

ゲルロフの租税論 (一)

松 本 金 次 郎

はしがき

本稿はゲルロフ教授の租税論の抄譯である。原文は昨年出版にかゝわる同氏及びマイセルを編輯者とする *Handbuch der Finanzwissenschaft* 中大判五十數頁に渡る長編である爲之を完全に紹介する事は出来ないが其大要は捕へ得たと信ずる。

ゲルロフの財政學に於ける地位に就ては此處に述ぶる必要はないが彼の財政學は彼のエーベル等のそれと共に近世の社會思想の急激な變化に鑑みて完全な指標たり得なくなつたかに感ぜられる。といふ意味は社會科學としての財政學は其理論に於て又政策に於て更に多くの社會的意義が高唱せられねばならず、單に彼等のみにあらず殆んど後この財政學者の墨守する保守的態度の理論的根據が更に社會厚生の視角より深く研討せられねばならないといふ事である。(ゲルロフの財政學の概念、構成、目的研究方法等に就ては *Handbuch der Finanzwissenschaft* 中氏の他の論文に見る事が出来る。又社會學的立場より見たる財政學の本質任務に關して同書にゴルトシアイドの論文があるが此點參考となるものが多い)、之に關し私は先に「商業經濟研究」に於てアルフレッド・アモンの「私經濟的收入」の一編を紹介した際にも一言觸れたのであるが從來の財政學の態度を以てしては到底新しき時代の要求に應ずる事は出来ないと思つたのである。勿論新しき概念を指導原理とせんとする財政學も尙斷片的であり其概念構成に於て、分類に於て、收入、支出に於て少からざる多くの問題を解決しなければならず其統一性と現實性を具

備するに至る事は容易ではないが、尙從來の財政學は官房學的境地を脱せないといふ事が出来る。

然し財政學の如き一面規範的主義を多く有すると共に現實的要求に強く影響せらるゝ科學は先づあるが儘の財政現象の忠實な説明が緊急である以上特別な飛躍のなし得ないのは當然である。然も以下述ぶる此の租稅論に於ては單に租稅の意義、分類、法則等に關し現實的體素に及ぶもの少きを以て殊に然り更に凡午到底及ぶへかざる程に簡決に租稅論の大要を指示するものであるとせば之が紹介は決して無意味のものではないと信ずる。勿論特に深い研究と稱する程のものはないが租稅の一般概念を得るには非常に便利のものである。又財政學に於ける租稅論の重要性に鑑みて氏の財政學全體に渡る立場も大凡理解し得ると思ふ。次に讀者の參考の爲氏の租稅論に於ける立場を項目的に列筆して見る。

氏は

一、租稅を歴史的に解し必ずしも貨幣の提供に限らない。勤勞をも拒げざる點エーベルロ、神戸博士等より廣く解せられて居る。

二、租稅の目的に就てはワグナーの如く財政的目的と社會政策的目的との對立を拒ける。従つて其作用に就ても此立場を採る。

三、租稅の根據に就ても之を歴史的に解し普遍的に妥當する説なき事を主張する。

四、租稅の原則に於ては所謂傾向の法則を以て説明し各れも相對的なるものなる事、累進稅に就てはそれが租稅能力に適應するものではあるが客觀的な形式はなく三%以上の累進の不可なる事を暗示して居る。

五、租稅の分配に就ては臺帳稅、定率稅、直接稅、間接稅共に缺點のある事を認めて居るが寧ろ前者の區別の優れる事を述べて居る。然しかゝる區別を採らずして經濟的事實を基礎に置く事も必要と主張する。

六、租稅組織の問題中單稅論は通說の如く之を否定するが別に如何なる組織が可であるかは示さない唯獨立稅、附加稅、配分法は並存せしむべしと説くのみである。

一 租税の概念及び本質

現今に於ける公共體の規則的収入の特徴はそれが其主要な部分に於て個有經濟乃至交換經濟的方
法によらずして絶對的徴發によつて得る所のものからなつて居る事である。徴發せらるゝものは先
づ第一に其公共體を構成して居る個々の公私經濟單位である。之と競んで外國人があるがそれは直
接間接に該公共體に關連し來たる時に於てのみ絶對的に徴發せらるゝ。かくの如く絶對的に何等の
反對給付なくして公共團が其財政的需要を満たす爲に他の經濟體から徴收する事を課税と稱する。

