

A・スミス D・リカアドオ

J・S・ミルにおける租税転嫁理論の考察

——古典学派における財政思想（四）——

箕 浦 格 良

—

A・スミスにおける租税の転嫁理論は「あらゆる収入が地代、利潤及び労働賃銀に分解される」という論拠の上に立つて構成せられている。即ちこのことは既にE・R・A・セリグマンによって指摘せられていることは周知せられている如くであるが、A・スミスの地代理論、利潤理論、賃銀理論の基礎の上に立つてその租税転嫁の理論が展開せられている。⁽¹⁾然しながら個々の租税の論議の中に於て各別にその租税の転嫁について詳細なる検討がなされ、その論議が展開されているのであるが、租税の転嫁に関する一般理論については論ぜられていないのである。D・リカアドオにありても之と同じくその租税理論において、個々の租税についての論議の中に於て各別の租税の転嫁については詳細にして緻密なる検討とその理論が展開されているも一般的なる租税の転嫁理論については之が欠くところである。J・S・ミルにありても一般的なる租税の転嫁理論を提示することなく各個の租税の論議において之を各別にそうして詳細に論述しているのである。然しながら之等いずれも租税の転嫁の

一般理論を欠いているけれども、いずれもその租税理論において転嫁の問題は極めて重要な地位を占めその中心をなしているのである。A・スミスの経済理論はD・リカアドオによって継受敷衍せられて古典学派経済学の理論をなしていることは一般に知られるところであるが、之と同じくA・スミス、D・リカアドオの財政理論も亦古典学派経済学の財政理論を形成している。そうして又租税の転嫁に関する理論もA・スミスよりD・リカアドオによつて継受敷衍せられて古典学派経済学の転嫁理論をなしているのである。すべての経済学の研究がそのようなように、そうして又財政理論の研究の多くのものがそうであるように、租税の転嫁理論においてもA・スミス、D・リカアドオの学説は概して現代の多くの租税の転嫁学説の源をなしているのである。⁽²⁾

A・スミスに従へば租税の負担に関する結論は賃銀税、利子税を除くところの利潤税、生活必需品課税は常に転嫁する。そうして地租及び奢侈品課税は転嫁することなく納税義務者の負担するところとなるという。従つてすべての租税を負担する社会の諸階級は地主、資本貸付者及び消費者である。租税を負担しない者は農業、工業、商業における企業者と労働者である。よつてA・スミスによれば概して租税を負担する社会の諸階級は生産に寄与しないところの不生産的階級であり、租税を負担する階級は生産に従事する労働者又は生産に寄与するところの生産的階級であるということになる。即ちA・スミスによれば地代税にありて、普通の地代に課する租税は地主の負担となることは当然であるが、土地の生産物に課する租税即ち企業者としての小作人に対する租税の負担も地主に帰するところとなる。家賃税は、建築企業者の建てたる建物に対する賃料に課する租税と敷地地代に課する租税とであるが、之は一部は居住者に転嫁せられ、一部は地主に転嫁される。利潤税は資本利子に課する租税と総利潤より利子を控除したる残額即ち狭義の利潤に対する租税に分けられる。この利潤税にして利子課税は

利子を獲得する資本貸付者の負担となる。狭義の利潤即ち利子を超加する餘剰に対する租税にありてはその企業の性格によつてその租税の負担者が異なる。商業、工業の利潤に対する租税にありては消費者の負担となる。農業における利潤に対する租税は地主の負担になる。賃銀課税は賃銀を取得する者が工業労働者であるときは消費者の負担となる。農業労働者であるときは地主の負担するところとなる。消費税にありて、それが生活必需品課税であるときは賃銀課税と同じ作用を有するものとして消費者又は地主の負担となるが、それが奢侈品課税なるときは消費者の負担となるという。この外に人頭税はそれが下層階級に対する租税なるときは賃銀課税と同じ作用を有するといふ。⁽³⁾ A・スミスの経済理論にありてはつねに国富の増殖といふことで貫かれてゐる。租税理論にありても亦之と同じくつねに国富の増殖といふことで貫かれてゐるといへるのである。従つて生産的階級を擁護し、概して不生産的階級をその租税の対象としてゐるものと思われるのである。即ち生産を以て国富に寄与するものと観るのである。従つて A・スミスにありては生産力を阻害するような租税又は徵税方法は相容れられざるところとなるのである。⁽⁴⁾ 斯くして A・スミスはその経済学における基本的な目的とするところの国富の増殖といふことでその租税轉嫁理論も一貫したるものが観られるのであるが、租税の負担の轉嫁に関する結論においては轉嫁という事実の認識即ち轉嫁によつてもたらされる必然的結果によるところの前提に立つて推論せられており、そのなかにおいて租税政策の実現を要求してゐるのであり、A・スミスの租税轉嫁理論は之に即応してその租税政策理論をなすものである。

D・リカドオにありては地代は生産費以上の余剰であるから生産物の価値は租税によつて影響を受けることはない。従つて地代に対する租税は悉く地主の負担となるという。生産物の価格は最も地味の貧弱なる土地の生

産費によって決定せられるものであるから生産費を昂騰せしむるものは総て価格を騰貴せしむるものである。必然的にすべての耕作者に課せられる租税は生産費を増大せしむるものであり、従つて生産物に対する租税は価格を騰貴せしむることになりその消費者に転嫁せられる。生産物に対する租税、十分の一税又は地租は土地所有者から消費者へ転嫁せしめられる。価格を決定するが如き地代は存在しないから、地代より租税を差引くことはできない。又利潤より差引かれることもあり得ない。従つて価格を騰貴せしむることによつてのみ租税を負担し得るものであるという。故に地租にして純地代に対する租税を除く一切のものは消費者の負担となることになる。然し一切の租税負担者が消費者であるが労働者は租税負担から除外せられる。それは価格の騰貴が賃銀を騰貴せしむるからである。そうして賃銀の騰貴に伴つて利潤が減少することになるから地租は地主又は株主の負担するところとならず労働の資本家的雇傭者の負担となると原生産物課税を論ずるのである。斯くてD・リカアドオにありてはA・スミスの所謂地租は窮極的に土地所有者に転嫁するとなすこととその趣を異にしているが然し特殊な種類の利潤に対する租税は消費者に転嫁するとなす点においてはA・スミスの所論にありてもD・リカアドオの論議にありてもその一致を覩るのである。D・リカアドオにありては租税は労働賃銀を騰貴せしむるという仮定に基いて論議を進め必然的に租税は利潤の減少をきたすと考へているがA・スミスの如く租税が消費者に転嫁するとなすことについてはその趣を異にしているのである。⁽⁵⁾ A・スミスにおける租税転嫁理論もその経済理論、財政理論と同じく生産力の概念に結合する。従つて生産力の問題のなかにその政策的指導原理を有し、基本的にはA・スミスの抱く正義観、行政の内容、経済的には再生産の問題と結合して租税転嫁理論が展開されていくのである。D・リカアドオにおいて一貫して覩られるところはその分配理論の適用として租税転嫁理論が展開されて

いることである。D・リカアドオの租税理論は転嫁理論を中核として構成せられている。従つてその分配理論を容認する限りにおいてその租税転嫁理論は是認せらるべき問題である。⁽⁶⁾ 従つてその分配理論も生産力との連関性が無視されているものではない。生産力は土地と労働と資本との有機的、合理的結合によつて発生し、一國の富を増進せしむるものは資本及びその蓄積である。そうして一國の富はその國の生産力によつて支配せられるからであると考えるのである。従つてD・リカアドオにありては資本の蓄積を阻害するような租税は容認されざるべきところであり、分配並びに分配の結果を修正する租税転嫁の問題がその租税理論の中核をなしているのである。

註(1) Edwin R. A. Seligman, *The Shifting and Incidence of Taxation*, 4th ed., 1921, p. 143. (井手文雄譯) エド

ウィン・R・A・セリグマン著「租税轉嫁論」(第一部 租税轉嫁學說史 第二部 租税轉嫁理論)は E. R. A. Seligman, *同書* 5th ed., 1927 の邦訳である。

(2) E. R. A. Seligman, *Ibid.* p. 143.

