

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號三第 卷三十第

行發日一月九年十正大

論叢

給付能力原則の適用

法學博士 神戸 正雄

農業勞働問題

法學博士 河田 嗣郎

中世都市の發達

文學博士 三浦 周行

時論

我國の地方税を論ず

法學博士 小川郷太郎

說苑

八時間勞働制の沿革

法學博士 山本美越乃

小學教育費の研究

經濟學士 小山田小七

井リヤム・タムスの分配論

經濟學士 堀 經夫

雜錄

住居統計概説

法學博士 財部 靜治

伯林に於ける乳兒死亡率

法學士 汐見 三郎

戰後英吉利の經濟狀態

法學士 小島昌太郎

日英米の海軍協定

法學士 小島昌太郎

經濟論叢

第十三卷 第三號 (通卷第七十五號)

大正十年九月發行

論叢

給付能力原則の適用

神戸 正雄

緒言 (一)本研究の目的(A)本原則適用指示の必要(B)従來の指示の不完全(二)説述の順序

第一段 租税其ものに於ける事情 (一)租税の品質(二)租税の量額(三)公平税對不公平税)

第二段 租税の物的基礎に於ける事情 (一)所得又は財産の量額(A)同一人に就き(B)別異人に就き(二)所得又は財産の品質(A)財產對勤勞(B)不勞所得對勞力所得(C)一時的所得對繼續的所得(D)不確實所得對確實的所得)

第三段 租税主體に於ける事情 (一)考慮を要せざるもの(A)人々の性癖(B)人々の社會的地位(二)考慮すべきもの(A)最小活資(B)所得の使用方法(C)生活地に於ける物價事情(D)人的事情特に家族の數、大病人の有無、負債の有無等)

結論 (全文の要旨)

論叢 給付能力原則の適用

第十三卷 (第三號) (一) 二九五

緒言

(一) (A) 租税に於ける給付能力原則の意義は前論文説く所の如くである。其によりて、租税が人の犠牲に堪へ得る力に應じて平等なるべきことの要求なることが明かにせられた。併し其れだけでは餘り抽象的であつて、之を實際に就きて見れば、まだ十分適確なる據處がない(註一)。其故更に進んで右原則の適用に就き據るべき標準、隨ふて考慮すべき支持點を擧げて説明を加へ、以て此原則をして實際的效果あらしめなくてはならぬ。(B) として此原則の適用につきては從來諸學者により相當注意し論及されては居るが、私の所見では其等は完全に網羅的でない缺陷がある。で私は之につき考えらるべき諸點を出来るだけ廣く集め、且つ其を秩序立て、説かうと思ふ。

(註一) エーベルヒは給付能力に依る課税の原則は唯だ一般的方向を示すのみ。併し租税負擔の分配の爲めの精密なる標準を與へないといひ、バステーンブルも亦た、租税が能力に比例すべしといふ單なる述事は、多くの實際的指示を供しないであらう。能力の標準が更に要せらるゝといふ¹⁾

(二) さて給付能力に變化を與える元素が大體三ある。一は租税其もの、二は租税の物的基礎、三は租税主體の事情である。今此に之を順次説明するであらう。尤も此外に此租税により支出せらるる經費の效果に對する租税義務者の認識の度によりても給付能力に變化を生じ得るが(註二)、其は租税を制定するに就いて考慮するに及ばず、之を斟酌するに於ては利己心強き者を宥恕するの

1) Eieberg, Fw. 9 Aufl. S. 168. Bastable, Public finance. 3 ed. p 301.

不公平を生ずるからして之を考慮に入らざるべきものでもない。其故に此れだけは本文に説述を省く。

(註二) ロツツは租税の厄介の感ぜられる負擔の度合は、租税により支拂はるゝ公共團體の費用が、負擔者より必要及有益として認めらるゝや否やによりて異なるといふ。²⁾

第一段 租税其ものに於ける事情

租税其ものに於ける事情としては、税種と税額とを考慮しなくてはならぬ。

(一) 税種即ち租税の品質——が人の給付能力に相違を生ぜしむる(註三)。其例として直接税對間接税を擧ぐる事が出来る。即ち直接税の如く直接に徵税令書を發して、かためて課せらるゝものは、間接税の如く間接に負擔し、而かも物の消費に際して知らず識らずの間に他の生産費と一緒に價格の中に込めて小額つゝ課せらるゝものに比して比較的軽く感ぜらるゝこととなる(註四)。隨ふて他の事情同一として直接税の下には、間接税の下に於けるよりも給付能力一層小なりといふことになる。但し其小なる度合を精密に指示することは出来ない。

(註三) ロツツは租税の厄介の感ぜらるゝ負擔の度合は課税の種類により平和的營利生活の利益を傷けらるゝ度によつて異なるといふ。³⁾

(註四) ヘツケルは(消費税が直接税よりも一層小なる困難にて増収を掲げ得ることに)此消費税の小なる感知(此税が課税貨物の價格の中に籠り、其他の價格を決定する生産費と分別せられないから)といふ心理的動機もが働くといふ。⁴⁾

(二) 税額即ち租税の量額——更らに他の事情同一として、税額が重くなればなるほど、其及ぼす影

2) Lotz, Fw. S. 239.

3) Lotz, a. a. O. S. 239.

4) Heckel, Lehrbuch. II. S. 37.

