

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號五第 卷八十二第

行發日一月五年四和昭

## 論叢

價格の勢力説 . . . . . 文學博士 高田 保馬

地方税に於ける累進課税 . . . . . 法學博士 神戸 正雄

マルサスの恐慌論 . . . . . 經濟學士 谷口 吉彦

## 說苑

交通事業に於ける競争 . . . . . 經濟學博士 小島昌太郎

重農學派の自然法觀 . . . . . 法學士 山口正太郎

英蘭銀行の成立及び發展過程に就いて . . . . . 經濟學士 一谷藤一郎

## 雜錄

ギリシヤの新發券銀行に就いて . . . . . 經濟學士 松岡 孝兒

目的税と考慮税 . . . . . 經濟學士 中川與之助

ヴァイルの新らしき經濟政策論 . . . . . 經濟學士 藤田 敬三

國民所得に就いて . . . . . 經濟學博士 汐見 三郎

## 法令

絲價安定融資補償法・資源調査法・製糖地整理ニ關スル法律

(禁 轉 載)

# 目的税と考慮税

中川與之助

一 はしがき

一般に租税は國家公共團體の一般的經費を支辨せんが爲に、即ち財政收入を目的として課徴せらるゝものといはるゝ。然るに租税にはその收入が一般的經費でなくして特定の經費にむけらるゝものがあり、又、財政收入以外の特別の目的を有するものがある。前者は目的税として後者は財政以外の課税目的として學者によりて論究せられ、我が國に於ても神戸博士及び汐見博士の貴重な研究があつて、吾人の啓發せられたること尠くないのであるが、獨逸の von Karl Friedrichs も最近に „Zwecksteuern und Rücksichtsteuern“ なる論文を Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1928, Heft 4 に載せてゐる。氏も亦收入を目的とする一般租税に對する例外として二つの場合を認め、その

一は「租税がある公共團體によりて彼自らの會計のために (für eigene Rechnung) 課徴せらるゝも、その收入は彼自身の利得と (zu eigene Gunsten) なるに非ずして、その收入の全部又は一部が一定の目的の爲に使用せられ、一般金庫をば唯通過するにすぎないものであり」、他は「租税收入が一般金庫に流れ込みて公共團體の一般經費にむけられ、敢て前者の如く特定の使途目的を有するものではないが、それによりて私經濟の上に或る影響を及ぼさうといふ目的を有するものである」といつてゐる。前者はその收入が一定の使途目的を有するが故に、普通に目的税とよばれてゐるが、後者もその課徴が一定の目的を有する點に於てこれ又一の目的税であつて、少くとも後者と區別する意味に於て前者を目的税といふは適當ではない。さりとて兩者を目的税の名の下に包括することは却つて二者の特質を混同する虞れがある。蓋し二者は等しく一定の目的を有する租税であるが、一は租税收入の支出に際して之を實現せんとする、いはゞ使用目的を有するもので

あり、他は租税の收入即ち課徴そのものに於て或る目的を實現せんとするいはゞ賦課目的を有するものであるからである。二者を區別するに當りて前者には、よく選ばれたる語ではないが目的税の名を存するとして、後者をよぶに獨逸税法では「特段なる考慮に出づる租税」[durch besondere Rücksichten gebotenen Steuern] や *S. v.* かの *Dora Schmidt* は「財政以外の課税目的」[nichtfiskalischen Zwecken der Besteuerung] と云つてゐるが、未だ一般に確定した名はなし。之に對し *Friedrichs* は一九二二に「考慮税」(Rücksichtsteuer) と云ふ名を與へたと云つてゐる。以下、本文にあらはるゝ考慮税とは氏の所謂 *Rücksichtsteuer* を指すのである。