E・R・A・セリグマンはA・ヌミス及びD・リカアドオの租税轉嫁學說を「絶対説」The absolute theory として「之等の偉大なる思想家によつて唱へられた學說は、租税轉嫁絶対説 the absolute theory of incidence という名稱のもとに要約せられるであらう」と述べている。そうして尙「A・ヌミスが何等の制限を有しない自由競争の理論及び單純なる經濟的諸原因の必然的作用を租税轉嫁理論の基礎とする限りにおいて、或特定の意味においては租税轉嫁絶対説の先驅者と称せらるであらう。」「その厳密にして斷固たる抽象的なる転嫁理論は最もすぐれたる絶対説といひ得るのである。」「(E. R. A. Seligman, *Ibid.* p. 147 & p. 151.)」と述べている。即ち完全なる自由競争を前提とする抽象的なる經濟理論により租税の歸着關係が明確に把握できると考へるものであり、古典學派の租税轉嫁理論の中核をなすものであるが、重農學派の転嫁理論も之に近いと云へる。E・R・A・セリグマンに従へば租税轉嫁に関する學說を絶対説の外「均等分散説」The Equal-diffusion Theory「還元説」The Capitalization Theory 又は「償却説」The Amortization Theory「折衷説」The Eclectic Theory「消極説」The Negative Theory 又は「不可知説」The Agnostic Theory「社會主義學說」The Socialistic Theory「數量説」The Quantitative Theory 又は「數理説」The Mathematical Theory に分類し之

を説明している。この「均等分散説」なる名称のもとに The Optimists として Verri, Mansfield, Adam Dickson, John Young, Alexander Hamilton; N. F. Canard, J. C. Courcelle-Seneuil, A. E. Cherbuliez, M. v. Prittwitz, M. A. Thiers, De Broglie, Lorenz von Stein; R. Montgomery Martin, Alexander Gibson, David Ames Wells, Isaac Sherman, Cooley, Sir E. Hamilton, Avebury. The Pessimist として Proudhon; Albert S. Bolles 等の説は、つゞきとめられている。之等の学者の各見解は最終的に租税負担は社会のすべての人々に均等に分散せしむる点において一致する。「還元説」又は「償却説」なる名称のもとに John Young, John Craig, Georg Friedrich Sartorius, J. G. Hoffmann, Murnard; Hippolyte Passy, Wolowski, Destutt de Tracy, Du Puynode; R. Badley Baxter, John Noble; Karl Heinrich Rau, Albert E. Fr. Schäffle, N. G. Pierson 等の説は、つゞきとめられている。之等の学者の見解は「地租が絶対的に土地所有者の負担となる限りにおいて、その結果として土地の価値は租税の資本還元価値だけ減少することが認識されるに至った。即ち土地の価値はその純生産物によって決定されるものであるから、この純生産物を減少せしむるが如き作用を有する租税はその資本還元価値に等しき額を土地の価値より減少せしむるものである。従つて斯る土地の購入者はその減額された価値を以てその土地を購入することになる。故に租税額を割引したる価値を以て購入し該租税は免がれることになる。換言すれば租税は永久的なる地代負担となり、財産の移転の都度之は差引かれるのである。斯る前提にたつて土地に対する租税は唯一回限りの支払により直ちに租税の還元の状態においてその転嫁が終了する。従つて最初に賦課されて以後何人によつても負担されないという結論が導き出されるのである。この説が土地に対して適用されるときは地代負担説となるが、その視点が資本価値の増大か又は減少かによつて還元説又は償却説となる」となす点において一致する。「折衷説」として Jean-Baptiste Say, Sismondi, Joseph Garnier, Parieu, Gustave du Puynode, M. Edouard Vignes, Paul Leroy-Beaulieu; Johann Heinrich von Thünen, Karl Heinrich Rau, Carl Freiherrn von Hock, John Prince-Smith; Richard Jones, David Buchanan, James Mill, Nassu William Senior, T. R. McCulloch, John Stuart Mill, Henry Fawcett, Tomas Edward Cliffe-Leslie; C. F. Bastable, Da Augusto Graziani, De Koosendaele, Lawson Purdy, Fabrizio Natali, Jacopo Titaroni 等ドイツイギリスフランス等における中等学者の抱く折衷の見解を展開している。「消極説」又は「不可知説」として Adolf Field, Sir Edward Hamilton, Sir G. Murray, Avebury 等の見解として租税の転嫁に關して之を理論的に正確に把握し、その転嫁關係を確認して之を

般的なる結論を与へんとすることは不可能であるとなすものである。「社会主義学説」として Ferdinand Lassalle, Thomas G. Shearman 等社会主義指導者の学説を説明している。之等の学説は社会主義に基き租税は如何に転嫁しやうとも最終的負担者は労働者階級であるとなす点において一致している。「数量説」又は「数理説」として Augustin Cournot, G. Fauveau, Fleeming Jenkin, Maffeo Pantaleoni, Léon Walras, Knut Wicksell, Corlo A. Conigliani, Enrico Barone, Alfred Marshall, Francis Ysidro Edgeworth 等の数学者又は経済学における数理学派、奥地利学派等に属す学者の見解がまとめられている。之等の主たる学説は経済学に於ける数学的方法を採用し以て租税の転嫁関係を究明し、数量的観察を以て租税転嫁の本質を採らんとするものである。(E. R. A. Seligman, *Ibid.* pp. 143-216.)

- (3) この部分は既に拙稿「A・スミス D・リカアドオ J・S・ミルにおける租税転嫁論の展開」——古典学派における財政思想(三)——(立命館経済学 第十二巻 第三号)において詳述したところである。その他 E. R. A. Seligman, *Ibid.* pp. 143-147. 同書 五版 井手文雄譯 エドウィン・R・A・セリグマン著 租税轉嫁論(第一部 租税轉嫁學說史) 一八七頁—一九一頁、井手文雄著 新版増訂 古典學派の財政論 三〇二頁—三一八頁、花戸龍藏著 財政思想史(古典編) 九八頁—九九頁、高島善哉著 原典解説 スミス「国富論」——政策篇——一五一頁—一七五頁又は高島善哉 編集 スミス國富論講義 5 三二頁—五五頁—三四四頁—三六七頁参照。

