京都帝國大學經濟學會

經濟論叢

第十五卷　第一號

大正十一年七月一日發行

論叢

支那の古典に見はれたる社會政策　法學博士　田島錦治

租稅負擔の一般と租稅の民衆化　法學博士　神戸正雄

基督教文明の發展概論　法學博士　財部靜治

社會哲學に於ける主意的二元論的思想　法學士　恒藤恭

經濟道と經濟術　法學士　作田莊一

時論

政費節減論　法學博士　小川鄉太郎

說苑

功利主義と生產政策　經濟學士　堀經夫

雜錄

勞農露西亞の社會保險　經濟學士　岡崎文規

英國と勞農露西亞　經濟學士　小川福太郎

經濟學會公開講演會記事

租稅負擔の一般と租稅の民衆化

神戸正雄

緒言（一）本研究の目的（二）說述の順序）

第一段　租稅負擔一般原則の意義及其適用（一）租稅負擔一般原則の意義（A）當らざる見解（い）稅法適用の一般（ろ）人の上への一般（B）正當の見解（二）租稅負擔一般原則の適用（A）此原則の例外（B）此原則と最小活資の免稅（い）負擔一般原則の例外なりや（ろ）最小活資には免稅すべきや（1）課稅するの理由（2）免稅する場合の故障（C）此原則と租稅體系（い）直接稅間接稅の結合に於る租稅體系論（ろ）人稅物稅の結合による租稅體系論）

第二段　政治上に於ける租稅民衆化の要求（一）租稅民衆化の要求の意義（A）租稅の民衆的效果（B）租稅民衆化の要求（二）租稅民衆化の要求の重要（A）其積極的の效果（B）此要求無視の弊害）

結論（全文の要旨）

緒言

租稅設定の原則の一としての公正又は正義原則、卽ち租稅配分原則の租稅にとりて重要なることは疑を容れない。そして此原則がアダムスミスにては單純なる平等原則であつたのが、其後の學者の修訂に依りて、平等と一般とに擴張せられ、而かも其の平等は今日にては普通には能力に應じて平等に分配せらるべきことゝ解せられ、同時に其の一般といふことも、能力の存する處には

凡べて分配せらるべしといふことゝ解せらるることゝなつた。そして此二の原則の中に就きては一般といふことの方が一層重要だと見る人もあるが(註一)、むしろ平等の方が土臺であつて、一般の方は其派生に過ぎぬと見るのが當つて居るやうである(註二)。孰れにせよ一般の原則、負擔の一般てふことは能力のある所を漏らさず負擔せしめやうといふの要求で、斯く解することが正當と考へらるるが、時としては之を以て人の上への一般、即ち凡べての人への負擔の分配といふことにも解せられる。其が夫の原則の意味としては誤とは思ふが、併し人の上への負擔の一般といふことも萬更ら無意味ではなく、出來るだけ廣く人々が租稅を負ふべしといふこと、即ち租稅を民衆化すべしといふことも政治上の一要求ではあり、租稅につきての一觀察點たるを失はぬ。之を一の原則に成形すると否とを問はず、今日の政治の本質に考へては一の要求たりと認めて可である。而かも此點に關する人の理解がまだ不十分であり、そして前記の、能力への一般といふ場合に於ける能力の存否につきての人の理解にも不十分な點ありと思はるゝにより茲に敢て之を明にして見やうと思ふ。

(註一)ゾーデンは、一般といふことが公正なる租稅制度の第一原則であつて、一般原則よりして當然に、平等原則が生ずると見たといふことである。[1]

(註二)ストルツツは、一般原則は平等原則の傍に本來、獨立なる意味を有たないで、唯だ後者の派生に過ぎぬといふ。[2]

私は先づ以て租稅負擔の一般の意味を明にし、更らに其適用を說き、終りに政治上の一要求とし

1) Murhard, Theorie und Politik der Besteuerung. S. 92.
2) Strutz, Grundbegriffe des Steuerwesens. S. 31.

ての租稅民衆化につきて述べやうと思ふ。

第一段　租稅負擔一般原則の意義及其適用

(一)租稅負擔一般原則の意義――租稅一般又は租稅負擔一般の意義如何。(A)(い)或は此が稅法の適用が一般人に及ぶといふ意味にも取らるゝが、(註三)、其れなれば租稅の一般ではなくて、法律の一般的効果といふことに外ならぬ。(ろ)或は人の上への一般、凡べての人への負擔といふことにも解せらるゝ。(註四)が、併し能力なき人にまでも負擔せしむることは事實、不可能である。(B)故に此は能力への一般で、給付能力に應じたる負擔の分配を爲すにつき、其能力の存する處には漏なく之を爲すべしといふことに解しなくてはならぬ(註五)。理論上正さに然るのみならず、國家の歷史的萌芽たる大家族につきて見るも然りであり(註六)、更らに此原則の起つた所以が、歷史上、嘗て一部少數の者が能力あるに拘らず、或は君主の許與により、或は横暴なる力により、或は單なる特權としてか、或は軍事上經濟上特別なる給付を爲したりとかいふことの爲めに、租稅を支拂はなかつたことがある。其の少くとも一部の者の不都合(註七)に對するの反動であつたといふことによりて見るも、能力なき者にまでも負擔せしむるのでないことが分かる。勿論夫の負擔一般原則は國民の負擔義務には基く(註八)。其あるが故に能力ある以上は皆な負擔しなくてはならぬといふの

