

他人ニ對シテ爲シ得ル可能ヲ與ヘルカ爲メニ、并ニ株主ノ全體ノ債權者ニ、彼等カ凡ヘテノ各箇ノ社員ヲ賦ヘテイテ權利要求ヲ爲スノ可能ヲ與ヘ、又ハ少クトモ之ヲ容易トシ又ハ確實ニスルカ爲メニ作ラレタ所ノ擬制ナル斯カル法律上ノ手段斯カル擬制ハ一ノ實在テハナク、之ニヨリ觀念上理解セララルル諸多人々以外ノ實際テハナイト。ふいちんぐハ曰ク、所得ト財産トノ區別ハ單ニ人的生活欲ヲ充タスカ爲メニ處分ニ任カサレタル財ヲ、繼續的ニ維持スヘキ取ノ苦ヘヨリ區別スル經濟上ノ必要ニ基ク。所得ノ目的カ專ラ人的生活欲ニ對スル處分ニ存スルトキハ所得意義ハ自然人ニ限ラレルコトナル。完全又ハ有限ノ權利能力ヲ有スル他ノ法成體(法人等)ハ人的生活欲隨フテ所得ヲ有ツコトヲ得ナイ。彼等ニアツテハ唯タ財産ト收益トノ間ニ區別カ爲サレ得ルタケテアル。詞ノ慣用並ニ經濟學モカ此ト一致シテ居ル。古キ租稅立法ニテモカ自然人以外ノ權利主體ニ所得意義ヲ移スコトハ全ク知ラレナイ。新シキ立法ニテ初メテ純財政上ノ理由ヨリ斯カル賦方爲サレタ。即チ自然人ト法人トノ法律上ノ對等ヨリ出發シテ、收益ト所得トノ經濟上ノ意義ヲ混同シ、法人ノ收益ヲ所得ト爲シ、遂ニ加之、法人格ナキ組合ニモ所得稅ヲ課スルコトトナツタ。所得意義ノ人爲的擴張ノ試カ公正原則ト一致シナイ。ムシロ恣意的課稅ニ導カナケレハナラヌト。彼又曰ク、國民經濟上ノ理解ニ依レハ收益トハ財ヲ生スル源ヨリノ果實テアル。收益ト所得トノ差別ハ物ノ本質ニアル。收益ハ使用ノ方法ニ關係ナク、財ヲ生スル源ノ客觀的成果テアル。所有者ナキ源ハ想像スルヲ得ナイカ、收益意義ニ取リテハ所有者ノ人ハ問題トナラヌ。反之所得ハ純主觀的性質ヲモツ此カ第一位ニ生活欲ノ満足ノ目的ニ用立ツ。隨フテ常ニ自然人ヲ假定ニモツ所テアルト。しあんつカ舉ケタル或株式會社直接課稅反對理由書ニハ曰ク、法人ハ本來自然人ト異ツテ、所得ヲ取得スルケレトモ之ヲ消費シナイ。國家ノ給付ハ彼等ニハ十分ニハ利トナラナイ。此故ニ彼等ヨリ出スヘキ反對給付ハ唯タ制限サレタル形ニテノミ要求サレ得ル。所得稅ハ元ト人稅ノ代リニ來ツタ所ノ純人的性質ノモノテアル。然ルニ法人ニ於テ其全所得、隨フ

テ準備金負債消却スラモ課稅スルコトハ不當テアルト。⁶⁶⁾

(註二四) しあんつ曰ク、所得稅カ人稅ノ代リニ進ミタルトキニ、人ハ恰モ之ヲ以テ單純ナル人頭稅ノ代リニ租稅義務者ノ全所得ニテ支ヘラレタル課稅法ヲ採用スルノ考ヲ有ツタ。何人モカ前ニ人稅ヲ課セラレナカツタコトカラシテ、新稅ヲ免除サル理由ヲ導クコトハ出來ナイト。⁶⁷⁾

(註二五) しあんつ曰ク、租稅義務ノ問題ハ得ラレタル所得ノ消費ニ累ラナイ。内國ニテ土地營業ヨリ所得ヲ得、而モ内地テナクテ其住居スル所ノ外國ニテ消費スル人モカ、其内國ヨリ得ラレタル所得ノ爲メニ課稅セララルル所テアル。故ニ所得ヲ會社ニテ課スルモ又株主ニテ課スルモ孰レニシテモ公正課稅賦課ノ原則ヲ破ラナイ。——特ニ會社カ負債消却、準備金形成ノ爲メニ使用スル所ノ所得部ノ課稅ハ、株式會社ノ全年所得カ捕捉サレナケレハナラメトイフコトヨリ單純ニ辯護セララルト。⁶⁸⁾

(註二六) ありすとあハ曰ク、不要物ヲ課稅スヘク定メラレタ所ノ此稅(所得稅)ハ法人ノ爲メニハ無意義テアル。——自然人ノ納稅者ノ爲メニ立テラレタ所ノ累進稅ハ不公平ナクシテ法人ニ適用サルルコトヲ得メト。⁶⁹⁾

(註二七) しあんつハ曰ク、株式會社ハ商會社トシテ各箇ノ商人ノ如ク法律ノ保護ヲ受ケ、商人ノ凡ヘテノ特權カ彼ニ歸スル。各人ハ株式會社ノ助ヲ以テ其資本ヲ資本トシテ活動セシムルコトヲ得ル。而モ之カ爲メニ自然人ニ屬スル義務ヲ生スルコトナク而モ又其固有ノ權利能力ノ制限セララルルコトナキノ大ナル特權カアル。高キ累進稅モカ各箇ノ株式(集團ニ於ケル)ニ分配セラレ、此カ各箇ノモノニハ殆ント感スヘキ程テハナイテアラウト。⁷⁰⁾

(註二八) わぐなハ曰ク、此(株式會社及株式合資會社)カ株式企業トシテ特段ナル課稅ニ服セシムヘキモノテナク、獨立ノ經濟人トシテ課稅サルルコトハ出來ナイ。ムシロ課稅カ株式會社ノ經濟上ノ本質ヲ尊重シナケレハナラヌ。即チ此會社ハ唯タ其株主ノ爲メニ營利目的ノ爲メノ方便テアルトイフコトテアル。此故ニ株式會社ノ

66) Voecke, Die Abgaben etc. S. 48-49. Foisting, u. a. O. S. 133. 187-8. Schanz, Die direkten Steuern Hessens und deren neuesten Reform. (in Finanz Archiv. II. S. 321.)
 67) Schanz, ebenda S. 325.
 68) Schanz, ebenda S. 325.
 69) Haristoy, L'impôt sur le revenu. p. 551.
 70) Schanz, u. a. O. S. 326.

課税ハ株主即チ通例自然人ノ課税ト關聯シテ行ハレナケレハナラヌ。單ナル名義上ノ所得税體系テハ或ハ株式會社トシテ全ク免税シテ、唯々此會社カ株主ニ配當ニテ與フル所ノ所得ノミチ其株主ノ處ニテ課税スルカ、又ハ會社ヨリ生スル所得ヲ株主ノ處ニテ免税シテ、其全體ニツキ會社ノ處ニテ課税スルノ選擇チ有スルト。

(註二九) 株主ト會社トノ關係カ債權者ト債務者トノ關係ナレハ、或ハ其點カラ双方ニテ課税シテ可トモイヘル。カ夫ノ關係ハ債權者債務者ノ關係トモ異ルカラシテ、必スシモ斯クイフコトヲ得ヌ。此ニツキふなつてハ曰ク、株主ト會社トノ關係ハ債權者債務者ノ關係ト共通テナイ。即チ株主ハ其債權ヲ解約スルコトヲ得ヌ。會社カ其債務ヲ解約スルコトモ出來ナイ。各株主ハ會社ヨリ脱退スルコトハ出來ルケレトモ、其ハ彼カ其分前ヲ拋棄スルカ或ハ他人ニ移スコトニヨリテノミテアル。株主ノ分前ハ決シテ拂戻サレナイ。其性質上決シテ拂戻サレサルノ規定チ有スル。會社ノ解散ニヨツテ拂戻ノ行ハルコトハアルケレトモ、併シ此ハ會社負債ノ拂戻テハナクテ、會社財産ヲ貨幣ニ換ユルコトテアル。之ニツキテハ各株主カ其拂戻ミタルタケテ得ナケレハナラヌトイフコトハナイ。タタ彼ノ持株ノ數ニ應シテ其ニ當ルタケテアル。隨フテ拂戻ミタルヨリモ多キコトカアリ、少キコトモアルテアラウ。債權者カ貸シタルヨリモ多クテ償還サルルコトイフコトハ何處ニモナイ。又當事者ノ執レヨリモ解約サレヌ。又拂戻サルルコトノ出來ナイ所ノ貸借トイフモノハ其ハ貸借テハナイ。更ニ株主ハ一定ノ利子額ニ對スル請求權チ有タナイ、唯々其相對的ニ一定シタル收益分前ヘノ要求權チ有スル。此ハ貸借ニテハ不可能ナル關係テアルト。

(註三〇) 諸多ノ學者ハ齊シク執レカ一方課税ヲ説ク。例之わぐな一ハ曰ク、所得税カ全體トシテ株式會社ニ、並ニ株主ニテ其所得ノ一部トシテ株主ノ配當ニ課税スルノ方法ハ同一稅ニヨル同一所得ノ二重課税ニ導クト。ゼリぐまんハ曰ク、證券所持者ト法人ト共ニ課税スルコトハ明カニ二重課税テアル。法人ノ上ノ稅ハ法人ノ證券ヨリ

71) Wagner, a. a. O. . 420-421.
72) Vocke, Die Abgaben etc. S. 450-451.

其所得チ減却シ、證券ニ對スル附加稅(株主ノ處ニテ取ラレル稅)ハ同一所得又ハ財産ノ二重課税トナルテアラウト。すたいんハ曰ク、株式營利會社ニテ會社カ租税主體トシテ其所得ニツキ稅ヲ拂ヒ、其外ニ別ニ利札(株ノ配當)ニ課税サルルトキニ、此ハ原則上不當テアル。常ニ此カ二重課税ト認メナケレハナラヌモノテアルト。こんら一ドモ亦曰ク、法人ハ之ニヨリ二重課税ノ起ラサルタケテノミ、課税スヘキモノテアルト。其他ふいすちんぐハ元來法人ニ所得稅ヲ課スヘカラサルコトチ主張スル者ナルカ、兎モ角彼モ、株等ノ收益ニツキ社員ヲ課税スルノ外ニ、營利會社ニ對シテ所得稅ヲ課スルコトハ事實上社員ノ二重課税ニ導クトイフ。

而シテ此二重課税ヲ避クルノ方法トシテハあつハ法人ノ性質ニ關スル第一見解(株主ト會社トチ別人ト見サル)ニ依レハ(一)配當ニツキ株主ノ處ニテ取立テ殘ノモノ(準備金等トナルモノ)ニツキ會社ニテ取立ツルカ、(二)兩者チ會社ニテ取立テ、株主ニテハ取立テサルコトトスヘキテアル。又第二見解(會社ト株主トチ別人ト見ル)ニ依レハ、株式會社ハ利子配當ノ支拂ノ後ニ其營業ニ入ル所ノモノ(準備金等トナルモノ)ニツキテノミ所得稅ヲ支拂ヒ、株主ハ其配當ニツキ之ヲ支拂フコトニ依ルヘシトイフ所テアル。テ結局ノ結果ニ於テハ第一見解モ第二見解モ同一ニ歸スル。其ノ何レノ見解ニヨルヤハ唯々其際ニ於ケル租稅根據カ異ルニ過ギナイ。

(註三一) わぐな一ハムシロ同見。曰ク、第一方法(會社チ免除シ株主ノ處ニテ課税スル)カ原則上ハ正當テアル尤モ其カ實際ニハ或困難及不完全ナル課税ニ導ク。——第二ノ方法(株主ニテ免除シ會社ニテ課税スル)ハ單純ニシテ確實テアル。併シ此カ凡ヘテノ所得ニ同高ノ稅率ヲ適用スルコトチ前提トスルト。而シテ又此會社ニ課税スル方法ハ、新ナル株式會社ノ内國ニ於ケル設立チ妨ケ、且ツ既存ノ大會社チ其店チ隣國ニ移サシムルコトトナルトモイフガ、其ハ大シタコトハナイテアラウ。會社チ何處ニ置クカハ其營業ノ目的ニカカルカラ。しあんとハ之ニツキテ曰ク、人ハ株式會社ノ移轉チ心配シナカツタ。何トナレハ株式會社カ外國ニテモ多クハ高ク課税セ

73) Wagner, a. a. O. S. 421. Seligman, Essays in taxation. 8 ed. p. 108. Stein, a. a. O. II-I. 408-9 II-II. S. 204. Conrad, a. a. O. S. 33.
74) Fuisting, . . a. O. S. 189.
75) Schanz, a. a. O. S. 319.

