

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號六第

卷五十二第

行發日一月二十年二和昭

## 論叢

社會黨の農民獲得運動

法學博士

河田 嗣郎

租 稅 道 義

法學博士

神戶 正雄

徳川時代に於ける長崎の支那貿易

文學博士

矢野 仁一

スミス「富國民論」の基礎的考察

法學士

石川 興二

文化現象の凝集作用

法學士

恒藤 恭

## 說苑

我が國の地方費國庫補助制度

經濟學士

中川與之助

## 雜錄

大名領地について

經濟學博士

本庄榮治郎

獨逸の租稅收入

經濟學博士

沙見 三郎

聚落に關する三新著

經濟學士

黑 正 巖

## 法 令

銀行法施行期日ノ件・銀行法ニ依ル地域指定ノ件・銀行法ニ依ル銀行ノ特例ニ關スル件・銀行法ニ依ル人口一萬未滿ノ地ヲ定ムルノ件・銀行法施行細則

## 附 錄

本誌第二十五卷總目錄

# 租 稅 道 義

神 戶 正 雄

緒言(本論の目的)

第一段 租税の道義的性質 (一)租税の道義的性質 (二)其根據 (A)租税の本體 (B)其經濟的價值 (C)政治形式との關係 (三)其結果 (A)各人の心的狀態 (B)國民的國家的效果 (C)租税定義改造の必要)

第二段 租税の反道義的實狀 (一)租税制度其ものに附帶したる不道義的要素 (A)税質に存するもの (B)租税技術より來るもの (二)租税に對する人民側の態度に存する不道義的要素 (A)租税回避 (い)不道義的なるもの (1)納税逃脫 (2)不正手段轉嫁 (ろ)不道義とすべからざるもの (1)公益目的課税物件の減少 (2)排轉は必ずしも反道義ともいはれざるもの (1)立法上の不公平 (2)合法的逃脫 (3)普通の轉嫁 (此種の反道義に共通なる傾向 (B)過多納税)

第三段 實際を理想に近づける爲めの方策 (一)租税制度其ものに於て直接爲すべき方策 (A)公正 (B)輕税超過累進率 (C)規定整備 (D)確實捕捉 (E)便宜 (F)義務者の反省を促す制度 (二)租税制度以外に於て爲すべきもの (A)政治上 (B)社會上 (C)教育上

結論(全文要旨)

## 緒 言

租税問題中の最根本的にして中心を成すべきものは恐らくは、租税道義の問題の外にはない。

併し由來、租税理論では比較的之を閑却して居り、通例、租税を法律的又は經濟的にのみ見て論じて居る。租税原則にては租税公正の要求からして、自らに道義的觀察をしつゝはあるけれども、租税の本質、租税の定義となると、道義的解釋を無視するものが比々として皆な然りである。斯くしてあまりに租税を卑しく視るのは、其の眞の性質を理解する所以ではない。で此租税の道義的性質を明かにし且つ之に伴ふ政策を説くことは、租税を本當に理解するに必要なのみでなく、其の實際の運用をも圓滑ならしめるのに有益であり、更らには政治の改善にも、國民の一般氣風の向上にも良きことであり、特に我邦現時の實際に於て租税につき反道義的なる見方が廣く行はれて、之が運用を妨ぐることの少からざるを見出すに就いては、之に反省を與へ、正しき方向へ指導することに重大なる意義ありと思ふたので、敢て此に此文を書く。

## 第一段 租税の道義的性質

(一) 租税の道義的性質——租税は元來單純なる法律上の制度でも、純然なる經濟上の現象でもなく、實に道義上の物體でもある。經濟現象が必ずしも凡べて道義上、善良なものとは限らぬ。法律上の制度の中にも亦道義上疑ありとすべきものがある。併し茲に問題とする租税といふ法律上及經濟上の事象は、道義上から見ても正當にして善良なるものである。各箇の具體的の税につい

て、其法規の末節なり、其行政運用なりに於て不満足なるものは多々あり得る。各箇人の主觀から見て特に不都合と思はるゝものもあらう。けれども事物の全局から見て又全成員から見ては租税は當さに、正當にして善良なものとして良い(註二)。今日の一般人の信念に於て、最早、租税が悪だとか、災害だとか、強奪だとかいふものは稀であり、少くとも事物を眞面目に考へる純良なる國民からしては、全體上、之を善良なものとして認めるに躊躇せぬ所である。

(註一) ホックは、各箇人に於て往々にして彼が公正とせざる租税を拂ふことの要求が生ずる。租税義務が租税の公正につき彼の主觀的判斷に懸らしめらるゝ能はざることは明かて、權威ある法律から出た各の税は各人にとりては公正だといふが、此は法律的に見過ぎた疑があるけれども、實際、冷靜に道義的に之を見ても、現在の文明國にて行はれて居る租税は、社會事物に於て完全の期待し難き事情の下に於て、全體上、公正であり又善良なものとして可い。