である。併し此國民的義務といふことが、能力なき者にまでも戰務を强制するのではなく、能力あるだけにては凡べて其義務を負擔すべしといふに止まる(註九)。或は夫の原則が、今日の國家に於ける各人の權利の平等に基くともいはるゝが(註一〇)、其は當らぬ。夫の原則は國民義務には基くが平等權利には基かぬ(註一一)。多少權利に不平等があつても、國民たる以上は其一般に負擔の義務があるべきである。假りに又此權利の平等が負擔の平等に關係ありて、其よりして間接に負擔の一般にも關係ありとしても、其場合の負擔の平等といふことは、各人同一額の負擔といふことでなく、各人其能力の大小に應じて平等に負擔すべしといふことであり、隨ふて其と關係ある負擔の一般も、能力ある處に於ける負擔の一般といふことに外ならぬ。何れにしても夫の原則の意義はむしろ能力あるに拘らず負擔を免るゝを許さざると共に、能力なき者は當然負擔を免れしむるといふに在る。故に又負擔する人に就いて見れば、眞の一般でなく絕對の一般でない。唯だ能力との相對關係に於ける一般である。

(註三)ロツツは、課稅の一般は、各人が稅法に從はせらるゝことを意味するのみならず、法律が租稅測定の、一般に肯ひ表はされたる原則を、平等に實行しなくてはならぬことを意味するといふ。[3]

(註四)例之、ヘツケルは、租稅一般の原則は、凡べての箇別經濟が其物的性狀の如何を問はず、且つ之を代表する權利主體の如何を問はず、租稅給付に引入れらるゝことを示す。此が一部は主觀的で、租稅義務者の人に關し、一部は客觀的で、原則的且つ無例外に全箇別經濟の凡べての物質的成分に關するといふて居る。そしてワグナーも、純財政的に見れば、一般といふ

3) Lotz, Fw. S. 264.

ことが文字通りに取られ、從ふて各の國民が所得の大小と財產所得と勤勞所得とを問はず原則上租稅義務あることゝなるといふて居る。――尤もワグナーも社會政策上より見れば、一般といふことが文字通りに取られず、凡べての國民といふことに取られず、むしろ小所得特に勤勞所得を有する人を凡べての租稅より又は一定の稅（例之直接所得稅）よりの免除が現はれ得る（最小活資免稅の社會的要求）といふて居る。尙、彼は附說して曰く、本來、純財政的觀察點よりしては、小所得の原則上の免稅といふことは排斥すべきことである。租稅は國家及公共的行爲の正當なる理解に依れば、勞働の勞働としての必要なる支出又は必要なる生產費に屬し、小民もが他の者と均しく、此の如き支出を爲すべきものである。然るときは免稅が唯だ固有の貧民卽ち公共的施與を受くる者のみに與ふべきである。併し社會政策的觀察點よりしては問題の決定は全く異る。此にては小なる經濟上の給付能力の上の顧慮より、小所得が人稅を免ぜらるべきである。而して他の稅特に收益稅の其上の免除もが、此が實行すべきときには辯護せらるべきであると。[4]

（註五）ストルツツは、一般の原則は、正當に解すれば、他の被稅者よりも一層大なる壓迫なしに租稅を負擔する能力ある箇別經濟が免稅されてはならぬといふことを意味する。此に凡べての事情の下に各箇の箇別經濟が、何等かの稅より課せられなくてはならぬといふ意味が置かれてはならぬ。何となれば此によりて一般の原則が平等と一致すべからざる意味をもつことゝなるからといひ、エールルヒも、課稅の一般卽ち、租稅を擔ひ得る各人が人の權威に干係なく租稅を拂ふことの要求といふ。[5]

（註六）アントニーは、歷史的にも課稅の一般といふことが辯護せしむる。吾人が社會の最下層たる家族、實に其よりして次第に一層高き共同團體が成形した所の其の家族に就て見るも、其家族の範圍が少しく廣くなるや否や、家長のみが最早凡べての者の欲望を滿足することが出來ないで、此に堪ゆる所の他の家族員の共力及給付にも指定せらるゝことを示すといふ。[6]

（註七）其中につき特別の勤務又は報償の伴ふだけでは正當であつたが、其伴はぬものは不當であり、前者にても其後、特別勤務の消滅したに拘らず免稅の特典だけ殘るものに至ては、不當である。之につきアントニーは、舊時には免稅が僧侶と騎士とに其優勢なる地位の爲めに又は人的に行はれたる勤務の爲めに、而して此後の場合には十分正當に許與せられたといひ、

4) Heckel, Lehrbuch. I. S. 180. Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 382. 384. 405.
5) Stutz, a. a. O. S. 31. Eheberg, Fw. 9 Aufl. S. 162-3.
6) Antoni, Die Steuersubjekte im Zusammenhalte mit der Durchführung der Allgemeinheit der Besteuerung. (in Finanz Archiv. 5 Jg. II. S. 383.)

ファイファーも當時、他の者よりも一層多く給付した個人が之に對し、より少き稅を拂ふことが公平と見られることを得た即ち專ら國內に當りたる騎士が之が爲めに免稅せられたときに、此が當時の觀察點よりしては理解せられたといひ、ホックは、本國の爲めに功勞ある人に免稅が與へられ、本國の爲めに武器を擔ふ人に租稅恩典が與へられたこと、並に英國にて一六九四年の古き確定地租が相當なる資本の支拂により賠償せられて、永久に免稅せられることは公正の觀察點より完全に辯護せらるといふ。尙又、夫の特別給付の伴はぬ免稅も今日でこそ不當といはなくてはならぬが、當時の階級的不平等の時代には其も格別不公平とは見られなかつた。之につきワグナーは、舊時の階級的免稅及特權は、夫の時代の全體の法律事情と調和する。當時としては不公正といふを得ぬといひ、ヘックルも、歷史上存したる免稅は、或は國君の許與に基き、一部は中央權力の薄弱に乘じたる橫暴及權力に基く。多くは此が他の經濟及軍事上の給付と關係に立ち、中世的見解及軍制國に於ける臣民の權利不平等の精神に適應するといふ。[7]