- (4) E・R・A・セリグマンにありては「A・スミスの解説は数多の深遠なる示唆的なる考へによって特徴づけられているが、その地代論、利潤論、賃銀論に立脚して論議が立てられている。従つて A・スミスの地代論、賃銀は生活必需品に基くというその賃銀論又は利潤論においてその正常利潤の概念に疑問を抱くときは、A・スミスの租税轉嫁理論の大部分は崩壊するのである。現代の経済理論はもはや A・スミスの之等の基礎を認めないのである。D・リカアドオが之等の基礎をくつがへすに与つて力があつたのである」(E. R. A. Seligman, *Ibid.* pp. 146-147)と指摘する。即ち「地代は自然が与える純剰余だという重農主義の見解、自然利潤の概念、生存費賃銀論がそのままここに現れていて、もしそれらの議論に問題があるとすれば、租税轉嫁論にも同じことがいえるであらう。その意味ではさらに、彼の価値論や再生産論にも関連させて問題を掘り下げる必要がある。租税理論のその後の発展からいっても、また価値論や再生産論のその後の発展からいっても、もちろんスミスの所説には不十分な箇所は多い。たとえば累進課税のように、その後社会の常識となっている思想も、スミスにおいてははまだほとんどその姿をあらわしていない。」(拙稿「A・スミスと J・S・ミルの租税

原則論の展開——古典学派に於ける財政思想——(一) 立命館経済学 第九卷 第六号参照)……「生産的労働と不生産的労働の区別などは、租税の源泉や転嫁の問題を論ずる場合には、今一度とりあげられてよいのだが、スマスはまったくその点を無視している。けれども、すでにのべたように、スマスが租税を、産業の発展の問題すなわち社会の生産と再生産の問題につねに関連させてとり上げていることを注目すべきである。」(高島善哉著 前掲書 一七二頁—一七三頁又は高島善哉編集 前掲書 五三頁—三六五頁)。

(5) 拙稿「A・スマスD・リカアドオJ・S・ミルにおける租税転嫁論の展開」——古典学派の財政思想 (二) (立命館経済学 第十二卷 第三号) 参照。

(6) E・R・A・セリグマンは「D・リカアドオの之等の学説が賃銀基金説、D・リカアドオの利潤論及び経済地代の法則に依存していることは直ちに理解され得よう。之等の学説はD・リカアドオの分配論を容認するか又は否定するかによってその学説が成立し又は崩壊するのである。然しA・スマスとD・リカアドオとの間における結論の相違点、そうしてその論法の同一性の二点は注目する必要がある。」「D・リカアドオの基本的なる分配論が正当に成立するものとしてもD・リカアドオの租税転嫁論は不完全であるであろう。その転嫁理論はその所論の限りにおいては恐らく真実であるであろう。然し現実の現象を説明するものとしては不十分であるだろう。それは経済的摩擦の現実における作用を看のがしている。我々はD・リカアドオの分析力には大いに驚嘆する。然しその結論に対しては直覺的にいくらかの疑問を抱くものである。或点においてはD・リカアドオの租税転嫁論は早計であり、不十分である」(E・R・A・Seligman, Ibid. p. 150 & p. 151.) と述べている。

二

D・リカアドオは家屋税 taxes on houses については「その住居者に課せられはするが、それは屢々家賃の減額によつて、家主の負擔に歸するであらう」という。「土地の生産物は年々消費せられ、且つ再生産される。幾多の他の貨物も同様である。従つてこれ等のものは、これを速に需要の水準に歸せしめ得るから、決して久しく

はその自然價格を超過し得ないのである。然るに、家屋に對する税は、之を借家人の支拂ふ附加家賃と見ることが出来るものであるから、それは家屋の供給は減少せしむることなくして、同じ年額家賃の家屋に對する需要を減少せしめる傾きがあるであらう。従つて家賃は低落すべく、租税の一部分は、間接に家主によつて支拂はれるであらう⁽¹⁾となしA・スミスのいうところの家屋建築のための資本の利子又は利潤即ち建物賃料又は普通の建築利潤はその時の利率によつて規定せられる。家屋の賃料の中で合理的な利潤を提供するに足るもの以上の部分はその額の如何を問わず當然に敷地地代をなすものである。借家人が支払うところの家屋の賃料に對する租税は一部は居住者に一部は土地所有者に帰着するとなす見解を一応是認し「家賃に對する税は、居住者の負擔に歸することあり、敷地地主の負擔に歸することあり、また或は、建物所有者の負擔に歸するものである。普通の場合に於ては、租税金額は直接にも、結局に於ても、居住者によつて支拂はれるものと認定して差支ない⁽³⁾」と論ずるのである。そうして尚説明を續けて「若しも租税が適度のものであつて、而して國の事情は、その國をして靜止的ならしめるか、進歩的ならしめるか、何れかなるが如きものなる場合には、一家屋の住居者に取つて、それよりも劣る種類の住宅を以て満足すべき理由は殆どあるまい。然るに、若しも租税が高いか、或は他の何等かの事情が家屋に對する需要を減退せしめたならば、住居者は、家賃の減額によつて一部分租税を償はれるであらうから、家主の所得は下落するであらう。併し乍ら、租税中、彼の家賃下落の爲めに住居者によつて節約せられた部分が果して如何なる割合を以て建物賃料と敷地地代との上に落下するかは、言ひ難い。恐らく第一次には、兩者俱に影響を蒙むるであらう。併し家屋は、徐々にではあるが、併し確實に消耗するものであり、而して建築者の利潤が普通水準に回復せらるるまでは、新たに家屋は建築せられぬであらうから、建物賃料は、或る期間の後には、そ

の自然価格に回復されるであらう。建築者が家賃を収めるのは、建物が持續する期間に限るのであるから、彼れは最も不利な事情の下に於ても、その期間以上には、税の如何なる部分をも納める筈はない。さればこの税の納付は、結局住居者と敷地地主との負擔に歸するであらう⁽⁴⁾と論じているのである。A・スマスは借家人が支払う租税にして各家屋の全賃料に比例して課せられる家屋の賃料に対する租税は全部が敷地地代となるものではなく一部は家屋の居住者に、一部は敷地の所有者に帰着するよう分割される。そうして斯かる租税は一時的に建築地代を侵食することがあつてもそれは永続するものではない。即ち建築企業家は或る程度の利潤を獲得することができたれば建築事業を放棄するの止むなきに至る。従つて建物に対する需要は増大する。故に家屋の供給の不足する結果として賃料の騰貴を招来し、斯くして利潤は適當なる標準に回復するからである。家賃税の負担が現実において、借家人と地主とに如何ように分割せられるかは、各その時の事情によつて異なり、之を容易に速断することは許されない。従つて地主にとつても借家人にとつても不公平なる租税である。そうして家賃に対する割合は貧者にありては生活必需品に対する比率が極めて大きく家賃に対しては比較的少である。富者にありてはその比率は極めて大である。従つて富者に対しては家賃税の課税割合は大であるという。然しながら此種の不公平にありては富者がその収入に比例するに止まらず、この比例以上に何程か公共的経費に貢献することは極めて不合理なことではないからである⁽⁵⁾と述べている。この論拠にもとずき学者にしてA・スマスは公平なる租税として比例税主義を採っているが、特殊なる場合においては累進課税を主張するものと論ずるものがある⁽⁶⁾。

A・スマスは土地の地代は生産的物件の使用料である。従つてその使用はその土地によつて生産せられるものであるから自償自弁によることになる。家屋の賃料は不生産的物件の使用料である。従つてその家屋にありても

