

345  
Si523s2

〇  
複  
写



\*0031075000\*

0031075-000

345-Si523s2

租稅論

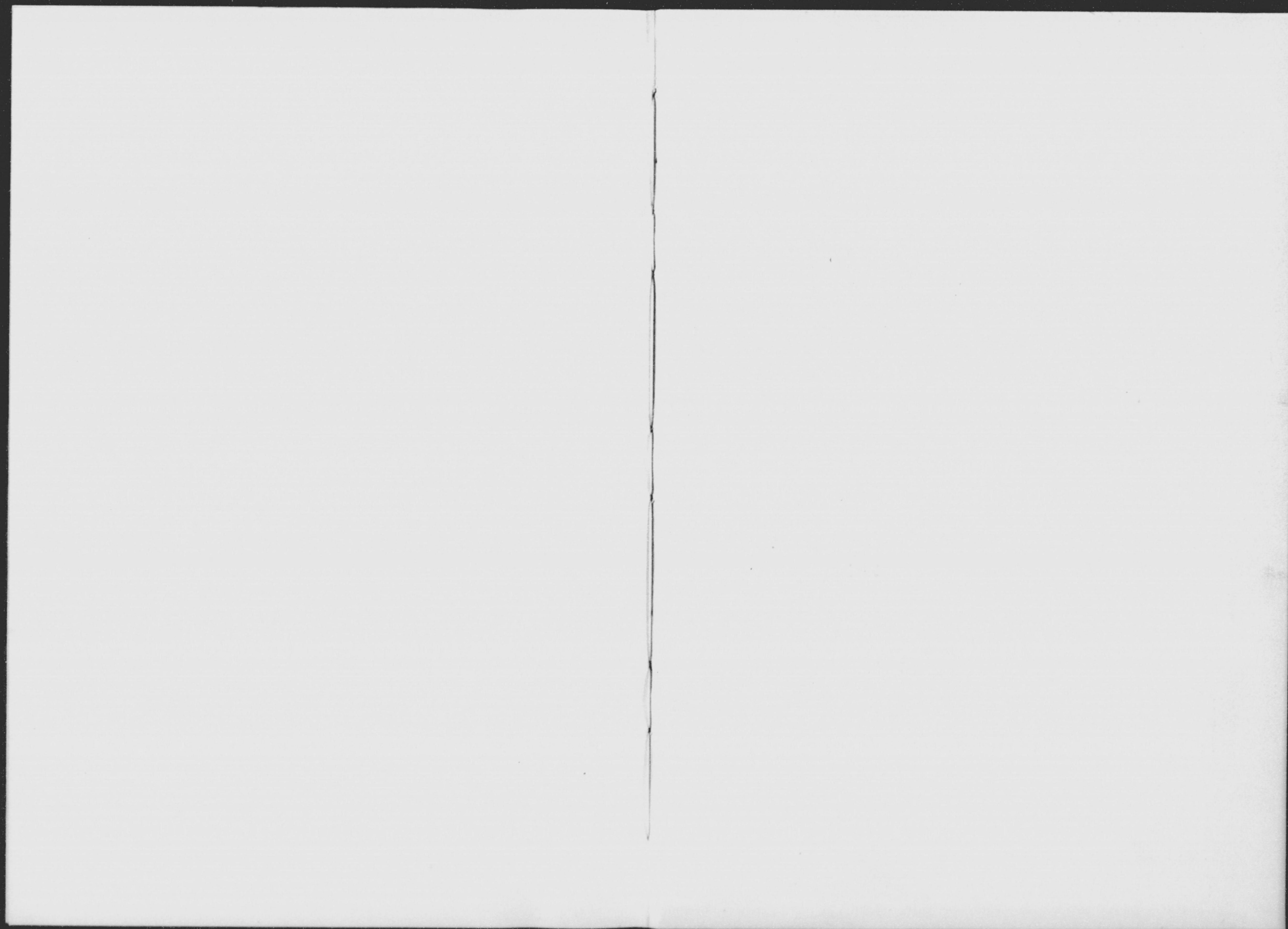
汐見三郎・著

有斐閣

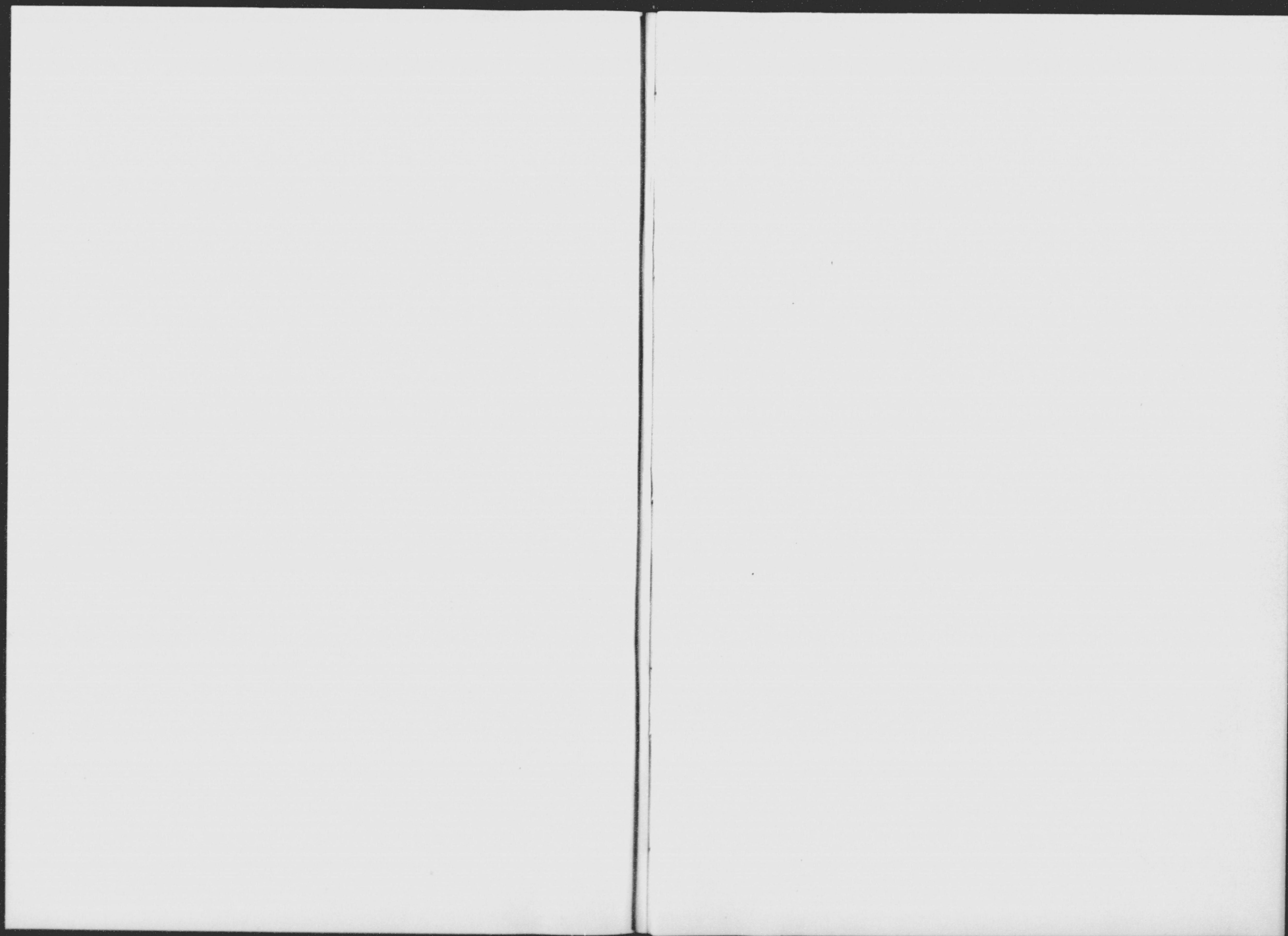
1948

AEB











345

Si 52302



# 租稅論

345  
Si 523a2

經濟學博士

汐見三郎著



書肆

有斐閣



122x-77

經濟學博士 汐見三郎著

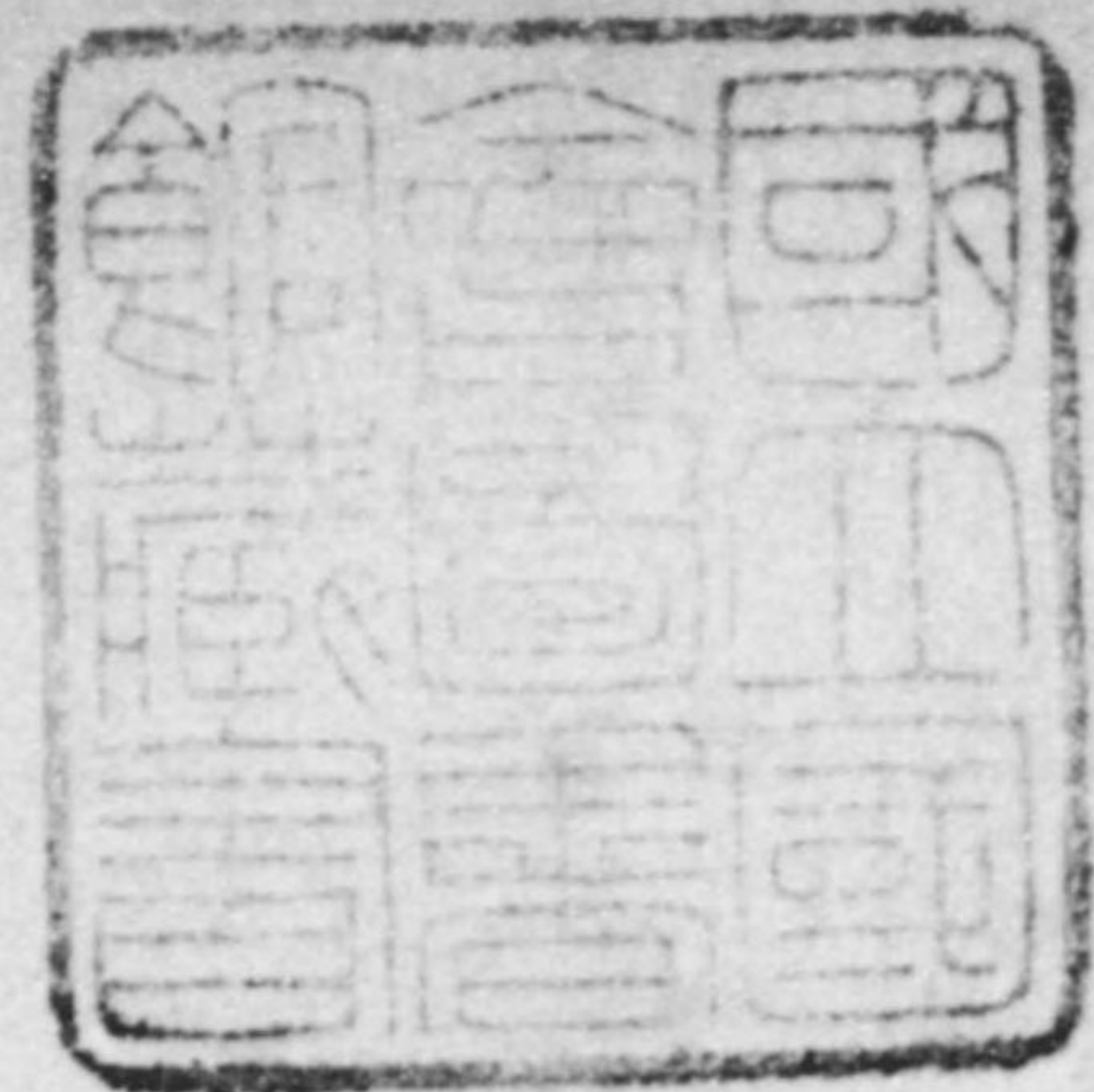
租稅論

書肆 有斐閣





345  
S1523A2



540686



## 序

昭和七年に小川郷太郎博士と共に財政學を公にしてから十六年の歳月が流れた。この短い間であるが平時の一世紀の間に於ける變化よりも著るしい變化が起り、各國の財政は轉換を餘儀なくせられたのである。特に我國の財政は、平和状態より戦争状態に移り、更に敗戦に次いでインフレーションが起り、今なほ苦難をなめてゐる。高價な犠牲ではあるが、社會科學を研究する上には貴重なる實驗を數多く重ねて今日に及んだのである。まさに新しい財政學が生れ出ねばならぬ時期である。

問題を我國の租税に限つても、地方税法と地方分與税法との制定により地方財政の構造を改め、次に租税の各種の戦時立法が行はれ、終戦後に財産税法、戦時補償特別税法、非戦災者特別税法が設けられ、或は失敗し或は相當の成績をおさめてゐる。更に日本國憲法、財政法、豫算申告主義の所得税法の制定が我國の財政に及ぼした影響も見のがす事の出来ないものがある。それにつけても、書かれたる法律と行はれる法律との差が我國の租税に於て特に甚だしいのに驚かざるを得ない。今日の如き變動期に於ては、税率を増せばそれと正比例して租税収入が増すと考へるのは、書かれたる法律が文字通りに行はれるといふ錯覺に基くものである。インツブ物語の「太陽と風の神と旅人」は恰も我國



現今の租税のために作られた感じがする。更に、インフレーションの影響の大なる事を考へねばならぬ。累進税率も定額税率もインフレーションの前にはその力を失ふのである。納税道徳其のものも吹きとんでしまふのである。かゝる社會情勢を背景として研究をすすめると租税論の相當部分は書き改められねばならぬ。

財政學の全般にわたり綜合的體系を新しくたてることは他日に期し、本書に於ては財政の中心をなす租税につき著者の其後の研究と經驗との結果を加へるに止めたのである。十六年のきびしい試練の産物としては貧弱なる收穫ではあるが、過去の研究報告書を補充する意味に於て著者は一應の責任を果したのである。

財政學の前例にならひ小川博士との共著の形式で租税論をまとめる考へであつたが、恩師小川博士は昭和二十年四月一日に阿波丸と共に南海に没し、遺憾ながら著者一人が筆をとることゝなつた。

昭和二十三年一月

汐見三郎

目次

緒論

第一章 財政收入と租税 ..... 一

第二章 財政學と租税論 ..... 八

第一編 總論

第一章 租税の本質 ..... 二

  第一節 租税の定義 ..... 二

  第二節 租税の目的 ..... 三

  第三節 租税の根據 ..... 五

第二章 租税の發達 ..... 一〇



第三章 租税の術語

第一節 課税の要素……………二六

第二節 租税の種類……………三〇

第四章 租税の最高原則……………三七

第一節 税源の選擇……………四〇

第二節 租税客體の選擇……………四六

第三節 租税主體の選擇並に租税の轉嫁……………五〇

第一款 狹義の轉嫁……………五〇

第二款 租税の償却……………五七

第四節 租税の程度……………六九

第六章 租税の社會的影響……………七六

第一節 普遍の原則……………七六

第一款 普遍の原則の意義……………七六

第二款 内國人と外國人との間の普遍の原則……………七八

第三款 法人と個人との間の普遍の原則……………八二

第二節 平等の原則……………八五

第一款 平等の原則の意義……………八五

第二款 平等の原則の適用……………八七

第三款 累進税……………八〇

第一項 累進の意義……………八〇

第二項 累進税の根據……………八一

第三項 累進の適用……………八四

第四項 累進の方法……………八五

第四款 差別税……………八七

第一項 財産重課税に收益重課……………八八



第二項 不勞利得重課……………九

第五款 最低生活費の免稅……………九

第六款 奢侈重課……………九

第七款 個人的事情の斟酌……………一〇

第八款 實質的二重稅の回避……………一〇

第三節 適法の原則……………一〇

第一款 適法の原則の意義……………一〇

第二款 通稅關爭……………一〇

第四節 確實の原則……………一一

第五節 貧富の懸隔と租稅の作用……………一二

第七章 租稅の財政的機能……………一二

第一節 財政政策的原則……………一二

第一款 充分の原則……………一七

第二款 彈力的原則……………一六

第二節 稅務行政的原則……………一七

第一款 便宜の原則……………一七

第二款 經濟的徵稅の原則……………一七

第八章 經濟變動と租稅……………一七

第九章 稅制の組織……………一七

第一節 單一稅論……………一七

第一款 單一稅論の發達……………一七

第二款 單一稅論の批評……………一七

第一項 單一稅論に對する總括的批評……………一七

第二項 單一稅論に對する箇別的批評……………一七

第二節 複稅制度の組織……………一七

第一款 史的稅制の發達……………一七



目次	六
第二款 學理的税制の組織	一七
第三款 我國の税制と國稅負擔	一三

## 第二編 各論

第一章 收得税	一六
第一節 收得税概論	一七
第二節 所得税	一七
第一款 所得税の特質	一七
第二款 個人所得税	一七
第三款 法人所得税	一八
第四款 地方住民税	一八
第三節 收益税	一八
第一款 收益税の本質	一八
第二款 地租	一八

第三款 家屋税	一九
第四款 營業税	一九
第五款 資本利子税	一九
第四節 財產税	一九
第一款 財產税の特質	一九
第二款 臨時財產税	二〇
第三款 經常財產税	二〇
第五節 特別收得税	二〇
第一款 超過所得税	二〇
第二款 動的財產税	二〇
第一項 相續税	二〇
第二項 財產増價税	二五
第二章 流通税	二〇
第一節 流通税概論	二〇

目次

七



第二節 財産流通税

第一節 財産流通税の組織

第一款 財産流通税の組織……………三三

第二款 不動産取引税……………三六

第三款 資本取引税……………三七

第四款 証券發行税……………三七

第五款 有價証券取引税……………三〇

第六款 取引所取引税……………三一

第七款 一般取引税……………三二

第八款 運送税……………三七

第九款 廣告税……………三九

第十款 價格流通税……………四〇

第十一款 文書税(印紙税)……………四一

第十二款 登録税……………四六

第十三款 消費税……………五一

第一節 消費税概論

第一節 消費税概論……………五一

第二節 消費税體系と財政專賣……………五三

第三節 直接消費税……………五二

第一款 住宅税……………五二

第二款 狹義の奢侈税……………五三

第三款 娛樂税……………五四

第四節 内地消費税……………五五

第一款 必需品税……………五五

第二款 穀物税……………五六

第三款 肉税又は屠殺税……………五六

第四款 鹽税……………五六

第五款 醬油税……………五六

第六款 點燈税、揮發油税……………五六

第七款 嗜好品税……………五九



第一項 酒 税……………二六九

第二項 酒税以外の飲料税……………二七二

第三項 煙草税……………二七三

第三款 應分消費税……………二七四

第一項 砂糖税……………二七五

第二項 織物消費税……………二七五

第三項 其他の應分消費税……………二七六

第五節 關 税……………二七七

第四章 國稅制度と地方稅制度……………二八〇

第五章 終戰後の租稅制度の發達……………二八五

第一節 昭和二十一年度の租稅制度の改正……………二八五

第二節 昭和二十二年度の國稅制度の改正……………二八六

第三節 昭和二十二年度の地方稅制度の改正……………二八九

統計表の目次

第一表 國家財政收入の内譯比較……………二九〇

第二表 地方財政收入の内譯比較……………二九五

第三表 パレト線 $\alpha$ の國際比較……………二九五

第四表 第一次世界大戰前後の所得の分布……………二九七

第五表 第二次世界大戰前後の所得の分布……………二九九

第六表 綜合所得稅の課稅の前後に於ける所得分布の比率の比較……………三〇〇

第七表 直接税と間接税との收入額の比較……………三〇一

第八表 國稅負擔額の比較……………三〇一

第九表 專賣益金の累年比較……………三〇四

統計圖表の目次

第一圖表 戰前戰後のパレト線の比較……………三〇〇

第二圖表 各種租稅の彈力性の比較……………三〇三



## 緒論

### 第一章 財政收入と租税

一 國家は財政生活を營むにあたり、その必要とする經費を調へるために財政收入を得なければならぬ。財政收入には種々のものがあるが、近代國家では租税が收入の中心となつてゐる。ここに財政收入の内容を分析し、租税が財政生活に有する意義を種々の角度から明かにしたい。

財政收入は經常收入と臨時收入とに分れる。經常收入は各會計年度に規則正しく繰返し繼續して入つて來る力ある收入である。公債金とか官有財産拂下金が一時の收入であつて永く連續しない臨時收入であるのと區別せられてゐる。經常收入は私經濟的收入と公經濟的收入とに分れる。私經濟的收入は國家でなくとも個人でも會社でも得ることが出来る種類のものであるが、公經濟的收入は國家に限り得ることが出来るものである。租税は政務收入と共に公經濟的收入に屬してゐる。

國家の財政生活が永く連續して行はれる以上は大局から見ても臨時費よりも經常費の方が大切であり、財政收入の本筋も臨時收入よりも經常收入に存してゐる。又、財政生活の本質が交換經濟でなく



強制共同經濟であるとする、財政収入の特色を示すものは私經濟的收入でなく公經濟的收入である。更に公經濟的收入の中で手数料、使用料、受益者分擔金、違法金の如き政務収入は政務の實行を本来の目標とし財政収入を生み出すのは附隨して起る現象に止まつてゐる。従つて財政生活を營む立場から云へば、収入を自身を重要目標とする租稅の方が政務収入よりも重要な意味をもつてゐる。租稅の中には臨時収入に屬する臨時稅があつて歴史上には臨時稅の方が重要なこともあつた。しかし現代國家では租稅の大部分は經常收入に屬してゐる。租稅が經常收入であり公經濟的收入であり、しかも公經濟的收入の中心であることを考へると、租稅は財政収入の中で最も重要な地位を占めてゐるのである。

財政収入の他の分類として、實質的收入 (revenue receipts) と形式的收入 (nonrevenue receipts) の區別をあげることが出来る。實質的收入と云ふのは、國家財政の純資産の増加として現はれるものである。形式的收入と云ふのは公債收入を代表的のものとするが、その収入は國家財政の資産の増とすると同時に負債の増ともなり兩建の形で現はれてくるのである。租稅収入は實質的收入の代表的のものである。

二 我國の財政制度の上から租稅の占める地位を明かにしたい。

憲法第三十條に「國民は、法律の定めるところにより、納稅の義務を負ふ」と定め、憲法第八十四

條に「あらたに租稅を課し、又は現行の租稅を變更するには、法律又は法律の定める條件によることを必要とする」と規定してゐる。財政収入の中心をなすものとして第一に租稅をとりあげてゐるのである。

第二に租稅以外の普通收入につき規定を設けてゐる。財政法第三條は「租稅を除く外、國が國權に基いて收納する課徵金及び法律上又は事實上國の獨占到屬する事業における專賣價格若しくは事業料金については、すべて法律又は國會の議決に基いて定めなければならない」としてゐる。

第三は公債金收入に對する取扱方である。財政法第四條に「國の歳出は、公債又は借入金以外の歳入を以て、その財源としなければならない。但し、公共事業費、出資金及び貸付金の財源については、國會の議決を経た金額の範圍内で、公債を發行し又は借入金をなすことができる」として公債を例外的に扱つてゐる。特に第五條では「すべて、公債の發行については、日本銀行にこれを引き受けさせ、又、借入金の借入については、日本銀行から、これを借り入れてはならない。但し、特別の事由がある場合において、國會の議決を経た金額の範圍内では、この限りでない」として日本銀行が公債を引き受ける制度を例外の中の例外としてゐる。

要するに、憲法、財政法は財政収入を調へるに當り租稅を中心とする普通收入を原則として採用してゐる。しかも專賣價格、事業料金についても租稅に準じ慎重に扱ひ法律又は國會の議決に基いて定



めんとしてゐる。我國の財政制度が租税に如何なる地位を與へんとしてゐるかを知らることが出来る。

三 租税が財政生活に占める地位は財政制度により明かにすることが出来るが、更に統計數字を通じて研究する必要がある。

世界各國の租税收入が歳入總額に占めてゐる割合を一九四五年度の數字について調べると、米國四六%、英國五六%、蘇聯八〇%、我國一四%と云ふ結果が出てくる。一九四五年は第二次世界大戦の末期であつて各國いづれも公債財源にたよらねばならぬ時であるにも拘らずこの通りであるから、平和時代に入れば租税收入中心の財政生活が生れる譯である。現に昭和二十二年度には我國の租税收入は八八%である。試みに我國の歳入を廣い意味の租税收入(租税及び印紙收入、專賣局益金、日本銀行納付金など)と租税外の普通收入と公債金收入とに分つて、次の結果を得たのである。

第一表 國家財政收入の内譯比較  
(イ) 實 數 (百萬圓)

	昭和十四年度	十五年度	十六年度	十七年度	十八年度	十九年度	二十年度	二十一年度
租税收入	三、一〇〇	四、五八八	五、一四九	七、九六六	一〇、四九六	一四、一五五	一三、六五五	一四、二〇〇
租税外收入	七七七	九六三	一、二九四	二、一八九	三、七九三	六、二七六	一〇、二六六	一〇、一〇六
公債金收入	五、三三三	五、五三三	三、二七三	一、四三三	三、三三九	五、六〇三	七、四六四	四、四〇〇

計	昭和十四年度	十五年度	十六年度	十七年度	十八年度	十九年度	二十年度	二十一年度
計	九、〇一〇	一、一、〇八四	一、九、一七二	一、四、四三八	一、六、六三四	一、七、〇三四	一、八、五三四	一、九、〇〇七

(ロ) 百分比(歳入總額を一〇〇とす)

	昭和十四年度	十五年度	十六年度	十七年度	十八年度	十九年度	二十年度	二十一年度
租税收入	三三・三	三六・六	二六・八	三三・六	三六・六	一八・四	一三・九	三六・七
租税外收入	七・九	八・七	六・七	八・九	一〇・四	八・一	一〇・四	三・九
公債金收入	五七・八	五三・七	六六・五	五八・五	六一・〇	七三・五	七三・七	三〇・四
計	一〇〇・〇	一〇〇・〇	一〇〇・〇	一〇〇・〇	一〇〇・〇	一〇〇・〇	一〇〇・〇	一〇〇・〇

昭和二十一年度の數字は一般會計のみであるが、その他は一般會計と臨時軍事費特別會計との純計によつた。そして一般會計の數字は昭和十九年度以前は決算額、二十年度は現計、二十一年度は豫算額によることとした。戦争の進行と共に租税收入の割合が減じ公債金の割合が増し、戦争の終ると共に租税收入の割合が増し公債金の割合が減じ常態に復せんとしてゐるのを見るのである。

