

たるときは一の収入だが所得ではない、問題は此が繼續性又は反覆性を要するか否かといふことである。此には争はあるが、其の然るものと然らざるものととの區別が困難だから、此性質を缺くものを除外すべき特別事由ある場合、例之、相續財産の入り来るに對しては別に重き相續税があるから、之を所得税の所得と爲さずといふ場合の外は、凡べて所得に入るを至當とする。然らざれば脱税の間隙を生じ、不公平の結果となるであらう。尤も所得豫算主義を探れば、自ら所得に反覆性を條件とせざるを得ざることとなるであらう。

それから所得については前年の実績を土臺として課税するか、其年の來るべき額を豫算して之に課税するかが次の問題である。前者に依れば脱税は困難だが、過去年の実績に依るから、今年の成績と相違し、納税不能を生じ得る。後者に依れば其年の實際の狀態に近づくの利があり、又納税不能に終ることも少いが、諸多の元素を不申告に了らしむる恐がある。むしろ前者を採つて各人をして豫め備へしむるを至當とする。

此所得を確知するには、各人をして其所得を申告せしむるのが例である。國民の道義標準の如何によりては申告必ずしも信頼するに足らぬ。往々にして脱税となるものを多くするが、憤るるに従ふては太しく虚偽の申告は爲さぬこととなる。固より不正申告には相當の制裁を附し、且つ不正申告の餘地を少からしめんが爲めに、所得者をして所得の重なる科目に分つて申告せしむるものとする。通例之を修訂する爲めに官廳自ら獨立に調査し、各種の方面よりの補助を利用し、更に調査委員會の議に附し、慎重に之を行ふ。所得者不服なれば審査、訴訟、行政訴訟の救済手段が與へらるる。

課税上の斟酌としては、所得の種類によるものがある。即ち資産所得と勤勞所得との間の差等課税であつ

課税上の
斟酌

所得の確
知

財産的所
得と勤勞
所得

人的事情

免稅點
稅率

法人課稅
問題

所得稅の
長短
其長所
公平負擔
上

て、或は之を所得税の内部に行はないで、所得税と財産税又は收益税との間に行ふに止めるもあるが、或は所得税の内部にても之を行ひ、特に勤勞所得に對して一定の宥恕を行ふもある（我所得税にては之が爲め一定の方法によりて一割又は二割宥恕とす）。次に人的事情又は家内事情により例之、老（六十以上とか）幼（十八以下とか）不具廢疾者に對し宥恕を行ふことがある。其爲め一人當り幾許つづを控除し（我國では一人當り百圓つづ）、又は其一定人數毎に一級つづ稅率を低下することも出来る。最小生活資料の斟酌としては通例、一定金額以下（我國にて一千二百圓）の小所得者を免稅する。稅率は綜合課税なれば累進となるべく、源泉課税なれば、むしろ比例が相當して居る。

所得税には法人課税が問題となる。或は其社員たる箇人のみに課税するを得るし、或は法人についてのみ課税するを得るし、或は二者並行するを得る。二者並行としても、法人をも獨立なる人格者として箇人と對等なる所得主體と見るか、法人を以て單に箇人が營利を爲す手段と見做し、隨ふて法人に課税するのは單に箇人に課する代りとするかによりて、此に課する租税の重さが異らなければならぬ。

所得税の長短を擧ぐると、先づ其長所から擧げやう。所得税は由來、最多く有らゆる讚辭を得た。或は最公正なる税といはれ、或は最輕易負擔の税といはれ、或は最文化的なる税といはれ、或は最自然的且つ最直接的なる税とせられ、或は理論上の原始税とせられ、或は主要税とせられ、中心税といはれ、萬能税といはれた。何れも此税に重要な長所あるが爲めである。先づ公平負擔の上からいふと、此税は他の凡べての税に比して最多く各人の能力に影響すべき諸元素を斟酌して課税するを得る。階級に分つことの容易なること、

財政收入

累進率を適用するの容易なること、生産費負債費を減却するの比較的容易なること、最小生活資料免稅の容易なること、人的又は家内事情を斟酌するの容易なること、所得額の變動に伴ふことの割合に容易なること等は何れも之を示す。負擔の最公平なる所以である。財政收入上よりしては收入が豊富で且つ收入可動にも適ひ、必要に應じて稅率を動かすことが容易であり、稅率を動かさずとも大體自然增收を生じ、國費の増進に應ずるを得る。經濟上には營業稅などの如く收益の生ずる處に課するのと異り、有らゆる方面から人に入り來る處にて課するから、生産費となる傾少く、經濟上の壓迫となることも少い。又財産稅のやうに財産元本侵蝕の危險も少い。收稅上には收益稅のやうに分散して課するものに比して收稅費が割合に少い。

經濟上

收稅上

其短所
課稅技術
上及公平
負擔上

併し又此稅の短所としては、課稅技術上隨ふて公平課稅上には、課稅の便宜の上から所得の意義を限局する爲めに又は指定する爲めに、更には義務者の道義心の缺乏の爲めに、又は其經濟が實物經濟なるか、又は貨幣經濟であつても明確なる簿記を爲さぬが爲めに、漏れる所の所得を生ずる缺點がある。著しきは土地の自然増價、享樂財産の享樂價値、無簿記價値、實物所得、營業所得、利子所得、民吏俸給所得、自由職業所得、一時的所得、特に或人の副収入たるもの、當該年度内に増加する所得の如し。更には其年の所得の豫算額に依るとして、一旦決定した後には減收したものについて過度捕捉となるの不公平を生じ（減損更訂が與へられても不十分）、所得金額に依るとして所得の品質に依る差等課稅、例之、營業所得に於ける資産元素勤勞元素の混在の程度の複雑による斟酌、所得の確實度の斟酌などを行ふ能はざるの缺點がある。經濟上には多少勤勉を抑へ、奢侈を進め、財産の不利用を勧めるといふこともある。道義上には又虚偽を進める嫌がある。

經濟上
道義上

我國の所得稅制度

我國の現行所得稅は完全なる綜合制度でなく、第一種は法人所得、第二種は公債、社債、銀行預金の利子、貸付信託の利益、外人の内國法人よりの所得と爲し、第三種は第二種以外の箇人所得と爲し、此終のものにて不完全なる綜合課稅を行つて居る。第一種には、普通所得に百分の五又は十の比例率、清算所得には百分の五又は十の比例率、超過所得には百分の四、十、二十の超過累進率を課し、第二種には百分の四、五、又は七半の比例率を課し、第三種には百分〇・八から百分三十六（四百萬圓以上にて）に至る超過累進率を課する。法人の配當所得は法人に就いて前記比例率の適用さるる外、別に箇人の處にて其の六割だけを他の所得と綜合して累進課稅を爲す。

第七節 收益稅

收益稅の本質

收益稅は收益に課する稅である。各種收益物體に就いて課するものである。故に其種類は收益又は收益物體の種類と同數である。收益稅は通例分つて五とす。地租、家屋稅、資本利子稅、營業稅、勤勞收益稅である。收益稅のみにて直接稅體系を作る場合には、此五のもの凡べてを缺くことを得ぬが、別に所得稅があつて、其傍に收益稅を設け、以て資産勤勞差等課稅を行ふこととせば、此五の中、勤勞收益稅を除くことを得る。又此趣旨からいへば地租、家屋稅、資本利子稅を對等に課稅し、營業稅を勤勞分子のあるだけ稍々輕課すべきものとする。そして收益稅は性質上、收益源たる物を見て、收益を受くる人の人的事情を考慮する

こと少き傾がある。或は場合によりては全く之を考慮しない。斯くて此税は人が負擔しないで物が負擔するの觀がある。就中、地租、家屋税、特に地租は其物體の不動な所から、此に課せられた税が其物に固着して離るべからざるものとなり、其税金額を其地方慣行利率にて還元したる資本金額だけ、其物の價を安からしめて、所謂物上負擔となる傾がある。

収益税の賦課方法
其一般課税標準の選擇

収益税については或は収益其ものに就いて課税し、或は収益其ものに依らずして収益の結果に屬する収益物體の價格により、或は収益を示すべき外形標準に依る。資本金利子税と勤勞収益税とは収益其ものに依る外ないが、地租は収益か、物體の價格か何れかにより（此にて單に土地の面積に依るといふ如き外形標準に依ることは今日の時世には適しない）、營業税は収益か、外形標準か何れかにより、或は間々此二のものの結合並用により、家屋税は収益か、價格か、外形標準か三の中の何れかによることとなる。營業税の場合の外形標準といへば、賣上金額、資本金額、建物の賃貸價格、従業者の數又は其給料額などである。家屋税の外形標準といへば家屋の大きさ、種類、用途、地位等である。収益主義は最も公平に適用されども、虚偽の申告の行はるる餘地大に、調査面倒といふ不利がある。此弊は特に營業の場合に著しい。外形標準の長短は之と反す。價格主義は恰も二者の中間に位し、調査は収益其ものよりも容易に、外形標準よりも一層公平だといふ長所がある。特に家屋につきては田舎村落では家賃の求め難きことがある。勢ひ、之につき價格か外形標準かの何れかによることとなる。

課税標準決定の時

斯くて外形標準に依ることとなれば、最近一又は數年の實狀によりて其標準を定めることとなるが、収益

臺帳主義

課税標準に於ける斟酌
生産費
人的事情
免稅點
稅率
課税標準決定方法

營業税の範圍

主義や價格主義に依ることとなれば、或は最近一年又は數年の之が實績により、或は一旦之を定めたる上は之を臺帳に登録して暫らく之を持續することとなる。實際に近き標準を知るを得るのは公平課税上、最望ましいことであるけれども、此が調査があまりに多費で面倒だから、實際の便宜上、臺帳主義に依ることが少くない。我國の地租の如きが今日の處は然りであつて（尤も近く改めらるる筈だが）、即ち此は大體、明治三年以降五箇年間の平均米價を土臺として収益を還元したる法定價格によるもので、今日の事實と去ること遠い。此の如きは收入確實といふ長所はあるけれども、財政の必要の増加に伴ふて増加せず、必要の増減に應じて税額を増減することも出來ず、又時世の變化によりて土地の収益及價格の變化するに對して益々不公平となるの恨もある。課税標準に於ける斟酌としては、生産費は出來るだけ控除することを期するけれども、實際は此税にて之を行ふことは不十分である。斯くて収益税に於ける収益は純収益ではなく、總収益か又は總収益と純収益との中間物たる形がある。人的事情に至りては勤勞収益税には考慮せられるが、他の収益税にては多くは考慮せられぬ。免稅點も往々にして與へられない。特に地租には之れを與へぬのが普通である（日本のは特例だ）。稅率も収益税としては比例が適當である。尤も土地兼併を防ぐ社會政策上の考慮を以て、地租の簡單なる累進課税も一策ではある。又収益税の標準は出來るだけ人民の申告に基き、更に官廳の調査、委員會の調査を加へて決定することとなる。救濟手段の與へらるることも勿論である。

それから營業税の營業の範圍は我國にては法人には營利法人たる以上、凡べての種類の營業に及ぶとして居るが、個人には列擧されたる營業のみに限るとする。其は商工業及附屬諸業といふべきものである。元來

は企業的經營として行はるる以上、商工業及附屬諸業のみでなく、農業等の原始産業、醫師辯護士等の自由職業にても凡べて入れて然るべきである。

収益税の長短を考ふるに、先づ長所として、公平負擔上には収益税は所得の根源について其能力を抑へ、以て所得税の給付能力捕捉を補完することとなり、更に其組立如何によりては資産勤勞差等課税の目的をも達するを得る。財政収入上には、収入可なり豊かで、且つ確實といふ利がある。特に營業稅家屋稅資本利子税の如きは収入益々増加の勢を有つ。地租に至りては仕組によりては增收の勢を示し得るが、臺帳制度によりたる場合には之を望み難い。課税技術上には或は外形標準により、或は臺帳制度によりたる場合の如き、其賦課徵收が比較的容易といふことがある。租稅負擔上には特に一部の収益税にては、負擔が物に歸する傾が大であり、隨ふて義務者に於て負擔容易となるといふことがある。収益税の短所を見ると、公平負擔上には、此税は源泉課税だからして、給付能力に適應するに必要なる累進課税、人的事情の考慮、免稅點の設置などを十分に行ふことの出來ぬ缺點がある。各稅各別に課税するから、各稅間の負擔の公平又は均衡を得しむることも難い。立法者の希望せざる人に轉嫁する可能性も、所得税などに比しては大い。且つ外形標準により又は臺帳制度に依るものの如き、初めより又は時の變遷によりて不公平となるを免れぬといふこともある。特に臺帳に依るものの如き、臺帳制定の爲めに多年を要するから、其初め之が制定に際し、最初に定められたものと最後に定められたものとの間に、既に不公平の存する恐がある。財政収入上には分散稅だから、必要に應じて収入を増減することが困難な傾がある、且つ其一部ものは、時世の進歩によりて增收と

財政収入
經濟上

行政上

我國の收
益稅制度

なる期望もない。經濟上には生産交通を妨害する傾が大であり、行政上には臺帳に依るものの如き、其制定の爲めに頗る多大の日數と多大の勞費とを要する。

我國の収益税としては、地租、營業收益税、資本利子税を主たるものとし、其特殊のものに鑛業税、砂鑛區稅、株式組織取引所に對する取引所營業稅がある。地租は目下の處、臺帳價格を課税標準とし、營業收益税は純益の標準により、利子税は支拂額又は收入金に依る。稅率は何れも比例であり、田畑の地租、個人の營業收益税には免稅點がある。

第八節 財產稅

財產稅の
本質

財產税は財産の所有に課する税である。所得税と齊しく或人に屬する全價值を統一的に課する。だからして一人の税として人的事情の考慮も累進課税も免稅點の設定も共に行はるる資格がある。そして収益税に代つて所得税の補完となり、特に資産勤勞差等課税の目的を一層良く充たすことを得るが、唯だ今日の所得中心課税主義の下に、財産の課税が果して給付能力に適應すと認めらるるかが一の問題である。併し之に依りては勤勞者の所得を漏らし、隨ふて有らゆる給付能力を捕捉することは性質上不能なるにせよ、給付能力の捕捉に於て、他の税、特に所得税さへも企て及ぶべからざる任務を果たすことは見逃がすを得ぬ。現實の所得を生ぜぬけれども、無形の所得を生ずる享樂財産、並に現實には小所得を生ずるけれども潜在的に大な所

得を生ずるが如き財産増價に對して、所得稅すらも見逃がさなくてはならぬ所の給付能力を捕捉することに於て大なる任務を有ち、其他の收益財産にては當事者が相當の注意を爲したならば、其財産價値に相當なる收益を擧ぐることは難くない。享樂財産は所有者に於て其所得に相當した無形のものを受容すと見ることが出來、又其所有者は其他に於て有する有形的な所得にて擔ひ得るだけの享樂財産を有つことになるべきで、財産價値に對する課稅は略ぼ收益又は所得に準ずるものとなるから、此稅が給付能力に不相當とはいひ得ない。其他、所得稅では斟酌するを得ない所の財産の確實度による給付能力の差等課稅の如きも、財産稅ならば其財産價値に従ふことによりて行ふことが出來る。營業の如き資産勤勞共働所得については、各業に於て多様なる資産的要素に公平に課稅するを得る。

財産稅の賦課方法としては、課稅すべき財産は收益財産に限るに及ばぬ。享樂財産に及ぶを妨げぬ。尤も後者を除外する例はある。其價格は凡べて其等の普通價格、即ち平均的又は客觀的なる其時の價格に依るべきである。此財産の確知の爲めには、所得稅に於けると同じく、人民の申告に依るを得策とするが、之につき申告強制を採らぬ例はある。調査委員會、救濟手段などの必要なことは所得稅と同じである。課稅上の宥恕としては、人的事情の斟酌を行ふを得る。免稅點を設くることも出來る。之を特に享樂財産の一定金額以下のものに限るとするも一方法である。稅率は累進とするを得るが、既に所得稅が累進たるに於て、財産稅を比例とするのは、或は脫稅を少からしめて、所得稅の爲めの補完作用を完了せしむる所以かも知れない。

法人課稅

法人にも之を課するや一の問題である。自然人のみに課する例もあるが、所得稅を自然人のみに課する場合には、財産稅を法人に課しなかつたならば、法人の負擔輕きに失する嫌がある。併し所得稅を自然人にも法人にも並課する場合には、或は財産稅の法人課稅を止めても可い。法人を免するの結局、法人の財産は箇人の財産に外ならずといふことに基き、法人に課するのは、法人も法人として經濟上活動するの資格を得、法律の特別の保護を受けて自然人と營業上競争の地位にも立つから、自然人を課して法人を免じては、法人との競争上、自然人を損することとなるのみでなく、法人が法律上受くる特別の地位に顧るも、此稅を負擔するのは當然だといふに在る。

財産稅の長短如何といふと、其長所としては、先づ公平負擔の上には、財産稅は財産に現はれたる給付能力を捕捉し、且つ所得稅の及ばざる所を捕へて其補完となり、所得稅と並び行はるるに於て資産勤勞差等課稅の目的を達するを得る。財政收入上には、收入可なり豊かに、且つ年々財産價値の評定さるるに於て、其收入が可動的で、世の進歩と共に増加する傾がある。經濟上には財産稅があれば、人々が財産關係以外の所得を大ならしめやうとして勤勉を促がされ、同一財産から出來るだけ多くの所得を擧げやうとして財産の利得を促がされ、而かも投機的の考にて財産を有つ者には、其現實の收益の小なるに堪へ兼ねることによりて投機を抑へられ、享樂財産の課稅によりて奢侈を慎むことともなる。社會上には財産重課が社會反感を緩和する。

併し又其短所としては、公平負擔の上には、時運、其他避くべからざる事情の爲めに、財産から過小所得

財政收入の生ずる場合に、財産所有者が其負擔に堪へざることとなる恐がある。特に又動産及營業財産の捕捉難の爲に、之と不動産との間に多少の負擔不平等を生ずる缺點を有つ。財政收入上には其收入或はあまりに大ならざるの嫌もある。經濟上には財産元本侵蝕の可能もあり、且つ一時的浪費を助長する恐もある。併し稅率にして過大でなければ、元本侵蝕は生じないし、國民に相當の理性さへあれば、太しく浪費を助長することともなるまい。課稅技術上には動産及營業財産の捕捉難と價格評定難とが缺點である。

我國には未だ此稅はない。懸案中である。

第九節 交通稅

交通稅の本質

交通稅とは價值の移轉又は異動の機會に課する稅である。異動といふは單に賣買讓渡等のみならず、經濟社會の變遷に伴れ、又は國家官廳の働きによりて新に價值を生じ又は増加した場合を含む。又此に價值といふは資格、其他通例、財産とは見做されざる價值をも含む。之が課稅標準は通例、交通に現はれたる價值又は物件の數量であつて、稅源は此交通によりて生じたる利得又は別に之なき場合には當事者の他の所得である。課稅物件はいふまでもなく交通事實であつて、立法者は此際、交通によりて關係者に給付能力の生じたことを推定する。此稅が國家官廳の行爲を伴ふ場合には、往々にして手数料と混同せらるるが、性質は之と異なる。手数料の場合には國家の特別勞費を補償する趣旨にて成り、隨ふて其經費の大きさ又は之によりて生じ

此稅と手数料

たる利益によりて測定さるることとなるが、交通稅にては特別勞費に對する報償の性質を缺き、單に其に現はるる給付能力の大小によりて賦課さることとなる。尤も名義上、交通稅といふ中にも、幾分か手数料の意味の籠つて居るといふことはあり得る。丁度其は水の中に酸素と水素との外、有機物が入つて居ると同じである。それから廣く交通稅の中には、普通の交通稅と不勞利得稅といふべきものがある。

交通稅の賦課方法
交通稅の時期
交通稅標準

交通稅の賦課徴收の方法としては、先づ其課稅の時期は所得稅收益稅財産稅と異り一定しない。交通事實の現はるる機會毎に課することとなる。其課稅標準は或は金額により、或は箇數に依る。何れも多くは書面等に現はるる所だが、時に特別な測定を要することがある。例之、相續稅の如し。此の如き場合には、先づ義務者をして申告せしめ、更に之を官廳にて訂正して決定することとなる。稅率は比例なることもあり、累進なることもあり、定額稅、階級稅たることもあるが、特に相續稅にては累進を例とし、此には金額の大小のみでなく、品質的の事由によりても累進となる。有想としては免稅點を設けることもあるが、相續稅には人的事情までも斟酌することを得る。但し終の點は他の交通稅では斟酌されない。

稅率
免稅點
人的事情
此稅の特
別課稅方
法
印紙の種
類
印紙の稅
率規定方
法

此交通稅にては印紙によりて收納することが多い。固より印紙は消費稅にも手数料にも用ゐらるるが、特に交通稅に最多く行はるる。印紙とは納稅濟の證明票であつて、廣義の其には四種ある。狹義の印紙、證印證券、包紙である。包紙は特に消費稅に用ゐられ、課稅物件を包む紙に印紙の表はれたものである。狹義印紙は單純なる證明票で、證券は此に事項を記入するを得べき餘白を存するものである。證印は印紙に代るべき單純なる用紙上の政府の押印であつて一便法である。印紙の稅率規定方法には種々ある。確定率(定額率)、

階級率、歩合率、容積率である。容積率は特に手数料に用ゐられ、證書などの面積紙数によりて率を異にするものだから、租税には適當でない。確定率は課税物件の價値の大小に拘らず同一金額を課するもので、公平には反するが、人民政府双方にとりては取扱簡單に、監督も容易に、脱税少く、交通を妨ぐる弊も少い。階級率は課税物件の價値の大小によりて階級を設けて各級に各一定金額を課するもので、歩合率とは價格に對し一定の比例百分率、又は時として累進率を適用するものである。公平よりいへば歩合率、特に其累進的なのが最適當だが、此にては取扱繁雜に、監督困難に、脱税多く、交通を妨ぐる弊の大いといふ缺點がある。階級率は其利弊に於て歩合率と確定率との中間にある。交通上頻繁に現はるるもの、評價の困難なるか又は階級の設け難きものには確定率を選むべく、然らざる場合には階級率か歩合率かを採る。

交通税の長短を見るのに、其長所としては先づ以て公平負擔上には、此税は今日の複雑なる經濟界に於て直接税の漏らす所の給付能力を捕捉する働を爲す。即ち交通税は所得財産税等の多少漏らす傾ある一時的の所得、特に外界の力に依る利得、有價證券に依る利得を捕捉するを得るもので、尙又、此が比較的多く有産者の課税となり、直接税に於ける累進課税の不十分を幾分か更正し、及消費税に於ける累減的作用を多少匡正することとなる。財政收入上には收入可なり多く、時世の進歩と共に、益々増加するの利もある。税務行政上には、特に印紙に依るものの如き、概して徴税費少きの利もある。且つ人々が知らず識らずの間に負擔するの傾もある。

其短所としては公平負擔上には、交通税課税の機會は必ずしも各人の全給付能力の大小と正比例しない。

隨ふて其結果、多少不公平となるを免かれぬ。累進不十分の匡正といひ、消費税の累減の匡正といひ、此等も精密に此働きを爲すや疑なきを得ぬ。特に印紙税の如き、双務交通にては弱者の負擔に歸する傾がある。財政收入上には、國家に於て収入の必要の大い國家非常の際に収入の著しく減退する不利がある。且つ此には税率を時々變動することも行ひ難い。經濟上には交通を妨げる。交通の頻繁といふことが經濟上望ましとするに於て、此税は此點に於て最大の弱點を有つ。道義上には脱税の弊可なり大で、自ら國民の氣風を不良にする缺點もある。

我國の交通税として相續税、登録税、印紙税、取引所取引税、免稅銀行券發行税、狩獵免許税、噸税がある。此内、相續税が不勞利得税といふて良いのは争がないが、取引所取引税も或は之に入れても良からう。それから狩獵免許税は或は之を消費税中に入れても良い。そして我國の相續税には相續人の相續財産取得に課する普通の相續税のみがあつて、被相續人の殘した遺産其ものに課する遺産税はない。相續税には又贈與税の附帶さるる例が多いが、我國では贈與には、特に、相續開始前一年内に於ける凡べての贈與と、親族、分家の戸主又は家族に對する不動産及船舶以外の財産の贈與とは課するが、其以外の贈與には之を課しない。尙又、我國の特殊なる相續制度に基き、家督相續と遺産相續とを區別し、前者に軽く、後者を重くして居る。其上に、相續人被相續人の間の續柄と、相續財産の大小によりても累進として居る。

我國の交通税として相續税、登録税、印紙税、取引所取引税、免稅銀行券發行税、狩獵免許税、噸税がある。此内、相續税が不勞利得税といふて良いのは争がないが、取引所取引税も或は之に入れても良からう。それから狩獵免許税は或は之を消費税中に入れても良い。そして我國の相續税には相續人の相續財産取得に課する普通の相續税のみがあつて、被相續人の殘した遺産其ものに課する遺産税はない。相續税には又贈與税の附帶さるる例が多いが、我國では贈與には、特に、相續開始前一年内に於ける凡べての贈與と、親族、分家の戸主又は家族に對する不動産及船舶以外の財産の贈與とは課するが、其以外の贈與には之を課しない。尙又、我國の特殊なる相續制度に基き、家督相續と遺産相續とを區別し、前者に軽く、後者を重くして居る。其上に、相續人被相續人の間の續柄と、相續財産の大小によりても累進として居る。

第十節 消費稅

消費稅の本質

消費稅は消費に課する稅である。廣義の消費稅には使用稅を含むが、使用稅は由來、國稅としては重きを成さぬ。消費稅の中には又、關稅を含み、此には更に輸入稅、輸出稅、通過稅があり得るが、事實上特に我國にては輸入稅のみが行はるる。此にも更に保護關稅と財政關稅とありて、此二のものは或度まで互に重なり合つて居る。此には主として狹義の内國消費稅を説く。此種のもものは殆んど凡べて間接稅であつて、擔稅指定者が納稅義務者とは別な人となる、但し狩獵免許稅を消費稅とすれば、其一大部たる娛樂的狩獵者の分は直接稅となる（負擔の直接間接の意味にていふ）。此外に消費稅の變體として獨占又は專賣がある。併し之を一の稅と見れば負擔の直接間接の意味にては直接稅である。又精密にいふときは此と同じ意味にて通例間接稅と認めらるる消費稅、例之、酒稅などにも、其一小部は酒造家が自ら消費する酒を造るだけにては其に課せらるる稅は直接稅である。

綜合奢侈消費稅

此等の消費稅は固より單に消費に現はれたる給付能力を捕捉するもので、若も之を奢侈的消費の大小に應ずる統一的のものとし、即ち從來の分散的なる消費稅と相並んで、又は其等のものに代るに、直接に各消費者について其全消費事情特に至き奢侈的消費事情に應じて課稅するを得ることとなるならば、給付能力捕捉の上に重大意義を有つこととならう。斯くて此の如き人的綜合奢侈消費稅が種々の消費稅に對する地位は、

支出稅

所得稅が諸の收益稅に對する地位の如きものとならうが、其は未だ一の理想に止まり、實現されない。それで實際に行はるる消費稅は兎角、大收入を擧げやうといふことになつて、一般大量的民衆的消費物（特に嗜好品、具體的にいへば世界の到る處に酒、煙草、砂糖が選まるる）に課せらるる傾があり、因習の久しき、之を改むることは難い。隨ふて給付能力に適合するに於て缺點なきを得ぬ。故に之を基本稅とすることは出来ぬが、多少は直接稅より漏るる所の給付能力を捕捉する機會を有し、且つ收入を充實する效あるが故に一の補完稅として勸めらるる。尙又、消費稅に於ける消費とは酒、煙草などの如き現物の消費のみでなく、貨幣金錢の消費をも含む。現物の消費にも自ら金錢の消費を伴ふから、消費稅は或は支出稅としても良い。

消費稅の賦課方法
課稅物件

消費稅の賦課徵收方法如何といふと、先づ課稅物件としては能力原則を考慮し、併せて社會及生産政策並に教育政策上の利害をも考へて、奢侈重課と爲すべく、奢侈品又は少くとも之に近きものを選びべしと爲す。

課稅標準及稅率
消費物に於ける差
等課稅
從價と從
量

併し實際には課稅技術上並に特に收入上の都合からして奢侈的の意味の多少弱き嗜好品に偏傾するといふことはある。課稅標準及稅率については先づ消費物の品質に依る差等課稅を行ひ、奢侈的の意味の強いものはど重く課稅し、其弱きものに軽くすることが奢侈重課の趣旨からして望ましい。尤も普通の稅では之が實行上に多少の困難を伴ふ。思ふやうに行はれぬ。此點からいふと政府專賣によるを便とする。次に從價主義、從量主義の争がある。稅率を價に對して適用するか、量に應じて適用するかであるが、課稅の簡單からいへば從量を選ぶべく、公平課稅からいへば從價を選ぶべきである。そして從量といふても、單純に量の大小に從ふのと、多少品質を加味したのとがあり、又從價といふても、單純に價の大小に應じ比例率を適用す

るのと、物の量に於ける單位の價の大小に應じて即ち物の品質の優劣に應じ差等ある從價率を課するのとある。後なるは前なるよりも面倒だが、一層公平ではある。

此種の課税形式の普通税の形によるもの

生産税

原料税

消費税課税の形式は或は専賣により、或は普通の税による。普通の税の形を探るものに色々ある。其第一は生産税である。消費税中に生産税ありといふは其名奇であるが實は奇ではない。消費税の賦課は多くの場合に消費の際に行はれないで、生産の際に行はるるからである。此に種類が多い。或は第一には生産の原料又は半製品に課する。此は更に或は其原料半製品其ものに課し、或は其原料品の生産地の面積に課する。第二は生産の機械道具又は容器に課する。第三は生産物其ものに課する。此三のもの共に長短がある。公平からいへば生産物税最も勝り、課税の簡單からいへば、機械又は容器税最可である。生産技術改良を促すといふ産業政策からいへば原料課税が最良い。生産物課税によると、大生産者保護の弊比較的少く、有害物の取締にも便である。原料課税、機械課税ともに公平には適はぬ。大資本家を有利とする傾もある。有害物の取締にも不便である、原料課税と製品課税とは課税の簡單ならざる缺點があり、但又機械課税には多少、生産奨励の效がある。我國にては生産税而かも生産物税最多い。酒造、麥酒、酒精及酒精含有飲料税と、清涼飲料税の一部とが生産物税であり、獨り清涼飲料税中の一部が原料税である。

流通税

關稅

税の形を取るものの第二は流通税、一に運搬税といふのである。消費物が賣買取引の爲めに運搬さるるに當り、其運搬の初め、途中、又は終りに於て課税するもので、初めに取るのが發送税、一に庫出税といひ又引取税ともいふ。途中に取るのは關稅、終りに取るのは貯藏税である。關稅は今日我邦では内地税として沖

貯藏税

繩縣酒類出港税だけで、あとは對外關稅のみだが、外國には内地關稅、特に入市税の例は少くない。貯藏税は一旦發送された貨物が既に目的の場處に到り、消費者又は商人から貯藏さるるに際して課するものである。最後の消費者に近き處で課するのだから、公平に消費課税の目的を達し、且つ生産を妨げないといふ利はあるけれども、課税があまりに後るるの缺點と、其時までの間の監督取締の面倒と、脱稅機會の多いといふ缺點をもつ。庫出税は生産者又は販賣者の手を離れ、消費者又は買手の方に發送さるるに當りて課するもので、生産者其買手を得たときに課税せられて納税し易いといふ便があるのみでなく、課税もあまりに後れず、監督も比較的容易だといふ利がある。生産税に比すれば國庫には多少不利だが、納税者の爲めには一層便である。我國にては砂糖及織物の消費税に行はれて居る。生産税と庫出税と何れを探るかが常に問題となり、特に酒造税について生産税から庫出税に改めやうかとの議が屢々出るが、今日の酒造税の如く、生産税の下に、納税期が後らせられて居る事情にありては、當業者はむしろ現狀を利とするといふことである。但し詳しくいへば彼等の間に現狀を利とするものと、改正を利とするものがある。

庫出税

酒造税に於ける一問題

印紙税

税の第三の形式は印紙税である。此は消費税納税の便法である。納税者には便だが、政府としては監督取締の面倒がある。納税者としても、印紙の爲めに資金を寝かす不利があり、小資本の當業者にとりて大資本の當業者よりも一層不利とするものがある。我國では骨牌税に行はれ、狩獵免許税を消費税とすれば此にも、織物、砂糖税にては印紙納税と認められて居る。

營業免許税

第四は營業免許税である。此は収益税の一たる營業税とは同じでない。此と重複しても妨げない。此は消

費税を課すべき消費物を生産し又は販賣する者に對して課するので、課税上の一便法である。尤も此が單獨にて消費税となる資格はない。他の生産税の補完作用を爲すべく、之と並行して行ふを可とする。特に酒、煙草等、風俗衛生に關係ある營業を制限し監督する意味を以ても行はる。隨ふて此種のものに特に多く行はる。但し此は其賦課徴收は簡單だが、小生産者小商人を苦しむる缺點がある。我國にては嘗て酒其他の消費税に頗る多く行はれたが、一般營業税の生じたのと、消費税率の上つたのとの點を考慮して、多くは止めになつた。今之に當るものはない。

賣上税

賣上税といふ特殊の一形式がある。此は或物の營業的賣却の總額に對し、營業者の申告に基いて一定の税率を適用して、其營業者（商工業者）から取立つるものである。甚だ不公平なる結果になるが、未開國では一の便利な課税法だといはれる。

直接消費

も一つ直接消費税といふのは直接に消費者から取るもので、以前の通行税や、自家用醬油税がそれであつたが、今は止められた。此は特殊の場合にしか行はれないものだ。

專賣

消費課税の爲めに專賣を行ふやは一の問題である。消費税は後にいふ如く大資本家大生産者保護の傾を有つ。獨占の弊に陥らしむる傾がある。此の如きは既に重なる消費税の課税物件を政府獨占として、少數者の利益壟斷を制し、多數民に利益を均霑せしむることの選むべき所以のものとなる。且つ普通の消費税にては轉嫁作用の複雑なるが爲めに、立法者の豫期に反したる擔税者を生じ、不公平を生ずることとなるのに、獨占では政府は直接に消費者に接することとなるから、斯かる結果を避くるを得といふ利がある。又消費物の

品質に應じて賣價に大なる差等を附し以て消費税にも累進率を加味することが專賣の長所である。更に酒類の如く風俗衛生に關係の大な消費物につき製造法を吟味して、有害物を世の中に頒布せしめないこと、販賣所を制限し、販賣時間、販賣量を制限することにも專賣に依るを利とし、政府にて販賣獨占のみ行ふ場合には、大小生産者によりて生ずる生産費の大小を考慮して、小生産者の便宜を計ることを得るし、其他、必要に應じて収入を増加することも專賣にては一層容易で、密輸入、脱税の弊も少きを得る。政府專賣には右の如き公益上、財政收入上、能力課税上の重大なる効果があるけれども、其反面には民業を奪ひ、人民をして獨立企業の精神を失はしめ、一國の發達を阻碍する缺點を有つ。又從來、民業が行はれたとして、之を買収することが面倒に且つ多大なる固定資本を要するの不便がある。日本酒には別に貯藏難の爲めの危険もあつて、政府營を躊躇せしめる。專賣には原料又は半製品の販賣獨占があり（舊時の我が煙草）、製造を民間に委かし製品の販賣のみを獨占とするがある（鹽、粗製樟腦、樟腦油）。製造販賣ともに政府獨占とするがある（煙草）。最後のもの最有効であり、此を完全獨占とすれば前の二のものは不完全獨占とすべきである。

其缺點

專賣の種

消費税の
長短
其長所
公平負擔
財政收入
上
經濟上
課税技術

消費税の長短としては、其長所の第一は公平負擔上には、此が消費に現はれたる給付能力を捕捉して直接税の補完税となることが出來、特に見方によりては負擔の一般に適うともいへる。財政收入上には、收入可なり豊かで、經濟の進歩、生計程度の上進に伴ひ、収入の次第に増加する傾があつて、隨つて増進止むことなき國家需要に應ずるを得る。經濟上には多少、人々をして消費を節せしめ、貯蓄を奨励することとなる。特に保護關稅の如きは明かに産業保護の上に重大なる意味がある。課税技術上には擔税指定者をして其最便

利なる時及分量にて負擔せしめ、負擔が容易だといふ利がある。特に彼の經濟の内狀に立入らずして、彼に不快を感じざらしむる利がある。尤も納稅義務者の内狀には立入るが、此場合には物件が所得又は收益でないから、其弊が軽い。風教上にも此稅の奢侈制限、貯蓄獎勵が有益である。特に酒などの如く、衛生及風教上不良なものに於て一層有意義である。

其短所
公平負擔

消費稅の短所としては公平負擔上は、消費の大小に依る稅が必ずしも眞に各人の給付能力に應ずることとはならない。特に實際の消費稅が大量需要品を重稅するに於て一層然りである。結局、下層社會に特に重く課せらるる結果となる。財政收入上には、其收入は經濟界の景況に伴ひ動搖が太しく、特に戦争、恐慌、饑

財政收入
經濟上

饑等の如く國家にとり財政上の必要の大いときに却つて減收する缺點がある。經濟上には生産交通を妨ぐる弊が大い。收稅上には徵稅費が割合に大い。蓋し其賦課徵收手續複雑なるが爲めに、特別機關をも要するからである。例之、地租所得稅などの徵收には地方行政機關をも利用し得るが、關稅、酒稅などには特別なる

收稅上

機關を設け、特別の技師をも置くを要することとなる。道義上には稅率高く、賦課徵收方法複雑なるに従

道義上
社會政策

ひ、人民の道義心を傷ふ恐が多い。社會政策上には、消費者に對しては下級者に割合に重く課稅し、生産者に對しては大生産者を有利とし小生産者を不利とする傾がある。蓋し經濟上、自然の大勢としても大生産者が一層有利であるのに、消費稅の賦課があると、其轉嫁の容易ならざる場合の如き、大生産者は能く之に堪

ゆるけれども、小生産者は間もなく倒るる外なきこととなり、消費稅あるによりて夫の大勢を助長することとなる。生産者が收稅官吏を買収することが起り得るが、然りとして大生産者は小生産者よりも便利多く、更に徵稅便宜の爲めに一定以上の大生産者のみに存立を許すことさへあるからである(例之、日本の清酒の三百石以上を要するが如し)。

我國の消費稅制度

我國の消費稅としては(1)奢侈消費課稅として酒造稅、酒精及酒精含有飲料稅、麥酒稅、清涼飲料稅、骨牌稅があり、(或は狩獵免許稅も入れても良い)。(2)多少必要的意義ある物に課する消費稅としては砂糖消費稅、織物消費稅(尤も純綿織物だけに課せられない)がある。其他、專賣には煙草、鹽、樟腦(詳しくいふと粗製樟腦と樟腦油)があり、中に就き鹽は嘗ては消費稅の變體であつたが、今日では其れではない。其の專賣は公益專賣であつて、收入又は財政專賣ではない。將來は酒の專賣が一の問題だが、既に其が臺灣にて大正十一年度以降行はれて居るのは興味がある。

第十一節 地方稅

地方に特殊なる稅

地方稅に特殊なる事項は前に述べた所だが、其に特殊なる稅種としては附加稅の存在と、戶數割及雜種稅の存在である。此に特に之について述べる。

附加稅の長短
其長所

附加稅は特別稅に對する。附加稅の長短を考ふると、其利益の第一は、地方團體の租稅制度が簡單となり、全國統一を得、隨ふて容易に概觀し得ること、第二は地方團體にとり徵稅費の少きことが出來て、隨ふて割合に大な純收額を收め得ること、第三には、地方團體が國稅の正確なる査定に利害を有つこととなつて、隨

其短所

ふて國稅の賦課徴收をして正當且つ圓滿ならしむるに與かることである。そして第一點よりしては理論上、實際上、一國の租稅制度を批評し、改善し及租稅限度を比較考量するにも便であり、第二點よりしては獨り地方財政にとりて有利なのみでなく、國民經濟上にも無用の出費を節せしむるの利がある。第三點は就中、所得稅、營業稅などに適用がある。そして附加稅の弊害の第一は、附加稅によりては地方團體、特に或事情の下に於ける或種地方團體に適當なる租稅を有つことが往々にして可能でなく、特に利益原則の加味の如き、附加稅によりては往々にしては唯不完全に行はるるのである。各地方團體の爲めに分別することの難き國稅にても附加稅は行はれ難い。第二には之に依るときは其徴收が容易なる爲め、地方團體をして經費を徒らに膨脹せしめ、又は少くとも其經費につき不注意ならしめ、其爲め附加稅に於ける徴收費の少きことの利益は容易になくなることもなる。第三には中央集權が度を失することとなり、特に國稅地方稅の限界の不明なる嫌ある爲め、一方には地方團體の行政當局者の責任自覺を弱め、他方には國家に給付するものと地方團體に給付するものとの關係を混雜せしめ、特に其負擔の印象が國家の不利となり易いといふことがある。勿論、實際には國稅と地方稅とについて別箇の徴收令書を用ゐるが、結局其が同時に配布せらるるのが例だから、納稅者にて附加稅なき場合よりも國稅其ものに就ても一層重き負擔を感ずることとなる。此點は國稅の重き場合、及附加されるべき地方稅の重かるべき場合に一層著しく、此の如き場合には附加稅を避けなければならぬ。但し附加稅の利益の一たる地方團體が國稅の賦課徴收の正確圓滿に貢獻すといふ點は、國稅の既に重い場合に特に其効果を發揮する。第四には國稅は何れの國の其も、多少の不公正、缺點を避く

