

# 京都市帝國大學經濟學會 經濟論叢

第二十一卷 第五號

大正十四年十一月一日發行

## 論叢

人間愛の起源……………教授 川村多實二

租税公正の實現難……………法學博士 神戸正雄

現象學的基本考察……………文學博士 米田庄太郎

## 時論

關稅特別會議に就て……………法學博士 末廣重雄

勞働組合主義と集合契約……………法學博士 河田嗣郎

## 說苑

金利と物價との相關關係に就て……………經濟學士 谷口吉彦

歐洲に於ける家産運動及び家産制度……………經濟學士 八木芳之助

スミスの植民地論について矢内原教授の教を乞ふ……………經濟學士 長田三郎

## 雜錄

生計調査より觀たる租税負擔……………法學士 沙見三郎

## 法令

重要輸出品工業組合施行規則・輸出組合法施行規則

## 附錄

本誌第十一卷乃至第二十卷論題索引

(禁轉載)

# 租税公正の實現難

神戸正雄

緒言(本論の目的)

第一段 能力の大小に對し不均衡負擔となる場合(一)公益上の理由に出るもの(A)能力あり乍ら免税さるゝ場合(B)能力なきに課税さるゝ場合(C)税の自減が其目的たる場合(D)一方に利益他方に負擔となる場合(二)課税技術上及収入政策上の理由に出るもの(A)所得税(B)収益税(C)交通税(D)消費税(E)地方税

第二段 能力なき人に負擔せしめらるゝ場合(一)能力なき人の意義(二)第一義に於ける無能力者負擔の場合(三)第二義に於ける無能力者負擔の場合(A)公益上の理由に出るもの(B)課税技術及収入政策上の理由に出るもの(イ)所得税(ロ)収益税(ハ)交通税(ニ)消費税(ホ)地方税

第三段 能力ある人の負擔を免ずる場合(一)公益上の理由に出るもの(二)課税技術及収入政策上の理由に出るもの(A)所得税(B)収益税(C)交通税(D)消費税  
結論(全文の要旨)

## 緒言

租税の配分にては公正を旨とし、能力原則に依ることを肝要と爲す。併し實際にては税法を作

るときにも、立法機關に於ける勢力關係によりて此公正の破らるゝことが生じ得るばかりでなく、一旦出來た所の一應公正とさるべきの税が其納税上に、更には擔税上に於ける負擔回避によりて此公正の破らるゝことあるを免れない。<sup>1)</sup> 暫らく納税上擔税上の租税回避の場合を別とし、租税立法上に於ける公正維持に就て之を見るも、夫の立法機關に於ける勢力關係によりて公正の破らるゝばかりではなく、收入政策上の必要並に課税技術上の便宜よりして、已むを得ず公正を破ることゝなるといふことがあり(註二)、加之、租税の主目的として收入の外に間々、公益が來たり(註三)、此が一層重きを成し其爲め能力原則を破りて、能力なき者に課税し、能力ある者を免することゝなり、又假令相當に收入を重視して居ても、之に公益目的の伴はしめらるゝの結果は、齊しく能力原則を破りて配分さるゝことゝもなる。<sup>2)</sup> 其爲め能力なき者に課することは多くはないけれども、能力ある者を免することは頗る多い。<sup>3)</sup> 更らには又能力に相應したる負擔を分配せざることもなる(註三)。此收入政策、課税技術、並に公益上よりして通例生ずる所の公正の破壊を説明することは、税の本體を明かにするに於て必要と思ふに因つて、下に特に我國の制度を土臺として之を解説して見やうと思ふ。

(註一) カンナンが、平等と經濟(徵稅費、多收、屈伸力、所得よりの支拂、遁脫防止を含む)とを比較して、平等の方、一層弱しとしたのは、收入政策上課税技術以上の理由より公正を破ることあるのを過重視したのである。

1) 拙著、租税研究、五卷、25。

2) 拙著、租税研究、四卷、I. 以下。

3) 拙文、公益上の免税、經濟論叢、二十卷二號 23.以下

4) Jones, The nature and first principles of taxation. p. 162.

