

634
238



3

0030975-000

634-238

税の過・現・未

田中秀吉・著

甲文堂書店

昭和8

AEB

この著作物は、著作権者不明のため、著作権法
第67条の規定に基づき、平成12年5月15日
付けで文化庁長官の裁定を受け使用するもので

725

田中秀吉著

税の過

・現・未

甲文堂書店



序 文

國民から多くの關心を持たるべき筈でありながら比較的等閑にされて居るものに財政問題がある。就中租税の如きは國民生活に極めて緊密な關係を持つものでありながら、これに關する研究は元より、これを理解することに努める事すら殆ど忘れられて省ざる者が甚だ多い。加之、偶々學究的にこれを研究する者があるとしても、其多くは實際に疎く、實務に携る者の多くは理論的研究を欲けるために理想に乏しい恨みがある。

田中秀吉君は租税の實務に携ること既に久しく其間租税理論の研究を勵んで今日に到つた眞摯なる青年學徒であり且又實際家で

ある。即ち日常接衝しつゝある租税の實際を學的理論の俎上に置いて、これに研究批判のメスを振ふたものが本書であつて、自然本書が租税の實際を述ぶることに於て詳細を極め、其將來即ち理想を説くことに於て餘すところなきは決し偶然ではない。

殊に今日の如く國家非常時に際し、税制の改革が輿論の焦点たらんとするとき、本書の如きは政治家に指針を示し、學徒に資料を供し、實務家に理想を與ふる必讀の良書といふも過言ではない。敢て江湖に推獎する所以である。

昭和八年三月

關西大學經濟學研究室にて

森 下 政 一

自 序

思索生活の第一頁を記録するものとして本書を世に問ふに至りたる事を誠に感謝するものである。

處でこの著をなすに至りたる動機については種々原因が存するのであるがその主たるもの四項を掲げて自序としたいと考へる。その一は、税界に身を籍くに至りたるより僅か十二年の浅い經驗であるがその短期間に於てさへ租税法並にこれが解釋の上に相當矛盾を發見するのである。即ち租税の分配の問題は申すに及ばず、理論及手續上に於てもかなり多くの不合理がその儘となつてゐる。故に實務家として又若き一學徒として卒直にこれ等を觀察し、尙各税目に亘りこれが改廢に對する私見を提案するといふ事も亦職務に忠なる所以であり、私

達は單に事務を取るこののみが國家に負ふ義務ではないと信するが故にかなり
膽に記大述したいと考へた。その二は、元來租税は歴史的に發達したものなれ
ば内外に於ける沿革的研究を發表する事が是非必要と思つたのである。その三
は諸外國就中五大強國たる英、米、獨、佛、伊に於ける立法例を掲げ参考に資
せんとした。申す迄もなく各國家に於ては風土習慣を異にする如く租税法につ
いても存立上種々の理由がある。然し近世各國家に於ては、政治、財政、經濟
各機構もほゞその軌を一にし、従つて諸外國に於ける法の改廢も決して忽にす
る事が出来ない事情にある。故に大藏省發行の「各國租税制度講義案」を基礎
として研究し特に項を設くる事とした。蓋し我國現行法と比較對照さるゝが有
益と考へたからである。その四は、國民生活中最大關心事たる税の問題につい
て大部分の人が余りにも冷膽であり就中將來の税制といふ点については、政治
或は經濟問題に對してはかなり熱心な人でもこれが調査研究がなされないので

はないかと思はれる。故に税の過去、現在並に將來と三段にこれを觀察し、而
して來るべき税制に對する基礎知識を練りたいと考へたのである。

終りにのぞみ絶へず鞭撻と指導を與へられたる關西大學教授森下政一氏、大
阪商科大學教授小山田小七氏、（兩氏共卒業論文の檢閲に多忙なる中を御割き
下さつた）商學士藤谷謙二氏大藏屬城島豊氏、發行に當りては佐藤繁氏、印刷
者増田一美氏の温情を茲に感謝して止まない。

昭和八年三月

田 中 秀 吉

税の過・現・未目次

第一編 緒論

一 財政法をつくれ……………	一
二 租税の概念について……………	二四
三 租税体系について……………	一八
四 税率について……………	三
五 犯則處分について……………	二五
六 完全な調査機關がほしい……………	二七
七 結論にかへて……………	三〇

第二編 各論

目次

第一章 第一種所得税

- 第一節 諸外國に於ける沿革……………三七
- 第二節 諸外國に於ける現行法(米、獨、佛、伊)……………四〇
- 第三節 我國に於ける沿革……………四三
- 第四節 我國に於ける現行法……………四五
- 第五節 現行法は何處へ行く……………五一

第二章 第二種所得税

- 第一節 諸外國に於ける沿革……………六一
- 第二節 諸外國に於ける現行法……………六二
- 第三節 我國に於ける沿革……………六二
- 第四節 我國に於ける現行法……………六三
- 第五節 現行法は何處へ行く……………六五

第三章 第三種所得税

- 第一節 諸外國に於ける沿革……………六九
- 第二節 諸外國に於ける現行法(英、米、獨、佛、伊)……………七四
- 第三節 我國に於ける沿革……………七五
- 第四節 我國に於ける現行法……………七七
- 第五節 現行法は何處へ行く……………七九

第四章 地 租 法

- 第一節 諸外國に於ける沿革……………一三九
- 第二節 諸外國に於ける現行法(英、米、獨、佛、伊)……………一四一
- 第三節 我國に於ける沿革……………一四三
- 第四節 我國に於ける現行法……………一四八
- 第五節 現行法は何處へ行く……………一五〇

第五章 營業收益税

- 第一節 諸外國に於ける沿革……………一五七
- 第二節 諸外國に於ける現行法(英、米、獨、佛、伊)……………一六四
- 第三節 我國に於ける沿革……………一六七
- 第四節ノ一 我國に於ける現行法(個人)……………一六九
- 第四節ノ二 我國に於ける現行法(法人)……………一七三
- 第五節 現行法は何處へ行く……………一七七

第六章 資本金子税

- 第一節 諸外國に於ける沿革……………一八三
- 第二節 我國に於ける沿革……………一八五
- 第三節 我國に於ける現行法……………一八六
- 第四節 現行法は何處へ行く……………一八七

第七章 相續税……………一九三

- 第一節 諸外國に於ける沿革……………一九三
- 第二節 諸外國に於ける現行法(英、米、獨、佛、伊)……………一九四
- 第三節 我國に於ける沿革……………二〇三
- 第四節 我國に於ける現行法……………二〇四
- 第五節 現行法は何處へ行く……………二一五

第八章 鑛業税……………二二一

- 第一節 諸外國に於ける沿革……………二二一
- 第二節 諸外國に於ける現行法(英、米、獨、佛、伊)……………二二三
- 第三節 我國に於ける沿革……………二二六
- 第四節 我國に於ける現行法……………二二九
- 第五節 現行法は何處へ行く……………二三三

第九章 登録税……………二三五

- 第一節 諸外國に於ける沿革……………二三五
- 第二節 諸外國に於ける現行法(英、米、獨、佛、伊)……………二三六
- 第三節 我國に於ける沿革……………二三八
- 第四節 我國に於ける現行法……………二三九
- 第五節 現行法は何處へ行く……………二四〇

第十章 兌換銀行券發行税……………二四三

- 第一節 諸外國に於ける沿革……………二四三
- 第二節 諸外國に於ける現行法(英、米、獨、佛、伊)……………二四五
- 第三節 我國に於ける沿革……………二五〇
- 第四節 我國に於ける現行法……………二五七
- 第五節 現行法は何處へ行く……………二五九

第十一章 酒税……………二六三

- A 酒造税……………二六三
- 第一節 諸外國に於ける沿革……………二六三
- 第二節 諸外國に於ける現行法……………二六六
- 第三節 我國に於ける沿革……………二六七
- 第四節 我國に於ける現行法……………二七〇
- 第五節 現行法は何處へ行く……………二七七

B 酒精及酒精含有飲料税……………二八四

- 第一節 諸外國に於ける現行法(英、米、獨、佛、伊)……………二八四
- 第二節 我國に於ける沿革……………二八八
- 第三節 我國に於ける現行法……………二八八
- 第四節 現行法は何處へ行く……………二九四

C 麥酒稅

第一節 諸外國に於ける現行法(英、獨、佛、伊)……………三二一

第二節 我國に於ける沿革……………三二四

第三節 我國に於ける現行法……………三二五

第四節 現行法は何處へ行く……………三二八

第十二章 清料飲料稅

第一節 諸外國に於ける沿革……………三二五

第二節 諸外國に於ける現行法(英、米、獨、佛、伊)……………三二六

第三節 我國に於ける沿革……………三二八

第四節 我國に於ける現行法……………三三〇

第五節 現行法は何處へ行く……………三三三

第十三章 砂糖消費稅

第一節 諸外國に於ける沿革……………三三七

第二節 諸外國に於ける現行法(英、米、獨、佛、伊)……………三三〇

第三節 我國に於ける沿革……………三三二

第四節 我國に於ける現行法……………三三五

第五節 現行法は何處へ行く……………三三六

第十四章 織物消費稅

第一節 我國に於ける沿革……………三七一

第二節 我國に於ける現行法……………三七三

第三節 現行法は何處へ行く……………三七六

第十五章 取引所營業稅及取引稅

第一節 諸外國に於ける沿革……………三八一

第二節 諸外國に於ける現行法(英、米、獨、佛、伊)……………三八三

第三節 我國に於ける沿革……………三九〇

第四節 我國に於ける現行法……………三九二

第五節 現行法は何處へ行く……………三九六

第十六章 印紙稅

第一節 諸外國に於ける沿革……………四〇一

第二節 諸外國に於ける現行法(英、米、獨、佛、伊)……………四〇三

第三節 我國に於ける沿革……………四〇四

第四節 我國に於ける現行法……………四〇五

第五節 現行法は何處へ行く……………四一〇

第十七章 骨牌稅

第一節 諸外國に於ける沿革……………四一五

第二節 諸外國に於ける現行法(英、米、獨、佛、伊)……………四六六

第三節 我國に於ける沿革……………四六八

第四節 我國に於ける現行法……………四六九

第五節 現行法は何處へ行く……………四七三

第十八章 狩獵免許税……………四三五

第一節 諸外國に於ける沿革……………四三五

第二節 諸外國に於ける現行法(英、米、獨、佛、伊)……………四三五

第三節 我國に於ける沿革……………四三七

第四節 我國に於ける現行法……………四三九

第五節 現行法は何處へ行く……………四四一

第十九章 噸 税……………四四三

第一節 諸外國に於ける沿革……………四四三

第二節 諸外國に於ける現行法(英、米、獨、佛、伊)……………四四四

第三節 我國に於ける沿革……………四四五

第四節 我國に於ける現行法……………四五八

第五節 現行法は何處へ行く……………四六一

第二十章 關 税……………四六三

第一節 諸外國に於ける沿革……………四六三

第二節 諸外國に於ける現行法(英、米、獨、佛、伊)……………四六五

第三節 我國に於ける沿革……………四八四

第四節 我國に於ける現行法……………四八五

第五節 現行法は何處へ行く……………四八八

第二十一章 間接國稅犯則者處分法……………四九五

第一節 諸外國に於ける沿革……………四九五

第二節 諸外國に於ける現行法(英、米、獨、佛、伊)……………四九六

第三節 我國に於ける沿革……………五〇六

第四節 我國に於ける現行法……………五〇八

第五節 現行法は何處へ行く……………五二二

第二十二章 國稅徵收法……………五一五

第一節 我國に於ける沿革……………五一五

第二節 我國に於ける現行法……………五二三

第三節 現行法は何處へ行く……………五三三

税の過・現・未

緒論

以下七項目は緒論とせず、之を獨立の論文とすべきでなからうかと考へたのであるが、後章私案の前提として豫めお讀み下さるが便宜であると思われたので前に掲げて緒論とした。

一 財政法をつくれ

租税は各國家に於て重要な財政収入の源となつて居る。之には永き歴史を有するものであり、従つて存立上種々の目的を持つものであるが就中純財政的目的を第

財政法をつくれ

一にあげねばならない。

そこで如何にして此の目的を達成するかといふ問題となると茲に二つの重大なる要素を發見する。即ち先づ税の源となるべき財界の健全といふ事が第一であり、その二は財界の發達を阻害することなく如何に合理的に税を徵收して行くかといふ点である。處で私は右の内後者につき實務家として卒直に之を觀察したいと考へる。

我國が文化的國家形態を構成するに至りたるはこゝ約半世紀に屬し、此の短期間に於て斯の如き諸制度の完成をなしたるは我國民性の然らしむる處とは云へ、諸外國の制度を採用し之を適宜に取捨選擇したる結果であると云ふ事については一点の疑もない、然し之を細密に研究するに於ては相當の缺陷を包含するものである。

現行租税法に於てもその例にもれず租税理論上、租税体系上精密なる税の分配をなし、而して擔税能力の捕捉といふ点につき何等遺憾なきが如くに裝へども、事實は之に反し完全とは申されないのみならず手續の上に於ても多少の遜色を持つとい

ふ事は否定出来ない事と思はれる。例へば第三種所得税に於ける税率に關する規定の如きもその法制中に包含され、英國に於ける財政法のその如き規定なく、各獨立の法制に變更なき限り税率が年々變更を來す場合は絶対にないのである。

此の課税方法は税負擔が他動的に年に依り増減を生ずる事なく一見公平であり、又政治的にも納税義務者に一種の安心を與へるものである。けれ共他日の増税の爲に税の徵收を手控へ、又その反對に多額の歳入を國庫が得んとし、所謂非常時に於ける効果は英國に於ける財政法には到底及ばないのではないかと思はれる。

税が國家國民の生活に及ぼす影響の重大なるに鑑み、法の改正或は新設には爲政者に大なる努力と、勇氣を要求し、爲にその時機を失し、或は制定さるゝも租税理論の要求が蹂躪され、反つて有害なる結果を與ふるが如き場合さへある。特に増税を要すべきとき等に於ては、税負擔者の反對も當然と云ふべく中々制定が困難である。例へば一昨年に於ける配當所得の源泉課税問題につき商工會議所、實業家、其

の他政治家の総動員のあの騒々しさが雄辯に之を物語るものである。

しかし税負擔者の反對のあると非ざるに係らずいやすくも擔稅力を有する場合には國家及公共團體は稅の徵收をなさねばならないものであり、要は國家の費用を誰がどう云ふ方法を以て負擔するか……換言すれば擔稅能力を有する者から國家及公共團體が必要とする費用を如何に合理的に徵收するかといふ事である。

處がその手段の巧拙に依りて全く異りたる結果を生ずるといふ事は事實である。従つてこの方法が最も効果的であるかといふ問題が重要性を持つに至るは云ふ迄もない。

そこで私は稅の性質上、又財政上から最も重要な現行第三種所得稅の徵收方法を變更して英國式の財政法に基き年々稅率を決定して行く事が効果的だと考へる。何故なら増稅する場合でも、減稅の場合に於ても、その國民の經濟機構に適合して迅速に税負擔を命ずる事が可能であり、又非常時に於ける財政的效果をあげ得る点

に於ても之を望まざるを得ないのである。

或人は我國の如く政黨が無駄な金を費したがる國に於ては財政法よりも先づ政黨の改革が必要である。假りに財政法を制定しても政治機構がこの儘では必ず弊害が生ずるであらう、即ち右の方法に依るならば減稅よりも増稅の機會を多くし結局國民の税負擔は益々加重されるばかりであると憂へて居る。併し私は一步進んでかうみてゐるのである。我國に現在英國式の徵收方法が實施されてゐると假定しても昭和八年度豫算に於て増稅する事は困難であつたと。(之は獨り第三種所得稅のみに限らない)

大新聞や或る一部の論者は、租稅收入が僅に七億圓に低下してゐる際なれば(現に七億圓を割つた)せめて赤字公債の利拂でも増稅したらどうかと勸告してゐる。財政理論の要求上かくの如き赤字を生ずる場合増稅をするか歳出を極力緊縮するかの方法が當然提案されるといふ事は何等疑ふ余地はない、しかし右の二つの案が

何れも國家國民の爲に何等の實益も齎されないといふ事は近時各國家間に於て試験済のものである、しかし最も共鳴者の多い前説を妥當として本問題を再吟味してみよう。そこで僅か七億圓に租稅收入が低下してゐるといふ点に付いて之の事實を分析してみる必要を私は指摘したい。即ち(一)此の減少したる數字は現行稅制上よりみたる國民の經濟力の減少の意味するものなるも國家に恒久的財源を得るといふ理由の下に更に増徴せよといふ場合と(二)現行稅制上よりみれば減少せるも現行稅制に於て捕捉し得ざる收得に於ては増加し若しくは増加せざる迄も相當存在せるを以て之に稅せよといふ場合と(三)大体に於て捕捉しつゝあるも、賦課手續が寛大なる爲め大納稅者の内には有らゆる巧妙なる方法を以て稅を免れ結局中産階級以下のものゝ失ふ稅が主となりてかゝる結果を生ずるものであり、且つ永年輕き負擔に馴れたる上層者に此際重き負擔を命せよといふ三つの觀察がなされて居る様に思はれる。

以上三つの論点中何れも一部の眞理を含めるも我國に於ける租稅の分配及課徴の

現象を完全に證明するものではない。

つまり現今は上層者も下層者も減收と、生活苦に喘いで居るのだといふ觀方が適中して居るのではないかと思はれる。即ち未曾有の不況に直面せる事なれば、閑靜な別莊に骨董をいぢる重役の心中も平靜ではなからう、又社會上その逆の立場にある勞働者、俸給のみに依つて家計を支へるサラリーマン及び全人口の六割を占める農民の實生活をよく觀察するならば、可哀そうに子供迄憂鬱である。

私は實務家として峠にたちて納稅者がこの坂を上つてくると假定して話を進めてみたい。その道には美しい花が咲いてゐる、しかし現今の彼等は極度に疲勞し、一本の草花をも摘み取る餘裕を事實上持たない。無論他人の手を引き又は後から押してやるだけの餘力は持ち合せないのではないかと思はれる。

つまりこれ以上の荷がかゝれば滑り落ち行くといふ切破詰つた破目ではなからうか。

そこで今彼に一貫の荷を背負はす事は惨酷である。けれども、彼は永久に此の荷を背負ふ事を拒絶するものではない。

此の理由が私に増税論に對し反對の立場に立たしめるのである。従つて現在の赤字は特別會計として置き、他日景氣が上向くに從ひ優先的に之を整理すれば國民經濟に苦痛を與へずその目的を達成するといふ事が出来るといふ事を確く信するものである。

過日田川大吉郎氏は東洋經濟新報に書を寄せ（第一五三〇號、昭和七年十二月十七日發行）國家財政上より公債の償却の困難若くは不可能なる所以を史的に論せられてゐるが、整理出来ないといふこと、之を爲さないといふ事はまつたく異りたる原因並に内容を有するものにして、過去に於ける多くの國家の爲したる方法は後者に屬するものではなからうか。

私は財政當局に誠意と努力とを有する場合之が不可能なりとは考へない。従つて

國家財政上の改革も一營利會社の整理改革と何等その根柢に於てかはりはないのではなからうかと考へるときさへあるのである。しかし何れにしても動機が正しく又その時期を得ねば兎角成功出来るものではない。

今日疲弊困窮せる國民に財界がこの實狀である限りこれ以上の税負擔を命ずる事は生活權の一部を奪ふに等しいものであり享樂財に非ざるものを奪ふといふ事は税の性質上絶対に出来ない事柄に屬する。且つ國民に於ても税なるものは收得の全部を沒收するものでなく其の一部分に過ぎない事を理解してゐる。而して此の一部分を割く事を公民として義務なりと解してゐるのであるから全く増税は其の時機でないといふことが明となるのである。

然し今日の如くより多くの税収入を國家及公共團體が必要とするとき程原則として民衆に擔税力が乏しくなつて行く傾向がある。丁度天秤棒の一方に重き税を徵收してつり下げると反對の國民經濟は益々相對的に輕くならざるを得ないのである。

