

資料

ゲルロフの租税論 [二・完]

松本金次郎

六 課税の原則

課税原則はゾレン *Sollen* の法則であり、従つて同時に所與 *Gegebenen* の尺度である。此點に於て一般租税論は租税政策になる。其目的とする所は課税の現實化し得る理想的形態を定むる事であるが、科學的經驗を以てする此考察も結局は科學の範圍内に於ては一致し得ない主觀的確信に基くのである。

先づ租税の理想的形態の原則を規定するものに二つの動機がある。一は道德的他は經濟的のもの

てあり、前者によれば租税は正義問題、後者によれば經濟問題となる。勿論析衷論は有力なものと
して存在するが此の點は物質論と非常に似て居る。國民經濟研究の初期に於て「正當價格」の問題
があつた様に財政學に於ても「正當租税」Gerechten Steuer の問題があつた。然し價格に關しては道
徳問題は已に解決せられたのであるが租税論に於ては今尙存在する。然して價格と租税には互ひに
相反する二つの變化がある。價格の場合は政府が規定したものから自由價格に發展したが、租税の
場合には自由なる給付から一方的強制的の租税に發展した。然し吾人の方法論的説明に従へば租税
の場合に於ても倫理的から經濟的即ち正當租税から自然的、必然的、經濟的租税の問題にならな
ければならないが、かゝる考察は租税の目的、現在の經濟、收入、分配、階級對立の維持といふ様な
或前提を必要とするのであつて、租税原則は此前提に於て如何なる經濟的、社會的、心理的、法律
的、技術的見地に從ふのが公經濟の需要を私經濟により最も合目的に満足せしめ得るかを示すも
のである。

課税原則、といつても主として課税額であるが、は行政原則及び租税技術的處世論と共に之を已
に古く見る。官房學者は租税の形態に對して原則、原理、條件、限界の發見に努力し、後ユスチ、
ゾンネンフェルス等は或は六つの主要原則を立て又國家、利益の原則と國民利益の原則とを區別し

たりした。アダム・スミスは租税の調和性、確實性、便利性、公正 (Verhältnismäßigkeit. Bestimmtheit, Bequemlichkeit und Billigkeit der Besteuerung) の四原則を立て、有名であるが、彼の時代に於ては已に新しいものでなくして全く通説を掲げたものに過ぎなかつたのである。後シュレーツェル Schlözer は明かにスミスの影響を受けて居るが十二の原則を立て、又之等原則の限界を説明し之が故に複雑な租税制度は避くべからざる國家の害悪であるといつたのである。

然し官房學者其他往時の學者に共通なる點は之れが、實際租税に對する改革から出發して居り、別に理論的に組合せられたものではなく何等説明を要しない程當然のものであつたといふ事である。が後ワグナー、シエフレイ、ノイマン等に到つて以上の原則を組織的に理論づくるに至つたのである。ワグナーは財政的國民經濟的、公正、行政的原則に分ちシエフレイ氏は國家經濟的、國民經濟的、財政的の原則は分つた、私の考へては各方面の學者の課税原則は次の様に分ち得ると思ふ。

a. 租税資源 Steuerdeckung 或は客觀的租税量の原則、Grundsätze der Steuerdeckung oder des objectiven Steuermaßes. 之には豐富性 Zulänglichkeit 収益性 Ergiebigkeit 可増性 Steigerungsfähigkeit 或は適應性 Anpassungsfähigkeit とも云ひ得る所謂ワグナーの財政原則即ち十分性 Ausreichendheit 及び可動性 Beweglichkeit が屬する。又中庸性 Mäßigkeit 節約性 Sparsamkeit 連續性

Nachhaltigkeit 或は持続性、*Stetigkeit* 確實性、*GewiBheit* 多様性 *Vielfaltigkeit* が屬する。然し要するに必要に應じ財政的需要が増加するに伴ひ長期に渡つて租税額も變化し得る事が必要であるといふに歸する。

b. 租税測定或は主觀的租税量の原則、之は租税を特種の報酬と考へるか一般的對價と考へるか即ち價格か犠牲かによつて規定せられる。國家契約說によれば租税は國家の給付に對する報酬であるから國家が與へる利益の程度によつて税額が定まり従つて租税は等價、享樂、利益原則に従ふ事になる。然し利益は唯一の尺度にはなくして租税分配方法に對する一つの決定要素に過ぎない。

利益原則に對立して能力原則がある、之は色々に解し得る。即ち個人が支配し得る經濟財の量が多ければ其税負擔力は大であるといふのが、往時の見解であるが租税力は財貯藏量の大きいにも求め得るが又個人的事情、特に年齢、收入獲取能力にも求むる事も出来る。給付能力は收入能力と同一である。又若干進んだものに給付能力に従つて課税するといふ思想は元の内容とは異つた意味を含んで居るといふのがある。即ちウォーカーは「租税の基礎としての能力」、「生産力」といひ「人々は彼等が奉仕し得る能力に應じて國家に奉仕する義務がある」と云つた。

給付能力といふ事は色々に解せられるが人々の力殊に生産手段に従つて給付し得る力をいふ場合

には生産能力といつた方がよく、更に往時の重味に於ける給付能力は單に支配し得る財によつて定められたが之は又租税義務者の需要の大いさによつても定め得る。即ち租税は經濟的地位に應じて持つて居る。或は少く、或は多く支出し得る能力によつて定め得る。最後に租税を個々の生活状態に對する壓迫、或は犠牲と見る犠牲主義がある。之によれば租税は租税の負擔を納税者が同様に感ずる様に決定せらるべしといふのである。又社會政策主義も租税測定に關連する原則であり更に又之に對抗する自由租税主義も同様關連ある原則である。前者は國民收入及び財産の分配を調節せんとするもの、後者は私經濟組織に於ける自由競争の下に生ずる收入及び財産分配に對して何等變化を與へないとするものである。

c. 租税分配の原則、租税測定の原則が主に個人に負はする租税負擔の大きさに關するに反し租税分配の原則は租税義務者互ひの關係に於て其義務者に負はす負擔の大きさに關する。それで此原則は主として課税の公正の要求が具體化せられる範圍に關する。

公正主義は倫理的にあつて財政經濟の主義ではないが、經濟學にも倫理的要求が往時からあつた様に財政學に於てもあつた。即ち倫理的財政學には公正要求が租税の普遍性、平等性、應分性に表はれて居るのを見る。ワグナーは普遍性、平等性は何等説明を要しない公理だと考へたが普遍性の

主義は總ての人が納税するといふ事で各人が幾何の納税をなすかといふ事は公正原則が解答する所のものであり、之は總ての人は平等或は應分の納税をすべしといふのである。然し平等の要求及び應分の要求は全く形式的の主義であつて、其具體化する爲には國家の價值判斷がなさるゝが之には國家給付の享樂、之等給付の個人に對する費用或は給付能力が關連するのであり、此處に又主觀的租税量の原則が來る。

d. 租税作用の原則、租税は其作用に鑑みて如何に組立てらるゝ事を要するか。個々租税は單に經濟生活のみならず倫理、健康、藝術等の生活に種々の影響を與へる。従つて租税作用の研究は一般租税論中殊に重要である、然し單に租税作用の原則といふ時は主として其經濟時作用を意味し次に倫理的作用を意味する。従つて一般的作用と特殊作用とに分つ事が出来る。

一般的租税作用の原則は租税は再生産的でなければならぬといふ要求であつてローレンツシユタインが代表する此の思想である。彼によれば租税は國民の全生産に對して少くとも費用財の價值がなければならぬといふのであつて、彼が「租税力は租税を、租税は行政を、行政は又租税力を作るべきである」といつたのは嚴格に云つて租税の作用に關するものでないが正當である。更に租税の一般原則にコンラードの租税規則がある。即ち古き租税は良租税であり新しきは悪しき租税といふ

