

戰時利得税は常に交戦國に於て實行を見つつあるのみならず、中立國に於ても亦之を見るなり、否戰時利得税の立法に於ては中立國が却て交戦國に先てるものありしなり、蓋し、戰時利得税の立法に於て先鞭を著けしは丁抹なり、丁抹は既に一九一五年五月十日の法律を以て之が實行にかかれり、丁抹の立法は直ちに「スカンデナヴィヤ」の諸國に影響し同年六月十七日には瑞典の戰時利得税法の公布を見、同年八月十七日には諾威の戰時利得税法の公布を見るに至れり。

交戦國に於ては英國先づ戰時利得税を創め、露佛西之に倣ふ、英國の立法は一九一五年十二月に屬せしが、露國の立法は一九一六年五月二十六日に至りて成り、佛國の立法は一九一六年七月八日に至りて成り、西班牙の立法も一九一六年六月に至りて成れり、伊獨埃甸の諸國に於ても戰時利得税案は早くより成りしが、新聞雜誌の到著せざるより之を確むるに由なきも恐らく既に法律となりて實施せられつつあるべし。

英國の殖民地に於ても戰時利得税は新に起されんとしつつあり、加奈陀に於て一九一六年二月頃の議會に提出せられたるもの、濠洲に於て一九一六年十月初旬議會に提出せられたるもの如き是なり。

其他瑞西には曩に戰時税として財産税の起さるるありしが、新に戰時利得税をも起さんとしつつあり、和蘭には航海業に特別税を課せるあり、北米合衆國には軍需品の輸出に對して特別税を課せんとしつつありと云ふ。

此の如くして交戦國は勿論中立國と雖も苟くも戰爭の影響を被れるものは戰時利得税を起し又は起さんとしつつあるなり、翻て我國を見るに戰爭に因て莫大の利益を得るものは日々益々盛となり行けども眞面目に戰時利得税の講究を爲すものなし、政府當局者に至りては更に甚しく戰時利得税に關して一考だも費したることなきが如し、是れ豈世の大勢に逆行するものにあらずや、余は之を非なりとなす、是れ此論文を草す

る所以なり。

(註一) 戦時利得税を起さんとするの思想一度傳はりてより歐洲何れの國に於ても、多少議論の花を咲かせざるはなきが如し、而して其最も盛なるものを獨逸となす、獨逸に於ては戦時利得税に關する著書論文は可なり多くなり行けるが如し、就中最も重要なものは *Das Neue Deutschland* の戦争號として現はれたる戦時利得税篇なりとす、此中には *Grunowsky*, *Wolf*, *v. Mayr*, *Ehrenberg*, *Pirsdorf*, *Diell*, *Weissenborn*, *Oldenberg* 等諸家の説を載せたり、然るに不幸にして未だ之を手にするを得ず、故に是等諸家の説は此書より直接に引用すること能はず、勢孫引たらざるを得ざるものあり。

Dr. Fritz Haussmann は *Bankarchiv XV. Jahrgang Nr. II* に於て *Die Kriegsgewinnsteuer: Ein Überblick über die bisherigen Erörterungen und Massnahmen* と題して、戦時利得税に關する學説と立法例に就て、短句的に各方面に亘りて説明をなせるが(神戸博士が經濟論叢三卷二號に於て之を紹介せられたるもの)其引用する所の新聞雜誌其他の書籍は頗る多きに上れり、然るに、余は不幸にして其半ばだも手にすることを得ず、獨逸の新聞雜誌の如きは既に數ヶ月も到著せざるものあり、戦時利得税に關する學説は勿論其立法の實際も之を確むることを得ざるなり、是れ此論

文を草するに當り最も遺憾とする所なり。

第二 戦時利得税の本質

戦時利得税とは戦時利得税に課する税なり、故に戦時利得税の本質を明にせんとせば先づ戦時利得の何たるかを詳にせざるべからず。

一 戦時利得の意義

戦時利得とは戦争に因り又は戦争に關連し私人の得べき利益なり、戦争に因て得べき利益とは私人の利益が戦争と因果關係を有するもの云ふ、然るに戦争が直接の原因にあらざるも、而も尙ほ戦争の影響により私人の利益を受くるもの少しとせず、故に戦争に關聯し得べき私人の利益をも戦時利得と云ふなり。戦争に因り又は戦争に關聯し得べき私人の利益は多く戦時中に之を見るものなるが故に人或は戦時の利得と云ふものあれども、戦争が終熄するも戦争が因となりて私人の得べき利益

は尙止まざるもの亦存す、故に戰時利得を戰時の利得に限るは狭きに失す、苟くも戰爭に因て得る利益なれば平和條約締結後に至て生ずるも戰時利得とするに於て妨ぐる所なし、次に戰時利得と云ふときには戰爭に沒交渉なるものをも含む、戰時中に保險金の支拂を受くるが如き、富籤を得るが如き、贈與を受くるが如き、相續を爲すが如し、是等を以て戰時利得となし尙之に戰時利得税を課せんとするものなきにあらざれども (Mittelschorn) (註二) 戰時利得の本質より之を見れば穩當にあらざり、何となれば是等の利益は戰爭と沒交渉なればなり、是等の利得は素より特別に課税の理由を有すれども、それは戰時と平時とに於て異なる所を見ず、故に之を戰時利得外に置くを至當とす、戰時利得と云ふからには、戰爭と直接間接の關係を有するものならざるべからず、(Lind) (註三) 要するに戰時利得は戰爭なかりせば得べからざる利益と云ふべきなり。

戰時利得は軍需品に關しては直接に其因果關係を見出し得べし、今回

の戰爭は其規模極めて大、之に従事する職員頗る多し、是等の職員の要する兵器彈藥、軍服軍靴等の軍需品は甚だ大なり、各交戰國の政府は先づ之を得ざるべからず、乃ち軍需品製造者又は商人は軍需品の供給契約に就て巨利を博す、蓋し各國の政府は軍需品を絶對的に必要とす、其價の如何を論ずるに違なきなり、急速に動員を爲し之を戰場に送らんとする場合の如き殊に然りとす、軍需品製造が盛となるに伴れて其原料品の價も亦暴騰せり、銅、鐵、鉛、亞鉛等の金屬を最も甚しとす、故に是等の原料を供給する者は戰爭に關連して巨利を博するに至れり。

戰爭は此の如く軍需品の需要を大ならしめ其關係者をして大に利益する所あらしめたるが之と同時に外國貿易を妨げて諸種の品物を外國より得るに容易ならざらしめき、夫の封鎖政策、商船擊沈策の如きは其最も甚しきものなり、是が故に交戰國に於ては軍需品の供給充分ならざるに苦しむのみならず穀物等の食料品並に其他の日用品に就ても缺乏を

感ずるもの少からず、是に於て物價は自然騰貴せざるを得ず、曩に偶々是等の品物を多く蓄へし生産者商人は之が爲に大なる利益を獲るに至れり、商人の機を見るに敏なるものは尙之に止まらず、或は買占をなし或は故意に供給を制限し以て價格を煽り暴利を貪らんとするものもあるなり、是等は生産者商人が戦争に關連して利益を得たるものなるが、交運業殊に航海業者に至りては更に甚しきものあり、蓋し戦争の勃發するや船舶は一方に御用船に徴發せられたるのみならず他方に敵艦に撃沈せられて其供給を減ぜしが故に、運賃も備船料も自然に騰貴して底止する所を知らざりしを以てなり、是れ戦争に關聯して巨利を得たるものに外ならず、否戦争に因て直接に利益を得たるものとも見ることを得ん。

以上は戦時利得税は如何にして得られしかの一端を示せるものに過ぎず、然れども是に依て觀るも戦争の爲に巨利を博せるものの頗る多きを想見すべきなり、是に於て之に課税せんと考起らざるを得ず之を戦

時利得税となす。

(註 一) Weissenborn, Kriegszuwachsteuer (Preussische Verwaltungsblatt, Jahrgang XXXV, Nr. 50, S. 806.)

(註 二) Ebert: Die Besteuerung der Kriegsgewinne, (Annalen des Deutschen Reichs, Jahrgang 48, Nr. 99, S. 679—)

二 戦時利得税の根據

戦時利得税は戦時利得に課する税なること前述ぶる如し、然らば何故に戦時利得に税する乎、其理由を明にするを要す、是に於て戦時利得税の根據を究めざるべからず。

戦時利得税の根據に就ては種々の説あれども、余は之を二の方面より説かざるべからざるものなることを信ず、財政論よりするもの社會政策よりするもの是なり。

戦時利得税の根據を財政論上に求むるは、戦時利得に新擔稅力を發見するに外ならざるなり、蓋し戦時利得税は所得の増加となりて現はれ又

は財産の増加となりて現はる、所得の増加又は財産の増加は擔税力を加ふるものなり、故に之に對して課税することを得るなり、更に詳言すれば戦時利得税にありては戦時利得税は税源なり、因て以て租税の支拂はるべき源泉なり、戦時利得税従て大なれば戦時利得税は愈々重く課し得べきなり。

此の如き見地より出でて學者或は戦時利得税を以て差増所得に對する部分所得税なりとし (Cradock) 或は特殊優越の擔税力に課せんとする臨機税 (Gegenheitssteuer) なりとなす (C. Mart) 然れども戦時利得税が普通の所得税と異なるは如何なる理由によるか又戦時利得税が特殊優越の擔税力を有するは何故なるかに至ては、更に進て戦益の經濟的性質を攻究せざるべからず。

戦時利得の經濟的性質に關し最も廣く行はれたる説を景氣利得 (Konjunkturgewinn) 説となす、戦時利得を景氣利得とせば戦時利得税は景氣利得

税とならざるべからず。

戦時利得が景氣利得なりや否やを明にせんとせば先づ景氣利得の何たるかを知らざるべからず、財政學に於て景氣利得税を高唱したるものはワグネル (Wagner) なり、余はワグネルによりて先づ景氣主義を採らんとす、ワグネル曰く、(註四)

景氣 (Konjunktur) とは分業並に私所有權制度を基礎とせる國民經濟に於ては經濟主體の意思並に行爲不行爲に全く又は主として是れ依らずして財の生産需要従て價格を定むる技術的經濟的社會的法的條件の全體を云ふ、されば個人は自己の生産又は努力に依らず景氣に依て財産價值を増加することあるなり、之と同様に自己が消費することなきにも拘らず景氣に依りて財産價值の損失を來すことあるなり。と、自己の生産又は努力に依らず景氣に依て財産價值を増加するものは是れ景氣利得なり、景氣利得は自己の勞力に依らずして得るものなれば、

之を不勞利得と云ふも可なり、又自己以外の勢力が働きて得るものなれば、經濟主體より見れば偶然に得たるものとなるなり、故に偶然利得と云ふも亦可なり。

今戰時利得に就て之を見るに戰時利得は其全部景氣利得に歸すべきにあらず、戰時利得は又經濟主體の先見の明と臨機應變の處置と資本並に勞力とに對するの報酬とを含む。

ワイセンボルン (Weissenborn) は戰時利得を分析して、國家公共團體の支出に因るものと純然たる景氣利得たるものと自己の給付の對價たるものとの三とし第二第三が最も多きに居れりと云へり。(註五)戰時に於ける國家支出は軍需品購買其他戰爭に關係ある出費を主とするが故に戰爭と云ふ偶然の事故が個人をして多くの利益を得るに至らしむるものと云はざるべからず、從て第一のものも第二のものと同様に景氣利得を形くるものと云ひ得べし、要するに戰時利得中には景氣利得に屬するもの

と資本勤勞の結果に屬するものが包含せらるると云ふべきなり。

資本勤勞の結果も、それが所得を爲す以上は、擔税力を有すと云はざるべからず、然れども是等に税するは普通の所得税又は収益税にて可なり、戰時利得税として特別の税法を立つるの要なし、獨り景氣利得に至ては然らず、景氣利得は其經濟主體の努力の結果にあらず、戰爭と云ふ社會の出來事によりて生れたるものなり、故に其性質は不勞利得、偶然利得なり、若し社會主義の世なりせば當然社會全般に歸屬すべきものなり、偶々所有權の認めらるる現代にあるが故に之を得るに過ぎず、國家は戰爭によりて出費を爲すこと頗る大なるものあれば戰爭によりて生れたる景氣利得の一部に對して之を要求するは理に於て不當とすべからず、更に之を景氣利得を得たる人より見るも自己の努力に因らずして得たるものは之を失ふも、愛惜の情左程切なるものにあらず、從て之に税せらるるも苛酷を感ずること極めて薄し、是が故に戰時利得は大なる擔税力を有すと

云はざるべからず、果して然らば戦時利得の景氣利得に屬する部分に對しては特別重き税を課することを得べきなり、是れ戦時利得税が特別税として他より區別せざるべからざる所以なり。

論者、或は曰はん、戦時利得は資本勤勞に對する報酬と景氣利得とより成るとしても之に税するに當りては二者を分つに由なし、故に戦時利得中の景氣利得に税すること能はずと、然り戦時利得中より景氣利得に屬するものを分つは困難なることにして租税技術の問題として大に講究せざるべからず、然れども學理上特定の租税の根據を尋ぬるに當りては租税技術を超脱して之を考へざるべからず、學理既に定まりて然る後技術を研究すべきのみ。

以上論ずる所に依りて之を觀れば戦時利得税が特別税として存するは戦時利得中に含まるべき景氣利得若くは偶然利得がある爲めなり、從て戦時利得税は景氣利得税又は偶然利得税なりと云はざるべからず。

(註四) Wagner, Grundlegung der politischen Ökonomie I. Teil. § 166.

(註五) Weissenb. rn, n. a. O. S. 503.

三 戦時利得税と社會政策

戦時利得税は景氣利得税又は偶然利得税の性質を帶ぶること前述ぶるが如し、然るに景氣利得税は又社會政策上の根據をも有するなり。

景氣利得税が社會政策上の目的を有すと云へるはワグネル (Wagner) に初まるワグネルの意に曰く、現在の經濟組織に於て景氣利得並に損失を生ずる分配は公平に非ず、租税は之に對して修正的に干涉せざるべからずと。(註六)

蓋しワグネルは租税には財政上の目的の外に社會政策的目的あることを説くものなるが、(註七) 景氣利得税は最も好く此社會政策的の目的を例證するものと云はざるべからず、學者或は租税は財政上の目的を有すべきも社會政策上の目的を有するものにあらずと論ずるものあれど

も、それは當を得たるものにあらず、凡そ國家が健全に發達せんとするには種々の制度設備を必要とす、而して各制度設備は特定の目的の爲めに用ひらるるものなれども、其目的は必ずしも一つに限れりとすべからず、租税も亦社會の制度なり、二つ以上の目的を有するも毫も怪むに足らず、然るに租税が財政の目的の爲にも社會政策の目的の爲にも用ひらると云はば人は之を怪むなり、思はざるも甚しと云ふべし、若し租税が財政上のみに用ひられて社會政策上に用ふべからずとせば少くとも兩者が相矛盾して到底兩立し得ざるものならざるべからず、然るに國庫に多くの收入を齎すことと富の分配の不公平を矯正することとは必ずしも矛盾すべきことにあらず、否寧ろ相伴うて國家の目的を達するものと云はざるべからず、國家は富の分配の不公平なることを憂へて社會政策を講ずるなり、社會政策は種々の手段を用ふることを得るが租税に依るも亦一策たらずんばあらず、然るに租税によりて社會政策を講ぜば亦同時に收入

を得て財政上の目的をも達することとなるなり、果して然らば租税が社會政策の手段として用ひらるるを批難すべからざるなり、且夫れ租税は收入を得ることを目的とすと云ふも必ずしも國家の他の目的を無視すべしと云ふの義にあらず、租税が他を顧ずして單に收入を得ることのみを計るは國家危急の際には或は之を許すべきも、平時に於ては許すべからず、是れ學者が租税原則として財政原則の外に經濟的原則道義的原則を説く所以なり、道義的原則に曰く租税は正義に合せざるべからずと、然るに租税によりて分配の不公平を來すが如きことあらば却て租税は正義に合はざるものとなり、此原則を無視することとなるべきなり、之に反して租税によりて分配の不公平を矯正することあらば、それは道義の原則の根本精神に適ふものと云はざるべからず、要するに社會政策の目的の爲に租税を用ふるは租税原則と矛盾するものにあらざるなり。

租税が社會政策の目的を有し得とせば戰時利得税が社會政策的根據

を有するも亦怪むを要せず、今其然る所以を詳述せん。

戦争は多くの富豪を生ずると共に多くの貧民を生じ、富の分配に大なる變更を加ふるものなり、何故に富豪を生ずるかと云ふに、戦争によりて莫大の利を獲るが故なり、其莫大の利を獲るは畢竟偶然利得を得るに外ならず、偶然利得を得るは私有財産制度の存するが爲めなり、若し私有財産制度を認めざる社會にあらん乎、此の如き利得は蓋しこれなからん、偶々私有財産制度を認むるが爲に此の如き偶然利得が個人に歸屬するこゝとなるなり、元來私有財産制の認められたるは自ら勞して獲たるものをば自ら之を處分し得ざるべからずと云ふ經濟上の理由に基けるものなり、然るに私有財産制は自ら勞せずして獲たるものをも個人に歸屬せしむるに至る、是れ既に正義に適はざるなり、其之が爲に富の分配に大變更を來し富者益々富むに至ては愈々正義に適はざるのみならず、又國家社會の健全なる發達を害するに至るべきなり、是が故に富の分配の甚し

き不平等を來すものは之を除かざるべからず、是に於て戦時利得の偶然利得に屬するものを徴收するの必要起るなり、偶然利得を徴收するは分配の不公平を防ぐの趣旨に外ならざるなり、換言すれば社會政策より出てたるものなり。

學者或は社會の正義、社會の聯帶責任と云ふ觀念より戦時利得税の根據を説明せんとするものあり、ケッペ (Kappeler) の如し(註八)、社會の正義、社會の聯帶責任なる觀念は社會政策の基礎觀念ともなるものなるが故に、此の觀念より出づるも社會政策より出づるも同一の結果に達することは論ずる迄もなし、然れども議論の筋道は必ずしも同じからず、されば社會の正義、社會の聯帶責任よりするの論を戦時利得税の社會倫理的根據と爲すも亦不可なけん。

之を要するに、戦時利得税は社會政策の上より見るも十分の根據を有すと云はざるべからず。

(註六) Wagner, a. a. O. I. Teil, § 169.

(註七) Wagner, a. a. O. 2. Teil, § 82.

(註八) Köppeの說の大要は左の如し

戦争は國民の大不幸事なり、國民は或は血を以て、或は財を以て、公に奉じ、各分に應じ、犠牲を拂ひ、而も後れざらんとす、然るに他方には、戦争を利用して暴利を貪らんとするものあり、是れ獨人の特色たる團體的精神に戻るものと云はざるべからず、抑々戦争の時は舉國一致を要するの時なり、各人は社會の聯帶責任を感じざるべからざるの時なり、然るに戦争に乗じて、大に利益せんとす、是れ舉國一致の精神に反し、聯帶責任の主義に戻り、社會の正義に背くものなり、此社會の不正義は之を矯正せざるべからず、之を矯正する方法は其戦争によりて得たる利得の一部を取て社會全體の利益の爲に利用すること存す、換言すれば戦時利得税を課することとなるなり、(Köppe, Die Besteuerung der Kriegsgewinne-Deutsche Wirtschafszeitung XI. Jahrg. Nr. 13. S. 380 ff. 經濟論叢第一卷第四號拙稿「戦争利得税新案」)。

第三 戦時利得税の課徴形式

戦時利得税が十分の根據を有することは前述べしが如し、戦時利得税に於ては戦時利得は税源なるが亦同時に課税物體なり、故に課税せんとせば先づ戦時利得を捕へざるべからず、加之、戦時利得税の中にも景氣利得に重く課せざるべからざるが故に景氣利得を區別せざるべからず、然らば如何にして戦時利得を捕へ又景氣利得を區別し得る乎、是れ次に起る問題なりとす。

戦時利得は其成立の中途に於て之を捕ふることを得、又は其成立の終局に於て之を捕ふることを得、成立の中途に於て之を捕ふとは各人が取引を爲す場合に之を捕ふるなり、此くして成り立てる戦時利得税は流通税の形式を具ふべし、戦時利得税が成立したる終局に於て之を捕ふとは、そが個人の収入となり財産となりたる後に之を捕ふるなり、此くして成り立てる戦時利得税は所得税又は財産税の形式を具ふべし。

是に由て之を觀れば戦時利得税は流通税、財産税、所得税の形式にて之

を徴收することを得、若し流通税、財産税、所得税等が既に存するときは戦時利得に對し特別の税率を適用すれば其目的を達し得らるるが如く見ゆ、然れども事は爾かく簡單にあらず、請ふ少しく是等の課税形式に就て研究せん。

一 所得税としての戦時利得税

所得税としての戦時利得税は戦時利得が収入の形によりてあらはれたる所を捕へんとするものなり、戦時利得は早かれ遅かれ個人の懐中に入り來るものなり、其入り來りたる所を捕へば、之を逸することなかるべきなり、然るに戦時利得は必ずしも他の所得と全然區別して入り來ると限らず、是に於て如何にして其戦時利得を定むべきかの問題起る。

戦時利得税は戦争に因り戦争に關聯して生ずる利益にして戦争なかりせば之を得るに由なかりしものなり、故に戦時又は戦後の所得を戦前平時の所得に比較すれば其得たる利得を知り得べきなり、是に於て諸國

の立法は戦時の所得より平年所得を控除し其差益を以て戦時利得となし之を戦時利得税の客體とするに傾けるが如し、然らば平年の所得は如何にして之を見出すかと云ふに、或は戦前の會計年度に於ける所得を以てするあり、或は戦前二年の平均所得を以てするあり、或は戦前三年の中各人をして随意に其二年を選ばしめ得たる平均所得を以てするあり、蓋し戦前一年の所得をとるは戦争當時を距ること最も近きものなれば互に比較するに最も當を得たるものなれども、其年は偶々經濟上の變動ありしが爲め平年を以て律することものはざる者なきにあらず、故に戦前の二年若くは三年をとりにて平均利得を見出すを最も穩當なりとせん。

(註九)

只茲に問題となるべきは戦時の利得と平時の所得との差額は直に以て戦時利得となすことを得べきや否やにあり、之を實際に徴するに戦時の所得と平年の所得との差額は必ずしも戦争に因り又は戦争に關連し

て生ぜる利得と看做し得ざるものあり、例へば官吏が増俸を得たる場合の如し、商工業者の所得に於ても亦此の如きものなきにあらず、是に於て差益が戦時利得なりと云ふことは税法の一應の推定となし置き、其然らざるを反證するものあるときは之に従ふものとするを便利とすべし。

(註十)

以上述ぶる所によりて見出し得たる差益は之を戦時利得と看做すことを得るが、倂此差益は果して悉く偶然利得なるかと云ふに、そは簡單に答ふることを得ざるべし。

若し商工業其他營利に従事する人が戦前に於ても戦時に於ても同一の資本勞力を用ひ同様の勞力をなし來りたりとせば、戦前の平時所得は其人に對する報酬を含むものと見るべく、從て差益は殆ど偶然利得と見ることが得ん、之に反し企業家は戦時に至りて戦前よりも一層の努力を爲し又多くの資本勞力を投じたりとせば差益中にも是等に對する報酬

なかるべからず、されば之を控除するにあざれば戦時利得中に於ける偶然利得を見出すことを得ざるべし、然るに差益を此の如く詳細に分析することは技術上容易のことにあらず、是に於て租税法には一定の標準を示し、或は一定の差益迄は之を免税とし、或は差益の幾割は企業家の努力の報酬と看做し、殘額を以て偶然利得とし、二者を特別に取扱ふものとすべきなり。(註十一)

戦時利得は外間より之を詳にすることを得ざるものあり、故に各人をして申告せしめざるべからず、然るに所得税の既に行はるる所に於ては所得の申告も亦行はるるを常とす、されば戦時利得税は所得税と並行するものとし、同様の手續を以て之を行ふを便とす、此くして戦時利得税は所得税の形式を有することとなるが、さらば從來の所得税あれば足れりやと云ふに、實は然らず、蓋し戦時利得と見るべきものに高き税率を課せざるべからざればなり。

所得税の形に於ける戦時利得税は諸國の立法例に於ても多く之を見、又學者も多く之に賛成す、然るに、獨逸の學者の中には或は之に反對するものなきにあらざエベルト(Ebert)の如し、其理由とする所は獨逸の現行所得税は各支分國の租税となり帝國の租税にあらず、故に其定むる所も區區に流れて統一する所なし、然るに戦時利得税は全國に互りて統一たるべきものにして帝國の租税たらざるべからずと云ふに存す。(註十二) エベルトの説は獨逸にとりては一應の理由となすを得べけれども、之を以て他國に適用すること能はず。要するに所得税の形に於ける戦時利得税を根本的に批難するものを見ることを得ざるなり。

(註九) 諸國の立法は戦時利得税としては殆ど所得差増税の形式を採る、平年の所得額を見出す方法に至ては多少異なるものあり。
英國は戦前三ヶ年の中二年をとりて、其所得を平均す、二年の何れを取るかは納税者の選擇に任かす。

佛國は戦前三ヶ年即ち一九一一年、一九一二年、一九一三年の純益をとりて之を平均し一九一四年八月一日以降の純益より引去ることとす。
露國は一九一二年、一九一三年の平均を越ゆるものを以て戦時利得となす。
丁抹は一九一二年、一九一三年、一九一四年の三年の平均を以て平年所得とす。

瑞典は一九一三年、一九一四年の平均所得を平年所得とす。

諸國は戦前二年の所得より平年所得を算出す。

西班牙は戦前二ヶ年商法に従て商工業を營みしものは其平均所得を以て平年所得とす。

(註十) 此一應の推定と舉證の責任に關する規定は丁抹、瑞典、諸國の立法に最も明瞭にあらはれたり。

(註十一) 免稅點は國に依て異なる、英國は差増所得二百磅以下を免じ佛國は五千法以下、資本に對する利益年六朱以下を免ず、露國は一九一五年一九一六年に少くとも千五百留の利益を得たるものにして、一九一四年よりも五百留以上多くを利せしものに課し、會社にありては資本に對し三朱以上の配當をなすものにして一九一五年一九一六年の營利收益が一九一四年に

りも五百留以上多きものに課す。丁・抹は個人所得にありては、八千「クロネン」以上の所得に對し、平年の所得に超過する額に課し、會社所得にありては平年拂込資本の百分五以上の収益を得るものにして、戦時の収益之に超えたる場合に課す。瑞典は免税點を一萬「クロネン」とす、株式會社にありては資本に對し五朱以上の利益あるものにして、戦時の収益之に超えたる時に課す。諾威の立法も大體瑞典に同じ。

(註十三) Ebert, a. a. O. S. 57.

