

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號 ~ 第 卷一十四第

行發日一月七年十和昭

## 論 叢

民族の周流 ..... 文學博士 高田保馬

官吏と課税 ..... 法學博士 神戸正雄

部落協議費の研究 ..... 經濟學博士 汐見三郎

## 時 論

輸入割當制に關する一理論 ..... 經濟學博士 谷口吉彦

## 研 究

ベルギー・フランスの切下に就いて ..... 經濟學士 松岡孝兒

商業生産説の諸性格 ..... 經濟學士 松井清

デー・チエル公債論の發展 ..... 經濟學士 島 恭彦

## 説 苑

産物方について ..... 經濟學博士 本庄榮治郎

海外移住民考 ..... 經濟學士 青盛和雄

ワールの農業經營集約度概念について ..... 經濟學士 小泉 所

## 附 録

新着外國經濟雜誌主要論題

(禁 轉 載)

# 官吏と課税

神戸 正雄

## 緒言

茲に官吏と課税と題して説く所のものは、國家の課税權を實行する局に當る所の官吏としての課税について説くのではなく、納税義務者として、被課税者としての官吏を説くのである。此の如き意味に於ての官吏の課税上の地位如何、是れ私が茲に説明しやうとする所のものである。そして私自身も今、一人の官吏であり、而かも今日まで長い時の間、官吏たるを得たものでもあるが、それにて今更ながらも痛感する事は、むしろ官吏の地位の如何にも有難いものだといふことである。現在、一部の國民中には軍需景氣、輸出景氣に恵まれて居る者があり、それに比較しては固より其の哀れさをば感じない譯に往かぬけれども、其等はむしろ少數人の事で、多數の同胞は奮闘力争、日夜營々として生活の爲めに努めつつも尙ほ辛うじて生命線に彷徨しつつあるのを見るのであり、此等に比して我等官吏は其の安らかなる生活を樂む事を得て居ることに於て、限りなき感謝の念に充たされなければならぬ。此あつき天恩國恩に對しては何を以て報ゆべき

か。それにつけても唯だく我が務めに對しての努力の足らざるを恥づるのみである。私は此氣持の裡に、官吏の課税上の地位を考察して見やうと思ふ。

### 第一段 官吏に對する課税の當否

嘗て諸の國に於て、特權階級、隨ふて全部又は一部の官吏に課税を免じたものであるが、佛國の如きは夙に之を廢止し、獨逸にても段々と少くなつて、共和國にては之を取止めて居り、我國にても、軍人從軍中の俸給手當への所得税免除といふやうな特殊の場合以外には、官吏の課税上の特權と認むべきものは之を有たぬのである。此官吏をば其の官吏なるが爲めの故に免税するか否かは一の興味ある問題であつて、其賛否兩論ともに其々尤もらしきものを有つ。下に之を點檢しやう。

(一) 否定の理由……官吏課税否定の理由、即ち之を免税するの理由としては左の二のものを主たるものとする。

(A) 根本的否定理由……官吏が課税されてはならぬとする根本の考は、彼は治者に屬するものであつて、被治者ではないといふことにある。租税は政治の費用をば、治者からして被治者に向つて取立てるものであり、そして官吏を以て治者であつて被治者でないとするときに、官吏は税金を取立てる地位にはあるけれども、税を課せらるべきものではない。我國の維新前の官吏と見

るべき階級の特権も、恐らくは此趣旨にて生じたものであらうし、佛蘭西革命前の佛國にても特権階級は、つまり此の治者階級として税を負はなかつたのである。<sup>1)</sup>既に國税について官吏が國の治者階級たるが爲めの故に之に課税してはならぬといふことが定まつたときに、國務の一部とも見るべき地方事務の爲めの費用も亦た、齊しく此の治者に對して取立ててはならぬといふことにならざるを得ぬ。

