

變轉極まりなき時期であつて、加ふるに物價の激騰激落に基く貨幣購買力の變動が起り、從つて歲計の數字の比較に當つても慎重なる考慮を必要とする。然し次の表の示すが如く大體に於て經費の膨脹の趨勢を窺ふ事が出来る。

* 國庫歳出は昭和十七年度迄は決算、昭和十八年度は豫算とする。一般會計歳出のみにして特別會計歳出を含まず。
 ** 地方歳出は昭和十五年迄は決算、昭和十六年度昭和十七年度は豫算とする。道府縣歳出は昭和五年度迄は普通經濟歳出のみにして特別經濟歳出を含まず。昭和六年度以後の道府縣歳出と、全期間を通じての市町村歳出とは普通經濟歳出と特別經濟歳出との純計である。

年 度	國庫歳出*		地方歳出**		國庫歳出内譯別(%)*				日本銀行調 東京卸賣物 價指數(曆 年月平均)
	實 數	指 數	實 數	指 數	行政費	軍事費	國債費		
明治二四	八三、五五	100	四三、八八	100	50	28	22	100.0	
明治二五	七六、七五	92	四七、六四	109	50	27	23	100.0	
明治二六	八四、五八	101	五〇、〇七	114	50	27	23	100.0	
明治二七	七九、二九	94	五六、一七	128	48	27	25	100.0	
明治二八	八五、三七	101	五八、三八	133	47	27	26	100.0	
明治二九	一〇八、八七	128	七〇、八三	161	46	27	27	100.0	
明治三〇	一三三、六九	158	九〇、五四	206	45	27	28	100.0	
明治三一	一三九、五八	163	九八、七三	225	44	27	29	100.0	
明治三二	一五四、一六	180	一二五、七二	284	44	27	29	100.0	
明治三三	一五六、七五	185	一二五、七二	284	44	27	29	100.0	
明治三四	一六六、八五	199	一四九、〇五	340	44	27	29	100.0	
明治三五	一八九、二七	236	一六〇、一五	365	44	27	29	100.0	
明治三六	二〇九、五九	251	一七四、九四	378	44	27	29	100.0	
明治三七	二二七、〇五	273	一八三、五〇	417	44	27	29	100.0	
明治三八	四七〇、七二	554	一七四、五九	398	44	27	29	100.0	
明治三九	四〇一、四二	472	一〇八、九四	247	44	27	29	100.0	
明治四〇	六〇一、四二	722	二三八、四二	543	44	27	29	100.0	
明治四一	六八六、六一	812	二七二、四二	614	44	27	29	100.0	
明治四二	五三三、八九	638	二七二、二七	611	44	27	29	100.0	
明治四三	五九一、一五	701	二八七、〇八	655	44	27	29	100.0	
明治四四	五八五、三七	701	二九七、一五	680	44	27	29	100.0	
明治四五	五九三、五九	710	三〇六、四七	707	44	27	29	100.0	
明治四六	五七三、六四	687	三〇七、一七	706	44	27	29	100.0	
明治四七	五九〇、七九	717	三〇七、一七	707	44	27	29	100.0	
明治四八	五八三、二九	698	三〇七、一七	707	44	27	29	100.0	
明治四九	五九〇、七九	717	三〇七、一七	707	44	27	29	100.0	
明治五〇	七五五、〇四	880	三七八、八二	884	44	27	29	100.0	
大正〇一	一、〇七〇、三五	1,277	五〇四、六八	1,150	44	27	29	100.0	
大正〇二	一、一七二、三六	1,403	六二二、五八	1,510	44	27	29	100.0	
大正〇三	一、二七二、三六	1,493	六六二、五八	1,510	44	27	29	100.0	
大正〇四	一、三九一、九七	1,618	六六二、五八	1,510	44	27	29	100.0	
大正〇五	一、五〇七、七五	1,767	七三四、六六	1,683	44	27	29	100.0	
大正〇六	一、五九〇、七九	1,847	七三四、六六	1,683	44	27	29	100.0	
大正〇七	一、六八〇、四〇	1,945	七三四、六六	1,683	44	27	29	100.0	
大正〇八	一、五八八、八八	1,850	七三四、六六	1,683	44	27	29	100.0	
大正〇九	一、五九〇、七九	1,847	七三四、六六	1,683	44	27	29	100.0	
大正一〇	一、五八八、八八	1,850	七三四、六六	1,683	44	27	29	100.0	
大正一一	一、五九〇、七九	1,847	七三四、六六	1,683	44	27	29	100.0	
大正一二	一、五九〇、七九	1,847	七三四、六六	1,683	44	27	29	100.0	
大正一三	一、五九〇、七九	1,847	七三四、六六	1,683	44	27	29	100.0	
大正一四	一、五九〇、七九	1,847	七三四、六六	1,683	44	27	29	100.0	
昭和〇一	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和〇二	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和〇三	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和〇四	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和〇五	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和〇六	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和〇七	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和〇八	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和〇九	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和一〇	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和一一	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和一二	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和一三	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和一四	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和一五	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和一六	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和一七	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和一八	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和一九	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和二〇	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和二一	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和二二	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和二三	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和二四	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和二五	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和二六	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和二七	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和二八	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和二九	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和三〇	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和三一	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和三二	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和三三	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和三四	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和三五	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和三六	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和三七	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和三八	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和三九	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和四〇	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和四一	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和四二	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和四三	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和四四	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和四五	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和四六	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和四七	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和四八	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和四九	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	
昭和五〇	一、四九二、八五	1,713	一、〇九二、五三	1,490	44	27	29	100.0	

年次	英國 (百萬磅)	米國 (百萬弗)	佛蘭西 (百萬法)	獨逸 (百萬馬)	伊太利 (百萬利)
一九一四—一五年	五〇	七〇	一〇、〇五	九、六〇	五、三五
一九一九—二〇年	一、六五	六、四二	三〇、六八	五、八七	三、〇九
一九二四—二五年	七五	三、五元	四〇、〇〇	四、七六	一〇、〇三
一九二九—三〇年	八元	三、九四	四、三六	七、〇二	一九、六八
一九三四—三五年	七七	七、五二	五、一三	八、三三	二〇、四六
一九三九—四〇年	一、〇五	一一、〇七	九、三九	不明	二、三六

之を我國の財政史に徴するも亦同じ方向に進んでゐる。試みに明治二十四年に帝國議會が開かれて以來昭和十五年に至るまで過去五十年間に歳出の増加し來りし跡を國費と地方費とに就いて見るに、別表の如くである。尙ほ比較を便ならしむる爲めに、國庫歳出分譯別と物價指數をも示した。

我國の國費は過去約五十年間に七十二倍し、同一の期間内に我國の地方費は實に七十倍してゐる。勿論此等の數字の批判には物價騰貴に基づく貨幣の購買力の下落、一般會計と特別會計との關係及び普通經濟と特別經濟との關係、國家財政と地方財政との關係等をも考慮せねばならぬが、其れにして

も著しき經費の膨脹が行はれたことである。

國庫歳出については一般会計歳出豫算と特別會計歳出豫算とを合計し重複部分を控除すると、殘額として歳出豫算純計額を得るのである。試みに大藏省主計局調査の最近七年度の歳出豫算純計額と臨時軍事費特別會計歳出とを掲げると次の如くである。

昭和十一年度	昭和十一年度	昭和十一年度
四、五六二	臨時軍事費特別會計歳出 (百萬圓)	合計 (百萬圓)
五、八〇二	二、五四〇	四、五六二
六、三七六	四、八五〇	八、三三三
八、三一八	四、六〇五	一一、二二六
一一、五二八	五、四六〇	一二、九二三
一六、五五六	一一、六七三	一六、九八八
一六、七〇七	一八、〇〇〇	二八、二二九
		三四、七〇七

次に地方歳出を見るに道府縣歳出と市町村歳出とは普通經濟歳出と特別經濟歳出とを合して其の中より重複部分を控除する事によつて純計を得るのである。試みに昭和十六年度地方歳出當初豫算を地

方團體別にするに次の數字を得るのである。

道府縣(千圓)	市(千圓)	町村(千圓)	合計(千圓)
一、二四九、五一〇	六都 八二三、四一〇	四七六、七三四	二、七八〇、七三六
	其他 三四一、〇八〇		
	計 一、一五四、四九〇		

道府縣歳出が地方歳出の四割一分を占め、市歳出が四割二分に上り、町村歳出が一割七分を占めてゐると云ふ有様である。特に六大都市の歳出は市歳出の七割に上つてゐる。歳出の數字のみから見れば地方歳出の中樞をなすものは道府縣歳出と市歳出であり、市歳出の重要部分は六大都市歳出が占めてゐる。特に東京市大阪市の歳出の如きは小國の歳出を凌駕してゐる有様である。

三 經費膨脹の大勢は形式的には物貨騰貴に基く貨幣購買力の減少により説明すべく、實質的には國家の目的若くは職分の擴張より之を演繹することが出来る。近世の國家に就て見るに、其の目的若くは職分は種類性質に於て擴張し、分量に於て甚だ増大してゐるのである。

國家の目的が武力目的、法律目的より文化目的、福利目的に進んだことは、種類と性質とに於て職分の擴張したことを意味し、國家の行動範圍の擴張となつて現はれるのである。國家の行動範圍が擴張すれば、國家の經費も亦増加して來ねばならぬ。

國家の行動は同一職分に就ても亦其の分量を増してゐる。従つて同一事務に屬する國家の經費も増加せざるを得ない。其れは一方に國家の職分が制止主義よりも豫防主義に進んだのに因ると同時に、他方には社會の進歩其のものに因ると云はねばならぬ。社會進歩の反映として國費の増加したのは、人口増加の爲めであり、技術進歩の爲めであり、國家自體の進歩の爲めである。國家自體の進歩は戰爭、行政改革、官營事業等に依つて促がされたが、其の裏に巨額の公債を起し、其れが著しく經費を膨脹せしめたのである。

四 經費膨脹は歸納的にも演繹的にも之を證明することが出来るが、學者の批判は區々にして或は悲觀する者あり或は樂觀する者がある。其の悲觀説の代表者は佛國の學者レラン・セーである。氏は佛國財政の發達を研究し其の經費膨脹を肯定し、之を以て一般の害惡と斷じ殊に民主國に於て最も危険であると論じた。蓋し其の論據とする所は經費増加の三分の二が國防費にして、三分の一が官業費、教育費であると云ふに存す。此の悲觀説に對して樂觀説を爲す者は獨逸の學者である。彼等は經費膨

脹の事實より國家行動範圍の擴張を推論し、之を歡ぶのである。

思ふに、國家行動範圍の擴張なるものが、果して歡ぶべきものであるか、又は悲しむべきものであるかは別問題に屬する。是に問題とすべきは、其の膨脹した經費を支辨するに當つて感すべき國民の經濟的苦痛如何と云ふ點にある。換言すれば經費を負擔する力ありや否やと云ふ問題に歸着するのである。而して經費の負擔力は人口の増殖、富力の増加と對照して之を考察せねばならぬ。

之を財政學より見れば、經費膨脹の善惡は問題でない。唯だ要は經費膨脹の趨勢を認めるにある。財政學に於ては經費は出發點である。収入は經費に適應せしめねばならぬ。若し經費膨脹の趨勢を認めれば、収入増加の必要を認めねばならぬ。更に切言すれば収入は經費と相併行して膨脹するものでなければならぬ。即ち収入制度は經費膨脹の法則を認めて後に始めて之を定めねばならぬのである。租税が近世文明諸國の収入制度の骨髓を爲すに至つたのも、亦之が爲めに外ならぬ。租税が國家收入の骨髓を爲すとせば、租税収入の増加は果して經費膨脹と併行して進みつゝあるか否かを研究せねばならぬ。最後に一言を附加せねばならぬことは、經費膨脹の趨勢を肯定したからといつて、其の時其の所に依り財政緊縮の必要なしといふので無いことである。是に經費膨脹の趨勢を肯定するといふのは、長い間に互り國家生活の趨く所が斯の如しといふに外ならないのである。

第三編 收入論

第一章 收入の組織

經費が定まると之を支辨するには收入を得ねばならぬ。經費論に次ぎ收入論を研究する所以である。經費は經常費と臨時費とに分つことが出来るが、經費を支辨すべき收入も亦之に應じ經常收入と臨時收入とで組立てることが出来る。

一 經常收入、臨時收入の區別は一見經常費臨時費の區別の標準をそのままに採用し得る様である。然るに經常費臨時費の區別の第一の標準として確定の度を採用すると、經常收入を以て確定的收入とし臨時收入を以て變動的收入となすこととなり、別箇の區別となる。第二に經常費臨時費は支出の効果の繼續を標準として區別し得るが、收入に就ては其の効果が其の會計年度に止まるか、又は後年に及ぶかと云ふが如きことは考へ得られぬ。そこで第三に收入の經常と臨時との區別の標準を時に求め、連續性の有無に依つて分つことが通説となつてゐる。即ち經常收入とは各會計年度毎に規則正

しく繰返され繼續的に入り来る收入を指し、臨時収入とは一時的收入にして永く連續せざるものを意味することとなる。ワグネルの如き、經費に關しては三箇の異なる標準より區別することを以て各眞理を含むとするに拘らず、收入に關しては只だ時を標準とし連續性の有無に依る區別を採り、之に「力」といふ意味を加へ、經常收入は其の性質上同期的に規則正しく繰返すべき力ある收入なりと定義してゐる。臨時収入の最も重要なものは公債であつて其の外に臨時税、官有財産の拂下、償金、獻納金等を數へる事が出来る。本編に於ては専ら經常收入を論じ、臨時収入は之を第五編に譲る。

二 經常收入は各會計年度に規則正しく繰返し繼續的に入り来るべき力ある收入であるから、其の源を爲すものは恒久性を有する國民所得若しくは國民所得を形成する個人所得でなければならぬ。而して國家が此の國民所得若しくは個人所得を自己の收入となす方法は、自己の經濟行爲に依るものと個人經濟より強制的に取り立てるものとの二がある。前者は私經濟的收入で、後者は公經濟的收入である。斯くして經常收入は二種の收入より組み立てられるのである。

收入を法律の上より區別して公法的收入と私法的收入となすものがある。此の區別は私經濟的收入と公經濟的收入との別と全然同じであるとは云へないが、區別の根本觀念に至つては相類してゐる。

三 私經濟的收入は國家が私人の資格に於て私人と同じく私經濟の原則に従つて行動するに依り生

ずる收入である。或は之を營利收入といふ。畢竟財産並に企業に依つて獲得する收入である。そこで私經濟的收入は自然に財産收入と企業收入とに分れる。財産收入は之を動産收入と不動産收入とに分つべく、不動産收入は更に官有地收入、官林收入に分つべく、企業收入は鑛業收入工業收入商業收入交通運輸業收入保險業收入に分つ事が出来る。最近に至り企業收入の一種として專賣事業收入が重要となつて來た。專賣は消費税課徴の一形式としても行はれるが統制經濟の立場より營む企業の色彩の濃い場合もある。茲に私經濟的收入を財産收入と企業收入と專賣事業收入との三つに分ち説明する。

四 公經濟的收入は國家が公權を有する資格に於て個人經濟より強制的に徴收する收入にして私經濟又は交換經濟に於ては見る事が出来ぬ。故に強制收入又は公課と云ふ。公經濟的收入を得る方法が二ある。國家が其の目的を達する爲め行動するにより附隨しては獲得する收入は政務收入にして、國家公共團體が單に收入を得るの目的により財政權を行使し一般人民に賦課するは狹義の租税である。政務收入は之を分ちて、手数料、使用料、受益者分擔金、違法金の四とす。

(1) 手数料とは國家の行爲に對する特別報償にして、其の行爲を促し若しくは煩はしたる者より強徴する公課である。

(2) 使用料とは公共の營造物又は設備の利用に對する特別報償にして、其の之を利用する者より強

徴する公課である。

(3) 受益者分擔金とは國家が公益の爲めに營造物を新設し之に格段なる改良を行ひ又は維持するに際し、其の爲めに要する經費を一定地區内に在つて特別の利益を受ける者をして受益の程度に應じて分擔せしむる爲めに強徴する公課である。學者或は之を特別課徴と名づく。

手数料と使用料と受益者分擔金とは、國家の目的を達する事を主とし、偶々之に對し特殊利益關係を有する者より徴するから、特別報償の原則が行はれるのである。

(4) 違法金とは私人が當に爲すべきことを爲さず、又は爲すべからざることを爲したるに對し之が補償を爲すをいふ。

租税は經費を支辨せんが爲めに一般國民より強徴するものにして、國家の特殊の行爲、特殊の公共設備、營造物の存在を前提とするものでない。従つて其の之を徴收するに當りても、特別利害關係を有するものと然らざるものとを區別しないから、一般報償の原則が行はれるのである。租税は近代國家の收入の中心をなすものであるから、第四編に於て特別に之を扱ふ。故に本編にて論ずる所は、租税を除きたる凡ての經常收入となるのである。

五 收入の組織は國と時とにより、其の内容を異にするものであるから、近代國家が收入の方面に

於て如何なる發達階段にあるかを明かにせねばならぬ。收入の發達には凡そ三の時期がある。第一期は官有地 (Domänen) を中心とせる時代で之を私經濟的收入時代と名づける。第二期は特權收入 (Regalia) の現はれたる時代にして、之を特權收入時代と名づける。第三期は租税を以て中心とせる時代で之を租税時代と名づける。

歐洲に於ては第一期は中世が其れに該當し、第二期は近世の初めより十八世紀に至る迄であり、第三期は最近世に於て之を見るのである。第一期に於ては財政論の見るべきものがなかつた、第二期に於ては内帑學派成り、第三期に於て近世財政學が成立した。此の收入の發達は又同時に財政學の發達を示してゐる。

第二章 私經濟的收入總論

國家公共團體が財産を有し企業を營むことに關しては學說も政策も時世と共に變じて來た。私經濟的收入時代は姑らく措き、近世に於ける變遷を考ふるに、重商主義の盛んなりし時代と、自由放任主義の行はれたる時代と、社會政策學派が勢ひを得更に統制經濟主義が勃興したる時代との三時期に分つ事が出来る。第一期に於ては官業盛に行はれ、第二期に於ては官有地官業は頻りに拂下げられ、第三期に於ては官有地官業拂下の方針より一轉して官公有地官業維持の方針に移つてゐる。

第一節 私經濟的收入の利害

私經濟的收入は各方面に長所を有すると共に短所を有するものであるが、社會政策學說を唱ふる者は其の長所に重きを置き、自由學說を奉ずるものは其の短所を誇張する傾向がある。茲に問題を官公業に限り其の利害を財政上、國民經濟上、社會政策上の三點より比較せんとするのである。

一 財政上の官公業の長所を擧ぐる者は次の二理由を數へてゐる。第一に國家公共團體は官公業によつて收入を得、其の收入は國家公共團體の經費に充てられるから、少くとも官公業収入だけは租稅

負擔を輕減し得る。其の極端論に至つては官公業の擴張によつて無稅の理想國を實現せんと考へるのである。第二に國家公共團體の財産は之を一種の準備基金と見得るから、官公業は國家公共團體の信用の基礎を形作る事が出来ること云のである。

第一の理由は成立し得る場合があり特に地方財政が公營事業により餘裕を告げ無稅又は輕稅ですます實例は無いではない。只無稅の國家又は公共團體が果して理想郷なりや否やは疑問の存する所である。然し第二の理由は現代文明諸國に於ては平時には重要でなく非常時にのみ問題となる。

財政上より官公業を否認する者は第一に官公業を營む官吏が能率少きに加へて國家は官公業收入中より官公業の爲めに起した公債の利子を支拂ふ必要があるから結局の處は官公業は租稅を輕減するに足らない。第二に官公業の收入は經濟界の景氣如何によつて増減するものであるから、豫算の編成に困難を生ずる。更に官公業は時勢の要求に應じ之を改良擴張する必要あるに拘らず豫算に拘束せられて自由活動を爲し得ない。といふ理由を擧げるのである。

第一の理由は必ずしも成立しないのであるが、「士族の商賣」なる言葉の示すが如く、公益主義の美名にかくれて収益性を無視する事は往々之を見受けるのである。第二の理由は官公業には免れ難き缺點である。即ち租稅の増收の時には官公業も黒字を示し租稅が減少する時には官公業も赤字を示し、

兩者は補完的の作用をせず寧ろ同一方面を強めて一方の極端に走らしむる傾向がある。

二 國民經濟上から官公業の長所を説く人は曰く「官公業は私經濟的の原則によつて行はれるのであるが、公益と營利との調和を目標としてゐる。私營事業に於て生産を制限して價格を吊上げ獨占利益を占めるが如き場合に於ても、官公業に於ては必ずしも營利的にのみ行動せず國民經濟全體の利益を重んずるのである」と。之に對し官公業の短所を指摘する者は曰く「官公業は民業を壓迫するものなるが故に、官公業の經營が宜しきを得ない時には國庫が利益を收め得ないと同時に國民經濟にも損失を與へるものである」と。國民經濟上よりの官公業反對論は我國に於て廣く行はれ、特に官公業は私營事業を壓迫するものなりと云ふ論據よりして官公業拂下論が唱へられる。此の點は必ずしも一概に論ずる事を得ず、官公業の種類及び其國の國民性及び經濟事情によつて決すべきものである。專賣が英米になく、バルカン諸國に多いのは國民性が大いに影響するのである。即ち國民經濟の全體の建前が自由放任によつてゐると政府に頼るとの相違から來たのであらう。

三 社會政策上より官公業を辯護する者は曰く「國家公共團體が企業を營み其收益を國家公共團體に歸屬せしむることにより私有財産の集積を緩和し富の分配を調整する事が出来る。同時に官公業に關係ある官吏勞働者に生活の安定と地位の改良とを與ふる手段を採り社會政策を行ひ得る」と。反對

論に曰く「私人の事業並に勞資の間に争を生ずる場合に國家が第三者として之を調停し得るが、官業に於ては國家と其の使用人との間に紛争を生じたる場合には、秩序及び公平を維持すべき政府が紛争の當事者となり、事態を一層重大ならしめる」と。個々の事業について見るに、官公業に於ても福利施設の劣れるものあり私人事業に於て社會政策の方面に於て優つてゐるものもあり、一概には云へないが、大體から云へば此點については官公業の方が優つてゐるのである。

要するに官公業と私營事業とは財政上、國民經濟上、社會政策上それぞれ長短を有し、而も其長短は事業の種類如何により、國民性如何により、經濟事情如何により變つてくるものである。

第二節 私經濟的収入の限界と事業の収益性

一 私經濟的収入の限界は時と所により異り、必ずしも一定の標準を之に下すを得ない。

第一は國民性にして、自由競争を信條とし國家公共團體の干涉に服従し得ざる國民に於ては、私經濟的収入は充分の發達を見る事が出来ぬ。之に反して直接税の賦課に反對し又は産業的無政府狀態を現出する傾向著しき國民に於ては、私經濟的収入の相當發達する餘地が存する。

第二に其時其時の經濟狀態如何による。産業界が幼稚なる場合には新産業を助長する意味に於て官

業が採用せられ、又非常時に際しては統制經濟主義が廣く支配し例へば穀物輸入の專賣を行ふ事がある。

茲に問題は私經濟的收入の中心をなす官公業及び專賣事業を如何なる程度まで適用すべきかの點に存してゐる。從て其の限界なるものは固定的のものでなく、時と所によつて伸縮するものである。

二 官公業の限界を定むべき第一の標準は事業の獨占性であり、獨占力を有する事業即ち獨占事業は官公業たるに最も適當せる性質を有してゐる。獨占事業は之を分ちて法律的獨占事業と自然的獨占事業と資本的獨占事業との三つにする事を得る。

第一の法律的獨占事業とは法律で特定の人に獨占權を與へ其の他人を排除するものにして專賣、特許が其の適當な例である。

第二は自然的獨占事業にして法律上獨占權が與へられるのでないが、自然の情勢から其の事業に競争を許さず自ら獨占事業となるものである。鐵道は其の適例である。

第三の資本的獨占事業は事業の性質が一般に競争を許すにも拘らず、資本家が巨額の資本を集中し同一系統の事業を自己の經營に統一せる結果として、事實上競争の出來ないものである。

而して獨占事業は其の種類の如何を問はず市場を左右し、價格を決定する力を有するものである。

第一に獨占事業は其の價格を定むるに當り、最大限の純利益を收め得る所を目標とすることが出来る。普通の價格即ち競争價格は需要曲線と供給曲線との交叉せる處に定まるに對し、此種の價格即ち獨占價格は獨占的地位にある供給者が最大の利潤を擧げ得る所に定まるのである。

第二に獨占事業者は價格決定權を有するが故に差別的價格を定め得る。即ち獨占者が自己に緣ある事業に對して低廉なる價格を定め、又自己に交渉なき事業に對しては禁止的高き價格を以て之に臨む事があつても、如何ともする事が出來ない。即ち獨占者は差別的價格を課する事によつて容易に或る事業を經濟的に亡ぼし、他の事業を經濟的に生かすことが出来るのである。

獨占事業は必ずしも獨占價格を課し差別的價格を課するものとは限らぬのであるが、獨占價格及び差別的價格を課する可能性は存してゐる。茲に獨占事業に對し各種の政策が考へられる。

第一の政策としては、原則として獨占事業は之を個人に許すこととするが、國家公共團體が其の監督に當る方法である。

第二に考へられるのは獨占事業に特別の課税をするか又は報償金 (Franchise) を賦課して獨占者の利益の一部分を國家公共團體の手に收める方法である。蓋し獨占者は社會の進歩によつて自然に生ずる利益を自己に收めるから、其の利益の一部をとつて社會全般の福利の爲めに用ゆる事は正當なるが

故である。

第三の政策は、獨占事業を國家又は市町村等の公共團體の手に移し之を營むのである。之が一番徹底した方法である。此の方法によれば第一の方法に於ける監督の不充分を除き第二の方法に於ける課税並に報償金の程度及び賦課方法に關し生じ易き不徹底若は紛争を避け、獨占の利益を個人より國家公共團體に移すことが出來ると云ふのである。

三 私經濟的收入の限界を定むべき重要な標準は事業の獨占性であるが、尙其の外に國民經濟上社會政策上、財政上の理由を考察する必要がある。

獨占性を有せざる事業であつても、國民經濟上社會政策上の理由によりて民間の經營よりも國家公共團體の經營を優れりとするときには官公業が行はれる。かの森林事業の如きは廣大なる面積を必要とし、長期の採算によつて初めて成立し得るものであつて、且つ治水灌漑等を通じて他の産業に影響する所が大であるから、目前の營利主義に束縛せらるゝ私人企業に於ては弊害の伴ふのを免れ得ない。各國に就て見るも、何れも國有林の面積が廣く財政上相當の餘剰を齎してゐる。

更に財政上の理由のみにて官業となすべきものとして自己生産を擧げ得る。國家は其の需要する財を自ら生産するか又は民間より買上ぐるかの何れかの方法を採用してゐる。財の種類により又は其の

需要の數量の大小又は需要の連續性の如何により民間の生産の方が有利なる場合が存する。然しその種類が一定し、需要額が巨額に上り且つ需要の數量の一定してゐる財については自己生産の方法に依るべきである。自己生産により國家は自己の需要を充すに止まらず、餘力あらば民間に賣ることが出来る。民間に請負はしむるに比すれば能率の低下する缺點あるも、投下資本に對する利廻、株主の配當金等の諸經費を節することにより官業として成立し得る餘地が存する。

四 國家公共團體が經費を支出するに當り、一定の効果を擧ぐるには經費の支出を最小とする必要がある。これ經費の合理化である。同様に國家公共團體が收入を齎らすに當つては、成るべく財務費を節減し實收額を大とせねばならぬ。租税收入を増加し、公債發行の條件を有利にするが如きは是である。かくの如く經費の合理化收入の合理化が財政の重要問題となるのであるが、何れにしても經費又は收入の一方面のみに重心が存し片面的の財政問題となるに止まる。然るに專賣及び官公業にありては其の種類の如何を問はず何れも雙面的の財政問題として之を扱ふべきである。專賣及官公業の經費は其の收入と必然的關係を有し、多くの收入を齎らす爲には必ず相當額の經費の支出を必要とし、又一定額の支出は他面に一定額の收入を齎らすものである。即ち專賣及官公業にあつては、收入と經費との比較對照が重要である。これ專賣及び官公業の収益性が財政問題となる所以である。

專賣及官公業が國民經濟に有する意義は一應其の収益性の如何により判断せらるべきである。即ち專賣及官公業が相當の収益を齎らせば其れだけ租稅收入を減する事を得べく、逆に官公業が赤字を示せば其れだけ租稅收入を増さねばならぬ事となる。然し一步進めて考ふるに、収益力が直ちに生産力となるものでなく、從て収益の大小を以て專賣及官公業の國民經濟に及ぼす影響即ち生産性を批判する事は出来ない。如何に大なる収益を擧げたとしても賃率又は價格が高きに過ぐる時は生産費の原價を増し、又は勞働者の生活費を増す事によつて産業の進歩を害し生活難を齎し、租稅の輕減によつて得る利益を失ふ事となる。これ収益性が生産性を犠牲に供した實例である。又収益が少くても、賃率低き結果として稅源を涵養し價格の低き事が社會政策上に好影響を與ふる事とならば、増稅を補償して餘りがある。これ生産性の爲めに収益性を犠牲に供したる實例である。從て國民經濟全體より觀察すれば專賣及び官公業を其の収益の大小のみを以て批判することを得ないが、かくの如く生産性と収益性とを併せ論ずる事は徒らに問題を紛糾せしめる所以である。即ち先づ第一步として財政收入の點のみより觀察すべく、專賣及び官公業が其の收入支出の關係に於て如何なる状態を示してゐるか、餘剰を擧げてゐるか、收支が相償つてゐるか、又は收支相償はず一般財政より補助を仰いでゐるかを明らかにし、然る後に國民經濟的影響を批判すべきである。収益を擧げてゐるとしても正常利潤の程度

に止まつてゐるか、又は專賣課稅の分子を含めてゐるか、問題である。收支の均衡がとれてゐるとしても、民間事業なれば當然負擔すべき筈の租稅を負擔してゐるか否かを明らかにせねばならぬ。補助を仰いでゐると云つても、其事業が都市計畫事業其の他の公益事業に貢獻してゐるか否かを調べねばならぬ。これ專賣及官公業の収益性の研究である。

國家公共團體の財政は財政公開主義の建前から純額豫算 (Netto-budget) を排斥し極端なる總額豫算 (Brutto-budget) 主義を採り、國家公共團體の金庫に入るものは性質の如何を問はず凡て收入とし、國家公共團體の金庫より出るものは其の性質の如何に拘らず凡て支出としてゐる。それが資本的支出 (capital expenditure) であらうが消盡的支出 (exhaustive or real expenditure) であらうが又それが實質的收入であらうが形式的收入であらうが之を問はない。此の種の行き方は、普通の官廳事務財政即ち單純なる收入財政又は單純なる支出財政の行はるゝ時は意義を有してゐるが、收支を對照比較すべき企業財政には之を適用し難いのである。單純なる總額豫算主義の不都合なる實例を專賣及び官公業につき示すことにする。

總額豫算主義のみによるときは公債の借替が二重に計算せられることとなる。即ち舊債の償還が支出となり新債の起債が收入となり、形式的歳計を膨脹せしめる、例へば五分利債を四分利債に乘換へ

たるときは單に利子を變更したるに止まるに拘らず、五分利公債の元本を償還し新に四分利公債の元本を起債せしと同様の結果を齎らす。

次に單純なる總額豫算主義は、元本資本の増減と企業其のもの、活動に基く収益とを分離し得ない。近代の專賣及び官公業は巨大なる固定資本を公債にて調達し、毎年の収益を以て公債の利子を支拂ひ固定資本を償却して行く。然るに專賣及官公業の會計にては固定資本の投資價格を以て其の固定資本の時價と定め、原價償却を行ふ代りに公債の元利償還を行ふのである。公債の償還年限が固定資本の償却年限より短かき時には秘密積立が行はるゝこととなり、公債の償還年限が固定資本の償還年限より長き時には蝸配當を行つたと同様の結果となる。果して其の企業より幾何の収益が擧つてゐるか一向判明しない。

第三章 財産收入

官有財産收入は、國家が私人の資格で有する財産より得る金銭上の收入である。

一 廣く官有財産と云へば内容複雑であるが、凡そ之を公的財産と私的財産とに分つことが出来る。公的財産は國家が政務を行ふに要する財産にして、道路、河川、橋梁、公園、兵營、城寨、兵器、軍艦、圖書館、博物館、學校、廳舍等を包括す。是等の財産は金銭的收入を生ぜず、偶々金銭的收入を生ずるも、其の收入は使用料にして、官有財産收入を形づくるものでない。