のであるが其意味は新税には常に種々の反對があり、新負擔は苦しく感ぜらるるに反し舊税は慣習的になる爲に負擔し易いといふのである。

租税作用の特殊原則には種々あるが先づマーカントリスト的要求及び社會主義的要求即ち商業を監督する“die Kommerzien dirigieren”或は大衆性“Populosität”を増進せしむ換言せば租税の作用によつて資本主義的經濟を社會主義的に變更せんといふ様なものが屬する。ワグナーの社會政策的租税原則は租税測定の原理ばかりでなく租税作用の原則でもある。次に又正當なる租税源泉の撰擇に關する、即ち租税は收入及び財産、資本の増加部分から徴收すべしといふ原則、更に租税の轉嫁に顧みて考へられた租税指定者と擔税者一致の原則 Grundsätze der Identität des Steuerdestinatats und des Steuerfrägers. があるが之は租税は實際負擔せしむる者に負擔せしめる様に考へられなければならぬといふのである。

更に租税の作用に鑑みて無數の原則が存するが其内に政治的租税原則がある。それによれば租税は選舉權、移住の自由、國民の一般の權利を制限すべきでないといふのである。

e. 租税權及び租税行政の原則、租税は單に經濟的現象でなく現代の國家に於ては法律的現象であるから法律的行政技術的見地から種々の原則が考へられる。其重なるものは

- 一、租税の確實原則即ち其額、時期、場所、支拂方法等が明確に規定せられなければならない。
 - 二、租税の合法性或は合法則性。一國の全租税は法則的根據の上に立ち種々の租税及び租税義務の發生、範圍に關する一般的原理が豫め確定されて居る様になつて居なければならない。
 - 三、租税便宜の原則 *Prinzip der Rechtmäßigkeit* 納税者の個人的便宜の意味ではなくして納税者及び國庫の經濟的合同性を考へなければならぬ。
 - 四、課税の低廉性 *Das Prinzip der Wohlfelheit der Besteuerung.* 即ち徵稅費をなるべく少くする事が必要である。
- 尙以上の外に多くの原則があるがそれは自明のもの或はあまり重要でないもの或は、例へばヴェイゼルVeisellの擧げる様な租税の相對的一致性及び自由意志性 *relative einstimmigkeit und Freiwilligkeit* の様な財政學に於て基礎づけ得ない法律原則がある。

七 財政經濟的租税原則

總ての經濟及び社會現象と同様に租税には理論的考察と同時に政策的考察がなし得る。又歴史的、法律的、慣習的見地からも觀察し得る。然し財政學に取つては租税を公經濟的現象として觀察する

のが唯一の方法である。經濟的には租税は社會生産物及び財産の分配である、それで租税政策としては此分配は租税の目的作用に關連して如何になさるべきか、如何にせば經濟的であるかといふ事が問題となる。

租税の二つの重要作用は財政的及び經濟的であつて結局需要充足の手段を經濟的に得る事であるが財政的作用から生ずる課税原則は徴收すべき額及び、個人が提供し得る量に關連し經濟的作用から導かるゝ原則は全經濟及び社會に及ぼす影響に關連する。

租税は公共團體が他の經濟單位から特別の報酬なく強制的に徴發し、然らざれば充足せられない財政慾望を満たす爲の公共的利益に基く手段である。租税政策の任務は此手段乃至は公共的慾望と他の公私の利益とが不調和に落ちざる様に務むる事であり、従つて租税の徴收は各人が公共的慾望を満たすに必要なりとして提供する額の範圍内に限らるべきである。即ち租税制限の原則である。

次に租税の作用は公の需要を國民經濟或は全體の幸福の爲に經濟的に充足せしむるにあるが此の爲に租税によつて財産獲取、所有、消費に關し國民經濟の構成員である各經濟單位の物質的幸福の與へられたる状態を可及的侵害しない様にしなければならない。即ち租税は全體的に見て最少の費用を以て徴收せられなければならない、最少費用の原則が適用せられなければならない。尙此原則は簡

單に最大利用の原則ともいはれる。

八 租税制限の原則

一、租税は全體及び個人に與へる公の利益の量に制限せらるゝ、といふのが租税制限の原則である。然して此原則は租税の測定及び徴收に關連するが爲に量及び質の原則である。

先づ量の原則としては課税の絶對的の制限と相對的の制限が存し、絶對的には公の利益が規定する量の制限を受け此「規定する量」は場所により時により異なる。租税の利益が國民經濟の休養及び其生産力の維持の利益に及ばず之以上は租税を徴收し得ないと云ふ場合があり、又戰爭の場合の様に他の場合には到底耐え難い様な租税を國家の存在といふ問題の前に必要とする場合もあろう。多くの歐洲諸國は戰爭の爲に此様な状態に遭遇したが、後財政需要充足を無限に擴張する事は結局其根幹を根こぎにする危険あるを知るに到つた。

即ち租税制限の原則は國民の收入をして他の社會的需要を十分満足せしむる様に租税徴收を制限しなければならぬ事を意味する。然らば租税を幾何に制限すべきかといふにそれは其時の事情、歴史的、經濟的、政治的狀態に依存するものであり此程度を發見するのがとりもなほさず、政治家

の任務であるがそれには何等確定せる標準はないのである。

次に絶對的租税制限の原則は全租税需要に關するばかりでなく個々の需要にも關連する。即ち公の經費の各部分は此租税の結果失はれた利用以上の利用價値を齎らさなければならぬ。租税が満足せしむる公の慾望は緩急の度に於て種々異なるが其最も急なるものは生存慾であつてそれ以上は漸次其程度が緩かになるが、反對に租税負擔者に對しては漸次犠牲の程度を大にする。此遞減する利用と遞増する犠牲の均等點を發見するのが租税政策の任務であり、兩者の比較は困難には違ひないが達識の政治家は暖かの心冷靜の頭腦によつて之を發見し少くとも之を感ずるのである。之學者が租税限界利用保持の原則といふ所のものである。尙少しく説明せば租税負擔の程度は租税限界利用を越えてはならない。換言せば課税は其經濟的に社會的に及ぼす損失が租税者に對し最も不急の同額の支出の利用より少ない様に制限せられなければならない。此處に租税制限の原則は多くの點に於て最大利用の原則に關連するのである。

更に此原則から、當然財政需要の程度に従つて認められた租税需要を其満足に必要な程度に全く制限するといふ要求が生ずる。即ち

一、租税は絶對的に必要なるものに局限し債殖は之を禁ずべき事。

二、課税は其目的即ち財政需要を満足せしむるだけとし第二次的目的を排除すべき事。

以上二つの原則は適度の原則及國庫的忠實の原則 Grundsätze der mäßigkeit und der fiskalischen Wahrhaftigkeit. といはれるものであるが、前者はロウシヤアの信ずる如く十分性、豊富性の原則に對立するものではなくして必要なるものに局限するといふ要求及び課税の十分性及び適應性 Ausreichendheit. Anpassungsfähigkeit の要求を包含するものである。後者の原則は假命租税は種々の副作用を及ぼすとはいへ、其本質に従つて財政的手段の調達を目的とするといふのである。

絶對的租税制限の原則は相對的租税制限の原則によつて補はれなければならない。即ち課税は租税能力の程度に従つて課税能力者に制限せられなければならないといふのである。

此原則は課税普遍の原則に反する様に考へられるが事實は單に一般に認められたる事實の他の具體化したものに過ぎない。従て課税普遍の原則は若干制限せられるのである。一體課税普遍の原則は一部階級が租税免除の特権を有したるに對して主張せられたものであり市民的の原則 Staatsbürgerliches Princip であつたが、課税を租税能力に制限する事は經濟的弱者の負擔を考慮したものであるから社會的の原則と云ひ得るものである。即ち租税普遍の原則は租税不納或は免税 Steuerfreiheiten を排除せしめたのであるが、同時に間接的消費税によつて必需品に對し課税する上に更に貧窮者に

