

物價に對する租税の轉嫁

租税轉嫁の最も簡單に行はれると考へられて居るのは物品課税の場合であつて、或る物資に就て、其生産者に對して賦課された租税は代價騰貴の形態に於て、消費者に轉嫁すると云ふことが一般に認められて居るが、其果して然るや否やを確めるには幾多の條件に就て考へなければならぬ。

第一、物價が租税賦課の結果として、騰貴したならば、物資に對する需要を減少し、需要の減少は物價を課税以後に於て、尙ほ課税以前の程度に復せしめるに至り、租税の賦課しないであらうか。換言すれば、物資に對する需要の伸縮が自在であると物價騰貴と物價騰貴すると共に、需要が減少したならば、當業者が物價を騰貴せしめ、斯くて租税を消費者に轉嫁せしめようとする努力は無効たらざるを得ない。然しながら製造業者にして租税賦課の後に於て、尙ほ課税以前に於けると同一の代價を維持して居つたならば、自ら租税の負擔に當らなければならぬ。次第であるが、製造業者は自ら之に當るを得るであらうか。製造業者にして課税以前に正常利潤を得て居つたとすれば、斯く自ら租税の負擔に當ると云ふことは、利潤をして正常點以下に低落せしめる所以であり、斯る低落は製造業者をして以前

の程度に於て事業を維持するに堪へざらしめる結果、物資の供給を減じ、租税賦課に伴う負擔に酬ゆるに足るに至らしめるであらう。

轉嫁を生ぜしめる必要條件

第二、故に物資に對する租税が生産者に賦課されて、消費者に轉嫁することを以つて、必要條件とするのである。随つて或る事業に於て、格別の利益が生じて居り、租税が賦課されても、其利益を正常利潤以下に低落せしめるに至らないとしたならば、課税後に於て事業を廢棄する念は當業者に起らず、斯くて租税轉嫁の惹起される作用を見るに至らないであらう。故に生産者の利得が獨占の性質を持つて居る場合には、之に對する課税は獨り生産者の負擔に歸して、他に如何なる影響をも及ぼさないのである。

當業者間の差別利益

第三、然しながら一種の事業であつても、之に従事する當業者の數は必ずしも少なしとしない。或る當業者は格別の利益を占めるが、他の當業者は辛うじて其他位を保つが如き状態に居るとすれば、後者の状態に居る當業者は租税の賦課又は徴收に對して、代價を引上げるか又は事業を廢棄するか、孰れ



かの道に出でなければならぬ。若しも當業者の或る者にして代價の引上に成效したならば、彼等より優勢の地位に居る者も亦當然此利益に均霑し、負擔を消費者に移すを得るが、之に反して代價の引上に失敗したならば、當業者の利潤は爲めに減少せざるを得ない。斯くて生産者中、最も劣弱の地位に居る者は租税の負擔の加はる結果、産業界から驅逐され、一方に残存する生産者は供給の減少に乗じて或る程度まで代價の引上に成效し、少なくとも負擔の一部を生産者から消費者に移すを得るであらう。

第四、右は専ら資本の移動の自由であることを想像し、物資生産の方面から立てた議論であるが、一方に物價が斯く供給減少の爲めに騰貴したとして、之に對する物資に對する需要に如何なる影響を及ぼすであらうか、此事に就て考へなければならぬ。而して此問題に就ては、必需品に對する課税と消費者の消費全體の金額に於て、一小部分を爲すに過ぎない消費品に對する課税と性質に著しい相違がありながら、租税轉嫁の結果に於て、同様に爲ることは、吾人の注目に値する所である。蓋し是等の物資たる、其孰れに屬するを問はず、需要に於て、伸縮不自

(三三)

在の性質を有するのである。若しも物資が必需品である以上は、其代價が騰貴した所で、需要を抑制するを得ないし、又全體の消費から云つて、一小部分を占める物資であれば、代價の騰貴は以つて消費者をして消費を節約せしめるに足らない。是等兩者の中間に位する物資であると、其需要は性質上感應性に富んだものであつて、代價が騰貴すれば、需要は直に減少するし、代價が下落すれば、需要は忽にして増進する。斯る物資に對して課せられた租税は消費者よりも生産者に依つて負擔される多くの傾向を持つが、上記の如く需要の伸縮不自由なる物資に課せられた租税は、其れだけ代價の騰貴を招いて、勢消費者自身の負擔に歸せざるを得ないのである。

租税の分散 第五、然るに茲に一考を要する問題が起る。右の如く必需品に賦課さ

轉嫁

れた租税は、其必需品に對する需要の伸縮不自由であることの結果、多く消費者の負擔に歸するものであるとして、消費者は此負擔に堪へて、他に何等の影響を及ぼさざるを得るか、と云へば、決して其然るを得ない。消費者は課税の爲めに價格の騰貴した必需品を消費する、其必需品であることの爲めに、幾ら價格が



騰貴しても消費高を減少することは出来ず、以前と同量の消費を爲すに就て價格騰貴の結果、以前よりも所得の多くの部分を投じなければならぬとすれば、必需品以外の物資に對して、供せられる所得の高は自ら減少する。此減少に依つて必需品以外の物資に對する需要は自ら減縮し、其價格は爲めに下落せざるを得ない。斯く或る必需品に課税された一事が原因と爲つて必需品以外の物資を製造する人々も其物資に於ける價格の低落に依つて、利潤の低落を招き、資本家として租税の一部分を負担するに至る。斯の如きは租税の分散轉嫁として最も著明なる一例に屬するのである。

事業に於ける資本移動の難易 第六、或る事業の利潤なり又は其事業の産物なりに課税された場合に、其租税が他に轉嫁するや否やを決定するに就ては、資本移動の難易と云ふ

ことが重大なる關係を持つ。即ち事業に投下されたものは多く流動資本であつて、何時に於ても他に放下の道を求めて移動するを得る場合に於ては、資本の所有者は租税の負擔を蒙らない。若しも之を蒙るようであれば、資本を當該事業から回収し、之を無税の事業に移して、租税の負擔を免がれるし、而して有税の事業に於ては、資

本供給の減少した結果として、殘存する資本をして高率の利子を得るに値せしめるが、土地や固定資本の如き、特に當該事業の爲めに放下されたものに至つては、移動の自由の缺けて居る爲めに、多く租税の負擔を蒙らざるを得ない。即ち資本移動に對する障礙は概して租税の轉嫁に對する障礙と爲るのである。

租税轉嫁と獨占事業の關係 第七、租税の轉嫁と獨占事業との間には、如何なる關係が存するであらうか。蓋し或る事業に租税の賦課される以上は、其事業に於ては多くの場合を通じて、物資を製造して、之を賣却するなり、又は賣却した物資に對する代

金を領收するなりする以前に於て、早く税金を納付しなければならぬこと、爲る。随つて租税の賦課は事業家をして其賦課以前に於けるよりも多くの資本を運用することを必要とせしめる、之に加ふるに租税の賦課徴收に應ずる爲めに多くの時間や、金錢をも費さなければならぬ以上は、租税の賦課と共に、事業が少數者の手元に集中し、獨占事業の狀態を爲すに至ることは、勢の免がれ難き所に屬する。斯くて當業者は自由競争時代に於て定まる所よりも、獨占業の時代に於て、價格を高率に置き、其之を高率に置くことに乘じて、租税の負擔をも他人に轉嫁せし



めるを得るであらう。然しながら一旦斯る獨占事業の状態が成立し、當業者亦獨占業者として收め得る最高純益を獲得すること、爲つた曉には、其事業に賦課された租税は多く獨占業者自身の負擔に歸するのである。何故かと云ふに、獨占業者は自己の製造する物資の價格を決定するや、必ず最高純益の學說 (Maximum Net Profit Theory) に據るのである。即ち如何なる點に價格を定めたならば、物資に對する需要の状態と其需要に應ずる爲めに生産される物資の生産費との關係に依つて、最高の純益の收められるものであるかを測定し、自ら價格の決定點を知るののである。故に若しも獨占業者にして事業に賦課された租税の負擔を免かれる爲めに、從來よりも價格を引上げたならば、既に在來の價格に於て、需要の最高限に對して居つたのであるから、其引上は需要の減少を招き、需要の減少と共に、供給を縮少したならば、生産費の加重を來し、相率いて當業者の蒙る負擔を大ならしめる。其れよりも獨占業者は自ら租税の負擔に當り、他に之を轉嫁せしめないことを以つて、有利なりとするであらう。

比較的簡單なるが如くに考へられる物品課税の轉嫁に就ても、事情の複雑なる

(三六)

(三七)

こと斯の如くである。要するに此種の課税に於ては、生産者と消費者との間に、互に他に租税の負擔を移さうとする抗爭が行はれるのであつて、概して云へば前者は一の團體として、各自利害關係を一にするに反し、後者は殆ど烏合の衆であつて、何等團體的行動の見る可きものゝない爲め、前者をして後者に比較して、有利なる地位に立たしめる。然し前者が其地位を利用して、平生から差別的利潤を食る地位に居つたならば、租税に依つて、差別額の全部が奪ひ去られるに至るまで、自ら租税の負擔に當らざるを得ない。何れにしても物資に對する租税の轉嫁が如何なる條件に依つて決定されるかを知るには、需要と供給と双方の方面に互つて、觀察を下さなければならぬ。即ち其條件の重なるものとしては、

上記の議論 第一、資本移動の有無であつて、移動の容易に行はれる場合には、消費者に對する要 第二、特殊の物資に對する需要の法則も亦此點に關係を有するのであつて、此場

る。

合には租税の負擔が消費者と生産者との間に、如何に分配されるか、更に課税さ







が轉嫁の關係は單に是れだけに止まらない。上記の如く農産物の代價の騰貴した場合に之に對する需要は果して以前と同一の程度に居るであらうか。農産物の内で、米穀の如きものに對しては、其需要は伸縮不自在であつて、代價の騰貴は敢て需要を減ずるに至らしめないが、他の農産物に至つては必ずしも然りとすを得ない。代價の騰貴と共に農産物に對する需要が減少したならば之に相應じて耕作境界點の上進する爲めに、地代の低落することは已むを得ざる所に屬する。

斯の如き次第であるから、地代は多くの場合に於て租税を負擔し、又多くの租税を轉嫁されるものと見るとが出来るのであるが唯茲に考ふ可き一の問題は、今日地代の性質 現に存在する地代其ものゝ性質である。リカードは地代を説明しと租税轉嫁との關係 土地の原始不滅の實力に對する報酬であると定義したが、實際の地代なるものは必ずしも斯る性質のものゝみに止まらない。土地所有者が土地改良の目的を以つて、土地に資本を投下した場合の如き、此資本に對する報酬即ち利潤は地代の一部分に含められて、土地所有者の有に歸するであらう。此場合に地代に租税の負擔が歸して、地代の低落すると共に、上記の利潤亦低落するに至つた

(四〇)

(四一)

としたならば、土地所有者は土地改良の目的を以つて、資本を放下するよりも寧ろ其資本を他の方面に運用することを有利であるとし、其結果として土地の改良は停滯する。然らば或る定まつた分量の農産物を生産する爲めに、以前よりも天然力の劣つた土地を耕作しなければならぬことゝ爲り、農産物の價格の騰貴する爲めに、租税は農産物の消費者に於て、之に當らざるを得ないのである。

利子に對する租税の轉嫁 利子に對して課せられた租税が如何に轉嫁するかと云ふことは、種々の方面から考へなければならぬ。第一に考へ可きは其租税が一般

の金利に及ぶものであるか、其れとも特殊の金利に限られるものであるかと云ふ點である。若しも金利に對する課税が一般に及び、總ての資本の用途に對して同等の負擔を加へる場合には、其租税は納税者の負擔に歸するの外ない。如何となれば此場合には資本の移動の行はれる道が全然存在しないからである。然しなから資本の移動する道のないと云ふことは、單に一國內に就ての話であつて、國際間の廣い關係を取つて考へたならば、自ら違つた議論を生ずる。即ち一國に於て金利に對して賦課された租税にして、其國內に行はれるに止まり、外國に其效力を



及ぼすを得ない以上は、斯る課税は資本の外國放下を獎勵して、其内國放下を抑壓するであらう。

國際間に於ける資本移動の影響　斯くて内國に残留する資本の供給の寡小と爲る結果、金利の上進を招ける資本移動の影響　此高い金利を拂つて資本を他人から借入れる人をして租税の負擔に當らしめるであらう。但し國際間に於ける資本の移動に就ては、自ら種々の障害があり、單に一國に租税があつて、他國に租税がないと云ふような事情のみで、必ずしも資本の移動を生ずるものではないのである。

又姑く國際間に於ける資本の移動は之を除外し、單に一國に於て、一般金利に租税が賦課され、資本移動の自由のない爲めに、資本家が自ら租税の負擔に當る外に道はないとしても、是れは一時の現象であつて、永久の事相を考へたならば、更に轉嫁の關係の異なるものなきを得ないであらう。蓋し資本は人の先見用意に依つて増殖され得る性質のものであるが、人が將來の爲めに、現在の享樂を犠牲に供するに就ては、必ず資本の運用に依つて生ずる利子の獲得が大なる誘引と爲るものであることを認めなければならぬ。然るに今其利子が課税の結果として、引下

(四二)

(四三)

げられることゝ爲つたならば、此事たる貯蓄に對する大なる妨害であつて、斯くて生ずる資本供給の減少は、應て金利を騰貴せしめる原因と爲り、上進した金利を支拂つて、資本を使用する人に負擔を移すことゝ爲るのである。

資本の種類に依る轉嫁の關係　更に考へ可きことは、利子の生ずる元本である資本の種類と轉嫁の關係とである。即ち資本を區別して、一を移動の容易なる流動的のもの

と、或る一方面に定着した固定的のものとする。從來論述した資本移動の容易に行はれるものは、即ち前者であるが、後者の如き一旦放下された曉に之を回収し、他に移轉されることの困難であるものに於ては、此種の資本の所有者をして少なくとも一時地主と同様の地位に立たしめる。即ち固定資本に對する課税は、地代に對する課税に類似し、結局他に轉嫁し難きものと爲る。唯之を轉嫁するに至らしめる道は、資本家をして將來の放資を抑止せしめる一事に存するのである。

企業利得に對する租税　企業利得は利子と相俟つて、利潤の一部分を成すものであるが、之に對する租税は如何に轉嫁するであらうか。一概に企業利得と云つても、其種類は依つて、著しき相違があり、其小なるものは、賃銀に類似して居るが、其大なる







しても低落したならば、直に労働者の生活に窮乏を來し、彼等の數を減じて、自然賃銀を以前の率に復せしめるに至る状態であつた爲めに、以上の議論も一應道理あるやうに考へられたのである。然しながら賃銀に對する租税の轉嫁如何を考へる場合には、労働者の生活標準に著しき差違の存することを念頭に置かなければならない。労働者の内には、辛うじて衣食の必要を支へるに足る賃銀を得るものがあると同時に、此最低限度以上の賃銀を得るものあり、此限度以上に賃銀の上ることの大であればあるだけ、租税の負擔に當る餘方を生ずる。故に賃銀に對する租税の轉嫁如何を知るには、其賦課が生活の標準に及ぼす影響を見ることを捷徑とする。即ち其標準が課税の爲めに何等の異動を生じないならば、租税は資本家の負擔に歸するのであり、若しも標準が或る程度まで低下したならば、労働者が租税の負擔に當つたのである。故に賃銀の標準が平生高い點に置かれて居れば、其居るだけ、租税をして他に轉嫁せしめる可能性は乏しいのであつて、彼の労働者が労働組合の下に團結を設け、獨占的地位に據つて、賃銀を正常の標準よりも高くして置く場合には、自ら租税を負擔するに至らざるを得ない。之と同一の理由に據

(四六)

(四七)

り、勤勞の報酬に於ても、勤勞の種類の高下であるに隨ひ、其報酬は獨占的性質を持つことの多い爲め、自ら租税の負擔に當ることゝ爲るであらう。尙ほ一の考ふ可き問題がある。右に述べた如く賃銀に對する租税の負擔は多く賃銀の獲得者に歸する、労働以外の勤勞に對する報酬に就ても亦同様であるとする。

勤勞報酬に對する租税の終局的結果

而して人が是等の勤勞に従事するに就て相當の知識や經驗を收めるには、或る費用を要するとすれば、賃銀や報酬の如きものは、労働者や俸給衣食者には、或る費用を要するとすれば、賃銀や報酬の如きものは、労働者や俸給衣食者の教育に放下された資本に對する収益とも見ることが出来る。然るに今此賃銀報酬に對して租税が賦課され、其負擔が收得者に歸して、實收額に減少を來すことゝ爲つたならば、一方に有形的資本から生ずる収益に對して、相匹敵する租税の賦課されざる限り、世の父兄たる者は子弟の教養に資本を投入することを不利益であるとし、寧ろ有形物の生産に向つて、資本を供給するであらう。斯る勢が或る年間を通じて繼續したならば、熟練ある労働者や事務員の供給は自ら減少する道理であつて、斯くして彼等の賃銀や報酬は上進し、彼等に依つて生産される物資の消費

者なり、彼等を使役する事業主なりに負擔を移すに至る。但し父兄の子弟教育に



關する費用の計算は必ずしも打算的のみに行はれるものでないかも知れないが、租税の負擔が相當に重くなつたならば、以上の結果を生ずることは、自然の勢であると思はれる。

輸出税の轉 物産税の轉嫁に就ては、既に物資に對する課税に關して述べたから、之

を省略し、以下輸出入税の轉嫁に就て、説明する。輸出税は如何なる原則に據つて轉嫁するものであるか。假に内國の生産者が税金の全部を負擔したとすれば、輸出品の代價は外國市場に於て變動しない譯であるから、之に對する需要も亦増減しない。消費者は輸出税の賦課に依つて何等の影響を蒙らない次第と爲る。然しながら生産者にして自ら輸出税の負擔に當ると云ふことは、課税前獨占業者の地位に立ち、獨占収益を獲得して居らない限り、事實に於て困難とする所であつて、生産者は正當利爲を維持する爲め、輸出税を輸出品の賣價に加へて、消費者の負擔に移さうとすることに努力するであらう。然しながら其物資に對する需要にして伸縮不自在のものであれば、兎に角、然らざる限り、斯かる賣價の引上は必ず需要の減少を來し、需要の減少は輸出品の賣價を低落させる。假令實際の

(四八)

(四九)

代價は課税以前の程度より高いとしても、尙ほ其税金の全部に達しない以上は、生産者は結局税金の或る部分を負擔する。然らば此負擔は如何なる標準に依つて、産者と消費者との間に分配されるであらうか、之を決定するには、

第一、輸出國は生産者として、如何なる地位に立つて居るか、

第二、有税品に對して輸入國に於ける需要は如何なる程度に居るものであるかと云ふ二點を確めなければならぬ。輸出國が有税品の生産上、獨占者の地位に居るときには、少なくとも税金の一部を外國の消費者に轉嫁せしめること、容易であるが、他の國が同一の貨物を産出し、外國市場に於て互に競争する地位に立つて居つたならば、有税品の輸出は輸出税賦課の爲めに妨害を受け、國庫は毫も收入を收めずして、徒に國內生産者に損失を蒙らしめるのみである。故に一國が輸出品に輸出税の轉嫁を決定する理由は國際市場に於て事實上、有税品の供給を獨占したとき、に、始めて現はれるやうに思はれるが、此場合に於ても外國に於ける需要の程度は輸出税の收入並に轉嫁の如何に重大なる關係がある。若しも有税品の價格の騰貴した爲めに、之に對する需要も亦大に減少したならば、貨物の輸出價



格は勢減少せざるを得ないから、輸出國は爲めに不利益の影響を蒙るであらう。唯輸出品が輸出國の獨占であり、又之に對する需要の程度の強大である場合に於て輸出税は消費者である外國人に轉嫁する傾向の著しいと云ふ結論に達するのみである。而して之を實際問題として考へるに、今日の貿易品であつて、一國の獨占産物に屬するものは、甚だ少ない、多くは獨占の含まれない普通の貨物を以つて、貿易が行はれて居るのであるから、輸出税の轉嫁は頗る困難であり、其多く内國生産者の負擔に歸する故を以つて、廢止論の行はれる理由とするを得るのである。

## 輸入税の關

然らば輸入税の轉嫁は如何なる原則に據つて、定まるものであるか。假に或る貨物に對して、新に輸入税の賦課された際、貨物の代價は何等の影響を及ぼさなかつたとしたならば、其税は外國の生産者の負擔に歸するのであつて、其貿易上の利益に減少を惹起すであらう。而して斯る利益の減少は外國生産者をして生産を減縮せしめるか、又は課税の存在しない市場なり、税率の低い市場なりに向つて、貨物を輸送せしめることゝ爲る。斯く貨物が他の市場に向つて輸送されたならば、其市場に於ける代價を低落せしめるのは勿論であつて、其抵

(五〇)

(五一)

落の程度が課税國に於ける税金額よりも小である間は、貨物は低廉なる價格を以つて無税の市場又は税率の低い市場に入り、一方に課税された市場に於ける供給の減少は其市場に於て物價の騰貴を惹起し、低廉なる價格の下に、無税の市場に向つて、貨物を供給する場合と均衡を保つに至らしめるであらう。又次に課税の結果として、代價が税金の全額まで騰貴した場合に就て考へると、代價の騰貴は内國に於ける消費を抑制し、又節約せしめると同時に、内國物資の産出を奨励する。一方に消費にして既に制限せられるとすれば、外國の生産者は勢多少低廉なる價格を以つて、貨物を供給しなければならぬ結果、其收める利益は減少し、供給の一部分を他の市場に移すに至るであらう。

外國生産者と  
内國消費者と  
の間に於ける  
負擔の分配

故に輸入税の賦課に依つて、生ずる直接の影響は物價の騰貴であつて、其騰貴が税金額の全部に相當すれば、内國の消費者が税金の全部を負擔するし、税金額の一部に相當すれば、外國の生産者と内國の消費者との間に於て、税金の負擔を頒つことゝ爲る。然らば如何なる程度に於て、双方負擔を頒つものであるか。若しも外國の生産者が税金の全額又は之に近い額を負擔するよ



うなことがあるとすれば、斯る事實は生産者が生産を減縮したり、或は他の市場に貨物を供給したりするよりも、自ら税金の全額を負担することを以つて、有利であるとする結果に基づくのである。而して此事實を生ずるには、課税國の市場が最も重要な消費者の一團を成して居り、貨物に對して、獨占的需要者たる地位を占め加ふるに其市場に貨物を供給して收め得られる純益の相當に大であることを必要の條件とする。然らざれば生産者は此際生産を減縮することを以つて、税金の全額を負担するよりも損失輕しと見るからである。之に反して消費者が税金の全額を負担することありとすれば、此事實は課税目的物たる輸入品が代價の騰貴に拘はらず、従前と同一の需要の行はれる位に必要なものである結果に由來し、且つ當該貨物又は其代用品は税金全額を含む有税品の代價以下では、何れの市場からも之を得ることの出來ないと云ふ事實に基づくのである。然しながら斯く或る貨物の供給を受けるに當つて、單一なる源泉に依頼することは、實際に稀れであると同時に物價の騰貴に拘はらず、従前と同一程度の需要の繼續すると云ふことも亦稀れである。故に外國の生産者なり、又は内國の消費者なりの一方をして税金全

(五二)

額の負擔に當らしめる事實を生ずる條件の實際に存在する例は極めて少なく、隨つて特殊の場合に就て、如何なる程度まで孰れかの條件に接近して居るかに依つて、結果を判斷し、以つて轉嫁の事實を確めなければならぬのである。

租税轉嫁と資本還元 租税賦課の方法に依つて、一旦賦課された租税が當時の課税目的物所有者の負擔に歸し、他の何者にも負擔を及ばさない事實を生ずる。例

へば土地、家屋、有價證券の如き、或る定まつた収益を生ずる物件に對して課税したとする課税以前に於ては、其物件の賣買價格は収益金額を當時の標準金利歩合を以つて還元したものに依つて、定まつたのであるが、課税以後に於ては、年々の収益から税金を差引いた残額を金利歩合に依つて還元し、斯くて其賣買價格を決定することゝ爲るのであるから、課税當時に於ける収益物件の所有者は賣買價格低落と云ふ形態に於て、税金を負擔する一方に、課税後に於て斯く低落した價格を以つて、収益物件を購入した者は其収益の内から、自身税金を支拂うとした所で、収益から税金を差引いた残額を、買入價格に對照せしめたならば、課税前に於ける利廻りと相等しい率に當り、税金を負擔しないと同一の地位に立つと後編



つのである。是れが租税還元學說 (Theory of Capitalization) と稱されるものであり、又斯く租税が取引上の後者(物件の購入者)から其前者(物件の賣却者)に轉嫁され、普通の轉嫁に於けると方向を異にするの故を以つて、之を租税の後轉と云ひ、普通の轉嫁を其前轉と云ふ。又前に述ぶる如く、收益物件に對する租税の賦課は物件の價格を低落せしめ、其免除は之を騰貴せしめ、租税の改廢に依つて、價格に意外の變動を生ぜしめることの關係から、此種の租税は濫に其改廢、税率の増減を行う可きものでないと云ふ議論を生ずるのである。

## 第六章 收入論 其四、租税各論

### 第一節 收益税系統の租税

收益税は財産又は企業に依つて、人が收益を獲得する場合に、其收益其ものなり、又は收益を生ずる元本なりに對して賦課する租税である。收益税には長所もあり、短所もある。長所を以つて見る可き點は

收益税の長所 第一、收益税の目的物は多く確實に繼續する性質を持ち、一の場所に定着して居る爲め、納税義務を決定し、又税金を徴收するに、共に容易であ

り、收入も亦確實であること、

第二、收益税は對物税であつて、課税の負擔は大體に於て、課税物件の價格に歸着し、對人税の如く納税者に直接の苦痛を及ぼさないこと、

第三、收益税に於ては、或る收益を推定して、其金額に課税し、又は收益を生ずる物件の價格に課税するのであつて、之を徴收するに就て、簡單であり、煩冗なる査定を要しないこと、



の諸點が擧げられるに對し、其缺點としては、

收益税の短 第一收益税は收益物件を所有する人の人的狀況の如きは、全然之を斟酌しない、随つて納税力に對して負擔の公正を期し難いこと、

第二收益税目的物たる個々の收益物件に就て、個別的課税を爲すのであるから納税者の負擔力全體を標準として、課税上適切の指置を爲すを得ない、累進税法や、生計最小必要費に對する免税の如きも、收益税に於ては、之を行ふの道を持たないこと、

第三收益税は或る標準を定めて、之に課税する爲め、收入の自然的膨脹力乏しく、然も税率の引上は收益物件の價格を低落せしめるの故を以つて、之を行ふに就て、困難に接すること、

の諸點が擧げられる。近年收益税改廢の機運の各國に盛なるに至つたことの如き、要するに上記の諸缺點が時勢の進歩と共に、漸く著しく爲つた結果とす可きである。

收益税の一種として、最も沿革の古く、又最も廣く諸國に行はれたものを以つて、

(五六)

(五七)

地租とする。固より、賦課の方法なり、其沿革なりは國に依つて、異ならざるを得ないが、兎に角土地に對する課税が多く、の國に存在したことは、争う可からざる事面積課税に 實である。地租として最も古く行はれたものは、面積課税であつて、依る地租 土地の面積の廣狹に依つて、課税するのである。若しも一國に於て

沃の土地のみ耕作され、然も耕作の方法簡單であつて、面積の廣狹と收益の多寡と均衡を保つ場合には、面積課税法亦不可なしとするを得るが、耕作に付せられる土地に肥瘠の差を生じ、加ふるに耕作の方法に粗密を見るに至つたならば、斯る課税は忽にして其公正を失するのである。面積課税法に代る地租は

收穫物に比例する課税法であつて、此方法の下に於ては、租税は或る程度まで土地の肥瘠に比例を保つを得、随つて面積課税法に於ける如く、貧瘠なる土地に對して、甚だしき壓迫を加へる缺點を見ないが、一方に之に劣らざる缺點を生ずる。即ち收穫物の多寡のみを取つて、課税の標準とし、一方に其收穫物を取得するに就て、幾何の費用を要したか、將た又之を處分する爲めに、市場に運搬するに就て幾何の費用を要するかを考へなかつたならば、結局貧瘠なる土地や、市場から距