亦その用地にして何物もこれから生産されることはない。故にこの賃料はこの物件以外の収入の源泉によらなければならぬとこの本質を明らかにする。従つてこの賃料に対して課せられる租税においても、この物件以外の他の収入の源泉によらなければならぬ。そうしてその収入の源泉は労働賃銀、利潤、地代である。然し此租税は居住者に帰着する限りにおいて、之等の特定の源泉によって負担せられるものではなく、その三つのいずれということなく、即ち個人の全体収入の中から負担せられるのである。従つてこの意味において一般の消費税と同じ性格を有するものであると論ずるのである。そうしてA・スミスによれば敷地地代においても一般の土地地代にありても共に概して土地所有者の勤労又は管理が加へられて獲得せらるる収入ではなく、一種の特別の収入即ち一種の不労収入である。従つて斯くの如き地代税が課せられてもその社会の土地及び労働の年々の生産物、国民の大部分の真実の富及び収入に影響することなく従前と変化はきたさないのである。そうして地代税は産業活動が阻害されるということはありません。敷地地代に課せられる租税は転嫁せられることなく所有者の負担に帰することになり家屋の賃料を騰貴せしむることはない。故に敷地地代は家屋の賃料より一層適當なる課税物件であり、又そうして敷地地代は一般の地代に比較して尚適當なる課税物件であると思はれると主張してゐるのである。

J・S・ミルにありては家屋税 House-tax について精密なる考察がなされている。J・S・ミルに従へば家屋に対する賃借料は宅地借料及びA・スミスの所謂建物借料の二つの部分より成立つてゐる。そうして宅地借料は地代の一般的原则によつて決定せられるものである。この宅地借料は家屋及びその附屬物の占めてゐる土地に対する使用料である。そうしてその宅地借料はその金額に於て大小種々であつて、小なるはその土地を農業のた

めに使用する場合の地代に等しきものより、大なるは繁華にして有利なる場所に於ける土地に於ける独占地代に至るまで即ち大小種々である。この宅地とは別個に家屋そのものに対する賃借料に於ては、その建物に消費された労働及び資本に対する代償である。即ちその賃借料の支払が如何ように定められようとも、この建物賃借料の額を決定する原則には変りはないのである。この建物の賃借料の中には、建築者の資本の普通利潤と若干の年収入が含まれているが、この年収入は家屋所有者の負担すべき修繕費を悉く支払い、更にその当時の利率によって家屋破損の時に至るまで、或はその土地の貸借契約満了の時に至るまでにそれに必要としたる資本を回収するに足るものであるという。⁽⁹⁾即ち利潤、営繕費、原価償却費等のその構成要素となるものを説明するのであるが、その次にその転嫁の関係を説明している。この家屋の賃借料の全体に対して課せられる租税は、これらの二つの部分とも之を負担しなければならぬことになるのである。家屋に於ける賃借料が高ければ、それだけ租税額も多くなるのであつて、その家賃の高いことの理由が土地の場所的条件によるか、或は又家屋そのものの優劣によるかを問うところではない。この家屋の賃借料に対する租税のなかで、建物賃料に対する租税は結局に於て借家人の負担となるのである。即ち建築に於ける利潤は既に普通の割合を超えないのであるから、その租税が家主の負担するところとなり、借家人の負担するところとならなければその利潤は課税の対象とならざる事業に於ける利潤より低下することになるのである。従つて家屋の建築をなすものなきに至るからである。然しながら課税の当初に於ては、おそらくその負担は借家人に帰するものではなく大部分は家主の負担となるものと思はれるのである。即ち消費者は一般にその従前の家屋賃料に対して更に租税の加算された額の負担することに絶えず、或は又之が支払を欲せずして劣等なる住宅にて甘んずるからである。従つて一時家屋の数は需要を超过するものと思

はれる。他の一般の物品の場合にありては、斯くの如き過剰の場合に於ては、その結果直ちに供給が減少するものである。然し家屋の如き永続性のある物件については、その数量は速かに減少するものではない。斯くて需要の減少したる建物は、特殊な理由の存在しない限り、新築はされなざることになる。そうして斯くの如く一時家屋が過剰となりたるために賃借料は低下してくる、従つて消費者は賃借料と之に租税を加えて支払をなしても従前とその合計に変わりはない。そうしてここに至つて従来と同一条件の住居を得ることになる。然し現存の家屋が漸次老朽となり、或は人口の増加に伴い家屋の需要は増大し家賃は再び上昇する。そうして家屋の新築は有利となつてくるのである。この新築の有利となる時期については、その租税が悉く借家人に転嫁せられるときである。従つて借家人はこの租税のなかで敷地以外の租税、即ち家屋に対する租税部分を負担することになるのである。この租税のなかで宅地の借地料に対する租税については、その事情を異にするのである。所謂本来の地代に対する租税は地主の負担に帰する。故に宅地の借地料に対する租税は、少くとも土地貸借契約の期間満了の後、その宅地の所有者の負担に帰するものであると考えられるかも知れない。然しながら宅地の借地料に対する租税とともに農業に於ける地代の租税も賦課せられない限りは、宅地の賃借料に対する租税は悉く地主の負担となるものではない。土地を建築のために貸借したる場合の最低の借地料は土地を農業のために貸借したる場合の地代に比較すれば少々多額となつてゐる。即ち土地が建築のために供せられるのは特殊の場合の外は一般に建築のために使用せられるのが、農耕に用いられるより有利とせられるからである。従つて農業のために用いられる土地の地代に租税を課せずして、宅地に対する土地の借地料にのみ課税をなすときは、その税額が極めてわずかでない限り最低の宅地の借地料から生ずる収益は、土地より生ずる一般の収益より低下し家屋の新築を阻害するが、こ

れは建物の賃借料に対して課税せられる場合と同じである。そうして人口が増大し、それに伴って需要が増大し、又は家屋の破損に伴い供給減少となり、その結果賃借料が、その税額だけ騰貴することになると、ここにはじめて新築がなされる。然しながら最低の宅地の借地料を騰貴せしむる原因は、その他の宅地の借地料をも騰貴せしむるものである。即ちこの宅地の借地料については、いずれも各々の優利の市価だけ最低の宅地の借地料を超過するものであるからである。従つて宅地料に対する租税にして、その市価、その場所、その需要の如何を問わず、一定率の税率を適用する場合には、この一定の税額は結局に於て借有者の負担となる。然しながら宅地の借地料に対する租税は家屋税の一部である。従つて、その税額は一定しておらず、借地料の多寡の割合によると仮定される。故に最高の宅地の借地料に対する租税のなかで大部分が土地の所有者の負担となる。斯くして家屋税は之を二面より観察することができるのである。即ち総ての借家人の租税と考えられ、又宅地の借料の租税として考えられるのである。「即ち最低の宅地の借地料を一エーカーにつき一ポンドを課するものとすれば前者は一ポンドに騰貴し、後者は一〇〇一ポンドに騰貴する。これはこの二つの場所的価値が全く従前と変りないからである。然し宅地の借地料に対する租税は家屋税の一部であり、その租税の額は一定しておらないので、その借地料の多寡の割合によると仮定されるから最低の宅地の借地料に従来と同じく一エーカーにつき一ポンドの租税を課するとすれば、最高の宅地の借地料の税額は一〇〇ポンドである。そうしてこの場合に於ても、ただその宅地の借地料は一〇〇一ポンドに騰貴するのみであるから借受人の負担は一〇〇ポンドのなかで一ポンドのみである。従つて最高の宅地の借地料の租税である一〇〇ポンドのなかで九九ポンドは土地の所有者負担となるものである。」従つてこれは借家人に対する租税として之を考へることができ、或は又宅地の借地料に対する租税として之を考へ

