

のなるときは、是等兩種の貨物に對する課税は消費に影響を及ぼす能はざると共に、及ぼすに足らず、又及ぼすことありとするも、其程度少なし。蓋し斯る場合には課税目的物に對する需要は伸縮自在にして、税金は多く消費者の負擔に歸す可し。然れども以前と同一額の供給を得るに多額の費用を要するに於ては、消費者の消費力は自ら減少す可きを以て、其減少は他の貨物に對する需要に影響を及ぼし、其減少を來すの結果、租税の負擔は多數の貨物の生産者に移る可し。斯る事實は食料品の如き需要の廣汎なる貨物に對する課税に於て多く見る所にして、例へば穀物の如き必需品に課税せられたる場合に、茶砂糖等に對する需要を減ずるが如き、此適例とするに足る。

第二、課税目的物に對して或る代用品あるか、又は課税目的物が必需品に非ざるときに、生産者が代價の引上に依て、税金を消費者に轉嫁せしめんとするに於ては、直に需要の減少を來す可きを以て、生産者は販路の減縮する結果として、自ら税金の一部を負担せざるを得ず。此場合に生産者は自ら其負擔に甘んずるか、又は物價の引上を維持するに足るの手段を講ぜざる可からず。然も孰れの場合に於け

るを問はず、從來最も不利益なる状態に於て事業を營み、最低限の利益を收めつゝ、ある常業者即ち限界的生産者は其害を蒙り、時に事業を放棄せざる可からざるに至るを以て、其放棄と共に、貨物の供給を減じて、物價の騰貴を來し、殘存する生産者をして、税金の負擔を免がるゝに至らしむ可し。

第三、課税目的物が生産者又は商人の獨占到屬するときには、獨占業者は從來自己の得べき最多額の利益を標準として、消費者の負擔に堪へ得る程度まで代價を引上げ居る可き道理なり。即ち獨占業者は常に消費者の負擔に堪へ得る最高の價を課するに勉め、若しも消費者に於て此以上に負擔するの餘力を有せんか、課税以前に夙に物價を引上げ居る可き筈にして、隨て物價は平生既に最多額の純益を得る極點に達せるものなり。果して然らば、今、課税の故に、之を引上げんか、著しく消費に影響を及ぼして、税金を償ふに足らず、消費者の損失と共に、獨占業者も亦損失を蒙るを免がれざるなり。

故に租税の前轉は課税が物價に及ぼす影響即ち貨物の需要供給の上起る變動に依て定まるものなり。而して以上の作用は各種の事業又は各地方の間に資

本の完全なる移動の行はるゝことを推定したるものなり。即ち課税の爲めに、物價が騰貴するは課税の結果として、在來の利益の減少したる場合に之に資本を放下せる者が資本を他に移し、以て生産全體に減縮を來す可きことを推測したるものなるが、然も資本に斯る完全なる移動の行はるゝは、資本の種類性質に就て考ふるも、又今日の經濟組織に徴するも、實際に望む可らざる所なるが故に、隨て此關係に基き、曩に掲げたる貨物の性質と資本移動の難易、若しくは移動の行はるゝ程度との兩方面より、税金の全部轉嫁と一部轉嫁との差を生ずるなり。入體、財産、所得等に對する課税は此移動の行はるゝと否と、即ち課税が一般に及ぶと否とに依て、決定せらるゝ場合多しとす。

租税の後轉は前轉に反し、納税者に於て一旦支拂ひたる租税が課税目的物に關する取引上の前者の負擔に歸するものを云ふ。例へば或る貨物に特別の租税の賦課せられたる場合に、其租税は或る狀況の下に於て、貨物の最初の所有者即ち課税前に之を所有したる人の負擔に歸し、課税以後に於ける購入者の負擔に歸せざるを以て、一般の原則とす。何となれば租税の還元額に相當する金額だけ、貨物の

資本價格を低くして、以て之を賣買するに至る可ければなり。即ち新に貨物を買入れたる者は年々租税を支拂ふと雖も、自ら之を負擔するに非ず、當初の所有者に之を後轉す。斯る結果を生ずるは、畢竟貨物を買入れたる者は自ら支拂ふ可き租税の金額を貨物買入代金の内より控除したるの結果にして、收益物件に對する課税に於て、此作用を生ずること、特に顯著なるものありとす。

租税の消轉とは或る租税が納税者に依て國庫に支拂はれ、又租税負擔者の負擔に屬すること明瞭なるに拘はらず、其課税の爲めに課税目的物の上に或る變動を生じ、特に租税をして何人にも負擔を加ふるに至らざらしむる場合を云ふ。例へば貨物に課税したる場合に、其生産者が課税を動機として生産方法又は組織を改良し、生産費を減少せしめたる爲め、租税は此生産費減少に依て相殺せられ、何人も負擔を及ぼさざるが如し。

以上論ずる所に據て之を見れば、租税は其種類の如何を問はず、或る條件の下に一定の方向に轉嫁すること明白にして、租税制度を構成する場合には、此轉嫁の方を豫想して、租税の種類を選択し、始めて負擔の公平を期圖し得るの道理なり。

彼の佛蘭西のカナール氏等が唱ふる租稅分散説の如き、到底實行せらる可きものに非ずとすれば、轉嫁論の財政學上に於て重要な地位を占むるの事實は之を知るに難からず。唯轉嫁の事實を生ずる需要供給の上に於ける變動が經濟社會の狀況に依て或は發生することあると同時に或は發生せざることある可し。現に當業者が課稅の爲めに普通の收益を減殺せられたる場合に於ても、事業の内には、容易に他に移轉するを得ざるものあり。多額の固定資本を投入せる事業の如き、此類に屬するものなるが、此外立法上の制限、地方の習慣等自ら資本勞力の移動を困難ならしむるときには、利益の點に於ては一の事業より他の事業に資金を移轉するの必要を生じながら、尙ほ事業を繼續することある可し。故に供給の減少に依て物價を騰貴せしめ、租稅を轉嫁せしむる程度の多少は資本勞力の移動する範圍の如何に依る可し。而して經濟社會の事たる、數字の示すが如く、完全に自由競争に依て支配せらるゝものに非ざるを以て、同一の租稅にても、其稅率の極めて輕きときには、當業者をして毫も轉業の念を起さしむるに至らざる可し。故に貨物供給の關係より云ふときは、(一)事業より生ずる利益の多寡、(二)轉業の自由、(三)税金の

多寡等何れも供給の制限に關係あり。而して需要の方面より云ふときは、其伸縮の自在なると否とに依て課稅轉嫁の程度を異にするは前論の如くにして、而して其伸縮の自在は、(一)消費者の消費力、(二)貨物の性質、(三)物價騰貴の程度に依て左右せらる可し。是等は各種の租稅に就て、轉嫁の事實を判斷するに當り、注意す可き條項なりとす。

更に論歩を轉じ、富の分配の各分派たる借地料、利潤并に賃銀に對する課稅を想像し、其轉嫁を論じて、以て上述の議論を補足す可し。先づ借地料に對する課稅に就て考ふるに、本來自由競争にして行はるゝ以上は、借地料は耕作境界點に於ける土地の地位并に一定の土地が此耕作境界點に居る土地に對して有する資質の程度に依て定まるを定則とす。故に借地料に對する課稅の轉嫁如何を知らんとするには、此課稅が果して耕作境界點に居る土地に異動を來し、耕作境界點と其以上の地位に居る土地との關係を變じ、借地料其ものゝ金額に影響を及ぼすや否やを究むるを以て其捷徑とす可し。通例借地料に對する課稅を以て、全然他に轉嫁せずと云ふは、耕作境界點に居る土地は因と借地料を生ぜざるが故に、借地料に對す

る課税に依て、何等の影響を蒙らず、課税の有無は耕作境界點の地位を上下せしむるの關係なく、隨て農産物の代價に關係なきの事實を根據とす。然らば彼の十分の一税の如く、土地の收穫物に對する比例税に至ては、如何なる轉嫁の關係を生ずるや。リカードは自己の主張する借地料説を嚴酷に演繹し、耕作境界點に於ける土地の生産物には借地料を支拂ふ可き何等の剩餘あるを見ず。隨つて之に課税せんか、耕作者の收むる利益を減ず可く、然も耕作者は普通の利益を要求するを以て、課税は必ず農産物の代價を騰貴せしめて、消費者の負擔に歸す可しと云ひ、之に反對する者は斯く供給の方面より觀察せず、進んで需要の方面に着眼し、斯る農産物の代價騰貴は農産物に對する需要を防遏し、隨て耕作境界點を上進せしめて、借地料の低減を來す可しとしたり。思ふに實際の運行は農産物代價の騰貴する程度、此騰貴に對する需要伸縮の狀況に依て、定まるものとせざる可からず。且つ今日土地の借地料たる、必ずしもリカードの所謂原始不減の地力に對する報酬のみに止まらず、土地に投下せられたる資本に對する報酬即ち利子をも包含す可きを以て、之に對する課税の結果として、土地の改良に投下せらる可き資本を減じ、

其の改良を妨げて、自然耕作境界點の低下を來さんか、一定量の農産物を收むるに、從來より不良の土地を耕作に付し、限界的生産費を増加するに至るが故に、租税は農産物代價の騰貴に依て、消費者の負擔に歸せざるを得ず。

資本家の利得たる利子に對する租税は他に轉嫁するを得るや否や。若しも利子に對する租税にして、一般に亘り、各種資本放下の形態に及ぶものならんか、納税者に於て自ら之を負擔せざるを得ず。蓋し此場合には如何なる用途に資金を使用するを問はず、盡く課税を蒙るを以て、資本を課税せられざる方面に移し、殘存する資本をして高率の利子を得せしめ、以て負擔を免かれしむるの道なきを以てなり。但し租税にして外國に投下せられたる資本より生ずる利子に及ばず、而して外國に於て同種の租税存在せざるか、又は低率なるときは、一國に於ける此種の租税は資本を外國に驅逐することを免かれざるなり。又斯く場所の關係を外にし、時期の關係に就て考ふるに、右に論ずる如く、利子に對する一般的課税に依て、利子の歩合低下したりとせんか、自ら國民の貯蓄を阻害し、一國に供給せらるる資本の高を減じて、此點より金利歩合の上進を促し、或は事業家をして、或は勞働者をして

負擔に當らしむることある可し。固より此場合に於ても貯蓄の行はるゝことの急速なる國と其遅緩なる國との間に相違あるや論を俟たざるなり。

利子に對する課稅が一般に亘らず特殊の事業に投下せられたる資本の利子に限らるゝ場合には此事業に於ける資本移動の自由は自ら轉嫁の關係を決定す可く、一度び放下せられて容易に回收する能はざる資本の所有者は負擔を蒙ること多く、自由資本は多く租稅を他に轉嫁するを得べし。獨占收益に對する租稅が他に轉嫁し得ざる理由も自ら固定的資本に關する場合を以て説明するを得べし。即ち獨占事業に於ては當業者は概して普通以上の利益即ち差別的利益を收むるを以て租稅が此差別的利益の普通利益に超過する程度に到達せざる限り當業者は課稅の故を以て事業を棄てざるを以て、依然租稅の負擔に當らざるを得ざるなり。

企業利得に對する課稅の轉嫁に企業利得の種類に依て異なるものあり。蓋し企業利得の内には賃銀に類似するものあると同時に獨占利益に類似するものあり。後者の場合には納稅者に於て負擔を他に轉嫁するの道を得ずと雖も前者の場合に於ては企業利得は其最低限度に居るが故に納稅者にして若しも之に對する租稅を負擔せんか寧ろ事業を棄て、勞働者の列に入るを以て利益ありとす可く、事業縮少せんか其結果として利得をして租稅を補償する程度に上進するに至らしむ可し。

賃銀に對する租稅が必ず他に轉嫁す可きは賃銀鐵則と共に一般に信奉せられたる所説なり。蓋し此信念は奴隸勞働の時代に胚胎し、奴隸は主人より生活に必要なる糧を給與せられ、租稅を負擔す可き何等の餘資を有せず、之に對する課稅は主人自ら支拂ふの外なきものと認められたればなり。自由勞働の時代に於ても此信念は依然存續し、勞働者の得る賃銀は何れも生活賃銀にして、總に生存の必要を充すに止まり、此以外に何等の餘裕なきを以て、賃銀に對する課稅は人口に影響を及ぼして、勞働者の供給を減じ、斯くて租稅の負擔を償ふ程度まで賃銀を上進せしむ可しと解釋せられたり。此事たる、十八世紀後半の佛國、ナポレオン戰爭當時の英國に於て賃銀著しく低落したる時代に發生したるものにして、此時代に於ては、或は之を承認するを得べしと雖も、斯る慘憺たる經濟狀態は時に發生すること

あるに止まり、之を以て一般の原則を演繹する能はず。一般の場合には労働者各階級の有する享樂の程度には等差あるのみならず、労働者の團結鞏固と爲り、其熟練技術上進せんか、賃銀亦増進するが故に、労働者の賃銀を以て、常に生活賃銀に止まるものとし、租稅の轉嫁の常に起る可きを斷定する能はず、特殊の場合に就て立論するを必要とす。

第十一節 重複課稅の原則

E. Walker-Double Taxation in the United States, 1895.

重複課稅とは同一の課稅目的物に對して二回以上の課稅を加ふるものを云ふ。租稅制度の一原則として、租稅負擔の公平を得るの必要あるは論を俟たず。重複課稅は此原則と牴觸するものにして、課稅の重複を避くるに非ざれば、到底完全なる課稅制度を構成する能はざるの道理なり。

重複課稅の性質大凡そ右の如し。以下其重なる實例を擧げて、之を論ぜんに、先づ一の課稅權内に起るものと、二以上の課稅權内に起るものとあり。原則を論ず

るに當ては、是等二種の場合に就て區別する所なかる可からず。一の課稅權範圍内に起る重複課稅とは一の行政區域例へば中央政府若しくは地方政府に於て、其稅權の下に在る目的物に對し、二重の課稅を爲す場合なり。左に項を逐ふて、其實例を示す可し。

(一) 財産并に所得に課稅し、又は財産所得と共に營業特許に課稅する場合。

財産は事物の根幹にして、所得は其枝葉なるを以て同時に是等兩者に課稅するときは、重複課稅と爲る可しとの議論は屢々唱出せらるゝ所にして、米國各聯邦州の如く、既に一般財産稅を賦課する國に於て、更に所得稅を賦課せんとするに當り、此論點より之に反對する者を見るの常なり。或は總ての租稅は個人の所得より支拂はるゝものなりとの見地より論ずるときは、之を重複課稅とするが如き説を支持し難きに非ざるが如くなれども、假令之を重複課稅なりとするも、斯の如き課稅は決して之を排斥するの謂れある可からず。何となれば個人が財産を所有する場合と、之を運用して所得を收受する場合とは、既に納稅力を異にし、又單に公債或は有價證券の類を所有して、之より所得を收むるか、營業特許を利用して、所得

を收むるとの場合にも亦納稅力を異にするを以て、斯く異なりたる納稅力を標準として課稅するは租稅制度の原則より論じて、充分の道理ある可ければなり。普魯西が財産より生ずる所得に負擔を重くするの目的を以て所得稅と相並立して、財産稅を賦課するが如き、此納稅力説に基くものにして、之を重複課稅として、一概に排斥するは、此課稅法に依て、租稅制度に於ける重要な目的を達することを忘却したるものなり。

(二)財産稅を賦課するに當り、財産の總額より負債を控除することなく、又所得稅を賦課するに當り、負債の利子を控除せざる場合。

財産稅の場合より論ぜんに、債務者が他人より借入れたる資金は借入の後には自己が本來所有する財産と同じく、自由に活用せらる可きものなり。隨て是等の兩者を包括して、財産の價格を算出し、之に課稅する一方には、債權者が今後回收する債權も亦財産の一に外ならざるを以て、財産價格の一部として課稅せんか、重複課稅の事實を生じ、負擔の不公平を招くに至る可し。之を避くるには兩者の内、其一を選んで課稅の目的物たらしめざる可からず。而して之を選択する標準たる

可きは孰れに納稅力の所在するやの一事にして、債務者が債務を負ふ爲めに、定額の利子を支拂ふ一方に、債權者が之を收得する以上は、納稅力は債務者に存せずして債權者に在ること勿論なれば、債權を財産の一部とし、負債は之を財産の内より控除して課稅するを適當なりとす。

所得稅に關しても大體の原則は之と同様にして、所得の金額より負債の利子を控除し、債權者が受くる利子を所得として、課稅するに依て、始めて納稅力に適應する課稅を加ふるを得べし。

(三)會社の財産に課稅し、且つ會社の株式債券が個人の財産たるときに、之に課稅する場合。

會社の財産は株式を發行して得たると、債券を發行して得たるとを問はず、株主又は債券所有者に對する會社の負債なるを以て、會社の財産に課稅し、更に株主并に債券所有者に課稅するときは、直に重複課稅の結果を生ずること、第二の場合と異なるを見ず。會社に一般財産稅を賦課するは必ずしも其納稅力説に適應するの故を以てするに非ず。唯株式債券の如き個人の手に散在する時は、之を隱匿

すること容易なるを以て、稅務行政の便宜上即ち脫稅の豫防を容易ならしむるの點より、會社の財産に課稅するの理由を生ずるものなれば、一方に個人の所有する株式債券には課稅を免除し、以て重複課稅と爲るを避くるの手段に出でざる可からず。

但し茲に一の考ふ可き問題あり。即ち會社財産稅が一般に及ぶか、又は特別の種類に限らるゝかの點是れなり。何故に此區別を立つるやと云ふに、會社財産稅が個人財産稅と相并んで重複課稅と爲るは双方相重なりて、個人が會社より受く可き利益を減殺するに至るが故にして、會社全體に課稅する場合に免かれざる結果なれども、課稅を特別の會社に限るときは、多少之と異なりたる結果を生ず。即ち課稅を受けたる會社の株式は課稅を受けざる會社の株式と比較して、必ず其配當率を減ず可きを以て、課稅以後に會社の株式を買入るゝ者は、低下したる時價を以てするに非ざれば之を買入るゝことなし。是れ資本還元說 (Theory of Capitalization) に依て、租稅の全部を課稅當時の株式所有者に轉嫁するものにして、此作用ある以上は、課稅後に株式を買入れて所有する者は、會社財産稅を負擔することなく、

隨て是等の所有者には會社財産稅と個人財産稅とが重複課稅と爲ることなきの道理なり。

次に二種以上の課稅權區域内例へば國際間、中央政府と地方政府との間に發生する重複課稅の問題を論ず可し。但し其國際間の關係に就て論ずる所は自ら之を他に適用するを得るを以て、論點を茲に求むるに、今日國際間に於て重複課稅の問題を生ずる場合は左の如し。

- (一) 内國居住の人民が外國に財産を所有し、又は外國より所得を收受する場合。
- (二) 外國居住の内國民が外國に財産を所有し、又は外國に於て所得を收受する場合。
- (三) 外國居住の内國民が内國に財産を所有し、又は内國に於て所得を收受する場合。
- (四) 内國居住の外國人が外國に財産を所有し、又は外國に於て所得を收受する場合。
- (五) 外國居住の外國人が内國に財産を所有し、又は内國に於て所得を收受する場合。

合。

是等幾多の類例に處して、國家は如何なる方針に依て課税す可きか。財政學上一定の原則なかる可からず。近代の學說に據るときは、此點に於て三個の原則を掲ぐるを得べし。即ち左の如し。

第一、對人税は納税者の居住地に於ける課税權に依る。

第二、對物税は課税目的物の所在地に於ける課税權に依る。

第三、行爲税は其行爲の起れる土地の課税權に依る。

抑も租稅制度の要件として重大なるは租稅負擔の公平を期するの一事にして、此公平を得るには、納稅力を標準として、課税せざる可からざること前論したる所なり。而して國際課税の場合には、課税の目的物たる可きもの、例へば人體所得、財產、行爲等が國際間に介在し、此結果として二國が同一の課税目的物に課税し、以て重複課税の事實を生ずるものなるが故に、之を避けんとするには、各國が自國に存在する納稅力を標準として課税するに依て、始めて其目的を達するを得べし。以上の原則は此方針に準據するものにして、對人税即ち人頭税所得税の如きは、納稅

者の住居する地方に於て始めて納稅力を知るを得る性質のものなるを以て、第一の原則を定むるを得べし。或は從來所得税に關しては、所得の依て生ずる地に於て課税す可きか、又は所得を收受する者の住居地に於て課税す可きかの問題を生じ、勤勞所得に就ては、其孰れに依るも敢て相違する所なければ、財產より生ずる所得に關しては、財產所在地に於て課税す可きか、又は納稅者の住居地に於て課税す可きかの問題を生じたり。而して此問題は所得は人體に追隨するか、又は財產に追隨するかの見解を異にする點より生ずるものにして、一國課税權の範圍より云ふときは、所得を收受する者が自國に住居すると否とを問はず、自國內に生ずる所得に課税するを得るは勿論なれども、所得は之を收受する人の手に入りて、納稅力を成すものなる以上は、個人の住居地に於て課税するを至當とす。之に反して對物税は或る生利的物件又は之より生ずる收益を標準として課税するものにして、是等の物件又は收益が一國課税權の範圍内に在る以上は、其所在地に於て課税するは、對物税たる性質に於て至當とす可し。而して行爲税も其行爲の行はるゝ地に於て課税權に服する以上は、其土地に於て課税すること當然なり。

國際間の課税に就て、各國取る所の方針を異にするが爲め、重複課税の問題を生ずること甚だ多し。從來各國が此問題を決定するに就て、方針として行はれたる所を見るに、第一臣民服従主義に據り、自國の臣民たるの故を以て、總て之に課税せんとしたることあれども、今日の如く國際間の交通頗る頻繁にして、内外國民の雜居亦盛なる時代に、此主義を固執せんか、國內に無數の無税外國人を見るに至る可く、到底租税負擔の不公平を惹起さざるを得ず。又千八百五十一年の普魯西所得税法、千八百九十四年の米國所得税法の如きは、此主義を極端に推及して、外國に住居する人民が外國に於て收受する所得にも課税せんとしたるが、斯の如くなれば一國自ら求めて重複課税を惹起するに至るや論なし。第二に住居主義に據り、總て内國に住居する者に課税するの說あれども、内國に住居する人民が外國に所有する財産の如きは、如何なる點より云ふも、住居國に關係なきものなるを以て、之に課税するは不當なり。第三所在主義に據り、總て所在地に於て課税するの說あれども、所得を其所在地に於て課税するの不公平なるは、前論の如し。要するに租税負擔の公平を得るには、斯る單一の標準を以て其目的を達す可きに非ず。勢租税

の性質に依て區別を立つるの必要を生ず。唯、各國が其取る所の主義を異にする爲め、或は重複課税と爲りて、納税力に超過する課税を生じ、或は納税力の一部に對して課税を逸するの結果あるは、今日の狀態に於て免かる可からざる所なり。

以上の點に就て、我國現行の法規を參照するに、對人税は納税者の住居地に於て、對物税は課税目的物の所在地に於て賦課するの原則を取るものゝ如し。所得税法第一條に於て帝國內地に住所を有し、又一年以上居所を有する者は所得税納付の義務あることを規定したるが、其第二條に於て、前條に該當せざる者にして、此法律施行地に資産又は營業を有し、若しくは公債社債の利子支拂を受くるときは、其所得に就てのみ、納税の義務を負ひ、又第五條第六號に於て外國又は此法律を施行せざる地に於ける資産、營業職業より生ずる所得には課税を免除したるが如き、何れも此原則に準據したる結果とす可し。

此點に就て最近の立法と認む可きは、千九百十年三月發布の獨逸帝國重複課税法にして、同法に於て獨逸國民の納税義務は其住所に於て發生し、多數の住所を有する場合には、其出生したる州に於ける住所に於て發生するの原則を定め、帝國又

は聯邦州の官吏は例令ひ他の州に住所を有するも、其職務上の住所に於て、直接税に關する納稅義務を生ずることゝし、隨て俸給恩給は之を支出する金庫所在地の州に於て課稅するの規定を廢止し、土地、建物、營業より生ずる收益に對しては、土地其他の所在する州に於て課稅することゝしたり。

第五章 公經濟的收入—其三、租稅各論

第一節 地 租

地租は人が土地所有に依て收得する收益に對して、賦課する租稅にして、收益税の一種なり。即ち其宅地たると耕作用の土地たるとを問はず、人が土地を所有し、之より收益を收得する場合に其收益に對して、賦課する租稅なり。

土地は古代より各國の財政に於て一個重要な財源たりしものにして、今日に於ても各國共に尙ほ之に依頼するの事實少なしとせず。思ふに各種收益税中に於て、最も起源古く、又關係の重要なものを擧げんか、第一に地租を推さざる可からず。蓋し一國の商工業未だ發達せざる時代には、動産の現存する高少なく、貨物移動の範圍亦狭少なりしを以て、土地が一國重要な富源たる地位に居るは明白の事實にして、之に對する課租即ち地租は國庫の重なる財源たらざるを得ず。而して一國の農業漸を逐ふて衰微し、商工業之に代つて繁昌するに至るも、此變遷と共に、

都會は發達し、全國の人民が都會に集中して、住居を求むることゝ爲るを以て、自ら市街宅地の價格を増進せしめ、之に對する課税をして、依然國庫の一財源たらしむるなり。

地租を賦課する方法は各國に於て種々の變遷を経て、今日に至れるものにして、大體の徑路を示せば、第一期に於ては土地の面積を標準とし、其大小廣狹に依て課税し、第二期に於ては土地より生ずる産物を標準とし、其數量の多寡又は價格に依て課税し、第三期に至て、土地の收益を標準とし、純然たる收益税の形態を取ることと爲れり。

第一の課税法は頗る簡單にして、羅馬のフキグラ、英國のハイヅと稱する土地課税法の如き何れも此形態に據り、其フキグラと稱し、ハイヅと云へるは土地の面積を代表したるものなるが、一國に於ける人口の増加、國勢の發達に伴ひ、耕作に供用せらるゝ土地の面積増加するときは、必ず耕作せらるゝ土地に肥瘠の差を生じ、又同等の天然力を有する土地に於ても、尙ほ耕作の方法如何に依て、收穫高に相違を生じ、市場に對する距離の遠近に依て、收益に差違を生ずること、社會進歩の情勢に

於て免かる可からざるの數なるを以て、大古未開の時代に於ける外、土地の面積を標準として、地租を賦課する方法を取らんか、直に負擔の不公平を惹起さざるを得ず。然らば第二の方法として、土地の收穫物を標準とし、其多寡に比例して、課税すれば如何なる結果を生ずるか。第一の方法に比較する時は、稍や進歩したるものに相違なしと雖も、元來土地は其固有の天然力如何に依て、同一の收穫物を得るに難易の差あるを免かれざるのみならず、同額の收穫物を賣却するに當ても、或る土地にして市場に接近し、又は交通上便利なる地位を占むるときは、其然らざるものと比較して、其間の收益の割合異なるの道理なれば、單に土地の收穫物のみを課税の標準に充てんか、是れ亦負擔の公平を期するの目的に反せざるを得ず。果して然らば、第三の方法として、土地の純益を標準として、課税するは自然の勢にして、此方法に據れば、土地所有者に對し、其納税力に適應する課税を加ふるに至るを以て、最も適切なる課税法たるを得べし。茲に於てか、實際に生ずる問題は、土地の純益を知るには如何なる方法に據る可きやの一事なり。或は地價即ち實際に土地が賣買せらるゝ價格を以て、或は借地料を以て、土地の純益を代表するものなりと云

ふ説あり。然れども是等の標準は共に實際に當らず。蓋し土地にして頻繁に賣買せらるゝものならんには、其賣價は必ず土地の純益を代表するに至る可しと雖も、土地は普通の貨物と異なり、其所有權に異動を生ずる場合少なく、又異動を生ずる場合に於ても、賣買に依らず、相續遺贈等に依ることあると共に、其賣買の行はるゝや、自由競争に依て、價格の決定せらるゝを期す可からず。然らば經濟上の關係に於ては、土地の賣買價格は必ずしも常に其純益と符合するものと云ふ能はず。隨て之を標準として課税せんか、收稅官吏の査定推斷に依らざる可からざる場合多きを見る可く、斯の如きは決して税法の確實を期するものを以て許す能はざるなり。次に借地料を標準とするの方法如何と云ふに、借地料も亦賣買價格と同じく、小作地に非ざれば、之を正確に知るを得ず、又自由競争の下に貸貸借の頻繁に行はるゝ地方に非ざれば、借地料も亦決して適當の課税標準とする能はず。然るに土地に依ては、貸貸借の期間は永遠に涉り、短期のもの頗る少なく、習慣又は長期の契約に依て借地料の定まる場合多きを以て、是れ亦適當の課税標準とするを得ざる道理なり。

之を要するに、收益税として、地租を賦課せんとする以上は、課税の標準は之を純益に置く可く、總收益に置く可からず。之を標準とすることに依て、納稅者に對して其納稅力に相當する負擔を加ふるを得べし。而して此純益は現實のものたる可く、決して土地の狀況其他の關係より生ずる假想的のものたる可からず。或は土地の純益を測定するに、外部に於ける特徴例へば農業勞働者、馬匹の數等を以てし、之を課税の基礎とすることなきに非ずと雖も、今日課税法の整頓に重きを置く一方には、課税に關する智識技術の進歩したる爲め、斯る概括的方法是實際に行はれず、別に收益を査定する方法を取るに至れり。然らば其收益を査定する方法如何。土地の收益を査定するには、土地の總收穫より之を得るに必要な費用を差引き、殘額を以て之に充てざる可からず。更に今日各國に行はるゝ制度を實體的に示せば、總收穫高の内より、生産費を控除して、差額を價格に見積り、之を一定の金利歩合に據て還元し、土地の價格即ち地價を表示するものとして、土地臺帳に記録し、以て課税の標準に充つるものなり。即ち毎年農產物收穫の際に、全國土地の純收入を査定し、之に課税するが如き、少しく進歩したる社會に於ては事情の許