私的財産は國家が私人の資格に於て有する財産にして、普通に收入を齎すものを云ふ。我國の國有財産法に依れば、國有財産を分ちて左の四種とす。

- (1) 公共用財産 國に於て直接公共の用に供し又は供するものと決したるもの
- (2) 公用財産 國に於て神社の用又は國の事務事業若くは官吏其他の職員に住居の用に供し又は供するものと決定したるもの
- (3) 營林財産 國に於て森林經營の目的に供し又は供するものと決定したるもの
- (4) 雜種財産 前掲の財産に屬せざるもの

此の四種の財産の中で公共用財産及び公用財産は大體に於て公的財産に該當し、營林財産及び雜種

財産は大體に於て私的財産に該當す。本章に論ずる所は營林財産並に雜種財産の收入にして、公用財産中の國の事業に供する財産に關しては企業收入の章に譲る。

二 官有財産は其の目的物より見て、不動産と動産とに分つ。權利も亦官有財産たるを得るが、不動産に關する權利は之を不動産に準じ、動産に關する權利は之を動産に準すべきである。不動産より生ずる收入を不動産收入とし、動産より生ずる收入を動産收入とする。不動産收入は更に官有地收入と官林收入とに分ち、動産收入は基金資金の收入と配當金と貸付利子とに分つことが出来る。

第一節 動産收入

第一款 基金資金の種類

一 基金とは不時の急に應じ又は其他特別の目的を達する爲めに設くる基本金であり、資金とは事業の經營又は會計の管理を便利ならしむる爲めに特別に設くる基本金である。基金も資金も金錢の形に於て之を藏するときは資本の死藏となるが故に、之が放資の方途を講せねばならぬ。其の放資方法は預金貸付、有價證券買入、不動産放資若くは事業放資の四を出でない。不動産放資又は事業放資は

不動産收入又は企業收入を齎すが故に茲に論じない。基金資金が動産收入を生ずる場合としては預金、貸付及び有價證券の形を取れるものに限ることになる。

二 基金資金が如何なる形を取るかは、其の目的を達する上より見るも、動産收入を得る上より見るも、重大なる問題である。

(1) 預金又は貸付の形に於て基金資金を保有するは、資本を利殖する長所を有するも、債務者の債務不履行と云ふ危険を冒すことゝなるから、不時の急に備ふる基金を積むには得策でない。

(2) 有價證券の形に於て基金資金を保有するとは、公債、社債、株券に放資することを云ふ。有價證券に放資すれば、預金若くは貸付よりも更に多くの利子を得るも、國家が一時に巨額の有價證券を處分すれば、其の種の有價證券の價格を暴落せしむ、従つて國家は第一に其の手取金を損し、第二に故意に經濟界を動搖せしめることゝなる。そこで國際動産に放資するの論が出て來る。國際動産とは國際間に流通する有價證券を云ふ。是等の證券は之を買入れることも容易であり、又國外に於て之を賣拂ふことも亦容易であるから、特殊の目的の爲めにする基金としては必ずしも不可でない。只だ戰爭準備金に至つては國際動産を以てするも充分でないから、現金の形に於て存置すべく、戰爭準備金以外の基金に在つては預金若くは貸付又は有價證券の投資が最も當を得たるものである。資金も運用

利殖するの目的を有するものに在つては、亦同様である。

我國に於ては基金資金の名を帶ぶるもの極めて多く、之を特別會計とし一般會計より分離し收入支出を爲すを常としてゐる。其の多くは、基金資金の收入を積み立て一般會計の收入に移さない。一般會計の收入に移すものに在つても、亦一般會計に於て之と同額の支出を爲し所謂通抜計算となるものが少なくない。従つて基金資金の收入は一般會計の收入としては意義の大なるものでない。

三 基金に就て見るに、我國には戦争準備金が設けられてゐない。只だ嘗て教育基金、軍艦水雷艇補充基金、災害準備基金の三基金が戦争準備金の作用をなしたことがあつたが、後には單に教育基金を存するに過ぎなかつた。教育基金は其の始め償金特別會計資金の中より、千萬圓を繰入れて作つたものである。其の基金は之を大藏省預金部に預入れ、其の利子を普通教育費に使用する建前であるが、其後戦時に流用せられて以來、基金の額少なくなり、従つて利子も少なくなり遂に廢止せられることとなつたのである。基金の名を有するものに國債償還基金がある。國債の元利を支拂ふ爲め年々一般會計より繰入れ作れる減債基金にして之に依つて收入を得べきものでない。

資金の數は極めて多いが、官業資本と普通資金とに大別する事が出来る。官業資本は官業の固定資本、運轉資本となりて廣義の官業收入の基礎を爲すものであるから、茲に論ずる限りで無い。普通資

金は官業資本以外の資金を總括し、官業用品資金、積立金、管理資金、營造物資金の四に分れる。其中、官業用品資金は官業資金に準すべきで、其の收入は動産收入でない。

(1) 積立金とは特殊の官業に於ける積立金である。例へば簡易生命保險積立金は、簡易生命保險經營に於て收入總額の支出總額に超過する金額を以て之を作り、保險契約者に貸付を爲し、又は積立金運用委員會の諮問を経て公共利益の爲めに運用すべく、然らざるものは一時之を大藏省預金部又は銀行に預入れ、其他有利確實なる有價證券を以て保有するのである。この預入れの利子と有價證券の利子とが茲に謂ふ動産收入を形づくるのである。

(2) 管理資金とは會計管理上より生ずる資金にして、對支文化事業資金、國有財産整理資金がそれである。對支文化事業資金は北清事件の賠償金として支那政府より受領したる四分利付支那國債券、竝に山東懸案解決に關する條約に依り交附を受くる調庫證券及び補償金を以て之を作り、其の證券の償還元金利子其他の資金の運用利殖金を收入とし、對支文化事業に使用するものである。又此の會計の資金は大藏省預金部に預入れられたが今日は廢止せられることとなつた。國有財産整理資金は國有財産の整理處分に因る收入を以て作り、國有財産の整理に必要な經費に使用し、其の餘裕あるときは大藏省預金部に預入れるものである。要するに管理資金は餘裕あるときに大藏省預金部に預入るゝが故に、

其の收入は一種の動産收入を形づくるものである。

(3) 營造物資金とは營造物管理に關する資金である。帝國大學と官立大學と學校及び圖書館との資金の如し。是等資金は政府より交付し、又は他より寄附したる財産及び歲入殘餘を以て之を作り、特別資金と維持資金とに分つ。特別資金とは用途を指定せられたる資金にして、維持資金とは其他の資金である。資金に屬する現金は總べて大藏省預金部に預入るゝものとなつてゐる。

動産收入を生すべき資金は積立金、管理資金、營造物資金の三に止まり、而もそれが現金又は有價證券の形を取る場合に限る。現金は大藏省預金部に預入れ、日本銀行をして之を運用せしむること、なる。されば資金の動産收入は預金並に有價證券の利子に歸す。而して是等の利子は其の特別會計の經費支辨に充てられるか若くは其の資金を増殖するに過ぎずして一般會計の歲入を爲さない。

第二款 配 當 金

國家は基金資金を積む一形式として有價證券を有するのであるが、又基金資金に何等の關係なく有價證券を有することがある。國家が政治上又は經濟政策上の必要より出て特殊の株式會社の株主となる場合がそれである。國家の自ら經營すべき企業は少なくないが、或る企業が外國領土の上に行はる

ときは、國家の自己經營を不便とすべく、又一定の企業が全然國家の掌裡に歸するときは、却つて弊害を伴ふこともある。斯の如き場合には國家は是等の企業を經營する會社を設立せしめ、自ら其の株主となる。そこに配當金が出て來るのである。我國に於ては從來國家が南滿洲鐵道會社、國際電氣通信會社、日本製鐵會社、鴨綠江採木公司、臺灣銀行、北海道拓殖銀行、東洋拓殖會社、朝鮮銀行、日本通運會社等に出資して株主となつてゐるが、其の初めに政府は事業保護の爲めに配當を拋棄せしも其の事業の發達に伴ひ配當を受けてゐる。近來統制經濟の進むに伴ひ、國策會社が盛に創立せらるゝに至つた。多くは國家が資本の半額程度に於て株主となつてゐる。從て國家は事業の初に於て配當を辭するが、事業が相當の成績を擧ぐるに及んで配當を受くること、なつてゐる。帝國燃料興業會社、日本産金振興會社、帝國鑛業開發會社、北支開發會社、中支振興會社、大日本航空會社、日本米穀會社、日本肥料會社、日本石炭會社、日本輸出農産物會社等の出資は即ちそれである。

第三款 利 子

國家が有價證券を有する代りに他に貸付くるも亦放資である。然し茲に謂ふ貸付は銀行營業に於ける貸付と異なり、政治上、經濟上、財政上の政策の必要に出づるものである。民業を補助し、教育を

振興し、災害を救済する爲めに個人又は地方團體に貸付くるが其一である。一般會計が特別會計に貸付くるが其二である。國庫金竝に正貨を預けるのが其三である。

一 國家が個人又は地方團體に貸付を爲すときは、之に對し利子を得て動産收入を生じ、元金の返納を受けて臨時收入を形づくる。我國には此の種の貸付金累加し、政府は年々利子を收むるのみならず元金の返納を受く。豫算に於ては其の返納金と利子とを臨時收入として計上するも、利子は經常收入と見るを妥當とす。

二 一般會計が特別會計に貸付くるは、帳簿上の勘定に過ぎない。我國に於ては、一般會計より帝國鐵道特別會計竝に朝鮮總督府特別會計に貸付けたるものがあるが、畢竟鐵道資金等を一般會計より繰入れざる代りに貸付と云ふ形式を採りたるに過ぎない。

三 國庫金預入竝に正貨預入は國庫が銀行等に預ける一種の預金にして、國庫は之に對して利子を得るのである。我國の國庫制度は預金制度を採用し、收入の支出に超ゆる額は常に日本銀行に對する預金となつてゐる。國庫金預入は當座預金勘定、別口預金勘定、指定預金勘定に分れる。正貨預入は保護預りの形のものもあるが、多くは外國銀行に預金とし若くは外國の短期公債證券等を買入れて利殖を圖るのである。第一次歐洲戰爭の當時及び其後には所謂政府所有の在外正貨（大藏省預金部に屬

するものをも含む）が巨額に上つて居たので、其利子も相當の額に達してゐた。今日は問題で無い。

第二節 不動産收入

第一款 官有地收入

官有地とは、國家竝に公共團體の所有にかゝる耕地、宅地、原野竝に其の上に存する工作物及び建物を總稱す。而して其の中軸たるものは耕地、原野である。

一 自由主義者は國家が土地を所有することを非難し、社會主義者は之に反して私有地を非難してゐる。思ふに此の問題は生産分配と文化の程度と人口政策の要求とを斟酌し、時と所とに従ひ、宜しきを制する様決すべきである。官有地の處分問題は官有地の多少に依つて解決を異にする。即ち官有地の極めて豊富なる新開國にありては、年々官有地の拂下を爲し、其の拂下金は經常收入をなすが、官有地の多くない舊國にては官有地拂下は稀れにして臨時收入をなす。斯の如き舊國に於ける官有地の經常收入は、官有地の經營に依つて生ずる收入である。

二 官有地收入は官有地拂下代竝に官有地收益を主なるものとす。官有地收益は自營に依る純益若

くは官有地貸下料であるが、官有地經營は貸下方法を通例とするが故に、官有地收益は普通は官有地貸下料である。只だ國家が農業を經營して民業に模範を示さすときは、自營法を用ふることがある。

官有地は其の土地の特殊の性質に依り、又土地の上に存する工作物に依り種々の副収入を生ず。鑛泉竝に浴場よりする收入、水車製粉所よりする收入、牡蠣飼養所、眞珠採取所よりする收入が之である。次に建物竝に水面の如きも、國家は私人に之を貸下げ、又は之を使用せしめて貸下料若くは使用料を徴するが故に副収入を生ずるものである。要するに副収入は其の内容區々にして其の額多からず従つて財政上重きを爲さない。

三 我國に於ける官有地收入は一般會計に屬するものと特別會計に屬するものとに區別する。特別會計に於ける官有地收入は國有財産整理資金の收入に求める事が出来る。一般會計に於ける官有地收入は、之を官有地拂下代と官有地貸下代とに分ける。豫算に於ては前者は歳入臨時部に後者は歳入經常部に屬す。尤も豫算に現はるゝものは官有物にして官有地でないから、官有地のみならず、建物工場物品船舶家畜水面等をも含むが、官有物收入は官有地竝に其の附屬物收入が中心を爲してゐる。

第二款 官林 收入

一 國家が官林を有することに就ては他の土地に就ては同じく議論があるが、他の土地の場合よりも更に官有とするの理由が強いのである。而して其の理由は既に第二編第二章福利費の下に述べた通り、木材供給の必要より出てゐるのみならず、農業上、工業上、財政上の必要よりも出てゐる。處で、森林の經營は長年月間一定不變の方針を以てすべきであつて、目前の利に走る私人の爲し難い所である。國家公共團體が森林を所有し經營するは私經濟的收入を得る最も當を得たる方法である。蓋し森林の經營は極めて粗率的にして流動資本及び勞働を要することが少なく、國家が大なる資金により大規模に經營すれば、其の成績は見るべきものがある。

二 歐洲に於ては、初め森林は沼地と共に *Domainium* の大部分を組成したが僅かに狩獵地若くは牧畜場として利用せられたに過ぎなかつた。十八九世紀より木材の利用が起るに及び森林の經營が行はれ、官有林は盛んに拂下げられて大私有林を生じ、官有林と私有林とが竝んで存する事となつた。我國の森林は御料林、國有林、公有林、社寺林、私有林、部分林の六に分れる。國有林、公有林は官有林であるが、部分林も國有地に私人又は國家外の團體の造林したるものであるから、官有林と見ることが出来る。御料林は帝室の所有に屬し、法律上は私有林たるべきものなれども、經濟上より見れば、私人の所有する森林と區別して寧ろ官有林に準すべきものである。

三 森林は大規模に經營すべく、國家の自營は技術上も最も當を得たるものである。従つて貸下方法に依つてはならぬ。國家自ら官林を經營し管理するには特別官廳を設けねばならぬ。特別官廳は官林の全體に互り系統を備へ、其の上級官廳は農林省若くは内務省の一局に附屬せしむべきである。

森林の經營は成る可く多くの利益を收むることを主とす。然し國家は其の當然の職分として植林につとめて林地を保有し、他の私有林に模範的經營を示し、更に社會政策的設備をも爲さねばならぬ。

四 森林の収入は伐木の賣下代金を主なるものとす。伐木は或は製材の上之を賣ることがあるから、製材經營收益をも含むものと云はねばならぬ。森林の副収入としては國に依りては狩獵による収入を有するものもあり、又官有林に池若くは川ある場合に魚を漁するによる収入、牧草より得る収入、木葉拾取より得る収入も亦副収入として之を數ふべきである。

我國の官林収入は年々増加して來たが、明治三十二年國有林野整理の計畫を立て、北海道を除きたる國有林の中、不用の官林として其の割を十年間に拂下げ、其の代金を以て森林資金を作り、之に依つて國有林の根本策を立てた。其の計畫に基づきて森林資金特別會計を設けたが、大正十一年度より之を廢するに至つた。

第四章 企業收入

官業は國家公共團體が營む企業であるから、交換の原則に従はねばならぬ。従つて官業は自由競争に立脚するを常とするが、事業の性質に依り或は經營の大規模なるに依り獨占となるものがある。

(1) 自由競争に従ふ官業に在つては、國家は私人と全く同様に、成る可く多くの収入を得んことを原則とす。然れども國家は國民經濟政策、社會政策上より私人の如く収益を計らざることあり、甚だしきは全然収益を拋棄することもある。斯の如き収益を生ぜざる官業は、組織に於ては企業であるが其の實は國家の營造物たる性質を帯びるのである。

(2) 獨占事業は經濟的獨占事業と行政的獨占事業と財政的獨占事業とに三分す。經濟的獨占事業は私企業に於けると同じく、自然的獨占と資本的獨占とを包括す。行政的獨占事業は収益の一部を犠牲にして、公益を圖らんとするものにして、多くは自由競争に於て得べき収益を以て満足するものである。財政的獨占事業は純然たる収入の目的を以てする事業にして、徵稅の一形式を爲す財政專賣については第四編租稅論に譲る。

官業は其の企業の種類を標準として、鑛業、工業、商業、交通業、保險業に分つことが出来る。

第二節 鑛業收入

一 鑛山の官有に就ては是非の論が一定せず、概括的に論斷するを得ない。國家が其の國民經濟政策上の職分を盡す爲めに必要なる場合、竝に其他の官業の需要を充たす爲めに必要なる場合には、國家の鑛山所有を是認せねばならぬ。

實際に徴するに、歐洲諸國に於ては中世以來何れの國にても、君主は特權として鑛山を所有したが最近世に至り君主の鑛山特權は國家の鑛山權と化し、更に産業自由の世となりてより鑛山に關しても採鑛自由の原則が認めらるゝに至り、國家は鑛山を處分することゝなつた。斯くて今日には全く之を存せざるものがあるが、或る範圍に於て之を存するものがあり、或は自由契約に依り買上げたのも亦少なくない。是れ鑛山處分に關する反動時期の特徴を發揮せるものである。

我國に於ても鑛山は幕府若くは諸藩主の所有する所であつたが、明治維新に至つて政府は之を自己の有に移し、大なる資本を投下し、外國より技師を招聘し、以て鑛業の模範を示さんとした。其の後鑛山を順次民間に拂ひ下げ、帝國議會開設せらるゝの當時に至つて殆んど之を空しうした。日清戦後八幡製鐵所の設立せらるゝに及んで鑛山を買上げ、海軍省の燃料を得んとするや炭坑を買ひ上げ或る

程度の反動時期に入つてゐる。

二 官有鑛山の經營に關して、貸下法、自己經營方法の二方法がある。官業の弊を鳴らすものは國家が鑛山を所有する場合に於ても貸下法を主張するが、國家が鑛山を所有するに依つて、國民經濟上の職分を全うし、且つ他の官業の需要を充たさんとするには自己經營方法に依らねばならぬ。官鑛山の經營は採鑛を意味するが、實際に於ては國家が採鑛と共に其の加工をも營むことがある。

三 官鑛業の收入は官有鑛山の多少に依り異なる。我國に於ては明治初年より二十年頃に至る迄、多數の官有鑛山ありしも、其の收入は左程大でなかつた。現今我國家の有する鑛山は、他の官業に附屬し、其の收入は他の官業收入の中に没し、之を區別することが出来ぬ。海軍燃料廠に附屬する炭坑の收入は海軍燃料廠收入の中に存するが如し。

第二節 工業收入

一 官工業とは國家並に公共團體の營む工業である。歐洲に於ては嘗て君主が特權として工業を營んだが、君主特權の廢せらるゝに及び國家の工業に移されしものがあつた。又歐洲諸國の官工業は重商主義の盛んなりしときに起り今日に残れるものがあり、更に模範工場として存するものもある。模

範工場は教育的性質を帯び何等収益を見ざるのみか却つて國庫より補助を受くることになる。現今歐洲諸國に於て營まるゝ工業の重なるものは陶器、壁紙、麥酒、彈藥等の製造並に印刷等である。

二 我國に於ては明治維新以來、或は模範工場を設くるの趣旨に依り或は國家の需要品を自ら生産するの目的を以て、工業經營に任せしことが多い。富岡製糸所、築地製茶場、横須賀造船所、紋籠製糖所、阿片製造所、農具製造所、深川セメント製造所、赤羽工作所、品川硝子製造所、電信燈臺用品製造所、造幣局、印刷局、東京砲兵工廠、大阪砲兵工廠、千住製絨所、海軍工廠、製鐵所、海軍火藥廠海軍燃料廠等があつたが、時世の進歩に伴ひ之を廢し之を拂下げ更に新設するものもありて、今日に存するものは造幣局、印刷局、陸軍造兵廠、陸軍製絨廠、陸軍航空工廠、海軍工廠、海軍火藥廠、海軍燃料廠である。

三 地方自治體の營む工業は國家の營む工業と趣を異にしてゐる。蓋し地方自治體殊に都市に於て其の區域内に於ける人民のみの需要を充たすべき工業にして、而も大資本を要するものは、勢ひ獨占に歸することゝなる。而して獨占の利益を個人若くは會社に私せしめない爲めには、自治團體は自ら其の工業を經營せねばならぬ。斯くして地方自治團體の營む工業は獨占的性質を帯び、國家の營む工業が模範的たり自治的たると全く反す。工業が獨占的となれば大なる收入を得べく、是れ國家の官工

業に比し、地方自治體の官工業が財政上大なる意義を有する所以である。地方自治體殊に都市の營む工業の主なるものは、電氣瓦斯に關するものである。

第三節 商業收入

國家公共團體は普通商業を經營するに適しない。蓋し普通商業は商機を捉へて進退すべく、加ふるに動もすれば投機の性質を帯ぶるを以て、財政上より觀るも、國家が之を經營するは當を得ない。全然投機的分子を有せざる商業は國家公共團體が營むも不當でない。之を分つて二とす。

(1) 國家公共團體が一定の價格にて商品を購入ひ公益の爲めに之を消費者に轉賣する場合は其一である。食糧管理特別會計、薪炭需給調節特別會計、絲價安定施設特別會計、朝鮮食糧管理特別會計、臺灣米穀移出管理特別會計が其の例である。

(2) 其二是所謂仲立商業である。商品の中には品質の劣悪のものがある。斯の如き場合に國家公共團體が生産者と消費者との中間に立ち其の信用に依つて商品の品質を確證するときは、容易に此の憂を除くことが出来る。商業に關聯し最も重きを爲すものは銀行、郵便貯金局等の信用媒介業である。

第一款 銀行業

一 銀行業を官營とすべきか否かは問題である。由來國家公共團體は大なる信用を有するが故に、銀行業を營めば、私人の經營に比し大なる便宜と利益とを有するものである。只だ國家公共團體が銀行業を營むときは、其の財政上の窮乏を免れんとする毎に銀行を利用し、延いては國民經濟を感亂することがある。銀行業は普通銀行、發券銀行、農工銀行、貯蓄銀行等に分れる。普通銀行については相當の統制を加へられてゐるが官營は問題とならない。

二 發券銀行を國營とすべきか私立の中央銀行とすべきかは、國民經濟政策上大なる問題である。元來發券發行は國家の特權の一部を行ふものであるから、國家自ら斯かる銀行を營むことは理論上は差支へない。只だ國家は財政難に遭遇する毎に、濫りに銀行券を發行して其の經費を支拂ふことにつとめ、經濟市場の要求に應じて貸付を爲すを躊躇するの弊に陥り易い故に、銀行券の發行を私立の中央銀行に任かす事が起る。中央銀行は私營とするも國家は之に對して報償を得ねばならぬ。之をして國庫事務を管掌せしむるは其一であり、銀行券發行税を納めしむるは其二であり、無利子借上若くは低利借上を命ずるは其三であり、銀行の利益に應じて之を國家に分配せしむるは其四である、銀

る。日本銀行に對しては上述の四つの義務を課してゐたが、昭和十七年に日本銀行法を定むるに際し日本銀行の國家的使命を明かにすると共に銀行券發行税を廢止する事とした。

三 貯蓄銀行は細民の爲めに小額の貯金を預かる信用機關であつて公益的性質をも有し、營利を目的とする普通銀行と大いに異なつてゐる。従つて貯蓄銀行は國家公共團體之を經營するも妨げない。實際に徴するに、歐洲諸國にありては市町村等の自治團體が貯蓄銀行を營むものが少なくない。獨、佛、伊に於て殊にさうである。我國にては貯蓄銀行は株式會社の經營となり、官營貯蓄銀行は寧ろ郵便貯金が之を營んでゐる。

第二款 郵便貯金並に大藏省預金部

郵便貯金とは郵便局が貯金を預かるを云ふ。其の貯金は返還の請求ある毎に支拂ふべく流動公債の性質を帶ぶ。然し一方に細民より零碎の資金を預かり之に利子を附し、他方に大藏省預金部が之を運用して相當の利益を擧ぐるから、其處に貯蓄銀行官營の實が擧つてゐるともいへる。

大藏省預金部は郵便貯金の外、各特別會計其他よりも預金を預入るゝが故に、我國に於て比類なき大銀行の實を具へてゐる。資金の運用に就きては、大藏省預金部資金運用委員會を諮問機關としてゐる。

る結果、原則として確實の原則、社會政策的原則、還元の原則に従つてゐる。公債消化の財政的目的から云つても金融調節の經濟政策的目的から云つても重大なる地位を占めてゐる。

第四節 交通業收入

第一款 官鐵道收入

一 鐵道に關しては先づ國有とすべきか否かの問題がある。鐵道は由來獨占的性質を有し、之を私に任ずるときは獨占價格の理により高き運賃を定むるのみならず、差別的運賃を定め、一定の事業者と結び他の事業者を不利益の状態に陥らしむることがある。故に鐵道は國民經濟上より見て國有とするか又は充分の統制を加へねばならぬ。又財政上より見るも鐵道を國有とするの理由充分に存す。是れ人が鐵道を以て *Domänen des modernen Staats* とす所以である。然し文明諸國の鐵道は國有制度よりも寧ろ國家統制下の私有制度又は官私併存制度である。

我國は其の初め國家自ら鐵道を敷設したが、國有主義を貫かんとせしものでない。後に私設鐵道成立し事實に於て官私併存制となつたが、日露戰後に至つて鐵道國有の方針を一定し、明治三十九年よ

り四十一年の間に於て十七會社の鐵道を買収し、全國重要線路全部を政府の手に收めた。枝線に屬する小鐵道に至つては今日尚ほ私設會社に残存せるものがあるが、全體より見て我國の鐵道制度は國有制なりと云はねばならぬ。

二 國有鐵道經營の方法は、國有鐵道の貸下及び自己經營の二つに分れる。貸下法は國家自ら經營を爲さずして、之を私人又は私立會社に貸下げ、之より年々賃賃料を得るものである。然れども此の方法にありては國家が監督權を留保するも實際に於ては行はれず、借受者は鐵道の利用に依つて利益を得ることに急にして、鐵道の改良を計ることを爲さず、國家は之が爲めに收入を増すことがない。是れ此の方法の採用せられざる所以である。自己經營法は最も鐵道國有の精神に適ふものである。由來鐵道は國を舉げて統一せられ、而も一般公益に副ふものたるべく、國家の自己經營は此の鐵道の獨占性、公共性、統一性に順應するものである。自己經營を行ふに當り鐵道の獨占性、公共性、統一性より出發して國家は經營の方針を定め、又經營の統一を期せねばならぬ。

(1) 經營の方針に關しては、先づ運賃を定めねばならぬ。鐵道は獨占的性質を帶ぶるものなるが故に獨占價格の理に依つて運賃を定むることが出来るが、國民經濟上の利益を害し鐵道の公共性に悖る弊がある。さればとして運賃を低下して手数料主義に依り、又は純經費主義を採るは當を得ない。故に

鐵道經營に依つて相當の剩餘を收むるを至當とす。収益性の必要なる所以である。

(2) 鐵道經營に依つて剩餘を得ると云ふは、其の收入が經營費に超過することを意味す。是に於て其の純益は國庫に收むべきか、鐵道に關する特別の目的、即ち鐵道公債の償却及び利子の支拂、鐵道の敷設並に積立金等に充當すべきかの問題を生ず。此の問題は國に依つて其の解決を異にするが、純益の一部は少なくとも積立金とし、尙ほ鐵道公債の償却にも之を用ふるを妥當とす。斯くして鐵道經營の獨立なる方針が出て來る。

我國の國有鐵道も亦經營獨立の方針を採り、鐵道經營獨立の必要より之を特別會計としてゐる。帝國鐵道會計法は明かに鐵道經營獨立の方針を定めてゐる。即ち鐵道建設費、改良費、鐵道用品資金等の補足に必要な金額は、鐵道益金を以て之に充つと云ふ原則を立て、鐵道益金不足の場合に於て公債を發行し、又は借入を爲すことを得ると云ふ例外を認め、其の鐵道公債並に借入金は鐵道會計の負擔とし、其の公債の償還金、利子、割引料並に發行及び償還に關する經費の支出に必要な金額は毎年之を國債整理基金特別會計に繰入ることとなつてゐる。

鐵道特別會計は一方に資本を擁し他方に營業を爲すが故に、自然に資本勘定と収益勘定とを分たれる。此の外に從來は積立勘定なるものを設けたが、大正十年の改正法に於ては之を廢し、新たに用品

勘定を設く。而して資本勘定、収益勘定、用品勘定は、鐵道經營獨立の趣旨より出て相互に密接なる關係を有す。即ち収益勘定に於て收入總額の經費總額に超過する金額は、益金として之を資本勘定に繰入れ、又用品勘定に於て決算上生じたる過剰金は之を資本勘定に繰入れ、用品資金に不足を生ずる場合には、資本勘定より之を補足す。加ふるに各勘定は相互間に資金の繰替を爲すことが出来る。

内地の鐵道には帝國鐵道特別會計が設けられてゐるに對し、外地の鐵道については朝鮮鐵道用品資金特別會計と臺灣官設鐵道用品資金特別會計がある。

三 鐵道事業を國家が一の企業として經營する以上は、其の收支の均衡或は収益性の問題等をも考慮しなければならぬ。特に鐵道事業の擴張等の如き問題に當面した場合に、該問題決定の最も重要な前提要件となるものは、事業の収益性に關する問題である。而して収益性としては營業收入の營業費に超過する額即ち所謂益金の投下資本額に對する割合が一應問題となるのであるが、収益性の正確な計算は、特に官業に於ては諸種の理由に基き多大の困難を伴ふのである。次に擧げる諸事情は官業の収益性の正確な算定を妨げ、其の國際比較或は歴史的比較を困難ならしめるのである。

- (1) 一般に官廳簿記が行はれ完全な商業簿記法が採用せられず、収益性の計算が困難である。
- (2) 投下資本額が明確でない。例へば鐵道を租稅收入等に依つて建設した場合に其の投下資本額が

明確に記帳されず、又利子計算原價銷却等の行はれない場合がある。

- (3) 官業は租税上の特權を享有してゐる結果、嚴密なる意味の經費を決定する事が出来ない。
- (4) 従業員の俸給年金等の所屬會計が國に依り、又時代に依つて異つてゐる。
- (5) 官業の經費に就き、經常費と臨時費の區別が國に依り時代に依り異つてゐる。

我國の現行鐵道會計法は、その第一條に於て、「帝國鐵道ノ事業ヲ經營スル爲、從來ノ帝國鐵道資本及帝國鐵道資金並ニ將來投資スル金額ヲ以テ資本ト爲シ、其ノ歲入ヲ以テ歲出ニ當テ、特別會計ヲ設置ス。」と規定し、更に益金に關しても收益勘定に於ける歲入總額の歲出總額に超過せる額と定めてゐるのである。然し收益勘定の歲出中には地方鐵道補助費の如き營業費と見る事の出来ない部分も含まれてゐるから、純粹なる益金即ち營業收入と營業費との差を求める爲には、收益勘定の歲出中より此の補助費に當る部分を除き、殘額を歲入中より控除する事に依り眞の益金を定めねばならぬ。

上述の如く我國の國有鐵道は一般會計より獨立して特別會計を形成してゐる。而して鐵道國有の指導精神が營利性よりも公益性を重んじてゐる結果として、國有鐵道の収益性については遺憾な點が少くない。公益性も或程度までは結構であらう。もし國有鐵道の如き龐大なる資金を有してゐる企業が私人の手で經營せられてゐるのであれば、たとへ公益性の點に於ては缺くる所があつても、相當なる

租税收入を齎して一般會計を助ける筈である。時恰も我國一般財政は赤字公債で惱まされ大増税の必要に迫られてゐるに拘らず、國有鐵道は獨立會計として經營せられ一向に我が財政を助けなかつた。茲に國有鐵道が私設鐵道であれば當然負擔すべき筈の租税に相當する金額だけでも一般會計を援助すべしとの考から、鐵道益金を一般會計に繰入るべしとの議論が起つたのである。鐵道益金繰入論が之である。次に注目すべきは鐵道拂下論である。鐵道拂下論にはイズムとして鐵道民營論を唱へる人もあるが、現在では寧ろ赤字財政克服の非常手段として之を唱へる人がある。鐵道拂下論には賛意を表する事が出来ぬが、鐵道拂下論の動機の一部には同感を禁じ得ないのである。日本財政の現状に鑑み國有鐵道の經營は餘りに公益性を發揮し過ぎ、収益性を無視し過ぎはしないか。私設會社が納め得べき正常利潤を直ちに鐵道會計より一般會計に納むべしと云ふのは難きを強ふるものであるが、少くとも租税其他公課に相當する金額だけでも鐵道會計より一般會計へ援助すべきである。

四 鐵道に關する理論は之を電氣鐵道に準用すべく、私有制よりも公有制を正當とす。尤も公有制と云ふも都市自ら之を營むを常とし、國家の經營は殆んどない。蓋し電氣鐵道は都市に於ける重要な交通機關にして、其の都市なる狭き範圍に於て獨占性、公共性、統一性を具へるからである。電氣鐵道は電力に依つて車輛を運轉し、電力を有するものが之を經營するのが最も便である。電氣鐵道も

