革すると共に制限外發行税は廢止せられる事となつた。即ち此の方面の金融政策は制限外發行税を通せず他の方法により之を行ふ事を適當としたからである。

第二項 有價證券取引税

一 有價證券は發行により生れるのであるが、有價證券の發行に對しては證券發行税がある。發行せられたる有價證券は原則として同一人の手に止まらず流通轉々するものである。これ有價證券取引税の成立する所以である。思ふに不動産は流通性の少なきものなるに反し動産特に有價證券は流通性の容易なる所に特質を有してゐる。已に不動産の取引に對し不動産取得税や建築税があるから、其れ以上の理由で有價證券の取引に對し課税する必要がある。

二 我國の有價證券取引税としては昭和十二年の有價證券移轉税がある。有價證券移轉税は國債證券、地方債證券、社債券、産業債券、商工債券、株券及外國證券が賣買、交換、贈與、遺贈其の他の原因に因り移轉したる時及び甲種登録國債の名義變更及會社の持分が移轉したる時に課税するものであつて、取得者が有價證券移轉書に印紙を貼用して之を納めるのである。税率は取得價格を課税標準とする比例税率である。有價證券仲買人を買受人とする場合が最も輕率であり、取引所の實物市場に於ける賣買による移轉の場合が少しく重く、其他の場合の率が最も高い。いづれの場合に於ても國債證券に對する税率は其の他の證券の税率の半分である。尙ほ有價證券移轉税を免じてゐる場合が二つに分れる。第一に課税物件としては、(一)一年内の期限を以て發行する國債證券 (二)額面金額二十

圓以下の小額國債證券、地方債證券、勸業債券等が免せられてゐる。第二に(一)相続又は法人の合併等による有價證券の移轉 (二)日本銀行が賣買の當事者たる場合の國債證券の移轉等には課税しない事となつてゐる。

第三項 取引所取引税

一 取引所取引税は取引と云ふ一つの場所に於ける取引を課税するが故に他の資本取引税に比し早くより發達したのである。第一に取引所の中に入出する人が限定せられてゐる。第二に取引する品物も有價證券又は穀物其の他の重要産物で多量に存する代替物である。斯かる物に就て特定の人が取引所にて現物取引又は差金取引をなすのに課税するものであるから、容易に捉へることが出来る。取引所取引税の重心は差金取引に課するのであるから、不勞利得税の分子が含まれ、從つて他の取引よりも少しく重く課税すべきである、更に取引所取引税は所得稅收益稅等の課税し得ざるものを課税する爲めに必要であるから、補完的作用を有してゐる。

二 我が取引所税法は特殊營業稅たる取引所特別税の外に取引税を規定してゐる。取引税は取引所に於ける差金取引に對し課するものであつて廣く地方債證券、社債券、有價證券、商品の取引に互つてゐる。只だ國債證券の取引は例外として免稅してゐる。

納税義務者は取引所に於て差金取引を爲す人である、株式組織の取引所に於ては取引員であり、會員組織の取引所に於ては會員である。會員又は取引員が自己の計算を以て取引を爲す場合には、會員又は取引員は此の税の納税者であつて同時に擔税者となる。之に反し取引員が他人の委託を受けて取引を爲す場合には、取引税を委託者の負擔に移すであらうが、法律上納税義務者たるに變り無い。

課税標準は差金の授受に依り決済し得る取引を結んだ金高であつて、其れに税率を適用し税額が定まる。第一種、地方債證券又は社債券の賣買取引並に第二種、有價證券の賣買取引の税率は、甲、七日以内の期限を以て履行期と爲す短期取引と、乙、其他のものとの二つを分ち、第三種、商品の賣買取引は、甲、銘柄又は等級別に相對賣買の方法に依りて行ひ、履行期に於てのみ差金の授受に依りて決済し得るものと、乙、其他のものとの二を分ち、甲には低率を乙には高率を課してゐる。

第四款 一般取引税

一 一般取引税は資本の轉換、財産の移轉を生ずべき取引に課税するものである。斯かる取引は契約の形に依るのが普通であるから契約税と名づくべく、又現今の取引の主なるものは賣買であるから一般賣上税とも云ふ。處が一般取引税は之で盡きない。物權設定行爲税、貸借契約税、雇傭契約税等

種々の税が存してゐる。そして此等の取引は口頭電話等で行はれ外界に洩れないものもあるから、其の取引自體を直接に捉へることが困難である。然し第一次歐洲戦後の諸國の立法は専ら此方面に財源を求め殆んど凡ての國は一般取引税を採用し巨額の收入を得てゐる。

一般取引税は經濟發達の程度如何により且つ流通税の組織如何により廣狹の意味が生じ、國により時代により態様を異にしてゐる。最廣義では凡ての財産又は勞務の販賣、交換、移轉の凡ての階段に課税する事となるが、具體問題として一般取引税の課税物件は限定せられてゐる。

第一に問題となるのは取引の對象として財産又は勞務の全部を含むか否かの點であるが、商品が含まれる事は何れの國に於ても共通してゐる所である。次にあらゆる商品に及ぶか又は特定商品に限定せられるかにより一般取引税と特殊取引税又は一部取引税との區別を生ずるのである。

第二に問題となるのは取引のあらゆる階段を含むか否かの點である。一般取引税の中心をなすものは商品の賣上であるが、製造者賣上、卸賣商賣上、小賣商賣上の取引階段の全部に及ぶ場合には同一商品につき一般取引税が累積して來るから税率を低めて置く必要がある。一般取引税の課税を製造者賣上、卸賣商賣上、小賣商賣上の一つに限るか又は商品の種類に基き製造者賣上、卸賣商賣上、小賣商賣上の何れかを限り一回の課税に止める時には、税率を高めないと相當額の收入を齎し得ない。

かくの如く範圍を如何に限定するかによつて異なるが、一般取引税は流通取引の全部又は大部分を捕捉するものであるから財政収入上より高く評價せられる租税である。又最近行はれる物資統制は流通經濟の實相が明確にせられて始めて圓滑に遂行せられるものであつて、一般取引税は此の方面に充分の協力を與へると云ふ長所を有してゐる。

昭和十二年の税制改革案は取引税法案を作り國稅體系の中樞に一般取引税を加へんとしたが實現を見るに至らなかつた。昭和十二年の北支事件特別稅法の物品特別稅は奢侈的物を課税したが、昭和十三年の支那事變特別稅法は物品特別稅を物品税に改めて課税範圍を擴大し、更に昭和十五年の改革により物品税を獨立の租税とし範圍を更に大にしてゐる。物品税法は北支事件特別稅時代の奢侈的消費税の色彩を薄くし一般取引税の方向に進んだが、昭和十六年に更に改正せられた。先づ昭和十二年の取引税法案を研究して一般取引税の内容を明かにし、次に現行物品税法の特質を説く事とする。

二 一般取引税の是非を批判するに當つては、概念たる一般取引税でなく現實の取引税法案につき批判を下さねばならぬ。財産税法が法三章よりなり寧ろ財産評價の詳細なる規定により其の眞價が決するが如く、取引税法それ自體は極めて簡單なるものであつて寧ろ取引税法施行規則の内容如何により批判すべきである。然し取引税法施行規則案は遂に發表せられなかつたから、取引税法案の要綱の

みにつき研究する。

第一は課税物件である。各國の立法を見るに、百貨店税とか奢侈税とか製造者賣上税とか特殊の業態又は特殊の商品又は特殊の流通過程のみを捕捉する特殊取引税があるが、特殊取引税は特定の業態又は特定の商品又は特定の流通過程のみに打撃を與へるから、一般取引税を採用する方が優つてゐる。取引税法案は、流通過程に於ては農業者の賣上を除外したのみで製造者も卸賣商も小賣商も凡て之を課税する事とし、種類に於ては單に物品の賣買取引のみならず金融業、請負業、運送業、印刷業、旅人宿業等の取引にも及んでゐる。但し醫師、辯護士、著述家等の給付行爲は課税しないのである。即ち一般取引税であつて特殊取引税より廣いのであるが、最廣義の取引税よりも狭くなつてゐる。

第二は税率と免稅點とである。税率は低くても千分の五、高い所では百分の十と云ふものがあるが普通は百分の一か二かの程度である。取引税法案は税率を普通の取引金額の千分の一とし百貨店の取引金額の千分の三としてゐるから低い率である。尙國によつては普通税率の外に低い税率として卸賣の場合を定め高い税率を一貫産業（多數の段階を包括する企業）又は奢侈品の取引の場合に定めてゐるが、本法案は此種の差別を設けなかつた。百貨店に餘計に課したのは、百貨店の仕入れ商品が割合に回轉度數を省略して調達されてゐる事と中小商業者を保護する立場より行はれてゐる。免稅點を三

萬圓と定めた事は小額の租税を徴收するの煩を避けたのと中小商工業者を保護するのとの二つの目的に出たのであるが、流通税の性質を曖昧にする虞がある。

第三の免税物品として注目すべきは米と繭と肥料との三つである。此等の商品については國家が價格の統制に乗り出してゐたのであるから、取引税によつて價格統制を裏切る事を避けたのであらう。免税物品については二種の考察が行はれる。一は生活必需品であつて他は卸賣業者間に大量取引が行はれ利益率の極めて薄い商品である。此等の商品に對し課税を全部にわたり免除するか又は輕き税率で臨むかが問題である。又委託販賣の形式を採れる場合に何を取引高と定めるか之も考究する必要がある。但し取引税は收得税でもなく消費税でもないから、徒らに免税物品を多くするとか免税流通過程を多く作るとかすると財産流通税たる本質を失ふ虞がある。

第四は重複課税の防止である。論者によつては取引税と營業税とが重複課税であるとか又は取引税と消費税とが重複課税であると考へる人があるが、此種の租税の中には重複課税の問題は起らない。但し流通税體系の内部に於ては財産流通税相互間又は價格流通税相互間の重複課税は之を避くべく、財産流通税と價格流通税との間の重複課税をも避くべきである。取引所取引税、有價證券移轉税の如き他の流通税を課せられたる取引に對し取引税を課せないのは此趣旨より出てゐる。

三 現行物品税法は特定の商品に對し特定の取引階段につき課税してゐる。即ち特定商品を三種に分ち、第一種の物品については販賣せられたる物品の價格に應じ小賣業者より、第二種又は第三種の物品については製造場より移出せられたる物品の價格又は數量に應じ製造者より之を徴收する。第一種は「貴石若は半貴石又は之を用ゐたる製品」以下四十物品であり、第二種は「寫眞機、寫眞引伸機、映寫機、同部分及附屬品」以下四十九物品であり、第三種は「燐寸」と「餡、葡萄糖及麥芽糖」と「サツカリン」と「蜂蜜」との四物品であり、合計九十三物品に上る。税率を區別した點については奢侈税に類似する所があるので、物品税を消費税に加へる説がある。然し北支事件特別税より支那事變特別税に進み更に基本税の一となるに際し課税品目を増し生活必需品に近いものまで取り入れてゐる所を見ると、一般取引税の色彩が加はつてゐるのである。要するに過去の物品税は消費税であり、將來の物品税は流通税であり、現行物品税は消費税と流通税との中間に位してゐる。

昭和十七年に電気瓦斯税と馬券税とを創設した。前者は工業用等以外の電気瓦斯の消費に課税し、後者は馬券の賣上金と拂辰金に課税する。物品税が有體物の通常取引に課税するに對し補完作用を有してゐる。即ち電気瓦斯税は無體物の取引を對象とし、馬券税は射倖取引を對象とし課税してゐるのである。

昭和十八年に至り特別行爲税が創設せられた。一、寫眞の撮影、現像、焼付及複寫。二、調髪及整容。三、織物及被服類の染色及刺繡。四、被服類の仕立。五、書畫の表装。六、印刷及製本の行爲に對して課税するものであつて、税率は料金に對する從價税を採用してゐる。

第五款 運 送 税

一 運送税とは運送の事實に課する税である。運送税は貨物が一地方より他地方へ動く事實を捕へて之に課税するから、普通取引に於て課税を免がれたるものも此の關所に於て課せらるべく從つて取引税を補ふこととなる。又運送は其れ自身一の取引にして法律上契約たるを常とするが故に、亦一種の取引税とも視ることが出来る。只だ之を取引税と分つのは、普通の取引のあつた後に生ずる第二次の取引に課税し以て前者を補ふ趣旨を有するからである。

運送税は貨物運送に課税するを趣旨とするも、交通機關に其の利用者より云へば貨物運送と旅客運送とを分つ事が出来ない。既に貨物運送を課税せば旅客運送をも課税せねばならぬから、運送税は貨物運送税と旅客運送税とに分れる。

二 旅客運送税は所謂通行税にして、他の運送税と異なり財の移轉を生ずべき經濟流通に課する税

でないから之を消費税と見る學者もある。我國の通行税は明治三十八年に起され大正十五年に廢止せられたが、昭和十三年に支那事變特別税として復活し昭和十五年の税制改革により獨立し昭和十六年に更に改正せられた。現行通行税法は汽車、電車、乗合自動車及汽船の乗客に課し等級及通行區間の料程に應じて定額税を定めてゐる。但し三等乗客の乗車船區域四十軒以下なるときは免除せられる。更に急行車船又は寢臺車船には急行料金又は寢臺料金に對し課税してゐる。

我國の貨物運送税は、海運には船荷證券に課し、陸運には運送貨物引換證に課税してゐるが、それは次節に述ぶる價格流通税の中の文書税に屬することとなる。

海運に於ける貨物運送税の特別税として我國の噸税を考へる事が出来る。噸税は外國貿易船が開港に入り來る際に、噸數を標準として船長より徴收する税である。明治三十二年に起されたが、其の以前に入出港手数料を徴收してゐた。故に手数料より租税に進んだものと云ふことが出来る。

三 運送税は原則として運送それ自體に課税するものであるが、運送具に課税する方法もある。獨逸の國税たる動力車税、我が道府縣獨立税たる船舶税、自動車税、我が市町村獨立税たる船税、自轉車税、荷車税がその適例である。

第六款 廣 告 税

廣告税は廣告に課税するものである。廣告は取引の誘因であつて普通の取引に先立つものである。蓋し現今の經濟社會には分業が盛んに行はれ生産者と消費者との距離が遠いから、廣告が無ければ需要と供給とが適合するを得ず、廣告が企業經營の重要な分子となつてゐるからである。廣告は普通の取引と離れ普通の取引を誘ふものであるから、間接に所得を得る原因を爲すものと云ふべく、課税の原因は充分に存してゐる。故に廣告税は流通税の一組織分子を爲すのである。廣告は種々の方法に依つて行ふことが出来るが、其の主なるものは新聞雜誌によるものと看板によるものである。昭和十七年に廣告税を創設し、各種の廣告に對し百分の十又は一定額の税率で課税する事とした。

第三節 價格流通税

財産流通税は流通取引自體を捉へるを旨とするが、動もすれば之を逸する虞れがあるから、流通税制度は之を補ふ爲めに價格流通税を設けるのである。價格流通税とは流通取引を間接に捉へ其の流通行爲に附屬し若くは補助的に存する行爲に課税するものである。ヘッケルの語を借りて云へば、流通行爲が他の目的を達する手段たる場合に課税するものである。流通行爲の附屬行爲、補助行爲は権利移轉の登録と文書の發行との二とすることが出来る。共に價格を示すのが普通であるから價格流通税

と云ふ。其の権利移轉の登録に課税するものを登録税といひ、文書の發行に課税するものを文書税と云ふ。ヘッケルは價格流通税を以て文書税であると言つてゐるが、登録税も亦一の價格流通税であることを認めねばならぬ。成程諸國の登録税法中には價格を示さないものにも登録税を課することがあるが其れは例外である。原則としては登録税は價格を示す登録に課するものであるから之を價格流通税と名づけて差支ない。

第一款 文書税（印紙税）

一 文書税は取引行爲に伴つて文書を作製する際に之に課税するものである。従つて文書税の納税義務者は文書の作製者であり、文書税の客體は財産權に關する法律行爲に關聯して作製せられた證書及び帳簿である。故に單に人事關係を證明する證書帳簿は文書税の客體とならぬ。茲に證書といふのは財産權に關する證明事項を唯一回記載するに止まるものを指し、帳簿とは同一種の證明事項を幾回となく反復して記載するやうに出来上がったものである。此の證書帳簿を總稱して文書と名づく。

現今の經濟社會に於ては取引行爲は主として法律行爲の形を採る、契約が最も多い。契約を結ぶときは契約書を作るのが通例である。口頭に依り電話に依り取引を爲す場合と雖も其の結果を帳簿に記

入することがある。契約の履行に際しては送り状を發し請求書又は賣買仕切書を作り、代價を受取るときには受取書を作り又は判取帳に記入し、支拂ふときには或は債權者が爲替手形を發行することがあり或は債務者が約束手形を發行することもある。是等の文書の作製は本來流通取引に附屬する行爲と云ふことが出来る。取引自體を逸するも是等の附屬行爲を捉へることが出来れば又間接に流通行爲を捉ふるものと云へる。此の流通取引の附屬行爲に稅するものを文書稅と云ふのである。

二 文書稅は文書を作製する者に課するのである。従つて文書を作製しない者には之を課することが出来ぬ。而して其の徵稅方法としては印紙を貼用せしむるのが常であるから印紙稅とも云ふ。

印紙稅を廣く解するときは、印紙貼用、押印證書に依つて徵收する租稅を總稱すべきである。然し此の意義に於ける印紙稅は租稅徵收の形式以外に何等の意義を持たない。蓋し手數料消費稅でも印紙に依り徵收するものは悉く印紙稅となるからである。流通稅の一種たる印紙稅はさうでない。取引の附屬行爲たる文書に課するものである。文書に課するは間接に取引に課する所以であるから印紙稅は形式的意義に止まらないで實質的意義を有するのである。ヘッケルが印紙稅を單に徵稅の形式上より見て其の實質的意義を問はず、印紙稅と文書稅とは全然沒交渉なりとしたのは大なる誤である。畢竟するに文書稅は即ち印紙稅である。現に我國の印紙稅法も、印紙稅とは財産權の創設、移轉、變更若

くは消滅を證明すべき證書、帳簿及び財産權に關する追認若くは承諾を證明すべき證書に課する稅であると定義してゐる。尤も國に依り立法例が區々に分れてゐる。

三 印紙稅を徵收する方法は印紙であるが其の形式は三つに分れる。第一は普通の印紙であつて文書に貼用すべき小形の切手である。我國にては多種の收入印紙を用ひてゐる。第二は押印用紙であつて印紙稅を納むべき證書を作製し、餘る用紙の一端に押印せるものである。此等の用紙は稅務署、郵便局若くは一定の賣捌所にて販賣し印紙代は其の用紙代の中に含まれてゐる。我國の印紙稅法では此の方法を採用してゐない。第三は稅印の押捺であつて我國に於ても稅額に相當する現金を政府に納付すると稅印の押捺を受くる事が出来る。稅印の押捺は一種の稅額受取書と見ることが出来る。