(B) 便宜上の否定理由……私は嘗て一たび官吏俸給免税問題を取上げて論じた事があるが、其當時擧げた六つの免税理由は共に、根本的のものといふよりは便宜上のものであつて、其主たるものは之を課するの無用といふことであつた。即ち國家が一方には官吏に支給し、他方には官吏から取るといふのだから、そして官吏に支給するものは、純額にて、其の官吏の働きに相當の報酬となり、又は其地位に相當した生活を營むに足る資料となるものでなければならぬのであるから、官吏から税を取立つるとすれば、無税とした場合よりも税だけ多くを俸給として給與しなければならぬし、官吏から税を取らぬとすれば、税だけ俸給を少くして濟むことにもなるのである。つまり税を取るも取らぬも同じ結果に歸する。だとすれば、初めから税を取らぬとして、俸給を低くした方が、同一結果をば一層少き費用と手數とで得しむるものであり、一層實際的であり、便宜に合ふといふものである。

(二) 肯定理由……以上は官吏課税否定の理由であるが、之を肯定するの理由もある。即ち下の如

1) Kerschagl, Fw. S. 80. Seligman, The income tax. 2 ed. p. 26. 51.

2) 拙、租税研究、六卷 164、以下

3) Moll, Lehrbuch d. Fw. S. 349.

し。

(A) 根本的なる肯定理由……官吏は如何にも治者のやうにも見ゆるが、決して眞の治者ではない。眞の治者は國家であり、又は我が特殊國家からいへば國家を表現したまふ所の 天皇である。官吏は其下に其機關となるのではあるけれども、治者ではない。凡べて被治者である。被治者といふことに於て、一般庶民と同じである。國家が人民の權利を伸張し、其文化を向上し其福祉を増進せんとするものだとして、其對象となる人民の中には官吏も亦當然に入つて居るのであり、官吏も此等政治の對象とはなつて居るのである。たゞ彼等が庶民と異なる所は、國家又は 天皇の政治の實行についての補助に當ると否とにある。其れだけに於て治者の助手とはなるが、併し飽迄も治者となるのではない。被治者の地位を去るのでもない。官吏が裁判官としては、國家の機關として人民權利の伸張に努めるが、併し彼は同時に一人の人民としては彼自ら及其他の官吏によりて其權利を保護せられて居るのであり、更に諸の政治によりて衛生、教育、等の恩澤にも浴しつゝあるのである。彼は決して單に官吏のみではあり得ない。同時に一般の人民であり國民であり臣民である。其の官吏たるだけに於ても決して其爲めの故に治者とはならない。彼が其にて治者を助くるの機關となり助手となることはある。其の働き乃至地位の故に、官吏は俸給を受くる。俸給は決して彼が治者たるが爲めに受くるものではなく、治者の助手たるの故に受くる。そして彼は同時に國民たるだけにては、他の一般庶民と齊しく、國家に對し國務の費用を負擔す

るの義務を負はなければならず、其限りに於て納税もしなければならぬ<sup>4)</sup>。此國民としての義務たる納税は、たゞ官吏たるが爲めに之を免るることは出来ない。また其は官吏も亦た國民だといふの自覺を促す上にも、此納税を行ふといふ事が必要なのである<sup>5)</sup>。まして地方税については、官吏は直接、地方政務を司るの役目にも就かず、地方政務の恩澤に浴する點に於て一般地方民と全く同等である。彼も地方民の一人としては必然に其地方税を負はなければならぬ。

(B) 便宜上の否定に對する駁撃……官吏の俸給から税を拂ふよりも税だけ俸給を低くして税を拂はぬやうにした方が一層費用少くして同事に歸するやうにも見ゆるが、

(1) 併し其官吏が官吏の俸給だけを其所得とするならば、其通りであるとしても、彼が官吏俸給以外の所得を有つことがあるし、彼自らは官吏俸給のみを所得としても、彼の同居の家族が官吏俸給以外の所得を有つことがあつて、綜合累進所得税の下に於ては、此等を凡べて一緒にして其の全きものの大きに従つて課税することが當然であり、公平であると爲す。然るに官吏俸給を無税とすれば、右の全き大きさの中から官吏俸給だけを除いたものの大きに應じて累進課税とすることも出来るが、然りとすれば其は確に不公平<sup>6)</sup>なものとならなければならぬ。若又、税率は凡べて全き所得の大きに應じて相當なものとして、適用さるる課税標準中から官吏俸給を除くとして税だけ低い俸給を給與しつつ此の如き課税をしたのと、税だけ高い俸給を給與しつつ前記全體の所得の大きに應じた累進課税をしたのとでは、是亦結果が同じではないことになるのである。だ

4) Moll, a. a. O. S. 349.

