

344
43

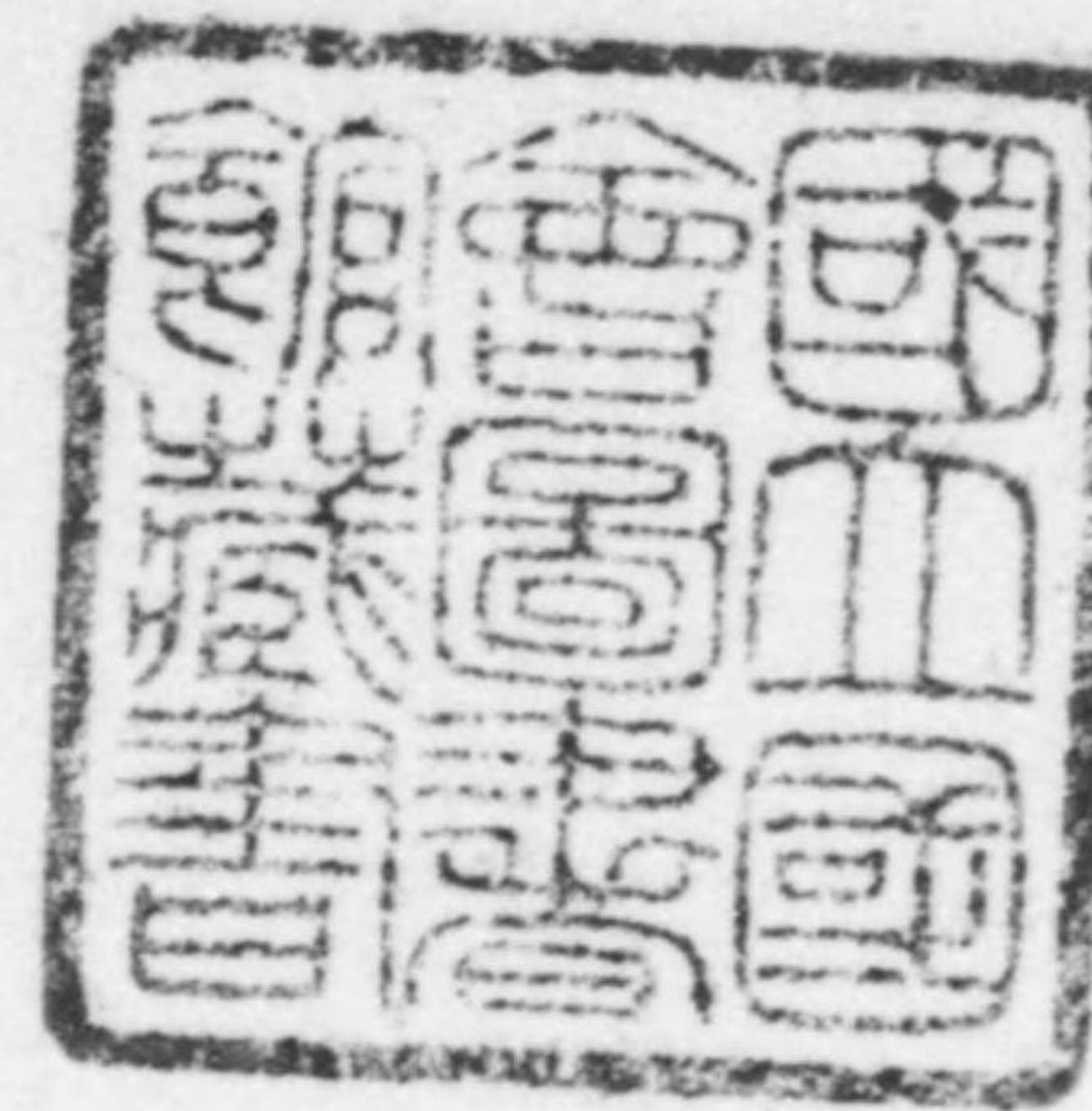


法學博士神戸正雄著

租稅研究 第拾卷

發兌 弘文堂書房

344
43



v1525

租稅研究第十卷自序

私ノ租稅研究ハ大正八年ニ其第一卷ヲ發行シタガ、爾來、卷ヲ追ツテ續刊シテ、漸ク茲ニ第十卷ニ達シタ。私ノ微力ヲ以テシテ此處マデ爲シ得タノハ、全ク國家ガ私ニ供與シタ所ノ豊カナル資料ノ賜ニ外ナラヌ。後顧ノ憂ナキヲ得タル生活資料、讀ミ切レヌホドニ後カラ々々蒐集サレツツアル大學所屬ノ圖書、其等ガ私ヲ引摺ツテ、私ヲシテ斯業ニ奉仕セシメタノデアアル。私ハ此洪大ナル國恩ヲ感謝シ、省ミテハ唯ダ自ラノ努力ノ未ダ足ラザル所多キヲ恥ヅルノミデアアル。

本卷收ムル所ハ凡ベテ十七編、所得稅ニ關スルモノニ編、收益稅

ニ關スルモノ五、交通稅關係一、消費稅五、地方稅二、租稅制度ニデアツテ、即チ形式上ニハ收益稅ト消費稅トニ關スルモノガ主要部ヲ占メル。收益稅ニテハ地租關係二編、營業稅關係三編デ、消費稅ニテハ一般問題一、各論四デアアル。

各部ヲ通ジテハ累進稅率ヲ取扱ツタモノガ最多ク、其ガ所得稅、地租、營業稅、地方稅ノ累進ニマデ及ンデ居ル。百貨店稅、相續稅ノ弱點、消費稅ノ目的及物體、電氣稅、犬稅ノ五編モ多少ハ此ニ關シテ居リ、即チ累進關係ノモノハ凡ベテ九編ニ上ル。其ノ全體ヲ通ジタ大ナ考ハ、其ノ未ダ多ク行ハレザル稅種ニテハ、何程力之ヲ行フノ工夫ノ勸ムベキコトヲ注意シ、併シ其ノ既ニ行ハレテ居ル處ニアリテハ、却ツテ之ガ濫用ノ慎ムベキコトヲ説クモノデアアル。次ギ

ニ多ク取扱ツタノハ地方稅デアリ、形式上ニハ之ニ關スルモノハ唯ダ二編ノミニ過ギヌケレドモ、實質的ニハ此外ニ、百貨店稅、清涼飲料稅、電氣稅、犬稅、自動車稅ノ五編モ之ニ加ヘラルベク、通ジテ七編ニ及ブ。

其他、所得稅ニ於ケル營利事業ニ屬セザル一時ノ所得ト地方稅ニ於ケル戸數割ノ性質トハ共ニ現行法ノ解釋論デアツテ、私ノハ單ニ私一箇ノ私見デアリ、有力ナル反對意見ノ存スルコトヲ見逃シテハナラヌ。地租ノ課稅標準ハ現下ノ立法問題トシテノ地租改正ニ對スル一ノ反省資料デアリ、營業稅ニ於ケル醫師課稅ト百貨店稅トハ、共ニ我邦ニ於ケル實際立法上ノ懸案ニ對スル一解決方法ヲ提示スルモノデアアル。相續稅ノ弱點ハ私ノ既ニ屢々論議シタル所ノモノノ

上ニ、最近資料ノ刺戟ヲ受ケテ何程カノ追加補正ヲ試ミタモノデア
リ、消費税ノ目的及物體ニテハ消費税ノ大方針ヲ指摘シ、其各論
中、犬税ハ既ニ多クノ人ヨリ取扱ハレテハ居ル問題ダガ、今、其ヲ
統一綜合シ體系ヲ立テテ説明シタノデアアル。清涼飲料税ニツキテハ
文献比較的ニ乏シケレドモ、之ガ論難ノ餘地ノ大ナルコトヲ注意セ
ントシテ之ヲ説キタルモノデアリ、電氣税、自動車税ノ二ノモノハ
新時代ノ税種トシテ興味アルモノタルノミナラズ、其論議ハ我國ノ
之ニ關スル立法ノ不備ニ對スル重要ナル資料タルヲ疑ハヌ。終リニ
租税制度ニ關スルモノトシテハ、最近ノ税法改正ノ事實ト、前ノ議
會ニ於ケル政友會ノ改稅案ニ對スル批評トヲ收メル。但シ實ノ處
ハ、此ノ二編ノ外、前掲ノ諸論モ殆ンド凡ベテ單ナル空論デハナク

テ、特ニ我邦ノ實際租税制度ニ關聯セシメテ論議シテアルノデア
ル。

昭和五年一月

神戸 正雄

租稅研究第十卷目次

第一部 所得稅

第一編 營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得

緒言(本論ノ目的).....	一
第一段 解釋論(一)營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得ノ意義(A)其分析の説明(イ)營利(ロ)事業(ハ)一時(B)綜合の説明(イ)此ニ該當セザルモノ(ロ)此ニ該當スルモノ(二)各個ノ問題ト其解釋(A)營利ノ事業ニ屬スル所得(B)公益事業ニ屬スル所得(C)非營業的賣却ニヨル所得(D)贈與(E)物品貸付所得(F)勞務報酬所得(G)原稿料及印稅(H)借金ノ棒引(I)保險金ノ受領).....	二
第二段 立法論(一)所得ノ本質上(二)課稅技術上(三)經濟政策及其他ノ國策上).....	一九
結論(全文ノ要旨).....	三

第二編 所得稅ニ於ケル累進率

緒言(本論ノ目的).....	三
第一段 所得稅累進ノ理論的考察(一)所得稅累進ノ原則上ノ要求(A)所得稅ニ於ケル可及的累進ノ採用(イ)一般稅ニ於ケル累進(ロ)所得稅ニ於ケル累進(B)所得稅ニ於ケル累進不採用又ハ緩和ノ場合(イ)特別所得稅(ロ)源泉所得稅(二)所得稅累進課稅ノ方法(A)累進ハムシロ中下級者間ニ行ハルベキコト(イ)能力上ノ見地(ロ)經濟政策(及多少	三

社會政策)上ノ見地(ハ)道義上及課稅技術上(ニ)財政收入上(B)累進ノ最高率ヲ適度ニ低カラシムルコト).....三二

第二段 所得稅累進ノ實際的考察(一)諸外國ノ立法例參照ノ必要(A)累進率ノ高サノ定メ方ニ多少ノ恣意アルコト(B)稅ノ高サニ經濟政策上ノ考慮ガ特ニ重要ナルコト(二)諸外國ノ實例及其推論(A)各國稅率イ英國(ロ)米國(ハ)獨逸(ニ)佛國(ホ)露國(ヘ)埃太利(ト)白耳義(チ)波蘭(B)各國稅率ノ綜合比較ト其結果イ比較表(ロ)比較ノ結果トシテノ要項(1)最高率適用ノ初マル金額(2)最高級ノ始點ト最低級ノ始點トノ幅(3)累進ノ最高率(4)最低率及階級數).....三五

結論(全文ノ要旨).....三六

第二部 收益稅

第三編 國稅地租ノ課稅標準

緒言(本論ノ目的).....三五

第一段 理論的考察(一)收益ト價格トノ本質上ノ比較(A)收益ノ多樣ナル表現イ實際收益(ロ)收益能力(ハ)收益價值(B)收益及價格ノ比較(イ)同似點(ロ)相違點(二)收益ト價格トノ長短上ノ比較(A)公平課稅上イ價值ノ諸元素(1)收益制ノ長所(2)價格制ノ長所(ロ)所持者心理(1)收益制ノ長所(2)價格制ノ長所(ハ)他稅トノ關係(1)收益制ノ長所(2)價格制ノ長所(ニ)稅質改良(1)收益制ノ長所(2)價格制ノ長所(ロ)課稅技術上イ收益制ノ長所(ロ)價格制ノ長所(1)多收(ロ)可動(D)經濟及社會政策上イ價格制ノ長所(ロ)收益制ノ長所(E)文化及保健政策上).....三六

第二段 實際的詮索(一)收益制(二)價格制(三)混合制(A)普通價值ト收益能力トノ併用(B)普通價值ト收益價值トノ併用).....三七

結論(全文ノ要旨).....三七

第四編 地租ニ於ケル累進

緒言(本論ノ目的).....三七

第一段 土地累進課稅ノ理由(一)地租比例ノ理由(A)公正ノ見地(イ)應能公平(ロ)應益公平(B)課稅技術上ノ見地(二)地租累進ノ理由(A)應能公平ノ見地(B)社會政策上ノ見地(C)經濟政策上ノ見地(D)道義上ノ見地).....三七

第二段 土地累進課稅ノ方法(一)普通又ハ固有ノ累進ニ依ルモノ(A)其單純ナルモノ(イ)少キ段階ニ於ケル超過累進トスルモノ(ロ)各級ニ各一定稅金額ヲ課スルモノ(ハ)各課稅標準ノ全額ニ各別ノ稅率ヲ適用スルモノ(ニ)別異ノ控除額ヲ定メルモノ(ホ)別異ノ乘率ヲ適用スルモノ(B)基本稅ニ追加稅ヲ併課スルモノ(イ)比例追加稅トスルモノ(ロ)累進追加稅トスルモノ(二)特殊累進(A)土地ノ管理方法ニヨル差等課稅(イ)自作ト小作(ロ)在地主ト不在地主(B)土地ノ用法ニヨル差等課稅(イ)利用促進ノ爲メノ特別輕稅(1)一定ノ利用情態ヘノ特別輕稅(2)利用ノ速ナルモノヘノ特別輕稅(ロ)抑壓ヲ要スルモノノ特別重稅(1)奢侈用地(2)不利用地(C)土地ノ等級ニヨル差等課稅(D)救濟ノ爲メノ差等課稅).....三七

結論(全文ノ要旨).....三六

第五編 營業稅ニ於ケル累進課稅

緒言(本論ノ目的).....三六

第一段 營業累進課稅ノ根據(一)消極的根據(A)比例營業課稅ノ理由(B)其否定ノ理由(二)積極的根據(A)能力標準(イ)純益ノ大小(ロ)業種ノ相違(ハ)企業形態ノ差別(ニ)資本ノ大小(ホ)所在地區ノ大サ(B)社會政策(C)經濟政策(D)課稅技術(三)實行上特ニ考慮スベキ事項(A)利益原則ノ加味(B)課稅標準ノ種類(C)通脫ノ難易).....三六

第二段 營業累進課税ノ方法 (一)多少適當ト思ハル、方法(A)營業純益ノ大小ニヨルモノ(B)營業資本ノ大小ニヨルモノ(C)營業種類ニヨルモノ(D)企業形態ニ依ルモノ(E)純益ノ資本ニ對スル割合ニヨルモノ(F)營業地區ノ大小ニヨルモノ(二)全ク不適當ナル累進課税方法)……………二〇九

結論(全文ノ要旨)……………二一〇

第六編 醫師ト營業課税……………二一七

緒言(本論ノ目的)……………二一七

第一段 醫師營業課税ノ實例 (一)營業對等ノ取扱ヲ爲スモノ(A)營業並ニ特ニ重課スルモノ(B)營業並ニ輕課スルモノ(二)營業ヨリモ特ニ輕ク課スルモノ(A)全ク勤勞並ニノ扱ヲ爲スモノ(B)營業ヨリハ輕ケレドモ勤勞ヨリハ稍々重ク課スルモノ)……………二一八

第二段 醫師營業課税ノ理論 (一)問題ノ稅種(A)問題トナラヌモノ(B)問題トナルモノ(二)醫師ノ營業課税ノ當否(A)營業ノ意義上(イ)否定論(ロ)肯定論(1)否定論ノ根據(B)租稅體系上(イ)否定論(ロ)肯定論(1)否定論ノ根據(2)肯定ノ根據(C)營業ノ目的及經營上(イ)否定論(1)目的(2)經營方法(ロ)肯定論(1)否定論(2)肯定ノ根據(D)經濟及社會政策上(イ)否定論(ロ)肯定論(E)課税技術及財政收入上(イ)否定論(ロ)肯定論(三)醫師營業課税ノ範圍(A)使用人タル醫師ヲ除クモノ(B)使用人並ニ無診察所醫師ヲ除クモノ(C)病院ノミヲ課税スルモノ(D)非醫師ノ營ムモノト醫師ノ其ニ於ケル極一定部トヲ課税スルモノ(E)法人ノミ課税シ個人全免スルモノ)……………二二三

結論(全文ノ要旨)……………二二四

第七編 百貨店税……………二二四

緒言(本論ノ目的)……………二二四

第一段 百貨店税ノ本質及長短 (一)本税ノ部屬(A)特別營業課税(B)印紙取引課税(二)本税ノ目的(A)課税目的(イ)普通ノ見解(ロ)特殊ノ見解(B)收入使途目的(イ)一般税(ロ)特別税(三)本税ノ發達(A)佛(B)獨(四)本税ノ長短(A)其長所(イ)社會政策上(ロ)公平負擔上(ハ)財政收入上(ニ)課税技術上(B)其短所(イ)課税技術上隨テ公平課税上(ロ)經濟政策及社會政策上(1)社會政策上(2)經濟政策上(ハ)財政收入上)……………二二五

第二段 百貨店税ノ課税方法 (一)課税權者(A)國稅(B)地方稅(二)納稅義務者(三)課税物件課税標準及稅率(A)特別百貨店稅トシテ(イ)百貨店ノ特別營業課税(1)外形標準ニヨルモノ(a)種々ナル外形標準ニヨルモノ(b)賣上高ニヨルモノ(2)純益ニヨルモノ(ロ)百貨店內ノ取引ニ對スル特別印紙稅(B)一般營業稅ノ一部トスルコト)……………二二六

結論(全文ノ要旨)……………二二七

第三部 交通税……………二二六

第八編 相續税ノ弱點……………二二六

緒言(本論ノ目的)……………二二六

第一段 家族主義的見解ニ基ク應能課税上ノ弱點 (一)個人主義的見解ニ基ク相續税ノ應能課税上ノ意義(二)家族主義的見解ニ基ク相續税ノ應能課税上ノ弱點(A)家族ノ經濟生活事實ニ基キテノ觀察(B)家族制度ニ於ケル家督相續ニツイテノ觀察)……………二二六

第二段 家族主義見解ニ基ク道義及經濟上ノ弱點 (一)家族觀ノ道義及經濟上ノ重要(A)家族ノ經濟生活事實ノ重

要(B)家族制度ノ重要(二)家族的見解ニ基ク相続税ノ道義及經濟上ノ影響(A)其強點(イ)勤勉節約獎勵ノ可能性(ロ)相續人ニ於ケル依頼心及惡徳抑制ノ可能性(B)其弱點(イ)道義上ノ弱點(ロ)經濟上ノ弱點(1)勤勉節約心ノ抑制(2)財産沒收ノ危險)……………二七

第三段 其他ノ見地ヨリノ相続税ノ弱點(一)能力課税(A)發生時期ノ不規則(B)能力度ニ適應難(C)遺脱(D)税法ノ改正(二)經濟上(三)社會政策上(四)財政收入上(A)收入動搖(B)増減難(五)課税技術上(A)能力度ニ適應方法難(B)遺脱防止難及評價難)……………二八

結論(全文ノ要旨)……………二九

第四部 消費税

第九編 消費税ノ目的及物體

緒言(本論ノ目的)……………三一

第一段 消費税ノ目的(一)消費税ノ目的其モノ(A)其大綱(B)其細目(二)此目的達成ノ困難及弊害(A)達成ノ困難(イ)兩目的ノ抵觸ヨリ生ズルモノ(1)困難事情(2)解決方策(a)物品(b)税率(ロ)奢侈抑制目的ニ存スルモノ(1)立法上奢侈品ト非奢侈品トノ區別困難ナル爲メ生ズルモノ(2)奢侈品ニテモ技術上捕捉難ノ爲メ非課税品トスルコトアルヨリ生ズルモノ(3)物ニヨリ同種品ノ間ニ於ケル奢侈ノ程度ニ依ル差等課税ノ行ハレ難キコトヨリ生ズルモノ(4)消費者ノ自由意思ノ作用ヨリ生ズルモノ(B)此目的達成ノ弊害(イ)多收目的ニ關スルモノ(ロ)奢侈抑制目的ニ關スルモノ(1)文化上(2)經濟上(3)社會上(4)保健上)……………三二

第二段 消費税ノ物體(一)消費税物體ノ選定難(二)選マレタル物體ノ不完全)……………三三

結論(全文ノ要旨)……………三三

第十編 清涼飲料税

緒言(本論ノ目的)……………三四

第一段 清涼飲料税ノ本質及長短(一)發達(二)税質(A)消費税(B)不要品税(三)長短(A)其長所(イ)財政收入上(1)一般的(a)直接(b)間接(2)特定ノ場合(a)戰時(b)高キ酒税ノ場合(ロ)公平課税上(ハ)公益上特ニ教育政策上(B)短所(イ)保健政策上(1)酒トノ關係上(2)其他(a)必要飲料トシテ(b)藥品トシテ(ロ)風教上(ハ)公平課税上社會政策上(ニ)財政收入上(ホ)經濟上(ヘ)課税技術上)……………三五

第二段 清涼飲料ノ課税方法(一)課税權者(二)課税物件(A)藥品ト否トノ別(B)天然的ノモノト人工的ノモノトノ別(C)上等物ト下等物トノ別(D)壘詰物ト樽詰物トノ別(E)輸出入ノ物ト内地消費物トノ別(F)酒精含有飲料單純ナル果實水等(G)自家用品(三)課税ノ形式(四)納税義務者(五)課税標準及税率(A)原料税カ製品税カ(B)從量税カ從價税カ(六)税ノ高サ)……………三六

結論(全文ノ要旨)……………三六

第十一編 電氣税

緒言(本論ノ目的)……………三七

第一段 電氣税ノ税質及長短(一)電氣税ノ税質(A)水力税トノ關係ヨリ(イ)固有ノ電氣税(ロ)水力税ノ一部(B)普通ノ税種ノ部屬ヨリ(イ)草ニ消費税トスルモノ(ロ)其他ノモノ(C)經費充足目的ヨリ(イ)他方面ヘノ賠償(ロ)電氣事業ノ助

目次

成(二)電氣税ノ長短(A)其長所(イ)課税技術上(ロ)公平課税上(ハ)財政收入上(B)其短所(イ)公平課税上(ロ)經濟及社會政策上(ハ)課税技術上(ニ)政治上).....二五

第二段 電氣税ノ課税方法 (一)課税權ノ主體(二)納稅義務者(三)課税物件(A)物件ノ積極的範圍(B)其消極的範圍(イ)公共及公益尊重ヨリ(ロ)經濟政策上ヨリ(1)電氣事業其モノノ爲メ(2)電氣利用產業ノ爲メ(ハ)社會政策上ヨリ(ニ)課税技術上ヨリ(1)重複課税ヲ避クル爲メ(2)過重負擔ヲ避クル爲メ(四)課税標準及稅率ノ定メ方(A)消費ニ着眼シタ方法(イ)電氣消費器具稅(ロ)電氣價格稅(1)比例稅(2)奢侈用特別重課ヲ附スルモノ(ハ)電氣消費量稅(B)生産ニ着眼シタル方法(イ)生産裝置ヲ標準トスルモノ(1)外形標準ニヨルモノ(2)裝置ノ能力ニヨルモノ(a)比例率トスルモノ(b)累進率トスルモノ(イ)馬力ノ大小ニ應ジ(ロ)條件有利ノ度ニ應ジ(ロ)實際ノ生産量ニヨルモノ(1)比例トスルモノ(2)累進トスルモノ(3)累減トスルモノ(C)企業ニ着眼スル方法(イ)純益ニヨルモノ(ロ)總收入ニヨルモノ(ハ)免許稅トスルモノ).....二四

結論(全文ノ要旨).....二四

第十二編 犬稅

緒言(本論ノ目的).....二五

第一段 犬稅ノ稅質及長短 (一)犬稅ノ稅質(A)多數學者ノ見解(イ)奢侈稅トスルモノ(ロ)直接消費稅トスルモノ(B)其他ノ見解(二)犬稅ノ長短(A)犬稅ノ長所(イ)課税技術上(ロ)公平課税上(ハ)警察行政上(ニ)經濟及社會政策上(ホ)財政收入上(B)犬稅ノ短所(イ)公平課税上(ロ)財政收入上(ハ)課税技術上(ニ)經濟上警察上人道上).....二六
第二段 犬稅ノ課税方法 (一)犬稅ノ課税權者(A)其實例(イ)國稅地方稅並行スルモノ(ロ)營テ國稅、今地方稅タルモノ(ハ)市町村稅トスルモノ(ニ)府縣稅又ハ市町村稅トスルモノ(B)理論(イ)地方稅ニ適スルコト(1)課税物件ノ性質上

(2)此稅ノ目的上(3)稅率其他課税方法ノ決定上(4)稅收入上(ロ)府縣稅ニ適スルコト(二)課税物件(A)其根本問題(B)消極的範圍(イ)生後一定月間ノ犬(ロ)用途ニヨル免稅(三)納稅義務者(四)課税標準及稅率ノ定メ方(A)定額稅(B)階級稅(イ)用途ニヨルモノ(ロ)種類ニヨルモノ(ハ)犬ノ大サニヨルモノ(ニ)市町村ノ大サニヨルモノ(C)從價稅(D)數ニ依ル累進課稅).....二六

結論(全文ノ要旨).....二六

第十三編 自動車稅

緒言(本論ノ目的).....二七

第一段 自動車稅ノ稅質及長短 (一)自動車稅ノ稅質(A)廣ク車稅ニ就イテ所屬ヲ示スモノ(B)自動車稅ノ所屬ヲ示スモノ(イ)直接消費稅トスルモノ(ロ)奢侈稅トスルモノ(ハ)道路分擔金ノ意味ヲ加味シタ稅トスルモノ(ニ)目的稅トスルモノ(ホ)其他(二)自動車稅ノ長短(A)其長所(イ)課税技術上(ロ)公平課税上(ハ)財政收入上(B)其短所(イ)經濟政策上國防政策上(ロ)課税技術上隨ツテ公平課税上).....二七

第二段 自動車稅ノ課税方法 (一)課税權者(A)實例(イ)國稅トスルモノ(ロ)地方稅トスルモノ(ハ)國稅トシテ收入ヲ地方ニ交付スルモノ(ニ)國稅ト地方稅ト並行スルモノ(B)理論(イ)國稅上(ロ)課税技術上(二)課税標準及稅率ノ定メ方(A)租ナルモノ(イ)定額稅(ロ)用途ニヨル階級稅(ハ)新古ニヨル階級稅(B)精巧ナル方法(イ)從價法(ロ)從量法(ハ)馬力數ニヨルモノ(ニ)座席數ニヨルモノ(ホ)運轉距離ニヨルモノ(ヘ)たいや！ニ依ルモノ(ト)がそりんニ依ルモノ(三)課税物件).....二八

結論(全文ノ要旨).....二八

第五部 地方税

第十四編 地方税ニ於ケル累進課税

緒言(本論ノ目的).....三〇六

第一段 地方税累進ノ一般理論(一)問題ノ重點(二)地方税ニ於ケル利益原則ノ適否及累進ノ適否(A)利益原則ノ適用ノ場合ト然ラザル場合イ其適用ノ場合ロ其適用サレザル場合(B)利益原則適用ノ方法イ手數料特別課徴ニ依ル場合ロ物税ニ依ル場合).....三〇七

第二段 各種地方税ニ於ケル累進ノ適用(一)雜種税(二)主要物税(A)一般(B)地稅(C)家屋稅(D)營業稅(三)主要人稅(A)所得稅附加稅(B)戶數割イ前提(1)稅質(2)利益原則トノ關係ロ稅率ハ免稅點).....三一五

結論(全文ノ要旨).....三二六

第十五編 戶數割ノ性質

緒言(本論ノ目的).....三二八

第一段 戶數割ノ地位(一)私ノ卓見(A)說其モノ(B)其論旨イ積極的論據(1)租稅體系上(2)稅質上ロ消極的根據(二)宿利說(A)說其モノ(B)批評イ形式拘泥ロ精神解釋ハ地方稅體考慮(三)美濃部說(A)說其モノ(B)批評イ行爲稅分子疑問ロ所得稅對照).....三三九

第二段 人稅物税ニ關スル學說(一)人稅物税ノ別(A)私ノ說(B)諸家ノ說イ此區別適用ノ範圍(1)最多數說(a)明言スルモノ(b)明言セザルモノ(2)大多數說(a)定義シタルモノ(b)準用サルベシタルモノ(3)少數說(a)消費稅以外ノ稅ノ別トスルモノ(b)所得稅外ノ稅ノ別トスルモノロ此區別ノ標準(1)租稅測定基礎ニ依ルトスルモノ(2)租稅義務

ノ成立及範圍ヲ決スル標準ニ依ルトスルモノ(3)賦課ノ目標ニヨルトスルモノ(4)明示セザルモノ(ハ)其他ノ關係問題(1)人稅物税ト主體物體稅トヲ同一トスルカ(a)全ク同一トスルモノ(b)人稅ト主體稅トヲ同一トスルモノ(c)物稅ト物體稅トヲ同一トスルモノ(d)人稅物稅ヲ選ムベシトスルモノ(e)單ニ人稅物稅ヲ用ルモノ(f)單ニ主體稅物體稅ヲ用ルモノ(2)財產稅ノ地位(a)人稅トスルモノ(b)物稅トスルモノ(3)收益稅ノ地位(a)全ク物稅トスルモノ(b)一部人稅トスルモノ(イ)勞働收益稅及資本利子稅(2)勞働收益稅(4)部分所得稅ノ地位(a)物稅トスルモノ(b)人稅トスルモノ(二)課稅物件課稅標準等ノ語義(A)私ノ說(B)諸家ノ說イ課稅物件、測定基礎、課稅標準ヲ區別シテ使フモノロ測定基礎ト課稅標準トヲ混同シ課稅物件ニ對立スルモノハ課稅物件、測定基礎、課稅標準ヲ混同スルモノニ測定基礎、課稅物件ヲ混同スルモノホ課稅物件、課稅標準ヲ混同スルモノ).....三五七

結論(全文ノ要旨).....三五八

第六部 租稅制度

第十六編 其後ノ稅法改正.....三五二

第十七編 稅制整理案評.....三五三

租稅研究

第十卷

第一部 所得稅

第一編 營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得

緒言

我邦ノ所得稅法ニテハ、第三種所得稅ノ課稅物件ノ消極的範圍ノ一トシテ、營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得トイフモノヲ擧ゲテ居ル。處ガ其意義及内容ニハ由來大ナ疑問ガアル。既ニ嘗テ行政裁判所ニ持出サレテ漸クニシテ解決サレタ點モアルガ、其裁判例自身ニモ疑問ガ存シ得ルシ、其ニテ未ダ決定セラレズ、日常、稅務當局ノ取扱ツテ居ル處理ノ仕方ニモ疑問ガ存シ、結果トシテハ區々ナル處理トモナリ、同一物ニテモ或ハ免ゼラレ、或ハ課稅セラルルノ不公平ヲ見テ居ル。私ハ年來、此ニ不滿ヲ懷クモノデアアルノデアアルガ、同感ノ士マタ少カラズト思フノデ、之ニツキ卑見ヲ述ブルノモ無益デアアルマイト思フノ故ニ、此ニ之ヲ述ベルデアラウ。

第一段 解釋 論

(一) 營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得ノ意義—— (A) 其分拆の説明

(イ) 營利——營利ハ一面、生産ト對立スル。生産ガ自然界カラ技術的ニ價值ヲ作り出スモノナルニ對シ、營利ハ經濟交通界カラ貨幣價值ヲ收得シ、而カモ其ニテ費シタルヨリモヨリ多クノ斯ノ如キ價值ヲ收得セントスルモノデアアル(註二)。斯クテ商業、交通業、保險業、人的勤務及自由職業(官公吏醫師辯護士著述家美術家等)ノ行爲ガ營利デアアルハ勿論、原始産業(農業牧畜、水産、鑛業)、工業モ、其ガ單ナル自給的經濟ニ屬セズシテ、其産物ヲ經濟交通界ニ持出シテ利得ヲ舉グルヲ期スルダケニテハ營利デアリ、即チ營利的生産デアリ、特ニ税法ニテハ通例、彼等ノ自給的生産物ヲモ營利的生産物ニ準ジテ所得ニ計算シテ課税スル所デアアル(註三)。營利ハ又、課徴ト對立シテ使用セラルル。假令、經濟交通界カラ貨幣價值ヲ收得シテモ、カノ關係ニヨリテ收得スルニ於テハ、其ハ營利トハイハレナイ(註三)。ダカラ營利トハ經濟交通界カラ力ニ依ラズシテ他人ヨリ貨幣價值ヲ收得シ、而カモ費シタ

ルヨリモ多クノ價值ヲ收得セントスルモノデアアル。無償ニテ收得スルノハ營利デナイヤウニモ見ユルケレドモ(註四)、其ハ矢張り、經濟交通界カラ、カノ關係ニ基カズシテ、費スルナクシテ價值ヲ收メタモノニ外ナラズシテ、或モノヲ費シテ收得スルトノ間ニ差別扱スルノ要ヲ認メナイ。普通ノ營利ニ於テハ其ノ費用ノ出來ルダケ少キコトヲ期スル所デアツテ、其ノ全ク之ナクシテ大ナル價值ヲモ舉グルコトハムシロ其ノ最モ希望スル所デナケレバナラス。營利ハ又、公益ト對立スル。營利ハ收得者ガ其レ自ラノ爲メニ貨幣價值ヲ收得スルコトデアリ、公益ハ廣ク公共ノ有無形ノ利益ヲ計ルコトデアアル。人ノ行爲ガ單ニ營利ノミヲ計ルコトモアレバ、單ニ公益ノミヲ計ルコトモアツテ、其等ノ場合ハ明瞭ニ區別シ得ルケレドモ、間々、此二ノモノヲ併セ計ルコトガアツテ、此場合ニ其ヲ何レニ屬セシムベキヤハ判斷ニ苦シム。併シ其ハ主タル目的ノ所在ニヨリテ決スルノ外アルマイ。

(註一) 例之、ふいりつぼびつちハ、營利ハ交通經濟的組織ヲ前提シ、他人ノ所有カラ收得者ヘノ既存財ノ移轉デアリ、其レカラ此ハ又、一般交換財、貨幣ノ形ニ於ケル利得ヲ期スルモノデアアル。同時ニ營利ニモ屬スル生産ノ例ハ之ヲ原始産業、工業ニ見ル。生産ニ基カザル營利分科ハ商業、交通、保險、人的勤務及自由職業ニ現ハルト爲シ、るんつゑるハ、本來ハ占有ヲ別トシテハ、財ハ唯ダ生産ノミニヨリテ生ジ得ル。併シ各箇ノ經濟主體ニ取リテハ、尙ホ他ノ財調達ノ可能性ガアツテ、文化ノ高イ時代ニハ恰モ其ガ主トシテ行ハルル。其ハ他ノ經濟主體カラ財ヲ移

スコトニ依ルモノデアル。ソシテ此ノ如キ移轉ハ其ガ經濟主義ノ原則（出來ルダケ小ナ費用ニテ出來ルダケ大ナ費用ヲ得ントスル）ニヨリテ行ハルルトキハ、即チ贈與、相續、力等ニヨリ行ハレザルトキハ營利ダトイフ。尙ホ福田博士ハ營利ヲ以テ貨幣價值ヲ取得スル行爲ダトシテ居ル¹⁾。

(註二) べらふえるですハ、實際立法ニテハ到ル處ニ、生産者カラ生産セラレ、且ツ彼及其家族カラ消費セラルル産物ガ所得ニ計算セラルト爲シ、ろつつモ、立法者ハ通例、農業者及小工業者ニテ家計カラ消費セラルル其ノ産物ヲ所得中ヨリ除カナイコトヲ規定ストイフテ居ル²⁾。

(註三) 前註一、ぐるんつえる参照、

(註四) 前註一、ぐるんつえる参照、

(ロ) 事業——營利ノ事業トイフトキニ、其ハ單ナル營利トハ異ル。其ハ單ナル行爲デハナク、繼續的計畫的ニ行ハルルモノデナケレバナラス。若干ノ時間ヲ通ジテ、其ハ時トシテハ人ノ生涯ヲ通ジ、數代ヲ通ジテ行ハルルコトモアリ。少クトモ或多少ノ期間引續イテ行ハルルモノデナケレバナラス。

(ハ) 一時——一時ノ所得トハ繼續的所得ト對立スル。一回的所得トイフト同ジデアル。

(B) 綜合的説明——前記ノ説明ヲ綜合シテ營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得ニ該當スルモノト、然ラザルモノトヲ區別シテ見ルト、次ノ如クニナル。

(イ) 此ニ該當セザルモノ

(1) 公益事業ニ屬スル繼續的所得、

(2) 營利ノ事業ニ屬スル一時ノ所得、

(3) 營利ノ事業ニ屬スル繼續的所得、

(ロ) 此ニ該當スルモノ

(1) 公益事業ニ屬スル一時ノ所得、

(2) 單ナル營利ニ屬スル一時ノ所得(註五)、

(3) 單ナル公益ニ屬スル一時ノ所得、

(3) 公益ニモ營利ニモ屬セザル一時ノ所得(註六)。

(註五) 單ナル營利ニ屬スル繼續的所得トイフモノガアリ得ルヤウニモ思ハルケレドモ、單ナル營利タル以上ハ、其所得ハ當然一時的性質ヲ有ツベク、隨フテ此ニ繼續的ノ所得ハナイ。其所得ガ繼續的ニ見ヘテモ、其所得ハ恐クハ各別々ノモノデアラウ。單ナル公益ニ屬スル所得ニツイテモ亦同ジ。

(註六) 見様ニヨリテハ公益カ營利カノ何レカニ入レルコトガ出來ルガ、又見様ニヨリテハ其ノ何レニモ入ラヌノダトモイハレルモノガアリ得ルカラ、其見地ヲ想像シテ暫ラク之ヲ加ヘテ置ク。即チ例之、相續、贈與ニヨル一時ノ所得ノ如キ、勿論、公益ニ屬スルトモイヒ難ク、併シ又營利ニ屬セズトモイハルルコトガアルカラ、此ノ如キモノヲ見テ假リニ之ヲ掲グルノデアル。併シ私自ラハ此モ一ノ營利トシテ可ト思フ。

1) Philipovich, Grundriss d. politischen Oekonomie. I. 5 Aufl. S. 108-109. Gruntzel, Allgemeine Volkswirtschaftslehre. S. 3. 福田博士、經濟學原理、(改造社版、經濟學全集第二卷) 230。
2) Bela Földes, Fw. 2 Aufl. S. 370. Lotz, Fw. S. 448.

(二)各個ノ問題ト其解釋——以上、一般的説明ヲ爲シタルトキニ、次ギニ各個ノ問題トナルベキモノニ就イテ、之ヲ適用シテ解釋スルコトトナラナクテハナラヌ。

(A)營利ノ事業ニ屬スル所得——農商工業ハ勿論、自由職業ニ屬スルモノトイヘドモ、苟クモ營利事業トイヒ得ルモノカラ出ル所得ハ、繼續的ノモノモ一時的ノモノモ、凡ベテガ當然ニ課税セラレテ、營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得トハナラナイ。其ノ營利事業トイフトキニハ、所謂營業者トシテ例之、營業收益税ヲ課セラレルモノトハ限ラヌ。此收益税ニテハ、營業者ガ一定種ノ營業ヲ、營業場ヲ設ケテ營ムトキニノミ取ラレルコトトナル。ケレドモ所得税ノ場合ニハ人ヲ中心トシ、其人ノ住處ヲ土臺トシ、彼ガ營利事業トシテ營利行爲ヲ反覆繼續シテ行ヘバ足ルノ DEAL。ダカラ例之、或人ガ所謂營業トシテテナク、單ナル投機ヲ不斷、行フテ得ツツアル利得ノ如キモ、其ニ一年ヲ通ジテ利得ノ計算サルルダケニテハ矢張り營利ノ事業ヨリノ所得トシテ課税サルベキモノトスル(註七)。ソレカラ勞務提供者例之、料理屋ノ給仕ノ受クル心附ノ如キハ一ノ贈與トモ見ラルルガ、然ルトキハ營利ニ屬セズトモサルルガ、併シ此ハ單純ナル贈與デハナクテ、勞務ニ對スル報償ト見ルベキモノデ、一ノ營利デアリ、否ナ彼ノ營利ノ事業ニ屬シ、營利ノ事業ヨリ生ズル繼續

的所得トシテ課税スベキ所得トサレナケレバナラヌ(註八)。理論上、ハ正サニ然リデアアルガ、實際ノ稅務ニ於テハ此ノ如クニ不明瞭ナルモノハ到底、大部分擱ミ得ナイデアラウ。醫師辯護士等ノ所得ハ營利ノ事業ニ屬スル所得トシテ、凡ベテ之ヲ捕捉シテ課税サレナクテハナラヌガ、此モ可ナリニ多ク逃ガサレテ居ルト思フ。普通ノ營業者ノ所得ニ至ツテハ繼續的ノハ勿論、一時的ノモノデモ、凡ベテ捕捉シナクテハナラヌガ(註九)、營利法人ノ場合ニハマダ其ガ結局其利益ノ計算ニ現ハレテ、課税セラルルケレドモ、個人ノ營業者ニテハ可ナリ多ク逃ゲラレヤウシ、其一時的ノ所得ニ至ツテハ之ヲ押サヘルコトハ六ツカシカラウ。

(註七) 我國ノ行政裁判例ニテハ、數年來反覆繼續シテ行ヒタル定期米賣買ナル商行爲ニ依ル所得ハ營利ノ事業ニ屬スル所得ダトナツテ居ル(大正八年第三十九號、同年十一月二十六日第一部宣告、大正十二年第十九號、同年七月二十七日第一部宣告)

(註八) 米國法ニテハ、ちつぷハ贈物ノ形ヲ取ツテモ、實ハ、爲サレタル勤務ニ對スル支拂デアリ、受領者ニトリテ所得ヲ成スト解釋セラルル。

(註九) 不動産商人ガ家屋又ハ土地ヲ賣却シ、銀行家ガ其經營資本ニ屬スル有價證券ヲ賣却スルトキニ、其代金ハ營業收益ニ屬シ、其ガ此營業ニ於ケル損益ニ影響スル。

(B)公益事業ニ屬スル所得——ハ其一時ノ所得ハ免ゼラレ、繼續的ノモノノミガ課税セラ

3) 野津、租稅判例總覽、601.

4) Holmes, Federal income tax. 6 ed. p. 526.

5) Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 149-150.

ルルコトニナル。其處デ例之、學會(公益法人トシテ免稅規定ニカカラナイヤウナ)ノ基本財産ヨリ生ズル所得ノ如キモ、其ガ繼續的ノモノタル以上ハ課稅セラルルコトニナル。

(C) 非營業的賣却ニ依ル所得——非營業的ノ個人ハ勿論ノコト、營業者ニテモ、其營業關係以外ニ於テ、其持ツ物ヲ偶々賣却シテ得タル代金ガ、彼ノ嘗テ買ヒタル時ノ價ニ比シテ大デ、差利ヲ舉ゲタトシテモ、此ノ如キ賣却ニ依ル一時の所得ハ、確カニ營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得トシテ課稅サレザルモノトスベキデアアル。其ハ單ナル營利ニ屬スル一時ノ所得デアリ、我國法上ハ當然ニ免稅セラルル。理論上ハ此モ一ノ所得トシテ良ク(註一〇)、實際ニモ之ヲ課稅シテ居ル例モアルケレドモ(註一一)、實際之ヲ捕捉スルコト難キノ故ニ之ヲ免ジロトイフ見解モアルシ(註一二)、理論上當然ニ所得ニ屬スベキモノデナイトイフノ見解モアル(註一三)。カラ我國法ノ根據ガ其ノ何レニアルヲ問ハズ、全ク不當ナモノトハイヘナイ。他ニ其實例モアル(註一四)。或ハ此種ノ賣却利得ニツキ、投機的目的ノ伴フトキハ所得ト爲シ、其ノ伴ハザルトキハ所得ト見ズトスルノ見解及立法例モアルケレドモ(註一五)、現代ノ世ニテハ人ガ物ヲ買ヒタルトキ、其ノ他日騰貴スベキコトヲ期望セヌノハ稀デアリ、他日賣却スルコトノアルベキヲ期シナイノモ稀デアアル。精密ニイフト、殆ンド大抵

(全部デナイトニセヨ) 投機ガ伴フトイハナクテハナラヌコトニナリテ、此ガ伴フト否トニテ區別スル理由ナキコトトナルシ、此ガ伴フヤ否ヤヲ確言スルコトガ難ク、本人ノ考ヲ尋ネ當局者ノ決定ニ依リ又ハ立法者ガ一定ノ場合ニハ投機ノ目的アリト推定スルガ如キモ、恣意ノ嫌ガアリ。旁々斯カル區別ハセヌガ良イト思ハルル(註一六)。即チ此ノ如キヲ全ク免ズルカ、課稅スルカ二者其中ノ一ヲ選ムベキデアアル。ソシテ我國法ハ之ヲ免ズルノヲ選ンダトシテ、此ニツキ此ノ如キ賣却ガ偶々連續スルトキニ、例之、甲月モ乙月モ、甲年モ、乙年モ續イタトイフトキ、即チ或人ガ持ツ財産ヲ一ツ々々、片端カラ賣リ喰スルトキハ、此ハ單ナル營利デハアルガ、繼續的ノ所得ガ生ジツツアルトシテ課稅スベキモノカトノ疑ガ起ルガ、併シ其ハ各賣却行爲ガ各獨立シタモノデ、其々ノ營利カラ生ジタ一時ノ所得トイフベク、一時的所得ノ偶々連續シタモノト解スベク、隨ツテ之ニ對シテハ所得稅ヲ課スベキモノデハナイ。此點ニツキ我裁判例モ之ヲ認メテ居ル(註一七)。

(註一〇) 此ハ所得ノシヤんツ見解カラ、サウ解シ得ルガ、しるらすモ、營業ヲ爲ス人ノ通常ノ營業ノ一部ヲ構成セザル取引カラ生ズル、反覆セザル又ハ一時ノ利得ノ課稅ハ所得稅ノ範圍外デアルベキダト往々ニシテ主張サレタガ、問題ノ物ガ利益ノ考ニテ行ハルル其ノ取引カラ生ズル各ノ利得ハ、所得稅ヲ課セラルベキモノデアアル。例之、投機、賭事、會社設立ノ利益及機會的ノ現金賣却ハ所得稅ヲ課セラルベキモノデアアル。時トシテ、一時的利得ハ取

引ヲ追跡スルコト、遁脱ヲ防グコトノ非常ニ困難ダカラ課税セラルベキモノデナイトモイフガ、行政ニ於ケル能率ノ増進ト共ニ、此困難ハ全ク打勝チ難キモノデナイトイフ⁶⁾

(註一) 米國法ニテハ、財産ノ賣却ヨリ生ズル利得ハ凡ベテ課税スベキモノトサレル。ソシテ其ノ利得ハ一九一三年三月一日前ニ得ラレタル財産ノ場合ニハ、其日ノ價值ヲ土臺トシテ計算シ、其日以後ニ得ラレタル財産ノ場合ニハ、其土臺ハ費用デアリ、其費用トハ、爲メニ拂ハレタル實際ノ價格ニ、其獲得費、賣却費、改良費、維持費ヲ加ヘタモノトスル⁷⁾

(註二) びぐーハ、財産ガ換貨サレタトキニハ、理論上ハ所得トナルベキダガ、行政上ノ考慮ガ、其ガ職業的商人ノ場合ノ外ハ、之ヲ計算ノ外ニ置クコトヲ餘儀ナクサレタト爲シ、えーべるひモ、特ニ、物體ノ非營業的賣却ヨリノ利得ニ課税スルコトハ、實際ニハ殆ンド行ハルルヲ得ヌトイフ⁸⁾

(註三) ふいすちんぐハ、家屋又ハ農地所有者ガ、其家屋又ハ農地ヲ、資本家ガ其ノ有價證券ヲ賣却シタトキハ、全キ出來事ハ、財産ノ範圍ニテ行ハレ、損益ハ唯ダ其ノ財産ニ關スル。此ニ正シキ見解ニ依レバ、機會的投機ガ企テラレタカ否カハ問フ所デナイトイフ⁹⁾

(註四) 英國法ガ其レデアル。オたんぶハ、英國デハ、債券、株券、財産ナドノ機會的賣却ヨリノ利益ハ、一ノ營業トナツタ多少規則正シキ實行ニ屬シナイ以上ハ、所得ヲ成形スルモノト見ヌトイヒ、こんすたむニ依ルト、英國法デハ、自身ノ享樂ノ爲メニ繪畫ノこれくしよんヲ有ツ人ガ偶々、其ノ金銭上ノ必要ニ應ズル爲メニ、其一ヲ賣却シテモ、其賣上金ノ爲メニ課税サレナイ。併シ繪畫商人ガ再ビ賣却スル爲メニ買ツタトキハ、其純益ニツキ納稅義務アリトイフコトダ¹⁰⁾

(註五) 獨逸法、埃國法ニ現ハルル。獨逸法デハ其一九二〇年法ニテハ、一時的賣却行爲ヨリノ利益ニ課税シタ

ガ、其レデモ使用財産ニ屬スル物ノ賣却利益ハ初メカラ轉賣ノ考ノナカツタダケデハ租稅義務ナシ、土地ニテハ投機物體ニ關シナイダケデハ同ジデアリ、土地ガ轉賣ノ目的ニテ又ハ最近十年内ニ、又ハ一九一四年四月一日以降得ラレタトキニハ、投機賣却ト見做ストサレタガ、一九二五年法ニテハ、機會的投機利益ニモ課税スルコトナリ、其ノ投機目的トシタカ否カラ、外形標準カラ區別シ、買ト賣トノ間ニ土地ニアリテハ二年以内、其他ノ物、特ニ有價證券ニアリテハ三月以内ノ期間、又ハ買約ノ前ニ賣約ノ來ルコトヲ標準トスル。但シ前ノ場合(期間カラ推定スル場合)ニハ、義務者ニ投機ノ考ノナカツタコトノ反證ヲ許ス。且ツ此取引カラ租稅期間内ニ得ラレタ所得ガ一千馬克以下ノトキニハ免稅シ、財産稅義務ナキガ如キ物體ニツイテノ賣買行爲モ問題ノ外ニ置クトイフノデアアル。埃國法ニテハ、賣却利得ハ、賣却ガ營業ノ範圍内ニテ又ハ、投機取引ノ實行ニ於テ生ズルトキニノミ納稅義務ガアル。故ニ私人自ラニヨル家屋、裝飾品、繪畫、家具、株等ノ非投機的賣却ニハ納稅義務ハナイ。投機的取引ガ存スルカハ各場合ノ事情ニカ、ル。借入金ニテ買入レタルコト、及短キ所有期間ハ投機ト見ラレ、十年所有後ノ賣却ニハ最早、投機取引ヲ假定シナイ¹¹⁾

(註六) もるハ、一人ノ教授ガ轉任スル爲メニ、其家屋ヲ利得ヲ得テ賣却スルトキニハ、其利得ハ所得デナクシテ財産ダ。何トナレバ彼ガ其家屋ヲ初メニ買フ場合ニ投機目的ガ存シタト假定サレナイカラ。併シ大都會附近ノ一人ガ、此迄ハ收益ナカツタガ、併シ今ヤ建築シ得ベキモノトナツタ土地ヲ、利得ヲ得テ賣却スルトキニハ、其利得ガ所得トナル。此ニテハ投機ガ假定サルカラトイフガ如キハ、非常ニ無理ナ全ク恣意的ナル理解ダトイフテ居ル¹²⁾

(註七) 我行政判例中ニ、米穀販賣ヲ營業トシテ爲スノデナク、單ニ定期取引ノ結果、引取ツタ現物ヲ處分スルニアルトキハ、之ニヨリ、偶々、繼續的ニ所得ヲ得タ事實アルモ、其所得ハ臨時偶發的ノモノデ、營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得ニ該當スルトアル(四十二年五十八號、四十四年四月二十六日第三部宣告)

11) Strutz, Handbuch des Reichssteuerrechts. 3 Aufl. S. 348. Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 201. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 308. Derselbe, Grundriss. S. 108. Loewenfeld, Die österreichischen Steuern. S. 4. Barta, Grundzüge des österreichischen Personalsteuergesetzes. S. 32.