印紙稅は稅率を標準として定額印紙稅と變動印紙稅とに分つ事が出来る。

(1) 定額印紙稅は印紙稅賦課の總べての場合に於て其の額が同じものである。印紙稅に段階を附するを得ざる場合又は附するを不穩當とする場合は之に依る。

(2) 變動印紙稅は場合によりて額を異にするものである。更に二つに分れる。

(1) 容積印紙稅は賦課すべき文書の大小に依りて稅額を變ずるものであるが變動印紙稅の最も幼稚なるものである。

(四) 遞進印紙税は文書中に記載せられる價格を標準として税額を定むるものである。更に段階定額印紙税と單純遞進印紙税に分ける。段階定額印紙税は文書記載の價格を標準として多くの階段を設け各階段に異なる税額を定むるものである。單純遞進印紙税は課税の價格の大小に従ひ單純に一定の税率を課するものである、斯くして擔税力に最も適應するものとなる。

四 印紙税は發行せらるゝ文書の性質の異なるに従ひ種々に區別することが出来るが、其の主なるものは契約書税、請取書税、手形税、帳簿税等である。

契約書税は種々の契約に對する税を包括す。茲に契約書と云ふのは嚴格なる意義に於ける契約書のみならず、一定の契約を反證するに足る證書類を總括す。思ふに契約自體は之を捉へ難く従つて取引税を課し難いから、契約書を捉へて課せねばならぬ。それが契約書税である。然るに契約書は其の内容の異なるに従ひ擔税力を異にするから、契約書の性質に依り税率を異にする。契約書税は物權設定書税、賣買契約書税、交換契約書税、貸借契約書税、寄託雇傭定期金保險等の契約書税に分れる。

請取書税は請取書に對する税である。請取書は多くの契約の結果として發せられ一般の取引に通ずるものであるから、單純なる請取書のみより契約の内容を知るを得ない。是れ請取書税を契約書税と分つ所以である。請取書税の客體は請取書にして其の主體は請取書の發行者である。

手形税は手形に對する印紙税である。手形も亦請取書と同様に取引に附屬して發行し一般取引に通ずるものである。従つて手形のみよりして必ずしも如何なる契約が取結ばれたかを明かにする事が出来ない。是れ亦手形税を別に課する所以である。茲に手形税と云ふは爲替手形税、約束手形税を意味す。兩者の税率に就き鈞合を保つ必要がある。小切手は支拂の爲めに發行せられ貨幣の代用を爲すものであるから、之に課税すべきで無い。

帳簿税は帳簿に對する税である。帳簿税の主體は帳簿作製者であつて客體は帳簿である。帳簿は多くの文書を綴りたるものであるから、箇々の文書に關係ある契約書税又は請取書税よりも高率を課すべきである。尙ほ帳簿は紙數に多少あり且つ脱税の虞れが多きを以て、印紙の有効期限を定めねばならぬ。帳簿税は更に通帳税、判取帳税、其他の商業帳簿税とする事が出来る。

五 我國の印紙税は其の起源を明治六年の受取證文印紙貼用心得方規則に遡ることが出来るが、明治三十二年の印紙税法が根據となつてゐる。其後種々の改正が行はれたが、昭和二年に根本的に改正せられたのである。

現行印紙税法に依り印紙税の課税標準並に税率を見るに、

(1) 不動産、鐵道財團、軌道財團、自動車交通業財團又は船舶の所有權移轉に關する證書。消費資

借に關する證書。請負に關する證書。運送に關する證書。備船契約書。物品切手に對しては、其の記載金高を標準として段階定額税を課してゐる。

(2) 委任狀。約束手形。爲替手形。銀行預金證書。産業組合又は産業組合聯合會の發する貯金證書。産業組合聯合會、漁業組合、漁業組合聯合會、商工組合中央金庫、工業組合、工業組合聯合會、工業小組合、商業組合、商業組合聯合會、貿易組合又は貿易組合聯合會の發する出資證券。船荷證券。運送貨物引換證。倉庫證券。保險證券。株券。債券。相互保險會社の發する基金證券。株式申込證。社債申込證。地上權、永小作權又は地役權に關する證書。使用貸借、賃貸借、雇傭、寄託又は定期金に關する證書。信託行爲に關する證書。無盡に關する證書。定款又は組合契約書。權利の變更に關する證書。追認又は承認に關する證書。受取書。質權、抵當權に關する證書。前各號以外の證書。預金通帳。に對しては低き定額税を課し、預金通帳以外の通帳に對しては稍々高き定額税を課し、判取帳に對しては一層高き定額税を課してゐる。

尙ほ證書は一通毎に税額を定め、帳簿は一冊一年以内の附込に對し税額を定めてゐる。昭和二年迄は原則として比例税率を採り、例外として定額税率と段階定額税率とを採つてゐたに對し、現行法は定額税率と段階定額税率とを用ひてゐる。

印紙税の免税せらるゝ文書は三種に分れる。其一是文書を作製する人に依つて免税するものである。公法人又は官吏の作製する文書、公益法人を設立する爲めに作製する文書は即ち其れである。第二は記載金額の少なきが爲めに免税するものである。金高一圓未満の物品切手、金高十圓未満の約束手形及び爲替手形、産業組合又は産業組合聯合會の發する貯金證書、受取書は即ち其れである。第三は文書の性質に依つて免税するものである。印紙税の客體たる文書に併記し裏書し其他類似の記載をなすもの、送狀、賣買仕切書、小切手の如き即ち其れである。

第二款 登 録 税

一 登録税は流通取引の効果を官簿に登録する際に徴收する税である。流通取引の効果を官簿に登録するは之をして取消し得ないやうにする爲めである。即ち流通取引の効果は多く財産權の移轉であるから、之を官簿に登録するは第三者に對抗せしむるが爲めである。立法例に依りては、登録に依り初めて財産權移轉の効果を生ずるものもある。故に登録は流通行爲を補助し之を瑕疵なきものとし、又は之を完成せしむるものである。登録税は此の流通行爲の補助行爲に課税するものである。此の補助行爲を捉へて課税すれば、たとへ取引自體を課税せざるも尙ほ取引を間接に捉ふることとなる。

同時に登録は権利を安固にし又は争ある際には證據力を供するものであるから、其の権利者は大なる利益を受け、延いて擔税力を増すこととなる。是れ亦登録税を課するの理由とすることが出来る。

登録税は流通取引を間接に税する點に於て印紙税に酷似してゐる。然し印紙が文書作成と云ふ事實を捉ふるに反し、登録税は官簿に登記すると云ふ事實を捉ふるものである。而して官簿の登録は文書の作成よりも更に財産權の移轉を確保し更に大なる證據力を供するものであるから、登録税は印紙税よりも重く課することが出来る。是れ登録税が印紙税より分離して來た所以である。然るに立法例に依りては登録税を印紙税より分たざるものがある。租税制度の發達尙ほ幼稚なりと云ふべきである。又印紙税と分離し特別の登録税を存するものにしても、登録税中には相續税を含めるものがある。然し相續税は別箇の財産税であるから、之を區別せねばならぬ。

二 登録税は印紙税よりも尙ほ高き税を課することが出来るから、手数料を隔たることが大である。然し登録税は形式の上に於て手数料と混ざる虞れがある。蓋し登録は國家の行動を前提とし、従つて國家は登録に對して手数料を徴する事が出来、登録税と稱するものの中には其の實は手数料を含むことが有るからである。理論的に云へば、登録税と手数料とは其の性質を異にするから、之を併課するも妨げないが、流通取引を阻害する嫌があるから政策上之を避くべきである。

登録税の税率は定額税率と従價税率とに分れる。定額税とは一件毎に一定額の税を課するものであつて、手数料の色彩を帯びてゐる。従價税は登記事項の金錢價格を標準とし各登記事項に一定税率を課するを云ふ、概して比例税率を適用するが、段階税率の行はるゝ場合もある。

三 登録税は登記登録を前提とす。故に登録税は登録の種類に依り不動産登録税、準不動産登録税、工業所有權登録税、法人登録税、身分登録税に大別せられる。

(1) 登録は種々の法律關係に就て之を爲すを得るが、其の最も重要なものは不動産の登記である。蓋し動産は現に握有することによりて其の占有を明かにすることが出来るが、不動産の權利關係は登記に依り之を明確にするのである。是れ何れの國に於ても不動産に關する登記制度の發達せる所以である。而して其の不動産の登記に課税するものを不動産登録税と云ひ或は不動産流通税と呼ぶ。後者は其の税の實質に依り名づけ、前者は課税の形式に依り名づけたのである。不動産登録税は登録税の中樞をなすから、大體論として登録税は不動産流通税なりと云ふことが出来る。

(2) 本來の性質は動産であるも、其の集まれる状態に依り又は其の他の理由に依り不動産と同様に視て抵當權の目的物となり得るものに登記制度を適用するものがある。船舶、工場財團の如き其れである。蓋し是等の財産は價格が高いから登記により權利關係を明かにしないと當事者に意外の不利を

來たすが故である。是等の登記は準不動産登記と名づくべく、従つて準不動産登記税を生ず。

(3) 動産とも不動産とも稱し得ないが不動産と同じく第三者に對抗し権利の安固を期する爲めに登記制度を適用するものがある。特許權、著作權、商標權の如き所謂工業所有權が其れである。工業所有權登記に課税するものを工業所有權登記税とし、鑛業權、砂鑛業權、漁業權の登記税も亦之に準ず。是等の税は皆行政處分によつて特許に類似し、手数料の性質を帯びてゐる。

(4) 以上は皆直接に財産權の得喪に係るものである。之に反し單に企業主體として廣く世人に知らしむる必要上登記するものがある。法人登記税が其の適例である。

(5) 法人登記に對し自然人の登記として身分登記がある。辯護士、醫師、藥劑師、獸醫、蹄鐵工、海員等の登記に税するものを身分登記税と云ふ。身分登記は流通取引の效果に關係がないから、嚴格に云へば登記税でない。然し既に法人登記に課税し又其の支配人の登記に課税する以上は、一定の身分資格を有する自由職業者の登記をも課税せねばならぬ。國によりては更に進んで華族名簿の登記に課税するものがある。是れ一種の名譽税である。

四 我國の登記税は財産權の得喪變更を官簿に登記するに際し其の登録を受くる者に對して課する税である。明治二十九年に始められ、其後二十數回の改正を経、更に昭和二年の根本的改革を経、更

に昭和十三年の小改正を経て今日に及んでゐる。

登録税の客體は官簿に登録すると云ふ事實である。其の課税すべき登録事項は、不動産に關する登記。船舶に關する登記。信託財産たる不動産又は船舶を受託者より受益者に移す場合に於ける所有權取得の登記。鐵道抵當原簿又は軌道抵當原簿の登録。工場財團登記簿、鑛業財團登記簿、漁業財團登記簿又は自動車交通事業財團登記簿の登記。農業用動産の抵當權に關する登記。船籍の登録。商事會社其他の營利を目的とする法人の登記。恩給金庫の登記。商號の新設其他に關する登記。辯護士名簿の登録。醫師、藥劑師、獸醫、蹄鐵工の官簿登録。海員の官簿登録。著作權に關する登録。出版權に關する登録。特許に關する登録。意匠に關する登録。實用新案に關する登録。商標に關する登録。鑛業權に關する鑛業原簿の登録。砂鑛業に關する砂鑛業原簿の登録。漁業權又は入漁業に關し免許漁業原簿の登録。法人の合併に因る不動産又は船舶に關する權利の取得に付登記。が其れである。

登録税の納税義務者は登記又は登録の申請を爲す人である。但し公法人又は之に準すべきものが登記又は登録を爲す場合には之を免税する。

登録税の課税標準は、登記登録の件數又は登記登録を爲すべき目的物の箇數と登記登録の目的物の價格との二つに分れる。税率は、前者は定額税率を用ひ、後者は從價税率の比例税率を用ひてゐる。

第三章 消費稅

第一節 消費稅概論

一 消費稅は消費の事實に課する稅である。従つて消費稅の客體は消費の事實である。然し消費稅の稅源は所得である。何故に消費稅を課するかと云ふに、消費者が所得を有し、消費に就き其の所得の存在を外界に表現してゐるからである。畢竟消費稅なるものは消費と所得との間に深い關係がある事を推定して課稅するのである。詳言せば大なる消費をなすは大なる所得を有するからであり、又小なる消費をなすは小なる所得を有するからであると推定して課するのである。然し此の推定は常に適確にして誤らずと云へない。蓋し所得の中で消費に充てられない部分即ち貯蓄投資の部分を考慮せないからである。此の推定が最も事實に遠ざかることは必需品に於て之を見る。生活必需品は所得の大小に比例して消費するものでなく、小所得者が却つて多く消費し大所得者が少なく消費することもある。従つて此の方面に於ては所得と消費との關係は全くないと云ふのでは無いが、兩者が互に比例するといふ推定は事實に反してゐる。然し總べての消費稅が皆斯の如く事實に遠ざかつてゐると斷定するを、

得ない。實際小所得者が少なく消費するやうな品物があり、又は所得に應じて品質を選択して消費するやうな品物もある。従つて此の種の品物に對する稅は、前述の場合と異なり、比例稅率を應用して擔稅力に適應する稅となる。然し此の種の消費稅でも所得稅の如く適確に稅源を捉へ得ないのである。消費稅の立法は成る可く消費と所得とが照應する品物に就きて爲すべきである、即ち課稅物件を選択して消費稅に伴ふ缺點を除くことに努めねばならぬ。財政上の必要から往々不適當なる消費稅が課せられてゐる事もあるが、大體論としては此の理想に向つて進む傾向がある。

要するに消費稅の稅源は所得であるが、客體は消費の事實であり、消費品の價格の支出として租稅を負擔する事となる。故に收得稅、流通稅と對立して消費稅又は支出稅の體系が成立するのである。

二 消費稅は消費の事實を捉へて課する稅である。故に其の稅の精神より云へば消費の最後の階段に達してゐる所即ち消費者を捉へて課稅すべきである。斯の如く消費者を捉へて課稅する方法を直接徵收方法と云ひ、此の稅を直接消費稅と名づく。

然し斯の如く最後の階段の消費を捉へる事は課稅技術上容易でないから、其れ以前の階段に於て課稅する事が多い。是が間接徵收方法であつて、間接消費稅が成立する所以である。消費稅の稅源を有する者は消費者である、従つて消費稅の擔稅指定者は消費者である。流通取引の前人に消費稅を課す

ると云ふ事も結局は消費者に轉嫁すべき事を前提としてゐる。間接消費税の目標は、前轉すべき課稅物件を選び前轉すべき環境にある課稅物件を選ぶにある。又其の課稅範圍は國內消費であつて、生産的消費に課するのは其の趣旨でない。故に一度消費税を課した後には外國に輸出せられるもの及び生産的消費に供するものには、税を戻す制度を設けてゐる。間接徵收方法は種々あるが、經濟流通の如何なる順位にあるかと云ふ立場より見て、生産課稅方法と流通課稅方法との二つに分つ。

(1) 生産課稅方法に依ると、生産の第一歩に課するもの即ち原料課稅、次には物品の製造過程にある時に課するもの即ち製造課稅、最後に生産の完成したのに課するもの即ち製品課稅が出て來る。大體より云へば原料課稅は消費より懸け離れ過ぎて實際に消費する物の分量と價格とが明かでないから、消費税を課する方法としては適當でない。而も原料課稅が採られるのは經濟政策上の目的を以てせらるゝのである。又原料課稅は動もすれば消費を生じ消費税の本質に反してゐる。製造課稅には半製品を捉へることがあり、又生産に關係ある容器を捉へることがある。半製品を捉へて課する税は原料課稅より一步を進めてゐるが、其の製品の量と質と價格とが明かでないから、此の方法も充分でない。製品課稅に於ては製品の分量品質が定まつてゐるから、全部を課稅することが出來、又質に依つて稅率を異にする事も出來、更に前轉の豫想が確かになつてくる。故に生産課稅方法の中では、製品

課稅が最も良いと謂はねばならぬ。

(2) 流通課稅方法は物が生産せられて消費者に向つて動く状態に課するものである。之を運搬課稅と販賣課稅とに分ける。運搬課稅とは生産せられたる所より消費せらるゝ所に向つて品物が運ばれる状態を捉へて課するのである。運搬の始まる時を捉へるものは庫出稅である。運搬されて或る地點に到達する時に課するものが入市稅、國內關稅である。次に販賣課稅は消費品が商人の手に入る時に課するものである。消費税の性質より云へば消費者に近づく程其の税の趣旨に適ふも、近づけば近づく程品物が分散して脱稅が行はれるから、今日の消費税は製品課稅か運搬課稅が多く採られてゐる。

三 以上は自由經濟流通に於ける課稅方法であるが、更に獨占課稅方法として財政專賣がある。財政專賣は國家が消費税を課する目的を以て消費品の生産販賣の全部又は一部を國家が獨占するのである。即ち國家が自由競争を排除して獨占の地位に立ち、消費者に達する前に其の價格の中に消費税を含まして販賣するものであるから、財政專賣も課稅の一方法に過ぎぬ。先づ考ふべきは財政專賣と官業との關係である。國家が資本と勞働とを結び付けて企業を營む點より見れば、專賣は官業と云ふことが出来るが、然し私經濟的なる普通の官業と區別せねばならぬ。財政專賣として扱ふべき物體は消費税を課すべき物體たるべく、從つて之を獨占し之に獨占價格を課することになる。之に反して

官業に於ては獨占するを要せず、たとへ獨占するにしても獨占價格を課する必要がない。次に財政專賣と其他の專賣とを區別せねばならぬ。財政專賣が消費税を賦課する手段であるに對し、其他の專賣は産業保護、警察、社會政策、軍事、國民保健等の目的で行ふものである。勿論財政專賣が收入以外の此等の目的を併用する事は妨げないのである。最後に財政專賣と普通の消費税との關係を見るに、財政專賣の益金は消費税を現はすものと考ふるのが例であるが、財政專賣の益金より正常利潤を差引きたる殘額を消費税と見るのが更に正確である。財政專賣は消費者に近い所にて課することゝなるから、必ず前轉して消費税の目的を達し、更に獨占價格の理論に基づき差別價格を定め、依つて以て差別税を課することが出来るから、準累進を行ふことが出来る。只だ租税を課せんとせば法律に依らねばならぬのに、財政專賣は實質上の課税を政府自らの獨占價格により定むるのであるから、憲法の精神に適せないと云ふ批難が出て来る。

財政專賣には生産專賣方法と流通專賣方法との一方又は兩者を行ふ必要がある。第一の生産專賣方法に依ると、生産の第一步を捉へる原料專賣と、生産が最後に完成した所を捉へる製品專賣との二つが出て来る。原料專賣は消費より懸け離れ過ぎて實際に消費せらるゝ物品の分量と價格とが明らかでなく加ふるに轉嫁の途中に於て消轉を生ずる虞がある。此の意味に於て原料專賣よりも製品專賣の方