課税は次の二點に於て他の絶對徴發例へば財産差押へ、絶對收用等と異つて居る。

- 一、常に何等特別の反對給付のなき事。
- 二、唯財政需要に應ずる事を目的とする事。

財政的徴發は財貨殊に貨幣に關するが勤勞の事もある、之等は皆租税なる感念に包含せられる、
従つて

租税とは公共體が其經濟の財政的需要に應ずる爲に特定の反對給付なくして他の經濟體から絶對
的に徴發する所のものである。

此處に絶對といふのは單に自由、慈悲的のもの又は自由の流通經濟的性質のものではなくして其量性質とが公共體の絶對力によつて決定せらるゝ事を意味する。勿論自由意志による貢獻は租稅の發達に於て重要なものではあるが今日に於ては課稅の範圍ではない。

多くの學者が勤勞給付は租稅でないといふ、(エーベルヒ)之は今日其意義が非常に小なるが爲めであるが、往時の學者は之をも租稅に包含せしめた。共同團體及び殖民地に於ける小さな公經濟に於ては今日にても勤勞及び財貨は租稅となつて居る。

租稅が一の經濟史的現象であり、國家及び經濟の變化に伴つて其性質が變る事は注意を要する事である。己に述べた様に租稅は元來絶對的のものではなくして全く自由意志によつたものであるが之は獨逸に於ては古い租稅を *Beuten* とか *Unpflichten* とかいひ歎願するとか義務的でないとかいふ意味の言葉が用ひられて居た事を見るも明かである。後に至つて一定の租稅を「補助金」*Hilfe* と稱したが補助としては當時公課が一般に行はれ英語に於ける *adjutorium*, *aid*, *subsidy*, *help* 佛語に於ける *aide*, *contribution* 等も實は租稅を意味したのである。獨逸に於ける *Steuer* なる語は始めは扶助を意味し後贈與及び貨幣の扶助を意味する様になつたものである。

後漸次に租稅が國民の義務となり國家の單なる希望歎願でなくなつたのであるが英國の *duty* 獨

逸の *necessarium* 伊の *demanda* 又英の *impost* 佛の *impôt* 等は之を示して居る。以上租税の意味は言語的にも變化したのであるが之は又其作用の變化をも意味する。即ち財政々策的に租税は最初は臨時収入であつたが後經營収入になり又官有地、特權収入と並び稱せられたが今日にては最も重要なものになつたのである。

二 租税の目的

租税の目的の問題は種々に解し得るが少くとも二つに分ち得る、即ち歴史的法律的範疇の一として租税は如何なる目的に役立つか、といふ事と個々の租税が或公共體に於て如何なる目的に振宛らるゝかといふ問題である。

第一の問題の解答は或文化階級に屬する歴史の特定の國家を觀察してのみ得らるゝのであるが、此場合租税は國家が其目的の實現に用ふる手段なる事が判明する、即ち租税は特定の經濟的法律的形態の公財政經濟的手段である。然し租税は一般政治、社會組織と同様に時の經過に伴つて目的が變更せらるゝから其内容も種々變化するのは當然である、従つて理論的研究に際しては今日の狀態の觀察に限らなければならぬ。即ち租税は或種の或は一定せる要求に従つて如何なる目的を有せ

なければならぬかの問題とは異なる。

租税の目的に關しては已に多くの學者が之に關して研究をした。ワグナーの様に租税の社會政策目的を説いた學者もあれば又ゾンネンフェルスの様に財政組織によつて階級の區別を除く事は不當であるといふ學者もある、然し經驗的研究によれば種々の目的はあるには違ひはないが租税の一般的目的は財政上の需要満足であり之は現在に於ても又最近の過去に於ても當宛嵌まる事と思ふ。凡そ如何なる行動も始めからの目的にのみ作用するものではなく他の副作用をも伴ふものであるが租税に關しても同様である。經濟的社會的關係の非常な複雑性の爲に租税は一部可見の一部不可見の作用を及ぼし、又種々隨伴的作用を及ぼす、然して此第二次的作用と財政目的とが相反する場合もあり得る。例へば火酒税から多くの収入を得る事は出來ないが、アルコール使用の制限はなし得る様なものである。然し租税の直接目的は、何處迄も財政需要に應ずる爲である。

第二の問題に就ては政治的手段の租税の目的と租税収入の私用目的とに區別し得る、行政手段として租税は或時は贅澤や享樂を禁じ或時は小經營を保護し大經營を抑壓し怠惰を罰し善行を表彰する爲に用ひられた。一言にていふならば租税によつて公の秩序、平和、道德を維持し向上し得ると考へた。そして第二次的目的が主たる目的と見える事がある、然し此場合は眞の租税ではなく形式

