

犠牲奉公の念に富んだ者は甚だ少いのである。是が故に單一所得税にありても尙租稅技術上よりして總ての所得を捕捉することが出来ぬことになる。其捕捉せられぬ部分は税を免るゝこととなるから明に普遍の原則に戻るのである。此論は、又移して單一資本税單一消費税等に當て箝めることが出来る。各人が幾何の資本を持つか、幾何の支出をしてゐるかを確むることは、租稅技術上容易ならぬことであるからである。是が故に此論點よりするも、單一資本税並に單一消費税は普遍の原則に戻つてゐると謂ふことが出来る。

(b) 右に述べたるが如く、租稅技術上よりして租稅客體たるべきものゝ真相を穿つことが出来ないものである。所が其真相を穿つことが出来ないといふにも差等がある、所得や資本や消費に關し割合に真相に近きものを捕捉するがあり、又反對に非常に真相に遠きものを捕捉するに止まるがあらう。さうなると此兩者の間に於ては擔稅力に應ずる課稅が出来ないことになる。是れは明に平等の原則に反するものである。

此の如く單一税に於ては平等原則に反することが出て来る。所で増收を圖ら

んとして稅率を増すとあらば、納稅者相互の間に於ける負擔の不均等は愈々甚しいなり、比較擔稅力の乏しき者は、愈々益々堪へられなくなるであらう。そこで單一税制度は愈々正義觀に反することとなるのである。

(c) 單一税制度は以上述ぶるが如く、普遍の原則に反し、平等の原則に反し、正義觀の許さないものとなるが、然らば之を矯正する方法があるかといふに、それが無い。複税制度に於ては、一の税より見て正義觀に反することが出て來ても、他の税を配して之を補ひ、全體の租稅に於て正義觀に適ふ様にする事が出来る。是れ複税制度に於ける補償作用といふものである。所で單一税制度に於ては、一税の外に税は許されないものであるから、不公平、不平等の弊が生じたからとて、他の税を以て之を補ふことが出来ぬ。要之單一税制度には、補償作用の起る餘地が無いのである。<sup>1)</sup>是れ單一税制度の缺點として救ふことの出来ないものである。

三 以上述ぶる所に依つて之を觀れば、單一税制度は租稅原則より見て、國民經濟的原則、經濟的徵稅の原則に稍適つてゐる所があるけれども、財政々策的原則、社會的原則に戻つてゐる。而して、此長所と短所とは、複税制度に於ては、互に、相補ふ

1) Cossa: op. cit. Pag. 99-100.

ことが出来るけれども、單一税制度に於ては之を相牽引いて考ふる事が出来ぬ。其財政政策的原則に反して、國家公共團體の經費を支辨するに足らず又其經費の膨脹に應じて収入を増すことが出来ぬとすれば、租税が由て以て生れて出た目的を果すことが出来ぬのであるから、それだけにて單一税制度は之を實行することの出来ぬものと断せねばならぬ。又其社會的原則に反して、總ての人に租税を普ねく行き亘らしめず、又各租稅義務者の間に於て負擔を均等ならしめないとするれば、其租税は現代の正義觀に反し到底人民の堪へ得られぬものとなるから、それよりしても、此單一税制度は之を實行することが出来ぬものと謂はねばならぬ。

此の如く單一税制度は之を實行することが出来ぬ。若し實行し得るとせば、それは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いふ條件が具はり、第二に租稅技術の上で、租稅客體を洩れなく捕へ、其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。所が此の如き條件は社會の進歩の幼稚なるときは或は之を充たすことが出来やうが、併し現代に於ては、さういふ譯に行かぬ<sup>1)</sup>。蓋し現代に於ては、經費膨脹の法則が認められてゐる位で、決して第一條件を

1) Cassa: op. cit. pag. 100.

充たすことが出来ぬ、又經濟が進歩して人的關係物的關係が複雑となり、租稅客體に關する真相を穿つことが困難であるのみならず、租稅道德が進歩してゐないから、如何にしても第二條件を充たすことが出来ぬ。是れ現代に於て單一税制度の實行せられない所以である。

四 以上は租稅原則に照して、單一税論を檢したのであるが、更に國家の一般政策といふ見地に立つて見れば、單一税制度に於ては、租税を以て他の政策の手段に供することを許さぬこととなるのである。租税が收入の目的の外に他の目的をもち得ることは、余の既に詳に論究した所である<sup>1)</sup>。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、非常に高い輸入税若しくは内地消費税を課し、酒類の飲用を節せしめんが爲めに、非常に高い輸入税若しくは内地消費税を課するは其三であり、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、此の如き手段を取ること

1) 本書25-35頁

を許さぬのである。<sup>1)</sup> 併し乍ら單一稅論者と雖も産業保護の必要が無いとか、兌換券の制限外發行を調節する必要が無いとか、阿片や酒類の消費を抑える必要が無いとか、社會政策を施す必要が無いと迄極論するのでは無からう、既に國家に此政策を行ふことを認めて置き乍ら其手段となるべきものを奪ひ去らんとするは、辻褄の合はぬ考である。

之を要するに、國家の一般政策よりも觀るも單一稅論は、之を維持することが出來ぬ。

## 第二 單一稅論の諸説に關する個別的批評

單一稅論は單一地租論、單一消費稅論、單一資本稅論、單一所得稅論の四となし得ること既に述べた通りである。余は此四學説に就て別々に觀察して見やうと思ふ。

一 單一消費稅論に就ていへば、十七世紀の學者の論と、十九世紀の學者の論との二に分て見ねばならぬ。

十七世紀の學者の單一消費稅論は、利益説を根據としてゐる。所で利益説は租

稅の根據となすことが出來ぬ、それは租稅の根據論に於て明にした所である。<sup>1)</sup> 既に利益説が誤つてゐるとすれば、單一消費稅論も誤つてゐると評せねばならぬ。

所で單一消費稅論が十七世紀に於て大に行はれたるは、之に依つて貴族其他の免稅特權階級を稅せんとしたが爲めであつた。<sup>2)</sup> 是れ歴史的に見て大なる意義の存する所である。併し乍ら租稅理論よりいへば、免稅特權階級をも稅するの必要があるからといつて、單一消費稅を選ばねばならぬといふ結論は出て來ない。

單一消費稅の缺點として先づ人の注意を惹くは消費のみに稅し貯蓄を稅せぬことである。

十九世紀の單一消費稅論者は、貯蓄に稅せないで、消費のみに稅するのが正しといふ論理を取り、此くして初て均等犧牲の原則に適ふと論ずるに至つた。<sup>3)</sup>

此議論の趣旨とする所を按ずるに、犧牲は所得の大小で測るべきでなく、消費の大小に依つて測るべきであるとし。大消費者は小消費者よりも、同一經濟價値をヨリ少く見積もるのであるから、前者に重く稅し後者に軽く稅して可いといふのである。此論に依れば、大所得者で多く貯蓄する者は小所得者で貯蓄をなさざる

1) 本書109頁以下

2) Seligman. op. cit. the single tax I.

3) Pfeiffer: Die Staatseinnahmen. Staatseinnahmen S. 543.

1) Seligman: op. cit. III. 2. political defects.

よりも小なる擔税力を有するに過ぎぬ、從て之に軽く課することとなる。此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でてゐる。所が此根本思想は常に眞理であるといへぬ。殊に産業の既に相當に發達してゐる國に於てさうである。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。故に擔税力に應ずる課税をなさんとせば此兩方面を結び付けねばならぬ<sup>1)</sup>。然るに消費のみに税し、貯蓄に税せないとせば、擔税力の兩面を見ないことになる。故に其課税は擔税力に應ずるものといふことが出來ぬ。平等の原則に反する所以である。

單一消費税は此の如く貯蓄を除外して税せないから擔税力に應ずる課税とならぬのであるが、更に進んで考ふれば、單一消費税は總ての消費に税すといふも、總ての消費に税すことが又仲々困難である。十九世紀の單一消費税は、一般的支出税を課することを旨とするのであるけれども、各人の支出を漏れなく捕捉することが六ヶ敷いのである<sup>2)</sup>。

要之、單一消費税制度は、其根據となつてゐる理論に於て誤つて居り、且つ其租税

1) 本書345頁以下

2) Cossa: Scienza delle finanze, 10. ediz. pag. 99

の分配を不平等にし正義に反するものとなる、故に單一消費税は之を斥けねばならぬ。

二 單一地租論は重農學派の説と單一土地價格税説との二に分つことが出來る。

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拠を置いてゐるものであるが、其根抵の學說の誤つてゐることは、既に屢々論じた所である。茲に再び贅するの要が無い<sup>1)</sup>。既に根抵の學說に誤がありとすれば、其上に立てる單一地租論が誤つてゐること論ずる迄も無いことである。

單一土地價格税説も、更に二に分つて觀察するを要する。先づアイザック、シャアルマンの説に就て之を觀るに、其地租が轉嫁して社會一般に分布するといふに於て、事實に戻つてゐる。地租は多くの場合に於て轉嫁せないのである<sup>2)</sup>。故に此説も誤であると言はねばならぬ。

ヘンリー・チヨウチの單一地租論に至つては、其根抵に地代論がある、氏の説に依れば、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無い、國家

1) 本書179頁213頁

2) Seligman: op. cit.