其の初め電燈並に他の電気事業と共に私立會社が經營してゐたが、漸次市營に移つてゐる。

第二款 船 業

汽船に依る運輸業は政府事業として適せず、私企業に委ぬるを適當とす。一國が多くの島を以て成るか又は海外に植民地を有するときは、此等の諸島を連絡する爲めに又は母國と植民地とを連絡する爲めに、其の間に定期航海を爲す必要があり、多くの國に於ては私立會社に補助金を與ふ。

國家は政務を行ふが爲めに、又は他の官業を行ふが爲めに、船舶を所有することがある。例へば大藏省、海軍省、農林省、遞信省の船舶所有の如し。然し之に依つて運輸業を營み、収益を擧ぐるものと見るべきでない。

第三款 郵便、電信、電話收入

一 郵便とは規則正しく信書の送達を爲す業務を云ふ。従つて郵便の官營たるべきか、私營たるべきかの問題は、信書の送達と云ふ郵便本來の業務の上に立脚して之を解決せねばならぬ。信書は迅速に時を違へず、且つ確實に全國到る處に送達すべきである。而して國を擧げて一組織の下に置くとき

は、自然に經營の集中を來たし、信書遞送に關する冗費が省かれ、送料を低うして而も相當の利益を擧げ得べく、茲に郵便事業の財政的獨立を保障し得る。是に依つて之を觀れば郵便事業は獨占的集中經營に依つて初めて完全に之を行ふことを得るのである。又一國の文化政策、經濟政策の上より觀るも國家は之を獨占し之を營まねばならぬ。自由放任主義の權威たるアダム・スミスすら郵便に關しては例外的に官營とすべきことを認めた。

電信は郵便の變形と見るべく、従つて郵便官營の理論は電信官營の理由に移す事が出来る。

電話は電信に一步を進めたるもので電信を官營とするのであれば電話をも亦官營とせねばならぬ。

二 諸國の實際に徴するに郵便を以て官營としないものはない。而して郵便官營は歐洲に於ては、其の源を郵便特權に發したが、國家が郵便を獨占するに至り、萬國郵便聯合の成立を促し、外國郵便制度も大いに發達した。現今各國に於て電線を敷設し、電信事業を營むものは國家であつて私人でない。只だ其の例外を爲すものは、北米合衆國並に加奈陀あるのみ。

電話を初めて架設したのは私設會社であつたが、今日に純然たる民營主義を維持するものは米國あるのみ。多くは私設會社を買上げて官營としてゐる。尙ほ民營に並んで官營を存するものもある。

三 郵便、電信、電話の經營は貸下經營法と自己經營法との二種に分れる。貸下經營法は私人又は

會社に經營を委託し、國家が之に對して相當の代償を收め、且つ監督權を行ふものである。國家が通信事務の自己經營をなす以上は、經營方針を定めねばならぬ。經營方針に關しては純經費主義、手數料主義、純益主義、折衷主義の四つに分つ事が出来る。手數料主義を越えて準營利主義に依るのが最も合理的であつて、其の收入を以て私經濟的收入に準ずるも不當でない。

郵便、電信、電話の料金は遞進料金制、隔地帶料金制、均一料金制の三つに分つ事が出来る。是等三制度の何れを採用すべきかは、經營方針に依りて自ら定まる。遞進料金制、隔地帶料金制は營利主義に適す。要するに均一料金制は普通郵便、内地電信に行はれ電話並に小包郵便は遞進料金制隔地帶料金制に依るものが多い。電信、電話に至つては信書郵便の變形と見るべきものなれども、一方には其の設備に多くの資本を要し、他方には營利の業務に従ふ者が最も多く之を利用するのであるから、營利主義を加味し相當の收益を得ることも不當でない。

四 郵便、電信、電話の收入は通信業務に對する收入なるを特色とする。郵便は多く小包郵便をも兼ね營み、副収入を生ず。又郵便は爲替、貯金、振替貯金等を附屬業務とするが、此等は其の性質よりいへば銀行業務に屬するが故に、寧ろ官銀行業收入と見るべきである。然し郵便の附屬業務より生ずる收入も概ね郵便切手を以て收納するが故に、通信業務よりする收入と區別することが出来ぬ。

郵便、電信、電話の純収入も、鐵道の純益と同じく、總收入より營業費を控除したものである。従つて純収入は總収入に正比例し、營業費に反比例す。郵便、電信、電話の收入は、富める國に多く貧しき國に少なく、又時世の進歩に従ひ増加の傾向を有す。我國に於ては郵便、電信及電話の事業（郵便爲替、郵便貯金、年金及恩給の支給其の他國庫金の受入拂渡並に收入印紙賣捌の事務をも含む）並に之が附帶業務の爲め通信事業特別會計を設け資本勘定と用品勘定と業務勘定とを區分してゐる。

第五節 保險業收入

一 保險官營論の論據は收入を目的とするもの、社會政策を目的とするもの、國民經濟上の要求に應ずることを目的とするもの、社會政策に兼ねて收入を目的とするもの、四つに分つ事が出来る。

(1) 收入を目的とする保險官營論は之を財政的獨占論とす。其の要旨は現代の國家に於ては經費膨脹して已まざるに反して收入之に伴つて増加しないから保險を官營として財政收入の缺陷を補はんとするに存す。論者或は保險官營を以て煙草酒精等の財政專賣に比較し、保險經營に於て益金を得ることとは煙草酒精を製造し販賣するよりも容易なる事業であると論ず。然し斯の如き論據に依つて保險官營を主張すれば、保險官營は獨占課税に歸着すべく、消費税の形式と公企業との區別を亂すことゝな

る。保險の財政的獨占は之を是認することが出來ぬ。

(2) 社會政策を目的とする保險官營論は之を社會的獨占論と名づく。保險の官營に依り社會政策を實行せんとするに存す。故に此の論據よりする官營保險は勢ひ一般の保險に互らず、經濟上社會上の弱者階級を相手とする保險となり、財産保險よりは人的保險に適し、人的保險の中に於ても勞働保險、簡易保險に最も適す。

(3) 國民經濟上の保險官營は、民間保險會社が國民經濟上の要求を充たさざる場合に其の必要を見る。民間に資本少なく企業心乏しく保險業未だ起らざる場合は其一である。民營保險會社が既に發達せるも戰爭其他の事變により充分に其の機能を發揮し能はざる場合は其二である。

(4) 社會政策に兼ねて収入を目的とする保險官營論は之を折衷説と名づく。其の論旨は社會政策の目的を達し、兼ねて収入の目的をも達せんとするに存す。然し勞働保險の如きは収入を齎さないのみか國庫も亦掛金を支拂はねばならないから、固より此の説に依ることを得ない。簡易保險に於ては相當の収入を期することが必ずしも不可能でないから、此の説を加味するものと觀るを得。

二 實際に徴するに、勞働保險の官營は獨逸に於て創められ、佛其他の諸國皆之に倣ひ終には自由放任主義の英國迄も之を模してゐる。我國は健康保險を始めとして其他に船員保險、勞働者災害扶助責

任保險とを設けてゐる。簡易保險の官營は一八六五年英國の郵便局保險を嚆矢とし佛露等の諸國亦之に倣ひ我國も大正五年より簡易生命保險を創め今日に至つてゐる。普通生命保險官營は一九二二年來の伊太利に於て其の例を見る。損害保險の官營は第一次歐洲戰に促され發生したのである。我國も其當時海上損害保險國營再保險を創めたが戰後之を廢した。第二次歐洲戰の勃發するや再び之を設けた。尙官營損害保險として農業再保險、森林火災保險、漁船再保險、家畜再保險が設けられてゐる。

三 官保險の經營方法は保險を官營とする理由に依つて自ら異なる。

勞働保險は社會政策の目的の爲めにし、之に依り収入を得べきでない。勿論國家は勞働者並に雇主等より保險掛金を徴すべきも、そのみでは保險金を支拂ひ經營費を支辨するに足らず、國家も勢ひ自ら保險料を分擔せねばならぬ。

簡易保險は社會政策の目的に出づるも勞働保險の如く甚だしく國庫を煩さない。然し社會政策の目的を有する以上、保險料を低くし經營費を節すべきである。或は社會政策と收入主義との折衷主義を加味するものと云ふ事が出来る。我國には簡易生命保險特別會計、朝鮮簡易生命保險特別會計を設けてゐる。

第五章 專賣事業收入

第一節 專賣事業の目的及び特質

一 專賣なる名を附せられてゐる事業の重心は財政專賣に存し、消費税を賦課する手段として消費物の生産販賣の全部又は一部を國家が獨占するのである。租稅收入を目的とする財政專賣の外に産業保護（燐寸、砂糖、葉煙草、鹽等）・警察（火藥、酒精等）・社會政策（酒精、砂糖、葉煙草、鹽等）・軍事（火藥、爆發物等）・國民保健（酒精、酒類、阿片等）の諸目的を達する爲めの專賣がある。財政專賣が事業の正常利潤の外に消費税を齎す事を最大の目的とするに對し、此等の專賣は租稅收入以外の諸目的を目標としてゐるから、專賣を大別して財政專賣と然らざるものと二とする事が出来る。

茲に先づ注意すべきは凡ての專賣が唯一の目的のみ追求するのではなく、多くの目的を併用してゐることである。例へば煙草專賣に於て、贅澤品の價格と一般需要品の價格との定め方につき差等を設くるが如きは、財政目的と社會政策目的との併用である。又阿片專賣に付て云へば、阿片の購入の許可書を有する一定の人に限り阿片の吸飲を許し、又阿片の吸飲を公許の場所に限りて之を行はしむるが

如きは、財政目的の外に國民保健の目的及び警察の目的を併用してゐる實例である。

第二に注意すべきは專賣の主要目的は當時の經濟社會の情勢に應じ自ら變化することである。我國の鹽專賣の如き其の創設當時は財政目的に重心を有し日露戰爭の戦費の少なからざる部分を充足したのであるが、今日は寧ろ産業保護に傾いてゐる。滿洲國の阿片專賣が建國當初に於ては財政收入を目的とせしに反し、充分の收入を齎さざるに至るや國民保健に其の目的を變化せるが如き目的變更の適例である。

かくの如く專賣の組織は其の掲ぐる目的如何に依て保健行政となり、警察行政となり、軍事行政となり、財政專賣となるのであり。財政專賣については第四編租稅論に於て再説する事とし、茲には財政專賣以外の專賣を專賣事業として研究したい。

二 專賣事業は國家が資本と勞働とを結び付けて企業を營むものであるから、此の意味に於ては專賣事業收入と官業收入とは異なる所がない。然し官業を狹義に解する時には次の二點に於て專賣事業と官業との間に差異が存するのである。

第一に官業は獨占的になり勝ちであるが必ずしも獨占を必要としないに反し、專賣事業では獨占が要件となる。勿論專賣事業と云つても生産課程と流通課程との全部を獨占する全部專賣又は完全專賣

と生産課程流通課程の一部を獨占する一部專賣又は不完全專賣とがあるが、專賣なる以上は必ず獨占を伴はねばならぬ。

第二に官業は財の提供以外にも各方面に行はれるものであつて、必ずしも財の提供を要件としないが、專賣は財の提供についてのみ行はれ財の生産課程流通課程の全部又は一部を獨占する事を必要とするのである。世界各国の例を見るも、專賣事業の對象とする所は煙草、紙巻煙草用紙、アルコール、燐寸、鹽、キニーネ、骨牌、石油、砂糖等の獨占である。

第二節 我國に於ける專賣事業

一 現在我國に於て行はれてゐる專賣事業としては、内地に於ては煙草專賣事業、鹽專賣事業、樟腦專賣事業、酒精及石油專賣事業があり。朝鮮に於ては煙草專賣事業、人蔘專賣事業、阿片及麻藥類專賣事業、鹽專賣事業があり。臺灣に於ては阿片專賣事業、食鹽專賣事業、樟腦專賣事業、煙草專賣事業、酒類專賣事業があり。樺太に於ては煙草專賣事業があり。關東州には阿片專賣事業が行はれてゐる。以下内地に行はれてゐる專賣事業を一瞥する。

二 内地に於て專賣事業の最も早くより行はれたのは煙草である。煙草については明治九年より煙

草税が課徴せられてゐたが、葉煙草專賣法により明治三十一年から葉煙草專賣を實施し、明治三十七年日露戦争を機として煙草製造專賣を行ふ事となつた。現行煙草專賣法は明治三十七年四月法律第十四號を以て公布、同年七月より施行、爾來數回の改正を経たものである。製造煙草の原料たる葉煙草の耕作は私人の事業に委ねられてゐるが、政府の許可を必要とする。政府は煙草耕作者の收穫した葉煙草の總てを賠償金を交付して收納し自己の手で製造し、その指定したる小賣人をして一定の價格を以て賣捌かせる外に煙草の輸入をも獨占してゐる。我國の他の專賣事業が財政收入以外の目的を有する一部專賣なるに反し、消費税を賦課する全部專賣たる所に煙草專賣の特色がある。

鹽に對する課税は古くから行はれてゐたが、明治八年の雜税の整理に際し廢止せられた。日露戦争勃發するや戦費の財源として鹽專賣制度が採用せられ明治三十八年六月一日より實施せられたのである。其後第一次歐洲戦の影響を受け鹽の賠償價格、回送保管費の暴騰を來たし之に應じて專賣鹽の賣渡價格の引上げを行ふ事は國民生活を脅す事となるので、大正八年以來は從來の財政專賣主義を棄て内地鹽業の維持改善、鹽價の低減統一をはかる公益專賣とした。現行制度は明治三十八年一月法律第十一號鹽專賣法に基き明治三十九年四月一日より施行、爾後二回の改正を経たものである。鹽の製造は私人の事業に委ねてゐるが政府の許可を必要とするのである。政府は鹽製造者の製造したる鹽を賠

償金を交付して收納し、その指定したる鹽元賣捌人及鹽小賣人に一定の價格を以て賣捌かせると共に鹽の輸入を獨占してゐる。

樟腦の專賣は明治三十二年八月に臺灣で行はれたが臺灣樟腦專賣制度施行の趣旨を徹底せしめ樟腦市價の統制をはかる爲めに明治三十六年から内地に於ても樟腦專賣制度を布く事となつた。現行制度は明治三十六年六月法律第五號の粗製樟腦、樟腦油專賣法によつて定められ同年十月より施行せられた。粗製樟腦、樟腦油の製造は私人の事業に委ねてゐるが、之を製造せんとする者は政府の許可を受けねばならぬ。政府は製造者の製造したる粗製樟腦、樟腦油に對し補償金を交付して之を收納し、販賣官署より直接に消費者に販賣するのである。

酒精專賣は液體燃料の自給をはかる目的を以て揮發油に酒精を混用せしむる制度を採る爲め豊富且つ廉價なる酒精を供給せしむる目的を以て昭和十二年より開始せられたものである。酒精の製造は政府に專屬してゐるが、從來の業者に著しき變化を與ふる事なく且つ酒精の迅速豊富なる供給を可能ならしむるが爲めに私人に對し酒精の製造を特許し得る場合を認めた。政府は製造者の製造したる酒精には賠償金を交付して收納し、指定したる元賣捌人及小賣人をして販賣に當らしめてゐる。昭和十八年に專賣制度が石油に擴張せられるに及び酒精及石油專賣は燃料局特別會計にうつつた。

三 我國の專賣事業は主として專賣局作業特別會計で營まれてゐる。本會計は煙草賣拂代、鹽賣拂代、樟腦賣拂代よりなる作業收入を歲入の中軸とし、その中より歲出として俸給、事業費、材料素品費、專賣品に關係せる原料賠償及購買費、專賣品交付金等を差引き、殘額が專賣局益金として一般會計の歲入經常部に繰入れられるのである。

我國の專賣事業は本來の意味に於ては、國家が消費税を賦課する目的で消費品の生産若くは販賣の獨占又は生産と販賣との獨占を行ふ事であつた。然るに現行三專賣事業中此の意味の專賣は只煙草專賣事業あるのみである。鹽專賣も之が實施の當初に於ては鹽消費税に代るものとして設けられ、之によつて年額千數百萬圓の純收入を得る見込であつたから勿論財政專賣に屬して居た。然し大正七年以來收益主義を拋棄した現在に於ては獨占課税方法としての專賣の性質は全く失はれて居る。斯く現行專賣事業が夫々性質を異にする結果、專賣局益金も亦三つの異つた性質の益金からなつてゐる。然るに明治四十一年の三專賣統一以來、專賣局は各專賣事業による益金の區分を不可能として只總額のみを發表して居る。各目的を異にし經營の方針を異にする煙草、鹽、樟腦の三種類にわたる專賣は收益性に於ても亦全く異なる所あるは疑の餘地がない。然るに此等三專賣の夫々に對する資本金額の區分の殆ど絶望的である現在としては、夫々の収益性を論ずることは全く不可能のことに屬する。只鹽專賣、

樟腦專賣の三種類の專賣の現行專賣事業中に占める地位の微小なるを思ふとき、現行專賣事業の収益性を其の儘以て煙草專賣事業の収益性として論議することも、大勢的に見れば必ずしも不當でないやうである。此の場合収益率は實に二十餘割の巨額に上る。然し煙草專賣事業の獨占課税方法たるに鑑みると、之を以て直ちに官業としての収益性高しとの結論には到達し得ない。官業としての煙草專賣事業の収益性を知る爲には、先づ以て煙草專賣益金中より消費稅的性質の部分を除外して私經濟的収益に屬する部分を抽出する必要がある。然るに此等兩者は渾然一體をなして到底區分し得ない。僅に專賣制度實施當時の計畫によつて消費稅的性質の部分推算控除して、殘金を私經濟的収益と看做すの外はないが、當初の計畫は實施數年を出でずして規準たるの資格を喪失すべく、事業實施の當初は創業匆々として萬事未だ平準化せず、此の方法によつても到底充分な結果は得られない。

第六章 政務收入

第一節 手数料

第一款 手数料の本質

一 手数料は國家公共團體の行爲に對する特殊報償として之を促し、若くは煩はしたる者より徴する公課である。

手数料は第一に國家公共團體の行爲に隨伴するものである。故に手数料にては一方に官廳の行爲あり、他方に私人の反對給付あり、此の兩者の對立を特徴とす。

手数料は第二に國家公共團體の行動に對する特殊報償である。即ち手数料の高は國家の行爲に正當に報ゆるものでなければならぬ。然るに手数料の高を定むるは國家公共團體にして個人は與らない。手数料の公課たる所以是に存す。

二 手数料の本質を明瞭にするが爲めには他の收入と區別せねばならぬ。

第一に手數料は私經濟的收入と區別せねばならぬ。私經濟的收入にありては國家は交換經濟の一般原則に従つて行動するが、手數料に至つてはさうでない。其の國家の給付は即ち權力の行使であつて、且つ其の手數料の決定賦課は國家が其の公權に依つて一方的に之を定める。故に手數料に於ては國家は交換經濟に立脚せずして強制團體經濟に立脚するのである。

第二に手數料は他の政務收入、即ち使用料、受益者分擔金、違法金と區別せねばならぬ。違法金は私人が當に爲すべきことを爲さず、當に爲すべからざることを爲したるが爲めに支拂ふものにして、國家の給付に對する反對給付と見ることが得ない。是れ手數料と根本的に異なる所である。

手數料と使用料とは、特殊報償の原則に従ふに於ては異なる所がない。然し手數料の收入は、國家若くは公共團體が權力を行使するに伴うて生ずるに反し、使用料の收入は個人が國家若くは公共團體の營造物を利用するに依つて生ず。更に財務技術より觀ると、手數料の賦課は國家若くは公共團體の行爲を標準とし、使用料の賦課は營造物の状態を標準とするものと謂ふことが出来る。斯の如く手數料は之を使用料と區別するが、其の特殊報償の原則より見て兩者を包括して廣義の手數料とし、使用料に對立する手數料は之を本來の手數料とすべきである。

手數料と使用料の區別に就て述べたることは、手數料と受益者分擔金の區別に移して當て嵌めるこ

とが出来ぬ。受益者分擔金も亦營造物に關するが故である。

第三に手數料は最後に租税と區別せねばならぬ。國家が公權力に依り一方的に之を定め強制的に徴するに於ては手數料は租税と異なる所ないが、租税に在りては一般報償の原則に従ふに反して、手數料は特殊報償の原則に従ひ國家の特別な行爲に對し特殊の報償をなすものである。然し實際に於ては租税と手數料とは區別し難き事がある。殊に所謂流通税と手數料とに於てさうである。之を財政の純理よりいへば國家の行爲と之に對する特殊報償との關係が薄らぐに従つて、手數料は性質上租税に移るものと云ふことが出来る。

第二款 手數料の高

一 手數料の高は國家の給付に該當するものであるとせば、先づ國家の給付の價值を判斷せねばならぬ。而して其の判斷の標準は第一に給付を爲すが爲めに要する費用であり、第二に個人を受くる利益である。

(1) 費用補填主義は國家が其の私人の爲めに行動するに依り要する費用を補填するを趣旨とす。其の費用が總べての費用を包括するものとせば、官吏の俸給、廳舎の營繕費等をも割り當てねばならぬ

が、これは殆んど不可能である。されば費用補填主義に依るも特定私人の爲めに特に要する費用に止めねばならぬ。此の主義は國家の行爲の價值が其の行爲の爲めに要する費用に依つて定まる場合に眞理である。然し國家の行爲の價值は常に必ずしも其の費用に相應したものでない。且つ此の主義に依れば同一種類の行爲に對しては常に同額の手數料を徴せねばならぬ。即ち手數料は常に定額手數料たるべく變動手數料たるべからざることとなり、現今の手數料を説明することを得ない。

(2) 利益報償主義は國家が行動するに依りて、個人を受くる利益を標準として之に報償するを趣旨とす。然るに人に依つて利益を感ずること必ずしも同じでない。従つて此の主義に依れば各個人に就て常に特別の手數料を定むべく、従つて手數料は常に變動手數料殊に範圍手數料でなければならぬ。是亦現代の手數料を説明するを得ない。

二 現代の手數料は費用補填主義若くは利益報償主義に依り其の高を決すべきであるが、實際に於ては豫防の目的、獎勵の目的等の他の目的を交へる事がある。

手數料は國家の特定行爲の爲めに要する費用若くは其の社會的客觀的價值に依つて之を定め、之を納むる個人の富むや否やを顧慮する事がない。然し手數料全體の制度より云へば、資力の大なるものに重く資力の小なるものに軽く課する事とならねばならぬ。即ち多くの國家行爲に手數料制度を適用

し、富者が貧者よりも國家を煩はすこと屢々なる場合を捉へて之に課する様にすべきである。

三 手數料には定額手數料と變動手數料との二種がある。定額手數料とは同一種類の給付若くは標準に對し同額の手數料を課するものにして、變動手數料とは箇々の場合の特別事情に應じ手數料の率を變ずるものである。變動手數料は更に之を分ちて範圍手數料と遞進手數料とす。

(1) 範圍手數料とは手數料の最高率最低率を規定し、關係官廳をして其の範圍内に於て自由に裁量し其の額を定めしむるものを云ふ。

(2) 遞進手數料とは一定の標準により手數料の率を變ずるものをいふ。更に

(イ) 書面の容積數量により若くは官廳行爲の時間の長さによりて之を變ずるものを容積手數料、時間手數料と云ふ。

(ロ) 物件の價格によりて之を變ずるものを價格手數料と云ふ。價格手數料の中で物件價格に等級を付し、各級毎に一定率の手數料を課するものを階級手數料と云ふ。又價格等級を付せず歩割を以て手數料を課するものを歩割手數料と云ふ。

第三款 手數料の發達

一 手數料は由來國家の行爲に對する個人の特殊報償なるが故に、其の前提として國家と個人との間に組織的結合を認め、個人の自存竝に發達の條件として國家も個人の爲めに相當の行爲を爲すべしとの信念が存せねばならぬ。古代竝に中世に於ては斯の如き思想未だ充分に發達せず、加ふるに國家の職分も多く武力目的、法律目的に限られたから、手數料は大いに發達するを得なかつた。只だ手數料の萌芽として官吏手數料竝に特權收入が存してゐた。

二 官吏手數料とは公權行使の局に當る官吏が自己の計算に於て徵收する手數料にして、其の俸給の一部を形づくるものであつた。官吏手數料は一面便利なるが如くに見ゆるも、他方には國家は手數料の形に於て徵收する公課の全額を通覽するに由なく、又官吏が自己勝手に手數料を定め得るが故に公務取扱の上に差障を生ずるを免れぬ。殊に近世に豫算統一主義が採用せられ、總べての收入は國庫に入るものとするに及んで、官吏手數料は廢せられ、之に代りて國庫手數料なるものが起つた。

特權收入は近世に及んで分化作用を起し、一方に純然たる租税の發達すると共に、他方に純然たる手數料も亦發達するの氣運に向つた。十七世紀に印紙の大いに用ひらるゝに及び、司法行政の爲めにする公文書も契約其他の私文書も亦印紙を貼用することとなり、手數料は再び租税と混同するの外觀を呈せしも、其の間に手數料の理論大いに進み、學理上之を區別するに至つた。

三 國家の目的に關する理論も最近に至つて大いに進み、又實際に於ても國家の行動は大いに擴張し來り、而もそが個人の利害に關係する所多きより、手數料は愈々發達して已まない。然し又他方に於ては經費膨脹の法則に促され、收入をも之に伴はしむるの必要起り、現代の國家は手數料の高を増し、又は手數料を改造して租税となすものが頗る多くなつた。

第四款 手數料の賦課徵收

一 手數料を賦課すべき標準は或は之を外形標準に求め或は特別の事情に取る。是に於て手數料は一般手數料と特別手數料とに分れる。

(1) 一般手數料とは外形の標準に依り、一般的に定むる手數料にして、その高は概ね費用に依り決す。國家の行動するに當り文書を必要とする場合に之を見る。

(2) 特別手數料とは國家の箇々別々の行動に對し箇々別々に定むる手數料である。故に此の手數料は簡別的、獨立的、變動的である。

二 手數料徵收方法は二つの見地より觀察することが出来る。

(1) 手數料は箇々別々に徵收するものと總括して徵收するものとある、是に於て簡別手數料と總括

手数料との別が出て来る。

(イ) 簡別手数料は官廳の箇々の行動若くは書面に就き箇々別々に計算し課徴するものをいふ。
 (ロ) 總括手数料とは手数料を拂ふべき多數の場合を總括して一纏めとし又は之を數部類に分ち、其の一纏め又は各部類を一單位として計算し一定の手数を課するをいふ。手数料は簡別手数料より總括手数料に進む傾向が有る、従つて手数料は次第に統一的となり、租税に近づきつゝあるといふことが出来る。

(2) 手数料は間接に徴收することがあり、又直接に徴收することがある、間接徴收方法と直接徴收方法との別が生ずる。

(イ) 間接徴收方法とは、文書に印紙を貼用せしめ又は押印用紙を使用せしめて手数料を徴收する方法にして、印紙徴收方法と云ふ。國家が行動するに當り、少くとも文書を用ひ定額の手数料若くは簡單なる標準によつて等級を定め手数料を徴收する場合は、此の方法に依るを適當とす。然し印紙並に押印用紙の誤用、偽造、不貼用を防止する爲めに相當の取締を爲さねばならぬ。

(ロ) 直接徴收方法とは當事者の煩はしたる當該官廳若くは特別收入官廳に對し直接に現金を以て手数料を支拂ふ方法であつて、其の徴收の爲め經費を増し而も公衆には甚だしき不便を感せしむる。

然し箇々別々に特殊の事情に應じ手数料を徴する場合又は額の大なる手数料を徴する場合には此の方法に依るを適當とす。是れ特別手数料、總括手数料の徴收に最も能く適用せらるゝ所以である。

第五款 手数料の組織

國權の行動は之を立法、司法、行政に分つを得るが、立法に於ては直接に特殊の人と相交渉するところがないから手数料を生じない。故に手数料制度は行政手数料と司法手数料とを以て組織する。

一 司法手数料とは裁判其他司法に對する特殊報償である。裁判所の行動は訴訟と非訟とに分れ、手数料も訴訟手数料と非訟事件手数料とに分れる。

(1) 訴訟は刑事と民事とに分れ、訴訟手数料も民事訴訟手数料と刑事訴訟手数料とに分る。

(イ) 民事訴訟手数料は訴訟物件、訴訟の種類、訴訟手續上の種々の要素、係争物件の價格、裁判所の審級等種々の標準に依り、大體に階段を付して之を定む。

(ロ) 刑事訴訟に於て手数料を納むる者は必ずしも經濟上の利益を受くる者でないから、刑事訴訟手数料は主として國家權力の行使に對する特殊報償と見るべきである。

(2) 非訟事件手数料は訴訟にあらざる民事事件に關し裁判所を煩はす場合に徴するものである。

二 行政手數料は行政に伴ふ手數料にして、司法手數料の外の總べての手數料を包括す。司法手數料と行政手數料との區別は多くの國に於て又國法上の重要な區別である。即ち司法手數料は法律を以て之を定むるに反して、行政手數料は行政部内に於て之を定め得るのである。

行政手數料は行政爲の形式を標準とし又は其の行政の實質を標準として分つことが出来る。

(1) 手數料を形式的に分類せんとせば、先づ手數料の反對給付たるべき行政爲を一瞥すべく、是等の行政爲に伴ひ、特許料、認可料、許可料、試験料、證明料の如き手數料を生ず。手數料に印紙徵收方法を採るが爲め、便宜上より或は行政爲を促す申請書を捕へて之に課し、或は行政爲の結果として發行せらるゝ證書を捕へて之に課することがある。

(2) 行政手數料の實質的分類は行政の區分を前提とす。之を大別して外務行政手數料、内務行政手數料、文化行政手數料、經濟行政手數料、財務行政手數料とす。

第六款 手數料の收入

手數料は學理上明確に定むるを得るも、實際に於ては租税と混同し、使用料、違法金等と混同し、甚だしきは官業收入と混同す。我國の豫算に於ては、手數料は雜收入中の免許及び手數料並に税關雜

收入なる項目の中にも現はれるが、其の主なるものは印紙收入中に存す。前者は直接徵收方法に依るものにして、後者は間接徵收方法に依るものとす。然るに印紙收入中には印紙に依つて徵收すべき登録税、印紙税、砂糖消費税、郵便物の關稅、狩獵免許税、骨牌税等を含むのみならず、罰金、科料、刑事追徵金等をも包括するが故に、手數料は印紙收入の一部を形づくるに過ぎない。最近の豫算に依れば、印紙收入の中にありて、登録税は其の六割を、印紙税は其の一割を、其他の税は其の一割餘を占むるが故に、手數料は其の二割に滿たず。地方財政統計は手數料として督促手數料、戶籍手數料、證明手數料、閱覽手數料、檢定手數料、證紙收入等を掲げてゐる。

第二節 使用料

第一款 使用料の本質並に高

一 使用料とは營造物を使用するに依つて得べき利便に對する報償として徵收する公課である、從て手數料並に私經濟的收入と區別せねばならぬ。私經濟的收入と區別せんとせば、先づ營造物の觀念を明かにせねばならぬ。營造物は行政主體に依つて繼續して特定の公益の目的に供せられたる物的手

段若くは物的手段と人的手段との集成であり、外觀上は公企業に似てゐる所がある。然し公企業が収益を得ることを目的とするに反して、營造物は公益に供することを目的とす、是れ兩者を區別する要點である。營造物の中には公益を目的とすると同時に収益を目的とするものも存し、其の収入は私經濟的收入に準せねばならぬ。營造物の重なるものは、物的手段に人的手段を加へたるものにして、公益に供し而も収益の目的を有せざるものである。使用料を徴するは多く此の範圍に存す。

二 使用料は營造物の使用に對する報償なるが故に、手数料と同じく特殊報償主義を本則とする。従つて使用料の高を定むるには費用補填主義若くは利益報償主義に依らねばならぬ。只だ費用補填主義に依り補填せらるべき費用の程度如何と云ふ問題がある。學者或は經營費を支辨するに止まらず、其の建設費をも支辨すべしと爲し、更に改良費、維持費をも支辨すべしと爲す者がある。斯の如く純益を得るを目的とすれば、營造物は同時に公企業となり、其の収入は使用料と看做すを得ない。故に使用料の性質を帶ばしめんとせば、其の補填すべき費用は經營費に止めねばならぬ。

第二款 使用料の組織と收入

一 營造物は種々の行政の爲めに存するが、其の使用料を徴するものは主として文化進捗、民福増進の目的の爲めにする行政の範圍に存す。故に使用料の組織は文化進捗、民福増進の爲めにする營造物の種類に依つて決すと云ふ事が出来る。此の見地よりして使用料を分ちて次の三とする。