右の如き結果を財政上生ずる場合從來の各國家に於ては増税か、デフレーション政策を以て經濟的並に財政的復興の健全なる方策だと想像し、之を公債に求める事が極度に回避されてゐる。東洋經濟新報(新年号)外人の觀たる日本及財界欄に於ても上智大學教授であるドクター・ヨハネス・クラウス氏は次の様に申されてゐる「政府は九億圓の莫大なる公債を發行するのである夫れはこの公債でも發行しなくては租税負擔を更に加重する事となり、到底やつて行けないと大藏大臣が考へた爲である。だから現在の重い負擔は將來に負はせられ且つ利子支拂の新しい負擔に依つて重荷は愈々加へられることゝなるであらう。問題は解決されたのではない。寧ろ將來に延期されたのであり且新しく加重された要素によつて擴大されたのである」云々。

氏の指摘を受ける迄もなく或る負擔を繰延べたといふ事實について凡ての人が之を認めねばならない。しかし繰延べた場合と、然らざる場合の結果、即ち財界に與

ふる効果については二つの見解と事實が発生するといふ事は疑のない處である。

故に此際生産力に衰退を與ふる事なく漸次之を復興せしめる爲には公債政策に俟つ事が有利であり賢明な策ではなからうか、だから現在は公債で賄ひ一方財政法を制定すると共に不景氣打開策に猛進すべきものである。

無論財政法制定迄には我國税制の根本的改正をなしたる後となすべきは云ふ迄もないが此の個々の問題については以下各章に於て述べ、財政法制定に對する利益の二、三を考へてみたいと思ふ。

(イ) 有史以來曾てない好景氣を人生に與へたのも歐洲大戰であり、有史以來ない悲劇就中不景氣を與へたのも此の大戦である。而して之を時といふ点からみるならば前者は短日月であり、後者は永續し且つ深刻である。

従つて何れの國家と雖もこの問題の爲に惱まされ内閣が倒れ甚しきは、革命が起り誠に寒心すべき状態にある。

我國に於てはかくの如き強度の變化なしとするも財政的にみるならば所謂非常時に屬する。

そこで大戦の慘禍は歐洲程でなく相當惠まれたる國なるにも係らず財政上の苦痛は同様に惱んでゐるといふ事については相當の原因がなくてはならない。

惟ふに之には種々の原因ありとするもその主たるものは歴代内閣に於ける我財政當局の誤りたる政策に因るものである即ち、債務國が債權國となるに千載一遇の好機會を逸して多額の剩餘金は湯水の如く費ひ果し民間に於ても亦同様浮かれて踊り廻る内に元の素寒貧となつて居る。

この不幸なる結果を生じたといふ事は當事者の不注意に基くことは云ふ迄もないが制度上にも多少の缺陷があるのでないかと思はれる。

剩餘金が巨額に生じたる場合、債務を辨濟するか、又は税の徵收を見合せて他日の増税に備へるか、その何れかを當然とるべきであつたのである。

又最近に至つては年々増大せんとする赤字對策、國債對策についても一定の方針さへ立たない状態にあり識者の憂ふる處であるが、これに對しては伸縮自在になり得る財政法の制定こそ望まじきものであらう。

私經濟と云はず公經濟と云はず如何にバランスを立て且つ將來の見透を定むべきかと云ふ問題が最も重大なる事となつてゐる。而して之を出来るだけ簡單に且つ要領を得るといふ事が第一の條件となるのである。

財政法を制定する事がこの條件に適ふものであると思ふが如何。

(四)この制度を創むる事は國民の政治意識を鮮明ならしむるのではないかと思はれる。

即ち最も眞面目な代議士を選出し是等をして第一黨たらしめない場合、民衆の幸福と、社會的平和を攪亂さるゝ虞れを持つ事が事實であるから、勢ひ選舉も嚴肅になる筈である。

租税の手續に過ぎないこの財政法が多年國民の待望したる政治の公明と、進歩を齎すものである事を確く信するものである。

二 租税の觀念について

私は此際租税の觀念上學者間に余り力説されない点につき一言したいと考へる。元來租税は倫理的な基調に立つべきものであり、この目的達成の方法として國家及府縣市町村が、その國民に無償で且つ強制的に徴收する財貨であると説明したる學者もあり、いやすくも徴收したる以上は最大多數の最大幸福の爲にこの財貨が使用されねばならない。處が事實問題として之の間の説明と、尙結果に對する社會の批判が充分になされないのではないかと思はれるのである。

租税の理論的根據に對し義務税を信奉する私達であるが、納税義務者を經濟的立場からみるならば、如何に法律の規定とは云へ、金錢的納附を命せられるといふ事

は明かな犠牲である。購賣力の減退、享樂の削減有形無形の活動の壓迫、され共この犠牲を甘んじて受ける……即ち之を義務附ける事に對しては彼の負擔したる税が國民全体の福祉の爲に使用されるといふ事が前提となつて居る。この前提條件が履行されないならば、彼は租税といふヴェールを着たあるものに一種の搾取を受けた事となるのではないかと思はれる。

私達、税を取るものが常に體驗する事は、税の額が決定する迄はわい／＼云ふ人でも、決定されたら一切吾關せずといった顔をしてゐる。

彼は稅務當局にだけ右の如き態度をとるのではない。更に國の財政についても同様冷淡であるのではないかと思はれる。

例へば或る銀行の爲に巨額の國費が投げ出された、當時その銀行を救濟する事が社會上又産業政策上必要であつたかも知れない。但しその銀行は二三の大商店の爲に大缺損を生じたのであつた。その大商店は又非常な放漫な政策の爲に風船玉の如

くにしぼんで行つた。

つまりその捲添へをくつたのである。

又或地方へ鉄道が敷かれる。之も交通上其他種々の必要上敷設されるのなら問題は無い、しかし之が相違してゐた事が後日明になつても彼は平氣である。

又官立の大學が巨額の豫算を以て就職し切れない學士を盛に造つてゐる。故に特殊の學科のみに止めて通信教授にしたらどうか、此の方法に依るならば一億圓近くの歳出を節約し得るであらうと私は機會ある毎に訴へても之に對する少しの反響もない。

斯の如く彼等はその態度を永年反覆し、且つ將來へも繰越すかも知れない。しかし右の如き人々が法治國の權威上全人口の幾パーセントを占めるかといふ事を問題とすべきであるが、それよりも重大なる事は、かゝる不合理を清算し、租税は最大多數の最大の幸福の爲に費はれるか否かと云ふ事も極めて重大である。

つまり租税の倫理的な要求を強調し、而して税の行衛即ち國費として費はれるといふ事を政治の範圍（廣義の）でなく税の問題として取扱いたいのである。

私はいつも租税はよく拭き立てた障子の様なものだと思つてゐる。

その硝子の表面のみをふき立てゝも裏面を清くふき取らない場合には光線を完全に室内へ送る事が出来ない。

税といふ一枚の硝子の表面には倫理的な要求が必要でありその裏面には税の行衛を厳格に監視せねば、清く貴く費ひ得るものも反つて有害なる結果を與ふるに至るのである。嚴密に云ふならば倫理的な要求が完全に達せられるに至るならば税の行衛を監視する必要は生じない。けれ共現行の複雑なる社會機構上それがなされない爲に問題を生ずるのであるが。

三 租税体系について

租税が社會政策的目的や其の他の理由に基き資産重課の傾向にあり従つて累進税率が益々高まりつゝある。

故に租税の分配の問題若くは納税義務者の經濟的犠牲の問題が重要な意義を有するに至るのである。

我國の租税体系は云ふ迄もなく所得税を中樞とし、**補完税**として地租、營業收益税、資本利子税及家屋税を以て支へ、更に消費並に交通に對し細密に給付能力を捕捉せんとするものである。

そこで一言せんとするのは、右の根幹税と、補完税との觀念についてである。

元來補完税とは根幹税に於て捕捉し得ざる、若くは公平ならざる給付能力を捕捉する事に依りてその存在理由が存するものと理解されてゐる。

此の一大鐵則が現行取扱上に於ては不合理な結果を齎したのである。例へば靜的所得の性質を帶び最も重課すべき銀行預金、公社債、貸付信託等の利子所謂貨幣資本に對する課税が輕微であると云ふ事は大いに考慮せねばならない事柄である。又同種の補完税たる土地、家屋、營業に對する收得に對しては個々の獨立の税制に依り課税され、更に第三種所得税に併合され重き累進税率の適用を受けつゝあるものであり、同種の税質中に於てさへ非常なる不公平な結果を生じ尙俸給生活者と金融資本より生ずる收得者と比較するときは更に甚しい負擔の不均衡を發見せざるを得ないのである。

この不合理はどうしても改正せねばならないものである。

故に私は租税体系上の觀念を訂正する事に依り容易にこの目的を達する事が出来ると思ふ。即ち、營業税、資本利子税、或は消費、交通各税を都度納付し、最後に根幹税、若くは綜合税と稱してもよい税で以て全給付能力を捕捉する。

例へば網に假定すれば補完税と稱する網で以て勝手にかゝる魚を捕へ最後の綜合税は川一杯の網で漏れなく一度捕捉し、この中から法定控除或は免税点以下のものを落して行く。

而して所得税若くは綜合税に於ては二重課税の觀念は絶対に用ひない。無論計算に當りては純収入を客体とするは云ふ迄もない例へば國債の純利子、營業純益、配當の純利益（借入金の利子等控除したもの）つまり手取純益を計算するのである。

この額を目安として税率を乗じて行く方法が眞の擔税力に副ふ所以だと考へる。

處で注意して置きたい事は今迄株式配當金に對しては四割控除を認められてゐたそれに全額が計算される事となる。今迄法人の利益に對しその税額から國債の利子を有する場合に於ては同利子が控除されたるに係す之を控除されない等々の結果として税負擔が高まるであらうと速断される方があるかも知れないと云ふ事である。

現行税率に變更なき場合に於ては課税額が高まる關係上當然税も高くなる筈であ

る。しかし特別に増税せんとするものに非ざる限りそれは私の望む處ではなく、又現行税率を軽くすればそれが全く杞憂であつたと云ふ事が明となるのである。

つまり著者の企圖する處は各人の眞の經濟力を見詰め、飽迄各人の收得せる金の額を對照として平等の犠牲を感じる様に運用する事が正しいと考へるのである。

處でホブソンが主張せる如く擔税能力の算定が剰餘を以て能力と看做すならば問題を生じないが、現今に於ける通説として擔税能力は大体に於て財産及所得とされ、特に所得税に於ては收得中より必要の經費を控除した額を目安として課税する關係上所謂綜合税の實施に當りてはごちらを採用せんとするか、又後者を採用するとしても右の眞の擔税能力の捕捉といふ事も相當確認が困難であらうと言ふ方があるかも知れない然し後章に於て之が可能性を承知されると信するが故に具体的なる方法は省略することとし、只私の提案は根幹税に於て一度擔税能力者に徴税しこの税を以て捕捉し得ざる給付能力を補完税で以て徴收するといふ方法を逆にしたらごうか

と云ふに過ぎないのである。

四 税率について

次に税率につき三つの改正私案を持つてゐる。即ちその一は免税点を有する税目に於ける税率の適用については全部超過額に對してなし尙少額決定者に對しては或る額の控除をなして之を保護する必要がある。

即ち我國現行法中には足を拂つて居ないので。

第三種所得税法の場合について云へば一千二百五圓の所得決定の場合一二〇〇圓以下の金額に對し百分の〇、八の率を、一二〇〇圓を超過する金額即ち五圓に百分の二の率を適用して税を算出するのである。

茲に甲、乙二人の俸給生活者があると假定しよう。甲は一二〇五圓で決定を受け

乙は一一九九圓なりし爲に非課税となつた。處が甲は所得税九圓七二錢、これに附加税三圓四〇錢、(大阪に於ける昭和七年度附加税は本税一圓に付三十五錢である)合計一三圓一二錢となり、所得金額六圓乙より多かりし理由に依り右の如き税負擔となるのである。

之は一例に過ぎないがつまり税率は免税点以上に對し乘じ而して免税点に近き少所得者に對しては一定の税額控除の方法を以て少額納税者を保護する必要があるらうと思はれる。

斯くして右の不合理を速かに訂正せねばならないと思ふ。

その二は、我國の如く財産税其他之に類似する課税を行はざる爲め、前年度に對する財産價值若くは收得の増加に對する課税が行はれない。……又之等の税制が目下の状態からみて實施されさうにもない。故にこの超過額を目安として階級的加算税率を規定してはどうかと考へる。

この理論的根據は、減收、失業、その他社會的不安の中に多くの人達が生活せる際に、前年よりも所得を増加せる事それは社會的にみて非常な幸福と云はねばならない。

そこで之を税せんとするならば階級的な附加税率を規定する必要がある、何故なら一万圓の所得者の五百圓の増加より、十萬圓の所得者の五百圓の増加は兩者の投資力或は經濟力に重大なる差を生ずるからである。左に之を圖表として示さう。

所得決定額	加算税率
¥ 9,000	10.5
8,000	8.5
7,000	7.
6,000	5.5
5,000	4.0
4,000	3.0
3,000	2.0
2,000	1.0
1,200	

(右の所得決定額及び加算税率は云ふ迄もなく假定である)

その三は免税点の規定あるものは税率を現在よりも軽くするか又は、免税点をうんと高める事である。即ち各人の現在の税負擔に増減を生じない事として税率を軽くするのである。例へば營業收益税に於ては免税点四百圓となつてゐるが大都市等に於ては一ヶ月に四百圓位いの純益がなくては普通の生活さへ出來ないではないか故に彼等の營業の状態を税と並行さす爲には、どうしても税率を軽くするより外方法がない。(この事實問題並に實益については各論に於て説明する筈である)

五 犯則處分に就いて

從來間接國税に關する違反事實あるときは、間接國税犯則者處分法に依り之を支配してゐる。

處が特別法としての觀念で凡てを律して行くのではない。例へば共犯關係等の如き普通法の觀念を以て處理してゐる。茲に或る匿名組合の組合員が同組合の事務執

行上受取書一通を作成しこれに印紙税を納付せず交附したる處、收税官吏の發見する處となり、同法第十一條犯として税務署長が通告すると假定する。この場合の犯則主体は全組合員にして、組合員各一人毎に科料に相當する金參圓宛納付すべき旨命じるのである。

これについては相當の反對説もあるがしかし税務當局の取扱並に大審院の判例も一致しこれを適法なる通告とするのである。

惟ふに租税犯の如きその法制あるが爲に違法行爲となるものにしてその法制なき場合に於ては普通法中にある犯罪と異り反社會的行爲と云ひ難く何等社會の公安秩序を紊すものではない。

只その租税法あるが爲である。且又租税法に罰則を設けたる目的は課税物件の侵害を憂へて規定せるものなる限り、之が違反者に對しても法益の侵害されたる限度に於て法の制裁を加ふべきものである。

この場合ならば同法第十一條の規定に基き脱税高の二十倍とし而して之が三圓に満たざるときは三圓として、最高限度を規定するものなれば當然この限度を超過すべきものではない。即ち刑罰と雖も特別法に限り分割し得るものなりとの新觀念を以て三十名の組合員ならば十錢宛を分割して負擔してはどうかと考へる。

以上の如く租税犯に對しては普通法の觀念から獨立し、全く獨自の見解に立つ事が望ましい事ではなからうか。

六 完全な調査機關をほしい

近年に至り税務の民衆化の一端として税務監督局に税務相談所を設け、無料で之が相談に應じ相當の効果をあげつゝある。

之は誠に結構であるが、税の分配並に所得と税負擔の割合等に関する權威ある調

査機關をほしいものである。

現在に於てはこの調査が不完全であり又假りに稍理想に近きものありとするものが發表については相當日月を費し新しい統計を知る事が出来ない状態にあり又統計の性質上からみても新らしいものがなくてはならない。而してかゝる機關は廣く利用される事が望ましい事である。例へば誰にでも照會には無料で答へ又文献の如きは實費で頒布する事が必要だ。

調査事項として特に必要なものは(一)諸外國に於ける租税制度と我國との比較、

(二)世界各國の税負擔の實況、(三)國民所得と税負擔の割合、(四)國税及地方税の割合並に徴收の實況、(五)次ぎに来るべき租税制度に對する研究の發表等々

右の内第二項の如き相當正確な計數を得る事が出来るならば非常に有益な事である。

曾て後藤新平氏が東京市政會館を設立し、有らゆる調査がなされて居り、官設も

結構であるが、特に富豪等が或る財を以て右の如き調査をなされる事も望ましい事である。

私は平常から右の調査が完成して居るならば、税制整理の際に非常に参考になると思ふ。從來の税制整理には先づ新聞が報じる、其から事務當局が調査にかゝる、又多少異りたる記事が新聞に發表される。すると關係團體の陳情がある。之に驚いた政黨がいちり廻り、ひねり焼の茶碗程いびつになつたものが法案として議會に提出されるのである。

こゝまでしても峠にはまだく遠いのである。氣永に同様の質問が出たり中々珍風景を公開してやつこの事で制定される。

以上の如き経過を得ても通過したものはまだ上等の方である。

從來我國に於ては種々の改革案が發表されても恐ろしく歩止りが悪い様に思はれる。

従つて眞實に考へて居る人を裏切り、これが非常な害悪を社會に流してゐると私はいつもみてゐる。

これは全く完全な調査の出來てゐない證據ではなからうか。

或る時も政黨の責任ある人が半世紀も以前に廢止されてゐる税が現行法であるかの如く語るのを聞いて實に驚くのみならず氣の毒に思つた事がある。

私達の實生活に最も深い關係にある税に對する生きた知識を常に得たいものである。

尤も大藏省に於ても調査課があり、多くの調査をなされてゐる趣であるが我々を初め一般には余り利用されて居る事を聞かない。

七 結論に代へて

私が今回の著述をなしたる主たる目的は租税の分配理念と、之が負擔の状態につ

いて靜かに考る機會を與へたいからであつた。

從來我國の所謂指導者達の間に、彼等並に大所得者の税負擔が公平ならざる点、及び非常に過重なる点即ち彼等の言葉を拜借するならば收益率を低下なさしむる原因は我國租税制度上に於ける缺陷なりと指摘するに對し之を反駁し、單に反駁するのみならずその根本的な問題たる税の分配と、計算の基礎に於て大改正を求め、而して正しき税と、正しき負擔を受くる國民であるといふ朗かな融和された將來を待望せん爲に外ならない。

そこで先づ第一に我國の租税制度が彼等有産者全体に對して特に不利益な状態に置かれてゐるかどうかといふ事が問題となつて來るのである。それには現行法中最も彼等を束縛する處の富豪税たる所得税、相続税、資本利子税、第二種所得税が果して過重であるかどうかと云ふ事を検討せねばならない。

これを全体的にみるならば決して過重ではない。何故過重でないかと云へば、年

々彼等がその過重なりと稱する税を支拂ひても尙、富を蓄積し、新なる投資力を増大しつゝあるではないか。只彼等有産者階級中負擔の過重に泣くものありとすればそれは一部の高等俸給生活者即ち會社重役の中に多からう。彼等は相當無理をして會社の株を持ち、その反對に配當金と、重役報酬とを第三種所得に計算され累進税率の適用を受けつゝある。しかしそれとても大した事もないのであるが………例へば配當にしても七分の配當が五分に低下すると云ふが、大体日本の資産家は利廻の高いのに馴れて居るのではなからうか。英國の如きは當座預金は無利子だし、今回發行の戦時公債の如き僅かに三分足らずではないか。

しかし、何れの國にしても眞の資本家は余り表面に立たない様に思はれる。所謂高等俸給生活者及び名譽職業の人々の團体的主張若くは個人的意見が有産者全体の利益を代辯せるものなるかの如く發表され、而して之等の意見を最も權威あるものゝ如く解し又解され易い立場にある。

しかし右は全部の有産者の聲として私達は是認する事は出來ないのだ。何故なら右の階級中に於ても眞の資本家と、所謂高等俸給生活者との負擔力に既に強弱があるからである。

私の今回主張する眞の擔稅力の捕捉法、………これに依るならば各人の持つ負擔力を數字で以て指示し、之を階級附ける事が可能なのである。

第二に云はんとする處は、日本人は税よりも無駄な支出を平氣でする場合がかなり多い様に思はれる。更に支出の振り合には恐らく冷淡であるかの如くである。

例へば英米人の如く政治教育や、其の他の社會事業等に寄附を好まない人でも、自己の衣食住は華美を盡し、又更に悲しむべき事は不道德な方面への支出も平氣でなし、家庭生活の根柢に大缺陷を生せしめてゐる。