對しても直接税を附課するに至つたのである。此處に於て課税能力者に課税を阻害せんとする原則は課税普通の原則に正當なる限界を設けんとするのである。

然らば何人が課税を負擔し得る能力があるか。此課税能力 *Besteuerungsfähig* は租税能力 *Steuerfähigkeit* とは異なる。法律的に、經濟的に又單に技術的に課税し得ないものも租税能力は有して居り、反對に租税能力はなくとも課税能力あるものもある。即ち課税能力とは形式的に又實質的に納税し得る租税力を有する經濟單位であつた之等は其租税能力に従つて課税せらるべきである。

租税能力は租税を納め得る能力であり租税は經濟的給付であるから一見經濟的の給付能力を前提するかに見える。然し事實は一定の種類の經濟的給付能力であり、租税給付能力に關する、租税能力は給付能力とは同一でない。給付能力は大であつてもそれだけ租税能力のない事がある、即ち租税能力とは課税原則の支配を受けた給付能力といふ事になる。勤勞所得と相續所得は同額である限り給付能力は同一であるが租税能力は等しくない様なものである。従つて租税能力は單に經濟的の能力によつて定まらずして經濟的、社會的、道德的、心理的、技術的、課税條件を總て参照したる能力によつて定まる。

次に租税制限の原則は量的の原則のみでなく質的の原則でもある。即ち課税は正當なる租税の源

泉に局限せられなければならぬ。之は二重の觀察を爲し得るのであつて一租税の選擇に關し他は其要求の種類に關する。此原則に關しては財政的的合同性及び國民經濟的、社會的觀察の問題がある。財政的的合同性の程度に從つての租税制限の原則は課税を財政的目的に最もよく適應する税源及び課税方法に局限すべき事を要求する。如何なる税源方法が最も可であるかといふに、容易且つ確實に課税し得る多くの收入を少なる費用にて得らるゝが如きものが良いのである。單税論は以上の要求を満たし得ない爲に成立しない。

國民經濟的社會的考察による租税の制限によれば絶對的及び相對的の課税負擔の制限が必要であり、租税負擔は適當なる數の税源の撰擇に絶對的に制限せられる。負擔點 *Druckpunkten* が多い時は租税負擔を相對的にも絶對的にも外觀的にも實質的にも減少する。といふのは、之によつて租税力は分擔せられるからである。然し租税負擔は租税制度の如何によつても輕減し得る。小額の租税を、種々の機會に間接に賦課すれば一定の時に大なる金額を賦課するよりも其負擔を感ずる程度は小である。

租税負擔の制限の原則に關して尙少して附加するに已にのべた税源撰擇、程度範圍に關する要求は國民經濟的、社會政策的觀點を要求するもので之と矛盾すべきでない。換言せば此認められた正

當視せられた租税額には尙租税分配租税徴収に關し制限が存し其限界は經濟、社會政策によつて定まるのである。

九 最少費用の原則

已に述べた租税制限の原則は課税の分的限界を指示するものであるから、消極的性質を帯びて居るが最少費用の原則或は最大利用の原則は積極的の原則である。租税は國家目的の實現手段であるから租税目的は國家目的の手段である。國家の目的は國民の幸福を指示する事であるが租税も又此目的に従ふのである。従つて吾人は租税制限の原則と共に幸福の要求原則に従ふ課税原則を掲げ得る。

國家の目的は其根本に於ては何時の時代に於ても同様であるが時々々の歴史的現象、其具體的の目的に於ては種々異り、従つて國民幸福の要求として表はるゝものも時々々に異なる。此内の取捨に關し一の標準が必要であるが此標準は國家の道徳的責任感念より導かれ、社會及び個々の生活關係の形態に對する此標準から發する方針は財政々策的公理の意味を持つて居る。然して財政々策の出發點は租税は常に個々經濟への侵入であり、財産の減少であり、租税客體の勞働力の要求であるといふ事である。私經濟的には租税は總て個人の欲望満足の可能性の制限であり國民經濟的には私經濟へ

の侵害は其經濟力の伸張を阻止する結果となる。然らば問題は個人の要求と國民幸福の侵害を最少なる程度に止めんとする要求とを如何にして調和せしむるかといふ事であるが、此處に於ては租税の根據の問題に係はる必要はない。又國民收入の租税となる部分は公共團體よつて消費せらるゝ方が個々の經濟單位に残つて居る以上に國民の幸福を増進するといふ證據を持つて來る必要もない。課税は經濟的に正常なものでなければならぬといふ根本的の要求に關しては此處に述ぶる必要はない。唯租税政策は課税が手段調達であつて手段の消費でないといふ事から出發すれば足るのである。従つて租税消費の利用性が前提せらるゝならば、租税政策はそれには何等の影響をも有しない。此政策は常に個々の經濟から最少の損失を行つて徴收する事を念としなければならぬのである。即ち租税の最少費用の原則のある所以であるが更にそれより深い根據を求めんとするならば、經濟的需要充足手段としての租税の作用から導く必要がある。

最少費用に従ふ課税の原則は給付能力による課税の原則とは異り、又マンチエスター自由主義のそれ等があるが俗に“Leave-them-as-you-find-them”或は非干渉主義即ち租税原則は人爲的干渉によつて節約の動機と支出の動機との自然の競争を妨ぐべからず(スチュアート・ミル)といふのとは異なる。課税の目的は經濟的社會的秩序を變更せしむるものでも又それを保守せんとするものでもあ

る。

従つて租税政策の問題は租税が最少費用を以つて如何に課せらるゝかにある。答は我々の國民經濟は一定の非常に制限せられた財を支配するに過ぎない。結果經濟政策の目標は——あらゆるよき財政々策は經濟政策である——此財を出来るだけ増大し最もよく利用する事を心掛けるといふ考へから生ずる。最少費用の課税原則は課税は經濟を壓迫しない、若し可能ならば助長する事に存する。之は經濟的租税原則である。更に社會政策的理想を保持すべき租税政策の任務があるが之は社會的租税原則といふべきものであつて、以上の兩者は相待つて最少費用に従ふ課税原則の内容を有するのである。

十 租税能力による課税

租税能力とは一定の客觀的、主觀的の狀態に従つて給付をなし得る能力の意味である。客觀的の要素とは一定の經濟的事實即ち財産及び收入が規定する貨幣及び財に對する支配力である。従つて課税に關し往時に於ては財産、近世に於ては收入を以て租税力の標準として居つた。更に租税能力には支出と蓄積の二つの他の要素が考へられ、支出の中に經濟力の存する事は疑ひがないが支出が

給付能力を越ゆる場合も超えない場合もある。前者の場合に於ては租稅的には問題はないが後者の場合には租稅能力の他の要素即ち節約又は蓄積が入り來たる。支出は多くの場合に財産以上に給付能力を表象する。租稅を納付し得る力は支出を爲し得る能力と共に増進するが蓄積は單に給付能力の補足的目標と考へられる。

主觀的の租稅能力は、

第一が慾望である。必要な慾望が大きければ大きい程租稅力は少ない。租稅能力は生活の緊急品以上のものがあつて始めて起るのであるから、若しも國家が生活に必要缺くべからざる手段を租稅によつて制限せんとするならば、國家は其本來の目的に反する事となる。即ち生活最少限に對する免稅の要求か起る。生活最少限とは最も狹義には肉體的生活需要のみであるが、一般にはそれ以上人間として最も貧窮者にも與へらるべき文化的需要の最少限をも包むものである。之に反して所謂身分相應の家計は決して生活最少限ではない。従つて自由收入 *freie Einkommen* が租稅納力の量である。階級の相違するに従つて身分相應の慾望も決して同じ緊急性を持つて居るものではないから彼等を免稅する事は最少費用主義による課稅原則と反する。

生存欲望と共に更に多くの租稅力を殺ぐ他の欲望がある。それは家族の状態、子供の數、病氣等

特別の人爲的關係によるものである。

第二は財の主觀的評價である、租税能力は財産、収入の様な客觀的の事實に依存するばかりでなく納税者の有する財の量の主觀的評價に依存するが主觀的評價は所有財の量、原因、性質によつて異なる、従つて課税は収入及び財産の絶對的の大きさを考慮するばかりでなく、其収入及び財産が勞力によつて得られたるか否か、或は一度限りの収入であるか繼續的の収入であるかを考慮しなければならぬ。

