

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號五第 卷三十第

行發日一月一十年十正大

論叢

租稅に於ける補完作用に就て

法學博士 神戸 正雄

植民政策是非

文學博士 原 勝 郎

利潤の經濟的及び道德的性質

法學博士 田島 錦治

進歩か退歩か

法學博士 財部 靜治

農業勞働問題

法學博士 河田 嗣郎

時論

地方稅制度の整理を論ず

法學博士 小川郷太郎

說苑

大邱の令市に就いて

經濟學士 黒 正 巖

雜錄

滿洲に於ける支那商店の帳簿

法學士 大森 研造

社會主義の分類

經濟學士 小林 輝次

獨逸大都市に於ける離婚數の激増

法學士 汐見 三郎

經濟論叢

第十三卷 第五號 (通卷第七十七號)

大正十年十一月發行

論叢

租税に於ける補完作用に就きて

神戸 正雄

緒言 (一)本研究の目的 (二)説述の順序

第一段 租税補完作用の意義 (一)租税の他種財政收入に對する補完作用 (二)租税相互間に於ける補完作用 (A)特定の租税又は税部に補完税と稱する場合 (I)財産重課の趣旨にて特定の税を所得税の補完税と認むる場合 (I)特に財産税を所得税の補完税といふ場合 (2)収益税をも補完税といふ場合 (3)所得税の内部に於ける財産所得の重率の賦課をも補完税といふ場合 (3)所得税を他の税の補完税と認むる場合 (I)消費税の補完税といふ場合 (2)他の取得税の補完税といふ場合 (B)廣く各種の租税相互間に補完作用行はると認むる場合)

第二段 租税補完作用の重要 (一)公正原則に適應する上にて (A)給付能力原則に適應する上にて (i)補完作用の必要なる理由 (I)現代經濟社會の複雑にして時間的にも場所的にも動搖大しきものなること (2)現代諸國に於ける租税需要の頗る大なること (3)納税道德の未だ進まざること (4)通税に關する智識の進み居ること (5)租税技術の未熟なること (3)補完作用の能否 (1)不利の點 (2)有

論叢 租税に於ける補完作用に就きて

第十三卷 (第五號)

(一) 六一七

利の點(B)利益原則加味の必要に應ずるに於て(二)財政的原則に適應する上にて(A)十分原則の上にて(B)可動原則の上にて(i)不利の點(ろ)有利の點(三)經濟的原則に適應する上にて(A)不利の點(B)有利の點(四)行政原則に適應する上にて(A)最少費原則の上にて(B)便宜原則の上にて)

結論(全文の要旨)

緒言

(一)由來、租税に就きては單稅論がある。古くよりある。理論的に考ふれば給付能力を公平に捕捉せんとする租税に於て、此能力を表はすのに最好都合なる一の課稅物件及標準を選んで凡べての租稅需要を充たせば簡にして要を得たるが如くである。そして其が求めて得られないことはないやうでもある。理想派の學者は好んで之を高調し、彼等と共に半可通なる實際家も動もすれば之に雷同する所である。併し事の真相實狀は決してさうではなく、夫の舊時の如く租稅需要の簡單で經濟事情の單純な時代は兎に角、今日の重なる國々の如く租稅に對する財政需要が巨大であり經濟界の複雑な時代には、到底單稅では此需要に應じ又此に適切なるものたることが出來ない。色々の特徴ある税を組合せて補完作用を發揮せしめ以て租稅要求を充たすことが實際の狀況であり理論もが之を認めて居る。斯く一見すれば容易に出來得べきが如き單一又は簡單税が實際出來得べからずといふことは、理論上興味ある問題たるを失はない。そして實際立法の上にも重大な

問題である。敢て一文を作つて之を研究する所以である。

(二) 本文説述の順序としては、先づ租税の補完作用の意義本質を明かにし、次ぎに其重要な所以を各方面より説かうと思ふ。

第一段 租税補完作用の意義

(一) 租税の他種財政収入に對する補完作用——單に租税の補完作用といへば、租税が諸の財政收入の中に就いて、他種收入例之官業官有財産收入等にて充たす能はざる所を補足するといふことも意味し得る。併し其は暫らく此に問題外とする。で此には各種の租税相互の間の補完作用につきて述べやうと思ふ。

(二) 租税相互間に於ける補完作用

(A) 特定の租税又は税部を補完税と稱する場合——租税相互の間の補完作用につきては、特に或税又は税部を補完税といふ場合がある。即ち特定の税を以て他の特定の税に對して補完作用を爲すと認むることがある。其にも色々の場合がある。先づ

(い) 財産重課の趣旨にて特定の税を所得税の補完税と認むる場合——があり、就中、

(I) 特に財産税を以て所得税の補完税といふ場合——がある。此は現に人の知る如く普國に

て財産税のことを補完税といふて居り、別名がむしろ本名にさへなつて居る。其趣旨は主として所得税でふ中心税に對し、特に財産重課の爲めに其足らざる所を補ふといふ事にある。そして理論上も確かに其に價値を認め得る(註一)。

(註一) ヘッケルは曰く財産税は補完税として特段なる租税形式に依つて、有基所得を労働所得よりも一層強く課税することに用立つことを得る。¹⁾

(2) 財産税のみならず収益税をも所得税の補完税といふ場合——もある。其趣旨は矢張り右財産税に就きいへると同である(註二)

(註二) 例之フェイスチンケは、一般所得税の補完としては、唯だ収益税又は財産税が役立つことを得といふて居る。²⁾

(3) 財産税収益税のみならず所得税の内部に於ける勤勞所得に比して財産所得の重率の賦課をも補完課税と爲す場合——即ち獨立の税のみならず、所得税の内部に於ける重課を以て均しく前と同趣旨に於ての補完課税の一形式とすることがある(註三)。

(註三) 例之、フェイスチンケは別の處にて、補完課税の形式としては、一般所得税の範圍に於ての財産所得の重課と特別税に依る財産の重課との二の主たる方法があり、そして後者にては或は財産税により、或は収益税によるといふて居る。³⁾

(ろ) 所得税を他の税の補完税と認むる場合——がある。此は前の場合とは趣旨が別異であつて他税の收入の足らざる所を補ひ又は他税が公平課税上不満足の點あるを補ふといふにある。尤も(い)の場合にても財産重課のみの趣旨ではなく、唯だ其が主たる目的といふのみであり、其に所得

1) Heckel, Lehrbuch. I. S. 209.
 2) Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 94.
 3) Fuisting, a. a. O. S. 354.

