

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

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

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

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

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

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

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

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

2) Wagner: a. a. O. § 173.

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

最後に余は所得と収益との關係に就て一言して置かねばならぬ。學者或は収益と所得とは相一致する所あると同時に全く交渉なき所もありて相交又して居ることを説くものがあるけれども、余はさうでないと思ふ、苟くも収益と云ふ以上は所得の中に包括せられねばならぬ、若し収益にして所得でないものがありとせば、それは財源に故障があつて年々歳々規則正しく取得し得ざる場合である、然れども土地や資本の如きは年々歳々収入を生じ得る力を有するものであるから、収益は所得の一部分を爲すと謂つても決して不當でない。故に収益を部分的所得である⁴⁾と云ふ、唯収益と所得とを對峙して觀念上に區別する場合には、収益は常に財

1) Mangoldt: Volkswirtschaftslehre 1868. S. 300.

2) Hermann: Staatswirtschaftl. Untersuchungen. München 1874. S. 582. Wagner: a. a. O. § 173.

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

4) 松崎博士最新財政學第八版302頁

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

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

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

四 國民所得 (Volkseinkommen) とは一國民が國民經濟の主體として一定の期間

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

第二款 税源としての所得又は財産

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

第一項 税源としての所得

税源は個人經濟上の見地よりすれば原則として個人所得でなければならぬ。

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

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

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

二 以上個人所得が税源たらねばならぬ理由を明にしたが、此個人所得は所得

全體を意味すること論ずる迄もない、然るに從來學者の間には純所得を以て税源とすべきであると論ずるものがある、所謂剩餘課税論である。此説の先驅をなしたものは重農學派で、之を完成したものは、正統學派並に其流を酌みたる獨逸學者である。

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

純生産とは、生産の總額より生産に必要な経費を引き去つた剩餘である。此の如き剩餘は農業のみに存する。農業の生産に必要な経費は自ら二に分れる、其一は初期の立替 (avances primitives) で、器具や土地の開墾、其他に要する資本より成り立つものであり、其二は年々の立替 (avances annuelles) で、勞賃を支拂ふ爲めに又は初期の放資を維持する爲に必要な資本より成り立つものである、故に純生産とは農業の收穫總額 (reprises de la culture) より是等立替の利子を差引きたる剩餘なるのである。

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

是に依て之を觀れば、重農學派の説は二の考に歸着する、其一は土地のみが純生産をなすものであつて、土地の収益が税源を爲すと云ふ考であり、其二は資本利子や勞賃は土地生産の経費を爲すもので、土地の生産より差引かれて初て純生産となること云ふ考である、そこに剩餘課税の精神が表はれてゐる。

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

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

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

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

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

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

(3) 獨逸學者は英國正統學派の流を酌み、純所得課税論を尙一層進めて、所得の中より**必須的生活費の外、身分相應の生活費**をも差引きて、其殘額に税すべきであると論するに至つた、**ラウ**の如し、即ち氏の説に依れば、

勞賃並に營業勤勞所得の中より必須的生活費及び身分相應の生活費を控除し其殘額に地代利子を加へて、税すべきである。¹⁾

と云ふのである、剩餘課税論は茲に至つて極點に達した。

純所得課税論は第一に勞賃に關する説より出て來てゐる、所で勞賃が勞働の需要並に食料品の價格で定まるといふ説も、又勞賃基金説も、常に必ずしも眞理でない、故に此説より出で、勞働者の必須的生活費を税源でないとするは當を得たものでない。一步を進めて考ふれば、國家に支拂ふべき租税は、衣食費と同じく生活に缺くべからざる費用と見ることが出来る、まして、身分相應の生活費を辨する者は之に先て租税を支拂はねばならぬ。是が故に税源は所謂純所得に止まらず、必須的生活費並に身分相應の生活費を包括したる全所得でなければならぬ。純所得課税論は第二に、**税源の問題と、租税配分の問題とを混同してゐる。** 税源

1) Rau: F. = W. L. § 259 ff.

の問題としては、全所得を眼中にすべきで、所得の内容を分析して之に斟酌を加ふべきでない。租税配分の問題としては、生活最低限を免税するの理由が起つて來る、そのことは、何れ次の章に於て論及するであらう。此くいへば、人或は、生活最低限を免税することを許さば、純所得課税論と結果に於て同じではないかと批難するかも知れぬ、併し乍らそれはさうでない。生活最低限を免税するといふことは、均等負擔の原則又は社會政策の要求より出て來て税源に對する制限となるものであるが、一朝國家の危急存亡の秋に際會すると、此制限は解かれるのである、均等負擔の原則は平時に於て生活最低限を免税するに吝ならざるも、緩急事ある時には之に多少の擔税を命ずるに躊躇せないのである。是れ畢竟所得が全體として税源たるべきものであるからである。尙一步を進めて論ずれば、生活最低限を免税する、云ふことは、身分相應の生活費を免税すると云ふ義ではない、兩者は根本に於て異てゐる。身分相應の生活費なるものは、人に依て必しも同じでないが、大體からいふと、小企業家や労働者や官吏は其所得の大部分を擧げて之に充當せねばならぬ事となる、之を生活最低限と共に所得より差引くときは純所得として

残る所は殆ど無いことになり、中流以下の勤勞所得者には課税することが出來なくなる、是れ亦生活最低限の免税と純所得課税論と其結果に於て大に異なる所である。

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

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

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

要之、國民所得は全體として、税源を爲すものである。

第二項 税源としての財産

財産は種々の財より成り立つものであるが、其用途より觀れば、資本と使用財産

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

第一 資本は之を税源とすべきか、

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

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

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

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

今資本を流動資本、固定資本に分て考て見やう。

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

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

是に依つて之を觀れば國民資本は税源とすべきものでない。學者が資本は之

を庇護せねばならぬと云ふは此原則を言ひ表はしたものである。¹⁾

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

個人資本を税源とするも國民資本を損せない場合は自ら分れて二となる、其一人は國民資本を形らざる個人資本を税する場合で、其二人は個人資本を税するも國民資本の分配を變ずるに過ぎない場合である。

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

1) Rau. Grundsätze d. F. = W. 5. Aufl. I. S. 397-8

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

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

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

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

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

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

1) Wagner: F. = W. II. § 133-134.

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

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

公債の壓迫で財政上國家の危急に瀕せるものと見ることを得るからである。

第二 使用財産は之を税源とすべきか

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

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

は所得の問題となるのである。

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

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

次に利用財産の享樂を以て所得でないといふ理論を採つても、利用財産に税す

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

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

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

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

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

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

1) 本書187—188頁

2) Wagner: F. = W. II. S. 327

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

第三款 實質的課税と形式的課税

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

即ち財産税資本税は財産より出で来る収益や資本より出で来る利子を税源とし之より租税を支拂はしむることを趣旨とするのであるが、其収益若くは利子を直接に税せないで財産若くは資本を標準として間接に税せんとするものである。

此の如く財産若くは資本を租税客體とするものは所謂名義的財産税であり名義的資本税である、反之、財産若くは資本を税源とするものは所謂實質的財産税若くは實質的資本税である。

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

や實質的財産税は大體から云ふと例外的特定の場合に起されるのみである。

第三節 租税客體の選擇

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

加之租税を唯一に限るときは、経費の膨脹に伴ひ限りなく其税率を高めて其増收を圖ることになるが、税率高ければ租税義務者は負擔の重きを感じ、義務心の強きものにては脱税を企て、又は租税滯納をなすに至り、強ひて之を徴收せんとすれば、非常に干渉せねばならぬこととなる。從て徴税費が多くなり、租税の純収入は比較的に少くなり、到底経費膨脹の趨勢に伴ふことが出来なくなる。此くして單

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

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

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

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

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

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

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

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

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

租税客體より租税を見れば殆んど凡ての個人經濟の現象に關聯する、是が故に

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

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

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

第四節 租税主體の選擇並に租税の轉嫁

第一款 租税主體の選擇

一 租税は税源より支拂はれるものであるが、其税源を捉へむとして租税客體の問題が出て來ることは前節に述べた通りである。處が租税客體は何人かの所有や行爲や事實其他の諸關係にかゝつてゐる、故に租税の賦課をなさんとするときは其特定の人を捉へねばならぬ。そこで租税主體の問題が起るのである。租税主體といへば、納税者と擔税者とを區別して考へねばならぬ。租税法に於て租税主體として定むべきは、納税者である、納税者さへ定まつて居れば租税は的確に之を徵收することが出来るからである。

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

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

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

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

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

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

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

第二款 租税の轉嫁¹⁾

第一項 轉嫁の意義

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

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

所謂租稅の轉嫁は此兩者を包括して云ふものである。

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

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

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

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

學者に依れば、租稅の償却や消轉を租稅轉嫁の外に置くものがあるが、租稅が終局何人かの肩の上に落つると云ふ點から觀察すれば、租稅の償却も亦租稅歸着の一形式と見ねばならぬ、従つて之を轉嫁の外に置くは當を得ない、又消轉は租稅の轉嫁が行はれんとするに際し生産過程に變化が起る爲めに中斷せらるゝに過ぎないものであるから、租稅歸着の一變態と見るべきである、故に是も亦租稅轉嫁の中に含めねばならぬ。

租稅轉嫁の形態は種々であるが皆其目的とする所は租稅の負擔を免れんとす

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

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

第二項 轉嫁に關する學說の發達

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

第一目 絶對說

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

第六章 租稅の國民經濟的原則並に租稅の國民經濟に及ぼす影響

第四節 租稅主體の選擇並に租稅の轉嫁

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

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

第一 重農學派の説

重農學派の説に従へば地租以外の租税は悉く轉嫁すると云ふのである。蓋し彼

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

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

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

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

第六章 租税の國民經濟的原則並に租税の國民經濟に及ぼす影響

第四節 租税主體の選擇並に租税の轉嫁

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

外ならぬ。

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

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

租税は所得より支拂はるゝものであるが其所得を有するものは地主のみである。そこで租税は地主が自己所得より直接に支拂ふものゝ其所得に對し間接に賦課せられるものゝ二にすることが出る。前者は直接税で後者は間接税である。間接税は更に小作人に課する税、資本又は工業の利潤に課する税、購買せられ若くは消費せらるゝ財に課する税の三にすることが出来る。併し乍ら此等の間接税は又地主の負擔となるものである。その二の方法に依る、即ち其一は地主の自己の費用を増すといふ方法に依るものであり其二は地主の自己の所得を減するといふ方法に依るのである。

1) Mirabeau: Théorie de l'impôt 1760

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

3) Daire: Œuvres de Turgot.

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

第二 正統學派の説

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

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

1) 本書179頁

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

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

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

- (4) 人頭税は地主も資本家も勞働者も平等の負擔をするのであるが、下層人民に課するときは勞賃税となる。

- (5) 消費税は奢侈品に課するときは之を消費する者の負擔に歸し、必需品に課するときは勞賃を高めるから勞賃税と同じ結果に歸する。

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

第三 均等分布説

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

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

一 樂觀説

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

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

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

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

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

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

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

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

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

は次ぎに一歩一歩均しく分布して行くのである。

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

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

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

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

第六章 租税の國民經濟的原則並に租税の國民經濟に及ぼす影響 第四節 租税主體の選擇並に租税の轉嫁 二二一

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

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

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

1) 本書178頁以下

革に依て全く跡を絶つものである。

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

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

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

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

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

1) Proudhon: Théorie de l'Impôt 1861.

第四 社會主義説

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

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

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

第六章 租税の國民經濟的原則並に租税の國民が濟に及ぼす影響

第四節 租税主體の選擇並に租税の轉嫁

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

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

勞賃は騰貴しない、故に労働者は間接税を悉く負擔せねばならぬと云ふのである。

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

第五 還元説若くは償却説

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

みである。

第二目 相對說

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

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

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

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

即ち地代勞賃利潤並に利潤の源泉に課する税は納税者の投資を變更するか否かに依て轉嫁の状態を異にすと斷じた、又租税は納税者の多數が需給關係に變化を

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

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

(2) 全階級の所得に課する税は或る種の財の買手に轉嫁することが容易でない、其故は納税者は爲めに経費の支出を制限するに至るであらうが、其種々の財に對する影響は一樣でないからである、従て一方に需要の少し減少すると同時に他方に供給も少し減じ彼是れ差引くものである。

(3) 關稅は之を消費者に轉ずることが容易である。

(4) 俸給に衣食する官公吏に課する税は、轉嫁することが出來ぬ。

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

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

第六章 租税の國民經濟的原則並に租税の國民經濟に及ぼす影響

第四節 租税主體の選擇並に租税の轉嫁

二三一

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

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

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

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

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

せなければ、小企業者等は勞働者階級に落ちぶれて行くこゝになるからである。

ホツクは此くして轉嫁には進轉、逆轉、消轉のあることを説いたのである。

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

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

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

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

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

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

最近に於ける轉嫁論研究者で此派に屬するものにヴィクセルがある。

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

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

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

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

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

1) Seligman: op. cit pp. 205-214.

2) Pantaleoni: op. cit.

3) Conigliani: La Reforma delle Leggi sui Tributi Locali. 1898.

4) Marshall: Principles of Economics BkV. chap 13-14.

5) Edgeworth: The Pure Theory of Taxation (Economic Journal VII)

6) Seligman: op cit P. 219 Sq

1) Cournot: Recherches sur Principes Mathématiques de la Théorie des Richesses. 1838.

2) Wicksell: Finanztheoretische Untersuchungen nebst Darstellung und Kritik des Steuerwesens Schwedens. 1896.