これは大阪の新町といふ廓での話である。某知事は舞子上りの美妓をとらへて、一体お前達の一ヶ月の費用はどの位必要かと聞いた。處が彼女は「旦那は千五百

圓では足りませんやろ」と云つた、之を聞いた知事は長鬚をしごき天を仰ぎ嘆息之久しきものがあつたと某新聞は報じた。

ところで某知事の年俸は十七、八歳の子供藝者の三、四ヶ月のお小遣にも足りないからであつたかごうかは知らない、又彼女はごうしてこの多額の金を消費するかどうかも勿論知らない。只之を聞逃せないのはかゝる多額の金を彼女の爲に奉納する人があると云ふ事と、その人はどんな階級に属する人であるかと云ふ事である。それは我々の様な貧乏書生ではなからう、何故なら私と同俸給者であるならば食はず飲まずで二十三人集らねば彼女の一月のお小遣を支出する事が出来ないからである。

無論私は我國の有産者即ちかゝる生活者也とは申さない。けれ共社會的に知名であり、物質的に優越の地位にあるもの程、性に對する感情が濁り、之を平氣で反覆する場合さへある事はたしかに事實である。

尤もかゝる行爲は私事中の私事ともいふべき事であるが故に之を社會的にみる事が既に誤まつて居るのではないかといつて了ふなら問題は無い。

しかし靜かに社會現象を見詰むるとき、我々の生活をして最も清く、正しくなす事が極めて必要であり且つ經濟的にも僅か一錢の金も無駄を避け有効に活動さゝねばならない事を染々と意識せざるを得ない。

斯くして合理的な基礎に基き活動したる儲に對しつまり眞の收得額に對し税を負担せしめ、又喜んでこの負擔を受けると云つた氣持と、生活を持ちたいと切望せざるを得ない。

この嚴肅なる氣持が大なる國家の原動力となると信ずるから。



各論

第一章 第一種所得稅

第一節 諸外國に於ける沿革

法人と雖も法律上一個の人格を有する限りこれが收利に對して納稅義務を命ずることは誠に當然な事である。但し一國の歴史並に還境に依り凡ての國家がこれを規定してゐるとは申されない。大体列強中に於ては之を三つに區分する事が出来る。即ち(一)獨立の納稅主体を認める國は日、米、獨にして(二)之を非とせる國は英國である(三)又名稱は所得稅とせるも我國の如き第一種所得稅の觀念の中に入らないのは佛

の商工業所得税、伊の動産所得税をあげる事が出来る。

そこで法人にかゝる納税義務を課するに至りたるは大体何年頃であらうか。

ドイツに於て最も早く資本主義的國家として發達したるザクセンでは一八七四年所得税を補完税として考案し、而して一八七八年以降には、國家の基本租税となつた事に就いては歴史の証明する處であるが、一八七四年即ち所得税制定當時より法人を獨立の納税主体と認め課税したとは思はれない節がある。

しかし一九世紀初めより二十世紀にかけて法人税も相當有力なる税源であつた事については種々の文献がある例へばナヒムソン財政學中にも次の如き記事がある。

「我々は法人の租税をも忘れてはならない、それは一九一一年に四千七百九十万マルクに上つたのである云々」(一八七頁)(この數字はプロイセン國のである)

次に米國に於ける本税の沿革を知る事も極めて興味ある事なのでこれを記述することゝしやう。

米國に於ては一九〇九年「會社税」を草案したのである。處が高等法院は憲法違反なりとこれに判決を與へて實施さるゝに至らなかつた。それは同國憲法に、「租税は各洲の人口に比例せざるべからず」との條項がある爲であつたが租税理論の要求と政治狀勢はこれを許さず、一九一三年遂に大統領「ウイルソン」氏は憲法改正案を議會に提出し、その同意を得て憲法を改正し、こゝに所得税法の成立を見るに至つたのである。但し大國中英國のみはこれに賦課しないのである。その理由としてこの寛大なる取扱に依り法人企業を刺戟せんとするものであるが税を研究せんとするものにとつて見逃がす事の出来ないのは、法人税の爲に支拂はざるも個人所得税に於ては重課され、相當收益率を低下なさしめ全所得と税負擔の割合が他國にみられない過重なものであるといふ事である。従つて英國の政治狀勢として法人税の實施に反對する理由並に効果については相當の研究の必要ある事はいふ迄もない。而して米國は申すに及ばず獨逸其の他の國家に於ても本税は財政上相當重要なる

割役を演じつゝある。

第二節 諸外國に於ける現行法

1 米 國

本税の課税客体は法人の利益総額である。

現行税率は百分の一三、七五であるが一九二八年迄は百分の一三、五なりしも同年に百分の一二に輕減し、一九二九年更に百分の一に減税せしも一九三〇年歳入不足の爲め再び百分の一二に改正され、更に一九三二年歳入法に依り世界の耳目を集めつゝ十一億一千八百万弗といふ増收を齎すべき一大増税案が可決され、その結果として本税の税率も百分の一三、七五に改正されたのである。

我國の第一種所得税と異なる点は免税点並に控除額を認むる處にある、即ち二〇〇〇弗以下の利益額なる場合之を免税し、所得二五〇〇〇弗以下なるときは所得額よ

り二〇〇〇弗を控除するのである。

又法人の課税所得中には他の法人より受けたる配當は之を加算しないのである。

2 獨 逸

本税の課税主体となるものは個人所得税と同様、一般的納税義務者と、限定的納税義務者とより成る。即ち前者は營利會社、其他私法上の一切の法人並に財團であり、後者は其の住所並に主たる事務所を外國に有する法人及財團等にして、何れも獨逸國內に於て取得する所得である。

所得の觀念並に取扱は個人所得税と同様であり（第三章に於て説明の筈）従つて原則として個人所得税の規定を類推適用するのである。

税率は其の法人の種類に依り百分の一〇乃至二〇である。（營利會社に在りては百分の二〇）

3 佛 國

第三種所得稅に於て詳細に説明しよう。

4 伊 國

前同様の理由に依り省略

第三節 我國の沿革

我國に於て所得稅の施行されたるは明治二十年勅令第五號を以て嚆矢とする。但し當時に於ける斯稅執行は中央に於て行はず府縣知事郡區長が管掌し、而して課稅方法としては總ての所得を綜合して個人に課稅し、法人に對しては課稅しなかつたのである。處が經濟事情の變化と、日清戰爭後の政治情勢は遂に巨額の國費を要求し、茲に明治三十二年法律第十七號を以て新に所得稅法を制定し、且つ所得の種類に依り第三種に區分して稅する事となり、第一種を法人の所得として賦課する事となつたのである。

右の如く明治三十二年より現今に至る變遷の跡を辿るならば幾多の改正を經たるもその多くは稅率の改正である（明治三十七年法律第三號、明治三十八年法律第一號、大正二年法律第十三號、大正七年法律第五號）但し本稅の沿革を財政的立場就中租稅學的立場からこれを觀察するならば興味ある四つの事實を指摘する事が出来る。その一は、我國狀は近代文明の吸收に余日なく且つ産業部門に於ては工業的發達の必要に迫られ、従つて資本を集中しこれが開發に當る事が最も緊急とされ、國家としてもより寛大なる取扱を法人の上に加へねばならなくなつた。これ即ち配當金に對する源泉課稅を認めざるを得なかつた理由である。

右の源泉課稅とは、第三種所得稅を課せられたる法人より受くる配當金には所得稅を課せずといふ取扱である。更に明治三十四年法律第十七號に於ては法人より受くる「割賦賞與金」に迄その範圍を擴張し、配當並に賞與金に對しては第一種所得稅のみを課し第三種所得稅の累進稅率の苦痛から免らしめ、各人の株式投資を刺戟

しかくして法人企業の發展を期せんとしたのである。然して右の寛大なる制度は驚く勿れ大正九年迄繼續されたのである。

その二は、國債に對する取扱である。即ち明治四十二年法律第七號を以て國債政策上國債の利子には所得稅を課さない事となつた點である。

その三は、大正二年に至り日露戰爭の際非常特別稅として制定した本稅を永久稅として制定し、且つ從來法人に加へたる保護的政策は遂に個人的企業を法人化する者次第に多くなるに至り所謂保全會社に對する稅率を別個に設けねばならなくなつたといふ點である。(同族會社に對しては大正十二年にも改正があつた。)

その四は最も重大なる改正であるといふ事が出來やう。即ち大正九年法律第十一號に基くものにして、第一種所得稅を、甲、乙、丙、丁、戊の五つに分ち、且(一)内地會社が社内に留保する所謂留保所得(二)利益が純資産金額に對し年一割以上の利廻となつた場合に超過所得を(三)更に法人の解散、又は合併に依る清算所得に對し稅す

る事となつたのである。尙從來會社合併の場合に於て未決定に屬する被合併會社の所得については徵收の方法なかりしを合併會社は被合併會社に對する總ての所得につき納稅義務ある事となし茲に第一種所得稅は面目を改め他面歐洲大戰に刺戟されし會社企業の發達と相俟ち、我國財政上有力なる財源を國庫に與ふるに至り従つて納稅人員の如きも年々増加の傾向にあるのである。(現行取扱は大正十五年の改正)

第四節 現行第一種所得稅

(一) 意義

本法の納稅主体となるのは自然人ではなく法人である。

而して課稅なし得る法人は所謂商事會社と之に準すべき營利法人である。

第一種所得稅は右の法人の各事業年度に於ける利益金額に依るべきものであるが該純利益中より所得稅法或は他の特別の法律に依り非課稅又は免稅の規定を設けた

るを以て之等を控除せしものが所謂法人の課税所得となるのである。

課税所得は之を（甲）普通所得（乙）超過所得（丙）清算所得の三種に分類し、更に内國會社と外國會社に分てば

- 各決算期毎に……………甲、普通所得
- 内國會社
 - 乙、超過所得……………合併又は清算の際
 - 丙、清算所得
- 各決算期毎に
- 外國會社
 - 甲、普通所得
 - 乙、超過所得

右の如く各決算期毎に課せらるゝ普通所得及超過所得は内國會社も外國會社も同様課税を受けるものであるが、清算所得は内地會社のみ課し、外國會社にはこれを課税しないのである。それは清算所得の性質上、内地分として存在すべき筋合のものではないからである。

つぎに本所得を構成する普通、超過、清算の各所得の意義を簡單に説明しよう。

(一) 課税物件

1 普通所得

普通所得とは、法人の各事業年度に於ける次の金額を謂ふのである。

- イ 保險會社以外の會社……………總益金から總損金を控除した金額
- ロ 保險株式會社……………利益金
- ハ 相互保險會社……………剩餘金

(法第四號)

2 超過所得

超過所得とは、所得税法第五條に規定されたる處にして「課税スヘキ普通所得中課税所得ノ基本タル資本金額ノ年一割ヲ超過スルトキハ其ノ超過金額云々」とあり、法人の各事業年度の普通所得中其の資本金額に比し年百分の十の割合を以て算出し

たる金額を超過する金額を謂ふものにして即ち保險會社に在りては總收入金額より總支出金額を控除したる利益金額又は剩餘金、其の他の法人に在りては普通所得中非課税所得を有するものは之を控除し、所得税を課すべき所得にして資本金額の一割以上を超過する金額に課するものである。

3 清算所得

清算所得とは、法第十一條に示す處にして法人が解散したる場合に於て其の殘餘財産の價格が、解散當時の拂込株式金額又は出資金額を超過するときは、その超過金額を以て法人の清算所得とするのである。

法人が合併したる場合に於ては、合併によりて消滅したる法人の株主又は社員が合併後存続する法人、若しくは合併によりて設立したる法人より、合併に依りて取得する株式の拂込済金額又は出資金額及金銭の總額（合併による取得價額とも稱す）が合併に依りて消滅したる法人の合併當時の拂込株式金額又は出資金額を超過する

ときは、其の超過額は之を合併によりて消滅したる法人の清算所得と看做されるのである。即ち殘餘財産の價格中、解散當時の株式拂込金額又は出資金額を超過する部分の金額並に合併による取得價額が被合併會社の合併當時に於ける拂込株式金額又は出資金額を超過する金額を謂ふのである。

右の如く三種の所得を捕へ各これに課税せんとする目的は、總ての生産源より生ずる収入を綜合統一し、その量に依り、或は質に基き累進税率を適用し眞の擔税力を捕へんとする第三種所得、………即ち個人所得との關係上、純資産の増加を意味せる場合これに税を負擔せしめんとするものである。

(三) 税率

税率は次の通りである。

1 普通所得

本法施行地に本店又は主たる事務所を有する法人

百分の五

本法施行地に本店又は主たる事務所を有せざる法人

百分の十

2 超過所得

超過所得金額を左の各級に区分し遞次に各税率を適用するのである。

普通所得金額中資本金額に對し年百分の十の割合を以て産出したる金額を超過する金額

百分の四

同百分の二十の割合を以て産出したる金額を超過する金額

百分の十

同百分の三十の割合を以て産出したる金額を超過する金額

百分の二十

3 清算所得

清算所得金額を左の如く区分し税率を適用するのである。

積立金又は本法其の他の法律に依り所得税を課せられざる所得より成る金額

百分の五

其の他の金額

百分の十

法人が各事業年度に於て納付したる第二種の所得に對する所得税額は命令の定むる所に依り當該事業年度の第一種の所得に對する所得税額よりこれを控除するのである。

而して右の場合第一種の所得計算上これを損金に算入しないのである。

第五節 本税は何處へ行く

獨り本税法のみに限らない事であるが(一)一つの税法存立の意義は如何にしてその税法が制定當時の目的に適合し、財政上の要求を充すべきかにあると共に(二)その税法が租税理論上、租税体系上如何にして他税法との權衡を保ちつゝあるか(三)而して絶へず變化して止まない社會情勢が該税法の存立をなほ妥當とするや否やを常に觀察しこれを検討する必要を認めるものである。而してその國に於ける政治的、社會的、經濟的變化に伴ひ租税法が正しき發達をなすべきものであると信ずるもの

であるが、事實は左様な運行をなす場合が至つて少い。皮肉な事にはある場合に於ける或稅法制定の如き制定それ自體が物語る如く政治的勢力の爲に社會正義に反し、従つて租稅理論の要求を蹂躪せられて慘な姿を晒す事さへあるのである。

しかし何れの國家に於ても常にありがちな社會上有力なる團體が神聖なるべき租稅法の祭壇を攪亂し、又壟斷するとしても租稅の性質上結局社會全般の利益と、進歩の爲に之が究極の目的を達成せねばならないといふ事は今更申す迄もない。

そこで現行法が存立の價值を有し、なほ右の目的をなしつゝあるかどうかといふ事が本項の研究題目であるが先づ本稅の理論的根據が何處にあるやといふ點を論じ本論に入りたいと思ふ。

惟ふに第一種所得稅を課するに至りたる根據は、個人所得に對立したる一個の納稅主体を認めたるものにして、強大なる資本を集積合同したる法人が事業を經營し、場合によりてはこれを獨占し、その他鞏固なる信用に基き不勞或は偶然的利得さへ

生ずる場合尠からず、従つてその強大なる資本の力が個人企業を壓倒し、斯くして益々利潤の増大を示す事は必然的な結果である。

殊に株式會社に於ける株券及社債の流通移轉の如き會社金融上特殊の便宜を有するものにして凡てこれを國法の保護に依り格段の競争力、營利力を享くるものであるからこの特殊の収入源を認めこれに課稅をなす事は頗る時勢に適應するものであるとさへ解されて居る。

かるが故にこの強大なる給付能力を稅する事は、寧ろ當然とすべしといふのである。され共これに全々反對の主張もないのではない。例へば第一種所得稅を全廢しでは如何。又は配當金には一度第一種所得稅を課し更に第三種に於て累進稅の重き負擔を受くる結果、株式投資の收益率を低下なさせしめ法人組織に依る企業を困難ならしめ一國の産業の消長に重大なる影響を及ぼすを以て第一種のみとするか第三種のみとするかその何れかを選ぶべきである等々と種々の主張がなされつゝある……

一國の産業そのものが、その國のみの問題でなく國際的な關係を生ずる事なれば反對說の中心をなす産業の消長云々は充分注目に價する處なるが、現行法が存在しても尙年々個人企業を法人組織に變更するもの續出するこの現状は一体何を物語るものであるかを考へざるを得ないと共に、現行法を廢止すれば如何なる結果が生ずるかを見れば最も解答は明瞭であらうと思はれる。

會社所得に課税しない場合には、租税引當金は會社の準備金となつて當該事業、或は其の他の事業に投資する事が出来る。即ち企業資本となり企業擴張とならざるを得ない。企業の擴張もとより必要であるがこの企業の擴張の方面竝に程度と、他の社會生活に於ける個人の活動とは一定の調和を保たねばならない。従つて社會は、會社所得の利用を全然當該會社の自由裁斷に一任するを得ない有力なる理由であり茲に第一種所得税就中留保所得課税の根據があるのである。

故に現行法の存在については妥當にして廢止すべきものに非ざるのみならずこれ

を重課すべき必要さへ認めざるを得ないのである。

左に第一種所得税の行衛を研究したいと思ふ。

本税に對する改正私案

1 同族會社

同族會社の成立には(一)現經營者の死亡其の他の不幸事により幼少なる相続人等の經營せんとする場合と、(二)店員、同族者を株主として經營する場合と(三)全部同族者間に於て設立する場合等がある。然れども三者共、内容に於ては個人と大差なく、現行法に於ても加算税率を規定せる程である。故に加算税率の制度を廢止して第三種に於ける累進率と權衡をとり獨立した税法、或は別個の條項を設けて之を税する事にしたらいと考へる。加算税率が過重だといふ事については世上兎角の非難の存する處なるも年々、右法人の増加することそれは該法人を組織する事に於

て彼等に經濟的利益を齎す結果ではなからうかと思はれる。

實業家某氏の如きは資産五十萬圓以上を有する者は同族會社を經營した方が利益であることさへ公然と云つて居る程ではないか。

2 二重課稅に對する觀念並に取扱を變更したい

二重課稅とは、大體形式的二重課稅と、實質的の二重課稅との二つに區分する事が出来る、即ち前者は同一人に對し、若くは同一物件に對して二度以上課稅するを謂ひ、後者は同一の課稅物件の全部又は一部に對し二度以上課稅する事を謂ふ。

つまり形式的二重課稅とは同一の課稅權が異なる租稅の形式を以つて同一の租稅主體及稅源を課する場合にして、實質的の二重課稅とは異なる課稅權に依り、若くは同一課稅權が異なる租稅主體を通して、同一の租稅客體を課する場合を謂ふのである。

そこで法人の仕拂ひたる第二種に屬する所得稅額は當該事業年度の第一種所得に對する所得稅額より控除する事は法第二十一條の規定する處にして更に同法中にあ

る第二種所得稅は第一種所得稅計算上損金に計算せずとの兩規定を廢し法人が稅を仕拂いたる後、つまり手取純收入に依つて純資産の増加してゐるこの現實に稅したらどうか。

詳言するなれば現行法に於ては第二種所得稅を控除し手取利子額を損益計算書の益金に計上したる場合に於ても第二種所得を納めざる状態に於て第一種所得を計算し、この中から第二種所得稅額を控除するのである。

そこで所得稅徵收に當りては二重課稅の觀念を全く廢し種々雜多の稅を納付したる後も尙且つ資産を増加してゐる……即ち純資産の増加を示したる額を目安として稅を徵收したらいいと思ふ。

又法人に於ても第二種所得稅は控除して收得するものなればその方が事實に近い事ともなる。

元來我國の租稅體系並に觀念上に根本的な缺陷を持つことは緒論に於て既に述べ

た處なるも根幹税たる觀念に拘泥し現實を曲げて取扱ふ必要は毫もないのである。
現に銀行の如く、第二種所得税の課税物件を多くもつ法人にありては殆ど第一種所得税は徴收出来ないのである。

而して銀行に於ても地方銀行等この恩恵に浴せず都市の大銀行にかゝる結果を生ずる之は同業者たる銀行のみの比較に於てかくの如きであり更に他の法人と比較するなれば更に驚くべき數字を知るのである、例へば百万圓の利益を有する紡績會社はその税額から何等の控除なく全部を納付し、或る銀行は第二種所得税や國債利子の關係で一錢の税も負擔する事なく百万圓を株主に配當する事が出来るのである。

故に所得税とは最後に給付能力を捕捉するものなりとの觀念に基きこの二重課税の取扱を訂正すべきものである。

3 超過所得に就いて

超過所得の税率に對する階級を細かくして重課すると共に利廻りよりも資本金額

の大小を重大視して階級的に税率を設けては如何かと思はれる。

現行法に於ては資本金の一割以上の利廻である場合三階級に分つものであるが階級を一割以上として、超過額は資本金額を基礎として、資本金の大なる程重課する方法を講ずる。何故なら茲に甲、乙二つの法人があると假定する超過額が同一であつてもその資本金の大なる程、投資力を強大ならしめるからである。

