

の理論も亦誤て居るといはねばならぬ。且つ之を保護説に見るも妥當でない、保護は必ずしも財産價格に比例して加へられるものでないからである。國家經費説は更に不當である、國家經費説は手數料使用料其他の政務收入を律する論となりて租税を律する論とならぬからである。國家行為價值説に至ては空論に終て仕舞ふ虞がある、蓋し國家行動が個人に如何なる價值を生ずるか、之を計算する尺度がないからである。

此の如く見來れば比例稅説は眞理でないといはねばならぬ。

五 比例稅説の誤てゐることは前述べた通りである。併し乍らそは稅源に關聯して論を立てたものである。總ての租税に於て比例稅率を適用することが無いといふ譯ではない、換言すれば租税の中には比例稅の適用せられる場合がある。そは稅源を直接に捉へ得ない場合である、流通稅や消費稅の多くは即ちそれである。此の如き稅には比例稅率を適用せねばならぬ、其理由は外でもない、擔稅力の理論より來るのである。租税理論よりすれば各人は其能力相應に租税を負擔すべきである、處が流通稅や消費稅の多くは、必ずしも擔稅力を有の儘に直接に表現

してゐるものでない、其流通や消費の目的物の數量價格が大なれば大なる程擔稅力は大きであるとい應は推定するけれども、此推定は必ずしも實際に適つてゐない。されば之に累進稅を課することは不當である、比例稅を課してさへ其結果が逆進稅となること稀でない、是が故に流通稅や消費稅に於ては大體に比例稅率を適用すべきであると謂はねばならぬ。此論は消費稅や流通稅に於て全然累進稅率の適用を排斥するものではない、消費稅流通稅等に於ても課稅物件の種類や品質の異なるに従つて異なる稅率を適用することは有り勝ちの事である、是れ所謂準累進稅である、若し夫れ課稅物件の量を標準として課稅するに於ては比例稅率を適用するより外ない、之に反し流通稅消費稅の範圍に於て課稅物件の量を標準として累進稅を課するものありとせば、そは財産稅其他の直接稅の性質を帶ぶるものと看ねばならぬ。

### 第三項 累進稅の根據

累進稅の根據を説明する學説は種々あるが、大體之を分けて四とする。其一は

1) 累進稅に關する學説の分類及發達に就て( Seligman: (op cit. p. 129-149. & p. 181-289.) の研究に従ふ。

補償説であり、其二は經濟説であり、其三は社會主義説であり、其四は社會政策説である。以下順次に之を紹介し且つ批評しやうと思ふ。

## 第一目 補償説

補償説 (Compensatory theory) は之を分て一般補償説と、特別補償説の二とするこ  
とが出来る。

一 一般補償説 (general compensatory theory) は、慣習や法律や其他國家の行爲に依り、富の分配に不平等を生じ、其他不公平の結果を生じたるを補ひ且つ償ふは累進税でなければならぬと説くのである。ウォーカー、ロアイエー、ゾイオメ、クルセル、セヌイユ等の主張する所である。

ウォーカー曰く<sup>1)</sup>

財産や所得の不平等は二の理由に基く、其一は國家が暴力や詐欺に對して十分に個人を保護せないここに因るのであり、其二は國家自體の行爲に因るのである、例へば通商條約を締結し、關稅定率法を制定し、貨幣制度を立て戦争を開始するが如きである。此の如

1) President Walker: Political Economy 1. ed. 1883. p. 479-480

く國家の行爲や不行爲に因て富の分配が不平等になつたミせば、租税制度に於て之を補償するは正當である、累進税は此意義に於て採用せられねばならぬ。

ロアイエー曰く<sup>1)</sup>

法律上の不衡平が積り／＼てゐるのみならず過去の現代に残せる不正義の結果に對し國家は之を補償せねばならぬ、こは累進税の形に於て實現するこが出来る。

クルセルセヌイユ曰く<sup>2)</sup>

富の所有は富者をして貧者よりも多くの利益を得せしむるものであり、社會の諸制度は富者の爲めになるやうに出来てゐるから累進税は公平に適ふものである、如何になれば此税は富者の利益を減するこ、なるからである。併し乍ら此程度を超て税するときは、人をして富を積むの念を斷たしめ生産を害し社會一般の不幸を招くに至るであらう。

一般補償説は一應の理由を有する様であるけれども、學者は之に反對してゐる、其理由とする所は左の如し<sup>3)</sup>

國家の行爲が如何なる程度に於て富の不平等を生ずるに與て力あるかを測るこが出来ぬ、由來累進税それ自體も不平等である、第一の不平等を矯正するに第二の不平等を以て

1) Clémence Auguste Royer. Théorie de l'impôt ou la dime sociale 1862, 1. p. 64

2) Courcelle-Seneuil: Traité théorique et pratique d'économie politique, 2. ed. 1867, II. p. 286

3) Seligman: op cit. p. 145

せんせば兩者が互に其程度を同ふするものでなければならぬ。處がそれは仲々證明が出来ないものである。

二 特別補償説 (special compensatory theory) は、或る税との權衡上他の税に於て累進税率を適用すべきであると説くものである。換言すれば或税が逆進税としてあらはれて來るときに、其弊を矯める爲めに他方に累進税を置かねばならぬといふのである。例へば消費税は大體逆進税となり、富者よりは貧者に重く負擔せしむることとなる、そこで之を矯正するには直接税に於て累進税率を適用せねばならぬと説くが如くである。<sup>1)</sup>

特殊補償説は特殊の税に於てのみ累進税率を適用せんとするものである。其累進税率を適用すべき特殊の税は何であるかといふに就ては學者に依て見る所を異にしてゐるが、多くは所得税、財産税に於て適用すべきであるとしてゐる。中には地租に於て適用すべしとする者もある。ナッセ、シャロヤ、ガストン、グロ等<sup>2)</sup>は所得税の累進を説き、リペリユ<sup>3)</sup>は地租の累進を説いてゐる。

特殊補償説は、此の如く特殊の税に就て累進を主張するものであるから、一般の

原理としては比例税を認め、てゐると謂はねばならぬ。逆進税に累進税を配するは之に由て比例税の目的を達せんとするものと見るべきであるからである。此點に於て特殊補償説は一般補償説と異てゐる。

## 第二目 經濟 說

經濟の學理に依て累進税を説くものは、多くは所謂能力説より出發するものである。尤も所謂交換説より出て累進税を説くものはないではない。そこで余は茲に交換説と能力説とより出て來る累進の根據を窺て見ることにする。

### 第一 交換説に基ける累進税説

一 交換説は比例税を自然の歸結とするものであることは前述した通りであるが、交換説を奉ずる學者の中にも累進税を唱へるものはないではない。併し交換説より出で、主張するには交換説の理論を多少變更せねばならぬ。是に於て本來の交換説を奉ずる學者にありては、國家の個人に與ふる保護は財産の増加に比例するよりもヨリ以上に進むものであると説くものがある。ガルニエの如し<sup>1)</sup>或

1) Joseph. Garnier: Traité des finances 1888 4 éd. p. 67

1) Gilardeau: De l'impôt et du credit. 1849. p. 44.

2) Nasse: Gutachten über Personalbesteuerung (Schriften des Vereins für Sozialpolitik. III, 1877. S. 14) Scialoja: I. Principi di Economia Sociale, 1840, pag. 246 Gaston Gros: L'impôt sur le revenu, 1907. p. 70.

3) Riverieulx: De l'impôt territorial gradué, conservateur de la propriété, 1816,

は政府より受くる個人の利益は貧者より富者に於て大であると説く者がある、ルソー、コンドルセー、ベルニエーの如し、<sup>1)</sup>或は政府より受くる個人の利益は其所得の増加に伴つて幾何學的級數を以て増すものであると説く者がある、アイゼンハルトの如し。<sup>2)</sup>此等の理論より出發すると、租税は累進的でなければならぬことになる。保險説を採る學者にありては、或は保險せらるゝものは個人であつて財産でない、財産は社會的制度であつて、社會は其内容形式を自由に變更する權利を有する。故に累進税が社會上有利の結果を齎らすものである以上は之を正當とせねばならぬと論するのである、ポーチエーの如し。<sup>3)</sup>學者、或は又租税を保險料と看做し之を數學的に研究して、保險料は保險せらるゝ財産の價格よりも速に増加し、財産價格の自乗よりも遅れて増加するものであることを論じ、保險説より累進税論を演釋する者がある、フオーポールの如し。<sup>4)</sup>

二 交換説は現代の租税の根據を説明するに足らざることは既に屢々論じた通りである、如何に其説明方法を變じたとして、其根柢の誤を正すことが出來ぬ、從て此説に基いて累進税を説くことは出來ないのである。

1) Rousseau: Discours sur l'économie politique, 1758. Condorcet: Sur l'impôt progressif, 1792. Vernier: L'impôt sur le luxe et richesses 1798  
 2) Eisenhart: Philosophie des Staats. II, 1844, S. 197  
 3) Vauthier: De l'impôt progressif. 1851  
 4) Fauveau: Considérations mathématiques sur la théorie de l'impôt 1864.

## 第二 能力説に基ける累進税論

能力説より出發すれば、累進税を課せねばならぬことになる、是れ論理上當然の歸結である。併し乍ら義務説が認められ従つて能力説が勢力を得るに至つても、學者の説は一躍して累進税論に進んだものではなかつた。其初にありては能力に應ずる税は比例税でなければならぬと論じて居つた。後累進税殊に最低生活費を控除して其殘額に比例税を課すべしとするの説が唱へられたが、最近に至つて累進税は一般に學者の認むる所となつた。而して其累進税の根據を説明すべき論理に至つては、必ずしも一樣でない。或は均等負擔説若くは均等犠牲説より出でて之を説くのがあり、或は最小犠牲説より出でて之を説くのがあり、或は純經濟説より出でて之を説くのがある。能力説より出でて比例税を説くものは茲に論ずる限りでない。余は以下累進税論、均等犠牲説よりする累進税論、最小犠牲説よりする累進税論、純經濟論説よりする累進税論を紹介し、其是非を論評して、卑見に説き及びたいと思ふ。

### 一 累進税論

累退税論は既に前に述べた通り交換説より出でて之を唱ふる者もあつたが、能力説が行はるゝに至つても亦之を繼承する者が少くなかつた。ジョン・スチュア・ト・ミルの如きは其第一人者である。氏は夙に租税の平等といふ觀念より犠牲の均等を期せねばならぬことを唱へたが、犠牲の均等は、最低生活費を免するに依つて之を期することが出来るとし、それ以上累進税を課すべきものでないとしたのである。<sup>1)</sup> 獨逸舊財政學派に屬する學者の見る所も亦殆んどミルに同じきものがあつて、累退税論より以上に進まなかつた様である。ラウ、ウムブフェンバッハ、ベルギウス、ブファイフェルの如し。<sup>2)</sup> 甚しきは新財政學時代に屬する學者の中にも尙此説を持する者がある、フオッケ、ヘルフェリッヒの如し。<sup>3)</sup>

是等の學者が最低生活費を免税せねばならぬといふのは、一通りの理窟を具へてゐる、交換説より出でて最低生活費免税を説くものよりは遙に進んでゐる。併し能力説より出發すれば最低生活費を控除したる殘額に比例税を課するを以て満足すべきでない、尙一步を進め累進税を課することを許さねばならぬ。故に學者は多く論理上よりして累進税に到着することを首肯せざるを得なかつたが、其

1) J. S. Mill: Principles of Political Economy, Bk V. chap II § 2.  
 2) Rau; Grundsätze d. F=W 5. Aufl. III. S. 395. Umpfenbach; Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 1859, 2. Aufl. 1887, § 82. Bergius; Grundsätze der Finanzwissenschaft, 1865, 2. Aufl. S. 407-410. Pfeiffer: Die Staatseinnahmen 1866 I. S. 80. II. S. 26-34.  
 3) Vocke: Die Abgaben, Auflagen, u. die Steuern, 1877, S. 473. Helfferich: „Die allgemeine Steuerlehre“ in Schönberg's. Handbuch der Politischen Ökonomie, 3. Aufl. III S. 136.

結論だけは之を承認するに躊躇した。蓋し彼等は皆累進税が各人の自利心を害し經濟上の發達を阻害するものと考へたからである。ミルの如きは、累進税を評して累進的窃盜(graduated robbery)であるといひ、ウムブフェンバッハの如きは、累進税を以て共產主義の實現(Verwirklichung des Kommunismus)であるといつてゐる、以て其一斑を知るべきである。

之を要するに、累退税説は結果に於ては一種の累進税説と見ることが出来るけれども、其精神は最低生活費を免税し、それ以上の所得又は財産に對しては比例税を課すべきであるとしたのである。最低生活費の免税に關しては、第五款に於て詳論する積りであるから茲に贅せないが、最低生活費の免税を主張し乍ら、最低生活費を超ゆる額に至りては、それが僅少であらうが、驚くべき巨額であらうが、同様に律して顧みないのは、少くとも辻褄が合はぬと謂はねばならぬ。是れ累進税の名に怖ぢ、之を以て革命的主義と思ひ込んだ結果に外ならぬ、併し乍ら累進税は必ずしも彼等が考へた如く窃盜でもなく、財産を平等にするものでもない。

## 二 均等犠牲説よりする累進税論

均等犠牲説の唱道者たるジョン・スチュアート・ミルの如きは、累退税説を守りて、普通の累進税に進み得なかつたが、後の學者は多く、均等犠牲説の上に立つて、累進税の根據を説くやうになつた。而して其説明の方法は種々に分れてゐるが、大體之を限界慾望説と限界效用説との二とすることが出来る。

限界慾望説は租税が慾望の充足に及ばず影響に立脚して累進の議論を立てるものである。限界效用説は、限界效用に關する經濟學理に立脚して累進の理論を打ち樹てるものである。以下兩學説に就て之を紹介し且つ評論して見やうと思ふ。

### (1) 限界慾望説

限界慾望説は今日最も普く行はれてゐる説である。故に之を通説と名けて宜しい。此説も亦之を二に分けることが出来る。其一は租税の爲めに慾望を充足することが出来なくなつた程度を主として觀察するものである。假に前者を不充足慾望論と名け後者を充足慾望論と名けて置く。

#### 一 不充足慾望論の説く所を敷衍すれば左の如くである。

人は種々の慾望を持つてゐる。而して其慾望は強さに於て同じくない。其最も強きものは生活必需品に對する絶對的慾望であり、其最も弱きものは奢侈的慾望である。其間に烈度を異にする無數の慾望が順次に並んでゐるのである。人が是等の慾望を充足せしむるに際しては、先づ其強きものより充足せしめ、次第に弱きものに及ぶのである。故に所得が減せば、先づ其最も弱き慾望を充足せしないで、我慢し、更に所得の減するに従ひ次第に比較的強き慾望迄を我慢する様になる。然り而して租税は個人所得より支拂はれるのであるから、人は租税額に相當する所得に依つて充足すべかりし慾望を充足せないので我慢することになる。此充足すべかりし慾望を充足せないので我慢することは即ち其人が租税の爲めに拂ふ犠牲である。此犠牲は、強き慾望を充さなかつて我慢した場合、弱き慾望を充さなかつて我慢した場合に於て非常に異なる。之を具體的にいへば、租税の爲めに必須的慾望を充分に充足することが出来なくなつた場合に感ずる犠牲よりも大である。例へば茲に二人ありて、其一人は千圓の所得を有し、他の一人は百萬圓の所得を有す。之に等しく五割の租税を課するにせんに、兩人の感ずる犠牲は決して均等でない。即ち千圓の所得者は僅かに五百圓を除すに過ぎないこと、なり、以て一家眷屬を充分に養ふことが出来なくなる。従て最も強き慾望即ち絶對的慾望をも充たさないので我慢せねばならぬこと、なるのである。それであるから租税に依つて拂ふ犠牲は頗る大である。之に反して百萬圓の所得者は租

税を以て五十萬圓を支拂ふも、尙五十萬圓を餘してゐる。租税を拂へば以て慾望の充足に事が缺ける譯でない、それでも強て何か差控へるにせよ、最も弱き慾望即ち奢侈的慾望の充足を見合はす位で濟まう、それであるから租税の爲めに拂ふ犠牲は極めて小である。是に依て之を觀れば、兩者に同一の比例税率を課するときは、千圓の所得者をして負擔を感じしむこゝが重く、百萬圓の所得者をして負擔を感じしむるこゝが軽いこゝになるのである。そこで犠牲を均等にせんよせば、百萬圓の所得者には千圓の所得者よりも重く課せねばならぬ、即ち千圓の所得者に五割を課すよせば、百萬圓の所得者には五割よりも多く課せねばならぬ。之を抽象的にいへば、所得の大小に關せず同一割合を以て税すべきでなく、大所得に對しては重い率を、小所得に對しては軽い率を適用すべきである。換言すれば、所得の大小に從つて高き税率を適用すべきである、即ち累進税を課せねばならぬのである。

以上は絶對的慾望と奢侈的慾望とを對立して考へたが、人の慾望は絶對的慾望から娛樂的慾望に、娛樂的慾望から奢侈的慾望に進み、鎖の如くに引き繋がつてゐるのであるから、累進税率は順を逐て段々に上るべきものである。

此説は十六世紀の終りに於て伊人ギチャルヂニ<sup>1)</sup>の説に萌芽を發し、十八世紀に至つて、カール・フォン・パイロイト<sup>2)</sup>の説となり、轉じて交換説を奉じてゐた多くの學

1) Guicciardini: La decima scalata in Firenze (Grabein, „Beiträge zur Geschichte d. Lehre v. d. Steuerprogression“ in Finanzarchiv XXII. Jg. S. 481-496.)

2) Rat Karl v. Bayreuth: Traité de la richesse des princes et de leurs états et des moyens simples et naturels pour y parvenir, 1722.

者の説となつた、モンテスキュー、グラスラン、ジャン・バプチスト・セー、クレীগ等の如し<sup>1)</sup>。最近に至つては、能力説より出でて此説を主張するものが多い、ノイマン、コーンの如きは其代表者である<sup>2)</sup>。

一體、交換説より出でて、此説を唱ふるのは論理の矛盾である、故に論者が均等犠牲説の論據に立つて累進税を説くに際しては、交換説を捨て、能力説に移つたものと見ねばならぬ。

能力説より出でて此説を唱ふるのは論理の當然の歸結である。蓋し能力説よりして均等犠牲説が出て來、均等犠牲説より茲に謂ふ所の不充足慾望説が出て來るからである。所が此説に對しては之を駁する者が起つた、其説く所は左の如し<sup>3)</sup>。

租税納付の爲めに充たすこゝが出来なくなるべき慾望の烈度を均等にせねばならぬよせば、大所得と小所得との差を擧げて之を徵收せねばならぬこゝになる。即ち貧乏人の僅少なる所得を標準として之を超ゆる其他の人の所得を悉く税して徵收せねばならぬ譯である、さうなれば共產主義の實現に外ならぬ。

論者は此論理を緩和せんとして所謂充足慾望論を唱へ出した。ロベルト・マイ

1) Montesquieu: De l'Esprit des Loix; 1748, XIII. chap. 7. Graslin: Essai analytique sur le richesse et sur l'impôt. 1767. J. B. Say: Traité d'économie politique, 1803. 8. ed. 1876. P. 548. Craig: Elements of Political Science, 1814, II. P. 270, 279.

2) Neumann: Die Progressive Einkommensteuer in Staats-, u. Gemeindehaushalt, 1874, S. 142. Cohn: F.=W., 1889. § 212.

3) Robert Meyer: Die Principien der gerechten Besteuerung. S. 331.

エルの説は即ちそれである。

二 充足慾望論の要旨は租税納付の爲めに充足せられない様になつた慾望の烈度に依て均等犠牲を測らないで租税納付の爲めに實際に充足せらるべき限界的慾望の烈度が増して行く程度に依て均等犠牲を測るべきであるとするのである。尙詳にいへば左の如し<sup>1)</sup>。

所得税に就て之をいはんに、所得の百分の五若くは百分の十にては所得の大小に従て犠牲が同じであるか異つてゐるかを判断し難いけれども、所得の半分若くは三分の一を取り去るゝして考ふれば、明確に判断を下すことが出来る。今千貳百圓の所得を有する者ミ貳千四百圓の所得を有する者ミがあるに、各二分の一若くは三分の一の税を納むれば、其餘す所は、前者にありては、八百圓若くは六百圓で、後者にありては、千六百圓若くは千貳百圓である。前者は後者よりも多く慾望の充足を制限せねばならぬから限界的慾望の烈度は後者よりも前者に於て大であるに、ミ謂はねばならぬ。而して租税正義の觀念よりいふときは、租税の支拂に依て所得の減少を來す爲めに生ずる効果は彼是異つてはならぬ、即ち犠牲は之を均等にせねばならぬ、此均等犠牲の原則よりすれば、累進税でなければならぬ。マイエルの説は從來の説の前提を變じたものに過ぎぬ。併し乍らセリグマン

1) Robert Meyer: a. a. O. S. 332.

の評する通り、充足し得る慾望に重きを置くも、充足し得られざる慾望に重きを置くも、窮極する所同じことになる。租税を支拂ふが爲に所得を減すれば、實際に充足することを得べき限界慾望の烈度を増すと同様に、丁度充足せられないで已むべき慾望の烈度も増すことになる。今慾望を其烈度に依つて順次に並べ、丁度充足することを得ない様になつた最終の慾望と、辛うじて充足することを得て居る慾望との間に境界線を引いて見るに、其境界線に接する邊に於ては、線の上よりするも線の下よりするも殆ど同じこととなる譯である。

## (2) 限界效用説

限界效用説は價值に關する限界效用説を租税の累進に適用したるものである。價值に關する限界效用説は、ゼボンス (Jevons) ホッセン (Gossen) ヴァルラ (Walras) 等の創唱したる學說で、今日の經濟學者は多く之を信奉してゐる。此學說を前提として議論を進めるのである。其説く所は左の如くである。

各人は各慾望を有し、それを充たす爲めに財を消費するのであるが、其消費は畢竟財の中に効用を認識するが爲めである。然るに効用は或る特殊の慾望を充たすが爲めに供給せ

1) Seligman: op. cit., p. 213.



られたる財の多くなるに従つて遞次に減少するものである。其減少し盡したる最終のものを名けて限界効用といふ。財の價値は實に此限界効用に依つて定められるのである。今之を所得に當て算めて考ふるに、其所得が大なれば大なる程、慾望の烈度に於て低きもの迄をも充たすこゝが出来ぬ。其充たすべき慾望の烈度が減すれば減する程、限界効用は小になつて來るのである。故に所得が多くなれば多くなる程、限界効用は小になり、其所得の單位に對し、之を重要視する程度は減じて行くのである。換言すれば價値は減じ行くのである。然るに今所得の大小に論なく比例税を課するにせよ、小所得は比較的重い犠牲を拂ひ、大所得は比較的軽い犠牲を拂ふことになる。故に大小所得の間に犠牲を均等にせんことをすれば、小所得に軽い税率を課し、大所得に重い税率を課せねばならぬ。換言せば、累進税でなければならぬ。

限界効用説は、效用遞減の法則に均等犠牲の理論を結び付けたものである。和蘭學者は之を數學的に説明せんとしてゐる。其所得を分析し、其各部分をば限界効用に依つて評價し、各部の總効用と之に對する租税額との比が常に均等でなければならぬと説くのである。故に學者或は此説を比例犠牲説 (proportional sacrifice theory) と名ける。其主なる主張者はピエルソン (Pierson) フアンデル・リンデン (Van der Linden) ボーク (Bok) 等である。今其説明を紹介すれば左の如し<sup>1)</sup>。

各人の有する所得が増加するに従ひ、其各部分の限界効用は減するものである。其限界効用の減する割合を百分比で表はすこゝが出来ぬ。今茲に參千圓を有する人があるとし、其初めの千圓に對する限界効用を百分の百、其次の千圓に對する限界効用を百分の九十五、其終りの千圓に對する限界効用を百分の九十一とせば、此人が參千圓に依つて享受すべき分量は左の如くなる。

所得額	限界効用百分の比	効用
初めの	1,000	1,000
次ぎの	1,000	950
終りの	1,000	910
計		2,860

此方法に依つて七千圓の所得に就き次の表を作るこゝが出来ぬ。

所得額	限界効用百分の比	總効用
(イ)	1,000	1,000
(ロ)	1,000	1,950
(ハ)	1,000	2,860
(ニ)	1,000	3,770

1) Seligman: op. cit. p. p 217-221 に據る

(イ)	一、〇〇〇	八四・三	四、五七八
(ロ)	一、〇〇〇	八一・三	五、三九一
(ハ)	一、〇〇〇	七八・四	六、一七五

今之に對して比例税が課せられるとする。其税率を百分の三とすれば、其税額并に割合は左の如くなる。

比例税額	其限界効用割合	納税額の効用	所得の總効用	所得の總効用に對する納税額の百分比
(イ) 三〇〇	一〇〇・〇	三〇、〇〇	一、〇〇〇	三〇〇〇
(ロ) 六〇	九五・〇	五七、〇〇	一、九五〇	二九七三
(ハ) 九〇	九一・〇	八一、九九	二、八六〇	二八六三
(ニ) 一二〇	八七・五	一〇五、〇〇	三、七三五	二八一一
(ホ) 一五〇	八四・三	一二六、四五	四、五七八	二七六二
(ヘ) 一八〇	八一・三	一四六、三四	五、三九一	二七一一
(ト) 二二〇	七八・四	一六四、六四	六、一七五	二六六六

此表に依つて之を觀るに、享樂に對する犠牲の比は、(イ)にありて百分三、(ロ)にありて百分二・九七三、(ハ)にありて百分二・六六六である。比例税が犠牲の不平等を生ずる所以を知らざれば、今之を實質的平等の課税とせんますれば、各部分に於ける享樂に對する犠牲の比を百分三とすべきである。さうするには次の如く税せねばならぬ。

所得額	税率
(イ) 一、〇〇〇	三〇〇〇
(ロ) 二、〇〇〇	三〇七九〇
(ハ) 三、〇〇〇	三一四二八
(ニ) 四、〇〇〇	三二〇一四
(ホ) 五、〇〇〇	三二五八四
(ヘ) 六、〇〇〇	三三一五五
(ト) 七、〇〇〇	三三七五五

是が故に犠牲を均等にせんまれば累進税を課せねばならぬ。

此數理的説明は間然する所がない様であるが、コーヘン・スチュアイトは同じく數理的説明に依つて限界効用の遞減よりして累進税を推論することが出来ないことを證明した。即ち氏は所得が次ぎぐに増して而も限界効用は減ずるも累進税に到達せないので、比例税若くは逆進税に到達することを説いた。其數字的説明は左の如し<sup>1)</sup>。

所得の増加額	限界効用の百分比	所得の總効用價値
(イ) 一、〇〇〇	一〇〇・〇〇	一、〇〇〇
(ロ) 一、〇〇〇	九五・〇〇	一、九五〇

第七章 租税の社會的原則並に租税の配分 第三節 平等の原則 第三款 累進税 三八九

1) Cohen-Stuart: Bijdrage tot de Theorie der Progressive Inkomstenbelasting 1889. Seligman: op. cit. p. 219 以下に據る。

(イ)	一、〇〇〇	九三・八〇	二、八八八
(ロ)	一、〇〇〇	九三・〇〇	三、八一八
(ハ)	一、〇〇〇	九二・四一	四、七四二

租税の率を百分の三にせば税額並に割合は次の如くなる。

納税額	限界効用の百分	租税の効用	所得の總効用	租税効用の所得總効用に對する百分比
(イ)	三〇〇	一〇〇・〇〇	三〇、〇〇〇	一、〇〇〇
(ロ)	六〇	九五・〇〇	五七、〇〇	一、九五〇
(ハ)	九〇	九三・八〇	八四、四二	二、八八八
(ニ)	一二〇	九三・〇〇	一一一、六〇	三、八一八
(ホ)	一五〇	九二・四一	一三八、六一	四、七四二

右の各場合に於て享樂に對する犠牲の比を百分の三にせよとせば、(イ)以外に對し百分の三〇・七九の税率を課せねばならぬ、それは明に比例税である。  
更に例を轉じて次の如き表を作ること出来る。

所得の増加額	限界効用の百分	所得總効用
(イ)	一、〇〇〇	一、〇〇〇
(ロ)	一、〇〇〇	一、八〇〇
(ハ)	一、〇〇〇	二、五七〇
(ニ)	一、〇〇〇	三、三三四

(ホ)	一、〇〇〇	七五・六	四、〇九〇
(ヘ)	一、〇〇〇	七五・〇	四、八四〇

之に對して百分の三の税を課するにせば、税額并に其割合は左の如くなる。

納税額	限界効用の百分	租税の効用	所得總効用	租税効用の所得總効用に對する百分比
(イ)	三〇〇	一〇〇・〇	三〇、〇〇〇	一、〇〇〇
(ロ)	六〇	八〇・〇	四八、〇〇	一、八〇〇
(ハ)	九〇	七七・〇	六九、三〇	二、五七〇
(ニ)	一二〇	七六・四	九一、六八	三、三三四
(ホ)	一五〇	七五・六	一一三、四〇	四、〇九〇
(ヘ)	一八〇	七五・〇	一三五、〇〇	四、八四〇

今各場合に於ける享樂に對する犠牲の比を百分の三にせよとせば、次の如く税せねばならぬ。

所得額	税率(百分比)	
(イ)	一、〇〇〇	三・〇〇〇
(ロ)	二、〇〇〇	三・三七五
(ハ)	三、〇〇〇	三・三三三
(ニ)	四、〇〇〇	三・二七三
(ホ)	五、〇〇〇	三・二四七
(ヘ)	六、〇〇〇	三・二二六

(イ)の場合の外は所得の多くなるに従ひて低き税率を課するに依つて初めて犠牲の均等を期するこゝが出来るのである。換言すれば逆進税となるのである。尤も右の證明に於て(イ)より(ロ)に移る場合は累進税となる様に思はれるが、それは假定が誤つてゐる爲めである。即ち第一の千圓は限界價値一〇〇を有すゝ假定すれども、それは明に誤である。若し租税として拂はれたる參拾圓の限界効用が一〇〇であるとするれば、千圓の他の部分の限界効用は一〇〇以上でなければならぬからである。若し又千圓全部の限界効用を一〇〇とせば、其一部の限界効用は一〇〇以下であり、他の残部の限界効用は一〇〇以上でなければならぬ千圓より一飛びして貳千圓となる様なこゝは實際に有り得べからざるこゝである。貳千圓より參千圓四千圓五千圓と順次に移つて行く場合に於ても亦同様である。若し平均的限界効用が租税として取上げられた部分の限界効用と異つてゐるゝ假定すれば、平均的限界効用は左の如き表を以て之を示すこゝが出来る。

所得額	平均限界効用 (百分比)	所得總効用
(イ) 一、〇〇〇圓	一〇〇	一、〇〇〇
(ロ) 更に尙 一、〇〇〇	四五	一、四五〇
(ハ) 更に尙 一、〇〇〇	三七	一、八二〇
(ニ) 更に尙 一、〇〇〇	三三	二、一五〇

(ホ) 更に尙 一、〇〇〇	三一	二、四六〇
(ヘ) 更に尙 一、〇〇〇	二九	二、七五〇

今百分三の比例税を課するにせば、其税額并に其割合は左の如くなる。

所得額	平均限界効用 (百分比)	納税の効用	所得總効用	所得總効用に對する割合 (百分比)
(イ) 三〇圓	五〇・〇	一五、〇〇圓	一、〇〇〇	一・五〇〇
(ロ) 六〇	四〇・〇	二四、〇〇	一、四五〇	一・六五五
(ハ) 九〇	三五・〇	三一、五〇	一、八二〇	一・七三三
(ニ) 一二〇	三二・〇	三八、四〇	二、一五〇	一・七八六
(ホ) 一五〇	三〇・〇	四五、〇〇	二、四六〇	一・八二九
(ヘ) 一八〇	二八・五	五一、三〇	二、七五〇	一・八六五

犠牲と享樂との關係を各人に對して均等にせんにせば、(百分の一・五にせんにせば)左の如く税せねばならぬ。

所得額	税率(百分比)
(イ) 一、〇〇〇圓の所得に對し	三、〇〇〇
(ロ) 二、〇〇〇 同	二、七一九
(ハ) 三、〇〇〇 同	二、六〇〇
(ニ) 四、〇〇〇 同	二、五二〇
(ホ) 五、〇〇〇 同	二、四六〇
(ヘ) 六、〇〇〇 同	二、四一二