12) Moll, Probleme d. Fw. S. 142.

13) 野津, 前出, 213-214.

6) 拙著、租稅研究、一卷 125 以下、六卷 72 以下、九卷 198 以下、Shiras, The science of public finance. p. 265-266.

7) Holmes, l. c. p. 592, 695, 696.

8) Pigou, A study in public finance. p. 100. Eheberg, Grundriss d. Fw. 3 & 4 Aufl. S. 108.

9) Fuisting, a. a. O. S. 150.

10) Stamp, The fundamental principles of taxation. p. 33. Konstam, The law of income tax. 3 ed. p. 149.

(D) 贈與——ハ理論上ハ所得ニ入レ得ルケレドモ(註一八)、反對論モアルシ(註一九)、特ニ我國法上ハ、其ガ一回的ノモノタル限リハ、單ナル營利ニ屬スル一時ノ所得デアリ、當然、營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得トシテ免税サルベキデアル(註二〇)。併シ或人ガ別段ニ權利ニ基カズシテ、單ナル好意ヨリシテ、他人カラ年々略ボ一定ノ仕送り(贈物トシテ)ヲ受クルガ如キ場合ニハ、營利ノ事業ニ屬ストハイヘナイケレドモ、所得ガ繼續的タルノ故ニ、此免税ノ特典ニ與カルヲ得ズトモ解セラル、ガ(註二二)、併シ此ノ如ク單ナル人ノ好意ニ出ヅルモノノ如キハ可動的ノモノデ、實ハ當テニナラヌモノト解シナクテハナラズ、事ノ性質上、其所得ハ一時的ノ所得デアリ、其ガ繼續スルトモ其ハ偶々繼續シタニ止マルモノトシナケレバナラス。デ此ノ如キモノモ、我國法ノ解釋上ハ營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得トシテ免税スルノヲ正當ノ解釋トスル。又實際ニモ此ノ如キモノヲ捕捉スルコトハ難イコトデアル。借家ヲ無料ニテ借リテ居ル人、又ハ普通ノ標準ヨリモ安キ賃料ニテ借リテ居ル人ノ如キハ、前ノ場合ニハ家賃ノ全額、後ノ場合ニハ差額ダケノ贈與ヲ受ケテ居ルノデアリ、此等モ見様ニヨリ一ノ贈與トシテ本來ノ性質ハ所得トシテ課税シテ良イケレドモ(註二二)、我國法上ハ右イフ所ヲ推シテ往クト、此モ營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得トシ

テ不課税トスル外ナカラウ。

(註一八) 前カライフしゃんつ見解カライフト所得ニ入ラレル。

(註一九) ふいすちんぐハ、贈與ニ依ル一回的取得ハ所得デナクテ財産増加ダト爲シ、じえんせんモ、贈物ハ收得者ノ資本ノ増加ト見ラルル。併シ彼ノ課税スベキ所得ヲ増加スルモノトハ見ラズト爲シ、せりぐまんモ、若モ私ガ大ナ贈物ヲ受ケタトキニハ、此ガ其年ニ於ケル私ノ收入ノ一部ヲ成ス。併シ嚴格ニイフト、此ガ反覆スルコトヲ期セラレナイカラ、所得ノ成分トイフヨリハ資本ノ増加ト見ラルベキモノダトイフ¹⁴⁾

(註二〇) 獨逸法モ、贈與ヲ一回的財産歸屬トシテ課税セズ、英國法モ贈與ハ課税義務アル所得トシナイ。英國法ニテモ、役目ノ維持ニ結付カザル任意ノ贈與物ハ課税スベキモノデナイ。米國法ニテハ贈物ヲ所得トシナイガ、米國ニテ單ナル贈物ヲ追加報酬(此ハ所得トシテ課税ス)ト區別スル標準トシテハ、(1)貨幣ガ表面上、贈物トシテ受取ラルルトイフ單ナル事實ハ、之ニ對シテ追加報酬トシテノ課税ヲ妨ゲナイ。(2)使用人及其他ノ者ニ爲サレタル贈與デアツテ、報酬ノ意味ヲ有タズ又ハ勤務ニ對スル合理的報酬ヲ超過スルモノハ贈物トス。(4)使用人ガ其雇備ノ終ニ際シ、前ノ雇主カラ受ケル總額ハ、以前ニ爲シタル勤務ニ對スル報酬ノ大ナル元素ヲ有ツ。ソシテ此ガ受領年ノ所得トシテ申告サレナクテハナラス。(4)會社ノ役員ガ會社カラ無償ニテ又ハ支拂ノ約束ナクシテ、受ケル所ノ株券ハ、會社ニ對シテ間接ニ爲シタル重大ナル價值アル、過去ノ勤務ノ代價ト解セラレ、斯クシテ受取リタル財産ハ所得トシテ申告サルベキモノデアル。(5)鐵道會社ノ仕事カラ解雇サレタ者ガ、鐵道局ノ命ニヨリテ再任セラレ、過去二年間ノ失業期間ノ爲メニ支拂ハルルトキ、其ノ支拂ハ、此ガ勝手ニ爲サレタモノデナイトイフ理由デ、贈物トシテ扱ハルコトヲ得ヌ。(6)手數料ノ代リトシテ遺言執行者ヘノ遺産ハ、一般ニ人的勤務ノ爲メノ支拂トハ見做サレズ、隨フテ之ニハ所得税ヲ課税スベカラズトイフコトダ¹⁵⁾

14) Fuisting, a. a. O. S. 149. Jensen, P. f. p. 350. Seligman, The income tax. 2 ed. p. 20.

15) Strutz, a. a. O. O. S. 350. Loewenfeld, a. a. O. S. 4. Barta, a. a. O. S. 32. Konstam, l. c. p. 243. Holmes, l. c. p. 502, 520-521.

(註二一) 英國ニテハ、規則正シキ扶助金(此ガ權利ニ基キテ給付セラレズトモ)ハ納稅義務アルコトナツテ居ル。¹⁶⁾

(註二二) 獨逸法ニテハ、全部又ハ一部無償ニテ委ネラレタ住居ノ利用價值ガ所得トセラレ、英國法ニテモ、他人ニ無償ニテ委ネラレタルトキニモ、相對的ニ定メラレタル純家賃ニツキ租稅義務アリ(尤モ此ハ家主ノ處ニテ取ル)。

(E) 物品貸付所得——ニツイテハ、人ガ偶々其持ツ物ヲ貸シテ御禮ヲ貰ツタトシテ、斯ノ如キモノハ、單ナル營利ニ屬スル一時ノ所得デアリ、營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得トシテ課稅セラレザルモノデアアル。併シ其物ヲ引續キ一人又ハ數人ニ貸與シテ賃料ヲ取りタルトキニハ、最早、此ハ營利事業ニ屬スル繼續的所得ト認メテ課稅スベキモノトナル。此ニ營利ノ事業トハ所謂營業場ヲ持ツテ所謂營業ヲ營マズトモ、連續的計畫的ニ營利ヲ行ヘバ良イノデアアル。

(F) 務報酬所得——或人ガ自己ノ所謂、營業又ハ職業ニ屬セザル單ナル仕事ヲ爲シテ報酬所得ヲ得タトスレバ、其ハ單ナル營利ニ依ル一時ノ所得デアリ、營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得トシテ課稅ヲ免ゼラルベキモノデアアル。併シ彼ガ此ノ如キコトヲ單ニ偶々數回引續キヤツタトイフノデナク、殆ド毎日ノヤウニ又ハ可ナリ頻繁ニ之ヲ繰返シ行フニ至ルトキハ、最早彼ハ此ノ如キ營利ヲ、單ナル營利トシテ行ハズ、營利ノ事業トシテ行フモノトナル。斯クテ營利ノ事業ニ屬スル繼續的所得トスルヲ至當トスルコトニナリ、即チ免稅

16) Loewenfeld, a. a. O. S. 4.

17) Strutz, a. a. O. S. 345. Loewenfeld, a. a. O. S. 9.

ノ範圍ニハ屬セザル事ニナル。例之、大學ノ内科醫學ノ教授ノ宅診料所得ノ如キハ、彼ノ大學ヨリ受クル俸給ト並行シテ、又ハ其以上ニモ、一ノ營利事業ヨリノ繼續的所得トナルベキモノデアアル(註二三)。其ハ通例ノ此種ノ人ノ場合ダガ、茲ニ内科教授ニシテ宅診ヲ非常ニ制限シテ、一年ニ一ツ二ツ、特別知人ノ爲メノミニ例外的ニ之ヲ爲シ、他ノ多クノ依頼ヲ謝絶シテ居ルトスレバ、此場合ニハ彼ノ宅診ヲ以テ一ノ營利事業トハ見ルヲ得ヌ。隨フテハ其ノ所得ハ單ナル營利ニ依ル一時ノ所得トスベキデアアル。ダカラ之ニツキ事業ト見ルベキヤ、繼續性ガ存スト見ルベキヤノ限界ハ頗ル微妙ナモノデ、判斷ノ六ツカシイモノデハアルトシナケレバナラヌ(註二四)。

(註二三) 我判例ニテモ、醫學部ノ大學教授(青山胤通ニ關シ)ノ宅診報酬ハ、彼ノ臨時又ハ偶然ノ收入ニアラズトシテ、營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得ニ該當セズト爲ス(明治四十二年六月十四號、四十二年六月三十日第三部宣告)。尙ホ破産管財人ノ報酬ニツイテモ、其管財人ハ三年ノ任期ヲ以テ司法大臣ヨリ任命セラレ、任期中、各個破産事件ニツキ破産裁判所ノ選定ニヨリテ、破産財團ヲ占有シ、其管理及換價ヲ爲スベキ繼續的職務ヲ有スルモノデアツテ、其報酬ハ營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得デハナイトシテ居ル。¹⁸⁾

(註二四) もるハ、利得ヲ齎ラス職業ヨリノ所得(勞賃、原稿料)ニテハ、源泉ノ構成及其繼續性ノ決定ガ全ク特ニ疑ハシク且ツ恣意的ダトイフ。¹⁹⁾

(G) 原稿料及印稅——別ニ文筆ヲ業トシナイ人ガ偶々論文ヲ出シテ原稿料ヲ貰ツタトシテ

18) 野津、前出、167-168, 817-818.

19) Moll, a. a. O. S. 127.

モ、其ハ明カニ單ナル營利ニ依ル一時ノ所得トシテ課税外ニ置カルベキデア。學術研究者ガ偶々通俗論文ヲ寄セテ原稿料ヲ貰ツタトシテモ、其ガ常例デナク、單ナル例外トシテ行ツタ場合ノ如キニハ、矢張り其モ單ナル營利ニ依ル一時ノ所得トシテ良イ。素人ガ偶々著書ヲ作ツテ其書物カラシテ、數年目ニ一回トカ僅カ許リノ印税ヲ得タトシテモ、此モ亦單ナル營利ニ依ル一時ノ所得トシテ可イ。タゞ此カラシテ年々繰返シテ印税ヲ生ズルトイフヤウナ場合ニハ、最早之ヲ以テ單ナル營利トハ認メラレナイ。其ハ營利ノ事業ニ屬スル繼續的所得トシテ課税サレナクテハナラナイ事ニナル。即チ彼ハ其レダケニ於テ營利ノ事業ヲ行ヒツツアルモノト解シナクテハナラナイ(註二五)。賣文者、又ハ著述常業者ノ書イタ論文ノ原稿料ハ、彼ノ著述業トイフ營利事業ニ屬スル所得トシテ、其ガ一時的デアツテモ繼續的デアツテモ課税サルベキ所得トセラル。彼ノ著書ノ印税亦同ジデア。デ彼ハ課税上ニハ比較的最不利ノ地位ニ立ツ(註二六)。純學術研究者ノ研究事業ハ營利事業トイフヨリハ、ムシロ公益事業トシテ良イ。デ其研究論文ノ原稿料ハ、其ガタマニ得ラルルガ如キ場合ニハ、公益事業ニ屬スル一時ノ所得トシテ免税トスベキダガ、タダ其ガ繼續シテ擧ゲラルルトキニハ一面カラ見ルト公益事業ニ屬スル繼續的所得トシテ、營利事業ニ屬セザル一

時所得デハナイコトニナリ、隨フテ課税サルベキモノノヤウダ。ケレドモ、モ一步進ンデ考ヘルト、此ノ如キ所得ハ事ノ性質上、繼續的ノモノデナク(賣文業者ノ通俗文ノ起草ニヨル所得ヲ得ル場合ノ如キ繼續的可能性ガ乏シク)、其ガ事實上形式上、繼續シタトシテモ、其ハ偶々サウナツタニ止マリ、即チ此ハ公益事業ニ屬スル一時的所得トシテ免税シテ可ナリト思ハル。彼レ學術研究者ノ著書デアツテ、アマリニ賣レズ、數年目ニ漸ク少々ノ印税ヲ收メル如キ場合ニハ、此レ亦タ公益事業ニ屬スル一時ノ所得トセラルベク、隨ツテ免税サルベキ筈ダガ、現行稅務デハ實ハ之ニモ課税シテキル。併シ純學術上ノ著書デモ、此ガ年々繰返シテ印税ヲ生ズル場合ノ如キデハ、其ハ最早公益事業ニ屬スル繼續的所得トシテ課税スベキモノトイフ事ニナル。我國法ノ解釋トシテハ上ノ如クニ解スベキモノト思フガ、唯ダ此ニツキ純學術的ト否トノ差別ガ六ツカシク、適用ニ迷フコトデハアラウ(註二七)。

(註二五) 英國法ニテハ、職業的著述家ノ生業ハ、しえちゆるDノけいすニイフ生業デアリ、課税スベキモノトサルガ、内職トシテ偶々著述家トナツタモノハ、生業ヲ行フモノデナク、隨フテ課税スベキモノデナイトイフコトダ²⁰⁾。ダカラ英國デハ内職著述家ハ我國ヨリモ多ク免ゼラルコトニナル。

(註二六) 獨逸法ニテハ文筆業者ノ所得ハ多少不規則ニ機會的ニ生ズルトキニモ課税スルヤウデア。獨逸一九二五年法ニツキみるぶとハ、其自由職業所得ニ關シ、此ガ一時的行爲ヨリ生ジテモ之ニ屬スルノ所得ト見ルベキデ、此

20) Konstam, l. c. p. 141.

ガ必ズシモ嚴格ナル意味ニテノ職業的勞働ニ關シナイ。假令繼續的デナクとも、同一目的ニテ企テラルル勞働行爲ノ深山ノ存スルコトヲ意味スル。斯クテ機會的ノ著述行爲ニテモ、此ニテ機會アレバ反覆ガ排除サレザルガ如キモノガ之ニ屬ストイフテ居ル。尙ホすとのつつモ、之ニツキ、不規則ニ著述ヲ出ス文士及創作的藝術家ハ、彼ガ其能力ヲ失ハズ又ハ此ガ經驗上全ク需要ナキ範圍ニ屬セザル以上ハ、又ハ文士的又ハ藝術家的行爲ヲ止メルトイフ決心ガ、他ノ職業ヲ取ルコトニヨリテ實證サレザル以上ハ、通例、源泉ガ脱去シ、隨フテ機會ガアツテモ、前ノ行爲ガ繰返サルルコトナシトイフ確實ナル支持點ヲ缺クトイフ。²¹⁾

(註二七) 埃國法ニハ、廣ク學術的ノ著述ノミデナク藝術的ノモノニテモ其他ノモノニテモ數年カカリテ出來ルガ如キ大作ノ所得ニツキ特別規定ヲ置ク。即チ數年カカツタヤウナ學術的、藝術的又ハ著述的行爲ノ報酬ヲ示ス臨時收入(例之、發明、著述報酬)ハ課稅セラルルガ、其行爲ノ年數ニヨリテ定マリタル小イ稅率ヲ適用スル。即チ彼ノ他ノ方面ヨリノ經常所得ニ、右ノ臨時所得ノ一部ヲ加ヘタルモノニ相當スル稅率ヲ、其經常所得及臨時所得ノ合計額ニ適用ス。例之、經常所得四五〇〇志、二年カカリタル著述ノ收入一〇〇〇志トスレバ、稅率ハ五五〇〇志ニ對スル稅率デナクテ四五〇〇志ニ、一〇〇〇志ノ二分一タル五〇〇志ヲ加ヘタル五〇〇〇志ニ相當シタル累進率ヲ、五五〇〇志トイフ全所得ニ適用スルコトナル。²²⁾

(H) 借金ノ棒引——ハ單ナル贈與タルコトモアルシ、或勤務ニ對スル報償タルコトモアルシ、已ムヲ得ズ行ハルルコトモアルガ、何レニシテモ債務者ニ於ケル價值ノ増加デハアリ、法人ダト當然ニ所得ニ計算セラレテ課稅サルルガ、個人ニテハ單ナル營利ニ屬スル一時ノ所得デ、營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得トシテ免稅サルベキモノトナル(註二八)。

21) Mirbt, Grundriss des deutschen und preussischen Steuerrechts. S. 168. Strutz, Einkommensteuerpflicht und Einkommensteueranlagung im Kriege. S. 35.
22) Barta, a. a. O. S. 32. Loewenfeld, a. a. O. S. 13.

(註二八) 米國ニテハ(1)債權者ガ債務者ヲ利スルコトヲ考フルコトナクシテ、唯ダ債務者ガ支拂不能ナルガ故ニ其借金ヲ拋棄シ又ハ棒引スルトキハ、斯クシテ拋棄サレタル負債ハ負債者ニトリテ所得トナル。個人ガ債權者ノ爲メニ勤務ヲ爲シ、其爲メ債權者ガ貸金ヲ棒引スルトキハ、其レダケノ所得ガ勤務ノ爲メノ報償トシテ負債者ニヨリテ得ラレタルモノト見ル。(2)併シ債權者ガ單ニ債務者ヲ利サウト考ヘ、之ニ對スル何等ノ約因ナクシテ負債ヲ棒引スルトキハ、負債額ハ負債者ニ對スル債權者ヨリノ贈與デアリ、隨ツテ負債者ノ總所得中ニ入レラル、ヲ要シナイ。²³⁾

(1) 保險金ノ受領——此モ單ナル營利ニ屬スル一時ノ所得デハアルガ、大抵ノ普通人ニトリテハ營利ノ事業ニ屬スルモノデハナク、我國法上ニテハ當然免ゼラルベキモノデア
ル(註二九)。

(註二九) もるハ、殆ンド凡ベテノ制限的概念ニ於テ一致シテ居ルコトハ、主トシテ、大ナ一回的ノ財産歸屬(相続、贈與、保險金、富札利得等)ガ所得意義カラ原則上、除カルルコトダトイフガ、ふいすちんぐモ、保險金ノ支拂ニ依ル一回的取得ハ單ニ財産増加デアツテ所得デハナイトシテ居ル。獨逸新法ニテモ一回的財産歸屬ヲ免除シ、此ノ如キモノトシテ、生命保險金、傷害保險金、帝國保險、恩給、軍事扶助ニヨル資本賠償モガ免ゼラルル。米國法ニテモ、生命保險金ハ免ゼラレ、傷害、健康、勞働者賠償保險ノ其モ同ジ。²⁴⁾

第二段 立法論

23) Holmes, l. c. p. 855-856.
24) Moll, a. a. O. S. 130-131. Fuisting, a. a. O. S. 149. Strutz, Handbuch. S. 350. Holmes, l. c. p. 867-8, 871.

私ハ我國法ニ、營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得ヲ免ズル規定ガ存スル以上ハ、其解釋ハ前段ニ述ブルガ如クデアルベキモノト思フガ、實際稅務デハ必ズシモ此ノ如クニ解セラレズ、本來取ルベキモノヲ逸シツツ、他面ニハ取ルベカラザルモノヲ遠慮ナク取ツテ居ル。斯クシテ實際ニ於テ相當ニ取集メルコトヲ怠ラヌカラ、其レデ良イノダトモ思ハルルガ、併シ正當ナル解釋ト反シタコトヲ行ヒツツアルノハ遺憾デアリ、同時ニ特ニ正當ナル解釋ニ依リテ少カラヌ免稅範圍ヲ生ズルノモ遺憾デアリ、私ハムシロ此營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得ヲ免稅範圍カラ除キ去リ、實收純所得ハ一時のタルト繼續的タルト、營利ノ事業ニ屬スルト否トヲ問ハズ課稅スルノ原則(若干ノ例外ハ出來ヤウガ)ヲ立ツルヲ選ブベシト思フ。其理由ハ

(一) 所得ノ本質上——所得ノ本質、意義ハ永キ時以來ノ大問題デ、未ダ決定シタトイハレヌガ、併シ必ズシモ之ニ反覆性繼續性ヲ必要トセズ、一時的ノモノデモ可ナリトスルヲ選ブベシト爲ス(註三〇)。技術上捕捉出來ズ、實際上逃ゲラレルモノノ多少生ズルノハ止ムヲ得ヌガ、併シ一時的ノ所得ヲモ凡ベテ課スルトノ原則ヲ定メテ、取レルダケノ其ヲ擱ムガ良イ。特ニ一時的所得ダカラトイフテ能力ノ乏シキモノトハ限ラズ、時トシテハ繼續的ノ

所得ニ比シテ一層多クノ能力アリトイフコトサヘモアル(註三一)。之ヲ逃ガスノハ大ニ不公平不都合ナコトデアアル。

(註三〇) 前出註一〇參照、

(註三一) もるハ、疑モナク、繼續的ノ源泉カラ流入スルモノト解スル能ハザル收入ガ往々ニシテ、收得者ノ經濟的及租稅的給付能力ニトリ大ナ重要ヲモチ、隨ツテ其不考慮ガ理論上 實際上最モ疑問アル結果ニ導クトイフ。²⁵⁾

(二) 課稅技術上——我國法ノ如ク、營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得ヲ免ズルトキニ、營利事業ニ屬スルト屬セザルトノ間ニ疑問ガ生ジ爭ヲ生ズル。其方ハマダ何トカ解決スルトシテモ、更ニ一時的ト繼續的ノ差別ガ難ク、解釋ノ仕様ニヨリテ同一物ガ或ハ一時的トサレ、或ハ繼續的トサレトイフ不公平ヲ生ズル(註三二)。此カライフテモ、ムシロ之ニ拘ラズ凡ベテノ所得ヲ課ストシテ、擱メルダケ擱ムトスルノガ選ムベキデアアル。

(註三二) もるハ、或高サノ收入ニ於ケル反覆ノ規則正シキコトヲ所得計算ノ決定的標準トスルトキニ、多クノ純收入ハ嚴格ニイフテ所得ニ屬スベカラザルコトナル。併シ又略ボ規則正シキコトニ満足スルトキニハ、一方ニハ、概念ガ不明トナリ、且ツ實際ニ使用スベカラザルモノトナリ、他方ニ、純收入ノ一大部ガ尙ホ、所得意義カラ脱スルコトナルトイフ。²⁶⁾

(三) 經濟政策及其他ノ國策上——營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得ヲ課稅スルトシテモ、別

25) Moll, a. a. O. S. 127-128.

26) Moll, a. a. O. S. 125.

ニ經濟政策ニ支障ヲ生ズルトイフコトハナイ。其他ノ國策、例之、文化政策カライフテ、學術研究產物ヨリノ所得ニ課スルガ如キハ不都合ノヤウニモ思ハルルガ、眞ニ學術ニ忠ナルホドノ者ハ、所得ノ如キハ初メヨリ限中ニナク、之ガ課税ノ爲メニ其進展ヲ阻止サルルコトハアルマジト思フ(註三三)。

(註三三) 尤モ之ニハ反對説アリ。例之、一九二二年十月二十三日ノけるにつして、ふおるくすつあいつんぐ所載ノ説ノ如キデ、獨逸文化ヲ進メル爲メニ乏シキ報酬ニテ働ク人ニ、其學問ノ勤務ニ必要ナル出費ニツキ課税上ノ宥恕ヲ與フルコトハ當然過ギルホド當然ダトイフテ居ル。²⁷⁾

結 論

以上要之、我國法ニテハ營利ノ事業ニ屬セザル一時ノ所得ヲ免税シテ居ルガ、其ハ正當ニ解スルトキニ、可ナリ多クノモノヲ之ニ該當ストシテ免税シナクテハナラヌコトニナル。其ハ解釋上ハ致方ナキコトデアルケレドモ、立法論トシテハ、ムシロ此規定ヲ除却シテ、所得ヲ出來ルダケ廣ク課税スル方ガ得策デアリ、此ノ如キハ所得ノ本質上ヨリモ、將タ課税技術上カラモ選ムベク、其爲メニ別ニ經濟其他ノ政策ニモ反シナイト思フ。

27) Biegeleben &c. Kultur und Steuergesetzgebung. S. 116.

第二編 所得稅ニ於ケル累進率

緒 言

近代文明國ノ税法ニテハ、大ムネ其ノ直接基本稅トイフベキモノトシテ、特別(又ハ部分)所得稅、收益稅又ハ財産稅ノ外ニ、モ一ツ累進率ヲ採用シタ所ノ人的綜合的ナル所得稅ヲ備フル。最近ニテハ特別所得稅ヤ收益稅ヤニサヘモ(財産稅ハ早クカラサウダガ)幾ラカ累進ヲ採ラウカトイフ傾向ヲ示シテ居ルガ、其ハマダ完成ニハ達セズ、其處ニハ尙ホ比例率ガ支配的ダトシテ、併シ綜合所得稅ニ至ツテハ全ク累進ニ依ツテ居ル。我國ノ例モ亦之ニ漏レズ、其第三種所得稅ニ於テ多少不完全ナガラモ、兎モ角、累進率ヲ採用シテ居ル。其點ハ今日ノ實際立法ノ大勢ニ照シテ至當ナノミデナク、理論上、如何ナル見地ヲ採ツテモ、先ヅ承認ノ出來ルコトデアル。デ其ノ累進ヲ採ルトイフコトハ殆ンド動カスベカラザル事ニ屬スル。タダ其ノ我國所得稅ニ於ケル累進稅率ノ高サ及刻ミ方ニツイテハ、諸外國ノ例ニ顯ミテモ累進理論ニ訴ヘテモ何程カ異論ヲ缺ムノ餘地ガアル。特ニ其ノ最高率ニ至

ツテハ過ギタルモノノヤウニ思ハレル。然カモ我邦ニテハ、未ダ此ニテモ満足セズ、モツトモツト之ヲ引上ゲヨトノ聲ガ聞ユル。曩キニ政府ニヨリテ發表サレ併シ直チニ輿論ノ反抗ニ畏レテ引込メラレタ官吏減俸案ニ關聯シテハ、俸給者、勤勞者ノ階級意識ヲ強メ、減俸スル位ナラバ其ヨリモ前ニ、何故ニ所得稅ノ累進率ヲ高メテ、有産者ノ負擔ヲ増加セヌカトイフ主張ヲ見タガ、此種ノ感情論ハ可ナリ廣クニ行ハレテ居リ、既ニ普通選舉モ行ハレテ居ル世ノ中ダカラ、今後、大衆ノ政治上ノ勢力ガ益々強大ニナツテ、或ハ右ノ要望ガ貫カレ、所得稅ノ累進稅率ガモツト引上ゲラルルカモ知レナイ(註一)。其ニモ或眞理ハアラウ。又其ガ大勢デモアラウ。併シ又其ヲ其儘ニ採入レルノニハ躊躇スベキモノガアリ、其ハ理論ノ上カラシテ並ニ實例ノ上カラシテ慎重ニ考ヘテ見ナクテハナラヌモノガアルト、私ハ今、確信シテ居ルノデ、我國現下ノ動モスレバ、走り過ギヤウトスル大勢ニ反抗シテ卑見ヲ公表スルノモ無意義デハナカラウト思ツテ此文ヲ作ル。

(註一) ぶろいやーハ、一般所得稅ノ歴史ハ恰カモ當該國ニ其當時行ハル、政治上ノ勢力ノ映像デアアル。一般所得稅ヲ實行スル處デハ、課稅ノ始率及終率ノ決定ハ結局、一定ノ階級、團體及黨派ノ政治上ノ勢力ニカカルト爲シ、ヘるふとモ、此種ノ經驗ニツイテ(累進率ノ度ヲ經驗上カラ定メルトシテ)、人ハ租稅ヲ當時ノ支配スル社會觀ニ適應セシメヤウト努メルトイフガ、實際其通りデアリ、何レヨリ見テモ、所得稅ノ累進ハ今後益々引上ゲラレテ往クヤ

1) Bräuer, Umriss und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif. S. 160-161. Helft, Beiträge zur Frage der technischen Ausgestaltung der deutschen Einkommenbesteuerung. S. 33.

ウニ思ハレル。

第一段 所得稅累進ノ理論的考察

(一) 所得稅累進ノ原則上ノ要求

(A) 所得稅ニ於ケル可及的累進ノ採用

(イ) 一般稅ニ於ケル累進——先ヅ以テ一般ニ租稅ニ於テ可及的累進ノ採用サルベシトイフコトハ今日ハ何ノ説カラシテモ、即チ給付能力ノ見解カラシテモ、社會政策上ノ見地カラシテモ、將タ社會正義又ハ感情論カラシテモ一般ニ首肯セラル、所デアツテ、多クノ辨明ヲ須キヌ。又既ニ私モ別ノ處ニテ詳説シタ²⁾

(ロ) 所得稅ニ於ケル累進——タダ併シ如何ニ原則上、累進ガ採用シタイトイフテモ、稅質上其ノ行ヒ難イコトガアリ、隨ツテ此ガ採用トイフテモ畢竟ハ、其ノ行ハレ得ル稅ニテハ出來ルダケ之ヲ行ヘトイフコトニ外ナラナイ。其處デ所得稅ハ何ウカトイフト、此モ凡ベテガ其ノ行ハレ得ルモノトハ必ズシモイヒ難ク、タダ一般又ハ綜合所得稅ニテノミ其ガ行ハレ得テ有意義デアアル。少クトモ此ニテ他ノ種ノ所得稅ニ於ケルヨリモ一層有意義デア

2) 拙著、租稅研究三卷、123以下、

ルノテアル。トイフノハ、此ニテハ有ユル源カラ來ル諸ノ所得ヲ、人ヲ中心トシテ人的ニ綜合シテ課シ、其カラ人的能力ヲ見得ルコトニナツテ居ルノト(註二)、カ、ル綜合所得課稅ニテハ轉嫁可能性ノ乏シキモノデアルノトニ因ル(註三)ノデアル。

(註二) 綜合人的ノ稅ニミ累進ガ行ハルベシトイフテハ、少シク言ヒ過ギデアリ、物稅ニテモ或度マデ累進ヲ行フテモ可ト思フガ、併シ人稅ニ其カ行ハレテ一層ニ有意義ノモノトハシテ良イ。學者ノ説明ハ此點ニテ多少言ヒ過ギテ居ル。例之、しえふれーハ、一般稅ニノミ(特別稅ニハサウデナイ)累進課稅ガ實行スベキモノダト爲シ、へつけるモ、累進稅ノ固有ノ領域ハ一般所得稅ダト爲シ、ぎゅーよーモ、累進稅ハ人稅ニノミ適用スベキモノダト爲シ、えーべるひモ、全キ給付能力ニ適應スル累進稅率ハ、本來ハ唯、一般所得稅及事情ニヨリテハ一般財產稅(相続稅ヲ含メテ)ノミニ適用ヲ見出シ得トイフテ居ル。尙ホ拙著參照。³⁾

(註三) 轉嫁可能性小キ稅ニ於テ累進ノ一層意義アルコトニツイテハ例之、せりぐまんハ、稅ガ實際納稅者カラ轉嫁スル度ニ於テ、累進ノ問題ガ其重要ヲ失フト爲ス。ソレカラ恰カモ綜合所得稅ニ於テ轉嫁ノ少キモノナルコトニツイテハ、せりぐまんハ、稅ガ一層一般的ナレバナルホド、關係者ガ移リ得ル無稅ノ範圍ガ一層狭ク、稅ガ特別ナレバナルホド、稅ノ轉嫁サル、機會ガ大イト爲シ、ちすかハ、全キ人稅(所得稅、階級稅、人頭稅)ガ轉嫁ノ困難ナルモノダト爲シ、れぶけモ、所得稅ノ轉嫁ハ唯ダ限ラレタル範圍ニテノミ可能ダト爲ス。尙拙著參照。⁴⁾

(B) 所得稅ニ於ケル累進不採用又ハ緩和ノ場合——一般ニイフテ稅ニハ累進ガ適用シタク、ソシテ所得稅ニハ此ガ採用サレルトシテモ、其ニ適用シテ有意義ナノハ綜合人的ノ一

3) Schäffle, Steuern. B. T. S. 120. Heckel, Fw. I. S. 186. Guyot, L'impôt sur le revenu. p. 239. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 195, 290. 租稅研究一卷 156.
4) Seligman, progressive taxation. 2 ed. p. 299. Seligman, Shifting and incidence of taxation. 2 ed. p. 187. Tyska, Fw. 2 Aufl. S. 105. Röpke, Fw. S. 109. 租稅研究五卷 126, 130-133.

般所得稅デアリ、

(イ) 特別所得稅——ノヤウニ名ハ所得稅トイフテモ、一般的タラズ物的、簡別的タルモノ、即チ收益稅ニ近キモノニテハ、此累進ガ必ズシモ適當トイヘズ(註四)、此ニモ累進採用ノ理由ヲ見出シ得ヌコトハナイケレドモ(其事ハ最近、私ガ地租ト營業稅トニツイテ發表シタ通り)、其程度ハ輕ク、又特別考慮ノ下ニ行ハルベキモノデアル。即チ此ニテ全ク累進ガ行ヘストイフノデハナイ。納稅義務者ニ就キテ此ヲ課スル限り、其人ノモツ特別所得額ヲ纏メテ累進課稅トスルコトハ出來ルガ、其ノ累進ハ併シ一般綜合的ノ所得稅ノニ比シテハ輕イ度ノモノデナクテハナラヌ。

(註四) 前出註ニ參照。

(ロ) 源泉所得課稅——若夫レ齊シク特別所得稅デモ納稅義務者ニ就イテ之ヲ課セズシテ徵稅機關ヲ用キテ天引的ニ課稅セシメルモノ(我國ノ第二種所得稅ニ見ルヤウニ)、又ハ利子ノ課稅ヲ借金者ニツイテ行ヒ、地代家賃ノ課稅ヲ借地人借家人ニツイテ行フコトトシテ納稅義務者以外ニ納稅者ヲ法定シタモノ、即チ源泉課稅ヲ行フモノニ至リテハ、此ハ、直接納稅義務者ニ就イテ課稅スルノトモ異ツテ、簡易ナ累進率サヘモ行ヒ得ズ、比例率ヲ採

用スルノ外ナキモノトイフコトニナル(註五)。ソレカラ法人所得稅ニツイテモ法人ヲ獨立人格者トシテハ累進課稅ガ至當トイフコトニナルガ、併シ又此ガ自然人課稅ノ代リトシテ、源泉課稅ノ意味アルダケニテハムシロ比例課稅ガ至當トイフコトニモナル。⁶⁾

(註五) 一、えーべるひハ、所得稅中ニ源泉課稅ガ入レラレルガ、此ニアリテハ、累進ガ適用サル、コトハ出來ズ、又ハ其ノ困難ナモノダトイフ缺點ヲ有ツト爲シ、ちすかモ、此源泉課稅ニテハ、固有ノ意味ノ累進ハ一般ニ排除セララルト爲シ、すたんぶハ、累進課稅ニヨリテ能力ニ應ズルコトハ、源泉課稅ノ場合ニハ甘ク往カナイ。何ゼトナレバ控除サル、稅率ガ調整、再支拂、又ハ其上ノ負擔ノ行ハレタ後ニ義務者ニヨリテ實際擔ハルベキ率(人的能力ノ見地カラ擔ハルベキモノ)ニ一致スルトイフコトハ僅少ノ人ニノミ當ルカラトイフ。⁷⁾尙、此點ニツイテハ私ガ別ニ營業稅ニ於ケル累進課稅ノ註三ノ(3)ニテモ若干説明シタ所デアル。

(二) 所得稅累進課稅ノ方法——斯クテ累進率ヲ人的綜合的ノ所得稅、隨ツテ我邦ニテイヘバ第三種所得稅ノ處デ行フトシテ、サテ其方法ニツイテハ、凡ソ下ノ如キ點ガ特ニ考慮サルベキモノト思ハレル。即チ

(A) 累進ハムシロ中下級者ノ間ニ行ハルベク、上級者間ニテハムシロ一率トサルベキモノナルコト——ガ先ヅ以テ要求セラレル。之ヲ我邦ノニツイテ當テ候メテ見レバ、累進ノ行ハルル所得ノ上限金額ヲ、モ少シ下ゲテ、上下限ノ幅ヲ、モ少シ狭クスルヲ勸ムルトイフ

ノデアアル。其理由ハ何處ニアルカトイフト、

(イ) 能力上ノ見地——根本的ニハ應能原則ニ基ク、即チ能力說カラ出發シテ、其中ノ特ニ生産上ノ能力觀カライフト、累進ヲ勸ムベキ客觀的ノ能力觀ト(註六)、累減(反對累進)ヲ勸ムベキ主觀的的能力觀(註七)トガ並ビ存スルノデ、此カラシテハムシロ二ヲ平準シテ、比例トイフ自然的ナル稅率ニテ足り、殊更累進ヲ用キルニ及バズトイフコトニナルガ、消費上ノ能力觀ヲ導キ來ルコトニヨリテ初メテ人ニ屬スル所得ガ大クレバ大イホド能力ガ絶對的ノミナラズ、相對的ニモ増大シ、隨ツテ累進稅ヲ至當トストイフコトニナル。ソシテ其ノ所得ノ増大ト共ニ能力ノ相對的ニモ増大スルトイフコトハ、中小所得者ノ間ニハ著シク認メラルケレドモ、所得ガ餘リ高カラザル或度以上ニナルト、其ノ超過部ノ所得ノ凡ベテノモノガ人的消費方便トシテハ不要ナモノニ充テラルト見ルコトガ出來、其間ニハ格別差等ヲ認メラレナイコトニナル。⁸⁾ダカラ其アマリ高クナイ或度以上ニハ最早累進ヲ行ハズ、其點カラシテ累進ヲ停止スルノガ至當トイフコトニナル。然ルニ今日我邦ノ第三種所得稅ニテ累進ガ可ナリ高キ處ニマデ行ハレテ居ル(四百萬圓以上トイフ高イ階級ヲモツ)ノハ、其ハ全ク、社會政策上ノ理由、社會正義又ハ社會感情上ノ理由ニ出ヅル。處デ此種ノ

8) 租稅研究三卷、130。

5) 租稅研究九卷、109。

6) 同上、101。

7) Eheberg, a. a. O. S. 299. Tyszka, a. a. O. S. 179. Stamp, The fundamental principles of taxation. p. 31.

見解ニテハ此處デ止マラウトイフ點ガ明カデナク、此レカライフト、モットモット高い處ニマデモ累進ヲ進メルコトニモナリ、又上ノ方デハ思ヒ切ツタ沒收ニ近キ率マデモ作ルコトニモナルガ、其ト前記能力觀ト何レニ重キヲ置クカガ争ノ點デアル。イナ右ノ社會感情論乃至社會政策觀ト、此能力觀並ニ次ニイフ經濟政策上ノ見地、財政收入上課税技術上道義上等ノ見地ト、何レニ重キヲ置クカガ争ノ種デアル。勿論此ニ絶對ニ何レヲ可トハイヘナイ。併シ政治ノ指導者ハ此ニツキテ冷靜ニ考ヘテ見ナクテハナラナイ。

(註六) 私ハ此客觀的能力觀ヲ抑制スルモノトシテ、累減ヲ至當トスル主觀的能力觀ヲ舉グルノダガ、(所得一層大ケレバ其ヲ資本トシテ生産ニ從フトシテ其生産力ガ、所得小ナル、隨ツテ資本小ナル場合ニ比シ一層大イノデ、隨ツテカ、ルモノカラ租税ヲ出スコトニツキテハ、所得者ガ一層苦痛ノ大キナモノヲ感ズトイフ點)、尙、學者ニヨリテハ、客觀的能力觀カラシテモ、累進ノ必ズシモ當ラザルコトヲ指摘スルガアル。例之、すたんぶハ、此ガ(所得大ナレバ一層大ナ生産力ヲモットイフコト) 諸多ノ混合投資カラ成ル大所得ニ當ルトイフコトハ出來ナイ(一種ノ投資ニ集中スレバ一層大ナ生産力ヲ生ズルケレドモ、分散スレバ此ガ大クナラナイ)。又實際、一層大ナ營業ガ一層大ナ利益ヲ產出サヌコトガアリ得ル(小資本ノ方ガ一層大ナ利益ヲ舉ゲ得ルトイフコトガアル)トイフテ居ルガ如シ。⁹⁾

(註七) せりぐまんノ如キハ之ヲ無視シテ居ルガ、私ハ此態度ヲ遺憾ニ思フ。¹⁰⁾

(ロ) 經濟政策(及多少、社會政策)上ノ見地——カライフト、先ヅ以テ各人ノ所得ニ就イ

9) Stamp, l. c. p. 41-42.

10) Seligman, Progressive taxation. p. 291-292.

テ、中小所得者、特ニ小所得者ノ收ムルモノニハ、生産投資ニ投下サルルモノハ大體ニ於テ少ク、所得ノ大クナルニ伴フテ此ノ如キモノガ大體、益々増加シ、大所得例之、何百萬圓トイフガ如キモノニナルト、其カラ人的消費ニ充テラルル部分ハムシロ少クシテ、其一大部、場合ニヨリテハ殆ンド全部ニ近キモノマデモ生産投資ニ充テラルル傾ガアル。¹¹⁾ 累進率ヲ大所得ニマデ進メテ往クトキハ、此投資ヲ抑制スルコトトナルノデ、其ハ經濟政策上ニハ得策トシナイ。ノミナラズ斯カル投資ヲ抑制スルノハ民衆ニ仕事ヲ授クルトイフ社會政策上ノ見地カラシテモ得策トシナイ。尤モ大所得者ガ更ニ其所得ヲ投資シテ、益々財産ヲ増大シ、所得ヲ累大スルコトガ社會政策上、望マシカラズトイフコトモアル。此社會政策ニ重キヲ置クカ、將タ前ノ經濟政策及能力原則上ノ見地ニ重キヲ置クカガ争ノ種トナルノデアアル。ソレカラ累進ヲ上ノ方ニマデ限モナク進メルトキニ、自ラ大所得者ニテハ頗ル高い率ヲ課スルコトニナルガ、サウナルト此ニ當ル所ノ大所得者ニテ努力ヤ貯蓄ノ念ヲ抑ユルコトトナリ、國內投資ヲ避ケテ資本ノ海外投下ヲモ進メ、資本ノ流出ヲ促ガスコトニモナツテ、全體ノ經濟上モ、將タ社會上ニモ不利トナルトイフコトモアル(註八)。カク考ヘ來ルト、ムシロ累進ヲアマリ上級者ニテハ進メナイ方ガ得策トイフコトニナルノデア

11) 租税研究三卷、160.

ル。

(註八) くらいんニ依ルト、租稅輕減及稅法單純化ノ世論(負擔過重論)ガ米國ニテ一九二六年法(最高率ヲ四〇ばいせんとカラ二〇ばいせんとニ低下セシメタ所)ノ制定ニ導イタトイフガ、我邦所得稅ガ最高四百萬圓以上ニテ三六ばいせんと、デアリ、之ニ地方附加稅トシテ道府縣本稅ノ二四ばいせんと、市町村稅トシテ本稅ノ七ばいせんとガ、課セラレ得ルトシテ、合計四七・一六%ガ課セラル、コトニナル。即チ所得ノ殆ンド半分ニ近キモノガ課セラル、トキニ、此ガ此ニイフ經濟上、社會上ニ、ソシテ後ニイフ道義上モノ弊害ナシトイヘルヤ疑アリトシナケレバナラヌ。尙ホ、べらふえるですハ、諸多ノ方面カラ累進稅ニツイテ資本ノ移出、財産成形心ノ減退等ガ心配セラルル。ソシテ其ハ累進ガ極度ノトキニノミ現ハル、モノダト爲シ、ちすかモ、地方稅デハアマリ強イ累進ノ場合ニ大資本移出ノ心配ガアツタ。ソシテ此心配ガ國ノ場合ニモ存シ得ト爲シ、れぶけハ、所得稅率ガ高ク且ツ累進ナルトキニ、其ガ貯蓄心ヲ傷フ心配アリト爲シ、ごうちえーモ、累進ハ往々ニシテ箇人ノ自立心ヲ傷ケ、向上努力ヲ傷フトイフ。尙之ニツキ拙著參照¹²⁾

尤モ此ニ反對スル意見ハアル。例之、しえふれーハ、限ナク進メラル、累進ガ、富者ヲシテ一層ノ致富ヲ努メシメ以テ其負擔ヲ免ル、コトニ努メシメルト爲シ、へつけるハ、累進ハ資本ヲ移出セシメズ、貯蓄心ヲ妨グズトイフ¹³⁾

(ハ)道義上及課稅技術上——累進ヲドシタ々上ノ方ニマデ進ムルトキニ、大所得者ノ間ニ自ラ合法的及非合法的ナル諸ノ遁脫方法ヲ行ハシメテ(註九)、道義ヲ紊スノミデナク、行政上ニハ官民ノ紛爭ヲ繁カラシメ、徵稅ガ甘ク往カヌヤウニナル。加之、此遁脫ハ隨ツテハ財政收入上ニモ不利ヲ來タシ、負擔ノ公平ヲモ破壞シ、特ニ其合法的遁脫中ニ我邦法下

12) Klein, Federal income taxation (1929). p. 10. Bela Földes, Fw. 2 Aufl. S. 297. Tyszka, a. a. O. S. 127. Röpke, a. a. O. S. 113. Gauthier, La réforme fiscale par l'impôt sur le revenu. p. 85. 租稅研究三卷、160.
13) Schäffle, a. a. O. S. 121. Heckel, a. a. O. S. 186.

ニテハ、無稅ナル國債ヤ源泉低率課稅タル公社債ヤヘノ投資ヲ選ミテ、株式投資ヲ避ケルダケニテハ、經濟發展ノ上ニモ不得策トイフコトニナル。

(註九) ありくすニ依ルト、佛國ニテ其一般所得稅ガ以前最高六〇%デアツタノヲ、一九二六年ニ三〇%ニ下ゲタトキニ、其ハ前ノ六〇%ガ大所得者ニトリテ過大負擔トナリ、隱匿ヲ誘ツタノデ之ヲ改メタノダトイフ。べらふえるですモ、累進稅ガ高キ度ニ於テ所得ノ隱匿ニ導クコトハ、心理的考察點カラシテ拒マ、ルヲ得ヌ。ト爲シ、別ノ處ニテ、累進ガ餘リ銳クテハナラヌ。此ニヨリテ遁脫ノ危險ヲ高クスルカラトモイフテ居リ、ちすかモ、高キ所得ニ於ケルアマリ銳キ累進ハ、容易ニ虛偽ノ租稅申告及隨ツテ遁脫ニ導クト爲シ、れぶけモ、累進原則ノ急激ナル適用ニヨリテ公然又ハ隱然タル遁脫ヲ行ハレシムルト爲シ、せりぐまんモ、累進ノ高率ハ虛偽及遁脫ノ企ヲ生ジ又ハ増加スルデアラウトイヒ、しえふれーハ、累進ガ高クナルトキニ、特ニ遁脫ノ容易ナル動的財産及所得ニ於テ遁脫ノ刺戟ガ打勝ツベカラザル度ニ上リ、隨ツテ不動産ガ間接ニ異常ニ負擔セシメラレルトコト、ナルト爲ス。尙拙著參照¹⁴⁾

(ニ)財政收入上——累進ヲアマリ上ノ方ニ進メテ往ク結果、遁脫ヲ増長シテ收入上ニ不利トモナルコトハ上ニイフ通りダガ、財政收入上カラ見ルト、此他ニモ、全國民中ニハ大所得者ガ割合ニ少ク、中小所得者ガ割合ニ多イノデアルカラ、其點ヨリシテ、大所得者ニ高率ヲ課スルヨリハ、中所得者ニ割合ニ高イ率ヲ適用スルノヲ得策トスルトイフコトガアリ(註一〇)、其カラ見テモアマリ累進ヲ上ノ方ニマデ進メテ往クヨリハ、中處ニテ止メ、中

14) Allix, Traité élémentaire de science des finances. 5 éd. p. 636. Bela Földes, a. a. O. S. 297, 299. Tyszka, a. a. O. S. 127. Röpke, a. a. O. S. 86. Seligman, Progressive taxation. p. 301. Schäffle, a. a. O. S. 121. 租稅研究三卷、153. 五卷 42.