(二) 其根據——(A) 其は何故かといふのに、此租税が今日の各箇人に必要缺くべからざる又自然的にして避くべからざる國家又は地方團體の存立發展上に必要な資料たるが故である。即ち其の國家地方團體あるによりて各人は其生活も遂げられ、向上の機會も得られる。此等のものなくしても吾人が全體上、今日の此等のもの、下に於けるよりもより良き生活を受くるを得と信するはあまりに人間性を過信するものである。今日の制度の下に皆が皆まで不満なしといふことは出來ぬ。併し之によりて全體上には人々が安泰にして充實した生活を遂げることを得て居る。即ち各

人は其生存發達につき國家地方團體に負はない譯には往かない。隨ふては又之が維持材料を供しなくてはならぬといふことになる(註二)。特に其國家地方團體が突發的人工的のものであれば、此から離脱することが容易といふことにもなるが、此が自然的歴史的の産物であつて、人類の性質からして自らに出來て來たものだとする、先づ其を維持しなければならぬと感ぜざるを得ぬ。又之を維持するのに必ずしも租税でなくとも他にも材料があり得どはいはれるが、併し少くとも今日の文明國の財政では、租税が其材料の主要なものとなつて居る(註三)。(B)假りに吾人が國家や地方團體やの力を借らずして、今日彼等から受くるものを收めやうとしたら、恐らくは吾々は、今日拂ふ租税よりもより多くを拂はなくては濟むまい。其中の一部のものは斯くても辛棒し得られるし、或は一層安くも得らるるかも知れない。けれども全體上には、より多くを費して而かもより不完全なものを得るに止まらう。租税は全體上、割高であるといふよりは割安のものであり、即ち國民は國家に對して拂ふよりはより多くを受けて居ると見なくてはならず、當然に、感謝を以て拂ふべきものである(註四)。成程、各箇具體的の場合に、不公平なる租税、不當なる行政の結果として、各人の主觀的に見て此氣持にては拂ひ得ぬといふことがあらうが、其でも彼れ不満を感ずる人の受くる恩澤の中には、尙國家ならでは彼に與へ得ぬものがあつて、單に一部の不滿によりて全體を輕視することは出來ぬ。また廣く多數の人に就き全局上から見たら

ば、矢張り相當に感謝を以て拂ひ得べき筈のものである。若又、全體上からしても感謝を以て拂ひ得ぬほどになつたとすれば、其は政治腐敗の極端になつた場合であり、恐らくは自らに反動が生じ革命にまでも進むことによりて常態に復し得るであらう。(C) 其れから今日の文明國の政治が專制的貴族的でなくて、むしろ民衆本位的であり、國費は多衆民の福利の爲めに使はれ、租税も公正の分配を期して行はれて居る處に、前記の如くにして生じた租税の上に、一層道義的の意義を深め、今日、廣く各人が參政し得るやうになつたことも、亦た政費の負擔につき、各人に道義上の義務を負はしめることにもなる(註五)。尤も此點は歴史發達の結果で、今日に於ては當たるが、過去に於ては當らぬものではある(註六)。

(註二) チヌカは、各人は最小最貧者といへども、彼の有つ凡べてのもの、實に財産のみでなく生命をも國家の維持力にのみ負ふ。だから租税義務に服することは道義上の義務だと爲し、フォツケは、各人は國家に其余き生存について負ふ。そして其國家が供する凡べてのものに絶對の要求を有つ。隨つて各人は國家に絶對に義務を負ふこととなる。此義務は高き文明及經濟の發達に於ては、國民が經濟上の貢獻(租税)によりて、國家に、國家が其職分の實行の爲めに要する材料を供することによりて充たさるゝと爲し、コンラードは、國家と國民との關係は最正しく解すれば、親の小供に對する如きもので、小供の義務は、彼等が親より受けたものによりて測定することは出來ないといふて居る。

(註三) ゲアロツフは、現代の公共團體は、財政的には其が租税經濟せらるゝことに特徴づけらるゝと爲し、ブアイフアーム、租税は合理的國家財政にとりては主要收入を成さなくてはならぬとし、バステーンブルは、租税は近代財政の中心だといふ。

- 2) Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 115. Vocke, Fw. S. 167. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 13.
- 3) Gerloff. Steuerwirtschaft und Sozialismus. S. 1. Pfeiffer, Staatseinnahmen. II. S. 3. Bastable, Public finance. 3 ed. p. 261.