これは明に逆進税の形になるのである。

コーヘン・スチュアートは此の如くビェルソン等の比例的犠牲説を駁撃し、更に進んで自説を立て、之を數學的に説いた。即ち左の如し。

議論の前提とする所は、所得の一定部分の限界効用は全所得に反比例に變動するものであるといふことである。換言すれば所得の同一割合は各人に對し均等の満足を與へるのであるといふのである。更に例を以て説明すれば、千圓の所得者が壹圓を失つて感ずる程度は壹萬圓の所得者が拾圓を失ふて感ずるのと同じであるとするのである。そは比例税を意味する。然るに此等の所得より最低生活費を除く税率は左表の如くなる。

所得額	最低生活費二五〇圓免税の場合		最低生活費五〇〇圓免税の場合	
	限界能力の全能力に對する百分一	同百分二	限界能力の全能力に對する百分一	同百分二
五〇〇〇	〇・六九	一・三八	〇・〇〇	〇・〇〇
一、〇〇〇	一・三八	二・七三	〇・六九	一・三八
二、〇〇〇	二・〇六	四・〇七	一・三八	二・七三
五、〇〇〇	二・九五	五・八二	二・二八	四・五〇
一〇、〇〇〇	三・六二	七・一一	二・九五	五・八二
二〇、〇〇〇	四・二九	八・三九	三・六二	七・一一
五〇、〇〇〇	五・一六	一〇・〇五	四・五〇	八・八〇

1) Seligman: op. cit. p. 280-283 に據る。

コーヘン・スチュアートは更に進んで、實際に於ける効用の曲線は、假定的効用の曲線と異なることを想定し、實際に於ける効用の曲線は假定的効用の線よりも曲折するところが大きくあるか小であるかの外にないとし、而も限界効用は所得の自乗の立方根若しくは四乗の立方根に反比例するとして次の三の表を作り、眞理は其極端の間に存するを考へたのである。

所得	大曲線に従ふもの		假定線に従ふもの		小曲線に従ふもの	
	五〇〇圓	一〇〇圓	一〇〇圓	一〇〇圓	一〇〇圓	一〇〇圓
一、〇〇〇	二・五	二・〇	二・〇	一・六	一・六	一・六
二、〇〇〇	六・四	四・〇	四・〇	二・五	二・五	二・五
五、〇〇〇	二二・〇	一〇・〇	一〇・〇	七・四	七・四	七・四
一〇、〇〇〇	五五・五	二〇・〇	二〇・〇	一一・七	一一・七	一一・七
二〇、〇〇〇	一四〇・〇	四〇・〇	四〇・〇	二九・三	二九・三	二九・三
五〇、〇〇〇	三・五〇〇	一・四〇〇	一・四〇〇	五八・五	五八・五	五八・五
一〇〇、〇〇〇	七・〇〇〇	二・八〇〇	二・八〇〇	一一・九二五	一一・九二五	一一・九二五
五〇〇、〇〇〇	三五・〇〇〇	一〇・〇〇〇	一〇・〇〇〇	五八・五〇	五八・五〇	五八・五〇
一、〇〇〇、〇〇〇	七〇・〇〇〇	二〇・〇〇〇	二〇・〇〇〇	一一・九二五	一一・九二五	一一・九二五

此表で見ると数字の差に従つて累進税率の差が非常に大である様に見えるが、實際はさうでない。比較をなす爲めに氏は五千圓の所得が各場合に於て四分半の税を拂ふとして(最低生活費として五百圓を除き)左の如き表を作つてゐる。

所得	大曲線に従ふもの	假定線に従ふもの	小曲線に従ふもの
五〇〇〇	〇、〇〇	〇、〇〇	〇、〇〇
一、〇〇〇	一、〇四	一、三八	一、七五
二、〇〇〇	二、三〇	二、七三	三、一三
五、〇〇〇	四、五〇	四、五〇	四、五〇
一〇、〇〇〇	六、五七	五、八二	五、二九
二〇、〇〇〇	九、一一	七、一一	五、九二
五〇、〇〇〇	一〇、三三	八、八〇	八、二七
一〇〇、〇〇〇	一一、一九	一〇、〇五	一〇、〇六
二〇〇、〇〇〇	一二、〇一	一一、三〇	一一、八二
五〇〇、〇〇〇	一三、〇八	一二、九〇	一四、〇九
一、〇〇〇、〇〇〇	一三、八八	一四、一〇	一五、七六

此表に依るに、納税額に大なる差異あるに拘はらず、百分比は互に相近似してゐることを見るのである。二の極端の場合を考へても此の如く相近似してゐるのであるから、其中間は愈々以て累進税の正しき階段を示すものと見るべきが出来る。

之を要するに均等犠牲の理論よりして假定的階段と餘り異らざる累進税の階段が出て

来る所でこれは比較的大所得でない場合に就ていふべきことである。大所得になるに累進の率の増すことが段々少くなり、終に比例税となるべきものである。此くして一般理論として所得が幾何學的に増加するに伴ひて、税率は算術的に進むべきであり、一定の點を超ゆれば、累進税に代ふるに比例税を以てすべきであるといふことが出来る。

右はコーヘン・スチュアートの説の大要であるが、既にセーリグマンの評した通り、此説も亦假定に基いたものであつて、實在に近いものか否かは證明することが出来ぬ。三の曲線は悉く正しいかも知れぬが、又同時に悉く正しくないかも知れぬ、三者が互に相近似するといふの理由を以て、全體が正しいといふ結論を下すことが出来ぬ。更に其表を見るに、限界效用の比率に就ても生活費最低限に就ても、皆勝手氣儘に之を定めたもので、別に動かすべからざる根據に依つたものでない。數學的に率を均等にする様にして犠牲の程度を測ることは不可能のことである。要するに心理的關係を測るに數量を以てすることは出来ない相談である。<sup>1)</sup>

以上述ぶる所に依つて之を觀れば、數學的説明を以てしては、累進税を可とするか否とするか分らぬことゝなつた。そこでセリグマンは、限界效用遞減の事實だ

1) Seligman: op. cit. p. 283-4.

けでは累進税でなければならぬといふことも、比例税でなければならぬといふことも論断することが出来ぬといつてゐる。<sup>1)</sup> 余を以て之を見るに、效用遞減の度を、勝手氣儘の數字で言ひ表はすが爲めに、結論に相違を生じたに過ぎぬ。此説明が十分でないからとて直に茲に所謂限界效用説を否認することは出来ぬ。

### 三 最小犠牲説よりする累進税論

最小犠牲説 (minimum sacrifice theory) とは租税は納税者全體にとりて犠牲の最も少きものでなければならぬ、従て各納税者の拂ふべき限界的犠牲は均等でなければならぬと説くのである。故に又之を限界犠牲均等説 (equi-marginal sacrifice theory) と名ける。英のエツヂウオース、米のカーヴァアの主張する所である。

是等の學者はベントムの功利説より出發し、總て政府の行動は最大多數の最大幸福を目的とすべきであつて、租税に於ても亦さうでなければならぬとし、租税に功利説を適用するのである。エツヂウオース、カーヴァアの説明は多少異なる所があるけれども共に同じ結論に達するのである。

カーヴァアの説く所は左の如くである。<sup>2)</sup>

國家の職分は最大多數の最大幸福を期するにあるが故に租税に就ても此職分を充たさねばならぬ。處で租税の徴收それ自身は害悪であり、犠牲である。そこで最大多數の最大幸福を期せんせば、其害悪や犠牲をして租税收入に比し可成少くせねばならぬ。即ち租税を課するに當りては全體にこりて可成犠牲を少くし、其之より得たる收入を支出するに當りては社會全體にこりて其利益を最も大ならしめ、其利益の犠牲に超ゆる程度を可成大にせねばならぬ。<sup>1)</sup>

茲に問題となすべきは租税を課するに當て社會全體にこりて其犠牲を最少にすることである。處で租税の害悪も見るべきものを見るに二つある。其一は納税者が納税に依つて感ずる犠牲である。故に直接犠牲といふ。其二は租税が産業若くは企業を壓迫することである。即ち産業又は企業を壓迫すれば納税者に犠牲となるのみならず、それが爲めに職を失ふ人にも、其産業の生産を消費すべき人にも、犠牲となる。故に之を間接犠牲といふ。租税の害悪は此の二つである。すなれば租税を課するに當りては此の二の犠牲の總和を最も少くせねばならぬといふのである。<sup>2)</sup>

第一に間接犠牲即ち産業の壓迫を可成少くせねばならぬ。それには總ての人が均等の犠牲を拂ふ様に租税を配分せねばならぬ。總ての人に對して均等の犠牲を拂はしむる様に

1) Political Science Quarterly, XIX, p. 66-69.  
2) Ibid p. 72.

1) Seligman: op. cit. p. 222.  
2) Carver: "The Ethical Basis of Distribution" in Annals of the American Academy of Political and Social Science VI. (1895) "The Minimum Sacrifice Theory of Taxation" in the Political Science Quarterly XIX (1904)

すれば、富若くは大所得を得ることを妨げることもならず、一の職業を去つて他の職業に入るに最も少い害悪を與ふる様にするは犠牲を均等にすることに歸着する。<sup>1)</sup>

第二に社會全體に於て直接犠牲を可成少い様にせねばならぬ。それには均等犠牲に依る譯に行かぬ。學者或は均等犠牲の原則より出て、租稅は各人に均等の抑壓を加ふる様にするべしと論ずる者がある。それは各人の所得が殆ど同じき場合に於てのみ眞理である。現代の經濟組織に於ては各人の所得は同じくない。故に犠牲の均等は全體に於て最も少い犠牲を拂ふものならぬ。今甲が貳千圓の所得を有し乙が四千圓の所得を有す。乙の壹圓の評價は甲の壹圓の評價の半分であるにせんに。犠牲の均等の精神よりすれば兩者に比例稅を課すべきであらう。即ち甲に五拾圓を課すれば乙には百圓を課すべきである。處で乙が百圓を拂ひ餘す所の參千九百圓に就き其限界に在る壹圓を評價する。乙は甲の五拾圓を拂ひ餘す所の千九百五拾圓に就き其限界に在る壹圓を評價するに比し遙に小であるから、其乙より限界に在る壹圓を取り上げるべきは、甲より限界に在る壹圓を取り上げるよりも全體に於て犠牲が少い。そこで乙には百圓よりも多く、例へば百拾圓を課し、甲には五拾圓よりも少く、例へば四拾圓を課すれば、租稅の全收入額は同じであるが、犠牲の總計は

1) Annals VI. p. 95.

少くなるのである。何となれば此く徵收方法を變じたるが爲めに、甲の得る所は乙の失ふ所よりも大なるからである。此理を推し窮めるに、限界に在る壹圓を評價するに、甲に於て大であり、乙に於て小である限り、段々甲より少く取り、乙より多く取つて行かねばならぬ。而して其限界に在る壹圓に對し、甲の乙の同じ評價をなす點に至つて、犠牲が全體に於て最も少くなるに、いふことが出来る。即ち總體の直接犠牲を最も少くしやうすれば、限界犠牲を均等にせねばない。<sup>1)</sup>

以上の論は犠牲を小にするに、いふことを主眼として論じたものであるが、其中には限界效用に關する理論を前提として、今限界效用より出發して之を論ずれば、限界效用は所得の多くなるに従つて減するものである。而して限界效用の大なるものに税すれば、犠牲が大であり、限界效用の小なるものに税すれば、犠牲が小である。例へば同じく壹圓といふも、大所得者にとつての壹圓は、小所得者にとつての壹圓よりも價值が少い。故に租稅として各壹圓を取り上げるにせば、大所得者の犠牲は小所得者の犠牲よりも少い。謂はねばならぬ。今第一の人のみより先づ壹圓を徵收するに、其残りの所得が尙第二の人の所得よりも大なりとせば、其人より更に壹圓を徵收する方が、第二の人より壹圓を徵收するよりも犠牲が少い。故に若し貳圓だけ租稅を要すにせば、其貳圓は悉く第一の人をして納めし

1) Political Science Quarterly. XIX. pp. 75-76. Annals P. 96.



むべきである。此理窟を推し窮めて行くに先づ最大所得者のみに税し其人が税を拂ひたる後に於ける所得残額の中で限界に在る壹圓を評價するの、第二位の大所得者が其所有の所得の中で限界に在る壹圓を評價するのと同じ點に達するに初めて第二位の大所得者にも税し。此兩人が納税後に於ける所得残額の中で限界に在る壹圓を評價するの、第三位の大所得者が其所得の限界に在る壹圓を評價するのと同じ様の水平線に達すれば又初めて第三の大所得者に税するの、いなるのである。此くして所要の租税額を得るに至つて止むべきである。<sup>1)</sup>

以上論ずる所に依つて之を觀れば、直接犠牲を全體に取つて最も少くしやうすれば、重い累進税を課せねばならぬことになる、重い累進税を課するにせよ、間接犠牲は頗る大なるものとなる。即ち一定額を超ゆる大所得が悉く取り上げられること、もならば何人も其額以上に所得を得ることに努力せなくなり、社會は其努力を失ひ、其努力より生ずべかりし生産品其産物を得るこゝが出来なくなり、國庫もそれが爲めに富むこゝが出来なくなる。之を要するに直接犠牲を少くしやうすれば累進税を重くすべきであるが、累進税を重くすれば間接犠牲が多くなつて來るのである、是が故に直接犠牲間接犠牲の總和を最も少くしやうすれば緩かな累進税を課せねばならぬことになるのである。<sup>2)</sup>

1) Political Science Quarterly. XIX. p. 73.  
2) Ibid P. 79. Annals. P. 99.

エツチウオースの説く所は左の如し。<sup>1)</sup>

最大多數の最大幸福を期するは、全體に取りて最も大なる幸福の總量を得る様にするこゝである、換言すれば總效用の量を最大にするこゝである。租税に於ても總效用を最大にせねばならぬ。然るに租税に於て總效用を最大にするこゝは不效用の總量 (Total disutility) を最も少くするこゝに歸する。不效用の總量を最も少くせんせば各納税者が被るべき限界的不效用を均等にせねばならぬ、換言せば各人の租税に依つて拂ふべき限界的犠牲を均等にせねばならぬ。

更に氏は、最小犠牲の原則と均等犠牲の原則並に比例犠牲の原則を區別して、左の如く述べてゐる。<sup>2)</sup>

最小犠牲の原則は租税の經濟主義より出て來つたものであるが、租税の經濟主義よりいへば類似犠牲 (Like sacrifice) の原則も之を考へるこゝが出来、類似犠牲の原則は分れて均等犠牲の原則と比例犠牲の原則となる、均等犠牲 (Equal Sacrifice) の原則は納税者が效用の同量を犠牲にすべしとするものであり、比例犠牲 (Proportional Sacrifice) の原則は納税者が總效用に對する比例の等しきものを犠牲にすべしとするものである。是等の效用は財に反比例して減ずるものであるといふ Bernoulli の法則を前提としてゐる、此法則を前提すれば、均等犠

1) Edgeworth: "The Pure Theory of Taxation" in the Economic Journal vol. VII. (1897) P. 553.  
2) Ibid. pp. 557, 566-567.

性の原則よりは比例税が出て来る、比例犠牲の原則よりは累進税が出て来る。所が効用は所得の増すよりも更に速なる速度に於て減するを見るこゝが出来ないでもない、それを主張する學者も少くない。何れにせよ類似犠牲の原則より結論を出さうとすれば、効用の増減は財の増減の率を正確に定めねばならぬ。然るに効用の増減は心理的のこゝであり財の増減は物質的のこゝであるから、財の効用との間に的確にして誤なき關係を定むるこゝは不可能である。所で最小犠牲の原則は効用と財との間に於て斯く迄的確なる關係があるこゝを前提するに及ばぬ、只効用遞減の法則即ち効用は財の多くなるに比例して増さぬといふゼボンスの法則を前提するのみである云々。

最小犠牲説は功利説より出でてゐる、其功利説が國家の職分を律する論として誤らざるものであるか否か、又之を租税に適用し得べきものであるか否かに就ては直ちに肯定的斷案を下すことが出来ぬ、最小の犠牲を期せんとせば、限界犠牲を均等にせねばならぬと論するに至つては、經濟理論たる限界効用均等説を適用したものと見ることが出来る。其論を推し究むれば、最も富める者と次に富める者との間の財の差を悉く徴收し、それで尙租税の収入が十分でなければ、是等の富め

る者と第三に富める者との間の財の差を徴收し、此くして漸次進んで行くのであるから、財産を平均するの傾を生じ、一種の共產主義が實現せられることになる、そこで間接犠牲即ち産業の壓迫を最も少くするといふ論を拉し來つて此共產主義的結論を緩和せんとしてゐるのである。併し乍らカーザアの自ら言へるが如く<sup>1)</sup>土地や相續に對する税は壓迫的結果を生ずるものでないから、是等に對しては財産を平均する様の累進税を課するといふ論理となつて來るのである、此結論は酷に過ぐると謂はねばならぬ。

#### 四 純經濟説よりする累進稅論

均等犠牲説には正義とか平等とかいふ倫理觀が骨子となつてゐるが、學者或は此の如き倫理觀を借らず、經濟の理論のみで、累進税の根據を説かんとするものがある。之を分つて二とする、其一是、均等價值説で、其二是、資本増殖説である。

##### (一) 均等價值説

均等價值説は租税として徴收せられたる財の價值を均等にするの必要上累進税を課せねばならぬと説くのである。塊學者サツクスの説く所にかゝつてゐる、

1) Political Science Quarterly. XIX. p. 78.



を感じ、租税の犠牲を感じるに相違ない。犠牲を感ぜしむることなくして、價値を取り上げることが出来ないことである。従て均等の價値を取り上げるといふことは、均等の犠牲を拂はしむるといふことに歸着するのである。是が故に均等價値説は、均等犠牲説を前提するものであつて、少しく言ひ表はし方を變じたるものと見るべきである。是れ夙にセーリグマンの論評した所である。<sup>1)</sup>

## (二) 資本増殖説

資本増殖説とは資本の増殖より出發して累進税を課せねばならぬと説くものである。スタインの首唱する所である。其説に依れば左の如くである。<sup>2)</sup>

資本は其集積せられるに從て新資本を構成する力を増すものである。之を資本増殖の法則といふ。此法則に從へば各課税單位の租税能力は資本の多くなるに從て増す様に見える。そこで租税の平等原則よりいへば資本の多くなるに伴ひて新資本の單位に税すべきである。換言すれば資本の増加するに從ひ、各資本單位の資本構成力の累進するのミ税率の累進は全然同一でなければならぬといふことに歸着する。これは累進税率に關する茫漠たる觀念に依つて論斷したものに過ぎぬ。更に一步を進めて考ふれば資本の一單位に對す

1) Seligman: op. cit., pp. 226-228.

2) L. v. Stein: Lehrb. d F=W. 5 Aufl S. 432-434.

る資本構成力は、大資本に於て小にして、小資本に於て大である例へば百圓ならば百圓といふ資本單位よりして、百萬長者の儲ける所得は小商工業者の儲ける所得に及ばぬ、併し乍ら大資本は其一單位に對しては小なる資本構成力を有するに過ぎないけれども、他方に於ては屢々之を繰返して放資するが故に剰餘の總額は多くなるのである。之に反し小資本は其一單位に對しては大なる資本構成力を有するに拘らず屢々放資を繰返へさぬから剰餘の總額は少くなる。此くして大資本よりする所得は小資本よりする所得よりも多くなるのである。所で實際に於ては資産家が時として極めて僅少な所得を有するに過ぎないに反し、資産を有せざる者が巨額の所得を有することもない。故に資本の單位の増すに伴ふて所謂財産なるものは増すのであるが、所得は之に比例すまいへぬ。所得の増すは所得の單位が増すに比例するものである。所得の單位は租税單位を形くるものであり、個人の擔税力は此所得の單位の總和に應じて増して行くものである。故に累進税は大資産の資本構成力に應じて課すべきでなく、其財産より生ずる年々の剰餘即ち所得に對し課すべきである。此の如く累進税は所得に對して課すべきものであるが、其所得それ自身に就て考ふるに是れ亦財産に對するミ同様の法則が行はれて來る。即ち所得の單位の收益力は資本構成力に其單位の増すに從ふて遞減するのミ同じく所得の單位の増すに從ふて遞減する

ものである故に、累進税率の進め方は、所得の單位の増すに従つて段々緩にせねばならぬ。

スタインの説は斯くの如くであるが、資本増殖の法則に關する理論は既にアダム・スミスの書の中にも多少現はれてゐる、即ちアダム・スミスは斯ういつた、大資本の利潤は比較的小で、小資本に對する利潤は比較的大であるけれども、大資本は小資本より速に増加するものであると、<sup>1)</sup>スタインは此説を借り來りて累進税論を打立てたのである。

スタインは此くして生産方面より累進税の根據を説いたのである。此點は上來説き來つた諸説と全く趣を異にしてゐる所である、そこにスタインの效績を認めねばならぬ。併し乍ら累進税の根據を説くに方りて單に生産方面のみに立脚して全然消費方面を閑却するは當を得たものでない。

#### 五 卑 見

累進税の根據に關する説は上來説き來りしが如く段々發達して來り、最近には、均等犠牲説となり、最小犠牲説となり、均等價值説となり、資本増殖説となつたが、最後の資本増殖説は、生産方面より累進税の根據を説いたものであり、其他の説は效

1) Adam Smith: Wealth of Nations Bk I. chap 9.

用遞減の法則を借り來り主として消費方面より累進税の根據を説いたものである。尤も效用遞減の法則は消費方面に止まらず、生産方面にも多少行はれてゐると見ることが出来ないが、茲には其主なるものに就て論ずるのであるから、姑く之を消費方面より累進税を説くものとして置く。

累進税の根據に關する學説は此の如く色々異つてゐるが、大體に消費方面よりするものと、生産方面よりするものがあると思つて差支ない。余を以て之を見るに、消費方面か生産方面か何れか一を取つて説明すべきでなく、消費方面と生産方面と併せ取つて之を説明すべきであると思ふ。セリグマンも亦其累進税論の大著に於て、自説として生産的方面と消費的方面とより考察すべきことを説いてゐる<sup>1)</sup>、卓見といはねばならぬ。

今之を租税の能力原則より考ふるも亦さうでなければならぬ、能力原則より出發すれば租税は各人の經濟能力に應じて之を課せねばならぬ、換言すれば、租税は各人の擔税力に應じて之を課すべきである、各人の擔税力は税源たるべき所得若くは財産の多少に依つて之を測ることが出来る。所で所得若くは財産は一方に

1) Seligman: op. cit. p. 291.

於ては生産の用に供することが出来、他方に於ては消費に充てるべきものである。是が故に所得若くは財産の中より租税を支拂はしめんとせば、租税は當然生産方面と消費方面とより観察を下さねばならぬ。累進税も擔稅力に應ずる課税をなす趣旨に外ならざるが故に又生産方面と消費方面より観察せねばならぬ譯である。

そこで余は累進税の根據を明にするに當り、順次に消費的方面と生産的方面とより観察して行かうと思ふ。

消費的方面より観察すれば、人の擔稅力は所得の量の増すよりもヨリ以上に増すものであるといふことが出来る。其理由は、限界慾望説、限界效用説が能く之を説明してゐる。

價値に關する限界效用説は今日經濟學界の定論である、そこで所得の多くなるに従ふて其效用が遞減するといふことは争ふべからざるものとして之を認めねばならぬ、余は之を前提として議論を進めることとする。

效用遞減の法則を尙具體的に消費に結び付けて考ふれば、慾望充足の順序に關

する論となつて來る、人は種々の慾望を持つてゐるが、所得が少ければ、其最も強い慾望を充たすだけで我慢するが、所得が多くなるに従ふて順々に弱き慾望をも充足する様になる、是れは人間の自然の性情より演繹することが出来る、之に對して疑を挿む餘地は無い。併しこは累進税根據論の前提を爲すものであるから、飽く迄其正しといふことを論證せねばならぬ、そこで余は更に歸納的論證を求めて見たいと思ふ。

歸納的論證は生計調査若くは家計統計に據るより外ない、生計調査若くは家計統計に依れば、所得の大なるに従ふて、次第に比較的弱き慾望を充足する様になるといふことを直接に證明することは出来ぬけれども、間接に證明することが出来る、即ち生計調査若くは家計統計に依れば生活必要費が所得の大なるに従ふて段々其割合を減ずることを詳にすることが出来る、それよりして所得の大なるに従ふて段々弱き慾望を充たすに至るものであるといふことが出来るからである。

此見地に立てグラバインは夙に獨逸の家計統計に基いて議論をして居り、<sup>1)</sup> 沙見助教授は獨逸并に我國の生計調査に基いて研究をせられてゐる、<sup>2)</sup> 余の考へ方も亦

1) Grabein: a. a. O. Finanzarchiv XIII. Jg. S. 133ff.

2) 沙見助教授：累進税の公平犧牲説に關する統計的觀察（經濟論叢第十三卷二號32頁以下）

之と同じであるが、茲に其統計の數字を引用することを見合はせ生計調査に就て今日學者の認めてゐる法則を引用することに止めて置く、其法則とは、エンゲル、シユワーベ、并にパウエルの法則である。

エンゲルの法則とは、所得が少くなれば少くなる程、食物費は生計費中に大なる部分をなすものであるといふのである、更に精確にいへば、生計費中食物費の占むる割合は所得の減少するに従ひ等比級數を以て進むといふのである。<sup>1)</sup>

此法則に依れば、所得が少ければ、其所得は主として食物費の如き絶對的慾望を充たす爲めに使用せられ、所得の多くなるに従ふて、食物費以外の他の多くの慾望を充たす爲めに使用せられることが明になるのである。

シユワーベの法則とは一家が富めば富む程住宅費は其額を増して來るが同時に全體の生計費に比すれば段々に其割合を減じて來るといふのである、後學者は此點に關し限界所得を研究し、住宅費は其限界所得に達せざる場合には所得の大となるに従ひ其割合を減するが、限界所得を越ゆる場合には、所得の大なるに従ひ其割合を減せないか若くは増すものであるといふことを明にするに至つた。

1) Ernst Engel: Die vorherrschenden Gewebezweige in den Gerichtsämtern mit Beziehung auf die Produktions-, und Konsumtionsverhältnisse des Königreichs Sachsen. 1857. S. 169-170.

パウエルは從來の學者の研究を綜合し左の四法則を唱へてゐる、<sup>1)</sup>之をパウエルの法則と名けて置く。

- (1) 所得の大なるに従ひ、食物費、燃料費、點燈費の割合は常に減するものであること。
- (2) 所得の大なるに従ひ、住宅費の割合は減少するが、一定の限界的所得に達したる後は増減せないか、若くは、増加するに至るものであること。
- (3) 所得の増加するに従ひ、文化費の割合は増すものである、殊に教育費人的勤勞に關する經費は、著しく増し、衛生費、保險費、貯蓄は之に次で増加するものであること。
- (4) 所得の増加するに従ひ、衣服費、飲料費を支出する割合は増して來るが、一定の限界所得に達したる後は増減せないか、然らざれば却て減じて行くものであること。

パウエル氏の法則に依つて之を考ふるに、所得の少き者は食物費、燃料費、點燈費、住宅費等の絶對的生活費を辨するに急なるものであるが、所得が多くなるに従ひ、衣服費、飲料費、教育費、衛生費、保險費等をも段々に多く支辨することが出來、貯蓄に宛てることも出來る様になる譯である。

此の如く生計調査に關する法則より之を觀るも、所得少ければ最も強い慾望を

1) Bauer: "Die Konsumtion nach Sozialklassen" in Handwörterbuch der Staatswissenschaften. 3. Aufl. VI. Bd. S. 126-127.

充たすだけで我慢せねばならぬが、所得が多くなるに従ひ段々弱い慾望迄をも充たすことが出来る様になると断定することが出来る。所で租税を課するといふことは各人の所得を減することになるのである。租税の爲めに所得が減すれば、各人は弱い慾望を充たさないで我慢せねばならぬ様にならうが、それが爲めに拂ふ犠牲は小所得に多く大所得に少いと云ふことが出来る、それはエンゲル并にパウエルの法則を適用して見て最も明瞭となる。

今一般に大小所得に對し比例税を課するとせんに、小所得者にありては、エンゲルの法則に依り食物費の割合は等比級数的に増して来る、換言すれば、食物費以外の慾望を充たす餘地は等比級数的に減するのである。是れ明に小所得には等比級数的に多くの犠牲を拂はしむるものとなるのである。之に反して大所得にありては、租税の爲めに所得が減じたとしても、租税の部分を除いて残れる所得が相當に大なる限り尙種々の慾望を充たす餘地が十分に存してゐる。之を住宅費に就て考ふるにパウエルの法則に依り租税の爲めに所得が減じても限界所得以下に落ちざる限り其割合を増減せないか若くは減することになる、假令其割合を減

じたとしても贅澤なる住宅費に外ならざれば、其人に取りて差したる犠牲で無い。之を衣服費飲料費に就て考ふるに、パウエルの法則に依り、租税の爲めに所得が減じても、限界所得以下に落ちざる限り、其割合を増減せないか、若しくは増すのである、是れ租税が衣服費や飲料費以外の慾望を制限するに止まることを證するものである、衣服費や飲料費が制限せられない位であるから、それより尙強い慾望を制限するに及ばないことは論ずる迄もない。是が故に大所得に取りて、租税の犠牲は大でないと言はねばならぬ。

是に依て之を觀れば比例税は小所得に大なる犠牲を拂はしめ、大所得に小なる犠牲を拂はしむるに止まることとなるのである、これは同一人に就て考へて見ても同じことで、所得が大なるに従て其拂ふ犠牲は段々小となるのである、換言すれば、所得の大となるに従つて増税力はヨリ以上に進むのである。故に増税力に應ずる課税をなさんとせば、所得の大となるに従つて重い税率を適用せねばならぬ。次に生産的方面より觀察するに、所得が大なれば大なる程、容易に之を資本化する事が出来る、蓋し小所得にありては、貯蓄は仲々容易なるものでない、所得が大



となるに従て貯蓄は容易くなつて来る。前のパウエルの法則に鑒みるも所得の大なるに従ふて貯蓄の割合の増すことを立證することが出来る。貯蓄が多くなれば資本化することが多くなるのである。資本に就て考ふるに、資本が小額に止まつてゐるときは之を増殖するのは容易でないが、其額の大なるに従つて之を増殖することが容易となる。所謂金が金を産むといふが如きは、資本主義的社會に於ける資本の増殖力を謳へるものである。スタインの唱へた資本増殖の法則も此意味に於て眞理である。セリグマンが富人は或る意義に於て、収益遞増法に従ふものであると論じてゐるのも亦此意味に於て之を是認すべきである。<sup>1)</sup>此の如く所得又は資本は其多くなるに従て其増殖力を増すのであるとすれば、人の經濟能力は所得や財産よりも更に速に進むものであるといふことが出来る。之を擔稅力に就て觀れば、擔稅力は所得や財産の増すよりもヨリ以上に進むといふことが出来る。故に擔稅力に應ずる課稅を爲さんとせば所得や財産の多くなるに従ひて比例率以上の率を以て臨まねばならぬ。

處で、學者に依れば、或は放資に向けられる所得には累進稅の適當なるものと逆

1) Seligman: op. cit. p. 291.