ラレテ居ルカラ、且ツ又或會社ノ設立存在ハ場所ニ屬スル所ノ特段ナル事情例之原料ノ存在等ニカカルカラト。⁷⁶⁾
 ムシロ右ト反對ノ見ヲ有スルハ一へるハテ、彼ハ曰ク、營利會社ノ營業利得ヲ専ラ會社ニテ課税シテ、會社員ヲ共得ル所ノ配當ニツキ免除スルコトハ既ニ租稅技術上ノ理由ヨリ排除セラルルヤウテアル。併シ會社ヲ免除シテ會社員ヲ専ラ課税スルコトモ勸ムヘキモノテナイ。斯カル手續テハ、凡ヘテ外國ニ住居スル株主(内國會社ノ)カ租稅ヲ免ルルコトトナル。唯々會社トシテノ會社ノ稅ニヨリテノミ、會社員ニ配當サレナイテ營業擴張、改良、準備基金ノ成形等ニ利用サレタル營業利得ノ部分ヲ課税スルコトヲ得ル。終リニ營利會社ニ於ケル賦課カ各箇ノ收得權利者(株主)ニ於ケル其ヨリモ一層確實テアルト。⁷⁷⁾

尙ホ所得稅ヲ原則トシテ會社ニテ課スルコトヲ排斥シテモ、收益稅(營業稅等)ハ會社ニテ課税サルルコトヲ當然トスル。收益稅ハ收益ノ出ル所ニ就キテ課税スルモノテアルカラ。ふなっけハ曰ク、收益稅カ株主ヨリ要求サレナイテ、會社ヨリ要求サルルコトハ此問題ニ少シモ妨ケトナラヌ。收益稅ハ收益ヲ捕捉シナケレハナラヌカラト。⁷⁸⁾

(註三二) しあんつかへせんニテ株主ニ課税シテ會社ヲ免稅シタル時ノ結果ヲ記述シテイフノニ、實際其課税カ不完全テアツタ。各箇ノ配當ハ或ハ不明テアツタ。或ハ十分ニ捕捉スルコトカ出来ナカツタト。⁷⁹⁾

(註三三) ふいすちんぐハ曰ク、營利會社ノ所得稅ヲ課スルコト(株主ノ處ニテモ課税シテ二重稅トナルコト)ヲ、社員ノ多數ノ資本結合カ經濟上ニ與フル所ノ利益ヨリシテ辯護スルコトハ、箇人ノ營業者テアツテ非常ニ大ナル資本ヲ備エテ自分ノ力ノミニテ營利會社ト同一大ノ又ハ其ヨリモ一層大ナル營業ヲ爲ス者カ此ニ重課税ヲ負ハナイカラシテ成立タナイト。⁸⁰⁾

(B) 斯クノ如ク法人(社團法人)ノ配當ハ自然人ノ處ニテ課税スルコトトシ法人ノ處ニテハ課

税セサルコトトシテモ、所得稅ヲ單維ニ自然人ノミニテ取ル譯ニ往カナイ所以ノモノカアル。即チ若干ハ法人ニテモ取ルノ外ナキモノカアル。其第一ハ外國ニ向ツテ拂ハルル所ノ配當テアル。此ハ別ニ法人ノ處ニテ課税スルノ外ハナイ。此ハ元來所得稅ノ性質ニ考エテ、見テ、必ス此所得稅ヲ課税シナケレハナラヌトイフ程ノモノテナイカ、併シ之ヲ課税シナイコトニナルト、多數又ハ全部外國人ノ株主ヨリ成ル所ノ會社ノ如キハ、收益稅ハ之ヲ拂フカ、所得稅ハ全部又ハ一大部拂ハヌコトトナツテ、内國人ノミヨリ又ハ多數カ内國人ヨリ成ル所ノ會社ニ比シテ結局ニ於テ一層輕イ負擔ヲ爲スコトトナツテ、内國人ノ活動ヲ不利トスルノ惡結果ヲ生スルカラシテ之ヲ課税シナクテハナラナイ(註三四)。第二ハ法人ノ利益金ニシテ配當ニ當ラレサル部分、即チ準備金トセラレ、營業ノ改良又ハ擴張ニ充テラレ、又ハ資本又ハ負債ノ消却ニ充テラルルモノノ如キモ亦タ法人ノ所ニテ特別ニ課税スルヲ要スル(註三五)。之ヲ免稅シテ置クト、配當スヘキモノヲ控目ニシテ、成ルヘク多ク此種ノモノニ變形スルコトニナル。其ハ日本ノ如ク蝟配當スルモノサヘ多キ社會テハ或ハ却ツテ、之ヲ抑制スルノ利アリトモ考エラルルカ、併シ脫稅的ノ考ヲ以テ配當ヲ制限スルノモ宜シクナイ。租稅制度ヲ定ムル上ヨリシテハ配當抑制ヨリハ脫稅防止ノ方ヲ一

81) Heckel, a. a. O. S. 382. Schäffle, a. a. O. S. 144.

76) Wagner, a. a. O. S. 421. Schanz, a. a. O. S. 325.
 77) Eheberg, a. a. O. S. 164-5.
 78) Vocke, Die Abgaben etc. S. 449.
 79) Schanz, a. a. O. S. 322.
 80) Fuisting, a. a. O. S. 190.

層直接且ツ重要事トシテ考慮シナケレハナラヌ。配當抑制ノコトハ各會社各株主ノ自制ニ任カシテ可ナリテアル。尙ホ第三ニハ社員ナキ法人即チ財團法人ニ對シテハ此ハ自然人ニ準シテ課稅スルカ又ハ無課稅トスルカ孰レカヲ採ルヘキモノテアルカ。ムシロ前者ヲ薦ムル。

(註三四)

わぐな一ハ恰モ株式會社ニテハ所得稅カ十分ナルコトハ稀テアル。何トナレハ此會社(及其支店)ノ活動場處ト株主ノ住處トカ多クハ異ルカラテアル。テ株式會社ニハ收益稅カ勸メラルトイフカ、實ハ收益稅ヲ會社ニ課スルノミテハ足ラナイ。ムシロ所得稅ヲ課シテ、右ノ如ク會社ノ活動地ト株主ノ住處地トノ異ルカ爲メニ脫稅スル恐アルモノヲ捕捉スルノ方法ヲ講スヘキテアル。

(註三五)

すたいんハ會社ノ處ト株主ノ處トニテ二重課稅スルコトヲ排斥スルカ「準備金ハ常ニ之ヲ所得稅ニ服セシメナケレハナラヌコトヲ確定シナケレハナラヌ」トイフ所テアル。⁸³⁾尤モ奧國テハ會社ノ純益ヨリ作ラレタ所ノ準備金ハ、此カ社員ニ配當サレタトキニ初メテ所得トシテ課稅セラレル所テアル。⁸⁴⁾

(二) 課稅方法——ニツキ更ニ問題トナルノハ

(A) 先ツ此法人(社團法人)ノ特別課稅ニハ如何ナル率ヲ適用スルカトイフコトテアル。累進カ比例カテアルカ、此ハムシロ比例トスルカ良イ。其譯ハ此カ第一課稅ノ簡單ニ適ヒ、第二ニハ此ニハ擔稅指定者タル株主ノ給付能力カ十分現ハレテ居ラヌカラ、中間的ノ比例

82) Wagner, a. a. O. S. 421.
83) Stein, a. a. O. II-II. S. 204.
84) Szombathy, a. a. O. S. 51.

率ヲ課スルノヲ以テ、之ニ累進課稅スルヨリモ公平トスルトイフニ在ル。勿論此法人ノ資本ノ大サ又ハ利益ノ大サニ準シテ夫ノ物體ニ累進課稅スルモ一策テアル。斯クスルノハ其法人カ資本ヲ集積シテ箇人ニテハ出來サルホトノ力ヲ發揮シ、隨フテ其資本又ハ利益ノ大サニヨリ其給付能力ニ大小アルコトヲ示スコトニ基クノテアルカ(註三六)、如何ニモ箇人ノ力テ事業ヲ行フヨリハ會社トシテ爲ス方カ大資本トナルノ傾ハアリトモ、必スシモ常ニ然リトハイフヘカラスシテ、箇人ニシテ會社ヨリモ大資本ナルカアリ、又或事業ノ利益金額カ大イトテモ、其資本ニ對スル利率カ小サケレハ、矢張り給付能力カ大ナルコトハ出來ス。其レナレハ利益率(全利益金ノ資本ニ對スル率)ニ依ツタラ公平カトイフノニ、其ハ會社カ一人ノ自然人テアルナラハ確カニ公平トモイヒ得ルケレトモ、其カ法人テアリ、ソシテ此法人ニ課稅スルコトニヨツテ株主タル自然人ヲ課稅セントスルコトニナルト、彼等ノ全給付能力カ其ノ會社ニ於ケル株數ノミニハ現ハレテ居ラヌカラ、不公平ニナル。テ此ハ比例課稅ニヨルコトトスルノ外ハナイ。實例ニテモ會社課稅ニ此比例ヲ採ルモノハ少クナイ(註三七)尤モ斯クスレハ尙ホ大資本家ハ其營業ヲ營ムニツキ箇人企業ヲ避ケテ法人營業ヲ行ヒ、ソシテ其配當ヲ成ルヘク小トシ、積立ヲ増加シテ之ニ對スル中間的ノ比例課稅ノ適用

ヲ受ルコトトシ、以テ所得稅ノ負擔ヲ輕減セントスルニ至ルカモ知レヌ。成程其ハ起ルカ、併シ其カ極端ニ行ハルル程ノコトハナカラウ。サウ濫リニ積立ヲ多クスルコトモ事業ノ情態ニヨリテハ出來ヌ。其ニ自ラ相當ノ制限カ行ハルルシ、又假令積立増加カ多少行ハレテモ、此積立等ニ當テラルル分ハ箇人的消費ニ充テラルルノテナク、會社ノ營利上ノ目的ニ充テラルルノテアルカラ、社會上カラ見テモ有害テハナクテムシロ、有益テアル。其故強イテ此ニモ重キ累進課稅ヲシテ誅求スルニ及ハヌ。尙ホ又法人營業ニテハ積立金トナルカ如キモノニ中間的比例率ヲ適用スルノニ、箇人營業テハ凡ヘテノ利益ニ隨テ積立金ニ向フヘキモノニモ累進課稅スルコトトナルニヨツテ不公平カ存ストモイハルルカ、併シ法人ノ處テ積立金ニ比例課稅スルカラトイフノテ、箇人ノ處ニテモ積立金ニ比例課稅ヲシヤウトシテモ、其ハ箇人ノ處ニテノ積立金トナルモノト然ラサルモノトノ區分カ困難テアリ、隨フテ斯カル課稅ノ實行カ出來サル所テアル。其レカトイフテ箇人ノ處ニ於ケル累進課稅ヲスヘテ法人ニ及ホスコトモ出來ナイ。法人ノ處テノ累進課稅テハ其株主タル自然人ニトリテノ累進課稅ニナラヌ。或ハ法人ヨリ箇人ニ配當サルルモノト共ニ、其利益金ニシテ此ニ配當サレサルモノヲモ配當サルルモノト見做シテ割當テ見積リ計算シテ、凡ヘテ自然人ノ處ニ