は租税として悉く之を取上ぐべきであるといふのである。そこで氏の單一地租論の根據となつてゐる學説は二となる、其一は不勞利得に税する説であり、其二は利益説である。

不勞利得に税するといふ考は、誤てゐない、併し乍ら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り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で、行けば、何も地代に限つたことは無い、地代の外に不勞利得たるべきものは頗る多い、従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。

利益説とは此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ことを意味する。所で利益説は誤つてゐること前述する通りである。<sup>1)</sup> 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のであるから、租税を唯一つに限るの益々謂はれ無いことを反證することゝなるのである。

以上述ぶるが如く單一地租論は何れの説を探るも其根據に於て誤てゐる。若

1) 本書109頁以下

し之を實行するとせば、一方に於て、土地は不當に重い負擔を命せられ、農業の衰頽を來たし、終に國民經濟上の原則に反することゝなるが、他方に於て地主以外の人には如何に富むも免税の特權を得ることゝなり、普通の原則に戻り、正義觀に反することゝなるのである。<sup>1)</sup>

三 單一所得稅論に就ていへば所得を税源と見る以上は相當の論據が有るといふことが出来る。併し乍ら税源は所得であつても、租税客體は必ずしも所得とするに限らぬ。而して其租税客體から見て種々の租税が成り立つのであるから、税源が所得であつても、租税は所得稅唯一つに限ると結論することが出来ない。<sup>2)</sup> 次に單一所得稅論に従ふて所得稅一本で行くとしても、其所得稅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。蓋し現代に於ける經濟の發達は種々の所得を成立するに至らしめたからである。故に名は單一稅といふも、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ない。所得稅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、所得の源多くなればなる程、其真相を捕捉することが出来なくなり、所得稅の缺點が表はれて

1) Cosan : op. cit. pag. 98

2) 本書197頁以下

来る。是れ社會黨が單一所得稅論を唱へ乍ら、財産稅、相續稅等を以て之を補はんとしてゐる所以である。

四 單一資本稅論に就て之を見るに、論者は所得稅よりも優つてゐると説くけれども、今日の租稅理論よりいへば、資本は只例外の場合に於てのみ稅源であるから、資本稅のみを課するといふ論は、所得稅のみを課するといふ論よりも、理由が薄弱である。而して單一資本稅と謂つても只一種の資本に對する稅でない、多くの資本を綜合して之に課するものである、從て其真相を穿つことが困難であらう。是れは單一所得稅と共通に有してゐる缺點である。

## 第二節 複稅制度の組織

前節に述べた通り、單一稅制度は之を實行することが出來ぬ、そこで稅制といへば、複稅制度でなければならぬ。之を實際に徵するも、文明諸國に於ては、複稅制度が發達して來てゐる。

複稅制度といふからには、多くの租稅が存在することを前提とするのである。

併し乍ら多くの租稅が雜然として只かさなり合つてゐた所で體系を爲すものといへぬ。租稅が一の體系をなすと云へば、多くの租稅が互に組み合はされ其間に脈絡を保ち、整然として組織體を爲すに至らねばならぬ。稅制の組織は以て家屋の建築に譬ふることが出来る。石材木材が並び置かれたとて家屋は成らぬ、それが適當に組み合はされて、初めて家屋が出來上るのである。而して家屋の建築に際しては、力學其他自然科學の法則に従はねばならぬ。之と同様に、稅制も租稅原則に従て適當の租稅を適當に組み合はすことに依つて組織せられるのである。稅制の組織は、學理上からして、理想的に之を考へ出すことが出来る。蓋し租稅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ことが出来るからである。之を學理的稅制と云ふ。所が文明國に於ては、實際上自然に發達した稅制がある、それは理想的では無いにしても、兎に角租稅間に脈絡が保たれてゐる以上は、之を稅制と見ねばならぬ、之を史的稅制といふ。

余は本節に於て、先づ稅制が歴史的に如何に發達して來たかを研究し、後學理上如何に稅制を組み立つべきかを論じたいと思ふ。

## 第一款 史的税制の發達

一 租税の發達に就ては既に第三章に於て論じた。此處にては、税制に關してのみ其如何に發達して來たかを尋ねんとするのである。

税制といふ立場より之を見れば租税があつても税制の無かつた時代がある。彼の租税發達の初期であつた臨時税時代の如き即ちそれである。租税が經常税となつた後に於ても、税制は必ずしも出來てゐたと云へぬ。財政上の必要があれば、あるに從て、新しき租税が起され、税と税との間に何等の脈絡も保たれてゐなかつたからである。所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來る。例へば種々雜多の營業に關し各特別の營業税が成り立つてゐたのが、整理せられて一の營業税に統一せらるゝに至る如きである。之を租税の單純化といふ。

所が、租税の單純化の傾向と並行して、租税は又分科して行く傾向を有してゐる。

租税の分科とは、段々と新しい租税が成り立つて税制の組織分子を加ふるに至ることを云ふ。何故に租税の分科が起るかといふに、畢竟租税が政治上、社會上、經濟上の發達に促されるからである。殊に經濟上の發達は、分業や交換を彌が上にも進めて行くから、そこに新しき職業が起り、所得や財産の配分も變じて來る。さうなると新しき租税が起されねばならぬ。此くして租税は分科せずには居られぬこととなるのである。之を租税分科の法則 (Gesetz der Differenzierung der Steuern) と云ふ。租税分科の法則が行はるゝと、税制は次第に複雑なる組織とならざるを得ない。従つて歴史的に出來上つた税制は、單一税制度の方向に向つて走るので無く、却て其反對の方向に向つて走つてゐると謂ふことが出来る。

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來てゐるが、其税制の大黒柱となつてゐる租税に至つては、歐洲の先進國に於ては、餘程以前より發達し初めたが、それが次第に貢納税 (Contribution) と物産税 (Accise, excise) 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。従つて其税は消費者が知らず識らずの間に負擔することゝなるものである。獨逸にては賦課税 (Schatzung) と消費税 (Verbrauchssteuer) との對立となつてゐた。是れ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。此 Contribution 及 Accise (excise) 又は Schatzung 及 Verbrauchssteuer とが相對峙して、税制の大黒柱となつてゐたことは、早く佛國學者の注意を惹いた。所で佛國學者は此名を捨て、直接税間接税といふ名を取り、二種の租稅系統が對立すべきものであることを説いた。それが佛國革命の當時に至つては、實際の立法となつて表はれた。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のである。

此佛國の立法は忽ちにして歐洲諸國に傳播し、獨、奧、伊、露、丁、白等皆争て之に倣ふことゝなつた。

是に於て文明諸國の税制は直接税間接税の二大系に依つて組み立てられてゐると謂ふことが出来る。

三 文明國の税制は直接税間接税で組み立てられてゐるとして、次に研究せね

ばならぬ問題は、其直接税間接税は如何なる租稅で組み立てられてゐるかといふことである。

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。歐洲の租稅史の示す所に依れば、物税としては、其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やうである。其後、此種の財産税は次第に發達したが、農業時代に於ては主なる財産は土地となつたから、土地に對して特殊の課税が行はれることゝなり、茲に地租が收入の中心となつて來た。國民經濟が進歩し分業が更に發達するに及んで、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、各社會階級を形くり、相當の資力を有するものと看做され、茲に營業税、勞賃税の如きものが自然に成立するに至つた。此くして收益税は一の體系を具へることゝなつた。所が最近に至つて、收益税制度に代り、又收益税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。

人税に就て之をいへば、其初めに於ては人頭税、竈税、戸税の如き極めて幼稚なる租稅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。最近に至つては一般所得税が總ての文明國に行はれ、直接税の中軸をなすことゝなつた。

此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て居つて、其人税、物税は時代に依つて形を變じて來たが、今日に於ては、所得税と収益税とを並立せしめてゐるものと、所得税と財産税とを並立せしめてゐるものと、所得税、収益税、財産税の三を並立せしめてゐるものがある。