が適當してゐる。第二の流通專賣は一名販賣專賣と呼び、物が生産せられて消費者に向つて動く状態を捉へるのである。消費物が商人の手に入る時を捉へるのが卸賣專賣にして、消費品が消費者の手に入る時を捉へるのが小賣專賣である。財政專賣が生産過程又は流通過程の一部分について行はれるものを不完全專賣又は一部專賣と呼び、生産過程及び流通過程の全部に互に行はれるものを完全專賣又は全部專賣と名づける。不完全專賣は間接消費税と其の性質を等しくして居る。即ち消費者に近づけば近づく程其の趣旨に叶ふのであるが、近づけば近づく程品物が分散して取締が困難となるから、不完全專賣としては製品專賣か卸賣專賣かを行ふ事となつてゐる。此の不完全專賣又は間接消費税に伴ふ缺陷を避ける爲めに行はれるのが完全專賣である。間接消費税は不完全專賣の時には負擔關係について外部の諸事情が影響し、複雑なる轉嫁が行はれるのであるが、全部專賣に於ては轉嫁關係が頗る簡單である。即ち獨占價格を飽和點とし、獨占價格に達するまで容易に負擔の轉嫁を行ひ得るものにして生産販賣の経費が減少すれば其れだけ財政專賣收入が増し、反對に生産販賣の経費が増加するも專賣價格引上によつて財政專賣收入を償ひ得る。然し一度獨占價格に達したる以上は財政專賣收入は伸縮性を缺き、生産販賣の経費と逆の方向に増減する結果を生ずる。要するに完全專賣に於ては、國家は轉嫁の責任を全面的に受け、或は大なる益金を收むると共に或は大なる損失を蒙る虞がある。

財政專賣を行ふ條件として次の四點をあげることが出来る。

第一に財政專賣の目的物は消費稅を課し得る大量生産品たることを必要とする。蓋し財政專賣は消費稅の一種であるから、其の本質上より消費稅を課すべき物體について初めて行はれるからである。即ち生活必需品、嗜好品、飲料品の如き一般の消費に供せらるべき大量生産品たる事を必要とする。然し生活必需品は大量生産品たる點に於て專賣の目的物たり得るのであるが、租稅の社會的原則に反するが故に專賣の對象たるに適しない。エンゲルの法則によれば、所得の少い人程生活費の大部分を食費に用ゐるのである。故に食料品の如き生活必需品に專賣課稅を行ふ事は逆進課稅となり、近代課稅の精神たる累進稅論に逆行する譯である。然し戰時非常の際には往々にして生活必需品の專賣課稅を行ふ事がある。

第二に技術上國家の生産し販賣するに適するものなる事を要する。蓋し財政專賣により生産若くは販賣又は生産及び販賣を獨占するものは國家であるから、財政專賣は國家の行動範圍内に於て初めて行はれるものである。即ち財政專賣の客體たり得るが爲めには、生産の手續が比較的單純にして、機械生産に適するものか販賣方法の容易なものかを選ぶべきである。即ち國家の官吏が嚴重なる服務規律に縛られながら而も充分に經營して行ける程度のものなるを要し、特殊の技能又は商才を要するものは財政專賣に適しない。

第三に企業集中の趨勢を有するものなる事を要する。蓋し財政專賣は國家が企業を獨占して初めて之を行ひ得るものにして、企業が人に於ても又所に於ても比較的集中し、國家が之を獨占するに容易なるものたるを要する。若し企業が全國に亘り無數の人の手に行はれてゐると國家の獨占が事實上不可能となり、又かゝる場合に國家の獨占を徹底的に行はんとせば監督費が却つて收入を凌駕するが如き結果を生じ、專賣課稅の本來の目的を達し得ない。

第四は民業を買收して財政專賣とする場合の事であるが、企業の獨占が民間に於て飽和點に達してゐないことである。企業が民間に獨占せられ獨占價格が成立せる場合には、民業を買收して財政專賣となす經費がかなり巨額に上り、獨占後に於ける財政專賣の收益の見込が少くなることである。蓋し企業の買上には收益還元價格が重大なる要素をなすものであるから、民間に於ける收益が飽和點に達せるときには買上價格が巨額に達し、財政專賣の齎す收益は殆んど買收に要したる公債の利拂に吸収せらるゝが故である。但し技術の進歩、人口の増加、需要の増進の行はるゝ國に於ては買收後に時日の経過すると共に新なる獨占價格が形成せられるから此の條件は必ずしも重要ではない。

以上四條件を考慮して財政專賣の限界を決定し得る。即ち煙草、阿片等の嗜好品、清酒、麥酒、火酒

(フランドー)等の飲料品、電気、瓦斯、燐寸、砂糖等の日用品は之に適すると云はれてゐる。勿論其國及び其時代について財政專賣の採否を決すべきである。而して第一次歐洲戦後各國は直接税の増徴について飽和點に達したるが故にこれ以上増徴するを得ず、又消費税の増徴は議會の協賛を得る事に困難を伴ふ事情があり、茲に財政專賣を其の最大の限界にまで擴張せんと努力してゐるのである。

四 消費税の體系を組織するに當り其の客體の選擇より出發せねばならぬ。消費税の客體の選擇といふ見地に立つと、消費税は三の形以上に出でない。即ち其一は一定の期間内に於ける個人の總消費を金銭に見積りて課するものであり、其二是特定の消費品に課するものであり、其三是利用財の利用並に個人的享樂に課するものである。第一は所謂一般消費税であり、第二は狹義の消費税であり、第三は使用税である。一般消費税は實行し得ないものであるから、實際問題となるのは狹義の消費税と使用税とである。處で此の兩者は重複するものでなく、各個人所得の存在を暗示してゐるものに課税するのであるから、之を並び存する事が必要である。加ふるに狹義の消費税は比較的貧者に對する課税となるが、使用税は比較的富者に對する課税となるが故に、兩者は互に相補ふ事が出来る。斯くして消費税の體系は狹義の消費税と使用税とを以て組織する事となるのである。

(1) 使用税は如何なる租税に依つて組立てらるべきかと云ふに、自から二つとなる。其一は利用財

の利用に對して課税するものである。其中に家屋の利用に對し課税するものを住宅税といひ、動産的利用財の利用に對して課税するものを狹義の奢侈税といふ。其二是個人的享樂に對して課税するものである。之を娛樂税といふ。是等の使用税は租稅義務者に對し直接に課税するを通例とする。故に學者は多く之を直接消費税と名づけるのである。

(2) 狹義の消費税は何れの國に於ても消費税の中軸をなすものである。中には自ら生産して其れを自ら消費してゐる者に課税することがないでもないが、現代の交換經濟の時代に於ては、生産者と消費者とを異にするのが常態であり、消費財に對する税は其の財が消費者の手に入らざる前に之を課するを例とするから、此の種の税は大體に間接消費税と云つても可いのである。

間接消費税は課徴方法の相違と課税物件の相違とに依つて之を二の系統に分たねばならぬ。其一は關稅であり、其二是内地消費税である。

(a) 關稅は國境に於て之を税するものである。其の課税すべき物件は産業政策の要求に依つて多種多様となり勝ちである。其の産業政策の目的を加味せないうで單に收入のみを目的とするものにおいて、關稅の課税物件も内地消費税の課税物件も殆んど同じ様のものとならう。但し内地に於て生産せられない財に至つては此の限でない。

(b) 内地消費稅は國內に於て生産せられ且つ消費せらるゝ財に對して課稅するものであるが、其の租稅客體より觀れば自ら生活必需品に對する稅と嗜好品に對する稅と應分消費品に對する稅とが成立つのである。其の租稅客體が多量消費品であればある程、其の租稅收入は多額に上るべきである。

以上の消費稅體系は租稅客體の立場より觀て自然に出て來るのである。處が社會的原則より觀れば、其の要求に悖つてゐるものも少なくない。故に消費稅の體系としては、更に社會的原則の要求に従ひ、之が結構を整へて行かねばならぬ。

第一に最低生活費免稅の趣旨に基づき、關稅に於ても内地消費稅に於ても消費稅體系の中より生活必需品稅を取り除く事が必要である。

第二に奢侈重課の趣旨に基づき、直接消費稅に於て奢侈的享樂をなしつゝある者を直接に捉へて課稅すると同時に、間接消費稅に於て嗜好品竝に應分消費品が其の消費者の手に入らざるに先立つて之を課する事が必要である。而して直接消費稅に於ては外界より明かに捕捉する事の出來る利用財竝に享樂に稅する事となり、間接消費稅に於ては消費者の手に入りたる後に至つては外界より捕捉することの出來ぬものを消費者の手に入らざる前に課稅することとなるから、兩者は互に相補ふものとなるのである。而して又間接消費稅に於ては、嗜好品稅と應分消費稅とは互に相補ふものとなるのである。

一體嗜好品は生活必需品に比すれば奢侈的性質を帶ぶるものであるから、之に課稅するも已むを得ない。只だ民衆の嗜好となつてゐるものに至つては、容易に其の消費を廢する事が出來ないから、比較的貧者に對して重い稅とならう。そこで比較的富者の負擔となるべき品に對して重く課する租稅を徴して之を緩和せねばならぬ。是れ嗜好品稅と應分消費稅とが相補ふものであるといふ所以である。

要するに消費稅の體系は直接消費稅と間接費稅とに依つて組立つべく、間接消費稅は關稅と内地消費稅とに依つて組み立つべく、内地消費稅は嗜好品稅と應分消費稅と——例外的には更に必需品稅と——に依つて組立つべきである。

第二節 直接消費稅

直接消費稅とは現に消費せる事實を直接に捉へて課稅するものを云ふ。故に此の稅にあつては、法律は轉嫁を豫期せず其の消費の大なるものは大なる所得を有してゐると推定する。其の課稅物件が使用財であつて一回の使用に依つて消費し盡されるものでない時には之を使用稅と云ふ。使用稅は財産稅に似てゐるやうであるが、之と本質を異にしてゐる。財産稅が財産の所有其のものを捉へ之に依つて所得を生じてゐるであらうと云ふことを推定して課稅するに反し、直接消費稅に於ては財産の使用

と云ふ事實を捉へ其の使用に依つて支出すべき所得を課税せんとするものである。然し直接消費税で課税せんとする所は使用財のみに限らず、娯樂の如き消費行爲其れ自身を捉へることがある。直接消費税は種々の使用財、消費行爲に就て成立するが、租税技術の實際より見て普遍的に行き直ることが出来ぬ。何れも外界から捉へ得る所のものに限られる。斯くして今日直接消費税とせらるゝものは大體三つに分れる。住宅税と狹義の奢侈税と娯樂税とである。

第一款 住 宅 税

住宅税とは家屋の中に住居せる事實を捉へて課税するものである。租税主體は住居者であつて課税物件は住家である。而して住居と云ふ消費の事實に依つて所得を推定するものであるから、課税標準として家の大小の外に家賃を用ゐることがある。然し家屋税に於ても家賃税があり住宅税と交叉することがあるから、充分に考慮するを要する。又住宅の大きさは必ずしも所得を正確に現はさず更に住宅費は小所得のもの程割合に大となるはシェワローべの法則に依り明かである。特に注意すべきは職業上より住宅の大小が出来ることである。要するに富豪の住宅、別荘の如きものが住宅税の逃すべからざる課税物件である。住宅税に關聯して問題となるのは庭園税である。庭園は所得を現はし且つ大なる

消費を示してゐるのである。

第二款 狹義の奢侈税

此の税は動産的利用財を捉へて課するものであるが、生活必需品には漫りに課税すべきでない。動産的利用財は多種多様にして隠し得るものが多いから、課税は奢侈的利用財に限られる。故に學者はかゝる税を奢侈税といふのである。一般に奢侈税と云へば間接奢侈税、娯樂税を含めることがあるが動産的利用財産に課する直接消費税を狹義の奢侈税と云ふ。

奢侈的利用財を使ふことに依つて比較的富める人の所得が外界に現はれて來るのであるから、此の税は應分擔税の法則に適ふ。此の種の消費税は、何人も理論上批難するを得ない所の最も正義に適へる税である。尙ほ税制の上より考へても此の税はなくてはならぬ税である。第一に普通の一般所得税では消極的所得に課税しないに對し、奢侈税は奢侈的消費を捉へ其の消極的所得に税するが故に此税は少なくとも一般所得税を補ふことになる。第二に間接消費税は多量生産品を課税するから動もすれば貧者に多く課することになるが、狹義の奢侈税は主として富者に課税し間接消費税を補ふことになる。斯の如く理論上最も良き説であるが、其の収入が甚だ少ないので、財政上の意義から云へば餘り重ん

せられない。奢侈税が國税又は地方税の孰れに適するかと云ふに、多くの學者は地方税に適すとしてゐる。蓋し都會に於て奢侈とするものと田舎に於て奢侈とするものとが異なり、又田舎に於て課税するより都會に於て税することが容易である。従つて二國を通じて一律に課することの出来ないものが出て来る。

中世以來キリスト教の影響を受け奢侈を制限せんとする動機より種々の警察的立法が行はれ、奢侈税も十七世紀を経て十八世紀に最も發達したのである。十九世紀に及び經濟の進歩により都鄙の間に奢侈の意義を異ならしめたから衰へたが第一次歐洲戰中及び其の以後に奢侈税は再び發達して來た。

直接奢侈税の第一は家具に關するものであつて樂器税、玉突臺税、金庫税、扇風機税等が之に屬し、第二は裝飾品に課するのであつて帽子税、手袋税等であり、第三は人や動物等に關するものであつて、奴婢税、畜犬税等を含み、第四は人を運送するが如き運送具に關するものにして乗馬税、馬車税、船税、自動車税等の運送税も種類により此等の奢侈税に加へる事が出来る。

我國の奢侈税は道府縣獨立税、市町村獨立税の中に存してゐる。

第三款 娯 樂 税

娯樂税は娯樂行爲を課税するものである。是れ娯樂が擔税力を現はしてゐる爲めである。奢侈税が奢侈的利用財を目標とするに對し娯樂税は消費行爲を捉へて課税するものであつて、根本理論は大體同じである。娯樂税は之を三つに分つ事が出来る。第一は宴會等の飲食に關する税であり、第二は遊興税であり、第三は觀覽税である。

我國に於ては從來道府縣雜種税、市町村特別税としては此種の税を存したが、支那事變特別税法は入場税として入場税、特別入場税と遊興飲食税とを國税中に設け、更に昭和十五年の税制改革により入場税法と遊興飲食税法とが出来たのである。

入場税は入場税と特別入場税との二つに分れる。入場税は第一種として演劇、活動寫眞、演藝又は觀物を催す場所、競馬場、其他一定の催物又は設備を爲し大衆の觀覽又は遊戯に供する特定の場所に入場するものに課し、第二種として舞踏場、麻雀場、撞球場、ゴルフ場、スケート場の設備を利用するものに課するのである。第一種の場所については入場料に免税點が設けられ其れ以上の入場料に段階税率を適用し、第二種の場所については三本の比例税率を採用してゐる。特別入場税は學生生徒等の行ふ運動競技を觀覽する爲め競技場に入場する者より料金を徴する場合に其の入場者に課するものであつて、免税點以上の特別入場料につき段階税率を採用してゐる。

遊興飲食税は料理店、貸席、旅館等に於ける遊興飲食及宿泊に關し經營者より徵收するものである。然し經營者は擔稅者で無い、擔稅者は遊興飲食者又は宿泊者である。課稅標準は遊興飲食又は宿泊の料金であつて各種の稅率が定められてゐる。一人一回の遊興飲食の料金又は一人一泊の宿泊の料金が小額なる時は免稅するが、藝妓の花代其他の花代、藝妓の花代又は其他の花代を伴ふ遊興飲食等の場合は特定の料理店に於ける遊興飲食の場合は免稅點を設けない。

第三節 内地消費稅

第一款 必需品稅

必需品稅とは生活必需品に課する稅である。此の稅は相當巨額の收入を齎すを以て、財政窮乏の際に之を課する例は稀でない。然し社會的原則殊に平等の原則より考ふると最も悪い租稅である。即ち第一に、擔稅力を有しない最低生活費に食ひ入ることとなる。第二に、逆進稅となる。蓋し生活必需品に對する課稅は貧者と富者とを區別せず、人頭稅的に作用するからである。

各國の立法例を見るに、財政に餘裕を生ずれば、先づ此の種の租稅の廢減に努力してゐるのであ

る。以下、文明國に行はるゝ必需品稅を簡別的に觀察する。

第一項 穀 物 稅

穀物稅と云へば歐米諸國ではパンの消費又は穀物を捉へて課稅するものであるが、我國では米麥小麦豆に課稅することとなる。歐米で所謂穀物稅の課稅方法は二つに分れる。其の第一たる穀粉稅は小麦を碾いて粉にする時を捉へて課稅するものであり、多くは水車で比較的大なる規模で行ひ、其の設備が外界に表現して捉へ易いのである。其の第二は入市稅であつて市に穀物穀粉が入つて來る時に課稅するものである。我國の穀物稅は關稅の形で存在し農業保護の目的で設けられてゐる。

歐洲の立法例を見るに、穀物稅は一時は廣く行はれたが漸次廢止せられて來た。獨逸に就て見ると十九世紀の初めに行はれたが、後には國稅で廢して地方稅で許し、更に地方稅を新たに起すことを禁じ、進んでは之を廢せんとするに至つた。

第二項 肉稅又は屠殺稅

肉の消費に課する稅であつて穀物稅よりも批難が軽い。蓋し肉を消費する者は稍々擔稅力を示してゐるからである。課稅方法の一は屠殺する場合に獸畜の數と重量とにより課し、第二の方法は入市稅の形で課し、第三の方法は販賣せる所に課するのである。如何なる課稅方法によるも都會と村落との

間に一樣に課することは困難であるから國税に適しない。第一の方法即ち屠殺税が課税方法として最も便利であるが、尙ほ脱税が行はれる。

歐洲の立法例を見るに、肉税は廣く行はれたが、國税としては追々廢止せられて市税となり、終には之も廢止せられた。我國に於ては、屠殺税即ち屠畜税が地方税の雜種税の一種として課せられてゐたが、昭和十五年の改革により市町村の獨立税となつた。

第三項 鹽 税

鹽も生活必需品であつて肉體的勞働者にとり殊に必要であるから鹽税は貧民税といはれる。鹽は人が直接消費するのみならず、家畜の飼料にも工業用の原料にも使用せらるるから鹽税は工業に農業に課税することになる。故に鹽税が内地消費税としての目的を達する爲めには課税物件なる鹽に限界を設けねばならぬ。課税方法としては、製品課税と取引課税が行はれるが專賣の方法も用ゐられてゐる。

鹽税は古い税であるが、是非の論が絶えない。財政理論上は不當であるが、其の收入は甚だ大にして之を棄てるに忍びないので辯護論も成立する。我國は明治維新前より鹽に對し專賣其他の税を課してゐたが明治六年に廢止した。明治三十八年より鹽の財政專賣を採用し相當の收益を擧げた。即ち鹽の製造は各地の鹽業家に任せ製造鹽中で自家用鹽と政府の賣渡鹽による再製鹽とを除き總て政府之を

收納し相當の賠償金を交付する。外國鹽及び外地鹽に關しては、政府は其の輸入を獨占してゐる。政府が賠償價格又は輸入價格よりも高く賣渡價格を定め正常利潤以上の益金を得ると、そこに鹽税の分子が現はれる。但し内地消費税の特質より輸出の爲め又は工業用漁業用其他特別なる用途に使用する爲め賣渡を請求するものには原價賣渡を行ひ鹽税を課しない。斯くして初は財政專賣により鹽税を課してゐたが大正七年以來は益金主義を拋棄し鹽税を課せず實費辨償主義の專賣に依つてゐる。