四 前項に於ては國税と國家財政との關係を見たのであるが、地方税が地方財政に占める地位を明かにする必要がある。第二表は地方財政收入の内容を分析し地方税收入が如何なる意味を有するかを數字で示したものである。

第二表 地方財政收入の内譯比較 (百萬圓)



計	決算					最終豫算見込	
	昭和十三年 度	十四年 度	十五年 度	十六年 度	十七年 度	二十年 度	二十一年 度
租税收入	六三〇	九二二	一、三三三	一、三三三	一、四三三	一、八七七	三、八四二
租税外收入	一、七三九	二、〇〇〇	二、三三七	二、三三三	二、七七七	二、〇七四	二、〇〇二
公債金收入	七三六	四〇四	四九〇	三九七	四九五	一、六九〇	三、八四二
計	二、一〇五	三、三二六	四、二一三	四、一三〇	四、八三三	五、六四一	一〇、五二六

國家財政と異り地方財政では租税收入よりも、むしろ租税外收入が重要な地位を占めてゐる。これは戦時中及び戦後の應急措置として莫大なる國庫支出金が國家財政より地方財政に與へられ租税外收入を増した結果であつて、平和時代に入れば租税收入の割合が増し常態に復する筈である。ただし、大都市財政において租税外收入に屬する公營事業收入の使用料收入が他の收入を超え租税收入の如きも少額に止まることがある。しかし、こゝに注意すべきは、租税收入においては多少の徴税費を要するにしても、殆んど其の收入の全部が地方財政の純收入となるに反し、大都市財政の所謂使用料收入は経費の面に電氣及び瓦斯事業費、公債費の如き莫大なる金額に上る項目を伴ひ、收支の差引勘定としては比較的少額の純收入をもたらしこととなる。即ち總收入として公營事業收入は巨額に上つてゐるが、純收入に至つては租税收入より少くなり、往々にして赤字の場合さへある。こう考へる

と、道府縣はもとより大都市も中小都市も町村も財源の重要部分を租税收入に仰ぐわけである。



## 第二章 財政學と租稅論

一 通説によれば財政學の組織は經費論、收入論、租稅論、公債論、豫算論に分れてゐる。思ふに財政學の扱ふ財政生活と云ふのは、國家その他の權力團體が職務遂行のために必要とする金銭を獲得し使用し管理することに外ならない。そして、その金銭の使用を經費と云ひ、その金銭の獲得を收入と云ひ、その管理を會計と云ひ豫算決算と呼ぶ。故に財政學は、これらの經費、收入、豫算決算に關し研究を進めることにより經費論、收入論、豫算論が分れる。そして收入の大部分は租稅と公債とよりなり、租稅は經常收入であり同時に實質的收入に屬し、公債は臨時收入であつて形式的收入に屬し、租稅と公債とが對立するのである。かくして租稅論と公債論とが成立してゐる。

所が財政學者の中にはルロア・ポリユウ (Leroy-Beaulieu) の如く財政學より經費論を除かんとするものがある。財政家は建築師の如きものであつて、政治家と云ふ註文主の定めた經費に應じ收入と云ふ家屋を設計する、従つて經費それ自體の研究は財政家の職分の範圍外であると云ふのである。又カイツル (Josef Kainl) の如く財政學をば收入の學なりとするものがある。財政が強制共同經濟たる所以は最もよく收入において發揮せられるものであるから、收入論を以て財政學の中樞とするの

である。英米の學者の中には財政の問題を或は租稅に限り或は租稅と公債とに限るものが少くない。思ふに豫算決算論は憲法行政法の一部として論せられるし、經費は國家目的と併せて國家論、行政學、政治學により研究せられると云ふことを考へると、收入論のみが財政學の固有の分野として残ることとなる。更に收入論の中でも公債の大部分を占める任意公債は金融論が深く研究する所であり、私經濟的收入は經營學が取扱ふ所となつてゐるが、租稅だけは他の學問が中心題目としてゐない。租稅論は、どうしても財政學の固有の領分として残ることとなる。

財政學の研究範圍については立場により廣くも狭くもなるが、少くとも租稅論を缺いた財政學なるもの存在しないことは事實である。財政生活が強制共同經濟に重心を置いてゐる以上は、財政學の中に租稅論が占めてゐる地位には動かすことの出来ないものがある。

二 租稅論の研究には原理と記述との二つを區分することが出来る。一般化せられた租稅の原理は普遍妥當のものを極めて精密に傳へるが、現實との間に距離のあるのを免れない。個體化せられた租稅の記述は現象を傳へるに當り不精密ながら現實に近い姿で示すこととなり、ここに兩者は互に相補ふ必要がある。

租稅論の研究に當り特に注目すべきは、租稅史と租稅統計と租稅法の三つである。

租稅史は時と云ふ立場から租稅現象の變遷を叙するものである。これにより租稅の發達を知り更に



將來の趨勢をはかることが出来る。租税進化の法則は租税史によつて明かにせられるのである。各國の租税は共通點をもつてゐるが同時にそれぞれ特殊の性格をそなへてゐる。租税の特殊性は租税史により最もよく示されるのである。

租税統計は租税史の研究についても必要であるが、租税の原理ならびに法則を明かにするのに缺くことの出来ないものである。また實際問題を解決するにあたり、租税統計の比較が役立つことは云ふまでも無い。

租税統計が租税現象を數量的に示すに對し、租税法は租税に對する立法者の意思を形式的に規定したものである。租税法と租税統計とが相まつて租税論の研究に役立つのである。各國の租税法を比較研究することは、比較財政學の重要な部門となつてゐる。

租税論は總論と各論とより組み立てるのを便宜とする。總論とは、租税の全般にわたり、研究を進めるものであり、各論は各個の租税につき特別の研究を行ふものである。學者の中には租税論を國税と地方税に分つものがある。しかし國税と地方税との區別はむしろ便宜的に發達し必ずしも學理的な要求を充たしてゐない。ここには原則として兩者の區別を設けず研究を進め、必要に應じ國税地方税の特殊の問題を扱ふこととする。

## 第一編 總論

### 第一章 租税の本質

#### 第一節 租税の定義

租税は歴史的產物であつて時代により内容を異にしてゐる。思ふに現代の租税を眼中にして定義を下すと、租税とは國家公共團體が一般經費を支辨する目的で、財産權により一般人民より強制的に徴収する財なりと云ふことができる。

この定義の示すやうに現代の租税は國家公共團體が財政權によつて強制的に徴収するのが第一の特色である。租税は財政權によつて徴収するのであるが、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。しかるに國家は其の職分を遂行するた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めるから、公共團體も課税權の主體となることが出来る。私經濟的收入は交換經濟の上に立脚し私經濟も之を得ることが出来るが、租税は強制共同經濟の產物であつて國家公共團體にして始めて之を徴収することが出来るのである。



租税の第二の特色は一般人民より徴收するといふことである。租税を徴收せられるものは一般人民であるから、一般人民は課税権の客體である。こゝに一般人民と云ふのは個人經濟の主體を指し、それが一個人たると又個人の集まつてゐる法人たるとを區別しないのである。そして一般人民と云ふのは特定の人に對して云ふ。手数料、使用料、受益者分擔金は國家公共團體より特別の利益を受けた特定の人が支拂ふものであつて政務收入に屬し租税ではない。租税は國家から特定の利益を得たことに對する反對給付として特定の人が支拂ふものでなく、一般人民が其の經濟力に應じて負擔するものである。

第三に注意すべきは、租税が一般人民より徴收するのは個人の有する財であることである。従つて勞力の提供は租税と云へない。個人の有する財を徴收するのであるから、一般人民の富の一部を徴收することとなり、そして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、租税による富の提供は實際において貨幣の形において納付せられるのである。我國の財産税法、相続税法は特定の場合に限り貨幣の代りに現物によつて納税することを定めてゐるが、全くの例外的規定である。要するに現代の租税は、金錢上の給付であると云はれてゐる。

第四に租税を徴收する目的は國家の一般經費を支辨するために收入を得るのに存してゐる。國家公共團體が一般の經費を支辨せんとせば、先づ收入を得る必要があり、こゝに租税が一般經費の支辨を

目的とすると云ふのは租税が收入を目的とすることに歸する。手数料、使用料の場合は政務を行ふことが主要目的であつて、それに隨伴して従として收入が生ずるのであつて、租税とは性質を異にしてゐる。かくの如く租税は收入を得て一般經費を支辨せんとするものであるが、しばしば特定の租税を以て特定の經費を支辨する目的税なるものが存してゐる。しかし目的税を採用することとなると、一の目的税の存する所に剩餘あり他の目的税の存する所に不足があつて財政全體として凸凹を生ずる弊を伴ふから、現代の文明國の國税は原則として目的税を採用しないこととしてゐる。たゞし、地方財政においては普通税の外に目的税を起し特定經費の財源を容易に調達する場合がある。

現代租税の本質を一層明瞭ならしめるために、租税の目的と租税の根據につき研究を進める。

## 第二節 租税の目的

租税は一般經費の支辨を目的とするものであるが、租税の中には收入以外の目的が顯著であり、従つて收入を目的としない外觀を呈するものもある。思ふに國民經濟において租税の占める地位は益々重きを加へてゐるから、租税と云ふ手段を用ひて各種の國家目的を達することが出来るからである。しかし租税が財政的範疇たる以上は收入の目的が主目的であつて收入以外の目的が副目的となる。副目的は調整目的又は統制目的と名づけられる。即ち租税の副目的は人口政策、保健政策、勞働政策な



どの各方面にも及ぶのであるが、大別して経済政策と社会政策との二つとすることが出来る。

経済政策の目的は産業保護の目的、金融調整の目的、購買力吸収の目的に分つことが出来る。経済政策の目的を有するものとしては農業工業の保護を目的とする保護國税をあげることが出来る。外國よりの輸入品に高い關税を課して内國の産業の保護育成をはかるのである。財政關税が全然財政上の立場より課して経済政策上の目的なきに反し、保護關税は財政上の立場に加へて経済政策上の立場を以てするのである。勿論保護關税が全く目的を達して外國よりの輸入が跡を絶つに至るときは、其の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経済政策上よりするも財政上よりするも存在を失ふものである。次に銀行券の發行を自動的に調節する銀行券發行税は金融政策上の目的を有してゐる。資金の需要のあるにまかせて銀行券を發行することとなると國民經濟の基礎を危くするから、銀行券發行高が一定限度を超えたと超過部分に對し銀行券發行税を課して金利政策の轉換を促し銀行券發行高を自動的に調節し以て金融界の安定をはかるのである。又所謂國民稅、物品稅、賣上稅、消費稅等が悪性インフレーションを阻止する爲め購買力吸収の目的を以て課せらるゝことがあり經濟政策の手段となるものである。

或は租税を以て社会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。ワグネル其他社会政策家の唱へる所である。之を

非難する者は、租税は收入を得るを目的とし、社会政策の目的を有するものにあらずと云ふのである。然し租税が社会政策の目的を有すと云ふは、かの保護關税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。勿論租税が單に社会政策の目的を有し收入の目的を有せすと云ふは誤である。所得稅、財産稅、相續稅が累進稅率を採用してゐるのは、その適例である。

要するに租税は財政收入を目的とするのを其の要素とする。其の外に經濟生活社会生活を調整する目的を有することは、租税たるに妨げない。故に租税は屢々經濟政策上の目的、社会政策上の目的を達する手段となるのである。しかし經濟生活又は社会生活の調整は課税以外の直接手段で行ふのが本筋である。調整目的を有する課税 (regulatory taxation) は經濟政策、社会政策については間接手段たるに止まり、その限定を超えてはならない。

### 第三節 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制的に徴収する財である。故に國家は課税權を有し一般人民は租税を支拂ふこととなる。然らば國家は如何なる理由によりて課税權を有し個人は如何なる理由により租税を支拂ふか、此の問題を解くのが租税の根據の議論である。



十七世紀より今日に至る迄の學說を公需説、交換説、保險説に分け、最近の學說を義務説とする。

一 公需説は租税の根據を公共の需要公共の福利に求めてゐる。思ふに公共の福利は國家の職分とする所のものであつて、國家が職分を全うするには、其の行動に要する需要を充たすべく、國家は租税を徴すると云ふのである。此の説は公共の需要を充すが爲めに租税を起すべきことを論ずるから公需説と名づくべく、又公共の福利を目的とすることを趣旨とするから公共福利説といつて可い。此の説は獨逸舊内帑學派の唱へる所であつた。公需説は法律上の形式論と國家經濟上の實質論とを分けてゐる。法律上の形式論よりせば、租税は主權の作用にして、租税の根據は主權にありと云ふことが出来る。是に至つて租税は贈與でなく、寄附でなく、公的性質を帯びるものとなり、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ると、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。そして公共の福利が因にして、公共の需要が果であるが、兩者は相離れるを得ない。

要するに公需説は現代の租税論に酷似し、むし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ものと認めねばならぬ。

二 交換説に依れば國家の行動は個人に利益をもたらし、個人は之に對する代償として租税の形において財の一部を國家に納め、國家の行動に依り生ずる利益と租税との間に交換が行はれると云ふ

のである。それだから交換説と云ふ。更に國家行爲と租税とを取り遣りすると云ふ見地より觀て此の説を *give and take theory* 又は賣買取引説と云ひ、又取り遣りするに際して雙方の價は相同じであると云ふ考に基づいて均等説と云ふ。又次に取り遣りする一方を主として觀察して、或は其の國家行爲が人民の利益をもたらずから之を利益説と云ひ、或は個人が國家より受くるものとするが故に此の説を享樂説と云ひ、更に又個人が國家より利益を買取ると觀て此の説を代償説とも云ふ。

交換説は民約説に伴ひ發達したのである。先づ十七世紀の民約論者の租税論に萌芽を發し、十八世紀に入りルソーの説となり大いに發達した。民約説が風靡するや交換説は之と共に深く人心に入り、遂に獨逸新内帑學派をも動かすに至つた。民約説は自由説を背景としたものであるから、自由説が經濟學に入り込んでから交換説は經濟學者の説となつた。即ち第一に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。特に佛國にてはブルードン (Proudhon) の如き社會主義者も此の説を唱へた。獨逸財政學獨立準備時代に入り交換説は盛んに行はれたのである。

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したものである。又其の目的を人民の權利自由の保護に限つてゐるものでもなく、實に歴史の產物である。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と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ない。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。又戦争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ことになる。更に進んで云へば此の説は實行し得ないのである。思ふに國家の經費を個人に割當てるのに一定の標準がないからである。

三 交換説の一分派たる保険説は國家をば保險會社と同一視する。國家は個人の身體や財産や經濟行動を保護する、即ち公共の安寧を保全する、従つて國家は保險者である。之に反し人民は被保險者であつて身體や財産や經濟活動に就て將來起り得る障害に對し安全の保障を得てゐる。人民の國家に拂ふ租税は之に對する保険料であると云ふのである。保険説を創めて唱へたのは、佛國のチエール(Thiers)である。彼は曰く「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、保険料が保険額に比例して定められるが如くである」と。保険説は佛國に多く行はれたが英國のマカロック(McCulloch)も其の一派である。

保険説は交換説を特別の形式で云ひ現はしたのであるから、交換説に對する批判を移して保険説に加へることが出来る。もし此の説の如くであると損害が生ずる場合には國家は保險金を支拂はねばならぬ。又個人の身體財産に對し保護の缺けたる場合には徵税が出来なくなる等であるが、かくの如き

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することが出来ない。

×四 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めるものである。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。強制共同經濟においては團體員の筒別の給付に對して報酬のないのを原則とするから、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。

かくの如く強制共同經濟組織から立論するときは、國家の必要とする財は之を組織する團體員の供給に待たねばならぬが、しかも其の團體員は其の給付に對して特殊の報償を得べきでないこととなる。之を個人の側から觀察するときは租税は個人が犠牲として拂はねばならぬものとなる。そこで此の説を犠牲説といふ。所が犠牲と云へば直ちに悪しきものであると云ふ聯想が起る。むしろ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。たゞし此の説に依つて租税の根據を説くのは純財政的意義に於ける租税に就て云ふのである。



## 第二章 租税の發達

一 現代の國家は租税を財政收入の中心に置いてゐるが、常に必ずしもそうでなかつた、財政收入の發達には、およそ三つの時期がある。第一期は官有地收入を中心とする時代であつて私經濟的收入時代と名づける。第二期は特權收入の現はれた時代であつて特權收入時代と名づける。第三期は租税を財政收入の中心とする時代であつて租税時代と名づける。歐洲にては第一期は中世が其れに當り、第二期は近世の始めから十八世紀に至るまでであり、第三期は最近世において見るのである。近世國家を租税國家と名づけるのは、これに基いてゐる。租税の發達は經濟の面と政治の面との兩方に現はれてゐる。租税の發達を經濟的方面より觀察するに當り、私有財産制度の成立と産業發達階段が租税に及ぼした影響を明かにせねばならぬ。

二 現代の租税は私有財産制度を前提としてゐる。所が私有財産制度は時代の進むに従ひ發達したものであつて原始時代には存在しなかつた。即ち原始時代には共產主義が行はれ各人は物財を以て社會に貢獻することが出来なかつたのである。しかし、かくの如き社會でも公共的需要が起るときにはこれをみたす必要があり、各人は勤勞用役を提供したのである。従つて、この時代において勤勞用役

が租税の役目をなし勤勞用役の提供が後世租税の前身をなしたのである。

經濟生活が進歩し私有財産權が發達するに及び、從來の勤勞用役の提供と異り物財をもつて貢獻する方法が出来たのである。自然經濟の時代の物納税がこれである。物納税は勤勞用役と併行して進み、又は勤勞用役の代りに之を納めるものとなり、租税は勤勞用役より物納税に進んだのである。

貨幣經濟の時代に入り金錢をもつて租税を納めることとなつた。始め金納税は物納税と共に進んだが、經濟の進歩すると共に物納税が少くなり、租税と云へば金納税を意味するのである。また今日の文明國は貨幣經濟を基礎とする信用經濟の時代であるから、租税は金納税を基礎とする信用納税であると云ふことが出来る。

租税は勤勞用役より物納税に進み、更に金納税に進み、信用納税にうつることとなつた。これは私有財産制度の發達に伴つた現象であり同時に自然經濟より貨幣經濟、信用經濟への發展と歩調を共にした結果である。

なほ私有財産制度が認められず一切の生産用具及び生産手段の所有權を社會化してゐる國においても租税と稱するものが見受けられるのである。しかし、それ等の國の租税は自營企業の收入を歳入豫算に振りむけたものであつて、徴收の基礎を賣上高に置くものを取引税と呼び、收益の一部を徴收するものを収益税と稱するのである。要するに自營企業收入を國家豫算へ振りむけたものを租税と名付



けるのであつて、私有財産制度を原則として採用する國における租税とは性質を異にしてゐる。

三 租税の發達は産業の進歩と關連して見ることが出来る。漁獵牧畜時代には人民が租税として獻するものは漁獵牧畜の産物であつた。此等の租税には任意獻納の意味が強く響き今日の租税とは趣を異にしたものであつた。農業時代に入り租税は不動産税の形をとつたのである。思ふに農業時代にては財産の主なるものは不動産であり、従つて租税の目標も不動産となつて來たからである。不動産税は田舎では地租であり、都會では家屋税であつた。

商工業時代に入り、商工業の經營が盛となり、資本は大いに増加して株式會社が多く設立せられ、私有財産は不動産に限られず有價證券その他の動産を主たるものとする事となつた。租税においてもこの勢に順應し不動産税の外に種々の動産税が起されたのである。更に總ての財産、總ての所得を綜合して課する租税が出來ると共に一般消費も大いに進み消費税が發達することとなつた。かくして商工業時代に至り多くの租税が起り租税制度を編む必要を生じたのである。

商工業時代は一方に資本及び所得の激増を來して多くの租税が採用せられる勢を作つたが、他方には資本主義の發達のため富の分配の不平等を來たし、貧富兩階級、經濟諸階級の間に租税を自ら免れ他に轉せんとする逋税闘争が行はれることとなつた。こゝに社會の正義を租税の方面に保つ必要が起り租税の社會化時代が現はれたのである。

租税は單純なる動産税に始まり、産業の整ふと共に不動産税が起り、更に産業の進歩するに従ひ多種の租税が併立することとなり、遂には租税の社會化が重要問題になつて來たのである。

四 次に租税を政治の發達と關連して研究する。セリグマン教授 (Edwin R. A. Seligman) は租税の發達を語源より證明して七つの階段を設けてゐる。第一階段は寄附時代であつて *donum, benevolentia* の言葉が用ひられてゐる。第二階段は政府が人民の援助を懇請したる時代であつて *precarium, Bede* の語が用ひられた時代である。第三階段は人民が政府を補助し政府に恩恵を施すと考へた時代 *adjutorium, aid, aide, Steuer, subsidy, contribution* の言葉が之を證明してゐる。第四は租税をもつて國家の利益のために個人が拂ふ犠牲であるとする時代であつて *Abgabe, dazio, gabelle* の語が證明してゐる。第五期は納税者に義務の觀念の發達した時代で *duty* なる語が之を示してゐる。第六期に至り初めて國家の方面における強制的觀念が生れ *impost, imposition, impôt, imposta, Auflage* が用ひられてゐる。一方的賦課の第七期には *scot, rate, Schoss* などを擧げてゐる。

小川郷太郎博士は租税の發達を任意獻納時代 (人民が自由意思で君主に獻納するもの) と租税承諾時代 (君主が請求し人民が之を承諾するもの) と專制的賦課時代 (君主が專斷的に強制的に徵收し人民の意思如何を問はないもの) と立憲的協賛時代 (國家が強制的に徵收するに先だち議會の協賛を経るもの) との四つに分つてゐる。思ふに歐洲における國家は宗主國、封建國より專制國に進み、專制



國より立憲國に進んだものであるが、宗主國と封建國の初期においては任意獻納の形式が現はれ、その後、租税承諾の形式に變じ、專制國において專斷的賦課が行はれ、立憲國となるに及び立憲的協賛をへることとなつたのである。

任意獻納時代の租税はむしろ租税の前身とも云ふべきものであつて、今日の意味における租税は租税承諾時代より始まるのである。封建國においては經常費は私經濟的收入によつて支辨せられ臨時非常の需要に對し君主が人民に租税の承諾を求めたのであるから、臨時税がむしろ租税の常道であつた。そして租税承諾の機關は民會である。近世專制國の發達するに伴ひ君主の勢力が増し、民會を通過せず專斷的に租税を賦課することが行はれた。一方には國家經費が高まると共に他方には私有財産制度が發達したため、國家財政は租税收入に多くを期待することとなり、租税は臨時税より經常税にうつつたのである。最近世に至り民主主義が發達し憲法が施行せられると共に租税を定めるのに必ず議會の協賛をまたねばならなくなつた。立憲的協賛時代がこれである。任意獻納時代と租税承諾時代と專制的賦課時代の三階段においては租税は行政的意義を有するに止まつたが、立憲的協賛時代に入り租税は行政的意義の外に憲法的意義を加へたのである。

立憲政治の歴史を顧るに、租税の立法に關し國民の代表者の協賛を求めることが議會政治の初めをなしたのである。近代國家に於ては豫算協賛權より前に租税協賛權が確立したのであつて此の關係は

英國の歴史が最もよく説明してゐる。一二一五年に國王ジョンと貴族との間に大憲章 (Magna Charta) が定められ、租税が議會の協賛により始めて有效となる起原を作つたのである。その後、チャールズ一世の一六二八年に權利請願書 (Petition of Right) が作成せられ、ウィリアム一世の一六八九年に權利章典 (Bill of Rights) が通過し、議會は完全に租税協賛權を獲得したのである。各國それぞれ歴史を異にしてゐるが、英國の先例に従ひ立憲的協賛時代に入ることとなつたのは共通した現象である。米國の獨立戦争、佛國の大革命が、この方向に拍車をかけたことは云ふまでもない。

租税の立憲的協賛時代においては私有財産制度が發達し、私經濟的收入に代り租税が國家財政の主要財源をなすこととなつたのである。この時代の始めにおいては間接税が重要であつたが漸く直接税にうつることとなり、直接税の中においても物税よりも人税が重きを加へて來た。思ふに、この時代の初めにおいては人權の自由を尊重するの餘り、直接税よりも間接税を擇び、直接税の中でも人税よりも物税を重んじたのであつた。しかし財政需要の増大と社會思想の發展とは相まつて、租税の重心を間接税より直接税にうつし、物税よりも人税にうつし、今日に至つたのである。



## 第三章 租税の術語

立憲國における租税の賦課は立法部における租税法の制定と行政部における租税行政の實施との二つの手續によつて進められる。租税法と租税行政とを通じ特別の技術が用ひられ特別の術語が行はれる。先づ課税の要素を租税法の制定より實施に至る各階段につき説明し、更に課税の要素を標準として租税の分類を試みることにする。

## 第一節 課税の要素

現代の租税は、國家が一般經費を支辨する目的をもつて財政權により一般人民より強制的に徴收する財であるから、課税に當り各種の要素を考へねばならぬ。第一に何人に賦課すべきか、第二に如何なる物體に課すべきか、第三に何より支拂はしむべきか、第四に何を標準として課すべきか、第五に如何なる時期に支拂はしむべきか、第六に如何なる割合で課すべきかを定めねばならぬ。こゝに課税の要素として、租税主體、租税客體、税源、課税標準、課税の時期、税率の問題が起つてくる。課税階段の順序を追ひ課税の要素につき説明を加へる。

## 一 税源と租税客體と課税標準

税源とは租税が事實上に支拂はれ又は支拂はるべしと立法者が豫期する源である。税源は之を税本と區別せねばならぬ。税本とは租税を支拂ふべき基本であつて個人經濟にあつては財産と勞力とである。税本が基であつて税源は其の結果として生ずるものである。故に税本があれば税源が出て來、税源があれば租税は事實上支拂はれることとなる。

租税客體とは租税賦課の目標となる物體又は事實であつて、之により税源の所在を推定するものである。我國の法律では課税物件と云ふ。所得税と云ひ地租と云ひ租税の名稱の多くは租税客體の種類により定められてゐる。

課税標準は税額の大小多少を定める尺度であつて租税客體に關係して算出したる數量價格である。實例により租税客體と税源と課税標準との區別を示したい。地租では、税源は地主の所得を構成する土地の收益である。地租の客體は、この收益を生ずべき土地である。そして課税標準は地價又は土地賃賃價格である。酒税では租税客體は酒又は酒の倉出と云ふ事實である。税源は酒の消費により示される所得である。課税標準は酒の庫出高である。所得税については、所得は税源であり、租税客體であり、課税標準である。