（註八）ワグナーは、一般原則の適用に於て、出發點は課稅が一般國民的義務也といふ原則に取られ得るといひ、フオツケは租稅の一般といふことは、其目的より、及共同團體が凡べての其團體員より及其團體員の爲めに成立し、隨ふて其凡べての者によりて維持されなくてはならぬといふ事情より直接に生ずる。一般といふことは國家の道義的性質の直接の結果であるといひ、シエフレーも、課稅の一般といふことは、共同團體への國家的及經濟的從屬によりて生じ及理由附けられる。給付能力の標準による租稅負擔の一般は、各の給付能力ある各員が此の如きものとして租稅義務あり、且つ反對給付に關係なく、租稅力として現はるゝことに理由つけらるといふ。そしてベールも、全租稅額の支拂は國民全體の義務で、租稅義務は固有なる國民の凡べての階級に廣がる。之によりて同時に國民の或階級の免稅の絕對に許すべからざることがいはると爲す。[8]

（註九）アントニーは、人の納稅義務は、人が租稅を擔ふべき能力をもつことに係るといひ、シエフレーも、課稅の一般及平等の原則は、團體員といふことによりて條件せられた義務と、公共的費用の爲めに盡すべき租稅力とより生ずといひ、フオツケも、租稅義務は一般で無例外であるが、此が履行は給付能力なき處には要求せらるゝ能はずといふ。[9]

（註一〇）例之、ヘックルは、租稅一般の要求は、權利及文化國家并に凡べての國民の權利義務の平等の晉人の近世的理解の發

7) Antoni, a. a. O. S. 384. Pfeiffer, Staatseinnahmen. II. S. 34. Hock, Die öffentlichen Abgaben und Schulden. S. 11. Wagner, a. a. O. S. 380. Heckel, a. a. O. S. 181.
8) Wagner, a. a. O. S. 392. Vocke, Die Abgaben, Auflagen und die Steuer. S. 173. Schäffle, Steuern A. I. S. 44. 44-5. Murhard, a. a. O. S. 97-8.
9) Antoni, a. a. O. S. 387. Schäffle, a. a. O. S. 45. Vocke, Fw. S. 181.

露である。卽ち平等權利の存する處には、凡べての者の義務及給付も平等で、何等の例外なきことが正當であるといひ、グルンツエルも、近世憲法國家では、公正よりして課稅の一般が生ずる。何となれば凡べての者が法律の前に同等であるからといひ、マルクスも、所得の貢獻義務の主觀的一般は、各國民の權利の平等より生ずといふた。[10]

（註一一）シエフレーは、給付能力の標準による租稅負擔の一般は、其團體の各員に對して平等の權利を行ふことの爲めでないといふ。[11]

（二）租稅負擔一般原則の適用——

（A）此原則の例外——原則に例外のないことは出來難い。多少の例外已むを得ぬ。けれども例外があまりに多くなると、一般といふ原則が無意義になる。其故に此が例外は出來るだけ狹きに限定されなくてはならぬ。舊時に見たる如き階級的例外は全く止めなくてはならぬ。一般原則の例外たる免稅には色々の種類がある。實質上の（眞の、又は純粹なる）其と、名義上（又は形式上）の其と、外見上の其とがある。形式上の其といへば免稅を受くる者が他の方法又は他の場處にて其所得につき給付義務を負ふ場合の[12]で、外國に於ける土地家屋營業等より生ずる所得の免稅、[13]多くの國に行はるゝ所得稅に於ける小所得の免稅（註一二）などは其例である。株主にて課せらるゝが爲めに法人の處にて免稅せらるゝのも、見樣によりては此である（註一三）。外見上の免稅とは、被免稅者が公共的勤務を爲すが爲めに國家其他の公共團體をして其經費を節せしむる場合[14]のであり（註一四）、今日に於ける慈善團體、私立學校等に對する免稅の如き、舊時に於ける戰爭勤務の義

10) Heckel, a. a. O. S. 180. Gruntzel, Grundriss der Fw. S. 30. Murhard, a. a. O. S. 94.
11) Schaffle, a. a. O. S. 44.
12) Heckel, a. a. O. S. 182.
13) Heckel, ebenda.
14) Heckel, a. a. O.S. 181-2. Walcker, Fw. S. 27.

務の結付きたる地主の免稅の如きである。實質上の免稅とは以上の如き關係なき場合の其で（註一五）、眞の免稅である。舊時廣く認められた貴族、僧侶等の免稅が其れで、今日も其遺物として併し又、其地位に對する特別の尊敬より、特に君主、大公使等に對して免稅することはある。此中に就き舊時のは不當であるが（註一六）、今日に於けるものゝ如くに範圍の極めて限定されたる例外は、格別弊害もなからうから、此位の事は已むを得ぬことでもあり、又穩當の事でもあらう。

（註一二）諸國に於ける所得稅にて一定以下の小所得を免稅するのは、此に全然給付能力なしと認めたといふよりは、むしろ實際各國に避くべからずに存する所の消費稅にて小所得者が可なり割合重き負擔を爲すの埋合せといふ趣旨に出て居る。カイツルは（自由派の見解に依れば）、小所得を直接稅より免ずるといふ第一の外見上の例外は、小所得の間接稅に依る重課の爲めに租稅比例の崩るゝに對し、實質的租稅比例を作ることに外ならぬといふ。[15]

（註一三）アントニーも、法人にては、人の取る所の見解によりて、實際上又は外見上の免稅が行はると爲す。[16]

（註一四）此はワグナーの外見上又は形式上の免稅といふのに當る。[17]

（註一五）ヘッケルは、對價として免稅者の相當なる反對給付の對立せざるときは、免稅が實質的也といふ。[18]

（註一六）グルンツエルは、或租稅特權は課稅一般と一致せずといひ、ワグナーは、眞の免稅については、吾人の今日の權利自覺に依れば廢止の必要が爭はれずといふ。[19]

或は之を法律の適用の平等よりして說く。例之、ロッツは、近世法治國の原則は、法律が人の差別なしに行はるゝことである。此原則が租稅義務の上に適用せられて、稅法が各人に行はるゝ。各人の優れたる社會的地位の爲めの租稅事項に於ける特權は此と一致せずといひ、カイツルは、吾人が何を今日、租稅事項につき公正と考ふるか。特に凡べて法律により平等なる人民は、租稅法律によりても互に平等なるべく、隨ふて法律により一般に確定されたる條件を存する以上は、各人が租稅

15) Kaizl, Fw. II. S. 208.
16) Antoni, a. a. O. S. 386.
17) Wagner, a. a. O. S. 399.
18) Heckel, a. a. O. S. 181.
19) Grunzel, a. a. O. S. 30. Wagner, a. a. O. S. 400.