(註二) 此場合、収入の全く生ぜないことは事實としてはあり得るが、其でも此に収入可能はある。租税に於ける収入上の主目的は残る。

(註三) 即ち實際の租税配分には、能力原則を主とするが、併し公益逆比原則も考慮せられ、其上にも収入政策上並に課税技術上の考慮を爲す外ない。モンペルトは、此關係をいひ表はすに、課税上には諸の原則があつて、給付能力原則、資産所得重課、不勞所得重課の原則の外、凡べての時代に於て、租税理論及租税政策上の原則たる諸の原則ありといふ詞を以てし、ロツシアは、人間の一般の弱點の爲め、租税公正が各國の努むべき理想ではあつたが、而かも最良の國民の最良の政府でも、之を完全には達しなかつた。既に避くべからざる租税徴收機關の不完全の爲めに、多様な租税轉嫁現象の爲めに、併し主としては大なる人的相違(其は一人當り同一の財産又は所得額にても、頗る異つた經濟上の力を生ずる所の)の爲めである(其の中、租税徴收機關の不完全と、此人的相違を十分に考慮することの出来ないのとは、つまり課税技術上の原因によるものである)。此外に歴史は公正原則の惡意ある又は少くとも不當なる破壊の澤山の例を供する(其は立法上の争の爲め)といふて居る。<sup>6)</sup>

## 第一段 能力の大小に對し不均衡負擔となる場合

(一) 公益上の理由——よりして(A)能力ありながらも免稅せらるゝ場合があるが、此場合には之が免稅の特典に與かつた者と、之が特典に與からざる者との間に不均衡なる負擔を生ずる。此は公益上の理由のあることだから認めなくてはならぬが、併し兎も角公平原則には反する。(B) 齊しく公益上の理由から能力なきに拘らず課せらるゝこと間地税の如きものにて、能力なき間地が之を

5) 拙著、租税研究、四卷、9—10。  
6) Mombert, Besteuerung und Volkswirtschaft. S. 10. Roscher, Fw. 5 Aufl. I. S. 239.  
7) 前出脚註、(3) 參照。  
8) 拙著、租税研究、五卷、278. 以下。

課せられるに對し、能力ある他の土地が之を課せられざることは、能力原則の上からしては不均衡負擔といふことになる。(C)更に收入よりもむしろ公益に一層重きを置きたる税に於て、其税の自滅が却つて税の目的に適うといふことがあり得るが、此場合一部此目的が達せられ、他部は達せられぬといふこととなり得る。然るときは間地税の如きものにて相變らず間地たるものと、間地から利用地に移されたものとの間に不均衡負擔となるし、獨身税子無税の如きものにてても(此は我國にはまだない税だが)、或人は之を免るゝ爲めに配偶者を有ち小供を有つことにはなつたが、其能力は尙可なり大い。而かも此人よりも能力の遙かに乏しい人が相變らず獨身無子を續けて此税を課せらるゝといふことが起つて不均衡負擔となり得る。(D)若夫れ一の税が一部の人民には積極的に利益を與へて他部の人民に負擔を課すること、關税の如きに至つては、人民の間に二重の不公平をも生じ得る(註四)。

(註四) ベックは、若も國費が少數の富める工業者の利益に於て、高き保護關税の維持を計るときには、其度合に於て、累減的となり、不公平を増長することとなるといふて居る。<sup>10)</sup>

(二) 課税技術上及收入政策上の理由に出づるもの

(A) 所得税——が此等の理由の爲めに思ふやうに公平なるものとなり得ぬことは、私の既に説く所であるが<sup>11)</sup>、細かきことを詮議せずとも、大きな處でも、例之、我國法にていへば、第一種法人

9) 拙著、租税研究、六卷、119。

10) Peck, Taxation and welfare. p. 114.

11) 拙著、租税研究、三卷、195以下、六卷、72以下。

所得も畢竟は其社員の所得に外ならずして、税法が之を課しやうとするとせば、此一率なる課税は能力多様な社員たるものにとりては不均衡な負擔となり得る。全體上大な所得をもつ人も、小な所得をもつ人にも區別差等が存しない。第二種所得亦た天引課税なのだから、小所得者大所得者が一様に課税さるゝことゝなつて不均衡となる(註五)。第三種所得は綜合累進、人的事情加味をも行つて極めて公平のやうには見ゆるが、箇人所得の綜合につき第二種所得に當るものが抜けて居り、又法人よりの配當に四割引を行ふて居るだけ綜合が不完全たるを免れず、人的事情考慮が不満足であり、負債利子控除の不十分なるが爲めにも、一層大な所得者が小所得者に比して眞に均衡ある大な負擔を爲すといふことを保し難く、假定の場合を持出すときに、可なり大な不公平を想像し得る。