響として苦痛が絶対的のみならず、相對的にも重くなることとなる(註五)。即ち輕税の下に重税の下に於けるよりも給付能力一層大であり、重税となるに隨ひ給付能力が一層小となるべきである。併し此事は所得中、生産投資用に向けらるゝものに對する税としては適確にいひ得ない。ただ消費に向けられるものに對する税に於て、及此の如きものに向けらるゝといふ假定の下に斯くいひ得る(註六)。

(註五) ロツツは租税の厄介の感ぜらるゝ負擔の度合は齎すべき税額の高さにより及各箇の負擔者への其分配により異るといひ、マイヤーは他の二元素(所得、被税箇人に存する慾望の額及烈度)が同一として租税が大なれば大なるほど犧牲は一層大也といふ。⁵⁾

(註六) 拙稿累進課税の根據に就て參照。⁶⁾

(三) 公平税對不公平税——今一つ考察すべきは公平不公平税といふことである。此は税質ともいひ得るが、又其は租税が或處に過重となり他の處に過輕となることであつて税額に屬する事項ともいひ得る。故に此に税質税額よりも別に擧指することが出来る。斯くて公平税は不公平税よりも苦痛が割合に小さく、隨ふて公平税の下に不公平税よりも一層給付能力大也といふことになる。此事は理論としては(二)にいへるものゝ結果當然推理し得る所である。

第二段 租税の物的基礎に於ける事情

5) Lotz, a. a. O. S. 239. R. Meyer, Principien der gerechten Besteuerung. S. 320.

6) 經濟論叢十一卷三號 13-4

租税の物的基礎、即ち税源又は給付能力を測る爲めの終局的物的標準としては正常の場合には専ら所得が着眼せらるゝ。財産を課税の物件とし又は標準とすることがあつても、つまりは其に伴ふ所得を見て居るのが普通である(註七)。併し時としては財産其ものを税源とし終局的標準とすることも固よりある(註八)。又所得を税源と見て課した普通の税が財産より取ることゝなるといふこともある。其れ故に税の爲めの終局的物的標準として擧るについては、所得又は財産と列記するのが至當である。併し此二は對等のものではなく、所得の方が財産よりも多く重要なこといふまでもない。或は進んで考ふれば所得全部が税源と爲すべきものではなくて、單に其中、消費に充てらるべきもの特に奢侈的消費に充てらるゝものゝみを源とすべく、生活必要に充てらるゝもの及生産投資に充てらるゝものは除外しても然るべしといひ得るが、今日までの通説及多くの立法例は其處まで進んで居らぬ。所得又は財産、特に所得を税源と爲すのが普通であるから暫らく此には之に従ふて説く。

(註七) ラウは人民の租税能力は特に其所得に基くといひ、ホルグトは平時にては純所得が税源として引かるゝ。——所得の租税的給付能力に於て課税の正常の標準を認むべきであるといひ、フェイスチンゲは人的給付能力は所得に於て最完全なる表を示を見出す。實に根本的に見て此が其單一の標準であるといひ、匿名隠退政治家は純収益又は純所得が租税分配の爲めの單一なる國民經濟上及財政上の利益に於て正當なる標準であつて、之によりて各箇の物體又は箇人の租税能力を測定すべきであるといひ、アダムスは税は所得税の形にてか財産税の形にてか又は如何なる税の形にても、箇人が關するだけでは純所得

より來なくてはならぬといひ、ヘツケルは凡ての回期的の租税及水續の課徴物は箇人經濟の所得より支拂はれなくてはならぬ。又其は自由所得ではなくて、箇人經濟の全所得が回期的税源といふべきであるといひ、コンラードは所得が屢々租税能力の爲めの最良の標準として見らるゝも、此のみにても十分でないといひ、シェフラーは財産が常に税源なるも、此外に所得が第二の税源として、而も唯一の正常の税源として示さるゝといひ、フグナーは給付能力の第一元素の下に、收得の最重要且つ正常なのは貨幣又は物財に於ける所得であるといひ(尤も彼は租税の壓迫又は犠牲は自由所得の異りたる高さに於て相對的に異りて増減すと爲す)、ロツシアは平等犠牲が通例一回的の税にては財産の同様の部分、繼續的の税では所得の同様の部分となるといひ、フオツクは經常税としては經常的の斷えず繰返す所の方便が利用さるべく、此方便を供するものは人の所得又は其所得源より彼に集まる所の收入の合計であるといふ⁷⁾。

(註八) 例之、バステープルは曰く、時として非常なる支出が實際必要であり又は必要を考へらるゝ特別の場合が生じ得る。而して此時には民衆の所得よりは資本よりして取らるべき非常なる要求あるが如し⁸⁾。

(一) 所得又は財産の量額

(A) 同一人に就き——其所得又は財産が増大することゝなれば、税により生ずる苦痛又は犠牲は其所得等の増大に従ひて益々小なるものとなる。詳しくいへば所得大なれば其人は之を以て一層多く奢侈的消費を爲し得ることになる。そして之に充つべきものより擔はるゝ税は苦痛が夫の必要的消費に向けらるべきものよりも小なるべき筈である(註九)。之を反面よりいへば一層擔ひ易く絶對的のみならず相對的にも給付能力大なりといふことになる(註一〇)。尤も其が生産投資用に向けらるゝことを假定すれば當らざることとは別に説く所の通りである。

7) Rau, Grundsätze d. Fw. 5. Aufl. I. S. 399-400. Borght, Fw. 89-90. Fuisting, Grundzüge d. Steuerlehre. S. 89. Staatsmann a. D., Fw. S. 176. Adams, Science of finance. p. 332. Heckel, Lehrbuch. I. S. 155-6. Conrad, Grundriss d. Fw. 2. Aufl. S. 11. Schäffle, Steuern. A. T. S. 276. Wagner, Fw. 2. Aufl. II. S. 444. 446. Roscher, System d. Fw. 5. Aufl. I. S. 232. Vocke, Fw. S. 181.