進稅の適當なるものがあり、兩者を平準して比例稅が適當であるといふ者があ<sup>1)</sup>る。累進稅の適當なる所以に就ては余も亦見解を異にしないが、逆進稅の適當なる所以に至つては余の賛成し得ざる所である。今其說に依れば、

大所得者は小所得者よりも稅を出すことに就き一層重い苦痛を感じる、即ち主觀的には同一金額をも大所得者ほご一層重く見積ることゝなる、故に租稅より感ずる苦痛をして平等ならしめんが爲めには、寧ろ逆進課稅をしなくてはならぬことゝなることである。

此說は、主觀的には大所得者程同一金額を重く見積もることを主張するのであるが、之を同一人に就て云へば、所得が多くなればなる程一定單位に對する價値は大となるといふことに歸着する、故に此說は、效用の遞増することを論ずることゝなる、是れ明に限界效用說を非認するものである、論者は所得の消費に充てられる部分には累進が適當であるとし其理由は通說に従ひ經濟理論に於ける限界效用說を適用すべきであるとしてゐる。果して然らば、所得の消費に充てられる部分には限界效用說を適用すべきで、所得の放資に充てられる部分には效用遞増法を適用すべきであるのであらう。

1) 神戶博士：累進稅の根據に就て（經濟論叢第十一卷三號307-308頁）

併し乍ら放資に充てられる所得の部分に就て考ふるも、其所得の部分が大なれば大なる程、一定額に對する價值を増すものといふことが出來ぬ、放資に充つべき所得が大なれば大なる程一定額に對する價值は増すと云へば、放資に充つべき所得が小なれば小なる程一定額に對する價值は減すといふことになる、換言すれば初めて貯蓄をなすに至つた一定額の價值が最も小であるといふのである。處が實際はさうでない、貯蓄者に取つては初めて一定額を貯蓄するといふことが最も困難なることであつて、之を愛惜することも亦強い。従つて其主觀的評價は最も大となつて來るべきである。今茲に百圓を貯蓄したる人と千圓を貯蓄したる人があつて共に百圓を失つたとすれば、前者が之を惜む度は後者が之を惜む度よりは大でなければならぬ。果して然らば放資に向けられたる所得の部分に於ても、效用遞増法が行はれると云はんよりは、效用遞減法が行はれると謂はねばならぬ。論者或は所得を貨幣と同一視し、貨幣の個々の一定額には限界效用説を適用することが出來ぬと云ふかも知れぬ、貨幣の個々の一定額には限界效用説が行はれないといふことを主張する學者もあるけれども、<sup>1)</sup>それは通説でない。假に一步を譲

1) 左右田博士：經濟哲學の諸問題341頁以下。

つて貨幣の個々の一定量には、限界效用説が行はれぬとするも、それより直に貨幣の個々の一定量には效用遞増法が行はれるといふ結論を抽き出すことが出來ぬ。若しさういふ結論が抽き出されるものとすれば、番に放資に向けられる貨幣所得に就ていふべきのみならず、消費に宛てられる貨幣所得に就ても云ひ得ねばならぬ。

更に進んで之を考ふれば、現代の經濟組織に於ては所得は貨幣の形に於て之を得ることが多いが、所得と貨幣とを同一視すべきでない、従て貨幣價值論を以て所得價值論に擬すべきでない。租税論上に於ては所得の擔稅力を見れば足るのである。論者は大所得者が小所得者よりも租税を出すに就き苦痛を感ずること大なるを説くのであるが、租税を納むるに就きての苦痛の程度を判断せんとせば、必ずしも貨幣の形に於ける所得に就て之を見るを要せぬ、貨幣の形に依らざる所得に就て之を見ても可い。今放資に向けられる所得が羊の形に於て存すとし、甲が二頭を有し、乙が十頭を有する場合に於て羊一頭に對する主觀的價值は乙のよりも甲の方が大であり、兩人より租税として羊一頭を出さしむるときは其爲めに感

する苦痛は、乙のよりも甲の方が大である。否甲乙より各半分を租税として取り上げても、爲めに感ずる苦痛は乙のよりも甲の方が大であると云ふべきである。蓋し資本化すべき所得の一定歩合が引き去られるときは、大所得にありては、其殘部の所得が相當に多い爲めに其増殖力は左迄減殺せられないが、小所得にありては、其殘部少く從て其増殖力は比較的多く減殺せられる。而して此場合に於て資本化の妨げられる程度は其所得者に取つて苦痛となるのである。所で其の資本化の妨げらるゝ程度は大所得者に於て小で、小所得者に於て大である。果して然らば、放資に向けられる所得に就て考ふるも、大所得は小所得よりも租税の爲めに苦痛を感ずることが小である。論者の説は誤であると謂はねばならぬ。

以上論ずるが如く所得の量を消費的と生産的との兩方面より觀察するに、何れも所得の大なるに從つて、擔稅力はそれよりも尙一層大なることが判つて來る。更に詳言すれば、極めて所得の小なる者にありては最低生活費を支ふる外餘裕がないから専ら消費的方面の觀察となる。其最低生活費には殆ど擔稅力がなから免稅すべきものであるが、その詳論は第五款に譲り、茲に論せぬ。此最低生

活費を支辨する以上の所得となれば、消費的と生産的との兩方面より觀察し、其所得の大なるに從ふて稅率を高めて行かねばならぬ。所で消費的方面よりすれば一定の限度に達したる後は慾望を充足し盡して、更に所得を加ふるも慾望を増さぬこととなる。前述パウエルの生計調査に關する法則に就て考ふるも、衣服費飲酒費等を支出する割合は、一定の限界所得に達したる後は却て減するのである。それは衣服費飲酒費が如何に費を盡しても、一定の限界を超えるものでないことを反證してゐる。食物費燃料費點燈費は所得が大なるに從ふて生計費中に占むる割合は少くなるのであるから、是れ亦一定の限界を超えぬものと云ふことが出来る。教育費衛生費は所得の大なるに從ふて生計費中の割合を増して來るものであるけれども、無限に延びて行くものでない。住宅費は一定の限界所得を超ゆれば、生計費中の割合を増して來るものであるけれども、大富豪が其住宅に贅澤を盡すとしても、其處に又上の方の限界が出來て來るであらう。之を平均人に就て考ふれば、其住宅費の如きも、所得を資本化せんとする慾望に依つて制限せられるが常である。此の如くして所得が多くなつて一定の限度に達すれば、其れ以上は、更に所得

を加ふるも消費方面よりする犠牲は少くならぬことにならう。從て此方面より觀たる累進稅率は一定の限度より以上に之を進めることが出來なくなるのである。所で、生産方面より觀れば、それ以上になつても、放資に向けられる所得の増殖力は、益々大となるが故に、累進稅率は、尙益々進めて行かねばならぬ、併し乍ら消費方面よりする累進の理由が無くなつた丈け、それ丈け累進の速度は多少緩かにならねばならぬ。

以上は普通の所得に就て述べた所である、其所得の放資に向けらるゝ部分に就て述べた所は、又之を從來既に資本となれるものに適用することが出来る。蓋し、所得が放資に向けられるときは所得が資本化し、之を資本と見ても可いからである、即ち資本に對しても亦累進稅を課すべきである。

論者或は所得に累進稅を課すも資本には之を課してはならぬとする者がある。スタインの如し、スタインは資本増殖の法則を説くも、一單位の資本に對する資本増殖力は、大資本の場合に於て却て小であるとするからである、併し乍ら氏は同時に大資本が度々投資を繰り返へし結果に於て大所得を得ることを説くのである、

然らば投資を繰り返へす度合をも併せ考へ、其結果より逆に資本一單位の収益力を測定すれば、大資本の場合に於て大であつて、小資本の場合に於て小であると謂ふことが出来る、既に資本が大なるに従ふて増殖力が大となるといふことを許せば、資本に對しても累進稅率を適用することが出來ねばならぬ。

更に進んで不勞利得に就て見るに、同一の結論に達するけれども、説明は之を變更せねばならぬ。蓋し不勞利得は生活の資料として當てにすべきでない、其收入は個人主體に取つて偶然的のものである、従つて其擔稅力は、普通の所得以上に之を有してゐる譯である、不勞利得を得たる者が不勞利得を消費するや、之を絶對的生活費に投ずるよりは寧ろ娛樂的慾望并に奢侈的慾望の充足に當てるであらう、而して其利得額の大きなるに従つて益々さうなるのであるから、不勞利得の量に依つて累進稅を課せねばならぬ。

加之、不勞利得は、其偶然性の程度に依つて擔稅力を異にする。即ち偶然性が大なれば、大なる程之を失ふても愛惜の情が薄らぐものである。殆んど全く偶然に得たるものにおいて、殆んど全く之を失ふも、敢て惜しまないことにならう。之

に反して不勞利得とはいへ、社會制度上其利得を當然期待すべき者に於ては、之を失はゞ苦痛を感ずることが大であると云ひ得られる。是に依つて之を觀れば不勞利得に同一率の租税を課するとせば其偶然性に乏しきものにありては、犠牲が大となり、其偶然性に富むものにありては、犠牲が小となるべきである、故に不勞利得に對しては、偶然性の大きなるに對しても亦累進税を課せねばならぬ。

### 第三目 社會主義的累進税論

一 社會主義的累進税論は社會主義の見地より累進税の根據を説かんとするものである、其結論は多く、財産を均等にするといふにあるのである、故に社會主義者と銘打たれてゐない人でも、此結論を持するものを姑らく社會主義的累進税論者と名けて置く。

此種の議論は既に十六世紀の初めに於て伊人ギチャルヂニに依つて唱へられた。氏は其初め均等犠牲説とも見られる様な説を持してゐたが、後社會主義的に走り、租税は各人を經濟上同一水平線上に齎らすにあらざれば眞の平等や眞の正

義は之を得ることが出来ぬと喝破した<sup>1)</sup>。故に氏の説に依れば緩なる累進税では足りない、極端なる累進税に依つて財産を均一にせねばならぬこととなるのである。

累進税に依つて財産を均等にせんとするの考は、佛國大革命の頃に於て最も盛に行はれた。或は百分の百の税率を課し、一定額以上の財産を悉く沒收せんと主張する者があつた、シャコバン黨の宣言の如し。或は百分の百の税率を課せないにしても、累進税に依つて財産の均等を期せんとするものがあつた、ラメル (Ramel) の如し。バベフ (Babeuf) の如きは累進税を以て土地を分割し、富の集中を防止し、奢侈を除去する良法であるとして居つた。

佛國大革命の後に至つても、此種の説は消えないで、社會主義系統の人に依つて盛に主張せられた、サンシモンの高弟であつたデクルトマンシェ (Decourdemanche) の如き、ダンレ (Daire) の如き即ちそれである。

二 社會主義的累進税論者は、其根柢たる社會主義の議論に於て誤つてゐるが、茲に其批評をせない。唯累進税が財産を均等にするとして、其結果を考ふるに、必

1) Guicciardini: La decima scalata (Grabein, a. a. O. Finanzarchiv XII. Jg. S. 481ff.)

すしも歓迎すべきことでない。蓋し財産が均等になり、而も其額が比較的少くなれば、従來の資産家階級が無くなり、企業的精神が失はれ、労働者其他の職業者も其職を失ひ、經濟界全體の衰微を來し、國家も亦十分の租稅を徵することが出來なくなるからである。

此駁論は決して空想的として排斥すべきでない。佛國大革命の際に、社會主義的累進稅論が行はるゝや其説は或は租稅立法の上に實現せられ、或は強制公債を起す場合に準用せられたが、其結果は前述べた通りになつた、是れ一七九九年十一月十三日、時の藏相ゴウダン(Gaudin)の立證する所である。  
之を要するに社會主義的累進稅論は之を是認することが出來ぬ。

#### 第四目 社會政策的累進稅論

社會政策的累進稅論は、社會政策の見地より累進稅の根據を説くものである、學者或は社會政策的累進稅論と社會主義的累進稅論とを混同するものがあるけれども、それは當を得ない。其根本論より考ふるも、社會政策は、社會主義と異り、原則

として資本の私有を認めんとするものであるから、假令富の分配の不平等を矯正しやうとした所が、之を平等にしやうとするのでは無い。従つて累進稅を課することとしても、財産を均等にすることを目的とするものと見てはならぬ。正確に云へば、現代に於ける富の分配が非常に不平等になつて居るから、それを多少なりとも矯正せんが爲めに累進稅を課せんとするのである。更に言葉を換へていへば、累進稅は貧富の懸絶を緩和せんとするものであつて、貧富を均等にせんとするのではない。

此の如き考は十八世紀の後半に於て現はれて居つた、フォン・デル・リートの如し、<sup>1)</sup>併し此の如き考の最も盛に行はるゝに至つたのは、十九世紀の後半、獨逸に於て社會政策學派の勃興してから後のことである。而して其社會政策學派にありて、第一に之を主張したものは、フォン・シエールである、<sup>2)</sup>が、其之を大成したものは、ワグネルである。今ワグネルの主張する所を見るに左の如し。

自由競争に依る現代の經濟組織を以て正しいものであるとする人は、此組織の當然の結果たる現在の富の分配を以て又正しいものこそせねばならぬ、是が故に租稅を課するに當り

1) Von der Lite: Neue vollständig erwiesene Abhandlung von den Steuern, 1769.  
2) V. Scheel: Die progressive Besteuerung in Tübinger Zeitschrift. Bd. XXXI. (1875) S. 273.

ても、現在に於ける富の分配を變ぜない様にせねばならぬ<sup>1)</sup>。

一體租税は經濟的給付能力に應じて平等的に之を課せねばならぬが、その標準となるものは時に依り所に依つて異つて來る、大體からいふと、純財政的時代より社會的時代に移り行く趨勢を有してゐる。

而して純財政的見地に立つて觀察するときは、經濟的給付能力に應ずる平等課税は、納税者間に於ける所得の分配を變更せないのでなければならぬ、從て租税は比例的實質所得税となつて來る。之を要するに純財政的見地より觀れば、比例税が出て來るのである<sup>2)</sup>。

然るに今日に於ては比例税主義を實現するところが段々困難となつて來たから、次第に純財政的見地を離れ社會政策的見地に近いて來たのである<sup>3)</sup>。

社會政策的見地より觀察すれば所得の大なるに從て税率は更にそれよりも比較的にくならねばならぬ、換言すれば累進税でなければならぬ<sup>4)</sup>。

要するにワグネルの考は、純財政的見地より觀れば、比例税たるべきであるが、社會的見地に立つて、初めて累進税を課し得るといふにあるのである。

二 此ワグネルの論に對して反對する學者は少くない、セリグマンの如きは其代表者とも見るべきである、その反對の要領は左の如くである<sup>5)</sup>。

(1) 何れの國に於ても租税政策を定むるに當り單に純財政的見地よりのみ之を觀たるものはない、所謂社會的見地をも合せ考ふるべきが多いのである、故に純財政的時代、社會政策的時代を分つは歴史の事實に反するものである。

(2) 尤も茲に社會的見地よりするといふはワグネルの所謂社會政策といふのと同じくない、ワグネルは富の分配の不平等を矯正するを以て國家の義務であるとしてゐるのである、此見地より進めば、社會主義、否、共產主義に到着すべきである。若し之を以て國家の職分とせば、財政學の必要は無くならう、何となれば、富者の富を沒收して之を貧者に與ふる一原則あれば則ち足るからである。

(3) 社會的分子といふのミワグネルの社會政策といふのは、社會改良、社會主義の差を同じこに歸する、此關係を詳にするには先づ正義の觀念を明にせねばならぬ、正義とは國家の行動に關していへば、均衡を保つといふこに存する、或は何人にも不當の利益を與へぬといふこに存するを謂つても可い、即ち各人は法の前に於て等しく權利を有し等しく自己の才力富力を發揮する機會を有するものである、是が故に正義の觀念より出發すれば、國家は富の不平等を増す様のこを爲してはならぬ、併し乍ら之と同時に富の不平等を矯正するこを爲すべきでない、平等の意義に於ける正義は現在の租税の形を變更するこ

1) Wagner: F=W. II. § 159.  
 2) ebenda § 185. S. 450-453.  
 3) ebenda S. 454.  
 4) ebenda S. 456.  
 5) Seligman: op. cit. pp. 130-134.

を要求するのがあらうが、それは現在文明國の租税制度の中に於て、古來の遺物である所の不平等待遇に對して平等的待遇を要求するものに外ならぬ。此意義に於て社會的改良の餘地はある、されき其改良たるや舊來の不平等法を廢せんとするのであつて、新しい不平等法を生み出さんとするのでない。法律上の正義は法律上の平等を意味する、されき法律上の平等にして、人の生れながらに有してゐる才能の不平等に對し富の不平等を排除せんを企つるにせよ、それは明に正義に反するものである。

今日に於ては社會改良の必要はあらうが、政府の爲す仕事としては、社會的産業的方面に存する、從て財政に關聯しては經費の問題となるべきもので、收入の問題となるべきものでない、勿論收入に於ても社會的考察を重視せねばならぬものがあるに相違なきも、それよりしてワグネルの社會政策的課税即ち社會的狀態を平等にする爲めに累進税を起さねばならぬといふ論を是認するにこそが出來ぬ。累進税は偶々此の如き結果を生ずるにこそあるが、若し之を他の理由に依つて辯護するにあらざれば、社會主義的理論に依つてゐるといふ批難を免るゝこそが出來ぬ。

之を要するに社會政策説は政府が富者に對し高い税率を課し之を貧者の水平線に引下けんとするもの、所謂ふべきである。

セリグマンの反對説は、根本的に租税は社會政策の手段として用ふることが出來ないといふに存してゐるらしい。併し乍ら租税が社會政策の手段として用ひ得べきことは余の既に前に論じ盡したる所であつて、茲に再び繰り返す必要がない。<sup>1)</sup>加之セリグマンは、社會政策を以て社會主義と同一視し、財産を平等にすることを目的とするものとして居るけれども、余の本書に於て社會政策といへるは、社會主義と同意義でない、富の分配の不平等を矯正するといふことを標榜すれども、之を全然平等にするといふことを目的とするのでない、從つて共產主義を理想とするものでない。唯現代に於ける富の分配の不平等より生ずる弊害を排除せんが爲めに、多少なりとも其不平等を矯正せんとするものである。固より此目的を達する爲めには租税以外に於て國家が諸種の施設をなすべきであるが、之と並行して租税をも其手段とすることは、敢て差支がない。セリグマンが社會政策的説より出でたる累進税を以て富者を貧者の水平線上に引き下すものとするは、誣ふるも亦甚しきものと謂はねばならぬ。セリグマンは此の如く租税の社會政策的目的を非認してゐるに拘らず累進税を是認してゐるのである。果して然らば、

1) 本書29-35頁。



氏も累進税は富者を貧者の水平線に引下ぐの結果を生ずるものであることを許さねばなるまい。それでは累進税を是認し乍ら累進税を非認することになりはすまいか。

之を要するに、租税は社會政策的目的を達する爲めに之を課することが出来る。社會政策的目的を達する爲めに租税を課するとせば、當然累進税率を適用することになるのである。

三 ワグネルは純財政の見地よりすると、社會政策的見地よりすると、兩方面を區別し、純財政の見地よりすれば、比例税が出て來、社會政策的見地よりすれば、累進税が出て來る様に説いて居るが、余は之に賛成することが出来ぬ。余の見所を以てすれば、累進税は純財政の見地より之を主張することが出来、又社會政策的見地より亦之を主張することが出来る。前目に述べたる經濟説の如きは、即ち純財政の見地より累進税を主張したるものに外ならぬ。

此の如くワグネルの説は、純財政の見地より累進税を辯護し得ないことを論ずるに於て誤つてゐるが、其ワグネルの根本觀念は之を斟酌すべきであると思ふ。

氏の考に依れば、現代の分配を變更せぬ程度に於て租税を徴すること、現代の分配を變更する程度に於て租税を徴することを區別して、前者を純財政的といひ、後者を社會政策的と云つたのである。思ふに租税の作用からいへば、此二つの區別は之を爲し得るものである。余を以て之を見れば、純財政の見地より課税するには、茲に述べた租税の二の作用の孰れかが起つて來ることを豫期してゐる。之に反して社會政策的見地より課税するには、租税の第二の作用が起つて來ることを豫期してゐるのである。換言すれば、現在の富の分配の變更は、純財政の見地よりするも、社會政策的見地よりするも、等しく生ずる結果である。只純財政の見地よりする租税は、富の分配の變更を目的とせないので、富の分配の變更といふ結果を得るのに、反し、社會政策的見地よりする租税は、富の分配の變更を目的とし、富の分配の變更といふ結果を得るのみである。

此の如く論じ來れば、純財政の見地よりする累進税と社會政策的見地よりする累進税は、結果に於て大體に同じこととなるのである。然らば全然同じであるかといふに、そこに又區別し得る所があることを忘れてはならぬ。

四 社會政策的見地よりする累進税は、富の分配の不平等を矯正する意味に於て、第一に大所得大資産に高い税率を課するが、共產主義を實行せんとするものでもなく、又財産の極端なる平等を期するものでもないから、最高税率を適度にするといふ結論が出て来る。又之と同様に小所得小財産に對しては極て低い率を課すべきであるといふ結論も出て来る。

次に相続や贈與等の不勞利得に對し、偶然性を帶ぶる程度に依つて累進税を課することも、社會政策的根據に依つて更に能く説明することが出来る。殊に相続税等に於て既に有する財産額が大なれば大なる程相続税率を高むるが如きは、財産の集中を緩めるといふ社會政策の目的に鑑みて最も明瞭に其理由を説明することが出来るのである。<sup>1)</sup>

#### 第四項 累進の適用

累進税の理論は、税源より出でてゐるから、累進の理論は租税體系全體の上に適用せられねばならぬ。所が、租税に依つては、其課税技術上累進せしむることが困

1) 拙著：社會問題と財政 第三編35-36頁。

難であつて、比例税を以て満足せねばならぬものがあるのみならず、又比例税を以てしても尙其作用に於ては逆進税となるものがある。是が故に租税制度全體系の上に於て累進税を行はんとすれば、逆進税を補償する所がなくてはならぬ、それは税率のみにては解決出来ぬ、勢ひ租税制度の組み立ての問題となるのである。

次に進んで、租税の中にありて、如何なる種類のものに、累進税率を適用すべきかといふに、それには総合的累進と個別的累進とを分たねばならぬ。

一 総合的累進とは、全體の所得又は財産に累進税率を適用することであるが、之に反し個別的累進は、財産又は所得の一部に累進税率を適用することである。累進税の議論は、税源即ち所得又は財産より立論するものであるから、累進といへば當然総合累進でなければならぬ。而して総合累進の行はれるのは税源たる所得や財産を全體捕捉する場合でなければならぬ。所得や財産を全體として捕捉する税といへば、一般所得税、一般財産税、相続税、財産増價税等となるのである。<sup>1)</sup>

一般所得税は諸種の源より入り来るべき所得を綜合して課するものであるから、最も能く累進税率を適用することが出来る。故に文明國に於て、近來、殆んど所

1) Bastable: Public Finance. 3. ed. p. 308.

得税に累進税率を適用せないものは無く、所得税といへば、直に累進税であると聯想せられる様になつてゐる。學者も所得税に就て累進税に關する議論をなすことが普通となつてゐる位である。

之を列強の立法例に徴するに、何れも所得税に累進税を課してゐる。大體之を分つて英國式と獨逸式とに分つことが出来る。獨逸式とは、一八九一年の普國所得税を母法として獨逸諸聯邦に多く行はれたが故に爾か名けたのである、一般所得税を立て之に累進税率を適用するものである。此式は戰後に至つて獨逸帝國の倣ふ所となつた。英國式とは所謂普通所得税と附加所得税とを並び立てるものである、其附加所得税が一般所得税に該當するもので、獨逸式に倣ふて累進税を課するのである。普通所得税は多くは比例税の形をこるが累進税の形をこるものもある、此の如き所得税の立法は英國に初まつたから之を英國式と名けたのである。即ち英國にては其所謂普通所得税なるものが永い年月を経て發達したのであるが、近來、小所得に對して累進税を課する事になつた、所謂附加所得税の出來たのは、一九〇九年以來のこゝである。米國に於ては一九一三年創めて所得税を起したが、大體英國の式に則り、普通所得税の外に附加所得税を設け、附加所得税に累進税率を適用してゐる。佛國に於ては一九一四年に至つて創めて一般所得税が起され、累進税率を適用する

こゝに定められたが、一九一六年一月一日より實行せられた。更に一九一七年七月三十一日分類所得税が起されたが、それには差別的比例税が課せられた。伊國は戰前に於て動産所得税を有してゐたが、其税率は差別的比例税であつた、尤も小所得者に等差的控除を認め、てゐたから累進税となつてゐたことも謂へる。戰後に至りて更に附加所得税を課することゝなつた。

我國の所得税も不完全ながら一般所得税の形を取つて居り、之に累進税を課することゝなつてゐる。

一般財産税は實質的財産税と名義上の財産税とがあるが、實質的財産税は財産を以て税源とするもので、宛も所得税が所得を税源とするに異る所がない。財産を税源とする以上は總ての財産を捕捉せねばならぬ、總ての財産を捕捉すれば、之に累進税を課することが出来る。名義的一般財産税は、一般所得税といふ形に對する影とも見ることが出来る。所得は多く財産といふ源より出て來るものであるからである。既に一般所得税に累進税率を適用し得るとせば、それを補充すべき名義的一般財産税にも累進税率を適用することが出来ねばならぬ。

之を諸國の立例に徴するに。名義的財産税を有するものは、獨逸諸聯邦(舊制度)、瑞西カントン、及和蘭である。獨逸諸聯邦に於ては、名義上の財産税に對して比例税率を適用するものが多かつたが、中には累退税を課するのがあつた、例へばオルデンブルグの如し。一九二〇年三月三十日の帝國法に依つて諸聯邦の財産税は廢せられて仕舞つた。瑞西の諸カントンに於ては、財産税に累進税率を適用してゐるものも少くない。和蘭に於ても所得税と財産税とに累進税率を適用してゐる。(一八九二年及一八九三年法)

實質的財産税は獨逸と伊國に其例を存する。獨逸にては、戰前に於て臨時國防税 (Wehrbeitrag) があり、戰後(一九一九年十二月三十一日法)に於て帝國緊急犠牲税 (Reichsnotopfer) がある。共に累進税率が適用せられてある。尤も臨時國防税は財産と所得とを並び税せんとしたのであるが、其財産に對する課税は財産税に外ならぬ、而してそれに對し累進税率が適用せられた。伊國にても戰後に至つて實質的一般財産税を起し、之に累進税率を適用してゐる。(一九一九年十一月二十九日法)

相續税は、一般財産が相續に依つて移轉する際に之を捉へて税するものであるから、動的財産税と見ることが出来る。一般財産税に累進税率を適用し得るとせば、相續税にも亦累進税率を適用することを許さねばならぬ。相續税は此の如く

一種の財産税として累進税率を適用し得るのであるが、之と同時に不勞利得税の性質を帶ぶるものであるから、其偶然性の程度に從て累進税を課することが出来る。換言すれば相續人の被相續人に對する親族關係の親疎遠近を標準とし、其縁の遠ざかるに従ひて税率を高くして行くのである。又相續税には社會政策の趣旨も加つて來るから、相續人が既に所有してゐる財産が多ければ多い程相續税の率を高くすべきである。

之を列強の立法に徴するに、何れも相續税には累進税率を適用してゐる、而して其累進税率は相續財産の量を標準として之を適用するのみでなく、親族關係の親疎遠近をも標準として之を適用してゐる。日、英、佛、伊、獨等の相續税は、即ち皆それである。獨り米國の相續税は、相續財産の量のみを標準とし、親族關係の親疎を標準としてゐない。獨逸の相續税に至つては、更に此の相續人の從來有せし財産の額に依つて附加税を課し、其附加税率は相續人の從來有せし財産の多くなるに従ふて之を高くすることにしてある。故に獨逸の相續税にありては三方面より累進が行はれてゐることを謂ふことが出来る。

相續財産に累進税を課すると云ふ理論は、又之を移して財産増價税に適用する

ことが出来る。財産の増價は努力の結果に出づることもあるけれども、現代の法制並に經濟組織の當然の結果であることが多い。此の如き場合に於ては、財産の増價は不勞利得に外ならぬ故に財産増價税は相續税と其性質を同うするものといふことが出来る。従つて財産増價税にも累進税率を適用すべきである。

之を列強の立法例に徴するに、獨逸に於ては戰前即ち一九一三年七月三日の法律に依つて帝國所有税 (Reichsbesitzsteuer) を起し、一般財産の差増額に課した。其税率は差増額の大なるに従ふて次第に之を高くし、更に總財産價格の大なるに従て遞増すべき附加税をも加へるこゝしてあつた。次いで戰時に入つては、第一回戰時利得税として財産差増税を起し、財産の差増額に對して累進税を課した。更に戰爭の終熄に際し、戰時の財産増價を一括し戰時財産増價税 (die Kriegsalgabe von Vermögenszuwachs) を課するこゝになつた。其税率は差増額の大なるに従つて累進するものであつた。

伊國も獨逸に倣て戰時財産増價税を起し、戰時中に増加したる財産に税するこゝし、其税率は商業にありては財産差増額の事業資本に對する割合の多くなるに従て之を累進し、仲立業にありては財産差増額の平時所得に對する割合の多くなるに従つて之を累進したのである。

## 二 個別的累進は累進の變體であるが、亦之を否認することが出来ぬ。

個別的累進の好適例は、個別的不勞利得税に於て之を見ることが出来る。土地増價税富籤利得税等の如きそれである。是等の税は相續税、財産差増税等と其性質を同うするものである。唯後者が綜合課税たるに反して、前者が個別課税たるの差あるに過ぎぬ。故に是等の税にも累進税率を適用することが出来る。而して其累進税率は、總額に對して之を適用し得るのみならず、其偶然性の程度に對しても之を適用することが出来る。

之を實際の立法例に徴するに、土地増價税は、ニュージーランドに起り、歐洲に傳はり來つたが、累進税を課するは獨逸の立法を代表と見るこゝが出来ぬ。獨逸にては土地増價税に對する累進税率は、第一に土地増價額の土地買受價額に對する比の大なるに従つて之を増し、第二に所有期間の短くなるに従つて之を増すこゝになつてゐる。

次に個別的累進は、收益税制度に於て之を見ることがある。蓋し所得税其他の人の税が十分に發達してゐない所に於ては、收益税が直接税の中軸をなすのが普通である。そこで收益税に累進税を課するといふことが起て來やう。然るに今日に於

ては収益税は段々直接税の中軸より離れ、所得税を補充する税となりつゝあるのである。加之、収益税は個別的に客觀的に税するものとなつて來てゐるから累進税を課するに適してゐると謂ふことが出來ぬ。

之を實際の立法に徴するに、**濠洲**に於ては地租に對して累進税率を適用して居る。**米國**の諸州に於ては、地租を累進的に税するのがある（**Okahoma** 一九〇八年の法律）。又營業税に累進税率を適用するのがある、普通商業營業税（**Texas**）酒精製造營業税（**Virginia**）鐵道會社營業税（**Maine, Maryland, Vermont**）電話會社營業税（**Virginia, Wisconsin**）電燈營業税（**Tennessee**）の如き其一例である。併し此等の税は累進になつてゐるは云ふもの、其累進の程度は比較的輕くなつてゐる、其累進級の如きも極めて少いのである。又**獨逸**の**聯邦**の中に於ては、特殊營業税に累進税を課するのがある、大百貨店税の如し、これは中級政策より出でたものに外ならぬ。

個別的累進の例としては、消費税を擧げる者がある。併し消費税には、本來の累進税を適用することが困難である。唯大所得を有する富者が主として使用し若くは消費する物品に對し、其量の多くなるに従つて税率を高め、多少累進の趣旨を

加味することが出來るのみである、所謂奢侈税は其例である。<sup>1)</sup> 所が、今日文明國に於て行はれてゐる消費税は嗜好品や生活必需品に課する税である。嗜好品や生活必需品は擔稅力の乏しき貧者が却て多量に消費するが故に消費と擔稅力とは相適應するものでない。之に同一の税率を課するも尙結果に於ては逆進税となるのであるから、之に累進税を課することが出來ない。

若し消費税に累進税率を適用し得るとせば、それは本來の累進税でなくして、**準累進税**である、即ち消費品の品質が優れば優るに従つて、之に對する税率を上げせて行くのである。<sup>2)</sup> 此の如き累進は又一通りの理由を有してゐるから、強ち之を排すべきでない、蓋し富者は品質の良きものを消費し、貧者は品質の悪きものを消費するを常とするから、品質の良くなるに従つて次第に重き税を課すれば、それで擔稅力に應ずることゝなるからである。

之を要するに、累進税は綜合的累進たるを原則とし、個別的累進を例外とする、從て累進税は一般所得税、一般財産税、相續税、財産増價税等に於て最も良く行はれると謂ふことになるのである。

1) Rastable: op. cit. 3. ed. p. 308.

2) Ibid. p. 308.

### 第五項 累進稅の批難と其辯駁

累進稅は第三項に於て述べた如く、經濟學說の上よりも、之を説くことが出來、又社會政策の上よりも、之を説くことが出來る。其根據は動かすべからざるものである。所が尙之に對して批難をするものがある、其批難は根本的批難でなくして、寧ろ累進稅の實行に際して起るべき缺點に對する批難と見るべきである。之を分つて三とする。其一は累進稅率の限度に關するものであり、其二は稅率の決定方法に關するものであり、其三は稅率適用の結果に關するものである。

#### 一 累進稅率の限度に關する批難

一 累進稅率の限度に關する批難とは、累進稅は財產若くは所得を沒收するに至るといふのである、故に之を沒收(Confiscation)説と名けて置く。其說に依れば、

累進といへば、課稅物件の數量價格の増すに従ひ、稅率を上ほすものである、而して其稅率を上ほして已まなければ、終に百分の百に達するであらう、是れは明かに財產若くは所得の沒收である。

此批難は既に十八世紀の終頃より唱へられ、爾來多くの學者の和する所となつてゐる。<sup>2)</sup> 成程所得又は財產の大となるに従ひ、稅率を上ほして已まなければ、終に百分の百に達することは、數學上拒み難い論理の歸結である。所で、近來の學者は、之を駁して、稅率は百分の百に達すべきものでないといふことを説く、所謂累進稅論は即ちそれである。

二 茲に累進稅論といふは、累進稅率の最高限は一定の點に於て止めるべきである、と主張するものである。其論は均等犧牲説より引き出して來たものである。均等犧牲説より出發するものは左の如く論じてゐる。<sup>3)</sup>

一體慾望は其烈度の減するに従つて其數を増すものである、生活の必需的慾望は極めて烈しいものであるが、其數は限られてゐる。慾望の烈度の尙低きものにありては、富の増加するに従ひ文明の進歩するに伴ひ、其種類が多くなり、其數が多くなつて行く。而して一定の點に達したる後は、慾望の烈度に於ける差異、從て限界效用の差異は、慾望の數が多くなるに従つて、段々減じ來り、終に大所得に至つては、殆んど無くなつて來る、蓋し大所得は殆んど總ての慾望を萬遍なく充たすこゝが出来て更に所得を加ふるも異なる所がないからであ

1) Jollivet: De l'impôt progressif, et du morcellement des patr. moines, 17-93.

