

例とするが故に、官有地収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んとするときには、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。鑛泉並びに浴場よりする収入、水車製粉所よりする収入、牡蠣飼養所、眞珠採取所よりする収入が之である。次に建物並びに水面の如きも、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収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せねばならぬ。特別會計に於ける官有地収入は國有財産整理資金の収入に求める事が出来る。一般會計に於ける官有地収入は、之を官有地拂下代と官有地貸下代とに分つのである。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、官有物収入は官有地並び

に其の附屬物収入が中心を爲してゐる。

### 第二款 官林収入

一 國家が官林を所有することに就ては他の土地に就てと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三編第二章厚生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。是が爲めに森林は國家公共團體が之を所有し管理するを以て策の得たるものとするのである。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労働を要することが少なく、同時に永く經驗を有する専門的知識を要し、學問上の原則に従ひて之を爲すべきである。國家が大なる資金により大規模的に經營すれば、其の成績は見るべきものがある。

二 歐洲に於ては、其の初め森林は沼地と共に *Domanium* 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んで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、終に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。御料林は皇室の所有に屬し、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ずべきものである。

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。官林は國家自ら經營し管理すべしとせば、之に當る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。

官林を經營し管理するに二段の方法を採らねばならぬ。  
第一には經營の計畫を立てねばならぬ。經營の計畫とは植林の方法、植林の期

間、伐木の數量種類、其他全體の經營に關し細則を立つることを云ふ。

第二には木材の處分方法を定めねばならぬ。最近の方法は、競賣方法と國家のみにて價を定むる方法と合意により價を定め賣却する方法との三方法である。

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 官業收入

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、或ひは經營の大規模なるに依り、獨占到陥るものがある。

(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、成る可く多くの收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收益を計らざることあり、甚だしきは全然收益を拋棄することもある。斯の如き收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。行政的獨占事業は收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收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收入の目的を以てする事業にして、我國に於ける專賣事業の如く徵税の一形式を爲すものであるから、第三編租稅論に譲る。

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

### 第一節 官鑛業收入

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場合、並びに其他の官業の需要を充たす爲めに必要な場合には、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、或ひ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。日清戰後、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 官鑛業の収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、其の収入は左程大でなかつた。現今我國の有する鑛山は、他の官業に附屬し、其の収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収入は海軍燃料廠收入の中に存するが如し。

## 第二節 官工業收入

一 官工業とは國家並びに公共團體の營む工業である。歐洲に於ては君主が特權として工業を營んだことがあつたが、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帶び、何等収益を見ざるのみならず、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、彈藥等の製造並びに印刷等である。

二 我國に於ては明治維新以來、或ひは模範工場を設くるの趣旨に依り、或ひは



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は其の例が甚だ多い。富岡製糸所、築地製茶場、横須賀造船所、紋鼈製糖所、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、海軍燃料廠等であつたが、時世の進歩に伴ひ、之を廢し之を拂下げ、今日に於て存するものは造幣局、印刷局、陸軍造兵廠、千住製絨所、海軍工廠、海軍火藥廠、海軍燃料廠のみ。

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、勢ひ獨占到歸することゝなる。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帶び、國家の營む工業が模範的たり自給的たると全く反す。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。我國に於ては電氣瓦斯等の事業は私營に初まつたが、次第に公營に移らんとする趨勢にある。而して其の趨勢は電鐵の公營に依つて刺戟せられ、電燈の公營を馴致し、電力の公營に及ばんとしてゐる。是等電氣瓦斯の公營を爲すものは、市並びに市に隣接せる町村に多い。近來は縣が自ら電力事業を公營するの趨勢をも生ずるに至つた。

### 第三節 官商業收入

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帶ぶるを以て、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し、公益の爲めに之を消費者に轉賣する場合は其一である。國家公共團體は多少の利益を得るを例とするも、必ずしも常に然りと云ふを得ない。大正十年以來、政府が一方に米穀を買い上げ、他方



に之を賣つて以て其の需給を調節するの方策を取るが如き、其の實例である。

(2) 其二は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。商業に關聯して最も重きを爲すものは普通銀行、兌換券發行銀行、農工銀行、貯蓄銀行、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、延ひては國民經濟を惑亂することとなる。是が故に銀行業の官營は之を非とせねばならぬ。

二 兌換券發行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が、現今の趨勢は私立中央銀行制度である。元來兌換券

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、濫りに兌換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、兌換券の發行は之を私立の中央銀行に任かさざるを得ないのである。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。之をして金庫事務を管掌せしむるは其一であり、銀行の利益に應じて之を國家に分配せしむるは其二であり、兌換券發行税を納めしむるは其三であり、無利子借上若くは低利借上を命ずるは其四である。

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のである。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、埃、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つてゐる。

### 第二款 郵便貯金並びに大藏省預金部



一 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すべく流動公債の性質を帯ぶ。然れども、一方に於て細民より零碎の資金を預かり之に利子を附し、他方に於て大藏省預金部が之を運用して相當の利益を擧ぐるものなれば、其處に貯蓄銀行の官營の實が擧つてゐるともいへる。

二 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となつてゐる。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。

#### 第四節 官交通業收入

##### 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。自由主義論者は國有に反對するが、此の問題も單に自由論のみを以て解決出來ない。鐵道は由來獨占的性質を有し、之を私有に任ずるときは獨占價格の理法により高き運賃を定め、

又一定の商業者と結び、他の商工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せねばならぬ。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悉く國有制度でなく、私有制度なるもの、官私併存制度なるものがある。

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す。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、明治三十九年十月より翌四十年十月の間に於て十七會社の鐵道を買收し、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尙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、之より年貸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、鐵道は國を擧げて統一せられ、而も一般公益に副ふものたるべく、一部資本家に委すべきものでない。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。

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。さればとて運賃を低下して手數料主義に依り、又は純經營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。

(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、鐵道の敷設並び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。帝國鐵道特別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(第二條)ると云ふ例外を認め、其の鐵道公債並びに借入金、鐵道の經營に必要な經營費を支辨する爲めに從來發行したる公債、鐵道又は軌道の買収又は補償の爲めに發行したる公債又は政府の負擔に歸したる債務、是等の公債の整理又は償還の爲めに起したる公債をも包括すは、鐵道會計の負擔とし、其の公債の償還金、利子、割引料並びに發行及び償還に關する經營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第三條となつてゐる。

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、自然に資本勘定と收益勘定とを分たねばならぬ。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、收益勘定、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。即ち收益勘定に於て収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、從來は益金の一割以内を積立勘定に繰入れ、殘金を資本勘定に入れた、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(九條六條二項、五條)。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(第十二條二項)。

(3) 鐵道國有主義を貫かんとせば、鐵道網の統一を期し、總べての鐵道線路をして同一官廳の管理の下に立たしめねばならぬ。鐵道經營の統一が是である。鐵道經營の統一は、單一國家が鐵道國有主義を實行する場合には極めて簡單であるが、複合國家に於て其の支分國が鐵道國有主義を實行する場合には頗る困難なる

問題を生ず。此の弊を除かんとせば經營の共同を爲さねばならぬ。鐵道經營の統一は國際間に於ても其の必要を見ることがある。

三 鐵道収入は鐵道が旅客並びに貨物を運送するに依つて生ずる収入である。鐵道は此の固有營業を補助する爲めに附屬事業を營むことありて、之より生ずる副収入も亦存す。鐵道の純益は總収入より營業費を差引きたるものである。故に純益の大小は總収入に正比例し、營業費に反比例す。而して總収入は運賃の高下に依つて異なるのみならず、貨物旅客の多少に依つて異なるものである。貨物旅客の増加は又營業費の増加を伴ふべきも、それは只だ變動的營業費に就て云ひ得るのみ、確定的營業費に至つては貨物旅客の増加に拘はらず變ぜず、故に貨物旅客の増加は鐵道の純益を増すに力あるものと云はねばならぬ。

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



輻を運轉せしむるものなるが故に、電力を有するものが之を經營することが最も便である。電氣鐵道も其の初め電燈並びに他の電氣事業と共に私立會社の經營する所であつたが、漸次市營に移つてゐる。

## 第二款 船舶業

汽船に依る運輸業は政府事業として適しないから、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、又は一國が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、逓信省の船舶所有の如し。然れども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、是に郵便事業の財政的獨立を保障し得る。是に依つて觀れば、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から、一國の文化政策、經濟政策の上より見ると國家が獨占し之を營まねばならぬ。蓋し郵便に於ける營利と一國交通上の公益とを調和するは、國家以外に之を望めないからである。郵便官營の根據に反對する理由は殆んどないから、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とす。電信は電力に依つて極めて迅速に遠隔なる地に通信を傳達す。故に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、北米合衆國並びに加奈陀あるのみ。

電話は初めに於て之が架設の局に當りたるものは私設會社なりしが、今日に於て純然たる民營主義を維持するものは米國あるのみ。多くは民設會社を買上げて官營としたのである。尙ほ民營に竝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。然れども、通信事務を以て國家の獨占とする爲めには、貸下經營を棄て自己經營とすべきである。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、手数料主義、純益主義、折衷主義の四つに分つ事が出来る。手数料主義を超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。

只だ諸國の立法例は區々にして準營利主義を採る外、手数料主義を採るものがある。其の手数料主義を採る國にありては、其の收入は使用料となる。

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、電話並び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収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、副收入を生ず。又郵便は爲替、貯金、振替貯金等を附屬業務とするが、其の性質よりいへば銀行業務に屬するものなるが故に、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之を收納するが故に、通信業務よりする收入は之と區別することを得ない。



郵便、電信、電話の純収入も、鐵道の純益と同じく、總収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、電話の収入は、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、拂渡並に収入印紙賣捌の事務をも含む、並に之が附帶業務の爲めに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 官保險業收入

一 保險官營論の論據は収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、社會政策に兼ねて収入を目的とするもの、四つに之を分つ事が出来る。

(1) 収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収入之に伴つて増加しないから保險を官營として其の収入の缺陷を補はんとするに存す。論者或ひは保險官營

を以て煙草酒精等の專賣に比し、保險經營に於て掛金を得るこ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となる。保險の財政的獨占は之を是認するを得ない。

(2) 社會政策を目的とする保險官營論は、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、其の一である。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。



然れども労働保険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。簡易保険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。普通生命保険に至つては此の説に據りて官營を主張せねばならぬ。

二 實際に徴するに労働保険の官營は獨逸に於て創められ、奧佛其他の諸國皆之に倣ひ、終には自由放任主義の本家たる英國迄も之を模してゐる。我國にては健康保險特別會計と労働者災害扶助責任保險特別會計とを設けてゐる。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特別會計を創め今日に至つてゐる。普通生命保險官營は一九一二年來の伊太利に於て其の例を見る。損害保險の官營は世界大戰に促され發生したのである。我國に於ては家畜再保險特別會計を置いてゐる。

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。

労働保險は、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。勿論國家は労働者並び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、労働保險の如く甚だしく國庫を煩さなす。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。或ひ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。

普通生命保險は簡易保險よりも收入主義を濃厚にして經營する事が出来る。

## 第五章 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。

第一に手数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、手数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、且つ其の手数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。故に手数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。

第二に手数料は他の政務收入、即ち使用料、特別課徴、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を得ない。是れ手数料と根本的に異なる所である。

手数料と使用料とは、特殊報償の原則に従ふに於ては異なる所がない。然し手数料の收入は、國家若くは公共團體が權力を行使するに伴ふて生ずるに反し、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、手数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、手数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「手数料」とし、使用料に對立する手数料は之を本來の「手数料」とすべきである。

手数料と使用料の區別に就て述べたることは、手数料と特別課徴の區別に移して當て嵌めることが出来る。特別課徴も亦營造物に關するが故である。

第三に手数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、手数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、手数料は特別報償の原則に従ひ、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数料とは區別し難き事がある。殊に所謂流通税と手数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、手数料は性質上租税に移るものと云ふことが出来る。



## 第二款 手数料の高

一 手数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、第二に個人の受くる利益である。

(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、應舎の營繕費等をも割り宛てねばならぬが、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。即ち手数料は常に定額手数料たるべく變動手数料たるべからざることもなり、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の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じ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、従つて手数料は常に變動手数料殊に範圍手数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、他の目的を交へる事がある。手数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。然し手数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数料制度を適用し、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 手数料には定額手数料と變動手数料との二種がある。定額手数料とは同種類の書類に對し同額の手數料を課するものにして、變動手数料とは箇々の場合の特別事情に應じ手数料の率を變ずるものである。



變動手数料は更に之を分ちて範圍手数料と遞進手数料とす。

(1) 範圍手数料とは手数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) 遞進手数料とは一定の標準により手数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数料、時間手数料と云ふ。

(ロ) 物件の價格によりて之を變ずるものを價格手数料と云ふ。

價格手数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数料と云ふ。又價格等級を付せず歩割を以て手数料を課するものを歩割手数料と云ふ。

### 第三款 手数料の發達

一 手数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、個人の自存並び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。古代並

び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、手数料は大いに發達するを得なかつた。只だ手数料の萌芽として官吏手数料並びに特權收入が存してゐた。

二 官吏手数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数料にして、其の俸給の一部を形づくるものであつた。官吏手数料は一面便利なるが如くに見ゆるも、他方には國家は手数料の形に於て徵收する公課の全額を通覽するに由なく、又官吏が自己の意見にて如何様にも手数料を定め得るが故に、公務取扱の上に差障を生ずるを免かれない、殊に近世に豫算統一主義が採用せられ、總べての收入は一たび國庫に入るものとせらるゝに及んで、官吏手数料は廢せられ、之に代りて國庫手数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、他方に純然たる手数料も亦發達するの氣運に向つた。十七世紀に印紙の大き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ゝなり、手数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 手數料の賦課徴收

一 手數料を賦課すべき標準は或ひは之を外形標準に求め、或ひ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。故に此の手數料は箇別的、獨立的、變動的である。

二 手數料徴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徴收するのと總括して徴收するのとある、是に於て箇別手數料と總括手數料との別が出て來る。

(イ) 箇別手數料とは官廳の箇々の行動若くは箇々の書面に就き箇々別々に計算し課徴するものをいふ。

(ロ) 總括手數料とは手數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、之に一定の手數料を課するをいふ。手數料は箇別手數料より總括手數料に進む傾向が有る、從つて手數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) 手數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數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、定額の手數料若くは簡單なる標準に依つて等級を定め手數料を徴する場合は、此の方法に依るを適當とす。然れども印紙並びに押印用紙の誤