處ニ多少高イ氣持ノ率ヲ課スルノヲ選ムベシトイフコトニナル。ソレカラ又、一朝事アルトキニ增收ヲ計ラウトスル場合、即チ收入ノ屈伸力ニ應セシメルニツイテ、累進率其モノハ轉嫁難ヲ伴フカラ、爲メニ不公平ヲ生ゼヌノハ良イトシテ、其率が高イトキニハ、高級者ノ處デ遁脱ヲ一層助長シテ、其增收目的ヲ裏切ラルルトイフコトガアリ得ル(註一〇)。此點カラシテモ平素カラシテ累進ノ上ノ方ヘノ進ミヲ適宜ニ止メテ置クヲ得策トスル。

(註一〇) ぎゆんたーハ、中小所得ハ全キ國民所得ノ主タル部分ヲ成ス。例之、普國ニテハ大戰前ニ、全所得ノ三分ニガ三千馬克以下ノ所得デアリ、四分三ガ六千五百馬克以下ノ所得デアツタ。ダカラ多收的ナ稅ニテハ、國民所得ノ此重ナル部分ヲ免除スルコトハ出來ナイ。又ハ此ニ唯少シク課スルコトハ出來ナイ。(全キ負擔ヲ最後ノ五分ニ、又ハ最後ノ十分ニ、即チ大所得ニ課スルコトハ出來ナイ) ムシロ吾人ハ凡テノ事情ノ下ニ、既ニ小所得ヲ一層強ク捕捉シナクテハナラヌト爲シ、へるふとモ、上ノ方ノ及最上ノ所得階級ニ於ケル納稅義務者ノ少數ヲ爲メニ、下ノ方ニモ高イ稅率トスルノデナケレバ、到底必要ナル需要ニ應ズルコトハ出來ヌトイフ¹⁵⁾。

(註一一) しえふれーハ、累進率が高イト、直接一般稅ノ經費充足補充作用(此稅ガ國庫不足ノ變化ニ應ジテ之ヲ充足スルトイフ)ヲ傷フコトニナルト爲ス¹⁶⁾。

(B) 累進ノ最高率ヲ適度ニ低カラシムルコト——即チ我邦ニツイテイヘバ、モ少シ一般所得稅ノ最高率ヲ低下スルノガ望マシトイフコトガ要求セラレル(註一二)。其理由トシテハ、前ニ(A)ニイフ所ノモノヲ此ニモ準用スルコトヲ得ルカラ(註一三)、重ネテ之ヲ説カナイ。尤

15) Günther, Existenzminimum und Steuermaximum. S. 31. Helft, a. a. O. S. 34.
16) Schäffle, a. a. O. S. 121.

モ其最高限ヲ何處ニ定メルカトイフコトハ六ツカシイコトデアル(註一四)。

(註一二) しえふれーハ、累進ノ最高率ハアマリ高ク定メテハナラヌトイフ¹⁷⁾。

(註一三) 前記諸理由中、經濟政策上、道義上、課稅技術上、財政收入上ノ理由ガ此ニモ當リ得ル。

(註一四) へるふとハ、此ニ(累進ノ最高限トシテ止マル處ニツキ)確カニ實際適用スベキ度ヲ見出スコトハ出來ナイト爲シ、ごーちえーハ、累進ニツキ凡テノ場合ニ超ユベカラザル最高率タル制限ヲ定メルコトハ容易ノ業デナカッタト爲シ、ぎゆんたーハ、凡テノ事情ニ適當ナル最高率ヲ定メヤウトイフノハ間違ダト爲ス¹⁸⁾。

第二段 所得税累進ノ實際的考察

(一) 諸外國ノ立法例參照ノ必要——以上、所得稅ノ累進ニツイテノ理論的考察ヲシタガ、之ニツイテハ理論ノミナラズ、其實例ニ就イテモ考察シナケレバナラナイ。此ニ於テ實際考察モガ必要ダトイフコトノ理由ハ第一ニ、

(A) 累進率ノ高サノ定メ方ニハ多少ノ恣意ヲ免レザルコト——ヲ舉グルヲ得ル。元來、原則上ニハ大體、累進ガ比例ニ勝ルトハイフヲ得ルケレドモ、其高サ、其進ミ方、刻ミ方ニハ、絶對ニ斯クナクテハナラヌトイフモノナク、特ニ最モ根本的ナル能力標準カラ見テ斯ク進ムノガ最モ妥當ダトハイヒ兼ネル。或度マデハ立法者ノ恣意ニヨリテ定マルモノデア

17) Schäffle, a. a. O. S. 121.

18) Helft, a. a. O. S. 33. Gauthier, l. c. p. 87. Günther, a. a. O. S. 21.

ル(註一五)。ダカラシテ愈々以テ立法者ハ慎重ニ之ヲ定メ、何等カノ客觀的ノ據リ處ヲ求メテ、安心ヲ得ナケレバナラヌ。恣意ニ定マルカラ勝手ノ事ヲシテモ良イトイフテハ、其缺點ガ限ナク増長スルコトニナル。即チ本來ノ避クベカラザル缺點ハ出來ルダケ之ヲ緩和スルヤウニスルコトガ立法者ノ義務デナケレバナラヌ。其ニハ他ノ諸國ノ振合ヲ見テ、之トアマリ異ラヌヤウニ定メルノガ穩當デアリ、之ニ依ルコトニヨリテ、彼ガ單ナル恣意デハナク、相當慎重ニ定メタトイフ辯解ノ辭ヲ見出シ得ル。

(註一五) べらふえるですハ、累進ニハ好意ヲ有ツケレドモ、其段階ハ數學的精密ヲ以テシテハ確定セシメヌト爲シ、えーべるひモ、累進率ノ爲メノ正當ナル確定ガ今日迄、多クノ試ミト數學的計算トニ拘ラズ、未ダ満足ナ方法ニテハ見出サレナイ。給付能力ニ影響スル諸多ノ事情ニ考慮シテ殆ンド見出アルコトノ出來ナイコトガ認メラルト爲シ、ぎゆんたーモ、以前カラシテ累進ニ對シテ爲サレタ主タル非難ハ、此ニテ累進ノ確固タル度ヲ缺クトイフコトダト爲シ、れぶけモ、累進ニテハ、其度合ニツイテ確固タルモノガナク、此ニツイテ恣意ニ大ナ餘地ガアルト爲シ、みゆらーモ、累進ニ正當ナル度ヲ見出スコトハ困難ナ問題ダト爲シ、ごーちえーモ、累進ハ必然、恣意トナルト非難セラルトイヒ、ぎゆーよーモ、累進ハ恣意ニ任カサルト爲シ、すたんぶモ、何人モ何ノ曲線ガ眞ニ吾人ノ主觀的犧牲ヲ表ハストハイヒ得ナイトイヒ、せりぐまんハ、平等犧牲又ハ平等消費説カラシテ累進課稅ノ確定ノ率ニハ導カヌ。——デ或意味ニテ比例ノ方ガ確實デアツテ、累進ガ不確實トイフハ眞理ダトイフテ居ル。尙、之ニツイテハ拙著參照¹⁹⁾

19) Bela Földes, a. a. O. S. 298. Eheberg, a. a. O. S. 194. Günther, a. a. O. S. 18-19. Röpke, a. a. O. 85. Müller, Die Einkommenbesteuerung. S. 42. Gauthier, l. c. p. 85. Guyot, l. c. p. 238. Stamp. l. c. p. 53. Seligman, The income tax. 2 ed. p. 32. Seligman, Progressive taxation. p. 294. 租稅研究三卷、151-152.

尤モ、へつけるハ之ニ重キヲ置カズ、恣意トイフコトハ凡テノ稅率ガサウナノダ(比例デモ同ジダ)トイフテ居ル²⁰⁾

(B) 稅ノ高サニハ經濟政策上ノ考慮ガ特ニ重要ナルコト——モ亦、此ニ、實際考察ヲ必要ナラシムル他ノ理由デアル。本來、稅ノ高サニツイテハ一般ニ、經濟上、競争國ヨリモ高カラザルヤウノ注意ヲ要スルモノデアルノダガ(註一六)、特ニ累進ヲ定メルニツイテ上ノ方ヲアマリ高クスルトキニ、利ニ敏ニシテ國際的ニ活動スルノ實力ト手段トヲ有ツ大資本家大所得者ヲシテ海外ニ投資スルコトヲ促ガストイフコトニモナル。此ヲ防グガ爲メニモ、外國ノ振リ合ヲ考ヘルコトガ重要デアル。

(註一六) えーべるひハ、各ノ累進ハ其限界ヲ、一般國民經濟上ノ考慮ニ見出スベキモノダ、即チ、爲メニ資本成形ヲ困難トシ、貯蓄心ヲ傷ケルコトガアツテハナラヌトスル。尙ホ國際競争場裡ニ活動スル國民トシテハ他國ヨリモ過重ノ稅ヲ有タザルベキコトニツイテハ拙著參照²¹⁾

(二) 諸外國ノ實例及其推論——今試ミニ私ガ最近ノ諸外國ノ實例ニ就キテ集メ得タ所ニ依ルト、其累進所得稅率ハ左ノ如キモノデアル。

(A) 各國稅率

(イ) 英國²²⁾—— 規定稅率

換算實際稅率

第一ノ 二、〇〇〇、磅——無

(〇)

第二編 所得稅ニ於ケル累進率

三七

20) Heckel, a. a. O. S. 186.

21) Eheberg, a. a. O. S. 194. 租稅研究三卷、180-182.

22) Spicer, Income tax and super tax (1928). p. 192.

次ノ	五〇〇、磅	一磅ニツキ	九片	(三・七五%)
次ノ	五〇〇、磅	一磅ニツキ	一志	(五・%)
次ノ	一、〇〇〇、磅	一磅ニツキ	一志六片	(七・五%)
次ノ	一、〇〇〇、磅	一磅ニツキ	二志三片	(一一・二五%)
次ノ	一、〇〇〇、磅	一磅ニツキ	三志	(一五・%)
次ノ	二、〇〇〇、磅	一磅ニツキ	三志六片	(一七・五%)
次ノ	二、〇〇〇、磅	一磅ニツキ	四志	(二〇・%)
次ノ	五、〇〇〇、磅	一磅ニツキ	四志六片	(二二・五%)
次ノ	五、〇〇〇、磅	一磅ニツキ	五志	(二五・%)
次ノ	一〇、〇〇〇、磅	一磅ニツキ	五志六片	(二七・五%)
其以上超過額(三〇、〇〇〇、磅以上)	一磅ニツキ六志			(三〇・%)

(ロ) 米國

一〇、〇〇〇、— 弗以下	〇	三二、〇〇〇、— 三六、〇〇〇、	九%
一〇、〇〇〇、— 一四、〇〇〇、	一%	三六、〇〇〇、— 四〇、〇〇〇、	一〇%
一四、〇〇〇、— 一六、〇〇〇、	二%	四〇、〇〇〇、— 四四、〇〇〇、	一〇%
一六、〇〇〇、— 一八、〇〇〇、	三%	四四、〇〇〇、— 四八、〇〇〇、	一〇%
一八、〇〇〇、— 二〇、〇〇〇、	四%	四八、〇〇〇、— 五二、〇〇〇、	一〇%
二〇、〇〇〇、— 二二、〇〇〇、	五%	五二、〇〇〇、— 五六、〇〇〇、	一〇%
二二、〇〇〇、— 二四、〇〇〇、	六%	五六、〇〇〇、— 六〇、〇〇〇、	一〇%
二四、〇〇〇、— 八、〇〇〇、	七%	六〇、〇〇〇、— 六四、〇〇〇、	一〇%
二八、〇〇〇、— 三二、〇〇〇、	八%	六四、〇〇〇、— 七〇、〇〇〇、	一〇%

23) Klein, l. c. p. 11-12.

(ハ) 獨逸

七〇、〇〇〇、— 八〇、〇〇〇、	一八%	一〇〇、〇〇〇、	以上	二〇%
八〇、〇〇〇、— 一〇〇、〇〇〇、	一九%			
第一ノ	八、〇〇〇、馬克	次ノ	八、〇〇〇、	二五%
次ノ	四、〇〇〇、	次ノ	一八、〇〇〇、	三〇%
次ノ	四、〇〇〇、	次ノ	三四、〇〇〇、	三五%
次ノ	四、〇〇〇、	其以上	(八〇、〇〇〇、馬克以上)	四〇%

(ニ) 佛國 — 稅率三〇%トシ、各金額ニ應ジ乘率ヲ異ニス。

七、〇〇〇、	法以下	乘率	實際稅率
七、〇〇〇、— 二〇、〇〇〇、		〇	(〇)
二〇、〇〇〇、— 三〇、〇〇〇、		二十五分一	(一・二%)
三〇、〇〇〇、— 四〇、〇〇〇、		二十五分二	(二・四%)
四〇、〇〇〇、— 五〇、〇〇〇、		二十五分三	(三・六%)
五〇、〇〇〇、— 六〇、〇〇〇、		二十五分四	(四・八%)
六〇、〇〇〇、— 七〇、〇〇〇、		二十五分五	(六・〇%)
七〇、〇〇〇、— 八〇、〇〇〇、		二十五分六	(七・二%)
八〇、〇〇〇、— 九〇、〇〇〇、		二十五分七	(八・四%)
九〇、〇〇〇、— 一〇〇、〇〇〇、		二十五分八	(九・六%)
一〇〇、〇〇〇、— 一〇〇、〇〇〇、		二十五分九	(一〇・八%)

第二編 所得稅ニ於ケル累進率

24) Strutz, Handbuch des Reichssteuerrechts. 3 Aufl. (1927). S. 417-418.

25) Allix, l. c. (1927). p. 636-637.

一〇〇,〇〇〇—一二五,〇〇〇	二十五分十	(二二・〇%)
一二五,〇〇〇—一五〇,〇〇〇	二十五分十一	(二三・二%)
一五〇,〇〇〇—一七五,〇〇〇	二十五分十二	(二四・四%)
一七五,〇〇〇—二〇〇,〇〇〇	二十五分十三	(二五・六%)
二〇〇,〇〇〇—二二五,〇〇〇	二十五分十四	(二六・八%)
二二五,〇〇〇—二五〇,〇〇〇	二十五分十五	(二八・〇%)
二五〇,〇〇〇—二七五,〇〇〇	二十五分十六	(二九・二%)
二七五,〇〇〇—三〇〇,〇〇〇	二十五分十七	(三〇・四%)
三〇〇,〇〇〇—三二五,〇〇〇	二十五分十八	(三一・六%)
三二五,〇〇〇—三五〇,〇〇〇	二十五分十九	(三二・八%)
三五〇,〇〇〇—三七五,〇〇〇	二十五分二十	(三四・〇%)
三七五,〇〇〇—四〇〇,〇〇〇	二十五分二十一	(三五・二%)
四〇〇,〇〇〇—四二五,〇〇〇	二十五分二十二	(三六・四%)
四二五,〇〇〇—四五〇,〇〇〇	二十五分二十三	(三七・六%)
四五〇,〇〇〇—五〇〇,〇〇〇	二十五分二十四	(三八・八%)
五〇〇,〇〇〇—五五〇,〇〇〇	二十五分二十五	(三〇・〇%)
以上		

(ホ) 露國²⁶⁾

ニテハ所得ノ種類ニ應ジテ三種ノ累進率ヲ課ス。第一種ハ勞賃干係ニ於ケル、勞働又ハ勤務給付ノ報酬、國家ヨリノ恩給、職業トシテノ文筆報酬、勞働者使用人及國家恩給者ノ副業トシテノ文筆勞務報酬、營業的生産組合ノ組合員及利益分配ヲ伴ハザル定款上ノ勞務組合員ノ勞働給付ニ對スル報酬トシ、第二種ハ勞賃干係以外ノ人的勞

26) Haensel, Die Finanz- und Steuerverfassung der Union der sozialistischen Sowjet-Republiken. S. 55-57, 59-60.

働給付ノ報酬、精々三人ノ勞賃勞働者ヲ有ツ家内工業的又ハ手工業的ノ企業、都市ノ内外ニ於ケル建物ノ賃貸、第一、第三ニ屬セザル其他凡テノ所得、トシ、第三種ハ、所有者トシテ、共有者トシテ、賃借人トシテ、株主トシテ又ハ貸主トシテ第二種ニ屬セザル商工業干與ヨリシテノ所得、並ニ、凡テ商人トシテ、建築業者トシテ又ハ供給者トシテノ各ノ行動ヨリ、並ニ、仲介者、代理商、取引所及類似ノ營業ノ從事ヨリノ所得、貨幣資本又ハ有價證券所有ヨリノ所得(此ガ主タル收入源タルダケニテ)トス。

第一種	規定稅率	所得ノ	(各級上限ノ實際稅率)
一 留—一,〇〇〇,留	所得ノ	一,〇〇〇,留超過額ノ	〇・七%
一,〇〇〇,一—一,二〇〇,一	所得ノ	一,〇〇〇,留超過額ノ	(〇・七五%)
一,二〇〇,一—一,八〇〇,一	所得ノ	一,二〇〇,留超過額ノ	(一・〇〇%)
一,八〇〇,一—二,四〇〇,一	所得ノ	一,八〇〇,留超過額ノ	(一・二五%)
二,四〇〇,一—三,〇〇〇,一	所得ノ	二,四〇〇,留超過額ノ	(一・五〇%)
三,〇〇〇,一—四,〇〇〇,一	所得ノ	三,〇〇〇,留超過額ノ	(一・八八%)
四,〇〇〇,一—五,〇〇〇,一	所得ノ	四,〇〇〇,留超過額ノ	(二・二〇%)
五,〇〇〇,一—六,〇〇〇,一	所得ノ	五,〇〇〇,留超過額ノ	(二・八三%)
六,〇〇〇,一—七,〇〇〇,一	所得ノ	六,〇〇〇,留超過額ノ	(三・七一%)
七,〇〇〇,一—八,〇〇〇,一	所得ノ	七,〇〇〇,留超過額ノ	(四・七五%)
八,〇〇〇,一—一〇,〇〇〇,一	所得ノ	八,〇〇〇,留超過額ノ	(七・〇〇%)
一〇,〇〇〇,一—一二,〇〇〇,一	所得ノ	一〇,〇〇〇,留超過額ノ	(九・一七%)
一二,〇〇〇,一—一四,〇〇〇,一	所得ノ	一二,〇〇〇,留超過額ノ	(一一・四%)
一四,〇〇〇,一—一六,〇〇〇,一	所得ノ	一四,〇〇〇,留超過額ノ	(一三%)
一六,〇〇〇,一—二〇,〇〇〇,一	所得ノ	一六,〇〇〇,留超過額ノ	(一六%)
二〇,〇〇〇,一—二千〇八十,留ニ、	所得ノ	二千〇八十,留ニ、	(一六%)

第二編 所得稅ニ於ケル累進率

二〇,〇〇一、—	三千二百留ニ、	二〇,〇〇〇、留超過額ノ	二九%ヲ加フ	(二八・一七%)	
二四,〇〇一、—	以上	四千三百六十留ニ、	二四,〇〇〇、留超過額ノ	三〇%ヲ加フ	(?)

第二種

一、—	一、〇〇〇、	所得ノ	二・五%	(二・五〇%)	
一、〇〇一、—	一、二〇〇、	二十五留ニ、	一、〇〇〇、留超過額ノ	三・五%ヲ加フ	(二・六七%)
一、二〇一、—	一、八〇〇、	三十二留ニ、	一、二〇〇、留超過額ノ	五・五%ヲ加フ	(三・六一%)
一、八〇一、—	二、四〇〇、	六十五留ニ、	一、八〇〇、留超過額ノ	八、%ヲ加フ	(四・七一%)
二、四〇一、—	三、〇〇〇、	百十三留ニ、	二、四〇〇、留超過額ノ	一〇、%ヲ加フ	(五・七七%)
三、〇〇一、—	四、〇〇〇、	百七十六留ニ、	三、〇〇〇、留超過額ノ	一三、%ヲ加フ	(七・六五%)
四、〇〇一、—	五、〇〇〇、	三百六留ニ、	四、〇〇〇、留超過額ノ	一五、%ヲ加フ	(九・一二%)
五、〇〇一、—	六、〇〇〇、	四百五十六留ニ、	五、〇〇〇、留超過額ノ	一七、%ヲ加フ	(一〇・四三%)
六、〇〇一、—	七、〇〇〇、	六百二十六留ニ、	六、〇〇〇、留超過額ノ	一九、%ヲ加フ	(一一・六六%)
七、〇〇一、—	八、〇〇〇、	八百十六留ニ、	七、〇〇〇、留超過額ノ	二一、%ヲ加フ	(一二・八三%)
八、〇〇一、—	一〇,〇〇〇、	千二十六留ニ、	八、〇〇〇、留超過額ノ	二三、%ヲ加フ	(一四・八六%)
一〇,〇〇一、—	一二,〇〇〇、	千四百八十六留ニ、	一〇,〇〇〇、留超過額ノ	二五、%ヲ加フ	(一六・五五%)
一二,〇〇一、—	一四,〇〇〇、	千九百八十六留ニ、	一二,〇〇〇、留超過額ノ	二七、%ヲ加フ	(一八・〇四%)
一四,〇〇一、—	一六,〇〇〇、	二千五百二十六留ニ、	一四,〇〇〇、留超過額ノ	三〇、%ヲ加フ	(一九・五四%)
一六,〇〇一、—	二〇,〇〇〇、	三千二百二十六留ニ、	一六,〇〇〇、留超過額ノ	三二、%ヲ加フ	(二二・〇三%)
二〇,〇〇一、—	二四,〇〇〇、	四千四百〇六留ニ、	二〇,〇〇〇、留超過額ノ	三四、%ヲ加フ	(二四・〇二%)
二四,〇〇一、—	以上	五千七百六十六留ニ、	二四,〇〇〇、留超過額ノ	三五、%ヲ加フ	(?)

第三種

一、—	一、〇〇〇、	所得ノ	三%	(三・〇〇%)	
一、〇〇一、—	一、二〇〇、	三十留ニ、	一、〇〇〇、留超過額ノ	五%ヲ加フ	(三・三三%)
一、二〇一、—	一、八〇〇、	四十留ニ、	一、二〇〇、留超過額ノ	七%ヲ加フ	(四・五六%)
一、八〇一、—	二、四〇〇、	八十二留ニ、	一、八〇〇、留超過額ノ	九%ヲ加フ	(五・六七%)
二、四〇一、—	三、〇〇〇、	百三十六留ニ、	二、四〇〇、留超過額ノ	一二%ヲ加フ	(六・九三%)
三、〇〇一、—	四、〇〇〇、	二百八留ニ、	三、〇〇〇、留超過額ノ	一五%ヲ加フ	(八・九五%)
四、〇〇一、—	五、〇〇〇、	三百五十八留ニ、	四、〇〇〇、留超過額ノ	一八%ヲ加フ	(一〇・七六%)
五、〇〇一、—	六、〇〇〇、	五百三十八留ニ、	五、〇〇〇、留超過額ノ	二一%ヲ加フ	(一二・四七%)
六、〇〇一、—	七、〇〇〇、	七百五十留ニ、	六、〇〇〇、留超過額ノ	二四%ヲ加フ	(一四・一四%)
七、〇〇一、—	八、〇〇〇、	九百九十留ニ、	七、〇〇〇、留超過額ノ	二七%ヲ加フ	(一五・七五%)
八、〇〇一、—	一〇,〇〇〇、	千二百六十留ニ、	八、〇〇〇、留超過額ノ	三〇%ヲ加フ	(一八・六〇%)
一〇,〇〇一、—	一二,〇〇〇、	千八百六十留ニ、	一〇,〇〇〇、留超過額ノ	三三%ヲ加フ	(二一・〇〇%)
一二,〇〇一、—	一四,〇〇〇、	二千五百二十留ニ、	一二,〇〇〇、留超過額ノ	三六%ヲ加フ	(二三・一四%)
一四,〇〇一、—	一六,〇〇〇、	三千二百四十留ニ、	一四,〇〇〇、留超過額ノ	三九%ヲ加フ	(二五・一三%)
一六,〇〇一、—	二〇,〇〇〇、	四千二十留ニ、	一六,〇〇〇、留超過額ノ	四二%ヲ加フ	(二八・五〇%)
二〇,〇〇一、—	二四,〇〇〇、	五千七百留ニ、	二〇,〇〇〇、留超過額ノ	四四%ヲ加フ	(三一・〇八%)
二四,〇〇一、—	以上	七千四百六十留ニ、	二四,〇〇〇、留超過額ノ	四五%ヲ加フ	(?)

(~) 埃太利

〇、—	一、四〇〇、志	規定稅率	〇	各級上限ノ實際稅率	(〇)
一、四〇〇、—	三、四〇〇、	一・一%	一・一%	(一・一%)	

第二編 所得稅ニ於ケル累進率

四三

27) Loewenfeld, Die österreichischen Steuern (1927). S. 12-13.

三、四〇〇、—	五、三〇〇、—	二・二%	所得 × $\frac{6}{100}$	— 230.40	(四・八〇%)
五、三〇〇、—	七、二〇〇、—	三・三%	所得 × $\frac{8}{100}$	— 614.40	(五・四四%)
七、二〇〇、—	一〇、二〇〇、—	四・〇%	所得 × $\frac{11}{100}$	— 1,334.40	(六・五五%)
一〇、二〇〇、—	一四、四〇〇、—	四・四%	所得 × $\frac{14}{100}$	— 2,234.40	(七・七九%)
一四、四〇〇、—	一九、二〇〇、—	所得 × $\frac{18}{100}$	— 3,674.40	(一〇・三五%)	
一九、二〇〇、—	二四、〇〇〇、—	所得 × $\frac{22}{100}$	— 5,594.40	(一二・三四%)	
二四、〇〇〇、—	三〇、〇〇〇、—	所得 × $\frac{27}{100}$	— 8,594.40	(一九・八四%)	
三〇、〇〇〇、—	三六、〇〇〇、—	所得 × $\frac{32}{100}$	— 14,594.40	(二三・八九%)	
三六、〇〇〇、—	四八、〇〇〇、—	所得 × $\frac{38}{100}$	— 25,394.40	(二七・四二%)	
四八、〇〇〇、—	六〇、〇〇〇、—	所得 × $\frac{45}{100}$	— 42,194.40	(*)	
六〇、〇〇〇、—	一二〇、〇〇〇、—	所得 × $\frac{45}{100}$	— 42,194.40	(*)	
一二〇、〇〇〇、—	一八〇、〇〇〇、—	所得 × $\frac{45}{100}$	— 42,194.40	(*)	
一八〇、〇〇〇、—	二四〇、〇〇〇、—	所得 × $\frac{45}{100}$	— 42,194.40	(*)	
二四〇、〇〇〇、—	以上	所得 × $\frac{45}{100}$	— 42,194.40	(*)	

(ト) 白耳義²⁸⁾

一〇、〇〇〇、—	法以下	一%	— 140,000、—	— 150,000、—	一四%
一〇、〇〇〇、—	二〇、〇〇〇、—	一・五%	— 150,000、—	— 160,000、—	一五%
二〇、〇〇〇、—	三〇、〇〇〇、—	二%	— 160,000、—	— 170,000、—	一六%
三〇、〇〇〇、—	四〇、〇〇〇、—	三%	— 170,000、—	— 180,000、—	一七%
四〇、〇〇〇、—	五〇、〇〇〇、—	四%	— 180,000、—	— 190,000、—	一八%
五〇、〇〇〇、—	六〇、〇〇〇、—	五%	— 190,000、—	— 200,000、—	一九%
六〇、〇〇〇、—	七〇、〇〇〇、—	六%	— 200,000、—	— 210,000、—	二〇%
七〇、〇〇〇、—	八〇、〇〇〇、—	七%	— 210,000、—	— 220,000、—	二一%
八〇、〇〇〇、—	九〇、〇〇〇、—	八%	— 220,000、—	— 230,000、—	二二%
九〇、〇〇〇、—	一〇〇、〇〇〇、—	九%	— 230,000、—	— 240,000、—	二三%
一〇〇、〇〇〇、—	—	一〇%	— 240,000、—	— 250,000、—	二四%
一〇〇、〇〇〇、—	—	一一%	— 250,000、—	— 一、〇〇〇、〇〇〇、—	二五%
一〇〇、〇〇〇、—	—	一二%	— 一、〇〇〇、〇〇〇、—	— 以上	三〇%
一三〇、〇〇〇、—	—	一三%	— 以上	—	—

(チ) 波蘭²⁹⁾ (此外ニ若干追加稅アリ、本稅ノミヲ舉グ)

一、五〇〇、—	ツロチー以下	〇	— 1,600、—	— 1,700、—	三七、二・一八%
一、五〇〇、—	一、五五〇、—	〇	— 1,700、—	— 1,800、—	四一、二・二八%
一、五〇〇、—	一、六〇〇、—	〇	— 1,800、—	— 1,900、—	四五、二・三七%
一、五〇〇、—	—	〇	— 1,900、—	— 2,000、—	五〇、二・五〇%
一、五〇〇、—	—	〇	— 2,000、—	— 2,100、—	五四、二・五七%

第二編 所得稅ニ於ケル累進率

四五

29) Taylor, Finanzpolitik und Steuersystem der Republik Polen (1928). S. 175-177.

28) Lemoine, Budget und Steuern in Belgien nach dem Kriege. (Finanz-Archiv. 45 Jg. I.) S. 170.

二、一〇〇、一	二、二〇〇、	五九、二六八%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	六八四、五七〇%
二、二〇〇、一	二、四〇〇、	六七、二七九%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	七六七、五九〇%
二、四〇〇、一	二、六〇〇、	七五、二八八%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	八五四、六一〇%
二、六〇〇、一	二、八〇〇、	八四、三〇〇%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	九四五、六三〇%
二、八〇〇、一	三、〇〇〇、	九三、三一〇%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	一、〇四〇、六五〇%
三、〇〇〇、一	三、二〇〇、	一〇三、三二二%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	一、一五六、六八〇%
三、二〇〇、一	三、四〇〇、	一一二、三三九%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	一、二七八、七一〇%
三、四〇〇、一	三、六〇〇、	一二二、三五九%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	一、四〇六、七四〇%
三、六〇〇、一	三、八〇〇、	一三三、三五〇%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	一、五四〇、七七〇%
三、八〇〇、一	四、〇〇〇、	一四四、三六〇%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	一、七六〇、八〇〇%
四、〇〇〇、一	四、四〇〇、	一六二、三六八%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	一、九九二、八三〇%
四、四〇〇、一	四、八〇〇、	一八二、三七九%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	二、二三六、八六〇%
四、八〇〇、一	五、二〇〇、	二〇二、三八八%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	二、四九二、八九〇%
五、二〇〇、一	五、六〇〇、	二二四、四〇〇%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	二、七六〇、九二〇%
五、六〇〇、一	六、〇〇〇、	二四六、四一〇%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	三、〇四〇、九五〇%
六、〇〇〇、一	六、六〇〇、	二八三、四二九%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	三、三六六、九九〇%
六、六〇〇、一	七、二〇〇、	三二四、四五〇%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	三、七〇八、一〇三%
七、二〇〇、一	七、八〇〇、	三六六、四六九%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	四、〇六六、一〇七%
七、八〇〇、一	八、四〇〇、	四一一、四八九%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	四、四四〇、一一一%
八、四〇〇、一	九、二〇〇、	四六九、五一〇%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	五、〇六〇、一一五%
九、二〇〇、一	一〇、〇〇〇、	五三〇、五三〇%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	五、七一二、一一九%
一〇、〇〇〇、一	一一、〇〇〇、	六〇五、五五〇%	一一、〇〇〇、一	一二、〇〇〇、	六、三九六、一二三%

(B) 各國稅率ノ綜合比較ト其結果

(イ) 比較表——試ミニ我國ノ累進段階ノ各級ヲ基本トシ其下限ニ當ル稅率ヲ求メテ比較

シテ見ル。(%) (註一七)

五二、〇〇〇、一	五六、〇〇〇、	七、一一二、一二七%	一一、〇〇〇、一	一二八、〇〇〇、	二四、三二〇、一九〇%
五六、〇〇〇、一	六〇、〇〇〇、	七、八六〇、一三一%	一一、〇〇〇、一	一三六、〇〇〇、	二六、六五六、一九六%
六〇、〇〇〇、一	六四、〇〇〇、	八、七〇四、一三六%	一一、〇〇〇、一	一四四、〇〇〇、	二九、〇八八、二〇二%
六四、〇〇〇、一	六八、〇〇〇、	九、五八八、一四一%	一一、〇〇〇、一	一五二、〇〇〇、	三一、六一六、二〇八%
六八、〇〇〇、一	七二、〇〇〇、	一〇、五一二、一四六%	一一、〇〇〇、一	一六〇、〇〇〇、	三四、四〇〇、二一五%
七二、〇〇〇、一	七六、〇〇〇、	一一、四七六、一五二%	一一、〇〇〇、一	一六八、〇〇〇、	三七、二九六、二二二%
七六、〇〇〇、一	八〇、〇〇〇、	一二、四八〇、一五六%	一一、〇〇〇、一	一七六、〇〇〇、	四〇、三〇四、二二九%
八〇、〇〇〇、一	八八、〇〇〇、	一四、一六八、一六一%	一一、〇〇〇、一	一八四、〇〇〇、	四三、四二四、二三六%
八八、〇〇〇、一	九六、〇〇〇、	一五、九三六、一六六%	一一、〇〇〇、一	一九二、〇〇〇、	四六、六五六、二四三%
九六、〇〇〇、一	一〇四、〇〇〇、	一七、八八八、一七二%	一一、〇〇〇、一	二〇〇、〇〇〇、	五〇、〇〇〇、二五〇%
一〇四、〇〇〇、一	一一二、〇〇〇、	一九、九三六、一七八%	一一、〇〇〇、一	以上	二五%
一一二、〇〇〇、一	一二〇、〇〇〇、	二二、〇八〇、一八四%	一一、〇〇〇、一	以上	二五%

所 得 金 額	日	英	米	獨	佛	露	澳	白	波
一、二〇〇、圓	一、二〇〇、圓	〇	〇	〇	一、二〇〇、圓	一、二〇〇、圓	一、二〇〇、圓	一、二〇〇、圓	一、二〇〇、圓
以下	以下	〇	〇	〇	以下	以下	以下	以下	以下
一、五〇〇、	一、五〇〇、	〇	〇	〇	一、五〇〇、	一、五〇〇、	一、五〇〇、	一、五〇〇、	一、五〇〇、
二、〇〇〇、	二、〇〇〇、	〇	〇	〇	二、〇〇〇、	二、〇〇〇、	二、〇〇〇、	二、〇〇〇、	二、〇〇〇、
三、〇〇〇、	三、〇〇〇、	〇	〇	〇	三、〇〇〇、	三、〇〇〇、	三、〇〇〇、	三、〇〇〇、	三、〇〇〇、
四、〇〇〇、	四、〇〇〇、	〇	〇	〇	四、〇〇〇、	四、〇〇〇、	四、〇〇〇、	四、〇〇〇、	四、〇〇〇、
五、〇〇〇、	五、〇〇〇、	〇	〇	〇	五、〇〇〇、	五、〇〇〇、	五、〇〇〇、	五、〇〇〇、	五、〇〇〇、
六、〇〇〇、	六、〇〇〇、	〇	〇	〇	六、〇〇〇、	六、〇〇〇、	六、〇〇〇、	六、〇〇〇、	六、〇〇〇、
七、〇〇〇、	七、〇〇〇、	〇	〇	〇	七、〇〇〇、	七、〇〇〇、	七、〇〇〇、	七、〇〇〇、	七、〇〇〇、
八、〇〇〇、	八、〇〇〇、	〇	〇	〇	八、〇〇〇、	八、〇〇〇、	八、〇〇〇、	八、〇〇〇、	八、〇〇〇、
九、〇〇〇、	九、〇〇〇、	〇	〇	〇	九、〇〇〇、	九、〇〇〇、	九、〇〇〇、	九、〇〇〇、	九、〇〇〇、
一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	〇	〇	〇	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、
一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	〇	〇	〇	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、
一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	〇	〇	〇	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、
一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	〇	〇	〇	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、
一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	〇	〇	〇	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、
一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	〇	〇	〇	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、
一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	〇	〇	〇	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、
一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	〇	〇	〇	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、
一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	〇	〇	〇	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、
一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	〇	〇	〇	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、	一〇、〇〇〇、

二、〇〇一、一	三、〇〇〇、〇	四、〇〇〇、〇	五、〇〇〇、〇	六、〇〇〇、〇	七、〇〇〇、〇	八、〇〇〇、〇	九、〇〇〇、〇	一〇、〇〇〇、〇	一一、〇〇〇、〇	一二、〇〇〇、〇	一三、〇〇〇、〇	一四、〇〇〇、〇	一五、〇〇〇、〇	一六、〇〇〇、〇	一七、〇〇〇、〇	一八、〇〇〇、〇	一九、〇〇〇、〇	二〇、〇〇〇、〇	二一、〇〇〇、〇	二二、〇〇〇、〇	二三、〇〇〇、〇	二四、〇〇〇、〇	二五、〇〇〇、〇	二六、〇〇〇、〇	二七、〇〇〇、〇	二八、〇〇〇、〇	二九、〇〇〇、〇	三〇、〇〇〇、〇	三一、〇〇〇、〇	三二、〇〇〇、〇	三三、〇〇〇、〇	三四、〇〇〇、〇	三五、〇〇〇、〇	三六、〇〇〇、〇	三七、〇〇〇、〇	三八、〇〇〇、〇	三九、〇〇〇、〇	四〇、〇〇〇、〇	四一、〇〇〇、〇	四二、〇〇〇、〇	四三、〇〇〇、〇	四四、〇〇〇、〇	四五、〇〇〇、〇	四六、〇〇〇、〇	四七、〇〇〇、〇	四八、〇〇〇、〇	四九、〇〇〇、〇	五〇、〇〇〇、〇	五一、〇〇〇、〇	五二、〇〇〇、〇	五三、〇〇〇、〇	五四、〇〇〇、〇	五五、〇〇〇、〇	五六、〇〇〇、〇	五七、〇〇〇、〇	五八、〇〇〇、〇	五九、〇〇〇、〇	六〇、〇〇〇、〇	六一、〇〇〇、〇	六二、〇〇〇、〇	六三、〇〇〇、〇	六四、〇〇〇、〇	六五、〇〇〇、〇	六六、〇〇〇、〇	六七、〇〇〇、〇	六八、〇〇〇、〇	六九、〇〇〇、〇	七〇、〇〇〇、〇	七一、〇〇〇、〇	七二、〇〇〇、〇	七三、〇〇〇、〇	七四、〇〇〇、〇	七五、〇〇〇、〇	七六、〇〇〇、〇	七七、〇〇〇、〇	七八、〇〇〇、〇	七九、〇〇〇、〇	八〇、〇〇〇、〇	八一、〇〇〇、〇	八二、〇〇〇、〇	八三、〇〇〇、〇	八四、〇〇〇、〇	八五、〇〇〇、〇	八六、〇〇〇、〇	八七、〇〇〇、〇	八八、〇〇〇、〇	八九、〇〇〇、〇	九〇、〇〇〇、〇	九一、〇〇〇、〇	九二、〇〇〇、〇	九三、〇〇〇、〇	九四、〇〇〇、〇	九五、〇〇〇、〇	九六、〇〇〇、〇	九七、〇〇〇、〇	九八、〇〇〇、〇	九九、〇〇〇、〇	一〇〇、〇〇〇、〇
---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	-----------

(註一七) 各國貨幣價值ハ、英國ノ磅ハ十圓ト見做シ、米國ノ弗ハ二圓ト見做シ、獨逸ノ馬克ハ五十錢ト見做シ、佛國ノ法ハ八錢ト見做シ、露國ノルーブルヲ三分一金留トシ、一金留ヲ日本ノ一圓ト見做ス。埃國ノしるりんぐハ、〇・五九〇七金馬克ト見做シ、白耳義ノ法ハ五白圓紙幣ノ法ガ〇・五八金馬克ニ齊シキモノトシテ計算シ、波蘭ノづ

30) Schwarz, Die Finanzen der europäischen und der wichtigeren ausereuropäischen Staaten. (Finanz-Archiv. 46 Jg. I.) S. 273.
 31) ebenda. S. 322.
 32) ebenda. S. 284.

ろち一ハ〇・四七金馬克ト見做ス。³³⁾

(ロ) 比較ノ結果トシテ我邦ノ所得稅率ニツイテ判定シ得ラルル事項

(1) 累進ノ最高率ノ適用ノ初マル金額ニ於テ我國ガ最高デアリ、隨ツテ比較的ニハ其ガ高キニ過グルトシ得ル。隨ツテ又、此外國トノ振合カライフト、二十萬圓處ニテ累進ヲ停止シテハ何ウカトイハレ得ル(註一八)。

(註一八) 各國ノ此ノ如キモノハ、日本四百萬圓、英國三十萬圓、米國二十萬圓、埃國七萬二千圓、白耳義五萬八千圓、波蘭四萬七千圓、佛國四萬四千圓、獨逸四萬圓、露國八千圓デアアル。

(2) 累進ノ最高級ノ始點ト最低級ノ始點トノ間隔金額モ亦、我邦最大デアリ、隨ツテ他トノ振合カライヘバ之ヲ縮少スルヲ適當トスル(註一九)。

(註一九) 尤モ此最低級ノ始點トシテハ、(1) 免稅點以下ノ所得ヲ凡テノ場合ニ免ズル處ニテハ、其免稅點ヲ探リ、(2) 免稅點以下ノ所得部ニテモ、全キ所得ガ免稅點以上ノトキニハ之ニ課稅スル處ニテハ本來ノ最低級ノ始點ハ一貨幣單位デアルケレドモ、此ニテハムシロ最低級ノ終リ次低級ノ始マル點ヲ探ル。此意味ニテノ間隔ハ日本三百九十九萬八千八百圓、英國二十八萬圓、米國十八萬圓、埃國七萬一千五百八十圓、白耳義五萬七千四百二十圓、波蘭四萬六千六百四十八圓、佛國四萬三千四百四十圓、獨逸三萬六千圓、露國七千六百六十七圓デアアル。

(3) 累進ノ最高率——ニテハ我邦ノハムシロ高キニ過グルヲ見出ス。隨ツテ多少之ヲ

33) ebenda. S. 277.

低下シ、例之、二〇乃至二五%見當ニ引下ゲテハ如何ト思ハレル(註二〇)。

(註二〇) 日本三六%デアツテ埃國ノ四五%(ヨリ若干ヲ控除スル)、露國ノ四五%(一定超過額ノ其ト或金額トヲ加ヘタルモノ)ガ巨大ナル所得ニテハ實際ニモ四五%ニ近キモノトナル可能性ヲ有ツ外、獨逸ノ四〇%ハ、我邦ヨリモ高イ例ダガ、米國ハ二〇%、波蘭二五%、英、白、佛三〇%、露國ノ第一種(4300+24000 産額ノ100) 第二種(5766+24000 産額ノ100) ハ何レモ我邦ヨリモ低イ。

(4) 累進ノ最低率及階級數——ニツイテハ、我邦ノハ諸國ノ中間位ニアルノダカラ、其點ニツイテハ大體之ヲ動カスニ及ブマイ(註二一)。

(註二一) (a) 最低率ハ日本ハ〇・八%ダノニ、我ヨリモ低キハ英、米、佛、波トモニ〇、露國第一種〇・七デアリ、我ヨリモ高イノハ白耳義一、埃太利一・二、露國第二種二・五、第三種三、獨逸一〇、デアル。
(b) 階級數ハ我邦二十ダノニ、我ヨリモ少キハ獨逸ノ八、英國ノ十二、埃國ノ十六、露國ノ十八、デアリ、我邦ヨリモ多イノハ米國二十一、佛國二十六、白耳義二十七、波蘭七十五デアル。

結 論

以上要之、所得稅、就中、其綜合人的ノ其ニハ累進率ヲ適用スルコトガ理論上ニモ承認セラレ、實際一般ニモ行ハレテ居ル所デアルケレドモ、其高サ及刻ミ方ヲ如何ニスルカト

イフコトニ就イテハ、理論上、動カスベカラザル標準ガナク、多少、立法者ノ恣意ノ加ハルモノデアアルカラ、立法者ハ之ヲ相當用心深ク定メルコトガ肝要デアリ、之ニツキテハ競争場裡ニ活動スル國民トシテハ特ニ他國ノ振合ヲ参照スルヲ經濟政策上得策トスルノミナラズ、社會政策カラシテモ、財政收入上、課稅技術上、道義上カラシテモ、アマリニ高キ所得金額ニマデ累進率ヲ進メ、アマリ高キ率ヲ適用スルコトヲ躊躇スベキモノガアル。特ニ能力課稅ノ見地カラシテモ累進ヲアマリ高キ所得ニマデ進メルノヲ否定セシメルモノガアル。彼是レ考ヘ合ストキニ、我邦ノ第三種所得稅率ノ最高率ノ適用サルベキ所得ノ始マル點ハ之ヲ一層低下シ、且ツ最高率ヲモ引下グルノガ適當且ツ得策ダト爲ス。

第二部 收益稅

第三編 國稅地租ノ課稅標準

緒言

我國ニ於テ國稅地租ヲ地方ニ委讓スルノ案ハ前議會開期中、上院ノ握潰シニ遇ヒ、而カモ其後、立案者タル政友會内閣ガ倒レテ、右ノ案ニ反對ノ態度ヲ採ツタ民政黨内閣ガ政權ヲ把ツタカラ、先ヅ此案モ中止トイフコトニ極マツタ。ソシテ兼ネテ地租ハ課稅標準ヲ臺帳價格カラ、賃賃價格(收益能力ニ當ル)(註一)ニ改メルコトニナツテ居リ、一應其事業モ完成シ實施ヲ待ツバカリニナツテ居ルカラ、既ニ地租ガ國稅トシテ止マルトスルトキニ、今後ノ國稅タル地租ハ此ノ新シキ賃賃價格ニ依リテ取ラル、コト、ナルデアラウガ、私ハ、別ニ國稅中ニ財產稅デモ出來テ、地租ガ地方稅ニ移サル、コトニナレバ、後者ガ前者トハ異ツタ課稅標準ヲ採ルノガ選ムベキデアリ、隨ツテ之ガ課稅標準ヲ賃賃價格ニデモス

ルノガ至當トスルモノデアルケレドモ、別ニ財產稅ヲ起サズ、相變ラズ地租ヲ他ノ收益稅ト共ニ國稅中ニ存置シ、所得稅ノ爲メノ補完稅トスルトイフナレバ、其地租ノ課稅標準ハ、ムシロ思ヒ切ツテ近實ナル普通價值(時價)ニ改メタ方ガ良イト思フ。或ハ詳シクイフト原則トシテ近實價格ニヨリ、特別事情アル土地例之田畑ニハ收益價值(收益能力ノ例之二十五倍)トシタガ良クハナイカト思フ。私ハ嘗テ、地方稅地租ノ課稅標準トシテハ、近實價格制ヲ勸メタケレドモ、¹⁾國稅タル地租ニツイテハ此結論ヲ避ケタ。併シ今日、事情ノ變化ノ前ニ、國稅地租ニツイテモ少クトモ原則トシテハ財產稅ノ課稅標準ト同一ノ方法ニ依ルノ近實價格ヲ勸ムル所以ノモノヲ見出スノデ、敢テ之ヲ明ニシヤウト思フ。之ニツキ外國デハ最近ニハ、主トシテ收益價值カ普通價值カヲ問題ニシテ居ルヤウダガ、²⁾我國ニテハ現ニ收益能力ヲ採ラウトシテ居ルノデ、問題ハ主トシテハ其ノ收益能力カ普通價值カノ選擇ニ存スルコトニナル。尤モ收益價值、實際收益モ問題トハナリ得ルノデアルカラ、茲ニ此等ノモノモ、其ト近接シタル收益能力ノ側ニテ、附帶シテ説明スルコト、スル。

(註一) 我國ノ新シイ地租ノ課稅標準ハ、土地ノ賃賃價格デアリ、其ハ、各地毎ニ土地ノ狀況類似シタル區域内ニ於ケル標準賃賃價格ニヨリテ定メルコト、シ、其標準賃賃價格トハ、土地ノ狀況類似シタル區域内ニ於ケル標準トナルベキ土地ニツキ、貸主ガ公課、修繕費、其他、土地ノ維持ニ必要ナル經費ヲ負擔スル條件ニテ之ヲ賃賃スル場合ニ貸主ノ取得スベキ金額ダトイフ。カラシテ、其ハツマリ、實際收益デハナクシテ、收益能力デアリ、純收益ニ依

1) 拙著、租稅研究三卷 215. 以下、
2) Zachau, Der Kapitalbegriff in der deutschen Steuergesetzgebung der Gegenwart. S. 37.