四 間接税の發達を見るに、其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こと、市場の設備を利用すること、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。それが後になつて、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ことゝなつた。所で此入市税の精神は、應て又國家に移つて關税が課せらるゝに至つたが、其初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爲さなかつた。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て之を課することゝなつた。此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くるに至つたのである。而して國民經濟の更に進歩するに従て入市税を廢止するの傾向があらはれたると同時に、關税及内地消費税等を課すべき課税物件の數を減することゝなり、そこに租税單純化の勢を生じて來た。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。所が十九世紀の第四半世紀頃より保護貿易政策が勢を得て來て、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にも之を課することとなり、大に其收入を増すことゝなつた。それと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して見る様になつたのである。

之を要するに、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此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、尙補充税として一體系を具へた租税がある。それは學者の所謂流通税に屬するものである。即ち其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た。既に十四世紀十五世紀より十七世紀に互つて獨佛、伊、西、ポヘミ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、其課税形式は大に歡迎せられ、忽ち諸國に傳播した。殊に信用經濟が發達するに及んで、印紙税登録税は、益々發達することゝなつた。此種の税も其初めは手数料と租税とを混同してゐたが、それが段々と分れて來る傾となつた。

此の如く流通税系統の租税は經濟の進歩と共に進んで來たが、其中に不勞利得に税する趣旨の加はつて來たものが少からず出來て來た。相續税、土地増價税、財産増價税の如き即ちそれである。是等の租税は今猶印紙税登録税の中に入れてゐる立法例もあるが、次第に流通税より分ちて不勞利得税の一體系を形くるといふ立法が出來て來たのである。是れ亦税制分科の一例である。

流通税は以上述べたるが如く、發達し來つたものであるが、それは、直接税、間接税、

の何れの體系に屬するかといふに、從來の立法例に於ては多く間接税に屬するものとしてゐたのである。殊に佛、伊に於てさうである。そこで學者も亦多く流通税を以て間接税の一としてゐる。余の見る所を以てすれば、流通税は直接税にも間接税にも屬せず、獨立の地位を有するものとすべきである。併し強て其兩者の何れかに入れねばならぬとせば、學理上直接税の中に入れるのが穩當であると思ふ。近來財政學者は此學理の上に立つて流通税の系統を直接税に加ふるものが多くなつて來た。

## 第二款 學理的税制組織

### 第一項 税制組織の要件

一 税制の組織は、既に前に述べた通り、租税原則に従て之を爲さねばならぬ。租税原則に従て税制を組織せんとせば、先づ租税原則の要求に適ふが如き租税を選択せねばならぬ。是れが税制組織の第一要件である。

所が如何に租税を選択しても、總ての租税原則に適ふものゝみを揃へるとは出來ない。一の租税原則に適ふといふ長所を持つてゐる租税であつて、他の租税原則に反するといふ缺點を持つてゐるものは少くない。此の如き租税を悉く捨て、仕舞へば、税制の組織に事が缺けることになる。そこで税制を組織せんとせば、多くの租税を組み合わせ、其一税の缺點は之を他税の長所にて補ひ、全體の上にて租税原則の要求に適ふ様に企圖せねばならぬ。之を税制組織の第二要件とする。

二 然らば租税原則は税制組織に關して如何なる要求をしてゐるかといふに、前數章に於て論じたる所に依つて知ることが出来るけれども、茲に其要點を摘んで擧げる必要がある。

(1) 國民經濟的○原則○の○要求○する○所○は○左○の○如○し○。

- (a) 總ての租税をして正當なる税源より支拂はるゝ様に税制を組織すること、換言すれば、原則としては所得より、例外としては財産より支拂はしむる様にする。
- (b) 直接に税源に税せぬ限り、税源の所在を暗示して誤らざる租税客體を選んで之を税制の要素とす。

(c) 税制は總ての租税をして、皆擔税指定者の負擔に歸する様に之を仕組むこと。

(2) 社會的○原則○の○要求○する○所○は○左○の○如○し○。

- (a) 税制は總ての人々總ての物を逐て税する様に仕組むこと、從て人税と物税とを組み合はさねばならぬこと。
- (b) 税制は各人が其擔税力に應じて租税を負擔する様に仕組むこと。それが爲には左の方法を採ることが必要である。
  - (イ) 財産殊に収益に重く課するの趣旨に依り、形式的二重税を課すること。
  - (ロ) 不勞利得に重く税するの趣旨に依り、不勞利得税の一體系を税制の中に組み込むこと。
  - (ハ) 最低生活費を免税するの趣旨に依り、生活必需品に課する税は之を税制中より除き去ること。
  - (ニ) 奢侈に重く課するの趣旨に依り、奢侈税の體系を税制の中に加ふる。

(3) 財政○策○的○原則○の○要求○は○左○の○如○し○。

- (a) 税制は充分的原則の要求に従ひ、收入を多く齎らす税を選んで其要素とす。
- (b) 税制は彈力的原則の要求に従ひ、經費の膨脹に伴て收入を増すことの出来る租税を

選んで其要素をなすこと。

一の租税にして以上の要求を充たすものは殆んど之を見出すことが出来ぬ。そこで税制は多くの租税を結び付け、それが全體の上で、各人の力に應じて擔税せしめ、而も税源を涸らさないで、年々國家公共團體の經費支辨に不足なき收入を得て行ける様に之を組織せねばならぬ。

## 第二項 税制の組織分子たるべき租税

### 第一 税制の組織分子としての三大系

一 税制を組織せんとせば、家屋を建築するが如く、其基礎を据え、其輪廓を構へ、其釣り合を取り、結構を整へねばならぬ。而して其基礎を据えるに當りては、主として國民經濟的の原則に依らねばならぬ。蓋し租税は年々歳々繰り返へされ、長へに續かねばならぬ。租税をして此の如く長へに續くべき制度となさんとせば、租税が取り上げられても亦次に租税を支拂つて行くべき力の存する様に仕組まねばならぬ。是れ國民經濟的の原則に依つて税制の基礎を据えねばならぬといふ所

以下である。

税制が永久の制度として自滅することのない様に之を組織せんとせば、税制を組織すべき諸税が正當の税源より支拂はるゝ様にせねばならぬ。正當の税源といへば原則として所得であり、例外として財産である。故に税制は先づ原則として所得の中より支拂はるゝ様に之を組織せねばならぬ。總ての租税をして所得の中より支拂はしむる様になさんとせば、所得を捕捉して遺漏なきことを期せねばならぬ。

所得を正面より捕捉して課税すれば、そこに所得税が成り立つ。此所得税は之を税制の基幹とせなければならぬ。然るに所得は、正面より捕捉して遺漏なきを期することが出来ぬ。従て側面より捕捉するの必要が起り、所得の存在を推定するに足るべき客體を捕へねばならぬことになる。そこで租税客體の選擇といふ問題を生じ、種々の税が案出せられるのである。

今所得の捕捉に就て考るに、各人が可成所得を秘せんと努めてゐるけれども、又種々の行爲や出來事や事情に依り、其所得を有してゐることを世間に表示してゐ

るのである。然らば何時、如何に所得の存在を世間に表示してゐるかといふに時期に就ては三つある。其第一期は所得が成立しつゝある時期であり、第二期は所得が成立した時であり、第三期は所得が成立した後の時期である。所得が成立しつゝある時期とは營利が行はれつゝある時期であり、所得が成立した時期とは營利の結果を収める時期であり、所得が成立した後の時期とは所得が使用せられ處分せらるゝ時期である。所得の成立時期を捕へるは所得の正面捕捉であるが、所得の成立しつゝある時期并に所得の成立した後の時期を捕へるは所得の側面捕捉である。

次に如何に所得の存在を世間に表示するかと云ふに。第一に所得の成立時期に於ては、法人は決算の報告に於てし、個人は公債社債の利子、會社利益の配當俸給料等の支拂を受くるといふ事實に於てするのである。勿論中には自ら秘して、世間に表はれぬものもある、それが故に各人に所得申告の義務を負はしむることが必要となつて来る。次に所得成立前の時期并に、所得成立後の時期に於ては、法人も個人も、財産の所有營利取引消費といふ四の事實に依つて所得の存在を世間に

表示してゐるのである。而して財産所有の事實と營利の事實とは個人の收入經濟に屬し、消費の事實は個人の支出經濟に屬し、取引に至つては時に依り人に依り或は收入經濟に屬し、或は支出經濟に屬するものである、是れ余が既に租税客體の選擇に關し詳に論じた所である。<sup>1)</sup>