ることの大なる土地に對して、壓迫を加へる。是等の土地耕作者は結局農産物の價格を騰貴せしめない限り、耕作を繼續するを得ないことゝ爲るであらう。

即ち右の如き次第であつて、土地の肥瘠と云ふことゝ、市場に對する遠近と云ふことゝが現はれて來れば、土地に對する畫一の課税は貧瘠遠隔なる土地に甚だしき負擔を及ぼし、其耕作を妨げるか、又は農産物の代價を騰貴せしめるのである。竝に於てか地租の賦課法として、完全なるものを求めるには、結局土地の純益を査定し、之に對して、課税することを必要とする。而して土地の純益を代表せしめるに、實際の地代を以つてしようとか、土地の賣買價格を以つてしようとか云ふ説もあるが、其に行はれない。蓋し地代を標準とすれば、自作地に就て之を査定する困難が生ずるし、賣買價格を標準とすれば、土地の賣買は頻繁に行はれず、且つ遠き將來の稅益を目標として、投機的に行はれるものゝ多い爲めに、眞實の利益を代表しないからである。

#### 土地臺帳制度

茲に於てか地租の賦課法として、土地臺帳制度が行はれるに至つた。此制度に於ては、一方に技術上の方面から、個々の土地に就て面積を丈

(五八)

量し地圖に描寫し、境界を決定し、所有權を確實にする一方に、經濟上の方面から、個々の土地に就て收穫物を査定し、之を評價し、生産費を控除して、純收益を定め、此收益額なり、又は一定の金利歩合に據つて、此收益額を還元して、定め得た地價なりを土地臺帳に記録し、此法定地價に對して、一定の課税を行うのである。固より此種の調査を爲すに就ては、相當に永い期間を要し、當初着手した時から其完了する時に至る間に於て、種々の變動を來すであらうし、又其完了した曉に於ても、例へば交通上の新線が開通したとか、近傍に於ける都會が急劇なる發達を致したとか云ふような事情に依つて、法定地價と實際の地價との間に、相當の懸隔を生ずる。此懸隔を其儘にして、従前の課税法を繼續したならば、忽にして負擔に不公平を生ぜざらざるを得ない。斯くて地價の修正を必要とする次第であるが、全國の土地價修正の必要に亘つて、地價を修正することは、費用の點に於て、堪へ難しとする所であり、随つて便宜手段として、懸隔の最も甚だしかる可き地方に於てのみ、地價の修正を行ひ、且つ常に地目の變換を行うの方針に出でなければならぬ。

土地課税法に就て、近年世人に依つて、注目せらるゝに至つたものは、宅地殊に市



街宅地に對する課税法である。市街宅地には供給に限りある爲め、一方に都市の發達する勢の盛なる場合には、宅地の價格は如何様にも騰貴し、其所有者をして不勞利得を獲得せしめる。随つて斯る利得は大なる程度に於て、納税力を代表するものであるから、租税負擔の公正を保つ點に於て、此種の利得に課税することを必要とするし、又斯る課税を加へることに依つて、始めて富の分配の公正を保つことが出来る。又今日文明國の大都會に於ては、市街宅地は少數富豪の獨占的所有に歸する傾向の著しきものがある。而して彼等が之を所有するや、其全部を擧げて、家屋建築を始め、社會上の用に供せず、其一部は之を明地とし、他日の地價騰貴を待たうとする者少しとしない。即ち斯る土地に對しては、國家は宜しく間地税を賦課し、所有者をして何時までも之を間地として置くことに堪へざらしめる。即ち負擔の重いとに促されて、土地を宅地として他人に賃貸するの已むを得ざるに至らしめるとは、都會に於ける住宅政策を完成する上に於て、最も必要の處置であると考へられるのである。

外國に於ける地租

地租に關する外國の實例を見るに、佛蘭西に於ては、從來千七百九十八年を以つて制定された地租制度が存續し、土地の總收益から耕作費種

(六〇)

子代收穫費並に資本維持に關する諸費用を控除し、殘額を純收益として、土地臺帳に記録し、之を標準として、各行政區畫に於て、配賦された収入額を各土地所有者に配賦するのであつたが、千九百十五年來土地の賃貸價格に對する四分の定率税と爲り、千九百十七年來土地の收益は特別所得税に於ける課税目的物の一種に充てられることゝ爲つた。英國の地租は土地から重なる所得即ち土地の賃貸又は其耕作に依つて、生ずる所得に所得税を課することに重きを置き、從來最も古き歴史を持つて居つた地租は地租賠償法に依つて、賠償された結果、今日に於ては殆ど租税制度に於て、重きを置くに足らない。

我國の地租制度

我國現行の地租制度は明治六年地租條例に依つて、定められたものをして、賦課したのであるが、改正法に於ては、土地の價格を標準として、賦課することゝし、又從來米納であつたものを金納とした。而して地價を決定するに就ては、土地の收穫を調査し、石代に依つて之を金錢に換算し、此内から種子代肥料代並に公課等を控除した殘額を純收益と認め、之を或る歩合の金利に依つて、還元するのであ



つて、地價に依つて課税すると云つても、其れは一の手段であつて何處までも收益に對する課税に外ならない。即ち自作地と小作地との場合に就て地益算出法を掲げれば、左の如くである。

田一段歩 此收穫米一石六斗 此代金四圓八十錢  
(一石に付き三圓)

内七十二錢種子肥料代(收穫の一割五分)  
殘四圓八錢

自作地の場合

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

百分の六は標準金利、百分の三は地租定率、百分の一は地方税であつて、地價は四十圓八十錢と爲る。

田一段歩、此收穫米一石六斗

此小作米一石八升八合(收穫米の六割八分)

此代金三圓二十六錢四厘

小作地の場合

(六二)

(六三)

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

小作地の利廻り標準は百分の四とし、他は自作地に於けると同じ、斯くて地價四十圓八十錢と爲る。

右の如き方法に依つて、地價を土地一筆毎に算出決定し、之を土地臺帳に登録する。而して特別の場合の外、此地價は永久に之を動かさない。土地臺帳には各筆毎に地番、地目、反別地價並に土地所有者の氏名を記載して、地籍を明にし、且つ所有權を確定する資料とする。土地臺帳に記載してある地目は土地を第一類地と第二類地とに區別し、前者を田畑、宅地、鹽田、鑛泉地等に、後者を池沿、山林、牧場、原野、雜種地とし、其地目毎に各土地の等級を定め、其等級に隨つて、相當の地價を定める。

右の如き次第であるから、土地臺帳制度に據る地租に於ては、法定地價と實際地價との間に、或る懸隔を生ずるだけ、税法の完璧を得られないのであつて、此缺點を除くには、地價の修正を行はなければならぬ。然も其全部に互る修正は費用と手數とを要する爲めに行はれ難く、或る限られた場合に於て、或は新に地價を設定



地價修正の  
行はれる場  
合

し、或は地價を修正することゝ爲る。其重なる場合を列擧すれば、左の如くである。

第一、地租改正後新に民有地と爲つた土地の如き従來免租地であつたが新に有租地と爲つた土地の如きに對しては、新に地價を設定する。

第二、土地の地目變換の行はれたとき、又は地類變換の行はれたときには、共に地價を修正する。地目變換と云ふのは、前記第一類中なり、第二類中なりに於て例へば田を畑にしたとか、池沿を山林にしたとか云ふ類であり、地類變換と云ふのは、第一類地と第二類地との間に於て例へば原野を田畑とするの類である。

第三、土地に開墾が行はれ従來山林や原野であつたものを田や畑にする場合には、地價の修正が行はれる。

第四、官有地を開拓して、鐵下年期を許可されて居る土地が年期満了に爲つたときは、地價が修爲される。

第五、荒地に爲つた土地が年期満了しても、原狀に恢復しないときには、地價が修正される。

(六四)

右の如く地價修正の行はれる場合は、其れれ規定されて居るが、全國に互つて、時の事情に適合するように根本的に地價修正の行はれるのと比較すれば、何としても事の姑息的である嫌を免かれない。畢竟土地臺帳制度は課税上の便宜に着眼して、案出されたものであつて、他に之に勝る方法の存しないことを以つて、理由の重なるものとし、制度其ものに卓越した長所を有する次第ではない。却つて其編成に長日月を要し、其爲めに調査の結果が實際の狀況に符合しないように爲ることの如き、調査に費用を要することの如き、調査の局に當る専門家の決定に誤謬なきを得ないこと、調査後に土地に改良行はれ、又土地に直接の關係なき社會的事相に變動の生ずる爲めに、負擔に不公平を生ずることの如き、何れも土地臺帳制度に伴う缺點であつて、我國の地租に於ても、此種の缺點は明に看取されるのである。

地租改良の  
諸説

斯くて我國に於ても地租制度を改良する諸説がある。地租其ものを地方に委譲し、地方團體の財源たらしめようとする説は、姑く措き、改良論だけに就て考へても、或は土地の賣買價格を課税標準とする説もあり、又收益申



告制度を以つてしようとする説もある。前者の不適當であることは曩に一言した通りである。後者の方法は如何であるかと云ふに、此方法を以つてすれば、總て土地所有者をして自ら収益を申告させ、適當の機關に於て、之を査定し、以つて課税價格を決定することゝ爲るのである。然しながら此方法には種々の缺點がある、其重なるものは

第一、此方法は納税者の正直なる申告を得て、始めて完全に行はれるものである。納税者の徳義に、充分の信用を置き難き場合には、弊害の百出を免かれ難きこと

第二、我國の如く自作農の制度が廣く行はれ、小規模の土地を所有して、之を耕作する農民の多き場合には、殊に申告法の缺點を大ならしめること、

第三、農業は商工業と異なり、帳簿其他の書式に關する施設が頗る不完全であつて、當業者の爲した申告に對して、査定機關に於て、其確否を調査するに困難を感ぜざるを得ること

の諸點である。斯くて我國に於ても地租制度の改善と云ふことは、容易に行はれ

ず、單に時々地價の修正を行ひ、必要に應じて、地目の變換を爲し、萬般の調査に確實を期し、地租の負擔に生ずる必然の不公平をして成る可く寡小ならしめるに止まるのである。姑息と云へば、姑息に相違ないが、土地臺帳制度の下に於て誠に已むを得ざる所に屬する。

地目變換後  
に於ける地  
價の據置  
右に述べた如く、土地の狀況に變動があれば、直に地價を修正することからと云つて、必ずしも即時に之に伴つて収益が増加するとか、収益が発生するとか云ふものではなく、其増加又は發生には或る年月の經過を必要とする。即ち斯る期間土地の價格を變換以前の儘に据置き、地目として充分に利用されるに至つてから、地價を修正することゝ爲るのであつて、其場合並に据置年限は左の如くである。

第一、開墾の土地は開墾が成功しても、開墾着手の年から、二十年間は地價を修正しない。二十一年目に於て始めて成功した部分の土地に對して、相當の地價を設けるし、成功するまでに、十年以上の歳月を要するような開墾を行つた場合には、四



十年間地價を据置くことを得るのであつて、此四十年間を開墾後下年期と云ふのである。

第二、官有地を開拓して、民有地とした場合には、前同様の趣意に據り、二十年間の開拓後下年期の許可を受けることが出来る。此期間の満了するまで、民有と爲つた當時其土地に相當する地價が定められ、之に據つて地租が徴收される。

第三、地目變換の爲めに、殆ど開墾と同様の勞力、費用の要される場合には、開墾に準じて、四十年間の地目變換地價据置年期の許可を受けるのである。

免租の行は 地租が土地臺帳制度に於ける土地の價格に據つて、賦課される以上は、免租の場合 年の豊凶、收穫の良否に依つて減免の行はる可からざるものであつて、

収入の確實と云ふことは、實に此點から生ずるのであるが同時に負擔の公平を失するの虞れは何としても之を避けるを得ない。此等の弊害を緩和する爲めに、法律は種々の規定を設けて、免租を行うのであつて、其重なる場合は左の如くである。

第一、官有地を民有地に移すに當り、官有の水面を埋立て、又は開拓して、民有とした土地に就ては、六十年間地租を免除する。新開免租年期なるものは是れである。

第二、天災地變の爲めに、地形が變じて荒地と爲つた場合には、十五年以内地租を免除される。荒地免租年期是れである。

第三、災害又は天候不順の爲めに、收穫皆無と爲つたような土地に就ては、其年限り、田畑租を免除する。

税率地價其他に關する規定 以上掲げた以外の點に就て現行地租に關する規定を一瞥すると、税率に就ては

- 宅地 地價百分の二箇半
- 田畑 地價百分の四箇半
- 其他の土地 地價百分の五箇半

とし、宅地の地價に就ては、明治四十三年法律第三號宅地地價修正法に據つて、宅地の修正地價は本法に依り定めたる賃貸價格の十倍とす。但し賃貸價格の十倍が市街宅地に在りては、現在地價の十八倍、郡村宅地に在りては、現在地價の七倍二割を超ゆるときは、市街宅地に在りては、現在地價の十八倍、郡村宅地に在りては、現在宅地の七倍二割を以つて其地價とす



ることが規定され、續いて本法に於て

賃貸價格と稱するは貸主が公課修繕費其他土地の維持に必要なる經費を負擔する條件を以つて、之を賃貸する場合に於て、貸主の收得す可き金額を云ふと規定されて居る。又有租地の外に、多くの免租地が法律に擧げられ、國府縣郡市町村其他勅令を以つて指定された公共團體に於て公用又は公共の用に供する土地を始め、私人の所有であつても、公益に關係を有する土地は多く免租地と爲る、其外に免租と爲るものは、曩に述べた通りである。大正十年の統計に據ると、有租地面積一千五百四十一萬八千町に對して、免租地は百四萬四千町である。地租の負擔が一般に普及するものであり、此點に於て、一の特色を有することは、曩に説明した所であるが、其一斑は左の表に於て、之を明にするを得るであらう。

地租納額別人員(一月一日)

納額	大正八年	大正九年	大正十年
一萬圓以上	五	七	六
五千圓以上	三八	三七	四三

二千圓以上	二一〇	二二八	二二四
千圓以上	七七三	七七三	七八九
五百圓以上	三、二九一	三、三〇七	三、三七〇
二百圓以上	一八、七三二	一八、五三三	一八、六八九
百圓以上	四九、七五四	四九、四三八	四九、七五二
五十圓以上	一四二、一二六	一四二、一二六	一四一、一五四
三十圓以上	二四七、四一二	二四七、四一三	二四六、五五四
二十圓以上	三三四、九九九	三三六、九七三	三三六、四七八
十五圓以上	三二三、三一二	三二四、九八四	三二五、九〇二
十圓以上	五六九、五三八	五六五、〇四八	五六七、七一五
七圓以上	五五五、七七三	五五九、七三二	五六四、二〇一
五圓以上	六一一、〇一一	六一七、三七四	六二二、一六六
三圓以上	九七二、九一六	九八四、八一七	九九六、七一六
二圓以上	八六三、一八五	八七三、七二八	八八〇、五二四



一圓以上	一、四〇三、六三八	一、四一九、八七八	一、四三六、三一四
五十錢以上	一、一八五、〇一〇	一、五九九、四九九	一、二二六、〇八六
二十錢以上	一、〇七三、八一五	一、〇八九、五二四	一、一〇五、一五六
二十錢以下	一、九五九、七四八	一、九九六、九二一	二、〇二九、五六九
計	一〇、三〇六、二八七	一〇、四二九、五六〇	一〇、五四一、三〇八

即ち地租の納税者が一千万人の多きに上り、殊に其約半数は一圓以下の納税者であると云ふことは、地租が餘程一般に普及して居り、而して多数の國民に納税義務を課し、又其義務の何ものたるやを感得せしめる方便と爲る所以を明にするものである。

地租の外に収益税系統の租税を以つて目す可きものは建物税と營業税との兩者である。英國に於て行はれる如く、建物税を家屋の居住者に就て徴收する場合には、其税は直接消費税の一種と認められるが、他の多くの國に曩に行はれた如く又、現に今日行はれつゝあるが如く、建物の所有者に就て其收得する収益を標準として、課税するときには、勢収益税たらざるを得ないのである。

建物税賦課の理由 建物税は始めは土地に附屬した物件又は土地の上に加へられた一種の改良として、土地に對する課税に包括されて、賦課されることを常とした。

其賦課の理由とする所は第一建物が土地に定着して居る結果、地租に關聯して、之に課税すれば、最も容易に行はれること、第二建物殊に家屋は一般の國民に依つて利用され、且つ其之を利用する程度は人々の納税力に對して、大體均衡を保つて居るから、之に對する課税は一般に普及し、且つ負擔の公平を得ること、第三建物は外部に現出して居る爲め、之に對して價格を査定し、税金を徴收するのは、比較的難事でないことの諸點に外ならない。然しながら建物税賦課の方法に就ては、建物の變遷に依つて幾多の異動がある。其最も幼稚なるものは曩に述べた如く、家屋を土地改良の一種と認め、地租の一部に充てる方法である。

封建時代に爲つてからは、家屋税として一個獨立の税目に爲つても、尙ほ竈税とか、煙突税とか、戸窓税とか云ふような形態に於て行はれるを常とし、近代に至つて、家屋の種類を參照し、賃貸價格とか、建築價格とか云ふものに就て、課税することゝ爲つたのである。英國は家屋税に就て最も古き歴史を持つ國であるが、之に



徴すると、千六百六十二年竈税の形態に於て賦課されたものが實に家屋税の端緒であつて、千六百八十八年の改正に依つて、窓税と爲り、家屋の有する窓の數に依り例へば窓十個又は其以下に對する税を年額一志とするが如くに、税率を定め、十八世紀末に至るまで行はれたが、家屋の有する窓數の多寡は必ずしも家屋の價格と一致しないし、又收税官の臨檢前に窓を閉塞し、其後に之れを開通することに依つて、遁脱を試みるの弊も行はれ、結局千七百七十八年來家屋の賃貸價格を標準として課税する方法が行はれ、今日に至るまで、此課税法の下に、國稅たる地位を占めて居るのである。佛蘭西に於ては、從來戸窓税と建物税と併立して賦課されたが、前者は如何にも時代後れのものである故を以つて、千九百十七年限り廢止され、同年以後獨り建物税の存するのみであるが、此税法に於ては普通の住家と營業用の建物との區別が設けられ、前者に就ては其賃貸價格から百分の二十五、後者に就ては其賃貸價格から百分の四十を控除したものを以つて賃貸價格とし、之に百分の三、二の比例税を課する。

斯の如く家屋税は家屋の賃貸價格を標準として賦課することが殆ど一の原則

賃貸價格を  
標準とする  
家屋税の當  
否

と爲つて居る觀がある。然し實際問題として其當否を考へると、自ら疑問の生ずることを免かれない。家屋税は家屋の收益に對する課税であつて、自ら地租と混淆することを許す可からざるものである。然るに家屋の賃貸價格は家屋の所有者に依つて、何を標準として、決定されるかと云へば、所有者は第一家屋建築の爲めに投じた資本に對する利子、第二家屋建築上、使用される宅地に對して、自己の支拂う地代を回收する程度に於て、適宜賃貸價格を定めるに相違ないのである。随つて家屋の賃貸價格の内には、建築用宅地に對する地代が含まれて居るのであるから、家屋の賃貸價格に對する課税は自ら宅地の地代に對する課税と爲り、地租として既に宅地に課税を行つて居る場合に於ては、宅地に向つて、二重の課税を爲すの結果を生ぜざるを得ない。但し宅地の地價は社會の進歩と共に、自然に増加する勢に居るものであるから、地租と家屋税との双方から、之に向つて課税すると云ふ政策論が主張されることとあれば、問題は自ら別箇のものとして爲るのである。尙ほ賃貸價格を標準として、家屋税を賦課する場合に生ずる一の困難がある。假に全國に存在する家屋の大部分が貸家であるとすれば、其家屋



には正に賃貸價格が實在して居るのであつて、實在して居るものを調査し、査定するのは容易であり、又其正確を期し得られる。大都會に於て家屋税の賦課の比較的簡易に行はれる所以であるが、我國の如き大小都會の別を問はず、小規模の自家所有に係る家屋の群を成して居る場合に、賃貸價格に就て、課税する方法を採用すれば實在しない賃貸價格を調査するのであつて、調査の正確を期し難く、爲めに此點に於て缺陷を生ずることを免かれぬ。

**家屋の建築價格に對する課税** 茲に於てか家屋に課税する場合には、家屋の賃貸價格を標準とせず其建築價格を標準とするを可なりとする議論を生ずる。即ち建築價格

は大體上家屋所有者が家屋の利用に依つて回收する收益の多寡を左右する、家屋建築の際に家屋所有者をして建築價格を申告せしめ、之に對して査定を加へたならば、眞實の價格を知るに容易なることは、建築價格を標準とする家屋税制度の主張される論據であるが、一方に幾多の缺點なきを得ない。即ち第一建築價格は必ずしも家屋の賣買價格と一致するものでない、家屋が建築されてから、年限の経過するに隨つて兩者の間に相違を生ずるのは免かれ難き所である。斯くて建築價

格に就て、家屋の賣買價格を見出さうとするには、建築價格から若干の減損歩率を定めて、減價計算を爲すことを必要とし、其手續に於て煩雜を免かれず、第二家屋の建築價格は建築後次第に減損するものであるとしても、尙ほ建築後に於ける一般經濟社會の狀況殊に土地の所在する地方の狀況に依つて却つて價格の騰貴を見ることがなしとしない、隨つて減價計算の如き、建築後何年を以つて、之を爲す可きであるかと云ふ問題を生ずるし、減損歩率の如きも、家屋の種類殊に建築材料の如何に依つて、自ら區別を設けなければならぬのである。

**家屋税の轉嫁問題** 家屋税の轉嫁は從來興味ある問題として、學者の研究に上つた所である、家屋が宅地の上に建築されるものである以上は、家屋税の一部分

は當然宅地の上に負擔を及ぼさざるを得ない。如何なる形に於て、宅地に負擔を及ぼすかと云へば、家屋税の賦課が家屋の建築される勢を沮止し、斯くて宅地に對する需要を減じ、其減少が宅地料の低減を惹起す結果として、宅地所有者に一部分の負擔を移すことゝ爲るのである。蓋し家屋は一種の物資であり、其性質から云へば、容易に消耗しない物資に屬する。隨つて物品課税に關する原則を移して、家



正統學派の 屋税の轉嫁に用ひるのが一般に行はれる所であつて、アダム・スミス、リ  
意見 カード・ミルの諸氏は宅地に對する租税は地主の負擔に歸するが、家

屋税は家屋居住者の負擔と爲ると云ふことを論じた。蓋し彼等の考へる所に據れば、家屋所有者は何處までも正常利潤を得なければならず、之を得る爲めには、税金だけ借家料を引上げ、負擔を家屋の居住者に移すものとしたのである。然しながら家屋税の轉嫁の決定される事情は決して斯の如く簡單ではない。第一に宅地の地代に對する租税に就て考へるに、其れが他に轉嫁するかどうかを決定する。宅地と地代とは土地に對して宅地以外に使用する道が開かれて居るかどうかと家屋税との關係の一事である。假に土地が宅地以外に即ち農業上に使用される道が開かれて居るとすると、宅地の地代が税金額以上に農業地の地代に超過して居る以上は、如何なる地主も課税後に宅地を一變して、耕地とするの舉に出でないであらうが、税金が宅地の地代の耕地に於ける地代の超額額を蠶食した場合には、宅地の所有者は土地を耕地とするとに躊躇せず、斯くて宅地に對する租税は家屋所有者を経て、居住者の負擔に歸するのである。然しながら實際問題として考へると

今日の如く、大都會に於て宅地に對する需要が著しき勢を以つて増進し、地代の昂騰亦大なる場合には、宅地の所有者は獨占的利益を占める地位に居るのであつて、隨つて家屋税の一部が宅地に賦課されたとしても、決して土地を宅地として利用することを廢さない。若しも之を廢したならば、租税を負擔よりも更に大なる損失を蒙ることゝ爲り、之を恐れて、其利用を繼續したならば、結局自ら宅地に對する租税の負擔に當ることゝ爲るのである。

一般家屋税の轉嫁 然しながら一般家屋に對する租税の轉嫁は之と同一であるを得ない。蓋し家屋の賃貸価格は家屋に對する需要と其供給との關係に依つて

定まるが如く、賃貸価格の高低も亦需要供給の關係を左右するに就て、與つて力ありて認められる。今家屋税が家屋の居住者に就て徴收された場合を考へるに、斯る税金の賦課は家賃の上進と同一であつて、普通の物資に於ける代價の騰貴と異ならない。而して價格の騰貴は需要の減退を惹起すことに依つて其騰貴する勢を或る程度に於て抑制し、家屋税負擔の一部分を家屋所有者に轉嫁せしめるに至る。一方に家屋は其性質上、繼續的のものであるから、斯く所有者が租税の負擔を



蒙るに至つたとした所で、需要の減退と均衡を保たしめるまでに、家屋其もの、供給を制限するを得ない。其制限を見るには、自ら或る時期を要するし、又如何なる時に、斯る事實が生ずるか、は、家屋の所在する地方の状況に依つて、自ら異らざるを得ない。例へば其地方が非常に繁昌する状態に居れば、家屋に對する需要は甚だ盛であつて、結局賃貸價格をして課税以前の標準點に達せしめるのに、永い時期を要しないが、其地方が停滯的狀態に居れば、家屋税の負擔は何時までも家屋所有者に留まり、其所有者は此場合に於ては、固定資本を所有して、移動回收の困難を訴へる者と擇ぶ所ないのである。然しながら、家屋所有者は何時までも斯る負擔に當つて、自ら安んずるものではない、斯る負擔に當ることの結果、自己の得る収益が正常利潤以下に下ると認められた場合には、自ら家屋の建築に資本を供用けるとを廢し、資本を他の方面に運用して、以つて利殖を謀るとを得策とする。斯る趨勢が繼續したならば、宅地に對する需要は減少し、宅地の地代の低落するに依つて、地主自ら家屋税の一部分を負擔する、其低落の程度の大なるときには、家屋所有者は家屋税の負擔を免かれ、宅地所有者のみをして其負擔に當らしめるを得るのである。

營業用の建 次に營業上の用に供される建物に對する課税に於ては消費者に對す  
物に對する 課税の場合 轉嫁の關係を生ずる。蓋し工場店舗住家兼用の建物等に租税が賦課された場合には、其租税は營業者に取つて、生産費の一部に當るのであつて、其供給する物資の價格を引上げるに至る。若しも其租税が總ての營業者に向つて、平等劃一に賦課されたならば、斯る價格の引上げに依つて、税金を消費者に轉嫁せしめる作用を生ずることは困難であるが、斯る平等劃一の課税は望まれ難い所であつて、結局租税の負擔の重い事業は其軽い事業に比較して、資本の回收、移轉を生ずる勢強く、其規模の縮小に依つて、供給に減少を來し、價格の騰貴に依つて、消費者に對する負擔を加重するに至るのである。

## 資本利子税

収益税の一種として、歐洲大陸諸國には資本利子税なるものがある。是れは動産に屬する資本の所有者が其資本の運用に依つて得た収益に賦課する租税であつて、資本全般に課する、租税や資本と企業能力と結合されて生じた収益に課する租税とは自ら別種のものに屬する。即ち資本利子税に於ては資本を所有する者が之を貸付の形態に於て利用し、國債、株式、債券等の形に於て



る貸出又は普通の定期貸付、年賦貸付等に依つて、債權を設定し、是等を通じて得る利子に賦課する。利子の金額其ものに課税する場合もあり、又利子と資本との間に略ぼ一定の關係の存するとを認めて、資本金其ものに課税する場合もある。孰れの場合に於ても、利子支拂の義務ある者に就て、税金を徴收し、税金を差引きたる殘額を利子收得者に交付する方法の行はれることが多く、直接に利子收得者に就て徴收するものは少ないのである。