利弊の比較

ることは出来ぬから、若も此に附加稅を設くるならば、勢ひ此不公平又は缺點を増長するを免れない。第五には地方團體が附加稅によりて國家に從屬するが如く、國家も亦地方團體の附加稅の厄介を擔ふが爲めに、其租稅改正を躊躇する傾がある。爲めに累を地方財政にまで及ぼすことを恐るるからである。第六には特に附加稅が一又は少數の稅より且つ大なる高さにて取らるるときに、大に道義を紊す。即ち虚偽の申告を増長する掛念が大い。斯くいへば附加稅の弊害が利益よりも多く、随つてむしろ附加稅を排斥すべきものの如くだが、其利益、就中、第一、第二の如きは絶對的のものなのに、其弊害は大抵は、條件的のもので必生を期せないものだとすれば其は過ぎて居る。特に國民の租稅道義並に當局者の責任自覺の發達によりて此弊の爲めの條件は大むね排除され又は少くとも緩和されることとなる。加之、時としては附加稅の爲めに適當なる國稅の存することもあるし、國家が附加稅あるが爲めに租稅改革を躊躇するといふことは實際は左まで太しものではない。尤も租稅制度が假令制定當時には公平であつても時の進むに従ひ不公平となるのは免れず、随つて附加稅あるのとき此不公平を増長する傾ありといふことは免れない。又附加稅あるが爲めに、人民の國稅に對して感ずる重き負擔の印象の如きは、むしろ絶對的のものである。要するに附加稅の利弊は相匹敵して居るといふべく、そして其長所は恰も特別稅の短所であり、其短所は恰かも特別稅の長所だからして、此二稅は並行して互に相助くるのが良く、少しも排他するものではない。

戶數割

戶數割とは所得稅的なる地方特別稅で、所得稅の偏重を避け、且つ所得稅にては漏るることあるべき義務者の給付能力をも押へんとするものである。我現行法にては本稅は市町村稅であり、其義務者は一戶を構ふ

雜種稅

る者（又は獨立の生計を維持する者）であり、主として所得に依り、之に資産の狀況を加味して賦課する。所得稅の變體であり一の人稅である。雜種稅は府縣稅なると、市町村の之に對する附加稅なると、市町村の特別稅なるとがある。其範圍は頗る多岐に亘り、俳優藝妓稅、段別割などのやうな收益稅といふべきものもあれば、不動産取得稅、船舶取得稅などの如き交通稅たるものもあり、船、車、玉突臺稅などの如き使用稅、遊興稅などのやうな單純なる消費稅もある。

第四編 收支關係特に公債

第一章 收支關係一般

第一節 收支均衡及剩餘

收支均衡

財務行政の最重大なる任務は收支均衡を作ることである。豫算は形式上、收支相當るが如くに成形さるるを例とするが、形式上の均衡は必ずしも實質上の均衡を生じない。間々、收支の金額及發生時期を精密に豫定するを得ないからである。此に於てか財政制度の完備した國にても尙且つ時に剩餘を生じ、時に不足を生ずることを免れない。

剩餘
豫算上の
其と決算
上其
實質的の
剩餘
一時的の
は小額の
剩餘

剩餘は時としては豫算の上に存することもあるが、其は例外である。剩餘は通例、決算にて初めて現はれる。豫算の上に剩餘があつても其は必ずしも當てにならぬ。決算にて初めて確實となる。そして此の如き剩餘が年々起るのでなく、又假令其が年々起つても其額が大きいならば、其は健全なる財政、隆昌なる國運

永續的の
大剰餘

剰餘の處
分

の徴證と見て可い。蓋し用心深い財政では支出はむしろ多少高く、収入は多少低く見積ることとなり、些少の剰餘の生ずるのは當然であるのみでなく、經濟界の好況のときには、或種の歳入、例之、特に鐵道收入、消費稅收入の如き、過去數年の結果から豫算されたよりは多くの實收を生ずるからである。併し此が年々繰返へされ、而も其が餘りに大な金額であると宜しくない。其は固より常時的不足には勝るが、必要なるよりもより多くの負擔を人民に負はして居るといふ點に於て不都合であるし、又此の如きものの存するときに、之を濫費し、政治上の腐敗の原因を作る恐もある。だから斯の如き著大なる永續的剰餘の處分は既存の重稅又は不良稅の廢止輕減に向けるか、公債償還額の増加に向けるか、當時必要とされて居る經費にして不十分に支辨されて居るもののあるに於て之に向くるか、其の何れか時の事情に於て一層適切なるかを判斷して決定すべきである。或は其中の一のみに向けず、二つ三つ同時に行ふも可い。そして之に伴ふて他方、歳入の見積方法にも改正を行ふて、其の從來過小見積りに陥りたるものあるに就いては之を改めなければならぬ。そして右は實質的又は固有の剰餘であるが、之に對して別に現金剰餘といふものがある。此は年度内に歳入が一時、經費以上に入り來る爲めに生ずるもので、財政の大局上には關係がない。唯だ此の如きものの多大なるときは、一時、銀行へ特別の預金として利殖するか、或は間々短期證券等へ投資して利殖することも行はれる。

現金剰餘

第二節 不足

現金不足

不足にも現金不足といふがある。其は年度内に収入が遅滞したるとき、又は充當すべき方便が未だ入つて來ないのに支出の必要のあるときに存する。此は勿論、一時且つ形式的の不足だから大局には關係がない。此困難を救ふのには、大藏省證券、國庫債券などの如き短期證券の發行により、又は中央銀行等よりの一時借入金に依ることとなる。たゞ其爲め金利を失ふといふことはある。之を根本的に除去するには歳入特に租稅收納の時期を改正するを要する。或は運用資金といふて平素、國庫の手許に現金を置くのも一方法だが、此は徒らに永く資金を遊ばすこととなり、借入に依るよりも利子の損失が遙かに大いのみでなく、一般國民經濟界にとりても不利とする。金融機關の未發達時代には兎に角、今日の如く其の發達した處では、事業部の如き特別事情あるものは別とし、一般には之を持つてはならない。そして此現金不足が後年度に繰越さるるときには、此は最早、現金不足ではなくして固有の不足となる。

運用資金

固有の不足

固有の不足又は實質的の不足といふのは、全く歳出を充たすに十分なる方便のない場合に存するのである。之については先づ其が經常費の爲めに生じたか、臨時費の爲めに生じたかを區別しなければならぬ。之によりて一國の財政狀態を判斷することが出來、又其充足方便を選択するのにも重要である。斯かる不足は或は豫算の上存することがあり又或は豫算實行後初めて生ずることがある。

經常費の爲めに生ずるもの
其慢性的のもの
約費の節

増税と起債
繼續費の繰延
其一時的に生じた

先づ經常費の爲めに生ずるものについて之を見るのに、元來、一年度内の經常費は其經常歳入にて充たし得るのが財政上の根本要求であり、之を破るのは財政上最も慎むべきである。然るに若し歳入が減退し又は歳入が増加して、其爲め従来の經常歳入によりて經常費を充たすのに不足といふことが慢性的となつた場合には、先づ經費節約の餘地なきやを考ふる。其には或は各費目の實質内容を吟味して、節約すべきや否や、並に其節約すべき度合を決定して行ふことも出来るし、或は各費目幾割削減といふ如くに天引を行ふことも出来る。尤も之につき經費により例之、政府の義務に屬するものの如きには之を適用することは出来ぬし、費用によりては一率に節減せられては非常なる支障を來たすといふこともある。だから天引するとしても全部の費目に及ぶことは出来ず、一部を残し、其餘のものにて之を行ふとしても細かい費目まで行はず、大な處で行ふのが選ぶべきだ。各費目實質的吟味の結果、節約の度を定むるのは合理的ではあるが、實行には不便があり、天引節約は理論上不当だが、實行上には便利な點もある。さて經費節減に依りても尙ほ不足するといふに於ては、經常歳入増加の方法を講ずる。處で其中にても官業官有財産収入手数料収入などの増加は通例容易ではなく、多きを此に望むことを得ぬ。だからして勢ひ經常歳入の増加は主としては租税の引上又は新税の設定に依る外はない。之が爲めに臨時歳入たる公債に依るのは宜しくない。又經費節減の便法として、繼續費の繰延を行ふこともあるが、此は一時逃れの方法であつて、健全なる方法ではない。

右は經常費の不足が慢性的になつた場合だが、其が一時的に生じた場合又は生ずるの見込ある場合は何うすのか。即ち一時的に經常歳入にて經常費を充たし得ざる場合、即ち詳しくいふと、天災地變とか經濟恐慌とかの爲めに經常歳入に一時的減收を生じた場合とか、物價騰貴などで經常費に一時的膨脹を餘儀なくした場合とかだか、此は次の臨時費の爲めに生じた不足に準じて處理する。

臨時費の爲めに生ずる不足
豫算實行中に生じたもの
豫算編成に際して生じたもの
前年度剰餘金
償金
準備金

地方財政に於ける準備金

臨時費の爲めに生じた不足といふのは、臨時費が其年の經常豫算の剩餘にて充たされざる處に存する。此につき第一に此が豫算實行中に生じたときには、豫算超過支出又は豫算外支出として、豫備金によりて應ずることも出来るし、其でない場合には剩餘金による政府の責任支出によりて應ずることも出来る。財政上の緊急處分にも往き得る。第二に豫算編成の際に生じたときには、前年度剩餘金あらば之を以て充つることも出来る。外國よりの償金などのやうなものがあれば之も利用し得る。併し此等は必ずしも之ありと限らず、多きを之には望めない。其處で次ぎに準備金あるときは之より支出するも一方法である。準備金又は準備基金といふのは、通例、特別の目的の爲めに存在し、其臨時の必要に應ぜんが爲めに、順調の時に蓄積された資金である。此は舊時の如く資本乏しく且つ可動でなく、租税の増徴も困難であり、公債の起債も容易でなかつた時代には必要だつたが、今日の時世にては之によるよりも、より良く租税の引上又は公債の起債によりて充たし得るから、多く用ゐられぬ。特に此の如くにして凡べての財政上の窮迫又は多くの其を救ふに十分なほどの大な準備金としての大資本を國內の産業から奪ひ、且つ國家をして爲めに巨額の利子を失はしむることは經濟上財政上得策でない。たゞ地方財政にては今も尙、其起債の必ずしも有利でない事情があるので、多少之を備ふるを必要とするにはある。併し少くとも國家財政では此が必要でなく又得策でもない。但し戰爭の場合に國家をして遲滞なく最初の必要手段を探るを得しめんが爲めに、相當の程度に戰爭準備

官有財産
の拂下

金を設けるといふことは、今日の事情下にも強ち排斥されない。特に外國から償金等として巨額の資金を獲得したやうな場合に、其一部を割いて之を設くるのは、結局濫費せられて經濟界に不良の影響をも生ずべきものを利用することとなるから得策である。但し此とても其れあるが爲めに、動もすれば戦争を軽々しく初めるといふ恐はある。次ぎに官有財産の拂下も一方法である。此は經營が簡易で國營に適し、収益も豊かであり、公益上にも國營を選むべきもの例之、鐵道の如きには適當でない。選むべきは土地、工場等、比較的國營に不利なものであるが、此の如きものの賣却は急に實行しやうとしても、相當の代價を提供する買手を得難い。特に國家に不時の大支出の必要を生じた場合には、經濟界も不況で一層之が賣却には不利である。随つて之に多きを望むを得ぬ。結局、公債借入金に依ることが多くならなければならない。但だ茲に此と租税の一次的引上又は新設との間の選擇が問題となる。併し此は絶對に何れを可ともいふことを得ぬ。一定の前提の下に一方を選むべしといふことになる。即ち需要の大きさ、目的、現在の租税制度、既存公債の大きさ等にかかる、即ち臨時の需要が巨大なれば、到底租税のみでは足らず、勢ひ公債にも待つことが大でなければならぬ。又其需要があまりに小さい場合にも之が爲に永久的の租税制度に動搖を與ふるのむしろ避くべきものがあり、勢ひ公債に依らなくてはならぬことになる。需要の目的が營利事業に關する場合には公債に依るべきであり、一般政治上の必要、特に戦争に關する場合には、出来るだけ租税を利用すべきである。現在の租税制度不完備の場合又は租税負擔の既に高きに過ぐる場合にも暫らく租税を避け、公債に依るが可い。既存公債の割合に大きい場合には出来るだけ租税に依る途を工夫すべきである。そして其の絶對に此二のもの

租税引上
又は新設
と公債と
の比較
の可否
を決定
する
条件

租税の長
所
公債の短

何れか一に依ることを得ぬといふのは、兩者ともに一長一短あるが爲めである。試みに之を擧ぐると、租税の擴張に依る利益の第一は、國民の勤勉及節儉を大ならしむる傾が、公債の如き元金償還及利子拂の伴ふものに依るよりも、此等の伴はざる租税に依る場合に一層大いといふこと、第二には租税は通例、國民の生産の基礎を薄弱にしないやうにといふことを期するの、公債は生産の増加に向けらるる資本を引揚げ、随つて労働者階級にも其生業の途を緊縮するといふこと、第三には租税の擴張は不人望を生ずるから、自ら經費を出来るだけ節約し、且つ之が吟味を慎重にする傾があるが、公債に依る場合には、人民の之によりて受くる苦痛が直接でないから、自ら議會も容易に之を協賛し、往々にして不重要なる事業の爲めに利用せらるるに至るといふ事である。然るに之に伴ふ短所は第一には、重要な臨時の大需要、特に戦争の如き危急の必要に對し、現存税の急速なる又は大なる引上又は新税を以て應ずることは大だ難い。少くとも應急の處置、並に其後にも戦費の一大部は公債に依る外はない。第二には、其の戦争其他天災地變に依る臨時費の如き、當局者及議會の意思にかからないで、外部の狀勢の爲めに避くべからざるものがあるの、尙ほ租税に依らなくてならぬといふと、之に對應の策を講ずる能はざることとなる。第三には、諸國今日の租税制度下にては既に公平なる分配の理想に反するの、更に税率を引上げては、愈々不公平を増長するといふ點にても税の引上を慎むべしとする。第四には、公債なれば通例餘裕の存する處から他の目的の爲めに必要ならざる金額が提供せらるるのに、租税だと生活費に使はるべきものをも要求することとなる恐がある。第五には公債は一國の基礎を鞏固にする一方便となる。其は債權者が其國の維持に特段なる利害關係を有つに至るから

租税の短
所
公債の長

である。特に其公債が外國にて起さるる場合の如き、國際利益の連帶を生じ、其外國をして常に好意を有ち便宜を與へしむることとなる。併し反面に無債國は負債國に比し活動の自由を有つといふこと、並に利益共同が他面に其負債國をして債權國の從屬者たらしむといふことがある。

第二節 地方財政の調整基金

順逆平準
準備金

收支均衡に就ても、地方財政は國家財政と私經濟との中間にある。随つて之につき特に獨逸し發達した制度は調整基金である。順逆平準々備金といふを得る。此は順の年に決算上の剩餘金の一部又は全部を積立て置いて、他日逆の年に於ける全き財政又は其の特定分科に於ける不足を充たす爲めに使用さるるものである。勿論、其の支出さるるまでの間、利殖せらるる。其基金は我國では法制上特別の制度とはならぬけれども、一般的規定の結果として或度まで行ひ得る。そして此基金の必要適切な理由は、地方財政にては豫算上の收支均衡を得ることが困難に、假令豫算上の收支均衡が得られても、決算上の收支均衡を得ることが一層困難に、其結果として、剩餘が生ずべしとか生じたとかいふて濫費し、不足が生ずべし又は生じたとかいふて租税の徴收を嚴重にするをいふことは好ましくない。此後の場合、或は増税となり、或は起債ともなりて此不足を充たすことは出来るが、此につきては地方團體にては、事實上並に法制上の制限もあり、特に地方にありては國家に比し、私經濟的營利的歲入が大い場合もあつて、其れだけでは收支動搖大に、随ふて收支

此基金の
存立理由

不均衡の弊を受くる恐も大い。此基金は實に此等の弊を除くものである。且つ又、此基金の運用によりて順年と逆年とに於ける經濟界の激變を緩和する効果もある。順年に於ける好景氣を抑制し、逆年に於ける不景氣を多少なりとも好況に向はしむる。且つ平生、之が利殖によりて財政上の一收入を生ずといふこともある。利殖物體を誤らなければ、一般經濟界の需要にも適應し、社會政策上には、逆年に於ける失業救濟の働も爲し得ることとなる。

第二章 公 債

第一節 公債の意義及種類

公債の意義

公債とは統治團體の債務である。國の債務が國債であつて、地方團體の其が地方債であり、併し又國の債務のみを公債といふこともある。或は公債といふ詞にて、特に統治團體が經費支辨の爲めに消費貸借によりて負ふもの並に之に準ずるものとされたものだけを指すことがあり、或は其の特に確定公債のみを公債といひて流動公債を除くこともある。或は恩給を公債に入れることもあり、或は之を除外することもある。

公債の起因及其重要

一國が公債を起すのは行政上、財政上色々の原因に出るのは其種類の多岐なるに依りても明かだが、併し其重なるものは到る處に、財政上、收支の適合を得しむる爲めにするもの、即ち經常歳入によりて支辨すべからざる費用に應ずるものである。特に臨時の大小必要に應ずる爲めには、公債は往々にして避けることが出來ず、又今日の金融機關の發達したる時世には之を困難としない。公債は學者によりては樂觀し、學者によりては悲觀する。樂觀する者は、此が財政處理の上に右いふ如き效用のある外、特に此が金融經濟界にとりて重大なる效用を有つことを重視するのである。即ち之によりて一國の資金が有力なる貯水池を有つこと

公債に對する學者の態度

公債樂觀

となり、事業界不況となれば此に安全なる投資物を得て暫らく此に避難し、事業界活況を示し、確實にして巨利を博すべき事業の生ずるときは、去つて事業に投ずるを得ることとなるもので、此の如きは資本家たる箇人にとりても、金融界にとりても甚だ有利で、特に此は内外金融共通のときに著しい。更に箇人の手であれば浪費せられ又は小な效用しか挙げ得ざるが如き資本を一括して大資本と爲し、政府の手によりて國民經濟上、有益なる効果を擧ぐるを得ることが少くない。其他、財政に於て適當に公債政策を行ひ、金融緩慢の時には、むしろ起債し、逼迫のときには臨時償還を行ふに於て、此れ亦經濟界を利することとなる。特に細民の爲めに貯蓄の方便を供し以て社會政策に貢献し、尙又、物價騰貴の場合に起債して通貨緊縮を行ひ、物價調節に資することが出来る。といふのである。之に對し悲觀論は之が起債の容易なるが爲めに、知らず識らず多額の公債を起して後世の負擔を増加することとなり、後世を苦しむることの過大となる恐があり、公債が大資本家の爲めに其資本増殖の便利なる手段を供し、隨つて資本集中を助長すといふに在る。或は時としては過大に事業界の爲めの資本を吸収し行きて、事業界を壓迫するといふこともある。公債の利子が貧乏人の懐から税として取去られて、遊食者たる公債所有者に歸することとなるのも社會政策上から見て面白くない現象だとし得る。此等悲觀論にも一應の道理はあるが、前の樂觀論にも道理がある。公債がむしろ資本家を利するや細民を利するやは一概にはいひ難い。成程、之につき悲觀論者のいふ二の點があるには相違ないが、他方に前記樂觀論者のいふ點もあり、其上にも公債により得られたる資金を以て起されたる事業が間々、細民労働者に生業の途を増加することとなるといふこともあり、時としては恰かも失業者救済の爲めに、公

公債と社會政策

公債悲觀

債を起して土木事業を初むることさへある。其他公債處理の上に特別の注意を拂つて、例之、額面を出来るだけ小さくし、拂込金額を小額に刻み、拂込時期として拂込を爲すべき細民に都合良き時を選び、郵便局賣出の途を開き、同時に何時にても郵便局にて買上げらるるの便を與へ、公債の割當につき小額無減少法を行ひ（公債破棄の場合にも一定以下の小債権者を有利と爲し）、以て細民をして出来るだけ多く公債の持主たらしめ、彼等をして労働者勤勞者たると同時に、資本家所有者たるの資格をも有たしめて、階級反感を緩めることも出来る。累を後代に残すこと大なりといふことも、其公債を起すを必要とした事業又は施設にして後世にも利益の及ぶことの少からぬ以上は、適當なる程度の公債については別に難するにも及ばぬ。又事業界壓迫といふことも、其起債の額を適當にし且つ條件を過大に良くしなかつたならば、其心配のないことが出来る。

臨時の必要に當りて公債に依るか何うかは、前に收支關係についていふた注意を拂ふて定むる外ないが、之につき一般に其國の公債額の既に過大か否かは最注意すべきことであつて、之については國富と公債額との國際比率を参照すべきものである。其他、公債總額が其國にとりて過大か否かのみでなく、時の經濟界が起債に應ずる餘裕ありや否やをも考慮すべく、若も其餘裕乏しきに於ては、外國起債に依る途を講ずることともなる。公債は今日の財政にては之なきを望み難く、其の適當なる度の額たる以上は、常に財政に於て避くべからざるのみでなく、經濟界にても之を必要とする。投資物として擔保物として之を必要とする。

公債の種類

公債は標準の異なるに從ひ種々に之を分類する。

行政及財政公債

確定及流動公債

(一) 行政公債財政公債——此は公債の行政法上の觀察點から分類したものである。財政公債とは、一般財務行政の爲めに起さるるもの、即ち財政上經費を支辨せんが爲めに生ずるもので、大抵の公債は此に屬する。行政公債とは財務行政以外の各箇の行政分科の管理より生ずるもの、即ち行政上の目的を達する爲めに生ずるものであり、恩給、扶助料、補助金、交付金、獎勵金等の名義にて一定資格ある者又は特定人に繼續的に下付するもの(此等は凡べて單に經費と見做して、公債と見ざることも出来る)、社會政策上の目的を有つた郵便貯金、出納官吏の身元保證金(我國では廢止した)、出版者の保證金などの如きである。

(二) 確定公債流動公債——此は財政技術上よりの區別であり、左の如くに細分する。

(A) 確定公債

(i) 償還公債

(1) 普通償還公債(有期全額拂公債)

(a) 有期一時拂公債

(b) 有期定期額拂公債

(c) 有期隨時拂公債

(2) 年金

(a) 定期年金

(b) 終身年金

(a) トンチン式年金

(ろ) 利息公債(永遠公債)

(1) 豫告權附利息公債

(2) 無豫告權利息公債

(B) 流動公債

(い) 財政上の流動公債

(1) 一時財政運轉上の短期公債(大藏省證券、一時借入金、米穀證券、國庫手形)

(2) 支拂延滞の爲めに生ずる政府債務

(3) 政府紙幣(兌換、不換)

(ろ) 行政上の流動公債(郵便貯金、保證金等)(行政公債にして恩給扶助料補助金交付金などの如きものは、公債とすればむしろ確定公債中の終身年金や定期年金に當ることとなる)

確定公債の流動公債の區別
一時財政運轉上の債務

確定流動の區別は舊時と今日とは意味が變つて居る。舊時には確定公債を以て、豫め特に其元利拂の爲めに一定収入を指定して之を擔保とした公債を指し、然らざるものを流動公債としたが、今日では確定公債とは政府の償還義務が長期を保障されたものであり、流動公債とは、政府にて一定の短期にてか又は何時にても償還しなくてはならぬ義務を負ふものである。流動公債の最重なるものは一時財政運轉上の債務であつて、此は一年度内にては歳入と歳出とが均衡を得るけれども、収入の前に支出あるに當りて、一時其不足

一時借入金
大藏省證券

を充たさんが爲めに生ずるのが其の普通なものである。此は或は中央銀行よりしての一時借入金によること
があり、或は大藏省證券を中央銀行に交付し、又は市場に賣出して充たすこととなる。我國の大藏省證券に
は二種ある。一は普通の其であつて、此は當該年度の歳入にて償還すべきものと爲し、其各年度の最高發行
額は帝國議會の協賛を経て豫算にて政府之を定むるものである。他は特殊なもので、專賣局、製鐵所の爲め
に一定金額内にて發行し其期限の翌年度に互るを得るものと、鐵道の爲めに發行し當該年度内に償還すべき
ものとある。此等の大藏省證券は大むね期限短く又割引發行に依る。其性質が普通の公債證券と商業手形と
の中間にありて、償還期日の豫め定まつて居るのと資金回収の迅速なものとにて商業手形に類似し、普通の公債
證券に勝り、其の確實安全の度強きことに於て普通の公債證券と選ぶなく、商業手形に勝る。經濟界にて
は擔保として一時遊資の投資口としては最歡迎せらるる。米穀證券は米穀法に關聯して發行され、翌年度四
月一日に償還ささるものだから大藏省證券に準ずるものである。時として流動公債と見られ、時として確定
公債とも見らるるのは國庫債券及國庫證券である。何れも比較的短いかれども數年に互る期限を有し、凡べ
て据置期間を有たす、單に一定期までに償還するといふから、間々極めて短き期限にて償還せらるること
なり得るものである。中に就き國庫債券は日露戰爭に於ける軍事費の爲めに發行したのが最初で、煙草專賣
資金の爲めにするもの、朝鮮事業費、電話事業、鐵道等の爲めにするものなどがある。期限は長短區々であ
る。國庫證券は世界大戰に際し、輸出爲替資金の疏通を計り、又は聯合國に對する輸出軍需品代金の決済を
便する爲めに運用資金の必要ありと認むるとき五箇年までの期限にて發行されたもので、此は近く消滅すべ

國庫債券
及國庫證券

米穀證券

償還公債
利息公債
有期全額
拂公債
年 金
有期一時
拂公債
有期定期
拂公債

有期隨時
拂公債
定期年金
終身年金
トンチン
式年金

豫告權附
利息公債
無豫告權
利息公債

きものである。若も此等のものを確定公債に入るとすれば有期隨時拂公債中の特殊のものといふべきだ。

償還公債は、政府が一定期に償還を爲すべき義務を負ふもので、利息公債は政府の義務が單に規則正しき
利子の支拂に限られ、別に償還の義務を負はざるものである。有期全額拂公債といふは、償還に際し各額面
金額の全額を支拂ふこととなるもので、年金は或期間、年々一定金額が支拂はれ、其中に通例年々の利子額
と、償還割賦額とを包含するものである。有期一時拂公債といふのは一定期に至り一時に其公債の總額を償
還することを約したもので、有期定期拂公債とは多くは一定の据置期間があつて、其期間經過後、一定期限
までの間、年々一定額ずつ償還するものである。其總證券中何れを先きに償還するかは凡べて抽籤によりて
定める。有期隨時拂公債といふは、此も通例据置期間があつて、其經過後、一定期限までの間に、政府の隨
意の時に隨意的額だけづつを償還するものである。定期年金は一定年限までの間、年金の拂はるるもので、
終身年金とは各債權者の終身限り年金の拂はるるものである。随つて此終のものは人的のもので相續賣買等
によりて其權利を他人に移すことは認められない。トンチン式年金といふのは終身年金の變體であつて、一
定人數を集めて之より公債を起し、同年齡によりて各組に分ち、各組の人々に對し彼等の終身中、年々一定
年金を交付し、そして或年に彼等の中に死者を生じたときには、其死者の受くべき分を其組に屬する生殘者
に配當し、結局、最長命したる者、最多額の年金を受くるの制度である。豫告權附利息公債とは還還の權利を
留保したもので、政府が都合により償還しようとするれば豫告を爲して額面價格にて償還し得るが、無豫告權
利息公債では此が出来ない。政府が其金額を減少しやうとすれば、市場にて時の價にて買入を爲したる上に

各種公債の比較

て消却する外はない。

そして右諸種の確定公債中、終身年金とトンチン式年金とは賛成者少く、實際上の不重要なもの。終身年金にては債権者の長命が財政を不利とすることとなりて、國民の健康を希望すべき國家が之を希望せざるの矛盾を生じ、債権者をしては其一生の生活を保障され、其爲め彼をして怠慢に流れしむるといふこともある。年金中にては特に定期年金は公債償還を自動的に規則正しく行はれしむる手段ともなり、國庫に損失を被らしむることもなく、債権者を怠慢に流れしむるの弊も少い。利息公債、特に其豫告權附のものは、近世金融及投資界の必要に適うから歓迎せられ、且つ政府にとりても財政の都合次第、随時に償還し得、中途にて借換することも出来るといふ便もあり、政府としても之を選む傾がある。唯だ其弊害は、政府が深く償還を考慮しないで起債することにある。有期定期公債は一定期間は政府の財政の都合悪しきに拘らず尙一定額づつ拂はなくてはならぬといふ不便がある。有期一時拂に至つては一層不便である。定期年金にも有期定期と同じ財政上の不便はある。然るに有期臨時拂公債に至ては財政上の不便少く、左りとて深く償還を考慮しないで起債するといふ弊害もない。機會あれば低利の公債に借換を行ふことも出来る。財政當局者の道義心の程度の稍低い處では最適當したものとす。我國の公債は大抵此種のものである。

非常公債
平時公債

(三) 非常公債平時公債——此は起債の起因又は目的に依るの別である。非常公債とは戦争又は天災地變より生じた非常の費用を充たさんが爲めに起さるるものであり、平時公債とは其他のものである。前者は間々不利な條件に甘んじなければならぬ。

生産的公債
不生産的公債

(四) 生産的公債不生産的公債——是れ亦た起債の起因又は目的に依るの區別で、普通には、生産的公債とは政府の營利事業の爲めに起されたものであり、不生産的公債とは然らざるものとせらるる。併し間々公債の物體が其公債利子を自ら生産するに足るや否やによりて區別せらるる、不生産的公債の償還は生産的の其よりは一層多く之を忽にしてはならぬ。

任意公債
強制公債
不換紙幣

(五) 任意公債強制公債——此は起債に於ける債権者の意思状態に依る別で、強制公債とは、政府が強制的に人民の凡ての階級より又は唯だ特段なる階級より、無利子又は有利子にて借入るものである。不換紙幣も亦一の強制公債ともいひ得る。不換紙幣の發行も時としては止むを得ぬことであり、其分量さへ適度ならば別に差支ないのだが、兎角此が濫發となり易く、然るときは物價騰貴を増長し、經濟界を紊すこととなり得る。此他、強制公債には政府が人民に支拂を爲すに當り公債證券を強ゆるによりて生ずるものがある(鐵道買収公債の如し)。或は人民の財産状態を精密に計算して之に割當てることがある。此終のものを特に租稅的公債といふ。此が割當てが公平となることが六つかしく、財産によりては換貨力に難易がありて其點からして不公平となる。望ましき方法ではない。任意公債は政府が信用的需要を充たすが爲めに自由契約によりて資本家と交渉するものだから、其條件も當時の金融事情に適應して相當に定められ、假令其爲め生産的に投下さるべきものを一部吸収するとしても、比較的有利ならざるもののみから取らるることとなつて其損害は強制公債に比しては小さく、且つ不公平なる負擔を人民に課することともならない。尙ほ任意公債中、愛國公債といふのは、戦争等の場合に國民の愛國心に訴へて國家にとり多少有利なる條件にて起さんとするもので

愛國公債

第二章 公債

愛市公債 愛地方心を利用して愛市公債を起すことも出来る。

内國公債 外國公債の起因
(六)内國公債外國公債——此は債權者の所屬國によるの別であつて、内國公債は内國債權者に屬するもの、外國公債は外國債權者に屬するものである。此は主としては内國資本が豊かであつて、内國で公債を起すに十分なりや否やによりて生ずる。或は外國に於ける利子の一層低いのを利用せんとするに出づることがあり、或は外國との間に金融上の連絡を取らんが爲めにすることもある。或は外國にて材料を購入するとき便宜上其を外國債とすることもある。そして其外債に依る場合には、之を起す爲めに外資を國內に持來ることによりて生ずべき内國經濟界の動搖、將來元利拂の爲めに負ふべきものの支出の見込、外債によりて受くべき外交上の拘束なども考へて、あまりに多く之を濫用することとならぬやう十分の用心を要する。それから此内

外國債の影響

形式上の内外國債と實質上の其

外國債の區別には形式上のと實質上のとある。形式上の外債とは一國の公債であつて、外國にて起され外國にて拂込まれ外國に元利拂の場處をもつものであり、實質上の外債とは一國の公債であつて實際外國の有に屬するものである。形式上の外債が往々にして内國所有者に歸して實質上の内國債となり、形式上の内國債が外國所有者に歸して實質上の外國債となることがある。

證券公債 帳簿公債 記名證券 公債と無記名證券 公債

(七)證券公債帳簿公債——此は、公債表示の形式に依るの別で、公債證券によりて證明さるゝのが證券公債、臺帳の登録によりて證明さるゝのが帳簿公債である。前者には記名と無記名とがある。記名證券公債の場合には國債臺帳登録が並行するを得る。此場合我國では日本銀行に備付けられたる乙種國債登録簿に登録する。之に對し帳簿公債は齊しく日本銀行備付の甲種國債登録簿に登録する。交通上の便からいへば無記名證券が

良く、安全からいへば帳簿公債を選むべしとする。後者は交通には不便であり、前者は安全の上には不利である。記名證券は二者の中間にある。

利子附公債 無利子公債

(八)利子附公債無利子公債——此は公債の有償と無償とによる別で、方今前者が通例だが、例外としては、後者もある。政府紙幣を公債とすれば、此も一の無利子公債だ。

擔保附公債 無擔保公債

(九)擔保附公債無擔保公債——此は擔保の有無に依る別である。前者は、物的信用に基き一定の擔保を附して起したもので、後者は人的信用に基き、斯かる擔保なくして起したものである。前者にても擔保物を債權者の管理に委ねるがあり、或は單に名義上の擔保に止まるがある。或は擔保物に準すべき減債基金を順次作つて債權者の代表者に信託することもある。

富札附公債 無富札公債

(十)富札(又は割増)附公債無富札(又は無割増)公債——此は、富札又は割増の附帶と否とに依る別である。富札又は割増を附するのは之が誘惑によりて政府にとり有利に起債しやうといふのである。が國民に堅實なる精神を進める所以ではない。

自國貨拂公債 外國貨拂公債 紙公債と金公債

(十一)自國貨拂公債外國貨拂公債——公債の本位貨幣に依る別である。自國貨拂のときは、時として、債務者の考次第で不換紙幣にて支拂はることがあり得るから、一に紙公債といひ、之に對し外國貨拂公債を金公債といふ。尤も其外國貨が却つて不換紙幣となることもあり得るが、其が不換紙幣となると否とは、債務者の考に出づるのではなく、又其の選まれたる外國は恐らく最有力なる國の一であらうから、此が不換紙幣國となるのは非常なる例外でもあらう。

折衷法 減する法である。何れも頗る廣く行はる。或は此二つのものを結合することがある。即ち應募額が募集額を超ゆるときは先づ應募価格の高きものから漸次募入と爲し、最後に募入となる價格のもの凡べて募入とする能はざるときは、其價格のものの中、一定小額申込者を凡べて募入と爲し、其以上の大額申込者に於て按分削減を行ふのである。高價發行法は政府財政上の利益と應募者の希望の尊重とから出で、小額無減少法は成るべく細民にも公債を所有せしめやうとする社會政策上の考に出づ。次ぎに拂込回数拂込高を定めなくてはならぬ。之については一時に全額を拂込ましむることがある。或は漸次に數回に分けて一部額づつ拂込ましむることがある。前者を一時拂込法といひ、後者を漸次拂込者といふ。金融界の打撃を緩める爲めに並に應募者の便利の爲めに、後者が多く行はる。尤も此は面倒の多いのを免れない。次ぎに公債の住所を定めなければならぬ。公債の住所とは公債の條件を實行すべき即ち元利拂、登録等を爲すべき場所であり、内國債は通例、先づ一國の首都に置き、別に便宜上、各地方にも之を置く。外國債にありては主要なる外國取引所所在地に置く。次ぎに内國債とした場合に、之を限地限人にて起すか、一般より起すかを決しなくてはならぬ。通例は一般より起すが、公債の用途たる事業の性質によりては、特に利害關係ある地方から起すことがある。或は斯かる特別事情もなく、又一般に募集することの困難なる場合には、特定人、特に特定銀行、特に中央銀行より起すこととなる。外國債についても間々特定銀行より借入ることもあるが、多くは又一は數國の市場を選んで其一般市場から起す所である。限地限人にて起す場合を特別起債法といひ、一般より起す場合を普通起債法といふ。

一時拂込法
漸次拂込法
公債の住處
限地限人起債と一般起債

普通起債法特別起債法
直接起債法間接起債法
引受價格
應募價格

起債方法としては、前記、普通起債法、特別起債法の外、直接起債法、間接起債法の別がある。前者は政府が直接に起債し、起債の危険及計算を自ら負ふものであり、後者は特定の銀行、個人、又は其等の者の組合に一旦公債募集總額を引受けしめ、更に彼等をして公衆に向つて賣出さしむるものである。前者にも更に二種ある。一は政府自ら起債の手續を行ふもので、他は政府にて價格利子等の條件を定めて、手續を銀行に委任するものである。間接法には引受人の引受價格と其賣出（又は發行）價格又は應募價格との間に通例差額があつて、引受人は此差額中から諸費用を引去りたるだけを得る。或は此差額の他に、別に手数料、費用の拂はるることもある。兎も角、此場合、應募者が豫定に達しないときには、引受人に於て引受けなくてはならぬ。だから此にては政府から見ると手数料としては失ふ所の大きい代りに、必ず其必要の得らるるといふ安心がある。直接法にては充分なる應募者の得られぬ危険はあるが、引受人の利得すべきものを政府に收めるの利がある。そして間接法にて引受人の多く出た場合に、引受人の間に競争入札を行はしめて、最有利なる條件を提供した申込者に落札するといふことも出来る。

第二節 公債の變更

公債變更の意義

公債變更といふのは公債の在來の條件、形式に變更を與ふることである。破棄、借替、整理、利子切下、殘額利用、延拂、主體變更などがある。

國債破棄
又は國家
破産

地方債
隱然たる
破棄

公然たる
もの
休公債

(一) 國債破棄又は國家破産、——此は國家が明示又は默示に債權者の權利を破棄し、公然又は隱然其債務を全く履行せず又は唯だ不完全に履行する状態である。此は固より本來不當なることではあるが、國家財政窮迫の極、權道として之を爲すの外なきことがある。之に對しては私人の破産の如く、有效に強制執行することが出來ず、唯だ僅かに外國から外交上又は軍事上の手段によりて抑壓を加ふることが出來るだけである。國內の人民に至つては最高權を有つ政府の非常手段には救済の途がない。尤も此は國債に限ることであつて、地方債に至つては此の如くする必要もなければ、又此の如くなるまでの間に國家の監督權によりて豫防せらるることが出來る。此國債破棄の隱然たる形にて行はるる例は、或は高き利札税を起すことによりて、或は金屬本位貨にて起したる國債に對し下落したる不換紙幣にて元利拂を爲すことによりて、或は貨幣單位名義を舊來の儘として其品位重量を低下することによりて、或は單純に延拂を爲すことによりて、或は現金償還の選擇の伴はざる利子切下、又は齊しく現金償還の選擇の伴はざる借替を行ふことによりて行はるるものである。更に公然たる形にて行はるるものは、國が公然、其國債の一部又は全部を償還せず又は利子拂せざることを宣言するのである。特に休公債といふのは、其の一定期間利子拂せざることを宣言したもので、是れ亦其公然たるものの一である。此公債破棄の例は歐米ともに少くない。我國にても明治維新の際に、舊藩債の整理に公然と之を用ゐた。即ち明治六年に舊藩債を新中古の三とし、明治元年から五年までに舊藩にて起したものを新債として、其債權者に四分利付新公債證書を與へ、弘化元年から慶應二年までに起したものを中債として之が債權者に無利子の舊公債證書を與へ、天保十四年前のは凡べて古債として破棄した。最近にて

借替
最終期に
行ふもの

最終期限
前に行ふ
もの

は露國が一九一八年一月に、其舊政府の國債を凡べて破棄し、特に其の外國債を認めず、單に國內の一萬留以下の國債所有者にのみ利拂を續行するとしたのは顯著なる例である。

(二) 借替——といふのは既存の公債の條件を變更せんが爲めに一旦之を消却して、代ふるに新條件の公債を以てすることである。だからして此は本來は、公債の最終期限前に行ふものである。けれども最終期限に至つて已むなく舊債を返して新債を起し、其爲め舊債と新債とを代ふるのをも借替といふことがある。此場合は舊債の條件を特に有利に變更するを得るとは限らず、全く唯自然の成行に任かすもので、前の公債よりも新公債の方が一層不利なる條件、即ち一層高利のものとなることは少しとしない。此は必要に迫られて避くべからずに行ふものであるから、特に問題とするに足らない。最多く問題となるのは、最終期限にならぬ前に、好き機會を捉へて公債條件を一層有利に變更せんとして計畫的に行ふものである。其は通例は利子の引下を伴ふものであるが、往々にして利子引上を伴ふこともある。即ち從來よりも高利なる公債に借替へ、其代りに之に應じて名義上の元本額を減少することとなるものである。此は將來償還せらるる場合には、當初の提供額よりも小額を受くるもので、債權者に不利だから、普通の借替のやうに有利のものとなり難い。普通の計畫的の借替即ち利子引下を伴ふものは實行も容易に又勿論實行すべきものである。夫の一般利子が起債當時よりも低下した場合、又は特に起債當時に政府が非常窮迫した状態にありて、隨ふて不利なる條件に甘んじて起債したけれども、其後其地位を回復した場合に、借替によりて國民の負擔を軽減することを計るのは政府當然の義務である。併し今日の國家にては不法強制的なる借替を行ふてはならぬ。だから其公債