(註五) ロビンソンも、英國の源泉課税が徴收を簡單とし、税収入を増加したけれども(即ち課税技術上、收入政策上の目的には適つたが)、全體の所得への累進課税の發達を困難ならしめたといふ。<sup>12)</sup>

(B) 収益税——にては我國の現行税制下に可なり不公平なるものゝ存することは嘗ても説く通りであり、<sup>13)</sup>即ち地租と營業税とのみから収益税が構成せられて、家屋税資本利子税を缺くことに於て、土地所有者營業者と、家屋所有者資本所有者との間に不均衡が著しきのみでなく、地主と營業者との間にも課税方法の異なるが爲めに不均衡たるを免れず、土地所有者間のみについて見る

12) Robinson, Public finance. p. 35.

13) 拙著、租税研究、六卷、175以下、197以下。

も、地種の異なるに従つて税率異り、地價といふ課税標準が色々の點にて不公平なるが爲め、將た税率が比例であり、土地關係以外の人的能力、負債關係を考慮せぬ爲めにも不公平たり得る。營業者間にも、營業種類の異なるに従ひて課税標準が異り税率の異なる爲め、更に其標準が外形標準なるが爲めに又税率が比例なること、當事者の全能力を考慮せざることの爲めにも不公平たり得る。今度の政府の改税案が行はれたとしても、尙ほ土地、資本、營業と、家屋との間に不均衡が残り、家屋を暫らく措くとしても、土地、資本、營業の間に於ける税率が均衡を得て居らず、特に資本の方が營業より重くて然るべきに却つて反對の負擔となり、課税標準が營業税にて純益になつたのは實行上の困難(註六)は別とし、理論上は公平に近づいたのであるが、地租にては尙ほ、粗なる總収益たる賃貸價格(註七)により、其も各地片の實地につきて調べるのでなく、一地區内の同種土地の平均的のものを採るといふので(註八)實際には適切ならず不公平なものとなる可能がある。營業税にては所得税原則の行はるゝ結果として、負債利子控除が行はるゝことになるやうではあるが其も全部ではなく、一部に止まり、又地租や資本利子税では此が行はれず(註九)、税率は凡べて比例たるを免れず、人的事情の考慮は行はれず、義務者の全體の能力は固より此等の何れの税にても考慮されない(註一〇)。即ち其等は此収益税を採る以上に已むを得ぬことではあるけれども、兎も角も此缺點の存することを見逃してはならない。

(註六) ファイファーは、夙に此點を高調して居る。曰く、營業税にては、地租家屋税に於けるよりも收益確定につき一層大な度にて困難に遇ふ。營業にては土地や家屋の如く、所得の評定に目安となるべき公然の標準はないと。<sup>14)</sup>

(註七) ロツツは、國稅制度として合理的に仕組まれたる收益税は、多くの場合、實際的個人的なる純收益ではなくして、假定的可能的なる收益に依ると爲し、更らに地租につき、不動産所有を合理的に課税しやうとすれば、土地の實際の純收益の年々の動搖に追跡することを斷念しなくてはならぬ。むしろ中間的可能的なる土地收益を見ることが、之が確定に於て、個人的事情特に負債を考慮の外に置き、經濟技術、販路變更、收穫出來具合、價格動搖に依る年々の變動をも無視することにならなくてはならぬといふて居る。<sup>15)</sup>

之に對しシエフラーは、純收益ではなくして總收益又は推定平均收益のみが收益税標準となる時には缺點は愈々大となると爲し、セリゲマンも、地租では總收益の代りに純收益に依ることが給付能力に應ずる所以だといふ。<sup>16)</sup>

(註八) 前出註七、ロツツ、シエフラー參照。尙ほ、ロツツは、收益税が實際の收益に依らずして平均的収益に依り、此に或不公平があると爲し、ファイファーも、平均に依り、土地の全き分科が唯だ見積によることとなつて失敗するを免れずといふ。<sup>17)</sup>

(註九) ロツツは、課税すべき生産的の力に存する負債が純然たる收益税制度では考慮せられないといふて居る。<sup>18)</sup>

(註一〇) シエフラーは、收益税では、人の租税力が全體として判斷されない。最小生活資料の考察、壓迫されたる家族事情、大さと共に上る租税力(累進税)が考慮せらるゝことが出来ないといふ。<sup>19)</sup>