テ累進課稅スルコトハ出來ル。併シ此ノ計算ハ餘リニ面倒ナルノミナラス、其ハ忍フヘシトスルモ、假令其法人カ株主タル自然人ト離ルヘカラサル關係アリトハイヘ、此法人トイフ特別ナル人格者ニ屬スル物ヲ強イテ自然人ノ處ニテ課稅スルノハ穩當テハナイトイハナケレハナラヌ。

(註三六) しゃんつ曰ク、累進ニ關シテハ此カ根源ニテ即チ株式會社ノ所得ノ課稅ニヨリテハ、各箇ノ株主ニ分散シタル所ニ課セラルルヨリモ一層銳ク働クコトヲ認メナケレハナラヌ。併シ此カ不正トハイフテ得ヌ。何トナレハ株式會社ハ諸多ノ資本ノ集成ニヨツテ此カ各箇人ニハ可能ナラサリシ程、非常ニ給付能力大ナルモノトナリ又利益ヲ生スルカラト。⁸⁵⁾

(註三七) 自然人ノ處ニテハ累進トスルニ會社ニテハ比例トスルノ例ハくいんすらんど、たすまにあ(會社ニハ減額カ行ハレス他ニハ此カ行ハレテ比例カ累進ノ實ヲ示スコトトナル)、びくとりあ、和蘭、匈牙利、印度ノ如キテアル。⁸⁶⁾

(B) 右ノ外、法人ノ處ニテ自然人ニ配當サルヘキ利益金(其ハ自然人ノ處ニテ課稅サル所ノモノ)ニモ其カ資本ニ對シ一定安全放資利率(例之三分五厘)ヲ超ユルタケニテハ課稅スルトイフコト普魯西ノ如クシテハ如何トノ案モアル。併シ此ハ矢張り一部ノ二重課稅ニテハ課稅ニテハ賛成スルヲ得ヌ。尤モ彼國ノ立法趣旨カライヘハ安全ナル放資ニ對スル利率ニ相當スルタケハ株主ノ二重課稅ヲ排除スルカ(註三八)、其ヲ超エタルタケテハ其事業カ一層有利ナル

85) Schanz, a. a. O. S. 325-326.

86) Kennan, l. c. p. 22. 27. 30. 140-1. 146-7. 148.

譯テアリ、其ヨリ收益ヲ擧クルモノハ給付能力カ大テモアルカラ、之カ二重課稅ヲ排除又ハ緩和スルニ及ハストイフノテアル。併シ何トシテモ二重課稅ユヘ採ラヌ。

(註三八) 註二〇参照

(C) 今一ノ問題ハ配當ヲ株主ノ處ニテ課稅スルトシテ、法人ノ株ヲ法人カモツトキハ如何ニスルカテアル。併シ其法人ノ株ヲ有ツ法人ノ實權モ結局ハ自然人ニ歸屬スルカラ、其最後ノ自然人ノ處ニテ累進課稅スル外ハナイ。ソシテ法人ノ配當カ他ノ法人ニ入り、其カ其法人ニ止マリテ自然人ニ行カサルタケテハ、法人特別ノ平均課稅ニ依ルコトトナル。

結 論

要之、所得稅ニ於ケル所得ハ其本來ノ性質ニ稽エテ統一課稅カ至當テアリ、ソシテ給付能力ニ適合セシメンカ爲メニ此ニ於テ爲スヘキ累進課稅、最小活資免除、人的事情ノ斟酌ノ如キモ之ニヨツテ初メテ完全ニ行ハルルコトカ出來ル。種別課稅ノ方カ資産所得勤勞所得ノ種類ニ依ル差等課稅ヲ行フニ便也トモイフカ、此ハ統一課稅テモ行ハレ得ル所テアル。種別課稅ノ場合ニハ又根源課稅カ行ハレテ統一課稅ヨリモ一層便利ナリトモイハルル。此

點ハ確ニ統一課稅ノ弱點テハアルカ、併シ其ヨリ生スル弊害ノ如キハ相當ニ防止スルコトヲ得ルシ、前述ノ利益ニ比スレハ此位ノコトハ辛乏スルノ外ハナイ。若夫レ種別課稅ヨリ統一課稅ニ移ル爲メニ收入ノ減退スルコトナキヤニ至テハ、固ヨリ適確ニ答フルコトヲ得ヌカ、大シタコトハナカラウト思フ。而シテ又、法人ノ所得ニ就テハ財團法人、自然人ニ準スルトシテ、社團法人ハ原則トシテハ自然人ノ處ニテ課稅セラレテ再度法人ノ處ニテハ課稅セラレサルコトカ二重課稅排除ニ適フカ、然シ外人ニ拂ハルル配當並ニ配當サレサル利益金ハ法人ノ處ニテ課稅スルヲ必要トスル。ソシテ其法人ノ處ニテノ特別課稅ハ比例課稅カ至當テアリ、自然人ノ處ニテノ統一課稅ハ累進課稅カ至當テアル。所謂所得稅ニ於ケル所得統一課稅ハ斯ノ如クニ行フヘキモノテアル。但タ其ニ法人ニ於ケル特別課稅ノ存スルコトニヨツテ右ノ統一ヲ若干破ルコトハ認めナケレハナラヌカ、此ハ法人ノ性質上已ムヲ得ヌ。

(大正七年五月及六月經濟論叢)

第三部 收益稅

第六編 地租ノ時勢順應力

緒言

凡ソ社會ノ事物ハ餘リニ可動テモ可ケナイカ、餘リニ不動テモ宜シクナイ。可動ニ利モアレハ害モアリ、不動ニ於テモ齊シク利モ害モアル。タタ各物ニハ其レ々々本來ノ特徴カアツテ可動カ不動カニ偏スル。是ニ於テカ不動ノ物ニハ可動ノ物ヲ組合セテ長短相補ハセ更ニ其上ニモ各物ニ就イテ偏傾ヲ若干適當ニ緩和スルコトカ必要トナル。租稅モ亦一ノ社會的事物トシテ此範疇ヲ漏レナイ。各稅ニハ其レ々々ノ特徴偏傾カアツテ、或モノハ可動的、他ノモノハ不動的テアル。之ヲ巧ミニ結付ケテ一ノ租稅體系ヲ作ルノカ必要テアルハ勿論、各稅ノ偏傾ヲ相當ニ緩和スルコトニモ意ヲ用キナケレハナラヌ。試ミニ諸多ノ稅ノ中ニ就キテ地租ヲ採リ來リテ觀察スルト、此稅ニハ不動的傾向カ最強ク、此性質ヲ帶ヒタル代表的ノ租稅トイフコトカ出來ル。而シテ其ニハ弊モアルカ又利モアルカラ、其ヲ

明カニシ更ニ其原因ヲ究メ併セテ其弊害匡正策ヲ講スルノカ本編ノ目的テアル。但シ予カ租税ノ可動不動問題ヲ研究スルニツキ特ニ此地租ヲ選ンタノハ、此税カ之ニツイテノ代表的ナルカ爲メノミテハナク、最古(註一)最要(註二)ノ租税ノ一テ、諸他ノ長所ヲモ兼備シテ(註三)、未タ容易ニ過去ノ遺物トノミ輕視スル譯ニ行カス、今日ノ財政モ尙ホ大ニ之ニ待ツ所アルカ爲メテアル。

(註一)之ニツキばすていぶる、わぐなり、ぼりりゆーハ最古ク且ツ最廣ク行ハレタル租税ノ一トイヒ、すたいんハ此税ハ世界ノ凡ヘテノ税ノ第一ノ最原始的ノ税テ、且ツ古クヨリ凡ヘテノ國民ニ最良ク了解サレタルモノテアツタトイヒ、ぶあいふあーハ既ニ最古キ歴史ニ於テモ土地カ特ニ課税サレタルヲ見ル。カ其ハ當時ノ財政ガ租税ニツキ單ニ確實ト多收トヲ要求シタカラトイヒ、らうハ此税カ他ノ直接税ヨリモ一層早く成立シタノハ、當時富カ殆ト専ラ土地ニ存シタカラシテ當然ノコトテアルトイヒ、ぼるぐとハ單ニ之ヲ以テ最古ノ税ニ屬ストイヒ、ばりゆーハ此ホト廣ク行ハレタ税ハ他ニナイ。之ヲ缺クカ如キハ社會經濟史上ノ稀ナル例外テアルトイフ。¹⁾
 之ヲ史實ニ徵スルニ、此税ハ古ク埃及ノセそすとより王ノ時ニ遡ル。此御世ニ運河築造費ヲ支辨スルカ爲メニ、戰士階級ニ配與サレタル國土ノ三分一ノ處ニ(所有者自ラ耕作スル部分ヲ除キ)或税ヲ課シタトイフノカ此テアルふとれめあノ時ニハ僧侶階級モ其所有地ニツキ之ヲ課セラルルコトナリ、其税額ハ總收益ノ五分一テアツタ。其レカラ波斯帝國ニモ王ノミナラス州ノ太州ニモ納ムヘキ地租カアツタ。而モ此カ既ニ貨幣税ト實物税トヨリ成ツテ居タ。希臘ノあてんニハ特段ナル地租ハナイカ、國家ノ須要アル場合ニ課セラレタル財産税ノ中ニテ土地カ課セラレタ。羅馬ニテハ地租ハムシロ頗ル重要ナ收入源テ、此カ人頭税ト共ニ、Capitatioニ屬シ、Tributum soli

又ハ *capitatio* ト稱セラレタ。¹⁰⁾

(註二)にっちハ凡ヘテノ直接税中、最永ク最大ナル重要ヲ有ツモノハ地租也トイヒ、らうハ地租ハ直接税中、多收ニツイテハ第一位ヲ占ムトイヒ、ろつしあー、えーべるひハ此税ガ諸國ニテ今モ尙直接税又ハ收益税中最重要ナリトイヒ、あいぜんぼるとハ之ヲ以テ租税中ノ眞球、租税體系ノ礎石トイフ。¹¹⁾
 之ヲ史實ニ徵スルト、一八六五年ヨリ少シ前ノ頃ニ於ケル地租ノ地位ハ左ノ如ク重要テアツタ。¹⁵⁾

西 班 牙	白 耳 義	全租税中(%)	全直接税中(%)
四〇	七六	二五	五三
ばいえるん	六九	二五	五七
佛 國	五九	一八	三八
埃 國	四四	一六	四五

尤モ其後時勢ト共ニ地租ノ直接税中ノ地位ハ漸次低クナツタ。其關係ハ左ノ如クテアル。¹⁶⁾

普魯海	匈 牙 利	佛 國	伊 太 利
一八二一年頃	二七、四	二二、六	二二、一
一八三一年頃	二七、四	二二、六	二二、一
一八四一年頃	二七、四	二二、六	二二、一
一八五一年頃	二七、四	二二、六	二二、一
一八六一年頃	二七、四	二二、六	二二、一
一八七一年頃	二七、四	二二、六	二二、一
一八八一年頃	二七、四	二二、六	二二、一
一八九一年頃	二七、四	二二、六	二二、一
一九〇一年頃	二七、四	二二、六	二二、一

我邦ニテモ地租ハ今日(大正六年度實行概算)尙ホ左ノ如キ重要ヲ占ムル。¹⁷⁾

全租税中	租税、專賣益金、印紙收入合計中
二三、%	一七、%

而シテ地租收額ハ七二、八一五、七四七圓テ、隨テ地租ハ酒税(八九、八七四、七二三圓)ニ次イテノ第二位ノ租税テアリ、直接税又ハ收益税中テハ最重要也トイハルル。尙ホ我邦ノ地租ノ租税、專賣益金、印紙收入合計百中ノ關係的地位ハ古ク遊ルホト高イ。左ノ通りテアル。此數字ハ一九〇二—三年分迄ハ予ノ嘗テ發表シタルモノニ依リ、¹⁸⁾

10) Rau, a. a. O. S. 36. Matthias, D'e römische Grundsteuer. S. 2 ff. Parieu, l. c. p. 170 et suiv. 11) Nitti, Principes d. s. d. f. p. 423.
 12) Rau, a. a. O. S. 9.
 13) Roscher, System d. Fw. 5 Aufl. I. S. 449. Ebeberg, Fw. 9 Aufl. S. 206.
 14) Eisenhart, D. Kunst d. Besteuerung, S. 42.
 15) Rau, a. a. O. S. 10. Roscher, a. a. O. S. 451.
 16) Roscher, ebenda.
 17) 大正六年四月金 事項参考書、
 18) Kambe, Die Entwicklung d. jap. Steuerwesens vom Alter um b. z. Gegenwart, in Finanz Archiv. XXIII Bd. S. 491.