第四項 醬 油 税

醬油は我國の如何なる階級の人も消費するものであるから之に課税するは不當である。醬油税は普通の醬油税と自家用醬油税との二があり、明治十八年より久しく行はれてゐたが、大正十五年に至り何れも廢止せられた。

第五項 點燈税、揮發油税

點燈税とは點燈に課する税である。點燈税は燈火税と點燈器税と燃料税とに分つことが出来る。燈火税は燈火そのものを捉へて課税し、其の純なるものは光度を標準として課するのである。點燈器税とは燈火の用具を捉へて税するものである。工業用のものは全く課税せられず、點燈用のものゝみが間接に課税せらるゝのである。次に點火する礦物、燐寸等に課するものがある。物品税は

第三種一として燐寸税を採用してゐるが流通税と消費税との中間の性質を有してゐる。

燃料税の第一は石油消費税である。石油には工業用と消費用とがあるから、石油消費税は燈火税以外のものをも含むこととなる。我國に於ては明治四十一年に石油消費税が定められ燈火用の石油のみを課税してゐたが、大正十二年に廢止せられた。昭和十二年に揮發油税が採用せられた。燃料税の第一は石炭税である。石炭は瓦斯、電氣を作る爲めに間接に燈火に關係し、又他方には工業用となる。

揮發油税は石油專賣の創設まで行はれ、燃料國策を主目的としてゐた。即ち無水アルコール、人造揮發油の生産費は天然揮發油の生産に比し割高であるから、茲に揮發油に課税し天然揮發油と代用揮發油との市價を接近せしめ以て代用燃料の使用普及をはかり延て其生産を保護せんとするのである。揮發油税の納稅義務者は揮發油を製造場又は課税地域より引取る人である。稅率は從量税である。

第二款 嗜好品税

嗜好品とは生活に必要な缺くべからざるものでなく、其れを使へば氣持善く生活し得るものである。斯かる品物に課税しても、最低生活費に食ひ入らず、從つて平等の原則に反せない。且つ品質に依つて差別課税をなすと貧富の力に應じて擔税せしむることも出来る。此の種の品物は普く用ゐられてゐるから、嗜好品税は多くの收入を齎し財政的原則の要求に適ふこととなる。故に文明國に於ては嗜好品税が消費税の中心をなしてゐる。其の主なるものは酒税と酒税以外の飲料税と煙草税とである。

第一項 酒 税

一 所得の大なるものは良き品質の酒を飲み、所得の小なるものは惡き品質の酒を飲むから、酒に課する税は社會的原則の要求に順應することが出来る。酒税は消費税中の重心をなしてゐる。蓋し酒を飲む者は多く男子であり而も成年者であるから擔税力を有し、鹽税などは異なるからである。

間接消費税特に酒税には種々の課税方法がある。大別して生産課税方法と流通課税方法との二とする。生産課税方法としては生産原料品に課税する方法、生産の途中に課税する方法、生産の完成即ち製成品に課税する方法の三つを考へることが出来る。造石税は製成品課税である。又流通課税方法は流通の初期を捉ふる運搬課税方法と、流通の途中を課する通關課税方法と、其の終期即ち消費物が販賣業者より消費者に移る時期を捉ふる販賣課税方法との三つに分れる。庫出税は運搬課税である。

二 酒造税は、我が國税の中にて最も古く且つ最も重要な租税である。慶應四年五月會計官布達を以て、古來の酒造鑑札を改め酒造規則五箇條を制定し造石數に依り納稅金額を定めた。其の後に數十回の改正あり、明治二十九年に酒造税法の基礎が出来た。我國の酒税は、酒造税法、麥酒税法、酒

糖及酒精含有飲料稅法によりて規定せられてゐたが、昭和十五年の稅制改革により、統一的の酒稅法が出来た。但し臺灣に於ては大正十一年より一般酒類の完全專賣と酒精の島内販賣の專賣とを行ひ、昭和八年より麥酒の販賣のみの專賣を行つてゐる。昭和十六年に改正が加へられた。

酒稅法は酒類を清酒、合成清酒、濁酒、白酒、味淋、燒酎、麥酒、果實酒及雜酒の九つとしてゐる。何れも從量稅であるが、清酒と合成清酒と濁酒と白酒と味淋と燒酎と雜酒とは造石稅と庫出稅を併用し、麥酒と果實酒とは庫出稅のみである。尙ほ國內消費稅の立前よりして原料用及輸出向の酒類に對しては酒稅を免除してゐる。尙、高價なる清酒、味淋、果實酒及雜酒には庫出稅の加算稅率を定めてゐる。

第二項 酒稅以外の飲料稅

酒稅を補ふべき稅は、酒精を含まない飲料に課する稅であつて、清涼飲料稅と然らざるものとの二つに分れる。

一 清涼飲料稅は、サイダー、ラムネ、リムナーデ等に課するものである。斯の如き飲料は酒精含有飲料に代用せられ、相當の擔稅力を現はしてゐるから、課稅すべき理由がある。只だ下級社會の使用するものには相當の考慮を拂ふを要す。我國の清涼飲料稅は大正十五年三月に定められ、炭酸瓦斯を含有する飲料に關し製造者に課する庫出稅である。但し全容量の百分の一以上の純酒精を含有する

ものは酒稅の課稅客體となり全重量の萬分の五以下の炭酸瓦斯を含有するものと共に清涼飲料稅が課せない事になつてゐる。清涼飲料稅は玉ラムネ壘詰のもの與其他の壘詰以外のものとの三種に分れ、各々異なる從量稅率を用ゐてゐる。但し輸出品と自家用品とは免稅してゐる。

二 茶、コーヒー、ココアの如きものの稅がある。歐洲にては此等の植民地品に對し輸入稅を課するのであるが、更に内地消費稅を課してゐるものがある。生活必需品でないにしても一般的に常用せられる品物には全然課稅せざるか、又は課稅するにしても低き稅率を適用すべきである。

第三項 煙 草 稅

一 酒稅に關する議論は多くは之を煙草稅に適用することが出来る。蓋し煙草に課稅しても生活を脅かさず其負擔者は多く成年男子であり課稅の爲に消費を止めず稅は多額の收入を齎すからである。煙草稅には種々の課稅方法がある。最も原始的の方法は生産の初めに課するもの即ち栽培せる土地に課するものであるが是は轉嫁が不徹底である。第二に煙草の原料の收穫に課するもの煙草の重量に課するもの等があるが、此等は轉嫁が不徹底なるのみならず戻稅を適確に行ふことが出来ない。そこで第三に製品課稅方法が行はれる。之によると品質に基づき差別稅を課し擔稅力に應ずる事が出来る。第四に製品が出来て他に送り出す時を捉へて課稅する事がある。今日の租稅技術の上より云ふと

煙草の箱の封印に印紙を貼つて徵稅してゐる。此の方法でも品質による差別課稅が徹底しない。是に於て第五の方法として財政專賣が行はるゝに至つた。專賣課稅方法は議會の租稅議定權を制限するものとして大いに非難せられてゐるが、品質課稅の出来る事は大なる強味である。我國は財政上の理由と經濟上の理由とに因り財政專賣を行ひ相當の益金を擧げてゐる。

二 我國の煙草課稅は煙草稅制時代と葉煙草專賣時代とを経て明治三十七年に煙草專賣法を制定し現行の煙草專賣時代に入つたのである。即ち政府は煙草耕作者の收穫した葉煙草の總てを收穫し自己の手で製造し其の指定した小賣人をして定價にて賣捌かせる外、煙草の輸移入をも獨占してゐる。專賣局益金の九割九分は煙草專賣より生ずるものであつて、それより正常利潤を差引くと煙草稅の部分が残る。尙ほ内地消費稅の性質よりして輸移出について何等の制限がないのみか政府は輸移出用煙草に限り製造原價で賣渡し得るのである。

第三款 應分消費稅

應分消費稅とは人が地位身分に應じて生活するに要すべき消費品に課する稅である、嗜好品と必需品との中間にある消費品に課する稅となる。中には其の一定分量が必需品となり、其の品物全體にわ

たつて必需品と云ふことが出来ないものがある。此等の品物は各人の所得即ち各人の地位に應じて消費するものであつて、社會の上級の人の消費する物は非常に品質が良く或意味に於て嗜好品に屬するものもある。斯の如く各人の地位に應じて消費をなしてゐるものと見る以上は、斯かる品物に課稅せねばならぬ。従つて同じ品物の中でも必需品と見るべきものは必需品に準じて免稅すべきである。故に嗜好品稅が第一次的他位を占むるに對し應分消費稅は第二次的のものである。

第一項 砂 糖 稅

砂糖稅は砂糖の消費に課するものであつて、苟くも糖分のあるものには總べて課稅する譯である。所得が多くなればなる程砂糖を消費する分量が増加するから砂糖稅は理論上正當であり、又文明の進歩に伴ひ砂糖の消費が増すから砂糖稅の收入は増加するのである。砂糖稅は技術上容易に捉へることが出来る。蓋し砂糖の製造は大規模であつて、其の製造者も數が少くないからである。

我國の砂糖消費稅は明治三十四年に創められ、昭和十五年に根本的改正が行はれた。砂糖消費稅の課稅物件は砂糖と糖蜜と糖水とであつて、製造場又は保稅地域から引取る時に引取人に課稅するものである。稅率は從量稅であつて課稅物件の種類により異つてゐる。砂糖は分蜜せざる砂糖と、氷砂糖角砂糖棒砂糖等と、其他の砂糖との三つに分れ、糖蜜は氷砂糖を製造するときに生ずる糖蜜と其他の

糖蜜とに分れる。内地消費税の特質より輸出糖及び原料糖を免税してゐる。

第二項 織物消費税

織物消費税は比較的に立法例に乏しい。我國は明治三十七年日露戦争の時の財政困難に際し毛織物消費税を創設し其後漸次擴張したのである。明治四十三年三月織物消費税法を定め最近には昭和十五年に改正が行はれた。織物の中の必需品たるもの、例へば綿織物の如きものに課税すれば、最低生活費を脅すこととなる。之に反し絹の如き奢侈品ならば課税するのが至當である。我が現行法は綿織物其他下級織物を免税し其他の織物に對しては従價比例税率を採用してゐる。但し纖維國策の必要よりステープルファイバー混用織物及人造絹絲交織物の免税範圍を擴張する事を臨時租稅措置法が定めてゐる。織物消費税も砂糖消費税と同じく引取課税であり、納稅義務者は引取人である。尙ほ内地消費税の性質上より輸出品に免税してゐる。

第三項 其他の應分消費税

其他の應分消費税としては、賣藥税、化粧品税、骨牌税等を擧げることが出来る。我國に於ては賣藥税は既に廢止せられ、現存してゐるのは骨牌税のみである。

我國の骨牌税は麻雀、花札、トランプ、株札等に課税し伊呂波加留多、歌加留多等に免税してゐる。

骨牌税法は明治三十五年に創められ、昭和十五年の改正が最近のものである。麻雀と然らざるものとを分ち製造者又は輸入者より印紙に依つて徴收してゐる。輸出骨牌と見本骨牌とに免税してゐる。

第四節 關 稅

一 關稅には内地關稅と國境關稅とがある。内地關稅は現今文明國には殆んど廢せられ、僅かに入市税を存するものがある。故に關稅といへば國境關稅を意味すといつて可い。國境關稅には輸入税、通過税、輸出税があるが、現行はるゝものは大體に於て輸入税である。但し第一次歐洲戰中又は戰後に國防上及び國民經濟上の理由から特殊の商品に對し通過税と輸出税とを暫定的に課するものがあつた。輸入關稅は産業政策の手段として用ゐられるか又は専ら財政上の理由から行はれるかにより保護關稅と收入關稅とを區別することが出来る。保護關稅が財政收入の目的以外に産業政策の目的を併せ有することは租稅總論に於て説明した。保護關稅は内地消費者又は外國生産者の負擔となり收入關稅は主として内地消費者の負擔に歸するものである。

二 收入關稅は内地消費税と密接なる關係を有してゐる。

第一に收入關稅は内地消費税を補ふものである。内地に生産せられ内地に消費せらるゝ財に課税し

て置きながら外國産にして内地に消費せらるゝ財に對して課税しない場合には、内地産の財と外國産の財との間に大なる不公平を生ず。是れ前者に内地消費税を課すると共に後者に收入關稅を課すべき所以である。

第二に收入關稅の中には内地消費税の延長と見るべきものがある。蓋し内地に産せざる消費財に對しても、内地産にして其れと作用を同じうする財が存する限り之に課税しないと權衡を失す。故に正確に同一なる内地消費税がなくとも收入關稅を課すべきである。若し收入關稅を課せないと外國品を消費することゝなり内地消費税の收入を減するのである。然し此の場合に保護關稅と收入關稅とを明瞭に區別する事は困難である。

要するに收入關稅は内地消費税に直接か間接かに關係を有してゐるから其の課税品目が少く、保護關稅の課税品目は多數に上るのである。

保護關稅は産業保護の間接の手段として廣く用ゐられてゐるが、最近の趨勢としては寧ろ輸入制限又は爲替管理の方法により直接に産業政策の目的を達せんとしてゐる。又物價安定政策の立場よりするも保護關稅を避ける傾向がある。故に關稅は保護關稅より收入關稅に移行しつつある。

三 關稅の徵收方法は從量税と從價税とよりなる。從量税は粗雜なる税であるが、從價税は品質に

依つて差別税を適用するものである。理論上は從價税を可とするも、之には申告を要し且つ脱税等の弊害を伴ふものであるから、實際上には從量税も行はれる。今や兩者の折衷的傾向がある。

關稅は税關で徵收する。即ち國境又は國內に税關を設け關稅行政を行つてゐる。税關に品物が入るときには税を課するが、其の品物が内地の消費に移らざるものには課税すべきでないから、保税倉庫、保税工場等の制度を布き之に品物を入れてゐる間は税を拂ふを要しない。此等の設備は自由港の問題に關聯する所が多い。仲繼貿易の隆盛なる國に於ては自由港又は自由地域を設置することが便利である。

第四章 國稅制度と地方稅制度

一 近代國家は複雑なる政治組織を有してゐる。複合國に於ては支分國又は州が聯邦を組織し支分國又は各州の下に各種の地方團體が存してゐる。單一國に於ても國家の下に多様の地方團體が設けられてゐる。此等の公共團體はいづれも獨立して財政を營み主要財源を租稅に仰いでゐる。同時に此等の國體は上下に結び同級に列し財政的にも相互に依存してゐる。一國內の各公共團體財政の依存性と獨立性とを調和し全體としての國家活動を充分ならしめる爲めには財政調整をはかるべく、租稅調整が其の中心問題をなす。即ち財政調整の主要問題は國稅制度と地方稅制度を如何に調和するか存してゐる。勿論財政調整の前提として各公共團體の職分を考へねばならぬ。各公共團體の職分が定まつて始めて各公共團體の經費が定まり然る後に主要財源としての租稅の問題が起る。然し茲には職分及び經費の問題には觸れず専ら租稅を中心として財政調整を研究する。

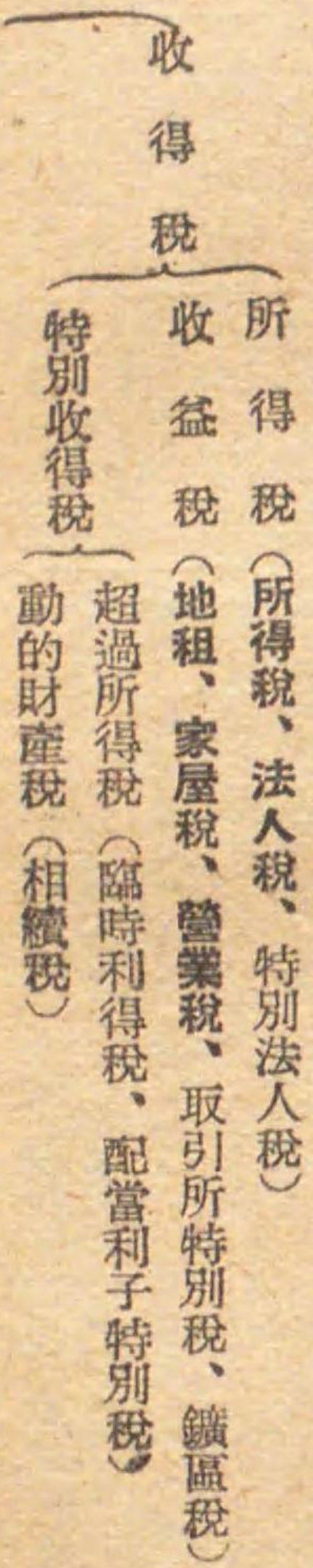
上下公共團體の財政の獨立性を尊重すると、各公共團體に獨立の租稅を許し所謂獨立稅制を採用すべく財政調整は之を行はない事となる。關稅消費稅を聯邦の收入とし人稅を支分國の收入とし物稅を地方團體の收入とするが如きは其の適例である。更に上下公共團體の財政の依存性を重んずる事

となると、二つの制度が生れて來る。主なる租稅を上級團體が收め下級團體が附加稅を課するのが其の一である。又下級團體又は上級團體が主なる租稅を收めて下級團體が上級團體に分擔金を與へるか又は上級團體が下級團體に分與金を渡すのが其二である。然し中央集權の強い今日に於ては下級團體が上級團體に分擔金を與へる事は殆んど無い。結局は獨立稅制と附加稅制と分與稅制の三つを如何に組合はすかにある。

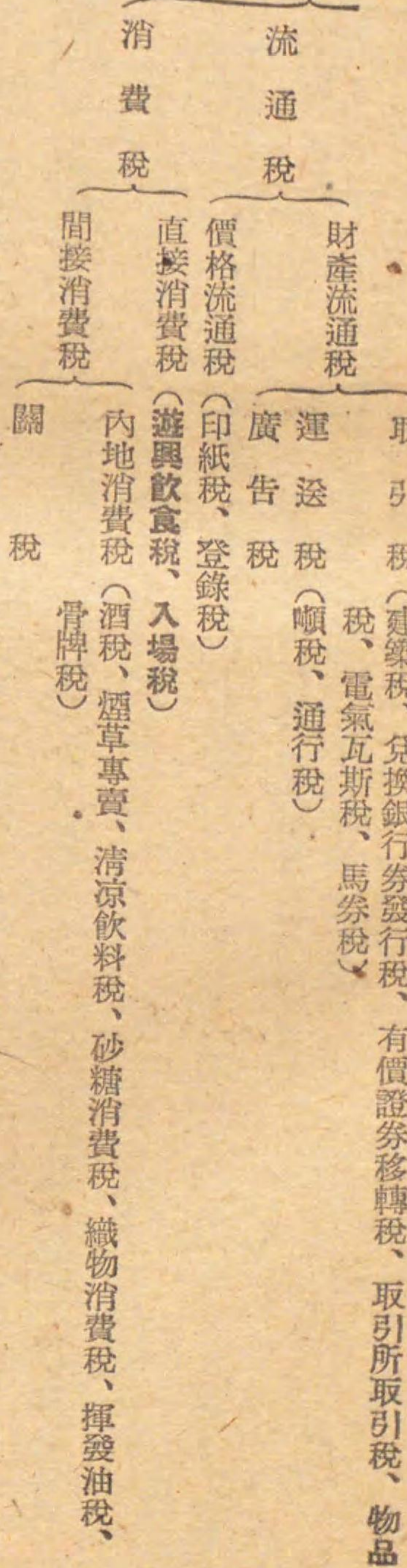
獨立稅制と附加稅制とは長短を有し、單獨に行はれ又は併用せられてゐる。第一次歐洲戰後に至り一方に經濟界の變動の爲め地方により經濟力の強弱が著しくなると共に他方に國家活動の中央集權化を伴ひ、單に國家財政と地方財政との調整をはかると共に同級團體間の財政調整を行ふ必要を生じた。