を課せらるべく、又は各人が之を免ぜらるべく、人又は階級に關する或例外を許すべからずといふことであるといふ。

（B）此原則と最小活資の免稅——

（い）負擔一般原則の例外なりや——夫の最小活資として免稅さるるのは一般原則の例外か何うか。往々にして此が其例外として數えられて居る。[21] けれども夫の負擔一般の原則が能力ある所に漏なく負擔せしむべしといふの義であり、そして最小活資の免稅が其處に能力なしといふが爲めに免稅するものであるならば、最小活資の免稅は夫の一般原則の例外でないと認めなくてはならぬ。尤も之を夫の原則の例外でないと認むるとしても、此が法律平等適用の例外たらずといふ意味よりするもあり（註一七）、又此が單に形式上の免稅で眞の免稅でないといふ見方よりするもある（註一八）。

（註一七）ロッツは曰く、最小活資の爲めの免稅は此原則の例外でない。二三の直接課稅より極貧民を免除することは、給付能力の存在するに拘らず生ずるのでない。（此點は能力の存否より立論して居る）國內消費稅及關稅より必要消費品の免除は或人的特典と何等の關係がない。[22]（此點が法律平等適用より立論されて居る）。

（註一八）前揭註一二參照

（ろ）最小活資には全然免稅すべきや——右いふ如く、最小活資には全然、能力なしとするならば其免稅は夫の一般原則の例外でないが、（1）私は此最小活資にも極輕小ながら能力はあり、隨ふて此にも極輕易なる特別の課稅が可なりと思ふ。隨ふて又、此に夫の一般原則の例外が起らざること

20) Lotz, a. a. O. S. 264. Kaizl, a. a. O. S. 195.
21) Heckel, a. a. O. S. 182.
22) Lotz, a. a. O. S. 264.

になる。唯だ此最小活資に當るものにも直接課稅を行ふとしても、凡べての人に隨つて極貧者にも之を課することは行ひ難く、隨ふて實際の問題は、直接課稅に於ける免稅點を、夫の最小活資の當然の要求たる文化自然的に必要なる最小度の生活資料を供するに足るものよりも多少低く定めて、此免稅點の直ぐ上に位する所に極輕き率の稅を課するといふことゝするか、將た直接課稅に於ける免稅點を文化自然的に必要なる最低度の生活資料を供するものといふ處に定めるかといふことにある。そして私は此につき前者を採る。つまり直接稅の免稅點を嚴格なる最小活資よりも低き處に定めることを贊むるもので、此が實際上にも都合良きのみならず、理論上にも辯護し得と思ふ。夫の最小活資以下では生活さへ出來ざることゝなり其上に稅など一文も出す餘地はない。此處に給付能力は全くないともいふけれども、一體、人の生活費がそんなに固く定まつたものでない。人の生活範圍生活程度生活費隨ふて最小活資は屈伸力のあるものである(註一九)。何うしても動かされぬものならば仕方もないが、伸縮し得るものであるならば、國家公共の爲めに輕小なる負擔を爲して生活費を縮めたら良い。其が彼等に重くはあらうが、全く堪へられないといふことは出來ない。夫の最小活資が絶對自然的の必要費であるとすれば其上切詰めの餘地も殆んどなからうが、其が文化自然的の必要費に止まるに於て切詰め縮少の餘地なしとはいへない。其も國家公共の大な利益の前には其を爲すことが堪へられる。そして此の如く最小活資以下にも課

稅し、免稅點を低く定めることによりて、負擔を出來るだけ廣く多くの人々に課さうといふ、卽ち租稅の民衆化てふ政治上の要求にも適う。且又最小活資に關する此の如き理解によりて、夫の今日の財政に於て避け難き奢侈的消費品に課する消費稅も辯護し得るし、收益稅等も辯護し得る。(2)若も最小活資とは文化自然的必要なる最低度の生活資料と爲し、此を供すべき範圍の所得に給付能力なしといふことを固守し之を貫徹せんとするならば、今日の財政は隨分と困却しなくてはならぬ。今日多くの國にて行はるる所得稅の免稅點なども未だ決して此理想には適應せず、之を此理想に一致せしむるが爲めには、今一層の引上を行はなくてはならぬ。然るときは唯さへ高き所得稅率の一層の引上をも餘儀なくすることゝなりて、實行上の支障を生ずる。其はまだ何とか行へるとしても、地租などの如き收益稅では、一地一筆毎に課稅して居る。此も最小活資に課稅する機會を多く生ずるから其免稅を貫かうとすれば之を廢止しなくてはならず(註二〇)、隨て之が代りの財源を見出さなくてはならぬ。此を高き免稅點を持つ所の財產稅に求めることも出來やうとも考へらるるが、夫の最小活資不可侵に適ふほど高い免稅點を持つた財產稅で、地租及其他の收益稅の代りの財源たらしめることは事實困難であるといふことが多からう。其はまだ何とかなるとしても、印紙稅や登錄稅などの交通稅にても所詮、最小活資を侵す可能がある(註二一)。其から一般に消費稅も同じであり(註二二)、特に多くの國に例のある生活必要品に課する消費稅に至