1) Fuisting, Grundzüge d. Steuerlehre. S. 357.
 2) Bastable, Public finance, 3 ed. p. 425. Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 525.
 Beaulieu L. S. d. finances, 5 ed. I. p. 307.
 3) Stein, Lehrbuch d. Fw. 5 Aufl. II. 2. S. 27.
 4) Pfeiffer, Staatseinnahmen. II. S. 127.
 5) Rau, Grundzüge d. Fw. 5 Aufl. II. S. 9.
 6) Borgh, Fw. S. 120.
 7) Parieu, Traité des impôts. 2 ed. I. p. 170. 8) Rau, a. a. O. S. 35-6.
 9) Rau, a. a. O. S. 36. Böckh, Die Staatshaushalt der Athener. II. S. 3 ff.

其後ノ分ハ予ノ新ニ計算シタル所ニ係ル。

一八六七—八年	七四、	一八八七—八年	六九、	一九〇七—八年	二三、
一八七三—八年	九一、	一八九二—三年	六一、	一九二一—三年	一六、
一八七七—八年	八九、	一八九七—八年	四〇、	一九一七—八年	一七、
一八八二—三年	七五、	一九〇二—三年	二七、		

(註三)

地租ノ不動的ナルコトノ結果タル長所ハ收入ノ確實トイフコトテアルカ、此外ニモ地租ニハ(1)多收、(2)徴收費ノ小ナルコト(臺帳制定ニハ多費ナルモ、一旦其ノ定マリタル以上ハ、徴收費少シ)、(3)物體公然ニシテ其捕捉容易ナルコト、(4)國民道義ヲ傷フ恐少キコト、(5)土地利用改良ノ刺戟ヲ與フルコト等ノ利カアル。

試ミニ之ニツキテノ學說ヲ列舉スルト、ふなづけハ此稅ニテハ多收、確實、小徴收費カ其長所テアルトイヒ、¹⁹⁾ラウモ此稅ハ多收ニ於テ直接稅中第一位ヲ占メ且ツ國庫ニ確實ノ所得ヲ與フルモノ也トイヒ、²⁰⁾ふあいふあハ確實、多收ノ外、容易(物體隱匿ノ困難ノ爲メ捕捉ノ)ヲ擧ケ、²¹⁾ぱりゆー、こーん、うんぶえんばつハ捕捉ノ容易(物體ノ公然)ヲ擧ケ、²²⁾むるはるとハ地租ノ特徵トシテ人カ徴收ノ簡單、廉價、確實、義務者ノ脱稅スヘカラサルコト(物體ヲ運去リ、隱匿スヘカラサル爲メ)、國民道義ヲ傷フ恐最少キコト(虛偽ノ不能ナル爲メ)ヲ擧ルモ、此等ハ人ノ考フル程ニハ非スシテ或程度ニテ然リトイモ、²³⁾某匿名引退政治家ハ地租ニ土地耕作改良ノ刺戟ヲ認ムル。蓋シ此說カ一旦定マルトキハ稅額カ不動ナルヨリ、其土地ヲ一層良ク利用スル者ハ之ヲ忘ル者ヨリモ一層大ナル利益ヲ擧ルヲ得ルカラテアル。

第一段 地租ノ時勢順應力缺乏ノ原因

地租ハ不動的テアル。時勢順應力ノ乏シキモノテアル。註四。其カ如何ニシテ然ルカトイフト、(1)第一ニハ此稅ハ所詮租稅技術上日本ノ其ノ如ク臺帳ニ登録サレタル或價格ニ基キテ課セラルルコトトナリ、而カモ其臺帳カ一旦出來上ルト、其カ確定的トナルヲ免レヌトイフコトニ在ル。註五。然ルニ土地其モノノ收益事情カ段々ト變遷スルカラ、其臺帳カ益々事情ニ適應セサルモノトナル。テ勿論其ニ應シテ之ヲ改定シナケレハナラヌカ、其ニハ大ナル費用、年月、困難ヲ伴フカラ、此カ行ハレ難キコトニナル(註六)。加之此稅自身物上負擔タルノ傾向カ大イコトノ爲メニモ(註七)、此カ稅額ヲ増減スルト却テ新ナル不公平分配ヲ生スルノ嫌アリトイフノテ、其ノ臺帳其モノモ稅率モ其儘動カサナイコトニナル。臺帳ニツキ一定年後ニ改定スヘキコトヲ豫定シナイ場合ハ勿論、假令之ヲ豫定シテモ(註八)尙且ツ改定ヲ躊躇スルコトニナル。改定ハ兎角小改正ニ止マルコトニナリ、政府ニ收入増加ノ必要生シタルトキハ之ヲ避ケテ他ノ面倒少キ稅ニ向フ傾カ大イ。而シテ恰カモ此地租カ斯ノ如クニシテ不動トナルカ爲メニモ、土地ノ物上負擔トナル傾ヲ助クルコトニナル(註九)。

(註四) 之ニツキヘンけるン Starrheit、ふいすちんぐン Erstarung、しえふれーハ tatsächliche Stabilität、わぐな
一ノ單ニ Stabilität d. Einnahmen、チ用エル。

(註五) ほふまんハ曰ク、地租ハ或ハ單ニ分配ノ標準ニツキ、或ハ稅額ニ關シテモ一定的ニ確定サルルト。²⁸⁾

25) Bastable, l. c. p. 430.
 26) Hoffmann, Die Lehre v. d. Steuern. S. 110.
 27) Heckel, Lehrbuch d. Fw. I. S. 266. Fuisting, a. a. O. S. 311. Schäfte, Steuern. B. T. S. 174. Wagner, a. a. O. S. 311.
 28) Hoffmann, a. a. O. S. 108.
 29) Murhard, a. a. O. S. 288. Rau, a. a. O. S. 13. Fuisting, a. a. O. S. 310. Heckel, a. a. O. S. 264. Conrad, Grundriss. Fw. 2 Aufl. S. 46-50. Borgh, a. a. O. S. 121. Bastable, l. c. p. 430.

19) Vocke, Ueber d. Besteuerung d. Landwirtschaft. Z. f. g. Stw. Jg. 1873. S. 641.
 20) Rau, a. a. O. S. 9.
 21) Pöfßer, a. a. O. S. 127.
 22) Parion, l. c. p. 277. Cohn, System d. Fw. S. 520. Umpfenbach, Fw. S. 234.
 23) Murhard, Theorie u. Politik d. Besteuerung. S. 296.
 24) Staatsmann a. D., Fw. S. 217.

(註六) むるばると、らう、ふいすちんぐ、へっける、こんらど、ぼるぐと、ばすてーぶるハ多費ト困難トノ爲メニ臺帳改定ノ行ハレ難キコトヲ説ク。³⁹⁾
 尙ホ一般ニ臺帳作成ノ短所トシテこーん、うんぶえんばつはハ多費ト困難トヲ擧ケ、にっち、すたいんハ多費ト長時間トヲ擧ケ、ぼるぐとハ多費ト長時間ト困難トヲ擧ケ、ふたけハ困難ト多費ト結果ノ不満足トヲ擧ケ、ぶあ
 いふあ、びーるざく、こっさハ多費ト長時間ト結果ノ不満足トヲ擧ケ、むるばるとハ多費ト長時間ト困難ト結
 果ノ不満足トヲ擧ケル。³⁵⁾

(註七) 之ニツイテハ古來異説紛々タリテアル。

(一)肯定説——ニ依レハ地租ハ不變的ニ土地ニ附帯シテ、其價值ヲ其地方慣行ノ利子ニ還元シタル資本タケ減少
 スルコトトナルトイフノテアル。³⁶⁾即チ地租ハ必然地價ヲ低下シ、少クトモ事實上ノ物上負擔トナルトイフノテア
 ル。³⁸⁾其趣旨ハ土地力購買又ハ相續ニヨリテ或他ノ手ニ入レルトキハ買手及相續者ハ租稅資本ニヨリテ減價サレタ
 ル土地價格タケテ支拂ト又ハ相續スルモノテ、彼等ハ初メヨリ此資本ノ控除ノ後ニ其土地力價スルヨリ以上ノモ
 ノチ財産トシテ所有シナイ。隨テ租稅トシテ更ニ支出セサルヘカラサル收益部ニハ何等ノ權利チ有シナイ。隨ツ
 テハ又彼等ハ本來其租稅ヲ自分ノ財産ヨリ支拂フモノテナイトイフニ在ル。斯クテ地租ハ租稅テハナクテ地代ト
 ナル。(ほふまんハ之ニヨリ地主ハ恰モ其負債ノ利子チ拂フカ如キ地位ニアルコトトナルトイフ。³⁹⁾之ニ對シほつく
 反對ス。⁴⁰⁾隨ツテ此地租ハ變更スルヲ要セス又變更スヘカラサルコトトナル。何トナレハ然ラサレハ納稅義務者ノ
 財産狀態力必要ナクシテ擾亂セラレ、租稅義務アル物體及特ニ土地ノ價值狀態力改變サルコトトナルカラ。此
 故ニ又國家カ新稅ヲ起ス必要ヲ見ルコトトナレハ、此地代ト見做サレタル古キ地租ニハ手チ觸レテハナラヌ。事
 情ニヨリテハ土地ノ所得ヨリシテ新シキ稅(土地所得稅)カ舊稅ノ傍ニ採ララルコトトナルヘキテアルトイフノテ

アル。⁴¹⁾特ニくらんうえびたーカ一層明確ニ夫ノ關係ヲ説明シテ曰フニハ、斯クテ各ノ地片ハ二部ニ分ルルコト
 トナル。其一部ハ地租ノ名ノ下ニ國家カ要求スル所ノ土地產物チ生産スヘキ目的チ有スルモノテ、名義上ハ地主
 ニ屬スルモ、實際上ハ國家ニ屬スト見ルヘキモノテアル。何トナレハ其收益カ稅務官ニ供セラレナケレハナラヌ
 カラ。而シテ其殘部ノミカ實ニ地主ノ無制限ナル所有ニ屬スルト。⁴²⁾斯クテ彼及其他へるぎうす、こんらどハ地
 租チ以テ土地財產ノ沒收トシ、ばすてーぶるハ之チ和ケテ實際上ノ財産ノ減却トイヒ、ぶあいふあーハ第一ノ地
 主カ斯カル確定の租稅ノ全負擔ニ任ストイフテ居ル。⁴⁵⁾

(二)否定説 反對説ノ論點ハ下ノ如シ。

(1)地租ハ一ノ租稅テアル。租稅タル以上ハ給付能力標準ニヨリテ課スヘク、⁴⁶⁾國家ハ此課稅ニ於テ租稅義務アル
 物體カ如何ナル價ニテ又如何ナル事情ニテ得ラレタリヤチ問フヲ要シナイ。唯々其カ如何ナル收益チ生スルヤチ
 問ヘハ足ル。一層高キ値カ拂ハレタルカ一層小ナル價カ拂ハレタルカハ單ニ賣手買手ノ事テ、國家ニ於テハ何レ
 ニモ同テアル。此稅テハ單ニ收益カ標準チ成シ、隨ツテ此稅カ其收益ニ相當セス又ハ相當セサルニ至ツタトキハ、
 租稅ノ改正カ許スヘキモノテナケレハナラヌ。⁴⁷⁾

(2)地租チ物上負擔トイフノハ當ラナイ。物上負擔ハ私法行爲ニヨリテ生シ、私法關係ニ屬スル。租稅ハ立法行
 爲ニヨリ生シ、國家權力ノ一方的行爲ニ基キ、全ク公法ニ屬スル。兩者ハ其成立及本質チ根本的ニ異ニシテ居ル
 然ルニモ拘ラス租稅チ物上負擔トイフノハ觀念ノ混同ニ外ナラヌ。⁴⁸⁾

(3)地租ニヨリテ土地ノ價格カ減少セラルコトハ精確ニイヘハ少シモ指示サレナイ。又指示サルルチ得ナイ。⁴⁹⁾
 特ニ獨逸テハ此價格減少ノ前提カ當ラナイ。何トナレハ凡ヘテノ獨逸各邦ニテハ財産ノ凡ヘテノ部分及收益ノ凡
 テノ種類カ多少相當ナル方法ニテ課稅セラレ、隨ツテ其物ニ於ケル租稅ノ資本額タケノ低價カ生スルコトチ得ナ

40) Hock, öffentlichen Abgaben u. Schulden. S. 111.
 41) Vocke, Ueber d. Besteuerung etc. S. 642-3. Vocke, Steuerobjekt u. Realsteuer, in Finanz Archiv. IX Bd. S. 41-2. Roscher, a. a. O. S. 466. Eisenhart, a. a. O. S. 44-5. 55. Bustable, l. c. p. 318-9. Pfeiffer, a. a. O. S. 128-9.
 42) Kleinwächter, a. a. O. S. 523.
 43) Kleinwächter, a. a. O. S. 517. Bergius, Grundsätze d. Fw. S. 254. Conrad, a. a. O. S. 44.
 44) Bustable, l. c. p. 440.
 45) Pfeiffer, a. a. O. S. 129. 46) Vocke, Steuerobjekt etc. S. 42.