5) 拙、租税研究、六卷、173.

6) 拙、租税研究、六卷、168.

から費用が多少、多くかかつても、尙ほ官吏俸給課税を棄てることは出来ない。

(2) 假りに又、官吏が其所得をば官吏俸給のみから得て居り、他に何等の所得を有たず、其家族も何等所得を擧げずとして、更に官吏所得に對して特に種別課税を爲すものと（綜合課税でなくして）假定し（隨つて又、比例課税）て、税金を無くして官吏の俸給を税金だけ少く支給すると税金を課しつつ其れだけ俸給を多く支給するのでは同事になるやうにも見ゆるけれども、此場合とても、此二のものが或時點に於ては均衡を得て居つたのが、時の進みによりては、税法の改正が生じ又は俸給令の改正が生じて、此均衡を破ることもなり、其爲め夫の二のもの（税金を無くして官吏の俸給を少くしたのと、税金を課しつつ俸給を多くするのと）が同じとはならぬやうになるといふこともある。即ち或時點には同じであつたのが、他日、さうでないことになるといふことがあるのである。

(3) 更に税には轉嫁といふことがあるから、税を取りつつ其れだけ多く俸給を給與するのと、税を免じつつ其れだけ少く俸給を給與するのでは、結果が必ずしも同一とはならぬといふこともあるのである。だから論者のいふやうに税だけ俸給を少くすると、税を課しつつ俸給を多くするのと同じに歸するとの前提は當らぬのであり、且つ別に税を課すること自身に積極的の理由もある以上は、官吏俸給に於ける課税は之を無用としてはならぬのである。

(C) 其他……官吏無税とすることは、官吏を優遇するやうにも見ゆるけれども、實は彼をして

他の一般人民から嫉視し敵視せしめることになるものであつて、彼の權威を増すといふよりは、むしろ却つて彼の權威を失墜せしめることになるのである。だから官吏俸給は免税せぬのが良いのである。

## 第二段 官吏俸給の課税方法

官吏俸給には免税せず、之には課税するとして、其方法を如何にすべきか、次の問題である。其問題の第一は官吏俸給といふ課税物件を捕捉する方法であつて、第二は其への課税の高さ、度合である。

(一) 課税物件捕捉方法としては、先づ以て源泉課税とするか所得者課税とするかが問題であり、之を所得者課税とするとして、更に種別課税とするか総合課税とするかが次の問題である。

(A) 源泉課税か所得者課税か………

(い) 源泉課税を可とする理由………官吏俸給は國庫から出るものだから、之が課税をば其源泉たる國庫に於て、其支拂に際して天引して課税すれば、一番簡單であり、且つ少き徴税費にて済むといふことが出来る。そして英國所得税にても官吏俸給につきては之を行ふ。<sup>7)</sup>

(ろ) 所得者課税を可とする理由

(1) 所得税にて種別課税といふ収益税的なる課税方法を採るならば、源泉課税としても宜し

7) Moll, a. a. O. S. 349. 拙、租税研究、六卷、169.

8) Teschemacher, Einkommensteuer. (Hdb. d. Fw. II) S. 112.



いけれども、所得税にては出来れば、又出来るだけ多く総合課税を行ふて、人的に各人の能力に應じたる、そして官吏其人の官吏俸給以外の所得をも、其家族の所得をも凡べて一緒にした所の全き大きに従ふたる累進課税を行ひたしとするのだとすれば、源泉課税では駄目であり、是非とも所得者について課税しなければならぬといふ事になる。公平の爲めに必要な総合課税を採るならば其爲めには所得者課税とすることが必要だといふことになる。

(2)そして此官吏俸給については源泉課税としなければ行ひ難いといふ技術上の理由もな  
く、此にては所得者課税が容易に行はるといふこともある。夫の我國所得税の第二種となつて居るやうな公社債、銀行預金、貸付信託といふやうなものには源泉課税を便宜とするのみでなく、公社債などには無記名が多くて所得者課税を殆んど不可能たらしめるといふ技術上の困難もあるのだが、官吏俸給にありては、所得者名が全く政府に於て明かであり、之に對し容易に所得者課税を爲し得て、源泉課税に依るのを必要としないのである。此にて國庫に於ける源泉課税は一の便宜な方法とはいへるが、併し其が茲には必要ではないのであり、そして、第一理由にていふやうに、此にはむしろ之を採らずして所得者課税を行つてそして総合課税を行ふのを公平上望ましとするのである。