ることができるのであるといている。一般の家屋に於ては宅地の借地料は家賃の支払の或一少部分に過ぎない。従つて家屋税の殆ど全部が住居人の負担となる。大都會の繁華な場所に於けるが如く宅地の借地料が家賃の大部分を占めているような場合は例外のことである。各個人の所得に於て極めて僅かではあるが、特別課税の対象に適當するものがあり、その中に於てもこの宅地の借地料は主なるものである。この宅地の借地料は地主にありては何等の努力も経費も必要とせず、ただ偶然にも土地を所有することだけで巨額の収入をあげるに至りたる数多くの実例があるとなすのである。この点A・スミスの敷地地代に課せられる租税は、家屋の賃料を高めることがない。地主は常に独占者として行動しその所有地の使用から取れるだけ大なる地代を搾り取ろうとする。これは敷地地代の所有者の負担するところとなり家屋の賃料よりは課税物件として尚一層適當である。そうして敷地地代にありても一般の土地地代にありても共に多くの場合所有者がその勤労と管理を用いることなく獲得する収入即ち特別収入であり担税力のある収入であるとす見解と類似している。従つてJ・S・ミルにありても家屋税が宅地の所有者の負担となるときはこの家屋税は非難すべきものではないという。そうして家屋税がその家屋の価値に應じてその家屋の居住者の負担となるときは、この家屋税は、あらゆる租税中最も公平なる租税であると論ずる。すべて各個人の家計の支出の中に於て家屋に対する支出ほど各人の資力の標準とするのに適したるものはないし又概してその資力に應じているものは外にない。家屋税と所得に対する直接税とを比較してみるならば、むしろ家屋税は正當なる所得税に、より近きものである。家屋税に於ては所得税を賦課するに当り正確に行われ難き、すべての点が自然的に行われるという長所をもっているのである。即ち各個人が家屋税として納付する額が、苟も或る何物かを表示する証拠であるとすれば、この額はその人の所有する高を示すものではなく、その各

人が自ら費し得るものと考へられる高を示すものである。家屋税における公平課税に疑問をもち得る論拠は二つである。先ず第一は金銭を固執する者がこの家屋税を脱税することになるというが、これは如何なる支出税に於ても同じことがいえるのである。金銭を固執するところの如何なるものに対しても課税し得べき租税は所得に対する直接税以外には存在しないのである。然し現今に於ては金銭を固執するところのものも、それを死蔵することなく生産事業に投資する傾向にある。従つて国富に加わりて一般の担税能力を増加する。又之に対する租税はその元本から生ずるところの所得へ移り、その所得は支出されると同時に租税を負担することになるのである。

次に第二は人によつてはその有する資産の大なるためではなく、家族の多数なるがために広大にして高価なる家屋が必要とされるのであるという。然しこれも論拠とはならないのである。即ち大家族を有すると否とは各人の自由意思に基くものであり、そうして公益に関する限りは大家族はこれを助長せしむるよりは之を排斥すべきものであるからであるとその意見を述べている。尚家屋税の財政収入上の地位について言及し家屋税収入はイギリスに於ける租税収入中の極めて大なる部分を占めている。即ち都会に於ける地方税の全部と、田舎に於ける地方税の一部は家屋税より形成せられていゝといつてゐるが、蓋し国民経済のなかにおいて課税物件として重要な地位を有してゐたことが伺えるのである。窓税 Window-tax もまた家屋税の一種であつたが、この窓税は光線に対して租税を賦課するものであり、建物の体裁をそこなうから悪税である。この窓税は一八五一年に廃止せられたのであるが、その代りに本来の所謂家屋税が施行せられるに至つたのであると説明してゐる。惟うに窓税は該税を遁脱せんとして窓を遮断し或は建築に際して窓を設置しないので建物の美観を損うといふことよりも、通風光線を遮断することによる衛生上の害悪よりして悪税とすべきである。A・スミスはイギリスにおいては従来家

屋税は家屋の賃料に比例する比例税ではなかった。即ち屋家の賃料の現実的把握が困難であり、家屋の賃料の正確なる確定が困難とされ、従つて外形的にその把握の容易なるものがその対象をなしていた。この種の租税の最初のもは炉税 *hearth money* であり、次に窓の数によつて課税せられた。炉税は炉の数の調査を一般に厭悪し、厭しい租税となり、奴隸の表徴として之は廃止せられた。各戸の窓の数によつて課税する方法は窓の数を調査するのに外部より之を捕捉することが可能であり、炉税の如く税務官吏が屋内に立ち入らず之をなすことができるので炉税のとき程之を一般に厭悪はしなかつたが、この窓の数を課税標準とする家屋税は廃止され、之に代りて窓税 *window-tax* が設置せらるることになった。斯る租税はいずれも不公平なるものである。そしてそれは最悪の不公平であるということが、斯る租税に対する反対論の重要なるところである。蓋し斯る租税は富者よりも貧者に対してその負担を重課するものである。財産、所得の如何を問わず窓の数によつて課せられるが故に窓の多い家屋に居住するものが、その財産、所得の如何にかかわらず、その負担が大となるからである。斯くの如き租税は租税原則の中で公平の原則に反するものである。そして窓税もその他すべて家屋に課する税も共に賃料を低下せしむる自然的傾向を有するものである。蓋し納税者がこの種の租税をより多く負担すればそれだけ賃料を引き下げてしか賃料の支払が出来なくなり、斯くて賃料を侵蝕することになると論じている。⁽¹¹⁾

J・S・ミルにありては更に論議をすすめて、元來、家屋税というものは、家屋より生ずる所得に対して課税するためのではなく、家屋による支出に課税するためのものである。把握しなければならぬのは、住居人がその家屋のために要する費用である。即ち家屋を他の人に貸与すればどれだけの収入を得るかという推定収益のことではない。若し一住居人がその家屋の所有者ではなく、そしてその家屋の修繕を自らなす契約をしたる

ときは、その支払う家賃は、その家屋のために必要とする費用の尺度である。然し家屋の所有者と住居人が同一であるときは別の尺度が求められなければならないのである。家屋の評価をなすに当っては、その売買価格を基準とせず、これに対する新築の費用を以つて基準としなければならない。又時の経過に伴なう価値の減少、或は修理改善による家屋の価値増加等の価値変動による定期的な価値評価の改定がなされるべきである。この改正評価の額を以つて元金と決め、その利子は之を公債の時価によつて定め、この年々の利子の価値に対して租税を課すべきものであるといつてゐる。そうして次に家屋税の免税点について述べてゐる。即ち或一定の額に達せざる所得に対しては所得税を免税すべきものであるが、之と同じく或一定の価値に達せざる家屋に対しては家屋税を免税すべきである。即ちすべて健康なる生存に対して絶対的に必要なるものに対しては租税を一切免税すべきであるといふ普遍的原則に基くものである。家屋の住居人のみならず家屋の一部を賃借するもの、即ち間借人に対しても、この利益の享受のために、家屋の所有者は、その一家屋内の間借人の居住する各個の室について各別に評価をなし、これによつて租税を課するよう要求することができるのであるが、これについては家屋所有者の自由意思で決定せられるのである。貸問については現在一般に斯くの如く行われていると論じてゐる。

註 (1) David Ricardo, The principles of political economy and taxation, p. 129. 小泉信三訳 改訂「経済学及び租税の原理」上巻 二〇七頁。

(2) A. Smith, Wealth of Nations, p.p. 791-792. 拙稿「A・スミスD・リカアドオJ・S・ミルにおける租税転嫁論の展開」——古典学派における財政思想 (三)——(立命館経済学 第十二卷 第三号)。

(3) D. Ricardo, Ibid. p. 130. 邦訳 前掲書 二〇八頁—二〇九頁。

(4) D. Ricardo, Ibid. p. 130. 邦訳 同書 二〇九頁。

- (15) A. Smith, *Ibid.*, p. p. 792-794.
 (6) 拙稿 A・スミスとJ・S・ミルの租税原則論の展開——古典学派に於ける財政思想（一）——（立命館経済学 第九巻 第六号）。
 (7) A. Smith, *Ibid.*, p. 794.
 (8) A. Smith, *Ibid.*, p. p. 795-796.
 (9) John Stuart Mill, *Principles of political economy*, p. 832.
 (10) J. S. Mill, *Ibid.*, p. p. 832-835.
 (11) A. Smith, *Ibid.*, p. p. 797-798.
 (12) J. S. Mill, *Ibid.*, p. p. 358-336.