的租稅 *Scheinsteuern* に過ぎないのであつて實は他の方法（禁止）をした方が有効なのである。

財政的意味の目的税は之と異なる、租税の最初に於ては行政々策的意味の目的税が多かつたが今日に於てはそれは例外であり、多くが財政的目的を有するものである。

三 租税の作用

租税の目的に其作用が關連する。租税の目的の結果として租税は公の欲望充足に役立つ、即ち其根本的作用は財政的である。然し租税は同時に經濟的現象である、即ち租税によつて公共需要の充足に必要な手段を經濟的に獲取する。勿論個々の租税否全の租税組織が費用及び收入更に其作用に於て明かに經濟的でない事もあり得る、然し租税は一定の經營組織に關連して居る經濟的需要満足の手段として發展し表現し、其經濟性は他の獲取形態と共に私的經濟及び公經濟に對して同じ程度に表はれる。従つて租税は其財政作用と共に第二の根本的作用があり之は純經濟的性質のものであるといふ事が出来る。然して理論的研究には殊に重要なものである。

租税の二つの根本的作用から隨伴的に或は直接に或は間接に第二次的の三つの作用が生ずる、それは政治的、國民經濟的、社會的作用である。

租税が財政的及び經濟的性質を有するのみならず政治的性質を有する事は異論がない、公經濟は常に又何れの場所に於ても具體的の政治的目的の實現の手段として表はれ政治的の力が公經濟の活動の内容範圍を決定する、即ち公經濟の現象は政治的性質を有する。

次に租税は私經濟から公經濟に財貨を移轉せしめ以つて國民經濟の社會的生産物によつて公經濟的欲望を満足せしむる、即ち國民經濟的作用を及ぼす。私經濟から絶對的に財貨を徴收して公的需に要充足の目的に用ふる事は財貨の消費でも財貨の生産でもなく社會生産物の分配である。

最後に租税は社會的作用を持て居る、其意味は色々に考へられるが先づ租税制度は常に社會的作用を伴ふものである。租税は常に現在の收入、財産關係を變更し、資本の發生、利用、勞働能力及び其効果に關係し、生産、消費、に影響を及ぼし複雑の社會的關係、利益に關連する。

かゝる租税の作用し關連して租税を社會政策的目的に、利用せんとする考へがある。然し科學的方面から見る時は租税の社會政策的作用が認められたのは第二次的意味に於てである。租税を社會政策に利用する事に關しては己にローレンツ・シユタインが説明して居り、社會運動を助成すべき政府の社會的任務を認めて居る、が又其限界をも注意して居る、曰く其限界を越ゆる時は「收入の源泉たる資本それ自身を脅かし、社會秩序を混亂せしめ個々經濟の資本形勢を阻害する」と。

之に反してワグナーは租税は此財政的作用と共に社會政策的作用を有し、即ち國民收入及び國民財産の分配を調節する作用を持つべしとする。然しワグナーの社會的の重要作用は一般には賛成せられて居らない。氏の說による時は租税は其本質とは無關係なるばかりでなく全く正當視得ない任務を負はさるゝのである。若しも國家が國民收入及び財産の分配調節を以つて社會政策の任務を認むるならばそれは差支へないが其場合は社會政策と公明正大に呼ぶ。何となれば財政需要の充足と收入、財産の調節とは無關係だからである。財産組織との其様な關係は總ての學說の基礎とならなければならぬ。歴史的の事實にも又財政學の範圍にも之を見る事が出来ない。唯租税は間接的作用を有し社會的の種々の第二次的目的を遂行するものと云ひ得るのみである。租税は常に財産、收入の分配に影響は及ぼす、然しそれは望まざる寧ろ避くべからざる現象であつて課税の本質的機能ではない。

四 課税の根據

租税は一定の國家の歴史的現象であるから其點に於ては社會的經濟史的存在として之を了解し得る。然し其發生原因を説明したのみでは其本質の正當性と意味とは判明しない。租税も總ての社會

的制度と同様に新しい解決を要求するのである。

先づ個々の人々は何故に租税を支拂はなければならぬか、他の負擔と比例して如何なる程度に納めなければならぬかの問題があるが之は公共團體の本質任務の問題に關連して居り之に關する見解が異れば又課税の最良の形態も變化しなければならぬ。

社會と租税論の關係を歴史的に回顧するならばソクラテス以前に溯る事が出来る。然し此處に於ては所謂カメラル・サイエンスの一節として財政學を根據づけた學者の説に止むる方が合目的である。