(1) 教育的營造物使用料とは文化行政の爲めにする營造物を利用する者の納むべき使用料にして、之を授業料と入場料とに分つことを得。

(2) 保健的營造物使用料とは病院、養老院、水道、屠畜場、消毒所、浴場、溫泉場等の保健的營造物を利用する者の納むべき使用料を云ふ。

(3) 國民經濟的營造物使用料とは經濟行政の目的の爲めにする營造物を使用する者の納める使用料にして、造幣料、試験場使用料、交通機關使用料、倉敷料とする。

二 使用料は手数料と混じて現はれ、同時に公共團體の收入を爲すものである。我國の使用料は一般會計に於ては雜收入の雜入及び印紙收入中に散見し、特別會計に於ては各帝國大學、官立大學、學校圖書館等の特別會計中に之を存す。自治團體は多く學校、病院、水道等を所有し經營するから、使用料が財政上重きを爲す。市に於て殊に然りとする。

第三節 受益者分擔金

第一款 受益者分擔金の本質

受益者分擔金とは、國家公共團體が公益の爲めに營造物を新設し、之に格段なる改良を行ひ又は維持するに際し、其の爲めに要する経費を、一定地區内に在つて特別の利益を受くる者をして受益の程度に應じて分擔せしむる課金を云ふ。

一 受益者分擔金の課徴の目的、課徴主體、課徴區域を詳かにせねばならぬ。

(1) 受益者分擔金は營造物の新設改良維持に要する経費を支辨せんが爲めに徴する公課である。受益者分擔金の前提たるべき營造物は不動産を基礎とする營造物なるを普通とし、道路、橋梁、公園、廣場、堤防、上下水道、溝渠、街燈設備等が主なるものである。是等の營造物を新設改良維持するには、相當に巨額の経費を要し、其の経費を支辨せんが爲めに受益者分擔金なるものを生ず。

(2) 受益者分擔金は營造物の新設改良維持に依り特別の利益を受くる者に課する公課である。蓋し營造物の新設改良維持に依り特別の利益を受くる者は、不勞利得を得る者にして、其の不勞利得の一部を提供して其の營造物の新設改良維持費に貢獻するは、當に正義の要求である。然し之を以て不勞利得税としてはならぬ。國家公共團體と特別利害關係者とを對立して觀察するときは、前者は營造物

を新設改良し維持して後者に特別の利益を與へ、後者は其の受くる利益に對して前者に受益者分擔金を支拂ふものなるが故に、受益者分擔金は特殊報償の性質を有す。

(3) 受益者分擔金は一定地域の受益者に課する公課である。受益者分擔金は特別利益を受くる者に課するから、受益者分擔金の課徴區域は限定せられる。是れ特殊報償主義より生ずべき歸結である。

(4) 受益者分擔金は、營造物の新設改良維持に要する経費を一定地域の受益者に對し、其の受くべき特別利益に應じて課する公課である。

二 受益者分擔金の本質を明瞭にする爲めには、他の收入と區別せねばならぬ。

(1) 受益者分擔金は公課なるが故に私經濟的收入と根本的性質を異にす。

(2) 受益者分擔金は手数料使用料と區別せねばならぬ。先づ受益者分擔金と手数料との區別は、手数料が官廳の行爲に對する反對給付にして、受益者分擔金が營造物に依つて受くべき利益に對する反對給付なりと云ふことに存す。従つて受益者分擔金は限地的であるが、手数料はさうでない。又受益者分擔金は營造物の新設改良維持をなさんとするに際し、其の経費を支辨せんが爲めに之を課し、其の營造物を現實に利用すると否とを問はない。之に反して使用料は營造物の利用と云ふ事實を理由として之を課し、營造物の新設改良維持費に交渉する所がない。又受益者分擔金は特別利益を受くる團

體の一員として之を課するものにして、使用料は營造物を利用する個人に個人として課するものである。これは手数料に就ても同様である。

(3) 受益者分擔金は又租稅殊に目的稅と區別せねばならぬ。受益者分擔金と目的稅とは互ひに接近するが、目的稅は租稅たる以上、租稅主體の擔稅力に應じて課することを本則とするに反して、受益者分擔金は利害關係者の受くべき特別利益に應じて之を課すべきものである。

第二款 受益者分擔金の課徵方法

一 受益者分擔金の限度は費用補填主義と利益報償主義とを結び決せねばならぬ。第一に費用補填主義に依る。營造物の新設改良維持に依つて如何に多くの利益を受けても、其の新設改良維持費以上の金額を徵する要がない。更に如何に多くの費用を要すればとて、受益の程度を超えて課徵するを得ないのである。思ふに營造物の新設改良維持に依つて特定の人が特別の利益を受くことは勿論であるが、一般人民も亦利益する所がある。斯くして一般人民の納付する租稅と特定受益者の納むる受益者分擔金とが並び、營造物の新設改良維持費を支辨すべしと云ふ結論に達す。第二は利益報償主義であつて營造物の新設改良維持に依り受くべき特別利益が大なる程、受益者分擔金に依つて支辨すべき

割合を多くし、之に反し其の特別利益が小なる程、受益者分擔金に依つて支辨すべき割合を少なくすべきである。

二 受益者分擔金の總額が決すれば、次に受益者に配賦せねばならぬ。其の配賦は受益に比例すべく、茲に課徵客體、課徵標準、課徵率に就き研究せねばならぬ。

課徵客體は營造物の新設改良に依つて受くべき特別利益にして、其の主なるものは經濟的利益である。此の經濟的利益を直接に捕捉することは實際に於て的確を期すること能はざるのみならず、評價者の獨斷に陥ることがある。茲に實際の立法に於ては、此の經濟的利益を推定すべき外形的特徴を取つて課徵標準とすることがある。課徵率は課徵標準に對する比例率である。是れ受益者分擔金の特殊報償の原則に従ふ當然の歸結である。

第三款 受益者分擔金の發達

一 受益者分擔金は營造物の新設改良維持に依り特別の利益を受くべき一定區域の關係者が、其の新設改良維持に要する經費を分擔するものなるが故に、國家收入よりは寧ろ地方團體收入とするに適當す。従つて地方團體の收入として能く發達した。受益者分擔金は英國に初まり、米國に於て發達し、

他の諸國にも傳はつてゐる。

二 我國に於ても夙に受益者分擔金の制を道路法都市計畫法に認めた。道路法第三十九條に曰く、道路ニ關スル工事ニ因リ著シク利益ヲ受クル者アルトキハ、管理者ハ其ノ者ヲシテ利益ヲ受クル限度ニ於テ道路ニ關スル工事ノ費用ノ一部ヲ負擔セシムルコトヲ得

是れ明かに道路に關する受益者分擔金制度の根據を示すものである。都市計畫法に於ては、道路法に於けるよりも、更に詳細の規定を存す。第六條第二項は

主務大臣必要ト認ムルトキハ、勅令ノ定ムル所ニ依リ、都市計畫事業ニ因リ著シク利益ヲ受ケタル者ヲシテ其ノ受クル利益ノ限度ニ於テ、都市計畫事業ニ要スル費用ノ全部又ハ一部ヲ負擔セシムルコトヲ得

と定む。是れ都市計畫に關する受益者分擔金制度の根據を示すものである。都市計畫法施行令第九條は更に受益者分擔金を課すべき場合を列舉してゐる。

一、都市計畫事業ニ因リ生シタル營造物カ他ノ工作物ト效用ヲ兼ヌルニ因リ著シク利益ヲ受タル者アルトキ又ハ其ノ營造物ヲ利用スルニ因リ著シク利益ヲ受クル者アルトキ

二、此ノ外都市計畫事業ニ因リ著シク利益ヲ受クル者ニシテ内務大臣ヨリ指定セラレタルモノアルトキ
内務大臣は都市計畫事業に、因り著しく利益を受くる者を次の如く指定す。

一、都市計畫事業トシテ道路、廣場、公園ノ新設、擴築若ハ路面ノ改良又ハ軌道ノ建設若ハ河川、運河、防潮ニ關スルノ施

設ノ新設、改修ヲ爲シタル場合ニ於テ、其ノ道路、廣場、公園、軌道、河川、運河若ハ防潮ニ關スル施設ノ附近ニ於テ内務大臣ノ定ムル區劃内ニ在ル有租地ノ所有者、但シ質權ノ目的タル土地ニ付テハ質權者、十年ヨリ長キ期間ノ定アル地上權、永小作權及ヒ賃借權ノ目的タル土地ニ付テハ地上權者、永小作人及ヒ賃借人

二、前號ノ區劃内ニ在ル無租地ニシテ公用又ハ公共ノ用ニ供セラレサルモノニ付テハ地上權者、永小作人及ヒ賃借人

此の道路法、都市計畫法が制定せられてから、我國に於ても大都市の間に、漸次に受益者分擔金制度が行はるゝことゝなつた。

三 受益者分擔金は道路法と都市計畫法に規定せられてゐるが、府縣制、市制及町村制には明瞭なる規定を缺いてゐた。然るに昭和十五年の地方財政改革は此點にも及んだのである。即ち府縣制第一百十一條に「府縣ハ勅令ノ定ムル所ニ依リ水利ニ關スル事業其ノ他土地ノ利益ト爲ルベキ事件ニ依リ特ニ利益ヲ受クル者ヨリ分擔金ヲ徵收スルコトヲ得」と定め、更に市制第二十二條は「分擔金ハ勅令ノ定ムル所ニ依リ數人若ハ市ノ一部ヲ利スル財産若ハ營造物又ハ數人若ハ市ノ一部ニ對シ利益アル事件ニ關シ特ニ利益ヲ受クル者ヨリ之ヲ徵收ス」の規定を設け町村制第百二條も同様に改正した。これにより受益者分擔金は道府縣市町村の制度の中に明瞭に認められた譯である。

第四節 違法金

一 違法金とは、私人が公法私法の規定に違反し、其の當に爲すべきことを爲さず、又は爲すべか

らざることを爲したるが爲め、之に對して賠償するを云ふ。故に違法金は國家の行爲に隨伴するものであるが、手数料の如き國家の行爲に對する反對給付でなく、寧ろ私人自己の行爲に對する賠償と見るべきである。斯の如き見地より、學者或は補償給付のみに數ふ。違法金は又特別課徴と異なり、特定の經費を支辨せんが爲めに之を徴するものでなく、國家が司法、行政の職分を果たす結果として當然國庫に流入するに過ぎない。違法金は之を分つて罰金、沒收金と辨償金、違約金との二とす。罰金、沒收金は私人が刑法竝に行政法規に違反するが爲めに徴せらるゝものにして、辨償金、違約金は私人が私法上の義務に反し國家に損害を及ぼしたる場合に、之を賠償するものである。従つて政務收入として論すべきは罰金及び沒收金である。

二 違法金收入は諸國の豫算に於て必ずしも一の獨立項目を爲さず。或は他の收入中に附屬して諸所に散見し、或は雜收入の中に編入せられ、其の現はるゝ形式が一でない。我國豫算に於ては雜收入の中に存す。罰金は印紙收入の中にも存し、辨償金、違約金は森林收入中にも亦存す。

第七章 國家收入と地方收入

一 收入が臨時收入と經常收入とに分れ、經常收入の中で租稅收入と政務收入とが結んで公經濟的收入を形作り財産收入と企業收入とが私經濟的收入を構成してゐることについては、國家財政と地方財政との一致する所である。然るに國家收入と地方收入とは、其他の點に於て著しき對照を示してゐる。思ふに國家財政に於ては其の中心目的が武力目的と法律目的とに存してゐるから、經費は原則として收入を隨伴せず従つて收入の主要部分は租稅に之を仰がねばならぬ。勿論巨額の收入を國債により調達することはあるが、その國債の大部分は租稅收入を將來に繰延べてゐるに止り將來に生すべき企業收入を國債償還の財源に充てるが如きことは比較的に少いのである。之に反し地方財政にあつては國政事務を代つて行ふか又は固有事務として福利目的と文化目的とを遂行し併せて公益企業を營む爲に其の經費を支出するが故に、地方經費は收入を隨伴するものと隨伴せざるものとの二種類に大別せられる。收入を隨伴せざる地方經費を支辨する爲めには原則として租稅收入に依頼すべきであるが、其他の地方經費については補助金收入と公營事業收入とを中心とする税外收入に其の財源を仰がねばならぬ。又地方債の相當部分は生産的性質を帯びてゐるから、地方債收入は租稅收入の繰延べに當る

部分と税外收入特に公營事業收入より補填せられる部分とより成るのである。要するに國家收入は租税を中心として成立するに反し地方財政に於ては税外收入が相當の幅を有してゐるのである。これ地方財政統計が地方歳入を分つて税收入と税外收入とし更に税外收入を分つて財産收入・使用料及手数料・補助金及交付金・寄附金・公債等とし國家財政と異なる分類を採用せる所以である。

地方税收入と地方債收入については後に述べる事とするから、地方收入の問題としては税外收入の中の經常收入が残る事となる。概括的に云つて中小都市及町村に於ては租税收入と補助金收入とが顯著に現はれ、大都市收入に於ては公營事業收入が重きをなしてゐる。補助金については第二編經費論に於て補助費として之を論じたから、茲には地方收入として専ら企業收入の問題を論じたい。

二 企業收入が特に問題となるのは大都市財政である。大都市財政は普通經濟の外に多數の特別經濟を有してゐる。東京市財政は一つの普通經濟の外に十九の特別經濟(都市計畫事業費、中央卸賣市場費、港灣費、公園墓地、住宅並浴場費、火災共濟金、水道、養育院、運輸事業費、電氣供給事業費、電氣事業公債、電氣事業工場勘定及貯藏物品費、電氣研究所費、公債償還金、學校教職員貸付資金、質屋費、職員貸付資金、轉貸資金、用品)を有し。大阪市財政には十三の特別經濟(水道費、電氣事業業務勘定、電氣事業資本勘定、電氣事業用品勘定、高速鐵道建設費、港灣費、都市計畫事業費、

中央卸賣市場費、質舖費、商科大學費、受託事業費、火災損害填補基金、公債費)を數へ、其の收入は遙かに普通經濟を凌駕してゐるが、その大部分は企業收入である。地方財政統計に使用料及手数料の項目あり、使用料として授業料及保育料、病院使用料、水道使用料、屠場使用料、電車使用料、市場使用料、種畜使用料、用水路溜池使用料、公會堂使用料、土地使用料、道路使用料、河川道路占用料、堤防使用料、瓦斯使用料、棧橋使用料、墓地火葬場使用料等を數へてゐる。使用料の中には政務收入に屬する營造物の使用料も勿論含まれてゐるが、大都市財政の所謂使用料の大部分は私經濟的收入に屬する企業收入である。故に地方收入としての企業收入を論ずるには市營事業を中心として公營公益事業を研究せねばならぬ。

三 現在主として行はれてゐる公營事業は公營工業たる電氣供給事業瓦斯事業と公營交通業たる電氣鐵道事業・乗合自動車事業との二つに大別することが出来る。これは何れも普通に公益事業と呼ばれ、一般の需要に應じ、しかも事業が獨占性を有するが故に公營とするか、又私營に委ねるならば、公益的見地から充分なる監督を必要とするものである。公營公益事業の大部分は市の經營するものであつて、町村營は殆ど電氣供給事業に限られてゐる。縣營の公益事業は極めて少數にして電氣供給事業か又は電氣供給事業と電氣鐵道事業とを兼營してゐるものに限られてゐる。

市制實施後の市營事業の發達については三つの時期を劃することが出来る。第一期は明治二十三年より同三十年頃までであつて、市營公益事業の積極的發展以前である。第二期は明治三十年頃より第一次歐洲大戰迄の間で、この時期に初めて公益事業公營の傾向顯著となり大都市に於て諸種の市營事業が實現されてゐる。第三期は第一次歐洲大戰中なる大正六七年より今日に至る。市營事業は益々盛に行はれ、その範圍は中小都市に及び、又事業の種類についても多方面に互るに至つた時期である。

最近に於て市營事業の發展の傾向は決して減退を示しつゝあるのではない。勿論市街電氣鐵道事業に於ては收支相償はざるものあり、この方面には市營の進出稍衰へたが如くである。然しその他の事業は尙相當なる收益を擧げてゐるのみならず、かゝる財政的考慮に比し最近益々公益的見地の重要視さるゝ傾向あり、例へば交通機關・電氣事業の統制の問題も論議せられ、かゝる見地よりする限り報償契約によつて充分なる効果を擧げ難いのである。かくて電氣供給事業・瓦斯事業・乗合自動車事業には市營の計畫續出し、次第に之が實現を見つゝあるのである。

四 公益事業はその名稱の示す如く公共の利益と密接な關係を有つものである。即ち日常生活上必要なる財若くはサービスを提供するものであり、しかも事業は獨占的性質を有するものであるから、若し事業者にしてこの獨占的地位を利用して價格を吊上ぐるときは公衆の消費生活は直ちに脅かされ

る。更に又この種事業のあるものは一府縣又は市町村内の産業の發展に重大なる關係を有つ點からもその公益性を考察することが出来る。例へば電氣事業は廣き地域に亘つて、統一的な發電及び送電計畫に従つて事業を統制し、相互に連絡調整し、以て最も有効に電源を利用するならば、その事業自身に於て重複投資を避けることを得るのみならず、又發電原價より延いて電氣料金を低廉ならしめることが出来るが故に、之を原動力とする各種産業に與へる利益は大である。

公益事業はかゝる公益性あるが故に、その公營が是認され推奨される。然し電氣供給事業・電氣鐵道事業・瓦斯事業・乗合自動車事業を見るに、これら事業は充分なる監督があれば私營に委ねること必ずしも不可ではない。即ち事業は營利の目的を以て經營することも出来る。換言すればかゝる事業は収入と支出との何れか一方面のみを問題とすべきものではなく、その兩方面を比較對照することが必要である。収入と支出とはその相互の關係に於て収益性といふ結果を生み出すのである。この意味からいへば公營の場合に於ても兩者を均衡せしめ、若くは餘剰を生せしめねばならぬ。若し収入の不足となれば租稅收入の増加によつて補はねばならぬし、餘剰を生ずるならば之を一般財政に繰入れることによつて、租稅負擔を軽減することが出来るのである。尤も單に利益のみを追求するときには前述の公益性が害はれる。かくして公營公益事業は營利と公益との中間を進まねばならないことゝな

る。是れ収益性の問題が重要となる所以である。上述の公營公益事業の發達に於て見たる如く、財政収入を得んとする點は此等事業公營開始の際常に強き動機であつたのである。

茲に収益性といふ場合、先づ民間事業ならば當然受けることが出来ない一般財政からの補助を除外し、又民間事業ならば當然負擔すべき筈の租税を収益から引き去つて、然る後收支關係が如何になつてゐるかを見なければならぬ。即ち民間會社と同じ地位に立つて尙正常なる利潤を擧げてゐるか、又は缺損を示してゐるか。収益性の研究はこの立場からしなければならぬ。この見方をする場合に始めて所謂實費主義なりや、餘剩（収益）主義なりやの判斷も下すことが出来るのであり、又官公營事業が私營事業に比してその經濟性に於て劣つてゐるか否かの點も明かとなる。

五 地方財政統計を見るに、大都市に於ては使用料及手數料収入が他の収入を壓し租税収入の如きは少額に止まる如くである。然し茲に注意すべきは、租税収入に於ては多少の徵稅費を要するにしても殆んど其の収入の全部が地方財政の手取りとなるに反し、大都市財政の所謂使用料及手數料収入は經費の面に莫大なる電氣及瓦斯事業費、公債費の如き項目を随伴し收支の差引勘定としては比較的少額の純収入を齎す事である。即ち總収入として公營事業収入は巨額に上つてゐるが純収入に至つては租税収入と大差がなくなつてくるのである。これ収益性の研究の重要な所以である。

第四編 租 税 論

國家の經常収入は之を私經濟的收入と公經濟的收入との二に分ち、公經濟的收入は更に政務收入と租税との二に分つ。私經濟的收入竝に政務收入に關しては既に第三編に之を論じ、此の編に於ては専ら租税を研究する。租税論は總論と各論とに分ちて研究するを便宜とする。總論とは租税の全般に互りて論究するもので、各論とは各税に就て特別に研究するものである。租税總論より初める。

第一部 租 税 總 論

第一章 租 税 の 本 質

一 租税は歴史的產物である。古往今來の租税を概括して觀念を定むる事は容易の業でない。已む無くば國家の需要に對する人民の無償的分擔といふより外ない。蓋し往時の租税にありては、寄附や手數料其他の収入と區別し得られぬものがあつたからである。そこで茲には現代の租税を眼中にし

て定義を下すこととする。租税とは國家が一般經費を支辨するの目的を以て、財政權によりて一般人民より強制的に徴收する財である。此の定義を分析して説明する。

(1) 租税は國家公共團體が財政權によりて強徴するものである。財政權とは主權の作用を云ふ、只だ財政を目的とするの故を以て財政權と稱す。租税は財政權に依つて徴收するものであるが、財政權は國家の權力であるから、課稅權の主體は國家である。然るに國家は其の職分を遂行する爲めに公共團體に公法上の人格を認め、國家の權力を行はしむるから、公共團體も亦課稅權の主體たるを得る。

(2) 租税は一般人民より徴收するものである。租税を徴收せらるゝ者は一般人民であるから、一般人民は課稅權の客體である。是に一般人民と云ふは個人經濟の主體を指す、それが一個人たると又個人が集まれる法人たるとを區別しないのである。而して一般人民と云ふは特定の人に對して云ふ。特定の人が國家公共團體より特別の利益を受けたるが爲めに公課を徴收せられる事がある、然し其れは手数料にして租税ではない。租税は特定の利益に對する反對給付でない。只だ主權に服従してゐるといふ理由で廣く課せられるものである。そこで課稅權の客體を一般人民といふのである。

(3) 租税は一般人民より徴收する財である。一般人民より何を徴收するかといふに、個人の有する財であると答へねばならぬ。個人の有する財を徴收するのは個人の富の一部を徴收するに外ならぬ、

故に租税は一般人民より其の有する富の一部を徴收するものであるというて差支へない。尙ほ現今の文明國に於ては貨幣經濟を基礎とする信用經濟が行はれてゐるから、租税は實際に於ては貨幣の形に於て納付せられるのである。是が故に現代の租税を觀念するに當りては、金錢上の給付であるといひ、支拂であるといつても妨げない譯である。

(4) 租税は國家が一般の經費を支辨する目的を以て徴收するものである。國家公共團體が一般の經費を支辨せんとせば、先づ收入を得べく、茲に租税が一般經費の支辨を目的とすると云ふ事は、租税が收入を目的とする事に歸する。かの政務收入に於ては收入を目的とするものでなく、收入は從として出て來るのである。之に反し租税にありては收入を目的とするのである。

斯の如く租税は收入を得て一般の經費を支辨せんとするものである。之に反し特定の租税を以て特定の經費を支辨せんとするものは之を目的税と云ふ。受益者分擔金が營造物の新設改良によりて特別の利便を得べき人より強徴する公課であるに對し、目的税は斯の如き反對給付の主義によるものでなく全然一種の租税である。目的税は文明諸國中多少之を存するものもあるが、國税としては之を廢するを一般の趨勢としてゐる。蓋し一の目的税の存する所には剩餘あり他の目的税の存する所には不足あり彼此相補ひ得ず、豫算割據主義の弊に陥るからである。今日の文明國は豫算統一主義を採り、

目的稅制度を排斥してゐる。但し地方財政に於ては普通稅の外に目的稅を起し特定經費の財源を容易に調達する場合がある。都市計畫事業の財源を捻出する爲めに都市計畫稅を定め、道路改良費を自動車稅の收入に求め、家屋稅の收入を住宅改良に用ひ、競馬稅を社會事業費の財源に用ふるが如き其の例である。故に目的稅は名は租稅であるが、受益者分擔金の性質をも加味してゐる。

要するに租稅は一般の經費を支辨するを以て目的とするのであるから、目的稅は原則として之を採
用すべきで無い。特別の必要のある場合はその限りでない。

二 租稅は一般經費の支辨を目的とし、従つて收入を目的とするものであるが、租稅の中には收入以外の目的が顯著であり従つて收入を目的としない外觀を呈するものもある。思ふに國民經濟に於て租稅の占むる地位は益々重きを加へ現代國家が租稅國家の名を以て呼ばれる程であつて、各種の國家目的を達する手段として租稅を用ゆるからである。租稅が財政的範疇たる以上は收入の目的が主目的であつて收入以外の目的が副目的となる。租稅の副目的は人口政策、保健政策、勞働政策等の各方面にも及ぶのであるが、大別して經濟政策と社會政策との二つとする事が出来る。

經濟政策の目的を有するものとしては農業工業の保護を目的とする保護關稅を擧げる事が出来る。

財政關稅が全然財政上の見地より課して經濟政策上の目的なきに反し、保護關稅は財政上の見地に加

へて經濟政策上の見地を以てするのである。勿論保護關稅が全く目的を達して外國よりの輸入が跡を絶つに至るときは、其の收入も亦全く之を缺くこととなる。此の點に達する時は保護關稅は經濟政策上よりするも財政上よりするも存在を失ふものである。尙兌換券の發行を自動的に調節する兌換銀行券發行稅は金融政策上の目的を有し、揮發油の價格を引上げる事によつて揮發油の濫費を阻止すると共に人造石油の製造を促進せんとする揮發油稅は生産力擴充の目的を有してゐる。又所謂國民稅、物品稅、賣上稅、消費稅等が悪性インフレーションを阻止する爲め購買力吸收の目的を以て課せらるゝことあるは經濟政策の手段となるものである。

或は租稅を以て社會政策上の目的を有するものとし、租稅は現今の所得、財産の分配を變じ、之を正しきに歸せしむるものなりと云ふものがある。ワグネル其他社會政策家の唱道する所である。之を非難する者は、租稅は收入を得るを目的とし、社會政策の目的を有するものにあらずと云ふのである。然し租稅が社會政策の目的を有すと云ふは、かの保護關稅が同時に經濟政策上の目的を有すと云ふに類似してゐる。勿論租稅が單に社會政策の目的を有し收入の目的を有せずと云ふは誤である。

要するに租稅は收入を目的とするを其の要素とす。其の外に目的を有することは、租稅たるに於て妨げない。故に租稅は屢々經濟政策上の目的、社會政策上の目的を達する手段となるのである。

第二章 租税の根據

租税は國家公共團體が一般經費を支辨するの目的を以て財政權により一般人民より強徴する財である。故に國家は課税權を有し一般人民は租税を支拂ふ事となる。然らば國家は如何なる理由によりて課税權を有し個人は如何なる理由により租税を支拂ふか、此の問題を解くのが租税の根據論である。十七世紀より今日に至る迄の學說を公需説交換説保險説に分け、最近の學說を義務説とする。

第一節 公 需 説

一 公需説は租税の根據を公共の需要公共の福利に求める。由來公共の福利は國家の職分とする所のものにして、國家が職分を全うするには、其の行動に要する需要を充たすべく、國家は租税を徴すると云ふのである。此の説は公共の需要を充すが爲めに租税を起すべき事を論ずるが故に公需説と名づくべく、又公共の福利を目的とする事を趣旨とするから公共福利説といつても可い。此の説はボウマン (Bohm) に溯る事が出来るが、獨逸舊内帑學派のオペレヒト (Oprecht)、ベソルト (Besold)、クロック (Kloek) は一步を進めて租税の根據に論及するに至つた。

二 公需説は法律上の形式論と、國家經濟上の實質論とを分けてゐる。法律上の形式論よりせば、租税は主權の作用にして、租税の根據は主權にありと云ふ事が出来る。是に至つて租税は贈與でなく、寄附でなく、公的性質を帯ぶるものとなり、近世の租税論は是に初めて其の本體を現はしたのである。國家經濟上の實質論より見れば、租税の根據は公共の需要公共の福利にありといふのである。而して公共の福利が因にして、公共の需要が果であるが、兩者は相離るを得ない。

要するに公需説は現代の租税論に酷似し、寧ろ義務説の前驅をなすものとも見る事が出来る。十七世紀の説としては進歩したものと認めねばならぬ。

第二節 交 換 説

第一款 本來の交換説

一 此の説に依れば國家の行動は個人に利益を齎し、個人は之に對する代償として租税の形に於て財の一部を國家に納め、國家の行動に依つて生ずる利益と租税との間には交換が行はれると云ふのである。此の説を交換説と云ふ。更に國家行爲と租税とを取り遣りすると云ふ見地より觀て、此の説を

give and take theory 又は賣買取引説と云ひ、又取り遣りするに際して雙方の價は相同じであると云ふ考に基づいて均等説と云ふ。又次に取り遣りする一方を主として觀察して、或は其の國家行爲が人民に利益を齎すよりして之を利益説と云ひ、或は個人が國家より受くるものとするが故に此の説を享樂説と云ひ、更に又個人が國家より利益を買取ると觀て此の説を代價説とも云ふ。

二 交換説は民約説に伴ひ發達したのである。即ち第一に十七世紀に於てグローチウス (Grotius)、ホッブス (Hobbes)、プッフエンドルフ (Puffendorf) 等の民約論者の租稅論に萌芽を發し、十八世紀にルソーの説となり大いに發達した。民約説が風靡するや交換説は之と共に深く人心に入り、遂に獨逸新内帑學派の代表ユスチー (Justi)、ゾンネンフェルス (Sommerfelds) 迄をも動かすに至つた。民約説は自由説を背景としたものであるから、自由説が經濟學に入り込みてより交換説は經濟學者の説となつた。即ち第一にチュルゴ (Turgot)、ミラボー (Mirabeau) の如き重農學派の説となり、第二にはアダム・スミス以下の正統學派の説となつて現はれた。正統學派の中で最も明瞭に此の思想を現はしたものはセニョール (Senior) である。氏は國家の起源を交換に歸し、君主の保護と臣民の服従との間に交換があるとしてゐる。更にバスタア (Bastiat) は人間相互の經濟的關係を以て勤勞の交換であるとし、人民と國家との關係をも亦同様に交換であるとした。特に佛國にてはブルードン (Proudhon) の如き

社會主義者も亦此の説を唱へた。

獨逸財政學獨立準備時代に入り交換説が盛んに行はれ、クレンケ (Kroncke)、ヘル (Bahr)、ヤコブ (Jacob)、ホック (Hook) は其の代表者である。ラウ (Rau) の如きも尙ほ此の説の痕跡を留めた。

三 交換説は民約説、自由説、法國説を前提とする。所が今日の國家は人民の契約で成立せるものでもなく、又其の目的を人民の權利自由の保護に限れるものでもなく、實に歴史の産物である。交換説を以て、文化國の租稅に適用するを得ない。

更に交換説を吟味するに大なる誤謬に陥つてゐる。元來此の説は集合的共同的現象を個人的現象により説明せんとするのであつて、交換と云ふ言葉も嚴格なる意義でなく一の譬喩に過ぎぬ。又此の説に依れば、貧者は國家の保護を受くることが多いから租稅を多く拂ひ、富者は自ら保護し得て國家を煩はすことが少ないから租稅を少なく拂ふと云ふ結論に達す。又戰爭其他國家の保護の缺けたる場合には人民は租稅を拒絶し得るとも解せらる。然らば此の説は租稅正義の觀念に反することになる。更に進んで云へば此の説は實行し得ないのである。蓋し國家の經費を個人に割當つるに一定の標準がないからである。

第二款 保 險 說

一 交換説の二分派たる保險説は國家を以て保險會社と同一視す。國家は個人の身體や財産や經濟行動を保護する、即ち公共の安寧を保全する、従つて國家は保險者である。之に反し人民は被保險者であつて身體や財産や經濟活動に就て將來起り得る障害に對し安全の保障を得てゐる。人民の國家に拂ふ租稅は之に對する保險料であると云ふのである。保險説を創めて唱へたのは、或は英國の Bishop of Mandaff であると云ひ、或は獨逸のクレール (Kreil) シェネホーツヘル (Schlözer) であると云ふが、通説は佛國のチエール (Thiers) である。彼は曰く「租稅は人民が國家より受けたる利益に比例して之を支拂はねばならぬ。恰かも保險會社に於て、保險料が保險額に比例して定めらるが如くである」と。ヂラルダン (Girardin) ボードリヤール (Baudrillard) も此の説を採る。保險説は佛國に多く行はれたが英國のマカロックも其の一派である。

二 保險説は交換説を特別の形式で云ひ現はしたのであるから、交換説に對する批判を移して保險説に加へることが出来る。もし此の説の如くんば損害の生ずる場合には國家は保險金を支拂はねばならぬ。又個人の身體財産に對し保護の缺けたる場合には徵稅が出来なくなる筈であるが、斯の如き時

こそ最も租稅を要する時である。又間接稅殊に消費稅の如きは保險説を以て説明する事が出来ない。

第三節 最近の學說

一 最近の學說は國家の課稅權を以て國家の生存權に歸し、租稅の負擔を以て人民の義務となすものである。此の説の根柢をなす思想はフキヒテ (Fichte) シェリング (Schelling) ヘーゲル (Hegel) 等より出たる國家説である。曰く、人類が共同生活をなすに方りては國家を組織することが絶対に必要である。各人は國家が共同生活に必要なからと云つて、俄かに契約して之を組織したのではない。國家は人の天性より出でて自然に組織せられたる社會生活の最高形式であつて謂はゞ歴史の産物である。故に國家生活を厭へばとて之を脱し得ないと云ふのである。此の國家説は國家を歴史的に且つ有機的に觀るものであるから、之を國家有機體説又は歴史的有機體説と云ふ。