三

D・リカドオは救貧税 *Poor rates* の効果について詳細なる論述を行つてゐる。⁽¹⁾ここに救貧税とは貧民救済事業における経費支弁を目的として設定される目的税にして、一般的には地方税とされているところのものである。ここにその論議の対象をなしているものは主としてイギリスにおいて固有なる救貧税及び貧民救済事業に伴するところの一般税又はその目的税である。イギリスに於ける救貧税は長らく続いているものであり顯著なる特徴を有するものである。イギリスにおける救貧税はエリザベス王朝時代の一五九七年及び一六〇一年に創設せられたといわれる。救貧税は中世においてヨーロッパにその例があり、イギリスにおいても救貧税の施行以前に貧民救済を目的とする強制的寄附が存在したことにその端を發するといわれている。イギリスにおける設定当時の救貧税は能力課税として教区、寺院内における住民を対象とするものであつた。即ち課税権の主体は当初寺院

区にあり後寺院区組合となり、そうして寺院区組合より各寺院区への配賦税となつたのであるが後に至つて地方制度の改革により一九三〇年より寺院区組合及び救貧管理委員会の職務権限が county 及び county borough に移管せられ、これらを貧民救済の行政単位として地方的負担の不公平を是正せんとしたのである。⁽²⁾

D・リカアドオは救貧税は「原生産物及び商品の消費者の負擔となり、資本 stock の利潤及び土地の地代の負擔となる。それは特殊の重量を農業家の利潤に加へるものであり、従つて原生産物の價格に影響すると認めて差支ない租税である。それが製造業及び農業の利潤に等しく負擔を加へる程度に従つて、救貧税は資本利潤に對する一般税となり、原生産物及び製造品の價格には、何の變動をも來たさしめぬであらう。また農業家が、この税の特に影響する部分を、原生産物の價格を引上げることによつて自ら償ふことの出來ぬ場合には、その程度に應じて、それは地代に對する租税となり、地主によつて納められるであらう。されば、或る特定の時に於ける救貧税の作用を知る爲めには、吾々は、その時この税が、農業家の利潤と製造家の利潤とに均等に影響を及ぼすか、不均等に影響を及ぼすか、また時の事情が農業家に、原生産物價格を引上げる力を與へる如きものであるか否かを確かめなくてはならぬ。救貧税は、農業家にその地代に比例して賦課せらるるものと稱せられて居り、従つて極めて少額の地代を支拂ふか、或は全然之を支拂つて居らぬ農業家は、僅に少額の救貧税を納めるか、或は全然之を納めない筈である。果して事實此の如くならば、救貧税はそれが農業階級によつて支拂はるる限りは、全然地主の負擔に歸し、原生産物の消費者には轉嫁せられぬ筈である。併し事實はさうでない⁽³⁾と信ずる。救貧税は、農業家が現にその地主に納める地代に應じては賦課せらるるものでなく、それが地主の資本に依つて與へられたると借地人の資本によつて與へられたるとを問はず、兎に角その土地の年産價值に比例するものである」と論じ

て、救貧税の本質を明らかにし、その作用について之を詳らかにし、その転嫁関係を明かにしているのである。そうしてこの救貧税なるものは、原生産物課税、農業利潤に対する租税、地代に対する租税とその本質において之を同じくしていると述べている。即ち「原生産物及び農業家の利潤に對する租税が原生産物消費者の負擔に歸すべきことを知つた。蓋し農業家が價格の引上げによつて自ら償ふ力を有つのでなければ、租税はその利潤を、利潤の普通水準以下に下降せしめ、彼れを促してその資本を何れかの他の産業に移さしめるであらうからである。また吾々は、農業家はその税をその税から差引くことによつて、之を地主に轉嫁することは出来ぬといふことも知つた。何となれば、彼の地代を納めぬ農業家も、それが原生産物に課せらるると農業家の利潤に課せらるるとを問はず、優良地の耕作者と同様にこの税を免れぬであらうからである。また私は、若しも或る税が一般的租税であつて、製造業と農業とを問はず、凡ての利潤に等しく影響を及ぼすならば、それは商品の價格にも原生産物の價格にも作用せずして、直接にも究極に於ても、生産者によつて支拂はれる筈だといふことも、明かにしようとした。地代に對する税は、既に注意せられた通り、地主の負擔にのみ歸する筈であつて、決して之を借地人の肩に移すことは出来ぬ。救貧税はこれ等諸税の性質を凡て帶びて居⁽⁴⁾るところの租税であると説明している。救貧税の創設当初之を能力課税とし、担税能力測定の標準として、不動産の地代又はその賃貸價格を基礎として総収益を推定し必要経費を控除し公課、保険料を控除して之を以て課税標準としたのである。即ち課税標準の算定は compounding system により動産及び商工業収入を除外した。従つて主として土地における外形標準による純収益課税となり、比例税を適用する農業収益税、農業生産物税の如き形態となつたのであるが、後に至つて農業の衰頹を恢復せしむる目的を以て農業用の土地建物の全部に對し之を免除することになつた。そうして

依然として救貧税が農業生産物税に類似する形態と性格を持続してきたのであるがその租税の作用と転嫁の關係についてD・リカードの所論を見てきたところであるが、尚続けてその課税標準とその負担について「救貧税の現状に於ては農業家はその取得する現實の生産額に應じて課税せられ、製造家は其の使用する機械、勞働または資本 *stock* の價値に關係なく、ただ生産を行ふ建物の價値にのみ應じて課税されるのであるから、夫々の利潤に對する比例に於て、製造家に對するよりも遙に多くの額が農業家の負擔に歸することは、承認されなければならぬ」と説明を行つていたのである。そうして転嫁歸着關係について「この事情の結果として、農業家はその生産物の價格をこの差の全額だけ引上げることが得させられるであらう。蓋しこの税は、不均等に、特に農業家に負擔を加へるのであるから、若しも原生産物の價格が引上げられなかつたならば、彼れはその資本を土地に投ずることを、之を他の何等かの産業に使用すること以上に喜ばぬであらう。若しも反對に、救貧税が農業家よりも製造家に重き負擔を加へたならば、製造家は、同様の事情の下に於ける農業家が原生産物の價格を引上げると同一の理由によつて、その商品の價格を、その差額だけ引上げることが得たであらう。故にその農業を擴張しつつある社會に於て、救貧税が土地に特殊の重荷を負擔せしめる場合には、それは一部分は資本利潤減少の形を以て資本使用者の納附するところとなり、一部分は價格騰貴の形を以て原生産物消費者の納附するところとなるであらう。事態の斯の如くなるところに於ては、この税は、或事情の下に於ては、地主に取つて有害よりも却て有利のことさへあり得るのである」⁽⁵⁾と説明をしているのである。

註 (1) David Ricardo, *The principles of political economy and taxation*, Chap. 18.