ては尚更ら最小活資を侵すことになる(註二三)。此等も多くの國にては之を維持することが其財政收入政策上已むを得ないことであり、或度までは斯かる色々の稅によりて補完作用を爲さしむる必要も存する。併し此等は多くは歷史傳來的のものを維持して居るが爲めで、思切つて之を改正しやうとするならば理想的に改良が出來ぬことはない。假りに或學者の考ふる如く相當に高き免稅點をもつた所得稅、財產稅、相續稅などと、奢侈的消費品に對する消費稅とを以て租稅體系を作つたとして、其れで果して最小活資不可侵が行はるゝであらうか(註二四)。所得稅や財產稅や相續稅では免稅點さへ高くすれば、最小活資不可侵だけは行はれる。併し免稅點の高いだけに稅率も自然高くしなくてはならぬことゝなつて其點にて實行上の支障の存するのみならず、納稅義務者があまりに少くなつて、租稅民衆化の政治上の要求には合はぬ(註二五)。其はまあ已むを得ないとしても、奢侈的消費稅になると、到底最小活資免稅が完全に行はれない。此の如き奢侈的なる消費に課するものとして實際多くの國に選まるゝものは酒類、煙草、砂糖を最とする。少くとも酒煙草を缺くことを得ぬ。處が此二品の使用は實際可なり下層の人々に及んで居る。此が使用の禁制されざる以上は、此が使用の下層民普及は止むまい。而かも之を以て奢侈とか贅澤とかいつて見ても、肉體勞働者などが疲勞の後に之を使用するに就ては之が使用には同情せざるを得ぬ。そして彼等が之を使用するや、其所得が夫の最小活資以下の場合にても、何とか必要費を節し切詰

めて之を使用して居る。之に課するの稅は彼等の最小活資を課稅することになる。故に眞に又徹底的に最小活資を免稅しやうとするならば、此の如き消費稅を廢止し斷念しなくてはならず、租稅體系としては高き免稅點をもつた所得稅、財産稅、相續稅等のみにて仕組まなくてはならぬことになるが、其では實行上大に困まることゝならなくてはならぬ（註二六）。尤も最小活資に屬する小所得にても、其に免稅の許さるゝのは、此が必要費に向けらるゝだけであつて、此が苟くも奢侈的消費に向けらるゝ以上は、其課稅已むを得ずとの辯解も出來るが（註二七）、併し此の如く勞働者が切なき思ひで必要費をも節して嗜好品を用ゐて居るのを課稅しても構はぬといふのは、最小活資を徹底的に免稅しやうといふ態度とは何うも調和しない。若又、最小活資でも奢侈的消費に向けらるゝ以上は、其課稅已むを得ずといふことに重きを置くならば、寧に消費稅について之をいふのみならず、所得稅についても、最小活資に屬する所得もが、奢侈的消費に向けらるる可能少からぬが故に、之が課稅已むを得ずといふことゝなり、最小活資の課稅を認めなくてはならなくなる。で夫の最小活資免稅といふことは之を一の理想とするに止め、實際の租稅についてはむしろ最小活資にも低き課稅已むを得ずと認めるのが穩當であり、又此にても極小の能力の存在は認め得ると思ふ。此見地よりして所得稅、財産稅、相續稅等の免稅點をあまり高くせざることとし、そして消費稅にても生活必要品稅は止めにするが、奢侈品稅だけは、假令爲めに最小活資以

下の所得をもつ細民もが之を負擔することとなつても、彼とても全く給付能力なきのではなく、一方に必要費を節して奢侈品を用ゐやうといふことで生活費の切詰を行はうといふならば、同時に他方に國家公共の爲めにする租稅の爲めに生活費の切詰めを行ふこととならなくてはならぬと解して、之を維持することとすべきである。或は斯の如くすれば、下層民の生活を壓迫すること大なるが如くであるが、併し夫の理論上の最小活資以下にして事實上の免稅點以上に當るものの直接稅を極輕易と爲すのと、其負擔となるべき消費稅の物體が奢侈的の物に限らるるとに依りて、其壓迫は大したものではなからうと思ふ。

(註一九)ボルグトは、租稅實際の爲めに使用すべき精密なる最小活資の確知は不可能といひ、フオツクも、最必要なる生活需要は場處的にも時間的にも確定せざる大さなること、隨つて最小活資を精密に決定することの不可能といふことがあるといひ、フイスチングは、何處に最小活資の限界を引くかは、常に唯可より恣意的方法にて定めしめらるといひ、ホプレヒトも最小活資免稅は頗る屈伸力ある一般原則で、理論的には單一の限界をもつが、此限界を一定金額に直さんとするや否や、多少恣意的に決するの餘儀なきことゝなるといひ、ポーリユーも、最小活資は不動のものでなくて、變化的のものである。國と時代とにより非常に異るものであるといひ、ロッシアーも、救恤金受領者を別として、家族の大さ、肉體的及精神的個性市場狀態等の各の相違と共に變化すべき最小活資の意義を實際の租稅制度の土臺とすることは可能でないであらうといふ。[23]假りに千圓を最小活資と假定しても、其から二圓なり三圓なりを取去つた爲めに、生活が出來ないといふことはない。また千圓を最小活資と定めること自身そんなに動かすべからざるものでない。

(註二〇)ワグナーは、收益稅は牢乎物體に固着して、唯だ困難に免稅を許すといひ、アントニーも、收益稅制度には最小活資の考慮が牴觸する。何となれば此が租稅能力の綜合を知らないからといひ、シエフレーも、收益稅の免除は不可能である。

23) Borght, Fw. S. 93. Vocke, Fw. S. 182. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 85. Antoni, a. a. O. S. 400. Beaulieu, Traité de la science des finances. 5 éd. I. p. 141. Roscher, System der Fw. 5 Aufl. I. S. 185.