4 法人にも免税點を設けては如何

法人と云へば誰でも三井、三菱、住友、或は鐘紡、東洋紡と大會社を想像し易い然し事實は小組織のものもあり、又繰越缺損、或は多大の借入金金の爲に資本金が小額となり、或場合には全く零となる結果として、僅か百圓の所得にでも普通所得と、超過所得税が重課される場合もあり非常な不合理な結果を生ずる事が屢々あるのである。

故に法人にも一定の免税點を設けては如何かと思ふ。これを理論的にみるも法律

上一個の人格を有するものなれば別に問題はないと思ふ。現に米國の如きは之を認めて居るではないか。

5 國債に對する取扱

現行法に於ては國債の利子を第一種所得稅から免除する爲め、銀行、信託、保險會社等には第一種所得稅は殆ど課稅されない。勿論國債政策上多少これに優遇する事は止むを得ないと云ふならば問題でないが、現在五分以上の利廻となる有力なる投資ぐちであり、又彼等も算盤玉にかゝらない際にはこれを見向きもしない筈であり相當これを重視し盛に投資する事それは國債政策といふ外皮に包まれた國債といふ果實が彼等の食慾をそゝる結果でなからうか。

これは理論上又租稅政策上どうしても國債の取扱に對し根本的な改正をなす必要があり又之を要求すべきものと私は見る。

第二章 第二種所得稅

第一節 諸外國に於ける沿革

諸外國に於ては第二種所得稅としての我國の如き獨立の法制はない。しかし所得稅に於て種々の名目を以て之等の收利を課稅して居る事には相違はないのであるが第三章との關係上本項を省略したい。

第二節 諸外國に於ける現行法

前同様の理由に依り省略

第三節 我國に於ける沿革

本稅の施行されたるは明治三十二年である事は前章に於て述べたる處であるが、

當時に於ては、公債、及社債の利子のみを課税の客體とし、これを源泉課税の方法を以て徴收したのである。

處が大正九年の改正に當り、右の外に銀行定期預金の利子並に海外在住者の内地法人より受くる配當並に賞與をも加へ、公社債及銀行定期預金の利子はこれを第二種甲の所得とし、海外在住者の内地法人より受くる配當及賞與を第二種乙として徴收する事となつたのである。

更に大正十二年の改正に當りては、第二種甲の範圍を擴張し、一般銀行預金の利子及貸付信託の利益をもこれに包含する事となつたのである。

その後即ち大正十五年に改正ありたるも特記すべき程の改正もなく、たゞ二重課税を避くる爲め一部分の改正があつたのみである。

第四節 現行第二種所得税

(一) 意義並に課税物件

本税の納税義務者となるは第一種に於ける法人、第三種に於ける個人と云つた人格に對する制限はない。従つて法人たるを個人たるを論せず、税法所定の一定の事實の發生に依り納税義務を負担せしむるものである。即ち(一)税法施行地に於て

- 1 公債の利子
- 2 社債の利子
- 3 産業債券の利子
- 4 銀行預金の利子
- 5 貸付信託の利子

以上の利子(右を第二種甲の所得と稱す)支拂を受くるものに在りては、税法施行地に住所又は一年以上の居所を有すると否とに係らず納税せねばならない。(二)更に乙の所得と稱し、税法施行地に住所又は一年以上居所を有せざる者が税法施行地

に本店又は主たる事務所を有する法人より受くる

- 1 利益若くは利息の配當及剰餘金の分配
- 2 利益若くは剰餘金の處分たる賞與及賞與の性質を有する給料(法第三條)を以て客体とするものである。

(二) 税率

税率は次の通りである。

- 1 第二種 甲 公債の利子 百分の四
- 全 其他 百分の五
- 2 第二種 乙 百分の七、五

信託會社が其の引受けたる貸付信託の信託財産につき納付したる第二種の所得に對する所得税額は命令の定むる所に依り當該貸付信託の利益に對する所得税額よりこれを控除するのである。

右の場合第二種の所得に對する所得税は其の貸付信託の利益にこれを加算するのである。

第五節 本法は何處へ行く

本税は、公社債、産業債券の利子、銀行預金の利子、貸付信託の利益、更に税法施行地に住所又は居所を有せざる者が税法施行地に本店又は主たる事務所を有する法人より受くる(一)利益若くは利息の配當及剰餘金の分配(二)利益若くは剰餘金の處分たる賞與及賞與の性質を有する給料を受くる者に對し課税せんとするものにして、その所得の靜的なる到底他の所得即ち勤勞所得等とその質に於て比較にならない程優位なる點を税せんとするものである。

凡そ租税法の行衛を研究せんとするものに在りては(一)本税に依らずんば國家財政上の要求を充たす事能はざるものなるや(二)而して現行法がその要求を充たすべ

く完備せるものなりや否やを先づ檢せねばならない。この理論的根據の上に立ちて本法を觀るならば第一の要素を充分に包含し且つ所得の質が不勞所得に屬するものなれば之が課税は當然なるのみならず、更に一步を進めこれと同一の性質を有する國庫債券に對する課税をなし能はざる點(三)本税法に依る税率の低位なる點(四)大體に於て無記名なる結果として綜合課税或は累進税率の適用の不可能なる點等々に於て、本税法の改正を俟つに非ざれば眞の擔税力を捕捉なし得るとは云はれない。

勿論國債を優遇するに至りたるは公債政策其の他國策上より出でたるものと雖も經濟機構の實際を徵するに國債をそこ迄別個の取扱となすべきものか否かにつき多大の疑問がある。又半面かゝる取扱をなす爲め、配當所得の源泉課税問題等この道伴に引き出されるのではなからうか。

額に汗して働き年千五百圓を得るサラリーマンには第三種所得といふ重い税が狙ふに係らず巨額の國債或は公債を所有するものには第二種所得税の輕き負擔か、資

本利子税の子供だまし程輕微な税しか徴收されないといふ事は誠に不公平であり又不合理でないかと思はれる。

補完税の變體の如き本税法が、眞の擔税力を捕捉出來ざるとせばこれが改正の必要あるは申す迄もない。

本税に對する改正私案

1 記名式とすること

公社債並に産業債券の如き全部記名式とすることが望ましい、處がこれが取扱は到底不可能なりと云ふ人があるかも知れないといふ事である、但し稅務當局が土地を整理する如くに之を整理し、無記名を記名式とするには一定の布告を出してこれを爲させば容易になす事が出來ると思はれる。

2 第三種に併合したらどうか

右の如く無記名式のもものが記名式となりこれを第三種所得に綜合する事が望ましいこの場合には本税存立の必要はなからう。斯くて資産重課の原則を飽迄徹底さすべきものであらうと思はれる。

第三章 第三種所得税

第一節 諸外國に於ける沿革

第三種所得税は重要な租税中最も新しきものである。されど本税の前身となるべき税目に至つては、古くより各國に存在してゐた。即ち人頭税、家族税、家格税、竈税等にして、凡て市民、家族の長たるものは何れも一定の租税額を納めねばならなかつた。而してこれが徴收にあたりてはその取得が如何なる源泉から得ると、如何ほどの額に上らうと問題でない。つまり各人の經濟的事情を顧慮することなく外觀的標徴に依り納税義務の有無を決定したのである。

社會機構が單純にして、各人の取得する利得が同一、若くは多額の間隔を有せざる事を條件とするならば、課税技術も容易であり、財務當局に於ける税收入の見積

りの如きも簡單であり誠に望ましい事である。但しこれには根本的な缺陷と危険が潜在した。即ち各人の持つ自由と正義が認められない封建社會に於ける事でもありこれが悪用され各人の持つ収入の大部分が公課として吸ひ盡されんとする傾向を生ずるに至つたのであつた。従つてこれに對する人民の反抗も不可避的と云ふべく、これを物語るものは一三八〇年イギリスに於ける反亂である（ジャック、ストロー及ワット、タイラーの反亂）又ロシヤに於ては、多くの地方から人口を奪ひ、農民は租税を免れん爲にその居住地を捨て政府の壓迫の比較的弱い森林地帯や、境界地に逃れたのである。

現行所得税法の制定さるゝ迄には前記均一的課税より、納税者を階級に分ちてこれに各々異なる税率を課する所謂等級別所得税も實施された事もある。され共、前者は納税主體の個々の經濟的事情を斟酌出來ず、後者は國民全體を一般標準に基きて其階級に區分し以て想像上の所得に課税せんとするものである。而して二者に共通

的な缺陷は、税の負擔が納税義務者の擔税力と並行しないといふ点にあつた。

そこで右の如き概括的課税法は之を廢し、(一)各人の收入即ち所得を課税の客體として(二)其の能力に従ひ收得する所得を綜合して課税せんとして産れたのが現行法である。而して單に收益といふ經濟的結果を分量的に捕捉するものでなく、之を性質的に捕捉課税せんとするのが現行所得税の精神である。

斯くして近世各國家に取つては最も收益に富む源泉……即ち最も有力なる租税となつたのである。

しかし沿革的にみるならば相當新らしい税目である。英國は一七九八年に、米國は一八六二年に制定し一七八〇年これを廢止した。(一八九四年に至り關稅改革より生じたる歳入の不足を補ふ爲め再び所得税の制定を計畫したるも高等法院の判決に依り實施されず、結局一九一三年に至り發布された)。獨逸に於ては一九一九年歳相「エルツベルグ」の租税制度大改革迄は各聯邦に於て本税を賦課し(二十五の聯

邦及帝國領土エルサス、ロトリンゲンより成る)帝國の財政と聯邦財政とは各領域を有したのである。而して各聯邦には早くより本税の實施をみ一八九三年普魯西國に於けるミクエル氏の財政改革に依る一般所得税は最も理想的なものであつた。佛國に於ては一九一四年に一般所得税を制定し一九一六年より施行し、伊國は一八六四年より動産より生ずる一切の收入に課したるに初まるのである。處で諸外國に於ける現行法を説明する迄に右の通り早くより本税を實施したる英國の沿革を語る事も亦意義ある事である。

軍國主義者であり帝王心酔者ナポレオンの存在は歐州各國の軍事費を尨大ならしめ、就中財務當局を悩ました。英國もその例にもれず國庫に缺乏を來せし爲め宰相ピットは一七九八年所得税を起し之を以て其の一助としたのである。處が當時一般大衆は種々の租税と關税とに依り相當過重な負擔を持ちたる爲め、所得税は裕福な諸階級就中其の所得の急激に増大した農業資本家の負擔せねばならない處となり、

相當議論の末遂に一八〇二年アミセン平和條約締結と共に廢止されたのである。

然るに商工業の急激なる發達と、自由貿易主義に則る大英帝國の面目上關税と、原料税の廢止を必要とされ、その代財源として所得税が一八〇三年再興され、以て有名な五種の分類を行つたのである。但し一八一五年ナポレオンの死亡と共に又々廢止さるゝに至つた。

つまり一七九八年より一八一五年の間に於けるそれは所謂戰時税として徴收されたのであるが(米國もその理由で一八六一一六五年迄賦課した事があつた)一八四二年に至り、サーロバート、ビールに依り平時税として徴收さるゝに至り每三年又は一年に其の繼續の決議をなしたのである。

右の如く幾多の改正を得て、一九一八年に至り統一的所得税法の制定を見るに至つたのである。

第二節 諸外國に於ける現行法

1 英國

(一) 納税義務者

本法に於ける納税義務者は自然人である。

(二) 課税物件

英國所得税法の課税標準は各人の所謂綜合所得であるがその計算は五種の所得を其の源泉に於て計算するのである。

- A、不動産所有に依つて生ずる所得
- B、土地の占有に依つて生ずる所得
- C、公債の利子所得
- D、商工業所得及其他の所得



E、勤勞所得

即ちA種所得とは、英國内に在る土地、建物の所有者の所得であつて課税所得額は其の賃貸價格に依つて計算する。

賃貸價格は現に賃貸せるものについては其の賃貸價格に依り、然らざるものは査定賃貸價格に依り夫々一定の修繕費に相當する額を控除し、其の殘額を以て所得と看做すのである。

B種所得は、A種所得について調査したる賃貸價格を以て其の所得額とするのである但し農業地以外の土地については其の賃貸價格の三分の一。

C種所得は英國内に於て支拂はるゝ英本國、其の殖民地、又は外國公債の利子に課税するのである。

D種所得は自由職業其の他の職業より生ずる所得及C種所得に屬せざる利子並に他種所得に屬せざる總ての所得である。

この所得は前年の実績に依つて算定され、これより營業用建物、機械等に對する支出、回收不能の債權等が控除されるのである。

E種所得は、一切の雇傭關係に基く所謂勤勞所得であるが其の中給料等は當該年度の豫算に依り、賞與等は前年の実績に依つて算定せらるるのである。

(三) 控 除

我國の第三種所得に於ける控除は、適法に計算された所得額の中からなすものであるが、英國に於ける人的控除は一九二七年の財政法に依り税額控除の方法を以てしてゐる。詳言すれば綜合所得に對して相當税率を乗じて得たる税額より夫々左の如き控除所得に標準税率を乗じたものを控除するのである。

- 1 獨身者につき一〇〇磅、夫婦同居者につき一五〇磅
- 2 勤勞所得につき控除最高額三〇〇磅の制限内にて其の五分の一相當額及妻の勤勞所得につき最高額四五磅の制限内にて其の五分の四

3 扶養子女については長子五〇磅、次子以下一人に付四〇磅宛、

以上の外家族關係を考慮して詳細に規定してゐる。

而して右控除をなしたる後の税額より更に一七五磅に一割二分五厘（一磅につき二志六片）を乗じたる額又は税額の二分ハ一、何れか小なる方を控除して、免税点に近き小所得者を保護して居るのである。

英國所得税法に於て特記すべきは(一)其の税率は毎年の財政法に依つて定められるといふ事及(二)所得の源泉に於て課税するといふ點にある。即ち前者は二種類の税率を決定するのである。その一は標準税率であつて、これは所得の大小を問はず課せられる比例税率で、その二は二千磅を越ゆる個人所得に對する税率（附加税率又は附加所得税率）で所謂超過累進税率である。二千磅を越ゆる納税義務者は以上一及二を併課される事は申す迄もない。この累進税率は相當重く一昨年即ち一九三二年の如きは二千磅を超へ二千五百磅に至る金額に對しては五分五厘（一磅につき一志

一片二)に始り五万磅を越ゆる金額に對し四割一分二厘五毛(一磅につき八志三片)に終つてゐる。例へば五万磅の納税者ありとすれば標準税率二割五分(一磅に付五志)と前記四割一分二厘五毛と併せ六割六分二厘五毛(一磅につき一三志三片)と謂ふ高率の負擔を受けるのである。

2 米 國

米國に於ける所得税は、普通所得税と、附加所得税とより成り、而して各人に對し普通所得税を課したる後各種所得を綜合して一万弗を超える場合に於てはこれに對し更に累進税率たる附加税を課するものにして、その組方は英國のそれと同一である。

A 普通所得税

(一) 納税義務者及課税物件

個人の所得については其の所得の種類如何を問はず普通所得税を課するものであ

る。而して課税物件は我國の如くその所得の性質を問はないのである。例へば俸給、給料、貸金の利子、營業所得は勿論、土地、証券等各種財産の賣買、交換に依つて生じたる差金の如き一時的所得も包含するのである。

右の計算は前年の実績を基礎として其の總收入金額より次の如き控除をなすのである。

- 1 必要の經費、課税年度に於ける營業上の通常經費、債務の利子、租税、回收不能の債權、營業財産の減價銷却等である。
- 2 生活費控除、獨身者は一〇〇〇弗夫婦同居者は二五〇〇弗其他扶養を要する家族(十八才未満、自活能力なき不具廢疾者)一人に付四〇〇弗宛を控除するのである。
- 3 配當金、法人より受けたる配當金に對しては課税しない事となつてゐる。それは法人との重複課税を避けん爲である。

4 國債の利子、合衆國々債の利子は之を控除する。但し附加所得税についてはこの限りではない。

5 勤勞所得に對する控除、納税義務者が勤勞及資本を要素とする營業に従事するときは、當該營業より生ずる所得の百分の二〇を超へざる額を以て勤勞所得と看做すのである。

個人の純所得五〇〇〇弗以下の部分を以て勤勞所得と看做し、勤勞所得にして三万弗を超ゆる部分は之を勤勞所得と認めないのである。而して凡ての勤勞所得に對してはこれに普通税率を適用して算出した税額の四分の一を輕減するのである。

尙米國所得税に於ては資産二ヶ年以上保有せられたるものの處分に依る一時的純利益をも課税物件と爲し、これに一般所得税の税率を適用したる額か、又は純利益の一割二分五厘相當額か何れかを納税義務者の選擇に依りて、所得税に加算するのである。

である。これに反して資産の處分に依る損失ある場合に於ては其の一割二分五厘相當額を所得税額より控除するのである。

(二) 税率

普通税の税率は四千弗以下は百分の四、四千弗を超過する部分に對しては百分の八を適用するのである。

B 附加所得税、

附加所得税は、各種所得を綜合合算して六〇〇〇弗を超ゆる個人に課し、税率は百分の一より初まり、最高百万弗を超ゆるもの百分の五五に終るのである。

米國所得税に於て特に諸外國に於て見られない事例は、普通税の税率の段階が僅かに貳段と云ふ大難駁なものであり、控除、其他免稅点の高きこと等流石は弗の國たる面目が躍如たるものがある。

然れども嚴密にこれを検討するならば大難駁な税率の組み方が必ずしも一般の納

税者に對し利益であり、公正に税の目的が達成されるとは考へられない。尙附加所得税の如きも個人にのみ課税する關係上、保全會社を利用しこれが脱税を圖るの危険さへあり、又これが對策として特別の規定さへある程である。

(さしもの米國も昨今は財政上に赤字を生じこれが對策に惱みつゝある)

3 獨逸

獨逸に於ては從來所得税は各聯邦に委ねられ而して一八九二年プロイセンに於て施行されたる所得税法の如きは、綜合課税を行ひ且累進税率を適用するものにして世界各國の範とされたものである。處が一九二〇年共和國所得税法の創設をみ爾來屢々改正を得て現在に至るものである。

(一) 納税義務者

本法の納税義務者は個人である(法人については實質に於て法人所得税となるべき法人税法がある)

(二) 課税物件

一般的納税義務者の(この意義は第一種所得税に於て説明したり)課税所得は列舉主義を採つてゐる。即ち農業、營業其他獨立職業收入、勞力收入、資本財産收入、不動産及權利の賃貸料等はその主なるものであるが、自己の居住する所有家屋の賃貸價格又は投機的賣買の利得の如き一時的所得をも課税するのである。但し贈與、生命保險金、傷害一時恩給、災難又は傷害賠償金等は除外されるのである。

右の所得の計算は企業所得と、其の他の所得とに依り異り、後者は單に收入より支拂を控除したものを課税所得額とせるも、前者については其の外に其の所有財産の増減を斟酌するのである。

資本所得及勞賃所得については源泉課税の方法を採り利子又は給料の支拂に際し雇主、債務者より其の割を税額として差引きて之を國庫に納入せしめるのである。但し總所得八〇〇〇國麻を超ゆる時には一般賦課の方法に依るのである。

源泉課税をなす場合に於て勞賃の年所得一二〇〇國麻以下の額については課税しない。つまり所得中勞賃を含む時は常に其の勞賃中より一二〇〇國麻を控除する。尙家族關係に應じてこの免稅点を昇めるのである。

此の勞賃所得については一般稅率を適用したる稅額より其の二割五分相當額を控除したるものを以て稅額とするのである。(勞賃に對する所得稅に對しては一定の制限を付してゐる。例へば一九二七年法律に依れば一三億國麻を超へたるときは政府は勞賃稅の減稅に關する法律を提出する義務を負ふのである。)