が有期隨時拂公債であつて据置期限を過ぎたものか、豫告權附の永遠公債であれば之を利用して可なり、然らざる場合には濫りに之を行ふてはならない。而かも此等にて既發公債の現金償還と新債借替とを各債權者に選擇せしむるを至當とする。隨ふて借替を行ふ前には、債權者が現金償還を希望する場合に應ずべき準備金を備へなくてはならぬ。又其借替を行ふ場合に現金償還を希望する者を出來るだけ少からしめる爲めに、其當時の公債市價より打算さるるよりも、多少債權者に有利なるが如くに、新しき公債の利子及價格を定めるを要する。そして供替の當否には争はれたが、今日となつては右いふ如き條件の下に行はるる以上は別に不當でないといふことであつた。併しさうかといふて此借替をあまりに輕卒に行つてはならぬ。相當慎重に行はなくてはならぬ。何となれば一方には之が爲めに公債所有者の所得事情を案し、所得を減少し、投機的投資を進めて國民資本の喪失を來たし、國民經濟上不利なる結果を生ずるのみでなく、他方に公共の學校病院等の基本財産であつて公債に投下されたものの所得を減少して、結局國庫の補給の必要を増し、且つ借替の爲めに多少國の信用を損し、新債の募集を不利とする等、財政上の不利もあるからである。又借替により生じた財政上の餘裕は、成るべく他の公債償還資源に供するのが穩當である。

整理

(三)整理——といふのは、異様な條件、形式を有つた諸の公債を、同一條件同一形式の公債に統一することである。公債の取扱を簡便にするものである。是れ亦た借替と齊しく、隨時償還する權利が政府に留保された場合であつて、現金償還の選擇が債權者に與へらるる場合には不當ではない。多く借替と聯結して行はれる。特に從來、確定公債があまりに短期である爲めに財政上、屢々避くべからずに借替を爲すの煩あるを除

公債利子の拂下

く目的にて多少長期債に借替及整理を行ふこと、從來、流動公債（預金、紙幣）のあまりに多かつたので、財政として不安定であり又は經濟界を不利としたのを除くために、之を確定公債に組替へ、借替を伴ふた整理を行ふことも往々にして必要のことである。

殘額利用

(四)公債利子の切下——といふのは別に借替に依らずして、單純に公債の在來の利子を切下ぐるものである。此も政府に隨時償還する權利が留保され、且つ債權者に此と現金償還との選擇を許す場合には不當でない。(五)殘額利用——といふのは、利子引下を伴ふた借替と、其の之によりて國庫に利子負擔の減少しただけ公債額を増加することの結付いたものである。つまり精密にいへば借替と新起債との並行である。斯くて此が行はるる結果は、國家の利子負擔は減少せず、併し債務額は増加し、其當時、政府に新しき資金を供することとなる。

延拂

(六)延拂——も亦た舊債に基きて政府に新資金を供するが、前者の如く、新債務を起すのでなく、唯だ所定の償還期を延引することを約するものである。此は特定人に對し其約定人の同意するが如き場合の外は、通例は行はれない。

主體變更

(七)主體變更——其他、國債を國家名義からして他の主體に移すことによりて、國の債務を輕減する方法がある。其に二あつて、一は國債を地方團體に配當して結局、地方團體をして元利拂に任せしむるものであり、他は人民に其財産に應じて配當せんとするものである。何れにしても分配の適當なる標準が得難く、不公平となり易いといふ缺點を有つ。

第四節 公債の償還

公債償還
の意義

公債償還といふは公債の元金の返却である。之と利子拂とを併せて公債義務の履行といふ。公債によりては元金の返却と利子の支拂とを區別すべからざるがある(例之、年金)。だから此等を包括する爲めには、むしろ公債義務の履行といふ詞にて總稱するのが適當かも知れない。尙ほ公債には利子拂の伴はぬものもあり(無利子公債)、元金償還の伴はぬものもある(永遠公債)。

公債償還
資金

公債償還の資金を何れに求むるかが第一の問題である。或は新に公債を募集して之に充て、或は租税の新設又は増率によりて充つるといふことも出来るが、此等は非常の場合の外、據ることを得ぬ。或は公債募集金の一部を割いて其公債償還の基金を作り、之を利殖して他日の償還に充つるが如きことも行はれたが、其は愚策で、初めより其れだけ少く公債を募集した方が良い。或は各種の税収入を各種の公債の爲めの特別償還資金に充つるといふのも、目的税の弊に陥るものとして採るべきでない。だから公債償還の爲めの資金としては臨時的には剩餘金、官有財産の拂下、戦勝償金、貸付金の返納金、公債の借替又は利下切下によりて生じたる財政上の餘裕金等の臨時収入を適當とする。併し此等は必ずしも之あるを期し得ぬ。此あるも往々にして小額であつて、之に多きを望むことは出来ない。だからして更に經常的には財政の緩急を計つて、公債費として年々、利子拂、管理費と一緒に、元金償還の爲めに或經常費を支出し、漸次償還すべきものとする。

公債償還
の速度

尙ほ元金は兎に角、如何なる場合にも利子拂額だけは、經常費たる公債費として支出すべきものである。

公債償還につきては或は徐々に之を行ふべしと唱へ、或は急速に之を爲すべしといふ。公債樂觀論者は前説を唱へ、悲觀論者は後説を唱ふる。前者は公債の物體は利益を後世にも及ぼすものだから、必ずしも急速に償還するに及ばぬ。特に國家は永久的信用を有つから、速かに償還しなくてはならぬやうな信用状態には居らぬ。却つて債権者は其の速かに償還せらるることを嫌ふこともあるし、又國力は普通の場合、將來益々増大するから、今日償還するよりは、後日國力の發展した後に之を爲した方が國民の負擔が一層輕易なるを得るといふのであり、反之、後者は國家は將來には又將來の計がある。後日に至つて又起債の必要の生ずることあるを免れない。だから可及的に速かに償還して、成るべく此負擔を軽くするのが、今日に於ける國民及當局者の當然の義務であるといふのである。此二説共に眞理がある。要は國帑の豊富と否とを考へ、時勢の緩急をも斟酌して適度に償還すべきもので、あまりに急ぐにも及ばなければ、あまりに放任してもいけない。特に國家に償還財源の一時に増加することがあつても、例之、巨額の償金が得られたとしても、爲めに一時に急激なる大償還を行ふのは、國民經濟上有利でない。急激に償還せられた資本は急速に相當に安全なる利殖投資物を見出すことが出来ず、多くは投機事業に投ぜられ、又は浪費せらるることとなるからである。

公債償還
の順序

公債償還の順序は、償還の時期、償還の金額につき初めより法律又は契約上の拘束あるものは別とし、政府が任意に決定し得るだけでは、先づ以て戦時等危急の場合に起したものを成るべく速かに償還し、次ぎに其他の普通の政務の爲めのものに及ぼし、私經濟的事業の爲めにするものは最後に來るべきである、不生産

公債償還の方法

的のものほど累を後世に及ぼすことが大いからである。尤も戦時債の如きは事實上、額が巨大で到底之を速かに償還し盡すことが難い。其點からいふても早く之が償還に手を着ける必要がある。

強制(義務)償還法
自由(任意)償還法

償還公債

減債基金

特殊の減債基金

公債償還の方法は種々ある。

(一)強制(義務)償還法自由(任意)償還法——此は、國家が償還につき法令又は契約上の拘束を負ふや否やに依る分類である。自由償還法とは、政府の財政の都合によりて、償還と否と、償還額の大小を決するものだから頗る便利だ。が償還を疎略にし、公債額を擴張せしむる恐がある。政治家及國民の智徳の進める處でなくては好成绩を挙げ難い。強制償還法は其利害恰も前者と相反する。財政上には不便だが、償還を忽にしないといふ利がある。此には更に國債其ものに附帶した制度と、強制償還の爲めの特別の制度とがある。償還公債は凡べて其自身に強制償還の伴ふたもので、特別の制度には二種ある。一は償還基金又は減債基金制度であり、他は一定金額を償還に充つる制度である。減債基金にも分散的なるがあり、統一的なるがある。

其各にも更に色々異つた方法があるが、要するに之が爲めに一般豫算の外に、特別豫算を作ることが財政豫算の統一上望ましくないのみでなく、之が特別管理の爲めには、特別費用を増すといふ非難もある。之を維持して、年々一定額を之に向けて償還を行はしむるときに、他方に財政上別に起債事業を有つ場合の如きは、一方に低利の公債を返しつつ、他方に高利の公債を起すが如き不都合ともなり得る。又減債基金が其資金を以て公債を買入れても、其公債を永く基金に所持して一般會計から其利子の支拂を受け、其利子をも年々一般會計から受くる償還資金に加へて益々公債買入額を増加するが如き仕組を有つものに至りては、一見

單純に一定金額を減債に充つる制度
新減債基金制
歩合償還制

剩餘金振向制度
我國の制度

すると僅かの償還資源にて急速に大な償還を行はしむるかのやうにも見ゆるが、實は政府が此減債基金にて買取つた公債を直ちに消却したならば負擔するを要しなかつた利子額だけ多くの償還費を拂ひつつあるのに止まり、財政全體として之が爲めに特別の利益を生じたものではない。減債基金が公債を買入るるに隨つて其を消却して行く仕組にては此終の外見上の利もなければ、同時に之に關する非難も受けない。此等の非難を受くる減債基金は其國の公債額の過大なるが如き場合には之を探るのも已むを得ぬが、然らざる場合にはむしろ探らぬが良い。單純に一定金額を償還に充つる制度にも二あつて、其一は英國の所謂新減債基金で他は歩合償還制度である。前者は年々國債管理費及國債利子額を超過する一定金額にして年々議會の協賛を經、時に更正さるべきものを一般豫算から經常費として支出し、此一定額中、管理費利子額を超過する部分が新償還基金として償還に使用せらるるものであり、名は基金でも實は基金でない。歩合償還制は少くとも當時の國債額の一定歩合額を償還費として支出するもので、此二のもの共に基金制に伴ふ非難を避けて、國債減縮の實を擧ぐることを得る。そして歩合制の方が新減債基金よりもより多く此國債減縮に有効である。けれども此とても爲めに財政が一層窮屈になるといふことはある。又此等のものも、減債基金と同様に、時として低利の國債を返却して高利の國債を起すの不利を伴ふことは避けられない。右の外、強制償還の爲めの補充制度として、決算上の剩餘金の生じた場合、其全部又は一定部を臨時償還に充つる制度がある。此は非難のなき適當なる制度である。我國の減債基金制は、基金制度に歩合償還制を加味したもので、基金は公債利子の外に、償還に充つべきものとして前年度初めの國債額の萬分の百十六以上、三千萬圓以上つづつを年々一

般會計から交付せられ、廣く金銀有價證券にて利殖することは許されて居るが、其にて買取つた公債を永く基金に所持して一般會計から其利子を受けるといふのではない。尙ほ此外に昭和二年度から毎年度、其前々年度にて一般會計の歲計上、新に生じた剩餘金の四分の一を下らざる金額をも減債基金に繰入ることになつた。

額面全額償還法
額面一部償還法

(二)額面全額償還法額面一部償還法——此は、公債の額面金額の全部が償還さるるか、一部が償還さるるかに依る別であつて、後者の如く額面金額の一部づつ各證券につき按分配當して償還することは實際頗る不便だから、前者が多く行はるる。後者は通例、年金の形にて行はるる。

抽籤償還法
買入償還法
割引償還法

(三)抽籤償還法買入償還法割引償還法——此は償還の手續に依る所である。抽籤に當つた者に對して、券面金額を交付して償還するのが抽籤償還法であつて、買入法は通例、公債市價が券面價格以下となつた場合に、政府が窺かに市場から公債を買取つて消却するものである。尤も市價が券面以上るときにも買入を行ふこともある。其は多くは政府が之によりて一層其公債の市價を釣上げ、次の募債に使せんとする爲めである。そして割引法といふのは、償還終期に切迫したとき、其終期前に現金を欲する者の爲めに、其券面金額又は登錄金額に其年の未拂利子を加算したのから、一定割引歩合により割引したる金額を交付するものである。此終りのものは金融逼迫したるとき、金融調節の爲めに行はるる特例である。で普通には抽籤か買入かが問題となる。國庫の利益からいへば市價が券面以下るときには買入を探るべく、市價が券面以上るときには抽籤を選ぶべきである。但し財政の事情によりては、市價が券面以上るときにも買入を探ることはあり、又金融

抽籤と買入との比較

救済の意味にて市價券面以下るときにも抽籤を探ることがある。買入法に依れば資金を必要とする者に資金を給することとなるのに、抽籤に依れば必ずしも資金の必要ならざる處に之を給することとなつて、資金の必要切なる處に之を給しないこととなる。尤も市價が券面よりも可なりに落ちて居るときには、公債の持主としては買上に依らるるよりも抽籤に依られた方が一層大なる度に於ける公債市價の値上りの利益を受くることが出来る。我國にては金融業者が概して抽籤を希望するのは、其持つ所の公債の値上りを期するが爲めである。

第五節 地方債

地方債の制限

地方債につきて特段なる事項を述べる。從來、地方債については其濫起を抑制する爲めの國家的監督制度は相當に發達して居るが、之が便宜を計るべき特別制度の閑却された傾がある。其制限となるのは、地方團體が其起債並に償還方法の決定變更について政府の許可を要することとし、且つ之が起債、許可の場合の限定さるるが如きである。そして其場合は其舊債を償還する爲め、地方團體の永久の利益となるべき支出の爲め、又は天災事變等の爲めに必要ある場合に限らるる。

地方債の改善
地方債機關

地方債を有利とし、地方債の地位を向上する爲めには、之が爲めの特別の機關を設くることと、其證券につきて改良を計ることを要する。此の如き機關としては色々あるが、先づ第一には、地方團體の自治的設備

地方自治的設備によるもの
其共同的なもの
金融組合
地方共同銀行

に依ることを得る。其には共同的なものと、各箇的なものとある。其の共同的なのは第一は數多の地方團體の作る金融組合である。彼等が共同して連帶責任を負ふやうな信用組合的のものを作ることが出来れば、各箇的に起債するよりは一層低利にて起債し得るであらうが、唯其結果として一地方團體が他地方團體の失態の跡を引受くることとなるのが地方團體の性質に反するから、實行困難である。其は精々、數地方團體共通事業の費用に關して行はれ得るのみである。第二の共同自治的設備は、地方共同銀行である。即ち各團體が各一定の株を持つて一共同銀行を作り、之にて債券を發行し、及其他の方法にて資金を吸収し以て各團體に融通するのであり。之によりても各團體各別に起債するよりは有利となり得る。そして此場合には前者と異り、各團體の責任が有限だからして地方の關係するとしても實行し易いものである。唯だ地方團體の中でも大團體は之によりて利することが割合に少いといふことに不平をいだき、小な團體は之に拂込むべき株式資金を缺くといふ困難があり、此銀行の發生の爲めに、從來地方財政の機關銀行たりしものにして其地位を失ふこととなるべきものの反對運動なども其成立を妨げる。地方團體の自助に依る各箇的のものは、各下級地方團體附屬の銀行的設備と、各上級團體附屬の其とである。特に前者として從來發達したのは市町村の貯蓄金庫であり、此により割合に低利にて集められたる資金が其地方團體又は他の團體の爲めに融通さるるを得るの極めて便利なことであり、地方資金は成るべく地方へといふ趣旨にも適う。

國家的制度によるもの
國家官廳

それから國家的制度に依るものがある。此に三種ある。其第一は國家官廳に依るもので、政府部内の一局が独自の債券を發行し得ないやうな凡べての地方團體に對し同一條件にて地方貸付を爲し、之が資金を地方貸付資金債といふ特段なる國債の發行によりて集めるものである。其爲め地方自治を破るやうな嫌はあるが、地方としては其實利は確かに收めらるる。固有の國債の地位を其特殊債の増發だけ不利とするといふことはあるが、其は國家としても忍ぶべきこととしなければならぬ。第二の國家的制度は國立銀行である。此の如きものがあるならば、其が地方貸付の爲めにも成度まで便利を與ふることが出来る。第三の其は國家の特別な資金部であり、其よりして餘力の一部を割いて地方に低資融通を爲すことが出来る。我國の簡易生命保險の資金は一部此に應じて居る。我國の預金部の資金も同様だが、此方は見様によりてはむしろ國立銀行とも見られる。

私立銀行によるもの
特權銀行
純私立銀行

私的設備たる銀行に依ることも出来る。此には更に二あつて、一は國家の特別保護を受くる銀行で、他は純然なる私立銀行である。前者としては不動産銀行が特に地方貸付の爲めに盡力することが多い。我國にても或度まで此が行はれて居る。純私立銀行に依るよりは有利だが、其銀行には別に本業があるからして、之に多きを望むことは出来ない。若夫れ純私立銀行に依りては格別に好い條件の借入を期することは六つかしい。

地方債證券の爲めの施設
形式的一統

地方債證券の爲めの施設には二ある。一は形式的統一であつて、他は實質的の補助である。前者に更に二種ある。其單純なるは全國一定の地方債證券を作つて、各地方團體にて起債するときは、此に其々記入せしむることとするのである。此によりて其經濟交通が一層便利となり、其爲め多少地方債の利子を低廉とする効果はある。其精巧なのは、國家、銀行又は組合が其責任に屬する統一的の地方債證券を發行して資金を吸収

實質的補助

し、各箇の地方團體には其必要に應じて貸付ることとするものである。斯くするときに、形式が統一されるのみでなく、一層大な力を有つた機關が責任を有つこととなつて、其債券の價値を高め、一層低利なるを得しむることとなる。地方債證券の實質的補助の第一は地方債證券を公定の擔保品として又は課税特典につきても國債と同様に取扱ひ、或は中央銀行の見返り擔保に加へ、或は割増附の特典を與ふるが如きである。割増附のみは社會上の弊害もあるから之が採用に躊躇せしめるが、他は弊害も少く、随つて認めても良からうと思はる。第二は國家、銀行等が各箇の地方債に保證を與ふることである。尤も彼等が齊しく責任を負ふといふに於て、むしろ彼等自ら統一的な地方債證券を發行する方が遙かに簡單であつて、目的を達するに一層有效である。第三は國家、銀行等が各地方債の起債募集につき仲介其他の勞を取るといふのも、地方團體が直接に之を爲すよりは多少有利なる條件たるを得しめやう。

第五編 財政管理

第一章 財政管理一般

第一節 豫算決算財政計畫の意義及重要

財政計畫の意義
 財政の管理には財政計畫、豫算及決算を缺くことを得ない。財政計畫とは財政全體につき、又は其特定分科につき、若干年間に亘つて大體上、歳出の範圍及之に充當すべき歳入の種類並に金額の見積りを爲し、以て其に於ける收支の均衡の基礎を立つるものであり、豫算とは之に基き又は之と離れて、次の來るべき會計年度に於ける收支の種類及金額の見積りを爲すものであり、そして決算とは右豫算に於ける收支の實際の結果を示すものである。

豫算の重要

財政は元來、收支均衡を得ることを眼目とす。收支過不足なきを期するものである。其の爲めには少くとも豫め、來るべき次の年度の收支の見積りを作つて、之に備へなければならぬ。即ち豫算を作つて以て、

財政計畫の重要

支出をして断じて人民の擔ふに堪へ得べき材料、即ち其給付能力に相當なものを超ゆることなからしめ、而も其必要又は有益なる支出をして相當なる財源を有たしめ、且又緊要の程度、即ち緩急輕重の度に應じて加除増減を行ひ、以て重要度の輕きものを支出して、却つて重要度の重きものを支出し得ざるが如きことなからしめなくてはならぬ。そして之によりて行政官をしては其活動につき據る所あらしめ責任の所在を明かにし、議會をしては財政監督の任務を完うせしめ、一般民衆及外國債權者をしては、財政の實相につき了解することを得しめ、随つては又政府及議會をして其豫算の準備、審議、施行、監督を一層慎重ならしめ、相待つて財政の健全なる發達を遂げめんことを期する。豫算は元來、私經濟にても其の大なものでは之を缺くことを得ぬが、財政では特に之を必要とする。其は其の利害の關係が一層重大だからである。其は又、當に次の年度の豫算のみでは足れりとせず、來るべき十年、十數年にも互る豫算ともいふべき財政計畫、亦た財政を健全に發展せしめるのに必要である。此は即ち豫算の豫算ともいふべく、財政の壽命が永遠である以上は、當に當面の關係を良くすることにて甘んずべきでなく、稍々永きに亘りて安全確實なる財源を得て、事業の進行を保障しなくてはならない。斯かる據り處もなく、漫りに一時を糊塗するのは財政を健全ならしむる所以ではない。豫算の外に財政計畫をも要するのは此故である。尤も財政計畫は稍々永きに亘るから、其時の進むに伴れ、事情の變更に遇ひ、多少の變更を加ふる必要を見るを免れない。そして此等の豫想見積りのみを明かにして、之が實行の結果を明かにしなくては、其の果して適法適實に豫定が行はれたか、夫の見積りに遺漏がなかつたか何うかを知ることが得ぬ。此の如きは過去に於ける當局者の責任を明かにし、且つ

決算の重要

監督を行ふに必要なばかりでなく、又將來に於ける見積りをして益々實際に近づかしむるにも必要である。是れ決算の重要な所以である。決算は豫算や財政計畫の如く實際と相違することのあり得るものでなく、事實を有の儘に寫し、其真相を示すものである。

豫算決算の監督

それから此豫算の編成及施行に關しては、政府は議會の政治的監督を受け、特に其施行については我國にては其上にも會計検査院の法規的監督を受くるが、其等の施行上の監督は實は事後の監督に止まり、多少効力の薄い嫌がある。事前監督をも及ぼしては何うかが一の問題である。監督は之によりて一層有效となるが、併し行政手續の一層の面倒といふことと、一層の多費を要することとを伴ふを免れぬ。尙ほ之が施行の任に當る各行政官としては其上長官の行政監督をも受くるものとする。

第二節 豫算の期間

會計年度

財政の壽命は永遠だが、財政を整頓し豫算を立つるが爲めには、むしろ相當に短き一定の期間毎に就きて行ふを便宜とする。此の如き豫算整理の爲めに選ぶ所の期間を會計年度といふ。

其長さ

會計年度の長さを一年とするか數年とするかは一の問題である。大國にては一年を通例とするが、小國にては二、三、四年などの例がある。獨逸の支分邦や北米合衆國の各州に其がある。其の小國にて數年制を探るものあるのは、此にては事情の變動の少いのに因る。數年制の長所の第一は、議會及政府が年々同一事を

數年制の長所

繰返す爲めに多大の時間を費す必要なく、随つて爲めに經費を節し、並に議會及政府の精力を、他の有益なる方面に十分に盡さしむること、第二には、之に依るときは、巨大なる臨時費も能く數年に分配せられて容易に負擔せらるることが出來、其爲め一年制の場合に比し、之が協賛の與へられ易いといふこと、第三には年度内は各年間に繰越、流用が自在であつて、會計の處理頗る簡易であり、行政當局の爲めに便利なりといふこと、第四には、随ふては或時は不足を補充するの途なきに苦しみ、他の時は餘剰を得て濫費するの恐なきを得ること、第五には經費が一年制の場合の如くに急速に増進することなきを得といふことである。そして之に對して數年制の短所の第一は、議會の勢力及監督權が完全に及ぶことの出來ないといふこと、第二には會計年度が長ければ、臨時費の發生、收入の異動が愈々多く、随ふて確實に豫算を調整するの一層困難なことである。此最後の點が此につきては最重要であつて、今日、諸大國が相率ゐて一年制を採るのは主として之が爲めである。我邦亦た、國、地方を通じて一年制を採る。尤も我邦にても、日清戦争、日露戦役、世界大戦などの臨時軍事費の特別會計は、此にも拘らず、開戦より平和克復までを一會計年度とした。即ち特に數年制を用ゐた。全く一般原則の例外としてである。

我國の制度

其始期

會計年度の始期については、特殊の歴史をもつ國の特例を別としては、諸國の制度は一月一日に始まるもの（埃、佛、露等）、四月一日に始まるもの（日、英、獨、普など）、七月一日に始まるもの（米、伊など）の何れかに屬する。我邦にては明治維新以降、數度の變遷を経た。明治七年前は、一月一日に始まつたが、明治八年一月乃至六月は假りに其半年を以て一會計年度とし、明治八年七月乃至十八年六月は甲年七月より乙

始期の要件

年六月までを甲會計年度と爲し、明治十八年七月乃至十九年三月は假りに九箇月間を一會計年度と爲し、明治十九年四月以降、甲年四月より乙年三月までを甲會計年度と爲す現制度となつた。そして此始期を如何にするかについては種々の觀察點を併せ考へなくてはならず、一概に何れを可とも斷じ難い。第一には議會の開期との關係を見なくてはならぬ。即ち豫算の實施は、豫算が議會に提出せられて、若干月後たることを要する。で此點に於ては更に進んで議會の開會に適當なる時期を見なければならぬ。そして其には議員たる人の私經濟の爲めの農繁期、決算期を避くべきである。更に我國などでは酷暑期も避けなくてはならず、此等の點から見ては我現在の制度は大體、不適當でない。第二には年度初めとしては、收入の比較的多い時を選むべきである。是れ年度初めには、前年度に於ける定額の少かつた爲めに、新年度を待つて支出するを要するものがあり得るからである。尤も收入の時期を、年度初めに收入の多く擧るやうに即ち財政の都合の良いやうに定めることも出来るが、此收入の時期は財政の都合からのみ定めることが出来ずして、例之收入の重なるものたる租税の如き、納税者の便宜から定まることが少なくなく、其れだけでは年度初めの時の決定を、収入の納期に合ふやうにするより外はない。第三には年度末が氣候などの障礙の爲めに豫定事業の進行を妨げられて、次年度に繰越すものを生じないやうにすることが必要である。第四には成るべく民間の事業年度と調和するが良い。凡そ此等の條件を悉く充たす時期は求めて得難い。現在の我邦制度は右の中に就き、第一は充たして居るが、第二、第三、第四を充たさない。之を七月に改め、同時に多少租税納期を改めたら良からう。尤も其爲め第一條件を充たさないことにはなるが、五六月頃は、まだ酷暑といふほどでもなく、農

我國制度の批評

緊期ではあるが、議員となるほどの者については、今日の事情にては格別之を考慮するには及ばぬ。

第二節 豫算超過支出、豫算外支出及 財政上の緊急處分

豫備金に
依るもの

豫算の施行中、而かも議會の閉會中で、豫算外に又は豫算を超過して避くべからざる支出の生じたときの爲めに、之に應ずる途を講じなくてはならぬ。此の如きものの第一は豫備金に依る場合で、第二は豫備金以外に剩餘金を以て政府の責任支出を爲す場合である。何れも來るべき議會にて議會の事後承諾を経べきものとする。豫備金は豫算中に計上せられる。第一豫備金と第二豫備金とに分れ、第一豫備金は避くべからざる豫算の不足に充て、第二豫備金は豫算外に生じたる必要の費用に充つるものである。第一豫備金に依るものは翌年度八月三十一日まで、第二豫備金に依るものは次の帝國議會の常會の開會後直ちに、各省大臣より大藏大臣に計算書を送付し、大藏大臣は更に右の二のもの各別に總計算書を作つて各省大臣の送附したる計算書と共に帝國議會に提出することとなる。豫備金以外の責任支出は避くべからざる豫算の不足にも、豫算外に生じたる必要の費用にも起る。凡て此等のものにつき事後承諾を求むるは必ずしも次の議會たるを要しないが、責任を明かにし及事後の監督を完うする爲めには、最近の次の議會に於てするを至當とする。責任支出の過大を防ぐ爲めには豫備金を増加しやうとの考もあるが、然るときは又豫備金の過大に乗じて之を濫用する恐もある。又責任支出の財源たる剩餘金は現實の剩餘金たるべく、豫期すべき見積りの剩餘金であ

政府の責
任支出に
よるもの

財政上の
緊急處分

つてはならぬ。然らざれば現年度内の剩餘金を現年度内に使用し、款項の流用又は目的外の定額使用と選ぶなきこととなるからである。其他、公共の安全を保持する爲めに緊急の必要なる場合であつて、而かも議會を招集することの出来ないときには、政府は財政上必要なる處分を爲し得る。其處分とは例之、豫算を變更し、國債を起し、特別益金を流用し、非常税を起すが如きである。勿論此につき政府は之を次の會期に於て議會に提出して其承諾を得なくてはならない。

第四節 出納

出納機關
政府主義
と銀行主
義

豫算に従ふて政府が收支を行ふのには出納の機關を要する。米國にては金庫を大藏省に置いて出納事務を行はしむる(尤も其地方的事務の爲めには銀行をも利用して居る)。けれども歐大陸及以前の我邦にては國庫金の出納保管事務を行ふ爲めに特に、金庫といふ機關を置き而かも之を銀行をして當らしむる。之に對し英國及今日の我國にては出納事務を銀行に一任し、別に金庫といふ機關を設けない。そして此金庫を設くるのには分散主義と統一主義とがあり、舊時には分散主義が多く行はれたのだが、今日はむしろ統一主義が行はる。是れは豫算統一主義と同一の趣旨に出づる。國庫金の取扱を政府行政官自ら行ふのは不適當で、銀行に任かすが、一層適任者をして處理せしむる所以であり、且つ政府としての損失の危険を避くる所以でもあるが、之が爲めに特に金庫を設けて其事務を銀行をして行はしむるか、國庫金を銀行への單なる預金とし

金庫統一
と分散

金庫主義
と預金主
義

て銀行をして取扱はしむるかは、金庫主義と預金主義との争のある所である。正面からいふと國庫金の安全を保つ爲めには金庫主義が勝り、一般金融界、随つて事業界に遊資を供給して其發達を助長する點からいへば預金主義勝るとすべく、國庫として利子収入を加ふるといふことも預金主義の利である。併し實際には我國の舊時、金庫主義の下にも、地方にては中央銀行の代理店たる銀行に於て必ずしも國庫金と銀行資金とを區別せず、之を混同して利用し、検査官の來る場合に、一時、見せ金を準備して居つたのであるから、金庫主義の下にても國庫金が地方金融を助けて居つたのであり、却つて此が預金主義となつた爲めに、地方銀行の收めた所の國庫の預金が急速に中央銀行の本支店へ回收せられ、其爲め地方銀行としては國庫金を利用し得なくなつた。即ち預金主義となつた爲めに中央市場は餘裕を増したけれども、地方市場にては却つて壓迫を受くることとなつたといふことがある。何れにせよ、預金制では政府は全く一銀行（中央銀行）の預金者として一の勘定を有ち、其収入金は直ちに之が預金として預入れ、其支出は隨時、取扱銀行を支拂人とする小切手にて振出すこととなるのであり、我邦にては大正十一年度以降之を採り、之により日本銀行が國庫金出納を行ふけれども、其の受入れたる國庫金は之を政府預金と爲し、之に對しては特に定めたるもの及政府の爲めにする支拂準備に必要な金額の外は、相當の利子を附することとなつた。金庫制だと、銀行が政府の特別の事務所となる譯で、舊時の我邦制度にては、日本銀行總裁が金庫の出納役となり、日本銀行に於ける國庫部と營業部とは各獨立して經營せられ、國庫部に入つた通貨は國庫に死藏さるべき筈であつた。會計年度は我邦にては三月末日に終ること、上にいふ通りだが、實際の出納は必ずしも之にて終ることを

出納整理
期限

我國の制
度

出納官吏
の出納期
限

日本銀行
の受入支
拂期限

帳簿締切
期限

得ぬ。斯くて別に之が整理期限を要することとなる。其第一は、出納官吏の出納期限で、毎年度所屬歳入金を出納官吏又は出納員にて收納するのは翌年度四月三十日限りとし、毎年度に屬する經費を精算して小切手を振出すのも翌年度四月三十日限とする。但し國庫内に於ける移換の爲めにする支出、歳出金に繰替使用したる現金補填の爲めにする支出は翌年度五月三十一日まで小切手振出を爲し得る。第二は日本銀行の受入支拂期限で、歳入金を受入るるのは翌年度四月三十日限と爲し、歳出金を支拂ふのは翌年度五月三十一日限とする。但し出納官吏より其領收したる歳入金の拂込、市町村又は之に準すべきものより其收納したる歳入金の送付、國庫内にて移換による歳入金の受入については翌年度五月三十一日まで受入を爲し得る。第三は帳簿締切期限であつて、大藏大臣は會計検査官立會の上、毎年七月三十一日、前年度の主計簿を締切る。或年度の出納整理は之にて終了する。

第五節 決算

決算について特に問題となるのは残額（レスト）計算の整理であり、此に二の主義がある。一は佛國主義で、之に依れば各年度閉鎖後の残額を數年間特別計算として存續し、残額の盡くるに至つて初めて全く此計算を閉鎖するのである。他は普國主義であつて、此は或年度閉鎖後の残額に凡べて翌年度の命令額（ゾル）に加へ、其残額中、此翌年度内に、現在額（イスト）（即ち收入濟額又は支拂濟額）となつたものは、其翌年度

残額整理
の二主義

我國の制度

の現在額として計算するものである。理論上前者が當然だが、實際の便宜からしては後者でも可である。ただ之が爲めに各年度に屬する計算を多少不明とするといふ實際上の不利はある。我國の制度は此二つのものの折衷であつて、歳出については各省大臣は翌年度七月三十一日までに各省經費要求書と同一の區分により、其所管經費の決算報告書を調製して大藏大臣に送付し、歳入については歳入事務管理廳が毎年度收入濟歳入額につき、豫算に對する増減計算書を調製し、翌年度七月三十一日までに之を大藏大臣に送付する。大藏大臣は二者を併合して、總豫算と同一區分により、歳入歳出總決算を調製して歳入決算明細書、各省決算報告書、國債計算書を添へ、會計検査院の検査を経て次の議會に提出するものとする。そして歳出決算は翌年度五月三十一日を以て締切り、此時までに既に振出したる小切手にして同日までに支拂を了せざる金額に相當する資金は、特別計算として保存し、此小切手に對しては振出日附後、一年間を経過せざるものは、日本銀行にて之を支拂ひ、一年を経過するも未だ支拂を了せざる金額は、其期間満了の日の屬する年度の歳入に組入る。歳入については納期の一定したる收入にして納期所屬年度に納入の告知書を發しないものは、納入の告知書を發した年度の歳入に組入れ、出納の完結したる年度に屬する收入、其他豫算外の收入は凡べて理年度の歳入に組入るものとする。

第二章 豫算

第一節 豫算の統一及分科

豫算統一の原則

一國の豫算は凡べて一括して概觀を爲し得るが如くに成形さるるを要する。然らざるときは、責任も不明となり、監督も不完全となる。又政府及議會は本來、之につき常に改良すべきものを改良することを怠つてはならぬのに、豫算が分散するといふと、之を了解することが難く、自然之が注意を怠ることとなり、結局、財政を堅實ならしめ得ざることとなる。此豫算統一の原則は間々、例外を避くるを得ないけれども、原則としては各國の一般に認むる所である。純計豫算、特別豫算、追加豫算、責任支出、緊急處分、委任經理などは凡べて此原則の例外であつて、凡べて又嚴正なる批判を要する。又出来るだけ避くるを得策とする。

其例外

豫算の分科
分科の重要

豫算が統一を原則とすること、統一を要求すといふことは、必ずしも其分科を排斥するものではなく、むしろ豫算の適當なる分科を要求するのである。即ち統一と分科とは矛盾し衝突するものでなく、互に一致し調和するのである。豫算の統一とは、つまり分科したものを全體として統一し綜合することである。其に於て分科を要するのは、之によりて各部當局の責任を一層明かにし、且つ之が監督を一層完全にするのに避く

分科の方

豫算の分科は監督の完全と責任の明瞭とを期して行はるるものだから、其分科の方法は明瞭、一樣、不動の原則に適ふを要し、更には分科の精粗宜しきに適うを要する。各行政分科にて其々事情の同じくない爲めに多少之が各部に於ける一樣を破るの已むを得ぬといふことはある。又法令の改正等の爲めに變更を加ふるの已むを得ぬといふことはあるが、併し間々行はるるやうに、監督を免れ責任を避くる爲めに、殊更に一樣を破り、屢々變更を爲すが如きは排斥すべきである。即ち各部を出来るだけ一樣の形に置き、且つ一度定められたものは成るべく變更せず保持するのを探るべしとす。往々にして豫算の分け方を不明瞭にして置き、其間に恣意を行はうといふことがあるが、是れ亦避けなければならぬ。立憲國、民衆利益を尊重する國の當局者としては、特に其財政當局者としては、曖昧を避け秘密を避くべきものであつて、制度、施設は各其長短利弊を曝け出して明瞭にするを要する。不正直は財政家には最も禁物であつて、正直誠意が肝要である。監督と責任との趣旨からしては分科の出来るだけ細いのが必要のやうに考へらるるが、併し又其のあまりに精なるときは、却つて監督の弛むこととなり、且つ行政官に於て款項の流用の自由でない所から、自然不要の金額をも要求して置くこととなり、財政膨脹を生ずるといふ弊をも見る。だから其精粗は他諸國の事例を参照して適度に定めるが可い。之と關聯して更に同性質のものは出来るだけ集中すべく、あまりに各所に分散する爲めに明瞭を缺くこととなる事のないやうにしたい。随つては又、適宜に集中するといふ原則にも従ふべきである。例之、議會の自由議定の範圍に屬するものと、多少之に制限を受くるものとの如きも、豫

我國の豫算

算分科の上に之を明かにし得るやうに集中を行ひ、更に其々に既定額と新規要求額とを明かにすることも望ましい。我邦の豫算は大體、陸海軍の分は粗に過ぎ、他は精に過ぎて居る。分散の嫌もあるし、不明瞭、不畫一、變動的といふの誹も受くる。

豫算計上の方法

豫算計上の方法としては、豫算統一原則に従ふ以上は總計豫算主義を探るのが自然の要求である。總計豫算といふのは純計豫算に對立して居る。經理費即ち、徴收、管理、經營の諸費を包括して、有らゆる收支を計上するのが總計豫算であり、此等の諸經費と之に當るべき収入とを控除して純収入と施政費とのみを示すものが純計豫算である。缺損又は不足を生じたる特別豫算にては、其收支の附き合ふ部分を除き、之が不足のみを示すのも純計豫算である。當局者の責任を明かにし、會計の監督を完うし、財政の全般を了解して之が改良を怠らぬといふ爲めには、總計豫算を勧むべきである。特に經理機關の良否、收納方法の當否、國務全體の費用及國民負擔の程度を知るのには、總計豫算に依らなければならない。但し今日の實際では何れも單純に一の主義を貫かない。多くは二のものを交へて用ゐる。我國では原則は總計豫算に依るが、少くとも總豫算（一般會計豫算）にては一部、純計豫算が行はれて居る。例之、專賣局益金、印刷局益金の如きに於て然りである。但し此純計豫算を探るとしても、別に明細豫算又は之に代るべきもの、更には特別豫算などを持つこととなるから、結局は形式上の争に歸する。けれども有らゆる收支が統一せられて一の豫算に現はれて居る方が、色々別の豫算に分散して居るよりも、より多く責任を明かにし、監督を完うすることには適する。