さるる所なるを以て、畢竟之に代つて如上の便宜法を採用するに至れるものなり。故に土地臺帳制度を設くるには技術上の方面に於ては、土地の丈量、地目の編成を行ひ、經濟上の方面に於ては、土地生産力の測定、總收穫の算出、収益歩合の調査を行はざる可からず。即ち土地臺帳制度は課税上の便宜に基けるものなるを以て、他に之に勝る課税法の存せざることを以て、其實行の理由とし、敢て制度自體に卓越せる長所を有すと云ふを得ず。否其編成に長時日を要し、爲めに調査の結果が實際に符合せざるに至るが如き、調査に費用を要するが如き、調査の事に當る専門家の決定に誤謬なきを得ざるが如き、調査後に土地に改良の行はれ、又土地に直接の關係なき社會的事相に變動の生ずる爲めに負擔に不公平を生ずるが如き、何れも土地臺帳制度の缺點を以て目せらる可きものなり。

茲に於てか、土地臺帳制度に代ふるに、収益申告法を以てし、總て土地所有者をして収益を申告せしめ、適當の機關に於て之を査定する方法を取る可しと云ふ説あり。然れども此方法たる、納税者の徳義に依頼すること大なるのみならず、監督の困難は土地の所有權が多數の農民に細分せられ居る國に於て頗る多きと共に、

農業上の帳簿は概して不備なるを以て、益々此制度の實行を困難ならしめざるを得ず。然らば土地臺帳制度のものたる、財政上の便宜より觀察して、已むを得ざるの方法なるを以て、此便法を取ると同時に、一方には時々地價の修正を行ひ、其修正は全國同時に實行し、査定上に専門家を使役して、調査の確實を期する等種々の施設を加ふるを必要とす。此必要に應ぜんには、茲に始めて、徵税上の便宜と租稅負擔の公平とを兩立せしむるを得べきなり。

我國現行地租の性質は明治六年地租條例に依て定まれるものなり。是より以前地租は土地の収益を標準として賦課せられたるが、改正法に於ては土地の價格に應じて、賦課することゝ爲れり。舊幕時代に於ては地租は五公五民の稱ありたれども、實際には三公七民を常としたり。而して改正法に於ては、地租は地價の百分の三を以て、其定率とし、又從來地租として、政府へ收納したるは、米穀等の實物なりしが、之を改めて、金納制度とし、貨幣を以て納付せしむることゝしたり。然らば地租賦課の基礎たる地價は如何なる方法に依て算出するやと云ふに、先づ田地一段歩の收穫を石代に據りて、貨幣に換算し、種子、肥料、租稅及び村入費等を控除した

る殘額を純収益とし、之を一定の利率に依て還元し、以て地價を定む。而して自作地に在りては、全收穫米を以て、直に石代に換算し、小作地に在りては、小作米を以て之に代ふ。然も前者に於ては六分の収益歩合あるものと見做し、後者に於ては四分の収益歩合あるものとするが故に、結局算出地價に於ては、相違する所なきものとす。即ち明治六年七月二十八日達地方官心得書第十二章検査例に據れば、自作地の地價を査定するには、收穫即ち總收入の内より、種子、糶、肥料代として其一分を控除し、金利六分に地租定率即ち地價の百分の三并に村入費百分の一を加へたる率を以て之を除し、地價を定む。又小作地に對しては、總收入の内より、種子、糶、肥料として一分五分、小作人賃銀として一分七分を控除し、殘額六割八分を小作料とし、金利四分に地租并に村入費を加へたる率を以て、之を除し、地價を定む。實際の算出法を擧ぐれば左の如し。

田一段歩。此收穫米一石六斗。此代金四圓八十錢一石に付き三四圓
 白内七十二錢糶肥料代收獲の一分五分)
 作殘金四圓八錢

$$\frac{4.08}{\frac{6}{100} + \frac{3}{100} + \frac{1}{100}} = 40.8 \text{ 地價}$$

田一段歩。此收穫米一石六斗

小 此小作米一石八斗八合收穫米の六割八分)

作 此代金三圓二十六錢四厘

$$\frac{3.264}{\frac{4}{100} + \frac{3}{100} + \frac{1}{100}} = 40.8 \text{ 地價}$$

以上の算出法に依て地價を定め、明治六年七月の地租條例に依り、田畑、郡村并に市街宅地、鹽田其他一切の土地に對し地價の百分の三を以て地租とし、明治十年一月より同三十二年に至るまで百分の二、半を稅率とし、同三十二年より三十六年に至るまで田畑郡村宅地等に對しては百分の三、三を以て市街宅地に對しては百分の五を以て稅率とし、三十六年に至て舊時の狀態に復したるが、明治三十七年三月非常特別稅法に據り、日露戰爭中并に戰後一年間は市街宅地には地價百分の五、半郡村宅地には地價百分の三、五、其他の土地には地價百分の一、八を臨時稅として、本

税の外に増徴し、更に明治三十八年一月第二次の非常特別税法に據り市街宅地には地價百分の十二、郡村宅地には地價百分の二、其他の土地には地價百分の一、二を増徴し、而して非常特別税法は當初豫定の施行期限滿了に先だち、永久の法律として存続することゝ爲れるが故に、結局地租の率は各種の土地に對して左の割合と爲れるものなり。

	定 率		合 計
	第一次非常特別税法	第二次非常特別税法	
市街宅地	地價百分の二、五	百分の五、五	百分の二〇、〇
郡村宅地	同	同	同
其他の土地	同	同	同

但し明治四十三年市街并に郡村宅地以外の土地に計しては地租定率に八厘を減じて、四分七厘とし、大正二年更に二厘減を加へて、之を四分五厘としたり。地租の收入は近年の歳計に於ける租稅收入約三億一千萬乃至二千萬圓に對して、七千數百萬圓の多きに上り、酒稅に次ぐ重要な稅目なり。大正五年度豫算に於て租稅收入三億一千二百九十九萬三千圓中地租の收入七千二百五十九萬二千圓を數ふ。

從來我國に於ては、地租輕減を必要とする議論唱導せられて已まらず。蓋し農業を以て國の大本なりとする思想は舊時より國民の腦裡に浸潤せるに加ふるに、農民中多數を占むる自作農の小なる者は地租の負擔に苦しむを以て、此說を生ずるものなる可く、現に前記第一次の増率を爲すや、一方に外國輸入の米并に穀に關稅を賦課し、米價を騰貴せしめて、以て地租の負擔と均衡を維持せしむるの策に出でたり。隨て戰後地租復舊の議論は盛に發生し、結局明治四十三年田畑地租の率五分五厘に八厘減を加へて、四分七厘としたるに續いて前記の如く大正二年更に減率を施し、宅地に對しては其市街宅地たると郡村宅地たるとを問はず、地價の二分五厘とし、宅地價は賃貸價格の十倍を以て之に充て、而して賃貸價格は貸主が公課修繕費其他の維持に必要な經費を負擔する條件を以て、之を賃貸する場合に貸主の收得する金額なりとし、一方に田畑宅地以外の土地に對する稅率は之を五分五厘としたり。

佛蘭西の地租が今日の體裁を備ふるに至りたるは、千七百九十年革命時代の改

革に成るものにして、當時行はれたるフキヂオクラット派の學說たる純收益課税の主義に基き、土地の純益に課税するを以て、大體の主眼としたること論を俟たず、千七百九十八年并に千八百二十一年に至て多少の改正を見たれども、固より根柢の主義に於て變更する所あるを見ず。試に其要點を擧げんに、(一)耕作地の産物は官吏と土地所有者と立會の上にて之を定め、産物の内より耕作に必要な費用、種子代、收穫物取入費、土地維持費等を差引きたるものを純益とし、(二)前項の計算には最近十五箇年の内より、最高最低各二年を控除したる殘餘の平均額を以てし、(三)毎三十年を期して、純益を改算する等なり。而して佛蘭西の地租は定率税に非ずして、配賦税なるを以て、毎年豫算に於て地租より得べき收入の額定まるや、之を各地方の土地に對し、其純益を標準として適宜割賦し、以て負擔の高を定む。

普魯西の地租は千八百六十一年五月の法律に據り、收益税として賦課せらるゝものにして、普通の耕作法に依る産物を標準とし、此内より耕作の費用、收穫保存并に建物に費したる資金の利子を控除したる殘額を課税目的物とする規定なるが、純益の算出には多額の費用を要するを以て、千八百六十一年の改正より今日に至

るまで、未だ改算の行はれたることなし。千八百九十三年七月の法律に據り、地租は州より市の財源に移されたり。

以上論じたる耕作作用の土地に對する課税と共に、離る可からざる關係を有するは、宅地の課税にして、土地の純益を標準として、地租を賦課するの適當なる以上は、宅地に對しても、其賃貸價格を標準として賦課するを至當とするの理由を生ず可し。思ふに郡村宅地は耕作作用の土地と混淆して、殆ど其分界を設く可からざるものあるを以て、双方の税率を略ぼ同等の割合に置くは實際に已むを得ず。強ひて之を區別せんに、課税上に錯雜なる關係を惹起すことを免かれざれども、市街宅地に至ては、全然之と事情を異にし、一國都會の人口増加し、住家稠密を加ふるに隨ひ、其賃貸價格は日に騰貴して、已むことなかる可く、殊に一國が商工業を獎勵するの方針を取り、其結果として、海外より價格の低廉なる食料品を輸入する場合には、内國の農業は自然其競争を受けて、商工業の發達する割合に反して、衰微の徵候を呈するを免かれざる可く、隨て地方の人口をして都會に移らしめ、課税目的物を地方の郡村より都會の市町へ移らしむるに至るのみならず、市街宅地の賣

は増進するに至るを以て、法定地價に移して、課する稅率を適宜引上ぐるに足らず可し。前記我國地租に於ける稅率の區別の如き、以て其一證とするに足らず可し。但し斯る形式に據て、宅地に對する負擔を加重す可きか、又は行爲稅の形式に據るを至當とするかは、他日の研究に讓る。其孰れを以てするも、市街宅地に對する課稅は社會政策上の意義少なくとも、住居問題解決の一方便として、行はるゝの事例多しとす。

最後に地租の轉嫁を論ぜんに、地租にして純粹の借地料を基礎として賦課せらるゝものならんには、地租は全然土地所有者の負擔に歸し、何者にも轉嫁することなし。蓋し耕作の境界點に於ける土地は經濟上の意義に於て、借地料を支拂ふものに非ず。而して斯く借地料の生ぜざる土地に於ける生産費が全體の產物の價を決定するものなる以上は、借地料に對する課稅は農產物の代價に影響を及ぼさず、既に課稅後に於て、代價に騰貴を來さずとすれば、稅金は決して他に轉嫁せざるなり。然れども純粹の借地料に課稅して、之を地租とするの類例は實際に甚だ稀なり。各國共に地租を賦課するに收益稅の形態を以てする以上は、轉嫁の關係、斯

く簡單なるを得ず。思ふに土地の收益に地租を賦課すると同時に、他の形態の收益にも等しく或る課稅を加ふる場合には、地租の轉嫁は實際に之を望む能はず。蓋し地租が全然消費者に轉嫁するは、耕作の境界點に於ける土地所有者が課稅の爲めに耕作を廢棄し、他の事業に勞力資本を移すの事實を根據とするものなり。然も此事實たる總て他の收益が課稅せらるゝときは、決して發生せざるなり。故に一般の收益稅に於ては、耕作者をして特に耕作を廢棄せしむるの誘因を生ぜず。隨て農產物の供給減少せざるが故に、其代價も亦騰貴せざるの道理なり。又地租を繼續して賦課するときには、地租は土地の收益を減ずるが故に、土地の賣價を低落せしめ、隨て其賦課當時の所有者の負擔に歸せざるを得ず。蓋し課稅以後に土地を買入るゝ者は、課稅の負擔ある土地を所有するに至るを以て、低落したる價を以てするに非ざれば、之を買入れざる可きを以てなり。此事實より、斯る種類の租稅は妄に之を改廢す可からざるの理由を生ず可し。蓋し課稅當時損失したる人は必ずしも其免除の際に利益する人と同一ならず。其人の異なるに隨て、課稅の爲めに不公平なる關係を惹起するを以てなり。此意義より云ふときは、舊稅を以

て總て良稅なりとする所説も亦一理なしとせず。

第二節 建物稅

建物稅とは建物所有者に對する租稅即ち建物より生ずる收益を收得する人に對する租稅なり。故に所有者が自ら建物を使用するや、又は之を賃貸して他人の享益に供するやは敢て問ふ所に非ず。後者の場合に於ては、所有者は借家料を收受するを以て、之に對して、課稅するを得るものなり。

住家并に他の建物に對する課稅は今日各國の間に最も廣く行はるゝ所にして、始めは土地價格の一部として建物に課稅せられたるの例あれども、近年に至り漸次發達して、一箇獨立の租稅と爲れる場合多きを占む。佛蘭西の如き此一例なり。蓋し建物は其性質上、土地に固着するものなるを以て、地租と共に、課稅の目的物に供せらるゝは自然の勢なるのみならず、家屋は如何なる階級に屬する人民と雖も、之を使用せざるものなく、隨て之に課稅するときは、容易に租稅負擔の普及を期するを得ると同時に、家屋殊に住家は或る程度まで個人生活の度程高低其狀態等を

表示するの標準と爲るが故に、其賦課に依て、負擔を公平にするの一助とするに難からず。即ち租稅負擔の普及と公平とは各國に於て家屋稅の賦課せらるゝ理由と認むるを得べし。

經濟上の見地より建物を區別するときは、第一農業用の建物即ち農業労働者の住居、家畜の飼養場、農具肥料等の貯藏場、第二商工營業用の建物即ち現に商工業の經營せらるゝ場所、第三個人住居用の建物即ち家屋として人が日常の住居に充つる場所の三種に分類するを得べし。而して經濟上の關係に於て、建物が其所有者に收益を與ふるの原因と爲るは、所有者が建物を賃貸して、借家料を收得する場合即ち建物を資本として利用する場合に限らるれども、財政上に於て建物に課稅する場合は、必ずしも所有者が斯く直接に建物より收益を受くるの事實を基礎とせず。所有者が自ら建物を使用し、之に依て利益を受くる以上は、家屋を通じて享樂を得るものとして、之に對して課稅の理由を生ず可し。例へば所有者が自己所有に係る家屋に住居する場合の如き、其所有又は住居の爲めに、金錢の意義に於て、直接の利益を收むることなしと雖も、其所有に依り借家料の負擔を免かるゝ間接の

利益を受く可し。茲に於てか、家屋の所有は納稅力を代表し、且つ家屋全體に對する課稅の負擔を公平ならしむるの必要より、當然課稅せらる可き理由を生ずるなり。

家屋稅を賦課するに三種の方法あり。第一家屋の窓、煙筒の如き、外部に現はる有形上の設備を標準とするもの、第二家屋の賃貸價格を標準とするもの、第三家屋の建築價格を標準とするもの是れなり。第一の方法たる、財務行政未だ發達せざりし時代に於ては、或は妄に徵稅手續の簡單に行はれんことを欲して、斯く外部の設備に課稅標準を求めたるものなる可しと雖も、是等の設備にして家屋の建築價格又は賃貸價格と一致せざることの明瞭なる以上は、到底租稅負擔の不公平を惹起すの弊害を免かれざるのみならず、租稅の査定若しくは徵收の時期に先だち、一時設備を變更して、以て脫稅を企つるが如き不正手段も亦容易行はる可きが故に、決して進歩したる時代に適用せらる可き稅法に非ず。或は此方法に多少の歩を進め、家屋の室數を課稅標準に充つるの說あり。即ち家屋の室數は家屋より生ずる收益又は自家用の家屋に住居する者の受くる利益と直接に相關係する所あ

るの事實を論據とするものなれども、家屋の收益價格を定むるには必ずしも室の數のみを以てす可からず。其大小、構造又は建物の地位の如き此點に於て重要な關係を有するものなるを以て、之を顧みず、單に家屋の室數のみを標準とせんか、不完全の課稅法たるを免かれざるなり。又彼の家屋地坪稅 (Aerensteener) と稱し、家屋の面積を標準として一定の課稅を爲すが如き、少しく經濟狀態の進歩したる社會に於ては其面積と收益と相一致せざるを當然とするを以て、到底前記の課稅法と同一の缺點を現はさざるを得ず。

然らば第二、第三の方法に於て建物の賃貸價格と其建築價格と孰れに依るを以て、當を得たりとするや。蓋し家屋の價格即ち賣價は建築價格に依て定まるものにして、家屋が其如何なる地位に在るを問はず、其建築價格にして同一なる以上は、家屋の賣價も亦同一なる可きを原則とす。例へば市の中央、四通八達の場合に建築せられたる家屋と郊外邊鄙の場所に建築せられたる家屋とは、人が家屋を使用し、之に住居する上に於て、便否の相違著しきものあり。隨て雙方の使用價格異なるを以て、其使用價格を異にするだけ、市の宅地料即ち地代は高貴にして郊外の宅

地料は低廉なる可き道理なり。故に市の家屋所有者にして、其住居に便利なることを理由として、建築價格以上に家屋を賣却せんとするに於ては、之を買受けたる者は家屋に對して高價を支拂ひたる上に、更に高き宅地料をも負擔せざる可からざるに至るが故に、何人も建築價格以上の價格を以て、其買入に應ぜんとする者なかる可し。若しも之に應ずる者あらんか、是れ宅地の地位便利なるに對して、尙ほ宅地料の低廉なる事情に基くものにして、宅地の所有者は直に宅地料を引上ぐるの餘地ありと認め、之を引上ぐ可きを以て、其結果家屋の賣價をして建築價格まで低落するに至らしむることと爲る可し。家屋の賣價と建築價格とが一致するの道理は茲に存するものなり。然るに家屋の賃貸價格は家屋使用に對し、借家人より徵收する料金にして、其使用價格に相當す可し。而して家屋の使用は宅地の使用をも包含するものなるを以て、使用價格が宅地の便否に依て高低す可き勿論にして、隨て賃貸價格は家屋の建築價格に對する利子と宅地料との二者より成立するものと云ふを得べし。世間建築價格の同一なる家屋にして、賃貸價格の異なるものあるは、全く家屋の地位に依て、宅地料の異なる結果と云はざる可からず。斯

く賃貸價格が建築價格に對する利子并に宅地料より成るものとすれば、賃貸價格を標準として家屋税を賦課するときには、其一部は必ず宅地所有者の負擔に歸せざるを得ず。既に地租の一種として宅地に課税する場合に、更に家屋税として宅地に負擔を加ふるは、明に重複課税の結果を生ずるものにして、之を避けんとするには、建築價格を標準として課税するの外に道ある可からず。然も建築價格は家屋建築の年限に依て、變動するものにして、常に之をして賣價と一致せしむるには、一定の割合を定め、當初の建築價格より年數を経るに隨て、一定の減價計算に據る價格を控除し、所謂再建築價格なるものを見出さざる可からずと雖も、尙ほ家屋の種類に依ては價格減損の割合を異にし、又地方繁榮の狀態若しくは家屋建築後の年數に依ては、却て價格を増進することある可きを以て、賃貸價格其ものを査定するよりも、査定上に困難を感ぜざるを得ず。隨て行政上の便宜より、賃貸價格を課税標準とし、一方に宅地税を低率にし、雙方相俟て、宅地に負擔を加ふることとするも、亦一策たるを失はず。然れども家屋の所有者と宅地の所有者とは必ずしも同一の人に非ず。兩者相異なるときには、家屋の所有者に於て、一時宅地税を負擔し、

之を宅地料低減の形態に於て、宅地の所有者に轉課するを得るまで、課税上に不公平の關係を惹起さざるを得ざる可し。

更に財務行政の方面より觀察するに、總ての家屋が盡く賃貸に付せらるゝ場合には、賃貸價格の調査は比較的容易の業たるを得べし。最も發達したる歐米諸國の大都會に於て、大多數の家屋は、貸家にして自己所有の家屋に住居する者は甚だ少なきが如くなれども、時に此類の者あるのみならず、地方に至ては全然事情を異にするものある可し。斯く家屋は必ずしも貸家のみならず、自家用の家屋に對して賃貸價格を査定するには、近隣に在る貸家を標準として、以て推定を加へざる可からず。此事たる、行政上に於て不便なるのみならず、偶々近傍に貸家の存在せざる地方に於ては、此推定は之を行ふに道なかる可し。是れ賃貸價格を課税標準とする場合に生ずる一の困難にして、財務行政上の問題として、一考を要する所なり。

最後に一問題と爲るは、家屋税を家屋の所有者より徴收すると、家屋の居住者より徴收するとの得失如何に在り。前法を取るときは、家屋税は収益税と爲り、後法

を取るときは、消費税と爲るの區別を生ずるが如くなれども、永久に家屋税を賦課する場合には特に斯る區別を爲すの必要を見ず。蓋し家屋は競争生産物の一種にして、之に放下したる資金に對する利子高く、収益の大なるときは、必ず競争を招き、家屋建築を促すに至る可きを以て、家屋より得る収益は世間普通の金利歩合と平準を求むるものと見做さざるを得ず。故に賃貸價格を標準とすると、建築價格を標準とするとを問はず、家屋税を家屋所有者より徴收するときは、其所有者の得る世間普通の利益を減殺するを以て、必ず之を賃貸價格引上の形態に於て、家屋の住居人に轉嫁するに至る可し。但し家屋のものたる永久の使用に依て消耗する貨物なるが故に、其供給を減ずるには、自ら幾多の歳月を要し、其年數の間家屋の供給減少せざる以上は、所有者に於て納税の負擔に應ずるの外に道なけれども、此時期を経過したる後には、直接に住居者より徴收すると家屋所有者より徴收するとに依て、課税上の結果を異にせず。隨て特に一方を収益税とし、他方を消費税として區別するの必要を認めず。

家屋税に關して、最も古き沿革を有するものを英國とす。英國家屋税の來歴を

案ずるに其起源は遠く千六百六十二年の竈税に發するものにして、千六百八十八年まで、各家屋の竈爐一個に付き二志の割合を以て課税し、其後人民の反對漸く甚だしきに及んで、之を廢止するの已むを得ざるに至れるが、更に千六百九十六年政府が貨幣改鑄を行ひ、惡貨を國庫に回收して、良貨を世間に供給する爲めに、臨時の費用を要するや、之に應ずる目的を以て、家屋の窓數を標準として、課税する計畫を案出し、家屋一棟に付き窓數十個以内のものは二志、十個以上二十個以下のものは六志、二十個以上のものは十志の割合を以て課税することとしたり。即ち家屋外部の設備を標準とする一種の家屋税法を制定したるものなるが、此税法の下に直に現はる、弊害は家屋所有者の方に於て、自由に窓を開閉するを得るが爲めに、收税官吏の臨檢する以前に窓を閉塞し、臨檢後直に之を開通し、以て其間に脱税を謀るの一事にして、此弊風の廣く行はれたる結果、家屋税の收入は次第に減少したり。然れども尙ほ一年の收入二百萬磅に近く、當時財政上の状態に於て、遽に之を廢止する能はず、却て税率を増加したり。租税制度全體の上より見るに、此種の課税法が既に原則に於て誤まれると共に、其施行上に困難の事情あるは蔽ふ可からざる

事實にして、窓數が家屋の價格又は納税者の納税力を代表する眞實の標準たらず、る以上は此税法に缺點あるは論を俟たず。現に都會の家屋よりも地方に於ける家屋の價格低きにも拘はらず、地方の家屋は多數の窓を有するの故を以て、重税を課せられたるが如き、又此税法實施の結果として、窓數を減じ、爲めに日光の透徹空氣の流通を妨害するが如き、財政上に社會上に弊害の顯著なるものあるに至れり。茲に於てか、アダムスミスの如き千七百七十六年國富論を著すや、其内に窓税の不當なる所以殊に富者に對するよりも、貧者に對して負擔を加重するの弊害を指摘して左の如き説を述べたり。

租税の負擔は人民全體に同等の壓力を加ふるが如くに分配す可し。故に家屋に對しては其賃貸價格を標準として課税し、始めて此條件に適應するを得べく、窓數を以て徵收するよりも公平を得ると共に、認定し易きの利益ある可し。

Wealth of Nations, Bk. V, Ch. II, pt. II, Art. 1.

此所説は當時の政治家を動かし、結局千七百七十八年を以て、家屋の賃貸價格に對する課税法採用せられ、賃貸價格年額五磅以下の家屋は無税、五磅以上五十磅以

下の家屋は每一磅に付き六片、五十磅以上の家屋は一磅に付き一志の割合を以て税金を家屋の住居者より徴收することとし、窓稅と併せて之を實施したり。而して當初の法律に於ては徴收す可き家屋を以て、所有者自身の住居するもの、又は借家人に賃貸せるものに限れるが故に、無償にて貸付けたる家屋に對しては課稅するの道を得ず。稅法上此點に於て不備の嫌を存したるを以て翌年の法律を以て之を改正し、借家料を徴收すると否とに拘はらず課稅を一切の家屋に及ぼし、一棟の家屋を分割して數人に貸付くる場合には、其所有者より税金を徴收することゝし、千八百三十四年に至り、一時廢止せられたるが、千八百五十一年窓稅を廢止するに及んで再び之に代て賦課せられ、稅額には時々多少の變動を見られたれども、今日に至るまで依然國庫の一財源たり。現行の課稅法を表示すれば、左の如し。

店舖、酒店、旅館、下宿、 咖啡店、農家等	普通家屋
賃貸價格	稅額
二〇—四〇 磅	同上
每一磅に付き	三片
二片	
四〇—六〇	六
四	

六〇—以上

六

九

即ち營業上に兼用する住家は營業の方に於て課稅を負擔するが故に、普通の住家よりも稅額を軽くし、以て双方の負擔を平均せしむるものにして、全然課稅を免除せらるゝは賃貸價格二十磅以下の家屋、皇室所屬の家屋、官廳病院慈善に供する家屋、救貧所等なり。千八百九十七年以來家屋稅の收入は百五十萬磅を下りたることなく、現に千九百十六年度の豫算に於ては百九十九萬磅に上れり。

普魯西現行の建物業稅は千八百六十一年五月發布の法律に依て規定せられ、之に依て從來各種の建物業に對し、種々の方法を以て賦課せられたる稅法を統一し、以て今日に及べるものなり。此稅法の下に課稅せらるゝ目的物は總ての建物業に之に附屬する庭園等にして、一方に官有の建物業、教育宗教用の建物業、僧侶學校教師等の職務上の住宅、皇族の住居、病院、農業上の用に供せられ、人の住居せざる建物業、營業上商品雜貨の類を保藏する建物業等には課稅を免除するの規定なり。建物業賦課の方法を見るに、各種建物業の一年の使用價格(Nutzungswert)を算出し、營業上の建物業例へば製造工場、醸造場等には使用價格に對する二分、住居用の建物業には使用價格に對

する四分を稅率とし、建物所有者より之を徵收す。而して使用價格を算出するには、市又は住家用の建物が一般に賃貸借に付せらるゝ地方に於ては、最近十箇年間の賃貸價格を平均して、之に充て、賃貸價格を査定するには、建物所有者の申告に基き、地方調査委員會の決定に據り、此以外の地方に於ては、建物の大小、建築の方法、庭園の廣狹、其他各種の事情を參酌して、之を推定するの規定なり。而して建物の所有者が建物の性質、用法又は形態を變更したる場合には、直に之を届出でしめ、次の會計年度より新標準に依て課税し、新築の建物には、人が之に住居したる年度より二箇年を経過したるときに始めて課税し、改良を施したる場合には、改良工事を終りて、二箇年後に課税す。是れ建物の新築又は改良を獎勵するの趣意に出づるものなり。又十五箇年を期限とし、賃貸價格を査定す。千八百九十三年七月の法律に據り、建物稅は市政府の財源たること既記の如し。

佛蘭西には千八百八十一年より千八百八十三年に至る稅法改革の行はるゝまで、純然たる建物稅なるもの存在せざりき。蓋し其以前の地租は土地并に土地に固着せる建物の純益を標準として賦課したるものなるを以て、此關係より自然建

物にも負擔を及ぼしたる次第なれども、千八百八十一年より同八十三年に至る改革に於て漸く地租の内にて、土地の收益に對する課税と建物の收益に對する課税とを區別するに至り、千八百九十年八月に至て、更に獨立の稅法と爲れるものなり。而して現行の規定に據れば、建物稅は地租と異なり、定率稅にして、其住居用の建物たると、營業用の建物たるとを、問はず、總て賃貸價格を標準として三分二厘の稅率を課す。但し建物の修繕保存の費用として、住居用の建物には賃貸價格の四分の一を、營業用の建物には其三分の一を控除す。新築の家屋は建築落成後三箇年を経過して、始めて納税の義務を生ず。十年毎に賃貸價格を査定す。

以上の建物稅は建物の所有者に賦課する租稅なるが、此外に建物の使用者に賦課する租稅として、戸窓稅なるものあり。即ち街路、庭園に面する戸窓の箇數を標準として、課税するものにして、最初は千七百九十八年十一月の法律に據り、後に千八百二年五月、千八百三十一年三月、千八百三十二年四月の法律に依て修正を受け、今日に於ては各地方人口の多寡に應じて所在地を六區域に分劃し、課税すること左表の如し。(單位は法)