二 財産税としての戦時利得税

財産税としての戦時利得税は戦時利得が財産の増加となりて現れたる場合に之を捕へんとするなり、財産の増加は平時の財産と戦時並に戦後の財産とを比較するに依りて之を知り得べし、故に財産税としての戦時利得税は財産差増税 (Vermögens-Zuwachsteuer) となるなり。

財産差増税は平時に於ける地價差増税と同様の性質を有す、地價差増税が一種の偶然利得を税すると同じく茲に所謂財産差増税も亦戦時に

於ける偶然利得に税するを趣旨とす、只茲に所謂財産差増税は地價差増税の如く土地のみに限らず、廣く財産に増加を來せるものを税せんとするなり、されば財産差増税は又戦時利得に課する一方法と云はざるべからず。

ワイセンホルン (Weissenborn) は戦時利得税の物體として財産差増の所得差増よりも優れることを主張す、其理由に曰く、

所得税は年々規則正しく徴收する税としては能く擔税力に應じて課税することを得て良税と云ふことを得れども、一時的の戦時税としては必ずしも良税と限らず、戦時に所得を増すものも戦後に何等の所得を得ざるに至ることあるべく、又戦時に所得を有せざるも平和克復後に大なる所得を増すこともあるべきが故に、所得を標準として戦時利得を税するは偶然の事情に制せられて却て不公平の結果を生ずることあるべし、然るに租税物體として長き期間の結果を選ばば偶然の事

情に支配せらるることなげん、長き期間の結果と云へば長期に互り所得の平均をとるも一策ならんかなれども、財産増加をとるは更に優れり、蓋し財産増加は所得より消費を控除したる殘餘の積り積れるものなれば所得の外に消費をも考量したるものなればなり、要するに財産差益を租税物體とすることは戦時の如く一般物價が騰貴し廣く所得の減少を見る時に當て尙財産を増加し之に並行して特に擔税力を増すものを税すべしとの思想を實行することとなるなり。(註十三)

ワイセンボルの論によるときは財産差増には貯蓄を眼中にするが如く見ゆ、何となれば貯蓄は所得の中より消費を差引きたるものに過ぎざればなり、然るに氏は明に此外現存財産の價格増加と相續贈與富籤等による偶然利得をも包含すと云へり、然れども相續贈與富籤の當り金等は戦争と没交渉なり、之を戦時利得の中に加ふるは當を得ず、現存財産價格の増加に至ては只そが戦争に因り又は戦争に關連して生れたる場合

に於てのみ、戦時利得と云ふことを得ん、此の如き戦時利得又は所得税の形に於ては之を捕ふることを得ず、只、財産税の形に於て捕へ得るなり、併し乍ら現存財産の増加は果して戦争に因り又戦争に關連して生れたるものなりや否やに至りては之を明確にすること容易ならず。貯蓄による財産差増も亦之と同じくそが果して戦争に因り又は戦争に關連して生ぜるものなるか之を明にすること困難なり、是が故にワイセンボルの説に従ひ財産差増を以て租税の物體とするも戦争に因り又は戦争に關連して生じたるものと一應の推定を下し税すべく反證を擧ぐるものには之を免ずることとせざるべからず、更に進て財産差益は如何なる程度に偶然利得の性質を帶ぶるかを考ふるに尙遙に決定し難きものあるを覺ゆ。

財産差増税には財産の評価を必要とす、財産の評価は専門家を待たざれば完全を期すること能はず、假に申告法をとるも各人は財産の評価に

於ては正確なること能はざるべし、故に財産差増税は所得差増税よりも實行上容易ならざるものありと云はざるべからず、只獨逸の如く平時に於て財産税の存する所にありては之に附帶して財産差増税の形に於て戦時利得税を課すること左程困難にあらざるべし、(註十四)然れども獨逸の例を以て財産税を有せざる國を律すべからざるなり。

(註十三) Weissenborn, a. a. O. S. 800.

(註十四) 獨逸帝國戦時利得税法案によれば、差増財産税を以て主とせり、是れ獨逸帝國に既に財産税が存するに由れるものとす。

三 流通税としての戦時利得税

流通税としての戦時利得税は戦益を生ずべき各個の取引を捕へて之に税するもの也、例へば政府に軍需品を供給するものあるときは其供給契約に對して印紙税を課するが如し、流通税の形式に於て戦時利得税を課することは必ずしも當を得たるものと云ふべからず、蓋し各人の得べ

き戦時利得は諸種の取引の結果なるも、是等の取引を捕へて漏らすことなきは到底之を期すること能はず、従て流通税の形に於ける戦時利得税は戦時利得の一部を税するに止まるべければなり。

米國は軍需品の輸出に際して之に課税するの立法を採れり、一見輸出税の如く思はるれども決して消費税を課せんとするの意にあらず、法律は之に依りて戦時利得に税せんとするなり、故に輸出取引に税する流通税と云はざる可らず、米國は中立國也、歐洲戦亂に際し巨利を博せしは主として交戦國に軍需品を供給するに因る、故に軍需品の輸出を捕へて之に税せば、戦時利得の大部は之を逸するとなかるべし、然れども米國に於て此課税形式は完全にあらず、素より交戦國に適用すると能はざるなり。

戦時利得税は偶然利得を税するを趣旨とす、故に後にも述ぶるが如く其税率は高からざるべからず、然るに普通の流通税は概ね税率高からず、税率の高きものは自ら流通税より分れて別個の税を爲す、相續税、贈與税、

地價差増税の如し、されば戦時利得税が流通税の形をとるとするも普通の他の交通税とは自ら獨立し相續税、地價差増税の列にあるものとせざるべからず、果して然らば流通税とするよりは特別税とするの優れるに如かざるなり。

以上は流通税を戦時利得税の主税と見て論を立てたるものなるが之を副税とするときは議論は多少異ならざるを得ず、副税は主税の足らざるを補ふのみ、故に必ずしも高率を以て之に臨むを要せず、又必ずしも總ての取引に互りて之を課するを要せず、戦時利得を生ずること最も甚しきもの、をとりて之に流通税を課するも亦妨なきなり、然れども其税率は自ら他の交通取引に税するものよりも重からざるべからず、然らざれば普通の流通税の外に特に戦時利得税として流通税を設くるの要なければなり。

戦時利得税を生ずる最も大なるものは軍需品の販賣契約、備船契約、運

送契約等に於て之を見る、是等の取引に對し特別の流通税を課するも不當となすべからざるなり。

第四 戦時利得税の税率

戦時利得税は所得差増税、財産差増税、流通税の形に於て之を課し得ること前述べたる如くなるが、茲に問題となるべきは如何なる程度に於て課すべき乎と云ふことに在り、是に於て税率の問題を生ず。

税率は戦時利得税の本質より出て來らざるべからず、戦時利得税は既に述べしが如く偶然利得に税するを趣旨とす、偶然利得は經濟主體より見れば之を失ふも苦痛大ならず、社會全體より見れば私會の産み出したるものと云ふことを得るが故に之を取上ぐるに於て十二分の理由を有す、果して然らば戦時利得税の税率は高からざるべからず。

之を諸國立法例に見るに税率は皆比較的高し、甚しきは五割に及ぶも

のあり、偶偶以て戰時利得税の本質を發揮せりと云ふべし。(註十六)

戰時利得税の税率は高かるべしとして、儲戰益の大小に拘らず同一の税率を適用すべきか又は累進税率を適用すべきかと云ふに學者の説く所必ずしも一定せず、或は比例税率を適用すべしと云ふものあり、ロッツ(Lotz)の如し、其の理由とする所は戰時利得税は戦争に因りて得たる利益を徵收する一時的臨機税なり、租税義務者の一般擔税力は之に由て評定せらるるものにあらず、寧ろ一般所得税、一般財産税により評定せらるべきものとす、従て累進税率は一般所得税、一般財産税に適用すべからずと(Bankarchiv. XV Jg. Nr. 6. S. 112.) (註十五)

累進税の理論は租税義務者の一般擔税力より出發するものにして、租税義務者の全所得全財産の上に適用せらるるを原則とすることは、ロッツ(Lotz)の説くが如し、然れども個別的所得又は財産に累進税率の適用すること亦之を否認すべからず、現に諸國從來の立法にも其類例を存す、地

價差増税等に累進税率を適用するが如き是れなり、且夫れ戰益税は不勞利得に税するを趣旨とす、不勞利得は大なれば大なるに従て之を獲るもの之を愛惜するの度合は益々減じ税として之を割く力は愈々増すべきなり、故に其の大なるものに重率を課し小なるものに輕率を課するは却て負擔を平等にする所以なり、之を社會政策の上より見るも不勞所得の大なるものに税すること重ければ富の分配の不公平を矯め得るの力は愈々大なるべし、果して然らば戰時利得税に累進税率を適用するも亦不當にあらずと云はざるべからず。

諸國の立法例を案ずるに比例税主義を採れるあり、英、伊の如し、累進税主義を採れるあり、佛、露、丁抹、瑞典、諾威、西班牙の如し、獨逸の法案も亦之に屬す、戰時利得税の本質より見れば後者を以て當を得たる者とす。(註十七)

(註十五) Walther Lotz, Einige Gedanken über deutsche Kriegsgewinnsteuer-Pläne. (Bankarchiv XV.

Jahrgang, Nr. 6. S. 112.)

(註十六) 英國の戦時利得税は比例税主義をとり其税率は百分五十とせり(經濟論叢第二卷四號拙稿英國の戦争利得税参照)

伊國の戦益税も比例税主義を採り商工の營業者には營業利得が資本に對し百分八以上なるものに一割を課し仲立人には通常利得より一割乃至五割を超ゆるものに五分税率を課す。

丁抹の戦時利得税も亦個人所得に對しては形式上比例税主義をとり其税率を一割とせり、併し差増所得を査定するに當り其小なるものに割合に多く控除し、次第に大なるものに及んで割合に少く控除し其残額に一割の税率を課するが故に其實は累進税率となる也、會社所得に至りては其所得の資本に對する割合が進むに従ひ差増所得に累進税率を適用せり、其税率左の如し(經濟論叢二卷一號拙稿戦争利得税新法)。

8%以下	8%	差増所得に對する税率
8%以上、10%以下	10%	
10%以上、15%以下	12%	
15%以上、20%以下	15%	
20%以上	20%	

佛國の戦時利得税は左の如き累進税率を採る。

差増利得(法)	税率百分比
一〇、〇〇〇	五
四〇、〇〇〇	一〇
五〇、〇〇〇	一五
一〇〇、〇〇〇	二〇
三〇〇、〇〇〇	二五
一、〇〇〇、〇〇〇	三〇

露國の戦時利得税は計算を公表し又は營業税を支拂ふものに對し、左の累進税率を課す。(Economist, July 29, 1916, p. 187.)

利得(百分比)	税率(百分比)
八乃至九	二〇
九	二一
一〇	二二
一一	二三
一二	二四
一三	二六

一四—一五	二八
一五—一六	三〇
一六—一七	三二
一七—一八	三四
一八—一九	三六
一九—二〇	三八
二〇以上	四〇

瑞典の戦時利得税は千「クローネン」乃至四千「クローネン」の差増所得には一割二分を課し次第に累進して三十二萬「クローネン」以上には一割八分を課す。

諾威の戦時利得税も差増所得に對して左の累進税率を課す。

差増所得「クローネン」	税率(百分比)
五、〇〇〇	五
一〇、〇〇〇	七・五
一五、〇〇〇	一〇
二〇、〇〇〇	一二・五
二〇、〇〇〇以上	一五

西班牙の戦時利得税は營業利得に税せんとするものなるが通常利得に超過する差増額が資本に對し幾割とされるかを見て累進税率を課す、即ち左の如し(Economist, July 29, 1916.)

差増額の資本額に對する割合	税率(百分比)
二割を超えざるもの	二五
二割乃至三割五分	三〇
三割五分乃至五割	三五
五割以上	四〇

獨逸の戦時利得税法案によれば差増財産税と會社利得税とに分つ、差増財産税の税率は左の如し。

差増財産額(麻)	税率(百分比)
二〇、〇〇〇	五
二〇、〇〇〇—三〇、〇〇〇	六
三〇、〇〇〇—五〇、〇〇〇	八
五〇、〇〇〇—一〇〇、〇〇〇	一〇
一〇〇、〇〇〇—三〇〇、〇〇〇	一五
三〇〇、〇〇〇—五〇〇、〇〇〇	二〇

又會社利得に對して左の累進稅率を課す。

拂込資本、積立金に對する割合(百分比)	稅率(百分比)
五〇〇、〇〇〇以上	二五
二	一〇
二——四	一二
四——六	一四
六——八	一六
八——一〇	一八
一〇——一二	二〇
一二——一四	二二
一四——一六	二四
一六——一八	二六
一八——二〇	二八
二〇以上	三〇

第五 結論

戰時利得稅は景氣利得を稅するを旨とす、景氣利得は自己の勞力資本の結果によりて之を得るものにあらず、偶然の結果によりて之を得るものなれば性質は偶然利得なり、此偶然利得は大なる擔稅力を有す、是れ財政上より見て戰時利得稅なかるべからざる所以なり、偶然利得は又富の分配を亂し之をして益々不公平不平等たらしむ、是れ社會政策上より見て戰時利得稅なかるべからざる所以なり、戰時利得稅の起さざるべからざることを夫れ此の如し、是に於て如何なる形式に於て課稅すべきか如何なる稅率を以てすべき乎の問題起る、余は上來是等の問題に答へたり、尙戰時利得稅に就て議すべきこと少からざれども、戰時利得稅の本質を明にせば之を解くこと必ずしも難からず、故に之に論及せず、只筆を擱くに當り一言せざるべからざること、は我國が此種の稅を缺けることは是なり、余は敢て我國が漫りに他國に倣はんことを冀ふものにあらず、然れども景氣利得なるものが戰爭に因て生じ戰爭に關連して生じそれが爲に一

方には其處に大なる擔税能力を生ぜるを見、他方には我國の富の分配が愈不平等となり行きつつあるを見ては戰時利得税を起すの必要を絶叫せざるを得ざるなり。

戰時利得税は戰爭に因り又は戰爭に關連して生ずる利益に課する以上は戰時並に戰爭終了後暫くの間にて於てせざるべからず、臨時税にして恒久税にあらず、故に我國にして左顧右眄して決する所なけん乎終に之を税するの時機を失はん、余を以て之を見れば戰時利得税は我國に於て尙早く起されざるべからざりしなり、然れども今日に於て之を起す亦決して遲きに失せりとするを得ず、人或は曰はん、今日より之を起すの計畫をなさば其間に戰爭は終了せん、十日の菊たらざるを得ざるべしと、余は之に答へて曰はん、とす、それにて可なり、戰爭に因り戰爭に關連して生じたる利益は其時にも現存し尙之を捕捉することを得べければなりと。論じて茲に至り余は重ねて言はん、とす、我國は今日速に戰時利得税を起さざるべからざるなりと、是れ此篇ある所以なり。

第五章 我戰時利得税を論ず

本論は經濟論叢第七卷第二號第三號(大正七年八月九月)に掲載せられた論文である、新に成つた戰時利得税法を論評したものである。今や戰時利得税法は其効力を失はんとして居るが、其精神は猶生きて法人に對する超過利得税となつて現はれんとして居る(所得税改正法案)是れ余が此論文中「戰時利得税が超過利得税に進むは自然の趨勢なり」といひ、或は「戰爭の影響止みたる後は戰時利得税を變じて正常利益超過税となし以て恒久税となすべきなり」といつたものが實現しつゝあるのである、そこで余は記念として又此論文を茲に收めることとした。

本論も大體修正を加へぬことにした、大正八年三月法律第十七號に依り戰時利得税法廢止の時期に關し改正があつたから、第七段「戰時利得税法の施行期間」の中に書き加へして置いた。

第一 緒言

戰時利得税は今次の世界戦争の産める新税なり、戦争勃發の翌年初めて丁抹(一九一五年五月十日)の立法に現はれ、忽ち瑞典(同年六月十一日)諾威(同年八月十七日)に傳はり、轉じて交戦諸國に入り、先づ獨逸ブレメン市の立法(一九一五年五月)となり、尋て又伊太利の立法(一九一五年十一月二十日)となれり、一九一六年には奧地利(四月十六日)露西亞(五月十三日)加奈陀(五月)獨逸(六月二十一日)西班牙(六月)佛蘭西(七月一日)英吉利(七月十九日)新西蘭(八月)等の諸國相競て此種の立法を爲し、米國も亦同年九月八日法律に依り軍需品製造業者税を起し、一九一七年三月の法律に依り超過利得税を新設せり。

斯くして戰時利得税に關する立法は中立國より起り交戦國に及び更に他の中立國にも傳はり以て世界の風潮を爲すに至れり。

余は戰時利得税が初て丁抹の立法に現はれたる時早くも之を經濟論

第一卷第四號(大正四年十月)六〇五頁以下同第二卷第一號(大正五年一月)一二

〇頁以下に紹介し、そが又英國に傳播せる時にも第二卷第四號(大正五年四月)六〇七頁以下に亦之を紹介し、我國も速に之に倣はざるべからざることを論ぜり、更に金井教授在職二十五年記念最近社會政策論叢の編輯せらるるや、余は戰益税論の一篇を寄せ、此税の本質、課税形式、税率等に就て研究し我國も速に此種の税を起さざるべからざる所以を痛論せり、時に大正五年十月なりき(前章)。爾後我國の識者間に多少此税の立法に考慮を費すもの出て來り、大正六年夏の臨時議會に於ては此税の立法に關する質問續出し、政府が速に其提案を爲さざりしを責むるの勢ありき、是に於て政府は其後戰時利得税法案の起草に着手し、第四十議會の開かるると共に之が提出を爲せり、兩議院に於ては、税そのものに就て反對するものなかりしも、其個々の規定に關して疑を挿むもの少なからざりしが、結局少し許りの修正を加へ、希望條項を具して政府の勘考を促し、以て該税法案を通過せしめき、此法案は大正七年三月二十三日法律第九號を以て

公布せられたり、戦時利得税法即ち是なり、尋て戦時利得税法施行規則（大正七年四月四日勅令第六十四號）發布せられ更に戦時利得税法の一部を臺灣に施行するの勅令（大正七年五月七日勅令第二百二十三號）出づ、越て大正八年三月法律第十七號を以て戦時利得税法中附則に關する改正行はれたり、之を我國の戦時利得税法史の概要とす。

本篇は我國の戦時利得税法を論評するを趣旨とす。

第二 戦時利得税の本質

戦時利得税とは戦争に因り又は戦争に關聯して得たる特殊利益に課する税なり、換言すれば戦争の直接若くは間接の影響として得たる特別利得に課するものとす、既に戦争の直接間接の影響に依て得たる特別利益とする以上は戦争に何等交渉することなくして得たる特別利益は假

令戦時中に之を得るとも本税を課すべからず、又戦争終了後と雖も戦争の影響續きて特別利得を得る以上は本税を課すべき也、故に戦時利得税の名は妥當にあらず、余は初め戦争利得税と名け、後改めて戦益税と呼べり（金井教授在職二十五年記念最近社會政策六九〇頁）寧ろ此税の本質を表はすに適するを信ず、然るに我國の法律は戦時利得税と命名す、余は飽く迄も其名の其實を表はさざるを信ずれども、姑く之に従はんとす。

戦時利得税の本質に就ては余は戦益税論に於て詳説したれば、茲に繰返すことを欲せず、唯我國の戦時利得税を明にする前提として少しく論究する所あらんとす。

戦時利得税は戦争に因り又は戦争に關聯して得る特殊利益に課するの税なり、戦争に因り又は戦争に關聯して得る特殊利益を「利得」と略稱せんに、利得は全く自己の努力に依らずして偶然に得るものとす、戦時利得税は此偶然利得に税するを本旨とす、故に戦時利得税は自ら偶然利得税

の性質を帯びざるべからず。(前掲戦益税論六九五頁以下)

戦時利得税は偶然利得税にして、偶然利得を税源とす、此偶然利得の部分が明に捕捉することを得ば、直に之を課税物體として税すべきなり、是に於て如何にして此偶然利得を捕捉すべき乎の問題を生ず、思ふに此偶然利得は其成立の中途に於て之を捕ふることを得、又は其成立の終局に於て之を捕ふることを得、前者は各人が取引を爲す場合に之を捕ふるなり、此くして成立てる戦時利得税は流通税の形を具ふべし、後者は個人の營業收益となり所得となり若くは財産となりたる後に之を捕ふるなり、此くして成り立てる戦時利得税は収益税所得税財産税の形を具ふべし。(前掲戦益税論七四〇頁以下)

戦時利得税は此の如く流通税収益税所得税財産税の形を具へ得るものにして、其何れに依るかは一に立法の自由に屬す、論者或は戦時利得税を以て収益税の性質を帯ぶるものなりとなすものあれども、(Cedigman, The

War Revenue Actpolitical Science Quarterly Vol. XXXIII, No. 1 p. 24-25) 戦時利得税が本質上

収益税ならざるべからずと云ふの理由あるなし、只米國の戦時利得税は營業税の形式を採れるが故に之を収益税とするに於て決して當を得ざるものにあらず。然れども之を以て總ての國の税法に擬せんとするは誤れり。

若し夫れ戦時利得税の形式は孰れを完全とするかと問ふものあらば余輩は所得税財産税の形式を以て最も完全なるものと答へんとす。

流通税としての戦時利得税は戦時利得を生ずべき各個の取引を捕て之を税するものなれば、遺漏なく取引の全部を捕ふることを期し難く、從て利得全部に就て斟酌を加ふること能はず、故に此形式を以て戦時利得税の主税と爲すは不備の譏を免れざるべし。

収益税としての戦時利得税は營業税の形を備ふべく、營業税は總ての取引を統べて其結果を觀るべきものなれば、流通税としての戦時利得税

の缺を補ひ之に優ること萬々なれども、戰時利得の全體を捕ふるものと云ふことを得ず、蓋し戰時利得は營業よりするものに限られず、營業以外より來るものあるべければなり、我國法にて税せんとする船舶又は鑛業若くは砂鑛業に關する權利若くは設備の賣却に因る個人の利得の如き明に營業收益に屬せざることあるべきは、何人も疑を容れざる所なりとす、加之戰爭の影響として土地家屋の收入を増大するものありとせば、戰時利得税は地租家屋税等の形をも備へざるべからざらん、此くして戰時利得を生ずべき各種の財源を個別的にあさり行かんには、戰時利得の全局を盡くすことを得べけれども、戰時利得の全體の上より觀察して擔税力を測るには遺憾なしと云ふべからず、戰時利得税が偶然利得税たる以上比較的軽く課するを妨げず、而も其額の大なるに従て愈々重くするを得べきなり、是れ累進税率を適用し得る所以なり、然るに諸種の收益税に個々別々に累進税率を適用するは所謂個別的累進にして變則たり、累進

税率の適用は戰時利得全體の上に於てすべく所謂綜合的累進たるべきなり、戰時利得税に綜合的累進を行はしめんとせば、收益税の形を採らしむべからず、宜しく財産税所得税の形を具へしむべき也。

財産税としての戰時利得税は戰爭の影響に因て財産の増加せる部分に課せんとするものにして、綜合的累進を行ふことをも得べく、又偶然利得に税するの趣旨を貫き得べし、然れども戰爭の影響に依る財産増加を知るには之を戰前の財産價格に比較せざるべからず、従て戰前に於て財産税の成立せる國に於て初めて之に依るべきのみ、例へば獨逸の如し。

所得税としての戰時利得税は戰時利得が收入の形に依て現はれたる得を捕て之を税せんとするものなれば、戰時利得の全部を捕ふることを得て綜合的累進を行ふことを得べく、偶然利得に税するの趣旨を貫き得べし、人或は戰時利得税は物税の性質を有する収益税たるべく、人税の性質を有する所得税たるべからずとし、其理由を求めて、戰時利得は全く戰