30) Cohn, a. a. O. S. 521. Umpfenbach, a. a. O. S. 235.
 31) Nitti, l. c. p. 413. Stein, a. a. O. S. 40. 32) Borgh, a. a. O. S. 121.
 33) Vocke, Ueber d. Besteuerung etc. S. 611.
 34) Pfeiffer, a. a. O. S. 167. Biersack, Ueber Besteuerung. S. 127-130. Cossa, Grundriss d. Fw. S. 81.
 35) Murhard, a. a. O. S. 287. 36) Hoffmann, a. a. O. S. 110.
 37) Kleinwächter, Zwei steuertheoretische Fragen. Finanz Archiv. III. S. 523.
 38) Ensting, a. a. O. S. 312. 39) Hoffmann, a. a. O. S. 110

イカラ。⁵⁰⁾

(4) 土地價格ハ變轉スルモノテ、或ハ此カ地代ノ變化ヨリ生シ、或ハ其同一ノ下ニ、需要供給ノ變化、利子ノ變化等ノ爲メニ生スル。斯クテ生スル頻繁且ツ甚大ナル價格變動ノ傍ニ、確定シタル地租ノ效果カ發揮サレ、此稅カ土地所有主ニトリテハ恰モ他ノ支出例之水利費ト均シク現ハレテ、彼ニ於テ能ク感知セラレナイ筈ハナイ。⁵¹⁾

(5) 地租不變更説ノ辯護者ハ常ニ粗放農ノ行ハルルコトヲ眼中ニ置クカ、今日ノ文明國ニテハ集約農カ行ハレ、土地收益カ増加シツアル又變動シツアル。其處テハ地租不變更テハ到底不公平負擔トナラナケレハナラナイ。⁵²⁾

(6) 肯定説ニテハ地主カ其地租ヲ轉嫁スルコトカ出來ス、自ラ負擔セサルヘカラサルコトヲ基礎トスル。然ルニ此カ疑問テ、彼ハ租稅額ヲ生産費トシテ其產物ノ價格ノ中ニ組入ルルコトヲ努ムルテアラウ。而シテ此カ彼ニ多少達スルコトモ争ハレナイ。⁵³⁾ 既ニ此地租カ多少トモ轉嫁スルトスレハ、此カ土地ノ價值及收益ヲ壓迫スルコトハ出來ナイ。⁵⁴⁾

(三) 折衷説

(A) 一般ニ地租カ物上負擔トナリ終ルヤニ就キテハ

(1) 地租カ土地ノ特別負擔ナルトキハ物上負擔タル傾大ニ、他ノ財産收益トニ共通ナル負擔タルトキハ然ラストイフ。——例之しえふれハ曰ク、物上負擔トナル所ノ地租ハ租稅排消ノ諸現象ノ一例テ、土地カ資本利得ノ租稅負擔ノ平均的狀態ヲ超ヘタル過重負擔ヲ負ヘル部分ノミニ起ル。如何ニ此カ大ナルカハ各箇ノ場合ニ就キテ初メテ決定セラルヘキテアルト。べるぎウスモ亦曰ク、地租カ物上負擔トナルトイフコトハ地租カ特段ナル稅タルタケニテノミ行ハルル。他階級ノ者ト同丈ノ稅土地所有者階級ヨリ取ル場合ニハ然ラスト。⁵⁵⁾ むるばると曰ク、地租不可變更ノ原則(地租ヲ物上負擔ト認ムル結果)ハ土地カ直接稅ヲ課セラルル唯一ノ財産部ヲ成シ、隨

47) Vocke, Ueber d. Besteuerung etc. S. 644.
48) Vocke, Ueber d. Besteuerung etc. S. 646. Derselbe, Steuerobjekt etc. S. 46.
49) Vocke, Steuerobjekt etc. S. 50.
50) Vocke, Ueber d. Besteuerung etc. S. 645. Rau, a. n. O. S. 24-5.
51) Rau, a. n. O. S. 23-4. 52) Staatsmann a. D., a. n. O. S. 221.
53) Kleinwächter, a. n. O. S. 520.
54) Vocke, Ueber d. Besteuerung etc. S. 644-5.
55) Schüffle, Steuern. B. T. S. 176. 56) Bergius, a. n. O. S. 260.

テ他ノ兩元素(勞力資本)カ全ク課稅セラレサルカ、又ハ他ノ兩元素カ土地ト異リタル課稅ニ服スルトキニノミ維持サルル。併シ租稅カ財産ニ基キテ課セラルル代リニ所得ヲ捕捉シ、而モ凡ヘテ一様ニ課稅ヲ變更スルナラハ、土地所有者ノ財産ハ之カ爲メニ他階級ノ財産ヨリモ一層多ク侵サレタリトイフコトヲ得ナイト。⁵⁷⁾ 某匿名引退政治家ハ曰ク、地租ノ物上負擔效果ハ地租ノミ存スル時ニ行ハルル。併シ凡ヘテ他ノ收益及所得カ齊シキ方法ニテ課稅セラルルトキニハ、凡ヘテノれんとカ同額タケ短縮サルルコトトナリ、何レノ一モカ特別利益ヲ受ケサルカ故ニ全ク現ハレナイ。併シ甚々完全ナル租稅制度ニテモ土地ハ常ニ租稅ヨリ一層確實ニ又完全ニ捕捉セラルルカラ、地租カ土地ヲ多少餘計ニ壓迫スルコトヲ認メシムルト。⁵⁸⁾

(2) 地租カ不動トセラレハ物上負擔タル傾向大ニ、屢々改正サルレハ然ラストイフ。——例之わるかハ曰ク、地租カ物上負擔ト見ラルヘキヤノ問題ハ、一般ニ決定スルヲ得ナイ。唯一定ノ國及時ニツイテノミ決定スヘキモノテアル。且ツヤ純然タル地租ト舊時ノ事實物上負擔トナリタル地租トノ間ニ、諸多ノ段階カアリ、新ナル評定カ屢々行ハレ、稅額カ多ク變更サルレハサルルホト一層多ク租稅性質カ現ハルル。前者ノ現ハルルコト少レハ後者ノ現ハルルコトモ少イト。⁵⁹⁾ ふいすちんぐモ亦曰ク、豫見スヘキ時ノ間、確定シ又ハ唯小變更ノミ受クル所ノ地租負擔ハ音ニ納稅義務者ノ感知ニ於テノミナラス、全國民生活ニ於テモ、經濟交通上ノ財ノ價格成形ニテ考察サルヘキ負擔ノ性質ヲ得ルコトトナラナケレハナラヌト。⁶⁰⁾

(3) 第一説ヲ認メ且ツ特ニ物上負擔效果ノ現ハルルニハ土地所有變更ノ頻繁ヲ要ストスルモノ、——例之わぐナハ曰ク、此所謂物稅ノ物上負擔效果及租稅物體ノ資本價值上ノ影響ハ勿論必スシモ常ニ生シナイ。又完全ニ生シナイ。財産ノ凡ヘテノ收益ノ實際平等ナル類似ノ課稅ニ於テハ生スルコト困難ニ又ハ全ク生シナイ。併シ此前提ハ通例ニハ之ヲ缺ク所テ、精密ニハ全ク實現サルルコトカ出來ナイカラ、夫ノ效果カ通例多少行ハルルコト

57) Murhard, a. n. O. S. 364-5.
58) Staatsmann a. D., a. n. O. S. 220.
59) Walcker, Fw. S. 37.
60) Fuisting, a. n. a. O. S. 311.

トナル。特ニ物體ノ所有變更ニ於テ現ハルルト。⁶¹⁾

(B) 特ニ此稅ノ轉嫁スルヤ否ヤニ就キテハ

(1) 轉嫁說ハ前記物上負擔否定說ニ出ツル所ノ如シ。

(2) 不轉嫁說——例之わるかハ曰ク、地租ノ轉嫁ハ何處ニモ現ハルルコトヲ得ヌ。何トナレハ此稅カ土地ヲ世界交通ニ魔術的ニ出スコトカ出來ナイカラ。獨逸及其他ノ國ノ農産物ノ價格カ世界交通ニヨリ定メラルルカ故ニ、地租カ農産物ノ價格ヲ高ムトイヘルビすまるくノ主張ハ正當テナイト。⁶²⁾ 匿名政治家ハ曰ク、地租ハ地主ヨリ轉嫁セラレナイ。彼自ラヨリ負擔サレナケレハナラヌ。彼カ消費者ニ農産物ノ價格ノ引上ニヨツテ轉嫁セントスレハ、其供給ヲ減少シナケレハナラヌ。併シ此事ハ諸地主ノ農産物ニ關スル競争上カラ行ハレナイテアラウ。齊シク小作人ヘノ轉嫁モ行ハレナイ。何トナレハ之ヲ轉嫁スルコトニナレハ、土地ノ借手カ減少シ、地主ハ自ラ耕作セサルヘカラサルコトトナリ、結局自ラ地租ヲ負擔スルコトトナラナケレハナラヌト。⁶³⁾

(3) 或ハ轉嫁或ハ不轉嫁說——あだむすハ曰ク、地租カ地代ニ應シテ課セラルルナラハ、地主ヨリ土地産物ノ消費者ニ轉嫁セラレナイ。農産物ノ價格ハ無地代ナル限界地ニテ定マリ、即チ此租稅カ夫ノ價格ト費用トノ一致スル點ニ於ケル費用ノ狀態ヲ變更スルヲ得ナイカラ。併シ租稅カ凡ヘテノ土地ニ一様ニ課セラルル場合ニハ他ノ元素カ入り來ル。此場合ニハ租稅カ生産費ノ最大ナル生産ノ過程ニモ干渉シ、租稅カ夫ノ費用ノ一部トナルテアラウ。要之土地ノ價值又ハ差額利得ヲ供スル財産ノ價值ニ對スル稅ハ直接稅テアルカ、面積、農業經營又ハ農産物ニ依ル地租ハ此カ一般的ニ行ハルルトシテ間接稅テアルト。⁶⁴⁾ らうハ曰ク、農産物ノ價格ハ租稅ノ爲メニ高マラナイ。何トナレハ之カ爲メニハ一層小ナル生産ノ結果タル供給ノ減少カ必要テアルカ、地主カ之ヲ決心シナイカラ。勿論各個ノ生産者中ニハ土地耕作ヲ制限セントスルモノモアラウカ、凡ヘテノ人ノ同様ノ行爲ハ望ムコトヲ

61) Wagner, a. a. O. S. 540.
62) Walcker, a. a. O. S. 39.
63) Staatsmann a. D., a. a. O. S. 216-7.
64) Adams, Science of finance. p. 392-3.