人口	戸 窓 の 數				
	一	二	三	四	五
五、〇〇〇以下	三〇	四五	九〇	一、六〇	二、五〇
五、〇〇〇—一〇、〇〇〇	四〇	六〇	一、三〇	二、二〇	三、二五
一〇、〇〇〇—二五、〇〇〇	五〇	八〇	一、八〇	二、八〇	四、〇〇
二五、〇〇〇—五〇、〇〇〇	六〇	一、〇〇	二、七〇	四、〇〇	五、五〇
五〇、〇〇〇—一〇〇、〇〇〇	八〇	一、二〇	三、六〇	五、二〇	七、〇〇
一〇〇、〇〇〇以上	一、〇〇	一、五〇	四、五〇	六、四〇	八、五〇

戸一個に付窓一個に付

倉庫、牧舎、厩舎、穴藏等の戸窓、人の住居せざる建物の天窗等は總て無税とす。最後に建物税に關する研究を終るに臨み其轉嫁に就て一言す可し。而して之を論ずるには、先づ第一家屋の所有者に建物税を賦課したる場合、第二家屋の賃借人に賦課したる場合とを區別せざる可からず。

第一の場合より研究するに、從來此點に就て多數の學者例へばアダムスミス、リカード、ミルは家屋の所有者に建物税を賦課するときは、必ず之を賃借人に轉嫁

するに至る可きことを信じたり。而して其理由として唱ふる所を見るに、家屋は所有者が資本を放下したる一の形態にして、所有者は家屋の賃貸に依て世間に行はるゝ平準利益を得んとするものなるが故に、若しも建物税を賃借人に轉嫁するを得ずして所有者自ら之を負担せんには、必ず其家屋より得る利益は普通の標準率以下に低減するを以て、隨て家屋の建築は自然抑制せられ、家屋の賃貸に依る收益が普通の標準に達するまで、賃貸價格を騰貴せしめ、其騰貴の形態に於て、家屋居住者に負擔を轉嫁せしむ可しと云ふに外ならず。一般の原則として之を見るときは、固より一個の眞理たるを失はざれども實際の適用に就ては、多少の制限を加へざる可からず。即ち(イ)家屋が新家屋なると舊家屋なるとに依り、(ロ)建物税が一般の收益に對する課税に伴ふと、特別に家屋のみに限らるゝとに依て、以上の原則の適用を異にす可し。

家屋が新築なると、舊築なると、換言すれば家屋が課税以前に建築せられたると、課税以後に建築せられたるとに依て、何故に建物税の負擔を異にするの事情を生ずるや。蓋し家屋税賦課の後に、家屋を建築せんとする者は賃貸に依て充分の利

益を得るの望なき以上は、其建築に着手せざるの道理なるを以て、新家屋に對する家屋税は必ず家屋賃借人の負擔に歸すれども、舊家屋に對する家屋税に至ては、時に然らざる場合あり。例へば課税せられたる家屋の所在地が漸次衰微し行く状態に在るときには、現在の家屋の價格は之に伴て必ず下落す可く、家屋の所有者は自ら家屋税を負擔せざるを得ず。蓋し家屋所有者が宅地を借受くるには、一定の期限を定めて、契約するの常なるを以て、此期限内は宅地料低減の形態を以て、家屋税を宅地の所有者に轉嫁せしむるを得ず。又右の如く所在地の衰微する爲めに、家屋に對する需要増加せずして、寧ろ減少し、家屋の供給減少する割合にして、之に及ぶ能はずとすれば、到底賃貸價格を引上げて税金を賃借人に轉嫁するを得ざる道理なり。而して家屋所有者にして、課税の後に家屋を賣却せんか、課税の負擔ある家屋に對しては、何人も此負擔を控除したる價格を以てするに非ざれば、買受くることなきを以て、如何なる點より見るも、斯る場合には、家屋の所有者自ら課税を負擔するの外に道なかる可し。

(ロ)の場合に就て考ふるに、家屋の所有者に家屋税を賦課するときは、其純然たる

収益税の一種と爲ること、既に論じたる所なり。若しも家屋税を賦課すると同時に、各種の収益物件に對して、同一の課税を加ふるときには、家屋税は賃借人に轉嫁するものに非ず。蓋し家屋税を賃借人に轉嫁するの事實は家屋税賦課の爲めに、家屋賃貸の利益を低減せしめ、家屋の建築を抑制するの結果、家屋供給の不足に依りて、賃貸價格の騰貴するに基くものなり。然るに家屋と同時に、他の収益源泉にも課税するに於ては、敢て家屋の建築を抑制することなきを以て、隨て以上の結果を生ずるの道理なしとす。

第二に家屋税を家屋の賃借人に賦課するときには、其轉嫁は如何にして決定せらるゝや。前論家屋の所有者に賦課したる家屋税が結局賃借人に轉嫁すると正反對の理由に據り、賃借人に賦課したる家屋税は他に轉嫁することなし。但し此事實を生ずるには、家屋税が總ての家屋に對して、同一の割合を以て賦課せらるゝを必要とす。若しも其割合異なるときは、税額の超過したる部分は家屋の所有者に轉嫁す可し。又家屋の所在地衰微して家屋に對する需要減少するか、又は家屋税の金額過重にして賃借人をして借家料騰貴の爲めに、家屋に對する需要を減ず

るに至らしむるときは、賃借人に於て税金を負擔せざるなり。

第三節 營業稅

營業稅とは營業上の收益に對して、營業者に賦課する租稅なり。營業稅の下に於て、納稅の義務を負ふ可き營業の範圍は最も廣く、其手工に依ると、家庭内の産業に依ると、或は製造工場に於て經營せらるゝとを問はず、又其大規模の商業たると、小規模の商業たると、又其運輸業たり、保險業たり、銀行業たるとを問はず、總て營利の目的を以て行はるゝ業務を包括するものなり。唯、茲に一の問題と爲るは、農業に對しても、商工業に對すると同じく、營業稅を賦課す可きや否やの點なり。農業上の要具例へば土地を抵當として、之に資産を融通する業務の如きは、當然營業稅を賦課せらる可きものなれども、農業其ものに直接に課稅す可きや否やの問題に至ては、各國立法例の間に多少の相違する所あるが如し。要するに此事たる、其國に於ける地租の有無、其性質又は地價査定法の如何に依て解決せらる可き問題にして、若しも地租が單に土地の純益のみを標準として賦課せらるゝ場合又は地價

の査定が低額に過ぐる場合には、農業にも營業稅を及ぼすの理由を生ずるに至る可し。

私人の收益を以て課稅の目的物とするを得る以上は、營業收益に對して營業稅を賦課するの至當なるは論を俟たず。然れども營業稅を賦課するには多少の困難の之に伴うものなきを得ず。即ち近時經濟社會の進歩と共に、個人營業の方法は多岐多端に涉り、一を以て之を律す可からざると同時に、常に其形態を改め、時と場所とに依り、或は事業の規模、經營者の人格に依り、之を異にするが故に、如何なる種類の事業より幾何の收益を得るや、正確に之を推知する能はず。隨て營業稅を賦課するに就ても、其基礎確實ならず、當事者の推定に依頼するの傾なきを得ざるなり。

今、個人營業上の收益の由て生ずる源泉を考ふるに、第一、人が營業上に供用する勞力に對する賃銀、第二、營業上に投下せられたる資金に對する利子、第三、營業資本を運用する伎倆經驗に對する報酬、即ち企業者利得の三要素より成立するは、經濟學の理論に於て既に明白なりとす可し。而して是等の收益源泉は營業の性質其

他經濟上の關係に依り、收益全體に對する割合互に異なること當然にして、例へば小規模の營業に於ては經營者自身の勞働に對する賃銀が營業收益の重なる部分を占むるに反し、大規模の營業に於ては資本に對する利子又は企業者利得が其要部を占むるが如く、同一種類の營業に於て收益を組成する分子の割合に相違する所あり。且つ是等の分子は各々特別の事情に依り、變動するを以て、益營業收益の推定を困難ならしむ可し。固より營業者をして、一々營業收益の多寡を申告せしむるの方法は其收益を正確に知る唯一の道なる可しと雖も、其申告が果して眞實なるや否やは、人民公德の程度に依りて定まるものにして、遽に之に依頼す可からず。若しも獨り之に依頼せんか、爲めに公德心ある者に重税の負擔を加へて、競争上之を困難なる地位に立たしむるに至る可し。所得税に於ても申告主義に據るときは、同様の弊ありと雖も、直に營業上に不正の競争を生ずるの弊、營業稅に於けるが如く甚だしからざるを得べし。故に納稅者をして自ら營業收益を申告せしむる以上は、之と同時に政府に於て營業の實際を調査し、果して其申告に過誤なきや否やを確むることを必要とすれども、最も活潑なる取引を行ひ、又日常繁忙を極むる

營業に對して、政府が之に干渉を加へ、一々其店舗に臨檢して調査を行ふが如き、商工業者にて取ては、此上もなき迷惑にして、常に税金のみならず、税金以外に負擔を加ふるの結果を生ずるは勿論、之が爲めに營業に最も重んず可き取引上の秘密は官吏の手に依りて世間に暴露せられ、競争者の知る所と爲りて、非常の損失を招くの危険なしとせず。營業稅其ものを可なりとするも、賦課の實際に伴て、斯る困難の生ずることに注意せざる可からず。或は各種營業の中にて、會社組織に屬するものは、其營業の成績若しくは收支計算を政府に届出で、且つ之を世間に廣告するの義務あるを以て、容易に營業收益の金額を知るを得べけれども、個人營業に至ては、到底然るを得ず。故に若しも營業收益を標準として、營業稅を賦課せんか、會社組織の營業と個人營業との間に負擔の均衡を保つを得ず。蓋し前者は概して正當の收益を届出づるの外に道なきに反し、後者は容易に收益を隱匿するを得べければなり。而して此不公平なる結果を避くる爲め、私人の營業に嚴重なる監督検査を加へて、其收益を推定せんか、前記の不便困難を生ずるを免かれず。果して然らば營業稅のものたる、國民の公德大に進歩し、又は稅務行政の機關整備したる日に非

ざれば營業收益を標準として賦課するに甚だ困難なりと云はざる可からず。現にシエフレイ氏の如き此點に就て説を成して曰く營業稅の賦課に困難なるは、其課稅目的物の性質に依る所多し。即ち營業收益は之を推知するに難くして、隱匿するに容易なり。且つ其金額は日々變動して、定まる所なく、又場所に依て異なり、事業の種類に依て異なり、一度び變動したる後に、之を推知すること頗る難しと。

Salhoff-Die Steuern, Bd. II, s. 185

茲に於てか斯る困難を避くる爲め、營業稅を賦課するに當り、正確に營業收益を推定するを得る營業に對しては、直に之を取て課稅標準を求むるも、此以外の營業に對しては、營業上に於ける外部の或る營業目標 (*Gemisse äussere Betriebsmerkmale*) を課稅標準とするの方法行はるゝに至れり。又總ての營業に對し、斯る外部の目標のみを課稅標準とする國あり。而して斯る營業目標として、一般に用ひらるゝは、資本金の多寡、機械道具の數、工場商店の賃貸價格、一定の時期に消費する原料の量、從業者の數、商品賣上の金額等にして、是等は總て營業の規模を律し、且つ收益の多寡を決定するに足る可く、加ふるに之に營業地の狀況即ち人口の數に依る市場の

等級を參酌して、營業に階級を設け、以て稅率に區別を立つるの方法も亦併せ行はる。

斯く外部の課稅目標に依て、營業稅を賦課するときは、租稅をして納稅力に適應せしむる方法として不完全なりとの非難を免かれず。例へば銀行、兩替商等と製造工業とを同一の營業として、納稅の義務に服せしむるも、尙ほ其業體を見れば、全く其性質を異にし、隨て一の課稅標準たる外部の目標は二種の營業に對して、營業收益を齎すの點に於て、必ずしも同一の關係を持するものと云ふ可からず。隨てワグナー氏の如き斯る營業目標に依て課稅するの缺點を數へて曰く此方法に據るときは、第一或る種類の營業に於ける技術上の性質に依て、租稅負擔の不公平を生ず可く、第二外部の目標を確むるの難易は營業の種類に依て異なる可く、第三外部の目標と營業收益の割合とは各種の營業に依て異なるのみならず、同一種類の營業に於ても、其割合同一なるを得ず。斯る諸點より、外部の目標に依て課稅する方法を非難するを得べしと。然も此方法に據るときは、政府が妄に納稅者一身上の事情に立入りて、之を調査するの煩勞を省き、官吏の專斷に依て、租稅負擔の輕重

を決するが如き弊害を除くを得べく、課稅の簡單を期するの點に於て、勝る所ありとす可きに似たり。

Zehlbergs Handb. d. H. Speziale Steuerlehre § 85. 2

營業稅の賦課に關し、斯く外部の課稅目標を課稅標準とすると同時に、一個の問題と爲るは、營業に階級を設く可きや、又如何なる標準に依て之を行ふ可きやの一事實なり。或は全然稅法を簡單ならしむるを目的とし、營業に階級を設けず、單に外部の目標のみに依て課稅する方法を取るものあれども、此方法にては負擔の上に不公平の結果を生ずることなきに非ず。例へば二個の營業に於て、同一の資本金を所有するとするも、一は商業繁昌の地に在り、他は商業衰微の地に在りとすれば、双方資本金に對する營業收益の割合を異にし、一方に兩地に於ける資本の移動急速に行はれて、營業收益の地方的均衡を求むる能はざるを常とす可し。隨て營業收益に對して營業稅を賦課するの趣意を貫徹せしめんとする以上は、双方の營業に階級を設くるの必要を生ず可し。然らば如何なる標準に依て、營業の階級を區別す可きや。營業所在地の人口數の如き最も明確にして、又營業收益と直接の

關係あるを以て、一般に行はるゝが如し。

以下營業稅法に關する重なる立法例に就て論ずる所ある可し。

第一に普魯西の營業稅法を見るに、千八百六十二年發布に係る同稅法は小規模の營業に過重の負擔を加ふるの故を以て、常に世間の攻撃を招き、結局千八百九十年六月其改正を見るに至れり。現行の稅法は此時を以て成れるものにして、營業上の資本金并に營業收益を標準とし、納稅の義務を負ふ可き營業を左の四種に分類したり。

區別の標準

稅額

第一種	資本金一、〇〇〇、〇〇〇馬克以上又は營業收益五〇、〇〇〇馬克以上の營業	內の營業には營業稅金五五〇、〇〇〇以上、四八〇、〇〇〇以下、五〇、〇〇〇馬克の附加を付加す。
第二種	資本金一五〇、〇〇〇―一、〇〇〇、〇〇〇營業收益二〇、〇〇〇―五〇、〇〇〇	三〇〇 馬克
第三種	資本金三〇、〇〇〇―一五〇、〇〇〇營業收益四、〇〇〇―二〇、〇〇〇	八〇

第四種	資本金	三〇,〇〇〇—	三〇,〇〇〇—
	營業收益	一,五〇〇—	四,〇〇〇—
			一六

斯く營業を四種類に區別するに當り、資本金并に營業收益を二種の課稅標準として用ふる規定なるが、若しも或る營業に於て、其課稅標準たる資本金と營業收益とが互に其居る所の階級を異にしたる場合例へば、資本金は百萬馬克以上なるに、營業收益は五萬馬克以内なる場合には、之を第一種の營業とす可きか、或は第二種の營業とす可きか。資本金を標準とすれば、第一種に編入せらる可しと雖も、營業收益を標準とすれば、第二種に編入せられざる可からず。斯る場合には、政府に於て適當と認むる階級に編入するの自由ありとす。固より斯る問題の生じたる際に、國庫が單に收益の便宜を謀りて、課稅の目的物と爲れる營業を高級の種目に編入せんとするは、自然の勢にして、免かれ難き所なるが如くなれども、尙ほ課稅に關する一般の原則に準據し、第一新に着手したる營業第二本國に營業所を有し、或は一二の工場を有するも、主として外國に於て行はるゝ營業には、資本金を標準として、階級を定むるの方針なり。

前表に課稅標準の一として、資本金とあるは、營業上に使用せらるゝ一切の固定流動資本を包含するものにして、法律には事業執行の爲めに、永久に供用する有價物なりと規定したり。而して其營業收益と稱するは、總收入の内より營業費并に資本減損に對する償却費等を控除したる殘額にして、資本金借入金に對する利子、事業の改良擴張に要する費用、事業經營者并に従業者の生計費等は之を控除するを許さざる規定なり。又前表に掲ぐるが如く、資本金三千馬克以内、營業收益千五百馬克以内の營業は當然課稅を免除せらる可きものなるが、此他免税の項に入るは、農業、山林業、鑛山業、鐵道業其他法律を以て特に免税の特典を與へられたるもの例へば帝國銀行の如きものにして、是等以外營利の目的を有する事業は何れも納稅の義務あり。營業稅が千八百九十三年七月の法律に據り、州より市の財源に移されたること前論の如し。

營業稅の外に營業に關する特別の稅目あり。之を千九百年七月制定に係る百貨商店稅(Warenhaussteuer)とす。百貨商店稅は或る貨物の小賣商に賦課するを目的とし、原料品、殖民地產物、飲食物、織物、衣服類、家具、什器、金銀細工品等の小賣商にし

て、一箇年の賣上高四十萬馬克に達するときは、四十萬馬克乃至百萬馬克の賣上高に對して一分、百萬馬克以上の賣上高に對して二分の割合を以て商店税を賦課するの規定なり。此税法の目的は必ずしも國庫の增收を期するに非ず、所謂中等民政策 (Mittelstandspolitik) に據り、課税に依て百貨商店の如き大規模營業の爲めに、普通の小賣商業の壓倒せらるゝ弊害を緩和し、以て小賣商業者を保護するの意に出でたるものなれども、其成效甚だ疑はしく、現にゲリッツヒの如きは、其失敗を斷言し、政府の干渉殊に租稅制度に依て、自然の經濟發展を妨げんとするの無効なる一例としたり。

Gehrige—Die Warenhaussteuer in Preussen, 1905.

佛蘭西の營業税は其起源甚だ古く、千七百九十一年三月の營業税法に據り、商工業者は營業用の建物の賃貸價格四百リッヅル以内のときには、其一割、四百乃至八百リッヅルのときには、一割二分五厘、八百リッヅル以上のときには、一割二分の税率を賦課したるに始まり、其後種々の改正を経て、以て今日に及べる次第なり。現行の營業税法は千八百八十年七月の法律 (Impôt des Patentes) に據るものにして、營業

税を賦課す可き營業者を第一普通の商人并に手工者第二運送業并に銀行業を營む大規模の事業、第三牧畜業并に製造工業、第四高等職業の四種に區別し、是等に對して營業に使用する建物の賃貸價格、營業地の人口、從業者若しくは機械の數等を標準として、課税するの規定なり。斯く税法の煩雜なるをも顧みず、種々の課税標準を採用するは之に依て納稅力に適應する負擔を加ふるの趣意に外ならず。即ち大體の原則として、同種類の營業より生ずる利益は營業の行はるゝ地方に於ける人口の多寡に比例して異なること、製造業者又は商人の利益は其占むる營業所、機械、從業者の多寡と或る比例を有すること、營業の利益は營業者の占むる住居と或る關係を有することを根柢とし、種々の課税標準を利用するものにして、其一班を云へば、第一種并に第二種の營業に對しては、營業地の人口を標準とし、巴里其他人口一萬人以上を有する市に於て營業するものには三十五法乃至四百法の定額税を賦課し、其以下の人口を有する市に於て營業するものには、漸次定額税を二法に低減し、此外に營業の性質に依り賃貸價格に對し、其十五分の一乃至四十分の一の比例税を賦課し、又第三種の營業に對しては賃貸價格を以て納稅力を測定する

の標準とする能はざるが故に、從業者、資本金額、機械數等に對して、比例税を賦課し、第四種の營業には、貸貸價格の十五分の一を賦課す。營業税法の範圍は頗る廣汎に涉れども、教員、官吏、家内業者等は何れも課税を免除せらるゝ規定なり。

我國現行の營業税法は明治二十九年三月の制定に係り、明治四十三年法律第四十五號并に大正三年法律第二十號に依て改正を經たるものなり。其以前より營業税は各地方政府の財源に供せられ、各地に於て種々の方法に依て課税せられたるが、日清戰爭後戰後經營の財源に充つる爲め、中央政府に於て之を賦課することと爲れり。税法の要點を擧げんに、第一、普通店舖、工場營業所を構へ、營利の目的を以て業を營む者は總て納税の義務に服し、第二、物品販賣業にして、賣上金額一年二千圓未滿のもの、金錢物品貸付業者にして、資本金一千圓以下のもの、製造業者にして、資本金五百圓以下又は從業者三名以内のもの、運送業にして從業者三名以内のもの、土木勞力請負業者にして、一年の請負額千圓以内のもの并に政府より發行する印紙切手類の賣捌、自己の採掘したる礦物の賣捌、度量衡の製作販賣等を爲すものには課税を免除し、第三、納税の義務ある者をして、毎年一月三十一日まで課税

標準を届出でしめ、政府に於て之を査定し、第四課税標準并に税率は左の如く定めたり。大正三年の改正に依る現行課税標準并に税率を示せば、左表の如し。

課税標準		税率
物品販賣業	賣上金額	卸賣 ^甲 萬分の八 小賣 ^乙 萬分の十一 萬分の三十
	建物貸賃價格 從業者	千分の七十
銀行業、保險業	資本金額	一人毎に金二圓
	建物貸賃價格 從業者	千分の七〇
金錢貸付業、物品貸付業	運轉資本金額	千分の六
	建物貸賃價格 從業者	千分の七十
倉業	建物貸賃價格	一人毎に金二圓
倉業	建物貸賃價格	千分の八十

製造業、印刷業、出版業、寫真業	從業者	一人毎に金二圓
資本金額	從業者の内、職工勞役者	千分の三
建物賃貸價格	從業者	千分の七十
運送業、運河業、棧橋業、船渠業、船舶碇繋業、貨物陸揚場業	資本金額	一人毎に金二圓
從業者	從業者の内、職工勞役者	千分の五
請負金額	從業者の内、職工勞役者	一人毎に金二圓
從業者	從業者	一人毎に金五十錢
從業者の内、職工勞役者	從業者の内、職工勞役者	千分の四
席賃業	從業者	一人毎に金二圓
建物賃貸價格	從業者の内、職工勞役者	一人前金五十錢
從業者	從業者	千分の百十五
料理店業、建物賃貸價格	從業者	一人毎に金二圓
		千の分百二十

從業者	一人毎に金二圓
收入金額	千分の二十
從業者	一人毎に金二圓
從業者内、職工勞役者	一人毎に金五十錢
建物賃貸價格	千分の七十五
從業者	一人毎に金二圓
報償金額	千分の三十
從業者	一人毎に金二圓

鐵道業

旅人宿業

周旋業、代理業、仲立業、問屋業、信託業

以上各種の課稅標準を算出する規定を見るに、賣上金、請負金并に報償金は前年

上表物品販賣業の課稅標準中、卸賣並に小賣の賣上金額に對する稅額を甲乙二種に區別したるは、物品販賣業中、米、麥、豆、石油、肥料、鹽、煙草、薪炭を販賣する者の賣上金額には卸賣小賣共に甲の稅額を適用し、繭、白絹絲、棉花、綿、白綿布、白麻絲、白麻布、紙、麥稈、苧、木炭、田花、筵、砂糖、麥粉、燐寸、銅鐵を販賣する者の賣上金額には卸賣に在りては、甲、小賣に在りては乙の稅率を適用し、其他の物品を販賣する者の賣上金額には卸賣小賣共に乙の稅率を適用するの理由に出づ。

中の總額に依り、資本金、建物、貨貸價格は前年中の平均額に依り、從業者は前年中の各月に於ける最多數の平均に依り、一人未滿の端數は一人とす。而して政府に於て營業者の申告したる資本金額を不當と認むるときは、政府は營業收益を調査し、相當の營業費を控除し、殘額二十倍を資本金とし、貨貸價格の算出に就て、其借家に非ざる場合には、近傍に存在する借家の貨貸價格に準じて、之を定め、近傍に照準す可き借家なきときには、土地家屋の時價を各別に算出し、土地は其百分の五、家屋は其百分の十を以て、貨貸價格と定むる等、收稅官吏の專斷に依て或る程度まで稅額若しくは稅法の適用を左右し得るの事實あるを以て、課稅標準の確實を缺き、施行上に不便を見ることなしとせず。日露戰時の非常特別稅法に據り、前記の稅率は第一回到七割増、第二回到八割増と爲り、其後二回の減率を経て今日に及べりと雖も、尙ほ稅率は依然高くして、稅法の運用完全なるを得ず。殊に貨貸價格を査定するに當り、前記の如く借家の場合には、其借料を以てし、借家に非ざる場合に照準す可き借家なきときには、時價を以てするが故に、兩者の間に不權衡を生ずるが如き、家族を從業者に加へざる爲め、雇人を家族の一員として脫稅を企つるの弊起れる

が如き營業の性質上、從業者殊に幼年の從業者多きものに對して負擔の不公平を生ずるが如き、何れも營業稅法の缺點を以て目す可き諸點にして、大正三年の改正に於て十五歳未滿の者を從業者より除き、又從業者と職工勞役者との間に稅額に就て區別を設けたりと雖も、未だ充分なる整理改良の行はれたるものと認むる能はず。

營業稅の轉嫁を論ぜんに、營業稅の目的物たる營業收益が資本に對する利子、經營能力に對する報酬并に營業上に供用せらるる勞力に對する賃銀より成立すること前論の如くなりとすれば、稅金の轉嫁も亦是等組成分子に對する關係に依て異なる所ある可く、又營業が獨占事業たると、競争事業たるとに依て異なる所ある可く、又營業稅が一般の營業に及ぶと、特殊の營業に限らるるときに依て異なる所ある可し。若しも營業稅が特殊の營業にのみ賦課せらるるときは、租稅は結局代價騰貴の形態に於て、消費者即ち營業の對手に轉嫁す可し。蓋し課稅せられたる營業者は他の營業者に比較して不利益の地位に立つが故に、自然資本を他の課稅せられざる營業に移轉し、事業の規模を縮少す可きを以てなり。然も事業間に於

ける資本の移轉は如何なる程度に於て發生するや。是れ實際の問題にして、轉嫁の遲速并に程度を定むるに重要な關係ありとす。又營業稅が各種の營業に及ぶものなるときは、税金は他に轉嫁せず。蓋し斯る場合には營業者は他に資本を移轉す可き餘地を見出す能はざるを以てなり。營業が獨占の性質を有するものなるときは、營業收益は課稅以前に其最高限度に到達し居るの道理なるを以て、課稅の爲めに特に收益を増加するの餘地を得る能はず、隨て課稅は營業者自身の負擔に歸す可きなり。

第四節 人頭稅并に階級稅

古代の租稅制度に於て最も廣く行はれたるに拘はらず、今日に於て殆ど顧みられざるものは即ち人頭稅なり。人頭稅の特徴とする所は課稅の目的物と納稅者とが全く同一體なるの一事にして其結果租稅徵收の手續最も簡單なるの一事に在り。換言すれば人が家族に對して如何なる關係に在るや、又社會上如何なる能力を有するやを問はず、總て其人として社會に存在するの事實を理由として、課稅

するものなればなり。思ふに一國の經濟未だ發達せず、財産の累積せらるゝもの多からず、所得の分配にも著しき懸隔を存せざる場合には、丁年以上の個人に納稅力ある事實を推定し、人體を直接の課稅目的物とするは、最も自然の事實なりとせざる可からず。換言すれば私有財産の制度未だ發達せず、經濟狀態に於ける差別尙ほ顯著ならず、貧富懸隔の狀態に見る可きものなく、隨て人民舉つて、勞働に服し勞働に依て收入を得たる場合には、人頭稅は納稅力の標準として、最も満足なるものたりしや論を俟たず。即ち直接稅の起源は人頭稅の形式に存する所以茲に在りと雖も、之と同時に經濟社會の進歩するに隨ひ、他に適當なる課稅目的物にして存在するに至らんか、如何なる國と雖も、人頭稅の如き不公平にして、又一般人民に嫌厭せらるゝ性質の租稅を繼續するの理由ある可からず。最近米國の州市并に露西亞の一部に存したるものを除き、文明國の租稅制度を通じて、其類例を見ることなきは、勢の當然とす可きのみ。今日財政の窮乏せる國が物産稅として、鹽、穀物の如き國民日常の食料品に課稅するときは、其負擔の及ぶ所は人頭稅を賦課すると同一なるを以て、寧ろ直接に人頭稅を課する方、國庫收入の確實を期するの道な

りとの説あれども、斯の如きは財政上窮餘に出づる窮策にして、平時の財政に於て重きを置く可きの議論に非ず。若しも一國の財政が此状態に陥りたりとせんか、吾人は力めて之を其正しきに就かしめざる可からず。ヘツケル氏曰く人頭税は直接に人體に賦課する租税中、最も粗野なるものなり。蓋し此租税は人の存在する事實に基礎を置き、納税者が幾何の能力を有するやを問はず、總て同一の負擔を課するものなればなり。其賦課の簡單なる點より、經濟發達の幼稚なる時代に賦課せらるゝと雖も、租税制度の進歩、課税に關する技術の發達に伴ひ、且つ一國財政上の需要増進すると共に、租税の目的物を一層精密なる所に求めざる可からざるを以て、人頭税を排除するは自然の勢なりと。或は今日歐洲大陸諸國に於て賦課せらるゝ兵役税なるものは、之を嚴格に適用するとき、一種の人頭税たるが如しと雖も、然も諸國は納税者又は其屬する家族の家長の所得に依て税額を區別するを以て、人頭税たるよりは、寧ろ所得税の附加税を以て見るを當れりとす可く、又兵役税の標準を所得に置くが如き、一面に於て人頭税の缺點を表明するものなり。

Heckel—Finanzwissenschaft II, I, s. 339—40.