此要求は租税政策は租税が納税者にとつて同一の犠牲（犠牲均等説）或は最少の犠牲（エツヂウオース最少犠牲或は限界犠牲均等説）となる様に賦課せらる様に定めなければならぬといふ犠牲説に根據を置くのである。此犠牲は私經濟に對する租税の全作用の内に見られ又納税者が租税によつて欲望満足を制限せらるゝ點に見得るのであるが、課税は之によつて總ての納税者が同じ様に損失を感じる様にせらるゝ事を必要とする。此目的は収入が増加するにつれて租税の負擔を或割合に高め或は職業、獲取方法によつて租税額を異にする事によつて達成し得る。

此説の根據は限界利用説に關連して居る、一定の貨幣額が財産或は収入として人に與へる價值は其財産或は収入の増減によつて上下する傾向があり、更に或貨幣額の人に對する價值は最も逼迫し

て居らない慾望を満足せしむる爲に用ひられる同額の貨幣の價值に一致する傾向がある。之等の深い研究はノイマン、ザックス、メイヤー、ピアートン、コーエン・スチュアート、エツデウオース等によつてなされたのであるが、租税力或は租税犠牲の大いさに對して尺度を求めんとする研究は價值論によつて収入の異なる場合租税額の階段に對し理論的の根據を持つ、又實際的に採用し得る形式を求めんとする不可能なる目標を追ふ事である。

却説租税能力の主觀的要素として一方に慾望を他方に財の主觀的評價を認むる時は、課税に對する一定の實際的要求が生ずる。生存額に對する免税は已述の通りであるが他は財の主觀的評價への考慮である。此場合には財の量が問題になるか又財産及び収入の源泉も問題になる。即ち勤勞所得は負擔を感ずる程度高く不當利得、偶然収入は其度が低い。相續課税の場合の血族の等差の考慮等は此結果である。然しそれは本質的ではなく最も重大なものは支配し得る財産の大きさである。然し租税力は財産及び収入に比例するものではなくして其増加と共に累進するものである。何となれば一般に大經營が小經營に優れて居る如く大なる財産及び収入は比例以上に大なる經濟力を有して居り、一定の慾望以上の財産及び収入の部分は財産、収入が高い程をして急逼ならざる慾望に向けられ、同額に對して認たる價值は之に關連する所得、収入の高によつて異なるからである。

即ち二つの命題が生ずるが他の状態が同一ならば第一は種々なる財産、収入の大きさの擔稅力は其大きさに比例せずして累進する事、第二は同額の財産、収入も其一部分の擔稅力は同一でなく各部分はそのが逼迫せざる欲望に割宛てらるゝ程擔稅力が大であるといふ事である。即ち此點に於て累進課稅の要求が生ずるのである。

次に租稅能力の尺度は一つであるか或は他の尺度が存在するかといふ問題がある。已に租稅に關しそれが犠牲或は共同利用の原則から導かれる獻上金でなくして、確得せられたる利益に從つて測定せられたる價格であるとの説があり、又現に利益に應ずる公課があり又かゝる租稅制度の上に打立てられた共同體も存在する。之は獨乙に於て租稅測定之二元説 “dualistische Theorie der Steuerbemessung” 即ち利益と給付能力によつて租稅を測定するシエフレーによつて代表せらる説を生ぜしめたのであるが、之によれば共同體の完備、給付への參加の尺度は共同體の内に存置する財産の價値或は収益であるから課稅は比例的に測定せられなければならないといふのである。

給付及び反對給付による課稅は國民經濟の初期及び其目的及び給付に於て、まだ發達の薄弱の共同經濟組織を有する國家に宛嵌るべきものといふワグナーの説は正當である。然し歴史的に見る時は擔稅力による課稅が漸次に普及し、歴史的發達につれ關係が擴張せられるに從つて又ワグナー

ノイマン、ロウシア等の代表する課税制度の二面的理論の普及せらるゝに従ひ、プロイセン、其他の獨逸諸國に於て利益と租税能力による課税が行はるゝに至つた事は明かである。

共同團體及び自治團體が受益或は報酬主義によつて課税するのは、交換的理由ばかりでなく主として財政的動機による。往時は共同體は國家として又經濟的組織として主に經濟的の任務を完ふしなかつたが、今日に於ては經濟的任務が主である、といふ事はいひ得ない。従つて利益及び租税能力に従ふ租税によつてそれに關連する慾望を充足するといふ様な、共同慾望の分割は事實不可能に屬し、寧ろ歴史的には總ての大共同體に於ては其慾望充足の結果受くる利益に對する負擔は、租税能力に従ふ租税に比較して益々其意義を減じて居る。といふのは人々が利益による租税と稱する所のものは今日の考へによれば租税ではないからである。已述の如く租税は國家及び經濟の發達と共に其本質其機能を變化する歴史的の現象であるが、今日の公共財政經濟に於てはかゝる收入は類似の私經濟より收納するものとは嚴格に區別する必要がある。租税は犠牲と叫び得る——之は誤りて寧ろ避くべきであるが——とはいへ決して價格ではない。二面的理論は種々な租税ならざる收入を租税と混合せしめて居る。

十一 累進課税

擔税力による課税の要求は累進課税の根據の認識を導く、租税累進とは一般に或課税原則に關連する標準に従つて租税額に階段を付する事を意味する。之に反して比例課税は課税目的の大きさを或は他の状態を顧みず各單位に同一の租税率を課する場合をいふのである。租税額の段階は收入、財産、支出等經濟的關係に従ふ事も又所有期間 *Besitzdauer* (増加税) *Wertzuwachssteuer* 血族關係等に依る事も出来る。

累進課税が租税能力に従ふ課税の實現手段として適當である事に付ては今日に於ては殆んど議論の餘地がない。之は再三繰返した租税の機能の變化に關連する。累進の根據と必要は已に古く説明せられフロレーニスの租税理論家更にモンテスキュー、ルソー、バプテイスト・セイ及び多くの官房學者によつて研究せられたが當時の状態に於ては過激であり異常な場合にのみ認められたに過ぎない。租税は一般に十九世に至つて一般的、財政的、經濟的の慾望満足の手段となり此處に始めて累進が課税の本質をなす様になつたのであるが、比例か累進かの論争は公共財政制度に於ける租税の地位に關する論争である。此論争が如何に解決せらるゝかは共同經濟的發展の問題でありそれ

は又文化及び技術の變化、進歩に關連するものである。公的活動が益々大となり或利益が益々公的のものであると認めらるゝに及んで公共の財政組織に於ける租税の地位は益々主要となり、課税は其性質を變化するに至つたのである、即ち租税は益々租税能力に従ふ一般的の強制的徴收となり累進課税となつたのである。然し十九世紀に於ても之に關する根據に就ては非常な論争があつた、即ち一方に於ては累進課税が總ての社會惡の矯正策であり資本主義的世界の根柢を動搖せしむる槓杆であると讚美し、他に於ては、之を以て追剝(ゲンツ)とし或は強奪であるとし(アイゼンハルト)緩和の掠奪の形式(ジョン・スチュアト・ミル)とし自殺的共產主義(ウムフエンバッハ)とし又全租税組織の毒殺である(グナイスト)と論ずる。

累進課税は租税能力による課税の方法であり之は已述の如し主觀的客觀的の條件によつて定め得るが、主觀的又は客觀的に租税能力を規定する條件からは直接に累進の程度を引出し得ない。假りに可能であるとしても尙かゝる累進率が他の租税原則に反せないかの問題が残る。累進税は非常に大なる收入財産の場合に於ては非常な租税額を徴收する事となるがかくては經濟の生産力を脅かし課税の最少費用の原則に反する事となり、又私有財産及び勤勉の保護の上に立つ現在の經濟組織に反する。之ノイマンが正當な收入を保護し正當な感念及び慾望にそれを應ぜしむる様に調和する爲