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

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

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

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

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

うなるのであるが總ての消費は悉く生産的消費といひ得ないからである。

第三項 租税轉嫁の法則と適用

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

第一 轉嫁に關する一般法則

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

するのである。

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

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

此租税讓合の鬭争に於て勝敗を決するは、他の社會上の鬭争に於けると同じく、

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

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

第六章 租税の國民經濟的原則並に租税の國民經濟に及ぼす影響

第四節 租税主體の選擇並に租税の轉嫁

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

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

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

第二 轉嫁の形態

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

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

第六章 租税の國民經濟的原則並に租税の國民經濟に及ぼす影響

第四節 租税主體の選擇並に租税の轉嫁

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

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

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

第三 轉嫁の法則の適用と轉嫁の形態

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

に依て定まるかを明にせねばならぬ。

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

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

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

一 租税が需要に變化を起さないで

供給制限の結果を生ずる場合

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

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

租税が進轉して財の價格を高むるに従ひ、其財の需要が減ずる虞あるときは、生

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

二 租稅が供給に變化を來たさないで、 需要制限の結果を來す場合

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

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

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

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

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

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

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

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

1) 本書226-229頁

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

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

三

租税が需給關係に影響を及ぼさるるか若くは却て供給を増すの結果を來たす場合

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

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

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

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

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

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

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

場合に消轉を期して課稅すれば却て小企業家を打撃することに終るのである。

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

第四 轉嫁の趨勢

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

- 一 絶對的必要品に課する稅は進轉する傾向を有する。
- 二 嗜好品に課する稅も、その消費を節することが出来なければ出来な程進

轉する傾向が強くなる。

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

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

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

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

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

第四項 轉嫁と租税政策

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

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

第六章 租税の國民經濟的原則並に租税の國民經濟に及ぼす影響

第四節 租税主體の選擇並に租税の轉嫁

しむるのである。

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

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

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

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

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

第五節 租税の限度

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

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

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

第一項 無限課税説

第一 増富説

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

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

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

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

ヒューム曰く、

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

マカロック曰く、

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1) Bastiat: Œuvres, V. p. 344 sq

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

之を要するに租税は多々益々よいといふことが出来ぬ。

第二 貨幣循環説

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

此説は伊國の議會に於て屢々論議せられたものである。其論に曰く、

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

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

余は此説を二點に分つて批評しやうと思ふ。

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

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

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

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

第二項 有限課稅說

有限課稅說は租稅には限度がなければならぬといふ說である。

一 租稅の限度を認むるに於て最も有名なる說はスタイン (Lorenz von Stein) で
 ある曰く、

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

1) Stein: a. a. O. 本書161頁以下

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

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

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

之を理論上からいへば、租稅が如何なる程度に於て所得を取り上げ得るか、を定

1) 本書185頁以下及176-7頁

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1) Schmalz, Büsch, Bielefeld, Pölit, Hock. Vgl. Murhard: Theorie u. Politik d. Besteuerung S. 130.
2) Leroy-Beaulieu: Traité de la Science des Finance 8. ed. I. P. 161.

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

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

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

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

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

此く論じて來ると進んで實際の比較研究に移らねばならぬ。そこで先づルロアポリユ一の研究を引用するの必要がある。氏は白英佛伊等の諸國に就て研究してゐるが、其結果に依ると左の如くである。¹⁾

國名	租稅額	國民所得	所得に對する租稅の百分比
白	1,261,100,000	21,261,000,000	5.93
英	1,081,100,000	15,811,000,000	6.84
佛	1,110,000,000	10,111,000,000	10.98
伊	2,000,000,000	21,000,000,000	9.52

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

ルロアポリユ一の此研究に依ると、是等諸國間に於ける租稅の輕重を知ること

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

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

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

1) 神戸博士 租税通論 171—2頁 經濟論叢第十一卷第一號19頁

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

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

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

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

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

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

國名	直接税額	其頭割	消費税	其頭割	流通税及手数料	頭割	租税金額	頭割
獨帝國	二二七、〇五三	三・九一	三六、二二六	八・六八	五八、四二九	〇・九三	五八二、五五八	九・六一
埃	二四、八八八	四・七八	二九、〇七九	〇・六四	一四七、三〇四	二・四三	四二、八二六	六・九八
匈	九〇、四九六	四・七〇	二二、八三三	二・二五	七二、四五二	二・七四	四九〇、七二八	一八・七六
伊	二〇五、六六六	六・三三	二七、一八九	八・三六	八二、四〇七	二・四四	二五、二四九	一三・九九
佛	二二二、二二九	五・九二	六、一四三	一・五二	三九、〇三三	八・六四	一、八八、六〇四	三〇・二〇
露	一五五、九七三	一・二四	一、〇四、六二六	八・三二	一、五、四〇四	〇・九一	一、三、四、九九二	一〇・四六
英	三六五、〇四六	八・八〇	六、九三、九四三	一・六九	二、八、二、五二六	六・四七	一、五、九、一、四四四	三三・〇〇
米	—	—	一、〇〇、七六六	一・四五	二、一、五、一	〇・〇三	一、〇、一、三、九七九	一四・四八
日	二六、七七一	二・七五	七、一、三、五三三	三・六七	三、四、七、七	〇・七五	三、四、八、七五	七・一七

(2) シユワルツも英、佛、埃、匈、伊、露、日、米、獨等に就て租税の一人頭割を研究してゐる。

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

其結果は左の如し。¹⁾ (*は租稅の總收入より計算す)

國名	年次	租稅人頭割	國名	年次	租稅人頭割
英	一八七五	一八・〇七	露	一八七四	*四・九三
佛	一九〇一	二七・五五	日	一八七五	八・七
佛	一八七五	三三・二	日	一九〇一	一・三三
佛	一九〇一	三九・三四	米	一八七五	七・五三
佛	一九〇一	四〇・五五	米	一九〇一	*三・七
佛	一九〇一	四一・五五	米	一九〇一	*三・四八
佛	一九〇一	四二・五五	米	一九〇一	六・八三
佛	一九〇一	四三・五五	米	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	四四・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	四五・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	四六・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	四七・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	四八・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	四九・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	五〇・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	五一・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	五二・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	五三・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	五四・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	五五・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	五六・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	五七・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	五八・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	五九・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	六〇・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	六一・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	六二・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	六三・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	六四・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	六五・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	六六・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	六七・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	六八・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	六九・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	七〇・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	七一・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	七二・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	七三・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	七四・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	七五・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	七六・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	七七・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	七八・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	七九・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	八〇・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	八一・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	八二・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	八三・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	八四・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	八五・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	八六・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	八七・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	八八・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	八九・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	九〇・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	九一・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	九二・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	九三・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	九四・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	九五・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	九六・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	九七・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	九八・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	九九・五五	獨	一九〇一	一六・〇三
佛	一九〇一	一〇〇・五五	獨	一九〇一	一六・〇三

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

以上は戦前の事實に就ての研究なるが、戦後に於ては租稅の一人當りは非常に増した。エーヘルグは佛人デエベルチ(Daiberich)の概算に従て、佛國にては四百五十三法(百七十五圓余)、英國にては、五百二十六法(二百三圓余)、米國にては、二百七十二法(百五圓余)、伊國にては二百二十八法(八十八圓余)であると計上し、自ら獨逸に於ける租稅

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

の一人平均負擔額を計算し七百麻(三百三十四圓余)としてゐる。¹⁾

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

第七章 租稅の社會的原則并に租稅の配分

第一節 租稅の配分と正義

一、租稅の社會的原則とは、租稅を各人の間に又各級の間に配分するに就て據らねばならぬ原則である、故に學者、或は又租稅配分の原則とも云ふ。租稅を課するといへば、其之を課すべき租稅主體を捉へ、之に一定の租稅額を割り當てねばならぬ。さうなると、其租稅主體は總ての人に及ぼすべきか、一定の人

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

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

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

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

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

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

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

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

最近に團體主義的見解とならんとしつゝありと謂ふことが出来る。¹⁾

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

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

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

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

以下各原則に就て順次研究しやうと思ふ。

第二節 普通の原則

第一款 普通の原則の意義

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

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

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

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

此く論じ來らば、普通の原則は自明の理であると謂つて可い。されど歴史より見れば亦大に意味のあることである、蓋し封建の世に在りては、武門武士や僧侶は、租稅を負擔せなかつた。專制君主的時代に至ても一般貴族なるものは納稅せ

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

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

第二款 普遍原則の適用

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

第一項 自然人

自然人は之を分て内國人と外國人とする。内國人と外國人との區別は國籍に依る區別に外ならぬ。即ち我國籍を有するものは内國人で、我國籍を有せざるものは外國人である。此意義に於て内國人と外國人とを分ち別々に普遍の原則を適用して見やうと思ふ。

第一 内國人

内國人は内國に住むのがあり、外國に住むのがある。

一、内國に住む内國人が一般に租税の義務を有することは殆んど論ずるの要がない。憲法に於て日本臣民は法律の定むる所に依り納税の義務を有すと定めたるも眼中にする所は主として此場合に存する。内國人が内國に於て有する資産及所得は、此普遍の原則の適用で、漏らす所なく税せられねばならぬ。只問題となるは内國に住む内國人が外國に於て資産を有し所得を得て居る場合に之を税すべきか否かといふことである。

余は此問題を解決する爲めに、人税と物税とを分つて觀察せねばならぬ。人税は個人を物より引き離し、個人が擔税能力を有する理由に因て税するものである。従つて人税は専ら個人を眼中にして税すべきである。故に自然に屬人主義となるのである。之に反して物税は其之を有する者が何人であるかを問はないで、物が其處に存在するといふ理由に因て客觀的に税するものである。従て物税は物の現存する地に就て税すべきである。之を屬地主義と云つても可からう。此見地よりすれば、所得は外國より得て居つても、それが所得たる以上は、其人と離すことが出来ない、而も其人の擔税力を形くつてあるものである。故に屬人主義に従ひ内地に於て之を税すべきである。之に反して外國に於て有する資産は物的のものである。内地に於ては之を捕捉することが出來ぬ、故に外國に在る資産に對する物税は屬地主義に従ひ、外國の課税に任せ、内地に於て税すべきでない。

(2) 外國に住む内國人に課税すべきか否かに就ては二の場合を分たねばならぬ。

第一の場合は、外國に住む内國人が内國に於て資産を有し、又は内國より種々の

形に於て所得を得る場合である。普通の原則は人を追て終に物に及ぶのである。故に斯くの如き場合に於ても、課税物件が國內に存する限り、所謂物税は屬地主義に従ひ之を課すべきである。又此場合に於ては其内國に存する資産や營業に依つて生ずる所得に對しては所謂人税をも課せねばならぬ。若しさうでないことすれば、富豪は皆住居を外國に移して脱税を圖ることにならう。そは許すべからざることである。

第二の場合には、外國に住む内國人が外國に於て資産を有し所得を得る場合である。斯くの如き場合には、其資産や其所得を追及すべきでない。其資産や其所得は内國の統治權の及ばない所に在るものである。之に課税權を及ぼすは當を得たものでない。且つ是等の資産や所得に對しては、其外國が第一位に課税するから、内國に於て更に課税すると、明に二重税となるのである。此點より見るも之に課税すべきでない。

之を要するに、外國に住する内國人に對しては、課税物件が内國に存する限度に於て之を税すべきである。此理を諸種の税に適用すれば、地租、家屋税、營業税、資本

利子税の如き収益税は、苟くも土地、家屋、資本が内國に存し、營業が内國に於て營まらるゝ以上は、之を課することとなり、財産税、相續税も財産若くは相續財産の内國に在るものに就て之を課することとなり、流通税も内國に於て取引が行はるゝ限り之を課することとなり、消費税も内國にて課税物件たる消費物を買ふ限り之を負担することとなるのである。

我國の租税立法に就て之を見るも、以上の理論に當て統まつてゐる。収益税、流通税、消費税に就ては殆ど自明の理であるから、喋々するを要せない。茲には只所得税と相續税に就て一言して置かう。

我國の所得税法は、所得税施行地に住所を有せず又は一年以上居所を有せざる者、左の各號の一に該當するときは、其所得に付てのみ所得税を納むる義務あるものとす。こゝに於て、

(第二條)

- 一、 本法施行地に資産又は營業を有するとき
- 二、 本法施行地に於て公債、社債、銀行定期預金又は定期預金の性質を有する銀行預金の利子支拂を受くるとき

三、本法施行地に本店又は主たる事務所を有する法人より利益若くは利息の配當、剰餘金の分配又は利益若くは剰餘金の處分たる賞與若くは賞與の性質を有する給與を受くるべき。

此の如く内國人が外國に住所を有して居つても、内國に於て資産所得、營業所得を得てゐる限り個人所得稅を拂はねばならぬ。又内國に於て公債、社債、定期預金の利子を受け又は内國法人より配當金、賞與金を受くる限り第二種所得稅を拂はねばならぬ。(第三條)

我國の相続稅法も、相続開始地が帝國内に在るを問はず、本法施行地に在る相続財産には相続稅を課することとし(第一條)。被相続人が本法施行地に住所を有せざるべきは、本法施行地に在る動産及不動産并に不動産の上に存する權利を以て本法施行地に在る相続財産としてゐる(第二條第二項)。船舶も内國の船籍を有する以上は其相続財産の中に這入つて來る。

之を要するに相続稅も内國に存する財産の限度に於て之を課することになつてゐるべきである。

第二 外國人

一 外國人は元來自國民でないから國民たるが故に納稅の義務ありと云ふ筆

法を以て、之に臨むことが出來ぬ。所で、國際交通の自由なる今日の世の中に於ては、多數の外人が入り來りて、内地で土地や其他の資産を有し若くは營業を爲す者があり。或は又外國に住居し乍ら、我國内に於て土地や其他の資産を有し若くは營業所を有し盛に利益を收むる者が出て來る。而して之に對して少しも課稅することが出來ないとせば、國家の課稅權は非常に制限せらるることとなり、内地の土地や資本が次第に外人の手に移るに及んで租稅收入は愈々減じて來、租稅を以て收入の中心とすることが出來なくなるであらう。是れ理に於て當に外人に稅せねばならぬ所以の一である。

又國際交通の盛なるに従ひ、國際私法の觀念も亦大に進み、外人は内國人と同一の權利を享有する様になつてゐるから、納稅といふ義務に就ても内國人と同一に取扱つて然るべきことになる。是れ國際關係の法律より見ても亦外人に稅することを許さねばならぬ所以の二である。

二、然らば如何なる程度範圍に於て外國人を稅すべき乎といふに、外國人が内地に住んでゐる場合と外國に住んでゐる場合とを區別して觀察せねばならぬ。

(1) 外國人が外國に住んでゐる場合には、外人に人税を課することが出来ぬ、又外國に存する租稅客體に對して物税を課することも出来ぬ。そは我統治權の及び得ざるものであるからである。之に反して、外人が内國に於て有する租稅客體に對しては之を稅せねばならぬ。是れ物を逐うて漏らさないといふ普遍の原則を適用したるものに外ならぬ。故に外人が内國に於て土地や家屋や資本や財産を有するときは、之に地租や家屋稅や資本利子稅や財産稅若くは相續稅を課すべきであり、又營業所を有するときは、之に營業稅を課すべきであり、其財産や營業から所得を得て居る限り、其範圍に於て所得稅を課すべきである。此場合に於ける外國人課稅問題は、殆ど外國に住む内國人に課稅する問題と同じ様に見えることが出来るのである。

(2) 外國人が内地に住んでゐる場合には、外國人は我國籍を有せないけれども、我統治權に従はねばならぬ。從て條約にて例外が認められてゐない限り、我國の課稅權に服せねばならぬ。さうなつて來ると、課稅上からは、殆ど内地人と外國人とを區別するに及ばぬことになる。更に詳言すれば、外國人が内國に於て有する