(B)種別課税か総合課税か……………

(い)種別課税を可とする理由……………官吏俸給について種別課税を可とする場合は、實は平常時

ではなくして、臨時非常時である。かかる場合には往々にして官吏俸給税を企てて良い。今日の我國が眞に非常時だといふならば、官吏俸給税を創設して、官吏に特別の貢献を要求して良い。かかるものとしては勢ひ通常の所得税とは別に之を設け、其は勢ひ種別課税のものとなり、又はむしろ特別課税となるのである。國家非常時に際して國庫が窮乏を告げたときには、官吏の減俸さへも考へなければならぬ。官吏の俸給は漸く彼等の生活を維持するに止まり、其を減ぜられては其生活が立往かぬともいふが、生活方法には屈伸力があつて、或度までは、必要とあらば一層に切り詰めることが出来る。國庫が窮乏すれば、官吏も減俸を甘受しなければならぬとするが、其場合に之を減俸とするか、或はむしろ之に代るべき官吏税としたが良くはないかが一の問題である。私は其の減俸と官吏税とは同割合、同程度のものだとすれば、官吏税とした方が、官吏としても精神的に名譽であり満足とする所であると思ふ。彼が之を税として出すときに、彼は快樂と感じ光榮と感じ、又誇りとも感ずることが出来る。然るに減俸されたときには、其は何か特に制裁を受けた場合と同一の形式となるのだから、一の耻辱と感じ、逆待を受けたといふ心持ともなる。併し租税は元來、國民が義務の自覺に於て道義的なる經濟負擔として出すものなのであるから、官吏も其をば齊しく感じつつ普通の税を出しつつあるのであり、そして茲に官吏は一般國民よりもより以上に、國恩を受くると感ずることが出来るのであつて、彼が非常時に際し官吏特別税を出すときには、一層明確にも此自覺を持つことを得て、官吏としては愉快に之に任

することが出来る。そして此意味にての官吏税は綜合課税でなくして、種別課税的に課するを至當とするのである。

(ろ)綜合課税を可とする理由……以上のやうな臨時特別のものでない限りは、官吏俸給は、通例には、所得税にて他の所得と一緒に人的に綜合課税となるのが、最も自然的であり、又最公平であり、更に其は技術上にも格別の困難なくして行ひ得るのである。

(二)課税の高さ又は度合……官吏俸給は一の所得としては勤勞所得と見られる。其點は争ない所だが、さて之を勤勞所得として他の勤勞所得と對等とするか、不對等のものとするか、不對等として、一層給付能力大なるものとするか、一層給付能力小なるものとするかが問題である。我國所得税にては之をば一般勤勞所得と均等に見るのだが、果して其が適當か否か。此には特に官吏俸給を宥恕すべき理由と、重課すべき理由との二の方面があつて、其の何れに重きを置くかによりて或は之を一層重課することになり、或は一層輕課することになる。が既に双方に相當の理由のある以上は、之をば尊重して、官吏俸給と其他の勤勞所得との間に差等を附せずして均等課税とするのも一方法ではある。併し私一箇としては、むしろ官吏は納税につき國民に範を垂れなければならぬといふ上からも、又、實際、一層多く國恩を感すべきものだといふ上からも、進んで一層重き負擔をも負ふべきものだとして、官吏重課の方に偏するといふ考方を爲すものである。次ぎに双方の理由を示さう。