(C) 交通税——にては轉嫁不明といふことが概して他税よりも著しいだけにて、其の負擔の公平不公平が初めより確的にいひ難い所ではあるが(註一一)、併し假りに此も關係者には歸するものと見て、彼等が課税さるべき交通事實に出會ふ機會が、大なる能力をもつ者に多いといふ傾はある

14) Pfeiffer, Staatseinnahmen. II. S. 192.  
15) Lotz, Fw. S. 283. 391.  
16) Schäffle, Steuern. B. T. S. 86. Seligman, Essays in taxation. 8 ed. p. 14.  
17) Roscher, a. a. O. I. S. 447. Pfeiffer, a. a. O. S. 167.  
18) Roscher, ebenda.  
19) Schäffle, a. a. O. S. 86—7.



けれども、必ずしも然りとのみいふべからずして、小能力者に一層頻繁に起ることがあり得る<sup>20)</sup>し、同一割合に現はるゝとしても、税率が比例であつたり、又はむしろ多く確定率や階級率が適用さるゝと、大能力者が小能力者に比して過輕の負擔を爲すといふことが生じ得る<sup>21)</sup>。

(註一一) ロツツは、凡べての交通税に共通なる點は、如何に此税が働くか、何人に此が落つるかの不確實に於て、公平觀察點が唯だ從屬的役目をつとめることであるといふて居る<sup>22)</sup>。が交通税の凡べてといふては當らぬが、重なるもの、例之、登録税印紙税などには當る。

(D) 消費税——にては、轉嫁又は負擔歸着の復雜の爲めに必ずしも消費者の負擔となるとは限らぬけれども、其は立法者の假定に依れば消費者に負擔せらるゝものであり、又此にては普通に消費者負擔となることの希望せらるゝものでもある(排轉を例外とす)から、暫らく此が消費者の負擔に歸するとして考察するのに、其には負擔が概して輕易に感せらるゝとか、之を負ふと否とが當局官憲の恣意に依ること少しといふ如き緩和劑はあるけれども(註一三)、兎も角、大所得者と小所得者との間に均衡ある負擔となるといふことは難く、富者よりも貧者に割合に重くなるを免れない(註一三)。時としては貧者が富者よりも絶対に重く負ふことさへ起る(註一四)。特に必要品税には著しい<sup>23)</sup>。必要品税が止められて酒煙草砂糖骨牌、綿以外の織物税のみ課せらるゝときにも尙ほ矢張り、大體に於て貧民が割合に重い負擔を爲すといふ缺點はなくならない(註一五)。骨牌の如く

20) 拙著、租税研究、四卷、133以下

21) 拙著、租税研究、四卷、189。

22) Lotz, a. a. O. S. 513.

23) Roscher, a. a. O. II. S. 1. Lindahl, Gerechtigkeit der Besteuerung. S. 212. Kleinwächter, Fw. S. 213.

酒の如く品質の等差により税率を高下せずして、確定率を課し又は従量比例を課するものは貧民過重の嫌が最大(註一六)。尤も織物税に至つては従價比例となつて居るから、或度まで富者と貧者との間に其使用物の品等の異なることが斟酌され得るし、砂糖税にても従量比例ではあるが、砂糖の品等により別異の税率が適用さるゝだけにて貧者富者の能力に相應するやうになつて居るし、煙草に至つては專賣を利用して従價従價にて一層此手加減が行はれて居る(註一七)。

(註一二) ホアバンは、間接税は直接税よりも一層、負擔感の軽く、一層恣意少きものと爲す。<sup>24)</sup>

(註一三) ベックは、廣き消費に屬する物品の關稅内國消費税は一般に累減的であり、累減税は不平等を増加すと爲し、ジエンセンも略ぼ同様のことをいひ、スタンブも、大收入を齎らすべき物の税は略ど確かに貧民の上に反對累進となると爲し、ホックも、一般需要品税は富者よりも一層強く貧者を課税すといひ、ヒツダスも略ぼ同様のことをいひ、ロビンソンは、大量消費品税は富者よりも貧者に一層重く歸すと爲し、ポリーニューも、間接税は單獨としても全體としても義務者の能力に嚴格に比例することは出来ぬと爲す。<sup>25)</sup>

(註一四) クラインウエヒターは、儉約者特に吝嗇者が消費税を最少く拂ひ、享樂者特に浪費者が遙かに其能力を超へて消費税を拂ふと注意して居る。<sup>26)</sup>