資本利子税の行はれるのは、埃地利、バインレン、ウキルテンベルグ、獨逸、共和國等を重なるものとし、佛蘭西に於ても、近年まで行はれて居つた。即ち同國には千八百七十五年來動産收益税 (l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières) なるものがあり、株式の配當金、國債、地方債、債券の利子、組合の利益金、年金、割増金等に四分の課税をする定めであつて、千九百十六年現行の類別所得税の一種に編入されるまで繼續した。埃地利に於ては、千八百九十六年十二月の法律に據り、各種の放資より生ずる利子、土地の賃貸料、年金、銀行の預金並に貯金利子、抵當付貸出金利子等に對して、其れごとく課税し、獨逸に於ては千九百二十年三月の法律を以つて、共和國資本利子

税が設けられ、資本より生ずる利子を七種に區別し、之に對して大體一割の課税をすることとした外、二三聯邦州に同種の税法の行はれることは、上記の通りである。資本利子税が或る三四の國に於て實行されるに止まり、一般に及ばない道理は之を厲行することが困難であり、脱税の容易である爲めに、負擔の不公平を生ずると云ふ缺點に存するのである。例へば佛蘭西の動産收益税の如き、専ら會社の株式に對して、賦課される租税であるが、斯る租税あることは必ず會社の成立を妨害し爲めに租税の負擔を免かれる勢を生ずる一方に、外國に對する放資を獎勵するに至る。之を全體から見て、土地、建物、營業等の收益に對する課税の並び行はれて居る國に於ては、特に資本利子税を賦課する餘地を存しないのである。

營業税の賦課せらるゝ、資本の運用に依つて生ずる利子と云ふような狭いものでなく、商工業理由の經營から生ずる利潤全體を標準として賦課される租税は即ち營業税であつて、左の理由の下に主張される。

第一、營業税は地租と相俟つて、租税負擔の均衡を保つ用を爲すこと。地租が土地所有者に對する収益税である以上は、營業税は商工業者に對する収益税である



國に依つては營業稅の範圍を廣くし、手工業者とか、高等職業の當事者とか云ふよ  
うな者の得る收益にも課稅する例がある。現に佛蘭西に永く行はれた營業職業  
稅の如きは之に屬するものであつたが、營業稅の本體は何處までも商工業者の利  
潤に課稅することではなければならず、又斯く課稅されることに依つて地租と相對  
して一國の租稅制度に於て相並立する地位を保ち課稅負擔の公平を保つを得る  
のである。

第二、如何なる國に於ても、經濟生活の發達は商工業の繁昌を通じて、之を見るを  
得るのであつて、商工業繁昌し、人口の都會に集中すると共に、地方の農村は自ら衰  
微する傾向を免れない。然らば一國の租稅制度に於て收益稅として、地租と營  
業稅との二者を並立せしめ、兩者の收入をして互に相消長する關係を保たしめる  
ことは、租稅收入の確實を期する所以であると考へられる。

以上の理由に據つて、商工業者に對して、其利潤に課稅する考へは餘程以前から  
行はれて居るのであつて、彼の商工業に對する免許料の如き、利潤課稅の一種であ  
ると認められる。既に利潤課稅である以上は營業稅に於ては、一々當事者に就て

其利潤を査定し、以つて課稅標準に充ててゐることを至當とする道理であるが、利潤の  
ものたる、金利、企業者利得、貸銀等種々の要素を包含し、一の利潤に於ける是等組成  
分子の割合には、其れく相違があつて、營業者に之を申告させることにした所で、  
外形の租稅 容易に確實なる申告を得る望がなし、官廳に於て之を査定するに困難  
標準に據る 營業稅 なきを得ない。茲に於てか營業稅を賦課するに當り、營業者の實際に

收得する收益の多寡を査定せず、單に此收益を生ずるに就て、關係を有し、又其多寡  
を左右すると考へられる外形の事物を取つて、目標に充て、之に對して課稅する方  
法が佛蘭西の營業職業稅法に行はれ、日本の如き現に之を模倣して、現行營業稅法  
の根抵を形作つて居るのである。

營業稅の課 然らば何を以つて營業稅の課稅目標とするかと云へば建物の賃貸價  
稅目標とな 格、從業者の數、賣上金額、請負金額、資本金額、報償金額の如き、即ち其れで

あつて、各種の營業に就て、是等目標の二又は三を使用する。固より是等の目標は  
正確に營業收益の多寡を表示する者と認めるを得ない、一の營業者と他の營業者  
とを比較し、例へば前者は從業者に向つて、殊に休憩を與へない位に彼等を虐遇す



るが、後者は大に彼等を優遇するとする、然らば遠き將來に於ける結果は兎に角、目前の處では同一額の營業收益を擧げるに當つて、前者は割合に少數の從業者を以つて足るに反し、後者は割合に多數の從業者を使役しなければならぬことゝ爲り、從業者を課税目標とする營業税を以つてしては、負擔は前者に軽くして、後者に重からざるを得ない。然も斯る課税法の主張されるのは、要するに一方に於て詐欺に基く脱税の危険を避け、他の一方に於て稅務當局者の行はんとする苛察誅求の弊を除かんとするの趣意に據るのである。蓋し收入の豊富であることゝ、租税負擔の公正であることゝは、租税賦課に於ける二個の要件である。二個の要件を一の制度に具備することは、固より大切なる所であるが、時には一方に重きを置いて他方を輕しとすることなきを得ない。即ち上記の如き課税目標に據る營業税に於ては、目標と營業收益と一致しない結果として、負擔の不公平を生ずることを免かれないが、此不公平たる、營業收益を直接に査定することに依つて生ずる苛察の弊や納税者の自己申告に伴う不正直の誘導に比較したならば、遙に害の少なきものと考へられる。殊に營業收益は今日商工業の發達した國に於ては、國民收入

中の重要な部分であつて、之に對して課税を逸するが如きは、事情の許す可からざる所であり、旁々佛蘭西流の外部の目標に據る課税法が永く同國に行はれ、又現に日本に行はれつゝある所以であると解される。

## 日本の營業

## 税法

我國現行の營業税法は明治二十九年に制定されたものであつて、明治四十三年以來大正十二年に至るまで、數回の改正を経たが、其根本たる外形の目標に據つて、商工業者に課税を加へる一事に就ては、毫も異なる所を見ない。營業に對する課税は明治八年以來諸府縣に於て、地方財源を調達する目的を以つて採用されて居つたが、地方行政區域に依つて、稅率や、課税の方法の異なる一方に、商工業は地方を通じて、移動の自由の認められて居るに於ては、租税と産業分布の狀態との間に調和が保たれない、換言すれば地方に於ける經濟上の狀況から判斷して、或る種類の産業は當然其地方に起ることを有利なりとする道理であるのに、偶々當該地方に於ける營業稅負擔苛重であり、加ふるに徵收方法亦煩雜であるとしたならば、事業は寧ろ經濟上の狀況は不利であつても、尙ほ租稅負擔の輕い他の地方に移動せざるを得ない、斯の如きは經濟上に於ける産業分布の關係を稅



法の爲めに紊亂するものであつて、國民經濟の見地に於て、不利益の甚だしきものとしなければならぬ。茲に於てか明治二十九年國稅としての營業稅法が制定され、全國商工業者に對する課稅を國法の下に統一すると共に、地方團體が其管轄下に於ける商工業者に負擔を加へる場合には、

第一、國家營業稅に對する附加稅の方法を以つてすること

第二、國家營業稅法に於て課稅するものと指定されて居らない種類の營業に對し、又指定されて居る營業であれば、其課稅目標の限度以下に居るものに對して、課稅すること

の制限が設けられた。即ち現行營業稅法に於ては、普通店舖、工場、營業所を構へ、營利の目的を以つて、營まれる商工業十數種を指定して、納稅の義務あるものとし、免稅點を定めて賣上金額一年二千圓未滿の物品販賣業、資本金一千圓以下の金錢物品貸付業、資本金五百圓以下又は從業者三名以下の製造業、從業者三名以下の運送業、印刷業、出版業、寫眞業一年の請負金額一千圓以下の土木勞力請負業、新聞紙法に依る出版業、建物賃賃價、格百圓未滿の席賃業、從業者四人未滿の旅人宿業、料理店業

報償金年額二百圓未滿の周旋業、代理業、仲立業、問屋業、信託業等を擧げ、一方に政府の發行する印紙切手類の賣捌、自己の採掘又は採取したる鑛物の販賣、度量衡の製作修覆、販賣を爲す者には全然稅金を免除することとし、大正十二年三月法律第號の改正に依り、各種營業の課稅標準に對する稅額は左の如く定められた。

業名	課稅標準	稅率
物品販賣業	賣上金額	卸賣甲 萬分の八 卸賣乙 萬分の二 小賣 萬分の三 一人毎に二圓
銀行業、保險業、無盡業	資本金額	一人毎に二圓
金錢貸付業、物品貸付業	運轉資本金額	千分の四、八
	從業者	一人毎に二圓
	資本金額	千分の三、三
	從業者	一人毎に二圓
製造業、印刷業、出版業、寫眞業	從業者の内、職工	



運送業、運河業、棧橋業、船舶碇  
繫場業、貨物陸揚場業

勞役者

一人毎に五十錢

資本金額

千分の三、五

從業者

一人毎に二圓

從業者の内、職工勞働者

一人毎に五十錢

建物賃賃價格

千分の五十七

從業者

一人毎に二圓

從業者の内、職工勞働者

一人毎に五十錢

收入金額

千分の十四

從業者

一人毎に二圓

從業者の内、職工勞働者

一人毎に五十錢

請負金額

千分の二八

仁業者

一人毎に二圓

從業者の内、職工勞働者

一人毎に五十錢

建物賃賃價格

千分の七十九

請負業

鐵道業

倉庫業

席貸業

料理店業

旅人宿業

周旋業、代理業、仲立業、問屋業、  
信託業

從業者

一人毎に二圓

建物賃賃價格

千分の八十

從業者

一人毎に二圓

建物賃賃價格

千分の五十

從業者

一人毎に二圓

報償金額

千分の二十一

從業者

一人毎に二圓

尙ほ銀行業、保險業、倉庫業、製造業、印刷業、出版業、運送業、運河業、棧橋業、船舶碇繫場業、鐵道業を開始する場合には、開業の翌年から三箇年間營業税を免除する規定である。從來營業税の施行に就ては、種々の困難が伴はざるを得なかつた。第一建物賃賃價格を決定するに當り、稅務當局者の專斷が行はれて、納稅者を苦しめたこと、第二營業者の家族を從業者に加へないものであるから、雇人を家族の一員として、脫税を企つる弊を生ずること、第三營業の性質上、從業者殊に幼年の從業者の多



いものに對して、負擔の不公平を生ずること、第四外形の課税目標に據る結果、或る年度に於て事業沈衰し、營業收益減少しても、課税目標の存在して居る以上は、之に對して税金の賦課を強要されることの如き、營業税法の缺點として認められて居つたのである。斯くて政府も大正三年以來營業税法の改正に着手し、十五歳未満の者を従業者から除外し、又従業者と職工勞役者との間に就て、税額に輕重の差別を設け、續いて大正十二年の改正に於ては、其第二十九條を以つて、其年ニ於ケル營業ノ利益カ其年分營業税額ニ達セサルトキハ、營業者ノ請求ニ因リ、其不足額ニ相當スル營業税ヲ免除スと云ふ規定が設けられたのである。

營業税の實 最後に營業税法の實績を見ると、収入は

大正七年	三四、三七五、四六七圓
八	四四、〇七五、一九九
九	六二、〇九二、四五四
一〇	六八、四五三、九〇一
一一	六六、八三八、二〇五

一二

四九、四七七、一四二

であり、更に大正九年度に就て、營業税納額別人員を見ると左の如くである。

個 人	法 人
五十萬圓以上	一
二十萬圓以上	一〇
十萬圓以上	二〇
五萬圓以上	五三
二萬圓以上	一四九
一萬圓以上	二四一
五千圓以上	四三四
二千圓以上	一、一七九
一千圓以上	一、〇四五
五百圓以上	二、八二八
二百圓以上	一三、二九四
收入論 其四 租税各論	五、一五七
	二五三



百圓以上	三〇、九四六	四、六四五
五十圓以上	七七、五四八	四、五〇一
三十圓以上	一一四、六三八	二、七四七
二十圓以上	一三六、四二八	一、五六八
十五圓以上	一一〇、〇六一	六四六
十圓以上	一三八、二二八	四四五
五圓以上	六一、二二九	一二五
三圓以上	八七七	一一
三圓未滿	三〇	一
計	六八七、八九六	二六、四二九

個人營業者中十圓以上五十圓未滿の營業税を納付する者の多き事實は營業税が如何に小規模の營業者に負擔を加へて居るかを明にするものである。

第二節 主體税の發達

收益税制度 以上説明した地租、建物業税、營業税等は一括して、收益税と稱される。既

の發達 收益税である以上は、課税の實際に於て、單に人の所得の依つて生ずる生利的有形物を見るのみであつて、其收益を收受する人の人的狀況の如きは、全然之を問はないのである。是れが所謂客體税なるもの、特色を以つて目される。即ち收益に課税する場合には、納税者は實際自己の收得した收益に就て、負擔を蒙るのであつて、收入に伴はない租税の負擔を強いられて、之に苦むことはなく、一方に課税は收益を生ずる個々の目的物に就て賦課されるのであるから、收益の査定も亦容易に行はれる道理である。思ふに十九世紀の初葉まで、諸國に於て租税が主として客體税の形態を以つて賦課され、其後に於ても主體税と相並行する地位を占めたのは、以上の理由に據るものと解されるが、一方に收益税制度の缺點を擧げれば、相應に之を數へるを得るのである。蓋し租税は如何なる形態を以つて、之を賦課した所で結局人に依つて支拂はれるものであつて、土地とか、家屋とか、營業とか云ふような無機物であつては、租税の支拂に就て、何等の關係を持たない、收益税を賦課するに當つては、一個の財産に就て收益を査定するには相違ないが、租税は納税者の收入に依つて支拂はれるのであつて、隨つて收益に課税すると稱して



も、終局に於ては、人に課税すると異なる。然るに収益税制度に於けるが如く、収益なり収益の生ずる生利的物件のみを見て、納税者の社會上に於ける狀況即ち収益税制度の人的狀況なるものを考量しないとしたならば、此點に於て租税負擔の缺點

不公平を生ぜざるを得ない。更に収益税制度の缺點とする所は同税制度に於ては、収益の生ずる個々の物件に就て課税するのであつて、其収益が幾多の形態から發生して、個人の手に移つた場合に生ずる納税力に就ては、何等の考量を與へない。随つて収益税制度に於ては比例税法を適用するの外に道はない。

蓋し此制度の下に於て、累進税法を採用したならば、或る金額の収益を得るに就て、一個の物件からするものと、數個の物件を通じて、得るものとの間に、負擔の公正を失するに至るからである。然も近代富の増殖する勢の盛であり、又所得の金額の大なる結果、租税制度に於て、累進税法を適用する必要の著しきに當つて、収益税制度の下に、累進税法の實行を拒否するが如き、愚なりとせざるを得ない。

茲に於てか現行の租税制度に於ては、客體税に對して、主體税が行はれるに至つた。主體税の最も原始的のものは人頭税であつて、其れが階

級税と爲り、階級税が發達して、所得税と爲り、所得税こそ主體税の發達の極致と認められるのである。人頭税は總ての國民に對し、其人である故を以つて、同等の供與を命ずるものであつて、租税主體と租税客體と同一物であることを以つて、其特徵とする。斯る租税は其賦課の程度の大なることを期し得られない、若しも之を大ならしめれば、貧者の納税力を超過して、負擔を加へることの缺點を免かれなからである。斯くして人頭税は其性質上、國家を維持するに就て、豊富なる收入を生ぜしめるを得ない嫌あるのみならず、總ての國民に向つて、畫一な課税を爲すが如き富の分配の不平等なる今日に於ては、何としても公正なる租税を以つてするを得ない。富の分配に懸隔の少なかつた原始時代に於ては、人頭税が年と共に廢棄されるに至つたのも、亦敢て怪むに足らない次第であつて、今日合衆國を除けば、他の諸國を通じて、人頭税は歴史的興味の外、何も持たないものである。合衆國に於ては、人頭税は今日に於ても、或は學校維持、道路修築等の地方的事業の財源を得る爲めに用ひられ、或は州財政の爲めに用ひられる。然しながら何れにしても、人頭税の收入は極めて少額のものであり、外見



上其徴收は容易なるが如くであつても、實際には徴收に費用を要し、納税者の不平反抗を惹起すこと少なしとしない。茲に於てか人頭税に多少の潤色を施し、階級税なる形態を以つて主體税法を實行することも、或る國に於て行はれた。即ち人頭税に於て人を課税物件とするに反し、階級税に於ては、人の社會に於ける身分を課税物件とするのであるが、如何なる標準に據つて、人の身分を分類するに拘はらず、斯く分類された身分と納税力との間に、一致を缺く以上は階級税は負擔の不正なる點に於て、収入の豊富ならざる點に於て人頭税に比較して、相距ること、一步に過ぎないとしなければならぬ。

茲に於てか主體税の最も發達した形態の者として、所得税を見るに至るのである。從來納税力の標準として、種々の物件が選ばれ、而して其物件に對する租税が最も能く納税力に適應する租税であると考へられた。人體なり、階級なりの納税力の標準として、不適當であることは、既に述べた通りであるが、財産や消費を以つて、納税力の標準とする考へは多くの人々に依つて主張され、又其主張の標準に相當の根據あるやに考へられたのである。先づ財産を納税力の標準とする説の當否に就て考へるに、財産所有の状態の進歩しなかつた時代に於ては、私有財産は主として土地並に土地に附屬する物件から成り立つて居つたのであつて、財産税は事實に於て不動産税と異なる所を見なかつたのである。其後商工業の起るに隨つて、動産が種々の形態の下に發生し、財産税は一の税法の下に動産と不動産とを包括することゝ爲り、財産は一の階級と他の階級との間に於て又一の階級に屬する個人と個人との間に於て、納税力の高低をトする標準に充てられ、一般財産税が人頭税や階級税に代つて、有力なる租税と爲るのである。

右の如き事情の下に、一般財産税は或る時期を通じて、公正の觀念に適合した租税を以つて目されるのであるが、經濟社會が發達し、經濟生活が複雑に爲り、經濟的階級に差別を生ずるやうに爲ると、此税法に著しき弱點を生ずる。如何なる弱點財産税の缺を生ずるかと云ふことは、財産が納税力の表示として、不完全である一點六個條事に歸着する。即ち其不完全なる所以を擧げると、第一財産と其運用

に依る収入との間に一致を缺くこと、第二財産所得と勤勞所得との間に於ける差別の著しきに至ること、第三財産を納税力の表示として、認める場合に、負債に就て



如何なる取扱を爲す可きかに就て、困難を生ずること、第四財産を納税力の表示に充てると、富の種類に就て正當なる區別を爲し難いこと、第五財産税を以つてしては今日の如き發達した産業社會に存在する各種の形態の富に負擔を及ぼすに就て大なる困難の伴うことの諸點に外ならない。

右に對する

説明

第一、財産の價格が其收入に對して、正確なる割合を保つことは、論を俟たざる所であつて、學術上の言葉を以つて云へば、一個の財産は市場に於て、其現在並に將來に於ける收入の還元額を代表するものに外ならない。然しながら此道理は永き期間を通じて、現はれる所であつて、短時日に於ては、其然るとを期し得られず、斯くて財産の價格は其收入に對して殆ど關係を持たざる事實を生ずる。斯る場合に財産の價格を標準として、課税したならば、負擔の上に、不公平を生ぜざるを得ない。第二、經濟社會の發達尙ほ幼稚なる時代に於ては、財産の所有者こそ、國家に對する負擔の大部分を荷つたのであつて、財産を所有しない者は人頭税を通じて、負擔を蒙つたか、或は納税力を有しない故を以つて、全く負擔を免かれたのである。然るに近代に至つて、有利なる職業が續出し、高額なる俸給の給

與される地位が發生するように爲つては、勤勞所得が社會上に重要な地位を占め來るのは勿論である。勤勞所得の收得者に對して財産所得の收得者に比較して、税法上寛大なる取扱を與へなければならぬと云ふことは、今日一般の定説として認められて居る所であるが、一方に高額の勤勞所得を得る者をも、其勤勞所得である故を以つて、同じく寛大なる取扱の下に居らしめようとするのは、大なる間違である。然らば財産を以つて、納税力を表示する單一の標準としたならば、納税力に富る所得の種類に對して、全然課税を免除する不公平を免かれないのである。第三、財産を以つて納税力の表示に充てる場合に、其財産を擔保として起された債務は、財産の價格から、控除することを以つて、至當とする。然も脱税の目的を以つて起された名義上の債務と、眞實の債務との間に、正確なる區別を爲すを得るかどうかは、一個の疑問に屬する。第四、財産を納税力の表示とする場合に、財産の種類に就て正確なる區別を爲すを得るであらうか。財産の種類乏しく、數量少なく、財産の全體が生産上の用に供されると云ふような時代であれば、兎に角今日の如く消費者資本と生産者資本との間に區別があり、同一の財産であつても、主として享



樂の目的に供されるものと、貨幣所得を獲得する目的に供されるものとある場合に、財産を單位として課税し、其種類なり財産運用に依つて生ずる収益なり、収益獲得の爲めに費される費用なりを問はなかつたならば、負擔に不公正を生ずることゝ爲るであらう。第五今日の租税制度に於て、最も重要な條件として期待される所は租税の一般普及であるが、財産税を以つてしては、富の種々の形態に對して公正なる負擔を加へることは、富の種類の多様である今日、甚だ困難であつて、或るものゝ遁脱と或るものゝ重税賦課とを並び立たしめることを免かれない。一般財産税の下に、總ての個人に對し其所有する財産に課税することは、即ち財政上の公平を保たしめるを得る所以であると考へられたのであるが、今日の如く財産の種類が増加し、殊に動産が重要な地位を占めるに至つては、財産税は却つて偏頗不平等の租税たる嫌を免かれないのである。

消費を以つて納税力の表示とする

消費を以つて、個人の納税力を完全に表示するものであるとする説は中世紀の末葉から主張され、ボイダン、ホップス、ベッチー等十六七世紀の税法改革論者は多く此説に傾き、何人をして遁脱するを得ざらしめる税法を構成

することを以つて、急務とする考へから、人の貧富如何に拘はらず、必ず行はれる消費に課税するの可なることを信じ、消費に對する直接並に間接の課税は勿論、結局消費者の負擔に歸する商工業に對する租税の如きものを賦課す可きものとした。十六世紀から十八世紀に至る間を通じて、歐洲諸國に於て物産税制度の發達著しきに至つたことの如き、他の事情に依る所もあるが、右の主張に負う所固より少ない消費税制度 としてしないのである。消費税が財産税に附隨する缺點を避けるを得るは勿論であるが、同時に消費税其ものに幾多の弱處の存することを否定するを得ない。蓋し消費を納税力の表示として、用ゆる場合には、社會階級の差違に伴ひ、消費と収入との間に間隔の存する結果として、富者は自己の負擔に軽く、一方に収入の割合に多額の消費を行う貧者は重き負擔に苦しむことゝ爲る。換言すれば貧者の階級に於ては、生活に必要な消費の行はれた後には何等依頼す可き剰餘の存しないに反し、富者の階級に於ては、消費に幾倍する剰餘を見るであらう。斯る制度の下に於ては消費に對する課税が貧困階級に對する重荷と爲ること論を俟たないのである。即ち歐洲諸國に於て政治上の權勢が主として貴



族社會や金權者階級に掌握されて居つた時代を通じて、消費稅制度の採用に大なる故障を生じなかつた所以も自ら了解されると共に、近代の如く民主政治の思想の流布しつゝある時勢に於て、斯く貧困階級に不常なる負擔を加へんとする租稅制度が一般に非難されることも、亦敢て怪むに足らないであらう。要するに消費稅を以つて、納稅力を表示することは、鄙吝なる富者を有利にして、貧者に苛酷なる負擔を課するものである點に於て、到底許す可からざるものである。

次に收益を以つて、納稅力の表示とする説もあるが、其當らざるは、曩に述べた通りである。茲に於てか所得を以つて、納稅力の表示とする最後の段階に到達する。所得が納稅力の表示として、曩に掲げた數者に勝る特長を持つて居ることは論を俟たない。現に所得單稅に關する主張の行はれるに徴しても、所得稅の如何に重んず可きものであるかを知るに苦しまない。此點に就ては、節を更めて、別に論述する。

### 第三節 所得稅

所得稅の概 所得稅は今日文明國の租稅制度に於て重要な地位を占めて居るが

其之を可なりとする根據は左の數點に置かれて居るのである。

第一所得は個人の納稅力を表示する標準として、最も重要なものであるから、今直接に所得其ものを目的物として、課稅したならば、之に依つ

て始めて租稅負擔の公平を期圖するを得るのである。元來如何なる種類の租稅にしても、結局は個人の所得に依つて、支拂はれるには相違ないが、唯直接に所得に課稅されて、其儘納稅者の負擔に歸する場合と、間接に所得から支拂はれて、個人の負擔に屬する場合とあり、前者の場合に於ては、立法上の規定如何に依り、所得と稅額との間に、正確なる均衡を保たしめることも出来れば、納稅者の人的狀況を斟酌して、稅額を左右するを得るに反し、後者の場合に於ては、租稅の其負擔者に及ぼす作用は迂回的である爲め、所得の増減如何に拘はらず、稅額は一定して動かず、稅額と所得との間に均衡を保たしめるを得ない。此事は消費稅の缺點として、曩に述べた通りであるが、所得稅の下に於ては、直接に所得に課稅するのであるから、稅額は所得の高低に伴つて増減し、最も容易に、又最も確實に負擔の公平を保つを得る道理である。



第二所得税  
の負擔均衡  
作用を爲す

第二所得税は其税自身に於て、負擔の公平を得るのみならず、之を通じ  
て他の租税の爲めに生ずる負擔の不公平を矯制する作用を生ずるの  
である。蓋し一國に於て所得税の負擔に當る者は國民の一部分に過ぎない、即ち  
所得を有する者が既に國民の一部分に止まる其上に、所得税法を適用するに當つ  
ては、國家は税法運用の便宜に着目し、或る金額以下の所得は之を免稅點に置き、所  
得の其程度に達しない者には、然課税を免除する爲めに、所得税の納税者をして  
國民の一部分に止まらしめるのである。然も此一部分の國民たる他の租税殊に  
今日諸國の租税制度に於て、重要な地位に居る消費税を負擔するに當つて、納税  
力に對して、輕率なる負擔を蒙つて居るものである。然らば所得税の如き直接に  
所得の多寡を標準とし、又納税者の人的狀況を酌量する租税を賦課することは、消  
費税の負擔の輕きものと、其重きものとの間に於ける關係を調和する所以である  
と認められる。消費税が其税單獨に之を見た場合には、負擔の不公平を招くと云  
ふが如き缺點の存する拘はらず、尙ほ一の有力なる税目と爲るを得るのは、一方に  
所得税の如き、補償的作用を爲す税目あつて、全體に於て、負擔の均衡を保つ結果

であると考えなければならぬ。

第三所得税  
の收入の伸  
縮自在

第三所得税は其收入最も伸縮自在であり、弾力性に富む爲めに歲計の  
不平平均を容易に恢復し、其均衡を維持する作用を爲す便宜の大なるも  
のがある。租税の收入が伸縮自在であり、歲計上の必要に接すれば、之に應じて收  
入の増加を生ぜしめることは、收支の均衡を維持する爲めに、最も希望す可き所  
であるが、總ての租税に盡く此要件を備へしめることは、事實に於て難しとしなけれ  
ばならない、例へば消費税中、日常生活の必需品に賦課される租税の如き收入の豊  
富なるには相違ないが、之を徵收するなり、又は廢止するなりすることは、一國産業  
上の組織又は物資の生産若しくは取引上に重大なる影響を及ぼさざるを得ざる  
次第であるから、事變に應じて之を賦課し、事變の去つた時に、之を廢止すると云ふ  
ような輕卒なる處置は何としても行はれ可きものでない、又之を賦課し、増率した  
場合に、即時に徵收を行ひ得るかと云へば、さうではない。徵收期を或る時日以後  
に置き、納税者をして租税の徵收に就て、準備を講ぜしめる必要があるので、直に國  
庫に收入を得ることを期待し難いのであるが、所得税は之と異なり、平生から所得