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じしむる。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ことがないから、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べきものである。

#### 第一項 司法手数料

司法手数料とは裁判其他司法に對する特別報償である。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る。故に訴訟手数料も之を分けて、民事訴訟手

手数料と刑事訴訟手数料とする。

(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。故に檢察が職權に依つて告訴し、又は第三者の告訴ありたる場合に於ても、犯罪者は手数料を納めねばならぬ。只だ犯罪者は貧者多く、實際手数料を納むることが出来ない場合が多い。

(2) 非訟事件手数料は訴訟にあらざる民事事件に關し、私人が裁判所を煩はす場合に之を徴するものである。是れ私法上の法律關係を一定して疑ひなからしめ取引の安固を確保するが故である。

#### 第二項 行政手数料

一 行政手数料は行政に伴ふ手数料にして、司法手数料の外の總べての手数料を包括す。司法手数料と行政手数料との區別は多くの國に於て又國法上の重要



なる區別である。即ち司法手数料は法律を以て之を定むるに反して、行政手数料は行政部内に於て之を定め得るのである。

二 行政手数料は行政行為の形式を標準として之を分つことが出来、又其の行政の實質を標準として之を分つことが出来る。

(1) 手数料を形式的に分類せんとせば、先づ手数料の反對給付たるべき行政行為を一瞥すべく、是等の行政行為に伴ひ、特許料、認可料、許可料、試験料、證明料の如き手数料を生ず。手数料に印紙徴收方法を採るが爲め、便宜上より或ひは行政行為を促す申請書を捕へて之に課し、或ひは行政行為の結果として發行せらるる證書を捕へて之を課することがある。

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

#### 第六款 手数料の收入

手数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、手数料は雜收

入中の免許及び手数料並びに税關雜收入なる項目の中にも現はれるが、其の主なものは印紙收入中に存す。前者は直接徴收方法に依るものにして、後者は間接徴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徴收すべき登録税、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、刑事追徴金等をも包括するが故に、手数料は印紙收入の一部を形づくりに過ぎない。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、手数料は其の二割に満たず。地方財政統計は手数料として督促手数料、戸籍手数料、證明手数料、閱覽手数料、檢定手数料、證紙收入等を掲げてゐる。

### 第二節 使用料

#### 第一款 使用料の本質並びに高

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徴收する公課である。従て手数料並びに私經濟的收入と區別せねばならぬ。私經濟



的収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及び人的手段の集成であり、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収入に準ぜねばならぬ。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。學者或ひ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歩、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歩、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教育的營造物使用料、保健的營造物使用料、國民經濟的營造物使用料となすことが出来る。

(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、温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。我が地方財政統計は使用料として各種の收入を網羅してゐる。(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、瓦斯使用料、棧橋使用料、用水路及溜池使用料、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、墓地火葬場使用料)が、中には使用料以外のものを混じてゐる。

### 第三節 受益者負擔金

#### 第一款 受益者負擔金の本質

受益者負擔金とは、國家公共團體が公益の爲めに營造物を新設し、又は之に格段なる改良を行ふに際し、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 受益者負擔金の課徴の目的、課徴主體、課徴區域を詳かにせねばならぬ。

(1) 受益者負擔金は營造物の新設改良に要する經費を支辨せんが爲めに徴する公課である。受益者負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するには、相當に巨額の經費を要し、其の經費を支辨せんが爲めに受益者負擔金なるものを生ず。

營造物は國家社會より觀れば、一の資本とすることが出来る。故に營造物の新設改良は社會資本を増加することとなり、従つて其の營造物の新設改良費は臨時費を形づくる。受益者負擔金は此の臨時費を支辨することを目的とす。

(2) 受益者負擔金は營造物の新設改良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費に貢獻するは、當に正義の要求である。然れども、之を以て不勞利得税としてはならない。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し改良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



受益者負擔金を支拂ふものなるが故に、受益者負擔金は特殊報償の性質を有す。

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

(4) 受益者負擔金は、營造物の新設改良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 受益者負擔金の本質を明瞭にする爲めには、他の収入と區別せねばならぬ。

(1) 受益者負擔金は公課なるが故に私經濟的収入と根本的性質を異にす。

(2) 受益者負擔金は手数料使用料と區別せねばならぬ。先づ受益者負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、受益者負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。従つて受益者負擔金は限地的であるが、手数料はさうでない。又受益者負擔金は營造物の新設改良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、營造物の新設改良費に交渉する所がない。従つて受益者負擔金は、營造物の新設改良あるときに一時的に課徴するを本則とし、使用料は、營造物を使用する毎に課するものとす。又受益者負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) 受益者負擔金は又租税殊に目的税と區別せねばならぬ。受益者負擔金と目的税とは互ひに接近するが、目的税は租税たる以上、租税主體の擔税力に應じて課することを本則とするに反して、受益者負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 受益者負擔金の課徴方法

受益者負擔金の課徴の限度、配賦方法、課徴の時期及び回数等を明かにする。

一 受益者負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。營造物の新設改良に依つて如何に多くの利益を受けても、其の新設改良費以上の金額を徴する要がない。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徴するを得ないのである。思ふに營造物の新設改良に依つて特定の人が特別の利益を受くる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税と特定受益者の納むる受益者負擔金とが並び、營造物の新設改良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、營造物の新設改良に依り受くべき特別利益が大なる程、受益者負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、受益者負擔金に依つて支辨すべき割合を少なくすべきである。

二 受益者負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、茲に課徴客體、課徴標準、課徴率に就き研究せねばならぬ。課徴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徴標準とすることがある。課徴率は課徴標準に對する比例率である。是れ受益者負擔金

が特殊報償の原則に従ふ當然の歸結である。

三 受益者負擔金は營造物の新設改良費を支辨することを目的とするから、其の經費を支辨するの必要ある際に課徴するは當然の事である。斯くして課徴期は營造物を新設し、若くは改良する前後となる。又受益者負擔金は營造物の新設改良費を辨ずることを目的とする以上、原則として一時限りのものである。只だ其の額の大なるものにおいては、年賦延納を許さねばならぬ。

### 第三款 受益者負擔金の發達

一 受益者負擔金は營造物の新設改良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す。従つて地方團體の收入として能く發達した。受益者負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、法律の上に於ては、夙に受益者負擔金の制を認めてゐる。市制百二十二條、町村制百二條に曰く、

數人ヲ利スル營造物ノ設置維持其ノ他ノ必要ナル費用ハ其ノ關係者ニ負擔セシム



ルコトヲ得。

市(町村)ノ一部ヲ利スル營造物ノ設置維持其ノ他ノ必要ナル費用ハ其ノ部内ニ於テ市(町村)税ヲ納ムル義務アル者ニ負擔セシムルコトヲ得。

此の規定は尙ほ多少明確を缺くも、道路法、都市計畫法に至つては其の規定明確にして疑ひを容るゝ餘地がない。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負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負擔金制度の根據を示してゐる。都市計畫法施行令第九條は更に受益者負擔金を課すべき場合を列挙してゐる。

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ク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リ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若クハ廣場ノ新設、擴張又ハ路面ノ改良ヲ爲シタル場合ニ於テ、其ノ道路若クハ廣場ノ兩側ニ於テ内務大臣ノ定ムル區劃内ニ在ル有租地ノ所有者、但シ賃權ノ目的タル土地ニ付テハ賃權者、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租權者、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、受益者負擔金制度が行はるゝことゝなつた。

#### 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、學者或ひは補償給付の一に數ふ。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並びに行政法規に違反するが爲めに徴收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ず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。或ひは他の收入中に附屬して諸所に散見し、或ひは雜收入の中に編入せられ、其の現はる形式が一でない。我國豫算に於ては雜收入の中に之を存す。罰金は印紙收入の中にも之を存し、辨償金、違約金は森林收入中にも亦之を存す。

### 第三編 租稅論

國家の經常收入は之を私經濟的收入と公經濟的收入との二に分ち、公經濟的收入は更に政務收入と租稅との二に分つ。私經濟的收入並びに政務收入に關しては既に第二編に之を論じ、此の編に於ては専ら租稅を研究する。租稅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、租稅の全般に互りて論究するもので、各論とは各稅に就て特別に研究するものである。租稅總論より初める。

#### 第一部 租稅總論

##### 第一章 租稅の本質

一 租稅は歴史的產物である。古往今來の租稅を概括して觀念を定むる事は容易の業でない。已む無くれ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。蓋し往時の租稅にありては、寄附や手数料其他の收入と區別し得られ



ぬものがあつたからである。そこで是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、課税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、公共團體も亦課税權の主體たるを得。

(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、一般人民は課税權の客體である。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せないのである。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。

只だ主權に服從してゐるといふ理由で廣く課せられるものである。そこで課税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ふて差支へない。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、是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くるのである。之に反し租税にありては收入を目的とするのである。



斯の如く租税は収入を得て一般の経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経費を支辨せんとするものは、之を目的税と云ふ。目的税は特別課徴に似て非なるものである。特別課徴は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が、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、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、以て財政難を生ずるに至るべく、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、目的税制度を排斥してゐる。

要するに目的税は原則として之を採用すべきで無い。租税は一般の経費を支辨するを以て目的とするのである。

二 租税は一般経費の支辨を目的とし、従つて収入を目的とするものであるが、租税の中にも収入を目的とせざるが如き外觀を呈するものがある。例へば保護關税の如きは農業工業の保護を目的とし、一見せば収入の目的がない様である。

その結果關税を二つに分ちて財政關税をば収入を目的となすものとし、保護關税をば産業の保護を目的とするものとなすものがあるが、これは極端である。事實は財政關税は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、保護關税は財政上の見地に加へて經濟政策上の見地を以てするを異なれりとするのみである。勿論保護關税が全く目的を達して外國の輸入が跡を絶つに至るときは、其の収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税は經濟政策上よりするも財政上よりするも存在を失へるものである。然し苟くも保護關税にして存在する以上は、産業保護の目的あるは勿論であるが、其の外に収入の目的ありと云はねばならぬ。

或ひは租税を以て社會政策上の目的を有するものとし、租税は現今の所得、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。ワグナー其の他社會政策家の唱導する所である。之を非難する者は、租税は収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。余の見所は、租税が収入を目的とすべきことは争ふの餘地なきが、其の収入の目的の外に他の目



的を併有するとも、敢へて租税たるに妨げない。租税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。勿論租税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、租税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とは、租税たるに於て妨げない。故に租税は、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即ち租税の根據に關する論である。十七世紀より今日に至る迄の學說を分つて公需說交換說、保險說とし、最近は義務說、社會政策說が行はれてゐる。

### 第一節 公需說

一 公需說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。此の說は、公共の需要を充たすが爲めに租税を起すべき事を論ずるが故に、公需說と名づくべく、又公共の福利を目的とする事を趣旨とするから、公共福利說といつても可い。此の說はボウダン (Bodin) に溯ぼる事が出来るが、獨逸舊内帑學派のオブレヒト (Obrecht)、メゾルト (Besold)、クロック (Klock) は一步を進めて租税の根據に論及するに至つた。

二 公需說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ことが出来る。十七世紀の説としては進歩したるものと認めねばならぬ。

## 第二節 交換説

### 第一款 本来の交換説

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、或ひ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、或ひは個人が國家より利益を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償説とも云ふ。

二 交換説は民約説に伴ひ發達したものである。即ち第一に、十七世紀に於てグローチウス(Grotius)、ホッブス(Hobbes)、プウフェンドルフ(Pufendorf)等の民約論者の租税論に萌芽を發し、十八世紀にルソアの説となり、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(Justi)、ソッペンフェルス(Sonnenfels)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つてより、交換説は經濟學者の説となつた。即ち第一にチュルギー(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。更にバスチア(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。特に佛國にてはプルードン(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、ベエル、ヤコブ、ホックは其の代表者である。ラウ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、文化國の租税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税を多く拂ひ、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税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、人民は租税を拒絶し得るとも解せらる。然らば此の説は租税正義の觀念に反するものである。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 保險説

一 交換説の一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税は之に對する保險料であると云ふのである。保險説を創めて唱へたのは、或ひは英國の Bishop of Llandaff であると言ひ或ひは獨逸のクレール、シュレエツヘル(Schlözer)であると言ふが、通説は佛國のチエール(Thiers)である。氏は曰く「租税は人民が國家より受けたる利益に比例して之を支拂はねばならぬ。恰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)ポードリヤール(Baudrillard)も此の説に屬す。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、交換説に對する批評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徴税が出来なくなる筈であるが、斯の如き時こそ最も租税を要する時である。又間接税殊に消費税の如きは保険説を以て説明出来ない。

### 第三節 最近の學說

一 最近の學說は國家の課税權を以て國家の生存權に歸し、租税の負擔を以て人民の義務となすものである。此の說の根柢をなす思想はフキヒテ(Fichte) シェリング(Schelling) ヴィゲル(Hegel) 等より出たる國家說である。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であるからと云つて、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。此の國家說は國家を歴史的に且つ有機的に觀るものであるから、之を國家有機體說又は歴史的有機體說と云ふ。

二 此の國家說より出發すると、租税の根據は之を國家と人民との關係に求め

ねばならぬ。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。スタール(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、課税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箇別の給付に對して報酬なきを原則とするが故に、租税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員の供給に待たねばならぬが、而も其の團員は其の給付に對して特別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、租税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。そこで此の說を



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。寧ろヘーヘベルグ (Heberer) に従ひ租税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税の根據を説くのであるが、所謂純財政的意義に於ける租税に就て云ふのである。

四 社會政策的租税の根據は社會政策を行ふ必要と云ふことに歸着す。現代に於ける所得並びに財産の分配を更正せんとせば社會政策を施行すべく、之には二つの方面がある。貧者の生活を保障するは其一にして、富者の富の集積を制限するは其二である。此の二方面に於ける具體手段は種々あるが、租税は其の有力なるものである。蓋し租税は富者に重く課して富の集積を制限し得るのみならず、一定事情の下にある貧者を免税し、若くは之に軽く税することに依つて貧者の生活難を軽くするを得るからである。要するに社會政策を行ふの必要は、社會政策的租税の根據を示すものと謂はねばならぬ。