## 二 目的税

目的税は古くからあるもので埃及のプトレミー時代には二百種以上の目的税があつて、各々行政分科の特定經費を賄つてゐた。獨逸に於ても最初の租税は矢

張り目的税の形式をもつてゐた。尤もその頃の租税 (*Böten*) は、州會が王侯の特別な經費のために給付することを承諾したる寄附にすぎなかつたが、それから次第に眞の目的税が發達するに至つたのである。彼によれば目的税の本質とする所は、豫め一定の豫算や計畫があつて、それに必要な手段を供給せんがために課徴せらるゝものでなく、特定の目的に對して一定の源泉から流れ出づる收入のみがむけられるといふ點にある。故にその租税收入は必ずしも實際の需要と適合すると限らぬ。且又その租税收入の使途が特定してゐるのであるから、國王や一般國庫はかゝる目的税收入の多寡如何には直接的の利害關係をもたぬわけである。彼は又 *Zwecksteuer* に對して *Zweckabgabe* の存することを指摘し、見世物の検査手数料が窮民や癩疾のために、又、屠殺場手数料などが特定經費にむけらるゝ例をあげてゐる。そは兎も角、元來目的税は國庫統一の原則に反するとして、その存在が財政上一般に望まじきことゝされなかつたのであるが、近頃又、この

税が擡頭しはじめた。殊にプロシヤでは小商工業者の福利のためにむけらるゝ倉庫税 (Warenhaussteuer) があり、獨逸國税としては住宅の供給促進のためにむけらるゝ住宅建築税 (Wohnungsbaubgabe) があり、その他、所得と車に課する Rhein-Ruhr-Abgabe、木材營業に課する Press-Abgabe 等も目的税であり、プロシヤの住宅奢侈税 (Wohnungsluxussteuer) ・家賃税 (Hauszinssteuer) の如きも亦目的税であつて、その収入の全部若くは一部は住宅施設のためにむけられてゐる。

目的税に關して法律上困難なるは、その収入がその目的に相當した使途を失つた場合に、それは法律上不正なる徴収なりとして、納税者は國家に對して損害賠償若くは拂戻の請求をなしうるや否やの問題である。獨逸の租税法では、一般租税に就て若しそれが税法の廢止・變更・撤回等によりて不正に若くは不當に課徴せられたる場合には之を拂戻すべき規定を設けられてゐるが、この規定が目的税にも適用されるや否や、蓋し目的税を以て租税なりとすれば、それが能力原則に基

いて適法に課徴せらるゝ限りそれを以て不正なりと斷ずることは出來ぬが、もと／＼目的税は特定の使途目的を以て徴收せられたるものなるが故に、その収入と使途との間には特別の關係が存する。若しその關係を失つた場合にそれが不正なりや否やが問題となるのである。之を解決せんには先づ目的税は租税なりや否やを決定するを要する。目的税は租税なりや否やに就ては異説もあり、又 Becker の如きは、それを租税なりと觀念するは差支ないが但し「その収入が特別なる支出と特別なる內的關係を有する場合は自ら問題は別である」となしてゐるが、之に對して Friedrichs は、収入と支出に內的關係のありやなしやは容易に識別し難き問題なりとしてかゝる説を排し、苟くも能力原則によりて課徴せらるゝ以上それは租税であつて、一定の使途目的をもつた租税と一般的財政需要のための租税とを區別すべきでないとなしてゐる。さて氏の如く目的税も亦租税なりとして、然らば次にその収入が特定の使途との關係を失つた場合それは不正なりや否や

が問題となるのであるが、氏は之を以て不正なる課徴なりとして、國家はその拂戻若くは賠償の責に任すべきであると論じてゐる。

### 三 考慮税

目的税の特徴は單に收入を一定の目的にむけるといふことにあるが、考慮税の特徴は財政以外の目的を有する點にある。即ち考慮税は直接に收入を目的とするに非ずして、租税が國民經濟上に及ぼす反作用(反作用 *Wirkung*)によりて、收入以外の他の目的を達せんとするにある。抑もかくの如き目的が意圖せらるゝには、社會・經濟組織の改善若くは維持に對する希求及びこれらの目的實現の可能性に關する認識が前提をなしてゐるはいふまでもない。尤もかくの如き租税の效果は豫め立法者に認識せらるゝことは勿論あるが、然らざる場合もある。かの Schmidt の所謂「財政以外の課税目的」を有する租税とは、少くともかゝる租税の效果が立法者によりて認識せらるゝ場合をさすが如くであ