## 二 納税者と擔税者と擔税指定者



租税主體を廣く解すると租税を納付し又は負擔する個人經濟の主體を指す。狭く解すると、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、租税を實際に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納税者を指し擔税者を含まないものがあり、租税法に於ては納税者が重要である。しか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、租税主體を廣狹の二つの意義に分ち、狹義においては納税者を意味し、廣義においては納税者と擔税者との兩方を包括したのである。

納税者と擔税者とは一致することもあり、一致しないこともある。地租においては地主は同時に納税者であり擔税者である。しかるに酒税においては酒造家は納税者であるが、擔税者は一般消費者である。

租税法を定めるに當り立法者は豫め擔税者を期待するものである。擔税者は實際に租税を負擔する人であるが、立法者の意思により擔税者として豫期せられる人を擔税指定者と云ふ。家屋税の擔税指定者は家屋の所有者であるが、擔税者は必ずしも家主でなく借家人であることも起る。

### 三 実績課税と豫算課税と事前課税

主として所得税について起るが、課税の時期を標準として実績課税と豫算課税と事前課税との三つに分つことが出来る。実績課税は租税客體の捕捉を事後に行はんとするものであり、豫算課税は租税

客體を進行の途中に捕捉せんとするものであり、事前課税は租税客體の現はれない前に課税せんとするものである。課税の正確を期する上から見れば実績課税が最も優れ、豫算課税が之につき、事前課税は最も劣つてゐる。しかし經濟界の變動が烈しい時には、実績課税は財政と國民經濟との乖離を防ぐ力なく、むしろ豫算課税の方が優つてゐる。事前課税は租税の前拂である。インフレーションの進行の際に租税證券の發行により購買力を吸収する程度ならば差支ないが、數年分の租税を前取りすることになつては弊害の絶えないものがある。

実績課税は細分して前年度実績課税と前數年度平均実績課税と短期実績課税とに分れる。短期実績課税はインフレーション進行の時に四半期の実績に課税するが如き、その適例である。最も廣く行はれるのは前年度実績課税である。

### 四 課税單位と税率

課税單位とは課税標準の一定數量であつて税額の大小を算定する基をなすものである。税率とは課税單位に對して割當てられる租税額である。土地賃賃價格が地租の課税單位であり三十六%が税率であり、酒一石が酒税の課税單位であり一萬九千八百圓が酒類の税率である。課税標準の量と税額との關係は種々あるが、大別して二つとする。その一は課税標準の量と税額との割合が常に同じ比を保つものであつて比例税と云ふ、その二は課税標準の量と税額との割合が變するものであつて差率税と呼



## 第二節 租税の種類

租税は課税の要素を標準として種々に分類することが出来る、次の如くである。

## 一 國税と地方税

課税権の主體を標準として、租税は國税と地方税とに分れる。國税は國家の課する租税であつて、地方税は地方公共團體の課する租税である。單一國においては、この區別は比較的簡單である。しかし聯邦の如き制度を採用してゐる複合國においては州又は支分國の賦課する租税を國税に加ふべきか地方税に屬せしむべきかの問題が残る。

## 二 經常税と臨時税

經常税とは年々規則正しく繼續して課徴せられる租税であつて、臨時税は非常臨時の事件の生じた場合に一定期間を限つて特に徴收せられる租税である。歴史的に見ると、租税は戦争その他の臨時の必要に應ずるため起した臨時税より始まつたが、其後に至り經常費を支辨すべき經常税が發達したのである。かくして現行の租税は經常税を原則とし、財政に臨時の必要が生ずる時には公債その他に財源を仰ぎ租税にたよらないこととしてゐる。財産税、戦時補償特別税、非戦災者特別税の如き臨時税

が採用せられたのは、むしろ例外的の方法である。

## 三 一般税又は普通税と目的税

一般税又は普通税は一般の經費を支辨する租税であつて、目的税は特定の經費を支辨する租税である。租税の發達の歴史から云へば目的税が重きをなした時代もあるが、今は殆んど一般税のみが行はれてゐる。思ふに一つの目的税の存する所に剩餘あり他の目的税の存する所に不足あり、豫算割據主義の弊に陥るからである。現今の文明國においては、國税は原則として一般税である。たゞし地方税では一般税の外に目的税が行はれ、現に我國においても都市計畫特別税、水利地益税、共同施設税が採用せられてゐる。

こゝにも租税と公債との差を發見するのである。公債が起債目的の特定してゐるのを原則とし歳入補填の赤字公債を例外としてゐるのに對し、租税では一般税を原則として目的税を例外としてゐる。

## 四 財産税又は資本税と所得税

税源を標準とすると、財産税又は資本税が財産もしくは資本を税源とするのに對し、所得税は所得を税源とするものである。租税客體を標準とすると、財産税又は資本税は財産もしくは資本を租税客體とし、所得税は所得を租税客體としてゐる。

税源に基づく財産税資本税は租税客體に基づく財産税資本税であるが、租税客體に基づく財産税資本税は



必ずしも税源に基く財産税資本税でなく却つて所得税であることがある。即ち財産税資本税と云つても所得を税源とし、その所得の存在を推定するため財産又は資本を租税客體として取扱つた場合が見受けられる。同様に租税客體に基く所得税は税源に基く所得税であるが、税源に基く所得税は必ずしも租税客體に基く所得税でないこともある。即ち税源に基く所得税は所謂所得税に限ることなく消費税流通税をも包括するからである。

こゝに税源を標準とする實質税と租税客體を標準とする名義税を區別する必要がある。

#### 五 對人税又は人税と對物税又は物税

對人税は人税とも稱し、租税主體を中心として綜合せられる所得や財産の關係につき租税主體の個人的事情を斟酌して賦課する租税である。對物税は個人を離れて全く客觀的に財産又は收益源の成分を見て賦課するものであつて物税とも云ふ。主體税と客體税との區別も、これと同様である。

#### 六 直接税と間接税

租税の賦課徴収の技術を標準として採られた區別である。この區分は社會主義者の間接税廢止論と結び、直接税を富豪税とし間接税を貧民税とする考と錯綜し、複雑なる且つ重要な分類となつてゐる。直接税と間接税との區分につき各學者の間に二十を超える異説が行はれてゐることは神戸正雄博士の指摘する所であるが、小川郷太郎博士は租税主體標準税と租税客體標準説と税源標準説との三説

に大別してゐる。租税主體標準説は獨逸説とも名付くべく、轉嫁の有無を標準としてゐる。即ち納税者が同時に擔税者である所の負擔税を直接税とし、納税者が擔税者でなく一時だけ税金を立替へるに過ぎない立替税を間接税とするのである。租税負擔標準説は佛蘭西説とも名付くべく、直接税は臺帳によつて課する租税であり間接税は定率によつて課する租税であると云ふのである。即ち直接税は臺帳により永續すべき物並事情に従つて徴収する租税であり、間接税は人に頓着なく生産物や出來事に従つて徴収する租税である。税源標準説は伊太利説とも名付くべく、直接税は收入殊に財の獲得と云ふ事實により直接に擔税力を測る租税であつて、間接税は支出に依つて收入を推定し間接に擔税力を測る租税であると云ふ。この三説の中で第一の租税主體標準説が通説となつてゐる。小川郷太郎博士も大體において租税主體標準説を採用してゐるが、立法者が轉嫁を豫期するものを悉く間接税とすることなき、その範圍を一般消費物に課する場合に限つてゐる、従つて資本利子税の如きものは直接税に加へてゐる。

#### 七 收得税と流通税と消費税

租税客體を標準とする分類であつて、學理上にも實際上においても最も廣く用ひられてゐる。收得税とは個人が財産を所有し收入を得てゐる事實を捕へて課税し、流通税は個人が其の行爲によつて財産の移轉を生じつゝある事實を捕へて課税し、消費税は個人が消費しつゝある事實を捕へて課税す



るものである。従来は收得税が直接税に當り、消費税が間接税に當り、この二種類の租税で一國の租税制度がつくされてゐた。しかるに流通經濟が發達するに伴ひ、收得税と消費税とのいづれにも屬しない第三の分類として流通税が發生したのである。

#### 八 物納税と金納税

物納税とは普通の有形財の形において納付する租税であつて、金納税は貨幣の形において納付する租税である。江戸時代の米使ひの經濟においては米納が行はれたのであるが、明治時代に入り金納が米納に代り今日に至つてゐる。貨幣經濟の發達してゐる文明國においては租税の殆んど全部が金納である。たゞ相續税、財産税の如き實質的財産税については例外として物納税を認めてゐる。

#### 九 從率税と配賦税

從率税は租税法において豫め課税單位に對する税率を定め之を個々の租税主體及び租税客體に適用するのである。即ち税率は一定不動であつて、總額は租税主體ならびに租税客體の大小に從ひ後に定まるのである。配賦税は徵收すべき收入の全額を先づ定め、然る後に之を個々の租税主體ならびに租税客體に割つつけるのである。租税單位に對する税率は最後に決定することとなる。歐洲においては直接税につき久しく配賦税主義が行はれたが、現代にては從率税主義が原則となつてゐる。我國にては原則として從率税を採用してゐるが、都市計畫特別税、水利地益税の如き地方税の目的税では府縣

税獨立税割、市町村税獨立税割、地租割、段別割などの配賦税が行はれてゐる。

#### 一〇 從量税と從價税

この分類は從率税の内譯であつて課税單位を何に求めるかにより生じた區分である。從量税は課税單位を數量に置き税率を金額で示すものであり、從價税は課税單位を金額で定め税率を百分比で現はすのである。インフレーションに適應して財政收入を増し且つ公平なる課税を行ふ點において從價税が優つてゐるが、評價に伴ふ脱税の機會を少くし又はデフレーションの時に財政收入を確保する點から云へば從量税に長所がある。

#### 一一 直接課徵税と間接課徵税

國家地方團體がそれらの租税を人民より直接に課徵するのを直接課徵と云ひ、他の團體又は個人に課徵を依頼し人民との關係が間接になるのを間接課徵と云ふ。現今では直接課徵税が原則として行はれてゐる。

古代においては間接課徵税の一種として個人に課徵を依頼する租税請負制度が行はれたが種々の弊害を流し現今の文明諸國では跡を絶つてゐる。現に行はれてゐる間接課徵税の形態は、支分國が課徵したる租税が分擔金として聯邦の手にうつされるとか、又は國が課徵したる租税が分與金として地方團體の手にうつされるとか云ふ方法が採用せられてゐる。



## 一二 專賣課税と自由課税

これは間接消費税における分類である。自由課税と云ふのは自由經濟流通を認め、それに消費税を課するものである。專賣課税と云ふのは、國家が消費税を課する目的で消費物の生産販賣の全部又は一部を獨占するのである。即ち國家が自由競争を排除して獨占の地位に立ち消費物が消費者の手に達する前に其の價格の中に消費税を含ませめて販賣するものである。

## 一三 獨立税と附加税

國家地方團體が、他の租税とは關係なく獨自の立場から課税するのが獨立税であり、他の團體の課税した租税を基準として一定の租税を課するのが附加税である。附加税を課せられる基準となる租税を本税と云ふ、附加税は本税に制約せられ課税の最高限につき制限率を設けられるのを常とする。

## 第四章 租税の最高原則

一 租税は國家が一般經費を支辨する目的を以て財政權により一般人民より強制的に徴收する財である。従つて租税は個人經濟の富を取りて之を國家に移すものであつて、租税の基礎は國民經濟に存してゐる。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。

次に租税は一般人民より強制的に徴收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の租税が重く他の人若くは他の階級の租税が軽いと、各人各階級の社會上の地位は課税のために攪亂せられることとなる。ここ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、社會上の現象であるから、是等の財政上、社會上、經濟上の現象に關聯して租税の最高原則が発生する。そ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。租税の最高原則を發展せしめて國家收入の最高原則を樹てんとする學說



もあるが、こゝには通説に従ふ。

二 租税の最高原則は、ヴォバン (Vauban)、ユスチー (Justi)、ベリー (Verrin) により唱へられたが一般の注意を惹くに至つたのはアダム・スミス (Adam Smith) に基づく。氏は次の四原則を掲ぐ。

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

此の四原則は久しく學界を支配したのであつたが、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。佛國のシスモンディー (Sismondi)、獨逸のヘルド (Held)、ノイマン (Neumann)、フ

グネル (A. Wagner)、ホック (Hock)、ロッゼン (Roscher)、シホッフナー (Schäffle)、フオック (Vocke)、ヘッケル (Heckel)、エーベルク (Eheberg)、モル (Moll)、ハイムリック (Heidrich)、英國のバスターブル (Bastable)、デュークス (Jones)、スタンプ (Sir Josiah Stamp)、井藤半彌博士などが各種の原則を唱へてゐる。中でもフグネルの

- 第一 財政政策的原則 (一、充分の原則、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)
- なる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ない、確實平等の二原則は社會的の原則の一部であつて、不充分の所がある。故に租税の最高原則を明かにするには租税の財政的、社會的、經濟的現象に關聯し之を出發點とせねばならぬ。

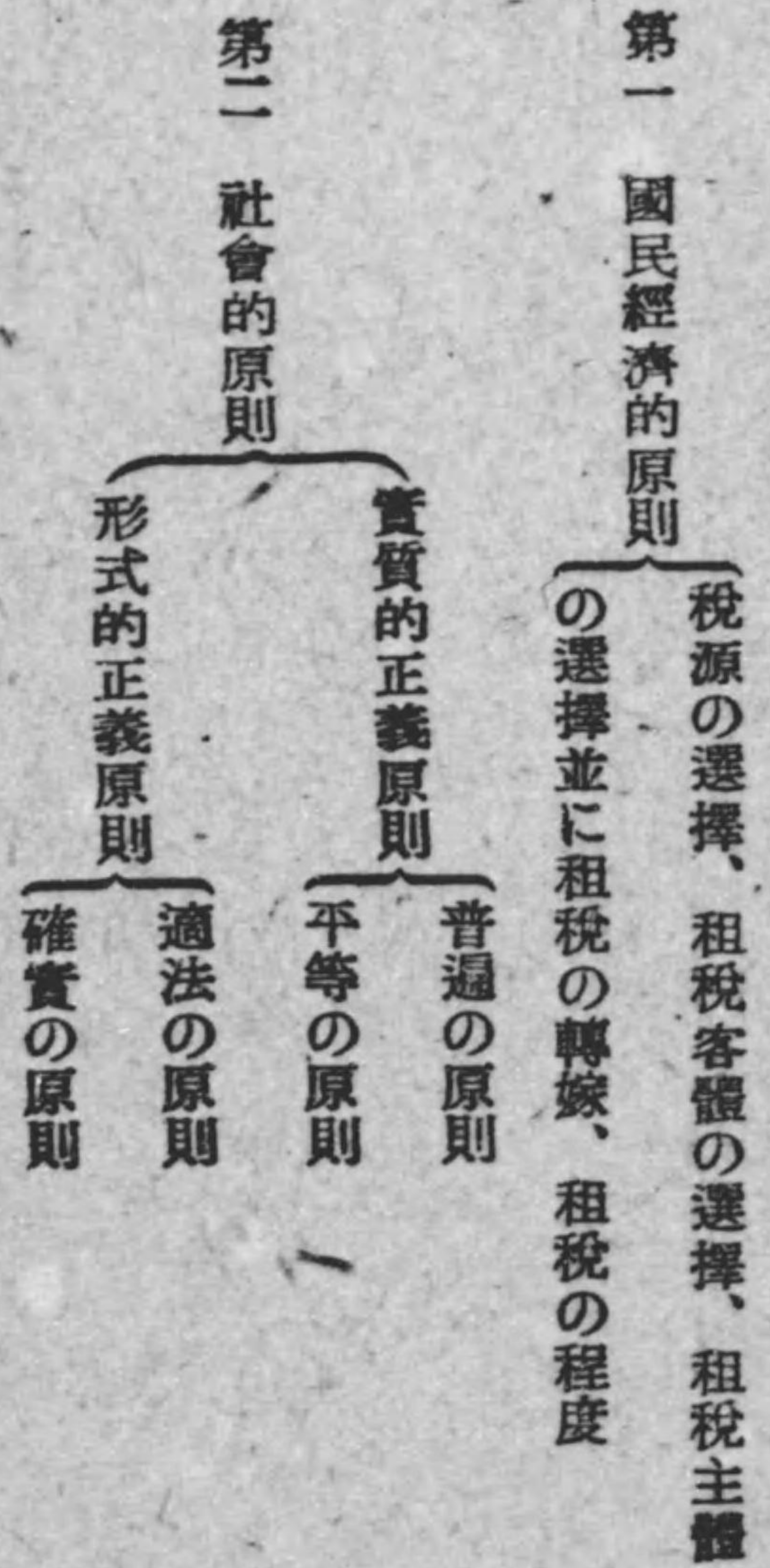
財政的現象として租税を觀する時は、租税は國家公共團體の經費を支辨するに充分なるべく、こゝに充分的原則を生ず。又租税は社會の進歩に連れ經費の膨脹に伴ひ増加すべく、彈力的原則を生ず。此の兩者を合し租税目的の原則又は財政政策的の原則と稱する。更に稅務行政的の原則として便宜の原則



と經濟的徵稅の原則とを數へるのである。  
經濟的現象として租稅を觀るときは租稅は國民經濟を成る可く害せないやうにせねばならぬ。かゝる原則を國民經濟的の原則と稱する。

社會的現象として租稅を觀るときは、租稅は之を一般臣民に割付けに當り、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。この二つの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。

以上により小川郷太郎博士は租稅原則を次の表にて示してゐる。



四 こゝに是等の原則の間に優劣がありや否やの問題が起る。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く見るもの、第三に國民經濟的の原則が最も優れるものとするもの三つとすることが出来る。第一説はアダム・スミスが唱へ後の學者が其れに倣ふ。しかし社會的の原則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こそ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。嘗つて租稅を徵收するに方り國庫の利益をはかるに急であつて租稅配分の不公平を來たし、こゝに社會的の原則殊に平等の原則を重んずべしと云ふ説が起つた。處が最近諸國の財政は經費の膨脹に苦しみ、多くの收入を得んとつとめてゐるから、此の時に財政政策的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的の原則を第一に置くべきは勿論であるが、平時においては三原則の間に優劣を附するのは穩當でない。問題は多數原則の一を選ぶと云ふの



ではない。又或る税に就き何れの原則に適はしむべきか何れの原則を重しとすべきかと云ふのではない。問題は租税の原則は斯くあらねばならぬと云ふのである。しかし之を以てあらゆる租税に完全に之を望むことは出来ないものである。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てることが必要ではあるが、若し其れが出来ない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。

以下、租税の最高原則を中心として、租税の國民經濟に及ぼす影響と租税の社會的影響と租税の財政的機能とを明かにしたい。

## 第五章 租税の國民經濟に及ぼす影響

租税の國民經濟的原則は國民經濟を害してはならぬことに存してゐる。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収すべきかに依り自ら異なつて来る。そして租税支拂の源は税源の問題となり、何物を目標として課すべきかは租税客體の問題となり、何人より之を拂はしむべきかは租税主體の問題となる。先づ此等の問題を論じ、最後に租税の程度に就き研究する。

### 第一節 税源の選擇

一 税源は租税が事實上支拂はれ、若くは支拂はるべしと立法者が豫期する源である。故に税源は個人經濟の有する財の中に之を求めねばならぬ。所が個人經濟の有する財は靜態では財産として現はれ動態では所得の形をとる。所得は更に分れて収益と勤勞所得とよりなる。こゝに個人經濟の有する此等の財の如何なる部分を税源とすべきやの問題を生ずる。こゝに財産、所得、収益の意義を明かにせねばならぬ。



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。個人の財産の中で個人資本は之を營利に用ひて利益を擧げるものであつて、其の利益を収益と云ひ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。土地の收入、家屋の賃貸料、貸金利子の如きものである。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。勞賃俸給などがそれである。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懐中に入り、個人は之を消費處分するも少しも自己の經濟上の地位を損する事がない。之を個人の所得と稱す、個人所得とは個人經濟の主體が一定期間に規則正しく取得する収入であつて、之を消費處分するも之が爲めに經濟上の地位を害する事なきものを云ふ。故に所得は其の源より觀て綜合性、主觀性を有し、其の入り來る時より觀て連續性を有し、其の消費より觀て自由處分性を有してゐる。

収益は所得の一部を形成するものである。収益にして所得でないものがあるとすると、これは財源に故障があつて年々規則正しく取得し得ない場合である。故に學者或は収益を部分的所得なりと云ふ。たゞ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觀、所得は之を個人經濟の主體に關聯して觀るものと解すべきである。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であるが、年々規則正しく繰返さず時ありて取得するものがある。隨時収入が是である。所得と隨時収入とを併せて収入又は最廣義の所得と云ひ、固有の所得と區別するのである。

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

第一に租税は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味である。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收入である。故に租税も亦現今の財政組織上年々規則正しく繰返され間斷なく取得し得る力を有するものなることを要する。然るに個人經濟が年々生産し消費するに當り、其の總收入より生産費經營費を引き去つた殘餘は、其の年に於て個人經濟が自由に消費し得るものとなる。そして此の部分を消費するも、それがために個人經濟の基礎を傷つくる事がない。租税はかかる部分より支拂はるべく、かかる部分は私人の所得に外ならないから税源は所得に求めねばならぬと云ふこととなる。

第二に隨時収入より租税を支拂はしめても個人經濟を害しないのである。しかし隨時収入は個人よ



り之を觀れば、時ありて取得するものであるから、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觀れば、大數の法則により隨時収入税は年々之を存するが、隨時収入は大なる収入を爲さない。故に隨時収入は主たる税源でなく副たる税源となる。

第三に財産は元來税本たるべきものである、若し之を税源と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ことが出来なくなる。故に財産は原則として税源たるを得ない。財産の中で最も重きをなすは資本であるが、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ぬ。資本には流動資本と固定資本の二種がある。流動資本を税源とすると、單に生産事業を縮少せしめる結果となるのみでなく勞働者も充分の賃銀を得ないこととなる。又固定資本を税源とすると、資本家は租税を支拂ふために固定資本を賣却せねばならぬ、従つて生産の中止となり個人經濟の衰微となり國家も亦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之を税源とするを得ない。學者が資本或は財産は之を庇護せねばならぬと云ふのは、此の趣旨を言ひ表はしてゐる。しかし租税は單に經常費を支拂するのみでなく、時には臨時費を支拂せねばならぬ。國家の危急存亡の時に際しては、巨額の臨時費を支拂する必要を生じ、租税は、之を財産より支拂はしむるも止むを得ない。かくの如き場合に於ては税源は所得、財産の二な

りと云ふことができる。換言せば財産はかかる場合には例外として税源となるのである。

三 以上税源の研究に於て、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が明となつた。處で財産特に資本は原則として税源たり得ないとしても、之を租税客體とするのは差支ない。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。即ち財産より出て来る収益や資本より出て来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課税せず、財産若くは資本を標準として間接に課税する方法も採れるのである。斯く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、觀念上は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課税せんとするも、財産より生ずる収益に依り支拂ふこととなるが、税率高ければ収益に課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がある故である。要するに財産税資本税は名義的たるべく實質的であつてはならぬ。實質的資本税、實質的財産税は只だ例外的の場合にのみ之を許し得るのである。



## 第二節 租税客體の選擇

一 税源は原則として所得たるべきであるから、所得に直接に課する税が最も合理的の租税となる。故に若し出来れば所得單一税を採用するのが理論上最も當を得たるものとなる。思ふに如何なる形で課税しても、歸する所は所得の負擔とせ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く、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のである。又、租税を唯一の所得税に限るときは、經費の膨脹に従つて限りなく其の税率を高めて増收を圖ることとなるが、税率が高いと租税義務者は負擔の重きを感じ、義務心の強い者でも脱税を計り、又は滞納をなすに至り、強ひて之を徴收せんとすると干渉を強めねばならぬ。従つて徴税費が多くなり、租税の純収入は比較的になくなり、經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おいて正しいが、實際は財政の需要に應ずることが出来なくなる。そこで各國の租税立法は所得税の外に他の方面より所得を捉へ、之に課税することに努めないものはない。こゝに租税客體の問題が出て来る。

二 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せんとせば、先づ個人經濟が如何なる現象となり外部に表はれて居るかを見なければならぬ。今個人經濟の外部に表現する事實を見

るに、財産所有の事實、營利の事實、使用消費の事實、賣買交換の事實の四がある。然るに第一の事實と、第二の事實とは個人の收入經濟をなすもので、第三は支出經濟をなし、第四は個人の收支兩經濟に互る取引關係をなすものである。故に租税立法は、個人の收入經濟、支出經濟、取引關係に依りて所得の存在を推定し以て税源を捕捉せねばならぬ。斯の如く租税は租税客體の上より大體三大部門に分れる。個人の收入と云ふ事實を租税客體とするものは所得税にして、個人の支出と云ふ事實を租税客體とするものは消費税である。個人の取引と云ふ事實を租税客體とするものは流通税である。

第一に收入經濟に於ては先づ財産所有に課税する、それを財産税と云ふ。次に財産を財源とし之に依つて収益を得てゐるのを見て課税する、それを収益税と云ふ。

第二に支出經濟に於ては消費と云ふ事實を捉へて課税し、それを消費税と云ふ。外國より來る消費物に課税するのを關税と云ひ、内地に生産せられて且つ消費せらるゝ物に課税するのを内地消費税と云ふ。

第三に取引關係に就ては先づ取引自體を課税する。之を財産流通税と云ふ。取引自體を捉へることができないときは、之に關聯して生ずる附屬行爲、補助行爲を捉へて課税する、其の附屬行爲、補助行爲は單に價格を表示するものであるから價格流通税と云ふ。

租税客體より租税を觀ると、殆んど總べての個人經濟の現象に關聯する。か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側面より入るものである。斯くして賦課する租税は名義上の租税である。名義上においては財産税たり、消費税たり、流通税なるも、實質上におい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て來るのである。國民經濟より觀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課税することとなる。然るに生産交換と云ふが如き現象は國民經濟の發達する所以であるから、生産交換の現象に課税することは、國民經濟の發達を害するに至ると非難する説もある。しか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捕捉せんとするに過ぎぬ。租税の捕捉せんとするものは所得であつて生産交換でない。生産交換は外部に現はれたる目標に過ぎぬ。されば所得を捕捉しても國民經濟の發達を害すると謂ふことは出来ない。只だ税率が高きに失し、又は其他の關係から國民資本を侵すと、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。

### 第三節 租税主體の選擇並に租税の轉嫁

#### 第一款 狹義の轉嫁

一 租税は税源より支拂はれるものであるが、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。こゝに租税主體の問題を生ずる。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。

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有する金銭で租税を支拂ひ、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。間接税にあつ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。