### 第三章 租税の最高原則

一 租税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収する財である。従つて租税は個人經濟の富を取りて之を國家に移すものにして、租税の基礎は國民經濟に存す。故に近世の租税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。故に租税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。

次に租税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。是に租税は社會的現象として現はれる。

要するに租税は財政上、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税の最高原則が發生す。而して此の原則は租税制度を組織する標準となり、又税制改革の目標となるものである。

二 租税の最高原則は、ポウバン、ユスター、ベリ (Verr) 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——租税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税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。租税納付の形式方法並びに税額は、納税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、各税は納税者にとつて最も便宜なる時期に於て、若くは方法に依つて、之を課徴せねばならぬと。

(4) 最少徴税費の原則 (the principle of least expense) に曰く、各税はそれが國庫に歸する純収入額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。佛國のシスモンデー (Simondi)、獨逸のヘルド (Held)、ノイマン、ワグネル、ホック、ロッセル、シエーフレ、フオッケ、ヘッケル、エーヘベ

ル、グモル (Moll)、ハイドリッヒ (Heidrich)、英國のバスターブル、ジョーンス (Jones) 等が各種の原則を發表してゐる。就中ワグナーの

「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、税源の選擇、四、税種の選擇)

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、最少徴税費の原則)

の租税の最高原則が標準となつてゐる。

三 アダム・スミスの便宜、最少徴税費の二原則は所謂稅務行政的原則に過ぎず、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。故に租税の最高原則を明かにせんとせば、租税の財政的、社會的、經濟的現象に關聯し之を出發點とせねばならぬ。

7 (1) 財政的現象として租税を見る時は、租税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。又租税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税目的の原則又は財



政政策的の原則と稱す。更に稅務行政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見るときは、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の原則と稱す。

(3) 社會的現象として見るときは、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の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 國民經濟的の原則  
稅源の選擇、租稅客體の選擇、租稅主體の選擇並びに租稅の轉嫁、租稅の程度

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

第三 財政的の原則  
租稅目的の原則 充分の原則  
彈力的の原則  
稅務行政的の原則 便宜の原則  
經濟的徵稅の原則

四 是に論ずべきは、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、第一に社會的の原則を重んじて、之を首位に置くもの、第二に財政的の原則を最も重しとするもの、第三に國民經濟的の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顰に倣ふ。然れども社會的の原則殊に平等の原則は個人相互の關係を調和するに止まり、財政的の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公平を來たし、是に社會的の原則殊に平等の原則を最も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、此の時に財政政策の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の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來ないのである。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びに 租税の國民經濟に及ぼす影響

租税の國民經濟的の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。余は此等の問題を論じ、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を有する財の中に伏在せねばならぬ。然らば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。是に財産所得、収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得を擧げるものであるが、其の利益を収益と云ふ。収益を生ずる物件を財源と云ふ。故に収益は一定期間に於て一定の財源より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。個人は此の収益の外、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。

収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見て綜合性、主觀性を有し、其の入り來る時より見て連續性を有し、其の消費より見て自由處分性を有す。

収益は所得の一部を形成するものである。収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。故に學者或ひは収益を部分的所得なりと云ふ。只だ収益と所得とを對峙して觀念上に區別する場合には、収益は常に財源に關聯して之を見、所得は之を個人經濟の主體に關聯して見るものと解すべきである。収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、固有の所得と分つのである。

三 個人は財産を有し、従つて収益を得、又所得を得、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。(余は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と云はんとする。

(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して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、其の總収入より生産費、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爲めに、個人經濟の基礎を傷つくる事がない。租税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、税源は所得なりと云ふ事となる。

(2) 隨時収入も税源とするを得。蓋し隨時収入より租税を支拂はしむるも個人經濟を害せないからである。然し隨時収入は個人より之を見れば、時ありて取得するものなるが故に、年々繰返して租税支拂ひの源泉となすを得ない。従つて隨時収入は時には税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見れば、大數の理により隨時収入税は年々之を存する。只だ隨時収入は大なる収入を爲さないから、隨時収入は主たる税源でなく副たる税源となる。

(3) 財産は元來税本たるべく、之を税源となし常に租税を支拂はしむる時は租税の基礎を壞し、租税制度を長く維持する事が出来なくなる。故に税源は原則と

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、資本を税源としてはならない。資本には流動資本と固定資本の二種があるから、之を別々に觀察する。假りに流動資本を税源とせんか、常に生産事業を縮少せしめ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。又固定資本を税源とせんか、資本家は租税を支拂ふ爲めに固定資本を賣却せねばならず、従つて生産の中止となり、個人經濟の衰微となり、國家も亦税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税源とするを得ない。學者が資本或ひ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。然し租税は常に經常費を支辨するのみならず、時には臨時費を支辨せねばならぬ。國家の危急存亡の時に際しては、巨額の臨時費を支辨する必要を生じ、租税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、税源は所得、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税源となるのである。



財産特に資本は非常の場合に例外として税源たる事を得るものなるも、この他の場合に尙ほ税源たる事を得るやと云ふに、多くの學者は之を否定してゐる。ワグナーは財産が税源たり得る場合を廣く解し、資本を國民資本と私資本とに分ち、私資本は廣き範圍に於て税源たる事を得と云つてゐる。尙ほワグナーは社會政策上よりも財産を税源とすべき事を主張してゐる。

四 余は以上税源を研究し、所得は原則として税源たるべく、財産特に資本は例外的に税源たり得ることを明かにした。財産特に資本は原則として税源たり得ずと云ふも、之を租税客體とするは妨げない。普通に資本税と云ひ財産税と云ふは、資本、財産の如きものを租税の客體となすの意味に外ならぬ。即ち財産より出て來る収益や、資本より出て來る利子を税源となし之に依つて租税を支拂はしめんとするのであるが、其の収益若くは利子を直接に税せず、財産若くは資本を標準として間接に税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税の客體とするのを名義上の財産税若くは名義上の資本税と云ふ。之に反し、財産若くは資本を税源とするものを實質的財産税若くは實質的資本税と云ふ。實質的

財産税と名義上の財産税とは、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税率である。即ち税率低きときはたとへ財産其のものを税せんとするも、財産より生ずる収益に依り支拂ふことゝなる、之に反し、税率高ければ収益に税せんとするも事實上租税を支拂ふに収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。要するに財産税、資本税は須らく名義的たるべく實質的であつてはならぬ。實質的資本税、財産税は只だ例外的の場合に之を許し得るのみである。

## 第二節 租税客體の選擇

一 前節に述べたるが如く、税源は原則として所得たるべきである。然らば所得に直接に課する税が最も合理的の租税となる。故に若し出來得べくんば所得單一税を以て財政を變理するのが最も當を得たるものである。蓋し如何なる形に於て税するも、歸する所は所得の負擔となさねばならぬからである。然るに個人の所得の申告は何れの國に於ても眞を得るものでない。所得税のみでは實際



上、所得の大小に應ずる課税が出来ないで不公平に陥る虞れがある。

其の上に、租税を唯一に限るときは、経費の膨脹に從ひて限りなく其の税率を高めて増収を圖る事となるが、税率高ければ租税義務者は負擔の重さを感じ、義務心の強き者にも脱税を計り、又は滞納をなすに至り、強いて之を徴收せんとすれば大いに干渉せねばならぬ。従つて徴税費が多くなり、租税の純収入は比較的に少くなり、到底経費膨脹の趨勢に伴ふことが出来なくなる。故に單一所得税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来なくなる。是が故に各國の租税立法は所得税の外に他の方面より所得を捕へ、之に税することに努めないものはない。是に於て租税客體の問題が出て来る。

二 租税客體は我國の法律にて之を課税物件と云ふ。租税賦課の目標となる物體、又は事實にして、之に依つて税源の所在を推定するものである。故に租税客體は税源並びに課税標準と異なる。税源は租税の由つて以て支拂はれる源である。之を譬ふれば泉の如し。課税物件は租税賦課の目標となる物體、又は事實である。之を譬ふれば泉より流出する河水の如し。其の河水に依りて源泉を知る

のである。課税標準は税額の大小多少を定むる尺度であつて、租税客體に關係して算出せる數量價格である。

今例に依つて租税客體と税源と課税標準との區別を示す。地租に於ては税源は地主の所得を構成する土地の収益である。地租の客體は此の収益を生ずべき土地である。而して其の課税標準は地價又は土地賃賃價格である。酒税に於ては課税物件は酒又は酒の醸造と云ふ事實である。税源は酒の消費に依つて示さるゝ所得である。課税標準は酒の造石高である。斯の如く課税物件は之を税源、課税標準と區別せねばならぬが、時により税源と同じきものがある、例へば所得税の如くである。所得税に於て所得は課税物件にして同時に税源である。

三 租税客體に依つて税源の所在を推定し、之に課税する方法を講ぜんとせば、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や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、1、財産所有の事實。2、營利の事實。3、使用消費の事實。4、賣買交換の事實。の四が有る。

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。又第二に營利の事實を捉ふれば、個人が所得を得つゝあることを推定する事が出来る。營利は所得を得るの階梯に外ならないからである。第三に使用消費の事實を捉ふれば、個人が所得を有し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。斯の如く見來るときは、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収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互る取引關係をなすものである。故に租稅立法は、個人の収入經濟、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。個人の収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) 収入經濟に於ては、先づ財産所有に稅する、それを財産稅と云ふ。次に財産を財源とし、之に依りて收益を得てゐるのを見て稅する、それを收益稅と云ふ。其の土地の收益に稅するを地租とし、家屋の收益に稅するを家屋稅とし、資本の收益に稅するを資本利子稅とし、營業の收益に稅するを營業稅又は營業收益稅とす。
  - (2) 支出經濟に於ては消費と云ふ事實を見て稅するのである。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。其の財産移轉を官簿に登録する事實を稅するものは登録稅にして、其の取引に伴ひ文書を作製するを捉へて稅するものは文書稅又は印紙稅である。
- 租稅客體より租稅を見れば、殆んど總べての個人經濟の現象に關聯する。斯く



して租税客體より税源を捕捉すれば、以て所得税を補ひ、以て所得税を税源とする趣意を貫くことが出来る。故に租税客體より税源を捕捉することは、正面より入らないで裏面より入るものである。斯くして賦課する租税は所謂名義上の租税である。名義上に於ては財産税たり、消費税たり、流通税なるも、實質上に於ては所得税たるべきものである。

以上は個人經濟の現象に立脚して論じたるものであるが、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来るものである。國民經濟より見るときは租税は生産、交換、消費と云ふが如き現象を捉へて税することゝなる。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、交換の現象に税することは、國民經濟の發達を害するに至ると非難する人もある。然し租税が生産、交換の現象を捕捉することは、所得を推測して之を攻撃せんとするに過ぎない。租税の攻撃せんとするものは所得であつて生産、交換でない。生産、交換は外部に現はれたる目標に過ぎぬ。されば所得を攻撃すればとて國民經濟の發達を害すると謂ふ事が出来ぬ。只だ税率が高きに失し、又は其他の關係にて國民資本

を侵すときは、生産、交換を妨害し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、租税立法上之を避けねばならぬ。

### 第三節 租税主體の選擇並びに租税の轉嫁

#### 第一款 租税主體

一 租税は税源より支拂はれる者であるが、其の税源を捉へんとして租税客體の問題が生じた。處が其の租税客體には多數の人が相交渉してゐるから、租税を何れの人に賦課すべきかを定めねばならぬ。是に租税主體の問題を生ず。

租税主體は之を廣義に解するとき、租税を納付し若くは負擔する個人經濟の主體を云ふ。之を狹義に解するとき、法律上租税を納付すべき自然人又は法人を意味する。租税を納付する個人經濟の主體は納税者と云ひ、租税を實際上負擔する個人經濟の主體は擔税者である。租税主體を狹義に解して納税者を觀て擔税者を觀ないものがある。然し財政學上よりせば何人が租税を負擔するかの方



が重要であるから、余は租税主體を廣狹二義に分ち、狹義に於ては納税者を意味し、廣義に於ては納税者擔税者の兩者を包括したのである。

二 納税者と擔税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税者は自己の營業資本より租税を支拂ひ、後に他人より其の償ひを得るのである。之に反し擔税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。是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。(一)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り行くものを狹義の轉嫁と云ふ。(二)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り行くことを云ふ。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り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、租税を納付したるもの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ぜんとするのである。然るに經濟界の狀態によりては其の租税額を他に轉ずるを得ない事もあるから、其の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式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のものである。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るからである。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り行き、以て利益の調和を齎すと論じてゐる。此の見地よりカナール(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。蓋し新税は經濟關係を紊し利益の不調和を來すものなれども、其の負擔は日を追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。然れども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、相對説を生ずるに至り、租税の轉嫁を以て絶對的とせず、或ひは租税の種類により又は時と所とにより異なるものとするのである。所謂間接税と直接税との區別は是に成つたのである。

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

移り小賣商に移るのが普通である。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分つ事が出来る。

市場に於て前人が強者であつて後人が弱者であれば、租税の負擔は前人より後人に轉輾すべきであつて、前轉又は進轉と名づく。

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。

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。

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、多くの收益、所得、財產等に配分せられ、爲めに其の税の負擔は新たに得たる總收益、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。

四 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、其の消費を節することが出來なければ出來ない程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、所謂租税の還元が行はれて、其の租税の初めて課せられた時に於ける財産所有者の負擔に歸着する。
- (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) 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。従つて租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、各々其の所期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は税を徴收するも、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めることを期し、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、納税者は法の命令により自己の危険に於て租税を支拂ふのである。然し國家は納税者に税權を附與して他人より追徴すべきことを確保してゐるのでなく、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。

(2) 期待に反する轉嫁とは、法律上の負擔指定者が、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のとは違つた租税負擔の配分を生じることによつて、租税計畫を打破し、公平にして合理的なる税を不公平にし不合理的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。例へば収益税に於ては、或ひは家主或ひは營業主或ひは資本家に課せんとするものであるけれども、此等の人は自己の地位によりて自然生ずる事實上の勢力を利用し、又は其の當時の需要供給に關する偶然の勢力によりて、租税負擔を借家人や小賣人や消費者や債務者に轉嫁することがあるからである。

租税政策より云へば所期の轉嫁を遂げしめ、所期に反する轉嫁が起らぬ様に努むべきである。其れには租税立法も租税轉嫁の趨勢を察して、或ひは轉嫁の間違ひなきもの若くは殆んど轉嫁することがない租税を選択すべきである。