2) Sartorius: Über die gleiche Besteuerung des Königreiches Hannover 1815.

3) Neumann: a. a. O. S. 146. Cohen Stuart. 本書397頁。

る。是が故に累進税率は段々に減じて終には比例税とならねばならぬ。

思ふに均等犠牲説は累進税率が無制限に上げし得るものでなく、そこに一定の限界があることを説明してゐると謂つて宜しい。併し乍ら此説は擔稅力の消費的方面を高調して、生産的方面を輕視する傾がないでは無い。生産的方面に立脚すれば、所得や資産は多々益々其増殖力を増すものであるから、之より累進税率に限界あることを推論することが出来ぬ。

併し乍ら之を社會政策の上より觀れば、社會主義や共產主義を實現せんとするものでなく、多少なりとも貧富の懸絶を緩和せんとするの趣旨に外ならぬ。然るに累進税率を無制限に上げし、百分の百に達して尙顧みざるが如きは却て社會政策の本旨に反することとなる。是が故に社會政策より出發すれば却て税率に最高限を置くの必要を見るのである。

三 累進税率に制限を置かねばならぬことは上述の如くであるが、更に一步を進めて考ふれば、假令最高税率が百分の百に達することがあるとしても、必ずしも財産や所得の沒收とならぬ。蓋し累進の本旨から云へば所得若しくは財産の多く

なるに従ひ、其多くなつた部分のみに就き高い累進税率を適用すべきである。換言すれば超過額累進税とすべきである。<sup>1)</sup> 故に假令累進税率が百分の百に達しても、其税率を適用するのは、財産若しくは所得の一部に止まり、全部でない、是れ余が財産若しくは所得の沒收といふことは起り得ないと云ふ所以である。これは累進の方法たる超過額累進を明にすれば一點の疑を容るゝ餘地がない。<sup>2)</sup>

之を實際の立法例に徴するに、獨逸の戰時財産増價税(一九一九年法律)は貳千五百圓以上の財産差増額に對し累進税率を適用し、八累進級を経て、拾九萬圓を超過する額に百分の百の税率を課してゐる。處で此税は超過額累進の方法を採つてゐるから、拾九萬圓迄の額には遞次に高い税率を課するに拘らず、各累進級毎に納稅の後に於て尙一定の財産額が残り、從て拾九萬圓以上の財産差増額に就ては、八萬六千圓が残るのである。此の如く驚くべき高い累進税率を以てし、其最高税率が百分の百に達してゐても、尙全然沒收にならないのである。

## 二 累進税率決定方法に關する批難

累進税率決定方法に關する批難は、立法者が、よい加減の見立に依て、勝手氣儘に

1) Neumann: a. a. O. S. 142.

2) 本書164頁以下。



決定し、學理上準據すべき標準が無いといふのである。所謂勝手氣儘 (Willkür, arbitrariness) 説なるものである。<sup>1)</sup>

此批難は、多少肯綮に中つてゐる所がある。由來累進税率は、數字的に金額若くは百分比を以て言ひ表はされねばならぬ、而して其税率は幾何にせねばならぬといふ理窟がない。學理上からは單に課税物件の量の大小なるに従ひ、税率を進むべきであると言ひ得るのみである。處で近來學者は此處に一定の標準を見出さんと苦心してゐる。限界效用説の如き即ちそれである。

限界效用説に依れば、所得の段々多くなるに従つて其充たし得べき慾望の數が増し、其新に加はるべき慾望の烈度、其慾望の加はらざりしききに於ける限界的慾望の烈度の差は段々に減じ行き、從て其慾望に關する限界效用の差も少くなつて行くのである。是が故に所得の大なるに従ひ税率を上ほす程度も段々少くなつて行かねばならぬ。といふのである。

此説に依れば、所得若くは財産の量が少いときは税率を急に上げして可いが、所得若くは財産の量が多くなるに従ひ、税率を上げすことは段々に緩にならねばならぬ。

1) Léon Say: Impôts démocratiques, I. 172.  
Leroy-Beaulieu: Traité de la science des finances I. 148.

らぬことゝなるのである。

此結論は限界效用説より推理したるものであつて主として消費的方面の觀察に過ぎないが。生産的方面より之を觀察すれば、所得若くは財産の多くなるに従つて、其増殖力を大にするが故に、累進税率も亦相當に之を上げさなければならぬ。そこで生産方面と消費方面とを合せ考ふれば累進級を細かに刻み、其間に於ける累進税率の進め方を同様の速度とするのが適當である。所が累進の下級に在りては、生産的方面よりも消費的方面が重きを爲すのであつて、所得に少しの差があつても之に依つて充たすべき慾望の烈度には大なる差となるのである。故に同一所得量を以て段々に累進級を積み上げるとせば、之に對する累進税率は初めの方に於て多少急に上げして可い、若し之に反して累進の進め方を同じ様にしやうとせば、累進級の刻みを小所得に於て精密にし、大所得に至つて粗にすべきである。此の如く論じ來れば、累進税率の決定に就ては、大體の標準は無いのでないといふことが出来る。併し乍ら其最下限最上限を幾何に定め、其間を幾何に割つて、之に幾何の税率を當て籤めるべきかは固より一定の標準がある譯でない、之を勝手

氣儘に定むるものであるといふならば、それはそれに違ひない。

併し乍ら累進税率の定め方に依つては此氣儘の分子は段々に取り去ることが出来る、一體所得や財産が多くなると云ふは、一躍して高く飛ぶものでない、厘毫の微を以て連続して次第々に積み上げられるものである。故に累進級并に累進税率は高飛びすべきものでなく、弧を畫いて徐々に進み行くべきものである、故に累進税率の決定に就て氣儘の分子があるとすれば、最低最高の兩率であらう。所で最低率は免税點に接觸してゐるものである、從て免税點下即ち零税率と最低率との間に大なる懸隔があつてはならぬ、偶々税を徴收せられても其額が極めて少い様にすべきである、換言すれば免税點の上に在る最低税率は極めて低いこととなるのである。此くして累進税率の決定に於て氣儘の分子は漸次取り消されて来る、残るは最高累進税率を幾何に定むるかといふことに過ぎなくなるであらう。

所で此の如き程度に於ける氣儘の決定は苟くも税率を定むる以上之を避くることが出来ぬ。こは獨り税法のみでない、他の立法に於ても見ることである、例へば刑法に於て刑期を定め、民法に於て時効の期間を定め、俸給法令に於て俸給額を

定むるが如き、皆同じことである、此の如き場合に於ては學理上幾何の期間に定めねばならぬとか、幾何の額に定めねばならぬとかいふ標準はない、立法者の適當と思ふ所で決するより外ない。其決定に就て適當であるといふ證明をなすことは出来ないが、さればとて之を定めなかつたならば更に不當のことになるであらう。累進税率の決定に於ても亦全くさうである、要するに税率は立法者が勝手氣儘に定めるとしても、何等決定せないよりは遙に優つてゐるといふことが出来る、是れノイマンの夙に道破した所である。<sup>1)</sup>

尙一步を進めて考ふる時は、累進税率を幾何に定むるかといふ事が、勝手氣儘の決定で不都合であると云ふならば、比例税に就ても、之を或は百分一とし或は百分の十とする事は皆立法者の勝手氣儘に決定するものと云ねばならぬ。<sup>2)</sup>然るに獨り累進税率に對して此批難をなすは、別に理由がなければならぬ、論者は累進税率が立憲政治の下に於ける黨争の具となるを虞れるのである、其譯は外でもない、社會黨や労働黨は累進税率を高めることに熱狂するであらうし、保守黨は之に反對するであらうし、税率は其左黨右黨の勢力の消長に依つて定まることになる、換言

1) Neumann: a. a. O. S. 148-149.

2) Seligman: op. cit. p. 194. Nicholson: Principles of P. E. III. p. 278.

すれば眞に其時其時の出來心で定まることになるのである。或は更に進んで考ふるものは、社會黨や労働黨は、朝に累進税の最高率を一割とすれば夕に又之を高め、三割とし四割として、無限に之を高めんとすることにならうといふのである。其批難は全然政治論に外ならぬが、若し政治論からいへば、社會黨が勢力を得て居る國に於ては、累進税を行はねば、却て反資本家熱が愈々高まることとなり、階級戦は益々甚しくならう。故に政治論よりすれば累進税を行はぬ方が累進税を行ふよりも更に憂ふべきであると謂はねばならぬ。

之を要するに、累進税率の決定が勝手氣儘に流るゝといふ批難は多少の眞理を含んで居るけれども、それでも累進税率を定めぬよりは定むる方が望ましいと謂はねばならぬ。更に累進税率の定め方に注意すれば、其批難は大に之を緩和することが出来る。

### 三 累進税率適用の結果に關する批難

累進税率適用の結果に關する批難は、第一は脱税が行はるゝといふことであり(脱税説)、第二は資本の増加を妨害するといふことである(資本増殖妨害説)、兩者

は未終に國庫の收入に影響せずしては已まない。換言すれば國庫の收入は累進税の爲めに増さないのみならず、却て減少せぬとも限らぬと云ふのである。故に此批難を收入不充分説(unproductiveness)と名けて置く。

一 脱税(evasion) 説に依れば、累進税率が適用せられると納税者は或は虚偽の申告を爲し、或は他人の名義に書き換へ、徴税吏をして捕捉するに由なからしむるといふのである。蓋し累進税は所得にしても財産にしても総合せられた額の上に課することを本旨とするから、源泉課税方法に依ることが六ヶ敷なり、申告主義に依らねばならぬことになる。源泉課税は課税物件を捕捉し盡すことが出来て、脱税は容易でないが、申告に依つて課税するとせば、さうは行かぬ。即ち申告方法に依れば、其申告は自然に虚偽に流れて来る、そは各人が皆可成低き税率の適用を望むからである。

此の如くして累進税率が高くなれば高くなる程脱税の虞が起て来るであらう。故に此批難は多少の眞理を包含してゐるといふことが出来る。併し乍ら此批難は又當らぬ所がある。蓋し累進税率は急に高飛をして、最高限を非常に高い點に持

つて行くに限つてゐない、税率の上ばせ方を急にせないで、且つ超過額累進法を採れば、其弊は必ずしも大なるものでない。又假令累進税率を高くしても、脱税に對する豫防をなせば、左程憂ふべきものでない。元來脱税は如何なる税にても行はれ勝ちである、比例税に於てもさうである、決して累進税に特有のものでない。従て脱税を防止することが必要となつて來る、それは比例税に於て必要であるが如くに累進税に於ても必要である。そこで脱税説は累進税を批難するといはんよりは、税法の不備、稅務行政の不行届を責むるものとなつて來るのである。

二 資本増殖妨害説に依れば、累進税は貯蓄に對して罰金を課することゝなるから、既存の資本は外國に輸出せられる様になり、それが出來ない所では、貯蓄が減少し終には其跡を絶つ様になり、其結果は國內の事業を不振に陥れ終に國庫の收入を減するに至るであらうと云ふのである。

此説は一應尤もの様に聞えるが何時でもさう云へるとは限らぬ。第一に貯蓄の減少に就て考ふるに、累進税が貯蓄を罰すると云ふならば、比例税も亦然りと謂はねばならぬ、比例税で徵收するものも亦貯蓄に宛てられるものが存するからで

ある。故に此批難は累進税に對する批難といはんよりは、財産税又は所得税等より成る租税體系に對する批難となるのである。<sup>1)</sup>更に一步を進めて考ふれば、累進税は必ずしも一國全體に取りて貯蓄を抑へるものでない。元來累進税は富者に高率を課し、貧者に低率を課するものと云ふべきである。所で富者は高率を課せられたとて必ずしも全然貯蓄を中止するものでない、蓋し富者の貯蓄は利廻りの大なるが爲めに熟慮の結果初めて之を爲すといはんよりは、所得剰餘の處分方法として習慣のまに、之をなすのが少くないからである。勿論富者が貯蓄する程度は多少減するかも知れぬ、併し乍ら他方に於て貧者は却て貯蓄をなすに至るであらう、それは累進税の趣旨に従ひ極めて軽く税せられる爲め餘裕を生ずるからである。そこで富者の貯蓄減少と貧者の貯蓄増加とは互に相補償することとなり、一國全體に取りては必ずしも貯蓄減少とならぬ。

更に進んで資本の輸出に就て考ふるに、是れ亦累進税のみの批難とすることが出來ぬ、寧ろ重い財産税所得税の體系に對する批難と見るべきである。勿論累進税に於ても其率重ければ資本の外國輸出は自然に起つて來やう。併し乍らそれ

1) Seligman: op. cit. p. 195.

には二の條件がある。其一はその資本の移り行く先の國が累進税を課してゐないことであり、其二はその資本が其移つた國に於て法律の保護を受け安全に利殖し得られるといふことである。處で多くの國は第二條件を充たすかも知れぬけれども第一條件を充たすとは限らぬ。或は移り行く先の國に累進税法が行はれてゐるにしても、其率が自國の如く高くなければ尙資本が出て行く餘地ありと云へる。故に累進税率が無暗に高くなければ資本の外國輸出は起ると限らぬ、併し若し其虞ありとせば資本輸出防止方法を講ずれば可いのである。斯様に見て來れば此批難も左程重大でない。

以上述べたるが如く脱税を豫防し、資本の外國輸出を防止すれば、収入は減ずると言へぬ。現に世界戦に際しては各國多く累進税主義を採つたが、其結果は収入を多く増したのである。累進税が収入を増さないと云ふのは事實に反つた議論と評せねばならぬ。併し累進税を課しても其収入を減ずる場合が無いと云ふ譯では無い。小所得小財産に對して非常に累進税率を下げた場合の如きそれである。併し此の如き場合に於て収入を減ずるは、租税正義の原則の當然の歸結である。

由來累進税率は財政々策的の原則に依つて課すると云はんよりは租税正義の原則に依つて之を課するものである。累進税の収入が少いからとて之を批難するところが出來ぬ。

## 第六項 累進の方法

累進税に對する批難は前述べた通り、多くは根本的のものでない、累進税を行ふ方法其宜きを得ば自然に消滅すべきである、そこで如何なる方法に於て累進を行ふかを説かねばならぬ。

累進税は課税物件の量の増すに従つて税率を増すものであるから、課税物件の數量價額と税率とを相對立せしめねばならぬ、從て課税物件の數量價額に就て階段を刻み、之に應じて税率を進めて行かねばならぬ。其課税物件の數量價額の刻みを累進級といひ、之に對する税率を累進率といふ。

累進の方法は第一には累進級の定め方を如何にすべきかと云ふことであり、第二には累進率の定め方を如何にすべきかと云ふことであり、第三には累進級

并に累進率の進め方を如何にすべきかと云ふことである。以下順次之を述べて見やうと思ふ。

### 第一 累進級の刻み方

累進級の定め方に就ては先づ累退級と普通の累進級とを分たねばならぬ。

一 累退級とは狭義の累退税を課するに際し刻むべき階段をいふ、狭義の累退税に於ては、刻まれるべき其階段の数が比較的少いのを普通とする。是れ比例税を原則とし乍らそれに例外を許すものに外ならぬからである。累退級は比例税を課する最低限以下の課税物件に就て階段を設け比較的多い額より少い額に下つて来る様にせねばならぬ。又時に依つては、形式上何等階段を設けないう、而も實質上階段を設けるのと同じ結果を得る様に仕組むことがある。そは外でもない。小額の課税物件に對して一定額だけを控除し其残額に一定税率を適用することである、是れ所謂控除査定法であるが、小額の課税物件は事實に於て低い税率を課せられたこととなり、一つ低い累退級に在るものと見ることが出来る、之を隠れたる累退級と云ふ。

二 普通の累進級は、累退級と異り、其数が自然に多くなるのみならず、下より上に延びて階級を作り累退級と逆になるのである。換言すれば所得若くは財産等の少量を初級とし、次第に多量となるに従ひ、其次ぎの階級を作るのである。而して各累進級は皆多少の幅を有するもので、課税物件の一定の量を包括するものである。而して其各累進級を示す方法に三つある、其第一は課税物件の一定量より他の一定量を總括するとして、累進級の初と終とを示すものである。例へば所得に就て云へば、八百圓より千圓迄を初級とし、千圓より千貳百圓迄を二級とし、千貳百圓より千五百圓迄を三級とし、順次所得の多くなるに従ふて級を上げせて行くが如くである。其第二は課税物件の一定量を超ゆる點に依つて其累進級の初まることを示すものである。例へば前例に就ていへば、八百圓を超ゆる額を初級とし千圓を超ゆる額を二級とするが如し。其第三は免税點を超ゆる一定額を初級とし、超過額のみを以て順次に次ぎの階級を作つて行くことである。例へば前例に就ていへば八百圓を免税點とし、それを超ゆる貳百圓を初級とし、其次ぎの貳百圓を第二級とし、又其次ぎの參百圓を第三級とするが如し。

以上何れの方法に依るも歸する所は同じ、只一の累進級に含まれる範圍の廣いか狭いかといふことや、累進級の數の多いが可いか少いが可いかといふことが問題となる。それは累進級の刻み方として下の段に於て述べることにする。

## 第二 累進率の定め方

### 一 金額率と百分比率

累進級が刻まれると、それに對して累進率を割り當てることになるが、其累進率を如何に割り當てるかに就ては、二の方法がある。其一は各累進級に對して稅率たるべき一定金額を割り當てるものであり、其二是、各累進級に對し百分比に依て稅率を定むるものである。前者を金額率といひ、後者を百分比率と名けて置く。

金額率は獨逸系統の租稅立法に其例を見る所である。例へば普魯西の所得稅に於て四五〇圓乃至五貳五圓の初級に稅率として參圓を課し、五貳五圓乃至六〇〇圓の第二級に四圓五拾錢を課し、六〇〇圓乃至六七五圓の第三級に六圓を課するが如し。此方法に依れば、其各級の初に在るものと終に在るものとが同額の租稅を負擔することとなり、課稅物件の小額なるものに重く、課稅物件の多額なるも

のに軽い結果が生じ、不公平となるのである。普魯西等に於けるが如く、累進級が精密に刻まれて居れば、其弊は少いが、累進級の刻み方が粗であつて、其各級に包括せらるべき課稅物件の分量が多くなれば、其弊は甚だ大となつて来る。是れ多くの國にありて、金額率を採用せない所以である。

百分比率は、累進級を異にするもの之間にありては、稅率を異にすれども、累進級を同するもの之間にありては、比例的に稅することになり、課稅物件の量が多少たりとも相違すれば、其多きものに多くの稅が課せられ、其少きものに少しの稅が課せられることになる。金額率に比すれば遙に公平である。是が故に多くの國に於ては概ね百分比率を採用するのである。我國に於ても亦さうである。

### 二 全額累進と超過額累進

各累進級に累進的百分比率を割り當てるとして、次に起る問題は累進級を上る毎に俄に高き累進率を課稅物件の全額に適用すべきか否かといふことである。

此問題に對する解決は累進級を上る毎に之に割り當てられたる累進稅率を課稅物件の全額に課するか、若くは前の累進級に超過する額のみに課するか、の二の

外にあり得ない。其全額に課するものを全額累進といひ、其超過額にのみ課するを超過額累進といふ。

(1) 全額累進は課税物件の全額に對して其額に相當する階段の累進税率を適用するものである。此累進法に據れば一階段を上る際に於て少しの金額の差異あるが爲めに或は高き税率を適用せられ、或は低き税率を適用せられ、其間に不公平を生ずることとなる。(註)是が故に此累進法は之を採用すべきでない。

(註) 例へば所得税に於て其税率が八百圓以上には百分一、千圓以上には百分二であるとするれば、九百九拾九圓の所得に對する税は九圓九拾九錢となり、千壹圓の所得に對する税は貳拾圓貳錢となる。所得額に於ける貳圓の差は税額に於ける拾圓以上の差となつて來る、是れ不公平の甚しきものである。

(2) 超過額累進 (Staffelarif) は、低き累進級に超過する額に對してのみ、高き累進率を適用するものである。従つて超過額累進にありては、一定金額を超ゆるものに對して一定累進税率を課するといふことを定むるのが常である。併し又國に依つては、此超過といふ文字を用ひず、初めの一定金額に對して税率幾何、次ぎの一定金額に對して税率幾何、其次ぎの一定金額に對して税率幾何といふが如くに定

むるものもある。結果に於ては少しも異なる所は無い。而して税額は各累進級に相當する税率に依つて割り出されたる額を遞次に加へて行つて之を定むることになるのである。

例へば、我國の所得税法に於ては、累進税率に對して左の如く規定してゐる。

八百圓以下の金額	百分の〇・五
八百圓を超ゆる金額	百分の一
千圓を超ゆる金額	百分の二
千五百圓を超ゆる金額	百分の三
貳千圓を超ゆる金額	百分の四
四百萬圓を超ゆる金額	百分の三十六

是れ明に超過額といふ文字を用ふるものである。之に反して獨逸の帝國緊急犠牲税は左の如く累進税率を定めてゐる。(一麻を五拾錢に換算す)

初めの	二五、〇〇〇圓に對して	10%
次ぎの	二五、〇〇〇圓に對して	12%
次ぎの	五〇、〇〇〇圓に對して	15%
次ぎの	一〇〇、〇〇〇圓に對して	20%
次ぎの	一〇〇、〇〇〇圓に對して	25%



次ぎの一〇〇、〇〇〇圓に對して 30% 以下準之

是れ超過額といふ文字を用ひないで超過の趣旨を明にしてゐるものである。

一體、累進税の理論に依れば、所得にしる、財産にしる、新に加はり來るべき部分に對し高い税率を課するといふのが趣旨である。されば超過額累進は累進税の本旨に適つてゐると謂はねばならぬ、加之、超過額累進に依れば、一の累進級を上る際に於て少しの金額の差異あるが爲めに税額に大差を生ずるが如き不公平が起らぬ(註)是れ全額累進に優つてゐる點である、故に累進の方法としては超過額累進に依らねばならぬ。

(註) 例へば我國現行所得税法の超過累進に依つて(前に示した税率に依り)計算するに所得九百九拾九圓に對する所得税は五圓九拾九錢となり、所得千壹圓に對する所得税は六圓貳錢となる。後の場合に於ては千圓を超過する額即ち壹圓に對してのみ百分二の率を課するに止まるからである。若し之を全額累進法とするときは九百九拾九圓に對しては税率百分一であつて税額は九圓九拾九錢、千壹圓に對しては税率百分二であつて税額は貳拾圓貳錢となるのである、所得貳圓の差の爲めに税額は全額累進にありては拾圓參錢の差を生じ、超過額累進にありては僅に參錢の差を生ずるに過ぎない。我國に於ても、従前所得税法に於て全額累進の方法を採つたことがあつたが、今

日に於ては、皆超過額累進の方法を採ることになつてゐる。

### 第三 累進級の刻み方並に累進率の進め方

累進級の刻み方並に累進率の進め方に就ては、最低限を幾何とし、順次之を進めて最高限を幾何とすべきかといふ問題が起る。仍て最低限、最高限、並に中間の進め方に就て別々に觀察して見やうと思ふ。

#### 一 累進級並に累進率の最低限

累進級並に累進率の最低限に就ては理論上其程度を定め難いけれども、少くとも可成低くせねばならぬといふことは云ひ得られる。

蓋し累進税率の最低限を高くすれば、偶々免税點を超えてゐるが爲めに忽ちに大なる負擔をせねばならぬこととなり、免税點に少しく達せないものが悉く免るゝに比し、其處に非常なる不公平が起り、免税點の定め方が勝手氣儘であるといふ弊が大に表はれて來る。故にやつと免税點の上にある者に對しては、極めて少額の税を課するに止めねばならぬ、従て税率は極めて低くせねばならぬ。

之を諸國の實際に徴するに、最も進める立法にありては、累進税率の最低限は極

めて、低いものとなつてゐる。

今所得税、戦時利得税、財産増價税、財産税、相続税に就て列強の最低税率を見るに、平時に於ては大體に於て極めて低く、戦時戦後に至つて多少高くなつてゐるものもあるけれども、尙概して低いと謂つて可からう。

之を所得税に就て見るに、戦前に於て最も低かつたものは獨逸、諸聯邦であつた、即ち其税率は普魯西にありては〇、六三、巴威爾にありては〇、一五—〇、三三、索遜にありては〇、二五、ヅウルテンベルグにありては〇、四、バーデンにありては〇、六に過ぎなかつた。佛國の所得税（一九一四年七月法）も亦〇、四であつた。之に反し獨逸帝國の國防税中に存した所得課税并に米國の所得税に於ては、少し高くなりて百分一、英國の附加所得税に於ては更に進んで百分二〇八であつた。我國の所得税にありては、之に反して百分二、五であつたが、戦時に至つて之を百分三、三とした、此くして我國の所得税に於ける最低税率は世界に於て最も高いものであつた。

戦後に至つて我國の所得税は、其最低税率を百分〇、五に下したが、列強は却て之を上ほしたものがあつた、即ち米、伊は百分一、佛は百分一、五、英は百分五、獨逸帝國は百分の十、三とした。是れ恐らくは後日改正を要するものとなるであらう。

之を戦時利得税に見るに、獨逸に於ては百分五、伊に於ては、仲立業にありて百分五、商工業にありて百分十、三してあつた。

財産増價税の累進税は獨逸に其例を見るが戦前にありては百分〇、七五、戦時には百分五、戦後には百分十、三となつた。

財産税に就て見るに、實質的財産税は、獨逸にありて、戦前に百分の〇、五、戦後に百分の十、伊國にありて、戦後百分四、五である。形式的財産税は獨逸帝國にありて、戦時税として〇、一五、戦前普魯西にありて〇、〇六二五、バーデンにありて〇、一一、共に比例税であつた、索遜のは〇、〇四三—〇、〇五、ヘッセンのは〇、〇七五であつた。

相続税に至つては、英國にありては、相続財産所得税も被相続財産税も、戦時戦後に亘りて百分一で改める所がない。佛國も相続財産所得税に於て戦前戦後共に最低税率を百分一とし、戦後に至つて被相続財産税を起し、其率百分〇、二五にしてゐる。伊國の相続財産所得税は百分〇、八を以て初まりしが、戦後に至つて百分一、三とした。獨逸の相続財産所得税は戦前戦後共に百分の四を最低率としてゐる。我國の相続税は、家督相続にありて、百分〇、五、遺産相続にありて、百分一、三となつてゐる。

## 二 累進級並に累進率の最高限

累進率は無限に之を高むべきでなく、一定の程度に於て之を止むべきであることは、前項に述べた通りである。故に租税の累進を行ふにしても累退税となるは自然の結果である。只最低生活費を越ゆる部分に比例税を課するのを以て満足すべきでないことは論ずる迄もない。

然らば累進税率の最高限を如何なる點に於て定むべきかといふに、それは理論上一定することが出来ぬが、平時と非常時に依つて異り、國富の小なるど大なるどに依つて異なるのである。即ち國家非常の場合に於ては、平時の場合に於けるよりもヨリ以上に税率の最高限度を高めることが出来る。又國富の次第に進むに従ひ従前よりもヨリ以上に累進税率を高めることが出来る。

之を諸國の實際に徴するに其立法は區々となつてゐる。殊に最近世界戰の勃發して以來、諸國は累進税率の最高限を段々に高くした。

今所得税、戰時利得税、財産増價税、財産税、相続税に就て列強の最高率を見るに、戰時戰後に至つて非常に高くなつて來てゐる様である。

之を所得税に就て見るに、最高率は戰前にありては、佛國のは百分二、米國のは百分六、英國

のは百分六、六七、獨逸帝國の臨時國防税中の所得税に於ても百分八に過ぎなかつた。之に反して我國のは百分二十二、戰時に百分三十三となつた。

之に反して戰後に至つては、列強所得税の最高率は非常に高まり、其低きものもありても、佛國の百分二〇、伊國の百分二五があり、英國に至つては百分二二、五となつてゐる。之に普通所得税の税率百分三〇を加ふれば實に百分五二、五に上るのである。米國の所得税は更に高く其最高率は實に百分六五となつてゐる。獨逸帝國の所得税は、個人所得にありて、百分六〇配當所得にありて、百分二〇、留保所得にありて、百分三〇に上ほつてゐる。我國の所得税の最高率が戰後百分三六になつてゐるのは、列強に比して高い云ふことが出来ぬ。

戰時利得税に就て之を見るに、英、米、佛にも其最も高いものは八割に及んでゐた。獨逸にありては七割、伊國にありては三割に上ほつた。

財産増價税に至つては、獨逸に於ては最高率を戰前の立法にありては、百分二五とし、戰時の立法にありて、百分の五とし、戰後の立法にありて、百分百とした。伊國に於ては、其最高率を百分八〇とした。

財産税に就て之を見るに、實質的財産税は獨逸に於ては、戰前にありて百分一五、戰後にありて百分六五となつてゐる。伊國に於ては、戰後、百分五〇となつてゐる。之に反して名義的

財產稅は獨逸に於て戰前百分一・五に過ぎなかつた。

相續稅に就て之を見るに、其最高稅率は左表の如し。

	相續財產取得稅		被相續財產稅		
	戰前	戰後	戰前	戰時	戰後
(イ) 英	一〇・〇	一〇	一五	二〇	四〇
(ロ) 米	—	—	—	—	二五
(ハ) 佛	二〇・五	三六	—	—	二四
(ニ) 伊	二二・〇	五〇	—	—	—
(ホ) 獨	三〇・〇	九〇(附加稅共に)	—	—	五

此表に依て之を見るに、列強の相續稅最高率は甚だ高い、兩相續稅を合せば、米國を除くの外は悉く半以上を徵收せられることになつてゐる。

我國の相續稅の最高率は、家督相續にありて百分八・五、遺産相續にありて百分一・一に過ぎぬ。

### 三 最高限最低限の中間に於ける累進級の刻み方及累進率の進め方

累進級の刻み方に就ては、之を密にするか粗にするかの問題が起る。

一體所得にせよ財産にせよ、其他の課稅物件にした所が、其量の大小多少は順を逐ふてゐるもので、一定の點に自然の界を劃してゐるものでない。所で累進級の刻みは、一定の點に人爲的の界を劃するものである、從て其刻み方が粗に過ぐれば、勝手氣儘の弊が著しく現はれ、偶々何れかの累進級に這入るが爲めに稅額に非常なる差を生ずることにならう。之に反して累進級の刻み方が密となればなる程、人爲的に劃する境界線は段々境界の無い自然的状态に近接して來るのであつて、一つ上の累進級に入るにしても、一つ下の累進級に入るにしても稅額に非常なる差異を生ずることが無くなり、勝手氣儘の分子が取り除かれ公平なるものとなつて來るのである。是が故に累進級は可成精密に之を刻むべきである。

次に累進級の密度は下の級と上の級とに於て同じくすべきか否かの問題が起る、普通の場合に於ては、下の級に於て比較的密にし、上の級に於て比較的粗にして可い。蓋し既に前項にも述べた通り、所得や財産が少ければ少い程、其所得や財産の少しの差が犠牲に於て大なる差となつて來るから、累進級を密にして各異なる累進率を課せねばならぬ。

累進率の進め方は緩かでないければならぬ、決して急に高飛びさしてはならぬ。其理由は、累進級の刻み方を密にせねばならぬと同じことである。

此の如く累進級や累進税率を進めて行けば、常に累進税の趣旨に適ふのみならず、勝手氣儘の弊が少くなり、虚偽の中告や脱税を促す様のこと甚しくないことゝならう。

此點に就ても諸國の立法は大に進歩してゐる、我國の立法は尙幼稚たるを免れぬ。即ち我國にありては、累進級の刻み方が粗に過ぎて、其飛び方が大であり、其累進級を上ばるに従ひ税率を進める度合を急にしてゐるのである。是等は皆當を失してゐる。