(註四) コンラードは、文化人は國家によりて彼が國家に報ゆるを得るよりも、より多くの善行を受くると爲し、ファイファ―は、良く整頓した公共團體では、租税は最早單に、必要な災害と見るべからずして、むしろ各人は、國家が彼に與ふる利益を、彼が拂ふ所の犠牲が彼に取りて非常に小さなものと見えしむるほど、爾く明かに自覺すべしといふ。

(註五) チスカは、國家事務に關與する權利は、國家維持に貢獻すべき一般的義務が相應することとなり、各人が租稅義務あることとなり、此によりて租稅道義が生じたと爲す。

(註六) シェフレ―は、道義及之と共に、公平理想の内容は、道義史的發達の結果であつて、隨つて各時代各國民にとりて異なるといふ。

### (三) 其結果

(A) 各人の心的狀態——右、租稅の道義的性質及其根據が各人に良く理解せらるゝときに、各人は其租稅を納め又は擔ふについて、道義的自覺の下に之を爲すを得(註七)、斯くて彼は之が給付を名譽とも快樂とも感じ得ることにもなる(註八)。但し斯の如き自覺といふことが古い昔から行はれたとは思はれない。たゞ歴史發展の產物として、少くとも今日の文明國民に於て此が發達し、又發達すべきものだといふに止まる(註九)。

(註七) ペラフェルデスは、租稅給付の義務は通例、強制なくして、義務的自覺、自制、愛、聰明によりて行はれ、且つ唯少數の場合にのみ強制が行はると爲し、ホツタは、租稅は専ら國家より行はれたる勤務に對する報償の性質を帯びずして、むしろ、自由なる人々から自由に承認せられて、充たすべき義務の自覺により拂はれて、報償の範圍を超え、租稅義務者の屬する大なる全體の維持の爲めに獻げらるゝ貢獻となるといひ、スタンプは、今日の考は、納稅者が、負擔の或ものを感じずべき

4) Conrad, a. a. O. S. 13. Pfeiffer, a. a. O. S. 8—9.

5) Tyszka, a. a. O. S. 115.

6) Schäffle, Steuern. A. T. S. 40.

ことが良き事であつて、税は正直にして名譽を重んずる合理的國民に於て其効果の上に決しなくてはならぬといふことであると爲し、チスカは、租税道義に於て、吾人が國家必要の見識に基き、税法に従ひ、其租税義務を完全に充たすべく進んで用意して居ることを解すとす。<sup>7)</sup>

(註八) 前註チスカ、參照。尙ほ、ホツクも、此意味に於ての租税支拂に於て、國民的の誇と國家的名譽とが結付くといふて居る。<sup>8)</sup>

(註九) フオツケは、文明の低い處、國家制度の幼稚なる發達の處では、唯だ薄暗い感情から擔はれて、租税が無自覺に行はれた。然るに進歩した文明及發達に於て、感情が自覺によりて強められたといふ。<sup>9)</sup>

(B) 國民的國家の効果——斯くして各人に於て租税につき道義的自覺が行はるゝに至るときに、其が國民の一般道義標準をも高めて好ましき社會狀態に導くのみならず、國民團體の基礎を鞏固ならしめて政治の改善向上をも得しめる。加之、租税道義の自覺が強くなるときに、其の薄弱なるに比して、租税負擔を輕易ならしめるといふ良き結果をも齎らす(註一〇)。

(註一〇) スタンプは、此人的誇が貨幣標準を離れて、納税能力の上に無影響ではない。此が租税苦痛に對するの鎮痛劑たり得と爲す。<sup>10)</sup>

(C) 租税定義改造の必要——斯く租税の道義的性質及根據の理解が重大なる効果を有つとすることに、租税の定義に於ても之を考慮し、單に經濟上法律上のみからして説明せず、同時に道義的の性質をも加味するのが選むべしといふことになる。否な道義的の性質を閉却しては事物の真相

7) Bela Földes, Fw. S. 200—201. Hock, a. a. O. S. 25. Stamp, The fundamental principles of taxation. p. 106. Tyszka, a. a. O. S. 115.  
8) Hock, a. a. O. S. 25.  
9) Vocke, a. a. O. S. 166.  
10) Stamp, l. c. p. 9—10.



を明かにし得ないことにならざるを得ぬ。其れで、私は今は之を考慮したるの結果、租税とは何かといへば、其は、統治團體が其收入及公益目的を以て、其團體員又は之と同一地位に立つ者に對し、非報償關係に於て課徴し、此等の者よりしては道義的自覺に於て給付さるべき貨幣的方便又は其他の物財としやうと思ふ。