争なる國家的事變が生める財界の動亂に基くものにして個人の努力に據るものに非ざるを以て國家と収益との間には見逃がすべからざる徑路を留むるも個人と収益との間には他の収益の如くに緊切なる關係を存するものにあらず（内池教授戰時利得稅論國民經濟雜誌二十五卷第一卷五頁以下）と論ずるものあれども余輩は個人の努力に依る収入と然らざる収入との區別に立脚して人税と物税との區別を爲すの當を得たるものにあらざることを信ぜんとす、人税と物税との區別は収入と經濟主體とを結び付けて觀察するか、離して觀察するかに依て決す、所得税は人税と云ふと雖も、そが其經濟主體の努力に依て生ずるを必要とせず、假令其努力の結果にあらずとするも、其經濟主體の懷中に入り來るものとするに於て人税の性質を帶ぶとなすを得べし、此意義に於て戰時利得稅の形を具ふると云ふなり。

戰時利得稅の形式を備ふるを以て比較的完全に近しとす、諸國の立法例を觀るも此形を採るもの最も多し、我國の戰時利得稅も亦之に屬す。

我國の戰時利得稅は所得稅の基礎の上に立つ、稅法は明に所得稅法に依り所得稅を課すべき法人并に個人の利得に課すべきことを定む、只個人所得中俸給、給料、手當、歳費、年金、恩給、退隱料は戰時中増加するも明に戰爭の影響と認むることを得ざるが故に戰時利得稅を課せず、之に反して船舶又は鑛業若くは砂鑛業に關する權利若くは設備の賣却に因る個人の利得は必ずしも所得を形くらず、従て所得稅を課せざれども明に戰爭の影響に因る利得と見るを得るが故に戰時利得稅を課す、所得稅と戰時利得稅と喰ひ違へる所は斯の如きのみ、農業收入山林伐採の收入利子地料家賃等は所得稅を課すべき所得を形くる以上戰時利得稅を免るることなし、又そが戰爭の影響を被れる以上は之に戰時利得稅を課するを拒むべからず、内池教授が「日本の法制は所得稅法上の法人所得及第三種の個人所得を以て本稅の目的に供したりとも個人所得中俸給歳費等を除外するの外尙進で農業收入利子地代家賃等の收入をも除外し（營業とし

て受くるものは然らず、單に之を個人の營業收益に限るべきものと考ふ
(前掲論文、一〇頁と論ぜらるるは、戰時利得税の本質を以て營業税とする當
然の歸結なるべしと雖も、以て我戰時利得税法を律するは穩當を缺ける
ものにあらざるかを疑ふ、余が見る所を以てすれば我國法に於ける戰時
利得税は所得税の形を具へるものにして營業税の形を帶べるものにあ
らず、更に之を立法論より見るも營業税の形を帶はしめざりしことを批
難すべからず。

上來論ずるが如く我國の戰時利得税は所得税の形式を具ふ、所得税を
課して更に戰時利得税を課せば人或は二重課税にあらざるかを疑ふも
のあらんも、(第四十議會衆議院委員會議錄第五類第一號七四頁三上忠造氏質
問同七七頁清水市太郎氏質問)然らず、所得税は所得を税源とし戰時利得税
は偶然利得を税源とす、二者の税源は異なるなり、されば戰時利得税と云
ふも、決して所得に課するの趣意にあらず、只戰時利得税が所得税を課す

べき所得を基礎とするが故に形式的二重税の觀を呈するのみ、我國の法
律に於ては後にも述ぶるが如く、戰時所得の平時所得に超ゆるの額を以
て戰時利得となし之に戰時利得税を課す、故に戰時所得の平時所得に超
過する部分は所得税と戰時利得税と二重に課せらるることとなるべし、
然れども實質に於ては二重税にあらず、戰時の所得全體に所得税を課す
るは所得税の原理に依るものにして戰時所得の平時所得に超過する部
分に戰時利得税を課するはそが偶然利得たるが爲めのみ、偶然利得は自
己勤勞の結果と見ることを得ざるものなれば之を國家の爲に徴收する
も苦痛を感ずること少く、而も擔税力は大なりと謂はざるべからず、從て
戰時所得中、偶然利得に屬する部分には重く課することを得べし、否重く
課することが却て租税の正義に適すべきなり、此くの如くして戰時利得
税は所得税を補充するの作用を爲すなり。

次に戰時利得税は臨時税の性質を有す、蓋し戰時利得税は偶然利得に

税するものにして戦争の影響止むときは自然に消滅すべきものなればなり、是れ他の偶然利得税と異なる所なり、他の偶然利得税にありては常に必ずしも臨時税を爲さず、成程偶然利得は其之を得る人より見れば臨時の収入たるを失はざれども、之を國家社會の上より見れば、此の如き偶然利得も規律的現象となり、之に税せば年々歳々一定の収入を齎すべき也、相續税土地増價税の如し、從て此等の租税は經常收入を爲す、獨り戰時利得税は然らず、戰時利得は戦争の影響止むと共に消え個人の上より見るも國家社會全般の上より見るも等しく臨時收入を形くるに過ぎず。

戰時利得税は性質上臨時收入たる以上は之を以て經常費を支辨すべからず、須く臨時費を支辨すべき也。我國にありては戰時利得税の收入を以て臨時事件豫備費の支辨に充つ、是れ寧ろ戰時利得税の性質に適ふものと云はざるべからず。

戰時利得税は右述ぶるが如く本來臨時税たるべきものとす、然るに諸

國の立法例中には之に恒久性を與へんとするものあり、例へば米國の立法の如し、米國法に依れば資本に對する一定歩合以上の所得に戰時利得税を課す、故に戰時利得税は戰時利得税の性質を帯びず、寧ろ超過所得税の性質を帯ぶ、超過所得税の性質を帯ぶとせば、それは必ずしも戰時に限れるものにあらず、戰後に於て之を繼續することを得べし、世界戦後の財政難を想像するときは、此種の税の必要を感ずること更に切なるものあらん (Schigman, The War Revenue Act, cited Supra p. 26.) 果して然らば戰時利得税が超過利得税に進むは自然の趨勢と謂はざるべからず。

第三 納税義務者

戰時利得税は戰時利得に課するを趣旨とす、故に苟くも戰時利得を有する者は此税を負担せざるべからず、帝國臣民は勿論、帝國臣民にあらずと雖も我領土内に住居し我領土主權に従ふものは此義務を負はざるべ

からず、是れ租税普遍の原則の命ずる所なり、我戰時利得税法は之を明にし帝國內本法施行地に住所又は一年以上居所を有する者は本法に依り戰時利得税を納むる義務あるものと定む(第一條)

此の如く租税主體に關しては普通の原則適用せられ敢て疑義を挿む餘地を存せざるが、尙茲に三の問題を解かざるべからず、其一は外人課税問題に關聯し、其二は内人二重課税問題に關聯し、其三は殖民地課税問題に關聯す。

(1) 外人が外國に住し外國に資産又は營業を有する場合は何等我國と交渉する所なきが故に問題なし、外人が我國内に住し我國内にて資産又は營業を有する場合には全然我課税權に従ひ本法第一條の適用を受くるが故に何等の疑義を生ぜず、只外人が本法施行地外に住居し乍ら我國内に資産又は營業所を有し之より利得を得る場合に之に課税すべきか否かの問題を生ず、外國人が外國に住居する限りは我領土權の之に及ば

ざるは寸毫の疑なし、從て我國が之に課税するの權なきことも亦明白なりされど我國内に資産又は營業を有するに拘らず、之に課税することを得ざる時は物に關する普遍の原則が打破せらるるのみならず、課税權も亦大に制限せられ、徒らに租税收入を減少するに了らん、是が故に法は我國内に存する資産又は營業より得べき利得に限り之を税するものと定む。(第二條)

(2) 内國人が内地に住居し戰時利得を得る場合、并に内國人が外國に住し我國内に資産又は營業を有し之より戰時利得を得る場合は第一條第二條の明文により解決すべし、只問題となるは、内國人が内地に住居し而も外國にある資産又は營業より利得を得る場合なり、此場合に於て、内國人が課税權に服する以上、其利得が外國より來ると否とを論ぜず、其全體に税し得ると謂はざるべからず、然るに外國に在る資産又は營業より生ずる利得に對しては其國が之に戰時利得税を課することあるべきが故

に、同一利得が彼我兩國にて税せらるることとなり、茲に二重課税問題を生ず。

我戦時利得税法に依れば、所得税法其他の法令に依り所得税を免除せられたる所得に付ては戦時利得税を課せず（八條）然るに所得税法に依れば、第三種所得にして外國又は此法律施行地外に於ける資産營業又は職業に依る所得は免税す（所得税法五條五號）ることとなるが故に、個人利得に就ては二重課税は回避せらるることを得る也、獨り法人利得に就ては此例外を認むることなきが故に二重課税は之を免るることを得ず、是れ課税権の競合なり、此場合に外國が戦時利得税を課せるの故を以て我國の課税を差控ふることとせば、我課税権は大に制限せらるるの結果となり巨額の租税収入を失ふこととならん、殊に其營業が航海等の如く外國諸地方に觸るる場合に悉く外國立法に遠慮せん乎、殆ど之に課するの餘地なきに至るべき也、さればとて又他方に大に海外に發展せんとする

機運の熟せるときに、海外營業の利得に二重税を課して其發展力を挫くは經濟政策として當を得たるものにあらず、此課税策と經濟政策は或る點に於て調和を得ざるべからず、是が故に課税権の競合を避くる爲に條約を結び得ざる場合は自國の税法に依り多少斟酌せざるべからず、我税法が此點に關して何等規定する所なきは税法の不備と云はざるべからず。（衆議院委員會會議錄第五類第一號七八頁竹村良貞氏質問）

(3) 殖民地に就ても類似の問題を生ず、蓋し所得税法戦時利得税法が其法の施行地と云ふ中には臺灣朝鮮關東州等の殖民地を含まず、故に是等殖民地に本店を有する會社の利得に對しては之に課税することを得ず、只其支店の内地に在る場合に於て其支店の得べき利得に就て課税することを得るのみ、是れ税法起草者たる政府委員の明言する所なりき、（同上七九頁片岡直溫氏質問、松本政府委員答辯）然るに是等殖民地に於ける會社は戰爭の影響に因り暴利を得たるもの少からず、砂糖業、船舶業等を其尤な

るものとす、是等を逸するは戰時利得税を課する精神に戻ること甚し、加之、此の如くんば内地に本店を有するものも、之を殖民地に移し以て脱税の目的を達することを得べき也、税法を立てて脱税の道を教ふるが如きは自家撞着の甚しきものと謂はざるべからず、余輩亦特別委員會に於て之を争ひしが、(同上八三頁以下小川郷太郎質問當時、政府委員は頑として動かざりしも、衆議院が之に關して希望條件を附して決議するに及んで政府も之に聽き、大正七年五月臺灣朝鮮にも戰時利得税を課することとせり。

第四 戰時利得の算定并に其課税範圍

戰時利得税は戰時利得を税源とすると同時に物體とす、戰時利得税を課せんとせば先づ其物體たる利得を算定せざるべからず。

戰時利得税の物體を決定するの主義は之を分て二とす、其一は戰時利

得の平時所得に超過する額を以て戰時利得と看做すの主義なり、其理由は戰時所得と平時所得との差額は之を戦争の影響に依るものと推定することを得るが故なり、假に之を平時所得超過税主義と名けん、然るに此主義に依るときは戰前利益の大なりしものが戰時利得税を拂はざるに反して、戰前利益小なりしもの却て巨額の戰時利得税を拂ふの奇觀を呈することなきにあらず、是に於て國家の認めて正常利益となすものを法定し之を超過する額を見出し之に課税せんとするものあるに至れり、米國の立法の如き是なり、假に之を法定正常收益超過税主義と云はん、此主義に従へば異常の利益を收むるものを一律に税し頗る公平なるが如きも、戦争の影響如何を問はざるが故に戰時利得税の性質を脱して一般差益税の性質を帯ぶることとなるなり、されば戰時利得税の本質を失はざらんとせば、元則として平時所得超過税主義を採り、特別の場合に法定正常利益超過税主義を配するに止むべきものとす、我國の戰時利得税の採

る主義は即ち是なり。

平時所得超過税主義は戦時の所得と平時所得との差額を以て戦時利得と推定するものなるが、尙一步を進んで考ふるときは、此差額は悉く戦争に因り又は戦争に關聯して生ぜる偶然利得と見るべからざるものあり、戦争なしと假定するも所得は多少増加せしものと想像することを得るのみならず、戦争あるが爲に各人は一層努力して多くの所得を得しものとも見得べければ也、されば若し平戦時の差益より更に此年々の自然増益并に戦時の特殊努力に對する報酬を控除せば、戦争の影響に依る偶然利得を捕捉するに庶幾からん、然るに此自然増益并に特殊努力に對する報酬を一一計上することは技術上容易のことにあらず、是に於て戦時利得税法には平時所得に對し一定の歩増を認め其程度に於ける増益は戦時利得にあらずとなすものあり、假に之を平時所得歩増超過税主義と名けん、我國の戦時利得税法も亦之を採り歩増を二割と定む、換言すれば平

時所得に二割を加へたるものを戦時所得より控除し之を戦時利得となす也。今之を式にて表はせば左の如し。

$$\text{戦時所得} = \left[\text{平時所得} \times \left(1 + \frac{20}{100} \right) \right] - \text{課税標準}$$

此くして得たる戦時利得は一般に此税の課税標準たるものなるが、尙特別の事情あるものには更に此利得金より控除することあり、公共團體又は慈善其他の公益事業に對して爲したる贈與價額はなり(第八條二項)

戦時所得も平時所得も所得税法に依て政府の決定する所にかかるが故に、(第十六條)其計算は所得税法に基かざるべからず、所得税法に依るに所得を計算する方法は法人と個人とに於て大に異なる所あり、即ち法人に於ては各事業年度總益金より同年度總損金を控除したる金額に依り保險會社は各事業年度の利益金又は剩餘金に依て所得額を定む(所得税法四條)、故に事業年度の終り決算の明となれる後之に依て決定することとなるなり、之に反して個人に在りては、収入源に依て計算方法を異にし、山

林伐採の所得、法律施行地外の法人より受くる配當金は前年の收入金額に依るも、其他は收入豫算額に依る（所得税法四條ノ三）、されば法人所得と個人所得とは其計算の基礎を異にし其計算の歲月を同うせざるものありて、其間に公平を失するものありと謂はざるべからず、殊に之を戦時利得税に適用するに於て然りとす、戦時所得は其計算せらるべき年に依て大に其額を異にすべければ也、此缺點は所得税法を改むるにあらざれば之を矯むるに由なく、戦時利得税にのみ關係することにあらざるが故に姑く之を省く。

戦時所得と平時所得とを比較するに先ち平時の意義を明にせざるべからず。

平時とは大戦勃發以前の年を指す、其間戦前の幾年を取るかは全く立法の自由とす、立法例を按ずるに或は戦前の三年を取るあり、佛、米、丁の如し、或は戦前の二年を取るあり、伊、瑞典、諾威の如し、我國も亦之に屬す、或は

營業年度に従ひ戦前の三營業年度中より二營業年度の選擇を許すあり、英の如し、或は五營業年度中より最善最惡の年度を除き三營業年度とするあり、獨逸の如し、或は二營業年度と定むるあり、瑞西の如し、二營業年度は曆年一年に過ぎざるものもあるべく、短きに失す、蓋し戦前一年を取て標準とせんに其一年が偶々異常の年たるやも測り知るべからざれば也、戦前二年は多少相平均する所あるべしと雖とも、皆短きに失するの譏を免れず、戦前の三年を取ること却て當を得たるものならん、多くの年度の中より最善最惡の年を除て平均せしめ又は納税者をして選擇せしむるが如きは事務の繁雜を免れざるべしと雖も、公平の結果を得べけん、我國の立法は此點に關し遺憾なき能はずと謂はざるべからず。

平時の意義此の如しとせば、平時所得の算定も亦知るべきのみ、我法に依れば平時所得は法人に在りては大正三年七月三十一日以前二ヶ年に修了したる各事業年度に於て既に決定せられたる所得金額を平均する

に依て之を得べく、個人に在りては、大正二年以前二年間に於て既に決定せられたる所得金額の平均に依て之を得べし。此の如き計算方法は普通の場合に於ては何等困難なる問題を生ぜずと雖も、所得の基礎に變化を來す場合并に平時所得の絶無なるか又は極めて少き場合には多少鹽梅する所なかるべからず、若し此等の場合に平時所得の計算に鹽梅する所なからん乎平時所得と見るべきものなき爲め戰時所得の全部又は大部分が戰時利得と看做され不當に多額の利得税を課することあると同時に反對の場合に不當に過少の利得税を課することあるべく、租税の正義は終に之を維持すべからざるに至ればなり、是に於て我國の法律は此の如き場合に假想的平時所得を推定す。

以上述ぶるが如く、我國の戰時利得税法に依る戰時利得は、大戰勃發前二年の平均所得に二割を加へたるものを戰時所得より控除して之を計算す、こは法人利得個人利得に共通する計算方法なるが、其平時所得戰時

所得を計算し比較するに當りては法人と個人とに於て大に異なる所あり、殊に假想的平時所得を推定するに於て然りとす、仍て余は以下項を分ち法人利得の計算と個人利得の計算とを別々に論究せんとす。

一 法人利得の算定

戰時利得は既に述べたる理由に依り戰時所得より平時所得を控除して之を計算す、法人にありては其平時所得は大正三年七月三十一日以前二年内に終了したる各事業年度に於て既に決定せられたる所得金額を平均するに依て之を得、其戰時所得は所得税法の規定に従て之を決定す、是が故に法人利得の計算は普通の場合には簡單明瞭にして何等難問題を生ずることなし、唯平時と戰時との間に所得の因て生ずる基礎に變化を生ずるか又は所得關係に激變を生ずる場合には戰時所得より控除すべき平時所得に斟酌を加へざるべからず、是に於て所謂假想的平時所得の推定をなすの必要を生ず、我戰時利得税法は此場合に資本を取り來り

之に對する一定の収益率を以て假想的平時所得と茲す、に問題となるは収益率の定め方と資本の計算方法なりとす、此二者にして宜きを得ずんば戰時利得の計算當を失し課税は不公平なるものとなり了らん。

一、**収益率の定め方**に就ては法人の假想的平時所得を推定する場合を區別して之を觀察せざるべからず、我法に依れば法人の假想的平時所得を推定する場合三あり、開戦後に法人の成立する場合、平時に成立せる法人にして其所得絶無なるか若くは過少なる場合、平時に成立せる法人にして開戦後に増減資を行へる場合是なり、我法は前二の場合に於て資本に對する一割の金額を以て平時所得と推定し、第三の場合に於ては平時の資本収益率を戰時資本に乗じたるものを以て平時所得と推定す、姑く前二場合の計算方法を**法定収益率主義**と云ひ最後の場合の計算方法を**平時収益率主義**と名けん。平時収益率主義は第一并に第二の場合に之を適用すること能はざるが、法定収益率主義は常に第一第二の場合に適

用することを得るのみならず、第三の場合にも亦之を適用することを得べし、現に此主義に依れる立法例なきにあらず、英國の如き是なり、蓋し既に戦前未成立の法人并に平時所得の絶無若くは過少なる法人に對し法定収益率主義に依て平時所得を算する以上は資本の増減を行へる法人に對しても同一主義に依て平時所得を算すること敢て不當とすべからず、現に増減資を行へる場合に於ても平時所得の絶無若くは一割未滿なるときは平時収益率主義を捨て、法定収益率主義を採用するにあらずや、(五條二項三號末段)獨り平時収益率が一割を超ゆる場合にのみ法定収益率主義を捨て平時収益率主義を採るの理由あるなし、更に進て平時収益率一割以上を有する法人が増資を爲す場合に就て考ふるに、其増資に對しても高き平時収益率に依て平時所得を算するが故に、戰時所得は大なるも、平時所得を超過すること少くなりて戰時利得税を逋脱することとならん、殊に戦前比較的小資本を以て比較的大なる収益を挙げし會社

が増資する場合に於て然りとす、連税の目的の爲にする増資は斷じて之を避けざるべからざるに、法は却て之を奨勵す、不當も亦甚しと謂ふべし。

次に又開戦後の増資と新會社の設立とを對照するに、既設會社と新會社との差こそあれ、資本を新に事業に投下するに至ては一なり、然るに法は新會社の所得より控除すべき假想的平時所得は資本金の一割とし舊會社の所得より控除すべき増資に對する假想的平時所得は一割以上とするなり、平時收益率一割以上のものに就て云ふ其結果は新會社資本に重く税し戦前利益多かりし舊會社の新資本に軽く税することとなるべし、兩者の間に於ける不公平は到底之を免るること能はざる也。

増資に依て脱税を計る虞なきかと云ふことに就ては、議會に於ても屢々詰問となりて現はれしが、(貴族院酒造税中改正法律案外四件特別委員會議事登記録第三號田中源太郎氏質問二九頁)政府委員は之に答へて曰へり。(同上三一頁三四頁)

増資が積立金の繰替充當に依て行はるる場合は資本金額に依て異動なければ、脱税とならず、増資が株主の拂込に依て行はるる場合は其會社に於て相當の利益あるが爲めと認めざるべからず、利益なきに拂込を爲さしむべき理由なし、此くして増加せられたる資本は運轉せられ相當の利益を收む、其利益は従來の率位のものゝ推定するを當然とす、平時の割合以上ありたる場合に初めて戦時利得税を課すべきのみ、脱税の虞なしと。

然れども開戦後の増資なるものは常に必ずしも相當の利益を收むべき事業に放下するが爲めに行はるるものと謂ふべからず、プレミアムを得んが爲めに、又は株主の歡心を買はんが爲に行はるるもの亦決して少からざるなり、政府委員の説明の如きは今日實業界の實狀を洞察したるものと云ふべからず、更に戦時利得税法の成るや、之が脱税を計らんが爲に増資の行はることあるを豫期せざるべからず、要之増資の場合に於ても法定收益率主義を採るを穩當とすべし。

以上は資本に増減ある場合に就て論ぜるものなるが、開戦後に成立せ

る法人に就ても亦同様に脱税の手段に用ひらるる虞なきにあらざ、此の如き法人に在りては、假想的平時所得を資本に對する一割と定むるが故に、營業收益に比して割合に多額の資本となす場合には、假想的平時所得は大となり従て利得額は少くなり、終に戰時利得税を課すること能はざるに至るべし、此の虞は個人營業組織を會社組織と改むる場合に最も甚し、個人組織を會社組織に変更することの盛に行はれつつあるは所得税法の缺陷に基けるものなるが、我戰時利得税法も亦之を促すこととならん、若し此弊を豫防せんとせば個人組織の變更に依て成立せる法人に對しては平時に於ける個人組織の平均の所得を以て平時事業年度の平均所得と看做すべきなり。

法定收益率に就ては先づ如何なる點に於て之を定むべきかを決せざるべからず、我國法は一割と定む、思ふにそが當を得たるものとするには戰前に於ける普通收益率が此程度に在ることを立證せざるべからず、之

を立法例に徴するに、英國は個人のを七朱とし法人のを五朱とす、我國の富の程度よりすれば、到度英國と雁行すること能はず、然れども一割と定むるは少しく高きに失するものと云はざるべからず。

次に法定收益率を一に定むることは、簡明を期する上よりいへば、當を得たるものなれども、實際の事情には必ずしも適切ならず、現に戰時所得に非常の軒輊あるを見れば、平時所得も區々にして一ならざるを常とすべし、是に於て法定收益率に等差を設くるの必要を生ず、米國の立法例の如き即ち是なり、即ち米國にては資本金に對する七朱乃至九朱を以て法定收益率と爲し、平時九朱以上の収益を擧ぐるものにも九朱の放益率を以て之を算す、少しく繁に失するの嫌なきにあらざれども却て實情に適するものと謂ふべきなり。

二、最後に資本金額の算定方法を明にせざるべからず、假想的平時所得の算定には資本を標準とすること前述ぶるが如し、然るに其資本額の計

算如何に依りては、或は利得金額を大にすることあるべく、或は小にすることあるべく、税法の運用に大なる相違を來すべし、是れ極て緊要事に屬するが故に、戦時利得税法中に之を定むるを穩當とす、然るに我法は之を勅令に譲れり（第五條三項）

大正七年四月四日勅令第六十四號を以て公布せられたる戦時利得税法施行規則は、資本金額算定方法に關して詳細なる規定を設け（第三條）、拂込金額、出資金額、各種の積立金額、其他名義の何たるを問はず、積立金の性質を有する資産金額を以て悉く資本金額と看做し、尙合資會社又は合名會社に在りて借入金あるときは、其出資金額を超過する金額をも資本金と計算す、只保險會社に於ける保險責任準備金及保險支拂準備金は之を除算するものとす、是に由て之を觀れば、資本金の範圍は比較的廣く普通に謂ふ所の會社資本金額とは非常の相違あるを知るべく、寧ろ實際に適應するものと謂はざるべからず。