に、平等犠牲の原則と公的任務との間に於ける正當なる利益制の公經濟的の原則即ち平等犠牲制限の原則を立てた所以である。

課税制限の原則と最少費用の原則も又累進課税に或限界を付する。累進率の客觀的に正當な形式は存在しない。それは公共經濟の需要、收入、財産の分配、個々の階級に許された欲望満足の程度に關する感念、公共心の強度、社會の資本需要、國內産業の外國との競争力、によつて協定せられる。

今日に於てこそ累進率は相當高いのであるが前世紀の終り頃に於ては未だ收入の四%位迄の累進も不適當とせられた。シエフレイは一八九九年に於ける租税論に於て非常の際に於ても8%—10%を平時に於ては4%—5%を超過すべきでないといひフオツケも又高々10%を適當とした。更に當時の見解に就てはルロア・ポウリウ、ワグナー等を擧げる事が出来る。

然し最近に至り大戦の財政需要は或租税(殊に戰時所得税)に關しては80%—100%の累進を適用した。然しそは實行は出来なかつた。理論に於ても實際に於ても永續的に30%以上の累進は結局收入を増加せずして減少せしむるといはれて居る。

累進には其方法、強さ、目的に従つて種々の種類がある。方法には直接或はわかり易い累進

directe oder offene Progression と呼ばれる租稅率の變化に依るものと間接或は蔭れたる累進 *indirecte oder versteckte Progression* とはれる租稅標準の變化によるものがある、累進の強度に關しては制限的累進或は累退稅 *begrenzte Progression oder Degression* とはるゝ一定率以上は累進しないものと稀に絶對的或は無限累進 (*absolute oder unbegrenzte Progression*) 之に對立して累減或は逆進的 (*regression oder umgekehrte Steuerprogression*) とはるゝ、收入或は財産が増加するに従つて負擔が輕減されるものがある。そして制限的累進に於ても無制限的累進に於ても累進度の變化しないものも階段あるものもある。

更に課稅目的により累進を個々の租稅に係らしむるか綜合したる負擔に係らしむるかによる區別がある。收益稅には租稅率を變化せしむる事はあまりない。又階級稅及び類似の人的租稅にも一般的には非常に限られて居る。然し所得稅には累進稅が負債其他個人的の關係を考慮して賦課せられ更に財産稅、相續稅、或種の交通稅及び僕婢、畜犬、自動車等も其數により更に葡萄酒、煙草等も其金額に従つて累進稅が課せられる。

十二 租稅及び公收入の分類

分類は科學的認識の手段である。分類する場合には對象の範圍に適當な限界を定める事本質的、合同的の分類の根據の選定が必要である。吾人の研究に於てはあらゆる時あらゆる文化の國家收入を區別せんとするのでなくして現在の公收入を區別せんとするものである。又公收入の調達は共同體の經濟の任務であるから其收入獲取の根本をなす經濟的關係が、本質的合同的の分類根據となるのである。

先づ往時の分類に關してはユスチが後に影響を及ぼして居る。彼は特權收入の範圍に限界を與へ一般の公收入を官業收入、特權收入、寄附、租稅及び偶然的收入から區別し手数料なる概念を設けた。アダム・スミスは官有財産の收入と國民より徵收するものに分ち、更にゾンネニフェルスも國有或は公權的所有から生ずるものと國民保護の程度に従つて徵收するものに分つて居る。後シユタイン、ザツクス、セリグマン等が夫々此點に關して研究して居る。

共同體の收入が全部公的収入ではない。公的収入とは一般的公共的に役立つ様に定められて居る收入を意味する。これは種々の方法にて分つ事が出来るが臨時收入と經常收入に分ち、臨時收入も二三の種類に分ち得るか其内今日最も有名なものは公債である、従つて此處に於ても經常收入に關するものゝみを説く。

經常收入は經濟的收入と非經濟的收入に分ち得る、前者は公共團體の財政の結果生ずる收入であり後者は共同體の慾望充足目的の遂求からでなく他の動機によつて生ずる收入を意味するものである。後者は其收入獲取の下に横たはる經濟的關係に従つて固有經濟的、自由交換經濟的、強制經濟的に分つ事が出來、前二者は私經濟的方法を意味し、最後のものは固有の公經濟的收入であり嚴格の意味に於て財政學的研究の對象となるものである。之は已に述べた様に公課による收入と公企業による收入とがあり、公企業による收入は公企業當然の或は權力的特權に基礎を置くものであるが之は其收入の獲取方法に於て私經濟的のものと同本質的には異なる事なく、唯此場合には其目的が常に公の目的の遂行にあり、經濟的自己的利益は此範圍内に於て行はるゝに過ぎないのである。即ち財政獨占による收入、行政獨占による收入は其著しいものである。公課は共同體の財政需要に應ずる爲に他の經濟から強制的に徴收するものであるが、之には報償のあるものとなないものがある。前者は負擔者の種類によつて手数料と貢納金とに分ち、後者は租税である。

租税の分類として最も一般的のものは直接税と間接税である。此分類は土地税が最良にして直接 *“impôt unique et direct”* なるものと主張し單税を主張したヒイジオクラトの學說に溯る事が出來る、之に關しては財政學上二つの見解がある一はミル、ロウ、ルロア・ポウリウ等の主張する負擔

税 *Trogsteuer* と轉嫁税 *Vorschubsteuer* の區別である。之によれば直接税は負擔すべき者から直接に徴收せらるゝものであり間接税（轉嫁税）は立法者が納税者に負擔せしめずして擔税指定者に轉嫁せしめんとするものである。即ち其區別の要點は轉嫁であるが此區別は轉嫁が立法者の意志通りに行かない缺點がある。他は課税に關する行政的技術的經濟による區別であつて臺帳税 *Katastersteuer* 定率税 *Tarifssteuer* が之であり前者と共に古くから主張せられノイマン、最近ロツツによつて主張研究せられたものである。此見解によれば直接とは確定的な或は大體確定し永續的に實際的に確定して居る從つて前以つて確め得る事實——人、狀態、財産、收入、所有——即ち必ずしも常にではないが所謂臺帳に從つて徴收せらるゝものであり、間接税とは一時的偶然的の從つて前以つて確め得ない事實例へば、事件出來事、取引のあつた場合に税率に從つて徴收せらるゝものである。之は文字の用法及び租税轉嫁を無視するものであり、近さに於ける租税徴收形式の發展の結果殊に消費税に於て定率税にも帳簿組織が用ひらるゝに至つたといふ事實と矛盾する缺點がある。

更に以上の外直接税は個人の租税能力の標準として租税の源泉直接收入、財産に求むるものであり、間接税は支出、收入、財産の増加の際に其源泉を間接に求むるものといふシェフレイの區別がある。以上に對してはシュタイン、ワグナーはそれは不必要であり誤り易いものと主張して居る。

要するにかゝる區別には人生の諸種相に鑑みて疑問があり困難が生ずる。若しもかゝる區分が「事物の自然的類似を言ひ表はし各々を容易に確實に捕へしめなければならず *Leichte und sichere Subsumtion des Einzelnen*」或は眞の分類の根據が認識と説明であり、然し同時に分類は用語と實際に出来るだけ一致せしむる事が必要であるとせばノイマンによつて研究せられロックによつて賛成せられた分類は優つて居るといひ得やう。然し臺帳徴收と定率徴收とを特に區別せずして經濟的事實に基礎を置く事も必要である。租税分配の基礎となる事實は伊太利並財政學のなした様に客觀的或は主觀的租税能力の表現として見る事が出来る。之によれば實際に一致し擔税力の客觀的或は永續的の表現として見ゆる事實に關連するものは、直接税であり擔税力の一時的表現に關連するものは間接税となる。