### 第三款 租税の償却(租税の還元)

租税の償却とは將來課せらるべき租税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税は過去に於て已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収益税を資本に還元し、収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税するときは、其の税額だけは其の土地又は固定資本の収益を減ずることとなる、収益が減ず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、其の税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となる。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税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、其の所有者は租税還元額だけ價を安くするに同意せねばならぬ。



斯くして買主は其後租税を納付するも、租税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様の利廻りを齎す収益を得ることとなる、されば買主は租税を負擔せず、初めの所有者が獨り永久に租税を負擔することとなるのである。即ち後の所有者より見れば、租税は全く償却せられたるものと謂ふべきである。是れ租税償却の名ある所以である。其の租税額が資本に還元せられ、租税客體の財産價格より差引かるゝよりして、之を租税の還元ともいふのである。

租税の償却の行はるゝことは地租に於て最も著しく、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見て、地租は所有者が之を負擔せずして土地が負擔すとも見る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。故に實際に於て地租は全く土地の負擔となつたのである。是に於て地租は租税の性質を失へりと論じ得るのである。

地租が永きに互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加へたる時は、土地の賣買價格を下して其れだけ財産の沒收を行ふ結果となる。故に租税政策は租税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 租税の程度

租税の財政々策的原則によれば、租税の収入は充分なるべく、又經費の膨脹につれて伸張せねばならぬ。然らば租税は如何に重くしても可いかと云ふに、租税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。そこで租税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。或ひは租税は如何に重くするも經濟上差



支へなしとするものあり、或ひは租税には限度ありとするものがある。前者を無限課税説と唱へ、後者を有限課税説と稱す。

一 無限課税説を二つに區別し増富説と貨幣循環説とする事が出来る。

(1) 増富説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ひ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、重税を課するときは其の人は國庫に收めし税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、遂には納めし税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労働すると同様である。畢竟重税は生産を擴張して現今の富を増加することに歸着す、若し英國が米國及び佛國と戦はなければ租税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税に歸してゐる、此の説は氏が學理上より議論を立てしもので

あるが、實際の上に於ても斯の如き論理を以て重税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る。

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。然し問題は決して斯の如き容易なるものでない。勿論英國が米佛と戦争して重税を課し居りし間に富力増加せしことは事實である。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労働者の労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。之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。即ち其の當時の租税は頗る重かりしも、生産は増加し富は増進した、然し之は皆過重なる租税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、租税の爲めに害せられなかつたからである。故に重税を拂ふが爲めに國が富み來ると云ふは眞理でない。然し其の重税に堪え得る國は富める國であると稱し得る。若し重税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) 貨幣循環説は曰く、國家が租税として徴收するものは、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と主張してゐる。此の説は朝廷の冗費或ひは不用の工事等に要する經費を辯護せんとするに外ならない。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るゝものであるが、其の貨幣は國家に取り上げらるゝも聽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しないと云ふのは誤つてゐる。次ぎ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、又必ずしも悉く人民に復歸しないからである。同じく租税の經濟上の作用が斯の如く異なり來るは、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、失職者に職を與ふことが出来ること説くが、こは單に労働の需要の方面を觀たるに過ぎぬ。之が爲めに必ずしも労働者を利すとは云へない。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りと見るべく、更に重税が労働者の損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。斯の如く見るときは、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。其の最も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。再生産説其れ自身に就ては是に贅せず、只だ一言すべきは、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。何となれば税源のなき處には租税は之を徴收し得ないからである。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圍に在る。勿論例外の場合に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圍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圍にあるとして、次ぎ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となると人民は餓死せねばならない。故に租税は少なくとも人民の生活の最少限度の範圍内に立入つてはならない。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、理論としては之を取上げ得ると云はねばならぬ。然れども斯の如きは固より重税にして、一國々民經濟の發達を害せずと云ふ程度にありと云ふを得ない。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。

今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こととなるが故に、資本の集散を壓迫することとなる。之は租税の經濟上の影響として免れ得



ないものである。然るに租税が重くなるに従ひ、資本集積を妨ぐるものが大となり、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、所得の減ず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微す。是れ租税が其の程度を超えたる徴候である。之を勞働者又は下級者に就き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見る。例へば消費税にて、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。又直接税に就きて見れば、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説がある。

ユスチーは已に十八世紀の時に之を解決せんとして曰く、租税が所得の三分の一を超えたるときは酷であり、四分の一に止まるときは其れは高しと云ふことが出来る、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る。所得の一分一分乃至一分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・ポリュエーの説に曰く、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。

是等の説は租税と所得との比例によりて租税の程度を定むるものにして一應尤もであるが、何故に租税の程度が所得の三分の一ならざるべからざるか、何故に一分一分ならざるべからざるかの理由に至つては之を説明するに苦しむ。只だ社會心理上よりして所得の二分の一、三分の一を奪ふは酷なりと云ふ感を起すに過ぎない。然し租税額の所得に對する歩合を諸國諸時代に就て調べ、之を比較對照し、最も多くの國に於て最も多く見る所の比を以て、經驗律の上に於ける租税の



程度と看做す事が出来る。此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ずることを得べく、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。尤も此の場合に於て所得と云ふは個人所得にあらずして國民所得を指すものである。

## 第五章 租税の社會的原則並びに

### 租税の配分

租税の社會的原則は租税の配分に關する原則である。租税の配分とは租税が各人の間に又各階級の間に配分せらるゝを云ふ。此の租税の配分は正義に適はねばならぬから、學者或ひは之を公正の原則、正義の原則、道義の原則と云ふ。現今の文明國に於て租税が正義に適ふと云ふには、租税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。租税の配分宜しきを得ば、たとへ其の額大なるも民に怨嗟の聲なく國民生活は安固たるを得、之に反し租税の配分宜し

きを得ざれば、たとへ其の額小なるも民は平かなるを得ない。されば租税をして正義に適はしめんとせば、先づ租税をして各人、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。是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。處が主權者並びに政治家は昔に於けるが如く得手勝手に租税を配分して、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来る。適法の原則と確實の原則とは表となり裏となつてゐるものであつて、社會正義の要求より出でたるものと謂はねばならぬ。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、凡ての人民が租税を負擔せねばならぬことを云ふ。總べての人が租税を負擔せねばならぬと云ふは、租税主體に遺漏があつてはならぬことを意味する。故に此の原則は租税に就き特權階級を認めぬ事に歸着する。

租税は個人經濟の主體に課し、其の税源より支拂はしむるものであるが、税源たる所得は容易に且つ正確に之を捉ふることが出来ないから、租税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税を負擔すべしとの原則は租税の客體にも推し及ぼさねばならぬ。即ち租税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ものである。今日の立憲國にては各人は法の前に於て平等なり、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。租税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。然れども歴史上より見

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税せず、專制君主的時代に至つても、一般貴族は納税せなかつた。然れども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、強ち武士貴族の免税特權のみを咎める事が出来ない、否、免税の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。然るに佛の國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。故に租税に於て免税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、租税は宜しく普遍的でなければならぬ。

## 第二款 普遍の原則の適用

普遍の原則は租税主體を追ふて洩さないのみか、租税客體を追ふて洩さない。故に、先づ自然人を追ふて而も法人を逸することなく、内國人を追ふて而も外人を逸することのないやうにせねばならぬ。

### 第一項 自然人

自然人を分ちて内國人と外國人とす。



一 内國人は或ひ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税の義務を有するは、殆んど論ずるの要がない。只だ是に問題となるのは、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、之を税すべきか否かといふことである。我國の租税立法は、人税に就ては屬人主義をとり、物税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、營業收益税等の收益税を課しないが、其等の財産又は營業より生ずる所得に對しては所得税を課してゐる。相續税は、外國に於て有する財産には之を課せないこととなつてゐる。

(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。第一の場合には、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、資産や營業が國內に存する限り、屬地主義に従つて内地に於て物税を課すべく、更に其れより生ずる所得のみに對して所得税をも課せねばならぬ。此の所得税は人税の性質を失つてゐる。第二の場合には、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、課税權の理論と二重税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、課税物件が内國に存する限度に於て之を税すべきである。地租、家屋税、營業收益税、資本利子税の如き收益税は、苟くも土地、家屋、資本が内國に存し、營業が内國に於て營まるゝ以上は、之に課すべきであり、所得税は是等の財源より入つて來る所得に限り之を課すべきであり、財産税、相續税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、流通税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。是に注意すべきは部分的の所得や財産に課すべき所得税、財産税、相續税は人税の性質を帯びるといはんよりは、物税の性質を帯びるものといひ得られることである。

二 外國人は元來自國民でないから、國民たるが故に納税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、若くは營業所を有し、盛んに利益を收むる者が出て來る。而して



之に對し少しも課税することが出来なければ、國家の課税權は非常に制限せらるることとなり、内地の土地や資本が外人の手に移るに及び、租税收入は益々減じて來る。是れ理に於て外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。是れ國際關係の法律より見ても亦外人に税することを許さねばならぬ理由の二である。

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。

(1) 外國人が外國に住んでゐる場合には、外人に人税を課することが出來ぬ。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來ぬ。之に反し外人が内國に於て有する租税客體に對しては之を税せねばならぬ。故に外人が内國に於て土地や家屋や資本や財産を有するときは、之に地租や家屋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收益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。

(2) 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、進んで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來ぬ。

要するに、外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、營業收益税等の收益税を課し、外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、之を負擔せしめねばならぬ。所得税は外人が内國に於て資産や營業所を有し、是等より所得を得てゐる限り、其の範圍に於ては内國に住まなくても之を拂はねばならぬ。若し夫れ外國人が内地に住居する場合には、之に一般所得税、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無い、一定期間、國內に居住する者に始めて之を課す事とすべきである。



## 第二項 法人

二七二

法人は之を分ちて公法人と私法人との二とするが、是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、従つて擔稅力を有してゐるから、自然人と同様に課稅せねばならぬ。營利法人課稅に就ては、法人其の者の課稅と社員又は株主に對する課稅との關係を明かにせねばならぬ。こは所得稅に於て重大なる意義を有してゐる。法人も亦一の權利主體として之を稅せねばならぬが、人或ひは社員又は株主に稅すれば法人に稅する要なく、法人に稅すれば社員又は株主に稅する要なしと論ずる者がある。此の考より出でて、論者は法人の所得に課するを以て間接に社員又は株主に稅する便宜課稅方法であると云ひ其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稅方法と云ふのである。

法人は損益勘定を公けにするから、其の所得を隱蔽するを得ない。而も、法人に課するときは徵稅手續も極めて簡單であるから、社員又は株主に課稅する代りに法人に稅するのが便宜である。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は異なつた人格者である。一方が稅せられたとて、他方が免るゝ理由とならぬ。現に法人の擔稅力と株主又は社員全體の擔稅力とは同一でない。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、租稅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、社會心理上より見て、株主又は社員に少しも稅せない結果となる。假りに法人に課する結果は、株主又は社員に負擔が及ぶとするも、所得の大なるものに重く課稅すると云ふ公平の原則を實行し得ない事となる。逆に株主又は社員のみを課し法人に課せないと、普通の原則に反することとなるのである。

要するに、營利法人には、法人にも社員又は株主にも課稅せねばならぬ。法人の配當金額のみに就て見れば、二重に課する傾があるから、兩者に所得稅の如き同一



の税を課する場合には税率を軽くせねばならぬ。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税するのみでなく、法人にも所得税を課してゐる。

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し、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續税、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、相續税、贈與税に代へて特別の財團法人税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通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、家屋税、資本利子税、營業收益税を課するのは宜しくない。斯の如き物税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收益税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税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税を課し、又取引をなすに從つて流通税を課すべきである。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税を課して可い。

### 第三項 植民地と内地との間に於ける

#### 普通の原則

植民地と内地とは法域を異にしてゐる。そこで税法の上より見ると植民地は



寧ろ外國に準ずべく、従つて植民地人に對する課税問題は、外國に於ける内國人の課税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、植民地と内地とを通じ普遍の原則を適用せねばならぬ。

一 内地人又は植民地土人が内地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。従つて所得税等の入税は内地の税法に従つて之を課し、収益税其他の物税は植民地の税法に従つて之を課すべきである。

二 内地人又は植民地土人が植民地に住み内地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。

植民地に住む内地人、又は植民地土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、内地に於て収益税を課し部分的所得税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、植民地の税法に従つて之を課

し内地の税を課すべきでない。これ課税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、植民地に住む内地人及び植民地土人が内地に於て有する土地、家屋、營業並びに貸付資本に對しては内地税法に従つて地租、家屋税、營業収益税、資本利子税を課すべきであり、植民地に於て有する土地、家屋、營業並びに貸付資本に對しては、植民地税法に従つて其の地租、家屋税、營業収益税、資本利子税を課すべきである。植民地に所得税、財産税、相続税が行はれてゐる場合には、植民地が是等の入税を課し得るのであるが、内地は其の内地より得べき所得や内地に存する財産の限度に於て部分的所得税、部分的財産税、部分的相続税を課すべきである。此の理は移して法人にも適用する事が出来る。只だ法人には相続税を課するを得ないのである。

### 第三款 普遍の原則の例外

普遍の原則は總べての租税主體、租税客體を追及して漏らさないが、租税主體と租税客體とに關し多少の例外を認めねばならぬ。

#### 第一項 租税主體に關する例外



租税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び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びに外國の元首及び其の使臣に對しては、嚴格なる理論は姑らく措き、實際上は租税を課せない。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。是等の人に租税を課せぬと云ふも、多くは直接税及び關税に限られ内地消費税は之を負擔することとなる。

二 公法人とは嚴格に云へば國家府縣市町村を指すが、是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税の必要が起つて來る。故に公法人は課税權の主體とこそなれ課税權の客體たるべきでない。

然し之には例外がある。其一は内地消費税である。其二是収益税其他の直接税である。國家公共團體が私人と同様に資産を有し、企業を營める場合に公法人に課税しないと、民業を壓迫すると云ふ不平が起るのである。かくて國家が自ら國家の資産並びに企業に對して税したり、國家が下級團體の資産並びに企業に對