茲に獨立稅制と附加稅制の外に國家財政より地方財政を援助する分與稅制が發達したのである。

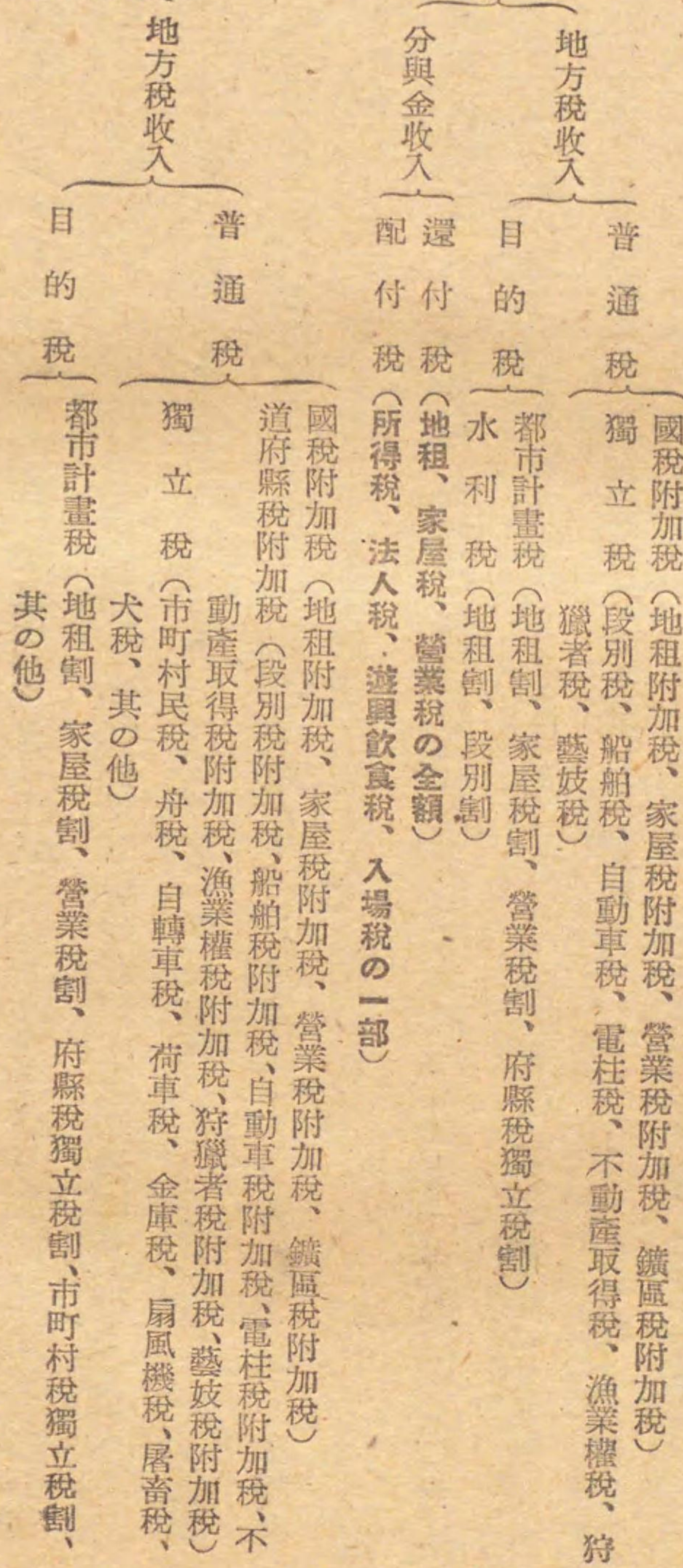
二 昭和十五年より我國の國稅と道府縣稅と市町村稅とは次の如き體系で組織せられてゐる。



國稅體系



道府縣稅體系



水利地役稅 (地租割、段別割)
共同施設稅
分與金收入 (配付稅) (所得稅、法人稅、遊興飲食稅、入場稅の一部)

地方稅體系は五つの特色を有してゐる。第一に普通稅に對立して目的稅を認め其の整備擴充をはかつてゐる。第二に從來の臨時地方財政補給金に代り地方分與稅分與金と云ふ確定財源を有する恒久制度を採用したのである。第三は收益稅を地方財源とした事である。道府縣稅たる家屋稅を國稅に移管し形式上は地租、家屋稅、營業稅の三收益稅を國稅とするが、還付稅制度と國稅附加稅制度を採用する事によつて實質上は三收益稅を地方財源にあてる事とした。第四に所得稅に關する附加稅が無くなつた事である。第五に市町村獨立稅として戸數割の代りに市町村民稅が採用せられたのである。

この五點の中で特に注目すべきは地方分與稅分與金制度である。即ち地方分與稅分與金特別會計を新設し地方分與稅法によつて國家財政と地方財政との調整をはからんとしてゐる。地方分與稅は還付稅と配付稅との二種類に分れ、還付稅は道府縣に分與せられるのである。還付稅の財源は地租、家屋稅及營業稅の徵收全額であつて徵收地たる道府縣に分與せらる。配付稅の財源は所得稅、法人稅、入場稅、遊興飲食稅の一部であつて一般會計より分與稅分與金特別會計へ一定金額を繰り入れ地方分與稅

分與金特別會計より道府縣市町村へ配付稅分與金を分與する譯である。配付稅の分與は道府縣市町村の財政力に逆比例し財政需要に正比例して之を行ふ。

第五編 公 債 論

第一章 緒 論

第一節 收支の均衡

財政は經費を定めて後に之に伴ふ收入を按配するのである。經費の支出が多くて收入が之に伴はないと、國務の一部を廢せねばならぬ。其れは財政の本義でない。されば收入で經費を支辨するに足る事は財政上絶對に必要である。然し收入が經費を超過する事も期すべきでない。蓋し財政は國家の目的を達する手段に外ならないから其の目的を達するに必要な經費を支辨する收入あれば則ち足り其れ以上を望む必要がないからである。即ち財政變理の道は收入と支出との均衡を得るにある。

收支均衡を保つといふ方針は、先づ豫算で之を實現せねばならぬ。收支の均衡が豫算面に於て維持せらるゝ以上は、財政は形式的に整つてゐるものである。然し實際に於ては或は收入を以て經費を支

辨し得ないことあり或は収入が却つて経費を超過することあり、前者を不足金と云ひ後者を剰餘金と云ふ。斯の如く歳計に或は不足を生じ、或は剰餘を生ずることがあつては、豫算上に如何に收支の均衡を得ても財政は實質的に整つてゐると云ふを得ない。財政を實質的に整へんとすれば、所謂財政計畫を立てねばならぬ。豫算が一年限りの收支を扱ふに反し財政計畫は比較的長き年にわたつて收支の均衡を得るものであるから、財政計畫により始めて財政の實質的調整が明かとなる。そこで財政の形式的調整と財政の實質的調整とを區別せねばならぬ。公債論の扱ふ所は財政の實質的調整に關聯するものである。財政の實質的調整は経費に應ずべき適當の収入を調達するに存してゐる。是に於て経費支辨方法に關する原則を生ず。

第二節 経費支辨方法に關する原則

現今文明國にありては何れも経費が膨脹し而も之に應ずべき収入が充分でないのを常としてゐる。是に於て諸國の財政家の中には、臨時収入で之を補足し、一時的の解決で満足せんとするものがある。臨時収入を以て経費を支辨するは必ずしも悪いのでなく時には之が最善の方法となるのであるが常に之に由ると財政を紊亂せしむる。故に如何なる場合に如何なる経費は之を臨時収入によりて支辨すべ

きか、更に之を他面より云へば如何なる経費は經常收入によりて支辨すべきかを明かにせねばならぬ。而して經常收入と臨時収入とに對應するものは經常費と臨時費とであるから、経費の經常臨時と收入の經常臨時とを如何に配合せしむるかを定めねばならぬ。

経費支辨方法の原則に關し近世學者の論争の種子をまいたのはデイーテル (Carl Dietzel) である。其の主張に曰く、經常費は經常收入を以て支辨すべく臨時費は臨時収入を以て支辨すべしと。此の説は今日普通一般に信せられてゐるが、最近の學者は必ずしも悉く之を肯定しない。この原則を二段に分つと、經常費を支辨するには經常收入を以てすべしとするものと、臨時費を支辨するに臨時収入を以てすべしとするものとなるのである。

一 第一の原則は經常費は如何なる場合に於ても經常收入によりて支辨すべしと云ふのである。従つて經常費は臨時収入を以て支辨してはならない。若し經常費を支辨するに臨時収入を以てすれば財政の基礎は鞏固であり得ない。蓋し臨時収入の主なるものは公債である。故に此の種の財政政策を濫用すれば、公債が徒らに累積し其の利子は經常費となりて現はれ漫りに經常費を増加し愈々財政困難を生ずるからである。是が故に經常費を支辨するには少なくとも經常收入に依らねばならぬ。近時の學者は曰く、經常收入は經常費を支辨することを以て最下限となすと。斯くして第一原則は財政の基礎

を鞏固にする根本原則として學者に認められてゐる。然るに財政家の中には性質上經常費たるべきものを移して臨時費中に加へ之を支辨するに臨時収入を以てすることがある。是れ明かに此の原則に反するものである。次に經常費を支辨するに經常収入を以てすべしと云ふ原則は、經常収入を以て臨時費を支辨すべからずと解してはならない。經常収入を以て臨時費を支辨することは毫も妨げない。經常収入は經常費を支辨することを以て最下限と論ずるは此の趣旨をも含んでゐるのである。デイーチェルの第一原則も字義通りには之を採用してはならない。

二 第二の原則は臨時収入を以て臨時費を支辨すべきことを意味す。従つて臨時収入を以て經常費を支辨してはならない。これは既に第一原則の中にも含まれて自明の理となつてゐる。故に臨時収入は臨時費を支辨するに止め其れ以上に及んではならぬ。そこで學者は臨時収入は臨時費を支辨することを最上限とすると云つてゐる。最上限とすると云ふ事に意味がある。臨時費を支辨するに臨時収入によらなくてもよい事がある、換言せば經常収入によるも妨げないのである。此の意味に於てデイーチェルの第二原則は字義通りに解すべきでない。

以上論ずる所に依つて觀れば經費支辨に關する根本原則は次の如くである。

一 經常費は只だ經常収入に依りてのみ之を支辨すべきである。

二 臨時費は經常収入又は臨時収入に依りて之を支辨すべきである。

第三節 剩餘金

收支の均衡は豫算に於て之を企圖せねばならぬ。故に豫算に於て歲計剩餘金を見るは極めて例外の事である。されど豫算を實行するに及び剩餘金を生ずる場合がある。之を決算上の剩餘金といふ。

決算上の剩餘金は、第一に好景氣に依つて生ずる。好景氣は私經濟收入を多くし租税の收入を大ならしむるからである。

決算上の剩餘金は、第二に豫算の編成方針より起る。經費を見積ること比較的高く收入を見積ること比較的低き場合が其れである。これは當局者が財政上不足の生ずることを避けんが爲めに出づものであるが、巨額の剩餘金は豫算見積り不正確なることを反證するものにして財政上喜ぶべきことでない。又斯の如き剩餘金があると當局は動もすれば不急の用途に用ゆることがある。是れ剩餘金の濫用の弊である。我國に於ても嘗て莫大なる剩餘金を生じた事があつた。而して其當時此の剩餘金に依つて豫算の款項に超過するの經費又は豫算外の經費を支辨し責任支出論として論議せられたのである。剩餘金の用途は減税に充つるもの、減債に充つるもの、新事業費に充つるもの、緊急の經費に充つ

るもの、四とする。

巨額の剰餘金が年々繰返へされる事は、財政計畫の上で収入が多きに過ぐる反證である。故に收入の中に悪税があると寧ろ之を廢減すべきである。蓋し廢減税は經濟の發達を阻害するものを除くこととなり、經濟政策上歓迎すべきである。然し剰餘金あらば常に廢減税を行ふべしとは云へない。租税制度の完備せる所に於ては一税を廢減せば他税との權衡を失し租税負擔の上に不公平の結果を生ずることがあるからである。たとへ廢減税を行ひ得るとするも、其他の用途と比較し輕重を量りて之を決せねばならぬ。

國家の公債は必ずしも償還を急ぐと限つてゐないが、苟くも償還し得る財源あらば償還するのが當然である。剰餘金は公債償還の最も好き財源と見ることが出来る。償還するだけは之に對する利子を減じ得るが故に、租税制度に改革なき限りその利子額だけ更に剰餘を生ずる事となる。

新事業費は公債を起して之を辨するのが普通であるが、剰餘金を以て公債を償還し他方に起債を行ふ時は、起債と償還との二の手續をなす事となり甚だ不便である。それならば公債償還の財源とすべき剰餘金を以て直ちに新事業費に充つべきである。

緊急避くべからざる經費は、之を支辨せずにとつて國家の生存發達を傷つける事になる。故

に斯の如き經費に剰餘金を用ゆるは敢て不當でない。

以上の如く剰餘金使用の方法は種々あるが、何れが其の當時に於て最も重きか何れが最も急なるかに依つて用途を決すべきである。減債にあつる事によつて剰餘金は公債論と交渉をもつものである。

第四節 不 足 金

財政の目的は收支の均衡にある。故に豫算の上に於ても充分に之を實現せねばならぬ。然るに豫算編成の際に於て、収入が支出に及ばないことがある。之を豫算上の不足と云ひ、他面より見て眞正の不足と名付ける。豫算上に於て收支の均衡を得るも、豫算を實行する中途に於て一時的不足を生ずることがある。之を金庫不足と云ふ。

第一款 金庫不足

金庫不足とは豫算實行上に國家が一時收支の均衡を失する状態にして、斯の如き不足が急に起ると急性的不足と云ひ、徐々に起ると慢性的不足と云ふ。其の何れたるを問はず、此の種の不足は金庫の計算上に現はれて來るものである。金庫不足を生ずる場合は次の三つである。

第一は収入豫算に於て豫定の時に豫定額を得ない場合であるが、其の原因は種々ある。

(1) 納税者が納期内に租税を納めざる爲め収入不足を生ずる事がある。然し滞納處分により救済せられるから、少なくとも會計年度の終りには消滅する。

(2) 非常の事變が起るによりて収入の不足を生ずることがある。此の原因より生ずる不足は經濟上社會上の事變が平靜に歸せねば消滅しない。故に動もすれば急性的不足であるのが慢性的不足となり遂には會計年度の終りに至るも恢復し得ず真正不足となる事がある。

第二は支出豫算に於て豫定額を越ゆる支出を要する場合がある。豫算は見積りであるから國家の經濟上財政上の生活の變動するによりては、この豫算の費目を守ることが出来ないことがある。そこで豫算の款項に超過し、又は豫算外の經費を支出せねばならぬやうになつてくる。斯の如く豫算超過又は豫算外支出を要する場合があるが、他方面には經費を支出しないで済むこともある。故に金庫不足は一時的であつて絶對的とは云ひ得ない。たとへ年度の末に於て他の剩餘によりて平均せらるゝこととなしとするも、豫算には豫備費の設けがあり之を支出し年度末に於て不足を避ける事が出来る。

第三は經費支辨が豫期の収入に先だつ場合である。收支は外界の事情によりて定まることもあるが又豫め時期の定まるものもある。而して其の時期は必ずしも同一でない。或は支出の時期が早くして

収入の時期が之に遅れることがある。従つて一會計年度を通すれば收支は均衡を得べきも、一定の時に於ては支出に應ずべき収入なく金庫不足を見るに至る。斯の如きは直接税を以て収入の骨子とする國に於て免れ得ない所である。況んや我國の如く直接税のみならず間接税の中にも納期を定むる國に於ては殊にさうである。

以上の原因の中で第一第二のものは偶發的原因であるが第三は財政制度に基いてゐる。然し第三の原因による不足は形式的にして一時的に過ぎないが、第一第二による不足は多くは一時的に止まるも慢性的不足となる虞がある。金庫不足が一時的不足に止まる以上は近き將來に於て収入が支出に超ゆる状態を豫期し得る。是に於て其の時期迄を繋ぐ連鎖が必要となる。其の連鎖として流動公債なるものが起されるのである。

第二款 真正不足

真正不足は經常豫算の上にも現はれ又臨時豫算の上にも現はれる。前者を經常不足と云ひ、後者を非常不足と名づける。

一 經常不足とは經常費が經常収入に超ゆる状態である。若し此の種の不足を生ずるときは、經常

費を支辨するに臨時収入を以てすべく、經費支辨の原則に反するのである。此の種の不足は財政計畫の宜しきを得ざるより来る。故に之を根絶せんとせば財政計畫を改むべく、長きにわたり經常費を減するか、長きにわたり經常収入を増すかの二つの方法がある。かの公債を起して一時を糊塗するが如きことあらば財政紊亂の基を作るものである。此の種の公債を經常的赤字公債と名づける。

二 非常不足とは經常費に超過する經常収入を以て臨時費を支辨するに足らざる状態を云ふ。斯の如き不足は財政の缺陷とするを得ない。財政政策としては、如何なる財源を以て此の不足を補填すべきかと云ふ事になる。そこで問題は臨時費支辨方法に歸着する。其の方法として採用せらるゝものは前年度の剩餘金、償金、獻納金、官有財産拂下、非常準備、増税、起債等である。

前年度の剩餘金は常に必ずしも之を存すると限らず、たとへ之を存するも減債減税に比し更に重要なりと決定するのでなければ非常不足に充てられない。

償金の如きは眞に偶然の出來事にかゝり、非常不足あればとて必ずしも之を得べきでない。

獻納金も償金と同様に論すべきであるが、我國の如き特殊の臨時費に就て少なくとも其の一部を支辨する方法として之を受くる慣例がある。

官有財産の拂下を以て臨時費支辨の財源となすは近世國家に於ては寧ろ例外に屬す。其の理由の一

は官有財産が有限なることである。其二は官有財産を拂下ぐるも、巨額の代金を得難きことである。

然し官有財産の存する國に於ては拂下が是認せられることもある。其一は拂下によりて更に重大なる政策を行ひ得る場合である。例へば内地植民を奨励する爲めに土地を拂下げ、或は物價調節の爲めに官有物を拂下ぐるが如くである。其二は官有財産が事實不用に歸する場合である。

非常準備は戰費其他非常費支辨の一方法である。只だ非常準備を設くる事は常に必ずしも之を期するを得ない。たとへ之を設くるも臨時費の小部分を支辨するに過ぎない。従つて非常不足を填補する常道とすべきでない。

