

京都市帝國大學經濟學會 經濟叢論

第 三 十 九 卷 第 五 號

昭和九年十一月一日發行

論 叢

資本利子税に就きて……………法學博士 神戸正雄
經濟理論に於ける勢力の地位……………文學博士 高田保馬

時 論

中小商工業の更生と組合運動……………經濟學博士 谷口吉彦

研 究

獨逸の本位制度……………經濟學士 島本 融
カルテル活動の分析……………經濟學士 田 杉 競
ヴィクゼルの自然利子論……………經濟學士 青山秀夫

說 苑

大阪の刷子工業に於ける經營形態の發達……………經濟學士 堀江保藏
配賦税制度に於ける配分標準に就て……………經濟學士 佐伯玄洞
商業に關するマルクス說の一批判者……………經濟學士 松井 清

附 錄

新着外國經濟雜誌主要論題

配賦税制度に於ける配分

標準に就て

特に租税組合に於ける配分標準に就て

佐伯 玄洞

一 序 言

租税を課徴の方法に依り、特に税率が豫め一定せるや否やに依つて分類すれば、定率税と配賦税とに分つことが出来る。定率税 (Quotiststeuer) といふのは、税法に於て豫め課税單位に對する税率を定め置き、之を個々の租税主體及び租税客體に適用するものである。

従つて、その租税收入總額は租税賦課手續の最後に於て始めて決定し、その大さは租税主體及び租税客體の多少大小に依つて異つて来る。然るに、配賦税 (Reparationssteuer) といふのは、一税に依つて徴收せらるべき收入の全額を先づ定め、然る後之を個々の租税主體及び租税客體に割當てるものである。それ故に、個々

配賦税制度に於ける配分標準に就て

の租税單位に對する税率は賦課徴收の前に於て定まらないで、却つて其の手續の最後に於て定まることとなる。換言すれば、同一の租税收入額に於ても其の税率は租税主體や租税客體の多少に依つて、或は低くなり或は高くなるのである。

租税組合 (Steuergemeinschaft, Steuergesellschaft, Steuergenossenschaft, Steuersyndikat, Steuerverband) は配賦税の形式に於て租税を課徴するための組織である。一般的定義に従へば「租税組合とは國家が個々の人民から直接徴税する代りに、産業又は職業團體に特定の金額を割當て、その團體内部で任意に割當て負擔せしむる制度である」¹⁾。

かゝる制度としての租税組合は既に相當古くより存在した。その最初のものと考えられるのは、一八二〇年のプロシヤ營業税法に於けるそれであるが、最も有名なは一八九一年のプロシヤ營業税法に於けるそれである。³⁾ 尚この他にオーストリア營業税法(一八九六年)に於ける租税組合があり、歐洲大戰末期以後獨逸等に

1) 神戸博士、租税組合論(經濟論叢、第二十七卷、第三號、三頁)。
井藤半彌、統制經濟財政論(日本統制經濟全集、第四卷、三四〇頁)。

2) Fuisting; Grundzüge der Steuerlehre, 1902. S. 336.

3) K. Th. von Eheberg; Finanzwissenschaft, 1922. S. 262. S. 264.

M. von Heckel; Lehrbuch der Finanzwissenschaft, I. Band. 1907. S. 295—296.

於て提唱された租税組合論がある。エーベルヒの説明する所に依れば、十九世紀の配賦税制度(租税組合)は「事物も時勢も單純で財務行政上の技術が進歩せず、經驗にも富まず、國家の權力が薄弱で決定權を有しなかつた時代のもの」⁴⁾であるが、歐洲大戰末期以後獨逸等に於て提唱されたものは多少之と趣を異にしてゐる。