8) Bastable, l. c. p. 320-1.

(註九) マイヤーは曰く、他の二元素(租税の大きさ、被税箇人に存する欲望の額及烈度)が同一として、所得が大なれば大なるほど犠牲は愈々小さい。⁹⁾

(註一〇) エーベルヒは所得の種類及高さが一般に給付能力を決定す、所得又は財産の大きと共に租税も増加すべきことは明かであるといひ、フイスチンクは各箇人に處理に立つ所の經濟的財の分量が一層大なれば大なるほど、彼の經濟的給付能力及其租税力は一層大いといひ、ホルグトは小所得の租税給付能力は一般に大所得の其よりも一層小也といひ、ワグナーは一層高き所得は相對的に一層高く即ち累進的に課税すべきである。何ぞなれば給付能力が所得よりも一層強く上ることが統計的にも多少證明することが出来るからといふ。¹⁰⁾

尚ほ給付能力の所得の高さに比例的に増大せずして累進的に増大することについては累進課税の根據に就て參照。¹¹⁾

(B) 別異人につき——右同一人につきていへる事は、所得又は財産の大きさの異なる二人者につきての比較にても同であつて、所得の一層大なる者は所得の一層小なる者よりも絕對的のみならず相對的にも給付能力大也といふことになる(註一一)。尤も人異れば其人々の主觀的狀態が異なるから、隨ふて此の如くに類推し難しともいひ得るが、併し租税事項に關して數多の人々の間に於ける比較測定にては、平均人に就きて之を議する外なく、然るときは同一人に於て所得額異るとせば、あり得べきことが、所得額異なる所の別異人にもあり得るといふべきものである。

(註一一) シェフナーは曰く、異つた所得及財産狀態の人に取つて、一定税額が所得及財産の大きに對し逆比關係に立つの感知がある。¹²⁾

(二) 所得又は財産の品質

9) Meyer, a. a. O. S. 320.
10) Eheberg, Fw. S. 168. Derselbe, Steuer (Conrad, Hwb. d. Stw. 3 Aufl. VII.) S. 970. Fuisting, a. a. O. S. 11. Borght, a. a. O. S. 94. Wagner, a. a. O. S. 456-7.
11) 經濟論叢十一卷三號 1. 以下
12) Schaffle, a. a. O. S. 276.

(A) 財産對勤勞——同一所得を假定して、財産より生ずるものは勤勞より生ずるものよりも租税により感すべき犠牲が一層小であり給付能力一層大である。そして營業は大體兩者の中間に位することは先づ一般に認められる所である。其等は前論文と前々論文とで明かである。

(B) 不勞所得對努力所得——此に不勞所得(所得といふ詞を普通の意義にすれば、むしろ此にいふのは收得といふ方が適當かも知れない)といふのは本人の力でなく外界の力に依つて擧ぐる所得である。之と對する努力所得は勤勞所得と同ではなく、之をも含むが、此外に財産より普通に擧げらるゝ所得即ち過去の努力の當然の結果を含む。で不勞所得といふは土地其他の財産の價格又は收益が外界推移の結果として自ら増加したるにより生ずるもの例之、地代の一部、投機利得の一部所謂土地の自然増價の如き、更らに外界の出來事の爲めに收得する財産例之、相續贈與富籤等による收得並に獨占の力に依る特別に大なる利益を指す(註二二)。此の如きものは努力所得に比しては犠牲割合に小に、隨ふて給付能力一層大也と認めらるゝ(註二三)。尤も此等のものを特別課税するとして、特に第一種のものにては多少の面倒故障のあることは見逃してはならぬ(註一四)。勿論其が全然打勝つべからざるものといふのではないけれども。

(註二二) プアィフアーは期待せざる(?)又は努力に依らざる所得(相續、土地の自然増價)が現在又は(資本利子にては)過去の勞働の結果たる規則正しき所得に對立すと爲し、パスナーブルは詞の最廣義に於ける不勞増價は土地よりの地代の増加、獨占利得及投機利得を含む、尤も如何なる利得が不勞かをいふは常に容易でないといひ、ワグナーは所得に屬せず又は此に計

算すべからざる取得及隨ふて此の如きものより生ずる財産所有にて勞働の種類及度が考慮すべく、隨つて此に全く勞働なき取得及財産所有(例之、相續、遺産、贈與、富籤利得、景氣利得の多くの場合)と一部及往々にして大部分勞働なき取得及財産所有(例之、投機、其他の景氣利得の場合)とを區別すべきであるといふ。¹³⁾

(註二三) ヲグナーは所得の下に屬せざる投機、景氣利得よりの取得、饑饉による收得(射倖、賭博、相續、遺産、贈與)は勞働營業よりの正當所得よりも、多くは資本利子よりも一層給付能力大なるものである。隨ふて給付能力及犠牲原則に従ふて一層高く課税すべきものであるといひ、カイツルは偶然の(働きて得ざる)所得には全く特に重く負擔せしむべしといふ。¹⁴⁾

(註二四) パステープルは土地の普通の地代の中の少くとも一部には地主の注意及良き管理に歸すべきものがあり、投機には偶然に對する智識の争闘があるの外、(此等はその努力の分を考慮するとして)、尙ほ二の更なる事情が租税の此特別の根源の重要を一層減少する。即ち一は不勞利得に對する損失の存在で、他は私有財産制及進歩したる經濟組織の下に、此等の不勞利得の物體が斷えず移轉の經過にあつて且つ將來の價値が與えられたる價格の中に見積らるることであるといふ。¹⁵⁾