直接税間接税の最善の概念決定に關する論争は完全な區別は一見シヤンツ、セリグマン、シジゲイツク等のいふ如くあまり必要ではなく科學的でないといふ論を導く。然し之は科學の生命と任務に對する要求を無視するものである。何となれば實際がかゝる區別を採用し歴史的の租税組織が此上に基礎を置く限り內的の根據は常に検討せらるべきだからである。

直接税は主體税と客體税に分れる前者は *Subjee oder Personalsteuern* は何等貨幣經濟的の特徴を

考慮せずして或は貨幣標準によつて徴收せられるものであり後者 *Objectsteuern* は(一)財産客體或は其收益に課する土地税、建物税、營業、資本收益税賃銀税であり(二)一定物の消費及び支出に關するもの、直税支出税殊に住居支出、畜犬、自動車、僕婢、樂器税を意味する。間接税は(一)間接所得税交通税即ち財取得、財移轉の個々の行動から徴收するものと(二)間接消費或は支出税とに分れる、前者には相續贈與の如く一方的のものと賣買、交換の様な報償的のものがあり後者は客體(飲料生活品)によつて分類する事が出来る。

更に一般税部分税の區別もある。前者は租税義務が經濟的に關聯せらるゝ總ての容體(收入、所得、營業)を包含し一般的收入、所得税を主味し後者は之等客體の或限られた部分に關するものであり一般税と共に附加して賦課せらるゝものである。前者を補償税 *Ersopsteuern* 後者を附加税 *Zusopsteuern* とす。然し多くの部分税は補償税であり又追加税であり得る。鐵道、鑛山、商店税は之等の事業が一般營業税を負擔して居るなければ補償税であり、一般的營業税と共に部分税を以つて附加せられて居るならば附加税である。

十三 租 稅 經 濟

需要組織 Bedarfssystem は國民經濟を構成する公私經濟の社會生産物に對する相對的要求の表現であるが調達組織 Beschaffungssystem は需要組織に役立つ設備に屬する。然して調達組織が公の需要の充品に役立つ場合に財政組織が生ずる。財政組織は種々の方法によつて手段を調達し、往時に於ては固有經濟的、自由交換經濟的、強制經濟的需要満足が互ひに同じ程度に存在して居たが漸次租税による需要満足が主要になつて來た。即ち公共團體の獲取經濟は租税經濟になつたのである。

租税經濟とは

(一) 經濟の經常收入の大部分を一方的なとして強制的な關係によつて他の經濟から貨幣、財、稀に勤勞を收納する經濟であり。

(二) 租税的需要充足の爲の計基、行動設備即ち租税による需要充足の爲の共同體の經濟的用意の合體を意味し。

(三) 公の慾望満足の發展上其満足を租税によつて逐行する經濟段階である。

租税經濟は國民經濟と共に古いが近世の國家より古くはない。租税は租税經濟より古い事は勿論である。公權が形成せられた所には租税が臨時收入として發生する。此發展の典型的經過は財政學的に見て到る所に於て同一である。即ち

- (a) 自由な貢納金から義務的強制的な給付に、
- (b) 私の或は半私の半公課的負擔から命令による嚴格な公權的給付に、
- (c) 一時的或は臨時的給付から經常的財政稅源に、
- (d) 従つて目的稅から一般的慾望充足手段に、
- (e) 一定の人が負擔したる租稅から一般的の租稅義務に、
- (f) 自然物或は勤勞給付から貨幣給付に、
- (g) 慾望補充から主要な慾望充足手段に、

變化したのである。之等の發展は國家の活動の擴張及び國民經濟の完成に伴つて起つたが其始めに於ては、公經濟は下體に於て私經濟的な固有及び交換經濟より最後に一定の強制關係の經濟が起つたのである。之が即ち租稅經濟である。

ブユウヒヤーは家内經濟は交換によつて他の經濟との關係に入つたのでなくして、財の移轉贈與の方法にて起つたといふが此點は租稅に於ても同様である。租稅は家内經濟を益々交換に關係せしめ交換經濟に導き、自然經濟を貨幣經濟に變化せしむる手段の一つとなつた。租稅經濟的慾望充足は漸次に表はれ先づ過渡的に次に永續的になつた。之が十九世紀に於ける資本主義的經濟發展の諸

國に於ける状態である。かゝる發展は國有財産の減少、貨幣經濟の完成殊に一般的文化發展に伴ふ公共團の任務の擴大、任務の膨張によるものであるが、之は歐洲米國濠洲に於て總て見られる現象でありかくして租税は益々重要なものとなつたのである。更に文化的權力的政策は到る所に於て類似の要求を起さしめ、又經濟的社會的發展は大規模に農業經濟を産業的資本的經濟組織に變化せしめた爲に益々慾望の増大となり此處に或租税組織が發生したのである。

租税經濟の經濟目的は公經濟の未充足慾望の大きさによつて定まるが、經濟目的の達成の爲の法は租税經濟の客體である經濟の性質によつて理由せられる。従つて租税經濟は常に二方面の影響を受け新しい任務を遂行しなければならぬ。即ち兩者共常に變化して居るから之に應じて財政改革の要求が生ずる。財政改革の大部は租税の改革、即ちより多くの租税及び課税方法を經濟關係の變化に適應せしむる事である。課税は私の收入經濟と支出經濟に關するが其經濟を無視して單に人及び財産のみを考慮する事が出来る。然しかゝる租税には限りがある爲に租税需要の増加に伴つて租税力が考慮せられ、即ち財産に關しては其形式收益、人に關しては其家族、状態收入が考慮せられる。然し之は多く失敗に來した、結果可見の然して容易に確定し得る經濟的結果を有する獨立の經濟を目的とする方法と支出經濟に課税せんとする技術的に容易であるが、經濟的には粗雜な方法

が用ひられる。然し之は個々の經濟が其經濟的力に應じて、なく技術的便宜によつて課税せらるるといふ誤つた結果に陥る。従つて支出經濟に於ては獲取經濟に於ける如く租税負擔者を特に考慮する事なく、大なる財政的收入を得る見地のみから課税せられたものであるが、漸次他の租税原則に關する問題が生ずるに到り若干支出經濟の課税が好意的に批判せらるゝに到り、又營利經濟に關しても此影響が及ぼさるゝに至つた。

先づ營利經濟に關する課税は學問上にも實際にも研究せられたがフイジオクラットからアダム・スミス及び其追隨者に至る經濟學が國民の富及び其源泉を研究するに至り、租税論に於ても公經濟の源泉を求むる事が研究せられた。生産力を土地のみに限つたフイジオクラットの誤謬は土地税即ち農業經濟的收益、價格經濟の課税を起さしめたがこれと共に商業的價格經濟への課税の問題が起つた。即ち全く異なつた條件の下に不動の收益を得る經濟に如何にして課税するかといふ事は、十九世紀の租税理論租税政策の問題となつたのである。

然し地代經濟への課税は之と異なり、困難はかゝる經濟一般を如何にして捕へるかといふ事であつた。それは地代と固有の資本利子の課税を取扱つたものであるが、前者に關しては土地の經營者に關連する。即ち土地收益の一部となり土地收益經濟への課税となるか又は土地の所有者に課税せ

らるゝかである。地代經濟への課税は資本、地代のある所に課税する事になり租税を非常に複雑ならしめた。之と共に十九世紀には課税目的として賃銀が発生した爲、之等の諸經濟をそれに應じて課税せんとする結果は租税を廣く分類し租税網を擴張する事になつた、と共に新しい困難、紛擾、壓迫が生じ租税組織の單純化に對する要求を益々盛んならしむるに至つた。混亂せる課税を統一し秩序ただしむる事は増加する財政需要を満足せしむるに役立つであらうが、之は近世的の收入、財産課税によつて達成せしむる事が出來やう。然し價格、地代、賃銀經濟に關する租税經濟的任務は他の方面即ち課税の原則、租税經濟の法則、課税の作用の研究に待たなければならぬ。