## (A) 官吏宥恕の理由

(い) 官吏俸給割安也といふこと——凡そ官吏の俸給は、官吏に伴ふ名譽、地位の保障等の爲めに、同等の公民吏のよりも割安になつて居る。<sup>10)</sup> 随ふては租税につき他の俸給者などに比して割合に軽い負擔をしないと、其經濟生活が一層困窮に陥らなければならぬ。彼の經濟上不利なる點をば税の負擔の處で埋合せを行ふが至當だといふことも一應はいひ得る。如何にも官吏は經濟收入上には他の勤勞者に比して割合に不利となつては居るが、併し其は租税に於ける埋合せを待たずとも、前記、名譽、地位の保障などによりて十分に埋合がついて居るといふことが出来る。随つて租税にて此爲めの故に宥恕を行ふには及ばぬとする。又、累進税率にても課せらるるとすれば、そして實際、所得税にては累進率を通例とするのであるが、其時には官吏には却つて其所得に相當するよりは一段づつ位は一層高い方の率を適用して良いともいへるのである。何ぜとなれば彼等官吏の俸給の安いには相當の理由あつての當然のこととして、例之、官吏俸給の一千圓が民吏一千五百圓に匹敵すとすれば、其への累進率の適用からいふと、此二のものに同等の率を至當とすることになり、そして其は官吏には民吏よりも一段と高い率を適用して良いことになるからである。だからして此見地からしては別に官吏に宥恕を與へる理由はないとして良い。

(ろ) 官吏俸給隱匿難だといふこと……官吏俸給が明かに他の一般俸給等勤勞所得に比して納税上不利なのは、其額が全く政府に明白であつて、一厘といへども隠し得ないといふことであ

10) 拙、赤字時代の財政諸問題、85.

る。<sup>11)</sup> 民事俸給は之と異り、可なり多く隠匿せらるる所であり、營業所得、財産所得などにても同じである。此の意味に於て官吏俸給の不利を斟酌して、課税上に宥恕を行ふを至當とするといふ考方も成立ち、又實に伊太利所得税にて官吏の俸給及恩給に對しては他の勤勞所得に比し寛大に扱つて居る。<sup>12)</sup> 併し之についても私は之を理由として官吏を寛大にしてはならぬと思ふ。他の勤勞者が其所得を匿すといふことは元來、正當なる方法ではないのであるから、之をば税法を定めるときに、常に然りとして前提とするのは當を得ない。<sup>13)</sup> 又彼等とて凡べてが之を隠すのではなく、中には正直に申告するものもありて、此に比して官吏が一層多く正直だといふものでもない。又、官吏の正直に申告するといふのも、彼が進んで自發的に之をしたといふのではなく、事物の性質上さうなつたのに止まつて、彼の特別な態度に對して稱揚するに足るものではない。彼にして他のものよりも一層多くを國家に貢獻せんとするならば、他の勤勞者以上の負擔をも爲すべきであり、まして他の勤勞者同等の負擔には進んで任すべきであつて、他の勤勞者以下の負擔をしては濟まぬと感すべきものである。彼れ官吏は此正直なる申告については、他の勤勞者中の正直者と同等に考へて良く、其あるの故を以て、他勤勞者中の正直者に比して一層寛大にされてはならぬのである。然るにも拘らず、此點からして官吏を宥恕したとしたならば、他勤勞者をして相率ゐて不正申告に進ましめるであらう。

(は) 官吏には副収入の制限あること——官吏には服務紀律があつて、本屬長官の許可を得なく

11) Moll, a. a. O. S. 349. Teschemacher, a. a. O. S. 88. 拙、租税研究六卷、167.

12) Moll, a. a. O. S. 398. Marco, Fw. S. 203.

13) Moll, a. a. O. S. 349.

ては、副業につき副収入を擧ぐる事が出来ぬとなつて居る。<sup>14)</sup> (我國のによれば、官吏は本屬長官の許可を得るに非れば營業會社の社長又は役員となることを得ず、齊しく本屬長官の許可を得るに非れば、其職務に關し慰勞又は謝儀又は何等の名義を以てするも直接間接を問はず總べて他人の贈遺を受くるを得ず、官廳の工事を受負ふ者等と直接に關係の職務に居る官吏は其饗燕を受るを得ず、上官は職務の内外を問はず所屬官吏より贈遺を受くるを得ず、官吏及其家族は本屬長官の許可を得るに非れば直接と間接とを問はず商業を營むを得ず、官吏は取引相場會社の社員たるを得ず、間接に相場商業に干渉するを得ず、本屬長官の許可を得るに非れば本職外に給料を得て他の事務を行ふを得ず)。随ふて官吏は本來、専心職務に盡して餘力なく、又餘力あつても之にて副収入を收めてはならぬものである。然るに民吏などには此制限はなく副収入を得ることが自由だから、此間に差別をつけて、官吏の不利なる條件にある俸給には課税上有恕を與へて良いといふことにもなる。此も多少、二者の間の差異とは見られるが、併し其が實際は左まで著しい差異を成すものではなく、官吏も本屬長官の許を得て或度まで副収入を收めることが出来、民吏とても本務を忽にして副収入に専らとなれば其地位を保つことが出来なくなるから、之を以て實際大した差異とは認められない。かかる事を根據として二者の負擔に差等を附するには及ばない。