(2) 小田正正「救貧税」(大阪商科大学經濟研究所編「經濟學辭典」第二卷 五五九頁)。

- (3) D. Ricardo, *Ibid.* p. 171-172. 小泉信三訳「改訂 経済学及び課税の原理」上巻 二七三頁—二七四頁。
(4) D. Ricardo, *Ibid.* p. 171. 邦訳 同書 二七三頁。
(5) D. Ricardo, *Ibid.* p. 173. 邦訳 同書 二七六頁—二七七頁。

四

地代、利子、利潤、労働賃銀などは、いずれも各個人に於ける所得を形成するものであり、これ等の所得に対して各個別に課税せられるところのものは地代税、利潤税、賃銀税であるが、J・S・ミルにありては之等の各別の租税について詳細な論述を行い、次に総体としての各種の所得の全部を課税対象とし之に対して公平に課税せんとする所得税について最も優れたる論述を展開しているのである。これは所謂一般の所得税についてであるが、J・S・ミルはこの所得税の実施について、之が公平課税の絶対的要件として三個の条件を提示しているのである。即ちその第一の要件としては、或一定額の免税点を設定しなければならない。然しこの免税点については、その最少限度は現在の人民が生活必需品を獲得するに足る額をこえてはならないという。即ちその免税点の限度については、斯くの如く説明するのであるが、これは即ち国民の最低生活費以下であつてはならないということの意味すると考える。蓋し所得税に於ける免税点が甚だしく低下し、之に伴つて国民の最低生活費を侵害する場合に於ては、所得税は間接税としての性格を帯ぶるに至り大衆課税となるおそれがあるものであり、租税の公平は期待しがたいのであるという。第二の要件としては、比例税率を適用することである。第三にあげている要件は、各個人の所得の中において貯蓄され投資されたるものは免税さるべきであるとして、所得税の実施に當つて必要

なる条件を提示しているのである。斯くの如く免税のなしがたい場合に於ては事業所得、自由業による所得については相統的所得よりもその所得税を軽減すべきであるという。その性質上これらの所得は有期所得であるから節約の必要が多い、従つてその程度を以て之を軽減するよう努力すべきである。又変動多き所得の場合に於てはその不確実性を考えなければならぬ。斯くて所得税は公平なる租税となり正当なる租税となる。あらゆる租税のなかに於て非難をなすところのない租税となると論じている。⁽¹⁾ J・S・ミルにありてもA・スミスと等しく比例税を以て公平なる租税と観ているのである。井手教授は「いろいろの問題はあるが、とにかく、ミルは利益説を否定し、犠牲説を採用していることだけははっきりしている。しからば、何故、ミルは、利益説を否定したか。

ここに、われわれは、ミルの分配政策的意図、即ち富の分配の不平等という政策的意図を見出すことが出来るであらう。利益説は、比例税を随伴する。そして、これは明らかに、大所得者にとつて有利、小所得者にとつて不利である。ミルは、ここに、利益説の矛盾を見出したのである。彼とても、のちに見る様に、原則として、比例税を主張する。しかし、それは、多くの制限つき比例税である。利益説（原書は利益税となっている。説の誤植と⁽²⁾思ふ。筆者）に随伴する比例税は、かかる制限なしの比例税である。ミルが否定せんとしたのは、かかる、「利益説に随伴する比例税」であり、これに代つて彼が支持する比例税は「彼独自の制限つき比例税である。そして、前者は、彼の分配政策的意図に反する結果をもたらすが、後者は、逆に彼の分配政策的意図に即応する結果をもたらすものと考えられた。かかる比例税は、彼の平等犠牲説実現の手段として採られるのであるが、逆に言えば、かかる比例税を主張せんがために、平等犠牲説が主張されたとも考え得られるのである」と論じられる。J・S・ミルは「一般の人々によつて平等の犠牲が要求されなければならないという原則 maxim より出発すれば、

各人の財産に対して同一の割合の租税を課すればそれによって平等の原則に實際上適合するや否やについて研究すべきである。多くの人々はこの比例税を否定する。それは小所得者からその一割を取り上げた場合と、大所得者からその一割を取り上げた場合を比較してみるに小所得者の負担は大所得者の負担より遙かに重課せられるという理由による。そうしてこの根拠によって好評のある累進税が提案せられる。即ちこの累進税は所得額の高くなるに伴って税率の高くなる財産税即ち所得税之である。累進課税のもつ意義を最もよく考察すれば贅沢を節約すれば負担し得る租税と、生活必需品をも脅す租税との差異に基くものである。一万ポンドの所有者より年額一千ポンドを取り上げても、その為に当人の生活の維持又は安慰のいずれをも減少するものとは思われない。然るに五十ポンドの所得を有する者から五ポンドを取り上げたときの生活の維持又は安慰を減少せしむる比率は大きく要求される犠牲の割合は大である⁽³⁾と主張する。井手教授はこの論議を引用せられて後「平等犠牲原則の実現方法として、ミルはまず比例税と累進税とのうち、何れによるべきかの問題を提起する。」とされ「ミルが、財産税と所得税とを混同していることを注意しなければならぬ。このことはミルにおいて、課税対象としての財産と所得との区別は大きな意義をもっていないことを示すものである。」「ミルはかように、比例税か累進税かの問題を提起し、一般的人気にも拘らず、累進税を否定し、比例税を支持する。累進税否定の理由の第一は、所得の額の大小に応じて、税率を決定することの困難性である。」「累進税反対の第二の理由は、それが、「慎重な人を犠牲にして浪費的な人を助ける」^Aからである。「大所得に対し小所得よりも高い率で課税することは、勤勉と節約とに課税することであり、隣人よりもより多く働き、より多く貯蓄したこと故に、人に罰を加えることである」^Bとミルは云う。以上二つの論拠のうち、第二の論拠が、ミルにとつて、より基本的重要性をもつと思

はれる。第二の論拠は、ミルが、累進税を以て、私有財産制度を犯すものであると考えていたことを示すと見てよいであろう。「ミルは私有財産制度の基礎を、労働と制慾とに求めている。各人は、自己の労働と制慾によつて得たものを排他的に処分する権利がある。これが私有財産制度の中心概念である。而してこの権利は万人にひとしく平等に認めらるべきものである。租税はこの処分権を犯すものであるが、これは、租税の本質上、やむを得ぬとしても、累進税の如く、ある者については多く犯し、あるものについては、少なく犯すことは不当である。ミルの累進税反対論は、かように、彼の私有財産制度観との関聯において、はじめて、正しく理解出来ると思う⁽⁴⁾」と述べられている。J・S・ミルにありては一般の租税に対しては比例税を主張しているのである。課税方法における財産税と所得税との混同ということよりは個人の収入において一般の所得に対するものよりは財産収益課税の方法として累進課税方法を主張しているものと考へるのである。即ち財産収益による不公平を軽減する方法としての累進的財産税の主張と考へるのである。J・S・ミルの主張する最低生活費控除に関してもA・ミスにおけるそれよりもその趣を異にし勤労所得における課税方法の論議とともに卓越したるものと考へられるのである。蓋しJ・S・ミルにありては国家が富の不公平を軽減し是正せんとする方法として租税の累進的課税方法によらんとするも勤勉なる人を犠牲にして怠惰なるものを租税の軽減又は免税にすることによりこの富の不公平を是正して之が公平ならしめんとすることには反対し、又財産収益に重課せんことを主張せんとする態度を示し、不労所得の課税方法を制限せんとし、又不労収入の累進課税を主張し、勤労所得を擁護せんとするのである。然しながらJ・S・ミルは一般の租税については公平なる課税方法として比例税主義を主張しているものと考へる。殊にここにいふところの所得税については免税点を設定し、最低生活費との関聯において之が控除を