今列強の一般所得税、一般財産税、相續税、財産増價税に就て累進級並に累進税率の進め方を見ることゝする。

(一) 所得税に就て見るに、累進級并に累進率の進め方に於ては、獨逸系統の立法最も進歩してゐる、其模範を示したものは普魯西の所得税法であつた。其累進級と累進税率は左の如し。

所得額	税額	所得額	税額
四五〇	五二五	三、七五〇	四、〇〇〇
五二五	六〇〇	四、〇〇〇	四、二五〇
六〇〇	六七五	四、二五〇	四、五〇〇
六七五	七五〇	四、五〇〇	四、七五〇
七五〇	八二五	四、七五〇	五、〇〇〇
八二五	九〇〇	五、〇〇〇	五、二五〇
九〇〇	一、〇五〇	五、二五〇	五、五〇〇
一、〇五〇	一、二〇〇	五、五〇〇	五、七五〇
一、二〇〇	一、三五〇	五、七五〇	六、〇〇〇
一、三五〇	一、五〇〇	六、〇〇〇	六、二五〇
一、五〇〇	一、六五〇	六、二五〇	六、五〇〇
一、六五〇	一、八〇〇	六、五〇〇	六、七五〇
一、八〇〇	一、九五〇	六、七五〇	七、〇〇〇
一、九五〇	二、一〇〇	七、〇〇〇	七、二五〇
二、一〇〇	二、二五〇	七、二五〇	七、五〇〇
二、二五〇	二、五〇〇	七、五〇〇	七、七五〇
二、五〇〇	二、七五〇	七、七五〇	八、〇〇〇
二、七五〇	三、〇〇〇	八、〇〇〇	八、二五〇
三、〇〇〇	三、二五〇	八、二五〇	八、五〇〇
三、二五〇	三、五〇〇	八、五〇〇	八、七五〇
三、五〇〇	三、七五〇	八、七五〇	九、〇〇〇

一三、二五〇—一三、七五〇	四〇五、〇〇
一三、七五〇—一四、二五〇	四二〇、〇〇
一四、二五〇—一四、七五〇	四三五、〇〇
一四、七五〇—一五、二五〇	四五〇、〇〇
一五、二五〇—一六、〇〇〇	四八〇、〇〇
一六、〇〇〇—一七、〇〇〇	五二〇、〇〇
一七、〇〇〇—一八、〇〇〇	五六〇、〇〇
一八、〇〇〇—一九、〇〇〇	六〇〇、〇〇
一九、〇〇〇—二〇、〇〇〇	六四〇、〇〇
二〇、〇〇〇—二一、〇〇〇	六八〇、〇〇
二一、〇〇〇—二二、〇〇〇	七二〇、〇〇
二二、〇〇〇—二三、〇〇〇	七六〇、〇〇
二三、〇〇〇—二四、〇〇〇	八〇〇、〇〇
二四、〇〇〇—二五、〇〇〇	八四〇、〇〇
二五、〇〇〇—二六、〇〇〇	八八〇、〇〇
二六、〇〇〇—二七、〇〇〇	九二〇、〇〇
二七、〇〇〇—二八、〇〇〇	九六〇、〇〇
二八、〇〇〇—二九、〇〇〇	一、〇〇〇、〇〇
二九、〇〇〇—三〇、〇〇〇	一、〇四〇、〇〇
三〇、〇〇〇—三一、〇〇〇	一、〇八〇、〇〇
三一、〇〇〇—三二、〇〇〇	一、一二〇、〇〇
三二、〇〇〇—三三、〇〇〇	一、一六〇、〇〇

三三、〇〇〇—三四、〇〇〇	一、二〇〇、〇〇
三四、〇〇〇—三五、〇〇〇	一、二四〇、〇〇
三五、〇〇〇—三六、〇〇〇	一、二八〇、〇〇
三六、〇〇〇—三七、〇〇〇	一、三二〇、〇〇
三七、〇〇〇—三八、〇〇〇	一、三六〇、〇〇
三八、〇〇〇—三九、〇〇〇	一、四〇〇、〇〇
三九、〇〇〇—四〇、〇〇〇	一、四四〇、〇〇
四〇、〇〇〇—四一、〇〇〇	一、四八〇、〇〇
四一、〇〇〇—四二、〇〇〇	一、五二〇、〇〇
四二、〇〇〇—四三、〇〇〇	一、五六〇、〇〇
四三、〇〇〇—四四、〇〇〇	一、六〇〇、〇〇
四四、〇〇〇—四五、〇〇〇	一、六四〇、〇〇
四五、〇〇〇—四六、〇〇〇	一、六八〇、〇〇
四六、〇〇〇—四七、〇〇〇	一、七二〇、〇〇
四七、〇〇〇—四八、〇〇〇	一、七六〇、〇〇
四八、〇〇〇—四九、〇〇〇	一、八〇〇、〇〇
四九、〇〇〇—五〇、〇〇〇	一、八四〇、〇〇
五〇、〇〇〇—五二、五〇〇	一、九二〇、〇〇
五二、五〇〇以上二、五〇〇圓を増す毎に一〇〇圓	二、〇〇〇、〇〇

此表に依て之を觀るに累進級を刻むこゝは實に八十二税率は其間に於て百分〇・六三より百分四に上ほつてゐる。如何に累進級が密であつて税率の上ほるこゝの緩であるかを見るべきである。

獨●帝●國●の●所●得●税●も●亦●此●流●を●酌●み●て●ゐ●る●、●即●ち●總●て●の●所●得●よ●り●七●五●〇●圓●を●免●税●し●、●其●残●り●に●左●の●税●率●を●課●す●る●の●で●あ●る●。

所得額	税率(百分比)	所得額	税率(百分比)
五〇〇迄	一〇	六、五〇〇同	二三
五〇〇超過	一一	七、〇〇〇同	二四
一、〇〇〇同	一二	八、〇〇〇同	二五
一、五〇〇同	一三	九、〇〇〇同	二六
二、〇〇〇同	一四	一〇、〇〇〇同	二七
二、五〇〇同	一五	一一、〇〇〇同	二八
三、〇〇〇同	一六	一二、〇〇〇同	二九
三、五〇〇同	一七	一三、五〇〇同	三〇
四、〇〇〇同	一八	一五、〇〇〇同	三一
四、五〇〇同	一九	一六、五〇〇同	三二
五、〇〇〇同	二〇	一八、〇〇〇同	三三
五、五〇〇同	二一	一九、五〇〇同	三四
六、〇〇〇同	二二	二二、〇〇〇同	三五

第七章 租税の社會的原則並に租税の配分 第三節 平等の原則 第三款 累進税 四七七

二四、五〇〇同	三六
二七、〇〇〇同	三七
二九、五〇〇同	三八
三二、〇〇〇同	三九
三四、五〇〇同	四〇
四七、〇〇〇同	四一
四九、五〇〇同	四二
五二、〇〇〇同	四三
五四、五〇〇同	四四
五九、五〇〇同	四五
六四、五〇〇同	四六
六九、五〇〇同	四七
七四、五〇〇同	四八
七九、五〇〇同	四九
八九、五〇〇同	五〇

九九、五〇〇同	五一
一〇九、五〇〇同	五二
一二四、五〇〇同	五三
一三九、五〇〇同	五四
一五九、五〇〇同	五五
一八四、五〇〇同	五六
二〇九、五〇〇同	五七
二三四、五〇〇同	五八
二五九、五〇〇同	五九
二八四、五〇〇同	六〇

此表に依つて之を観るも、累進級を刻むこゝは實に五十有一で、百分一宛を以て累進してゐる。

英國式の所得税は普通所得税に附加所得税より成り立つものであるが、多く其附加所得税に累進税を課してゐる。英國にては普通所得税に累退税を課してゐる。今兩者の累進級并に税率を示せば左の如し。

(1) 普通所得税

所得額	税率(百分比)	
	勤勞所得	非勤勞所得
五、〇〇〇以下	一一・二五	一五・〇〇
五、〇〇〇超過	一五・〇〇	一八・七五
一〇、〇〇〇同	一八・七五	二二・五〇
一五、〇〇〇同	二二・五〇	二六・二五
二〇、〇〇〇同	二六・二五	三〇・〇〇
二五、〇〇〇同	三〇・〇〇	三三・〇〇

(2) 附加所得税

所得額(超過額)	税率(百分比)
二〇、〇〇〇以下	五・〇
二五、〇〇〇同	七・五
三〇、〇〇〇同	一〇・〇
四〇、〇〇〇同	一二・五
五〇、〇〇〇同	一五・〇
六〇、〇〇〇同	一七・五
八〇、〇〇〇同	二〇・〇
一〇〇、〇〇〇同	二二・五

累進級并に累進率の進め方の粗であつて而も高飛びしてゐるを見るべきである。米國所得税も普通所得税に附加所得税より成り立つてゐるが、附加所得税は英國のそれと異り、大に進んでゐる、即ち左の如し。(弗を貳圓と換算す)

(1) 普通所得税

所得額(超過額)	税率(百分比)
二、〇〇〇(獨身者)	四
四、〇〇〇(既婚者)	八

(2) 附加所得税

所得額(超過額)	税率(百分比)
一〇、〇〇〇	一

所得額(超過額)

所得額(超過額)	税率(百分比)
一、二〇〇	二
一、六〇〇	三
一、八〇〇	四
二、〇〇〇	五
二、四〇〇	六
二、八〇〇	七
三、二〇〇	八

三六、〇〇〇  
四〇、〇〇〇  
四四、〇〇〇  
四八、〇〇〇  
五二、〇〇〇  
六〇、〇〇〇  
六四、〇〇〇  
六八、〇〇〇  
七二、〇〇〇  
七六、〇〇〇  
八〇、〇〇〇  
八四、〇〇〇  
八八、〇〇〇  
九二、〇〇〇  
九六、〇〇〇  
一〇〇、〇〇〇  
一〇四、〇〇〇  
一〇八、〇〇〇  
一一二、〇〇〇  
一一六、〇〇〇  
一二〇、〇〇〇  
一二四、〇〇〇  
一二八、〇〇〇

九  
〇  
一  
一  
二  
三  
三  
四  
五  
六  
七  
八  
九  
一〇  
一一  
一二  
一三  
一四  
一五  
一六  
一七  
一八  
一九  
二〇  
二一  
二二  
二三  
二四  
二五  
二六  
二七  
二八  
二九  
三〇  
三一

一三二、〇〇〇  
一三六、〇〇〇  
一四〇、〇〇〇  
一四四、〇〇〇  
一四八、〇〇〇  
一五二、〇〇〇  
一五六、〇〇〇  
一六〇、〇〇〇  
一六四、〇〇〇  
一六八、〇〇〇  
一七二、〇〇〇  
一七六、〇〇〇  
一八〇、〇〇〇  
一八四、〇〇〇  
一八八、〇〇〇  
一九二、〇〇〇  
一九六、〇〇〇  
二〇〇、〇〇〇  
二〇四、〇〇〇  
二〇八、〇〇〇  
二一二、〇〇〇  
二一六、〇〇〇  
二二〇、〇〇〇  
二二四、〇〇〇  
二二八、〇〇〇  
二三二、〇〇〇  
二三六、〇〇〇  
二四〇、〇〇〇  
二四四、〇〇〇  
二四八、〇〇〇  
二五二、〇〇〇  
二五六、〇〇〇  
二六〇、〇〇〇  
二六四、〇〇〇  
二六八、〇〇〇  
二七二、〇〇〇  
二七六、〇〇〇  
二八〇、〇〇〇  
二八四、〇〇〇  
二八八、〇〇〇  
二九二、〇〇〇  
二九六、〇〇〇  
三〇〇、〇〇〇

三二  
三三  
三四  
三五  
三六  
三七  
三八  
三九  
四〇  
四一  
四二  
四三  
四四  
四五  
四六  
四七  
四八  
四九  
五〇  
五一  
五二  
五三  
五四  
五五  
五六  
五七  
五八  
五九  
六〇  
六一  
六二  
六三  
六四  
六五

此表に依つて之を觀れば、米國の附加所得稅の累進級は五十四級より成り百分一宛を以て累進してゐる。獨逸式の形を採つて居るを謂つて可い。

佛國所得稅は分類所得稅ミ一般所得稅ミより成つてゐるが、分類所得稅は所得の種類に依つて稅率を異にす。一般所得稅に就て稅率を示せば左の如し。(法を四拾錢と換算す)

所得額	稅率(百分比)
一、二〇〇圓	一・五〇
二、〇〇〇圓	を越ゆる額 四〇圓を増す毎に 〇・〇一 を増し一六に至る
六、〇〇〇圓	を越ゆる額 四〇〇圓を増す毎に 〇・〇一 を増し二〇に至る
二二〇、〇〇〇圓	二〇・〇〇

此表に據れば累進級は無慮千八百五十一程あることになる、非常に密なる刻み方である。其稅率の進め方も萬分一である。

伊國所得稅も所謂普通所得稅は、其所得の種類に依つて異つたる比例稅を課してゐるが所謂附加所得稅は左の如き累進稅率を課してゐる。(利を四拾錢と換算す)

所得額	稅率(百分比)
六、〇〇圓	一・〇〇
二、〇〇〇圓	一・六九
四、〇〇〇圓	二・二八
八、〇〇〇圓	三・〇八
二〇、〇〇〇圓	四・五三
四〇、〇〇〇圓	六・一九
一〇〇、〇〇〇圓	八・三六
二〇〇、〇〇〇圓	一二・四三



四〇〇、〇〇〇 一六・八〇  
八〇〇、〇〇〇 二二・六九

一、〇〇〇、〇〇〇

二五・〇〇

此等課税價額の中間に在る所得に就ては一定の方程式に依つて累進税率を算定して之を適用することになつてゐる。

是に依つて之を觀れば伊の一般所得税も案外累進級が多く、其税率の進め方も緩かであることを知るのである。

我國の所得税法を見るに其累進級并に累進率は左の如し。

八百圓以下の金額	百分の〇・五	三萬圓を超える金額	百分の一五・〇
八百圓を超える金額	百分の一・〇	五萬圓同	同 一七・〇
一千圓同	同 二・〇	七萬圓同	同 一九・〇
千五百圓同	同 三・〇	十萬圓同	同 二一・〇
二千圓同	同 四・〇	二十萬圓同	同 二三・〇
三千圓同	同 五・〇	五十萬圓同	同 二五・〇
五千圓同	同 六・五	百萬圓同	同 二七・〇
七千圓同	同 八・〇	二百萬圓同	同 三〇・〇
一萬圓同	同 九・五	三百萬圓同	同 三三・〇
一萬五千圓同	同 一一・〇	四百萬圓同	同 三六・〇
二萬圓同	同 一三・〇		

累進級は僅に二十一、累進率は百分〇・五より百分三六に進んでゐる。英國所得税の累進に

彷彿たるもので粗雑であること云ふ諷を免れぬ。

(二) 一般財産税の中で茲に問題となるは實質的財産税であるが其例は獨伊の兩國に存す。

(1) 獨逸帝國の實質的財産税としては臨時國防税并に帝國緊急犠牲税を擧げることが出来るが其累進級并に累進率の進め方は左の如し。

(イ) 臨時國防税		(ロ) 帝國緊急犠牲税	
財産價額(超過額)	税率(百分比)	財産價額	税率(百分比)
二五、〇〇〇圓以下	〇・一五	初めの 二五、〇〇〇圓	一〇
二五、〇〇〇圓超過	〇・三五	次ぎの 二五、〇〇〇圓	一二
五〇、〇〇〇圓同	〇・五	其次ぎの 五〇、〇〇〇圓	一五
一〇〇、〇〇〇圓同	〇・七	同 一〇〇、〇〇〇圓	二〇
二五〇、〇〇〇圓同	〇・八五	同 一〇〇、〇〇〇圓	二五
五〇〇、〇〇〇圓同	一・一	同 一〇〇、〇〇〇圓	三五
一、〇〇〇、〇〇〇圓同	一・三	同 一〇〇、〇〇〇圓	四〇
二、五〇〇、〇〇〇圓同	一・四	同 二五〇、〇〇〇圓	四五
五、〇〇〇、〇〇〇圓同	一・五	同 五〇〇、〇〇〇圓	五〇
		同 一、〇〇〇、〇〇〇圓	五五
		同 一、〇〇〇、〇〇〇圓	六〇
		それ以上の額	六五



(四) 相続税は諸國の立法に於て累進級を刻むこゝも相當に密であり、累進率の進め方も亦急では無い。

(1) 英國の立法に徴するに、遺産税の累進級を累進率の進め方は左の如し。

遺産額	税率(百分比)	遺産額	税率(百分比)
一、〇〇〇—	一	一、五〇〇、〇〇〇—	一七
五、〇〇〇—	二	一、七五〇、〇〇〇—	一八
一〇、〇〇〇—	三	二、〇〇〇、〇〇〇—	一九
一五、〇〇〇—	四	二、二五〇、〇〇〇—	二〇
二〇、〇〇〇—	五	二、五〇〇、〇〇〇—	二一
二五、〇〇〇—	六	二、七五〇、〇〇〇—	二二
三〇、〇〇〇—	七	三、〇〇〇、〇〇〇—	二三
三五、〇〇〇—	八	三、二五〇、〇〇〇—	二四
四〇、〇〇〇—	九	三、五〇〇、〇〇〇—	二五
四五、〇〇〇—	一〇	三、七五〇、〇〇〇—	二六
五〇、〇〇〇—	一一	四、〇〇〇、〇〇〇—	二七
五五、〇〇〇—	一二	四、二五〇、〇〇〇—	二八
六〇、〇〇〇—	一三	四、五〇〇、〇〇〇—	二九
六五、〇〇〇—	一四	四、七五〇、〇〇〇—	三〇
七〇、〇〇〇—	一五	五、〇〇〇、〇〇〇—	三一
七五、〇〇〇—	一六	五、二五〇、〇〇〇—	三二
八〇、〇〇〇—	一七	五、五〇〇、〇〇〇—	三三
八五、〇〇〇—	一八	五、七五〇、〇〇〇—	三四
九〇、〇〇〇—	一九	六、〇〇〇、〇〇〇—	三五
九五、〇〇〇—	二〇	六、二五〇、〇〇〇—	三六
一、〇〇〇、〇〇〇—	二一	六、五〇〇、〇〇〇—	三七
一、〇〇〇、〇〇〇—	二二	六、七五〇、〇〇〇—	三八
一、〇〇〇、〇〇〇—	二三	七、〇〇〇、〇〇〇—	三九
一、〇〇〇、〇〇〇—	二四	七、二五〇、〇〇〇—	四〇
一、〇〇〇、〇〇〇—	二五	七、五〇〇、〇〇〇—	四一
一、〇〇〇、〇〇〇—	二六	七、七五〇、〇〇〇—	四二
一、〇〇〇、〇〇〇—	二七	八、〇〇〇、〇〇〇—	四三
一、〇〇〇、〇〇〇—	二八	八、二五〇、〇〇〇—	四四
一、〇〇〇、〇〇〇—	二九	八、五〇〇、〇〇〇—	四五
一、〇〇〇、〇〇〇—	三〇	八、七五〇、〇〇〇—	四六
一、〇〇〇、〇〇〇—	三一	九、〇〇〇、〇〇〇—	四七
一、〇〇〇、〇〇〇—	三二	九、二五〇、〇〇〇—	四八
一、〇〇〇、〇〇〇—	三三	九、五〇〇、〇〇〇—	四九
一、〇〇〇、〇〇〇—	三四	九、七五〇、〇〇〇—	五〇
一、〇〇〇、〇〇〇—	三五	一〇、〇〇〇、〇〇〇—	五一
一、〇〇〇、〇〇〇—	三六	一〇、二五〇、〇〇〇—	五二
一、〇〇〇、〇〇〇—	三七	一〇、五〇〇、〇〇〇—	五三
一、〇〇〇、〇〇〇—	三八	一〇、七五〇、〇〇〇—	五四
一、〇〇〇、〇〇〇—	三九	一〇、〇〇〇、〇〇〇—	五五
一、〇〇〇、〇〇〇—	四〇	一〇、二五〇、〇〇〇—	五六
一、〇〇〇、〇〇〇—	四一	一〇、五〇〇、〇〇〇—	五七
一、〇〇〇、〇〇〇—	四二	一〇、七五〇、〇〇〇—	五八
一、〇〇〇、〇〇〇—	四三	一〇、〇〇〇、〇〇〇—	五九
一、〇〇〇、〇〇〇—	四四	一〇、二五〇、〇〇〇—	六〇
一、〇〇〇、〇〇〇—	四五	一〇、五〇〇、〇〇〇—	六一
一、〇〇〇、〇〇〇—	四六	一〇、七五〇、〇〇〇—	六二
一、〇〇〇、〇〇〇—	四七	一〇、〇〇〇、〇〇〇—	六三
一、〇〇〇、〇〇〇—	四八	一〇、二五〇、〇〇〇—	六四
一、〇〇〇、〇〇〇—	四九	一〇、五〇〇、〇〇〇—	六五
一、〇〇〇、〇〇〇—	五〇	一〇、七五〇、〇〇〇—	六六
一、〇〇〇、〇〇〇—	五一	一〇、〇〇〇、〇〇〇—	六七
一、〇〇〇、〇〇〇—	五二	一〇、二五〇、〇〇〇—	六八
一、〇〇〇、〇〇〇—	五三	一〇、五〇〇、〇〇〇—	六九
一、〇〇〇、〇〇〇—	五四	一〇、七五〇、〇〇〇—	七〇
一、〇〇〇、〇〇〇—	五五	一一、〇〇〇、〇〇〇—	七一
一、〇〇〇、〇〇〇—	五六	一一、二五〇、〇〇〇—	七二
一、〇〇〇、〇〇〇—	五七	一一、五〇〇、〇〇〇—	七三
一、〇〇〇、〇〇〇—	五八	一一、七五〇、〇〇〇—	七四
一、〇〇〇、〇〇〇—	五九	一二、〇〇〇、〇〇〇—	七五
一、〇〇〇、〇〇〇—	六〇	一二、二五〇、〇〇〇—	七六
一、〇〇〇、〇〇〇—	六一	一二、五〇〇、〇〇〇—	七七
一、〇〇〇、〇〇〇—	六二	一二、七五〇、〇〇〇—	七八
一、〇〇〇、〇〇〇—	六三	一三、〇〇〇、〇〇〇—	七九
一、〇〇〇、〇〇〇—	六四	一三、二五〇、〇〇〇—	八〇
一、〇〇〇、〇〇〇—	六五	一三、五〇〇、〇〇〇—	八一
一、〇〇〇、〇〇〇—	六六	一三、七五〇、〇〇〇—	八二
一、〇〇〇、〇〇〇—	六七	一四、〇〇〇、〇〇〇—	八三
一、〇〇〇、〇〇〇—	六八	一四、二五〇、〇〇〇—	八四
一、〇〇〇、〇〇〇—	六九	一四、五〇〇、〇〇〇—	八五
一、〇〇〇、〇〇〇—	七〇	一四、七五〇、〇〇〇—	八六
一、〇〇〇、〇〇〇—	七一	一五、〇〇〇、〇〇〇—	八七
一、〇〇〇、〇〇〇—	七二	一五、二五〇、〇〇〇—	八八
一、〇〇〇、〇〇〇—	七三	一五、五〇〇、〇〇〇—	八九
一、〇〇〇、〇〇〇—	七四	一五、七五〇、〇〇〇—	九〇
一、〇〇〇、〇〇〇—	七五	一六、〇〇〇、〇〇〇—	九一
一、〇〇〇、〇〇〇—	七六	一六、二五〇、〇〇〇—	九二
一、〇〇〇、〇〇〇—	七七	一六、五〇〇、〇〇〇—	九三
一、〇〇〇、〇〇〇—	七八	一六、七五〇、〇〇〇—	九四
一、〇〇〇、〇〇〇—	七九	一七、〇〇〇、〇〇〇—	九五
一、〇〇〇、〇〇〇—	八〇	一七、二五〇、〇〇〇—	九六
一、〇〇〇、〇〇〇—	八一	一七、五〇〇、〇〇〇—	九七
一、〇〇〇、〇〇〇—	八二	一七、七五〇、〇〇〇—	九八
一、〇〇〇、〇〇〇—	八三	一八、〇〇〇、〇〇〇—	九九
一、〇〇〇、〇〇〇—	八四	一八、二五〇、〇〇〇—	一〇〇

此表に依つて見れば累進級は三十二で、累進率の進め方は百分一である、最高四級は例外である。

相続財産取得税は被相続人に對する親族關係に依つて三の累進級を定む、其率は左の如し。

財産取得額	親族關係			百分率
	配偶者及直系卑屬の相続	兄弟姉妹及其直系卑屬の相続	叔父母、曾叔父母、及其直系卑屬の相続	
八百圓以下	一	二	三	一
八百圓を越ゆる額	二	三	四	五
四千圓同	三	四	五	一〇
二萬圓同	四	五	六	一五
四萬圓同	五	六	七	二〇
十萬圓同	六	七	八	二五

  

財産取得額	直系尊屬			配偶者	兄弟姉妹	叔姪	曾叔姪	其他
	一等親	二等親	三等親					
八百圓以下	一	二	三	五	一〇	一五	二〇	二五
八百圓を越ゆる額	二	三	四	六	一一	一六	二一	二六
四千圓同	三	四	五	七	一二	一七	二二	二七
二萬圓同	四	五	六	八	一三	一八	二三	二八
四萬圓同	五	六	七	九	一四	一九	二四	二九
十萬圓同	六	七	八	一〇	一五	二〇	二五	三〇

第七章 租稅の社會的原則並に租稅の配分 第三節 平等の原則 第三款 累進稅 四八七

二十萬圓同	七、七、五	八、八、五	九、九、五	一〇、一〇、五	一一、一一、五	一二、一二、五	一三、一三、五	一四、一四、五	一六	二〇	二二	二六	三一
四十萬圓同	八、八、五	九、九、五	一〇、一〇、五	一一、一一、五	一二、一二、五	一三、一三、五	一四、一四、五	一六	二〇	二二	二六	三一	三一
八十萬圓同	九、九、五	一〇、一〇、五	一一、一一、五	一二、一二、五	一三、一三、五	一四、一四、五	一六	二〇	二二	二六	三一	三一	三一
二百萬圓同	一〇、一〇、五	一一、一一、五	一二、一二、五	一三、一三、五	一四、一四、五	一六	二〇	二二	二六	三一	三一	三一	三一
四百萬圓同	一一、一一、五	一二、一二、五	一三、一三、五	一四、一四、五	一六	二〇	二二	二六	三一	三一	三一	三一	三一
二千萬圓同	一二、一二、五	一三、一三、五	一四、一四、五	一六	二〇	二二	二六	三一	三一	三一	三一	三一	三一
遺產税は遺子の數ミ遺產額ミに依つて税率を異にしてゐる、即ち左の如し。(率は百分比)													
遺產額 遺子の數三人なるとき	〇・二五	〇・五〇	〇・七五	一・〇〇	一・二五	一・五〇	一・七五	二・〇〇	二・二五	二・五〇	二・七五	三・〇〇	三・二五
八百圓以下	〇・二五	〇・五〇	〇・七五	一・〇〇	一・二五	一・五〇	一・七五	二・〇〇	二・二五	二・五〇	二・七五	三・〇〇	三・二五
八百圓を越ゆる額	〇・五〇	一・〇〇	一・五〇	二・〇〇	二・五〇	三・〇〇	三・五〇	四・〇〇	四・五〇	五・〇〇	五・五〇	六・〇〇	六・五〇
四千圓同	〇・七五	一・〇〇	一・五〇	二・〇〇	二・五〇	三・〇〇	三・五〇	四・〇〇	四・五〇	五・〇〇	五・五〇	六・〇〇	六・五〇
二萬圓同	一・〇〇	一・五〇	二・〇〇	二・五〇	三・〇〇	三・五〇	四・〇〇	四・五〇	五・〇〇	五・五〇	六・〇〇	六・五〇	七・〇〇
四萬圓同	一・二五	一・七五	二・二五	二・七五	三・二五	三・七五	四・二五	四・七五	五・二五	五・七五	六・二五	六・七五	七・二五
十萬圓同	一・五〇	二・〇〇	二・五〇	三・〇〇	三・五〇	四・〇〇	四・五〇	五・〇〇	五・五〇	六・〇〇	六・五〇	七・〇〇	七・五〇
二十萬圓同	一・七五	二・二五	二・七五	三・二五	三・七五	四・二五	四・七五	五・二五	五・七五	六・二五	六・七五	七・二五	七・七五
四十萬圓同	二・〇〇	二・五〇	三・〇〇	三・五〇	四・〇〇	四・五〇	五・〇〇	五・五〇	六・〇〇	六・五〇	七・〇〇	七・五〇	八・〇〇
八十萬圓同	二・二五	二・七五	三・二五	三・七五	四・二五	四・七五	五・二五	五・七五	六・二五	六・七五	七・二五	七・七五	八・二五
二百萬圓同	二・五〇	三・〇〇	三・五〇	四・〇〇	四・五〇	五・〇〇	五・五〇	六・〇〇	六・五〇	七・〇〇	七・五〇	八・〇〇	八・五〇
四百萬圓同	二・七五	三・二五	三・七五	四・二五	四・七五	五・二五	五・七五	六・二五	六・七五	七・二五	七・七五	八・二五	八・七五
二千萬圓同	三・〇〇	三・五〇	四・〇〇	四・五〇	五・〇〇	五・五〇	六・〇〇	六・五〇	七・〇〇	七・五〇	八・〇〇	八・五〇	九・〇〇
(8) 獨逸帝國の相続税は相続財産取得税ミ遺產税ミより成り立つてゐる。相続財産取													

得税は親族關係ミ財産取得額ミに依つて左の累進級ミ累進率ミを定める。

初めの 一萬圓	四	五	六	八	一〇	一二	一五	二〇	二五	三〇	三五	四〇	四五	五〇	六〇	七〇
次ぎの 一萬五千圓	五	六	八	一〇	一二	一五	二〇	二五	三〇	三五	四〇	四五	五〇	六〇	七〇	八〇
二萬五千圓	六	八	一〇	一二	一五	二〇	二五	三〇	三五	四〇	四五	五〇	六〇	七〇	八〇	九〇
二萬五千圓	八	一〇	一二	一五	二〇	二五	三〇	三五	四〇	四五	五〇	六〇	七〇	八〇	九〇	一〇〇
二萬五千圓	一〇	一二	一五	二〇	二五	三〇	三五	四〇	四五	五〇	六〇	七〇	八〇	九〇	一〇〇	一一〇
五萬圓	一二	一五	二〇	二五	三〇	三五	四〇	四五	五〇	六〇	七〇	八〇	九〇	一〇〇	一一〇	一二〇
十萬圓	一五	二〇	二五	三〇	三五	四〇	四五	五〇	六〇	七〇	八〇	九〇	一〇〇	一一〇	一二〇	一三〇
十二萬五千圓	二〇	二五	三〇	三五	四〇	四五	五〇	六〇	七〇	八〇	九〇	一〇〇	一一〇	一二〇	一三〇	一四〇
十二萬五千圓	二五	三〇	三五	四〇	四五	五〇	六〇	七〇	八〇	九〇	一〇〇	一一〇	一二〇	一三〇	一四〇	一五〇
二十五萬圓	三〇	三五	四〇	四五	五〇	六〇	七〇	八〇	九〇	一〇〇	一一〇	一二〇	一三〇	一四〇	一五〇	一六〇
七十五萬圓以上の額	三五	四〇	四五	五〇	六〇	七〇	八〇	九〇	一〇〇	一一〇	一二〇	一三〇	一四〇	一五〇	一六〇	一七〇

以上の税率の外、相続人が從來有せし財産の額に依つて更に左の附加税率を加へるのである。

從來所有財産額	附加税率(百分比)
五〇,〇〇〇—一〇〇,〇〇〇圓	毎に 一
一〇〇,〇〇〇圓を越ゆるとき	毎に 一

第七章 租税の社會的原則並に租税の配分 第三節 平等の原則 第三款 累進税 四八九

遺産税は遺産額の大小に依つて左の超過額累進税率を課するのである。

遺産額	税率(百分比)
初めの 一〇〇,〇〇〇圓に對し	一
次ぎの 一五〇,〇〇〇圓 同	二
同 二五〇,〇〇〇圓 同	三
同 五〇〇,〇〇〇圓 同	四
それ以上の額に對して	五

(4) 伊國の相続税は相続財産の額並に親族關係の親疎に依つて超過額累進税を課してゐる、即ち左の如し。(率は百分比)