(に) 官吏俸給に固定性があつて經濟界の變化に追隨し順應する性質を缺くこと……俸給は通例、在職年月の経過と共に、多少づつ上昇して往くものだが、此は官吏其人の家族事情の變化の

14) Lotz, Fw. 2 Aufl. S. 228. Köppe, Besoldung und Besoldungspolitik (Hdwb. d. Stw. 4 Aufl. II) S. 602.

大體に順應するものであつて、其點にて官吏俸給にも順應性を有つとは認めらるるが、たゞ官吏の俸給の土臺となる所の俸給令は固定して、<sup>15)</sup> 改正が容易には行はれず、經濟界が變化しても永く其儘に据置かれ、たゞ大なる變化のあつたときに、漸く改正さるるだけであつて、其も其變化には時間的に大に遅れることになるのである。<sup>16)</sup> 又其改正も經濟界の變化の度合に應じては不満足勝であつて、即ち之への順應の度合が低いのである。<sup>17)</sup> かくして物價騰貴、貨幣價值下落の行はれつつある場合の如きには、官吏は從來からの俸給の下に生活上非常なる困難にも出會はなければならぬ。特にかかる場合には、國民中の一部のものが好景氣を享けて有利となるのに對しては、相對的に一層不利なる境遇に置かるることになる。其處でかかる場合には、官吏に對して特別宥恕を至當とし必要とするとも見られるが、併し反面には、物價下落、貨幣價值上騰時代には、逆に官吏に一層の有利を生ずるのでもあるから、全體上には埋合が得らるるとも見られるので、彼等の此關係を理由として、一般的に平時に於ける所得税の課税について官吏俸給を特に宥恕しなければならぬといふには當らないのである。

(ほ)官吏の精神上に於ける非自由、又は忍従の状態……前記のものは凡べて有形收入に關するものだが。茲に全く精神上のものがあつて、官吏は精神上に名譽權威などの伴ふ反面に、體面を重じなければならぬとか、忠誠謹直でなければならぬとか、罷業をしてはならぬとかといふこと<sup>18)</sup>があつて(官吏服務紀律によれば、官吏は 天皇陛下及 天皇陛下の政府に對し、忠順勤勉を

15) 拙、赤字時代、94.

16) Lotz, a. a. O. S. 229.

17) Bela Földes, Fw. 2 Aufl. S. 129.

18) Lotz, a. a. O. S. 229. Englis, Die öffentlichen Ausgaben. (Hdb. d. Fw. I) S. 329.

主とし法律命令に従ひ各其職務を盡すべし、職務の内外を問はず廉耻を重んじ、貪汚の所爲あるべからず、職務の内外を問はず威權を濫用せず、謹慎懇切なるを務むべし等、彼は獨立自由、意の儘に行動し得ないのであり、むしろ謹み深く、窮屈なる境遇にあるのである。此點になると農商工の營利人は洵に自由であり、放膽なる行動を爲し得るのである。齊しく勤勞者としても、官吏特に民吏に至りては餘程自由な處がある。だから官吏には其俸給を得るについてのかかる特別の苦痛の伴ふだけ、課税上にも宥恕して可いとも見られる。併し此精神上の苦痛は實は左まで大したものではないのみならず、假りに之を考慮に入れるとしても、元來、官吏の俸給なるものは、官吏の地位に伴ふ名譽、地位の保障などと共に、此窮屈をも凡べて併せ考慮して、其上にて適度なものとして定められて居るのであるから、之をば課税上に特に考慮して宥恕しなければならぬといふほどのものではない。