豫算の種類

さて豫算には色々の種類のものがある。重なるものは左の如し。

總豫算

(一)總豫算(本豫算、又は一般豫算)——といふのは、豫算の主要部又は根幹を成すものであつて、完全なる

豫算統一主義の行はるる國では、此が同時に全體の豫算となる。其は一般會計に屬する收支の豫算である。

總豫算の分科

我國では先づ之を歳入經常部、歳入臨時部、歳出經常部、歳出臨時部に分ち、そして歳入にありては各部を

直ちに順次、款、項、目に分ち、歳出にありては各部を一應、各省所管別と爲したる上にて、款、項、目、

節に分つ。但し皇室費は各省所管を超越したる別格のものとして爲す。歳出の款と款との間、項と項との間に

は行政官(主務大臣)に之が流用を許さぬ。目と目との間、節と節との間にては之を許す(但し一定のものは

大藏大臣の承認を要す)。故に分科上問題となるのは特に主として款、項についてである。此各省所管別を

探るか、之に拘らず直ちに款項別とするかは、豫算編成に關する形式主義と實質主義との争のある所であつ

て、各省所管別とするもの即ち形式主義の長所は、各省大臣をして其所管の歳出入について責任を明かにせ

しむるに在る。其短所は數省に分屬するもの(例之、營繕費、教育費の如き)につき事物の性質に依る或科

目の全額を通觀することを困難と爲し、特に行政所管は國によりて異なるから、他國との比較を困難ならしむ

といふに在る。歳入は主として大藏大臣の所管に屬し、形式主義の長所を發揮せしむる必要が少いから、通

例、實質主義を採り、歳出にては形式主義の長所を發揮せしむる實際の必要が大いから、主として形式主義

を採り、之に多少、歳出の目的に依る部門(例之、我國の皇室費、外國にては議院費、國債恩給費、徵稅費、

官業費の如き)を併用するのが多い。我國も之に依る。歳入出とも形式主義を採るのは塊、二者ともに實質

豫算編成に於ける形式主義と實質主義

主義を採るのは英である。

明細豫算

(二)明細豫算——とは總豫算の外に、其附録として、之が内譯及説明の用を爲すものである。我國にはないが、

獨逸支分邦には之を採るが少くない。我國にては之に代るものとして歳入豫算明細書、各省豫定經費要求書、

各目明細書がある。明細豫算を採る趣旨は、之によりて總豫算を簡單と爲し、概觀し易からしむといふにあ

る。但し其結果、自ら總豫算に於ける款項を粗に失せしむる恐はある。

特別豫算

(三)特別豫算(又は副豫算)——とは特別會計に屬する收支の豫算であつて、此は或は全然、總豫算の外に、

其と總豫算との關係

獨立して編成せられ(例之、鐵道の如き)或は、其過不足の部分のみを總豫算に現すが如くに編成せらる

る(例之、專賣局、印刷局などは其の餘剰を總豫算に繰入れ、健康保險、朝鮮總督府、帝國大學などは不足

の分を總豫算から貰受くる)。或は特別豫算によりては總豫算並に他の特別豫算と錯綜したる關係を有つがあ

る(例之、國債整理基金、公債金の如し)。我國に於ける特別豫算は現在、三十二を數ふるが、之を分類する

特別豫算の種類

ときは殖民地關係のもの、文化營造物に關するもの、官企業に屬するもの、資金に屬するものの四種とする

を得る。此中、終の二種のは事物の性質上、特別會計とし随つて特別豫算とするを當然とするが、殖民

地特別豫算に至りては之を特別とするの理由多少薄弱であり、文化營造物(大學、圖書館)特別會計に至り

ては一層其理由に乏しい。

追加豫算

(四)追加豫算——とは總豫算、及特別豫算あれば特別豫算もの補遺追加で、總豫算等の編成又は議定後に、編

其必要

成され提出さるるものである。是れ亦た豫算統一原則の例外を成し、努めて避くべきものだが、特に會計年

度の長い場合、豫算の編成及會議に長期間を要する場合には、其の當初豫想しなかつた必要の生ずる爲めに之を作ることは已むを得ない。併し實際には間々、普通の豫算中に編入し得べきに拘らず、之を爲すときは削減の危険の大きいを恐れて、暫らく之を見合せ、其後に議員の注意の弛みたる時を見計つて之を追加豫算として提出し、以て其通過を容易ならしめやうといふ弊がある。其處で此追加豫算を成るべく避くるの趣旨から、我國の會計法では之が制限として、必要避くべからざる經費と、法律又は契約に基く經費に不足を生じたる時にのみ提出するを得として居るが、斯かる制限のみでは十分に之を制するに足らない。政府の誠意及議會の忠實なる監督に待つべきである。そして此に必要避くべからざる經費といふのは、此が豫算に定額を有すると否とに拘らず、又現在の年度に屬すると、議事進行中の豫算と同一の年度に屬すると問はない。そして追加豫算の財源としては多くは剩餘金に依ることになる。が其剩餘金は現實の其であつて、豫想的のものであつてはならない。然らざれば之が爲めに普通の豫算を破壊することとなるからである。

不動、恒
久、永續
豫算

(五) 不動、永續又は恒久豫算——といふのは、國家の組織上、又は行政上變更することを不得策とする經費の爲めに、一定の長き期間毎に確定され、又は他日變更しない以上は其儘永く存續することとした收支の豫算である。之に反し毎年議定するものを變動、一時又は暫定豫算といふ。不動豫算の著しい例は英國の確定基金で、之に屬する支出は、皇室費、國債費、年金恩給、下院議長、會計検査院長等を初めとし、一部文官の俸給諸給、裁判所費、一定の補助金、年金、報償金等、地方補助費などであつて、此等は凡べて此基金に屬する收入にて支辨せらるる。之が豫算は議會に提出さるるけれども、其増額を要する場合の外は討議の物體

とならない。併し其に充てらるる收入に剩餘を生ずるよりして、之を年々協賛すべき支出にも充つることとなる。我邦にては此の如き統一ある明確なる制度はないが、事實上、皇室費、既定費、法律費、義務費が之と同一の結果となる。

修訂豫算

(六) 修訂豫算とは、總豫算の外に、其實施の成績に顧み、之に修訂を加へて作成されたもので、特に伊太利に行はるる。此國では豫算は年々七月初めから施行せられ、其豫算案は既に前年十一月に議會に提出さるるが、此際に同時に、現在年度の豫算の七月以降の實施成績により修正を加へて、其現在年度に屬する修訂豫算を併せ提出することとなるので、一年度の前半は普通の豫算により、後半は修訂豫算に依ることとなる。此の如きは豫算をして成るべく事實に近づかしめ、以て豫算超過支出、豫算外支出、追加豫算等を少からしめんとするものである。其趣旨は可であるが、此修訂豫算あるが爲めに、本豫算を輕卒に提出し議決せしむる弊がある。又特に之を我國に行ふとすれば、其提出期が最早、年度の終に近く、實益少しといふこともある。又豫算を實際に近からしむるには、必ずしも之に依らずとも、豫算提出期を出来るだけ實施期に近からしむる等によりて期するを得るであらう。

實行豫算

(七) 實行豫算——といふのは必ずしも常に起るのではなく、唯だ政府が議會の協賛したる豫算の範圍内にて、緊縮するを必要と認むるが如き場合、又は前年度豫算を施行するとして（其年の豫算が議會の協賛する所とならなかつた爲めに）多少之を其年の特殊事情に適應せしむる必要あるが如き場合に、特に編成して行政官をして據らしむるものである。

假豫算
 (八)假豫算——といふのは我國には行はれぬが、英白佛伊等に行はるる。年度開始しても、其年の本豫算の議事が進行中に屬するとき、假りに之を設けて、本豫算の確定するまでの間行ふものである。此については後に詳説する。

第二節 豫算の準備

豫算準備の當局者及準備の時期

豫算の成形は豫算の準備に初まる。豫算の準備は通例、政府の責任に屬し、大藏大臣が之に主力を注ぐ。我國では先づ以て、歳入事務管理廳又は各省大臣から歳入又は歳出概算書を大藏大臣に提出する。其提出期は實際毎年豫め大藏大臣から指定する。例之、大正十四年には一般會計の分は七月末日、特別會計の分は八月末日であつた。大藏大臣は歳入事務管理廳又は各省大臣と折衝して之が査定を行ひ、其が八月乃至十月の間に行はれ、査定案たる歳入出總概算書を作つて十一月初め閣議に提出し、此にて決定されたる査定案が各省に通知せられ、各省大臣は之に基き十一月末日(會計規則には九月末日とあるが、實際には其よりは後れる)までに各省豫定經費要求書を作つて大藏大臣に提出し、大藏大臣(主計局)が之に基き歳入歳出總概算案を作り、閣議を経て議會に提出することとなる。實際は十二月下旬までに印刷局に送り、一月中旬印刷成りて議會に提出さるる。で豫算の大綱の成るのは總概算書の出來るときであり、其基本たる概算書が歳入事務管理廳又は各省大臣から提出さるるは右いふ如く七八月頃であるから、豫算の準備せられて實施さるる

準備期の長短

までには八九箇月を要することとなる。元來、此豫算準備の時期は豫算の精確にして適切なるが爲めには且又出來るだけ追加豫算等を少からしめるが爲めには、出來るだけ短いのが望ましい。即ち準備着手期と實施期との接近を望ましとするが、他面、其調査審議に相當の期間がなくては、之を輕率ならしむることもあるから、其のあまりに長からず短からざる所に定むるの外ないものである。そして我邦の八九箇月といふのは佛國の十四五箇月に比しては短いけれども、英普などの六箇月に比しては尙長しとする。も少し短縮したいとせらるる。

豫算の見積方法
 確定見積法
 推定見積法

豫算の見積方法には確定見積法と推定見積法とがあつて、確定見積法といふのは、既定の法律上、契約上又は事實上の根據に基き、其よりして直接に、精確又は殆んど精確に近く計算を爲すものであり、推定見積法といふのは、過去の歳出入關係の數字から、來るべき可動的なる歳出入額を推定するものである。後者は更に三の方法がある。前年法(自動的見積法ともいふ)、斟酌法(増加歩合見積法ともいふが、其れでは狭きに失する)、平均法(創定的見積法ともいふ)である。前年法とは最近年度の實績に依るものである。尤も其れにても、法律の變更等已むを得ざるものは別に考慮しなくてはならない。斟酌法とは、右最近年度の實績を土臺として、來るべき年度の景況を豫想して之に斟酌を加へ、増減を行ふものである。平均法といふのは最近の三年又は五年(中、最高最低を除きたる他の三年)の實績の平均に依るのである。歳出は大抵、確定法に依り、歳入は地租、地方よりの分擔金の如きものの外は確定法に依り難い。勢ひ推定法の中の何れかに依ることとなる。

歳出に於ける見積

歳出の中には全く確定的なるものもあるけれども、多少變動的なるものもある。其の多少可動的なるものにも歳出にありては、政府が豫算の施行に當つて致動的に伸縮し得るものが少くないから、其見積りは受動的なる歳入に比しては大體一層容易である。特に皇室費の如き、契約の結果に依る義務費たる公債費の一大部の如きは全く確定的のものであるから、之が見積りは最簡單である。官吏の俸給も官制により定まりたる定員あれば其定員、定員なきものは前年度四月一日現在員と、俸給令の定むる債給額と、慣例により定まりたる平均給とによりて概算することが難くない。備品費消耗費も其一箇當りの單價から見積り、規定の箇數あるものは之に依り、之なきものは前々年度より前三年間の實際使用物の平均に依り、併し多少事情の推移をも斟酌して適宜之を定むることとなる。唯だ臨時費は増減常なく、或は事情により豫定額よりも一層多額を、随つて之が追加増額を要することとなり、或は新なるものをも要することとなり、或は繰延を行ひ、又は定額不用に終ることもあつて、全く概算の外はない。随つて此種のものには特に準備期の短きことを要する。然らざれば事情に不適切となる。併し此の如きものにも、例之、建築費なれば其建物の種類、大さ、單價などさへ定まれば、其から計算して略ぼ確定的に見積り得られる。

歳入に於ける見積

歳入にありては地租や、地方團體よりの一定分擔金や、配賦法に依る租稅收入などは確定的に見積り得る。特に地租にては其課稅物件及課稅標準が異動を生ずること極めて稀である。併し多くの歳入、例之、所得稅、營業稅、諸の交通稅及消費稅、官業、官有財産の收入などは凡べて經濟界の影響を受けて變動するを免れない。で豫算準備期の短いことは此等のものに於て特に必要である。此等のものには前年法、斟酌法、

剰餘金過大の防止

平均法の何れかに依る外ない。中に就き前年法最不安心で、探るべきはむしろ他の二方法の何れかである。そして若も當局者の知識確であり、豫算準備期が短いならば斟酌法が良からうし、此等の條件不備ならば平均法に依るのが無難である。我國では歳入の見積り法は必ずしも一定せず、年によりて多少異り、且つ歳入の種類によつても多少異なるが、多くは前々年度から前三箇年、又は五箇年中から最高最低を除いた残の三年の平均に依り、又は前年か前々年度のかに斟酌を加ふる斟酌法に依る。但し單に前年か又は前々年のかに依るのも少數ある。其斟酌法に依らず、前年法又は平均法に依るだけにては大體、歳入の自然増收によつて剰餘金の過大となる傾がある。で、剰餘金の過大を排除する爲めには、斟酌法の擴張が望ましい。尙又我邦にては數字の土臺としては、多くは收入其ものに依るのでなく、其基礎的事實を採る。確定法に依る所の地租にては、前年一月一日現在の地價に據ることとなる。

第二節 豫算の審議

豫算の議出への提

豫算準備が政府の任務とするならば、之を議會に提出するものも亦政府たるべきことは當然である。米國では以前には議會に豫算準備の權能を與へたが、一九二二年以來、政府をして準備せしむることと改めた。唯だ政府以外、議會にも之が發案權を認むるかが一の問題である。併し既に議會に、政府の提出する豫算を審議し増減する權能を認むる以上は、そして議會に法律を發案する權能があつて、其結果として政府が豫算を

其提出者 提出しなくてはならぬ場合を認むる以上は、議會が豫算増加を意味する一の豫算を直接に提出するのも不當でないといはなくてはならぬ。唯だ其爲め彼等議員が之を自己又は黨派的の利益又は情實の爲めに濫用することとなつて、随ふて豫算膨脹の弊を助長する恐はある。併し其も議會を通じて國民の選む所だと見れば已むを得ないものと見なくてはならず、上院の監視、一般國民の監視が之をして太しき弊を生ぜしあざることともならう。兎も角、我國の實際としては、豫算は政府獨り提出することとなつて居る。政府が議會から出て居れば、議會が発案すると同結果とはならうが、其れでも議會が直接に發案するよりは弊害が少きをを得る。

其提出期

右豫算の提出期については我邦では會計法にて前年の帝國議會の集會の始めに提出すべきものとして居る。此は多くの國の規定又は慣例とも一致して居る。其長所は之によりて議會をして豫算を最重大なる議事として出来るだけ永い時の間、慎重に討議せしめやうといふに在る。そして我邦にては議會開會の始めと年度開始期との間に、あまり長からず短からざる凡そ三箇月といふ期間があるから、此れで太しき不都合はない。或はバイエルン法の如くに、年度開始期前一定期に提出するとして、豫算を實際に近からしむるも一案ではあるが、我國にては斯くしても略ほ現制と大差なきものとなり、強めて短縮しても精々一箇月位に止まる。而も其爲め議會に諸多の議案の出た後に豫算の提出さるることとなつて、多少豫算を輕視せしむる恐もある。或は議會の會期を三箇月とし、四月を年度始めと爲し、議會の開會期を二月の初め頃として此時に豫算を提出し二箇月間に議了せしむるのも一法ではある。之を探るとすれば夫の政府部内に於ける豫算準備も順次繰下ぐるを得る。

提出さるる議院

豫算が先づ下院に提出さるるのは諸國の一致する所で、英國に起源を發し、沿革上、租税の承認と關係して居る。此は元來、豫算は獨り租税のみでなく、凡べての收支共に一般人民の利害關係が重大だから、先づ其利害關係者の意見を問ふのを穩當とするといふことから生じたのである。尤も我國の制度としては豫算のみについて下院に先議權を與へ、法律については之を與へざる結果、豫算に關係を及ぼすべき法律が先づ上院に提出せられて、豫算其のものが下院に先づ現はるる場合を生じ、其爲め下院の先議權を妨害する結果となることあり得る。故に豫算につき下院に先議權を認める以上は、同時に税法等、豫算に關係を及ぼすべき法律にも同様の權利を與ふるものが至當である。但し事實として政府は便宜上、此の如き法律案を先以下院に提出して居る。

議會に於ける豫算の議定

豫算につき下院に先議權はあるが、下院の議定したものに對し、上院が修正を議定するを得るか。英國では慣例上、之を敢てしないけれども、我國には此の如き慣例もなく、上院で別異の議定をしたときには、兩院協議會を開いて議定する。之によりて下院が動もすれば情實又は利害に捉はれ、又は感情に走つて不適當な議定を爲すを牽制するに有益である。併し上院が其權能を濫用するに至つても穩當ではない。

議定の時期

豫算の議定は會計年度開始前に行はるるを例とする。我國亦然りである。然るに外國では英、白は通例、佛、伊は往々にして別に假豫算を設けて年度初の豫算を施行する。其は此等の國にては年度は開始しても其年の豫算の議事が進行中に屬するからである。此の如くにして英國の如き、半年間にも互りて假豫算が行はるることがある。之が爲めには本豫算が大に實際に近きものとなつて、豫算と決算の相違が非常に小なるも

假豫算

のとなるといふ實益はあるが、本豫算の意味を没却するといふ缺點もある。且つ斯かる制度の行はるときは、自ら本豫算の議事を遅延せしむることとなり、本豫算の調製議事の外に、假豫算の調製及議事といふ二重の用務を生じ、假豫算が自ら大綱を定むるに止まり、細目の決定を政府に委ねることとなるから、自ら又流用の範圍も大に過ぐるることとなる缺點がある。故に之を探るよりは、むしろ豫算の議事を出来るだけ年度初めの前に近づかして慎重に議定するを要す。我邦には此の如き假豫算の例もなく、假りに年度開始前に豫算議定に至らず又は豫算不成立になつたとすれば、憲法の明文に従ひ前年度豫算に依ることとなる。

下院より
上院へ廻
付期

下院が豫算の議定を完了して上院に廻付する時期は別に規定がない。唯併し議院法にて豫算委員が其院にて受取つた日から二十一日以内に審査を終り、議院即ち此場合には下院に報告すべきことを規定して居るから、豫算委員は限定されたる期間内に議事を進行すべきであるが、下院本會議が上院をして多く審議の暇を有たしめず、下院の議定に盲從せしめやうといふ考で、其議事及上院への送付を遅延することが出来る。我國ではまだ斯かる經驗はないが、佛國の例では此種の危険がある。期日を議定するのが望ましい。

議定の範
圍
議定の制
限

議會は豫算を自由に討議するを得るのが原則だが、實際には諸多の制限を受くる。我國にても議會が自由に議定し得るのは實は一小部である。即ち皇室に關するもの、大權に基くもの、法律又は契約によりて定まるものは議會は自由に其豫算を變更するを得ない。是れ國家の基礎を保全し、行政の運用を完全ならしむる所以である。假りに議會が皇室費を自由に變更するとしたならば、其人心に及ぼす影響は恐るべきもの

があるであらう。國債に對して支拂ふべき利子に不足を生ずることとなるに於ては、必要なる國債の募集が隨つて困難となる。數年に亘る工事の請負の如き又は或事業又は或地方團體に對する補助金の如き、今年あつて來年を豫期することが出来ぬとすれば、必要又は有益なる事業が進行しない。加之、毎年略ほ一定して差支なきものの爲めに徒らに議事を爲すは、むしろ之を省きて、他の必要有益なる方面に力を用るしむるに如かない。其他、法律を變更しないのに先だつて法律の變更を生ずべき豫算を議定するのも穩當でない。即ち租稅收入の如き、租稅法律の存する以上は、若干見積上の修訂を要求することは出来るが、法律に影響するが如き根本的増減を行ふを得ぬ。そして皇室費は一定金額にて永續費たるの性質を有ち、大權に基く既定の歳出(既定費)、法律の結果に依る歳出(法律費)、法律上政府の義務に屬する歳出(義務費)は其廢除削減につき政府の同意を要し、其他、繼續費も一旦、議會の議決を以て成立した以上は、其支出を拒むことを得ざるものとする。そして既定費に屬するは(1)文武官の俸給及文官退官賜金、(2)陸海軍々々事費、憲兵費、屯田兵費、(3)賞勳年金及褒賞費、(4)外國條約及約束による支出、(5)各廳の廳費及經常修繕費とし、法律費に屬するは(1)帝國議會經費、(2)裁判所並に會計検査院經費、(3)恩給扶助料罷役恤金死傷手當、(4)徴兵費、(5)徴稅費(6)囚徒費、(7)遞信事業及航路標識費、(8)内外國難破船費、(9)沖繩縣及小笠原島地方費、(10)備荒儲蓄、(11)北海道拂下土地買上代、(12)恩賞及救助費と爲し、義務費に屬するは(1)神社費、(2)公債償還利子拂及手数料、(3)既に定まりたる效力ある命令により毎年各地方に付與すべき公共工事費補助及警察費聯帶支辨金、(4)沖繩縣諸議(5)既に定まりたる效力ある命令により航海鐵道製造殖産の會社及病院學校に付與すべき補助又は利子保證、

(6) 雇外國人の俸給恩給及手當、(7) 法律上の賠償及訴訟費、(8) 諸拂戻金、(9) 國庫金取扱費、(10) 預金利息、(11) 既約ある地所家屋借料とする。

繼續費と
永續費繼續費の
年度割

繼續費につき茲に特にいふ。此は永續費と似て非なるものである。永續費は永く一定年額にて存續し、唯一定の永き期間毎に變更するか、又は特別の必要なき以上永く變更されないものであるが、繼續費といふのは、一定の總費額を一定年限内に順次支出するものである。そして我邦にては各年度割に従つて支出せらるるを例とする。尤も或年に屬する其年度割を使用し盡さざる場合には、期間中であれば後の年度に繰越して使用することを認むる。斯くて永續費は金額に於て無限であるのに、繼續費は有限である。前者は流動的性質を有つのに、後者は固定的性質を有つ。此繼續費に年度割を定むるのには、一長一短がある。若も之を定めず、單に費用の總額と年數とのみを定め、此範圍にて使用せしむるとすれば、甲年度と乙年度との間に流用し、適當に事業の進行に追隨するを得る。随ふて幾分か濫費を節するの利あるが如くだが、他方、動もすれば當局者が初年度に過大に消費し盡して、後年度に至り資源なきに苦しむも既に前の當局者其局に當り居らずといふ恐がある。斯くて追加豫算をも請求しなくてはならぬこととなる。そして年度割を定むるときは右いふ如き意味にて初年度に過大の使用を爲すといふことはないが、而かも他方には、動もすれば其事業の豫定の進行の實際困難なるに拘らず、強めて之を濫費し、其餘を承けたる後年度に至りて勢ひ不足を告げ、追加豫算をも出さなくてはならぬこととなるの恐がある。一長一短で、何れを可ともいへないが、我國の制では或年度割に不要となつたとき、後年度に繰越使用を許すから、年度割を定むる爲めに生ずる右の弊害は

左まで大くはなからう。随つてむしろ年度割を定むる現制が可からう。唯何れにしても數年度に亘る總費額を豫め確定することは、後日事情の變化によつて變動を生じ得る恐が大いから、此點からいへば英國の如く繼續費につき當初は單に總額と年數の見込を立てて、各費用其ものは年々協賛することとするのが一層適切であらう。何となれば之によりて年々の支出が事實に近づき、且つ當事者も強めて又は過大に支出することなきを得るからである。(終)

日本租稅論

緒言

凡そ財政現象は變轉する。租税も亦た一の財政現象として固定する譯に往かない。一方には經濟界の變化、政治及社會事情、乃至は其に關する思潮の變化にも伴ふて變轉し、他方、租税に關する學說、外國の立法例の變化も亦之が刺戟となる。尙其上にも技術上の經驗亦た之が改正の必要を指示する。斯くて税制は年と共に多少の變化を見る所で、多少の間隔を置いて之を比較するときに、殆ど隔世の感あらしむるを常とする。我邦の租税制度について之を見るも、全く之と異なる所なく、其變轉の著しき、むしろ驚嘆すべきものがある。

斯くの如くに税制が變轉しつつありとして、果して何れの日にか之を停止するものであらうか。何時か完成の域に達することがあるのであらうか。曰く、否々。此變轉は決して停止するものでない。恐らくは果てし無き變轉を續けて、何時完成といふ期には到達することのなかるべきものである。然らばといふて常に行はるる所の改革が無用なのではなく、之あるによりて税制が各時各處に順應しつつあるのである。税制に加へらるる改正、其は絶對の完成を示すのではなくて、相對的の改良を意味するのである。

私は以上の如き意味に於て税制の不斷改正さるべきを思ふもので、今茲に現行の我税制を捉へて之が解釋なり進んでは改正についての意見をも述べんとするものであるが、其には先づ以て現制の内容を明かにしたる上にて、之

緒言
が批判を行はうと思ふ。

緒言

日本租税論目次

緒言

第一章	租税體系	一
第一節	其現在	一
第二節	其批評	六
第二章	所得税	六
第一節	其現在	六
第二節	其批評	七
第三章	收益税	二
第一節	其現在	二
第二節	其批評	二七

目次

第四章	交通税	.....	三三
第一節	其現在	.....	三三
第二節	其批評	.....	三四
第五章	消費税	.....	三五
第一節	其現在	.....	三五
第二節	其批評	.....	三六
第六章	地方税	.....	三〇一
第一節	其現在	.....	三〇一
第二節	其批評	.....	三〇七

目次終

第一章 租税體系

第一節 其現在

(一) 國税

(A) 一般——我國の租税はいふまでもなく二大部より成る。國税、地方税是なり。國税は正税(基本税又は根幹税又は一次税)として所得税と収益税(といふものの、就中、營業収益税、資本利子税の如きは、むしろ既に特別所得税といふべきものとなつて居る。營業収益税に於ける収益税といふ名稱が既に不適當に選まれて居る。或はむしろ此収益税の全體を収益税と特別所得税との混成したものといはなくてはならない)とを結付けたものを選び、之に副税(附帶税、支葉税、二次税)として交通税(或は流通税ともいふ)と消費税とを用ゐて居る。正税中には所得税が主税(又は主要税)であつて、収益税は即ち補税(補完税、補助税、補充税)である。或は別の見方をすれば所得税を主税とし、第一次補完税として収益税、第二次補完税として交通及消費税を採つたとしても良い。所得税が有らゆる租税中の第一位を占むることには疑ない。が他の税の中では税質上からして所得税を第一次に助くるものは収益税である。消費税に至つては収入の額に於てこそ大いけれども、税質からいふと、第一次に所得税

を助けるものではなく、第二次に之を助くるに於て交通税と對等のものである。で我が現行税制を平たくいふと、所得税が主人であり、収益税は其家婦及其他の家族に當る。そして交通税消費税は使用人労働者に當るものである。一家に於て使用人等の選定も相當吟味しなくてはならぬこと勿論だが、家婦の選擇は其れにもまして重大で、租税體系論では此が最も大なる問題となるのである。

(B) 所得税——右の中、所得税は自然人に於ける所得の綜合累進課税の完全に徹底したものではなく、多少不完全なる其れに、法人税がついて居り、公社債銀行預金利子貸付信託利益などの源泉課税をも伴ひ、此等に於て多少、収益税（又は物税）的要素が加味せられて居り、そして法人税の處で、超過所得課税といふ交通税的の要素も混つて居る。で我が所得税は完全なる人税ではなく、多少不純分子を含む。主人として構へ込んで居るのでなく、幾らか使用人や家婦の仕事をも手傳ふて居ると見て良い。

(C) 収益税——収益税には主要なる其と特殊なる其とがある。主要なるものとしては地租、資本利子税、營業収益税がある（對等のものでは國税として家屋税が缺けて居る）。特殊なるものとしては礦業税、砂礦區税、取引所營業税がある。或は見方を變へて、我が収益税に三あり、地租、營業収益税、資本利子税だとして、營業収益税に附帶して、特殊營業税として礦業税、砂礦區税、取引所營業税が存するともいへる。或は一應、収益税を地租、營業税、資本利子税に三分したる上にて、其營業税を一般營業税、特殊營業税に分け、營業収益税が即ち一般營業税であり礦業税、砂礦區、取引所營業税が特殊營業税だといふことも出来る。地租は目下の處、尙ほ法定地價に對する比例課税で、物税とし、収益税とすべきものだが、特に田畑に免税點を與へるといふので、其處に人税的の要素を混じ

て居る。營業収益税は、營業の純益、つまり營業所得ともいふべきものに對する比例課税であるから、収益税といふよりは特別所得税（又は部分的所得税といふ方が正しいが）といふべきものとなつて居る。其にては又法人と個人とを區別し、法人には營業種類を問はず苟くも營利法人たる以上は凡て之に課し免税點を與へぬ。が個人には課税すべき業種を限定して列擧し、且つ免税點を與へて居る。資本利子税は實際支拂額又は収入額に對する比例課税であり、此も所得税の所得に準じたものを課税標準として居り、特別所得税といふて良い。取引所營業税は凡ての取引所に課するのでなく、會員組織のを免じ、株式組織のもののみ之を課して居り、礦業税には礦産物に課する税と礦區に課するものがある。

(D) 交通税——交通税は不勞所得税と普通の交通税とから成り、前者としては相続税、取引所取引税を擧ぐる事が出来、後者としては登録税、印紙税、兌換銀行券發行税、噸税、狩獵免許税を數ふる。我國の相続税は外國に例の少くないやうな遺産其ものに課する税を缺き、専ら相続財産取得税で、但し此に於て一部の贈與にも課税し、我國特有の相続制度に従ひ、家督相続と遺産相続とによりて區別し、主として屬物（又は屬地）主義によりて相続人の相續する財産（一部の贈與を含め）に、相続の種類、續柄、相続財産の大きさに應じて累進課税する。之を一の財産税と見る人もあるが、我國の其の税率の低い所から考へてもさう見るには及ばぬ。成程、一の動態的の財産税とは見らるるが、固有の靜態的の財産税ではなく、財産其ものを沒收する意味なく、財産から生ずる所得にて擔はるる度のものといふことを期する。此は負擔の直接間接の標準から直接税とはいへるが、其だからといふて租税體系の上にて所得税の第一次の補完税とはさるべきものでない。此は所得税や収益税のやうに、そして固有の又は普通

の財産税のやうに、年々規則正しく課税するものでなく、單に相續事實の現はるるに隨ひ、機會的に、隨ふて場合により可なり短期間に(あまりに短き場合には減免の特典が與へらるるが)再度課せらるることがあるかと思ふと、極めて長い期間を距てて漸く重ねて課せらるるといふことがあり、其間に可なり大なる不公平の結果をも生じ得べきものであるからである。取引所取引税は此取引に或度の努力を伴ふし、課税標準も純益でなくて單に取引約定高として居るから、精密にいふて不勞利得税とはいへぬのであらうが、併し大體に於て取引所得取引は不勞利得を期するものとして之に特別の課税をするのである。狩獵免許税は主として消費を課するものだからといふて消費税に入るもあるが、そして其れでも大して不都合はないけれども、狩獵の免許といふ價値の異動を捕へて課するものとして登録税の一部のものと同様に交通税だとしても良く、此方が凡べての狩獵免許の場合を包容し得る。噸税も貿易に附帶し、關税に附帶して一の消費税の趣旨にて取るのだとも見らるるが、併し單に船舶の入港といふ交通事實を押へて課するものとして、其の課税の直接に目を着けて居る所から交通税に入れても差支ない。登録税、印紙税、狩獵免許税は印紙によりて納める。尤も登録税には例外として現金納付を許すことがある。

(E)消費税——消費税は我國のは大むね間接消費税である。けれども專賣を消費税の變體と見れば(其中にても鹽の專賣は最早、税の變體ではない。煙草と、粗製樟腦及樟腦油だけが税の變體だ)、其は直接消費税であるし、關税の中には非商業的、即ち直接消費的の輸入品に關するものがあり、其れだけにては直接消費税の元素を含むとすべきである。又、狩獵免許税を消費税とすれば、此が重なる部分は直接消費税である。すべて又、使用税だともいへる。で我邦の消費税は大體間接税であり、特に固有の内國消費税はすべて間接税である。此を課税物件の種類から

分つときは、奢侈的消費税としては酒造税、酒精及酒精含有飲料税、麥酒税、清涼飲料税(以上四のものを飲料税として總括し得る)、骨牌税を舉げることを得るし、多少必要の意味ある消費税としては砂糖消費税、織物消費税(純綿織物を課しない)を舉ぐべきである。課税方法につき、従量と従價と何れに依るかよりは、單純な従價の税は織物消費税であり、單純に従量なのは骨牌税、酒精及酒精含有飲料税、麥酒税、であり、多少質を交へて主として量に依るのは酒造税、清涼飲料税、砂糖消費税である。生産課税か否かよりは、生産税は、そして特に生産物税となつて居るのは、酒造税、酒精及酒精含有飲料税、麥酒税、一部の清涼飲料税であつて、原料品税となつて居るのは他部の清涼飲料税である。流通税としては、其特に引取税となつて居るのは砂糖消費税、織物消費税である。關税となつて居るのは、對外關税の外に、沖繩縣酒類出港税である。印紙税としては骨牌税を舉ぐべきである。尤も狩獵免許税を消費税とすれば矢張り此も印紙税であり、砂糖消費税、織物消費税にても印紙を用ゐることが許さる。尙ほ我國の關税は物件は多様だが、輸出税通過税を缺き、輸入税のみであり、保護的のもあれば財政的のもあり、二のものを兼ねたるもある。其から従量従價は並び行はれて居る。專賣では煙草は完全獨占的のもので製造販賣ともに政府の獨占となつて居り、粗製樟腦、樟腦油にては不完全獨占的のもので、製造は民間に許し、之が製品の販賣のみ政府獨占として居る。

(二)地方税

(A)一般——地方税は道府縣税と市町村税とより成り、何れも特別税と附加税とに分れる。且つ其の正税は人税と物税とより成り、副税として交通税的消費税的、其他多少収益税的な税質を有つた細い税が行はるる。

(B) 道府縣稅——としては、地租附加稅、特別地稅、家屋稅、營業收益稅附加稅、營業稅（外に、鑛業稅、砂鑛區稅、取引所營業稅に對する附加稅もある）といふ物稅を主たる稅と爲し、之を助くるに第一次には所得稅附加稅といふ人稅を以てし、此にて基本稅を作り、第二次の補完稅としては雜種稅を附帶せしめて居る。其の特別地稅、營業稅ともに、國稅のかからない物件に對して課するものである。即ち特別地稅は國稅地租の免稅點以下の土地に課し、營業稅は國稅營業收益稅のかからぬ種類の營業と、其のかかる種類の營業にては免稅點以下の土地に課し、家屋稅は地方獨特の稅であり、地方に資本利子稅のかけられぬ所が注意すべきである。

(C) 市町村稅——としては、國稅たる地租、營業收益稅（外に鑛業稅、砂鑛區稅、取引所營業稅）の附加稅と、道府縣稅たる特別地稅、家屋稅、營業稅の附加稅といふ物稅を主要なる稅と爲し、之を助くる第一次の補完稅としては戸數割といふ所得稅の變體的な特別稅（例外として所得稅の附加稅が許さるる）、即ち一の人稅を以てし、第二次の補完稅として道府縣稅たる雜種稅の附加稅と、市町村特別稅たる雜種稅とが存し得る。戸數割は所得を土臺とし、併し些少ながら財産狀況の見立を伴ふべきものである。

第二節 其 批 評

(一) 一般——前記我國現行制度を大觀して第一に浮む考は、斯くの如くに租稅を國稅と地方稅と別々に作らずに、凡べて國地方に共通の稅としては何うかといふことと、第二には斯く共通とするか、或は國、地方を別の稅とするか

して、出来るだけ稅制を簡單とする爲めに、國、地方に各一稅を定めるか、或は全體の爲めに唯一の稅として何うかといふことである。

此二の考に共通なる思想は、今日各國のでもさうであるが、我國のでも、租稅があまりに多數になり、類似したもの、多少異つたものが相重なり合つて、通觀が困難になり、改良しやうとしても何う何處をいぢつて良いか見當が付き悪い。斯くて折角の改良が怠り勝になるのみならず、自然、或處には數稅が折り重なつて負はされ、他の處には何れもの稅が負はされぬといふことになつて、不公平となる。取扱も繁雜で自ら政府としては多費となりて實收が少く、人民としては其等の費用を徒らに負はなくてはならぬのみならず、彼自らとしても色々の稅を出さなくてはならぬといふので、厄介面倒にも感ずる。で色々の見地から、出来れば稅制を簡單にして欲しいといふのである。それから特に第一の考に存する考方は、國といひ地方團體といふも別のものではなく、地方團體は畢竟、國といふ有機體の一節に過ぎない。國が國として地方をも含んで全體として一の有機體だとするならば、之が營養物たる租稅も全體の爲めに共同の胃の腑から支給するのが至當でもあり又簡單でもある。其を是は全體の爲めのだ、此は部分の爲めのだといふて別々に賄ふのは不當であるのみならず、自ら無用の浪費をも生ずるのだから避けたが良といふのである。其は正々堂々たる説明になるが、尙ほ裏面には實は此種の説の生ずるのは、全體中の貧弱なる地方としては地方團體獨立にて稅を出すのを堪へ難しと爲し、全體を統一することによりて其負擔を他の比較的裕福なる部分に移さうといふこともある。それから第二の考は所謂單稅論であつて、單稅論として此迄現はれたのは種々なものが、要するに租稅の給付能力を擱むに最も良く出來て居ると信ずるものを選んで、前記、複稅又は

多數税の弊害を避けやうといふのである。そして此にて國地方を通じて一税とするとすれば、それは恐らく所得税の外には適當なものはないやうであり、國と地方とに各一税づつをといふことになれば、國には所得税、地方税には特に市町村税としては地租が選ばれるであらう。道府縣税に特に適した一税は見附け難いであらう。

併し此租税の複數に對する嫌惡といふことには、道理ありともいへるが、併しさうかといふて單税にまで持ち行くに至つては極端である。他日事情が餘程變化し、例之、特に財政需要が非常に少なくなつて、租税收入の必要が少いといふならば、詳しくいふと例之我國の目下に於て二億圓だけ租税から欲しいのだといふならば、其は一税にても充たされるから單税が行ひ得る。けれども今日のやうに例之、我國現時に於て十億圓以上の租税收入を要すといふときに之を如何なる單税によつても大なる弊害なしには行はれない。或は我國にても清酒の專賣によるならば出來さうだと考へる人もあるが、此とて今日、可なり苦情があり堪へ難しといはれ、輕減必要の聲あるほどの煙草專賣によりて、漸く一億五千萬圓程度の收入しか擧げないとすると、可なり疑ありとしなければならぬ。其は或は行ひ得るとしても、少くとも租税たるの資格に於て酒税（變體としての專賣）の如きは大に缺くる所あるものである。彼は收入の豊富に於て拔群ではあるが、併し公平課税の根本要求からしては及第點さへもつけ兼ねるほどのものである。丁度人間に例示するならば力が強いから家の番人としては此上もなき適任者ではあるけれども、智恵が足らず徳望もないから番頭となるの資格もない。まして主人となり、獨宰者となるが如き思ひもよらぬことであると同しである。で收入の方からも怪しいものだが、其は何とかなるとしても、公平課税の要求に従ひ、租税の給付能力に適應した課税といふことは六つかしい。假りに此點に於て比較的最も此資格を備ふるとせらるる所得税を

探つて見ても、此とて後に我國現行所得税につき詳説するやうに、紙の上では所得税が完全に出來さうにも思はるるが、偕て實行案を作つて見ると、何處かに缺陷が出て來て、一方を塞げば、他方に抜ける處が出來るといふことになつて、到底、之によりて能力を完全に捕捉し得ない。まして地租の如きになると今日の事情にては之のみにては能力を漏れなく摺むことと思ひも寄らぬ所である。斯く單税にては收入、公平の二大要求に合しない。のみならず何れの一税によりて行ふとも、別に經濟政策上社會政策上其他の政策上にも多少の支障を生ずることは想像するに難くない。例之、所得税のみを重く課したとして、經濟の發展を妨げることともならうし、逋脱を増長して道義上教育上に不良の結果を生じやうし、更には經濟上の強者から弱者への轉嫁を盛んならしめて、結局に於て反社會政策的の結果ともならう。で租税の簡單も程度問題だ。即ち出來るだけ少數の税にて甘んずるのが今日の事情にては避くべからずとする。そして其等の諸税にて體系を立て、各税の地位、關係を正すときに、茲に税收入は相當に豊富になり得るのみならず、各税相互の間に補完作用が行はれて、或度まで他税に漏れたる給付能力を捕捉することとなり、斯くて公平にも適うことが出來る。又さして大なる支障を經濟政策上にも、社會政策上にも引き起さずして濟み、其他の要求にも合し得る。勿論すべて此等のものを充たすに於て完全といふのではない。絶対に都合良く行くといふのではない。此が單税よりは相對的に良いといふのであり、勿論、體系なき多數税の並立に勝るものである。で往くべき道は租税體系を立て、出來るだけ少數の税を整へるといふことである。

若夫れ國税と地方税とを一體とせよといふに至つては、此は單税ほどには六つかしいことではない。つまり地方税をすべて附加税としてしまへば出來ることである。そして此方が通觀が容易になつて改良もし易くなり、地方國

體をして國稅の完全に行はるることに協力せしめることとなりて、一層公平にもなり、將た徵稅費の少くなるといふやうな長所ありともいはれ得る。けれども苟くも地方自治を認め、而かも地方分權を高調すれば尙更のことだが、後の點は暫く別としても、地方自治を認め地方に獨立の財政を認むる以上は、地方としての特別税を有たしめることは避くべからざるものとする。若然らずして地方税を凡べて國稅の附加税とのみしてしまふと、彼れ地方の責任觀が薄くなり依頼心をも増長して、自治を認めた精神に反することとなる。即ち特別税を以て仕事をするときには、附加税により得るときよりは、其施設に慎重なる態度を加ふることになる。附加税だと兎角税の苦情が地方に向けられずして國に向けられるといふことがあり國稅としては迷惑といふこともある。それに税には國に適するものと、地方に適するものがあつて、國稅に適するものを本位として、地方税をも之に依らしむるときに、折角地方に適するものを利用し得ぬといふこともある。又同一課税物件に國よりも地方よりかけては連脱を多くする。之を緩和する爲めに多少異つた税を國と地方とで持つのが選むべきだともいはれ、國地方を共通税とせぬのが至當といふこともある。で共通税とすることの利益もあるから、多少兩者を折衷するが良いといふことにはなるが、共通税のみにせよといふのは當を得ない。それから貧弱地方の立場として共通税たらしめることを利とするに至ては、今日の國稅、地方税並存の下には、假令地方税を國稅の附加税のみとしても、其附加税の課税物件が少いから、彼の目的を達しない。其れを達しやうとすれば地方自治を止め、地方行政の費用を凡べて中央國家より支給することにするより外ない。併し此の如き地方自治の廢止は今日いふべくして行はれない議論である。或は地方自治は此儘として地方をして獨立に仕事を行はしめ、收入のみは國から仰がうといふのかも知れぬが、其は地方をして無責任たらし

むるもので認めることは出来ない。今日の事情の下に行はるべきは精々貧弱市町村の爲めに、其力の及ばざる處に國庫よりの補助金を多くするといふことである。で租税としては矢張り地方にも獨立に賦課するの途を残し置くのが至當である。