國家經濟の理論的形態殊にカメラル學者の財政學は家庭經濟或は官房學者的學說と呼べるものであつて彼等によれば公共團體の經濟は嚴格に云つて個々の經濟的家計であつた。大名が家長であつて賢明と公平とに従つて家來に對し其地位を保持する。其經濟行動の原則は純粹の私經濟の法則であつたが、租税の地位は異つて居た。此點に於て官房學的研究の最古の代表者であるゼツケンドルフは其首著「Teutsche Fürsten-Stat」1656.に於て「租税は臣民が領主に借地料、勞務提供の代りに支拂つた經常的のものではなくして任意的に好意的に時々納めたものである」、又他の場所に於て「此權利を有する政府は之が運用に注意をした、奢侈を謹しみ健全な經常的家計を維持するに注

意するならば此様な臨時の手段の要なくかくする時は神の恩恵によつて容易に榮え重い負債も漸次償却せられるであらう」といつて居る。

此見解は後の官房學者によつても賛成せられハラー Haller は國家が其國民から租税を徵收し得ないのは貨幣を僕婢から取るべきでないと同様であると云つた。此様な見解に於ては租税の根據は存在せず、又此様な見解は其他の諸國に於ても見る事が出来る、伊のカラファ Carafa. 尙其以前に於て詩人であり政治家であるペトラルカも租税は異常の場合に用ひらるべきものとした。十四世紀に於ける英國に於ても國王は租税なくして暮す事が要求せられて居た。

然しゼツケンドルフと同時代のシエレーデル Wilhelm von Schröder は次の如く官房學者を嘲つて居る「諸侯の享樂は奢侈であるとし、芝居、狩獵、飼馬、音樂等に對して攻撃をするが之は馬鹿な事である。諸侯の奢侈は國の利益である、従つて領主は國の全資本を消盡してもよい、何となれば領主は國の胃腑であり觀賞する事は彼が取る食物だからである、」と。此考へはユスチ、ゼイムス・スチュアートにもあり、前者は租税は國民を誤らしむるものでなく又政府は貨幣を國民より有効に使用し得るからいくら多く徵收するも可であると云つて居る。

カメラル學者的財政學は中を伊太利小國家及び一七・八世紀獨乙に起つた財政慣習の説明より理

論的でなく、ルネイサンス降つて啓蒙時代の法律哲學者、政治家によつて攻撃せられた。それはプラトウ・アリストールに於ける契約説の復興であつて彼等は租税の根據を公的團結が其構成更に與ふる利益即ち人及び財産の保護の内に認めたのである、又課税の許さるべき範圍といふ問題も生じたのであるがアルスシウス・グロチウスは國家が與ふだけの程度に於て租税は正しいとし、又ホツプスは租税を價格又は報酬と解し、プツフエンドルフ・ロツク・モンテスキューも之に類した説を述べて居る。

此種の考へは十九世紀に於ても中々盛んで、ホツクの様な有名な實際家にして且つ財政學者でも一八六三年の「租税と負擔」に於て租税は國家が與へた勤勞に對する對價であると考へて居た。又シユタインもモンテスキューの考へを以つて租税の正しい定義であると考へた。此考へは獨乙に於けるより佛蘭西、英國に一層盛んでミラホウ、ボルテイル、ルロア・ボウリウ、ホツプス、ペテイ、アダム・スミス、アカロツク、セニョール等が之を代表して居る、即ち以上によつて此國家行動、租税の本質に關する觀察が啓蒙時代の國家學說即ち自然法學說、經濟的自由主義の經濟學說と密接に關連して居る事が判明する。尤も其表現は交換説、享樂説、利益説、對價説、保險説等と異なるが其根本は皆同一である。然し此考へは契約説といふ誤つた前提に立つばかりでなく總ての歴史的實

際に相違して居るものであつて實際に宛嵌ならぬ。従つて昔から課税の根據が他の方法により又課税の程度が他の結果を示したのは當然である。古い自然法的の國家觀に對する歴史的現實説は國家を以つて個々の意志による又單なる個人的の目的の爲に存在する保護機關なりと認めない古い國家觀念と關連して居る。其存在せん爲には個々の國民から生命をも要求する、國家は當然其目的慾求に従つて又個人的利益を顧りみる事なく租税を要求しなければならない。此考へは己はプラトール・アリストートルにあり、又スコラ學者、十六世紀の詩人、財政法學者、官房學者及び十八世紀の國法學者に傳はり十九世紀に至つて益々盛んになつた。此數百年に渡る思想發展は簡單には説明し得ないが結局國家の租税權の根據及び國民の租税義務を歴史的に形勢せられ同時に通義的意識の内に基礎を置く制度としての國家の本質の内に求めたワグナー・シェンレー、等の國民經濟學者及び獨乙の國法學者の説に歸せしめ得る。