第一段 理論的考察

(一) 收益ト價格トノ本質上ノ比較

(A) 其前提トシテ收益ノ多樣ナル表現——從來、地租ノ課稅標準トシテ選マレタル收益ハ多樣ニ現ハレテ居ル。今、本論ニ入ルノ前ニ、之カラシテ一通リ解説シテ置ク。先ヅ其ハ
(イ) 實際收益——タルコトヲ得ル。其ハ或土地ノ客觀的平均的ノ收益デナクシテ、其土地ヲ或人ガ利用スルニ於テ舉グル所ノ具體的主觀的ナル收益デアリ、ソシテ其ハ總收益タルコトモ出來ルシ、純收益タルコトモ出來ル。其純收益タル場合ニハ所得稅ノ所得ニ一致スルシ、營業收益稅ノ標準タル純益トモ調和スル。其總收益タル場合ニハ資本利子稅ヤ、第二種所得稅ヤノ標準トモ調和スル。地租ダトテ之ニ依レヌコトハナイガ、物稅トシテハ必ズシモ之ニ依ルニモ及バヌシ、之ニ依ルトキニ、面倒デモアリ、又故意ニ逃ゲラレル場合ヲ多ク生ズルトイフコトモアル。

(ロ) 收益能力——タルコトモ出來ルガ、此モ總收益ヲ基本トシ得ルシ、純收益ヲ基本ト

シ得ルガ、我邦ノ新シイ課稅標準ハ其ニツキ總收益ヲ基本トシテ居ルガ、收益稅トシテハ其レデモ良イ。其ガ實際收益ト異ルノハ、其カラシテ簡人的偶爾的ノ元素ヲ取除キ、客觀的平均的ノ收益ヲ見ルノニアル。例之一ノ土地ノ持主ノ如何ニヨリテ之ヨリシテ生ズル收益ニ大小ヲ生ズルガ如キ、或年ノ豊凶ニヨリテ著シク收益ニ大小ヲ生ズルガ如キヲ除キタルモノデアアル。其ハ土地ノ課稅トシテハ適切ナモノトセラレル。

(ハ) 收益價值——此ハ純收益、又ハムシロ總收益ト純收益トノ中間物ノ相當利廻デ還元サレタモノデ、即チ右收益ノ例之、二十五倍(然ルトキハ四分還元ニ當ル)サレタモノデ(註二)、其收益モ實際收益デハナク、ムシロ前記、收益能力、特ニ純收益能力ノ還元サレタモノダカラ、還元ノ利率サヘ適切ナラバ、純收益能力トハ同一ニ歸スル筈デアアル。

(註二) 收益價值トハ何カニツキ、つあはうハ、收益價值トハ一ノ經濟財ニツキ、收益ニ考慮シテ測定セラル、價值デアアル、ト爲シ、ぶろいやーハ、收益價值ハ、收益能力ニ結付キ、即チ正常ノ狀態ノ下ニ數年ノ平均ニ於テ持續的ニ得ラルベキ純收益ニ結付キ、此ガ其地慣行ノ利子歩合考慮ノ下ニ還元セラレテ臺帳價值ヲ供スルコト、ナルト爲シ、シャーデハ、收益價值ハ還元サレタル收益ダト爲シ、ぶろはーゼンハ、收益價值トイフトキハ、例之、一九一九年ノ獨逸帝國課稅條例ニテハ、純收益ノ二十五倍トセラルトイフテ居ル。³⁾

(B) 收益及價格ノ比較

3) Zachau, a. a. O. S. 37. Bräuer, Grundsteuer. (Elster, Hwb. d. Stw. 4 Aufl. IV.) S. 1247. Derselbe, Ertragsteuern. (Handbuch d. Fw. V-I-A.) S. 18. Schade, Gemeiner Wert und Ertragswert. S. 98. Prohasel, Die Grund- und Gebäudebesteuerung der deutschen Einzelstaaten. S. 22.

(イ) 同似點——價格トイフテモ、課稅上ニ問題トナルノハ普通價值デアリ、各個ノ具體的ナル實際價值デハナク、實際ニ於テ一地片ガ特定ノ個人間ニテ取引サル、價格デナク、市場ニ於テ何人ガ見テモ客觀的ニ此レダケノモノトセラレル價格デアリ、隨ツテ主觀的個人的ノ元素ハ除カレル。例之、師弟親族等ノ關係カラ特ニ割安ニ定メラレルトカ、祖先ノ記念地ダカラ特ニ割高ニ買ツタトカイフガ如キモノハ計算ノ外ニ置カレル(註三)。此ノ如キ普通價值ハ其土地ノ眞ノ純益ヲ其ニ相當ナ利廻ニテ還元シタモノニ外ナラヌカラ、結局ハ收益價值ト同一ニ歸スル(註四)。ソシテ前ニモイフヤウニ、收益價值ガ純收益能力ニ一致ストイフヲ得ルダケニテハ、普通價值モ、收益能力モ殆ンド同モノニ歸ストイヘヤウ。

(註三) ぶらつたらハ、普通價值ノ下ニ、一般ニ、賣却及交通價值ガ理解セラレル。此ハ土地ガ一定時ニ、一般經濟事情ノ考慮ノ下ニ、各ノ利害關係者(土地ヲ正常ノ方法ニテ利用スベク慣レタ)ニトリテ有ツ所ノ價值ダト爲シ、ぶらつたらハ、普通價值又ハ交通價值トシテ、一ノ土地ガ正常ノ狀態ノ下ニ、各人ニ取リテ有ツ價值即チ其賣却價值ヲ示スト爲ス。ソレカラつあはらハ、交通價值トハ、一ノ經濟財ノ爲メニ市場ニ於ケル凡ベテノ影響元素ノ考慮ノ下ニ、賣却ニ於テ得ラルベキ價格ダトシ、しやいでハ、普國ノ民法ニテハ、普通價值トハ一物ガ各ノ所有者ニ與ヘ得ル利用ダトセラレルガ、併シムシロ期待サレタ價格トイフベキモノダ。人ハ一ノ事實ニ屬スル實際ニ上拂ハレタ價格ト、獲得スベキ期待サレタ、希望サレタ價格トノ間ニ、鋭ク區別スル。後者ガ正常價值又ハ普通價值ノ評價ノ目的デ、前ノ事實上拂ハレタ價格ハ、其カラシテノ加工ニヨリテ普通價值ノ產物ガ生ズベキ基礎、即チ原料ヲ

形成スト爲ス。ソレカラこんらどハ、土地價值稅ハ、土地ノ交通價值ノ稅、回期的ニ多クハ年々徵收サル、地租デアリ、賣價ヲ考慮シタ見積ニヨリテ時々、確定サレタ價值ニヨリ測定サレタモノダトイフ。⁴⁾

(註四) つあはらハ、理論上イフト。此爭ハ無意味ニ表ハレル。何ゼトナレバ交通價值ハ正常ノ經濟事情下ニ、還元サレタ純收益、即チ平均的収益能力ノ函數デアリ、隨ツテ收益價值ニ外ナラヌカラト爲シ、ぶらつたらハ、普通價值ニ依ル課稅ト、收益價值ニ依ル課稅トハ正常ノ經濟狀態ニテハ、同一結果ニ歸シ得ル。何ゼトナレバ交通價值ハ多クノ場合、當該物體 純收益ニ基クカラト爲シ、しやいでモ、人ハ收益價值ト普通價值トノ差異ガ唯、確知ノ方法ニ於ケル差異ダトイフコト、二者ノ最終目的ガ同一ノ成果ニ導カナクテハナラヌコトヲ認メナレバナラヌトイフ。⁵⁾ 特ニ農業地ニツキ、ぶらつたらハ、農業地ノ普通價值ハ、正常事情下ニ、自然的ノ收益價值ニ均シキモノダト爲シ、ぶらつたらハ、農用地ノ賣却ニテ買手ハ其價格提示ニ際シ利廻計算ニ基クカラ、多クノ場合、普通價值ガ收益價值ニ接近スト爲ス。⁶⁾

(ロ) 相違點——併シ結果ハ同一デハナイ。特ニ普通價值ト收益價值トハ同デナク、ムシロ普通價值ノ方ガ收益價值ヨリモ高イコトガ普通デアル(註五)。其ハ第一ニ、收益價值ニテ計算サレル收益ガ精密デナク、此ニテハ通例、有形收益ノミヲ見ルケレドモ、普通價值ニテハ後ニモイフヤウニ、有ラユル收益、隨ツテ無形ノ其、見込上ノ其、其他土地ノ需供ニ伴フ色々ノ元素モ加ハルノデアルカラデアアル。第二ニハ此收益ヲ還元スルニ用ユベキ利廻率ハ、元來ハ各地方々々ニヨリ、又其一々ノ土地ニヨリテモ夫ノ有形收益ニ適用サルベキ

4) Blatta, Die Besteuerung des landwirtschaftlichen Ertrags. S. 11. Bräuer, Grundsteuer. S. 1247. Derselbe, Ertragsteuern. S. 18. Zschornig, a. a. O. S. 37. Schade, a. a. O. S. 46, 51, 72. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 142.
 5) O. S. 37. Bräuer, Ertragsteuern. S. 18. Schade, a. a. O. S. 100.
 6) Blatta, a. a. O. S. 13. Bräuer, Grundsteuer. S. 1247.

モノトシテハ異ラナクテハナラヌ筈デアアル(有無形ノ凡ベテノ收益ヲ計算シテ基本トスルナラバ一々ノ地片ニテ利廻ヲ異ニスルニ及バズ、地方々々ニテ異ニスレバ足ル)。然ルニ收益價值ノ計算ニ用キラル、利廻率ハ、通例一率ニ二十五倍トカ四分トカイフコトニナルノデ、其カラシテモ收益價值ト普通價值トハ異ルコトニナル(註六)。

(註五) ベーすら一ハ、一般ニイフト、純農業的利用ヲ假定シテ、租稅上ノ收益價值ハ、之ニ相當ナ交通價值、即チ租稅上ノ普通價值ヨリモ、二割乃至三割低イコトヲ假定シ得ルト爲シ、へつけるモ、賣買ニ於テハ土地ハ、收益ニ比シテ往々ニシテ餘リニモ高イ。何ゼトナレバ此ニ増進スル需要ニ於テ供給ヲ増シ得ヌ財物ニ關スルカラ、且ツ其上ニモ小ナ土地ガ異常ニ高ク拂ハル、ヲ例トスルカラトイフテ居ル。

(註六) つあはらハ、還元利子、即チ其地慣行ノ利子ハ、必然ニ或度マデ、恣意的ニ定メラレ、一般的ニ異論ナク定メラレルモノデナイトイヒ、ぶるいヤーモ、收益價值ニ於ケル還元元素ニヨリテ收益價值制ガ正常ノ經濟時ニテモ餘リニ大ナ掛念ヲ置カシムルノ標準ヲ供スト爲シ、ぶらつたらモ、純收益ノ還元率(法定ノ收益價值ニ於ケル)ハ其地慣行ノ利子歩合デナクシテ法律上ニ定メラレタ割合(四分)ガ基礎ニ置カル、コトニヨリテ、自然的ノ收益價值ト異ツタ價值ガ定メラレ、其ガ普通價值ト多少遠カルコトニナルトイフテ居ル。⁷⁾

(二) 收益ト價格トノ長短上ノ比較

(A) 公平課稅上

(イ) 價值ノ諸元素カラ見テ

(1) 收益制ノ長所隨ツテ價格制ノ短所——(a) 一ノ土地ノ所有ニヨリテ現ハル、給付能

力ハ何トイフテモ、直接ニハ現實ニ其土地カラ生ズル賃貸料收益、又ハ假令自ラ之ヲ經濟シタトシテモ其賃貸料ニ當ル自然的ナル收益、又ハ之ヲ自ラ使用セズ他人ヲシテモ使用セシメナカツタトシテモ齊シク此ニ相當スベキ收益(賃貸シタトセバ生ズベカリシモノ)ダケノモノハ確カニ之アリ、又ハアリ得ベキモノトシテ良ク、併シ其以上、其外ノモノモガアルトスルノハ聊カ無理ノヤウニモ見ユル(註七)。尤モ此中ニツキ、自ラ使用セズ他人ヲシテモ使用セシメナカツタ場合ノ如キニハ、之ニ或能力ノ存在ヲ推定スルハ無理ノヤウデモアルガ、此デ困マルトイフノハ當事者ノ怠慢ノ罪デ、之ヲ宥恕スルニハ及バヌコトデアリ、又之ヲ宥恕シテハ遁脱ヲモ勸メ、又土地利用ヲ助長スル所以ノモノデモナイ。其レカラ他人ニ賃貸セズシテ自ラ使用シタ場合ニハ、明確ニハ其收入中ニ斯カルモノヲ指示スルコトハ出來ヌトシテモ、之ヲ擬制ニヨリテ、他人ニ賃貸シタ場合カラ類推シテ、其レダケノ收入相當ノモノ、生ジタトシテモ差支ナイ。又斯クシテ初メテ公平ニモナル。ソレカラ賃貸料ヲ具體的現實的ノニ依ラズシテ、ムシロ平均的客觀的ノニ依ルトキニ(收益能力)、其ガ實際收益ヨリモ或ハ一層大デアリ、又ハ一層小デアアルコトニナツテモ、其ハ物稅トシテ收

7) Boesler, Ertragswert und gemeiner Wert in der deutschen Vermögensbesteuerung. S. 46. Heckel, Fw. I. S. 261-262.

8) Zachau, a. a. O. S. 37. Bräuer, Ertragsteuern. S. 19. Blatta, a. a. O. S. 15.

益稅トシテノ地租デハ當然ニ許サルベキコトニ屬スル(註八)。(b)斯ク地租ノ課稅標準ヲ有形收益ニ依ルコトハ現實ノ能力ニ相應シタモノトセラレルガ、反面カライフテ、此有形收益以外ノ元素ヲモ考慮スルコトニナルト、其元素ノ小イ間ハ差支ナイガ、其ガ大ナ働ヲシテ、特ニ其働キガ土地ニヨリ非常ニ異ルトキノ如キ、其ヲ土臺トシタ租稅負擔ガ有形收益カラ見タノトハ大ニ遠カリ、現實ノ給付能力カラ見テハ非常ニ不公平トモナルシ、土地ニヨリテハ堪ユベカラザルコトニモナル。特ニ都市ノ周圍ニアル農耕地ノ如キニテハ其實際有形收益カラシテハ堪ヘラレナイホドノ重キ負擔トナルカモ知レナイ。デ之ヲ避クル爲メニハ有形收益ニ依ルノガ宜シイ。但シ又此ニ普通價值ニヨリ、隨ツテ有形收益以外ノ元素ヲ考慮シタトシテモ、右ノヤウナ都市ノ周圍地ニテハ、凡ベテ收益價值ニ依ルトスルカ、又收益價值ト普通價值トノ中間價值ニ依ルトイフ救濟ノ途ハアル(註九)。

(註七) ぶろいヤーハ、收益價值ニ依ル課稅ハ經濟的成果、即チ租稅上ノ負擔能力ノ明確ナル基礎(租稅ノ負擔能力ヲ保證スル經濟上ノ成果)ニ密接ニ結付クコトノ長所ヲ有ツト爲シ、更ニ理想ハ物體ノ確定サレタ年々ノ純收益ニ結付イテ租稅測定ヲ行フコトダト爲ス。もるモ、人ガ經濟的給付能力ヲ完全ニ掴マウトスレバ、(財産ノミデナクシテ)所得ヲモ見ナクテハナラナイトイフテ居ル。

(註八) 由來、物稅、收益稅ニテハ此ニヨツタガ、既ニ營業稅ナドニハ實際收益ニ依ル例ガ増シツ、アルケレドモ、

地租ニハ尙ホ收益能力ニ依ル例ハ多ク(後段ヲ見レバ判ル)、ノミナラズ、特ニ農業土地ニアリテハ、所得稅サヘモ、實際收益ヲ掴ムコトハ出來ナイ有様デアアル。之ニツキエーべるひハ、新所得稅法サヘモ、少クトモ小農民ノ所得ハ屢々、租稅申告ノ代リニ、見積リニヨリテ確定セラレタト爲シ、ぶろいヤーモ、租稅技術ノ最近世の方便ヲ備フル所ノ一般所得稅スラモ、各箇ノ場合ニ一地面ノ實際收益ヲ確定スルコトハ出來ヌトイフ。¹⁰⁾

(註九) へつせんニテハ、繼續的ニ農業目的ニ利用セラル、土地ニツイテハ、義務者ガ其義務アル土地ノ全キ收益價值ガ其全キ普通價值ヨリモ百分五以上低イコトヲ證明スルトキハ、收益價值ト普通價值トノ中間價值ニ依ル課稅ヲ要求シ得ル。¹¹⁾

(2) 價格制ノ長所隨ツテ收益制ノ短所——(a) 併シ進ンデ考フルト、一ノ土地ノ給付能力ヲ單ニ實際又ハ平均的客觀的ナル有形收益ノミカラ見ルノハ誤デアアル。其給付能力ノ中ニハ其以上ニモ複雑多様な元素ガ存スルコトヲ知ラナケレバナラス。先ヅ其確實ノ度トイフモノガアル。同一ノ有形收益ヲ生ズトシテモ、其價值ハ物ニヨリテ異リ、此ハ大體、其他ノ財ヨリモ確實度ガ一層大ナリトセラレ、隨ツテ之ガ所持者ニ於テ一層小イ有形收益ニテモ満足スル所デアリ、即チ此ニハ有形收益ノ外ニ確實ノ強イコトニ於ケル無形ノ收益アリトシテ可イ(註一〇)。ソシテ其ハ精密ニイフトキハ、土地ノ間ニモ等差ガアリ、極端ノ例ヲイフト、地震地帯地ト無震地帯地トノ間ニ、水害危險地ト水害安全地トノ間ニ存スル差

10) Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 243. Bräuer, Ertragsteuern. S. 15. Derselbe, Grundsteuer. S. 1245.
11) Prohasel, a. a. O. S. 100. Bräuer, Grundsteuer. S. 1254.

9) Bräuer, Grundsteuer. S. 1247. Derselbe, Ertragsteuern. S. 15, 19. Moll, Probleme d. Fw. S. 99.

異ノ如シデアル。ソレカラ土地ヲ有ツコトニ伴フ名譽、權利、執着等モ、地方ニヨリ時代ニヨリ違ツテ居ルニセヨ、尙ホ今デモ多クノ處ニ、何ホドカ他ノ物ニ於テヨリモ特ニ土地ニ於テ一層多クノ此ノ如キモノヲ認ムル傾ガアツテ(註一三)、其モ矢張り一ノ無形收益デア。カクノ如キハ或箇人ニトリテハ問題トナラヌヤウデモアルガ、其時其處ニ於ケル一般人ガ見テ以テ大體、此ニ特別ノ重サヲ此等ノ事由カラシテ置ク以上ハ、此モ亦計算ニ入レナケレバナラナイ。其カラ土地ガ一體ニ有限デ獨占的デアリ、供給ニ制限ガアツテ、限ナク増進スル需要ニ對立スルニ於テ、他物ヨリモ割高ナ傾ガアル。其ハ人ガ一般ニ之ニ對シテ一層大ナ貴サヲ感ズルモノトイフベク、此ニモ土地ニ潜ンダ或無形收益ノ存スルトスベキデアアル(註一四)。或ハ特ニ小サナ土地ニハ、大ナ土地ヨリモ需要ガ多ク、隨フテ割高ダトイフガ(註一五)、此モ其小イトイフ特別條件ヲ備ヘタ土地ノモツ特別ノ値打デアリ、此ニモ潜ミタル特別ノ無形收益ガアル。其カラ現ニ或土地ガ農業ニ利用セラレテ、有形的ニハ小サナ農業收益シカ生ゼヌケレドモ、都會附近ニアツテ都會宅地トナリ得ルモノナルトキハ、此ニハ其宅地トシテノ利用シ得ベキ、ソシテヨリ大ナ收益ヲ舉グベキ可能性ガアルノデアツテ(註一六)、收益能力カライフト都會ナミノ有形收益ノアルベキモノデアリ、現實ナ

ル小サナ有形收益ノ外ニ、少クトモ可能的ナル無形ノ收益アリトシテ可イ。又一般ニ土地ニハ過去ノ經驗カラ騰貴傾向大ナリトセラレ、之ヲ有ツ人ニ於テ假令現實ノ有形收益ハ小クテモ、斯ノ如キ期望ニ於テ無形ノ收益ヲ認メテ満足スルモノデアアル。此モ勘定ニ入レナケレバナラヌ。此等ハ實ハ凡ベテ各土地ニヨリテ一樣デナイケレドモ、隨ツテ一々ノ土地ニツキ一々ノ元素ノ度合ヲ指示スルコトハ難イケレドモ、其ノ何程カ影響スルコトハ事實デアリ、此等ノ元素ガ相待ツテ、大體、土地ニアリテハ他ノ投資物體ニ比シ利廻ノ薄キ可能性ガアリ、ソシテ此等ノ一々ノ土地ニツキ指示ノ六ツカシイ各箇ノ元素ガ、幸ニシテ普通價值ノ中ニハ、凡ベテ自動的ニ綜合セラレ統一セラレ融合セラレテ單一不可分ノ結晶體トシテ指示シ得ルモノトナツテ居ル(註一七)。之ヲ外ニシテ眞ノ土地收益又ハ土地ノ收益能力、土地ノ給付能力ヲ他物ノ其ト比較シ得ル自然的ノ標準ハ見出シ難イトイフテ良イ。(b)之ニ依ラズシテ、假リニ有形收益、又ハ有形收益能力ニ依ツタトシタナラバ、其レデハ有形收益以外ノ諸ノ元素ヲ無視スル爲メニ結果ハ不公平ナモノトナリ、其カラ還元シタル收益價值ニ依ツタトシテモ、本來利廻ガ多様ナルベキモノヲ、恣意的ニ單一ナル利廻ニ依リテ還元スルガ爲メニモ一層ノ不公平トナリ得ル(註一八)。

(註一〇) ベーテラハ、給付能力ノ問題ニ於テ重要ナ元素ハ投資ノ確實ノ度ニ於テ認メナクテハナラヌト爲シ、更ニ、其ノ高キ確實ノ度ハ投資ニ、小ナル名義上ノ利廻ヲ許ス。此ニモ交通價值ガ最適當ナル表示トシテ見ラレナクテハナラヌトイフ¹²⁾

(註一一) ぶろいやーハ、社會的慣習(土地所有ノ優越觀)、土地所有ニヨリテ政治上ノ權利ヲ得ル可能性、奢侈的欲望満足ノ性癖等ガ其價格騰貴ニ導キ得ト爲ス。ふいすちんぐガ、農業的土地財產ニテハ、小收益ニテモ土地財產ニ對スル愛着カラシテ、普通價值ガ異常ニ高イモノダトイフノモ此ニ屬ス¹³⁾

(註一二) シャーデハ、土地所有ハ相對的ノ獨占地位ヲ有ツ。土地ノ供給ガ増加シ得ヌカラトイフ¹⁴⁾ 尙前註六、へつける參照。

(註一三) ふおつけハ、各個ノ地片ハ頗ル屢々アマリニ高ク、大財產ヨリモ常ニ一層高ク賣ラル、ト爲ス¹⁵⁾ 尙前註六へつける參照。

(註一四) ちすかハ、都市ノ周圍ニ於ケル建築シ得ベキ土地ヲ、收益價值ニヨリテ課稅スルコトハ、此價值高キ土地ヲ殆ド全ク免稅スルニ齊シキコト、ナルト爲ス¹⁶⁾

(註一五) ふいすちんぐハ、凡ベテノ種類ノ物ニ適用スベキ一般的ナル測定基礎ヲ、唯、經濟的ノ交換交通ノミガ供シ、同種ノ物ニ對スル、世間ニ知ラレタル價格成形ヨリシテ直接ニ、普通、交換、又ハ賣買價值ガ導カシメルト爲ス¹⁷⁾

(註一六) 前出註六參照。

(ロ) 所持者心理カラ見テ

(1) 收益制ノ長所隨ツテ價格制ノ短所——土地所有者ノ所有心理カラ見テ、田舎ナドニハ、土地ノ賣買トイフコトヲ眼中ニ置カズ、單ニ之ヨリ生ズル收益ノミヲ見テ居ルトイフガ少クナイ(註一七)。都市ニモ矢張り多少ハ此種ノモノガ存スル。カ、ル者カラ見ルト、普通價值カラ課稅セラレテハ異常ニ重イ負擔ヲ負フコト、モ感ゼラレ、隨フテハ少クトモ彼等トシテハ不公平ナル負擔トスルコトニモナル。其點カライフト、收益制ニ依ツタ方が一層公平トモ見ラレル。

(註一七) ゼーリんぐノ研究ニ依レバ、しゆれすういひほるすたいんノげーすと地方デハ、世界戰爭前マデ農業土地ハ往々ニシテ全ク交通價值ヲ有タズ、唯ダ人ハ或土地ガ如何ニ多ク擔ヒ得ルカ、如何ニ多クノ人ヲ養フカヲ問フテ、如何ニ多ク値スルカラ問ハナカツタトイフテ居ルガ、他ノ農業地ニテハ左ホドデナクモ、多少此傾ガアル。えーべるひハ、最多クノ田舎土地ハ、所有者ヲ唯、生存者間ノ讓與、又ハ相續ニヨリテノミ變更シ、其際ノ表示金額ハ眞ノ價值ヲ表ハサズ、ムシロ種々ナル財產及家族事情ニカ、ルトイフテ居リ、ふおつけモ、同意味ノコトヲイフテ居ル。ちすかハ、農業的ニ利用サレタ土地ニノミ、收益ヲ基礎ニ置クコトガ與ヘラレタモノダ(市街地ニテハ普通價值ガ合目的的ダトイフ)トイフテ居ル¹⁸⁾

(2) 價格制ノ長所隨ツテ收益制ノ短所——實際ニ就イテ前記ノ事實ノ存在ヲ否定スルコトハ出來ヌ。ケレドモ、別ニ價格ノ爲メニ有テ、之ヲ評價シツ、有ツトイフコトモ實在

18) Moll, a. a. O. S. 96-97. Eheberg, a. a. O. S. 239. Vocke, a. a. O. S. 296. Tyszka, a. a. O. S. 138.

12) Boesler, a. a. O. S. 77-79.
13) Bräuer, Grundsteuer. S. 1247. Derselbe, Ertragsteuern. S. 18.
Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 91.
14) Schade, a. a. O. S. 21.
15) Vocke, Fw. S. 296.
16) Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 141.
17) Fuisting, a. a. O. S. 289.

シ又其ガ益々多クナラウトシテ居ル。然リトスレバ其レダケニテハ收益ニヨリテハ却ツテ不公平トナル。カクシテ何レニヨリテモ不公平トイフトキニハ、全體上何レガ多キカカラシテ決シナクテハナラヌ。サウナルト、都會ニテハ殆ンド全ク、ソシテ田舎ニテモ可ナリ多ク價格ニヨリテ見積ルコトノ行ハル、トキニ、最早、凡ベテ價格制ニヨリテモ差支ナイト思フガ、尙ホ何ホドカ疑ハ殘ル。此ニ於テ田畑ニツキ收益制ヲ例外トシテ認メルノガ穩當カモ知レナイ。

(ハ) 他ノ稅トノ關係カラ見テ

(1) 收益制ノ長所隨ツテ價格制ノ短所——(a) 地租ヲ一ノ收益稅トシテ家屋稅ヤ資本利子稅ヤ營業收益稅ヤト對等ニ課スルトシテ、家屋稅ノ賃貸價格ヤ、資本利子稅ノ利子額ヤ、營業稅ノ純益ヤト對等ノ標準ヲ求ムルトナレバ、地租ニテハ賃貸價格即チ收益又ハ收益能力ニ依ル方ガ價格ニ依ルヨリモ適當トイフコトニナル(註一八)。尤モ營業收益稅ノ純益ハ精密ニイフテ賃貸價格ト異ルトモイフガ、併シ其間ノ差異ハ薄イモノデアアルシ、又其相違スルダケハ各稅ノ稅率ニテ斟酌スルコトモ出來ルカラ、ムシロ此ニテハ賃貸價格ノ方ガ適當ノヤウデアアル。或ハ價格(普通價值)ニ依ルトシテモ、之ト賃貸價格トノ間ニ相當ナル

釣合ヲ求メテ、稅率ニテ斟酌スレバ同ダトモイフガ、併シ純益ト價格トノ如ク距離ガ遠クナリ、利廻トイフ面倒ナ元素ガ中間ニ入り來ルト、此間ニ釣合ヲ見出スコトガ一層六ツカシクモナル。(b) 尙又別ニ財產稅ガ存スルトキノ如キ、財產稅カラモ土地ヲ普通價值ニヨリ課シ、地租カラモ齊シク普通價值ニヨリテ課シテハ、同一標準ノ屢々利用スルコトニナリ、隨ツテ遁脫ヲ助長スル恐ガアルノデ、地租ノ方ハ特ニ收益ニ依ルノ望マシキモノガアリ。併シ此點ハ今日ノ我邦ニテハ問題トセヌデモ良イノデアアラウ。

(註一八) ぶろいやーハ、一ノ體系ニ結合サレタル收益稅中ノ一節トシテ、地租ガ出來ルダケ此體系中ノ他ノ租稅形式ニ適合スルコトヲ求ムトイフテ居ル。¹⁹⁾

(2) 價格制ノ長所隨ツテ收益制ノ短所——地租ノミガ直接稅トナリ又ハ此ガ其ノ主稅トデモナツテ居ルトキニハ、之ガ標準ヲ收益ニ置クノガ至當デアアルガ、今日ノ我邦ノ如ク所得稅トイフ主稅ガアツテ、地租ハ單ニ之ヲ補完スルニ止マルトイフトキニハ、所得(純益)ト近キ賃貸價格ニヨリテ地租ヲ課スルノハ、遺漏遁脫ヲ多カラシメル傾ガアツテ、補完ノ趣旨ニ合ハヌ。地租ハムシロ價格ニ依ツタ方ガ一層此補完ノ目的ニ合スル。

(ニ) 稅質改良カラ見テ

19) Bräuer, Grundsteuer. S. 1267.

(1) 收益制ノ長所隨ツテ價格制ノ短所——地租ヲ單ナル收益稅トシテ物稅トシテ止メルトイフ趣旨ヲ固持スレバ、收益制ノ儘ニテモ宜シイコトニナル。

(2) 價格制ノ長所隨ツテ收益制ノ短所——ケレドモ地租ヲ所得稅ノ補完稅トシテ物稅又ハ收益稅ニ止メルトシテモ、此ニ出來ルダケ人稅的要素ヲ加味シテ人的給付能力ニ適應セシメヤウトイフ、即チ之ヲ人稅的物稅トシヤウトイフ趣旨ヲ有ツトキニハ、ソシテ近代ノ收益稅ニハ益々斯カル改良ノ傾向ガアリ、我國ノ營業收益稅ノ變更モ其一ノ表現トシ得ルトスレバ、此趣旨カラシテハ、地租モ價格制ニ依ツタ方ガ宜シイコトニナル。其ナレバ人稅的デアリ(註一九)、負債ノ考慮、人的事情ノ考慮、累進率ノ適用モ一層多ク行ハレルコトニナル。尤モ收益制ノ地租ニテモ或度マデ此ガ行ハレルノデハアル。ガ、程度ニ強弱ガアル。

(註一九) (1) 舊收益地租ガ物稅的ダトイフコトニツイテハ、例之、ぶろはーゼンハ、古キ收益稅ハ收益ノ本質ニ相當シテ純然タル物稅稅ダト爲シ、ぶろいヤーハ、土地收益稅ハ其最純粹ナル形ニ於テ物稅稅デアリ、收益價値ニ依ル課稅ガ最多ク、此稅ノ形式ノ客觀的性質ヲ保證ストイフ。²⁰⁾

(2) 土地價格稅ガ人稅的トナルコトニツイテハ、ぶろはーゼンハ、土地價格稅ハ部分財產稅ノ性質ヲ得ル。此ニテハ段階率ガ稀ナラズ、云々トイフテ居リ、ぶろいヤーモ、土地財產稅ガ主體稅トシテ、客觀的課稅方法カラ全ク解除

20) Prohasel, a. a. O. S. 127. Bräuer, Grundsteuer. S. 1247. Derselbe, Ertragsteuern. S. 19.

セラレテ、給付能力ヲ變更スル人的事情ノ考慮ガ前面ニ現ハル、所ノ部分財產稅ダトイフテ居ル。——實例トシテモ濠洲ノ地租ハ夙ニ累進率ヲ探ツテ居ルガ、新シクハ、へつせん、一九二五年法ニテハ、建物ナキ土地ニ對シ、二萬馬克以下ノ價格ノニ、百分ノ〇・二〇、二萬乃至五萬馬克ノニ百分ノ〇・二四、五萬馬克以上ニハ超過累進率ヲ適用シ、五萬馬克ヲ超ユル部分ニハ百分ノ〇・三六、十萬馬克以上ノ部分ニハ百分ノ〇・四〇ヲ課シ、一人三千馬克以下ニ免稅トスル。ばーでんノ一九二六年法ニテハ、一人ノ所有者ノ手ニ於ケル全キ所有額一萬馬克以下ノトキハ百分ノ〇・一五、一萬乃至二萬馬克ニハ百分ノ〇・二〇、其以上ハ百分ノ〇・二六トスル。²¹⁾

(B) 課稅技術上

(イ) 收益制ノ長所隨ツテ價格制ノ短所——(1) 收益ナレバ可ナリ多クノ土地ニツイテ直接ニ具體的ニ現存スル賃貸契約ニツイテ見出スコトガ出來ル(註二〇)。然ルニ價格ダト現在ノ價格トイフノハ多クハ抽象的ノモノデアリ、現ニ最近ニ行ハレタ價格ヲ摺ンダトシテモ其ハ少數ノモノデアリ、多クハ何レモ過去ノニ屬シ、其カラ推測シテ決スルノ外ナク、多少明確デナイ嫌ガアル。(2) ソレカラ收益ダト其土臺トナル土地產物ノ價格ニ市場ガ成立シテ之ヲ測定スルコトガ全ク容易ダガ、土地價格トナルト、市場ガ其レホド現實デナイ嫌ガアル。尤モ今日特ニ都會ニハ土地市場ガ發達シツ、アル。又都會地ニツイテハ此ニイフ產物ノ價格トイフコトハ問題ニナラス。(3) 土地ノ收益、特ニ賃貸料ナレバ多クノ地方ニテ少ク

21) Prohasel, a. a. O. S. 130. Bräuer, Grundsteuer. S. 1248, 1253, 1254, 1265. Derselbe, Ertragsteuern. S. 22.

トモ標準トナルモノヲ見出スコトハ出來ルガ、價格トナルト、賣買ガ乏シクテ、標準ノ見出し難イトイフ處モアリ得ル。随ツテ收益ヨリノ推定カラ行クヨリ外ナキコトモ生ジ得ル(註二一)。此等カライフト課稅技術上大體、收益ガ價格ニ勝ルヤウダ。

(註二〇) くらいんうえひたーハ、收益臺帳ハ信用スベキモノダ。何ゼトナレバ純收益ハ與ヘラレタ(及事實上標準

トナリタル)事實カラ直接ニ確知シタモノダカラトイフ⁰²²⁾

(註二一) ぶろいやーハ、普通價值ニ於ケル課稅ハ、土地市場ニ於ケル所有移轉ガ各箇ノ地面ノ評價ニ十分ナル比較物ヲ供スルトキニノミ、多少使用スベキ基礎ヲ供ストイフ⁰²³⁾

(ロ)價格制ノ長所随フテ收益制ノ短所——併シ普通價值ノ評定ハ次第ニ進展シツ、アツテ、假令マダ完全デハナイニセヨ、忍ブベキ程度ノ完全サヲ以テハ發達シテ居ル。賣買ノ盛ナ地方デハ、其實例カラシテ特殊元素ヲ除イテ客觀的ニ、多クノ人ニ取リテ合理的ト見ユルモノヲ評定シ得ル。ソシテ何ウシテモ其ノ六ツカシイダケニテハ收益ヲ土臺トシテ之ヲ幾倍カシテ收益價值ヲ求メ、之ニ代ラシメルコトヲ得ル。

(C) 財政收入上

(イ)多收——ノ點カラシテハ、價格制ノ方ガ收益制ニ比シ、ヨリ多クノ元素ヲ標準トシテ計算スルダケ、並ニ一層多ク増加ノ可能性ノアルダケ、勝ツテ居ルトイフテ良イ。

22) Kleinwächter, Fw. S. 145.

23) Bräuer, Grundsteuer. S. 1247.

(ロ)可動——ノ點カラシテモ價格制ノ方ガ收益制ヨリハ、一層多ク課稅標準ガ時勢ト共ニ益々増大シ、随ツテ經費ノ増加ニ應ジ、且ツ物價ノ變ニヨリ動搖スルコトモ一層大ニ、随フテハ收入可動デ、經費特ニ物件費ノ増減ニ順應スルヲ得ルコトニモナル。但シ反面ニ、收益制、特ニ收益能力ニ依ルニ於テ、收入一層不動トイフ傾ガアリ、随フテハ收入増加ノ望少キ代リニ、其減少可能ノ少イトイフダケノコトハアル。

(D) 經濟政策及社會政策上

(イ)價格制ノ長所随フテ收益制ノ短所——(1)收益制下ニハ、投機目的ノ爲メニ實際無收益又ハ小收益ニ置カレタ土地ノ如キニ對シテハ、輕イ課稅シカ出來ナイ。然ルニ價格制ナレバ可ナリノ度マデ相當ニ重イ課稅ヲシテ之ヲ抑制スルコトガ出來ル。庭園用地ノ如キ奢侈用地モ、收益制下ヨリモ價格制下ニ一層重ク課稅サレ、随フテ奢侈抑制ノ働ヲ爲ス。地價ノ自然増價ノ如キモ收益制下ヨリハ價格制下ニ一層多ク課稅シテ社會的公正ニ適ハシムル。此等カラ見テ價格制ノ方ガ社會政策上、一層宜シイ。(2)收益能力カ收益價值カニヨルトキニハ問題トナラヌケレドモ、各地片ノ實際收益ニ依ルトキニハ、持主ノ箇人ノ特別ノ努力ノ結果ニモ課稅シ、經濟ノ發達ヲ抑制スルコトニモナル。然ルニ價格制ダト、當然ニ

平均的客觀的ノ價值ニ依リ、隨フテ此ノ如キノ恐ガナイ。經濟政策上、價格制ヲ選ム所以デアアル。

(ロ) 收益制ノ長所隨フテ價格制ノ短所——實際收益ニ依レバ實際收益ナキ處ニハ課稅セヌカラ良イケレドモ、價格制ダト、其有形收益ノ有無ヲ問ハズ課スルカラ、其實際收益カラシテハ拂ヒ難ク、元本價格ヲ侵蝕スルコトニモナリ得ル。隨フテ此經濟上ノ見地カラハ收益制ノ方ガ可トイフコトニナル。尤モ收益制トシテモ收益能力カ收益價值ニ依ルコトニトツテ、實際收益ナクトモ課スルトナレバ、價格制ト同トナル。併シ其レニシテモ價格制ノ方ガ有形收益以外ノ元素ヲモ擱ムノデ、一層多クニモ元本價值ヲ侵ス可能性ガアル。併シ進ンデ考ヘレバ、無收益又ハ小キ有形收益ノ處ニテ可ナリ大ナ負擔ヲスル場合ニモ、所有者ニ於テ其地ヲ適當ニ利用スレバ其稅位ハ出シ得ルヤウニシ得ルシ、此ガ出來ヌトシテモ彼ノ有ツ他ノ所得ニテ納メツ、之ヲ維持シ、ソシテ彼ノ投機目的ヲ達シ得ルノ度ニテ持ツコト、ナラウカラ、左迄心配スルニ及バヌ。

(E) 文化及保健政策上——收益制下ニハ、實際收益ニ依レバ勿論ダガ、收益能力又ハ收益價值ニ依ルトキニモ、價格制ニ依ルヨリハ、庭園ノ如キ保健及文化上、有意義ナモノヲ一

層寬大ニ扱フトイフコトガアル。此點カライフト收益制ガ勝ル。

第二段 實際的詮索

以上、本問題ヲ理論的ニ考察シタル後ニ、尙實例ヲ調べテ見ルノガ有益デアアル。其ハ細カニ分拆スルト色々ニ分ケルコトハ出來ルガ、其最重ナル模型的ノモノヲ示スト左ノ如クデアアル。

(一) 收益制ヲ採ルモノ——日、佛、伊、奧、匈、グイクトリあ、ちえつこすろわきあ、獨逸中ノばいえるん、めくれんぶるひすどれりつ、わるでつくトスル(註二二)。

(註二二) 我國ノ舊來ノハ收益價值、新シキモノハ收益能力トイフベキモノニ依ル課デアアル。佛國ハ前年ノ實際取得シタモノカ、自用ノ場合ハ擬制上ノニ依ルトイフガ、ツマリハ其地慣行ノ賃貸料收入ニヨリ、之ヨリシテ無建土地ハ二割、住宅土地ハ二割五分、營業用建土地ハ四割ヲ引キタルモノニ依ル。伊太利ニテモ土地ヨリ生ズル賃貸料收入ニ依リ、其土臺トナル臺帳ハ其純收益價值ヲ一九〇四年乃至一三年ノ平均ニ基ツケタモノダ。奧國地方稅タル地租ハ多クハ臺帳純收益ニヨリ、地方ニヨリテハ實際收益カ、收益價值カ、又ハ他ノ外形標準カニヨルコトヲ得ル。匈牙利デハ配賦ニヨルガ、此際、臺帳純收益ノ百分二十五ノ率ニテ配賦セラレル。グイクトリあニテハ見積ラレタル收益價值ニ依リ、ちえつこすろわきあニテハ、舊時ノ臺帳純收益ノ十倍トシタモノニ依ル。ばいえるんニテハ一九一〇年法ニテ土地ノ面積ト實物收益能力トカラシテ確知サレタル收益ニヨルノダガ、其ヲ今モ續行シテ居ル²⁴⁾

24) Bräuer, Grundsteuer. S. 1252-1265. Scholz, Grundriss des französischen Steuerrechts. S. 5-6. Loewenfeld, Die österreichischen Steuern. S. 142. Prohasel, a. a. O. S. 84-86.

(二)價格制ヲ採ルモノ——米、濠洲、獨逸中ノあんはると、りゆべつく、りつべ、へつせん、埃國中ノりんつ、すたいあニ行ハルル(註二三)。

(註二三) 米國ノ各州ノ財産稅ガ動産ハ兎角、通脫セラレテ不動産稅トナツテ居ルガ、其課稅標準ハイフマデモナク、普通價値(希望スル買手ガ希望スル賣手ニ拂フベキ價)デアリ、濠洲ニテモ地租ハ普通價値ガ通例標準トナリ、埃國ノりんつ、すたいあニモ地價稅ガアリ、獨逸ノ若干州ニモ地租ガ普通價値ニ依ル。大戦後地租ヲ第一ニ改良シタあんはるとノ例ニ依ルト、其第一法ハ一九二〇年法デ、次ギニ一九二三年ニ改正法出ヅ。此ガ今日モ行ハレ、此ハ純然タル土地ノミニ課シ、地上地下ノ建物ヲ除ク。課稅標準ハ一九一四年七月一日現在ノ時價トシ負債ヲ控除セヌ。賦課ハ評價委員會ニヨリテ行ハル。りゆべつくハ土地ノ時價ヲ標準トシ、其ハ評價時ノ賣價トス。²⁵⁾

(三)混合制度ヲ採ルモノ

(A)普通價値ト收益能力トヲ併用スルモノ——例之、ぢゆるてんべるひノ如シ(註二四)。

(註二四) ぢゆるてんべるひニテハ、現行一九二〇年ノ地租及家屋稅ハ一八七三年(地租)、一九〇三年(建物稅)ノ古キ臺帳法ニ基ク。地租ノ課稅ニハ、土地ノ繼續的ノ平均的ニ獲得スベキ純收益(平年、通常ノ經濟方法、企業ノ平均的機能ニテ得ラル、ヤウナ)ガ土臺トナル。此ガ臺帳ハ一八七三年法ニテ定メラレ、其改正ハ今日マデマダ行ハレヌ。建物稅(實ハ此中ニテ一部、土地ガ課稅セラル、)ノ物件ハ凡ベテ此國ニ在ル家屋、其地面、庭、穴倉ヲ含ミ、随ツテ農業用ノ建物ニモ及ブ。此ハ臺帳價格ニヨリテ課セラレ、其一般的評定ハ一八七三年ニ初マリ一八七五年ニ終ツタ。一九〇三年ニ此稅ノ定期的改訂ガ採用サレ、之ニヨリ一九〇七—八年ニ此改訂ガ行ハレタ。²⁶⁾

(B)普通價値ト收益價値トヲ併用スルモノ——普魯西、ばーでん、ぶれめんナドノ如シ

(註二五)。

(註二五) 普魯西ノ一九二三年法ニテハ、土地建物共ニ課セラレ、稅ハ價値ノ千分六トス。價値トシテハ、補完稅ノ爲メニ一九一七—一九九年ノ賦課期間ニ定メラレタ價値ノ一倍又ハ數倍トスル。即チ特ニ繼續的ニ農業、林業、又ハ園藝上ノ目的ニ用立タザル建物附土地ハ一倍、凡ベテ其他ノ土地ハ八倍トス。補完稅價値トシテハ一般ニハ普通價値デアリ、繼續的ニ農業林業園藝目的ニ用立ツベク定メラレタ土地ハ收益價値デアル。ばーでんニテハ、森林ノ課稅ハ純收益價値(收益ノ一九二一年ニハ二十四倍乃至四十五倍)ニヨリ、其他ノ土地及建物ニハ時價ヲ用キル。ぶれめんニテモ、建物稅ハ建物ヲ建テラレタ又ハ之ニ準ズル土地ニ課セラレ、其資本價値ニヨル。地租ハ建物ニ屬セザル土地ニ課シ、標準ハ純收益價値トスル。²⁷⁾

結 論

以上要之、地租ノ課稅標準ヲ收益ニ依ルカ價格ニ依ルカニハ色々ノ實例モアリ、又理論上ニハ双方ノ論據モアルノデアルガ、私ノ見解ニテハ公平課稅上、價格ニ依ル方ガ一層其公平ニ適ヒ、ソシテ此ガ財政收入上ノ見地カラモ經濟及社會政策上ノ見地カラモ一層望マシキモノデアリ、由來之ガ大ナ故障トセラレタ課稅技術上ノ困難モ段々ト除カレテ來タヤウニ認メル。デ私ハ少クトモ原則トシテハ價格ニ依ルコト、シ、タ、過渡的ノ規定トシテ或度マデノ例外トシテ收益價値ニ依ルコト、シテハ何ウカト考ヘル。

27) Bräuer, Grundsteuer. S. 1252, 1253, 1255. Prohasel, a. a. O. S. 108, 109, 113-114. Zachau, a. a. O. S. 56.

25) Bräuer, Ertragsteuern. S. 20. Derselbe, Grundsteuer. S. 1255, 1256. Loewenfeld, a. a. O. S. 142. Prohasel, a. a. O. S. 92-96.

26) Prohasel, a. a. O. S. 102-106. Bräuer, Grundsteuer. S. 1253.

第四編 地租ニ於ケル累進

緒言

由來、地租ノ稅率トイヘバ、其ハ比例ニ定マツタモノ、ヤウニ考ヘラレテ居ル(註一)。然ルニ地租ガ段々ト、收益稅カラシテ部分財產稅ニ、又ハ部分所得稅ニ變化シツ、アツテ(註二)、隨フテハ又、段々ト比例率ニ甘ンジナイデ、累進率ヲ採リ入レル傾向ヲ示シテ居ル(註三)。特ニ近代的ナル能力原則ノ精密ナル考察ガ行ハレ、社會政策上ノ深刻ナル考慮ガ拂ハル、ニ隨ヒテハ、益々此地租ニモ累進ヲ適用シタイトイフ考ガ盛ンニナツテ來ル。今日マデノ處デハ、マダ舊來ノ考ガ支配シテ居ルケレドモ、段々ト此方ニ進ミツ、アルノハ事實デ、學說ニモ此ガ認メラレ、立法例ニモ既ニ可ナリ多ク此傾向ヲ見セテ居ル。我邦ノ新立法モ此點ニツイテハ尙ホ舊式其儘デアルガ、私ハ多少此點ニツイテ考直シテ見ルノ必要ナキヤト思フノデ、即チ我邦立法家ノ注意ヲ促スベク、茲ニ敢テ此文ヲ作ル。

(註一) 例之、くらいんうえひたーハ、租稅累進ノ考ハ地租ニハ知ラレナイ。土地所有ノ大小ニ關係ナク、稅率ガ同

一ニ止マルトイフ。¹⁾

(註二) へつけるハ、人ハ歴史的ニ傳來シタ形ニ於ケル收益稅トシテノ地租ヲ全ク廢止シテ、之ヲ交通價値豪帳ノ基礎ノ上ニ、部分財產及補完稅ニ變形シ得ト爲シ、べらふえるですハ、今日、地租ハ財產稅又ハ所得稅ノ形ヲ採ルトイフテ居ル。²⁾

(註三) えーべるひハ、近頃、社會的感情ノ壓迫ノ下ニ、收益稅體系ヲ有ツ國ニテモ、累進率ヲ採ツタトキニ、其ハ、各個ノ收益稅ヲ部分所得稅ニ變形シ、之ト關聯サセルコトニヨリテノミ可能デアツタト爲シ、ぶるいやーモ、近時代ニ於テ、地租ガ部分財產稅ノ方向ニ發達スレバスルホド、又ハ所得稅の原則ニ近ヅケバ近ヅクホド、此ニテ愈々多ク、租稅負擔ノ差等課稅ガ行ハル、コトニナツタトイフ。尙又、ぶるいやーハ、別ノ處ニテ、一般所得稅及累進財產稅ノ成形ト並行シテ、此等ノ稅ニ於ケル稅率ノ原則ガ、地租ニモ採用サル、コト、ナツタトイフテ居ル。³⁾

第一段 土地累進課稅ノ理由

何故ニ近頃、地租ニモ累進ヲ採用スルニ至ツタカ。其ヲ考ヘル前ニ何故ニ從來地租ニ比例ヲ當然ト考ヘタカカラシテ考察シテ見ル。

(一) 地租比例ノ理由

(A) 公正ノ見地

(イ) 應能公平——地租ニ比例ヲ當然トシタノハ其ハ主トシテハ、此ガ一ノ收益稅トシ

1) Kleinwächter, Fw. S. 148.

2) Heckel, Fw. I. S. 267-268. Bela Földes, Fw. 2 Aufl. S. 406.

3) Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 195. Bräuer, Ertragsteuern. (Handbuch der Fw. V-I-A.) S. 21. Derselbe, Grundsteuer. (Elster, Handwörterbuch der Stw. 4 Aufl. IV.) S. 1250.