之を代表するものはベルンハルドの「租税組合論」⁵⁾とアンドレーの「租税組合論」⁶⁾である。

こゝに租税組合の問題を取上げたのは、租税組合の問題を全般的に研究せんがためではない。只かゝる制度に於ける租税配分の標準、即ち、國家が産業又は職業團體に特定の金額を割當てる場合如何なる配分標準に依るか、又團體内部で任意に之を割當て負擔せしむる場合如何なるものをその配分標準とするかといふことを吟味せんがためである。故に以下に於ては、この點を中心として、先づ十九世紀の租税組合を代表するものとして一八九一年のプロシヤ營業税法に於ける租税組合を擧げ、次に歐洲大戰直後の租税組合論を代表

するものとしてベルンハルドの租税組合論を説明し、更に之と多少その基調を異にするアンドレーの租税組合論を考察して、租税組合に於ける配分標準を明かにし、最後に若干の検討を試みることにする。

二 プロシヤ營業税法に於ける租税組合

十九世紀に於て租税組合の制度を採用した例は、先に擧げたるが如く、その數に於て少しとしない。併しながら、その中で最も有名なのは一八九一年のプロシヤ營業税法に於けるそれである。之は營業税のみに關するものであるが、一八九一年六月二十四日の營業税法に依れば、農業、林業、鑛山業、鐵道業及び所謂自由職業はこゝに謂ふ營業の中に數へられない。そして尙、獨逸帝國、プロシヤ等の行ふ營業、國立銀行(Richsbank)、地方信用組合、公營保險事業、地方自治體の事業、共同組合等は免税せられてゐるが、その他の營業は全てその年收益額又は投下資本並びに經營資本を標準として分類され租税組合を組織することにな

4) Eheberg; a. a. O. S. 231.

5) G. Bernhard; Steuergemeinschaften (Handbuch der Politik, V. Bd. S. 402-408), 1922.

6) W. Andreae; Grundlegung einer neuen Staatswirtschaftslehre, 1930.

つてゐる。併し年收千五百マルク又は資本金三千マルク未滿のものは免稅せられてゐる。今その組織を見るに、

第一級 年收益五萬マルク又は資本百萬マルクを超ゆるもの

第二級 年收益二萬マルク乃至五萬マルク又は資本十五萬マルク乃至百萬マルクのもの

第三級 年收益四千マルク乃至二萬マルク又は資本三萬マルク乃至十五萬マルクのもの

第四級 年收益千五百マルク乃至四千マルク又は資本三千マルク乃至三萬マルクのもの

稅率は、第一級のもとは大體年收益の一パーセント（第一級のみは租稅組合を組織しない）、第二級以下のものには次の如き中間率（Mittelstetze）が課せられる。

第二級 三百マルク 第三級 八十マルク
第四級 十六マルク

右の三階級に屬するものは配賦地域に依つて合同し租稅組合（Steuergesellschaft）を組織する。之等の組合が負擔する額は右の中間率に組合員の數を乘じたる金額である。

配賦稅制度に於ける配分標準に就て

次に、組合内部に於ける割當は、組合員より選出された委員が、收益狀態に關する認定又は推算に基いて之を行ふのであるが、この場合には次の如き制限がある。即ち、賦課せらるべき稅率の最高最低は

第二級 百五十六マルク乃至四百八十マルク

第三級 三十二マルク乃至百九十二マルク

第四級 四マルク乃至三十六マルク

であるが、個々の稅額は次の割合で増進すべきものとされてゐる。

四十マルクまでは四マルクづゝ、

それより九十六マルクまでは各六マルクづゝ、更に百九十二マルクまでは各十二マルクづゝ。

一八九一年のプロシヤ營業稅法に於て規定さるゝ所は大體以上の如きものであるが、要之、この營業稅に於て國家がその租稅組合に對して配分するための基準となるものは一定の中間率であり、租稅組合内部に於ける配分標準は組合員より選出された委員に依つてなされる收益狀態に關する認定又は推算である。

7) K. Th. von Eheberg; a. a. O. S. 262.
M. von Heckel; a. a. O. S. 295—296.
C. von Tyszkä; Grundzüge der Finanzwissenschaft, 1920. S. 100—101.