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

二 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つて行くことを云ふ。租税が一人より出でて他人に移つて行くとしても、終り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て他に移つて行く過程を租税の轉嫁と云ふ。租税の轉嫁は此の兩者を包含したものである。

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

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。思ふに正統學派の説は凡ての税は純所得より支拂はれるものとするから、純所得なき人に課せられたる税は、勢ひ純所得を有する人に轉嫁せられねばならぬと考へたからである。又均等分布説を唱ふる者は、租税は一時は或階級の人のみの負擔に歸し、利益の不調和を來すことがあるとしても、長い歲月の間には其の負擔は漸次に他の階級にも移つて行き以て利益の調和をもたらすと論じてゐる。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悪税なりと云つてゐる。即ち租税は經濟關係を紊し利益の不調和を來すものであるが、其の負擔は日を逐ふて轉嫁して純所得より支拂はるゝこととなり、利

益の調和を來し良税となると云ふのである。しかし實際を見ても凡ての税は必然的に轉嫁するものではないから所謂相對説が生じ、租税の轉嫁は絶對的で無く、或は租税の種類により或は時と所とにより其の形態を異にする<sup>①</sup>と考へるに至つた。間接税と直接税との區別はこうして成つたのである。

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

經濟市場において前人が強者であつて後人が弱者であると、租税の負擔は財の價格を通じて前人より後人に轉嫁するのであつて、前轉又は進轉と名づける。進轉に際し前人が租税の立替をなす場合には税額に立替税額の利子を加へたものを轉嫁するのが常である。

之に反し經濟市場におい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嫁するのである。これが後轉若くは逆轉である。

經濟市場の強弱關係において、次ぎ次ぎに來るべき前人が總べて相手方に對して強いと、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嫁して行く。かゝる轉嫁を更轉と云ふ。逆轉についても同じことがある。更轉の特殊の場合として進轉と逆轉との交錯することがある。

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の上にも落ちない



いで恰も消え去りたるが如き結果に到達するものを云ふ。換言すれば一定の租税額が従前よりも多くの租税主體や多くの収益所得財産等に配分せられ、そのため其の租税の負擔は新たに得た總収益純益所得等に比し却つて比較的減少して行く現象を云ふのである。消轉を轉嫁でないと考へる論者もある。

四 轉嫁は價格を通じて行はれるから、自由價格の場合には需要の弾力性と供給の弾力性との強弱に支配せられ轉嫁の程度に差等を生ずるのである。増新税に際し供給を容易に制限し得る場合には、賣手、家主、債權者は價格を引上げることによつて増新税額を借手、借家人、債務者に轉嫁することが出来る。之に反し増新税に際し需要を容易に制限し得る場合には、増新税額を賣手、家主、債權者が負擔することになり、彼等の手取額は増新税額だけ減少することとなる。即ち轉嫁は經濟市場に於ける勢力關係に依つて定まり、時と所とに従つて必ずしも一様でない。轉嫁の趨勢は次の如くである。

第一に絶對的必要品に課する税は進轉する傾向を有する。

第二に嗜好品に課する税も其の消費を節減することが出来なければ進轉する傾向が強くなる。

第三に奢侈品に課する税は逆轉する傾向を有する、たゞし消費者で其の消費を節減し得られぬものがある程、進轉の傾向を持つて来る。

第四に營利手段たる財産に就き特殊の種類に課するか、若くは是等財産に不均一に課するときは、租税の償却が行はれ、其の租税の初め課せられた時における財産所有者の負擔に歸着する。

第五に生産過程の初めに課する税は消轉する傾がある、たゞし時には進轉し逆轉することもある。

第六に生産過程の終り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。

第七は獨占事業の場合であつて、以上の自由價格に關する場合と趣を異にしてゐる。獨占事業に於ては價格を決定するものは生産費よりも寧ろ最大利潤を獲得する所に存するが故に、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つては租税の配分に不公平を來たすことになる。従つて税法は租税が轉嫁して初めて配分の公平を得るものと、轉嫁しないで配分の公平を得るものとを區別し、各々其の期待にかなふ結果を得る様に努めねばならぬ。こゝに所期の轉嫁と期待に反する轉嫁とが起つて来る。

所期の轉嫁とは、租税立法者が轉嫁を欲し、しかも期待通りの轉嫁が行はれるのをいふ。此の場合には、租税立法者は課税物件に直接關係してゐる人より便宜上租税を徴收するのであるが、其の納税者が價格を高くして負擔を他に轉嫁することを豫期してゐるのである。換言せば租税立法者は擔税指



定者に擔税せしむることを期待し只だ租税技術上から先づ納税者に課するのみである。かくの如き税は多く消費税殊に内地消費税に於て之を見る、即ち租税は生産者又は商人より徴收するのであるが、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租税法の規定により自己の危険に於て租税を支拂ふのである。しかし國家は別に納税者に課税権を與へ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のみである。かくの如き轉嫁は既に租税計畫の中に存してゐるのである。

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

租税政策より云へば所期の轉嫁を遂げしめ、期待に反する轉嫁が起らぬ様に努むべきである。それには租税立法も租税轉嫁の自然の趨勢を洞察して轉嫁の間違ひなき租税を選択すると同時に、殆んど轉嫁することがない租税については、之を豫想して税制を組立つべきである。

## 第二款 租税の償却

一 租税の償却とは將來課せられるべき租税が現在に於て負擔せらるゝことを云ふ、換言せば現在納付する租税は過去に於て既に負擔せられたとも云ふことが出来る。

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いて、其の財産の賣買をなす場合に起る。思ふに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することとなる。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した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課税せられた場合に之を所有する人である。即ち其の土地又は固定資本を賣る時には、其の所有者は租税還元額だけ價を安くするに讓步せねばならぬ。かくして買主は其後租税を納付するも、租税を課せられなかつたと同様の結果を得、又他の一般の財産に於けると同じ利廻りの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。即ち後の所有者より觀れば、租税は全く償却せられたものと謂ふべきである。租税償却の名は之から出てゐる。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れる所から見て之を租税の還元ともいふのである。



二 租税の償却の行はれることは地租が最も著しく、殊に地租が長く行はれ變改せられない場合に之を見る。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。地租の償却が行はれるとせば、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お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變動がないとすると、最初の所有者を知ること出来ず又實際之を知る必要もない。故に現在の土地の所有者より觀て、地租は所有者が之を負擔せず土地が負擔すとも看做すことが出来るのである。英國の地租の如きは一六九〇年に始めて定められ、一七九二年に至る迄一世紀を通じて少しも變らなかつた。そこで實際に於て地租は全く土地の負擔となつたのである。こゝに地租は租税の性質を失つたと論じ得るのである。

地租が永きに亙つて遂に土地の負擔に歸する時は、一たび地租を廢すると土地の賣買相場が騰貴するから、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た土地に俄かに新地租を課する時は、土地の賣買價格を下げて其れだけ財産の沒收を行ふ結果となる。故に租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

租税の財政政策的原則によれば、租税の収入は充分なるべく又經費の膨脹に伴ふて伸張せねばなら

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が生ずるのである。此の問題に關しては諸種の學說がある。或は租税は如何に重くしても經濟上差支へなしとし或は租税には限度ありとする。前者を無限課税説と唱へ、後者を有限課税説と稱する。

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。

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つて國民の勤勉を増すことを説いてゐる。マカロック (McCulloch) に至つて此の説は最も進んでゐる。曰く、重税を課するときには其の人は國庫に收めた税額を他で補はんとして非常に勤勉に働くこととなり、遂には納めた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勞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る。若し英國が米國及び佛國と戰はなかつたとせば租税の重きものなるべく、英國人は從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。かく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。佛國の大革命以前の政府は多くさうであつた。



此の説は一應尤もらしく聞える、も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。むしろ英國が米佛と戦争して重税を課してゐた間において富力を増加したことは事實である。しかし英國が斯く成り得たの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、機械の發見によつて其の生産力が非常に進んだと云ふことに依るのである。是は十九世紀の初めにお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また同様に論ずることが出来る。しかし是は皆過重なる租税の爲めでなく、むし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。故に重税を拂ふがために國が富み來ると云ふは眞理でない。しかし其の重税に堪へ得る國は富める國であると稱し得る。も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待し得ないものである。

貨幣循環説は曰く、國家が租税として徴收するものは、やが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と。加ふるに租税で得たものに依り國家が事業を起すときは、職を失つた労働者は職を得て勞賃を得ることとなる、そうなると一方に租税が重くても他方には労働者階級に利益することとなると主張してゐる。

之を二點に區別して批評する。

第一に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で支拂はれるが、其の貨幣は國家に取り上げられても總ては國家の支出する所となるから、國民經濟の中に現存し失はれることがないと云ふのである。貨幣循環説と名づけられる所以である。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して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。もし濫費に投すべき資金が徴税せられないで私人の手に存すとせば、私人は之を適當の企業に投じて利益を得、以て國民經濟の繁榮に資することが出来る。是が故に如何に重税を課するも國民經濟を害せぬと云ふのは誤つてゐる。次に此の説に従ふときは、貨幣經濟時代に於ける租税は國富を害することがないが、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。思ふに國家は租税として實物を徴收し之を消費し、必ずしも租税の全部が悉く人民に復歸しないからである。同じく租税であつて經濟上の作用が斯の如く異なるのは、解し得ないことである。

第二に此の説は重税を起しても國家が事業を起すと、失職者に職を與へることが出来ると説くが、これは單に労働の需要の方面を觀たのに過ぎぬ。思ふに國家の重税が徴收せられないで私人の手に存



したとすると、私人は之を以て労働を需要し其の勞賃に支拂ふことがあり、更に重税が労働者の損失となることも有り得るのである。殊に國家が其の重税の收入を不生産的事業に用ふる場合に於てさうである。かう考へると、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、近代の學者は租税に限度あることを認む。其の有名なる説はスタイン (Lorenz von Stein) 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来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ない場合は、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。

こゝに問題となるの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ことである。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。そして税源は原則として所得である、故に租税の限度は原則として所得の範囲に在る。むろん例外の場合には財産に入ることが出来るが、國民資本を侵すときには生産を衰へしめ國家の衰微を來す虞れがあるから、非常の場合でない限り租税は所得の範囲を以て限度とせねばならぬ。

かくの如く租税の限度は所得の範囲にあるとして、次に如何なる程度まで所得を取り上げ得るか

の問題を生ずる。若し租税が所得の全體を奪ふこととなると國民は生活するを得ない。故に租税は少なくとも國民の生活の最少限度の範囲内に立入つてはならぬ。然らば租税は個人所得より生活最少限を差引けるものを悉く取上げ得るかと云ふに、理論として之を取上げ得ると云はねばならぬ。しかし斯の如きは固より重税であつて、一國國民經濟の發達を害しないと云ひ得ない。ここに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近道である。

租税の經濟上に及ばず影響を考へるに、租税は所得より支拂はるべきものであるが、其の所得の中で資本となり得べき望みのあるものに課税することとなる、資本の集積を壓迫することとなる。然るに租税が重くなるに従ひ、資本の集積を妨ぐることが大となり、甚だしきに至れば資本は遂に外國に逃避する傾きを生じ、生産交換取引も衰微すべく、所得の減するが爲めに消費も衰微すべく、遂に國富を増加する力が衰頹する。是れこそ租税が其の程度を超えた徵候である。之を労働者又は下級生活者に就いて具體的に觀るときは、彼等の衣食住が次第に悪くなり、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。

租税一般に就て云つたが、更に箇々の税に就き其の影響を觀る。例へば消費税に於て其の税率を高くしたのに拘らず税率の低いときより却つて少なき收入を得る場合を生ずる、是れ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へ得ないことを反證するものである。又直接税に就いて



て觀れば、滯納處分の數が増加して充分の收入を得難くなり、な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、尙ほ進んで事前において數字的に租税の限度を定めんとする學説がある。

ユスターは曰く、租税が所得の三分の一を超えたるときは酷であり、所得の四分の一に止まるときは高いといふべく、所得の六分の一に過ぎないときは中庸を得たるものであり、所得の一割一分乃至一割二分であるときは非常に低いものであると。佛國のルロア・ポリユーの說に曰く、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へ得られる。之を超ゆるときは苛酷となりて堪へ得られない。白耳義の租税は第一の例に、英國の租税は第二の例に、佛國のは第三の例に當ると。

租税負擔の程度を測定するのは財政學の問題であると同時に統計學の問題であつて、人口一人當りの租税額の數字とか國富に對する租税額の割合の數字が用ひられる。しかし租税が經濟關係の數量である以上は、單純なる一人當り租税負擔額では經濟事情の違つてゐる各國の租税負擔を比較するには役立たない。又租税が經常的性質を有してゐる以上は靜態統計たる國富よりもむしろ動態統計たる國民所得と之を比較するのが適切である。むしろ資本課徴に屬する臨時財産税の如きは例外の場合と

して國富と比較せらるべきである。問題は租税負擔率の分母の側に於て租税が國民所得中に包含せられてゐるのか、又は包含せられてゐないのかの點である。直接税と間接税とにより扱ひを異にし、又關税については特別の考へ方が成立する。租税負擔率の分子の側に於て國税と地方税との兩者を含むことは勿論であるが、社會保険料の如く租税に準ずるものをも算入すべきかは問題である。更に國税と地方税との間に分與金關係又は分擔金關係がある時には單純なる合計では無意味に終る虞がある。尙ほ源泉課税の租税は同一年度の國民所得と之を比較することが出来るが、實績賦課課税の時には一年前の國民所得と比較するのが原則である。

租税の程度の國際比較には租税負擔率の數字の大小のみに頼つてはならない。第一に國民所得の總額が大にして國民が自由所得より租税を支拂ひ資本蓄積の餘裕をもつてゐる國と國民所得の總額が小にして國民が最低生活費に食ひ込み租税を支拂つてゐる國とを區別せねばならぬ。第二に、その國の經費が生産的に使用せられ租税として徴收せられた所得が國民經濟に還流してゐる財政と、租税として徴收せられた所得の殆んど全部が消費的方面に使用せられ國民經濟に還流する餘地なき財政とにより租税負擔率の解釋が異つてくる。



## 第六章 租税の社會的影響

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公平に配分せられて社會的影響が宜しきを得るものなるを要する。租税の配分が公平であると、たとへ其の額が大であつても國民生活は安固となり、之に反し租税の配分が公平を缺くと、たとへ其の額が小であつても國民は平かなるを得ない。されば租税を正義に適はしめるには、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。こゝに普遍の原則を生じ、平等の原則を生ずる。かく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。處が主權者竝に政治家が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。之を防ぐために適法の原則を認めねばならぬ。適法の原則が認められると、其所に確實の原則も現はれて來る。適法の原則と確實の原則とは表となり裏となるものであつて、社會正義の要求より出でたるものである。普遍の原則、平

等の原則を實質的正義の原則と名付け、適法の原則と確實の原則とを形式的正義の原則と呼ぶ。

## 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ことに歸着する。

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ことが出來ないから、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ばさねばならぬ。即ち租税は個人經濟の物的成分を捉へて遺漏のないことを期せねばならぬ。

普遍の原則は立憲國の思想に能く適合する。今日の立憲國では各人は法の前には平等であり、法の定め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、均しく義務を負はねばならぬ。租税に關する義務も均しく之を負はねばならぬ。



今日では普通の原則は自明の理であるが、歴史上より観ると大いに意義あるものである。封建時代には武門武士や僧侶は納税せず、専制君主制の時代となつても一般貴族は納税しなかつた。しかし當時では社會組織が悉く不平等の觀念の上に立つてゐたから武士貴族の免税特權のみを容れることが出来ない、否な當時の武士貴族僧侶は納税に代はる社會的義務を果さねばならず免税特權は却つて當時の公平の觀念に合してゐたかも知れぬ。然るに佛蘭西大革命ありし以來は特權制度が打破せられて仕舞つた。現今の立憲時代には士農工商の差はなく皆平等である。故に租税が免税の特權を設け或階級を利することは、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。

特權階級に免税を認めない意味の普通の原則は現代では適用の必要がないが、租税主體と租税客體とを洩らさず課税すると云ふ點では普通の原則は現實性を有してゐる。先づ自然人と共に法人を逸することなく、内國人と共に外國人を課税せねばならぬ。従つて普通の原則は、内國人と外國人との問題と法人課税の問題に分れる。此等の問題は國際經濟關係の複雑となるに従ひ、更に經濟發展に伴ふ企業形態の進歩に従ひ日に重要を加へつゝある。

## 第二款 内國人と外國人との間の普通の原則

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

内國に住む内國人が一般に納税の義務を有するのは、論ずるの要がない。こゝに問題となるのは、内國に住む外國人が外國で資産又は營業を有し其れより所得を得てゐる場合に、之を課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、家屋税、營業税等の収益税を課しないが、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、被相続人が内國に住所を有する場合には外國において有する財産にも相続税を課してゐる。

外國に住む内國人に就ては二つの場合を分たねばならぬ。第一の 경우는外國に住む内國人が内國に於て資産又は營業を有し、又は内國より種々の形に於て所得を得る場合である。かくの如き場合に於て資産や營業が内國に存する限り、屬地主義に従つて内地に於て物税を課すべく、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 경우는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。かくの如き場合には、課税權の理論と二重課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課税すべきである。地租、家屋税、營業税、資本金子税の如き収益税は、苟くも土地、家屋、資本が内國に存し營業が内



國に於て營まるゝ以上は之に課すべきであり、所得税は是等の財源により入つて来る所得に限り之を課すべきであり、財産税、相續税も財産若し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。注意すべきは部分的の所得又は財産に課すべき所得税、財産税、相續税は、人税の性質よりも寧ろ物税の性質を帯びてゐることである。

二 外國人は自國民でないから、國民たるが故に納税の義務ありと云ふことは出来ない。處が國際交通の自由なる今日においては、多數の外國人が入り内地に土地や其他の資産を有し營業を爲し、若しくは外國に住居しながら我國に土地や其他の資産を有し若しくは營業所を有し盛んに利益を收むる者が出て来る。彼等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ゝこととなり、内地の土地や資本が外國人の手に移るに及び、租税収入は益々減じて来る。是れ理論において外國人に課税せねばならぬ理由の一である。又國際交通の盛んとなるに従ひ、國際私法の觀念も進み、外國人は内國人と同一の權利を享有するやうになるから、納税義務に就ても内國人と同一に取扱はるべきである。是れ外國人に課税すべき理由の二である。然らば如何なる程度と範圍において外國人を課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。

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

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

要するに外國人が内國に於て土地、家屋、資本を有し營業を営む限り、之に地租、家屋税、資本利子税、營業税等の収益税を課し、外國人が内國に於て取引をなす限り、之に流通税を課すべきである。消費税も外國人が内國に住み、内國の財を消費する限り之を負擔せしめねばならぬ。所得税は外國人が内國に於て資産や營業所を有し是等より所得を得てゐる限り、其の範圍に於ては内國に住まなくても之に課せねばならぬ。更に外國人が内地に住居する場合には之に所得税、財産税、相續税等の人税を課すべきである。たゞ外國人が内國に來ると其の瞬間に内國人と同様に是等の人税を課すべき



では無い、一定期間を超え國內に居住する者に始めて之を課すこととすべきである。

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ことは、内國人と外國人との關し述べた所を準用すればよい。

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営む場合に、内地において地租、家屋税、資本利子税、營業税を課するのは宜しくない。かくの如き物税は屬地主義によるべきである。たゞ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税を課するのは強ち不當でない。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正當である。

外國法人が内國に於て資産を有し營業を営む場合には之に收益税を課し、又取引をなすに従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。

### 第三款 法人と個人との間の普通の原則

法人は之を分ちて公法人と私法人との二とするが、こゝ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。

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。營利法人税に就ては、法人そ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。これは所得稅に於て重大なる意義を有してゐる。

法人も一の權利主體として之を課稅せねばならぬが、社員又は株主に課稅すれば法人に課稅する要なく、法人に課稅すれば社員又は株主に課稅する要なしと論ずるものがある。此の考より出でて論者は法人の所得に課稅するを以て間接に社員又は株主に課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所得に課稅するの故を以て之を源泉課稅方法と名付けるのである。思ふに法人は損益勘定を公けにするから其の所得を隱蔽するを得ない。しかも法人に課するときは徵稅手續も簡單であるから、社員又は株主に課稅する代りに、法人に課稅するのが便宜であると思ふのである。

なるほど社員又は株主は營利の目的を達せんがために、法人を設立するに相違ない。しかし法人が成立したる以上は、法人と社員又は株主とは異なつた人格者である。一方が課稅せられたとて、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、社會心理上より觀て、株主又は社員に少しも課税しない結果となる。假りに法人に課する結果株主又は社員に負擔が及ぶとしても、所得の大なるものに重く課税すると云ふ平等の原則を實行し得ないこととなる。逆に株主又は社員のみ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税せねばならぬと云ふ理論である。

法人そのもの、課税と社員又は株主に對する課税との關係については、以上の二つの理論が行はれ國により立法を異にしてゐる。我國に於ては大正九年の所得税法改正に依つて源泉課税の論理を捨て、不徹底ながら配當金賞與金を受くる個人に課税するのみでなく、法人にも所得税を課することとした。昭和十五年の税制改革に當り營利法人には法人税を課することとし、この思想を一層進めるといふのである。

二 公益法人も營利法人と同様に資産を有し其れより所得を得るを常とする。殊に財團法人に於てさうである。故に公益法人が擔税力を有する以上は之に課税せねばならぬことは、普通の原則の適用として當然のことである。しかし公益法人は慈善宗教教育等の目的を遂げ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。しかし是等の課税のため公益法人を設立した目的が充分達せられぬときは、之を免税することがある。

公益法人殊に財團法人に關しては相続税、贈與税が問題となる。思ふに財團法人は殆んど半永久のもので、その有する財産は相続、贈與に依つて移轉することがないから、相続税、贈與税に代へて特別の財團法人税を課する必要がある。

## 第二節 平等の原則

### 第一款 平等の原則の意義

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

各人が平等に租税を負擔すべしと云ふのは、各人の租税が同一額たるべしと云ふのでない。若し租税納額が絶對的に同一なりとせば所謂人頭税主義となり、富者の税は軽く貧者の税は重くなり、平等の原則は却つて不平等の負擔に終る、それは正義の許さない所である。然らば各人の租税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ずる度合において均



等なることである。そして負擔は各個人の經濟關係によりて大いに異なる。富者は多額の租税を負ふも之に對して苦痛を感ずること割合に少なく、貧者は少額の租税を負ふも尙ほ苦痛を感ずることが甚だしい。故に富者に多く課し貧者に少なく課するは平等負擔の要求である。即ち平等の原則は個人經濟の給付能力に應じて課税すべきことを要求するものであつて、之を應分負擔の原則と云ひ、或は應能提供、給付能力の原則と云ひ、或は之を擔稅力の原則とも云ふ。

二 現今の文明國に於ては租税に義務説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税理論の發達の上よりいへば、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。従前は租税は個人が國家より受くる利益に對する代價なりと考へたから、平等の原則は自ら各人の受くる利益に應じて納税すべきことを要求した。所謂交換説、保險料説が其れである。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、保險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。しかし反對給付の原則は現今の財政組織にては手數料、使用料、受益者分擔金等の所謂政務收入に於てこそ適用し得るが、租税に於ける原則と見るを得ない。

應分負擔は義務説より出て來る當然の歸結であつて、國家が強制共同經濟たる性質を有すること

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ことが出来る。思ふに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責め、之が爲めに要する資料として租税を供せねばならぬ。故に租税は個人の犠牲又は義務であつて、個人が國家より受ける利益に對する特殊報償と視てはならぬ。既に租税が個人の義務でありとすると、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。か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おいて犠牲をなすこととなる。租税は經濟能力に應じて之を負擔せねばならぬと云ふは所謂應分負擔の原則である。學者或は斯かる説を能力説若くは納稅力説と云ふ。

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ても唱へられたが、近時に至り盛んに主張せられてゐる。特にノイマン、ワグネルが其れである。

## 第二款 平等の原則の適用

一 應分負擔は各人が其の經濟的給付能力に應じて租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、應分負擔は擔稅力に應じて課税することとなる。

擔稅力は物的要素と人的要素の兩方面を備へてゐる。先づ物的要素に立脚し其の大小に依り擔稅力



の異なる點に着眼し、次に人的要素に立脚し、物的要素を同じとするも、個人の欲望の烈度並に消費の方法に依り擔稅力の異なる點に着眼し、最後に正義觀に立ち總括的に觀察して見たい。

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

物的要素より出發すると、擔稅力の基礎となるべき財に立脚せねばならぬ。即ち稅源が豊富であれば擔稅力も大であり、稅源が乏しければ擔稅力も小である。處で稅源は原則として最廣義の所得であり、例外として財産である。故に擔稅力は所得若くは財産によつて之を測るべきである。

所得若くは財産の量より之を觀れば、其の量の多きは其の量の少なきよりも擔稅力に富むといふことが出来る。従つて其の量の多きものに重く課し、其の量の少なきものに軽く課せねばならぬ。しかし眞の擔稅力を捉へ之に應ずる課稅をなさんとせば、所得若くは財産の量の裏に隠れてゐる消費的方面をも併せ考へねばならぬ。かく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累進稅の問題が起つてくるのである。

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

三 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。

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ことになる。そこで最低生活費免稅といふ問題が起る。

かく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。

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

四 正義に立脚して觀れば、各人の負擔を感ずる程度を均等にせねばならぬ。同一種類の課稅を二



重にする二重税は負擔の均等を期する所以でない。故に二重税は之を避けねばならぬ。

以上の目的を達するためには累進税、差別税、最低生活費の免税、奢侈重課、個人的事情の斟酌、實質的の二重税の回避等の方法を採らねばならぬ。

### 第三款 累進税

#### 第一項 累進の意義

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

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

#### 第二項 累進税の根據

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

一 比例税の根據に關する學者の説は必ずしも一致しないが、多くは交換説に立脚してゐる。勿論交換説を唱ふる學者にして比例税説に異議を挿むものもある。交換説に基づき比例税を主張する學説を分ちて、保護説と國家經費説と國家行爲價值説との三とする。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ことが出来る。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。國家行爲價值説とは國家の行爲が個人に對して如何なる價值を生ずるかを見て課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此の種の理論も誤つてゐる。しかし其れは税源に關する場合であつて、流通税や消費税の如き、税源を直接に捉へ得ない時には、比例率を適用することもある。思ふに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、擔稅力に關する一應の推定を與ふるのみなるが故である。従つて流通稅や消費稅に於ては準累進を採用する場合を除き、通常は比例稅率が行はれてゐるのである。