租稅客體に對して物税を課することが出来るのみならず、外國より得べき所得に對しても亦人税を課することが出来ねばならぬ。但し外國に在る租稅客體に對して物税を課することは、差控へねばならぬ。此の如き租稅客體に對しては、外國が第一位に課稅をなすべきである。強て之を課すれば、二重稅となるからである。之を要するに内國に住する外國人に對しては、内國人と同じ様の課稅をなすべきである。此理を適用すると、外人が内國に於て土地、家屋、資本を有し營業を営む限り、之に地租、家屋稅、資本利子稅、營業稅等の收益稅を課し、又進んでは財産稅、相續稅を課すべきであり、外人が内國に於て取引を爲す限り、之に流通稅を課すべきである。消費稅も外國人が内國に住み内國の財を消費する限り、之を負擔せねばならぬ。所得稅は外人が内國に於て資産や營業所を有し是等より所得を得て居る限り、其範圍に於ては内國に住まなくても之を拂はねばならぬのである。況んや内國に住むとすれば、それは勿論であり、尙それ以上他の所得に就ても稅を拂はねばならぬ。併し乍ら外人が内國に來ると其瞬間に内國人と同一視して所得稅を課するは酷であるから、一定期間内國内に居住する者に初て之を課することゝすべきで

ある。此の如くにして所得税義務者は國籍を有すると否とを以て之を區別せな
いで、住所を有すると否と若くは一定期間以上居所を有してゐると否とに依て分
つことになつて來るのである。

我國の租税立法も亦以上述べたる理論に當て箝まつてゐる。収益税、流通税消
費税に就ては贅するの要がない、所得税と相続税とに就て之を見るに止めて置く。

所得税に就ていへば、外國に住む外人に對する課税は曩に外國に住む内人に對する課税
に關して述べた所と殆ど全く同じことになる。内國に住む外國人に對しては所得税法は
一般に納税の義務を認め得る。法が本法施行地に住所を有し又は一年以上居所を有す
る者は所得税を納むる義務あるものとする（第一條）のは即ちそれであつて、外人
を包括したる精神が明に見えてゐる。併し乍ら是等の外人に對しても本法施行地外に於
ける資産、營業又は職業より生ずる所得に關しては所得税を課せない（第十八條六號）

此くの如く外人に對しては外國に於ける資産、營業、職業より生ずる所得に税せないこと
するに外人が内地に住んでも外國に住んでも同じ所得税が課せられる様に思へないこと
が、さうでない。外國に住む外人は内國法人より配當金、賞與金を受取つても第二種所得
税を課せられるに過ぎないが、内地に住む外人が内國法人より配當金、賞與金を受取るに

は、内國人と同様に、他の所得に綜合せられて個人所得税を課せられるのである。

相続税法に於ても、相続開始したるときは、被相続人若しは相続人が帝國臣民たることを
問はず相続税を課することを定め（第一條）。外人に對する相続税も内人に對する相続税と同
一に取扱ふといふ原則を明にしてゐる。外人たる被相続人が内國に住居を有せぬとき
の課税は、内國人が外國に住居する場合の課税と同じことになるから茲に述べる要がない。
外人たる被相続人が内國に住居するときは、本法施行地に在る動産、不動産及不動産の上に存
する權利并に其他の財産権を以て相続財産として課する（第二條一項）。外人たる被相続人が
外國に住居を有する場合よりも、其他の財産権だけが加はつて來てゐるのである。それに
しても相続財産の範圍は本法施行地に在るものに限られ外國に在る財産に及んでゐない。

第二項 法 人

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

又法人は自然人と同じ様に内國法人と外國法人とに分けることが出来る。

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

第一 營利法人

一 營利法人は資産を持たないものはない。従て所得を得るのが常である。所得を得る以上は其處に擔稅力がある譯である。之に稅するに當り、自然人に稅するよりも寛大にする理由がない。故に營利法人は原則として自然人と同様に課稅せねばならぬ。即ち營利法人が土地家屋資本を有する以上は自然人が之を有する場合と同じ様に地租、家屋稅、資本利子稅等を稅すべきであり、營利法人が營業を營む以上は自然人が之を營むと同様に營業稅を課し、營業をなすが爲めに生ずる諸種の取引に流通稅を課すべきであり、營利法人が其資産に依り又は其營業に依り所得を收めてゐる以上は、之に所得稅を課すべきである。

我國の稅法も大體此理論に依り、國家の稅としては、營利法人にも、地租、營業稅、所得稅等を課してゐる。又それが營業の爲に諸種の取引行爲をなす場合に、印紙稅、登錄稅等の流通稅を課してゐる。

二 營利法人課稅に就て特に論せねばならぬことは、法人その者の課稅と社員又は株主に對する課稅の關係である。こは所得稅に於て重大なる意義を有して居る。

法人も亦一の權利主體として之を稅せねばならぬことは前述する如くであるが、人或は社員又は株主に稅すれば法人に稅する要なく、法人に稅すれば社員又は株主に稅する要なしと論ずるものがある。此考より出で、論者は法人の所得に課するを以て間接に社員又は株主に稅する便宜課稅方法であると云ひ、其配當を受くるを待たないで其源泉に溯りて所得に課するの故を以て之を源泉課稅方法と云ふのである。

法人は損益勘定を公にせねばならないから、其所得を隱蔽することが出来ない加之、法人に課するときは徵稅手續も極めて簡單となり、社員又は株主に課稅するの不便と同日の談でない。故に社員又は株主に課稅する代りに法人に稅するは便宜であるとも云へる。成程社員又は株主は營利の目的を達せんが爲めに、法人を設立するに相違ない。併し法人が成立したる以上は、法人と社員又は株主は異

つた人格者である。一方が税せられたとて、他方が免るゝ理由とならぬ。然らざれば普通の原則は意義のないものとなつて仕舞ふ。現に法人の擔税力と株主又は社員全體の擔税力とは同一でない。之を私法人の純益に就て見るに、其額は社員又は株主に配當する總額と常に必ずしも同じことでない。普通の場合に於て法人の純益は其一部分を以て配當に充て、他の部分を積立金若しくは準備金に繰入れ、又は事業の擴張費に充當するのである。故に法人其者に課税する時は全體の純益に課することが出来るが、株主又は社員に課すれば其一部を逸するようになる。

次に法人は、法人その者に課せらるゝ税をば、一つの營業費と看做すのである。故に法人に課して社員又は株主に課せねば、社會心理上より見て、株主又は社員は少しも税せられない結果となる。假りに一步を譲つて法人に課する結果は株主又は社員に負擔が及ぶとするも、株主又は社員が其法人より受くる配當額の大小不同に拘らず、之に臨むに同じ税率を以てし其間に差別を設けない事となり、所得の大なる者に重く課税すると云ふ公平の原則は之を實行することが出来なくなる。之に反して單に株主又は社員のみに課して法人に課せなければ、法人が又一つの

人格を有するものとして納税義務を負ふべきものであることを忘れたもので、普通の原則に反することとなるのである。共に宜しくないと謂はねばならぬ。

此の如く論ずる時は營利法人には、法人にも、社員又は株主にも、雙方に課することを至當とせねばならぬ。法人の配當金額のみに付いて見れば、二重に課すると云ふ傾ないではない、故に兩者に所得税の如き同一の税を課する場合には、其の二重に課せられる部分のみに少しく斟酌を加へ、税率を軽くすることが公平である。

此理論は極めて明瞭であるが、我國にては久しく認められなかつた。所得税法も所謂源泉課税方法に依り、法人所得に課して配當金、賞與金等に税せなかつた。漸く大正九年の所得税法改正に依つて所謂源泉課税の論理を捨て、直ちに配當金、賞與金を受くる個人に課するのみならず、法人にも超過所得税、留保所得税、配當所得税を課することゝなつた（所得税法三條—十二條—二十一條）。即ち配當金に充てらるべき所得は法人の所得として税せられ、更に社員又は株主に配當せられて、其社員株主の所得として税せられるのである。

第二 公益法人

公益法人も營利法人と同様に資産を有し、それより所得を得るを常とする、殊に財團法人に於てさうである。故に公益法人も擔税力を有するものであると謂はねばならぬ、擔税力を有する限り之に課税せぬばならぬ、是れ普通の原則の適用として當然のことである。併し公益法人は慈善宗教々育等の目的を遂ぐる爲めに設けられるもので營利の目的を有するものでない。従つて營業税を課する餘地はない。土地家屋資本を有する限り、地租、家屋税、資本利子税、は之を課することが出来、又所得を得て居る以上は所得税を課することが出来る。種々の法律行爲をなすに際して流通税を拂はしむることも出来る。さり乍ら是等の課税の爲めに公益法人を設立したる目的が充分に遂げられぬ虞あるときは、之を免税するも差支ない。公益を進めることは國家公共團體の目的に副ふ所以であるから之を以て課税權を制限するは不當といふことが出来ぬ。

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

公益法人殊に財團法人に關して問題となるのは、相続税、贈與税である。蓋し財

團法人は殆ど半永久的のものであつて、其有に歸する財産は相続贈與に依つて移轉することはなくなり、相続税、贈與税を課すべき機會は失はれることになるからである。そこで相続税、贈與税に代へて特別の財團法人税を課する必要が起つて来る。財團法人の財産は不動産であることが普通であるから、其不動産に對する年々の租税に多少の附加税を課するか、若くは二十年なり三十年なりの期間を経る毎に回期的の財産税を課すべきである。是れ相続税、贈與税に代はるの税であつて、諸國の立法に其例を見る所である。我國の租税法は此處迄發達して來てゐない。若し公益の爲に所得税を免するの筆法を以て、此場合をも律すべくんば、相続税や贈與税に代はるべき租税を缺くも亦不思議ではなからう。併し乍ら多くの土地が寄附行爲に依つて寺院教會の有に歸する時には、此問題は重要となつて來るに相違ない。

第三 内國法人と外國法人

内國法人と外國法人とは、其本店又は主たる事務所を有する國の何れなるかに依つて之を分つより外ない。其内國に本店又は主たる事務所を有する法人を内

國法人と云ひ、其外國に本店又は主たる事務所を有する法人を外國法人と云ふ。

内國法人並に外國法人に普通の原則を當て、然ることは、前項に於て自然人に就き内國人と外國人とに關し述べたる議論を準用すれば可い。

問題は分れて二となる。内國法人が外國に於て資産を有し營業を營む場合に如何に稅するかといふこと、外國法人が内國に於て資産を有し營業を營む場合に如何に稅するかといふことである。

(1) 内國法人が外國に於て土地、家屋、貸付資本を有し又は營業を營む場合に内地に於て之に地租、家屋稅、資本利子稅、營業稅を課するは宜しくない。此の如き物稅は屬地主義に従つて稅すべきである、但し法人が内地の資本を以て内外を兼ねて營業を營む場合に、全體の營業に對して營業稅を課するは強ち不當と云ふことが出來ぬ。又其在外の財産より生ずる所得並に外國に於ける營業に依つて生ずる所得に所得稅を課するも亦正當である。

(2) 外國法人が内國に於て資産を有する場合には之に收益稅を課し、營業を營む場合には之に營業稅を課し又取引をなすに従つて流通稅を課すべきである。

外國法人が内地に於ける是等の資産や營業に依つて所得を得てゐる以上は之に所得稅を課して可いが、外國の本店若しくは支店に於て得べき所得に對して所得稅を課すべきでない。

我國の現行法に就て之を見るに、内國法人が外國に於て得べき所得に對しては他の所得と同様に法人所得稅を課してゐる。又外國法人が内國に於て資産を有し營業を營む場合には、之より生ずる所得に限り、所得稅を課してゐる。所得稅法第二條第三條（其本店若しくは他國に於ける支店に於ける所得は問ふ所でない。又外國法人が有する土地、家屋に對しては地租、家屋稅を課し外國法人が營む營業に對しては營業稅を課してゐる。）

第三項 殖民地と内地との間に於ける普遍原則

殖民地は内國の主權の及ぶ範圍であるから之を外國と見ることが出來ぬ、從て殖民地に住する人民は外國の國籍を有せざる限り之を外國人と見るべきでない。さうして見れば、殖民地人に對する課稅問題は前段に述べたる内地人の課稅問題と同様に律することが出來る様である。所が實際に於ては、殖民地と内地とは法域を

異にして居る、殊に税法は其施行地域を内地に限り、殖民地に及ぼして居らないとを例とする。殊に我國の税法に於てさうである。そこで税法の上より見ると殖民地は寧ろ外國に準して見るべきである、從て殖民地人に對する課稅問題は外國に於ける内國人の課稅問題と同様に律すべきである。茲に殖民人といふは殖民地土着の人にして我國籍を有する者と内地人の殖民地に住む者とを併せ稱する。併し殖民地と内地とは同じ主權に依つて統治せられてゐるのであるから、外國と内國との間の關係とは異り、租稅立法を統一することが出来る、從て殖民地と内地とを通じて普通の原則が適用せられる様にせねばならぬ。殖民地に居住するが爲めに税を免れるといふ様なことがあつてはならぬ。そこで殖民地人と内地人との間に於ける課稅問題は場合を分けて之を論ずることとする。

一 内地人又は殖民地土人が内地に住み、殖民地に於て資産を有し、又は所得を得て居る場合は内國人が外國に於て資産を有し、又は外國より所得を得て居る場合を準用すべきである。從て所得稅等の入稅は内地の税法に從つて之を課し、收益稅其他の物稅は殖民地の税法に從つて之を課すべきである。

之を我國に就て見るに、朝鮮及臺灣に土地を有する者は内地に住む内地人、殖民地人、を問はず其地に於ける地租を納むることゝなつてゐる。關東州には地租はないが、土地増價稅がある、故に内地人が旅順大連等に土地を有し其有償移轉をなしたるときは、土地増價稅を納めねばならぬ。

營業稅は朝鮮、臺灣、關東州に地方稅として存するが故に、内地人并に内地に住む殖民地人が彼地に營業所を有する限り、其稅を納めねばならぬ。

所得稅に至つては内地人及び殖民地人が内地に住居し、又は一年以上居所を有する限り、内國所得稅法に支配せられるから、殖民地に於ける土地や營業より生ずる所得も内地に於て之を納めねばならぬ。臺灣の土人にしても、内地に住む以上は其臺灣に於ける資産、營業、又は職業より生ずる所得に對して内地の所得稅を拂はねばならぬ。所が臺灣土人の中には未だ我國籍を有せざる者、從て外人と看做される人がある。是等の人が内地に住み臺灣に於ける資産、營業又は職業より所得を得て居る場合には、原則として之に稅せないことになつてゐる(所得稅法十八條六號)。が、是等の人は多く、我が臺灣を領有するに至つた當時、偶々彼地に居らなかつた爲め我國籍を有せざることになつてゐるに過ぎぬ、之を其當時彼地に居つて、我國籍を得た者と區別するは當を得ない。故に我法は之にも稅することゝして居