(註一五) アアイフアーは之について説いて居る曰く。今日消費税を課せらるゝ物體中の最必要でないものにも、例之、煙草にても年々五萬ターラーを支出する人が、百ターラーの年豫算を有つ労働者の五百倍の煙草を使用するといふことを得ぬと。ポリーニューも、略ぼ之と同様のことをいふて居る。即ち十萬法の收入をもつ者が、千法の收入者の百倍の砂糖を消費しないと。但し彼は之に附記して、砂糖、葡萄酒、珈琲税の如きにては、義務者の所得に嚴格に比例ではなくとも、其と或關係にはありといふて居る。<sup>27)</sup>

24) Boivin, Contributions directes etc. p. 68.  
 25) Peck, l. c. p. 108—9, Jensen, Public finance. p. 181. Stamp, Current problems in finance and government. p. 218. Hock, öffentlichen Abgaben und Schulden. S. 89—90. Higgs, Primer of national finance. p. 68. Robinson, l. c. p. 40. Beaulieu, Traité de la science des finances. 5 éd. I. p. 254.  
 26) Kleinwächter, a. a. O. S. 212.  
 27) Pfeiffer, a. a. O. S. 349. Beaulieu, l. c. p. 356.

(註一六) ロビンソンは、消費税が従量にて課せらるゝときには、貧民の消費する安物の價を、富者の消費すべき高價品の價よりも一層多く高めることゝなると爲し、プアイファーム、葡萄酒を課税する國では通例、此税が分量に從つて定めらるゝ。斯くて富者の使用する高價なる葡萄酒にとりては全く軽い税となるけれども、貧民の使用する劣等酒の價は爲めに非常に高められることゝなるといひ、ホーリニューは、概していふと、不幸にして間接税では品質を考慮することが困難だといふて居る。<sup>28)</sup>

(註一七) クラインウエヒターは、煙草税關税などは或度まで累進的である。何となれば此が安い物よりも高い物に一層強く課せらるゝからといふ。<sup>29)</sup>

(E) 地方税——にては國税附加税たるものが本税に準じて不均衡であり、其不均衡を増長するのみでなく、特別税たる戸數割は現行法下では府縣より市町村に配賦するの標準が公平を缺き、課税標準其ものも不満足であり、税率の累進たらざることと同様である。改税案により市町村税となるとしても配賦以外の點に於ける缺點は殘る。家屋税には前に地租につきいふたやうな缺點があり、其營業税が外形標準に依るに於て、現行國税營業税と同様な缺點があり、雜種税に至つては一層下層民苛めの弊が大い。

## 第二段 能力なき人に負擔せしめらるゝ場合

(一) 能力なき人の意義——租税が公正に反する他の場合は税が能力なき人に負擔せしめらるゝ場合

28) Robinson, l. c. p. 40. Pfeiffer, a. a. O. S. 367. Beaulieu, l. c. p. 257.  
29) Kleinwächter, a. a. O. S. 113.

であるが、之を説明する前に、能力なき人とは何かを定めなければならぬ。元來其の能力ありといひ、之なしといふ限界を明確に指示することは太だ難い。之を精密に示すことは出来ない。固より其は所得の或度にて定むるの外なきことは今日の税に關する通義(註一八)よりしては當然としても、其所得金高の何の點からして能力なしとして然るべきか。所得税には免稅點を有つが、其が標準だとは必ずしもいひ難い。其は直接税を課するに課税技術上都合の良き所を定めたもので、可なり高くなつて居る。隨ふて此點以下のものでも税が輕微なれば負擔し得られ、又之をして負擔せしめ更らに納税せしめた方が國民自覺を強めるのには良いと思ふ(註一九)。收入を擧ぐる上からも必要である。極貧者たらざる以上は能力ありとして負擔せしめて可と思ふ。即ち此意味では極貧者にして初めて無能力者となる。尤も其極貧の度合は精密ではない。併し又既に所得税といふ基本税に免稅點がある以上は、之が免稅點を以て、其國民の文化自然的に生活上必要なる最小限度の所得の大きさを公定したものとはいはれ得る。隨ふて此以下のが無能力だといふことにも意義ありとしなければならぬ。其處で下に前者を第一義、後者を第二義として別々に考察する。

(註一八) スタインは、凡ての税は所得税であつて、此點につき學說實際共に一致すと爲し、ジョーンズも、結果にては實際、凡ての税が所得税である。即ち其等のものは凡て所得からして爲さるゝ支拂だといふことになるといふ。<sup>30)</sup>

(註一九) モンバートは、新しき學說は、國家の欲望及生存必要から出發して、租税に於て、各個人の全體及國家的全體意思に對する必要な義務履行に外ならざるものと解すといふて居る。<sup>32)</sup>

30) 拙著、租税研究、一卷、95—6.