二 累進稅の根據を説明する學說は補償說と經濟說と社會主義說と社會政策說との四つに分れる。補償說は更に二つに分れる。一般補償說は曰く、慣習や法律や其他國家の行爲に依り富の分配に不平等を生じ、其他不公平の結果を生じたるを補ひ且つ償ふには累進稅によらねばならぬと。特別補償說は、或る稅との權衡上よりして他の稅に於て累進稅率を適用すべしと云ふのである。即ち間接消費稅に於て實質上に逆進稅率の行はれてゐるのを所得稅、相續稅等に於て累進稅率を採用することによつて補償し以て比例稅率に落付くやうにするのである。

經濟說の中には交換說に基づく累進稅說があるが、こゝには専ら能力說に基づく累進稅說を説明する。此の說は更に累退稅論、均等犧牲說よりする累進稅論、最小犧牲說よりする累進稅論、純經濟說よりする累進稅論の四つに分つことが出来る。尙ほ均等犧牲說よりする累進稅論は限界欲望說と限界效用說とに分れ、純經濟說よりする累進稅論は更に均等價值說と資本増殖說とに分れる。累進稅の根據に關する學說はかく異なつてゐるが、消費方面と生産方面との二方面より研究を進める。

消費方面より觀察せば、人の擔稅力は所得の量の増すよりも以上に増すのである。其の理由は限界欲望說、限界效用說が能く之を説明し且つエンゲル (Engel)、シュワビー (Schwabe)、バウマン

(Bauer) の諸法則によりて理解することが出来る。比例稅は小所得に大なる犧牲を拂はしめ大所得に小なる犧牲を拂ふに止まらしむ。従つて擔稅力に應ずる課稅には累進稅を採用せねばならぬ。

次に生産方面より觀察せば、所得が大なれば大なる程容易に資本化することが出来る。思ふに小所得に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る、貯蓄が多くなれば資本化すること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から、人の經濟能力も擔稅力も所得や財産の増すより以上に進むのである。是れ累進稅率を採用すべき所以である。

要するに所得の量を消費と生産との兩方面より觀察するに、何れも所得の大となるに従ひ擔稅力は其れよりも尙ほ一層大となる。更に詳言せば極めて所得の小なる者にありては、最低生活費を支ふる外に餘裕がないから専ら消費方面の觀察となる。この最低生活費を支辨する以上の所得となれば、消費と生産との兩方面より觀察し、其の所得の大なるに従うて稅率を高めねばならぬ。

社會主義的累進稅說は社會主義の見地より累進稅を説き結論は多く財産を均等にするにある。社會政策的累進稅說は社會政策の見地より累進稅の根據を説く。現代に於ける富の分配が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稅を課せんとするのである。

かくて各國の稅制には累進稅が支配してゐるが、その適用を誤ると租稅の遁脫を促すと共に生産意欲を消滅せしめる虞がある。ここに累進稅と比例稅の長所を調和した新しい稅制を樹立する必要が



ある。インフレーション下の財政では、その要求が強い。

### 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、こゝには問題を税率に限る。即ち租税の中の如何なる種類のものに累進税率を適用すべきかと云ふ問題に關しては、全體の所得又は財産に累進税率を適用する総合的累進と財産又は所得の一部に累進税率を適用する簡別的累進とを分たねばならぬ。

累進税は税源より立論するものなるが故に、総合的累進を行ふ場合に最も適するものである。そして單一所得税制度に於ては総合的累進は完全に行ふことが出来るが、複税制度に於て完全に行ふことは困難であり、たとへば一般所得税、一般財産税、相続税、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、相続税は相続財産全體に就き課税するからである。

累進は性質上は総合的累進たるべきも、簡別的累進も之を否認すべきでない。富籤利得税又は土地増價税の如き即ち其れである。簡別的累進の例として消費税を擧げるものがあるが、消費税に本來の累進率を適用するのは困難である。た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ことにより、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て重要である。生活必需品は擔税力乏しき貧者が却つて多量に消費するが故に、消費と擔税力とは相反比例し

決して適應するものでない、之に同一の率を以て課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。

要するに累進税は総合的累進を原則とし、簡別的累進を例外とする。従つて累進税は一般所得税、一般財産税、相続税、財産増價税等に於て最も良く行はれる。尙累進税を採用するに當つては其の方法は慎重なる考慮を必要とするのである。不合理なる税率を採用するとか、税率それ自體は合理的であつても税率が過度に進む時には所得分散又は財産分散の方法による合法的脱税が講せられ結局の所は租税収入の減少を來すこともあり得るのである。この點に比例税率の強味が残されてゐる。

### 第四項 累進の方法

累進税の根據は學理上から充分に説明することが出来る、そして累進税に對する批難は根本的のものでないから、累進税を行ふ方法につき研究を必要とする。

累進税は課税物件の量の増すに従つて税率を増すものであるから、課税物件の數量價額に就て累進級を刻み、之に應じて累進率を進めて行かねばならぬ。累進の方法につきては、第一には累進級の定め方、第二には累進率の定め方、第三には累進級並に累進率の進め方を研究せねばならぬ。

累進級の定め方に就ては、累退級と普通の累進級とを分たねばならぬ。累退級とは累退税を課するに際し刻むべき階段を云ひ、比例税を原則とし、例外を許す場合に用ひらる。累退級は比例税を課す



る最低限以下の課税物件に就て階段を設け、大なる額より小なる額に下つて行くのである。普通の累進級は、累退級より數が多く、下より上に延びて階段を作り累退級と逆になるのである。

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

各累進級に累進的百分比率を割り當てるとして、次に起る問題は累進級を上る毎に俄に高き累進率を課税物件の全額に適用すべきか否かと云ふことである。課税物件の全額に課するものを全額累進と云ひ、前の累進級に超過する額のみを課するものを超過額累進と名づく。累進税の理論に依れば、新たに加はり來るべき部分に對し高い税率を課すると云ふのが趣旨であり、加ふるに課税の公平を保つ必要からしても超過額累進によらねばならぬ。

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

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

累進級並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ために忽ちに大なる負擔をせねばならぬこととなり、免税點に少しく達せないものが悉く免かるゝに比し非常なる不公平が起る。

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

累進級の刻み方は精密なるを要し、下の級に於て密にし上の級に於て粗にすべきである。更に累進率の進め方は緩なるべく、決して急に飛躍してはならないのである。此等の目的を達する爲めに、エドワース (Edgeworth) を先驅として拋物線又は雙曲線等の公式による累進が考へられてゐる。租税の民衆化の點より考へて、實質は公式による累進の思想をとり入れつゝも形式は分り易い法律の文章で表現してゐる。

#### 第四款 差別税

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



せねばならぬ、差別税が其れである。差別税は財産を有する者と財産を有しない者との間に於て、殊に収益と勤勞所得との間に於て起り、更に普通の所得と不勞利得との間に於ても起る。前者は財産重課殊に収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 財産重課殊に収益重課

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

財産重課と収益重課とは、觀念上は似てゐるが全然同じではない。歴史的に觀れば収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。思ふに収益重課は財産より所得の生ずることを考ふるに反し、財産重課は所得を生ずる財産を考ふると同時に所得を生じない財産をも考へてゐる。故に財産重課論は収益重課論よりも廣い。しかし財産重課と云つても、中心の考は収益重課に歸するのである。

二 純然たる財産を有する者に重く課し、勤勞者に軽く課する理由は均等犠牲説に基づくものである。思ふに財産は金錢的所得を生ずることがあり、金錢的所得を生じなくと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。第一の場合は収益を生ずるものであり第二第三の場合は収益を生ぜぬものであるから、場合を分つて考へねばならぬ。

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

財産が収益を生じない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、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。勤勞所得者は其の勤勞をなす機會を失ふて忽ち飢餓の外ないが、財産家はたとへ財産より所得を得ないことがあつても其の財産を處分して其の生活を支へて置き後に徐ろに所得を得るの道を講ずることが出来るからである。



財産重課の理由は事業重課の理由とすることが出来る。思ふに事業は財産と勤勞とが共に働いて出来てゐるものである。そして財産と勤勞とを結び付けて事業を営んでゐる以上は、事業者は純然たる財産家並に純然たる勤勞者と區別せねばならぬ。故に事業所得に對しては純勤勞所得よりも重く、純財産所得に近く課税せねばならぬ。

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であり、其二は租税制度全體において實現するものである。

所得税において實現するものに二方法がある。第一は所得額を査定するに當り、勤勞所得又は事業所得に對し特に一定額を控除するものである、之を控除査定法といふ。第二は勤勞所得に輕き税率を適用し、事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ものである、之を差別税率の方法といふ。

租税制度の上において之を實現する方法にも種々ある。

第一に直接税につい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、營業税に重く課し、勞賃税、俸給税に輕く課し、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、不充分たるを免れぬ、こゝに一般所得税を補充する税として一般財産税、簡別財産税、簡別所得税、收益税の四つの何れかを配するのである。其處に四

の直接税體系が出て來る。

第二に消費税と流通税とにおいて按配せんとせば、奢侈税と流通税とに依らねばならぬ。思ふに間接消費税は勤勞所得に對する税となる處があるから、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充する必要がある。

### 第二項 不勞利得重課

一 不勞利得とは何等勞する所なくして獲べき利得若くは勞する所が少なくして獲べき不相當の利得である。こゝに利得といふは個人の權利に歸屬するものであつて多くは其個人の收入を形づくり、隨時收入として不規則に這入つて來るか、時には財産の價格増加となつて現はれ、所有者が財産を賣渡すに當り多額の代價を得ることとなるのである。

不勞利得と云ふのは普通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。

第一は國家的原因に基づくものであつて、國家又は公共團體の行爲が或は立法に現はれて相續制度となり、或は行政其他一般の施設に現はれて鐵道の敷設、停車場の建設、港灣の擴張となり以て不勞利得の基礎となるのである。

第二は社會的原因に基づくものであつて、一定地方の人口の激増、一地方の富の集中、流行の變化



などの社會的事情の變動が之である。

第三は經濟的原因に基づくものであつて、一般物價の騰貴、景氣の變動、投機の流行等の經濟的現象の變動である。

是等の原因があると、餘り勞せないうで異常の利得を得る者が出来る。不勞利得は或は偶然利得と云ひ、更に財産價格の増加に就て不勞増價と名づける。

二、不勞利得の主なるものは相続、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。

第一の相続贈與は所有權、相続權の制度を認むる自然の結果である。相続者、受贈者より見れば何等勞することなく、偶々其の親族であり其の知友であると云ふ事實に依り偶然に財産を獲得するものである。

第二の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。其の最も顯著なのは土地の自然増價である。

第三の投機は社會的出來事に依り將來價值の増加することを見込んで財を買ひ、之に反する見込に依り財を賣ることをいふ。資本主義の時代に於ては商工業は投機の性質を帯びてゐるが、將來の判斷といふ勞力の加つてゐるのを否定することを得ない。しかし富籤の如きは之と反對に何等の勞力も加

はらず、全く偶然たる事實の發生に依りて財産を取得するのであるから、之を賭事として他の投機と分つことが出来る。

第四の景氣利得は一般景氣の好き時期に得る利得であつて環境の賜である。更に或事業が特殊の優秀の地位に立つ時には其の事業に關するものは勞せずして景氣利得を得ることが出来る。

第五の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であつて國家的、社會的、經濟的原因より來るものである。むろん戰時利得の中には之を得るもの、努力の結果によるものもあるが、其の核心は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所得より重く課税せねばならぬ。應分負擔の原則より觀るに、不勞利得の擔稅力は普通所得の擔稅力に比し大である。第一に不勞利得と消費との關係を觀るに、各人は普通所得に依つて最も強き欲望を充たし、更に不勞利得を得たるの故を以て尙ほ比較的弱き欲望をも充たすことになる。第二に租稅心理の上より觀るに、勤勞所得を愛惜することが最も強く、財産所得が之に次ぎ、不勞利得は最も弱い。第三に租稅と生産との關係を觀るに、普通所得に課税することは生産力の一部を減することとなるが、不勞利得に課税するも生産力の減殺とはならぬ。是れ不勞利得の擔稅力の大なる所以である。

不勞利得重課の理由を社會政策に求むるものに三つある。第一に不勞利得の結果に就て觀るに、不



勞利得を得る人の富を激増せしめ、富の分配の不平等を來すこととなる。故に不勞利得に重課し富の分配の不平等を矯正せねばならぬ。第二に不勞利得により富む原因は自己の努力の結果でない。故に不勞利得は正義にも適しないし、所有權を認めたる趣旨にも適しないから、之を普通所得に比し重く課税せねばならぬ。第三に不勞利得の原因は多くの場合には國家の施設其他の行爲に存してゐる。故に國家の行爲をして社會政策的に徹底せしめるには不勞利得の結果に課税せねばならぬ。

四 不勞利得を重く課税するには、先づ如何にして不勞利得のみを捉へ得るかを考究せねばならぬ。相續、贈與、富籤の當り籤等は之を捉へるに容易であるが、財産の自然増價、景氣利得、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、之を捉ふることが困難である。此等の混淆分子より不勞利得を引離すためには、最終の財産や利得から此等の混淆分子を差引かねばならぬ。不勞利得を重く課する方法は租税制度においてするものと税率においてするものとの二つに分れる。

第一の租税制度において不勞利得を重く課税するの趣旨を實現せんとせば、普通の財産税、所得税、流通税の外に一の不勞利得税體系を立てねばならぬ。即ち相續、贈與、富籤利得並に財産差増に課税すれば其等の税は特別財産税となつて普通の財産税と對立し、景氣利得や戰時利得に課税すれば其等の税は超過所得税となつて普通の所得税と對立する事となり、投機利得に課税すれば取引所取引

税となりて普通の財産流通税と對立することとなるのである。

第二に税率においては不勞利得が純なれば純なるほど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ほど重い税率を課すべきである。かくして不勞利得には多く累進税を適用することとなるのである。此の標準に基づき、取引所取引税は税率を低くし、累進の進み方をも輕微にせねばならぬ。之に反して相續、贈與、富籤、土地の自然増價に至つては税率を高くせねばならぬ。相續税贈與税にあつても、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ほど税率を累進せねばならぬ。土地増價税にあつ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ことになる。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営むのに無くてはならぬ費用である。最低生活費の免税とはかくの如き最低生活費に對して租税を課しないと云ふことである。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課税することとなる。最低生活費の如き小所得に對しては經濟的徵税の原則の見地よりも免税すべきであるが、平等の原則が其の免税の中心理由となつてゐる。

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

交換説を背景としたる學説は十八世紀半ば過ぎに始まり、正統學派の學者が完成したのである。正統學派の學説は純所得に課税すべしと説くから之を純所得課税説と云ふ、裏から云へば勞賃を免税することに歸着するから勞賃免税説とも云ふ。此の説は英國に行はれ後に歐洲大陸に傳播した。

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犧牲説行はれ、第二期には無擔稅力説が唱へられた。更に社會政策の見地より最低生活費を免税すべしと説く者もある。

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

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

社會政策説は社會政策の見地より最低生活費の免税を説くのである。

二 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ことが出来る。

應分擔稅の原則によれば、各人の擔稅力に應じて租税を配分せねばならぬ。然るに狹義の最低生活費は絶対に擔稅力を有たないし、廣義の最低生活費は相對的に擔稅力を有たないから當然課税してはならない。更に累進稅の理論より見ても、所得の小なる者には最も輕い稅率を課すべく、擔稅力を有しないことになると稅率は零となり免税すべきであるから最低生活費は之を免税せねばならぬ。

社會政策的理由は二つに歸する。一は國家が租税を社會政策の手段とすることであり、二は租税政策を他の社會政策と調和せしむると云ふことである。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、國家危急の時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こともある。

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

直接税説は一名補償説と稱し、消費税が小所得者に比較的重い負擔を命ずることとなるから、直接



税におい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。處で消費税におい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ことが出来る。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。

直間兩税説においても間接税においても最低生活費を免税せんとするのである。直接税において最低生活費の免税の目的を最も能く達するためには、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こととせねばならぬ。次に間接税に於て最低生活費を免除するのは生活必需品に對し消費税を課しないことによつて實現せんとするのである。

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

#### 第六款 奢侈重課

一 所得は使用の目的より觀て、最低生活費即ち不自由所得と之を控除したる殘額即ち自由所得とに分つことが出来る。最低生活費は之を免税せねばならぬが、自由所得には課税すべきである。自由

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

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

直接税に於て實現せんとせば、先づ應分生活費並に奢侈費の額を決定せねばならぬ。處が中下級の應分生活費は小所得金額ですみ、上級の應分生活費も奢侈費も大金額に上ると云ふことになる。されば直接税に於て上級に對しては應分生活費と奢侈費とを差別的に課税することが困難であるが、中下級に對して應分生活費を輕課することは出来るのである。それは小所得輕課の問題に外ならぬ。小所得輕課は所得税に於て最も能く實現することが出来る。即ち免税點の上に在る一定額の所得に對して控除査定の方法により軽く課すれば可い。財産税に就ても小所得を生すべき財産の源に對して特別控除査定をなすこととすれば可い。

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るべきである。

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ことを前



提とする。こゝに進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課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課税するのである。其二は娛樂税であつて奢侈的享樂に對して課税するのである。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課税するものである。從來奢侈税は直接奢侈税のみを意味してゐたが、第一次世界大戰から娛樂税が重大の意義を有することとなり、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商品の賣買取引に對して流通税式の税を課し、其奢侈品に關しては更に重い税率を課する。

### 第七款 個人的事情の斟酌

一 勤勞所得輕課、地位的生活費輕課、最低生活費免稅の理論は一の租稅主體に連結して見るべく、是等の理論に基づいた輕課の程度並に免稅點は、本均人の平均的事情に着眼して之を定めるのである。處で租稅主體たる個人に就て觀るに、各特有の事情を有し必ずしも平均的事情と一致しない。かくの如く各人が有する特殊なる事情が平均人の平均的事情より異なるものを個人的事情といふ。そこで應分擔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租税においては實行出來ぬ。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租税において初めて之を行ふことが出来る。かく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有つと云ひ、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、其の主なるものは親族關係、保險料、負債の利子等に歸するのである。そ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輕減方法に依るのであり、税額輕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。尙ほ個人の擔税力を増加する原因となるものには重課せねばならぬが、此方面は餘り發達してゐない。

親族關係に就ては、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。第二に扶養すべき親族の數によりて税額を加減せねばならぬ。

保險料は生命保險、勞働保險等に就き斟酌すべきである。思ふに此等の保險料は勤勞所得者に取つて絶對的必要費に準ずべく保險料金として支拂ふべき所得は之を免除すべきである。

第三は負債の利子と損金とである。事業に於ては所得を獲得する爲めに必ず經費を要し又利益を得ると同時に損失をなすことが常である。此の場合に於ては其の總所得の必要經費を超過する部分又は



利益金の損失金を超過する部分が其の人の眞の所得を形づくることになる。故に固定資産の減價償却を含む必要経費と事業上の損失金とに對して當然に控除査定を行はねばならぬ。生産的信用の利子は所得を得るに必要な経費を形づくるが故に之を控除せねばならぬが、消費的信用の利子については問題がある。負債の利子に關する理論は又之を負債の年賦償還金並に年金等の定期金に當て算める事が出来る。

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

#### 第八款 實質的二重税の回避

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。物に關する二重税には税源に對する二重税と租税客體に對する二重税とがある、之を物的二重税と名づける。之に對して人的二重税がある、課税權主體が二つ以上ある場合に同一の人に對し二重に課税する場合である、此の人的二重税は二つ以上の課税權が並び立つて共に課税をなすのであるが故に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、常に必ずしもさうでない。意識的

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。こゝ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る、即ち同一の課税權が同一の租税主體同一の税源を課税するに異なれ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。税制の基礎たる收得税、流通税、消費税の如きも互ひに二重税をなしてゐる。しか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。即ち一般所得税を中心として之に補完税を配する場合である。此の二重税は財産殊に収益を重課するの趣旨を貫くために採られる方法であるから、二重税になつて初めて正義に適ふのである。實質的二重税は租税客體が同一であつて課税權の主體若しくは租税主體が異なる場合に起る。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。こゝには専ら實質的二重税に就て論ずる。

二 物的二重税で而も實質的二重税となるものは、同一課税權が異なつた租税主體を通じて同一の租税客體を課税するのである。従つて此の場合に二重に課税せられるものは租税客體である。そして其の租税客體は同じ人を通じて二重に課税せられるので無く、異なる人を通じて二重に課税せられるものである。

第一は債權關係の二重税であつて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



重に課税する場合である。

所得税に於ては債権者が得べき利子を其の所得として課税し、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せないので課税すると二重税が起る。故に債務者の拂ふべき利子に税を課せず債権者の得べき利子に税を課すべきである。

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

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

法人の債務に關しては債権者をも債務者をも課税すべきであると主張するものがある。債権者を課税する理由は論ずる迄もないが、債務者たる法人を課税する理由は、社債が株金等の資本金と相並んで法人の財産を形づくり擔税力を持つてゐる點に在る。しか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残額を以て之に充つべきであるが、地租、家屋税等の如く從前定めたる賃貸價格又は元本價格を課税標準とするものにあつては社債を差引く必要がない。

第二は營利法人と社員、株主との二重税の問題である。營利法人は個人と同様に利を營み其の得たる利益の中より社員若しくは株主に配當し且つ重役其他の關係者に賞與金を與ふるを常とする。營利法人の所得に課税し更に又配當金賞與金に課税するとせば、其の配當金賞與金に充てらるべき所得は二重に課税せられることとなる。是れ一種の二重税である。しか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。

此の二重税を避けるため法人に課税し配當金や賞與金に免税するとせば、源泉課税法の理論に陥り、却つて租税の平等の原則に悖ることとなるのである。反對に配當金賞與金に課税し、其の之に充つべき法人所得を免税するとせば、法人の積立金のみを課税することとなり、法人の擔税力全體に應ずる課税とならぬ。これは我が法人税、所得税の立て前であるが、國により此の二重税を避ける立法を採用してゐる場合もある。



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

第一の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課税する場合に起るもので、所謂國際的<sup>二重税</sup>である。

此の種の二重税は各國が租税に對して異なつた主義を採るに依つて生ずるのである。是等の主義は大別して屬地主義と屬人主義とする。屬人主義は更に國籍主義と住所主義と居所主義とに分たれるのである。此の二重税を避けんとして經濟的利害主義が考へ出された。此の主義は各人の有する經濟的利害關係に依つて其の租税を各國の間に配分せんとするものである。各人は其の住所居所に經濟的利害關係を有すると同時に、其の資産や營業所得を有する所にも經濟的利害關係を有するからである。此の二重税を避けんとせば國際條約に依らねばならぬ。處が國際條約は容易に出來ないから、各國は自己の法律に依つて之を軽くする方法を講せねばならぬ。

第二の國內的課税權競合は一國內に於て起る課税權の競合であつて、其一是上下級の公法人間に於て起り、其二是同一級に屬する公法人の間に於て起る。

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

團體との間に起る。國家と地方團體が同一の租税主體に對し同一の租税客體を課税すると云へば國家と地方團體が兩方面より同一の租税を課することになる。國税に附加して地方團體が國税附加税を課するが如き其の例である。此の理論は上級地方團體の租税に對して下級地方團體が附加税を課する場合同にも當て餘まる。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。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てはならぬ。そ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。

同級公法人間の課税權の競合は聯邦内の各邦間に於ける競合と地方團體間に於ける競合とに分れる。聯邦内の各邦間に於ける課税權の競合は國際課税權の競合に準じて見るべく、聯邦の法律により之を避けねばならぬ。各府縣各市町村等の同級地方團體間に於ける課税權の競合は、租税主體の住所若しくは居所と租税客體の所在地とが異なる場合と、租税客體が二つ以上の地方團體に跨つて存する場合とに分れる。租税主體の住所若しくは居所と租税客體の所在地とが異なる場合は、國際的課税權の競合に準じて見ることが出来る。此の二重税は國家の法律に依つて避くべく、其れには經濟的利害主義を標準とする。即ち物税は物の所在地に於て課税し、人税は人の住所の存する地方に於て課税すべきである。是等の物税や人税が已に國税に依つて課せられてゐる場合は附加税により其の趣旨を實現



租税客體が二つ以上の地方團體に跨る場合に於て、各地方團體が租税客體の全體に對して課税するときは二重税が起る。そ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定め、法律に従つて賦課せねばならぬことを意味する。この原則は、英國の大憲章に源を發し、米國の獨立戦争と佛國の大革命などの歴史的大事件により發達し、現今の文明國では、いづれも制度化せられてゐるのである。

適法の原則は普通の原則と平等の原則を保障するために出來たものである。普通と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れる虞れがある。若し租税が政府當局の専斷によりて定めらるゝものとせば、政府當局は其の自己に近き階級を免税して容易に普通主義を破るべく、又自己に反對する人に重く税して偏重偏輕の弊を生じ容易に平等主義を破るのである。是れ歴史

に於て屢々見る所である。されば租税の普通主義平等主義を確保せんとせば、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。日本國憲法第八十四條は「あらたに租税を課し、又は現行の租税を變更するには、法律又は法律の定める條件によることを必要とする」の規定は適法の原則を明かにしてゐる。しかも財政法第三條は適法の原則を擴張し、單に狹義の租税に止めず「國が國權に基いて收納する課税金及び法律上又は事實上國の獨占到に屬する事業における專賣價格若しくは事業料金」についても適用せんとしてゐる。問題は、どの程度まで法律が規定すべきかの點に存してゐるが、いやしくも課税の要素に關係する限りは相當に詳細に示す必要がある。さうでないと言實を失ひ確實の原則を裏切ることもなるからである。

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。そして租税が法律に依りて定まれる以上は又法律に従つて賦課徴收せられねばならぬ。斯くして現代に於ける正義も之を維持する事が出来るのである。これが爲めには先づ賦課徴收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。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。



適法の原則は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。處が普遍の原則並に平等の原則は人民の側より蹂躪せられる虞れがある。そこで適法の原則は人民の側に對しても之を保障せねばならぬ。通税闘争の問題が其れである。

## 第二款 通税闘争

通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せんと努むる闘争を云ふ。通税闘争の中に轉嫁を包含する學者もあるが、轉嫁は經濟的現象であるから政治的現象たる通税闘争と區別すべきである。通税闘争は立法上にも行政上にも現はれる。