各國舊來の歴史に徴するに、人頭税の負擔不公平なるの事實顯著と爲り、其弊害の甚だしきを見るに至るや、外部の徵標に依て、納税者を幾多の階級に分ち、此階級に準じて、人頭税の額に等差を設け、而して此階級別には、社會上に於ける納税者の地位を以てし、人頭税を改めて、階級税とするを常とす。英國に於ける千三百七十九年以後の人頭税、佛蘭西に於ける千六百九十五年以後の人頭税は何れも階級を設け、殊に普魯西に於ては千八百十一年を以て賦課したる人頭税を千八百二十年に至て改正し、公然之に階級税なる名稱を與へ、人民を四階級に區別して、課税したる實例あり。

人頭税は其勞働者又は社會の最下層に居る者に賦課せらるゝ場合の外、轉嫁することなきものなり。而して此場合に於ても尙ほ轉嫁の事實發生するには、人頭税が勞働者其他の得る所得を蠶食し、之をして生活の最低限度以下に低減せしむるを必要とす。階級税に關しても、之と同一の原則を類推するを得べし。

第五節 所得税

人頭稅が性質を改めて、階級稅と爲るは、個人間に於ける納稅力の不平等なるより生ずる人頭稅負擔の不公平を矯制するが爲めにして、人體稅の發達に於て、一步を進めたる形態なるが然も階級稅に於て、課稅標準たる階級は如何に綿密なる用意を以て、之を編成分類すればとて、決して納稅力を表示する適當の標準とする能はず。貴族の内に於ても、將た又平民の内に於ても、其階級を共にするの故を以て、盡く納稅力に於て、一致するを期す可からざるは明白の事實なりとす。果して然らば階級稅は、人頭稅に比較して、多少勝る所ありとするも、尙ほ之を賦課して、納稅者に對する負擔の不公平を免かれんとするには、稅率を低度に止め置かざる可からず、隨て社會上の關係發達したる國に於ては、人頭稅も階級稅も其相距ること一步に過ぎざるや論を俟たず。茲に於てか、一國の經濟社會稍や進歩し、個人間の納稅力に相違を生じ、又社會上に於ける階級の區別と納稅力との間に相違を生ずる一方には、財政上人體稅の形式を以て賦課する租稅の率を高くするの必要に接せんには、人頭稅又は階級稅よりも更に一步を進め、社會上に於ける個人の地位に相違を生ずる直接の原因たり、又個人の納稅力を最も確實に表示する所得の多寡を

標準として、課稅するに至るは、租稅制度の發達に於ける自然の順路にして、所得稅が人體稅の一種として發達し、今日各國の財政に於て重きを成すに至れる所以亦、茲に在りとす。

納稅力の標準に就ては、古來自ら異なる所あり。始めは個人其ものを以て、納稅力を表示する適切の標準なりとしたり。人頭稅の如き、此見地より云ふときは、負擔の公平を得たる租稅を以て目せらるゝを得べしと雖も、私有財産の制度發達し、經濟的階級の差別顯著なる時代に於て、個人其ものを課稅の標準に充てんか、到底納稅力に適應する課稅を爲すを得ず。財産も亦個人に次いで納稅力を決定する標準に充てられたり。蓋し經濟生活の未だ發達せざる時代に於ては、私有財産は主として土地若しくは土地に定着せる物件より成り、隨て財産を標準とする課稅は事實上不動産稅と爲り、其後商工業の發達すると共に、各種の動產現出して、不動産と相并んで、一般財産稅と爲り、自ら人頭稅に代りて、租稅制度に於て重要な地位を占むと雖も、一方に於ては財産と之より生ずる收益との割合は財産の種類に依て異なるのみならず、財産稅に於ては勤勞に依て所得を收むる者に何等の負擔

を加ふる能はず。然も近時有利なる職業發達し、加ふるに勤勞に對する報酬増加したるを以て、之を課税以外に逸せんか到底課税の公平を保つ能はざるなり。

然らば個人の消費は納税力の標準として、完全なりと稱するを得るか。中世紀の末に於ては消費を以て専ら納税力の標準とするの説行はれ、ポルデン、ホップス、ベッチーの租稅改革論は何れも此説に動かされたるの跡あり。要するに財産に對する課税を以てしては、一部の人民に租稅の負擔を及ぼすを得ず。一般の人民に課税するには、勢消費を標準とせざる可からずと認められたるなり。十六世紀より十八世紀に至る間歐洲に於て物産稅の發達したるは、此種學說に基く所少なからざるのみならず、更に進んで消費單一稅若しくは一般消費稅の所説を生ずるに至れるなり。而して消費稅は或る程度まで一般財産稅の缺點を補ふを得たりと雖も、一方に消費稅其ものに伴ふ缺點なしとせず。即ち社會階級の相違に依り、消費と收入との間に於ける相違を存し、隨て負擔の不公平を生ずるが如き其重なるものにして、歐洲に於て政治上の權力が土地資本を有する豪族の掌中に存したる時代には、此種の課稅法も尙ほ實行せられたれども、今日民主政治の下に政治上

の權利が社會多數者に分配せられたる時代に於ては到底之を容るゝ能はず、

斯く消費稅にも缺點現はれて、廣く之を用ふる能はざるや、收益を課稅の標準とするに至れり。蓋し財産稅には重大なる缺點を存し、之を避くる爲めに、消費稅を採用し、以て負擔の普及を期したりと雖も、此課稅法にも亦缺點の伴ふを免かれず。茲に於てか諸國は財産より生ずる收益に課税せんとしたり。即ち收益に課税するときは、納税者は實際自己の收得したる所に就て負擔を蒙り、收入の伴はざる課税に苦しまず、課税は收益を生ずる箇々の目的物に就て賦課せらるゝが故に、收益の査定亦容易に行はるゝを得べし。茲に於てか十九世紀の前半に至るまで、人稅に比較して、物稅の發達を告げたり。然れども本來租稅は人に依て支拂はるゝものにして、無機物に依て支拂はるゝに非ず、一個の財産に就て收益を査定すると雖も、租稅は人の收入に依て支拂はれ、隨て收益に課税すると稱するも、終局に於て人に課税すると異ならず。故に人の社會上に於ける狀況を考察せんか、收益稅制度は直に缺點を現はさざるを得ず。例へば同一の收益を生ずる二個の財産ありとするも、一方の收益は専ら天惠に基き、他方は所有者の努力に依るものならんか、純

収益と總収益とを區別して課税するを必要とす。今日の収益税は純収益を標準とすると雖も、尙ほ此方法を以てして、完全なりとする能はず。即ち純収益に於ては、債務を計算せず。一方の納税者は債務を有し、他方は之を有せざるに於ては、純収益は人の收入を完全に代表すると云ふ能はず。且つ物に對する税は其所有者の人的狀況に於ける變動に適應する能はず、然も納税力は或る程度まで人的狀況に依るものあり。且つ近代富の増加したる結果、租税制度に於て累進税法を適用する必要があるに際し、収益税に於て、収益の生ずる各種の財産に就て、箇々に課税するときは、累進税法を適用するに支障なきを得ず。

○今日の租税制度に於て、所得税發達し、財政上に重要な地位を占むるに至れるは、如上の事實に基くものにして、之を租税の學說より見るに、所得税は人體税として、最も發達したる形態のものなるのみならず、租税として、他種類のものに勝るの點甚だ多しとす。元來所得税を賦課す可き所得は所謂一般所得 (General Income; Gesamte Einkommen) と稱し、所得が其動産より生ずると、不動産より生ずると、一般財産より生ずると、特殊財産より生ずると、個人の勤勞より生ずるとを問はず、苟も個

人の所得として、其掌裡に入るものは、總て所得として、其内に包含せしむ。但し偶時の所得は資本に對する増加額と認め、之を所得とせず。所得税法に於ける所得は再生的所得若しくは貨幣所得に限られ、享樂の形態に於ける所得亦同税法に於ける所得に含まざるものとす。

然らば何故に今日の租税制度は斯る一般所得を課税目的物とするの方法を必要とするか。其理由は之を左の三項に分ちて論ずるを得べし。

第一、所得は個人納税力を表示する標準として、最も重要なものなるを以て、今直接に所得を目的物として、課税するときは、之に依て始めて負擔の公平なる租税を見るを得べし。蓋し如何なる租税と雖も、結局は個人の所得より支拂はるゝものなれども、唯直接に所得其ものに課税すると、間接に所得より支拂はれて、個人の負擔に歸するとの差違あるが故に、前の場合には立法者の用意に依り、常に所得と税額との間に均衡を保たしめ、又納税者の人的事情を參酌するを得るに反し、後の場合には租税の作用自ら迂回的なる爲め、所得の増減如何に拘はらず、税額一定して動くことなく、兩者の間に均衡を保たしむる能はざる可し。即ち所得の少額なると

きに多額の負擔を課せられて非常の苦痛を感ずる者あると同時に所得の多きと
きに稅額之と共に増加せずして爲めに納稅力に對して適當の調和を得る能はざ
るとある可し。然るに所得稅法の下に直接に所得に課稅するときは、稅額は所得
の増減に伴て高低するが故に、最も容易に負擔の公平を期するを得るの道理なり。

第二、所得稅は斯く其負擔の公平なるを以て、賦課の第一の理由とするものなる
が、第二の理由は如何と云ふに、所得稅は單に其性質上負擔の公平を得るのみなら
ず、之に依て他の租稅の負擔に關する状態に依り一般租稅制度の下に生ずる負擔
の不公平を矯制し、租稅制度構成上の一要件たる租稅全體の負擔を公平ならしむ
るの手段とするを得ること是れなり。後節に論ずるが如く、所得稅は生計最少必
要額以下の所得に對しては、課稅を及ぼさず。其以上の所得を有するものにのみ、
之を賦課するが故に、負擔の及ぶ所は僅に國民の一部分にして、數に於て國民の少
數者に過ぎず、現に大正三年度に於て我國第三種所得納稅者の數九十九萬五千六
百二十五人にして、此内一千圓以上の所得を有する者の二十六萬一千八百十四人
に止まれるが如き、其一斑を語るものなり。然も此一部分たる他の租稅殊に今日

各國の租稅制度に於て、最も重要なる地位を占むる消費稅を負擔するに當て、納稅
力に適應せる負擔を蒙らざるものなり。蓋し消費稅は貨物を消費するの事實に
依て、消費者に於て其税金の負擔に當るものなるが故に、多額の所得を有するもの
と少額の所得を有するものとの間に、負擔の輕重を區別する能はず。總て消費に
與る者は消費に關聯して同額の負擔を加へらるゝを以て、此負擔を各自の納稅力
に對するときは、其間に不公平の結果を生ずることを免かれず。然も各國が消費
稅の賦課を認め、租稅制度上之を重要なる地位に置く所以のものは、其租稅制度の
一部を成すと同時に、一方に其賦課より生ずる負擔の不公平を矯制するに足るの
稅目あるが故にして、此作用を致さしむるには、所得稅の如き直接に所得の多寡を
標準とし、又納稅者の人的事情を參酌する租稅を賦課し、以て消費稅の負擔輕きも
のと、其重きものとの間に於ける關係を調和するの道を立つるを必要とす可し。

第三、所得稅は最も伸縮自在の性質を有し、所謂彈力性に富むの結果、歲計の不平
均を恢復し、其均衡を維持するの作用を爲す便宜あり。今日の如く國家内外の關
係頗る錯雜し、何時如何なる事變を生じて、歲計の不平均を惹起す可きや、測り知る

可からざる場合に於ては、租稅の收入は勉めて之を伸縮自在のものたらしめ、以て或る事變より生ずる歳計の不平均を補正するの必要頗る緊切なるものあるや、論を俟たず。現に租稅制度構成上の一要件として、此一事の認めらるゝ所以なるが、此要件を達するには租稅が財政上相當の收入あるものなると同時に、即時に收入を増加し得るものならざる可からず。而して萬般の租稅に對して、盡く是等二條件を具備せしめんとするは、遽に望む可き所に非ず。彼の消費稅の如き、其徵收又は廢止は一國産業上の組織又は商品の生産若しくは其取引上に重大なる影響を及ぼし、經濟社會消長の機運或は時に之より發するとなきを得ざるを以て、如何に收入の豊富なる租稅なればとて、事變の起れるときに之を賦課し、事變の已むと共に、之を廢止するが如き輕卒の處置を許す可からず。又之を賦課したればとて、即時に徵收を行はず、徵收期を或る時日以後に置き、納稅者をして租稅の徵收に備へしむるの必要あるを以て、直に收入を得ることを望む能はざれども、所得稅に至ては之と異なり、平生より所得の高、納稅者の狀態等に關する調査の備はれる以上は、一舉して其收入を増加すること容易なるのみならず、産業に及ぼす影響も他種の

租稅に比較するときは最も輕微なる可き道理なり。歳計均衡の作用を致すの一、事より、所得稅が今日の財政上に便利なるは論を俟たず。而して單に事變に臨んで、臨時の財源に供用するに止まらず、平時に於て、歳計上に收支の適合を得ざる場合にも、所得稅を利用して、歳計の均衡を維持するの具に供し、全體の收入餘りあるときには、所得稅の稅率を低減して、剩餘收入を處分し、其收入少なきときには、其稅率を増加して、增收を得る等、所得稅に依て最も簡便に行はるゝを得べく、又他に影響を及ぼすこと少なかる可し。但し近時各國の財政窮迫の傾ありて、所得稅の如き、殆ど納稅力に對して極度とする點まで、稅率の引上げられたるの狀あるを以て、隨て歳計に收支不適合を生じたる場合に、所得稅の増率に依て、之を補ふの作用充分なる能はず。所得稅の收入は仲の一方に趨りて、縮の狀態に歸するを怠れるの觀あるを免かれざるなり。

第四、所得稅の收入は最も確實にして、時勢の如何に依て遽に變動するが如きことなきのみならず、新興國に於ては稅率を動かさずして、徐々收入の増加を期するを得べし。隨て所得稅の收入多きと共に、財政全體の基礎を鞏固ならしむるの利

益ある可し。

然らば所得税をして、右に論ずるが如く、負擔の公平なる租税たらしめんとするには、税法上如何なる用意を必要とするや。今日の納税力説より演繹するときは、其要件左の如し。

- 一、生計最少必要額に相當する所得に對して課税を免除すること。
- 二、所得税の税率を累進せしむること。
- 三、勤勞所得と財産所得との間に税率の差を設け、後者には前者よりも税率を重くすること。

是等の三條件が租税制度構成上に於て必要なるは既に論じたる所なるが、是等の條件は最も適切に所得税法に適用せらるゝの趣あり。試に其所得税法に於ける適用を論ぜんに先づ所得税法に於て、所得の最少必要額は之を如何なる限度に置き、又如何なる標準に依て定む可きや。此點に關聯して、第一に考ふ可きは、一國に於ける國民生活の程度是れなり。國民の生活をして文明國民として生存するに値する程度に居らしむるは、今日社會改良家の理想とする所にして、此程度以上

に居る人民の數多きに隨て、一國文明の程度自ら高く、文明の恩澤を多數人民に及ぼすものとす可し。然らば租税政策に於ても亦租税の負擔に依て、文明國民たるに値する程度の生活を維持する所得の最低額を侵さしめざるは最も必要にして、隨て所得税法に於ては、右の程度に相當する生活を維持するに足るの所得を生計の最少必要額とし、此以下の所得を得る下等社會をして、納税の負擔を免かれしめざる可からず。第二に生計最少必要額決定の標準と爲るは一國に現存する消費税負擔の狀況にして、消費税が専ら奢侈的消費品に賦課せらるゝ場合には、最少必要額の程度を低くするも亦可なりと雖も、之に反して消費税が生計の必需品に賦課せられ、細民の負擔に歸する所多き場合には、多少其程度を高くして、租税全體の負擔に均衡を保たしむるの理由を生ず可し。第三は稅務行政との關係にして、其機關の組織又は運用宜しきを得ず、國民公德の程度も亦低くして、所得税の徵收に困難を訴ふるの事情ありとすれば、斯る場合に生計最少必要額の程度を低下せんか、益々脱税の弊を誘致し、其取締に費用手数を要すること多きに至るを以て、寧ろ最少必要額の程度を高くして、税法の簡單を謀るの得策なるを認む可し。

次に所得税に累進税法を適用するの至當なるに就ては、殆ど辯を費すを要せず。否所得税は累進税法を適用するに最も適當なる税目の一と云はざる可からず。唯茲に考ふ可きは、本來所得税を賦課するに二種の方法ありて、其孰れに依るを可とするやの問題是れなり。二種の方法とは何ぞや。一は所得を共由て生ずる源泉に就て區別し、又其源泉に就て課税するものにして、所得遡源法 (Stoppage-at-Source Income Tax) と稱し、一は所得が幾多の源泉より收得者の手元に集合したる場合に、其所得全體に就て課税するものにして、總額課税法 (Lump Sum Income Tax) と稱す。是等兩法の中前法を取るときは、累進税法を適用するを得ず。強て之を適用せんとするときは、負擔に非常の不公平を生ずるか、然らずんば税法に非常の煩雜を惹起さざれば已まず。英國は此關係より永く所得税に累進税法を適用すること避け、今日に於ても潤色したる形態即ち超過所得税法に於て、之を適用するに止まれり。今少しく詳細に前記の關係を論述し、併せて所得遡源法の利益を説明せん、此方法に於ては、總て所得が收得者の手に入りたる時に、其總額に對して課税せず、所得の由て生ずる源泉に遡り、其源泉に於て課税し、收得者には所得と爲る可

き本來の金額の内より、税金を控除したる高を交附するものなり。例へば土地所有者が土地を耕作人に貸付けて、借地料を徴收し、此形態の所得に對して所得税を負擔するの義務ありとすれば、政府は借地人に就て借地料を調査し、同人より所得税に相當する金額を徴收し、借地人は、借地料の内より、自ら支辨したる税金を差引きて、殘額を土地所有者に納付する仕組にして、此他家屋より生ずる収入、年金、俸給、貸付金の利子等一として此原則に據て徴收せざるはなし。殊に此方法が最も廣く適用せらるゝは會社の株式に對する配當金、社債券に對する利子等に所得税を賦課する場合にして、何れも會社其ものより税金を徴收し、會社は税金を控除したる殘額を株主又は債券所有者に支拂ふを常とす。蓋し此方法を取るときは、脱税の弊害を抑制するを得るの利益少なしとせず。何故に然るやと云ふに、三箇の理由あり。第一、此方法の下に於て所得税を支拂ふ者は税金の多寡に就て、自身直接に利害の關係を有せざるを以て、所得の報告を偽るが如き不正の手段を敢てすることなし。第二、所得は之を其由て生ずる源泉に就て調査する場合に、最も正確に調査の目的を達するを得べし。第三、今日の經濟社會に於ては、會社組織の事業著

しく發達せる結果、個人所得中財産所得の大部分は配當金社債利子等に依て代表せられ、會社事業と關係を有す可し。故に所得遡源法に據り、會社の純益が其未だ株主又は債券所有者各自の手に散逸せざる内に、會社自身に就て課税すれば、一舉に遺漏なく徴收するに難からざるなり。

但し右の所得遡源法を取るときは、之と同時に累進税法を適用するに、非常の困難を告げざるを得ず。即ち兩法を併用せんとするときには、一旦遡源法に依て、所得の生ずる各源泉に就て比例税を賦課したる後、更に收得者より全額の所得を届出でしめ之に對して累進税率を適用し、比例税に依て徴收したる税金の不足を追徴せざる可からざるに至ればなり。然も斯の如きは稅務行政に非常の煩雜なる手續を要し、殆ど遡源法の效果を没却し去るものと云はざる可からず。若しも然らずして一源泉の所得に就て、各別に累進税を賦課せんか、一源泉より或る金額の所得を得る者は數多の源泉より同一額の所得を得る者に比較して、過重の負擔を蒙らざるを得ざるに至る可し。斯の如きは決して累進税法の目的とする負擔を公平ならしむる趣意に適合したりとす可からず。又所得遡源法の下に、所得税を

徴收して、一方に生計最少必要額の所得に對する免稅の規定を適用せんか、一旦箇々の源泉に就て、所得税を徴收しながら、納稅者の所得が他の源泉より得る所得と合せて、最少必要額に達せざるときには、曩に徴收したる税金を返戻せざる可からず、隨て税法上に煩雜なる手数を免かれざるなり。

次に勤勞より生ずる所得と財産より生ずる所得との間に税率を區別す可き理由は既に論じたるが如く、一方の所得は確實にして、其發生永久に渉るに反し、一方は不確實にして、其發生に一定の期限あり。一方の所得を收受する者は其一部を貯蓄して、後年の計を爲すの必要あるに反し、一方の所得を收受する者には、敢て斯る必要を存せずとすれば、其間に税率を區別して、始めて負擔を公平ならしむるの道理あるは論を俟たず。然れども更に一步を進めて考ふるに、財産より生ずる所得の内にも、其種類に依て性質を異にするものなしとせず。例へば財産の内にて、土地より生ずる借地料と資本より生ずる利子とは、同じく財産上の所得に屬すれども、其性質に異なる所あり。又資本の内にも、獨占利益を生ずるものと、競争の下に利益を生ずるものとの區別あることを認めざる可からず。若しも負擔の

公平を得ることを唯一の目的とし、他くまでも此趣意を貫徹せしめんとするときは、斯る區別をも參酌して、稅率に等差を設けざる可からず。然も土地其他獨占收益を生ずるものは、所得稅以外に之を課稅するの道あり。此方面の課稅に依て負擔の公平を期するを得ると同時に、所得稅法に於て妄に事の細目に涉りて、稅率に等差を設くるときは、稅務行政の煩雜を來すに至るを以て、此點よりも多少の制限を付せざる可からず。彼の所得の内にて、貯蓄せらるゝ部分、生命保險の掛金、兒童の學資金には課稅を免除し、又家族殊に未成年者の員數、住居地の狀態等に依て、生計最少必要額の限度を上下するが如き、負擔の公平を保つ趣意を極端に推及したるものなる可しと雖も、行政上の便宜より云ふときは、寧ろ稅法の煩雜を來すの弊なしとせず。我國現行の所得稅法に於て、軍人從軍中の俸給、扶助料、傷痍疾病者の恩給等に課稅を免除し、又國債の利子に限り、始め非常特別稅法に據る増率を免除し、後に所得稅全體を免除するに至れるは、社會上又は財政上の理由に出づるものにして、本項に論じたる負擔の公平とは關係する所なし。セッグマン氏は今後所得稅法に於ける所得の類別が今日以上に繁多と爲る可きを豫斷したり。蓋し

徴を穿ち、細を極めんとするは人事の常なるを以て、斯る傾向は之を免がれざる可しと雖も、稅法の簡單と負擔の公平とを適宜連結せしむるを程度として、此傾向に對して或る制限を加へざるに於ては、却て所期と正反對の結果を生ずるの恐あるや論を俟たざるなり。

Seligman—Income Tax, p. 24

所得稅に對する反對論を觀察するに其多くは主として稅務行政上より來るものなり。蓋し所得稅を賦課するに當り、課稅目的物たり、課稅標準たる所得の調査は納稅者の申告に基き、官吏其他の吏員に於て、之を査定するを以て、一般の慣例とすれども、其申告が正直に行はるゝの望甚だ少なきと共に、其査定も亦完全なるを得ず。相重なりて脫稅を誘致し、負擔の不公平を惹起すと云ふは、一般に唱へらるゝ所なり。即ち所得を推定し、正確なる金額を得て、之に課稅するは所得稅法の行政に於て、最も困難を覺ゆる所にして、幾多の標準に依て、人の所得に近き金額を推定する方法は古來廣く行はれ、而して其標準には家賃、家具、車馬、衣服を以て之に充てたりと雖も、所得の金額大なるに隨て是等の消費は能く所得の多寡を代表す

るに足らず。蓋し所得と消費との間に、密接なる關係を存せざるを以てなり。茲に於てか、所得の金額を直接に査定する方法を取るに至る。然も此方法をして成功せしむるは、苛察に陥ることを避くると同時に、放漫に流るゝことを防ぐ二箇の要件を充すの行政機關あるを必要とすれども、從來の實驗を以てすれば、是等の互に衝突する二箇の要件を充すは甚だ困難にして、多くの場合に於て所期の目的に遠ざかるもの大なるが如し。此缺陷に乗じて、ジョン、スチュアート、ミル其他の學者は盛に所得税を批難し、今日に至るまで同一系統の反對論の跡を絶たず。試にミルの議論を引抄するに左の如し。

如何なる原則に依て之を賦課するを問はず、所得税は最も不良の種類に屬する不公平の租税なり。如何となれば、廉直なる者のみ負擔を蒙り、不正直の者は常に脱税を謀りて已む事なきを以てなり。殊に租税以外の關係に於ては、普通の徳義を固守する者も課税の問題に關して疑義を生ずるときは、必ず自己の利益に解釋するを以て、益々此傾向を助長するに至る可し。故に所得税が原則に於て公平なりと云ふは、必ずしも實際に伴ふものに非ず。外見上公平なるが如く

にして、實際は他の不公平なる租税よりも寧ろ其弊害の甚だしきを見る可し。

J. S. Mill—Principles of Political Economy, Bk. V. Ch. II § 5.

ミルは之を論據として、所得税は或る事變に應ずる非常の財源として、之を留保し、平時に於て賦課せざるの議論を立てたり。

次に所得税を賦課し、殊に其税率を重くするときは、納税者の所得に對して嚴重なる監督査定を加へて、以て脱税を豫防するの必要を生ずるが故に、自然一般人民をして税金以外に負擔を蒙らしむる所多く、且つ租税に對して嫌厭の念を催ほさしめ、政府に對する人民の感情を不穩ならしむるの恐ある可し。現にマカロツクの如き、所得税を以て正直に對する罰金、詐欺に對する保護金なりとし、又外國學者の内には、所得税は文明の極度に達したる國に於て始めて完全に行はれ、未開國には行はれざるの説を懐く者あるのみならず、露西亞の如き先年所得税法を實施せんとしたれども、其見込なきを以て、此計畫を斷念し、千九百十五年歐洲戰時財政の窮乏に臨んで、之を實行するを得たる實例あり。

以上の反對論に就て觀察するに、實際上多少の根底を有せざるに非ずと雖も、一

方に之を反駁すること亦容易ならずとせず。本來所得税法の下に、脱税の多きと少なきとは、主として稅務行政の巧拙、稅務機關發達の程度、國民公德心の高低、課税の方法、税率の高低等に依て定まるものにして、現に英國の所得税と伊太利の所得税とが脱税の有無又は多寡に就て、著しく事情を異にするの點を見るも、脱税の事たる敢て所得税固有の弊害を以て目す可からざるの事實を知るに難からざる可し。然らば脱税の事實を以て、直に所得税排斥の理由とするは、論據として甚だ薄弱なるが如し。又脱税の行はるゝ租税は廉直なる者に罰金を課するに等しきを以て、之を賦課す可からずとすれば、我國の如き管に所得税のみならず、殆ど總ての直接税を賦課する能はざるに至る可し。財政上豈に斯る道理ある可けんや。脱税にして已むを得ざるものとすれば、一方に生計最少必要額の程度を高くし、或は所得遡源法に依て、所得税を徵收する等豫め脱税を防遏するに足るの手段を講じながら、一方には國民公德の發達を待ち、漸を逐ふて税法施行上完全の域に進むを以て、至當の順序とす可きなり。

或は學者の内には、所得税に反對する一理由として、所得税は個人の所得全體に

課税し、更に其所得の一部が貯蓄せられて、人の資産と爲り、其利子を生ずるときに再び課税するを以て、重複課税なりとする者あり。然れども重複課税は同一の課税目的物に對して二回以上の課税を爲すときに始めて生ずるものにして、前例の如く所得と其一部を貯蓄したる資金の利子とは明に其性質物體を異にし、定額の所得を收むる者にして、資金の利子を得るときは、之に關聯して納税力を増進したるものなれば、是等兩種の目的物に課税するも、之を以て直に不當の處置とす可からざるなり。

所得税の徵收に關して一問題と爲るは、會社に課税す可きや否やの點なり。蓋し會社は其如何なる形態に據るを問はず、資本家が資金を醸出して之を組織し、會社の事業を經營して得たる純益を各自分配するの目的を有するものなれば、會社自身純益を消費す可からず、此純益は必ず利息配當金等の形態を以て株主社員等に分配せらる可きものなり。然らば會社の純益に所得税を賦課するときは、個人が利息配當金として會社より得る所得には課税を免除せざる可からず。若しも之に課税せんか、明に重複課税と爲るを以てなり。ザクセン、バーデン等の聯邦

州に於て、是等双方に課税するは、決して合理的方法と云ふを得ず。果して然らば、會社に所得税を賦課するの趣意は個人に賦課する方法に代用せらるゝものにして、徴收の手續を簡便ならしむることを期するに在り。即ち今日の經濟社會に於けるが如く、會社事業が非常に盛大なる場合には、個人所得の大部分は會社事業に關係し、會社より收受するものなるを以て、一々個人に就て課税徴收するよりは、寧ろ一舉して會社に課税する方徴收の手續を簡單にするの利益ある可し。又所得が個人の手元に散逸せず、會社の純益として一團を成せるときに課税すれば、脱税の弊を防遏するを得べく、又會社の株主が外國居住者なる場合に於ても、課税を及ぼすを得る道理なり。

會社に所得税を賦課し、一方に個人が會社より受くる所得に免税する方法は、前論の如く、所得税徴收上の便宜より出づるものなりとして、他に特別の缺點を存せざるやと云ふに決して然らず。此方法に據るときは、所得税の負擔を公平ならしむるの條件に適合するを得ざるの嫌ありとす。換言すれば、會社の所得に對しては、累進税法を適用するを不可なりとするの事情あり。若しも會社純益の多寡