の金額なり、納税者の状態なりに關する調査の備はつて居る以上は、一舉して其收入の増加を期し得るばかりでなく、其産業に及ぼす影響も他の租税に於けるが如く深刻なるものではない。蓋し所得は既往に行はれた勤勞の結果であつて、將來に行はれる取引に關係する所薄い、所得税の増徴は個人の生活に壓迫を加へるかも知れないが、生産上に使用される資本を蠶食したり、生産組織を攪亂したりする弊害は比較的少ない、斯くて所得税は歲計均衡の作用を致す一點から、今日の財政に於て、便利なりとされるのである。而して所得税は、單に事變に臨んで臨時の財源に供用されるに止まらず、平時に於て歲計上に收支の適合を得ない場合には、所得税を利用することに依つて、最も容易に歲計の均衡を維持するを得る、即ち全體の收入に餘りあれば、所得税の税率を低減して、剩餘收入を處分する、收入に不足を生ずれば、其税率を増加して、增收を得ることは、所得税に依つて、最も簡便に行はれるのであつて、又他に影響を及ぼすことも少ない。

#### 第四所得税の收入確實

第四所得税の收入は最も確實であつて、時勢の如何に依つて遽に變動しない經濟社會に於ける景氣の良否に依つて影響を蒙ることはある

が他の租税殊に消費税に於けるが如き甚だしきものでないばかりでなく、新興國に於ては税率を動かさずして、徐々收入の増加を期するを得る。斯る租税は租税制度の中堅として、依頼するに値するのである。

然らば一國の所得税制度は如何なる原則に基いて、之を構成す可きも所得税制度の構成の原則のであるか、私は其原則として左の三項を主張する。

#### 第一、課税に於ける差別主義

#### 第二、課税に於ける免除其他の寛典

#### 第三、課税に於ける累進主義

租税の畫一は租税の平等と同意義に解され、租税の畫一でなければならぬと云ふことは租税の負擔に於ける平等を意味するのである。然しながら負擔に於ける平等は數字上に於ける平等と同一のものでない。數字上の平等は人頭税に於て、之を見るのであるが、人頭税が個人間に於ける財産や所得の分配に懸隔の生じた後に、如何に不平等のものであるかは、曩に説明した通りである。故に租税の平等と云ふことは、關係的平等でなければならぬとして、何に對して平等の關係



を保たしめるかの問題を生じ、個人の納税力を標準に充てることが説明された。而して所得税の場合に、第一に考量を要する點は所得の絶對的金額のみを以つてしては、納税力の正確なる標準とするを得ない、所得の各種類に就て區別を爲し其依つて生ずる別の如何に依つて、納税力に差違の生ずることを認めなければならぬ。即ち租税正義の觀念に基いて、要求される租税平等の原則は差別課税の主義を要求せざれば已まないものである。

差別課税に關する原則の適用 然らば實際問題として、所得税法に於て差別課税の原則は如何なる種類の所得に適用されるかと云へば、勤勞所得と財産所得との別に關してである。

即ち前者の所得に於ては之を獲得するに就て、人身上の勤勞を必要とするに反し、後者に於ては之を必要としないことを以つて、區別の要點とする。固より或る場合には、此區別の曖昧と爲ることは免かれ難き所であつて、財産所得と云つても、其獲得されるに當り、財産所有者自ら放資の種類を選択するとか、放資の狀況に就て、注意を拂ひ、時々の変動に對して蒙らんとする損害を豫防するとか、人身上の勤勞を費す場合もあり、營業から生ずる所得の如きに至つては、勤勞所得と

財産所得と双方の性質を有するものとも解される。然しながら之を大局から見て、勤勞所得と財産所得との間に大體の區別を設けることは出来る。殊に兩種の所得を比較して、著しき相違とする所は、第一勤勞所得は其得喪が獲得者の健康又は生命と關係あるの故を以つて危険であるに反し、財産所得に於ては、苟も財産の存續する限り所得の發生は頗る確實であつて、毫も危険の伴はないこと、第二勤勞所得を獲得する者は其之を獲得しつゝある間、所得の一部を割いて、健康を保護し、肉體を強盛にし、以つて所得の存續維持を謀らなければならぬに反し、財産所得に於ては財産を存續するに就て必ずしも出費を要しないこと、第三勤勞所得に於ては其獲得者が勤勞の保護に就て右の如き注意を施し、費用を投ずるとしても、尙ほ或る年齢に達したならば必ず、勤勞は衰へて、之に對する報酬は減少し、又死歿に依つて、所得の全部を喪失するに至らざるを得ないが、財産所得に至つては年と共に却つて所得に増加を來すことなしとしないのである。

勤勞所得と財産所得との間に存する上記の差違は如何なる結果を齎すかと云へば、金額は同一であつても、納税力は前者に小であつて、後者に大であるとされる。



随つて所得税法に於ては、此納税力の大小を參酌して、税率に高低の差を設け、斯くて租税負擔の公平を期するのである。但し斯る差別を實行するのは勤勞所得の或る金額までのものに限る可きであつて、之を無限に及ぼす必要を見ない。蓋し勤勞所得の大なるもの、例へば我國に於ける會社重役の賞與金の如きは、其人の獨占的地位に基いて生ずるものであつて、何等人身上の勤勞を必要としないからである。

課税に於ける免除其他の寛典 一方に租税普及の原則は一般に認められて居るが、他の一方に此原則に於ては國民が政治上に有する特權を利用して、租税の免除を得た事例少なしとなつたが、斯の如きは納税力説に背反するの甚だしきものと云はなければならぬ。近代に於て租税免除の行はれるや、實に納税力説に基くものであつて、随つて租税を納付する能力の最も乏しい者に對して、負擔を軽減することを目的とする。之を所得税に適用したものは、即ち生計最小必要費に對する免税の規定であつて、一個の家庭に社會に於ける最低限度の生活を保證するに足る所得に對し

ては、全然課税を免除し、更に此限度以上の所得に對しても、其或る金額に達するまでの範圍を限り、生計最少必要費に相當する金額の一部分を所得の内から控除し、殘額のみを課税價格とする。所得税法に於て免除並に控除の規定と稱されるものである。

生計最小必要額決定の標準 生計最小必要額の決定は國の狀況に依つて、自ら異ならざるを得ない。第一社會に於ける生活の程度高く、國民の多數が高率の賃銀や高額の俸給に慣されて居る場合には、然らざる場合に比較して、生計最小必要は自ら高からざるを得ない。第二所得税の收入豊富であり、特に税法の規定を嚴峻にして、其增收を必要としない場合には、最小必要額の程度を高くするを得るか、然らざる場合には、之を低くしなければならぬ。蓋し所得は社會全體に就て見れば、其金額の大なるものよりも、其小なるものが相集つて、所得の總額を作り上げるとに與つて力あるのであるから、濫に生計最小必要額の程度を低くしたならば、課税し得られる國民所得の多くを課税以外に逸し去るに至るからである。第三國民の多數が税法に就て、理解を持ち、自ら進んで税法の運用を圓滑ならしめることに資



する場合には生計最小必要額を引下げても、稅務行政上に大なる支障を招かないが、然らざる場合に最小必要額を引下げたならば、稅務行政を煩雜にし、國家と納稅者との衝突を甚だしくする等、種々の弊害の伴ふことを免かれぬ、第四に考ふ可きは其國に現に存在する消費稅制度の如何であつて、若しも消費稅が總ての重要消費品に賦課せられ、殊に其内には國民日常生活に於ける必要品もあつて、課稅に依る價格騰貴の結果として、小額所得を得る國民の負擔する租稅の輕からざる場合には、所得稅法に於て生計最小必要額を決定するに當つて、或る程度まで之を高くすると必要とするが、一國に於ける消費稅が概して輕率であり、其負擔が中流以下の階級に屬する國民に對して、強烈なるものでない、殊に生活必需品の如きものは多く課稅を免除されて居ると云ふ場合に於ては、生計最小必要額として定められる免稅點の如きは、或る程度まで之を低くして、何等の支障を見ざるのみならず、事ろ之を低くすると依つて、租稅普及の原則を實現するを得る。蓋し右の如き場合に生計最小必要額を高くしたならば、社會に消費稅も所得稅も共に負擔しない一の階級を生じ、納稅義務の普及に缺陷を生ずるからである。是等の事實は

生計最小必要額の高低を決定するに就て、念頭に置く可き個條である。

所得稅法に於ける蓋なる寬典に適應せしめようとする立法者の努力は相率いて所得稅法に於て、納稅者に對する負擔を緩和して、之を公正ならしめる規定を發展せしめた跡の著し

きものがある。或は公正の見地より純財政の範圍に於て行はれたものもあり、或は或る社會上の企劃を實行する手段に充てられたものもある。左に稅法上に於ける寬典の重なるものを列擧する。

第一、家長の扶養する老齡者又は幼年者に對し、一名に付き若干額の割合を以つて、所得を控除し、殘額を課稅價格とすること、

第二、有妻者の場合に於ても、妻に就て、若干額の控除を行うこと、夫婦同棲する場合には、夫婦別居する場合に比較して、生計最小必要額に據る免稅點を高くする方法を取ること、

第三、納稅者の支拂う生命保險料を所得の内から控除し、殘額を課稅價格とすること、是れは貯蓄に對して課稅を免除し、又勤勞所得を得る者が専ら前途に備へ



る爲めに、生命保険を契約する事實に顧み、勤勞所得に對する負擔を軽くする趣意に出でたものである。

以上掲げた幾多の方法も所得に對する差別的取扱に外ならないが、差別的取扱の最も著しいものは、所得の金額を標準とし、金額の大なるに隨つて、税率を重くする累進税法の適用である。累進法の理論や、其納税力説を實現する方法として、最も有力なるものであることは、曩に説明した所であるが、此税法は所得税に於て最も完全なる適用を見るのである。蓋し所得税の目的物とする所得は納税力の表示として、適當のものを以つて目される一方に、所得税を賦課するに就ては、種々の源泉を通じて獲得される所得を納税者の手許に於て綜合統一し、一の納税者としての納税者との間に於て、直接正確に所得の大小を比較するを得るからである。

唯累進税主義を所得税法に適用するに當つて、考へ可き問題は所得税に於ける

累進税と所得税の形態

源泉課税法との二種と爲る。

綜合課税法と云ふのは、納税者に就て、其如何なる種類に屬するを問はず、總ての所得を當該官廳に届け出でしめ、之を査定

して、課税價格とするの方法であり、斯く納税者の手許に於て所得の總額が綜合されるから、之に對して累進税法を適用することは、最も合理的方法と爲るのである。而して今日文明國に於ては、右の如く所得の總額を査定する場合には、納税者自身の申告に重きを置き、之を基礎として所得額を決定する次第であるから、納税者の申告にして誠實に、又完全に行はれるものとすれば、綜合課税法亦可なりとするを得るが、元來納税者は實際の所得よりも少額なる届出を爲し、其査定を受けることを以つて、自己の利益とするのであるから、餘程德義殊に租税に關する道德の觀念の發達した人でなければ、正直ある申告を爲す望少なく、其上に偶然の錯誤に依つて、少額の届出を爲す場合もあるからには、納税者自身の申告に對しては、官廳に於て其所得の總額の依つて生ずる種類に就て、嚴密なる調査を行う必要を生ずる。即ち綜合課税法をして成功せしめるには、一方に稅務機關の行動、敏活適切であつて、詐欺の申告を摘發して、遺漏なきと共に、行政上の權能を運用するに、民心の激昂を招くほどに嚴峻でない一方に、納税者全般を通じて、租税法規を遵奉する公德心を懷抱することを必要とする。然しながら是等の二條件が現行の租税制度又は



租稅法規に於ける運用に備へられて居ることを望むのは甚だ無理なる註文であつて、綜合課税法の下に於ては、納稅者の税金逋脱を試みようとする一方に、官憲の之を掣肘しようとする努力が互に争はれることを免かれない、殊に所得稅の稅率の高い場合に此種鬭争の甚だしきを見るのである。

茲に於てか綜合課税法に代つて、源泉課税法が採用されるに至つた。  
源泉課税法の論據

蓋し總ての所得は必ず或る源泉から收得される。而して所得が貨幣の形態に於て代表される以上は、所得は收受者と授與者との間に、貨幣の授受されるに依つて、發生するものである。然らば個人に就て、所得の總額に對して、税金を徵收することの代りに、所得を其依つて生ずる源泉に於て、幾多の種類に分類し、所得を他人に給與する者に就て、若干率の税金を徵收し、他人に給與する所得額の內から、右の税金を控除する方法の下に、所得稅を徵收し得る道理であつて、之を名づけて源泉課税法と云ふのである。之を綜合課税法に比較して考へるに、源泉課税法に於ては、租稅の逋脱を防遏する利益の著しきものがある。何故に然るかと云ふに、左の如き三個の理由に之を歸するを得るのである。

第一源泉課税法の下に於て、所得稅を納付する者は納稅代理人であつて、眞實の納稅者でもなければ負擔者でもない。納稅代理人は自ら税金の多寡に就て直接の利害關係を有しないのであるから、所得の報告を偽るような不正の所業を敢てしない。

第二、所得は之を其依つて生ずる源泉に就て調査したならば、他人に交付された後に調査するよりも、正確に調査の目的を達することが出来る。

第三、今日の經濟社會に於て、最も著しく發達したものは團體經濟であつて、國家を始め公法人の團體、私法人たる會社の如き、其經濟を營むに就て、多數の人員を使役して、俸給を給與するし、公債の利子を支拂うし、私法人に至つては、利子を支拂ひ、利益配當金を分配し、種々の形態の下に、所得を分配する。然らば源泉課税法に依つて、斯る公私法人の收入が國民の手に散逸せず、恰も對手に分配せられんとするときに、徵稅手續を實行すれば、一舉に遺漏なく徵收の目的を達し、逋脱の弊を避けるを得る道理である。

右の如き理由の下に、源泉課税法は程度に於て廣狹の差はあるが、今日多くの國



源泉課税法に於て採用されて居る。但し源泉課税法が採用されると、之と並立しと累進税法との並立難。て累進税法を適用するに非常の困難を生ずる。即ち一税法の下に、兩法を並立せしめたならば、一旦源泉課税法の下に、所得の依つて生ずる源泉に就て、其れに比例税を賦課した後、更に所得の獲得者をして全額の所得を届け出でさせ、之に對して累進税率を適用し、比例税に依つて、曩に徴收した税金の不足額を追徴しなければならぬ。斯の如きは稅務行政上に煩冗なる手續を要するものであつて、殆ど一方に源泉課税法の採用された効果を没却し去るものである。去ればと云つて、一源泉の所得に就て、各別に累進税法を適用することゝしたならば、一個の源泉又は少數の源泉から或る金額の所得を獲得する者は數多の源泉から同一金額の所得を獲得する者に比較して、過重の負擔を蒙る。斯の如きは決して累進税法の目的とする負擔の公平を徹底せしめる所以でなく、人をして累進税の負擔を免かれる爲めに、所得を成る可く多くの項目に分散するとに勉めしめるに至るであらう。又源泉課税法の下に、所得税を徴收して、一方に生計最小必要額の所得に對する免税の制度を實行して居るとすれば、一旦個々の源泉に就て、所得税を

徴收して置きながら、納稅者の所得が他の源泉より獲得される所得と合せて、尙ほ最小必要額に達しないときには、曩に徴收した税金を返戻しなければならぬ、手續上の煩雜に藉口して、此返戻を敢てしなかつたならば、生計最小必要額以下の所得にも、源泉課税法の下に、租税の負擔が及び、最小必要額に對する免税の趣意は爲めに蹂躪されるに至るのである。

所得税法の實例としては、此税に就て最も古き沿革を有する英國の現行制度と日本の所得税法とを説明して、上記諸原則が兩國に於て如何に適用されて居るかを明にしようと思ふ。

英國の所得 英國の所得税は千七百九十八年對佛戰爭の經費に應ずる財源を得る爲めに、ピットに依つて、創設されたのに始まる。エミエン平和の成立

に依つて、一旦廢止され、千八百三年戰爭の再發と共に、復活したが、同年の税法に於ては所得をA. B. C. D. E.の五項目 (Schedule) に分類し、年額百五十磅以上の所得に對し、五分の率を以つて、其源泉に就て、税金を徴收することゝした。此の税法が千八百十五年戰爭の終熄と共に廢止された一事は當時英國に於て、如何に所得税に對



する國民の反感の甚だしきものであつたかを證明する次第であるが、千八百四十二年サー・ロバート・ピールが財政改革を行う財源に充てる爲め、所得税を再課することゝ爲り、爾來税法の規定には幾多の改正を加へられたが、國家收入の重要な地位を占めることゝ爲つて居る。税率は時の財政状態に依つて、常に變動し、千八百七十四年から同七十六年に至る間は所得一鎊に對して二片と云ふ低率に爲つたが、千八百五十五年から同五十七年に至る間は同上十六片と云ふ高率に上つたこともある。現行法は千九百十八年の所得税法に依つて統一され、税率は時々財政法に依つて決定される。所得はAからEに至る五項に分類され、A項は土地不現行法の規、動産の所得より生ずる利潤、Bは土地の經營から生ずる利潤、Cは國家定一、に依つて支拂はれる金利、年金、配當金等から生ずる利潤、Dは職業、商業、仕事等から生ずる利潤、Eは官吏、法人團體吏員の俸給と爲つて居る。詳細の規定は左の項目に就て説明する。

第一、税率

所得税の標準税率を所得一鎊に付き六志とし、二百二十五鎊を超過する所得に限つて、之を賦課し、其以下の所得に對しては、半額

を賦課する。千九百二十二年四月五日以後標準税率は五志に引下げられた。

差別課税

第二、勤勞所得と財産所得とに對する差別。勤勞所得に於ては、其一割を控除したる金額を以つて、課税價格とする。但し控除額は二百鎊を以つて、限度とする。

免除控除其他

第三、免除控除其他各種寬典に關する規定。

他の寬典

a. 免除規定。所得の合計額が年額百三十五鎊を超過しないときには、

課税しない、既婚者が妻と同棲する場合には、免除點を二百二十五鎊とする。

右は所得が財産所得であるか、又は財産所得と勤勞所得とを合せた場合に適用される規定であつて、所得が勤勞所得のみである場合には、前者を百五十鎊に、後者を二百五十鎊に改める。

b. 控除規定。有妻者の所得に對しては、五十鎊を控除し、其勤勞所得であるときには、百鎊を控除する。此外に所得の金額に依り、百三十五鎊乃至四百鎊の所得に對しては百三十鎊を、四百鎊乃至六百鎊の所得に對しては百鎊を、六百鎊乃至七百鎊の所得に對しては七十鎊を控除し、殘額を課税價格とする。



c. 兒童、家政管理人、老齡の被扶養家族に關する寬典。所得年額八百磅以下の者は第一子、繼兒、養子であつて、年額十六歳以下の者に對し、年額三十六磅の割合を以つて、其他の兒童に對しては、年額二十七磅の割合を以つて、所得を控除する。十六歳以上十八歳以下の兒であつて、大學其他の教育機關に於て、完全なる時間の教育を受ける者に就ても亦同様である。但し兒童にして年額四十磅以上の所得を獲得する場合には、斯る控除を請求することを許されない。納税者自身又は其妻の近親であつて、老年廢疾の爲めに、自活の能力なく、且つ所得年額二十五磅以下の者を扶養する場合には、一名に付き二十五磅の割合を以つて、控除を許し、又妻を亡つた夫が自己又は亡妻の親戚を家政管理人として、雇入れた場合にも、二十五磅の控除を許す。

生命保険料に關する規定

第四、生命保険料に關する規定。保險契約を千九百十六年六月二十二日以前と其以後とに締結されたものに區別し、前者に於て、所得一千磅以下の者には、税額を半減し、所得一千磅乃至二千磅の者には、税額を四分の三とし、後者に於ては、税額を所得一磅に付き三志とする。

超過所得税

第五、超過所得税。右に掲げたものは所得税の本税であつて、此の外に超過所得税なるものがあり、所得年額二千磅を超過するものに對して、特殊の課税を加へ、以つて累進税の作用を致さしめる。税額は左の如くである。

最初の二、〇〇〇磅	税額(所得一磅に付き)
次の五〇〇	一志六片
次の一、〇〇〇	二〇
次の一、〇〇〇	二六
次の一、〇〇〇	三〇
次の一、〇〇〇	三六
次の一、〇〇〇	四〇
次の一、〇〇〇	四六
次の一、〇〇〇	五〇

收入論 其四 租税各論



次の一、〇〇〇  
 次の一、〇〇〇〇  
 次の一〇、〇〇〇  
 以上の超過額

五〇  
 五〇  
 五六  
 六〇

超過所得に對しては、之に課税するに當り、差別、控除、寛典等が行はれない。

右の如き次第で、英國に於ては、源泉課税法を所得税に採用して居る結果、比例税主義に重きを置くのであるが、一方に近年納税力説を租税制度に實行する機運の盛なる爲め、之に制されて、超過所超に對する課税や、差別課税や、廣き範圍に亙る控除法が行はれて、事實上に於ける累進を期すると共に、納税者の人的狀況を酌量するに就ても、餘程用意の講ぜられ居ることを認めるを得るのである。千九百二十一年度に於ける所得税の収入は三億九千八百五十七萬磅(此内超過所得税の収入六千一百三十五萬一千磅)であり、其年度に於ける租税收入八億五千六百七十一萬三千磅に對して、四割六分五厘に當ることを知つたならば、所得税が英國の租税制度に於て、如何に重きを爲して居るかを理解するを得るであらう。

日本の所得 我國の所得税は明治十九年始めて制定され、翌二十年施行されて以來、  
 税法 今日に至るまで數十年を経過する間に、種々の方面に改正が行はれ、最

近に於ては、大正九年制定に係るものを現行法とする。其大要を掲げれば、左の如くである。

三種所得の 第一、法人並に個人の所得を課税目的物とし、源泉課税法と綜合課税法  
 分類 とを併用する。

第二、所得を第一種法人の所得、第二種、本法施行地に於て支拂を受ける公債、社債、銀行預金の利子並に法人分配金の所得、第三右に屬せざる個人の所得に區別し、  
 其れく、課税法を區別する。

第三、法人の所得に就ては、

(一)法人の各事業年度に於ける總益金から、總損金を控除した金額(保險會社に於ては、各事業年度の利益金又は剩餘金が同年度の資本金額に對して、年百分の十の割合を以つて算出した金額を超過するときは、其超過金額を法人の超過所得とし、之に對して



資本の百分の十を超ゆる金額  
 同 同 二十同 同  
 同 同 三十同 同

百分の四  
 百分の十  
 百分は二十

の割合を以つて課税し、

(二)利益の配當又の剩餘金の分配に充てた金額を配當所得とし、之に對する税率を百分の五とし、

(三)積立金其他名義の何たるを問はず、法人の所得中、留保した金額を法人の留保所得とし、之に對する税率を百分の五とし、

(四)法人が解散した場合に、其剩餘財産の價額が解散當時の拂込株式金額、出資金額、積立金及び最後の事業年度に於ける留保所得の合計金額を超過するときは、其超過金額を以つて、法人の清算所得とし、之に對する税率を百分の七五とする。

(五)本法施行地に本店若しくは主たる事務所を有しない法人の本法施行地に於ける資産又は營業より生ずる所得に對しては、税率を百分の七五とする。

第二種の所得は甲乙二種に區別し、甲は公債、社債、銀行預金、利子であつて、是等の内、公債の利子に對しては、税率を百分の四、其他の利子に對しては、税率を百分の五とし、乙は法人より受ける利益の配當、利息、剩餘金、賞與の分配及び同性質を有する給與であつて、之に對する税率を百分の七五とする。

第三種の所得は所謂個人所得であつて、所得金額を左記各級に區分し、遞次に各税率を適用して、賦課する。

八百圓以下の金額	百分の〇、五	八百圓を超ゆる金額	百分の一
千圓を超ゆる金額	百分の二	千五百圓を超ゆる金額	百分の三
二千圓を超ゆる金額	百分の四	三千圓を超ゆる金額	百分の五
五千圓を超ゆる金額	百分の六、五	七千圓を超ゆる金額	百分の八
一萬圓を超ゆる金額	百分の九、五	一萬五千圓を超ゆる金額	百分の十一
二萬圓を超ゆる金額	百分の十三	三萬圓を超ゆる金額	百分の十五
五萬圓を超ゆる金額	百分の十七	五萬圓を超ゆる金額	百分の十九
十萬圓を超ゆる金額	百分の二十一	二十萬圓を超ゆる金額	百分の二十三



五十萬圓を超える金額	百分の二十五	百萬圓を超える金額	百分の二十七
二百萬圓を超える金額	百分の三十	三百萬圓を超える金額	百分の三十三
四百萬圓を超える金額	百分の三十六		

所得の算出 納税者は各自の所得を申告する義務を負うて居るが、之を算出する場合は、

- 一、俸給、給料、手當、歳費、年金、恩給、退隱料、營業に非ざる貸金、預金の利子及び第二種所得に屬しない、公債、社債の利子は其收入豫算年額、
- 二、田又は畑の所得は前三年間に於ける毎年の總收入金額から、必要の經費を控除したもの、平均に依つて算出した收入豫算年額、但し前三年以來引續き自作せず、小作せず又は小作に付しない田又は畑であれば、近傍類地の所得に依つて算出した收入豫算年額、
- 三、山林伐採の所得は前年の總收入金額から必要の經費を控除した金額、
- 四、賞與又は賞與の性質を有する給與は前年四月一日から、其年三月末日に至る期間の收入金額、

五、法人より受ける利益若しくは利息の配當又は剩餘金の分配は前年四月一日から其年三月末日に至る期間の收入金額から、其十分の四に相當する金額を控除した金額、

六、其他の所得は總收入金額から、必要の經費を控除した收入豫算年額、  
 勤勞所得に 對する寬典 を以つてする規定である。又第三種所得が一萬二千圓以下であると、給與に就ては、其十分の一、六千圓以下であるときは、其十分の二に相當する金額を人的狀況の 控除し、斯くて勤勞所得に對して、些細ながら或る寬典を認め、尙ほ其年 四月一日現在同居の十八歳未満、六十歳以上の者又は不具癡疾者ある時は、申請に依り上記の規定に依つて算出した金額から、

所得一千圓以下	一人に付き百圓
同 二千圓以下	同 七十圓
同 三千圓以下	同 五十圓

の割合を以て、控除することを許し、以つて納税者の人的狀況を參酌すること



した。

改正前の所  
得税法

改正前の所得税法には、種々の許す可からざる缺點があつた。我國の第三種前二者に屬せざる所得に區別したのは、第一種並に第二種の所得に對して源泉課税法を施し、以つて脱税の弊を防遏する目的から出たものである。而して此區別の設けられた當初に於ては、第一種并に第二種の所得に對しては、比例税を賦課しながら、獨り第三種の所得に對しては、相當に重い累進税を賦課する方針を取つた爲め、從來個人名義を以つて、事業を經營して居つた富豪なり、財産家なりは合法的脱税の弊風として低率なる比例税を負擔し、以つて實際の負擔を軽くすることゝ爲つた。固より個人名義を以つて、事業を經營すれば營業主は自分の負うた債務に對して、無限責任を持たなければならぬが、株式會社として、事業を經營すれば、有限責任と爲り、萬一事業其ものに失敗しても、一身一家の滅亡を來すが如き悲惨なる結果を避けるとの出來るのが、斯く個人名義の事業經營者をして株式會社組

織に移らしめた一原因であるが、更に他の有力なる原因としては、個人名義の事業に於けるよりも、株式會社の組織とすることに依つて、輕率なる所得税で、負擔を濟まざうとすることが擧げられたのである。斯る有様であつたならば、法律上公然合法的脱税の行はれる道が示される次第であるから、其後政府は所得税法を改正し、大正九年改正前の法律に於ては、合名會社并に合資會社に對しては、千分の四五から千分の百七十五に至る累進税を、株式會社并に株式合資會社に對しては、千分の七十五の比例税を課するが、若しも株式會社や、株式合資會社で株主なり、又は株主及び社員なりの數が二十人以下である場合には、其所得に對して、合名會社并に合資會社の所得に對すると同一の税率を適用すると云ふ規定を置き、從來合法的脱税を行う目的の下に組織された所謂變態的株式會社は、其名稱の何ものたるに拘はらず、總て合名會社なり、合資會社なりと同一のものであると認定して、累進右に對する税を適用することゝしたのである。然し此累進税率は第三種所得に對する累進税率よりも低いのであるから、矢張り個人名義の事業は之を會社組織に引直した方を以つて、税法上の關係に於て、有利であるとするばかり