尙此場合に於て問題となるは、繰越缺損金額「プレミアム」額、并に資本銷却額を如何に見るべきかと云ふこと是なり。

繰越缺損額は他日の収益を以て之を補填せざるべからず、故に資本金額より控除するを穩當とす（戦時利得税法施行規則三條二項）

「プレミアム」に就ては法は何等規定する所なし、然れども其性質上より考ふるに、其入り來る事業年度に於ては、収益の一部を爲すものと見るべく、其後の事業年度に於ては、積立金繰越金と同一視することを得るが故に、資本金と計算せらるべきものとす、されば大正七年後に於て「プレミアム」を得るものは一先づ利得中に加算せらるるが故に、利得税を支拂はざるべからず、そは政府委員の公言する所とす、（衆議院所得税法中改正法律案外十一件委員會議錄八七頁）大正七年前に既に「プレミアム」を得たるものは、當に利得税を支拂はざるのみならず、そが資本金に通算せられ、開戦後増資と同じ結果を生ずるが爲に、戦時利得額を減じ、利得税を少くすること

に歸着すべし、夫の「プレミアム」付増資を行へる有名なる大會社が利得税を免るるは之が爲めのみ、大正七年の前後に於て、此の如き相違を來すは公平を得たるものと云ふべからず。

資本銷却金に就ても、法は何等規定する所なし、只事の性質よりするときは在來の資本の減損せるものを補填するに過ぎざれば、爲に會社の實資本を増すものにあらずして却て減損を豫防するものなり、故に資本銷却金は之を資本金額中に計算すべからず、資本銷却金は實際固定資本の減損する程度に伴ふを要す、若し資本銷却金が此程度に及ばざるときは其會社の基礎は危きのみならず、社會資本の減少を來すべく、資本銷却金が此程度を過ぐるときはそれ丈積立金準備金の性質を帶ぶることとなるべけれども、後日の變動にも備へ得ることとなりて、會社の爲にも社會全般の爲にも之を非難すべからず、併し此場合に於ても大正七年の前後を區別すべし、即ち大正七年前に於て過大の資本銷却を爲せるものは、實

際に於て財産の隱匿となり法は之を資本として通算せざるが故に相當の利率にて戰時所得より控除せらるることなし、之に反して大正七年度に於て過大の資本銷却を爲すものは、其實際の資本減損額に超ゆる丈は純益を不当に減じ戰時利得税を遁脱することとなるべし、是れ亦一の弊と謂はざるべからず。

二 個人利得の算定

個人利得の計算は法人利得の計算と異り、資本を捉へ來て其利廻を標準とすることを爲さず、従て個人營業に於て資本の増減ありとするも之を斟酌せず、法案起草者たる政府委員は之が理由を説明して曰く。（貴族

院速記録上掲四頁、五頁）

個人の資本の増加と云ふものは法律上から之を認定すべき根據を有つて居りませぬ、又實際に於ても、個人の資本の異動と云ふことは頻繁に行はれるのみならず、當人自身、當業者自身、身が時に隨つて増減斟酌すると云ふことが御座いますからどうも是は一々其資本の異動に對して割合を付けてはいいかぬ

との考をもちまして、是は規定はしませぬ。

と、然れども個人利得と法人利得との算定上に此の如き差違を認むるは正當なりとすべからず、殊に開戦後に於て新に事業を初めたるものに於ては所謂戦時所得の中より相當に平時所得を差引くことを許さざれば、公平を維持すること能はず、我法の解釋としては此の如き場合は平時利得なきものと見ざるべからざるべし。

平時所得の絶無若くは過小（法は千圓未満とす）なる場合には我法は所得金額の半額を以て利得金額と定む（戦時利得税法第六條第三項）、何故に戦時所得の半額を以て戦時利得と看做すかの理由は之を詳にすることを得ず、只認定と答ふるの外なからん。

個人利得の算定に關しては斯の如く資本の異動新事業の開始等所得の基礎に變化を生ずることあるも之を斟酌せず、從て假想的平時所得を推定することなし、但し相續財産の所得、山林伐採の所得に關しては法は

特別の規定を設く。

(1) 相續財産は相續人の所得に一の財源を加ふるものにして、作用に於て資本増加と相似たる所あり、されど資本の増加とは異り明に捕捉することを得べきが故に法は之を斟酌し、相續財産に對する被相續人の平時所得を相續人の平時所得と看做す（第六條一項但書）正當の規定と評せざるべからず。

(2) 山林伐採の所得は年々繰返へすものにあらず、戦前に之を存して戦時に之を缺くことあるべく、又戦時に之を存して戦前に之を缺くことあるべく、又戦時平時に之を存するも、其伐採の程度大に異なることあるべし、されば戦時所得と平時所得とを比較するには之を斟酌せざるべからず、是に於て我法は此種の所得が平時所得中に存するときは之を除算し、大正七年後の所謂戦時所得中に存するときは戦時の山林伐採所得に應ずる平時の山林伐採の所得を假想して之を平時所得に加算することと

せり(戰時利得税第六條第二項)然らば如何にして假想的平時山林伐採所得を推定すべきかと云ふに、戰時利得税法施行規則は當該竹木の、大正三年七月中に於ける見積平準價額より其年分の山林伐採所得算出上總收入金額より控除したる必要の經費に相當するの金額を控除して之を計算すべきを定む(第五條)是れ亦當を得たるものと謂はざるべからず、只大正三年七月中に於ける竹木の見積平準價格を定むること并に之より控除すべき竹木伐採に關する必要經費を定むることは行政官の認定に屬するが故に、時に不當のことなきを必ずべからず。

以上は所得税法に依り所得税を課すべき個人所得を基礎として利得を計算するものなるが、所得税を課すべき所得中に計算せられずして而も戰時利得と看做さざるべからざるものあり、船舶又は鑛業若くは砂鑛業に關する權利若くは設備の賣却に依る個人の利得是なり、此利得に課するものを假に船舶利得税、鑛業利得税と名けん。蓋し今回の戰爭に於

て船舶并に鑛物の騰貴は驚くべきものあり、従て曩に船舶又は鑛物採掘業に關する設備若くは權利を買て後に之を他に轉買するものは異常の戰時利得を得べきこと疑を容れず、故に之に特に戰時利得税を課する必要ありと謂はざるべからず、尤も船舶又は採鑛に關する營業を爲すものが此種の利得を得るときは既に所得中に加算せられ、戰時利得を計上するが故に船舶鑛業利得税を別にするの要なし、従て特別船舶鑛業利得税を設くるは普通所得中に加算せられざる場合たるべき也。(第七條)

船舶利得税、鑛業利得税は賣却金額より命令の定むる所に依り算定せられたる價額を控除したる金額に税す、其賣却價額より控除すべきものは大體に所得價額、設備費、改良費并に取得賣却に關する必要費なりとす、大正三年七月三十一日以前よりの其納税義務者に屬するときは取得價額に代ふるに同年七月中に於ける見積平準價額を以てす、但し鑛業又は砂鑛業に關する權利に就ては設備費改良費を缺くこと論ずる迄もなし。

(戰時利得税法施行規則第六條)是に依て之を觀れば、船舶利得税鑛業利得税は明に差益税の性質を發揮するものと謂はばるべからず。

第五 免稅點

戰時利得税は偶然利得に税するものなるが故に苟くも偶然利得と認むべき戰時利得だにあらば、悉く之に課税すべく遺漏あるべからざる也。然れども其利得の小なるものは擔税力必ずしも大ならず、且つ戰時利得の平時利得に超過する額を以て一應戰時利得と推定するも、其利得の小なるものにおいて必ずしも偶然利得の純なるものを捕へ得るものと限るべからず、而も之に税するは經濟界の弱者に過大の負擔を命ずるの危険なしとせず、是が故に小利得は免稅せざるべからず、諸國の立法例を按ずるに何れも免稅點を設けざるはなし、我國の戰時利得税法も亦然り。我國の戰時利得税法に依れば個人利得にして三千圓未滿なるものは

之を免稅す。(第六條四項)船舶利得税鑛業利得税亦同じ(第七條一項但書)

戰時利得税法案には所得金額三千圓以下を免すとありしが、衆議院は之を利得金三千圓未滿を免すと改めり、現行法は即ち是なり、所得金三千圓は戰時利得に外ならざるが、之より平時所得并に其二割を控除して得べき戰時利得は比較的低額たるべきなり、利得金三千圓は戰時所得より平時所得并に其二割を控除したる殘額に過ぎざれば、其戰時所得は餘程巨額となるべき也、是が故に議會の修正は大に免稅點を高めたるものと謂はざるべからず。

免稅點を高めて利得金三千圓としたる結果は中産階級以下に於て戰爭の間接の影響を受けたるものは多く免稅せらるることとなれり、之を農業に就て見るに米價を二十五圓とし一反一石五六斗の小作米を得るものとし必要の經費を控除して計算せんに、三千圓の所得額を得る爲には少くとも十町以上の田を有せざるべからず、然るに大正元年二年頃の

米價を二十圓位とし、姑く經費を同一として考へんに、三千圓の戰時利得金額を得るか爲には少くとも四十町の田を有せざるべからず、これは素より粗雑なる計算なれども亦以て所得金が利得金に改正せられたる意義を知るべく免稅點が如何なる階級に迄及べるかの一端を窺ふに足らん。

勝田大藏大臣は議會に於て所得金三千圓と定めたる理由を説て左の如く云へり。(衆議院速記録上掲一三四頁)

大正六年度の第三種所得稅額の表に據ると納稅人員約百二萬三千人許りある中、千圓以下の者七十六萬三千餘人、二千圓以下の者十六萬二千餘人、三千圓以下の者四千三百餘人、三千圓以上のものは極めて少い、大體日本の國情から考へますと、餘り下下の多數の者にえらい負擔を課けると云ふことではないではないかと云ふ見當から、三千圓と定めた次第であります

と、然れども戰時利得税を納むる人比較的少しとて毫も憂ふるに足らず、蓋し此税は寧ろ莫大なる偶然利得を得る少數者に課せんとするものなれば也、されば衆議院の修正は却て當を得たるものと評せざるべからず。

第六 税率

戰時利得税に適用する税率に關しては二主義あり、比例税率主義累進税率主義是なり、戰時利得税は偶然利得に課するものにして其利得の大きなに連れ率を重くするも之を得たるものの痛苦を増すものにあらざれば、累進税率を適用することを至當とす。(拙著戰益稅論—金井博士記念論叢七一六頁以下) 是が故に佛、伊、米、獨、澳、丁、瑞典、諾の諸國皆此主義を採る、比例稅主義を採るものは英國、瑞西等の諸國にして極めて例外的に之を見るのみ、我國も亦實に此例外的立法系に屬す。

我法に依れば、法人利得には二割、個人利得には一割五分を以て税す。

(戰時利得稅法四條) 累進税率主義を採る國にありては其最高税率は極めて高く、佛國は最近の改正に依り八割と爲し、米國は六割と爲し、獨國は五割と爲し、澳國は四割半とす、比例税率主義を採る國に於ても英國の如きは

八割を以て税率とす、戰時利得の大部を沒收するものとも評し得べし、而も何れの國民も之に對して異議を唱へざるは、偶々以て犠牲的精神の如何に熱烈なるかを證すべし、我國の税率は之に比して極めて低く殆ど日を同うして談ずることを得ず。

我國の戰時利得税の税率は斯の如く極めて低し、然るにも拘らず、人或は之を高きに過ぐと爲し更に低くせんと努むるものあり。曰く政府にして大正七年度に於て千八百萬圓、大正八年度後に於て三千二百萬圓を得んとするならば、個人利得に一割五分法人利得に二割を税するの要なけん、何となれば此率を以てせば一億圓以上の收入を得るに至ればなりと、此説に共鳴するものは第四十議會に於て盛に政府を窮追し、戰時利得に對して二割又は一割半を取ることを主眼とするか又は三千二百萬圓の收入を得ることを主眼とするかを詰問するもの頻出せり、政府は之に答へて、臨時事件費歳出入の權衡を得ざるものあれば之に適合するの法制を

作らざるべからず、さればとて金額許りをあてにして法制を作るべきにあらず、二者は實際に於て相關聯を爲す（貴族院速記録上掲七頁）と云へり、少しく不得要領の嫌なき能はず、思ふに税率を一割半とし二割とするは固より獨斷的認定に過ぎずと雖も、大正七年度に於て一千八百萬圓、其後に於て三千二百萬圓を得んとして此税率を定めたるものにあらざるは明白なり、若し利得税の收入が多くなり行かば、多々益々可なるを見んのみ、戰時利得税は臨時税なるが故に、臨時事件豫備費の支辨に充つることとせるが、大正七年度に於ける臨時事件豫備費は、八千四百萬圓に達す、而も今日不足すること少からずと聞く、而して之に對する收入としては戰時利得税千八百餘萬圓の外に雜收入二千三百五十萬圓、前年繰入金二十三十餘萬圓、借入金二千二百萬圓を計上す、又臨時軍事費は三千三百七十餘萬圓に豫算せらるるも之に充つべき軍資金は殆ど借入金及公債募集金に仰ぐこととなれり、若し戰時利得税にして豫算に超過する巨額の收

入を齎らし來らん乎、臨時事件豫備費并に軍事費支辨の爲に借入金又は公債募集を爲すの要なけん、苟も豫算を一瞥せんものは、忽ち一千八百餘萬圓を得ることを主眼として、戰時利得税を起せるものにあらざることを悟るべき也、而も是をこれ悟らず、利得税は一億圓以上にも達すべしと豫言して政府豫算の杜撰なることを痛論して止まず、戰時利得税の收入豫算は政府の辯明せるが如く、大正五年度の實情を基礎として計算したるものなれば、大正六年度の實情を基礎として計算する戰時利得税の收入は更に大なるものとなるや必せり、然れども之を以て税率を低くするの理由と爲すべからざる也。

次に我法に依れば個人利得と法人利得との間に税率を異にし而も前者の率が後者の率よりも輕し、是れ所得税と全く反對の方向に走れるものなり、政府委員は之が理由を説明して曰く、法人は増資の場合に假想的平時所得を算定して之を控除し以て戰時利得を形くるも個人は此斟酌

を受くることなし、之を其一とす、又法人は資本を運轉して利益を得るも個人は資本の外に個人の勞力に依る所得もあれば之を輕くせざるべからず、之を其二とす、又所得を算定するに際しても、法人に於て控除せらるべき經費にして個人に於て控除せられざるものあり、之を其三とす、三者何れも法人に寛にして個人に酷なるの嫌あり、税率に於て之を矯正せざるべからずと、(上掲貴族院速記録二九頁三〇頁)此議論一應聽くべし、然るに同一の政府委員は所得税に於て個人に累進税を課し株式會社に比例税を課し個人に酷にして法人に寛なるの立法を辯護して已まず、前述の三ツの理由の中二つは少くとも所得税に就て之を云ひ得ざるべからず、若し論理を一貫せば所得税に於ても個人に輕率を課し法人に重税を課せざるべからず、余は茲に所得税を論ぜんとするにあらず、只我所得税法と戰時利得税法との間に主義の大に異なることを高調せんとするのみ、何れにせよ、戰時利得税法に於て個人よりも法人に重く課せることは、我立

法の新傾向を暗示するものとして之を歓迎せざるべからず。

第七 戦時利得税法の施行期間

戦時利得税は尙早くより之を行はざるべからざりしものなるが、我國は歐洲大戰勃發後四年に垂んとする大正七年四月に至て初て之を行ふに至れり、従て戦時利得税法に於て戦時と云ふは大正七年に初まるなり、尤も法は此點に關し法人と個人との間に區別を設け、本法は法人に付ては大正七年一月一日を含む事業年度分より、個人に付ては大正七年分より之を適用すと定む、是が故に大正三年八月より大正七年に至る迄に得たる戦時利得には之を課せざることとなれり。是れ戦時利得は過去に於て頗る大なるものありしを認むるも過去に溯及するは當を得ざるものとしたるが爲めならん、然れども、溯及は全然之を認めざるにあらず、法人の利得は大正七年一月一日を含む事業年度分より税すとせば、事實に

於て溯及するものあることを許さざるべからず。

今此規定に依て税法實施期を實際如何になるかを見るに、個人利得と法人利得とに於て異なる所あり、即ち個人利得にありては大正七年一月一日より十二月三十一日迄に得べき所得を基礎とし、戦時利得を計算して之に課す、法人利得にありては、事業年度を一年とするものと半年とするものとのに於て異なる、前者は於ては事業年度の大正六年二月より初まり大正七年一月に終るものを最も遠く溯るものとし、後者に於ては、事業年度の大正六年八月より初まり大正七年一月に終るものを最も遠く溯るものとする、我國に於ける會社は多く事業年度を半ヶ年とするものなる多故に、實際に於ては大正六年八月以降に得たる所得を基礎として戦時利得を計算して之に課す、是が故に法人利得税は個人利得税よりも、十一ヶ月以内若くは五ヶ月以内の期間だけ早く實施されたる結果となるなり、權衡を得たるものと謂ふべからず、尤も個人利得税も大正七年度の戦時利

得を計算する基礎ともなるべき所得の算定方法より之を見るときは大正七年以前の所得によるもの少からず、即ち田畑所得は大正四五六の三年の平均所得に依り、山林伐採所得は大正六年のそれに依り、外國并に殖民地に於ける法人の配當金は、大正六年のそれに依り、其他は大正七年の豫算收入に依る、船舶鑛山の賣却利得は大正六年のそれに依る、是が故に戰時利得算定の基礎より觀察するときは、個人利得税も大正七年前に溯り、法人利得税よりも後れて實行せらるゝものと結論し得ざるが如し。

戰時利得税は戦争の影響の存する限り、之が爲めに偶然利得を得る者ある限り之を税すべきものとす、故に戦争終了するも戦争の影響已まざる間は戰時利得税を廢すべからず、然るに我國の戰時利得税法は戦争終了を限界として之を廢するの趣旨に依り、其初め、本法は法人に付ては講和條約調印の日の屬する年の末日を含む事業年度限り、個人に付ては其年分限り廢止すと定む。

今此規定に依て税法廢止期が實際何れの月日になるかを見るに、是れ亦個人利得税と法人利得税とに於て大に異なる所あるなり、講和條約は大正八年六月に締結せられたりとせば、個人利得税は大正八年十二月三十一日限り廢止せられることとなり、法人利得税は事業年度を一年とするものにおいては大正九年十一月限り廢止せらるるものを最も長く延ばされたるものとし、事業年度を半ヶ年とするものにおいては大正九年五月限り廢止せらるゝものを最も長く延ばされたるものとし、我國會社は事業年度を半ヶ年とするを常とするが故に實際は大正九年五月迄の利得が課税せらるゝ事となるべし。

以上述ぶる所に依て之を觀れば戰時利得税の行はるゝ期間は個人と法人との間に非常なる相違ありと謂はざるべからず、即ち個人利得税は大正七年一月一日より大正八年十二月三十一日迄實施せられたるに、法人利得税は大正六年二月より大正九年一月迄か若くは大正六年十二月

より大正九年五月迄實施せらるゝことゝなり前者は滿二年課税せらるゝに反し後者は滿三ヶ年若くは二年半課税せらるゝことゝなるべし、是れ明に法人利得税と個人利得税との間に權衡を得ざるものなり、法の不備と謂はざるべからず。

大正八年三月法律第十七號は此法の不備を補はんとして、本法は法人に付ては講和條約調印の日の屬する年に於て終了する最後の事業年度分限り、個人に付ては其年分限り廢止すと改めり、此規定に依て之を觀るに講和條約調印の日を大正八年六月とせば法人利得税の最も早く廢止せらるゝものは、大正八年一月を以て一ヶ年の事業年度を終るもの、若くは大正八年七月を以て半ヶ年の事業年度を終るものとなるべし、是等法人の戰時利得税の廢止期は一見早きに失するが如く思はれざるにあらずと雖も、此等法人に對する該税法實施期も早く大正六年二月若くは大正六年八月に溯りたるを以て却て公平の觀念に適ふといはざるべからず。

此の如く法人の事業年度が講和條約調印の日の屬する年の翌年に跨る場合に於ては其事業年度分は之を課税せずと定むれば個人利得税と權衡を得る事となるも、他方に於ては脱税の弊を生ずることなきを保せず、蓋し會社にして事業年度の定めなきものは容易に事業年度を定めて、翌年に跨らしむることを得べく、又事業年度の定めあるものと雖も定款を改正して其事業年度を翌年に跨らしむることを得ればなり、是に於て脱税を防ぐ爲めに此の如き會社に對しては翌年に跨らしたる事業年度分をも税することゝせざるべからず、是れ改正法が、但し法人にして大正八年一月一日の現況に於て事業年度の期間の定めなきもの及び大正八年一月一日以後事業年度の期間に變更ありたるものに付ては講和條約調印の日の屬する年の末日を含む事業年度分限り之を廢止すと定めたる所以なり。

第八、結 論

戦時利得税は戦時の要求に應じて産まれたるものにして、我租税史上の新記録を爲すものなり、證文の出し遅れと云ふものありと雖も、證文を出さざるに優れること萬々なり、余輩は此新立法を衷心より歓迎するに躊躇せず、然れども其税法の内容に至りては、脱税を奨励するものあり不公平の結果を生ずるものあり、批難を加へざるべからざるもの少しとせず、他日之を改正せざるべからざるなり。

戦時利得税法は戦争の終了と共に之を廢止することとなり居れども、戦争終了するも戦争の影響已まず、縦令戦争の影響已むに至るも異常の利益を得るもの極て多からん、故に戦争の影響の續く限り戦時利得税の適用を延期し、戦争の影響已みたる後は戦時利得税を變じて正常利益超過税となし以て恒久税となすべきなり、余輩は外國の立法が戦後に於て

此方面に向て發展せんことを期待す、我國の租税立法者は此世運の進展を洞觀し、之に應じて此税法を改造することに努力せざるべからざるなり。

第六章 所得稅論

本論は國民經濟雜誌第十四卷第四號(大正二年四月)に於て「所得稅を論じて同法改正案に及ぶ」といふ題下に論じたものである。所得稅法改正案が衆議院に提出せらるゝや直に筆を下したもので、其改正案を論評することが趣旨であつた、勿論財政學理より出發し外國の立法例をも參照したのであつた、所で所得稅法改正案は多少の修正を経て法律となつたが、更に大正七年にも改正を見るに至り、大正九年には更に改正せんとして其案が第四十二議會に提出せられてある、外國の立法例は更に大に進み、戰時戰後に至て面目を改むる所があつた、仍て余は我所得稅法の發達と外國立法の比較とに力を注ぎ、此論文をも大に改むることとした、從て別個の論文と見ても差支ない。

大正二年の所得稅法改正の要點は免稅點を引上げたこと、小所得に對して一定額を免除したこと、累進の等級を精密にし而も超過累進を採用したこと、勤勞所得の負擔を軽減したこと、法人所得に對して従前よりも重く課したこと、手續上の改正殊に第三者に申告義務を負はしめたこと等に存して居る。大正七年の所得稅法改正に於ては更に免稅點を高め、小所得に對する控除額を増し、累進の最高級を新設し、稅率を高めたのである。

大正九年の改正案は法人の配當金賞與金に關して源泉課稅を廢し之を受けたる個人に對し

て綜合課稅をなし、其配當せずして法人に留保する金額に對しては、所謂留保所得稅を課し、又法人の所得が其運用資本に對する利廻八分を超過するときは、其超過割合の多少に應じ超過累進稅率を以て課稅をなすこととし、銀行の定期預金は第二種所得とし、山林の所得は第三種所得と見るも他の所得と分離して稅率を適用することとし、更に小所得者に對しては稅の輕減をすることとした、即ち一萬二千圓以下六千圓以上の所得者に對しては其勤勞所得に對する控除歩合を從來の儘一割とし六千圓以下の所得者に對しては二割に増し、三千圓以下の所得者にして共同居家族中老若幼者又は不具者を有する場合に於ては其所得額中より一定の金額を控除することとし、課稅最低限は此二種の控除を爲したる殘額を以て之を定め、尙從來の五百圓を六百圓に高めた、累進稅率は從來百分三より百分三十に至つて居つたものを改めて百分の一より百分の四に至る迄とした。

此の如くして稅法の改正毎に多少の進歩を見て居るが、未だ完璧の域に達せない。我所得稅法中根本的缺點といふべきは、そが著しく反社會政策的色彩を帯ぶることである、大正九年の改正案が通過すれば多小其缺點を矯めることが出來やう。我所得稅法が反社會政策的色彩を帯びて居るといふことは、本編第二章「社會政策より觀たる我國の租稅」中に論じて置いたが、本論は更に詳に之を論じた、多少重複の嫌はあれども、我國稅制の不備を明にするには所得稅法の缺點を知ること最も必要であるから煩を厭はないで、茲に再び論ずることとしたのである。

本論は此くして、我國の所得税法が如何に發達して來たか、外國の所得税法に比して如何に異て居るか、又如何に反社會政策的色彩を帯びて居るかを明にせんとするものである。

第一 所得税の性質

所得税は所得に課する税なり茲に所得とは個人經濟の主體が年々歳々規則正しく取得するものにして之を處分するも其經濟上の地位を損することなきものを謂ひ有ゆる源より湧き來る所得を總括す、所得税の課税物件は所得に在り所得税の税源も亦所得なること云ふ迄もなし。所得の因て來る所の源を見るに、種々あり、土地より來るあり、家屋より來るあり、資本より來るあり、營業より來るあり、人の勤勞より來るあり、土地より來る所得は所謂土地の收益にして、之に課するは地租なり、家屋より來る所得は、家屋の收益にして之に課するは家屋税なり、資本より來る所得は資本收益にして之に課する税は資本利