に應じて税率に輕重の差を設けんか、會社は税金を株式に對する配當金全體に平等に割當つ可きを以て、小株主にして、全體の所得に對して過重の税金を負擔する者あると同時に、大株主にして全體の所得に對して、些細の税金を負擔する者ある可く、税率累進の實效を擧ぐる能はず。假に左の如き實例ありとす。

會社	純益	株數	累進税に據る 税率	一株の配當金 税金差引
甲	一〇,〇〇〇 _圓	一〇〇 _株	三分	九七 _圓
乙	一〇〇,〇〇〇 _圓	一,〇〇〇,〇〇〇 _株	一割〇	九〇 _圓

上記の場合に於ては、甲會社と乙會社との株主の間に於ける所得税の負擔甚だ不公平と爲るのみならず、同一會社に於ける關係に就ても亦斯る結果を生ず可し。即ち甲會社の株式一株を所有する者は、百圓に對して、三圓の税金を負擔し、十株を所有する者は、千圓に對して、三十圓を負擔し、負擔は所得と正比例を保ちて、毫も累進の實を擧ぐるを得ず。故に會社の配當金が個人の手元に分散したる時に、所得税を賦課する方法を取らず、會社其ものに課税するときには、配當金の多寡に依りて累進税を賦課するは、不法にして必ず一様に賦課するに比例税を以てせざる可

からず。其結果會社の配當金以外の所得にも會社配當金より生ずる所得と均衡を保たしむる爲めに、同一の比例税を賦課するを必要とす。而して會社に所得税を賦課するときには、生計最少必要額以内の所得に對しても課税を免除するを得ざることある可し。蓋し會社に於て一株又は二株と云ふが如き、少數の株式を所有する者は、配當金を受くればとて、固より些細の金額にして、普通の課税法に於ては、生計最少必要額に達せざるの故を以て、當然課税を免除せらる可き筈なれども、會社に課税し、所得が一集團を成せるときに、税金を徴收するときには、斯る小株主の受くる配當金に對しても亦課税するに至る可く、之を返戻するは、手續上に煩雜にして、之を爲すを避く可きを以てなり。

以下重なる諸國の所得税法に就て論ずる所ある可し。

英國の所得税は其起源をナポレオン戦争に發するものなり。其以前當時の當局者ピットは個人の所有に屬する建物、馬車、從僕、乘馬、飼犬、時計類の價格を査定し、之を標準として課税を試みたることあり。所謂 Triple Assessment と稱し、一種の直接消費税に類するものなりしが、此種の租税を以てしては、到底納税力に適應する

負擔を加ふる能はず、且つ四百五十萬磅の收入豫算に對し、實收二百五十萬磅に止まれるが故に、千七百九十八年破天荒の例を開き、一般所得に課税することゝしたり。當時課税の及べる範圍を見るに、英國外に住居する者には英國に於て收得する所得、英國内に住居する者には内外國孰れに於けるを問はず、財産、勤勞、營業其他各種の方法に依て收得する所得を調査し、年額六十磅以上のものより地租、借地料、修繕費、地方税、借入金利子、小兒教育費、生命保險掛金等を差引きたる殘額に對して一割を課税し、五百六十萬磅内外の收入を得たり。始めピットは國民所得を一億磅と假定し、之に對する一割の課税に依て、一千萬磅の收入を期したれども、創始の租税に於て、固より斯る收入を收め得べきに非ず。當時國民は所得税法の一特徴たる査問的性質に對して非難を加へ、英國憲法の精神に違背し、英國國民の感情に適合せざることを以てし、一方に財産所得と勤勞所得とを區別せざるの不公平を擧げて、攻撃を試み、政府も亦斯る一種の人體税法に據り、トライバル、アッセスマントに於て、納税者の消費に對して、課税したる方法を更めて、速に個人の所得に課税するの不可なるを認め、世人一般に隱匿せんと欲して已まざる財産又は所得を檢査

推定するが如き税法は戰時非常の際に於けるの外其實施を繼續し難きの事情あるを顧み、現に税法の一箇條として、平和條約締結を期して、廢止す可しとしたる規定に基き、所得税は千八百二年平和條約の締結と共に廢止せられ、翌千八百三年戰爭の再開と共に、再び賦課せられ、千八百六年多少の改正を経て存続したるが、千八百十六年の平和恢復と共に、更に廢止せられたり。當時斯る幾多の苦心を経て成立したる税法を一舉に廢止するの不可を論じたる人士ありたるに、其行はれざりしは、英國財政の爲めに、惜まざるを得ず。而して千八百三年の所得税法に於て、一の注意を要する點は賦課法に根本的改正の加へられたる一事に在り。即ち千七百九十八年の法律に於ては、個人の所得總額を査定して、之に課税したるに反し、千八百三年の法律に於ては、所得の由て生ずる源泉に従ひ、之を第一、土地家屋の所有より生ずる所得、第二、土地耕作より生ずる所得、第三、公債所有より生ずる所得、第四、前記以外の所得の四種に區別し、各源泉に就て課税するの規定を設けたる一事にして、英國所得税法の特徴たる所得遡源法は、茲に其端を發したり。而して其結果を見るに、千八百三年の所得税法に於ける税率は千七百九十八年の税率の半額即

ち五分に過ぎざりしに、収入は千八百一年の五百六十萬磅に對し、千八百三年には五百三十五萬磅に上り、其間國力發達の勢の然らしむるものありと云ひながら、賦課法の改正に依て所得遡源法を適用したる爲めに、収入の倍加したる事實を示したり。

其後英國に於ては、自由貿易の政策行はれ、歴代の政府は之に依て財政上の根本的改革を行はんとし、逐年關稅を輕減免除したる結果、常に國庫の收入を減じ、歲計に不平均を來したるを以て、所得税法再興の議は次第に世間に勢力を占むるに至り、現に千八百三十年サー、ヘンリー、パーネルは財政改革論を著はし、總て富を産出する方便に對しては課税を免除し、爲めに生ずる缺陷を補ふには、既に産出せられたる富に對する課税を以てす可きことを論じ、所得税の賦課は他の租税に比較して産業に壓迫を及ぼし、束縛を加ふること最も少なく、隨て自由貿易の主義と合致するの税法なることの論點より、世間の賛成を求めんとしたれども、因襲の久しき、容易に之を實行する能はず、僅に千八百四十二年ロバート、ピールが關稅の改革を行ふに當り、之より生ずる歳入不足を填補する爲め、年限付にて所得税の賦課を斷

行するを得たるのみ。當時の税法は千八百三年に行はれたる所得遡源法に據り、所得を第一、土地家屋の所得、第二、土地耕作の所得、第三、年金、配當金、内外國公債利子の所得、第四、財産、營業、職業より生ずる所得并に英國外に居住する者にして、英國に在る財産、職業より收得する所得、第五、公の官職、政府の年金、養老金より生ずる所得の五種に分ち、各々其源泉に就て徵收し、税率を每一磅に付き七片とし百五十磅以上の所得に課税したり。爾後所得税の廢止論は常に議院に於て主張せられたれども、當時の財政は到底之を許さず、又一方には所得税の廢止せられたる曉に、消費税の負擔加重するに至らんことを恐れて、所得税繼續の已むを得ざることを承認する者少なからざりき。而して千八百五十三年グラッドストーンが財政計畫を立つるや、七箇年の後を期して、必ず所得税を廢止し、歳計の均衡を維持するを得るの成案を發表したるが、其間にクライミア戦争の起れる爲め、廢止の機を失し、其後千八百七十四年の總選舉に際しては、グラッドストーン自ら廢止の意見を公にしたれども、總選舉に於て自由黨失敗して、政權を離れたるを以て、更に廢止を行ふを得ず、終に歳計上の一財源として、動かす可からざるものたらしむるに至れり。今

九百七年大改革の行はるゝ以前に行はれたる所得税法の要點を摘記するに左の如し。

- (一) 所得を五種に區別し、各源泉に就て課税す。
- (二) 所得年額百六十磅に達せざるものには課税を免除す。
- (三) 百六十磅以上四百磅以下の所得には百六十磅を控除したる殘額に、四百磅以上五百磅以下の所得には百五十磅を控除したる殘額に、五百磅以上六百磅以下の所得には百二十磅を控除したる殘額に、六百磅以上七百磅以下の所得には七十磅を控除したる殘額に、七百磅以上の所得には其全額に課税す。
- (四) 税率は所得一磅に對し、一志の割合とす。但し勤勞より生ずる所得にして、年額二千磅を超過せざるものには、税率を三片方低減す。
- (五) 學校、病院、教會、慈善事業其他之に類似する組合、貯蓄銀行等には總て課税を免除す。
- (六) 生命保險の掛金には課税を免除するも、其所得總額の六分の一以上に上るを許さず。

英國の所得稅法に於て特色とする所は第一、所得を其由て生ずる各種の源泉に就て課稅するの一事にして、之が爲めに脱稅の弊を豫防するの效果極めて大なるものあるは論を俟たず。唯此方法を行ふが爲めに一方に完全に累進稅法を適用するを得ざるの不便あり。現に今日前記の如く、百六十磅乃至七百磅の所得に對し、其多寡に應じて七十磅乃至百六十磅の所得を控除して、其殘額に課稅し、又百六十磅以下の所得には全然課稅を免除し、所謂迂進稅法なるものを取ると共に、生計最少必要額の所得に課稅を免除するの結果、各源泉より得る所得を合せて、總額七百磅に達せざるものは、一旦所得の各源泉に就て課稅を受けたる後、更に各源泉より生ずる所得の全額を總計し、適宜控除額に相當するだけの稅金の拂戻を受く可く、百六十磅以下の者は稅金全部の拂戻を受けざる可からず。隨て政府は常に此計算を爲し、納稅者亦其請求を政府に致さざる可からざるが爲め、行政上に煩雜を感ずるは論なく、殊に近年控除の範圍を擴張したる爲め、此手續に一層の煩雜を加へたるが如し。

第二に英國所得稅法の特色とする所は平時に於ては歲計上の不平均を補足し、

戰時其他の事變に臨んでは、臨時の財源たるを得ること是れなり。英國從來の慣例として、所得稅の稅率は永久法を以て豫め之を一定せず、年々議院の豫算會議に於て政府と議會とが歲出入の増減を審査し、過不足額の多寡に準じて翌年の會計年度に於て施行す可き所得稅率を定め財政條例 (Finance Act) の一條項として、之を公布す。即ち所得稅法は永久法なれども、稅率の點より見るときは一年稅たるの性質を有するものにして、常に其稅率に一片又は二片内外の高低の行はるゝを免かれず。歲入超過の際には、所得稅率を低減し、歲入不足の場合には其稅率を増加し、以て歲出入の均衡を維持せしむ。而して戰時遽に財源を要するに當て、非常準備たるの用を爲すは、クライイミヤ戰爭并に南阿戰爭當時の事情に就て頗る明白なる可し。

收入	稅率(所得一磅に付き)	稅額一片の收入	收入	稅率(所得一磅に付き)	稅額一片の收入
一八五二年	五、五九〇	七片	一八九五年	一五、六〇〇	八片
一八五三年	五、六七〇	七片	一八九六年	一六、一〇〇	八片
一八五四年	六、八九〇	七片	一八九七年	一六、六五〇	八片
一八五五年	一三、六八〇	一志二	一八九八年	一七、三五〇	八片

一八五五	一五、七三〇	一四	九八二	一八九九	一八、〇〇〇	八	二、三五〇
一八五六	一六、〇四〇	一四	一、〇〇二	一九〇〇	三五、八〇〇	一	二、一五〇
一八五七	七、一七〇	七	一、〇三四	一九〇一	三三、八〇〇	一二	二、四〇〇

即ち英國に於ては、所得稅の稅率一磅に付き一片を増加すれば、直に二百數十萬磅内外の収入を増加するを得。殊に租稅の収入が稅率増加の比例以上に増加するが如き實に其好財源たることを示して餘りありとす。試に外國の學者が英國の所得稅に對して、如何なる意見を懷抱するやを知らんが爲め、ワグナー氏の所說を引抄せんに、氏は英國に於て、所得稅を以て直接稅中の動搖する分子 (the variable element) なりとし、毎年其稅率を議定する事實を指摘して曰く、平時に於ては此租稅は歲出入に多少の不平均を來したる場合に、國家の信用に依頼することなくして之を調和するの用を致し、又非常の際即ち戰爭等に臨んでは、國家の信用に依頼するに止まらず、更に進んで此租稅を引上げんには、確實なる收入を國庫に與へて、財政の困難を救ひ、併せて納稅力を有する者に負擔を加ふるの趣意を達するを得べしと。千九百十二年五月議會の閉會に際し、國民自由黨が新に財産所有稅

Leiststeuer) を賦課し、稅率は年々の歲計狀態に依て、之を上下するの制度を設くるの決議案を提出したるが如き、獨逸に可動的稅法を必要とする意嚮を代表するものと認む可し。

Schönbergs Handbuch, Bd. III, S. 140.

斯の如く英國に於ては舊來比例稅法を以て、所得稅を律し、定額以上の所得に對して迂進稅法を適用するに止め、區別課稅法を採用する所說の如きは、立法者の念頭に上らざりしが、政治上に急進主義の行はるゝに隨ひ、是等の事は漸次世人の注意を惹くに至れり。千八百九十四年時の大藏大臣ハート氏は斯る風潮に適應するの先驅を爲し、相續稅に大改革を加へたるが、所得稅に對しては、行政上の困難を豫想して同一主義の改革を爲すことを避け、單に免除并に控除條項の改正に止めたり。畢竟舊來の主義に據て所得稅法を施行するときは、人民に對して煩苛なる査定を避くると共に、詐欺を防ぐの効果あり。現に千八百八十五年内國稅委員會は其第二十八回報告に於て、現行制度の下に於ては、所得稅の査問的性質に關する弊害は最少限度まで、之を減ずるを得、A, B, E 各項の所得に就ては、詐欺は甚だ

困難なるのみならず、C、D、兩項に就ては、斯る傾向すら存在せず。累進所得税に關する提議が從來承認せられざるは、此道理に基くものなり。蓋し累進所得税は個人の所得報告に基ひて、始めて行はれ、詐欺に對して廣く門戸を開くものなればなりと云へり。然れども時代の風潮は斯の如くして止むものに非ず。近年更に税法上に於て、納税力説の適用を完全ならしむる爲め、歐洲大陸諸國に行はるゝ累進税法并に區別課税法を採用するの説は、次第に高きを加へ來り、千九百四年并に同六年の委員會に於て、此問題を審議し、結局委員會は千九百六年報告を公にし、左の如き決議を示しかり。

- 一、現行の一部控除法を擴張して、累進税法を採用するは、實行し得べし。但し最高より最低に至るまでの所得に之を適用するときは、満足なる結果を得るを望み難し。宜しく適當の限度を設け、他方面の所得に増率を加へて、收入減少を補ふの必要を避け、又税金の超過收納并に其割戻に依て、財政上若しくは商業上に不良の影響を及ぼすの弊を絶たざる可からず。
- 二、超過税法に依て累進税法を採用する方法も亦實行するを得べし。高額の

所得例へば五千磅以上の所得に重率を課さんとすれば、納税者の申告に依る超過税に依て其目的を達するを得べし。

三、所得遡源法を廢棄し、直接査定法を採用するは不便なりと認む。

四、勤勞所得と財産所得との類別は實行し得べし。殊に其適用を三千磅以下の勤勞所得に限り、之に低率を課すれば可なり。

五、個人をして全額の所得を申告するの義務を負はしむるは、最も便利にして、脱税を防ぐを得べし。

千九百七年の豫算案に於て、時の大藏大臣アスキス氏が財産所得と勤勞所得との區別課税法を採用し、勤勞所得にして年額二千磅を超過せざる分に限り、税率を一磅に付き九片とし、其他の所得に對する税率は一磅に付き一志とし、而して勤勞所得と財産所得との區別に就ては、人身上の勤勞、年金、俸給、營業、職業等より生ずる所得、收得者が事業を經營し、有限責任法に依て保護せられざる場合の所得は總て勤勞所得とし、是等以外のものを總て財産所得とすることとし、議院亦之を承認したるは、如上委員會の決議に従へるものなり。

之に次いで千九百十年ロイド・ジョーデ氏大藏大臣と爲るや其財政演説に於て、完全なる累進税の主義を總ての所得に適用する方法を採用せんか、稅務行政機關の全體に改造を加ふるを必要とし、大なる程度まで遡源法を廢棄し、爲めに租稅の收入を傷くるに至るやも知る可からず。千九百六年の委員會の提議したる高額の所得に超過税を賦課する方法は寧ろ之を實行するに易く、超過税を以て、或る程度を超過したる所得に對する附加税たらしむれば可なり」と論述したるが、結局此趣意に基き、所得稅法を改正して、區別課稅法と共に、累進稅法を採用するに至れり。其重なる條項左の如し。

- 一、三千磅以下の勤勞所得には、二千磅までの税金を所得一磅に付き九片、二千磅以上三千磅に對しては、同上一志とす。
- 二、財産所得并に各種所得を合せ、年額三千磅以上の所得に對しては、所得一磅に付き一志二片の税金を課す。
- 三、五百磅以下の所得を收むる者には十六歳以下の兒童一名に付き、年額十磅の割合を以て所得を控除し、殘額を以て課稅價格とす。

四、五千磅以上の所得を收むる者には其三千磅を超過したる部分の所得に對し、所得一磅に付き一志二片の本稅の外に六片の超過税を賦課す。

五、超過税を賦課せらるゝ者は毎年九月三十日まで、其事實を稅務署に届出づ可く、違犯者には五十磅以下の罰金を課す。

六、免除控除其他の規定は從來の法律に據る。

所得稅法の規定斯く複雑と爲れるが故に其稅率を時々上下するが如き作用は到底之を望む能はず。ロイド・ジョーデ氏が千九百九年四月の財政演説に於て、一時の手段として採用せられたる所得稅法は今や英國財政の根柢と爲れり。稅額に一片を加へて、簡單に財政上の困難を解決したるが如き時代は既に經過したりと云へるは、新舊所得稅法の相違を言明したるものと認む可し。

然るに千九百十四年歐洲戰爭起り、戰時の財政計畫を立つるや、英國は所得稅を利用して戰時の歲計を處理せんとしたり。即ち同年の普通豫算に於ては、所得稅の本稅は所得一磅に付き一志三片に引上げられ、勤勞所得にして財産所得と合せ、一千磅乃至一千五百磅のものには、一磅に付き十片半、一千五百磅乃至二千磅の

ものには同上一志、二千磅乃至二千五百磅のものには同上一志二片、二千五百磅乃至三千磅のものには同上一志三片を以て税額とし、小兒に對する控除額は一名に付き二十磅に之を引上げ、超過所得税は三千磅以上の所得に對し、其二千五百磅を超過する分に就き、左の如き標準の下に課税するものとしたり。

最初の五百磅	一磅に付き五片、	次の一千磅	一磅に付き七片
次の 一千磅	九片	次の一千磅	一一片
次の 一千磅	一志二片	次の一千磅	一志三片
残 額	一四		

而して戰時第一回豫算に於て、同上税率を二倍し、同年限り所得の三分の一に對して増率を適用し、更に千九百十五年九月の第二回豫算に於て、同年中税率に二割次年度以後四割の増加を行ふの計畫を以て、大改正を加へ、一方に所得六百磅以下の者に對する控除の規定を改正し、所得四百磅以下の者には百二十磅、所得四百磅乃至六百磅の者には百磅の控除を認め、小兒に對する所得の控除額は一名に付き二十五磅に引上げ、二箇月以内の時期に於て、賃銀を收得する者の所得は毎四小半

季に於て、之を改定し、海陸兵卒にして、一年の所得三百磅に達せざる者には戰前の税率を適用し、八千磅以上の超過所得に對する税率にも左の改正を施したり。

所得八千磅乃至九千磅	一磅に付き二志一〇片
所得九千磅乃至一萬磅	三 二
所得一萬磅以上	三 六

斯る改正の結果、戰前に於て四千三百萬磅を上下したる所得税の収入は千九百十六年度の豫算に於て、一億九千五百萬磅に上るに至れり。

普魯西の人體税は千八百十一年の人體税に始まるものにして、此税法の下に於て、丁年以上の個人に對して、一個月一グロツシエン即ち年額半ターレルの割合を以て課税することと爲れるが、實施後未だ一年を経過せざる間に、之に對する農民殊に小作人の反對甚だしく、且つ脱税の弊も亦盛なるに至れるが爲め、到底之を永遠の財源とする能はざるの情勢を示したり。而してナポレオン戰爭に關聯して政治上の變動、憲法の改正等併せ起り、歲計上の不平均を惹起して増税の必要を生じたるを以て、千八百十二年政府は一般財産并に所得に課税するの計畫を立て、一

年三百ターレル以上の所得には五分、百ターレル以上三百ターレル以下の所得には一分、百ターレル以下の所得には五厘乃至七厘五毛の税を課し、又一般財産には總價格に對し、三分の課税を爲すの規定なりしが、是れ亦人頭税と同じく税率の高きに失するの點より非常の攻撃を招き、實施後一箇年半にして廢止せられ、以前の人頭税を再課するに至れり。爾後數年間普魯西政府は専ら消費税に依頼して歳計を維持するの方針を取り、人體税に重きを置かざりしが、千八百二十年の歳計に於て八百萬ターレルの歳入不足を生じ、人體税の收入を以て之を填補せざる可からざるの場合と爲りたり。然も現在の人頭税に増率を加ふるは事情の許さざるものあるを以て、唯一の道は人頭税以外に課税の基礎を求めて、納税力ある人民に負擔を加ふるの一事に存したり。茲に於てか、政府は階級税法なるものを案出して、此必要に應ぜんとしたり。即ち其趣意は所得税法にては、從來の經驗上人民に直接の負擔を感ぜしむるの嫌あり。又人頭税にては貧民の納税力を標準として、税額の程度を定めざる可からざるの事情あるが故に、富者に適當の課税を加ふる能はざる一方に、歳入増加の目的を達するも亦困難なり。隨て双方を折衷し、或る

程度まで個人の社會上に於ける地位と所得の多寡とが一致する事實を理由とし、千八百二十一年社會の階級を四種に分ち、一階級の間更に三種の區別を置き、月額一グロツシエンより十二ターレルに至るまで十二等の税を賦課したり。蓋し地方に於ては、大地主、小地主、小作農并に農業労働者を四階級とし、都會に於ては大資本家、高等中産者、小商工業者并に労働者を四階級とするが故に、之を基礎として、階級税を立案制定したるものなり。

然れども斯る税法は其短所に於て人頭税を距ること僅に一步に過ぎざるものにして、其實施後の成績を見るに、所得と階級別との一致せざる關係より負擔の不公平なるは勿論、收税官吏が誤まれる推定を下す爲めに、官民間の紛議絶ゆることなく、結局千八百五十一年に至て、階級税と所得税とを併用するの議を生じ、年額一千ターレル以内の所得を收むる者には半ターレル乃至二十四ターレルの階級税を一千ターレル以上の所得を收むる者即ち從來の階級税法に於て一級に位せる者には三分の所得税を課することとし、其後千八百七十三年歳計に多少の餘裕を生じたるを好機として、純然たる所得税法を制定し、年額四百二十馬克以上の所得

ある者には所得を査定して三馬克乃至七十二馬克の所得税を賦課することとし、茲に始めて從來人頭税の形跡を存したる階級税法を廢止し、純然たる所得税を以て之に代ふるを得たり。而して現行の所得税法は専ら千八百九十一年并に九十三年の法律に據り、又千九百零六年七月の法律に依て多少の改正を經たり。其要點左の如し。

(一) 所得税法に於ける所得を以て、資本、不動産、商工業并に營利事業の四種より生ずる純益とし、相續贈與、生命保險、不動産賣却職業として、又投機的目的を以て行ひたるに非ざる場合、其他之に類する収入は所得と認めず。

(二) 所得を金額の多寡に據り、階級に分ち、最低級、九〇〇馬克より、二、〇五〇馬克に至るに對して六馬克の税額に始まり、漸次九千五百馬克より一萬五百馬克に至りて、三百馬克に達し、一萬五百馬克より三萬馬克まで、毎千馬克に付き、三十馬克の税金を課し、三萬馬克以上の所得より更に累進し、十萬馬克に至りて、四分に達し、其以上の所得には四分を一定の税率とす。左に所得税率表を掲ぐ。

所得	税額	所得	税額
九〇〇—一、〇五〇 ^{馬克}	六 ^{馬克}	三、九〇〇—四、二〇〇 ^{馬克}	九二 ^{馬克}
一、〇五〇—一、二〇〇	九	四、二〇〇—四、五〇〇	一〇四
一、二〇〇—一、三五〇	一二	四、五〇〇—五、〇〇〇	一一八
一、三五〇—一、五〇〇	一六	五、〇〇〇—五、五〇〇	一三二
一、五〇〇—一、六五〇	二一	五、五〇〇—六、〇〇〇	一四六
一、六五〇—一、八〇〇	二六	六、〇〇〇—六、五〇〇	一六〇
一、八〇〇—二、一〇〇	三一	六、五〇〇—七、〇〇〇	一七六
二、一〇〇—二、四〇〇	三六	七、〇〇〇—七、五〇〇	一九二
二、四〇〇—二、七〇〇	四四	七、五〇〇—八、〇〇〇	二一二
二、七〇〇—三、〇〇〇	五二	八、〇〇〇—八、五〇〇	二三二
三、〇〇〇—三、三〇〇	六〇	八、五〇〇—九、〇〇〇	二五二
三、三〇〇—三、六〇〇	七〇	九、〇〇〇—九、五〇〇	二七六
三、六〇〇—三、九〇〇	八〇	九、五〇〇—一〇、五〇〇	三〇〇

第五章 第五節 所得稅

四七九

所得	課稅標準	稅額
九〇〇—一、〇五〇 ^{馬克}	三、九〇〇—四、二〇〇 ^{馬克}	九二 ^{馬克}
一、〇五〇—一、二〇〇	四、二〇〇—四、五〇〇	一〇四
一、二〇〇—一、三五〇	四、五〇〇—五、〇〇〇	一一八
一、三五〇—一、五〇〇	五、〇〇〇—五、五〇〇	一三二
一、五〇〇—一、六五〇	五、五〇〇—六、〇〇〇	一四六
一、六五〇—一、八〇〇	六、〇〇〇—六、五〇〇	一六〇
一、八〇〇—二、一〇〇	六、五〇〇—七、〇〇〇	一七六
二、一〇〇—二、四〇〇	七、〇〇〇—七、五〇〇	一九二
二、四〇〇—二、七〇〇	七、五〇〇—八、〇〇〇	二一二
二、七〇〇—三、〇〇〇	八、〇〇〇—八、五〇〇	二三二
三、〇〇〇—三、三〇〇	八、五〇〇—九、〇〇〇	二五二
三、三〇〇—三、六〇〇	九、〇〇〇—九、五〇〇	二七六
三、六〇〇—三、九〇〇	九、五〇〇—一〇、五〇〇	三〇〇

一〇、五〇〇—三〇、五〇〇	馬克	一、〇〇〇	馬克	三〇
三〇、五〇〇—三二、〇〇〇		一、五〇〇		六〇
三二、〇〇〇—六八、〇〇〇		二、〇〇〇		八〇
六八、〇〇〇—一〇〇、〇〇〇		二、〇〇〇		一〇〇
一〇〇、〇〇〇—		五、〇〇〇		二〇〇

(三) 年額九百馬克以下の所得、皇室皇族の所得、外國使臣の所得、兵卒軍屬并に軍人從軍中の所得には課税を免除す。

(四) 所得年額九千五百馬克以内のものにして、疾病、負傷、火災等の不幸に罹りたる爲め、又は負債教育并に家族の生計上に臨時費を要したるときは、三級以下の税率を賦課し、十四歳以下の小兒を有する家族には一人につき五十馬克の割合を以て所得を控除し、殘額にのみ課税す。又三名以上の小兒を有する家族には一等下れる税額を賦課す。

(五) 所得税法に於ては、財産より生ずる所得と勤勞より生ずる所得との間に税率を區別せざる代りに、財産税なるものを設け、之に依て財産より生ずる所得に負擔

を加重す。

(六) 以上の課税は普魯西に住居する國民、普魯西に住居を有し、職業を有し、或は一年以上居住する他聯邦州又は外國人、普魯西政府の國庫より俸給を受取り、又は普魯西に所有する土地若しくは商工業より所得を收むる者并に同一の地位に居る法人に及ぶ。内國人にして二箇年以上、外國に住居する者には納税の義務を免除すれども、外國駐在の官吏は此限りに非ず。而して是等の納税者が課税せらるゝ所得即ち所得税の目的物は普魯西に於ける財産、職業又は營業上の所得に止まり他に及ばず。又財産の増加と所得とは明に之を區別し、遺贈、贈與等に依て、臨時に財産を増加し、或は投機を以て、臨時に財産を賣却するも、其収入は之を所得と認めず。隨て納税の義務を生ぜず。

(七) 所得税法に於ては、明に個人の純所得に課税することを規定せざれども、尙ほ一般所得の内より生命、病傷、養老諸保險の掛金并に遺族退職扶助積立金、借入金の利子、法定の負擔例へば法人の場合に於ける法定積立金等は之を控除することを許し、營業收益の内より、普通の營業費を控除することを許す。尙ほ家庭の生活費