して税したり、又は國家並びに上級公共團體が下級公共團體の區域に資産を有し若くは企業を營むに對して下級團體が課税する事がある。

## 第二項 租税客體に關する例外

租税客體に關する例外は、租税客體の質に關する例外と、租税客體の量に關する例外との二つに大別する。

一 租税客體の質に關する例外とは、同じ種類の租税客體の中で免ぜられるものがあるのをいひ、或ひは立法の不備より出で又は立法上相當の理由を備へてゐる。他の財政政策の理由よりする免税は、財政全局の上より其の政策を租税普遍の原則より重しとするものである。經濟政策の理由よりする免税は、産業の發達を期するの必要上より普遍の原則の制限を辭せないものである。他の租税原則の結果として免税せられるものは、それが充分に擔税力を持たぬ爲めである。

二 租税客體の量に關する例外は更に二つに分れる。租税客體が一定量に達せない時に免ぜるのが免税點であつて、租税客體が一定の状態に置かれたときに其の一定の状態に置かれたる分量に限り免税するものが條件付免税である。



免稅點の問題は多く最低生活費を免稅することから起つてゐる。所得稅に於て最も著しく現はれてゐる。

條件付免稅は内地消費稅に就て起る。内地消費稅は内地に於て享樂的消費に供せられる物品に課するものである。處が其の品物が外國に於て消費せられ又は内國の生産事業に用ひられる時には、之を免するるのである。此の免稅は條件の到來を豫期し、初めから課稅せず、置く方法に依る事が出来る。原料免稅と輸出免稅とが之である。之に反し、内地消費稅としては一應之を課し、輸出と云ふ條件が到來したときに其の稅を戻す所の輸出戻稅の制度が出来てゐる。

### 。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、富者の稅は軽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り、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じ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じることが甚だしい。故に富者に多く稅し、貧者に少なく稅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、或ひは應能提供、給付能力の原則と云ひ、或ひ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償なりと考へたから、平等の原則は自ら各



人の受くる利益に應じて納税すべきことを要求した。所謂交換説、保険料説が其れである。アダム・スミスの平等の原則に租税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税は國家の行動に對する反對給付にして、租税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数料、使用料、特別課徴等の所謂政務收入に於てこそ適用し得るが、租税に於ける原則と見るを得ない。學者が租税の平等の原則中に反對給付の原則と應分負擔の原則との兩者あることを説くは、決して其の當を得たるものでない。

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税を供せねばならぬ。故に租税は個人の義務であつて、個人が國家より受くる利益に對する特別報償と見てはならぬ。故に之を犠牲説と云ふ。既に租税が個人の義務なりとせば租税は個人の經

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。租税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。學者或ひは斯かる説を能力説若くは納税力説と云ふ。

三 要するに、租税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之を唱へたものがあつたが、近時に至り最も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。

尙ほ社會政策的租税は應分負擔の原則の應用ではないが、應分負擔と同じ様に社會的正義の觀念より出たものであるから、同じ思想の産兒である。

## 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税を負擔するの義である。經濟的給付能力の大なるものは、租税負擔の力大なるべく、經濟的給付能力の小なるものは租税負擔の力が少ない。故に經濟的給付能力を租税に關聯して見ると、應分負擔は擔税力に應じて課税することとなるのである。



擔税力は物的要素と人的要素との兩方面を備へてゐる。換言せば擔税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。租税を負担する爲めに各人の感ずる犠牲は、租税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、租税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。

二 先づ物的要素に立脚し其の大小に依り擔税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びに消費の方法に依り擔税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。

(1) 物的要素より出發せば擔税力の基礎となるべき財に立脚せねばならぬ。即ち税源が豊富であれば擔税力も大であり、税源が乏しければ擔税力も小である。處で税源は原則としては最廣義の所得であり、例外として財産である。是が故に擔税力は所得若くは財産によつて之を測るべきであるといふ事が出来る。

(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

も擔税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税し、其の量の少なきものに軽く税せねばならぬ。然し眞の擔税力を捉へ之に應ずる課税をなさんとせば、所得若くは財産の量の裏に隠れてゐる消費的方面をも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是に累進税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ふて擔税力に異なる差を生ず。即ち其の基礎の鞏固なるものは擔税力が大であり、其の基礎の薄弱なるものは擔税力が小である。是に差別課税の問題が起つて来る。(a) 財産所得と勤勞所得とを比較對照すれば、所得の量は同じとするも、財産所得は擔税力が大であり、勤勞所得は擔税力が小である。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税力が大である。故に不勞利得に重く税せねばならぬ。

(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ひは地位的欲望を充足するため用ひられ、或ひは奢侈的欲望を充足するために用ひられ、或ひ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。同一種類の租稅を二重に課するは所謂二重稅であつて、負擔の均等を期する所以でない。故に二重稅は之を避けねばならぬ。

三 以上は應分擔稅の原則の適用であるが、社會政策に立脚せば同じ様な結論に達するのみならず、更に歩を進むる所がある。社會政策的租稅は平等の原則の趣旨より出たものであるが、其の目的とする所は貧富の懸隔を矯正せんとするに

在る。故に其の目的を達せんとせば富者に重く、貧者に軽く課せねばならぬ。従つて累進稅、財產重課、不勞利得重課、最低生活費免除等の方法を採らねばならぬ。

### 第三款 累進稅

#### 第一項 累進の意義

應分擔稅の原則より出發すると、擔稅力の異なるものに多くの稅を課せねばならぬ。處で物的基礎に立脚して擔稅力を測らんとせば、稅源か課稅物件かを標準とせねばならぬが、概括的に云つて課稅物件を用ひる。課稅物件の量と稅額との關係は種々であるが、之を大別すると二となる。其一は課稅物件の量と稅額との割合が常に同じ比を保つものにして比例稅である。其二は課稅物件の量と稅額との割合が變ずるものにして差率稅である。差率稅は更に累進稅、逆進稅、累退稅の三つに分れる。累進稅とは課稅物件の多くなるに従つて稅率の高まるものを云ふ。逆進稅とは課稅物件の多くなるに従ひ稅率の低くなるものを云ふ。累退稅とは一定額以下の課稅物件に對し其の量が減ずるに従ひ稅率を低くするものを云ふ。故に累退稅は累進稅の一形式であつて、一定限度迄は累進稅率を適用し、



其れ以上は比例税率を適用する事となる。

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。不勞利得が有する偶然性の程度に依り、又課税物件の品質に依り、税率を變ずるものである。

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。勿論交換説を唱へ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為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) 國家行為價值説とは國家の行為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、比例税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為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。



(2) 經濟說の中には交換説に基づける累進税説があるが、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、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、消費方面よりするものと生産方面よりするものとの二つがある。

消費的方面より觀察せば、人の擔税力は所得の量の増すよりも以上に増すと云ふ事が出来る。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)、シュワベ (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。次に生産的方面より觀察すれば、所得が大なれば大なる程容易に之を資本化する事が出来る。蓋し小所得にありては貯蓄は容易でないが、所得が大となるに

従ひ貯蓄は容易となつてくる、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も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的と生産的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、消費的と生産的との兩方面より觀察し、其の所得の大なるに従ふて税率を定めねばならぬ。

(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のである。現代に於ける富の分配が非常に不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、是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や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箇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來るが、複税制度に於ては完全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税するからである。尙ほ相續税は課税物件たる財産に就て累進を爲すのみならず、親族關係の親疎遠近に就ても亦準累進を行ふのである。相續財産に累進税を課すると云ふ理論は又之を移して財産増價税に適用する事が出來る。

二 累進は性質上綜合的累進たるべきも、箇別的累進も亦之を否認すべきでない。

現に諸國の租税制度上にも尙ほ其の例を見るのである。富籤利得税又は土地増價税の如き、即ち其れである。箇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税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。蓋し消費税にありては消費の多きは即ち擔税力大なるものと推定す。而して課税物件が奢侈的性質を帶ぶるに従つて此の推定は適切であるが、課税物件が生活必需品たる性質を帶ぶるに従つて此の推定は事實に反することとなる。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。故に生活必需品に消費税を課するとせば、準累進税の主義に基づき品質の良否を區別し、其の良きものに重き税率を適用すべく、其の之を區別し得ないものには技術上比例税に甘んずるより



外ない。然し比例税率によるも尙ほ逆進税の結果を生ずとせば、其の缺點は之を全租税制度の上に於て之を補はねばならぬ。要するに、累進税は綜合的累進を原則とし、箇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、相続税、財産増價税等に於て最も良く行はれる。

#### 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、第三には累進級並び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くるのである。又控除査定の方法を用ひ、形式上何等の階段を設けないうで、而も實質上階段を設けると同じ結果を得る様に仕組むことも出来る。普通の累進級は、累退級よりも數が多く、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ごとくなり、不公平を生ず。百分比率は金額率に比して遙かに公平であるから、多くの國に用ひられてゐる。

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。

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

累進級並び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。殊に我國の如く直接國税に對し地方團體が附加税を課してゐる制度に於ては一層低くせねばならぬ。

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。

累進級の刻み方は成る可く精密なるを要し、而も下の級に於て比較的に密にし上の級に於て比較的粗にすべきである。更に累進率の進め方は緩かなるべく、決して急に飛躍さしてはならないのである。

#### 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。斯の如く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所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見るときは、之を三種に分つことが出来る。純然たる勤勞より來るものを勤勞所得と云ひ、純然たる財産より來るものを財産所得又は收益と云ひ、勤勞と財産との兩者より來るものを營業所得、財産勤勞共働所得又は混淆所得と云ふ。營業所得は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と云はねばならぬ。故に學者は純然たる收益と營業所得とを併せて廣義の收益とし、之を確定所得又は



基本的所得と云ひ、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。そこで所得の方より觀察すれば、收益即ち廣義の基本的所得には重く税すべきである。即ち狹義の財産所得にも營業所得にも重く税し、勤勞所得には軽く税すべきである。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。歴史的に見れば、收益重課論より財産重課論に發達したと云ふことが出来る。思ふに收益重課と財産重課との異なる要點は、前者は財産より所得の生ずることを考ふるに反し、後者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といふことに存してゐる。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、一は均等犧牲説に基づき、二は社會政策に基づくのである。

(1) 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。

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懷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に基づき性質を異にするのである。故に同一所得額に對し同額の税を徴すると其の所得者の拂ふ犠牲は非常に異なるものとなつてくるから、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。今其の理由を三つに分つ事が出来る。其の所得が安固であるか連續性を帯びてゐるかと云ふ事が、第一である。第二に、其の之を得る條件として要する出費に於て大いに差がある。第三に、其の所得者が之を愛惜する程度に於て大いに異なつてゐる。

財産が收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税力を有してゐる。均等犠牲の精神より差別税を課せねばならぬこととなる。此の見地よりする議論を財産説と名づける。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ものである。之に反して、財産家はたとへ財産より所得を得ざることあるも、其の財産を處分して其の生活を支へて置いて、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。

(2) 次に租税を以て社會政策の手段とすることを許さば、財産所得に重く課し勤勞所得に軽く課さなければならぬ。

財産重課の理由は移して營業重課の理由とする事が出来る。蓋し營業は財産と勤勞とが共に働いて出來てゐるものである。而して財産と勤勞とを結び付けて企業を營んでゐる以上は、營業者は純然たる財産家並びに純然たる勤勞者と區別せねばならぬ。故に營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税せねばならぬ。

三 財産重課殊に收益重課の趣旨を實現する方法に二つある。其一は所得税に於て實現するものにして、其二は税制全體に於て實現するものである。

(1) 所得税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、勤勞所得又は營業所得に對し特に一定額を控除する控除査定法である。我國の所得税法も所得總額一萬二千圓以下の場合には勤勞所得に就きてのみ、此の方法を適用してゐる。第二は勤勞所得に輕き税率を適用し、營業所得にやゝ重き

税率を適用し、純財産所得に最も重き税率を適用する差別税率の方法である。此の方法は一般所得税法には行ひ難い。何となれば一般所得税は總べての所得を綜合して累進税率を適用するを常とし、其の由つて來る源を見ないからである。

此の方法の實行し得らるゝは、簡別所得税又は分類所得税の存する場合に限る。

(2) 税制の上に於て之を實現する方法にも種々ある。

第一に直接税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、家屋税、資本利子税、營業收益税に重く課し、勞賃税、俸給税に軽く課し、收益税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税が發達したが、尙ほ不充分たるを免れず、是に一般所得税を補充する税として四種の租税體系が考へられてゐる。蓋し財産殊に收益に重く課するといふ趣旨を以てする以上は、所得を捉へるか、所得を生む根源たる財産を捉へるか、の二つに出でない。其の租税主體の有する總べての財産を捉ふるものは、一般財産税であり、其の租税主體の有する財産を簡別的に捉ふるものは、簡別財産税であり、其の租税主體の得べき所得を財源的に簡別的に捉ふるものは、簡別所得税であり、其の簡別的所得を客觀的



標準に依つて税するものは収益税である。我國は第四の體系を採用してゐる。第二に消費税と流通税とに於て按配せんとせば、奢侈税と流通税とに依らねばならぬ。蓋し間接消費税は勤勞所得に對する税となる虞があるから、財産階級の負擔に歸すべき租税たる奢侈税と流通税とにより之を補償する必要がある。

#### 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得べき利得である。不勞利得は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ひは立法に現はれて相續制度となり、或ひ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、貨幣價格の下落、一般物價の騰貴等の如きものである。

是等の原因があると異常の利得を得る者が出来る。不勞利得は或ひは偶然利得又は儲けなす所得と云ひ、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、何等の勞する事なく、偶々其の子であり、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) 財産の増價は價值の社會的增加であるが、價值の社會的增加に關聯して投



機が生ずる。投機は社會的出來事により將來價値の増加せん事を見込んで財を買ひ、社會的出來事によりて將來價値の減ぜん事を見込んで財を賣るを云ふ。其の投機に依りて利得を得るのは自己の判斷の宜しきにも依るが、主として偶然に生ずる社會的出來事の結果である。資本主義の現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ず、全く社會の出來事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のであつて、環境の賜である。更に或事業が特殊優勝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) 戰時利得は戰爭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、經濟的原因より來るものである。勿論戰時利得の中には之を得るもの、努力の結果にもよるものもあるが、其の核心は戰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。故に普通所得と不勞利得との間の犠牲を均等にするには、不勞利得に重く、普通所得に軽く税せねばならぬ。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。故に不勞利得は普通所得よりも大なる擔稅力を有してゐる。第三に、租稅と生産との關係を觀るに、普通所得に課稅する事は生産力の一部を減ずる事となるが、不勞利得に課稅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、所有権を認めたる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得るに容易であるが、財産の自然増價、景氣利得、戰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。そこで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ない。