租税の新設、舊税の税率の増加も亦非常不足を填補する一方法である。然し租税の課徴には限度あり、従つて此の方法も多額の臨時費を支辨するには寧ろ補充的に之を認むべきである。

以上論するが如く非常不足を補填すべき方法は多くあるが、巨額に上る臨時費を短時日の間に支辨する爲めには殆んど常に探るべき道とするを得ない。恰も現代國家に於ては國家信用が高まり金融市場が發達し公債の消化力が豊富である。是に於て主として公債政策に依らねばならぬこととなる。是れ公債論を以て收支均衡論の別名とする所以である。

第二章 公債の本質

第一節 公債の意義

一 公債は廣く之を解すれば國家其他の權力團體の凡ての債務を意味するのであるが、狹義に於ては國家等が臨時費を支辨する爲め國民の自由意思に訴へて起したる債務である。茲には主として狹義の公債の意義を明かにしたい。

第一に公債は臨時費を支辨する爲めに起すものである。國家の經費の中で經常費は其の金額が安定してゐるが臨時費に至つては増減常なく不安定のものである。然るに經常収入は租税を中心として構成せられ或程度の弾力性を有してゐるもの、其の金額が固定してゐる。従つて臨時費の急激なる増加が生じたる時には經常収入で其の全部を賄ふ事が出来ない。即ち變動常なき臨時費を固定せる經常収入で賄ふ事が出来ないから、茲に公債と云ふ弾力性に富む臨時収入を求めるのである。

第二に公債は國家の債務であるから國家は債務者に年々利子を支拂ひ一定期限の後には元金を償還するのを常とする。従つて公債は租税其他の収入の如く収入の全部が無條件に國家収入となる最終的

収入でなく、元利支拂の經費を將來に義務づけられてゐる暫定的収入である。公債の元利償還に要する經費を支出する財源は結局は租税其他の収入に仰がねばならぬ。即ち臨時費と最後の収入とを時間的に調整する暫定的収入の最も重要なものが公債である。

第三に公債は國民の自由意思に基き起される債務であつて強制的に徴收する租税等と異なる所である。勿論公債消化の爲めに中央銀行に公債を引受けしめるとか資金調整法又は各種税法によつて公債に優先的地位を與へ他の資金を資本市場より閉出す場合があり、更に進んでは強制公債も考へられるのである。然し從來の公債は原則として任意的のものであり租税が強制經濟的範疇であるのに對して特色を有してゐる。國民も租税に對しては壓迫感を抱くに反し公債には安易の氣持にて之に臨む。これ公債が租税に比し摩擦少く短時日に多額の金額を調達し得る所以である。

要するに公債の特長は自由經濟に存し國民の營利心を基礎として巨額の臨時費を短時日に調達せんとするにある。強制共同經濟の義務觀念を基礎として經常費を調達せんとする租税と根本的に異なる所である。最近に至り公債に強制的分子が加はつて來た。これは公債の租税化であつて、公債の本質は依然として任意公債により發揮せられる。

二 公債は多く起債行爲に依つて生ず。起債行爲とは國家が資金の供給を民間より得て之に對して

將來の反對給付を約するものである。國家は其の得たる資金を以て非常不足の填補に充つるのである。公債を以て臨時収入の主なるものとするは之が爲めである。然し嚴格にいへば臨時収入を形づくものは起債行爲にして、公債は其の結果として生ずるものである。而して國家が起債行爲を爲し得る所以は、公衆より信認を受くるが故である。要するに公債は起債行爲に依つて生じ、起債行爲は信認に依つて行はる。公債に對しては起債行爲は因にして信認は遠因なりと云はねばならぬ。三者は觀念の上に於て區別し得れども、相互に密接して離るべからざるの關係を有す。斯くして公債は廣義に於て國家の債務其のものと、起債行爲と、信認とを包括するものと解せらるゝに至るのである。

學者或は公債を他の方面より觀察し公信用と云ふ。公信用とは國家の信用と云ふ意味であつて、廣義に於ては公信認、公信用取引、公債權の三者を包括するものと見るべきである。公信認とは、人が國家の義務履行に置く所の信認である。公信用取引とは、私人の給付が現今に於て存し國家の反對給付が將來に於て存する一の取引にして、余は之を起債行爲又は略して起債と呼ぶ。公債權とは國家に對する私人の債權に外ならない。

三 公債は國家の債務である。故に公債は國家の觀念が明かとなりたる後に於て初めて生じたるものである。國家と君主とを同一視し、國庫と君主の私財産とを混同したる時代に於ては、今日の意義に於ける公債なるものなく、只だ公債の前身たりし君主の私債ありしのみ。然るに國家の觀念が明かなるに及び、國家は君主以外に人民以外に一の人格者なる事が認められ、債務の主體として獨立に承認せらるゝに至つた。是れ所謂國債である。近世の國家が發達するに従ひ、公共團體を認め、或る範圍に於て自主獨立の人格を與へ一部公共事務を行はしむるに至つた。是に於て公共團體も自ら財政を行ふに至り、其の収入の不足を公債によりて補填し債務を負ふ事となつた。所謂地方債がそれである。斯の如くにして公債は單に國家の債務のみならず、公共團體の債務をも併せ稱することゝなつた。

第二節 公債と私債との別

一 公債は國家の債務にして法律上の性質よりいへば一見私人の債務と同視すべく、經濟上の觀察に於ても公債を以て私債と同様に扱つた例が少なくない。然し公債と私債との間には債務者の國家たる私人たるとの別あり、而して國家經濟と私人經濟との間には大なる差がある。仍て近世の財政學者は公債私債の別を次の如く説いてゐる。

起債の原因に關して公債は不生産的にして私債は生産的なりと云ふものがある。然し公債にも生産的のものがあると同時に私債にも不生産的のものがあるから、標準とならない。

募集方法に關して公債は呼價發行に依り私債は借入額と返済額との間に差がないと云ふものがある。然し私債にも大會社の社債の如き呼價發行に依り、公債との間に殆んど區別がないのである。

債務者に關しては私債は私人にして公債は公法人なることは云ふ迄もないが、公債の義務者は私債と異なり納稅義務者にして國家は兩當事者の間に立つ中人たるに過ぎないと云ふものがある。一面の眞理を穿つてゐるが、然し國家の生産的公債は必ずしも納稅義務者の納稅にて拂はるものと限らぬ。

期限に關して公債と私債との間に長短の別ありと説くものがある。處が公債にも短期のものがあり、私債にも長期のものがあるから、絶對的の標準とする事が出来ぬ。只だ公債には所謂永遠公債なるものありて、債權者が其の元本返還を請求することが無期限的に不可能なるものがある。是れも一つの標準であるが、永遠公債に就てのみ適用出来る區別である。

償還義務に關して公債は私債と異なり元本償還義務なしとするものがある。然し是れも永遠公債若くはアメリカ式公債の如く、或は永遠に或は一定期間内に債權者に償還請求權なく單に國家が隨意に返還する權を有するものを眼中にせるに過ぎぬ。以て他種の公債を律するを得ない。

永遠公債又はアメリカ式公債の如く債權者に償還請求權なきものにおいて投資が固定する缺點があるので、資本移轉の手段として債權讓渡の自由を認めることになる。論者或は此點を以て公債の特

色なりとするものがある。然し此の説は公債の總べてに對して云ひ得ないのみならず、私債に於ても債權移轉は原則として自由なることを忘れたものである。殊に大會社の社債の如きは公債の其れと選ばないのである。

償還の資金に關して私債は種々の財源に依るを得るも公債は租稅に依るの外なしと云ふものがある。然し此論は生産的公債だけを見たものに過ぎぬ。生産的公債になれば再生産によつて償還することが出来るのである。

債務不履行の結果に關しては、私債にありては強制執行破産手續があつて救済方法が具はつてゐるが、公債にありては之を如何ともする事が出来ぬ。甚だしきは國家自ら主權を用ゐて其の債務の全部又は一部を取消すことありと云ふものがある。處で現今の文明國では其の債務の履行が必然的であつて債務の取消は國家の自殺を意味することゝなつてゐる。

要するに公債私債の別は債務者が國家たると私人たるとにある。而して國家が私人と異なる基礎は公權力の主體たると其の生命の無窮なることゝにある。之を法律上よりいへば、國家は公權力の主體なることよりして公債の強制割當をなす事より更に進んでは債務を取消すこともある。是れ私債に於て考へ得られぬ所である。然し國家破産は現今の文明國の爲さざる所である。只だ生命の無窮なるこ

とにより私債に嘗つて見ざる永遠公債の發達を見るに至つた。之を經濟財政の上よりいへば、公債は國家經濟的基礎を備ふ。かの私經濟的臨時費支辨の爲めにする公債に在りては之に投じたる事業其のものが償還力を有してゐるが、普通の場合に於ては其の債務の償還は國家の收入に待たねばならぬ。國家の收入は國民全體の負擔たる租税を以て中心としてゐる。是れは畢竟國家が公權力の主體にして其の權力によりて私人の收入を徵收することが出来るのによる。又國家の生命無窮なることは國家の信認を厚くする一因となり、債權者は公債證券が一片の紙屑と化し去ることを信せず或は之を世襲財産として投資するものすら生ずるのである。故に公債に在りては必ずしも償還を急ぐべきでない。是れ私債が償還を急ぐと大いに趣を異にする所である。私債に無期のものなく、偶々之あるも債權者の請求により之を確定期限とすることを得るに反して、公債に無期のものを見る所以が茲に存してゐる。従つて信認維持の條件も私債にありては私人の元金償還の能力意思ありや否やにかゝり公債にありては單に利子支拂の繼續を以て主とするのである。

二 かくの如く公債は私債に比して種々の點に於て優つてゐるのであるが、我國に於ては、更に一步を進め國家は公債特に國債に種々の特典を與へ之を優遇してゐるのである。其の國債優遇方法の主なるものを擧ぐれば次の七つである。

第一に公債の利子に對する分類所得税は社債、銀行預金の利子、合同運用信託の利益等に對する分類所得税よりも其の利率が低いのである。而して國債の利子に對する分類所得税の税率は地方債のそれよりも低い事となつてゐる。

第二に法人が國債を所有する時には法人税の所得計算上一定金額を控除する。

第三に法人の留保所得を國債の買入に用ゐたる時には臨時租税措置法により法人税を輕減する。

第四に國債は政府に對する供託金保證金又は代金延納の擔保として用ゐられ而も時價の如何に拘はらず額面金額を適用せられるのである。

第五に國債の利札金として支拂期の到達したるものは現金の代りとして租税其他の國庫納金に用ゐられるのである。

第六に銀行が日本銀行其他へ資金の融通を求めるときには國債が最も有力なる擔保として用ゐられるのである。

第七は昭和七年より行はれてゐる所であるが、國債の價額を財産目録に記載するには商法第三十四條第一項及第二百八十五條の規定並に其の準用規定あるに拘らず大藏大臣の告示する標準發行價額に依る事が出来るのである。

第三章 公債の發達

一 古代の國家に於ては其の信用制度が發達せざりしと同時に資本が近世の如く重大なる意義を有してゐなかつたから、公債も亦殆んど見るに足るものがなかつた。中世に至つて公債は屢々起さるゝに至つたが、其の初めは君主の私債の形を備へてゐた。換言すれば私經濟的基礎の上に立つてゐたものである。中世の都市國家が成立し共和政治を行ふに及び起債の必要が起つた。然し其の公債なるものは、君主國に於けると同じく、私經濟的基礎の上に立つてゐた。

私經濟的基礎の上に立てる公債は、利子高く期限は短く而も擔保を付するを以て其の特徴としてゐる。而して此の特徴の中で最も顯著なるものは擔保である。故に擔保に就て公債の發達せる跡を考へることが出来る。其の初めに於ては君主は寶石其他の貴重品を擔保として提供し、甚だしきは王冠若くは宗教用具迄を投げ出して顧みざるものもあつた。更に進んでは人質を入れ、自己の自由權迄をも擔保にしたものもあつた。又教會僧院等に土地を寄贈して之より借財したることもあつた。是れは所謂君主債の特色である。次に公債は君主の人的擔保より國家收入を擔保とするに至つた。國家收入は私經濟的收入時代より特權收入時代に進み、更に租稅收入時代に進んだが、公債の擔保も之と並行し

て進んだ。即ち官有地收入を擔保とした時代より特權收入を擔保とした時代に進み、更に租稅收入を擔保とした時代に進んだと云ふことが出来る。

中古近世の公債は前述の如く擔保付なることを特徴とするが、又同時に短期にして高利なるを特質とす。起債の形式も擔保の發達に伴つて次第に發達した。君主の私債の時代に於ては個人的貸借の形式を採り、租稅を擔保とする時代に進みても租稅先借の形式を備へ共に流動公債の域を脱せなかつた。其の債權者たるものも多くは君主に近接するものにして一般の公衆でない。従つて起債を媒介する機關もなかつたのである。後に進んで一般公衆を相手とするものが起つたが、其の著しきものは年金制度である。

年金制度は其の源を伊太利に發す。蓋し中世に於ては基督教が貸借に利子を付するを禁せしのみならず、國家が借財をしても償還を爲す資金を有せなかつたから、債權者に年金を與ふるの方法を案出したのである。其の年金は特定の國家收入を以て擔保とせるものであつた。年金には種々の形式が發達した。或は債權者の生存中のみ定額を給付する終身年金があり、或は資本償還を終る迄年々定額を給付し債權者死亡するも中絶せざるものあり、或は年金債權者が團體を作り、生存債權者が死亡債權者の年金をも得るものもある。最後のものは伊太利人トンチン (Tontin) の創見にかゝる故に、之をト

ンチン年金と云ふ。此等の年金制度が北歐西歐に移植せられ次第に發達したのである。年金制度は利子禁制法を免れんが爲めに案出せられしものであるが、利子禁制法が歐洲に於て其の權威を失ひし後は必ずしも斯かる形式に依るを要しない。是に於て公債は多く私債と同じ形に於て之が契約を爲すに至つた。従つて公債は一定の期限を有し、債權者も償還請求權を有するものとなるに至つた。然るに債權者が償還請求權を有するに拘らず國家は必ずしも償還資源を有せざることがあるから、財政上最も危険となつて來た。仍て近世の國家も年金制度を採用して此の危険を免れんとしたのである。此の目的の爲めには年金は専ら財務技術の上のみより考へればよい事となる。即ち年金の中には元本償還額をも加へて其の額を定むることとし、期限も次第に長くするの方針を採るべきである。斯くして最近世の永遠公債が發達する時代に達する過渡的時代を形づくつた。

以上種々の形式が發達して來たが、其の何れに依るも一方に國家が充分の信用を有し他方に多くの資本が經濟社會に存する様になつて來なければ起債は必ずしも容易でなかつた。そこで止むなく強制公債を起すを普通とした。強制公債は租税と公債との中間物とも見るべきものにして、君主の私債に比すれば僅に一步を進めたるに止まり、國家信用としては尙ほ幼稚なる域を脱せざるものである。處が強制公債も常に必ずしも容易に起し得ると限らぬ。是に於て國家は隠れたる公債を起すに至つた。

惡貨鑄造、不換紙幣發行の如き是である。其の最も甚だしきものに至つては、國家破産を敢てするものもあつた。

要するに公債の發達は、大體私經濟的基礎の上に立つてゐたものから出發し、國家經濟的基礎の上に立つやうに移り來つたものであつて、近世は其の過渡的時代にあつたと云ふ事が出来る。

二 最近世に於ける公債の發達は二方面より促された。其一は政治の進歩にして、其二は信用制度の進歩と金融市場の發達とである。

政治の進歩とは憲法政治の一般に普及せる事である。憲法政治が確立して公債は議會の協賛を俟つこととなり、君主が我儘勝手に起債し、取消し又は元利支拂を中止するが如き事が出来なくなつた。即ち公債は政治上の保障を得たることとなつた。加之、最近世の立憲國に於ては公債の管理は會計法規に従ふのみならず、法律及び豫算に於て償還の計畫が立てられ、國家と債權者との關係も明確に定めらるゝが故に、公債が信用の最上の形式と看做さるゝに至つた。

又最近世に於ては一般に信用取引が大に進み、金融機關も著しく發達した。而して是等の金融機關は自ら公債に放資し、又進んで起債の媒介機關として活躍するに至つた。

斯の如く一方に政治上の保障ありて債權者が權利を侵さるゝの虞れなく、他方に金融機關の發達あ

りて放資を望むものが多くなつて來ると、もはや公債は擔保を必要としない。又期限を長くし利子を低くすることを得るのである。之を此の時代に於ける公債の特徴とし、國家經濟的基礎又は公經濟的基礎に立てる公債と云ふ。今是等の特徴に就て公債の發達したる跡を見る。

第一に擔保に就て見るに、國に依れば官有地收入又は特權收入を擔保とする時代より進んで特定租稅收入を公債の元利支拂に充つると云ふ公法上の管理方法となすに至れるものがある。斯かる國に於ても債權者たるものは租稅を擔保とするも自ら管理するを得ない。従つて此等の擔保は私經濟上の擔保と云はれない。尙ほ多くの國に在りては之より更に一步を進め國家の收入を以て公債の元利支拂に充て特定の租稅を指定することなきやうになり、更に何れも擔保を定めないう様になつて來た。

第二に期限に就て見るに、公債は短期公債より長期公債に進んだと云ふことが出来る。而して其の長期公債に在りても期限愈々長くなり、元金は必ずしも毎年償還するに及ばず、期限の終期迄に財政上の都合に依り償還すれば可なりとする形式が次第に行はれて來た。之を有期隨時償還公債とす。此種の公債は先づアメリカに於て發達したので、之をアメリカ式公債といふ。然るに公債は尙ほ進んで元金償還には期限なく永遠に互り得るとする永遠公債が出て來た。私債にありては期限なき債權は後に期限を定むることを得るのが原則であるが、永遠公債は債權者の請求によりて期限を定むることを得

ず元金の償還を爲すと否とは獨り國家の定むる所となつてゐる。是れ公債が國家經濟の基礎の上に立てる所以である。

第三に利子に就て見るに、其の率次第に低下し、新債が次第に低き利率に依るばかりでなく、舊債も時を経るに従ひ利率を低下して來た。之を借換と云ふ。

以上述ぶるが如く公債は次第に發達し、擔保なり期限なり利子なりに於て其の特徴を現はして來たが、其の特徴が現はれ、ば現はる、程公債は統一的に傾いて來た。新たに公債を募る場合に於て此の傾向は容易に現はれて來るが、舊債に就ては之を整理し統一するのが大體の趨勢となつた。それを Consolidation といふ。

斯の如く種々の方面より公債の發達を觀察する事が出来るが、多くの文明國に於ては公債は國際的性質を帶ぶるに至つた。蓋し公債の引受募集を仲立するものは銀行其他の金融機關であるが、是等の金融機關は國際的に相通じてゐるから、自然に國家の公債も國境を超え國際信用となつて來たのである。

第四章 公債理論

公債理論とは公債に關する總べての理論を總括したるものであるが、其の中心は或は公債の本質や作用より立論し、或は起債の効果より觀察して、公債の起すべきか否かを論ずるに在る。故に公債理論は之を起債の是非論と云つても差支ない。公債理論も公債の發達に伴ひ變遷した。余は茲に其の發達の大勢に鑑み、悲觀說、必要的害惡說、樂觀說の三大學說を區別して、順次に之を評論して見る。