税収入の不足を補ふといふ趣旨も加はり得ることいふまでもない。偕て又此にいふ所得税を他税の補完税といふ場合に更に二通りある。

(I) 消費税の補完税といふ場合——其は例之ニツチの如きが使つた。彼は人税を消費税の補完税といふた。⁴⁾

(2) 他税の所得税の補完税といふ場合——此はヘツケルが現に使つて居る(註四)。

(註四) ヘツケルは曰く、所得税の地位は、所得税の其他の形式のものの補完である。前者が後者を、個別經濟の箇々の事情の度に應じて完成することに依りて然り也。⁵⁾

(B) 廣く各種の租税相互の間に補完作用行はると認むる場合——前に擧ぐるのは、或特定税を他の特定期の補完と爲すのであるが、斯く局限せず、廣く凡べての税の間に補完作用が行はると認むることがある。此が租税體系問題の上には最重要であつて、私の此に特に論じやうといふのも實に此に在る。其意味は、一税の缺點を他税の特徴により補ひ、斯くて諸税の間に相互に補完して租税體系を完成せしめやう、又之を完成せしむることが出来るといふにある。詳しくいへば今日の財政經濟及社會事情の下に於ては到底如何に理想的公平なる一税を以てしても給付能力を漏れなく又適切に捕捉することを得ぬ(註五)。然るに各税には給付能力を捕捉するに於て其々に特徴があるから、之を適當に組合せて補完させやう。即ち所得税が幾ら良い税であつても、此とても漏

4) Nitti, Principes. p. 316.

5) Heckel, a. a. O. S. 207.

れなく適切に能力を捕捉することが出來ず、少からず脱れるものが生ずる。其を各の源よりして収益の擧げらるゝ所にて押さへ、更らに財産を所有する所にて押さへ、交通消費事實をも押さへて捕捉しやう、其にて補完せしめやう、又差等課税上所得税のみにて不満足な所をも多少は補充しやうといふことが最主たる趣旨であるが、同時に又一税にては到底今日の大な財政需要を充たし難いから、他税にて其缺陷を補はうといふこともあり、其もが前者と殆んど並行する位に重いものであり、そして、經濟界に對する壓迫、人民の受くる厄介、政府の被むる多費等につきては多數税の結果多少不利なる觀點もあるが、併し其等も良く々々考ふれば大したものではなく、彼の補完作用の重要を動かすに足らない。又壓迫や厄介については單税の場合の重き其を他税により緩和し補完するといふこともある。そして右補完作用を學者が説くに就いては、補完といふ詞を用ゐるもあれば、或は之を用ゐずして唯だ其意味の重要を認むるも少くない。或はひろく諸税相互間の補完作用を説くもあれば、或は直接税間接税の間、或は直接税消費税の間、或は直接税交通税の間の其を説くもあるが、其意義又は趣旨は大體右いふ所の如くである(註六)。

(註五) 前論文、所得税の弱點參照⁶⁾

尙ほ、スタインは之につき、各種の税の一の體系に到達する爲めには、人は所得其ものが簡單に計算し又は課税し得る所の一定の確固たる限界ある物體でないといふことを明かにしなければならぬといひ、エーベルヒは、單一所得税は、人が官廳よりの所得の決定を行はうと思へば、其評定官廳に於て到底假定することの出來ざる如き個別經濟の智識を前提すると

いひ、更に租税の給付は單一所得税にては勘定に入れらる能はざる公正の種々なる根據に基くといひ、ホルグトも單一所得税は所得及其課税すべき給付能力を凡べての私經濟に於て同一の精密、完全及信頼するに足ることを以て確定するの不可能により失敗すといひ、ホーリニューも、各國の經驗に依れば、單一直接税は凡べての小所得を課すること困難であつて、中大所得も亦た之が非常に輕易でなければ一部遁脱する。——國家の必要の大いなきに、單一税の制定に反對する第一位の理由の他のものは、之を公平に取ることの絶対に不可能なことである。凡べての税が一部は避くべからずには不公平をもつといふ。

(註六)

今諸家の説を分類して示すであらう。

(一) 廣く諸税の間の補完を説くもの——例之、ヘツケルは各種の税の避くべからざる缺點を他の形の税に於ける補完作用によりて平準し以て一の調和的建設物に纏めらるるが如くに制定すべきものであるといひ、マステープルは、單税の危險は此が如何に巧妙に測定されたにしても、所得に適當な比例的たることが出來ずして、他の課税標準たる資本又は支出の行はれた場合と同様重大なるものである。異つた税の結合によつて、誤が或ものにては小なることが出來、且つ恐らくは他の税の作用によつて補償さるべきである。併し單税では斯かる矯正の餘地はない。經驗は一見完全に公平なる税が、實際には其作用に於て頗る不公平なるべきことを示す。遁脱と不正申告とは最良く制定された所得税の公平を破ることを得るといひ、ホーリニューは色々の税の各の税率の適用に避くべからざる誤が、全く同一の租税義務者に重くなることは殆んど不可能である。一税によりて過重に取られた者は、恐らくは他の者によつて寛恕さるゝこととなるであらう、凡てが相寄りて均衡を生ずる對重となるであらうといひ、ホルグトは、現在する給付能力の上に租税負擔の出來るだけ公平なる分配を、相互の補完により全體に於て適當に齎らす爲めに、歴史的に成育したる事情に應じて適當なる租税の體系ある結合を要すといひ、コーンが所得税の全所任務は常に所得の大きさを確定するのみならず、各箇の義務者の全需要に對する所得の關係をも確定することである。然るに所得標準の硬性的なることが、簡人的生活方法の結果たる各箇の租税能力の洞察を許さない。之を知らんが爲めに租税立法は所得税の外に、他の租税形式に存する所の補完の澤山を要すと爲し、コンラードは所得確知の困難の爲めに、單一の一般所得税によりて目的を達することは不可能である此に於てかむしる互に補完し同一の物體を種々の方面よ

7) Stein, Lehrbuch. 5Auf. II-I. S. 495. Eheberg, Fw., 9Auf. S. 181. 182, Borght, Fw. S. 91. Beaulieu, Traité de la science des finances. 5éd. I. p. 186. 187.