一 立法上の通税闘争は一種の階級闘争である。議會に勢力を占める社會階級が其の負擔すべき租税を成立せしめず又は廢止することに努め其の階級は租税の負擔を免れるのである。是れ普遍の原則に反してゐる。又其の階級が擔税力を有するに拘はらず租税を負擔しないから、應分擔税の原則にも反する。か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觀ると資産階級と無産階級とが相争つて各々自己階級の負擔すべき租税を避け之を他の階級に轉ずるときは其の勢力の消長に由り、或は消費税の偏重となり、或は直接税の過重となつて税制の重心が傾いて來るのである。此の種の通税闘争の動機は階級的利己主義に存するが故に之を絶滅し得ないまでも緩和をはかる必要がある。

二 行政上の通税闘争とは個人が租税の納付を免れんとつとめる闘争であつて、脱税と租税の回避とが其れである。租税の回避は租税法の不備に基く合法的の行政上の通税闘争であつて、租税客體の全部又は一部を避けることによつて租税負擔を免れるのである。企業形態の變更によつて直接税の軽減をはかり、又は代用品の消費によつて消費税の負擔を免るゝが如き其の適例である。脱税は租税法それ自體に違反するものであるから處罰せられる。租税の回避と脱税との何れを問はず行政上の通税闘争により義務者は租税の負擔を免れるが、國家は必要の收入を得ねばならぬから、其の爲めに生ずる缺損を他より填めねばならぬこととなり、其の額が大となるに従つて他の租税を起し、他の人をして負擔せしむることとなる。かくて行政上の通税闘争は普遍の原則に反すると共に同一の擔税力を有するも租税負擔に差異を生ずることとなり、應分擔税の原則にも反するのである。行政上の通税闘争を防がんとせば、其の原因を除き去るべきである。處で其の原因は租税法の不備が其一で、租税道義の頽廢が其二である。

## 第四節 確實の原則

確實の原則とは租税が明確に定まつてゐねばならぬことを云ふ。

一 此の原則はアダム・スミスが唱へて、後の學者も亦之に和してゐる。アダム・スミスに依れ



は、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収してはならぬことを要求するものである。そ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収すべきである。と云ふ適法の原則を認めねばならぬ。確實の原則はかく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おい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ことを要求し、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こと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、課税標準、税率、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することを要求する。租税主體より觀れば、如何なる租税が何時、如何ほど、何處で徴收せられるかを豫め能く知つてゐたいと望むのである。確實の原則は此等の希望を充たさしめねばならぬ。

第一に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、存するか否かに依つて之を定めねばならぬ。租税客體は或は財であることがあり、或は行爲であることがあり、或は出來事であることがある。そこで如何なる財を有すれば如何なる租税が課せられ、如何なる行爲があり如何なる出來事があれば如何なる租税が課せられるかを明確に定めねばならぬ。

第二に特定の租税が徴收せられることが判つたとしても、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ことが出来る。

第三に何時租税を納めねばならぬかと云ふこと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。

第四に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。

第五に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、現物納は許されるか否か等の問題に對し法は明確に定めて置かねばならぬ。

三 以上は確實の原則の要求する法の規定であるが、又同時に其の法の規定が國民一般に能く理解せられ、少しも誤解を生ぜぬものなることを要求する。即ち租税法は第一に何人にも判る様な明瞭な語を用ひねばならぬ。又第二に諸規定の間に於て論理上矛盾の無いやうにせねばならぬ。かくの如きは自明の理であつて、租税法に限らぬことである。處が租税立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ことも起つて來る。是れ現代の租税立法に於て確實の原則の要求が充分に徹底しない所以である。

租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。そこに確實の原則が實現せられるのである。

### 第五節 貧富の懸隔と租税の作用

一 租税の社會的原則に種々のものがあり、租税の社會的影響も各方面に及んでゐるが、最も重要な事實は社會に貧富の懸隔が存在することであり同時に貧富の懸隔を累進税その他の作用で緩和することである。

貧富の懸隔の測定には三つの方法がある。第一は一定の所得額を超え又はそれ以下の所得額を有する所得者の數が所得者總數に占める割合を算出し、一定の所得額を超え又はそれ以下の所得額を有する所得者に屬する所得額が所得總額に占むる割合を算出し、兩者を比較對照する方法である。この兩者の隔差の程度が大ならば大なるほど所得分配の不平等性が顯著であるとするのである。貧富の比較對照の方法と名付ける。第二は所得の度數分布に基く方法であつて所得金額の變するに従ひそれに屬する所得者數又は所得總額が如何なる度數に於て分布されてゐるかを調べるのである。度數分布に基く單純なる方法と名付けておく。第三は所得の度數分布に於ける分散度を算出してその單一數値によつて所得の分散性の度合を測定せんとする方法である。散布度による方法と名付ける。この方法は複雑なる計算を用ひねばならぬが、單一の所得分散度によつて散布状態を適當に示すことが出来るか

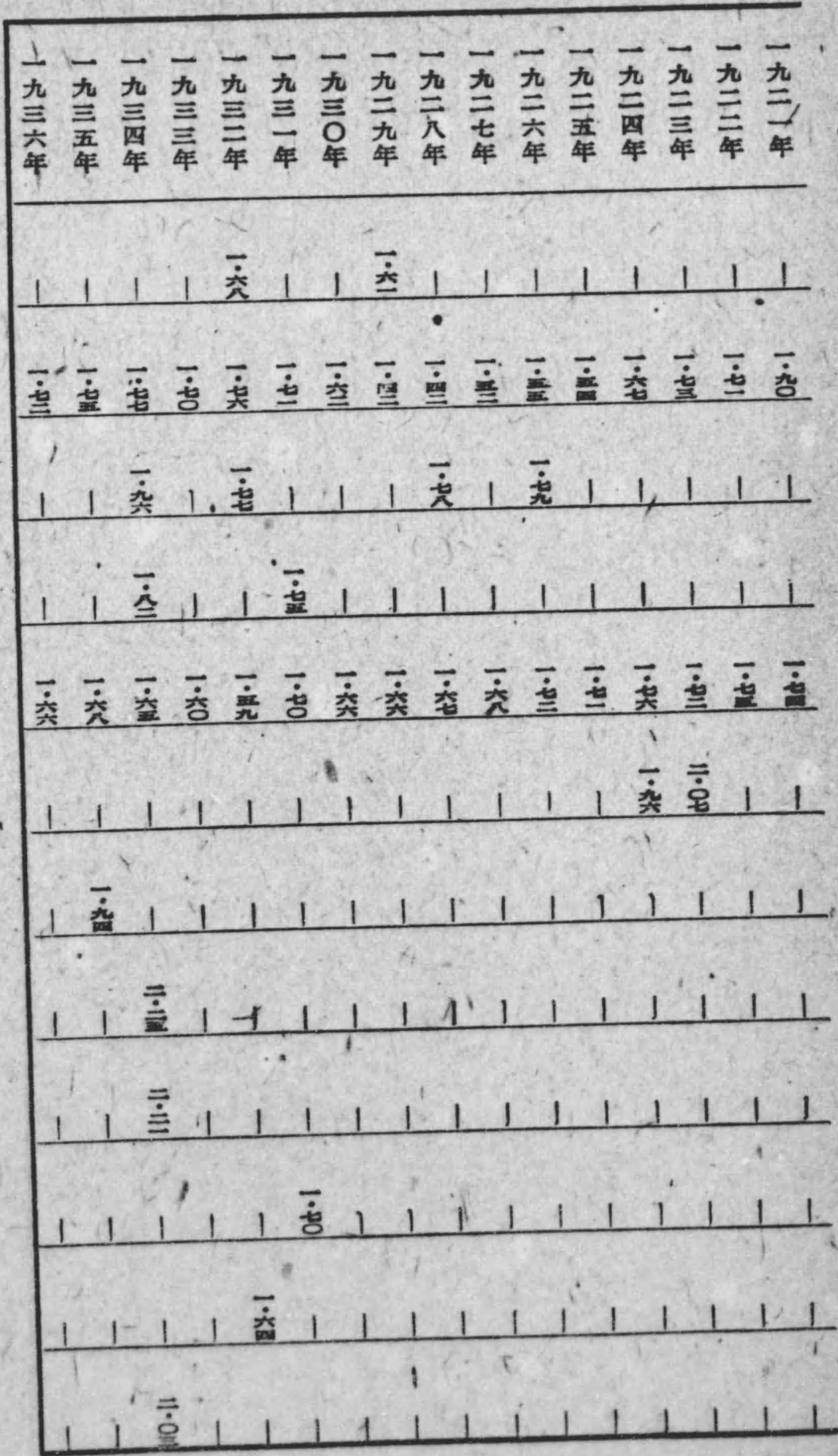
ら、最も優れた方法と云はれてゐる。従て現今の統計學者の殆んど全部はこの方法に研究の重心をおいてゐる。散布度による方法は十種の多きになるが、その中で最も廣く用ひられてゐるのはパレト(Pareto)線である。

コリン・クラーク(Colin Clark)は十八二二年乃至一九三六年の國民所得の分布の國際比較を試みるに當り、パレト線の $\alpha$ を用ひてゐる。その調査の中から一九一四年乃至一九三六年の數字をとり日本の分について補充を行ひ、第一次世界大戰以後の國民所得の分布の國際比較を試み第三表を得たのである。

第三表 パレト線 $\alpha$ の國際比較

年次	イギリス	アメリカ	ドイツ	フランス	日本	ソビエト	デンマーク	オースト	ニュージー	オランダ	ハンガ	フィン
一九一四年					一・五							
一九一五年					一・五							
一九一六年					一・五							
一九一七年					一・五							
一九一八年					一・五							
一九一九年					一・五							
一九二〇年					一・五							





二 貧富の懸隔の變化が最もよく現はれるのは戦争である。「戦争は儲かるものかどうか」は多年

の宿題であつたが、戦争で儲けると云ふのは第一次世界大戦當時の日本の場合の如く第三者の立場を維持してゐる時に見受ける現象であつて、第二次世界大戦の場合の日本の如きにおいては戦争は損するものなりと考へるのが健全な常識である。従つて同じ戦争と云つても第一次世界大戦と第二次世界大戦とは日本に及ぼした影響を異にするのである。試みに國民所得の分布につき戦争が與へた影響を數字的に算定し、第一次世界大戦と第二次世界大戦により我國の貧富の懸隔が如何に變化したかを比較して見たい。

第一次世界大戦當時には我國の所得税は第一種、第二種、第三種の三つに分れ、第三種所得税が原則として綜合累進の方法をとつてゐた。こゝに大小所得の分布を調べるに當り第三種所得税の累進階段を利用したのである。大正三年を戦前とし、大正七年を戦後とし、兩者の所得の分布を調査する目的を以て第四表を作製したのである。

第四表 第一次世界大戦前後の所得の分布

所得階段	納税戸數(戸)		所得金額(千圓)		納税戸數	所得金額
	大正三年	大正七年	大正三年	大正七年		
四百圓以上五百圓以下	33,908	33,013	1,000,000	1,000,000	大正三年を100とし 大正七年の數量	14
三百圓以上四百圓以下	110,111	110,111	3,000,000	3,000,000		
二百圓以上三百圓以下	210,111	210,111	6,000,000	6,000,000		
一百圓以上二百圓以下	310,111	310,111	9,000,000	9,000,000		
五十圓以上一百圓以下	410,111	410,111	12,000,000	12,000,000		
五十圓以下	1,000,000	1,000,000	10,000,000	10,000,000		



七百圓超過千圓以下	二七、二九〇	一八六、〇四四	一四九、八八五	三六、〇〇八	一、〇〇〇
千圓超過二千圓以下	一一〇、〇一一	一五九、七四五	一四九、八八五	三六、〇〇八	一、〇〇〇
二千圓超過三千圓以下	二六、八八三	四一、〇二六	四、一三三	一〇三、〇七三	一、〇〇〇
三千圓超過五千圓以下	一六、八九七	三二、五八四	六、九一九	一〇五、〇六四	一、〇〇〇
五千圓超過七千圓以下	三、二八九	九、七四〇	三、九四七	五七、〇四六	一、〇〇〇
七千圓超過一萬圓以下	三、一〇四	六、〇三二	三、六八八	五〇、〇四九	一、〇〇〇
一萬圓超過一萬五千圓以下	一、八〇九	三、六八七	三、一八七	四四、五五九	一、〇〇〇
一萬五千圓超過二萬圓以下	六、六七	一、七五〇	二、八二六	三二、一四二	一、〇〇〇
二萬圓超過三萬圓以下	四、七	一、一九二	二、一四七	二八、六七四	一、〇〇〇
三萬圓超過五萬圓以下	二〇六	七、七	七、六四三	三二、七三六	一、〇〇〇
五萬圓超過七萬圓以下	七、七	三三	三、二二二	二二、一〇〇	一、〇〇〇
七萬圓超過十萬圓以下	三六	一六四	二、一七四	一三、五五八	一、〇〇〇
十萬圓超過	三	三	二、七二二	四、三三三	一、〇〇〇
計	一、七三三、〇八六 (四九、〇三三)	七九、四四〇	六三三、五八九 (三九、一七〇)	一、〇一八、〇七〇 (七五、九九二)	(一五七)

納税戸數から見ても所得金額から見ても、大正三年から大正七年にかけて大所得者の伸び方が中小所得者の伸び方を遙かに凌ぎ、貧富の懸隔が著しくなつてゐることを知るのである。

問題を第二次世界大戦にうつす。昭和十五年の税制改正によつて所得税は分類所得税と総合所得税との二つから構成せられることになつた。総合所得税は原則として総合累進制を採つてゐるから、大所得の階段別による所得の分布は総合所得税の資料により調査することが出来る。昭和十六年を戦前とし、昭和二十年を戦後とし、納税戸數と所得金額とを戦前と戦後とにつき調査し第五表を得たのである。

第五表 第二次世界大戦前後の所得の分布

所得階段	納税戸數(戸)		所得金額(千圓)		昭和十六年を100とした昭和二十年の數量	所得金額
	昭和十六年	昭和二十年	昭和十六年	昭和二十年		
三千圓超過五千圓以下	二五、六五〇	六七四、五三〇	七九二、〇九三	二、五五五、四一六	一〇九	一八七
五千圓超過八千圓以下	六、一七九	三二七、〇四四	六四三、七一一	一、〇八四、三七〇	一六六	一八七
八千圓超過一萬二千圓以下	四、一三〇	一一〇、〇七	六四三、七一一	一、〇六八、七八八	一三三	一六六
一萬二千圓超過二萬圓以下	一、四六六	五四、三三三	六四三、七一一	八二〇、三九二	一三三	一三三
二萬圓超過三萬圓以下	九、八八三	一九、二八	三、七四、七九	四六四、七六四	一三三	一三三
三萬圓超過五萬圓以下	四、一七〇	二、三〇九	三、七四、七九	三、六、一四六	一〇九	一〇九
五萬圓超過八萬圓以下	一、六七九	四、四六九	二、四四、二五八	三、六、一四六	一〇九	一〇九
八萬圓超過十二萬圓以下		一、七六八	一、六一、三〇八	一、六九、六二七	一〇七	一〇七

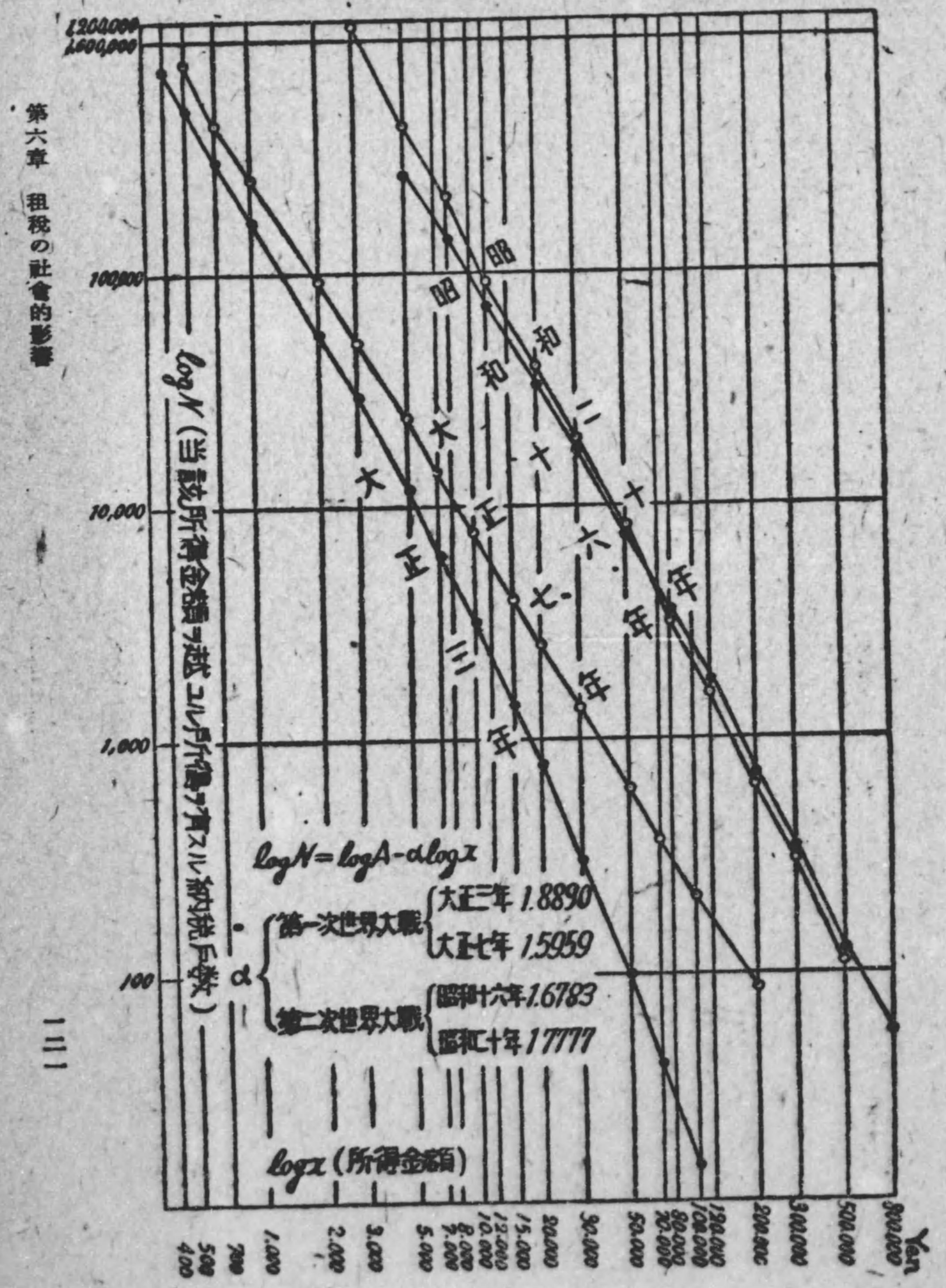


計	十二萬圓超過二十萬圓以下	二十萬圓超過三十萬圓以下	三十萬圓超過五十萬圓以下	五十萬圓超過
計	1,020	55	30	3
三六、二九	三三	三〇八	三三	三三
(一、二、三、四、五、六)	二二	三三	三三	三三
三六、二九	三三	三三	三三	三三
(一、二、三、四、五、六)	二二	三三	三三	三三
三六、二九	三三	三三	三三	三三
(一、二、三、四、五、六)	二二	三三	三三	三三
三六、二九	三三	三三	三三	三三
(一、二、三、四、五、六)	二二	三三	三三	三三

第二次世界大戦の前後において第一次世界大戦の前後に比し正に反対の現象を示してゐる。第二次世界大戦では納税戸数と所得金額とを通じて所得の伸びは中小所得に存し、大所得では所得が収縮してゐる。貧富の懸隔の鈍化を見ることが出来る。

以上は納税戸数と所得金額とにつき貧富の懸隔を生地のまゝの数字で示したのであつた。生地のまゝの数字は現實性に富むと云ふ意味はあるが、多少の不規則性のために趨勢を明かにしてゐない所がある。こゝに納税戸数又は所得金額の数字に加工して貧富の不平等度を單一の数字で表現する必要がある。こゝに所得金額の對數を横軸にとり、當該所得金額を越ゆる所得を有する納税戸數の對數を縦軸にとり、その坐標を結んで所得のバレット線を作製したのが第一圖表である。所得金額の刻み方と貨幣の購買力が異つてゐるに拘らず、統一的表示を行ひ得る所に本方法の強味がある。

第一圖表 戦前戦後のバレット線の比較





第一圖表に現はれた所は第四表第五表の結論と同様の結果を示してゐる。バレット線の  $a$  は第四表第五表の結論と同じ結果を示してゐる。バレット線の  $a$  は第一次世界大戦では大正三年の一・八八九〇より大正七年の一・五九五九に減じて貧富の不平等度の増加を示してゐる。これに反し第二次世界大戦ではバレット線の  $a$  が昭和十六年の一・六七八三より昭和二十年の一・七七七七に増し貧富の不平等度の減少を示してゐる。なほ注目すべきは第一次世界大戦前後の  $a$  の差が  $\Delta 0.2931$  と云ふ大きな数字であるに拘らず、第二次世界大戦前後の  $a$  の差は  $+0.0994$  と云ふ小さな数字を示してゐる。貧富懸隔の變化の度合が第二次世界大戦では第一次世界大戦よりも遙かに少なかつたのである。

戦争が貧富の懸隔を鈍化したことは第一次世界大戦の英國においてボウレー (Bowley) 教授が数字的に指摘した所である。それと同じ現象が第二次世界大戦の我國に現はれ、それと反對の現象が第一次世界大戦の我國に見られたのである。

三、財政が立體的循環過程を通じて國民所得の分布に及ぼす影響は、經費公債其他につき研究することが出来るが、中心問題は何としても租税が國民所得の分布に及ぼす影響である。思ふに經費の支出が國民所得に影響することは確かであるが、經費の支出が國民所得の分布に影響するのは種々の過程をへねばならぬ。それは寧ろ間接的のものである。これに反し租税は強制的の要素を含み、國民所得の分布に直接に強く響いてくる。直接税は源泉課税の形に於ては所得の分布と同時に課税すべく、

又賦課々税の形においては分布された所得に對し其の一部分を強制的に徴收するのである。又間接税は消費物品の價格の中に混入し各人が所得を消費にあてる時に自動的に各人の所得に課することゝなる。かくて租税が所得の分布に及ぼす影響はかなり大なるものがあり、先きにボウレー教授が指摘し現にコリン・クラーク氏は「國民所得と支出」の中に一章を設けて「租税による所得の再分配」を論じてゐる。そして最近に於ける所得分布の著るしい特徴の一つとして高額所得に對する累進税率の高いことをあげてゐる。高額所得に課せられた重い累進税の収入の大部分は失業手當、養老年金、社會事業の形で立體的循環過程を通じて再分配せられるのである。直接税に對し間接税は逆進税的作用を有してゐる。間接税の税率を高め、その収入を國債の利子の形態で再分配すると、前とは正反對の結果を生み出すのである。直接税、間接税いづれも國民所得の再分配に影響する所が大であるが、世界各國の税制を通じて直接税の累進税的影響が大である。

試みに綜合所得税が各階段の所得に累進税率を課したことにより如何なる作用を貧富の懸隔の上に及ぼすかを調べ、第六表を得たのである。課税前の所得總額を一〇〇とし其れが各所得階段に如何に分布せられてゐるかを示し、更に累進税率を課したため殘額の所得が如何なる分布状態を示してゐるかを知らるために殘餘所得總額を一〇〇とし其れが各所得階段に如何に分布せられてゐるかを比率で表はしたのである。



第六表 綜合所得稅の課稅の前後に於ける所得分布の比率の比較

所得階段	所得金額(%)		稅率(%)		殘額(%)	
	昭和十六年度	昭和二十年度	昭和十六年度	昭和二十年度	昭和十六年度	昭和二十年度
五千圓超過八千圓以下	二・五	二・九	二・〇	五六	二四・六	三三・三
八千圓超過一萬二千圓以下	一七・四	二〇・八	三・七	一〇・一	一九・一	三三・八
一萬二千圓超過二萬圓以下	一六・九	二六・〇	九・九	一五・六	一七・九	二六・四
二萬圓超過三萬圓以下	一〇・一	九・〇	一四・三	二二・七	一〇・二	八・六
三萬圓超過五萬圓以下	一〇・二	八・五	一八・九	二七・七	九・七	七・五
五萬圓超過八萬圓以下	六・九	三・三	三三・八	三三・七	六・二	四・五
八萬圓超過十二萬圓以下	四・四	三・三	二六・三	三九・四	三・七	二・四
十二萬圓超過二十萬圓以下	四・三	二・七	三三・三	四四・七	三・四	一・八
二十萬圓超過三十萬圓以下	二・五	一・六	六三・三	四九・九	一・八	一・〇
三十萬圓超過五十萬圓以下	二・二	一・六	三三・六	五〇・八	一・四	〇・九
五十萬圓超過	三・七	二・三	四三・二	六三・七	二・〇	一・〇
計	100.0	100.0	一四・七	一八・〇	100.0	100.0

第六表を見るに、綜合所得稅を支拂つた後の稅引殘額においては昭和十六年度より昭和二十年度に

かけて大中所得より中小所得に集中する勢が激しく現はれてゐる。累進稅率が急カーブを畫いたことが貧富懸隔の緩和に役立つてゐる。

貧富の懸隔を累進稅率で緩和することは必要である。しかし、その限度を超えると生産意欲を阻害し産業の衰頽をまねくことがある。出來高拂の能率給が所得の中心部分を形つくつてゐる場合の如きは、特に累進率の進み方に注意をむける必要がある。

四 以上は直接稅を代表する所得稅が國民所得の分布に及ぼす影響を研究したものであつて各國いづれも大同小異である。しかし、直接稅としては所得稅に止らず、地租、家屋稅、營業稅等の收益稅を採用する國があり、又此等の收益稅が地方財政の財源となつてゐる國がある。故に直接稅が國民所得の分布に及ぼす影響を調べるに當つては研究を所得稅に止めず國稅收益稅、地方收益稅にも及ぼさねばならぬ。

次に間接稅の影響を調べる必要がある。酒、煙草の課稅を中心とする間接稅は、國民所得の分布に關しては綜合所得稅と逆の作用を及ぼすものである。そして間接稅の負擔は複雑なる轉嫁を伴ふものであるから、直接稅の如く明瞭のものでない。故に間接稅の負擔が國民所得の分布に及ぼす影響を調べるには専ら標本調査の方法をとるべく、相當無理な假定をおき面倒な計算を重ねる必要がある。この種の標本調査は各國の學者により行はれてゐるが、我國では大内兵衛教授の勞作が發表せられてゐる。



## 第七章 租税の財政的機能

租税は財政的必要に基き生じたものである。租税が國民經濟の基盤の上に立たねばならぬこと、正義公平の觀念の上に立たねばならぬことは前二章で説明した所であるが、租税としては財政現象としての意義が特に重大である。租税の財政的機能を財政政策の原則と稅務行政の原則とに分ち説明を加へる。