税なり、營業より來る所得は營業收益にして之に課する税は營業税なり、是等の税は所謂收益税(Einkommensteuern)にして其所得の因て來る所の源を尋て之に課するものなるが故に人或は之を部分的所得税若くは箇別的所得税(Partielle Einkommensteuern, Partial income taxes)と云ふ、茲に云ふ所得税は斯かる箇別的所得税にあらず、其收益の如何なる源より來るを問はず、之を綜合し、全體として税するものなり、故に學者又之を一般所得税(Allgemeine Einkommensteuer, general income tax, Impôt général sur le revenu, Imposta generale sul reddito)と云ふ。

所得税は一般所得税にして箇別所得税にあらず、然れども一般所得税は箇別所得税と密接の關係なきにあらず、一般所得を分析せば種々の收益に到著すればなり、唯所得と収益とは觀點を異にす、即ち所得は個人經濟の主體より之を見、収益は財源より之を見るものとす、從て所得税は人を主として其人の年々獲得する所幾何なるを見て税し、收

益税は財源よりして其収益を見て税す、故に所得税は種々の個人的事情を酌量するも収益税は然らず、是れ學者が所得税を對人税(Personalsteuer)若しくは主體税(Subjectsteuer)と云ふ所以なり。

所得税は前述する如く一般所得税なり、人税なり、主體税なり、是れ偶々所得税の本質を表證するものならずんばならず、所得税の本質に二あり、其一是普遍性(Allgemeinheit)にして他の一は主觀性(Subjektivität)なり。

所得税の普遍性は三の方面に之を存す。

第一、所得税は原則として總ての租税主體を捉へて漏すなし、換言すれば總ての人は所得税を納むる義務を負ふ、或階級の人が特に免除せらるゝことなし。

第二、所得税は凡ゆる所得を寄せ集めて之に除外例を設くることなし。

第三、是等の結合所得を其所得を得る經濟主體に結び付け全體として

之を課するものなり。

所得税の主觀性とは所得を箇々別々に客觀的に見ずして、其之を得る所の經濟主體の上より之を見、種々の個人的事情を參酌するを云ふ、種々の個人的事情を參酌するとは所得全額に付き其個人の擔税力を計り其擔税力大なるものに多く課し、其少なるものに軽く課する義なり、所得は存するも之を擧て生活に絶對必要なる經費に投ぜざるべからずとせば其個人の擔税力は殆ど地を拂ひてこれ無し、故に最低生活費は免除せざるべからず。

又最低生活費を支ふる以上の所得も、其個人の有する小兒の數、負債保険料等によりて擔税力に大なる差を生ず、殊に小所得に於て然りとす、故に小所得に對する税を軽くせざるべからず、又個人經濟の上より見て之を云へば個人の擔税力は所得の全部の大小殊に最低生活費を差引きたる額の大小に由て異なる、即ち所得の大なるものは擔税力大なる

り、所得の小なるものは擔税力少し、然るに同一の所得額に付きて考ふるに、後にも述ぶるが如く、其由來する源によりて亦擔税力異なる、即ち財産營業より來る所得は、勤勞より來る所得よりも擔税力大なり、故に所得税に於ては是等の擔税力の相違を見て斟酌せざるべからず、即ち小所得に對する税を輕減し、大所得に對する税を重くし、之に累進税率を適用し、勤勞所得を軽く税せざるべからず、是れ所得税の本質より來る自然の結果にして所得税の社會政策的色彩を發揮する所以亦茲に存す。

所得税は前述するが如く普遍性主觀性を帶び、有らゆる所得を集め漏らす所なく、而して又所得税の個人的事情を酌量して税額を増減し得るが故に能く個人の經濟能力に適應して負擔を爲さしむることを得べし、所謂應分擔税の原則は所得税に於て始めて充分に而も完全に實現し得らるべきなり、是れ所得税が最も公平の觀念に合し最も完全なる

租税とせらるゝ所以なり。

第二 所得税の税制上に於ける地位

所得税は最も完全なる租税なり、所得税は所得を税源とし所得を課税物件とする税なり、然るに現今の財政學理によれば總ての租税は原則として所得を以て税源とす、果して然らば總ての税は終に所得の負擔に歸すべきなり、故に所得にして充分に捕捉せられ而も遺漏なきを得ば一般所得税あれば則ち足ると謂はざるべからず、是れ所得單一税論ある所以なり、然れども所得單一税は之を實行すること難し、何を以て之を云ふ、蓋し單一所得税に於ては租税を唯一つに限るが故に經費膨脹に従て無限に之を高めざるべからず、納税者は先づ負擔の重きを感じ、非凡の良心非凡の義務心、非凡の名譽心を有するにあらざる限り、申告を偽り、脱税を謀り、或は滯納して底止する所を知らざる

べく、強て之を徴收せんとすれば、非常の干渉を以て之に臨まざるべからざるに至る、從て徴稅費嵩み、得る所比較的少なきに終るべし、故に曰く單一所得稅は之を實行すること難しと。是に於て所得稅の足らざる所は之を他の租稅に依りて補ひ、完全なる租稅制度を組織せざるべからず。

現今文明諸國の租稅制度を見るに、所謂直接稅、間接稅、流通稅を以て三大黒柱とし、其上に築き上げざるものなし、所謂間接稅並に流通稅の制度は茲に論ずる限にあらず、所謂直接稅制度に至ては近來漸く所得稅を中堅とし之を補ふに他の租稅を以てせんとするものあるに至れり、收益稅を以てせんとするものは其一なり、財産稅を以てせんとするものは其二なり、然り而して其所得稅制度の未だ充分に發達せざる國に於ては收益稅を以て直接稅の骨髄とするものあり、故に各國の直接稅制度は、大體に於て收益稅制度を採るものと、所得稅を中堅

とし收益稅を以て之を補ふものと、所得稅を中堅とし財産稅を以て之を補はんとするものとの三に大別することを得べし、第一の制度を箇別的所得稅制度、第二の制度を所得稅收益稅對立制度、第三の制度を所得稅財産稅對立制度と名づけん。

個別的所得稅制度は何れの國に於ても古くより發達せり、國に依りては最近に至る迄専ら此制度に依り一般所得稅制度に進まざりしものあり、佛國の如し、然るに箇別的所得稅は一般所得稅の本質たるべき普遍性を帯びざるのみならず又主觀性をも帯びざるが故に負擔の公平を期し難し、是に於て國に依りては箇別的所得稅制度に一般所得稅の性質を加へ中間の形式を採らんとするものなきにあらず、伊國の所得稅 (*imposta sui redditi della ricchezza mobile*) の如きは其一例なり。

伊國の所得稅は其名は動産所得稅なれども不動産收益を除く外總ての所得を稅せんとするものにして而も主觀性を加味す、只未だ完全な

る一般所得税となすを得ざるのみ。

英國の所得税 (Income tax) は所得税制度に於て鼻祖たれども、所得税の由て來る源に溯り課税するが故に、箇別的所得税の面影を忍ばしむるものあり、然りと雖も、總ての所得を綜合して之を一税とするのみならず、能く主觀性を發揮するものあるが故に中間形式より更に一步を進めたる一般所得税と云はざるべからず。

所得稅・收益稅・對立・制度を採る國は、南獨の諸邦竝に埃佛等とす、南獨竝に埃に在りては所得税は收益稅を補ふ税として先づ發生せり、所得税の發達するに及て直接税制度の中心となり收益稅は却て所得税を補ふものとなれり、只巴威爾の如きは長く收益稅制度を採りて動かざりしが、一九一〇年に至り一躍して所得税を中心とし、收益稅を以て之を補ふものとなすに至れり、但し南獨にては最近に至り更に財産稅をも加ふるに至れり。

佛國も亦長く收益稅制度を固執して移るを知らざりしが、一九一四年七月二十五日の法律に依て所得税成立してより、所得税を中心とし收益稅を以て之を補ふ制度を採ることとなれり。

所得稅・財産稅・對立・制度を採る國は、普魯西其他の北獨諸邦なり。北獨諸邦に於て所得税財産稅對立の制度行はると云ふも強ち收益稅行はれざるの謂にあらず其對立は國稅に於て之を云ふものにして地方稅としては尙收益稅あるなり、故に所得税を以て中心とし、財産稅收益稅を以て之を補ふものと云はゞ更に適切なるべし。

我國の所得稅は明治二十年三月勅令第五號所得稅法に初まり、明治三十二年の法律を以て改正し非常特別稅法を以て多少變更し更に大正二年並に大正七年の法律に依て改正し以て今日に至れるものにして、地租營業稅等の收益稅と竝び行はるゝものなるが故に、所得稅・收益稅・對立の制度と見るを得べし、換言すれば埃佛諸國の立法の系統に屬す

るものと云はざるべからず。

我國の所得税は収益税と相竝て租税制度の大黒柱を爲すものなり、然れども其収入の額より之を見れば永き間地租に對して遜色あり、却て之が副税たる觀ありしが、一兩年來所得税額激増し忽ちにして主客顛倒するに至れり、今之を表示すれば左の如し。

年 度	所得税額	地 租 額	營 業 税 額	地租營業税合計
大正 元	三八、九三三、四九七	七五、三六五、三九三	二四、五九八、六一二	九九、九六四、〇〇五
二	三五、五九一、三四八	七四、六三五、五一三	二七、三九二、六一八	一〇二、〇二八、一三一
三	三七、一五七、一八四	七四、九二五、八四五	二八、五九四、二一四	一〇三、五二〇、〇五九
四	三七、五六七、三六八	七三、六〇二、三三二	二一、四五五、四四六	九五、〇五七、七七八
五	五一、二八四、二二一	七三、二七四、一五六	二二、八三三、五八七	九六、一〇七、七四三
六	九四、六四九、一三四	七三、四七八、五二六	二六、三九四、七〇〇	九九、八七三、二二六
七(現計)	一二二、八一七、二五六	七三、五二七、四九九	三四、三七五、四六七	一〇七、九〇二、九六六
八(豫算)	一三一、〇四五、六九五	七三、八〇九、五二二	三三、七四五、六〇六	一〇七、五五五、一二八
九(豫算)	二一一、七一三、三四一	七三、七二〇、六四九	四三、二七七、二九四	一一六、九九七、九四三

註 余は國民經濟雜誌に於て其當時大正二年豫算より立論し、
 「大正二年の豫算よりすれば収益税は却て主税にして所得税は副税たるが如き感なきにあらず、是れ偶々我國が尙農業國たるの反證たらずんばならず、若し大れ農業國より商工業國に移り諸種の所得大に發達するに至らん

手、所得税は少くとも直接税の中堅となるべし、是れ少しも疑を容るべからざるなり、又租税法の精神より云ふも所得税は主たる税にして収益税は之を補ふものと見るを得」と論ぜしが、其後數年ならずして余の豫言の適中せるを見るなり。

我國の所得税は此の如く埃佛其他の諸國と同じく収益税と相對立するものなり、所得税収益税相對立すと云はゞ人或は疑はん所得の由て來る所の各収益に就て一たび之を税し、各収益の集まり來れる所に一般所得として更に之を税す二重税の嫌なき乎と、余輩は之に應じて曰はんとす、形式に於ては然り實質に於ては然らずと、形式に於て然り是が故に學者之を形式的二重税(formelle Doppelbesteuerung)の制度と名づく。實質に於ては然らず、是が故に學者最も正義に適ひ負擔の公平を得るものとなすなり、然らば則ち其理由如何。

所得税は一般所得税にして所得に依て來る源を別々に税するものにあらずれども其由て來る源如何に依り擔税力に大なる差あることを知らざるべからず、個人所得の由て來る源より見れば所得は之を三に分

つことを得、單純なる勤勞より來るもの、單純なる財産より來るもの、財産と勤勞との共働より來るもの是なり、第一は所謂勤勞所得なり、第二は所謂純資産所得にして狹義の収益即ち是れなり、第三は所謂營業所得なり。純資産所得及營業所得なるものは其基礎確立し個人の健康其他の状態に依り少しも變動を受くべきものにあらず、故に學者之を廣義の収益若くは確定的所得 (fundiertes Einkommen) と云ふ、然るに勤勞所得は斯る確固たる基礎の上に立つものにあらずして其源は單に人の腕に存し、人の頭に存す、故に其人の健康を害せば則ち其源は枯渇す、其人の健康は依然たるも尙經濟市場の關係又は政治行政上の關係よりして地位を失ひ職業を失ふときは則ち其源は枯渇す、是を以て其所得者は其所得の一部を割き疾病老衰失職の場合に備へざるべからず、故に勤勞所得なるものは確定的所得よりも擔税力少なしと云はざるべからず、學者之を不確定的所得 (unfundiertes Einkommen) と云ふは、能

く其性質を云ひ表はすものと云ふべし、既に勤勞所得と確定所得と擔税力を異にすとせば前者を軽く税し後者を重く税せざるべからず、後にも説く如く(第三段第四參照)勤勞所得を軽く税し収益を重く税するとは多少所得税中に於て實現し得ざるにあらずと雖も到底充分なるを期し難し、故に一般所得税の外に収益重課を實現するものなかるべからず之を収益税とす是れ収益税を以て所得税を補ふ所以の一なり。

又近世の所得税は申告を以て出發點となす、然るに申告は勤勞所得に於ては稍々其真相を得れども、資産所得營業所得に至ては其眞實を得ること頗る難し、故に一般所得税を以てするも尙擔税力の一部を捕へ其他を逸するの傾なきを得ず租税制度は此逸せる擔税力を他の方面に於て捕へざるべからず之を収益税となす是れ収益税を以て所得税を捕はざるべからざる所以の二なり。

是に由て之を觀れば所得税と収益税を對立するは収益に重課し申告

の缺を捕ふ所以の道たるなり故に曰く形式上の二重税たるに止まり實質上の二重税にあらず最も正義に適ひ負擔の公平を期するものなりと余輩は此の見地より我國の所得税収益税並立の制度を辯護し最も其宜を得たるものなりとす。

以上論ずる所によりて之を觀れば所得税は直接税の中央に居り収益税を以て其羽翼となすものと云ふべし所得税を論ぜんとする者は先づ之を知らざるべからず。

第三 所得税の主觀性並に社會政策的色彩

第一段に述べたるが如く所得税は普遍性を有し主觀性を有す、余は先づ主觀性より見て我所得税法を論評せんとす、主觀性と云ふは所得を箇々別々に客觀的に見ずして個人經濟の主體より之を見て其個人的情を斟酌するの義なり、所得税の此性質よりする當然の結果として最

低生活費を免税し、小所得に對して税を軽くし大所得に對して累進税率を適用し勤勞所得を輕課せざるべからず是れ余輩の已に第一段に於て説き及ぼせる所、今是等各項に付き別々に論究せんとす。

一 最低生活費免除

所得は使用の目的より之を二に分つことを得、所謂生活の必要費を辨ずる部分と然らざる部分即ち是なり、所得の中より生活の必要費を減じたるものを自由所得 (freies Einkommen) と云ふ。

茲に最低生活費と云ふは、普通の人が生活するに要すべき最少限度の費用を意味す、最低生活費は地位相應の生活費にあらず、地位相應の生活費は富者に於て頗る大なればなり。

所得の最低生活費に屬する部分は擔税力殆ど之なし、反之、自由所得は擔税力を有す、故に學者頻りに最低生活費を免じ自由所得に税せんことを論ず。

蓋し租税は分に應じて税を負はしむることを趣旨とす、擔税力ある者に税を課し擔税力なき者に之を課すべからず、若し擔税力なき最低生活費に課せん乎、是れ國民をして飢死せしむるに至るもの、正義は斷じて之を許さざるなり、果して然らば最低生活費を免除することは財政學理の要求にして同時に社會政策の要求なりと云はざるべからず。

最低生活費免除の方法は一にして足らず、消費税制度に於て生活必需品に税せざるも其一たるを失はず、然れども、若し事實に於て少しも生活必需品を税せざれば消費税の収入は大半之を失はん、而して現今何れの國に於ても消費税の収入は頗る大なるものあり、収入の多きを期する上より之を廢することを得ざるなり、我國に於ても假令惡税とせらるゝ鹽專賣、織物消費税、米の輸入税を撤廢するも、尙醬油造石税あり砂糖消費税あり、石油消費税あり、生活必需品に税するもの頗る多し、此等の税は生活の最低限度に侵入するものなれば租税制度

は何れかの點に向て之を緩和する所なかるべからず其緩和は之を所得税に望むより他なし、是れ所得税に於て特に最低生活費の免除を必要とする所以なり。

最低生活費なるものは其國の富の程度、生活の程度、物價に依て異なる、從て最低生活費免除の程度も亦國に依り、時代に依て異なるべし。

我國の所得税法は其初め參百圓以下を免税せしが、大正二年改正法は之を引上げて四百圓とし更に大正七年の改正法は之を五百圓とす、(第六條第一項)大正九年の改正案は之を六百圓となさんとす。思ふに免税點を三百圓としたるは明治三十二年の法律なり、今を去る實に二十年なりとす、其間物價の騰れること生活費の昂れること殆ど日を同ふして語るべからざるものあり、之を戰爭前後の數年間に見るも、大正八年末の物價は大正三年六七月の物價に三倍す、最低生活費も亦此期間に於て三倍を増せるものと斷ぜざるべからず、免除點を六百圓とする

も、戦前に五割を加ふるに止まり、以て最低生活費を辨ずること能はざるべし、若し戦前の最低生活費を四百圓と見積りたらんには、戦後の最低生活費は千二百圓少くも千圓を下らざるものと推斷せざるべからず、故に千圓若くは千二百圓を免税點となさざるべからず、然るに改正案が之に及ばざるは何ぞや、蓋し此くの如くせば所得税収入額が非常に減じ國庫を損すること甚しきが故なり、假に免税點を千圓に引上ぐるときは八百四十三萬圓(大正七年度の所得金額に依る)の收入減を來たすを以て見るも其一端を窺ふべし。

此の如く改正案は免税點を六百圓に定め不十分の感なきにあらざれども實際に於ては勤勞所得者の如き所得千圓以下なるときは大抵免税せらるることとなるべし、何となれば改正案は勤勞所得控除、扶養費特別控除を爲したる殘額が六百圓に達せざるときは所得税を全免することとなせばなり、是れ改正案が現行法と大に異なる所にして、免税點

が形式上低くして實質上高きことある所以なりとす。

之を立法例に徴するに英國の所得税は從來百六拾磅を以て免税點とせしが、戦時の財政法は百三十磅に低下せり、米國の所得税は一九一三年十月の法律に於て配偶者ある者に對しては四千弗、獨身者に對しては一千弗を免税點とせしが、一九一九年二月の法律に於て各半額を以て免税點とせり。佛國の所得税法は一九一四年七月成立せしが、五千法を以て免税點とせしも、一九一八年六月の法律は三千法を以て免税點とせり、英米佛の富、英米佛人の生活程度は我國の富、我國人の生活程度と同日に論ずべからず、而も其近年に至て却て免税點を下せしものは戦争の余響と見るの外なし、以て範と爲すべからざるなり。

澳獨の立法例を見るに多少趣を異にせるものなきにあらざり、澳國の所得税法は千二百冠(邦貨約四百五拾圓)以下を免税し、匈國の所得税法は八百冠(邦貨三百二十圓)以下を免税し普魯西、バーデンにては九百麻

(邦貨約四百五十圓)を、巴威爾、漢堡にては千麻(邦貨五百圓)を免稅點とし、獨逸の他の諸邦に至ては免稅點尙低きものあり、ブレイメン、リユツベツクの六百麻(邦貨三百圓)ヘツセン、ヴェルテンベルグの五百麻(邦貨二百五十圓)索遜及びオルデンブルグの四百麻(邦貨二百圓)の如し。伊太利にては戰前四百利(邦貨約百六十圓)なりしが、戰時の法令に依り第二種は五三三、三三利第三種は六四〇利第四種は八〇〇利を以て免稅點とせり。

若し是等の立法例に對照せん乎我五百圓(改政案六百圓)以下の免稅は亦大に自ら慰むる所あるべし。

二 小所得輕課

最低生活費の免稅せざるべからざることとは上述の如くなるが、此限界を越ゆる所得は之を稅せざるべからず、されど小所得は大所得に比し擔稅力乏し、故に小所得に對しては特に所得稅を輕減せざるべから

ず、加之個人の擔稅力は同じ所得を有するも、其家族の多少、保險料金の大小、負債の有無等に依て大に異らざるを得ず、蓋し家族多ければ最低生活費は高まらざるを得ず、保險契約あり負債あらば其掛金及び利子は絶對に支拂はざるべからず、從て其人に取りて自由所得を狭むればなり。こは固より總ての人に於て云ひ得ざるにあらざれども、小所得者に於て最も痛切なりと云はざるべからず、是が故に所得稅法は是等の個人的事情を斟酌し小所得者の負擔を減ずるの用意なかるべからず、余輩は以下小所得者に對する一般的輕課、家族に對する斟酌、保險料利子其他個人的事情の斟酌に就て研究する所あらんとす。

一、小所得者に對する一般的輕課。小所得者に對する一般的輕課は累進稅率を減ずることに依て之を期することを得べし、然れども累進の階級粗に失するときは小所得者の屬すべき同一階級に於ても其擔稅力に差等を生ずるが故に他の方法を以て課稅を輕くせざるべからず、

他の方法とは他なし、小所得控除査定法是なり。

我國の所得税法は其初め何等此種の輕減方法を採用することなかりしが大正二年の法律に至て第三種所得金額が五百圓以下なるときは百五十圓を七百圓以下なるときは百圓を、千圓以下なるときは五十圓を控除して其殘額に税することとし、大正七年の法律は更に第三種所得金額が七百圓以下なるときは百五十圓を、千圓以下なるときは百圓を控除して其殘額に税することとし(四條ノ五)、故に五百圓の所得を得る者も、百五十圓を減じたる三百五十圓に税率を適用せらるゝこととなり小所得を輕課する結果となる、是れ負擔の公平を期する趣旨に外ならず、固より當を得たるものと云はざるべからず然れども控除の程度に至りては猶充分なりと云ふを得ず。之を立法例に徴するに英國の所得税に於ては百三十磅乃至四百磅の所得に對して百二十磅控除し、四百磅乃至六百磅の所得に對しては百磅を控除し、六百磅乃至七百磅の所得に對しては、七十磅を控除す。伊國所得税は左の如き特別控除を認む。

營業所得

五三三、三三	六六六、六六	利	三三三、三三
六六六、六六	八〇〇、〇〇		二六六、六六
八〇〇、〇〇	九三三、三三		二〇〇、〇〇
九三三、三三	一、六六六、六六		一三三、三三

勤勞所得

六四〇	八〇〇	利	四〇〇
八〇〇	九六〇		三二〇
九六〇	一、二二〇		二四〇
一、二二〇	一、二八〇		一六〇

我現行法が如何に英伊諸國の立法に如かざるかを見るべし、而して大正九年の改正法案に至ては全然此種の控除を廢せんとす、當を得たりと云ふべからず。

二 小所得者には家族の數によりて斟酌を加へざるべからず、蓋し

小兒の多きは常に最低生活費を多くするのみならず、教育費其他種々の費用を要し擔税力を減ずる事大なりとす、是が故に所得税は小所得者に對して小兒の數に依り輕減の道を講ぜざるべからず、こは亦妻及扶養すべき尊屬親其他の親族ある場合にも適用すべきなり、諸國の立法例を見るに其輕減の方法に二あり、控除査定法、税率輕減法是なり。

(a) 控除査定法とは所得の中より、家族の數に應じ一定額を差引くものとす、英佛普索埃米に其例を存す。

英國の所得税は戦前に於て五百磅以下の所得者には十六歳以下の小兒一名毎に十磅宛所得を差引きて其殘額のみ課せしが、一九一四年の第一次財政法に依り控除所得額を二十磅に改め、一九一八年財政法並に所得税統一法は更に之を改め、百三十磅乃至八百磅の所得者に對しては子女一人に付二十五磅を控除し、八百磅乃至千磅の所得者が三人以上の子女を有するときは、其の二人を除き爾余の子女一人に付き二十五磅を控除す、又同一の法律は百三十磅乃至八百磅の所得者が(1)妻、(2)育兒の爲め同居する親族の子女(3)老年又虚弱にして自ら生活を維持する事能はず且其所得總額二十五磅に達せざる親族を扶養するときは其妻又は親族一人に就き二十五磅を控除す。

佛國の所得税も妻に付ては二、〇〇〇法を控除し、扶養家族五人以下なる時は一人に付一、〇〇〇法を、六

人以上なるときは一人に付一、五〇〇法を控除す、茲に扶養家族とは七十歳を越ゆる尊屬二十一歳未満の卑屬又は羸弱の尊屬及卑屬を指す。

普國の所得税法に依れば、六千五百麻迄の小所得者には、十四歳以下の小兒に對し五十麻宛を所得より控除し、其殘額に課税す。

索遜の所得税法も亦三千百麻以下の所得に對し小兒一人に付五十麻を控除す。

埃國の所得税法は別居せる配偶者又は親子の一方が他の一方の爲に扶養料を支出するときは之を控除す。

(b) 税額輕減法とは家族の數に依て税額を減ずる方法なり、家族の數に依り累進税率を課すべき等級を低下するあり、普、巴、ヴェルテンベルグ、埃の如し、或は税額より家族の數により一定の割合を以て差引くあり、佛の如し。