でなく、思ひ切つて二十人以上の株主なり、株主社員なを以つて、株式會社か又は株式合資會社を組織すれば、一層所得税の負擔を軽減するを得るのであつて法人課税と個人課税との關係は紛糾し來つたのである。

法人所得に對する課税の淵源

次に以前の所得税法に於て、最も不都合の規定であると目されたのは、法人所得に對する課税の淵源 法人の所得には其源泉に就て課税する結果、法人が所得の一部分を賞與金として、重役や、使用人に給與したり、又配當金として、株主に分配したりした場合に、個人に就て課税しない一事であつた。如何にも一旦法人に課税した後に、個人が法人から分配された配當金や、賞與金に課税したならば、重複課税と爲るやに見へるので、一方に源泉課税を採用して他方に課税を免除した次第であらうが、之が爲めに税法をして非常の不公平のものたらしめたのである。如何にも法人の所得に對しては千分の七十五の税率が賦課された。若しも法人が株主に分配する配當金なり、役員使用人に給與する賞與金なりに就て、一々千分の七十五の税金を控除し、殘額だけを分配給與する方法を取つたならば、租税の負擔は第三種所得に對する負擔に對照して、公平を得る譯であり、源泉課税は單に脱税防止の意味に

於て所得が其源泉に於て、一團を成して居る時に、綜合課税に代用されるに過ぎないものと云はれようが、實際問題として考へると、法人は決して個々の配當金や、賞與金に就て、税金を差引く次第でなく、税金は一般營業上の經費として、負擔するのであるから、結局配當金や、賞與金を得る人々の負擔に歸せず、事實に於て、所得税を免除されたと同様の有様と爲つたのである。

免稅點低きに過ぐ

第三に在來の所得税法に於ける缺點は免稅點の低きに過ぐることであつた。明治二十年始めて所得税法の實施された時には、免稅點は三百圓であつた。それが後に四百圓に引上げられ、更に大正九年の改正前に於ては、五百圓に引上げられたのであるが、最近三十年間我國の生活程度が一般に上進し、諸物價も亦著しく騰貴したのは、争う可からざる事實である。若しも其上進騰貴の程度が明治二十年と今日とを比較して、三に對する五の割合であるとしたならば、我國に於ける免稅點が三百圓から五百圓に引上げられたことを以つて、正に當を得たものと認められるであらうが、上進騰貴の割合が決して斯る緩慢なるものでない以上は、免稅點の低きに過ぎ、税法の上で、國民の生活を壓迫しつゝある弊



は明瞭であるとせざるを得ないのである。英吉利が歐洲戰爭前まで、免稅點を百六十磅とし、開戰以來百三十磅に引下げたが、戦後再び之を百三十五磅に引上げた一方に、合衆國が五千弗を以つて、佛蘭西が三千法を以つて、免稅點にして居る事實に對照すると、我國に於て免稅點引上げの道理あることは、論を俟たない。殊に日本に於て考へなければならぬのは、消費稅の負擔の重きに過ぐることである。酒と云はず、煙草と云はず、織物と云はず、醬油、鹽、砂糖と云はず、總て吾人の日常生活に於て、消費する必要の物資には、幾分の稅が課せられ、課稅の爲めに、斯る物資の代價が騰貴して、國民生活に壓迫を加へつゝある事實の明瞭である以上は、所得稅法に於て、免稅點を決定する場合に、消費稅との關係を斟酌し、消費稅の負擔の輕い他の諸國に於けるよりも、或る程度まで免稅點を高くしなければならぬ譯であるのに、日本の所得稅法に於て、少しも此邊の意義の發揚されて居らないのは、稅法の缺點である。

此外勤勞所得と財産所得との間に於ける課稅差別の不充分であり、納稅者の人的狀況に就て、何等の考慮を拂はないとの如き、何れも所得稅法の諸缺點を以つて、

目された所である。然らば現行所得稅法は能く上記の諸缺點を補正したと云へるであらうか。先づ法人所得に對する課稅に就て考へるに、現行法に於ては、法人の分配する配當金、賞與金に對しては、其之を受領する個人の他の所得と合算した金額に就て、課稅することゝ爲つた爲め、從來事實上に行はれて居つた脫稅の道を塞ぐに至つた。即ち政府の個人に對する所得の調査が嚴密に行はれ、又個人が法人から收受する所得を誠實に申告するならば、一面に脫稅を防止しつゝ、他の一面に綜合課稅を實行することに伴つて、利益を生ずるものと認められるが、他の方面に於て、現行所得稅法には種々の缺點が伴はざるを得ない、左に其重なるものを擧げる。

法人課稅に 第一現行法に於て法人が一年八分以上の利益金を得た場合に、一割以於ける缺點 上の利益超過額に對して、百分の四より百分の二十に至る累進稅を賦課するのは、恰も歐羅巴戰爭の當時、二三の國に於て行はれた配當制限法や、其制限超過所得に を目的として、制定された稅法の趣意を斟酌したものと考へられる。對する課稅の是非 然しながら既に法人が個人から受取る所得に課稅する上に、更に法人



に課税するのは、明に重複課税の缺點を暴露するものと云はざるを得ない。之を理論に徴すると、個人の所得に課税して、一方に法人に課税するのは、法人が法人たる特許を得て、有限責任と云ふ有利なる地位に立つと云ふ理由に基くものである。随つて特許税とか免許税とか云ふような特殊の税であれば、法人から個人の得る所得に對する租税と並び立たせることも出来るが、此以外に法人の所得に課税し、併せて個人の法人を通じて得る所得にも課税するのは、失當としなければならぬ。

留保所得に對する課税の是非 第二、既に法人の所得に對して、其一割を超過した金額に前記の課税を

加へるならば、法人殊に著名の資産家などを株主として居る会社の如きは、何も配當金を食つて、特に株主の手元に於て、高率の税を課せられることを不得策であるとし、利益金の大部分は之を積立金として、會社内に留保しようとするであらう。斯の如く爲れば、一種の脱税少なくとも納税回避の行はれる結果と爲るものであるから、所得税法は法人所得課税の一目的物として、特に留保所得なるものを設け之に課税することとしたのである。然しながら會社の留保所得に課

税することに對しては、二つの點から非難の生ずることを免かれない。第一、會社の社内留保金は會社の資産状態を堅實にするものであつて、會社が一個の經濟的機關として、世間の信用を收め、又將來經濟社會に發生する變動に對して、會社の地位を安全ならしめようとするならば、利益金の内から社外に配當する金額と、社内に留保する金額との間に、餘程巧みに調節を付けることに注意しなければならぬ。會社が前者の金額を多くするのは、一時の景氣を旺盛ならしめる所以であるが、會社永遠の策としては、後者の金額を増加するのが當然であり、又斯くすることに依つて、會社と社會全體との利益が調和される。然らば現行税法に於て、社内留保金に課税するのは、會社が會社自身の爲めに、又社會全體の爲めに善事を爲したのに對して、負擔を加へようとする次第であつて、公正の處置を以つて、之を目するを得ない。第二、政府が斯る正論を斥けて、留保金に課税するのは、畢竟富豪や、有数の資産家を株主とする會社に於て、利益金中株主配當を少なくして、留保金を多くした場合に、此留保金に課税しなかつたならば、所得税の收入の爲めに減ずることを恐れた次第であらうが、會社の社内留保金は決して會社に依つて、空費されるも



のではない。會社の後期繰越金として、又配當準備金として、又積立金として、其會社の所有に屬する以上は、種々の方面に運用されて、早晚利益金を擧げ、以つて株主の配當金増加に資するのであるから、國家は此増加した配當金に向つて、第三種所得として、課税するを得るし、又會社が積立金を株主の爲めに株式拂込金に振替へた場合にも、課税するを得るのであるから、特に留保金たる時に課税する必要なしと云はざるを得ない。

第二種所得に對する源泉課税の當否

第二種の所得として、從來は公債社債の利子に源泉課税法に依つて、所得税を賦課して居つたが、大正九年の改正法に於て、之に銀行定期預金

又は定期預金の性質を有する銀行預金の利子を追加し、更に大正十二年の改正法に於て、一般的に銀行預金と改め、一切の銀行預金利子に課税することとした。銀行預金の利子が預金者に取つて、所得の一種であることは、論を俟たない。隨つて預金者をして利子の金額を申告させ、他の所得と合算して、免税點以上の所得額に達した場合に、之に課税するのは、至當の處置と認められるが、現行法の如く源泉課税法を適用し預金利子だけを他の所得から獨立させて、其金額の如何を問はず、課

税するのは、甚だしく租税負擔の公平を失するものである。例へば金額一千圓の銀行預金を有し、之に對する六分の利子として、六十圓の所得を收める人があるとする。綜合課税法の下に免税點が八百圓である以上は、此利子の收得者は他に七百四十圓の所得がなければ、課税を免除される道理であるのに、源泉課税法の下に、銀行預金の利子に課税する場合には、如何に小額の利子を所得とする人にも、酷烈なる租税の負擔を及ぼさざるを得ない。斯くして所得税法が人の生活最小限度を維持するだけの所得に課税を免除すると云ふ趣意が如何にして徹底するであらうか。從來の税法に於て、公債社債の利子に源泉課税法を施し、一枚の利札に對してすら、課税を逸しまいとして居るのは、甚だしき酷法であると見られた。更に此酷法を銀行預金の利子にまで、及ぼさうとするに至つては、誅求を極めるの、甚だしきものである。

論じて、茲に至ると、私は英國所得税法に於ける源泉課税法の適用の公正であることに想到せざるを得ない。同國に於て、所得税の免税點は百三十五磅である一方に源泉課税法が廣く適用されて居る結果、例へば十磅や、二十磅と云ふような少



額の所得であつても、其生ずる源泉に於て、一定の税率に據つて、所得税の税金は徴收されるが、若しも納税者にして自分は他の所得を合算しても、所得の總額が免税點に達しないと云ふことを證明報告すれば、國庫は曩に源泉に就て徴收した税金を納税者に返戻する。百三十五磅から七百磅に至る間の所得を獲得する人に對しても、一旦源泉に於て徴收した税金を後に納税者の總額所得届出に依つて、法律に認められた或る部分まで返戻するのである。是れは税法の施行上、甚だ面倒なる手續を要する所であつて、政府としては爲すことを欲しないであらうが、斯の如くして始めて源泉課税法の首尾を一貫せしめるを得るのである。我國に於て源泉課税法を或る方面の所得に適用し、如何に零碎なる所得に對しても、税金を賦課しながら、其所得を獲得する人が他の所得と合算して合計額が如何に些細なものに過ぎなくとも、一旦徴收したものは何處までも國庫に收め置くのは、租税負擔の公正を傷けるものである。

第三種所得に對する課税法

第三種所得に對する現行法の規定は曩に擧げた通りであるが、從來の法律に於て税率が百分の三から百分の三十までに累進するものと比

較すれば、現行法は幾分か下級の所得に對する負擔を軽くして、上級の所得に之を重くしたと云へよう。勤勞所得に對しては、多くの控除を許して、財産所得に對するよりも、負擔を軽くしたとも云へよう。免税點を八百圓に引上げたのは、從來五百圓から八百圓に至る間の所得に加へて居つた負擔を免除したものと云へよう。老幼不具者を扶養する者に、所得の控除を認められたのは、一種の社會政策とも云へよう。然し是等の改正たる、誠に些細なるものであつて、眞實所得税法の中産階級に加へつゝある負擔を緩和するに幾何の資するものがあるか、大なる疑問としなければならぬ。免税點の引上げの不充分なることは、前論に依つて、自ら明である。更に一家族内に在つて、家長の扶養に屬する者の數を標準として、所得税の負擔を斟酌する方法は、英獨兩國を始め、多くの國に於て行はれる所であつて、平生家族制度を標榜する日本が今日に至つて、現行法に規定する程度の模倣を試みるが如き、殆ど意味を爲さない。勤勞所得と財産所得との間に、負擔の差別を設けるならば、今少し徹底的に實行する必要あるは勿論であり、又如何に勤勞所得であるからと云つて、一萬二千圓までの所得に寛大なる取扱を爲すの必要を見ないのである。



曩に掲げた法人所得に對する新課税法が實施されて以來、直に出現した一種の脱税行爲は一家族、親戚知人等が變態的株式會社を組織し、各自の所有する財産は總て會社に對する出資とし、之に對する利益金の如きは、其儘に會社に留保し、以つて第三種所得に對する課税を免かれる一事であつた。茲に於てか大正十二年所得税法に一部の改正が行はれ、第七十三條二に於て、

政府ハ法人ノ株主又ハ社員ノ一人及其ノ親戚、使用人其ノ他特殊ノ關係アリト認ムル者ノ株式金額又ハ出資金額ノ合計カ其ノ法人ノ株式金額又ハ出資金額ノ二分ノ一以上ニ相當スル法人ニ付テハ、其ノ留保シタル所得中、左ノ各號ノ一ニ該當スルモノニ限り、之ヲ株主又ハ社員ニ配當シタルモノト看做スコトヲ得

一 事業年度末ニ於ケル積立金及其ノ事業年度ノ所得中、留保シタル金額ノ合計金額カ其ノ事業年度末ニ於ケル拂込株式金額又ハ出資金額ノ二分ノ一ニ相當スル金額ヲ超過スルトキハ、其ノ超過金額ニ屬スル其ノ事業年度ニ於ケル所得ノ二十分ノ一ニ相當スル金額ヲ控除シタル金額

二 各事業年度所得中留保シタル金額カ其ノ事業年度ニ於ケル所得ノ十分

ノ三ニ相當スル金額ヲ超過スルトキハ其ノ超過金額

各事業年度所得中、留保シタル金額カ其ノ事業年度末ニ於ケル拂込株式金額又ハ出資金額ニ對シ年三十分ノ一ノ割合ヲ以テ、算出シタル金額ヲ超過セサルモノニ於テハ、前項第二號ノ規定ヲ適用セス

と規定し、更に第七十三條の三に於て

前條ノ法人ハ其ノ株主又ハ社員及其ノ親族、使用人其他特殊ノ關係アリト認ムル者トノ間ニ於ケル行爲ニ付、所得税連脱ノ目的アリト認ムル場合ニ於テハ、政府ハ其ノ行爲ニ拘ラス、其ノ認ムル所ニ依リ、所得金額ヲ計算スルコトヲ得

と云ふ最も專斷的規定を置き、以つて脱税行爲に備へようとしたのである。今大正九年の統計に據り、第三種所得に於ける各項の所得に就て、納税人員、所得金額并に税額を挙げれば左の如くである。

人員	所得金額	税額
八百圓以下	四七、三三二	一七七、一〇一圓
千圓以下	三九六、一四三	一、五五六、五六四
收入論 共四租稅各論	二八四、八四九、二八八	三〇五



千五百圓以下	四〇七、四九〇	二六八、五九九、三二六	三、〇五四、四〇九
二千圓以下	一七〇、〇五二	二一〇、五〇二、五二五	二、六七〇、二四五
三千圓以下	一三八、一三七	二三九、六六一、九六三	四、五四一、二六七
五千圓以下	八六、〇八四	二二六、六六五、六〇五	六、三六四、六四九
七千圓以下	二八、五六九	一一一、四三九、三五二	四、一七三、七〇七
一萬圓以下	一八、三八一	九七、二六七、八八六	四、五八八、四四一
一萬五千圓以下	〇、九〇八	八二、三七九、八〇四	四、八六八、一〇四
二萬圓以下	四、五二二	四七、九七六、五六七	三、四〇三、八五〇
三萬圓以下	三、六一三	五四、六二七、二六五	四、六二四、二四四
五萬圓以下	一、九八二	四六、八二八、八二七	四、八六八、一〇三
七萬圓以下	五五七	一九、九二八、六三二	二、四四〇、八五九
十萬圓以下	二七六	一四、四九〇、四七九	二、〇三四、一〇〇
二十萬圓以下	二一四	一九、一三三、七七一	三、〇八四、〇二三
五十萬圓以下	四七	八、二一三、〇三三	一、五八五、三六七
百萬圓以下	三	一、五九四、五七五	三八三、五四二
四百萬圓以下	一	三、〇五五、五九二	八一六、六七九
合計	一、三一四、七〇一	一、八七二、六五六、〇九〇	五五、一八七、四四一

第四節 取引行爲税

今日の經濟社會に於ては、個人間に財産なり、或は利益なりの移轉が行はれて、偶取引行爲税時に當事者の納税力を増進せしめる場合がある。其偶時的増進である以上は曩に掲げた諸種の租税を以つて、斯く増進した納税力に當らしめるを得ず、左ればと云つて、物資の消費に對して、直接の關係を持たないのであるから、後に説明する消費税を以つて、負擔を及ぼすを得ない。斯くて取引行爲税なるものが租税制度に於て、一の地位を占めるに至るのであつて、取引に依り行爲に依り、財産又は利益の移轉を生じ、其移轉に依つて、當事者の納税力の増進したと認められる場合に、國家は之に對して租税の負擔を加へるのである。

取引行爲税は他の諸税に比較して、如何なる異同が存するかを考へるに、取引行爲税は収益の依つて生ずる源泉である財産に起る取引に賦課される爲めに、収益税に類似するようであるが、収益税の如くに、繼續して規則正しく發生する収益に課税するのでなく、財産の移動に伴つて、臨時に發生する利益に課税する點に於て、性質に異なるものがある。又行爲取引税は財産が賣買に依り、贈與に依り、他人に



移轉した場合に賦課される爲めに、消費税に類似するようであるが、消費税は消費品を以つて、目的物とするに反し、行爲取引税に於ては、財産を以つて、目的物とし、一回の消費又は利用に依つて、其原形を消耗したり、其形狀を喪失したりすることはない。次に取引行爲税は公権の作用に依つて、法律行爲に効果を生ぜしめる場合に賦課される爲めに、手数料と同一視される傾きがあり、又事實以前手数料であつたものが性質を改めて、取引行爲税の一種と爲つたものもあるが、然も兩者の間には嚴然たる差別がある。即ち手数料に於ては、國家の職務に依つて生ずる利益と手数料として課せられる負擔との間に、均衡が保たれなければならず、隨つて特別の利益に對する特別の報償であることに反して、取引行爲税に於ては、斯る利益の有無又は程度を以つて、課税の標準とせず、負擔者に納税力の存する限り、之を標準として租税を賦課するを得るのである。

取引行爲税の租税制度に於ける地位

取引行爲税は財政上殊に租税制度に於て、如何なる地位を占めて居るかと云へば、聊か補助的であることの趣きを免かれぬ。即ち収益税なり、消費税なりを以つてして、完全に納税力に負擔を加へることの出来ない場合

に、此缺陷を補足する目的を以つて、取引行爲税の利用される跡が頗る多いのである。例へば収益税であれば、偶時的に發生した収益に對して、課税を加へるを得ないのであるが、斯く臨時に發生する収益こそ、金額も大きく、又之を獲得するに就て、特に勞力や費用を要せず、所謂不勞利得に屬するものが多いのであるから、之に對して何等の課税を加へないようなことがあつたならば、到底租税負擔の公平は之を期圖するを得ない。又消費税が人が所得を消費する場合に賦課するものであるから、若しも人が消費を行はなかつたならば、課税する理由を生じない。然も行爲行爲税が存在して居つたならば、消費されなかつた所得が蓄積されて財産と爲り、賣買贈與に依つて、他に移轉しようとする場合に、之に課税を加へて、以つて負擔の公平を維持するを得る道理である。

行爲取引税の缺點

斯の如く取引行爲税は租税制度に於て、収益税や、消費税等の爲し難さの種々の缺點が伴ふ。第一行爲取引税は財産移轉の或るものに對して、之を賦課するを得るだけであつて、總てのものに及ぼすを得ないこと、第二行爲取引税は社會



に於て廣く財産に關する取引に従事する者即ち活動的階級に屬する者のみに負擔を及ぼし、斯る活動を爲さざる階級に負擔を加へないこと、第三經濟社會の好景氣であると、不景氣であると、將た又當事者が實際に取引を通じて、利益を收めた時と、却つて損失を蒙つた時とを問はず、取引行爲税の賦課されるのは、負擔の不公平を生ずることの如き、缺點の重なるものと認められるのである。

取引行爲税の重なるものを掲げ、内外諸國の實際に行はれる税法に就て説明する。

第一、登録税 登録税は主として財産の移轉又は人事に關する事項を官廳の原簿に登録し、其事實を確保する場合に、其行爲に對して、賦課せられる租税であつて、其種類を挙げれば、我國現行登録税法に於ては、左の如き十數種に區別されて居る。

- 一、不動産に關する登記
- 二、船舶に關する登記
- 三、鐵道抵當原簿、輕便鐵道抵當原簿又は軌道抵當原簿登録
- 四、工場財團登記簿の登記

五、鑛業財團登記簿の登記

六、船舶の登録

七、土地臺帳に關する登録

八、商會社其他營利を目的とする法人の登記

九、財團法人又は營利を目的とせざる社團法人の登記

一〇、産業組合、産業組合聯合會、産業組合中央會又は漁業組合、漁業組合聯合會にして、登記を受くる場合には、九の規定に依る。

- 一一、商號の新設其他に關する登記
- 一二、辯護士名簿の登録
- 一三、醫師其他の官簿登録
- 一四、海員の官簿登録
- 一五、著作權に關する登録
- 一六、特許に關する登録
- 一七、意匠に關する登録



- 一八、實用新案に關する登録
- 一九、商標に關する登録
- 二〇、鑛業權に關する登録
- 二一、砂鑛業に關する登録
- 二二、漁業又は入漁業に關する登録
- 二三、法人に係る不動産又は船舶に關する登記

我國に於て、登録税は明治二十九年の法律に依り、從來存在して居つた登記料に改正を施し、之を同税法に一括したものであつて、右に掲げた諸件を課税目的物とし、或るものには比例税を、他のものには定額税を賦課する。而して登録は不動産移轉の成立要件ではなく、單に第三者に對抗する效力を生ぜしめるに止まるのであるから、税法の煩雜なる割合に收入は豊富なるを得ない。

第二、動産取引税。登録税は専ら不動産の移轉に對して賦課せられるものであり、とすれば、之と相對して、商品有價證券の如き動産の移轉に對して賦課される動産取引税がなければならぬ。我國に於て、之に該當する租税を求めれば印紙税

に於ける商品受取書税并に保險契約證書税、取引所税に於ける取引所仲買人、賣買税、兌換銀行券發行税等である。

第三、運輸交通税。運輸交通税は旅客貨物通信等の移動に依つて生ずる利益に對して、賦課される租税であつて、之を賦課する方法は或は運輸交通機關其ものに課税し、或は斯る機關の經營者の收得する收入金に課税し、或は斯る機關に於て使用者に向つて發行する使用券に課税する等種々の手段に分たれるが、之を賦課する根據は運輸交通機關の利用に依る移動の結果として、人が或る利益を受け、其利益が納税力を増進するに至るの一事に外ならない。此點に於て我國には通行税なるものあり、汽車、電車及び汽船の乗客には、左の區別に依り、税金が賦課されるのである。

二百哩又は二百海哩以上	一等	五十錢	百哩又は百海哩未滿	一等	二十錢
	二等	二十五錢		二等	十錢
	三等	四錢		三等	二錢
	一等	四十錢		一等	五錢



二百哩又は二〇二等 二十錢

五十海哩又は二〇二等 三錢

百海哩未滿

三等 三錢

滿五十海哩未

三等 一錢

往復乘船車の契約を爲した場合には、往復の里程を通算し、貸切、多人數、回數、定期乘船車契約には、右の五倍を徴收される。

運輸交通は成る可く之を自由にし、料金の如き低廉にしなければならず、殊に一都會に於ける通行の如きに至つては、勞働者をして住宅地と就業地との間を往復せしめることを重要な任務とするものであるから、料金の低廉を要するは勿論であつて、通行税賦課の爲めに、税金額だけ、料金が上進するに至つたならば、上記の目的に反するの結果を生ぜざるを得ない。我國に於て、多年通行税廢止の叫ばれて居る所以であつて、其收入の數百萬圓に過ぎないことも、廢止の一理由に充てられるのである。

第四相續税 行爲取引税の一種に屬して、收入豊富であり、又現代の租税制度に於て、重要な意義を有するものとして、吾人は相續税を擧げなければならぬ。相續税は財産の移轉に對して、賦課され、又印紙税を通じて、徴收されることもあり、又

相續税の地位

英國の如き永く遺言證書税の形態に於て、相續税の一部分を徴收した例もあるが、近代の相續税は斯る相續に伴う形式を課税物件とするの

てなく、取引其ものよりも、相續に當つて、財産を獲得する相續者に負擔を加へることを主眼とし、此點から租税制度に於て、重要な地位を占めるに至つたと解される。随つて相續税の來歴は甚だ古い。即ち古代に於ては、相續者の認められない財産は總て君主の所有に歸する事實が相續税の賦課される理由と爲り、封建時代に於ては、被相續者と相續者との間に確實に財産相續の行はれるのは、一に私有財産に對して、國家法制上の保護の完全に加へられる結果であるから、之に對する代償として、國家は相續財産に課税する道理があると解され、近代に於ては、相續に依つて、偶爾的に相續者の掌裡に或る金額の財産の收められることは、其人の納税力を増進する所以であるとし、納税力説の見地から主張されるに至つたのである。試に從來相續税の根據に充てられた重なる學說を掲げれば、左の如くである。

相續税に關する諸學說 第一、官沒擴張説 是れは専らペンタムに依つて、主張された説であつて、ペンタムは近親の間に行はれるもの、外、無遺言相續の行はれるこ



とを禁止し、直系者に非ざる者の相続を爲す權能を制限し、斯くて相続の行はれざる財産を國家の所有に歸せしめようとした。後代の學者は被相続者に對する相続者の親等の關係に於て、或る程度のものには、相続を容許するが、一寸でも其程度を外れたものには、之を拒否すると云ふことは、如何にも急劇の變動を社會の事態に生ずるものであるとし、被相続者と相続者との關係の遠近に依つて、相続税の税額を増減する方法が行はれるに至つたのである。

第二、勤勞實費說 是れは相続税を以つて、手数料と同一視し、國家が法律上の手續を盡して、遺言の條件を實行するに就ては、或る費用を要する一方に、遺言の執行に依つて、財産を相続する者は利益を獲得する次第であるから、此利益を收める者に對して、費用を負担せしめる意味に於て、相続税を賦課することが主張される。然しながら此學說に據つて、相続税法を制定すると、事實遺言證書執行に要する手数料即ち實費以上に、税金額を引上げることが不可能である一方に、大なる金額の財産相続にも、小なる金額の財産相続にも、手數の同一である以上は、比例税を以つて、一貫しなければならぬ結果を生ずる。斯の如きは現行相続税の本質に及するものである。

第三、社會政策的學說 相続税に於ける社會政策的學說と稱されるものは、相続税に依つて、社會に存する富の分配の不均等を矯制し、其公正を期圖しようとするのであつて、此見地からジョン・スチュアート・ミルの如きは、財産相続權を以つて私有財産權に伴うものと考へず、遺贈の自由を以つて、第一相続者が自立の生活を爲す能力を缺き、財産相続を許されなかつたならば、其生活上國家に負擔を加へる恐れある場合に、相続者の利益の爲めに、或る金額の財産を留保すること、第二如何なる場合に於ても、相続の認められる財産は人の獨立を適度に維持する金額に限られることの二條件に服しなければならぬものとした。然しながら今日社會に存在する富の分配の不公平は單に財産相続が承認されて居るが爲めに生ずるものではない。斯の如きは寧ろ事の原因としては小なるものであつて、他に富を生産し、獲得し、分配する方法手段に於て、重大なる原因の横たはつて居ることを考へたならば、單に相続税法の運用のみに依つて、富の分配の状態を左右せんとするが如きは、當らざる說とせざるを得ない。