(C) 一時的所得對繼續的所得——此二種の所得の間には確かに給付能力が異なる。唯だ其の一時的所得に二様の意義があつて、其の第一種のもの、或人に於て別に主要なる所得があつて其は財産の源からであらうと、或は地位からであらうと、兎も角繼續的に生じつゝあり、そして單に其副的の收入として一時的に生ずるが如きものである。此場合には其一時的所得は其人にとりては儲け物とか餘分のものとかいふ感があり、之により租税を出すことに就き感する苦痛は小さい。給付能力は割合に大きいといふことになる。然るに第二義の一時的所得は其が或人の主たる又は唯一の所得を成す場合のである。此場合の一時的所得の持主は結局其所得の中絶した場合の準備をもし

13) Pfeiffer, Staatseinnahmen. II. S. 55. Bastable, l. c. p. 325. Wagner, a. a. O. S. 445.
14) Wagner, a. a. O. S. 456. Kaizl, Fw. II. S. 212.
15) Bastable, l. c. p. 325-6.

なくてはならぬ。で夫の此種準備の不要なる繼續的所得に比しては一層給付能力が小さいことになる(註一五)。夫の財産所得と勤勞所得との對照も一部は此點に基くのである。

(註一五) マイヤーは不確實なる持續の所得を持つ人は理性的には無所得なるべき時の爲めの準備を爲さなくてはならぬ。彼に於りては未來の欲望もが其所得の使用に於て併せ考慮すべきであるといふ。ポリーユーが永久的所得は一時的のものよりも一層多く課税しなくてはならぬといひ、メルギウスが永續的所得と一時的所得との間に異つた税率を取るべしといふは何れも此意義の一時的所得について論ずるのである。¹⁰⁾

(D) 不確實所得對確實的所得——繼續的所得の中に就きても、時に其減少することの危険大なるものは然らざるものに此して給付能力が小さいことは、右一時的所得につきいへるものより類推することを得る所である。例之、同一金額の所得を舉げて基礎薄弱なる、新設工業會社の株主と日本銀行の株主との間に給付能力の相違あるが如きである。尤も確實不確實といふも截然たる區劃あるのでなく、單に程度の差あるに過ぎない。

第三段 租税主體に於ける事情

租税主體に於ける事情即ち其慾望狀態もが租税の犠牲に影響し隨ふて給付能力に影響する(註一六)。たゞ其中に租税政策上考慮すべきがあり、考慮すべからざるがある。

(註一六) マイヤーは他の二元素(租税の大きさと所得)が同一として、慾望が大ならば大なるほど犠牲が愈々大いといひ、ワグ

10) R. Meyer, a. a. O. S. 325-6. Beaulieu, Traité de la science des finances. 5 éd. I. P. 138. Bergius, Grundsätze d. Fw. S. 256.

ナ—は人特に自然人の經濟的給付能力を決定し又は之に影響する事情の第二元素の下に、所得等が満足を與ふべき一又は數人の慾望滿足の爲めの經濟財に於ける必要なる需要が最重要也といふ。¹⁷⁾

(一) 考慮を要せざるもの

(A) 人々の性癖——に依りても確かに人の租税により感ずる犠牲の度は異なる。例之氣の大なる公徳心の厚い人は少々位高い税でも軽く感ずるが、吝嗇な心、利己心深き人は之を重く感ずる。併し此の如きことは課税上には考慮すべきものでない。若假りに之を斟酌すとなれば、同一所得にても氣の大なる人、公徳心の厚き人が重税を課せられ、吝嗇な利己心深き人が輕税を課せらるることとなる。斯の如きことは其を測定すること自身が既に困難にして實行し難きことであるのみならず、此が出来たとしても、之に基きて税の輕重を定むるの結果、度量の大なる人、公徳心厚き人を罰するに均しきこととなり、教育政策上も採るべきことでない。又此に基く租税の差等は現代人の正義觀にも反する。租税其もの見地からしても適當な仕方でない。

(B) 人の社會的地位——によりても人の租税により感ずる犠牲が異なる。例之、同一所得にても社會的地位の高きものは、其高き地位に伴ふ出費の多きだけ税により生ずる犠牲が割合に大となり給付能力が小さいことになる(註一七)。併し其は其人が其高き地位を選んだ以上避くべからざるの對償たる多費であつて、此が嫌となれば其地位を下ぐるも可であり、其を斟酌しなくては彼等の生

存を危うくするといふものでもなく、之を斟酌しない方がむしろ公平であり、之を斟酌するのは正さに今日の時代傾向にも反する(註一八)。

(註一七) マイヤーは或意味にては優れたる社會的地位(貴族等)も亦、租稅義務者の欲望を増加する元素として示されなくてはならぬといふ。¹⁸⁾

(註一八) マイヤーは此要求は今日の時代傾向には全く反するが如しといひ、ワグナーは(單に)地位的に必要な欲望の顧慮が問題となる能はず(併し)一般的なる隨つて人民の下級の標準により測られたる必要なる欲望のみが問題となり得¹⁹⁾といふ。

(二) 考慮すべきもの

(A) 最小活資——は往々にして給付能力なきが故に免稅すべしといはるゝが(註一九)、そんなに絶對的なものではない。兎も角其は人の生存條件に關するから、之に課するの稅は非常に重き犠牲を生じ、給付能力の非常に小なるものといはなければならぬ。特に今日の租稅制度の如く消費稅が頗重く下層民を負擔せしめて居る事情の下に、せめて所得稅の如く最小活資免稅の行はれ得るものには之を行ふのが穩當といふことになる。其れで一般に何れの國の所得稅にても此が行はれて居る。其代り消費稅によりて最小活資に當るものが幾らか課稅さるゝことになつて居るといふが普通の實際である。であるからして其の之を免稅する方法及度合も又消費稅にて小所得者を課稅するの度合により定むべきものである(註二〇)。何れにせよ此點は嘗て詳論したことがあるから詳しくは其に讓る(註二一)。

18) R. Meyer, a. a. O. S. 322.