り捕捉する所の租税の體系を作る必要を見ることゝなるといひ、ワグナーは租税需要が増加すればするほど、分業及財産分配が多様複雑なればなるほど、更に愈々多國民經濟的意義的及行政的原則が課税に於て標準として認めらるゝことゝなればなるほど、租税體系は、益々事實上、夫の三方面(收得、財産、消費税)に成形することゝなるといひ、ロツシアは如何なる税も單獨にては完全でないから、全租税體系の判断に於ては、常に如何なる度に於て其各部の不完全が互に補完さるかを問はなければならぬ。即ち一税より均衡的に高く税せらるゝ所の國民元素が他の税により相當に低く税せらるゝかを問はなくてはならぬといひ、エーベルヒは缺點ある賦課が、全租税收入が單一税で齎らさるべき處では、此が多数税中の一にて現はるゝときよりも全く異つて重くなるであらうといひ、コツサも人は多数税より成る所の體系によりて、實際上又は名義上の缺點ある單一税の缺點を避けんとすといふ。⁸⁾

(2) 直接税間接税間の補完を説くもの——例之、シエフラーは箇別化したる補完的且つ臨時的なる特別税(間接税)が其補完税として直接税を要することは、恰かも直接税が補完税として特別課税(間接税)を要するのと同である。一の税種は單獨にては純粹且つ完全には働かない。此故にも租税の體系ある多様、租税體系が必要である。實に消費税及其他の特別税は一般直接税を補完として要する。消費税は多くの各箇の者を捕捉しない。併し或全き種類を不相當に負擔せしむる。然るに直接一般税は一般に租税力を課税する。そして負擔が全く各箇の特段なる種類に歸することを妨ぐ。反對に消費及交通税が補完税として直接一般税に用立つことを得る。後者の綱によりて多くの所得財産、最大の動産並に捕捉すべからざる小なのが漏れる。直接一般税によりて負擔に來らざる租税力が凡べて消費及交通税にて課税せらるる。蓋及住居税は直接人税として働きて得る。少くも此が良き人税にて代られざるだけでは、其缺陷を充たす。相續税其他の交通税は、缺點あり又は不均衡なる所得及財産税を補完し矯正するを得るといひ、フェイスチングは租税の數多なることによりて、各税に必然伴ふ所の不完全が大に制限せらるる。——公正原則に従つて成形さるる租税體系にて、人的給付能力による課税の要求を實現すべき租税形式が直接税で、人的給付能力に適はず、唯だ課税の一般といふ要求のみを充たさんとするものが間接税である。——直接税と間接税とは二の相互に全く異つた租税體系の塊を成し、一方によりて達せしめざる目的が他のものにて其充實を見出すが如くに交互に補

8) Heckel, a. a. O. S. 150. Bastable, Public finance. 3 ed. p. 343. Beaulieu, l. c. p. 188. Borgh, a. a. O. S. 91. Cohn, System d. Fw. S. 316. Conrad, Grundriss. Fw. 2Auf. S. 16. Wagner, Fw. 2Auf. II. S. 516. Roscher, System d. Fw. 5Auf. I. S. 323. Eheberg, a. a. O. S. 181. Cossa, Grundr-

完すべきものであるといひ、パリーユは人が一般財産又は所得税の適用を一層確實にする爲めに之を分割しなくてはならぬことを唱へたのみならず、所得の表象として特に明瞭なる支出を捕へた。享樂品税、消費品税及多數の行爲税は關係者の財産の表示として考へられたる或支出の上の税である。國民に於て道義及正義原則の實現の爲めに向けられたる單一税に代へられた所の右の區々たる税の多數は、實に所得の全體を直接に見出すことの不可能の爲めに財務立法に引入られたのみならず、徴收の或方法(間接税)に伴ふ政治及經濟上の利益の爲めに引入られたといひ、フオッケは収益税と所得税とを調和的統一に集成したる其く完成したる租税體系(彼の獨特の考)は正當の事情の下には合理的に測定されたる國家需要に應ずるを得る。併し實際には此條件を欲くの故に、此租税體系を消費税交通税(及財産税)によりて補完することが避くべからずと爲す。尤も彼は此補完を完全なものとは認めて居らぬ。⁹⁾

3) 直接税と消費税との間の補完を説くもの——例之、ニツチは間接税即ち消費税は所得賦課の方法を與ふるが爲めに必要であるのみならず、吾人の豫算の必要とする大なる収入を可能ならしむる。兎に角眞に多收的のものである。此間接税が豫算の土臺を成して補完される必要をもつ。此が人税によりて補完される。諸國にて人税が補完税の作用を爲すといひ、パスティーブルも直接税の弱點は間接税の長所である。——直接税の自ら生ずる困難(一部は技術的で一部は政治的)を避くる爲めには一般に消費税を採用しなくてはならぬといふ。¹⁰⁾

4) 直接税と交通税との間の補完を説くもの——例之、ヘッケルは、所得の成形の爲めには相對的に確定したる價額の變化、不動産の移轉、種々な種類の財産の交易等が重要である。他方には又、營利生産に關係はあるが、収益税財産税の賦課に現はれず所得の成立にても捕捉されざる収入がある。此等の元素の機能を不考慮とすれば、其は一の認識すべき缺陷を示すといひ、パスティーブルは交通税は一の從屬的の財源として、唯穩かなる度にて及主として財政に於ける缺陷を補完する目的にてのみ適用されることが希望すべきである。——一部は特別なる勤務に對する手数料として一部は他の方法に於ける税の其相當なる分前を免るるが如き富の形式を捕捉するものとして、及直接税に於ける報告の正當につきての貴重なる資料を供するものとして、此が収入の從たる方便として續くべき其き理由を有するといふ。¹¹⁾

iss d. Fw. S. 135.

9) Schäffle, Steuern. A. T. S. 349. Fuisting, a. a. O. S. 17. 22. 23. Parieu, Traité des impôts. 2éd. I. p. 48-9. Vocke, Fw. S.355ff.

10) Nitti, l. c. p. 316. Bastable, l. c. p. 352. 357.

11) Heckel, a. a. O. S. 212. Bastable, l. c. p. 356.