各個の所得源の收益及收益能力は人的無能力への結論を許さないからといひ、フォッケは、所得の種々なる各個の源による課稅にては、或は給付能力の判斷は不可能である。或は此等の收益が先づ以て集計せられて此により所得を確定しなくてはならぬ。此終のものなしには此の如き純收益稅では、租稅義務者を給付無能力の爲めに免稅することは許すべからずといふ。[21]

（註二一）ヘッケルは、交通稅の範圍にては此の如き恩典（最小活資免稅等）を殆んど常に見出さないといふ。[25]

（註二二）ワグナーは曰く、吾人の歷史的に傳來的なる租稅體系では、最小活資免稅は其或稅では實際無用である。特に間接消費稅で然りとする。此稅の制度及技術は夫の種の人的免除を多くは許さないと。[26]

（註二三）ワグナーは、最貧乏な人にてもが課稅物を消費するだけでは（壹）、彼等が課稅せらるゝといひ、グルンツェルも、凡べての必要なる生活方便の消費に課する稅では、夫の免稅が全く行はれず又は唯だ不十分にのみ行はるといふ。[27]

（註二四）此說を爲す者は少くない。日本にもあるやうだが、暫らく外國のを擧ぐるに、例之、ホルゲトは、此根本的の考（最小活資免稅の）には、必要なる需要品が關稅及消費稅を課せられず又は唯輕く課せられること、並に小所得及小所得源が直接稅を全く免ぜられ、及此に近き階級が唯輕く課せらるゝことに依りて計量せらるといひ、ロッシアーも、精々人は人稅に於て所得の或一定小額を、消費稅に於て一般に必要品と認められる品物を免稅することによりて此原則に大體近接することを達することとなるといひ、エーベルヒは、通例、人が最小活資につきていふときは、直接稅、所得及收益稅につきて考ふる。何となれば此にては免稅せらるべき最小額の大體の大さが法律にて確定せらるるから。併し間接稅にても下層階級の考慮が、其課稅が人頭稅的に影響する所の必要なる消費物を免稅することによりて可能であるといひ、ワグナーも、社會政策的觀察點の正當が國民の自覺に入り込むに從ひ、即ち社會的時代が國民的時代に代りて進むに從ひ、愈々多く細民の免稅が少くとも直接人稅につき及收益稅の或場合に生ずるであらう。而して消費稅體系が此の如き顧慮に從つて變更さるべく（必要なる生活方便に於ける稅の廢止）及財產階級の他の稅によりて補完せらるであらうといひ、カイゾルも、社會政策派は、最小活資に關する所得の直接稅免除の外に、最小活資を全く免ぜんが爲めに必要的消費品の間接稅廢止を要求するといふ。[23]

（註二五）最小活資免稅を理想的にすれば、日本にても所得稅にて八百圓の免稅點では濟むまじく、或人がいひ、そして俸給者

24) Wagner, a. a. O. S. 404. Antoni, a. a.O. S. 399. Schäffle, a. a. O. S. 278. Vocke, Fw. S. 181.
25) Heckel, a. a. O. S. 188.
26) Wagner, a. a. O. S. 403–4.
27) Wagner, a. a. O. S. 404. Gruntzel, a. a. O. S. 33.
28) Borght, a. a. O. S. 93. Roscher, a. a. O. S. 185. Eheberg, a. a. O. S. 163. Wagner, a. a. O. S. 405. Kaizl, a. a. O. S. 222.

組合にて主張した如く二千圓見當にしなくてはならぬことともならう。然るときは稅額に於て失ふ所は七百萬圓位に過ぎないが、納稅義務者にては百三十一萬四千七百一人中の大部分を失つて、殘る所は僅かに二十九萬三千七百九十四人ということになる。[29]納稅義務者があまりに少いことになつてしまう。

(註二六)ワルカーは、細民の實際上の免稅は、唯だ生活方便、麥酒、砂糖、火酒、煙草、衣服材料等が何等の間接稅又は關稅より課せられない國にてのみ可能である。併し此の如きは何處にもない。假令、英國及瑞西の二三の州にては此狀態に多少接近しては居るけれどもといふて居る。[30]

(註二七)パステーブルは、最小活資の爲めに免稅が要求せらるるときは、其は此が必要品を買ふことに使用せらるる理由にてのみであり得るといふ。[31]

(C)此原則と租稅體系

(い)直接稅間接稅の結合に於ける租稅體系論——或は直接稅は負擔平等原則に適ひ、間接稅特に消費稅が負擔一般原則に適ふものとして、兩稅の特徵を認め、此よりして其結合にて租稅體系を作らうといふ考(註二八)がある。が先づ、直接稅の中でも所得稅なれば負擔平等に適ふとしても兎からうが、其收益稅の如きにても然りということ(註二九)は、嚴格にいふては當らない。其は兎に角として消費稅が負擔一般に適ふということは、何うしても當らない。負擔一般ということを能力ある所に漏れなく負はすといふ意味とし、そして其能力を嚴格に解し、上記の如く最小活資には能力なしといふ意味にでも取れば、普通の國に於ける消費稅は夫の一般の原則に適ふものといふことを得ぬ。或は最小活資にも輕小ながら能力はありと解し、そして必要品消費稅もが行は

29) 主稅局四十七回統計年報書、117.
30) Walcker, a. a. O. S. 33.
31) Bastable, Public finance. 3 ed. p. 320.