## 第二段 租税の反道義的實狀

租税が道義上、善き物であり、道義的自覺に於て給付さるべき筈のものだといふことは、一の大理想であつて、事實の之に反するものは決して少しとせぬ。理想が完全に實現さるゝことは最望ましき事であり、そして此が往々にして其通例をも示しては居るが(註一)、而かも精細に考ふるときに、第一に租税其もの、仕組が六づかしく、完全に公正な、道義的に缺點のないやうな租税を作ることが殆んど不可能であり(註二)、其は完全に近いものが出來たとしても、之に對する人民の態度の調整に至ては一層に困難であり、今日の文明國に於ける實際には、道義に反したる之が運行の例は決して珍しとしない(註三)。むしろ必然に何等かの不道義が之に附帶し、其の爲めに、租税其もの、本性の善か悪かにさへも疑を懷かしめるほどだ。其表現を左に少しく檢察して見る。

(註一) ハンプルヒに於ける無脱税の古い例は、既にアダムスミスが、語つた所である。<sup>11)</sup>  
(註二) ロッシアは、税は一として道義上の缺點なきはなしといふ。<sup>12)</sup>

(註三) (1) 英國は納税状態の比較的良き國として有名だが、其れでも、スタンプは、英國の租税正直の一般の感情は、大戦前には迅速に改善されつゝあつたが、利息熟と税の高率とが悪しき墮落を齎らしたといひ、ニードムは、英國の一九一七

—一八年の状態の見積について所得稅委員會にて問題となり、或者は年、八百萬磅の損失があつたと爲し、他の者は最近數年間に、損失一億磅にも上ると爲し、更に他のものは、年三千萬磅に上るとし、或は、人員(官吏)を増加し行政を改良し罰則を嚴にしたら、五百萬磅乃至一千萬磅を回復し得べしと爲すほどである。といふて居る。<sup>13)</sup>

(2) 猫逸についても、フェーレンバツハは、吾人は最重く、不良なる租税道義の下に悩むといひ、チュツケは、祖國的激勵及犠牲的精神の行はれたにも拘らず、戦時中にも、何等の改善轉向が納税につき生じなかつた。平利克復後の秩序ある状態が、租税道義を改善するの見込もなしといふて居る。<sup>14)</sup>

### (一) 租税制度其ものに附帶したる不道義的要素

(A) 税質に存するもの——各税は凡べて何等かの道義上の不安全性を有つ。即ち(い)所得税のやう

な比較的缺點少きものを採つて見ても、特に其申告税たるが爲めに申告に於て虚偽の誘惑が自らに伴ふ(註一四)。(ろ)収益税の如きは物を見て人を見ずといふの嫌があり、人的に人の全能力から見

ると可なり大なる不公平な負擔となるといふことがあり、(は)交通税に至つても交通に現はれただけ

を見て課するから、其事自身、能力觀からしては重大なる不公平可能性をもつが、特に其の双務

的交通に於て、常に弱者の負擔に歸する傾あるのも道義に反する。(に)消費税が大體に於て強者た

11) A. Smith, Wealth of Nations. II—II—II.

12) Roscher, Fw. 5 Aufl. I. S. 260.

13) Stamp, l. c. p. 107. Needham, Income tax evasion. p. 5.

14) Föhrenbach, Finanzpolitik der Besitzlosen und Steuerfahndung. S. 10.

Zschucke, Steuerflucht, Kapitalflucht, Depolzwang. S. 7.

る富者に割合に軽くして、弱者たる貧者に割合に重きことも反道義たることいふまでもない。加之、此が間接税形式を採ることの多きだけにては、少くとも擔稅者にては多くは物の代價の一部の積りで税を拂ひ、夫の國民的又は道義的自覺の伴はぬ所であり、納稅義務者にても、多くは所詮、消費者に轉嫁すべきものとして、即ち物の生産費の一部を支出する積りにて納稅し、毫も道義的自覺の伴はぬといふことがある。此點からしても反道義的のものとすべく、少くとも道義的の性質を缺くとしなければならぬ。

(註一四) スタンプは、所得税は悪い。何となれば、グラッドストーンのいふたやうに、此が虚言國民を作る故だといふことと、及び、租税の最良の型は人を彼自身の賦課者たらしめず、隠れて彼を誘惑に導かざるが如きものなる事、が唱へらるゝを例とすとといひ、チスカも、普國の所得税に於ける申告制の經驗が、申告原則及隨つて租稅道義の誘服に導いたといふて居る。

茲に序手にいふて置くが、右の如くにいふて來ると、間接税は私の前に舉げた租稅定義には合はぬやうにも見ゆるが、併し其際、道義的性質についていふたのは、租税が現實に、道義的自覺に於て給付さるゝものといふたのではなく、理想として道義的自覺に於て給付さるべきものだけといふたのであるから、間接税が夫の定義に適はぬことはない。租税の理想としては間接税のやうなものでも、其義務者に於て並に擔稅者に於て之を納め又は之を擔ふにつき道義的自覺をもつべきものであり、又其が或度までは行はれても居り、今後、教育の力によりて一層之を擴張し、徹