る。(大正九年七月所得税法の施行に關する件四條)

又内地に住む内地人若くは臺灣人が臺灣に於て公債、社債、銀行定期預金の利子の支拂を受くるときは其地に於て第二種所得税を拂はねばならぬ(臺灣所得税會第三條)これは性質上資本利子税たる物税であるから、屬地主義に従て臺灣に於て税せらるべきである。而して我所得税法は第二種所得税として支拂へるものは第三種所得に綜合せざるを主義とするが故に此臺灣にて得べき第二種所得に就ては内地に於て税せぬこと、なつてゐる。(所得税法の施行に關する件第六條)之に反して内地に住む内地人及び朝鮮、關東州、樺太の人が朝鮮、關東州、樺太に於て公債、社債、銀行定期預金の利子支拂を受くるときは之を第三種所得に綜合して所得税を課するのである(所得税法十四條一號)。

此の如く臺灣と他の殖民地とに於て違つた結果を生ずるは當を得たものでない。

二 内地人又は殖民地土人が殖民地に住み、内地に於ても殖民地に於ても資産を有し所得を得て居る場合には之を二に分けて税せねばならぬ。

殖民地に住む内地人又は殖民地土人が内地に於て有する財産や所得に對しては、外國に住む内地人が内地に財産を有し所得を得て居る場合に準し、内地に於て

物税をも人税をも課すべきである。之に反して是等の人々が殖民地に於て有する財産や所得に對しては、外國に住む内地人が外國に於て財産を有し所得を得て居る場合に準し、殖民地の税法に従て之を課し、内地の税を課すべきでない。是れ課税權の競合を避くる趣旨よりいふも當然のことである。之を具體的に云へば、殖民地に住む内地人及殖民地土人が内地に於て有する土地、家屋、營業並に貸付資本に對しては内地税法に従て地租、家屋税、營業税、資本利子税を拂ふべきであり、殖民地に於て有する土地、家屋、營業並に貸付資本に對しては殖民地税法に従て其地租、家屋税、營業税、資本利子税を拂ふべきである。所得税、一般財産税、相續税に就ても、内地より得べき所得や内地に存する財産の限度に於て内地税を納め、殖民地より得べき所得や殖民地に存する財産の限度に於て殖民地税を拂ふべきである。所が殖民地に於て内地と同様の所得税、一般財産税、相續税が出来て居る場合には内地に在る部分と殖民地に在る部分とを區別し別々に税すれば是等諸税の綜合課税たるべき本質を全うし得ないことになる、それも同一主權の下に服してゐなければ致し方ないけれども、同一主權の下に服してゐる以上は、綜合課税の精神を貫か

しむるゝが、理に適ふのである。換言すれば内地に在る部分と殖民地に在る部分とを統一して課すべきである。而して其統一は住所地主義に依るのが穩當である。是が故に此場合に於ては内國に於て課税せないで殖民地で統一して課税すべきである。但し所得稅、一般財産稅、相續稅等が大に其内容を異にし殊に稅率を異にする場合は此限りでない。何となれば内地と殖民地と稅率を異にするときは、其低き方に住所を移して脫稅を圖らんとするものが出て來るからである。

之を我國の實際に就て觀るに、大體以上の理論に當て嵌まつてゐる。殖民地に住む内地人殖民地土人が内地に於て土地、家屋、營業を有する限り、内地の地租、家屋稅、地方稅として存する所がある營業稅を納めることになつて居る。又は等の人が殖民地に於て土地、家屋、營業を有する限り、殖民地の地租、家屋稅、營業稅を拂はねばならぬ。こゝは内地に住む内地人又は殖民地土人に就て述べたことと同じになる。

相續稅は内地に存し殖民地に存せぬ。故に内地に存する動産、不動産及不動産の上に存する權利のみが内地相續稅法に依て稅せられ、殖民地に存する財産は稅せられぬ事になる。所得稅に就ては、殖民地も内國稅法に倣ひ所得稅令を布いて居るが、朝鮮、關東州、樺太は法

人所得稅を有するのみで、個人所得稅及第二種所得稅を缺いて居る。臺灣のみが内國所得稅と同様のものを有して居るに過ぎぬ。そこで朝鮮、關東州、樺太は別に觀察せねばならぬ。

朝鮮、關東州、樺太に住する者が、其地に於て所得を得て居つても、所得稅は課せられぬ。只内地に於て得べき資産及營業の所得に就ては其限度に於て内地の個人所得稅を拂ひ、内地に於て公債、社債、定期預金の支拂を受け又は内地法人より配當金、賞與金を受くるこゝき、第二種所得稅を拂ふのみである。(所得稅法第二條、第三條)。臺灣に住する者は内地に住するのと同じ様に個人所得稅と第二種所得稅とを拂ふ。即ち臺灣に於て得る所得も内地より得る所得も綜合して個人所得稅を課せられる。さうなるに内地に於て得べき資産及營業の所得并に内地法人より受くる配當金、賞與金に對し内地所得稅を課するは二重稅となつて酷であるから、内地にては之を稅せぬこととしてある。(所得稅法の施行に關する件第五條)。又臺灣に於て公債、社債、銀行定期預金の利子を受くるこゝきは第二種所得稅を支拂はねばならぬ。

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

以上は主として自然人に就て觀察したのであるが、此理は移して法人にも適用

することが出来る。只法人には相続税を課することが出来ないのみである。

我國の實際に就て見るもさうである。只自然人の場合と法人の場合と異なるは所得税だけである。法人所得税に就ては内地、朝鮮、臺灣、關東州、樺太を通じて殆ど同じ様な法令が行はれてゐる。各其本店を有し又は主たる事務所を有する地に於て超過所得税、留保所得税、配當所得税、清算所得税を拂ふのである。内地法人が殖民地に於て得る資産所得、營業所得并に殖民地法人より受くる配當金に對しては殖民地に於て課せず、内地の法人所得に綜合して課す。之に反して殖民地法人が内地に於て得べき資産所得、營業所得并に内地法人より受くる配當金には殖民地の法人所得に綜合して課し、内地に於て課せぬ。從て超過所得税も内地限り若くは殖民地限りの所得と資本に依て計算せられず、綜合所得と綜合資本とに依つて計算するこゝこなるのである。(所得税法の施行に關する件第二條。朝鮮所得税令二條。臺灣所得税令二條十九條二十條。關東州所得税令二條。樺太所得税令二條)此の如くして法人所得税に關しては内地と殖民地とを通じて統一せられるこゝこになつてゐる。

第三款 普遍の原則の例外

普遍の原則は總ての租税主體租税客體を追及して漏らさないのを趣旨とする

が、又多少の例外を認めないではない。それは租税主體に關する例外と租税客體に關する例外とに分けて見ることが便宜である。

第一 租税主體に關する例外

租税主體に就いては往時の如く廣汎なる免税階級を認めない。租税主體に關する例外として一般に認めらるゝものは、主權の行使に關係ある人である、個人として帝王及其一族並に外國元首及其使臣であり、法人としては公法人である。

一 帝王及其一族並に外國の元首及其使臣に對しても嚴格なる理論を以てすれば課税することが出来る筈である。帝王が資産を有することは私法上の關係であつて、私人が資産を有すると同様に視ることが出来るから國家の課税權は之に臨み得ない譯はない。外國の元首及其使臣は公には外國を代表するけれども、内地に來つて私人としての經濟生活を遂げる以上は内地の課税權に従はねばならぬ譯である。然るに實際に於ては是等の人に對して租税を課せない。それは、一は國家の元首に對する敬禮であり、一は國際的慣例である。

帝王及其一族並に外國の元首及其使臣に對して租税を課せぬといふも、多くは

直接税及び關稅に限られてゐる。内地消費税は是等の人と雖も亦之を負擔することゝなる、内地消費税の課せられたる物品を買ふときは其租税は普通轉嫁して物品の代價の中に這入つて居つて、之を離す譯に行かぬからである。

我國に於ても、御料地に對して地租を免してゐる（明治七年太政官布告第二百十號）が、皇族所有の土地に對しては地租を徵することになつた、但し皇族賜邸及皇室財産令第二十一條に掲げたる皇族所有の土地に付ては此限りでない（大正二年七月皇室令第八號）

又我國の皇室は御料地の外に株式を多く所有せらるゝが、從來の所得税法は源泉課税法を採つて居つたから問題はなかつたが、株式配當金を第三種所得の中に綜合して課税することゝなつたので、皇室の配當所得に税すべきか否かの問題が起つた。我所得税法は別に之に關して規定する所はないが、皇室の配當所得には全然課税せぬといふ解釋を採ることゝなつた。

關稅に關しては、我關稅定率法も左の物品には輸入税を免すこと定む。（第七條）

- (1) 御料品
- (2) 本邦に來遊する外國の元首及其一族并其從者に屬する物品
- (3) 本邦に派遣せられたる外國の大使又は公使に屬する自用品并に在本邦外國大使

館又は公使館に屬する公用品

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

二 公 法 人

一 公法人とは嚴格にいへば、公法上、法人格を認められてゐるものを指す、國家府縣市町村の如きものである、併しこゝには、法律に於て明に公法上、人格を認められてゐなくとも、公共の職分を遂行するものとせられてゐる團體を包括することゝする。之を廣義の公法人といつて置く。

國家公共團體等の公法人は法人として認められたとしても、納税の義務を負ふものとするべきものでない。由來公法人は公共の職務を遂行する爲めに存してゐる、其公共の職分を遂行する爲めに課税の必要が起つて來る、公法人は課税權の主體とこそなれ、課税權の客體となるべき筈のものでない。是が故に公法人は普遍原則の適用を受くべきものでないことせねばならぬ。

二 併し之に就ては又例外を認めねばならぬ。其一は内地消費税である。公法人が内地消費税の課せられたる物品を買上ぐる場合に之を負担するのである。蓋し其税は其物品の價格の中に這入つて来て居るを常とするからである。其二是收益税其他の直接税である。國家公共團體が私人と同様に資産を爲し、私人と同様に企業を営みて居る場合に之を見るのである。此の如き場合に於て、私人に税して公法人に税せないと、其間に不公平を生じ、民業を壓迫するといふ不平が起るからである。此くして、國家が自ら國家の資産並に企業に對して税したり、國家が下級團體の資産並に企業に對して税したり、又は國家並に上級公共團體が下級公共團體の區域に資産を有し若くは企業を營むに對して下級團體が課税をしたりするものが出来て来る。第一の場合には國家の自己課税で殆ど意義をなさぬ、之を國家會計の上から見ても、國家が一方に拂つて、國家が他方に收めるのであつて、單に帳簿上の計算に過ぎないことになるのである。第二の場合第三の場合には異なる。公法人の間に課税權の主體と客體とが分れるのであるから、全く無意義ではない。

三 之を我國の實際に徴するに、國家の自己課税もないではない。製鐵所や海軍燃料廠が鐵

鑛區又は炭山を持つてゐるのみならず、鑛産物を生産するが爲めに鑛業税を拂つてゐる如きは其一例である。

地租に就ては國家の自己課税、下級公共團體に對する課税も起らぬではないが、原則としては免税するところになつて居る。即ち國府縣郡市町村其他勅令を以て指定する公共團體に於て公用又は公共の用に供する土地には之を課せぬところになつてゐる。(地租條例第四條)

(註) 勅令を以て指定せられたる公共團體は府縣組合、郡組合、水利組合、水利組合聯合、市町村組合、町村組合、市町村學校組合及町村學校組合、市町村内の區、學區、沖繩縣の區及區内の部、北海道地方費、北海道の區及區町村内の部、北海道土切組合である(明治三十八年五月勅令一五九號、第二條)

是等の諸種の公共團體が公用又は公共の用に供する土地は皆免租するところになる。併し其裏には、是等公共團體の所有地で公用又は公共の用に供せないものは地租を拂ふべきであるといふ意味があるを解せねばならぬ。否、公用又は公共の用に供して居つても有料借地は地租を徴收するところになつて居る。余は之を普遍原則に對する例外の名づけて置く。

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

課せぬことになつてゐる。(第十七條)

(註) 命令を以て所得税を免せられるべき公共團體は、府縣組合、郡組合、市町村組合、町村組合、市町村内の區、沖繩縣の區及區内の部、北海道地方費、北海道の區及區町村内の部、市町村學校組合、町村學校組合、學區水利組合、水利組合聯合、耕地整理組合、耕地整理組合聯合會、北海道土切組合、重要物產同業組合、重要物產同業組合聯合會、森林組合、酒造組合、酒造組合聯合會、水産組合、水産組合聯合會、外國領海水産組合、外國領海水産組合聯合會、畜産組合、畜産組合聯合會、農會、商業會議所等である。

登録税も、公法人并に之に準すべきもの、登記に就ては之を免するこゝち、なつてゐる。法律の規定は左の如し(登録税法第十九條)。

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

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

(1) 官廳又は公署より發する證書、帳簿、(2) 官廳又は公署に職を奉ずる者の職務上發す

る證書、帳簿、(3) 國庫金の取扱に關し發する證書には印紙税を課せぬ。

關稅も、政府の用ふる物品には之を免するこゝち、なつてゐる。法律の規定は左の如し。

(關稅定率法第七條)

(1) 陸海軍の輸入に係る兵器、彈藥及爆發物、(2) 政府の輸入に係る燃料用礦油、(3) 軍艦、(4) 官立公立の學校、博物館物品陳列所其他營造物に陳列する標本又は參考品として輸入する物品、(5) 政府の輸入に係る政府の專賣品、(6) 在外軍隊及軍艦より送還したる物品、(7) 國、道府縣其の他の公共團體、政府の指定したる産業に關する法人の輸入する種用動物、獸疫免疫血清及獸疫豫防接種液には輸入税を免す。

第二 租稅客體に關する例外

租稅客體に關する例外は諸國の立法に依つて種々に分れてゐるが、大別すれば、租稅客體の質に關する例外と租稅客體の量に關する例外との二とすることが出来る。

一 租稅客體の質に關する例外

租稅客體の質に關する例外とは、同じ種類の租稅客體の中で免せられるものがあるのをいふ。此くの如き免稅は立法の不備より出でたものもあり、又立法上相

當の理由を備へたものもある。

一 立法の不備に依る免税は、理論上よりして普遍原則の例外とすべきものでない、唯實際の立法に於て例外となつてゐるといふに過ぎぬ。例へば我國の収益税制度に於て土地と營業を税し乍ら家屋と貸付資本利子とを免するが如き、又清酒麥酒其他酒精含有飲料を税し乍ら清涼飲料を免するが如き又砂糖を税し乍ら餡を税せざるが如きそれである。