るれば、負擔一般に適ふといひ得るかも知らぬが、斯の如き消費稅は理論上良き稅ではなく、單に斯かる負擔一般に適ふからといふて之に重きを置くべきものでない。で消費稅はむしろ奢侈的消費稅のみとするとすれば、此は極貧民にさへ負擔せしめらるる可能あると同時に、可なり給付能力ある者、其は最小活資以下の所得を有つ者のみならず、其以上を有つ富者さへも全く其物體たる物を消費せざるが爲めに、負擔より漏れることとなつて、負擔一般には適はぬことゝなる。此に至ては能力ある所に負擔一般が行はれたりとはいへぬ。却つて直接稅たる所得稅などの方が凡べての能力ある者への負擔の一般に適ふといふことになる。卽ち改良されたる租稅制度の下には、負擔の一般といふことは間接稅の特徵ではなくて、むしろ直接稅の特徵といふことになる。故に夫の理由にては直接稅間接稅の結合を說明することを得ぬといふこととなる。

（註二八）フイスチングの考である。彼は曰く、正義の原則により成形されたる租稅體系にて人的給付能力に依る課稅の要求を實現すべき租稅形式が直接稅で、之に反し人的給付能力には適はず併し唯だ課稅の一般の要求を充たすべく定められたるものが間接稅であると。シエフレーは此の如き對照は說かなかつたが、間接稅の一般負擔的性質を認む。曰く、彼等（內地に住居する國民）の所得又は財產は、間接稅よりしては例外なく課せらるると。[32]

（註二九）フイスチングは曰く、不完全なる租稅種類たる收益稅は、直接稅の範圍を脫しない。其がむしろ此に屬する。何となれば此等のものは人的給付能力の顧慮を原則的に排斥する間接稅に反して、斯かる顧慮を原則的に許し且つ要求するからと。[33]

（ろ）人稅物稅の結合による租稅體系論——或は收益稅特に物稅と人稅、所得及消費稅との結合

32) Fuisting, a. a. O. S. 22. Schäffle, a. a. O. S. 261.
33) Fuisting, a. a. O. S. 22-3.

が課稅一般の要求の實現の爲めに必要也といふ見方がある(註三〇)。此は或稅にては漏るることとなるべき給付能力を他の稅にて捕捉し、種々異つた稅の組合せに依りて租稅の補完作用を行はしめやうといふ點に於て意義のあることではあるが、收益稅や消費稅にては、間々、能力ある處に一般に負擔せしむといふことが完全に行へないといふことを見逃してはならぬ。特に例之、消費稅にても奢侈的消費稅のみを選みたる場合、收益稅として物的元素の存する收益稅のみを選みたる場合の如しである。

(註三〇)ワグナーは、國及地方稅に於て、課稅の一般といふことの唯だ近接的なる實現(實際には常に此にて滿足しなくてはならぬ)が、種々なる稅を統一ある租稅體系に結合することに依りて達せらるるを得る。此目的の爲めに此體系が特に一方にはむしろ主體に、卽ち所得を收得し且つ支出を行ふ所の人に結付く所の稅と、他方にはむしろ物體に、卽ち收益源に、隨ふて特に種々なる財產の種類に結付く所の稅より成るべきである。此故に所謂收益稅、特に物稅と、人稅、所得及消費稅との結合が、課稅の一般(並に少からず平等)の要求の實行に適ひ且つ多少必要となるといふ。[34]

第二段　政治上に於ける租稅民衆化の要求

(一)租稅民衆化の要求の意義——(A)我は租稅を手數料と對立して民衆的のものであり民衆化したものであると解せらるることがある。卽ち租稅が其能力原則により、能力のある所にのみ課せられ能力の大小に應じて課せらるる所より、租稅の反面たる國務が貧富を問はず普及することとなるの

34) Wagner, a. a. O. S. 398.

に、手數料の場合には相手の能力を問はず同一率となるよりして、動もすれば貧者には國務の及び難きことを生ずる。斯くて手數料の貴族的なるに對して租稅は民衆的なりとも見らるるのである（註三一）。此の如く租稅正義原則の結果として租稅の効果が民衆的のものとなる。そして此事は政治上良好の結果を齎らす。然るに更らに(B)他面、政治上よりしては租稅特に直接稅を出來るだけ廣く多くの人々をして負擔せしめたしといふ要求がある。此が政治上に於ける租稅民衆化の要求である。尤も此を徹底的に貫くこととなれば前記の租稅の民衆的効果と衝突することとなる。其故に彼と適當なる調和を得る度に之を行ふことを要するが、兎も角政治上には斯かることが要求せらるる。此租稅民衆化は夫の普通選擧と共に近代の政治に於ける理想で、之によりて出來るだけ多くの人々をして政治に興味を有たしめ、政治を萬民全體の共同的連帶的のものとして、眞面目に之を運營せしむるのに必要である。政治を充實し、國家生活を健全ならしむるに缺くべからずである。卽ち斯くて如何なる意味にても能力なしといふ程でない以上は、大抵の人が租稅而かも直接稅を負ひ、而かも其を自分達が定めて負ふ（註三二）といふに於て、彼等に強き國民自覺が生じ、政治に對する利害及責任觀を養ふを得ることとなる（註三三）。そして其が間接稅でも今日の自覺したる民衆にては其負擔を認識して夫の觀念を養ふことが出來ないではないが（註三四）、併し直接稅に比しては其効力が弱い。適切でない。間接稅は實は人の氣の着かぬ間に取ることに特徴

があつて(註三五)、直接稅に於けるが如く徵稅令書に接して見ぬと、自覺は鈍い。加之、間接稅にても此自覺が相當に生ずると假定しても、其間接稅が改良せられて奢侈品稅に限らるることにでもなると、そして他方に直接稅の免稅點が可なり高くにでも定まると、直接稅の免稅點以下にあつて夫の奢侈品を消費せざる人々は何等の負擔を爲さざることとなりて、夫の自覺を養ふ機會を有たぬこととなる。故に彼等も極貧者たらざる以上は、負擔の機會をもつやう、輕少ながら彼等の直接負擔の出來るが如き、稍低き免稅點を有つたる直接稅の存在が望ましいといふことになる。