三 歐洲大戰直後の租税組合論

歐洲大戰直後の租税組合論はベルンハルドのそれに依つて代表せらるる⁸⁾。ベルンハルドが大戦直後租税組合を提唱したのは賠償金問題に伴つて起る財政上の困難を打開するためであつた。當時ドイツに於ては賠償金問題を繞つて種々の意見が行はれたのであるが、ベルンハルドは無條件的に支拂義務を遂行すべきであるといふ立場をとり、このためには國民全體の異常なる覺悟と犠牲とを必要とすると考へ、この難關突破の方策としては租税組合を以て最良としたのである。

ベルンハルドの考ふる所に依れば、從來の方法を以てしては國家の租税收入を増加せしむることは到底不可能である。新税の創設、税率の引上げも現在の状態では大して期待することが出来ない。それにしてもインフレーションの方法は餘りにも弊害が甚大である。故にかゝる状態の下に於て尙租税收入の増大を圖らんとすれば、國家の必要とする總經費を産業及職業團體

に割當て、その内部で適當に分擔せしむるより他に適當なる方法はないといふのである。この思想が即ち租税組合の思想であるが、その根柢をなすものは同業者間に於ける自治と同業者相互間の連帶と云ふことである。詳言すれば、租税組合制度を設立する時は各産業及び職業に於ける個々の租税組合は、租税を獨自の機關を以て自治的に各組合員に分配し、各組合員は他の組合員の負擔額に對して夫々連帶の責任を負ふこととなるのである。換言すれば、他の組合員が納税不納となる場合には夫々各組合員に於て之を分擔しなければならぬのである。従つて、各組合員は夫々自己の經營に専念するのみならず、他の組合員の經營をも監督し、進んではその能率を増進せしむるために改良、發達にも關心を有せざるを得ないこととなる。かくて國家の必要とする經費は當然に各産業及び各職業に於ける租税組合に依つて最も有効に支辨さるることとなるのである。

以上に依つて明かなる如く、ベルンハルドの租税組

8) G. Bernhard; Steuergemeinschaften (Handbuch der Politik, V. Bd. S. 402—408), 1922.
Derselbe; Problem der Finanzreform, 1919.
Derselbe; Uebergangswirtschaft, 1918.

合論は各産業及び職業に於て租税組合を組織することに依つて各産業及び職業の經營を合理化し、以てその能率を増進せしめて租税收入の増大を圖らんとするものであるが、こゝで我々が問題とするのは如何なる方法に依つて、如何なる様式に於て租税組合を構成するかといふことではなくて、國家は如何なる標準に據つて各組合にその經費を分擔せしめるか、更に各組合は夫々その組合員に對して如何なる方法で之を分配するかといふことである。

ベルンハルドは云ふ。「國家が個々の産業團體又は職業團體にその經費を配分するに當り、何を標準とするかといふことは難問題であり、最初から公正なる標準を發見することは不可能である」。「由來國家經費を各團體に配分することは非常に複雑な仕事であり、國家の手で各個の産業に適當に配分することは不可能に近い。故に國家は商工業統計などで普通に行はれる分類法に従ひ、先づ比較的少數の團體に割當をなすべきである。例へば農業、商業及び交通業、工業及び手工業、

配賦税制度に於ける配分標準に就て

自由職業等。これをその國民經濟の事情に應じて更に細分してもよい。殊に企業の縦斷的結合が行はれる場合には、この結合を人爲的に切斷するが如きことは避けなければならぬ。この集團別はどちらかといふと廣い方がよく、細別は産業内の専門家に委ねべきである。大別が出来たとき、所得税、營業税の高、生産高、資本高、賣上税、關稅等の數字を調査し、これらのこと又はそれ以外の種々の事情を顧慮して各團體の負擔額を決定しなければならない」と。

以上に於て明かなるが如く、ベルンハルドがその租税組合論に於て、國家から租税組合への割當標準として採らんとするものは、所得税、營業税の高、生産高、資本高、賣上税、關稅等の數字である。