19) R. Meyer, a. a. O. S. 323. Wagner, a. a. O. S. 447-8.

(註一九) コンラードは生活の最必要なる維持に應ずるのみなる所得は明かに給付能力を示さないであらうといひ、フホツケは生存し能はざる者生存以上を爲し能はざる者は給付能力なきものであるといひ、ホルグトは最小活資は其自身租稅的給付能力をもつ能はずといひ、ウアンペンバツハは給付能力なきが故に租稅寄附を要求する客觀的所得現象がある。此現象は最小活資であるといふ。^{c20)}

(註二〇) ヘツケルは收得稅は、小所得及最小所得が一定の消費稅によりて相對的に餘りに高く負擔せしめらるゝ度に於て免除又は累進稅率によりて負擔を免れしめらるゝが如くに粗立てられなければならぬといふ。^{d21)}

(註二一) 最小活資の免稅參照^{e22)}

(B) 所得の使用方法(生産投資用と奢侈的使用)——最小活資即ち所得の生活必要費用に充てらるゝ部分は絶対に免稅とするに及ばざるにせよ、非常に輕き課稅が望ましく、場合により免稅ともすべきものなることは右にもいふ通りである。其外に於て所得の生産投資用に向けらるゝ分も國民經濟の發達上多々益々多きことが望ましく、并に其が労働者下級の人々の生活資料を増すの點より社會政策上にも多々益々多きことが望ましく、隨ふて課稅上宥恕が得策である。或は許すならば思切つて不課稅とすることにしたい(註三三)。生活必要費用并に生産投資用の全免といふことは理想としては最望ましい。尤も此生産投資用は之を絶対に免稅とすべき程ではない。他方國費充足の爲めてふ國家的必要あるに於て之が爲めには此種のものゝ課稅、隨ふて生産投資の制限も忍ばなければならぬ。其は又最小活資の課稅についてもいひ得ることであるが、此と彼とを比較すれば、生産投資用の方は半ば、發達に關するものであるから、最小活資の如く全く國民の生

20) Conrad, a. a. O. S. 12. Vocke, a. a. O. S. 180. Berght, a. a. O. S. 92. Umpfenbach, Fw. S. 168.
21) Heckel, a. a. O. I. S. 189.
22) 拙著、租稅研究 75頁以下、

存條件に關するものよりはより多く忍ばなくてはならぬ。併し兎も角生産投資用の分も重く課すべきでなく、宥恕して軽く課するやうに努めなくてはならぬ。之等に對し奢侈的使用の分は宥恕に及ばず十分に課税して良い。さりとて此をあまりに重課して其結果、人をして此費用を全く支出する能はざらしむることも、人の生活をあまりに無味乾燥ならしむる所以であり、人をして刺戟を受けて向上努力せしむる所以でもない。併し此に國家的の財政必要がある以上は課税の爲めに若干の制限を受くることだけは已むを得ない。そして其奢侈的出費の大なる者は其一層小なる者に比し、租税として出すものにつき感ずる犠牲が比較的の小なる所であり、所得は大であつても其中、奢侈用に向けらるゝ所極めて少きものは、所得は小であつても奢侈的支出の一層大い者に比して、むしろ一層給付能力小なりといふことにもなる。累進課税は此に最適切に適用され得る。但だ併し其は理想論であつて、實際の方法は未だ之を行ふに適當なる課税方法を知らず、假りに之を行ふたとして即ち所得中生活必要費用のものと生産投資用とを申告に基き免税して殘の奢侈用の分だけ課税するとすれば、現在の課税年の所得は凡べて(最小活資以上の分)投資したることとして、而かも前年前々年の貯蓄を引出し又は別に他人よりの借入金を得て奢侈を行ふものを生ずるの恐がある。或は直接奢侈用の分を申告せしめて之に基き課税することも考へらるるが、之を今日の所得申告だけの精密さを以て確知することの難き事情がある。其故に夫の考案は理想とし

ては申分なきも、實際之を行ふとして尙考慮を要するものがある。で其は暫らく別とし、今日多くの國に實際行はるる租税制度の下にては、所得の一層大なる者は一層給付能力大也といふ風に概觀し、或は所得一層大なる者は斯かる奢侈的消費に充つる所も一層大であり隨ふて給付能力も一層大也と推定して所得税等を課して居る。そして其の足らざる所を消費税にて補足し(註二三)、特に其奢侈的消費税にて補完して居る(註二四)といふことになるが、併し實際を見ると此理論に適切でなく、消費税は大體からいふと實は財政必要の急なるものあるが爲め(註二五)、奢侈的の物に多く課するよりは、むしろ一般的の需要品(註二六)隨ふて生活必需品に課せられ、奢侈的消費の大きに應ずる所得税補完の趣旨には適はない。否な實際の消費税は奢侈的消費の大きに應じやうといふが如き理想とは遠かり、單に消費の大きを以て所得の大きの間接の表示と見て給付能力に適應せんとする所であるが(註二七)、假りに此現實的の期待からいふても、右の如き一般的必要的の物に課することの多き消費税では、割合に小所得者に重課となるの不公平を生ずるを免れない。特に人々に支出の自由が存して居る所からしても右消費税の標準となる消費の大きが所得に伴はないこととなる。加之消費税では人々の支出の負擔又は義務に屬するものを斟酌することが出來ずして此點からしても不公平になる(註二八)。