底しなくてはならぬ所である。

(B) 租税技術上より來るもの——右の外、租税を立法技術者が仕組むについての注意如何によりて、其の各税の税質上避くべからざる不公正を或度まで輕減することが出来る。即ち其注意の到らぬときに、其が爲めに、夫の不公正を増長するといふことがあり、注意すれば避けられた不公平を存在せしめるといふことがある。

(二) 租税に對する人民側の態度に存する不道義的元素

(A) 租税回避——租税に對する人民側の反道義的態度としては租税回避が最普通だが、其の租税回避にも不道義といふべからざるものがあり、又多少見方によりては恕すべきものもある。今左に多様なる其の表現を示す。

(い) 不道義的なるもの

(I) 税法施行上、即ち納税上に遁脱を計ること、——即ち人民が税法に違反して遁税を行ふのであつて、其が反道義たることはいふを待たぬ。例之、密輸入、過少價格申告、所得虚偽申告、二重帳簿作成、申告怠慢などの如きである。此は自己の利益の爲めに國庫の利益を傷けるのみでなく、其れだけ多くを國庫が他の人々に賦課することゝならしめて、間接に、他の同胞の利益を損することゝなり(註一五)、重大なる罪惡とすべきものでなければならぬ。

(註一五) エーベルヒは、此の如き脱税は、結局、凡べての事情の下に、彼に必要な税額を集めることを知る國家を傷けるといふよりは、むしろ、他の納税者(其は彼の方にて脱税された額をも出すべき)に對するの不正として現はるゝと爲し、チユッケも、此際、終局の詐欺が國家に對してでなくて、愈々多くの税を出さなくてはならぬ所の同胞國民の全體に對してたることを理解することに多くの者に常識が缺くのだといひ、テスカも、困まるのは常に國家ばかりでなく、其所得が休なく課税せられ、大所得の脱税によりて生ずる缺陷を充たすが爲めに、結局納税しなくてはならぬ所の、中小所得の正直なる納税者(勞働者、使用人、及役人)だといふて居る。<sup>16)</sup>

(2) 擔税上不正手段によりて轉嫁を行ふこと——一旦納められた租税負擔の轉嫁必ずしも不當でない。例之、消費税の増徴のあつたとき經濟界の大勢を利用したり工夫努力によりて之を行ふのは先づ許すべきだが、代價を前と同一としつゝ、物の品質を窈かに落したり、量目を誤魔化したりして、他人の利益を不當に傷ひつゝ、轉嫁を行ふに至りては道義上許すべからざる罪惡である。

(ろ) 不道義とすべからざるもの

(1) 納税上、納税義務者が課税物件を適法に減少することを立法者の期待する場合、即ち公益目的が或租税の主目的となる場合に、義務者が此税を回避する爲めに、課税物件を無くしやうとすることは少しも反道義とはいふを得ぬ。例之、獨身税子無税間地税に於て、人が結婚を爲し、小供を有ち、間地を廢止して其を有用化したときに、彼は租税を回避したのではあるが、併し少

16) Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 217. Zschucke, a. a. O. S. 7. Tyszka, a. a. O. S. 117.

しも不道義をしたとはいふべからず、むしろ恐らくは其時其處に於て善きことゝせられたものを爲したことに外ならぬ。少くとも立法者の期待したことを其要求通りに、したのであつて、先づ之を善き事だとすべきである。

(2) 擔稅上、人が發明工夫勤勉努力により排轉を行ふた場合、此も亦た齊しく租稅の回避ではあるけれども、之によりて國庫の利益も、他の人々の利益も害せず、むしろ一般全體の利益福祉を進捗したことになる、不道義とされなければかりか、積極的にも大なる善を行ふたといへやう。

は必ずしも反道義ともいはれざるもの

(1) 立法上、人が各の政治勢力を利用して他階級者の不利にまで、自階級の利益たるが如き稅法を作ることば、由來、何れの時にも或度まで行はれた所で、其は人が單に自己一人の私利のみを計らず、同階級の多數の人の利益を保つた處に、何程か善き事を行ふたものともせられるが、併し其は本當の善ではなく、國民の全體から見ては矢張り一部の利益の爲めに不當に他部の利益を傷けたとすべく、高い見地に於てはむしろ反道義として、反省を求めなければならぬ。

(2) 納稅上、稅法の規定の不備、解釋の疑義あるに乗じて、立法者の期待に反したる納稅を爲すことがあり、此は其を行ふものに於て極めて軽く考へて、大した悪意なくとも行はれることがあり(註一六)、合法的脫稅とも稱せられて、一般にも重く見ない傾もあるのだが、併し中には可