第二段 租税補完作用の重要

吾人は右終の意義に於ける租税相互の補完作用の利用といふことに特別の重要を認むるものである。其は此が今日の文明國の租税制度又は體系の基礎になるからである。租税體系は實に此作用を利用するものに外ならない。今此作用の重要な所以を分説しやう。

(一) 公正原則に適應する上にて

(A) 給付能力原則に適應する上にて——凡そ一國の租税は給付能力原則に適應することを最要の條件とするが、其の爲めには租税は唯一つのみでは駄目で、例之、所得税の如きでも不満足であり、相當に色々の税を組合せて補完作用を發揮せしむるを要する。即ち給付能力を公平に完全に捕捉する爲めには他の諸の特徴ある税を設くることを要する。

(い) 然らば何が故に斯の如き必要ありや、何が故に一税にては右の機能を十分に發揮し得ざるかといふと、其には先づ

(I) 現代經濟社會の複雑にして時間的にも場所的にも動搖の太しきものなること——を擧げなくてはならぬ。夫の昔時の如く、主として狭き地域内にて寧ろ自給的なる農業を營みたる時代には、人々の經濟上の地位又は力は極めて簡單明瞭であつて、甲乙丙丁の間の力の相違は例之、

彼等の耕す所の土地、其も土地の品等の差の少き時なれば單に其面積とか、成年男女の數の如きにて定まり、極粗なる形に於ける地租のみとか、又は其に人頭税とか位の一二の税にて略ぼ公平に近き税たることを得たのである(註七)。然るに經濟が進歩して、今日の程度になると、人々の經濟上の方の差等が非常に大くなる。大富豪と貧乏人との間には力に於て無數の等差ある人々がある。其職業又は生業の種類も雜多であつて、決して一樣でない。特に又一人にして數多の事業に關係して居る者もある。而かも其交渉する所、他人に及び、他人との間に込入りたる組合共同關係なるがあれば、賣貸借助成の關係なるがあり、其或ものは内密の關係であり、亘る所の範圍は他地方外國にも及び、其も固定して居らず、昨日の盛なりしもの今日は衰微し、今日衰へたるもの明日は盛り返し、或は表面上立派でも内裡は大に困つて居り、或は表向き質素でも内面裕福なるがあり、物を賣つても必ずしも儲けるとは限らず、損して賣ることもあり、損したと思つたのが、其が土臺になつて又大儲けにもなり得る。此間に或人の所得如何、給付能力如何を精密に定めることは太だ難い(註八)。此場合各人の給付能力の基礎としては所得に重きを置き、而も各人の自己申告に依る外ないが、併し此のみにては到底安心が出来ず、其以外外部に於ける調査も必要となる。然も其が完全なるを得ないから勢ひ面倒であつても、或は元に行きて財産價格にて捕捉し、或は別に表現的なる(註九)收益を捕捉し、其他、交通事實とか消費事實とかを捕へて、所

得にては捕捉し難きものを捕捉して補完する外なきこととなる。特に夫の變轉極まりなき給付能力の推移に追隨する爲めには、是非とも所得税等いふ如き固定的のものでなく、交通税や消費税の如き箇々の出來事を捕ふるものを借るを要することとなる(註一〇)。其に色々の税があるといふことは、啻に捕捉上に都合良きのみならず、差等課税を一層完全にするにも都合良き點もあり(註一一)。此點に於ても諸税間の補完作用が存する。

(註七) ヲグナーは租税體系を此等の税(收得、財産、使用税)申の單なる一に、特に收得又は使用税に限ることは、此に屬する諸税が適當に制定せらるゝときには考ふべからざる事ではない。實際にも不可能ではない。現に歴史は次の事を示す。即ち小なる租税需要に於て及簡單なる經濟及法制事情の下に、隨ふて一般に舊時に於ては、租税體系が實際此種のものに制限せられたことを示すといひ、ウンブエンパツハは原始的國民經濟狀態の條件を缺けば缺くほど單一税の見込は小さいといひ、ロツシアも發達したる國民經濟にては餘りに簡單なる租税體系は其壓迫が頗る不平等となるといふ。¹²⁾

(註八) スタインは所得成立の運動は非常に多様で又其内容及成果に於て非常に變化し、人が之を十分明瞭に自覺し又は數的に計算し得るのは唯極稀であるといひ、ニツチは生産の形式は複雑で、産業の活動は多様であり、富の運動は激烈なるを以て一般及單一なる如何なる税もが、財政制度に重要な二大性質たる平等と一般さを有つことを得ぬ。如何にして公共團體が斯く多様な所得を測定し、單一税に依りて凡べての所得を課税し得るやといひ、ボーリニーは近世社會にては職業の多様、財産の不確實、商工業の發達の爲めに、人々の多數をして其所得の實額を隱匿することを大に容易にしたといふ。¹³⁾

尙ほ前掲註五參照

(註九) ヘツケルは曰く、收益税では租税技術上の方法は推測的の收得を税しやうとし、而して平均及外形標準に結付くといふ。¹⁴⁾

12) Wagner, a. a. O. S. 516. Umpfenbach, Fw. S. 182. Roscher, a. a. O. S. 317.

13) Stein, a. a. O. S. 496. Nitti, l. c. p. 314. Beaulieu, l. c. p. 187.

14) Heckel, a. a. O. S. 206.

(註一〇) ヘツケルは單一税には、租税負擔の分配、即ち、所得の大き及種々なる源(個別經濟の全所得の因て出づる所の)の變轉に斷へず追跡することに於ける租税技術上の困難があるといひ、ニートンは今日の生活の可動的なることが、人が公共負擔に任ぜしむることを單一税に係らしめんとするときに、租税力の澤山のものに正當且つ適當時に捕捉することを不可能とするといふ困難を齎らすといひ、エーベルヒは單一所得税では箇人的及變轉する所得事情に常に追跡することにつき殆んど打勝つべからざる困難に結付くといふ。¹⁵⁾

(註一一) ヘツケルは之につき、財産税の補充作用は、所得が資本及労働の共力より生ずる處に全く特に現はるるといひ、ロツツ人は給付能力の標準による單一税としての所得税に次の如き根據ある非難を爲す。即ち此税が精密に賦課せられても、労働に基く所得と財産に基く所得との異りたる給付能力を十分區別しない。隨ふて有基所得の源にかゝる他の税によりての補充を要するといふ。¹⁶⁾其他私の考では財産税は所得税の行ふ能はざる確實的所得重課をも行ひ得る。

(2) 現代諸國に於ける租税需要の頗る大なること——亦た諸税並び行はれて、給付能力捕捉を行はしむるの必要を生ずる一原因である。若も舊時の如く租税需要が極小であれば、人民に於ても一税の下にそんなに大して逋脱しやうとはせぬ(註一二)。けれども今日の如く租税需要が大いど、單一税の下に其率が高くなつて之を逋脱しやうといふ念の刺戟することが大でなければならぬ。(註一三)其れで此重き負擔を數多の税に分割して負擔せしむることに依りて此刺戟を薄からしめなくてはならぬ。特に凡べての税には何等かの缺點をもつを免れないのに、其が輕税の間は著しきものでもないが、重くなればなるほど著しく其が現はれて堪へ難くなる。重き租税需要を凡べての一税にて充たすことになれば不公平が此に偏重することになる(註一四)。此が數税に分配さ

15) Heckel, a. a. O. S. 146. Cohn, a. a. O. S. 316. Eheberg, a. a. O. S. 182.