(註二二) ミルは二重課税を恐るるよりして、生産投資用を課せずして支出用のみに課しやうといふ。曰く、納税者の良心に

信賴し得るならば、又は附帯の注意により彼等の陳述の正當につき十分の保證を得らるるならば、所得税を賦課する適當なる方法は唯だ支出に充てらるる所得部のみを課税し、貯蓄せらるるものを免税することであらう。何となれば貯蓄され投資さるるときは、此が既に其元本の上に課税されたに拘らず、其後其生ずる利子利潤の上に所得税を拂ふからさ。アアイフア²³⁾も同見を採る。曰く、或者が其所得を實際全く消費するか又は彼が其一部を貯蓄するかに何等の考慮を取らざるが如き課税方法にては一層大なる不公平が行はる。何となれば貯蓄するものは目的物體の爲めに眞實には二度課税さるることなるからさ。ベルギウスも平等課税原則は人が其の持つものに於ける割合にて課税すべきでなくて、彼が支出し得るものに割合つて課税すべきものといふことに理解せらるるといふ。パステールは此論に賛成ではないが、支出のみに課税し貯蓄を免税する理由として右貯蓄が免税さるゝに非れば二度以上納税することとなるの外、貯蓄は享受でなく、獎勵を値する有要なる社會的進歩なることを擧ぐ。²⁴⁾

(註三) ヘツケルは租税問題の複雑に於て、負擔平等は種々なる税種が一の統一的全體に結合するが如くにのみ生ぜしむる多くの所得部は取得税の合理的構造に拘らず捕捉するを得ぬ。此事は上級所得にも中下級所得にも當る。支出税は此不十分を改善する方便である。下の所得階級に於て直接税より全く又は一部免ぜらるる所の下級及勞働階級の爲めには、消費税は取得税の適當なる補充を爲す。此は特に立法が一般の必要且つ國民的な享樂及大量品を消費税の爲めの物體として選ぶことに餘儀なくさるる場合に然りといふて居る。²⁵⁾

(註四) シエフレーは右ヘツケルを若干趣を異にしたる言を爲す。曰く、直接税に依る租税力の分量的捕捉のみにては不十分で、財産及所得部の使用方法を税源の第二の間接負擔の支持點と爲して、其品質的捕捉が附加されなくてはならぬ。——特に使用及消費税は個人を、夫の必要な需要に消費せられずして、其使用方法により相對的に、不要にして隨ふて一層大なる主觀的貢獻能力を示す所の財産部として現はるる所の所得部を間接に捕捉することとなる。²⁶⁾尙ほ奢侈税の給付能力に適應する税たることに就いては諸多の學者之を説く。例之、マイヤーは固有の奢侈税が公正に十分相當するものと認むべきであるといひ、ポールザツクは唯だ榮華の物體のみが一般に貢獻能力の割合に多少近づくと所の割合

23) Mill, P. of P. E. Bk. V. Ch. II. §. 4 Pfeiffer, a. a. O. S. 18. Bergius, a. a. O. S. 257. Bastable, l. c. p. 321.

24) Heckel, a. a. O. II. S. 35-7.

25) Schäfte, a. a. O. S. 289.

で消費されるを例とすといひ、フイステンクは消費税に於て被税消費物體の正當なる選擇により及適當なる租税測定によりて一般的給付能力が考慮せらるるといひ、ヘツケルは犬税、鶯税、車馬税、僕婢税、ヒアン及類似物の税の如き奢侈税は平等なる課税原則に一層良く適應すを爲し、ソクナーは鹽、パン、珈琲の税は家族事情の考慮の上には酒税、煙草税よりも適當といふ。²⁶⁾

尙ほコンラードは投資の爲めの部分と奢侈用の分とを對等の能力と見るも私は採らない。彼は曰く、純所得が大なるときは、其にて支出さるべきものにより三部に分れ、此が課税上別異に扱はれなくてはならぬ。其第一部は必要なる生活需要の充足に、第二部は有益なるも缺くことを得る文化的欲望の充足の爲めに使用され、第三部は無差別及奢侈的の支出又は投資の爲めに殘さる。此等の部分が明かに異りたる給付能力を示す。²⁷⁾

(註二五) ヘツケルは立法者は國庫上の理由より恰も高収入を約する所の租税物體(生活及滋養材料)に注意する必要ありといひ、ワケナーは消費税にて家族事情考慮と反對となるが、此は其を正當と認めたる爲めでなくて、恰も課税の平等が此に多少、財政々策上の十分原則に讓歩するの已むを得ざるが爲めであるといふ。²⁸⁾

(註二六) ビールザツクは曰く、消費税が満足なる財政上の結果を生ずべきときには、人民の凡べての階級が消費するを例とする物體もが課税されなくてはならぬと。²⁹⁾

(註二七) アダムスミスは國家が如何に直接に且つ比例的に其臣氏の所得を税すべきかを知らないが、彼等の支出を税することによりて、間接に之を税しやうとする。而して此が最多の場合に殆んど其所得を比例となるべしと想像せらるるといひ、コツサも消費税は義務者の所得と支出との間に均衡の存することの推定に基くといひ、ラウは人が支出に結付きたる租税の徴收によりて凡べてのものを其所得に略ぼ同一の割合にて税するを得ることが假定せらるると爲し、ヘツケルは支出税にては法律上の理由は、課税されたる物の消費と租税主體の所得との間に測定すべき關係が存すといふ見解より出發すといひ、スタインは間接消費税に於ける測定及稅歩の決定は——支出の高さが所得の之に相當なる高さにより條件せらるることの蓋然に基かなくてはならぬといひ、ホルグトは進んで、人間の生活方法は正當的には其限界を其所得の高さに見出し、且つ通例

26) Meyer, a. a. O. S. 375. Biersack, Ueber Besteuerung. S. 92. Fuisting, a. a. O. S. 30. Heckel, a. a. O. I. S. 189. Wagner, a. a. O. S. 457.
27) Conrad, a. a. O. S. 12.
28) Heckel, a. a. O. II. S. 39. Wagner, a. a. O. S. 447.
29) Biersack, a. a. S. 92.