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税するの趣旨を實現せんとせば、普通の財産税、所得税、流通税の外に一の不勞利得税の系統を立てねばならぬ。即ち相續贈與、富籤利得並びに財産差増に税すれば、其等の税は所謂動的財産税若しくは財産差増税

となりて普通の財産税と對立することになり、景氣利得や戰時利得に税すれば其等の税は所謂超過所得税となりて普通の所得税と對立する事となり、投機利得に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。同じ相續税、贈與税にありても、相續者、受贈者が被相續者、贈與者より見て縁が遠くなればなる程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に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せ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残額に税する事となる、而して、其れに比例税を課すべしと云ふのが累退税論であつて、更に一步を進め累進税を課すべしと云ふ議論もある。

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の半ば過ぎに始まり、正統學派の學者が之を完成したのである。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ひ、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云ふのである。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。

(1) 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り累退税説と名づくべきである。

無擔稅力説とは、最低生活費が擔稅力を有せぬと云ふ理由を以て之を免税せねばならぬと説くのである。而して此等の學者は最低生活費の免税と共に累進税をも説くから、前の累退税論者より更に一步を進めてゐる。

斯の如く均等犠牲説も無擔稅力説も應分擔稅の原則より出で、純所得課税説と異なつてゐる。第一に、此の説は純所得と云ふ觀念を採らない。第二に、租税の根據に關し交換説を捨て、義務説能力説を採つてゐる。第三に、均等犠牲性と云ふ正義の觀念を借りてゐる。

(2) 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、應分擔稅の原則よりする



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。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のである。そこで之を應分擔税の原則に照らすと、當然之は課税してはならない。更に累進税の理由より見るも、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。故に累進税の理論を適用するも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以て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、或ひは之を直接税のみに限りて實現せんとす

るものがあり、或ひ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の必要ありとせば、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。然し直接税に於て最低生活費を免ずるは補償説の如き理由によるのではない。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。之を實際の立法に徴するに、消費税に就ては生活必需品に課してゐるものもあるが、最近の趨勢は斯の如き租税を廢せんとしてゐる。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見て、最低生活費即ち不自由所得と之を控除したる残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。是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残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越ゆる限り之に課稅すると云ふ點に於て純所得課稅論と異なり、第二に勞賃以外の所得に就ても最低生活費を越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ものであるが、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ひる。地位的生活費は軽く稅し、奢侈費は重く稅すべく、是に奢侈重課の意味が窺はれる。故に自由所得の差別課稅と云つてよい。

二 地位的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、先づ地位的<sup>○</sup>生活費並びに奢侈費の額を決定せねばならぬ。處が中下級の地位的<sup>○</sup>生活費は小所得で、上級の地位的<sup>○</sup>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地位的<sup>○</sup>生活費と奢侈費とを差別的に稅することが困難であるが、中下級に對しては地位的<sup>○</sup>生活費を輕課することが出来るのである。そは小所得<sup>○</sup>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軽く課すれば可い。累進稅の方法によれば所得の多くなるに従ふて稅率を増して行くに過ぎないから、地位的<sup>○</sup>生活費に該當する部分が特に輕課せられることゝなつてゐない。是に一定の小所得に對しては一定歩合を控除し、其の殘額を課稅價格として所定の累進稅率を課する控除査定方法を採用するのである。財産稅に就ても小所得を生ずべき財産の源に對して特別控除査定をなすこととすれば可い。



(2) 消費税に於ては品質差率税と奢侈税との二つの方法によつてゐる。

品質差率税は品質の良否に應じて差率税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。品質の下等なるものに軽い税率を適用し次第に品質の良くなるに従ひ重い税率を適用すれば、奢侈重課の趣旨を達することが出来る。是に準累進税が現はれて来る。

奢侈税は奢侈品及び奢侈的享樂に税するものであるが、其の課税方法は三つに分れる。其一は直接奢侈税であつて現に奢侈品を使用しつゝあるのを捉へて之に税するものである。其二は娯樂税であつて奢侈的享樂に對して税するものである。其三は間接奢侈税であつて奢侈品を製造し販賣するものに對して税するものである。從來奢侈税は直接奢侈税のみを意味してゐたが、世界大戦以來は娯樂税が意義を有し、間接奢侈税が一層重きをなすに至つた。間接奢侈税は多く取引税又は賣上税の名の下に課し、商品の賣買に對して普通の賣上税を課し、更に奢侈品の賣買に對し特に重い税を課するのである。

#### 第七款 個人的事情斟酌

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税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び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。處で租税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。個人的事情が平均人の平均的事情より異なつてゐるとすれば、其の個人的事情の異なるに従ふて各人の擔税力は平均人の擔税力より異なつて来る。そこで應分擔税の原則を實現せんとせば、個人的事情を斟酌し、課税の程度を加減せねばならぬ。個人的事情の斟酌は、客觀的に財産や收益のみを見て課する税に於ては實行出來ぬ。租税主體を中心として主觀的に其の個人の擔税力全體を見て課する税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税力に順應する様に課すべき租税は主觀性を持つと云ひ、斯かる租税を主觀税又は主體税と云ふ。

二 個人的事情の斟酌すべきものと云へば、個人の擔税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、保険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税額軽減方法に依るのであり、税額軽減方法は更に累進級引下法又は税額の歩合控除法に依るのである。

(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税額を加減せねばならぬ。

(2) 保険料は生命保険、労働保険等に就き斟酌すべきである。蓋し此等の保険料は勤勞所得者に取つて絶對的必要費に準ずべきであるから、保険料金として支拂ふべき所得は之を免税すべきである。

(3) 營利事業に於ては、利益を得ると同時に損失をなすことがある。此の場合に於ては其の利益金の損失金を超過する部分が其の人の眞の所得を形づくることになる。故に事業上の損失金に對して當然に控除査定を行はねばならぬ。生産的信用の利子も損失金と同じ様な關係に立つ。處が消費的信用であつても小所得は其の利子支拂に充つべき所得を自由に處分することが出来ないから、消費

的信用の利子に對しても亦控除査定を行はねばならぬ。負債の利子に關する理論は又之を負債の年賦償還金並びに年金等の定期金に當て箴める事が出来る。

(4) 個人經濟主體の擔稅力を著しく減殺する事情は少なくないから、理論上よりすれば悉く之を斟酌せねばならぬが、實際上には行はれてゐない。

#### 第八款 二重税

一 二重税とは同一の人に對し若しくは同一の物に對し、二度以上課税することを云ふ。即ち税源に對する二重税と租税客體に對する二重税とは、共に物に關する二重税であるから、之を物的二重税と名づける。又課税權主體が二つ以上ある場合に同一の人に對して二重に税するを人的二重税といふ。其の二つ以上の課税權が並び立つて、共に課税をなす所より觀て、之を課税權の競合ともいふ。

二重税は過重の負擔となつて租税の正義に反する様に見ゆるが、必ずしもさうでない。故意に二重税を課して却つて租税の正義に適ふものは、形式に於てこそ二重税であれ、實質に於ては二重税であると云へぬ。是に形式的二重税と實質的  
二重税とを區別せねばならぬ。形式的二重税とは、同一の税源に對する二重税で



あつて、同一の課税権が同一の租税主體、同一の税源を税するに、異なる租税の形式を以てするものである。此の二重税は現今の税制の組織中に喰ひ入つてゐる。税制の基幹たる直接税、流通税、消費税の如きも互ひに二重税をなしてゐる。然し二重税といふ感じの起るは、寧ろ直接税制度の中に存する。直接税の併課は財産殊に収益を重課するの趣旨を貫かんが爲めに採らねばならぬ方法であるから、二重税になつて初めて正義に適ふのである。實質的<sub>二</sub>重税とは、租税客體が同一であつて課税権の主體若しくは租税主體が異なる場合に起る二重税である。此の種の二重税は過重の負擔となつて應分擔税の趣旨に反するから、之を避けねばならぬ。是には専ら實質的<sub>二</sub>重税に就て論ずる。

二 物的二重税で而も實質的<sub>二</sub>重税となるものは、同一課税権が異なつた租税主體を通じて同一の租税客體を税するのである。従つて此の場合に於て二重に税せられるものは租税客體である。而して其の租税客體は同じ人を通じて二重に税せられるので無く、異なる人を通じて二重に税せられるものである。

(1) 債權關係の二重税は同一の債權といふ租税客體に就て、債權者と債務者と

を通じて二重に税する場合である。

所得税に於ては、債權者が得べき利子を其の所得として税し、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しないで税すると、二重税が起る。故に債務者の拂ふべき利子に税を課せず、債權者の得べき利子に税を課すべきである。

財産税に就ていへば、債權者の債權を財産と見て税し、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。故に債權は債權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、工業者に對しては債務が無い場合と同様に地租、家屋税、營業収益税を課し、其の債權者に對しては貸金の利子に就て資本利子税を課すると、そこに二重税が現はれて來る。従つて二重税を避けんとせば、債權者に對し資本利子税を免ずるより道が無い。

法人の債務に關しては、債權者をも債務者をも税すべきであるとする主張するものがある。債權者を税する理由は論ずる迄もないが、債務者たる法人を税する理由は、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。財産税に就ていへば、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。収益税に就ていへば、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従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。今營利法人の所得に税し、更に又配當金、賞與金に税するとせば、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、却つて租税の平等原則に戻ることとなるのである。反對に配當金、賞與金に税し、其の之に充つべき法人所得を免税するとせば、法人の積立金のみに税することとなり、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し、屬人主義は更に國籍主義と住所主義と居所主義とに分れるのである。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。蓋し各人は其の住所、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来ないから、各國は自己の法律に依つて之を軽くする方法を講ぜねばならぬ。

(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、其の一は上下級の公法人間に於て起り、其の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。

國家と地方團體と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、其の適例である。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嵌まる。

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

出来る。故に附加税制度は二重税であるとは云へ、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してはならぬ。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。即ち物税は其の物の所在地に於て税し、人税は其の人の住所の存する地方に於て税すべきである。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。

### 第三節 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之を定め法律に従つて之を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。若し租税が君主若しくは政府當局の専斷によりて定めらるゝものとせば、君主若しくは政府當局は其の寵する人や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、又其の憎める人又は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、君主又は政府當局の専斷によらず、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用である。

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。是に於て收税吏は私を營む餘地がない。斯くして現代に於ける正義も之を維持する事が出來るのである。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 適法の原則は君主並びに政府當局者の専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



並びに平等の原則は人民の側より蹂躪せられる虞れもある。そこで適法の原則は人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 逋税闘争

逋税闘争とは、一定の租税主體若くは一定の階級が租税の負擔を免れて之を他人若くは他の階級に轉ぜんと努むる闘争を云ふ。逋税闘争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、政治的現象たる逋税闘争と區別すべきである。逋税闘争は立法上にも行政上にも現はれる。

一 立法上の逋税闘争は一種の階級闘争である。議會に勢力を占めたる社會階級は、其の負擔すべき税を成立せしめず又は廢止することにつとめ、其の階級は租税の負擔を免れるのである。是れ普通の原則に反してゐる。又其の階級が擔税力を有するに拘はらず租税を負擔せないのであるから、應分擔税の原則にも反することになる。斯くして租税の正義は亡ぶのである。之を租税制度の上から見ると、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税を避け之を他の階級に移すときは、其の勢力の消長に由り、或ひは消費税の偏重となり、或

ひは直接税の過重となつて税制の重心が著しく傾いてくるのである。

階級的逋税闘争は社會正義を蹂躪するに至るから、之に對する保障が無ければならぬ。此の種の逋税闘争の動機は階級的利己主義に存し到底之を絶滅することが出來ぬ。然らば法律に依つて抑制することが出來るか云ふに、立法上に現はれ議會に於ける多數黨の自由に決する所であるから、其れも不可能である。故に現代に於ては此の方面に對し社會正義の原則の保障がないのである。

二 行政上の逋税闘争とは、各個人が租税の納付を免がれんと努むる闘争であつて、脱税が其れである。脱税の方法の主なるものは、第一に虚偽の申告をなす事であり、第二に課税物件を隱匿する事であり、第三に税吏に贈賄して課税額を少なくする事である。脱税を圖れば其の人は租税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、其の脱税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税を起し、他の人をして負擔せしめる事となる。故に脱税者が租税の負擔を免がれて之を他の人の負擔に移すの結果を生ず。脱税をなす事それ自身は普通の原則に反するのである。同一の擔税力を



有するも脱税を爲すものは爲さざるものよりも租税を負担することが少なくな  
り、應分擔税の原則にも反することゝなる。斯くして租税の正義は亡びるのであ  
る。脱税を防がんとせば、其の原因を除き去るべきである。處で脱税の原因は、個  
人的利己主義が其一で、經濟の進歩が其二で、租税道義の頽廢が其三である。第一  
の利己主義は之を取り去ることが出來ぬ。第二の經濟進歩は自然の趨勢で如何  
ともする事が出來ぬ。そこで第三の社會道徳を進める事に努むべきであるが、一  
日にして行はれぬ。結局の所、法律により脱税者を嚴罰すべきである。

#### 。第四節 確實の原則

確實の原則とは租税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税を定め租税を賦  
課徴收してはならぬと云ふ事を要求するものである。而して其の前提として、租  
税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  
に一步を進め租税立法に於ては租税が確實にして、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税法の精神を解釋し、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税立法の上に現はれて、租税主體、租税客體、稅率、納期、納  
税所、納税方法等に於て明確に準據すべき規定を作る事を要求す。さういふ規定  
が存すれば、稅吏は之に従つて租税を賦課し徴收するから、自分の考で勝手氣儘に  
變更する事が出來なくなる。斯くして租税は確實となるのである。租税主體よ  
り觀れば、如何なる租税が何時、如何程、何處で徴收せられるかを豫じめ能く知つて  
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) 如何なる租税が徴收せられるかは租税客體たるべきものゝ存するか否か  
に依つて之を定めねばならぬ。租税客體は或ひは財である事があり、或ひは行爲  
である事があり、或ひ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  
何なる税が課せられ、如何なる行爲があり、如何なる出來事があれば如何なる税が