得ヌ。既ニ外國ヨリノ輸入ノ容易トイフコトカ斯カル試ミヲ無効トスル。地租ハムシロ土地ノ一層良キ耕作即チ耕作改良ヲ刺戟シ、之ニヨツテ一層大ナルれんとチ生セシメ、之ニヨツテ更ニ租稅カ一層容易ニ負擔セシムルコトトナル。但々缺點アル地租テ、地代ヲ全ク吸収シ又ハ之ヲ超過スルホトナルトキハ、劣等ナル土地ヲ損失ナシニハ耕作スルヲ得ナイ。斯クテ土地ノ一部カ不用ニ止メラレ、生産物ノ供給ヲ減スルコトトモナルト。⁶⁵⁾ 上記諸說ヲ綜合シテ考察スルニ、地租カ物上負擔トナルト斷言スルノモ早計テアルカ、併シ其カ斯カルモノトナル場合カアリ又少クトモ其傾アルコトハ認めナケレハナラヌ。夫ノ地租カ永ク不變テアリ、其カ他ノ財産收益ヨリモ多少別異ナル制度ヨリ成リ、土地所有ノ變更ノ頻繁ナル事情ノ下ニ、此稅カ物上負擔トナル傾アルコトハ争ハレヌ。又此稅ニ轉嫁ノ場合モアルカ、轉嫁セサル傾ノ大イコトモ争ハレナイ。併シ又此地租モ一ノ租稅タル以上ハ、假令其カ物上負擔トナルトモ、尙其土地ニ於ケル給付能力ノ變動ニ應シテ改正サルコト固ヨリ差支ナク必スシモ之カ不確定ヲ要求スヘキモノテハナイ。カ併シ又既ニ物上負擔タル傾ノアル以上ハ、自然之カ改定ヲ厭ヤスルコトノ避クヘキモノトナルコトモ認めナケレハナラヌ。

(註八) 例之英國ハ十五年後、佛國ハ三十年後更定トス。⁶⁶⁾ 日本ニテハ地租條例八條カ一般ノ地價改正ノ之アルヘキコトヲ豫想ハスルカ、一定期毎ノ其ヲ豫定シナイ。

(註九) 註七中、(三A)(2)參照

第二段 地租ノ時勢順應力缺乏ノ結果

此地租ノ時勢順應力ニ乏シキコトニハ收入ノ確實トイフ長所ノ伴フコトハイフ迄モナキ

65) Rau, a. a. O. S. 11.
66) Heckel, a. a. O. S. 264.

コトテアルカ、其永ク不改正ニ止マルコトノ結果トシテハ下ノ如キ諸多ノ缺點ヲ伴フヲ免
レヌ。

(一) 財政上ニハ

(A) 其收入カ殆ント全ク不動テ、(イ) 財政需要増進ノ大勢ニ伴フコトカ出來ス、⁶⁷⁾ (ろ) 且ツ財
政需要ノ増減ニ應シテ稅額ヲ増減スルコトモ出來サルコトナル(註一〇)。

(B) 更ニ時ヲ經ル間ニ各地片ノ價值ニモ變動カ起リ、土地ト他財產等トノ間ノ關係モ變
遷スルコトニナツテ、土地相互ノ間及土地ト他ノモノトノ間(註一一)ノ負擔ノ公平ヲ失スル
コトニモナル。

(二) 經濟上ニハ經濟界ノ變遷ニ伴ハサルコトトナル。即チ農業時代(註一二)ヨリ商工時代ニ
進ミタルニモ拘ラス、租稅カ之ニ相應セスシテ古キ農業時代ノ稅ヲ存スルコトトナル。

(三) 社會上ニハ嘗テ土地分配ノ大體平均シタル時代ニハ格別ノ打撃トナラナカツタ所ノ地
租カ、今日ノ如ク土地分配ノ權衡ヲ失スル時代ニナルト、少クトモ小地主ニハ過大ナル生
活危險ノ負擔トナル嫌カアル(註一三)。斯クテ彼等ヲシテ益々土地所有者タル地位ヲ失ハシ
メ土地分配ノ不公平ヲシテ一層著大ナラシムルコトトモナル。

67) Heckel, a. a. O. S. 261 266.

(註一〇) 要スルニ此ハわづなノ所謂可動原則ニ適ハナイコトテアル。⁶⁸⁾

(註一一) 土地カ他ノ收益源ヨリモ多少高イ負擔ヲ爲スノハ免レナイ。此ハ其カ資産所得ニ屬スルトイフ理論上ノ
根據ニモ因ルカ、又一ニハ歴史的發展ノ結果トモイハルル。ふいすちんぐハ曰ク、平均的地租負擔ハ異常ニ高イ。
——此ハ租稅制度ノ歴史的發展ニ係ルト。⁶⁹⁾

(註一二) ふあいふあい曰ク、舊時ニ在テハ專ラ土地ヲ課稅スルノ不公平ハ殆ント人ノ感知スル所トナラナカツタ
何トナレハ人民ノ大多數カ農業ニ從事シタカラ。中世ノ初メニハ人民ノ九九%カ農業ニ從事シタト。⁷⁰⁾

(註一三) くらいんうえびだハ此迄地租ナカリシトシ、且ツ一國ノ全土地所有カ凡ヘテ小農民ノ所有(其家族ノ
生活維持即チ絶對ノ最小活資ヲ漸ク充タス位ノ)ヨリ成立スレハ、新採用ノ地租ノ結果ハ其絶對ニ必要ナル土地
ノ一部ヲ沒收サルル農民カ最早其財產收益ヨリ生活シ能ハサルコトテアルト。⁷¹⁾

第三段 地租ノ時勢順應力缺乏ノ排除

斯クノ如ク地租ノ時勢順應力ニ乏シキコトノ爲メニ諸多ノ弊害ハアルカ、併シ其ニ伴フ
長所モアリ、且ツ地租ニハ其他ノ方面ニ於ケル長所モアルカラ、未タ容易ニ之ヲ廢棄スル
コトハ出來ヌ。加之之ヲ全廢スルトナレハ其カ現地主ニ對スル不公平ナル贈與トナルノ嫌
カアリ(註一四)、少クトモ現在ノ財產關係ヲ擾亂スルコトカ大イカラ、之ヲ差控ユルトシテ
備テ之ヲ維持シツツ(註一五)其弊害ヲ緩和スル爲メニハ先ツ地租自身ニ在テハ

68) Wagner, a. a. O. S. 308. 311. 723.
69) Fuisting, a. a. O. S. 357.
70) Pfeiffer, a. a. O. S. 128.
71) Kleinwüchter, a. a. O. S. 517.

(一) 時價標準課税法ヲ採ルコトカ肝要テアル⁷²⁾。此カ行ハルルコトニナレハ、(A) 財政上ニハ
 (い) 收入カ可動トナリ、收入確實トイフコトハイヘナクナルカ、併シ(1) 財政需要ノ増進ノ大
 勢ニ伴フテ大體益益增收ノ勢カ生シ、(2) 且ツ財政需要ノ増減ニ伴フテ税額増減ヲ行フコト
 モ容易ニナル(註一六)。(ろ) 更ニ又土地ト他ノモノトノ關係ハ兎ニ角、土地相互ノ間ニハ公平
 ニ給付能力ニ應シタル負擔關係ヲ見ルコトニナル(註一七)。而シテ(B) 經濟上ニハ商業ノ發
 達ニ伴フテ商業用地ハ其レ相當ニ大ナル負擔ニ任スルコトトモナリテ、全ク良ク時勢ニ
 順應スルコトニナル。次ニハ

(二) 小地主減免税ノ方法ヲ講スルコトカ肝要テアル(註一八)。即チ一定面積以下ノ小所有主
 ニハ特段ナル減免ヲ行フコト恰カモにゆいじらんと如クスヘキテアル。之ニヨリ近代
 細民ノ社會的困難ハ餘程排除セラレルコトニナリ、國家的基礎モ安固ニナラウト思フ。

(註一四) (一) 地租廢止則贈與說——へつけるハ曰ク、一國ニ今日地租ナキ場合ナレハ之ヲ新ニ採用スルコトヲ決心
 シナイテアラウ。併シ凡ヘテノ文明國ニテ事實上、地租ヲ見出し、且ツ數百年來直接税トシテ課徴セラレタカ
 ラ、既ニ其年功カ之ヲ維持スルコトヲ勤ムル。加之此カ時ノ進ムニ伴フテ物上負擔の性質ヲ持ツコトトナツタカ
 ラ、其廢止方現在ノ地租義務アル地主ニ對スル不公平ナル贈物ヲ意味スルコトニナルト⁷³⁾。其他ふあいふあい、う
 わるか、こららど等類似ノコトヲイフ⁷⁴⁾。

(二) 右ニ對スル異論——あいぜんばるとハ地租廢止方現在ノ所有主ニ對スル意外ノ贈與ナルコトハ認ムルモ、併シ
 國家ハ地租ノ存スル所ノ物上負擔ニ對シテ物上權利ヲ有スルコトトナルモノテモナイカラ、舊制度ニ不公平アド
 トスレハ、之ヲ廢除スル爲メニハ地租カ國家ヨリ廢止サルルコトトナツテモ可ト考フ⁷⁵⁾。ぼーリウハ贈與說ニ反
 對シ、此税ノ定期的改正ヲススル⁷⁶⁾。

(註一五) へつけるモ此税ニハ種々ノ缺點ハアルカ、併シ之ヲ全廢シテ一層進歩シタル租税ニ移ルコトハ賛成スル
 ナ得ヌトイフ⁷⁷⁾。尤モ之ヲ地方税ニ移シ、國税トシテハ土地所得ニ對スル課税ニ限ラウトイフ傾向ハアル。此ハ收
 益税カ財政上ノ不動ノ爲メニ國税トシテ不適當トイフコトト、地方團體ノ政治及行政行爲カ土地所有利益ニ集マ
 ルトイフコトトニ基ク⁷⁸⁾。ばすてーぶるハ地租ヲ地方收入ノ好箇ノ種類トイフ⁷⁹⁾。カ併シ國税トシテ好箇ノモノナル
 コトヲモ失ハヌ。

(註一六) 時價原則ヲトルコトトナレハ、最早地租ノ物上負擔タル傾向ヲ大ニ破ツタコトテアリ、且ツ常ニ給付能
 カニ應シテ課セラレ各義務者ニ常ニ若干ノ負擔餘力ヲ存スルコトテモアルカラ、税率ノ引上モ行ハレ易ク、勿論
 之ヲ引下ルコトニ障礙モ少ナイ。

(註一七) 或ハ地價ノ上騰ニ對シ高額ノ税ヲ課スルコトトナルノハ公平テアルカハ知ラヌカ、之カ爲メニ經濟活動
 ナ鈍ラシムルノ弊ハナキカトイハウカ。之ニ對シテらうハ曰ク、土地收益ノ増加ニ對シテノ租税引上カ土地ノ改
 良ヲ止メ、勤勉ヲ鈍ラシムルトイフ心配ハ根據ナキモノテアル。何トナレハ正當ナル割合ニテ課セラレタル租税
 ハ得ラレタル餘剰收益ノ大部分ヲ殘スコトトナルカラテアル。加之(此カ永キ時ノ後ニ初メテ行ハレ)各箇ノ農業
 者ニ於ケル特ニ收益多キ經營ニハ地租ヨリ手ヲ觸レナイカラトイフコトモアル⁸⁰⁾。

(註一八) ふいすちんぐハ曰ク、主父ハ副業トシテノ農業ニテ必然的生活需要(最小活資)ノ獲得ヲ爲スニ止マル所

75) Eisenhart, a. a. O. S. 55-58.
 76) Beaulieu, l. c. p. 320.
 77) Heckel, a. a. O. S. 267.
 78) Heckel, a. a. O. S. 268.
 79) Bastable, l. c. p. 439.
 80) Rau, a. a. O. S. 30.

72) Heckel, a. a. O. S. 267.
 73) Heckel, a. a. O. S. 267.
 74) Pfeiffer, a. a. O. S. 129. Walcker, a. a. O. S. 38-9. Conrad, a. a. O. S. 44.