相続財産額	直系一親等	其他の直系親族	配偶者	兄弟姉妹	叔	姪	曾叔姪	其他六親等以内の親族	其他の親族
四百圓以下	一〇	一〇	四〇	七	九	一一	一一	一六	一八
四百圓を越ゆる額	一五	一五	四五	八	一〇	一二	一二	一七	一九
二千圓同	二〇	二〇	五〇	九	一一	一三	一三	一八	二〇
四千圓同	二五	二五	六〇	一〇	一二	一四	一四	二〇	二二
一萬圓同	三〇	三〇	七〇	一一	一三	一五	一五	二一	二三
二萬圓同	四〇	四〇	八〇	一二	一四	一七	一七	二三	二四
四萬圓同	五〇	五〇	九〇	一三	一六	一九	一九	二四	二六
十萬圓同	六〇	六〇	一〇〇	一四	一八	二一	二一	二六	二八
二十萬圓同	七〇	七〇	一一〇	一六	二〇	二四	二四	二八	三〇

四十萬圓同 八〇 九〇 一二〇 一八 二三 二七 三二 三六  
 八十萬圓同 九〇 一〇〇 一三〇 二〇 二六 三〇 三五 三九  
 二百萬圓同 一〇〇 一一〇 一四〇 二二 二九 三三 三八 四二  
 四百萬圓同 一一〇 一二〇 一六〇 二四 三二 三六 四一 四六  
 八百萬圓同 一二〇 一三〇 一八〇 二六 三五 四〇 四五 五〇

此外直系親族及配偶者以外の者で既に資産を有する者の相続に就ては以上の外更に附加税を徴収する。

(5) 米國にては相続税は戦時に入りて創めて設けられたのであるが、親族關係の親疎に頓着なく、被相続人の遺産額の大小に應じ超過額累進税率を課する、即ち左の如し。

遺産額	税率(百分比)
初めの 一〇〇,〇〇〇圓迄の額	一
次ぎの 一〇〇,〇〇〇圓 同	二
同 二〇〇,〇〇〇圓 同	三
同 四〇〇,〇〇〇圓 同	四
同 六〇〇,〇〇〇圓 同	六
同 一,〇〇〇,〇〇〇圓 同	八

(6) 我國の相続税は家督相続税と遺産相続税とに分れてゐるが、其累進級と累進率とは左の如し。

(1) 家督相続

課税價格	相続人が直系卑屬なるとき	相続人が配偶者又は直系尊屬なるとき	相続人が親族會に依り被相続人の親族分家の戸主中より又は他人の中より選定せられたるとき
五千圓以下	〇・五	〇・六	〇・八
五千圓を越ゆる額	〇・六	〇・七	〇・八
一萬圓同	〇・七	〇・八	〇・八
二萬圓同	〇・八	〇・八	〇・八
三萬圓同	〇・八	〇・八	〇・八
四萬圓同	〇・八	〇・八	〇・八
五萬圓同	〇・八	〇・八	〇・八
七萬圓同	〇・八	〇・八	〇・八
十萬圓同	〇・八	〇・八	〇・八
十五萬圓同	〇・八	〇・八	〇・八
二十萬圓を越ゆる額 (額は其の十萬圓毎に 百萬圓に至て止む)	〇・五を加ふ	〇・五を加ふ	〇・五を加ふ
課税價格	相続人が直系卑屬なるとき	相続人が配偶者又は直系尊屬なるとき	相続人が其他の者なるとき
一千圓以下	一・〇	一・一	一・七

以上の上の表の示す所に依つて見れば、相続税に關する累進級の刻み方は諸國の立法例に於て可なり密になつてゐる之に比べるに我國の立法は非常に粗に失してゐる。

第四款 差別税

余は前款に於て所得又は財産の數量價格の多くなるに従ふて累進税を課すべきことを論じた。これより進んで、所得又は財産の數量價格が同じ場合に於ては、

第七章 租税の社會的の原則並に租税の配分 第三節 平等の原則 第四款 差別税 四九三

同額の税を課すべきか否かに就て論究して見たいと思ふ。

今所得に就て考ふるに、其額が同じければ税額も亦同じからねばならぬやうに一應思はるれども、實はさうでない。所得の由て来る源が異なるに連れ、其所得の租税を負擔する力は大に異つて来る。

又之を財産に就て考ふるも、其財産が勞せずして這入つて來たものであるか或は努力の結果で得たものであるかに依つて、假令財産額は同じとするも其擔税力に大なる相違を生ずる。

更に進んで所得の源となるべき財産や、勤勞に就て考ふるに、同一額の所得を生み出すにしても其擔税力は自然に異なる所がある。

此の如く擔税力に異なる所がありとせば、其擔税力の異なるに應じて其税額に差等を附せねばならぬ。其税額に差等を附することを差別税 (Differentiation in der Besteuerung, discrimination des matières imposables, discriminazione dei redditi) と云ふのである。

差別税は財産を有する者と財産を有せざる者との間に於て、殊に收益と勤勞所得との間に於て起り、更に普通の所得と不勞利得との間に於ても亦起る。前者は、

財産重課殊に收益重課の問題となり、後者は不勞利得重課の問題となる。そこで余は進んで此二の問題を解かうと思ふ。

## 第一項 財産重課殊に收益重課

### 第一 財産重課殊に收益重課の意義

今日の資本主義の世の中にありては、財産家と無産者とが對立してゐる。其財産家と無産者とは孰れが租税を負擔する力に於て強いかと云ふに、無論財産家の方が強い。従て租税は財産家に重く税せねばならぬ、財産重課といふは即ち此義である。處が更に進んで考ふれば、財産家とはいふものゝ財産に自己の勤勞を加へ營業を爲す者がある、其營業者は無産者よりも擔税力が大である、従て營業者にも無産者より重く税せねばならぬ、茲に財産重課といふは、此場合をも含む。

此の如く此世の中には、純然たる財産家があり、營業者があり、無産者があるが、此世に生活する以上は、各所得を得てゐるのである。即ち純然たる財産家は財産より所得を得るのであり、營業者は其營業より所得を得るのであり、無産者は勤勞に

依つて所得を得るのである。第一の所得を財産所得 (Besitzeinkommen, Renteneinkommen, revenus du capital) と云ひ、第二の所得を營業所得 (Erwerbseinkommen, revenus industriels et commerciaux) と云ひ、第三の所得を勤勞所得 (Arbeitseinkommen, revenus du travail) と云ふ。營業所得は財産と勤勞と共に働くに依つて生ずるものであるから、又之を財産勤勞共働所得又は混淆所得 (gemischtes Einkommen) と云ふ。

財産所得は、財産といふ基礎があつて、それより出て来るものであるから、之を確定所得又は基本的所得 (fundiertes Einkommen, redditu fondati) といふ。之に反して勤勞所得は各人の勤勞に依つて之を得るもので、何等財産上の基礎が無い、故に之を不確定所得又は無基本的所得 (unfundiertes Einkommen, redditu non fondati) と云ふ。營業所得は、財産所得と勤勞所得との中間に在るけれども、其所得の由て来る源に財産的基礎が存在して居るから、之を無基本的所得とすることが出来ぬ、廣義の基本的所得の中に入れねばならぬ。そこで學者或は基本的所得を解釋して財産並に企業より生ずるものとするのである。<sup>1)</sup> 余が茲に收益と云ふは、此廣義の基本的所得を指すのである、收益とは財源より出て来る収入を意味するものである、勤勞も一

1) Eheberg: F.=W. 16 u. 17 Aufl. S. 196.

の財源と同じ様に見ることが出来ないのであるが、嚴格に財源と云へば財産の源でなければならぬ。財産の源より来る所得は茲にいふ收益であり、<sup>1)</sup> 廣義の基本的所得である。或は又之を廣義の財産所得といふても不可でない。

そこで所得の方より觀察すれば、收益即ち廣義の基本的所得には重く税すべきである、更に換言すれば狹義の財産所得にも、營業所得にも重く税せねばならぬ、之に對し勤勞所得には軽く税すべきである。是れは收益重課といふ考である。

財産重課といふ考と、收益重課といふ考とは、能く似てゐるけれども、全然同じものとは云ふことが出来ぬ。之を財政學理の發達より見れば、收益重課といふ考が先づ一般に行はれたが、最近に至り收益重課といふ考よりも財産重課といふ考の方が正しいといふことを主張するものが出来た。是が故に之を歴史的に見れば、收益重課論より、財産重課論に發達したと云ふことが出来る。<sup>2)</sup>

思ふに收益重課と財産重課との異なる要點は、前者に於て財産より所得の生ずることを考ふるに反し、後者に於て所得を生ずる財産を考ふると同時に所得を生ぜざる財産をも考へるといふことに存してゐる。換言すれば、財産所得に就て考ふ

1) 本書169頁。

2) 本書後段506頁以下参照。



ることは相異らぬが、財産重課論は、更に収益を生せざる財産迄をも考ふるのである。故に財産重課論は、収益重課論よりも廣いと云ふことが出来る。

此く論じ來れば、財産重課論あれば足つてゐる様であるが、余を以て之を見るに、収益重課といふ考は根本的に間違つてゐるとは云へぬ、財産重課といつても、其中心の考は、収益重課に歸するのである、是れ余が茲に財産重課殊に収益重課と題したる所以である。

財産重課といふは、廣く營業重課をも含めて云ふものであるが、余は茲に嚴格なる意義に於ける財産重課と營業重課とを分ち、各々其理由を明にし後に其趣旨を實行する方法に説き及ぼさうと思ふ。

## 第二 財産重課の理由

茲に財産重課といふは、純然たる財産を有する者に重く課し、勤勞者に軽く課するといふことを意味する。其理由は之を二の方面より説くことが出来る。其一是均等犠牲に基いた理由であり、其二是社會政策に基いた理由である。

### 一 均等犠牲説に基ける理由

財産は金錢的所得を生ずることがあり、金錢的所得を生せざるも一種の消極的所得を生ずることがあり、又全然何等の所得を生せぬことがある。第一の場合に所謂収益を生ずるものであり、第二第三の場合に所謂収益を生せぬものである、余は収益を生ずる場合と収益を生せぬ場合とを區別して論究して見やうと思ふ。

#### 一 財産が収益を生ずる場合

此場合には、所謂収益重課論が成り立つのである。何故に収益を重課せねばならぬかは、純財産所得と勤勞所得とを比較對照するに於て之を明かにすることが出来る。蓋し財産所得も勤勞所得も所得となつて個人の懐の中に入つて來れば何等異なる所ない様であるが、其由て來る所の源の異なるが爲めに、其性質に相違を來すのである、故に同一所得額に對し同額の税を徵するとしても、其所得者の拂ふ犠牲は非常に異つて來る。そこで犠牲の均等を期せんとせば差別税を課せねばならぬことになる。今其理由を尋ぬるに三つある、即ち左の如し。

(1) 勤勞所得と財産所得とを比較するに、其所得が安固であるか、連續性を帯びてゐるか、と云ふ見地から見ると大に異つてゐる。此見地よりする議論を連續性

説と名ける。

蓋し勤勞所得の由て來る源は、其人の體力心力に存してゐる。若し其人が疾病に罹れば則ち其源は中絶する。其人が廢疾を得若くは老衰すれば、則ち其源は全然枯渴する。其人が死亡すれば、則ち遺族は長へに生活の資を得ることが出來ぬ。又假令其人の健康に於て少しの異狀がないとしても、或は景氣の變に依つて解雇せられ、或は行政上の都合に依つて免官となることがあつて、所得の源が失はれることがある。故に勤勞所得は性質上安固であるといへぬ、よし年々歳々繰り返へして入り來つてゐても、何時其連續性が斷絶するかも知れぬ。之に反して財産を有する者にありては、其健康の如何に拘らず、絶へず所得を收めることが出来るのみならず、失職の如き危険は毫も無い。勿論財産に依りては火災や水害に罹るといふ危険も無いが、それは極めて稀なことである。故に財産所得は大體に於て安固で、連續性を帯びてゐると謂ふことが出来る。

此の如く勤勞所得は不安固で而も連續性を缺いてゐる、そこで勤勞所得者は、其所得が中絶する場合に備へねばならぬ。即ち疾病や廢疾に罹つた場合、老衰して

仕事を執る事が出來なくなつた場合、又は解雇せられ免官せられた場合に於て自らを養ひ家族を養ふ事の出來る様に前以て準備して置かねばならぬ。又自分の死亡したる場合には遺族が飢餓に泣くことのない様に備へて置かねばならぬ。それには保險を掛けて置く必要が起らうし、又それだけでなくも貯蓄をして置かねばなるまい。故に勤勞所得者は、其所得の中より年々一定額を保險料や貯蓄の爲めに差し引かねばならぬ。之に反して財産所得者は、其所得が安固で、連續性を帯びてゐる以上、其所得を全部費しても後日の患とならぬ。別に保險に這入つたり、貯蓄をしたりなどして置かなくとも宜しい、其財産が存在してゐる限り、其所得を擧げて自己と家族とを養ふに使用しても差支ない、自分が死んだ後と雖も遺族は其生活に窮することがないのである。

此の如く論じ來れば、所得額は同じとしても、勤勞所得は現在の慾望を充たすのみならず、將來の慾望をも充たす爲めに之を用ひねばならぬのであるに反し、財産所得は現在の慾望を充たすに之を用ふれば可いのである。従て現在に於て處分し得る方は前者に小で、後者に大である。然るに今之に同一額の税を課するとせ

ば、勤勞所得者の拂ふ犠牲が大となり、財産所得者の拂ふ犠牲が小となる。故に犠牲を均等にせんとせば、勤勞所得に軽く税し、財産所得に重く税せねばならぬ。

(2) 勤勞所得と財産所得とを比較對照するに其之を得る條件として要する出費に於て大に差がある。勤勞所得に就て云へば、其勤勞を繼續して行くには、體力心力の疲勞を恢復し、不絶其活力を維持して行かねばならぬ、それが爲めには相當の營養分を攝取せねばならぬ。即ち主として體力を使用すべき勞働者は、多量の食物を必要とする、主として心力を使用すべき勤勞者は、滋養分に富める食物を必要とする。従て勤勞所得の中より當然之を差し引かねばならぬ。之に反して土地や資本を有し地代や利子に衣食する人は、必ずしも勞働者や精神的勤勞者の様に相當の營養分を攝取することを要せぬ。従て財産所得の中より營養費を差引くとしても勤勞所得者の如く大なるを要せぬ。これが故に勤勞所得と財産所得が其額を同うするとしても、其所得を得る爲めに絶対に必要なるべき營養費が勤勞所得者に多く、財産所得者に少いと謂ふことが出来る。然るにも拘らず同一の税額を課するとせば、勤勞所得者の犠牲が大となり、財産所得者の犠牲が小となるべ

きである。若し犠牲を均等になさんとせば、勤勞所得者に軽く、財産所得者に重く課せねばならぬ<sup>1)</sup>。

(3) 勤勞所得と財産所得とは、其所得者が之を愛惜する程度に於て大に異つてゐる。蓋し勤勞所得は、多少の差はあるけれども、皆汗水たらして之を得たものである。所謂粒々辛苦の産物である。故に之を手離すに於て愛惜の情が強い、之を租税として納付するに際しても、之が爲めに感ずる犠牲は大であると謂はねばならぬ。之に反して、財産家は坐して安々と所得を得るのが普通であつて、其間に何等の苦勞を嘗めない、大地主や公債社債の放資者に於て殊にさうである。是が故に其所得を手離しするに際し之を愛惜するとしても、粒々辛苦より得たる者に比すれば、同日の談でない、従て租税として納付するも其犠牲を感ずることは小であると謂はねばならぬ。均等犠牲説に依つて是等の人の間の犠牲を均等にせんとせば、勤勞所得者に軽く、財産所得者に重く課せねばならぬ。

此論は租税心理の上から觀たものである、實際の擔稅力に没交渉の様に見ゆるけれども、さうでない。勤勞所得者が一般に租税の重さを感じ、而もそれが自己階

1) Meyer: a. a. O. S. 324.

級に對して重きに失してゐることを自覺するに至れば、其勤勞所得と財産所得とを同一に律するの租税は不公平なる税となつて來て、民衆不平の目標となつて來るのである。故に此租税心理は租税正義の上から十分に考慮すべきものであつて、決して輕視すべきものでない。

## 二 財産が収益を生ぜざる場合

此場合に就て考ふるも、財産家は勤勞者よりも大なる擔税力を有してゐる。均等犠牲の精神より差別税を課せねばならぬこととなる。此見地よりする議論を財産説と名ける。

蓋し勤勞所得者は、其勤勞をなす機會を失すれば、忽ちに飢ゆるの外ないものである。之に反して財産家は、假令財産より所得を得ざることありとするも、其財産を處分して、其生活を支へることが出來、後徐ろに所得を得るの道を講ずることが出来る。故に財産家の財産は所得が中絶するが如き萬一の場合に於ける準備となるものである。是が故に財産所得は時に連續性を缺くことがあつても、勤勞所得と同一様に見ることが出來ぬ、従つて財産を有するものは、給付力が大であると謂は

ねばならぬ。<sup>1)</sup>

更に進で利用財産に就て考ふるに、利用財産は普通の金錢所得を生せぬけれども、其使用に依る享樂は一種の消極的所得である。故に金錢所得を同うするも、利用財産を有するものは、其利用財産の爲めに、金錢所得を處分する必要がない。之に反して勤勞所得者は、其享樂に對して金錢所得を處分せねばならぬ。例へば同一の金錢所得を有するも、自家に住する者と借家に住む者との間に於ては、非常な懸隔を生じ、前者は後者よりも多くの金錢所得を有すると同じ結果となる。或は住家の如き不動産に就ては、其享樂を消極的所得とし之を評價して、他の金錢所得に加へ、大なる所得を有する者と看做すことが出来るであらうが<sup>2)</sup>。其利用財産が不動産である場合には、其享樂を評價すること容易でない、實際に於ては殆んど不能である。故に諸國の所得税法に於ても、此の如き消極所得を綜合して課税するものは殆んど稀である。果して然らば、金錢所得の額が同じであつても、利用財産を有する者は、金錢所得を使用する必要少く、勤勞者は、金錢所得を使用する必要が大であると謂はねばならぬ。或は前者の所得は事實上多く、後者の所得は事實上少

1) Robert Meyer: a. a. O. S. 327.

2) 本書171-172頁。

いと見ても差支ない。従て前者の擔稅力は大で、後者の擔稅力は小であるを謂ふことが出来る。犧牲を均等にせんとせば、前者に重く税し後者に軽く税せねばならぬ。

二 均等犧牲説に基ける理由の中に於て從來最も重く視られたるものは、連續性有無論である。此論は既に、ジョン・スチュアート・ミルの<sup>1)</sup>夙に唱へて居つた所であつたが、獨逸の財政學が獨立するに及んで所謂舊財政學時代の學者に依つて主張せられ、<sup>2)</sup>降て新財政學時代の諸學者に依つて裏書せられ、<sup>3)</sup>尋で又佛伊の學者の和する所となつてゐる。<sup>4)</sup>故に此論を以て通説と云つて可い。所で、最近に至つて學者或は此理由を以て十分でないとするものが起つた。其譯は、勤勞所得は不安固で、連續性を缺いで居るといふけれども、官吏の俸給は中絶せぬ、財產所得は安固で、連續性を帶ぶとは云ふものゝ中、中には中絶することがある、例へば、株券が配當を齎らさないことがあり、企業が損失を來すことがある如くである。そこで安固とか連續性とかいふ理由は十分でない、それよりも、連續性が缺けた場合にも尙生活に窮せない準備が有るか無いかといふことが擔稅力に大なる影響を及ぼすこ

1) J. S. Mill: Principles of P. E. Bk V. ch II. § 4.  
2) Umpfenbach: Lehrb. d. F.=W. S. 175. Pfeiffer: Staatseinnahmen S. 18.  
3) Wagner: F.=W. S. 456. Schäffle: Die Steuern § 196. Eheberg: F.=W. § 97. Tiszka: Grundzüge d. F.=W. § 23. Conrad: F.=W. § 10. Heckel: Lehrb. d. F.=W. I. S. 187. Vocke: Grundzüge d. F.=W. S. 183.  
4) Jèze: Cours élémentaire de scienc. des finance p. 657-658. Flora: M. nuale d. Scienza d. Finanza. 4. ed. pag. 239.

とになる。此見地に立て考ふれば、財產を所有して居るといふ事實は、此の如き場合に於ける準備ともなるのである。此くして財產所得勤勞所得の差よりも財產の有無に力を置くべきであるとの説が起つて來た、ロバート・マイエルの説は即ちそれである。<sup>1)</sup>

そこで之を歴史的に觀察すれば、連續性有無論より轉じて財產有無論に發達したるものと云ふことが出来る。余が曩に收益重課論より財產重課論に進んだと云つたのも此意義に外ならぬ。<sup>2)</sup>併し乍ら財產説が發達したからとて、連續性有無論を全く理由なしとして斥けることは出来ぬ。兩者各其理由を有することは前段に述べた通りである。

余は茲に學説の發達を叙する積りで、連續性説と財產説とを並べて見たのであるが、論じて茲に至ると、連續性説が今日尙通説として残つてゐる所以を明にせねばならぬ。それには連續性説の弱點を吟味して之を辯明するの必要が起つて來る。

連續性説の弱點として擧げられるものは第一に勤勞所得と雖ども必ずしも連

1) Robert M. yer: a. a. O. S. 327.  
2) 本書497頁參照。

續性に乏しいと限らぬ、其所得の中絶せぬものがあるといふことであり、第二に財産所得と雖ども必ずしも連續性に富むと限らぬ、其所得の中絶せぬものがあるといふことである。

第一に勤勞所得の中に其所得の中絶する虞なきものがあるといふのは、多くの官吏の俸給等を眼中にしてゐる。こはロベルト・マイエルの主張する所であるが、<sup>1)</sup> エーヘルグ等も官吏の俸給等は段々に基本的所得に近いと説いてゐる。<sup>2)</sup> 余を以て之を見るに是等の官吏と雖ども、之を財産所得に衣食する者と同様に律するは當を得ない。官吏は假令終身免職せられることなしとの保障を有するとするも、健康を損じて退職するの已むを得ざるに至ることもある、而して其退職の比較的早き者は恩給を得ることの出来ないこともあらうし、よし恩給を受けても其額は不十分で以て自ら養ふことが出来ないものもあらう。現代の國家に於ては財政難の爲めに恩給は寧ろ低きに失するの憾あるが普通である。故に勤勞所得者中の最も優良の地位に在る者を取つて考へて見ても尙不安固であると謂はねばならぬ、之を基本的所得に近いとするは當を得てゐないと謂はねばならぬ。

1) Robert Meyer: a. a. O. S. 326.

2) Eheberg: "Steuer" in Hdw. d. Staatsw. 3. Aufl. Bd VII. S. 974. F.=W. § 97.

第二に論者は、財産所得を以て中絶することがあるとするので、<sup>1)</sup> 素より其虞絶對に無しといふのでは無い、併し乍ら土地を有する者は天災地變のない限り所得を得るものと見て差支ない、公債社債を有する者、預金貸付金を有する者も亦利子を失ふことは殆んど稀であるといはねばならぬ。此等の財産所得が中絶するが如きことありとせば、眞に例外の場合に過ぎぬ。故に是等の財産所得は連續性を有するものと見て差支ない。獨り株券に至つては配當を缺くことも時々起らぬと限らぬ、併し乍ら人若し確實なる株券に投資すれば、配當を得ない様なことは實際に起つて來ないであらう。若し株券配當の中絶することがありとせば、それは株券そのものより來る當然の歸結でなくして、基礎の鞏固ならざる會社の株式に投資した誤の結果であるといはねばならぬ。<sup>2)</sup> 若し夫れ營業に至つては時に缺損を生ずることなしとも限らぬ、所得の中絶することも自然起つて來ることもあらう。併しそれは營業所得に就て云ふべきことで、嚴格なる意義に於ける財産所得に就て云ふべきことでない、營業所得に就ては、後に論及することとする。<sup>3)</sup>

此の如く論じ來れば、財産所得は大體に安固で而も連續性を帯びてゐるけれど

1) Robert Meyer: a. a. O. S. 326.

2) Conrad: a. a. O. § 10.

3) 本書513頁以下。

も、勤勞所得は大體に不安固で而も連續性を缺いてゐると論結せねばならぬ。そこで連續性説も亦財産所得重課勤勞所得輕課の一理由とすることが出来る。

## 二 社會政策に基ける理由

財産所得に重課すべき理由は又之を社會政策に求むることが出来る。<sup>1)</sup>

若し租税を以て社會政策の手段とすることが出来ぬとすれば、則ち已む、苟も租税を以て社會政策の手段とすることを許さば、財産所得に重く課し、勤勞所得に輕く課さねばならぬ、さなきだに、現代の經濟社會に於ては、財産家は益々其財産の大きを加へ、無産者は愈々其日々々々を暮すに逐はれてゐるのである、其所得の額が同じいからとて、財産家と無産者とを同様に税すれば、其税に依つて失ふ所は、財産家に於て比較的、少く、無産者に於て比較的大となり、貧富の懸絶は、租税に依つて愈々甚しくなつて來るであらう。租税に依つて貧富懸絶を甚しからしむるは、是れ正義に戻り、社會政策に反するものである。租税を以て社會政策の具に供すべからずとする論者と雖ども、租税が反社會政策の結果を招致するを見て之を歡迎するものは無からう。まして租税を以て社會政策の手段とすべしとの論を持する者

1) Wagner: a. a. O. § 187. S. 456.

にありては、租税の反社會政策的效果を是認することが出来ぬ、租税の反社會政策的效果が表はるとせば、之を改めて社會政策的效果を來す様に、立て直さねばならぬ。租税をして社會政策的效果を齎らす様にするには、財産家に重く税し、無資産者に輕く税せねばならぬ。

## 第三 營業重課の理由

營業は財産と勤勞とが共に働いて出來てゐるものである、中には財産の分子が極めて多く、勤勞の分子の極めて少いものがあり、又反對に財産の分子が極めて少く、勤勞の分子が極めて多いものもある。前者は財産家に近く、後者は勤勞者に近い。併し乍ら苟くも財産と勤勞とを結び付けて、企業を營みてゐる以上は、純然たる財産家並に純然たる勤勞者と區別せねばならぬ。而して財産家といつても多くは何れかの營業に参加してゐる。故に現代に於ける財産家は多く營業者であると言つて可い。

營業といふからには多少の差こそあれ、財産を有することを前提とする、故に前段に於て財産重課の理由として述べたものを茲に當て符めることが出来るが、又

他方より見れば營業は勤勞に依ることをも前提とするから勤勞輕課の理由を當て稱めることも出来る様である。そこで營業は勤勞よりも重く税すべきか否か、營業は純然たる財産所有よりも軽く税すべきか否かといふ問題が出て来る。今少しく之に立ち入つて研究して見やうと思ふ。

營業は營業所得を生ずるのが常であるが、時には營業所得を生せぬこともある。故に前段に於て論じたと同じ様に、營業所得を生ずる場合と生ぜざる場合とを分ちて觀察せねばならぬ。

### 一 營業が營業所得を生ずる場合

此場合に於ては前段に於けると同様に第一に營業所得が安固であるか連続性を帯ぶるかを檢し、第二に營業所得を得る爲めに要する出費如何を按じ、第三に營業者が其營業所得に就て如何なる愛惜心を有するかを吟味せねばならぬ。

(1) 營業所得が安固であるか連續性を帯ぶるか。云ふに、先づ營業所得の成立より考へて見ねばならぬ。營業所得は財産と勤勞とが並び働くに依つて成り立つものである。故に營業所得の中には財産の貢獻したる部分があると同時に勤勞

の貢獻したる部分があると謂はねばならぬ。而して財産の貢獻したる部分は安固であり、連續性を帯ぶるものであり、勤勞の貢獻したる部分は不安固であり、連續性を帯びぬものであることは前段の説明に依つて明である。さうすると營業所得は其安固の程度に於て、其連續性を有する程度に於て、財産所得と勤勞所得との中間に居ると謂つても可い譯である。

(a) 所で學者或は營業所得の不安固を高調して、勤勞所得に近いとするものがある。其理由とする所は、營業所得は一方に於て人的要素に依つて影響せられるのみならず、他方に於て財界の動搖に依つて變動を受けるといふ點に存する<sup>1)</sup>。

(イ) 成程營業所得も勤勞所得と同じ様に營業者が疾病に罹るか、癱疾を得るか、老衰するとかに依つて、大に其額に變動を來すことがあらう、併し乍ら營業所得は假令營業者が健康を害することあるにしても、勤勞所得の如く全然其跡を絶つに至るものでない、其處に財産の貢獻する部分が依然として存するからである<sup>2)</sup>。

加之營業規模の大なるものにおいて、相當の支配人があつて營業の局に當るが故に營業主の健康如何は營業所得にさしたる影響を與へぬであらう。又營業規

1) 神戸博士：營業の租税給付能力（經濟論叢第十三卷20—22頁）

2) Wagner: a. a. O. S. 456.