十四 租 税 組 織

租税組織とは公共團體或は類似或は上級の團體に特有な租税的財政需要充足の方法及び形式であり、それは又歴史的租税組織であり國家及び經濟觀念の一定の發展期、然し又一定の國民性及び社會的條件に關連する租税組織を表象する。と同時に課税が政策が或は科學的研究の對象であるかによつて政策的及び科學的租税組織が意味を有するに至る。政策的租税は一定の政策に従つて最良の租税形態を完成せんとするものであり、理論的或は科學的租税組織は論理的觀點に従ふ分類及び一

般に認められて居る租税を総合的に説明する事である。

各々の歴史的租税組織には其發生、根據、合同性及び豊富性によつて種々の租税が共有する。従つて課税の根本は最少費用の原則にも質的租税制限にも一致しない。租税組織の統一、徴收費の節約、負擔の減少及び其よりよき分配は財政政策的要求であり此結果新しい租税組織が起る。之に關連して單税組織 *Einsteuersystem* がありフイジオクラットは土地税を以て唯一の租税となさんと主張したのであるが、更に收入單税論一般消費税に關する單税の提案もある。然し社會的、經濟的、關係は非常に複雑して居るから單一は租税を以て租税能力を平均に捕へる事は到底不可能であり、又現今の公經濟の租税需要は非常に大であるから、單税の結果税率は非常に大となり負擔が非常に重く感ぜられ、従つて單税は最少費用の原則、租税負擔の絶對的、相對的分配の原則に反する。

殊に困難な問題は種々並存する租税團體の間に如何に租税組織を形作るかといふ事である。租税徴收權を有する各團體の課税目的は結局同一な社會生産物に存する爲に、夫々の要求を調和せしむる様に租税組織を組立つる必要がある。之に就ては三つの方法がある。

第一は租税源泉を夫々の租税徴收團體に分配し *Aufteilung der Steuerquellen* 他の團體の徴收する租税と主復しない或數の租税を賦課し得る様にする方法である。然しかゝる純粹な區別は慣例的に

稀であるばかりでなく、公經濟の夫々に適當な租稅範圍を與へるに十分な伸縮的な豊富な租稅がな
 い爲に實行が困難である。第二の方法は附加稅の制度 *Zuschlagssystem* であつて之は簡單で費用が
 掛らないが合同的ではない。附加稅は地方により團體により異なるが之は負擔の均衡的な分配及び擔
 稅力の利用が行はれない。第三は配分法 *Quotenbeteiligung* であり多くは上級の團體であるが此團
 體のみが租稅を徵收し他の團體に一定の比例的の割合で配分するのである。然し之には其分配を人
 口によるか、租稅收入によるか需要によるかの困難な問題が起る上に此制度は下級團體の租稅源泉
 の獨乙的發展と展開を否定する事になり租稅需要の伸縮性即ち需要の合理化を、更に分配が需要の
 程度によつて行はるゝ場合は、財政統制を否定する事になる。更に非獨立的下階團體が其需要の
 程度に或は一定の指定任務の逐行度に從つて其費用を支給する補助金主義 *Subventionsprinzip* があ
 る。

租稅需要が僅少である限り以上の三つ或は四つの方法殊に一と二は同様適當であるが、需要が大
 である場合には租稅源及び租稅收入に對する爭奪が始まる。從つて近世の大國家に於ては以上の主
 義の内一つによつて租稅分配を行つて居る所はない。之れは丁度單稅論と同様に其一つを以つてす
 る事は不可能ではないとするも合目的でないからである。

十五 租稅抵抗或は障害 Steuerwiderstände.

公的財政經濟は需要充足經濟であるが之は租稅經濟にも當然宛嵌まる。最高の收益を得或は餘剰を運用するのが其目的ではない。此點が私經濟とは異つて居る、即ち需要充足の程度に於て前者は制限が存するに後者は個人主義的經濟組織の元に於ては全く制限がない、のみでなく收入獲取の法も前者が無償強制であるのに後者は報償的交換である。此處に於て私有財産に基く、營利經濟的特殊或は交換經濟の上に立つ國民經濟に於ける公的需要充足の租稅組織の根據、或は生産、勞働、交換、價格構成の自由の上に立つ經濟組織に於て如何にせば租稅によつて、最も効果的に公共團體の需要充足を可能ならしめ得るかといふ問題が生ずる。

租稅經濟的需要満足は租稅需要が國民財産及び收入に比して比較的少ない場合に可能である。租稅の負擔は私經濟を脅かすべきでなく、又課稅者の生活及び文化慾望を著しく害すべきものでない。租稅負擔以上に國民財産が増加する様に徴收し時々租稅改革を行ふ時は租稅は常に徴發し得る状態にあるといふ事が出来る。更に收入獲取及び所得分配及び慣習的な生活方法に適當な租稅組織は租稅徴收を容易ならしむる。歐洲、米國、其他の諸國に於ては人口の大部分は假令其生活は高上

したとはいへ普通の生活以上の収入を得て居らない、個人的慾望以上の収入を得て資本蓄積に用ひらるゝ程の収入を得て居る人は比較的少ない。然して消費、所得、資本、蓄積は三大租税源泉である。

租税經濟的需要充足組織の特徴は充足手段の獲取を他の經濟に委して最も容易に充足手段を獲取するにある。従つて其充足手段を幾何獲取し得るかは他の經濟の盛衰に密接に關連して居る。之は又租税經濟組織の弱味でもあるが各々にせよ此處に於ては公經濟と私經濟の對立が存在し、兩者の間に新しい要求が生ずるのであるが此處に兩者間に勢力の争も生ずる。之等の困難を越えて合理的の目的を達せしむるは即ち租税政策である。

現實に於ては租税は犠牲である、従つて之が徴收は種々の抵抗が存在する。抵抗には消極的と積極的の二つであるが前者は課税の場合に於けるもので自然的の換言せば經濟の構成、國民の智的・道徳的・事情技術の狀態及び之に類似の事柄に關連する障害である。之等の障害の爲に租税の歴史に見る如く、理論的に最良な租税及び課税形式も之を適用するに當つては成功しなかつたのである。例へば農業經濟の狀態に於ては所得税は所得が大體確實に捕捉し得ない爲に不適當である様なものである。又或種の消費税の適用も生産技術及び監理技術の狀態に依存する様なものである。人口が移

動するか否か或は節儉であるか否かは消極的課税抵抗を規定する。従つて一定の國民經濟に於ける租税の撰擇は此點を考慮しなければならぬ。消極的抵抗に就ていふならば間接税は直接税よりも抵抗が少ない事は歴史的經驗が教ふる所である。それが租税負擔の過重の結果であつても又は經濟的、政治的或は法律的關係の結果であつても私經濟に少する課税が困難になればなる程間接への要求が大となる。以上は租税全體に關する直接税と間接税と割合ひなるが尙個々の收入によつて兩者の關係が異なり、即ち收入が大となればなる程全體の租税負擔に於て直接税の部分が一般に大となり、收入が小なれば小なる程全體の負擔に對する間接税が大となる。之は消極的抵抗の少なき道を採らんとする租税政策の結果である。

若干古くなつたが私が計算した次の表は此事實を示して居る、(二十世紀の初めに於ける獨乙帝國に於ける課税負擔)

收 入	國稅其他の支出 費稅の支出	國稅地方稅教育 稅たる所得總	稅 負 擔
800以下	4.4—6.5 %	1.2 %	5.6—7.7 %
800—2,000	4.4—6.3	1.8	6.2—8.1
1,200—2,200	3.6—5.1	3.8	7.4—8.9

2,000—4,000	2.2—3.2%	4.8%	7.0—8.0%
4,000—6,000	1.3—1.9	6.8	7.1—8.7
10,000 ≡ 7	1.0—1.5	8.5	9.5—10.0
30,000	1.0—1.5	9.0	10.0—10.5
50,000	1.0—1.5	11.0	12.0—25.0
100,000	—	11.5	12.5
200,000	—	12.0	13.0