なり重い惡意にて行はるゝもあつて此差別がつき難く、むしろ全體上は、不道義として排斥すべきものに屬する。例之、所得税の簡人綜合累進課税を避くる爲めの保全會社の設立の如き、今日の營利組織の下には斯の如き會社の許されて居る以上、之を利用して税の輕易を計つても、格別不當とはされぬともいはれ得るけれども、大局上は、爲めに國庫及他同胞の利益を傷けること、なつて、不道義だとしなければならぬ。それから輸入税増徴の場合に其施行前に見越輸入を行ふといふのも、現代經濟の下には許された事なのだから、不道義と目すべきものではないともいはれるが、併し立法者として此間隙を作つたのは、技術上又は政略上已むを得ずして作つたといふに止まり、斯の如き見越輸入を好まぬものと解すべきものであり、此が多く生ずることの爲めには國庫の利益、隨つて全國民の利益を損し、且つ其他に於ける國民經濟上の不利をも伴ふときに、之を不道義として見るのが至當である。

(註一六) ニーダムは、本來不正直ではなくとも、疑問の利益を利用するの傾があつて、此種の者には、道義上の不正の度が始んど無邪氣なものもあるし、殆んど詐欺たるものまでもあつて、列んで居るを爲し、匿名政治家は、人は特に疑はしき場合には自己の利益に解釋し、最良心ある者でも此に安心するのを例とするといふて居る。

(3) 擔税上、普通の轉嫁によりて他人に負擔を負はしむることも、其が經濟界自然の大勢を利用する限り、現代經濟組織下では許された事であつて、反道義とはすべきでないともいはれる

が、他方からいふと、其轉嫁によりては、經濟上の弱者たる他人の負擔に歸せらるゝといふことが通例であつて、此點に於て反道義的元素を含むとすべく、時として隨分氣の毒な事をも生じ、道義的に見て反省の望ましき場合が少くない。

(に)此種の反道義に共通なる傾向——此租税回避に依る反道義は上にいふ如く多様であるが、此等に共通の傾向として注意すべきものは何かといふと、先以て人が、此租税回避に依る不道義を見ること、他の對等人格者に對して犯した不道義を見るよりも軽いといふことである(註一七)。即ち人は相手が有形の人であるときに、其人の物を犯すときに小さな不道義をも重大視するのに、無形の國家、社會といふものを相手とするときには、之を輕視する嫌がある。此は全く人の錯覺で、眞實には恰も反對に、此國民とか國家とかを相手としたときに、假令小さな罪惡であつても一層重大視しなくてはならない。此點に於ての確かな理解を與ふことは租税政策上、重大である。それから此租税の反道義につき、人が他人の類例を見たときには好んで之を自己の辯解として利用し、更らに反道義を大膽に行ふ傾ありといふことがある(註一八)。此は悲しむべきことだが實際だから仕方がない。隨ふて或人が一の租税不道義を行ふたときには、其事自身が不都合なるのみでなく、爲めに諸他の人に口實を與へ辯解の材料を供して、不道義を重ねさせることになるといふ結果に於ての不良をも考へて、反省しなければ濟まない。要するに人が租税不道義を



犯すごときに、其は人が普通に考ふるご正反對に、極めて重大なる惡事だごしなければならぬ。

(註一七) エーベルヒは、私秘良心は感知の必要な程度を有たぬものだ。公道義が之を強めもしない。何ぞとならば、此公道義が、租稅詐欺を、私法上の財産犯罪よりも、非常に軽く判斷するからといひ、スタンブも、一般及無形團體に對する良心は人的なる實在の人に關するよりも感情上低いものである。——最多くの人は彼等の拂ひ又は受くる實際のレントを聞かれて詐りの陳述をすることに躊躇する。然るに一たび地方稅の爲めに、其占有する財産の貨物價格を申告すべきことになると、多くの者が最低の信賴すべき數字を置くことに躊躇しない。其は實に彼等が市場にて承認すべきよりもより低きものだといふて居る。<sup>18)</sup>

(註一八) 匿名政治家は、租稅負擔が一般に不當に分配さるゝこと、並に正當に申告する者が不利を受くる結果として、其者が既に其の爲めに、並に他の者が正當に申告せざることをも見るの故に、自らも虚偽申告を行ふといふことが生ずと爲し、スタンブも、同様の地位にある他の人が明かに其分前を拂はぬといふことの感知が、殆んど或者に、彼自身を保護することを命令し又は同一地步に引上ぐるといひ、ニードムも、一般社會に遁脱氣分を作る元素として、賦稅が廣く行はるゝといふ一般の確信を擧げて居る。<sup>19)</sup>

(B) 過多納稅——稀な事ではあるが、人が虚榮の爲めにか、何か其他の目的にてか、彼の當然納むべきよりもより多くを納むることがある(註一九)。其は見様によりては、國庫收入を豊かならしめて政府として一般全體の爲めにより多くの有益な仕事を行はしめたのであるからして、道義上に良き事だごもいへるが、併し高き道義から見れば其事自身も反道義であり、其のみならずたび過多納稅するごときに、やがて彼自らの必要の變化によりて過少納稅ごならしめるの原因を作る

18) Eheberg, a. a. O. S. 226. Stamp. I. c. p. 103. 106.