二 立法上理由を有する免税は其時々々の租税立法に現はれて來るものである。或は他の財政々策の理由よりするがあり、或は經濟政策の理由よりするがあり、或は他の租税原則の理由よりするがある。他の財政々策の理由よりする免税は、財政全局の上よりその政策を租税普遍の原則よりも重しとするものである。例へば我國に於て國債利子の所得税を免除するが如くである。又經濟政策の理由よりする免税は、産業の發達を期するの必要上より普遍原則の制限を辭せないものである。例へば製鐵業其他重要なる製造業を發達せしむる爲めに、所得税營業税若くは所得税のみを免除するが如くである。他の租税原則の結果として免

税せられるものは、それが充分に擔税力を持たぬ爲めであるのが普通である。これは普遍の原則よりすれば例外であるが平等の原則よりすれば之を適用したに過ぎぬ。例へば新開地、荒地、災害地に地租を免し、扶助料、法定扶養料、傷痍疾病者の恩給、退隱料、學資旅費等に對して所得税を免するが如くである。

之を要するに、他の財政々策又は經濟政策より出で、來る免税は、租税の原則より云へば、不當ではあるが、他の財政々策又は經濟政策に重大なる理由ありとせば、又之を容認せねばならぬ。其所謂他の財政々策又は經濟政策を如何に重んずべきかは、それ自身別個の問題を形くるのである。他の租税原則より出で來る免税は普遍原則の例外として之を認めねばならぬ。

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

所得税に就て之を觀るに、第一に、營利に屬せざる一時の所得を免税してゐる（所得税法十八條五號）是れは、所得を以て年々歳々繰り返へして這つ入つて來る收入とするの反證であつて、所得税立法の一主義である。勿論立法例に依つては一時の所得にも税してゐるものが

ある米國の所得税法の如し。次に我國の所得税法は擔稅力を有せざるものにして免稅するものがある。(1)扶助料及傷痍疾病者の恩給又は退隱料(2)旅費、學資及法定扶養料、(3)乘馬を有する義務ある軍人が政府より受くる馬糧、繫畜料及馬 保續料等の如きそれである。第三に我國の所得税は經濟政策の結果より之を免するものがある。郵便貯金、産業組合貯金及銀行貯蓄預金の利子、(所得税法十八條四號)貯蓄債券法に依つて發行する貯蓄債券の利子(明治三十八年二月法律第十九號)勅令を以て指定したる重要物産の製造業を營む者の業務より生ずる所得(開業より三ヶ年間免稅、所得税法第十九條)製鐵業の所得(製鐵業獎勵法第二條)の如きそれである。

勅令で重要物産の製造業と認められたものは、金屬工業、化學工業、輸出向の纖維工業等である、即ち左の如し(大正九年七月勅令第二百二十六號)所得税法施行規則十三條(1)金、銀、鉛、亞鉛、鐵、又はアルミニウムの地金(2)鐵の條、竿、テール形、アンゲル形、軌條、板、線及管(鑄製管を除く)(3)銅の合金の條、竿、板及管(4)汽鐘、原動機(機關車を含む)及動力を以て運轉する鐵製の機械(5)構、曹達、灰、苛性曹達、硫酸、アムモニウム、石炭酸、クロール酸加里及グリセリン(6)紙用バルブ(7)板硝子(8)コンテナ、ストミル、ク(9)絹、亞麻又は毛の織物(動力を以て運轉し幅一尺八寸以上及長一尺三寸以上)の織物。關東州に於ては更に豆粕、豆油を加ふ(關東州所得税令施行規則第十條)又我國の所得税は他の財政政策の結果で之を免するものがある。國債の利子に對するも

のは即ちそれである。此政策は日露戰役當時軍備補充の爲及臨時事件費支辨の爲め、明治三十七年以降政府の發行する國債に適用せられしが(明治三十八年法律第十九號)明治四十二年以降總ての國債に適用すること、なつた(明治四十二年三月法律七號)國債の利子所得税免除に關する件。

地租に就て之を觀るに、地租の免ぜらる、地は前に述べたる公法人に於て公用又は公共の用に供する土地の外、公法人が公用又は公共の用に供すべきものと定めたる地府縣社地、郷村社地、招魂社地、墳墓地、用惡水路、溜池、隄塘、井溝、鐵道用地、軌道用地、運河用地、保安林、公衆の用に供する道路(地租條例四條)私立學校用地(大正八年四月法律第三十八號)砂防地(砂防法十一條)造林地(森林法十二條)等であり。一定期間地租を免ぜらる、地は新開地(地租條例十六條四項)荒地(同)二十條)地種變更地(大正七年五月法律第四十三號)地種變更免租年期に關する件)災害地(大正二年法律第一號)等である。要するに免租地は擔稅力を有せないといふ理由に依り、又他の經濟政策の理由に依つて定められてゐる。

營業税に就て之を觀るに、二十六種の營業に對してのみ之を課し(註)其他の營業を免除してゐる。最も國稅としての營業税を免ぜられたる營業も亦地方税を課せられてゐる。地方税をも免ぜられてゐるものが、眞に普遍原則の例外をなすものである。

(註) 營業税を課せらるべき營業は、物品販賣業、銀行業、保險業、無盡業、金貸付業、物品貸

付業、製造業、運送業、倉庫業、運河業、棧橋業、船舶碇繫揚業、貨物陸揚揚業、鐵道業、請負業、印刷業、出版業、寫眞業、席貸業、旅人宿業、料理店業、周旋業、代理業、仲立業、問屋業、信託業である。

印紙税に就て之を觀るに、手形を税して居り乍ら小切手を免税してゐる、是れは小切手を流通せしめ貨幣の代用をなさしめんとするの經濟政策から出てゐるものである。又手形其他の證券の發行に附屬する行爲にも免税してゐる。主たる債務の證書に併記したる擔保契約證券の裏書及手形の裏面に記載したる受取書、株券債券の讓渡を證明すべき裏面記載、手形の引受、保證、手形及證券の拒絶證書、手形及證券の複本謄本等の如し、是等は主なる證書に税したる以上重ねて税するを要せないのであらう。又行政に關聯して起る證券の發行にも、免除してゐる。慈善又は公共事業の爲にする金員物件、寄附に關し、人民より官廳若くは公署に提出する證書。俸給、給料、歳費、手當金、賞與金、年金、恩給金、扶助料、旅費及救恤金の受取書の如し（印紙税法五條）、是等は公法人の行爲に附屬したものと見たと爲めてあらう。

二 租稅客體の量に關する例外

租稅客體の量に關する例外とは、租稅客體の分量に依つて免稅するのを云ふ。

租稅客體が一定量に達せないときは、全然之を免稅することがある。所謂免稅點である。又租稅客體たるものが、一定の状態に置かれたときに、其一定の状態に置かれたる分量に限り、免稅することがある。之を條件付免稅と名けて置く。

一 免稅點の問題は多く生活最低限を免稅するといふことから起て來る。生活最低限の免稅は、稅源に關するものであるが、諸種の租稅客體にも當て統めることが出来る。これは平等の原則より出て來るものであるから、次節に於て詳述することゝする。

免稅點は又社會政策の見地より之を定むることがあり、或は又最少徵稅費の原則より徵稅費徒らに多くして收入の之に副はざるものを切り捨てるが爲めに決まることがある。何れにしても免稅點は他の租稅原則より定まつて來るものであるから之を否認することが出来ぬ。

我國の租稅法に就て之を見るも、所謂直接税は多く免稅點を持てゐる、但し地租は例外である。

所得税にありては第三種の所得が八百圓に満たざるに之を免じ（所得税法第二十條）。營

業・税にありては、物品販賣業に於て一箇年の賣上金高貳千圓未満の者、金錢貸付業及物品貸付業に於て、運轉資本金額千圓未満の者、製造業に於て、資本金割千圓未満の者、又は職工労働者を通じて三人以上を使用せざる者、運送業印刷業出版業寫眞業に於て、従業者三人以上を使用せざる者、請負業に於て、請負金額一箇年貳千圓未満の者、席貸業に於て、建物賃貸價格百圓未満の者、旅人宿業料理店に於て、従業者三人以上を使用せざる者、周旋業、代理業、仲立業、問屋業、信託業に於て、一箇年報償金貳百圓未満の者に之を免するるのである。(營業税法第二條三項、第三條二項、第四條三項、第五條の一、第七條、第八條、第九條、第十條の一、二)

又相續税にありては、課税價格が家督相續に於て貳千圓、遺産相續に於て五百圓に満たざるときは之を免じ(相續税法第六條)、印紙税にありては、記載高五圓未満の證書爲替手形、約束手形、送状、受取書、賣買仕切書等壹圓未満の物品切手を免税してゐる(印紙税法第五條)。

二 條件付免税は、内地消費税に於て起る、内地消費税は内地に於て享樂的消費に供せらるゝ物品に對して税するものである、所が其物が外國に向て消費せられ、若くは内地に於て生産的消費に供せらるゝことがある。此の如き場合に於ては消費税を課する趣旨にも副はないし又生産並に輸出を獎勵する政策の上より之を免するのである、そこで其生産的消費若くは輸出と云ふことが免税の條件とな

る、而して免税せらるべき限度も生産的消費若くは輸出に向けらるゝ分量に依つて定まることになる。

此免税は條○件○の○到○來○を○豫○期○し○初○め○から○税○を○課○せ○ず○に○置○く○こ○と○が○出○來○る○。

我國に於ても外國に輸出する賣藥(明治三十八年五月法律第七十一號第十條)砂糖、糖密、糖水(明治三十四年砂糖消費税法第五條)石油(明治四十一年三月法律第二十一號石油消費税法第三條一項及六條)織物(明治四十三年三月法律第七號第三條)骨牌(明治三十五年五月勅令第五百四號第九條)等に就ては消費税を課せないことになつてゐる。處が是等の消費物は輸出向きにのみ製造せらるゝものもあるけれども、多くは同時に國內に於ても消費せられる物である、内地消費税を課せず置くときは、製造者又は販賣者は何時の間にか内地に賣捌いて脱税をなさんとも限らぬ、之を取締らんとすれば收税吏は、當業者をして其輸出すべき物品を他の物品と區別して藏置せしめ、それを運搬するときは、一定の運搬線路並に輸出港に依らしめ、又必要と認むるときは、其品物に封印を施し、又は之を護送する様な面倒なる監視をせねばならぬ、併し乍ら條件の到來迄此の如き監視をなす事は、收税吏に於ても、私人に於ても煩に堪へないことである。そこで内地消費税としては一應

之[○]を[○]課[○]して[○]置[○]き[○]輸[○]出[○]とい[○]ふ[○]條[○]件[○]が[○]到[○]來[○]した[○]と[○]き[○]に[○]其[○]稅[○]を[○]戻[○]して[○]遣[○]る[○]とい[○]ふ[○]制[○]度[○]が[○]出[○]來[○]て[○]來[○]た[○]、此[○]の[○]如[○]く[○]す[○]る[○]と[○]輸[○]出[○]品[○]に[○]對[○]し[○]免[○]稅[○]す[○]る[○]とい[○]ふ[○]趣[○]旨[○]は[○]貫[○]か[○]れ[○]、脫[○]稅[○]の[○]虞[○]が[○]な[○]い[○]の[○]で[○]あ[○]る[○]、此[○]制[○]度[○]を[○]戻[○]稅[○]とい[○]ふ[○]。輸[○]出[○]に[○]行[○]は[○]る[○]、[○]から[○]輸[○]出[○]戻[○]稅[○]とい[○]ふ[○]、併[○]し[○]乍[○]ら[○]こ[○]は[○]又[○]生[○]產[○]的[○]消[○]費[○]を[○]な[○]す[○]べ[○]き[○]消[○]費[○]品[○]に[○]も[○]適[○]用[○]す[○]る[○]こ[○]と[○]が[○]出[○]來[○]る[○]、之[○]を[○]工[○]業[○]用[○]消[○]費[○]戻[○]稅[○]とい[○]ふ[○]。戻[○]稅[○]は[○]輸[○]出[○]を[○]獎[○]勵[○]し[○]、工[○]業[○]を[○]獎[○]勵[○]せ[○]ん[○]と[○]す[○]る[○]經[○]濟[○]政[○]策[○]よ[○]り[○]出[○]て[○]來[○]る[○]、此[○]政[○]策[○]を[○]是[○]認[○]す[○]る[○]と[○]き[○]は[○]戻[○]稅[○]も[○]之[○]を[○]斥[○]け[○]る[○]譯[○]に[○]行[○]か[○]ぬ[○]。所[○]が[○]原[○]料[○]に[○]對[○]し[○]若[○]く[○]は[○]製[○]造[○]の[○]進[○]行[○]中[○]に[○]於[○]て[○]内[○]地[○]消[○]費[○]稅[○]を[○]課[○]し[○]、製[○]品[○]に[○]對[○]して[○]戻[○]稅[○]を[○]行[○]ふ[○]と[○]き[○]は[○]、租[○]稅[○]技[○]術[○]上[○]、徵[○]稅[○]額[○]と[○]戻[○]稅[○]額[○]と[○]を[○]的[○]確[○]に[○]相[○]應[○]せ[○]し[○]む[○]る[○]こ[○]と[○]が[○]困[○]難[○]で[○]あ[○]る[○]から[○]、實[○]際[○]に[○]於[○]て[○]戻[○]稅[○]額[○]が[○]徵[○]稅[○]額[○]よ[○]り[○]多[○]い[○]割[○]合[○]と[○]な[○]つ[○]て[○]來[○]る[○]こ[○]と[○]も[○]あ[○]る[○]、さ[○]う[○]な[○]つ[○]て[○]は[○]免[○]稅[○]に[○]止[○]ま[○]ら[○]ず[○]輸[○]出[○]獎[○]勵[○]金[○]を[○]與[○]ふ[○]る[○]こ[○]と[○]に[○]な[○]る[○]の[○]で[○]あ[○]る[○]。問[○]題[○]が[○]租[○]稅[○]の[○]原[○]則[○]か[○]ら[○]離[○]れて[○]、全[○]然[○]經[○]濟[○]政[○]策[○]と[○]な[○]つ[○]て[○]來[○]る[○]の[○]で[○]あ[○]る[○]。

我[○]國[○]に[○]於[○]て[○]も[○]、戻[○]稅[○]の[○]制[○]度[○]を[○]存[○]し[○]て[○]ゐ[○]る[○]。輸[○]出[○]戻[○]稅[○]は[○]酒[○]精[○]酒[○]類[○]其[○]他[○]酒[○]精[○]を[○]含[○]有[○]す[○]る[○]飲[○]料