### (B) 官吏重課の理由

(い) 地位、随つて俸給の保障、即ち其繼續性、確實性……官吏は司法官と行政官、文官と武官とで多少の差異差等はあるが、併し凡べて全體上には其地位、随つて俸給が確實なものである<sup>19)</sup>。彼は重大なる不都合をせぬ限り先づ其地位の安泰なものである。此確實性及、更らに繼續性といふものについては、官公民吏は普通の勞働者には勝るのであるが、其中にても官吏が概して最も勝れて居る。かくして官吏は地位と俸給とを保障さるるから、其保障の薄弱なものに比しては一層、將來の爲めの蓄積をするの必要がなくて済む。果して然りとすれば、課税上、官吏に

19) Teschemacher, a. a. O. S. 78, Köppe, a. a. O. S. 606, Lotz, a. a. O. S. 228. B. Földes, a. a. O. S. 120. Jézé, Cours élémentaire de science des finances, 1931. p. 138.  
20) Moll, a. a. O. S. 396. 拙、租税研究、九卷・231—232.



は非官吏よりも一層重課して良いといふことにもなる。併し此點については時勢の變化は益々兩者の隔りを少くし、官吏にても又労働者にても相當其地位の保障を増しつつあるから、そして其差異が今日では昔日ほどに著しく<sup>21)</sup>ないといふこともあるから、此點をば特に理由として官吏重課を主張し兼ねるといふこともあるし、且つ又、官吏に此有利なる事情のあるだけは、俸給額が割合に安くなつて埋合せがついて居るとも見らるから、尙更に之を理由とする官吏重課は主張し兼ねるともいはれる。

(ろ) 恩給扶助料等による保障……労働所得は資産所得と異り、其所得が人にかかり、其が更に人の死亡疾病、老癯などの危険に曝されるといふ弱點を有ち、其爲めの準備を要するから、給付能力の一層乏しきものとして宥恕を要すとせらるるのだが、齊しく労働者中に就きても、國家官吏は此點に於て確實なる國家よりして恩給扶助料などの制度を以て保障され、更に其條件を具へずとも退職賜金などもあつて相當に此等の危険に對しての保障を得て居る。何等此種の保障を有たぬ民吏、労働者に比しては確かに一層有利であり、隨つて官吏俸給には、他の労働所得よりも重課して良く、或は勤勞所得宥恕の特典を官吏俸給だけに取除いても良いともいはれ得る。たゞ併し此等の制度は官吏だけの制度ではなくして、公吏にも出來て居り、民吏労働者にも段々と多くなりつつあるので、此點に於ける官吏と他の労働者との間隔は餘程、平準<sup>22)</sup>されたといふて良く、此點から官吏俸給と他の勤勞所得とを區別して取扱を變へるといふことは出來ない。或は精密にいへば、かかる制度を有つ勤勞者所得と其他とにてならば區別しても良いであらう。又更に

21) Terhalle, Fw. S. 59.

22) Bela Földes, a. a. O. S. 120-121.

進んで考へると、此等の保障のあるとないと、の差異は、必然に俸給給料其ものにも影響して居り此保障のあついでにありては、其れだけ俸給給與が一層低くなつて理合は得られて居るとも見らるるから、此點の斟酌はせぬでも良いといふことが出来る。

(は)名譽……官吏には大體、公吏、民吏に比して名譽が大い。勳章位階などをば比較的容易に克ち得られる。官吏は判任官でも年數を経ると此が貰へる。公吏では貰へぬことはないが、餘程困難である。民吏に至つては之を受くる望は薄い。社會一般の尊敬も大體官吏に一層厚い。随ふて官吏は其あるが故に、俸給が割合に低くとも、其他精神的には窮屈であつても、之を辛棒することが出来る<sup>23)</sup>。随ふては又、此名譽の見積り方如何によりては、官吏に他勤勞者よりも一層重き課税をしても良いとも見られる。が併し又、其名譽だけは、俸給其ものの低いことと、窮屈なこととで十分埋合せがついて居るとも見られるのであり、此見方からいふと、最早、名譽をば課税上に特別考慮せずとも可ともいはれ得る。