は之に依り直接に影響さるるから、所得使用より所得其ものへの結論を引くことの考は、原則上には排斥すべきものでないといふ。³⁰⁾

(註二八) ヘツケルは消費の範圍は常に主觀的に理由つけられ箇人的願望にかかるのみならず、同時に家族の大小、小俵數、營業の種類及特別なる職業等の如く全く所得の大小及經濟的給付能力にからざる客觀的事情に依る。此上に尙ほ主として必要なる需用品が課税せらるるといふ現象を置くときは、課税の平等が破らるるのみならず、下の方への累進的な効果が存することとなるといひ、マイナーは必要品税は所得の減退と共に増加する課税を生じ其爲め不公正である。——消費税の最高の完成に於ても犠牲平等の原則に従へる課税を示さないであらうといひ、ホールニューは間接税は各箇としても全體としても課税せらるべき者の能力に嚴格に比例的なるを得ぬ。——間接消費税が假令其の多數及最良きものは被税者の所得と或關係を有しても、被税者の所得に嚴格に比例的なるを得ぬといふ缺點ありとし、ビールザックは人は各箇の國民の消費が精密に其物的財産及人的生産方の純收益の割合に應じて行はるることな何處にも見出さないであらうといひ、ヨッサは此推定が頗る不完全である。此が支出せられず併し貯蓄せらるる所の箇人的收入の夫の重要な部分を顧慮しないからといふ。³¹⁾

(C) 生活地に於ける物價事情——も亦た同一所得の人にとりて其租税に對する苦痛に大小を生ぜしむるものである(註二九)。例之、大都會の如く生活費の高き處に住する者は、田舎の如く其低き處に住する者よりも、同一類所得にても犠牲を感ずること大に、給付能力割合に小さいこととなる尤も他面に勤勞者なれば大都會では同一度の勤勞によりても田舎に於けるよりもより多くの收入を擧ぐる傾はある。其が物價のより高きことで自ら相當に埋合されて居る。然るに前者に於て所得の金高が大いからといふて其に應じて高い税を取られては困まるといふことになる。但し取去らるる租税の貨幣價值が大都會では一層小さいから、大都會人が多く取らるるも當り前かのやうに

30) A. Smith, Wealth of nations. Bk. V. Ch. II. Pt. II. At. IV. Cossa, Grundriss. d. Fw. S. 105. Rau, a. a. O. II. S. 208. Heckel, a. a. O. I. S. 188. II. S. 2. Stein, Lehrbuch. 5. Aufl. II. I. S. 506. Borgh, a. a. O. S. 132-3.

31) Heckel, a. a. O. I. S. 188. Meyer, a. a. O. S. 374. 394. Beaulieu, l. c. p. 254. 257. Biersack, a. a. O. S. 90. Cossa, a. a. O. S. 105.

も見ゆるが、其は此税が比例であればさうであるが、併し税が累進にでもなつて大都會に於ける實質的には田舎人と同所得なるも形式的に一層大なる所得をもつ者に相對的にも高き税の課せらるるに至ては失當である。更らに資産所有者に於ては其所得は持主が都會に住するが故に田舎に住するよりも一層大といふことは出来ないから、其都會に住するものは田舎に住するものよりも困る。故に課税上此等を凡べて考慮することは望まじきことである。たゞ之を實行することが困難であるから、まだ行はれて居らぬ。尤も最小活資の大きさにつきては之を斟酌して居る例はある(註三〇)。

(註一九) マイヤーは場所の自然的状態により生ぜらるる欲望の相違は中歐諸國では餘りに大でない。が而かもある。山地方と平原地方、都會と田舎は住民の需要の上に大なる影響があるといひ、フィスチンクは交通財の價値が場處的に頗る多様である。例之大都會と小都會との間、又都市と田舎との間、有利なる販路事情にある地域と不利なる販路事情にある地域との間、工業地方と農業地方との間に反對がある。そして人的欲望の支出の爲めの所得の使用に此場令的價格相違の結果が廣く且つ強く現はるる。安き地方では高き地方に於けるよりも同一高きの所得にて一層長く生活せしめ、且つ一層多く餘餘を生ぜしむる。此よりして、人的給付能力の度が決して専ら所得の高さにかからず同時に貨幣の交換價値の場處的相違より大に影響せらるることが生ずる。此に基く所の給付能力に於ける區別は數的に近接的にも測定せしめない。所得は人的給付能力の相對的に最完全なる尺度であるが、絶對的に完全な尺度ではないといひ、コンラードも同一所得が其使用せらるる場處によりて、異りたる給付能力を示す。何となれば同額の貨幣價値が異つた事情の下に頗る異つたものであるから。高き屋賃、大なる距離等を有する大都市では、生活は小都市に於けるよりも一層高價であるといひ、スタインは三馬克の日給が労働者の眞の租税力ではなくて、消費物の價格によりて條件せられた所の、此より五十又は十布を殘すべき能力が眞の租税力であるといふ。