ノ小地主ニ免稅ニヨツテ正當ナル負擔輕減ヲ與フルコトカ勸メラルル。尤モ其限界カ餘リ高カツテハナラヌ。換言スレハ斯カル免稅ハ完全ナル生活維持ニ十分ナラサル小土地所有ニ限ルヘキモノテアルト⁸¹⁾。すたいんモ亦曰ク社會的ノ地租免除ハ最小ノ土地所有ニ最小活資ヲ免除スルコトテアルト⁸²⁾。

右地租ニ順應力ヲ與フルカ爲メニ、地租其モノニ就キテ行フヘキ改良ノ中ニツキテモ、第二ノ小地主減免稅ハ行ハレ易イカ、第一ノ時價標準法ニハ實行難カアリ、又斯クスルトキハ必然此稅ノ收入ノ確實トイフ長所ヲ失ハナケレハナラヌカラ、之カ決行ニ躊躇スヘキモノカアリ、旁々或ハ此方ハ止メニシナケレハナラヌカモ知レナイ。此ニ於テカ他面更ニ地租以外ノ方ニテ地租ノ順應力ヲ補足セシムルコトニ力ヲ用キナケレハナラヌ。此ニハ第一(一)ニハ全體ノ租稅體系トシテ順應力ノ大ナルモノ即チ其代表的ナルハ所得稅テアルカ、其等ノモノヲ地租ト組合セルコトニヨツテ地租ノ順應力ノ補足ヲ計ルヘキテアル(註一九)。

且ツ又(二)諸稅ノ中ニ就キテモ特ニ土地關係諸稅ヲ遺漏ナク採用シテ、而モ此ヲシテ順應力ヲ最良ク發揮セシムルヤウニ構造スル。斯クテ土地ニ關スル全體ノ租稅トシテ夫カヲ十分ニ有タシメルコトカ肝要テアル。斯クテ又固有ナル地租ハ收入確實及其他ノ長所ヲ維持シ、廣義ノ地租ニテ順應力ヲ兼備スルコトニナル。斯カル土地關係稅トシテ順應力ノ可ナリ大

81) Fusting, n. a. O. S. 374.
82) Stein, n. a. O. S. 55.

イノハ土地增價稅テアラウカ、此カ我邦ニ缺ケテ居ルノハ遺憾テアル。併シ幸ニシテ我邦ニモ地方稅ヲ別トシ、國稅タケテモ所得稅營業稅登錄稅相續稅等カ少カラス土地ニ關係シ(註二〇)而モ此等カ土地ノ時價又ハ時價ノ基礎タル實收益標準トナルニ於テ、固有ナル地租ノ順應力ノ缺乏ハ餘程補充サル譯テアル。但タ乍併此地租以外ノ土地關係諸稅ノ地租ニ對スル關係的地位カ尙ホ未タ低イ所テアルカラ(註二一)假令其カ順次高クナル自然ノ傾向ハアルニモセヨ(註二二)、之ノミニ甘ンシナイテ、積極的ニモ此方ノ地位ノ高マルヤウニ計ラナケレハナラヌ。特ニ之ニツキ夫ノ土地增價稅ヲ漏ラシ居ルナトハ速カニ補足シナケレハナラヌ。兎ニ角人ハ動モスレハ地租ノミヲ見テ日本ノ土地課稅ノ順應力ニツキテ嘆スルカ上記ノ如ク解スルニ於テ地租ノ變裝シテ他稅中ニ入込ミ居ル者ニ於テ此カヲ養ヒツツアルコトヲ看過シテハナラヌ。此ニ於テカ吾人ハ狹義地租ニハ順應力ヲ缺クモ、廣義地租ニハ之ヲ備ヘ且ツ狹義地租ノ長所ヲ維持スルコトヲ主張スルコトヲモ得ル。

(註一九) へつけるハ曰ク、人カ地租ニ於ケル缺點ノ補正ヲ他諸稅特ニ人的課稅ニ於ケル相當ナル方法ニテ齎ラサウト努メタト。又曰ク全租稅制度ノ構造ニヨリ他ノ稅種特ニ人及營利課稅ノ相當ナル構造ニヨリテ地租ノ避クヘカラサル缺點ヲ改良シ補正セントスル所テアルト⁸³⁾。しえふれーモ亦曰ク、不動ナル土地帳ハ全ク無價値トナラヌ。タタ土地ヨリノ所得ノ純人的課稅ニ對スル缺クヘカラサル補助トナル。——斯クテ全地租ヲ實際的純人的所

83) Heckel, n. a. O. S. 264. 267.

得ノ課税ノ良ク整頓シタル一部ニ改造スルコトカ地租改革ノ目的ナルト。⁸⁴⁾

(註一〇) 統計上精密ニ此等諸税ニ於ケル土地關係ヲ示スコトハ出來ヌ。カ大體ハ下ノ如クナル。⁸⁵⁾

(A) 土地	(B) 其他
田	貸金預金其他利子
畑	俸給料手當歳費
住宅地及貸家	諸給與
山林伐採	商業
原野其他土地	工業
鑛業	農業
牧養及採取業	勞業
計	其他所得
三三、九二	四、八七
一〇、一二	一五、二三
一、五六	一、七四
〇、三五	二〇、六二
〇、二一	四、九一
一、〇六	二、九一
四七、二二	〇、一四
	二、三六
	五二、七八

(備考) 商工業ノ所得ノ一部モ見様ニヨリテハ土郡所得トモイヘルカ、此ト同時ニ右ニテハ土地ニ計入シタル貸家所得ノ如キハ一部ハ土地以外ノ所得ナルカラ、暫ラク大體ノ觀念ヲ得ル爲メ右ノ如クニ計算スル。

(二) 營業税——大正四年度、本税ノ課税標準中建物賃賃價格ニ税法ニ於ケル各税率ヲ乘シテ得タル結果ノ三分ニテ以テ營業税總額ニ對比スルトキハ

營業税總額	金額	割合
.....	一一、六三三、四六六	一〇〇

内賃賃價格ニ對スル税額.....五、五一、七四〇

其内三分ニテ土地ニ屬スルモノト假定シテ.....三、六七四、四九三

(三) 登録税——大正四年度總收一〇〇中

(A) 第二條不動産登記.....八七、一一

B) 其他.....一一、八九

(四) 相續税——ニツキテハ統計上ノ根據ヲ見出サナイカ、其運用上カラ見レハ土地カ其物體ノ大部分テアラウ十分ノ八位ニ見テモ可カラウ

(註一一) 大正四年度(地租ハ大正五年一月一日現)⁸⁶⁾

(A) 地租	金額	割合
地租外ノ土地	七三、三八五、一〇二	一〇〇
關係諸税	一〇、七六九、八三八	一〇〇
所得税(第三種所得税ノ四七、二二%)	三、六七四、四九三	一七
營業税(賃賃價格税三分二)	四、三七六、一八四	四七
相續税(總税額ノ十分八)	一五、九六四、三二四	
登録税(第二條不動産登記税)	三四、七八四、八三九	
計	三二、七二八、二〇九	四三
(註一二) 大正四年度ヨリ五年前ナル明治四十三年度(地租ハ四十四年一月一日現在) ⁸⁷⁾	七五、三八二、七一三	一〇〇
(A) 地租	一〇、六五三、〇九七	
(B) 地租以外ノ土地關係諸税	四、五一二、九一八	
所得税(第三種所得税ノ四三%)	二、八二二、〇九八	
營業税(賃賃價格税ノ三分ノ二)	一四、七四〇、〇九六	
相續税(總税額ノ十分ノ八)	三二、七二八、二〇九	
登録税(第二條不動産登記税)	
計	二〇七

86) 主税局四十二回統計年報書

87) 主税局三十七回統計年報書

84) Schäffle, Grundsätze d. Steuerpolitik. S. 299.

85) 主税局四十二回統計年報書

結論

以上要之、地租ニハ時勢順應力ヲ缺ク所テアリ、此カ切テ此税ノ長所トモイヘルカ、短所トイフヘキモノテアルカラ、之ヲ緩和スル爲メニ地租自身ニ若干ノ更正ヲ勸ムヘキテアルカ、其方ハ寧ロ單ニ小地主ノ輕易負擔ノ創定位ニ止メテ、課税標準ノ根本原則ハ却テ舊來ノヲ維持シ、以テ之ヨリ生スヘキ此税ノ長所ヲ保守シ、其短所ノ匡正ハ之ヲ諸他ノ租税特ニ土地關係諸税ノ補修完成ニヨリテ計ルノヲ最策ノ得タルモノト爲ス。即チ固有ノ地租ニヨツテ地租ノ特徴ヲ利用シ、廣義ノ地租ニ依ツテ地租ノ短所ヲ補充シ、以テ時勢ニ順應セシムルコトトスヘキモノテアル。(大正六年十一月經濟論叢)

第七編 營業稅ヲ賦課スヘキ營業ノ範圍

緒言

一體孰レノ國テモ營業稅ホト不平等及反對ノ多イ税ハナイ¹⁾。其ハ色々ノ意義ニ於テ然リテアルカ特ニ其賦課サルヘキ營業ノ範圍ニ於テモ然リテアル。其範圍ハ國ニヨリテ異リ、商

1) Pfeiffer, Staatseinnahmen. II. S. 205.-6.

工業及附屬業カ之ニ入ルコトハ多クノ國ノ一致スル所テアルカ、農業等ノ原始産業ヤ、醫師辯護士等ノ自由職業カ之ニ屬スルカニ就テハ揆ヲ一ニシナイ。カ兎モ角此等ノモノニ營業稅ヲ賦課スルノ實例カアリ、又良ク良ク考フルト之ヲ賦課スルノ至當公平ナル所以ノモノカアル。反面カライヘハ此ニ賦課セスシテ彼ニノミ賦課スルコトニ一ノ不公平カ存シ得ル。其ハ寧ロ普通人ニハ氣ノ着カサル事柄テ、實ニ隱然タル不公平トモ謂フヘキモノテアル。今聊カ之ニツイテ理論及實例ノ上カラ論シテ見ヤウト思フ。

第一段 史實ヨリ觀タル營業稅ノ營業範圍

其一 營業稅ニ於ケル營業範圍ノ變遷

- (一) 營業稅ノ賦課サルヘキ營業ノ範圍ハ細クイヘハ色々ニ變ツテ居ルカ、大勢ハ擴張ニアル。ソシテ古クハ營業ニツキ政府ノ與フル免許ニ對スルノ支拂物又ハ課徵物テアツタノカ、段々ト給付能力ノ存スル所ヲ捕ヘテ課徵スル普通ノ税トナルニ至ツタ。
- (二) 營業稅ノ最古キハ(A)希臘ノアテニテ淫賣婦置屋ニ課シタモノテ、²⁾羅馬ニテモ之カ模倣セラレ、かりぐらノ下ニハ各淫賣婦ニモ課スルコトトナツタ。(B)あれきさんてるせべるす

2) Pfeiffer, ebenda. S. 190.