16) Heckel, a. a. O. S. 209. Lotz, Fw. S. 256.

るれば其各が軽いから堪へられることが出来る。

(註二) 前出註七ワグナーの詞参照

(註三) ロツツは一般所得税には、此が公平に課せられないで各箇の富者が逃れんとするだけにては、公正の觀察點より最大の非難が爲さるる。而して隱匿の試が、非常に高き率が所得より課せらるるときに頗る増加することとなるといふ。¹⁷⁾

(註四) ロツツは曰く、税率が高ければ高きほど不公平が愈々多く感ぜられ且つ堪ゆべからざることとなる。自らには多少缺點があつても一層軽い數多の税は其凡べての缺點を有する單一の非常に重き税よりも一層小さい災害であるといふ。¹⁸⁾

(3) 納税道德の未だ進まざること——今日の人民の多くが租税につき出来るだけ忌避したしその心情を有つことが、又一税にては租税需要が充たされず、數税をして互に補完せしむるを必要とする理由となる。若も人々が凡べて進んで税を負擔するを辭せざるの態度を示すならば、如何に經濟界が複雑であつても又税額が巨大であつても、所得税のみにて少くとも略ぼ完全な公平に近いものが行はれ得やう。勿論其は略ぼ完全で、飽迄も眞の完全ではない。複雑且つ變動的な所得は所得税丈では到底公平に捕捉し盡されない。併し其は兎に角とし、如何に租税道義を教育し、如何に租税制度を完全にし、制裁を嚴重にしても、多くの人に於て租税を出来るだけ出すまじ成るだけ少く出したしとの念慮の強烈なる以上は、所得税にては到底完全に給付能力を捕捉することは出来ぬ。一税により略ぼ完全に給付能力を捕捉するには、義務者一般に非常に大な道義心がなくては出来ないことであり、其は今日の社會には望み難いことである(註一五)。而して

17) Lotz, a. a. O. S. 256.

18) Lotz, a. a. O. S. 255.

其の彼等か租税を避けんとするのは、現代の經濟組織の基調たる箇人主義利己心に基くので已むを得ざる所である(註一六)。之を抑制して利己心發動の餘地なき社會を作ることとも想像せらるるが其場合果して望ましき經濟上の發達の期し得らるるやに疑あるのみならず、斯くては租税其もの存在を滅却せしめることとなるの故に、吾人は遺憾乍ら法制上の懲罰制裁と社會道義上の訓育とによりて出來得るだけ其濫用を制することにて甘んずる外はない。併し其は到底十分な効果を期するを得ぬから、尙進んで租税制度上色々な支持點を捕へて異種の税を作り、以て逋税の出來難いやうにするより外ない。即ち所得税といふ一税なれば、其物件が純所得であるから、實際に所得があつても、所得者に道義心が乏しければ、純所得がなかつた、損をしたといつて逃れることもなり得る。然るに別に總收益とか財産價格とか、更には交通上の事實、消費又は支出上の現象とかを捕える税があれば、所得税では漏れても其他の何れかの税で捕へられることが出来る。此等のものの何れよりも漏れるといふことは餘程の例外事である。で今日の人民の道義狀態の下には一國租税制度が色々な税の補完作用を利用することは避くべからざる所である。

(註一五)ヘッケルは單一税は租税義務者に於て良心義務觀及正直の全く非常なる度を前提すべしといひ、エーベルヒも單一船所得税は、此が特に租税義務者の自己申告に基くべき處にては、假定するを得ざる如き正直の度を前提すといひ、ウンブエンパツハは單一所得税は其が出來るとすれば、人間性を失ふが如き度の道義精神狀態を要すべしといひ、コッサも實際に於て正直、愛國心、精神的教養が租税義務者の塊の間には、彼等に誠實と犠牲心を要求し得るに足るほどには十分に普及

せずといふ¹⁹⁾

(註二六) フイスチンカは殆んど凡べての人が自分を課税せず又は一層少く課する所の税を良きものとし、又は現存のものよりも良きものとすることは、一部は人民の利己心の、一部は國民義務に關する不完全なる認識の避くべからざる結果であるといひ、ラウも租税義務者の一部は常に租税事實を利己心より隱匿せんとし、又は完全に知らしめざらんと試むるものである²⁰⁾といふ。

4) 通税に關する智識の進み居ること——右いふ如く今日の社會の人々の租税道義が進まぬからして捕捉難があり、隨ふて諸税間の補完作用を利用することを要することとなるが、更らに彼等が租税の連脱を爲すに必要な智識をも相當に有ち居ることが右の捕捉難を助長する所である。彼等に連脱せんとする念慮が強烈であつても、之を行ふに適當なる手段を見出さなかつたならば之を行ふに由がない。然るに今日は教育が普及し、各人の凡べてに相當に此拔道講究の智恵があり、其上に専門家があつて研究しても居るから、其が又之を助けて税法を巧妙に抜けることを多からしむる。他方、立法に於て行政に於て色々精細に防止方法は講じても、之を抜けるものを生ずることとなる。合法的脱税といふ詞さへ出來て居る。直實に於ては確かに脱税であつても法文上之を押へ難しといふことがある。一方を defence は他の何處かに抜けることになる。所得税のみにて取らるゝことになれば、人々は此法律にかゝらざるの工夫をして、少くとも或度まで負擔を軽くすることを得る。其故に之を押へる爲めには、異りたる物件異りたる標準を課税するものゝ補

19) Heckel, a. a. O. S. 146. Eheberg, a. a. O. S. 181. Umpfenbach, a. a. O. S. 191. Cossa, a. a. O. S. 137-8.

20) Fuisting, a. a. O. S. 26. Rau, Grundsätze d. Fw. 5Afl. I. S. 429.