課せられるかを明確に定めねばならぬ。

(2) 特定の租税が徴收せられる事が判つたとしても、如何程取上げられるか、即ち税額を知らねば納税者に取つては尙ほ不安たるを免れぬ。税額は租税客體たるべきもの、分量に税率を掛けて計算する事が出来る。故に税率が幾何であり又如何にして算定するかを明かに定めねばならぬ。

(3) 何時租税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) 何處で租税を支拂はねばならぬかは、納税所の問題となる。租税法は納税所に關して一定の準則を定めねばならぬ。

(5) 如何なる方法で租税を支拂はねばならぬかは納税方法に關してゐる。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人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。租税法

の規定が人民一般に能く理解せられんとせば、租税法は第一に其の規定の文句に於て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、租税法に限らぬ事である。處が租税法に於ては、此の要求が實際上に充分に徹底せぬ虞れがある。加ふるに、租税法に際しては、逋税闘争が行はれ、議會に於ける諸勢力の互譲に依り中途半端の規定をなす事も起つて来る。是れ現代の租税法に於て確實の原則の要求が充分に徹底せない所以である。

四 租税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、租税法の規定を明確にし、疑義を除き去る事が必要である。租税法は其の規定に於て冗長に流れる事が出来ぬが、施行令に於ては、或ひは例を示し、或ひは他の説明方法に依り、詳細に規定するから、税吏も納税者も其れに依つて税法の精神を窺ふ事が出来る。そこに確實の原則が實現せられるのである。

五 租税法並びに其の施行令は確實の原則に適はねばならぬが、同じ原則は更に進んで、是等税法の精神が民衆の間に徹底する事を要求するのである。此の要



求に應ぜんとせば、第一には新聞雜誌其他の機關によつて民衆に宣傳せねばならぬ。第二には租税の賦課に際しても納税者に其の税法の精神を知らしむべきである。其れが爲めには、税法の重要な規定を抜萃して之を納税告知書の餘白に印刷し、必ず納税者の目に觸れるやうにする事が必要である。

## 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、租税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税が國家の經費を支辨するに不足しない事、従つて租税が經費の膨脹に伴ふて増して行く事に存してゐる。其れで財政政策的原則は、充分的原則と彈力的原則とに歸着する。元來租税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。されば租税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税の目的より出て來る當然

の歸結であつて、租税目的の原則とも云ふ。

#### 第一款 充分的原則

一 充分的原則とは租税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。是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税は其の中堅となる。是れ租税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、租税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税を採用するのが常である。何れの國に於ても消費税の存するは之が爲めである。又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、政治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



に比して其の實収入が割合に少ないから、財政家は多く之を歓迎せない。是れ國に依つては租税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

彈力的原則とは租税が財政的需要的變ずるに従ふて之に應じて行かねばならぬ事を云ふ。即ち、經費の増減に従ふて租税収入が伸縮するのである。處で現今の文明國に於ては經費が膨脹して止まぬから、彈力的原則は租税収入の段々増して行く事を要求する事になる。之を租税増收の原則と名づける。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、政務収入又は私經濟的收入が減ずる場合に亦適用せられる。蓋し斯の如き場合に租税は他の收入の缺陷を補填せねばならぬからである。そこで國家が官有財産や官業を有すれば有する程租税の彈力的原則は愈々必要となつて來るのである。租税増收の原則は二の方法によつて行はれる。其一は自然増收であり、其二は人爲的増收である。

一 自然増收とは租税が人口の増殖、國富若しくは國民所得の増加、産業の振興に由つて自然に其の収入を増すのを云ふ。租税の種類によつて自然増收を齎す

程度が同じくない。収益税は其の収入が略ぼ一定し、自然増收を生ずる事が少ない。所得税は産業が振興し、國民所得が増すに従ひ。財産税は國富の増加に伴ひ。消費税は人口が殖え、國民所得が増すに従ひ。流通税は商工業の繁榮するに従ふて自然に其の収入を増すものである。故に多くの租税は自然増收の性質を有すと云ふ事が出来る。處が自然増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、經濟界が逆境に轉ずると却つて自然減收となり、租税は以て財政的需要を充たす事が出来なくなる。是に於て人爲的増收を圖らねばならぬ。

二 人爲的増收とは、或ひは新税を起し、或ひは舊税の税率を高め以て租税全體の収入を多くする事を云ふ。人爲的増收は租税に自然減收の現象が起る場合に必要なるのみならず、租税に自然増收がある場合に於ても、經費膨脹の勢ひが自然増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。戦争其他非常の時期に於て租税の人爲的増收を圖るは所謂戰時税であり非常税である。税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



費税の如き税率を高むるに従ひ人民の消費を抑へ、延いて税の収入を減ずる事もあり、關税の如き税率を高むる前に見越輸入を刺戟し税率が高くなつて却つて其の収入を減ずる事もある。之に反し所得税、財産税、収益税は、其の税率を増すに従ふて其の収入を増すのが普通であるが、其れが爲め租税義務者の苦痛を増すことが愈々大となる。若し其の税率を極端に高むると、租税義務者が争ふて脱税を圖り若しくは滞納し、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。

新税を起し若しくは舊税の税率を引き上げ、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。そこで租税體系は、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税を其中に藏して置かねばならぬ。蓋し經費は年々膨脹して來るが、時に依つては不意に甚だしく膨脹することもあり、租税外の収入も時に依つて急に減ずることもあるから、租税は其の場合に應じて辻棲を合せねばならぬからである。斯くして租税體系の中に動的分子が必要となつて來る。斯の如き動的分子は税率の變更に依つて容易に増收を期し得る様の租税でなければならぬ。是れ英國等に於ては所得税を以て之に充てゝゐる所以である。

## 第二節 稅務行政的の原則

稅務行政的の原則は、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。余は既に社會的の原則に於て確實の原則を説いたから、是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を説くに止める。

稅務行政的の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、租税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税法の條文に於て明かに定めねばならぬものがある。故に稅務行政的の原則と云ふも、必ずしも稅務官吏の守るべき準則とのみ解すべきでない。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、稅務行政的の原則は租税立法によつて確認せられる事になつて來た。此の原則も亦他の原則と同じ様に實現に制限がある。而して其の實現の程度は稅務の制度が完備してゐるか否かによつても異なるが、其れよりも其の時代に於ける國民



の國家生活並びに經濟生活が如何様になつてゐるかに依つて異なり、諸種の租税が如何に選擇せられ、税制が如何に組織せられてゐるかに依つて異なつて来る。

### 第一款 便宜の原則

便宜の原則とは、租税が納税者にとつて便宜であるやうに徴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、後の學者も亦之に唱和してゐる。此の原則はアダム・スミスの説明する通り、納期若しくは納税方法に關し、納税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。便宜の原則は斯の如く、納税者本位に考ふるものである。納税者が納税に際し甚だしき不便を感じぬやうにすれば、同一の税額を納むるにしても其の苦痛とする所が少なく、従つて租税の滞納も少なくなり、國庫の収入も亦増して来る譯である。是れは應分擔税の原則並び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税者の便宜を圖らねばならぬか

と云ふに、アダム・スミスは納期若しくは納税方法を擧げてゐるが、其れでは充分でない、そこで便宜の原則は納期、納税所、支拂手段、納税手續、其他の納税方法に關し、納税者の便宜を圖らねばならぬ事となるのである。

(1) 納税者に便宜なる時期とは、納税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、納税者は其の手に入れた金錢の中より租税を拂ふ事が出来るから、然らざる時よりも迷惑を感じずる事が少ない。

(2) 納税者にとつて便宜なる所は、多くの場合に於て納税者の住所、地若しくは課税物件の存する地である。蓋し納税者の住所、地若しくは課税物件の所在地を以て納税所とせば、納税者は納税の爲めに無駄の時と費用とを省く事が出来る。

(3) 納税に供すべき支拂手段に就て云へば、納税者の手に入れ易い通貨を以て納税せしむる事とせねばならぬ。

(4) 納税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、納税者は不知不識の間に脱税を圖り、若しくは滞納するやうになつてくるからである。



三 納税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、納税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月々一定額の經費を支出せねばならぬから、納税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。

#### 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。各税は、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。是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、財政政策的原則並び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固有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。尤も租稅の賦課徵收それ自身は課稅權の作用であつて強制共同經濟の現象であるから、是に云ふ所の經濟主義は課稅權そのものに就て行はれるにあらず、徵稅費と租稅收入との關係に就て行はれるのである。

要するに、財政政策的原則並びに國民經濟的原則を認め、更に公法人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ず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。

徵稅費は之を分ちて間接徵稅費と直接徵稅費とする。



(1) 間接徵稅費とは、納稅者が法律上の義務を越えて其れ以上に支拂をなすのをいふ。收稅機關が收賄其他の違法行爲に依り納稅者をして租稅以外の支拂をなさしむる如きは其一であり、租稅の爲めに生産の改良が妨げられたり、又は納稅若くは其の準備の爲めに時と勞費とを多く費やすが如きは、其二である。

(2) 直接徵稅費とは、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る。従つて此の徵稅費は國庫の經費となつて表はれ、普通の徵稅費と云ふは之を指すのである。直接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。

經濟的徵稅の原則より云へば、直接徵稅費と間接徵稅費との兩者を減ずる事が必要である。處で間接徵稅費は文化の進まず法制の完備しない時代に於て最も多くを要し、殊に收賄其他の違法行爲に於てさうである。最も文化の進んでゐる國に於ては、直接徵稅費が徵稅費の主たる問題となるのである。

三 直接徵稅費に此の原則を適用するに先だつて、其の多寡が種々の事情に依

つて異なつて來ることを知らねばならぬ。

(1) 直接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は、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) 直接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、箇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、總括徵稅法は箇別徵稅法よりも徵稅費が少なくして濟み、印紙納稅法は金納法よりも徵稅費が少なくして濟むのである。

(3) 直接徵稅費は租稅の種類に依つて大いに異なる。間接稅は徵稅監視費が嵩み、徵稅費は廉なるもので無い。

(4) 直接徵稅費は時と所とに依つて大いに異なる。こは同一種の稅に就て之をいふ事が出来る。其の何故に徵稅費が異なつて來るか、は、(イ)道義の進歩の程度(ロ)地理的關係(ハ)經濟的關係に基づく。要するに道義が進み、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。



經濟的徵稅の原則を直接徵稅費にあてはめると、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租稅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の原則や財政政策の原則に適ふときは、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。故に一定の時に於て一定の國に於て徵稅費を減ぜんとせば、其の原因となる事情に變更を加へねばならぬが、其の原因には決して急に取り除ける事の出来ないものもある。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 稅制の組織

余は前數章に互り租稅の最高原則を研究したが、之より其の最高原則の要求に従ふて如何に稅制を組織すべきかを研究する。是に稅制と云ふは租稅が整然たる體系を形づくる事を指すのである。處で租稅が體系を形づくるといへば、多くの租稅が並び立つ事を前提としてゐる様に聞ゆるが、唯だ一種の租稅のみでも、總べての租稅原則の要求に應ずる事が出来れば、其れも亦一の稅制たるを失はぬ。只だ一種の租稅のみで遣つて行く制度を單一稅制度といひ、之に對し多くの租稅を組合せ以て租稅原則の要求を充たさうとする制度を複稅制度と云ふ。然し今日の文明國に於ては單一稅制度を實行する事が出来ぬから、稅制と云へば直ちに複稅制度を意味するものと解すべきである。

### 第一節 單一稅論

#### 第一款 單一稅論の發達



一 單一税論の起つて來た跡を見るに、多くの租税が頻りに起されて苛斂誅求の弊の現はれた場合、若くは租税が不公平に配分せられて人民の不平を買つた場合に起るのが普通である。故に所謂單一税論者にありても、絶對的に單一税を主張せないで二三の他の税を以て其の主税を補ふ必要を論ずる者がある。是れ明かに嚴格なる單一税論でなくして複税論である。但し其の税種を二三種に限らんとするに於て複税論者と異なつてゐる。

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

十七世紀に至り單一消費税論が起つた、消費税のみを課せんとする論である。其の首唱者はホッブス、ベチイ、ジャン・デラクール、ピイテル・デラクール、ボックスホルン、テンチエル等である。其の中にも代表者と見るべきはホッブスであつて氏は利益説より出て消費に依つて人民の國家より受くる利益を反證することが出来るとし、單一消費税を主張したのである。

三 十八世紀の初めに重農學派の先驅者たる二人の學者が一種の單一税論を唱へた。其の一人はボウバンであり、他の一人はブアギイユベエルである。

ボウバンは單一所得税を唱へた、其の著書に十分の一税と名づけたるは、所得に對し十分の一を課するを旨としたが爲めである。若し此の十分の一税で國費全部を辨ずる事が出来ない場合には鹽税、關税及び行爲税を存して置いて可いと論じた。そこで氏の議論も嚴格なる意義に於ける單一税論でない、只だ當時行はれてゐた人頭税、内地消費税、殊に飲料税、内地税等を廢せんと企てたるに過ぎない。ブアギイユベエルもボウバンと同じ考から出て、佛國に當時行はれた諸税を廢すべしと論じたが、其の代りに起すべき税としてはボウバンの如く所得税に求めないで之を地租に求めた。換言せば氏は單一地租論を唱へ出したのである。尙ほ英國に於てもヴァンダリントが又同様な説を主張した。

四 單一地租論は重農學派に依つて大成した。重農學派の單一地租論を要約すれば、土地の収益は社會に存する唯一の純生産である故に、地租を課するとせば此の純生産の中より之を支拂ふ様にせねばならぬ。従つて土地に税すべきであ



つて、他の物に税すべきではない。若し土地の収益以外のものに課税するとせんに、其の負擔は終に轉嫁して土地の収益に歸するであらう。されば初めより土地の収益に税するのが便宜であり、且つ正義に適ふといふのである。重農學派の經濟學理そのものが批難せられるに及んで、單一地租論も亦共に斥けらるゝ事となつた。然るに十九世紀に至り單一地租論は形をかへて又現はれて來た。

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

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

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

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

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

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

單一資本税論は主として佛國の學者が唱へてゐる。デラルダンの説く所によれば、單一資本税は三つの長所を持つてゐる。其一は資本税が資本を刺戟して忽ち生産的に放下せらるゝ様に傾かしむることであり、其二は資本税が既に出來上つてゐる資本に課し、成立の中途にある資本に課せないことである。其三は所得税に依つて捕捉することの出來ない擔税力を資本税が捉へるといふ事である。故に此の單一資本税論は單一財産税論と見て差支へない。