次に彼は各租税組合内に於ける配分を如何に行はんとするか。彼は云ふ。「さて、各産業及び職業の個々の租税組合は租税を自身の手で個々の産業家又は同業者間に配分するのであるが、この配分は社會協同體の成員の協同と監督の下に行はれ、その産業、職業の特質

し得ることである」。

以上の説明だけではベルンハルドが租税組合内に於ける配分を如何なる標準に依つてなさんとするか明確でない。彼の説明は「租税組合の内部に於てのみかゝる事實の正當なる判定は可能である」とし、かゝる判定は租税組合に委すべきものとするのであるが、結局に於て廣い意味に於ける所得或は収益をその目標としてゐることは推知することが出来る。

四 最近の租税組合論

最近の租税組合論の代表者としてはアンドレーを擧げることが出来る。⁹⁾ アンドレーはベルンハルドとは異り比較的大いなる見地に立ち、一つの經濟形態を想像し、その中に於ける一つの組織として租税組合を提唱するのである。彼の想像する經濟形態はスパンの普遍主義に立脚し、資本主義と社會主義に對する第三の經濟形態としての協同拘束經濟であつて、租税組合はかかる經濟社會内の一組織として考へられるのである。¹⁰⁾

に應じて種々の異つた方法が行はれる」。「課税高の決定も同業者間で専門的に査定が行はれるのであるから國家機關の場合に比して査定もよりの確に行はれる。従つて虚偽の申告等は到底行ひ得ない。又若し或は企業家が資本高その他の施設に比して収益の少い場合には収益の隠匿があるかどうかを調査することも容易であり、若し又事實上好成績を擧げてゐないことが明かとなるときは合理的に經營せしめ得るのである」。「租税組合はその産業が使用する原料の課税、製品の運出に對する課税、その取引、製品、所得等に對する課税をなす。どんな租税を主として課すべきかといふこと、營業收益税とするか、所得税とするか、製造税、賣上税、原料税、運出税とするか等といふことはその産業の性質及び組合員の意思により決定すべきである」。「輸出税、賣上税を設くべきかどうか、設けるとすれば如何なる程度にすべきか、工場税、収益税、法人税、所得税を如何なる範圍に於て徴收すべきかなどの事實を正當に判斷することは租税組合の内部に於てのみな

9) W. Andreae; Grundlegung einer neuen Staatswirtschaftslehre, 1930.
Derselbe; Bausteine zu einer universalistischen Steuerlehre, 1927.

10) W. Andreae Grundlegung u. s. w., S. 248 ff.

彼の考ふる所に依れば、協同拘束經濟社會に於ける經濟政策の主要目的は非生産資本を生産資本に轉化することである。國民經濟の發達は資本の高のみに依り決定されるのではなくて、その使用に依存する。従つて從來の如く收入の高といふ量的方面のみに偏せず、質的方面をも顧慮して、給付能力課税といふ主觀主義の外に財産又は産業自體に對して課税する客觀主義をとるべきである。かくすることに依つて非生産資本は生産資本に轉化され、國民、社會全體の立場から見て歡迎すべきこととなるのである。

彼は右の如き思想を實現する手段として租税組合を提唱するのである。併し乍ら、彼の説明は租税組合そのものの機構については未だ十分に詳細ではない。資本の高と所屬する經濟部門を標準として合同すべしと云ふに過ぎない。¹¹⁾

彼の説く所に依れば、租税組合は二重の職分を有する。即ちそれに依り代表せらるゝ經濟部門の利益を守ること、並に國庫が決定する基準に従つて租税負擔を

配賦税制度に於ける配分標準に就て

その間に配分することである¹²⁾。然らば如何なる標準に従つて租税組合に對する國家經費の割當は行はれるか。この點に關する彼の説明は十分に明瞭でないが、租税組合の組織が資本の高と經濟部門とを標準として行はれる點より見れば、更に又「經濟政策の目的は非生産資本を生産資本に轉化することにある」となす彼の見解よりすれば、當然資本の高が標準となるものと思はれる。従つて一應の標準として資本の高が目標となるが、彼は「同一資本額の場合に於てもその企業に於ける資本の移動性大なるものは収益大であり、移動性小なるものは収益も亦小なり」といふ見解をとり、「生産部門の異なるに従ひその間に差等を設け、その負擔を異にすべきである」と云ふ。即ち、「金融業、商業、工業、農業等に於ける収益率は同一資本に於ても異なるのであるから、その負擔額は各産業部門に依り異なるべきである」といふのである。かくて彼は「國家が各産業部門に於ける豫想収益を定め之に比例税を課すべし」と云ふ。