第一節 悲觀說

悲觀說とは、公債の容易に起すべからざることを主張する學說である。第十七、八世紀の政治學者は政治論及び道義論よりして公債を批難し、正統經濟學派の起るに及んで經濟論財政論よりして公債を排斥するに至つた。

第一款 政治論者の公債觀

第十七世紀に於ける政治學者は何れも公債を以て危險視し之を起す事に反對した。ボルニツク

(Bonitz) 並にゾゾルド (Besold) の如き其の著しきものである。其の大いに進歩せる意見を有するものにありてもクロック (Klock) の如き非常緊急の場合に限り強制公債を起すことを認むるに過ぎなかつた。内務學派の起るに及び公債は非常の場合のみ依るべきものとした。セッケンドルフの如し。

其後、政治上より公債を排斥する論が頻りに出たが其の根本思想は政治上正義の觀念に歸著する。曰く、現代は現代に於て責を負ふべく之を後世に譲つてはならぬ。公債は現代の負擔を後世に命ずるものにして道義上の權利侵害なりと。ヒュームは此の觀念より出でて、政治家をして後世に手形を發する權利を有せしむるは浪費の癖ある子に各銀行に對する小切手帳を與ふると同様であると論じ、公債が政府の濫費を誘致することを批難した。

此の說に對して異論を挿むべき點がある。第一に此の說は現代と後世とを區別し負擔の公平を論ずるが、現代と後世との相互の關係は甚だ密接にして離す事が出来ぬ。一の事業は其の事業の瞬間に於ける事業のみと觀るを得ない。第二に公債は常に負擔を後世に残すと云ふも常に必らずしも眞理でない。彼の經濟的企業費を辨する爲めに起債をなすが如き、其の國家の手に收めた資本は再生産をなし現はれるから、其れによる利子を拂ひ元本を償還することを得るからである。第三に假りに負擔を後世に残すも所謂後世の負擔は益々輕からんとする傾ありて後世の之を感ずることは甚だ薄い

と云はねばならぬ。蓋し富力は漸次に進歩するものなるが故に、同一の公債額も未來に於ては國富全體に比して極めて少量となるべく、又時世の進歩は利率をして低下せしむるが故に借換を行ひ利子の負擔を減ずるに至るが故である。

第二款 正統經濟學派並に其の當時の公債觀

アダム・スミス出でてより公債悲觀説は經濟論に根據を置き以て正統經濟學派の定説を爲すに至つた。正統經濟學派の説は主として生産方面より觀察するものなるが、尙ほ分配方面の觀察を加ふるものがある。生産方面より觀察するものは公債が資本の滅却を來すことを切論し、分配方面よりするものは労働者を壓迫し貧富懸絶を來すことを論ず。此等の議論は窮極に於て公債亡國論に歸する。

一 資本滅却論はアダム・スミスの創めて唱へたる所である。氏は國家の行動を以て不生産的なりとし、公債によつて資本が國家の手に入れば生産的労働維持に用ゐられるものが不生産的労働維持の爲めに用ゐられ資本を滅却することゝなるといひ、租税は個人の所得より支拂はるゝものであるから租税で國費を辨すれば所得の一部が不生産的労働維持の爲めに用ゐられ資本の蓄積を妨ぐるに過ぎないと論斷するのである。

此の説の正否を判斷するには、先づ其の前提とする所を觀ねばならぬ。此の説は第一に國家の經費は悉く不生産的であり、第二に租税は所得より拂はるゝに反して起債は資本を奪ひ去るものであり、第三に起債の吸収する資本は既に生産業に投せられしものであるといふ前提の上に建てられたのである。處で此前提は一方に偏したる觀察である。以下二點に互り批評を加へる。第一に國家の職分より見るに、現今の國家は生命財産の保護のみを以て満足しない。進んで經濟政策社會政策の見地より積極的行動を採り時に或は私經濟的經營をも行ふのである。従つて此等の經營に費す爲め公債を起すときは假令既に放下せられた資本を奪ふことがあつても資本の滅却と云ふを得ない。第二に起債行爲の吸収する源より見るに、既に放下せる資本のみを奪ひ去るとするは誤つてゐる。蓋し外債を起すときは内國既存の資本には没交渉で有り得るのみならず、内債を起す場合に於ても起債の爲めに人民の貯蓄心を刺戟し新たに遊資を生み出す事あるを或る程度まで認めねばならぬからである。

二 分配方面の觀察は資本滅却論の餘論として出てゐる。假に労働者抑壓論と貧富懸絶論とに分つ。労働者抑壓論は勞賃に關聯し、勞賃基金説を前提として起債は勞賃の源たる資本を奪ふが故に労働者を抑壓するとしてゐる。處が此の論の前提をなす勞賃基金説は誤である。既に勞賃基金説に眞理ありとするも起債が此の基金を奪ふものなりや否やは容易に速斷するを得ない。即ち起債の吸収する源

が外資なる時又は遊資なる時は勞賃基金を奪ふと云ふ事が出来ない。假に勞賃基金が起債によりて奪ひ去られるとするも、政府が起債に依り得たる資金を勞働者雇入の爲めに使用する時は決して勞賃を低うすることなく一旦失はれたる勞賃基金は再び回復せられたと見得られるのである。

貧富懸絶論は公債が分配に及ばず影響に着眼し、公債は資産者と無資産者との懸隔を大にし社會階級の諷和を失はしむるとしてゐる。此の説は利子の財源は租税にあることを前提してゐるが、起債によりて得たる資本の再生産物を以て之に充つる場合のあることも認めねばならぬ。更に此の説は公債の所有者は少數の富豪なりとしてゐるが貧者も亦之に與かることを否定し得ないのである。又此の説は支拂はれたる利子は債權者に依つて蓄積せらるゝものなりとしてゐるが、其の利子が債權者に依つて或は租税として或は生産消費の爲めに用ゐらるゝことを認めねばならぬ。

三 公債亡國論は公債は國民の負擔を増し産業の衰頽を來して終に國家の破産を招くに至るといふのである。ヒュームは曰く「公債は勞働者を苦め不生産生活を獎勵し國民經濟を衰へしむ。故に國民は公債を償却せねばならぬ。然らざれば公債は國民を亡すに至らん」と。アダム・スミスも亦「巨額の公債は現世を壓迫するのみならず、長き間には國家を疲弊せしむ。英國の如く借金政策により比年公債を増すときは終に破産を免るゝを得ない」と論じ、ハミルトンは戦時と平時とを比較し戦費の年

々の過剰支出と戦後平和に於ける歳々の貯蓄とを比較し、「戦時に起したる公債額が戦後平和の時に於ける償却の額より大なるときは國民は終に之を負擔し得ない様になる」と論じた。此等の論者は私債と公債とを混同して此の誤れる斷案を下してゐる。

第二節 必要的害惡説

必要的害惡説は公債を以て害惡となすことに於て悲觀説に異なる所ないが、更に一步を進め公債を起すの必要あることを認むるものである。従つて此の派の學者は公債の害惡を少なからしめんことに苦心してゐる。此の説を主張するものは十九世紀の前半に於ける獨逸學者に多い。彼等は英佛の正統經濟學派の影響を受け其の根本思想に反對しなかつたが、時代の要求を全然無視するを得なかつたのである。是れ此の折衷的學説の出でたる所以である。シユマルツ、ヤコブ、ネベニユース、マルヒユスが其の代表者である。

此の説は公債を悲觀することは前説に同じ。而して其の公債の必要を認むることは稍々現今の財政學に類似してゐるが、其の論據とする所はシユマルツを除く外は皆非常準備の頼むに足らざる事に存してゐる。

第三節 樂觀說

樂觀説は正統經濟學派と同一の論據より全く正反對の説を主張するものである。即ち生産資本及び國民經濟の性質より説き起して起債の有益にして必要且つ正當なることを論じ、公債と國民經濟及び財政とは有機的關係を保つことを説くものである。初めて之の唱へたるものはデイトチェルである。其の説く所によれば、國家が起債を爲すと個人經濟に於て用途を見出さざる現存の遊資又は之が動機となつて新たに生じたる遊資が共同經濟に移され、之によりて個人經濟にては満足し得ざる欲望を満たす所の國民的固定資本(無形資本)が作られるのである。若し起債がなければ遊資は失はるか又は利用せらるゝ事少なく、更に又新たに資本の發生を見ることがない。是が故に起債は國民經濟に最も有益にして、且つ正當なるものである。此の資本によりて國民的固定資本が作らるゝが故に資本の滅却にあらずして再生産であると。此の點より彼の説を稱して再生産説と云ふ。斯くして彼は、「此の國民的固定資本は臨時費の支辨によりて生ずるが故に、起債は臨時費支辨の唯一の方法である。従つて起債は収入の一財源として財政上の正當なる一部分を爲すものなり」と論斷するのである。

此の説の正否を判斷せんとせば、其の論の根柢たる無形生産と無形資本との觀念を許すべきか、國家を以て無形資本と爲し國家の行動を以て無形生産と爲すべきかを明かにせねばならぬ。次に無形資本と無形生産との觀念を許すとすも、有形資本より無形資本を作ること、有形資本より有形資本を作ること、を區別せねばならぬ。有形資本より有形資本を作り出すことを得ば、國家は其の再生産せられたる資本を以て前に放下せる資本の元利を支拂ふ事が出来るが、有形資本より無形資本を生じたる場合にはさういふ譯に行かぬ、前の放下資本の元利支拂は之を他の財源に求めねばならぬ。勿論無形資本によりて國民一般の富力を増し納税力を大にせるものがあるとするも、之を國家財政の上で用ゆるには租税なる關門を経由せねばならないのである。思ふに有形資本より有形資本を作り出すは經濟的であるが、有形資本より無形資本を作り出すは非經濟的である。此の兩者の區別は起債に對して異なりたる解決をなすものである。

更に觀察を轉じて起債行爲の吸收する資本に就て考ふるも、此の説は極端に走れる嫌がある。既にウムペンバッハの云へるが如く、起債行爲の資本市場に及ぼす影響は既存資本と放資の事業との關係に従つて同じでない。或は之を弱むることあり或は之が緩和を爲すことあり其の間に幾多の階段がある。ワグネルは此の説の誤は遊資を一般的に常に存するものとしたるにありとしてゐる。

第四節 結論

公債理論に關する諸説は、其の結論に於て甚だしく懸け離れてゐる。悲觀説は如何なる時に如何なる公債を起すも不可なりと云ひ、必要的害惡説は已むを得ざる非常の場合の外は起債すべからずと云ひ、樂觀説は臨時費支辨の爲めには如何なる時に如何なる公債を起すも可なりと云つてゐる。處で其の論ずる所は必ずしも起債のあらゆる場合を觀てゐないやうである。悲觀説並に必要的害惡説は消費公債殊に戰時公債に着眼したものである、一局部の觀察を以て公債全體を律してゐるのである。デイーチェルが起債を臨時費支辨法として詳説せるは此の點に於て更に其の一步を進めたるものである。繼て此等諸論の起つた外界の事情を考ふるに、悲觀論者は十八世紀に於て戰争の爲めに起されたる英國公債に眼を晒し、必要的害惡説は十九世紀の前半に於て其の當時の公債を觀察し、デイーチェルは十九世紀の半に立ちて既往に於ける英國公債の發達と效果とを見たことが判るのである。故に斯の如き事情の下に打建てられたる以上の理論は大體に於て公債理論發達の階段を示せるものと云ふことが出来る。

起債の是非を正當に判斷せんとせば、ワグネルが道破した如く其の公債の起因並に其の及ばすべき經濟的效果を場合により區別して論ぜねばならぬ。

之を公債の起因に就て見るに、金庫不足を補填する爲めにするものあり非常不足を補填する爲めにするものがある。金庫不足が一時的に止まり近き將來に於て収入の支出に超ゆる状態を豫期し得べき場合に於て、其の一時不足を補填する爲めに流動公債を起すは之を是認せねばならぬ。何となれば、事の性質上租税其他の財源によることが出来ないからである。又之を起すも經濟社會を毒するが如き事はない。蓋し、一時的金庫不足は比較的少額なるに加へて短期にして償還せらるゝが故に、既に放下せる資本に觸るゝ虞れがないからである。次に非常不足補填の爲めに起債を爲すは之を容認せねばならぬ。然し之を以て其の唯一の方法としてはならぬ。起債の外に租税を以てするか、或は非常準備を以てするかの問題が起る。

之を經濟的效果に就て見るに、經費の種別に依つて必ずしも同じでない。經常費は其の支出の効果が會計年度内に止まるを常とするが故に、經常收入に依つて支辨すべく、起債に依つて支辨してはならぬ。之に反し臨時費は其の支出の効果が其の會計年度を超え久しきに亙るものであるから、公債に依つても差支ない。但し經濟的臨時費と非經濟的臨時費とに依つて其の支出の經濟的效果を異にするから、必ずしも其の結論を同じうせぬ。

第五章 起債と他の支辨方法との選擇

第一節 起債と租税との選擇

起債と租税との選擇論は古來學者間に争はれたる所にして所謂公債理論の半面を爲す。悲觀説は起債を捨て、租税を取り、樂觀説は租税を捨て、起債を取るのである。故に前者は之を租税説とも名づくべく、後者は之を公債説とも名づくべきである。起債と租税との選擇を決せんとせば場合を分ちて之を究むべきである。即ち第一には臨時費の種別に從ひ其の支出が國民經濟に如何なる効果を及ぼすべきかを見、第二には臨時費支辨の爲めに充てらるべき資金が經濟社會より吸收せらるゝ爲めに如何なる影響を及ぼすかを見なければならぬ。

第一款 經費の經濟的效果より觀たる選擇

經費の經濟的效果よりして起債と租税との選擇を行はんとするのはワグネル以來の通説となつてゐる。現に獨逸國憲法第八十七條が「國債ハ非常ノ需要アル場合ニ限り且成ルベク生産事業ノ經費ニ充

ツル爲ニ之ヲ起スコトヲ得」としてゐるのは、此の考の現れである。尙ほワイエルマン(M. E. Weyermann)は本問題に關し經費を經常費と臨時費と分つ代りに現代に効果を齎すものと將來に効果を齎すものとに兩分し、將來の社會が當該經費支出の効果をどの程度まで享受するかに基づき起債と租税との選擇を定めんとしてゐる。趣旨に於てはワグネルと共通する所がある。

第一項 經濟的臨時費支辨方法としての選擇

此の問題は私經濟的臨時費と國家經濟的臨時費とを區別し考察せねばならぬ。

一 私經濟的臨時費を支辨するには原則として起債に依るべきである。此の點は近世學者に多く異論が無い。ワグネルは強く之を主張してゐる。曰く

(1) 之を國家課税權の目的より見るに、國家が課税するは之に依つて國家の獨り能く生産し得る財又は國家が最も能く國民經濟の爲めに生産し得る財(多くは無形財)を生産せんが爲めである。之に依りて私經濟の能くする所の財を生産すべきでない。

(2) 經濟的放資の効果より見るに、土地森林鑛山冶金場製造場等を買入れ新設し又は改良する爲めに放資するのは、國家が爲すも私人が爲すも國民經濟に及ぼす効果は全く同じである。其の買入は資本を一企業より他の企業に移し其の新設改良は流動資本を固定資本とし又は新貯蓄を企業資本とす

る。而して私人も此等の爲めには屢々負債に依り、其の効果は國家の起債と異なる所がない。故に國家が起債を爲し一時國民經濟上の生産を減ずることがあつても、他方面に於て國家の營造物により生産を大ならしむるから投資の方向を變ずるに止まり全體の投資を變ずることは出来ない。

(3) 鐵道事業の如き巨額の經費を要するものを租税に依りて辨せんとするには租税制度の完備を前提とする。而も斯かる租税が不公平の負擔を生ずるに至ることは免れ得ないのである。

思ふに公債を起すも其の事業は収益を生じ自ら公債の元利支拂を爲すことを得るから、後世に負擔せしめることなく、或は起された事業が一般の収益を増すこともある筈である。故に此の場合に起債を擇ぶといふことは原則として認めねばならぬ。然し此の場合に於ては租税に依るべからずと説くのは正しくない。ワグネルの説も極端に走る嫌がある。蓋し租税収入を以て私經濟的投資に用ゆるは、流動資本を變じて固定資本となすものであつて決して不當でない。

二 國家經濟的臨時費は其の支出の効果が私經濟的投資の如く確實に保障せられるものでない。従つて原則として租税に依るべく公債に依るべきで無い。殊に土木費の如く其の額少なく而も經費支辨の効果の繼續が比較的長くないものに於てさうである。蓋し是等の經費は一定の期間を隔て、回期的に繰返す經費にして、所謂一時的經常費に該當し、臨時費といふよりも寧ろ經常費の性質を帶ぶるか

らである。但し國家經濟的臨時費の中で私經濟的投資に近似してゐるものは例外として起債に依ることを許さねばならぬ。

第二項 非經濟的臨時費支辨方法としての選擇

茲に謂ふ非經濟的臨時費は、戰費即ち臨時軍事費を主なるものとする。起債と租税との選擇問題の焦點は、此の種の經費の支辨方法に關係するものである。アダム・スミス、リカアドウが起債を排斥したのは主として此の場合に着眼したものであり、デイーチェルは此の場合に於ても尙ほ起債に依るべしと主張したのである。

アダム・スミスは戰費支辨に關し更に租税を擇ぶの理由として曰く。租税を以て戰費を支辨せんか國民の資本の蓄積力は減殺せられ國民は戰費の重きに堪えない事を感じるに至る。故に國民は輕々しく戰爭をしないであらうし、又一旦戰爭を爲すも速に之を終了し以て平和を恢復するに熱中するであらう。蓋し平和に依つてより多くの資本蓄積を爲す事を得るからであると。此の説は獨り英國に止まらずして獨逸にも傳はり、内帑學派にして正統經濟學派の影響を受けたる者の信條となるに至つた。デイーチェルは此の説に對して最も痛快に攻撃を加へ自説を立てた。曰く、

(1) 國家の經費は不生産的ではない。侵害者に對する生産の保護は生産の爲めに必要である。故に

其の保護に要する経費は生産的であると云はねばならぬ。一體自然力に對する保護の設備（例へば工場倉庫）に要する経費は生産的である。蓋し之なくては自然の爲めに生産を害せられるからである。之と同じく人爲的の侵害に對する保護の設備も亦生産的の放資と云はねばならぬ。何となれば之なくては人爲の妨碍に對して禦ぐ爲めに直接生産を爲すべき勞力を割かねばならぬからである。而して國家の種々の設備は後者に屬するものであつて、之が爲めに要する経費は生産的と云はねばならぬ。

(2) 資本の觀念及び其の用途よりすると國家の事業に消費するは資本の破壊でなくて無形資本の形成に外ならぬ。個人が其の欲望を満たす爲めに要するものならば、其の形の何たるを問はず、利用自體は財である。其の財が生産より消費に至る階段に在るものは即ち資本である。故に國家の營造物は勿論のこと、國家の秩序又は國家それ自體も亦一の資本である。國家が起債によりて資本を個人經濟より得て國家經濟に用ゆるは、資本を一の形より他の形に轉ず（多く有形資本より無形資本に變ず）るものにして之を資本の再生産と云ふべく資本の滅却といふことは出來ない。