之等學者の見解によれば國家は倫理的に又歴史的に人間の本質に根據を置く避くべからざる存在であり、若しも國家と其公經濟的行動がないならば何等の社會的關係も人類の共同體の目的の完成も存在しない、従つて人類社會の内に存在する總ての人々は國家に租税を納むる義務がある。即ち租税の一般的根據は國家及び公共經濟の存在と發展にかくべからざるものであり、其根據は實に租

税が今日の分業と私有財産と交換に基礎を置く經濟に於て共同的經濟の慾望滿足の經濟的形態として發展したといふ事に存するのである。然し之を以つてしては特種の又特殊の租税組織を根據づくるものではない。租税は總て歴史的勢力の結果ではあるが絶對的に異論なし普遍的に妥當するとはいひ得ない。又論議する事も出來ない。租税の根據は今日の國家の倫理的必然性の認識の内に即ち一方此必然性から生ずる需要と他方其權力の認識の内に存在するのである。

五 課税の源泉と對象

Quelle und Gegenstand der Besteuerung

課税の源泉とはそれから租税を徴する財産であり、課税の對象、或は課税目的といふ方がよいが、とは租税附課の原則が關連する物、行動、處置、權利、貨幣額を云ふのである。此意味に於て租税目的とは財産收入、貨幣及び財貨收益、土地、建物、權利、法律行爲享樂及び消費の對象等である。目的の決定は貨幣額か又は或技術的特徴、例へば數、量、重さ、或は性質等によつて行はれる。此租税の測定に役立つ程度を租税單位といふ。

租税支拂ひの義務者は常に人或は法人であり之を法律上租税主體といふ。經濟的には租税を眞實に負擔する人即ち擔税者をも租税主體といふ。租税目的と租税測定基礎或は租税標準とは同一でな

い。後者は寧ろ租税主體に對し租税算定の爲に決定した量である、租税目的と租税計算基礎 *Steuerbemessungsgrundlage* とは同一の事もあり得るが普通同一ではない、建物税の租税目的は法律に規定せられて居る建物によつて定まるが租税算定基礎とは擔税目的の實際的或は推定純賃貸収益或は其間數である。

租税評價の目的の爲に決定せられた金額は租税見積額といひ租税單位によつて分課として支拂はるゝ額を租税決定額といふ。之は經濟的理由から長期に渡つて法律によつて一定せらるゝ事が望ましい。往時に於ては租税決定額が法律によつて規定せられずして割宛によつた事があり之が爲に租税を配賦税、定率税に分つのであるが後者が今日に於ける一般的租税である。

租税は計算基礎をなす事實に従つて一定の額 (Y個に對してXマーク) といふ様に表はすか又は計算基礎の百分の一或は千分の一といふ様にいふ。後の場合には租税の足取 *Steuerfuss* といふが課税基礎は顧みず同一 (比例的) の場合基礎が増加するに従ひ増加するもの (累進的) と基礎が減少するに従ひ、減少するもの (累退的) とある。

租税目的或は租税の負擔理由として經濟的及び社會的生活の種々の事實、出來事が撰ばれた。(所有、相續、支出、消費、生誕洗禮から結婚、死に至る迄總ての人類生活の事件) 財政學は之等目的

の撰擇に際して指示を與へる事を任務とし科學的時代以前に於ては集金の存在する場所て金を取つた。財政學の建設者は租稅目的の撰擇に對する嚮導原理を求めたが之はかゝる原理なくしては財政學は科學でないからである。國民經濟學が富の對象の問題から富の源泉の問題に至る様に財政學も租稅目的に對する問題、租稅源泉の問題になる。更に又個人の擔稅理由と程度の問題が生ずる。「最良の租稅」は此に關係し租稅源泉とは無關係である。租稅の源泉を認識したのはフイジオクラットであり租稅源泉として收入を認めたのはアダム・スミスである。

最後に我々は間接の租稅源泉と直接の租稅源泉を區別する。一國の財政的殊に租稅力の間接源泉は肉體的倫理的精神的才能勤勉、節儉、の様な人間的の力及び自然的力であるが直接の租稅源泉は收入及び財産である。