(二)國稅體系——としては議論は其の正税(通俗には直接税といふが、直接税といふと面倒な異論も出得るから、むしろ避けたが良い)に於てである。副税又は第二次補充税については問題は至極簡單である。其の交通税にては出来るだけ不勞所得税を重くして、普通の交通税は其の交通を成るべく妨げない爲めに、寛かなる税として置けといふことになる。後者の如きは輕ければこそ其存立が恕せらるるが、此が重かつたら根本的に、斯かる不公平可能性の大なもの、むしろ廢止せよといふことにもなる。尤も此とて一概にはいへない。其の中でも登録税中の資格登録税や、狩獵免許税などの如きは所謂經濟交通の障礙となるといふこともなく、能力も相當に大きい場合として良いから、其は特別だ。が經濟交通に關するもの特に双務交通に關するものの如きは特に宥恕するのを至當とする。取引所取引税の如きは出来れば重課したいとも考へらるるが、其取引の中には單なる空取引のみでなく、資力ある實取引もあつて、其等まで抑制するの望ましからずといふことがあり、あまりに重くも課することを躊躇せしめる。獨り相續税は此後、益々重課さるるの運命にあるものといふて差支ない。

消費税については大體必要的意味ある物の税を輕減又は廢止して、奢侈的の消費税を重課すべく、そして其重課の程度は物の性質よりして按排すべきものとする。尤も或度まで此所にて産業政策を考慮すべく、特に其點は關稅に於て最著しく現はれるが、其他の消費税にても戻税、醸造試験所の國設などで考慮されて居る。必要消費税の廢

止といふことは最近數年來實行し盡した所で、嘗て存在した此種のものには通行税、石油消費税、賣藥印紙税、醬油造石税、自家用醬油税などがあるが、凡べて今は廢止せられた。尙其上にも織物消費税中の綿織物税を廢止した。此必要消費税のなくなつたといふことは、我國租税制度改革の上に一大成功である。それで残つて居るものは多少奢侈的意味のあるものばかりで、凡べて忍び得るものである。たゞ問題は其の相互間の輕重の程度が適當か何うかといふことであるが、暫らく酒精的飲料についていふと、酒造税は一石四十圓、麥酒税は一石二十五圓、酒精及酒精含有飲料税は一石四十二圓以上にして酒精一個當り一圓八十錢となる。清酒の酒精含有量は十八度内外、麥酒の其は六度内外だから、假りに凡べてのものを十八度の酒精に直して見ると、麥酒は七十五圓、酒精含有飲料は四十二圓、清酒は四十圓といふので、清酒を一番寛大にして、酒精含有飲料を幾らか不利とし、麥酒を一番重くして居る。麥酒の少しく重きに過ぐる感もあるが、其は恐らく其使用の場合が一層多く奢侈的意味を有つとしたのであり、酒精含有飲料を清酒より多少不利としたのも其意味であり、清酒は我國の特有の飲料でもあり、廣きに亘る下層の人々が避くべからざるの使用(例之、儀式にも)を爲すことなどを考慮したとしても良い。衛生上の見地からいふと麥酒は一番寛大にして良からうが、茲には其よりも使用の場合の奢侈的意味の大小、隨ふて給付能力の表現の度合を強く見て居るのである。清涼飲料に至ては最低く清酒の六分一弱、麥酒の四分一弱として居るが、此は假令贅澤な飲料にもせよ、今日極めて廣く用ゐられ、そして其は酒よりも一層廣く行はれ、其には酒類のやうに衛生上風俗上の弊害もなく、むしろ酒類の代用として一層獎勵したきものでもあるので、餘程之を寛大にしたものとして良い。それから清酒と、砂糖と、織物と三のものにては、酒は一番必要の少いもので、全く用ゐずとも差支なきものである。

である。最奢侈的のものとして良い。之に反し織物は今日綿織物を除きたりとはいへ、尙ほ是れは現代人の生活にとりては一日も缺くことを得ず、必要度の大なものである。砂糖は一面からいへば其成分が他の食物の中にもあるから之を用ゐずして可なりともいへるけれども、他方からいふと大なる度に於て身體を其緊張の際に元氣づけ失はれたる力を補充する力のあるものであり、而かも非常に容易に吸収されるものといふこともあり、可なり必要度の強きものともいへるので、先づ大體に於て酒と織物との中間位のものとして大過ない。然るに清酒の一石四十圓といふ税は其平均價からいふと四割ばかりにつくのであり、そして織物が従價一割の税をかけられて居るから、大體、砂糖には二三割程度の税で良からうと思はる。處で此には百斤につき一圓から八圓三十五錢までの税がかけられて居るから、最高でも三割三四分、他は其よりも以下のものであり、大體當を得て居るやうだ。尤も砂糖につきては單純に他の消費税物件との關係のみから判斷してはならず、外國との關係も考慮しなければならぬ。其點は後に重ねて説くであらう。それから骨牌税は一組五十錢となつて居るが、其は一組一圓五十錢のものには三割三分、二圓のものには二割五分に當るので、そんなに輕くない。まづ良い加減の處であらう。

以上は交通税、消費税の體系で、國税の全體からいへば、むしろ附帯税であり、基本的のものではない。其を全く無くしては何うかといふかも知らぬが、此等は前に單税といふことの出來ぬ理由として説いた通り、基本税の給付能力捕捉に於て漏れるものを捕捉するの意味に於て、之を必要とするのであり、特に財政收入を十分ならしむる爲めには今日の事情には缺くことを得ぬ。今日基本税といふべき所得税地租營業收益税資本利子税(礦業税砂礦區税取引所營業税はあるが、暫らく計算の外に置く。之を算入しても大した差は生じない)の合計三億五千八百萬圓に

止まるのに、附帯税にても特に消費税の如きは、酒諸税、清涼飲料税砂糖消費税織物消費税關稅專賣益金の合計にて(骨牌税が此計算に漏れて居るが、此も大したものではない)、六億四千一百万圓ともなる。此大な収入を廢止することは收入政策上到底出来ない相談である。併し又此に一の問題は、此の如くに消費税といふやうな比較的貧乏人に重き負擔となるものが税収入の過半を占めて、直接基本税の遙かに之に及ばず、之に相續税の一千八百万圓を加へても三億七千六百万圓に過ぎないやうな有産者税では釣合が取れないかといふことである。此に至極尤もであり、出来るならば此直接基本税及相續税のやうな有産者税を重くして、無産者税ともいふべき消費税を軽くしたいものである。今後の趨勢は恐らく段々とさういふことになるであらうと思ふが、實際からいふと其は却却行ひ難きことであり、消費税の如く間接に擔税者からしては知らず識らずに擔はるるものは、大な収入が割合に容易に取れるといふことがあるのであり、而かも直接税は反對に取り悪く、少し重くすると遁脱を多からしめるといふので、何うも理想通りには行はれない。此點に於て有産者税を重課して理想に近いのは英國を以て模範とすべきであり、將來益々英國式に進ませたきものとするのである。

さて租税體系論の主たる問題は以上の附帯税に於てよりもむしろ基本税に於てである。此に於て一般所得税(我國のは完全な一般所得税ではないが、其に近きものだから、茲には暫らく之をも一般所得税として論歩を進める)が中心となり主要税となることは今日の理論並に重なる國の實際の一致する所として、我國も之を持つのであり、其を多少の改良を加へて維持するのに異論はないとして、之に配するのに何税を以てするか、何税を以て之を補完せしむるかには異見が存し、且つ實例も相違したるものがあるのである。併し其の重なる方法としては、一般所得税に配

するのに特別又は部分所得税を以てするか、収益税を以てするか、財産税を以てするかの中の何れか一を擇むより外なきものとして良い。そして其の場合、特別所得税も、収益税も共に、純然たる勤勞より生ずるものには之を課せず、單に資産關係の所得又は収益にのみ課しやうとするのである。そして此三の案の外にも色々な案が學問上には考へられるが、其は贊成者も少ければ、重要な先例も乏しいのであり、茲に之を擧ぐるには及ばない。さて此三の案の中から一を探るとして、其中の収益税を探るとすれば我國にては既に地租があり、營業収益税があり、そして資本利子税があるから、此上は家屋税を加ふれば足るのである。特別所得税を探るとするも同じで、地租を多少變形し、併し營業収益税、資本利子税は最早むしろ収益税といふよりは特別所得税といふべきものだから其儘として、更らに家屋所得税を加ふれば足るのである。資本利子税は収益税としても特別所得税としても構造の上で大差のないものであるべきだが、營業収益税に至りては、収益税の趣旨からいふと今日の制度を、も少し外形標準に多く據るやうに改めなくてはなるまい。何れにせよ、右の如くに一般所得税の外に、其補完税として或他の税を結合するといふのは、つまり、一般所得税に於て有らゆる所得を一通り課税するとして、其外に公平課税の根本要求の上から、資産者重課の趣旨よりして資産關係の所得に、今一段と特別な課税をも加へやうといふのである。そして其趣旨の特別課税として右にいふ三税中、何れが適當かといふことが第一の問題となるのである。

そして其の資産關係の所得を勤勞關係のよりも重く課すべしといふことには理由は人により多少異り、又重きを置く點に違があるけれども、大體に於ては異論はない。先づ以て無産勤勞者は有産者と比較して、生活故障の生ずることあるべき他日の爲めの特別準備を一層多く爲さなくてはならぬことや、勤勞者が其勤勞所得を増加することの

難いのに、有産者は其財産所得の外に勤勞を爲すことによりて其上の所得をも擧ぐる可能あることの如きは頗る古くから、財産所得者の有利な、そして無産者の不利な點として、随ふて前者を後者よりも重課すべき理由として認められた點であるが、尙段々其理由が追加せられて、勤勞者の勤勞に伴ふ特別な苦痛、特別な休養の必要、資産者に於ける勞せずして生活することについての財産其もの及其收益に於ける保障、其保障の確實及永續性、不勞増價を受くる可能性、財産に伴ひ名譽地位勢力を得るの機會の大なること等、何れも有産者と無産者との間に能力の差等を生ぜしむる原因であり、資産重課の理由としては十分に成立つのである。其處で此公平課税上の要求たる資産所得の重課は此三税何れも各、資産關係のものを特別に捕捉することによりて充たすかといふことになるが、一見するときは、今日の通説たる、所得を以て給付能力を測る中心的標準とする點からいふて、特別所得税が、即ち一般所得税に於ける所得と共通の標準に依る所の特別所得税が一番良いやうである。一般所得税が所得を標準とするの故に有らゆる税の中心とも重點ともなることが出来るとすれば、之が補完税としても齊しく其所得を併し資産重課の目的を達する爲めに、資産關係の所得を特に課税することによりて、最良く目的に合するやうである。併しさうなると、一般所得税も所得に據り、特別所得税も同じ所得に據ることになるので、其の所得を隱匿する利益が大となる。特に其上にも地方よりの附加税もあることを考ふると、其所得を隱匿する利益は一層大いこととなつて、連税が多くなり、課税技術上にも、之を押さへるのに苦しまなくてはならぬが、此がやがては公平課税上、望ましからざる不公平といふことを結果する。つまり何の税にも、そして此一般所得税にも避くべからざるの缺點、

不公平を増長するといふことになる。其が若も収益税に依れば多少外形標準を利用することにもなり、財産税に依れば齊しく所得から見ても一の外形標準といふべき財産價格に依ることになるから、一般税も特別も、そして之が附加税もが凡べて所得のみに依りたるときよりは、連税が少くて済み得る。所得で逃けても外形標準が財産價格かで押へられる。つまり所得のみにて押へるよりは、連税が少きことを得、所得税の避くべからざる不公平を他の税によりて緩和することを得ることとなる。そして其の所得税の所得のみに據るときに連税され易いといふのは二様であつて、第一には所得税の所得の定義に入り得る所得では、特に醫師辯護士などの如き自由職業者の所得は或は之を單なる勤勞所得とも見らるるから、茲には或は問題外に置くことを得るが、營業者の所得や、金貸所得の如き資産的關係の所得であつて著しく隱匿の行はれ易きものがある。第二には所得税の所得の定義に入らぬけれども、之に準すべき能力のあるものであつて、所得税の所得のみによりては漏らさることとなり、随ふては之のみに據る課税法の下に、人が兎角其財産を此の如きものに向けやうとし、其爲め連税され、一種の隱匿の行はるるのは、種種の財産の使用又は享樂價值、特に自家住居用の不動産の使用價值、奢侈的享樂財産の享樂價值、諸の財産特に不動産に於ける自然増價の如きである。其から一時的所得の一部のものも、所得税の所得からしては漏らさるるが、其中には能力の大きいものがある。此等は所得税としては漏らされても、財産税があれば捕捉し得る。少くとも其一部を捕捉し得る。収益税でも此點に於て財産税には劣るけれども、其一部を捕捉し得る。此等に於ては特別所得税は他の二税に劣るのである。其れから元來、此等の税が資産所得重課の爲めの特別税である以上は、各方面の資産關係の大小を見て其に應じた課税をしなくてはならぬのに、營業の如く、齊しく營業といふ中にも勤勞分子と資産

分子との混在の程度が多様であつて、一概に取扱ふべからざるものに對しては、特別所得税にても収益税にても、土地家屋資本といふやうな純資産關係のものよりは稍低い或平均率を課することで甘んずる外ない。然るに財産税であれば、各營業のもつ財産的要素のみを捕へて、其大小に應じて課することとなるから、其財産的要素の大な營業は、其の小さい營業に比して相當に大な負擔を爲すこととなつて一層公平になり得る。それから同一額の資産所得又は収益でも、例之、同じく株よりの百圓の配當にても、日本銀行といふ確かな會社の株よりのと、怪しげな事業會社よりのとでは確實の程度が異り、隨ふては給付能力に差等を生じ、別異の高さで税を課すべきものであるのに、特別所得税や収益税やでは同様に課税することとなる。然るに財産税なれば其が價格、其は時價であるが、其の時價に現はれただけに於て相當なる差等課税を行ふことを得る。それから特別所得税収益税では大體、負債の控除が不十分たることを免れない。或は収益税の如きでは全く行はれないといふても良いほどである。特別所得税でも其は不十分となる。然るに財産税だと此が一層多く行はる。此も能力に應ずるに於て財産税が他の二税に勝る一根據となる。又免稅點も、特別所得税や収益税では極低いか又は全く行はれぬことにもなるが、財産税なれば此が頗る高くも定められ得る。假令過渡期に一時低く定められても、他日之を一層高くにも引上げる可能性が大い。特別所得税や収益税のやうに各箇の源について又は少くとも各別に課するものだと、自ら稅率も比例となる外ないが、財産税のやうに或人に屬する凡べての財産を一纏めにして課するものでは累進とし得る。一時比例率としても、累進に變へ得る。凡べて此等の事は何れも公平課税の根本要求の上から、財産税が特別所得税や収益税に勝ることを示めす。今一つ實際論として附加へらるることは、特別所得税又は収益税を探るときには、現行所得税の第二種

の所得は、一般所得税としては第三種所得に綜合することに改めることが順當であるが、然るときは此が第三種の綜合課税の處で遁脫さるることの多くなるといふことがある。然るに財産税を探るとすれば現行所得税に於ける右の點を改めるに及ばず、隨ふて上にいふやうな遁脫はなくして濟む。要するに公平課税、又は能力に應ずるといふ上よりしては所得税の補完税として同性格なる特別所得税を探るよりは、多少性格の異つた収益税を、否な更に一層異つた財産税を探る方が良いといふことになる。恰も家庭を作るのに男同志で作るよりは男女相倚つて作るのが自然であり穩當だといふと同じである。否な進んで其女も男と多少性格の異つたものであるのが望ましいと同じである。

所得税の補完税として財産税を選む理由は前記公平課税論の外、國税と地方税との關係にも存する。此が其第二の主要なる理由である。若も國が地租營業収益税などのやうな収益税又は特別所得税を探ることとなれば、地方としては勢ひ其國税の附加税を探る外なきこととなる。が其の地租は國税であると、何としても其の地方特別税である場合よりも課税標準の改定が困難で、兎角固定し易く、其爲めには時勢の變化に伴はず一層不公平にもなり、附加税のつくだけ其不公平を増長することとなり、其よりして収入の自然増加も望まれない。だからして特に地租は公平及収入の見地からして地方特別税としたが良い。それに土地家屋營業の三のものには大體、各所在地方の施設及發達との特殊關係があり、其から利益を受くことが著しく、隨つて之に應じた課税がしたく、そして此等の物は地方分別課税にも適する(營業には本支店關係にて他地方にも互る爲め多少分別の不便な場合もあるが、之を別として)といふ點からしても地方特別税としたといふこともあり、彼是れ地租家屋稅營業税を地方特別税とす

るとすれば、國税としてはまさか地方税への附加税とすることも出来まい、其はやつて出来ぬことはないが、然るときは地方間に其附加税負擔を他地方よりも軽くしやうといふ運動の行はるるといふこともあり、むしろ探らぬが良い。然るときは國税はむしろ地租家屋税營業税といふやうな収益税又は特別所得税を止め、之等のものを地方に委譲して、國としては財産税を探るのが選むべきだといふことになる。或は今や政府が計畫しつつあるやうに、地租營業収益税を地方に委譲して而かも國に土地營業などに對する特別所得税を、地方への附加税でなく、國の獨立の税として採り得るやうでもあるが、此の如くに土地の収益又は所得、營業の収益又は所得が、國からも地方からも課せらるるときに、假令名義上は國、地方別の税だとしても、事實上は、國か地方か何れか一方の之につき決定したものを土臺として其他方のものが其れに附加税を課するに外ならぬこととなる。國の定めたのに據れば、地方のに據るよりも一層固定的のものとなり、地方の定めたものに據れば時勢に順應することは容易となるが、併し地方間に負擔回避が行はれて不公平となるといふこともある。或は國と地方と別の方法により別に課税標準を定めるかも知れぬが、然るときは人民としては同一物につき國と地方と別の計算を爲せるを見ては、特に何れか其の重き方に對して苦情を持出し、紛争を繁からしむるといふ缺點をも伴ふ。で國、地方が双方から採るとすれば、國は一般所得税に連關して所得として取り、地方はむしろ之と離れて外形標準に據り、即ち土地については地價又は總賃賃價格に據り、家屋は其價格又は外形的なる家屋の地位種類階數建坪などに據り、營業はむしろ賃賃價格從業者數又は給料などに據るのが選むべしとすることになる。今一つ國が財産税を探るのが地方にとりて都合良き點は、國に財産税があれば、地方の人税たる戸數割の標準が所得の外に、財産の見立を行ふに便であるといふこともある。

以上二のものは財産税を巡る主要論據であるが、二の中では第一が第二よりも重い。第二についても、國に財産税を探るならば、從來の地租營業収益税の地方委譲も有意義であるが、今政府の計畫しつつあるやうに、國に特別所得税を新設して、地租營業収益税を委譲するといふのは意味が乏しきものとなる。營業収益税は既に今日では營業特別所得税であり、地租もやがて賃賃價格標準の税となれば、其は營業収益税が營業所得税だといふほどではないとしても、土地の總所得に對する課税となり土地特別所得税に近きものとなるのである。然るときは國の新設する土地の特別所得税、營業の特別所得税と、此地方のもつ所の地租、營業収益税との間に獨立別異のものだといふことはいひ悪くなる。土地の場合にはまだ何程か違ふといへるが、營業の場合には全くいへない。土地の場合とても之に於ける總所得と純所得との差は極めて少いものであつて、殆んど同じものだともいはれ得る。其の間の説明は政府計畫の案では六つかしいやうだ。つまり其は政府のは地租の地方委譲といふことを前提として其から此れだけでは足らず、營業収益税の地方委譲をも行ふといふこととなり、此二税の收入上の缺を補ふ爲めに、行ひ易き特別所得税を國に設けやうといふこととなつた爲めに、斯かるデレンヤに陥つたのである。本來地租營業税の委譲が主でなくて、むしろ國税所得補完税としては財産税が適當だから之を置くとして、恰かも其によりて地方にとりても地租營業収益税といふ彼に適當な特別税を持ち得るといふ利益が生じ得るといふことからして地租等の地方委譲が出て來るのに止まる。

さて右は財産税を所得税の補完税とすることの主要理由であるが、外にも附隨の理由がある。第一に財政收入上よりして、其收入可動の要求よりしては、大體世の中の進歩發達に伴ひ、財産價格が増加するから、財政需要の増

加に應じ得るといふことが出来る。此點は特別所得税にも共通だが、収益税の或ものは此利益を缺いて居る。且つ此財産税は免稅點が他の二税に比しては割合に高くにもなり、累進率を採ることともなり得るから、他の二税の如く免稅點低く又は全く之れなく、貧者も富者も同様に比例率にて課せらるる外なきものに比しては、一朝有事のとき増率を行ひ易いといふこともある。又必要あるときは財産増價税を行ふことを考へて置かなくてはならぬが、其れにはいざといふて俄かに之を仕組むことは出来ない。前よりして其土臺となるべき財産税のあつた方が都合がよいといふこともある。第二には歳計の便宜上には、財産税なれば年度初めから納期を置いて相當に収入を收めることを得るのに、収益税や特別所得税だと、舊來の税との關係上、収入がむしろ後半に偏する傾がある。第三には課税技術上には、財産税が所得税や相續税や登録税などに補助材料を供することとなり、貸金利子の如きは財産税あるによりて消極的財産の申告が一層多く行はれて、漸く或度まで取れるといふこともある。所得税の補助となるといふことは収益税なればまだ出来るが、特別所得税では出来ない。たゞ既存の所得税から助を受くるだけで、之に對して何の助にもならぬ。むしろ一般所得税の不利を來たす。第四に國民經濟上には、財産税が財産の利用を促進し、不利用の儘に之を置くことを少からしめ、同一財産から一層多くの収益を擧げやうとして努力せしめることになる。出来るだけ享樂財産を少くして収益財産を多からしめやうといふことにもなる。此等は財産税あるによりて他二税よりも一層著しく生ずる。尤も財産税ある爲めに得たる財産を一時の目前の享樂に向くることがないといへないが、其は財産税の高さと、國民の道義心にかかることであつて、國民が太しく墮落せず、財産税が過高でなかつたならば、人々は一時的の享樂に耽るよりは財産の蓄積を行ひ、出来るだけの多收を計ることとなるでも

あらう。第五に社會政策上には、財産税が特別所得税や収益税の資産關係の物について課するに對し、兎も角有産者といふ人に對するの特別課税だといふことが、一層無産者の感情を融和する。免稅點以下の小地主小營業者などにては兎も角も、地租や營業収益税に於けるよりも負擔が樂になる。地租や營業収益税にも免稅點は出來得るが、此等に與へらるるよりは財産税の免稅點が高くなり得るだけ細民は一層樂である。特に地租や營業税や、即ち収益税や特別所得税では負債の斟酌が全く行はれぬか、此が行はれても不十分なのに、財産税にては此が十分行はるるに於て下層社會は一層樂になる。それに累進率が行はれるから他の二税のやうに比例率なるものと比較して、下層社會は有利である。で社會政策上、財産税が他の二税に勝ることは見逃してはならない。

で私は夫の補完税とさるべき三税中では財産税を選むべしと思ふが、併し此を嘗て財政經濟調査會案として採らうとしたのに對しては各種の非難を受けた。そして其は今も尙ほ行はれて居ると思ふから、今其當時之に對して與へられたる非難を列擧して、之に反駁を試み以て、財産税の長短を露骨に批判して見やう。さて財産税が理論上受くる最有利なる反對論は何といふても、其課税技術上に於ける動産の捕捉難と財産の評価難とである。此が第一の主要なる反對論である。處で財産税の最大な弱點とされた此種の困難も實は大抵の他の税にも免れぬものであり、特に財産税の非難者が結局、収益税論者か、特別所得税論者だとするときに、其の収益税や特別所得税にも類似の缺點の存することに注意を促がさなければならぬ。特に所得税の如き、官公吏の俸給だけは確かに取れる。公社債利子の如きも源泉天引課税にて漏れなく取れる。けれども株の配當となると、實は明かに表はれたのは取れるが、潜れたものは逃けられる。土地家屋の所得も大體は取れるが其精確なことは分らぬし、矢張り多少逃けられる。營

業や自由職業や民吏の所得、金貨の所得などに遁脱が少からず存する。之を精密に調べることは六つかしい。収益税でも類似のことがある。そして財産税に於ける動産の捕捉難といふても、今日では大抵取れる。先づ動産といふても、各人の家計に於ける家寶家具書籍日用品等は恐らく課税物件から除くこととならうが、其他では最重要なのは有價證券である。其中にても無記名株、公債、社債などは源泉にて凡べて取らることが出来、最大のは記名株であり、此は綜合課税となるであらうが、此は所得税に於ける綜合課税と並行して大抵は漏れなく取れる。貸金の如きも財産税あればこそ、債務者側の申告によりて捕捉し得る。商品が六つかしいものの一であらうが、所詮此は營業者に對する財産課税の一部である。處で此營業者課税は所得税から行つても、収益税から往つても取り悪いものである。そして財産税から之を課するとなれば營業者が營業關係以外のものと一緒に營業關係のものを申告することとなり、其れと官廳の調査とで大體の見當のつき得ぬといふことはない。營業者としては其際、負債を十分に差引かるることも出来て、其點からしても便利である。所得であると動きつつあり、又消滅し去つても往くから、後になつて有つたか無かつたか争になつて定め悪いが、財産となれば持主は變り、價は變つても、兎も角多くの場合何物かが現存しても居るから之を辿つて往けば判る。之によりて反證も出来易い。季節商業で一年を通じて營業しないものに至つては、凡べて一年中の各月末の平均で往けるから逃けられることにはならぬ。一番六つかしいのは骨董品だが、此は元來動産の全體上は重きを成さぬのみでなく、其中から家寶と認めべきもの日用品と認めべきものだけは除かれて其他のものが問題になるが、此の如きものは成るべく人民の申告に信賴し、租稅道義の完成に待つべきものだから、此が困難を強く見るには及ばぬ。之を全く課せずとしては此に遁脱の途を開くこと

となるので、さうする譯には往かぬが、さりとて之をあまりに嚴しく追求するにも及ばぬ。且つ此は所詮、特別所得税や収益税では全く取れないもので、財産税なればこそ幾らかなりとも取れるといふものである。故に此に漏れるものが生ずるからといふて、特別所得税論者、収益税論者から難詰する資格はない。それから動産なれば、不動産のやうに所有關係の變更に登録税の件ふものと異つて、一時他人特に免稅點以下の自然人にか、又は財産税を課せられざる法人に移すことによりて遁脱することも想像し得るが、其は財産の前年中の各月末所有狀態の平均に據ることとして取締り得る。其れから財産の評価難に至るは既に相續税登録税等の經驗もあり、關稅織物消費税などの經驗もあるから、稅率が過重ならば知らぬこと、其の左して重くない以上は、大して六つかしきものではない。時價、特に公定相場でもあれば、之に據ることを得る。之なきものは収益を還元した價か又は評定委員の定めたるのに依れば公平である。但し此にては高きに過ぐるよりは、一度に於て多少低く定めるのが適當である。で財産税に對する主要なる理論上の非難には十分答辯し得た譯である。財産の評価は課税上には他に例もあつて實行不能のことではなく、動産捕捉難といふことも、財産税にても、凡そ特別所得税や収益税にて捕捉さるるほどの動産ならば凡べて又一層良く捕捉さるるのだといふことを得る。

第二の重大なる非難は、むしろ補完税として財産税を新設し其結果として、國からして地租營業収益税を、特に地租を地方に委譲することになるのに對して實際家の出した特殊の非難であり、其は多少我國の特有事情にも據るのである。其は何かといふと、地租は國家と離るべからず、國體とも密接なる關係があり、地方民は之によりて愛國心を養ひつつあるのに、之を地方に移しては彼等の精神上に山々しき變化を來たし、國の基礎を危くするとい

ふことである。此は實につまらぬことだと思ふが、事、國體とか國家の基礎とかいふことに關すといはるるに於て、矢張り重大なる非難としなければならぬ。此は私が方々で聞かされた所であり、其も物を識らぬ人からならばであるが、財政の大家からも聞かされて呆れて居る。試みに問はん、地租が果して國と離るべからざるものであつたのか。むしろ永く地方税ではなかつたのか。今之を地方に移すとすれば其はむしろ地方還元の外ならない。地租は我日本の歴史と共に古く、神世の昔にも遡り、國體と結付くともいふが、神世の昔に其があつた證明は立ちにくい。地租の發達よりも前に、弭の調といふものがあつた。此方がむしろ日本固有の古い税であり、地租はむしろ外國制度の模倣に出て居る。凡そ税の種類は時代の産物である。弭の調は狩獵經濟時代の反影であり、地租の發達は一面、農業時代の反映である。地租が日本に最古く發達しなかつたのは當時農業時代のまだ發達幼稚であつた爲めであり、其後此が出来て、永い間行はれたのは、日本が永い間、農業時代にあつたといふことの爲めに外ならない。そして今日のやうに商工時代、國際交通時代、貨幣信用時代ともなれば、所得税が之に代つて重きを成すこととなり、之を助くるに財産税を以てすることにもなる。其はむしろ當然の成行きに過ぎない。そして國の爲めといふことよりいふても、地租のやうに一朝有事の時に増率困難で利用し悪いものよりも、財産税のやうに一層良く此際に於ける財政需要に應じ得るものの方が一層、國の爲めになるといふこともある。又假りに地租と國とが離るべからざるものとしても、地方團體は畢竟、國とは全く別なものではなく、其の延長であり又其の一部である。國の政務の一部を擔當するものに外ならぬから、地租を地方に移すといふことは之を個人に與へたとは異なる。其が國になくても地方に存する以上、廣い意味の國にあるのであり、國民と國との關係も其にてつけられて居るのである。愛國心が

地租によりて養はるといふが、實際、愛國心は之と離れて存し得るし又存せしめなければならぬ。教育によりて存せしめなければならぬ。論者の説よりすれば地主にのみ強い愛國心ありといふことになるが、必ずしもさきとは考へられない。若も地租と愛國心と切放し難しといふことになれば、其を貫くと、凡べての國民に土地を與へ、凡べての人々をして地租を納めしめなくてはならない。論者果して此の如き土地分配を行ふの勇氣ありや、疑なきを得ない。又實際、最近に於ける田畑地租に免税點を設けたが、此なども論者からいへば不都合なことである。既に實際之を敢てしたとすれば、之を凡べての地主に推して國としては之を免税しても良いのである。尤も理論上、租税特に直接税によりて財政上より國民の國民的自覺を養ふといふことには意味がある。併し其は地租に限らぬ。財産税にても亦可なりであり、むしろ今日にては財産税によりて行ふ方が一層廣く各方面に分布するを得る。或はも一步進んで考ふると、地主と愛國心とに何ほどかの特別關係ありといへるかも知れない。土地を持つものは、其あるの故に國土を守ることに懸命になるといふことがあるかも知れない。其れだと其には土地の所有と愛國心との特別關係は認めらる。けれども地租と愛國心との特別關係は示さぬ。いふ所の意味の愛國心ならば、地租が免ぜられても、又此が地方に移されても矢張り存し得る。或は併し強いて地租と國と離るべからずといふことを固執して動かぬ頑迷なる反對者ありとするならば、其人達を満足さす方法が一つある。其は外ではない。地租を地方に委讓しても、之を國の名に於て地方に持たして置くとするのである。其ならば文句はあるまい。

右は財産税に對する主要な反對論であるが、其外に色々雑多な反對論がある。此には更に財産税其ものに對するのと、之に附帶したる計畫に對するのとがある。前者より述べる。其第一は税質に關するもので、此税が外國の例

では地方税か又は小國の税で、日本の如き大國の税たるには適しないといふのである。併し偶々外國で小國に採用せられ大國にて採られなかつたからといふて、其れだけで直ちに日本のやうな大國に適せぬと斷ずるのはあまりに皮相の觀察である。税の採否は必ずしも外國の例のみを追ふには及ばぬ。良く其性質を考へて定めなくてはならない。財産税が日本に採れぬといふこと、其の大國たるが故に採れぬといふことに何等強い根據のあるものではない。論者も亦、其説明は爲し得ない。又此が外國にて地方税として行はれたといふことが、此税を地方税として行ふべしといふことの理由ともならない。のみならずむしろ反對に其が地方税であつた爲めに連脱が多くなり失敗の例を作り、此税の價值を墜したといふべきである。のみならず實際此財産税は小國や地方のみならず、大國たる獨逸國に現在行はれて相當の成功を收めて居る。

次ぎには公平課税上、前にいふた動産捕捉難といふことから不動産偏重税ともなつて、随つて農民の不利となるといふ説があり、之を以て地方民を煽動した人もあつた。其が農民の同情者たるべき人にもあつたが、併し其の眞の同情者ではなく、唯だ自己の利益の擁護に熱心な實業家中にも政略上之を高唱した人があつた。併し農民も冷靜に事態を考へて、此等の煽動者の言に聽いてはならない。此税が不動産偏重となるといふことは、前にもいふやうに、動産とても、財産税が起らざるに當然其代りに來らなくてはならぬ所の特別所得税や収益税を以て捕捉されるほどのものは、此税でも皆能く捕捉せられて、此等の税と財産税との間には大した差のないことを注意しなければならぬ。之につき論者は屢々米國の例を引いて日本にても亦然るべしといふが、彼我事情の異なることを無視してはならない。第一、米國のは州税即ち地方税であつたから、自ら動産が他州に逃げらるる恐が多かつた。日本で

行ふとすれば全國統一の下に行ふから其心配はない。第二には米國では國の所得税が漸く最近に出來たばかりで、財産税はもつと前から此所得税の援助なくして發達したのだから、缺陷連脱が自ら多かつたが、日本では所得税が久しき前から發達して居り、特に近頃は動産の大宗たる株式の綜合的捕捉が相當に出來るやうになつて居るから、此點にても大に有利である。第三には、米國の稅務行政は元來非常に放漫で、財産調も粗漏極まるものであつたからして、動産連脱を多く生じたけれども、日本で行ふとすれば一層精密に行ひ得る。そんなに動産を逃がすことは斷じてない。不動産偏重といふことは決して人の想像するほどのことではない。假りに幾らか不動産偏重といふことがあつたとしても、其不動産といふのは、農業だけの持物ではなくして都會もの物であり、其課税の轉嫁さるるだけにては都會一般人民が負擔して居ると見ることを得る。そして其價格増進の勢は田舎よりは都會に多く、今日でこそ不動産の價格はまだ農村の方が大きく現はれて居るが、幾許もなく都會の方が大きくなり、不動産偏重としても其はむしろ都會民の負擔偏重といふことにもなる。更に見方を變へて農民が從來の制度の下に於けると比較して何うかといふと、財産税となる爲めに一層其の負擔を減することになる。國税のみからいふと、地方營業収益税資本利子税の代りに財産税が出來るとして、此財産税が此三税の収入額を充たすだけの高い率のものとなつたとしても、尙且つ從來の土地營業資本のみの負擔を家屋や、享樂財産にも分擔せしむることとなり、比較的貧弱なる家屋に住し享樂財産を有つことの少き農民は、幾分なりとも負擔が樂になると見て可い。特に小農民にては地租の場合よりも一層高い免稅點を利用することも出來、負債の控除も得られ、累進率とでもなれば一層有利にもなる。

右の外、公平課税上色々の非難がある。其の第一は収益税や所得税なれば収益か所得のある所を課するから、給

付能力を課することとなるので良いが、財産税であると、收益所得のなき處にも課することとなり得る。其は能力なき處を課するものであり、能力ある者との間に不公平だといふのである。併し論者が收益なき財産といふのは、主として享樂財産、不使用中の財産であるが、不使用中には使用すれば收益を生じ得るに拘らず使用しないのであり、此の如きものを課税上に特に保護するには及ばぬ。其は又収益税にても地租家屋税には通例起ることでもある。享樂財産にても財産税で捕捉するのは其の一部に過ぎぬが、其の享樂價值も一の収益であり、此に潜む増價も亦一の収益として此に給付能力ありといひ得る。如何にも此に有形収益なきの故に、其持主に於て負擔困難の如くであるが、此税ある以上は、普通の人は其自身の所得にて拂ひ得る程度に此種の有形収益なき物を持つことになる。即ち其人の所得と此種の財産又は廣く其人の財産との間に相當の釣合が自らに取れることとなつて、税率の甚しく過大でない以上、此税の擔ひ得ぬといふことはない。又此税あるが故に自ら各人が財産を出来るだけ利用し、出来るだけ有形収益を生ぜしめやうと努めることもある。且つ之を全く課税せぬとあつては人が此種の財産へ投資して出来るだけ其負擔を免れやうといふことにもなるから、之を免じてはならない。加之、此享樂財産をも課するといふことは、實は財産税のみならず、収益税に於ける地租家屋税も之を行ふ所のものである。加之、特別所得税にても少くとも其一部には課税するやうにし得るものである。第二は同額の所得なれば同一能力と見て同税額を負ふべきものであるのに、財産税だと同額所得でも元本價值の異なる爲めに異なる課税となるの不都合があるのでないかといふが、財産税は恰かも此に一の長所がある。財産價格の中には有形収益の外に確實の度合、増價見込の収益、之に伴ふ名譽などの見積り収益とでもいふべきものが籠つて居る。日本銀行の株が怪しげな會社の株よりも割高に

課せられるといふことは當然で、此元本價に依つた課税の方が、其の配當金に依るよりも一層公平といひ得る。第三には物價が全國、各地方によりて異なる。特に土地の價の如きは地方によりて異なるから、財産税では不公平になるといふのだが、物價は今日では少くとも一國內では交通投資の自由があるから、或度まで平準する。そんなに大きな差はない筈である。其にも拘らず存する差異は、所得税の場合に於ける所得の購買力の相違と同じで、其まで一々課税上に斟酌しないと恕するに足る。又強いて之を考慮しやうとするならば所得税と同度に於て、やつて出来ぬことはない。或は土地については地方に依り土地に對し特に大なる所有慾が行はれ、其爲め特異な價格の出で居るといふこともあるが、然るときは此に一の無形収益に對する價値が現はれて居ると見る外なく、又此價格に應じたる税が出来れば、自ら其過大な價格の評定を牽制することとなつて、税が堪へられぬといふほどにはならぬと思ふ。

次ぎには課税技術上、前記の動産捕捉難及財産評價難の外に、第一に從來の日本で行はれた類似な税といへば相續税であるが、此が人一代毎に其人の全財産價格を調ぶるのだから、むしろ簡單の方であるのに、其すらも數年を要した。然るに財産税を年々繰返したら其は煩に堪へず不可能ではないかと、過去の前例に徴して實行難を詰問するものがある。併し相續税の數年を要したのは、恰かも此が年々取られずして、随つて強いて一年内に片付ける必要もなく、且つ此が年々行はれないで、十年目二十年目とかに行はれるので、常に新しく調べる必要あるが爲めでもある。けれども今、財産税となれば此の如く數年もかかることは許されぬ。又初めには調べが少し面倒であつても一度調べ上げると、其後は此基本調査を修正すれば良いから、餘程簡單に行はれ得る。そんなに實行不可能

といふことはあり得ぬ。第二に今日の日本の税務官の技能の程度と人民の納税道徳の程度とは財産税を行ふこと甚だ困難ではないかといふもある。併し税務官の能力の不充分といふことがありとしても、其は漸次改むべきものであり、又今之を施行するに堪へぬといふほどの無能とも思はれない。財産税不可とあれば知らぬこと、此が大體良しといふならば税務官の完成を待つには及ばぬ。彼等を改良しつつ之を行つたら良い。人民の納税道徳の不満足に至つては、教育に依つて改むる外なく、其は其れとして、税制に改むべきは改めたら良い。納税道徳の完成を待つが如きは百年河清を待つに齊しい。第三には税の軽いつきなれば新税を起すも行へるであらうが、今日の如く大體、税の重いつきには行ひ難いといふ説がある。併し日本の今日の税が少くとも外國に比し重いつきとはいへない。が假りに此が重いつきとしても、改むべきものは矢張り改むべきで、重き時こそ却つて改正を行つて、古き不公平なるものを廢し、新しき一層公平なるものを起すことにより、少しにても其負擔の輕易を計ることを努めなければならぬ。公平なる税は不公平なるものに比し一層負擔輕易といふことを考へなければならぬ。論者の如くんば今日の日本については租税改革は殆んど行へぬといふことになる。新税を一も起さずして租税改革を行ふことは六つかしく、其れでは不完全なものしか出來ない。第四には技術上、負債の控除が六つかしい。此計算が困難だといふが、併し夫の所得税の場合に單に或株式を買ふ爲めに起した負債の計算をするといふが如きは六つかしいかも知らぬが、或人の全體の負債の計算といふのだと出來ないこともなからうかと思ふ。第五に株式の價格は事實上、會社の現に持つ財産の價格と一致しない。でむしろ會社について財産を調べた方が良くはないかといふが、然るときは株主たる個人に於ける綜合課税でなくて、法人に於ける課税を選まなくてはならぬ。が其は後にいふ如く

避けたいといふ理由がある。然るときは又株の市價によりて課税する外なくなるが、其價格が會社の有つ財産の價格と一致せぬといふことは一の技術上の厄介問題に相違ない。けれども課税上は斯かる支障位は避くべからざることとで、主要なるものの捕捉が出来るならば、若干小な缺陷位は諦める外ない。少くとも市價を有つ株なれば其市價にて會社の財産が表はされて居ると見る外ない。尤も精密に考へると、其市價を調べるのみならず、會社に就いて其の財産をも調べて、法人に於ける財産の價格が、株の市價の合計よりも多いときには、其れだけを法人にて特に課税するとしても良い。第六には一年中の價格の變動するものの評價を何うするかといふが、其は一年中の各月平均といふことで行はれ得て、公平となる。