此の如く所得が個人經濟の收入支出并に其兩者に跨つて世間に表示せられてゐるとせば、租税は此所得の諸表示を捕へて税せねばならぬ。そこで租税として自ら三の系統が成り立つのである。其一は個人經濟の收入といふ事實を税するものである、之を收得税といふ。其二は個人經濟の支出といふ事實を税するものである、之を消費税といふ。其三は個人關係の收入支出に關係する取引といふ事實に税するものである、之を流通税といふ。<sup>2)</sup> 此收得税、消費税、流通税を相結びて統一すると、そこに整然たる租税體系が成り立つのである。

以上は所得を捕捉して税せんとする趣旨より成り立つた租税體系であるが、更に例外として財産を以て税源とする場合に就て考ふるに。此場合には實質的財産税が成り立ち、收得税中の財産税に重みを加ふることゝなるのである。而し

1) 本書198-9頁  
2) 本書199頁

て財産を以て税源とする場合と雖も、所得を税源とする税を排斥するので無い。是が故に、收得税、消費税、流通税の三大系は、平時と戦時とを問はず、税制の三大分子を形くることとなるのである。

二 以上は國民經濟原則の要求より出で、税制の三大系の成り立つ所以を論じたのであるが、更に社會的・原則に依つて之が釣り合を取り、結構を整へねばならぬ。

社會的・原則より出發すれば、租稅は普遍でなければならず、又各人の力相應に負擔すべきものでなければならぬ。此原則に照して、消費税、收得税、流通税を見るに、大體に於て不當では無いが、まだ尙十分で無い。消費税は主として民衆的消費に課するのであるから、其負擔は比較的貧者の肩の上に落つる。之に反して、收得税は所得や財産等に課するものであるから、其負擔は主として比較的富者の肩の上に落つる。此くして貧者と富者とに互つて税することゝなれば、普遍の原則にも適ふのである。所が消費税と收得税との二つのみにては、所得の觀念の中に這入らぬ、隨時收入を税することも出來ないし、又消費税で税してゐない消費を税すること

も出來ぬ。そこで消費税及收得税を補ふ税として、流通税を認めねばならぬ。此の如く消費税と收得税と流通税とが鼎立するとき、普遍の原則の要求は遺憾なく達せられることになる。併し乍ら租稅平等の原則の上より觀るときは、其要求は未だ十分に達せられない憾がないでもない。そこで租稅平等の原則の精神を尙一層深刻に税制の上に發揮せねばならぬ。即ち財産殊に收益重課の趣旨を貫く爲めに、收得税に形式的二重税の税制を立て、不勞利得重課の精神に依り、收得税并に流通税の中に不勞利得税を加へ、最低生活費を免税する爲めに、消費税の中より生活必需品税を除き、奢侈重課の精神を貫く爲めに、使用税并に間接奢侈税を起すの必要が生ずるのである。税制が此の如く整へられるときは、消費税は存す。雖ども、第一に生活必需品税を除くことに依つて最も不公平となる點が除かれ、第二に使用税其他奢侈税を立つることに依つて、其不公平が矯正せられることになり、第三に收得税中に於て形式的二重税を課し、收得税并に流通税中に於て不勞利得税を課することに依つて、富者階級の負擔が増すこととなるから、貧者階級の負擔は之に比して彼是れ釣り合が取れて、不公平不平等の缺點が拭ひ去られ、税制

の結構が整つて來るのである。是に至て貧者は消費税に就て不平を鳴らすことが出來ず、富者も亦收得税に就て漫に攻撃をなすことが出來ない。此くして租税平等の原則より見るも税制は收得税、消費税、流通税の三大黒柱の上に築かれねばならぬ所以を知ることが出來る。

三 以上論ずる所に依つて成り立つた税制の三大系を財政々策的の原則に照して見るに、是れ亦其要求を充たしてゐるといふことが出來る。何となれば、此三大系の租税を結び合はすときは、多くの收入を擧ぐることが出來るのみならず、必要に應じて收入の増加を圖ることが出來るからである。今此三種の税に就て別々に觀察せんに、消費税は民衆的性質を有するから、自ら多くの收入を齎らすことゝなるが、又其人口の増加するに従て自然に收入を増加するに至るものである。流通税は消費税の如き巨額の收入を生せないかも知らぬけれども、經濟の進歩に従ひ、取引の盛なるに伴ふて、次第に其收入を増加するに至るものである。收得税も、税率其他の課税方法如何に依り相當に巨額の收入を齎らすものであるが、經濟の進歩に伴ひ、各人の所得や財産が多きを加ふるに従ひ、段々と收入を増して行くも

のである。尤も中には其收入が殆んど定まつて弾力性を持たぬものもある。

所で一朝戦争が勃發するとか、又は經濟上の恐慌が起るとかいふやうなことがあれば、一般の消費が衰へ、取引も減じて來るから消費税并に流通税の收入は激減することゝならう。此時に當て是等の税に對して俄に税率を高くしても、到底增收を期することが出來ぬ。所が收得税も此の如き場合に減收を來すことを免れまいが、中には税額に差したる差を生せぬものもあらう。若し變に處する爲めに、少しく税率を高くすれば、增收を得ると亦決して六ヶ敷くないのである。

是に由て之を觀れば、收得税、消費税、流通税は、相結んで初めて、充分的原則、彈力的原則の要求を充たすことが出來るのである。故に財政的の原則より見るも税制の三大系は鼎立せしむべきで、偏廢することが出來ぬ。

### 第二 税制の要素に關する諸學說

余は前段に於て、税制は收得税、流通税、消費税の三大系統に依つて組織せられねばならぬことを論じたが、此點に就て學者の見解は必ずしも一致してゐない。そこで今少しく學者の説を紹介し、且つ批評して見たいと思ふ。

一 學理的稅制組織に關する議論は十九世紀の後半に於て獨逸から起つた、それ迄は此の如き議論がなかつた。今日に於ても學理的稅制組織に就て深く研究せない財政學者が少くない。併し是等の學者と雖ども、歴史的に發達し來つた稅制を認めるには躊躇せない。從て稅制の組織分子としては、直接稅と間接稅とを並び立たしてゐるのである。所が今日に於て學理的稅制組織を研究してゐる學者の中に於ても、或は直接稅、間接稅の名を以てし、或は之と全く異つたる名を以てし、其實直接稅、間接稅論に歸つて來るものが少くない。故に余は是等の說を直接稅、間接稅二系論として一括して觀察することとする。

(註) 直接稅、間接稅の代りに學者或は賦課稅(Schätzung)の消費稅(Aufwandssteuer)の二大系を分つものがある。ラウの如し<sup>1)</sup>。是れ直接稅、間接稅と全く同じ様の區別で獨逸に於て從前より用ゐられたる租稅の名稱を借り來つたに過ぎぬ。次に又直接稅、間接稅の代りに所有稅と行爲稅との二大系を分つものがある。 Hoffmanの如し<sup>2)</sup>。氏は此所有稅と行爲稅とを以て直接稅、間接稅を説明せんとしたのであつて、直接稅、間接稅以外に、異つた稅制を形くらうとしたものと見ることが出來ぬ。併し所有稅、行爲稅の區別が直接稅、間接稅の區別と異なることは論ずる迄も無い。併し近來の學者、或は又賦課稅(Vernahmte Steuern)の從率稅(Tariffierte Steuern)の二大系を分つものが

1) Rau: F.=W. I § 292  
2) Hoffman: Lehre v. d. Steuern 69

ある、ロツツの如し<sup>1)</sup>。此說は直接稅、間接稅を區別する標準として學者の採り來つた差額稅、從率稅の區別に基いてゐるものである。故に之を直接稅、間接稅二系論と見て差支ない。

次に最近の學者にして稅制は收得稅(Erwerbssteuerung)と消費稅(Aufwandssteuer)とを以て組織すべきことを論ずる者がある、ヘツケルの如し<sup>2)</sup>。個人經濟の觀點に立つて所得を獲得する方面と所得を使用する方面とを捕捉せんとするより、自然に稅制の分子として此二大系が出て來ることを説くのである。學說としては耳を傾くべきであるが、實際の結論に於ては直接稅、間接稅二系論と同じこととなる。

直接稅、間接稅二系論は、歴史的に發達して來た現實の稅制を辯護するには最も都合が可い。余は先づ此說と余の前段に述べた稅制三大系の說とを比べて見ねばならぬ。余が收得稅といへるは、個人經濟の收入に稅するものである、從つて所得や財産や營利に對する稅となる、是等の稅は少くとも立法者が轉嫁を期待せないものである。從て余の收得稅といへるものは大體に所謂直接稅に該當するものである。そこで余も便宜上收得稅の代りに直接稅の名を以て之を呼ぶこともある。次に余が消費稅といへるは、個人經濟の支出に稅するものである。併し其多くが消費者の手に入らざる前に之を稅するものであるから、轉嫁を期待する稅と

1) W. Lotz: F.=W. S.224. u. S. 277ff.  
2) Heckel: Lehrb. d. F.=W. Bd. I. S. 199 ff.