此の説を非經濟的臨時費支辨に當て籍めると、是等の臨時費も亦國家經濟の生産費であつて其の支出の效果は社會に固定資本を提供することゝなるのであるから公債を以て支辨すべく租税を以て支辨すべきでないといふことになる。

ワグネル以來學者は非經濟的臨時費を以て固定資本を形づくるものにあらず寧ろ資本並に人の破壊を來たすものであると説く。従つて國民は現在に於て租税に依つて之を補填せなければならぬ。然るに此の資本破壊の損害は到底一會計年度に之を補填し得べきものでない。長きに亙つて之が恢復を計るの外ない。是に於て又公債に依るの已むを得ざるに至るのである。要するに非經濟的臨時費は公債又は租税に依つて支辨すべきである。

第二款 經費充當資源の經濟的效果より觀たる選擇

一 臨時費支出の經濟的效果より觀れば起債と租税とは並び用ゆべきである。然らば如何なる場合に起債に依り、如何なる場合に租税に依るべきか。此の問題に答ふるには起債と租税が如何なる資金を取り上げるかを明かにせねばならぬ。

此の問題に關してはアダム・スミス以下の正統經濟學派は、起債は資本を吸収するに反して租税は人民の純所得より徴收するとの説を立て、起債を不當とし租税を正當としてゐる。此の點に關してもデイーチェルは攻撃を加へてゐる。曰く

(1) 人生の欲望は進みて底止する所を知らない。従つて國民經濟も亦進歩的のものである。然るに

此の説は國民經濟の目的を以て既存の欲望を満足するものと純所得なる剩餘とを生産するにありとするが故に、國民經濟は沈滞的のものになるのである。是れ明かに國民經濟の本質を誤るものである。

(2) 又租税及び起債の財源を全く異なるものとするは誤である。新生産物の一部は經濟上從來の地位を維持するが爲めに自由に處分せねばならぬが、他の部分は必ずしもさうでない。新生産物は總べて遊資であつて早晩人の欲望を満たすものである。従つて資本たるの運命を有してゐる。其の部分を破壊するも等しく資本の破壊であつて現存資本の破壊と擇ぶ所がない。故に起債を以て資本の破壊と稱するならば租税も亦資本の破壊と謂はねばならぬ。然し國民經濟に於て連續的に生産せらるゝ價値の剩餘(所謂純所得)が生産的消費に充てられる運命を有せないことは既存の所謂資本と同じである。従つて進歩して已まない人の欲望を満たすべき財の生産に用ゆべきものである。故に新生産物は既存の資本と同一性質を有し、後より來たる國民勢働の基礎を作るものである。只だ如何なる財の生産に用ゆべきかに就き國民が選擇し得るの長所あるのみである。此の選擇は如何なる方法に用ゆれば最も利益あるかに依りて決すべきである。若し個人經濟に於て用ゆることが最も利益であれば之を國家經濟に移すは不利である。然し其の不利なることは純所得たるに既存の資本たるを問はない。

デイーチェルは更に進んで「起債は社會に用途を見出さない遊資を取り又は此の種の資本の成立を

促がし且つ其れを取るのである。従つて資本の増加生産の進捗といふべきである」と説いてゐる。

二 思ふに資本と所得とは觀念上に於て之を區別すべく、租税の支拂はれる源は原則として所得である。然し租税が資本より支拂はれる事のあるのを忘れてはならぬ。殊に戦費支辨の爲めにする戦時税に於てさうである。蓋し戦費を専ら租税に依りて支辨するとせば、從來の租税の率を高めねばならぬのみでなく新税を起さねばならぬ。而して其の増税が大なるに従ひ生産は萎縮すべく、勞働者は職を失ひ國民經濟の生産力は大いに減じ、尙ほ進んで課税すると租税は勢ひ放下資本をも奪ふ事となる。國民經濟は資本の缺乏によりて更に生産力の減退を來たし國民所得は減するのである。國民所得が減すれば税源も乏しくなり如何にするも巨額の税を徵收する事が出來ぬ。事茲に至れば國民經濟を殺し財政をも殺す事となる。斯の如きは租税が大なれば大なる程、其の國富が小なれば小なる程、租税の種類的選擇宜しきを得なければ得ない程、急速に且つ激烈に實現せられるであらう。故に國民經濟が、租税に依り戦費の如き臨時費を支辨する力は案外小さいものである。

之に反して遊資のある所に就て公債を起すならば、其の爲めに自由所得を減することもなく消費を少くすることもなく従つて生産を衰へしむることもなく税源を枯れしむることもないのである。公債が吸収し得べき遊資の額に相當するものを租税に依りて得んとせば勢ひ遊資の存せない所にも課税せ

ねばならぬ。遊資の存せない所に課税すれば如上の結果に陥るのである。

三 上述の如く租税も其の賦課如何に依りては資本に喰ひ入ることあり、公債も常に放下資本を吸収するものでなく遊資を吸収するに止まることもある。正統經濟學派の説には大なる修正を加へねばならぬと同時に、デイーチェルの説に眞理の存することも認めねばならぬ。然しデイーチェルの説の如く公債は常に遊資を吸収するものではない。起債は遊資を吸収する外に時に放下資本を奪ふことがあり、又外國資本を誘致することがある。換言せば起債の應募資源は外資と遊資と放下資本の三の中何れか一つであるといふべきである。起債が其の何れを吸収するかに依り其の經濟上に及ぼす効果は異なつて來るのである。そこで起債應募資源の種類別に依つて其の効果を觀察して見やうと思ふ。

(1) 外債を起して外國資本を輸入するときは内國産業に放下せられたる資本を奪はないから是等の産業に悪影響を及ぼさない。又輸入せられたる外資は、之を私經濟的臨時費に用ゐて國民經濟上に於ける固定資本を増し以て經濟の發達を促すべく、之を國家經濟的臨時費に充て國家の事業を擴張し國民發展の基礎を作るべく、之を戰費其他の非經濟的臨時費に用ゐて國土の安全、災害善後等の國民生活に必要適切なる措置を取ることが出来る。然し他方面に於ては元利を外國に支拂ふ爲め他日多くの資金を外國に奪はれ、國際貸借關係を惡化する虞れがある。要するに起債が外資を輸入する限り多く

の場合に於て起債を不當とすべきでない。

(2) 遊資の吸収とは國內に於て未だ何等の事業にも放下せられない資本を吸収するを云ふ。第一に起債が現存の遊資即ち未だ何等の事業にも放下せられない資本を吸収しても産業を害する事は無い。而して經濟が發達せる國に於ては斯かる資本が頗る多い。デイーチェルが着眼した點は主として茲にある。又第二に起債は遊資の發生を促す事がある。其の原因の一は浮金埋藏金等が起債の爲めに社會に出る事である。是れ政府を信する事が會社及び私人を信するよりも優つてゐるからである。又國民的感情の沸騰した時は此の種の資金が富者の金庫貧民の懷中より出づる事を想像し得られる。其の原因の二は起債が貯蓄心を奨励し又は消費を減じ生産を多くせんとする傾向を生ずることにある。起債が貯蓄心を奨励するか租税が貯蓄心を奨励するかは古來議論が岐れ、リカアドウは租税が貯蓄心を奨励することを説き、デイーチェルは之に反對し起債こそ貯蓄を奨励し、生産を大にし消費を減せしめると説明してゐる。起債が如何なる程度に於て貯蓄心を刺戟するかは、起債の額、國民の性質其他經濟上の狀態に依りて異ならざるを得ないが、起債が既存の遊資又は之が爲めに新たに生ずべき遊資を吸収するに止まるときは、起債を正當と云ふべきである。

(3) 起債が放下資本を吸収すると、其の資本の放下せられたる事業を衰へしめ延びては國家の稅源

を枯渴せしむることがある。故に此の種の起債は不當と謂はねばならぬ。正統學派が之を唱へワグネルも和して曰く「起債は多く此の場合に屬するを以て租税は大體に於て起債に優る」と。然し國民經濟の發達した國に於ては公債所有者は公債償還を以て財産上の不幸となすのである。蓋し他に有利な放資方法を發見することが困難であるからである。是れ正しく資本充實の證とするに足る。斯かる國に於て起債を爲すに放下資本を吸収することは容易にあり得ない。ワグネルは又曰く「放下資本を吸収する場合に於ては如何なる重税も起債に優る。何となれば經濟上に及ぼす影響は兩者共に悪いが、其の程度に於て起債が甚だしいからである」と。此の意味に於ては起債を不當とせねばならぬ。

要するに應募資源の經濟的影響より觀ると、外資又は遊資を吸収するに止まる間は公債を起すも妨げないが、放下資本を吸収するに至れば公債を起すべきでない。

第三款 戰費支辨と起債租税選擇の程度

一 臨時費支辨方法としては現代に於ては起債と租税とが並び用ひらるべく、只だ場合に依つて其の孰れに依るを本則とするかの差あるのみ。之を經費支出の經濟的效果より觀れば、私經濟的臨時費は起債に依るを本則とし、國家經濟的臨時費は租税に依るを本則とし、非經濟的臨時費は租税と起債

との兩者に依るべきものである。之を經費充當の資源の經濟的效果より見れば、外資遊資を吸収し得る間は起債に依るべく、放下資本を奪ひ去るに至らば租税に依るべきものである。

斯の如くして起債租税の限界は一應明瞭となれるが如きも、尙ほ起債が外資並に遊資を吸収する間は毫も租税に依るの必要なきにあらずやの疑問を生ず。之を明かにせんとせば財政上の見地に立ち之を觀察せねばならぬ。此の問題は非經濟的臨時費殊に戰費を支辨する場合に於て起るものであるから戰時税と戰時債との選擇の程度如何と云ふ事に歸着す。

二 本問題に關しアダム・スミスより一步を進め増税論を主張してゐるのがリカアドウである。彼は先づ十八世紀より十九世紀に至る英國財政につき周密なる描寫を試み、更に山積する公債を償還する爲めに英國が講じたる無數の對策を説明し且つ之に對し鋭い批判の筆を加へてゐる。彼に従へば、戰費は必ず新增税により支辨すべく此間に何等の妥協をも許さないのである。即ち借りると云ふ事は永遠に缺損を残すものであつて、金利を引上げ勞賃を下げる結果を齎す。一國の經費を私經費と公經費とに分つべくんば増税は私經費を減じ公經費を増す唯一の方法なりと云ふ事が出来る。リカアドウの學說から最も強い影響を受けた實際政治家はグラッドストーン (Gladstone) であつて、リカアドウの理論を或程度まで實踐にうつしたと云はれてゐる。尙ほ注目すべきはバスターブル (Bastable) の如き

近代の財政學者がリカアドウ流の考を持し之を主張してゐる事である。

リカアドウの増税論と反對の立場をとるものはデイーチェルの起債論であつて前述の如くである。然し此際に注意すべきは凡ての經費を公債にて支辨せよと云ふのでなく、臨時費は之を公債にて賄へよと云ふのである。現に彼の經費支辨方法の第二の原則「臨時費は國債にて支辨すべし」の次に「かくして起したる國債の利子は課税にて支拂ふべし」と附加し、公債發行の限度を示してゐる。戰費について見れば、「戰費は公債にて支辨すべし」と云つてゐるが、同時に「戰債の利子は租税にて之を支拂ふべし」と云ふ事になつてゐる。

戰費を増税に仰ぐべしと云ふ議論の代表者としてリカアドウを挙げ、戰費の財源は起債に求むべしと云ふ學說としてデイーチェルの公債制度論を掲げたのであるが、事實は増税起債併用によりて戰費が賄はれてゐるのであり又近代の學者の多くは起債租税併用論を支持してゐるのである。リカアドウの時代に比すれば、現代の金融市場は格段の發達を遂げ公債を消化する力が強くなつてゐる。リカアドウの時代に比すれば、現代の國家は公信認が厚く公債の償還利拂に對し責任を重んじてゐる。リカアドウの時代に比すれば、現代の戰爭は急速に大規模の生産力擴充を必要とし公債による經費の支辨が必要となつてゐる。これ現代國家に於て戰費を租税のみより仰ぐ事が出来ない所以である。

公債の消化は消化力と公信認を前提とする。消化力と公信認の充分ならざる所に公債を募集するとすると強制公債に訴へざるを得なくなる。任意公債の消化が思はしくなくなると強制公債が行はれる。公債は任意的のもの租税は強制的のものと云ふ立前で從來の財政機構が出来てゐたのであるが、強制公債が生ずると任意公債と租税との間に更に新たなる第三の範疇を生ずる事となり、三者の關係が極めて複雑となる。購買力を一時的に吸収する公債と購買力を最終的に吸収する租税との二つの範疇を前提として議論を進めて行きたい。

増税論であると問題は無いが、起債論又は起債増税併用論であると、任意公債の消化が問題となる。公債に任意的に應ずる爲めには利拂、償還に對する公信認を博する客觀的條件が何より大切である。戰債の處分方法としてピグー (Pigou) は、公債の取消と通貨膨脹と巨額の資本課徴と長期にわたる經常税との四つの方法を擧げてゐる。第一の公債の取消は公債の民衆化の行はれてゐる近代國家では問題とならない。第二の通貨膨脹は貯蓄獎勵の行はれてゐる國では斷じて行ふべきでない。結局第三の資本課徴か第四の經常税かによる外はない。第三の資本課徴は一種の外科手術であつて之を避くべきである。要するに公債の公信認を高める爲めには經常税の増徴が財政の定石として残る。かくて起債論も或意味に於て増税論となるのである。況んや遠からずして再び戰爭の起る虞のある場合には

増税によつて公債を成る可く早く償還し將來の公債消化力を培養して置く必要がある。

増税と起債とを併用するとして兩者の比率を如何に定むべきか、これには、第一、戦費の總額及び其の繼續期間、第二、金融市場の情況、第三、税制の機構、第四、内外に於ける政治情勢が決定力を有するのである。アダムス (Adams) は、公債にて支辨すべき額は、戦争第一年にて戦費の全部、戦争第二年に於て戦費の大部分、戦争第三年に於て戦費の小部分を占むべく、戦争第四年に於ては一切公債を起してはならないと唱へてゐる。これ第一の繼續期間の問題である。

三 戦費支辨の問題を解決せんとせば先づ現代の戦争及び戦費の性質を明かにせねばならぬ。現代の戦争は急速に來り大規模に行はれ且つ長きに互り勝ちである。故に財政は戦争の急速性にも應じ其の長期性にも適するやうに巨額の戦費を支辨せねばならぬ。これが直接戦費である。直接戦費を更に分ちて積極戦費と消極戦費とする。思ふに戦争は積極的に經費を支出するのみでなく國民經濟に打撃を與ふるものであるから、租税収入を減ずる事もある。然るに戦争あればとて戦費以外の國家の經常費は俄かに減少するものでないから、戦時財政は租税収入の減少による缺陷を何かの方法に依り補充せねばならぬ。之を消極的戦費と名づける。直接戦費は莫大なる故に、之を戦時税によりて支辨せんとするも戦時税は急速に巨額の収入を得ることを得ない。故に直接戦費は大體に之を公債によりて支

辨することゝなる。而して直接戦費を公債によりて支辨すれば之に對し利子を拂ふべく、其の利子の額も亦比較的巨額に上り年金恩給も相當額を示すものである。戦争が長きに互るときは此の種の經費は次第に多きを加へる。是れ戦費の餘波として起れる經費であるから間接戦費と名づける。

今間接戦費と消極的戦費とを合せば其の額は決して鮮少でないが、之をも戦時公債に依りて支辨せんとすると、常に戦時公債が累積して已まないのみならず、公債の利子は他の公債の手取金によりて支拂ふことゝなり、或る種の經常費も公債を以て支辨する結果を來す。是れ不健全なる財政策にして國家の信用を維持する所以でない。若し斯の如き財政策を採れば、戦時公債は之を起すことを得ず、之を起すも高き利率と低き發行價格とを忍ばねばならぬことゝなる。是が故に公債に依りて戦費を支辨するの策を採るとするも間接戦費と消極的戦費は租税に依りて之を支辨せねばならぬ。是れ實に戦時税の最少限である。然るに此の最少限は戦争が長引くに從ひ愈々多くなるのである。

要するに現代に於ける戦争は急に而も長く巨額の經費を必要とするものなるが故に、戦費支辨方法としては戦時公債に依らねばならぬ。戦時税に至つては間接戦費、消極的戦費を支辨することを最少限度とすべきである。而して所謂消極的戦費は戦争と共に生じ間接戦費は戦時公債を起すと共に生ずるものなれば、戦時税は戦争の初めより之を起さねばならぬ。

第二節、非常準備と起債との選擇

非常準備に關聯しては、絶對的に是認する者と、相對的に是認する者と、全然反對する者とがある。

一 理論發達の歴史より云へば、十六七世紀の政治學者及び内帑學派の説は公債を斥くる結果として殆んど凡て非常準備を是認せんとするものであつた。正統經濟學派起るに及び經濟理論に一變革を來したが、公債を排斥し非常準備を辯護する點に於ては異なる所なかつた。此等の説の多くは消極的に非常準備を辯護するものであるが、ヒュームの如きは積極的に非常準備の利益を説いてゐる。曰く、一朝事あるに際して非常準備を開放せば、金融の逼迫を緩和し戰爭の爲めに生じ易き信用の缺乏を防止することが出来る。

二 公債は已むを得ざるものにして而も亦必要なるものであると云ふ事を認むるに至つて非常準備に關する學説も亦一變し、非常準備の絶對辯護説は轉じて排斥論となつた。此の學説は獨逸にては官吏的國家の財政學の成立と共に起り十九世紀の後半に至るまで學界を風靡したが、歐洲の他の諸國にては今日も尙ほ勢力を有してゐる。此等の學者の論ずる所を見るに、非常準備は不充分且つ不必要にして經濟上及び政治上に有害なりと云ふのである。曰く

(1) 經濟上有害である。即ち第一に非常準備の利子を損し、第二に一般流動資本の利率を高め、第三に經濟上の發達を害するのである。

(2) 現代國家は其の信用の力により自國の資本は勿論外國の資本をも容易に集める事が出来る。故に非常準備を事前に蓄積する必要がない。

(3) 準備金は不充分である。準備金を多く積む事は現代文明國の財政の許さない所である。處が現代の戰爭に要する費用は巨額に上るから、たとへ準備金を設けても不時の用に充つるに足りない。

三 非常準備排斥論は久しく獨逸の學者の唱ふる所であつたが、近來に於ては非常準備を或る範圍に於て認めんとするのである。曰く

(1) 非常準備は經濟上に有益である。たとへ利子を損しても開戦の際に自由に金錢を處置し得るが故に國家及び國民經濟に安全の保障を與へるものである。

(2) 非常準備は必要である。蓋し公債は常に自由に起し得ないからである。

(3) 非常準備は目的を達するに不充分でない。非常準備の目的は戰費の全額を支辨するものでなく、開戦の際の動員費にあてるのであるから、多額を要しない。

(4) 非常準備は國境の地理上の性質、國家の政治上の地位及び軍事組織の如何により、重要な價