11) W. Andrae; Bausteine u. s. w. S. 134.
12) W. Andrae; Bausteine u. s. w. S. 134.

要之、彼は國家の定めた一定の標準に従ひ之に比例税を課すべしといふのである。

次に彼は如何なる標準に依つて租税組合内部に於ける配分を行はんとするか。この點についても明確なる説明を缺いてゐるのであるが、前述する所より類推するならば、この場合に於ても各營業の資本の大きさを標準とするであらうことは想像するに難くない。そうすることによつて彼の所謂經濟政策上の目的は最もよく達成せられ得るからである。尤も單純に各營業の資本の大きさをそのまま標準として用ふことは租税組合そのものの使命を餘りに簡單ならしめ、その重要性を減殺する結果となるから、その他の點についても考慮が拂はれるであらうことは當然のことであるが、結局に於て資本の大きさが基準となるであらうことは理論的に見て必然である。

五 租税組合に於ける配分標準

以上我々は租税組合に於ける租税配分の標準を知る

ために、一八九一年のプロシヤ營業税法に於ける租税組合を見、次に歐洲大戰後の窮乏財政の所産たるベルンハルドの租税組合論を眺め、更に最近の新思想を背景とするアンドレーの租税組合論の大體を明かにしたのであるが、以下夫々の配分標準について検討して見度いと思ふ。

先づ一八九一年のプロシヤ營業税法について見るに國家經費の租税組合への分賦は一定の中間率に依つて行はれる。即ち各組合の負擔額は國家の手に依つて任意に定められた中間率に組合員數を乗じたる金額である。従つて、各組合の負擔額は本來的には資本額或は收益額を基礎とする中間率に依つて算出さるゝものであるとは云へ、甚だ恣意的なものとならざるを得ない。資本高と收益高とが同意的に用ひられ、而かもそれが選擇的に與へられてゐること及び之等と何等必然的關連を有してゐない如く思はるゝ中間率が簡單に適用さるゝことは、各組合の適當なる負擔額を定むるには餘りに不合理で、決して各組合の能力に相應するもので

はないやうに思はれる。¹³⁾

併し乍ら、租税組合内部に於ける配分のみについて見れば之とは多少趣を異にしてゐる。即ち、各階級毎に設けられた制限率の範囲内で、収益状態に關する認定又は推算に基いて、各組合員に負擔せしめるのであるから、殆んど恣意の作用する餘地はないやうである。而かも各組合内部に於ける収益状態の認定は夫々の専門家によつて行はれるのであるから、定率税に於ける場合よりも認定の適正を期待することが出来るやうに思はれる。従つて、一般的に云へば、組合内部だけに於ける負擔の配分は十分適正に行はるゝものと云ふことが出来る。¹⁴⁾併し乍ら、前述する如く、組合と組合との間に於ける負擔の適正は殆んど之を期待することが出来ないものであるから、一組合内の各組合員の負擔を他の組合の組合員のそれに比較すれば、殆んど全く公平ならずとするも誤ではないと考へられる。かくて一組合内の負擔の適正のみについて満足する場合は論外として、一般經濟社會全般に互つて負擔の公平を實現