二 此の國家説より出發すると、租稅の根據は之を國家と人民との關係に求めねばならぬ。曰く、國家の存立が人生生活の必然的結果で避くべからざるものなる以上、國家の存立に必要な經費は國民全體として之を支辨せねばならぬ。従つて個人は其の國の一員たるの故を以て、其の有する財の一部を割いて貢がねばならぬと。スターン (Julius Stahl) の説く所である。

最近の學者は國家と人民との關係を經濟的に觀察して、課稅權の基礎を所謂強制共同經濟組織より説いてゐる。交換經濟は經濟單位が自己の有する財又は勞働を提供して他の財又は勞働を自己に收むるものである。然るに強制共同經濟に於ては、國家が財又は勞働を提供して團體員の財又は勞働と交換するものではない。強制共同經濟にありては團體員の簡別の給付に對して報酬なきを原則とするが故に、租稅は最も能く強制共同經濟の本質を發揮するものである。

三 斯の如く強制共同經濟組織から立論するときは、國家の必要とする財は之を組織する團體の供給に待たねばならぬが、而も其の團體は其の給付に對して特殊の報償を得べきでないこととなる。之を個人の側から觀察するときは租稅は個人が犠牲として拂はねばならぬものとなるのである。そこで此の説を犠牲説といふ。所が犠牲と云へば直ちに悪しきものであると云ふ聯想が起る。寧ろエーヘルグ (Ehberg) に従ひ租稅を人民の義務なりとし、此の説を義務説と名づけて置く。余も亦此の説に依つて租稅の根據を説くのであるが、所謂純財政的意義に於ける租稅に就て云ふのである。

第三章 租稅の最高原則

一 租稅は國家が一般經費を支辨するの目的を以て財政權により一般人民より強制的に徴收する財である。従つて租稅は個人經濟の富を取りて之を國家に移すものにして、租稅の基礎は國民經濟に存す。故に近世の租稅政策は多くの收入を得て國家の利益を計ると同時に、國民經濟の利害をも併せ考へてゐる。故に租稅は一方に於ては強制共同經濟組織に基づく所の財政現象なると共に、他方に於ては國民經濟の基礎の上に立つ所の經濟現象である。

次に租稅は一般臣民より強徴するものであるから、何等かの標準により各人に割付けねばならぬ。若し或る個人若くは或る階級に重く他の人若くは他の階級に軽いと、各人各階級の社會上の地位は之が爲めに攪亂せらるゝに至る。茲に租稅は社會的現象として現はれる。

要するに租稅は財政上、經濟上、社會上の現象なるが故に、是等の財政上、社會上、經濟上の現象に關聯して所謂租稅の最高原則が發生す。而して此の原則は租稅制度を組織する標準となり、又稅制改革の目標となるものである。租稅の最高原則を發展せしめて國家收入の最高原則を樹立せんとする學說もあるが、茲には通説に従ふ。

二 租稅の最高原則は、ボウバン (Vauban)、ユスチー (Justi)、ベリー (Verril) により唱へられたが一般の注意を惹くに至りたるはアダム・スミス (Adam Smith) に基づく。氏は次の四原則を掲ぐ。

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

(2) 確實の原則 (the principle of certainty) に曰く、各人の納付すべき租稅は確實であらねばならぬ、勝手氣儘に變更し得るものであつてはならぬ。租稅納付の形式、方法並に稅額は、納稅者にも其他の總べての人にも明瞭でなければならぬと。

(3) 便宜の原則 (the principle of convenience) に曰く、各稅は納稅者にとつて最も便宜なる時期に於て、若くは方法に依つて、之を課徵せねばならぬと。

(4) 最少徵稅費の原則 (the principle of least expense) に曰く、各稅はそが國庫に歸する純收入額と人民の納付する額との差を、成る可く少なくせねばならぬと。

此の四原則は久しく學界を風靡したのであつたが、其の後財政學の研究が進むと共に修正説が表はれたのである。佛國のシスモンチー (Sismondi)、獨逸のヘルド (Held)、ノイマン (Neumann)、ワグネ

ル (A. Wagner)、ホック (Hock)、ロッセル (Roscher)、シーフナー (Schäffle)、フォッケ (Vocke)、ヘッケル (Heckel)、ヘーケリング (Eheberg)、モル (Moll)、ハイドリッヒ (Heidrich)、英國のバスター (Bastable)、デューンズ (Jones) 等が各種の原則を唱へてゐる。就中ワグネルの

第一 財政政策的原則 (一、充分的原則、二、彈力的原則)

第二 國民經濟的原則 (三、稅源の選擇、四、稅種の選擇)

第三 正義的原則 (五、普遍の原則、六、平等の原則)

第四 稅務行政的原則 (七、確實の原則、八、便宜の原則、九、最少徵稅費の原則)

なる租稅の最高原則が標準となつてゐる。

三 アダム・スミスの便宜、最少徵稅費の二原則は所謂稅務行政的原則に過ぎぬ、確實、平等の二原則は所謂社會的原則の一部にして、未だ盡さざる所がある。故に租稅の最高原則を明かにせんとせば、租稅の財政的、社會的、經濟的現象に關聯し之を出發點とせねばならぬ。

(1) 財政的現象として租稅を觀る時は、租稅は國家公共團體の經費を支辨するに充分なるべく、茲に充分的原則を生ず。又租稅は社會の進歩に連れ經費の膨脹に伴ひ増加すべく、彈力的原則を生ず。此の兩者を合して租稅目的の原則又は財政政策的の原則と稱す。更に稅務行政的の原則として便宜の原

則と經濟的徵稅の原則とを數へるのである。

(2) 經濟的現象として租稅を觀るときは租稅は國民經濟を成る可く害せないやうにせねばならぬ。斯かる原則を國民經濟的原則と稱す。

(3) 社會的現象として租稅を觀るときは、租稅は之を一般臣民に割付けるに當り、正義に適はねばならぬ。故に租稅は普遍たるべく平等たるべく、實質的正義原則が成立す。此兩原則を實現せんとせば形式的正義に適はねばならぬ、適法の原則と確實の原則とを生ず。是等の原則を總稱して社會的原則又は正義の原則と名づける。

以上により租稅原則を表にて示すと、次の如くである。

第一 國民經濟的原則
稅源の選擇、租稅客體の選擇、租稅主體の選擇並に租稅の轉嫁、租稅の程度

第二 社會的原則
實質的正義原則 普遍の原則
形式的正義原則 平等の原則
適法の原則
確實の原則

第三 財政的原則
財政政策的原則 充分の原則
稅務行政的原則 彈力的原則
經濟的徵稅の原則 便宜の原則

四 茲に論すべきは、是等の原則に優劣ありや否やの問題である。此の問題に關する學者の説は、第一に社會的原則を重んじて之を首位に置くもの、第二に財政的原則を最も重しとするもの、第三に國民經濟的原則を以て最も優れるものとするもの、三つとする事が出来る。第一説はアダム・スミス唱へ後の學者が其の響に倣ふ。然し社會的原則殊に平等の原則は個人相互の關係を調和するに止まり財政的原則は國家公共團體の存立に關係する原則として最も重きを爲すと云ふ第二説がある。第三説は租稅の基礎は國民經濟にありとするのである。

歴史的に觀察するに、嘗つて租稅を徵收するに方り國庫の利益をはかるに急にして租稅配分の不平を來たし、茲に社會的原則殊に平等の原則を重んずべしと云ふ説が起つた。處が最近諸國の財政は經費の膨脹に苦しみ、多くの收入を得んことに汲々としてゐるから、此の時に財政政策的原則を重んずる説の起つたのは當然である。思ふに國家非常の時に財政政策的原則を第一に置くべきは勿論である

が、平時に於ては三原則の間に優劣を附するは穩當でない。問題は多數原則の一を選ぶと云ふのではない。又或る税に就き何れの原則に適はしむべきか何れの原則を重しとすべきかと云ふのではない。問題は租税の原則は斯くあらねばならぬと云ふのである。然し之を以てあらゆる租税に完全に之を望む事は出来ないのである。各種の租税は同一の程度に於て是等の原則に適ふものではない。立法者としては常に各税をして成る可く總べての原則に適合せしめる様に留意して税法を立つる事が必要ではあるが、若し其の不可能なる場合は他の税によつて之を補ひ、以て全體の上に於て租税原則に適合する様にせねばならぬ。

第四章 租税の國民經濟的原則並に租税の國民經濟に及ぼす影響

租税の國民經濟的原則は國民經濟を害してはならぬことに存す。租税の國民經濟に及ぼす影響は、其の租税支拂の源泉とし目標とする所の如何に依り異なり、又何人より租税を拂はしむべきか、如何なる程度にて租税を徴收すべきかに依り自ら異なつて來る。而して租税支拂の源は税源の問題となり何物を目標として課すべきかは租税客體の問題となり、何人より之を拂はしむべきかは、租税主體の問題となる。先づ此等の問題を論じ、最後に租税の程度に就き研究する。

第一節 税源の選擇

一 税源とは租税が事實上支拂はれ、若くは支拂はるべしと立法者が豫期する源である。税源は之を税本と區別せねばならぬ。税本とは租税を支拂ふべき基本にして、個人經濟にありては財産と勞力であるが、國民經濟上より觀れば産業である。租税は税本を庇護し培養せねばならぬ。蓋し税本と税

源とは因果關係あり、税本と云ふ基本ありて税源を生じ、税源ありて租税が事實上支拂はるゝからである。租税は斯の如く税源より支拂はる。故に税源は個人經濟の有する財の中に伏在せねばならぬ。そこで税源は個人經濟の有する財の如何なる部分なりやの問題を生ず。茲に財産、所得、收益の意義を明かにせねばならぬ。

二 個人財産とは一定の時期に於て個人が欲望充足の爲めに處理し得る財の總體である。個人財産中、個人資本は之を營利に用ひて利益を擧げるものであるが、其の利益を收益と云ふ。收益を生ずる物件を財源と云ふ。故に收益は一定期間に於て一定の財源を生ずる個人収入である。土地の収入、家屋の賃貸料、貸金利子の如し。個人は此の收益の外、尙ほ年々自己の勤勞によりて収入を得てゐる。勞賃、俸給等である。之を勤勞所得と名づける。

收益又は勤勞所得は年々規則正しく個人の懷中に入り、個人は之を消費處分するも少しも自己の經濟上の地位を損する事がない。之を個人の所得と稱す。個人所得とは個人經濟の主體が一定期間に規則正しく取得する収入であつて、之を消費處分するも之が爲めに經濟上の地位を害する事なきものを云ふ。故に所得は其の源より觀て綜合性、主觀性を有し、其の入り來る時より觀て連續性を有し、其の消費より觀て自由處分性を有す。

收益は所得の一部を形成するものである。收益にして所得ならざるものありとせば、これ財源たるものに故障ありて年々規則正しく取得し得ざる場合である。故に學者或は收益を部分的所得なりと云ふ。只だ收益と所得とを對峙して觀念上に區別する場合には、收益は常に財源に關聯して之を觀、所得は之を個人經濟の主體に關聯して觀るものと解すべきである。收益と云へば直ちに財源を想像し其の所有者の何人なるかは問はないのであるが、所得と云へば直ちに人を聯想し、財源の有無を問はないものである。

元來所得は年々規則正しく取得するものなるも、年々規則正しく繰返さず時ありて取得するものがある。隨時収入が是である。所得と隨時収入とを併せて収入又は最廣義の所得と云ひ、固有の所得と區別するのである。

三 個人は財産を有し従つて收益を得、又收益以外の所得を得、隨時収入を得るものである。然らば何を以て税源となすべきか。原則として所得が税源たるべく、財産は只だ例外的に税源たり、隨時収入は副として税源たることを得るのである。

(1) 元來租税が經常費を支辨する中軸なりと云ふは、經常收入の中軸なりと云ふ意である。然るに經常收入は各會計年度毎に規則正しく繰返され間斷なく取得する収入である。故に租税も亦現今の財

政組織上年々規則正しく繰返され間斷なく取得し得る力を有するものなる事を要する。然るに個人經濟が年々生産し消費するに當り、其の總收入より生産費經營費を引き去れる殘餘は、其の年に於て個人經濟が自由に消費し得るものとなる。而して此の部分を消費するも、それが爲めに個人經濟の基礎を傷つくる事がない。租稅は斯かる部分より支拂はるべく、斯かる部分は私人の所得に外ならざる故に稅源は所得であると云ふ事となる。

(2) 隨時收入も稅源とするを得。蓋し隨時收入より租稅を支拂はしむるも個人經濟を害せないからである。然し隨時收入は個人より之を觀れば、時ありて取得するものなるが故に、年々繰返して租稅支拂ひの源泉となすを得ない。従つて隨時收入は時には稅源となり補充的作用をなすものである。然るに之を國家の方面より觀れば、大數の理により隨時收入稅は年々之を存する。只だ隨時收入は大なる收入を爲さないから、隨時收入は主たる稅源でなく副たる稅源となる。

(3) 財産は元來稅本たるべきものである、若し之を稅源となし常に租稅を支拂はしむる時は、租稅の基礎を壞し、租稅制度を長く維持する事が出来なくなる。故に稅源は原則として財産たるを得ない。財産の中最も重きを爲すは資本であるが、資本は現今の經濟社會に於て生産を爲すに缺くべからざるものであるから資本を稅源としてはならぬ。資本には流動資本と固定資本の二種がある。流動資本を

稅源とせんか、常に生産事業を縮少せしむる結果となるのみでなく労働者も亦充分に賃銀を得るを得ない事となる。又固定資本を稅源とせんか、資本家は租稅を支拂ふ爲めに固定資本を賣却せねばならぬ、従つて生産の中止となり個人經濟の衰微となり國家も亦稅源を失ひ自ら破滅を招くに至る。

要するに財産特に資本は之を稅源とするを得ない。學者が資本或は財産は之を庇護せねばならぬと云ふは、此の趣旨を言ひ表はしてゐる。然し租稅は常に經常費を支拂するのみならず、時には臨時費を支拂せねばならぬ。國家の危急存亡の時に際しては、巨額の臨時費を支拂する必要を生じ、租稅は之を財産より支拂はしむるも亦止むを得ない。國家の自存獨立は重くして、財産の減損は輕いからである。斯の如き場合に於ては稅源は所得、財産の二なりと云ふ事を得。換言せば財産は斯かる場合には例外として稅源となるのである。

四 以上稅源の研究に於て、所得は原則として稅源たるべく、財産特に資本は例外的に稅源たり得ることが明となつた。處で財産特に資本は原則として稅源たり得ずと云ふも、之を租稅客體とするは妨げぬ。普通に資本稅と云ひ財産稅と云ふは、資本財産の如きものを租稅の客體となすの意味に外ならぬ。即ち財産より出て來る收益や資本より出て來る利子を稅源となし之に依つて租稅を支拂はしめんとするのであるが、其の收益若くは利子を直接に稅せず、財産若くは資本を標準として間接に稅す

る方法も採れるのである。斯の如く財産若くは資本を租稅の客體とするのを名義上の財産稅若くは名義上の資本稅と云ふ。之に反し財産若くは資本を稅源とするものを實質的財産稅若くは實質的資本稅と云ふ。實質的財産稅と名義上の財産稅とは、觀念上明かに區別することが出来る。又實際に於て種々の區別の標準が存するが最も手近のものは稅率である。即ち稅率低きときはたとへ財産其のものを課稅せんとするも、財産より生ずる收益に依り支拂ふこととなるが、稅率高ければ收益に稅せんとするも事實上租稅を支拂ふに收益のみにては足らず財産の一部をも之に充つるに至ることあるが故である。要するに財産稅資本稅は須らく名義的たるべく實質的であつてはならぬ。實質的資本稅實質的財産稅は只だ例外的の場合に之を許し得るのみである。

第二節 租稅客體の選擇

一 稅源は原則として所得たるべきであるから所得に直接に課する稅が、最も合理的の租稅となる。故に若し出來得べくんば所得單一稅を以て財政を變理するのが理論上最も當を得たるものとなる。蓋し如何なる形に於て稅するも、歸する所は所得の負擔となさねばならぬからである。然るに個人の所得の申告は何れの國に於ても眞を得るものでない。所得稅のみでは實際上所得の大小に應ずる課稅が

出來ないで不公平に陥るのである。

更に進んで考案するに、租稅を唯一の所得稅に限るときは、經費の膨脹に従ひて限りなく其の稅率を高めて增收を圖る事となるが、稅率高ければ租稅義務者は負擔の重きを感じ、義務心の強き者にては脫稅を計り、又は滯納をなすに至り、強ひて之を徵收せんとすれば大いに干涉せねばならぬ。従つて徵稅費が多くなり、租稅の純收入は比較的に少くなり、到底經費膨脹の趨勢に伴ふことが出來なくなる。是が故に單一所得稅は其の理論に於て正しきも、實際之のみを以て財政の需要に應ずることが出來なくなる。そこで各國の租稅立法は所得稅の外に他の方面より所得を捉へ、之に課稅することに努めないものはない。是に於て租稅客體の問題が出て來る。

二 租稅客體は我國の法律にて之を課稅物件と云ふ。租稅賦課の目標となる物體又は事實にして之に依つて稅源の所在を推定するものである。故に租稅客體は稅源並に課稅標準と異なる。稅源は租稅の由つて以て支拂はれる源である。譬へば泉の如し、租稅客體は租稅賦課の目標となる物體又は事實である。譬へば泉より流出する川水の如し。其の川水に依りて源泉を知るのである。課稅標準は稅額の大小多少を定むる尺度であつて、租稅客體に關係して算出せる數量價格である。

今例に依つて租稅客體と稅源と課稅標準との區別を示す。地租に於ては稅源は地主の所得を構成す

る土地の収益である。地租の客體は此の収益を生ずべき土地である。而して其の課稅標準は地價又は土地賃賃價格である。酒稅に於ては租稅客體は酒又は酒の釀造と云ふ事實である。稅源は酒の消費に依つて示さるゝ所得である。課稅標準は酒の庫出高又は造石高である。斯の如く租稅客體は之を稅源、課稅標準と區別せねばならぬが、時により稅源と同じきものがある、例へば所得稅の如くである。所得稅に於て所得は租稅客體にして課稅標準たり同時に稅源である。

三 租稅客體に依つて稅源の所在を推定し、之に課稅する方法を講せんとせば、先づ個人經濟が如何なる現象となりて外部に表はれ居るかを見なければならぬ。今個人經濟の外部に表現する事實を見るに、財産所有の事實、營利の事實、使用消費の事實、賣買交換の事實の四がある。

第一に財産所有の事實を捉ふれば、財産が収益を生じ居る事を推定し得るのである。財産を遊ばせて利用しないのは普通人情に反するからである。第二に營利の事實を捉ふれば、個人が所得を得つゝあることを推定する事が出来る。營利は所得を得るの階梯に外ならないからである。第三に使用消費の事實を捉ふれば、個人が所得を有し居ることを推定し得るのである。何等の所得なきものは使用消費することが出来ないからである。又第四に交換賣買の事實は個人が營利の業をなし、又は消費をなすが爲めに起るものであるから、此の事實を捉へると個人が所得を得つゝあること、若くは既に所得

を有せることを推定し得るのである。斯の如く觀來るときは、個人經營より生ずる各現象は皆所得の存在を反證するものである。然るに第一の事實と、第二の事實とは個人の收入經濟をなすもので、第三は支出經濟をなし、第四は個人の收支兩經濟に亘る取引關係をなすものである。故に租稅立法は、個人の收入經濟、支出經濟、取引關係に依りて所得の存在を推定し以て稅源を捕捉せねばならぬ。斯の如く租稅は租稅客體の上より大體三大部門に分れる。個人の收入と云ふ事實を租稅客體とするものは收得稅にして、個人の支出と云ふ事實を租稅客體とするものは消費稅である。個人の取引と云ふ事實を租稅客體とするものは流通稅である。

- (1) 收入經濟に於ては先づ財産所有に課稅する、それを財産稅と云ふ。次に財産を財源とし之に依りて収益を得てゐるのを見て課稅する、それを収益稅と云ふ。
- (2) 支出經濟に於ては消費と云ふ事實を捉へて課稅し、それを消費稅と云ふ。外國より來る消費物に稅するを關稅と云ひ、内地に生産せられて且つ消費せらるゝ物に課稅するを内地消費稅と云ふ。
- (3) 取引關係に就ては先づ取引自體を稅する。之を財産流通稅と云ふ。取引自體を捉ふること能はざるときは、之に關聯して生ずる附屬行爲、補助行爲を捉へて課稅す、其の附屬行爲、補助行爲は單に價格を表示するものなるが故に價格流通稅と云ふ。

租稅客體より租稅を觀れば、殆んど總べての個人經濟の現象に關聯する。斯くして租稅客體より稅源を捕捉すれば、以て所得稅を補ひ、以て所得を稅源とする趣意を貫くことが出来る。故に租稅客體より稅源を捕捉することは、正面より入らないで側面より入るものである。斯くして賦課する租稅は所謂名義上の租稅である。名義上に於ては財產稅たり、消費稅たり、流通稅なるも、實質上に於ては所得稅たるべきものである。

以上は個人經濟の現象に立脚して論じたるものであるが、個人經濟の現象は又他方に國民經濟の現象として現はれるものである。國民經濟より觀るときは租稅は生産、交換、消費と云ふが如き現象を捉へて課稅することとなる。然るに生産交換と云ふが如き現象は國民經濟の發達する所以であるから、生産交換の現象に課稅することは、國民經濟の發達を害するに至ると非難する説もある。然し租稅が生産交換の現象を捕捉することは、所得を推測して之を捕捉せんとするに過ぎぬ。租稅の捕捉せんとするものは所得であつて生産交換でない。生産交換は外部に現はれたる目標に過ぎぬ。されば所得を捕捉すればとて國民經濟の發達を害すると謂ふ事が出来ぬ。只だ稅率が高きに失し、又は其他の關係にて國民資本を侵すときは、生産交換を妨害して國民經濟の發達を害することがある。事が是に至ることは、租稅立法上之を避けねばならぬ。

第二節 租稅主體の選擇並に租稅の轉嫁

第一款 租稅主體

一 租稅は稅源より支拂はれるものであるが、其の稅源を捉へんとして租稅客體の問題が生じた。處が其の租稅客體には多數の人が相交渉してゐるから、租稅を何れの人に賦課すべきかを定めねばならぬ。茲に租稅主體の問題を生ず。租稅主體は之を廣義に解するときは、租稅を納付し若くは負擔する個人經濟の主體を云ふ。之を狹義に解するときは、法律上租稅を納付すべき自然人又は法人を意味する。租稅を納付する個人經濟の主體は納稅者と云ひ、租稅を實際上負擔する個人經濟の主體は擔稅者である。租稅主體を狹義に解して納稅者を觀て擔稅者を觀ないものがある。然し財政學上よりせば何人が租稅を負擔するかの方が重要であるから、租稅主體を廣狹二義に分ち、狹義に於ては納稅者を意味し、廣義に於ては納稅者擔稅者の兩者を包括したのである。

二 納稅者と擔稅者とは一致することあるも必ずしも常にさうでない。一致しない場合には納稅者は自己の有せる金錢で租稅を支拂ひ、後に他人より其の償ひを得るのである。之に反し擔稅者は自ら

租税納付の手續をしないが、終局は自己の所得若くは財産より之を支拂ふものである。故に租税を正義に適はしめんとせば擔税者は税源を有せねばならぬ。納税者と擔税者との一致するは直接税に於て見るべく、間接税に於ては一致しないのである。間接税にありては甲が納税し乙が之を負擔す、故に税は甲より乙に轉すべきである、之を租税の轉嫁と云ふ。立法者は税法に於ては租税の轉嫁を豫期するに拘はらず、實際に於ては豫期の如く轉嫁しない事がある。茲に事實上租税を負擔する擔税者と、立法者の意思に依り擔税者として豫期せらるゝ、擔税指定者との區別を生ずるのである。

三 租税の轉嫁には種々ある。第一に現在既に課せられたる租税が、納税者より轉讓して他に移行くものを狹義の轉嫁と云ふ。第二に將來課せらるべき租税が轉じて現在に於て負擔せらるゝものを租税の償却と云ふ。

第二款 租税の轉嫁

一 狹義に於ける租税の轉嫁とは、私經濟的流通に於て租税の負擔が納税者より他に移行行くことを云ふ。租税が一人より出でて他人に移り行くとするも、終末には何人かの頭上に落ち着かねばならぬ。此の租税の落ち着くことを租税の歸着と云ふ。之に對し租税が納税者より出でて他に移行行く過

程を租税の轉讓と云ふ。所謂租税の轉嫁は此の兩者を包含したるものである。

普通の場合に於ては、租税を納付したる者が租税額を課税物件の價格に加へ、賣買其他交換の形によりて之を他に轉せんとするのである。然るに經濟界の状態によりては其の租税額を他に轉するを得ない事もあるから、其の租税額が何れの點に歸着するかを研究する必要が起る。是れ即ち轉嫁問題の趣旨である。故に狹義の轉嫁は分配論と價格の形成とに關係する大問題である。

二 轉嫁に關しては種々の説があるが、絶對説と相對説とに分つ事が出来る。絶對説は更に重農學派の説、正統學派の説、均等分布説、社會主義の説、還元説に五分する事が出来るが、正統學派の説が代表的ものである。正統學派の人は殆んど凡ての税を以て轉嫁するものとしてゐる。蓋し正統學派の説は凡ての税は純所得より支拂はるゝものとするが故に、純所得なき人に課せられたる税は、勢ひ純所得を有する人に轉嫁せられねばならぬと考へたからである。又均等分布説を唱ふる者は、租税は一時は或階級の人のみの負擔に歸し、利益の不調和を來すことありとするも、長き歲月の間には其の負擔は漸次に他の階級にも移行行き以て利益の調和を齎すと論じてゐる。此の見地よりカナル (Canard) の如きは舊税は良税なり新税は惡税なりと云つてゐる。蓋し租税は經濟關係を紊し利益の不調和を來すものであるが、其の負擔は日を逐ふて轉嫁して純所得より支拂はるゝこととなり、利益の調和を來

し良税となると云ふのである。然し之を實際に徴するも凡ての税は必然的に轉嫁するものでないから所謂相對説が生じ、租税の轉嫁は絶對的で無く、或は租税の種類により或は時と所とにより其形態を異にすると思ふに至つた。所謂間接税と直接税との區別は茲に成つたのである。

三 今財が經濟流通に於て如何に動くかを見るに、生産者より出でて卸賣商に移り小賣商に移り消費者に落ち着くのが普通である。此の場合に經濟流通上より見て前位にあるものを前人と云ひ、後位にあるものを後人と云ふ。前人と後人との關係よりして轉嫁の形態を左の四に分つ事が出来る。

(1) 經濟市場に於て前人が強者であつて後人が弱者であれば、租税の負擔は財の價格を通じて前日より後人に轉輾すべきであつて、前轉又は進轉と名づく。進轉に際し前人が租税の立替をなす場合には税額に立替税額の利子を加へたものを轉嫁するのが常である。

(2) 之に反して經濟市場に於て前人が弱者となり、後人が強者となるときは、租税の負擔は後人より前人に轉輾すべきである。これが所謂後轉若くは逆轉である。

(3) 經濟市場の強弱關係に於て、次ぎ次ぎに來るべき前人が總べて相手方に對して強ければ、租税は第一の前人より第二の人に進轉したる後に更に第三者第四者に轉輾して行く。斯の如き轉嫁を更轉と云ふ。逆轉についても同じことがある。更轉の特殊の場合として進轉と逆轉との交錯する事がある。

(4) 進轉でも逆轉でもない轉嫁の形態として消轉がある。消轉とは租税負擔が何人の肩にも落ちないで恰も消え去りたるが如き結果に到達するものを云ふ。換言すれば一定の租税額が従前よりも多くの租税主體や多くの収益所得財産等に配分せられ爲めに其の租税の負擔は新たに得たる總収益純益所得等に比し却つて比較的減少して行く經濟的出來事を云ふのである。消轉を轉嫁でないと考へる論者もある。

四 轉嫁は價格を通じて行はれるから、自由價格の場合には需要の弾力性と供給の弾力性との強弱に支配せられ轉嫁の程度に差等を生ずるのである。増新税に際し供給を容易に制限し得る場合には賣手、家主、債權者は價格を引上げる事によつて増新税額を借手、借家人、債務者に轉嫁する事が出来る。之に反し増新税に際し需要を容易に制限し得る場合には増新税額を賣手、家主、債權者が負擔する事となり、彼等の手取額は増新税額だけ減少する事となる。即ち轉嫁は經濟市場に於ける勢力關係に依つて定まり、時と所とに従つて必ずしも一樣でない。轉嫁の趨勢は次の如くである。

- (1) 絶對的必要品に課する税は進轉する傾向を有する。
- (2) 嗜好品に課する税も其の消費を節減することが出来なければ進轉する傾向が強くなる。
- (3) 奢侈品に課する税は逆轉する傾向を有する、但し消費者で其の消費を節減し得られぬものがあれ

ばある程、進轉の傾向を持つて來る。

- (4) 營利手段たる財産に就き特殊の種類に課するか、若くは是等財産に不均一に課するときは、租税の償却が行はれ、其の租税の初め課せられた時に於ける財産所有者の負擔に歸着する(次款參照)。
- (5) 生産過程の初めに課する税は消轉する傾がある、但し時には進轉し逆轉することもある。
- (6) 生産過程の終に課する税即ち所得其他の收入に課する税は、轉嫁しないで納税者の負擔に歸着する傾向を有する。

(7) 以上は主として自由價格に關する場合であるが、獨占事業に於ては價格を決定するものは生産費よりも寧ろ最大利潤を獲得する所に存するが故に趣を異にしてゐる。即ち獨占事業若くは其の生産品に課する税は、進轉しないで却つて逆轉する傾向を有する。

五 租税の轉嫁は租税の經濟上に及ぼす影響に外ならぬが、其の轉嫁の状態に依りては租税の配分に不公平を來たすことになる。従つて税法は租税が轉嫁して初めて配分の公平を得るものと、轉嫁しないで配分の公平を得るものとを區別し、各々其の期待にかなふ結果を得る様に努めねばならぬ。是に於て所期の轉嫁と期待に反する轉嫁とが起つて來る。

- (1) 所期の轉嫁とは、租税立法者が轉嫁を欲し而も期待通りの轉嫁が行はるゝをいふ。此の場合に

は、租税立法者は課税物件に直接關係してゐる人より便宜上租税を徴收するも、其の納税者が價格を高くして負擔を他に轉嫁することを豫期してゐるのである。換言せば租税立法者は擔税指定者に擔税せしむることを期し只だ租税技術上先づ納税者に課するのみである。斯の如き税は多く消費税殊に内地消費税に於て之を見る、即ち租税は生産者又は商人より徴收するも、結局は消費者をして之を負擔せしむるのである。所期の轉嫁に於ては、納税者は税法の命令により自己の危險に於て租税を支拂ふのである。然し國家は納税者に課税權を附與して他人より追徴すべきことを確保してゐるのでなく、只だ納税者が經濟的流通に於て、私法的行爲により其の税を轉嫁するであらうと云ふ希望を有するのみである。斯の如き轉嫁は既に租税計畫(Steuerplan)の中に存してゐるのである。

(2) 期待に反する轉嫁とは、法律上の擔税指定者が、私經濟的流通により其の負擔を他人に轉嫁するのを云ふ。期待に反する轉嫁は法律の期待するとは違つた租税負擔の配分を生ずることによつて、租税計畫を破壊し、公平にして合理的なる租税を不公平にし不合理のものとすることになる。斯の如き轉嫁は偶然の力や若くは經濟上の勢力が働いて生ずるものである。

租税政策より云へば所期の轉嫁を遂げしめ、期待に反する轉嫁が起らぬ様に努むべきである。それには租税立法も租税轉嫁の自然の趨勢を洞察して轉嫁の間違ひなき租税を選択すると同時に、殆んど

轉嫁することがない租稅に至りては、之を豫想して稅制を組立つべきである。

第三款 租稅の償却

租稅の償却とは將來課せられるべき租稅が現在に於て負擔せらるゝ事を云ふ、換言せば現在納付する租稅は過去に於て既に負擔せられたとも云ふ事が出来る。

此の現象は年々歳々繰返し納付せらるべき收益稅を資本に還元し、收益を生ずる財産價格より差引きて、其の財産の賣買をなす場合に起る。蓋し土地又は固定資本に課稅するときは、其の稅額だけは其の土地又は固定資本の收益を減することゝなる、收益が減るときは其の財産の價格は之に比例して下るからである。詳言せば其の稅額を其の當時の一般の金利にて還元せし額だけが下落することゝなる。此の財産の價格の下落の犠牲となるものは、其の土地又は固定資本に初めて課稅せられた場合に之を所有する人である。蓋し其の土地又は固定資本を賣るに際しては、其の所有者は租稅還元額だけ價を安くするに讓步せねばならぬ。斯くして買主は其後租稅を納付するも、租稅を課せられざると同様の結果を得、又他の一般の財産に於けると同じ利廻りの收益を得ることゝなる、されば買主は租稅を負擔せず、初めの所有者が獨り永久に租稅を負擔することゝなる。即ち後の所有者より觀れば、