るが、Friedrichs はかくの如き立法者の主觀的認識の存否を別として、租税の客觀的にひき起す效果が、國民大多數の政治的・道德的社會的要求乃至意圖に副ふものなりや否やによりて定むべきものなりとなすが如くである。即ち彼によれば、租税法の作成には多數の人々が參加しそれらの人々の希望・期待・考慮・動機等は非常に相違し一の議事にも容易に一致をみないのである。かゝる場合に政治家の普通にとる手段は自己の抱懐する理論を卒直に披瀝するよりも寧ろ反對者や無判斷の人達を動かさんがための論理を作り上げることである。故に吾人は政治家の公開意見には直ちに信賴することが出来ない。さりとて立法院の議員達の心事に立ち入りて一々その眞相を蔽かうとすることも許されざることである。故に考慮税たるか否かは政治家の意見や願望によりて判斷せらるべきものに非ず、寧ろ客觀的にみて社會的要求や考慮をとりいれてゐるか否かによりて決定せらるべきものであるといふ。而して彼によれば考慮税は一般に次の如き客觀的特徴を有し

てゐる。(一)財政需要の欠乏(二)不均等なる徴稅費(三)租稅對象の消滅之である。(一)考慮稅の本質は度々繰り返した如く、收入の使用を目的とせずして租稅支拂の經濟的効果にあるのである。故にその收入に財政需要を欠くことは説くまでもない。(二)次に一般の租稅は最少徴稅費を以て課徵さるべく、徴稅費が總收入よりも大なるが如きは財政經濟的には反目的であり、前者が後者よりも低くてこそ始めて合理的である。然るに考慮稅ではかゝる考慮を顧みぬから、それに不均衡なる徴稅費を伴ふ場合を生ずる。更に(三)租稅に於ては絶えず適當なる收入が繼續的に流れ出づるを合目的となす。かの租稅の壓迫が大にして遂に稅源を枯渴せしむるが如きは、これ又財政經濟的には反目的である。然るに考慮稅では稅源の枯渴そのものを目的とすることがあり、又それを直接の目的とせずともそれがその稅の副作用として起ることがある。かの禁止稅(Prohibitive-steuern)或は窒息稅(Erdrossungssteuer)と云はるゝものゝ如きは、最初から稅それ自體のなくなることを

目的とするものである。併し凡ての考慮稅は禁止若くは窒息稅なりと斷ずるは早計である。

次に考慮稅の效果に就て一言せねばならぬ。考慮稅は既に述べたる如くそれが課徵に伴うて生ずる一定の私經濟上の影響を目的とするものであるが、併し、それが時には稅法に何等の變更なくともその効果を失ふことのあるは注意せらるべきである。例之、考慮稅の負擔が經營費の節約若くは生産技術の改善等を促したる結果所謂排轉の行はるゝ場合若くはその負擔が經濟上の所謂前人或は後人に轉嫁せらるゝが如き場合は即ち之である。又考慮稅によりてある課稅對象を保護せうとしても、保護せらるゝものと然らざるものと對する負擔の割合如何によりては何等の保護作用を齎らさぬこともある。それから企業間の競争を目的とする競争稅(Kampfssteuer)は、屈強なるものをして貧弱なるものを壓倒せしめて、獨占的地位をえしむることになる。Friedrichs は又最初財政稅として設定せられたものが、後に經濟事情の變化によりて財政上にも一般

經濟的にも何等の利益を齎らさず、却つてある種の企業を傷くるが如き租税を *Unjuststeuer* といつて考慮税と區別してゐる。

吾人は更に轉じて考慮税に於ていかなることが目的として選ばれるかに就て *Friedrichs* の意見を述べやう。氏はこの問題に觸れるに先立ちて、如何なる政策的目的が正しいか又いかなる組織や制度が全體のために且又個人のために最も適するかの論議や、又いかなる目的が考慮税によりて達せられうるか、將又いかなる目的に對してそれは適當なる手段であるかといふが如き問題には觸れぬと前提して、さて考慮税の目的として掲ぐる所をみるに、(い)最廣義に於ける道徳性(ろ)政治的目的(は)社會的目的(に)住宅及土地政策(は)人口政策(へ)競争(と)その他としてゐる。(い)道徳的要求に基く考慮税の例として、アメリカのバター代用品(一八九六)・偽造チーズ(一八九六)・偽造穀粉(一八九八)・白燐マツチ(一九一二)・阿片(一九一四)等の課税をあげてゐる。これらは何れも収入を目的とせずして、正直公正