なるのである。従て余の消費税といへるものは茲に所謂間接税に該當するのである。余も亦便宜上消費税の代りに間接税の名稱を借ることがある。此の如く觀來れば、直接税間接税二系論と余の説との差は流通税の位置に關する見解の相違に外ならぬこととなる。

二 直接税間接税二系論は、流通税に獨立の地位を與へず、二系の何れかに加へんとするのである。尤も流通税を二系の何れの中に入れて、かに就ては、此等學者の間にも見解が分れてゐる。流通税を間接税の一とするものは佛伊の學者に多い、ルロア・ポリユウ、ムアイ、ニツチ、リツカサルノ、フロラ、ロリニの如し<sup>1)</sup>。獨逸の學者の中にも此見解を採るもの無いでは無い、シエフレ、ロツツの如し<sup>2)</sup>。此説は佛伊の立法例に基て説を立てたものであるから、其立法例を説明するには便宜なる見解といふことが出来る。併し何故に流通税を間接税の一とするかの理由に至つては、それが臺帳税でなく、從率税であるといふにあらうが。それは直接税間接税を分つ標準として當を得たもので無い。間接税は一般消費物に對する税で、立法者が轉嫁を豫期してゐる税である<sup>3)</sup>。所で流通税の多くは轉嫁せぬ立法者は少くと

1) Leroy-Beaulieu: Traité de la science des finances, 8 ed. D. tome I. p. 626-697. Marcel Moye: Précis élémentaire de législation financière p. 111-270. Nitti: Principi di scienza delle finanze 4ed. pag. 667-699. Ricca-Salerno: Scienza delle finanze pag. 188-222. Flora: Manuale della scienza delle finanze, pag. 560-602. Lorini: Scienza delle finanze, pag. 351-367. 2) Schäffle: Die Steuern 2. Bd. S. 225ff. u. S. 536ff. W. Lotz: a. a. O. S. 227. u. S. 507ff. 3) 本書61頁

も之を期待してゐない。故に流通税を間接税の一とするは、其當を得たもので無い。そこで近來獨逸の學者は流通税を直接税の一に加ふるに至つた。ロウレンツ、フオンスタインの如し<sup>1)</sup>。更に收得税消費税の體系を説く者も亦之を收得税の中に加ふるのがある<sup>2)</sup>。何故に流通税を直接税又は收得税の一とするかといふ積極的理由に至つては之を流通税の根據説に求めるのである。流通税の根據に關しては、學者或は個々の取引に依つて得べき特殊利益を税源とするものであるといひ<sup>3)</sup>。或は普通の場合に流通取引に依つて生すべき平均的假定的收入を税源とするものであると説くのである<sup>4)</sup>。成る程流通税の税源が流通行爲に依つて得べき特殊利益若は平均的収入であるとするれば、流通税を直接税の一種とするも理由があるに相違ない。所が經濟流通を以て常に利益を收めるものとするは事實に反する。勿論流通取引は利益を得る事を目的とするのが最も多いであらうが。中には使用消費を目的とするものがある、又利益を得る事を目的とするものもありても、時に損失をなす事もある。されば流通税を以て特殊利益若は平均的假定的收入に税するものとするものが出来ぬ。従て又流通税を直接税の一に加ふる積

1) Lorenz. v. Stein: Lehrb. d. F.=W. 5Aufl. Bd. II. Teil. 2. S. 211 ff.  
2) Heckel: a. a. O. Bd I. S. 211. u. S. 448ff.  
3) Stein: a. a. O. 2. Aufl. S. 466 ff.  
4) Wagner: F.-W. Bd II. S. 547ff. S. 556. Heckel: a. a. O. S. 448ff.

極的理由とすることが出来ぬ。

余の見る所を以てすれば流通税の税源は他の多くの税と同じ様に所得である<sup>1)</sup>。蓋し流通取引は營利と消費との中間に介在する行爲であつて營利として概括することも出来ず、消費として概括することも出来ないものである。勿論其營利を目的とする流通行爲に就ていへば、そこに特殊の利益を得るものであるとして可い、故に此場合に於ては、其流通取引それ自身に依つて所得を得ることを推定することが出来る。次に消費使用の爲めにする流通取引に就て見るに、是れ亦所得を推定することが出来る。若し其人が所得を有せないとせば、取引をなすことも出来ないであらうし、現實に消費使用をなすことも出来ないであらうからである。之を要するに流通税は營利と消費との中間に位する事實に税するものであつて獨立の地位を有するものとなさねばならぬ。

三 以上は直接税間接税二系論の批評であるが、余は次に進んで、十九世紀半以後よりして學理的税制組織論が如何に發達して來たかを一瞥したいと思ふのである。

1) 拙稿、交通税を論ず(京都法學會雜誌 第八卷 第十號)

(1) 學理的税制組織論は、ローレンツ・フォン・スタインより初まつて來たといつても可い<sup>1)</sup>。氏は直接税間接税所得税の三大系に依つて税制を組織せねばならぬことを説いた。

其説の大意は左の如し。

各人の經濟生活の過程に於て資本と労働と所得とは有機的に結んでゐるのである。其資本より出で、直接税が成り立ち、其労働より出で、間接税が成り立ち、其所得より出で、所得税が成り立つのである。而して此三税系は有機的に作用を爲すことになる。直接税は租税に確實性を與へ、間接税は租税に普遍性を與へ、所得税は財政的收入と實際の所得との間に於ける調和を保つからである。

氏は從來歴史の産物として成り立つた直接税間接税等の語を用ひて其學理的税制を説明したけれども、從來の用例に従へば所得税は直接税の外に立つてゐるものと見るべきでない。氏の思ひ付きは宜しいけれども、未だ以て後の學者を承服せしむることが出来ぬ。

(2) スタインと始むる時を同うして學理的税制組織論をなした學者にホツクが

1) Wagner: F.=W. II. S. 470-471.

ある。<sup>1)</sup> 氏は基本税と代位税の區別を立て、基本税は人頭税、所得税、勤勞税の三より成り立たねばならぬ、代位税は、消費税、住居税、奢侈税等を以て之に充て、人頭税、所得税を補はしむべきであると説くのである。<sup>2)</sup> 氏の説の根柢には利益説がある、即ち氏は此利益説より出で、國家の給付に均等と不均等と特殊との別があるから、租税も之に應じ國家の均等的給付に對して人頭税が出て來、國家の不均等的給付に對して所得税が成り立ち、國家の特殊的給付に對して勤勞税が成り立つといふのである。併し乍ら氏の説の根柢に在る利益説は既に屢々説いた通り誤つてゐる。其誤つた説より出でたる税制組織論は亦誤つてゐると評せねばならぬ。<sup>3)</sup>

(3) スタインに繼いで學理的税制組織論に貢献したる學者は、シェフレーとワグネルである。シェフレーは擔税力に關する理論より出でて、直接税間接税に依つて税制を組織すべきであると説いた。氏の論ずる所に依れば、直接税は平均的擔税力を捕へて課する税であり、間接税は特殊的個別的擔税力を捕へて課する税である、兩者が結び付いて税制が成り立つといふのである。<sup>4)</sup> 其論理は徹底してゐるが、結果に於ては、直接税間接税二系論となる。加之流通税を間接税とするに止

1) Hock: Die öffentlichen Abgaben u. Schulden, 1863, § 4 u. § 14  
 2) 拙著、財政學卷—69頁  
 3) 本書103頁以下  
 4) Schäffle: Die Grundsätze d. Steuerpolitik, S. 75. ff. 本書 58頁以下

らず不勞利得税、使用税をも間接税とすることになる。佛伊系の租税立法を辯護するに止まり、現代に於ける税制進歩の趨勢をも説明することが出来ないものと謂はねばならぬ。

(4) ワグネルは税制は租税原則に従て之を組織せねばならぬとし、其租税原則より出發し、收得税、所有税、消費税の三大系を以て税制を組み立つべきことを論じた。<sup>1)</sup> 此説は又コーンの倣ふ所となつた。<sup>2)</sup> 學理的説明としては傾聽するの價があるが、所謂所有税は所得の由て來るべき財源に税するものと見ることが出来る、從て之を所謂收得税の系統の中に收むるも何等妨げないものである。現にワグネルの後繼者といはれてゐるヘツケルの如きはワグネルの收得税と所有税とを包括して收得税と云つてゐる。<sup>3)</sup>

四 以上論ずるが如く、學理的税制組織論は動もすれば直接税間接税二系論に歸らんとする傾きがある。所が實際の立法より見るも、亦學理の上より見るも、直接税、間接税の何れにも屬せざる租税の存することを認めざるを得なくなり。近來漸く直接税間接税に對して第三の租税系統を立てんとする者があるに至つた。

1) Wagner: F. = W. 2Aufl. Bd II. S. 513ff.  
 2) Cohn: System. d. F. = W. § 332ff.  
 3) Heckel: a. a. O. Bd. I. S. 205ff.