租稅は全く償却せられたものと謂ふべきである。是れ租稅償却の名ある所以である。其の租稅額が資本に還元せられ租稅客體の財産價格より差引かるゝよりして、之を租稅の還元ともいふのである。

租稅の償却の行はるゝことは地租に於ても最も著しく、殊に地租が長く行はれて而も變改せられざる場合に於て之を見る。學者は地租に關し此の現象を觀察し、地租は土地の負擔に歸すると云ふのである。地租の償却が行はるゝとせば、地租負擔者は理論上其の最初の地租制度の起りしときに於ける土地の所有者なりと云はねばならぬ。然るに地租制度が永く行はれて而も變動なきに至れば、最初の所有者を知る事能はず又實際之を知る必要がない。故に現在の土地の所有者より觀て、地租は所有者が之を負擔せずして土地が負擔すとも看做すことを得るのである。英國の地租の如きは一六九〇年に始めて定められ、一七九二年に至る迄一世紀を通じて少しも變らなかつた。そこで實際に於て地租は全く土地の負擔となつたのである。是に於て地租は租稅の性質を失へりと論じ得るのである。

地租が永きに亘りて遂に土地の負擔に歸する時は、一朝地租を廢せんか土地の賣買相場は從つて騰貴すべきが故に、現在の所有者に一種の資本を贈與する結果となる。之に反して永く免租せられし土地に俄かに新地租を課する時は、土地の賣買價格を下げて其れだけ財産の沒收を行ふ結果となる。故に租稅政策は租稅償却の結果を考へて公平なる立法をなすべきものである。

第四節 租 稅 の 程 度

租稅の財政政策的原則によれば、租稅の收入は充分なるべく、又經費の膨脹に伴ふて伸張せねばならぬ。然らば租稅は如何に重くしても可いかと云ふに、租稅の國民經濟的原則により、個人經濟を妨げず又國民經濟の發達を妨げてはならぬと云ふ制限を受ける。そこで租稅には限度があるかの問題を生ずるのである。此の問題に關しては諸種の學說がある。或は租稅は如何に重くするも經濟上差支へなしとし或は租稅には限度ありとする。前者を無限課稅說と唱へ、後者を有限課稅說と稱す。

一 無限課稅說を二つに區別し増富說と貨幣循環說とにする事が出来る。

(1) 増富說は既に重商主義の時に其の萌芽を發し、トーマス・マン (Thomas Mun) の如きは國民が損するも國王が利益するときは一國は貧となることなしと説き、ヒューム (Hume) は國費の増加するに伴つて國民の勤勉を増すことを説いてゐる、マカロックに至つて此の説は最も進んでゐる。曰く、重稅を課するときは其の人は國庫に收めし稅額を他に於て補はんとして非常に勤勉に働くこととなり、遂には納めし稅額以上の生産をなすこととなる、恰も家族が増加したる爲めに之を支持せんとして努力して多く勞働すると同様である。畢竟重稅は生産を擴張して現今の富を増加することに歸着

す、若し英國が米國及び佛國と戰はなかつたとせば租稅の重きものなかるべく、英國人は従つて工業に奮勵し又斯く節約を守らなかつたであらうと曰ふのである。氏は斯の如く十八世紀の末十九世紀の初めに於ける英國の富の増加を重稅に歸してゐるが、實際の上に於ても斯の如き論理を以て重稅を課したる例が少なくなかつた。佛國革命以前の政府は多くさうであつた。

此の説は一應尤もらしく聞える、若し此の説が眞理であれば、生産を盛んにし國富を増進するは實に易々たることとなる。勿論英國が米佛と戰爭して重稅を課したりし間に於ける富力の増加は事實である。然し英國が斯く成り得たるは當時英國に産業革命が行はれ英國勞働者の勞働の効果が非常に大となり、機械の發見によりて其の生産力が非常に進んだと云ふことに依るのである。是は十九世紀の初めに於けるのみならず一八五〇年頃の英國、一八七〇年頃の佛國も亦同様に論ずることを得る。然し是は皆過重なる租稅の爲めにあらずして、寧ろ國富増進の源となるべきものが頗る大なる力を有し、租稅の爲めに害せられなかつたからである。故に重稅を拂ふが爲めに國が富み來ると云ふは眞理でない。然し其の重稅に堪え得る國は富める國であると稱し得る。若し重稅が國富増加の源となるべきものを破壊するときは、生産を盛んにし國富を増加することは到底期することを得ないのである。

(2) 貨幣循環說は曰く、國家が租稅として徵收するものは、聽て國家の買上品に對する支拂金とな

り、官吏の俸給となり、公債の利子となり、再び納税者の手中に復歸するものである、故に重税を課するも國民經濟全體の上に何等の變更を加ふることなく、従つて國民經濟の發達を害するものでない。加ふるに租税で得たるものに依りて國家が事業を起すときは、職を失へる労働者は職を得て勞賃を得ることとなる、斯の如くんば一方に租税重きも他方には労働者階級を利益することとなる主張してゐる。之を二點に區別して批評する。

(イ) 此の説は國富は重税のために失はれないと説くのである。即ち凡て租税は貨幣の形にて支拂はれるが、其の貨幣は國家に取り上げらるゝも應ては國家の支出する所となるが故に、國民經濟の中に現存し失はるゝことがないと云ふのである。是れ貨幣循環説と名づけたる所以である。此の説は重商主義の思想に基づき國富を以て貨幣より成るとし根本思想に於て既に誤つてゐる。加ふるに此の説に従ふときは、國家が職分を超えて濫費を爲すも國民經濟を害することなしと云はねばならぬが、濫費は決して國家國民を益するものでない。若し濫費に投すべき資金が徴税せられないで私人の手に存すとせば、私人は之を適當の企業に投じて利益を得、以て國民經濟の繁榮に資することが出来る。是が故に如何に重税を課するも國民經濟を害せぬと云ふのは誤つてゐる。次に此の説に従ふときは、貨幣經濟時代に於ける租税は國富を害することなきも、自然經濟時代に於ける租税は國富を害すると

云はねばならぬ。蓋し國家は租税として實物を徴收し之を消費し、必ずしも悉く人民に復歸しないからである。同じく租税であつて經濟上の作用が斯の如く異なるのは、解すべからざる事である。

(ロ) 此の説は重税を起すも國家が事業を起すときは、失職者に職を與ふることが出来ると説くが、こは單に労働の需要の方面を觀たるに過ぎぬ。蓋し國家の重税が徴收せられないで私人の手に存したりとせば、私人は之を以て労働を需要し其の勞賃に支拂ふことあるべく、更に重税が労働者の損失となることも有り得るのである。殊に國家が其の重税の收入を不生産的事業に用ふる場合に於てさうである。斯の如く觀るときは、重税は必ずしも労働者階級の利益であると云へないのである。

二 以上の諸説は、租税の限度を認めないことに歸するが、近來の學者は租税に限度あることを認む。其の有名なる説はスタインの説である。曰く、

國家の行動が再生産力を有し居る間は、國家の行動に要する經費を支辨する。租税は重きに過ぎることがない、何となれば其の租税は他日生産となりて現はれ來り少しも損失とならないからである。然るに國家行動の價値が租税の額に及ばざる場合は、其の差額のみは再び生産となりて現はれないから、永久に消滅することとなる、是が故に租税は再生産の程度を超えてはならぬと。

此の説の當否を判断せんとせば、先づ再生産説を検せねばならぬが、再生産説其れ自身に就ては茲

に贅せず。只だ問題となるは租税が再生産の程度を超えたか否かを如何なる標準に依つて判断するかと云ふ事である。思ふに租税の限度を定めんと欲せば、税源の問題に歸せねばならぬ。而して税源は原則として所得である、故に租税の限度は原則として所得の範囲に在る。勿論例外の場合には財産に入ることを得るも、國民資本を侵すときには生産を衰へしめ國家の衰微を來す虞れがあるから、非常の場合でない限り租税は所得の範囲を以て限度とせねばならぬ。

斯の如く租税の限度は所得の範囲にあるとして、次に如何なる程度まで所得を取り上げ得るかの問題を生ず。若し租税が所得の全體を奪ふことゝなると國民は生活するを得ない。故に租税は少なくとも國民の生活の最少限度の範囲内に立入つてはならぬ。然らば租税は個人所得より生活最少限を差引けるものを悉く取上げ得るかと云ふに、理論として之を取上げ得ると云はねばならぬ。然し斯の如きは固より重税にして、一國國民經濟の發達を害せないと云ひ得ない。是に於て租税の程度は租税の經濟上の影響に就きて之を判断するが捷徑である。

租税の經濟上に及ぼす影響を考ふるに、租税は所得より支拂はるべきものであるが、其の所得より資本となり得べき望みあるものにも課税すると資本の集積を壓迫することゝなる。然るに租税が重くなるに従ひ、資本集積を妨ぐる事が大となり、甚だしきに至れば資本は遂に外國に逃避する傾きを

生じ、生産交換取引も衰微すべく、所得の減するが爲めに消費も亦衰微すべく、遂に國富を増加する力が衰頹す、是れ租税が其の程度を超えたる徵候である。之を勞働者又は下級生活者に就いて具體的に觀るときは、彼等の衣食住が次第に悪しくなり、貧民數が増加し、人口増加が減じて來るときは、租税が大體に於て一般に重きに過ぎると云はねばならぬ。

以上は租税一般に就てであるが、更に箇々の税に就き其の影響を觀る。例へば消費税に於て其の税率を高くせしに拘らず税率の低きときより却つて少なき收入を得る場合を生ず、是れ畢竟消費の減少した爲めである。消費の減少したことは税が重くて堪え得ざることを反證するものである。又直接税に就いて觀れば、滞納處分の數が増加して充分の收入を得難きに至り、尙ほ進んで收入全額の減少を來すに至るときは、租税は其の程度を超えたるものと判断せねばならぬ。

三 以上は抽象的の理論で而も事後に於て租税の限度を判断するものであるが、尙ほ進んで事前に於て而も數字的に租税の限度を定めんとする學說がある。

ユスチーは曰く、租税が所得の三分の一を超えたるときは酷であり、所得の四分の一に止まる時は高いといふべく、所得の六分の一に過ぎないときは中庸を得たるものであり、所得の一割一分乃至一割二分であるときは非常に低いものであると。佛國のルロア・ボリユーの説に曰く、租税制度が全

體に於て所得の百分の七若くは百分の八を徴收するものは最も可い。百分の十乃至百分の十二を奪取するものは尙ほ堪え得られる。之を超ゆるときは苛酷となりて堪え得られない。白耳義の租税は第一の例に、英國の租税は第二の例に、佛國のは第三の例に當ると。

試みに各國の國民所得と租税との關係を通じて第一次歐洲大戰前（一九一三—一九一四年）と其大戰後（一九三一年乃至一九三三年）との租税の程度を比較すると次の數字を得るのである。

	國民所得		租		稅		租稅が國民所得に占むる百分比	
	戰前	戰後	戰前	戰後	戰前	戰後	戰前	戰後
英國 (百萬磅)	二,一五〇	三,五〇〇	二五・六	八・九	二・四	二五・六		
米 國 (百萬弗)	三,四〇〇	四,八〇〇	二・一九	六・七	六・四	二二・九		
佛 國 (百萬法)	三,七五〇	三〇,〇〇〇	五・一九三	五・八四	一三・八	二四・七		
獨 逸 (百萬麻)	四,〇〇〇	七〇,一〇〇	四・七〇	一九・一九	一〇・五	二七・四		
伊太利 (百萬利)	一〇,〇〇〇	九三,八〇〇	一・九	一九・四〇	九・六	二〇・四		

此種の比較研究によりて吾人は國際間の租税の輕重、一時代と他の時代との間に於ける租税の輕重を判することを得べく、又一國一時代に於て租税を起すの餘裕ありや否やを判定することが出来る。

第五章 租稅の社會的原則並に租稅の配分

租稅の社會的原則は租稅の配分に關する原則である。租稅の配分とは租稅が各人の間に又各階級の間に配分せらるゝを云ふ。此の租稅の配分は正義に適はねばならぬから、學者或は之を公正の原則、正義の原則、道義の原則と云ふ。現今の文明國に於て租稅が正義に適ふと云ふには、租稅が各人の間に各階級の間に配分せられて宜しきを得るものなるを要す。租稅の配分宜しきを得ば、たとへ其の額大なるも國民生活は安固たるを得、之に反し租稅の配分宜しきを得ざれば、たとへ其の額小なるも國民は平かなるを得ない。されば租稅をして正義に適はしめんとせば、先づ租稅をして各人、各階級に行き渡らしめねばならぬ。次に各人各階級の間に其の負擔を平等に分たねばならぬ。茲に普遍の原則を生じ、平等の原則を生ず。斯の如く普遍の原則と平等の原則とが正義の要求として認められると、次に此等の原則の實現を圖らねばならぬ。處が主權者並に政治家は昔に於けるが如く得手勝手に租稅を配分して、此の原則の實現を妨げぬとも限らぬ。之を防ぐ爲めに適法の原則を認めねばならぬ。適法の原則が認められると、其所に確實の原則も現はれて來る。適法の原則と確實の原則とは表となり裏となるものであつて、社會正義の要求より出でたるものである。普遍の原則、平等の原則を實質的

正義の原則と謂ひ得べくんば、適法の原則と確實の原則とは形式的正義の原則と謂はねばならぬ。

第一節 普遍の原則

第一款 普遍の原則の意義

普遍の原則とは階級の何たるを問はず、個人經濟主體の何人たるを問はず、凡ての人民が租稅を負担せねばならぬことを云ふ。總べての人が租稅を負担せねばならぬと云ふは、租稅主體に遺漏があつてはならぬことを意味する。故に此の原則は租稅に就き特權階級を認めぬ事に歸着する。

租稅は個人經濟の主體に課し、其の稅源より支拂はしむるものであるが、稅源たる所得は容易に且つ正確に之を捉ふことが出来ないから、租稅客體に依つて間接に之を捉へねばならぬ。是に於て總べての人が租稅を負担すべしとの原則は租稅の客體にも推し及ばさねばならぬ。即ち租稅は個人經濟の物的成分を捉へて遺漏のない事を期せねばならぬ。

普遍の原則は立憲國の思想に能く適合する。今日の立憲國にては各人は法の前に於て平等なり、法の定むる所によりて均しく自由を有し均しく權利を有してゐる。均しく自由を有し均しく權利を有す

る者は、亦均しく義務を負はねばならぬ。租稅に關する義務も亦均しく之を負はねばならぬ。

斯く論じ來らば、普遍の原則は自明の理のやうである。然し歴史上より觀來れば亦大いに意義あるものである。蓋し封建の世に在りては武門武士や僧侶は納稅せず、專制君主的時代に至つても、一般貴族は納稅しなかつた。然し其の當時に在りては社會組織は悉く不平等の觀念の上に立ちしを以て、強ち武士貴族の免稅特權のみを咎める事が出来ない、否當時の武士貴族僧侶は納稅に代はる社會的義務を果さねばならず免稅特權は却つて當時の公平の觀念に合してゐたとも云へる。然るに佛蘭西大革命ありし以來は特權制度が打破せられて仕舞つた。現今の立憲時代には士農工商の差はなく皆平等である。故に租稅に於て免稅の特權を設け或階級を利する如きは、斷じて正義の許さない所である、租稅は宜しく普遍的でなければならぬ。

特權階級に免稅を認めない意味の普遍の原則は現代に於て適用の必要を失つたが租稅主體と租稅客體とを洩らさず課稅すると云ふ點に於て普遍の原則は現實性を有するのである。先づ自然人と共に法人を逸することなく、内國人と共に外國人を課稅すべく、本國と植民地との均衡を保つやうにせねばならぬ。従つて普遍の原則は、内國人と外國人との問題、法人課稅の問題、植民地と本國との問題に分れる。此等の問題は國際經濟關係の複雑となるに従ひ、更に經濟發展に伴ふ企業形態の進歩に従ひ

日に重要を加へつゝある。

第二款 内國人と外國人との間の普遍の原則

一 自然人を分ち、内國人と外國人とする。内國人は或は内國に住み又は外國に住むのである。

(1) 内國に住む内國人が一般に租稅の義務を有するは、殆んど論ずるの要がない。只だ茲に問題となるのは、内國に住む内國人が外國に於て資産又は營業を有し其れより所得を得てゐる場合に、之を課稅すべきか否かといふことである。我國の租稅立法は、人稅に就ては屬人主義をとり、物稅に就ては屬地主義によつてゐる。外國に於て内國人の有する資産又は營業に對しては地租、家屋稅、營業稅等の收益稅を課しないが、其等の財産又は營業より生ずる所得に對しては所得稅を課し、被相續人が内國に住所を有する場合には外國に於て有する財産にも相續稅を課してゐる。

(2) 外國に住む内國人に就ては二つの場合を分たねばならぬ。第一の 경우는外國に住む内國人が内國に於て資産又は營業を有し、又は内國より種々の形に於て所得を得る場合である。斯の如き場合に於ても資産や營業が内國に存する限り、屬地主義に従つて内地に於て物稅を課すべく、更に其れより生ずる所得のみに對して所得稅をも課せねばならぬ。此の所得稅は人稅の性質を失つてゐる。第二の

場合は外國に住む内國人が外國に於て資産又は營業を有し、其他種々の形に於て所得を得る場合である。斯の如き場合には、課稅權の理論と二重課稅を避ける趣旨とにより、其の資産や營業や所得を追及すべきでない。

要するに外國に住する内國人に對しては、課稅物件が内國に存する限度に於て課稅すべきである。地租家屋稅營業稅資本利子稅の如き收益稅は、苟くも土地家屋資本が内國に存し營業が内國に於て營まるゝ以上は之に課すべきであり、所得稅は是等の財源により入つて來る所得に限り之を課すべきであり、財産稅相續稅も財産若くは相續財産の内國にあるものに就て之を課すべきであり、流通稅も内國に於ける營業に關し箇々の取引を爲す限り之を課すべきである。茲に注意すべきは部分的の所得や財産に課すべき所得稅財産稅相續稅は人稅の性質よりも寧ろ物稅の性質を帯びてゐることである。

二 外國人は元來自國民でないから、國民たるが故に納稅の義務ありと云ふ事が出來ぬ。處が國際交通の自由なる今日に於ては、多數の外國人が入り來りて内地に土地や其他の資産を有し營業を爲し、若くは外國に住居し乍ら我國に土地や其他の資産を有し盛んに利益を收むる者が出て來る。彼等に對し少しも課稅することが出來なければ、國家の課稅權は非常に制限せらるゝこととなり、内地の土地や資本が外人の手に移るに及び、租稅收入は益々減じて來る。是れ理論に於て外

國人に税せねばならぬ理由の一である。又國際交通の盛んなるに従ひ、國際私法の觀念も亦進み、外國人は内國人と同一の權利を享有するやうになるから、納税義務に就ても内國人と同一に取扱はるべきである。是れ外國人に課税すべき理由の二である。

三 然らば如何なる程度範圍に於て外國人を税すべきかと云ふに、外國人が内地に住んでゐる場合と外國に住んでゐる場合とを區別して觀察せねばならぬ。

(甲) 外國人が外國に住んでゐる場合には、外國人に人税を課することが出来ぬ。又外國に存する租税客體に對して物税を課することも出来ぬ。之に反し外國人が内國に於て有する租税客體に對しては之を課税せねばならぬ。故に外國人が内國に於て土地や家屋や資本や財産を有するときは、之に地租や家屋税や資本利子税や財産税若くは相續税を課すべきであり、又營業所を有するときは之に營業税を課すべきであり、其の財産や營業から所得を得てゐる限り、其の範圍内に於て部分的所得税を課すべきである。

(乙) 外國人が内地に住んでゐる場合には、條約が例外を認めざる限り我國の課税權に服さねばならぬ。即ち外國人が内國に於て有する租税客體に對して物税を課し得るのみならず、外國人が得べき所得に對して人税を課すべきである。但し外國に在る租税客體に對しては物税を課する事が出来ぬ。

要するに外國人が内國に於て土地家屋資本を有し營業を營む限り、之に地租家屋税資本利子税營業税等の收益税を課し、外國人が内國に於て取引をなす限り、之に流通税を課すべきである。消費税も外國人が内國に住み、内國の財を消費する限り之を負担せしめねばならぬ。所得税は外國人が内國に於て資産や營業所を有し是等より所得を得てゐる限り、其の範圍に於ては内國に住まなくても之に課せねばならぬ。若し夫れ外國人が内地に住居する場合には之に所得税財産税相續税等の人税を課すべきである。只だ外人が内國に來ると其の瞬間に内國人と同様に是等の人税を課すべきでは無い、一定期間内國内に居住する者に始めて之を課す事とすべきである。

第三款 法人と個人との間の普遍の原則

法人は之を分ちて公法人と私法人との二とするが、茲に問題となるのは私法人である。私法人は更に之を分ちて營利法人と公益法人との二とする。又法人は自然人と同じ様に内國法人と外國法人とに分ける事が出来る。

一 營利法人は常に資産を有し、所得を得て居り従つて擔税力を有してゐるから、自然人と同様に課税せねばならぬ。營利法人課税に就ては、法人其の者の課税と社員又は株主に對する課税との關係

を明かにせねばならぬ。こは所得税に於て重大なる意義を有してゐる。法人も亦一の権利主體として之を課税せねばならぬが、人或は社員又は株主に課税すれば法人に課税する要なく、法人に課税すれば社員又は株主に課税する要なしと論ずるものがある。此の考より出でて論者は法人の所得に課税するを以て間接に社員又は株主に課税する便宜課税方法であると云ひ、其の配當を受くるを待たないで其の源泉に溯りて所得に課するの故を以て之を源泉課税方法と名付けるのである。思ふに法人は損益勘定を公けにするから其の所得を隠蔽するを得ない。而も法人に課するときは徴税手續も簡單であるから、社員又は株主に課税する代りに、法人に課税するのが便宜であると云ふのである。

成程社員又は株主は營利の目的を達せんが爲めに法人を設立するに相違ない。然し法人が成立したる以上は、法人と社員又は株主とは異なつた人格者である。一方が課税せられたとして、他方が免る、理由とならぬ。現に法人の擔税力と株主又は社員全體の擔税力とは同一でない。普通の場合に於て法人の純益は一部分のみが社員又は株主への配當にあてられ、他の部分は積立金又は準備金として事業の擴張費に使はれるのである。

次に法人は租税を一つの營業費と看做すのである、故に法人に課して社員又は株主に課せねば、社會心理上より觀て、株主又は社員に少しも課税しない結果となる。假りに法人に課する結果株主又は社員に負擔が及ぶとするも、所得の大なるものに重く課税すると云ふ平等の原則を實行し得ない事となる。逆に株主又は社員のみには法人に課せないと、普通の原則に反することゝなるのである。

要するに營利法人には法人にも社員又は株主にも課税せねばならぬ。我國に於ては大正九年の所得税法改正に依つて源泉課税の論理を捨て、不徹底ながら配當金賞與金を受くる個人に課税するのみでなく、法人にも所得税を課してゐた。昭和十五年の税制改革に當り營利法人には法人税を課する事となつたのである。

二 公益法人も營利法人と同様に資産を有し其れより所得を得るを常とする。殊に財團法人に於てさうである。故に公益法人が擔税力を有する以上、之に課税せねばならぬ事は普通の原則の適用として當然のことである。然し公益法人は慈善宗教教育等の目的を遂ぐる爲めに設けられ營利の目的を有しないから之に對し營業税を課する餘地を存しない。公益法人が土地家屋資本を有する限り地租家屋税資本利子税は之を課し、又所得を得て居る以上は所得税を課し、種々の法律行爲をなすに際し流通税を拂はしむることが出来る。然し是等の課税の爲め公益法人を設立した目的が充分達せられぬときは、之を免税する事がある。

公益法人殊に財團法人に關しては相続税贈與税が問題となる。蓋し財團法人は殆んど半永久的のも

ので、其の有する財産は相續贈與に依つて移轉する事がないから、相續稅贈與稅に代へて特別の財團法人稅を課する必要がある。

三 内國に本店又は主たる事務所を有する法人を内國法人と云ひ、外國に本店又は主たる事務所を有する法人を外國法人と云ふ。内國法人と外國法人とに普遍の原則を適用する事は、内國人と外國人とに關し述べた所を準用すればよい。

(1) 内國法人が外國に於て土地家屋貸付資本を有し、又は營業を營む場合に、内地に於て地租家屋稅資本利子稅營業稅を課するのは宜しくない。斯の如き物稅は屬地主義によるべきである。但し法人が内地の資本を以て内外を兼ね營業する場合に、全體の營業に對し營業稅を課するは強ち不當でない。又在外の財産及び在外の營業に依つて生ずる所得に所得稅を課するも亦正當である。

(2) 外國法人が内國に於て資産を有し營業を營む場合には之に收益稅を課し、又取引をなすに從つて流通稅を課すべきである。外國法人が内地に於ける資産や營業に依つて所得を得てゐる以上は、其の所得に就て所得稅を課して可い。

第四款 植民地と本國との間の普遍の原則

植民地と本國とは法域を異にする。故に稅法の上より植民地は寧ろ外國に準すべく、從つて植民地人に對する課稅問題は、外國に於ける内國人の課稅問題と同様に律すべきである。然し植民地と内地とは同じ主權に依り統治せられてゐるから、植民地と本國とを通じ普遍の原則を適用せねばならぬ。

一 本國人又は植民地人が本國に住み植民地に於て資産を有し、又は所得を得てゐる場合は、内國人が外國に於て資産を有し、又は外國より所得を得てゐる場合を準用すべきである。從つて所得稅等の人稅は内地の稅法に從つて之を課し、收益稅其他の物稅は植民地の稅法に從つて課すべきである。

二 本國人又は植民地人が植民地に住み本國に於ても植民地に於ても資産を有し所得を得てゐる場合には、之を二に分たねばならぬ。植民地に住む本國人、又は植民地人が内地に於て有する財産や其の財産所得に對しては、外國に住む内地人が内地に財産を有し財産所得を得てゐる場合に準じ、本國に於て收益稅を課し部分的所得稅をも課すべきである。之に反して是等の人が植民地に於て有する財産や一般所得に對しては、外國に住む内國人が外國に於て財産を有し一般所得を得て居る場合に準じ、植民地の稅法に從つて之を課し本國の稅を課すべきでない。これ課稅權の競合を避くる趣旨よりいふも當然の事である。之を具體的に云へば、植民地に住む本國人及び植民地人が内地に於て有する土地家屋營業並に貸付資本に對しては内地稅法に從つて地租家屋稅營業稅資本利子稅を課すべきであ

り、植民地に於て有する土地家屋營業並に貸付資本に對しては、植民地税法に從つて其の地租家屋稅營業稅資本利子稅を課すべきである。植民地に所得稅財產稅相續稅が行はれてゐる場合には植民地が是等の人稅を課し得るのである。本國は其の本國より得べき所得や本國に存する財産の限度に於て部分的所得稅部分的財產稅部分的相續稅を課すべきである。此の理は移して法人にも適用する事が出来る。只だ法人には相續稅を課するを得ないのである。

三 我國に於ては本國と植民地との關係の代りに内地と外地との關係が成立し課稅に關しては原則として上述の理論が行はれてゐる。尙滿洲國は外國ではあるが我國と密接なる關係に立つが故に特に日滿國稅徵收事務共助法を設け課稅の聯絡を保つてゐる。

第二節 平等の原則

第一款 平等の原則の意義

一 租稅は各人之を負擔せねばならぬが、其の租稅の負擔は各人の間に如何に配分せらるべきかといふことに就て平等の原則が出て来る。

各人が平等に租稅を負擔すべしと云ふは、各人の租稅が同一額たるべしと云ふのでない。若し租稅納額が絶對的に同一なりとせば所謂人頭稅主義となり、富者の稅は輕く貧者の稅は重くなり、平等の原則は却つて不平等の負擔に終る、それは正義の許さない所である。然らば各人の租稅負擔額を定むる標準は何であるかと云ふに、負擔の均等である。詳言すれば各人が負擔を感じる度合に於て均等なることである。而して負擔は各個人の經濟關係によりて大いに異なる。富者は多額の租稅を負ふも之に對して苦痛を感ずること割合に少なく、貧者は少額の租稅を負ふも尙ほ苦痛を感ずることが甚だし。故に富者に多く課し貧者に少なく課するは平等負擔の要求である。即ち平等の原則は個人經濟の給付能力に應じて課稅すべきことを要求するものにして、之を應分負擔の原則と云ひ、或は應能提供、給付能力の原則と云ひ、或は之を擔稅力の原則とも云ふ。

二 現今の文明國に於ては租稅に義務說が行はれてゐるから、平等の原則は當に應分負擔たるべきである。然し財政理論殊に租稅理論の發達上よりいへば、應分負擔は必ずしも一般に認められたるものでなかつた。従前に在りては租稅は個人が國家より受くる利益に對する代價なりと考へたから、平等の原則は自ら各人の受くる利益に應じて納稅すべきことを要求した。所謂交換說、保險料說が其れである。アダム・スミスの平等の原則に租稅は國民が其の保護を受くる財産所得に應じて平等ならざ

るべからずとあるのは、此の思想の上に築かれたるものである。交換説、保険料説に従へば租稅は國家の行動に對する反對給付にして、租稅平等の原則は反對給付の原則となる。然し反對給付の原則は現今の財政組織にては手數料、使用料、受益者分擔金等の所謂政務收入に於てこそ適用し得るが、租稅に於ける原則と見るを得ない。

應分負擔は義務説より出て來る當然の歸結であつて、國家が強制共同經濟たる性質を有する事と、之を組織する一分子たる個人の地位とより容易に理解する事が出来る。蓋し個人は強制共同經濟の一組織分子として其の強制共同經濟の維持發達を資け、之が爲めに要する資料として租稅を供せねばならぬ。故に租稅は個人の犠牲又は義務であつて、個人が國家より受くる利益に對する特殊報償と視てはならぬ。既に租稅が個人の義務なりとせば、租稅は個人の經濟的能力に應じて之を賦課すべきである。斯くして初めて各人は共同の目的に對して平等の負擔を爲すこととなり、各人同一様の關係に於て犠牲をなすこととなるのである。租稅は經濟能力に應じて之を負擔せざるべからずと云ふは所謂應分負擔の原則である。學者或は斯かる説を能力説若くは納稅力説と云ふ。

三 要するに租稅の平等の原則は應分負擔たるべきである。應分負擔はアリストテレス以來中世に於ても唱へられたが、近時に至り盛んに主張せられてゐる。特にノイマン、ワグネルが其れである。

第二款 平等の原則の適用

一 應分負擔は各人が其の經濟的給付能力に應じて租稅を負擔するの義である。經濟的給付能力の大なるものは、租稅負擔の力大なるべく、經濟的給付能力の小なるものは租稅負擔の力が少い。故に經濟的給付能力を租稅に關聯して見ると、應分負擔は擔稅力に應じて課稅することとなる。

擔稅力は物的要素と人的要素の兩方面を備へてゐる。先づ物的要素に立脚し其の大小に依り擔稅力の異なる點に着眼し、次に人的要素に立脚し、物的要素を同じとするも、個人の欲望の烈度並に消費の方法に依り擔稅力の異なる點に着眼し、最後に正義觀に立ち總括的に觀察して見たい。

二 擔稅力は各人の有する物的基礎の大小と欲望の烈度とに依つて制限せられる。租稅を負擔する爲めに各人の感ずる犠牲は、租稅の額の多くなればなる程大となり、又其の人の充たさんとする欲望が強ければ強い程大となり、更に其の人の有する物的基礎が小なれば小なる程大となるのである。故に各人の犠牲を均等にせんとせば、租稅は物的基礎に比例し、欲望の烈度に反比例する様に之を課せねばならぬ。

(1) 物的要素より出發せば、擔稅力の基礎となるべき財に立脚せねばならぬ。即ち稅源が豊富であ

れば擔稅力も大であり、稅源が乏しければ擔稅力も小である。處で稅源は原則として最廣義の所得であり、例外として財産である。是の故に擔稅力は所得若くは財産によつて之を測るべきである。

(イ) 所得若くは財産の量より之を觀れば、其の量の多きは其の量の少なきよりも擔稅力に富むといふ事が出来る。従つて其の量の多きものに重く課し、其の量の少なきものに軽く課せねばならぬ。然し眞の擔稅力を捉へ之に應ずる課稅をなさんとせば、所得若くは財産の量の裏に隠れてゐる消費的方面をも併せ考へねばならぬ。斯の如くして所得若くは財産の分量に立脚し、消費的方面と正義觀とを併せ考へて茲に累進稅の問題が起つてくるのである。