なる取引の保護その他社會道徳の見地から課税せらるゝものである。併し氏はこれらの租税を課したりといつてもために不道徳なるものが道徳的に變化するものでない。故に刑罰法や警察法を以て制裁する代りにかゝる課税手段を採るものとすれば立法上の誤謬であるといひ、但し次の如き場合即ちある行爲が普通には社會的にも之を許され敢て不道徳ではないが、偶々その度を越すによりて公安に害ありとせらるゝ場合がある。かゝる場合にその度を抑制せんために種々の行政上の對策も講ぜられるか、課税によりて價格を引上げるも確かに一策であるとなしてゐる。(ろ)政治的目的といふは、或る租税立法が一定の政治團體の利益のためになされる場合をさすのである。例之アメリカの聯邦立法が發券銀行に一〇%の發行税を課したるは明に或る政治的團體の租税輕減を目的としたものであつた。財政外の目的を以て財政税を課することのゐるは注意すべきである。(は)社會的目的若くは社會政策的目的といふ語の意味は時代によりて必ずしも一定してゐるわ

けでないが、今日は普通に分配過程に於ける不均衡を立法と行政の手段を以て克服せんとする國家の政策なりと解せられてゐる。勿論この概念ではいかなる財貨の分配を以て不都合であり又いかなる状態を以て正當なりとなすかに就ては、何等の指示をも與へてゐないが、現代に於ては經濟的弱者として人々は資本家に對する勞働者の保護を考へてゐる。而して今日は殆ど總ての租税に於て小所得に軽く大所得に重くといふ社會政策的考慮がなされてゐる。(c)戰後に於て中小住宅の供給のために色々の方法が講ぜられたが就中租税に訴へる手段としては、これら中小住宅に租税の輕減或は免税といふが如き租税特權を與へたり、或はある種の土地に高率の課税をしてやむをえず建築用に提供せしめたり、或は住宅奢侈税を課して住宅區域の配分を調節するが如き方法が行はれた。(b)一定の土地に於ける人口の増加は果して幸か不幸か、それは別問題として十九世紀の政治的潮流によりて各國は人口増加の政策をとつて來た。この政策が租税にあらはれし最も著し

きものはかの獨身税であらう。併し *Friedrichs* は單に結婚したことのない者を重課するといふのみでは獨身税の意味をなさぬ。獨身の理由に一定の考慮の拂はれることは是非必要であるといつてゐる。(c)競争作用に租税を利用したる最も著しき例は保護關稅 (*Schutz-zölle*) である。又かの競争關稅 (*Kampfzölle*) は、その目的は收入に非ずして、ある國の立法で自國の商品の輸入を不利ならしめたるに對して、その報復としてその國の商品の自國への將來を困難ならしめんとするものである。併しこれは多くの場合關稅協約で解決がつく。(d)その他、プロシヤの犬稅、チーリングゲンのブランドー稅・巡回賣店稅・ピヤホール免許稅等も何れも考慮稅である。

#### 四　むすび

以上のべたる所をかへりみるに、*Friedrichs* は目的税の特質は一定の源泉から流れ出づる租税收入のみ一定の使途目的にむけるにあることを力説し、且つ之を



會計管理の責任と之が利用者との關係を分ちて説き、更に考慮税に於ては、考慮税の考慮税たる所以は立法者の主觀的認識の如何よりもその客觀的効果が社會的要求、國民的考慮に副ふや否やによりて決せらるべきなりとなしてゐる。更に彼は考慮税の客觀的特徴を財政需要・徵稅費・稅源利用關係の三點より把握してゐる。尙氏は目的稅收入が之に相當すべかりし使途目的を失つた時には之を不正なる課徵として國家の賠償責任を認めんとするものゝ如くである。これらに就ては種々の異論も出ることであらう。それらの論争はこの小論の範圍外に屬する。尙又、氏が考慮税の目的を漫然と列擧してゐるがこれらに就ては之を國家政策・經濟政策・社會政策・福利政策の四に分析してゐる *Sozialpolitik* の説を更にふり返つてみる必要はなからうか。兎に角彼が財政以外の課稅目的を有する租稅を考慮税とよばんとするの新しき提案は吾人に多大の興味を興へるものである。(四、四、一七)