(三) 免稅点及控除

1 免稅点

年收入額一三〇〇國麻に達せざる者には課税せざるのみならず妻及未成年者の子女を有するときはその數に應じて免稅点が昇められるのである。

2 控除

イ 小所得額控除、課税範圍の小所得については其の年所得一〇〇〇〇國麻以下なるときは七二〇國麻を控除するのである。

ロ 家族控除、家族控除としては左の如き詳細なる規定がある。

甲 原則として各家族一人につき所得中七二〇國麻を超ゆる額の百分の八を控除する。(比較控除)但し一人につき六〇〇國麻、總額八〇〇〇國麻を超ゆる事が出来ない。

乙 尙左の如き定額控除の規定があつて、この方法に依る控除額が前の比例控除額より多い時は此の控除を行ふ。

妻

一〇〇國麻

未成年者の第一兒

一〇〇國麻

全 第二兒

一八〇國麻

全 第三兒

三六〇國麻

全 第四兒

五四〇國麻

全第五以上の一兒毎に

七二〇國麻

ハ 勞賃に對する控除

甲 所得中に勞賃を含む時は如何なる場合と雖も、其の勞賃中より一二〇〇國麻を控除するのである。

乙 所得が主として勞賃より成る時は右の外最初の八〇〇〇國麻に對し、一般所得より大なる家族控除が認められる。此の場合に於ても比例控除及定額控除の兩方法がある。

ニ 特別輕減

所得三〇〇〇〇國麻以下の者にして子女の扶養、教育、職業教育に對する異狀負擔又は法律上若くは道德上の義務に基き無資本者の爲にする扶養費、疾病傷害等による異狀負擔の如き、負擔能力を減殺すべき特別の事情ある場合には課税の

輕減又は免除をなす事が出来るのである。又有限責任會社の配當、非回歸的利益及林業所得につき夫々控除が認められてゐる。

(四) 税率

税率は課税所得の最初の八〇〇〇國麻の百分の一〇より累進し、八〇〇〇〇を越ゆる金額に對しては百分の四〇の高率を課すのである。但し限定的納税義務者については、農林業及營業以外のものから生ずる所得に對しては其の八〇〇〇國麻を越ゆる場合に於ても百分の一〇の税率を適用するに過ぎない。

4 佛 國

佛國の所得税は一般所得税と、分類所得税との二つから成る。

最初分類所得税を課し更に各種の所得を綜合して一般所得税を賦課するのである

A 分類所得税

(一) 所得税の分類

本所得税は左の如く七種の個々の所得(厳密に云つたら疑問がある)に對して課税するのである。即ち

1 不動産税

不動産税は、土地不動産税と、建物不動産税とから成り立つものである。(一九一七年施行)

イ 土地不動産税

本税の課税物件となるものは土地にして土地台帳に記載されたる土地の賃貸価格を標準となすのである。而して右の価格より維持費として五分の一相當額を控除して其の残額を課税の基礎とするのである。

税率は百分の一六であり土地の所有者若くは土地の用役者より徴收するのである。

自作農にして一般所得の賦課を受けざるものに對しては土地台帳記載賃貸價格

につき五割を増加するものであるが一二〇〇法を超へざる場合に限り其税額より百法を軽減するのである。

ロ 建物不動産税

本税の課税物件となるものは建築物である。而して建築物の敷地は勿論付屬地をも包含し、之等の土地については前述土地不動産税は課せないのである。

課税標準は建物台帳記載の賃貸價格で之より普通家屋については其の百分の二五、工場については其の百分の四〇を減價銷却費及修繕費として控除し、其の残額を課税所得とするのである。

税率は百分の一六で建物の現實の所有者から徴收するのである。

2 商工業所得税

本税は佛國內に於て商工業を営む個人、及法人に課するものにして、課税標準は前年又は前事業年度の所得であつて、其の総収入より營業用不動産の賃貸料及其の

他の経費を控除したものである。

税率は百分の一五の比例税率であるが所得五〇〇〇〇法以下に對しては階級定額税である。又、妻、未婚の子女及一人の雇人以外に補助者を使用せず、且つ所得一〇〇〇〇法に達せざるものに對しては特別に輕減せる税率を適用し、保險業者等に對しては特にその率を高めてゐる。

取引額百万法を越ゆる小賣業者、銀行、保險業者等に對しては本税の外に、取引高特別附加税(所謂百貨店税)と稱する附加税を課するのである。

3 農業所得税

本税の課税標準となるものは、土地台帳に記載されたる耕地の賃貸價格に左の系数(一九三二年)を乗じて得たる推定所得に依るのである。

普通地	一、五
耕地	一、〇

工業森林地

二、〇

野菜、花卉栽培地、及苗床等

五、〇

斯くして算出したる所得より、妻、及扶養家族あるときは一人につき五〇〇法の家族控除を爲すのである。而して免税點を二五〇〇法とし、二五〇〇法乃至四〇〇〇法の部分については其の四分の一、四〇〇〇法を超へ八〇〇〇法に至る部分については其の二分の一として計算するのである。

税率は百分の一二である。

4 俸給、年金所得税

本税は官公吏、會社員、職工等所謂俸給生活者及恩給、終身年金を受くる者を以て納税義務者となし、右の者の前年中に取得したる俸給、恩給、年金等の實績を以て計算し賦課するのである。

本税にも亦家族控除の規定を設けてゐる即ち、

所得税なき妻につき

三〇〇〇法

所得税なき十八歳未満の子女第一子及第二子

三〇〇〇法

第三子以下一人につき

四〇〇〇法

其の扶養家族一人につき

二〇〇〇法

不具又は無能力者の夫に代りて家族の生活を維持する

妻は其の夫につき

三〇〇〇法

斯の如く家族控除を爲したる残額の一〇〇〇〇法を超ゆる部分に對して課税するのである。而して右の計算に當り一〇〇〇〇法乃至二〇〇〇〇法の部分は其の二分の一、二〇〇〇〇法乃至四〇〇〇〇〇の部分は其の四分の三として計算して、其の課税所得額となし、四〇〇〇〇〇法を超ゆるに至つて始めて其の金額に對し課税されるのである。

税率は百分の一〇である。

5 非商事的職業所得税

本税は他の分類所得税を課せられざる職業に従事する者を納税義務者とする。所謂自由職業に在るものにして、醫師、辯護士、教師、美術家、著述家、執達吏、公証人等にして、前年の總収入金額より必要の経費を控除したる純所得である。

著述家等毎年の収入一定せざるものについては、前五ヶ年間の平均収入より平均支出を控除したるものを以て課税標準とする方法を選択する事が出来る。

右の算定に依り一〇〇〇〇法を超ゆる部分に課税し、而して一〇〇〇〇法を超へ二〇〇〇〇法迄の部分は其の二分の一、二〇〇〇〇法を超へ四〇〇〇〇〇法に至る部分は其の四分の三として計算することは俸給所得税と同様である。

税率は百分の一二である。

以上の分類所得税に於て各共通に左の如き扶養家族に依る控除を認めてゐる。

一般所得税の(後述する)課税標準算定に當り、扶養家族に依る所得控除を爲した

る残額が三〇〇〇法以下なるときは、其の家族二人目迄一人につき税額の百分の一〇、三人目より一人につき税額の百分の二〇の控除を爲し、而して其の控除額には一定の限度がないのであるが、三〇〇〇法を超ゆる納税者については扶養家族三人目迄、税額の百分の五、四人目より一人につき百分の一〇を控除するのである但其の控除額は一人につき五〇〇法を超ゆる事が出来ない。

6 有價証券所得税

本税の課税物件となるものは、地方団体各種の公法人の發行せる債券及株券の利子及配當である。而して税率は原則として百分の一六である。

本税は課税証券の發行者をして之を納付せしむるものであり、而して証券所持人に利子又は配當の支拂をなす際に之を控除するのである。

7 債券、預金及保証金所得税

本税の課税物件となるものは金銭債券及保証金より生ずる利子である。而して税

率は百分の一六である。

本税の納税方法は債權者が右の利子受領の際發行する受取証等に印紙貼用の方法に依り納税するのである。

B 一般所得税

本税は佛國に常用の居所を有する個人の各種の源泉より生ずる所得全体を綜合し之に課税せんとするものである。(一九一六年施行)

分類所得税に於ては勤勞所得の如き税率と控除額を異にせるものなるも本税に於てはかゝる規定はない。

本税に於ける所得額の計算は、前年度に屬する實績に依る各種所得の總額より、債務の利子及各種の租税を控除したる金額を課税標準とし、家族控除は次の如くなすのである。

妻

五〇〇〇法

鰥夫寡婦にして遺子を扶養するとき

五〇〇〇法

未成年者の子女第一子

四〇〇〇法

全 第二子

五〇〇〇法

全 第三子

六〇〇〇法

以下順次千法宛を増す

其の他扶養家族一人につき

三〇〇〇法

斯の如く家族控除をなしたる残額が一〇〇〇〇法を超ゆる部分に對して本税を課するのである。

税率は三分の一（即百分の三三、三三）の比例率を適用し、多額所得者に對する累進税率の實益を求めめる爲め左の方法を取つてゐる。

一〇〇〇〇法乃至二〇〇〇〇法の部分については其の二十五分の一を、二〇〇〇

〇法乃至三〇〇〇〇法の部分については其の二十五分の二を以て計算し、漸次累進

して五五〇〇〇〇法を超ゆる部分の如きは二十五分の二五を以て課税額とするのである。

扶養家族に對する取扱として三〇〇〇〇法を超へざる納税者については

扶養家族二人目迄 一人に付税額の百分の一〇

全 三人目より 全 百分の二〇

（輕減額に制限なし）

同三〇〇〇〇法を超ゆる納税義務者については

扶養家族三人目迄 一人につき税額百分の五

全 四人目より 全 一〇

但し扶養家族一人につき、三〇〇〇法を超ゆる事が出来ない。

右の如く扶養家族あるものゝ經濟的負擔を輕からしむる爲め租税の輕減を認めると同時に、他方扶養家族なきものに對する負擔の加重を命じてゐる即ち年齢三十歳

以上にして結婚せざる者、又は離婚したる者に對しては税額の二五%を増額し、課税年度の一月一日現在にて三十歳を超ゆる二年以前よりの既婚者にして子女もなく且、扶養家族なき納税者に對しては所得額の一〇%を増徴するのである。

右に依り佛國が如何に人口問題に悩めるかを税を通してみるとき誠に興味ある事である。

5 伊 國

伊國所得税は佛國のそれと酷似し、各種の所得に課し、更に綜合所得に賦課するのであるが、その賦課の目的並に實益は大いに趣を異にせるものがある。即ち佛國所得税は既に説明したる如く一般的に各種の所得に分類して課税し、而してその量に依る擔税力を捕捉せんとして一般所得税と稱する一般的ならざる特別の所得税が成立してゐる。

伊國に在りては、所得の質に依る擔税力を客體として特別所得税があり、右の負

擔の量の多寡に基く負擔力を捕捉せん爲め補完所得税が存在するのである。

A 特別所得税

本税を構成するものは、土地不動産、建物不動産、及動産所得税より成るのである。

1 土地不動産 (土地所得税) (一八八六年施行)

本税の課税客體となるものは土地にして、土地台帳の地價に依り賦課し、税率は百分の一〇である。

何れの國に於ても地租事務は難事にして、伊國に於ても一八八六年制定以來四十年の永きに亘つてもこれが完成をなしたるもの七十六縣中僅かに二十一縣であり課税上等の統一なかりし處、宰相ムツソリニ依り一九二三年一月七日の勅令を以て全國一齊に臨時地價修正をなし、其の後十八ヶ月にして完成し、一九二五年一月一日以降其の修正地價に依り賦課してゐるのである。

2 建物不動産税 (家屋税)

本税の課税物件となるものは家屋より生ずる所得である。

従来は台帳記載賃貸価格に依り賦課せしものであるが一九二三年の税制整理に際し賦課方法を改め家屋より生ずる査定所得に對し、一定の査定率を課すこととなりしも、斯くするに於ては急激な負擔の増加を來す向あり、之の弊害も亦侮るべからざる點もあり、一九二三年十二月勅令第三〇六九號に依り家屋收益の暫定的再査定を爲す旨を規定し、一般的修正は十五年後に延期されたのである。(我國の賃貸價格修正調査にもかゝる事例を見た)

同勅令にては現行査定収益を四つに分ち、一九一〇年一月三十一日以前に査定せられた場合に三〇〇%より一九二一年一月一日乃至一九二二年一月三十一日の期間内に査定せられた場合に於る五〇%に至る係數を定められてゐるのである。(一九二二年一月三〇日以後に爲された査定に付ては其の儘である)

3 動産所得税 (一八六四年施行)

本税の課税客体となるものは、資本收入、工業、商業並に職業の收入及其他不動産所有に基かざる所得である。

動産占有に依りて生ずる所得については其の源泉に於て左の如き區分をなす。

即ち(イ)地方債の利子、國家の保証ある會社の記名又は無記名債券の利子、割増金 (A種の一) (ロ)其他地代以外の恒久的收入 (A種之二) (ハ)資本及労働共働の收入、商業より生ずる收入 (B種) (ニ)純然たる労働資本若くは労働に基かざる即ち保険金、恩給、補助金 (C種) (ホ)國家、地方團體、慈善團體、公共の教育設備より受くる給與金、恩給、利子 (D種)

本税の一部分は控除の方法に依り、一部分は賦課の方法に依つて徴收される。總収入金額よりそれを得るに必要なる費用及証明的債務利子の控除を認めてゐる。

税率は次の通りである。(イ)資本収入(A種)二〇%(ロ)資本及労働の共力による所得(B種)一四%(ハ)不確定にして動搖する職業に對する労働所得(1B)一二%(ニ)確定労働所得(2C)九%(ホ)國家其の他の団体よりの給料、恩給、給與(D種)八%。

B及Cに課す課税最低限度は從來一〇〇〇利であつたが、一九二九年一月一日以降に於てはB、2C1C及D種所得者については二〇〇〇利を以て課税最低限としてゐる。

B、C12種及直接控除に依り課税せられるD種所得額が二〇〇〇利に達するも二五〇〇利を超えざるときはB、C1C2及D種の各所得に付一九二九年以降次の控除をなすのである。所得二〇〇〇利乃至二一〇〇〇利に對し控除額一〇〇〇利、全二一〇一―二二〇〇に對しては八〇〇利、全二二〇一―二三〇〇には六〇〇利、全二三〇一―二四〇〇には四〇〇利、全二四〇一―二五〇〇に對しては全

二〇〇利である。斯くして勤勞所得の負擔を軽減せんとするものである。

B 補完所得税 (一九二三年施行)

本税の賦課は各種の所得を綜合したる額が六〇〇〇利を超ゆる場合に於て生じるのである。(但し家族控除を爲し其の残額三〇〇〇利に達せざるときは非課税)

右の計算に當りては、動産所得算定上控除せられざる金額即ち生産に要したる費用並損失、租税、扶養家族の爲に支拂ふべき生命保険料は、總収入金額より控除されるのである。

尙右の外に總所得より各扶養家族(配遇者を除く)あるものは右者一人毎に所得の二十分の一を控除するのである。但し本控除額は家族一人につき三〇〇〇利を超ゆる事が出来ないのである。

本税の納税義務者は勿論個人であるが、國籍の如何を問はない。即ち伊國內に居住する者及一年以上滞在せる外國人は伊國內に於て得たる所得の總額及外國に於て

得たるも伊國內に於て消費せらるゝ所得について納税の義務を負ふのである。

税率は累進税率にして、三〇〇利を超え五〇〇〇利に至る部分に對する百分の一より初まり、一〇〇〇〇〇〇利を超ゆる部分に對する百分の一〇で終つてゐる。

C 獨身税 (一九二七年施行)

本税は獨身者の有する擔税能力を捕捉せんとする爲め階級定額税を賦課するのである即ち、滿二十五歳乃至三十五歳の獨身者に對しては年額三十五利、滿三十五歳を超え五十歳に至る獨身者五十利、滿五十歳を超え六十五歳に至る獨身者に二十五利を課すのである。

右の外に從來總所得額に應ずる補完累進所得税率を適用し、税額の四分の一の金額を補完税としてゐたが、一九二九年より階級定額税を倍加し、其の他補完税として補完所得税の半額を納付せしむる事となつたのである。

第三節 我國の沿革

明治維新の業なるや、先づ國家の基となるべき租税制度を革新して從來の弊習を一掃し、一面膨脹する行政費の一助とするの必要に迫られたるも、租税制度の革新は極めて重大な事に屬するものなれば民心の動搖を恐れ遠大なる理想も結局一部分の改正に終つた。

處が明治二十年海防費に巨額の支出を要する事となりこれを恒久的財源たる租税に求めんとし、全年三月勅令第五號を以て茲に所得税を新設するに至つたのである即ち當時歳入の大部分は地租と酒税に仰ぎたるも一般的に所得税を賦課し負擔の普久權衡を計らんとして一ヶ年に三百圓以上の收入ある者に對し所得金額の階級を五階級に分ち百分の一乃至百分の三の累進率を以て賦課し尙家族の所得は戸主に合算して徴收する事となつたのである。直接國税中最も重要な所得税は實に之の時に

源を發するのである。

爾來十年何等の改正なかりしも日清戰爭の結果、戦後の經營に伴ふ歳入補填の爲め、明治三十一年第十三議會に所得税法改正案を提出し其の協賛を経て明治三十二年法律第十七號を以て舊所得税法が發布されたのである。(大正九年迄施行された) 右の改正に於ては從來一切の所得を個人に綜合して賦課したるを改め、法人の所得を第一種に、公債、社債の利子を第二種に、個人の所得を第三種とし、更に所得調査會及審査委員會に對する取扱等を規定したのである。

その後明治三十四年より明治三十九年に至る迄三回の改正を経て(明治三十七年、全三十八年、全三十九年)増税に次ぐに増税を以てした。

故にこれが整理は朝野の議論となりたるも結局大正二年迄遅延し第三十議會にて非常特別税法は廢止されたのである。而して同法に依り一般に稅率を低下せし爲め約七十五萬圓の輕減を行ひたるも大正七年度に至り又々増税の必要に迫られ、同年

法律第五號を以て實施され、第一種は約二割、第二種中社債に在りては千分の十の引上をなし第三種に在りては約三割の引上をなしたのである但しその半面には小所得者の負擔を輕減する爲め、五百圓未満の小所得者を免稅し、金額千圓以下のもの特別控除等増加したる爲め結局一割三分の引上に止まつたのである。

其の後本法の最も重大なる變化は大正九年七月三十一日法律第十一號を以て現行法が施行され、且從來配當は第三種に綜合されなかつたのであるがこれを綜合して重き累進稅率を適用し各人の擔稅能力を捕捉せんとした点に存するのである。

その後五回の改正を経て現今に至るものであるが特記すべき程の改正ではない。

第四節 我國の現行法

(一) 意義

第三種所得税は個人に課する所得税である。

右に述べたる第一種及第二種所得税に比べ納税人員も相當多く（昭和六年度九三八九二五人）又綜合課税の關係上事務的にも復雜である。それが爲か斯税運用上にて兎角の批難が絶へ難く就中不景氣が深刻になるにつれ、「税金處の話ではない食つて行かれない」といふ聲さへ聞いた程である。

何故かゝる聲を聞くかといふ事實問題については次項（本税は何處へ行く）に於て研究する事とし我國に於ける現行法並に立法の精神の大要を述べる事とする。

即ち第三種所得税は同法の規定に従ひ特定の控除をなしたる額が一ケ年千二百圓以上の所得となりたるときは、その所得が資産より生ずると將又日々勤勞に依つて生るとを論せず納税せねばならないのである。

所得税法第一條には「本法施行地ニ住所ヲ有シ又ハ一年以上居所ヲ有スル者ハ本法ニ依リ所得税ヲ納ムル義務アルモノトス」と規定し、更に「本法施行地内ニ在ル資産又ハ營業ヲ有スルトキ」と同法第二條に掲げ、茲に納税を明瞭に義務付けて居

る。しかし之も絶對的なものではなくその例外として「人」と「所得」の性質に依つて之を免じ或は非課税とするものである。

所得に對する非免については次項に於て述べ本項に於ては人に關する効力について述べたい。

所得税法の人に關する効力も亦、一般法に於ける人に關する効力の觀念と同様に凡ての人に及ぶものではない。例へば天皇、皇族、外國の君主又は大統領及其の家族、帝國に派遣せられたる大使、公使及附屬外交官の如き所謂「治外法權」の特殊の地位にあるもの、又外交官に非ざるも大公使館員、武官、領事及領事館附屬吏員の如きものにして國際禮儀上相互的に免するが如き場合である。