テ、物税トシテ、物ヲ見テ人ヲ見ズ、各箇ノ地片ニ就イテ、其ヲ各個的ニ又客觀的ニ見テ課シタノデ、アルカラデア(註四)。若モ此ニ累進ヲ課ストシタナラバ、其時ニハ各地片ノ價值ノ大小ニ依リテ累進トシテハ、齊シク土地カラ大ナ收益又ハ所得ヲ擧ゲツ、モ、大ナ地片ヲ少數ニ有ツ人ト、小サナ地片ヲ澤山ニ有ツ人トノ間ニ負擔ノ不公平ヲ生ズルカラ、其ハ探レナイ。デ其ハ各人ニ就メテ其人ニ屬スル(トイフテモ自然人ノ一人一人ニツイテトイフノデナク、一家族ヲ單位トシヤウ)凡ベテノ土地(又ハ同種土地、例之、田畑トカ宅地トカニテ各別ニテ)ヲ集計シテ、其價值ノ大小ニヨリテ累進トスルノ外ナイガ、其レニシテモ、各人ノ土地ニ於ケル價值ノ大小ノミカラ累進トスルトキニ、土地以外ノ所得又ハ財産ノ大小ガ無視セラレテ、其ノ爲メ能力ニ對シテ不公平トイフコトニナリ得ル。即チ甲トイフ人ハ土地カラ一萬圓ノ所得ヲ收メ、併シ其外ニ何等ノ所得ヲ有タヌノニ、乙トイフ人ハ土地カラ僅カニ一十圓シカ所得ヲ擧ゲヌケレドモ、有價證券カラ百萬圓ノ所得ヲ收メルトイフトキニハ、甲ハ乙ニ比シテ全體上、能力ガ割合ニ小イノデアルノニモ拘ラズ、土地ノ累進課税カラシテハ割合ニ重イ率ガ適用セラレルコトニナルトイフ不都合ヲ見ル(註五)。又、甲乙二人ガ同額ノ例之、一萬圓ノ所得ヲ擧ゲルトシテモ、甲ハ土地ノミカラ之ヲ

擧ゲ、乙ハ土地以外ノ色々ノモノカラ之ヲ擧ゲ、隨ツテ土地カラシテハ唯ダ一千圓シカ擧ゲヌトイフトキニモ、土地ノ累進課税ニヨリテハ、甲ガ過當ニ重イ率ヲ課セラル、トイフコトニナル(註六)。デ地租ニテハ強キテ此様ナ不公平可能ヲ有ツ人工的ノ累進ニ出デルヨリハ、最自然的ナル客觀的ナル比例ノ方ガ穩當ダトイフコトニナル。

(註四) 前註一参照。尙ホ、ぐるんつゑるハ、地租ニテハ人的事情ノ考慮(所得税ガ免稅點及累進ニテ行フヤウナ)ハ不可能ダト爲シ、ろつつモ、地租デハ累進ヲ適用スルノガ通例デナイ。何ゼトナレバ此稅ノ賦課ノ技術ニテ全ク個人的給付能力ガ考慮サレナイカラトイフ。⁴⁾
尙、廣ク收益税ニテ累進ノ行ハレ難キコトニツイテノ諸學者ノ態度ハ、後ノ營業税ニ於ケル累進ニテ示メス通りデアルガ、其他、ろつしあーモ、收益税ニテハ累進原則ノ適用ニツイテハ唯例外的ニノミ考ヘラル、ヲ得ト爲シ、ふおつけモ、收益税ニ累進ヲ實行スベキ方法ナシ。累進ハ收益税ニテハ必要デナイ。此ガ所得税ニ委ネラル、ヲ得ト爲シ、ぶろいやーモ、客觀的ニ成形サレタ收益税ニ關スルダケハ、純粹ナル比例稅率ガ與ヘラレタモノダト爲シ、ぶれーんモ、累進ハ論理的ニハ、直接人稅ノニ適用セラル、ヲ得ル。財産税ガ所有者ヲ顧ミナイデ、物ノ上ニ課セラル、トキニ、累進ハ行ハレズト爲ス。⁵⁾

(註五) せりぐまんハ、不動産ノ大片ノ所有者ガ小土地所有者ヨリモ給付能力ノ一層小イコトガアリ得ル。其ハ前者ガ後者ヨリモ一層小サイ動産ヲ有ツガ爲メトイフ。⁶⁾

(註六) せりぐまんノ分科所得税ノ累進ノ不公平ノ説明ガ之ニ當ル。曰ク、假リニ累進ガ第一ノ一萬弗ニ百分二ヲ課シ、次ノ一萬弗ヲ増加スル毎ニ百分一ヲ加フルモノトスレバ、Aガ五ノ各ノ源カラ均等ニ一萬弗ツツノ所得ヲ擧

4) Gruntzel, Fw. S. 59. Lotz, Fw. S. 252.
5) Roscher, Fw. 5 Aufl. I. S. 448. Vocke, Fw. S. 277. Bräuer, Grundsteuer. S. 1250. Piehn, P. f. 5 ed. p. 96-97.
6) Seligman, Progressive taxation. 2 ed. p. 307.

ゲ、合計五萬弗ナレバ、凡ベテノ源カラノ所得ニ百分二ツツヲ拂ヒ、合計一千弗ノ税ニテ済ムコトニナル。然ルニ
 Bガ同額(五萬弗)ノ所得ヲ唯一ノ源カラ舉グルトキハ、其五萬弗ニ百分六ヲ適用シテ、三千弗ヲ拂フコトニナル。
 此ノ如キ不公平ハ忍ブベカラズト。

(ロ) 應益公平——地租ニ於テ、例之、地方税ノ場合ノヤウニ利益原則加味ノ行ハル、ダ
 ケニテハ、ムシロ比例ガ至當ダトイフコトモアル。ケレドモ、其ハ地方税ダケノ事デア
 リ、マタ其ニテモ單ニ加味サル、程度ノ事柄デアルカラ、アマリ重キヲ置クベキモノデハ
 ナイ。

(B) 課税技術上ノ見地(隨ツテ結局ハ公平ノ見地)——カラシテ、假リニ地租ヲ累進トシ、
 或人又ハ或家ニ屬スル凡ベテノ土地又ハ同種類ノ土地ヲ集計シテ、其價値ノ大小ニ應ジテ
 累進トスルトキニハ、人ガ其土地ヲ他人ノ名義ノモノトシ、土地所有ヲ分散スルコトニヨ
 リテ、低キ累進率ヲ適用セシメ、遁脱ヲ計畫スルコトニナル。而カモ課税技術上、之ヲ防
 ギヤウガナク、隨ツテハ立法者ノ期待ニ反シタ不公平ナル負擔トナル。ダカラ之ヲ避ケル
 爲メニ比例ニシヤウトイフノデアアル。如何ニモ此ハ起リ得ルコトデアアルケレドモ、他人
 名義ニ移ストイフコトハ可ナリニ危險ノ伴フコトデアリ、實際ソシナニ、多クニ行ハレヌ

7) Seligman, l. c. p. 312.

デアラウ。兎ニ角、此點ヲ考慮ニ入レルトキハ、累進ヨリハ比例ノ方ガ採ルベキモノダト
 イヘル。

(二) 地租累進ノ理由——抑々地租ニ累進ノ行ハル、ニ至ツタノハ、此ハ前ニモ一言シタヤウ
 ニ、其ガ部分財産税、部分所得税ニ成形サレルヤウニナツタノニ因ルケレドモ、又一面カ
 ライフト、齊シク收益税中ニテ、夙ニ勤勞收益税、資本利子税ニテ先ヅ以テ累進ガ行ハレ
 タ、其ガ次第ニ地租ニモ及ボサレルコトニナツタノダトモイハレ得ル(註七)。其ハ此累進採
 用ニツイテノ沿革的事由デアアルガ、更ニ進ンデ之ガ理論的ノ根據ヲ分析シテ見ヤウ。

(註七) ぶろいやーハ、獨逸支分邦ニテ發展シタル收益税ガ累進税率ノ普及ノ促進者トナツタ。特ニ十九世紀ノ上半
 ニ於ケル給料及勞働報酬税ガ此發展ノ擔當者トナリ、一部ハ愈々多ク部分所得税ノ方向ニ進ミタル資本税又ハ資本
 利子税モガ此ニ貢獻シタトイフ。

(A) 應益公平ノ見地——ニ於テ、土地ノ各片ニ就イテ累進課税ヲシテハ不公平ダガ、既ニ
 或度マデ人的ニ、即チ或人又ハ家ニ屬スル凡ベテノ土地又ハ同種土地ヲ集計シテ、其價値
 ノ大小ニ應ジテ累進課税スルノデアレバ、或度マデ其ガ公平ニ適フト爲シ得ル。即チ土地
 ヲ或度以上ニ多ク有ツ人、或度以上ノ大ナ價値ニ上ボル土地ヲ有ツ人ハ、假令他ノ源カラ

8) Bräuer, Umriss und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuer-
 tarif. S. 128.

何等ノ所得ヲ擧ゲズトシテモ、其大價值ノ土地關係ダケカラデモ、既ニ相當ニ大ナ能力ヲ有ツ人トシテ良イ。ソシテ或度以下ノ小價值ノ土地シカ持タヌ人ハ、別ニ土地以外ノ大所得源ヲモ併セ持ツトイフコトモアリ得ル、隨ツテ必ズシモ比較的小サナ能力シカ持タヌトハイヘナイケレドモ、彼ガ土地以外ノモノヲ有ツテモ、其ガアマリ大ナモノデナイトイフコトモアリ得ルシ、又土地以外ニ全ク何モノモ財源ヲ有タヌトイフコトモアツテ、隨ツテ其人ノ全體ノ能力ノ小イコトガ少クナイ。ダカラ地租ノ累進、即チ土地所有ノミニ於ケル累進ハ、人ノ全能力ヲ擧ンダ場合ホドニ、能力ノ大小ヲ推定シ得ズ、隨ツテ其場合ノ累進ホドニハ眞ニ公平デアルトイヘナイニシテモ、或度マデ其ニテ能力ノ大小ヲ推定シ得ラレ、之ニヨリテ或度ノ公平ガ得ラレテ居ルトシテ良イ(註八)。又此ニ於ケル累進ノ公平ガ、全キ人的能力ヲ擧ンダ場合ノ累進ノ公平ニ比シテ劣ルモノ、アルノハ見落シテハナラズ、多少大マカナ公平トシナケレバナラス。ダカラシテ其累進ノ段階ハ比較的少數ノモノデナクテハナラナイ。

(註八) につちハ、地租ガ全ク資本ノ所得ヲ課税シ且ツ其ガ人的事情ヲ考慮スルトキニハ、此ガ眞實ニハ、所得税ノ性質ヲ有シ、累進課税ヲ至當トスルコトニナルト爲シ、ソレカラふいすちんぐハ、收益ノ増加ト共ニ、利益及給付

能力ノ度ガ上ルカラ、収益税率ノ累進的成形(下カラ上ニ、上限マデ緩カニ上ホル所)ガ勸メラル、ト爲スガ、彼ノ說中、利益ノ度モ上ホルトスルノハ當ラヌ。タゞ能力ノ度ハ、收益ノ大トナルニ隨ヒ或程度マデ上ホルトイフコトハ首肯サレル。

(B) 社會政策上ノ見地——上ニイフヤウニ地租ノ累進ハ能力原則カラモ一應ハ説明ガツクケレドモ、何ホドガ徹底ヲ缺ク嫌ガアル。併シ此ニ社會政策上ノ事由ヲツケルトキニ、可ナリニ強力ナル辯護說ヲ見出スコトヲ得ル。或人又ハ家ニ屬スル凡ベテノ土地又ハ同種土地ノ價值ノ大小ニヨリテノ累進ハ實ニ土地ノ兼併ヲ抑制スルトイフ社會政策上ノ效果ヲ有ツ。土地ハ實ニ田舎ニ於ケル其ニテモ、都會ニ於ケル其ニテモ、其ガ少數人ニ集中スルコトハ社會上望マシクナイ。之ヲ累進課税ニヨリテ何ホドカ緩和スルトイフコトハ見逃シテハナラナイ(註九)。其他、此土地ニツイテハ不在地主ハ在在地主ヨリモ望マシカラザルモノトシテ、此ニモ差等課税ヲ爲シ、即チ之ニツキ特殊累進ヲ行フ理由ガアルシ(註一〇)、更ニ自作ハ小作ヨリモ選ムベキモノトシテ、ヨリ輕ク課税スルノ理由ガアリ、即チ茲ニモ一ノ特殊累進ガ行ハレテ良イ(註一一)。ソレカラ天災地變ニヨツテ不利ヲ被ツタ土地ヲ然ラザル土地ヨリモ輕率ニスルトイフノモ、社會政策ノ見地カラシテ當然デアアル。

(註九) 濠洲、にゆーじーらんど、及米國ノおくらほま等ノ累進地租ハ主トシテ此目的ヲ有ツテ居ツタ。

9) Nitti, Principes (traduit par Freund). II. p. 29-30. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 391.
10) Lotz, a. a. O. S. 302. Seligman. l. c. p. 117. Jensen, P. f. p. 293, 297, 432. Hunter, P. f. p. 294. Mills, Taxation in Australia. p. 125.

尙ホ、此土地兼併ノ抑制ニハ社會政策上ノミナラズ、經濟政策上ノ考慮モ加ハツテ居ル。につちハ之ニツキ、工業ニテハ結合共同ガ生産ノ一層ノ發展ヲ可能トスルノニ、田舎ノ大土地所有ハ之ト異リ、往々ニシテ最良及最適當ナル生産ノ形式ヲ表ハサナイトイフニ於テ、愈々以テ地租ノ累進ガ許サル、トイフテ居ル¹¹⁾

(註一〇) 濠洲及にゆーじーらんどノ地租ニハ一部、此目的ガ存シテ居ル¹²⁾

(註一一) 既ニあだむすみすが、地主ガ自ら其土地ノ一部ヲ耕ストキニハ、之ニ相當ノ減稅ガ許サルベキモノダトイフタ¹³⁾

(C) 經濟政策上ノ見地——經濟政策又ハ特ニ生産政策ノ見地カラシテ、土地ノ種類ノ間ニ、或モノヲ望マシキモノトシ、他ノモノヲ望マシカラズトスルコトガアリ、隨フテ此間ニ差等課稅、隨フテ又、特殊ノ累進ノ勸メラル、コトガアリ得ル。例之、改良地ヲ不改良地ヨリモ輕課シ(註一二)、間地(不利用地)ヲ利用地ヨリモ重課シ(註一三)、殖林地ヲ永續的ニ又ハ一定期間、寬大ニ課稅シ、開拓又ハ開發地ヲ一定期間緩カニ課稅シ、開拓又ハ利用ノ早キモノニ其ノ後レタルモノヨリモ輕ク課稅スルガ如キ(註一四)デアル。

(註一二) ろびんそんハ、富ノ中ニテ、通例ノ經濟的勤務ノ報酬デナイト證明サル、ヲ得、隨フテ斯カル勤務ノ供給ヲ維持スルニ必要ナラザル部分ヲ區別スルコトガ可能ナルトキニハ、生産ヲ打撃スルコトナクシテ、此部分ヲ課稅スルヲ得ル。例之、不改良土地ノ價值ガ、所有者ニヨリテ此ニ置カレタル仕事又ハ資本ニ屬シナイトイフ。はんた¹⁴⁾一ハ、濠洲ノ或モノニテハ(後段ニ例ガ出ル)、産業ノ發展ヲ獎勵スル目的ニテ改良ガ稅カラ免セラレテ居ルトイ

11) Nitti, l. c. p. 30.

12) Lotz, a. a. O. S. 302. Jensen, l. c. p. 297. Hunter, i. c. p. 294.

13) A. Smith, Wealth of nations. V. II. II.

フ¹⁴⁾

(註一三) すたんぶハ、ひゆーすとんノ間地稅案ヲ評シテ、此ガ永ク續ケバ續クホド、人民ノ多數ノモノ、利益ハ一

層大トナルトイフテ居ル¹⁵⁾

(註一四) 獨領きやうちやうニテ、當時政府カラ拂下ゲラレタ土地ガ一定期間ニ建築サレナカッタトキ、又ハ許可條件ト異ツタ建築ヲシタトキニハ、稅ヲ高メルコト、シタ¹⁶⁾

(D) 道義上ノ見地——此ハ見様ニヨリテハ社會政策上ノ見地ノ中ニ含ムトモイハレルガ、併シ又之ヲ別箇ノ見地トシテモ見ルコトガ出來ル。即チ元來、土地ハ自然物デ、自然ガ人類共同ニ與ヘタ贈物デアリ、或人ニ與ヘタノデハナク、人類共同ニ與ヘタ。即チ本來公共的ノモノデアリ、少數人ノ私有シ獨占スベキモノデハナイ。勿論、今日ノ土地ニハ自然ノ其ノ上ニ人間ノ改良ガ加ハツテ居リ、人ノ努力乃至資本ガ注ギ込マレテモ居ル。又人ガ土地ヲ買取ルトキニ、此土地本來ノ自然物タルモノ、價值モガ、之ニ注ギ込マレタル改良ノ價值ト一緒ニ計算セラレテ對價ガ支拂ハレ、カクテ買收者ガ他ノ方面ニテ人力ニヨリテ得タル資本ガ此土地ニ置カレタコトニモナリ、其土地ノ價值ハ最早、自然物タラズシテ、人工物ダトモイハレ得ル。ケレドモ其ハ全ク人ノ作ツタ經濟制度ノ結果デアツテ、土地其モノ、本來、自然物デアツテ人類共同ヘノ贈物ダトイフ性質ヲ打消スコトハ出來ズ、ソシテ

14) Robinson, P. f. p. 64. Hunter, l. c. p. 294.

15) Stamp, The fundamental principles of taxation. p. 183.

16) Lotz, a. a. O. S. 302.

此ガ本來、何人ニモ入用ナモノデアツテ、其ガ少數ノ人ノ手ニ集中サレテ、大多數者ガ之ニツキ少數者ノ爲メニ死命ヲ制セラル、トイフコトハ實ニ悲シムベキコトデアアル。ダカラシテ社會制度トシテモ之ガ所有ニハ相當ノ制限ヲスルコトガ望マシク、隨ツテハ社會政策上、土地累進課稅ヲ勸メルノ理由トモナルノダガ、之ヲ別トシテ、各人ノ道義トシテモ、人ハ元來、唯ダ經濟上ノ利益ノミヲ追フテハナラナイ。常ニ高キ道義上ノ準則ニ從ヒ、道義ニ合シタル生活ヲ營マナケレバナラス。此見地ニ於テ、人ハ土地ノ經濟上ノ性質ノ外ニ、其道義上ノ性質ヲモ考ヘ、之ヲ其手ニ集中スルコトヲ遠慮シ、假令避クベカラズシテ之ヲ集中シタトシテモ、之ニ關スル限リハ單ナル私利ノミデナク、廣ク公ノ利益ヲ考ヘ、多數民衆ノ利益ヲ進メ、公共ノ福利ヲ害シナイヤウニ使ハナケレバナラナイ。經濟制度上、此ガ私有ヲ許サレテモ、別ニ道義上負フモノ、少クナイコトヲ注意スベキモノトスル。ソシテ國家モ亦タ此各人ニ於ケル土地道義ノ進ムヤウニ意ヲ用キナケレバナラス。即チ此點カラシテ見テ、人ガ或度以下ノ小ナ土地ヲ有ツノハ社會上他人ノ利益ヲ害スルコトガ少イケレドモ、アマリニ大ナ土地ヲ有ツニ於テハ、直接間接ニ多クノ人々ニ迷惑ヲカケ社會利益ヲ損スルノ傾ガ大イノデアアル。カクテ土地ノ累進課稅ガ此土地ニ於ケル所有者

ニ、其道義ヲ反省セシメルノ手段トナリ、此土地道義ヲ維持スルコトニ貢獻シ得ル。

第二段 土地累進課稅ノ方法

土地累進課稅ノ理由ハ上ノ如シトシテ、次ギニ之ガ課稅方法ニハ色々アル。

(一) 普通又ハ固有ノ累進ニ依ルモノ、即チ課稅標準タル收益、収益能力、又ハ地價ノ金額ノ大小ニ依リ差等課稅スルモノ、

(A) 其單純ナルモノ——ニモ詳シクイフト色々ノ方法ガアリ、其中ニテモ恐ラクハ、

(イ) 少キ段階ニ於ケル超過累進トスルノガ(註一五)、一番公平デアリ且ツ遁脱ヲ少クスル所以ノモノデモアル。ガ此外ニ、

(ロ) 各階級ノ課稅標準ニ、各一定稅金額ヲ課スルコトモ出來、

(ハ) 其各階級ニ屬スル各課稅標準金額ノ全キ額ニ、各別ノ稅率ヲ適用スルコトモ出來ル

シ(註一六)、

(ニ) 各級ニ於ケル各ノ課稅標準カラシテ各級別異ノ控除金額(課稅標準大ナルホド小イ控除額ヲ定メテ)ヲ控除シテ其殘高ニ一率ノ稅率ヲ適用スルコトモ出來ル(註一七)。或ハ、

(ホ)各級ノ各課税標準ニ、各級別異ノ乘率(1/10、2/10、3/10、……10/10)ヲ乗ジテ得タルモノニ一率ノ税率ヲ適用スルコトモ出來ル。

(註一五) 獨逸支分邦中ノ普魯西ニ於テ、其ノ農用地ニ一九二七年法ニテハ地價十萬馬克マデノニハ、其第一ノ一萬馬克ニハ一十馬克ニツキ十布、次ノ三萬馬克ニハ一十馬克ニツキ十五布、次ノ六萬馬克ニハ一十馬克ニツキ二十布、十萬馬克以上ニテハ、其超過額ニ對シ一十馬克ニツキ二十五布トス。へつせんニテハ、一九二五年法ニ依ルト、建物及附屬土地等ハ、其價ノ百馬克ニツキ三十六布、其他ノ土地ニアリテハ、五萬馬克以下ニ百馬克ニツキ二十四布、五萬乃至十萬馬克ノ部ニハ百馬克ニツキ三十六布、十萬馬克以上ノ部ニハ百馬克ニツキ四十布トシ、二萬馬克以下ノ財産ニテハ特ニ百馬克ニツキ二十布ニ減ズ¹⁷⁾

たすまにあニテハ、一九〇二年法(せりぐまんニハ一九〇二年トアルガ、みるすニハ一九〇五年トアル)ニテハ、五千磅以下ノ土地ノ不改良價値ニハ、一磅ニツキ半片、五千乃至一萬五千磅ノニハ一磅ニツキ八分五片、一萬五千乃至四萬磅ニハ一磅ニツキ四分三片、四萬乃至八萬磅ニハ一磅ニツキ八分七片、八萬磅以上ハ一磅ニツキ一片デアツタ。處ガ一九一〇年ニ其税率ヲ變更シ、二千五百磅以下ノ不改良土地一磅ニツキ一片ヲ出發點トシ、順次遞加シテ、八萬磅以上ノ一磅ニツキ二片半マデ課スルコトニシタ。¹⁸⁾

(註一六) 此段階税率ハリつべととも、あんはると(一九二五年)、一九一七年以來ノ伊太利ニ行ハレ、更ニ塊ニテハ舊時ノ課税標準ヘノ直接間接ノ附加税ノ形ニテ地租ガ行ハル、ガ、其ガうるゝん、ふおらるるるぐヲ除キ其外ノ處ニテハ此段階累進トナル。あんはるとノ一九二五—二六年法ニテハ税率ハ標準價格ノ千分二・七乃至九・〇トイフコトダ。尙最近ばいてんノ一九二六年法ニテハ土地財産ノ税ハ百馬克ニツキ二十六布トシ、一萬馬克以下ノ全額

17) Bräuer, Ertragsteuern. S. 22. Derselbe, Grundsteuer. S. 1250. Prohasel, Die Grund- und Gebäudebesteuerung. S. 101, 116.
18) Seligman, l. c. p. 95. Mills, l. c. p. 191.

ノトキハ特ニ百馬克ニツキ十五布トシ、一萬以上二萬馬克ノトキハ特ニ百馬克ニツキ二十布トスルノモ、此ニ依ルノデアル。¹⁹⁾

(註一七) にゆーじーらんどニデハ一九一三年法ニテ其地租ガ三部ヨリ成リ、其一ハ後ニイフ追加累進課税デアリ、今一ハ不在地主税、ソシテ、モーガ此ニイフモノデアル。其ハ土地ノ不改良價値ノ一磅ニツキ一片ノ普通率ヲ課シ、其ハ一千五百磅以下ニテハ五百磅ヲ控除シ、價値ノ上ホルニ從ヒ、段々ト此控除額ヲ減ジテ、二千五百磅以上ニテハ控除ヲ行ハヌトシテ居ル。ぶろいヤーニ依ルト、くいんすらんどニテハ同一比例率ニテ地價ノ上ルニ從ヒ控除額ヲ減少スルコトニヨル間接累進ニ依ルトイフガ、みるすニ依ルト其ハ疑問デアル。²⁰⁾

(B)基本税ノ外ニ追加税ヲ課スルコトニヨルモノ——ガアル。其モ、

イ)單ナル比例率ヲ追加税トシテ課シ、基本税ト相待ツテ初メテ累進トナルモノガアリ

(註一八)

ロ)追加税自身ガ累進トナリテ、基本税ト相待ツテ二重ニ累進トナルガアル(註一九)。前者ハアマリニ簡單ニ過ギルシ、後者ハ又、アマリニ複雑ニナリ過ギルトイフ誹ヲ免レヌ。全體上、矢張り前ニイフタ超過累進ガ勸メラル。

(註一八) 南濠洲ニテハ、土地ノ不改良價値ニ、一磅ニツキ半片ヲ正常ニ課税シ、其外ニ、五千磅ヲ超ユル土地ノ不改良價値ニ、一磅ニツキ半片ノ追加税ヲ課スル。²¹⁾

(註一九) ぼーらんどニテハ、一九二三年以來、地主ハ一稅區内ニテ其モツ土地ノ租稅義務額ガ五十三づろちー以上

19) Bräuer, Ertragsteuern. S. 22-23. Derselbe, Grundsteuer. S. 1250. 1251. Prohasel, a. a. O. S. 95, 111. Loewenfeld, Die österreichischen Steuern. S. 142.
20) Jensen, l. c. p. 432. Bräuer, Ertragsteuern. S. 22.
21) Seligman, l. c. p. 94. Mills, l. c. p. 146.

ノトキニハ、累進追加税ヲ課セラル、コトニナリ、五十三乃至十七・六づろち一ニテハ一般水準ノミヲ課セラレ、十七・六づろち一以下ニテハ二割控除ニ初マリ、四・四づろち一ニテ最高五割マデ控除ヲ許シタ。處ガ一九二四年法ニテハ更ニ之ヲ改正シ、今日ニテハ百〇六づろち一以上ニノミ累進追加税ヲ課シ、三十五・二〇づろち一乃至八・八〇づろち一ニテハ二割ヲ宥恕シ、八・八〇づろち一以下ノニ五割ヲ宥恕スル。即チ三十五・二〇乃至百〇六づろち一ニ水準率ガ課セラル、ソレカラ百〇六づろち一以上ニ於ケル累進追加税ハ、

一〇六——一七六づろち一	正常率ノ一〇%、追加
一七六——五二八	二〇%追加
五二八——一二三二	三〇%追加
一二三二——二六四〇	四〇%追加
二六四〇——四三九八	五〇%追加
四三九八——六一五八	六〇%追加
六一五八——八七九六	八〇%追加
八七九六、以上	一〇〇%追加

トイフノデアル²²⁾

米國おくらはまノ一九〇八年ノ累進地租ハ、六百四十元一カ一以上ノ大土地所有ニ對シテ、通例ノ不動産税ノ追加税ヲ課スルモノデアル。ソシテ其ハ土地ノ改良部ヲ除イタモノニ課セラレ、其ハ又、

六四〇、——一、二八〇、元一カ一	平均課税價值弗……此ノ如キ超過ノ百分一ノ四分一
一、二八〇、——三、〇〇〇、……	此ノ如キ超過ノ百分一

三、〇〇〇、——五、〇〇〇、……同右ノ百分二
 五、〇〇〇、——一〇、〇〇〇、……同右ノ百分五
 一〇、〇〇〇、——二五、〇〇〇、……同右ノ百分十
 ソシテ平均課税價值ハ、一エ一カ一ニツキ二十弗トシ、土地ノ三百二十五元一カ一ハ凡ベテノ場合ニ此稅カラ免ゼラル、カラ、此稅ハ都市ニハ殆ンド適用ハナイ²³⁾
 次ギニくいんすらんどニテハ、正常地租ノ外ニ、二千五百磅以上ノ地價ニ追加税トシテ超過累進ヲ課シ、其ハ二千五百乃至三千磅ニ、一磅ニツキ一片、三千乃至四千磅ニツキ一片半、四千磅以上ニ一磅ニツキ二片トスル²⁴⁾
 ソレカラにゆーじーらんどノ一八九一年法ニテハ五千磅以下ノ價值ニテハ一磅ニツキ一片ノ普通率ガ課セラレ、其以上ノニハ各級ニヨリ八分ノ一片ツツツ増加シタル追加税ヲ課シ、二十一萬磅以上ノ土地財產ニテ二片四分三ヲ拂フコトニナル。即チ其追加税ハ

五千——一萬磅	八分一片
一萬——二萬磅	八分二片
二萬——三萬磅	八分三片
三萬——四萬磅	八分四片
四萬——五萬磅	八分五片
五萬——七萬磅	八分六片
七萬——九萬磅	八分七片
九萬——十一萬磅	一片
十一萬——十三萬磅	一片八分一

23) Seligman, l. c. p. 116-117.

24) Bräuer, Ertragsteuern. S. 22. Mills, l. c. p. 126.

22) Bräuer, Ertragsteuern. S. 22. Derselbe, Grundsteuer. S. 1251. Taylor, Finanzpolitik und Steuersystem der Republik Polen. S. 215-216.

十三萬——十五萬磅	一片八分二
十五萬——十七萬磅	一片八分三
十七萬——十九萬磅	一片八分四
十九萬——二十一萬磅	一片八分五
二十一萬磅及以上	一片八分六

但シ土地改良部ニハ比例率ノミヲ課シ、累進ハ不改良部ニノミ課セラレル。一九〇三年ニ此累進追加税ガ下ノ方ニテ低減シ上ノ方ニテ引上ゲラレ、十六分一片ニ初マリ三片ニ至ルコトニナツタ。一九〇七年ニハ更ニ四萬磅以上ノ處ニテ税率ヲ引上ゲ、一九一〇年ニハ一層ノ増率ヲ行ヒ、一九一三年ニハ此國ノ地租ガ三部ヨリ成ルコトニナリテ、其一部ガ此ニイフ追加税デ、五千磅ヲ超ユル土地財産ノ一磅ニツキ一片ノ三十二分一ニ初マリ、段々増シテ、二十萬及以上ニテ一磅ニツキ五片六分五ニ至ルモノトナツタ。²⁵⁾

(二) 特殊累進ニ依ルモノ

(A) 土地ノ管理方法ノ相違ニ依ル差等課税——

- (イ) 自作ト小作トヲ區別シテ自作ヲ小作ニ比シテ輕課スル方法(註二〇)、
- (ロ) 在住地主ト不在地主トヲ區別シテ在住地主ヲ不在地主ヨリモ輕課スル方法(註二一)

(註二〇) るめにあニテハ自作獎勵ノ爲メ、小作地ヲ自作地ヨリモ高ク課税シ、所有者ガ自作スルトキハ五%、所有者ガ自國ニ在住シテ他人ニ其土地ヲ貸貸スルトキハ六%ヲ課ス。くいんすらんどニテモ、土地所有者自身(不在地主、會社ヲ除ク)カラ農業、乳産、牧畜ニ用キラル、土地ハ特別宥恕ヲ受クル。²⁵⁾ 我邦ニテモ義務者(法人ヲ除ク)ノ

25) Seligman, l. c. p. 95-97. Jensen, l. c. p. 432.

26) Bräuer, Ertragsteuern. S. 22. Kleinwächter, a. a. O. S. 148. Mills, l. c. p. 126.

住所都市町村及其隣接市町村内ニ於ケル田畑地價ノ合計金額、其同居家族ノ分ト合算シテ二百圓未滿ナルトキ田畑地租ヲ免除スル(小作ニ附シタ田畑ヲ除ク)トナツテ居ル。ノモ同趣旨ダ。

(註二一) るめにあニテハ、土地所有者ガ自國ニ在住シテ他人ニ貸貸スルトキハ六%ヲ課スルガ、不在者即チ外國在住ナルトキハ其二倍、即チ一二%ヲ課スル。²⁷⁾ 南濠洲ニテハ、一年以上不在外國ニ在ル不在地主ノ場合ニ二割ノ追加税ヲ課スルコト、シ、²⁸⁾ にゆーじーらんどニテハ、三年以上不在ナル者ニ二割ヲ追加課税シタガ、一九〇三年ニ此年限ヲ改メテ一年トシ、追加ノ割合ヲ五割ニ引上ゲタ。一九一〇年ニハ年限ヲ更ニ改メテ、四年間ノ少クトモ半分不在ナルモノトシ、一九一三年ニハ、地租ノ第三部トシテ不在地主ニハ累進追加税ヲ五割ダケ追加課税スルコト、シタ。²⁹⁾ 濠洲聯邦ノ地租ハ不在地主ト在住者トニヨリテ率ヲ別ニスル。其一九一四年法ニ依レバ(1) 在住者ニハ課税價值ガ七萬五千磅ヨリモ大デナイトキニハ、其第一ノ磅ノ税率ハ $\frac{1}{18750}$ 片トシ、其課税價值一磅ヲ増ス毎 $\frac{1}{18750}$ 片ツツ加ヘル。デ税ノ平均率ノ計算ノ爲メノ公式ハ $R = 1 + \frac{1}{18750} \frac{V}{V}$ 片 $V =$ 課税價值ノ磅

(2) 不在者ノ場合ニハ課税價值ガ五千磅ヨリモ大クナイトキニハ税率ハ一磅ニツキ一片トシ、五千磅ヨリモ大イトキニハ、一磅ニツキ一片ノ率ガ第一ノ五千磅ニ適用セラレ、其上ノ額ニハ前ノト同一ノ累進率ガ課セラレル。デ、カ、ル額ニ於ケル平均税率ノ計算ノ公式ハ $R = 2 + \frac{E}{18750}$ 片 $E =$ (五千磅ヲ超ユル超過額) トアル。³⁰⁾

(B) 土地ノ用法ノ相違ニ依ル差等課税

- (イ) 利用促進ノ爲メノ特別輕税
- (1) 一定ノ利用情態ヘノ特別輕税(註二二)
- (2) 利用ノ遲速ニヨリ其速ナリシモノヘノ特別輕税(註二三)

27) Bräuer, Ertragsteuern. S. 22. Kleinwächter, a. a. O. S. 148.
 28) Seligman, l. c. p. 94-95. Shirras, P. f. p. 214. Nitti, l. c. p. 32.
 29) Seligman, l. c. p. 95-97. Jensen, l. c. p. 432. Nitti, l. c. p. 33.
 30) Mills, l. c. p. 235.

(ろ) 抑壓ノ要アルモノニ對スル特別重税、

(1) 奢侈用ノ土地ヘノ重税(註二四)、

(2) 不利用土地ヘノ重税(註二五)、

(註二二) くいんすらんどニテハ、一九一六年法ニテ一般地租ノ上ニ改良地ニ地價一磅ニツキ二片ノ追加税ヲ課スル。(反面ニ改良地ハ輕税トナル)るめにあニテハ森林ヲ輕税シ農地ヲ之ヨリモ重ク課ス³¹⁾。我邦ニテ土地ノ種類ニヨリ宅地、田畑、其他ニテ區別シタ税率ヲ適用スルノハ恐ラク或モノヲ宥恕スルノデハナク、法定課税標準ノ實際ニ近接スル度合ノ大小ヲ見テ差等シタモノデアラウ。但シ我邦ニテモ、官有ノ水面ヲ埋立テ又ハ干拓シ民有ニ歸シタル土地、耕地整理ノ施行ニヨリ其地域内ノ國有ノ森林原野又ハ荒蕪地ヲ開拓シテ第一類地トシタルトキ、國有ノ水面ヲ埋立テ又ハ干拓シ民有地トシタルトキ、造林地ナドニ一定期間免租スルノハ此ニイフ利用促進ノ爲メノ輕税ノ一方法デアル。

(註二三) 前出註一四參照。

(註二四) 西班牙ニテハ、奢侈用地(狩獵地、保養地等)ニハ、一般地租ノ上ニ、追加税ヲ課スルトイフコトダ³²⁾。尤モ獨逸ニテハ「すぼると」用ノ土地ヲ却ツテ減免スル例ガアル。例之、あんはるとニテハ遊戯場(すぼると)とぶれつ(つえ)ヲ免税シ、ぶらうんしゆわいひニテモ、運動及すぼると協會ノ土地(此目的ニ專ラ用立ツ所)ヲ全ク又ハ一部免税スル³³⁾。

(註二五) 前出註一三參照。

(C) 土地ノ等級ニ依ル差等課税——此ハ地租ヲ土地ノ何等カノ價值ノ大小ニ依ラズ、單ニ

土地ノ面積ノ大小ニ依ツテ課スルガ如キ場合ニ、之ニ差等ヲ附スル爲メ土地ニ等級ヲ分クルノデアツテ全ク例外的ナル粗ナル課税方法ニ屬スル(註二六)。

(註二六) 此ガ露國ニ現ニ行ハレテ居ル。此國ノ都市區ニ課セラル、地代税ガ、其都市ノ行政上ノ重サ、人口ノ密度、商工業ノ發達、交通事情、近接農業地ノ收益能力ニヨリテ各都市ヲ十級ニ分チ、或都市中ノ土地ハ凡ベテ同一率ヲ課シ、其率ハ面積ニヨリ、其近接農業地ノ平均收益能力ヲ考慮シテ定メラレル。其一九二七年法ニ依ルト、一平方めーとるニツキ左ノ税ヲ課ス³⁴⁾(こべつく)。

第一號地	〇、〇三	第二號地	〇、〇六
第三號地	〇、一〇	第四號地	〇、一五
第五號地	〇、二〇	第六號地	〇、二五
第七號地	〇、三〇	第八號地	〇、三五
第九號地	〇、四五	第十號地	〇、六五

(D) 救濟ノ爲メノ差等課税——トイフノハ自然的ノ變災ニヨリ不利ヲ被リタルモノ又ハ法律上ノ拘束ニヨリ不利ノ境ニ置カル、モノニ特ニ宥恕ヲ與フルノ趣旨ニ出ヅルモノデアアル(註二七)。

(註二七) 例之、ぶらうんしゆわいひニテ、一九二七年法ニテ普通ノ土地及建物ノ税率ハ課税標準ノ千分三、ダノニ、全部又ハ一部、國ノ住居強制法ニ從フモノニハ千分二・四トイフ少シク輕イ率ヲ課スル³⁵⁾。我國ニテ砂防法ニヨ

34) Bräuer, Grundsteuer. S. 1250. Haensel, Die Finanz- und Steuer-
verfassung der Union der sozialistischen Sowjet-Republiken. S.
140-141.

35) Prohasel, a. a. O. S. 120.

31) Mills, l. c. p. 126. Bräuer, Ertragsteuern. S. 21-22.

32) Bräuer, Ertragsteuern. S. 22.

33) Prohasel, a. a. O. S. 94, 118.

リ一定ノ行爲ヲ禁止又ハ制限セラレ、土地ヲ全免シ、荒地、災害又ハ天候不順ニヨリ收穫皆無トナルモノヲ一定期間免租スルガ如キモ同一趣旨ノモノデアル。

結 論

以上要之、地租ノ稅率ハ比例トイフコトガ可ナリ廣ク人ノ頭ヲ支配シテ居ルケレドモ、熟考スレバ地租ニモ累進ヲ採用スベキ理由ガ能力原則上ニモ、生産及社會政策上ニモ、將タ道義上ニモ存スルトイフヲ見出スシ、ソシテ既ニ之ヲ採用シタ先例ガ色々ノ形式ニテ存在シテ居ルノダカラ、今、我國ノ地租ヲ改正スルナラバ、此點ヲモ考究シテ相當ニ之ヲ取入レテハ何ウカト思フ。

第五編 營業稅ニ於ケル累進課稅

緒 言

私ハ別ノ編ニテ、百貨店稅ニ關聯シテモ一般營業ノ累進課稅ヲ説イテ居ル。政府モ一兩年前ニ營業收益稅ノ改造ヲ企テ、下級者ノ處ニテ減稅ヲ行フテ累退稅トイフベキモノトシヤウトシタ。其カラ見テモ何程カ我國ニテモ、時勢ガ營業課稅ニ累進ヲ勸メテ居ルヤウデアル。處ガ古クカラシテ、營業稅ハ本來、收益稅デアリ、物稅デアツテ、隨ツテ此ニハ比例率ガ適當デ、累進率ハ之ニ適セズトノ考ガ行ハレテ居リ、即チ累進營業課稅ニ反對ノ勢力ガ相當ニ強イ。併シ時勢ノ變ガ益々、此ニ累進ヲ要求シテ居リ、ソシテ此ニ有利ナル根據モ見出サレルシ、之ガ實例モ求メテ得ラレルノデモアルカラ、之ヲ説クノハ、我國ノ時需ニモ合スルト思フノデ、敢テ之ニ關スル注意ヲ引クベク、茲ニ之ヲ説イテ見ル。

第一段 營業累進課稅ノ根據

營業ニ於テ累進課稅ノ至當ナル所以ノ理由ハ、之ヲ二ノ方面ヨリ説クコトヲ得ル。一ハ消極的デ、他ハ積極的ノモノデアアル。

(一) 消極的根據——比例課稅ノ否定

(A) 比例營業課稅ノ理由——營業稅ニアリテハ、營業ヲ各別的ニ、物的ニ見テ課稅スルモノデアリ、其レダケニ現ハレタ能力ヲ課スルモノデ、持主ノ營業以外ニ於ケル凡ベテノ能力ヲ人的ニ、綜合的ニ課スルモノデナイカラ(註二)、其能力ハ等差ヲツケ難イノデアリ、隨フテ凡ベテ無差等、比例課稅スルノガ至當デアリ(註三)、此ニ其ノ例之、收益(其他ノ標準ニ依ルコトモ出來ルケレドモ、最適切ナノハ收益ダトシテ)ニ累進率ヲ課シテハ却ツテ不公平ナルコトニモナル(註三)。例之、十萬圓ノ收益ヲ舉グル營業ノミカラ所得ヲ舉グル甲トイフ人ト、五千圓ノ收益ヲ舉グル營業ヲ有テ、併乍ラ、別ニ百萬圓ノ收益ヲ舉グル乙トイフ人ト、ノ間ニ、單ニ營業收益ノ大小ノミカラ見テ、甲ヲ重イ率ニテ其營業收益ニ課稅シ、乙ヲ輕イ率ニテ課稅シテハ却ツテ不公平デアリ、斯カル場合ニ營業收益ニ課稅スルトシテハ、累進トイフ人工的ニシテ而カモ不公平トナル稅率ヲ採ルヨリハ、ムシロ自然的ナル單純ナル比例稅率ヲ採ツタ方が、一層ニ公平ダトイフコトガ出來ル。

(註一) 例之。こんらどハ、收益稅ニテハ、人ガ、拂フ所ノ人格ヲ全く無視シテ、専ラ經濟、又ハ經濟スル物體ニ止マルトイフ。此ノコトハ廣ク認メラレテ居ルコトデアアル。

(註二) 例之、へつけるハ、比例ノ適用區域ハ主トシテハ、收益稅ダトイフ。²⁾

(註三) (1) 營業稅ナドノ如キ收益稅ニハ累進ガ適當ナラズトイフモノ——例之、しえふれーハ、唯ダ一般稅(一般所得及財產稅)ニハ累進課稅ガ實行スベキモ、(營業稅ナドノ如キ)特別稅ニハ此ガ實行スベカラズト爲シ、ろつつモ給付能力ノ觀察點ヨリスル累進ノ辯護説ハ、收益稅體系ニテハ頗ル僅カシカ當ラヌトイヒ、べらふえるですモ、收益稅ハ累進稅率ノ合理的ノ適用ニ殆ンド機會ヲ與ヘズト爲ス。めるつあーモ、此種ノ課稅(收益稅)ニテハ、累進稅率ヲ採用スルコトガ可能デナイトイヒ、につちモ、直接物稅ニテハ、累進ヲ期待セズト爲シ、えーべるひハ、古キ收益稅(即チ主トシテ總收益稅カ、又ハ之ニ近カツタ)ニテハ、累進稅率ガ適用シ得ナカツタ。何ゼトナレバ總收益ハ、實際ノ給付能力ノ適當ナル面影ヲ與ヘナイカラトイフ。³⁾

(2) 累進ノ此ニ行ハレザルコトヲ其ノ缺點トシテ指摘スルモノモ少クナイ。——例之、ちすかハ、收益稅ノ一缺點トシテ其本質上、累進ノ採用シ能ハザルコトヲ舉ゲ、つしんすきーモ、收益稅ノ缺點ハ、累進ノ行ハレ得ヌ點ニアリト爲シ、じえんせんモ、營業稅ノ重大ナル故障ハ、累進原則ノ容易ニ適用サレナイコトダトイフテ居ル。⁴⁾

(4) 源泉課稅(見様ニヨリテハ收益稅ハ所得稅ノ綜合課稅ニ對シテ源泉課稅ダトイフ特色ヲモツ)ニテハ累進ノ行ハレ難キコトヲ説クモノモ頗ル多イ。——例之、せりぐまんハ、源泉課稅所得稅ハ、累進ノ採用ニ、頗ル大ナ障礙ヲ與フト爲シ、はんたーモ、源泉ニテ所得ヲ課稅スルコトノ重大ナル故障ハ、累進ヲ適用スルノ困難ニアリト爲シ、ちすかハ、源泉課稅主義ニテハ、租稅ヲ經濟的給付能力ニヨリテ段階ツケルコトガ、領收者課稅主義ノヤウニハ十分且ツ精密ニ實行シ得ヌ。隨フテ此ニテハ固有ノ意味ニ於ケル累進ハスペテ排除セラルト爲シ、ちーつえるモ、部分

1) Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 31.
 2) Heckel, Fw. I. S. 185.
 3) Schäffle, Steuern. B. T. S. 120. Lotz, Fw. S. 252. Bela Földes, Fw. 2 Aufl. S. 354. Melczer, Fw. S. 54. Nitti, Principes de science des finances. (traduits par Freund) I. p. 386. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 195.
 4) Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 136. Tuschinski, Fw. S. 84-85. Jensen, Public finance. p. 341.

所得ノ確知ニ原則上制限セラル、稅ハ、受領者主義ニ從テ全部所得ノ課稅ノヤウニハ有效ニ、累進ニ從テ成形スルコトハ不可能ダト爲ス。⁵⁾

(B) 其否定ノ理由——營業稅ハ物稅デアリ收益稅デアリ、營業ヲ物的ニ、箇別的客觀的ニ見テ課スルモノダカラ、比例デナクテハナラヌトイフノハ、實ハ捉ハレタル皮相ノ見デアル。營業稅ガ既ニ純益課稅トナレバ尙更ダガ、多少、資本等、外形標準ニ依ルトキニテモ、營業ハ物ノミニテハ收益ヲ舉ゲズ。人ニ待チ、人ニカ、ルコトノ大ナルモノデ、隨フテ此稅ガ單ナル物稅、收益稅トイフヨリハ、何ホドカ人稅ヲ加味シ、所得稅分子ヲモ有ツモノトシナケレバナラス(註四)、隨フテ此稅ニテ、營業者ノ營業以外ヨリ舉グル收益ヲ考慮セズトシテモ、其營業カラ生ズル收益ノミニ就キテモ、其大小トイフモノニ、營業者ノ人的能力ガ多少現ハレテ居リ、其收益ノ一層大イノハ、一ニハ其營業者ガ一層大ナ資本ヲ此ニ投下シ得タトイフコトニカ、リ、又一ニハ、彼ガ一層大ナ技能ヲ有ツタコトニカ、リ、或ハ又、一層有利ナ機會ヲ擱ミ又ハ之ニ惠マレタコトニカ、ルノデアリ、其レダケニテ一層大ナ收益ヲ有ツ者ニ、小收益者ヨリモ一層、絶對的ノミデナク、相對的ニモ大ナ能力アリトシテ良イ。然ルニ論者ノヤウニ、此點ヲ無視シテ、營業收益ノ大小ニ拘ラズ、平等、

5) Seligman, The income tax. 2 ed. p. 38. Hunter, Public finance. p. 304. Tyszka, a. a. O. S. 179. Dietzel, Englische und preussische Steuerveranlagung. S. 26.

比例ノ率ヲ課シテハ、却ツテ不公平ナモノトナラナケレバナラナイ。勿論營業課稅ニテハ、營業以外ノ收益ノ現ハレナイ爲メニ、營業者ノ全キ人的能力ハ判ラヌトイフ弱點ガアリ、隨ツテ所得稅ト同一度ノ累進ハ過ギテ居ルデアラウケレドモ、少クトモ此營業收益ニ現ハレタバケノ半バ物的ニシテ半バ人的ナル能力ヲ見テ、或度ノ累進課稅ヲ爲スニハ少シモ躊躇スルニ及バナイ。

(註四) 例之、くらいんうえひたーハ、營業稅ハ純收益稅デナクシテ、收益稅ト人稅トノ中間ニ立ツモノトス。えーべるひモ、營業利益ハ大ニ、企業者ノ人ニカ、ルト爲シ、へるべんすたいんモ、各ノ營業ハ、其最小ノモノニテモ、通例、物體(投下及運轉資本)ヲ、更ニ經濟人ヲ前提トスル。此ニノ元素ガ互ニ補充スルトイフ。⁶⁾

(二) 積極的根據——

(A) 能力標準——

(イ) 純益ノ大小——同一種營業ヲ假定シテ、一層大ナ純益ヲ舉グル者ハ、一層小ナ純益ヲ舉グル者ニ比シテ、其營業純益ニ關スル限り一層能力が大デアリ、絶對的ノミナラズ、相對的ニモ大デアアル。他ノ關係ヲ考慮ニ入レルトキニ反對トナリ得ルトシテモ、之ヲ暫ラク別トスレバ確カニサウデアアル。又大體カラ見テ、ソシテ租稅事項ニハ一般ニ此大體觀ヲ

6) Kleinwächter, Fw. S. 157-158. Eheberg, a. a. O. S. 258. Helpenstein, Stellung und Wesen der Gewerbesteuer. S. 34.