其一人はコンラアドであり、其他の一人はフアン・デル・ポルヒトである。

(1) コンラアドは直接税間接税の何れにも屬せざる税を補充税(Ergänzungsteuer)と名けてゐる、而して氏が補充税として數へてゐるものは流通税奢侈税、兵役税、廣告税等である。<sup>1)</sup>そこで氏の論に依れば、税制は直接税間接税補充税に依つて組み立てらるゝことゝなるのである。

(2) フアン・デル・ポルヒトは、直接税間接税流通税を相對立せしめ、之を以て税制を組織すべきであるとして説き、其流通税を以て所得の獲得に關與してゐる者に税するものであるとしてゐる。<sup>2)</sup>さうすれば氏の流通税は又以て直接税の一に數へねばならぬことゝなる、何故に税制を三大系とせねばならぬかの理由を明にせないと謂はねばならぬ。是に於て前段に述べた余の説が出て來るのである。

之を要するに直接税間接税二系論は、多くの學者に採用せられてゐるけれども、最近の學説は之に満足しないで、段々税制三系論を發達せしめつゝあるのである。

1) Conrad: Grundriss zum Studium d. P. Ö. III.

2) Van der Borcht. F. u. W. II. Teil. § 8.

### 第三項 各租税三大系の體系

租税體系は、前項に述べた通り、所得税、流通税、消費税の三大系に依つて組織せられねばならぬ。然らば其所得税、流通税、消費税は各如何なる租税を以て之を組織すべきか。

此問題に答ふるに當りても、國民經濟的原則より出發して、税源并に租税客體を選択し、財政々策的原則と社會的原則とに照らし、各原則の要求に副ふやうに仕組まねばならぬ。前項に於ても多少之に觸れたけれども、茲に所得税、流通税、消費税の三大系に就き個々別々に觀察して少しく詳に説明しやうと思ふ。

#### 第一 所得税の體系

一 所得税の體系を組織するに當りては、税源の理論に鑒み、所得税を其基幹とせねばならぬ。所で所得税一本だけでは、財産殊に収益を重く課するの趣旨を貫くことが出來ぬ。財産殊に収益を重く課するの趣旨を貫かんとせば、形式的二重税の理論に依り、所得税の外に尙一本の租税を立てねばならぬ。此種の租税は所

得税を補ふものと見ることが出来る、故に之を補充税と名けて置く。

所得税の補充税を如何なる租税に求むるかに就ては、少くとも四の案がある。其第一案は収益税であり。其第二案は個別所得税であり。其第三案は一般財産税であり。其第四案は個別財産税である。<sup>1)</sup>

此等の補充税の中、一般財産税の外は、多くの租税より成り立つものであるから、それ自身亦一の體系を形くることになる。學理的に論ずれば、収益税制度は地租、家屋税、營業税、資本利子税等を以て組織すべきであり。個別所得税制度は土地所得税、家屋所得税、營業所得税、資本利子税等を以て組織すべきであり。個別財産税制度は、土地價格税、家屋價格税、營業資本税、貸付資本税等を以て組織すべきである。而して此収益税制度并に個別所得税制度の中には、労働収益税若は労働所得税を加へてはならぬ、是れ財産殊に収益を重く課し、勤務所得を軽く課せんとする趣旨より來る當然の結果である。

此等四種の租税に就て考ふるに、収益税制度は所得税の發達せざる前に所謂直接税の基幹として多くの國に行はれたものである。所得税が設けられた後に

1) 本書529-530頁

至て、尙依然として存續してゐるのがある。此等の國に於ては、其収益税制度は所得税を補ふ制度であると見ねばならぬ。最近に至つて、一般財産税若は個別所得税を以て一般所得税を補ふ税制が發達するに至つた。個別財産税を補充税とする制度は、現實に存せないけれども、収益税の課税標準を財産價格(地租)にありては地價。家屋税にありては家屋價格。營業税にありては營業資本價格。貸付資本税にありては貸付資本價格とするものに至つては、實質上、個別財産税制度に外ならぬといふことが出来る。

是等の補充税の中にありて孰れが優れるかといふに、各長短がある。

(1) 収益税制度は其収入が確定し、比較的變動がないと云ふ長所を持つてゐるけれども、缺點も亦少くない。即ち第一に、収益税制度にありては課税標準が多く客觀的であつて實際の収益でないから、其課税は租税主體の擔税力に相應せぬものとなる。第二に、収益税制度を組織する諸税の間に於ては、相互に課税標準を同うせないから、實際の負擔が不公平となる。第三には、収益税は所得税の補充税であるといひ乍ら、徵税手續の上に於て相補ふことが出来ない、強て之を相補はしむ

るとせば、非常に不公平の結果を生ずるのである。

(2) 個別所得稅制度にありては、各財源に就て實際の所得を捕捉せんとするものであるから、前に述べた收益稅制度の缺點を具へぬことになるが、各稅の課稅物件たる所得が實際の所得と相違するときは、矢張り不公平のものとなるのである。此の如く不公平となつてゐるものを更に徵稅上に於て一般所得稅と相補はしむれば、其不公平は一段と甚しくなるのである。

(3) 一般財產稅にありては、總ての財產を綜合したる上にて課稅するから、收益稅制度の如く各財產に就て課稅標準を異にする様のこと無ないので、そこに不公平が起らぬ。又財產があれば所得を生むことを推定して妨げないから、財產稅の課徵と所得稅の課徵とは互に相補ふことを得るのみならず、個別所得稅の如く徵稅上の不公平を増すことが無い。加之所得を生まない財產で擔稅力を有するものにも稅することが出來て、租稅普遍の原則の要求をも充たすことが出来る。唯一般財產稅に對する批難は、その財產を網羅することと、其財產を正當に評價することとが困難であるといふことである。

(4) 個別財產稅制度は、財產稅と能く相似てゐる、一般財產稅に比例稅率を課し免稅點を置かなければ、結果に於て個別財產稅と異らぬこととなる。故に一般財產稅の長短は之を個別財產稅に於ても存するものであると云ふことが出来る。唯個別財產稅は、財產を個別的に見て之を個人主體に綜合せないから、物稅となつて來る。そこに一般財產稅と異つた個別財產稅の本質があらはれて來るのである。以上論ずる所に依つて之を觀れば、一般所得稅の補充稅としては、學理上一般財產稅が最も適してゐるといふことが出来る。

二 收得稅は所得稅を基幹として補充稅を以て補はねばならぬこと前に論じた通りであるが、更に不勞利得を重く稅するの趣旨に依り、不勞利得稅の一體系を之に結び付けねばならぬ。

不勞利得稅は流通稅體系の中にも存するものがあるけれども、收得稅體系に屬するものとしては、收得稅本來の體系に相應するものでなければならぬ。即ち普通の財產稅に對して動的財產稅を立て、普通の所得稅に對して超過所得稅を立つべきである。此動的財產稅と超過所得稅とが相結んで、茲に不勞利得稅の體系を

組織することゝなるのである。

(1) 動的財産税といふは、財産権移轉の時を捉へて財産に税するものである。相續税、贈與税、富籤利得税、土地増價税、其他財産増價税はその主なるものである。財産権移轉の時を捕へて税しても流通税では無い、それは多く其財産若は財産の増價を税源とし租税客體とするものであるからである。財産若は財産の増價に税するとするからには、明に財産税である。然らば普通の財産税と二重税となるかといふに、普通の財産税は財産の靜態に税するもので、靜的財産税とも名くべきものであるに反して、此種の税は動的財産税を形くるのである。又普通の財産税は所得税を補ふ補充税であつて、形式的財産税たるに過ぎないが、此種の財産税に至つては、不勞利得を税するものであつて、實質的財産税となるのである。是が故に動的財産税は普通の財産税と相俟ち相補ふものであるといふことが出来る。況や普通の財産税を存せない國に於ては、動的財産税は其缺をも補ふことゝなるのである。