(註三〇) 最小活資の免稅參照^{c33)}

(D) 人的事情特に家族の數、大病人の有無、負債の有無(註三二)等(註三三)——によりても人の租税により被むる犠牲隨て給付能力に等差を生ずることは廣く認められ居る所であり(註三三)、特に家族及扶養義務者の數に至ては斟酌の實行も容易であり所得税に於て廣く斟酌せらるる。併し此等もあまり斟酌し過ぐるときは、各人の責任自覺を弱むるが故に其だけは注意しなくてはならぬ(註三四)。

(註三一) マイヤーは曰く、人的負債も考慮すべきものである。負債状態は一般に技術上實行し得べきだけでは、原則上考慮すべく、單に特段なる困難のある場合にのみ考慮すべきものでない^{c34)}。

(註三二) 老年、寡婦、離婚なども問題となるが、就中、後の二者は技術上斟酌困難也といふ^{c35)}。

(註三三) 此事は通説である。例之、エーベルトは給付能力に影響し及考慮の値ある諸多の事情がある。——人は此に特に小供の數、不幸なる場合、永續する病氣、負債等を擧ぐるといひ、ヘツケルは特段なる事情による租税主體の箇人的地位が貢獻能力の縮小に表はれる。例之、家族の大き、非獨立なる小供の數、扶養義務、病氣、不幸等の如き徴象を特に直接税特に所得税が稅率の輕減又は租税階級低下によりて斟酌するを得ざる爲し、ホルグトも大なる小供數、病氣、負債、貧なる親族の扶養義務等が此に考慮に来るといひ、シエフレーは小供の數、家族の不幸及箇人的缺乏の他の元素が考察に来るとし、カイヅルは五百フロリンを有し妻と五人の小供とをもつ者と五百フロリンを有し獨身なる者とを確かに異つた租税力を有つといひ、マイヤーも家族員の數が家族の欲望を高める所の犠牲平等の觀察點より租税輕易の對立しなくてはならぬ元素として表はるといふ^{c36)}。

33) 拙著租税研究 78. 117.
 34) Meyer, a. a. O. S. 329.
 35) Meyer, a. a. O. S. 321. 322.
 36) Ebeberg, Steuer. S. 974. Derselbe, Fw. S. 172. Heckel, a. a. O. I. S. 187-8. Borgh, a. a. O. S. 94. Kaizl, a. a. O. S. 212. Schäffle, a. a. O. S. 277. Meyer, a. a. O. S. 322.

尙ほ特に(1)コンラードは同額の所得より維持すべき家族員の数が重要で、年若き病身なる家族員を養ふべきときは、之よりして特別費用が生じ、唯小収入に關する處では其考慮を爲すことを公正が要求すといひ、(2)ラグナーは小供の數の大なること、健康状態、其他の民法上の扶養義務の存在、負債、異常なる不幸の場合等は固々或人税及所得税に於ける立法に既に考慮せられ且つ新しき租税論は往々にして之を原則上辯護した。——然るときは此が種々な種類の租税にて種々なる方法にて適用に来るべき一般原則として定められなくてはならぬ。其は皆に人及所得税にてのみならず、出来るだけにては消費税にてといひ、(3)フオッケは家族を維持すべき者の給付能力は同一方便にて獨身者より小なることは明也といひ、但し此家族状態の考慮が人口増加の奨励となり及隨ふて其の好ましからざるときは有害也といふ。⁸⁷⁾

(註三四) エーベルヒは斯かる特設なる給付能力を變ずる所の事情を餘りに多く考慮することは、勸めらるゝことを得ぬ。然らざれば各人の自己責任の感情が悲しむべき方法にて弱めらるゝからといひ、マイヤーは老年と病氣とはむしろ或度までは通例各個人に現はるゝ欲望の時間的相違であつて、之が爲めには其經濟人は各箇の經濟期間を通じて其消費の分配に依つて準備なくてはならぬものであるといひ、ラグナーは純財政的見地よりしては、家族の大き等の考慮も排斥せらるる。其は此が人的責任の原則に反するからといふ。⁸⁸⁾

結 論

要之、租税給付能力に變化を與ふる元素としては(一)租税其もの(二)租税の物的基礎(三)租税主體の事情(四)經費の效果に對する租税主體の認識度を擧ぐることを得るが、最後のものは租税制度を設定する上には考慮するを得ざるものとして、租税制定の設定につきて考慮すべき給付能力としては前の三を問題とすべく、又租税主體の事情の中につきても人々の性癖や人の社會的地位の如き

37) Conra l, a. a. O. S. 12. Wagner, a. a. O. S. 457. Vocke, a. a. O. S. 183.

38) Elberg, Steuer. S. 975. Derselbe, Fw. S. 172. R. Meyer, a. a. O. S. 321. Wagner, a. a. O. S. 450.

は之を斟酌しては却つて不公平になるから探ることを得ぬ。其他の考慮すべきものにつきて見れば、税額重ければ其輕き場合よりも給付能力一層小に、直接税は間接税よりも給付能力小に、不公平税は公平税よりも給付能力小に、所得又は財産一層大なれば給付能力は一層大に、財産は勤勞よりも、不勞所得は努力所得よりも、副的収入たる一時的所得は繼續的所得よりも一層給付能力大に、主要収入たる一時的所得は反對に繼續的所得よりも給付能力一層小い。不確實所得は確實所得よりも給付能力小に、最小活資は給付能力非常に小に、生産投資用の分も之に次いで給付能力小であり、多少奢侈的なる使用の分に於て最此が大であり、物價高き地に生活する者は其低き地に住する者よりも給付能力一層小に、家族係累者ある者、大病人ある者、負債ある者等は其之なき者よりも給付能力割合に小い。此等は其或ものは完全には斟酌が出来ないにせよ、出來得るだけ之を考慮することが最望ましいことである。