(二) 所得

1 課税所得

前項に於て述べたる通り千二百圓以上の所得を有する者が納税の義務を負うので

あるが、所得税法第三條に於てはその所得の種類を掲げ、第二種に屬せざる個人の所得と規定して居る。即ち個人の收得すべき所得………儲の中から同法第三條に掲げられたる「本法施行地ニ於テ支拂ヲ受クル公債、社債若ハ銀行預金ノ利子又ハ貸付信託ノ利益、第一條ノ規定ニ該當セザル者ノ本法施行地ニ本店又ハ主タル事務所ヲ有スル法人ヨリ受クル利益若ハ利息ノ配當、剩餘金ノ分配若ハ剩餘金ノ處分タル賞與若ハ賞與ノ性質ヲ有スル給與」以上の所得を除外したるものがその基礎となる譯である。

第三種の所得を課すべきものは原則として前年の實績に依りて其の年に屬する一年間の所得を計算するのである。左に課税所得の項目を掲げやう。

- (イ) 營業に非ざる貸金の利子並に第二種の所得に屬せざる公債、社債及預金の利子は前年中の収入金額（法第十四條ノ一ノ一項）
- (ロ) 山林の所得は前年中の總収入金額より必要の經費を控除したる金額（法第十

四條ノ一ノ二項）

(ハ) 賞與又は賞與の性質を有する給與は前年三月一日より其の年二月末日迄の収入金額（同法第十四條ノ一ノ三項）

(ニ) 法人より受くる利益若くは利息の配當又は剩餘金の分配は前年三月一日より其の年二月末日迄の収入金額（無記名株式の配當については支拂を受けたる金額）より其の十分の四を控除したる金額（同法第十四條ノ一ノ四項）

(ホ) 俸給、給料、歳費、年金、恩給、退職料及此等の性質を有する給與は前年中の収入金額但し前年一月一日より引継ぎ支拂を受くるに非ざるものについては其の年の豫算年額（同法第十四條ノ一ノ五項）

右の所得は原則として前年中の収入金額その儘を計算すべきものであるが、計算の基礎が實績に依るのであつて税はその年のものである。従つて配當、賞與、山林所得の如く純然たる實績課税ではないのである。故に

甲 前年一月一日より所得決定當時迄引継ぎ支給を受くるものに對しては前年中の収入金額。

乙 前年中途より支給を受くるに至りたるものは其の年の豫算年額例へば其の年一月より所得決定當時迄の収入金額と當時より十二月迄の見積収入額との合計。

丙 其の年に於て所得決定當時迄に支給を受くるに至りたるものは其の年の豫算年額。

丁 前年中途に於て支給を受けざるに至りたるものは本年は計算しない。

戊 其の年に於て所得決定當時迄に支給を受けざるに至りたるときはその實收金額、例へば本年一月より二月迄収入した場合の如きは二ヶ月を計算するのである。

亥 前各號以外の所得は前年中の總収入金額より必要の經費を控除したる金額但し前年一月一日より引継ぎ有したるに非ざる資産、營業又は職業の所得については其の年の豫算年額（同法第十四條ノ一ノ六項）

(三) 非課税所得

法第十八條には「第三種ノ所得ニシテ左ノ各號ニ該當スルモノハ所得税ヲ課セズ」と規定してゐる即ち(イ)軍人從軍中の俸給及手當(ロ)扶養料及傷痍病者の恩給又は退院料(ハ)旅費學資金及法定扶養料(ニ)郵便貯金、産業組合及貯蓄銀行より受くる預金の利子(ホ)營利の事業に屬せざる一時の所得(ヘ)日本の國籍を有せざる者の本法施行地外に於ける資産營業又は職業より生ずる所得、以上の所得は非課税となるのである。

(四) 免除所得

所得の免除さるゝものゝ中には、(一)日本國債及復興貯蓄債券の利子がある(二)第二種所得を課すべき所得は重複課税となる結果當然課税を受けない(法第三條)(三)勅令を以つて指定したる重要物産の製造業を營む者には開業の年及其の年から三ヶ年間其の營業より生ずる所得については課税しないのである(第十九條)

(五) 控除の恩点

(イ) 勤勞所得の控除

所得の計算上三つの控除規定がある。その一は勤勞所得に依る控除であつて所得の「質」に依る擔税力に對し公平に課税せんとしたもにして、少額の勤勞所得者に對して其の所得全額中より特別の金額を控除するものである。(第十五條)即ち(一)所得總額六千圓以下なるときは勤勞所得の十分の二(二)所得總額中勤勞所得以外の所得六千圓以上なるときは十分の一(三)所得總額六千圓を超へ勤勞所得以外の所得六千圓未滿なるときは勤勞所得中勤勞所得以外の所得と合算して六千圓に達す迄の金額に十分ノ二、其の他の金額に十分の一

戸主及其の同居家族の所得は之を合算し其の總額につき右の規定を適用するのである。戸主と別居する二人以上の同居家族も同様の取扱である。

(ロ) 家族扶養控除

納税義務者の家族中に老幼者、若くは不具廢疾者あるときは多額の所得者は格別

小所得者に在りてはその扶養の爲め多大の犠牲を要すべきを以て、前項の方法に依り算出したる金額が三千圓以下の所得者にして申請ありたるときは其の年三月一日現在の同居の戸主家族中年齡十八歳未滿若くは六十歳以上の者又は不具廢疾者一人につき百圓宛の金額を控除するのである(法第十六條)

(ハ) 保険金の控除

扶養義務ある者の死亡に依る遺族の不安を除却し、引いては國民經濟の基礎を強固ならしむる爲には、生命保険に依るも一方法なるを以て、自己の家族又は其相續人を保険金受取人とする生命保険契約の爲に、前年中拂込みたる保険料は、年額二百圓迄本人の申請ありたる場合、仮りに百万圓の所得者に對しても其の所得額から控除するのである(第十六條ノ三)

(六) 税率

税率は所得の質と量とに應せんため所謂累進税率を適用し大所得者程重き負擔を

命じてゐる左に圖表として示そう。

課税價格	税率
千二百圓以下ノ金額	百分ノ〇、八
千二百圓ヲ越ユル金額	百分ノ二、〇
千五百圓 全	全 三、〇
二千圓 全	全 四、〇
三千圓 全	全 五、〇
五千圓 全	全 六、五
七千圓 全	全 八、〇
一万圓 全	全 九、五
一万五千圓 全	全 一一、〇
二万圓 全	全 一三、〇

課税價格	税率
三万圓ヲ越ユル金額	百分ノ一五、〇
五万圓 全	百分ノ一七、〇
七万圓 全	全 一九、〇
十万圓 全	全 二一、〇
二十万圓 全	全 二三、〇
五十万圓 全	全 二五、〇
百万圓 全	全 二七、〇
二百万圓 全	全 三〇、〇
三百万圓 全	全 三三、〇
四百万圓 全	全 三六、〇

第五節 第三種所得税法は何處へ行く

人は種々なる經濟的活動に依りて收入を得て居る。但しその收入中規則的に繰返して獲得し且つ之を自由に處分し得る性質をもつものを特に所得と云ふのである。本法に於ては右の所得中、一定の事實の存在即ち免税、非課税所得、並に法定控除等爲したる後千二百圓以上の所得となりたる場合（家族を合算し）課税せんとするものにして、普通以上の生活程度を維持し得る者の有する給付能力を、その所得の質と、その量とに應じ之に累進的に重課しかくして租税理論の要求に應せんとするものである。

然り綜合課税の旗印の下に、資産重課の大勢に打ち乗りたる第三種所得税の歩調が如何に刻まれて行くかといふ事が極めて重大なる意義を持つと共に、政治的に絶へず蹂躪せられんとする租税理論の要求を如何なる方法を以て合理的な基礎の上に

置くべきかといふ問題は獨り租税のみの問題でなく社會的にも重大なる使命と價値を有するに至つた事は事實である。

そこで我國國税中所得税は酒税と共に、最も重要な税目たる關係上之が改正については多くの學者並に實業家の意見が公表されつゝあるを以て先づ右の主張を用し本法の行衛を研究する事は最も有益な事であると思はれる依つて代表的なもの二三を茲に掲げ本論に入りたいと考へる。

(1) 配當所得について

配當所得を第三種所得税に算入し、之に累進税率を適用するに至りたるは大正九年よりして之が正否については相當議論されたる處なるも右は一部の人達即ち財政研究家に限られたるが如き傾向にあつた。

處が不景氣が益々深刻となるに伴ひ、産業合理化、不景氣打開策等々と稱し指導的立場に在る人々が必死となりて企業利潤の増大の爲に心醉するに至り、茲に税負

擔の會社經營上若くは個人經濟上決して忽にすべからざる点が明となりたるものゝ如く、従つて之が對策として相當廣い範圍に亘り議論されるに至つたのである。

右の中相當重大視されるに至りたるは配當金を源泉課税とし、之より生ずる經濟的負擔を以て産業を振興せんとする主張である。

即ち、「産業振興の一方策」と題して大阪商業會議所副會頭安宅彌吉氏が大阪毎日新聞に所掲されたものである。(昭和五、三、一三)

(イ) 「目下我國産業界の不振興はその原因主として世界的不景氣の風潮によるものであるが、又我國特殊の事情に基くものであることは否み難い事實である。しかし其の原因如何といふに一般投資家が新事業に投資する事を躊躇するためである。

何故躊躇するかと云へば現行第三種所得税法が綜合課税主義を採用し高率なる重複課税をして居る爲に、投資家の株式に投資する金額がいよゝ多ければ税率が愈高率となつて甚しく配當收益率を減ずるからである。現行株式不振の原因が此處に

在る」更に「先づ國內に生産的事業を勃興せしめ、十分に資本を活用し筋肉及頭腦労働者に職業を與ふ事を以て急務であると信ずる。その爲には事業に對する投資を誘致する爲め現行第三種所得税法を改正して、株式配當金に對する課税方法を源泉課税又は第二種所得税法の方法によらしむる事を要する」と。

(四) 藤原銀次郎氏(東洋經濟新報社主催の(昭和六、六、二六)税制問題座談會にて(東洋經濟第一四五七號八六頁所掲)「その一は綜合課税を改める点であります。此の點に關しては既に皆様が議論を盡されましたから詳しくは述べませんが、綜合課税の爲に一番影響を蒙るのは眞の資本家即ち實際に多額の金を持つてゐる人達です。

之等の人は税の問題でどうしても株を持つ事を嫌ひます例へば一割配當の株を持つても税がかかるので實收は六分になり、八分配當の株を持てば實收は四分余りで五分に満たぬ。自然公債を持つ様になるのは當然です。保險會社、信託會社の大資

本を抱へてゐるものは株式に投資するを好まぬのも一は茲に原因してゐます」云々

(ハ) 宮島清次郎氏

同會にて、

「純理論として綜合課税が良いのであつて私も最初は綜合課税論者だったのです。然し今の綜合課税には缺點がある。

これは友人の話であります。株を持つてはどうしても損だ。銀行預金をするか、公債を持たねばいけぬとふのです。こいつは大變な事だと思ひましたが成程一千万圓の資本家は七分の株を持つと四分五厘の預金をするのと同じことであり、その缺點は結局に於て重複課税をされて居る事にある譯です。今日五十萬圓以上の収入ある者は株を持つより保善會社を作つた方が税が少いと云ふことになりました。それにもう一つ困るのは全部を綜合課税にしてふと資金に國境なしといふことで、つまり資金が海外逃避をするのです。現在でさへも外債の半分は日本人が持つて居るのでありましてそれだけ資本が海外へ逃避をしてゐる又それだけ産業資本が死藏され

ている譯で結局は産業を萎靡沈滞させてゐるのです」云々

(二)代議士 大口喜六氏

全

「理窟から云へば総合課税が比較的公平であると思ひます。しかし今日日本の株主は大なり小なり借金を持つて居て借金をして事業を經營して居るのですから源泉課税を総合課税に改めたら日本の産業は「えらく」押えられます。株を持たない多くの人、財産の少ない人から見れば源泉課税は不公平でせうが、日本の産業が「えらく」押へられる立場からみれば源泉課税の方がすぐれて居ります。私はかう考へます」

(外)に著書としては矢野恒太郎氏の單税論に關するものもあつたと記憶してゐる

右に對する私の駁論

(イ)に對し、

惟ふに論者は配當金の中から第三種所得税の累進税率に依り重課されつゝある

額を其の儘産業資本として經濟活動を刺戟せんとするにある。

生産的事業の勃興もとより結構である。但し、(1)産業の勃興に至る迄の國庫が右に依り失ふ財源を如何なる方法に依つて補填せんとするかといふ事及びそれ迄に彼等の免れたる税負擔は誰が負擔するのであるか、(2)歳出を緊縮しない限り國民が分に應じる負擔は止むを得ないといふ事、(3)並に一般に投資の振はざる原因の重大なるものゝ内に、日本の企業家中不眞面目なる人達も相當あり之等の人達の爲に中産階級以上が辛い經驗を得てゐる。即ち歐州大戰に依る企業熱の爲に彼等が多年なしたる貯蓄を以て株式に投資し若干の收利を得たるも永年の無配或は新株の拂込徴收といふ形式を以つて散々な立場に彼等を突き落した。爲に彼等の多くは不満ながらも銀行預金或は郵便貯金として細々と利殖の途を講じてゐるのである金融資本の大部分は斯くした流れが集りて大河を形造るものと私はみる。

故に企業が所謂神聖に經營さるゝに至らば金融資本以外の個人的資本が直接投

資されその額も相当多額に上るのではなからうかと思はれる。

以上の三点に注目して氏の論文の再讀をお勧する。

(回)に對し、

氏の論点は綜合課税の爲に資本家が配當收益率の低下を恐れて投資を手控へるといふ處にある。

尙氏は保險會社信託會社の如きものが投資を好まないと申されるが昭和七年十月十二日大阪朝日に報導されてゐる生保會社の利用財産調を轉掲する事とする

國債	一一四、九〇六	千圓	〇、六五	割
其の他の有價証券	六九七、一八二		三、九二	
所有不動産	九八、七二九		〇、五六	
銀行預金金錢信託	二〇九、五八九		一、一八	

保險証券担保貸付	二〇〇、五二七	一、一三
不動産抵當財團抵當貸付	一九二、四三二	一、〇八
有價証券担保貸付	一〇九、三九二	〇、六二
公共團體貸付	一五四、四七二	〇、八七
合計	一、七七七、二二九	

そこで私は考へたい。假りに手控へるといふ事が事實としてもその原因は他に有利な投資口が存在し、彼等の撰擇眼がそれに注がれたる結果であり、つまり綜合課税そのものゝみの缺陷ではない。

従つて立法者はかゝる不公平なる投資口をその儘にして不利なる條件を押し附けんとする事が既に誤つてゐるのではないかと思はれる故に同一の條件に据へねばならない即ち(1)全國の大小の銀行に預金されてゐる銀行預金の利子及公社債の利子が第三種所得に綜合されないといふ事が擔稅力といふ点については既に不合

理も甚だしいものである故にかゝる不公平な点をその儘としていゝかごうかといふ点(2)彼等のいつも比較する國債に對する特殊取扱がこの儘でいゝかごうかといふ点につき第三種所得の立法の精神からみて大いに研究するが先決問題である。仮りに収益率が五分に満たざるとしても彼等は相當な生活をして尚若干剩餘を生じるのである。

故に氏の論点が比較すべからざるものと比較した結果ではないかと思はれる。

(ハ)に對し、

氏の御話の中に注目すべきは五十万圓以上の資本家であれば保善會社とする事が有利であるとふ点と、資本の海外逃避とである。前者は遺憾な事で如何に加算税率を規定しても現行法制では法人が欲損の場合どうする事も出来ない。故に之に關する研究は別個になすべきものであり、且つ保善會社必ずしも有利ならずとの觀念を抱かす取扱も一面必要である。後者については取締方法も必要であるが

常に遊資を造る事なく經濟活動を圓滑にすれば海外逃避の必要なく相當目的を達する事と思はれる。

尙投資が安全ならば、銀行預金が金融資本となる迄もなく現在の預金者が直接投資するを以て金融資本の額が甚しく減ずるものと私は信じるものである。

(ニ)に對し、

氏の持論の要点は日本の株主の多くは借入金を持つて居るといふ處に存する。

配當金の中から單に四割を借入金の利子として控除するといふ事が既に不合理極まるものなのである。故に右の者のなしたる一年の負債より生ずる利子を控除する方法をとるならば氏の論点が單なる杞憂となる事を私は信ずる。

勿論現今の取扱に於て支拂利子の確定は相當困難である。それで課税方法の改正を要求せずには居られない即ち個人並に法人の收利を全部傳票にして、之を稅務當局に提出する。稅務當局はこの傳票を基礎としてその人の擔税能力を決定す

る事が可能であり又最も正しいのではないかと思はれる。

(ホ)に對し、

氏は單稅論の信奉者の趣である。但し現今よりも、もつと人智の幼稚な時代に於ても單稅論は失敗であつた。

かゝる試驗濟のものを以つて現代の租稅制度となす事は相當の勇氣を要する問題であると思ふ。

以上は何れも社會的に指導的立場に在る錚々たる人々であるが、何れも資本家的な觀察であり、従つて事業の經營には天才であつても、稅の批評家としては非天才である事を明かにせるものと私はみる。何故なら(1)右の配當所得を第二種所得の如く源泉課稅の方法により高率なる累進稅率を廢し、配當收益率の低下を防ぐとすれば、所得の質、並に所得の量に依る強大なる擔稅力を逃す結果となが如何、(2)かくなる事に依り代財源の問題を生ずるのであるが何から、如何なる方法で之を求めんと

するかといふ点が極めて重大である。

國家府縣市町村が租稅を強制する事それ自体、又喜んで納稅する根據が社會上、經濟上、財政上の必要に迫られた結果ではないか。

右座談會に於ける黒田英雄氏の議論は流石永年大藏省に在りし人だけに傾聽すべきを以て茲に所掲する。(全九四頁)(同氏は現在事務次官である)

「今日は源泉課稅論者ばかりの様ですが一般的に云へば、結論に於いては綜合課稅に向ふべきだと思ひます。

現在ある稅制を直すことは財政に余裕のあるときにやるに限る、而もそれは減稅の方針を以て行はなければ稅制整理といふものは出來ない事だと思ひます。併し今の状態ではそう思ひ切つたことは不可能です。それで根本問題は略するとして當面の問題たる源泉課稅と、綜合課稅の問題ですが、皆さんは源泉課稅論者ばかりなのに私がそれに反對するのも變ですが、しかし一般的に源泉と綜合の問題になると私

は総合課税に向つて進む可きものと思ひます。皆さんは個人經濟に重きを置いて之を重大視するけれど、今日の社會の趨勢を鑑みると税も亦社會政策的な観点が必要と思ひます。尤もこれは税全体に關することですが、この見地からみても公平に課税することが必要である。従つて全体の傾向として総合課税に進まねばならない。そこで當面の問題は矢張り配當所得の問題で、その他は急いで改正すべき程のものでもないと思へます。

現在の四割控除制は不合理極るものと思つて居りますが、之を詳しく述べるには相當の時間を費しますから簡單に私の考を述べますと、配當も総合課税で借金を引くのが最上と考へます。これは大口さんと同意見で、他日徹底的に調べたいと思つて居ります。

要するに現在総合課税となつてゐるから、何も無理をして之を毀す必要はない譯で、その不都合の處を除き、総合課税で進んで行くことがいゝので、それには株を

持つて居る人には借金の利子を引くことにしたらいゝと思ひます。これより外に、よい方法はないものかと考へるが自分が擔任者ならともかくそうでないからズルケてゐます。まあ借金の利子を引くのがいゝ方法でせうね」云々。

現今指導的立場に在る多くの財界人には総合課税に對する批難高きこと右の如くであるが、英國の如く法人を獨立の納税主体と認めず大資本による企業を獎勵保護せる國に於ても、総合課税の結果相當收益率を低下してゐる。

仮りに御説の通り我國の特殊事情によるとして配當收益率の低下を事實としやう然し負擔は諸外國のそれに比し決して高率の方ではない。

そこでこの非難攻撃ある現行法は一体何處へ行くかといふ事が問題となる。

一部の有力者達が如何に議論しやう共、結局財政收入の豊富で、且つ可動的原則にも適ひ、尙又租税が原則として轉嫁せざる点及現在迄に實施された多くの租税中最も正義原則に適合せる本税法が變更されるとは考へられないのみならず益々加重