## 第一節 財政政策の原則

財政政策の原則とは、租税が財政政策の目標に副はねばならぬことを意味する。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こと、従つて租税が經費の膨脹に伴うて増して行くことに存してゐる。其れで財政政策の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ことが出來なければならぬ。故に財政政策の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

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ことを意味する。こゝ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軸となる。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。

此の原則より出發すると租税が多く収入をもたらすか否かを考察して其の選擇を定めねばならぬ。立法者は國家公共團體の經費を支辨するがために多額で且つ確實の収入をもたらすべき租税を採用するのが常である。何れの國においても消費税の存するは之が爲めである。又生活必需品に課する税や多量消費品に課する租税は貧者に重き負擔を命じ勝ちで正義に反する嫌ひがあるけれども、財政家は此の種の租税を取らうとする傾がある。畢竟此等の税が多額の収入をもたらすからである。之に反し直接奢侈税の如きは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少ないから、財政家は多く之を歓迎しない。是れ國に依つては租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

一 彈力的原則とは租税が財政需要の變するに従うて之に應じて行かねばならぬことを云ふ。即ち經費の増減に従うて租税收入が伸縮するのである。租税收入は大體に於て景氣と同一方向に進むものである。故に不景氣の時に財政需要が減じ、景氣の不動の時に財政需要が變らず、好景氣の時に財政需要が増せば問題がない。然るに景氣の變動がない時に財政需要が増すと、更に景氣が悪くなつてゐる時に財政需要が増すと財政困難が生ずるのである。例へば不況の爲めに租税收入が減じてゐる際に失業救済政策又は不況打開策の爲めに巨額の經費を要する場合が其の適例である。

現今の文明國に於ては經費が膨脹して止まぬから、彈力的原則は租税收入の段々増して行くことを要求する。之を租税増收の原則と名づける。租税増收の原則は好況の時に容易に行はれるが、景氣の動かない時又は不況時には行詰らざるを得ず、こゝに彈力的原則の必要を生ずるのである。彈力的原則は斯の如く全體の經費が増加する場合の外に政務收入又は私經濟的收入が減する場合に適用せられるから、國家が官有財産や官業を有すれば有するほど租税の彈力的原則は愈々必要となつて来る。現代國家財政の彈力的原則た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。

二 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、産業の振興に因つて自然に其の收入を増すのを云ふ。租税の種類によつて自然増收をもたらす程度が同じでない。収益税は其の收入が略ぼ一定し自然増收を生ずることが少ない。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、消費税は人口が増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うて自然に其の收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ことが出来る。特に此點を考慮して二つの方法が講せられる。自然増收をもたらすし經費の膨脹と並行するが如き租税を取り入れることが其一つである。成るべく多くの種類の異つた租税を網羅し景氣の變動があつても全體としては自然増收をもたらすが如き税制を組むことが其二である。

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おいてあつて、經濟界が逆境に轉ずると却つて自然減收となり、租税は以て財政需要を充たすことが出来なくなる。是に人爲的増收を圖らねばならぬ。尙ほ自然増收の現象は原則としては喜ぶべきであるが、貨幣の購買力の減少に基く物價騰貴により租税收入の自然増加を來すのは寧ろ警戒を要する。これが極端に進む時には租税の前拂制度を採用するなど種々の對策を講せねばならぬ。

三 人爲的増收とは或は新税を起し或は舊税の税率を高め以て租税全體の收入を多くすることを云ふ。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



合においても、經費膨脹の勢ひが自然増収の勢ひよりも大なる以上は之を必要とするのである。かくの如きは經常費支辨に就て云ふべきであるが、臨時費支辨に就ても云ふことが出来る。戦争其他非常の時期に於て租税の人為的増収を圖るは所謂戰時税であり非常税である。

税率を増せば増収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めるに従ひ國民の消費を抑へ、延いて税の收入を減することもあり、關稅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收入を減することもある。之に反し所得税、財産税、收益税は其の税率を増すに従うて其の收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めると、租税義務者が争うて脱税を計り若くは滞納し必ずしも多くの増収を期することが出来なくなるのである。

新税を起し若くは舊税の税率を引き上げ以て人為的増収を圖るは相當に時日を要することである。そこで人為的増収をはかる爲めに二つの方法が考へられる。必要ある毎に何時にても増収の目的を達し得べき種類の租税を租税體系中に織り込んで置くのが其の一つである。思ふに經費は年々膨脹して來るが、時によつては不意に甚だしく膨脹することもあり、租税外の收入も時に依つて急に減することもあるから、租税は其の場合に應じて辻褄を合せねばならぬからである。かくして租税體系の中に動的分子として税率の變更に依つて容易に増収を期し得る様の租税を採用するのである。人為的増

收の第二の方法は好景氣の時の租税收入を全部使用せず不景氣の時の用意に留保し長年月にわたり財政の均衡を保たんとするのである。しかし此の方法は經費膨脹の勢の著しい今日では實行し難い。

## 第二節 稅務行政的の原則

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

稅務行政的の原則は稅務行政をなすに當り従はねばならぬものであるが、租税立法に際しても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。

### 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徵收すべきであると云ふことを要求するものである。

一 此の原則はアダム・スミスが唱へ、後の學者も之に和してゐる。此の原則はアダム・スミスの説明する通り、納期若しくは納税方法に關し納税者の便宜に適ふ様になすべきことを要求するものである。



ある。納税者が納税に際し甚だしき不便を感せぬやうにすれば、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、國庫の收入も増して来る譯である。是れは應分擔税の原則並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結論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るか云ふに、納期、納税所、支拂手段、納税手續其他の納税方法を擧げるのである。

第一に納税者に便宜なる時期とは、納税者が金儲收入を手に入れた時若くは其後である。かくの如き時期を納期とすれば、納税者は其の手に入れた金儲の中より租税を拂ふことが出来るから、然らざる時よりも迷惑を感ずる事が少ない。

第二に納税者にとり便宜なる所は、多くは納税者の住所地若くは課税物件の存する地である。

第三に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めることとせねばならぬ。實質的財産税の如き場合には現物の納税を許す必要がある。

第四に納税の手續に就て云へば成る可く之を簡易にすることが必要である。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計り若くは滞納するやうになつて来るからである。

三 納税者の便宜ばかりを圖り他を顧みない時は國庫にとつて大なる不便を來すことがある。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日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ことがある。

## 第二款 經濟的徵税の原則

一 經濟的徵税の原則とは成る可く少ない徵税費を以て成る可く多くの租税收入を得ん事を要求するものであつて、之を最少徵税費の原則とも云ふ。

此の原則もアダム・スミスの夙に道破した所にかゝる。各税は、それ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。こゝに國庫に歸する純收入額と人民の納付する額との差は徵税費に該當するから、此の原則は徵税費を成る可く少なくすることを要求するものである。經濟的徵税の原則は財政政策的原則並に國民經濟的原則より出て來る歸結である。國家は財政政策的原則により經費を支辨するが爲めに充分なる租税收入を得ねばならぬ。しかし重税は國民經濟的原則に反するから、租税の限度として許される範圍に於て租税を徴し、



其れに依り成る可く多くの國家經費を支辨し得る様にせねばならぬ。換言せば成る可く徵稅費を少なくし、成る可く純租稅收入を多くする様に、徵稅上に經濟主義を適用せねばならぬ。

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

二 財政を個人經濟的に觀察せば、徵稅費は生産費に該當し、私企業が生産費を減ずることをつとめる如く、財政に於ても徵稅費を少なくせねばならぬ。徵稅費は財政的にも國民經濟的にも觀察することが出来る。財政的に云へば徵稅費は稅務行政官廳の人員費及物件費を意味するが、國民經濟的に見れば民間が徵稅に協力するに當り負擔する經費をも含むのである。所得稅が配當、利子、俸給の源泉課稅を行ふ場合に配當、俸給を支拂ふ會社または利子を支拂ふ銀行が負擔する徵稅費が後者の適例である。こゝには財政的の意味に於ける徵稅費に問題を限ることとする。

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

三 徵稅費の多寡は次の種々の事情に依つて異なつて来る。

第一に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へることが出来る。

第二に徵稅費は徵稅方法に依つて大いに異なる。徵稅方法としては簡別徵稅法と總括徵稅法とがあり、又印紙納稅法と金納法とがあるが、概していへば總括徵稅法は簡別徵稅法よりも徵稅費が少なくして済み、印紙納稅法は金納法よりも徵稅費が少なくて済むのである。

第三に徵稅費は租稅の種類に依つて大いに異なる。所得稅、財産稅の如き直接稅に於ては綜合的に賦課徵稅する方が分析的に源泉徵收するよりも費用が多くなるのである。間接稅は徵稅監督費が嵩み徵稅費は廉で無い。財政專賣は消費稅徵收の一形式として行はれ徵稅費を減ずるものである。

第四に徵稅費は時と所とに依つて大いに異なる。其の原因は道義の進歩の程度、地理的關係、經濟的關係に基づき、道義が進み經濟が進み申告納稅主義が廣く行はれることとなれば、徵稅費は次第に減じて行くべきものである。

第五に小額所得又は小額財産の免稅は社會的の原則より生ずる歸結であるが、徵稅費が稅額を償はない場合には經濟的徵稅の原則より之を按配せねばならぬことがあるのである。

經濟的徵稅の原則によると、徵稅機關に就ては其の最も徵稅費を節すること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こと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ことを期すべきである。



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、之を徹底的に行ふことは困難である。租稅の種類に就て考ふるも、徵稅費を要することの少ないものゝみを選んで稅制を組織するの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っても、正義の原則や國民經濟的の原則や財政政策的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。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。

## 第八章 經濟變動と租稅

一 一九二九年から一九三三年に至る世界恐慌を機として經濟變動特に景氣變動と財政との關係が深く注目せられて來た。シュムペター教授 (Schumpeter) を始めとしムンツェン (Egbert Munzer) フリック (Harald Fick)、タイム (Herbert Timm)、メナント (Sigmar Menard) などの研究あり、我國でも土方成美博士、永田清教授が本問題を扱つてゐる。こゝには財政現象の中から租稅をとり出し、經濟變動と租稅との關係を明かにしたい。

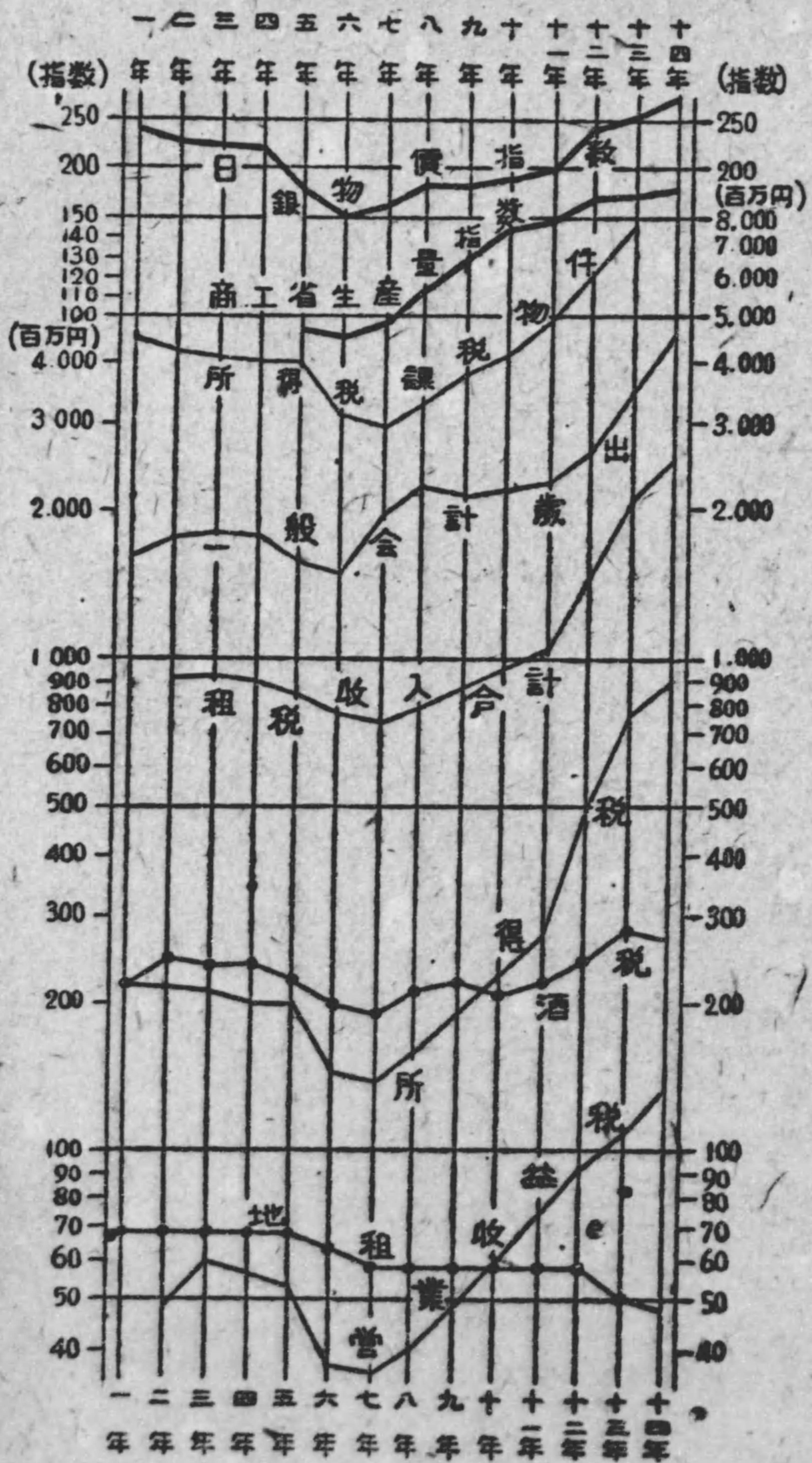
經濟變動には豫測し易いものと豫測し難いものと二つが分れ、豫測し易いものとして季節變動と長期趨勢とがあり、豫測し難いものとして偶發變動と景氣變動とをあげることが出来る。季節變動と長期趨勢に關しては大體の見當が立ち其の變動は已に書入れ済みであるから、大した問題とならない。これに反して偶發變動と景氣變動とは取扱ひの困難な問題である。其の中で偶發變動は事の性質上から手の下しようがないが、景氣變動は循環性を有してゐるから之を手懸かりとして解決の道が講せられてゐるのである。これ經濟變動と租稅の問題にしても景氣變動と租稅とが中心題目となる所以である。



二 國民經濟が發展する限り景氣變動は避くべからざるものと云はれてゐる。特に國民經濟が外國の國民經濟と交渉を持つ場合には自國內の景氣變動の外に外國の景氣變動が加はり兩者が或は消去し合ふ事もあり或は過重せられる事もある。景氣變動は循環性を特長としてゐるが、循環の波動の最も長きものはコンドラチエフ (Kondratieff) の五十年の波長であり、中期のものとしてはジュグラル (Juglar) の八年乃至十年の波長あり、更に短期の波動としてキチン (Kitchin) の三年半の波長が擧げられてゐる。景氣の各種の波動を通じ頂上に達してゐる時を標準として租稅政策を樹立して置くと景氣の下向する時に不都合を生ずるのである。即ち景氣の上昇期に租稅收入の自然増の殆んど全部を國家經費に充當して仕舞ふと、景氣の沈滞期には租稅收入が自然減を生じ赤字公債を發行して景氣を煽揚するか、又は稅率を引上げて一時を切り抜けるのが世界各國の探つて來た財政政策であつた。從來の租稅政策は財政收入第一主義で組み立てられ經濟變動に對する考察の如きは第二次的の意味しか持たなかつたのである。しかし租稅負擔が現今の如く重くなつてゐる際には、國民經濟が景氣の如何なる段階にあるかを見きわめて其の際に適切なる租稅政策を樹立すべきである。すなはち財政收入第一主義の租稅に景氣政策の色彩を加へる必要が起る。

三 我國の租稅收入の足取りを見ると、物價指數及び工業生産量指數と類似の方向を示してゐるが、租稅のすべてが等しく景氣と動向を同じうするものでない。すなはち租稅の性質によつて景氣を

第二圖表 各種租稅の弾力性の比較





感受する程度に差あり、弾力性の強きものと弱きものとに分れる。各種の租税の弾力性を所得税、酒税、地租、營業收益税について見ると、昭和元年乃至昭和十四年の十四年間に第二圖表の如き數字を示してゐる。景氣の變動に對し、法人税と所得税と營業收益税の動きは極めて鋭敏であり、地租の動きは遲鈍であり、酒税は兩者の中間を歩んでゐる。

その後、我國の租税制度は所得税を始め全般にわたり改正あり、營業收益税は營業税と改められ地租、家屋税と共に地方税にうつされてゐる。此等各種の現行租税の弾力性の比較を試みる。

我國の法人税と營業税とは内容的に多くの共通點を有し、特に法人の所得又は法人の營業純益が景氣の波と緊密なる連絡を保つてゐる結果として、法人税營業税の收入は景氣と共に活潑なる動きを示すものである。しかし、いづれも實績課税であるから、法人税は半年ばかり營業税は一年ばかり景氣の變動に遅れるのである。これに對し所得税は豫算課税に改められ且つ大幅に累進税率を採用してゐるから、所得税收入は極めて鋭敏に動き、課税物件の増減以上に上下する、従つて景氣の波動以上に増しもし減じもしインフレーションとデフレーションの影響を強く受けるのである。かくて法人税、所得税、營業税は多分に弾力性を有してゐる。

然るに地租は土地臺帳にある土地の賃貸價格と云ふ固定的のものを課税標準とし原則として十年をへないと改訂せられないのである。従つて景氣が如何に變動しても税率に變動なき限り地租收入額は

十年間は釘づけとなるのである。要するに地租は此の意味において弾力性の乏しいものである。又家屋税は家屋臺帳にある家賃の賃貸價格を課税標準としてゐる。家屋の賃貸價格は五年間は固定するものである。故に家屋税收入額は五年は据置きとなる。家屋税は地租に比し多少は弾力性に富んでゐる。

酒税收入は従量税であつて一石につき一萬九千八百圓と云ふ風に税率が定められてゐるから、課税物件たる酒類の數量の増減に應じて増減するものであつて、この點では地租が釘づけとなつてゐるのに反し弾力性に富んでゐる。しかし酒税は法人税、所得税、營業税の如き従價税でないから、課税物件たる酒類の價格が如何に變動しても税率を動かさない限り酒税收入には影響なく、此點では弾力性が乏しいのである。

要するに、課税物件の數量及び價格が其の收入に二重に影響してゐる法人税、所得税、營業税——特に所得税では累進税率を採用してゐるから加速度的に影響する——と相對して、全く收入の固定してゐる地租、家屋税がある。その中間物として課税物件の數量のみが影響する酒税が存してゐる。故に租税の弾力性は租税の種類を異にするに従つて其の程度を異にしてゐる。

四 市場經濟の經濟變動が或る程度に財政に影響する、財政が更に市場經濟に影響して新たな經濟變動を起し、この經濟變動が逆に財政を動かす、かゝる經路を繰り返して各國の國民經濟は進んで



行くのである。此際に財政を動かす上に於て三つの態度が分れる。第一は財政が市場經濟の經濟變動を顧慮することなく進んで行くのである。これは今日の如く財政と市場經濟の經濟變動とが密接となつてゐる場合には實現出來ないのである。然らば、どの程度まで經濟變動を織り込んで行くかとなる。消極と積極との二つの意見が分れるのである。即ち第二の立場として市場經濟の經濟變動を消去する意味に於て受身的に經濟變動を織り込む態度である。第三の立場は市場經濟の經濟變動を單に受身的に消去するに止まらず積極的に經濟變動を通じて財政政策を實現して行くことである。こゝに財政に於ても景氣政策を研究する必要が生じ、經濟變動と租税の問題が重要となつてくる。

## 第九章 税制の組織

本章においては租税の最高原則の要求に従ひ如何に税制を組織すべきかを研究する。税制と云ふのは租税が整然たる體系を形づくることを指す。租税體系といへば、多くの租税が並び立つことを前提としてゐる様であるが、唯だ一種の租税でも總べての租税原則の要求に應ずることが出来れば一の税制である。一種の租税のみの制度を單一税制度といひ、多くの租税を組合す制度を複税制度と云ふ。今日の文明國では單一税制度の實行が出来ぬから税制と云へば直ちに複税制度を意味するのである。

### 第一節 單一税論

#### 第一款 單一税論の發達

一 單一税論の起るのは多くの租税が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である。故に單一税論者でも、絶對的に單一税を主張し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い



が、税種を二三種に限らんとする所が複税論者と異なつてゐる。

單一税論の開祖ボウダン (Jean Bodin) は國家論において單一所得税を説いてゐる。しかし彼は所得税の外に關税を存する必要を認めてゐたから、純然たる單一税論ではなかつた。

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 (Hobbes)、ペチイ (Pety)、ジャン・デラクール (Jan Delacourt)、ピエール・デラクール (Pieter Delacourt)、ボックスホルン (Boxhorn)、テンチェル (Tenzel) などである。その代表者はホッブスであつて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。

十八世紀の初めに重農學派の先驅者たる次の二人の學者が一種の單一税論を唱へた。

ボウバン (Vauban) 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のは、所得に對し十分の一を課することとしたが爲めである。若し此の十分の一税で國費全部を辦することが出来ない場合には鹽税、關税及び行爲税を存置して可いと論じた。彼の議論も嚴格なる單一税論でなく、當時行はれてゐた人頭税、内地消費税、殊に飲料税、内地關税等を廢せんとしたのである。

ボアギイユヘル (Boisguillebert) 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を地租に求めた。彼が單一地租論を唱へ出したのである。

單一地租論は重農學派に依つて大成した。土地の収益は社會に存する唯一の純生産であるが故に、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。従つて土地に課税すべきであつて他の物に課税すべきではない。若し土地の収益以外のものに課税すると、其の負擔は終に轉嫁して土地の収益に歸着する。されば初めより土地の収益に課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、單一地租論も共に斥けらるゝこととなつた。

二 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・デヨウヂ (Henry George) は、地代理論より出發して、土地の價格に對し單一税を課すべきであると論じた。彼の説によれば、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、旁々以て地代といふ不勞利得を得る者を課税することが出來て、正義に適ふと云ふのである。

アイザック・シヤーマン (Isaac Sherman) 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、土地價格に課税すれば、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、共に土地價格に課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。



單一土地價格稅論と相前後して歐洲大陸に於ては、單一消費稅論、單一所得稅論、單一資本稅論が相繼いで行はれて來た。

單一消費稅論の代表者はプファイフェル (Peiffer) である。彼は各人の支出經費を標準として租稅を課し、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。故に彼の說を一般支出稅論と名づける。

單一所得稅論は主として獨逸に行はれ社會黨の熱心に主張する所となつた。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稅論を謳ひ其後に相續稅や財産稅をも加へて來た。

單一資本稅論は主として佛國の學者が唱へてゐる。ヂラルダン (Girardin) の説く所によると、單一資本稅は三つの長所を持つてゐる。其一は資本稅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、其二は資本稅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。其三は所得稅に依つて捕捉することの出來ない擔稅力を資本稅が捉へるといふことである。故に此の單一資本稅論は單一財産稅論と見て差支へない。

以上の如く單一稅論にも簡單なる複稅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稅論、單一地租論、單一資本稅論、單一所得稅論の四とすることが出来る。

## 第二款 單一稅論の批評

### 第一項 單一稅論に對する總括的批評

一 單一稅論は種々雜多の租稅が濫りに起されて其の重壓に堪へ難くなつた場合、若くは租稅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。そして實際上も當時の租稅制度を改革するのに役立つたものもある。故に單一稅論は歴史的に見て相當の意義を持つてゐる。更に租稅原則から見ても單一稅論は相當の理由を具へてゐる。第一に單一稅となると、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。第二に單一稅となれば、徵稅費は自然に少なくて済むことにならう。故に單一稅は經濟的徵稅の原則にも適ふのである。

單一稅論は又他方に於て次の大なる缺點を持つてゐる。

第一に單一稅は財政政策的原則に反する。即ち充分的原則や彈力的原則の要求に適はぬのである。單一稅では國家公共團體の經費支辨のために充分なる收入を得ず、又經費の膨脹につれて收入を増しに行くことも出來ない。思ふに單一稅では自然增收が少額であるから、勢ひ人爲的增收の方策を講ずべく之には稅率を増すより外に途が無い。處で稅率が高くなるに従ひ租稅心理上より其稅に反對する氣分を醸し、滯納又は脱稅となり終に租稅の期待に反することになる。



第二に單一税は普遍の原則と平等の原則の要求に適はぬから社會的原則に反する。單一税は租税を一種に限り、總べての物を逐ふ事が出来ず、又總べての人を逐ふことが出来ぬ、殊に單一地租論は地主のみを課税し、單一財産税も財産階級のみを課税し、其他の階級を免するのである。尤も單一所得税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税すると云ひ得るのであるが、租税技術上より不可能であるから普遍の原則に悖るのである。此の點は單一資本税論、單一消費税論などにも同様である。又租税技術上より租税客體の真相を知ることが出来ないとすると擔税力に應ずる課税も出来なくなり、平等の原則に反するのである。複税制度においては一の税より見て正義觀に反しても、他の税を配して之を補ひ、全體の租税に於て正義觀に適ふ様にすることが出来る。處で單一税に於ては不公平不平等の弊が生じても補償作用が起る餘地がないのである。

二 單一税制度は租税原則より觀て國民經濟的の原則と經濟的徵税の原則に適つてゐる所があるが財政政策的の原則と社會的の原則に悖つてゐる。そして長所と短所とは複税制度では互に相補ふが、單一税制度においてはそれが出来ない、財政政策的の原則に反してゐるだけでも單一税制度は實行出来ないのに、其の社會的の原則に反してゐるのである。若し單一税制度が實行し得る前提としては第一に經費を多く要しないのみならず、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。かゝる條件は社

會進歩の幼稚なる時には充たせるが、現代に於ては不可能である。

更に國家の一般政策といふ見地より觀れば、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が少ない。内地の産業を保護せんが爲めに輸入關稅を課し、金融政策の目的から銀行券の制限外發行税を課し、社會政策の目的を達せんが爲めに諸種の租税立法が採られてゐる。然るに單一税制度では、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ことが出来ない。