許スガ、之カライフテ、大純益ヲ舉グルホドノ大營業ニハ、小純益ヲ舉グル小營業ニ比シテ比較的富メル者ガ多ク關與シテ居リ、小營業ニハ富者ヨリハムシロ多ク貧シキ者ガ關與シテ居ル。隨フテ其純益ノ大小ニ應ジテ累進課稅スルコトハ大體ニハ公平ニ合フテ居ル(註五)。尤モ法人營業ヲ見ルトキニハ、ソシテ之ヲ簡人ノ共同營業ノ手段ト見ルトキニ、大會社ニ貧乏人ガ關與シ、小會社ニ富者ノ關與スルコトガ少カラズシテ(註六)、法人營業ノ累進課稅ヲ否定スル根據ガ強イコトニハナルガ、此トモ大純益ヲ舉グルホドノ法人ハ割合ニ多ク富者ノ掌中ニ收メラレ、小純益ヲ舉グル法人ハ比較的ニ貧シキ者ノ手ニ歸スル傾ガアルトセラレル。何レニセヨ、營業ニ對スル累進課稅ハ、之ガ課稅標準ニ純益ヲ採用シテカラ主トシテ注意セラレタモノデアリ(註七)、此ガ外形標準ニ依ラレタ時代ニハ、何ウモ比例率ノ外ナシトセラレタモノデアル。

(註五) ふいすちんぐハ、増加スル收益ト共ニ、利益及給付能力ノ度ガ増加スルカラ、收益稅率ノ累進的成形成ガ勸メラルト爲シ、こんらーどモ、純收益ノ高サニ依ル營業稅ノ穩カナル累進ガ正當ノヤウダト爲シ、へつけるモ、收益稅ガ所得稅ノ構成材料ヲ利用スルダケニテハ、此ガ齊シク、少クトモ一部、累進ヲ利用シ得ル(營業稅、資本利子稅)ト爲シ、えーべるひモ、人ガ近頃、社會感情ノ壓迫ノ下ニ、收益稅體系ヲ有ツ國ニテモ、累進稅ヲ採ツタトキニ、此事ハ唯ダ、人ガ此收益稅ノ各個ノモノヲ、負擔控除、自己申告ナドニヨリテ、部分所得稅ニ變形シ、且ツ相

7) Bastable, Public finance. 3 ed. p. 461.

互關係ニ置イタコトニヨリテ可能トシタト爲ス。

(註六) セリぐまんハ、小會社ガ少數ノ株主カラ所有セラレルコトノアリ得ルニ、大ナ又ハ一層成効シタ法人ノ株主數千、數百ノ簡人ノ間ニ分配サル、コトガアリ得ルト注意シテ居ル。

(註七) ぶろいヤーハ、此租稅形式(收益ト資本トヲ主タル課稅標準トスル)ニ於テ、累進ノ原則ガ、既ニ割合ニ古クカラ採用ヲ見出シタトイフテ居ル。尙前註五、へつける、えーべるひ參照。

ロ業種ノ相違——同額ノ收益トシテモ、營業ノ種類ノ異ルトキニ、其處ニ、資産的要素ト勤勞的要素トノ働キノ割合ノ相違ガアリ、隨ツテ能力ニ相違ヲ生ジ、隨ツテ又此間ニ差等課稅ヲ至當トスルコトニモナル(註八)。此モ亦タ一種ノ累進課稅デアル。但シ此ノ二元素ノ働ク割合ハ精密ニイフト非常ニ複雑ナルモノトナリテ、之ニヨル差等課稅ハ殆ンド實行不可能ニモナル(註九)。之ヲ採用スルトスレバ大雜把ナ分類シカ行ハレナイ。

(註八) へつけるハ、營業所得ノ成形成ニ於テニ成分方頗ル異リタル度ニテ干係スル、或營業ニテハ主成分ハ勞働報酬デアリ、他ノ營業ニテハ資本利得ダト爲シ、えーべるひモ、營業ノ性質ニヨリテ或ハ此要素、或ハ彼ノ要素(勞働收益、資本收益、企業利得ノ中ノ)ガ一層多ク前面ニ現ハレ、小經營及勤務營業ニテハ、收益ガ勞銀ニ近ヅキ、大經營ニテハ資本ノ協力が主トシテ前面ニ現ハルト爲シ、くらいんうえひたーハ、營業ノ種類ニヨリテ、財産ノ大サガ異ツタ重サヲ有ツ。例之、煙突掃除人、屋根葺、室内塗師、理髮師ナドハ全ク財産ヲ前提トシナイカ、又ハ全ク重要ナラザル度ノ財産ヲ前提トスル。然ルニ他方、例之、指物師、錠前屋、今日ノ裁縫師等、及ビ凡ベテノ大經營ノヤウニ或營業資本ナシニハ營マル、コトノ出來ナイ營業ガアルトイフ。

8) Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 391. Conrad, a. a. O. S. 164. Heckel, a. a. O. S. 186. Eheberg, a. a. O. S. 195.
 9) Seligman, Progressive taxation. 2 ed. p. 317.
 10) Bräuer, Ertragsteuern. (Handbuch der Fw. V-I-A.) S. 47.
 11) Heckel, a. a. O. S. 287. Eheberg, a. a. O. S. 258-259. Kleinwächter, a. a. O. S. 158.

(註九) ふおつけハ、恰モ營業ニテハ、有基所得、無基所得ノ間ノ區別ニ、稅率ノ差別ニヨリテ適應スルノ不可能ガ現ハルル。何ゼトナレバ財產ガ勞働ニ對シ營業ニ干與スル度合ノ限ナキ差等ニ於テ、營業ノ各ノ種類ノ爲メニ、實ニ各個ノ營業ノ爲メニ、特段ナル稅率ヲ選マナクテハナラヌコトニナルカラトイフ。¹²⁾

(ハ) 企業形態ノ差別——即チ同一種同額純益ノ營業トシテモ、法人營業カ箇人營業カニヨリテ或度マデ能力ニ相違アリ、隨ツテ此間ニ差等課稅、即チ一種ノ累進ガ行ハレ得ル(註一〇)。其ハ法人ニテハ箇人ニ於ケルヨリモ、資産的要素ガ一層多ク働クコト、並ニ法人課稅ガ結局、箇人ニ歸スルトシテ、其ガ間接ノ負擔トナルコトカラシテアル。

(註一〇) くらいんうえひたーハ、營業稅ニテハ、會社、特ニ株式會社(固有ノ大經營ヲ表ハス所ノ)ガ箇人企業ヨリモ一層強ク負擔セシメラル、ダケニテ、或累進ガ存ストイフ。¹³⁾

(ニ) 資本ノ大小——ニヨリテモ或度マデ能力ニ差等ヲ認メシメル。大資本ノ營業ハ絕對的ノミナラズ相對的ニモ小資本ノ營業ヨリモ能力大ナリトスル。其ハ資本ガ一層大ナルトキニ一層大ナ、資本ノ割合以上ニモ大ナ收益ヲ舉ゲ得ルノ可能性アルノミナラズ(註一一)、大營業ニテハ小營業ニ比シテ一層多ク、資産的要素ノ働クモノデアアルカラデアアル(註一二)。カクテ純益ノ大小ノ外ニ、或度マデ資本ノ大小ヲモ差等課稅ノ標準トシ得ルコトニナル(註一三)。

12) Vocke, Fw. S. 307.
13) Kleinwächter, a. a. O. S. 112-113.

(註一一) こんらーどハ、企業ノ大サト共ニ、利益ガ其割合以上ニモ増進スルヲ例トスル。隨ツテ倍ダケ大ナ營業ハ純益ニ於テ二倍以上ヲ前提セシメルトイフ。¹⁴⁾

(註一二) へつけるハ、小ナル且ツ最小ナル營業ニテハ、營業收益ハ主トシテ勞働報酬ニ關スル。中企業ニテハ、二ノ要素ガ全體上、同重サヲ有テ、企業ノ大サ及範圍ト共ニ、資本ノ勢力ガ増加シ、結局、最大ノモノニテ決定的要素トナルト爲シ、ろつつモ、特ニ小經營ニテハ、營業收益ガ經營持主ノ勞働ニ歸スベキモノダト爲シ、つしんすき一ハ、經營ノ範圍ニヨリ、一ノ成分又ハ他ノ成分(勞働收益、資本收益、企業利得ノ)ガ主トナルト爲ス。¹⁵⁾尙前註八、えーべるひ、くらいんうえひたー參照。

(註一三) なたんぶハ、此辯護ガ、營業ノ、資本ニヨリ計算セラレテ其大サニ依ル累進課稅ノ爲メニ近頃十分ニ進メラレタトイフ。¹⁵⁾

(ホ) 所在地區ノ大サ——純益ノ大小ニ依ル場合ニハ問題トナラヌケレドモ、外形標準ニ依ル場合ニハ、營業場所在ノ地區ノ大小モ亦、收益ニ大小ヲ生ゼシムルカトナリ、隨フテ差別課稅ノ標準トナル(註一四)。併シ此ニハ反對ノ理由モ成立チ易イノデ、少クトモ精密ナル標準トシテハ利用シ難イ(註一五)。

(註一四) ろつつハ、各箇ノ營業ニトリテ所在場處ガ有力ナル役目ヲ働クト爲シ、べらふえるですモ、住處地ノ經濟的重要即チ重要ナル交通ヲ有ツ大都市ニ於ケル企業ハ、小ナル不重要地ノモノヨリモ、通例、一層良キ成績ヲ舉グルト爲シ、くらいんうえひたーハ、事情ニヨリテハ、或營業ノ營利力ニトリテハ存在場處ガ決定的ダ。例之、村ノ裁縫師、村ノ靴屋ハ、大都市ニ於ケル一流ノ裁縫師、一流ノ靴屋トハ全ク異ツタモノダトイフ。¹⁷⁾

14) Conrad, a. a. O. S. 163.
15) Heckel, a. a. O. S. 287. Lotz, a. a. O. S. 327. Tuschinski, a. a. O. S. 94.
16) Stamp, The fundamental principles of taxation. p. 41.
17) Lotz, a. a. O. S. 327. Bela Földes, a. a. O. S. 420. Kleinwächter, a. a. O. S. 158-159.

(註一五) こんらどハ、場處ノ大サノ標準ハ重要ナモノトハ見ルベキデアルガ、確カニ單獨ノ決定的ノモノトハイ
ヘナイト爲シ、えーべるひモ、場處ガ大ケレバ一層、營業收益ガ大ナルベシトイフ考ハ、精密ナル考察ニテハ當ラ
ナイトイフ¹⁸⁾

(B) 社會政策——カラ見テハ、前記、能力原則カラ見ルヨリモ一層ニ累進課稅ヲ至當トス
ルモノガアル。即チ營業ヲ同一種ト假定シテ、一層大ナ資本ヲ有ツタ營業ハ、一層小イ資
本ヲ有ツタモノニ比シテ競争上一層有利ナルモノアルコトヲ示シ、一層大ナ純益ヲ擧ゲタ
モノハ、過去ノ競争ニ於テ一層有利デアツタコト、隨フテハ此カラ後モ一層有利ニ競争シ
得ルコトヲ示ス(註一六)。之ヲ單ナル比例課稅トシテ置イテハ、資本ノ大ナ者、力強キ者ガ
益々、其暴威ヲ振ツテ、弱小者ヲ壓例スルニ任カスコトニナル。茲ニ營業者間ノ社會政策
カラシテモ或度マデノ累進課稅ヲ辯護セシムルコトニナル。

(註一六) セリぐまんハ、法人稅ニ關聯シテ、法人ノ利得能力ガ大ケレバ大イホド、國カラ與ヘラレタ特權ガ一層價
値アルモノトナリ、且ツ小イ競争者ニ對シテ成功アル競争ヲ爲スノ機會ガ一層大クナルトイフテ居ル。¹⁹⁾

(C) 經濟政策——上カライフテ營業ノ種類ニヨリテ或モノヲ一層保護シ進捗セシメタシト
イフ事ガアリ得ル。其レダケニテモ營業課稅ノ上ニ、差等課稅ヲ行フテ良ク、此ニ一層ノ
累進ノ行ハル、根據ヲ見出ス。例之、商業ハ大體ニ於テ、工業ヨリモ儲ノ割合ニ大ナモノ

18) Conrad, a. a. O. S. 164. Eheberg, a. a. O. S. 260.

19) Seligman, Progressive taxation. p. 316.

トシテ能力一層大ナリトモ見ラレ(註一七)、此點カラ商業ヲ工業ヨリモ一層重ク課シテ良シ
トモイハレ得ルガ、其ヲ暫ラク措キ、經濟政策上カライフテモ大體ニ於テ工業ノ一層進メ
ラレタキモノガアルデアラウシ、特ニハ輸出工業、又ハ特ニ重要輸出工業ノ特ニ進メラレ
タキモノガアラウ。特ニ近頃ノ我國ノヤウニ國際貸借改善ガ重要政策トナルトキニハ、重
要輸出工業ノ特別輕稅ガ勸メラレルコトニモナル。

(註一七) べらふえるですハ、大體、商業ハ工業ヨリモ一層大ナ利得ヲ擧グルトイフテ居ル。²⁰⁾

(D) 課稅技術上(轉嫁抑制ノ爲メノ)——本來、營業稅ハ立法者ニ於テ一ノ直接稅トシテ營
業者ヲ課スル趣旨ニテ出來シタモノデアリ、此ニテ轉嫁ノ起ラザルコト、起ルコトノ出來
ルダケ少カラシト期シテ居ル。マタ此ガ轉嫁サル、トナレバ、消費者中、比較的大所
得者ヘハ此ガ差控ヘラレ、小所得者ヘ割合ニ多ク移サル、傾ガアル(註一八)。愈々以テ營業
稅ノ轉嫁ハ社會政策カラ見テモ望マシカラヌモノデアアル。然ルニ稅率カライフト、營業稅
ヲ比例ニシタ方ガ累進ニシタヨリハ一層多ク轉嫁ヲ行ハレシムル。比例ダト、此營業稅モ
ガ消費稅ト同等ニ見ラレテ、稅ヲ當然ニ營業費中ニ計算スルコトニナル。然ルニ累進ダ
ト、營業者間ニ於ケル負擔ノ度合ガ異リ、隨ツテ之ヲ消費者ニ轉嫁スルトシテモ、最小度

20) Bela Földes, a. a. O. S. 420.

ノモノヲ移スニ止マル傾ガアル。

(註一八) げーてハ、直接稅カラシテモ消費者ノ負フヤウナ間接稅トナツテ、其爲メニ、自然、更ニ小所得ガ大所得ヨリモ一層強キ度ニテ擔ハサセラルトイフ。²¹⁾

(三) 實行上特ニ考慮スベキ事項——以上ニテ營業ニモ累進課稅ヲ行フベキ理由ハ盡キテ居ルガ、サテ之ヲ實行スルニ就イテハ、豫メ注意スベキ事項ガアル。

(A) 利益原則ノ加味——上ニイフタ累進ノ理由ハ能力原則カラ出發シテ居ル。然ルニ地方稅ニハ利益原則ガ加味セラレル。其ノ限リニ於テハ累進ノ躊躇スベキモノガアル。利益關係ニテハ、大收益者モ小收益者モ平等ニ利益シテ居ルトイフヲ至當トスルカラデアアル(註一九)。併シ地方稅ニテ全ク此利益原則ノミニ依ルトイフノデナク、單ニ之ヲ加味スルニ止マルカラ、此ニテ能力原則カラ出發シタ累進ヲ全然排除スルモノデナイ。タゞ利益原則ノ加味サル、限リ、累進ヲ幾ラカ緩カニスルノガ穩當トイフコトニナルダケデアアル。

(註一九) セリぐまんハ、利益說ハ、論理上、比例ニ導キ累進ニ導カズト爲ス。²²⁾

(B) 課稅標準ノ種類——純益ノ大小ニ依ツタトキニハ、能力ノ大小ガ一番良ク表ハレテ、累進課稅ノ理由ガ強クナルガ、外形標準ニ依ツタトキニハ多少弱クナル。中ニテモ獨リ資

本ノ大小ニ依ルモノニハ、能力原則カラシテモ、社會政策カラシテモ累進ノ理由ガ成立ツケレドモ、例之、賣上高ノ如キニ依ルコトニナルト、純益ノ大小トノ關係ガ必ズシモ並行セズ、隨ツテ之ニ依ルトキニハ、ムシロ比例ヲ穩當トスルコトニナル。

(C) 遁脫ノ難易——元來ガ營業收益特ニ純益ハ捕捉難デアリ、隨ツテ遁脫易ノモノデアアルガ(註二〇)、之ニ比例ヲ課スルナレバマダ遁脫ガ少クテ濟ムケレドモ、累進トナルト、特ニ比較的大イ營業者ニテ遁脫ヲ多カラシメルトイフヲ免レナイ。累進ハ理論上ハ宜シイガ、技術上ノ此缺點ガアツテ、隨ツテハ財政收入ニモ或ハ却ツテ不利ナ結果ニモナル。尤モ、累進ノ爲メニ、比較的小イ營業者ニ於ケル遁脫ヲ少クスルトイフコトモアリ、ソシテ遁脫ノ多クナルトイフ大營業者ニハ決算公示義務アル會社法人ガ少クナイトイフコトデ、多少ノ埋合セハ得ラレル。

(註二〇) 營業收益ノ捕捉難ハ、べらふえるです、くらいんうえひたー、えーべるひ、ちすか、めるつあー、しえふれー、ばすてーぶる等々、ノ説ク所デアアル。²³⁾

第二段 營業累進課稅ノ方法

23) Bela Földes, a. a. O. S. 418. Kleinwächter, a. a. O. S. 161. Eheberg, a. a. O. S. 258, 259. Tyszka, a. a. O. S. 148. Melczer, a. a. O. S. 51. Scäffle, a. a. O. S. 185. Bastable, l. c. p. 456.

21) Gaede, Die Gewerbesteuern besonders im Verhältnis zur Einkommensteuer. S. 35.

22) Seligman, Progressive taxation. p. 301.

營業累進課稅ノ理由ハ上ノ如シトシテ、サテ之ヲ實行スルコトハ決シテ容易デハナイ

(註二一)ケレドモ大體、次ノモノガ勸メラレルデアラウ。

(註二二)えーべるひハ、累進ノ採用ハ、收益稅ニテハ、細キ色々ノ改良ニ拘ラズ、満足ナ方法デハ解決シ得ナカツ
タトイフ²⁴⁾

(一)多少適當ナリト思ハレル方法

(A)營業純益ノ大小ニヨル累進——ガ色々ノ見地カラ至當ダトイフコトハ、上ニイフタ通
リデアリ、ソシテ此ニハ先例モアル(註二三)。

(註二三) (1)營業稅(營業所得稅ヲモ入レテ)ノ範圍ニテハ佛國ノ現行營業所得稅ガサウデアアル。或ハ此ハ累進稅ノ精
巧ナモノトモイフベキデアアルガ。即チ五萬法以上ノ純益ノ營業ニハ何等ノ控除ナク百分ノ十五ヲ課シ、五萬法以下
ノニハ

八〇〇法及其以下ノニ	二二、五〇
八〇一——一、五〇〇、法	四五、
一、五〇一——三〇〇〇、	一五〇、
三、〇〇一——五、〇〇〇、	三〇〇、
五、〇〇一——七、〇〇〇、	七五〇、

七、〇〇一——一〇、〇〇〇、	一、〇五〇、
一〇、〇〇一——一五、〇〇〇、	一、五〇〇、
一五、〇〇一——二〇、〇〇〇、	二、二五〇、
二〇、〇〇一——二五、〇〇〇、	三、〇〇〇、
二五、〇〇一——三〇、〇〇〇、	三、七五〇、
三〇、〇〇一——三五、〇〇〇、	四、五〇〇、
三五、〇〇一——四〇、〇〇〇、	五、二五〇、
四〇、〇〇一——四五、〇〇〇、	六、〇〇〇、
四五、〇〇一——五〇、〇〇〇、	六、七五〇、

ソレカラ埃國ノ簡入營業ニ對スル營利稅

(A)第一類營業ニハ純益ノ

——一、四〇〇、	志(しるりんぐ)	〇
一、四〇〇、——四、八〇〇、		百分一
四、八〇〇、——六、〇〇〇、		百分二
六、〇〇〇、——七、二〇〇、		百分三
其以上		百分四

(B)第二類營業ニハ(此ニテハ純益八千四百志以上ノ純益ノモノノミガ入ル)

八、四〇〇、——一〇、八〇〇、	百分五
-----------------	-----

第五編 營業稅ニ於ケル累進課稅

24) Eheberg, a. a. O. S. 292.

一〇、八〇〇、——一四、四〇〇、 百分六
 一四、四〇〇、——一八、〇〇〇、 百分七
 其以上 百分七半

次ギニ普魯西ノ營業稅ガ

(A) 營業收益ハ

二、四〇〇馬克マデハ、 百分一
 二、四〇〇、——三、六〇〇、 百分一半
 其以上ノ部分 百分二

(B) 營業資本ハ

四、八〇〇馬克マデハ 〇
 一、二〇〇〇マデハ 百分一 (一九二六年法ハ)
 其以上ノ部分ハ 百分一半 (一九二六年法ハ)
 百分一 (一九二六年法ハ)

(C) 給料額

2) 營業稅ニ近キモノニテハ、獨逸國ノ一九二〇年ノ法人稅ガ初メニハ、純益ノ百分十トイフ比例稅ト、配當額ヘノ追加稅トシテ資本ノ三分ヲ超ユル額ニ、累進稅ヲ課シ、其ガ配當ノ百分二乃至十トナツテ居ツタガ、一九二二年ニハ此累進ノ代リニ、百分十五ノ比例ヲ課シ、一九二五年ニハ此二重ノ課稅標準ヲ廢シテ、其後ハ、營利會社及之ニ準ズルモノニ、純益ノ百分二十ノ比例率、其他ノ法人ニ百分十ノ比例率ノミ課スルコトニナツタ。タゞ有責任會社ト産業組合トニハ純益ノ超過累進ニ於ケル差等課稅ヲ行フコトニナツタ。其率ハ、百分十、百分十二半、百分

十五、百分二十、百分二十五、百分三十デアル²⁵⁾

(B) 營業資本ノ大小ニ依ル累進——此モ至當ナル所以ノモノガアルコトハ上ニイフ通りデアリ、ソシテ之ガ先例モアル(註二三)。

(註二三) ばーでんニテハ、年々財務法ニテ定メタル稅率ヲ、課稅標準タル營業財産ニ課ス。併シ此財産ニ對シ其小ナルモノニハ、其大小ニ應ジテ控除ヲ行フ。例之、一九二三年(通貨膨脹時代ダガ)ニハ、五十萬馬克マデノ經營資本ニハ其五〇、%ヲ控除シ、其カラ四段アツテ、最高四百萬馬克ノ資本ニテハ其一〇%ヲ控除ス。四百萬乃至八百萬馬克ニハ、財務法ニテ定メラレタル²⁶⁾比例率ヲ其儘適用シ、之ヨリ後ハ追加稅ヲ課シ、七段アツテ、五%ニ初マリ、四〇、%ニ至ル。其最高率ハ八千萬馬克ノ營業資本ニ於テ來ル。ダカラ營業資本ノ四百萬馬克マデハ累進、四乃至八百萬馬克ハ水平、八百萬馬克以上ニ更ニ累進ヲ課シテ居ル²⁶⁾。

(C) 營業種類ニヨル差等課稅——此ハ資産元素ノ輕重、經濟政策上ノ保護ノ要否カラ行フテ良ク、又先例モアル(註二四)。尤モアマリ多様ナル差等ハ出來惡イ。

(註二四) るめにあニ於ケル營業稅ガ其比例稅率ヲ分級シテ、正常率ハ一〇、%トシ、銀行ニハ特ニ一二、%ニ高メ、工業、運送業ナドニハ八、%ヲ課ス²⁷⁾。

(D) 企業形態ニ依ル差等課稅——此ハ法人營業ヲ箇人營業ヨリモ重課スルモノデ、現ニ我國ニ行ハレ、ソシテ他ニモ例ガアル(註二五)。

(註二五) 埃國ガ此ニ依ル。所得稅ノ補完稅トシテ、法人營業ニハ法人稅ヲ課シ、箇人營業ニハ營利稅ヲ課ス。營利

25) Allix, Traité élémentaire. 5 éd. p. 591. Loewenfeld, Die österreichischen Steuern. S. 41. Mirbt, Grundriss des deutschen und preussischen Steuerrechts. S. 239. Hog-Arens, Die preussische Gewerbesteuer. 3 Aufl. S. 90-91. Bräuer, Umriss und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif. S. 124. Strutz, Handbuch des Reichssteuerrechts. 3 Aufl. 609.
 26) Bräuer, Ertragsteuern. S. 48.
 27) Bräuer, Ertragsteuern. S. 47.

稅ハ前出註二二ニイフ通りデアリ、法人稅ハ左ノ如クデ、右箇人ノ稅率ヨリハ高クシテアル。即チ法人稅ハ純益ニ對シ

- (a) 一般ニハ百分二十五
- (b) 相互保險會社——保險料ノ千分三・六
- (c) 貯蓄金庫ハ純益ノ高サニヨリ百分ノ十乃至二十五、
- (d) 特典アル組合ハ純益ノ高サニヨリ百分八乃至十二、
- (e) 消費組合——取引高ノ百分一ヲ豫メ引去リタル純益ノ百分十二、²⁸⁾
- (f) 外國法人ハ百分十五²⁹⁾

(E) 純益ノ資本ニ對スル割合ニ依ル累進——此ハ現ニ我國ノ超過所得稅ニ行ハレテ居リ、公平ノ上カラモ、社會政策上カラモ説明ハツク。尤モ法人ニノミ行ハレテ箇人ニ行ハレ難イノデ、茲ニ公平ヲ缺ク憾ガアル。ソシテ此ハ此點ヲ忍ベバ行フテ良イシ、又之ヲ營業稅ニ行フタ例モアル(註二六)。

(註二六) れつとらんどノ一九二四(一九二五年一月以降實施)年ノ商工業稅ガ、其決算公示義務アル會社ニツキ之ヲ採リ、百分三ノ配當ニテノ百分五ノ稅率ニ初マリ、段々ト上ツテ百分二〇、ノ配當ニテ百分十一半ニ達スル²⁹⁾

(F) 外形標準ニ依ル場合特ニ免許稅ノ場合ニ營業場所在地區ノ大小ニ依ル差等課稅——此ハ營業收益ニ依ル新シキ營業稅ニテハ問題トナラヌケレドモ、舊式ノ外形標準ニ依ツタノ

28) Loewenfeld, a. a. O. S. 68.

29) Bräuer, Umriss und Untersuchungen zu einer Lehre vom Steuertarif. S. 47.

デハ或度マデ辯護セラレル。之ガ實例ハ今日ニテモ尙ホ稀デナイ(註二七)。

(註二七) 波蘭ニテハ其營業稅ガ免許稅トナツテ、其ガ營業ノ大サト、營業ノ種屬トニヨリテ階級的ニ定メラレル。

營業種屬ハ先以テ、商業ト工業トノ別ニヨリ、商業ハ其商品ノ種類、從業者ノ數、取引高、ニヨリテ分ケラレ、工業ハ生産ノ大サ、利用設備ノ種類、使用サレタル機械、動力、勞働者ノ數ニヨリテ分ケラレル。ソシテ

(A) 商業(單位、づろち)		業種			
第一類	第二類	第三類	第四類	第五類	第六類
わろしやう	二、〇〇〇	四、〇〇〇	八、〇〇〇	一五、〇〇〇	二〇、〇〇〇
一等地	二、〇〇〇	三、三〇〇	六、五〇〇	一五、〇〇〇	二〇、〇〇〇
二等地	二、〇〇〇	二、七〇〇	五、〇〇〇	一五、〇〇〇	二〇、〇〇〇
三等地	二、〇〇〇	二、〇〇〇	四、〇〇〇	一五、〇〇〇	二〇、〇〇〇
四等地	二、〇〇〇	一、三〇〇	二、五〇〇	一五、〇〇〇	二〇、〇〇〇
工業	六、〇〇〇	四、〇〇〇	二、〇〇〇	六、〇〇〇	六、〇〇〇
第一類	六、〇〇〇	四、〇〇〇	二、〇〇〇	六、〇〇〇	六、〇〇〇
第二類	四、〇〇〇	二、〇〇〇	六、〇〇〇	六、〇〇〇	四、〇〇〇
第三類	二、〇〇〇	六、〇〇〇	二、〇〇〇	六、〇〇〇	二、〇〇〇
第四類	六、〇〇〇	二、〇〇〇	六、〇〇〇	二、〇〇〇	六、〇〇〇
第五類	二、〇〇〇	二、〇〇〇	二、〇〇〇	二、〇〇〇	二、〇〇〇
第六類	一、二〇〇	一、〇〇〇	八、〇〇〇	六、〇〇〇	四、〇〇〇
第七類	六〇	五〇	四〇	三〇	二〇
第八類	一五	一二	一〇	六	四

第五編 營業稅ニ於ケル累進課稅

ソレカラ露國ノ營業稅中ノ免許稅ガ右、波蘭ノト似タモノデアアル。尤モ稅率ハ一層複雑デアアル。³⁰⁾

(二) 不適當ナル累進課稅方法——大體外形標準ヲ採用シタ場合ニ累進率ヲ適用スルノハ適當ナ方法トハ認メラレナイ。例之、賣上高ニセヨ、建物ノ賃賃價格ニセヨ、從業者ノ數又ハ給料額ニセヨ、之ニ累進ヲ課シテ公平ナル課稅トナルトイヒ兼ネル。賃賃價格ノ如キ、住居稅ノ標準トシテハ累進ニ特別ノ意義モアルガ、營業稅ノ標準トシテハ累進ハアマリ感心シナイ。

結 論

以上要之、營業稅ハ動モスルト、一概ニ比例課稅スベキモノトセラレケレドモ、仔細ニ考察スルトキハ、特ニ此ニテ純益、資本ナドヲ課稅標準トスル場合ニ、累進ニ至當ナル所以ノモノガ能力原則カラシテモ、社會政策カラシテモ、課稅技術カラシテモ説明セラレル。ソレカラ經濟政策カラ累進ノ勸メラル、コトモアリ、營業稅ニテモ可ナリ累進ノ適用サル、餘地ガアル。ソシテ此等ハ最早、單ナル空論デハナク、段々ト先例ヲ作りツ、アル。ソシテ此後ハモット此ガ發展スルデアラウト私ハ考ヘル。

30) Taylor, Finanzpolitik und Steuersystem der Republik Polen. S. 234-237. Haensel, Die Finanz- und Steuerverfassung der Union der sozialistischen Sowjet-Republiken. S. 29-31.

第六編 醫師ト營業課稅

緒 言

由來、我國デハ醫師ニハ所得稅ヲ課シ來ツテハ居ルガ、營業稅乃至營業收益稅ヲ課シテ居ラヌ(尤モ營業收益稅ニテハ法人ニテ營業ヲ營メバ課稅サレル)。處ガ昭和三年ノ政府計畫ノ地租營業收益稅ノ地方委讓ト共ニ、國稅所得稅ノ改革ガ行ハレ、其第三種所得稅ニ於テ從來ノ累進課稅ノ外ニ、從來ノ收益稅ノ代リニ比例課稅ガ設ケラレ、此新課稅ガ資產所得ト營業所得トニハ及ブケレドモ、勤勞所得ニハ及バヌコトニナツテ居リ、ソシテ醫師ノ所得ハ其ノ營業所得ナミニ扱ハレルコトニナツテ居ル。此新シキ所得ノ比例課稅ハ、名義上ハ所得稅ノ中ノ一節デアルケレドモ、實ハ特別所得稅ナノデアリ、收益稅ノ代リデアリ、ツマリ舊來ノ地租資本利子稅營業收益稅ガ少クトモ一部、形ヲ變ヘテ、所得稅ノ中ニ割込ダモノトスル。然ルニ此際ニ當リテ、從來、營業收益稅ヲ負ハナカツタ醫師ガ新ニ營業收益稅ニ匹敵スル所ノ、右ノ比例課稅ヲ負フコトニナルノダカラ、醫師トシテハ洵ニ

重大ナル問題デナケレバナラス。此ト類似ノ關係ニアルモノニハ此他ニ、辯護士、著述者、藝術家ナドガアルガ、暫ラク之ヲ措キ、特ニ醫師ニ就イテ見ルモ、之ニ一般商工業者、營業者ナミノ取扱ヲ爲スベキモノカ何ウカガ一ノ興味アル問題デアル。前記ノ政府案ハ衆議院ヲ通過シタケレドモ、貴族院ヲ通過スルヲ得ズ同院ニテ握リ潰シニ遭フタガ、此興味アル問題ヲ批判スルノハ、無意義ナラズトシテ茲ニ之ヲ取扱ツテ見ル。

第一段 醫師營業課税ノ實例

醫師ニ營業課税ヲ行フヤ、營業ナミノ課税ヲ行フヤハ、理論上、多ク議スベキモノヲ持ツガ、其前ニ一應、之ニツキ各國ノ採ル所ノ實例ヲ檢ベテ見ル。其ハ頗ル區々タルモノデアアル。

(一) 營業對等ノ取扱ヲ爲スモノ

(A) 營業並ミニ特ニ重課スルモノ——此ハ例之、埃國ニ行ハレテ居ル。此ニテハ所得税ノ外ニ、之ト並行スル營業税ニ當ル一般營利税 (Allgemeine Erwerbsteuer) トイフモノガアツテ、此ニテ商工業ノ外ニ自由職業モ、隨ツテ醫師モガ課セラレテ居ル。¹⁾ 獨逸ノ支分邦ニ

1) Loewenfeld, Die österreichischen Steuern. S. 34. 41. Kleinwächter, Fw. S. 163. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 258.

テハ、りゆべつく、ぶれめん、りつべ、ぶらうんしゅわいひ、ソシテ新シクハ一九二七年以來おるでんぶるひ、一九二八年以來へっせん自由國ニテ一定ノ自由職業、隨ツテ醫師ニモ、完全ニ營業課税ヲ行フテ居ル。²⁾

(B) 營業並ミニ輕課スルモノ——其ハ英國ガ其所得税中ニテ努力所得 (earned income) ヲ、然ラザル所得ニ對シテ輕課シテ居リ、ソシテ其努力所得トシテ營業所得ヲモ自由職業所得ヲモ給料所得ヲモ課シテ居ルガ如キデアアル(註一)。

(註一) 英國ニテハ個人ノ課税所得ヲ確定スルニツキ努力所得ノ六分一ダケヲ全所得中カラ控除シ、其努力所得トハ俸給、賃金、恩給、並ニ凡ベテノ商賣、營業及職業ニシテ個人自ラニヨリ行ハル、モノ、利益ヲ含ム。³⁾

(二) 營業ヨリモ特ニ輕ク課スルモノ

(A) 全ク勤勞並ミノ扱ヲ爲スモノ——米國ニテハ英國ト齊シク努力所得ヲ輕課スルコトニシテ居ルケレドモ、營業ノ如ク資本ト努力トノ共力ニ成ルモノニテハ其所得ノ二十ばーせんどダケニ努力所得ノ待遇ヲ與へ、ソシテ醫師ナドノ所得ニテハ資本ガ主タル所得收得元素タラズト見做サレテ、其全部ニ努力所得ノ待遇ガ與ヘラルル(註二)。ソレカラ獨逸多數ノ國ニテハ醫師及其他ノ自由職業ヲ營業課税カラ除外シテ居リ(註三)、ざくせん、ちゅーりん

2) Bräuer, Die Frage einer Heranziehung der Aerzte zur Gewerbesteuer. S. 9.

3) Konstam, A treatise of the law of income tax. 3 ed. p. 15-16. Chivers, Snelling's practical income tax and super-tax. 6 ed. p. 5-6.

げん、ばーでんニテハ、大戦後ニ一時、之ヲ營業課税ニ入レタケレドモ、暫ラクニシテ不利ナル經驗カラ之ヲ除クコト、シタ。⁴⁾

(註二) 米國ニテハ努力所得ニハ正當税ニテ二五ばーせんとヲ宥恕セラル、ガ、此ニツキ、努力所得トハ賃金、俸給、職業上ノ料金、其他、納税者ニヨリテ實際爲サレタル人的勤務ノ賠償トシテ受領サレタル額トシ、納税者ガ、資本ト努力トガ共ニ主タル所得産出力タル商賣及營業ニ従事スル場合ニハ、彼ハ彼ニヨリテ實際爲サレタル人的勤務ノ爲メノ相當ナル賠償トシテ、其純益ノ彼ノ分前ノ二十ばーせんとヲ超ヘザルモノガ認メラレル。仕事ガ主トシテ人的勤務ノ實行ニヨリ成立チ、資本ノ使用ガ必要ナラズ、單ニ偶然タルトキ、ソシテ利得ガ主トシテ持主ノ活動ニ歸セラル、トキニハ、資本ハ主タル所得産出力ニ非ズ、持主ハ其全キ純所得ヲ、努力所得トシテ扱フコトヲ得ル。即チ商業、農業、工業ハ、資本ト努力トガ所得産出力タル營業ニシテ、辯護士、醫師、會計士又ハ此ノ如キ人ヨリ成ル職業的仲間ノ職業ニテハ、資本ハ主タル所得産出力デハナイトイフノデアル。⁵⁾

(註三) 獨逸ニテ多クノ支分邦ニテ醫師ヲ營業課税カラ除イテ居ルコトハ、周知ノ事ダガ、サテ併シ其ノ普魯西ニテ、醫師トシテハ職業ノ實行ヲ營業税カラ免ズルトイフ規定ノ解釋ガ六ツカシク、其解釋上、醫師ニテモ一部ハ課税セラル、コト、ナリ得ル。即チはいつクニ依ルト、¹⁾凡ベテノ慈善的看病ニ従事スル宗教的組合ノ如キモノニテハ、第一位ニ病氣ノ世話ガ自目的トシテ現ハレ、利得ヲ舉グル目的ノ爲メノ方便トシテ行ハレヌカラ、課税サレナイ。²⁾ソレカラ私立病院、癲癩病院、低能兒院、療養所、治療所ノ經營ガ、認可サレタル醫師ニヨリテ、單ニ其醫師的職業ノ實行ノ目的ノ爲メニ、自己ノ研究ノ方便トシテ、教育及學問上ノ目的ノ爲メニ企テラル、トキハ、營業税ハ課セラレナイ。³⁾併シ其病院ノ經營ガ自目的トナリ、病人ヲ置キ且ツ世話スルコトニヨリ且ツ經濟的經營ヨリ利得ヲ舉グル目的ガ存スルニ於テハ租稅義務ガ現ハル。⁴⁾ソレカラまつさじノ外、識者ノ監督ノ下ニ致動的又ル機ガアルデアラウ。

4) Bräuer, a. a. O. S. 9.
5) Montgomery, Income tax procedure 1927. I. p. 151-153.
6) Bräuer, a. a. O. S. 9. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 326. Heckel, Fw. I. S. 286. Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 148. Mombert, Fw. S. 68.

ハ受動的運動ノ爲メ機械的設備ヲ利用スルニ對シ報償ヲ拂フ所ノ醫療的體操所、まつさじ所等ノ維持ハ通例、營業的企業トシテ現ハレ、特ニ此ノ如キ設備ハ、醫師タラザル人カラ企テラレ且ツ營業マシ、ヲ得ルモノダト爲シ、ほつぐ、あれんすモ、右ノ中²⁾ト³⁾トニツキ同ジ事ヲイフテ居リ、つあはらうモ、其ノ³⁾ヲ認メテ居ル。ガ、此詞ヲ嚴ニ解スルト、可ナリ多クノ醫師ガ營業税ヲ課セラレナクテハナラヌコトニモナル。此點ニツキテハ後ニ今一度論評スル機ガアルデアラウ。

(B) 營業ヨリハ輕ケレドモ勤勞ヨリハ稍々重ク課スルモノ——此ハ佛國ノ採ル所デアル。佛國ニテハ一般所得税ノ外ニ、特別所得税ガアツテ、其後者ニテ、營業者ニハ財産者ヨリモ輕キ、商工業利得税ヲ課シ、醫師ナドニハ其トハ又異ツタ、稍輕イ非商人的職業利益税 (Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales) ヲ課シ、給料者ニハ其ヨリモ少シ寛大ナル給料等ノ税ヲ課シテ居ル(註四)。

(註四) 詳シクイフト、此醫師等ニ課セラル、非商人的職業利益税ハ、辯護士、文士、藝術家ナドノヤウナ自由職業ノ所得ニモ、其純所得ニツイテ課スルモノデ、税率ハ、商工業ノ百分十五ニ對シ、其ヨリモ低ク百分十二デアル。給料等ノ税ハ税率ハ之ト同ジク百分十二デアルケレドモ、醫師等ニ許サレザル家族事情ノ考慮トイフ特典ヲ有ツトイフコトガアツテ、此處ニ差等ガ存スル。⁸⁾

之ニヨリテ之ヲ見ルトキハ、營業ト醫師トノ扱方ノ、實例上極メテ區々ニナツテ居ルコトヲ知ルコトガ出來ル。サテ然ラバ理論上、之ヲ何ト見ルベキカ。其ハ段ヲ改メテ次ギニ之

7) Heydeck, Die Gewerbesteuer-Einschätzung. S. 25. Hog & Arens, Die preussische Gewerbesteuer. 3 Aufl. S. 65. Zachau, Der Kapitalbegriff in der deutschen Steuergesetzgebung der Gegenwart. S. 58.
8) Allix, Traité élémentaire de science des finances. 5 éd. p. 561. 570, 573, 575-6. Scholz, Grundriss des französischen Steuerrechts. S. 15. Lemcke, Die Vorgeschichte und gegenwärtige Gestaltung des französischen Steuersystems. S. 92.

ヲ説クデアラウ。

第二段 醫師營業課稅ノ理論

(一) 問題ノ稅種、——(A) 醫師ヲ營業ナミニ課稅スルカ否カノ問題ハ一般所得稅ニハ起ラヌ。此ニテハ當然、各ノ所得ガ平等ニ扱ハル、。ソレカラ之ヲ補完稅トシテ財產稅ガ選マレタトキニモ齊シク問題ハ起ラヌ。此財產稅ハ結局、營業者ト醫師トヲ問ハズ、其他、何如ナル業務ニ従事スルトヲ問ハズ、其ノ財產ヲ有ツダケニテ重課シヤウトイフモノダカラ、其有ツ限リニ於テ、其有ツ大サニ從フテ課セラル、ノデアツテ、全ク共通ノ、又ハ統一アル標準ニ從フテ課セラルルノデ、之ニ對レテ苦情ノイヒヤウハナイ。齊シク營業者中ニテモ財產ノ割合ニ大ナモノト其ノ割合ニ小サナモノトノ間ニハ能力ニ差等ガアツテ、同額ノ營業所得トシテモ差等アル課稅ガ望マシイガ、其レト同様、同ジク醫師ノ中ニテモ財產的資料ヲ多ク有ツ者ト、少ク有ツ者トノ間ニ、同額所得トシテモ能力隨ツテ租稅ニモ差等アルベキモノトスルガ、其ハ實ニ財產稅ニヨリテ適當ニ自動的ニ公平ナ課稅ガ行ハレ得ルノデアル。

(B) 然ルニ補完稅ガ特別所得稅トナリ又ハ收益稅トナルトキニ、又ハ特別所得稅のナル正常所得稅トナルトキニ、此ニ營業ト醫師ト勤勞トノ取扱ガ問題トナラナケレバナラナイ。或ハ醫師ヲ營業並ミニ勤勞ヨリモ重ク課スルコトモ出來ルシ、或ハ醫師ヲ營業ヨリハ輕ク勤勞ヨリハ重ク後ノ二者ノ中間トシテ課スルコトモ出來ルシ、或ハ醫師ヲ營業ヨリハ輕ク併シ勤勞ト一緒ニ課スルコトモ出來ルシ、或ハ醫師モ營業モ勤勞モ一樣ニ課スルコトモ出來ル。其ハ前段ノ實例ノ示ス通りデアリ、其ノ現ハル、ノモ收益稅、特別所得稅、正常所得稅ニ於テデアツタ。ソシテ此等ノ稅ニテハ人ノ業體ノ種類ニヨリテ大局ノ上カラシテ其能力ノ差等附ヲシナクテハナラヌコトニナツテ、隨フテ夫ノ財產ノ有無大小ニ依ルヤウナ統一アル精密ナル標準ヲ有ツコトガ出來ズ、全ク業體ノ外形ニヨリテ恣意的ナル差等ヲ爲サザルヲ得ヌコト、ナリ、其ノ爲メ各國ノ立法者ノ所見ニモ相違ヲ生ジタノデアル。私ハ補完稅トシテハ財產稅ヲ勸メルケレドモ、其ガ實際、行ハレズシテ特別所得稅正常所得稅又ハ收益稅トサレタトキニハ、醫師ノ地位ヲ何モノト一緒ニ置クベキカヲ考ヘナクテハナラス。又タ假リニ國稅ノ補完稅トシテ財產稅ヲ選ンダトシテモ、地方稅ニマデ之ヲ及ボスノハ往キ過ギト認ムベキモノガアツテ、茲ニハムシロ收益稅ガ行ハレルコト、ナリ、其處

ニモ醫師ノ課税上ノ地位ガ問題トナラナクテハナラヌ。然ラバ之ヲ何トスルカ。

(二) 醫師ノ營業課税ノ當否

(A) 營業ノ意義ヨリ見テ

(イ) 否定論——或ハ醫師ヲ一ノ營業ト見ルトイフコトハ、營業トイフ詞ノ古來ノ用法並ニ世間一般ノ用法ニ適ハストイフノデアアル。即チ營業ノ俗用語カラシテ醫師ヲ營業ト見ルヲ得ヌトスルノデアアル(註五)。

(註五) 普魯西ノ一八九一年ノ營業稅ニテ醫師等ヲ免稅シタ理由ハ、古來此國ノ立法ヲ支配スル見解ニ依ルモ、一般國民ノ見解ニ依ルモ、此等ノモノガ營業ニ屬セヌトイフコトニアツタ。

(ロ) 肯定論——

(1) 否定論ノ否定——論者ハ營業トイフ詞ノ古來ノ用法、現時ノ一般ノ用法カラ、醫師ヲ營業ニ入ル、コトヲ否定スルケレドモ、詞ノ意義、用法ハ時世ト共ニ變化シ進展シ得ベキモノダトイフコトヲ考ヘナケレバナラヌ。事情ノ變化ニヨリテ詞ノ意義モ變ルシ、醫師其モノ、内容モ亦變リ來ツテ、醫師ヲ營業ニ入レテモ差支ナクナル。即チ營業トイフ詞ノ意義ガ精密ニナリ來リ、且ツ醫師ノ内容ガ進展シ來ルニ於テ、醫師ヲ營業ニ入レテモ差

9) Bräuer, a. a. O. S. II.

支ナキヤウニナルトイフベキデアアル。單ニ詞ノ俗用、又ハ傳燈ニ捉ハレルニハ及バナイ。

(2) 肯定ノ根據——營業ノ稅法上ノ意義ハ宜シク、營利ヲ目的トスル生業、交通經濟ニ於テ報償ヲ舉ントスル業體トイフカ、或ハ今一層嚴密ニシテ、其ノ特ニ企業的ニ行ハル、モノ、即チ資本ト勞力トヲ結合シテ營利ノ爲メニ行ハル、業體トスベキデアアル¹⁰⁾。營業ノ意義ヲ後ノ意味ノモノトスルトキニ、今日ノ醫師ノ殆ンド大部分ノモノハ營業トイフニ於テ差支ナキモノトナル。少クトモ診察所ヲ設ケ看板ヲ掲ゲテ開業シテ居ル醫師ハ營業ヲ爲シツ、アルモノト見テ可イ。尤モ例之、大學病院ノ助手ガ別ニ診察所ヲ持タズ、知人ノ爲メニ其家ニ就イテ診察スルノハ營業トハ見ズ、單ナル勤務ト扱ツテ然ルベキモノデアアル。

(B) 租稅體系上ヨリ見テ

(イ) 否定論——租稅體系中ニ、一般所得稅ノ外ニ、營業課稅ヲモ爲ストイフノハ、其ハ財産的所得ヲ勤勞所得ヨリモ重ク課スルノ趣旨ニ出ヅル。然ルニ醫師等ノ所得ハ資本及勞働、又ハ財産及勤勞ノ共働所得デハナクシテ、單ニ勤勞所得トイフベキモノデアアル(註六)。彼ガ之ヲ得ルニツイテ色々ノ機械、而カモ貴重高價ナルモノヲ使フトシテモ、其ハ音樂師ニ取リテノ樂器ヤ、學者ニ取リテノ書物ト齊シク、醫師ノ勤勞ト獨立シタモノデアハ

10) 拙著、租稅研究一卷 214-217.