營業の改良擴張費等は其控除を許さず。

八 株式會社其他の法人には株主に對する配當金并に資本金借入金の償還高、事業の改良擴張費、積立金等が資本金の三分五厘に達し、其以上に剰餘を生じたる場合には、剰餘金に對して、所得稅を賦課す。而して個人が法人より得る配當金、利子として得る所得にも所得稅を賦課するが故に、利益三分五厘以上に達する法人の株主其他にして、法人より所得を得るときは、重複課稅を蒙るものなり。然も政府が此課稅を敢てするは、之に依て財産より生ずる所得に課稅を重くするの趣意與て力あるは論なき所なりとす。但し千九百六年の改正に於て、三分五厘以下の利益に對する免除の規定を廢止し、有限責任會社には全體の所得に課稅することとしたり。即ち左表の如し。

所得	稅額	所得	稅額
九〇〇—一、〇五〇 ^{馬克}	七 ^{馬克}	一、三五〇—一、五〇〇 ^{馬克}	一八 ^{馬克}
一、〇五〇—一、二〇〇	一〇	一、五〇〇—一、六五〇	二四
一、二〇〇—一、三五〇	一四	一、六五〇—一、八〇〇	三〇

一、八〇〇—二、一〇〇	三六	五、〇〇〇—五、五〇〇	一四八
二、一〇〇—二、四〇〇	四二	五、五〇〇—六、〇〇〇	一六四
二、四〇〇—二、七〇〇	四八	六、〇〇〇—六、五〇〇	一八〇
二、七〇〇—三、〇〇〇	五六	六、五〇〇—七、〇〇〇	二〇〇
三、〇〇〇—三、三〇〇	六六	七、〇〇〇—七、五〇〇	二二〇
三、三〇〇—三、六〇〇	七六	七、五〇〇—八、〇〇〇	二四〇
三、六〇〇—三、九〇〇	八六	八、〇〇〇—八、五〇〇	二六〇
三、九〇〇—四、二〇〇	九六	八、五〇〇—九、〇〇〇	二八〇
四、二〇〇—四、五〇〇	一二二	九、〇〇〇—九、五〇〇	三〇〇
四、五〇〇—五、〇〇〇	一三二	九、五〇〇—一〇、五〇〇	三四〇

一萬五百馬克以上の所得に對する課稅法左の如し。

所得	課稅額
一〇、五〇〇—一四六、五〇〇 ^{馬克}	四〇 ^{馬克}
四一、五〇〇—一四八、〇〇〇	六〇
每千馬克に對し	
每千五百馬克に對し	

四八、〇〇〇—一〇〇、〇〇〇 毎二千馬克に對し

一〇〇

十萬馬克乃至十萬四千馬克の所得に對しては税額四千六百馬克とし、十萬四千馬克以上の所得に對しては、四千馬克を増加する毎に百八十馬克の税額を加重す。

(九) 年額三千馬克以上の所得を有する納税者は毎年(イ)資本放下より生ずる所得、例へば貸付金の利子、配當金、有價證券の利子等、(ロ)不動産より生ずる所得、自ら土地を管理すると又は他に貸付けて借地料を徴收するとを問はず、(ハ)商工業、鑛山業より生ずる所得、(ニ)營利を目的とする勤勞上の所得等項目を區別し、最善の知識と良心とを以て、之を計算し、一方には第六項に掲げたる課税を免除せらる可き各種の負擔と共に、之を政府に申告する義務を有す。若しも此申告を怠るときは、其初犯の場合には、政府の査定に對して、異議を申立つるの權利を喪失し、其再犯の場合には、政府の査定額に二割五分を加重したる金額を以て所得を定め、虚偽の申告を爲したる者には納税額の十倍に相當する罰金を課す。査定に當る官吏は秘密を嚴守するの責任を負ひ、之を漏洩したるときは、千五百馬克の罰金并に三箇月の禁錮

に處せらる。

(二) 所得年額三千馬克以内の者は申告を必要とせず、所得査定委員會に於て所得を決定す。

普魯西に於ては前記の如く、所得税の外に、其補助税として財産税なるものを賦課し、勤勞より生ずる所得と財産より生ずる所得との間に負擔の均衡を保たしめんとす。始めは相續税に依て、財産所得に負擔を加重するを至當とするの説行はれたれども、採用する所と爲らず、所得税法制定後二年にして、財産税法の制定を告げたり。永く千八百九十三年七月の制定に係る法律を施行したるが、千九百六年を以て種々の改正を經たり、其要點は左の如し。

(一) 普魯西國民又は内國に住居する外國人にして、普魯西に財産を所有する者或は普魯西に住居せざるも、其領域内に財産を所有する内外國民并に同様の地位に居る法人に財産税を賦課す。

(二) 課税す可き財産は各種の動産、不動産の内より、家具什器の如き、收益の目的に供せられず、又資本として放下せられざるものを除きたる一切の財産にして、其價

格を査定するには、負債を控除することを許す。

(三) 財産價格六千馬克に達せざるか、又六千馬克以上に達するも、尙ほ二萬馬克以下にして、其所有者の所得が九百馬克に達せざる場合には、課税を免除す。又財産の價格二萬馬克に達せず、其所有者の所得千二百馬克以下にして婦人之を所有し、自ら一家の生計を維持する場合并に所得税を免除せらるゝ人には財産税をも免除す。

(四) 財産税の税率は千八百九十三年の法律に於ては左表の如くにして現行法は此税額に對して、更に二割五分を加重したるものなり。

財産	馬克	税額	馬克	馬克	税額
六、〇〇〇—八、〇〇〇	馬克	三	一、六〇〇〇—一八、〇〇〇	馬克	八
八、〇〇〇—一〇、〇〇〇	馬克	四	一八、〇〇〇—二〇、〇〇〇	馬克	九
一〇、〇〇〇—一二、〇〇〇	馬克	五	二〇、〇〇〇—二二、〇〇〇	馬克	一〇
一二、〇〇〇—一四、〇〇〇	馬克	六	二二、〇〇〇—二四、〇〇〇	馬克	一一
一四、〇〇〇—一六、〇〇〇	馬克	七	二四、〇〇〇—二八、〇〇〇	馬克	一二

二八、〇〇〇—三二、〇〇〇	馬克	一四	四八、〇〇〇—五二、〇〇〇	馬克	二四
三二、〇〇〇—三六、〇〇〇	馬克	一六	五二、〇〇〇—五六、〇〇〇	馬克	二六
三六、〇〇〇—四〇、〇〇〇	馬克	一八	五六、〇〇〇—六〇、〇〇〇	馬克	二八
四〇、〇〇〇—四四、〇〇〇	馬克	二〇	六〇、〇〇〇—七〇、〇〇〇	馬克	三〇
四四、〇〇〇—四八、〇〇〇	馬克	二二			

七萬馬克以上の財産に對しては、其二十萬馬克に達するまでは、一萬馬克に付き五馬克の割合、其以上には二萬馬克に付き十馬克の割合を以て課税す。斯く財産税を補助税として、財産より生ずる所得と勤勞より生ずる所得との負擔を區別するものなるが、其可否に就ては一般財産税を論ずる際に述ふる所ある可し。

斯の如く所得税は屢々改正を受けて税率を加重したるが、獨逸近年の財政困難は更に増率の必要を生じ、千九百九年二月左の増率を加ふるに至れり。

所得	馬克	自然入、組合、 増率	有限責任會社	株式會社、株 式合資會社等
一、二〇〇—三、〇〇〇	馬克	五分	七分五厘	一分

三、〇〇〇—一〇、五〇〇	一〇	一五	二〇
一〇、五〇〇—二〇、五〇〇	一五	二二五	三〇
二〇、五〇〇—三〇、五〇〇	二〇	三〇	四〇
三〇、五〇〇以上	二五	四〇	五〇

同時に右の増率より生ずる負擔を或る程度まで輕減する目的を以て、第一、所得六千五百馬克以下の者にして、(一)二兒其他近親を扶養するときは、稅額一階級を低下し、(二)三兒又は四兒を扶養するときは二階級を低下し、(三)五兒又は六兒を扶養するときは、三階級を低下し、(四)此以上に二兒を加ふる毎に一階級を低下することゝし、第二、所得六千五百馬克乃至九千五百馬克の者には、(一)三兒に付き一階級を低下し、(二)四兒又は五兒に付き二階級を低下し、(三)此以上に二兒を加ふる毎に一階級を低下することゝしたり。

伊太利現行の所得稅法は千八百七十七年并に同九十四年の法律に據るものにして、土地より生ずる所得を除き、總て他種類の所得に對して、課稅を加ふ。所得の種類を其性質に依て各種の階級に分ち、各階級に依て、課稅の程度、免除額を異にする

ること左の如し。

(A) (1) 國家の公債、國家の保證保護を受くる會社の株式、富籤の利得等より生ずる所得には、其全額に對して二割を、(2) 其他の有價證券、資本等より生ずる所得には、其四分の三に對して二割を賦課す。

(B) 資本と勤勞とを併せ運用して得たる所得には、其二分の一に對して、二割を賦課す。

(C) 勤勞より生ずる所得には、其二十分の九に對して、二割を賦課す。

以上三種の區別は千八百六十四年稅法制定當時より存在し、千八百七十年の法律を以て、更に左の項を加ふ。

(D) 政府の俸給、年金より生ずる所得には、其八分の三に對して二割を賦課す。

故に伊太利の所得稅法は、稅率に於て累進稅ならず、唯各項の所得に對して、課稅額の算出を異にし、事實(A) (1)に對しては二割の全率を賦課するも、(A) (2)に對しては一割五分を、(1)に對しては一割を、(C)に對しては九分を、(D)に對しては七分五厘を賦課するの結果を生ぜしめ、一方に(A) (2)并に(B)の所得に對しては左表の控除を認め、

(C)の所得五百法以下に對しては百法の控除を認む。

所得	控除額
四〇〇—五〇〇 _法	二五〇 _法
五〇〇—六〇〇	二〇〇
六〇〇—七〇〇	一五〇
七〇〇—八〇〇	一〇〇

右の如く、各種の所得に對して、其一部分に課税を免除し、又控除を認むるの外、皇族、外國駐在の外交官、領事官、軍人の所得、公共慈善事業の所得、會社の配當等より生ずる所得には課税を免除し、土地所有より生ずる所得には所得税を加へず。

之を全體より觀察するに、伊太利の所得税法は其法規に於て煩雜の跡あるを免がれずと雖も、其規定の整頓せる點に於て、見る可きものなしとせず。(A)の(2)、(B)、(C)、(D)各階級の所得に對して、其全額に課税せず、其一部を控除して、殘額にのみ課税するの趣意は本來是等各種の所得たる(A)の(1)種の所得と異なり、之を得るに或る費用を要するは勿論、借入金に對する利子の如き負擔の明なるものあり。是等は總

て之を課税す可き所得の内より控除せざる可からずと雖も、個人に就て一々之を計算せしむるは、事煩る煩雜に涉るを以て、一定の割合に依て、一律に控除す可き金額を定め、以て其簡單を謀るの趣意に出づるものなり。而して財産より生ずる(A)の(1)種の所得と勤勞より生ずる(B)種以下の所得との間に、負擔の輕重を設け、又(A)種の所得には遡源法を適用して、脱税を豫防し、一方には個人が法人を通じて得る所得には課税を免除して、以て重複課税の發生するを避くる等何れも他の諸國の所得税法と比較して、一日の長ある點なれども、斯る整備したる法規も其適用の實際を見るに成績顯著なるを得ず。遡源法を適用するA種の所得并に政府の俸給より生ずるD種の所得には脱税の行はるゝ餘地乏しきが如しと雖も、全體の所得に對して、十分の四に止まり、一方にB、C兩種の所得に至ては、脱税は公々然行はれて、敢て異とせざるが如し。

A. King—Italy To-day, pp. 139—40.

Seligman—Income Tax, pp. 353—55.

Report respecting Graduated Income Taxes, ed. 2:56.

我國が始めて所得税法を制定したるは、明治二十年三月にして、同年七月以後之

を實施したり。其要點を擧げんに、(一)人民の資産又は營業其他より生ずる所得にして、一年三百圓以上に達するものは總て納稅の義務ありとし、稅率累進の程度を定めて、左の如くしたり。

所得	稅率	所得	稅率
三〇〇—一、〇〇〇圓	百分の一	二〇、〇〇〇—三〇、〇〇〇圓	百分二、五
一、〇〇〇—一〇、〇〇〇	百分の一、五	三〇、〇〇〇以上	百分の三
一〇、〇〇〇—二〇、〇〇〇	百分の二		

(二)所得を算出するには、公債證書の利子、營業に非ざる貸付金の利子、株式の配當金、俸給、手當、年金、恩給等は其全額を以て所得とし、右の外資産營業より生ずる收入には各種の租稅、製造品の原料代價、販賣品の原價、修繕料、雇人給料、負債の利子等を控除したる殘額を所得とす。

(三)一箇年三百圓以下の所得并に從軍中の軍人俸給、官私より受くる旅費、負傷疾病者の恩給及び孤兒寡婦の扶助料には課稅を免除す。

我國に於て人が所得財産を隱蔽するは、古來の風習にして、今日に於ても毫も渝

る所あるを見ず。且つ國民公德殊に納稅に對する道德上の念慮も亦發達せざるを以て、所得稅の徵收は實際に非常の困難を極め、脫稅の弊を生ずること甚だしく、結局政府より俸給を受くる者のみ正直に納稅し、他は一般に脫稅に依て負擔を免かるゝの傾なきを得ず。現に實施以來數年間に於ける收入并に明治二十一年并に二十二年に於ける納稅人員を見るに左の如し。

所得稅收入		所得稅納稅人員	
年	所得稅收入	年	所得稅納稅人員
二〇(半年分)	五二七、七二四圓	二四年	一、〇五八、四四一圓
二一	一、〇六六、八四八	二五	一、〇五八、四四一
二二	一、〇五六、二五四	二六	一、〇八三、一九五
二三	一、〇五三、六三一		
所得稅納稅人員			
一 等	二二年 六五	二三年 六六	
二	四六	四七	
三	二一八	二二六	
合計			
	二二六	一三九、五〇二	一一五、六四三
所得稅納稅人員			
一 等	二二年 六五	二三年 六六	
二	四六	四七	
三	二一八	二二六	
合計			
	二二六	一三九、五〇二	一一五、六四三

斯く税金の收入少なく又納稅者の少數にして、殊に高額の所得を得るもの、極めて少なきは全く脱稅の行はるゝ結果に外ならざれば、此弊害を絶つ可きの議論は常に朝野に唱道せられ、結局政府も日清戦後の經營に關聯して、所得稅の收入を増加するの必要を感じ、明治三十二年現行所得稅法の基礎を成せる新稅法を制定發布したり。其要點左の如し。

- 一 法律施行地に住所を有し、又は一年以上居所を有する者は當然納稅の義務を負ひ、又之に該當せざる者と雖も、此法律施行地に資産營業職業を有するときは、其所得に就てのみ納稅の義務を負ふ。
- 二 所得を三種に區別し、(イ)法人の所得、(ロ)此法律施行地に於て支拂を爲す公債社債の利子、(ハ)前各種に屬せざる所得とす。
- 三 第一種所得には千分の二十五、第二種所得には千分の二十の比例稅を賦課し、第三種所得には左の率に従ひ、累進稅を賦課す。

所得	稅率	所得	稅率
三〇〇——	千分の十	五〇〇——	千分の十二
五〇〇——	千分の十	一、〇〇〇——	千分の十二

- 一、〇〇〇——二、〇〇〇 千分の十五 一五、〇〇〇——二〇、〇〇〇 千分の三十五
 - 二、〇〇〇——三、〇〇〇 千分の十七 二〇、〇〇〇——三〇、〇〇〇 千分の四十
 - 三、〇〇〇——五、〇〇〇 千分の二十 三〇、〇〇〇——五〇、〇〇〇 千分の四十五
 - 五、〇〇〇——一〇、〇〇〇 千分の二十 五〇、〇〇〇——一〇〇、〇〇〇 千分の五十
 - 一〇、〇〇〇——一五、〇〇〇 千分の三十 一〇〇、〇〇〇以上 千分の五十五
- (四) 第一種の所得は各事業年度總益金より、總損金、前年度繰越金、準備金を控除したる残額に課稅し、第二種の所得は其支拂を受く可き金額に就て課稅し、第三種の所得は總收入金額より必要の經費即ち原料の購入費、仕入品の原價、場所、物件の修繕費、雇人の給料等を控除したる豫算年額に課す。
- (五) 第三種の所得にして、年額三百圓に達せざる場合、軍人從軍中の俸給、扶助料、及び傷痍疾病者の恩給、旅費、學資金及び法定扶養料、營利を目的とせざる法人の所得、營利の事業に屬せざる一時の所得は總て課稅を免除せらる。
- (六) 納稅義務ある法人は各事業年度毎に損益計算書を政府に提出し、政府は之を調査して、所得金額を決定す。又第三種の所得に付き、納稅義務ある者は毎年四

月中に所得の種類金額を詳記して政府に申告し、各稅務署所轄内に於て納稅者より選舉せられたる所得調査委員會に於て之を審査決定す。但し八月三十一日までに調査委員會成立せざるか、調査結了せざるときは政府に於て調査未済の者の所得を決定し、又政府は委員會の決議を不當と認むるときは、之を再調査せしめ、尙ほ之を不當と認むるか、又は再調査に付したる日より十五日以内に調査結了せざるときは、政府自ら所得額を決定す。

(七) 納稅者にして、政府より通知を受けたる所得金額に對して、異議あるときは、通知を受けたる日より二十日以内に政府に申出て、收稅官吏三名、調査委員四名より成る審査會に於て之を審議し、其決議に依て、政府に於て所得金額を定む。

(八) 所得金額を隠蔽して脱稅を謀りたる者は、其脱稅金高の三倍に相當する罰金を課せらる。

以上は現行所得稅法の要點なるが、第六、第七の二項に據るに、政府が納稅者の所得を査定するに當り、主として其申告に重きを置き、又之を審査するに當ても、納稅者より選舉したる委員をして之を行はしむるは要するに所得稅法に於て、所得の

審査が政府の専斷に流れ、爲めに人民に不平反抗の念を起さしむるを避くるの趣意に出でたるものなる可し。又之を以前の所得稅法と比較するに、所得の階級を細密にし、稅率累進の程度を著しくし、且つ稅率の最高度を引上げたるが如き、何れも改良の點と認む可きものなり。唯茲に一の問題として論ず可きは、現行所得稅法に於ける、所得遡源法の適用是れなり。蓋し前記稅法の規定に據れば、會社其他法人の純益は之を第一種所得とし、之に千分の二十五の稅率を賦課し、個人が配當として收受したる際に課稅せず。又公債社債の利子は之を支拂ふ際に、千分の二十の稅金を控除するを以て、是等二種の所得には所得遡源法を適用するものなり。然るに是等以外の所得は總て之を第三種所得とし、之に對して全く異なる徵收法を取り、累進稅法を適用するの規定なり。固より所得遡源法を取る以上は、第一種第二種の所得に對して脱稅の弊を防遏するを得るは勿論なれども、之と相對して、此以外の所得年額三百圓以上のものに累進稅法を適用し、同一稅法の下に異なる徵收法を實施するに於ては、如何なる結果を生ずるや。第一種第二種の所得は其金額三百圓以下にても、將た又如何なる小額にても、第三種所得三千圓乃至

一萬圓に相當する稅率を課せらるゝものにして、所得稅法に於て三百圓を生計の最少必要額とし、此以下の所得に課稅を免除する規定を或る程度まで無効に歸せしむるの結果を生ずるに至るのみならず、右二種の所得は如何なる金額に上るも、稅率は千分の二十乃至二十五に一定せるを以て、第三種所得に累進稅法を適用する趣意を沒却するに至る可し。今日の經濟社會に於て、會社事業が重要な地位を占め、所得稅法に於ける第三種の所得にして之に關係するもの多き點より所得遡源法を適用するときは、大に租稅徵收の手續を簡單にし、又脫稅を防遏するを得べしと雖も、然も一方に第三種の所得に對して、生計最少必要額を控除し、且つ累進稅法を適用するに於ては、雙方の間に負擔の均衡を失するの嫌なきを得ず。負擔の不均斯の如くなる以上は、例へば個人營業に於て、一萬圓以上の所得を有する者は親族朋友又は使用人の名義を藉りて、法人を組織し、法人所得として之に對する課稅を受け、以て個人所得一萬圓以上に對して、増加する累進稅の負擔を免かるるを得策とす可く、結局稅法に於て國民に向つて公然脫稅を行ふ可き道を示すの結果を生ず可きなり。

右の規定に依て、明治三十二年以來所得稅を賦課したるが、明治三十七年日露戰爭起り戰時の一財源として、同年の非常特別稅法に於て、第一種并に第三種所得は一律に本稅額の七割を増加し、更に三十八年度より實施の非常特別稅法改正に於ては、第一種所得の主體たる法人を甲乙の二種に分ちて、其稅額を區別し、第三種所得に對しても、所得額に依て、稅額増加の程度を區別したり。即ち左表の如し。

第一種所得	本 稅		第一回増徴		第二回増徴		合 計
	個	割	個	割	個	割	
五、〇〇〇圓未滿	一	七	一	一	一	一	一八
五、〇〇〇—一〇、〇〇〇	一	七	一	二	一	二	一九
一〇、〇〇〇—一五、〇〇〇	一	七	一	三	一	三	二〇
一五、〇〇〇—二〇、〇〇〇	一	七	一	五	一	五	二二
二〇、〇〇〇—三〇、〇〇〇	一	七	一	一〇	一	一〇	二七

甲 株主二十一人以上又は株式會社を以て組織したる株式會社又は株式合資會社

乙、其他の法人

三〇、〇〇〇—五〇、〇〇〇	一	七	一六	三三
五〇、〇〇〇—一〇〇、〇〇〇	一	七	二三	四〇
一〇〇、〇〇〇以上	一	七	三三	五〇

第三種所得

三〇〇—五〇〇	一	七	三	二〇
五〇〇—一、〇〇〇	一	七	四	二一
一、〇〇〇—五、〇〇〇	一	七	六	二三
五、〇〇〇—一〇、〇〇〇	一	七	七	二四
一〇、〇〇〇—一五、〇〇〇	一	七	八	二五
一五、〇〇〇—二〇、〇〇〇	一	七	一〇	二七
二〇、〇〇〇—三〇、〇〇〇	一	七	一二	二九
三〇、〇〇〇—五〇、〇〇〇	一	七	一四	三一
五〇、〇〇〇—一〇〇、〇〇〇	一	七	一七	三四
一〇〇、〇〇〇以上	一	七	二〇	三七

法人の所得に對して、累進税を賦課するは道理上許す可からず、之を比例税とするは純理の命ずる所なり。然も一方に第三種所得に對する累進税率を増加するときは、前記の如く個人營業の内にて、定額以上の所得を有する者は營業を會社組織に改めて、累進税の負擔を免かれんとするに至る可し。第二回の非常特別税法に於て法人を二種に區別し、乙種の法人に累進税を賦課するは要するに斯る脱税の目的に依て、少數者の名義を藉り、以て會社組織に改むるの弊を杜絶するの趣意に基くものなる可し。然も脱税以外の目的即ち眞實商業上の關係より成れる乙種法人に不公平なる負擔を加ふるのみならず、法人の所得に對して累進税を課するは、税法上正當の理由あるものと認む可からず。要するに税法に斯る煩雜なる規定を設くるに至りたるは、一税法の下に兩立す可からざる累進税法と所得遡源法とを併用するの結果に外ならざるなり。

非常特別税法に依る所得税法の改正中、特に注意す可きは公債利子の所得即ち第二種の所得に限り、税率を千分の二十の本税に止め、非常特別税を増徴せざるの一事なり。而して之と前後して軍備補充の爲め、及び臨事事件費支辨の爲め、明治

三十七年以降政府の發行せる國債證券の利子及び貯蓄債券法に依り發行する貯蓄債券の利子には所得稅を免除し更に明治四十二年法律第七號を以て、同年四月一日以後一切の國債利子に對し、所得稅を賦課せざることにしたり。何故に國債利子の所得と他の所得との間に稅法上の取扱を區別するや。國債の利子に課稅するの可否は財政學上の一問題にして、從來之に關して幾多の議論行はるゝが如し。而して爭議の要點は國債の利子は國庫の支出する所に係る一方に、租稅は國庫の收納する所に係る。然らば國債利子に課稅するときは、一方に支出したるものを他方に收納するものにして、斯る二重の手續を爲すよりも、寧ろ當初より課稅せざるに如かずと云ふに在り。然れども國債所有者の方より見るときは、國債證書は資本放下に於ける一種の形式にして、所有者に對して收入の源泉たること一般資本と異ならず。一般資本より生ずる收入に課稅するの理由ありとすれば、國債證書より生ずる收入にも亦課稅して可なりとす。或は課稅の爲めに、國債の相場に低落を來すときは、國家の信用を害する恐ある可しとの説あるが如くなれども、一般所得稅として、國債の外に各種有價證券の所得にも課稅するときは、特に國

債の時價のみを低落せしむることなし。而して此反對に總ての有價證券に課稅して、獨り國債にのみ免税するときは、國債の相場は騰貴し、其騰貴するだけ國家に於て利益ある條件を以て、國債を發行し、國庫に利益を收むるを得べし。然も此利益が租稅の收入に於て失ふ所を補ふに足るや否やは實際に就て判斷するの外なく、又戰時財政の進行に當り、今後の國債發行を容易ならしむる爲めに、國債利子の所得に免税するものとすれば、今後發行す可き國債に限り、此特典を賦課することとするも、充分に其目的を達し得べき道理にして、英國が歐洲戰時發行したる國債に對して、種々の特典を賦課したるが如き、此道理に基くものなり。我國が前記國債利子に課稅を免除したるは、當時政府が人爲的に國債市價を騰貴せしめんとし、其計畫に熱中し、殆ど他を顧みざりしの誤に座するものにして、何等論據とす可きものあるを認めず。

上記の如く我國所得稅法には種々の缺點あるを以て、大正二年政府は漸く其一部分に改正を試みたり。其要點左の如し。

第一種 法人の所得

(甲) 合名會社、合資會社

五千圓以下	千分の四十	五千圓以上	千分の五十
一萬圓以上	千分の六十	一萬五千圓以上	千分の七十
二萬圓以上	千分の八十	三萬圓以上	千分の九十
五萬圓以上	千分の百	七萬圓以上	千分の百十
十萬圓以上	千分の百二十	二十萬圓以上	千分の百三十

(乙) 株式會社、株式合資會社其他の法人

株式會社、株式合資會社にして、株主又は株主及び社員の數二十人以下なるときは、其所得に就て、第一種甲の稅率を適用す、是れ個人營業者中、所得の大なるものが少數者の名を藉りて株式會社又は株式合資會社を組織し、千分の六十二、半の稅率を負擔し、個人營業者として當然蒙る可き重稅を免かるゝの手段に出づるが故に、之を防ぐ目的を以て、斯る會社には第一種甲の稅率を適用し、以て個人營業者に對するものと均衡を保たしむるの趣意に出づるものなり。

第二種 所得稅法施行地に於て支拂を行ふ公債社債の利子 千分の二十

第三種 前二種に屬せざる所得

千圓以下	千分の二十五	千圓以上	千分の三十五
二千圓以上	千分の四十五	三千圓以上	千分の五十五
五千圓以上	千分の七十	七千圓以上	千分の八十五
一萬圓以上	千分の百	一萬五千圓以上	千分の百二十
二萬圓以上	千分の百四十	三萬圓以上	千分の百六十
五萬圓以上	千分の八十	七萬圓以上	千分の二百
十萬圓以上	千分の二百二十		

免除并に控除に關する規定に就ては、第三種所得の免稅點を三百圓より四百圓に引上げ、第三種所得中、俸給、給料、手當、歳費に對しては、其十分の一を控除して、殘額を課稅價格とし、斯く算出したる所得が五百圓以下なるときは、百五十圓を、七百圓以下なるときは、百圓を、千圓以下なるときは、五十圓を控除し、重要物産の製造業者には開業の年及び翌年より三年間所得稅を免除し、大正二年勅令第六十九號を以て、九種の製造業を指定したり。

所得稅の轉嫁に就て一言せんに、所得稅の目的物たる所得は借地料、利子、企業利得、貸銀等種々の分子より成立し、一々區別を立てざれば、轉嫁の關係を論ずる能はざるが如くなれども、大體に於て借地料、高級貸銀、企業利得等に對する租稅は他に轉嫁するものに非ず。利子に對する課稅と雖も、其課稅に依て、資本の増殖を防遏するに非ざれば、概して他に轉嫁することなし。所得稅が斯く資本の増殖を防遏する程度に達するは事實に於て想像す可からず。

第六節 行爲并に取引稅

行爲稅は人體又は財産の移轉又は移動より或る利益の發生することを推定し、之に對して賦課する租稅にして、課稅目的物たるものは單に有形上の貨物のみに止まらず、各種の權利をも包含するものとす。而して其取引稅の名稱あるは、其賦課が目的物たる財産に取引の生じたるときに起るを以てなり。我國に於ける登録稅、印紙稅、取引所稅、通行稅、相續稅の如き何れも行爲稅の一種を以て、見る可きものなり。其財産稅に對して異なる所は、財産稅に於ては、財産の全部又は少なくとも

も一部分が其所有者の手に存在し、隨て一定の時期に課稅を再びするを得るに反し、行爲取引稅に於ては一の人より他の人に財産が移轉するに當り、之に應じて、課稅を行ひ、隨て課稅の不定期なるの一事に在り。又行爲取引稅が收益又は所得稅に對して異なる所は、後者が所有者又は所得享有者の繼續して得る收益又は所得を目的物とするに反し、前者は多く偶時又は臨時の利益を目的物とするの一事に存す。

行爲取引稅は多くの場合に於て、司法上の手数料と類似し、又實際に於て財産取引に關する租稅を手數料と稱する場合あるが如くなれども、兩者の間には重大なる相違の存することを認めざる可からず。即ち手数料は曩に説明したる如く、特別の勤勞に對する特別の報償にして、此點に於て其金額に一定の限度あれども、行爲取引稅に於ては納稅者の納稅力に對して如何なる程度まで之を賦課するを憚らざるなり。

行爲取引稅が財政上殊に租稅制度上に於ける地位を見るに、稍や補助的たるの觀なしとせず。即ち收益稅又は消費稅の賦課に依て未だ納稅力に適應する課稅

を加ふる能はざる場合に、此缺陷なからしむる爲めに、行爲取引税を必要とするものゝ如し。即ち収益税は収益が繼續して規則正しく發生する場合に、賦課せらるるを原則とし、臨時に發生する収益に課税を及ぼす能はず。然も斯る臨時に發生する収益こそ金額の大なるは勿論、時に何等の勞力費用の之に伴はざることあるを以て、之に對する課税を逸するが如きことあらんか、到底租稅負擔の公平を維持する能はず。又消費税は人が所得を消費するに當て、賦課するものなるが故に、若しも人が消費を行はざるときには、課税の理由を生ぜず。然も行爲取引税にして存在する以上は、消費せられざりし所得が財産と爲りて、他に移轉せんとする場合に、之に課税を及ぼして、以て負擔の公平を維持するを得るの道理なり。然れども行爲取引税は之を總ての財産移轉に及ぼす能はず。又行爲取引が果して實際に利益と伴ふものなるや否やを問はず、一に法律の推定に據り、又或る場合に於ては、行爲取引に依て生ずる利益の多寡を標準として、税額を上下することなく、又取引上弱者の地位に立つ者が往々にして税金を負擔するが如き幾多の缺點の伴ふを免かれざるなり。

行爲并に取引税は今日各國の租稅制度に於て其種類に乏しからず。移轉の事實に依て賦課するものは、登録税、相續税、運輸交通税、土地差増税等にして、移轉の法に依て賦課するものは普通の印紙税、取引所税等なりとす。今是等税目中、稍や重要なる二三の税目に就て論述する所ある可し。

Heckel-Zur Lehre von der Verkehrssteuern, Finanzrechiv. VII. S. 410ff.