偶爾所得の學說

茲に於てか相続税の根據としては、偶爾的所得の學說なるものが主張される。蓋し相続者の立場から之を見れば、財産相続は何等自己の勤勞に依らずして、不時に又不測に財産を獲得する所以である。然らば此財産獲得に依つて、相続者の納税力の増進することは勿論であつて、而して此増進たる、獲得者に於て何等の勞力費用を負擔して得たものでなく、偶然の結果として收められたものである以上は、其程度の大なるは論を俟たない。此點に於て偶爾的所得たる相続財産に普通の所得税を適用したならば、到底納税力に適應する負擔を加へるを得ない、財産税の適用亦相続當時に起つた急劇なる納税力の増進に對する道でないのである。獨逸の財政學者シャントツ氏が、相続并に贈與は受領者に取つては、増富を意味するものである。然らば相続税は収益税や、所得税と共通のものであるやに考へられるかも知れないが、後の二税は納税者の經濟的活動に依つて生じた納税力に賦課されるに反し、相続税の賦課される目的物は不勞利得の性質を持ち當籤の當籤金、投機的利得等と同一に列せしめ可きものである。租税にして人の勤勞に依つて獲得した富に賦課される以上は、偶然の機會を通じて、獲得され

た富に對して、課税を敢てしないと云ふような不合理は何としても許す可からざる所である」と云つたのは吾人の承認する所である。

相続税に於ける累進税率の標準

相続税法を實際に制定するに當り、第一、被相続者と相続者との間に於ける累進税率の標準 ける血縁の遠近又は有無に依り、第二、相続財産の價格の多寡に依り、税率累進の標準の決定されるのは、各國に於て認められる原則である。蓋し財産相続は被相続者に對する相続者の血縁的關係の濃厚であれば、濃厚であるだけ、鞏固である一方に、其淡薄であることは、相続の理由の薄弱と爲る次第であるとするれば、血縁の有無又は遠近を標準として、税率累進の程度を決定することは、租税負擔の公平を保つ上に、最も有效なる方法であると考へられる。唯如何なる程度に於て税率を累進せしめ可きものであるかは、一個の問題であつて、相続に關する各國の法制若しくは習慣を參酌するの外はない。次に相続財産の金額を標準とする税率累進の問題に就ては、殆ど識者の間に異論を見ないのであつて、現にジョン・スチューアートの如き一般累進税の問題に就ては、賛成意見を持たないに拘はらず、相続税に就ては、累進税の採用を可なりとし、公共の利益の爲めに、制限を設く可



きものは、勤勞利得に非ずして、不勞利得である。相續并に贈與にして、或る金額を超過したものと、課税の最良目的物であつて、彼等から生ずる國庫の收入は生前に行はれる贈與や、財産の隱匿に依つて、遁脱を生ぜしめずして、出來る限り、之を高くからしめなければならぬ。税率の累進の原則に就ては、一般の租税に之を適用することを不可なりとするが、相續税に對しては、之を適用するを公正であり、便宜であるとする、と述べたのである。

前記の如く相續税に於て、被相續者と相續者との間に於ける血縁の有無又は遠近に依つて、税率に差別を設け、血縁の最も近き者に税率を輕減することが正しいとすれば、續いて直系相續に對しては、全然課税を免除することを當れりとしなしかと云ふ問題が起る。然しながら如何なる國に於ても、財産相續の大部分は直系者の間に行はれるのであるから、直系相續に對する課税を免除したならば、國庫收入に著しい影響を及ぼさざるを得ない、斯くて一方に直系相續に對して、課税すると同時に、他の一方に於て、或る金額以下の財産に對して、課税を免除し、殊に其免除點を高くすると云ふ折衷策が行はれるのである。

#### 相續税に對する反對論

相續税に對する反對論として、第一に擧げられるのは、其資本に對する課税と爲つて、國富を減ずる一事である。現にアダム・スミス、リカードの如き、此點から相續税に反對したけれども、凡そ租税が資本から支拂はれるか所得から支拂はれるかは、租税の形態に依るものではなく、寧ろ税金額并に納税期間の如何に依るものと考へられる。若しも資本其ものが租税の源泉であり、又同時に目的物であるとしても、爲めに國民資本に減少を惹起すものとは考へられぬ。蓋し相續税賦課の結果として、一方に其負擔を荷ら者のあると共に、他の一方に負擔を免かれて、貯蓄の餘裕を生ずる者のあるに至る次第であり、殊に相續税の賦課される爲めに、富の分配が正しきを得たならば、今日の社會に於けると比較して、富の濫費を制する効果を見るであらう。第二にアダム・スミスは相續税を以つて、財産所有者の死亡に依つて起る相續の度數の不定である故を以つて、其負擔を不平等であるとし、此點から相續税に非難を試みようとした。若しも相續税を以つて、或る一の時代に於て、一回限り納付される財産税であるとしたならば、右の如き反對論の成立を見るかも知れぬ。



いが、相続税にして相続に基く納税力の増進に對して、賦課されるものであるとする以上は、相続の起る度母に課税するに就て、何等の不正を生ずるものではない。一の財産に就て見れば、相続税は不定の期間に納付されるに相違ないが、其租税たる財産所有權に變更の起つた結果として、毎回違つた人に依つて、納付されるのであつて、個人の納税力から云へば、決して不平等であると稱するを得ない。蓋し租税に於ける公正の問題は、財産其ものよりも、納税者たる個人に着眼して、之を決定しなければならぬからである。第三の反對論として、相続税は事實に於て寡婦寡婦孤兒を苦むるの非ある。然しながら寡婦孤兒の相続に對しては、或る國に於て爲すが如く、税率を低減するなり、免除を寛大にするなりすれば、直に右の非難は之を免かれざるを得るのみならず、假令右の如き斟酌が施されないとしても、相続税の負擔に當る寡婦孤兒は比較的少數である。蓋し事物に於ける自然の順序として、一家の家長が死亡するや、概して相當の年齢に居り、財産を相続する者も亦成長し一家の家計を擔當する實力を有するからである。第四の反對論として、相続税は人の勤

貯蓄を妨害し富を驅逐するの非難

勞を害し、蓄財を妨げ、富を國外に驅逐すると云ふことが云はれる。然しながら死と云ふことは、人に依つて早晚遭遇す可き出來事であつて、

何等異常の事柄ではない。若しも人が自分の後繼者をして若干の財産を繼承せしめようとする念に富むとしたならば、國家に依つて、其財産の若干額が徴收されんとする際に、寧ろ之を補うて餘りある程度の貯蓄に勉めることを以つて、必然の事實とする。自己の所有する富を外國に移出することは、本國に於て富豪としての地位を保つ能はざらしめる次第であるから、人にして富を所有し、又富豪たる社會的地位を擁しようとする以上は、單に相続税を遁脱する考へのみに驅られて、財産を海外に移出するものとは考へられない。第五の反對論として、相続税は被相続者の生前に、或は死亡の間際に、相続者に向つて行ふ贈與に依つて、最も容易に之を遁脱するを得ると云ふ説があるが、事實に就て見れば、人は生存中に財産を處分し、其全部は勿論一部分なりとも、他人に贈與することを好むものでない。寧ろ集積された富の所有を樂む趣きの強さを示すものである。又若しも相続税遁脱の目的を以つて、死亡の間際に贈與を行ひ、而して其事に成效



するとしたならば、其れは一國の相続税法に缺陷を存するが故に然るのである。即ち相続税と相並んで贈與に對する税法があり、加ふるに被相続者が死亡以前の或る期間に於て行つた贈與は相続財産の一部分に加へて、以つて課税する方法の行はれるのは、之に依つて、脱税を妨遏するの趣意に基くものである。

相続税に關する立法は近時諸外國に於て、著しき發達を遂げ、上記の原立法 則が次第に實際に適用されるに至つた。即ち英國に於ては動産相続

税 (Legacy Duty) と不動産相続税 (Succession Duty) と相對立する外に、一般相続税 (Estate Duty) なるものがあつて、相続税法を構成する。動産相続税并に不動産相続税は共に相続者の被相続者に對する血縁の如何に依つて異なつた税率の下に賦課されるのであつて、兩者に就て、税率を掲げれば

- |            |    |       |      |
|------------|----|-------|------|
| 直系相続者      | 一分 | 動産相続  | 一分五厘 |
| 兄弟姉妹又は其直系者 | 三分 | 不動産相続 | 一分五厘 |
| 伯父母        | 五分 |       |      |

大伯父母  
其他の相続

六 七 五  
一〇 一一 五

てあり、動産相続税に於ては、金額三百磅以下の相続並に寡婦が亡夫の財産を相続する場合に課税を免除し、不動産相続に於ては、税金は相続の行はれて以後四年間毎半年八回に分つて徴收する定めてある。是等の外に、相続財産の金額に於ける多寡を標準として、税率を累進せしめることを主眼としたものは即ち一般相続税であつて、千九百十九年の改正に據り、財産價格百一磅乃至五百磅に對し、每百磅に付き税金額一磅を起點とし、財産價格二百萬磅に對し、每百磅に付き税金額四十磅に至るまで、税率を累進せしめる。佛蘭西の相続税法も亦相続財産の金額に於ける多寡と相続者被相続者間に於ける血縁の關係の厚薄とを二個の標準として、累進税率を決定することを年來の方針とし、千九百十七年改正の税法に於ては、左の如く規定したのである。

第一	一分	二分	三分	四分	五分	六分	七分	八分	九分	一分	二分	三分
	二千法	一法	五法	一〇法	二五法	五〇法	一〇〇法	二〇〇法	五〇〇法	一〇〇〇法	二〇〇〇法	五〇〇〇法
	二千一	一	五	一〇	二五	五〇	一〇〇	二〇〇	五〇〇	一〇〇〇	二〇〇〇	五〇〇〇
	法	法	法	法	法	法	法	法	法	法	法	法

收入 其四、租稅各論

三三五



第二	一、五	二、五	三、五	四、五	五、五	六、五	七、五	八、五	九、五	一〇、五	一一、五	一二、五	一三、五
第三	二	三	四	五	六	七	八	九	一〇	一一	一二	一三	一四
第四	二、五	三、五	四、五	五、五	六、五	七、五	八、五	九、五	一〇、五	一一、五	一二、五	一三、五	一四、五
第五	三	四	五	六	七	八	九	一〇	一一	一二	一三	一四	一五
第六	三、五	四、五	五、五	六、五	七、五	八、五	九、五	一〇、五	一一、五	一二、五	一三、五	一四、五	一五、五
第七	四	五	六	七	八	九	一〇	一一	一二	一三	一四	一五	一六
第八	四、五	五、五	六、五	七、五	八、五	九、五	一〇、五	一一、五	一二、五	一三、五	一四、五	一五、五	一六、五
第九	五	六	七	八	九	一〇	一一	一二	一三	一四	一五	一六	一七
第十	五、五	六、五	七、五	八、五	九、五	一〇、五	一一、五	一二、五	一三、五	一四、五	一五、五	一六、五	一七、五
第十一	六	七	八	九	一〇	一一	一二	一三	一四	一五	一六	一七	一八

右に掲げた第一から第十一に至る相続関係の順位は左の如くである。

第一、直系一等卑親屬。第二、直系二等卑親屬。第三、直系三等以下の卑親屬。第四、直系一等尊親屬。第五、直系二等尊親屬。第六、直系二等以上の尊親屬。第七、夫妻間。第八、兄弟姉妹。第九、伯父母甥姪間。第十、大伯父母、大甥姪、從兄弟。第

十一、四等親以下の親屬其他

日本の相続 日本の相続税法は明治三十七年を以つて制定され、明治四十三年並に大正三年の兩度に改正を受けて、以つて今日に及んだのである。税法

の概要を云へば、課税に當り、相続財産の總價格中から、被相続人の支拂う可き公課被相続人の葬式費用及び債務等を控除した殘額を以つて、課税價格とし、課税價格が家督相続に於て、二千圓に遺産相続に於て五百圓に満たない時には、課税されず、又家督相続に於て、課税價格が三千圓以下であるときは、一千圓を、五千圓以下であるときは、五百圓を控除することを許される。而して斯く算出された課税價格に對しては、左の如き區分に依り、遞次に各税率を課せられ、二十萬圓を超ゆる金額中毎十萬圓に對して追加される率は百萬圓に至つて止む規定である。

家督相続

税率(一千分)

金額	相續人が被相続人の指定したる者 民法第九百八十二條に依り選舉せられたる者被相続人の家族たる直系尊屬又は入夫なるとき	相續人が民法第九百八十五條に依り選定せられたるとき
五	五	六
五千圓以下	五	八

收入論 其四、租稅各論



五千圓以上	六	七	一〇
一萬圓以上	七	八	一二
二萬圓以上	八	一〇	一四
三萬圓以上	一〇	一二	一七
四萬圓以上	一二	一四	二〇
五萬圓以上	一四	一七	二五
七萬圓以上	一七	二〇	三〇
十萬圓以上	二〇	二五	三五
十五萬圓以上	二五	三〇	四〇
二十萬圓以上	五を加ふ	五を加ふ	五を加ふ
其十萬圓毎に	五を加ふ	五を加ふ	五を加ふ
遺產相續	五を加ふ	五を加ふ	五を加ふ

金額

千圓以下

相續人が直系  
卑屬なるとき

一〇

稅

率 (一ノ十)

相續人が配偶者又は  
直系尊屬なるとき

一一

相續人が其他  
の者なるとき

一七

千圓以上	一二	一四	二〇
五千圓以上	一四	一七	二五
一萬圓以上	一七	二〇	三〇
二萬圓以上	二〇	二五	三五
三萬圓以上	二五	三〇	四〇
四萬圓以上	三〇	三五	四五
五萬圓以上	三五	四〇	五〇
七萬圓以上	四〇	四五	五五
十萬圓以上	四五	五〇	六〇
十五萬圓以上	五〇	五五	六五
二十萬圓以上	五を加ふ	五を加ふ	五を加ふ
其十萬圓毎に	五を加ふ	五を加ふ	五を加ふ

我國に於て家督相續と遺產相續とを區別し、後者に對するよりも、前者に對して稅率を軽くしたのは、畢竟我國の家族制度を尊重する趣意に基くのである。而して家督相續の項に於て、民法第九百八十二條とあるは、法定又は指定の家督相續人



なき場合に、其家に被相続人の父あるときは、父をして、父あらざるとき、又は父が其意思を表示する能はざるときは、母をして、父母共にあらざるか、又は共に其意思を表示すること能はざるときは、親族會をして、第一配偶者但し家女なるとき、第二兄弟第三姉妹第四第一號に該當しない配偶者、第五兄弟姉妹の直系卑屬と云ふ順序に従ひ、家族中から家督相続人を選定せしめる規定であり、民法第九百八十五條と云ふのは、前記第九百八十二條の規定に據る相続人がない、又第九百八十四條の規定に據り、家に在る直系尊屬をして、家督相続人たらしめることを得ない場合に、親族會が被相続人の親族、家族、分家の戸主又は本家若しくは分家の家族中から、家督相続人を選定したり斯る者のなきときに他人の内から選定したりすることを云ふのである。

我國に於ける相続税の収入は必ずしも大なるを得ない。規に大正十二年度豫算に於ては九百六十七萬圓を數うるに止まる。更に大正九年度に就て、詳細の數字を掲げれば、左の如くである。

課税價額別	家督相続		遺産相続	
	課税價額	税額	課税價額	税額
千圓以下	1千円		8,821千円	90,858千円
五千圓以下	85,861	424,505	22,897	262,421
一萬圓以下	142,938	739,280	10,177	130,767
二萬圓以下	139,543	696,539	8,610	124,900
三萬圓以下	70,987	450,920	4,604	74,845
四萬圓以下	41,901	294,952	2,371	43,148
五萬圓以下	29,159	225,345	2,312	48,238
七萬圓以下	35,898	322,745	2,403	57,037
十萬圓以下	32,195	345,246	2,775	78,865
十五萬圓以下	32,032	418,223	2,783	90,179
二十萬圓以下	19,523	300,348	1,288	46,540
三十萬圓以下	22,179	425,556	1,888	77,439



四十萬圓以下	一一、六四九	二五五、二四九	一、四〇六	六六、七八五
五十萬圓以下	八、六七六	二二六、三六〇	二、六三八	一三五、八七五
六十萬圓以下	七、一八七	二二二、四八九	五九〇	三二、〇五五
七十萬圓以下	八、三七九	二七一、七五四	—	—
八十萬圓以下	五、一九〇	一六五、九三二	—	—
九十萬圓以下	二、五七五	九七、四三四	—	—
九十萬圓以上	五六、五四四	三、〇五四、八二三	三、一四〇	二五八、二九八
計	七五二、四五五	九、〇二七、七〇〇	七八、六九九	一、六一八、二五〇

第五、増價税法。増價税なるものは、普通土地又は不動産を所有する者が其移轉に際して、獲得する價値の自然的増加を標準とし、其所有者たる獲得者に賦課する租税である。固より斯る増價にして所有者其人の資本放下に依り、或は財産に對して加へられた適當の管理に依つて、生じた部分もあるに相違ない是等に對して強いて課税したならば、正常利潤を蠶食し、不動産に對して改良の行はれるとを課増價税法に於ける課税の爲めに妨害する結果を生ずる譯であるから、斯る課税は大體に於

目的物 て之を避けなければならぬ。然も右の増價の内には、必ずしも所有者の放資、努力又は注意等に依らず、社會一般の進歩に基くものがある。例へば一の都會に於ける人口が稠密と爲つた爲めに、宅地の價格が騰貴したとか、家屋の價格亦建築以來年數を経たに拘はらず、建築價格以上に騰貴したとか云ふが如きは、即ち之に當るものであつて、斯る利益は經濟學上所謂不勞利得に屬すると見る可きである。而して此種の不勞利得たる、第一其性質から云つて、自然的に發生し、所有者に於て失費を要しなかつたものであるから、納税力極めて大であり、第二現に其金額は相當に大なるものであり、第三將來に於て益々増加する性質を持つのであるから、國家に於て之に課税して、收入を國庫に收める理由の鞏固なるものがある。而して其賦課に伴う利益は單に國庫に收入を與へるの一事に止まらず、他に重大なる社會上の意義が認められるのである。

増價税の社會的意義 租税を單純なる國庫收入の目的を達するものと見ず、此以上に或る社會的意義を有せしめ、之に應ずる目的を果さしめるの可否如何は從來一個の問題視されて居る所であつて、之を否定する論者もあるが、私を以つて之を



見るに、過大なる富の少数者に依つて、專有されることは、社會全體の健全なる發達を期する所以でなく、隨つて斯る趨勢をして其赴く所に任さしめたならば、却つて國民全體の納稅力を害するの恐れなきを得ない。隨つて、租稅が其賦課されることの働きに依つて、富の過大なる集積を制限し、其分配を調節するとしたならば、租稅をして國庫收入と富の分配に於ける調和との二目的を併せ達せしめるを得るであらう。増價稅殊に自然増價の勢の最も大なる土地に對して適用される土地増價稅の是認されるのは、専ら此理由に基くのである。又土地が盛に資本家に依つて、取引の行はれる目的物と爲り、實際の收益を時の金利歩合に據つて還元した價格よりも遙に大なる價格を以つて、賣買され、其價格の決定に殆ど何等の規準を見ざる位に、投機が行はれるのは、要するに土地の價格騰貴を通じて、所有者の將來に獲得す可き利益の不定なるが爲めであり、又斯く利益の不定なる爲めに、地價を暴騰せしめたならば、結局一部の有産者階級に非ざれば、土地に接近することが出來ず、土地の利用を制限するの結果を齎さざるを得ない。即ち土地増價稅は第一、不勞利得に對する課稅に依つて富の分配に於ける不公平を矯正し、第二土地から

生ずる將來の價格騰貴に基く利益を租稅に依つて國家に於て收用する結果、土地に關して投機的取引の行はれる弊を杜絶し、第三投機的取引の抑制される爲めに、土地の價格の暴騰を制し、土地増價稅の行はれない場合に比較して、多數の人々をして土地に接近するを得せしめるのである。

斯の如く土地増價稅の賦課される理由は頗る明白であり、從來の地租が收益稅増價稅法の缺點として免かれるを得なかつた固定的性質の如きは其跡を認め

困難 ず、寧ろ社會の進歩と共に、收入の増加する長所すらありとされるのであるが、是等の長所は兎に角として、愈々土地増價稅を實際に適用する場合に臨むと、種々の困難が伴つて、課稅の成績を不良のものたらしめたり、課稅の負擔を不公平ならしめたりするの非難を免かれない。第一は土地増價稅と土地に關する登録稅との間に、重複課稅の嫌なきやと云ふ點である。表面から見れば、兩種租稅の間には確に相違の著しきものがあるが、孰れの租稅にした所で、其依つて支拂はれる源泉は取引に依つて發生した臨時の利益である以上は、其間に負擔の重複することは、免かれ難き所に屬する。第二、土地増價稅は土地に關する賣買なり、讓渡な



りに依つて、所有權に移轉の行はれた場合に、始めて差増額が算出され、之に對する課税の實行される次第であるとすれば、個人の所有であつても、久しく移轉の行はれない土地であるとか、法人の所有であつて、永久に移轉の行はれない土地であるとか云ふものに對しては、之に課税を施す機會を得ず、忽にして租税の負擔をして不公平のものたらしめてあらう。第三斯る租税負擔の不公平を回避するには、右の如き長期の所有又は永久の所有に係る土地に對しては、其所有權に移轉の事實の起らないに拘はらず尙ほ一定の時期に於て、其増價額に課税し、以つて移轉の起る土地に對して、負擔の均衡を保たしめなければならぬ道理と爲る。現に千九百十年から同二十年まで英國に行はれた土地増價税法の一條項に於て、法人並に組合の所有する土地で移轉の行はれないものに對しては、毎十五年を期して、増價額を算出し、之に一割の課税を爲すことの規定された所以であつたが、斯る増價額は單に稅務當局者の推定した所に止まり、土地所有者に於て必ずしも實收したものでなく、將來何時に至つて、實收されるか、將た又實收されざるに至るかも知れない。然らば之に對して豫斷的に課税することは、甚だしき專制の譏なきを得な

い。第四本來増價税のものたる土地に關して移轉の起る度毎に、其土地の原價を調査し、所有者が取得後に於て負擔した維持費、改良費、公課等を計算して、之を原價から控除したものを以つて、課税目的物とする次第であるから、課税目的物の價格の決定されるまで、納税者側に申告する事項極めて多く、之に對して適當の査定を施すに就て、大なる困難に接せざるを得ない。第五、増價税をして適當なる形態の下に、發達せしめるには、其適用の目的物を土地のみに止めず、他の不動産にも動産にも及ぼさしめなければならぬ道理である。土地以外の不動産には、兎に角、動産に對して、到底此種の租税を適用するを得ない。土地と雖も、市街宅地の如き幾十年を通じて、價格の騰貴することの明瞭なるものであればこそ、適用するを得るが、他種類の土地で、價格の騰落常なきものであつては、到底適用の完全なることを望み得ない。

### 第五節 財産税

財産税の性 財産は之を大別して、其所有者の享益を充すものと、其所有者をして財  
質と目的 産の利用に依つて、生産を行はしめるものとの二種に分つことを得る



のであつて、所謂享益財産と収益財産との別是れてある。財政上に於て一般に財産税と云ひ、又は一般財産税と云ふのは、有形、無形、享益、収益、動産、不動産の孰れであるを問はず、總て貨幣に依つて其價値の表示される經濟的財貨即ち富の時價を標準として、自然人又は法人に賦課される租税である。而して其目的は國庫の收入に存すること勿論であるが、同時に所得税に對する補助的性質を有せしめられることがある。

財産税の發

達 財産税の發達した跡を見ると、種々の事實が其根柢と爲つて居る。其

獨立の租税として一個の學說に基いて成立した場合があり、戰時非常の要求に應ずる爲めに、起された場合があり、他種類の租税を補充する目的を以つて、主張された場合があり、其れれ、事情の異なるに隨つて、其主張される根據にも自ら相違なきを得ない。以下試に財産税の主張された根據に就て考へよう。

#### 第一租税利益說に基く財産税

此學說に於ては、財産を以つて、個人が國家の勤勞を通じて享受する利益を代表するものと認め、隨つて之に課税して、租税負擔の公正を得るとするのであるが、曩

に述べた通り、國家勤勞利益說の排斥される今日に於ては、斯る學說は到底存在する餘地を有しない。如何にも今日國家は各種經濟の内に於て、最大の消費者たるに相違ない。其經費は物資に對し、又勤勞に對して、支拂はれ、其支拂を多く受ける者が之に乗じて、財産を蓄積すると云ふ事實は往々にして起り得る。請負商人が政府に向つて、多額の物資又は勤勞を供給することに依つて、莫大の利益を收め、之を財産とする場合の如き、國家の勤勞に依つて、得た利益が財産と同一視される適例であるかも知れないが、元來國家が經費を支辨するに當つては、其利益に依つて、或る人に財産を蓄積せしめると云ふが如きことを目的とするものではないと同時に、國家の經費支辨と全然關係を存しない方面の働きに依つて、財産の蓄積されるものゝ少なからざる以上は、右の如き根據に基いて、財産税を賦課するが如き、論理に於て可なりとするを得ない。

#### 第二、納税力說に基く財産税。

財産を以つて、個人の納税力を測定する標準として、信賴し得るものとし、財産税を以つて納税力に適應した租税であるとする説は、其税の主張者に依つて唱へら



れる所である。財産を収益財産と享益財産との二種に區別することは、既に説明した所であるが、是等二種の財産は納税力を測定する標準として、如何なる地位に居るものであるか、又之に對して其財産である故を以つて、課税することは、果して納税力に適合する負擔を加へる所以であるか。先づ収益財産に對する財産税の賦課に就て考へると、此種の財産に對して課税の行はれるのは、所有者が漠然之を所有して居ると云ふ故ではなく、之を運用利殖するが故であるとすれば、單に財産である故を以つて、其運用から生ずる價值の如何を問はずに課税することは、課税の本質に反する嫌なきを得ないのみならず、今日の如く収益財産に幾多の種類があり、之を運用する方法、運用する時期の如何に依つて、収益に著しき差違の存するに當つて、財産額其ものに課税することは、求めて租税の負擔を不公平ならしめるものとしなければならぬ。

然らば享益財産に課税することは如何なる結果を生ずるであらうか。享益財産は其所有者に便利を與へ、快樂を供する。然も其所有に依つて何等有形上の收益を生じないが、其之を所有することは、一面から考へて、其人の生活上に於ける財

力の豊富である所以であり、財力の豊富なることは、納税力の大なる證左とも爲る。是れが従來享益財産に對して、財産税を賦課する主張の行はれた所以であつて、其根據は奢侈禁止税と同一でありとすることが出来る。然しながら納税力説の見地からすれば、斯の如き租税に對しては其可なる所以を見出すを得ない。蓋し如何なる財産と雖も、納税力の標準としては、不完全なる嫌なきを得ないのみならず、今日の如く個人の勤勞の經濟上に於ける地位上進し、勤勞に依つて高額なる報酬の獲得される場合に、獨り財産課税を急として、他に納税力の豊富なる方面に對する課税を逸するが如きは、大なる間違であると認められる。

補助税とし 故に財産税の主張される有力なる論據は、財産税を一種の補助税としての財産税として用ひること、國難に當面した國民に犠牲を如へる方便とすることとの二點に存するものであるとして、是等の論據は果して幾何の價值を有するであらうか。論據其ものを説明し、併せて之を批判しようと思ふ。財産税を補助税とすると云ふ意味は、一般的のものと、特殊的のものととの二ツに分たれる。特殊の意味と云はれるのは、所得税に於て、勤勞所得と財産所得とを區別して、税率に輕重



の差を設ければ兎に角、斯る差別を行はない場合に、財産税を以つて、財産所得の依つて生ずる元本である財産其ものに課税し以つて負擔の公平を保たしめようとするのである。又一般的意味に於て、財産税を補助税に充てるのは、凡そ税種の何たるを問はず、財産所有者は其所有する財産の大であれば、大であるだけ、社會上に有する權勢なり、又は各種の便宜なりを利用して、以つて所得、收益等に課せられる租税の漏脱を謀つて已まない。故に斯る財産所有者に對して、公正なる負擔を加へ、他の方面に於て漏脱し來つた租税に對して均衡を保たしめると云ふことが補助税として一般的意味に於て、財産税を利用する論據に充てられるのである。