配賦税制度に於ける配分標準に就て

せんとする場合は、租税組合に依つては期待し得ざるものと云ふことが出来るであらう。

次にベルンハルドの租税組合論に於ける配分標準を吟味するに、國家より租税組合への配分標準は廣い意味に於ける所得又は収益であり、その具體的表現として所得税、營業税の高、生産高、資本高、賣上税、關稅等の大さであるが、かゝる大さが租税組合といふ一つの集團に就いて如何にして計算されるか、そしてそれが如何なる程度に正確に夫々の能力を反映するものか甚だ疑問とする所である。假令それが各組合員の所得税、營業税の高、生産高、資本高、賣上税、關稅等の大さを合計することに依つて得らるゝとしても、それが直ちに夫々の能力を適正に反映するかどうか疑問である。否寧ろ各組合員のそれを合計することに依つて却つて正當なる姿が歪められるのではないかと思はれる。併し乍ら、組合内部に於ける配分はその配分標準の不明瞭なるにも拘らず實際には適當に行はれるであらうと想像される。何となれば、各組合員相互の能

13) 神戶博士、租税組合論(經濟論叢、第二十七卷、第三號、十三頁)。
14) 神戶博士、前掲論文(經濟論叢、第二十七卷、第三號、七頁)。

力は、その同業なること、同等の規模の下に營業をなすこと、地域的範圍の狹小なること等の理由に依り、國家の手に依り調査の行はるゝ場合より容易且詳細に行はれ得るからである。この點は前に述べたプロシヤの營業税法に於ける場合と全く同じである。併し乍ら、一組合の組合員の負擔額を他の組合の組合員の負擔額に比較すれば、その間に於ける關係は亦前の場合と全く同一であつて、負擔の公平は到底期待することが出來ないのである。

最後にアンドレーの租税組合論に於ける配分標準に就て見るに、彼はその主張する經濟政策の立場から非生産的資本の生産的資本への轉化を企圖して、租税組合への配分も租税組合内部に於ける配分にもその標準として資本の大きさ、從つて豫想收益なるものを採らんとする。併し乍ら、一般的に見て資本の大きさが常に必ずしもその收益率を反映しないことは明かである。假令生産部門に依つて多少の差等を附けるとしてもそれで負擔力の差等を充分に示し得るとは考へられない。

而かもそれが恣意的に國家の手に依つて行はれることを考ふれば益々然りと云はざるを得ない。かくて國家より租税組合への配分も、租税組合内部に於ける配分も、かゝる標準をとる限り種々の關係から適正なることは出來ないといふことになる。

以上我々は一八九一年のプロシヤ營業税法に於ける租税組合、ベルンハルドの租税組合論、アンドレーの租税組合論に就てその配分標準を簡單に吟味したのであるが、要之、租税組合に於ては中間率に依るものその他の標準によるも結局に於て負擔の公平といふことは期待することが出來ないといふことを知つた。

然らば租税組合の存在理由は何か。一八九一年のプロシヤ營業税法に於ける租税組合の目的とした所は收入の増大といふことであつた。ベルンハルドの租税組合の目的とした所は各産業の能率増進、從つてそれよりの稅收入の増大と云ふことであつた。アンドレーの租税組合の目的とした所は非生産的資本の生産的資本への轉化、即ち生産力の増進といふことであつた。依

15) 神戸博士、租税組合論(經濟論叢、第二十七卷、第三號、十八頁)。

W. Andrae; Bausteine u. s. w. S. 135.

16) W. Andrae; Grundlegung einer neuen Staatswirtschaftslehre, 1930. S. 254.

是觀之、いくつかの租税組合は全て財政收入上の目的或は經濟政策的目的を實現せんとして考へられたものである。而かも望ましいとさるゝ理由も全體的に公平負擔の可能なるためではなくて、他の目的實現の可能なるためである。¹⁵⁾ かくて租税組合の存在理由は平等の原則、従つて正義の原則實現のためではなくて、時に應じて必要な目的を實現するためであるといふことが出来る。従つて、租税組合に於ける租税配分の標準は、國家より租税組合に對する場合にしろ、租税組合内部に於ける場合にしろ、公平負擔の立場から之を吟味することは誤つてゐるかも知れない。¹⁶⁾