一、登録税

登録税は主として財産の移轉又は人事に關する事項を官廳の原簿に登録し、其事實を確保する場合に其行爲に對して、賦課せらるる租稅にして、主として佛蘭西に於て發達し、同國并に其制度を模倣する國に行はる。私人が斯く取引又は人事を官廳の原簿に登録するは畢竟自己の權利を證明し、其爭議の起れる場合に、之を保護するの目的に出づるものにして、此方法は舊來より行はれ、今日に至ては、益々其種類の多きを致したり。其種類の重なるものを擧ぐれば、第一は戶籍登録にして、總て人事に關する記録を明にし、第二は土地又は不動産の登記にして、是等財産に關する權利を明にし、第三は商業登記にして、商號、商事會社の登記を爲し、以て之

を保護し、第四は特許登記にして、商標版權其他の事項を證明し、第五は組合登記にして、商事會社以外の法人組合に關する事項を登録し、第六は船舶登記にして、船舶に關する權利の移轉を登録し、第七は國債登記にして、國債所有の事實を登録する等頗る多岐多端に涉り、人事の繁多に赴くに隨て次第に複雑を加へて、窮る所を知らざるなり。

登録税の性質以上の如くなるを以て、手数料殊に權利證明に關する司法上又は行政上の手数料と相類似せるの事實なしとせず。又實際に於て兩者を混淆するの傾なきに非ざれども、要するに當該事件の爲めに生じたる實際の費用に對する賠償たるに止まらずして、更に司法上行政上に要する經費に應ずる爲めに、實費以上の程度に賦課せらるゝは即ち登録税の特徴にして、而して此賦課を爲すには、一に納税者の納税力を標準とするものとす。

登録税に對する非難は其賦課に依て商業取引を妨害し、資本の移動を制限し、比較的社會に於て活動する階級の人に負擔を及ぼすの諸點に外ならざれども、一方より見るに、登録税の多くは投機的利益に賦課せらるゝが故に實際に納税者をし

て其負擔を感ぜしむること少なく、商業に實質上の妨害を及ぼす程度に税額大ならず、徴收に便利なるを以て、租税制度上重要な地位を占むるに至らずとするも、尙ほ一の地歩を得て、以て他の租税と共に、財産に對する負擔の一種と爲り、租税の負擔を公平ならしむる一助たるものゝ如し。

登録税法の最も發達したるものは即ち佛蘭西の同税法にして、*Enregistrement* と稱し、行爲并に財産の移轉に課税し、然も其財産の移轉には贈與并に相續に依る財産の移轉をも包含するが故に、登録税と相續税と合併せるの事實ありとす。其課税法は定額税と比例税との二種に分れたるが、千八百七十二年以後更に累進税法併用せられ、定額税は一定の税表に據り、登記の原因と爲れる事項に對して之を賦課し、比例税は動産并に不動産の所有權其他の權利を登録するに當り、其物件の價格に比例して賦課せられ、累進税は價格五千法以下の證書には五法、五千法以上一萬法以下の證書には十法、一萬法以上二萬法以下の證書には二十法の割合を以て、其以上の價格には二萬法を増加する毎に二十法の割合を以て、賦課せらるゝものなり。

我國の登録税法は日清戦争後財政の必要に應ずる爲め、從來登記料として手数料の形態を以て賦課せられたる各種の料金を綜合し、特に一の税法としたるものにして、明治二十九年法律第二十七號に於て之に關する規定を設けたり。其要點を擧げんに、登録税を賦課する場合を區別して、第一、不動産に關する登記を受くるとき、此種の場合二十二を指定し、定額税又は比例税を掲ぐ、第二、船舶に關する登記を受くるとき、此種の場合十五を指定し、前同斷第三、鐵道抵當原簿に登記を受くるとき、第四、工場又は鑛業財團登記簿に登記を受くるとき、第五、船籍の登録を受くるとき、第六、土地臺帳に土地所有、地價の修正設定其他の事項を登録するとき、第七、商會社其他營利を目的とする法人、財團法人又は營利を目的とせざる社團法人が登記を受くるとき、第八、免許營業者が營業上の事項を登録するとき、第九、著作權、意匠特許、商標實用新案等に關して登録を受くるとき、第十、鑛業權に關して登録を受くるとき、第十一、國債に關して登録を受くるときとし、各々其稅額に就て定むる所あり。登記所に於て登記申請者の申告したる課稅標準の價格を不當と認むるときは、二名の評價人を選定し、之を評價せしめ、評價の一定せざるときは其平均を以

て、之を定むるの規定なり。

二、相續税

行爲并に取引税の一種として、近代の租稅制度に於て、最も重要視せらるゝものは相續税なり。相續税は財産所有者が死亡したる結果、其財産が他人に移轉する場合又は家督相續に依て相續の行はるゝ場合に賦課せらるゝ租稅にして、其徵收に格別の費用を要せず、納稅者の感觸を傷くること必ずしも大ならず、又納稅者に對して、其最も好都合とする時機に於て徵收する等租稅に關する一般の原則に適合する所少なからず。是れ即ち相續税が今日各國の租稅制度に行はるゝ所以なるが斯る行政上の便宜を外にして、更に租稅制度の構成に於て課稅の論據とする所は何れに在りや。抑も課稅の基礎を個人の納稅力に求むるは既に論述したる所なるが、個人の所得にして、納稅力を代表する要素の一部分たる以上は、財産相續の爲めに所得を收むる場合には、納稅力を増進して、新に課稅の基礎を成す可きこと論を俟たず。但し人が財産相續に依て得る所は臨時特發の性質を有し、隨て之に普通の所得税法を適用す可からざるが故に、臨時に相續の起りたる際に、相續財

産の多寡を標準として、特別の租税を賦課し、相續後此財産を利用して所得収益を得る場合に更に繼續して、収益税所得税等を賦課するは、租税制度の原則たる納税力説より推論して、當然の方針なりと云はざる可からず。換言すれば、所得又は財産の如き、人が勤勞に依て、現に收得し、又收得したる後に所有するものに對しても、其納税力を増進するの理由に基きて、課税するを至當とする以上は、相續に依て收得せる財産の如き、全く收得者の勤勞に關係せざるものに於ては、更に課税の理由を存すること強大なるの道理なりとす。斯る論據に依て、相續税を賦課するものを偶時所得の學說 (Accidental Income Theory) と稱す。エーベルヒ氏は最も的確に相續税賦課の理由を論じて曰く

相續者が相續に依て、財産を收受するは、納税力の増進を意味するものなり。若しも所得其他の收入に賦課せらるゝ租税に依て、個人が勤勞又は經濟上の活動より得たる納税力に課税するの理由ありとすれば、相續に依て得たる財産の如き、富籤の當金と同じく、射倖の性質を有し、且つ毫も勤勞を費さずして、得たる收入なるを以て、之に對して課税を免除するの理由ある可からず。殊に所得税法に於て、財

産より生ずる所得に充分の課税を加へざるか、又は財産税の税率低きに過ぐる場合には、之を補償するの趣意に基きて、相續税を賦課するの必要あるのみならず、定期の課税を免かるゝ所得に對して課税する一法として見るも、亦賦課の理由を生ず可し。

Ehberg-Finanzwissenschaft, § 154.

エーベルヒ氏が所論の後半に於て、他の税目より生ずる負擔を補償するの見地に基ひて、相續税を賦課す可しとするの説は、相續税を所得税又は財産税の補助税たらしめんとするものにして、之に對しては、自ら異論の生ずることなきを得ずと雖も、前半納税力説に據て、相續税を賦課す可しと云ふの一節に對しては、今日何人として、有力なる根據を存するものあり。即ち社會上より見るに個人は自己の勤勞に依て生活し、又勤勞に依て得たる所得の多寡を標準として、生活の程度を定む可きものにして、斯くの如くして、始めて社會の秩序確立するを得べき道理なり。固より人が積年勤勞の結果として、蓄積したる財産に依りて衣食するが如き、敢

て咎む可き所に非ざれども、然も自己の親又は近親の財産を相續し、徒手暖衣飽食を縱にし、財産の尊重す可き所以を知らずして、徒に之を消費するが如き個人として最も耻づ可きの所業なるのみならず、社會上に於て一の罪惡たるを失はず。殊に國の内外、時の古今を問はず、富豪財産家の子弟なる者は多くは愚鈍の輩にして、殆ど齊家處世の道を全うする能はざるものなり。然るに財産相續に依て、斯る愚鈍の輩に多額の財産を所有せしむるときは、財産を其管理運用に最も不適當なる人の手に委するの道理にして、經濟上の損失之より甚だしきものある可からず。唯舊來の沿革上、一派の社會主義者が唱ふるが如く、財産相續を廢止し、寡婦孤兒をして今後の生計に必要な財産を相續せしむる外一切之を舉げて、社會の公有に歸せしめんとするが如き説は固より過劇に失し、私有財産制度を根底とする現時の經濟社會に行はるゝ秩序と兩立せざるを以て、排斥せざる可からずと雖も、尙ほ相續財産の一部を租稅として國庫に徵收するは、社會上最も望まじき所にして、之に依て他の方面に於ける租稅を輕減するの餘裕を得んには、近代文明國の社會に於て最大の弊害たる富の分配の不公平を矯制し、又富をして其管理運用に最も適

當せる人の手に就かしむるの效果ある可し。蓋し官沒擴張説 (The Extension-of-Fac-
lent Argument) はメンタム以後幾多の學者の主張する所にして、其議論の要點を擧げんに、疎遠なる親族間には無遺言相續を認む可き何等の理由を存せず。近代に於ける親族關係は最も近接せる親戚の間のみに限らる可く、隨て近親を有せずして死亡したる者の財産は當然國家に於て沒收するを當然とす。而して此事實は一部分相續稅に依て、其實行を見るを得べく、相續權が全く停止せらる可き正確なる程度を決定すること困難なりとすれば、死者に對する相續者の關係の遠近を標準として、相續稅に累進稅法を適用するを可なりとしたり。今日相續稅を以て、財産に對する國家の共同的相續權 (State Co-Heirship; Staatliche Miterben) を施行する最良の手段と認むるは要するに是等の學說若しくは主張を根據とするものなり。或は學者の内には、相續稅を以て、一種の補助稅なりと認むる者あり。即ち人が財産を蓄積し、繼續して、之を所有するときは自己の生存中、富豪たり、財産家たるの地位を利用し、財産の勢力に依り、自家の當然負擔す可き各種租稅の負擔を免かれたるは明白の事實にして、財産の一部は確に脫稅の結果として、累積せられたるも

のなるを以て、死亡後相續人に依て相續せらるゝ際、相續税の形態を以て、生存中に脱漏したる一切の租税を負擔せしむ可しと云ふ説あり。米國の聯邦州中、動産の相續に對してのみ相續税を賦課するは此學説に據り、動産に對する財産税の脱税に對して、後を善くするの趣意に出づるものにして、之を稱して、逕及課税説 (Back Tax Theory) と云ふ。然れども斯の如きは決して相續税を賦課する眞實の論據を以て見る能はず。何となれば人が生前脱税したる高と死後負擔する相續税の高との間に、正當の關係を保たしむるを得ざればなり。即ち例を財産税に取て考ふるに、財産税中、不動産に課せらるゝ分には脱税の高少なきに反し、動産に對する分には脱税の多きは一般に承認せらるゝ所なり。然らば如上の學説に依て、相續税を賦課せんか、動産相續と不動産相續との間に、税率を區別するの必要あるのみならず、此差を設くるも、尙ほ財産所有者が納税上の關係に於て、廉直なりしや否やに依て區別する所なかる可からずと雖も、斯の如きは到底實行し得る所に非ず。財産税が殆ど一片の空文に歸するまで、盛に脱税の行はれざる限り、此議論に依て、相續税を支持するは頗る困難なりとす。

Schmie—Die Steuern Bd. II S. 402.

W'at—The Inheritance Tax, 2nd edition, P. 201.

Seligman—Essays in Taxation, ch. V.

近時バスターブル氏は相續税賦課の論據として、一個の新理論を唱道し、財産所有者に對して、其生存中、年々所得税を賦課するが如き、手數複雑なる課税法を行ふ代りに、其死去の際一時に税金を徵收するの趣意を以て、相續税を賦課す可しとし、之を以て相續税賦課の論據に充てたり。所謂還元所得課税説 (Capitalized Income Tax Theory) と稱するもの是なり。然れども此理論には種々の缺點の伴ふことを免かれず。第一所得税の一時納付を理由として、相續税を賦課する以上は、一國の租税制度に於て、所得税と相續税とを相并行使して、賦課するを得ず。蓋し斯くすれば、理論上重複課税と爲るの嫌なきを得ざればなり。第二假令ひ所得税を賦課せずして、相續税のみを賦課するとするも、此理論に依て賦課するときは、財産所有者の年齢殊に財産を所有せる年限の長短に依て、税金に區別を立てざる可からずと雖も、斯の如き實際に行はる可き所に非ず。

Bastable—Public Finance, P. 694.

以上論述するが如く、相続税は偶時所得の學說に依て之を賦課するものなりとし、如何なる方法に依て課税して、此學說に適合せしむるを得るや。其要件とする所は大略左の諸點の外に出でざる可し。

第一、定額以下の財産に對して、課税を免除すること。

第二、財産の多寡に應じて、税率を累進せしむること。

第三、財産の内より負債を控除して課税價格を定むること。

是等は何れも納税力説より演繹して、相続税法に於て必要とする箇條なるが、更に此以外に必要なものあり。元來今日各國が私有財産の制度を維持する結果として、私人は遺言に依て自己所有の財産を如何なる方法にも處分するを得ると同時に、無遺言のときには、財産は法律に定めたる順位に依て、相続者に移轉す可き道理なり。故に人の遺産を相続する者の内には、或は所有者生存の時より、他日相続するを得べき事實に對して、多少の希望を懷き、又は當然相続を希望す可き理由を有する者あると同時に、一方には遺言の結果として、意外の財産を相続し、殊に遺言の一事を外にしては、全然相続の理由を生ぜざる財産を收受する者ある可し。

遺兒が亡父に對し、寡婦が亡夫に對する關係の如き前者の場合に相當し、他人間の遺贈、血縁の疎遠なる親族間の相続の如きは後者の場合に相當す可し。若しも一國の相続税法に於て、是等の關係を顧慮することなく、總て一樣の税率を賦課するときは經濟制度の狀態と適合せず、又社會一般の人情と一致せざるに至る可きを以て、死者と相続者との關係の厚薄殊に血縁の遠近を標準として、税率を區別するは極めて必要なりとす。又我國の如き家族制度に重きを置く國に於て、家督相続と遺産相続との間に税率の區別を設けたるも亦家族制度を尊重せざる可からざる假定に基いて見るときは、適當の處置なりとす可し。

相続税法が以上の諸要件を具備して、制定せらるゝに於ては、大體上格別の非難なきを得べし。殊に所得税と相并んで、相続税が消費税より生ずる負擔の不公平を矯制するの效力あるは論を俟たず。然るに學者の内には、此税法に對して、種々の反對論を唱ふるものあり。其重なるものを擧げんに、第一、相続税は資本に課税するものにして、隨て資本の増殖を妨碍す可しとの説あり。此説たる、アダムスミス、リカード等が唱出してより、世間に相應の勢力を有するが如し。思ふに此反

對論は財産税に適用せらるゝものなるが、財産税に於ては、或は其財産が利用運轉せられて、利殖を爲すの場合あるを以て、時に所得より支拂はるゝことあるに反し、相續税に於ては、財産の活用が全く休止したる時に支拂はるゝを以て、勢納税者は財産の一部を割ひて、支拂に應ぜざる可からずと云ふを以て、反對論の骨子とす。然れども租税が資本より支拂はるゝや否やは課税の方法よりは、寧ろ税額、納税期の長短等に依て定まるものにして、一概に之を論定する能はざるのみならず、假令ひ租税にして資本より支拂はるゝとするも、之を以て直に一國の資本を減ずるの結論を生ずることなかる可し。殊に相續税が納税者に取て最も好都合の時機に徴收せられ、其納付に供する財産は自己の勤勞を費して得たるに非ず、且つ租税徴收上に脱税の掛念少なきが如きは、他の缺點を補ふて餘りあるものとす。マカロツクが如上の所論を駁撃すること適切なり。曰く相續税にして適當なる程度に限定せらるゝに於ては、リカードの述べたるが如き攻撃に値するや否や甚だ疑はしとす。財産を遺留する人にして、其財産に課税せらるゝことを知らんか、其然らざる場合に比較して、尙ほ一層勉めて貯蓄を行ひ、自己の相續者が課税の爲めに

傷けられざることを希ふ可し。此事實と納税者が財産を受取り、税金を支拂ふに最も便利なる時期に徴收せらるゝの事實とは相重なりて、如上の非難を打破するに足る可しと。

Taxation and the Funding System, p. 270.

第二の反對論として、相續税の負擔は相續の度毎に納税者に歸するを以て、同一價格の財産にして、相續の度數多きものと、其少なきものとの間に負擔の不公平を惹起すに至る可しとの説あり。若しも彼のバスターブル氏が唱ふるが如く、相續税を以て所得税皆納の性質を有するものと解釋するときは、同一價格の財産に課せらるゝ相續税は或る期間を通じて、必ず同額のものならざる可からず。隨て此種の反對論を爲すを得べしと雖も、既に論ずるが如く、相續税は其論據を納税力説に置くものにして、而して相續税は相續の度毎に之を負擔する人を異にする以上は、納税力説と牴觸する所なきの道理なり。

第三の反對論は相續税を重課するときは、人をして貯蓄の念を減じ生存中に財産を浪費するに至らしむと云ふに在れども、個人が財産を蓄積する目的は之を子

孫に傳ふるの希望に出づるものなると共に、一方には自己の生存中、財産の力に依りて地位を成し、以て社會上に勢力を得んとするの一事も亦與て力ありとす。現に一の兒孫を有せざる者が尙ほ汝々として蓄財に餘念なきの状を見るも此事實は頗る明瞭なりとす可し。果して然らば相続税の賦課せらるゝときは、其結果として、子孫に財産を傳ふるの希望は多少制限せらるゝことありとするも、他に重大なる希望の存するものある以上は、相続税の賦課せられたる故を以て、決して人をして財産を浪費し、財産を減損するに至らしむるの謂ある可からず。況や人は一般に長壽を希ふものにして、瀕死の境に居りながら、尙ほ死期を認むる能はざるの常なるに於ては、死期に近づくに隨て財産を浪費するが如き事實を生ず可きに非ざるなり。

第四の反對論は之を前數論に比較するときは、遙に有力なるものなり。即ち相続税は概して一家の戸主が死亡し、戸主が生存中に其勤勞に依りて得たる收入を喪失するの結果、一家の所得は全體に於て減少し、孤兒寡婦が將に遺産に依頼して、今後の生計を營まんとする悲境に沈淪せるの際に賦課せらるゝものなれば、其性質

に於て人情に反し、納税者に不快の念を興へ、税法其ものを嫌忌するに至らしむ可しと云ふに在り。此説たる、稍や耳を傾くるに足るが如くなれども、本來國家が租税を賦課するに當て、其標準とする所は個人の納税力にして、決して家族全體の納税力に非ず。然らば此一事に依りて、根底より右の議論を打破するを得るのみならず、相続税に關する原則として曩に論じたが如く、血縁の有無遠近に依りて、税率に高低の差を設け、少額の財産に對して課税を免除することゝすれば、實際上に於て斯る反對の跡を絶つを得べし。

第五の反對論は財政上の方面に於けるものにして、相続税の收入は不確實なるを以て、國庫の收入として、依頼するに足らずと云ふに在り。然れども各國に於ける實例を見るに、相続税の收入は連年略ぼ平均して、著しき變動を現はさず。蓋し相続税の收入を生ずるに、最も重大の關係あるは中等社會に於ける財産相続なるが、一方に中等社會に屬する人の死亡數は其多數なるの結果連年平均を保つ可きを以てなり。隨て此反對論は狹隘なる課税區域内に於て有力なるを見る可く、他に於ては然る能はず。

相續税をして其賦課の理由并に効果を全からしめんとするには、第一相續税と共に、財産所有者が生存中に他人に財産を譲與したる場合に、之に對して相續税と均衡を保つ程度に於て、課税せざる可からず。即ち相續税と相并んで贈與税(enkungsteuer)を設くるは最も必要にして、相續税を賦課しながら、一方に之に伴ふて贈與税を設けざるときは、財産所有者は死去の以前に相續者に對して自己の財産を譲與し、以て相續税の負擔を免がれんとするに至る可きが故に、脱税を豫防し、國庫收入の道を保護するの一手段として、贈與税をして相續税と相并せしむるの必要あり。而して其賦課の理由としては、相續税に於けると同一の議論を移すを得べし。第二に必要なは、相續税と略ぼ均衡を保つの程度に於て財産の賣買に對し、登記料又は登録税を賦課するの一事なり。即ち此種の負擔にして、相續税と比較して、低額に失するときは、相續者は所有者死亡の際一度比財産を表面上他人に賣渡し、然る後之を買入れて以て自己の所有に移し、其間に相續税の負擔を免がれんとするに至る可し。斯くては公然相續税の遁脱を認むると同一の結果を生じ、爲めに相續税の收入を失ふに至るの道理なるを以て、之を防遏するには、相續

税と賣買登記料又は登録税との間に適當の關係を保たしむることに注意せざる可からず。唯之が爲めに取引の頻繁なる動産賣買の登記に妨害を來すを憂ふるに至るを免かれず。

Schanz—Zur Geschichte u. Theorie der Erbschaftsteuer. Finanz Archiv. 17. S. 552—695.

相續税の沿革を見るに古代埃及羅馬共和國并に帝國等に於て既に實施せられたるの事實あり。其起源甚だ古きのみならず、現時歐洲諸國に行はるゝ相續税法に就て見るも、英國は千六百九十四年以來、和蘭は千五百九十八年以來、佛蘭西は千七百三年以來、奧地利は千七百五十九年以來之を賦課し、又獨逸は各聯邦州に依て異なれども、何れも十七世紀乃至十八世紀の間に之を賦課して、以て今日に及びたるものなり。

英國に於ては千六百九十四年印紙條例なるもの制定せられ、其規定の内にて、價格二十磅以上の財産に關する遺言狀には五志の印紙を貼用せしむることゝしたるが、是れ實に英國が財産相續に課税する端緒にして、千七百七十九年には、更に累進税法を適用したり。然るに當時アダムスミスの國富論出版せられ、英國よりも

古き沿革を有する和蘭の相続税法に就て詳細の事情明瞭と爲れるより、之に依て自國の税法に多少の改正を加へ、其後動産不動産に關する各種の相続に適用する爲めに、種々の課税法を案出し、結局千八百九十四年の大改正に至るまで、五種の相続税を存したり。グラッドストーン氏が總稱して死税 (Death Duties) と稱したるものにして、其種類は左の如し。

第一、遺言證書税 (Probate Duty) 動産百磅以上五百磅以下の遺言證書には每五十磅に付き一磅、五百磅以上千磅の證書には五十磅に付き、一磅五志、千磅以上の證書には每百磅に付き三磅の割合を以て課税し、此割合の印紙を貼用せざるときは、遺言の履行を許さず。

第二、計算税 (Account Duty) 財産所有者が死亡前に財産を相続人に贈與するとき、遺言狀を作成せずして、相続の效力を生じ、之に依て遺言證書税の負擔を免がるに至る可し。所謂死の床に於ける贈與 (Request of Death Bed) と稱せらるゝものにして、之を其行はるゝに任さんか、相続税に對する一種の脱税と爲るを以て、之を防止する爲め、所有者が贈與を爲して、一箇年内に死亡したるときには、計算税なる名

目の下に既往に遡及して、贈與に對し、遺言證書税と同率の課税を爲す。此税を計算税と稱するなり。

第三、遺産税 (Legacy duty) 相続人が財産相続を受くる際死者に對する血縁の遠近又は有無に依て賦課せらるゝものにして、其割合は直系相続者に對しては財産額の一分、兄弟姉妹又は其直系者の相続には三分、伯父母の相続には五分、大伯父母の相続には六分、其他の相続には一割の税率とす。何れも三百磅以上の動産に賦課せられ、寡婦に對してのみ課税を免除す。

第四、相続税 (Succession Duty) 千八百五十三年動産に賦課せらるゝ前記の遺産税に對して、不動産相続に課税する爲めに、設けたるものにして、血縁の有無遠近に就き、遺産税の項に掲げたる等級に據り、一分五厘、四分五厘、六分五厘、七分五厘、一割一分五厘の割合を以て、相続後四年間、半年毎に八回に分ちて徴收す。

第五、財産税 (Estate Duty) 千八百八十九年時の大藏大臣ゴッペン氏が七箇年の期限を定めて、賦課したるものにして、一萬磅以上の動産并に不動産に對し、毎百磅に就き一磅の割合を以てする附加税なり。

以上は千八百九十四年の改正以前に英國に行はれたる相続税法の要點にして、動産相続に對しては遺言證書税を不動産相続に對しては相続税を賦課して兩者の權衡を保ち、計算税を補助税、財産税を附加税とし、外に血縁に依て累進する遺産税を賦課して、税法の完備を期したる次第なるが、斯く數種の租税が異なりたる方法に依て賦課せらるゝに於ては、事頗る煩雜なるのみならず、動産と不動産との間に負擔の相違著しきは一目の下に明瞭にして、殊に不動産に課税する場合には、其不動産より生ずる既往の収益を基礎として課税價格を算出する爲め、例へば人が投機取引の目的を以て所有する土地の如きは、實際に課税を免かる可く、殊に不動産相続者は課税を數箇年に分納するの特典をも有したり。斯の如きは要するに、土地所有者が議院に勢力を有する際に、税法の制定せられたる結果に外ならず。茲に於てか、千八百九十四年自由黨内閣の大藏大臣ハークコート氏が豫算案を編成するや、相続税負擔の不公平を矯制すると同時に、其收入を増加し、之を財政上有力なる一財源たらしめんが爲め、從來の制度に大改革を加へ、第一在來の遺言證書税、計算税、千八百八十九年の財産税并に相続税中直系相続に賦課せらるゝものを廢

止し、是等に代て、新に財産税なるものを設け、之を從來の遺産税并に傍系相続に對する相続税と併立せしめ、第二、課税の標準として動産并に不動産の價格を算出するに當り、總て其時價に據らしめ、第三、從來不動産に賦課せられたる相続税は其納税期限の終了せざる間に相続者にして、死亡するときは、未納の分を免除する規定なりしが、爾今斯る免除を許さず、第四、直系相続に對する相続税は之を免除するも、他は在來の税率にて其賦課を繼續し、第五、新財産税は動産不動産を問はず、之を一切の相続財産并に所有者の死亡前一箇年間に起れる贈與に對して賦課することとし、其税率は之を累進税法に據らしめ、左表の如くに定め、次いで千九百七年并に同九年に改正を加へたり。

財産價格		一八九四年	一九〇七年	一九〇九年
一〇〇	—	五分	一分	一分
五〇〇	—	二分	二分	二分
一、〇〇〇	—	三分	三分	三分
五、〇〇〇	—	三分	三分	三分
一〇、〇〇〇	—	三分	三分	四分

一〇、〇〇〇	二〇、〇〇〇	二〇、〇〇〇	二五、〇〇〇	二五、〇〇〇	四〇、〇〇〇	四〇、〇〇〇	五〇、〇〇〇	七〇、〇〇〇	七五、〇〇〇	一〇、〇〇〇	一五、〇〇〇	二〇、〇〇〇	二五、〇〇〇	二五、〇〇〇	四〇、〇〇〇	五〇、〇〇〇	六〇、〇〇〇	七五、〇〇〇	
四	四	四	四	四	四	四	五	五	五	六	六	六	七	七	七	七	七	七	
四	四	四	四	四	四	四	五	五	五	六	六	七	七	七	八	八	九	九	
五	六	六	六	六	七	七	七	八	八	八	九	九	一〇	一〇	一一	一一	一二	一二	一三