補助税とし  
ての財産税  
に有する缺  
點

然しながら右の議論には大なる缺點が伴う。勤勞所得と財産所得との間に、差別課税の主義を適用する必要の認められるのは後者の納税力の前者に比較して、大なるが故に外ならない。而して其大なる納税力を生ずるに至るのは、要するに財産が運用されて、所得を生み出す爲めであつて、單に財産其ものゝ存在する結果ではない。果して財産税の如く單に財産の所有に對して賦課される者は、右の意義に於ける補助税として甚だしき缺點あるものとしなければ

ばならない。殊に所得課税に關する技術進歩し、綿密なる課税法の行はれる今日に於ては、正面から所得税に於て、勤勞所得と財産所得との間に於ける差別課税を爲すことも、出來るし、若しも必要あれば、勞力資本の併合に依つて生ずる所得を勤勞所得と財産所得との中間に置き、而して勤勞所得よりも重く、財産所得よりも軽い税率を賦課することの可能である以上は、特に間接の方法を辿つて、財産税の賦課を通じて財産所得に對する負擔を重くするの必要に接しないであらう。又財産所有者が既往に於て漏脱し來つた租税に對して均衡を得る爲め、換言すれば其租税を後日に至つて納付せしめる爲めに、財産税を賦課すると云ふことも、所謂租税遡及説と稱する名の下に於て、相續税に就ても、亦主張されるが、果して財産所有者の既往に漏脱し、又將來に漏脱する租税の金額と財産税として賦課される金額との間に、調節を保つものであるかどうか、其調節を保つことの證明されざる限り、右の論據に基く財産税は全然價值を有せざるに至るのである。

非常事變に  
於ける財産  
税

然らば最後に非常事變に處する方便として、賦課される財産税は如何なる意義を有するものであるか。此種の財産税は獨逸に於て非常賦



性の名の下に行はれたし、英吉利其他の國に於ては、資本徵課金制度なる名を以つて、實際上の議論に上つたことがある。要するに此種の財産税は國家有事の際に臨み、國家の信用を利用して、収入を得ようとしても、信用缺乏して、其目的を達するに、不利益なる條件を忍ばなければならぬ場合に、行はれるものであるから、其性質に於て、國家の強制公債と異なる所を見ない。表面の形式に於ては、財産を課税目的物に充て、居るとしても、事實財産の沒收にまで進むものであるから、國家の危急存亡に際して、始めて行はる可きであり、其行はれる場合にしても、税率の輕微なることを以つて、條件としなければならぬ。蓋し國家非常の運命に陥つた場合には、之に伴う負擔は國民の全體に於て荷う可きものであるのに、一部の財産所有者のみをして之に當らしめるのは不公平であり、殊に其結果として財産の一部を蠶食するに至つたならば、甚だしき不公平を伴うからである。

## 財産税の缺點

何れにしても、財産税には其賦課徵收に就て、大なる缺點が伴う。即ち第一は財産價格の算出に於ける困難であつて、賣買價格とか、収益歩合とか、貸賃價格とか種々の標準はあるとしても、總ての財産に對して、畫一の標準を

以つて、正確なる算出を爲すを得ず、其間に必ず不公平の伴うことを免かれない。第二は動産と不動産との間に生ずる課税負擔の偏頗なることである。即ち二種の財産は相關聯して、一般財産を成すのであるが、動産は之を不動産に比較すると隱匿し易く、他の課税區域に持ち去るに困難なく、加ふるに法人の發行する株式債券等に爲れば、稅務當局者に於て、現在何人が其所有者であるかを確めるに甚だ苦しまざるを得ざるものあり、隨つて財産税は不動産には厲行するを得るが、動産に對しては、稅法の規定を嚴峻すること不可能であり、結局財産税をして一種の不動産税たらしめるの虞れがある。第三の缺點は納税者の不正直を稅法の爲めに、獎勵するに至ることである。即ち前記の如く、財産の評價が困難であつて、動もすれば其不公平に爲ることを免かれない一方に、動産に對する財産税は多く、其所有者に依つて、漏脱されるとすれば、全體の納税者は之に對して如何なる感を懷くであらうか。財産税に對して、正直に其適用を受けるのは、馬鹿々々しい、寧ろ脱税を謀つて、負擔を軽くすることを得策とし、滔々相率いて脱税を企てざれば、已まざるに至るであらう。第四爰に述べた如く、財産所有者は其財産を所有することに依つ



て、社會上に一種の勢力を擁し、之を利用して、脱税を計畫するものである以上は、財産の多ければ多いだけ、脱税の行はれること盛であつて、結局負擔の割合は財産の多寡と逆行し、納税力説の命ずる所と正反對の結果を生ずるに至るのである。

獨逸の國民 曩に一言した獨逸の國民非常犠牲法は非常事變に應じて、財産税を利非常犠牲法 用した顯著なる事例であるから、茲に其大要を述べる。同法は千九百

十九年十二月三十一日を以つて發布されたものであり、戦後の財政困難に處する目的に出で、非常徴發の性質を有する。随つて此點から云へば、臨時暫行的のものである可きであるが、一方に税金額の納付に就て、多年間に互る延期を許して居る爲めに、或は一種の永久税とも見られる。其要點は左の如くである。

第一、課税主體。獨逸國民、獨逸に居住する無籍國民及び外國人以外の公私法人財團等を包括し、唯各聯邦州、自治體、寺院、學校其他の公共造營物及び財團に對して、課税を免除する。

第二、課税目的物。上記納税義務者の所有する一切の財産から負債を控除し、價格五萬馬克以上に上る者に對して、其五萬馬克を超過する分に課税する。法律

は是等の財産を區別して、(一)土地財産、土地並に其附屬物、(二)營業財産、農業、林業、鑛業並に工業の經營に必要なる財産、(三)資本財産、債券、株式、持分、貨幣、保險金請求權等前二者に屬しない總ての財産の三者とし、土地財産に就ては、純益の二十倍を以つて課税價格とし、營業財産に就ては、營業に關して起された債務を控除した殘額の八割を課税價格とし、資本財産中、法人財産に就ては、其實際有する動産不動産の總額から、債務、拂込資本金額、積立金等を控除した殘額を課税價格とする。而して財産の内から家具及び文化的物品即ち美術裝飾品等であつて、其購入價格が一個に就て、五百馬克以下のもの、二個以上を合せて、一千馬克以下のものであるときは、之を除外する。

第三、寬典。既婚者が納税者であるときには、妻の爲めに、財産價格から五千馬克を控除するを得るし、又二名以上の子女を扶養する者が納税者であるときには、其一名を超ゆる子女に對し、一名に付き五千馬克の割合を以つて、控除を爲すことを許され、又恩給遺族扶助料等の請求權なき財産所有者に對しては、財産の三分の一乃至五分の一の控除が許される。



第四、税率。税率は法人に對しては總て一割であるが、個人に對しては、一割を起點とし六割五分に至る超過累進税を適用するのであつて、其詳細は左表の如くである。

財産額	税率	財産額	税率
最初の 五〇、〇〇〇馬克	一〇	次の 五〇〇、〇〇〇馬克	四〇
次の 五〇、〇〇〇	一二	次の 五〇〇、〇〇〇	四五
次の 一〇〇、〇〇〇	一五	次の 一、〇〇〇、〇〇〇	五〇
次の 二〇〇、〇〇〇	二〇	次の 二、〇〇〇、〇〇〇	五五
次の 二〇〇、〇〇〇	二五	次の 二、〇〇〇、〇〇〇	六〇
次の 二〇〇、〇〇〇	三〇	其以上の金額に對し	六五
次の 二〇〇、〇〇〇	三五		

右の如き税率を以つて、相當に金額の大なる財産に就て、税金額を算出するときは、金額甚だ大なるに至るから、法律は税金の延納を許可し、其期間を六年と定め、年五分の利子を負擔して、年賦で税金を納付することを得せしめる。又十萬馬

克以下の財産所有者であつて、其所得五千馬克以下の者に對しては、延納利子を免除する規定も設けられて居る。

北米合衆國の財産税は州政府の財源であつて、國稅たる地位に達しないのであるが、其著名のものである故を以つて、左に稅法の一斑を説明する。

第一、調査機關。市町村を以つて、課稅區域とし、其各々に調査委員會を設けて、財産の評價を掌らせ、斯く評定された價格に就て課稅する。之に對しては納稅者の抗議を許し、抗議の次第に依つて、評價額を訂正する。而して州政府の内に課稅平衡局なるものを設け、各州内の市町村に於ける負擔の公平を謀ることを職務とする。又州に依つては納稅者をして財産價格を宣誓の下に、申告せしめる方法を取ることもある。

第二、課稅目的物。州に依つて多少の相違はあるが、大體に於て、動産並に不動産の一切を課稅目的物とするものであつて、州政府所有の財産、墓地、宗教、教育、慈善等の用に供される土地建物、消防其他の公共の用に充てられる道具、各人の家具、



財産にして一定の金額以内のものには課税を免除し、州に依つては公債貯蓄預金、包装の儘輸入された地金銀の類にも課税を免除するものもある。

第三課税法。一般に配賦税法が採用され、州に於て年々財産税に依つて徴収すべき金額が定まると、之を各縣に分配し、縣から市へ、市から町村へ其れれ配賦し、最後の町村に於て各人の納税額を決定し、徴収することゝ爲るのである。

此他瑞西和蘭等に於ても、財産税が行はれて居るが、重要なものでないから、之を省略する。

#### 第六節 消費税—其一、直接消費税

消費税の地位

前數節に於て論述した所を以つてすると、所得税は直接課税の形態として、最も完全に發達したものと見られる。即ち土地、財産、人體等に對して、粗雑なる課税を試みた往昔の時代から、國民の所得に向つて、或は其全體に就て、或は其各部分に就て、課税するに至るまで、租税負擔の公正なり、租税の收入力なり、其伸縮力なりに就て、著しき改善の行はれたことは、争う可からざる事實であつて、一方に國民の納税義務に對する自覺も亦進んで、斯る租税に對して嫌厭の念を

懐かざるに至つたことも亦掲げられなければならない。現行の直接課税法にして、尙ほ事の完璧に達しないとしても、従來行はれた税法に比較して、勝るものゝ多きことは、萬々であつて、租税の目的は納税者の理解する所と爲り、其目的を到達することに就て、納税者の間に、努力も行はれる。即ち直接課税が今日の租税制度に於て、重きを置かれる所以亦茲に存する次第であるが、一方に之に對して、消費並に享益に對する租税があつて、他の一團を成して居る。固より人の消費は其所得に依つて律される、所得を超過する消費は何人と雖も、之を行ふを得ない所であるが、或る短かい期間に於ては、所得を超過する消費は屢々實際に行はれるし、所得の範圍内に於ける消費に至つては何人も之を行はなければならぬ。一方に國民經濟が繁昌し、國民所得亦増加するに隨つて、消費の行はれる數量の大と爲るは勿論であるが、他の一方に於ては、自給自足の經濟生活が廢れて、交換を基礎とする經濟生活の之に代ると共に、消費は盡く交換と云ふ手續の後に行はれ、人目を惹き易く隨つて之に課税を適用するの道容易なるに至る道理である。

消費税を分類するに就て、種々の方法がある。其一是課税目的物の種類に據る



消費税の分類  
ものであつて、第一、食料品税、第二、飲料物税、第三、是等以外の消費品税と

し、第二種を細別して、酒精含有飲料物税と酒精非含有飲料物税とし、第三種を細別して原料品税と既製品税との二者とする。他の一は消費税の賦課が必需品に及ぶか、有用品に至るか、奢侈品に止まるかに依つて、區別するものであつて、租税の社會上に、經濟上に及ぼす影響の相違を知るには、此區別亦重要なりと考へられる。更に他の分類法は租税の依つて賦課されて方式に據るものであつて、第一消費者に就て、直接に徴收されるもの、之を直接消費税と云ひ、第二製造業者又は取引商人に就て、國內に於て徴收されるもの、之を物産税と云ひ、第三國の境界に於て、徴收されるもの、之を海關税と云ふのである。

直接消費税  
消費者に對する直接課税の形態を以つてする消費税は其來歴に於ての來歴  
甚だ古しと認められる。例へば君主が臣民に向つて現物の形態を以

つて、租税を徴收する場合に、其現物にして納税者の平生使用する物品であつたとすれば、其れは一種の直接消費税と解されるし、動産に對する租税も其使用に對する租税であり、家具、什器、美術品の如き所謂消費者資本に對する課税亦其れ等の物

品の使用に對する租税である。要するに直接消費又は使用に對する課税は之に依つて奢侈的消費を禁遏することを有利であるとする觀念に胚胎するものと見られる。立法者の意思は消費を禁遏することを欲したのに相違ないが、其れでは事餘りに苛酷であつて、世間の非難を醸成する虞れもある。第二段の政策として、課税に依る消費の抑制を期したものと認められる。既に直接消費税の起源なり、目的なりにして、消費の禁遏に在る以上は、其事が直接消費税の收入を豊富ならしめるに就て、一ツの妨害と爲るのは、免かれ難き所であつて、其財政上に重きを成さざるものも、亦已むを得ざる所に屬する。近代の財政に於て、直接消費税が次第に閑却されるに至つた理由を案ずると、左の諸點に歸着する。

直接消費税  
第一、物産税制度が發達し、物産税を通じて、優に巨額の收入の收められ  
るに至つたこと。蓋し物産税の下に於ては物品が生産者なり、取次商

人なりの手元に居るときに、徵税手續が行はれるのであるから、國家としては、單に少數の納税者を相手とするに止まり、彼等に對して、自ら完全なる監視を施すを得ると共に、直接課税に免かれざる納税者に嫌厭の念を興へるの弊なきを得るので



ある。直接消費税に於ては、直接税の如く、納税者に不快の感を懐かしめ、又收入の伸縮不自在であつて、一方に直接税の有する負擔の公平と、其確定的であるとの長所を缺くのである。

第二、工場制度の發達は直接消費税を廢棄するに至らしめたこと。蓋し工場制度が發達し、工業が大規模に經營されるように爲れば、物産税は一舉にして夥しき數量の物資に適用される結果、徵税手續簡單と爲り、其賦課に對して有力なる理由を供へる一方に、物産税が賦課され、殊に其税金が相當に重い程度に達したならば、自ら小規模の事業をして存在するに困難ならしめ、彼等の大規模事業に併合される勢を促し、益々物産税の徵收を容易ならしめ、直接消費税の如き、之を適用するに、殆ど其餘地なきに至らしめるのである。

第三、直接消費税は結局課税の基礎を失うに至ること。右に述べた通り、直接消費税は始め奢侈禁遏の趣意に基いて、出發したものである爲め、其後に於ても奢侈品に適用されることを常とした。然るに奢侈品なるものは、其一個に就て云へば、如何に高價であるとしても、其消費は本來制限された特殊の階級に於て行はれるのであつて、全體の金額に於て、大なりとするを得ないばかりでなく、其消費は最も伸縮異動の自由なるものであつて、或る物品に些細なる租税の賦課された爲めに、其れが動機と爲つて、直に消費の方嚮を他に移らせ、斯くて收入の減少を來すことを免かれないのである。

#### 間接消費税

直接消費税は右の如き次第であるから、從來各國の財政に於て、重要であるとは認めざるを得ないが、屢々實行された事實があり、殊に人の消費を代表すると認められる或る物品例へば、皿とか、蓄犬とか、時計とか、馬車とか云ふようなものを目的物として、適用され、近時に至るまで中央財政に其跡を留めた。而して更に歐洲戰爭を機會として、斯る直接消費税が奢侈品税又は娛樂税に變形し、以つて財政上に或る地歩を占めるに至つたことは、吾人の閑却す可からざる所である。今其重なる實例を擧げると、英國に於ては千九百十六年四月以來劇場、活動寫眞、其他の興行物の入場券に對し、入場料金の高低に應じて、課税する制度が行はれ、例へば入場料二片に對しては半片の税金であるが、入場料十志六片乃至十五志のものに對しては、税金は二志と爲り、更に入場料が十五志以上に五志を増す毎



に、六片の税金の増徴されることゝ爲つて居り、北米合衆國に於ては、奢侈的消費品を五種に區別し、第一自動車馬車に對しては、税金を價格の百分の三乃至十を、第二絨氈衣類に對しては、一定價格の超過額に對して、一割を、第三種寶石計類に對しては、價格の百分の五を、第四種活動寫真映畫に對しては、貨價價格の百分の五を、第五種化粧品、藥品に對しては、價格の二十五分の一を課する一方に、入場料並に俱樂部會費税に於ては、劇場其他娛樂場の入場券に對して、料金の一割を、座席料に對して亦一割を課し、俱樂部會費年額十弗以上のものに對しても一割を課することゝ爲つた。佛蘭西に於ては、奢侈税、娛樂税、競技税、骨牌税と云ふが如く、此種の課税は廣汎に涉り、獨逸亦奢侈品税の下に、貴金屬、寶石、時計、書畫、彫刻、骨董品、古印刷物、寫真器、樂器、撞球臺、拳銃、娛樂船車、絨氈、毛皮類の賣却に對し、價格の一割を標準とする課税を行つて居る。

斯の如く數へ來ると、直接消費税の一變形たる奢侈税の復活を見るに至つた。うであるが、要するに戰時の財政に現はれた一ツの反動であつて、深く重きを置くに足らないのである。

## 第七節 消費税其二、物産税

右に述べる如く、消費享益に對する直接課税は財政上に於ける意義の極めて乏しきものと見られるが、消費に對する間接課税に至つては、全然事情を異にし、益々財政上に於ける重要な地位を占めようとするの觀がある。即ち今日如何なる國のける物産税の地位

財政も間接消費税の收入に依頼する所の多きは勿論であつて、此方面に於ける收入意の如く爲らなかつたならば、爲めに財政に破綻を生ずることは、免かれ難き所に屬する。將來國民の租税に關する道德が向上し、直接税を通じて、左したる困難なくして、多分の收入が徴收されるか、其れとも經費に著しき減少を見るか、孰れかの事實の起らない限り、一國の歲計が物産税に多く依頼しなければならぬのは、必然の事實であらう。然しながら物産税のものたる、其起源を案ずれば、比較的新しいのであつて、最も古き沿革を有すると稱される英國の物産税にしても、二百數十年以上の經歷を持たないのである。何故に然るか、と云へば、其理由は物産税の賦課並に徴收を可能ならしめるに就て、幾多經濟上の事情の伴ふことを必要とする一事に基くものと見られる。即ち第一、物産税制度を實行し、其規模



を聊か大にすると共に、之を通じて収入の豊富を期しようとする以上は、貨幣經濟が一方に發達して居り、他の一方に分業の廣く行はれることを必要とする。第二、物品の生産者又は取次商人に就て徵收された租税が代價騰貴の形態を以つて、結局消費者に轉嫁するに至ると云ふことが物産税の眼目と爲るのであつて、若しも此轉嫁が完全に行はれず、代價騰貴の程度が税金額の以内に止まるが如き場合には、租税は當業者の利潤を蠶食して、物産税の本質を失はざるを得ない。然も右の如き要件を充すには、生産が家庭の消費を充す爲めに行はれたり、交換が實物で行はれたりする場合には、到底不可能であつて、随つて物産税の發達を見るには、産業が家庭工業の域を脱し、又貨幣經濟に移つた後を期しなればならない。第三、物産税を徵收して、相當の効果を擧げるに就ては、官憲が物資の生産業者若しくは取次商人に接觸し、彼等に對して、相當の監督を加へることを必要とする。随つて一國の行政機關が充分に發達し、敏活周到なる活動を爲すを得なかつたならば、税法の施行不如意なるは勿論、稅務官吏と當業者との接觸に依つて、行政の腐敗を招くの危険すらなきを保し難いのである。

## 物産税の漸進的趨勢

斯の如く物産税は種々の條件が備はつて、始めて其發達を見るものであつて、其れが近代的產物であると云はれるのも、亦此關係に存するのであるが、不完全なる形態の物品課税に至つては、寧ろ其起源の遠きことを認めざるを得ない。封建君主が特權に假託して、物品に就て、税金を徵收したことの如き、市場手数料の徵收されたことの如き、何れも物産税の先驅を成すものと認められるし、商業や、職業に對する免許料の如きも、物品製造業者に對する負擔であり、更に國家が或る貨物の生産や、販賣を獨占して、私經濟的収入の獲得を期する場合の如き、事の實質に於て、物産税と異ならないのであつて、斯る事實の存在は物産税制度の發展に對して、少なからざる効果を齎したのである。

物産税賦課の目的も亦時代の經過と共に、變遷するもの少なしとしなかつた。固より収入の獲得を單獨の目的とし、其目的を達する爲めには、課税に依つて、國民に如何なる影響を及ぼすか、殆ど之を意としなかつた場合もあつたし、又奢侈禁遏の場合に現はれる如く、物産税を利用して、社會に不利と考へられる消費を禁遏しようと試みたこともあつた。蓋し租税をして教化機關たる



働きを致さしめる説は從來餘程大なる勢力を持つて居つたのであつて、物産税の目的物の如き、此説に依つて取捨されるもの少なしとなつた。又從來物産税を賦課して、國民に對する負擔を公平ならしめるには、成る可く多數の物品を選んで課税しなければならぬと云ふ考へがあり、課税目的物を多數にして、税法の完備を得たものであるとし、却つて納税者の不平や、反抗を招いたことがある。今日の財政學説に於ては、物産税賦課の目的は何れに置く可きものであるかと云ふことも、大體に於て定まつた。即ち租税の一種である以上は、國庫に收入を供へることを以つて、重なる任務としなければならぬのは勿論であるが、物産税をして此重大任務を果さしめるには、一方に如何なる條件の下に居らしめ可きものであるか、其條件の如何が當面の問題と爲るのである。

物産税賦課に關する諸問題

んで、課税す可きやの一事である。蓋し一國に於て生産される物品の種類は凡百の多きに上るのであるから、其總てに對して課税することは企て及ばざる所であり、隨つて或る原則の下に、課税の目的物とす可き物品を選択しなければ

ばならない。或は以前は稅務當局者の徵稅上に於て、容易なりとする物品を選ん で、課税したこともあるが、是れは單に收稅上の便宜に着眼したのみであつて、斯く選ばれた物品が果して稅種として適當のものであるかどうかは、全然別問題に屬する。

物産税の範圍を決定する諸種の事情

物産税賦課の目的物を如何なる範圍まで擴げるかと云ふことは、専ら物産税に依つて、國庫に收めんとする收入の多寡如何に繋るのである。蓋し前述の如く間接消費税と云ふ一稅目が租税制度に於て、重きを成すに至つた一の理由は近代の財政に於て、頻に膨脹し來つた經費に對して、財源を調達する必要に胚胎したのであるから、經費膨脹の勢にして、將來に於ても、既往に於けると異なる所なかつたならば、物産税の收入に依頼する勢は緊切であつて、爲めに課税目的物の數を饒多ならしめるであらう。又一國が租税制度を組織するに當り、收入の幾何を直接税から得て、幾何を消費税から得る見込であるか、其見込みの立て方は自ら物産税の範圍を決定する一の事情と爲る。國民の租税に對する理解が乏しく、政府の國民に對する威信の弱き場合には、國民に對して直接の負擔を感ぜし



める直接税を賦課することに躊躇し、自然重きを物産税に置かしめることゝ爲るであらう。

課税目的物  
選擇の必要  
なる所以 右の如き諸種の事情に依つて、物産税を通じて、國庫の收納す可き収入

額が定まつたとして、次に問題と爲るのは、此収入を物産税の下に於ける有税品に分配するに、如何なる原則を以つてするかの一事である。之に對する一般の原則は各種有税品に於ける最高収入力を限度として、税率を決定するに外ならない。即ち或る物品に課税する場合には、或る範圍内に於ては、税率を増加すれば、之に隨つて収入を増加するを得るが、其範圍を超越した後に於ては、税率の増加した割合に、収入を増加せしめることが出來ず、却つて税率の單位を基準として考へれば、収入の減少を生ずることゝ爲る。斯る場合には、最早や其物品に對する課税は其収入力の限度に到達した譯であるから、税率は必ず其範圍内に止めなければならぬことゝ爲る。而して今日の歲計に於て、物産税を通じて收めることを要する収入は決して一の物品に對する課税を以つて、足れりとするを得るものでなく、隨つて勢數種の物品に亘り、其収入限度に達せざる範圍内に於て、課税する

ことを必要とするであらう。又社會の實際に徴すれば、人が所得を消費するや、其屬する階級の如何に依つて、消費品の多くに對する消費の高に於て同一の割合を保つものでなく、同一階級に屬する者であつても、尙ほ習慣や、趣味の如何に依つて、消費に相違を生ずることを免かれない。隨つて一の個人又は一の階級に對して、重き負擔を加へる租税は必ずしも他の個人や、他の階級に對して然るものでなく、斯くて負擔の公平なる分配を期する爲めに、課税目的物を選択する必要を生ずる。

必需品并に  
奢侈品に對  
する物産税 必需品に對して、物産税を賦課することの適否も亦屢々問題として、論及之を免除す可きかと云ふ問題は生計最小必要額に對する取扱の如何に依つて、定まるもの少なしとしない。即ち今日文明諸國に於て行はれる如く、生計最小必要額に相當する所得に對しては、所得税を、其所得の元本たる財産に對しては、財産税を免除することを以つて、正しき道であるとする以上は、生活必需品に消費税を賦課して、其價格を高からしめ、斯くて之を消費する人々の生計最小必要額に相當する所得を蠶食することは、大なる矛盾を生ずることゝ爲るのであるから、斯る課



税は之を回避しなければならぬ道理と爲るであらう。然しながら一方から考へると、總ての國民をして國家の職務に對して、何ものかを供與せしめ、以つて國家と國民との關係を密接ならしめることを必要とする學說がある。生計最小必要額に對する免除を不可なりとするが如き、此學說に胚胎するものであるが、若しも之を承認する以上は、穀物とか鹽とか云ふような生活必需品に對して、消費税を賦課することは、全般の國民に對して、納税の義務を履行する最も簡易の方法と爲るのであつて、其課税は此點に於て、始めて主張される、唯、如何なる場合に於ても、其負擔の酷烈なることは、掩う可からざる事實である。又奢侈品に對する課税は其徵收の比較的容易であり、之に對して起る非難の輕微であることの二點から主張される。或は國家が課税に依つて、奢侈の風習を壓抑しようとか、又は國民に節約を奨励しようとか云ふ場合には、此種の課税亦必要と認められるが、本來奢侈品の消費は富裕なる階級に限られ、一個の消費に於ては、如何に其金額大であるとしても、國民全體に就て云へば、其消費金額を合計したものは、必ずしも大なりとするを得ず、隨つて奢侈品に對する課税の収入は豊富なるを得ないのであるから、物産税の

目的物として、之に重きを置く能はざる次第である。

一般消費品  
に對する課

右の如き事情であるとすれば、今日多くの國に於て、専ら物産税の賦課に對する課税される目的物が生活の必需品でもなく、又奢侈品でもなく、却つて兩者の中間に位する一般的消費品であることは、疑を容れない。蓋し物産税は其賦課に就て、又其徵收に就て、煩雜なる手續を必要とし、又課税を受ける營業者に對しても亦相當の束縛を加へる以上は、是等を償つて餘りある程度に於て、収入の豊富なことを必要とする。而して其豊富を期するには、消費の範圍の廣汎であり、又消費の性質の恒久的である物資を選んで、課税目的物とするの必要を生ずる。酒、煙草、砂糖の如き消費品は即ち之に該當するものであつて、其廣く各國の租税制度に於て、物産税の目的物に充てられて居る所以も自ら之を了解するに難からざる次第である。

生産上の課  
程に於ける  
變化の多少  
然しながら以上の點に於て、如何に物産税の目的物として、適當なる資  
格を備へて居るとしても、尙ほ物資の性質に就て考う可きことは、其生  
産上の課程に於て、變化の行はれることの早いと、遅いと、の差別であつて、之に依つ



て、課税に於ける適否の差を生ぜざるを得ない。例へば産業上に改良の行はれること、頗る急速なる産物に對して、物産税が賦課された場合に、國家は租税の收入を擁護することの必要から、斯業に種々の制限を加へるとしたならば、事業經營の上に大なる妨害と爲り、有效なる生産上の改良も亦行はれざるに至るかも知れない。果して然らば斯る租税は一方に社會に損害を及ぼしながら、之に對する何等の利益をも與へない次第であつて、課税の原則に背反する嫌なきを得ない。宜しく課税目的物を少數の物資に制限し、且つ發明や改良の行はれることの迅速ならず、隨つて租税徴收に伴う干渉の酷烈に感じられない産業を選んで、課税する必要を生ずるのである。