(明治三十四年三月法律第十號)醬油(明治二十一年六月勅令第四十七號醬油稅則第十三條)輸出菓子糖果原料砂糖

(明治四十二年三月法律十八號輸出菓子糖果原料砂糖戻稅法第一條)煉乳原料砂糖(明治四十一年三月法律第二十七號煉

乳原料砂糖戻稅法第一條)石油(明治四十一年法律第二十一號石油消費稅法第三條)織物(明治四十三年三月法律第七號織物消費稅法第三條二項)等に於て之を存し、工業用消費戻稅は酒精酒類其他酒精含有飲料(明治三十九年法律第四十六號工業用酒精酒類其他酒精含有飲料戻稅法)に於て其例を見るのである。

第三節 平等の原則

第一款 平等の原則の意義

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

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

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

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

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

二 此問題に關しては二の説がある、其一は交換説に基いた説で、其二は義務説

に基いた説である。

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

逸財政學獨立準備時代の學者の説となつた。處が利益原則若くは反對給付の原則の基礎となつてゐる交換説は其前提とする所の自由説に於て誤り、私經濟的原則を以て公經濟的原則を説明せんとするに於て誤つてゐるのみならず、租稅正義の觀念にも戻り、且つ實行し得べからざるものであることは、既に前に論じた通りで、¹⁾茲に再び贅するの必要がない。交換説が誤つてゐるとすれば、之に立脚する反對給付の原則は誤つてゐると謂はねばならぬ。

(2) 義務説は國家の課稅權を以て國家の生存權に歸し租稅の負擔を以て人民の義務となすものである。即ち國家説より出發して、國家の存立は人生々活の必然的結果で避くることが出來ぬものであるから其國家の存立の必要なる經費は國民全體として之を支辨せねばならぬ、從て個人は其國の一員たるの故を以て其有する財の一部を割て貢がねばならぬとするのである。又強制共同經濟組織論より出發すれば、國家の必要とする財は之を組織する團員の供給に待たねばならぬ、故に團員たる個人は義務として租稅を拂はねばならぬとするのである。

租稅が各人の義務であるとすれば、租稅の配分は國家の個人に對する給付や個

1) 本書 109-111 頁

人の國家より受くる利益を考慮して定むべきでなく、専ら個人の方面のみより觀察して之を定むべきである。個人の方面のみより觀察すれば、第一に如何にせば各人の間に於ける負擔を公平にし、偏重偏輕のない様にすることが出來るかかを考へねばならぬ。由來租稅は各人の有する財の一部を國家に提供せしむるもの以外ならぬ、貧者は財を有することが少く富者は財を有することが多い、故に貧者より多くの稅を取り上げることが出來ないが、富者より多くの稅を徵するは不可能のことでない。これは個人が租稅義務を履行することの可能であるか否かに就て考察したものであるが、更に之を各人相互の間に於ける負擔の輕重に就て考ふるに、貧者に軽く稅するも既に相當の負擔を感ずるが、富者に重く稅するも負擔に堪へられぬ譯でない。此くして貧者に軽く稅し富者に重く稅すれば初めて兩者の間に負擔の公平を得ることになり、租稅の平等を得る所以となるのである。之を譬ふれば、租稅は重きを擔ふて遠きに到る如きものである、今總ての人が荷物を擔はねばならぬとすれば、力強き壯年は最も重い物を擔ふべく、力強き婦人は軽い物を擔ふべく、最も力弱き老幼は最も軽い物を擔ふべきである。是れは公平であ

るのみならず、又實現し得ることである。之に反して老幼に最も重き物を擔はしめ、壯年男子が最も軽い物を擔ふべきであるとすれば、實に不公平であるのみならず、實現し得られないであらう。是が故に租稅配分の原則は各人の經濟能力に應じて租稅を負擔せしめることとせねばならぬ、學者或は之を給付能力の原則若くは應能提供の原則 (Grundsatz der Leistungsfähigkeit) といふ、其意は能力相應に租稅を擔ふべしといふの義である。或は擔稅力の原則 (Grundsatz der Beitragsfähigkeit, Grundsatz der Steuerfähigkeit, Principle of contributive capacity) といふ、其意は擔稅力のあるに従て之を稅するの義である。余は之を應分負擔の原則若くは應分擔稅の原則と名けて置く、其意は各人がそれ／＼應分の租稅を負擔すべきであると云ふ義である。「應分」といふ語は我國に於て既に久しく用ひられ來つた語である、例へば應分の寄附をなすと云ふが如くである、應分の寄附と云ふは貧しきものは其貧しきに相應したる寄附をなし、富者は其富めるに相應したる寄附をなすと云ふことを意味する。我國古來の風習として國家が權力を用ゐない場合にも應分寄附主義が行はれてゐた。此主義を移して租稅に適用するときには、そこに應分負擔の原則が

出て來る。應分負擔と云ふは必ずしも華士族平民とか、官公吏とか云ふが如き身分に應ずるといふ義でない、身分相應といふは經濟的資力に相應するといふことに歸着する。換言すれば各人は其經濟的資力の大小に依て租稅を或は多く或は少く負擔すべきであるといふのである。

之を要するに、租稅の平等原則は、各人の經濟的能力に應じて擔稅すべきことを趣旨とするものである、そこで此說を能力說 (faculty theory or ability theory) と云ひ、此原則を能力原則とも云ふ。

三 以上述ぶる所に依つて見れば、平等の原則は應分擔稅の原則に歸着するのである。學者に依れば、平等の原則を分つて反對給付の原則と應分擔稅の原則との二とする者がある。ワグネル、エーヘルグ等の如し。¹⁾

蓋し是等の學者は反對給付の原則に依つて流通稅其他特殊の租稅を説明しやうとするのであらう。流通稅其他特殊の租稅と雖ども、苟くも租稅である以上は、交換說に依つて其根據を説明することは出來ない譯である。交換說を否認すれば、それより出でたる反對給付の原則をも否認せねばならぬ筈である。然るに一

1) Wagner: F=W. II. §§ 178, 181, 182
Eheberg: F=W. 16. u. 17. Aufl. S. 191.

方に交換説を否認し乍ら、他方に反對給付の原則を認むるは矛盾の甚しきものこと謂はねばならぬ。反對給付の原則は手数料使用料特別課徴等に適用すべき原則である。流通税の中には手数料等より發達して來たものも少くない、其手数料の性質を帯びて居つた時に當りて反對給付の原則を適用して居つたのは當を得て居るが。進んで、流通税の性質を帯ぶるに至つても尙反對給付の原則を適用するは不當の甚しきものである。

我國の學者の中にも、地租に反對給付の原則を認めて、之を地方税に移すべきことを主張する者がある¹⁾。乍ら地租は假令地方税に移されたとして、地方團體の與ふる利益に對し反對給付として納むべきものでない。土地が地方團體より利益を受くること少いとしても、其收益若くは其收益の力大なるときは、之に重く税すべきである、即ち地租も能力原則に依つて支配せらるゝものと云はねばならぬ。

要之、反對給付の原則は租税に適用すべきものでない、従て平等の原則の内容を形くるものでないこと謂はねばならぬ。此くして平等の原則の内容を形くるもの

1) 神戸博士 財政問題 779頁

は應分負擔の原則のみとなるのである。

四 平等の原則は論し詰むれば、應分負擔の原則に歸着すること以上述ぶる通りである。併し乍らこは現今の租税原理より下したる斷案である。之を歴史的に見れば、必ずしもさうでない。否其初にありては平等の原則は反對給付の原則であつたのである。租税の根本原理として交換説が一般に行はれたるときに當りては、平等の原則を以て反對給付の原則であるとしたのは、當然のことである。然るに租税の根本原理が交換説から義務説に變して來てから、平等の原則は反對給付の原則より應分負擔の原則に移り變はつたのである。併し乍ら平等の原則を以て應分負擔の原則であるといふのは聊か平等の名を濫用した嫌がある、或は應分負擔の原則が一般に唱へられて來た時を以て本來の平等主義が葬り去られて、新しい主義が生れ出たと謂つても過言でない。蓋し平等の本義は人が人として全然平等であつて門地身分職業に依つて異なるべきでないといふことに存し、政治上にあらはれては賢愚の差なく、等しく投票權を有すると云ふことになるのである。然るに租税の平等主義は各人負擔の度合を平等にすると言へば言ふものゝ其實

は能力に應じて擔税することに歸する。之を各人の負擔から見れば、平等といはんよりは不平等であると言つた方がよい位である。是れ余が本來の平等主義が葬り去られたと言ふ所以である。然るにも拘らず、尙平等の原則なる語が用ひられてゐるのは、アダム・スミス以來永い年月の惰性の力に外ならぬ。本來の平等主義が葬り去られて、之に代つて新に生れた主義は何であるか。新しく生れた主義は應分負擔の原則の背後に隠れてゐる主義である。其主義は社會的正義の觀念と吻合するものである。社會的正義の觀念としては、近來均衡の説が高まりつゝある。均衡の説は、各人の賢愚勤惰其他の才能に應じ各其價値に従て政權の配分富の配分をなすべしと云ふにあるが、之を義務の方面より觀察し租税に適用すると、各人の支拂ひ得べき能力に應じて租税を負擔すべしといふことになる。均衡の説は政權の分配富の分配に就ては未だ十分に認められてゐないとしても、租税に於ては早く既に認められてゐると云ふことが出来る。是れ余が平等原則の名の下に、均衡の原則が認められてゐると云ふ所以である。

五 應分負擔の原則は一般普通の租税に關するものなるが、茲に尙一つ考慮せ

ねばならぬものがある。それは外でもない、**社會政策的租税**である。社會政策的租税とは社會政策の目的を達する爲めに起さるゝ税である。社會政策的租税は應分負擔の原則より更に進んでゐる所に其特徴がある。其社會政策的租税に於て各人の負擔額を定むる標準は之を社會政策の目的に求めるのである。即ち富の分配の不平等を矯正するといふことである。此の如き目的より出づるときは富者に對し非常に重い税を課することが出来る。學者或は租税には此の如き目的を許すべきでないと言ふ者があるけれども、社會的正義の觀念より許されなければならぬ。蓋し富の分配の不平等は現代に於て正義に適つてゐると云ふことが出来る。今租税に依て幾分にも富の分配の不平等を矯正することを得ば、現代の正義に適ふのである。是が故に社會政策的租税は社會正義の觀念より認められるものであると謂へる。換言すれば社會政策的租税は應分負擔の原則の應用ではないが、應分負擔の原則と同じ様に社會的正義の觀念より出たものであるから、同じ思想の産兒であると言はねばならぬ。

第二款 平等の原則の適用

本等の原則は前款に述べた通り財政理論よりすれば應分負擔の原則に歸するのである。然らば其應分負擔の原則は如何に之を適用すべきか、如何なる方法に依つて之を實現すべきかといふ問題が起つて來る、そこで進んで此問題を研究せねばならぬ。

一 應分擔税とは各人が其經濟的給付能力に應じて租税を負擔するの義である。經濟的給付能力とは人が外部に對して經濟的に何かの影響を與へ得る能力を指す、經濟的に影響を及ぼすは經濟財を提供するに因るのであるから、經濟的給付能力は經濟財を提供する能力となるのである。租税は人民が國家其他の公共團體に提供する財に外ならぬ、故に經濟的給付能力は之を租税に關聯して考ふるべき、租税負擔の力となるのである、所謂擔税力 (Beitragsfähigkeit, Steuerfähigkeit) である。

此の如く論じ來ると、應分負擔の原則は各人の擔税力に應じて課税するといふ

ことに歸する。然らば擔税力は何に依つて之を測るべきか。

擔税力とは各人が租税として財を提供し得る力である。故に擔税力といへば財といふ物的要素を基礎としてゐるものであると見ねばならぬ。然るに租税は各人の有する財の中より之を提供するものであつて、其人に取つては財の喪失となるものである、従てそこに一の犠牲といふ考が起つて來る、而して此犠牲を拂ひ得るの力は、其人が他の方面に於て幾何の程度に於て財を消費せねばならぬ必要に迫つてゐるかに依つて異つて來る、換言すれば、其人の有する他の慾望の烈度に依つて異なるのである。それであるから、擔税力は物的要素の外に人的要素即ち主觀的要素に因つて制限せられるものであると謂はねばならぬ。而して物的要素は生産に關係するものであり、人的要素は消費に關係するものであるから、擔税力は生産的方面と消費的方面とを備へて居るといふことが出来る。

擔税力は此の如く物的要素と人的要素とに依つて成り立つものであるとすれば、擔税力に應ずるの課税は、其物的要素と人的要素とを結び合はして其力の大きなものに重く課し、其力の小なるものに軽く課することゝせねばならぬ。そこで

應分擔税の原則は擔税力の大小に依つて各人の租税負擔を異にするといふことに歸する。然らば各人の租税負擔の相違は如何なる點に於て程よいものとなるかといふ事になつて來るが、それは其當時の正義觀に依らねばならぬ、今日の正義觀は平等を要求するのであるから、租税の壓力に對する抵抗力をして各人の間に差別の無い様に組み立てねばならぬ、換言すれば各人が租税の爲に感すべき犠牲の程度を均等にせねばならぬ各人の租税負擔に依つて感ずる犠牲の程度が均等となれば、貧者富者各々其の分に應じて國家に奉することゝなり其間に偏頗がなく、不公平がなく、何人も不平を唱ふる餘地が無いであらう。そこで擔税力に應ずる課税をなさんとせば各人の犠牲を均等にするといふ標準に依て之を實現せねばならぬことになる。そこに均等負擔若くは均等犠牲の理論が表はれて來るのである。

之を要するに應分擔税の原則は、均等負擔論若くは均等犠牲論に依つて實現せられねばならぬ、之を均等犠牲論より見れば、各人の擔税力の基礎たるべき物的要素と人的要素との兩方面を備へ之に正義觀を加へたものであると謂ふことが出

來る。

二 今日の租税學理よりすれば、擔税力測定の標準は、均等犠牲といふ事實に存すること前述ふる通りであるが、之を歴史的に考察すれば、古來種々の見解があり、種々の立法例がある、其最も古く一般に採用せられたる標準は、財産であつた、中世並に近世の初に於て財産税の多く行はれたるは、此思想の表現と見るべきである。最近世になつて、擔税力を測る標準は個人所得となつた。アダム・スミスの如き平等の原則の中に、租税は人民の能力に比例し換言すれば各人が國家の保護に依て得たる所得に比例して之れを納むべきものであるといひ交換説の見地に立ち乍ら能力は即ち所得であるといふことを道破してゐる。然るに其後に至り所得より最低生活費を控除したる殘額即ち所謂純所得を以て擔税力の標準とするの説が行はれて來た、所謂純所得課税論 (clear income theory) なるものである。此説は交換説を奉する學者が早く既に之を主張して居たが、能力説を主張する人の間にも亦採用せらるゝことゝなつた。茲に至つて、能力の觀念が多少變つて來た、それといふは、能力の本來の意義は生産の方面に存した、即ち生産の結果として所得の形