七五〇、〇〇〇	八〇〇、〇〇〇	一〇〇、〇〇〇	一〇〇、〇〇〇	一、〇〇〇、〇〇〇	一、〇〇〇、〇〇〇	一、五〇〇、〇〇〇	二、〇〇〇、〇〇〇	二、〇〇〇、〇〇〇	二、五〇〇、〇〇〇	三、〇〇〇、〇〇〇
七	七	七	七	八	八	八	八	八	八	八
一〇	一〇	一一	一一	一二	一二	一三	一三	一四	一四	一五
一三	一四	一五	一五	一五	一五	一五	一五	一五	一五	一五

百萬磅に對し總て
一割。其
超過額に對し

此新財產税は各種の財産に賦課せらるゝ相続税又は遺產税と異なり、恰も他國に於て所得税と相并んで年々財産の資本價格に課せらるゝ租税と同一の地位を占むるものと認むるを得べし。而して此以外には既に曩に論述したるが如く、血縁の有無又は遠近を標準として、動産相続に賦課せらるゝ遺產税と不動産相続に賦課せらるゝ相続税とあり。故に此改正に依て、英國の相続税は動産不動産の間に於ける負擔の公平を得るに至れるものなるのみならず、財産額を標準とする税率累進法、血縁の有無又は遠近を標準とする税率の高低併せ行はれ、最新の學說に

大甥姪、私生兒にして父の認知したる者又は其兒

六

兩親の兄弟姉妹、傍系二等親の結婚に依る親戚

八

其他の場合

右を基礎稅率とし、二萬馬克以内の財産相續には、基礎稅率を適用するも、財産が二萬馬克を超過するときは、基礎稅額に左の如き乘率を爲す。

二〇〇,〇〇〇	乗半 1/2	四〇〇,〇〇〇	乗半 1/2
三〇〇,〇〇〇	1/3	五〇〇,〇〇〇	二
五〇〇,〇〇〇	1/3	六〇〇,〇〇〇	2/3
七五〇,〇〇〇	1/3	七〇〇,〇〇〇	2/3
一〇〇〇,〇〇〇	1/3	八〇〇,〇〇〇	2/3
一五〇〇,〇〇〇	1/3	九〇〇,〇〇〇	2/3
二〇〇〇,〇〇〇	1/3	一,〇〇〇,〇〇〇	2/3
三〇〇〇,〇〇〇	1/3		

但し前記四分の稅率を課せらるゝ相續に於ては、相續財産が五萬馬克を超過す

るまで、累進稅の適用を中止す。而して稅法は免稅に關する種々の規定を設け、兒女其他の直系相續に全然課稅を免除するは勿論、五百馬克以下の相續に免除し、相續が兩親、祖父母、養子に依て行はるゝときには免稅額を一萬馬克とし、死者の被備者に依る相續には三千馬克を免稅額とし、家具衣服等が近親に相續せらるゝときは、五千馬克を限り免稅す。又農業森林業に繼續して使用せらるゝ土地建物には、他の財産に對する稅率の四分の一を減じ、又其價格は純收益の二十五倍を以てし、慈善公共事業に對する寄附、被備者救濟の爲めにする寄附等には五分の稅率とし、殊に教會の寄附には五千馬克まで課稅を免除す。死者の負債、葬儀費用、遺言執行の費用は總て相續財産の内より控除し、直系相續に於て、五箇年以内に不動産に相續稅の賦課せられたる場合には課稅を免除し、五箇年乃至十箇年以内に課稅せられたるときには、半額を免除す。遺贈には相續と同一の課稅を爲す。

獨逸帝國相續稅より生ずる収入の三分の二は帝國に歸し、三分の一は其徵收せられたる各聯邦州の有に歸するの規定なれども、尙ほ千九百十年まで各聯邦州は、少なくとも千九百一年より千九百五年に至る各自相續稅收入の平均額を領收す

るを得。千九百四年獨逸諸聯邦州が相続税より得たる収入は二千六百九十三萬馬克なりしが、帝國相続税の収入は七千二百萬馬克に上り、其三分の二即ち四千八百萬馬克は帝國に、二千四百萬馬克は聯邦州に歸するの計算なり。而して千九百九年聯邦州に交付する収入の割合を四分の一に縮少したるは前記の如くなるが、更に千九百十三年の財政改革法に於て、聯邦州に交付する割合を五分の一に減縮したり。

我國に於ては、明治三十八年第二回の増稅計畫を爲すに當り、非常特別稅法を修正すると同時に、新に相続稅法を制定し、同年四月一日より之を實施したり。從來登録稅法に於て、不動産相続に關して價格千分の七及び千分の十五、船舶相続に關して價格千分の三及び千分の六の登録稅を賦課したるが、相続稅法の制定と共に、不動産相続の分を價格千分の五に、船舶相続の分を價格千分の三に低減したり。而して相続稅法の要點を見るに、相続稅は相続開始地が帝國內に在ると、又相続人被相続人が帝國國民なると外國國民なるとを問はず、相続稅法の施行せらるゝ地方に在る相続財産に賦課せらるゝものなり。唯課稅せらる可き相続財産の種類、財産

價格算出の方法は被相続者が法律施行地に住所を有すると否とに依て、異なる所あり。先づ課稅せらる可き財産を見るに、第一、被相続者が本法施行地に住所を有するときは、(一)本法施行地に在る動産及び不動産、(二)本法施行地に在る動産の上に存する權利、(三)是等以外の財産權を以て、相続財産とし、第二、被相続者が本法施行地に住所を有せざるときは、前項第一號并に第二號の財産を以て、相続財産とす。又課稅價格は被相続人が本法施行地に住所を有するときは、相続開始の際、本法施行地に在る相続財産の價格に、相続開始前一年内に被相続人が本法施行地に在る財産に付き爲したる贈與の價格を加へ、其内より(一)公課、(二)被相続人の葬式費用、(三)債務を控除したるものを以てし、又被相続人が本法施行地に住所を有せざるときは、相続開始の際、本法施行地に在る相続財産の價格に、相続開始前一年内に被相続人が本法施行地に在る財産に付き爲したる贈與の價格を加へたるものより、(一)其財産に依る公課、(二)其財産を目的とする留置權、特別の先取特權、質權又は抵當權を以て擔保せらるゝ債務、(三)其財産に關する贈與の義務を控除し、其殘餘を課稅價格とす。次に免稅の規定を見るに、(一)家督相続の場合に於て、課稅價格千圓以下の相

續大正三年の改正に據り、之を二千圓に引上ぐ(二)遺産相續の場合に於て、課稅價格五百圓以下の相續(三)軍人軍屬の戰死又は戰爭の爲め受けたる傷疾疾病に起因したる死亡に因り、開始したる相續には課稅を免除し(四)相續稅を課せられたる後五年以内に於て、更に相續開始したるときは、前の相續額に對する相續稅を免除し(五)七年以内に同様の場合起りたるときには、相續稅の半額を免除し(六)大正三年の改正に據り家督相續に於て課稅價格三千圓以下のときは、一千圓を、五千圓以下なるときは、五百圓を控除するの規定なり。我國の相續稅法に於て、家督相續と遺産相續とを區別し、其稅率に輕重の差を設けたるは、要するに我國に於ける家族制度を參酌し、其維持を謀りたるものにして、此外血縁の有無又は遠近并に財産額の多寡に依て稅率を區別したること左表の如し。但し家督相續に對する稅率は明治四十三年并に大正三年の法律を以て、又遺産相續に對する稅率は後者に據て少許の輕減を受けたるものなり。

家督相續

課稅價格	稅	
	相續人が被相續人の家族たる直系卑屬なるとき	相續人が被相續人の指 定したる者民法第九百八十二條に依り選定せられたる者被相續人の家族たる直系尊屬又は入夫なるとき
五千圓以下の金額	千分の五	千分の六
五千圓を超える金額	千分の六	千分の七
一萬圓を超える金額	千分の七	千分の八
二萬圓を超える金額	千分の八	千分の十
三萬圓を超える金額	千分の十	千分の十二
四萬圓を超える金額	千分の十二	千分の十四
五萬圓を超える金額	千分の十四	千分の十七
七萬圓を超える金額	千分の十七	千分の二十
十萬圓を超える金額	千分の二十	千分の二十五
十五萬圓を超える金額	千分の二十五	千分の三十
二十萬圓を超える金額	千分の三十	千分の三十五
は十萬圓毎に(百萬圓に至るまで)	千分の五を加ふ	千分の五を加ふ

遺産相續

課 税 價 格	税 率	
	相續人が直系卑屬なるとき	相續人が配偶者又は直系尊屬なるとき
千圓以下の金額	千分の十	千分の十二
千圓を超える金額	千分の十二	千分の十四
五千圓を超える金額	千分の十四	千分の十七
一萬圓を超える金額	千分の十七	千分の二十
二萬圓を超える金額	千分の二十	千分の二十五
三萬圓を超える金額	千分の二十五	千分の三十
四萬圓を超える金額	千分の三十	千分の三十五
五萬圓を超える金額	千分の三十五	千分の四十
七萬圓を超える金額	千分の四十	千分の四十五
十萬圓を超える金額	千分の四十五	千分の五十
十五萬圓を超える金額	千分の五十	千分の五十五
二十萬圓を超える金額は其十萬圓毎に(百萬圓に至て止む)	千分の五を加ふ	千分の五を加ふ
		千分の五を加ふ

最後に相續税の轉嫁を論ぜんに、相續税は原則として、他人に轉嫁するものに非ず。蓋し之を轉嫁せんと欲するも、轉嫁せしむ可き人の存在せざるを以てなり。或は學者の中には相續税が資本の蓄積を妨害し、一國に於ける資本の存在高を寡小ならしむるに至る可き終局の影響を推測して、以て其轉嫁を説明せんとする者あり。バスタープルの如き、其一人にして、説を成して曰く

相續税にして資本に對する課税と爲る以上は、全社會は生産の效力減少するが爲めに、影響を蒙る可く、相續税として徴收せられたる以外の資金は價格騰貴するの道理なるを以て、之に對する利子の歩合は高歩と爲り、隨て貨銀の低減を免かれず。

Bastable—Public Finance, P. 607.

相續税を以て、所得に對する課税と見做さず、資本に對する課税として、其結果を論究し、相續税の賦課に依て貨財の増進を防遏し、此關係より轉嫁を生ずとするは、一般に行はるゝ説なれども、是れ一の誤解なり。曩に論じたるが如く、租税が資本より支拂はるゝや、將た又所得より支拂はるゝやは、租税の種類又は形式に依て定

まるに非ずして、寧ろ租稅の金額并に支拂の時期に依るものなり。而して資本が租稅を支拂ふの源泉と爲り、又其目的物と爲ることありとするも、之に依て一國の資本を減少したりとし、轉嫁の效力を生ずるが如くに論ずるは甚だしき早計なり況や相續稅の如き、多額の財産に重き負擔を加へて、貨財の分配を正しくし、此點に於て、却て貨財の生産を獎勵するの效力あるに於てをや。斯る轉嫁論は到底之を容るゝ能はざるなり。

三、土地差増稅

土地差増稅 (Wertzuwachssteuer) なるものは、土地所有者が賣買又は交換に依り土地の權利を他人に移すに當り、前の登録價格と後の登録價格との間に差違ありて、後者の大なるときに其差額を目的物として、賦課する租稅を云ひ、近時獨逸各地方殊に都會生活の發達したる市の財政に於て行はれ、又漸次國家財政に於ける一稅目たるの傾あり。故に土地差増稅は其性質に於て、所謂射倖的利益 (Konjunkturgewinn) に課稅し、以て租稅負擔の公平を謀らんとするものに外ならず。蓋し或る財産に對して、課稅するに當り、一般財産稅の形態を以てすると、又は他の形態を以てする

とを問はず、一定の價格を標準として、其所有者に負擔を加ふるを得べしと雖も、一方に財産の價格は財産自體に於ける事情又は財産に關聯せざる一般の事情に依て、常に變動するを免かれず。殊に社會全般の發達の如き必ず財産に影響を及ぼして、其價格を増進せしむるに與て力ある以上は、何等かの方法を以て、斯る價格増加に對して、負擔を加ふるの道を設けざる可からず。土地差増稅は此必要に應ずるが爲めに起りたるものなる以上は、單に賦課の範圍を土地のみに限らず、物品、有價證券等の賣買にも之を及ぼして、可なるが如くなれども、實際の立法は未だ斯る總ての投機的收益を網羅するに至らず。今日に於ては、單に土地差増稅なる名目の下に、市街地に對してのみ負擔を加へらるゝに止まる。

土地差増稅は始め千八百九十八年膠州灣に行はれたるを發端とし、其當時に於ては、一般の注意を惹起さざりしが、千九百四年フランクフルトに於て千九百五年ゲルゼンキルヘン并にキヨルンの兩市に於て之を實行して、漸く世間に顯著と爲り、千九百七年まで之を實施するもの、十一都市の多きに及び千九百十年には四百五十七の都會を數ふるに至れり。即ちフランクフルトに於ては、從來の土地移轉

に關する登録税を一分五厘より二分に引上ぐると共に、土地の権利の移轉する毎に、以前の價格に對して三割以上の増加を爲したるときには、其増加額に對して一定の累進税を課し、又土地が最後に権利の移轉したる時より、宅地に就ては五箇年、宅地以外の土地に就ては十箇年を経過せざるものに限り、所有者が土地改良の爲めに投じたる費用のみ原價の内に算入することを許し、税率は増差額三割乃至三割五分を起點として、之に五分の課税を爲し、爾後増差額五分を増す毎に税率一分を増し、結局其最高税率を二割五分に達せしめて、已むことゝしたるが如き、此税法の一例とす可し。

フランクフルトの外、從來土地差増税を實行せる重なる都市はキヨルン、エツセ、ン、ヂ、ユツセルドルフ、ドルトムンド、ゲルゼンキルヘン、クロイツナツハ、ブレスラウ、キール等にして、大體の規定は前記フランクフルトに於けると異なる所あるを見ず。今千九百四年より千九百七年に至る間に、土地差増税法を施行したる重なる市に就て同税法の成績を見るに、左の如し。

人 口	税法施行期	收	入	一〇二市稅收入合計
		一九〇六年	一九〇七年	

ブレスラウ	四七一 <small>千人</small>	一九〇七年六月	—	五七 <small>千馬克</small>	一四、二七六 <small>千馬克</small>
キヨルン	四二九	一九〇五年七月	二八七 <small>千馬克</small>	三八五	一二、一三三
ドルトムンド	一七五	一九〇六年九月	一〇九	一五九	四、九三四
エツセン	二三一	一九〇六年六月	九〇	一七二	五、九六三
フランクフルト	三三五	一九〇四年二月	一、一〇四	四八七	一三、八三七
キール	一六四	一九〇七年八月	—	七六	三、六三六

土地差増税に關する大體の説明は右に止め、此税法に於ける規定に就て其理由の存する所を論ぜんに、本來土地差増税の目的物は一定の期間に於て、土地に生じたる價格の増加にして、人の勤勞に依らざるものに負擔を加ふるに在り。然らば此課税目的物には、現在の買入價格と所有權最後の移轉に際して支拂はれたる價格との差を以て充つるは至當なれども、然も此差の内より所有者自身の勤勞に依て生じたる價格の増加は之を控除せざる可からず。此控除の項目たる可きものを擧げんに、(一)永久的改良に要したる費用、(二)道路下水建設の費用、(三)所有權の變更より生ずる費用例へば印紙税、登記料、移轉税等、(四)土地に伴ふ自然の狀況より生ず

る増價(五)未開地の場合に於ては、土地を所有せる期間に於ける利子の損失等は必ず此中に數へらる可きものとす。

土地價格の差増額を計算する期間は如何にして之を定む可きか。最近の賣價と課稅當時の賣價との差を以て、之に充つ可きは勿論なれども、キヨルン市の如き法律實施の斯日たる千九百五年四月一日を起點とし、此時の市價に超過したる差價を課稅標準としたる例あり。又土地差増稅の納稅者は普通土地の賣主にして、買主は賣主が納付せざりし場合に、納稅の義務を生ずるのみ。蓋し土地價格差増の利益を直接的確に享受するは即ち土地の賣主に外ならざるを以て、斯く規定するは其當を得たるものと稱す可きなり。

土地差増稅の如き、既往に遡及する効果を有する稅法を施行するに當り、最も重要なるは土地登記制度にして、獨逸に於て此稅法が相當の成績を收めたるが如き此點に由るもの少なからず。土地登記の制度は獨逸に於ては殆ど十八世紀の後年より完備し、臺帳には土地の地位、面積、所有者の姓名、抵當、地役并に賣買當時に於ける買入價格を記載し、土地賣却の際、如上の事項が適當に臺帳に記入せられざる

間は、土地は新所有者に移轉せず、賣買契約は賣方に對し、買方に土地を交付する請求權を與ふと雖も、買方の姓名が臺帳に記入せらるゝ時に至りて、始めて財産の移轉を見るのみ。斯る臺帳制度が土地差増稅の適用に關して必要なる所以は、此制度の下に於ては土地は臺帳に於ける記入を経ざれば、他に移轉せざるものなるが故に、納稅の義務を負ふ可き取引は必ず稅金の徵收を託されたる官廳の注目を脱する能はざればなり。土地差増稅に關する一般の法規に據れば、納稅義務者は土地賣却の事實を收稅署に通知し、關係文書を提出するの定めにして、之を爲さざる時は、收稅官は土地登記署より通知に接す可く、價格査定は此際に行はれ、關係者は價格に關する通知を受けて異議あるときは、一定の期間内に抗議するを得べし。土地差増稅に對しては稱々の反對論あり。第一、斯く土地の賣却に依て生ずる利益に課稅する以上は一方に損失の起りたる場合に於ては、國家は之に對して所有者の爲めに、補償する所なかる可からず、第二、土地差増稅は土地の賣主より買主に轉嫁するものなるが故に、土地の價格を騰貴せしめ、事業の改良發達を妨害す可しと云ふが如き其重なるものなり。第一の反對論は深く顧みるに足らず。土地

所有者が土地の上に蒙れる損害にして、公に關係するものなる以上は公共團體は此損害を賠償するに吝なるものに非ず。又斯る損害の爲めに、土地の價格増進せざるに於ては、土地差増税の負擔は全然之を免かるゝを得べし。第二の反對論に就て考ふるに、土地差増税にして一度賦課せらるゝときは、土地より生ずる利益の大部分は社會全體の有に移ること明白と爲るを以て、借地料の人的上進を防遏し、地價の騰貴を抑制するに至る可く、隨て課税の爲めに、地價の騰貴を豫想するは事實に當らず。

斯く土地差増税に對する反對は深く重きを置くに足らざる一方に、此課税に依て生ずる利益如何を考ふるに、第一射的的利益に課税するが爲めに、租稅全體の負擔を正しくし、又第二各市に於て爲すが如く、差増税の收入を下層社會の住家改良の費用に投ずるときは、之に依て社會改良の効果を收め、土地に關する投機取引を抑制するを得べし。土地に關する投機取引をして、自由に其行はるゝ所に赴かしめんか、産業上の目的を以て、土地を使用せんとする者に過重の負擔を加へ、事業の發達を沮止するの道理なり。隨て差増税に依て、投機を抑制し、以て土地の改良を

促すに至るは此税法の利益の最も顯著なる方面なりとす可く、其効果は獨り財政上の關係のみに止まらざるなり。

Brunnen-Die Wertzuwachssteuer. Ehhert zur Wertzuwachssteuer. Jahrb. f. Nat. u. St. R. Bd. 32(1906).

斯の如く土地差増税は各地方に於て採用せられ、地方財源として重要な地位を占むるに至りたるが、千九百九年獨逸帝國は財政改革に苦心し、結局千九百十一年四月差増税を帝國の税目に移して、以て帝國財政を鞏固ならしめんとしたり。今帝國差増税法の要項を擧げんに、(一)國家、聯邦州地方自治體、殖民會社、労働者住家組合、慈善に關する團體にして、其放資の利益を一年四分以下に止むるもの、二萬馬克以下の不動産賣却、五千馬克以下の未開地賣却但し所有者の所得二千馬克以内の場合に限る)には課税を免除し、千九百十三年の改正に依り後の二項の者にして營業の目的を以て行はるゝものには課税す、又税額二十馬克に達せざるものは之を徵收せず、(二)課税價格は賣價より最近時に於ける買入價格并に購入後に加へたる永久的改良費を控除したるものを以て、之に充て、建物其他土地に於ける改良の減價は之を計算せず、(三)税法は千九百十年十二月三十一日に遡り、同日以後に行は

れたる賣買に效力を及ぼし、(四)以前の買入價格に算入する永久的改良費は財産買入以後又は法律の規定に據り、價格の決定せられたる期日以来、建築再建築其他永久的改良に投ぜられたる金額を以て之に充て、尙ほ改良を爲すに就て、所有者の蒙れる煩勞に酬ゆる爲め、右金額の五分を加重し、所有者が建築業者にして、自ら建築を爲したるときは右の割合を一割五分とす。此外道路改良、下水其他公共の改良費中土地所有者の供與したる金額、之に對する年利四分(但し十五年分を最長限とす)をも改良費に加算するを許し、(五)賣價中より賣却に伴ふ諸費用の控除を許す。若しも賣却者にして財産の買入價格并に改良費に對して、三分の所得を得ざりしことを證明するときは、十五年以内の期間に遡り、右の歩合に達せざりし利益の不足額を賣價より控除することを許し、(六)稅率は財産の買入價格に永久的改良費を加へたる高に對する偶時的利得の割合に基き、其割合一割以下なるときは、稅率は増加額の一割とし、増加割合二割を増す毎に稅率に一分を加重し、増加割合一倍七乃至一倍九に達したるときに、稅率を一割九分に至らしめ、此以上には増加額の一割に對して、一分の稅率を加重し、結局稅率を三割に達せしむ。但し是等の率に依

て課せられたる稅金は最後の賣買の行はれたる年度以後一年に付き一分の減率を許し、最後の賣買が千九百年一月一日以前に行はれたるときには、千九百十一年一月一日に至る期間の減率を一分五厘とす。詳細の稅率を表示すれば左の如し。

原價并に永久改良費 其他に對する増價率	稅率	十年間所有後 の稅率	二十年間所有後 の稅率	三十年間所有後 の稅率
一割以内	一〇	九〇	八〇	七〇
一割—三割	一一	九九	八八	七七
三—五	一二	一〇八	九六	八四
五—七	一三	一一七	一〇四	九一
七—九	一四	一二六	一一二	九八
九—一一	一五	一三五	一二〇	一〇五
一一—一三	一六	一四四	一二八	一一二
一三—一五	一七	一五三	一三六	一一九
一五—一七	一八	一六二	一四四	一二六
一七—一九	一九	一七一	一五二	一三三

一九—二〇	二〇	一八〇	一六〇	一四〇
二〇—二一	二一	一八九	一六八	一四七
二一—二二	二二	一九八	一七六	一五四
二二—二三	二三	二〇七	一八四	一六一
二三—二四	二四	二一六	一九二	一六八
二四—二五	二五	二二五	二〇〇	一七五
二五—二六	二六	二三四	二〇八	一八二
二六—二七	二七	二四三	二一六	一八九
二七—二八	二八	二五二	二二四	一九六
二八—二九	二九	二六一	二三二	二〇三
二九—	三〇	二七〇	二四〇	二一〇

獨逸市政府は從來帝國が差増税法を制定する以前に、此税法を施行したるの關係あるを以て、帝國が此税法を施行する曉に、直に全部の收入を收用するに困難なる事情あり。然も地價の増加は帝國の行政例へば軍備の配置、公共事業の計畫に

關聯し、一方に平和の保障、通商の發達の如き、帝國一般の施政も此點に關係する所少なからざるを以て、結局收入の一半は帝國に於て之を收用し、一割は法律を運用する地方政府に於て費用として收用し、他の四割は地方政府に分與することゝ爲れり。

英國は獨逸諸地方に於ける土地差増税の成績を參酌し、千九百十年財政法に於ける地價税の一項として、土地差増税を設けたり。地價税(Land Value Duties)は増價税(Increment Value Duty)轉得税(Reversion Duty)明地税(Underdeveloped Land Duty)鑛物權稅(Mineral Rights Duty)の四種より成り、増價税に於ては千九百九年四月三十日以後、土地の賣却又は讓與の際に生じたる増價格に對して、二割の課税を爲し、法人の所有する土地増價に對しては一定の時期に課税を爲し、轉得税に於ては二十一年以上の期限に於て土地を賃貸したる者が土地の還付を受くるに當り、其得る利益價格に對して、一割の課税を爲し、明地税に於ては明地の資本價格一磅に付き半片の割合を以て課税し、鑛物權稅に於ては、鑛山經營鑛物採掘に關する權利の賃貸價格に對し、一磅に付き一志の割合を以て課税す。斯る課税を行ふには、所謂土地の純價

格なるものを評定せざる可からず。即ち之に關する委員會は地價稅法發布以前土地所有者が自由意思を以て市場に於て土地を賣却する場合に收め得べき地價を評定するを以て任務とし、此評定を爲すには、土地に於ける建物、機械、樹木の如き、土地改良又は營業の目的を以て、放下したる資本的經費の如き、土地に於ける道路の價格の如き、土地の負擔若しくは制限解除の爲めに投じたる費用の如き、評價に伴つて生じたる費用の如き、土地に對する地方稅の如き、總て之を控除するの規定を設けたり。

土地所有者が住家建築又は商工業用の建物建築の爲めに、土地を使用せず、又一年以上建物を荒廢の状態に置きたる場合には、其土地を以て明地と認む。但し既往十年以内に、所有者が土地一エーカーに付き百磅の割合を以て、改良費を投じたるとき、土地の純價格一エーカーに付き五十磅以下なるとき、土地改良計畫の下に明地と爲り、又は地方公衆の運動用の爲め明地と爲れるときは、課稅を免除す。要するに英國地價稅法の目的とする所は、(一)國庫に收入殊に今後増加の見込ある收入を收め、(二)地價稅收入の一部を地方に交付し、宅地に對する地方稅の負擔を低落

せしめ、(三)土地を賣買の爲めに市場に齎して、以て地價を低落せしめ、(四)家屋の建築を奨勵し、下層社會に行はるゝ人民密住の風を抑制し、人に職業を付與するの諸點に外ならず。初年度の收入は七十萬磅にして、其以後に於ても尙ほ豫定の金額に達せず。

四、戰時利益稅

土地差増稅の主義を土地以外の偶時的利得に適用して、課稅の目的物としたるは、即ち戰時利益稅なり。即ち戰前に於ける利益の標準額に對し、戰爭開始以後に於ける利益の超過額を以て、戰時利益と認め、其偶時に發生したるものなることを、理由として、之を課稅の目的物に充つるを以て、戰時利益稅法の主眼とす。即ち英國に於ては、千九百十五年第二次財政法に於て、千九百十四年八月四日以後及び千九百十五年七月一日以前に終る計算期間内の利益を以て、戰前の利益標準とし、之に對して開戰後に於ける利益が二百磅以上超過したるときは、其超過額の五割後に六割に相當する租稅を賦課す。但し此課稅を適用せらるゝ商業及び事業は、英本國內に於て經營せられ、又は英本國內に平生居住する者に依り、其他の場所に於

て所有經營せらるゝ總ての種類の商業又は事業なりとし、唯(一)英本國內に於ける耕作、(二)職務又は雇傭、(三)主として利益が收得者の個人的資質に基き、且つ之に對して毫も資本の支出を要せざるか、又は要することの少なき自由職業を除外したり。

佛蘭西に於ては、千九百十六年を以て、千九百十四年八月一日より千九百十六年十二月三十一日に至る期間に於て、營業稅を負擔する人及び會社の收得する特別利益に對し、非常稅を賦課す可き法律を制定したり。非常稅は千九百十一年より同十三年に至る三年間の實際所得を平均し、此以上に千九百十四年八月一日より千九百十五年十二月三十一日に至る期間及び千九百十六年中に收得したる差益金を基礎として、之を計算す。納稅者が總收益より控除す可き金額即ち平均利益金の算出に必要な材料の提出を欲せず、又提出する能はざるときは、該金額は非常稅を適用す可き課稅期間に對する營業稅の三十倍とし、純益金は同一納稅者が佛國に於て從事する諸事業を通じて得たる收入なり(一)各事業に於て契約したる債務及び借入金の子(二)原料品代價(三)一般經費即ち修繕費、維持費、燃料費、動力費、地代、事務所費用、俸給(四)各事業特殊の狀況に依り、軍需品製造の如き特別の設備に

對する臨時減價(五)建物及び原料價格の銷却に充つる金額を控除することとし、非常稅率を左の如く定めたり。

一〇、〇〇〇法以下の金額に對し	五分
一〇、〇〇〇——五〇、〇〇〇	一〇
五〇、〇〇〇——一〇〇、〇〇〇	一五
一〇〇、〇〇〇——二〇〇、〇〇〇	二〇
二〇〇、〇〇〇——五〇〇、〇〇〇	二五
五〇〇、〇〇〇以上	三〇

獨逸に於ても、千九百十三年の財産稅法の下に、納稅義務を有する者は千九百十四年一月一日より千九百十六年十二月三十一日までの期間に生じたる財産の増加に對して、戰時財産差増稅を賦課することとし、財産増加額三千馬克を超過し、且つ原財産價格六千馬克以上のものに限つて課稅し、稅率は之を左表の如く定めたり。

増加額 二萬馬克まで

五分