模の小なるものもありても、既に其營業の組織が整ひ、其暖簾が世に周知せられてゐるものによりては、何人が代理するも相當に營業の成績を擧ぐることが出來て、營業主の健康如何に關せぬであらう。此くして營業主が一旦營業の基礎を固めると、其餘慶後々迄にも及び、營業主が病氣になつたり、老衰したりしても尙殘つて行くものがある。是が故に營業者の健康に異變があつても營業所得は依然として存在する、而して營業所得は財産が貢獻する計りでなく、營業主の過去の勤勞が無形の資本となつて貢獻してゐるのである。固より此場合に於ても營業主が健康であつて、營業の陣頭に立つ場合よりも其營業所得を減ずることは之を認めねばならぬ、併し乍ら、營業主の健康如何に拘らず、所得を得るの見込がある以上は、疾病老衰死亡に備ふる爲めに保險にかゝつたり、貯蓄をしたりする必要が無い。更に失職や免官の虞は無いのであるから豫め之に備ふる必要も無い。之を單に勤勞にて生活する者に比すれば、非常の相違で、之を同日に談ずる事が出來ぬ。要するに營業には人的要素の不安なるものは有れども、無產者の場合とは大に異り、營業所得を不安固にするといふことが出來ぬ。此點より見るも營業所得は勤勞所

得よりも擔税力が大であると謂はねばならぬ。

(ロ) 次に營業は、一般財界の動搖に依つて非常に損失を招く虞がある、此點より見れば論者の言ふが如く營業には危険が多く、營業所得は勤勞所得と同様に不安固である様にも思はれる。思ふに財界に動搖の生ずることは之を避けることが出來ぬ、資本主義の現代に於て、自由競争が原則として認められ、各營業者が其見る所に依り各々勝手に財を生産したり仕入をしたりしてゐるからには、何時の間にもやら需給の均衡を失し生産過剰の現象を呈することにならぬとも限らぬからである。既に財界に動搖の生ずることを避け難しとすれば、營業者が所得を得ないのみならず損失をなすことが起つて來るは當然である、茲に營業所得が中絶するの危険がある、之を不安固であり、連續性を缺いてゐるといへばいへやう。併し乍ら之を不安固といつても勤勞所得の不安固と同様に律することが出來ぬ。

一體、恐慌や不景氣が襲ひ來るとしても、それは長い期間を隔て、來るものである、從て其危険は頻繁に存するものでない。且つ恐慌や不景氣は多く好景氣の反動であつて一定の前兆がある、其前兆を見て之に處すること宜しきを得れば、必ずし

も損失をなすものでない。是が故に恐慌や不景氣に遭遇して何等打撃を受けな  
いで、相當に利益を收むる營業者も其例に乏しくない。假に一步を譲りて恐慌や  
不景氣に遭ふて營業所得が中斷することありとして、營業者の地位を考ふるに、營  
業者は其勤勞に對して相當の報酬を受くることがある、殊に會社經營に於てさう  
である、又個人經營にても營業規模の大なるものに於てさうである、蓋し此の如き  
大營業にありては、營業者の月給が他の使用人の月給と同じく營業費の中に計算  
せられるからである。尙進んで營業者が其勤勞に對して相當の報酬を受けない  
としても、彼は其使用人を解雇し、暫時其營業の規模を縮少し、其營業費を減じ以て  
多少なりとも營業所得を捻り出すことも出来る。之を實際の例に徴するに、恐慌  
や不景氣の襲來するに當りて、勞働者の職を失ふ者は幾萬幾十萬を以て數ふるも、  
營業者の破産する者は左程多くあるもので無い。されば財界の動搖に際しても、  
營業者は生活に窮することは殆んど稀である、從て其所得は勤勞所得よりも安固  
であると謂はねばならぬ。此點から見るも營業所得は勤勞所得よりも擔稅力が  
大であるといふことを知るのである。

(ハ) 更に一步を進めて考ふるに、營業所得は財界の動搖に依つて中斷すること  
があるけれども、反對に好景氣に際しては、非常の巨額に達するのである、故に景氣  
不景氣の兩極端を取つて平均すれば、絶えず相當の所得を得てゐるものと見るこ  
とが出来、其所得を平均する方法は、好景氣の際に巨額の營業所得を割いて、不景  
氣の際に備ふべき準備金として貯へ置くことである。こは今日の財界に於て普  
く見る所の例である、殊に會社營業に於ては、配當平均積立金迄をも準備してゐる  
ものが少くない、此の如き健全なる營業方法を採れば、營業所得は安固で連續性を  
帯ぶるものであるとも見ることが出来る。只茲に問題とすべきは、營業者が好景  
氣の際に準備金を貯へるとすれば、無産者が平素に於て勤勞所得の一部を貯へて  
置き、其所得中斷の場合に備へると同じ様に見るべきか、どうかと云ふことである。  
思ふに將來に備へる爲めに貯へるといふことは同じであるが、營業者と勤勞者と  
の地位は、それでも非常に違ふのである。蓋し好景氣の際に於て營業者の儲ける  
ことは尋常一様でない。然るに勤勞者は好景氣の初めに當ては増俸増給の恩恵  
に與ることが出来ぬ、其後に及んで増俸増給を得ても、其程度は營業者の儲ける程

度に比すべくも無い。而して好景氣が相當に續いたる後に増俸増給を得る場合には物價も騰貴するを常とするが故に、勤勞者が萬一に備へんとして貯蓄をなすは容易なる業で無い。之に反して營業者が其營業に對する準備金として其所得の一部を積立てることは左程困難でない。是が故に同じく將來の爲めに積み立てることを考へても、營業者は勤勞者よりも有利の地位に立つてゐると謂はねばならぬ。

以上論ずる所に依て之を觀れば、營業所得は勤勞所得よりも安固で連續性を帶び、大なる擔稅力を有するものと斷せねばならぬ、從て營業所得は勤勞所得よりも重く課せねばならぬ。

(b) 次に營業所得は純然たる財産所得よりも重く課すべきか輕く課すべきかと云ふ問題に就て考へんに、營業所得が財産と勤勞との共働に依つて成り立つものとする以上は勤勞の貢獻する部分に不安固の分子の存することを認めねばならぬ。又營業所得は財界の動搖に依つて中斷するの危険も存するが故に、其處に幾分の安固の程度を弱むるものがある譯である。是が故に營業所得が安固であ

り連續性を帶ぶる程度は純然たる財産所得に及ばぬ、從て營業所得と純然たる財産所得とが同一額であるとせば、前者は後者に比し擔稅力に乏しいと謂はねばならぬ。

此結論は所得額を同じくする場合に就て下せるものであるが、更に一步を進めて財産額を同じくする場合に就て考ふるに、それより生すべき所得は營業の方に多く純然たる財産の方に、少いのが常である。現に公債や社債に放資する者や、預金を爲す者は、年五朱か六朱かの利子を得るに過ぎないが、營業に放資する者は少くとも一割内外の利廻となるを普通とするが如くである。然らざれば財産家が營業に手を染める理由は無い筈である。尤も前に述べた通り營業所得の將來に備ふる爲めに、其一部分を積立てねばならぬから實際の額よりも差引くことにならうが、それでも同一額の財産より生ずる所得は營業の方に多く純然たる財産の方に少いと見ねばならぬ、從て此見地よりすれば營業所得は財産所得よりも擔稅力に富むと謂はねばならぬ。

此の如く所得額を同うするといふ見地に立てば、營業所得は財産所得よりも擔

税力に乏しく、其基本たる財産額を同うするといふ見地に立てば、財産所得よりも擔税力に富むことになる。兩方の見地を合せ考ふるときは、營業者は必ずしも財産家より擔税力小であるといふことが出來ぬ。若し財産家が其有する財産を以て營業に投ずれば投ずる程擔税力を減するものであるとせば、企業心の盛なるに従ひ、事業の大に起るに従ふて租税収入が少くなることになる。併し天下斯の如き理は無い筈である。是が故に營業者の擔税力は財産家の擔税力に劣らないと斷せねばならぬ。但し同一額の所得に就て孰れが安固であるかと問はゞ、營業所得は財産所得程安固でないと答ふるより外はない。併し何れにするも營業所得は勤勞所得よりも財産所得に近いものであると謂ふべきである。

(2) 所得を得る條件として要する出費に就て考ふるに、營業所得は勤勞所得に近似してゐる。蓋し營業者は其體力心力の疲勞を恢復し絶えず活力を維持して行く爲めには滋養分に富む食物を攝取せねばならぬ、而してその費用は營業所得の中より支拂はれるのである。此點より見れば營業者は純然たる財産家よりも不利の地位に立ち、勤勞者と同じ地位に立つてゐるのである。

(3) 其得たる所得を愛惜する程度に就て之を考ふるに、營業所得は一部分勤勞所得の性質を帶ぶるが故に、純財産所得に比し、之を手離すに於て愛惜の情が強い、従て租税として納むるに際し犠牲を感じる程度が大である。併し乍ら營業所得は又半面に於て財産所得の性質を帶ぶるものであるから、純勤勞所得に比し、愛惜の情が左程に切でない、従て之を租税として納めて感ずる犠牲は左程に強くないと見ることが出来る。此くして營業所得を租税として納むる場合に感ずる犠牲は、純財産所得を租税として納むる場合に感ずる犠牲よりも大であり、純勤勞所得を租税として納むる場合に感ずる犠牲よりも小であるといふことが出来る。

以上三の理由に依て之を觀れば、營業所得の擔税力は、純勤勞所得の擔税力よりは、大であつて純財産所得の擔税力に近いものであると斷せねばならぬ。

## 二 營業が營業所得を生ぜざる場合

營業が一般財界の動搖に遭ふて所得を得ないことがあるとしても、營業者は或は其勤勞に對して一定の報酬を受け或は使用人を解雇し營業費を節して事實上多少の營業所得を捻出し、或は好景氣の際に積立てたる準備金を茲に流用するこ

と前に述べたる通りであるから形式上に於てこそ營業所得が無いけれど、實質上に於て營業所得は有ると同じことである。所て是等の營業所得も無いとせば、勤勞者が職を失ひたると同じきかといふ問題が起る。之を解決するには財産の有無といふ標準に依らねばならぬ。

一體營業といへば其根柢には財産がある。營業が如何なる意義に於ける所得をも生せないとすれば營業者は其財産を處分して其生活を支え、後徐ろに所得を得るの道を講ずることが出来る。加之恐慌や不景氣の襲來に遇ふて營業上損失を來すことがあつても、財産の根柢ある以上は、銀行は之に資金を融通し、營業を繼續せしめ、恢復を講せしむるのが常である。故に營業者は非常時に際しても、全く産を破りて道塗に迷ふものは比較的少いのである。之に反して勤勞者は恐慌や不景氣に遭ふて、一旦解雇せられるときは、飢餓に泣く者其數を知らぬ程である。以て營業者と勤勞者とは課税と同様に律することが出来ぬことを知るべきである。此點に於ては、營業者は財産家と同じ様の地位に立つものである、故に勤勞者よりも重く税せねばならぬ譯である。

三 以上は均等犠牲の趣旨より立論したものであるが、社會政策の立場より見ても同様の結論に歸着する。蓋し營業所得は其根柢に於て財産を有してゐる、従て營業者は大體に於て財産階級に屬するものである。之に反して勤勞所得者の中には、無産階級に屬する者が多いのである。社會政策の上より見れば、財産階級と無産階級とは同一様に律すべきでない。營業者には損失を招く危険も無いでは無いが、大體に於ては次第に儲けて、其資産を増すものである、所謂富者益々富むといふ境遇に在るものである。是が故に社會政策の上から見ても、勤勞者よりも重く税せねばならぬ。併し之と共に營業所得が財産と勤勞との共に働くに依つて生ずるものである以上は、營業所得を税することは純財産所得を税するよりも輕からねばならぬ。是れ亦社會政策の要求である。

#### 第四 財産重課殊に収益重課の方法

財産や營業に重く課し勤勞に軽く課せねばならぬことは、前論したる通りであるが、然らば如何にして此趣旨を實現し得るかといふ問題が起る。

此趣旨を實現する方法は二つある、其一は所得税に於て實現するものであり、其

二は税制全體の上に於て實現するものである。

一 所得税に於ける收益重課法

所得税に於ては收益重課の趣旨を貫かんとせば、又二の方法に依らねばならぬ、其一は控除査定方法であり、其二は差別税率の適用である。

一 控除査定法とは所得額を査定するに當り、勤勞所得若くは營業所得に對し特に一定額を控除するのを云ふ。財産所得に何等控除する所が無いのに拘らず、營業所得に一定額を控除し、勤勞所得に更に多くの一定額を控除するときは、同一税率を課せられても、實際に於て營業所得は純財産所得よりも少しく軽く、勤勞所得は更に軽く税せられることになるのである。之を他の方面より觀察するとき、控除査定に依つて、營業所得は普通の税率よりも低い税率を、勤勞所得は更に一層低き税率を適用せられることになる。従て亦之を隠れたる累進税と見る事が出来る。

之を實際の立法例に徴するに、我國の所得税にありては、個人所得が壹萬貳千圓以下なるときは、其所得中勤勞所得に屬する部分に付ては其十分一、六千圓以下なるときは、同十分の

二に相當する金額を控除することゝなつてゐる。(第十五條一項)

伊國の所得税法に依れば、營業所得并に勤勞所得(商工業所得。并に給料其他の職業所得。恩給年金。及俸給)に對し八百圓以下の所得者には左の控除査定をなすことゝなつてゐる。

所得額	控除額	所得額	控除額
四八〇—五二〇	四〇〇	六四〇—六八〇	二四〇
五二〇—五六〇	三六〇	六八〇—七二〇	二〇〇
五六〇—六〇〇	三二〇	七二〇—七六〇	一六〇
六〇〇—六四〇	二八〇	七六〇—八〇〇	一四〇

此表に依つて見れば所得額が四拾圓を進める毎に控除額を四拾圓宛減じてゐる。是が故に税率からいへば、此控除査定に依り累進税となつて來るのである。

二 差別税率とは所得の源に應じて異なる税率を適用するのを云ふ、詳言すれば純財産所得に最も重き税率を課し、營業所得に之に次ぐ所の重い税率を課し、純勤勞所得に軽い税率を課するのである<sup>1)</sup>。

此方法は一般所得税にありては行ひ難い。何故かといふに、一般所得税はあらゆる所得を綜合して累進税率を適用する様に仕組むのが常であつて、其所得の由て來る源を見て箇別的に税する餘地を存せないからである。是が故に此方法の

1) Wagner: a. a. O. S. 456. Heckel: a. a. O. S. 187. Echeberg: F.=W. S. 197.

行はるゝは所得の源に依つて税すべき箇別所得税若くは分類所得税の存する場  
合に限るのである。

之を實際の立法例に徴するに英佛伊に其例がある。  
英國の普通所得税は百分の三十の税率を課するのであるが、貳萬五千圓以下の所得に就  
ては、其税率を軽減してゐる、而して其軽減の程度は勤勞所得と非勤勞所得とに依つて相違  
してゐる、即ち左の如し。

所得額	税率(百分比)	
	勤勞所得の分	非勤勞所得の分
五、〇〇〇圓以下	一一・二五	一五・〇〇
五、〇〇〇—一〇、〇〇〇	一五・〇〇	一八・七五
一〇、〇〇〇—一五、〇〇〇	一八・七五	二二・五〇
一五、〇〇〇—二〇、〇〇〇	二二・五〇	二六・二五
二〇、〇〇〇—二五、〇〇〇	二六・二五	三〇・〇〇

是れも亦累退税の形になつてゐる、所得額が同じでも勤勞所得に課する税率は非勤勞所  
得に課する税率よりも一級低いものが適用せられてゐるのである、差別税率と云はねばな  
らぬ。

佛國の分類所得税は其所得の源に依つて異つた税率を課してゐる、即ち左の如し。

不動産所得	百分の五・〇〇
證券利子等の動産資本所得	同 五・〇〇
營業所得	同 四・五〇
農業所得	同 三・七五
自由職業所得	同 三・七五
勤勞所得	同 三・七五

此表に依つて之を觀れば、財産所得に最も重い税率を課し、營業所得に之に次ぐ所の重い  
税率を課し、勤勞所得に軽い税率を課してゐる。農業所得は勞働の非常に加はるものとし  
て勤勞所得に準じてゐる。

伊國の普通所得税も四種の所得を分ち各異なる税率を課してゐる、即ち左の如し。

所得の種類	税率
第一種 不動産所得、證券利子等の財産所得	百分の一八
第二種 商工業所得等財産勤勞共働所得	同 一五
第三種 給料其他の職業所得及勤勞所得に準すべき恩給年金	同 一二
第四種 俸給等公共團體より得べき所得	同 九
農業所得は一九二六年一月一日より第二種所得税の中に加へられることになつてゐる。	

此表に依つて觀るも財産所得に最も重く、營業所得に之に次で重く、勤勞所得に軽く税し  
てゐるのである。

## 二 税制に於ける財産重課法

税制の上に於て財産重課の趣旨を貫かんとせば、第一に直接税に於て之を按配せねばならぬ、第二に消費税と流通税とに於て之を按配せねばならぬ

一 直接税に於て按配するには、種々の方法がある、其最も古くより行はれたるものは、收益税制度に於て按配するものであつた、即ち地租、家屋税、資本利子税、營業税に重く課し、勞賃税、俸給税に軽く課して、差別課税の趣旨を達するものである。併し乍ら收益税制度のみにては、以て十分に累進税の要求を充たすことが出来ぬ、加之、收益税制度の中にもありても、財産所得と營業所得と勤勞所得との間に輕重の度合を程良いものにする事が出来ぬ。蓋し勤勞所得に税率を軽くし、營業所得に税率を重くし、財産所得に更に税率を重くするとしても、勤勞所得は眞實の所得を捕捉し得るに反して、財産所得や營業所得は、其眞相を穿つことが出来ぬ爲めに、實際よりも少い所得を捕捉するに止まる事が普通となり、收益重課の趣旨を十分に貫くことが出来ぬ、是に於て近來一般所得税が發達するに至つた。

一 一般所得税は累進税率を適用するに最も適してゐるが、それだけでは收益に重

課する趣旨を貫くことが出来ぬのみならず、收益税制度に於けると同じく、動もすれば、勤勞所得は十が十迄捕捉し、財産所得と營業所得とは十分に捕捉することが出来ないで、一部を逸することになり、却て勤勞所得に重い結果となる、そこで一般所得税を中心として、之を補充する税を立てねばならぬ。

一 一般所得税を補充する税としては、四種の租税體系を考ふることが出来る、蓋し財産殊に收益に重く課するといふ趣旨を以てする以上は、所得を捕捉するか、所得を生む根源たる財産を捕捉するか、の二の外に出でない。財産を捕捉するには、租税主體の有する總ての財産を捕捉することも出来るし、又租税主體の有する財産を箇別的に捕捉することも出来るし、又其箇別的所得を推定すべき客觀的標準に依つて間接に之を捕捉することも出来る。其租税主體の有する總ての財産を捕捉して税するものは、一般財産税であり、其租税主體の有する財産を箇別的に捕捉して税するのは、箇別財産税であり、其租税主體の得べき所得を財源別に箇別的に捕捉して税するのは、箇別所得税であり、其箇別的所得を客觀的標準に依つて税するものは、收益税である。此くして一般所得税に配するに一般財産税を以てす



るものと、簡別財産税を以てするものと、簡別所得税を以てするものと、収益税を以てするものとの四種の租税體系が出来る譯である。

(1) 一般所得税に配するに収益税を以てするの制度は、我國及び奥國に於て行はれてゐる。(註) 一般所得税に依つて財源の如何に拘らず、あらゆる所得を網羅して税し、更に財産より生すべき所得、營業より生すべき所得を尙一度税すれば、廣義の財産所得に重課するの趣旨を貫くことが出来る、形式的二重税とはなるが、實質的二重税とはならぬ。併し此収益税制度に於ては財産の基礎を有するもののみを税すべきで、勤勞所得を税すべきでない<sup>1)</sup>。

之を實際の立法例に徴するに、収益税制度は概ね客觀的標準に依つて税することになつてゐる。而して其標準は必ずしも實際の収益と合致せない、従て實際に於て収益なきもの又は収益の少きものが重く税せられ、實際に於て収益多きものが却て軽く税せられることが出来て來、不公平の結果を見るものが少くない。そこで一般所得税に配するに特別所得税を以てするの制度が起つて來た。

(註) 我國の制度に依れば、一般所得税の外に収益税として地租營業税があり、地方税とし

1) Eheberg: F.=W. S. 197. Wagner: a. a. O. S. 456.

て家屋税がある、資本利子税は之を缺いてゐる。尤も公債社債の利子、定期預金に課する所謂第二種所得税は其實質に於て資本利子税である、而して此等の資本利子は第二種所得として税せられるのみで、更に個人所得に綜合せられて税せられないから、此種の財産所得は却て軽く税せられてゐることゝなるのである。

奥國は一八九六年の税制改革以來、一般所得税、収益税並立の制度を採つてゐる、而して其収益税の中には地租家屋稅營業稅俸給稅がある。俸給稅を収益税として課しては、財産所得重課勤勞所得輕課の趣旨が非常に弱まつて來る。

獨逸に於ては從來巴威爾、ヴェルテンベルクが此式の税制を採つてゐたが、後更に財産税をも加へるこゝになつた、一般所得税、収益税並立の制度はチューペンゲンの諸小聯邦并にハンザの三市に於て維持せられてゐた。所が一九二〇年三月の支分國税法は各支分國に地租并に營業税のみを徵することを許し、財産税も所得税も支分國税として廢止せられたから、此制度は獨逸に於ては歴史的事實となつた。

(2) 一般所得税に配するに簡別所得税を以てするの制度は、現今英米佛伊の諸國に行はれてゐる、多くは普通所得税と附加所得税といふ形を採つてゐる。其普通所得税といふのが茲に謂ふ簡別所得税に當り、附加所得税といふのが、茲に謂ふ一般所得税に當るのである。獨り佛國に於ては、一般所得税と分類所得税とに分けてゐる、分類所得税といふは茲に謂ふ簡別所得税である。

簡別所得稅制度は實際に得べき所得を捕へて稅せんとするものであるから、收益稅の客觀的標準に依るものとは自然に趣を異にしてゐる。併し簡別所得稅を合すれば一般所得稅となり、其捕捉方法が同じことであるから、逋脫するものは兩者に於て逋脫することとなり、不公平は愈々大となる譯である。

英國の普通所得稅は(A)不動産所得(B)農業所得(C)公債所得(D)營業所得其他種の所得に屬せざるもの。(E)俸給給料年金恩給給與等の勤勞所得等に課する稅であつて、貳萬五千圓以上に百分の三十の比例稅を課し、其以下の所得に對しては勤勞所得と非勤勞所得とを區別して差別稅率を課するに述べるが如し。而して此普通所得稅の外に於て、貳萬五千圓以上の所得に對し附加稅として累進稅を課するのである。

米國の所得稅も英國の所得稅に倣ひ、普通所得稅として各種の所得に比例稅を課し、附加所得稅として綜合所得に累進稅を課するに於てなつてゐる。

伊國の所得稅も普通所得稅と附加所得稅に分れ、普通所得稅は大體に於て財産所得、營業所得、勤勞所得、俸給の四種所得に對し各異れる差別稅率を課するのである、それは前に述べた通りである。附加所得稅は所得の種類如何に拘らず總ての所得を綜合し之に累進稅を課してゐる。

佛國の所得稅は、一般所得稅と分類所得稅とより成つてゐる。一般所得稅は綜合所得に對して累進稅を課するものであるが、分類所得稅は不動産所得、營業所得、農業所得、自由職業所得、勤勞所得等に對し、各異れる差別稅率を課するものである、其稅率は前に示した通りである。

(3) 一般所得稅に配するに一般財産稅を以てするの制度は、獨逸を初めとし、瑞西のカントン、和蘭、諾威、瑞典、丁抹、等に行はれてゐる。

此制度は財産が勤勞よりも擔稅力に富むといふ理論を實行するものである、收益稅制度、簡別所得稅制度に於ては、實際上金錢所得を生すべきものを捕捉するを趣旨とするのであつて、實際上金錢所得を生せないものは之に稅せないこととなる。然るに財産を有する者が財産を有せざる者より擔稅力に富むとすれば、實際上金錢所得を生せざる財産をも稅せねばならぬ、此一般財産稅制度は此要求を充たすものである、是れゲンゼル以來諸學者の大に主張する所である<sup>1)</sup>。

(註) 此諸學者の主張を先づ實行したものは、一八九一年の普魯西の稅法であつた。即ち普魯西の稅法は一般所得稅を主稅とし、一般財産稅を補充稅(Ergänzungsteuer)としたのであつた。處で此立法は直ちに獨逸の諸邦に傳播した。宋通、バーテン、ヘッセンの如きは

1) Gensel: Gutachten über Personalbesteuerung. (Schriften d. Ver. f. Sozialpolitik. 1873. Bd III. S. 40-45)  
Eheberg: a. a. O. S. 197. Schöffle: Steuern I. S. 281.

其主なるものであつた。巴威爾、ザウルテンベルグは一般所得税を主税とし収益税を補充税として居つたが、後更に一般財産税をも加へるに至つた。然るに一九二〇年の支分國税法は國內諸邦の財産税を廢するに至つたから、獨逸諸邦に於ける税制としては此制度は歴史の意義を有するに過ぎないことゝなつた。

所が獨逸帝國の税として、一般所得税があり、實質的財産税があるから、矢張り一般所得税と一般財産税とが對立するの形をなしてゐる。

併し今日に於ては、獨逸の諸邦に發達したる制度が他の國に榮ゆつゝあるのである。即ち和蘭に於ては、一八九二年以來所得税財産税並立の税制を採つて居り。諸威、瑞典、丁抹等のスカンデナヴィアの諸國も亦之に倣つて居り。更に瑞西のカントンの中にも其趣旨を承繼するものが出來た。今日迄の立法例に依れば瑞西のカントンに於ては財産税を主税として所得税を補充税とする立法例がある(バーセル市)。主税と補充税との地位は顛倒してゐるけれども、精神は異つてゐない。所が瑞西の他のカントンに於ては所得税を財産税の補充税とし乍ら之を並課せないものがある。即ち所得税は財産税に依つて捕捉し得られざる者に課することに於ては形式的二重課税の方法を採らないで、財産税と所得税とに於て差別的に税する方法を採るものと謂ふべきである。

一般所得税に配するに一般財産税を以てすると同じ精神に於て直接税の體系の中に相續税を加へるの必要がある。相續税は相續開始に際して税するもので

あるが、其課税物件は一般財産税の課税物件と異なる所がない、只所謂一般財産税が靜的財産税たるに反して相續税が動的財産税たるの差あるに過ぎぬ。此くして相續税が所得税と對立して存することは財産重課の趣旨を實行することゝなるのである。而して今日の列強に於ては皆所得税も相續税をも有するが故に此意義に於ける所得税財産税の並立主義は之を實行してゐるのである。

(4) 一般所得税に配するに簡別財産税を以てするの制度は理論上成り立つけれども、實際立法例を存してゐない。尤も収益税制度を採る國に於ては、客觀的標準を各財産の價格に求めるものないでは無い、例へば地租に於て地價を標準とし、家屋税に於て家屋價格を標準とし、營業税に於て營業資本額を標準とするが如し。此の如く各種の収益税が皆財産價格を課税標準とするに至らば、實質に於ては、簡別財産税制度となるものである。又一般財産税を採る國に於ても、之に比例税率を課し而も免税點を置かなければ、結果に於ては簡別財産税と選ぶ所がなくなるのである。

## 二 消費税と流通税とに於て財産重課の趣旨を加味せんとせば奢侈税と財産

流通税を以て之を按配せねばならぬ<sup>1)</sup>。一體間接消費税は主として貧者の負擔に歸着するものである。従て勤勞所得に對する税となつて仕舞ふ虞がある。そこで主として財産階級の負擔に歸すべき租税を以て之を補償する必要が起る。其補償は之を奢侈税と流通税とに求めねばならぬ。

(1) 奢侈税とは、廣義に之を解するもので、平均的慾望を越ゆる慾望を充たす場合に其之が爲めに要する物體及其享樂を捕へて課するものである。勤勞所得に依つて生活する者は、平均的慾望か、若くはそれ以下の慾望を充足するのが普通である。平均的慾望を超えて尙それ以上の慾望を充たし得る者は多く財産所得者又は營業所得者の中に存する。故に奢侈税を課すれば、財産所得者又は營業所得者に重く税することとなるのである。

奢侈税は又奢侈重課の理由に依つても亦之を課すべきである。第六款にて述べることとして茲には贅せぬ<sup>2)</sup>。

(2) 流通税は財産の移轉を生ずる行爲並に之に附屬し之を補助する行爲に税するものである。財産といへば素より廣義に解すべきで、其中には放資的財産、使用

財産、並に消費財を含む。放資的財産は消費税の客體とはならぬが、その之を得る者は財産階級の人である。故に放資的財産の取引に際し之に流通税を課すれば、財産階級に税することとなる。例へば證券發行税、取引所取引税、不動産取引税(登録税)の如きそれである。次に使用財産の中には、偶々奢侈税の客體となるものもあらうが、常に必ずしも、そうでない。加之、使用財産は多く金銭的所得を生せぬ、従て所得税に於て少しも課せられぬ。故に流通税として使用財産に税すれば、消費税並に所得税の缺を補ひ以て財産階級を重く税するの趣旨を達することが出来る。奢侈税が成り立つてゐる場合に於ても、使用財産流通税は奢侈税を補充することとなるのである。獨り消費財の取引に税するに至つては、消費税と相並んで勤勞所得者に重課するの結果を引き起すことないとも限らぬ、併しこは普通の契約税並に印紙税の中に存するもので、其税率を證券發行税、取引所取引税、不動産取引税等の税率よりも低くすれば、流通税の全體に於て財産重課の目的を達することが出来る。

1) R. Meyer: a. a. O. S. 328.

2) 本書614-616頁。

## 第二項 不勞利得重課

## 第一目 不勞利得の意義及種別

不勞利得とは何等勞する所なくして獲べき利得である。

茲に利得 (Gewinn) と云ふは、個人の權利に歸屬するのであつて、多くは其收入を形づくるものである。時には又財産の價格増加となつて現はれることもある。其收入をなすものは、所謂隨時收入であつて規則正しく這入つて來るものでない。從て廣義の所得の一部を成すもので、狹義の所得に對峙するものと謂ふべきである。其財産の價格増加となつて現はれるものは、別に金錢上の收入を形づくらないが、財産を賣渡すに當りては多額の代價を得ることゝなるから、所有者に取つては、其富を増すものと見ねばならぬ。

次に不勞利得は勞せないで獲るものである。茲に「勞せないで」と云ふは、勤勞を提供せないことに限つてゐない。其人が自分で其利得を獲べき原因を持つてゐないことをいふ。今日の交換經濟の世の中にありては、各人が狹義の所得を獲る

は、財産を有利に放資するか、若くは勤勞を提供するか或は又營業に従事するかに因るのである。其所得の由て來る源は、自分に存してゐる。換言すれば各人は自分で所得を得べき原因を持つてゐるのである。學者此の如き所得を營利所得 (die wirtschaftlich erworbene Einkommen) と云ふ。儲けて得たる所得といふ義である<sup>1)</sup>。然るに不勞利得に至つては、其利得を得る人が之を得べき原因を持つてゐない。然らば其利得の由て來る原因は無いかといふにそれはさうでない。其原因は實に外界に存してゐるのである。其外界の原因は種々あるが、之を大別して國家的原因、社會的原因、經濟的原因の三とすることが出来る。

(1) 國家的原因とは、不勞利得の原因が國家の制度又は行爲に存するのをいふ。茲に國家といふも廣く之を解し、國家並に公共團體を指すのである。國家の行爲は先づ立法に現はれるが、其立法が不勞利得の基礎となることがある。例へば國家が相続法を定め死亡者の子たり死亡者の親族たる者に其死亡者の財産を相続する權利を認むるが如くである。次に國家の行爲は行政其他一般の施設の上に現はれるが、其行政其他一般の施設が個人をして不勞利得を得せしむる原因とな

1) Robert Meyer: a. a. O. S. 341.

ることがある。例へば一定の地に鐵道を敷設し、停車場を設くるが如き、或は又師團、學校官營工場を設くるが如き、或は港灣を築きて船舶の出入を便にし、進んでは一定の港を貿易港と指定するが如くである。

(2) 社會的原因とは社會的事情の變動より來るものを云ふ。例へば一定地方に於て急に人口が増殖し又は移住し來る如き、一地方に富の急に集中するが如き、風俗が變じ流行が變ずる如きさうである。

(3) 經濟的原因とは經濟的諸現象の變動より來るものをいふ。貨幣價格の下落、一般物價の騰貴、景氣不景氣、投機の流行等の如し。

是等の原因があると異常の利得を得るものが多く出來る、其原因と其利得といふ結果とは、因果關係をなすもので偶然では無い。併し乍ら其之を得る人より見れば、偶然の利得となるのである、故に學者或は之を偶然利得又は儲けない所得(*das wirtschaftlich nicht erworbene Einkommen*)と云ふ<sup>1)</sup>。更に財産の價格増加に就て之をいへば、其財産所有者が自分の働きて、其結果を齎らしたのでは無い、即ち儲けて得たもので無い、故に學者之を不勞増價 (*unearned increment, unverdienter Wertzuwachs*) と云ふ。

1) Robert Meyer: a. a. O. S. 353.

二 不勞利得は種々の形に於て現れるが、其主なるものは相續贈與、財産の自然増價、投機利得、景氣利得、戰時利得の四である。

(1) 相續贈與は所有權、相續權の制度を認むる自然の結果として生ずるものである、相續者、受贈者より見れば何等努力する所なく只偶々其子であり其親戚であり知友であると云ふ事實に依て偶然に財産を獲得するものである。

(2) 財産の自然増價は財産所有者の努力に依らずして自然に財産の社會的價値の増加するものである。多くは前述の行政的原因、社會的原因、經濟的原因より自然に來る結果である。財産の自然増價で最も顯著なるものは土地の自然増價である、土地は人口の増加に伴て自然に地代を生じ従つて其價を増すものであるが、鐵道や停車場が設けられ、港灣が築かれると、急に其近接地の價値が増加する。都市が繁榮し膨脹すると、市街地並に場末の土地の價が高まる。又好景氣の餘波で土地熱が起ると急に土地の價が増すのである。併しこは土地に限らぬ、他の財産に於ても同じ様なことが起る。

(3) 財産の増價は價値の社會的增加であるが、又價値の社會的增加に關連して

投機なるものが出て来る、投機は社會的出來事により將來價値の増加せんことを見込みて財を買ひ、社會的出來事によりて將來價値の減せんことを見込みて財を賣ることを云ふのである、其投機に依りて利得を得るのは自己の判断が良い爲めであることもあらうが、主として偶然に生ずる社會的出來事の結果である場合が多い<sup>1)</sup>。

資本主義の現代に於て所謂市場生産を行ふに際しては商工業は投機の性質を帯び来るものであるが、それには智識を盡し將來を判断するのであるから、勞力が加はつて居ると云へる。然れども之と反對に何等勞する所なく全く社會的出來事に依りて財産を取得する様な場合も極めて多いのである、其最も著しきものは富籤である。富籤は全く偶然たる事實の發生によりて財産權の得喪を決するものである、不勞利得の純の純なるものと云ふべきである、そこで人或は之を賭事とし他の投機 (Speculation) と分つものがある。

(4) 景氣利得 (Konjunkturgewinn) とは景氣に依て得る利得である。景氣とは分業並に私有權制度を基礎とする國民經濟に於て、經濟主體の意思や行爲に因ら

1) Cohn: System d. F.=W. S. 463.

ないで、財の生産需要從て價格を定むる技術的經濟的社會的法制的條件の全體をいふ<sup>1)</sup>。勿論個人は景氣に依て財産を増加することもあらうし、又財産を損することもあらうが、茲に景氣利得といふは景氣に依て財産を増加する場合を指すのである。

景氣利得は景氣の好い爲めに之を得るのであつて、自己の努力の結果でない。其巨利を博するは自分の占めたる地の利、時の利に外ならぬ。從て景氣利得は環境の賜であると言つてもよい。不勞利得たる所以である。

景氣利得は一般景氣好き時期に於て之を得るのである、景氣好き時期に於ては、物價は騰貴するが常で、財を生産する者、財を販賣する者皆異常の利益を收むることが出来る。一般の景氣未だ好況ならずと雖ども、或る事業が特殊優勝の地位に立ち其生産物が異常の需要を起し其價の騰貴を見るが如き場合に於ては、其事業に關係する者は景氣利得を得るのである。

(5) 戰時利得 (Kriegsgewinn, excess war profits, les bénéfices exceptionnels pendant la guerre) とは戰爭に因り又は戰爭に關連し私人の得るべき利得である。戰爭に因て得べ

1) Wagner: Grundlegung d. P. Ö. I. Teil. § 166.