完を要することゝなる。所得税では逃げてても財産税あれば取られるものは多々ある。或は収益税により押へられ得るものもある。頭隠くして尻かくさすといふことは世の中に珍らしくない。

(5) 租税技術の未熟といふこと——もが補完必要の一因である。此技術も舊時より見れば相當に進んでは居る。所得税などにして見ても、前より見れば餘程技術が進んで来て、從來逃がしたものが餘程長く捕ふることにはなつて居る。例之各人が各地にて得る所の微細な所得でも、凡べてカードに取つて其の人の住所地に配當して此にて綜合せしめ、更らに其カードは後日の參考の爲めに保存せらるゝことにもなつて居る。或は商人の所得にしても、其實上高は生産消費取引輸出入等の調査より推算し、利益率は模型的の事例より類推する方法も行はれて居る。其他色々の準備はあるが、併し神ならぬ當局者の到底完全に所得を調べ上げることは出来ぬ。矢張り多少遁脱の餘地がある。又之が追求餘りに敏に過ぐれば過酷の誹をも受けることになる。其は兎に角として技術の不完全の爲めにも多少の不公平を免れないのに、此が數多の税についてなれば、幾らか平準されることも出来るけれども、一税なれば其が一方に集中し偏重するを免れない(註一七)。此見地よりしても數税の間の補完が望ましい(註一八)。

(註一七) セリアマンは曰く、單税の他の國庫上の弱點は、不平等なる賦課より生ずる所の不公平を避くべからず深くすることである。公平なる賦課の爲めに規定する所の法律を實行することが如何に困難なるかは人の知る所である。²¹⁾

21) Seligman, Essays in taxation. 8ed. p. 76.

(註一八) ヲグナーは夫の三方面(取得、財産、使用)への全租税體系の成形は恣意、偶然、多收主義又は租税行政の技術上の不完全に基かず、むしろ發達法則的の條件に基くといふが、私は租税技術上の不完全もが夫の體系の成形を避くべからざらしめた一因を考ふる。

(ろ)斯く諸税補完作用の利用が避くべからざるものとして、偕て併し(一)果して諸税結合の結果として、夫の補完が甘く行はれて給付能力に適應することが理想通りに完全に行はるゝか何うか。即ち恰かも一税にて漏れたるものが他の税にて捕へられ、前者にて捕へられたるものが後者に逃がさるゝことを得、平均的に公平な負擔分配が行はるゝかといふことは決して明確にはいひ得ない(註一九)。又數税が存するとして其後財政需要の増減に應じて之を増減するとしても、一時に凡べての税を變更することは煩に堪へないから、自ら其中に就いて二三のものを選ぶの外なからうが、若も從來公平な分配が行はれたと假定するときは此二三の税の増減の爲めに折角の公平が破らるゝことゝなる恐がある(註二〇)。其故に夫の補完が完全なものとは必ずしもいへない。

(二)併し他方より見ると、數税、其は異つた方面を押へる税の組合せにより、一の比較的完全な税にても漏れるものを捕へ、其の不公平となるべき點を矯正して、一層の公平を齎らす可能もある。且つ一税のみなれば生すべき其税の缺點を偏重せしめざるを得るの利がある(註二一)。此に非常に重要さがあり、之を無視しては到底公平なる課税が出来ない(註二二)。夫の補完の結果が精密なる公平とはいへぬにせよ、重要な點に於て一税の不公平を匡正することは争はれない。

(註一九) プライファアは數稅により負擔の偏重の匡正さるゝことは勿論可能である。併し反對に同一人が數種の稅により嚴しく稅せらるゝこの場合が想像さるべく、然るときに彼の地位が數稅あることの爲めに唯むしろ不頁とせらるゝこととなるであらうといひ、フォックは租稅(彼によれば所得稅と收益稅)は其本質に依れば(交通稅消費稅の)補完を要しない。何となれば此が各人を其全給付能力により課するから。併し不完全なる實際につき租稅に對し、此が捕捉すべからざるこの爲めに逃るゝ所の大所得を十分に課せず、又均しく此が壓迫的となる所の貧民の小所得をも十分に課せずといふ非難がある。即ち第一點にては、其收益の捕捉すべからざるものは大商工業である。併し恰かも此にてはそんなに捕捉難でない。何となれば斯かる營業にては簿記が租稅義務者及官廳に收益の大ききにつきての最精密なる指示を與へるから。又然らざる場合にては、消費稅は常に補完及平準を與へないのみならず、唯不平等を一層増大するであらう。何となれば此が恰も大なる最大なる給付能力を決せしむる所の物件に達しないで、最一般の利用の享樂及消費品を稅し、隨ふて貧民を壓迫し富者を宥恕するから。——又交通稅は人の上に顧慮なしに、偶々交通に現はるゝ物體の價値に従つて測定する。そして此價値が實際關係者の財産であるか又は其となりたるか又は然らぬかを區別しない。而して此際通例は、弱者即ち給付能力少きものゝ負擔に歸する。恰も此とは反對を行はんとする租稅が如何に交通稅にて其補完を不可能に見出すかは、之によりて十分明か也と考ふるを得る。——大なる信用業商業等の營業收益が確知の困難の爲めの故に其の各箇の取引に交通稅を課しなければならぬといふが、此困難は實際に存するけれども、之に應ずるの手段は誤である。何となれば一方には此營業者は容易に此交通稅を轉嫁することが出来、他方には此轉嫁が達するや否やを問はず此稅を收益又は給付能力に或割合に課することは全く不可能であるからといふ。²³⁾

(註二〇) プライファアは曰く、今國家需要が増加したとして、政府が其場合凡べて種々なる稅を同時に且つ同一割合にて高めることは可能でない。此故に通例は唯一又は全く少數の稅のみが此迄よりも一層高い率にて課せられることとなる。併し此によりて凡べての國民が平等に稅せられない。従來行はれたる稅の合計によりて負擔の平等が作られたるときは、各箇の稅の一方的の引上によりて此が破らるゝ。政府の節約の結果として租稅輕易が可能なるときも一樣である。全稅の平等の輕減

といふが如きことは、人が之を努めても決して達せられない所であらうと。²⁴⁾

(註二二) 前出註六一)に掲げたる諸説、特にポーリニー、エーベルヒ参照、

(註二三) ラグナーは、人が租税體系を作るにつき、夫の三大種(取得、財産、使用税)を適當に配合しなかつたならば、必然、
 缺陷及過酷を生じ、此が國民經濟的及道義的原則に反することとなる、といふて居る。²⁵⁾