ナク、其ト離ルベカラズニ存スルモノニ外ナラズ(註七)トスベク、随フテ醫師ハ單ナル勤勞所得者トシテ課税スベク、營業者トシテ課税シテハナラナイトイフノデアアル(註八)。

(註六) ぶろいやーハ、醫師ノ職業行爲ヨリノ所得ハ、其深キ性質ニ依ルト純然タル勞働所得デアアル。——彼ノ職業行爲ヨリ生ズル收入ハ純勞働所得ト見ルベキモノダト爲シ、けつべモ亦、醫師、辯護士、藝術家等ノ自由職業ハ、其本質ニ依レバ營業ニ屬シナイ。此等ノモノハ有能ナル勞働力ノ獨立ノ實證ヲ表ハスカラトイヒ、へるべんすたいんモ自由職業ニ營業税ヲ課スルノハ誤リデアアル。何ゼトナレバ、此ニ有基所得ヲイフコトハ出来ナイ。タゞ此ニ人ニ結付ク學問的智識ノミガ標準トナルカラトイヒ、ソレカラろつしあーハ、埃國及佛國ニテハ、多クノ自由職業モガ、假令、此ニ一部ハ全ク、其勞働ニ、固有ノ資本ガ結合セズトモ、營業税ヲ拂ハナクテハナラヌトイフテ、其ニ於テ單ニ勞働所得タルコトノアルノヲ注意シテ居ル¹¹⁾。

(註七) ぶろいやーハ、醫師ノ機械、必要ナル装置ナドハ、單ニ醫師的行爲ノ實行ノ爲メノ必要ナ前提ニ過ギヌト爲ス¹²⁾。

(註八) ぶろいやーハ、一般所得税ノ傍ニ立ツ所ノ營業税ハ、各ノ他ノ收益税ト齊シク唯ダ、有基的ノ、即チ財産カラ生ズル所得部ニ追加的ニ負擔セシムル任務ヲ有ツ。併シ此ノ如キ收益税ハ、職業的勞働(醫師ノヤウナ)ノ給付カラ生ズル所得部ヲ、今一度課税スルコトニ役立つベキモノデナイトイフ¹³⁾。

ロ 肯定論

(1) 否定論ノ否定——如何ニモ一般所得税ノ外ニ營業課税ヲ設ケルノハ主トシテハ財産重課ノ趣旨デアリ、ソシテ醫師ナドガ別ニ營業所トイフベキ診察所乃至病院ヲ設ケズシ

11) Bräuer, a. a. O. S. 46, 77. Köppe, Fw. S. 49. Helpenstein, Stellung und Wesen der Gewerbesteuer. S. 55. Roscher, Fw. 5 Aufl. I. S. 501.
12) Bräuer, a. a. O. S. 38.
13) Bräuer, a. a. O. S. 77.

テ、單ナル往診ノミヲ爲シタトスレバ、之ニツキ必要ナル機械道具ヲ使ツタトシテモ、其ハ主トシテ勤勞ニヨリテ所得ヲ擧グルモノトシテ良イ。其レマデモ財産及勤勞共働所得トスルニハ及バヌ。ケレドモ既ニ相當ノ診察所、病院ナドヲ設ケ、色々ノ設備装置ヲ設ケテ開業スル醫師ヲモ、單ナル勤勞者トシテ扱フニ至テハ過ギテ居ルトシナケレバナラヌ。即チ醫師ノ全部デナクテモ、大部分ハ營業所得者ナミニ扱フノガ至當トサレナケレバナラナイ。

(2) 肯定ノ根據——財産重課トイフ能力原則上ノ見地カラシテ、大部分ノ醫師ニ營業課税ヲシテモ良イトイフコトハ上ニイフ通りダガ、尙其外ニ、營業税ガ地方税トシテ行ハル、トキノ如キ、或度マデ利益原則ガ加味セラレルノデアアルガ、此點カライフト、少クトモ診察所、病院ヲ有ツ醫師ノ如キハ、其所在ノ地方ノ發達並ニ諸施設ト密接ノ關係ヲ有チテ、此等ノモノカラシテ利益ヲ受クルコトハ、丁度、一般營業ト似タモノガアリ、單ナル俸給者勤勞者トハ異ルトシナケレバナラヌ。私ハ此點カラ見テモ醫師ノ大部分ニハ營業ナミノ課税ヲシテモ良イト思フ。

(C) 營業ノ目的及經營上ヨリ見テ

(イ) 否定論——ニ色々アル。

(1) 第一ニハ、昔カラ醫ハ仁術也トイフヤウニ、此ハ公益ヲ進捗スルモノデアリ、其ノ公益ヲ計ルトイフコトガ他ノ一般營業ヨリモ一層重イカラ之ヲ課稅上、宥恕スルノガ至當ダトイフノデアアル。ツマリ、其業務本來ノ目的ニ重キヲ置イテ之ガ營業課稅ヲ否定スルノデアアル(註九)。

(註九) ふいすちんぐハ、自由職業ガ昔カラ營業ト區別サレタノハ、此ニ營利目的ガ主トナラナイデ、其ガ同時ニ高キ道義的且ツ理想的考慮カラ行ハルベキモノダカラダト爲シ、ぶろいヤーモ、醫師的行爲ハ、正當ナル階級及義務觀ニヨレバ、人約利益ノ事項デハナクテ、全キ國民ノ保健勤務デアルト爲シ、一八九一年ノ普爾當時ノ政府當局者ハ、公衛生ノ利益カラシテ、醫師ノ代表者ハ租稅關係ニテ營業者ト同等ニ置カレテハナラヌ。貨幣獲得ノ事實ハ、此種職業ノ實行ノ前提デハアルガ、此事實ニヨリテ、辯護士及醫師ノ行爲ガ單ニ收益ヲ計ル營業ニ、ナリ下ガラヌトシタ¹⁴⁾。

(2) 第二ニ醫學ノ經營上ニハ一面ニハ其仕事ノ影響ガ公益ニ重大デアリ、危險モ大イノデ、色々ノ點カラ政府ノ監督ノ下ニ立チ色々ノ制限ヲ受ケル。此ニツキテハ、一般營業ニ比シ、並ニ齊シク自由職業者中ニテモ、音樂家ヤ、畫家ヤナドニモ比シテ一層ノ制限ニ服スル(註一〇)。此點カラシテモ醫師ニハ代償トシテ課稅上宥恕ガアツテ良イ。ソレカラ他

14) Fuisting, a. a. O. S. 184. Bräuer, a. a. O. S. II, 57.

面、彼ノ自發的ニモ慣例上、細民ニハ慈善的ニ無料ニテ診察シ投藥スルコトガ少クナイガ、此點カラシテモ普通ノ營業ニ比シテハ一層寛大ニ課稅サルベキ所以ノモノガアル(註一〇)。ソレニ又慣習上、彼ノ謝禮收入ガ或度マデ不確實ナル高サ及方法ニテ入ルトイフ不利モアル。此レ亦タ彼ヲ宥恕スルノ理由トナル(註一一)トイフノデアアル。

(註一〇) ぶろいヤーハ、醫師ノ行動ハ自由ニ且ツ妨ゲラレズニ行ハル、コトハ出來ナイ。此ニ重要ナル公益ガ現ハレ、國家ハ原始的ノ國家必要、高ク立ツ所ノ公衛生ニ於ケル公益カラ生ズル最強キ條件ヲ定メルコトヲ其義務トスル。——カクテ此ノ高ク立ツ所ノ公衛生ニ於ケル公益上ノ考慮カラ、醫師ニハ立法及階級慣例ニヨリテ、自由職業ノ他ノ代表者ガ忍ブコトノ出來ナイヤウナ條件ガ附セラレト爲ス¹⁵⁾。

(註一一) ぶろいヤーハ、今日ニアリテモ多クノ場合、醫師ガ、疾病金庫ニ屬シナイヤウナ貧乏ナル私人患者ヲ無償ニテ又ハ殆ンド無償ニテ處置スルコトガ、醫業ノ本質ニ存在シ、且ツ醫師ノ深ク根ザシタル傳燈ニ相應ストイフ¹⁶⁾。

(註一二) ふいすちんぐハ、醫師ノ未納謝金ヲ收入トシテ扱ハウトスレバ、此ガ全ク不確實ナ元素ダトイフコトヲ見出ス。何ゼトナレバ此債權ガ、何時、且ツ如何ナル額ニテ入金スルカ、全ク不定デアツテ、往々ニシテ受領者ノ意思ニカ、ラナイカラトイフテ居ル¹⁷⁾。

(ロ) 肯定論
(1) 否定論ノ否定——論者ハ醫師ニハ公益目的ガ伴フトイフ。如何ニモサウデアアルガ、併シ彼ニ營利モガ伴ツテ居リ、其ノ伴フ限リニ於テ且ツ之ヲ現實ニシテ居ル限リニ於

15) Bräuer, a. a. O. S. 53, 78.

16) Bräuer, a. a. O. S. 73.

17) Fuisting, a. a. O. S. 185.

テ之ヲ營業ナミノ課税ヲシテ良イ(註一三)。公益上ノ目的トイフコトハ實ハ醫師ノミノ専ラ有ツモノデハナク、一般營業者ニテモ齊シク有ツ所デアリ、特ニ必要品供給營業ヤ重要物産ノ營業ナドニハ可ナリニ此ガ強ク現ハレル。此等ノ營業ニテモ營業税ヲ課スル以上ハ、醫師ニテモ假令公益目的ヲモ追フニセヨ、少クトモ其ガ營業ト齊シク物的設備ヲ設ケテ營利スル限リ、營業ナミノ課税ヲシテ差支ナイモノトシナケレバナラス(註一四)。彼ノ營業ニ於テ何程カ特別ノ制限又ハ監督ヲ受クルコトハ認メナケレバナラスケレドモ、其ハ凡ベテノ營業ニモ存スルコトデ、制限監督ノ種類程度コソ異レ、凡ベテノ營業者ガ何等カ之ヲ受クル所デアリ、其アルガ故ニ課税ヲ躊躇スルコトハ出來ナイ。別ニ課税ノ條件ガ存スル以上ハ、此制限及監督ノ故ノミカラシテ課税ヲ躊躇スルコトハ出來ナイ。實際、營業ノ中ニハ例之、料理屋貸座敷ナドノ如キ可ナリ厄介ナル統制下ニ立ツ。醫師ノミガ監督制限下ニ立ツノデハナイ。ソレカラ醫師ニ於ケル收入ノ不確實トイフコト、並ニ無料診療トイフコトハ、醫師課税ヲ其實際ノ收入、純收益ノ成績ニヨリテ行フトスレバ自ラニ斟酌シ得ルコトデアリ、必ズシモ之アルガ故ニ不課税トスルニハ及バナイコトデアル。或ハ之ヲ外形標準ニヨリテ課税スルトイフナラバ、其税率ノ定メ方ニ於テ相當ノ斟酌ヲ行ヘバ足ルコトデ

アリ、必ズシモ之ガ爲メニ全然課税ヲ否定スルニハ及バヌ。マタ實際此無料診療トカ不確實收入トカイフコトハ時世ノ進展ト共ニ、段々ト少クナリツ、モアルトシテ良イ。

(註一三) ふいすちんぐハ、此等ノ自由職業ノ實行ガ利得ヲ求ムル一般經濟交通ヘノ關與ヲ示スダケニテハ、此等ノモノガ觀念上營業ニ數ヘラル、ヲ得ト爲ス。¹⁸⁾

(註一四) 此點ハ私ノ嘗テ主張シタ所ダガ、普魯西ニ於ケル一八九一年當時ノ反對者モ、職業階級ノ理想的盡力ノ高調ハ正當デナイ。何トナレバ各ノ他ノ正當ナル職業モ皆ナ其々ニ國民ノ幸福ニ役立つカラ。且ツ又醫師辯護士ニ於ケル職業ノ理想的方面ハ主要ナルモノ又理想タルモノデモナイ。却ツテ此ニモ往々ニシテ營業的タルコト且ツ金儲トイフコトガ主トナルトイフテ居ツタ。¹⁹⁾

(2) 肯定ノ根據——上記ノ如ク其目的ニ於テ醫師ト一般營業トノ間ニ區別少キモノデアツテ、強キテ醫師ニ於テ公益目的ガ主トナル場合トイヘバ、研究資料ヲ得ンガ爲メニ行ハレテ何等ノ利益ヲ求メズ單ニ實費ヲ賠償セシムルニ止メ又ハムシロ費用持出シニテセラ、カ、乃至ハ慈善的ニ無料又ハ實費賠償度ノ報償ニテ行ハル、カノ場合ノミデアル。斯カルコトノ明證サル、ダケニテハ之ヲ公益目的ガ主トナルトシテ免ジテモ良イガ、多クノ場合ニ彼等ガ實費賠償以上ノモノヲ收メル以上、ソシテ相當ノ物的設備ヲ設ケテ之ヲ行フ以上、一般營業ト區別スルコトハ出來ナイモノデアル。特ニ其經營ニ於テ、病院、診療所

18) Fuisting, a. a. O. S. 183-4.

19) 拙著、前出、228. Bräuer, a. a. O. S. 11.

ヲ備フルコトニ於テ一般營業ノ營業所事務所ト似タルモノガアリ、廣告宣傳ヲ行フノ點ニテモ、諸多ノ設備機械等ヲ備付ケルコトニ於テモ益々營業ニ近ヅキ、甚シキハ病舎、食事等ノ供與ニヨリテ旅館業者料理業者ノ經營ヲ兼スルノ實アルモノモアル。此等ノモノト一般營業トヲ區別シテ課稅スルノハ太シキ不公平トシナクテハナラナイ(註一五)。或ハ醫師ニテモ人的給付ガ主トナリ、物的材料ガ二次的重サヲ有ツコトモアルガ、其モ營業中ノ手工業ヤ代理商ナド乃至ハ周旋業ノ如ク人的給付ノ主トナルモノガ營業トサル以上ハ、其アルガ故ニ醫師ヲ營業並ミノ課稅カラ除クコトハ出來ナイ(註一六)。尤モ診察所ヲモ持タヌホドノ單ナル廻リ醫師ニ至ツテハ一般營業ニ於テ營業場ヲ有タヌモノヲ免ズルト同ジニ之ヲ除外シテモ不都合デハナイ。病院其他ニ雇ハルル醫員モ亦同ジデアル。ソレカラ醫業ノ經營ニアリテハ間々收入ノ不確實トカ無料診察トカイフコトカラノ不利ガ伴フケレドモ、其ハ大シタモノデハナク、概シテイヘバ利益ノムシロ大ナモノデアルトイフコトモ、利益ノ薄キ小商工業者ナドノ課稅サルト對立シテ醫師ヲ寬大ニスルヲ不公平トナラシムル(註一七)。

(註一五) ぶろいヤーハ、種々ノ方面カラ次ノ點ニカヲ込メテ指示セラレタ。醫師モ亦タ、其機械、設備等ニ於テ、

比較的廣大ナル且ツ多費ナル施設ヲ爲スコト、此ニ多少、營業者ニ於ケル經營財產ニ類似シタモノガ與ヘラル、コト、並ニ特ニ其ノ經營財產ガ明カニ多クノ散在スル私立病院ニ於テ且ツ專門醫ノ設備ニ於テ現ハル、コトニ指示セラレタト爲シ、さくせんノ一九二六年ニ醫師課稅提案當時ノ理由中ニモ、經濟發達ノ進ミニ於テ、自由職業ガ營業ニ非常ニ接近シタ。彼等ガ大ナル範圍ニテ技術的補助材料ヲ利用シ、其行爲ニ於テ益々營業者ノ慣習ニ適應スルコト、ナツタトアリ、ソシテ之ト同様ノ考ガ一九二八年ノ帝國經濟委員會 (Reichswirtschaftsrat) ノ考ニモ現ハレテ居ツタ²⁰⁾

(註一六) ふいすちんぐハ、假令此ニテ營利財產ノ協力が、從屬的重サヲ有ツトモ、同ジ事ハ多クノ營業ニモ存シテ居ル。例之、手工業、獨立代理商ノ如シト爲ス。へるべんすたいんモ亦、小手工業者ハ殆ンド經濟財產ヲ有タナイ。此ニテ有基的所得ヲ生ジナイ。ムシロ此ニテ勞働力ガ主トナルトイフ²¹⁾

(註一七) 一八九一年普魯西ニテ自由職業免稅案ニ反對シタルモノハ、此職業ノ經營ガ小營業者ニ比シテ高キ利得ヲ舉ゲ、隨フテ之ヲ免ズルコトニヨリテ、此職業階級ニ辯護スベカラザル租稅特權ヲ與ルコトニナルトイフニアツタ²²⁾

(D) 經濟及社會政策上ヨリ見テ

(イ) 否定論——醫師課稅ガ患者ノ方ニ轉嫁セラルル可能性アリトシテ(註一八)、其レダケニテハ疾病稅²³⁾トナリ、隨フテハ貧民稅トモナツテ、資力乏シキ者ヲ苦シメ、社會政策上望マシカラザル結果ヲ齎ラスノミデナク、其ガ更ニ賃金ノ引上ニ及ボスダケニテハ各種產業ノ費用ヲ増加スルコトトモナツテ、其國ノ國際競争ヲ不利ナラシメ、經濟政策上ニモ不利

20) Bräuer, a. a. O. S. 12, 34, 79.

21) Fuisting, a. a. O. S. 184. Helpenstein, a. a. O. S. 55.

22) Bräuer, a. a. O. S. 11.

23) Bräuer, a. a. O. S. 75, 76, 79.

ナル影響ヲ生ズルコトトナル。

(註一八) ぶろいやーハ、全キ帝國領域ニ於ケル醫師ノ全體ニ廣ガル所ノ營業税ハ、凡ベテノ豫想ニ依ルト、永イ時ノ間ニハ、彼等カラ擔ハレナイデ、段々ト轉嫁サル、コト、ナルデアラウトイフテ居ル²⁴⁾

(ロ)肯定論——此點ニ關スル否定論ハ可ナリ強イモノデ、實ニ之ヲ全ク打消シ去ルコトハ六ツカシイ。此點カライヘバ確カニ醫師ニハ課税セヌ方ガ良イトイハナクテハナラス。ケレドモ、此ライヒ出シ來ルト、齊シク民衆ニ必要デアリ、一日トシテ缺クコトヲ得ヌヤウナ生活必需品ノ營業者(例之、米屋)ニモ課税シテ、自ラ其ガ或度マデ貧乏人ニマデモ轉嫁セラルルノダトイフコトヲモ想像スルトキニ、夫ノ否定論ヲ貫クトイフト、此等ノ營業税ヲモ否定シナクテハナラヌコトトナリ、其ハ實行シ難キモノトナラナクテハナラス。即チ此トノ振合上カライフト、醫師課税モ恕シ得ルモノトサレルコトニナル。特ニ此ガ國際競争ニ立ツ營業ノ生産費トイフ上カライフト、此ガ單ニ轉嫁可能性ニヨリテ迂廻シテ漸クニ達スルモノデアルカラ、其營業ニ直接課セラルル營業税ニ比シテハ堪ヘ易キモノトイフコトモアル。

(E)課税技術及財政收入上ヨリ見テ

(イ)否定論——此醫師課税ガ課税技術上六ツカシイモノデアリ、隨ツテ徵稅費ガ多クカカリ實收ノ割合ニ少イモノダトイフコトガアル(註一九)。

(註一九) 獨逸二三ノ國ニテ大戰後ニ之ヲ行フテ而カモ間モナク廢止シタ其ノ主要原因ハ、之ガ賦課徵收ニ伴フ困難及費用ガ、其小收入ニ對シテ不釣合トイフコトニアツタトイフコトダ²⁵⁾

(ロ)肯定論——課税技術上ノ困難ライヘバ一般營業トテ同ジデアリ、其位ノコトデ、別ニ理由アル課税ヲ否定シテハナラナイ。此ガ六ツカシイトイフテモ、既ニ其純益課税トイフコトハ所得税ニ於テ行ハレテ居ル筈デアリ、何ニモ特別ノ勞トイフモノデハナイ。又此技術上ニハ多少ノ困難ガアルトシテモ、兎モ角、此カラシテ一ノ收入ヲ生ジテ國庫ノ役ニ立ツコトノアルノハ見逃シテナラナイ。

(三)醫師營業課税ノ範圍——前ニイフヤウニ醫師モ亦、少クトモ其一大部ノモノ、又ハ一部ノモノハ營業課税サルベキモノダトシテ、次ギニハ之ガ課税ト否トノ限界ガ問題トナリ、其ヲ定メルコトガ六ツカシイ。此ニモ色々ノ方法ガ考ヘラルル。

(A)最廣クハ使用人トシテ俸給者トシテ存スル醫師ノミヲ除キ、苟クモ獨立ニ開業スルダケニテハ全部(醫師ヲ使フテ營ム者ハ勿論ノコト)營業課税ストスルモノデアル(註二〇)。

25) Bräuer, a. a. O. S. 12.

24) Bräuer, a. a. O. S. 78.

ガ、獨立開業シテ居ツテモ診察所ヲ有タズ、單ニ患家ヲ廻ルダケノ醫師ノ如キヲモ課税スルノハ、一般營業トノ鈞合カライフテモ避ケタ方ガ良ササウデアアル。此ノ如キモノハ單ナル勤勞者トシテ能力原則上モ資産重課カラシテハ免ルベキモノデアリ、利益原則ノ加味カライフテモ、診察所ヲ有ツ者ノヤウニ其地方カラノ特別利益ニ與カラヌモノト見テ不課税トサルベキモノデアアル。

(註二〇) わぐな一ハ、獨立ニテ營利目的ニテ行フ自由職業(醫師等)ハ經濟上、營業ニ近ク、隨ツテ營業税ノ擴張ニヨリテ一緒ニ課税シ得ルト爲シ、ソレカラふいすちんぐモ、營業ト共ニ獨立ナル自由職業ニモ課税スル營業税ヲ主張シ、べらふるですハ、營利税(營業税ノ意味ニテ)ニハ、獨立ニ營マル、ダケニテ、精神的職業分科、即チ醫師、辯護士、文士等ノ職業モ服スルト爲ス²⁶⁾

(B) 次ギハ、使用人タル醫師、獨立開業シテモ診察所ヲ有タズ單ニ往診ノミ爲ス醫師ヲ除外シテ其他ノ開業醫、病院ヲ課税スル。ソシテ其病院ハ醫師自ラ設立シ經營スルト、他ノ非醫師ノ設立經營ニカカルトヲ問ハナイ。尤モ慈善病院、大學又ハ研究所附設病院ノ如キハ特ニ公益上ノ理由カラ免稅スル(註二一)。私ハ前來說キ來ツタ理由カラ此ガ最適切ナル方法デアルト思フ。

(註二一) 研究所附設病院ノ如キハ、國家、公共團體、公益團體ニ屬スル研究所ナレバ、當然之ヲ免稅シテモ良イ

ガ、私人ニ屬スルモノデアル場合ニハ、遁脫ノ方便トナリ得ルカラ、相當ノ公監督ノ下ニ、確ニ營利ノ爲メナラズトイフコトノ取締ノツキ得ル限リニ於テ、之ヲ免稅スルガ良イ。

(C) 使用人タル醫師、無診察所ノ醫師ノ外、單ナル診察所ヲ有ツダケノ醫師ヲモ、其位ノ設備ハ醫師ノ勤務ヲ果タスニ避クベカラザル材料トシテ之ヲ免稅シ、タゞ病院ヲ設ケ患者ヲ收容スル設備ヲモツニ至ツテ、其處ニ醫師ノ人的給付ノ外ニ、相當重要ナル物的材料、資本分子ガ供セシレタルモノトシテ、單ナル人的ノ勤務ヲ超ヘタルモノトシテ、一ノ企業トナリ、人的的の元素ノ共力ノ業體トシテ營業課税ヲシヤウトイフコトモ一方法トシテ考ヘラルル(註二二)。併シ此ニテハ夫ノ診察所ト病院トノ間ニアマリ大ナ差異ヲ作ルモノデ、完備シタル診察所ト、簡單ナル病院トノ間ニ斯カル等差ヲ附シテハ却ツテ不公平ナル結果ヲ生ズルコトニナル。此ハムシロ營業税ニ於ケル振合ヲモ考ヘ、診察所トイフヤウナ場處的の元素ノ存在ヲ以テ限界トシタ前ノ方法ノ方ヲ選ムベシトスル。

(註二二) へるべんすたいんハ、私立ノ病院ガ營業税ヲ課セラレナクテハナラヌトイフコトガ認メラレナレバナナイ。何ゼトナレバ此ニ經營資本ガ大ナル役目ヲ働ク所ノ營業的企業ニ關スルカラトイフ²⁷⁾

(D) 使用人、無診察所ノ醫師ハ別トシ、診察所又ハ病院ヲ有ツ營業ニツイテ、此ガ非醫師ニテ經營セラル、トキハ凡ベテ課税シ、醫師ニテ經營セラルルトキニハ、其ガ其醫師ノ人

27) Helpenstein, a. a. O. S. 55.

26) Wagner, Fw. II. 2 Aufl. S. 529. Fuisting, a. a. O. S. 376. Bela Földes, Fw. 2 Aufl. S. 418.

的仕事ニ附帶シテ之ヲ行フノニ避クベカラザルダケニテハ課税セズ、其ヲ越ヘタリト認めラルルダケニテ課税スベシトイフコトモ考ヘラルル(註二三)。此ニ非醫師ニヨリテ經營セラ
ルル場合ノ如キハ、營利ノ目的ガ顯著デアリ、其ニテ人的物的兩元素ヲ結合シテ營マルル
ノダカラ、之ニ課税スルノハ論ナシトシテ、醫師ノ經營スル場合ニ其人的ノ仕事ニ附帶シ
テ避ケラレヌモノカ否カノ區別ガ六ツカシク、之ヲ寛大ニスレバ凡ベテ無税トシナケレバ
ナラナクナル(註二四)。普魯西ノ規定ノ如ク醫師トシテノ職業ノ實行ヲ免税スルトイフノ
ハ、即チ此ニイフノニ當ルケレドモ、此適用ハ六ツカシク、普通ニハ此ガ解釋トシテ、彼
ガ之ニヨリテ利得ヲ舉グル以上ハ之ニ營業税ヲ課シテ良イト解セラレテ居ルガ(註二五)、其
レデモ更ニ其利益ノ計算ガ六ツカシク、其計算法ノ上ニ疑問ヲ生ズル(註二六)。ムシロ診察
所病院ヲ持ツテ營業ヲ營ム以上ハ一應ハ營業税ヲ課スベキモノト認め、其收支ノ計算ヲ明
カニシタ上ニテ、純益ナケレバ課税セズトスレバ、營利ヲ輕ク見、研究、慈善、公益ヲ主
トシタ營業ノ如キハ事實上、課税カラ免レルコトトナルデアラウ。

(註二三) ぶろいやーハ、私立病院ノ經營カラ生ズル收益ハ當該病院ノ持主ガ醫師カ、非醫師カニヨリテ營業税ノ上
ニハ別異ニ判斷スベキモノデアアル。非醫師ノ所有ニカ、ル場合ニハ、特ニ營利會社ヨリ立ツ所ノ私立ノ病院ノ場合

ニハ、其收益ハ、有基的ノ、經營財産カラ生ズル、隨ツテ營業税ヲ課スベキ所得ト見ルベキモノダ。併シ醫師ガ病
院ノ所有者タルトキニハ、此ヨリノ收益カラ、先以テ、凡ベテノ種類ノ醫術的給付ノ報酬(持主タル醫師自身ノ分
モ)ヲ除キ、病院其モノ、經營ヨリノ凡ベテノ一般費用ヲ引去リ、且ツ相當ナル減價消却ヲモ引去リテ殘ル純益ガ確
定サレタルトキニ、營業税的負擔ガ問題トナリ得ルト爲シ、ほつぐ及あれんすモ、病人カラ報酬ヲ取ツテ滞在、食
事、看病ヲ與フル私立病院ノ非醫師ノ經營ハ通例、營業的企業ダト爲ス²⁸⁾

(註二四) ぶろいやーハ、専門醫ノ或人々ニトリテハ、自己ノ附屬經營(病院ノ如キ)ヲ附帶スルコトガ、其職業上ノ
實行ノ缺クベカラザル前提ダトイヒ、彼ハ又、専門醫ノ所有ニカ、ル私立病院ハ通例、獨立ノ收益ヲ舉グルコトハ
出來ナイトイフテ居ルガ、斯ウイフ見方ヲシテ居ルト殆ンド専門醫ノ病院カラシテハ課税ハ出來ナイコトニナル。

(註二五) 前出註三、はいでつく、ほつぐあれんす、つあはう、参照。ぶろいやーモ、醫師ノ所有ニ立ツ私立病院カ
ラ醫師的給付ノ報酬ノ傍ニ凡ベテノ一般ノ費用及相當ナル減價費等ヲ引去リタル後ニ、獨立ノ利得ガ確定サレタ處
ニハ、此利得ガ營業税ノ物體ト見ルベキモノダトスル²⁹⁾

(註二六) 前註ぶろいやーノ方法ニテ示サレタ利益計算ハ詳カデハナイガ、特ニ經營主タル醫師自ラノ人的給付ノ報
償ヲ引クベキヤ否ヤ、之ヲ引クトシテ、如何ニ高ク見積ルヤハ六ツカシイコトデアアル。尤モ之ニツキ、ほつぐ、あ
れんすハ二ノ目的ガ同等ノ主目的タルトキニ(醫師トシテノ職業ノ實行ト、營利ト)ハ、經營ガ一部免税、一部課税
サルベキコト、ナルベク、此場合、病人カラ報酬トシテ事實上要求サレタ且ツ不可分ニ要求サレタ料金ガ、醫師的
行爲ト入院及看護料トニ相當ニ分配シテ、其カラシテ報酬ニ對スル適當ナル狀態ヲ知ルコト、ナルトイフケレド
モ、此ニテモ其分配ガ又六ツカシイ³¹⁾。

(E) 最寛大ナノハ法人經營ノ營業ニハ凡ベテ課税シ、個人ノニハ凡ベテ免税スルコト、我

28) Bräuer, a. a. O. S. 78. Hog-Arens, a. a. O. S. 64.
29) Bräuer, a. a. O. S. 42, 44.
30) Bräuer, a. a. O. S. 44-5.
31) Hog & Arens, a. a. O. S. 65.

邦ノ營業收益税ノヤウニスルコトモ出來ル。ケレドモ法人醫業ハ純營利的ノモノデアリ、單ナル資産所得トモ見ラレ得ルモノダカラ(註二七)之ガ課税ハ論ナシトシテ、個人ノヲ全免スルノハ過ギテ居ル。個人ガ頗ル大ナル資本ヲ投ジテ完備シタル病院設備ヲ爲ストキノ如キ、特ニ其ガ保養所ノヤウニ、醫療ヨリモムシロ安靜保養ノ爲メノ物的設備ニ重キヲ置ク場合ニモ、尙且ツ之ヲ單ナル勤勞所得ト對等ノ取扱ヲスルノハ、アマリニモ寛大ニ過グルモノトシナケレバナラナイ。

(註二七) ぶろいやーハ、此ノ如キ資本的會社ノ所得ハ、有基的營業税ヲ課セラルベキ所得ダト爲ス。²²⁾

結 論

以上要之、醫師ヲ營業ナミニ課スルヤ否ヤハ、實例カライフト肯定的ノ例モ否定的ノ例モアル。ソシテ之ヲ理論的ニ考察スルノニ、肯定否定双方ニ相當ノ論據ヲ有チ、經濟及社會政策上ノ見地カラシテハ否定ノ方ガ強イケレドモ、營業ノ意義、租税體系、醫業ノ目的及經營、課税技術及財政收入ナドノ見地カラシテハ、ムシロ肯定ノ方ガ強イヤウデアアル。ソレデ之ヲ營業ナミニ課税スルトシテ、其範圍トシテハ色々ノ案モアルケレドモ、使用人

22) Bräuer, a. a. O. S. 41.

タル醫師、並ニ診察所ノ設備ヲ有タザル獨立ノ醫師ヲ除キ、併セテ公益上ノ免税ノ理由アルモノヲモ除キテ、其他ノ苟クモ診察所ヲ有チ又ハ病院ヲ有ツタ醫師、並ニ醫師ヲ使用シテ經營スル營利的ノ個人又ハ法人ニ屬スル診察所及病院ニ營業ナミノ課税ヲスルガ至當ト思ハルル。

第七編 百貨店税

緒言

近頃、我邦ノ小賣商人ノ困弊、其極ニ達シ、之ガ救済ノ聲ガ喧シイ。小賣商人ノ困弊ノ原因ハ一ニシテ足ラズ、之ガ救済ハ到底容易ノコトデハナク、彼等ハ何トシテモ、惠マレザルモノデアルカモ知レナイ。處デ此間ニ立ツテ百貨店ガ獨リ益々繁榮シツ、アルノデ、此ガ小賣商人ノ羨望嫉視ノ的トナリ、此ヲ抑壓スルコトガ、此小賣商人ヲ救済スルトイフ中等階級政策ノ一デハナイカト考ヘラレ、其方法トシテ更ラニ夙ニ、百貨店税ガ問題トナツテ居ル。處デ此ニハ根本的ニ課否ニ争ガアリ、課税スルトシテモ課税ノ仕方ニ六ツカシイ點ガアル。今ヤ我國ニテモ百貨店問題ガ世間ノ一問題トナツテ居ルノ際デアルカラ、之ニツキテノ意見ヲ述ブルモ無意義デハナイト思ハルルノデ、敢テ此ニ之ヲ取扱ツテ見ル。

第一段 百貨店税ノ本質及長短

(一) 本税ノ部屬——百貨店税ハ、イフマデモナク百貨店ノ税デアリ、百貨店トハイフマデモナク、多種類商品ノ大規模小賣商店デアル。

(A) 通例、此税ハ特別ナル營業ノ課税トシテ取扱ハレ(註二)、隨フテ収益税トサレルノデアルガ(註三)、

(B) 併シ又、之ヲ特別ナル取引ニ於ケル印紙課税トスルコトモ出來ル。然ルトキハ、一ノ交通税デアリ、或ハ特段ナル消費税トモ見ラレル。此ヲ前ノ収益税トシテ課スルトキハ、直接負擔ノ意味ニテモ、將タ臺帳税ノ意味ニテモ直接税デアリ、後ノ印紙税トシテ課シタトキニハ、少クトモ從率税ノ意味ニテ間接税ダトイフコトニナル。

(註一) ちすかハ、百貨店税ハ、大經營ノ特別形式ノ特別課税ダトイフ。¹⁾

(註二) へつけるハ、百貨店税ヲ以テ、収益税ニ數フベキモノダトイフ。²⁾

(二) 本税ノ目的

(A) 課徴目的

1) Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 152.

2) Heckel, Fw. I. S. 394.

(イ) 普通ノ見解カライフト、此税ハ收入目的ヨリハ、ムシロ商業中等階級ノ保護トイフ
 社會政策上ノ目的カラ成ル(註三)。實ニ沿革上ハ、此ガ其主タル目的デアアル。若モ此税ニ此
 目的ガナク、此ガ單ニ收入目的ノミヲ有チ、隨ツテハ能力ニ應ジタ課税トイフコトダケカ
 ライフナラバ、其ハ既ニ存スル營業税ナリ、所得税ナリデ澤山デアリ、其上ニ態々之ヲ課
 スルニハ及バズトシナケレバナラナイ。

(註三) 頗ル多クノ學者之ヲ認ム。即チもんばいとハ、百貨店税ハ、専ラ社會政策的副目的ヲ持ツ税デアアル。此ニテ
 ハ財政々策ノ觀察點ガ全ク背後ニ退却スルト爲シ、ぼつくハ、大營業ニ對スル特別營業税ハ、一方ニハ此ニヨリテ
 然ラザレバ競争能力ナキ小經營ヲ生殘ラスガ爲メニ社會政策的ニ働ク。百貨店税ハ財政上ノ傾向ヨリハムシロ社會
 政策上ノ傾向ヲ有ツト爲シ、ぐるんつえるモ、百貨店税ハ財政上ノ利益ヨリハムシロ或新現象ニ對スル定住小商業
 ノ競争能力ヲ強ムベキ經濟政策上ノ盡力ニ生ジタト爲シ、びゆひな一モ、百貨店ノ成立及普及ガ、此新シキ大規模
 小營業ノ競争ニ對シテ、小商工業及手工業ノ歴史的ニ傳來シタル形式ヲ保護スルコトヲ目的トスル反對運動ヲ生ジ
 タ。此目的ヲ達スル爲メニ爲サレタ數多ノ方法ノ一トシテ百貨店税ガアルト爲シ、れむけハ、佛國ノ百貨店税ニツ
 キ、此ガ小商業者ニ對スル百貨店ノ競争ヲ弱メル目的ヲ有ツト爲シ、こんらいとモ、近時諸多ノ國ニテ、營業税ノ
 補完ニヨリテ、小企業ノ保護ノ爲メニ、大經營、特ニ小賣ノ大企業ヲ、高税ニヨリテ發達ヲ抑止スル試ヲ爲シタ
 シ、えーべるひモ、此税ガ、所謂、中等階級政策ノ發露デアツテ、中小營業者ヲ大資本的小賣業ノ往々ニシテ壓迫
 スル競争ニ對シテ保護スルデアラウ。——此百貨店税ニヨリテ小經營ガ保護セラルト爲シ、しゆるつモ、特ニ中
 等階級ノ利益ニ於テス、メラレタル税種、即チ百貨店税ト爲ス。³⁾

3) Mombert, Fw. S. 70. Bock, Fw. S. 255, 263. Gruntzel, Fw. S. 66. Buchner, Warenhaussteuer. (Elster, Hwb. d. Stw. 4 Aufl. V:11.) S. 888. Lemcke, Die Vorgeschichte und gegenwärtige Gestaltung des französischen Steuersystems. S. 87. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 160. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 288. Derselbe, Grundriss. 3-4 Aufl. S. 102. Schwarz, Das Gemeinde-Abgabewesen Deutschlands. S. 29.

此百貨店税ニ於ケル中等階級政策目的ヲ多少輕ク見タルガアル。例之、へつけるハ、百貨店税ハ、國庫的、租稅
 政策的目的、即チ給付能力大ナル小賣業ノ大經營ノ一層重キ課税トイフコトヲ有ツノミデナク、歴史的ニ傳來シタ
 ル小賣業ニ對スル此企業形式ノ競争ノ、壓迫スル所ノ影響ニ對スル競争手段タルベシト爲シ、ちすかモ、小商業ニ
 於ケル大經營ノ特別課税ハ、最初ノ見タ處デハ、恐ラクハ社會的ニ辯護サレルヤウデアアル。併シ銳ク觀察スレバ多
 クハ然ウデナイトイフテ居ル。⁴⁾

(ロ) 特殊ノ見解カラスルト、前ノ考ニ一歩ヲ進メテ考へ、此税ハ中等階級政策カラノミ
 見ルベキデナク、同時ニ之ト並行シテ收入目的カラモ隨フテ能力課税ノ標準カラモ見ルコ
 トガ出來ルトイフコトニナル。在來ノ營業税ガ大抵、比例課税デアツテ、營業ノ規模ノ大
 小ヲ問ハズ同率ヲ課スルトキニ、大規模小賣業者ハ小規模同業者ニ比シテ負擔ガ輕キニ失
 スルトイハナケレバナラヌ。其處デ之ヲ埋合セル爲メニ百貨店ノ如キ大規模營業者ニ特別
 ノ課税ヲ爲スベキモノトナル。即チ此税ハ畢竟、夫ノ社會政策目的ノミデナク、能力標準
 ノ課税ノ要求ニモ合シ、收入目的ヲモ有ツトスベキモノデアアル(註四)。

(註四) 前註三ノ中ノ、へつける参照。

(B) 收入使途目的——カライフト、

(イ) 或ハ之ヲ單ナル一般税トシテ、其收入ニテ一般經費ヲ充タスコトヲ妨ゲナイケレド

4) Heckel, a. a. O. S. 303. Tyszka, a. a. O. S. 152.

モ、
 (ロ) 或ハ之ヲ特別税トシテ、特殊ノ経費ニ充テルコトモ出來ル。斯ノ如キモノトシテハ、其課徴目的トノ關係上、之ト一致セシメテ、其收入ヲ特ニ中小商人ノ保護施設ニ充ツルノガ適切デアル(註五)。

(註五) びゆひな一ハ、往々ニシテ小商業及手工業ノ利益ニ於テ收入ヲ使用スルコトノ爲メノ特別規定ガ存スト爲シ、えーべるひハ、此特別税ノ收入ガ小營業者ノ租税負擔ノ輕易ニ、又ハ其他、其利益ニ使用スベキコトノ規定ノ定メラル、處ニハ、中等階級政策ガ特ニ明ニ現ハルト爲ス。

實例トシテモ、普魯西ノ一九〇〇年法ニ於ケル地方税トシテノ此税ハ、特ニ小營業者ノ利益ニ於テ此ニ使用スルコト、ナツテ居タ。ぶららんしゆわいひニテモ、此税收入ガ小商業及手工業ノ進捗ノ爲メニ使ハレタ。

(三) 本税ノ發達

(A) 佛國——此税ハ一八四四年、佛國ニ先ヅ發達シ、幾多ノ發遷ヲ經テ今日ニ至ツテ居ル。今日ニテハ其ノ營業所得税中、一般税及一般賣上税ノ外ニ尙、追加税トシテ、此種營業ノ賣上高ニ對シテ特ニ課セラル、ノデアル。其ハ生活方便又ハ其他ノ物ノ小賣業ヲ主トシテ營ミ、其賣上高ガ輸出高ヲ除キテ百萬法ヲ超ユルモノニ課シ、凡ベテノ支店ノ賣上高ヲ本店ノト一緒ニ計算シテ居ル。ソシテ此規定ノ結果、此特別賣上課税ガ百貨店税、支店

5) Büchner, a. a. O. S. 889. Eheberg, Fw. S. 268.
 6) Büchner, a. a. O. S. 891, 893. Tyska, a. a. O. S. 152. Lotz, Fw. S. 356.
 7) Büchner, a. a. O. S. 889.

税ヲ超ヘテ、凡ベテ銀行、信用機關、保險業ニモ、其賣上高ガ百萬法ヲ超ユルダケニテ押シ廣ゲラレタ。

(B) 獨逸——ニテハ一八九〇年代ノ中頃以來、中等階級政策ノ一トシテ、各地ニ百貨店税ノ要求ガ現ハレ、一八九九年、先ヅ、ばいえるンニ此税ガ出來、其後、各邦ニモ此ガ現ハレタガ、一九一九年ノ賣上高ニ依ル特別税徵收ノ禁止ヲ爲シテ以來(註六)、各地ニテ之ヲ廢止シ、全キ獨逸中ニテ之ヲ再ビ採用シタノハ極メテ僅少ノモノノミトナツタ。カクテ普魯西ニテモ其市町村ニ百貨店税ナク、多クノ他ノ國デモ同様トナツタ(註七)。獨リ、ばいえるント、へつせんトデハ、國ノ許可ヲ得テ之ヲ起シ得トシタケレドモ、其レデモ實際之ヲ利用シタノハ少イトイフコトデアル。ざくせんニテハ既ニ此ヨリ先キ、一九一二年ニ、大規模ノ小賣營業及支店業ヲ含ム小賣營業ノ賣上高課税ヲ禁止シテ居ル。デ獨逸ニテハ百貨店税ハ却ツテ時代遅レノ氣味デアル。

(註六) 之ニヨリテ賣上高ヲ標準トシテハ百貨店税ヲ課シ得ヌコト、ナツタケレドモ、他ノ標準ニ依リサヘスレバ百貨店税ガ課シ得ルノデアル。

(註七) 尤モ一九二三年以來、支店税ガアル。此ハ百貨店ノミデナク、保險、銀行、信用機關ニモ關スル。

8) Büchner, a. a. O. S. 890. Lemcke, a. a. O. 87. Allix, Traité élémentaire de science des finances. 5 éd. p. 563. Nitti, Principes de science des finances. (traduits par Freund) II. p. 85.
 9) Büchner, a. a. O. S. 890. Lotz, a. a. O. S. 354.
 10) Büchner, a. a. O. S. 894-895.
 11) Büchner, a. a. O. S. 892.
 12) Conrad, a. a. O. S. 162. Eheberg, Grundriss. S. 102.
 13) Büchner, a. a. O. S. 894.

(四) 本税ノ長短

(A) 本税ノ長所

(イ) 社會政策上——此税ハ其起源ニ遡ルモ、社會政策、特ニ商業中等階級政策カラ出タモノデ、此ガ其出發點デアリ、又其最要ノ目的デアル。其事ハ前ニ本税ノ目的ノ處ニテイフタ通りデアル(註八)。實際、此ガ何程カ、百貨店ヲ抑ヘテ、小規模ナル小賣營業ヲ保護スルコトニ役立つ。

(註八) 前出註三參照。

(ロ) 公平負擔上——ノ見地カライフテモ、百貨店ハ齊シク小賣商中ノ小規模ノモノニ比シテ能力ノ遙カニ大ナモノダカラシテ、之ニ特別ノ課税ヲスルノハ、其能力ニ應ジタ課税ヲ爲ス所以ダト爲シ得ル(註九)。尙ホ之ニツキ、利益原則ノ見地ヨリシテ、市町村ノ百貨店税ガ、其地方ニ於ケル警察及消防上ノ特別利益ノ報償トシテモ説カル、コトガアルガ、其ハ別ニ百貨店ガ特ニ他ノ營業ヨリモ割合ニ多ク世話ニナルトイヒ惡イカラ當ラナイ(註一〇)。

(註九) 前出註三中、へつける、ちすか參照。尙ホへつけるハ別ノ處デ、疑モナク大規模小賣業ノ大資本的形式ハ、

特ニ給付能力アル經營方法ヲ示ス。百貨店ハ無條件ニ給付能力大ナル課税物件ダ。ダカラシテ此ガ其他ノ小賣營業ヨリモ重ク課税サル、トキニ、給付能力ノ原則ニ依ル課税ニ相當スト爲シ、えいべるヒモ、此ニツキ單ニ一層大ナル給付能力ノ累進課税ガ達セラル、ダケニテハ、此ニ對シ、租税政策ノ見地カラ反對スベキモノナシトイヒ、ふいすちんぐモ、給付能力及利益ノ考慮ノ下ニ、大經營ノ重課ニヨリテ小營業者ノ負擔輕易ノ方法ヲ行フコトガ出來ルト爲シ、びゆひな一モ、愈々多ク人ガ、百貨店税ノ徵收ヲ、カ、ル大經營小商業ノ一層大ナル給付能力ニヨリテ理由ツケルコトニ制限シナクテハナラナカツタトイフ¹⁴⁾

(註一〇) ろつつハ、百貨店税ヲ、警察及消防上ノ要求カラ市町村ノ特別負擔ニ相當ストイフ説ハ、殆ンド眞面目ニ取ルベカラズトイフ¹⁵⁾

(ハ) 財政收入上——此税ガ兎モ角一ノ財政收入デアリ、ソシテ時勢ノ進ムニ伴ヒ、大體益々増進スルトイフ可能性ヲモ有ツ。此モ實ハ此税ノ存立ノ一理由トハナル(註一一)。

(註一一) 第一ノ社會政策カライフト、此税ガ禁止的ノ税トモナリ、隨ツテ收入トシテハ無意味ノモノトモナリ得ルノダガ、實際ニハ、矢張り、收入ヲモ考へ、隨ツテ收入ト社會政策(公益)トヲ調和シテ考ヘル。しゆみつとモ、百貨店税ハ、禁止税トシテハ自ララ證明シナカツタ。さんがれんニテモ之ガ採用サレタトキニ、國庫的ノ利益ヲ有シタトイフテ居ル¹⁶⁾

(ニ) 課税技術上——ニモ此種ノ營業ハ、可ナリ公示的デアリ、又集中的デモアルカラ、純益課税トシテモ、賣上課税トシテモ、印紙課税トシテモ、何レニシテモ遁脱ガ少ク、捕捉

14) Heckel, a. a. O. S. 304. Eheberg, Fw. S. 268. Fuisting, Grundzüge d. Steuerlehre. S. 340. Büchner, a. a. O. S. 895.
15) Lotz, a. a. O. S. 357.
16) Schmidt, Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung. S. 90.

ガ割合ニ容易ナモノデア。技術上六ツカシクナイトイフコトモ此税ノ長所トシテ良イ。

(B) 本税ノ短所——處ガ此税ニハ短所モ少クナイ。先ツ

(イ) 課税技術上随ツテハ公平課税上——此税ヲ百貨店ニ課税スルトシテ、百貨店ト然ラザルモノトノ限界ヲ引クコトガ六ツカシイ(註一三)。多種ノ商品ヲ兼扱フコトヲ此ガ一ノ特徴トシテモ、如何ニ多クヲ扱ヘバ良イノカ。大規模ヲモ此ガ他ノ特徴ダトシテ、何レダケ以上ノ大サナレバ良イノカ。此等ノ決定ニハ確固タル據リ處ハナク、自ラ立法者ノ恣意トナリ、其ガ一旦定マツタトシテ、自ラ之ヲモグル方法ガ講ゼラレテ不公平ナ結果トモナル(註一三)。此ニ於テ實際ノ立法ハ往々ニシテ百貨店以外ノモノニテモ、之ト同等ニ扱フベキモノヲ、此ト一緒ニ並ベテ課シテモ居ルガ(註一四)、サウナルト、其列舉サレタモノガ網羅的デナク、之ニ漏レタモノガ出來、此ト一緒ニ課セラレタモノト此カラ漏ラサレタモノトノ間ニ不公平ヲ生ズル。ソレカラ此ノ如ク百貨店ノミヲ特別ニ課シ、又ハ百貨店ト或同等扱ノモノトヲ特別課税スルトキニ、何レニシテモ、負擔一般ノ原則ニハ反スルノ嫌モアル(註一五)。又此ニテ技術上最便宜ナリトシテ、賣上高ヲ標準トスルトキニ、此レデハ百貨店ノ能力ヲ測ルノニハアマリ粗ナリトノ非難モアリ得ル(註一六)。随ツテ此カラシテモ或不公

平ヲ生ズル。其處デ彼是レ考ヘテ比較的非難少キ課税方法ヲトイヘバ、百貨店ノ特別課税トセズシテ、一般的ノ營業稅ヲ改造シテ、特ニ各營業ノ純益ニ累進課税スルトイフコトニシタナラバ、自然、百貨店ハ小規模ノ小商業ヨリモ純益ガ大イノデ、之ニ應ジテ重キ課税ガ行ハレルコト、ナリ、而カモ此ニテハ營業ノ形態ニヨリテ差別課税ヲセヌカラ、之ヲ課セラル、モノト然ラザルモノトノ間ニ苦情ハナイトイフコトガ出來ル。又賣上高デナクテ純益ニヨルカラ一層能力ニ適應スルコトモ出來ルトイフコトガアル。タゞ純益ガ多少摺ミ悪ク、動モスレバ逃ゲラレルトイフコトガアリ、今度ハ其點カラノ不公平ガアリ得ルトイフコトハ免レナイ。即チ此ニテモ尙ホ何程カ不公平ノ可能性ハ存スル。

(註一三) びゆひな一ハ、此税計畫ノ實際上ノ實行ニハ、初カラシテ困難ガアツタ。何ゼトナレバ課税ノ物件ガ一義デナク、又明カニ規定シ得ヌカラデア。百貨店ノ意義ハ租稅立法ノ爲メニ、確實ナル基礎ヲ與フルヤウニ、非難ナキ方法ニテハ定メラル、コトハ出來ナイトイフ¹⁷⁾

(註一四) びゆひな一ハ、立法者ガ如何ナル特徴ヲ選ンダトシテモ、百貨店ハ常ニ新シキ各種ノ防禦方便ヲ見出シタトイフ¹⁸⁾

(註一五) びゆひな一ハ、課税物件ノ決定ニツキ立法者ハ、其ノ負擔セシメントスル物體ノ範圍ヲ多少明カニ定メル爲メニハ、愈々進出シナクテハナラナカツタトイフ¹⁹⁾

(註一六) ろつつハ、人ノ如何ニ拘ハラズ、一定原則ニヨリテ租稅ヲ成形スベシトノ考(負擔一般原則)ハ、若モ一ノ

17) Büchner, a. a. O. S. 388.