(2) 超過所得税とは、正常所得に超過する額に税するものである。景氣利得税

戰時利得税は、其主なるものである。景氣利得といひ、戰時利得といひ、皆勞せずして得べき利得である。従て連續性を有してゐないから、嚴格なる意義に於ける所得の中に這入らぬ。併し乍ら此等の利得は不勞利得であつて大なる擔税力を有するから、之に重く税せねばならぬ。普通の所得税と重複せない計りでなく、此くして彼此相補ひ、普通の原則平等の原則に適ふことゝなるのである。

要之、不勞利得税は、所得税體系の中に於て一の缺くべからざる要素となるものである。

三 收得税は右述ぶる如く、所得税と其補充税と不勞利得税の三柱に依つて之を支へねばならぬが、更に進んで其中に於て人税と物税とを結び付けねばならぬ。是れ普通の原則より來る當然の要求である。

一般所得税は明に人税である、故に補充税并に不勞利得税の中に物税の分子を加へて置かねばならぬ。若し補充税として、収益税、個別所得税、個別財産税の制度を採らば、物税の分子が其處に存在するのであるから、其要求が充たされることになる。所が補充税として一般財産税を取り、それに人税の性質を帶しむれば、物税

の分子が無いことになる。そこで内地に於て財産や營業所を有する外人并に外國住居の内人に對して個別的所得稅や個別的財産稅を課せねばならぬ。

以上は主として國稅に就ていつたのであるが地方稅に至つては、人稅と物稅を結ぶ必要が愈々大となるのである。蓋し地方團體に於ては其團體内に住まないで、其團體内に財産や營業所を有する者が甚だ多いからである。そこで地方稅としての收得稅に於ては其體系中に物稅を缺いてはならぬ。

## 第二 流通稅の體系

一 流通稅の體系を組織するに當りては、先づ流通稅の客體を捕捉せねばならぬ。流通稅の客體は經濟流通である。經濟流通に稅するには、先づ經濟流通自體を捕捉せねばならぬ。經濟流通自體を捕捉し得ない時は、經濟流通に關聯して生ずる行爲を捕捉せねばならぬ。經濟流通自體とは財産の移轉を生ずる行爲である、之を法律の語を以て言ひ表せば、私權の發生、變更、移轉、消滅を生ずべき行爲である。經濟流通に關連して生ずる行爲とは經濟流通に附屬する行爲又は之を補助する行爲である、經濟流通に並行して文書を作製し又は經濟流通行爲を取消すと

の出来ない様にし若は之に依つて得たる權利を第三者に對抗せしむる爲にする行爲の如き即ちそれである。故に流通稅は自ら其經濟流通自體に稅するものと、經濟流通の附屬行爲、補助行爲に稅するものとを分たねばならぬ。經濟流通自體に稅するは財産移轉を生ずる行爲を捕捉して稅することになるが故に財産流通稅と名けて可い。經濟流通の附屬行爲并に補助行爲に對する稅は、其附屬行爲并に補助行爲には本來の經濟流通を窺ひ知らしむべき價格を示すのが常であるから、之を價格流通稅と名ける。

流通稅は此の如く財産流通稅と價格流通稅とを以て之を組織せねばならぬ。財産流通稅の中軸を爲すものは、財産移轉の効果を生ずべき法律行爲に課するものである、故に之を行爲稅といふ。經濟的に言ひ表はして之を取引稅といつても可い。

所が財産移轉の効果を生ずるものは、法律行爲に限らぬ、國家の行爲に依ることがある。裁判所が判決を下し又は非訟事件手續法に依て行動するとき私權を創設し變更し保護する場合、又は行政廳が特許其他の行政處分に依て私權を設定



し變更する場合の如し。此の如き場合に税するを**手數税**といふ。斯様にして、**財產交通税**は行爲税と手數税とに依つて組み立てられねばならぬ。

**價格流通税**は流通行爲に附屬し、若は補助的に存する行爲に税するものである。流通行爲に對し補助的に存する行爲は權利移轉の登録を主なるものとする。之を不動産に就ていへば、權利の移轉を登記するに非ざれば、第三者に對抗することが出來ぬ。立法例に依りては登記に依つて初て財産權の移轉を生ずるものとするものすらある。是が故に登録は取引の補助的行爲といふことが出来る。此補助的行爲に税するを**登録税**といふ。次に流通行爲の附屬行爲とは、取引に伴て文書を發行することをいふ。契約書、仕切書、送狀請求書、受取證、手形等を作製するが如き、即ちそれである。取引行爲があれば之に伴て自然に此の如き文書が作製せられるのである。是れ之を附屬行爲といふ所以である。此の如き附屬行爲に税するを**文書税**といふ。文書税は文書を作製する者に之を税するのであるが、其徵稅方は印紙を文書に貼付せしむるを例とするのである。故に又之を**印紙税**といふ。斯様にして**價格流通税**は、**登録税**と**印紙税**とに依つて、之を組織することとなるのである。

である。

**財産流通税**と**價格流通税**とは互に相補ふものである。**流通税**の本質よりいへば、**財産流通**を捕捉して税すれば可い。故に**財産流通税**あれば足る様であるが、**財産**の流通を來たすべき法律行爲を一々捕へることは、仲々容易で無い。そこで其法律行爲、**自體の捕へ難きものは、悉く之を價格流通税に依つて税するより外ない。**是が故に**財産流通税**と**價格流通税**とは、**相結んで、總ての經濟流通を捕捉すること**が出来る。と謂はねばならぬ。

二 以上は租稅客體の上から、自ら流通税の體系の定まる所以を明にしたが、此くして出來上つた體系の中に更に**不勞利得重課の趣旨を加味し、以て其結構を整**へねばならぬ。不勞利得に關係ある取引といへば、**投機**である。元來投機は取引所に於て行はれるものが多いから、取引所を介して投機取引其ものを捕へることが出来る。故に**取引所取引税**は、前に述べた**財産流通税**中の**取引税の一として成り立**つべきものであるが、更に**不勞利得重課の精神を以て之を律せねばならぬ。**相續**税、贈與税、富籤利得税、土地増價税、財産増價税**は**不勞利得税の體系を形くるもので**

あるけれども、**所得税の體系**に屬し、**流通税の體系**に屬すべきものでないことは既に前段に述べた所に依つて明である。

### 第三 消費税の體系

一 消費税の體系を組織するに當つても、**其客體の選擇**より出發せねばならぬ。消費税の客體の選擇といふ見地に立つて考ふれば、消費税は三の形以上に出でない。即ち其一は一定の期間内に於ける個人の總消費を金錢に見積もりて課するものであり、其二は特定の消費財に課するものであり、其三は、**利用財の利用并に個人的享樂に課するものである**。第一は所謂**一般消費税**と名くべく、第二は**狹義の消費税**であり、第三は**使用税**である。一**般消費税**は既に前節に述べた通り、**實行し得べからざるものである**。故に實際に問題となるのは**狹義の消費税**と**使用税**とである。所で此二者は重複するものでなく、各個人所得の存在を暗示してゐるものに税するのであるから、之を并び存することが必要である。加之**狹義の消費税**は比較的貧者に對する課税となるが、**使用税**は比較的富者に對する課税となる故に兩者は互に補ふことが出来る。此くして消費税の體系は**狹義の消費税**と**使**

用税とを以て組織することゝなるのである。

(1) **使用税**は如何なる租税に依つて組み立てらるべきかと云ふに、自ら二つとなる。其一は**利用財の利用に對して税するものである**。其中で家屋の利用に對して税するものを**住家税**といひ、**動産の利用財の利用に對して税するものを狹義の奢侈税**といふ。其二は**個人的享樂に對して税するものである**、之を**享樂税**といふ。是等の**使用税**は**租税義務者に對し直接に課税するを通例とする**、故に學者多く之を**直接消費税**と名けるのである。

(2) **狹義の消費税**は何れの國に於ても**消費税の中軸をなすものである**。中には自ら生産してそれを自ら消費してゐるものに税することが無いでも無いが、現代の交換經濟の世の中に於ては、生産者と消費者とを異にするのが常態であり、消費財に對する税は**其財が消費者の手に入らざる前に之を課するを例とする**から、此種の税は大體に**間接消費税**といつて可いのである。

**間接消費税**は、**課徴方法の相違と課税物件の相違とに依つて之を二の系統に分**たねばならぬ、其一は**關稅**であり、其二は**内地消費税**である。

(a) 關税は、國境に於て之を税するものである。其課税すべき物件は産業政策の要求に依つて多種多様となることがある。其産業政策の目的を加味しないで、單に收入のみを目的とするものにおいて、關税の課税物件も内地消費税の課税物件も殆んど同じ様のもとならう。但し内地に於て生産せられない財に至つては此限でない。