(B) 利益原則加味の必要に應ずるに於て——は明かに單一税制に依るを得ざることとなる。夫の
 地方税にては純能力原則による税の外に、利益原則を加味して能力原則に依る或税を設くるの理
 由をもつが、然るときは必然、單一税の能く之に應ずる能はざる所であつて、一方には所得財産
 の如き人的能力を見るものあるの外、他方には特定收益税の如きものをも要することとなる。即
 ち或税の達し能はざるものを他種の税によりて補充する必要があることとなる(註二三)。

(註三三) コーンは曰く、租税給付は單一税にては充たさしめざる公正の種々なる根據に基く。例之、土地所有者が彼の土地に
 地方團體又は國家の出費が歸する所の利益を受くるときに、此地主は學校維持及救貧の爲めに其人的能力の標準により拂ふ
 べき税にては濟むまいと。²⁶⁾

(二) 財政的原則に適應する上にて

(A) 十分原則の上にて——斯くの如く數税の組合せといふことは、給付能力の見地より租税相互
 の補充といふことになるが、尙收入の上より見ても一税にては到底十分の收入を得る能はざる所
 を充たし、之を補充するの作用を爲すことになる(註三四)。特に過去の如き財政需要の小なりし時
 代は一税にても行けやうが、現代の文明國の如く其大な處では、到底一税にて能く充たすべきで

24) Pfeiffer, a. a. O. S. 64.

25) Wagner, a. a. O. S. 517.

26) Cohn, a. a. O. S. 315.

ない。敷税を持來ること避くべからずである(註二五)。

(註二四) ヘツケルは財産税につき、此税は收入の上にも一般所得税の收額を補充するを得といふて居る。²⁷⁾

(註二五) ホーリユーは佛國の實際の租税需要を單税にて充たすことは不能とはいはぬが、容易ではないであらう。——大なる公債と大なる軍事費をもつ國では單一税の制定に反對する理由は容易に見出すことが出来又全く確かであるといひ、ヘツケルも近世國家の財政需要は頗る大なる租税收入を期しなくてはならぬのに、單一税では租税缺陷が頗る大であらうといひ、ウンプエンバッハも租税要求が小さいといふ條件を缺けば缺くほど單税實行の見込が小さいといひ、ロツシアは發達した國民經濟では餘りに簡單なる租税體系は唯少收入を生ずるに止まるといひ、コツサは公費の最大の減少が達せらるることを假定すれば、單税は租税體系の理想に相當するであらうが、——國々の大部分では軍備の必要と公債費の巨額とが支出の著しき減少を許さないといひ、フイステングは全租税需要を財産に現はれたる各箇の給付能力により齎すことが、租税需要の高さの爲めに既に駄目とするならば、同一の目的を人的給付能力の最完全なる表示として行はるる所の所得に基き、或一税にて達することは全く不可能である。——既に租税需要の高さが凡べての國をして直接及間接税の二の塊を相並んで採用せざるを得ざらしむるといひ、ロツツは單一寡賦税に對する財政技術上の主たる非難は小所得を課する技術に關する。大なる需要をもつ公共團體、特に公債費及大軍事費を有する大國は、小所得の大數を課税上利用することを斷念するを得ないのに——小所得の塊を多收的に取る技術は寡賦税ではなくて從率税特に大量消費税であるといふ。²⁸⁾

(B) 可動原則の上にて——更らに數多の税が體系を成し居る方が大體單一税のときよりもより多く可動原則に適ふ。(い) 勿論單一税にても其が可動原則を比較的良く充たす場合には其でも可であり、そして反對に數多税あれば中には可動原則に不適當なもの存するを免れないで、此等の點に於て數多の税の存することが可動原則上不利であるが、(ろ) 併し數多くの税の中には可動原則に

27) Heckel, a. a. O. S. 209.

28) Beaulieu, l. c. p. 182. 186. Heckel, a. a. O. S. 146. Umpfenbach, a. a. O. S. 182. Roscher, a. a. O. S. 317. Cossa, a. a. O. S. 137. Fuisting, a. a. O. S. 17. 25. Lotz, a. a. O. S. 256.

適ふものが幾つも存し得て、例之、數多の税があれば所得税のみならず財産税の如く相當に可動なるものがあり得て、其等可動數多のものも併存する方が、單一の可動的なるものも存するよりも一層多く可動に適ふことになる。夫の所得税の如く最良く可動原則に適ふと認めらるるものも雖も、時として或特別原因の爲め其遺憾なることがあり得る。此場合他にも可動なるものがあるれば、其方にて補充されることとなる。此あるが故に、多數の中には多少不満足なものがあつても全體の租税體系として多くのものも併存した方が、單一の如何なる可動的のものも存したよりも全體上有利である(註二六)。

(註二六) ヘリケマンは曰く、収入は個々或種のものに生じたる減少又は不足が他種のもの増加又は餘剰収入により補充される爲めに、或數の物體によりて安全にされなくてはならぬ。——如何なる種類の單税もが租税體系(其にては一のものが他のものに反對して働くべき)よりも一層加伸力小なるものであらうと。²⁹⁾

(三) 經濟的原則に適應する上にて——(A) 一方より見れば單一税なれば人民の厄介が少く、其れだけにては經濟界の受くる打撃は數多税よりも一層少くて濟むが如くである(註二七)。特に多數の税の中には、産業を壓迫することの大なる税をも免れぬ(註二八)。(B) が併し、數多税の爲めの厄介壓迫は實はそんな太しいものではない。却つて單一税の爲めに其税と直接なる事業又は經濟に與ふる壓迫の過重といふことが一層重大事であつて、其が租税收入の必要の少い場合はさう大したことでないが(註二九)、今日の多くの國々の如く巨大なる需要を充たすことになれば、そして之を單一

29) Seligman, l. c. p. 76.