19) Staatsmann a. D., a. a. O. S. 194. Stamp, I. c. p. 105. Needham, I. c. p. 9.

ことともなるのであり、むしろ不道義として排斥すべきものとする。

(註一九) スタンプは、多くの人民は虚弊によりて、彼等の拂ふべき必要あるよりも一層高い賦課にて拂つたといふて居る。<sup>20)</sup>

### 第三段 實際を理想に近づける爲めの方策

租税理想は上記の如くであり、租税實際亦た上の如しとすれば、政策上としては此二のものを一致せしめ近接せしむる爲めに何ものかを爲さなくてはならない。

(一) 租税制度其ものに於て直接爲すべき方策——租税制度を改善することは、租税其もの、道義的となるが爲めに必要なのみでなく、之に對する各人の態度をしても道義的たらしむるのに必要であり、斯くして初めて各人をして道義的自覺を以て之を給付せしめることが出来る。

(A) 之については第一に租税を出来るだけ公正ならしめなければならぬ。不公正な租税は租税としての權威なきものであり、不公正なものであると、其を犯すのが、し易いといふものである。公正なる租税にして初めて犯し難いといふ力を有ち得る(註二〇)。苟くも人民をして之を道義的自覺に於て納めさせやうといふのには、其自身をも公正なものとしなければならぬ。此見地からして租税中にて反道義傾向の強き消費税交通税の少くとも一部のもの、如きは出来れば廢止したきものでなければならぬ。

(註二〇) 前註一八參照。尙ほニードムは、遁脱氣風を作る元素の中に、不公平なる負擔歸着を有つ税を擧げ、プアイフアーは、人が國家に税を拂ふのを好まぬといふことは、從來の租税の賦課の無原則に歸すべきものだとして、チスカは、普國に於ける所得税の好成绩の經驗が、申告原則及租税道義の價値の誇張に導き、人の租税道義の第一の缺くべからざる前提が、租税の道義的又は公正なる成形だといふことを看過したといふて居る。<sup>21)</sup>

(B) 次ぎに税率を出来るだけ低くし(註二二)、且つ累進率なれば普通でなくて超過累進を選ぶのも、人をして不當なる租税回避を少からしむる所以である。税の重いときには人は遁脱に誘はれるのが自然だとしなければならぬ。

(註二二) 前註一三、スタンブ參照。尙ほ、ニードムは遁脱氣風の出来る原因中に税の高率を擧げ、チスカは、其の高さの殆んど沒收的なる性質を有つた租税に對しては、唯少數人のみが正當に申告するの道義的勇氣を示すといふて居る。<sup>22)</sup>

(C) 更らに出来るだけ規定を整備して、明確にして争なきやうに規定することも亦必要である。法の不備不明は遁脱の誘惑を成すものでなければならぬ(註二二)。

(註二三) 前註一六參照。尙ほ、ニードムは、遁脱氣風の原因として、非常に技術的にして複雑なる性質の税を擧ぐ。<sup>23)</sup>

(D) 出来れば確實に物件を捕捉し得る方法を探ることも注意しなければならぬ。例之、物税其れから所得税中の源泉課税の如きである。尤も此は公正の第一要求とは衝突するから、之と適度に調和させなければならぬ。公正は固より大事だが、確實に捕捉出来ぬやうでも仕方がないから、相當に此確實捕捉といふことをも注意しなくてはならぬ。

21) Needham, l. c. p. 8. Pfeiffer, a. a. O. S. 8. Tyszka, a. a. O. S. 116.

22) Needham, l. c. p. 8. Tyszka, a. a. O. S. 166.

23) Needham, l. c. p. 9.

(E) 出来るだけ納税義務者の便宜をも考へることを要する。彼に不便であれば自ら彼をして回避せしめる傾が強くなる。

(F) 義務者に遁脱について反省を爲さしむるやうな制度を採ることも亦忘れてはならない。其は所得税の申告遺漏補完方法として挙げたものに當るが、即ち所得のやうな内容複雑な物件については内譯申告を爲さしむること、記帳義務を定めること、他人申告を利用すること、物件内容を適度に秘密とし併し全體としては公示すること(註三三)、不正行爲に對し法律上の制裁を課すること、申告の正當につき良心に訴へ宣誓を爲さしむること等である。