31) Stein, Fw. 5 Aufl. II-II. S. 409. Jones, l. c. p. 198.

32) Mombert, a. a. O. S. 6.

(二) 第二義に於ける無能力者の負擔する場合——此場合は極めて少い。けれども其が消費税には起る。消費税では性質上避くべからず無能力者にも負擔の機會を作る(註二〇)。其機會なき消費税といへば富者のみの消費する物に對する奢侈税だけであつて(註二一)、其他は通例課せらるゝが如き奢侈品税例之、酒煙草骨牌砂糖税などでは貧乏人の負擔する機會が少くない。まして必需品税は到底極貧者をも課しない譯には往かない(註二三)。而かも此の如き貧民税として好ましからぬ税が多く國にて財政收入からして除去することの出來ないのは(註二三)遺憾である。

(註二〇) スタンプは、學者は、間接税の増加が貧民の負擔増加を意味することによりて其新税の發達を批評し得といふて居る。<sup>33)</sup>

(註二一) だからしてアファイアーは、純奢侈品體上の消費税が最良のものだといふ。<sup>34)</sup>

(註二二) シェフレは、必需品は租税力を示さずと爲し、セリグマンは、消費税物體が必要的性質をもつときには、節制ある消費者に不當なる殘酷を課するものだといふて居る。<sup>35)</sup>

(註二三) アファイアーは、間接税のやうに多收なものを斷念することに財政が決心することは蓋然でないといふて居るのは今も尙多くの國に當る。たゞ一八六一年の豫算演説にてグラッドストーンが、直接税と間接税とを、豊かな財産をもつ二人の美人の娘に比喩した所であるのに、今日英國にて二者の間に大なる懸隔が出來て、直接税が遙かに重きを成すことになつたのは興味ある現象である。<sup>36)</sup>

(三) 第三義に於ける無能力者負擔の場合——無能力者を第二義とするときに、一層多く無能力課税を生ずる。

33) Stamp, l. c. p. 206.

34) Pfeiffer, a. a. O. S. 366.

35) Schäffe, a. a. O. S. 270. Seligman, Pending problems in public finance.

p. 9.  
36) Pfeiffer, a. a. O. S. 364. Stamp, l. c. p. 206.

(A) 公益上——の理由からして間地税<sup>37)</sup>を課するときには、遊ばしてあつて収益の生じない土地に課することゝなり、其が相當に大な所得をもつ人のであれば良いが、夫の所得税の免税點以下度の小所得者の偶々有つ此種の土地に此が課せらるゝときには、勢ひ無能力者課税となる。其は已むを得ぬことではあるが。

(B) 課税技術及収入政策上の理由に出づるもの

(い) 所得税——にて第二種所得税では第三種からいへば免税點以下に屬すべき人に課税せらるゝの機會が生ずる。第一種法人所得を社員たる箇人への課税とすれば、同様のことが生ずる。第三種所得にても、負債利子控除の不十分からして、本來此が十分行はれたならば免税さるべきものが課税さるゝことにもなる。

(ろ) 収益税——現制下では所得税からしては免税點以下にある者と雖も、地租や營業税は課せられる機會がある。營業税に免税點はあつても其は所得税のよりは低い場合が少くない。其等の課税標準が外形的なること、負債其他人的事情考慮なきこともが、此等の収益税をして此が純益に依り且つ夫の事情が考慮されたならば無能力者といふべき人にも課せらるゝ機會を作る(註二四)。今度の改税案が行はれたとしても、地租營業税の課税標準が所得又は其に近きものに變つただけは良いが、併し田畑地租の現行地價にて二百圓、營業税の營業純益四百圓度の免税點では、所得

37) 拙著、租税研究、五卷、278以下。

税の免稅點以下に屬する者にも課税の機會が多く生ずる。此際負債其他人的事情考慮なきこと又は其の不十分なることもが一層此機會を多くする(註二五)。地租に於ける地價又は賃貸價格税では、土地の偶々不利用とされた場合にも課税さるゝ機會を作り、前記の勢を助長する。