普國に於ては(1)所得六千五百麻以下のものに對しては、扶養家族二人なる場合は税率一級を下し、三人又は四人なる場合は税率二級を下し、同じく五人又は六人なる場合は税率三級を下し、更に二人を増す毎に税率一級を下す(2)所得九千五百麻以下の者に對しては扶養家族三人なる場合は税率一級を下し、同じく四人又は五人なる場合は税率二級を下し更に二人を増す毎に税率一級を下す。

巴威爾の所得税法は(1)四千麻以下の所得には十五歳以下の小兒一人毎に一級を、八人以上は八級を下す、

(2) 四千麻乃至八千麻の所得者には小兒三人四人に對して二級を、五人六人に對して三級を、七八八人に對して四級を、九人以上に對して六級を下す、(3) 八千麻乃至一萬二千麻の所得者には小兒五人六人に對して二級を、小兒七八八人に對して三級を、小兒九人以上に對して四級を下す、(4) 一萬二千麻乃至一萬六千麻の所得者には小兒七人八人に對して二級を、小兒九人以上に對して三級を下す。

●グユルテンベルグの所得税法は三人以上の小兒に對し一級を下す。

●佛國の所得税は妻に付き二千法、扶養家族五人以下なるときは一人に付き千法、六人以上なるときは一人に付き千五百法を控除する外、特別控除として所得額と家族の數とに依て直接に税額の低下を行ふ、一九一八年六月の改正法に依れば年一萬法以下の所得者にして二人以下の家族を有するときは一人に付き税率百分の七半を減じ、三人以上の家族を有するときは一人に付き税率百分の十五を減じ、輕減最高限度は税額の四分の三を越ゆることを得ず、年一萬法以上五萬法以下の所得者にして二人以下の家族を有するときは一人に付き税率百分の五を減じ、三人以上の家族を有するときは一人に付き税率百分の十を減じ、輕減最高限度は税額の半を越ゆることを得ず、五萬法以上の所得者は一萬法以上五萬法以下の所得者と同じ輕減を加ふるも最高限度を四分の一とす。

此の如く諸國の立法例は家族の數に依て斟酌を加へ、個人的事情に適應して課税することに努むるが故に所得税の主觀性は十分に發揮せらるゝを認むべし、從來我國の所得税は是等の點に關し何等顧慮する

所なかりしが、今回の改正案は幼者老若不具癡疾者に對し特別控除を爲すこととし其特別控除の額は所得の額に依て異なるものとす、即ち千圓以下の所得者に對しては被扶養者一人毎に百圓、二千圓以下の所得者に對しては被扶養者一人毎に七十圓、三千圓以下の所得者に對しては被扶養者一人毎に五十圓を控除することとせらるなり、是れ税法の一進歩にして社會政策上大なる意義の存する所なりとす。

●三、●保●險●料●、●負●債●利●子●其他個人的事情は之を斟酌して所得税を輕減する方法を講ぜざるべからず、蓋し資産家は必ずしも保險契約を結ぶ要なしと雖ども小所得者にありては然らず、故に小所得者に取りては保險契約を結び其掛金を拂ふことを絶対に必要とす、從て小所得者の保險料は生活必需費に準じ所得の中より控除せざるべからず。負債も大所得者にありては生産的信用たることを常とすれども、小所得者にありては消費的信用たるを例とす、生産的信用にありても利子は經費

に準じて之を見るべきものなれば所得の中より控除するを至當とす、消費的信用に至らば其利子は直に其人の自由所得を縮少し擔税力を減殺するが故に之を控除する理由は特に強しと謂はざるべからず、其他個人的事情にして斟酌せざるべからざるもの少しとせざるが、皆同様に論ずべし。

諸國の立法例を見るに保険料、負債の利子を所得より控除するもの甚だ多し、或は進て年金、事業損失金等を控除するものあり、更に特殊の事情ある場合に税額の軽減をなすもあり、是れ亦控除査定税率低下の二方法に出でず。何れにするも個人的事情を顧慮し所得税の主觀性を發揮するに於て遺憾なしと謂はざるべからず。

英國の所得税法に依れば、納税者及妻の生命保険料又は養老年金に對する支拂額は之を控除することとし、其額は總所得の六分一、若くは保険金額の百分七、若くは其絕對額百磅を越ゆることを得ざるものとす。
 佛國の所得税法は納税者の負擔に歸する債務の利子、支拂義務ある年金並に事業上の損失金を控除す。
 米國の所得税法も債務の利子、事業上及財産上の損失並に火災風害其他の災害及盜難に因る損失にして保険に

依りて補償せられざるものは之を控除す。

普國の所得税法も亦納税者の債務の利子、納税者の負擔する年金又は繼續的負擔、土地債務の年賦償還費、並に身體保険料等を控除して所得を査定し、更に一萬二千五百麻以下のものにして特殊の經濟上の事情ある場合は税率三級迄を軽減することを得るべしなれり。

英國の所得税法も保険料、營業上の債務及通當債務の利子其他の繼續的負擔、土地建物に對する債務の年賦償還費並に疾病養老災害寡婦孤兒養老年金等に對して支拂ひたる金額を控除す、更に一萬二千冠以下の所得者に付き特別の事情あるときは所得三階級以内の軽減を行ふことを得るなり。普國の立法と大體に於て近似するを見るべし。

我國の所得税法は保険料に對しては何等斟酌を加ふる所なし改正案亦然りとす、政府委員は之を説明して曰く、「我國の現状にては強制保険未だ行はれず、相當に餘裕ある者が保険契約を結ぶに過ぎざるが故に斟酌する要なし」と、然れども保険料の斟酌は強制保険の行はるを待つべきにあらず、中流以下の勤勞所得者にして保険契約を結べる者少しとせず、是等の人の所得に對して保険料を控除するは社會政策上意義ありと謂はざるべからず。

又我國の所得税法は原則として負債の利子を控除せず、只田畑、山林、營業其他の所得は總収入金額より必要の經費を控除して算出す(現行法四條ノ三、第二號三號五號、改正案十三條二號三號六號)ることゝなれるが故に其所得を得る爲めに借財したることを立證する場合には其借財の利子は必要の經費として控除することを得べきなり、然れども其所得を得る爲に借財したることを立證するは必ずしも容易にあらず、故に借財の利子は普通の場合に於て控除せられざるの結果となるべし、殊に消費信用の利子に至ては如何なる場合に於ても之を控除することなし。こは改正案に於ても亦同じとす。

其他の個人的事情に就ては現行法も改正案も何等斟酌する所なし、偶々我國所得税法の尙幼稚なることを反證するものと謂はざるべからず。

三、累進税率

所得の大なるものは所得の小なるものより大なる擔税力を有す、故に大所得に對しては小所得に對するよりも重き税を課せざるべからず、換言すれば、所得税には累進税率を適用せざるべからず。

所得税に累進税率を適用する方法は一ならずと雖ども、大凡そ二に分つべし、一般税率を定め之に對し多くの階段に異なる税率を有する例外を認むるものは其一にして、最低級より順を追て税率を高め最高級に至るものは其二なり、英、米、伊は前の例に屬し、獨、澳、佛竝に我國は後の例に屬す。

我國の所得税法に於ける累進税率を明にするには是等諸國の所得税法に於ける累進税率を研究するの必要あり。

●英國の所得税法は一般税率を設け一定額以上に之を課することとし其以下の所得は階級を分て之より低き税率を課す、又其一定額以上の所得には階級を分ち累進的附加税率を課し得るものとす、戦前に於ては其一定額は三千磅なりしが、一九一八年の法律に於ては之を二千五百磅とす、之に對する一般税率は戦前に於て一磅に

付き一志三片なりしが、一九一八年には一磅に付六志とす、累進的附加税率も戦前には五片より六級を経て一志四片に至りしが一九一八年には十片より六級を経て四志六片に達せり。
 ●米國の所得税法も通常税率と附加税率を分つ、通常税率は一九一八年に於て一割二歩なるが、爾後は八歩とす、免税點は獨身者にありて千弗、夫婦同居者にありて二千弗なるが、五千弗以上に至らば附加税率を課す、共率左の如し。

純所得	五、〇〇〇—六、〇〇〇弗には	超過額の、一%
同	六、〇〇〇—一〇、〇〇〇弗に對しては所得二千弗を越ゆる毎に一%超過を加へ	
同	一〇、〇〇〇—一五、〇〇〇弗には超過額の五二、%	
同	一五、〇〇〇—二〇、〇〇〇弗には	同 五六、%
同	二〇、〇〇〇—三〇、〇〇〇弗には	同 六〇、%
同	三〇、〇〇〇—五〇、〇〇〇弗には	同 六三、%
同	五〇、〇〇〇—一〇〇、〇〇〇弗には	同 六四、%
同	一〇〇、〇〇〇弗以上	同 六五、%

●伊國の所得税法は所得税を課すべき所得を第一種公債利子及國家の保證する特殊會社の社債利子(甲)並に其他の資本利子(乙)第二種資本勤務共働所得即ち營業所得第三種勤務所得、第四種俸給恩給等國家公共團體の支拂ふ所得に分ち之に對して一般税率を定め之を適用するに當りては各種の所得に各異れる率を乗ずるものとす、即ち第一種甲は四十分の四十、乙は四十分の三十、第二種は四十分の二十、第三種は四十分の十八、第四種は四十分の十五を以て課税所得とす、一般税率は二割なるが、戦以來附加税も漸次加はり來りしが故に實に適用せらるる税率は左の如くなれり、

第一種(甲) 百分 二〇、
 乙 百分 一五、

第二種 個人所得	一五〇〇利以下	百分一〇	第三種	一六六七、利以下	百分九、
	一五〇〇—三、〇〇〇利	同 一一、五		一六六七—三、〇〇〇	同 一〇、五
	三、〇〇〇利を越ゆるもの同	一五、		三、〇〇〇を越ゆるもの同	一四、
法人所得		同 一五、	第四種	二、〇〇〇利以下	同 七、五
				二、〇〇〇を越ゆるもの同	八、六五

●普國の所得税法に據れば所得額九百麻より十萬五千麻に至る間に八十一階級を設け九百麻乃至千五百麻の第一級には税額六麻を課し順次率を遞増し第八十一級の十萬麻乃至十萬五千麻には税額四千麻を課す、所得額十萬五千麻を越ゆるものは五千麻を上る毎に税額二百麻を加ふ、此税率は個人と法人の區別なく之を適用するものなるが、獨り有限責任會社にありては別個の所得階級を設け之に對する税額を定む。
 ●普魯西の立法は獨逸諸邦の倣ふ所となり、獨逸諸邦中殆ど所得税を有せざる國なきに至れり、戦時中には諸邦皆累進税率を増せしが一九一八年若くは一九一九年迄に増率したるものを取て、普魯西、巴威爾爾索遜、ヴュルテンベルグ、バーデン、ヘッセン等に於ける累進税率を表に依て示せば左の如し。

所得額	普魯西(一九一八)	巴威爾爾(一九一九)	索遜(一九一八)	ヴュルデ(一九一八)	バーデン(一九一九)	ヘッセン(一九一八)
五〇〇 麻	一	一	一	一	一	一
六〇〇 麻	一	一	二	二、一〇	一	三、四五
七〇〇 麻	一	一	三	三、一五	一	六、九〇
八〇〇 麻	一	一	四	四、二〇	一	一〇、三五
九〇〇 麻	一	一	七	四、二〇	一	一三、九七
一、〇〇〇 麻	六	一	一〇	五、二五	八、	一三、九七

一、五〇〇	一六、八	九、三七	二〇	一一、五五	一七、	二九、二一
二、〇〇〇	三二、四	二〇、	三六	二二、〇五	三〇、	四二、五五
三、〇〇〇	五六、〇	五二、五〇	七三	四六、二〇	六三、	七二、三九
四、〇〇〇	一〇六、六	九六、二五	一一五	八六、六五	九六、六	一一四、三〇
五、〇〇〇	一三六、八	一四〇、	一八四	一四〇、八〇	一三八、六	一六〇、〇二
六、〇〇〇	一七五、二	一九〇、	二三〇	一八八、一五	二〇一、二五	二〇三、二〇
一〇、〇〇〇	四〇五、	四〇二、五六	四四一	四三七、九五	四二五、	四〇〇、〇五
一〇、〇〇〇	四四五、四	四六三、七五	四七五	四八六、七五	四七五、	四四四、五〇
一〇、〇〇〇	四八六、	五二五、	五二五	五五五、六五	五二五、	四八八、九五
一三、〇〇〇	五四六、	五八七、五〇	五九八	六〇九、八〇	五七五、	五三三、四六
一四、〇〇〇	五八八、	六五〇、	六五〇	六六四、	一六二五、	五七七、八五
一五、〇〇〇	六三〇、	七一二、五〇	七〇二	七三二、〇五	六七五、	六二二、三〇
二〇、〇〇〇	九〇〇、	一、〇二五、	一、〇三六	一、〇二一、八	九七九、	八四四、五五
二〇、〇〇〇	一、二〇〇、	一、三三七、五	一、四四六	一、二九八、七	一、三〇〇、	一、〇六六、八
三〇、〇〇〇	一、四八五、	一、六六二、五	一、七二五	一、五六〇、	一、六二五、	一、七七八、
四〇、〇〇〇	二、一七六、	二、三三七、五	二、五八九	二、一三二、	二、三六二五、	二、三四九、五
五〇、〇〇〇	二、九四〇、	三、〇三七、五	三、五八〇	二、七三〇、	三、〇三七、五	三、四九二、五
七〇、〇〇〇	四、四六四、	四、五〇〇、	五、七〇五	三、九五八、五	四、五五〇、	三、四九二、五
一〇〇、〇〇〇	七、六〇五、	六、七五〇、	一〇、三七四	五、八五〇、	七、五〇〇、	五、三四〇、三五
一五〇、〇〇〇	一、一六〇〇、	一〇、九三七、五	一七、七六〇	九、二六二、五	一一、〇〇〇、	八、五一五、三五

● 埃國の所得税にありては千六百冠乃至十萬冠の所得を六十級に分ち十三冠六〇より四千八百四十一冠に至る税額を課し、十萬冠乃至二十萬冠の所得に對しては四千冠を増す毎に税額二百六十八冠を加へ、二十萬冠乃至二十一萬冠の所得に對しては税額一萬二千三十冠を課し、二十一萬冠を超えるものには千冠を超える毎に税額六百七十冠を加ふ。

戦時に於ては附加税率を課す一九一六年の勅令に依り三千冠を超える所得には左の増率を爲せり。

一萬冠以下	一割五分	一萬冠—二萬六千冠	二割五分
二萬六千冠—五萬六千冠	四割	五萬六千冠—十萬冠	六割
十萬冠—十四萬冠	八割	十四萬冠—二十萬冠	十割
二十萬冠を超える所得	十二割		

● 佛國の所得税法も其一九一四年七月の法律に於ては百分二を以て一般税率とし、二萬五千法以下五千法を四級に分ち税率五分一、五分二、五分三、五分四を課することとせしが、一九一八年六月の法律は左の税率を適用することと定む。

- (1) 五、〇〇〇法以下の所得金額 百分の一、五
- (2) 五、〇〇〇法を超え、一五〇、〇〇〇法以下の金額 百分の一、五—一六(百分に付一參を加ふ)
- (3) 一五〇、〇〇〇法を超え、五五〇、〇〇〇法以下の金額 百分の一六、一二〇(千法又は其端數毎に一參を加ふ)
- (4) 五五〇、〇〇〇法を超える金額 百分の二〇

我所得税法は所得を第一種、法人所得、第二種、所得税法施行地に於て支拂を爲す公債社債の利子、第三種、其他の所得所謂個人所得に分ち、各異れる税率を適用す。

此區別は明治三十二年の法律に淵源し、爾來之を改めず、而して其初めに當りては第一種第二種の所得に比例税率を課し第三種所得に累進税率を課せしが、日露戰役に於ける財政難は第一種所得税中合名會社、合資會社の所得に累進税を課するに至らしめたり。詳言すれば第一種の法人所得には明治三十二年の法律に依り千分の二十五の比例税を課せしが、明治三十七年非常特別税に依りて七割の増徴を爲し明治三十九年の非常特別税改正法に於ては法人を二種に分ち(甲)株主二十一人以上又は株主社員の数二十一人以上を以て組織せる株式會社又は株式合資會社と、(乙)其他の法人とし甲種の法人には本税に對し八割を増徴し(前後十五割を増徴し)乙種の法人には所得の大小に依りて増徴

の率を異にし五千圓未満の所得は一割前後八割となるを増し、所得の大なるに從て遞次其率を進め拾萬圓以上に至て三十三割(前後四十割)を増し、稍々累進税率を適用し來れり。大正二年並に同七年の改正法は非常特別税法の精神を襲ひ只税率を増したるに止まれり。大正九年の改正案に於ては再び法人の二種の區別を廢し合名、合資、株式、株式合資の何れたるを問はず利益配當を差引きたる殘額に課す所謂留保税是なり、又法人の所得が其運用資金に對し八厘の利廻以上となるときは超過所得税を課す。其税率は百分二より百分十五に累進するものとす。個人所得に至ては明治二十年の所得税法に於て既に累進税率を適用し、最低級參百圓に對する百分の一より初め五級を劃し百分の三に至りしが、明治三十二年法律は更に最低級參百圓乃至五百圓に對する千分の十より遞次之を進め、十二級を経て拾萬圓以上に對する千分の五十五に達するものとし、明治三十七年の非常特別税法は各級に七割の

増徴を爲し、明治三十八年の同法改正は更に最低級に對する三割を初め、順次増して最上級に對する二十割の増徴を爲せり、故に第三種の所得税に在りては最低級は本税率の二倍即ち千分の二十より最上級は本税率の三十七割即ち千分の二百三半となれり。大正二年並に七年の改正法は更に其税率を高めり。

大正九年の改正案は大體に累進税率を低下せしが、獨り五千圓乃至一萬五千圓迄の所得には之を高くせり、修正案は之をも現行法より低くせしを以て今回の改正は累進税率を緩和せるものと謂ふことを得べきなり。只累進階級を多くしたるを以て最高率は八百萬圓に對する百分五十に迄進めしが、修正案は之を百分四十にて打切れり。

今明治三十二年より非常特別税法に依て税率を増し來れる跡を見るに左の如し。

甲、株主二十一人以上又は株主社員の数二十人以上を以て組織せる株式会社株式合資會社	明治三十二年法律に依る税率		本税率に對する増徴割合		非常特別税法の税率		
	第一回	第二回	合計				
乙、其他の法人	五、〇〇〇—	滿	千分の二十五	七割	一割	八割	千分の四十五
	五、〇〇〇—	一〇、〇〇〇	千分の二十五	七割	二割	九割	千分の四十七半
	一〇、〇〇〇—	一五、〇〇〇	千分の二十五	七割	三割	十割	千分の五十
	一五、〇〇〇—	二〇、〇〇〇	千分の二十五	七割	五割	十二割	千分の五十五
	二〇、〇〇〇—	三〇、〇〇〇	千分の二十五	七割	十割	十七割	千分の六十七半
	三〇、〇〇〇—	五〇、〇〇〇	千分の二十五	七割	十六割	二十三割	千分の八十二半
	五〇、〇〇〇—	一〇〇、〇〇〇	千分の二十五	七割	二十三割	三十割	千分の百
	一〇〇、〇〇〇—	以	千分の二十五	七割	三十三割	四十割	千分の百二十五
		上	千分の二十				千分の二十

第三種

三〇〇—	五〇〇	千分の十	七割	三割	十割	千分の二十
------	-----	------	----	----	----	-------

第三編 租税の社會化

二七六

金額	大正二年法律に依る税率	大正七年法律に依る税率	大正九年改正法案の修正に依る税率
五〇〇—一、〇〇〇	千分の十二	七割	四割
一、〇〇〇—二、〇〇〇	千分の十五	七割	六割
二、〇〇〇—三、〇〇〇	千分の十七	七割	六割
三、〇〇〇—五、〇〇〇	千分の二十	七割	六割
五、〇〇〇—一〇、〇〇〇	千分の二十五	七割	七割
一〇、〇〇〇—一五、〇〇〇	千分の三十	七割	八割
一五、〇〇〇—二〇、〇〇〇	千分の三十五	七割	十割
二〇、〇〇〇—三〇、〇〇〇	千分の四十	七割	十二割
三〇、〇〇〇—五〇、〇〇〇	千分の四十五	七割	十四割
五〇、〇〇〇—一〇〇、〇〇〇	千分の五十	七割	十七割
一〇〇、〇〇〇—以	千分の五十五	七割	二十割

大正二年並に大正七年法律及び大正九年の改正法案に對する修正案は之を左の如く改む。

第一種

甲、合名會社、合資會社

金額

大正二年法律に依る税率

大正七年法律に依る税率

大正九年改正法案の修正に依る税率

乙、株式會社株式合資會社其他の法人

第二種

金額	大正二年法律に依る税率	大正七年法律に依る税率	大正九年改正法案の修正に依る税率
一〇、〇〇〇同	千分の六十	千分の六十五	百分の七、五
一五、〇〇〇同	千分の七十	千分の七十五	百分の十五
二〇、〇〇〇超過額	千分の八十	千分の八十五	百分の三十
三〇、〇〇〇同	千分の九十	千分の百	八厘—一割：百分の二
五〇、〇〇〇同	千分の百	千分の百十五	一割—二割：百分の四
七〇、〇〇〇同	千分の百十	千分の百三十	二割—三割：百分の八
一〇〇、〇〇〇同	千分の百二十	千分の百四十五	三割以上：百分の十五
二〇〇、〇〇〇同	千分の百三十	千分の百六十	
三〇〇、〇〇〇同	千分の百七十五	千分の百七十五	

超過所得 留保所得税

公債社債の利子
社債の利子
定期預金
第三編 租税の社會化

千分の二十
百分の二
百分の三
百分の三
百分の三

二七七

第三種

八〇〇以下	千分の二十五	千分の三十	百分の一
八〇〇超過額	千分の二十五	千分の三十	百分の一、五
一、〇〇〇超過額	千分の三十五	千分の四十	百分の二
一、五〇〇同	千分の三十五	千分の四十	百分の三
二、〇〇〇同	千分の四十五	千分の五十五	百分の四
三、〇〇〇同	千分の五十五	千分の七十	百分の五
五、〇〇〇同	千分の七十	千分の八十五	百分の七
七、〇〇〇同	千分の八十五	千分の百五	百分の九
一〇、〇〇〇同	千分の百	千分の百二十五	百分の十一
一五、〇〇〇同	千分の百二十	千分の百四十五	百分の十三
二〇、〇〇〇同	千分の百四十	千分の百七十	百分の十五
三〇、〇〇〇同	千分の百六十	千分の百九十五	百分の十七
五〇、〇〇〇同	千分の百八十	千分の二百二十	百分の十九
七〇、〇〇〇同	千分の二百	千分の二百四十五	百分の二十一
一〇〇、〇〇〇同	千分の二百二十	千分の二百七十	百分の二十三

二〇〇、〇〇〇同	百分の二十五
五〇〇、〇〇〇同	百分の二十七
一、〇〇〇、〇〇〇同	百分の三十
二、〇〇〇、〇〇〇同	百分の三十七

百万圓毎に遞次百分三を加へ百分の四十に至る止む

我現行法は右表に依て明なるが如く第二種の所得並に株式會社、株式合資會社の所得に對しては比例税率を適用し、合名會社、合資會社の所得並に個人所得に對しては累進税率を適用す、比例税に付ては之を後に譲り茲には専ら累進税に付き、其等級、其程度、其率並に率の適用額等に付き論ぜんとす。

(一) 累進の等級 我國の所得税は其初め個人所得に就て五級を劃せしが、明治三十二年法律に依て十二級とし、非常特別税に依り合名合資會社の所得を八級に分ち、大正二年法律に於ては合名合資會社の所得を十級に分ち、第三種の所得を十三級に分ち、大正七年法律は更に

一級を増す。大正九年の改正案に至ては直に二十二級となさんとす。是れ慥に漸を追て進歩せるものと謂はざるべからず、然れども大體に於ては尙粗雑に過ぐるの譏を免れず、思ふに所得の累進等級の粗なることは所得の高額なるものに於ては尙忍ぶべけれども其所得の小なるものに至りては大に不可なるものあり、現行法を見るに千圓以下を一階級とし千圓を超ゆるものにして貳千圓に及ばざる所得を第二級とし、貳千圓を超ゆる參千圓に及ぶまでを三級となし、皆千圓を以て一級宛を組むも、千圓の差は小所得に於て頗る大なる差と云はざるべからず、例へば月々百圓の所得ある者と、月々百五十圓の所得ある者とを比較するに、前者は後者の三分の二を得るに過ぎず、所得の比は二と三なり、兩者の生活費は二と三との所得の懸隔に比例すべくもあらず、假りに月百圓の所得ある者の生活費を八拾圓とし月百五十圓の所得ある者の生活費を百圓とするときは前者の餘す所は貳拾圓に止まるも後者