されるのではないかと思はれる。即ち第三種所得税は依然として綜合課税主義を辿り而して配當所得の四割控除は削除されて總収入金額から借入金の子、現行法に謂ふ必要の経費、回收不能の債権或は社會政策上高められつゝある法定控除等を控除したものが計上され、つまり勤勞所得より不勞所得へ、動的所得より靜的所得へと進展し、かくして資産重課の傾向が益々鮮明となるのが正しいのではないかと思はれる。

本税に對する改正私案

1 租税体系に就いて

私が多年要望せる点は根幹税は最後に最も完全に捕捉すべしといふに在る。

これが意義並に實益については緒論に於て説明したるを以てこれを省略するも税制の根本的改正を要する必要が茲にあると思ふ。

2 租税客體

法第十四條には所得の種類を掲げ課税物件を定義してゐるがこの條文通り捕捉出來ざるものと、之に規定なき爲賦課せられずして社會上不合理なる結果を生ずるものがある。即ち前者中最も弊害の大なるものは、信用貸金の利子等である。

右は稅務當局に於ても最も調査上困難を來すものにして、第三種所得中に之が賦課を受くるは一少部分に過ぎない。何故出來ないかと云へば貸金業者の調査が困難なからである。それでこの点の改正が是非必要である然らばどうして取扱ふかと云ふに配當所得を各法人が記載し之を稅務當局に送付する如く法人及個人の一年間の支出を全部資料箋に記入して報告せしむる。(個人にも)従つて右の金額を故意に誤記したるもの若くは少額とした場合法人等に於ても所得計算上損金として計算しない事にすればこの問題は容易に解決する事が出来る。

後者は一時的な收得である。投機的利益例へば株式市場に於ける利益、其他退

職慰勞金等である。

而して個人所得の計算に當りても収入金額の中から必要の経費、又は必要の経費にあらざるも、寄附行爲、貧困者への扶養、學資金、その他公共の爲にする支出はこれを控除したものを計上する事が合理的である。

米國に於ては偶然的に収入するものも課税して居るが、之を理論的に云ふならば所得の觀念に於て重大なる要素たる規則的な収入といふ事は出來ないが、少くともその者の權利に屬し、自由に處分し得るものならば之に税することは少しも支障ない事である。

これは所得といふ觀念には勿論悖るものであるが、所得といふ觀念のみに走らずその財の状態に依り税を運行してはどうかと考へる。

尤も退職慰勞金の如きものは、轉職の場合と、失業を意味する場合及享有者の社會的境遇により區分する事が必要である又税率は何れも山林所得計算と同様別個の

税率を適用し若くは擔保を提供せしめて相續税に於ける年賦延納の如き制度としてもよい、しかし相當高い免稅点を設くる事は是非必要であらう。

以上の通り第三種所得の客体となるものは從來課税なされざる個人が一年間に得る總ての収入に及ぶ事に依り一層効果的となり且つ公平となると思はれる。

茲に注意すべきは從來の取扱より嚴重にする事は時勢に逆向するに非ずやといふ疑問を生ずるかも知れないと云ふ点である。

そこで考へたい事は取扱を嚴重にする事それが必ずしも罪惡ではない。寧ろ斯かる靜的所得者の利益を一般に捕へ、之に公正なる税率を適用するに於ては總体的に合理化されるものと思はれる。

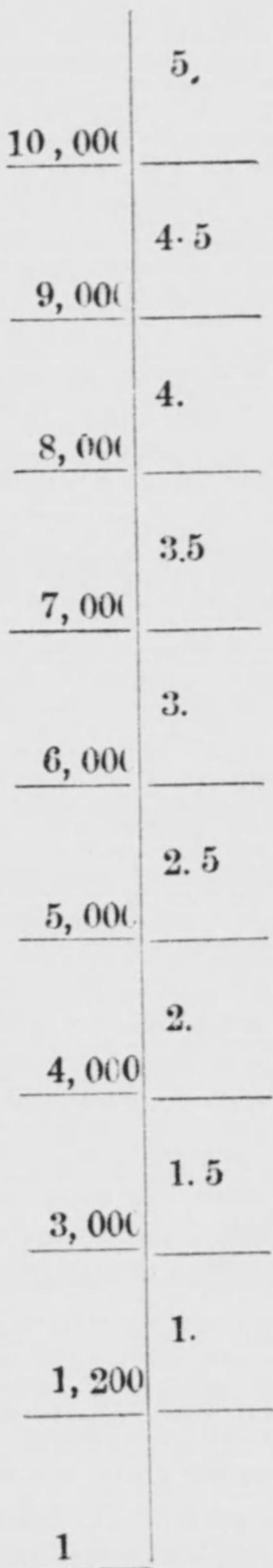
3 税率に就いて

現今の如く富の分配が容易でなく、貧富の差が益々大となる傾向にある事實に鑑み、之が緩和の一方法として財産税の如きものが望ましい。但し我國の現状では斯

税の創設は近き將來には不可能な事と思はれる。そこで徴税費を費やさないで税收入を比較的多く得、且前述の目的を達成する方法がないかと色々研究してみた處次の如き案を發見したのである。(これは私の創案でどれだけ社會的反響があるかごうか興味を持つて見詰めてゐる)

それは前年の決定額と比較し増加を來したる場合、その増加額を階級的附加税を設けて税したらごうかと云ふ事である。(附加税の制度は何年頃から又誰の發案になるものかは知らないが誠に巧妙なものだ)

何故に階級的に(細かく刻んで)異りたる税率を適用するかと云へば、一万圓の納税者の五千圓の増加と、十万圓の納税者の増加とが超過額が同一であつてもその擔税力若くは投資力に於て非常な相違を來すものなれば、この經濟的に強力なるものに重き税率を以て規定するは寧ろ當然の事と云ひ得るであらう。左に實例を示さう。



4 免税点に就いて

近時各國家に於て所得税は有力なる租税となつてゐるがこれを全体的に觀察せず個々の納税者の經濟的境遇を考慮されん事を勧めたい。何となれば所得納税者は靜的所得享有者の總稱でなく、俸給生活者若くは中商工業者がその大部分を占めてゐるからである。故に免税点の如きも高き程望ましいのではなからうか。

第四章 地租法

第一節 諸外國に於ける沿革

土地は動産と異り之を隠蔽し得ざるが故に賦課手續が容易なると、封建時代に於ては他の課税物件も比較的少く、従つて地租は古代より財政的に相當重要な割役を演じた。羅馬の屬國たりしユダヤの如きは、ローマに貢ぐべき六百「タレント」の租税中大部分を地租に依り占められた程である。

課税方法の最も幼稚なりし時代は其の土地の面積を標準として賦課し、又は土地の總收穫を基礎とする所謂十分の一税と稱し、收穫の一割を徵收するが如き方法もあり、或は土地を三四の階級に分ちて之に課税する等なしたるも何れも缺陷を有せ

るを以て、第十八世紀以來土地の純収益即ち總収入金額から生産費を控除したる残額を基礎とするに至り、茲に地租も純然たる収益税として存在するに至つたのである。

そこで収益税の觀念を茲に説明する必要がある。

収益税とは収益を客体として課する租税である。

収益と所得と觀念上異なる点は（財政上）前者は生産又は取得の客体につきて謂ひ後者は主体即ち之を取得する人について謂ふのである。而して定時に其の客体より生ずるものは客体の収益にして、之には總収益と純収益とに分つ事が出来る。純収益とは總収益中之を得るに要したる費用を控除せるものにしてこの純収益を個人的に一團として觀察したるものが所得である。

既に述べたる如く地租は十八世紀より現今に至る迄財政上相當重要な税目として存在してゐるのであるが（英國の沿革は最も古く一六九二年より、佛國は一七九

九年より、伊太利も一八九六年より徴收してゐた）近時諸外國に於ては所得税中に於て土地の収益を捕捉し得る制度となり地租法としての獨立の存在を有するものは極めて少くなるに至つた。

第二節 諸外國に於ける現行法

一 英國

地租は英國最古の且つ最も重要な租税なりしが、一七九八年に至り、地租年額の四十倍に相當する國債を提供する條件として永久に其の賦課を免るゝ事となり僅かに未賠償地のみ本税を負擔する事となつたのである。

次に一八九六年更に其の賠償額を地租年額の三十倍に相當する現金に改め、其の後一九二一年之を二十倍に訂正した結果税収入は愈々少くなるに至つた。

現在の税率は賃貸價格一磅につき一片乃至一志であり、尙一六〇磅以下の所得者

には免租し、四〇〇磅以下は税率を半減してゐる。

2 米 國

米國に於ては我國の如く法制上獨立した法律はない。但し普通所得税中に於て各種の所得に課税し、更に一万弗を超ゆる所得者に對して附加所得税を賦課するを以て、地代は普通所得に計算される關係上我國の地租に該當するものと云ふ事が出來やう。(尤も補完税としての觀念並に實益については大いに議論はある)

3 獨 逸

獨逸に於ても米國と同様個人所得に包含される。(第三種所得税に於て説明済)

4 佛 國

佛國に於ても前同様分類所得税中、不動産税として賦課す。

5 伊 國

伊國に於ても佛國と同様、特別所得税法中、不動産所得税として賦課されるので

ある。

第三節 我國の沿革

我國に於ても土地に對する課税は古くより存してゐた。即ち垂仁帝の御代に始めて屯田の制を設けられたのである。

屯田とは朝廷直轄の御田にして田部をして之を掌らしめられたのである。而して大化以前に於ける田制は田方六尺を一步とし五歩を一代とし五十代につき租稻一束半を税として徴收したとの事である。孝徳帝の大化年間租庸調の法を改正し班田の制を定め田の面積は方五尺を一步とし三百六十歩を一反とし一段毎に稻二束二把を田租として徴收したのである。文武帝の朝に至り大寶願令を布し大化改新の制に依り租庸調の制を定め一段の租稻を二束二把とし、延喜式を定め田を四等に分ち租稻は段毎に一束五把と定められたのである。(之の等級に分つ事に依り租税としての

要素をより完備せるものと思ふ)一時徴税の實權が武門に壟斷され、又各藩に於てもその取扱を異にするが如き場合もあるが土地を課税の客体として税を徴收したといふ事については何等相違はないのである。

此の間の消息を知る爲には明治初年作成された地租改正報告書に依る事も亦有益な事と思ふ。即ち全報告書には「既にして廢藩置縣の一大變革あり舊各藩及貴族、社寺等の領地、税法の區々紛雜なるもの一に政府に統轄す是に於て一縣にして數十種の領地を合併するもあり其の税法一郡内數種の方法を併行し甚しきは一村内と雖も數種に分るゝものあり曩には農民一地頭の下に局束せられ敢て他を顧みざるも今は互に税法の異同を討議し彼我の輕重を比較し其の不幸を訴ふるもの日に多し……故に地方官之が所置に困しみ其方策を大藏省に請ふもの踵を接するに至る然り而して尙舊慣を維持せんとするもの宛も山積の亂糸を治むるが如く之を綜理するの端緒を視ざりき是に於てか大藏省税法改革の議を興し、地價に随つて税を賦するの方案

を上り先づ之を從來無税市街地に施さん事を請ふ、四年十二月允可を得て沽券税法を東京市街地に行ひ尋で之を各地方市街地に推行す是即ち地券税施行の權輿なり」と、維新の當初に於ては税法は舊慣に依りたるものであるが、地租改正の上諭は明治六年七月太政官布告第二七二號を以て分布せられたのである。

右の目的並に効果は(1)從來地價は主として米納即ち實物收納なりしものを金納となし(2)而して不定の性質を有する収入なりしものを更めて年の豊凶、米價の昇低に關せず一定の金額を徴收すること(3)課税標準として新に地價なるものを設定し、全國一率の税率を以て國家が税を徴收せんとする点にあつたのである。

斯の如く課税の基礎を地價に置きたる關係上、時の推移と共に宅地の如きは百倍を超ゆるものさへ生じ又各地目(地目とは外形的な表標を云ふものにして例へば宅地或は田畑等と謂ふが如きものである)間に於ける負擔の權衡を失するに至つた。特に日露戰爭中土地に非常特別税を課するに至り價格の騰貴少き土地を有するもの

は甚しき苦痛を感ずるに至りたるを以て、明治四十三年三月二十五日宅地地價修正法を以て宅地の地價を修正し、而して賃貸價格の十倍を以て法定地價とし、若しこの金額が市街宅地に在りては現地地價の十八倍を超ゆるものは十八倍とし、又郡村宅地にありては現在地價の七倍二割を超ゆるものは之を七倍二割として急激なる増收の民力に及す惡影響を緩和せんとしたのである。

その後即ち明治十七年三月十五日太政官布告第七號を以て施行されたる地租條例も屢改正ありたりと雖も、その根本的な改正をなしたるは現行法となれる昭和六年三月三十日法律第二十八號に依る地租法の實施である。

こゝ約半世紀間に近代國家を構成せしめた、我國なるが故に土地に對する利用價値も亦急激な變化を生じた即ち思はざる土地に工場が建ち、市街が出来、又交通網の完成は從來棄てられたる山間等をも意外な収益を生ずる土地となさしめたのである。この經濟機構の變化は又當然土地の税の上に非常なる不公平を生せしむるに至

り之が改正は最も必要とされたのであるが何分大事業なる爲め何れの内閣も手を染むる事をしなかつたのである。

處が若槻内閣の濱口藏相の手に依り第五十一議會に於て地租の課税標準を、土地の賃貸價格を以て爲さんとする法案が提出され、大正十五年三月三十一日法律四十五號を以て制定されたのである。而して一千万圓の經費を以て全國的に調査したのであるが、若槻内閣は金融恐慌が導火線となりて倒れ、次で田中内閣となるに及び大正十五年四月一日より之を實施といふ右の法案並に調査はその儘となりしが、田中内閣も遂に倒れ、次に濱口内閣成立するに及び昭和六年四月三十一日法律第二十八號を以て賃貸價格を基礎とする現行法が實施されたのである。

土地の賃貸價格は各地目毎に土地の情況、類似する区域内に一つの標準となるべき標準價格を求め、之を一色となすものである。而して賃貸價格とは貸主が公課、修繕費其の他土地の維持に必要なる經費を負担する條件を以て之を賃貸する場合貸

主の取得すべき金額を謂ふのである。斯くして我國の地租も、収益税として面目を茲に一新するに至つたのである。

第四節 我國に於ける現行法

(一) 意義

本税は(一)土地の所有者(二)債權の目的たる土地については債權者(三)百年より長き存續期限の定ある地上權の目的たる土地については其の地上權者に對し法第十條の税率に従ひ(百分の三、八)税の負擔を命ずるものである。

(二) 課税物件

土地を大別すれば官有地と民有地に區分出來るのである。而して明治七年十一月太政官布告第二十號を以て官民有土地の區分を定められたるものである。官有地は本税の目的物とならざるため結局地租は民有地のみが賦課されるのである。

民有地は第一種及第二種地に區分され、第一種を有租地と謂ひ、地租及其他の公課を賦課し、第二種は右の負擔なきを以て免租地と稱するのである。

有租地を更に分類して第一類地及第二類地となすものである。前者に田、畑、宅地、鹽田、鑛泉地が含まれ、後者には、池沼、山林、牧場、原野、雜種地が包含されるのである。

(三) 免租地

土地に對する免租規定は法第二條に掲ぐる所である。即ち(一)國、府縣、市町村其他勅令を以て指定する公共團體に於て公用又は公共の用に供する土地、但し有料借地はこの限りでない。(二)府縣市町村其他法令を以て指定する公共團體が公用又は公共の用に供するものと定めたる其所有地、但し命令の定むる期間内に公用又は公共の用に供せざるときは此の限に非すと規定してゐる。命令の定むる期間とは、公用又は公共の用に供すべきものと定めたるときより一ケ年を謂ふの

である。(三)府縣社地、鄉村社地、招魂社地但し有料借地は之の限でない。(四)墳墓地(五)用悪水路、溜池、隄塘、井溝、(六)鐵道用地、軌道用地、運河用地、(七)保安林(八)公衆の用に供する道路、以上の土地には府縣市町村其他公共團體は租税其他の公課を課せないのであるが、所有者以外が(一)及(二)の土地を使用収益するときには其の使用者に對し租税其他公課を課すも差支ないのである。

(四) 税 率

地租の税率は賃貸價格の百分の三、八である(昭和八、二、二六、大阪朝日の報ずる所に依れば今回地租法改正案が委員會を通過し第十條に依り青森外九縣が百分の二、六となる趣である。)

第五節 現行法は何處へ行く

地租は土地の収益に税せんとするものにしてつまり土地の収益に對して得る擔税

能力を捕捉せんとするものである。而して現代經濟機構並財政上よりみて本税の存在は最も妥當なるものであり、財源の確實にして而かも納税義務者の税負擔が所得或は營業收益税に比し比較的苦痛とせざる点補完税としての意義を一層鮮明に表示せるものと云はねばならない。

さりながら學究的に社會現象を觀察せんとするものに取つて見逃がす事の出來ない三つの点が存するのである。即ちその一は、補完税として最も妥當なりとの理論的根據を有する地租の納税実績の上に滞納、或は延納、又は物納に對し(物納については最近學者間にも議論されてゐる)一地方、一團體に依つて之が決議されてゐる。勿論この不景氣が斯の如き結果を醸したものであるが一面、地租負擔者の經濟的抵抗力がかく迄低下してゐる事を証明するものではなからうかといふ点である。その二は、土地の収益が國民の主たる所得源でありし時代は疾に過ぎ去り、土地を所有する事並に土地と經濟的な關係に結ぶ事が彼等を經濟的に苦しめ、之より逃れ

んどする焦燥がある。その三は、地租は直接税なれば、税の負擔が納税義務者に歸するものであるといふ觀念に動搖を生じてゐるといふ事である。即ち地租は最も轉嫁し易い租税となつてゐる。それは小作人に對する小作料の一部分となりて完全に轉嫁するといふ点である。(嚴密に云へば他の直接税でも轉嫁し易いものであるが)然らば現行地租は何處へ行くかといふ問題となる。

本税に對する改正私案

現在の政治的財政的狀勢では土地に課税する事は止むを得ない事である。理想から云へば土地台帳に記載されたる賃貸價格に一定の税率を乗じたるものを地租として徴收せず、營業收益の如く眞の土地より生ずる純益を年々捕捉して課税する事が最も正しいと思ふ。之については徴税技術上可能なりや否やの疑問を生ずるであらう。然し稅務當局は年々所得稅算定の基礎となるべき各大字毎の收益率を調査して

ゐる。故にこの調査を更に完備する事に依り充分斯稅運用上の目的を達成する事が出来ると思ふ。

そこで之に對する反對説は現在地租の持つ最大の特徴は年々確實なる財源を國庫に與ふる点にあると……故に景氣不景氣、豊凶其の他の理由を度外視する關係上税の増減を生ずるものでなく就中昨今の如く國庫がより多くの歳入の増加を要求せる際等に於ては右の方法に依るならば全く反對の結果を生ずるから財政的見地より反對だと云ふ人が出るかも知れない。

そこで私は之等の人々に答へたい。而して先づ地租なるものは收益税であること云ふ事を記憶ありたい。従つて不景氣の爲に、又政治的理由に依りて農産物價格が他の物價と比較にならない程度に下落し土地收益者が現に苦境にある際、更に嚴密に云ふならば何等擔稅力を發生せざる際に於ても法に規定したる納稅義務者は賃貸價格の百分の三、八の税を負擔せねばならないのである。この事實は收益税の觀念上

から認められるものであらうか、又一千万圓の國幣を投じて課税標準を土地の地價とせず賃貸價格に改めたる實益が何處にあらうか、私はどうしてもこの取扱を訂正する事が正しいと考へる。

右の説に對してはかうした反對説が出るかも知れない即ち、土地收益者が農産物の騰貴に依り税額との關係上非常に有利な場合にも一定の額しか賦課しないからその反對に土地の收益が低下したる場合に於ても之を減少せしむる必要はないと。しかし農業者、若くは土地所有者が他の階級よりも經濟的に恵まれた年が近年あつたかどうかと云ふ事を調べてみる必要がある。之は爲政者就中立法者の充分の注意をうながしたい点である。同じ収益税であり補完税たる營業収益税、家屋税、資本金子税との權衡が全く取れないではないか。尤も納税人員の多數なるため私の提案の取扱に依るときは現行形式によるよりも多少の徴税費を費やす点、つまり現行法が徴税技術が容易であるといふ事を強みとして、理論を葬むるならば、それこそ法の