次に財政收入上には、第一に、財産税の収入額の動搖の大きいことを缺點として擧ぐる人がある。成程其は或度までさうである。地租の如く収入の確實なものと比して此が不利といへば不利に違ひない。併し反面からいふと、國民財産の價格は大勢上は増加するといふことがあつて、之を利用し得るから、其れで埋合せは附く。時として收入減少といふことがあつたとしても、其には臨機の處置を採れば可であり、又有事の時に臨時増率を行ふに於て、此人的綜合的のものの方が、各個的物的なる収益税や特別所得税よりもより多く好都合である。其れ故結局、此點では左迄非難するを得ない。第二には徴收費が多きに過ぐといふが、其は此費用の一部は、之からして材料を供せらるべき所得税相續税登録税、或は他日起ることのあるべき財産増價税の費用とも見るを得るし、地方税の根據となり得るだけにては其費用ともいひ得るし、國富分配統計の基礎となるだけでは其費用とも見らる。且つ又他方、収益税でも特に地租の如きは之を國に維持するとしても公平なものとするには頗る大な費用を要するのである。す

べて此等を考慮するに於て財産税の徴收費の多きことは忍び得る。尙又之を數字について見ても、千分一半度の財産税の徴收費七百萬圓だといふ。之にて地租營業税の全部を委譲し得れば此二税の徴稅費約六百三十萬圓の國費を不用とすることになるから、差引き徴稅費の増加といふても僅かに七十萬圓の小額に過ぎない。

經濟上には第一に、元本侵蝕の可能といふことが非難せられる。此は前記の不使用財産、享樂財産に當るが、此とても義務者の他の所得にて相當納められ得ることは前にいふ如くである。或は通例収益の生ずる財産が偶々無収益となり缺損となるといふことはあるが、此は一部は元本價格の下落となり、負債の増加となつて租稅宥恕を受けやうし、然らざるだけにては義務者にて平生から之に用意すべきものといふ外はない。又此事は或度までは財産税のみならず、所得税や収益税にても亦た起り得ることであり、人々は之に對し好況時と平均して考へ、此の不利なる場合に於ける軽い負擔位は辛棒する外はない。一には又稅率にもかかることで、千分一半度のものが財産元本侵蝕などには殆んど大抵の場合想像もつかない。又収益税、例之、地租にても其土地を持主が不使用に置いて、之を享樂用に使つても、有形収益が其から生ぜず、其爲め其元本を賣つて納稅するといふことは起り得るし、假令其土地を賃貸しても賃料の取れなかつたとか、自ら耕作しても不作であつたとかいふことが生じ、其爲め元本を賣つて納稅するといふことも生じ得る。又所得税ですらも尙且つ元本侵蝕となり得ることも考へられる。例之、公債價格が百圓であつたのが八十圓に下つたとする。然るときは其利子として五圓を産み出したとしても、持主の財産は百圓のが八十五圓になつた譯である。見様によつては此人には所得なくして、缺損ありといはなくてはならない。併し其にも拘らず所得税は其公債が地方債なれば百分四の稅を取る。其稅は所得から取られないで、元本を侵した

のだともいはれ得る。課税には此の如きことは往々に免れないことで、財産税だけの缺點とはいへない。第二には、財産税によりて營業秘密が外部に漏らされ、營業信用を傷けるといふ。成程さういふ事もあるが、他方からいふと、之によりて營業の真相が世間に紹介せられて世間の誤解を解き其信用を増すといふこともある。又眞實には不利となつたときにも、幾分か財産税の方で好況を裝ふて信用を維持するといふこともある。財産税が此點に於て不利のみを有つとは限らない。又此に不利ありといふも、其と同様のことは所得税にもある。所得税とても、人の經濟の内幕を世間に漏らすこととなるのを免れない。第三には耕地整理を妨げることとなる。農民又は地主は其耕地整理費を投じて、今日では法定地價が引上げられず、租稅負擔の少しも増さないことを思ふから之を爲すが、財産税が行はれて其土地の價格に應じて課稅せられ、隨つて市價の騰貴に應じて稅の増すことを見出すと、耕地整理を爲さぬであらうといふ。が耕地整理を行ふ結果として土地の價格が上るといふことが先づ以て必ずしもいひ得ないし、假りに此が上がるとしても、其の上つた僅か許りの價格の千分一半だけ負擔の増すのみであり、其負擔の増加額は畢竟、其整理によりて増加したる收益増加部の百分三とか四とかいふもので還元されたものの千分一半といふので、其收益増加部にて負擔の出來難いといふ筈はない。若も其にも拘らず農民が之によりて困るから宥恕を得策とするといふならば、特に一定年間宥恕としても良い。或は其一定年間につき、其初めに宥恕を多くして段々と之を減じて行き、遂に正常に達せしむることも出来る。第四には市街地附近の田畑の所有者が其土地價格が實際収益に伴はない爲めに困ることとなるといふ非難があるが、其土地の所有者であつて投機的の考にて之を買取り又は賣却せんとする者は固より宥恕するに及ばぬけれども、夫の一定年間といふ永い間、相續に依るの外、之を賣買移轉せず而

かも現に之を農業的に利用する場合の如きには、本人の申請によりて時價と収益價格即ち収益を還元したる價格との中間價格に依るといふやうな恩典を與へることも出来る。此有規規定さへ作れば、其以上は其土地の價格が其収益に伴はぬとしても仕方なく、彼等持主が尙其をも苦痛と感ずるならば、進んで一層有利に利用することを講ずる外なく、其によりて多少、都市の住宅難を救済することに貢献することともならう。其矯正方法は多少不徹底といふ嫌はあるが、併し此位が適度で、一方、農業の保護、都會民の爲めの新鮮なる食料の供給を進め、他方、都會民の住宅供給を適當に計らしむることとなる。第五には今日、財産税を實施すれば經濟界の混亂を來たし、其の沈衰を増長しはせぬかといふ論がある。勿論租税改革が行はれて其が無影響といふことはあり得ぬ。多少の動搖は固より覺悟しなければならぬ。其は改革を良しとして行ふ以上は、已むを得ぬ。けれども此改革は其負擔を増すのではなく、負擔のむしろ大な軽減を齎らし、其と共に負擔の轉換を伴ふものに過ぎぬから、大した動搖は生じない。財界の沈衰を増長するといふほどのことはあるまい。

政治上道義上には第一に、爲めに虚偽の申告を進めて随ふて社會道義を紊すであらうといふが、成程其嫌はある。けれども慣ること久しきに及べば、大したこともなくならうし、此の如きは又此税にのみでなく、所得税にもあり、又一部は収益税にも免れず、特に一般所得税のある其上にも、特別所得税の取らるる場合には一層太しきものがあらうから、之を以て財産税を責めるのは當を得ない。第二には財産税の爲めに家庭事情に立入りて爲めに政府に對する不快反感を招くといふ。如何にも多少其嫌はある。けれども此は一は税法施行の方法にかゝること、成るべく申告を尊重すれば可であり、又一には義務者の心掛にもかゝること、假りに義務者が適當なる申告を爲し

たとして、官廳に於て公平正當なる課税の基礎を得んとして、適法の方法にて義務者の經濟の内情に立入るとも、之を不快に思ふのが既に間違つて居る。又此弊は財産税だけでなく所得税にもあるし、一部は収益税にも免れない。第三には此税の捕捉難評價難の爲めに、官民の間に紛争を生じ、從來營業税が惡税だと呼ばれたのに、之に代りに齊しく惡税たる財産税を以てすることとならぬかといふ。併し財産税に於ける捕捉難、評價難が大したことでないことは上にいふ通りとして、多少此があるとしても、其れで官民間に紛争が起り惡税呼ばりするとすれば、其は例によりて營業者から特に多く起らうが、營業課税は所得税から行くも、収益税から行くも、所詮紛争を免ぬもので、假りに財産税の代りに特別所得税を探つたとすれば、營業者は所得隱匿の利益の大い所から、利益があつても損失ありと申し立て、利益が大きくても利益小なりと申立て、而も反證の困難なるが爲めに官民の紛争は一層大くなり、今度は従来の營業税の惡税呼ばりの代りに、所得税の惡税呼ばりともなる。補完税たる營業税や、財産税の惡税呼ばりは忍ぶべし。併し中心根幹税たる所得税の惡税呼ばりに至つては忍ぶべからずである。

以上は財産税其ものに對しての非難だが、此外、此税の案の立て方に對する非難があり得る。其は如何なる案を立てやうが、何とか非難が立ち得るのであり、左様の非難に恐れて居ては、新税の創設は出來得ないのである。さて此種のものとして何んな非難が生ずるかを見る爲めに、暫らく曩きに財政經濟調査會で立てたのを以て其代表案として之が非難を擧げて見やう。我國にて財産税が公定機關にて考案されたのは實に此が初めてであるから、暫らく之を持出すのも適當ではあるまい。此案に依ると、國の所得税の補完税として新に箇人の純財産價格の千分一半程度の財産税（収入約七千萬圓、法人には課せず、税率は比例、免稅點二千圓）を起して、従来の地租營業税（當

時合計一億四千萬圓、今日では一億一千七百萬圓)を地方に委譲すること、そして國に於て爲めに生ずる収入の缺陷は軍縮により生ずる餘裕を以て之に充つること、軍縮による餘裕を之に向くる能はず、収入に増減なしといふ前提の下には、右による缺陷を補ふ爲め、財産税の完成時(収入の自然増加によりて税率を動かさずして、夫の缺陷を充たし得ることとなるか、又は實施數年の後、税率を引上げ得る事情の生じたる時増率を行ふことによるか何れかにより)まで地租營業税の約半率程度のものゝ國に保留すること、そして其一時的に保留さるる地租は別に從來のを改正せず、營業税の方は課税標準の取捨選擇を行ひ(舊來の外形標準を維持する方針)、營業利益皆無の場合の免税恩典を定め、及賦課につき同業組合等を利用する等若干の改正を行ふこととし、地方税にありては根本的には道府縣では地租營業税及新設の家屋税を中軸とし、之に國の所得税に對する附加税を配する。其地租家屋税は賃貸價格に據り、營業税は大體外形標準によることとし、市町村にては右道府縣の三物税の附加税を中軸とし、之に戸數割を配する。過渡時代には、即ち國の地租營業税半額委譲の場合には、右の中、道府縣にて地租營業税は從來の國税附加税を其儘存続し、市町村にては地租營業税の附加税を從來の制限率に從來の國税の半額を加へたるだけ制限率を高めることとしたのである。

さて右の財産税の新設並に地租營業税の地方委譲案に對するの非難には、特に其にて定めた財産税の組立に對する非難と、其に附帶したるものに對する非難とがある。其財産税の組立に對しては第一に、會社法人に課しないで自然人のみを課したのを不當といふのである。此には更に二説ある。其一は法人も株主社員たる自然人も、別の人格者だから、双方とも課したが良いといふのである。此は理論上は一説ではある。併し原案は之と見解を異にし、法

人は畢竟するに社員株主が營業を爲す爲めに便宜組織したもので、法人と株主たる個人とは全くの別人とは見ない。そして既に株主の處で株式といふ財産を評價して綜合課税を行ふた以上は、其上に法人にても課税しては過重となると見たのである。つまり之によりて株式に對する課税の重くないやうに注意したのである。特に所得税にて法人と其社員株主とが双方にて課せられ、一部重複課税の嫌がありて、之が課税が稍々重くなつて居るので、此上、財産税にても法人、團體員双方にて課するのは重きに過ぐるとも見たのである。然りとて又、此あるが故に負擔を免れやうとして會社を作るといふほどにはならぬであらう。何となれば假りに個人が保全會社のやうなものを作つたとしても、其會社の財産を調べて其の持分に應じて個人の處で其財産として計算することとなるからである。第二説は法人については法人で課税し、株主社員の處で免じてはどうか、其方が數多の個人の處で取るよりも、少數なる法人に就き計算明なり易き處で取るから一層便である。又法人にて取る方が株主社員の處で取るよりも負擔の感知が軽い。又個人課税法人無税となると、無記名株とし而かも無配當として脱税することが生ずる。一時財産調査期に、財産特に動産を法人名義とすることによりて脱税する。其を防ぐには法人課税の方が勝るといふのである。此も確かに一説ではある。併し其にも拘らず原案の如くしたのは、個人に於ける綜合課税が、人の負債を控除し純財産を見るにも、免税點を有意義のものとするにも必要であり、將來累進を行ふにも便であり、國富分配統計を取るにも有利であるからである。徴收の面倒といふことは、所得税と伴ふて行ふから左迄のことではない。負擔の輕易感といふことは重きを成すに足らぬ。公平至當な負擔を課する爲めには、假令負擔重しと感ぜられても仕方がない。脱税の意思にて無記名無配當とした株を利用することは、之を特に調査し、認定によりて相當課税す

る途を開くことが出来る。一時財産を法人の名義とすることは、各人の財産の一年中の各月末平均に依ること以防ける。或は假りに無収益の動産を法人に預けて連脱せすやとの心配もあるが、此も起り得ることとして特に注意し之が制裁の方法を講じて置くべく、それから負債控除主義と關聯して人が財産税のかからざる法人、特に銀行から借入を爲したりと假稱して脱税することも考へらる。此にも特別の監督方法は之を講じて置かなくてはならない。そして反面に論者の説に従つて法人課税に依るとしても、矢張り脱税はない譯に往かない。例之、法人の財産評價を故らに低下し、及財産を隠匿することは、今日にても屢々行はれる所で、財産税の法人課税となれば此が一層甚しくならう。法人課税とて必ずしも安心は出来ない。第二は、右の案に於ける財産税が比例率であつたこと並び免稅點の低きことが、中産階級の負擔過重となるといふ説である。此は理論上同感で、出来るだけ免稅點が高く且つ累進率なることが望ましい。併し今、地租營業稅から財産税に移る過渡時代としては、此も恕すべきことと思ふ。從來の地租に免稅點のなかつたこと（尤も其後、田畑地租には此が出来たが、其れでも尙、其他の土地の地租には出来て居らぬ）、營業稅の免稅點の低かつたこと即ち賣上金高二千圓、資本金一千圓であり、其資本は個人にありては借入たると自有たるとを問はなかつたこと（尤も此も其後、個人營業の純益四百萬圓に變つた）、並に兩稅ともに比例稅であつたことを比較すると、此も一の改善の階梯として辛棒出来る。此によりても餘程、農商工方面の下層氏の負擔を輕易と爲し得る。特に財産稅の免稅點の低いことは、議員の選舉資格に甚しき變革を生ぜしめないことにも適ひ（尤も此も其後、普通選舉制が採用せられて、最早問題とならなくなつた）、成るべく多くの人に直接國稅を納めしめて之により彼等の國民的自覺を養ふことにもなる。更らに財産を小分して免稅點以下とならうとい

ふものを少くし、免稅點以下の人から負債することを少くすることとなる。それから比例は齊しく財産を成るべく小分して負擔を輕からしめやうといふのを防ぐこととなり、又所得稅に於ける累進率の上り方の餘りに烈し過ぎるのを緩めることもなる。又假りに七千萬圓を財産稅から取るとして高き免稅點を探り累進率を探るとすれば、上級の處では其率が最初の試みとしては高きに過ぎることとなるの恐がある。で過渡時代でもあり、旁々一旦、低き免稅點と比例率とで之を行ふて、慣れた處で徐々に免稅點を高くし、累進を探るとしても良い。其れまでは中産階級も辛棒する。やがて樂になることだから、一時辛棒することとなる外ない。特に難者は結局、收益稅論者か特別所得稅論者であるが、此二稅は共に性質上比例で、免稅點のもつと低いものである。收益稅に至りては免稅點なきものでもある程である。收益稅や特別所得稅の如く永く免稅點低く、累進となる望なきものよりも、他日一層高き免稅點を持つことの出来、累進ともなり得る資格ある財産稅の方が、其反對論者よりしてもむしろ選ぶべきものではないか。或は二千圓の財産の所得といふと、百圓に過ぎぬ。其は月にして八圓あまり、其れ位では稅を拂ふ餘裕などないではないかといふが、此位の程度の財産を持つ者は實際にても通例其れだけの利子で生活するのではなく、又此れだけにて生活すべきものでもない。必ずや其勞力、又は特に家族共同の勞力にて主たる所得を擧げ、財産所得はむしろ副所得たるべきものだから、つまり百圓の所得に對する三圓の稅となるのでなくて、八百圓とか千圓とか千五百圓とかに對する三圓となる。此が其所得で拂へぬといふことはない。此程度の人とても、假令小なりとも財産を有つ以上、財産なくして全く勞力のみにて生活する人と比較しては生活が樂な譯であり、其の餘分を有つたけにて三圓餘計の負擔をする位のこととは、苦しくとも拂つて然るべきである。或は二千圓位のもの貧乏人が有つ

ともいふが、此財産税の財産とは日用品を除外し負債を除外した純財産だから、其の二千圓でそんなに困まる人に課せらるるといふ程のことはない。第三には財産税が普魯西のやうに所得税の五分一位に止まれば所得税の補完税だが、日本のやうに大額のものでは補完税といへないといふ論もある。成程、我邦の七千萬圓度の財産税といへば所得税の四分一乃至三分一程度のもので、普魯西のよりも割合に大いが、其れだから補完税といへぬといふことはない。我邦の財産税を假りに所得税の三分一としても、資産と勤勞との負擔割合は資産の四に對する勤勞の三の割となる。此位の差等は前にいふ能力の差等についての説明からしては少しも不當でない。普魯西で初めて補完税を設けた當時とは、財産重課の理由として認められるものも多くなつて居る。尙又此負擔の差等については、無産者に於ける消費税の過重負擔といふことも多少考慮に入れて良く、其からいふと、もつと財産者の負擔を重くしたいほどで、補完税たる財産税があれで重過ぎるといふことはない。加之、實際名は何といはふと論者の特別所得税にせよ、収益税にせよ、所詮七千萬圓は之を財産關係の方から取らなくてはならぬから、結局は論者の好む所の税からいふても同じ事になる。補完税といふ詞が財産税にしか當らぬと思ふのが間違であり、そして財産税に依る補完税だと、其大きさまでも普魯西の眞似をしなくてはならぬと考ふるのも可笑しい。第四には、八百圓度、今の標準だと千二百圓度の所得者では、所得税と財産税との均衡が取れない。假に二萬四千圓の五分を一千二百圓とし、之に所得税は百分の〇、八で、九圓六十錢の負擔となるのに、財産税は三十六圓となる。補完税の方が高いのは不都合ではないかといふのである。が併し此は論者の探らんとする特別所得税でも同じである。此特別所得税を探れば當然比例となるとして、百分三位を取らなくては七千萬圓は擧がらない。然るときは右の所得者には矢張り税は三十

六圓となる。此の如くなるのも畢竟するに財産税や特別所得税が重いからではなく、一般所得税が下の方を寛大にし過ぎて居る爲めといふ方が當つて居る。

次ぎには財産税に附帶した地租營業税の委譲計畫に關する非難だが、第一には、其地租の課税標準を賃貸價格とした爲め、其れでは米價の動搖の甚しきことにより、地方財政收入が動搖して困るといふが、大勢としては從來の法定地價時代よりも収入の増加することによりて地方財政が利益するし、或年に課税標準が減じたときには税率を増すとしても良い。第二には、營業税を地方に移すことに就いて、此が課税物件及標準は國の官吏なればこそ捕捉出来るが、地方吏では行ひ難い。地方にとりては迷惑であるともいふ。が國家にて出来るもので地方にて出来ぬことはあるまじく、地方吏が其初めの間慣れずとすれば、國の吏員を之に廻はすことも出来る。或度まで國の税務と連絡を取ること出来る。營業税が地方の手にて取れぬといふことはあるまい。又假りに此が地方にとり多少不利だとしても、租税の體系上、此れだけを國に残すといふことは出来ない。第三に、特に地租營業税の半額を國に残さうといふ場合には、地租だけを地方に移して營業税を國に残した方が簡單ではないか。そして國税だけでは體系が立たぬやうだが、國地方を通じて見れば地租と營業税とが對立して、國及地方に於ける人税を補完し、此間に體系が備はるといへるではないかといふ論がある。此も一應の理窟は立つが、其れでは税の體系が甘く立たない。國の直接税としては所得税財産税營業税といふことになり、營業のみが過重負擔となる。税の體系としては出来るならば、國税としても一通り、筋が通り、地方税としても筋が通り、更に國地方を通觀して筋が通るのが一番望ましい。特に論者のいふ所に従ふと、地租は地方、營業税は國にてといふこととなり、本來對等なるべきものに

て、自ら取り方が異り、其爲めに兩者の負擔均衡を失するといふことにもなる、だから探ることを得ない。尤も此點に關聯しては後に再び述べる。第四には、地租にも營業稅にも當ることであるが、之を地方で行へば稅の分配上不公平とはならぬか。地租と營業稅との割合につき及一府縣内の各市町村への割當てにつき不公平とはならぬかといふ説がある。が地租と營業稅との關係は法律上に兩者の共通點を捕へて其から計算して、其に各一定の均衡を得た割合を定め、兩者並行して稅率を上下せしめて、一方のみに偏重せしめざることを得やう。又地租ならば地租を各市町村に割當つるといふても、之を地方團體に分賦するのではなく、一定の課稅標準によりて義務者に賦課することとなるから、大して地方團體別で不公平負擔となることはない。勿論此地方稅務には國家の監督も行はれ、特別なる府縣の稅務機關も處理することになる。其にも拘らず行はるる不公平がいかぬといへば、地方自治を否定し、國家萬能としなくてはならぬが、其の又國家萬能として不公平なしとはいへないとすると、其れ位のことには辛棒する外ない。第五に、地租營業稅を地方稅として良しといふならば、之を改良して國稅として保存し置き、地方としては之が附加稅を課すれば簡單ではないか。若又地租營業稅が國稅として悪いといふならば、其れほど悪いものを何故に地方團體に獎むるかといふ論がある。此疑問は地方稅に適する稅と、適せざる稅とがあり、同時に國稅にも適否のあることを考ふれば判かる。地租營業稅が國に於て厄介物だから地方へ移さうといふのではない。唯だ此等のものが地方に適當なものだから、之を地方に移すといふまでである。そして財產稅は所得稅の補完稅として國に適當したものであるから、之を新設しやうといふのである。特に地租は地方に於ける附加稅とするよりも、地方の特別稅とした方が適當だから、地方の特別稅としたのである。第六には、財產稅は良いが、地租營業稅の地方委讓の缺陷を補

ふといふことがいけない。其處置が本末顛倒だ。財產稅は本來主として社會政策上から作るべく、之より得たる收入にて社會政策上不良なる必需品消費稅を廢し、地租營業稅の委讓が必要とあれば、爲めに別に特別所得稅を起したら良いといふ論がある。併し論者は國稅の改良と、財產稅の社會政策上の見地とのみを過重視して居る。財產稅は本來、純財政上から見られ得る。之が收入必ず社會政策上の資源に充てざるべからずといふことはない。地租營業稅の委讓に充てて少しも差支ない。原案は本末顛倒ではない。初めより國稅の體系と地方稅の體系とを共に改良しやうといふ計畫で、兩本位である。恰も國といふ主人のみが御馳走に與からないで、其御馳走の一半を持歸つて地方といふ家族に分與しやう、つまり家族と主人と苦樂を共にしやうといふのである。原案が國稅を直して餘澤を地方に及ぼすのは本末顛倒ではなくて全く豫定の行動である。論者によりて地方稅も整理しやうとすれば、國の直接稅は所得稅財產稅及特別所得稅となる。少くとも過渡時代には過重となつて、實行不可能とはならぬかと思はれる。第七には、地租營業稅の委讓及財產稅の新設は可であるが、其半額委讓が不徹底だともいはれた。成程此は不満足には相違ない。併し其は軍縮の餘裕其他で、餘裕さへ出来れば之なくして濟み得るものである。併し又適當な財源なきに於ては已を得ぬものだ。財產稅といふ新しい稅を初めより、餘り高い率とすることも出来ぬ。全額委讓を充たす程度の財產稅だと、脫稅の心配も多く、稅入の豫定に大なる齟齬を來たす心配もある。初めに半額度とするのも已むを得ぬ。そして後日此稅に慣れた處で率を引上げ、又は甘く往けば其稅率を倍などにしなくても、少し許りの引上で全額委讓が行はるるやうにした方が、實行も容易であり、脫稅の弊も少く、收入も一層確かである。半額委讓不徹底でも、暫らくの事だから辛棒する外ない。第八には、其半額委讓といふことの代りに、地租營業稅を兎も角も

凡べて地方に移し、併し財産税は千分一半に止め、財産税にて一億四千萬圓の取れるまでの間、各府縣をして國家に分擔金を納めしむるの案もある。此方が良くないかともいへるが、然るときは各府縣の分擔金の標準を定めることが六つかしい。委讓當時の各府縣の地租營業稅收額を標準とすれば、其後に於ける各府縣の發達度に適はぬことになる。其後の年々の各府縣の地租營業稅收額を標準とすれば、各地方にて此收額と其他の收入との割合の異なるが爲めに不公平となるといふことがあり、更に或は地租營業稅の課稅標準、即ち土地の賃貸料と營業の賣上金高との如きに據るとすれば、各府縣にて自然之を低く見積ることとなり、又土地の收入の方と、營業の收入の方との性質上の相違の爲めに關係數の不精密といふこともあり、各府縣に於ける土地と營業との割合の異なるといふこともあつて、到底公平なる分配の六つかしいといふことになる。第九には、地租營業稅の半額委讓が不徹底であるのみならず、財産稅の新に設けらるるだけ、租稅制度が複雑になる。其は稅制整理でなくては不整理となる。斯くては日本は只さへ稅の多きに苦しむのに、一層之に苦しまなくてはならなくなる。日本は丸で稅の共進會のやうであるといふのである。併し日本の稅が他國に比してそんなに多いといふ程ではない。それから軍縮の餘裕が利用し得られ、煙草專賣益金増加も出来るならば、國稅も大に簡單になり得るし、そして地方稅は何れにしても從來よりも大に簡單になるから、論者のいふやうに此改革により全體上は複雑にならず、簡單になり、況や品質的に色々の改良も行はるるから、稅制不整理とは當らぬ。第十に、財産稅收入の豫定に達しない場合の準備を缺く、其收入豫定に達せざるときは、之に達するまで稅率を高くするを得とするか、當初所要額が確に生ずるだけ高率と爲し、實施後所要以上の收入となれば減率すといふことに何ぜしないのかといふのである。成程大事を取れば其通りにしなくてはならぬが、

其は大事の取り過ぎである。あまりに收入を見て人民の負擔を顧みず、不親切な仕方である。凡て新稅を起すについては負擔し易き稅といふことを第一に考へなくてはならない。原案は此見地から來て居る。論者の前の方法は兎も角、後の方法は不要なるべきものを一時にても人民から取るもので、其は財政上最避くべきことである。又新稅を起すときに必ず論者のいふやうにすべきものか。普通にはさうでない。其も大額なればであるが、七千萬圓度のものであれば、假令豫算に齟齬を生じて、十五億（今、十七億）の大世帯にて始末の出來ぬことはない。

要するに財産稅及之に附帶したる計畫に對する非難は色々あるが、凡べて大體答辯し得る。勿論此稅及此を中心とする諸計畫に無缺點とはいへない。併し其は何れも辯解し得るし、又之に代るべき特別所得稅、收益稅には一層多くの缺點があるから、まだ此方がまだといふことになる。稅の選擇は恰もお嫁さんの品定めのおきもので、完全無缺の娘を探したとも見附かるものではない。財産稅の缺點といふのは、丁度、お嫁さんに才徳容姿は備はるが、少々色が黒いといふ位なものである。特別所得稅に憧憬するのは恰かもお嫁さんを美人本位にて探して居るやうなものだ。其が果して選むべきものか何うか。熟考を要する。

斯く論じて來ると、所得稅の補完稅としては財産稅こそ然るべしとなければならぬのに、政府は今特別所得稅で往かうとして居る。而かも地租營業收益稅を地方に委讓しつつ、國に特別所得稅を起さうといふのだから、上に舉げたやうな缺點を生じやう。假令地租營業收益稅を地方に委讓し、地方をして之を課せしめ、地方をして之が課稅標準を決せしむるとしても、そして其地租の課稅標準が土地の賃貸價格であるとしても、其は土地の純所得に近きもので、自ら國に於ける土地の純所得の決定と地方に於ける賃貸價格の決定とは關連し密接の關係を有つもの

であるから、其一に於ける逋脱はやがて他のものに於ける逋脱ともなる。特に地方の營業收益税が其課稅標準の少くとも一部は營業純益に、随つて營業所得に置くこととなるであらうが、其は國に於ける營業所得稅の所得と一致することになる。茲に於てか名義は兎も角、實に於ては國稅として一般所得稅を助くるに特別所得稅を以てし、地方をして之に附加稅を課せしめるのと同じとなり、所得に於ける逋脱を増長することとなるのを大なる缺點としなければならぬ。それに所謂、所得稅の所得の定義にからぬ所のものであつて、之に準すべき能力を有つものを逃がすことともなる。例之、財産の使用又は享樂價值、財産の増加價值の如きである。此中、増加價值は特別所得稅にては課稅のしやうもないものだが、前の使用又は享樂價值に至ては、少くとも土地家屋に關する限りは、賃料に相當する所得が無形に生じて居ると見て之に課して可であり、又特別所得稅によりて特に之を評定して課することが出来るから、其方法を講ずることを忘れてはならない。尙其上にも財産中にも特に土地の如きは之を不使用とすることの好ましからぬものであるから、之が利用を促進する爲めに、そして生産政策上、社會政策上に貢獻せしむる爲めに、此も其生ずべき所得を評定して課稅することとすべきものであり、又實行しやうと思へば、技術上も出来るのである。

(三) 地方稅體系——さて地方稅體系としては何うすれば良いか。我國の現制は果して満足すべきものか、を述べるの前に、先づ以て其の理想とすべきものを述べやう。

此地方稅體系については先づ以て之に於ける人稅と物稅との關係、特別稅と附加稅との關係を述べなければならぬ。先づ人稅物稅の關係からいふと、國稅ではむしろ人稅を根幹とし、之に物稅(又は或他の人稅)を配して輔佐せ

しめるのが適當であり、地方稅では物稅を中心として人稅をして助けしむるのが選むべしといふことになる。その譯は國稅では能力原則により、能力に適應した租稅を備へることが肝要で、其れで十分だ。尤も此外にも生産政策や社會政策や色々公益上の見地をも交ゆるけれども、其を別としては、能力に應ずるといふことが主眼となる。然るに地方稅では能力原則のみならず、或度まで利益原則を加味し、其地方の施設及發達によりて特別の利益を受くるが如き物體に特に重き負擔を課するやうな租稅體系を選むべしとするからだ。其處で交通稅や消費稅のやうな附帶的の稅を暫らく別とし、所謂直接稅ともいふ基本稅にては、國稅では所得稅といふ人稅を根幹として、之に配するに財産稅か、土地家屋資本及營業への特別所得稅か、乃至は同じ物體への收益稅か、三の中の何れか一を、所得稅に比しては低い度の率にて補完稅として課するのが適切となるが、地方稅にては之と異り、むしろ、地租、家屋稅、營業稅といふ三物稅(此處にては資本利子稅を除くを至當とする)を主幹として、之に配するに所得稅(國稅たる)の附加稅か、地方特別稅たる戸數割か、二の中の何れか一を以てし、後者の重さを前者よりも稍々軽く定めるのが適當とせられる。そして戸數割はむしろ市町村といふやうな下級な團體、即ち人民に直接接觸して人民の經濟の内情に通じ易い處で、見立を行うて實施するに適して居り、所得稅附加稅は府縣といふ上級團體に適する。府縣では國稅への附加稅ならば行へるが、彼が獨立して各人民の所得に現はれた以外の能力を見るといふことは六つかしいからである。人稅を凡べて國の所得稅の附加稅としても良いが、其れでは所得稅の所得に據るものが多くなり過ぎて、所得の逋脱を刺戟する恐が一層大となる。せめて市町村といふ下級團體だけなりとも、所得のみに依らず、多少之に變形を加へた戸數割に依ることを勧めることとなる。但し又、戸數割が下級團體に適すといふても、大都

市では、市役所當局者にて人民の内情に通ずること難く、随つてむしろ所得稅の附加稅に依らしむるのが無難といふことになる。それから府縣にて戶數割の選むべきでないといふことは、之が課稅標準につき見立の行ひ難きのみならず、假りに府縣にて之を行ふとすれば、所詮、直接に人民に之を課することが難く、管内の市町村に分賦することにならなくてはならぬが、然るときに其分賦の標準が定め悪い。假りに嘗て府縣に戶數割を有つて居た時代のやうに、一半は市町村の戶數に依り、他半は其直接稅額に依るとするも、決して本當に良く其能力を示したといへるか、疑問であり、不公平の分配といふを免れないし、特に各地方をして少しでも負擔を輕からしめようとして其標準を過小に申立てしむるといふやうになつて、其からしても不公平を増長するといふこともある。此分賦の標準の如何に不公平なるものなるかは、戶數の如きは貧弱なる人民のみより成る市町村に對して富豪の集まりたる市町村の存することによりて推測するに難くなく、直接稅による方は戶數に比しては、より公平ではあらうが、此とても其の直接稅といふ中には物稅が少くない。然るに今、人稅を分賦するといふのに、其標準を物稅にも依るのは多少の疑問とされなくてはならぬ。そんならば之が分賦の標準を所得とか財産とか、戶數割其ものの課稅標準であつて各市町村が人民に之を割當てるときに據る所の標準の合計に依つたら良きさうにも見ゆるが、然るときは又各市町村が其負擔を少しでも軽くしようとして虚偽の報告を爲すの弊が前の戶數や直接稅額よりも一層多くなるといふことがある。若夫れ附帶稅に至りては、國が其の最目星しきものを收めて居るので、地方としては其の残り滓を拾ふに止まる。雜種稅として包括され、種々のものが入るけれども、つまり主としては不動産移轉稅、使用稅、娛樂稅のやうなものだ。此は地方としては適當なものである。不動産移轉稅は、地方的の稅とされる所の地租家屋稅に附

帶した稅であり、其延長である。後者が地方に適すると同じく前者も之に適する。使用稅は課稅物件が齊しく地方的といふべく、地方分別的に課し得るものたるのみならず、中には地方の警察取締とも關係し、車類の稅に至りては主として地方の負擔に屬する道路費との關係も深い。娛樂稅は地方警察關係もあるし、之が收入を社會政策上の施設に用ゐるに於て意義ありとも見られ、そして其社會施設は地方に於て爲すべきものの多き處でもあるから、彼是れ地方に適當なる稅とせられる。

次に特別稅對附加稅の關係については、此は其の何れか一方のみに依らうといふ考もあるが、此二のものは何れにも長短があるから之を併用し、採らるべき各の稅について附加稅とした方が良いとせらるるものは附加稅とし、特別稅としたが良いとせらるるものは特別稅とするのが選むべきである。この二のものに各長短ありといふのは、附加稅だと稅制が簡單となり全國統一的となつて概観し易いといふことがあり、地方團體としては徵稅費を使ふことと少くして、割合に大な純收額を得ることが出來、國家の立場からいふても、地方團體をして國稅の正確なる査定に利害を有たしめ、之を助成せしめるといふことがある。處が反面からいふと、附加稅だと中央集權其の度を失し、地方團體の責任自覺を失はしめ、地方自治を弱める嫌があり、地方々々に於ける特殊なる事情を考慮し、特に國とは異りて利益原則を加味して特別の稅を作るに適しないといふことがあり、特に又地方特別稅ならば事情の變化に應じ益々之に追隨した適切なる標準によりて課することとなるのに、國稅だと課稅標準が時勢の進運に伴はず、陳腐となつて居るにも拘らず地方が之に附帶したる稅を課するの外なしといふことがあり、一の稅に附加稅が多くかかるときに其義務者をして一層多く之を連脱せしめることを促すといふこともあり、附加稅の徵收の容易が地方團體を

して其經費の支出に不注意ならしめるといふこともある。だから二の稅種を併用するとして、さて所得稅は地方として出來悪い。地方團體自らの手によりては或人に屬する凡べての所得を調べ上ることは六つかしい。全國に互りて稅務網を布いて居る國家にして初めて出來る。だから之は附加稅とするが良い。地租家屋稅は特に其課稅標準を時々の變化に應じて適切なるものたらしめるのに、地方によりて課した方が短期間に且つ小費用にて行へるといふことがあるから、此はむしろ地方の特別稅としたが良い。營業稅には國稅としたが良いといふ點もある。特に營業が大規模であつて諸の地方に本支店を分散して持つ場合には國稅とした方が適切に行はれるといふこともあるが、併し地方特別稅としても全く行へぬといふことはなく、地方の利益關係から地方特別の課稅を考ふべき點もあるし、同種稅たる地租家屋稅を地方特別稅とするならば、之をも地方特別稅とした方が均衡が取れて良いといふことになる。

さて以上の標準の下に、現行我邦の地方特別稅を批判するのに、人稅の部に於て、府縣では國稅所得稅の附加稅と爲し、市町村では戶數割といふ特別稅を有つこととし、例外として市町村にも所得稅附加稅を有たしめたのは大體に於て宜しい。それが特に府縣では物稅に比し輕くなり、即ち物稅を重く、人稅を輕くして居るのも宜しい。けれども市町村にては、市の方は、人稅たる戶數割の總額は當該年度の市稅總額の百分三十七に限るとして居るから、人稅よりも物稅を重くすることになつて居るが、町村にては人稅たる戶數割の總額は當該年度の町村稅總額の百分六十を制限と爲し、従つて人稅が物稅よりも重くなり得るのは遺憾である。併し此は實際上、急激に現狀變化の行ひ難きものが爲めで、漸次此を理想に近づけるとし、先づ當分は此にて甘んずる外なしとして、特に今日遺

憾なことは、物稅の中に特別稅と附加稅との並存して居ることである。即ち家屋稅は府縣の特別稅とされ、地方特別稅となつて居るけれども、地租と營業稅とは國稅の附加稅と地方の特別稅とが並存して居る。此はむしろ全部、地方特別稅としたが良い。即ち今日國家のもつ地租營業收益稅を地方に委讓して、地方をして、從來の特別稅たる特別地稅及營業稅と一緒にして家屋稅とも並べて特別地方物稅を仕組むこととしたら良い。之によりて此等の稅が一層、時世の變化に従ひ適切なる課稅標準を有ち得ることとなる。斯くて此等のものが從來よりも一層公平なものととなり、地方に於て益々多く必要とする施設の爲めの財源を供することとなり、地方の施設及發達によりて特別なる利益を受くる物件に特別なる課稅を適當に負はしめることも出來る。

或は此に地方に地租家屋稅營業稅の外に、資本利子稅をも作らなくてはならぬのかともいふが、其は必要ない。單に此等の物稅を能力原則のみから割出して作る時には是非此に資本利子稅を必要とするけれども、能力原則に利益原則を加味して、地方稅を仕組むときに、此物稅に於て利益原則が加味されたりとして、動的資本は地方利益を受くるといひ難きものであるから、之を除いて良い。のみならず動的資本は地方團體として捕捉し難いといふこともあり、且つ地方的に公平に分別し難いといふこともある。此稅は國稅の體系にはあつても良いが地方稅にてはなくても良く、又之を地方稅にて行ふとして甘くは行ひ難い。

或は斯くて地租營業收益稅が地方に移さるるときに、此新財源の得らるる爲めに地方財政の膨脹を來たし、地方經費の濫費を生じはせぬかともいふが、其は一面には地方財政の監督及統制を一層嚴重にして抑制することが出來るし、他方、實際地方が必要適切なる費用に向けるだけでは、恰かも其財政の膨脹し得ることを以て有益としなけ

ればならぬ。加之、此等國稅が委讓された爲めに、地方に餘裕を生ずるだけでは、市町村、就中、町村に於ける人稅たる戸數割を大に輕減することが出来、前に舉げたやうに、現状では町村にては戸數割といふ人稅の總額が全稅額の百分六十といふ制限となり、随つて人稅の方が物稅よりも重いといふことになつて居るのを逆轉せしめ、人稅をして物稅よりも輕きものとならしめることも出来る。そして此戸數割といふものが、随分低い階級の人にも負はされ、可なり貧乏人も負ふ可能性のある稅だといふに於て、其を大に輕くし得るといふことは洵に望ましきこととしなければならぬ。

たゞ併し國の立場からいふて其地租及營業收益稅を地方に委讓するときに、一億一千七百萬圓といふ大缺陷を生ずる。之を何うして埋めるかが六つかしくなる。其處で政府は初めには地租だけを委讓して此財政上の心配を少くしやうとした。即ち地租のみを地方に委讓して、營業收益稅は國に残し、随つて國稅の基本稅としては所得稅を中心として資本利子稅營業收益稅（其他特殊の營業稅があるが、暫らく措く）を配して其補完稅とすることになる。此案は、地租が地方に委かざるだけでは、此稅が一層適當の場處に置かるることとなり、地方施設の爲めに一財源を加へ、地方稅改良の餘地をも與へる（特に前來いふやうに戸數割の輕減の如き）といふので、一段の改良進歩ではあるが、國稅の方から見て國稅の體系を破壊することになるといふこと、それから地方稅から見ても地租偏重となるといふこともいはれ得る。國の財政に於て六千七百萬圓の缺陷を生ずるといふこともあるが、此方は經費節約、自然增收などで補填が出来得るかも知れないから、暫らく措くとしても、右の案が、國稅體系を破壊するといふ非難は何としても避くることを得ぬ。其は何かといふと、國の基本稅として所得稅と營業收益稅と資本利子稅と