き利得とは私人の利得が戦争と因果關係を有するものを云ふ。然るに戦争が私人の利得の直接原因にあらざる場合にても、而も尙ほ戦争の影響に因つて之を受くるものが少くない。故に戦争に關聯して得べき私人の利得をも戦時利得と云ふのである。

戦時利得は一部は個人の先見の明と臨機應變の處置と資本並に勤勞とに對する報酬として表はれて來るものもあらうけれども、其主なるものは國家的原因社會的原因、經濟的原因の結んだ果實と見るべきである。從て戦時利得の核心は戦時に於ける景氣利得に外ならぬと見て可い。<sup>1)</sup>

一體戦争なるものは國家的社會的事變である、其事變に因て軍需品並に其原料品や又は從來専ら敵國の生産して居つた様な物品は其價を騰貴する、延ては之に關係する生産者販賣者が非常に儲ける。又商船の撃沈、御用船の徴發に因て船舶の供給が減少するといふ社會的條件國家的條件の爲めに運賃や備船料は騰貴する、從て運送業者殊に海運業者は非常に儲ける。此等の非常の儲は一種の景氣利得である。是等の景氣利得が其範圍を擴め程度を高むるに従ひ、又戦費の支出多

1) 拙著：社會問題と財政 第三編390頁以下。

きを加ふるに従ひ、通貨は自然に膨脹し、終に戦争には直接關係なき物品の價格迄をも騰貴せしめ、所謂一般の物價騰貴といふ現象を呈するに至る。斯うなると、あらゆる事業家は財を生産すればする程、又財を買て置けば置く程、愈々益々多くの利益を收むることが出来るやうになり、茲に一般的好景氣の世を現出し、商工業者といはず農業者といはず一般に景氣利得を得るに至るのである。

## 第二目 不勞利得重課の理由

不勞利得は普通の所得よりも重く税せねばならぬ、其理由は應分擔税の原則と社會政策とに求める事が出来る。以下兩方面より之を説明して見やうと思ふ。

### 一 應分擔税の原則に基づく理由

不勞利得は其之を獲る經濟主體より見れば、それ丈け給付能力を形づくることになる。此給付能力は之を租税に關聯して考ふるときは、擔税力となるのである。不勞利得は此の如く擔税力を有するのであるが、其擔税力は普通の所得の有する擔税力に比して大である。余は其理由を左の三方面より述べて見やうと思ふ。



(1) 租税と消費との關係に就て考ふるに、普通の所得も不勞利得も共に慾望を充たす手段となるものである。之に租税を課すればそれだけ慾望を充たさないで我慢せねばならぬこととなる。それは所謂租税の爲めに感ずる犠牲である。此租税の爲めに感ずる犠牲より見れば、普通の所得も不勞利得も異なる所ない様である。學者の中には爾か主張する者があるが、余はさうでないと思ふ。一體、不勞利得は隨時所得を形くるものであつて、年々歳々規則正しく入つて來るものではない。故に各人は平素之を當てにしてゐない、従つて全部之を失ふても、經濟主體の生活を脅かすことゝならぬ。之に反して普通の所得は經濟主體が生活を維持して居る以上皆之を缺くことが出來ぬ、謂はゞ當てにしてゐる所得である、故に全部を手離することは絶対に出來ない。是に於て不勞利得は普通所得よりも擔稅力が大であるといふことが出來る。更に進んで考ふるに、普通所得は不勞利得の有無に關せず、年々歳々之を得るものである。不勞利得は之に反し多く普通所得がある上加はつて來るものである。そこで各人は普通所得に依つて最も強き慾望を充たし、更に不勞利得を得たるの故を以て、尙比較的弱き慾望をも充たすこと

1) Robert Meyer: a. a. O. S. 340.

にならう。所で今普通所得と不勞利得とに同様の租税を課するとすれば、不勞利得は比較的弱き慾望を制限するに止まり其犠牲は小であらうが普通所得は強き慾望を制限することゝなり其犠牲は大となる。そこで普通所得と不勞利得との間に犠牲を均等にせんとせば、不勞利得に重く、普通所得に軽く税せねばならぬ。

(2) 次に租税心理の上より見るに、不勞利得は努力せないので之を獲たものであるから之を失ふも愛惜の念が強くない。勿論普通の所得に於ても愛惜する度合は所得の種類に依つて同じくない、即ち勤勞所得を愛惜することは強く、財産所得を愛惜することは遙に弱い。所で茲に謂ふ不勞利得に至つては財産所得を愛惜するよりも更に弱いのである、蓋し努力せなければせぬ程、其結果に對する執着心は薄らぎ行くものであるからである。是が故に不勞利得に重く税しても苛斂誅求の感が起らないで、容易に之を堪えることが出來る。従て不勞利得は普通所得よりも大なる擔稅力を持つてゐると見ることが出來る。

(3) 租税と生産との關係に就て考ふるに、普通の所得は、一方に於て慾望を充たす手段たるのみならず、他方に於て經濟主體が生産したる結果と見るべきである。

是が故に租税を支拂ふ爲めに所得が減ずるとせば、其經濟主體の生産的行爲の報償が少くなることとなり其生産力の一部は間接に國家の爲に役立つてゐるといふべきである。こは租税が生産に及ぼす影響に外ならぬ。所で此の如き影響は不勞利得に於て起らぬ。蓋し不勞利得は經濟主體の生産的行爲の報償では無いから、それが租税の爲めに減じられたばとて生産力の一部を殺ぐものと見る事が出来ぬからである。<sup>1)</sup>

此の如く普通の所得に税すれば、生産力の一部を減ずることになるが、不勞利得に税するも、生産力の減殺とならぬ。さすれば、不勞利得の擔稅力は普通の所得の擔稅力よりも大であると謂ふことが出来る。是れ不勞利得に重課せねばならぬ所以である。

## 二 社會政策上の理由

社會政策の上より觀るも、不勞利得には重く税せねばならぬ。それを明にするには不勞利得の因果關係を尋ね、それが富の分配の上に如何なる影響を及ぼすかを考へて見ねばならぬ。

1) R. Meyer: a. a. O. S. 340.

不勞利得の結果に就て之を觀るに不勞利得を得る人の富を激増せしめて、富の分配の不平等を來すこととなる。現代の資本主義の世の中に於ては、さなきだに富の分配が不平等となつてゐる。然るに不勞利得は富の分配を更に一層不平等にするのである。一體富の分配の不平等は國家社會の健全なる發達を期する所以でない、そこで其富の分配の不平等を幾分たりとも矯正するの目的を以て社會政策的租税を課する必要が起る。而して不勞利得が富の分配の不平等を愈々激しくするといふ結果を生ずる以上は愈々之に重く税せねばならぬ。是れ社會政策の上より見て不勞利得を重く税せねばならぬ所以の一である。

不勞利得は此の如く富の分配の不平等を來すものであるが、其原因を考ふるにそれは自己に存してゐない。換言すれば、不勞利得に依りて大に富むは、自己の努力の結果でない。思ふに自ら努力して獲得したる物に對して自由に之を使用し處分することを許すは、正義の要求であつて而も國民經濟を發達せしむる所以である。是れ所有權の認められた倫理的經濟的理由である。所で所有權制度は自ら努力せずして得たる物をも私人に歸屬せしむることとなる、そこに不勞利得なるも

のが出て来る。故に不勞利得は正義にも適はないし、所有權を認めたる趣旨にも適はない。此の如く、富者が何等勞する所なくして益々富を積むは、社會政策の上より觀て看過することが出来ない。是れ不勞利得を重く税せねばならぬ所以の二である。<sup>1)</sup>

不勞利得の原因は自己に存せない、然らば何處に存するかといふに、多くの場合に於ては、國家の施設其他の行爲に存して居る。殊に土地の自然増價、戰時利得に於てさうである。此の如き場合に於て國家は不勞利得の原因を拵へたのであるから、其結果を自己の手に收むるとも敢て不當といふことが出来ぬ、否爾かするのが原因と結果とを相應せしめて、初めて正義に適ふのである。而して國家が不勞利得を自己の手に收めんとせば租税に依て徵收するの外ない、何となれば不勞利得は私所有權の認められた現代に於て私人に歸着して、直接に國家の手に入つて來ないからである。

此理論は不勞利得が一般社會的經濟的出來事に因つて生じたる場合にも當て符まる、そは此の如き場合に於ても其一般社會的經濟的出來事に就て正當なる代

1) 拙著：社會問題と財政 第三編393頁以下。

表者を求むれば、國家の外に之れ無いからである。

此の如く論じ來れば、不勞利得に税するは、反對給付の原則の要求の様にも聞こゆるが、さうでない。蓋し此の場合には國家が私人に保護を與へたるの報償として課税するの趣旨でないからである。此場合に於て不勞利得に税するは、矢張り社會政策の要求に外ならぬ、國家が不勞利得の原因を作つて置き乍ら、之を個人の偶然に利得する儘に放任するときは、富の分配の不平等を激しくすることになる、従つて國家の行爲は反社會政策的となつて來るのである。故に國家の行爲をして社會政策的に徹底せしめやうとすれば、一方に於て不勞利得の原因を作つた以上他方に於て不勞利得の結果に税せねばならぬ。是れ社會政策上より見て不勞利得を重く税せねばならぬ所以の三である。

### 第三目 不勞利得重課の方法

現今の社會に於ては不勞利得が案外に多い、而して是等に對しては重く税せねばならぬ。然らば如何にして之を實現すべき乎。

一 不勞利得を重く税するに當りては先づ如何にして不勞利得のみを捕へ得るかを考究せねばならぬ。相續や贈與富籤の當り籤等は之を捕へ得るに容易であるけれども、財産の自然増價や景氣利得や戰時利得等は之を捕ふることが六ヶ敷い。それは従前の財産價格や普通の利得を混淆して居るからである。そこで此等の不勞利得は先づ是等の混淆分子と引離さねばならぬ。之を引離す方法は、最終の財産や利得から此等の混淆分子を差引けば可い。即ち財産に就ていへば一定の期間を劃し其始と終とに於て財産價格を評定し兩者の差を見れば其間に於ける財産の増價を知ることが出来る。又は賣つたる時の値段から買つたる時の値段を差引いても、大體其財産の増價を知ることが出来る。此くして所謂財産の増價は財産差増となるのである。

次に利得に就ていへば好景氣の際に於ける所得より普通の時に得べき正常所得(normal income)を差引くと景氣利得を知ることが出来、又戰時の異常所得より平時に得べき所得を差引くと戰時利得を知ることが出来る。此くして景氣利得も戰時利得も超過所得に歸するのである。是等は皆租税技術上分解作用を施し得

るものであるが、爾かすること出来ぬものも亦無いではない、投機利得の如き即ちそれである。

二 不勞利得を重く税する方法は自ら二となる、其一は税制に於てするもので、其二は税率に於てするものである。

(1) 税制に於て不勞利得を重く税するの趣旨を實現せんとせば、普通の財産税、所得税、流通税の外に、一の不勞利得税の系統を立てることである。即ち相續、贈與、富籤利得並に財産差増に税すれば、其れ等の税は所謂動的財産税若くは財産差増税となりて普通の財産税と對立することになり。景氣利得や戰時利得に税すれば、其等の税は所謂超過所得税となりて、普通の所得税と對立することとなり。投機利得に税すれば、取引所得税となりて、普通の財産流通税と對立することになるのである。

(a) 相續や贈與や富籤は財産權の移轉を生ずるものである、又土地の自然増價や其他の財産の自然増價は其財産權の移轉の際に最も能く差増價格を知ることが出来る。故に相續税、贈與税、富籤利得税、土地増價税、其他財産増價税は財産權移

轉の時を捉へて税するのを普通とするのである。一體、財産權の移轉する時を捉へて税するものは普通流通税である。所が普通の流通税にありては、財産權の移轉は之に因て各人が所得を得るものと推定し、又は既に所得を有するが爲に此結果を生じたものと推定して之に税するのである。畢竟交換經濟に参加し反對給付の原則によりて行動する場合を見たものである。然るに不勞利得は現に之を獲得したことが確實である計りでなく、而も其擔稅力が大で之を重く税せねばならないのであるから是等不勞利得税は普通の流通税と同列に置くことが出来ぬ、特別税として獨立せしめねばならぬ。是に於て相續税、贈與税、土地増價税、富籤利得税等の動的財産税が成立するのである。之を歴史に徴するに、是等の税は素と手數料として生れ出て、後に流通税に進化したものであつたが、最近に至て特別税として發達したのである。是れ全く不勞利得重課と云ふ理論の勝利である。國に依つては、尙之を流通税の中に置けるものがないではないけれども、而も他の流通税とは取扱を異にし之を重く税せんとしてゐる。是れ過渡的時代にあるものと謂つてよい。

然れどもこは不勞利得を引離し得るものに就て云つたものである。不勞利得にして十分に分解作用を行ひ得ざるものにおいて、は重課の程度を低くせねばならぬ。取引所に於ける投機の如き即ちそれである。取引所に於ける投機は社會的出來事に依つて損得が分れて來ることが多いが、而も自己の判斷に依て賣買取引を爲すものであるから、相續税、贈與税、富籤税、土地増價税の理論を以て之を律することが出来ぬ。是れ取引投機税が今日迄流通税として残れる所以である。然れども投機利得は之が爲めに普通の所得となるものでなく、偶然性を帯びてゐるものであるから、他の流通税と區別し重く税すべきことは論を俟たない。

(b) 景氣利得や戰時利得は所得を綜合したる場合に表はれる。故に是等の利得税は一般所得税を課するに際し、其正常所得を超過する額に税するを普通とする。正常所得は景氣の動搖せざる平年の所得を標準とするのが常であるが、其標準の年を定むることが必ずしも容易でない。そこで資本に對して一定割合の利益を以て正常所得とし、それを超過する所得を以て景氣所得若くは戰時利得と假定する方法を採るの必要が起て來る。何れにせよ景氣利得税、戰時利得税は一般

所得税と並んで課せられるのである、甚しきは一〇般所得税の中に組み入れる立法例さへある、租税の性質は超過所得税で普通の所得税でない。

(2) 税率に於て不勞利得を重く税する方法は簡單である、即ち不勞利得が純なれば純なる程、重い税率を課すべきであり、不勞利得の中に偶然性が多ければ多い程、重い税率を課すべきである。此くして不勞利得には多く累進税を適用することとなるのである。<sup>1)</sup> 今之を諸種の不勞利得税に就ていへば、取引所投機税は不勞利得も不純であるし、偶然性も比較的少いから、税率は比較的低くし、累進の進め方も輕微にせねばならぬ。之に反して相續、贈與、富籤、土地の自然増價に至つては不勞利得も純であり、偶然性も多いから税率を高くせねばならぬ。同じ相續税贈與税にありても相續者受贈者が被相續者贈與者より見て縁が遠くなればなる程、偶然性が増すから税率を累進せねばならぬ。土地増價税にありても時期の短くなるに従ひ、又差増額の多くなるに従ひ、偶然性を増すから税率を増進させねばならぬ。戰時利得税景氣利得税は超過所得の割合の大なるに従て又税率を累進せしめねばならぬ。

1) 本書425頁。

## 第五款 最低生活費の免税

### 第一項 最低生活費免税の意義

一 最低生活費 (Existenzminimum, minimum of subsistence, minimum d'existence, minimo d'esistenza) とは生活するに無くてはならぬ最低限度の費用で、それを缺けば生活を維持することが出來ぬ程のものである。故に之を生活必要費といつても可い。<sup>(註)</sup> 所で生活を維持せんとせば、其生活に必要な財を獲得せねばならぬ、其財を獲得せんとせば、之が爲めに要すべき所得を持たねばならぬ。故に最低生活費は生活するに無くてはならぬ最低限度の費用を意味すると同時に之を支辨すべき所得をも意味することになる。蓋し最低生活費は之を費用として見れば人の支出經濟に屬し、之を所得として見れば、人の收入經濟に屬するものであるが、何れよりするも、其幅は同じである。從て其議論の歸着する所は同じこととなる。併し最低生活費免税論は所得の方面より見て議論するのが普通である。

(註)

我國の學者に在りては或は之を最小生活費と呼ぶ者がある。<sup>1)</sup> 最小生活費とは最小生活

第七章 租税の社會的分配 第三節 平等の原則 第五款 最低生活費の免税

五五七

1) 神戸博士：租税研究75頁以下。

資料の義であらうが、卒然として聞けば、何の事であるか了解するに苦まざるを得ない、故に余は之を採らず。

最低生活費の意義は以上述べたる所に依つて明瞭となつた様であるが、然らば其生活とは何ぞやといふと、解釋が岐れて来る。最も普通の解釋に従へば生理的に人の生存を維持することをいふ。所で又文化的標準に従ふて人の生存して行くのを意味することもある。此生活を解すること如何に依つて、最低生活費の意味も亦狭くなり廣くなるのである。

第一の見地に立つて之を考察すれば、最低生活費は人の生理的生活を維持するに必要な費用を意味し同時に之を支辨するだけの所得を意味することとなる。所で人が生理的に生きて行くには、一定の熱量を得ることが必要である。従て其一定の熱量を生すべき食物を得なければならぬ、此くして食物費は最低生活費の中心問題となる。併し乍ら食物を得たゞけでは未だ生存を維持することが出来ぬ。食物と同様に衣服、燃料、住居等をも得ねばならぬ。是が故に、最低生活費は是等の諸種の費用を合はしたものでなければならぬ。人苟くも生活を維持して行

くといふからには、是等の諸費用を辨すべき所得を有せねばならぬ。學者或は此生理的生活費を辨すべき最低限に線を畫して之を貧乏線 (poverty line) と云ふ、此線の真上に立つ者並に其以下に在る者は貧乏人である<sup>1)</sup>。茲に謂ふ生理的最低生活費は此貧乏線に該當する。従て最低生活費の免税は貧乏人を免税するといふことに歸するのである。

第二の見地に立つて之を考察すれば、最低生活費は人民が其時代其社會の文化標準に従ひ人間らしい生活を營むに無くてはならぬ費用となつて来る。此意義に於ける最低生活費中には生理的生活費を含むことは勿論であるが、其外に尙其時代其社會の多數の人の生活の慣習に従ひ必ず無くてはならぬとするものを包括するのである。其時代其社會の多數の人の生活慣習といふも必ずしも中流以上の生活慣習を指すのでない、其時代の生活標準は下層社會に迄も徹してゐるものがある。例へば我内地人と北海道の愛乃とは生活標準を異にしてゐる、即ち我内地人の生活標準は愛乃の生活標準よりも高い。故に愛乃の生活標準を以て我内地人の最低生活費を定むるとせば、その額だけでは内地人は我國今日の文化の

1) 河上博士：貧乏物語6-18頁。

程度に於ける生活を維持することが出来ぬ。國家が若し各人を驅りて今日の文化の程度に於ける生活を維持することが出来ない境遇に陥れしむるにせよ、それは文化に逆行するものであり、文化政策の許さぬ所である。そこで現代に於て最低生活費を定めんとせば、生理的自然的必要生活費に依るべきでなく、文化的生活必要費に依るべきである。<sup>1)</sup>此の如く最低生活費は生活費の解釋如何に依つて二の意義を有する、第一の見地に依るものを狭義の最低生活費といひ、第二の見地に依るものを廣義の最低生活費と名けて置く。

最低生活費は以上述ぶるが如く廣狹二義なるが、其何れに従ふとしても、所得の額に關係するものである、其所得が如何なる源より出て来たものであるかを問はない。所が従來學者の中には最低生活費といへば勞賃若くは其他の勤勞所得に就て云ふものであると考へたものもあつた、併し乍ら財産所得であつても營業所得であつても、苟くも生活するに無くてはならぬ最低限度の所得を有するに止まるときは、之を最低生活費とせねばならぬ。<sup>2)</sup>

## 二 最低生活費免稅 (die Steuerfreiheit des Existenzminimums, the exemption of the minimum of subsistence, l'exemption d'un minimum d'existence, l'esenzione del minimo d'esistenza) 2)

は以上述べたるが如き意義を有する最低生活費に對して租税を課せないといふことである。最低生活費に免稅するにせよ、所得の中より最低生活費を除いた殘額に稅することゝなるが、それには比例税を課すべしとする論がある。所得累退稅論は即ちそれである。所が此議論より更に一步を進め、其殘額に累進税を課すべしといふ議論も亦起つて來る。其累退税並に累進税に關する議論は既に第三款に於て論じ盡した所であるから、余は茲に單に最低生活費に免稅することに就て論じたいと思ふ。只其論理に至つては累進税や累退税の論理と同じいか、全然相異つてゐるかは能く詮索せねばならぬ。

## 第二項 最低生活費免稅の根據

最低生活費免稅の根據に關しては色々の學說があるが、之を歴史的に考察すれば、段々に發達した跡が見える。余は其學說の發達したる時期を二に分つて見たい。其第一期は租税の根據に關する交換説を背景したる時期であり、其第二期は

1) Schmidt: Die Steuerfreiheit des Existenzminimums 1877, S. 4-5.

神戸博士: 租税研究79頁。

2) Eheberg. a. a. O. S. 186 Lotz, a. a. O. S. 258-259.



義務説に立脚したる時代である。余は此學説の發達したる順序に従ひ、之を紹介し之を批評して、最後に卑見を開陳して見やうと思ふ。

### 第一 交換説を背景としたる學説

最低生活費免稅説はベントムより創まつたと云ふ者があるが、實はベントムに先つて之を唱へた者少くない、佛人フォルボンチー、獨人ユスチー、埃人ゾンテンフェルス、英人ゼームス・スチュアート、伊人ベリーの如きは、その最も著しき者である。是等の學者は既に十八世紀の半過ぎに至り、殆んど時を同うして、最低生活費には租税を課してはならぬと説いて居つた。故に是等の學者を最低生活費免稅説の開拓者と名けて可い。所で此時代の最低生活費免稅説を完成したものは、正統學派の學者であつた。正統學派の學者は經濟學理の上から之を説き出した。其要領を述べれば左の如し。<sup>4)</sup>

租税は所得に比例して之を課すべきであるが、其所得は純所得でなければならぬ。純所得といふは、勞賃を除いた殘額である。アダム・スミスの論に依れば、勞賃は勞働の需要と食物の平均價格との二要素に依つて定まるものであつて、其二要素の變ぜざる限り租税を負

擔する餘裕を有たぬと云ふのである。リカードの説に依れば、勞賃は生活必要費を形づくりにて租税を負擔するこゝが出来ぬと云ふのである。

此説は純所得に課税すべしと説くのであるから、之を純所得課税説と名くべきである。之を裏からいへば、此説は勞賃を免稅することに歸着するから、又之を勞賃免稅説と名けて可い。而して勞賃は生活必要費を形くるものと見るのであるから、其處に最低生活費免稅の考が表はれてゐるのである。

此説は大に英國に行はれ、後又歐洲大陸に傳播した。十九世紀前半に於て經濟自由主義を標榜したる獨逸の財政學者の如きは、正しく此説の承繼者と見るべきである。ペール、ヤコブ、ロットツ、フルダ、マルヒウス、ムルハルトの如し。<sup>1)</sup>

三 此説は永い間學界を支配して居つたが、其理論に誤があるから之を採用することが出来ぬ。

(1) 此説は純所得に課税すべしと説く所から、自然に税源論となつて来る。即ち税源は純所得でなければならぬといふのである。所が税源は純所得に制限せらるべきもので無く、全所得でなければならぬ、それは既に前章に於て明にした所

1) 本書368頁 Pehr: Die Lehre v. d. Wirtschaft d. Staates. 1818. Jacob; Die Staatsfinanzwissenschaft. 1821. Lotz: Handb. d. Staatswirtschaftslehre. 1822. § 131. Fulda: Handb. d. d. F.=W. S. 27. Malchus: Handb. d. F.=W. 1830. Murhard: Theorie u. Politik d. Besteuerung. 1834.

1) Eisenhart: Die Kunst d. Besteuerung, 1868, S. 31. Cohn: System d. F.=W. S. 273. Tyszka: Grundzüge d. F.=W. S. 71.  
2) Seligman: Progressive Taxation in Theory and Practice, 2 ed. p. 184.  
3) 本書368頁 Forbonnais: Principes économiques, 1758, § 5. Justi: Staatswirtschaft., 1755, II. S. 293. Sonnenfels: Grundsätze d. Polizei, Handlung u. Finanz. 1765, III § 84. J. Stuart: P. E., 1767, Bk. V. ch. 12. Verri: Meditazioni sull' economia politica, 1771.  
4) 本書179-180頁 Adam Smith: Wealth of Nations II, p. 461. Ricardo: Principles of P. E. and Taxation, 1ed, p. 492-3.

であるから茲に贅するの要が無い。<sup>1)</sup>

(2) 此説は勞賃を以て生産費を形くるものであるとしてゐる、是れ勞働者を以て機械器具と同様に生産手段と看做すものである。所が勞賃は勞働者より見ればそれ自身所得であつて生産費でない、之を國民經濟の上より見るも勞賃は明に國民所得の一部を形作るものである。生産手段にあらずして、それ自身生産の目的である、是が故に勞賃を最低生活費として免税するといふは勞働者を機械視する非倫理的見解の結果であると評せねばならぬ。<sup>2)</sup>

(3) 更に進んで考ふれば、勞賃と勞働者の最低生活費とは必ずしも一致すべきもので無い。論者は勞賃を以て食物の平均價格に依つて定まることを説くけれども、今日文明國の勞働者は多く最低生活費以上の勞賃を受けてゐる。故に勞賃を全然免税するといふことは不當である。此くして勞賃免税の問題より進んで最低生活費免税の問題となつて來ねばならぬ。最低生活費免税といはゞ獨り勞働者の最低生活費を免税するだけで止めるべきで無い。苟くも最低生活費を支辨するだけの所得を有する以上は、それが勞賃より出て來たものであると否とを問

1) 本書176-184頁

2) Schmoller. a. a. O. I. ff.

はず、等しく之を免税せねばならぬ。此論理は勤勞所得と財産所得とに差別税を課する論とは同様に律することが出來ぬ、何となれば後者は課税輕重の問題であつて、前者は課税有無の問題であるからである。

(4) 此説の背景となつてゐる説は租税の根○據○に○關○する○交○換○税○で○あ○る○。所が此説は其交換説を裏切るものである、交換説に依れば、個人は國家の保護に依つて利益を受くるが故に其代價として租税を納めねばならぬといふのである。所で勞働者は如何にといふに、固より國家の保護を受くることゝが厚い、之よりして大なる利益を受けてゐる。果して然らば勞賃に免税する理由は無い筈である。若し之に反して勞賃に免税せねばならぬといふならば、國家より保護を受ければとて必ずしも租税を納むるに及ばぬといふ議論となつて來ねばならぬ、それでは交換説は根柢より崩れて來る。之を要するに交換説と勞賃免税説とは互に矛盾するものである。

## 第二 義務税に立脚せる學説

義務税に立脚して最低生活費の免税を説いたのは、十九世紀の半頃より初まつ

たのであるが、其中に於ても、二期を畫することが出来る。其第一期に於ては、均等犠牲説に依つて最低生活費の免税を説いた。余は之を均等犠牲説と名けて置く。其第二期に於ては、最低生活費は擔稅力を有せないから之を免税すべしと説くに至つた、余は之を無擔稅力説と名けたい。更に社會政策の見地より最低生活費を免税すべしと説くものも出来て來た。余は之を社會政策説と名けて置く。以下此三説に就て觀察することとする。

一 均等犠牲説

一 均等犠牲説は租税の根據に關する義務説に立脚してゐる、其之を創めて唱へたる者はジョン・スチュアート・ミルである。但しミルは別に能力説を振り廻さなかつたけれども、租税平等の觀念より直ちに均等犠牲説を抜き出して來て、其均等犠牲説より出て、最低生活費を免税すべきことを説いた。其の説の要領は左の如し。<sup>1)</sup>

貧者に税すれば、其最低生活費に喰ひ込むことになり、富者に税すれば、其奢侈的慾望を差控へるに過ぎぬことになる。貧者が租税の爲めに拂ふ犠牲は、富者が租税の爲めに拂ふ犠牲

1) J. S. Mill: Principles of P. E. Ek V. ch. 2 § 3.

に比し、比較にならぬ程重いのである。故に犠牲を均等にせんませば、貧者に對し最低生活費を免除せねばならぬ。

此説は臆て獨逸に入り、十九世紀半後に於ける所謂舊財政學派の説となつた。

ウムプフェンバッハ、プファイエル、ベルギウス、アイゼンハルトの如きは其代表者である。<sup>1)</sup> 而して此等の學者は最低生活費を免税すると同時に其殘額に比例税を課すべきことを説いた。故に是等の學者の説は之を累退税説と名けて可い。<sup>2)</sup>

二 此説を要約すると、最低生活費に當る所得を有する者とそれ以上の所得を有する者との間に犠牲の均等を得ねばならぬといふに歸着する。所で最低生活費は、免税せられる以上は、租税の爲めに犠牲を感ずると云ふことが出来ない。犠牲を感せない者と犠牲を感ずる者とを比較して、其犠牲を均等にするといふことは、それ自體意義をなさぬ。そこで學者或は均等犠牲説を以て最低生活費免税を説くことが出来ぬと論するのである。<sup>3)</sup> 無擔稅力説が出て來た所以である。

二 無擔稅力説

無擔稅力説とは最低生活費が擔稅力を有せぬといふ理由を以て之を免税せぬ

1) Umpfenbach: Lehrb. d. F.=W., 1859. 2 Aufl. 1887. S. 82. Bergius: Grundsätze d. F.=W., 1865. 2. Aufl. 1871, S. 407-410. Pfeiffer: Die Staatseinnahmen, 1866, 1. S. 80. Eisenhart: a. a. O., 1868., S. 31 ff.  
2) 本書378頁  
3) Robert Meyer: Die Prinzipien d. gerechten Besteuerung. S. 294.

ばならぬと説くものである。

此説は最近の學者の主張する所である、シュミット、ロベルト・マイエル、シエーフ、レ、コンラード、エーヘルグ、ボルグト、ロツツ、フェルデス、グラチアニー等皆それである。<sup>1)</sup>而して是等の學者は多く最低生活費の免税を説くと同時に累進税をも説くのである。蓋し累進税の論理と最低生活費の論理とは相異つてゐないとするのである。此點は前の累進税論者よりも更に一步を進めてゐるといふことが出来る。

次に無擔税力説は最低生活費だけを有する人に就て、それが擔税力を有せぬことを論ずるに過ぎぬから國家と其人との關係を見るに止まつてゐて、個人相互の間に於ける負擔の輕重犠牲の大小を見てゐない。<sup>2)</sup>此點に於て此説は均等犠牲説よりも更に無難であるといふことが出来る。

併し乍ら無擔税力説と雖ども、其基く所は應分擔税の原則である。此點に於ては均等犠牲論と異なる所が無い。そこで余は寧ろ應分擔税の原則より説明する方がよろしいと思ふ。

x x x x x x

此の如く均等犠牲説も無擔税力説も應分擔税の原則より出でゝゐる。其處に立脚して之を純所得課税説と比較して見るに、第一に此説は純所得課税説の純所得といふ觀念を採らない點に於て、第二に此説は租税の根據に關し交換説を捨て、義務説能力説を採つてゐる點に於て、第三に此説は均等犠牲といふ正義の觀念を借り來て免税の理由を説明せんとする點に於て大に優れてゐる。故に此説は純所得課税論の批難を免れることが出来るのである。

### 三 社會政策説

社會政策説は社會政策の見地より最低生活費を免税せねばならぬと論ずるものである。是れ亦獨逸に於ける最近學者の盛に主張する所となつてゐる、ワグネル、ヘツケル、チスカの如きは其代表者である。<sup>1)</sup>

社會政策の見地より租税を説くことに就ては根本的反對論があるけれども、其反對論は當を得てゐない。社會政策より出で、最低生活費免税を説くのも亦同じ論理となつて來るのである。余は次に卑見として此説を主張しやうと思ふ。

1) Wagner: F.=W. S. 405. Heckel: Lehrb. d. F.=W. I. S. 337. Tyszka: a. a. O. S. 71.

1) Derselbe: Ebenda. Schmidt: a. a. O. S. 57-74. Schäffle: Die Steuern. I § 194. Conrad: a. a. O. § 8. Eheberg: a. a. O. S. 186. Borcht: a. a. O. S. 23. Lotz: F.=W. S. 259. Földes: F.=W. S. 299 ff. Graziani: Istituzione della scienza delle finanze. pag. 314-316.

2) Robert Meyer: a. a. O. S. 294.