にて受け取る力、又は財産の形にて永久に残されたるものとして考へてゐた。財産といひ所得といへば、能力の標準となるものは、生産の状態を示すものに外ならぬ。然るに最低生活費を差引くといふことになること、其處に消費の状態を考ふることになるのである。個人が所得の形にて何を受取り何を生産したかを考へる許りでは足らぬ。個人の必須的慾望を充足する爲に其所得を用ふる能力が同様に重大なる要素となつて來たのである。

處が消費的方面の觀察は之で止まらないで、更に進んだ。即ち必須的慾望を充足する爲めに所得を用ふる能力を考へたのが進んで總ての慾望を充足する爲めに所得を用ふる能力を考ふるに至つた。斯くして能力は生産力若くは生産物の多少から成り立つのみならず、各人の總ての慾望を充足する爲に其生産物を使用する力よりも成り立つものと看做されることゝなつた。そこで能力の限界は所得の高に於てのみならず、其所得を用ふべき欲求の度に於て之を定むることゝなつた。換言すれば、犠牲の觀念が這入つて來たのである。犠牲の觀念が現はれて來てから、更に進んで各人の租税負擔に就て感ずる犠牲を均等にせねばならぬと

云ふ考か起つて來た。是れ所謂均等負擔説である、或は之を均等犠牲説 (Theorie der Opfergleichheit, equal sacrifice theory) と名ける。

均等犠牲説は犠牲の觀念を平等の觀念に結び付けたものである、學者が課税の平等といふことは犠牲の均等であるといふことに外ならぬと主張するは、即ち其最も純なるものである¹⁾、併し其初にありては未だ能力原則に關聯して之を見ることになつて居らなかつた。然るに學者は尙進んで均等犠牲の觀念を能力原則に關聯して之を見る様になつた。或は能力といふ觀念と均等犠牲といふ觀念を同一視するものがあり²⁾、或は更に進んで、能力の觀念は均等犠牲の眼鏡を通じて觀察するとき初て之を明にすることが出来るものであると論ずるに至つた³⁾。

以上述ぶるが如く擔税力測定の標準に關する説は財産説より所得説に移り、更に純所得課税説となり、犠牲説となり、均等犠牲説となつたのであるが均等犠牲説は今日の租税學理に最も當て符まるものであつて、一面には、財産説や所得説の心髓を傳へ、他面には、純所得課税説や犠牲説の心髓を傳へたものと見ることが出来る。而して其財産説や所得説は、生産的方面を捉へんとするもので、純所得課税説

1) J. S Mill: Principles of Political Economy Bk. v. chap 2. § 2.

2) Rau: Grundsätze d. F=W. 5 Aufl. § 250

3) Neumann: Die progressive Einkommensteuer ih Staats-, u. Gemeindehaushalt S. 62.

や犠牲説は、生産的方面に加へて消費的方面を捉へんとするものである。是等の諸方面よりする觀察は、均等犠牲説に集つてゐるから、均等犠牲説には生産方面があり消費方面があるといふことが出來、更に正義觀が加つてゐると見ねばならぬ。

三 應分擔稅の原則は前述べた所に依り均等負擔の原理に歸する。故に應分擔稅の原則を適用せんとせば、均等負擔の原理に依らねばならぬ。而して均等負擔の原理は擔稅力の要素に正義觀を加へて築き上げられてゐるから、應分擔稅の原則の適用に際しては是等要素を組み合はして考へねばならぬ。

應分擔稅の原則は、擔稅力に應じて課することを要求するものであるが、其擔稅力は物的要素と人的要素との兩方面を備へてゐる、換言すれば擔稅力は各人の有する物的基礎の大小と慾望の烈度とに依つて制限せられてゐる。而して租稅は其慾望の何れかを充足し得られない様にするものであつて、それがその人に對する犠牲となるのである。租稅を負擔する爲めに各人の感ずる犠牲に就て考ふれば、其犠牲は租稅の額の多くなればなる程、大となり、又其人の充たさんとする慾望が強ければ強い程、大となり、更に其人の有する物的基礎が小なれば小なる程、大と

なるのである。故に各人の犠牲を均等にせんとせば、租稅は物的基礎に比例し、慾望の烈度に反比例する様に之を課せねばならぬ。そこで余は先づ物的要素に立脚し、其大小に依つて擔稅力の異なる點に着眼し、均等負擔の原理を適用し、如何にして擔稅力に應ずる課稅をなすべきかを明にし、次に人的要素に立脚し、物的要素を同じとしても、個人の慾望の烈度並に消費の方法に依つて擔稅力の異なる點に着眼し、均等負擔の原理に依り如何にして擔稅力に應ずる課稅をなすべきかを明にし、最後に正義觀に立ちて總括的に觀察して見たいと思ふ。

(1) 物的要素より出發すれば、擔稅力の基礎となるべき財に立脚せねばならぬ、擔稅力は租稅を負擔する力であるからには、其租稅の依つて以て支拂はれる源に溯らねばならぬ。即ち稅源が豊富であれば擔稅力も大であり、稅源が乏しければ擔稅力も小であると謂はねばならぬ。處で稅源は既に前章に於て述べた通り原則として最廣義の所得であり、例外として財產である¹⁾。是が故に擔稅力は所得若くは財產に依つて之を測るべきものであるといふことが出来る。

擔稅力は所得若くは財產に依つて之を測ることが出来るが、其擔稅力は所得若

1) 本書第六章第二節第二款

くは財産の量と質とに依つて大に異なる所がある。

(イ) 所得若くは財産の量より之を觀れば其量の多きは、其量の少きよりも擔税力に富むといふことが出来る。從て其量の多きものに重く税し、其量の少きものに軽く税せねばならぬ。是れ擔税力に應ずる課税であるといふことが出来る。併しこは一應の推定に過ぎぬ、眞の擔税力を捕へ之に應ずる課税をなさんとせば、所得若くは財産の量の裏に隠れてゐる消費的方面をも合せ考へねばならぬ。蓋し其所得若くは財産を他の方面に消費せんとする欲求は其存在量の大小に依つて或は強くもなり、或は弱くもなつて、擔税力の大小に影響すること少くないからである。此の如くして所得若くは財産の分量に立脚し消費的方面と正義觀とを合せ考へて茲に累進税の問題が起つて来る。是れが應分負擔の原則の適用の一である。

(ロ) 所得若くは財産の質より之を觀れば、其質の異なるに從ふて擔税力に大なる差を生ず即ち其基礎の鞏固なるものは擔税力が大であり、其基礎の薄弱なるものは擔税力が小であるといふことが出来る。之を最廣義の所得に就て考ふれば、財産所得と勤勞所得とを對照し、不勞利得と狹義の所得とを對照して擔税力に應ず

る課税をなさねばならぬ。茲に差別課税の問題が起つて来る。

(a) 財産所得と勤勞所得とを對照比較すれば、所得の量は同じとするも、財産所得は擔税力が大であり、勤勞所得は擔税力が小である。更に財産と勤勞とを對照比較すれば、財産は擔税力が大であり、勤勞は擔税力が小である。故に擔税力に應ずる課税をなさんとせば、財産殊に財産所得に重課し、勤勞殊に勤勞所得に輕課せねばならぬ。是れが應分負擔の原則の適用の二である。

(b) 不勞利得と狹義の所得とを對照比較すれば、其量は同じとするも、不勞利得は狹義の所得よりも擔税力が大である。不勞利得は租税として之を失ふも犠牲を感ずることが少いからである。故に擔税力に應じて課税せんとせば、不勞利得に重く税せねばならぬ。是れが應分負擔の原則の適用の三である。

(2) 人的要素に立脚して考ふれば、所得若くは財産の量と質とが同じとするも、其之を消費する必要の大小に依つて擔税力に相違を來す、而して其消費の必要は、個人の慾望の強さに依つて異なる。故に擔税力は個人の慾望の強さに依つて異るといふことが出来る。所で個人の慾望の烈度より見れば、生活の絶對的慾望が第一

位に居り奢侈的慾望が最下位に居る。

(a) 生活の絶對的慾望は之を充足せずして己むべきものでないから租稅として拂ふ餘裕を有せぬことになる、換言すれば、殆んど擔稅力を缺くものと見ることが出来る。そこで最低生活費免稅といふ問題が起る。是れが應分負擔の原則の適用の四である。

(b) 此の如く個人の慾望の強さは、擔稅力に影響するものであるが、其個人の慾望は各人の個人的事情に依つて大に異なる。茲に云ふ個人的事情は種々のものを含むが、其租稅主體の年齢健康職業や家族の多少、殊に老人小兒、廢疾不具者等の有無多少や、負債、并に保險掛金の多少等を主なるものとする、而して是等の個人的事情が都合良く出來て、爲めに左程多くの所得を使用するに及ばぬものによりては、擔稅力が自然に大となり、然らざるものは擔稅力が小となる、故に擔稅力に應ずる課稅をなさんとせば、各人の個人的事情を斟酌せねばならぬ、是れが應分負擔の原則の適用の五である。

(c) 以上は生活必要費に關聯するものであるが、生活必要費を除いたる所得の

殘部は自由所得である、自由所得は或は地位的慾望を充足する爲めに用ゐられ、或は奢侈的慾望を充足する爲めに用ゐられ、或は投資の爲めに用ゐられる。是等の使用方法に就て、奢侈的使用は地位的慾望を充足する爲めにし、若くは投資の爲めにするに比し遙に大なる擔稅力を示してゐる、そこで擔稅力に應ずる課稅をなさんとせば奢侈的使用に重く課せねばならぬ。

(3) 正義に立脚して之を觀れば、各人の負擔を感ずる程度を均等にせねばならぬ、此均等負擔の理は既に物的要素并に人的要素に就て述べたる所にも表はれてゐるが、茲に一つ取り分け説かねばならぬものは、同一種類の租稅を二重に課するといふことである、同一種類の租稅を二重に課するは所謂二重稅であつて、負擔の均等を期する所以でない、故に二重稅は之を避けねばならぬ。是れが應分負擔の原則の適用の六である。

以上述ぶる所に依つて之を觀れば、應分負擔の趣旨を貫徹せんとせば、累進稅、財產重課、不勞利得重課、最低生活費免稅、個人的事情斟酌、奢侈重課、二重稅回避等の方法に依らばならぬ。

四 以上は應分擔税の原則の適用であるが、**社會政策**に立脚すれば同じ様の結論に達するのみならず、更に歩を進むる所がある。社會政策的租税は平等の原則の趣旨より出でたものであることは前款に述べた通りである、而して其目的とする所は貧富の懸隔を矯正せんとするに在る、故に其目的を達せんとせば富者に重く貧者に軽く課せねばならぬ、從て所得若くは財産の多くなるに従ふて累進税、財産重課、不勞利得重課、最低生活費免税等の方法を採らねばならぬ。

余は之より以下應分擔税の原則の適用として是等の諸項目に就て更に詳細に研究しやうと思ふ。

第三款 累進税

第一項 累進税と比例税

一 應分擔税の原則より出發すると、擔税力の異なるものに、多くの税を課せねばならぬことになる、處で物的基礎に立脚して擔税力を測らんとせば税源を標準とす可きであるが、税源が直接に捕へられぬ場合には課税物件を標準とするより外

ない。尙進でいへば、税源を直接に捕へ得る場合に於ても税源たる所得若くは財産は同時に課税物件ともなるものである、是に於て概括的にいふと實際に於ては課税物件に依て擔税力を測ることになるのである、課税物件に依て擔税力を測らうとすれば、課税物件の量が多くなるに従て税額を多くせねばならぬ。換言すれば租税は各租税主體に絶對的同一額を配分すべきでなく、そが有する課税物件に比例せねばならぬ、即ち租税は人頭税たるべきでなく、比例税でなければならぬ。

茲に謂へる比例税は勿論廣義に於けるもので、課税物件の量が多くなるに従て税額を多くすべきであるといふ義に外ならぬ、課税物件の量が多くなるに従て税額を多くする方法は二つある、其一は狭義の比例税で、其二是累進税である。狭義の比例税は普通に所謂比例税である、學者或は之を的確比例 (regular proportion) といひ、之に對して累進税を累進比例 (Progressive proportion) といふものがある。¹⁾ 余が此書に於て比例税といふは、此狭義の比例税である。比例税と累進税の意義を明にしやうとすれば、課税物件の量と税額との關係を明にせねばならぬ。

二 凡そ課税物件の量と税額との關係に種々様々であるが、之を大別すると二

1) Seligman: Progressive Taxation in Theory and Practice. 2 ed. p. 2-3

に分れる。其一は、課税物件の量と税額との割合が常に同じことである場合であり、其二は、課税物件の量と税額との割合が變じて來る場合である、前者を比例税といひ、後者を差率税といふ。

比例税 (proportional taxation, proportionnelle Besteuerung, impôt proportionnel, imposta Proportionale) は、課税物件の量と税額との關係が常に同じ比を保つ税をいふ。課税物件の量と税額との關係が常に同じ比を保つといふは、税率が同じであるといふことに外ならぬ。故に比例税は課税物件の多少に拘はらず、同一の税率を適用するものであると謂つて可い。此の如き税率を**比例税率**と云ふ。

差率税 (graduated taxation) とは課税物件の量と税額との割合が變じて行くものを云ふ、課税物件の量と税額との割合が變じて行くとは、税率が變じて行くことに外ならぬ。是れ差率税の名がある所以である。處が税率の變ずるにも色々の體様があつて、自ら累進税と逆進税と累退税が分れて來る。

累進税 (progressive taxation, progressive Besteuerung, impôt progressif, imposta progressiva) とは課税物件の多くなるに從て税率の高まるのを云ふ、換言すれば税額の課税物

件に對する比が段々増して行くものである、此の如き税率を**累進税率**と云ふ。

逆進税 (regressive taxation, regressive Besteuerung, progression à rebours) とは課税物件の多くなるに從て税率の低くなるのを云ふ、累進税と全く反對に走るものである、故に之を逆進税と名けた。

累退税 (degressive taxation, degressive Besteuerung, impôt dégressif, imposta degressiva) とは一定限以下の課税物件に對し其量が減するに從て税率を低くするのを云ふ、其税率の次第に減する所は逆進税と似てゐるけれども、課税物件の量が多くなるに從て税率を減するのでなく、課税物件の量少くなるに從て税率を減するのであるから累進税とは全く反對である。累退税は之を裏から觀ると、課税物件の量が多くなるに從て税率を高めることに歸する。是が故に累退税は累進税の一形式といふことが出来る、換言すれば、累退税は一定限迄は累進税率を適用し、それ以上は比例税を適用するものに外ならぬ、更に約言すれば、租税の累進に一定の限界を置いたものである。