いふ三の稅が置かれるときには、齊しく財産的所得でありながらも、動的資本の所有者と營業者とだけが、特別に重い負擔を爲すといふ不都合を生ずる。資本所有者が重い負擔をするのはまだ忍ぶべきであるけれども、營業者のやうに半ば財産的所得者であり、半ば勤勞所得者であるものに、地主や家主の如き純然たる財産所得者よりも重く課稅するのは不都合だといふことになる。特に營業者の中には財産によるよりも多く勤勞により所得を擧げて居るものがあり、大所得者のみでなく、可なり小さな所得者もあるのに、此等のものに大所得者たる、そして財産所得者たる地主家主に比して一層重く課稅するのは、能力原則に反し、社會政策にも反すとしなければならぬ。此點に於て此案は重大なる缺點をもつ。

併し辯護すれば全く辯護の出来ぬといふことはない。辯護の方法に二あり得る。其一は此案を以て暫定的のものと爲し、やがて理想案に達するの過渡手段として説明するのであり、他は此案自體を最後の決定的のものとするのである。第一からいふと、國稅としては一般所得稅と財産稅とを以て直接基本稅を作ることとを理想とし、他日此に到達することを期するけれども、物事は急激に變更すべきでないから、暫らく先づ其一部を行ひ、此際は地租のみを委讓し、此にて地方稅の改良を行ひ、地方財政を緩和しやうと思ふ。そして國稅にては右地方稅の整備を計つた後に至りて、根本的大改革を行ひ、即ち第二段として營業收益稅を地方に委讓し、以て地方財政の完成を計り、國稅にては輕度の財産稅を起し、資本利子稅を廢止する。斯くて此の國及地方稅を通じての大改革を行ふまでの過渡時代に於ける多少の不備は終局の爲めに忍んで可なりといふのである。

第二の辯明は此案其ものを一の決定案とするのであるが、然るときは、租稅制度に於ける體系論を、國について

と地方についてと別々に見ずして、國及地方を通じて一括して見るの主義を採ることとし、此處にて特に財産的所得の重課に重きを置き、それを國及地方を通じて期するとして、今、地租を地方に委譲し、而かも營業收益稅、資本利子稅を國に残すとしても、國にある營業收益稅、資本利子稅と、地方にある、地租、家屋稅（及び前記國の營業收益稅の附加稅並に地方特別の營業稅）とを通じて、一般所得稅（及附加稅並に戸數割）に對立して、財産的所得を重課する趣旨を達するものだとも辯解し得られる。併し此等諸稅の重さについては適當に按配しなくてはならぬこといふまでもない。それから此にて地租と家屋稅とを地方に置き、營業收益稅と資本利子稅とを國に置いたのは、此は其れ其れの稅の課稅物件の性質から區別したので、土地と家屋とは全く地方的に分別し得るものであり、地方の發達及施設によりて特別の利益を受くることの強いものであるから、此はむしろ地方に置き、動的資本利子稅と營業收益稅とは其物件が地方的に分別し難きものが少なく、國家全體的に（否な間々國際的にさへも）可動であり、其等のものと或地方との利益關係が、土地や家屋に比しては指示し難いもので、むしろ全國的の課稅物件とすべきものだから之を國に置いたのだといふのである。勿論、營業の中には一地方限りの營業があり、或地方との特別關係の指示し得るものもあるけれども、中には又他地方との關係の錯雜せるものもある。本店と支店との關係、工場と分工場との關係の如きことの爲めに、一の營業を全く或地方的のものとして分別し難きことがあり、之を別とし、單に一の店のみについて見ても、其の販路が他地方に互り、其材料や勞力や資本を他地方に仰ぐといふこともあつて、可なり多く他地方の利益をも受くるといふことがあり、精密にいふと、一地方限りのものとして簡單に取扱ひ悪い營業が少くない。然らばとて營業中について一地方限りといへるものと、然らざるものとを區別して別

扱をするといふのも面倒であり、且つ精確な區別の出來難き所だから、むしろ營業には地方間的、全國的の意味の少からぬことに基き、之を國の課稅物件とするといふのも、強ち不當ではないといへる。他方、精密にいふと、土地や家屋とても其所在地方のみならず、全國家の施設及發達にも負ふといふことはある。併し此等の物は其所在地方に負ふものが一層著大であり、そして特に地方的に分別し得るものだからして、之が稅を地方に置くのである。或は國の稅體系のみから見て、新しき此案が國の收益稅體系、直接基本稅體系を不完全とするものだといふことを飽くまでも説くものがあり得るが、然らば從來の制度が完全であつたかといふのに、さうではなく、從來、所得稅を補ふのに、地租營業收益稅資本利子稅を以てし、此にて家屋稅を缺いて居つたのであり、其れは家屋稅が地方的のものであるから地方に委すとして、國にて之を缺いたのである。この新制度に反對する人が、此舊制度の立案者であり、贊成者であつたとすると、地租と家屋稅とを缺いた收益稅制度の不完全ばかりは責められないやうだ。

で地租のみを地方に委譲するとしても辯明は何とか出来るのである。けれども政府は其後、所謂政實協定などを行ふた爲めに、地租も營業收益稅も共に地方に委譲することにした。然るときは、其點にてはずつと前にいふた財政經濟調査會案に従ふこととなり、地方稅の體系は之によりて理想的になり得る。即ち地方稅は地租營業稅家屋稅の三物稅を十分に利用し、之を中心として、所得稅附加稅又は戸數割を配置するといふことになり、前者を後者より稍々重く課することにもならう。然るに此を行ふた後に於ける國稅を何うするかが問題となる。之については政府は特別所得稅を新設する、即ち恐らくは資本利子稅は其儘として、土地家屋營業などに對する特別所得稅を作ることとならうが、其に對しての非難は尙殘る。其點は前に關稅體系の處で説いた通りである。

さて地租を地方に移すとして、之が課稅標準の決定を市町村に當らしむるか、府縣に當らしむるかが問題となる。一層頻繁に之が訂正を行ひ、時勢の變化に急速に追隨し得るが爲めには、市町村に當らしめる方が選ぶべきこととなるが、然るときは府縣としては市町村の定めた標準に對して附加税を課することならざるを得ぬ。然るときは市町村が成るだけ其の負擔を軽くしやうとして課稅標準を過小に見積り、且つ此間に各市町村の手加減が異り、不公平を生ずることにもなる。府縣に當らしめるときは、各市町村間の關係は公平になるが、併し多少、時勢の進運に遅れた標準となるを免れない。又、市町村に委かせたよりも多少事情に適切ならざるの憾もある。此は一長一短で、何れを採らなくてはならぬといふものではないが、何れを當らしめるとしても、一方の地方團體のみに全く委ねることなく、主として之に當る團體の仕事に對して、他種團體の參加する仕組としなければならぬ。特に各市町村の當る場合には、是非とも府縣當局者が之れに參加しなければならぬ。處で政府は今、之を市町村に委ねるの方針を立てて居るといふことだ。然るときは之に伴ふ長短は上期の如きものであるとしなければならぬ。

委讓された地租の課稅標準を賃貸價格とするか、時價とするかが次の問題だ。此と並行して課せらるる家屋稅が賃貸價格を課稅標準とするといふこととの權衡からいへば、賃貸價格の方が良いやうでもあるが、私は之を時價とした方が一層良く土地の物的能力を示すと思ふ。土地の持主に取りての其土地の收益は、賃貸價格といふやうな有形收益の外に、其地價の騰貴による隠れたる收益などもあり、土地の時價は此等のものをも代表する。之を選んだ方が良いと思ふが、併し地租としては賃貸價格に據るとして、別に土地の自然増價は之を土地増價稅で取るとしても良い。特に國稅として財産稅でも出来るときには、地租も時價によるとするよりは、此方は賃貸價格といふやうな

財産稅とは異つた標準を持つた方が、課稅政策上良いといふことがある。

營業收益稅をも地方に委讓するとして、齊しく之を市町村に委ねるか、市町村をして課稅標準の決定に當らしむるか、將た府縣をして當らしむるかが問題となる。が此は前の地租が市町村に委ねられ、此にて課稅標準を決定するとした以上は、之をも市町村に委ねるとした方が均衡が取れる。否な家屋稅も亦た市町村に委ねなくては筋が通らない。

家屋稅の課稅標準は賃貸價格を原則とすること争のない所だが、併し之を不便とする處にては外形標準も亦た認め得て良く、或は其價格に依るとしても良からう。

營業稅の課稅標準は國稅では純益によることとなつて居るが、實際にては其の見出し難き處にては或度まで賣上高の幾割を純益と見るといふやうな便法も行はれて居る。實際、營業者の純益、所得を見出すことは最も六つかしきことで、純益によるといへば最理想的に公平なるものとなるやうにも見ゆるが、其が摺み悪いので、強いて之によるときには却つて巧妙に遁脱が行はれて不公平なものともなる。従つて之にては外形標準も亦た棄て難いものとする。特に地方稅にありては營業者の地方から受くる利益關係を考慮すべしといふことがあつて、其點からいへば各營業は其に於ける純益の有無大少に拘らず、其の外形標準からして相當の地方負擔を爲して然るべしといふこともあり、旁々、地方營業稅の課稅標準としては半ば純益、半ば外形標準に據るとしては如何かと思ふ。之により不徹底ながらも、兩標準の缺點を互に補助し得ることが出来る。即ち原則上は純益によることによりて能力に應じたる課稅を爲し、並に其技術上の缺陷を助け且つ地方利益の關係を考慮するの意味にて外形標準をも併せ用ゐるの

である。尤もあまり小さな營業になると此二元素の併用も面倒で、行ひ難く、むしろ單に外形標準のみに依るか、單なる定額税を採るかの外なきことであらう。營業税の課税標準を此の如くにするのは其性質上避くべからざることだが、其を純益に依らしめぬといふことは、他の對等税との關係上も、左まで不當ではない。地租や家屋税にて賃貸價格に依るといふても、其所得に依るのではなく、純収益に依るのでなくて、總収益に據るのである。だから營業につき純益に依らなければ此等と均衡が取れぬといふことはないのである。それから營業の外形標準としては色々の物が考へらるるけれども、人的外形標準と物的外形標準と二分子の並存が望ましく、前者としては従業者の數又は給料額、後者としては賃貸價格の如きが適當である。人物二元素を要するといふのは、營業の地方から受くる利益が此二の元素に關するからである。

第二章 所得税

第一節 現在

(一) 納税義務者

(A) 積極的範圍

(い) 人的關係より——本法施行地に(1)住所を有つ者と、(2)一年以上居所を有つ者とで、其の自然人たると法人たると、内外何れより所得するを問はない。

(ろ) 物的關係より——前記の條件を缺くものにして、(1)本法施行地に資産又は營業を有する者が其資産又は營業に就き、(2)本法施行地にて公債社債銀行預金の利子、貸付信託の利益を受くる者が其につき、(3)本法施行地に本店又は主たる事務所を有する法人から利益又は利息の配當、剩餘金の分配、利益又は剩餘金の處分たる賞與又は其性質を有する給與を受くる者が其につき義務者となる。

(B) 消極的範圍

(い) 廣義の公共團體、即ち道府縣市町村の外、水利組合、耕地整理組合、重要物産同業組合、農會、商工會議所

等々、

- (ろ) 神社寺院祠宇佛堂、公益法人、
- (は) 特別の法令にて指定されたる産業組合、漁業組合、農業倉庫業者、

(二) 課税物件

(A) 積極的範圍

(い) 第一種法人の所得

- (1) 法人の普通所得、即ち法人の各事業年度の總益金から總損金を控除したる金額、
- (2) 法人の超過所得、即ち法人の普通所得が當該事業年度の資本金額に對し年百分の十の割合にて算出したる金額を超過するとき其超過金額、

(3) 法人の清算所得、即ち法人解散したる場合に其殘餘財産の價格が解散當時の拂込株式金額又は出資金額を超過するとき其超過金額、並に法人合併を爲したる場合に合併によりて消滅したる法人の株主又は社員が合併後存続する法人若くは合併によりて設立したる法人より合併により取得する株式の拂込金額又は出資金額及金銭の總額が合併により消滅したる法人の合併當時の拂込株式金額又は出資金額を超過するときは其超過金額、

(ろ) 第二種 (此は個人の分にも法人の分にも此にて源泉課税となる。個人は此種のものにつき、重ねて第三種所得税を課せられず。法人の納めたる此種の税額は、其の第一種税額より控除せらるる)

- (1) 本法施行地にて支拂を受くる公債社債、銀行預金の利子、貸付信託の利益、

(2) 本法施行地に住處又は一年以上の居所を有せざる者の本法施行地に本店又は主たる事務所を有つ法人より受くる利益若くは利息の配當、剩餘金の分配又は利益若くは剩餘金の處分たる賞與又は其性質を有する給與、

(は) 第三種、即ち其は第二種に屬せざる個人の所得 (此には第二種にて納めた分を除くも、外國より納めたものも含むし、法人よりの配當をも含む)

(B) 消極的範圍

(い) 第一種と第三種とに關するもの

- (1) 勅令にて指定されたる重要物産、例之、金銀鉛亜鉛鐵等の製造を營む者に、其業務より生ずる所得につき、開業の年及其翌年より三年間、

(2) 製鐵獎勵法に依る一定の製鐵業より生ずる所得につき設備完成の年及其翌年より十五年間、

(3) 我邦に住所を有せざる外國人又は外國法人に、其外國船籍を有する船舶の所得につき、其船籍國が日本船舶の所得に對して免税を爲す場合、

(ろ) 特に第一種に關するものでは、法人の超過所得にて一割以下の所得——超過所得税の性質上當然に課税物件とならぬので、特に擧げるにも及ばぬのかも知れない。此は又見様によりては一の免税點とも見られる。

(は) 第二種に關するもの——日本國債の利子、貯蓄債券及復興貯蓄債券の利子、

(に) 第三種に關するもの

- (1) 税法に指定されたる、軍人從軍中の俸給手當、扶助料、傷痍疾病者の恩給退隱料、旅費、學資金、法定扶

養料、郵便貯金、産業組合貯金、銀行貯蓄預金の利子、営利の事業に屬せざる一時の所得、日本の国籍を有せざる者の本法施行地外に於ける資産營業又は職業より生ずる所得、

(2) 軍事救護法により給與を受くる救護金品の所得、

(3) 千二百圓未滿なる所得——免稅點である。

(三) 課稅標準——は所得金額である。

(A) 基本的計算

(い) 第一種普通所得の計算につき、法人が他の課稅されたる又は免稅されたる法人より受くる配當も併せ計算される。其受くる公債社債銀行預金の利子、貸付信託の利益亦同じ、(但し彼が納付したる第二種所得の所得稅額は彼の第一種所得稅額から控除せられる)。尤も國債貯蓄債券復興貯蓄債券の利子を除く。

(ろ) 第二種は支拂を受くべき金額に依る。

(は) 第三種は收入實額に依るものと、豫算年額に依るものがあり、必要生産費を控除するものと之を認めざるものがある。必要經費とさるるものは、種苗、蠶種、肥料の購買費、家畜其他のもの飼料、仕入品の原價、原料品の代價、場處物件の修繕費又は借入料、場處物件又は業務にかかる公課、雇人の給料、其他收入を得るに必要なものに限る。家世上の費用及之に關聯するものを含まぬ。

(1) 收入實額に依るもの——が大部分であるが、中に就き

(a) 經費を控除せざるもの

(1) 前年中の實額に依るもの。

1、營業に非る貸金の利子並に第二種所得に屬せざる公債社債預金の利子、

2、俸給、給料、歳費、年金、恩給、退隱料、及之等の性質を有する給與、

(ロ) 前年三月より其年二月末迄の實額によるもの

1、賞與又は賞與の性質を有する給與、

2、法人より受くる利益若くは利息の配當又は剩餘金の分配(特に十分の四を控除す)

(b) 經費を控除するもの(凡べて前年中)

(1) 山林の所得、

(ロ) 其他の所得(前記以外のもの、此には自ら農工商、自由職業などを含む)

(2) 豫算年額に依るもの

(a) 俸給、給料、歳費、年金、恩給、退隱料等にして前年一月一日より引續き支給を受けたるに非るもの、

(b) 前記(1)の(b)の(ロ)の其他の所得にして前年一月一日より引續き有したるに非る資産、營業又は職業の所得、

(B) 宥恕計算

(い) 勤勞所得宥恕——第三種所得一萬二千圓以下のとき、賞與又は賞與の性質を有する給與、俸給給料歳費年金恩給退隱料及此等の性質を有する給與につき

(1) 所得總額六千圓以下のときは、此勤勞所得の十分の一、

(2) 所得總額中、勤勞所得以外の所得六千圓以上のときは、勤勞所得の十分一、
 (3) 所得總額六千圓を超へ勤勞所得以外の所得六千圓未満のときは、勤勞所得中、勤勞所得以外の所得と合算して六千圓に達するまでの金額の十分二、其他の金額の十分一を控除する（戸主及其同居家族の所得。戸主と別居する二人以上の同居家族の所得は各合算して適用する）。

(ろ) 老幼不具癱疾者宥恕——として人的關係よりの義務者たる第三種所得者（勤勞者及其他とを問はず）に於て其年三月一日現在同居の戸主及家族中、十八歳未満若くは六十歳以上の者、又は狂者聾者啞者盲者又は重傷大患にかり常に他人の介護を受くるものあるときは、所得三千圓以下のとき、所得者の申請により一人當り百圓を控除する。

(は) 生命保険料宥恕——として義務者自身、又は家族又は其相續人を保険金受取人とする生命保険契約の爲めに拂込みたる保険料年二百圓限り申請によりて控除す。

(に) 減損更訂——として第三種所得につき、俸給給料歳費年金恩給退隱料等、並に其他の所得（基本計算にいふた其他の所得を指す）が二分一以上減損したるとき之を與ふ。

(四) 税率

(A) 第一種（法人が納めたる第二種所得税額は其の第一種所得税額から控除）

(い) 普通所得中

(1) 本法施行地に本店又は主たる事務所を有する法人は百分五——但し同族會社には此外に追加税を課す。

茲に同族會社といふは、株主又は社員の一及之と親族、使用人等特殊關係ある者の株式金額又は出資金額の合計が其法人の株式金額又は出資金額の二分一以上に相當する法人をいひ、此同族會社が各事業年度に於て留保したる金額中、(1) 事業年度の普通所得中留保したる金額が其年度の普通所得の十分三に相當する金額を超過するときは其超過金額、(2) 事業年度末に於ける積立金及其事業年度の普通所得中留保したる金額の合計が、其事業年度末に於ける拂込株式金額又は出資金額の二分一に相當する金額を超過するときは其超過金額（但し其事業年度末に於ける積立金が拂込株式金額又は出資金額の二分一を超過するときは其超過額は之を控除す）の二の中の一に該當する金額あるときは、政府は其事業年度の普通所得を年額に換算したる金額中、五萬圓以下の金額に百分十、五萬圓を超える金額に百分十五、十萬圓を超える金額に百分二十、五十萬圓を越ゆる金額に百分二十五、百萬圓を越ゆる金額に百分三十を乗じたる合計金額の普通所得年額に對する割合を求め、之を税率として前記(1)又は(2)の一に該當する金額（各號共に該當するときは、其多額なる一方）につき適用して算出したる税額を普通所得に對する所得税に加算するを得る。

(2) 本法施行地以外に本店又は主たる事務所を有する法人は百分十、

(ろ) 超過所得は

(1) 普通所得中資本金額に對し一割を超える金額に百分の四、

(2) 同上二割を越ゆるものに百分十、

(3) 同上三割を越ゆるものに百分二十の超過累進率を適用す。

(は) 清算所得中、

(1) 積立金又は本法又は他の法律によりて所得税を課せられざる所得より成る金額は百分五、

(2) 其他の金額は百分十、

(B) 第二種

(い) 公債利子百分四、

(ろ) 社債銀行預金利子貸付信託利益百分の五、

(は) 本法施行地に住所又は一年以上の居所を有せざる者の本法施行地に本店又は主たる事務所を有する法人より受くる利益若くは利息、剰餘金、賞與等に百分七半、

(C) 第三種

千二百圓以下の金額 百分〇・八

千二百圓を超ゆる金額 百分二

千五百圓を超ゆる金額 百分三

二千圓を超ゆる金額 百分四

三千圓を超ゆる金額 百分五

五千圓を超ゆる金額 百分六半

七千圓を超ゆる金額 百分八

一萬圓を超ゆる金額 百分九半

一萬五千圓を超ゆる金額 百分十一

二萬圓を超ゆる金額 百分十三

三萬圓を超ゆる金額 百分十五

五萬圓を超ゆる金額 百分十七

七萬圓を超ゆる金額 百分十九

十萬圓を超ゆる金額 百分二十一

二十萬圓を超ゆる金額 百分二十三

五十萬圓を超ゆる金額 百分二十五

百萬圓を超ゆる金額 百分二十七

二百萬圓を超ゆる金額 百分三十

三百萬圓を超ゆる金額 百分三十三

四百萬圓を超ゆる金額 百分三十六

の超過累進率を課す。戸主と同居家族との分、戸主と別居する二人以上の同居家族の分は各合算して適用し、山林所得は山林以外の所得と区分し、其所得を五分したる金額に此税率を適用し算出したる金額を五倍したるものを税額とす。

第二節 其 批評

我邦所得税は數度の大小改正を経て段々良くなつたけれども、尙ほ避くべからず色々な缺點をもつ。美點を有つと共に反面に缺點を伴ふて居る。

(一) 其根本問題——は何處にあるかといふと、其が種別課税とした點、之と關聯して源泉課税及重複課税の存する點、此が此税の立法上に於て最重大問題であるのだ。そして此は既決の問題でなくて、將來にもかかる。

(A) 種別課税の問題——元來、我が國の所得税は其國稅體系中の地位に顧みて、一般所得税でなければならぬ。一般所得税といへば、本來、自然人を中心として、其の人の經濟に入り來る有らゆる所得を綜合して、其全き大さと其多様な品質とに考へて、適切なる應能課税を爲すものでなければならぬ。處が我が國稅法は之を第一種、第二種、第三種と種別課税としたので、其の本來の趣旨が貫かれないことになつてしまつた。完全なる人的綜合的の一般所得税とするのには、其れに固より若干の缺點を伴ふにせよ、第一種第二種の如きものを廢止して、第三種一本と爲し、此に從來の第二種に屬した利子利益を併せ課税し、更に法人よりの配當に於ける十分四の控除をも止めて、其全額をも此にて綜合して課税しなければならぬ。然るに稅法が之を敢てせずして、種別課税としたのは、其の第二種に關する限りは課税便宜(後にもいふやうに)出たのであり、第一種に關するだけでは、齊しく課税便宜といふこともあるが、も一には法人を獨立人格として課税すべしといふ考にも基く。要するに此第一、第二種

の存するが爲めに、此所得税が不完全にはなつたが、右の如き趣旨を達する爲めに已むを得なかつたのである。斯くて兎も角も、第三種所得税が一般所得税の本來の又は固有のものであり、所得税の中心でもあることとなつた。此には免稅點もあり、累進稅率が適用され、勤勞有恕、係累有恕、保險有恕、減損更訂も行はれて、所得税に相當な形を取つて居る。然るに第一種又第二種所得税にては、大體此等のものが行はれず(超過所得税にて簡單な累進が行はれる位が、ましな方である)。收益稅的、物稅的の形を取つて居る。第一種の法人稅の如きは、稅の作り方によりては獨逸の先例もあるやうに、所得税よりも別の稅とすることも出来るし、特に其の超過所得税に至つては、全く獨立の交通稅の一として可であり、法人課税の必然的の要素ではなく、一の瘤として、くつついて居ると見るべきである。第二種所得税は、一方に資本利子稅が出来た以上、其へ合せたら良からうともいふが、さうではない。此資本利子稅とは物件の範圍が異り、一部は其よりも廣く、他部では其よりも狭い。所得税にて徹底したる綜合課税を採らぬ以上は、假令他方に資本利子稅が出来たとしても、獨立して存在し得るものである。特に所得税にて綜合課税が行はるるに至つても、尙ほ外國人に關する限り、若干、例外として存續し得るものあることは見落してはならない。

(B) 源泉課税問題——大正九年の改正前には第二種ばかりでなく、第一種も源泉課税であつた。二ともに第三種の綜合課税の例外であつたのである。法人配當は第一種にてのみ課せられて第三種にては全く課せられなかつたのだ。其は恰も今日、公債社債預金の利子などが第二種のみ課せられて、其上に第三種の課せられないのと同じであつた。然るに九年の改正によりて法人よりの配當は、法人の處で第一種の課税が行はるる其上にも、第三種として

個人に就き十分四の控除の條件つきとはいへ、総合課税せらるることとなつた。だからして今日にては完全なる源泉課税の行はるるのは第二種のみとなつてしまつた。處で此源泉課税は不公平なものだといはれる。若も或人が其の大な資産を全部、公債社債預金などに置いたとしたならば、國債の如きは無税たることが出来、其他のものでも百分四、百分五の比例率がかけられる。彼が營業や土地や家屋へ投下したならば其からの所得が大なれば百分三十六もの税をかけられるのに比しては、あまりに軽い負擔をすることになる。又小な所得を此等の公債預金から得る人にては、其を他の物から擧げ第三種として課税されたとしたら、免稅點以下となつて無税となつたかも知れず、或は其以上となり課税されても百分四又は五以下の軽い負擔で済んだかも知れない。即ち彼は過大な負擔をすることにもある。だから公平の理想からいふと、第二種の源泉課税を止めて、凡べて第三種へ綜合したが良いといふ論を生ずる。然るにも拘らず立法者が此にて源泉課税を採つたといふのは、全く課税便宜からであり、つまり脱稅防止からである。即ち之を綜合課税としたら逃げられてしまふのを恐れて、源泉で取つてしまふといふのである。然らば一方、法人配當につき一部控除はあるにもせよ、第三種への綜合課税を行ひつゝ、第二種の方に源泉課税を維持するのは矛盾しては居らぬかといふ疑が起る。併し此は矛盾ではない。それは我邦にては實際、公債には無記名が多いのに、株式には殆んど全く記名が行はれて居るからである。銀行預金などは記名であり、株式と此點に於て同じでないかともいふが、此等は銀行家が預金者名を外部へ漏らすことを營業秘密として嫌ふといふのを斟酌したのでどになある。即ち株式の配當は兎も角、第三種で綜合して取つても大抵捕捉し得る。けれども公債債利子なると、之を綜合課税で取るとすると、可なり多くが申告から漏れてしまひ、而かも急處を押へることが出来兼ねる

といふのである。處で此株式と社債とが斯くして區別して扱はれるといふことには一の弊害が伴ふ。社債は斯くして株式（法人の處でと個人の處でと二重に課せらるる）に比し軽い負擔をすることとなるので、會社にて増資の必要あるとき、株とすべきものを出来るだけ社債として置く（社債の發行額には固より法律上の制限はある。此は其範圍内にての話である）といふことが行はれ、甚しきは其社債に異常に高い利子をもつける。株式の代りに社債としたといふ實のあるものが生ずる。之を防ぐには異常に高い利子のついたのは配當と見做すとして取扱つても良いが、さうなると、異常と普通との限界が六つかしくなる。其れで技術上行ひ易いのは第二種税率を今少しく引上げるといふのだが、さうなると、第二種所得税が大所得者のみでなく、小所得者へもかけられるものだといふこともあつて、必ずしも此點のみからは速斷し兼ねる。又夫の弊害が生ずるとしても、左まで甚しく頻繁に現はれるといふほどのものでもないから、其邊見逃がす外ないであらう。

(O) 重複課税問題——

(イ) 第一に、第二種所得と第三種所得との間には重複課税の生じ得ぬこと、上にいふ所にて判かる通りである。第三種所得の計算にありては、第二種所得を除くからである。

(ロ) 第二に、第一所得と第二種所得の間にも重複課税が除かれて居る。第一種所得を計算するにつき、第二種所得をも算入しては居るが、法人の納めた第二種所得税を、其の第一種所得税額から引き去ることとして居るからである。

(ハ) 第三には、第一種所得と第三種所得税との間であるが、此にては九年の改正前には重複課税といふことは起り得

なかつた。併し今日では此が存し得る。前の時代には重複課税はなかつたが、併し別の種類の不公平があつた。大資産家が其大資産を主として法人の株に投じたときには、彼自らは直接に全く所得税を負はざることもあり得るし、彼が別に小さな所得を有つとしても、其だけにては第三種にて免税點以下となるといふこともある。或は累進税率がかけて、其小所得に低い率がかげられるといふこともある。即ち彼の全體の大な所得額に相應した重い負擔が課せられないといふことになる。然るに九年の改正の爲め、彼が法人より受くる配當の十分六を、他の所得と綜合して課税されることとなるから、或度まで大な税が拂はれることとなり、前の時代よりは一層公平になつた。其點からは今日の制度の方が良いといへるが、併し法人の配當は個人の受くる配當と全く同一の物件に外ならずと見れば重複課税であるといふの非難を受けなければならぬ。理想論を出すと、法人課税を全く止めて其配當の個人に於ける第三種課税のみとした方が此點からして一層公平にはなる。此重複課税といふこともなくなり、且つ個人に於て株を有つ者に於て其全き所得の大きさに相當した課税を爲し得るやうである。然るにも拘らず、法律が法人に於ける課税を留保したのは、法人が獨立の人格を有ち法律の特別の保護を受けて、自然人と經濟上にも競争しつつある以上、之を免税するのは不都合だといふことと、自然人を課するの便宜といふ點からしても、自然人のみを課して法人を課しないとときに、漏れる所の能力を生ずるのを防ぐといふこととに出る。茲に漏れるといふのは、法人利益にして配當されず法人の處に留保するものと、配當されても免税點以下の小自然人に往くものとである。其の第二のものに至りては、自然人課税の趣旨からいへば漏らして置いても良いやうに見ゆるが、之を放任するときに、免税點以下の小所得者へ配當されたといふ事を虚構して遁脱するものを多くすることになる。だがらして此

は第一種第三種重複課税の嫌はあつても、此の如きことの已むを得ぬ所以のものがある。次ぎに立法者が自然人の處で配當の十分四を控除して、他の所得と綜合課税するときに、其は重複課税を多少緩和する意味と、我邦の實際に於て株式に應募するものには負債を爲してするもの少くないことを考慮し、其の利子を引去る意味とを有つ。尤も第二の點からいふと、株式所有者の負債状態は區々で、或ものは無債、他のものは多債、更に他のものは少しく負債し、利子も或は高く、或は低い。随つて一々の事情に應じて利子を引去つた方がより公平ではないかといはれ得る。併しさうすると、技術上あまりに煩に過ぐる。又遁脱の餘地も多くなる。現行法は技術上は簡單だとし、て恕するに足る。

(に)第四には、此所得税に於ける所得の計算に於て、費用として利子の控除の不十分の爲めに一の重複課税が存し得るといふことも見逃してはならぬ。即ち所得税にては収入を得るに必要なものを費用として引くこととなつて居るから、或財産を有ち或營業を爲す者が其が爲めに負ふた負債の利子は凡べて費用として引去るべしとも見られるが、併し之をあまりに廣く寛大に許すときは、遁脱を勧めることにもなるので、其は許されない。恐らく其は客觀的に見て普通其位位の負債利子を要すると見らるるだけを控除するに止まらう、即ち例之、土地や家屋を有つ者に於て假令全く借金して買つて居るとしても、其の利子は控除すべきものとしては認められず、營業者の場合にも其資本が全く借金から成るからといふて其利子の全部を引くといふこととはならず、唯だ其運轉資本の半分とか一定部が借入れに成ると見て其利子だけを斟酌するであらう。それから所得税の所得につきては家事的費用及之に關聯するものは費用として引かれぬこととなるから、此方の關係の負債利子は一切引かれない。斯く負債者の立場に

於ける利子の控除が不十分であるのに、他方、營業的又は非營業的の金貸者の利子収入は凡べて所得として課税されるから、茲に同一物件が債権者と債務者とで二重に課税されることが生ずる。尤も金貸の利子収入は捕捉の六つかしいもので、可なり多く遁脱されて居るであらうから、結果から見ると大した過重の負擔といふことはなからう。けれども茲に一の重複課税が存すとはいはなくてはならぬ。併し又其は上にいふ如き次第だから、課税技術上、已むを得ぬこととする。

(ほ)第五には、人は動もすると此所得税と地租營業收益税資本利子税との間に重複課税があるから、不都合だといふ。成程此は見様によりては重複課税である。同一の例之、營業利益に、營業税と所得税と二重にかかるのではある。けれども此は重複課税としても許さるべき重複課税とされる。其は斯くの如く一方に所得税、他方に營業收益税などと二の異つた税のかかるのは、租税制度を仕組む便宜に出でたもので、所謂、財産的所得を重課する(勤勞所得に比し)爲めに、所得税と地租營業收益税資本利子税とを組合せたものである。其は一般に許された事である。其を重複課税になるから、いかぬといひ出すと、他方、營業から得られた所得が、所得税營業收益税をかけられるのみならず、色々の交通税や消費税をも負ふて居る。此等のものを否定しなければならぬことになる。けれども此は現代租税では凡べて恕すべしとする。つまり重複課税が許されないのは同種又は對等税によりて同一物件が二度以上課せらるる場合のみである。所得税と地租營業收益税資本利子税とは對等税ではなく、格別の税なのである。

(へ)第六には、今一つ我税法に存する重複課税は國際的のものである。我税法にては我邦人が得る所得は内外何れより來るを問はず課する、そして在外人の所得は我國に於ける資産營業又は其他の財源を有つ限り課税する。其

處で他の同じやうな主義を採る國との間には、重複課税が生ずる。例之、在日本人が英國にて營業を営み利益を擧げて居れば、英國でも所得税を課せられ、そして日本にても他の所得と一緒に所得税を課せらる。在英人が日本にて營業を営みても、之が所得に對して双方から税を取らる。斯くて在日本人が日本のみにて所得を擧げ又は英人が英國のみにて所得を擧げた場合に比して負債が過重になる。此の如きも不均衡であるからして成るべく避けたいものではあり、國際間の之に關する協定が出來て、之を緩和するやうにしたいものであるが、今日までの處、ただ此が出來て居らぬから仕方がない。各國が他國との協定のないにも拘らず進んで譲るといふことは考物である。随つて目下の處、此は恕すべきものとする。尤も船舶所得につきては、既に大正十三年七月の法律によりて、日本に住所を有たざる外國人又は外國法人には、外國の船籍を有する船舶の所得につき所得税を免除する。但し其船籍國が日本船舶の所得につき同様の免税を爲さざる場合は此限にあらざるといふことになつて、即ち相互主義に依る船舶所得税の免税規定が出來て、之が二重税を排除するに役立つて居つた。即ち政府は之に基き各國と商議を遂げ、米國、丁抹などとの間に協定をしたけれども、たゞ英國との商議が行惱んで居つた。といふのは彼國の所得税が正常及追加の二種より成り、其正常税は我國のに當て、見ればむしろ收益税であり、其れに我國の營業收益税を含む譯であるから、彼に於ける所得税を免する我が代償としては、我が所得税のみでなく、營業收益税をも免じなくてはならなかつたからである。で昭和三年五月に至て前記法律中、所得とあるを所得及收益とし、所得税とあるを所得税及營業收益税として、以て英國との懸案を解決した。

(二)遁脱問題——所得税は見た所、良い税であるが、實際には可なり不良分子を有つことを見逃してはならない。特

に此に色々の遁脱の行はれることは注意すべきである。其は勿論出来るだけは匡正の方策を講じなくてはならぬけれども、實は考へて見ると、斯かる缺陷を生じたのも多くは色々の關係から已むを得ず、さうなつたので、一方を直せば他方に隙きが出来、其隙を塞げば、他の隙が出来るといふ風になるので、匡正が六つかしく、斯かる缺陷が永く續くであらうと思はるる。

(A) 普通の人の擧ぐる遁脱——所得税の遁脱といふときに、人が直ちに之に想到し、随つて通例、問題として扱はれるのは左の二である。

(い) 申告に關するもの——所得税にては税の性質上、義務者をして一應、其所得を申告せしめる。其は所得の内容が到底、官廳の手のみでは判かり兼ねるから、義務者を之が調査の爲めに手傳はせるのであり、一には又義務者の國民的自覺をも引起さうといふ教育的の意味もありといふて良い。處が此制度には自らに短所が伴ふ。義務者は公共心のみならず利己心があり、其後者が前者に打勝つときは、不申告ともなり、虚偽の申告ともなる。虚偽の申告といふても、過大に申告するのは稀で、過小に申告さるることが多い。尤も第一種第三種には申告が伴ふが、第二種には此が伴はぬから、茲處では問題とならない。そして此虚偽申告をする爲めには、營業者の如きは二重帳簿又は時として三重帳簿を利用する。本當の自分丈けの見る帳簿と、銀行に見せる爲めの過大誇張した帳簿と、そして税務官に見せる爲めの過小所得の表はれる帳簿とを備へるものがありといふことであり、營業所得のやうに、押さへ處のなく、變轉し流動しつある所得を正確につかむことは最難く、或程度の虚偽は到底防止のしやうもない。家主、金貸の所得などにも、支拂者と共謀して、他人申告と相待つて虚偽申告を爲すことが出来る。俸給給料に

ても、官吏ではさういふことは出来ないけれども、民吏だと同様のことが行はれる。で此等は一方、納税道德の進捗を計り、他方、行政者としては出来るだけの手を盡して之を匡正するやうにするより外はない。

(ろ) 同族會社に依るもの——此は大正九年の改正前には法人配當は法人の處でのみ取られて、個人の所では取れなかつたのに、此九年の改正によりて其が法人の處と個人の處とで二重に取らることとなつた爲めに、其個人に於ける負擔、そして其は大所得だと累進が適用せられて可なり重い負擔となるが、其れを逃れ、法人の處に於ける負擔のみを負はうとして選んだのが同族會社又は保全會社であつた。即ち富豪が其同族者使用者等を誘つて一の會社を作り、株券などを其會社の名義として置く。そして其れにては他會社などから配當を得ても、之を株主たる個人に配當しないで、若しくは極一小部だけを配當して大部分は積立てて置く。然るときは其株主としては第三種所得率は極低い率が適用せられ、其保全會社にては其配當所得なり留保所得なりに對し百分の五といふ税率が課せられるだけで済んだ。何うせ富豪としては其年々收むる所得を凡べて人的消費に充つるのではなく、多くは之を更に投資し利殖して富を殖して行くのだから、斯くして彼等が保全會社を作つて蓄積するといふことは、税を軽くすることに役立つのみでなく、此利殖投資にも便であり、然らざればあるよりも、之に刺戟せられて自ら消費を制限することもなるのである。だから其消費を節せしめ投資を進めるだけでは此が生産政策上、經濟政策上有益なりともいはれ得る、又、若も租税の給付能力を各人の人的消費の大小に依りて計るべしとの見地を探るならば、株の配當が保全會社に蓄積せられて、第三種所得税を課せられないとしても、左迄不都合ではなく、見様によりては或會社に留保せられて更に他の投資に向けらるるだけは百分の五の課税を特に免じても良いほどだともいはれ得る。此の

如きものが輕課せられ、第三種所得課税が行はれぬとしても敢て非難すべきに非ずともいはれ得る。併し此種の見解は今日未だ通説ではなく、人の一旦收めたる所得は、其が何處へ投資せられやうと、何う處分されやうと、其の收められたる處に就いて、隨つて其の收めらるべきものを集めて其大小品質を見て課税すべしとするのが通説である。人の給付能力を、人の收めた又は收むべき全き所得を見て計らうといふのであり、さうすることにより社會政策にも合ふとする。之に異り、大に所得を收めても其が投資に充てらるるからといふて之を免税し又は寛大に取つては少くとも社會政策上不都合である。富者をして益々富者たらしむるのが不都合なりとするのである。能力觀としても、夫の富豪が一旦收めた其時の彼に於ける状態を見るのである。今日は此見地が人を動かして居る。能力觀といふ正確さを缺くものは兎に角として、前の生産政策觀と此の社會政策觀とは、後者の方に重きを置くのが現代思潮なのである、で此方に従ふとすると、夫の富豪が持つ株を保全會社に持たしめて配當を此處に蓄積するときに、其の蓄積されただけは彼富豪が收めて居る所得でないやうにも見ゆるが、其は彼が收むれば收め得べきもので、唯此場合、税を逃げる爲めに直接に收めないのに過ぎないのであるから、此を放任することは不都合であり、彼をして之を敢てすることを躊躇せしむるやうな方法を探らなくてはならぬといふこととなり、茲に間もなく此の一種の合法的連脱に對する特別課税法が出来、段々修訂せられて今日の其となつた。つまり今日は保全會社又は同族會社と認むべきものに追加課税が行はれて之を不利ならしめて居る。其れで大體之を制し得ることとなつたが、併し更に進んで考ふると、法律では株主又は社員の一入及之と親族使用人等特別の關係あるものの株式金額又は出資金額の合計が、其法人の株式金額又は出資金額の二分一以上に相當する法人として居るから、此規定に少しく外れるやう

なものを作れば、此追加税を逃けることが出来るともいへる。併し此れで大體は抑へられるであらう。其で抑へられぬだけは何とも致方なく、見逃がす外はないであらう。

(B) 其他の連脱——以上は普通人のいふ所であるが、此他、我國現行法を基礎として合法的脱税といふべき方法が澤山にある。人は通例、前記(A)の(ろ)を合法的脱税といふが、其は實に其他にも色々あるのである。