(註三三) ニーダムは、遁脱氣風の原因中に、發見の不可能を擧げて居るが、上に擧ぐる四のものが行はるときに隠匿發見の不可能が或度まで破られることになる。

## (二) 租税制度以外に於て爲すべきもの

(A) 政治上——國及地方政治の改良を計り其公正を期することが肝要である。人は政治に對し満足を感じるときには、税を甘んじて又進んでも出す氣分になり得るけれども、其の政治に不満足を感じ不平をいだくときには、税を正しく給付する氣分にはなり難い。又其遁脱を爲すの辯解口實を此に見出すことにもなる(註三四)。本來、税は政治の善惡に拘らず、國民が其義務の自覺に於て出すべきものではあるけれども、實際としては政治の不良なるに拘らず各人に義務の自覺に於

て税を出すと云ふのは無理である。此點に於て我國などでも政府として爲すべきものが澤山にある。又其から考へて行くと、今のやうな政治の下には、租税の理想的狀態の實現を期するのは、全く無理なことのやうだ。

(註二四)

ロツシアは、國家經營の目的が愈々多く一般に是認さるゝこととなれば、愈々多く租税詐欺が私有財産犯罪と同じに見らるゝこととならうといひ、ブアイファアも、人々が國家に對し税を出すのを好まぬといふのは、吾人の缺點ある國家制度に歸すべきものだといひ、スタンプも、吾人に對する國家事務について、或眞の又は想像されたる不公平を見出すとは困難でない。そして其が吾人の不正行爲の辯護理由として役立つ、此が大膽に不正を行はしむることとなるといふ。<sup>25)</sup>

(B) 社會上——凡そ人が本來行ふべきものを行はぬといふのは、制裁なきに因ることが少くない。今日逆税に法律上の制裁はあるが、其どていふに足らぬ輕いものであり、又此に引きかゝらぬ不當なる行爲も多々あつて、之を一々法律上の制裁によりて抑へることは出来ない。茲に於てか、法律上の制裁と並んで、此外に社會的制裁をも行はれしめなければならぬ。由來、我國にては社會的制裁が缺けて居る。吾人は今後、段々之を作ること力を入れなければならぬ。

(C) 教育上——終りに租税を道義的たらしむるのには有らゆる教育の力によりて、租税道義の大

切なることを國民の頭の中に注入することが、何よりも重要である(註二五)。此が全くの根本的の事項であり、他の何れの方策よりも大切である。此が此問題の目的でもあり又手段でもある。最初の手段でもあり最後の手段でもある。此についても我國には爲すべきものが多く殘されて居る。近頃新紙に依ると、政府の來年度豫算計畫中に、租税觀念の普及事業費といふものを見出す

が、其は結構なる事であると思ふ。

(註二五)

(1) 一般税につき、テアハルレは、大な租税負擔には心理的前提が愈々重大であつて、恰も將來は主として大な租税

快樂に歸すといひ、フェーレンバッハは、大戦費負擔の救済は愛國的義務の履行及、犠牲心に見なければならぬと爲し、ニ  
ーダムは、國家の必要とするものは今日は貨幣であつて、將來は正直なる國民だ。——非常に正直な人は、彼の上への重荷  
の繼續に拘らず、正直を續けることは確かである。重荷の繼續は實に却つて彼を強めるかも知れないといふて居る。<sup>26)</sup>

(2) 特に所得税の申告につきて、フェーレンバッハは、所得税が技術的に役人機關と、國民の正直とにかゝると爲し、フェー  
ビアン・レザーチ・デバートメントの報告にも、所得税申告が誠實正直の上にかゝると爲し、ブリュニングは、租税申告の  
有效は、最良の智識と良心とにかゝるといふて居る。<sup>27)</sup>

## 結 論

以上要之、租税は本來、道義上善きものであり、國民及之に準すべき者が道義的自覺の下に給  
付すべきものである。然るに實際には之につき租税回避の種々の形式が行はれ、將た過多納税さ  
へも行はれ、其等が反道義的に現はれ、更に税制其ものにも反道義的元素が存する。此實際は甚  
だ遺憾なことであつて、之を理想に近づける爲めには、租税制度の上にも色々用意しなくてはな  
らぬが、尙其上にも社會上政治上、特に教育上、盡さなくてはならぬものが澤山ある。全體上、  
其中でも重要なのは政治を公正ならしむること、租税を公正ならしむること、並に國民的道義精  
神を養ふことの三點であり、特に我國の如く此等の何れについても缺點ある處では、吾人は各の  
立場からして之が爲めの努力を惜しんではならない。

26) Terhalle, Steuerlast und Steuerkraft. S. 40. Föhrenbach, a. a. O. S. 5. Needham, l. c. p. 6. 39.  
27) Föhrenbach, a. a. O. S. 26. Fabian Research Department, A revolution in the income tax. p. 5. Brüning, Vorschläge zur Reform der Einkommensbesteuerung S. 19.