(註三一)アイゼンハルトは曰く、人は手數料に依り國家需要を充たすことを、課徵物の一層嚴酷なる且つ貴族的なる形式といふことを得る。そして租稅に依るものを一層寬大且つ民衆的のものといふを得る。何となれば手數料は國家施設を利用し又は其効果を受くる各人を同率にて課し、其貧富を問はざることは恰かも商人が其商品の價を一にすると同なるが爲めに、手數料は貧民階級に其使用を困難とし且つ貴族的であるから。而して此と反し國家施設の無償の利用の下に租稅に依る全國家需要の徵收は、其負擔を特に有產者の肩に置き、此者が國家施設を同一割合にて一層多く利用したるやを問ふことなきが故に、此の方は寧ろ民衆的であると。[35]

(註三二)ジョーンスは曰く、近世民衆的政治國では、或意味にて人々が彼等自身の稅を課し、或意味にて稅が彼等の上に課せらるると。[36]

(註三三)最小活資免稅に反對して說かるるものの中に、凡べての財產階級、隨ふて貧なる階級もの國家財政及國家的勤務給付に於ける利益を、公益の爲めに覺醒することが必要で、此が假令小なりとも或稅を徵收することによりて最良く起り得るといふことがある。[37]

(註三四)アントニーは曰く、國民が國家生活に利害を有し、國家目的の到達の爲めに貢獻すべしといふことの道義的自覺を國

35) Eisenhart, Kunst der Besteuerung. S. 12.
36) Jones, The nature and first principle of taxation. p. 212.
37) Antoni, a. a. O. S. 397.

民に喚起する能力が間接稅にも排除されないと。[38]

（註三五）フイスチングは「全體の人民を租稅壓迫の感知なしに、租稅需要を充たすことに干與せしむることが間接稅の重なる目的であるといふ。[39]

（二）租稅民衆化要求の重要――（A）此政治上に於ける租稅民衆化の要求は、國民の政治上の責任自覺を促がすのに必要なることは前の一（B）にて說く所の如くであるが、（B）若も此要求が行はれず此要求が等閑視せられて、能力原則、及之に基く負擔の一般が嚴格に適用せられ、其の爲め消費稅の如きは一切之を課せず、唯だ高き免稅點を有つたる所得財産相續稅等のみを行ふことにでもするならば、他方に普通選擧が行はれ、政治上民衆の勢力が優勢となるに於いて、彼等は彼等自身に於て給付能力の之なきことを唱へ、夫の文化自然的なる生活必要費といふ其文化の文字の廣くにも解し得る所より、免稅點を益々引上げて負擔を免れ、而かも有產者の負擔を益々加重して得たる收入にて、自分達の利益となるべき支出に多く向くることとなるの危險がある（註三六）。此の如きことは他方、租稅の道義及正義觀を進めることによりて多少矯正することも出來、又矯正すべきではあるが、併し人間の不完全なる、先づ利己を考へ、特に力を得れば力を濫用して利己に用ゐんとする傾ある所であるから、此矯正は實際餘程六つかしい。其故に夫の給付能力の嚴格なる解釋、最小活資免稅の徹底は理想としては尊重すべきではあるが、實際政策としては、之を緩和

38) Antoni, a. a. O. S. 398.
39) Fuisting, a. a. O. S. 37.

するのに政治上の租稅民衆化要求を持來ることが穩當であり、そして生活費の屈伸性を前提として最小活資にも輕小ながら課稅するといふ考と調和を保たしむることとすべきものである。

(註三六)バステーブルは、勞働者の最下級が偏重したる政治上の力をもつのに、彼等を國の殆んど凡ての負擔より免ずることの危險は明かであるといひ、ボーリューも、凡ての人民に選擧權の與へらるる所の吾人の民主國にては、大多數を占むる階級が絕對に凡ての稅より免ぜらるることには非常なる不都合ありといひ、グルンツエルも、急進黨の提案する所得稅に重點が置かるるならば、此事實が、普通選擧の國では國民の多數が少數者の齎らすべきものを決することとなるべしといふ危險を有つといふ。[40]

結論

以上要之、租稅負擔一般の原則の意義は往々にして、考へらるるが如く、凡ての人への負擔といふことの要求ではなくて、能力への負擔の一般といふことである。此原則に例外なきことは出來ぬが、其は出來るだけ狹き範圍に限定すべく、最小活資の免稅もが往々にして此原則の例外とせらるるが、此免稅を認むる以上は、其は最小活資に能力なしと認めた結果であるからして夫の原則の例外ではない。併し最小活資に全然能力なしと見るのは穩當でなく、むしろ此に極輕小ながら能力ありと認めて輕易なる課稅を爲すことゝすべく、此よりするも夫の原則の例外といふことが此に於て起らざることとなる。又間々租稅體系論に關聯して、間接稅に負擔一般原則上特別

40) Bastable, l. c. p. 319. Beaulieu, l. c. p. 141. Gruntzel, a. a. O. S. 33.

意義あるが如くに解せらるるが、之については特に其改良されたるものにありては恰かも此原則は適應しないことを注意すべきである。そして右の原則の外別に、租稅特に直接稅を出來るだけ多くの人に負擔せしめたしといふ政治上の租稅民衆化要求があつて、此要求は國民の政治上の自覺を促すに必要であり、之を無視することは普通選擧國では特に危險が大いことを注意しなくてはならぬ。此事を考へ更らに最小活資にも全然能力なしといふ程でないといふことを考ふるときは、租稅負擔一般の原則が能力への一般であつて、人への一般ではないにしても、可なり多くの人々への負擔の一般といふことに歸することになり、そして其が此政治上の要求と調和することにもなる。