18) Büchner, a. a. O. S. 395

19) Büchner, ebenda.

營業税中ニ、所謂惡ムベキ營業、例之、百貨店ヲ、凡ベテ他ノ營業ヨリモ異ツタ原則ニテ特ニ之ヨリモ一層嚴シク負擔セシメラル、トキニハ、實現セラレナイトイフ²⁰⁾

(註一六) こんらードハ、租税給付能力ヲ認メシムル標準(營業ニテハ其第一位ニ收益)ノ代リニ、此ニ賣上高トイフ陳腐トナツタ租税測定基礎ニ據ルトキニ、疑ハシクナル。賣上ノ高サハ純益、隨ツテ給付能力ノ判斷ニハ據リ處ヲ與ヘザイトイヒ、えーべるひモ、通例此ニテ行ハル、年賣上高ニ依ル高キ課税ガ平等及公正ノ要求ニ反スル。百貨店税ハ總賣上高ニヨリテ測定セラル、ケレドモ、此ガ公正ナル課税ノ爲メニ適當ナ土臺デハナイトイフ²¹⁾

(ロ) 經濟政策及社會政策上——經濟政策ト社會政策トハ此ニハ互ニ錯綜シテ居ルノデア
ルケレドモ、敢テ之ヲ別々ニシテ説明スルノニ、

(1) 社會政策上——百貨店ガ出來テ、此ガ發展スルトイフコトハ、一般消費者民衆ニ取リテハ、安ク、便利ニ、日常需要品ヲ供セラレルコトニナル(註一七)。之ヲ税ニヨリテ抑制スルトイフコトハ第一、此消費者民衆ノ利便ヲ抑壓スルモノデア。今此ニ特別ノ税ガ課セラレタトシテ、百貨店ハ其營利者ノ立場上、出來ルダケ此負擔ヲ自ラ擔ハナイヤウニ努メル。然ルトキハ一ノ可能トシテハ、此税ガ弱キ消費者ニ價ニ込メテ轉嫁サル、トイフコトデア(註一八)。斯クテ折角、百貨店ニヨリテ物價ガ低下サレ得タノガ、再ビ何程カ騰貴シテ民衆ヲ苦シメルトイフコトニナル。其レバカリデナク、百貨店ハ此税ヲ多少ハ、其

使用人勞働者ノ待遇ノ改惡ニ向ケテ、此人々ヲ苦シメルコトトモナリ得ル。更ニハ又、百貨店ガ其供給者タル商工業者ニ轉嫁スルコトガアリ得ル。而カモ此供給商工業者ハ一方、百貨店ヲ以テ其實力ノ大ク且ツ確實ナル大事ナ顧客ダトシテ、此ニハ安ク賣リツ、其理合セトシテ他ノ一般小賣商人ヘハ一層高ク賣ルトイフコトニナリ得ル。然ルトキニ丁度、百貨店トイフ競争者ノ出來タ爲メニ保護シナクテハナラヌトシテ税マデ取ツタノニ、其税ガ實ハ保護サルベキ一般小賣人ノ頭ニカ、ルトイフコトニモナリ得ル(註一九)。ダカラ此税ハ社會政策税タラウトシテ、結果ニ於テ反社會政策的ノモノトナリ得ルトイフ大ナ缺點ヲ有ツ。

(註一七) 百貨店ハ中下層社會ニトリテハ、其ノ安キ價ニヨリテ、小企業者ニテハ供シ能ハザルガ如キノ利益ヲ與フル²²⁾

(註一八) びゆひな一ハ、此ニ租税轉嫁問題ガ生ジ、百貨店ガ自ラ此税ヲ負擔スルヤ又ハムシロ、供給者又ハ消費者ガ負擔シナイカノ問題ヲ生ズト爲シ、きゆるべるモ、此ノ如キ税ガ容易ニ其目的ニ反シタモノトナリ、百貨店ハ其税ヲ他ニ轉嫁セント企テ、彼ガ之ヲ全ク供給者ニ歸スルコトニ成功シナカツタトキニハ、此租税上ノ多費ヲ大ニ擴張サレタル販賣ニ配分シ、中等階級ガ其損害ヲ負フコト、ナルノガ自然ダトスル²³⁾

(註一九) しゆみつとハ、此税ニ於ケル中等階級保護ノ理由ヅケハ、此税ニツイテ外國ニテ行ハレタ經驗カラ見テ最早、有功トハ見ラレヌト爲シ、こんらード、えーべるひ、ろつつ、もんばいと、ぼつく等、何レモ此税ガ百貨店ヘ

22) Conrad, a. a. O. S. 162.

23) Büchner, a. a. O. S. 895. Külbel, Das Braunschweigische Warenhaussteuergesetz. S. 34.

20) Lotz, a. a. O. S. 264.

21) Conrad, a. a. O. S. 160, 162. Eheberg, Fw. S. 269. Derselbe, Grundriss. S. 102.

ノ供給者タル製造家生産者へ轉嫁サル、可能性アルコトヲ説ク。ちすかノ之ニ關スル説明ハ一層詳シイ。彼ハイ
フ。此税ノ結果ハ期待サレタトハ全ク異ツタモノデアツタ。百貨店ハ此税ノ轉嫁ニ成功シタ。特ニ其供給者へデア
ル。何ゼトナレバ此百貨店ハ、各供給者ニトリテハ失ツテハナラヌ大事ナ確實ナ顧客ダカラデアアル。即チ供給者
ハ、顧客トシテノ百貨店ヲ失ハヌ爲メニ、其供給スル品物ノ値引ヲ認メル。其ハ新シイ百貨店税ト略ボ同支ノ値引
デアアル。之ニヨリテ税ガ供給者ニ轉嫁セラル。併シ其ガ供給者ニ止ラナイ。資本金ノ大ナ供給者ハ、此税ヲ更ニ
轉嫁シヤウトシテ、特ニ經濟上、彼ヨリモ弱キ人々ヘ之ヲ行フ。ソシテ其ハ恰モ小商人、小店持主デ、實ハ此人々
ヲ窒息税(百貨店税)ニヨリテ保護シヤウトシタノダ。此小店持主ハ、往々ニシテ百貨店ト同一ノ供給者ヲ有チ、彼
等ガ此百貨店税ノ轉嫁ヲ受ケナクテハナラナカツタ。トイフノハ、彼等ハ通例、供給者へ長期ノ信用ヲ要求シ、隨
ツテ其死命ハ此資本金大ナル債權者タル供給者ニ制セラレテ居ルカラデアアル²⁴⁾

(2) 經濟政策上——ニハ此税ニヨリテ百貨店ヲ抑壓シヤウトイフノハ、ツマリ政府ガ
營業ノ方法ヲ左右シヤウトイフノデ、其ハ現代經濟ノ骨子トナツテ居ル營業自由ノ原則ニ
反ストシナケレバナラス(註二〇)。尤モ今日ニテハ此原則ハ公益ニ反スル限リ、或度マデ之
ヲ制限シテ可ナリトイフノガ普通ノ見解ダカラ、此點ハ重ク見ルニハ及バヌ。第二ニハ百
貨店ガ出來テ、從來ヨリモ安ク供給セラレルトイフコト、此ニテ一層合理的ノ經營方法ノ
進ムトイフコトハ、一國經濟ノ進歩ヲ意味スルシ、此ニヨリテ民衆ノ生活ガ一層少費ニテ
出來ルコトニナレバ、賃金ノ標準モ低下スルシ、此ニヨリテ資本ヲ、ソシテ土地ヲモ一層
ル。

24) Schmidt, a. a. O. S. 91. Conrad, a. a. O. S. 162. Eheberg, Fw. S. 269. Lotz, a. a. O. S. 221. Mombert, a. a. O. S. 70. Bock, a. a. O. S. 255. Tyszka, a. a. O. S. 108. 153.

有功ニ利用スルコトニナレバ、此等ノモノ、報酬モ低下シ、其等ガ其國民經濟ノ、外國ト
ノ競争ヲ一層有利ナラシムル譯デアアル(註二一)。然ルニ税ニヨリテ此百貨店ノ發展、利用ヲ
抑制スルトイフノハ、自ラ其國民經濟ノ發展ヲ呪フニモ齊シキ、反經濟策トイフコトニナ
ル。

(註二〇) えーべるひへ、人ガ此特別税ヲ、營業自由原則ト一致セズトシタトイフガ、瑞西ノさんがれんノ百貨店税
モ、一九一九年ノ聯邦裁判所ノ判決ニヨリテ、其ガ、聯邦憲法ニテ保證サレタ營業自由及權利平等ニ反シ、憲法違
反ト宣告サレタトイフコトダ²⁵⁾

(註二一) ぼつくハ、カ、ル大營業ノ特別税ハ技術上ノ進歩ニ對スル刑罰的ノ税ダ。何ゼトナレバ大經營ハ進歩ノ擔
當者ダカラトイヒ、ふいすちんぐモ、公正ガ國家ノ基礎デアリ、公正原則ガ租税制度ノ凡ベテノ大改造ニ於テ先頭
ニ置カル、トキニ、租税的ノ力ノ方便ノ不正ナル使用ニヨリテ、經濟的戰爭ヲ決着セシムル試ミハ宜シクナイト
イフ。²⁶⁾

(ハ) 財政收入上——カライフト、此百貨店税ノ收入ハ大ナルモノデナイシ(註二二)、之ニ
累進課税デモスルコトニナレバ、大收益者ニ於ケル逋脱ヲ進メテ、此點カラシテモ收入ヲ
小ナラシムルトイフコトガアル。

(註二二) びゆひな一ハ、此ガ財政上ノ結果ハ常ニ頗ル低イモノデアツタト爲ス。²⁷⁾

25) Eheberg, Fw. S. 268. Schmidt, a. a. O. S. 91.
26) Bock, a. a. O. S. 255. Fuisting, a. a. O. S. 340.
27) Büchner, a. a. O. S. 896.

第二段 百貨店税ノ課税方法

(一) 課税権者——此税ノ課税権者ヲ何レニ置クカガ第一ニ問題トナル。

(A) 或ハ之ヲ國税トスルコトモ出來ル。其ハ百貨店ガ小賣業ダカラシテ其勢力範圍ガ主トシテ一地方ニ局限スルヤウデモアルケレドモ、又タ其資本規模ノ大イ爲メニ他地方ニ支店ヲ有チ、他地方へ通信販賣ヲ行フトイフ如クニシテ全國的ニ活動スルヤウニモナツテ居ルノカラシテ見ルト、之ヲ國税トシテ全體カラ見ルノヲ至當トスルモノモアルカラデアアル。併シ、サウスルトシテモ、其本店ノ或地方ニ偏重スルトイフコトモアリ、更ニハ各店所在地ニテモ大體、擱ミ得ルモノモアルノデ、此國税收入ノ一部ヲ地方ニ交付スルトイフコトモ出來ルシ、²⁸⁾ 此國税ニ地方ヲシテ附加税ヲ課セシメルトイフコトモ出來ル(註二三)。

(註二三) 例之、嘗テ行ハレタばいえるんノハ、國税トシテ、其レニ地方附加税ガ許サレテ居ツタ²⁹⁾

(B) 或ハ之ヲ初メヨリ地方税トスルコトモ出來ル(註二四)。或ハ其ノ地方税タル此税ノ收入ノ一部ヲ國ニ歸セシメルトイフコトモ出來ル(註二五)。

(註二四) びゆひな一ハ、此税ハ之ヲ國家自ラ課スルヲ得ルシ、又ハ之ヲ任意的又ハ強制的ニ市町村ニ委カスヲ得

28) Büchner, a. a. O. S. 889.
29) Büchner, a. a. O. S. 890.

ル。ソシテばいえるんニテ一八九九年ニ最初ニ採用シタトキニハ、國税トシテデアリ、其後間モナク地方附加税ガ生ジタガ、一九一〇年法ニテハ市町村ガ強制的ニ之ヲ課スルコト、ナリ、前ノ附加税ハ止メラレタ。其他、ぶろいせんニ於テモ、之ヲ一九〇〇年ニ市町村特別營業税トシテ採用シ、ざくせんニテハ市町村ニ之ヲ任カシ、夕ゆるてんべるひニテハ、市町村ニテ探ルベキモノトシ、ばーでんニテハ一九〇四年法ニテ之ヲ市町村税ト爲シ、ぶらうんしゆわいひニテモ同ジク一九〇四年、市町村ノ爲メニ任意的ナル百貨店税法ヲ出シタ。あんはるとニテハ、一九〇五年法ニテ市町村ニ之ヲ課スル權能ヲ與へ、るいす・ゆんげれ・りにえーニテモ一九〇五年ニ市町村ニ此税ノ採用ヲ任カシ、えるざするーとりんげんニテモ一九〇九年法ニテ市町村ノ爲メニ之ヲ備フルコト、ナリ、へつせんニテハ一九一一年ニ之ヲ任意ノ地方特別税トシ、現存ばいえるん、へつせんノ百貨店税ハ市町村税トシテマアル。³⁰⁾
(註二五) ぶらうんしえわいひニテハ、市町村ノ設ケタル百貨店税收入ノ三分ニ市町村ニ、三分一ヲ國庫ニ歸スルコトトシタ³¹⁾

(二) 納税義務者——此税ヲ以テ取引印紙税トスルニセヨ、特別營業課税トスルニセヨ、累進一般營業課税ノ一部トスルニセヨ、何レニシテモ納税義務者ハ營業者トイフコトニナラウ。

(三) 課税物件、課税標準及税率——ヲ何ウ定メルカハ六ツカシイ問題デアアル。

(A) 特別百貨店課税トシテ

(イ) 百貨店ノ特別營業課税トスルコトハ從來最廣ク行ハレタモノデアアルガ、其ニハ凡べ

30) Büchner, a. a. O. S. 889, 890, 891, 892, 893, 894. Tyszka, a. a. O. S. 152.

31) Büchner, a. a. O. S. 893.

テ其ノ百貨店ノ意義範圍ノ限定ヲ要スルノニ、此ガ實ハ六ツカシク、結局或度マデ恣意ヲ免レズ、又百貨店ノミナラズ、之ト同等扱ヲスベシト認メラル、他ノ種ノ營業ヲモ一緒ニ之ヲ課スルコト、ナルトイフヤウナ無理ナ結果ニナル(註二六)。其ハ已ムヲ得ストシテ、更ニ此ガ課税標準及税率ノ定メ方ニ色々異ツタモノガアリ得ル。

(註二六) へつけるハ、此ニテハ同時ニ商品圍ノ澤山ノモノヲ販賣スルコトヲ前提スル。此ニ百貨店ノ意義ヲ見出スケレドモ、此企業ノ多角形的變動的現象ニ於テ、百貨店トイフ課税物件ガ確實ニハ記述セシメヌトイフテ居ルガ、びゆひな一ハ、詳シク此税ノ成行ヲ記述シテ居ル。即チ立法者ハ、初メニハ此企業ノ租税義務ノ爲メノ特徴ヲ、多種ノ商品ノ商業ヲ營ムコトニ求ムル根本觀カラ出發シタ。處ガ此商品ノ多種ノ精密ナル規定ガ諸多ノ疑問ヲ生ジ、更ニハ法律上ノ規定ヲ以テ之ヲ正サナクテハナラヌコト、ナリ、人ガ此目的ノ爲メニ商品ノ圍塊ヲ作り、少クトモ其圍塊ノニ有スル小賣業ガ租税義務ヲ基ツケルコトヲ規定シタ。ソレカラ立法者ノ進ンダ他ノ方法ハ、課税物件ヲ精密ニ定メル爲メニ、其他ノ外形標準ノ澤山ノモノヲ利用スルコトデアツタ。即チ此ニ右ノ商品圍塊ノ數ノ外ニ、特ニ從業者ノ數、營業所ノ賃賃價格又ハ面積、賣上高又ハ營業手續ノ全キ方法ヲ利用シタ。遂ニ人ハ租税義務アル營業ノ特段ナル列舉ニヨリテ課税物件ヲ確定スルノ試ヲシタ。此ニ法律上ノ定義ニテモ爭アル詞タルわいれんほいざ一ヲ用キ、尙其上ニモ多クハげざ一れ、ぐるーすまがち一ねノ如キ詞ヲモ添ヘタ。其上ノ發展ハ、租税義務アル經營ノ範圍ヲ種々ナル方向ニ擴張スルコトニナツタ。例之、往々ニシテ通信販賣業、月賦拂販賣業、競賣業、見切賣業、割引札業、及類似ノモノ、更ニハ生産組合、消費組合モ租税義務アルモノト宣言セラレタ。更ニ特別ノ形式トシテハ支店營業ヲモ之ニ屬セシメタ(此ニ於テカ更ニ、特段ナル形式トシテ不在支店税ガ生ジタ。其ハ租税

區域ノ外ニ本店ヲ有シ、又ハ外部ニ住スル人ニ屬スル營業ノミヲ課スル)。更ニ近頃ハ又、保險、銀行、信用機關等ヲモ之ト關聯シテ租税義務アルモノトシテ、百貨店税ノ範圍ハ全ク破裂シタコトニナルトイフテ居ル。³²⁾尙ホ此物件ノ範圍ノ立法例ヲ舉グルト、

(1) 普魯西ノ一九〇〇年法ニテハ、支店ノ分ヲ併セテ年賣上高四十萬馬克以上デアツテ、法律ニヨリテ區分サレタル四ノ商品圍塊ノ一以上ノ商業ニ從事スル小賣營業ヲ租税義務アリトシタ。ざくせんノへむにつつ(一九〇六年)つらいかう(一九一〇年)ニテハ地方所得税ノ補充トシテ、普魯西ノ手本ニ從フテ、四種ノ商品圍塊ノ一以上ノ定住小賣營業ニ特別課税ヲシタ。ろいす・ゆんげれ・りにえーノげーらニテモ、普魯西ノ例ニ倣ヒ、四種ノ商品塊ニヨリテ、課税物件ヲ定メタ。³³⁾

(2) ばいでんノ一九〇四年法ニテハ、ばいでんニ本店ヲ有スル二十萬馬克以上ノ年賣上高ヲ有スル小賣業デアツテ、其營ム商品ノ種類、從業者ノ數、營業場ノ賃賃價格ノ高、及其營業方法カラ百貨店ト見ルベキモノニ課シタ。一營業ニ屬スル諸ノ店ガ一ノ經營トシテ扱ハレルシ、此國ノ外ニテ營マル、百貨店ノ此國ニ於ケル支店モ、此國ノ支店ノ年賣上高ガ三萬馬克以上ノトキニハ齊シク之ヲ課ス。ぶらうんしゆわいひノ地方百貨店税法ニテモ、租税義務アル營業ノ經營ガ規則正シク行ハル、原則及形式カラシテ本質的ニ違ツタ定住營業デアツテ、其地方ニ定住スル小賣業及小工業ノ經營ヲ大ニ傷ケルコトニナルトセラレ、モノニ特段ナル營業税ヲ課スルヲ得ト爲ス。³⁴⁾

(3) 一八九九年ノばいえるん法ニテ特別課税スルモノトシテハ、わいれんはうす、ぐるーすまがちん、ぐるーすばざ一ノ外、月賦拂營業、競賣業、通信販賣業、支店營業、大ナル特別營業ヲモ數ヘタ。ケゆるてんべるひノ一九〇三年法ニテモ、種々ナル種類ノ商品ノ大規模小賣業デアツテ、わいれんはうす、ぐるーすばざ一、年賦拂營業、競賣業、通信販賣業ノ方法ニテ行ハル、モノヲ特別營業税ニテ課スルトシタ。支店營業ガ、其地方區内ノ本店ト一

32) Heckel, a. a. O. S. 303, 306. Büchner, a. a. O. S. 888.

33) Büchner, a. a. O. S. 891, 892, 893. Tyszka, a. a. O. S. 152.

34) Büchner, a. a. O. S. 893.

緒ニ全體トシテ扱ハレタ³⁵⁾佛ノ現行法ガ百貨店税支店税ヲ越ヘテ、銀行、信用機關、保險業マデモ及ブコトハ前ニ本税ノ發達ニテイフ通りデアル。

(1) 外形標準ニヨルモノ

a) 種々ナル外形標準ニヨルモノ——此ニ於テ其々ノ標準ニツキ或ハ定額税ヲ課シ、或ハ階級税ヲ課シ、或ハ比例税ヲ課スルコトモ出來ル(註二七)。或ハ其或モノニ累進課税ヲモ爲シ得ル(註二八)。此ハ課税技術上ニハ便利デハアルケレドモ、外形標準トシテ選ムモノガ或度マデ恣意ニヨリテ定マリ、其ニ課スル税率ノ按排ニモ亦タ恣意ガ加ハリ、其結果ガ百貨店ノ純益ニ鈞合ノ得ラレトハ限ラズ、不公平ナモノトモナルデアラウ。

(註二七) 此ノ如キ外形標準トシテハ、營業場處ノ面積、其貨價價格、所在地方ノ大サノ階級、營業資本、賣上高、支店ノ數、從業者數、使用サレタル馬及車ノ數、營業品目ノ數ノ如キデアル。——此ヲ實際探ツタノハ、古キ佛國法デ、此ニテハ一八四四年法ニヨリテ、營業税中ニテ Magasins de plusieurs espèces de marchandises ノ特別税ガ課セラレルコトニナツタ。此迄ハ百貨店ニハ特別ノ地位ガ與ヘラレナカッタガ、此ニ此ガ二十四人以上ノ賣子ヲ有ツトキ一千元ノ定額税ト、場處ノ貨價價格ノ二十分一ノ比例税トヲ特ニ課スルコトニシタ。此ハ其後、擴張セラレテ一八五〇年法ニヨリテ、各從業員ニツキ二十五分一ノ定額税ガ課セラレ、一八五八年法ニヨリテ比例税ガ貨價價格ノ十五分一ニ、一八七二年法ニヨリテ其十分一ニ引上ゲラレタ。ソレカラ普國ニテ地方ガ、標準法ニ定メタ以外ノ標準ヲ探ルコトモアツタガ、其場合ノ標準ハ、從業者ノ數、營業場ノ貨價價格又ハ面積デアツタトイフコト

35) Büchner, a. a. O. S. 890, 893.

ダ。ソレカラすつとがるとニテ一九一〇年終以來、營業課税資本ヘノ百分五十ノ附加税ガアツタトイフコトデア³⁶⁾ル。

(註二八) 佛國ニテハ一九〇五年以來、定額税ノ外ニ、從業員ノ數ニ依ル累進的ノ附加税、使用ノ馬及車ノ數ニヨル累進的ノ附加税ガアツタ。其上ニモ所在地ノ大サノ階級ニ依ル比例税、及營業所ノ貨價價格ニヨル累進税(最高其三分一)ガ生ジ、一九一二年ニハ、支店營業ノ特別税ガ生ジ、營業ガ五乃至十ノ店ヲ有ツトキハ、定額及比例税ヲ四分一ダケ、十一乃至二十ノ店ヲ有ツトキハ三分一ダケ、二十一乃至五十ノ店ヲ有ツトキハ二分一ダケ増シ、五十以上ハ倍トスルコト、シタ。ばいえるんニテ一九二一年法ニテ爾今、市町村ガ百貨店税ヲ關稅營業税ノ附加税トシテ課スルコト、シタガ、本税ガ資本ト収益トニ對スル輕微ナル累進税ダカラ、自ラ此ニ資本ヘノ累進課税ガ行ハル、³⁷⁾

(b) 賣上高ニヨルモノ——此ニヨルトシテ更ニ比例率ヲ課スルコトモ出來ルシ(註二九)、累進率ヲ課スルコトモ出來ル(註三〇)。其ノ累進ナルハ比例ナルヨリモ何程カ公平ニ一層近ヅクガ、併シ賣上高自身ガ百貨店ノ特別給付能力ノ指示トシテ適切デナク、隨ツテ公平ニ適フニ於テ不満足デアリ(註三一)、加之、此標準ニハ轉嫁可能ガ大ク、物價騰貴助長ノ非難ヲ伴フトイフコトモアル(註三二)。

(註二九) ぶらうんしゆわいひノ地方税タル百貨店税ハ賣上高ニヨルモノトシ、其百分二ヲ超ユベカラズトシタ。え³⁸⁾るざすろーとりんげんモ、市町村ノ等級ニヨリ三級ニ分ツ。税率ハ賣上高ノ百分一半ヲ超ユベカラズ、賣上高ノ百分ノ五分一以下タルベカラズトシタ。

36) Büchner, a. a. O. S. 889, 892, 893.

37) Büchner, a. a. O. S. 889-890, 894. Allix, l. c. p. 563.

38) Büchner, a. a. O. S. 893.

(註三〇) 佛國ノ現行法(一般ノ營業所得税ト取引税トノ外ニ課セラル、百貨店特別税)デハ、營業所得税ノ特別追加税トシテ、其賣上高ニ對シ、百萬乃至二百萬法ニハ百分一、二百萬乃至一千萬法ハ百分二、一千萬乃至一億法ニハ百分三、一億乃至二億法ニハ百分四、二億法以上ニハ百分五トスル。普魯西ノ一九〇〇年法ニテハ、年賣上高四十萬乃至四十五萬馬克ニテ四千馬克、四十五萬乃至五十萬馬克ニテ五千五百馬克、……百萬乃至百十萬馬克ニテ二萬馬克、百十萬乃至二十萬馬克ニテ二萬二千馬克、其上ノ十萬馬克ヲ加フル毎ニ二千馬克ヲ加ヘル。カクシテ計算サレタル百貨店税ガ純益ノ二割ヲ超ユルトキハ此ニ切リ下グルヲ得ル。但シ百貨店税率ノ半額以下トスルヲ得ズトイフ。ばいでんニテキ、四十萬馬克以下ノ賣上高ニテハ百分二、其ヨリ百萬馬克ニ至ルマデハ、二十萬馬克毎ニ千分一ヲ加ヘ、其ヨリ先キ八十萬馬克毎ニ千分一ヲ加ヘル。全體上、税ハ純益ノ百分十ヲ超ヘテハナラヌ。併シ凡ベテノ場合ニ賣上高ノ千分一ガ課税ノ最小限トナル。一九二二年、此累進率ガ年賣上高ノ千分三乃至二十ニ引上セラレ、最高限ハ營業純益ノ百分十二乃至二十トサレタ。ソレカラ、あんはるとニテモ地方税タル百貨店税ノ税率ハ賣上高ノ百分〇・一乃至一トス。併シ純益ノ百分二ヲ超ユベカラズトス。ろいす・ゆんげれ・リにえーノげらニテハ税率八年賣上高ノ百分ノ半乃至二トス。ばいえるんノ一九一〇年法ハ多少ノ變形ハアルガ、根本ハ賣上高ノ累進税デアル。即チ三十萬馬克マデノ賣上高ニハ百分一乃至二半、三十萬乃至五十萬馬克ニハ百分一乃至三、五十萬乃至百萬馬克ニハ百分二乃至三半、百萬乃至二百萬馬克ニハ百分二半乃至四、二百萬乃至四百萬馬克ニハ百分三乃至五、四百萬乃至六百萬馬克ニハ百分四乃至六、六百萬馬克以上ニハ百分五乃至七トスル。此範圍内ノ税ノ測定ノ爲メニハ、企業ノ大サ、商品ノ數、支店ノ數、營業實行ノ方法、及他營業ヘノ影響ガ考慮セラル、。ソシテ税ハ純益ノ二割ヲ超ユベカラズ、併シ又總賣上高ノ百分一ヲ下ルベカラズトス。³⁹⁾

(註三一) えーべるひハ此年賣上高ニヨル課税ヲ以テ公正平等ノ要求ニ反スト爲シ、びゆひな一モ、此ヨリシテ一ノ

39) Büchner, a. a. O. S. 890, 891, 893. Lemcke, a. a. O. S. 87. Allix, l. c. p. 563. Nitti, l. c. p. 88.

企業ノ租税給付能力ノ上ニ直チニ決定シ得ヌトイフ。⁴⁰⁾

(註三二) れむけハ、佛國ノ賣上課税ニツキ、此ガ取引税ノ性質ヲ有チ、隨ツテ通例、消費者ニ轉嫁セラル、コト、ナルト爲シ、びゆひな一ハ、獨逸ニテ、物價騰貴タラシムル賣上高ノ數度ノ負擔ヲ避ケル爲メニ、舊來ノ百貨店税ヲ廢止シナクテハナラヌト信ズルコト、ナツタトイフ。⁴¹⁾

(2) 純益ニヨルモノ——前ノ外形標準ニ比シテハ、純益ニ依ルトキニ、一層公平ニハナル⁴²⁾ タバシ之ガ捕捉ノ一層六ツカシイトイフ缺點ハ免レヌ。此ニ依ルトシテモ、更ニ之ニ比例率ヲ適用スルコトモ出來(註三三)、更ニ累進率トスルコトモ出來ル(註三四)。後者ノ方一層公平ダガ、強キテ缺點ヲ求ムルト、大收益者ニ於ケル遁脱ヲ多カラシメルトイフコトガアリ、隨ツテハ其點カラ公平ニモ反シ收入上ニモ不利トナリ得ル。

(註三三) 獨逸ニテ賣上高ニ依ル百貨店税ヲ廢止シテ以來、一九二〇年法ニテ普魯西ノげるぜんきるへんニテ、舊普法ニ於ケル四種ノ商品團ノ一以上ヲ營ムモノニ、收益ノ二割トイフ課税ヲ爲ストイフ唯一ノ例外ガアツタガ、一九二一年ニ之ヲ認メヌコト、ナツタ。⁴³⁾

(註三四) ばいえるんニテ一九二一年法ニヨリ市町村ニ國稅營業税ヘノ附加税ヲ此ニツキ許スコト、ナリ、へつせんモ、一九二〇年法ニヨリ市町村ノ百貨店税ヲ國稅營業税ノ附加税トシタガ、本税ガ收益ト資本トニ對スル累進タカラ、此ニ一部、收益累進課税ガ存スルコトニナル。⁴⁴⁾

(ロ) 百貨店內ノ取引ニ對スル特別印紙税トスルコトモ出來ル。此ハ恐ラクハ之ガ使用ノ

40) Eheberg, Fw. S. 269. Derselbe, Grundriss. S. 102. Büchner, a. a. O. S. 895.
 41) Lemcke, a. a. O. S. 87. Büchner, a. a. O. S. 896.
 42) Conrad, a. a. O. S. 162.
 43) Büchner, a. a. O. S. 894.
 44) Büchner, a. a. O. S. 894.

受取書へノ従價比例課税トテモシタラ良カラウガ、然ルトキニ百貨店ノ範圍ノ限界ノ六ツカシイトイフ根本ノ心配ノ外、多少當業者ノ厄介ヲ増シ、經濟上不利ダトイフコトモアリ、又遁脱ノ心配モ多少アルシ、且ツ營業者ノ能力ニ應ズルニ於テ、將タ買主ノ能力ニ應ズルニ於テモ不満足ナモノガアル。マシテ之ヲ定額税トテモスレバ取扱ハ簡單トナルガ、不公平ガ一層甚シクナル。

(B) 一般營業課税ノ一部トスルコト——此ハ私ノ最公平ト思フ方法ダガ、其ハ一般營業税ヲ改正シテ、各營業者ノ純益ノ大小ニ應ジテ累進課税トスルモノデアアル。此ニ依ルトキニ百貨店ト然ラザルモノトノ限界ニツキ苦慮スル必要モナク、自動的ニ、純益ノ大ナル百貨店ガ小規模ノ小賣業ヨリハ一層重ク課セラレテ、公平ニ適ヒ、多少、百貨店抑制ノ働ヲモ爲ス。其爲メ大純益者ニ於テ純益ヲ娯魔化ス心配ガ多少ハ殘ルガ、之ヲ別トシテ見レバ先ヅ公平ニ近イモノデアアル。既ニ一般營業税ガ収益課税トナツテ居ルダケニテハ、百貨店税ヲ此ニ包容スルコトハ左マデノ困難アリトハ思ハレナイ(註三五)。

(註三五) へつけるハ、給付能力ニ依ル課税ハ百貨店ニ限ラレベキデナク、ムシロ凡ベテノ大經營小賣ガ其儘ニ捕捉セラレベキデアルトイフ⁴⁵⁾

45) Heckel, a. a. O. S. 305.

結 論

以上要之、百貨店税ハ中等社會政策カラ並ニ公平課税ノ見地カラシテ存立ノ理由ヲ有チ、一時ハ盛ニ行ハレタモノデアアルケレドモ、他方、課税技術上、随ツテ公平課税上、更ニハ經濟及社會政策上、不都合ナ點モ著シクナリ、稍々下火トナツタヤウデアアルガ、併シ何程カ存立根據モアルノデ、萬更ラ棄テタモノデハナク、之ヲ課スルトシテ課税ノ方法ニハ色々アルガ、何レモ一長一短アリデ、アマリ感心セヌ。ムシロ一般營業税、營業收益税ヲ改正シテ、累進純益課税ヲ行フコトニヨリテ、自動的ニ百貨店課税ヲスルヤウニシテハ何ウカト思ハル。サウスレバ此ハ當然ニ、一ノ収益税デアリ、或ハムシロ特別所得税デアリ、地方税ト限ルニ及バズ、ムシロ國税ト地方附加税ヲ許ストシテ良ク、又必ズシモ目的税トスルニ及バズ、一般税トシテ一般經費ノ爲メニ使用シ、自ラ目的税タル場合ノ社會政策的用途ニ多ク使フコトニシタラ良カラウ。

第三部 交通 稅

第八編 相續税ノ弱點

緒 言

時代ハ箇人主義へ、箇人主義へト向フ。社會主義へトモイフガ、實ハ其前ニ、先以テ箇人主義へト向ツテ居ル。相續税ノ如キモ、箇人主義的ニ見レバコソ、被相續人トイフ箇人カラシテ、相續人トイフ他ノ箇人へノ財産ノ移轉ニ依ル不勞ノ利得ト見テ、之ニ特別ニ大ナ能力ヲ認メテ重課スベシトイフコトニナリ、之ト相並ンデ多少ノ度ニ於テ財産ノ集中ヲ抑制シ、貧富ノ懸隔ヲ緩和スルノ社會政策上ノ趣旨ヲモ加味シ、後者ノ加味ノ程度ニヨリテハ、遂ニ社會主義ニ近キモノトモナル。斯クシテ其初メ純箇人主義的ニ見テ居タモノガ、窮極、反對ニ立ツタ社會主義ニ歸着シテシマウ。此事ハ大勢トシテハ、我邦ニテモ認メラルルコトテ、相續税ハ次第ニ稅率ヲ高メ、課税ノ手加減モ嚴重トナリ、一般ニ社會ノ人々

ガ之ヲ怪シマヌヤウニナリツ、アル。併シ斯クシテ社會主義へ一步々々近ヅクコトガ果シテ全體上、良キコトカ何ウカ。相續税ヲ單ナル箇人主義的ニ見テ居ルコト自身モ亦タ其儘ニ放任サレテ差支ナキコトカ何ウカ。冷カニ考慮シナケレバナラナイ。眞理ハ併シ、箇人主義ニモアラズ、社會主義ニモアラズ、二者ヲ相當ニ融合シタル折衷主義ニアツテ、箇人ニ相當資本ヲ私有セシメ、彼ヲシテ自主的ニ企業經營セシメ、國家ガ之ヲ統制スルト同時ニ、國家自ラモ或度マデ獨立ノ資本ヲ有ツテ自ラ直接ニ企業經營ニ當ルコトトスベク、箇人ハ即チ國家ノ統制下ニ、公益ヲ尊重シツツ自箇ノ利益ヲ進捗スベキデアル。此場合、其ノ箇人ハ全ク單ナル箇人トシテ他ノ箇人ト分裂シ對立スベキモノデナク、歴史ノ產物デアリ道義的ノモノデアリ、人間自然ノ性情ニ適應シタル家族制度及家族生活ノ事實ヲ尊重シ維持シテ、其所屬人ノ間ノ親和ヲ圖リ、其經濟基礎トシテノ家族財産トイフモノヲ維持シ増加スルコトヲ期スベキデアル。斯クスルコトニヨリテ、箇人ハ單トル箇人トシテ生活シ發展スルノミデナク、ムシロ家族員トシテ國民團體員トシテ、家族ト國家（詳シクイヘバ其ノ派生タル市町村）トヲ尊重シテ、其持ツ財産ヲ彼獨自ノ物トセズ、家族ノ爲メニ有ツモノト念ジ、又、國家ノ爲メニ有ツモノトモ考へ、以テ美ハシキ共同生活ヲ遂グベキデア

ル。斯ク、箇人主義觀デモナク、社會主義觀デモナク、家族的國家的ノ個人主義觀トモイフベキモノヲ土臺トシ出發點トシテ相續税ヲ考察スルトキニハ、相續税中ノ特ニ家督相續税並ニ子孫配偶者相續税ノ如キニ出來ルダケ輕課スルヤウニシナケレバナラナイトイフコトニナル。近頃我國ニテハ相續税ニ對スル箇人主義的見解、實ハ結局、社會主義的見解ガ強ク、之ヲモットモット重課シテ可ナリトノ聲ガ高ク、國家主義ヲ高唱シツツアル政治家ニシテモ、少クトモ相續税ニツイテハ、民衆ニ媚ビテ益々之ヲ増率シヤウトシテ居ルケレドモ、此ノ如キハ我國ノ社會的基礎ヲ道義的ニ並ニ經濟的ニモ危ウカラシムルコトナラヌカ、憂慮ニ堪ヘナイ。一九一九年ニ獨逸ガ偶々戰時財政難ニ堪ヘ兼ネテ、相續税ヲ直系卑屬及配偶者ヘ延長シタノニ反シ(註二)、伊太利ガ却ツテ一九二三年ニ一定ノ家族間ノ相續税ヲ廢止シタル其勇斷(註三)ニハ、今更乍ラ考ヘサセラレルモノガナシトシナイ。之ヲ單ニふあつしすと政府ノ特殊ノ反動的處置トシテノミ看過シ去ツテハナラナイ。私ハ我國ノ大勢ニ對シ反省ヲ促ガスノモ無用ナラズト思フノデ、敢テ茲ニ此文ヲ作ル。此ハ主トシテハ家督相續及家族間ノ相續税ノ弱點ヲ指示スルノアルガ、序デニ動モスレバ看過セラルル其他ノ點カラ見タル相續税ノ弱點ヲモ述ベル。

(註一) 獨逸ニテハ一九一九年ニ、從來ノ配偶者及嫡出子孫ヘノ相續無税ヲ廢止シテ、之ニ課税スルコト、シタ。¹⁾

(註二) 伊太利ニテハ、葢相すてふあにノ發案ニヨリテ、一九二三年八月二十日ノ法律ガ成立シ、之ニヨリテ家族間ノ相續税ヲ全廢シタ。詳シクイフト、(1) 親ト子トノ間、祖父母ト孫トノ間、夫婦ノ間、兄弟姉妹ノ間、伯叔父母ト甥姪トノ間、死シタル兄弟姉妹ノ子孫ニシテ代表權ニ基ツキテ相續スル者ノ間、相續及與²⁾ヲ無税トス。(2) 其上ノ親等ニ於ケル從兄弟、姻族、及他人ノ相續ニハ課税シ、其税率ハ同等ニシテ、唯ダ財産ノ大小ニヨリテ差別スル。一萬リ以下ノ部分ノ爲メノ百分十二カラ、一十萬リ以下ノ超ユル部分ニ對スル百分五十二ニ達スル累進率デア³⁾アル。²⁾

につちハ之ヲ評シテ、世界ノ殆ンド凡ベテノ文明國ガ相續税ヲ有テ、何レノ國ニテモガ、其ノ保守的的反動ノ時代ニ於テスラモ、之ヲ廢止スルコトヲ夢想シナカッタ。伊太利ニ於テふあつしすと政府ニヨリテ行ハレタモノ、外ニハ、之ガ廢止ノ單一ノ例モナイトイフテ居ル。³⁾

第一段 家族主義的見解ニ基ク應能課税上ノ弱點

(一) 個人主義的見解ニ基ク相續税ノ應能課税上ノ意義——相續税ハ之ヲ個人主義的ニ見レバ、ソシテ普通ニハ此見地カラ此税ヲ見テ居ルノデア^ルガ、其カライフト、此税ハ不勞利得課税デア^ル。相續人トイフ箇人ガ被相續人トイフ別ノ個人カラ或財産ヲ繼承シ、其際、別ニ相續人ニ於テ努力ヲ拂ツタモノデナク、即チ不勞ニシテ利得シタトイヘルノデ、給付

1) Strutz, Handbuch des Reichssteuerrechts. 3 Aufl. S. 676. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 115. Allix, Traité élémentaire de science des finances. 5 éd. p. 661.
 2) Einaudi, Moderne Tendenzen der italienischen Theorie und Praxis in der Erbschaftsbesteuerung. (Die Wirtschaftstheorie der Gegenwart. IV.) S. 271. Allix, l. c. p. 661-662.
 3) Nitti, Principes de science des finances. II. (traduits par Freund.) p. 163.

能力ノ特ニ大ナ表現タル交通事實トシテ當然ニ重キ課税ノ理由アリトサルルノデアル。⁴⁾
(二) 家族主義的の見解ニ基ク相續税ノ應能課税ノ弱點——然ルニ相續税ハ決シテ單ニ個人主義的ニノミ見テハナラナイ。家族主義的ニモ見ナケレバナラナイ。此家族主義ガ事實トシテモ存在シ、法制トシテモ存在スルニ於テ、全ク之ヲ看過シ去ルトイフコトハ出來ナイ。ソシテ此ヲ出發點トシテ相續税ヲ見ルトキニハ、結局ハ、前記、個人主義的ニ見タノトハ大分、異ツタモノトナル。

(A) 家族ノ經濟生活⁵⁾ノ事實ニ基キテ之ヲ見ル——トキニ、相續税ニ於ケル應能課税ヲ制限スルモノアル事ヲ見出サナケレバナラナイ。實際、實族ノ單位ノ大サハ處ニヨリ時ニヨリ一様デナク、變化シツツアルケレドモ、ソシテ大體、今日ノ我邦ノ多クノ地方ニ於テ、昔カラ見ルト狭クハナリツツアルケレドモ、人ハ何トシテモ此家族生活ヲ營マナイ譯ニ往カズ、少クトモ夫婦及未獨立ノ子孫ハ家族トシテ共同ニ生活スル。夫婦及未獨立ノ子孫ガ別々ノ經濟ヲ立テルトイフコトハ殆ンド想像モツカヌコトデ、假リニ其ガアリ得タトシテモ極メテノ例外デアリ、租税ノ如ク大體的事實ニ基キテ決スルヲ例トスルモノニテハ、看却シテモ差支ナイ程ダ。ソシテ此家族ノ生活ハ人情ニ即シタ最自然的ノモノデアツテ、容易

4) 拙著、租税研究、第一卷、285-286.

5) 同 上、300-301.

ニ此ガ分裂シ得ルモノデナイ。其關係ハ又最密接ナモノデアツテ、又弾力性ニ富ミ、離レヤウトシテモ容易ニ分離シナイ。其ハ又機械的ノ集合デハナク、有機的ノ化合デアル。此關係ガ段々ト薄ラギツツアルカノヤウニ見ル人モアルガ(註三)、何ウシテ々々、人情ノ奥深ク宿ツテ居ル愛ノ表現タル此家族ガ、薄ク弱クナルトイフコトハ出來ナイ。ソシテ此家族ニ屬スル財産ハ、家族共同ノ共産的ノモノトイフ觀念ガ自ラニ潜在シテ居ル。其ハ形式上、法律上其主人タル個人ニ於テ自由ニ處分シ得ルニモ拘ラズ、即チ名義ハ如何ニモ其主人ノモノデハアルケレドモ、實質上經濟上ニハ、家族員全體ガ自分達ノ共同ノモノト考ヘ、共同ニテ享樂シ、事實上其處分ニツイテモ全ク主人ガ勝手ニハ定メズ、或度マデハ家族員ノ意見ガ之ニ加ハリ、時トシテハ家族員ノ或モノノ方ガ一層多ク之ニツイテ影響ヲ及ボシテモ居ル。主人ノ存生中モ、家族員ハ斯カル家族ノ財産ヲ以テ、主人トイフ全クノ他ノ個人ノ財産デアツテ、我ニ關係ナキ他人ノ物ダトハ決シテ考ヘナイ。何ホドカ自分ノ物ダ、自分達ノ物ダト考ヘテ居ル。然リトスレバ、主人ガ死ンデ妻又ハ子ガ其財産ヲ繼承シタトキニ、並ニ稀デハアルガ妻ガ死ンデ其財産ヲ夫ガ繼承シタトキニ、彼等相續人ガ此迄持テ居ナカッタ處分權トイフ法律上ノ權能ヲ有チ得タコトニヨリテ、何ホドカ從來ノ狀態

ニ追加サレタモノガアルトハイヘルニモセヨ、其ガ全クノ他人ノ物デ、此迄何等其享樂ニ與カリ得ナカツタモノノ入り來ツタノトハ異リ、彼等ノ財産状態ガ増加シ上進シタトイフ風ニハ考ヘナイ。處分權ノ得ラレタノハ、ムシロ形式上法律上ノコトデ、經濟上實質上ニ何等カ加ヘラレタモノアリトハ思ハナイ。如何ニモ相當大ナ遺產ヲ繼承シタトキニハ、其處分權ヲ有ツニ至ツタコトガ、其相続人ニトリテ可ナリニ其地位ヲ高メタトイフ觀、其力ヲ増加シタトイフ感ガ著シクアラウガ、其ノ遺產ノ小イ場合、ソシテ其ニヨリテ遺族ガ漸クニシテ生活ヲ續ケ得ルガ如キ場合、又ハ、被相続人ガ財産所得ノ外ニ勤勞所得ヲモ舉ゲテ居ツタ場合ノ如キニハ、此被相続人ノ死ニヨリテ相続シタル者ニ於テ、經濟上ノ地位ノ上進シタト考ヘルコトハ出來惡ク、ムシロ之ヲ落シタト考ヘルコトガ多カラウ。モ少シ有利ナ場合ニテモ、被相続人ノ死ニヨリテソシテ相続ニヨリテ經濟上ノ地位ガ實質的ニ増減セズト考フルコトガ少クハアルマイ(註四)。タゞ之ヲ個人的ニ見、ソシテ法律的ニ見テ從來、相続人ノ持ツテ居ナカツタ處分權ヲ得タトイフ點カラシテ、其モ不勞的ニ得タトイフ點カラ見テ、特ニ能力ニ加フルモノアリトハイヘルモノガアリ、隨ツテ此際、特ニ課税スルコトヲ認メルコトハ出來ルケレドモ、併シ右ニモイフヤウニ、實際家族共同生活ヲ營ム

者ニテハ、相続ニヨツテ新ニ財産ヲ加ヘタトノ感ノ鈍キモノデアルカラ、之ニハ出來ルダケ輕キ課税ニ止メテ置カナケレバナラナイ。或ハ此中ニテモ特ニ妻又ハ夫ノ死ニヨリ夫又ハ妻ガ其遺產ヲ受クル場合ニハ、其夫又ハ妻ニ於テ財産ヲ加ヘタト感ズルコトガ強カラウカラ、此ニハ宥恕ノ必要ナシトモイフガ(註五)、サウイフコトガ事實トシテハアリ得ルカモ知ラヌガ、其ハアマリニ夫婦間ノ關係ヲ水嗅キモノト見タノデアツテ、私ハ之ヲ穩當ト考ヘナイ。

(註三)

べらふえるですハ、家族心ガ既ニ高イ度ニ於テ弱メラト、相続税ヲカケナイ事ガ、多く利用サレル餘地ナキホドトナツタ(相続税ヲカケテモ、家族心ヲ弱メルトイフヤウナ事ガナクナツタ)トイフガ、我國アタリデハ、マダ其レホドデハナク、可ナリニ家族心ガ強ク、又此ノ如キハ之ヲ破壊セナイヤウニ、維持シナケレバナラナイ。

(註四)

(1) 廣ク一般ニ配偶者及子孫ニツキ——しやるつハ、色々ノ學說及實際カラ見テ相続ニヨリ能力ノ發生ナシトセラル、コトヲ舉ゲテ居ル。先ヅ能力設カライフテ、親ノ死ニ於テ生殘ツタ配偶者及孤兒ハ、彼等 手ニ特段ナ數百、又ハ數千弗ヲ見出シテモ、其ノ扶養者ヲ失ツタノト差引シテ、彼等ガ眞ニ一層富有トモナラズ、實際ニハ一層貧乏トナルコトニ解セラレル。相続ヲ偶然所得トスル論者カライフテモ、直接相続者(子孫)ハ其相続ニ定メラレタル期待ニテ教育セラレ訓練セラレ、彼等ノ受クルコトヲ、豫見シタル財産ニ關シ作ラレタル慣習及生活方法ヲ有ツコトニナルトシ、其レカラ實例トシテモ、中世ノ終リニ、伊太利ノ都市及和蘭ノ州ガ相続税ヲ採用シタトキニハ、未ダ財産ノ家族所有ノ感情ガ強ク、子ガ父ノ財産ヲ得ルコトハ、全ク移轉トハ考ヘラレナカツタトイフ。ちすか