(註二四) クラインウエヒターは、收益税では租稅義務者の人的事情に考慮を採らざること、此が負債に考慮を拂はざることが残酷且不公平となるとし、シエフレールも、收益税では、收益獲得の爲めに負債を爲し、之に對して利子を拂ふべき者が、同一收益の他の物件の無償の收益税主體と同一に課税せらるるといひ、ロツツも、田舎の地代が下り、且つ田舎の土地所有者の大な負債が存するときには、地租は公平とはなり得ざることとなるといふて居る。<sup>38)</sup>

(註二五) 前註二四參照。

(六) (註二六) シエフレールは、交通税では一般には(部分的には良いが)課税すべき力が認められないといふが、實際、借金で困りは交通税——就中、登録税印紙税にても此意義の無能力者の負擔する機會は可なり多い(註二

六) (註二六) シエフレールは、交通税では一般には(部分的には良いが)課税すべき力が認められないといふが、<sup>38)</sup>實際、借金で困り抜いた後に少し許の土地を賣つた人に課せらるゝ此種の税の如きは實に可愛相なものである。

(七) (に)消費税——も普通の其れ、恰かも我國の現行制の程度のもものは、此種の無能力者の課税となる機會多きを免れない(註二七)。また此税を以て恰かも此種の所得税の免稅點以下の者を課する爲めの避くべからざる手段だとも屢々言はれて居る(註二八)。消費税にては通例、課税技術上、消費者の人的事情を考慮して課否を定めることが難い。改税案下に必要品又は必要費税がなくなる

38) Kleinwächter, a. a. O. S. 175. Schäffle, a. a. O. S. 86. Lotz, a. a. O. S. 391.  
39) Schäffle, a. a. O. S. 244.

けれども、尙殘る所の消費税にて此種の無能力者課税が生ずる。特に飲酒癖の去り難き人にては一層甚しいであらう(註二九)。

(註二七)

スタンプは、百六十磅の英國の舊所得税免稅點によつて貨取労働者の所得税を課せらるゝは極めて少數に止まり、貨取労働者即ち人口の十分九は直接税の限界以下にあり、其が間接税によりて課税さるゝのは事實だといふ。<sup>40)</sup>

(註二八)

ロツツは、内國消費税の目的は第一位に、直接税相續税を課するのが多費小收となるべき廣き民衆に對し、多少無苦痛に、而かも其所得に全く無考慮といふのでなくて課税することだといひ、ロビンソンも、此間接税が、直接税賦課の困難なる貧民階級に達する方便だといふことにて一般に辯護さると爲し、レランセーは、最進歩したる民主主義の行はるゝ場合にも、間接税が吾人の財政制度中に益々大な役目を行ふと爲し、ヒッグスは、人民の多數が所得税を免ぜられ相續税をも殆んど收めないだけでは、彼等が國費に貢獻するのは漸く間接税によるのみだといふことが間接税維持論據だといふ。<sup>41)</sup>

(註二九)

全く此種の弊なからしめやうとすれば綜合奢侈税でも課するか、富者のみの使用する奢侈品税を課するかの外ない(註二九) 全く此種の弊なからしめやうとすれば綜合奢侈税でも課するか、富者のみの使用する奢侈品税を課するかの外ない

(ハ) 地方税——にては國税附加税が本税に準じて弱點をもつの外、家屋税、戸數割、營業税、雜種税等の特別税にても、勢ひ第二義の無能力課税の機會が多く生ずる。恐らく地方税として之を避くるが如き税制を作ることとは困難であり、又實に其必要もなからうと思ふ。

### 第三段 能力ある人の負擔を免ずる場合

(一) 公益上の理由——に依りて能力ありながらも免せられる場合は、私が別の論文にて説く所の如

40) Stamp, l c. p. 206.

41) Lotz, a. a. O. S. 588. Robinson, l. c. p. 41. Léon Say, Les solutions démocratiques de la question des impôts. II. p. 277-8. Higgs, l. c. p. 69.