### 第二項 單一税論に對する簡別的批評

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、貯蓄に課税しないで消費のみに課税するのが正しと云ふ論理を取り斯くして初めて均等犧牲の原則に適ふと論ずるに至つた。此の議論によれば犧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、前者に重く課税し、後者に軽く課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稅力を有するに過ぎぬとし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。更に之を租稅理論より觀れば、擔稅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。然るに消費のみに課稅し、貯蓄に課稅しないとすると、擔稅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、單一消費稅は總べての消費に課稅すと云ふも、總べての消費に課稅することは困難である。

要するに單一消費稅制度は其の根據となつてゐる理論に於て誤つて居り、且つ其の租稅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柢を置いてゐるものであるが、其の根柢の學說に誤があるとすれば、單一地租論が誤つてゐること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・シヤアマンの説に就いて之を觀るに、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・ヂョウヂの單一地租論は其の根柢に地代論がある。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、國家は租稅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說は、不勞利得に課稅する説と利益説とに分れる。第一の不勞利得に課稅すると云ふ考は誤つてゐないが、不勞利得に課稅するといふも、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。又不勞利得を課稅するといふ考より出ると、何も地代に限つた事はなく、從つて土地價格稅のみを課するといふ結論に達しない筈である。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、租稅の形に於て之に酬ひねばならぬといふのである。處で利益説そのものは誤つてゐる。利益説が正しいとするも、國家社會より利益を受くる者が多いから、租稅を唯一つに限るのは筋が通らないこととなる。

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せられ農業の衰頽を來たし國民經濟上の原則に反することとなり、他方に於て地主以外の人は如何に富むも免稅の特權を得ることによつて普遍の原則に悖り正義觀に反するのである。

三 單一所得稅論に就て云へば、所得を稅源と見る以上は相當の論據があるが、其の租稅客體から見て種々の租稅が成立するのであるから、租稅は所得稅唯一つに限ると結論することが出來ない。次に單一所得稅論に従ひ所得稅一本で行くとしても、其の所得稅なるものは決して單純に一つのもではない。故に名は單一稅といふも、實は多くの租稅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。所得稅は斯の如く多くの所得を綜合し之に課稅するものであるが、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来なくなり、所得税の缺點が表はれて来る。これ社會黨が單一所得稅論を唱へながら、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觀るに、今日の租稅理論より云へば資本は只だ例外的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。そして單一資本稅と謂つても多くの資本を綜合して課稅するものであるから、其の真相を穿つことが困難であらう。こ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

單一稅制度は之を實行する事が出来ぬから、稅制と云へば複稅制度でなければならぬ。然し多くの租稅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云へぬ。租稅が一つの體系をなすと云へば、多くの租稅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。即ち稅制は租稅原則に従つて適當の租稅を適當に組合はす事に依つて組織せられるのである。

稅制の組織は、租稅原則の要求する所に従ひ理想的に之を考へ出すことが出来る。之を學理的稅制と云ふ。處が實際上においては各國に自然に發達した稅制がある。之を史的稅制といふ。

### 第一款 史的稅制の發達

一 租稅發達の初期の臨時稅時代には、租稅はあつても稅制が無かつたのである。租稅が經常稅となつた後においても稅制なき時代が續き、財政上の必要があるに従ひ新しい租稅を起したのである。所が諸稅の間に整つた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。そこで多數の租稅が段々主たる稅に統一せられ簡單となる傾向が現はれて来る。之を租稅の單純化といふ。處が租稅の單純化の傾向と併行して、租稅は又分化して行く傾向を有してゐる。即ち政治上、社會上、經濟上の發達に促されて段々と新しい租稅が生れた。殊に經濟上の發達は分業や交換を進歩せしめるから新しい職業が起り所得や財産の分布も變ずる、其處に新しき租稅が起されねばならぬ。かくして租稅は分化して来る。租稅の分化が行はれると、稅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稅制は單一稅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 稅制は上述の如き發達の法則に支配せられ進歩して來たが、其の稅制の中心となつてゐる租稅は、歐洲の先進國に於ては餘程以前より發達し初め、それが次第に貢納稅と物產稅との對立となつて現はれて來た。貢納稅は人民が君主に貢物を獻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。之に反し物產稅は物品に課する稅であつて消費者が不知不識の間に負擔することとなる。獨逸に於ける賦課稅と消費稅との對立も貢納稅と物產稅との對立と同じ様に視るべきであ



る。佛蘭西の學者は此等の租税の對立に注目し、此の名を捨て直接税と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ことを説いた。其れが佛蘭西革命の當時に至つて實際の立法となり、爾來佛蘭西は税制を直接税間接税を以て組み立つると云ふ方針を採つた。此の佛蘭西の立法が歐洲諸國に傳播し、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。

三 先づ直接税の體系を見るに、物税と人税とが相竝んで發達してゐる。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、農業時代におい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、こゝ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び、商工業や自由職業に従事せる者、進んでは勞働に衣食す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、こゝに營業税、勞賃税の如きものが自然に成立するに至つた。かくして收益税は一の體系を具へることゝなつた。處が最近に至り收益税制度に代り又は收益税制度と竝んで財産税を起す傾向が出來て來た。人税に就て云へば、其の初めは人頭税、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。最近には一般所得税が各文明國に行はれ、直接税の中軸をなしてゐる。かく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

所得税と收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、所得税と收益税と財産税の三を併行せしめてゐるものがある。

四 次に間接税の發達を見るに、其の初めに市場税なるものが出來た。市場税は市場に入り市場の設備を利用し又は市場に於て保護を受けることに對し負擔せしむる税であつて、手数料と租税との性質を合せ有してゐたものである。其れが後に形を變じ市場の存する都市に商品が入るに際し課税するやうになり入市税が成立した。中世都市の勃興するに及び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。處で此の入市税の精神が國家に移り關稅が生れた。關稅は其の初め輸出税を中心とし、通過税之に次ぎ、輸入税は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び、内國の商品に對して生産課税法に依つて之を課することゝなつた。かくして間接税は外國關稅、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と至つたのである。そして國民經濟の更に進歩するに従ひ入市税を廢止する傾向が現はれたのと同時に、關稅及び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び、輸出税通過税が廢止せられ、收入を目的とする輸入税のみが残されることになつた。處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、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し其の收入を増した。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稅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 以上に述べた諸税の外に、尙ほ補完税として一體系を具へた租税がある、其れは流通税に屬するものである。即ち其の初めにあつては所有權の移轉、相續、賣買取引等が起る場合に課税し既に十四世紀十五世紀より十七世紀にわたり獨、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、登録税が起されるや、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ととなつた。此の種の税も其の初めは手数料と租税とを混同してゐたが、段々と分化する傾となつた。かくの如く流通税の系統の租税は經濟の進歩と共に進んで來たが、其の中に不勞利得の課税の趣旨の加はつたものが少なからず出來て來た。相續税、土地増價税、財産増價税の如き其れである。是等の租税を今尙ほ印紙税、登録税の中に入れてゐる國もあるが、次第に流通税より分ち不勞利得税の一體系を形づくるといふ立法が出來て來た。是れ租税の分化の一例である。流通税は直接税、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、學者も亦多く流通税を以て間接税の一としてゐる。思ふに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であるが、強いて何れ

かに入れるとせば直接税の中に入れるべきである。

## 第二款 學理的税制の組織

一 税制は租税原則に従うて組織すべく、先づ租税原則の要求に適ふ租税を選択せねばならぬ。これが税制組織の第一要件である。處が如何に租税を選択しても總べての租税原則に適ふものゝみを揃へることは出來ぬ。そこで多くの租税を組合せ其の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畫せねばならぬ。之を税制組織の第二要件とする。

第一に國民經濟的原則の要求する所は次の如くである。

- (1) 總べての租税が正當なる税源より支拂はるゝ様に税制を組織すること、換言せ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こと。
  - (2) 直接に税源に課税せぬ限り税源の所在を暗示して誤らない租税客體を選び之を税制の要素となすこと。
  - (3) 税制は總べての租税をして擔税指定者の負擔に歸する様に仕組むこと。
- 第二に社會的原則の要求する所は次の如くである。

- (1) 税制は總べての人と總べての物とに對して課税する様に仕組むこと、従つて人税と物税とを



組合さねばならぬ。

(2) 税制は各人が其の擔稅力に應じて租稅を負擔する様に仕組むこと。そこが爲めには次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) 不勞利得重課の趣旨により不勞利得税の一體系を税制中に仕組むこと。
- (ハ) 最低生活費免稅の趣旨に依り生活必需品税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こと。

第三に財政政策的原則の要求は次の如くである。

- (1) 税制は充分的原則に従ひ、收入を多くもたらす税を選び其の要素となすこと。
- (2) 彈力的原則に従ひ、經費膨脹に伴ひ得る租稅を選び其の要素となすこと。

一つの租稅であつ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稅を結び付け、其れが全體の上で各人の力に應ずる様に擔稅せしめ、しかも稅源を潤さないで年々國家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。

二 税制を組織せんとせば、家屋を建築するが如く、其の基礎を据ゑる其の輪廓を構へ其の釣合を取り結構を整へねばならぬ。そして其の基礎を据ゑるには主として國民經濟的の原則に依らねばならぬ。

租稅を永久に續くべき制度となさんとせば、租稅が取上げられても次に租稅を支拂つて行くべき力の存する様に仕組まねばならぬ。即ち税制を組織すべき諸稅が正當の稅源より支拂はるゝ様にせねばならぬ。正當の稅源は原則として所得であり、例外として財産である。

所得を正面より捕捉して課稅すれば所得稅が成立つ、此の所得稅は之を税制の基幹とせねばならぬ。然るに所得を側面よりも捕捉する必要が起り、所得の存在を推定すべき客體を捉へねばならぬ。今所得の捕捉に就て考ふるに、各人は種々の行爲や出來事や事情に依り其の所得を有してゐることを世間に表示してゐる。其の第一期は所得が成立する前の時期即ち營利が行はれつゝある時期である。

其の第二期は所得が成立した時期即ち營利の結果を收める時期である。第三期は所得が成立したる後の時期即ち所得が使用せられ處分せらるゝ時期である。所得の成立時期を捉へるのは所得の正面捕捉であるが、所得の成立しつゝある時期並に所得の成立したる後の時期を捉へるは所得の側面捕捉である。此等三時期を通じ所得の存在は個人經濟の收入支出並に其の兩者に跨つて世間に表示せられてゐるから、租稅は此の所得の諸表示を捉へて課稅せねばならぬ。そこで租稅として三つの系統が成り立つのである。其の一は個人經濟の收入といふ事實に課稅するものである、之を收得稅といふ。其の二は個人經濟の支出といふ事實に課稅するものである、之を消費稅といふ。其の三は個人經濟の收入支出に關係する取引といふ事實に課稅するものである、之を流通稅といふ。此の收得稅、消費稅、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。更に財産を以て税源とする場合には實質的財産税が成り立ち、所得税中の財産税に重みを加ふることとなる。かくて所得税と消費税と流通税の三大體系が、税制を形づくるのである。

三 社會的原則に照らして消費税、所得税、流通税を見る。消費税は主として民衆的消費に課するものであるから、其の負擔は比較的貧者の肩にかゝる。之に反して所得税は所得や財産に課税するものであるから主として富者の負擔となる。かくして貧者と富者とにわたり課税すると普通の原則にも適ふものである。處で消費税と所得税との二つのみでは、所得の觀念の中に這入らない臨時収入を課税することも出来ないし、又消費税で課税してゐない消費に課税することも出来ぬ。そこで消費税と所得税とを補ふ税として流通税を認めねばならぬ。かくの如く消費税と所得税と流通税とが鼎立するときは、普通の原則の要求は遺憾なく達せられるが、租税平等の原則の要求は、未だ充分に達せられない。そこで租税平等の原則の精神を尙ほ一層深く税制の上に發揮せねばならぬ。即ち財産殊に收益を重課する趣旨を貫く爲めに所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より所得税並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並に直接奢侈税を起す必要が生ずる。こゝに貧者は消費税に就て不平を鳴らすことが出来ず、富者も所得税に就て批難することが出来ぬ。かくして租税平等の

原則より見るも、税制は所得税、消費税、流通税の三つの柱の上に築かれねばならぬ。

四 税制の三大體系を財政政策的原則に照らして見るに、此の三大體系の租税を結び合はす時は、多くの収入を擧げることが出来るのみならず必要に應じ収入の増加を圖ることが出来るのである。消費税は民衆的性質を有し自ら多くの収入をもたらすが、又其の人口の増加するに従ひて自然に収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収入を生じないが、經濟の進歩に従ひ取引の盛んになるに伴ひて其の収入を増加するに至るものである。所得税も税率其他の課税方法如何により相當に巨額の収入をもたらすが、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収入を増して行くものである。尤も中には収入が殆んど定まり弾力性を持たぬものもある。

處で戰爭が勃發するとか、又は經濟上の恐慌が起るとかいふことがあると、一般の消費が衰へ取引も減じて來るから消費税並に流通税の収入は激減することになる。此の時に當り是等の税に對し税率を高くしても増收を期することが出来ぬ。處が所得税も斯の如き場合に減收を免れないが、中には税額に大なる差を生せぬものもある。若し變に處する爲め少しく税率を高くすれば、増收を得るのも決して難くないのである。

要するに所得税と消費税と流通税は相結んで始めて充分的原則と彈力的原則の要求を充たすことが出来る。故に財政的原則より見ても税制の三大體系は鼎立せしむべきである。



第三款 我國の税制と國稅負擔

一 世界各國の税制は實際の要求に應じて歴史的の發達を遂げるとともに更に學理的の立場から改正が加へられ今日に及んでゐる。又、各國は税制を國稅と地方稅とに分つてゐるが、その分類の基準も學理的要求と歴史的事情とを考慮して定められ必ずしも一つの筋が通つてゐる譯のものではない。我國の税制も世界各國の例にもれず、歴史の實際の事情と理論の合理的要求との間の產物である。第二次世界大戰前には國稅と地方稅との調和に複雑なる關係を生じたが、戰爭の途中及び戰爭の後は財源調達のために國稅地方稅を通じ困難なる問題が起り我國の租稅制度は今なほ安定の域に達してゐないのである。特に戰後には國稅として財産稅、戰時補償特別稅、增加所得稅、非戰災者特別稅などの臨時稅が新たに設けられるとともに國稅より地方稅にうつされた租稅もあり、こゝに財政的要求の他に財政外の要求が加はり史的税制と學理的税制との間に新しい調和點を見出さねばならぬ。かくて變革途中に動搖してゐるのが日本税制の現状である。

税制を通じて國民の租稅負擔を明らかにするに當り、經常稅臨時稅の關係と國稅地方稅の關係と舊稅新稅の關係とが交錯してゐるので、收得稅と流通稅と消費稅との學理的區分を正確に下すことは困難である。こゝに直接稅として「所得稅、法人稅、配當利子特別稅、外貨債特別稅、相續稅、礦區稅、

鑛業稅、取引所特別稅、地租、家屋稅、營業稅、臨時利得稅、特別法人稅、取引所營業稅、營業收益稅、資本利子稅、法人資本稅、利益配當稅、公債及社債利子稅、增加所得稅」をあげ、間接稅として「酒稅、清涼飲料稅、砂糖消費稅、織物消費稅、揮發油稅、骨牌稅、物品稅、遊興飲食稅、特別行爲稅、關稅、專賣益金」を數へ、其の他の稅には「建築稅、取引所取引稅、有價證券移轉稅、通行稅、入場稅、兌換銀行券發行稅、電氣瓦斯稅、廣告稅、馬券稅、印紙稅、登録稅、狩獵免許稅、噸稅」を含むこととした。

二 先づ昭和十一年より昭和二十一年までの十一年間にわたり、我國の國稅收入を直接稅と間接稅と其の他の稅に三分し、第七表を得たのである。

第七表 直接稅と間接稅との收入額の比較

年 度	直 接 稅		間 接 稅		其の他の稅		合 計	
	額 百萬元	百分比	額 百萬元	百分比	額 百萬元	百分比	額 百萬元	百分比
昭和十一年度	80.5	25.0	211.0	64.6	12.1	3.7	303.6	100
同 十二年度	83.3	26.2	223.0	68.6	9.9	3.0	316.2	100
同 十三年度	113.5	35.2	195.0	60.2	11.3	3.5	320.0	100
同 十四年度	128.8	39.6	183.3	56.8	14.6	4.5	326.7	100
同 十五年度	171.9	52.1	150.0	45.7	12.1	3.7	334.0	100



同	同	同	同	同	同
十六年度	十七年度	十八年度	十九年度	二十年度	廿一年度
三、三〇一	四、八七一	三、七二四	八、六七七	七、三三四	三〇、七三三
六、七〇七	六、三三三	七、〇八八	六、七〇七	三、三三三	六〇、九九九
一、三〇〇	二、二二二	三、三三三	三、八八八	三、三三三	二二、七三三
三〇、〇〇〇	三〇、〇〇〇	三〇、〇〇〇	三〇、〇〇〇	三〇、〇〇〇	三〇、〇〇〇
三、三〇一	四、八七一	三、七二四	八、六七七	七、三三四	三〇、七三三
六、七〇七	六、三三三	七、〇八八	六、七〇七	三、三三三	六〇、九九九
一、三〇〇	二、二二二	三、三三三	三、八八八	三、三三三	二二、七三三
三〇、〇〇〇	三〇、〇〇〇	三〇、〇〇〇	三〇、〇〇〇	三〇、〇〇〇	三〇、〇〇〇
三、三〇一	四、八七一	三、七二四	八、六七七	七、三三四	三〇、七三三
六、七〇七	六、三三三	七、〇八八	六、七〇七	三、三三三	六〇、九九九
一、三〇〇	二、二二二	三、三三三	三、八八八	三、三三三	二二、七三三
三〇、〇〇〇	三〇、〇〇〇	三〇、〇〇〇	三〇、〇〇〇	三〇、〇〇〇	三〇、〇〇〇

大體において直接税は所得税に屬し、間接税は消費税であり、其の他の税は流通税であると云ふことが出来る。十一年間を通じ直接税と間接税とが總收入の九割以上を占め其の他の税は極めて少額に止まる。直接税と間接税とを比較すると、間接税が過半を占めてゐた十一年度を例外として直接税が常に間接税を抜いてゐる。學理的税制につき我國の特色をあげると、收得税を第一位とし、消費税を第二位とし、流通税を第三位としてゐることである。收得税と消費税とは相當の發達を遂げてゐるが、流通税については將來に其の發達を期待せねばならない。

第七表によると、十一年度の租税収入額が十三億圓であつたのが、二十一年度には二十六億の三百四十億圓の多きに達してゐる。しかし租税収入額の増加をば直ちに租税負擔額の増加であるとすることは出来ない。思ふに過去十一年の間に貨幣の購買力の變動があり、同時に人口と戸數との増加した

事實を考へねばならない。こゝに人口一人當り租税負擔額と戸數一人當り租税負擔額とを算出して第八表を得たのである。

第八表 國稅負擔額の比較

年 度	直 接 税		間 接 税		其 他 の 税		合 計	
	一戸當り	一人當り	一戸當り	一人當り	一戸當り	一人當り	一戸當り	一人當り
昭和十一年度	三、七〇	三、七〇	一、四〇	一、四〇	六、〇〇	一、〇〇	二、七〇	二、七〇
同 十二年度	六、三三	三、七三	六、六二	二、二二	八、七七	一、〇一	三、三三	三、三三
同 十三年度	九、〇〇	三、七三	六、九〇	二、二二	一〇、一〇	一、〇一	三、九〇	三、九〇
同 十四年度	二、五五	三、三三	八、〇〇	二、二二	一〇、七七	一、〇一	三、〇〇	三、〇〇
同 十五年度	一、八九	三、三三	八、〇〇	二、二二	一〇、七七	一、〇一	三、〇〇	三、〇〇
同 十六年度	二、二七	三、三三	一〇、〇〇	二、二二	一三、三三	一、〇一	三、三三	三、三三
同 十七年度	三、三三	三、三三	一〇、〇〇	二、二二	一三、三三	一、〇一	三、三三	三、三三
同 十八年度	三、三三	三、三三	一〇、〇〇	二、二二	一三、三三	一、〇一	三、三三	三、三三
同 十九年度	三、三三	三、三三	一〇、〇〇	二、二二	一三、三三	一、〇一	三、三三	三、三三
同 二十年度	三、三三	三、三三	一〇、〇〇	二、二二	一三、三三	一、〇一	三、三三	三、三三
同 廿一年度	一、四五〇	二、八九	八、三三	二、二二	一六、九〇	一、〇一	三、三三	三、三三



## 第二編 各論

近代國家の租稅制度は國稅制度と地方稅制度とに大別せられる。國稅は收得稅と流通稅と消費稅との三部門より成り、地方稅は主として收得稅又は直接消費稅に屬してゐる。國稅と地方稅との區別は各國の歴史事情に基き寧ろ便宜的に發達し必ずしも學理的要求を充たしてゐない。こゝに收得稅と流通稅と消費稅との三章に分ち國稅と地方稅とを通じて研究を進め、最後に我國の國稅制度と地方稅制度との關係を明かにしたい。

### 第一章 收得稅

#### 第一節 收得稅概論

一 收得稅の體系を組織するには、稅源の理論に鑑み所得稅を基幹とせねばならぬ。處で財產殊に收益を重く課する趣旨を貫かんとせば、形式的二重稅の理論に依り所得稅の外に補完稅として尙ほ一本の租稅を立てねばならぬ。



所得税の補完税は四つ考へられる、第一は収益税、第二は簡別所得税、若くは分類所得税、第三は一般財産税、第四は簡別財産税である。此等の補完税の中、一般財産税の外は多くの租税より成り、其れ自身も一の體系を形づくる。學理的に論ずれば、収益税制度は地租、家屋税、營業税、資本利子税などで、簡別所得税制度は土地所得税、家屋所得税、營業所得税、資本利子税などで、簡別財産税制度は土地價格税、家屋價格税、營業資本税、貸付資本税などで組織すべきである。

収益税制度は其の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が、缺點も少なくない。第一に課税標準が概ね客觀的外形的であつて實際の収益でないから其の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は相互に課税標準を同じうし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完税であるといひながら徵税手續の上で補ふことがない。強ひて補はしめんとせば非常に不公平の結果を生ずる。

簡別所得税制度は各財源に就て實際の所得を捕捉するのであるから収益税の如き缺點は無いが、各税の課税物件たる所得が實際の所得と相違する時は矢張り不公平のものとなる。かくの如く不公平のものを、更に徵税上で一般所得税と相補はしめると、其の不公平は一段と甚だしくなる。

一般財産税は總べての財産を綜合した上で課税するから、収益税制度の如く各財産に就て課税標準を異にすることがなく不公平は起らぬ。又財産があると所得を生むことを推定し得るから財産税の課

税と所得税の課税とは互に補ひ得るのみか、簡別所得税の如く徵税上の不公平を増すことがない。また所得を生まない財産で擔税力を有するものにも課税し、租税の普遍の原則の要求をも充たすことが出来る。只だ一般財産税に對する批難は其の財産を網羅することの困難と其の財産を正當に評價することの困難とである。

一般財産税に比例税率を課し、免税點を置かなければ結果は簡別財産税と異ならない。故に一般財産税の長短は簡別財産税にも存してゐる。只だ簡別財産税は財産を簡別的に見て之を個人主體に綜合しないから物税となる。そこに一般財産税と異なつた簡別財産税の本質が現はれる。

二 收得税は所得税を基幹として補完税を以て補ふべく、更に不勞利得重課の趣旨に依り、不勞利得税の一體系を之に結び付けねばならぬ。不勞利得税は流通税體系の中にも存するが、收得税體系にも含めることが出来る。即ち普通の財産税に對して動的財産税を立て、普通の所得税に對して超過所得税を立つべく、動的財産税と超過所得税とが相結んで不勞利得税の體系を組織するのである。

動的財産税は、財産權移轉の時を捉へて財産に課税するのである。相續税、贈與税、富籤利得税、土地増價税、財産増價税が主なるものである。財産權移轉の時を捉へ課税しても、其の財産若くは財産の増價を税源とし租税客體とするから明かに財産税である。然らば普通の財産税と並べて二重税となるかといふに、普通の財産税は靜的財産税であるに反して此の種の税は動的財産税を形づくる、又



普通の財産税は所得税を補ふ補完税であつて形式的財産税たるに過ぎないが、此の種の財産税は不勞利得を課税し實質的財産税ともなり得るから、動的財産税は普通の財産税と相補ふものである。

超過所得税とは正常所得に超過する額に課税するものである。是等超過所得税は普通の所得税と相補ひ、普通の原則と平等の原則とに適ふこととなる。

三 所得税は所得税と其の補完税と不勞利得税との三柱に依り支へねばならぬが、更に進んで其中に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来る當然の要求である。

一般所得税は明かに人税である。故に補完税並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。若し補完税として収益税、簡別所得税、簡別財産税の制度を採ると、物税の分子が其處に存在するから、其の要求が充されることになる。處が補完税として一般財産税を採り、其れに人税の性質を帯びますと、物税の分子が無いことになる。そこで國內に於て財産や營業所を有する外人並に外國居住の內國人に對し、簡別所得税や簡別財産税を課せねばならぬ。

以上は主として國税に就て云つたが、地方税では人税と物税とを結ぶ必要が愈々大となる。思ふに地方團體に於ては其の團體内に住まないで其の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。そこで地方税としては所得税の體系中に人税と物税とを缺いてはならぬ。

先づ基幹税たるべき所得税を論じ、次に補完税たる収益税と財産税とに移り、最後に不勞利得税に

屬すべき特別所得税を研究する。

## 第二節 所得税

### 第一款 所得税の特質

一 所得税を初めて採用したのは英國であつて一七九九年にピット(William Pitt)がナポレオン戦争の時に徴收したものである。一八〇二年に平和條約成ると共に廢止せられたが、其の翌年に再び戦が開かるに及びアディントン(Henry Addington)が再び起し、一八一六年にナポレオンが全く破れるに及び之を廢したのである。一八四二年に印度に叛亂起るやピール(Robert Peel)が再び所得税を起し關稅改革に伴ふ收入の缺陷を補つた。當時の所得税は要するに戰時税である。ピールは一定の期限を附し議會の承認を経たが、其の期限後も財政の狀態が其の撤廢を許さず、かくして所得税は恒久的の租税として認められることとなつた。英國の所得税は各國の租税制度に大なる刺戟を與へ、今日では文明國にして所得税を有しないものなしと云ふ有様である。

以上は所得税と稱せらるるものであるが先驅と見るべきものは早く存してゐた。其の一つは人頭税であつたが各人の擔税力を顧慮しない不公平のものであるから、轉じて階級税となり官廳の査定に基づ