(ロ) 所得若くは財産の質より之を觀れば、其の質の異なるに従うて擔稅力に大なる差を生ず。即ち其の基礎の鞏固なるものは擔稅力が大であり、其の基礎の薄弱なるものは擔稅力が小である。茲に差別課稅の問題が起つて來る。(a) 財産所得と勤勞所得とを比較對照すれば、所得の量は同じとするも財産所得は擔稅力が大であり、勤勞所得は擔稅力が小である。故に財産殊に財産所得に重課し、勤勞殊に勤勞所得に輕課せねばならぬ。(b) 不勞利得と狹義の所得とを比較對照すれば、其の量は同じとするも不勞利得は狹義の所得よりも擔稅力が大である。故に不勞利得に重く稅せねばならぬ。

(2) 人的要素に立脚して考ふれば、所得若くは財産の量と質とが同じとするも其の之を消費する必

要の大小に依つて擔稅力に相違を來たす。

(イ) 生活の絶對的欲望は之を充足せずして已むべきものでないから租稅として拂ふ餘裕を有せぬ事になる。そこで最低生活費免稅といふ問題が起る。

(ロ) 斯の如く個人の欲望の強さは擔稅力に影響するが、個人の欲望は各人の個人的事情に依り大いに異なる。故に各人の個人的事情を斟酌せねばならぬ。

(ハ) 生活必要費を除いたる所得の殘部たる自由所得は或は地位的欲望を充足するために用ひられ、或は奢侈的欲望を充足するために用ひられ或は投資の爲めに用ひられるが、奢侈に重く課せねばならぬ。

(3) 正義に立脚して之を觀れば、各人の負擔を感ずる程度を均等にせねばならぬ。同一種類の課稅を二重に課するは二重稅であつて負擔の均等を期する所以でない。故に二重稅は之を避けねばならぬ。以上の目的を達する爲めには累進稅、差別稅、最低生活費の免稅、奢侈重課、個人的事情の斟酌、實質的の二重稅の回避等の方法を探らねばならぬ。

第三款 累 進 稅

第二項 累進の意義

應分擔税の原則より出發すると、擔税力の大なるものに多くの税を課せねばならぬ。處で物的基礎に立脚して擔税力を測らんとせば、税源か課税物件かを標準とせねばならぬが、概括的に云つて課税物件を用ひる。課税物件の量と税額との關係は種々であるが、之を大別すると二となる。其一は課税物件の量と税額との割合が常に同じ比を保つものである、之を比例税といふ。其二は課税物件の量と税額との割合が變ずるものである、之を差率税といふ。差率税は更に累進税、逆進税、累退税の三つに分れる。累進税とは課税物件の多くなるに従つて税率の高まるものを云ふ。逆進税とは課税物件の多くなるに従ひ税率の低くなるものを云ふ。累退税とは一定額以下の課税物件に對し其の額が少くなるに従ひ税率を低くするものを云ふ。故に累退税は果進税の一形式であつて、課税物件の多くなるに従つて一定限度迄は税率を高め、其れ以上は税率を高めないものに外ならぬ。

尙ほ準累進税として、差別税に類するものを考へる事が出来る。所得税、相續税、土地増價税等に於て不勞利得が有する偶然性の程度に依り税率を異にし、又酒税、砂糖消費税等に於て課税物件の品質に依り税率を變ずる如きものである。

第二項 累進税の根據

累進税の廣く行はるゝは最近の趨勢であつて、過去に於ては専ら比例税が行はれた。故に累進税の根據を説明するには、先づ比例税の根據を明かにせねばならぬ。

一 比例税の根據に關する學者の説は必ずしも一致しないが、多くは交換説に立脚してゐる。勿論交換説を唱ふる學者にして比例税説に異議を挿むものもある。交換説に基づき比例税を主張する學説を分ちて、保護説と國家經費説と國家行爲價值説との三とする。

- (1) 保護説とは國家の保護を比例税の標準とするものであつて、更に消費比例税説と所得比例税説と財産比例税説とに分つ事が出来る。
- (2) 國家經費説とは個人の爲めに國家が費した經費に比例して課すべしと云ふのである。
- (3) 國家行爲價值説とは國家の行爲が個人に對して如何なる價值を生ずるかを見て税すべしと云ふのである。

此等の學説は何れも交換説に立脚してゐる。交換説が誤りである以上は比例税の理論も亦誤つてゐる。然し其れは税源に關する場合であつて、流通税や消費税の如き、税源を直接に捉へ得ない時には、比例率を適用する事もある。蓋し流通税や消費税の多くは、必ずしも擔税力を直接に表現せず、擔税力に關する一應の推定を與ふるのみなるが故である。従つて流通税や消費税に於ては準累進を採用す

る場合を除き、通常は比例税率が行はれてゐるのである。

二 累進税の根據を説明する學説は補償説と經濟説と社會主義説と社會政策説との四つに分れる。

(1) 補償説は更に二つに分れる。一般補償説は曰く、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には累進税によらねばならぬと。特別補償説は、或る税との權衡上よりして他の税に於て累進税率を適用すべしと云ふのである。即ち間接消費税に於て實質上に逆進税率の行はれてゐるのを所得税、相續税等に於て累進税率を採用する事によつて補償し以て比例税率に落付くやうにするのである。

(2) 經濟説の中には交換説に基づける累進税説があるが、茲には専ら能力説に基づける累進税説を説明する。此の説は更に累退税論、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、純經濟説よりする累進税論の四つに分つ事が出来る。尙ほ均等犠牲説よりする累進税論は限界欲望説と限界效用説とに分れ、純經濟説よりする累進税論は更に均等價值説と資本増殖説とに分れる。累進税の根據に關する學説は斯の如く異なつてゐるが、消費方面と生産方面との二方面より研究を進める。

消費方面より觀察せば、人の擔税力は所得の量の増すよりも以上に増すのである。其の理由は限界欲望説限界效用説が能く之を説明し且つエンゲル (Engel)、シュワッペ (Schwabe)、バウエル (Bauer)

の諸法則によりて理解する事が出来る。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ふに止まらしむ。従つて擔税力に應ずる課税をなすには累進税を採用せねばならぬ。

次に生産方面より觀察すれば、所得が大なれば大なる程容易に資本化することが出来る。蓋し小所得にては貯蓄は容易でないが、所得が大なるに従ひ貯蓄は容易となる、貯蓄が多くなれば資本化する事が多くなるからである。所得又は資本が多くなるに従ひ其の増殖力を増すのであると、人の經濟能力も擔税力も所得や財産の増すより以上に進むのである。是れ累進税率を採用すべき所以である。

要するに所得の量を消費と生産との兩方面より觀察するに、何れも所得の大となるに従ひ擔税力は其れよりも尙ほ一層大となる。更に詳言せ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に餘裕がないから専ら消費方面の觀察となる。この最低生活費を支辨する以上の所得となれば、消費と生産との兩方面より觀察し、其の所得の大なるに従うて税率を高めねばならぬ。

(3) 社會主義的累進税説は社會主義の見地より累進税論を説かんとするものである。其の結論は多く財産を均等にすると云ふにある。

(4) 社會政策的累進税説は社會政策の見地より累進税の根據を説く。現代に於ける富の分配が平等になつてゐるから、多少なりとも矯正せんが爲めに累進税を課せんとするのである。即ち累進税は

貧富の懸隔を緩和せんとするのであつて、かの社會主義の如く財産を均等にせんとするのではない。

第三項 累進の適用

累進の適用を論ずるには、租税制度の全體系を見なければならぬが、茲には問題を税率に限る。即ち租税の中の如何なる種類のものに累進税率を適用すべきかと云ふ問題に關しては、全體の所得又は財産に累進税率を適用する綜合的累進と財産又は所得の一部に累進税率を適用する簡別的累進とを分たねばならぬ。

一 累進税は税源より立論するものなるが故に、綜合的累進を行ふ場合に最も適するのである。而して單一所得税制度に於ては綜合的累進は完全に行ふ事が出来るが、複税制度に於て完全に之を行ふことは困難である。只だ一般所得税、一般財産税、相續税、財産増價税に於て行ひ得るのである。一般所得税、一般財産税は所得又は財産全體に就き、相續税は相續財産全體に就き課税するからである。

二 累進は性質上綜合的累進たるべきも、簡別的累進も亦之を否認すべきでない。富籤利得税又は土地増價税の如き即ち其れである。簡別的累進の例として消費税を擧ぐるものがあるが、消費税に本來の累進率を適用するは困難である。只だ大所得を有する富者が主として使用し消費する物品に重き税率を課するによりて、多少累進の趣旨を加味することを得るのみである、奢侈税は此の意味に於て

重要である。生活必需品は擔税力乏しき貧者が却つて多量に消費するが故に、消費と擔税力とは相反比例し決して適應するものでない、之に同一の率を以て税すれば擔税力乏しきもの程多く擔税することとなり、逆進税の結果を生ず。

三 要するに累進税は綜合的累進を原則とし、簡別的累進を例外とする。従つ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。尙累進税を採用するに當つては其の方法は慎重なる考慮を必要とするのである。不合理なる税率を採用するとか、税率それ自體は合理的であつても税率が過度に進む時には所得分散又は財産分散の方法による合法的脱税が講せられ結局の所は租税収入の減少を來す事もあり得るのである。

第四項 累進の方法

累進税の根據は學理上充分に説明する事が出来る、而して累進税に對する批難は根本的のものでないから、累進税を行ふ方法を説かば自然に消滅すべきである。

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に就て累進級を刻み、之に應じて累進率を進めて行かねばならぬ。累進の方法につきては、第一には累進級の定め方、第二には累進率の定め方、第三には累進級並に累進率の進め方を研究せねばならぬ。

一 累進級の定め方に就ては、累退級と普通の累進級とを分たねばならぬ。累退級とは累退税を課するに際し刻むべき階段を云ひ、比例税を原則とし、例外を許す場合に用ひらる。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、大なる額より小なる額に下つて行くのである。普通の累進級は、累退級より數が多く、下より上に延びて階段を作り累退級と逆になるのである。

二 累進級が刻まれて、其れに對して累進率を割り當てるに就て二つの方法がある。其一は各累進級に對して税率たるべき一定金額を割り當てる金額率であり、其二は各累進級に對し百分比に依つて税率を定むる百分比率である。金額率に依れば各級の初めにあるものと、終りにあるものとが同額の租税を負擔することとなり不公平の結果を生ず。百分比率は金額率に比して遙かに公平であるから、多くの國に採用せられてゐる。

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税物件の全額に適用すべきか否かと云ふ事である。課税物件の全額に課するものを全額累進と云ひ、前の累進級に超過する額のみを課するものを超過額累進と名づく。累進税の理論に依れば、新たに加はり來るべき部分に對し高い税率を課すると云ふのが趣旨であり、加ふるに課税の公平を保つ必要からしても超過額累進によらねばならぬ。

尙形式上は比例税率を用ひ、實質上は累進税率適用の結果を齎らす方法として控除査定の方法がある。課税標準より一定の金額又は變動する金額を控除し其の殘額に比例税率を課するのであつて、或る限度まで累進の目的を達する事が出来る。

三 累進級に累進率の進め方に就ては、最低限、最高限並に中間の進め方に分ち研究する。

累進級に累進率の最低限に就ては理論上其の程度を定め難いが、成る可く低くせねばならぬ。若し之を高くすれば、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かるゝに比し非常なる不公平が起る。

累進税率の最高限は理論上一定するを得ないが、平時と非常時とにより異なり、國富の大小により異なるのである。

累進級の刻み方は精密なるを要し、下の級に於て密にし上の級に於て粗にすべきである。更に累進率の進め方は緩なるべく、決して急に飛躍してはならないのである。此等の目的を達する爲めに、拋物線又は雙曲線等の公式による累進が考へられてゐる。

第四款 差別税

所得若くは財産の質より觀るに、其の質の異なるに従ふて擔税力に大なる差を生ずるのである。質の異なるに従つて擔税力に異なる所がありとせば、其の擔税力の異なるに應じて其の税額に差等を附せねばならぬ、差別税が其れである。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。

第一項 財産重課殊に收益重課

一 個人所得は其の由つて來る源より觀るときは、純然たる勤勞より來る勤勞所得と、純然たる財産より來る財産所得又は收益と、勤勞と財産との兩者より來る事業所得とに分れる。事業所得は財産勤勞共働所得又は混淆所得と呼ばれ、其の所得の由つて來る基礎が確立せる點より見れば純然たる勤勞所得よりも寧ろ收益に近い。故に學者は純然たる收益と事業所得とを併せ廣義の收益とし之を確定所得又は基本所得と云ひ、之に對して勤勞所得を不確定所得又は無基本的所得と云ふ。收益即ち廣義の基本的所得には重く課税すべく勤勞所得には軽く課税すべきである。收益重課の考が其れである。

財産重課と收益重課とは、觀念上よく似てゐるが全然同じではない。歴史的に觀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。思ふに收益重課は財産より所得の生ずることを考ふる

に反し、財産重課は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のである。故に財産重課論は收益重課論よりも廣いといふことが出来る。然し財産重課と云つても、中心の考は收益重課に歸するのである。

二 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理由は均等犠牲説に基づくのである。思ふに財産は金銭的所得を生ずることがあり、金銭的所得を生ぜ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ぜぬことがある。第一の場合は收益を生ずるものであり第二第三の場合は收益を生ぜぬものであるから、場合を分つて考へねばならぬ。

財産が收益を生ずる場合には、收益重課論が成り立つのである。蓋し財産所得も勤勞所得も所得となつて個人の懐中に入つて來れば何等異なる所がないが、其の由つて來る所の源の異なる爲めに其性質に相違を來すのである、其性質の相違は三つある。第一に財産所得は安固であり連續性を帯びてゐるが、勤勞所得はさうで無い。第二に其の所得を得る爲めに絶對に必要なべき營養費は勤勞所得者に多く、財産所得者に少い。第三に勤勞所得は粒々辛苦の産物であるから之を手離すに於て愛惜の情が強いが、財産所得はさうで無い。故に同一所得額に對し同額の税を徴するとしても其の所得者の拂ふ犠牲は非常に異なるものとなつて來る、そこで犠牲の均等を期するには差別税を課せねばならぬ。

財産が収益を生ぜざる場合に就て考ふるも、財産家は勤勞者よりも大なる擔稅力を有し、均等犠牲の精神より差別稅を課せねばならぬこととなる。蓋し勤勞所得者は其の勤勞をなす機會を失すれば忽ちに飢ゆるの外ないが、財産家はたとへ財産より所得を得ざることもあるも其の財産を處分して其の生活を支へて置き後に徐ろに所得を得るの道を講ずることが出来るからである。

財産重課の理由は移して事業重課の理由とする事が出来る。蓋し事業は財産と勤勞とが共に働いて出来てゐるものである。而して財産と勤勞とを結び付けて事業を營んでゐる以上は、事業者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。故に事業所得に對しては純勤勞所得よりも重く、純財産所得に近く課稅せねばならぬ。

三 財産重課殊に収益重課の趣旨を實現する方法に二つある。其一は所得稅に於て實現するものにして、其二は稅制全體に於て實現するものである。

(1) 所得稅に於て實現するものに二方法がある。第一は所得額を査定するに當り、勤勞所得又は事業所得に對し特に一定額を控除すものである、之を控除査定法といふ。我國の綜合所得稅は所得總額一萬圓以下の場合には勤勞所得に就きてのみ此の方法を採用してゐる。又分類所得も事業所得に五百圓勤勞所得に七百二十圓の基礎控除をして居る。第二は勤勞所得に輕き稅率を適用し、事業所得

にやゝ重き稅率を適用し、純財産所得に最も重き稅率を適用するものである、之を差別稅率の方法といふ。此の方法の實行し得らるゝは、簡別所得稅又は分類所得稅の存する場合に限り一般所得稅には行ひ難い。我國の分類所得稅は此の方法を採用してゐる。

(2) 稅制の上に於て之を實現する方法にも種々ある。

第一に直接稅に於て按配する方法である。最も古くより行はれたのは、地租家屋稅資本利子稅營業稅に重く課し、勞賃稅俸給稅に輕く課し、收益稅制度により按配する方法であつた。近來その缺陷を補ふ爲めに一般所得稅が發達したが、尙不充分たるを免れぬ、茲に一般所得稅を補完する稅として一般財産稅、簡別財産稅、簡別所得稅、收益稅の四つの何れかを配するのである。其處に四の直接稅體系が出て來る。

第二に消費稅と流通稅とに於て按配せんとせば、奢侈稅と流通稅とに依らねばならぬ。蓋し間接消費稅は勤勞所得に對する稅となる虞があるから、財産階級の負擔に歸すべき租稅たる奢侈稅と流通稅とにより之を補完する必要がある。

第二項 不勞利得重課

一 不勞利得とは何等勞する所なくして獲べき利得若くは勞する所少なくして獲べき不相當の利得

である。茲に利得といふは個人の權利に歸屬するものであつて多くは其個人の収入を形づくり、隨時收入として不規則に這入つて來るが、時には財産の價格増加となつて現はれ、所有者が財産を賣渡すに當り多額の代價を得る事となるのである。

不勞利得と云ふのは營利所得に對する言葉であつて、其の利得を得る人が之を得べき原因を有せず、外界の原因により之を獲得するものである。其の外界の原因は之を次の三つに分つ事が出来る。

(1) 國家的原因に基づくもの。國家又は公共團體の行爲が或は立法に現はれて相續制度となり、或は行政其他一般の施設に現はれて鐵道の敷設停車場の建設港灣の擴張となり以て不勞利得の基礎となるのである。

(2) 社會的原因に基づくもの。社會的事情の變動が之であつて、一定地方の人口の激増、一地方の富の集中、流行の變化等を其の例にあげる事が出来る。

(3) 經濟的原因に基づくもの。經濟的現象の變動にして、貨幣價值の下落、一般物價の騰貴、景氣不景氣、投機の流行等の如きものである。

是等の原因があると餘り勞せなくて異常の利得を得る者が出来る。不勞利得は或は偶然利得又は儲けない所得と云ひ、更に財産價格の増加に就て不勞増價と名づく。

二 不勞利得の主なるものは相續、贈與、財産の自然増價、投機利得、景氣利得、戰爭利得の五である。

(1) 相續贈與は所有權相續權の制度を認むる自然の結果である。相續者受贈者より見れば何等勞する事なく偶々其の親族であり其の知友であると云ふ事實に依りて偶然に財産を獲得するものである。

(2) 財産の自然増價は行政的、社會的、經濟的原因により自然に來る結果である。其の最も顯著なるは土地の自然増價である。

(3) 財産の増價は財産の社會的價值の増加であるが、財産の社會的價值増加に關聯して投機が生ずる。投機は社會的出來事に依り將來價值の増加せんことを見込みて財を買ひ、之に反する見込に依り財を賣ることをいふ。投機利得は其人の判斷の良きにも因るが、主として偶然に生ずる社會的出來事の結果である。資本主義の時代に於ては商工業は投機の性質を帯びてゐるが、尙ほ其れには將來の判斷といふ勞力の加つてゐるのを否定する事を得ない。然し富籤の如きは之と反對に何等の勞力も加はらず、全く偶然たる事實の發生に依りて財産を取得するのであるから、之を賭事として他の投機と分つ事が出来る。

(4) 景氣利得は一般景氣の好き時期に得る利得であつて環境の賜である。更に或事業が特殊優秀の

地位に立つ時には其の事業に關するものは勞せずして景氣利得を得る事が出来る。

(5) 戦時利得は戦争が經濟的變化を生ずるに依り獲得する利得にして國家的、社會的、經濟的の原
因より來るものである。勿論戦時利得の中には之を得るもの、努力の結果によるものもあるが、其の
核心は戦時の景氣利得に外ならぬ。

三 不勞利得は應分負擔の原則と社會政策との理由により普通の所得より重く課税せねばならぬ。
應分負擔の原則より觀るに、不勞利得の擔稅力は普通所得の擔稅力に比し大である。第一に不勞利
得と消費との關係を觀るに、各人は普通所得に依つて最も強き欲望を充たし、更に不勞利得を得たる
の故を以て尙ほ比較的弱き欲望をも充たす事になる。第二に租稅心理の上より觀るに、勤勞所得を愛
惜する事最も強く、財産所得之に次ぎ、不勞利得は最も弱い。第三に租稅と生産との關係を觀るに、
普通所得に課税する事は生産力の一部を減ずる事となるが、不勞利得に課税するも生産力の減殺とは
ならぬ。是れ不勞利得の擔稅力の大なる所以である。

不勞利得重課の理由を社會政策に求むるものに三つある。第一に不勞利得の結果に就て觀るに、不
勞利得を得る人の富を激増せしめ、富の分配の不平等を來すこととなる。故に不勞利得に重課し富の
分配の不平等を矯正せねばならぬ。第二に不勞利得により富む原因は自己の努力の結果でない。故に

不勞利得は正義にも適しないし、所有權を認めた趣旨にも適しないから、之を普通所得に比し重課せ
ねばならぬ。第三に不勞利得の原因は多くの場合には國家の施設其他の行爲に存してゐる。故に國家
の行爲をして社會政策的に徹底せしめるには不勞利得の結果に課税せねばならぬ。

四 不勞利得を重く課するには、先づ如何にして不勞利得のみを捉へ得るかを考究せねばならぬ。
相續、贈與、富籤の當り籤等は之を捉へるに容易であるが、財産の自然増價、景氣利得、戦時利得等
は従前の財産價格や普通の利得を混淆してゐるから、之を捉ふる事が困難である。此等の混淆分子よ
り不勞利得を引離す爲めには、最終の財産や利得から此等の混淆分子を差引かねばならぬ。

不勞利得を重く課する方法は税制に於てするものと税率に於てするものとの二つに分れる。
(1) 税制に於て不勞利得を重く課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體系を立てねばならぬ。即ち相續、贈與、富籤利得並に財産差増に課税すれば
其等の税は特別財産税となりて普通の財産税と對立し、景氣利得や戦時利得に課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事となり、投機利得に課税すれば取引所税となりて
普通の財産流通税と對立する事となるのである。

(2) 税率に於ては不勞利得が純なれば純なる程重い税率を課すべく、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。斯くして不勞利得税には多く累進税を適用する事となるのである。此の標準に基づき、取引所投機税は税率を低くし、累進の進め方を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税率を高くせねばならぬ。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、税率を累進せねばならぬ。土地増價税にありても増價時期の短くなるに従ひ、又差増額の多くなるに伴ひ税率を増進するのである。戰時利得税、景氣利得税は超過所得の割合の大なるに伴ひ、税率を累進せしめねばならぬ。

第五款 最低生活費の免税

一 最低生活費は狹義に於て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事になる。廣義に於ける最低生活費は人民が其の時代其の社會の文化標準に従ひ人間らしき生活を營むのには無くてはならぬ費用である。最低生活費の免税とは斯の如き最低生活費に對して租税を課しないと云ふ事である。最低生活費に免税するとせば所得の中より最低生活費を除いた殘額に課税する事となる。最低生活費の如き小所得に對しては經濟的徵税の原則の見地よりも免税すべきであるが、平等の原則が其の免税の中心理由となつてゐる。

二 最低生活費の免税の根據は、其の第一期に於ては租税の根據に關する交換説を背景とし、其の第二期は義務説に立脚してゐる。

交換説を背景としたる學説は十八世紀半ば過ぎに始まり、正統學派の學者が完成したのである。正統學派の學説は純所得に課税すべしと説くから之を純所得課税説と云ふ、裏から云へば勞賃を免税する事に歸着するから勞賃免税説とも云ふ。此の説は英國に行はれ後に歐洲大陸に傳播したのである。義務説に立脚し最低生活費の免税を説いたのは十九世紀の半ば頃に始まる。其の第一期には均等犠牲説行はれ、第二期には無擔稅力説が唱へられた。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者もある。

均等犠牲説を創めて唱へたのはジョン・スチュアート・ミルである。即ち租税平等の觀念より直ちに均等犠牲説を抽出し、均等犠牲説より出で最低生活費を免税すべきを説いた。此の説は獨逸に入り十九世紀半後に於ける舊財政學派の説となつた、之を累退稅説と名づくべきである。

無擔稅力説は最低生活費が擔稅力を有せぬと云ふ理由を以て免税せねばならぬと説くのである。此等の學者は最低生活費の免税と共に累進税を説くから、前の累退稅論者より更に一步を進めてゐる。社會政策説は社會政策の見地より最低生活費の免税を説くのである。

三 要するに最低生活費の免税の根本理由としては、應分擔税の原則よりする理由と社會政策よりする理由との二を擧げる事が出来る。

應分擔税の原則によれば、各人の擔税力に應じて租税を配分せねばならぬ。然るに狹義の最低生活費は絶対に擔税力を有たないし、廣義の最低生活費は相對的に擔税力を有たないから當然課税してはならない。更に累進税の理論より見るも、所得の小なる者には最も軽い税率を課すべく、擔税力を有せざるに至れば税率は零となり免税すべきであるから最低生活費は之を免税せねばならぬ。

社會政策的理由は二つに歸する。其一は國家が租税を社會政策の手段とする事であり、其二は租税政策を他の社會政策と調和せしむると云ふ事である。何れにするも最低生活費を免税せねばならぬ。

然らば如何なる場合にも最低生活費の免税を行ふべきかと云ふに、戰爭其他國家危急の秋には例外を設けても差支ない。即ち廣義の最低生活費に課税するは勿論であるが、財政上最後の手段として狹義の最低生活費に課税する事もある。

四 最低生活費の免税の趣旨は、或は之を直接税のみに限りて實現せんとするものがあり、或は直接税と間接税とに互り實現せんとするものがある。

(1) 直接税説は一名補償説と稱し、消費税が下級社會に比較的重い負擔を命ずる事となるから、直

接税に於て其の補償として最低生活費を免税すべきであると云ふのである。處で消費税に於ても生活必需品には消費税を課せぬやうにして最低生活費免税の趣旨を行ふ事が出来る。故に最低生活費を免税する必要ありとせば、直接税のみに之を實現するのは當を得ないのである。

(2) 直間兩税説は直接税に於ても間接税に於ても最低生活費を免税せんとするのである。直接税に於て最低生活費の免税の目的を最も能く達する爲めには、先づ一般所得税に於て最低生活費に該當する所得額を免税せねばならぬ。次に一般財産税に於ても免税點を設け生活に缺くべからざる財産を課税價格の中に加へぬ事とせねばならぬ。次に間接税に於て最低生活費を免除するのは生活必需品に對し消費税を課しない事によつて實現せんとするのである。

尙ほ直接税に於て定むべき最低生活費は、一定の時代に於て平均人が要すべき平均額でなければならぬ。生計の實狀は正確なる生計調査に依るべく、其の國其の時代の文化生活の程度、富の程度、貨幣の購買力に基づき定まる。

第六款 奢侈重課

一 所得は使用の目的より觀て、最低生活費即ち不自由所得と之を控除したる殘額即ち自由所得と

に分つことが出来る。最低生活費は之を免稅せねばならぬが、自由所得には課稅すべきである。茲に自由所得課稅論といふは、純所得課稅論と同意義でなく、最低生活費を除いた殘額に課稅することに歸するのである。故に自由所得課稅論は、第一に勞賃に就ては最低生活費を超ゆる限りに課稅するといふ點に於て、第二に勞賃以外の所得に就ても最低生活費を超えざるものには免稅すると云ふ點に於て純所得課稅論と異なつてゐる。

自由所得は所得者が如何様にも處分し得るのであるが、多くは第一に地位的欲望を充たすに用ひ、更に進んで奢侈的欲望を充たすに用ゆる。そこで地位相應の生活に要する所得部分には軽く課稅し、奢侈費を辨すべき所得部分には重く課稅すべきである、茲に應分生活費輕課奢侈重課の趣旨が現はれて來る。故に自由所得の差別課稅と云つてよい。

二 應分生活費に輕課し奢侈に重課する趣旨を實現する方法は、直接稅に於て實現する方法と消費稅に於て實現する方法との二つに分れる。

(1) 直接稅に於て實現せんとせば、先づ應分生活費並に奢侈費の額を決定せねばならぬ。處が中下級の應分生活費は小所得で、上級の應分生活費も奢侈費も大所得であると云ふことになる。されば直接稅に於て上級に對しては應分生活費と奢侈費とを差別的に課稅することが困難であるが、中下級に

對して應分生活費を輕課することは出來得るのである。そは小所得輕課の問題に外ならぬ。小所得輕課は所得稅に於て最も能く實現することが出来る。即ち免稅點の上に在る一定額の所得に對して控除査定の方法により軽く課すれば可い。財産稅に就ても小所得を生すべき財産の源に對して特別控除査定をなすことゝすれば可い。

(2) 消費稅に於ては品質差率稅と奢侈稅との二つの方法によるべきである。

品質差率稅は品質の良否に應じて差率稅を課するのであるから、消費品の品質に差等ある事を前提とする。茲に準累進稅が現はれて來る。

奢侈稅は奢侈品及び奢侈的享樂に課稅するものであるが、其の課稅方法は三つに分れる。其一は直接奢侈說であつて現に奢侈品を使用しつゝあるのを課稅するのである。其二は娛樂稅であつて奢侈的享樂に對して課稅するのである。其三は間接奢侈稅であつて奢侈品を製造し販賣するものに對して課稅するものである。從來奢侈稅は直接奢侈稅のみを意味してゐたが、第一次歐洲戰以來娛樂稅が重大の意義を有することゝなり、間接奢侈稅が一層重きをなすに至つた。間接奢侈稅は多く取引稅又は賣上稅の名の下に商品の賣買取引に對して所謂流通稅式の稅を課し、其奢侈品に關しては更に重い稅率を課する。

第七款 個人的事情の斟酌

一 勤勞所得輕課、地位的生活費輕課、最低生活費免稅の理論は一の租稅主體に連結して見るべく、是等の理論に基づいた輕課の程度並に免稅點は、平均人の平均的事情に着眼して之を定むるのである。處で租稅主體たる個人に就て觀るに、各特有の事情を有し必ずしも平均的事情と一致しない。斯の如く各人が有する特殊なる事情が平均人の平均的事情より異なるものを個人的事情といふ。そこで應分擔稅の原則を實現せんとせば、個人的事情を斟酌し、課稅の程度を加減せねばならぬ。個人的事情の斟酌は、客觀的に財産や収益のみを見て課する稅に於ては實行出來ぬ。租稅主體を中心として主觀的に其の個人の擔稅力全體を見て課する稅に於て初めて之を行ふことが出来る。斯の如く個人的事情を斟酌して各人の實際有してゐる擔稅力に順應する様に課すべき租稅は主觀性を有つと云ひ、斯かる租稅を主觀稅又は主體稅と云ふ。

二 個人的事情の斟酌すべきものと云へば、個人の擔稅力を減殺する原因となるものを凡て包括せねばならぬが、其の主なるものを求むれば家族關係、負債の利子、保險料等に歸するのである。而して是れを斟酌するに當つては控除査定方法若くは稅額輕減方法に依るのであり、稅額輕減方法は更に

累進級引下法又は稅額の歩合控除法に依るのである。尙ほ個人の擔稅力を増加する原因となるものは重課せねばならぬが、此方面は餘り發達してゐない。

(1) 家族關係に就ては、第一に獨身者よりも既婚者に對し多く斟酌せねばならぬ。第二に扶養すべき家族の數によりて稅額を加減せねばならぬ。

(2) 保險料は生命保險、勞働保險等に就き斟酌すべきである。蓋し此等の保險料は勤勞所得者に取つて絶對的必要費に準すべきであるから、保險料金として支拂ふべき所得は之を免除すべきである。

(3) 事業に於ては所得を獲得する爲めに必ず經費を要し又利益を得ると同時に損失をなすことが常である。此の場合に於ては其の總所得の必要經費を超過する部分又は利益金の損失金を超過する部分がある。此の人の眞の所得を形づくることになる。故に固定資産の減價償却を含む必要經費と事業上の損失金とに對して當然に控除査定を行はねばならぬ。生産的信用の利子は所得を得るに必要な經費を形づくるが故に之を控除せねばならぬが、消費的信用については問題がある。負債の利子に關する理論は又之を負債の年賦償還金並に年金等の定期金に當て蔽める事が出来る。我國の分類所得稅には不動産所得事業所得山林所得を算出するに當り、前年中の總收入金額より必要の經費として之を得るに要したる負債の利子を控除することを明文に示し、綜合所得稅には此外に配當所得に對しても株式を得

るに要したる負債の利子を控除することゝしてゐる。

(4) 個人經濟主體の擔稅力を減殺する事情は病氣災害其他であり、反對に個人經濟主體の擔稅力を増す個人的事情も少くない。理論上よりは悉く斟酌せねばならぬが、實際上には行はれてゐない。

第八款 實質的ニ重稅の回避

一 二重稅とは同一の人に對し若しくは同一の物に對し二度以上課稅することを云ふ。物に關する二重稅には稅源に對する二重稅と租稅客體に對する二重稅とがある、之を物的二重稅と名づける。之に對して人的二重稅がある、課稅權主體が二つ以上ある場合に同一の人に對して二重に稅する場合である、此の人的二重稅は二つ以上の課稅權が並び立つて共に課稅をなすのであるが故に之を課稅權の競合ともいふ。