しである。<sup>42)</sup> 其最著しい例は、從來に於ける所得税にて國債所有者の利子所得を免するもの、如きである。

(二) 課税技術及收入政策上の理由によるもの

(A) 所得税——にて課税技術上免じて居る例は、營利の事業に屬せざる一時の所得の免税、法人より受くる利益又は利息の配當又は剩餘金の分配の四割控除の如きである。其第一のもの、免税の結果として、此の如き所得の頗る大なるものが税を免れるのは公正には反するし、それから第二のものにて何等此株等をもつにつき借入金負債などをしなかつた者の如きは、別に四割控除をせられる必要なものたるに拘らず其恩典に與かるだけでは過當に樂な負擔をすることになる。是れ亦た公正に反する。併し此等は實は技術上已むを得ず斯の如くにして居るのである。

(B) 収益税——にて今度の改税案にて地租の免税點を定むるのに、一市町村内にての集計によるが爲め、可なり大な土地の所有者が數市町村に其土地を分散することによりて負擔を免るゝの結果となる。

(C) 交通税——にて、例之、登録税の如き、土地の所有者が其を賣買もせず抵當にも入れず、とすれば殆ど之を納むる機會なく、相続税の如きにしても或人が非常に長命を保ち、普通人の三倍長く生きたと假定すれば、普通人の三分一の負擔を爲し、此により其二回分を免れたと同結果

42) 拙文、公益上の免税、經濟論叢、二十卷、二號、23以下。

となる。其れから印紙税には免税點あるものが少くないが、其は實は一通であるべきのを數通に分けると、之を合法的に遁脱し得ることもなる(註三〇)。

(註三〇) ジェンセンは、雇主が二十弗以上の銀行小切手に於ける税を逃れる爲めに、五十七弗の題賃金の支拂を爲すにつき三の十九弗づゝの小切手を作つたとしたら、其は(法律上には任方がないが)道義的であるか何うだかといふて居る。<sup>43)</sup>

(D) 消費税——にては能力は大なれども節制ある消費を爲す人の如きは、必要品又必要費税の之なきに於て、例之、今度の改税案が通ほつたら殆んど全く之を負はざることとなり得る(註三一)。精々少々の砂糖税位を負ふことは免れぬであらうが、其他は酒にしろ煙草にしろ骨牌にしろ、綿以外の織物にしろ消費しないで措くといふことは譯のないことである。尤も此税が他方に公益上の理由から能力はありながらも免税せらるゝものに或度の負擔を爲す機會を有たしめて免税の過大恩典を緩和するの手段とはなり得る(註三二)。

(註三一) ホックは、富者の需要品の上の税も、課税品以外のものを選びることによつて容易に脱れ得と爲し、ヒッグスも、此種の間接税は隨意的のものであつて、酒煙草を選まなければ之が税を逃るゝことが出来るといふて居る。されば昔てゴツンエンが茶の關税を頗る輕い度の人頭税と呼び、之なくしては人口の大部分が國の歳入に何等の貢獻をしなくなるからといふので其輕減案に反對したのも一理なきにあらずである。<sup>44)</sup>

(註三二) ロツツは、消費税の一特徴として、階級的國家の内部にて、社會の特權階級の租税特權に於ける考慮から解放するの可能を擧げて居る。<sup>45)</sup>

43) Jensen, l. c. p. 188.

44) Hock, a. a. O. S. 90. Higgs, l. c. p. 69. Stamp, l. c. p. 211.

45) Lotz, a. a. O. S. 589.

## 結 論

以上要之、由來、租税の制定にては能力原則を非常に重しと爲し、之によりて配税しやうとして頗る苦心する所だが、公益上の必要や、財政収入政策課税技術上の理由やに動かされて屢々之を破り、能力に應じて不均衡となり、能力なきものに課税し、能力あるものを免ずるの場合少くない。即ち結果として何としても大なる不公平が殆んど痼疾のやうに残る。然るときは租税公正原則に對して失望し、其を無意義のやうにも大觀することゝなり得るが、併し其はあまりに早計であり短氣に過ぐる。元來、租税については論理的に或原則を押し貫くことの難いもので、歴史的の範疇として諸多の世情を可及的考慮すべきものだといふことを顧みるときに(註三三)、能力原則の例外多き事實は、むしろ原則の一層の高調によりて、出来るだけ其例外を少くして原則に副はしめるの必要を感ぜざるを得ぬ。夫の原則を無意義とするよりは、其をして一層意義あらしむる爲めに力を用ゐるの肝要といふことに氣付かなければならぬ。

(註三三) ヲグナーが、租税は國民經濟及特に公共團體の財政經濟に於ける絕對的純經濟的範疇ではなくして、唯だ一の歴史法制的範疇だといふたのは味ふべきの詞である。