(い) 全然連脱するもの

(1) 物體に關するもの

(4) 無税なる國債、貯蓄債券、復興貯蓄債券に投資すること——此等のものは無税であるので、假りに大なる富豪が其資産の全部を之に投ずるとすれば、全く所得税を逃れることが出来る(但し資本利子税はかかる)。假りに其資産の一部を之に投下するとすれば、残りの資産の所得に、其残額の大きのみに相當なる累進率が適用せられ、即ち彼の全き資産を土地や家屋や營業や貸金やに投資したならばかけらるべきよりも低い累進率がかけられるだけ、一部連脱し得ることになる。即ち之によりて疊に國債等に投資されたる部分に於ける所得税の完全連脱が行はれるのみでなく、其残部資産にも一部連脱が行はれ得ることとなる。加之、彼が同時に勤勞所得をもつとして、此が負擔も自ら輕易なるを得る。其處にも一部連脱が存すとし得る。然らば此連脱の途を塞ぐ爲めに國債等の免税を止めたら何うかといふのに、此は國債政策上、國債を有利とする爲めの制度であり、且つは少くとも今日迄の國債債權者に對しては所得税無税といふ公約をしたやうな形になつて居り、假令今後出る所の國債には課税するとしても、既發のには之を及ぼすを穩當とせぬといふこともある。貯蓄債券復興貯蓄債券は國債に準ずるものとして、且つは

主として下層社會の人々の應ずるものとして其立場を有利とするものであり、折角之に與へた特典を今更ら剝奪し兼ねるといふこともある。

(c) 郵便貯金、産業組合貯金、銀行貯蓄預金に投資すること——此等も中産以下の人々の立場を有利としやうといふ社會政策上の見地から之に所得税を課しない。其れで之が無税にも相當の理由はあるが、兎も角之に投資するときは當然、其れだけに於て所得税を全く逃れることになり、其資産の残部の所得乃至勤勞所得にありても、前記貯金利息を含めて全き所得に課税されたよりは低い税率の適用を受け、又時としては全き所得に課せられたならば所得税を負ふべきものが、右の貯金利息の除かるる爲め、残部の所得が免税點以下になつて全く負擔を免れるといふことも出来る。斯くして夫の免税の結果は、當該貯金に於て全き連脱の出来るのみならず、残部所得にも一部連脱又は時として全部連脱も出来る。尤も郵便貯金は最高限があるから、むしろ貧乏人の利用するものとして恕すべしとするも、産業組合貯金や、銀行貯金には可なり大な資産者が之を使つて連脱を行ふ餘地が多いやうだ。郵便貯金とても一人二千圓といふ最高限はありても、其が其通り勵行されるとすれば、年利四分八厘として二千圓の利子は年僅かに九十六圓だから、大した問題でないやうであるけれども、往々にして之が濫用されて、之により可なりの大物が逃がされて居ることを注意しなければならぬ。例之、人は往々にして一家中にて、夫のみならず、妻や子や父や母や其他の者の名にて一冊づつ郵便貯金の通帳を有つ。時としては無き人の名義にて幾十となく別の帳面を作つて貰つて預けることもある。假りに二十の帳面を作つて居れば利子は一千九百二十圓に上ほる。其は其れだけでも個人の第三種所得税の免税點以上である。然るに彼は之によりて此を免れて居るのである。其と其外にもつ

所得との關係を考ふると、彼が郵便貯金にて一千九百二十圓、他の所得にて一千一百九十九圓、合計三千一百十九圓の所得を舉げつつ所得税無税といふことにさへなる。他方、普通銀行預金に依るときは、假令九十六圓であらうが、もつと少い金額の所得であらうが第二種所得税の百分五が課せられる。其と比して不釣合でもあり、又實に郵便貯金等に依ることが一の連脱方法ともなつて居ることは見逃してはならない。

(c) 土地(不使用)、骨董品に投資すること——土地も持主自ら利用して所得を舉げ、又は小作又は賃貸に附して所得を舉ぐれば、所得税を課せらるるけれども、空地として不使用状態に置くときは、其に所得といふべきものなきこととなり、所得税を課するに由なきこととなる。併し此の如き土地にても實は時の経過と共に自然増價を生ずるといふので、矢張り潜在したる所得はあるのである。全くの無所得ではないが、併し我邦の法規上には之を掴み得ない。骨董品に至りては、自然増價の潜在的所得の外に、之を所有するといふこと並に之を玩賞することに於ける無形なる享樂的の所得がある。併し此等も凡べて所得税の所得とはならずして、所得税からは逃れることになる。勿論、各人が其資産の全部を之等の物に投することは稀であらう。恐らくは人が此等の物をもつときに、他方に其資産の一部を有形所得を生ずべき方面に投資し、之からして所得を舉げ、又は少くとも其資産の全部を此種の物に投ずるとしても別に勤勞所得を收めて生活を遂げ、隨ふて彼が全く所得税をかけられぬといふことはなからうが、兎も角、上記の物に投ずる限りに於て所得税を免れ、隨ふては又上記の物にも齊しく所得税を課せられたならばあるよりも割合に低い累進率を、其他の有形所得について適用されることにもなる。

(d) 自住房屋に投資すること——人が自有住屋に住うときに、彼は之よりして無形の所得を舉げたと見て良

い。其家賃に相當するだけの無形の所得を舉げて之を直ちに消費するに齊しい。借家に住する者が外部から有形所得を舉げて其有形所得の一部を家賃として拂ふ其の一部の有形所得に匹敵する。詳しくいふと、借家に住う人が一萬圓の有形の所得を舉げて、其中の一十圓を家賃に拂ふときに、彼は當然に一萬圓の所得全部について所得税を課せられ、家賃の一十圓は家賃の費用に屬するとして、所得を舉ぐる爲めの費用とはされず、随ふて課税標準たる所得の計算上、別に控除されない。然るに九千圓の有形所得を舉げて、一十圓の家賃を値する自有住家に住う人は税法上は、唯だ其九千圓の所得のみに課税せられて、一十圓の家賃は計上されない。併し彼の所得上の地位からいふと、前の一萬圓の有形所得を有ちて一十圓の家賃を拂ひ其所得にして家賃以外に九千圓を使用し得るものと異なる所はない。然るを右にいふやうに前者には一萬圓につき課税し、後者には九千圓につき課するのでは不公平である。特に所得税に對して累進率が適用されるに於て、一十圓の差は、其全き所得額に對する比例關係以上に大なる差となる。兎も角、自有家屋に任する者は或意味に於て公然と、遺脱を爲し得ることになるのである。

(2) 方法に依るもの

(a) 株の配當の支拂期よりも少しく前に其を銀行に高く賣却し配當支拂期經過後其と同じ株を今度は利落相場にて安く買戻すこと——によりて、株の配當の個人に於ける綜合課税を逃れることが出来る。即ち之によりて其株を有つ人は配當期には株主ではないのであり、其株から配當を受けたとはいへないから、其綜合課税を逃れるを得る。而かも彼は其賣買値の開きによりて株の配當に近いものを收めることになり、而かも此の如き賣買によりて利益を得たとしても、其賣買が株の營業者として行はれざる限り、所得とはされない。非營業的關係に於て、或人

が其有つ物を金に換へ、金を物に換へたといふて、其に伴ふ利益は營利の事業に屬せざる一時の所得と見らるべきものである。法人の場合には自然、其差利が純益として現はれ、随ふて所得税を課せらるるが、そして個人でも營業者の場合には同様であらうが、非營業的個人にては或財産の賣買によりて生ずる利益は通例所得とは見られない。で結局夫の配當が此方法によりて遺脱することになる。尤も此株の賣買の爲めに、相手の銀行の勘定に多少、所得の増加を生じ、其に於ける所得税にて摺まるることにはなる。けれども其は極めて小額なる利益に止まり、夫の配當の大部分は摺まれないことになる。或は或人が同一銀行を相手とし同一株を短い時間に賣り且つ買ふといふときに、其は遺脱の爲めにして居るのだといはれるかも知れない。併し之を以て税法にいふ詐欺其他不正の行爲に因る遺脱といへるであらうか。今日の世に各人は隨意の時に其有つ財産を處分し得るのであり、又買戻し得るのである。彼が其もつ株を賣つたからといふて買つたからといふて之を不正の行爲とはいへないであらう。或は多少さやうに解せらるる恐ありとすれば、彼が株の賣買をするのに別種の株、別異の銀行を選べば、此誹を免れる。即ち甲の銀行に對してAの株を配當期前に賣却し、乙の銀行からB株を買取るとしても、同結果になり得る。其賣買を不正行爲とはされないであらうし、其によりて遺脱の目的は達せられる。

(b) 財産所有名義を社寺、又は公益法人の其とすること——即ち或人が其財産を社寺公益法人に寄附し、而も其實益を引續き寄附者自ら又は其子孫に於て受くるやうにして置くことによりて、其から生ずる所得税を逃れることも出来る。或は不定期に其から過大な贈與を受けることもあらうし、甚しきは一定期後には其の一旦寄附されたる財産が利倍増殖されたる上、寄附者又は其相續人に戻り來るやうにすることもある。此等は餘程嚴重に監視せ

ぬと行はれ得る遁脱方法であり、社寺や公益法人に所得税を免する特典を與ふるならば、他方に此等のもの經濟の内容には國家が監督し干渉し得る途を開くが良からう。さうせぬと此が遁脱に使はれる恐が大い。極めて些細だからといふて見逃がされて居るであらうが、僧侶が自分の金を寺の名義で預金したり、良く知る檀家の金をも寺の名義で預金するといふやうなこともある。

(c) 報酬特に給料を金錢とせず他の方法(實物)に依ること——金、物の使用の報酬にも實物給付があつて見逃がされて居るが、特に勞力に對する給料に此が多い。給料等は普通に金錢上の名義によりて計算して課税されて居り、實物の分までは計上しない。其處で之を悪用するときは極端をいふと全く遁脱することも出来るし、其は稀だとしても、一部遁脱は可なり廣く行はれて居る。即ち官舎社宅の無料使用、着物其他服裝の支給、食事の給與、醫療、教育、娛樂、交通等の無料などであり、此等のものの支給によりて金錢上の給料以外に可なり大な給料が與へられて居り、而かも其が所得税から見逃がされて居る。金錢上の給料のみを受くる者との間に大なる不公平を生ずる。斯くして所得税の大なる遁脱が平氣で行はれて居る。そして其の給料の一部を金錢にて支給され他部を實物にて支給されるものの如きは其一部の金錢上の所得のみに就きて課税せられ、隨ふて實物給與について遁脱し得るのみでなく、其全部が課税されたならば負ふべきよりも低い累進率の適用を受くるだけにても遁脱をして居ることになる。も一つ此に關聯して不都合と思はることは下級吏員が金錢上の給料のみを受くるときに其が一千二百圓の免税點を超ゆるときは所得税が其に課税せらるるのに、他方、高級所得を有つ人が無俸給の名譽職を勤めるときは之に對し少くとも其名譽職に關する限り税はかけられない。處が此名譽職には在任中は報酬は出されないにせよ、其人

が職を退くとき、又は死んだときには何萬圓何千圓といふ記念品を贈くる。其れには所得税はかからぬ。して見ると、所謂俸給等の名義で報酬を受けないで居る(そして慣例上、何時か記念品を貰ふ)といふのは、實は遁脱の一方法といふことになる。

(ろ) 一部遁脱するもの

(1) 一定年間の遁脱——法律の指定したる重要物産の製造業、又は一定の製鐵業へ投資するときは、之によりて當然に一定年間は免税せらるる。其は本來、産業政策上の理由より出たので、已むを得ぬことではあるが、兎も角相當の所得を擧げながらも、公然と之につき納税を要せぬことにされて居るものであり、一の税を遁脱する方法とはなる。

(2) 税率の低下

(a) 一層低い方の累進率を適用されることに依るもの

(イ) 財産の分割——或人が其の有つ財産の所得につき彼自らの名義で納税すれば、其が巨大な場合には高い累進率を適用されることにならざるを得ぬのに、之を別居する同家族者、親族者、忠實なる使用人などの名義として分割所有とするときには、遙かに低い累進率が適用せられて、全體上負擔を非常に軽くすることが出来る。尤も此方法は相手を餘程厳選しないと馬鹿を見ることになるから、そんなに多くは行はれないであらうが、併し或度までは行はれて居る。

(ロ) 無税財産の利用——大財産者は前のと共に、可なり多く之をも利用して居る。即ち其大財産の相當に

大な部分を、國債其他色々の無税の物體に投資する。然るときは其殘部の財産より生ずる並に勤勞より生ずる所得についても、全體の財産が有税財産であつたならば適用さるべかりしよりも低い累進率を適用さることが出來、茲にも一部遁脱が行はれたことになる。

(ハ)株式の利用——大財産者が其資産の一大部を株式に投資することも、此につき綜合課税の際に四割控除の行はるるだけ、其が他の物に投資されたならばあるよりも、其人の全體の課税標準なる所得が小さく現はれ、一層低い累進率を適用され得ることになる。株の配當其ものは見様によりては法人の處でと個人の處でと二重に課せられ、左まで寛大に扱はれて居らぬともせらるるが、其以外の所得が一層低い累進率の適用せらるるだけにては確かに負擔を一部遁脱し得ることになるのである。

(ニ)公社債銀行預金貸付信託の利用——人が其財産を此等のものに投資するときに、其所得に關する限り源泉課税が行はれて、其人の綜合課税から除外され、其爲め其殘りの所得が、全所得に對して累進率を適用されたよりも低い率を適用さることによりて負擔が輕くなり得ることになり、一部遁脱が此にも存する。

(b) 高き累進率よりも低き比例率を適用さるることに依るもの

(イ) 公社債銀行預金貸付信託の利用——人が第二種所得を生ずべき物への投資を爲すことによりて、殘部の所得に低き累進率の適用を得しむることは前にいふ通りだが、其の第二種所得たる公社債銀行預金貸付信託に關するだけにても、其利子利益所得が或度以上に巨額であるならば、他の投資物を選び随つて第三種の綜合課税をさるることになれば課せらるべかりしよりは一層低い税率を適用さるるを得る。第三種だと大所得なれば百分の三十

六までの累進率を適用される可能性があるが、第二種だと百分の四又は五の比例率にて済むことになる。茲にも一部遁脱が公然に行はれる。

(ロ) 社債發行の利用——大所得であると、株の配當と社債の利子とでは株の配當の方が一層高率の適用さるる可能性がある。株の配當には法人の處でも課せられたる上にも、個人の處で假令四割控除は行はれるにせよ、他の所得と綜合して累進率が適用せられ、場合により可なり高き税率、例之、百分三十六までは課せらるる可能性がある。然るに社債なれば唯一度だけ源泉にて百分の五を課せらるのみで済む。勿論小所得では社債の方が却つて株よりも高い率の適用さるることとなり得るが、少しく大な額になると、株の配當の方が社債利子よりも高い税を課せらるることになる。で社債の此有利を利用し、株式の不利を避くる爲めに、會社の増資を行ふときに、株式を發行する代りに、法律の許す限り社債を發行して置くことがある。此も確かに一の遁脱法である。此社債の發行には法律により共に其最高額の制限があるから、さう濫りに行はるるといふことはないが、其制限内にては之を利用しても仕方がない。而かも其社債を可なり高利付として株の普通の配當と異らぬものとすることが出来る。愈愈以て便である。尤も又社債の利子は株の配當の動搖すると異り、固定するので持主にとりて興味の薄きものではある。併し又更に考ふると、株式とて配當の動搖するとは限らず、堅實な株になると、配當は適當に平準せられて、社債とさう異つたものではない。

以上の遁脱を如何にして防止すべきか。保全會社に關する限りは既に税法自ら之が抑制方法を講じて居ること上にいふ通りだから、そして其れで大體防止出來るとして暫らく措き、其他に關しては、申告に關するものは、義

務者の道義心を養ふべきこと、行政官に於て出来るだけ手を盡すやうといふことを前に擧げたのだが、もう少し詳しくいふと、其には義務者の納税道義が根本であり、其れと共に税務官の態度の親切といふことが望ましい。彼の態度の不親切なるに於て義務者の反感を買ひ納税申告を不正確ならしめることにもなる。それから税法其ものの公平にして明確なること、出来るだけ税の軽きことも立法者としては義務者をして申告を忠實ならしむる前提として銘記しなければならぬ。其他申告を正しからしむる爲めには、所得を申告するのみに出来るだけ精しく各科目別に於て申告せしめること、申告内容の外部漏洩を防ぐと共に所得総額だけはむしろ公示すること、他税に於ける材料を利用すること、一般生産交通統計材料を利用すること、義務者に屬する諸の外形標準、特に生活又消費状態を参照すること等も有効であると爲す。

次に無税物體に關するものでは、國債、貯蓄債券、復興貯蓄債券、郵便貯金、産業組合貯金、銀行貯蓄預金に關する限り、國債政策上乃至社會政策上の理由に出でて居るから、此も已むを得ず其に伴ふ連脱を忍容する外はない。或は此等のものの免税を維持するとしても、或人の所得、特に第三種所得に於て其免税點及適用累進率を決するのには、其人の此等免税物體の利子をも申告せしめて其と其他の所得とを綜合して其大きさによつても、之によりて、其他の所得が彼の全き所得の大きさに相當する課税を受けしむることになり、一層公平にはなる。けれども此は面倒なる手續を要し而かも完全に捕捉することも出来ず、到底實行不能であらう。

それから不土地使用地、骨董品に依る連脱を防止するには、一般所得税を補完すべき税として、財産税を採れば或度まで之を防止し得る。此によるときは、不土地使用地、骨董品共に捕捉せられて、そして間接には財産の生産化

をも促がすことになる。それから少くとも土地に關するだけには、所得税にありても其土地から生ずることあるべしと認定する所得を評定して課税すとしても良い。同じ方法を骨董品に及ぼすことは六つかしいけれども、土地には行ひ得る。此方法によりて土地の生産的又は少くとも營利的利用を進める。此の如き一般所得税にても行ふて良いが、せめては特別所得税だけなりとも、行ひたい。其は舊來の地租に代るものとしては當然のことだとも考へらるる。

それから自住房屋の家賃に於ける連脱を防ぐのには、一般所得税にても特別所得税にても、自住房屋の家賃は持主の所得に通算すべきである。此には外國の立法例も多いから遠慮なく斷行するが良い。或は一般所得税にては之を行はず、之が補完税たる特別所得税のみにて行ふとしても良く、財産税であるなれば當然に此と同じ結果が得られる。

株の配當期前に銀行に之を賣却して配當後買取るといふことは別に不正の手段でなく、所得税としては公正に行はれて捕捉しやうがない。唯だ各人の道義心に待つて反省を乞ふより外に致方もない。但しせめて補完税として財産税があれば其にては右の如きものが或程度まで摺める。其は財産税だと、或人の財産の高さを一定時點の其とせず各月平均持高とし得るから、前記の場合に、人が配當期前毎に賣却したとしても、間もなく等價のものを買取つて持つて居るとすれば、夫の持物が少くとも二月分は逃げられても、十箇月間の持高の平均だけは摺み得る。之をも逃げやうとすれば其は不正行爲に依るの外ないことになる。或は所得税の下にも、株の賣却については其都度代金中、配當に當るものだけに所得税を課すといふことも出来る。けれども其は夫の山林の賣却の場合と異り、頻繁に

生じ得るもので、之を摺むのは、あまりに手續を煩雜ならしめる。到底實行し難いであらう。特に株の配當の課税が源泉課税ならば其も行ひ易いが、個人への綜合課税であるから尙更ら右の方法は行ひ難い。

社寺公益法人を利用する遁脱は、税務官の嚴重なる監視と、其から一步進んでは彼等の經濟に於ける國家の一層の干渉が望ましい。其によりて防止する外ない。

實物給付の遁脱については、金銭上の給付の外、貨幣價值に見積り得べき其他の給付をも所得として計上するといふ明文を置くべく、そして名譽職の一次的に受くる記念品の如きも、巨額の金目のものであれば、賞與と見做しし課税して可からう。尤もあまり小な價なもの例之、百圓以下のものは見逃しても良い。

一定營業所得に關する一定年間の免稅は産業政策上已むを得ぬことで、今更ら其を止めることは出來ず、之に依るも脱は見逃がす外なしとして、財産の分割に依るものは稅法としては防止の仕様がなく、義務者の道義的反省と、之により蓋然的に生ずべき不利による自然的制限とに待つ外ない。それから無稅財産の利用は、前記の如くにして相當なる理由ありて無稅物體を認めて居る以上は、之も避けられない。株式配當の四割控除も、株式所有者に於ける負債事情の考慮、法人と個人とに於ける重複課税の緩和などから出來て居る以上、之を利用して遁脱が行はれても之も見逃がす外ない。公社債銀行預金貸付信託の利用も、其源泉課税が課程技術上已むを得ぬといへば是れ亦已むを得ないものとしなければならぬ。社債發行の適用に依る遁脱に至つては、之を防止するのに、異常に高い利子のついた社債は株式と見做すとして取扱つても良いが、さうなると異常と普通の限界が六つかしくなる。其れで技術上には第二種所得稅率の引上をすれば簡單に夫の遁脱を防止し得ることになる。けれどもさうなると、第二種

所得稅が大な所得者のみでなく、小所得者にもかけられるものだといふこともあつて、必ずしも此點のみからして速斷し兼ねる。又此に遁脱ありとしても左まで甚しく頻繁に起るのでないから、其位は見逃がすとしても良い。

所得稅について、も一つ、強めて遁脱といふほどでなくとも、結果に於て遁脱と同一に不公平となるものがある。

其は或人が他の人に對し、土地家屋動産又は金銭を、普通の標準よりも低き賃料にて貸すか又は無料にて貸す場合である。此場合に貸手たる人は金銭上の表現のみから所得を計算して、或は極低い賃料を其所得として申告し、又は無所得だとして申告する。金銭上のみからいへば其れが事實其儘なのだから、之に遁脱ありとはいへない。併し此は見様によると前者が後者に對して其賃料の全部又は一部を贈與して居るのであり、人が相當の賃料を其貨物につきて收めたる上にて、其所得の一部又は全部を他人に贈與したりとて、彼にて其贈與額だけ所得から控除して課税しないのであるから、此との釣合上は無償又は低償にて貸付くる場合に、普通の標準から見ただけ又は其普通標準額だけの補充をして所得を評定しなければならぬ。それから此場合に於て無償又は低償にて借入れた者には、其賃料の全額又は普通の標準に對して不足せる額だけの所得を得て居るものとして課税して可い。丁度彼は、自有家屋に住する者が其家賃だけ所得を得て居るものとして計算さるべきと同じである。そして此無償又は低償による借入といふことが、單に一時的の偶然の事に止まるときには、此は營利の事業に屬せざる一時の所得として看過せられ得る場合が多からうけれども、其繼續的關係となる場合には、さういふ譯に往かない。此は彼の所得として良い。だから此の如きものは嚴密にいふと貸手と借手と双方にて所得として計算され得るのである。併し其れでは又重過ぎるといふことにもなるとして、何にか一方を課するといふことになれば、むしろ貸手の方にて取る方が選

むべしとする。之に就き取る方が、他のものよりも選むべしといふのは、後者だと、分散して課税せられることになりて、遁脱の方法を多くすることになるからである。

(三)納税義務者の問題——所得税の義務者としては人的關係からと物的關係からとより定められ、其人的關係より、即ち我國に住所又は一年以上の居所を有ち、我國に經濟上の生活の根據を有つ者には内外何れより所得を舉げて課税し、物的關係より即ち右の生活根據は有たずとも我邦から所得を舉ぐるものは其だけに就きて矢張り所得税を課するとして居る。此は國際關係からいふと、少々自分勝手な規定の仕方ではあるが、課税に關する國際協調の未だ完成せざるの時代に於ては、我國の立場として其の收税上の利益を確保する上に避くべからざる處置である。單純に考ふると所得税は人税だから、人的關係だから義務者を定めても足るやうであるけれども、我邦所得税其ものが完全なる人税でなく、第二種所得の如く初めより義務者を直接に押へず物的に源泉にて間接に取つて居るもの如きは、義務者が我邦に住所を有たぬからといふて逃がすことは出来ない。法人所得の如く法人と個人とに關係し、其を法人のみに就いて取らず法人にても個人にても取るといふこととして居るに於て、法人だけにて取るとしては不満足であり、其所得が外國にある個人に流れ往くとして、其をも課したいといふことがあり、又外國にある人が我邦の財源から所得を擧ぐるときに、其は所得税が物税でなくして人税だから之を課税せぬとするときに、理屈は其れで通るやうでもあるが、實際之を許すときに、名義を外國に在る人に借りて遁脱を計るものが増加することになる。此等の事情からして彼是れ考へて物的關係よりしての義務者をも定めたのである。人的關係よりしての義務者に於て單に住所のみならず、一年以上の居所をも之に加へたのは、住所といふと形式上の意味があり、隨ふ

て之のみに依るときに遁脱される恐れがあり得るから、一年以上の居所といふことで、事實上の長滞在者を住所に準ぜしめて、夫の弊を防いだものである。尙ほ所得税は本來は個人の所得を課することから出發したものであるけれども、我邦の法律にては個人のみならず法人をも義務者として、兩者を並行課税して居ることを注意すべきである。即ち此點にても我邦税法は理論に徹底せずして、實際的なならんことを期して居る。

義務者の消極的範圍として廣義の公共團體を指定して居るのは大體に於ては異存はない。其の所得がやがて公共の爲め消費されるのだからして之を宥恕しても然るべしと見らる。けれども其所得中、租税、分擔物の如きものは之を免税としても格別害もないから其れでも良いけれども、此等の團體の有つ營利的事業及財産からの所得にして公益的意味を缺くだけにては矢張り之に課税しなくては、私人との權衡上不適當なものはあるまいか。特に其が道府縣市町村の如く統治團體であり、一般公共的の利益の爲めに存するものの場合にはまだ恕すべしであるが、既に農會といひ商工會議所といふやうに、國民中の一部の者の團體であつて、反對利益團體の存するが如きもの所得までも免税するのは過ぎて居るのではなからうか。それから社寺、公益法人の如きものをも免税して居るのは、信仰を尊重し、公益を尊重したので、一應は尤もだとも考へらるが、此等の者に對する寄捨金分擔金などの如きは兎に角だが、其の有つ營利財産及事業から生ずる所得にまでも免するには及ばぬやうに思ふ。之を免するときに、名を之に假りて遁脱を計るものを生ずる。産業組合、漁業組合、農業倉庫業者などを免するは、之等のものの産業政策上社會政策上の價值を尊重した爲めであらうが、此も其等のものが固有の事業を遂行する爲めに有つ財産から生ずる所得は兎に角だが、其の偶々有つ營利的財産よりの所得には免税するには及ばぬと思ふ。

(四)課税物件の問題——所得税の課税物件の積極的範圍は三種別されて居るが、第一種法人の所得にては、普通所得が最重要であり、此が中心である。茲に注意すべきは齊しく所得税を課税する法人と個人とで、自ら所得となるべきものの範圍の異なることである。即ち法人だと各事業年度の總益金から總損金を引いたものといふから、例之、彼が或財産を偶々賣つて、買つたときよりも高き代價を得たといへば其も自ら右の計算上、所得として其差利が現はれる。のみならず彼が有つ財産が別に賣却せられずして自然増價を遂げたときにも其は前年度末と今年度末との財産の評價の上から其差増額が所得として現はれる。然るに個人の場合だと此自然増價などは通例、所得とはされない。偶々賣つた物が當該人の營業上の物件でない限りは其利益を所得とはしない。之と共に反面に於て賣つて損した場合、自然減價の場合に、法人だと此等は損金として消極的に計算されるのに、個人だと通例損金として考へられない。其から法人の利益計算は各年度について行ふから、前年度に損失したのを、今年度の利益から差し引き、今年度無利益、無所得とする事は許されない。其結果、多少法人に對し氣の毒のやうでもあるが、所得の計算を其年々で行ふ以上、致方ないことである。尙ほ法人の普通所得中には其の配當さるべき所得を含むは勿論だが、留保され蓄積さるべきものをも含む。

法人の超過所得はつまり法人の利益が一割以上にもなつたといふ特に有利なものを課するのであり、戦時所得税の遺物として、平時にも行はれて、或度まで不勞所得を課して居るのである。其は或は所得税よりも獨立して存在し得るものである。此の如き大なる利益を舉げたのをすべて外界の力のみに歸し難いではあらうが、併し法人は個人とは異り、資本團體であり、株主社員からいふと彼等自身大むね左までの努力を之に向けて居らない。其でありな

がら世間並みよりも大なる利益を舉げたといふに於て、外界の力に負ふ所が大なりとしなければならぬ。其點に於て特別の課税に従つて良い。實の處、此の如きは獨り法人の場合のみでなく、個人の場合にも特別課税をしたいのだが、其方は技術上六つかしいので之を行ふて居らない。法人の清算所得といふのは法人の解散又は合併したときに浮き上つたものを課税するのであり、此は平生生ずる課税でなく、むしろ臨時に生ずるものである。此は之を行はなければ所得税の連脱の途を作ることになるので、之を塞ぐ爲めに出來たものに過ぎぬ。或人は法人の清算所得といふ名は、おかしい。法人が消滅せんとするときに其所得を取るのはおかしいともいふ。成程其は精確にいへば清算所得ではなくて清算財産なのかも知れない。けれども此は所得税に附帶して取るので清算所得と命名したものであらう。

第二種所得は源泉課税となるもので、法人の分も個人の分も入つて居る。個人の分は其上、第三種所得中に計算されない。法人の分は法人所得の計算上、之を除外しないけれども、第一種税額が定まつた處で、其中から此第二種の税だけを引くから同事になる。此第二種所得には二種あつて、第一は公社債銀行預金の利子、貸付信託の利益で、此は内地人だらうが、外國人だらうが内地にて之が支拂を受くる以上は課せられる。之を支拂ふ所の銀行、會社にて其支拂ふ利子利益の中から天引して納める。此場合、義務者は飽迄も利子等の支拂を受くる者であるが、彼等が直接に納めるのでなく、仲間人を経るから間接課税法ともいはる。さりとて銀行等が此際、納税義務者ではなく、單に政府の爲めの收税補助者であるから、消費税に於ける間接課税と趣の異なるものがある。第二種の第二は外人が我邦の法人から受くる配當賞與等であり、矢張り法人の處で天引課税さる。之が課税の便宜に出づる。

第三種所得は第二種に属せざる個人の所得で、第二種だけが之に抜けて居るが、第一種法人所得中の普通所得の一部が利益配當となりて個人に入れば其も其六割だけは之に含まれるし、外國で得たのも個人に属する限りは之に入れられて、綜合課税される。

物件の消極的範圍として、先づ第一種と第三種とに關するものでは一定の重要物産の製造業、一定の製鐵業の所得に一定年間免じて居るのは産業政策上、乃至は國防政策上の見地に出づる。それから外國船に對する免税は、其事自身が目的となつて居るのではなく、之を行ふによりて内國船が外國に往つて寛大に扱はれるやうにといふことを期するのであり、海運政策上の見地から出て居る。

特に第一種に關するものでは法人の超過所得にて一割以下のを免じて居る。が此は超過所得といふ以上は當然の處置で、特別の免税ではなく、超過といふ以上、性質上當然に屬し、特に擧ぐるに及ばぬものかも知れない。

第二種に關するものでは、日本國債の利子、貯蓄債券復興貯蓄債券の利子を免じて居る。貯蓄債券と復興債券とは國債に準ずるものといふこともあるが、併し又此が債権者は主としては下級細民で、之が地位を宥恕するといふ社會政策上の理由にも出づる。國債利子の免税は全く國債政策上の理由に出づる。之によりて國債の發行を有利ならしめ、其信用を高めやうといふのであるが、租税として重きを置くべき公平の見地からいふと、國債々權者には大富豪、大所得者が少くないので、負擔の不公平を來たし、甚だ満足である。勿論租税に於て單に能力に應じて公平ならしめるの點のみからは處理することは出來ぬ。種々の國家政策上のことを考へ、隨ふて國債政策をも考慮に入れて差支はないが、併し大局上、國債政策を其れほどまで重んずるには及ばぬと思ふ。

第三種に關する免税には色々あるが、中につき軍人從軍中の俸給手當は軍事政策上から出來て居り、軍事救護法による救護金品の所得は軍事政策と社會政策と二より來て居り、扶助料、傷痍疾病者の恩給退隱料、法定扶養料などは社會政策上の見地に立つ。旅費を免するは其が實費賠償の性質を有つから、一の費用として控除を認めたのであり、但し其名を借りて實は給料を與へたとすれば、實費と見做すべきものを超過するだけは免税してはならない。學資金は教育政策上有想したのであらう。其があまり過大なときには學資金ではないとも見られるが、其にしても所詮此が父兄等から支給される限りは、既に父兄の處で所得として税を取られて居らうから、通例左まで不都合のことはない。たゞ官吏社員等が研究の爲めに學資を給せられて居るとして、其學資があまりに大いときには、むしろ其相當なるもの以上の分は給料と見るを至當とすることがあらう。郵便貯金の利子、産業組合貯金、銀行貯蓄預金の利子の免税は社會政策上の理由からで、何れも細民の所得に關すと見たのであるが、之が一部濫用される恐あることは前にも述べた通りである。併し其は大局上からは大目に見るより外なからう。日本の國籍を有せざる者の外國に於ける資産營業及職業よりの所得を免じて居るが、其は外國人が日本に來て居つて住所又は一年以上の居所を有つが如き場合に原則としては内外何れより所得を擧げて課税しなくてはならぬことになるのだが、其の内國から擧ぐるものは逃がすことは出來ぬけれども、外國から得るものまでも課税するのはあまりに酷である（所詮其は外國にても相當課税されて居るし）として、之だけを公然逃がしたのである。併し其結果として、日本國籍を有つ日本在住者は、然らざる日本在住者との間に、物件の範圍が異りて、或不均衡を生ずるといふことにはなる。それから營利の事業に屬せざる一時の所得を免じて居るが、此は立法者は初め些細のものとして、特に舊時、豫算申

告主義の下に到底此の如きものは申告せよといふた處で申告から漏れるといふので、お目こぼしとしたのであらうが、今日のやうに前年実績主義がむしろ原則となるときには此規定を除いて凡べて一時の所得でも取るとした方が明確ではないかと思ふ。營利の事業に屬せざる一時の所得なりとて之を見逃がすには及ばぬと思ふ。併し現行法の如く此規定が相變らず存立するときには、可なり多くのものが當然に免稅せらるることになるのではなからうか。即ち此規定の結果、營利事業に屬する以上は、一時的と繼續的とを問はず課すべきであるが、營利事業に屬せざるときは繼續的のもののみが課せられて、一時的のものは課せられないこととなる。其處で營利事業が何であるかが問題となる。營利事業といふ以上は單なる營利行爲とは異なる。營利が繼續的に連續的に計畫的に行はれて居ることを假定しなければならぬ。商業工業農業などが營利の事業たるはいふまでもないが、著述業、醫師、辯護士なども營利の事業であらう。併し學術研究者の研究事業は決して營利の事業ではない。然りとすれば其研究者が其研究の結果を發表して其から何ものが得られたとして、其は營利の事業よりの所得といふことは出来ぬ。其の所得が偶々年々繰返すならば一時の所得ではないけれども、甲年には入りたれども次の乙年には入らず、丙年も入らず、丁年に入つたといふやうな場合には明かに繼續的ではなく、一時的の所得だから、此の如き學術研究著作物の賣行き悪きものにして其印稅收入の非繼續的なるものの如きは此規定から當然免稅されて然るべきものと思ふ。併し通俗的の賣却本位の著述を引續き行ふものに至つては營利的の事業とされても仕方がないし、之を引續き行はず單に一回的に之を行ひ、隨つて營利事業とは認められない場合でも、其から出來た書物が年々印稅を生ずるが如き場合には、營利の事業には屬しないけれども、繼續的の所得といふので課稅されることにならう。だから可なり多くの

著作者の印稅所得は課稅すべきものとなるかも知れぬが、前に掲げた研究的作物の機會的の收入は免じなくてはならぬ筈である。然るにも拘らず實際には遠慮なしに之をも取つて居るのは殘酷である。勿論此の如き作物にても、年々繼續的に所得を擧ぐるならば其一時的でなく繼續的の所得だといふことからして課稅するのは仕方がない。それから學者にして偶々新聞雜誌に執筆を頼まれて報酬を貰つた。偶々講演をして謝禮を貰つたとして、其は營利の事業に屬する一時の所得ではない。全く營利の事業に屬せざる一時の所得に過ぎない。然るに實際には之をも課稅すると解して居るが、其は見當違のやり方である。賣文業者や講演業者と認められても仕方のない者の場合なれば、其も其營利の事業に屬した一の一時的所得とせられる場合もあらうし、其營利の事業の繼續的所得の一部と認めらるる場合もあらう。併し此にめつたに新聞雜誌に執筆せず、研究本位でやつて居る學者に對しても其の偶々一回貰つた原稿料まで追求しつゝあるのは殘酷である。それから學術研究者が研究發表機關に發表した論文につき若干の報酬を貰つたからといふて、其は營利事業に屬するものではない。營利の事業に屬せざる一回限りの、一時の所得として良い。此の如きものが數回續いたから直ちに、其は營利の事業には屬せぬが、繼續的所得だからといふて追求するのにも酷である。其が數回つづいたとて其は別々の物と見て良く、各一時の所得とすべきである。其が偶々つづいたのに止まる。事の性質上其のつづくや否やは不確實なものである。單純なる通俗的のものなれば繼續可能性大であるけれども、此種のものに至つては續いたといふのが偶然に其人の研究素質の備はつた結果に過ぎずとしなければならぬ。研究者の研究發表の如きは彼に於て可なり大な努力を拂ひ犠牲を拂つてやつて居るのであるから課稅の追求は寛に從つても良からうと思ふが、實際の稅務はそんなことには遠慮なしに行つて居る。

終りに第三種所得につき千二百圓を免税點として居るが、此は生活の最低費を免ずるとしては低きに過ぐる。もつと高めなくてはならぬといふのに賛成者が多いのであらう。けれども生活最低費といふたとて絶対的のものではあるまいし、相対的のもので、所得税といふ第一位の直接税を成るべく廣く皆の人に納めさせて、國民的自覺を強めさせやうといふ點からいふては、もつと免税點を下けても良からうとも考へらるる。併し之を下けると課税行政が煩雜になるといふこともあるし、一般に人は成るべくだけ税を拂はぬことを喜ぶのに、今新に此迄負はなかつた人達にも負はせることは行政上もやり悪い。であるから此免税點引下は實際問題としては行ひ難きことである。或は又細民は他方に消費税をうんと負擔して居るからむしろ免税點を高めても良いではないかといふが、理想からいふと消費税を軽くするとも、免税點を低くして成るべく廣く多くの人に直接税を納めさせたいといふこともある。尤も其人達への税は極軽い率のものでなければならぬ。然るときには其れでは徴税費ばかり嵩んで純収入が少くなるといふ非難が生ずる。其は實は程度問題で、あまりに多くかかるのでは困るが、多少餘計かかる位ならば辛棒出来る。それから此免税點は全國一律では不公平不均衡ともいへる。生活費が地方により異り、大都會は高くかかり、中都會では幾らか低く、田舎の町村では少くて濟むから、むしろ段階をつけて、例之、首府を初めとして六大都市では千五百圓、中都會千三百圓、町村では千圓といふやうにしては何うかと思はるる。此とて同階級中の處でも等差があるから、又不公平となるともいふが、全く段階をつけぬに比しては一段と公平となるともいへる。此は今後の一問題でなければならぬ。

(五)課税標準の問題——先づ其基本的計算として、第一種の普通所得を計算するについて、法人が他の法人から配

當を受けたとしても之を控除せずに所得を計算するのは、一方からいふと、同一の物件が二の法人の處で同法人普通所得税が課せられて居るのともいはれるが、立法者は甲乙別の人格者だから別々に計算するは仕方ない、此は同一の物件ではないと見たのであらう。同じやうなことは後にいふやうに地租と資本利子税との間に重複課税の爲めの宥恕を設けぬのや、更らに第三種所得の場合に雇主が其所得の一部から給料でなく(給料なれば純所得を見る爲めるのにも現はれる。後にいふやうに營業收益税と地租及資本利子税との間には宥恕をして居るが、此も同一人の納めたることを條件として居るので、我立法者の重複課税を避けて居る同一物件とは、同一人に屬する同一物件と狭く解し、別異人に屬すれば最早同一物件とは見ぬ見解のやうだ。之と異り第二種に屬する公債(地方債)、社債、銀行預金の利子、貸付信託の利益は法人の收むる限り之をも一緒にして其所得を計算するが、彼の所得税額から、彼が他方で納めた第二種所得税額を引去ることになり、茲に重複課税は避けられて居る。尤も第二種で免税されたる國債、貯蓄債券、復興貯蓄債券の利子は初めより、第一種所得の計算上、控除する。

第二種の所得は支拂を受くべき金額として何ものをも引かないのは酷のやうでもあるけれども、此種のもは取得につき大して費用のかかるものでないから、其れで良からうと思ふ。

第三種所得にて収入の實額、即ち前年分、又は前年三月より其年二月迄(即ち三月中に申告するとして其の直ぐ前の一年分)の實績によるのと、豫算年額に依るものとあるが、法の精神は出来るだけは實績に依るといふにあつて、豫算見積りに依るのは例外であり、單に實績に依り難き場合を見て居るのである。其は出来るだけ税を實績に