の餘す所は五拾圓に上る、兩者の租税負擔力は自ら異らざるを得ず、然るに我法は之を一級とし千分の四十を課す、不公平と謂はざるべからず、改正法案が此所に千五百圓の階段を刻みたるは寧ろ當を得たるものとすべし、尙進て理想を云へば小所得には尙等級を密にし、少なくとも參百圓五百圓を進む毎に一階級を刻むべきなり。

之を外國の例に比較するに、普魯西の所得税法は之を八十二級に分ち、埃地利の所得税法は六十四級とし、巴威爾の所得税法は六百麻より參拾萬麻の間に二百四十一階級に分つ、米國の所得税法は税率一なるが如しと雖ども其附加税率を考ふるに四十八階級を設く、彼我の相距る遠きに驚かざらんとするも得べからざるなり。

(二) 累進の程度 累進の各等級に對して税額を定むる方法に二種あり、其一は所得金額に對し其等級の税率を適用するものにして其二は各等級に對し一定の所得税金額を定むるもの是なり、英獨埃等の諸國

は後の方法を探り我國竝に米伊は前の方法を探る。

今我國の累進税率を進むる程度を見るに法人所得に付ては非常特別税法は初めに於て千分の二半次に千分の五、千分の十二半、千分の十五、千分の十七半、千分の二十五の差を以て税率を進めしが、大正二年の法律は千分の二十の差を以て之を進め貳拾萬圓を超ゆる金額に對し千分の二百二十を以て之を止む。大正七年の法律は初めに於て千分の十の差を以て進め後千分の十五の差を以て進む。個人所得に對しては明治三十二年の法律は千分の五の差を以て初め千分の六十五の差を以て終る、其間一定の規矩なし。大正二年の法律は始は千分の十五の差を以て進め、次に千分の二十の差を以て進め、拾萬圓を超ゆる金額に對し千分の二百二十を以て止む。大正七年の法律は初めに於て千分の十の差を以て進め遞次千分の十五、千分の二十、千分の二十五、千分の三十の差を以て進め、二十萬圓を超ゆる金額に對し千分の三百の

税率を以て止む。大正九年の改正案修正案は初め千分の五の差を以て進め、次に百分一の差を以て進め遞次百分二、百分三の差を以て進め五百萬圓に超ゆる金額に對し百分の四十の税率を以て止む。累進税率は所得の多くなるに従ふて税率を上げすを必要とするも必ずしも上下税率の間の差を累加する要なし、我所得税法は之を必要とすることを前提とするが如し、是れ漫に資産家の反感を買ふ所以なり。

税率の最下點に付て之を見るに、法人所得に就ては、非常特別税は千分の四十五とし、大正二年の法律は千分の四十とし、大正七年の法律は千分の四十五とす。個人所得に就ては明治二十年竝に明治三十二年の法律は千分の十とし、非常特別税は之を倍加して千分の二十とし、大正二年の法律は更に千分の二十五とし、大正七年の法律は終に之を千分の三十とす。此の如く個人所得税率の最下點は法律の改正毎に之を上げせ來りしが、小所得輕課の趣旨よりいへば當を得ず、是に於て

大正九年の改正案は再び之を下して百分の一とす、從來の立法の傾向より逆轉せるものと謂ふべく、社會政策上の意義亦大なりと謂はざるべからず、然れども是れ未だ以て十分とすべからず、之を外國の立法に比すれば重きに過ぐものあるを見るべければなり、諸國の立法中甚だしきは一萬分の十六乃至二十五なるあり、普國に於ては一萬分の六十二なり、佛國に於ては一九一四年の法律は百分の四とし一九一八年の法律は百分の十五とす。

税率の最高點に就ては何れの國も之を定む、故に累進は無限に之を行ふものにあらず、學者斯の如き制度を名づけて形式上の累減(Degression)と云ふ、蓋し最高點に立脚すれば其以下所得額の減ずるに従て税率を減ずるものと見ることを得べければなり。

我國所得税の發達に徴するに個人所得に就ては税率の最高點は明治二十年の法律に於て百分の五、明治三十二年の法律に於て百分の五十

五、非常特別税法に於て百分の二百三半、大正二年の法律に於て百分の二百二十なりしが、大正七年の法律に於て百分の三百となれり、大正九年の改正案は之を上ぼせて百分の五十となさんとす、衆議院特別委員會は之を百分の四十に改めり。合名會社合資會社所得に就ては税率の最高點は非常特別税法に於て百分の百二十五なりしが、大正二年の法律に於て百分の百三十となり、大正七年の法律に於て百分の百七十五となれり。歐洲の立法に徴するときは甚だ高率に過ぐと評せざるを得ず、普魯西の所得税は平時に於て百分の四十、巴威爾の所得税は百分の五十、奧國の所得税も百分の四十六半を最高率とす、ハンザ諸市に於ける所得税の最高率は諸市の最高税率は高きに過ぐと稱せらるゝも、然も尙百分の八十に過ぎざるなり、英國の所得税も戰前に於ては百分の六十二、佛國の所得税(一九一四年)は百分の貳十、米國の所得税(一九一三年)は百分の七十(附加税を合算)を最高率とせり、是等の立法

例を比較するときは我法の税率最高點は高きに過ぐと云はざるべからず。

以上は平時に於ける税率に就て之を云へるものなるが、戦時に於て歐米諸國は或は直に所得税の税率を高め、或は所得税に附加税として高率を加へたるが故に累進税の最高點は驚くべき高率に達せり、英國にては、一九一八年法律に依り一磅に付通常税六志附加税率四志六片となれるが故に正しく千分の五百十二となるなり、米國にても一九一九年二月の法律に依り一九一八年度分は通常税率百分の十二、附加税率の最高點百分の六十五となれるが故に税率は正しく千分の七百七十となるなり、佛國の所得税法も一九一八年の法に依り最高點は、千分の二百となれり、伊國の所得税率の最高點亦同じ。

以上述ぶる所に依て之を觀れば外國の所得税立法に於て其最高税率は平時に於て比較的低く戦時に於て異常に高し、之を我國の所得税法

に比すれば同日の論にあらざるを知るなり。

(三) 超過額累進法。我國非常特別税法に至る迄に於ける所得税法は全額累進法を採用し一等級を進むる毎に所得全額に對し高き税率を適用せり、故に一階級を上る際の點に於ては其階級に達せざる際の點より不當に多額の税を負擔することとなり負擔の公平を缺く、例へば九百九拾九圓九拾九錢の所得は千分の三十の税率を適用し其税額貳拾九圓九拾九錢九厘七毛餘となるに、千圓壹錢は、千分の四十の税率適用せられ四拾圓四拾錢參毛となる。所得額貳錢の差は、税額に於て十圓四錢餘の差を生ず、大正二年の法律より或一階級を上るも其所得の全額に對し累進を爲さず低き階級に超過する額に對してのみ高き階級の累進を適用することとなれり、是れ所謂超過額累進法なり、上下級間の負擔の公平は此方法に依て初て之を期することを得べし、前例に従へば千圓壹錢の所得には千圓迄は九百九十九圓九十九錢と同様に千圓

以下の率(前例によれば千分の三十)を適用し千圓を超過する壹錢のみに就き高率(前例に依れば千分の四十)を適用すればなり此點は我所得税法の進化を示せる所なりとす。

四 勤勞所得輕課

第一段に述べたるが如く、所得は其由て來る所より之を分てば、廣義の收益即ち確定所得と勤勞所得即ち不確定所得となすを得べく、確定所得は勤勞所得よりも擔税力大なることを知るべし。果して然らば確定所得を重く税し勤勞所得を軽く税せざるべからず、是れ正義の命ずる所にして亦同時に社會政策の要求する所なりとす。然らば則ち如何にして之を實行すべきか、曰く租税制度の上に於て實現し又所得税法中に於て實現すべきなり。租税制度の上に於て實現するとは所得税の外に収益税を立て彼是相補はしむるに外ならず、述べて第一段に在り、今茲には所得税中に於て之を實現するものに就て論ぜん、蓋し其

方法三あり、所得額を査定するに當り勤勞所得より一定額を控除すること其一なり、之を控除査定と云はん、勤勞所得に輕き税率を適用し収益に重き税率を適用すること其二なり、之を差別税率と云はん。勤勞所得に對する免税點を高むること其三なり、之を差別免税と云はん。

一 控除査定。我國の舊法は勤勞所得に對し控除査定を行ふことなかりしが、大正二年法律に至て勤勞所得に對し一割を控除して其殘額に税す、現行法亦然りとす、(四條の四)是れ税法の一進歩たるを失はず。然れども現行法が勤勞所得を俸給給料手當歳費に限り年金恩給退隱料を除外するは當を得ず、蓋し年金恩給退隱料は俸給給料の延長と見得べきものなればなり、大正九年の改正案は勤勞所得の中に是等を包括するのみならず、賞與其他同じ性質を有する給與を含ましめ、個人の綜合所得が一萬二千圓以下なるときは、其勤勞所得に付て十分の一、六千圓以下なるときは、同十分の二に相當する金額を控除すること

す、是れ亦税法の一大進歩と評せざるべからず。

我現行法竝に改正案の所得査定の方法を見るに、勤勞所得と収益とに於て大に異なるものあり、勤勞所得は收入豫算年額によりて算出し、収益は原則として總收入より必要の経費を控除して之を算出す、然るに収益の算出に際し控除すべき必要なる経費なるものは、時と場合とに依り如何様にも解することを得べく。實際に於ては必要の経費以上のもの迄でも控除することあるべし。之に反して勤勞所得は俸給給料手當歳費の額を直に所得とし職務に必要な経費等を控除することなし、従て必要の経費以上を差引くなどは夢想だも爲し得ざる所なりとす、此點より見るも勤勞所得より一定額を控除するは理由あるものと云はざるべからず。

此の如く勤勞所得は其査定方法より云ふも、又其性質より云ふも、一定額を控除せざるべからず、我現行法は僅に一割を減ずるのみ、改

案は一萬二千圓以下六千圓以上の所得者に對し一割を減じ六千圓以下の所得者に對し二割を減ず未だ以て充分なりとすべからず。諸國の立法例を見るに勤勞所得の控除査定は比較的多額に上るものあり、例へば伊太利の所得税法に依るに動産所得には少しも控除せず營業所得に對しては少しく控除し勤勞所得には多く控除す、其最も甚しきものは勤勞所得六百四十利に對して四百利を控除す六割以上の控除なり表は載せて前に在り、之を我法に比するに又同日の論にあらざるを知る也。

二 差別税率 勤勞所得に輕き税率を適用し収益に重き税率を課するは理論上最も當を得たるものなるも、一般所得税の性質上充分に之を行ふことを得ざるなり、何となれば一般所得税は前述の如く總ての所得を綜合統一して其上に税率を適用することを旨とし其源を尋ね之に依りて税せんとするものにあらざればなり、然るに所得税を其源に依て課し然る後に之を統一せんとする制度に於ては、多少勤勞所得に

輕き税率を適用することを得。英伊の所得税法は其一例なり。

英國の所得税法に依れば戦前に於ては三千磅以下の所得に就き一九一八年の法律に於ては二千五百磅以下の所得に就き勤勞所得と然らざる所得との間に異なる税率を課す、即ち一磅に對する税額は左の如し

所得	勤勞		非勤勞	
	一九一四年	一九一八年	一九一四年	一九一八年
三〇〇磅以下				
三〇〇—五〇〇磅	〇、九片	二、三片	一、〇片	三、〇
五〇〇—一、〇〇〇	〇、一〇、五	三、〇	一、二	三、九
一、〇〇〇—一、五〇〇	一、〇	四、六	一、三	四、六
一、五〇〇—二、〇〇〇	一、二	五、三	一、三	五、三
二、〇〇〇—二、五〇〇	一、三	六、〇	一、三	六、〇
二、五〇〇磅を越ゆる額	一、三	六、〇	一、三	六、〇
一般税率				

伊國の所得税法は収益税制の色彩を帯ぶるが故に勤勞所得輕課は最も理想的に行はるるを見る、税率の適用に就ても、俸給恩給は最も低くし、次で其他の勤勞所得を軽くし、勤勞と資本との共働する所得を其次に軽くし、資本所得を重くす、税率は前に表示せるが如し

我國の現行法は後にも説くが如く公債社債の利子株券の配當金は其源に依て之を税す。故に一般所得税の外に立ちて収益税の一種たる資本利子税の性質を帯ぶるも、英伊の如く之に重き税率を適用することなし、之を勤勞所得のみを有する個人の負擔する税に比較するときは却て輕し、正しく確定所得重課勤勞所得輕課の趣旨に戻るものと謂はざるべからず。

三 差別免税 勤勞所得に對して免税點を高くするは亦理に合へるものなれども、一般所得に於ては其趣旨を貫くこと必ずしも容易ならず、只個人所得が勤勞所得のみより成れる場合に之を適用することを得べし、所得税が一般所得税と云はんよりも箇別所得税の色彩を帯ぶるものにありては差別免税を行ふこと必ずしも難しとせず、伊國の所得税の如き其一例とす。

伊國の所得税に依れば免税點は營業所得に於て五三三、三三利、勤勞所得に於て六四〇利、俸給恩給に於て

八〇〇利なり、官吏所得に最も大にして其他の所得之に次ぎ勤勞と資本の共働せる所得更に之に次ぐ、理に於て正しと云はざるべからず、

以上論ずる所に依て之を觀れば我所得税法に於ては勤勞所得輕課、收益重課の主義は只勤勞所得の一割控除査定に端を現はすのみ頗る不充分なりと謂はざるべからず、此缺陷は所得税に收益税を並立せしめ之を補ふより他なけん、是に於て收益税制度を完備するは又所得税の缺を補ふ所以たるを知るなり。

第四 所得税の普遍性並に社會政策的色彩

一般所得税の性質よりして所得は普遍ならざるべからず、所得税の普遍性は第一に所得税の主體に關し第二に所得税の客體に關す。

所得税の主體に關していへば、普遍性とは總ての人が擔税せざるべ

からずと云ふの義に外ならず、總ての人と云はゞ自然人を網羅するは勿論、法人をも漏らすべからず、是に於て個人所得税と法人所得税との關係を論究せざるべからず。

此くの如く總ての人は所得税を負擔せざるべからず、然れども法が特別の理由に依て所得税の免除を爲すは妨くる所なし、我法に依れば府縣郡市町村其他の公共團體神社寺院祠宇佛堂及び民法第三十四條の規定に依り設立したる法人には所得税を課せず（現行法第四條ノ六、改正案第十六條）又勅令を以て指定したる重要物産の製造業を營む者には命令の定むる所に依り開業の年及其翌年より三年間其業務より生ずる所得に付き所得税を免除す（現行法五條ノ二、改正案第十八條）。

所得税の客體に關していへば所得税は第一に有らゆる所得を網羅せざるべからず、第二に其網羅せる所得を其經濟主體に結び付け全體として課せざるべからず、是に於て綜合課税方法と源泉課税方法との關

係を論究せざるべからず、余は茲に便宜の爲に先づ綜合課税法と源泉課税法とに付き研究せんとす。

一 綜合課税と源泉課税

諸種の所得を捕捉し之を課徴する方法に關し、從來諸國の所得税法に二の制度あり、其一は所得の由て來る源に付き之を區別し、其種類毎に課税を爲すものにして其二は所得の由て來る源を追及せず、諸方面より來る所得を綜合し、其全體に課するものなり、前者は源泉課税制度 (stoppage at source system or, system of collection at the source) にして後者は綜合課税制度 (system of the "lump-sum" income tax) なり、(Saligman, The Income Tax P. 36-38) 綜合課税制度はあらゆる方面より來る所得を綜合し其全體に課するが故に最も好く所得税の普遍性を發揮することを得るものとす、而して此の如くして發揮し得べき所得税の普遍性は所得税の主觀性を發揮

する前提となるべきものとす。

所得税は前段述べたるが如く、最低生活費を免除し小所得に軽く課し、大所得に對して累進税を課せざるべからず、然り而して之を能くするには、あらゆる所得を綜合して一體と爲さざるべからず、蓋しあらゆる所得を綜合して一體と爲すにあらざれば其個人の所得の大なりや小なりやを判断すること能はざればなり、是が故に綜合課税制度は所得税の主觀性を發揮する前提と謂はざるべからず。

源泉課税制度は所得の源に溯りて税するが故にあらゆる所得の源を捕捉せば又所得を網羅し得るが如きも、之を一體として課税せざるが故に所得の普遍性を發揮すること能はざるのみならず、所得税の主觀性を傷くること亦少しとせざるなり、蓋し源泉に於て課税し個人に綜合せざる時は、最低生活費を免除するに由なく、小所得に軽く課し大所得に重く課するが爲めに累進税率を適用するに由なければなり。

從て源泉課税法に依るときは、實際多くの所得を得る者も極て少き所得を得る者も同一に律せらることとなり、所得税をして客觀性を帶はしめ収益税制度に變せしむるに至るのみならず全く反社會政策的結果を生ずべし。

源泉課税方法は此の如くして収益税制度に於ける課税方法となりし、一般所得税の課税方法として採用すべからず、若し源泉課税方法を行ひ、而も一般所得税の性質を失はざらしめんとせば、源泉課税を行ひたる後、更に所得者をして全額の所得を届出せしめ、全額の所得が免税點に達せざるときは既に徴收せる税額を拂戻し、それが免税點を超ゆるに從て累進税率適用の税額と既に徴收せる税額との差を拂戻又は増徴せざるべからず、此の如くんば二重の手續を要するのみならず源泉課税の本領を失ふべきなり、是が故に源泉課税方法を探る國に於ても課税後綜合して免税若くは控除査定に斟酌を加ふるに過ぎず、累

進税率の適用に迄更正を加ふるものなし、是れ偶々源泉課税方法が綜合課税主義を加味するにあらざれば一般所得税課税方法たることを得ざるのみならず、累進税率を適用する所得税制度に適用すること能はざる所以を反證するものと謂ふべきなり。

諸國の立法例を見るに、多くは綜合課税制度を探る、奧佛米及び普魯西、巴威爾、索遜、ヴェルテンベルグ等の如し、源泉課税制度を探るものは僅に英佛に其例を見るのみ。

英國の所得税に依れば所得を其源より分ち(A)土地家屋所有の所得(B)土地使用耕作の所得即ち農業收益(C)公債社債の利子配當金年金の所得(D)商工業其他の營業並に職業より生ずる所得(E)官吏公吏會社役員の俸給恩給とす(D)の所得は更に(1)小商工業所得(2)勞賃並に自由職業の所得(3)一時の収入(4)外國並に殖民地の政府より受くる収入(5)外國並に殖民地の投資よりする所得(6)其他の所得とす。英國の所得税は所得が所得

者の手に入るを待たず直に源泉に於て課税せんことを努む、故に所得者は税額を減じたる差額を請取ることとなるなり、例へば公債利子に對する税は、利子支拂の際に之を減じ、配當金に對する税は配當せざる前に差引きて會社より之を徴收し、官吏の俸給恩給に付ては之を支給せざる前に差引くが如し、此方法は脱税を防ぎ確實に税金を得るの便利あるも、他方に於ては累進税率を充分に適用することを得ず、又小所得者には一定額を引き去りて、其殘額のみに所得税率を適用するが故に一び所得の源泉に課税せる後に所得者より更に全額の所得を届出せしめ其中より一定の控除額に相當する税金を拂戻さしめざるべからざる結果となるなり。

伊太利の所得税 (Imposta sui redditi della ricchezza mobile) は英國所得税の系統を逐へるものにて、土地家屋の収益は之を所得税より除外し、所得税を課すべき所得を五級に分ち(A)資本所得(甲)公債利子及國家の保證す

る特殊會社社債の利子(乙)其他の資本利子(B)商工業等の營業收益(C)勞賃其他職業所得(D)官公吏の俸給恩給とし(A)(D)等は支拂の前に之を差引くものとす其他は申告によりて所得額を査定す。

我國の所得税は大體に於て埃佛米及獨逸諸邦と同じく綜合課税主義を採るものなるが、充分に此主義を徹底せず或る程度に於て源泉課税法に依れるものあり。

我國の所得税法は既に屢々述べたるが如く、第一種、第二種、第三種を分ち、第三種を以て個人所得税とす、個人所得税は今日大體綜合課税主義を採る、即ち現行法に依るときは個人が俸給給料手當等の勤勞所得、田畑の所得、山林伐採の所得、營業所得、營業にあらざる貸金預金の利子、外國並に殖民地に於ける公債社債の利子及び配當金を受くる場合に於て悉く是等を綜合して之に累進税率を適用するなり、唯内地に於ける公債社債の利子及び内國法人の配當金賞與金に至ては

之を例外とす、詳言すれば内地に於ける公債社債の利子は其利子支拂の際、支拂者其所得税を徴收す、(第四十二條改正案六十六條二項)故に所得者は利子より税を差引きたる残額を受く、改正案は公債社債の利子の外、銀行定期預金又は定期預金の性質を有する銀行預金の利子を加ふ、是れ正しく英國所得税の(C)伊國所得税の(A)に相當す、言ひ換ふれば所謂源泉課税法なり、然れども更に之より不可なるものあり、我國の所得税法は公債社債の利子並に定期預金利子(改正案)に對し其源に溯りて課税するも後其所得額を届出でしめ其所得者の種々の事情を斟酌することなければなり、是に至て公債社債の利子税は資本利子税となるなり、配當金賞與金に對しては現行法は會社に税して社員株主若くは重役に税せざるか故に源泉課税の爲すものと謂はざるべからず、從て公債社債の利子に對する税と同様に論評し得べし、是れ我税法の大缺點たらざるべからず、是に於て改正案は配當金賞與金に對しては源泉課税を

廢することとせり。仍て余は茲に第二種所得税と配當金賞與金とにつき別々に論究せんとす。

甲、第二種所得税

公債社債の利子は現行法は第二種の所得として公債に千分の二十、社債に千分の三十の比例税を課す、改正案は銀行定期預金又は定期預金の性質を有する銀行預金の利子を社債利子と同様に見て之に課税せんとす。然るに明治四十二年法律第七十二號は一切の國債利子並に貯蓄債券に所得税を免除するが故に第二種所得税は貯蓄債券を除ける社債並に地方債及び定期預金の利子税となるなり。是等は皆所得税の普遍性を傷くるものにして最も當を得ざるものなりとす、請ふ余をして其理由を陳せしめよ。

一 公債社債の利子若くは定期預金の利子(改正案)を他の所得と懸け

離して之に一定率の税を課し、全く別取扱を爲すは綜合課税の主義に反す。

二 公債社債の利子若くは定期預金の利子(改正案)に一定の税率を課して大小所得の區別を爲す所なきは應分擔税の原則に悖る、先づ(1)少額の公債社債の所有者若くは定期預金者に付き之を見るに、其利子の金額假令五百圓若くは六百圓(改正案)に満たざるも免税せらるゝことなし、又五百圓以上千圓以下なるも何等輕減せらるゝことなし、若し單に公債社債利子若くは預金の利子に依り衣食するものならんには他の所得に依りて衣食するものより重き負擔を爲さざるべからざるに至らん、斯くの如くんば所得者の個人關係を斟酌する餘地なく、所得税の人税たる性質は之を認むるに由なし、第二種の所得税は物税となるなり、(2)大額の公債社債所有者若くは預金者に付き之を見るに其利子額縱令二拾萬圓に上るとするも、單に千分の二十若くは千分の三十の比

例税を課せらるゝのみにして、少しも累進税率の適用を見ず、個人所得に於ては、二拾萬圓に對し現行法は千分の三百(改正案百分の二十五)を課するなり、税率の相違何ぞ夫れ大なる、二拾萬圓の利子を生ずる公債社債は少なくとも額面四百萬圓ならざるべからず、此の如き巨額の所有者は其例稀なりとするも、五六萬圓の公債社債を有する者に至ては世上其例多からん、而して其利子を問へば則ち參千圓に上るべく其税率を問へば則ち千分の二十若くは三十に過ぎず、若し之を公債社債の利子以外の個人所得とせば正に千分の七十(修正案百分五)の超過額累進率を課せらるべきなり、然るに唯第二種の所得たる爲めに、輕き所得税を負擔することとなる、是れ豈當を得るものならんや。

公債社債若くは定期預金の利子は一の動産所得にして確定的基礎の上立つものなり、されば寧ろ重く課するの理由こそあれ、輕く課するの理由なし、而も事實は全く反對なり、偶々第二種所得税の不理不

當を證明するものと云ふべし。

三 所得は凡ゆる源より來るものを綜合統一して始て其擔税力を計ることを得、然るに我國の所得税法に依れば、公債社債若くは定期預金(改正案)の利子に付ては他の所得と綜合して擔税力を計ること能はず、是れ既に別個の税たるなり。若し第二種の所得税をして尙所得税の一部分を構成せしめんとせば暫く現行法により公債社債若くは定期預金の利子支拂に際し差引き徴收する方法を採るとするも後、尙所有者をして利子額を届出でしめ其總額頗る少く他の所得を併すも尙五百圓(改正案六百圓)に満たざるものには全然税額を拂戻すべく、其額の千圓に満たざるものには之に相當する控除額に對する税額を拂戻すべく、其大額なるものに至りては税率適用に際し他の所得と加へて計算し然る後に其公債社債若くは定期預金の利子に相當すべきものを控除して税額を定むべきなり、例は茲に參千六百圓の所得と貳千圓の公債利子の