(に)緊張度の弱きこと……一般にいふては齊しく勤勞者中にも、精神的勤勞の方が肉體的勤勞よりも苦痛度の軽いものといふて良いが、其精神的勤勞者中にも特に國家の官吏は少くとも民吏に比しては緊張味<sup>25)</sup>を缺き、随つて苦痛度低く、随つて又同一量の仕事をば割合に多人數で行ふやうになる傾がある。或は官吏にては眞に必要なよりも三倍多くも使はれるともいふ<sup>26)</sup>。其度合を精密に示すことは六つかしい。かくの如くに三倍多くもといふのはあまりに重きを置き難いけれども、多少多く使はれて居るといふこと、随つて彼等の緊張度の弱いといふことは事實

23) Jéze, l. c. p. 138. B. Földes, a. a. O. S. 120. Cohn, Fw. S. 215.

24) 拙、租税研究、九卷、231.

25) B. Földes, a. a. O. S. 122.

26) Procter, Principles of public personal administration. p. 5.

である。さうすると、此から推して官吏俸給は割合に低いのではなくして、實は却つて割高に拂はれて居るとも見られ、隨ふては、彼の俸給には他の勤勞所得よりも一層重課して可ともいひ得る。併しかかる緊張味の度合を精密に指示することは六つかしく、官吏俸給が諸の事項をも併せ考慮して、果して割高か割安かを斷定するといふことは甚だ六つかしいことである。此にいふ議論も一の參考とはなるけれども、あまりに之に重きを置くことは出來ないのである。

(ほ)義務及犠牲感の強きこと……官吏は本來、國民中にも特に、國家の公僕として國家の爲めには有らゆる犠牲を拂ひ、高度の義務自覺を有つべきものである。<sup>27)</sup>又實際にも殆んど凡べての官吏が之を有つても居る。又實際之を有つて居らぬものがあるとしても、彼も其地位に目醒めたるときは明に之を意識することが出來得る。官吏は直接、國家に仕へて國務に當るに於て、一般國民よりも以上に國家に盡すべき所以のものを自覺すべきものであり、恰かも兵卒が國家に奉仕すると同一に全力を献げて盡すべく、國民は國家の必要とする限りは兵役に服して身命までも賭し、極めて乏しき給與にも満足しなければならぬ。官吏も亦國家の必要とするに於て、其高き名譽ある地位に就きて其全き力を献げて懸命に國務に盡さなければならぬ。國家が命するならば假令無報酬にても其務めに従はなければならぬ。而も其に對して兎にも角にも俸給として可なりの額を支給せらるるものは、むしろ之をば國家よりの特別なる恩惠としなければならぬ。恩給を恩給といふのみでなく、官吏の俸給も亦た、一の國家よりしての恩給といふても良いものである。官吏は兵役服務者に比しては洵に有難い境遇にあるものであるといふて良い。官吏が深く此點を考

27) Köppe, a. a. O. S. 605.

ふるに於て俸給につき毫も不足不満をいふべきでなく、むしろ其の多きを感謝して然るべきであり、此感知を前提とするときに、官吏俸給には他の勤勞所得よりも確かに一層重課して良いといふことになる。随ふては夫の官吏に與へらるる勤勞所得なるが爲めの宥恕の如きは之を廢止又は輕減しても良いのである。

## 結 論

以上要之、國家の官吏の俸給には之を不課税として彼に特權を與へよとの考方もあるけれども、此はむしろ齊しく被治者たる資格に於て一般國民同様に課税したが良いとしなければならぬ。又之を無税としては課税の便宜にも合しない。それから之に對して臨時特別の處置として官吏税を課しつつ種別課税とすることの選むべきこともあるが、正常時の税としては種別税とせずして他の所得と一緒に綜合課税と爲し、又收得者課税ともするのが一層公平でもあり、茲には源泉課税とするの技術上の必要もない。綜合收得者課税とすると、勤勞所得中につきて官吏俸給に他のものよりも一層重課すべき理由と、一層輕課すべき理由とが、双方から成立ち得るが、併し其等は大抵あまり強くは主張し兼ねるものであつて、之等を論據として何れとも決定し兼ねるのであるが、唯一つ重課論中、官吏の義務感より來るものだけは有力のものであるから、之を論據として之に重課を計つても良く、隨つて此點からして、勤勞所得宥恕の恩典をば、官吏俸給については廢止し又は輕減しても良いと考へらるる。