累退税は累進税の一形式であるとすれば、累進税の外に累退税の名稱を存する

必要がない様であるが、實際に於て累退税と累進税とに對立せしむることがある。此の如き場合に於て、累退税と云へば比例税を課することを理想とし乍ら、例外的に一定量以下の課税物件に對し免税し若くは輕率の税を課するものを指し、累進税と云へば課税物件の多くなるに從て次第に高き税率を課することを理想とするもので、假令最高階段に達したる時に比例税を課することがあつても、それを例外と看做すべきものを指す。そこで學者或は累退税が税率を變ずることを止めて比例税となる點から出發して、累進税は税率を高めて行くものであると論ずるものがある。¹⁾ 此意義に於ける累進税を狭義の累退税と名けて置く。處で根本理論に於ては累退税は累進税と區別すべきものでない。そこで余は以下累進税の理論を闡明するに際し、累退税をも含めて觀察しやうと思ふ。

比例税累進税逆進税の觀念は右述ふる如くであるが、之より研究すべきは、比例税と累進税とである、逆進税は之を除かねばならぬ。蓋し逆進税は應分擔税の原則に反するものであるからである。

(註) 英國にては graduated taxation をさくば、多く累進税を意味することになつてゐる、併し理論よりさくば graduated taxation は progressive taxation を含まればならぬ、是れ

1) Seligman, op. cit. p. 5

セリゲマンの風に論破した所である。¹⁾

三 累進税は課税物件の量の増すに從て税率を進めて行くものであること前述ふる如くであるが、それは課税物件の多くなるに從て擔税力が高まる爲めに外ならぬ。處が、不勞利得にありては常に課税物件の量が擔税力を表示する許りでなく、不勞利得が如何なる程度に於て偶然性を帶ぶるか云ふことも亦擔税力を表示することになる。そこで、不勞利得が有する偶然性の程度に依て、税率を變ずることが起て來る、不勞利得に於ける累進税は即ちそれである。例へば相続税、贈與税に於て被相続人若くは贈與者と相続人若くは受贈者との親族關係が疎になるに從て税率を進めるが如き、又は財産差増税、超過利得税に於て財産差増の割合や利得の割合が増すに從て税率を上げすが如くである。

更に進んで考ふれば課税物件の量よりは課税物件の品質が擔税力を表すことがある、そこで課税物件の品質に依つて税率を變ずることも起て來る、例へば課税物件が奢侈的性質を帶ふれば帶ふる程税率を高めて行くが如くである、人或は此の如き課税をも累進税と呼ぶものがある、併し嚴格にいへば寧ろ、差別税といふ方

1) Seligman, op. cit. p. 3-4

が適當である、或は狹義の累進税より區別して、準累進税と名くべきである。

第二項 比例税の根據

一 比例税の根據に關しては學者の説く所必ずしも一致せないが、多くは所謂交換説に立脚してゐるものである。交換説を眞理とすれば當然の歸結として比例税を認めねばならぬことになる。

所謂本來の交換説は、國家の行動に依て生ずる個人利益と租税との間に交換が行はれるといふのである。換言すれば租税は國家より受くる個人利益に對する代償であるとするのである。¹⁾既に租税が國家より受くる個人利益に對する代償であるとせば、國家より受くる個人利益が大なれば大なる程、租税を多く拂はねばならぬ。切言すれば租税は個人利益の大小に比例すべきであるといふことになるのである。

所謂保險説に依るも亦同じ結論となる、保險説は國家が個人の身體や財産や經濟行動に就て將來起るかも知れない危険に對して安全の保障を與へ、個人が之に

1) 本書102—103頁

對し保險料として租税を拂ふものであるとするのである。¹⁾租税が保險料であるとするれば、租税の額は保障すべき危険の大小に依て之を定めねばならぬ、而して其危険の大小は保障せらるゝ目的物の價値の大小に依て定まらねばならぬ。換言すれば租税は課税物件の價値に比例して之を課せねばならぬととなるのである。之を要するに、交換説より出發すれば、自然に比例税に到着するのである。

二 比例税は此の如く交換説より出で來りたるものであるが、さて何を標準として比例税率を適用すべきかといふに、その答に關する説は必ずしも一様でない。余は今セリグマンに倣ひ之を三に分け、保護説、國家經費説、國家行爲價値説として置く。

(一) 保護説 (Protection theory) とは、國家の保護を比例税の標準としやうとするものである。蓋し個人の利益は國家の保護に依て生ずるものであるとするからである。

保護説は餘り抽象的で、捕捉し難い所がある。そこで學者此説より出で、或は保護の目的物を捕捉せんとするがあり、或は保護の結果を捕捉せんとするがあり、

1) 本書111—112頁

2) 學説の分類及發達に關しては Seligman (op. cit p 150-180) の研究に従ふ

或は保護の結果の處分を捕捉せんとするがある。第一は財産比例税の説となり、第二は所得比例税の説となり、第三は消費比例税の説となる。之を歴史的に觀察すれば、消費比例税の説が先づ發達し、後に所得比例税の説が起り、更に轉じて財産比例税の説に進んだ様である。

(1) 消費比例税説は、個人の支出に比例して税すべきであると説くのである。ホツプス・ベチーの如し。

ホツプス、曰く、¹⁾

個人の多く働きて少く消費する者が、働くこと少くして多く消費する者より多く課税せらるゝ理由がない、換言すれば貯蓄する者が貯蓄せざる者より多く税せらるゝことは無い筈である。國家よりの保護が異らぬからである。故に租税は財産又は所得に比例すべきでなく、寧ろ個人の支出に比例すべきである。

ベチー、曰く各人の實際に享樂する所に從て税するが正義に適ふ²⁾。

(2) 所得比例税説は、國家の保護に依て得たる利益に比例して税すべきであるが、其國家の保護に依て得る利益は所得に外ならぬから、所得に比例して税すべき

1) Hobbes: Leviathan. p. 271 拙者財政學卷一—27頁

2) Sir William Petty: A Treatise of Taxes and Contributions 1677. chap. XV

あるといふのである。尤も所得は最近の言ひ表し方であつて、重農學派は之を純生産物といひ、他の學者は、之を收入といふてゐる。故に歸する所は純生産若しくは收入、若しくは所得に比例すべきであると云ふこととなる。¹⁾

(3) 財産比例税説は、財産に比例して税すべきを説くものである。²⁾ 學者或は其理由を説明して曰く、³⁾

二百圓の財産が一人に屬する場合と數人に屬する場合とを比較せんに、國家は後者よりも前者に對して、ヨリ大なる保護を與へるに云へぬ、又後者を保護するは前者を保護するよりも、ヨリ困難であるとも云へぬ。故に租税は財産價格に比例すべきものである。

又保險説より出で、財産比例税を説くものも殆ど同一様の論理を用いてゐる、曰く、⁴⁾

租税は國家の保護に對する保險料の如きものである。保險料は保險に付せらるる財の價格に比例するものである。國家の租税も之と同様に財産價格に比例して税すべきである。

(4) 所得に比例すべしといひ、財産に比例すべしといふは、税源の立場より見る

1) Sully; (De Girardin, L'Impôt, 1852. P. 150 引用) Vauban: Dime Royale. Quesnay: Oeuvres économique, ed. Oncken, p. 339. Adam Smith: Wealth of Nations Bk v chap. 2

2) Justi: Staatswirtschaft, 1755, II Teil § 228.

3) Du Puynode: De la monnaie du credit et de l'impôt 1853. II. p. 70

4) The Bishop of Llandaff; quoted in Freund, The Principles of Taxation, 1804 Emile de Girardin: L'impôt, 1852 Baudrillart: Manuel d' économie politique 1873, I, 5ed 1883, p 515-517 J. Faucher: Staats- u. Kommunal-Budgets 1863. II. S. 204

と、餘り隔たりてゐる説と見ることが出来ぬ。そこで學者が比例税を説くに當り、財産若くは所得に比例すべきことを説くものが多い、チエー、マカロック、グレンケ、ケッスレル、クレール、クレメル、ロテック等の如し。¹⁾

(二) 國家經費説 (cost-of-service theory) とは國家の保護が國家の經費となつて現はるゝ所を捕へ之を標準として比例税を課すべしと論ずるものである。此説を詮し詰むれば、個人の爲に國家が費したる經費に比例して税することになる。此説の主張者はサーガントである。²⁾

(註) サーガント氏の主張に依れば、各人は國家が自分を保護して呉れる爲に支出したる經費に比例して税を拂はねばならぬ、恰も商店より貨物を買つて之に代價を拂ふが如く、辯護士に依頼して之に報酬するが如く、農夫を雇つて之に勞賃を拂ふが如く、政府より受くる保護に對して之に支拂はねばならぬ。而して其租税として支拂ふ額は、其支拂能力に依て之を定むべきでなく、各人の爲めに政府が幾何の經費を支出したかに依て之を定むべきである。

(三) 國家行爲價值説 (value-of-service theory) とは、國家の行爲が個人に對して如何なる價值を生ずるかを見て税すべきであるといふのである。³⁾

國家行爲の價值は之を評價する個人に依て非常に違つて來る、從て此説は國家

經費説と正反對の説とも見得られないが、國家經費説も、國家行爲價值説も、國家の行動を中軸として考へてゐるのである。そこで學者に依りては兩説を結び付けんとするものもある。ホックの如し。¹⁾

(註) ホックは國家行爲價值説と國家經費説とを結び付けてゐるが、國家行爲は個人の財産や所得の保護に止まらぬ、個人の身體の保護もあり、特定個人に對する特定の行爲もあるから、租税には三つの基本的形式がある。即ち其一は個人税である、是れ各人が國家より身體の保護を得て居るに對して拂ふものである、其二は財産又は所得に對する比例税である、是れは各人が國家より財産の保護を受け所得を得て居るに對して拂ふものである、其三は特殊の國家行爲に對する特殊税である、是れは其人が特殊の國家行爲に依り特に利益を受くるから之を拂ふものである。

三 比例税説は交換説より出で、來たことは上來説く通りであるが、併し交換説を唱ふる學者は悉く比例税論者ではない。中には比例税説に異議を挿み、若くは之に變更を加ふるものがあり、甚しきは累進税を唱ふるものさへもある、こは自ら比例税論に對する批評と見ることが出来る。

(1) 交換説を奉じ乍ら比例税説に異議を挿む者は、ガンチョーを其第一人者とす。其の説は左の如し。²⁾

1) Hock: Die öffentlichen Abgaben und Schulden, 1863. S. 16
2) Gandillot: Principes de la science des finances I. p. 172.

1) Thiers: De la propriété 1848, p. 352 Mc Cullock: A Treatise on the Principles and Practical Influence of Taxation or the Funding System, 3. ed. 1863, p. 17. Kröncke: Über die Grundsätze einer gerechten Besteuerung, 1819. Kessler: Die Abgabenkunde, 1818. Krehl: Skizze eines Steuerwesens, 1814. Kremer: Darstellung des Steuerwesens, 1825. Rotteck: Lehrbuch der ökonomischen Politik, 1835
2) Sargant: An Undiscriminating Income Tax Reconsidered (Journal of the Statistical Society, vol. 25 p. 341)
3) Leroy-Beaulieu: Traité des finances 8 ed. p. 183-186.

國家の行爲は必ずしも個人の財産に比例するものでない、國家の行爲が財産の上に及ぶとするも總ての財産家に關するものでない、又よし國家の保護が總ての財産に加へらるゝとするも同じ價值を有する財産に對して與へられる保護は必ずしも一樣でない、總て國家が其保護の爲に費す經費も亦同じくない。之と同様に國家の保護は所得に比例するものでない、故に財産や所得に對して比例税を課するは當を得ない。

(2) 交換説より出で、比例税を唱ふる人で尙最低生活費を控除することを主張する者が少くない、故に此等の學者の説は最低生活費を控除したる殘餘に比例税を課することに歸するのである、英のペンタム、ゼームス・スチュアート、佛のフォルボンチー、獨のゾンチンフェルス、其他獨逸財政學獨立準備時代に於ける學者は多く之を主張してゐる。¹⁾

最低生活費を控除すべきや否やに就ては第五款に於て評論するから、茲には述べないが、兎に角最低生活費を控除して比例税を課するとせば全體の財産や所得に對しては比例税を課することゝならぬ、却て累退税を課することゝなるのである。故に此論理は累退税即ち累進税の一形式を辯護し、比例税を批難することゝなる。

1) Pentham: Principles of the Civil Code, chap XV. James Steuart: Political Economy; 1767. Bk V. chap XII. Forbonnais: Principes économiques, 1758 § 5. Sonnenfels: Grundsätze der Polizei, Handlung und Finanz, 1765. III. § 94 Behr: Die Lehre v. d. Wirtschaft d. Staates. 1818 Jakob: Die Staatsfinanzwissenschaft, 1821. Z. F. E. Lotz: Handb. d. Staatswirthschaftslehre 1822. § 131 Fulda: Handb. d. F.=W. 1827. § 140 Malchus: Handb. d. F.=W. 1830. Murhard: Theorie u. Politik d. Besteuerung 1834. Biersack Über Besteuerung. 1856

なるのである。一體最低生活費を控除すると云ふことゝ、財産若くは所得に比例税を課すると云ふことゝは、論理上調和するものでない、若し各人が國家の保護を受ける爲めに税を納めねばならぬとせば、最低生活費に屬する部分も亦之を免する譯に行かない筈である。又若し最低生活費を控除することを許せば、それは擔税力がないといふことに理由を求めねばならぬ、從て交換説を捨て、能力説に立脚せねばならぬ。是が故に此派の學者の中には夙に之を看破し二つの思想は互に矛盾するものであると論斷したものがあつた。¹⁾

(3) 交換説より出で、累進税を唱ふる者は比例税説に對し正反對の態度を採るものである。累進税の根據に於て論及すべければ茲に贅せぬ。²⁾

四 以上述ぶる所に依て之を觀れば、交換説を唱ふる學者の中に於ても、比例税説の眞理でないことを論破するものがあるのである。然れども是等の學者は尙其根柢に於て交換説を捨てる迄に立ち至てゐない。所が今日の學者は多く其根柢たる交換説を以て誤とするのである、其交換説の誤であることは既に第四章第二節に評論したから茲に贅するの要がない。交換説が誤であるとすれば比例税

1) Benvenuti; Le Imposte. Teoria e Pratica, 1869. Rottek: Vernunftrecht 1848 Bd. IV. Krönke: a. a. O. S. 12

2) 本書375—376頁