自殺ではなからうかと思はれる。

故に私は現行法の形式を變更して、所得税調査と同時に各人の持つ土地の収益を調査し、之を捕捉する事が必要だと考へる。

而して荒地、收穫皆無地、その他異動地に對する眞の収益をも捕捉し得る利益もあるを以て嚴密に之を調査する半面に自作農の取扱等に對しては相當社會政策的な要旨を含ます必要がある。

我國の土地收益者は比較的階級的には劣悪なる條件に甘ずるものであり團體的力に乏しい關係上各産業部門別にみるならば常に不利なる立場にある様に思はれる故に、國家的立場より之が對策を講ずる必要があるのではなからうかと思ふ。蓋し我國消費層の大部分を彼等土地關係者を以て構成する以上、我國の地租問題は將來一層重要さを加へるであらう。

附言

次に現行賃貸價格調査の結果、市街地の地租が急激なる増加を來したる爲め、第五十九議會で問題となり、結局過渡的な規定を設けてゐる。

然し増加したところそれは過去何十年か輕き負擔たりし事を証明するものにして、之が増加に對する批難は當らないと思ふ。従つて之に過渡的規定を設ける事は全く意味をなさないものと思はれる。

第五章 營業收益稅

第一節 諸外國に於ける沿革

營業收益稅を説明するに先だち、收益稅そのものゝ沿革について述べる必要があると思ふ。

收益稅とは財産稅より派生したるものであり、之を三期に分つ事が出来るのである、即ち(1)經濟社會の未だ發達せず農業が産業上重要な當時に於ては財産稅と云ふも不動産財産稅に過ぎないものであつた(2)それが追々と進歩變革し貨幣經濟時代となるや資本其の他の動産が不動産と何ら異なる機能を持つに至り、財産稅は稍不遍的なものとなつた(3)従つてこの個々の財産を評價し、之を綜合して課稅する事

それは各種の財産税を綜合して賦課する結果となるに至つたのである。そこで各種の収益につき課税する事が最も妥當とされ、茲に地租、營業税、家屋税の三税が生じたのである。収益税が最初に施行されたるは佛國にして一七九一年免許税として制定され、次で一八八〇年營業税として制度づけられたものである。(英國には獨立したる本法なきも所得税中に於て之を捕捉し米國は一九一四年に、獨逸は普魯西に於て一八九一年に實施されたものである)

當時収益税の特質として、(1)課税主体の何人たるを問はず課したる点、(2)課税標準を外形的なものに求め、個人的事情を斟酌せざる爲め徵税技術も容易であり、従つて税収入も相當多額に上るといふ状態なる爲、漸次諸外國に實施さるゝに至つた。而して本税法の存在については非常なる研究がなされてゐる。

ナヒムソン著財政學中に非常に有益なる個所あるを以つて次に掲記するであらう(第一五八頁より一六一頁)「以上舉げた租税形態以外になほ一定の所得源泉に直

接課せらるゝ實に多くの他の租税が存在してゐる。この中賃銀税は就中重要であつて、それは賃銀にとつて屢々甚だ苛酷な負擔となる。このことについては場所を更めて研究するであらう、しかしその他の一般収益税に關して述べねばならぬことはそれらが決して近代的國家財政に對する正當な基礎を構成してゐるものでないといふことである。諸々の収益税が資本主義前期の租税であることは面積税といふその最も原始的な形態に於ける地租が封建制度の時代の租税であるのと變りはない。國家は封建領主に豊富な土地を與へ、尠くともそれより生ずる所得の一部をば自己に保障しやうと計つた。ところで土地の耕作はなほ極度に粗笨的であつたから、廣汎な田野より生ずる収益は一般に均等性を保つてゐた。土地の品質の差異は領土の範圍の増大とともに消滅する、面積税はそれ故當時の情勢に適合してゐた。しかし土地が集約的に耕作せらるゝに伴つて益々収益は多様化せられてゆき、収益税へ即ち地代への課税へと移行する事が愈々必要となつた。今や収益をば評價する事も可能

となつた。何となれば穀物は一つの價格をもち、土地の収益は貨幣に表現することが出来たのであるから。しかしそれだからとて金納へまでも移行することは未だ必要でなかつた事は云ふ迄もない。

更に重要な事情は、その収益に依つてのみ課税せられ得る新しい所得の源泉（營業所得）が発生したといふ事である。

營業に従事するもの、就中自由職業者は財産、尠くとも何等かの形を具へた財産を持つことをば必要としなかつた。地主達はこれらの階級に國家よりの負擔を轉嫁しやうと欲し、彼等が營業収益を規準として出損すべきことを要求した。かくて營業税が成立したのである。それは最初は營業労働に課せられるものであつたが、次いでそれは利潤を壓迫するに至つた。しかし利潤が低下すればする程即ち營利企業が益々儲からなくなればなる程地代はそれだけ増大し、地價は益々昇騰する。何となれば土地所有者は營業労働よりも儲が多いものとなつたのだから、領主と營業者

との間の鬭争は資本主義前期の全史を彩つてをり、それは収益税体系の完成へと、換言すれば營業者により苛酷な負擔にと導いたのである。地主達はその負擔を軽減し、貨幣資本は最近時に入り込むまで依然として租税を免除されてゐた。たゞ營利企業に従事するものゝみが國家の負擔を益々その身に引き受けねばならなくなつたのだ。

多數を擁してゐるがその労働以外に何等の所得の源泉を持ち得ない一社會階級の成立と共に、この階級の課税は賃銀税若くは所得税の形態に於てしか行はれ得ないことゝなつた。他方今日では他の諸階級の所得源泉も益々交錯してゐる。或る大銀行、株式會社等々の所得のかれこれの部分が剩餘價値の如何なる部分から由來してゐるかといふことを確認することは明かに不可能でそこでヒルファディングは「金融資本論」に於て次の如く述べてゐる富はその収益の源泉によつて即ちそれが利潤に由來するか、もしくは地代に由來するかといふ事によつて最早區別せられない。

それは今や労働者階級によつて剰余価値の分屬してゐるあらゆる部分への参加から流入する」(四三七頁)このことを除外しても収益税体系は租税技術上並びに經濟上極度に複雑であり、不完全であり、しかも効果の少いものである何となれば収入源泉は、外界財が問題となる限り今日では甚だ多種多様なものであり、充分分類する事が出来ずその収益の動搖が異常に急激であり、従つてそれ故正當に利用し盡すことが出来ないのであるから。のみならず我々はこの場合債務利子をば何處においても計算に入れてゐるわけではなく、そしてこのことは現在「信用經濟」の時代においては特に痛切に感せられて已まぬところである。収益税は沈滞せる經濟情勢の時期を目標として準備せられたものである。日毎にでも變化が起り得る今日においては最早それは通用せられ得ない。しかしそれにはなほ依然として多くの國々就中フランスに存在してをりこゝでは収益税は租税制度の基礎たることを失はない。同様のことはベルギー、ロシア及若干のその他の國々において見られる處である。これに

反して經濟的に發達せる諸國は収益税をば或はイギリスの如く一種の所得税に綜合してゐるか若くはプロイセンの如く後者に依つて代替してゐる。しかしこのことは若干の収益税が所得税の補完税として附加せられ、以つて基本となつてゐる所得の負擔を更らに重くすることを妨げるものではない。例へばウールテンベルク、バイエルン、オーストラリア等々に於ける場合がさうである。一般に現はれてゐる傾向は疑ひもなく個々の収益税の地位に所得税が代る事である。云々」以上に依り歐洲に於ける収益税の變化を窺ひ知るに充分である。

以上の如き存在理由を有したる収益税就中營業收益税も經濟機構が益々複雑となり、各人の收入即ち財の收得状態が各人の信用程度や、經營の優劣に依り甚しき間隔を生ずるに至つた、つまり利潤の多寡が個人的技術に俟つ事大となるに従ひ二つの傾向を生ずるに至つた。その一は所得税に對する補完税としての存在に意義を有する事が顯著となるに従ひ、一度所得税を以て税し、更に補完的として個々の収益

を客体として課税する制度と、右の收得を所得として所得税の觀念を以て律せんとするに至つたのである。我國の營業収益税は前者に屬し歐米に於ては後者に屬するものである。

第二節 諸外國に於ける現行法

1 英國

英國に於ては我國の如き營業収益税としての獨立の法制はない。但し之と同一の効果を得るものはあり得る。即ち所得税法中にあるD種の所得である。(D種所得の何たるやは第三種所得税に於て説明済)

2 米 國

米國に於ても獨立の法的存在はなく、普通所得税中に包括課税され、名稱は所得税であつても、その實質に於ては本税と何等變りはない。

3 獨 逸

獨逸に於ても營業の収益は個人所得税の中に包括される。但し賣上税なるものがあり、各人が獨逸國內に於て獨立に營む營業及職業に關係して行はるゝ總ての有價的供給及其他の有價的給付の各營業所分を合算したもので之は賣上價格の幾分かを(一般率は百分の二、穀物、麵麩等については百分の〇、八、賣上總額百万國麻を超越るものに對しては一般率を百分の二、五、穀物等については百分の一、三五)納付するものである。

右は嚴密に云ふならば間接税に屬する事は申す迄もない。但し大阪朝日の報する處に依れば(昭和七、一一、六)輸出物品に對し百分の二の輸出獎勵金を交付する趣で結局本税の賦課は輸出品に限り負擔されない事となるのである。

4 佛 國

佛國に於ても本項に該當する収益に對しては商工業所得税として賦課してゐる。

我國の租稅體系は所得稅を中樞として、之に地租、營業收益稅、資本利子稅を補完稅として配するも、佛國に於てはこの補完稅に該當するものは分類所得稅にして、我國の所得稅は佛國の一般所得稅の如き働をなすものである。更に注目すべきは、賣上稅及奢侈稅が存してゐる。即ち各種の取引につき其の生産者、仲立業者、販賣者に對し其の取引額を課稅標準として百分の二の稅率を以て徵收するのである。而して賣上稅の品目中奢侈品に對しては賣上稅に代へて奢侈稅を徵收するのである。右の課稅に當りては絶對的奢侈品（價格如何に係らず奢侈品と看做すもの）については百分の六、相對的奢侈品については（價格が一定の限度を越ゆる時に限り奢侈品とせるもの）百分の三を徵收するのである。化粧品については一九二四年百分の十二に増徴されてより他の稅率に變更ありしも本品については其の儘である而して本法はその實態が、我國にありし賣藥營業稅に類似してゐる。）

之を學問上からみるときは營業收益稅の觀念の中に入るべきものでなく、財の交

通を課稅の目標とせる以上取引稅或は印紙稅（我國の）の如き性質を有するものあり、（取引稅は單獨法として施行あり）本項に於て述ぶべきのに非ざるも別に項を設くる程のものに非ざるを以て附記するものである。

5 伊 國

伊國の稅制は、佛國のそれに酷似してゐる。而して本項に該當する課稅は動產所得稅で以て捕捉してゐるのである。

第三節 我國の沿革

我國に於て初めて營業稅を國稅として認めたるは明治二十九年である。

され共その起源は遠く中古庸調の制に發し徳川時代に於ては商工其の他の生業に課するを小物成と稱し、而して定率に納付するものを運上とし、免許を得て營業するが爲に納付するものを暝加として賣上高の十分の一、二十分の一、及三十分の一

を納めるものを分一と稱したのである。

なほ右の小物成と稱するものも八百餘種の多きに上つた程であるが明治維新となるやこれを地方税として徴収した。處が賦課極めて均一を缺き、これが統一をなすべき途上にありたる處、偶々日清開戦するに至り國庫に増収の必要生じ、明治二十九年三月法律第三十三號を以て國税として營業税を制定し、地方へはその附加税として一定の率を以て賦課せしめ、かくして負擔の公平を期せしめ政治的目的を達せんとしたのである。而して同法中に、二十五種の業体を分ち、課税方法は一般的に定率税式を採り、課税標準は外形的標準に依る事となつたのである。例へば物品販賣業に在りては賣上金額、料理店等に在りては、建物賃貸價格と、従業員員數に依り税を決定したのである。

右の賦課方法は收益の多寡に依らず税を決定する關係上その稅負擔が營業の利益と比例しない結果となる。かゝる狀勢なる爲め茲に現行法たる營業收益税法が大正

十五年三月二十七日法律第十一號を以て制定され、營業の純益を課税の客体とする所謂收益税が制定されたのである。

以上の如く營業行爲に對し國税として課税するに至りたる明治二十九年より現今に至る迄の沿革中、最も重大なるものは外形標準を廢し、その收益に基き賦課するに至りたる点にして、他は税率の増加、業目の改廢に過ぎないものである。

第四節の一 我國に於ける現行法

(一) 意 義 (個人)

本法は特定の營業をなすもの、純益を目標として課する税である。つまり經濟主体が税法第二條に掲げられたる業務を營利の目的を以て繼續的に反覆し、年純益四百圓以上を有するときは法第十條の税率に従ひ税の負擔を受けねばならないのである。本税法の客体となり得るものは法人たると將又個人たることを問はない。(但し法

人については後章に於て述べるであらう)

法第二條には「本法施行地ニ營業所ヲ有シ左ニ掲クル營業ヲ爲ス個人ニハ本法ニ依リ營業稅ヲ課ス」と規定し個人の納稅義務を規定してゐるのである。

(二) 本法を課すべき業体

本法には課稅すべき業体を列記してゐる即ち、(一)物品販賣業(二)銀行業(三)無盡業(四)金錢貸付業(五)物品貸付業(六)製造業(七)運送業(八)倉庫業(九)請負業(十)印刷業(十一)出版業(十二)寫眞業(十三)席貸業(十四)旅人宿業(下宿を含み木賃宿を含まず)(十五)料理店業(十六)周旋業(十七)代理業(十八)仲立業(十九)問屋業

(三) 非課稅營業

本法に於ても他稅法と同様非課稅の規定を設けてゐる。即ち(一)政府の發行する印紙切手類の賣捌、(二)度量衡の製作、修覆又は販賣、(三)自己の採掘し又は採取したる礦物の販賣、(四)新聞紙法に依る出版、(五)本法施行地外に於てなす營業、(六)個人の自

己が收穫したる農産物、林産物、畜産物若くは水産物の販賣又は之を原料とする製造但し營業場を設けて爲す販賣又は製造を除くのである。

(四) 免稅營業

本法其の他特別法令に依り免除さるべき營業もある即ち(一)重要物産製造業者の開業の年、及其の翌年より三ヶ年間其の營業より生ずる純益(二)産業組合及全聯合會及全中央會の營業(産業組合法第六條、八十一、九十二條)(三)産業組合中央金庫の營業(産業組合中央金庫法第八條)(四)相互保險會社の營業(保險法第九十一法)(五)鑛業權者の鑛業(鑛業法第八十二條)(六)漁業組合、及全聯合會の營業(漁業法第四十五條)(七)農業倉庫業者の營業(全第十四條)(八)住宅組合の營業(全十六條)(九)輸出組合の營業(公法第三十三條)(十)重要輸出品工業組合の營業(全第三十八條)(十一)一定の設備を以て主生物として銑鐵、鋼鐵、壓延鋼材(軌條及繼目板を含む)鍛鋼製品若くは鑄鋼製品の素材(獎勵法施行令第一條)

副生物（商工大臣の指定したるもの）鑛綿滓、鑛滓煉瓦、鑛滓瓦、高爐セメント、
 タール、無水タール、輕油、中油、重油、ピッチ、安母尼亞、安母尼亞水、硫酸安
 母尼亞、粗製ナフタリン、アンスラシン、ベンゾール、キシロール、ソルベント、
 ナフタリン

以上の製品を製造する製鐵業者が、主務官廳の許可を受け、一定の期間即ち新設
 又は増設すべき規模の大小に依り七年以内に於て商工大臣の定めたる期間内に……
 一定の設備を新設又は増設したる製鐵業者には設備完成の年及其の年の翌年より十
 五年間其の設備を以て營む事業の純益につき本税を免除するのである。

(五) 稅 率

本法に於ては純益金四百圓以上ある場合次の稅率を適用するのである。

純益金額千圓以下なるとき 百分の二、二

純益金額千圓を超ゆるとき

千圓以下の金額 百分の二、二
 千圓を超ゆる金額 百分の二、六

第四節ノ二 法人營業收益稅

(一) 意 義（法人營業稅）

法人營業收益稅は、特定法人の各事業年度に於ける益金に課する稅である。

法第一條に「本法施行地ニ本店、支店其ノ他ノ營業所ヲ有スル營利法人ニハ本法
 ニ依リ營業收益稅ヲ課ス」と規定せるを以て出張所或は工場其の他如何なる名稱を
 附することを問はず、少なくとも營業を爲し而して法第三條の規定せる如く營業に對
 し純益を生じたるときは内國會社（商法上）は勿論、外國會社と雖も支店、又は出
 張所に於てなす右の純益に對しては納稅を免るる事が出來ないのである。

所得稅法に於ては小笠原島及伊豆七島は當分の内所得稅を適用せずとなせるも、

本法に於てはかゝる規定なきを以て、全地方に於ける場合に於ても當然本法の支配を受けるのである。

(2) 課税純益

本法に於ける純益も第一種所得税法に於ける概念と同一である。

法人が事業年度中途に於て解散し又は合併によりて消滅したる場合に於ては其の事業年度の初より解散又は合併に至る期間を一事業年度として計算するのである(法第四條)合併後存続せる法人は、合併によりて消滅したる法人の純益につき納税義務は當然存するのである。

(三) 非課税純益

法第七條に「左ニ掲グル營業ノ純益ニハ營業收益税ヲ課セズ」と規定してゐる即ち(一)政府の發行する印紙切手類の賣捌(二)度量衡の製作、修覆又は販賣、(三)自己の採掘し、又は採掘したる礦物の販賣、(四)新聞紙法に依る出版(五)法本施行地外にある營

業場に於て爲す營業(六)法人の漁業又は演劇興行(七)法第八條には重要物産製造業にして、施行規則第十條の物品を製造するものに在りては、開業の年及其の翌年より三ヶ年間本税の免除を受けるのである。(但し右の免除は納税義務者の申請ありて初めて効力を生ずるのである)

非課税事業と課税事業とを兼營せる場合の利益金計算方法は本法に於ては所得税のそれと趣を異にせるものである。即ち所得税に在りては總所得中非課税事業の利益を控除して所得を計算するものであるが本税に在りては營業收益税を課すべき營業の總益金より總損金を控除して課税すべき總益金を計算するのである。

されど所得税、營業收益税共課税をなさざるものを列擧すれば(一)重要物産製造業の所得(二)製鉄業獎勵法に依る製鉄の所得(三)會員組織の取引所の三つである。

(四) 収益税額よりの控除

法人が各事業年度に於て納付したる地租額又は資本利子税額は、純益計算上之を

損金又は必要経費として算入せず營業收益税額より控除するのである。(法第十條)
 本條の法意は補完税たる地位にある本税なるが爲め二重課税を避けしめん爲である
 而して控除すべき地租額又は資本利子税額は施行規則第二條の示す如く「營業收益
 税ヲ課スベキ營業ノ用ニ供スル土地又ハ資本ノ利子ニツキ納付シタルモノ」と限定
 してゐるのである。

課税營業につき納付したる地租額又は資本利子税額と雖も無制限に控除出来るも
 のでない即ち貸付けたる土地に對する地租額の控除は其の土地につきて生じたる純
 益の總額に百分の三、六を乗じたる金額を越ゆる事が出来ない(施行規則第二條)
 公社債等の利子に對しては所有したる期間の利子のみに限るのである。

(五) 税 率

本法に於ては法人の利益金に對し百分の三、四の割合を以て賦課するのである。

第五節 本法は何處へ行く

本税の根據は、營業に依る純益に對し税するものである。但し興味ある問題は個
 人營業に在りては全法に規定されたる十九種の營業より生じたる場合のみに限る事
 である。

右の十九種の營業に課税範圍を決定したる理論的根據は不公平極るものと云へや
 うが、(1) 兎に角現行我國租税体系上欲くべからざる補完税たる点(2) 相當古き歴史を
 有する丈に官民間に斯税執行上之が常識化せる点(他税法に比し)(3) 相當財政的要
 求に應じ、且自然増加も期待出来る点等々斯税の長所となすべく、又半面(1) 純收益
 に依る事は經濟交通複雑なる今日外部よりは容易に窺ひ難く従つて脱税の機會も多
 く、結局純益の發見が困難なる点(2) 比例税なる爲め、下層階級又は中小營業者に負
 擔が重くなり勝たといふ短所を持つのである。