課税目的物として既製品と原料品との別  
一の貨物と他の貨物との間に於ける相違として、前者は直に消費者の手に入つて、消費の用に供されるが、後者は生産者に依つて、生産上に利用され、然る後に消費者に使用されると云ふが如く、消費に到達する距離に遠近があり、又生産業に對する關係に疎密がある。例へば絹布の如き貨物に對する課税は單に其生産者と消費者とに影響を及ぼすに過ぎないが、鐵の如き貨物に對する

課税に至つては、生産に於て、最も重要な補助材料の價格を増進することに依つて、總ての生産業に大小其れくの變動を惹起さざれば已まないのであらう。斯の如く補助材料又は原料品と直接消費に充てられる物資との間に、課税に伴う關係の異なる結果として、前者に對する課税は勉めて之を回避しなければならぬと云ふ原則が確立される。蓋し斯る物資に對する課税は其實際の結果を推測するに困難であるに止まらず、生産者は高價を拂つて、課税された原料品を購入し、製造上に或る時期を費して、然る後に既製品として賣却する次第であるから、原料品購入から既製品賣却に至る期間だけ、税金を前納することゝ爲り、税金の外に、此期間内に於ける利子をも負擔し、隨つて税金と利子とを加へたものだけ、代價騰貴の形態に於て、消費者に對する負擔を加重するに至らざるを得ない。原料品に課税する結果、國庫は比較的早い時期に、租税を徴收し了するの利益ありとしても、生産上に活用され可き資本を國庫に死藏し、且つ國民に對する負擔を加重することの損失を考へたならば、利弊同日を以つて談ず可からざる道理である。

物産税を有 効ならしめ 故に物品に對する課税をして有效のものたらしめるには、第一比較的



る道 少數の物資を選ぶこと、第二其物資には社會各階級を通じて、一般に消費されるものを以つてすること、第三而して其物資は生産上に於て、重要な補助材料たらざること、第四出來得べくんば、是等物資の生産は小規模生産業者の手に依つて、諸多の地方に分散されて居らず、寧ろ大規模生産業者に依つて、或る限られた場所に集中されて居り、徴税手續に依つて、産業を攪亂し、壓迫せざることを諸條件を遵守しなければならぬのである。而して此事たる、必ずしも課税目的物の數を饒多ならしめることに依つて、達せられる譯のものではない。一般的消費に供せられる或る一の貨物に課税して、却つて三十、四十の饒多なる貨物に課税するよりも、収入豊富である上に、徴收費の節約される事實は吾人の常に實見する所である。

物産税制度  
と國情

要するに物産税制度を構成するに就て、重大なる關係を有するものは、其制度の行はれる國の狀況であつて、就中國民の風俗嗜好の如きは、物産税制度を立てる場合に、考量す可き所である。即ち物資に對する國民の需要は如何なる性質のものであるか、課税の爲めに生ずる物價の騰貴に依つて、忽にして

需要に減退を來すものであるか、其れとも物價の騰貴如何に拘はらず、従前と同一程度の需要を維持するを得るか、自ら租税の收入に關係を及ぼす所たらざるを得ない。租税の收入を豊富ならしめんとする以上は、前者よりも後者を選んで、課税することを必要とする。更に考ふ可きは課税目的物に充てられる貨物が如何なる状態の下に、世間に供給されるかの一事であつて、例へば同じ酒類にしても、酒精の如く大規模の工場組織の下に、製造される物資に對すると、葡萄酒の如く農家に於て小規模に醸造される物資に對するとに依つて、租税の賦課並に徴收に難易の別、大ならざるを得ない。我國に於て酒税を徴收するに當り、税金の重課される一方に、其重税の徴收は自然酒造業をして大規模のものたらしめ、從來存在して居つた小規模の醸造業者は他と合併したり、規模の大なるものに併合されたりして、租税の徴收をして、容易ならしめつゝある一事は注目し値する所である。尙ほ一の重要な問題を以つて目されるのは、或る物資に賦課される物産税を通じて幾何の收入を獲得せんとするか、又は其金額は格別の故障に接せずして、獲得されるものであるかの一事であつて、現に生活上の必需品に對して、課税することの可否



の如き、専ら他の目的物から國庫の必要とする収入を獲得するを得るや否やに依つて定まるものとするを得るのである。現に英國に於ては多年無税品である鹽が印度に於ては、他に適當なる課税目的物の存しない爲めに、課税されて居り、又千八百七十四年特に英國に於て課税の免除された砂糖に對して、千九百一年財政上の壓迫の大なる故を以つて、再び課税するに至つたことの如き、何れも其國財政上の狀況に依つて、課税目的物の如何に動搖するかの一斑を示すものとするに足るであらう。

物産税の徴 最後に物産税の徴收に關して、一の問題と爲るのは、之を徴收するに、如何せられる時期、何なる時期を以つてするかの一事である。思ふに物産税の徴收される時機を考へると、第一貨物の生産製造中に、又は其製造を終つたときに、之を徴收するか、第二物資が製造業者の手から販賣者の手に移り、愈々市場に出て、消費者の消費に供される際に、之を徴收するか、二種の方法に大別され、更に第一の方法は課税目的物が原料品として製造業者の手に在る場合に課税するか、其半製品と爲つた場合に課税するか、又は其既製品と爲つた場合に課税するか、三種の方法に

細別される。若しも課税目的物たる貨物に就て、其れが如何なる種類の原料品を使用して居るか、又如何なる品質の製造品を製出するものであるか、正確に之を知ることの困難である爲め、勢物資其ものを査定する代りに、外部の物件例へば製造品容器の廣さであるとか、機械の種類又は其實力とか云ふような製造上に關係ある外部の目標に對して、課税する場合には、必ず第一の方法に據らなければならぬ。又課税目的物の製造が大規模の事業に依つて經營され、少數當業者の手に集中して居る結果、税金の轉嫁の容易に、又完全に行はれる場合には、第一の方法に據つても、格別の差支を見ないであらう。殊に納税者の多寡は徴收手續の難易繁閑を決するに、重大の關係を有する點であるが、貨物が製造業者の手に存在する時に課税されたならば、貨物が小賣商人又は仲次商人の手に散逸した時に課税するよりも、納税者の數少なく、之に對する監督は隨つて容易であつて、經濟上に及ぼす影響も亦輕微なる道理である。然しながら一方から考へると、消費税は何としても消費者の負擔するものであつて、而して其負擔たる、商人なり、取次業者なりから、最後の消費者に向つて、貨物を賣却するに當つて、轉嫁の結果として、生ずるも



のである。随つて若しも製造業者の手元に於て課税したならば、貨物が消費者に到達するまで多くの階段を経る間に、轉嫁の關係の攪亂される恐れなしとしない而して製造業者から卸賣人に向つて行はれる取引の如きは、普通金額の大なるものであつて、斯る取引は多く信用に依り、益暮と云ふような一定の時期に於て、一切の勘定が行はれる次第であるから、此勘定の行はれる以前に、製造業者に就て税金を徴收したならば、納税者は其賣却した貨物の代金を領收しない内に、早くも税金納付の義務を生じ、之を果す爲めに他から借入金をする必要に迫られるかも知れない。果して然らば納税者に對して、税金以外の負擔を加へるものであつて、租税徴收の便宜に關する原則を蹂躪する嫌なきを得ないのである。

歐洲諸國の  
物産税

以下歐洲諸國の物産税を課税目的物の別に就て、順次説明し、其現狀を述べると共に、得失を示さう。

鹽  
税

第一、鹽税。鹽の或る物量を攝取することは、人體の營養上に於て、必要  
缺く可からざる所であつて、鹽は生活上の必需品として、至重の地位を  
占めるのみならず、各種の農工業殊に化學工業に取つて、必要なる原料品である。

斯る必需品に課税して、其代價を騰貴せしめたならば、其負擔は一般人民に取つて、頗る酷烈であつて、此點に於て世間の非難を生ぜざるを得ないばかりでなく、人が鹽を必要として消費する分量は所得の多寡に比例して、増減する次第でなく、各階級に屬する人を通じて、略ぼ同等である以上は、鹽税に依つて加へられる負擔は酷烈である上に、更に不公平の弊を伴うのである。唯以上述べた通り、鹽は必需品であつて、其消費は一般に及び、増減の變が最も少ない所から、強いて之に課税したならば、確實なる收入を國庫に與へることが出来る。是れ今日鹽税に大なる非難がありながら、尙ほ歲計上之に依頼する國の多い所以であつて、文明國中鹽を自由貨物として取扱つて居るのは、瑞典、英吉利、白耳義の三國であつて、他の諸國は專賣法が消費税若しくは輸入税の賦課か、又は兩者の賦課かに依つて、國庫に收入を得ることを期する。唯工業上の用途の指定された鹽に對しては、或は無税にしたり、或は專賣法の下に、特別の價格を以つて、需要者に賣渡したりして、以つて化學工業に頓挫を招かざらんことを謀るのである。

飲料物税の 第二、飲料物税。飲料物は、大體上、アルコール含有の飲料物と非アルコール



種類  
ル含有の飲料物とに分たれる。前者は今日多くの國に於て、課税目的物に供されるのであるが、同じアルコール含有の飲料物であつても、如何なる種類のものが専ら國民の飲料に供されるか、換言すれば何が國民的飲料であるかは、國民の生活程度若しくは彼等の嗜好に依つて、自ら異なり、斯くて如何なる國に於て、如何なる種類の飲料物に重を置いて、飲料物税法を制定するか、の別を生ずる。現に西班牙、葡萄牙、伊太利、佛蘭西、埃地利の諸國に於て、専ら葡萄酒に課税するに對し、他の諸國に於ては、火酒又は麥酒に課税するが如き差別を生ずるのは、一に國情の然らしめる所であるが、斯る相違は、兎に角として、飲料物殊にアルコール含有飲料物に對する課税が諸國を通じて、一般に行はれるのは、第一斯る飲料物は生活の必需品でなく、消費者に於て何時と雖も、其消費を節約して、租税の負擔を免かれるを得ること、第二、其消費は大なる金額に上り、隨つて之に對する課税は豊富なる收入を國庫に與へること、第三、然もアルコール含有飲料物の消費は概して納税力ある國民に依て行はれ、納税力なき國民は其消費に與らない。隨つて之に對する課税は租税負擔の公平を失はないとの諸點に基くのである。今ア

アルコール含有飲料物を火酒、麥酒、葡萄酒の三種に區別して、其税法の一斑を説明する。火酒税には其賦課徴收に伴つて、種々の困難が生ずる。第一、火酒醸造の原料たる馬鈴薯は農産物として重要な地位を占める其上に、火

酒醸造に依つて生ずる酒精は農業に取つて、必要なる肥料と爲るのが

酒醸造に依つて生ずる酒精は農業に取つて、必要なる肥料と爲るのが

火酒税の施行困難なる所以  
あるから、火酒の課税法宜しきを得なかつたならば、一國農業の利益を傷ける恐れあること、第二、火酒は價格の大なるに對して、形量の小である爲めに、容易に税金逋脱の行はれる危険あること、第三、外國に輸出される場合には、其輸出される分に對して、税金免除又は戻税の便を與へなければならぬこと、の如き困難の重なるものである。隨つて火酒課税法にも從來幾多の變遷があり、其間に種々の改良が工風された。第一は原料品税であつて、實際に使用される原料の高を標準とし、或は一定分量の原料から製造される火酒の高を法定し、其割合に對して、課税する方法も行はれるが、一定の分量の原料品と其れから製造される原料品税と  
既製品税  
火酒との割合は常に總てを通じて同一のものでなく、技術上其他の事情に依つて、異なる所ある以上は、右の如き方法を以つて、完全なる課税法とするを



得ない。茲に於てか製造税法の採用されるに至るのは、自然の順序である。或は此場合に於ても、尙ほ製造品の多寡を決定するに密接の關係ある醸造機械の數とか、容器の大小とか云ふような外形の標準に據ることがないでもないが、容器なり、機械なりが同一であつたとしても、一定の期間内に營業者の之を使用する度數に相違のあるからには、之を以つて完全なる課税の標準に充てるを得ない道理であつて、随つて負擔の不公平を惹起することを免かれない。故に製造品税を採用する以上は、多少營業者に嚴酷なる干涉を加へる嫌はあるとしても、既製品税の形態に據り、營業者に就て、既製品の高を調査し、之を標準として、課税することが至當の方法と爲るのである。

## 諸國の火酒課税法

右の理由に據り、埃地利、匈牙利、伊太利、英吉利、佛蘭西、白耳義の諸國は近年火酒に課税するに當つて、何れも既製品税の形態を採用して居る。

## 獨逸の火酒專賣制度

最近火酒製造品税から專賣制度に移つたことに於て、一個の例を示して居る。即ち獨逸に於ては從來多くの機會に於て、火酒專賣制度を實施

する必要が主張されたが、實現するに至らず、原料品税、既製品税、醸造所税の三者から成る火酒税法が實施されて居つた。即ち原料税は原料蒸溜所に就て賦課されるものであつて、使用する原料の種類に依り、一ヘクトリトルに付き最低五十プアニツヒから、最高四馬克の税金を徵收し、既製品税に於ては、每五個年各地方の人口に準じて、法定した火酒の醸造高に對し、實際の醸造高が法定高の以内に在つた場合には、純酒精一ヘクトリトルに付き百五馬克、其以上に在つた場合には、同上百二十五馬克の割合を以つて課税し、火酒が醸造の手續を終り、取引の爲めに醸造業者の手を離れて、他に移轉しようとする時に、税金が徵收されるのであつて、工業上其他特殊の用途に供される火酒には、税金を免除する。醸造所税は一個年三百ヘクトリトル以上の純酒精を製造する一切の醸造所に賦課するのである。是等の諸税を通じて、相當の収入が國庫に收められて居つたのであるが、歐洲戰時並に戰後の財政困難は遂に獨逸を驅つて、増收の目的を達する爲め、又近年頻に聯合に依つて、私的獨占を形作る火酒製造業者の横暴を制する爲め、千九百十八年六月火酒專賣制度を制定し、同年十月を以つて、之を實行することとした。專賣制度



の下に於ても、火酒の製造は從來の如く私人に委ねる、唯國家に於て其販賣を掌り、外國から輸入される火酒も亦國家自ら之を管理し、何れも一ヘクトリートルに付き、八百馬克の収益を獲得することを標準として、賣却價格を決定することゝ爲つた。

麥酒税の賦課容易なる所以

麥酒税に就ては、原料品や、既製品を課税目的物とすることがあり、又醸造用の器具や、醸造上の規模を課税標準とすることもあるが、其孰れを以つてするを問はず、火酒税に比較して、徵收の難易は殆ど同様である。唯麥酒税の方が聊か簡易であるやに思はれるのは、第一麥酒は火酒よりも、消費の範圍頗る廣汎である上に、他種の貨物に對して、原料品たる關係を持たない、第二麥酒の醸造は大規模經營を特徴とする機械工業に依つて行はれ、火酒の如く農家の副業として製造されるものでないから、課税上の取締や、課税技術の適用に容易であることの二點があるからである。然らば麥酒税の賦課される方法は如何と云へば、要するに麥酒が既製品と爲つたときに課税するか、半製品で居るときに課税するか、醸造用の器具を標準とするか、原料品を目的物とするかの一に外ならない。既製品

税の形態で、麥酒税を賦課するときは、麥酒の品質と其醸造高とを課税標準とするのであるから、道理上完全なる税法とは爲るが、監督に手数を要する、半製品税としては、麥液に課税するのであるが、醸造の半途に於て課税を爲し、當業者をして之を負擔せしめると云ふことは、負擔を加重する所以である。奥地利、伊太利、英吉利、佛蘭西に於ては、此方法が行はれて居るが、上記の弊害に顧み、他の諸國に於ては、原料品税として、麥芽に課税したり、忽布に課税したりする。麥酒製造の器具に課税する場合には、例へば、煮沸用の釜とか、醸造用の桶とか云ふ如きものを選ぶのであるが、補助税として行はれるに止まる。

葡萄酒税の生ずる所以

葡萄酒に對する課税は、飲料物に對する税法を完成する點から、又葡萄酒其ものが火酒や麥酒に比較して、品質優等であり、納税力の豊富なる階級に依つて、消費されるものであると云ふ點から、行はれる。然し其課税には種々の困難が伴う。一定面積の葡萄園から採取される葡萄の高、葡萄から搾取される汁液、定量の汁液から醸造される葡萄酒の高の如きは、時と場所に依つて、常に異なるものであるから、正確なる課税標準として、之を見るを得ない。殊に葡萄酒に



は其品質の優劣に就て、著しき相違があるのであるから、此差別に應じて、税金を調節せしめるには、既製の葡萄酒に就き、其賣價を標準として、課税することを以つて、最も正しい道となる。

第三、煙草税。煙草は其消費の性質上、享樂品に屬するものであつて、其課税に依つて、消費者に酷烈なる負擔を及ぼすとしても、消費を絶つと云ふ苦痛さへ忍べば、負擔を免かれる道があるので、税金を負擔することは、負擔者自身の好んで爲す所、煙草税の行であるとも云へる。一方に其消費は時勢の進歩と共に、擴大され、又品はれる所以、質向上し、之に對する些少の課税を以つてして、能く大なる收入を國庫

に致すを得る以上は、近代の國家が之を收税上に利用することを怠る譯はない。殊に酒と同じく、煙草は概して成年に達して、納税力を有する者が多く之を消費する次第であるから、之に對する課税は納税力を有せざる者に負擔を加へる虞れ極めて少なく、又他の物品に對して原料品たる關係の絶無であることも、煙草課税の行はれる理由に充てられるであらう。

煙草課税の 然らば煙草税には如何なる種類があるかと云へば、煙草耕地税、煙草裁

方法

培税、原料税、既製品税の四種に分たれる。煙草耕地税は煙草の耕作に充てられる土地の面積を標準とし、又煙草栽培税は植付煙草の莖數又は葉數を標準として、課税するものである。随つて耕作される土地に肥瘠の別があり、收穫される煙草の品質に優劣があるとすれば、租税の負擔に不公平を生ずることは、兩種の税法に共通の缺點であると云はなければならぬ。第三の原料税は收穫した葉煙草の重量を標準として、課税するものであるから、第二の煙草栽培税に於けると同一の缺點を免かれぬ。茲に於てか最後に既製品税が残ることゝ爲る。此税法に於ては、製造された煙草の種類を區別し、其價格に準じて、課税することを以つて、大體の趣旨とするのであるから、物産税賦課の原則に適合するものと云へる。即ち租税の徴收される時と、貨物の消費される時とは、最も能く接近して居つて、其間に於ける隔りは最も少なく、租税の轉嫁亦完全に行はれ、輸出煙草に對して、租税の負擔を除却する道を設けることも、亦比較的簡單に行はれる。

專賣法の行 然しながら既製品税法に於て、税率の低い場合には、別に問題に爲らなはるゝ所以、いが、税率が存外高い程度に引上げられ、之を遁脱すると、廉直に負擔す



るとに依つて、營業者に利害の岐れることの大きな場合には、脱税の弊風を誘致することは、何としても之を免かれるを得ない一方に、煙草の品質に於ける優劣と税金の高低との間に確實なる一致を保たしめることも、亦困難であつて、若しも粗悪なる煙草が優良なる煙草に比較して割合に重き租税を賦課されるようなことがあつたならば、租税の負擔は完全に行はれるを得ない。煙草專賣法は是等二個の缺點を避けながら、煙草を通じて、國庫に大なる収入を擧げようとする目的に出づるものである。然し煙草專賣法に就ては、既に私經濟的収入の項に於て述べたから、茲に再説する煩を省く。

**砂糖税の採用される理由** 第四、砂糖税。砂糖は今日有用品として、如何なる國に於ても廣く國民に至らしめる。殊に砂糖製造業は機械工業の一に屬し、大規模の下に、經營されることを特色とし、少數資本家の掌裡に集中する傾向があるのであるから、之に對して徵税手續は容易であり、又脱税の取締をも厲行するを得るのである。砂糖税

**砂糖税の賦課の方法としては、原料税、半製品税、既製品税等の別がある。原料税**

**課法**

は砂糖製造に使用される甜菜の重量を標準として、賦課するものであるから、徵税手續甚だ簡單であつて、營業者に檢束を加へることも最も少ないのであるが、砂糖の製造される第一の手段の行はれる際に、課税手續を行ひ、其以後に於て、如何なる手續が行はれて、其爲めに當初の原料高が如何に變化するかを問はなると云ふことは、租税の負擔を公平ならしめる所以でない。又甜菜の内には、其含有する糖分の多寡に就て、其れれ相違する所があるのに、此事を顧みず、又營業者の使用する機械の精巧であると、粗雑であるのに依つて一定の分量の甜菜から製造される砂糖の分量に相違を生ずる道理であるのに、此事をも眼中に置かないと云ふが如き缺點があつては、到底之を以つて完全なる税法とするを得ない。然らば砂糖製造に關係ある外部の目標、例へば糖液搾取器の如きものを標準として、課税する方法は如何と云へば、其不完全であることは、原料税に比較して、讓る所なしと考へられる。半製品税として砂糖税を賦課する場合には、搾取された糖液の甘味を標準とするのであるが、是れは砂糖の製造される手續の半途に於て、課税する既製品税をものであつて、其可否に至つては、原料税に異なる所なしとされる。茲



可なりとすに於てか砂糖税も亦既製品税として賦課することを以つて、最も當れりとしなければならぬ。蓋し此方法を以つてするときは、第一消費の時期と納税の時期とを最も好く接近せしめるを得ること、第二當業者は自己の眞實産出した貨物に對してのみ税金を賦課されるに至ること、第三外國に輸出される砂糖に税金下戻の便宜を與へるに當つて、其適用を正しくするを得ること、第四税法上當業者に對して加へられる取締は他の方法に於けるよりも寛大であることの諸點を以つて、利益の大なるものとするのである。

日本の物産 我國現在の物産税制度が如何なる状態に居るか、左に掲げる大正十税制度 二年度豫算に於ける各種物産税の収入額に依つて、之を知るを得るであらう。

煙 税	一九七、〇八一、八四七
醬 油 税	六、三七八、三六六
砂糖消費税	四六、二三〇、二四八
織物消費税	四三、三三四、一八六

石油消費税

二一七、八六七

計

二九三、二四二、五一四

當時租税収入が七億四千三百五十九萬七千五百九十三圓であつたことに對照すれば、物産税の収入が我國の財政に於て如何に重要な地位を占めて居るかは、之を知るに難しとしないのである。物産税中収入の最も豊富なるものは酒税であるが、我國は以前から酒類に對しては、造石高に就て、定額の税金を課する主義を取り、近年に於ては各種酒類の含有する酒精分の強弱に依つて、税額に等差を設けることとした。現行の税法は大正九年の改正に係るものであつて、酒類を左記の四種に區別し、各別の造石税を賦課する。

- 第一種 酒精分二十三度以下の濁酒 一石に付き三十圓
- 第二種 酒精分二十三度以下の清酒白酒及酒精分三十度以下の味淋焼酎 一石に付き三十三圓
- 第三種 酒精分三十度を超へ、四十五度以下の焼酎一石に付き前號の金額に酒精分三十度を超ゆる一度毎に一圓二十五錢を加へたる金額



第四種 酒精分二十三度を超ゆる清酒、濁酒、白酒、酒精分三十度を超ゆる味淋、及び酒精分四十五度を超ゆる焼酎 一石に付き酒精分一度毎に一圓五十錢

政府は一酒造年度間、清酒は三百石、濁酒は百石、焼酎は十石以上を製造する者でなければ、酒類製造の免許を與へない、又酒類を製造する者は納税保證として、一酒造年度見込造石數一石に付き、金四圓の割合を以つて、算出した金額に相當する保證物を豫め提供しなければならぬ。斯る規定の存する一方に、近年酒造税額の逐次引上げられ、而して其税金は醸造業者が其醸造に係る酒類を賣却して、未だ代金を回収しない間に徴收されることのある爲に、税金以外の負擔を當業者に加へることがあり、斯くて不知不識の間に、税法は小規模の醸造業者をして業務の繼續に困難ならしめ、事業の大規模に赴く勢を促すものと見ることが出来るのである。而して近年の如く酒税の重い場合には、税率の重く爲つたのと同じの割合を以つて、國庫に收入を増加するに至らず、又當業者も加重された税金の全額だけ酒類の價格を騰貴させて、消費者に轉嫁させようとしても、或は消費量に減少を來して、價格の維持に難く、左ればとて醸造業者自ら一部の租税を負擔することも、苦痛である爲めに、自然酒類の品質を粗悪にし、以つて租税の負擔を緩和するに勉める趣きなきを得ないのである。

格の維持に難く、左ればとて醸造業者自ら一部の租税を負擔することも、苦痛である爲めに、自然酒類の品質を粗悪にし、以つて租税の負擔を緩和するに勉める趣きなきを得ないのである。

#### 醬油税

醬油税は舊幕時代に醬油製造者に冥加金を賦課したことの慣例の存する爲め、明治初年に於て直に其賦課されるを見たのであるが、其生活上の必需品であつて、之に對する課税は不法であると云ふ論點から、明治八年を以つて、一旦廢止された。然るに明治十八年再び醬油税則なるものが制定され、營業税一個年五圓、造石高一石に付き一圓の割合を以つて、醸造業者に課税することゝ爲つた。而して營業税は明治二十九年國税として營業税法の制定された際、其内に包括されたが、造石税は存続し、今日の税額は一石に對して醬油は一圓七十五錢、溜は一圓六十五錢であり、自家用醬油は一家一人に限り、又其製造高は、五石以内の範圍に於て許可され、然も一石未滿に對する五十錢から、五石未滿に對する四圓の範圍内に於て税金が賦課されるのである。

砂糖消費税は明治三十四年制定された同税法に據つて、賦課されるものであつ



砂糖税

て、總て内地消費の用に供する目的を以つて、砂糖が製造場、税關又は保税倉庫から引取られる場合に、其色相に據つて、課税するのである。現行の税額は左の如くである。

- 第一種 和蘭標本第十一號未滿の砂糖 百斤に付き金二圓
- 甲樽入黒糖 同 金三圓
- 乙其他 同 金五圓
- 第二種 同上第十五號未滿 同 金七圓
- 第三種 同上第十八號未滿 同 金八圓
- 第四種 同上第二十一號未滿 同 金九圓
- 第五種 同上第二十一號以上 同 金十圓
- 第六種 氷砂糖、角砂糖、棒砂糖其他 同 金十圓

織物税

織物税は明治三十八年非常特別税法改正に伴つて、賦課されたものであつて、始め毛織物には従價一割五分、其以外の織物には同じく一割の消費税を課することとし、明治四十三年總ての織物に對する税率を一割とし、外國

に輸出される織物又は製造業者の自用に供するものを除いて、總て課税する方針を取つた。而して徴收法としては毛織物に就ては、其製造場、税關、保税倉庫等から引取られる場合に、引受人をして税金を納付せしめ、其以外の織物に就ては、製造場、税關、保税倉庫等から、織物を移出する前に、税金額に相當する印紙を貼用して、税金の納付に代らしめるし、又移出前織物の價格に依り、之に相當する税金を當業者から納付したならば、税務官吏は織物に税金納付済の證印を與へ、斯くて印紙貼付の必要なからしめるのである。而して右の手續を行つた後に、織物の價格が騰貴し、當業者亦斯る騰貴した價格を以つて、織物を賣却しようとする場合には、價格を改記し、之に相當する印紙を増貼することゝ爲つて居る。若しも之を犯した者があれば、脱税高の五倍に相當する罰金を課せられる。織物税は始め徴收の困難、脱税の横行を以つて、世間に甚だしき非難を招いた。然し近年に於ては、各織物業地の同業組合が當業者と税務官吏との間に介立し、以つて徴税の便宜を擧げつゝあるが如くであつて、往年に於ける如き大なる紛議を見るに至らない。

物産税の一として、従來石油消費税なるものがあり、明治四十一年以來石油一石