収入を有する者ありとせんに、其所得全額は五千六百圓なり故に五千圓を超ゆる金額に對する千分の八十五を最高率として課税額を定めざるべからず、然るときは税額は參百拾六圓となる、而して第二種の公債利子即ち貳千圓に對する四拾圓は利子支拂の際に徴收せらるゝが故に之を差引き残れる貳百七拾六圓を納めしむべし、然るに現行法は兩者を別々に税して全體の上に税率を適用せざるが故に、參千六百圓に對しては百六拾七圓を税するのみ公債利子に對する第二種の税四拾圓を加ふるも此所得者の支拂ふ税額は合計貳百拾七圓に満たず、前の計算に従ふ税額に比するときは約百圓の減少を見るなり是れあらゆる所得額を綜合して全體とし見ざる爲めのみ、所得税の普遍性を發揮せしめ擔税力に適應する課税をなさんとせば須らく、所得の箇別計算を廢し、全所得に對して税率を適用せざるべからず、現行法は戸主及其同居家族の所得は之を合算して其總額に對し税率を適用す (三條末項改正案八

條二項)、是れ所得が人に分るゝ場合にても、一家と云ふ一の經濟より見るときは合計して税率を適用すべきを示す、此論理を一貫するときには公債社債若くは定期預金の利子より來る所得も、之を別々に見ず之を合算して其總額に對し税率を適用せざるべからず。

四 現今の社會の實際より見るときは公債社債の所有者は寧ろ貧者に行渡らずして却て富者の階級にあるが如し、其第二種所得の府縣別を見るに、東京大阪京都神戸横濱名古屋福岡等の如き商工業の發達せる所に多くして大都市なき縣に於て頗る少なし。

今統計年鑑により公債社債利子の總計と大都市の存せる府縣に配付せらるゝ額とを比較するに左の如し。

(1) 公債利子(大正六年度)

東京	三〇、八三四、六二二	名古屋	二、六二五、七八四
大阪	八、三七三、一二二	京都	一、三九一、八六七

(2) 社債利子(大正六年度)

門司	一、二九一、九九一	全國總計	五二、七七三、一一七
計	四四、五一七、三八六		
東京府	一一、九二二、四七八	兵庫縣	一、六九二、一八一
大阪府	二、四二一、七一六	福岡縣	一四九九、五六九
神奈川縣	五四二、〇九三	計	一九、〇八六、四九八
愛知縣	五九三、〇八〇	全國總計	二二、三二一、三二七
京都府	四一四、三八一		

右表によるときは公債社債の九割が大都市の存する數府縣殊に東京府大阪府に集中するを知り得べし是れ即ち公債社債が事實農民の手にあらずして商工業者の手に在るの證明にあらずや、商工業者の手に在るは同時に商工労働者の手にあらずして大なる資産家の手に在る反證とすべし、然らば則ち我國の公債社債の所有者は資本家階級なりと云ふも不可なし、然るに其所得に對する税率は極めて低く僅に千分の二十

若くは三十に過ぎず、正しく資本家を軽く税するものと云はざるべからず、是れ所得の大なるものに重く課すると云ふ主義に全然反するものにあらずや、現今我國内に存在する國債は十二億餘萬圓、地方債は二億餘萬圓、社債は八億餘萬圓を數ふ、其利子は七千五百餘萬圓に達す是等の巨額の所得を正當に捉へて税するは所得税の當に努むべき理想ならざるべからず、而して現行法は與り知らずと云ふなり、何ぞ夫れ不當の甚しきや。

以上論ずる所に依て之を見れば第二種所得税なるものは不當なり然らば之を如何にすべきか曰く他なし之を所得税より離して別箇の資本利子税を起し所得税に於ては個人所得として實際獲得する利子額を申告せしめて之を他の個人所得と綜合して税すること是れなり、斯く云へば論者或は曰はん一の公債社債若くは定期預金の利子に付き二重に税するものなりと、余は之に答へて曰はんとす形式に於ては然り實質

に於ては然らずと、彼の土地の所有者を見よ、所得税を納め而して尙又地租を納むるにあらずや、不動産収益に對し地租と所得税とを並び課するは却て税制を完璧にする所以なり(第二段參照)已に不動産収益が斯の如き税を負擔すとせば動産収益のみ獨り之を免る能はざるなり、且つ夫れ資本利子税は其収益の源に溯りて之を税し其個人の關係を顧みざるが故に正に収益税なり、果して然らば資本利子税は地租營業税と相並びて収益税制度を完成するに至るべきなり、巴威爾は一九一〇年の租税改革に依り新に一般所得税を起し同時に資本利子税をも改革して大に利率を減少せり、而も尙資本利子税に多少累進法を加味し、七十麻より百麻に對する百分の一より千麻以上に對する百分の二、二五に至るまで五階級を劃せり、千麻以上の利子に對しては我國の第二種所得税より高税を課し更に所得税をも課す、巴威爾の例は以て範とすべきなり。

以上の理論は主として個人所得税に就て之を爲したるものなるが、法人所得税に就ても亦同じとす、即ち現行法に於ては個人所得に於ても法人所得に於ても公債社債の利子は之を控除して其所得に綜合せず、(四條二項、四條ノ三第一項一號)、然るに大正九年の改正案は個人所得税に就ては第二種の所得を控除して之を綜合せずと雖ども、法人の所得税に就ては第二種の所得を控除することなし、換言すれば法人が地方債社債を有し又は銀行に定期預金を爲す場合に之より生ずる利子は第二種所得税を課せらるゝ外、法人所得の一部を形くり再び税せらるゝことゝなるべし(改正案第四條)、是れ明に資本利子税の外に所得税を課せらるゝものにして改正案の現行法よりも遙に進歩せる點なりとす。

此くの如くして綜合課税主義は改正案に於て愈々完全の域に近づき僅に個人所得税に於て公債社債銀行定期預金等の利子を除外するに過ぎざることゝなるべし。

乙、配當金並に賞與金の課税

配當金並に賞與金に就ては從來會社の他の所得と包括して之に税し配當金並に賞與金を受くる個人には之を税せず、而して其會社所得に對する税率は明治三十二年の法律以來千分の二十五なりしが、非常特別税法に於て合名會社合資會社には累進税率を適用し、株式會社株式合資會社に對しては基本税率の二十五割即ち會社所得の千分の六十二半とす、大正二年法律は之を切り上げ千分の六十五とし大正七年の法律は更に千分の七十五とす其會社に課して株主に課せざるに至りては則ち同じ、是れ亦頗る不當なり、今其然る所以を論ぜん。

(1) 我法は從來會社所得税を以て配當金並に賞與金に税するの一方法とす、源泉課税法の名ある所以なり、然るに、配當金賞與金を一般の所得と切り離し之に特別なる比例税を課するは當を失すと云はざるべからず、其大小所得を區別することなく、小額の配當金に對して免除す

ることもせず又輕減することもせず、巨額の配當金に對し累進率を適用せず、配當金と他の所得とを併せて其擔税力を計らず、又事實上所有者たる資本家に對して輕き税を課する結果となること、曩に第二種所得税に就て論じたる所と全く同様なり、其不當なること洵に明白にして寸毫も疑を容るべからず。

(2) 余輩は尙一步を進めて會社所得に課して配當金並に賞與金に課せざるは理論上果して正當なりや否やを論究せざるべからず、若し社員株主若くは重役に課することが主にして徵税の上會社に課すと云はゞ會社は少しも税せらるゝことなしとの結論に陥り普遍の原則に悖るべし、會社は社員株主の營利の爲に團結せるものなりとは云へ已に一の法人格を有する以上、現今文明國に於て租税を免除せらるゝの理由毫も之あるなし、普遍の原則は自然人を悉くして而も法人に及ぶ、理義明白、疑の餘地なし、故に曰く會社は其所得に對して所得税を負擔せ

ざるべからずと、然り而して會社の所得は會社の純収益なれば管に配當金賞與金のみならず積立金をも含むべきなり、故に會社所得税なるものは會社の収益全體に課するものにして決して社員株主若くは重役に課する一方便と見るべからず、已に會社所得税を以て會社を税するものとせば其配當金賞與金に就ては社員株主若くは重役に對し所得税を課せざるべからず、社員株主若くは重役は獨り免税の特權を得る理由なければなり。

以上述ぶるが如くんば、會社と個人とに並課するを以て最も當を得たるものと謂はざるべからず、然るに我現行法は、會社に課して個人に課せず、是れ余の我現行所得税を以て不當と云ふ所以なり。

論じて茲に至れば、人或は曰はん、會社課税は其配當金賞與金にも及べるものなれば配當金賞與金は既に一び税せらるゝなり、然るに社員株主若くは重役が之を受けたるとき更に之を税せば、正しく二重課税

なりと、夫れ然り形式的に觀察すれば二重課税たるを免れざるべし故に立法例中にも或は配當金賞與金を除て其殘額に會社所得税を課するあり、或は一定の額若くは資本金に對する相當歩合を控除して其殘額に會社所得税を課するあり、從前の普魯西の立法は拂込資本の百分三半を減じて殘額に課し、バーデン、ヴュルテンベルグの立法は資本金の百分三を減じ殘額に課せるが如し。然れども更に一步を進めて考ふるときは此二重課税は形式的に存し、實質的に存せずと謂ふことを得べし、會社の實際經營を見るに、所得税は營業税と同様に一種の營業費と看做さるゝを常とす、所得税の加はるは即ち營業費の増加に外ならず、營業費の増加は或は積立金準備金に影響を及ぼさんも、配當金の額には影響すること稀なり、會社は社員若くは株主の意を迎ふる爲めに、配當率を下すことを欲せざればなり、加之獨占的事業を營む會社にして事實上巨額の利益を得るものにおいて監督官廳に遠慮して殊更配

當を一定の歩合に止め置かんとするものなきにあらざ、斯る會社に對して所得税を課するも之が爲に配當金を減ずること萬々之あることなし、假に一步を譲り會社課税が配當金を減ずることありとするも、納税心理より云へば社員又は株主は單に配當少きを感じると同時に所得税の負擔を感じることなし、果して然らば會社に課し同時に配當金並に賞與金に課するも實質上二重税として批難すべからざるなり立法例を案ずるに獨逸諸邦に於ては會社個人並課主義を採り配當金の二重課税に對して何等斟酌を加へざるものあり、索遜、漢堡、一九〇六年前の普魯西の立法の如し、最も進歩せる立法と謂はざるべからず。

大正九年の我國所得税改正法案は配當金賞與金に關しては從來の主義を拋棄し個人が之を受けたる場合に他の所得と綜合して課税することとし、會社所得税は是等を控除したる殘額に課することとし、所謂留保所得税是なり、故に改正案は一應配當金賞與金に對する二重課税

を避けたるものと見ざるべからず、然れども、會社の所得が運用資本金に對し利廻り八割を超過する場合には其超過割合の多少に應じ超過累進税を課すことゝす、所謂超過所得税是なり、而して超過所得計算に於ては配當金賞與金を控除せず、是が故に此場合に於て配當金賞與金は形式的二重課税の面影を存すと謂ふことを得べし、されど實質的二重課税にあらざることを忘るべからず、之を要するに改正法案は此等の點に關し現行法より大に進歩し、著しく社會政策的色彩を帯び來れりと評せざるべからず。

二、法人所得税と個人所得税

我國の所得税法は從來法人所得税と個人所得税とを區別し前者を軽く税し後者を重く課し、法人所得税中にも株式會社株式合資會社の所得税と合名會社合資會社の所得税とを區別し前者を軽く税し後者を重く課するの主義を採用せり。是れ差別課税の甚しきものなり、若し

擔税力を以てせん乎、會社は毫も個人に劣る所なし會社中にありても株式會社、株式合資會社は合名會社、合資會社に讓る所なし然るに一を軽く税し他を重く税す、何の心たるかを解する能はざるなり。

差別課税の不當不合理的ことは事實に於て證明せられたり、何ぞや企業組織を變更して脱税を計らんとするものを生ぜること即ち是なり、今姑く其然る所以を述べん。

明治三十二年の所得税法は法人所得税の税率を千分の二十五とし、個人所得税の累進率と區別せしが、非常特別税法は法人所得税中合名會社合資會社の所得に累進税を課する端を開き、五千圓の所得に對する千分の四十五より最高拾萬圓以上の所得に對する千分の百二十五の税率を課し、第三種の所得には更に高き累進税率を課し最高拾萬圓以上の所得に對しては千分の二百三十五に及べり、之に反して株式會社、

株式合資會社の所得には尙千分の六十二半の比例税を課するに過ぎざりき。

大正二年の法律は合名會社合資會社の所得を十級に分ち、累進税率をも多少高め來りしが、第三種の所得に至らば更に之を十三級とし一層高き累進税率を課せり、獨り株式會社株式合資會社の所得に對して千分の六十五なる比例税を以て甘んじたり。

大正七年の法律は合名會社合資會社の所得税に對する累進階級を十一級とし其税率をも高めしが個人所得税に對する累進級をば十三級とし更に其税率を高めしを以て合名會社合資會社所得税と個人所得税の距離は相近ぶかずして却て遠ざかれり、株式會社株式合資會社所得税に至ては比例税を千分の七十五としたるに過ぎざりしが故に、之と前者との差は愈々甚しくなれり。要するに我國の所得税立法は個人所得税と株式會社株式合資會社所得税と合名會社合資會社所得税との差別

を甚しくするを以て發達の趨勢とす、此の如き立法の下に於ては大商工業者は勢ひ個人經營組織を變更して株式會社組織とし合名會社合資會社組織を改めて株式會社組織となすに至るべきなり、是れ亦一種の脱税行爲に外ならず、是に於て法律は大正二年以來之を豫防せんとして株式會社、株式合資會社にして株主及社員の数二十人以下を以て組織したるものなるときは、其所得に對しては合名會社合資會社の所得税率を適用することとす、(現行法第三條二項)即ち富豪が其親戚一族を以て組織し、株式會社を裝ひ脱税を計るを防がんとするなり、然れども此規定に依るも、尙法を脱するものを防ぐに足らず、何となれば富豪は其使用人等を集めて二十人以上を以て株式會社若くは、株式合資會社を組織することを得べく而も其使用人に對して、表面には株主の名義を與へ事實は白紙委任狀付を以て其株券を自己に收むることを得べければなり、加之株主又は社員の数は事業年度末日の現在に依る(第三

條三項)が故に事業年度末以前に一定額の株券を一時支配人其他使用人に譲渡する形をも探ることを得べし、何れにせよ此規定を逃るゝの方法は少しとせず、斯の如きは畢竟税率を根本的に異にするが爲めのみ、其病を治せんとせば宜しく病源を取除くべし會社の組織變更による脱税を防がんとせば株式會社に對しても合名合資會社と同様なる累進税率を適用すべし、斯く云へば人或は難せん合名會社、合資會社は事實富豪の集團なり、之に反し株式會社は零碎の資金を以て集まれる小資本家の集團なり株式會社の所得に累進税率を適用するときは、零碎の資本所得に重税する結果とならんと、然れども株式會社に所得税を課するときは其會社の人格を見其之を組織せる株主を見るべからず、問題は株式會社所得税にして株支配當金所得税にあらず、現今經濟社會に於ては株式會社は大なる勢力を有し其擔税力も頗る大なり之に高率の所得税を課す、何の不可か之あらん、彼の會社の極めて幼稚なる時代

代にありては之が設立を促し之を保護することは一策たるを失はざるべしと雖ども今や時代は大に變ぜり、今日に於ては左なきだに株式會社濫設せられんとする傾向なきにあらず、株式會社を偏愛するの理由あるべからず、高橋藏相は第三十議會に於て何故に株式會社に軽く税するかを説て曰く。

「國際間に貿易を致しするには最も此少きなる資本の合同して大なる資本の結合を國家は必要とするのでござります而して此資本の大結合を致しするのには即ち株式組織としたものが最も必要なものでありますに依てそれ故に他の合名會社若くは合資會社と比較しますると稍低い率を用ゐたる次第でございます(第三十回衆議院議事速記) 錄八號、一〇二」

と、嗚呼是れ果して株式會社を軽く税するの理由となし得べき乎、若し夫れ國際間の貿易競争上必要なりとせば合資會社合名會社も亦資本の大なるものに於ては之を軽く税せざるべからざらん、嘗に合名會社合資會社に止まらず大資本を擁して海外貿易に従ふものに對しては悉

く輕率を適用せざるべからざるべし、然らば則ち大富豪は殆ど皆輕き税を負擔するの結果とならん天下豈斯る理あらんや。

要之株式會社株式合資會社に輕き税率を適用するは不當なり、宜しく之を廢して合名會社合資會社と同一率とすべきなり、事茲に至らば會社の組織變更によりて脱税を計らんとするものなきに至るべし。

以上株式會社株式合資會社所得税の合名會社合資會社所得税と同一に律せざるべからざる所以を明にせり、此理由は又移して以て、會社所得税が個人所得税と同一に律せざるべからざるの理由となすべし學者の論ずるが如く所得が税源にして而も擔税力を計る標準たらんには、會社の所得は個人所得よりも大なるを常とするが故に會社の擔税力は個人の擔税力よりも大なりと云はざるべからず、然るに此を重く税し彼を輕く税せんとす、事理を顛倒する甚しと云ふべし、會社所得を重く税し、個人所得を輕く税するは却て冷靜なる論理の要求なり、假に

一步を譲るも余輩は會社所得税と個人所得税とを同一に律すべきことを主張せざるを得ず。

會社所得税と個人所得税とを同一に律する方法は其税率を同じくするを以て最も簡單明瞭なるものとす、普魯西の立法は其好例とすべし、即ち會社所得税と個人所得税とを全く同一率とし、株主の配當金は更に個人所得に綜合して之を課す、獨り所謂有限責任會社 (*Gesellschaft mit beschränkter Haftung*) は會社に課して個人に税せざるが故に其税率を個人所得税並に株式會社所得税よりも高くせり、之を我國所得税現行法が會社所得に課して個人の受くる配當金に課せざるのみならず會社所得税の率を低くして個人所得税の率を高くするものに比す、誠に天地霄壤の差なくんばあらざるなり。

會社所得税と個人所得税とを同一に律するには、會社所得を二重三重に税して以て個人所得を高さ累進税率に依て税すると權衡を保たし

むるが如き亦其一方法とすべし。

大正九年の改正案は會社所得を二重に税せんとするものにして又個人所得税と權衡を保たしめんとする精神と見ることを得べし、即ち改正案は配當金賞與金を個人所得に綜合して課税するの方針を採ると同時に會社所得の社内に留保する部分に課税することとす、留保所得税なるもの是なり、留保所得税は留保所得の拂込資本金額を超過するや否やに依て區別し、超過せざるものに百分七、五の税率を課し、超過するものに百分十五の税率を課す、又會社所得が資本金額に對し利息八朱を超過するときは其超過金額を以て法人の超過所得とし超過累進税率を以て之を課することとす、超過所得税なるもの是なり、即ち超過所得税は會社所得が資本金額に對し年八朱を超過するときは百分一、一割を超過するときは百分三、二割を超過するときは百分の六、三割を超過するときは百分の十を課す、次に會社が解散したる場合に於て其

清算に依り株主又は社員に分配せらるべき殘餘財産の價格が解散當時に於ける純資産金額(拂込資本金並に各種留保金額)を超過するときは之を清算所得として會社に課す、清算所得税なるもの是なり、清算所得税の税率は百分七、五とす

此の如く改正法案は會社所得に二重に課するの方針を採るが故に現行法に比し、會社所得税を重くし、個人所得税に近づかしむるものと云ふことを得べく、所得税の反社會政策的色彩を淡くすること少しとせず、然れども他方に於て富豪の合法的脱税を防ぐ方法十分ならず、蓋し改正案は配當金に對して源泉課税を廢し個人所得に綜合して課するの方針を採りしも、會社が他の會社の株券を有するときは配當金は之を個人所得に綜合すること能はず、只其會社の總益金の一部を形くるに過ぎざることとなるべく、其總益金より總損金を差引き初て會社所得を得、之を個人に配當するに及て初て個人所得の累進税適用せら

るゝなり、富豪に依て組織せらるゝ會社にありては配當を多くする必要なく、從て社内留保を多くすべし、故に個人所得税の高き累進税率を適用せらるゝこと殆ど稀にして、其留保所得に對しては僅に百分七五を課せらるゝに過ぎず、而して年々の社内留保多ければ多き程、次年度より運用資本金多くなるが故に一定額の利益に對しては利廻減少すべく從て超過所得税は免ぜらるゝか若くは比較的輕き税率を適用せらるゝに過ぎざることゝなるべし、此くして富豪は争て財産管理會社を起し之をして株券を所有せしめ以て脱税を計るに至るべし、是れ改正案の大缺點なり、是に於て衆議院委員會は之を修正し、留保所得税々率を高め其留保所得が拂込資本金の五割に達せざるときは百分の七五、拂込資本金額の五割以上資本金額に達する迄は百分の十五、資本金額を超過するときは百分の三十の税率を適用することゝし、更に超過所得税率を高め、年八厘の利廻を超過するものに百分二、一割の利

廻を超過するものに、百分四、二割の利廻を超過するものに百分八、三割の利廻を超過するものに百分の十五を税することゝなれり、是に至て會社所得を税すること相當に重くなれるが故に富豪が脱税の爲に財産管理會社を起し之をして他の會社の株券を有せしむるも、尙巨額の脱税を爲すこと困難とならざるを得ず、余輩も素より合法的脱税を全然防止せりと謂はず、然れども富豪の脱税を少しにても防止するを得ば、修正案の長所として之を認めざるべからず。

第五 結論

論じ去り論じ來り、余輩は大體に於て我所得税法が漸次進歩し來りたることを認むるに躊躇せず、其改正毎に免税點を引上げたることや、小所得勤勞所得に對して控除査定を行へることや、累進の階級を多くし且つ超過額累進法を採用せる等は其一例とすべし、然れども是れ尙

徹底的にあらず、現行法の缺點に至ては更に甚しきものあり、個人所得に重く税し法人所得に軽く税するは其一なり、配當金賞與金に對し源泉課税方法を採て之を受くる社員株主に課せざるは其二なり、公債社債の利子に對し源泉課税法を採り綜合課税法を採らざるは其三なり、是等は所得税の本質たる普遍性に反し從て又主觀性にも反し一般所得税の本性を毀くるものと謂はざるべからず、其個人所得を税すること重く合名會社合資會社を税すること軽く株式會社株式合資會社を税すること更に輕きは富者を軽く税する所以の一なり、其一ひ會社所得に税し再び配當金に税せざるは富者を軽く税する所以の二なり、公債社債の利子を免税し若くは軽く税するが爲め名ばかりの資本利子税の外所得税なきの結果となれるは富者を軽く税する所以の三なり、由來所得税は主として富者に課する税なるに我國の所得税は富者に軽く課するの税たるなり、是に於て余輩は我國現行所得税法を以て社會政策に

進行するものなりと斷せざるを得ざるなり。

大正九年議會に提出せられたる改正案並に其修正案は更に免税點を引上げ、勤勞所得の控除歩合を多くし、小所得者が老者幼者不具癱疾者を有する場合に其所得中より特別控除を爲し、中流以下の所得者に對する累進税率を低くし、百萬圓以上の所得者に對する累進税率を高め以て社會政策的色彩を濃厚にせんとするのみならず現行所得税法の缺點を補はんとするもの少からず、法人所得を重く課せんとして留保所得税、超過所得税清算所得税を新設し而も又合名、合資、株式、株式合資の諸會社を同一に律せんとするは其一なり、配當金賞與金に對し源泉課税方法を廢し綜合課税方法を採らんとするは其二なり、法人が公債社債定期預金を有する場合に其利子に對して第二種所得税を徵する外尙其利子を他の法人所得に綜合して課税せんとするは其三なり、是等は富者に軽く課して怪まざる現行法の反社會政策的傾向を轉回し

て之を社會政策的に立て直さんとするものにして、非常なる進歩を示すものと謂はざるべからず、然れども個人が公債社債、定期預金を有する場合は第二種所得税として之に源泉課税を爲し之を他の所得と綜合して課税せざるは、一般所得税の普遍性主觀性を毀くるのみならず社會政策的課税主義を徹底せしめざるものと評せざるを得ず、法人所得税は從來に比し重きを加へ來ること疑なしと雖ども尙個人所得税に比して輕きを免れず、個人所得税の累進税率は中以下に於て多少緩和せらるると雖ども、尙累進等級少きに失し税率高きに過ぐ、免税點も尙之を引上ぐるの必要あるべく小所得に對する控除科目は更に擴張増加するの必要あるべし、是等は改正案修正案の企て及ばざりし所、之を他日の改正に待つの外なし。是等の改正遂げられれば我所得税は普遍性主觀性に缺くる所なき一般所得税たることを得るのみならず、社會政策の要求を十分に充たすものとなるべきなり。

大正九年三月七日印刷
大正九年三月十日發行

社會問題と
財政奥付
(定價) 上製金四圓五十錢
並製金四圓二十錢

著者
發行所

京都市上京區吉田町下大路五十八番地
小川郷太郎

印刷者

東京市京橋區加賀町九、十、十一番地
大谷仁兵衛

印刷所

東京市外北品川宿袖ヶ崎四六九番地
帝國地方行政學會印刷所



發行所

東京市京橋區加賀町
京都市三條通御幸町

帝國地方行政學會