税にて負はすこととなれば實に堪へられざる重い壓迫を受くることとなる(註三〇)。之を數多の税に分散すれば初めて人々が樂になる(註三一)斯くて今日の重き負擔を數多の税に分散することが經濟上有益といふことになる。所得税を幾ら良い税といつても、今日の需要を凡べて之に負はしめなければ、随分ひどい打撃を與へることにならう。

(註二七) ホーリニューは單税が大なる不公平なしに全財源を充たし得るならば、此が形式の澤山及生産交通の爲めの厄介を止むることとならうといひ、バステープルも單税なれば社會が産業上の制限の除去により利することとならうといひ、エーペルヒも單税は技術上、租税義務者をして厄介を少からしめ且つ國民經濟を紊さないこととならうといひ、ラウも租税の多數なことが義務者に不要な盡力を生じたといひ、ウンブエンパツハは單税なれば租税義務者及交通にさり厄介少かるべしといふ。³⁰⁾

(註二八) バステープルは此につき、凡べての商品の上の税、品物の取引の上の税、及生産の種々の形式の上の税は、産業發達の爲め非常に有害で、納税者にさり面倒且つ不便で徴收費過多であらうといふ。³¹⁾

(註二九) ロツシアは絶対に非常に小な租税需要の國のみが簡單なる租税の弊を避くるを得べしといひ、バステープルは單税に反對する説の中に、單一な支拂にて必要額を擧ぐることによりて租税の實際の重さ及不満足を刺戟することがあるが、公費が大に減少されたことを假定すれば、例之國民所得の八、二〇、一五%の代りに三、四%を要求することを假定すれば、産業の救済及徴收の容易が一の所得税を以て、其收入を擧ぐる唯一の方法としてすむべきものとすべしといひ、ニツチも未だ嘗て存在せず將來にも存在せざるべき理想國即ち非常に富める國にして而も非常に制限せられたる公費をもつ國を想像すれば、單一税が行はるゝであらうといひ、ホーリニューも國州及市町村費が非常に輕小でなければ、例之税率が非常に輕く四、五%位でなくては、單一所得税は公平且つ實行的なるを得ないであらう。百分の七、八は高きに過ぐといふ。³²⁾

(註三〇) 前出註六(1) ヲグナー參照、

30) Beaulieu, l. c. p. 177. Bastable, l. c. p. 343. Eheberg, a. a. O. S. 181. Ran, a. a. O. S. 422. Umpfenbach, a. a. O. S. 182.

31) Bastable, l. c. p. 345.

32) Roscher, a. a. O. S. 317-8, Bastable, l. c. p. 346. Nitti, l. c. p. 314 Beaulieu, l. c. p. 187.

尙ほヘツケルは單一税は私事情に於ける非常に厄介な干渉なしに及鋭き大な監督なしには實行すべからざるものである。

——單一税は非常に壓迫的となるであらう。何となれば此が各箇の目標に於て頗る大な税額を拂ふこととなるからといひ、バステールは、嘗てアソーヤングが租税に於ける簡単は租税に與へらるゝを得る最大な附加的の重さであるといふたが此よりいへば財産、所得、消費、取引、相續の負擔を出来るだけ公平に又出来るだけ軽くならしむる爲め、凡べてが懇かに課せらるべきであるといひ、エーメルは單一所得税は此が各箇人に一度に要求する税額の相對的に大なる高さの爲めに、數多の徴收行爲に分配せらるゝ税の多數なることよりも一層壓迫的に感ぜられなくてはならぬ。租税支拂と結びきたる不快の感は一度に要求せられる額が大ならば大なるほど益々増加するといひ、ホルグトも亦た單一所得税は全租税犠牲性を種々なる壓迫點に分散することによりて一層苦痛少くすることを止めることとなるべしといふ。³³⁾

(註三二) 前註三〇、バステール、エーメル、ホルグト參照、尙ほフェイスチングは租税の數多の爲めに各人にとりて租税負擔の擔當が分配により容易にせられる。實に觀念及感知に於てのみならず、特に或種の税につき行はるゝ生産及經營費としての租税の取扱によりても然りといひ、コツサは人は多數税より成る體系によりて、負擔の多様を以て租税義務者に一層壓迫少からしめやうといふ目的を達すといふ。³⁴⁾

(四) 行政原則に適應する上にて

(A) 最少費原則の上にて——數多の税によるの結果は確かに單税よりも多少多費となる傾はある(註三二)が併し其は大したことはない。といふのは多數税の中には比較的多費なものもあるか極めて少費にて濟むものもあつて之を緩め、並に數税の間に互に賦税の基礎材料を利用し合ふことの出来るだけにて之を軽くするといふこともある。加之此原則其ものが上記の正義、財政、經濟等の諸原則に比すれば二次的價值を有つに過ぎずして、此に於て多少不利であつても、其等の

33) Heckel, a. a. O. S. 146. Bastable, l. c. p. 345. Eberberg, a. a. O. S. 181-2. Borgh, a. a. O. S. 90-1.

34) Fuisting, a. a. O. S. 17. Cossa, a. a. O. S. 135.

重大原則より見て數多税の並存相互補完を必要とする以上は、此方の不利は宥恕するに足る。

(註三三二) ウンプエンパツハは單税なれば財務行政の爲めに便利且つ廉價なるべしといひ、ブアイフアーは單一税は税の多數なることよりも一層少費にて賦課し徴收し且つ監督することゝなるといふ。其他バステープル、ポリーユト、エーベルヒ、ラウ等同様のことを説く。³⁵⁾

(B) 便宜原則の上にて、——多數税の爲めに人民に於て面倒手數厄介多しといふこともあるが(註三三三)、併し其位のことよりも、多數税の爲め負擔の偏重せざる處に、彼等の便宜に適ふといふことがある(註三四)。そして何れかといへば此後者の方が一層切實であり、此若干便宜上の故障の爲めに夫の補完作用の利用を打棄てることゝなるべきものでない。

(註三三三) 前出註二七、二八参照

(註三四) 前出註三〇、三一参照

結 論

以上要之、租税を單純理想的に論ずれば單なる一良税にて租税需要を凡べて充たすことも考へらるゝが、少しく今日の實際に就いて適切なるものを求むとなれば、或度まで租税の複雑なことは已むを得ないことであつて、諸税がもつ所の特徴を利用し、其反面に於て有つ所の弱點を相互に補完し、即ち彼等の補完作用を利用することによりて、此間に全體として諸原則を相當に充たし、租税理想に近づき、租税體系を成形せしむることがむしろ選むべきである。

35) Umpfenbach, a. a. O. S. 182. Pfeiffer, a. a. O. S. 64. Bastable, l. c. p. 343. Beaulieu, l. c. p. 177. Eheberg, a. a. O. S. 181. Rau, a. a. O. S. 422.