第二の積極的租税抵抗とは租税を忌避する經濟的流通の傾向及び之に關連する現象を意味する。

然し所謂租税轉嫁は此内に含まれない。轉嫁の場合には租税の徴收が存在するが、忌避の場合は徴收が逃避せらるのである。即ち租税を避脱する目的を持つ手段、行動、放棄は積極的の租税抵抗である。一定の對象の消費の節約例へば禁酒は租税避脱であり、此場合に租税轉嫁が結合される場合もあるが此處には觸れない事とする。

積極的租税抵抗或は租税逃避の重要な形式は次の如きものである。

(a) 租税回避 *Steuervermeidung* には實質的のものと形式的のものとがある、前者は納税義務を伴ふ消費を節約する場合ひ後者は法律設置者が課税根據と意途した、經濟的及び社會的の事實及び現象が全部或は一部納税義務を伴はない形に言つた場合をいふのであつて、間接的収益税或は流通

税に於て屢々見るものである。例へば營業税の數を減少せしむる爲各生産階段を一企業に統一せしむるとか収益税所得税を回避する爲に適當な企業組織を採用する等が之である。

(b) 租税欺瞞 *Die Steuereuschung* 之は納税義務を伴ふ事實を欺瞞する事て租税を免るゝ爲に租税物を匿し、或は伴つて事實と相異せしむる事である。

租税義務を伴ふ主體及び客體の決定及び正確な評價の爲に義務者の協力が必要であり其結果企業設立、營業開始、設備の運用、取引計畫等の申告が必要であるが此様な申告通知、開陳義務の不履行は租税隱匿 *Steuerverheimlichung* である。之に反して虚欺の答申は租税詐取 *Steuerhinterziehung* といふ。(獨乙の財政法によれば租税詐取の内に租税隱匿をも含ましむる)

(c) 租税拒絶 *Steuerverweigerung* とは不納、租税逃亡、租税ストライキ、*Zahlungsverweigerung, Steuerflucht, Steuerstreik* 等種々の義務者に於ける支拂拒絶を意味し、之等の現象は已に古くより知られて居りアダム・スミスは財産所有者は世界人であつて、一定の土地に固着するものにはなつから資本への課税は注意すべきであるとし、リカルドも主税は資本の海外逃亡を導くといつて居る。即ち以上の如く積極的租税抵抗は消極的抵抗と同様主要であり之を考慮する事は租税政策の重要な任務であり、之を克服する事は租税技術の任務である。(之等の事に關してはマイゼルの詳細の研究

があり此卷の最後にも此の研究がある。

十六 租稅經濟的法則

租稅政策の主要目的は出来るだけ大なる租稅を獲取する事である。租稅純收入は一定の經濟的關係に於ては租稅義務の範圍租稅額の大小、徵收費によつて規定され、租稅抵抗は租稅義務の範圍租稅額の大きさによつて異なり、租稅抵抗が大なれば大なる程徵稅費は大きくなる、例へば納稅義務を小額の收入に迄擴張すれば其徵收費は大收入に於けるより其割合が大となり、又租稅額が大となり障害が大となる場合も同様である。それで次の如くいひ得る、即ち主觀的、客觀的租稅義務が大となる場合、それが一定の點に達すると租稅純收入は徵稅費と比例的に増加しないのみならず減少する、之を租稅收益遞減、或は徵稅費遞増の法則といひ、更にいへば租稅範圍の擴張及び租稅額の増加には危險的、技術的の限界があり此限界を越える時は徵稅費の不經濟的增加となり其財政政策的目的を失ふ事と。此事は又經濟的關係の變化に係らず租稅形態が變更せられない場合にもあり得る、例へば貨幣價值が低下する事は消極的、積極的租稅障害が結果し租稅管理費が増加し租稅收入が減少する事を意味する。

租稅費用の法則は消極的、積極的租稅抵抗の一般的結果であるが積極租稅抵抗が租稅政策によつて解放せらるゝと更に他の法則が表はれる。即ち租稅額が、假令それが經濟的關係、法律的事情、道徳的感念の關係であつても、一定の點を越ゆる時は租稅流通 *Verkehr der Steuer* は減少しそれ以上の租稅額の増加はそれに比例して租稅收入を増加せしめないのである。之は純租稅收入が他の原因によつて比例的に増加する事も可能である爲に、最初は租稅總收入に關して唱へられたのであるが一般に總收入の減少は純收入の減少を伴ふものである。然して此法則は租稅額の増加に關してのみならず、租稅額は變らなくとも租稅額の増加となる總ての方策にも宛嵌まる。

即ち租稅の増額稅率の増加は一定の點迄は租稅總額を増加せしむるが、それを越ゆる場合には常に比較的の場合によつては絶對的に減少する。然して租稅抵抗の解放には二つの方向がある。即ち租稅の回避或は反租稅行爲 *Steuernzuwiderhandlungen* である、従つて租稅收入の法則は租稅關係 *Steuerfälle* の量的質的の減少の法則といひ得る。

以上の事實はスイフトの租稅九九の法則として知られて居る（租稅或は關稅に於て二の二乗は四でなく多くの場合に、それより小であるといふ事はスイフト（一七二八）に始めて形式化せられたものでなくして已にプソフエンドルフ（一六七二）によつて研究せられた）。が此法則は今迄は單に

關稅及び消費稅に關して考へられて居たに過ぎない。更にスイフトの租稅九九の法則 *Swiftsche Steuereinnahmeins* は「一つの品物に對しては公衆の購買力及び評價に應ずる課稅の或尺度が存する」といふ消費課稅に關する獨占價格構成の法則の適用に過ぎない。アイゼンハルトは之に關して次の如く云ふ「之等の實際的租稅限度は各々に關し經驗に従つて研究せられ、そして實行するに當つて其基礎とせられなければならない。然して租稅額が大となる程國庫の收入が減少するのみでなく、同時に社會をして無意味の消費縮少をなさしむる場合は殊に然りである」と。

租稅收入の法則及び租稅費用の法則は一定の點に至つて始めて作用し、之等法則の傾向は之等の點が表はるゝ以前にも作用する。然して此租稅の限界が一定の場合に何處にあるかは租稅の種類、其組織、要求に依存し又種々の租稅形式の技術的前提をなす經濟的發展並びに法律感念、道德思想、傳統、慣習更に經費の種類によつて規定される。然して總ての經濟法則と同様に此處に取扱ふものは單に傾向であつて、或原因が作用する限りに於て表はる一定の原因の結果に關する。之は一つの或は他の法則が一定の租稅にそれのみ、或は優勢に作用するかどうか、或は前記の法則が同時に表はれ租稅收入を減少せしむるか否かといふ事情に依存する之等法則各々にも宛嵌る。

之等法則は義務者が租稅を回避せんとする努力と徵稅者が、それを防がんとする努力といふ共通

の原因によつて生ずるのであるから屢々一所に表はれ、従つて租税負擔の限界は不變のものでなく租税技術倫理の改良、經濟事情の變化によつて變化するといふ事がいひ得る。租税組織の構成に於てかゝる法則に注意する事は租税經濟の其任務遂行に重大な關係がある。租税の種類によつて之等法則との關係は異なる。消費税殊に必需品に對する消費税に於ては此法則が急激に明白に作用するといふのは誤りであり、實は直接税の方に明かに作用するのである。間接税には弾力があるが直接税は堅硬で胞い租税である。之等の租税經濟的法則への考慮は良き租税制度、組織を望む場合には必ず要求せらるゝものである。之等の法則は個々の租税に適用されるが以上の意味に於て國家の需要及び其満足にもあてはまる。總ての課税には經濟的心理的限界がある。公共の財政需要を租税によつて充足する事は一定の程度に於て國民經濟に可能であり又収益的である。國民經濟の富及び分配及び其構成團體の存在需要によつて規定せらるゝ之等の點を認識し、其超過を阻止する事が租税政策の任務である。