主張し課税点以上の所得に対する比例税を強く主張し、以て公平な課税の実現を期待せんとしているのである。⁽⁵⁾

J・S・ミルにありては、次に所得税に於ける短所を指摘し、そうして申告納税に関する見解を展開しているが、これはその当時のイギリスに於ける社会的事情を知り或は国民の納税意識を知る上に於て興味あるものである。未だ以つて租税政策に於ける反省となるものと考えられるのである。即ち所得税に於ける欠点は各個人に公徳心低きために各個人の所得について確実に把握することは困難なることであるといふことである。勿論各個人をして、その所得を確実に申告せしむるということは、非常に苛酷であると考えられるが、然しこれについては拘泥する必要はないといふ。即ちイギリスに於ては各個人が自己の所得をその実質所得以上に装う風習、社会的弊害がある。然しこれに対して、その実質所得を確実に申告せしめ、以つてその実質財産を一般社会に周知せしめることについては利益のあることである。即ちこれは公平なる課税といふことばかりでなく、各人に虚勢による冗費がなくなることである。然しながら又所得税に於ける確実なる所得の申告を阻害するものは、イギリスに於ける風習に見られるが如く、各人が有する財産に比例して各人に対する尊敬の念がもたれている限り、その実質所得の認定の不確実なることが除かれたとしても、各人の実質所得なり、或はその財産状態が周知せしめられることによつて、俗悪なる富者をして横柄ならしめ、精神的にも人格的にもすぐれたる人物を軽蔑せしむるおそれがあるが実際においては個人の所得を確実に捕捉することは困難であり、又所得を公平に査定することは不可能である。納税者の所得を調査、査定せしむる権力によつても徴税官吏をして納税者の現実の状況を適確に把握せしむることは困難である。勿論地代、俸給、年金その他一定の確定収入は、之を悉く確実に把握することができ、しかし自由業による各種の所得に於ても、事業所得にありても之が所得者自身においても確実に把握し

得ないのであつて、徴税官吏が之を公平に査定することは不可能といふべきである。従つて所得税の賦課に際しては本人の申告に基づくより他に適當なる方法がないのであるが、従来に於ても、常に本人の申告に重きが置かれていたのである。また帳簿を提出せしむるといふ方法もあるが、この方法は歴然たる偽瞞を防止する以外には、あまり役に立たないものであり、そうして又これは偽瞞防止の方法としては極めて不完全である。一般に帳簿に虚偽の記入をなすことは不可能なることではなく、又帳簿に於て虚偽の負債又は支出を記入せずとも、貸方を抹消することによつて容易に不正を行うことができるのである。従つて所得税が如何に公平の原則に従うと雖も、現実に於ては不公平は免れ得ないし、又この不公平は最悪の不公平であつて真正なる申告をなすものに重き負担を課せしめ、又は不正なるものに連脱をなさしむる結果となるものである。又真正なる者に於ても問題にされざる点については自己擁護の立場をとり自己に有利なる措置をとる傾向を有するものであるし、又極めて真正なる申告者に於ては適正なる租税額、即ち国家の意図せる租税額より重き負担を課せしめることになる。従つて国家に於ては、その権力を以つて専断なる査定をなし納税者の所得の隠蔽に対する最後の防衛手段としなければならぬことになるのである。斯くて所得税は純理論に於て課税の公平を期待し得ても、現実に於ては公平なる租税とならざる虞がある。従つて所得に対する直接税にありては、国家の緊急時に於て特別な税源として除きおくべきものである。国家の緊急時に於ては、巨額の国家収入を必要とすることは当然なることであり、この必要は如何なる非難をもなし得ないからであるとの最近まで行はれている意見に対して、同一の見解をもたざるを得なくなるのである。次に J・S・ミルは担税能力を支出の存在を捕捉して課税せんとする所謂支出税を主張するところのリヴァンス John Reavns, A Percentage Tax on Domestic Expenditure to supply the whole of the Public

Revenue, 1847. を引用して之を批判しているのであるがリヴァンスに従へば所得税に於ける公平なる課税が至難なるが故に、直接税を各人の所得を把握して之に対して課税することなく、各人の支出を把握して之に対して課税すべきである。各人の支出を把握するためには、現行制度における所得の捕捉方法と同じく、納税者各人の申告に基いて之が把握すべきものとすると提案しているのであるがリヴァンスに従えば各人がその支出についてなす申告は、各人がその所得についてなす申告よりも多く信用するに価するものである。即ち各個人の支出はその性質よりして、その所得よりも周回に判然として明瞭であり、その申告に於ても虚偽を発見することは容易であるからであると主張する。然しながら一般に於て年間の支出のなかで局外より凡そ正確に判定し得べき費目が極めて少くないということを考えていない。従つて此場合に於ても、依存すべきものは個人の真正なることのみである。斯くして各人のなすところの所得の申告に於けるよりも、その支出の申告に於て、より多く信頼に価することは考えられない。一般に各人の支出の項目は、その所得における項目よりもその数にして多く、従つてその細目に於ける隠蔽、省略の可能の範囲がより大なるに於ては、之が信頼に価するとは考えられないことであるといつて⁽⁶⁾いる。

イギリスに於て、或は他の諸国に於て現今施行せられている支出税 the taxes on expenditure はただ特種の支出にのみ課せられるものである。そうしてこの現行の支出税が物品に課する税と異なる点は、物品税は生産者、或は販売者があらかじめ之を負担し、以つて物品の価格を構成するところの一部の要素となすものなるに、この支出税に於ては、その物品の消費者、即ち使用者が直接に之を負担するという点のみである。車馬、犬、召使に課する税の如きはこの種類に属するのである。勿論これらの税は課税せられる者、即ち課税されたる物品の使用

者自身の負担となるのである。これと同種のものにして尚重要なるものは家屋税であると支出税とともに直接消費行為に課するところの租税についても論及しているのである。

- 註 (1) John Stuart Mill, *Principles of political economy*, p. 829.
(2) 井手文雄著「増訂新版 古典學派の財政論」五三五頁。
(3) J. S. Mill, *Ibid.*, p. 806.
(4) 井手文雄著 同書 五三八頁—五三九頁。
A 同書の引用 (同) J. S. Mill, *Ibid.*, p. 808.
B 同書の引用 (同) J. S. Mill, *Ibid.*, p. 808.
(5) 拙稿「A・スミスとJ・S・ミルの租税原則論の展開—古典學派の財政思想—」(立命館経済学 第九卷 第六号)。
(6) J. S. Mill, *Ibid.*, p. p. 830-831.
(7) J. S. Mill, *Ibid.*, p. p. 831-832.