二重稅は過重の負擔となつて租稅の正義に反する様に見ゆるが、常に必ずしもさうでない。意識的に二重稅を課して却つて租稅の正義に適ふものは、形式に於てこそ二重稅であれ、實質に於ては二重稅であると云へぬ。茲に形式的二重稅と實質的ニ重稅とを區別せねばならぬ。形式的ニ重稅とは同一の稅源に對する二重稅である、即ち同一の課稅權が同一の租稅主體同一の稅源を課稅するに異なる

租稅の形式を以てするものである。此の二重稅は現今の稅制の組織中に喰ひ入つてゐる。稅制の基幹たる收得稅、流通稅、消費稅の如きも互ひに二重稅をなしてゐる。然し二重稅といふ感じの起るは寧ろ直接稅制度の中に存する。即ち一般所得稅を中心として之に補完稅を配する場合である。此二重稅は財産殊に收益を重課するの趣旨を貫かんが爲めに採られる方法であるから、二重稅になつて初めて正義に適ふのである。實質的ニ重稅は租稅客體が同一であつて課稅權の主體若しくは租稅主體が異なる場合に起る。此の種の二重稅は過重の負擔となつて應分擔稅の趣旨に反するから之を避けねばならぬ。茲には専ら實質的ニ重稅に就て論ずる。

二 物的ニ重稅で而も實質的ニ重稅となるものは、同一課稅權が異なつた租稅主體を通じて同一の租稅客體を課稅するのである。従つて此の場合に於て二重に課稅せられるものは租稅客體である。而して其の租稅客體は同じ人を通じて二重に課稅せられるので無く、異なる人を通じて二重に課稅せられるものである。

(1) 債權關係の二重稅は同一の債權といふ租稅客體に就て、債權者と債務者とを通じて二重に課稅する場合である。

所得稅に於ては債權者が得べき利子を其の所得として課稅し、更に債務者の所得中より債務の利子

に充つべき額を控除せないので課税すると二重税が起る。故に債務者の拂ふべき利子に税を課せず債権者の得べき利子に税を課すべきである。

財産税に就いては、債権者の債権を財産と見て税し、更に債務者の財産より債務額を控除しないで税するとき二重税となる。故に債権は債権者の他の財産に加算し債務は債務者の財産の中より差引くべきである。

収益税に於ては、土地家屋工場等を抵當として借金したる地主家主工業者に對して債務が無い場合と同様に地租家屋税營業税を課し、其の債権者に對しては貸金の利子に就て資本利子税を課するとそこに二重税が起る。従つて二重税を避けんとせば債権者に對し資本利子税を免するより道が無い。

法人の債務に關しては債権者をも債務者をも課税すべきであると主張するものがある。債権者を課税する理由は論ずる迄もないが、債務者たる法人を課税する理由は、社債が株金等の資本金と相並んで法人の財産を形づくり擔税力を持つてゐる點に在る。然し債務は依然として債務に過ぎないから、債務以上に財産が多くなつた場合には、社債の法人財産に變じた部分は之を財産として計算し、其の社債は債務として差引くのが正當である。所得税に就て云へば社債の爲めに一層大なる法人所得を得るやうになつたのであるから其れは其れとして計算し、其の中より社債利子を差引くべきである。財

産税に就いては社債に依つて法人の財産を増したのであるから、其れは其れとして計算し、それより社債を差引くべきである。収益税に就いては實収益を課税標準とする場合には債務利子を減じて得たる殘額を以て之に充つべきであるが、地租家屋税等の如く從前定めたる賃貸價格又は元本價格を課税標準とするものにあつては社債を差引く必要がない。

(2) 營利法人は個人と同様に利を營み其の得たる利益の中より社員若しくは株主に配當し且つ重役其他の關係者に賞與金を與ふるを常とする。營利法人の所得に課税し更に又配當金賞與金に課税するとせば、其の配當金賞與金に充てらるべき所得は二重に課税せられることとなる。是れ亦一種の二重税である。然し之を租税平等の原則に照らすと、必ずしも正義に反すと云へぬ。

此の二重税を避くる爲め法人に課税し配當金や賞與金に免税するとせば、源泉課税法の理論に陥り、却つて租税の平等の原則に悖ることとなるのである。反對に配當金賞與金に課税し、其の之に充つべき法人所得を免税するとせば、法人の積立金のみ課税することとなり、法人の擔税力全體に應ずる課税とならぬ。

三 人的二重税とは同一の租税主體に對して同一の租税客體を二重に課することである。同一の租税主體に對して二重に課税するといへば、二つ以上の課税權の主體が之に臨む場合であつて課税權の

競合が其れである。

(1) 國際的課税權競合は、異なつた獨立の國家が同一の租税主體に對し同一の租税客體を税する場合に起るもので、所謂國際的^二重税である。

此の種の^二重税は各國が租税に對して異なつた主義を採るに依つて生ずるのである。是等の主義は大別して屬地主義と屬人主義とする。屬人主義は更に國籍主義と住所主義と居所主義とに分たれるのである。此の^二重税を避けんとして經濟的利害主義が考へ出された。此の主義は各人の有する經濟的利害關係に依つて其の租税を各國の間に配分せんとするものである。各人は其の住所居所に經濟的利害關係を有すると同時に、其の資産や營業所得を有する所にも經濟的利害關係を有するからである。

此の^二重税を避けんとせば國際條約に依らねばならぬ。處が國際條約は容易に出來ないから、各國は自己の法律に依つて之を軽くする方法を講せねばならぬ。

(2) 國內的課税權競合は一國內に於て起る課税權の競合にして、其一は上下級の公法人間に於て起り、其二は同一級に屬する公法人の間に於て起る。

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

國家と地方團體が同一の租税主體に對し同一の租税客體を税すると云へば國家と地方團體が兩方面より同一の租税を課することになる。國税に附加して地方團體が國税附加税を課するが如き其の例である。此の理論は上級地方團體の租税に對して下級地方團體が附加税を課する場合にも當て候まる。

國税が人税と物税とに依つて成り立つ場合は、地方税として之に附加税を課するは不當でない。否斯くして初めて財産殊に財産所得重課の趣旨を貫ぬく事が出來る。故に附加税制度は^二重税であると云へ、其の精神は形式的^二重税と異なる所がない。處で地方團體に附加税を課することを許すとしても一定の限界がなくはならぬ。而して其の税をして過重ならしめない點に其の限界がある。

(ロ) 同級公法人間の課税權の競合は聯邦内の各邦間に於ける競合と地方團體間に於ける競合とに分れる。聯邦内の各邦間に於ける課税權の競合は國際課税權の競合に準じて見るべく、聯邦の法律により之を避けねばならぬ。各府縣各市町村等の同級地方團體間に於ける課税權の競合は、租税主體の住所若しくは居所と租税客體の所在地とが異なる場合と、租税客體が二つ以上の地方團體に跨つて存する場合とに分れる。

租税主體の住所若しくは居所と租税客體の所在地とが異なる場合は、國際的課税權の競合に準じて見ることが出来る。此の^二重税は國家の法律に依つて避くべく、其れには經濟的利害主義を標準とする。

即ち物税は物の所在地に於て課税し、人税は人の住所の存する地方に於て課税すべきである。是等の物税や人税が已に國税に依つて課せられてゐる場合は附加税により其の趣旨を實現する。

租税客體が二つ以上の地方團體に跨る場合に於て、各地方團體が全體の租税客體に對して課税するときは二重税が起る。而して之を避けんとせば一定の歩合に依つて各地方團體の間に租税を分配するより外無い。

第二節 適法の原則

第一款 適法の原則の意義

適法の原則とは、租税は法律に依つて定め、法律に従つて賦課せねばならぬことを意味する。

一 適法の原則は普遍の原則平等の原則を保障する爲めに出來たものである。一體普遍平等の二原則は社會正義の要求であるが政府當局者によりて打破せらるゝ虞れがある。若し租税が政府當局の專斷によりて定めらるゝものとなせば、政府當局は其の自己に近き階級を免税して容易に普遍主義を破るべく、又自己に反對する人に重く税して偏重偏輕の弊を生じ容易に平等主義を破るのである。是れ歴

史に於て屢々見る所である。されば租税の普遍主義平等主義を確保せんとせば、政府當局の專斷によらず、人民の直接又は間接の承諾を得て定めねばならぬ。即ち人民をして租税立法に參與せしめねばならぬ。更に換言せば如何なる租税を課すべきか、如何なる限度に於て租税を課すべきかは法律に依り之を定めねばならぬ。これ實質的租税法の適法である。

二 斯の如く現代の正義は法律を以て租税を定むることを要求してゐる。而して租税が法律に依りて定まれる以上は又法律に従つて賦課徴收せられねばならぬ。斯くして現代に於ける正義も之を維持する事が出来るのである。これが爲めには先づ徴收賦課の局に當る財政廳の職務權限を明かに定め、財政廳は其の職務權限に従つて行動せねばならぬ。

斯の如く現今文明國の租税は憲法法律官制によつて定まる、是れ現今の政治組織より見て最も公平に適し正義の觀念に適せるものである。

三 適法の原則は政府當局者の專斷を避け租税が法律に依つて定められ法律に従つて賦課せられることを要求するものである。處が普遍の原則並に平等の原則は國民の側より蹂躪せられる虞れがある。そこで適法の原則は國民の側に對しても之を保障せねばならぬ。逋税闘争の問題が其れである。

第二款 逋稅鬭爭

逋稅鬭爭とは一定の租稅主體若くは一定の階級が租稅の負擔を免れて之を他人若くは他の階級に轉せんと努むる鬭爭を云ふ。逋稅鬭爭の中に轉嫁を包含する學者もあるが、轉嫁は經濟的現象なるが故に政治的現象たる逋稅鬭爭と區別すべきである。逋稅鬭爭は立法上にも行政上にも現はれる。

一 立法上の逋稅鬭爭は一種の階級鬭爭である。議會に勢力を占むる社會階級は其の負擔すべき稅を成立せしめず又は廢止することに努め其の階級は租稅の負擔を免れるのである。是れ普遍の原則に反してゐる。又其の階級が擔稅力を有するに拘はらず租稅を負擔しないから、應分擔稅の原則にも反する。斯くして租稅の正義は亡ぶのである。之を租稅制度の上から觀ると資産階級と無産階級とが相争つて各々自己階級の負擔すべき租稅を避け之を他の階級に轉ずるときは其の勢力の消長に由り、或は消費稅の偏重となり、或は直接稅の過重となつて稅制の重心が傾いて來るのである。此の種の逋稅鬭爭の動機は階級的利己主義に存するが故に之を絶滅し得ないまでも緩和をはかる必要がある。

二 行政上の逋稅鬭爭とは各個人が租稅の納付を免がれんと努むる鬭爭であつて、脱稅と租稅の回避とが其れである。租稅の回避は合法的の行政上の逋稅鬭爭であつて租稅客體の全部又は一部を避け

る事によつて租稅負擔を免れるのである。企業形態の變更によつて直接稅の輕減をはかり、又は代用品の消費によつて消費稅の負擔を免るゝが如き其の適例である。脱稅は稅法それ自體に違反するものであるから處罰せられる。租稅の回避と脱稅との何れを問はず行政上の逋稅鬭爭により義務者は租稅の負擔を免がれるが、國家は必要の收入を得ねばならぬから、其の爲めに生ずる缺損を他より填めねばならぬ事となり、其の額が大となるに従つて他の稅を起し、他の人をして負擔せしむる事となる。かくて行政上の逋稅鬭爭は普遍の原則に反すると共に同一の擔稅力を有するも租稅負擔に差異を生ずる事となり、應分擔稅の原則にも反することゝなる。行政上の逋稅鬭爭を防がんとせば、其の原因を除き去るべきである。處で其の原因は稅法の不備が其一で、租稅道義の頽廢が其二である。

第四節 確實の原則

確實の原則とは租稅が明確に定まつてゐねばならぬ事を云ふ。

一 此の原則はアダム・スミスが夙に唱道し、後の學者も亦之に和してゐる。アダム・スミスに依れば、確實の原則は政府當局者が勝手氣儘に租稅を定め租稅を賦課徴收してはならぬ事を要求するものである。而して其の前提として租稅は法律に依つて之を定め、法律に従つて之を賦課徴收すべきで

あると云ふ適法の原則を認めねばならぬ。確實の原則は斯の如く適法の原則より出てゐるが、更に一步を進め租稅立法に於ては租稅が確實にして、且つ其れが一般人民に理解せられるものなる事を要求し、稅務行政に於ては租稅法の精神を解釋し、且つ其の精神を民衆の間に徹底するやうに努める事を要求するものである。

二 確實の原則は先づ租稅立法の上に現はれて、租稅主體、租稅客體、課稅標準、稅率、納期、納稅所、納稅方法等に於て明確に準據すべき規定を作る事を要求す。租稅主體より觀れば、如何なる租稅が何時、如何程、何處で徵收せられるかを豫め能く知つてゐたいと望むのである。確實の原則は此等の希望を充たさしめねばならぬ。

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

(2) 特定の租稅が徵收せられる事が判つたとしても、稅額を知らねば納稅者に取つては尙ほ不安たるを免れぬ。稅額は租稅客體たるべきもの、分量に稅率を掛けて計算する事が出来る。

(3) 何時租稅を納めねばならぬかと云ふ事は納期の問題となる。納期も法律に於て明かに之を定めて置かねばならぬ。

(4) 何處で租稅を支拂はねばならぬかは、納稅所の問題となる。租稅法は納稅所に關して一定の準則を定めねばならぬ。

(5) 如何なる方法で租稅を支拂はねばならぬかは納稅方法に關してゐる。其の支拂ひに供すべき貨幣は何であるか、小切手は許さるべきか否か等の問題に對し法は明確に定めて置かねばならぬ。

三 以上は確實の原則の要求する法の規定であるが、又同時に其の法の規定が國民一般に能く理解せられ、少しも誤解を生ぜぬものなる事を要求する。即ち租稅法は第一に何人にも判る様な明瞭な語を用ひねばならぬ。又第二に諸規定の間に於て論理上矛盾の無いやうにせねばならぬ。斯の如きは自明の理であつて、租稅法に限らぬ事である。處が租稅立法に際しては逋稅闘争が行はれ、議會に於ける諸勢力の互讓に依り中途半端の規定をなす事も起つて來る。是れ現代の租稅立法に於て確實の原則の要求が充分に徹底しない所以である。

租稅法が一般の準則を定める時は、施行令に依つて其の細則を定め、租稅法の規定を明確にし、疑義を除き去る事が必要である。そこに確實の原則が實現せられるのである。

第六章 財政的原則

第一節 財政政策的原則

財政政策的原則とは、租稅が財政政策の目標に副はねばならぬ事を意味する。財政政策の目標は租稅が國家の經費を支辨するに不足しない事、従つて租稅が經費の膨脹に伴うて増して行く事に存してある。其れで財政政策的原則は充分の原則と彈力的原則とに歸着する。元來租稅は強制共同經濟に於て共同欲望を満足せしむるが爲めに起つて來るのである。されば租稅は其の目的からして當然共同欲望を満足するに充分なるべく、共同欲望の増すに従つて當然其の額を増す事が出來なければならぬ。故に財政政策的原則は租稅の目的より出て來る當然の歸結であつて、租稅目的の原則とも云ふ。

第一款 充分の原則

一 充分の原則とは租稅が以て一定の會計年度内に於ける財政的需要即ち經費を充たすに充分でなければならぬ事を意味する。茲に財政的需要と云ふは主として經常費である。經常費を支辨するに

は、經常收入を以てせねばならぬから租稅は其の中軸となる。是れ租稅は以て一定の會計年度内に於ける財政的需要を充たさねばならぬと云ふ所以である。

二 此の原則より出發すると租稅が多く收入を齎すか否かを考察して其の選擇を定めねばならぬ事となる。立法者は國家公共團體の經費を支辨するが爲めに多額で且つ確實の收入を齎すべき租稅を採用するのが常である。何れの國に於ても消費稅の存するは之が爲めである。又生活必需品に課する税や多量消費品に課する税は貧者に重き負擔を命じ勝ちで正義に反する嫌ひがあるけれども、財政家は此の種の税を取らうとする傾がある。畢竟此等の税が多額の收入を齎すからである。之に反し直接奢侈税の如きは最も正義に適つてゐるけれども徵稅費に比して其の實收入が割合に少ないから、財政家は多く之を歓迎しない。是れ國に依つては租稅制度の中に之を缺くものがある所以である。

第二款 彈力的原則

一 彈力的原則とは租稅が財政需要の變するに従うて之に應じて行かねばならぬ事を云ふ。即ち經費の増減に従うて租稅收入が伸縮するのである。租稅收入は大體に於て景氣と同一方向に進むものである。故に不景氣の時に財政需要が減じ、景氣の不動の時に財政需要が變らず、好景氣の時に財政需

要が増せば問題がないのである。然るに景氣の變動がない時に財政需要が増すとか、更に景氣が悪くなつてゐる時に財政需要が増すと財政困難が生ずるのである。例へば不況の爲めに租稅收入が減じてゐる際に失業救濟政策又は不況打開策の爲めに巨額の經費を要する場合が其の適例である。

現今の文明國に於ては經費が膨脹して止まぬから、彈力的原則は租稅收入の段々増して行く事を要求する事になる。之を租稅增收の原則と名づける。租稅增收の原則は好況の時に容易に行はれるが、景氣の動かない時又は不況時には行詰らざるを得ず、茲に彈力的原則の必要を生ずるのである。彈力的原則は斯の如く全體の經費が増加する場合の外に政務收入又は私經濟的收入が減する場合に亦適用せられるから、國家が官有財産や官業を有すれば有する程租稅の彈力的原則は愈々必要となつて來るのである。現代國家財政の彈力的原則たる租稅增收の原則は二の方法によつて行はれる。其一は自然增收であり、其二は人爲的增收である。

二 自然增收とは租稅が人口の増殖國富若しくは國民所得の増加産業の振興に因つて自然に其の收入を増すのを云ふ。租稅の種類によつて自然增收を齎す程度が同じくない。収益稅は其の收入が略ぼ一定し自然增收を生ずる事が少ない。所得稅は産業が振興し國民所得が増すに従ひ、財産稅は國富の増加に伴ひ、消費稅は人口が殖え國民所得が増すに従ひ、流通稅は商工業の繁榮するに従うて自然に

其の收入を増すものである。故に多くの租稅は自然增收の性質を有すと云ふ事が出来る。特に此點を考慮して二つの方法が講せられる。自然增收を齎し經費の膨脹と並行するが如き租稅を取り入れる事が其一つである。成るべく多くの種類の異つた租稅を網羅し景氣の變動があつても全體としては自然增收を齎すが如き租稅を組む事が其二である。

處が自然增收の生ずるは多くは經濟界が順境に在る間に於て、あつて、經濟界が逆境に轉すると却つて自然減收となり、租稅は以て財政需要を充たす事が出来なくなる。是に於て人爲的增收を圖らねばならぬ。尙ほ自然增收の現象は原則としては喜ぶべきであるが、貨幣の購買力の減少に基づく物價騰貴により租稅收入の自然増加を來すのは寧ろ警戒を要する。これが極端に進む時には租稅の前拂制度を採用する等種々の對策を講せねばならぬ。

三 人爲的增收とは或は新稅を起し或は舊稅の稅率を高め以て租稅全體の收入を多くする事を云ふ。人爲的增收は租稅に自然減收の現象が起る場合に必要なるのみならず、租稅に自然增收がある場合に於ても、經費膨脹の勢ひが自然增收の勢ひよりも大なる以上は之を必要とするのである。斯の如きは經常費支辨に就て云ふべきであるが、亦臨時費支辨に就ても云ふ事が出来る。戰爭其他非常の時期に於て租稅の人爲的增收を圖るは所謂戰時稅であり非常稅である。

稅率を増せば増收を得るが普通であるが、常に必ずしもさうと謂へぬ。内地消費稅の如き稅率を高むるに従ひ國民の消費を抑へ、延いて稅の收入を減する事もあり、關稅の如き稅率を高むる前に見越輸入を刺戟し稅率が高くなつて却つて其の收入を減する事もある。之に反し所得稅財產稅收益稅は其の稅率を増すに従うて其の收入を増すが普通であるが、其れが爲め租稅義務者の苦痛を増すことが愈々大となる。若し其の稅率を極端に高むると、租稅義務者が争うて脫稅を計り若くは滯納し必ずしも多くの増收を期することが出来なくなるのである。

新稅を起し若くは舊稅の稅率を引き上げ以て人爲的増收を圖るは相當に時日を要することである。そこで人爲的増收をはかる爲めに二つの方法が考へられる。必要ある毎に何時にても増收の目的を達し得べき種類の租稅を租稅體系中に織り込みて置くのが其の一つである。蓋し經費は年々膨脹して來るが、時によつては不意に甚だしく膨脹することもあり、租稅外の收入も時に依つて急に減することもあるから、租稅は其の場合に應じて辻褄を合せねばならぬからである。斯くして租稅體系の中に動的分子として稅率の變更に依つて容易に増收を期し得る様の租稅を採用するのである。英國の普通所得稅が其の代表的のものであるが、我國の分類所得稅も其の役割を有してゐる。人爲的増收の第二の方法は好景氣の時の租稅收入を全部使用せず不景氣の時の用意に留保し長年月にわたり財政の均衡を保たんとするのである。然し此の方法は經費膨脹の趨勢の著しき今日に於ては實行し難い。

第二節 稅務行政的原則

稅務行政的原則は、稅務行政を爲すに當り遵はねばならぬ原則であつて、確實の原則、便宜の原則、最少徵稅費の原則を總括するのを例とする。既に社會的原則に於て確實の原則を説いたから、茲には便宜の原則と最少徵稅費の原則即ち經濟的徵稅の原則と名づくるものとを説くに止める。

稅務行政的原則は稅務行政をなすに當り遵はねばならぬものであるが、租稅立法に際しても亦之を考慮し此の原則の要求する所を租稅法の條文に於て明かに定めねばならぬものがある。此の原則は昔より全然無視せられてゐたもので無い。殊に經濟的徵稅の原則に於てさうである。立憲政治の時代に入つて稅務行政的原則は租稅立法によつて確認せられる事になつて來た。

第一款 便宜の原則

便宜の原則とは租稅が納稅者にとつて便宜であるやうに徵收すべきであると云ふ事を要求するものである。

一 此の原則はアダム・スミスの夙に唱道した所にかゝり、後の學者も亦之に和してゐる。此の原則はアダム・スミスの説明する通り、納期若しくは納稅方法に關し納稅者の便宜に適ふ様になすべきである事を要求するものである。納稅者が納稅に際し甚だしき不便を感せぬやうにすれば、同一の稅額を納むるにしても其の苦痛とする所が少なく、從つて租稅の滯納も少なくなり、國庫の收入も亦増して來る譯である。是れは應分擔稅の原則竝に財政政策的原則の要求する所であつて、此の二原則を認めると當然の論結として便宜の原則をも認めねばならぬ。

二 便宜の原則により如何なる事項に就て納稅者の便宜を圖るか云ふに、納期、納稅所、支拂手段、納稅手續其他の納稅方法を擧げるのである。

- (1) 納稅者に便宜なる時期とは、納稅者が金錢收入を手に入れた時若しくは其後である。斯の如き時期を納期とすれば、納稅者は其の手に入れた金錢の中より租稅を拂ふ事が出来るから、然らざる時よりも迷惑を感ずる事が少ない。
- (2) 納稅者にとつて便宜なる所は、多くは納稅者の住所地若しくは課稅物件の存する地である。
- (3) 納稅に供すべき支拂手段に就て云へば、納稅者の手に入れ易い通貨を以て納稅せしむる事とせねばならぬ。

(4) 納稅の手續に就て云へば成る可く之を簡易にする事が必要である。若し其の手續が煩雜であれば、納稅者は不知不識の間に脫稅を計り若しくは滯納するやうになつて來るからである。

三 納稅者の便宜を圖るに急にして他を顧みない時は國庫にとつて大なる不便を來す事がある。納期に就て考ふるも、納稅者にとつて便宜なる時期は必ずしも會計年度の初めに存せず、却つて會計年度の半以後に存することもある。然るに國庫は會計年度の初めより日々一定額の經費を支出せねばならぬから、納稅者にとり便宜である納期は國庫にとり不便のこともある。是れ明かに財政政策的原則に反するものである。故に便宜の原則も何處までも徹底的に之を貫くべきでなく、他の原則と調和を保つ爲めに之を制限せねばならぬ事がある。本原則の適用として納稅施設法が定められた。

第二款 經濟的徵稅の原則

經濟的徵稅の原則とは成る可く少なき徵稅費を以て成る可く多くの租稅收入を得ん事を要求するものであつて、之を最少徵稅費の原則とも云ふ。

一 此の原則も亦アダム・スミスの夙に道破した所にかゝる。各稅はそが國庫に歸する純收入額と人民の納付する額との間に於ける差を成る可く少なくせねばならぬことを意味する。茲に國庫に歸す

る純收入額と人民の納付する額との差と云ふは徵稅費に該當するから、此の原則は徵稅費を成る可く少なくする事を要求するものである。經濟的徵稅の原則は財政政策的原則並に國民經濟的原則より出て來る歸結である。國家は財政政策的原則により經費を支辨するが爲めに充分なる租稅收入を得ねばならぬ。然し苛斂誅求は國民經濟的原則に反するから、租稅の限度として許される範圍に於て租稅を徵し、其れに依つて成る可く多くの國家經費を支辨し得る様にせねばならぬ。換言せば成る可く徵稅費を少なくし、成る可く純租稅收入を多くする様に、徵稅上に經濟主義を適用せねばならぬ。

要するに財政政策的原則並に國民經濟的原則を認め、更に國家公共團體の徵稅と稅收との間に經濟主義の行はるゝ事を認めると、經濟的徵稅の原則は當然に之を認めねばならぬ。

二 財政を個人經濟的に觀察せば、徵稅費は生産費に該當し、私企業に於て生産費を減することを旨とするが如く、財政に於ても徵稅費を少なくせねばならぬ。徵稅費は財政的にも國民經濟的にも觀察する事が出来る。財政的に云へば徵稅費は稅務行政官廳の人件費及物件費を意味するのであるが、國民經濟的に見れば民間が徵稅に協力するに當り負擔する經費をも含むのである。分類所得稅が配當利子俸給の源泉課稅を行ふ場合に配當俸給を支拂ふ會社、利子を支拂ふ銀行が負擔する徵稅費が後者の適例である。茲には財政的意味に於ける徵稅費に問題を限る事とする。

徵稅費は財務行政廳が法に依つて租稅を徵收する爲めに要する費用であつて國庫の經費となつて表はれる。徵稅費は更に租稅の賦課徵收そのものに要する費用と其の賦課徵收の監督に要する費用との二に分つ事が出来る。前者を固有の徵稅費といひ、後者を徵稅監督費と云ふ。

三 徵稅費の多寡は次の種々の事情に依つて異なつて來る。

(1) 徵稅費の多少は徵稅機關に依り大いに異なる。徵稅機關には徵稅請負人、國家の官廳、市町村其他の公共組合等を數ふる事が出来る。國稅に附加稅を課するとき、國稅の徵收を市町村に委任すると徵稅費を節する事が出来る。

(2) 徵稅費は徵稅方法に依つて大いに異なる。徵稅方法としては簡別徵稅法と總括徵稅法とがあり、又印紙納稅法と金納法とがあるが、概していへば總括徵稅法は簡別徵稅法よりも徵稅費が少なくして済み、印紙納稅法は金納法よりも徵稅費が少なくして済むのである。

(3) 徵稅費は租稅の種類に依つて大いに異なる。所得稅財產稅の如き直接稅に於ては綜合的に賦課徵稅する方が分析的に源泉徵收するよりも費用が多くかゝるのである。間接稅は徵稅監視費が嵩み徵稅費は廉で無い。財政專賣は消費稅徵收の一形式として行はれ徵稅費を減するものである。

(4) 徵稅費は時と所とに依つて大いに異なる。其の原因は道義の進歩の程度、地理的關係、經濟的

關係に基づき、道義が進み經濟が進めば、徵稅費は次第に減じて行くべきものである。

(5) 小額所得又は小額財産の免稅は社會的原則より生ずる歸結であるが、徵稅費が稅額を償はない場合には經濟的徵稅の原則より之を按配せねばならぬことがあるのである。

經濟的徵稅の原則によると、徵稅機關に就ては其の最も徵稅費を節する事の出来るものを取り、徵稅方法に就ては其の徵稅費を要する事の最も少ない方法を取り、租稅の種類に就ては少ない徵稅費で事足るものを取り、同一の租稅に就て云へば成る可く徵稅費を減ずる事を期すべきである。

四 經濟的徵稅の原則は徵稅費を少なくし、租稅收入を多くせんとすることを要求するが、之を徹底的に行ふ事は困難である。租稅の種類に就て考ふるも、徵稅費を要する事少ないものゝみを選びて稅制を組織する事は事實に於て出来ない相談である。比較的多くの徵稅費を要する租稅であつても、正義の原則や國民經濟的原則や財政政策的原則に適ふときは之を採用せねばならぬ。經濟的徵稅の原則は此の點に於て大いに制限せられざるを得ない。又之を同一の租稅に就て考ふるも、徵稅費は時と所とに依つて異なる。經濟的徵稅の原則は此の點に於ても亦制限せられざるを得ないのである。

第七章 租稅の減免

第一節 租稅の減免の意義

一 以上四章にわたり租稅の最高原則を説明し如何なる場合に如何なる租稅を課すべきかを明かにした。一般原則は斯くの如く明瞭であるが、特定の場合には種々の事情により租稅を課しないか又は租稅を輕減するかの必要が起つて來る。思ふに租稅は財政收入の中軸をなすものであるが同時に國家が國民經濟及個人經濟を統制する最も有力なる手段であるから、租稅の減免も亦租稅の賦課と違つた意味に於て統制經濟を實施する作用を有してゐる。

財政が國民經濟及個人經濟に及ぼす影響を觀るに、經費は購買力を賦與するものであるから積極的であるが、租稅は購買力を強制的に徵收するものであるから消極的である。租稅の減免は本來ならば國家に強制的に徵收せらるべき筈の購買力の全部又は一部を國民經濟及個人經濟に残して置くのであるから、その影響は經費と同様に積極的のものである。これ租稅の減免を特に注目する所以である。

二 租稅の減免は種々の目的から出てゐる。國家公共團體に免除するもの、教育宗教等に關係ある

公益團體に免除するもの、經濟的活動を促進する爲めの租稅の減免、生活必要費を免除するもの、行政的理由に基く免税、二重稅回避の免税等に分れるのである。然し何分にも租稅の減免は普遍の原則の例外となり且つ平等の原則の作用の一部分を停止する事となるから、慎重に之を定めねばならぬ。

租稅の減免は恒久の制度としても存し又は臨時的にも行はれるのである。以下恒久の制度としての租稅の減免を租稅主體に關する不課稅と租稅客體に關する減免とに分ち論じ、更に臨時的の租稅減免にも言及したい。

第二節 租稅主體に關する不課稅

租稅主體に關する例外は主權の行使に關係ある人である。個人として帝王及び其の一族並に外國元首及び其の使臣であり、法人としては公法人である。

一 帝王及び其の一族並に外國の元首及び其の使臣に對しては、嚴格なる理論は姑く措き、實際には租稅を課しない。其れは一は國家の元首に對する敬禮であり、一は國際的慣例である。是等の人に租稅を課せぬと云ふも、多くは直接稅及び關稅に限られ、内地消費稅は之を負擔することゝなる。

二 公法人とは嚴格に云へば國家府縣市町村を指すが、茲には廣義に解し公共の職分を遂行するも

のとせられてゐる團體を包括する。公法人は公共の職分を遂行する爲めに存し、其の職分を遂行する爲めに課稅の必要が起つて來る。故に公法人は課稅權の主體とこそなれ課稅權の客體たるべきでない。

我國に於ては所得稅法人稅を課せないものとして北海道府縣市町村と其他の公共團體（府縣組合、市町村組合、町村組合、市町村内の區、町村制を施行せざる地における町村に準すべき團體、市町村學校組合、町村學校組合、學區、水利組合聯合會等）と神社及公益法人とをあげてゐる。

然し之には例外がある。其一は内地消費稅である。其二は收益稅其他の直接稅である。國家公共團體が私人と同様に資産を有し企業を營める場合に公法人に課稅しないと、民業を壓迫すると云ふ不公平が起るのである。かくて國家が自ら國家の資産並に企業に對して課稅したり、國家が下級團體の資産並に企業に對して課稅したり、國家並に上級公共團體が下級公共團體の區域に資産を有し若くは企業を營むに對して下級團體が課稅したりする事が起つて來るのである。

第三節 租稅客體に關する減免

租稅客體に關する例外は租稅客體の質に關する例外と租稅客體の量に關する例外の二に分れる。

一 租稅客體の質に關する例外とは同じ種類の租稅客體の中で免せられるものがあるのをいふ。一