六 以上の如く、單一税論と稱せられるものの中には、其の實は簡單なる複税を主張するものもあるが、其の純なるものを取つて之を分類すると、單一消費税論、單一地租論、單一資本税論、單一所得税論の四とすることが出来る。

### 第二款 單一税論の批評

#### 第一項 單一税論に對する總括的批評

一 單一税論は種々雑多の租税が濫りに起されて苛斂誅求の弊が堪え難くなつた場合、若くは租税が不公平に配分せられて人民の不平を買つた場合に起つたものである。又實際上、直接間接に其の當時に於ける租税制度の改革を促すに與つて效があつたものもある。故に單一税論は、歴史的に見て相當の意義を持つてゐる。進んで租税原則に照らし單一税論を検するに、相當の理由を具へてゐる。

第一に單一税となると、財の生産や流通を妨げることが極めて少ない。故に國民經濟的の原則の要求に適ふのである。第二に單一税となれば、徴税費は自然に少なくて済むことにならう。故に單一税は經濟的徴税の原則にも適ふのである。

二 單一税論は又他方に於て次の如き大なる缺點を持つてゐる。

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

(2) 單一税は、普遍の原則、平等の原則の要求に適はぬから社會的の原則に反す。單一税は、租税を一種に限つてゐるから、總べての物を逐ふ事が出来ぬ。従つて又總べての人を逐ふことが出来なくなる。殊に單一地租論は地主のみを税し、單一財産税も財産階級のみを税し、其他の階級を免するのである。尤も單一所得税にありては、苟くも所得を有してゐる以上は總べての人に普遍的に課せられると云ひ得るのである。然し租税技術上よりして總べての所得を捕捉することが出来ないから、明かに普遍の原則に悖るのである。此の論は又移して單一資本税論、單一消費税論等に當て箝めることが出来る。



租税技術上よりして租税客體たるべきもの、真相を穿つことが出来ないが、その出来ないにも差等がある。所得や資本や消費に關し割合に真相に近きものを捉へる事があり、又反對に非常に真相に遠きものを捉へる事に止まる事がある。さうなると此の兩者の間に於ては擔稅力に應ずる課税が出来ないことになり、明かに平等の原則に反するものである。處で増收を圖らんとして稅率を増すことがあると、納稅者相互の間に於ける負擔の不均等は愈々甚だしくなり比較的擔稅力の乏しき者は益々堪えられなくなるのである。

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

三 單一稅制度は租税原則より見て國民經濟的の原則、經濟的徵稅の原則に稍適つてゐる所があるが、財政政策的の原則、社會的の原則に悖つてゐる。而して長所と短所とは複稅制度に於ては互に相償ふ事が出来るが、單一稅制度に於ては之を差

引いて考ふる事が出来ぬ。其の財政政策的の原則に反してゐるだけで單一稅制度は之を實行する事が出来ない。又其の社會的の原則に反してゐる事よりしても、此の單一稅制度は之を實行する事が出来ぬものと謂はねばならぬ。若し單一稅制度が實行し得るとせば、第一に經費を多く要せないのみならず、經費の膨脹を見ないと云ふ條件が具はり、第二に租税技術の上で、租税客體を洩れなく捉へ、其の真相を穿つて誤らぬといふ條件が具はる場合でなければならぬ。處が斯の如き條件は社會進歩の幼稚なる時には充たす事が出来るが、現代に於ては不可能である。

四 更に國家の一般政策といふ見地より見れば、單一稅制度に於ては租税を以て他の政策の手段に供することを許さない。現に今日の文化國に於ては國家の一般政策の手段として租税を用ゐるもの少なくない。内地の産業を保護せんが爲めに輸入税を課するは其一であり、兌換券發行の屈伸制限を保障せんが爲めに制限外發行税を課するは其二であり、阿片の吸用を廢せしめんが爲めに非常に高い輸入税又は内地消費税を課し、酒類の飲用を節せしめんが爲めに高い消費税を課するが如きは其三であり、社會政策の目的を達せんが爲めに諸種の税を起すが



如きは其四である。然るに單一税制度に於ては、斯の如き手段を取る事を許さない。要するに國家の一般政策より觀るも、單一税論は之を維持する事が出来ぬ。

## 第二項 單一税論の諸説に關する箇別的批評

### 一 單一消費税論は、十七世紀の議論と、十九世紀の議論と異つてゐる。

十七世紀の學者の單一消費税論は利益説を根據としてゐる。既に利益説が誤つてゐるとすれば、單一消費税論も誤つてゐると評せねばならぬ。

十九世紀の單一消費税論者は、貯蓄に税せないで消費のみに税するのが正しと云ふ論理を取り、斯くして初めて均等犠牲の原則に適ふと論ずるに至つた。此の議論によれば、犠牲は所得の大小で測るべきでなく、消費の大小によつて測るべきであるとし、大消費者は小消費者よりも同一經濟價值を少なく見積るのであるから、前者に重く税し、後者に軽く税して可いといふのである。此の論に依れば、大所得者で多く貯蓄する者は小所得者で貯蓄をなさないものよりも小なる擔税力を有するに過ぎず、従つて之に軽く課する事となる。此の論理は生産政策を偏重し、消費政策を偏輕する根本思想より出てゐる。更に之を租税理論より見れば、擔税

力は物的要素と人的要素とより成り立ち、生産的方面と消費的方面とを備へてゐる。然るに消費のみに税し、貯蓄に税せないとすると、擔税力の兩面を見ない事になり、平等の原則に反する結果となる。更に進んで考ふれば、單一消費税は總べての消費に税すと云ふも、總べての消費に税することが又仲々困難である。

要するに、單一消費税制度は其の根據となつてゐる理論に於て誤つてあり、且つ其の租税の分配を不平等にし正義に反するものとなる。

### 二 單一地租論は重農學派の説と單一土地價格説との二に分つ事が出来る。

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

單一土地價格説も更に二に分つて觀察するを要する。先づアイザック・シヤアルマンの説に就て之を觀るに、其の地租が轉嫁して社會一般に分布すると云ふに於て事實に悖つてゐる。ヘンリ・デョウヂの單一地租論は、其の根底に地代論がある。此の説によれば、地代は地主の得る不勞利得である、地主が之を私するは許す



べきでない、國家は租税として悉く之を取上ぐべきであるといふ。此の單一地租論の根據となつてゐる學説は、不勞利得に税する説と利益説とに分れる。第一の不勞利得に税すると云ふ考は誤つてゐないが、不勞利得に税するといふも、不勞利得に屬する部分を悉く取上げねばならぬといふ論は出て來ない。又不勞利得を税するといふ考より出ると、何も地代に限つた事はなく、従つて土地價格税のみを課するといふ結論に達せない筈である。第二の利益説とは、此の場合に於て不勞利得の形に於て社會より特別の利益を得る者は、租税の形に於て之に酬ひねばならぬといふのである。處で利益説は誤つてゐる事前述の通りである。若し利益説が正しいとするも、國家社會より利益を受くる者は頗る多いから、租税を唯一つに限るのは益々謂はれないこととなるのである。

若し單一地租を實行するとせば、一方に於て土地は不當に重い負擔を命ぜられ農業の衰頽を來たし、終に國民經濟上の原則に反する事となり、他方に於て地主以外の人は如何に富むも免税の特權を得る事となる。是れ普遍の原則に悖り正義觀に反する所以である。

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

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



## 第二節 複税制度の組織

「單一税制度は之を實行する事が出来ぬから、税制と云へば複税制度でなければならぬ。複税制度といふからには、多くの租税が存在する事を前提とするのである。然し多くの租税が雜然として只だ重なり合つてゐた所で體系をなすものといへぬ。租税が一つの體系をなすと云へば、多くの租税が互に組合はされ其の間に脈絡を保ち、整然として組織體を爲すに至らねばならぬ。即ち税制は租税原則に従つて適當の租税を適當に組合はす事に依つて組織せられるのである。」

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

### 第一款 史的税制の發達

一 税制と云ふ立場より見れば、租税があつても税制の無かつた時代がある。租税發達の初期であつた臨時税時代の如き即ち其れである。租税が經常税となつた後に於ても、税制は必ずしも出来てゐたと云へぬ。財政上の必要があれば従つて新しき租税が起され、税と税との間に何らの脈絡も保たれてゐなかつたからである。處で諸税の間に脈絡を保ち一の整つたる體系を立てんとすれば亂雜に流れてゐるものを整理せねばならぬ。そこで無數の租税が段々主たる税に統一せられ簡單となる傾向が現はれて来る。之を租税の單純化といふ。處が租税の單純化の傾向と併行して、租税は又分化して行く傾向を有してゐる。租税の分化とは、政治上、社會上、經濟上の發達に促されて段々と新しい租税が成立つて税制の組織分子を加ふるに至る事を云ふ。殊に經濟上の發達は分業や交換を進めて行くから、新しき職業が起り、所得や財産の配分も變じ、新しき租税が起されねばならぬ。之を租税分化の法則といふ。租税の分化の法則が行はると、税制は次第に複雑なる組織とならざるを得ない。従つて歴史的に出来上つた税制は單一税制度の方向とは却つて反對の方向に向つて走つてゐるのである。



二 税制は上述の如き發達の法則に支配せられ、今日非常に進歩してゐるが、其の税制の大黒柱となつてゐる租税は、歐洲の先進國に於ては餘程以前より發達しはじめ、それが次第に貢納税と物産税との對立となつて現はれて來た。貢納税とは人民が君主に貢物を献上すると同じ様なもので、全く其の人の犠牲となり負擔となるのである。之に反し物産税は物品に課する税である。従つて其の税は消費者が不知不識の間に負擔することとなる。獨逸に於ける賦課税と消費税との對立も亦貢納税と物産税との對立と同じ様に見えるべきである。佛國學者は此等の租税の對立に注目し、此の名を捨て、直接税、間接税の名を取り、二種の租税系統が對立すべきものである事を説いた。其れが佛國革命の當時に至つて實際の立法となつた。爾來佛國の税制は直接税、間接税を以て組み立つると云ふ方針を採つて改めない。此の佛國の立法が忽ちにして歐洲諸國に傳播し、文明諸國の税制は直接税、間接税の二大體系に依つて組み立てられてゐる。更に進んで文明國の直接税、間接税が如何なる租税で組立てられてゐるかを研究せねばならぬ。

三 直接税の體系を見るに、物税と人税とが相並んで發達してゐる。歐洲の租

税史の示す所に依れば、物税としては其の初め極めて粗雑なる財産税の形を帯びたるものが行はれた。其後此の種の財産税は次第に發達したが、農業時代に於て主なる財産は土地であつたから、土地に對して特殊の課税が行はれる事となり、是に地租が收入の中心となつて來た。國民經濟が進歩し分業が更に發達するに及んで、商工業や自由職業に従事せる者、進んでは勞働に衣食せる者も各社會階級を形づくり相當の資力を有するものと看做され、是に營業税、勞賃税の如きものが自然に成立するに至つた。斯くして、収益税は一の體系を具へる事となつた。處が最近に至つて、収益税制度に代り、又収益制度と相並んで財産税が起されんとする傾向が出來て來た。人税に就て云へば、其の初めに於ては人頭税、竈税、戸税の如き極めて幼稚なる租税が課せられてゐたが、それが段々と進んで等級税となり、動産所得税となり、終に一般所得税となつた。最近に於ては一般所得税が總べての文明國に行はれ、直接税の中軸をなしてゐる。斯の如く各國の直接税は人税と物税とに依つて組織せられ、其の人税、物税は時代に依つて形を變じて來た。今日に於ては所得税と収益税とを併行せしめてゐるものと、所得税と財産税とを併行せし



めてゐるものと、所得税、収益税、財産税の三を併行せしめてゐるものがある。

四 間接税の發達を見るに、其の初めに先づ市場税なるものが出來た。市場税は市場に入る事市場の設備を利用する事、市場に於て保護を受けることに對し課する税であつて、手数料と租税との性質を合せ有してゐたものである。其れが後になつて形を變じ、商品が市場の存する市に入るに際して之に税するやうになりそこに入市税が成立した。中世都市の勃興するに及んで、入市税は非常に發達し財政上重要な意義を有する事となつた。處で此の入市税の精神は聽て又國家に移つて關税が課せらるゝに至つたが、其の初めに於ては輸出税が中心であつて、通過税之に次ぎ、輸入税は比較的重きをなさなかつた。其後國民經濟が發達し生産技術の進歩するに及んで、内國の商品に對しても所謂生産課税法に依つて之を課する事となつた。斯くして間接税は外國關税、入市税、生産課税法に依る内地消費税を以て一の體系を形づくるに至つたのである。而して國民經濟の更に進歩するに從ひ入市税を廢止する傾向が現はれたると同時に、關税及び内地消費税等を課すべき課税物件の數を減ずる事となり、そこに租税の單純化の勢ひを生じて

來た。殊に自由貿易の思潮が一世を風靡するに及んで、輸出税、通過税は段々と廢せられ、收入を目的とする輸入税のみが残される様になつた。處が十九世紀の第四半世期頃より保護貿易政策が勢ひを得て、輸入税は收入の目的の爲めのみならず、産業保護の目的の爲めにも之を課する事となり、大いに其の收入を増す事となつた。同時に内地消費税に於ても生活必需品税と他の消費税とを區別する様になつたのである。要するに歐洲文明國に於ける間接税の體系は、今日に於ては外國關税と内地消費税とに依つて組織せられてゐる。國に依つては尙ほ此の上に入市税をも加へてゐるものがある。

五 以上述べたる諸税の外に、尙ほ補充税として一體系を具へた租税がある、其れは學者の所謂流通税に屬するものである。即ち其の初めにありては所有權の移轉、相續、賣買、取引等が起る場合に税したものであつて、既に十四世紀十五世紀より十七世紀に互つて獨佛、伊、西、ホ、ヘ、ミヤ等に於て行はれてゐた。十七世紀に至り、和蘭に於て印紙税、登録税が起さるゝや、其の課税形式は大いに歡迎せられ、忽ち諸國に傳播した。殊に信用經濟が發達するに及び、印紙税、登録税は、益々發達するこ