(b) 内地消費税は、國內に於て生産せられ消費せらるる財に對して税するものであるが、其租税客體より見れば、自ら生活必需品に對する税と、嗜好品に對する税と、奢侈品に對する税とが成り立つのである。其租税客體が多量消費品であればある程其租税収入は多額に上るべきである。

二 以上述べたるが如くにして成り立つべき消費税の體系は、租税客體の立場より見て自然に出て來るものである。所が社會的原則より見れば、其要求に戻つてゐるものも少くない、故に消費税の體系としては、更に之が結構を整へて行かねばならぬ。

第一には、最低生活費免稅の趣旨に基き、關税に於ても、内地消費税に於ても、生活

必需品税を取り除くことが必要である。

第二には、奢侈重課の趣旨に基き、使用税に於て既に奢侈的享樂をなしつゝある者を直接に捕へて税すると同時に、間接消費税に於て嗜好品并に奢侈品が其消費者の手に入らざるに先て之を課することが必要である。而して使用税に於ては、外界より明に捕捉することの出來る利用財并に享樂に税することとなり、間接消費税に於ては、消費者の手に入つたる後に至つては外界より捕捉することの出來ぬものを消費者の手に入らざる前に税することとなるから、兩者は互に相補ふものとなるのである。而して又間接消費税に於ては、嗜好品税と奢侈品税とは、互に相補ふものとなるのである。一體嗜好品は、生活必需品に比すれば、奢侈的性質を帯ぶるものであるから、之に税するも已むを得ない。只民衆の嗜好となつてゐるものに至つては、容易に其消費を廢することが出來ないから、比較的貧者に對して重い税とならう。そこで、比較的富者の負擔となるべき奢侈品に對して、重く課する租税を配して之を緩和せねばならぬ。是れ嗜好品税と奢侈品税とが相補ふものであるといふ所以である。

以上論ずる所を以て之を觀れば、消費税の體系は使用税と間接消費税とに依つて組み立つべきであり、間接消費税は關税と内地消費税とに依つて組み立つべきであり、内地消費税は嗜好品税と奢侈品税とに依つて組み立つべきである。

# 租税論上卷 終

大正十一年八月二十五日發行  
 大正十一年九月三十日改訂增補五版  
 大正十一年十月三日再發行  
 大正十一年十一月五日印刷  
 昭和二年四月

租稅論 總論稅  
 上製定價金八圓五拾錢  
 並製定價金七圓五拾錢



著者 小川 郷 太 郎  
 發行者 須 磨 勘 兵 衛  
內外出版株式會社代表者  
 須 磨 勘 兵 衛  
京都市下京區北小路通新町西入  
 印刷者 須 磨 勘 兵 衛  
京都市下京區北小路通新町西入

發行所 京都市下京區西洞院七條南  
 掘替口座穴版三九三一番  
 東京市日本橋區本銀町三丁目  
 (掘替) 東京二丁目  
 (掘替) 大阪西區阿波堀通四丁目  
 (掘替) 大阪  
 發賣所 寶文館

內外出版株式會社

刷印部刷印社會式株版出外內

本書の姉妹編 (小川博士著)

版一十 財政學卷一 財政總論

菊判六百餘頁 天金背皮美裝  
定價六圓參拾錢 書留送料金參拾錢  
有斐閣・内外出版株式會社發賣

本書は博士の名著財政學の第一卷をなすもので、既に大に世に行はれてゐるのであるが、今回最近の財政立法、財政事實を參照し、二百餘頁に亘つて訂正増補を加へ、茲に本書の面目を一新するに至つた、財政整理論の喧しき秋、爲政家、實業家、學生、受験生に取つて絶好の參考書として推薦したいと思ふ。

版三 稅制整理論

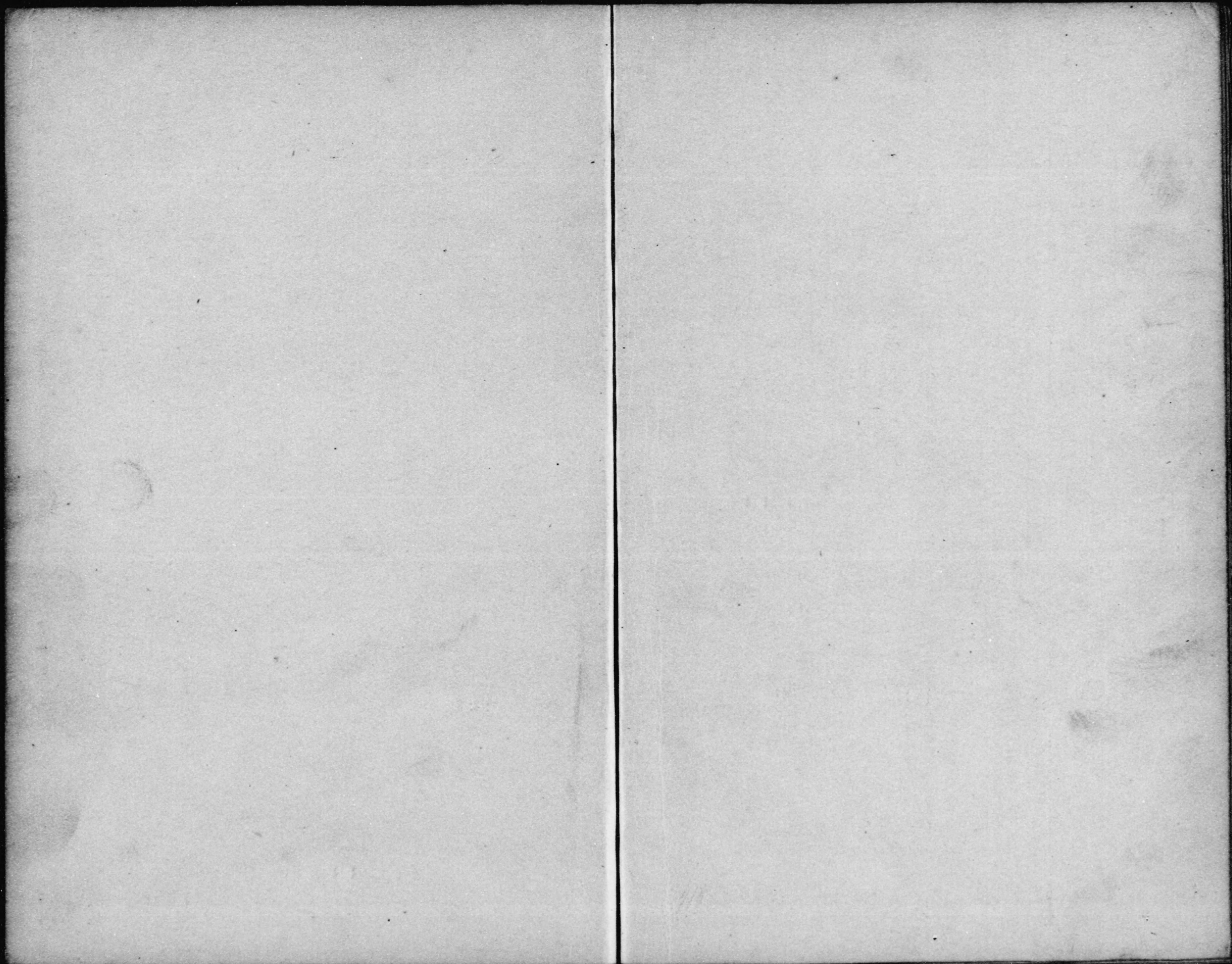
菊判七百頁 天金背皮美裝  
定價六圓五拾錢 書留送料金卅五錢  
内外出版株式會社發行

書中論ずる所は、我現行直接稅間接稅地方稅に互つて其體系、其缺點、其整理方針、其整理案並に批評であつて、稅總論に於て研究せられたる理論を以て直に之に應用し我稅制が如何に整理せられねばならぬかを明にして餘蘊ない。従つて本書は現行稅制論であつて、同時に稅制整理論であり、且つ租稅各論であるとも謂へる。文章平易、論理透徹、眞に本邦に於て活きたる租稅教科書である。

社會問題と財政

定價四圓貳拾錢  
六 地方行政學會發行

此書は財政と社會政策とが密接にして離るべからざる關係を持つてゐることを論じたるもので、租稅論と其根本觀念を同じうしてゐる。書中收むる所は、緒論、經費篇、官業篇、租稅篇等である。中に就ても租稅篇の如きは此租稅論の補篇と見ても差支ない。







512  
137