ノ時、Tributum capitisニテ諸多ノ營業ヲ課スルコトナリ、(C)こんすたんちん以來、Tributalis collectioノ生スルニ至ツテ初メテ凡ヘテノ商工業ニ及フコトトナツタ。後中世ニナツテモ獨逸ノ方々ニ商工業稅カアツタカ、其ハ營業者ニ課セラルル財産稅、手數料又ハ營業免許稅ノヤウナモノテアツタ。

(三)近代のナル又ハ今日ノ意義ニ於ケル營業稅ノ模範トナツタノハ、(A)一七九一年ノ佛蘭西ノ Contribution des patentes テアリ、其性質ハ舊時ノ營業特權收入ノ廢止ニ代ハルモノトシテ生シタ所ノ、營業免許手數料テアツタ。ソシテ其賦課範圍ハ商工業及附屬業ノミナラス、醫師、辯護士等ニモ及フコトトナツタ。次イテ英國ハ一七九八年營業稅ニ當ルモノヲ一般所得稅中ノしえちゆゑるDニテ課スルコトトナリ、歐大陸テハ一八一三年奧國カ先ツ佛國ニ倣ツテ營業稅ヲ採リ、此ニテハ佛國流ニ辯護士等ノ如キ自由職業ニモ課稅スルコトトシタ(B)一八一五年ニばいえるん、ばいでんカ之ヲ採ルニ至レルヲ初メトシテ、獨逸ノ諸邦カ相次イテ採用シタカ、ばいでんノカ此稅ヲ農業ニ及ホシタルヲ初メトシテ、獨逸ノニハ農業ニモ此稅ヲ課スル例カ少クナカツタ。

其二 營業稅ニ於ケル營業範圍ノ諸例

(一)營業稅ニ於ケル營業ノ範圍ノ最普通ナルハ商工業及附屬諸業トイフヘキモノテ、農業自由職業ハ之ニ入レサルノカ通例テアル。例之、普魯西ノ新シイ營業稅(其ハ一八九三年ノ法律ニヨリテ地方團體ニ交付セラレタカ)ニテハ農林業(其副業及開墾ト共ニ)、鑛山業、鐵道及自由職業ヲ除外シ、其ノ古キ一八二〇年ノ營業稅テモ農業及自由職業等ヲ除外シタル所テアル。ばいえるんノ營業稅モ亦タ農林業、狩獵、漁業及舊キ部分的所得稅ノ下ニ屬スルカ如キ自由職業ヲ除外シ、ぢゆるてんべるひノ古キ營業稅法ニテモ商工業、商業補助業、經營及收益事情ヨリイヘハ手工業ニ類似ナル二三ノ人的勤務業ヲ課稅シ、ソシテ美術業ヲ眞ノ美術家トシテ營業所ノ人、農業勞働者、奴婢等、自作地又ハ小作地ノ產物ノ取引ヲ除外シタ所テアル。

(二)然ルニ右商工業及附屬業ノ外、農業ヲモ營業稅ノ營業ノ中ニ入レタル例カ少クナイ。例之(A)古イざくせんノ營業稅ニテハ、之ヲ課スヘキ營業ヲ(1)大商人(2)小賣人等(3)大製造家(4)旅館料理屋及造作附住居ノ貸主(5)肉屋麵麩屋(6)磨舍(7)船員(8)馭者及運送業者(9)小作人(10)手工業者及營業的技術家(11)行商ノ十一類ニ分チ、隨フテ農業者ノ一部ニ本稅ヲ及ホシタ。齊シクはのゝふあニテモ小作人ニ營業稅ヲ及ホシ、一八一五年ノばいでんノ營業稅法モ、一

7) Pfeiffer, a. a. O. S. 191.
 8) HeckeL, Lehrbuch. I. S. 286. Eberberg, Gewerbesteuer. (Conrad, Hwb. 3. Aufl. IV. S. 134.)
 9) Theisen, Die Reichs-, Staats- und Kommunalsteuern. S. 39. HeckeL Lehrbuch. I. S. 295. Eberberg, a. a. O. (Conrad, Hwb. IV. S. 1038.) Derselbe, Fw. 9. Aufl. S. 234.
 10) Hoffmann, Die Lehre von den Steuern. S. 193-9. Bergius, Grundsätze der Fw. S. 328. Parieu, Traité des impôts. 2^e é. L. p. 336-7.

3) Pfeiffer, ebenda. S. 190. Rau, Grundsätze d. Fw. 5. Aufl. II. S. 115.
 4) Pfeiffer, ebenda. S. 190. Rau, ebenda. S. 114. Voelke, Die Besteuerung der Gewerbe in England. (Zeitschrift für die gesammte Staatswissenschaft. 1862. S. 275-6.)
 5) Rau, ebenda. S. 115. HeckeL, Lehrbuch der Fw. I. S. 235. Derselbe, Die Stellung der Gewerbesteuer im Entwicklungsprozess der modernen Personalbesteuerung. (Festschrift für Adolph Wagner. S. 107.)
 6) Pfeiffer, a. a. O. S. 206. HeckeL, Lehrbuch. I. S. 244. 285.

八四一年ノなつさうノ營業稅法モ、スヘテ農業ニ課稅シ、匈牙利ノ Personalverdienststeuer 亦タ商工業ト共ニ農業ヲモ課稅シテ居ル。¹⁶⁾ (B) 右ト稍々異ルカ趣意ニ於テ同一ナルハ地租ノ外ニ獨立ナル農業所得稅ヲ設ケタルざくせんわいまいるあいぜなつは、及ざくせんあるてんぶるぐノ例テアル。¹⁸⁾

(三) 更ニ他ノ特例ハ辯護士、醫師等ノ如キ自由職業ニモ營業稅ヲ及ホスモノテ、此ハ佛蘭西ノ先例ニ基ク所テアル。即チ佛國ノ營業稅ニテハ役人、教師等ハ免稅スルカ、辯護士、醫師、建築家等ノ自由職業ニハ課稅シテ居ル。¹⁹⁾ 之ヲ繼承シタルるざするとりんげんノ營業稅モ醫師辯護士公證人ニ及ンテ居リ、²⁰⁾ 奥國營業稅法モ亦此系統ヲ引キ、其ノ古キ稅法テハ營業稅ヲ課スヘキ、營業ヲ(1)製造家(2)銀行及卸賣商(3)小賣商(4)技術家及手工業者(5)代理商仲買人辯護士公證人(6)教師(7)運送業ノ七類トシ、而シテ之ヨリ免稅サルモノトシテハ(1)自作地ヨリノ產物ノミヲ賣却スル所ノ農業者(2)著述業者及自由ナル藝術ヲ行フ人(3)醫師外科醫產科醫獸醫及產婆(4)凡ヘテノ國家官吏及國家勤務者(5)富札賣却人煙草及印紙賣捌人火藥及硝石製造人(スヘテ國庫ノ代理者ト見做サレ得ルモノ)(6)人口四千以下ノ都邑ニテ教育ニ從事スル人(7)日給、出來高給又ハ定額ノ賃金ニテ他人ノ計算ノ爲メ働ク所ノ勞働者及徒

弟、及私人ノ家内ニ勤務スル者(8)渡船其他ノ國庫的收入又ハ市ノ計算ノ爲メニ課セラルル所ノ賦課物ノ受負者(9)礦山業ニ從事スル勞働者(10)農業又ハ工業ニ使用スル馬ヲ唯々時折貸ス所ノ私人等カ列舉セラレタ。²¹⁾ 同國ノ新シイ營業稅法テ免稅サルヘク明指サレタノハ農林業、賃金手當俸給ニヨル職業、私教師等テ、辯護士公證人醫師ノ如キハ此免稅職業ノ中ニ數エラレテ居ラナイ。²²⁾ 匈牙利ノ Personalverdienststeuer 亦タ商工業ト共ニ醫師辯護士教師等シモ課稅シ、²³⁾ なつさうノ古キ營業稅亦タ辯護士醫師藝術家私教師及各種公勤務者ニマテモ及ンテ居ル。²⁴⁾

第二段 理論ヨリ觀タル營業稅ノ營業範圍

其一 營業ノ意義

(一) 營業稅ノ營業トイフ詞、佛語ノ Patent 英語ノ Business ノ譯語トイフヨリハ、獨逸語ノ Gewerbe (尤モ塊ニテハ Erwerb ヲ用ユ)ノ譯語トイフヘキテアラウ。
(二) 然ラハ此 Gewerbe トイフ詞ハ何ヲ意味スルカトイフト、之ニハ元確固タル意義ヲ缺キ、²⁵⁾ 即チ此カ浮動スル所ノ意義ヲ有チ、法律ニ於テ其カ警察上ノ目的ヲモツヤ、商法上ノカ、

15) Hoffmann, ebenda. Derselbe, Die verschiedenen Methoden etc. (Z. f. d. g. Stw. 1850. S. 685.) Rau, n. n. O. S. 123. Roscher, System d. Fw. 5 Aufl. I. S. 500.
16) Rau, ebenda. Hoffmann, Die verschiedenen Methoden etc. (Z. f. g. Stw. 1850. S. 680) 17) Eichelberg, Gewerbesteuer Conrad, Hwb. IV. S. 1050.)
18) Hoffmann, Die Zulässigkeit etc. (Z. f. g. Stw. 1854. S. 307.)
19) Beaulieu, Traité de la science des finances. 56 t. I. p. 413. Nitti, Principes de science des finances. p. 469.

11) Heckel, Lehrbuch. I. S. 296. Eichelberg, Fw. 9 Aufl. S. 235. Derselbe, Gewerbest. (Conrad, Hwb. IV. S. 1040.) Bayerisches Gewerbesteuergesetz. (Finanzarchiv. Bd. XXIX S. 398.)
12) Hoffmann, Die verschiedenen Methoden der rationellen Gewerbesteuerung. (Zeitschrift f. d. g. Staatsw. 1850. S. 693.)
13) Hoffmann, Die Zulässigkeit einer landwirtschaftlichen Gewerbesteuer neben der Grundsteuer. (Zeitschrift f. d. g. Stw. 1854. S. 307.) Pfeiffer, n. n. O. S. 210.
14) Hoffmann, ebenda.

税法上ノカニヨツテ範圍カ異リ、而モ租税法上ニテモ其範圍ヲ一概ニイフコトハ出來ナイ。²⁶⁾ 夫ノ詞ニハ工業トイフ意義ニ使ハルル場合モアルカ(註一)、其ハ税法上ニハ用例カナイ。獨逸テハ兎モ角、日本語トシテハ營業トイフ詞ニ工業ノミヲ意味サスルノハ可笑シイ。テ(A)税法上ノ營業ナル詞ハ最廣クイヘハ營利ヲ目的トスル生業、交通經濟ニ於テ報償ヲ舉ントスル業體トテモイフヘク(註二)、(B)稍狹ク嚴格ニイヘハ其ノ特ニ企業的ニ行ハルルモノ、即チ詳シクイヘハ資本ト勞力トヲ結合シテ營利ノ爲メニ行ハルル業體トイフヘキテアル(註三)。(C)或ハ更ニ之ヨリモ狹ク商工業及附屬諸業ト解サルルコトカアル(註四)。併シ其ハ沿革上ノ解釋テ、此ニ確固タル理論上ノ根據アル譯テナイ。

(註一) ぶつひあーハ曰ク、Gewerbe トイフ詞ハ普通ノ用語ニテモ、學問上ニテモ、二ノ異ツタル意義ナ有ツ。

一ハ歴史相對的、他ハ經濟絕對的ノモノテアル而シテ後者ニテハ工業ヲ指スト。²⁸⁾

(註二) こんらーどカ、營業トハ一般交通ニ於ケル干與ニヨリテ行ハルル所ノ、繼續的ニ獨立シ且ツ許容セラレタル、營利ノ目的ノ爲メノ行爲テアルトイフノハ、多分此意義テアラウト思フカ、其獨立トイフ詞ノ意味如何ニヨツテハ別ノ意味ニモ取レル。らうカ廣義ニテ營業トハ高尚ナル目的ノ爲メニ報酬力主タル目的タラサル行爲ニ對立シテ、物財ノ獲得ヲ目的トスルノ業務トイフタノハ、不完全ナル用語テハアルカ、大體本文ノ意味ニ該當スルびひあーカ Gewerbe 二義アリトシ、歴史相對的ノ意義ニテハ財ヲ獲得ノ目的ニテ職業的ニ行ハレタル一定ノ行爲トイヒ、此意義ノ營業ニハ職業的分業ト交通的營利可能トナ前提トシ、此職業的勞動力企業の經營ニテ現ハルル必

要ナシトイツタノハ本文ノ意味ニ當ルカ如クテアルカ、併シ之ニ關聯シテ彼カ更ニ農業モ醫師、著述家、辯護士等モ此意義ノ營業ニ合マルトイヘルマテハ良イカ、(1)單ナル自給生産(2)僕婢勤務及日雇ノ行爲(3)役人ノ職業的行爲(4)私人ノ各箇的營利行爲例之利益ヲ得テ家屋ヲ建築又ハ賣却、室ノ貸付、動産ノ賣却又ハ貸付(尤モ賣却又ハ貸付ノ目的ニテ家屋ヲ建築スル所ノ都市的建築企業者ハ營業者テアル。貸本屋、樂器貸業、寢間貸業モ亦然リ)(5)國家ノ行爲(此カ本來ノ國家目的ノ實行ニ向ケラレルタケテハ)(尤モ國有林、國有工場、鐵道、銀行ノ經營ハ國營業トイフ)ハ營業中ニ算入セストイツタノニハ、彼ノ定義ニ正確ニ適合セサル嫌アルモノカアル。全ク此點ハ實際ノ慣行ニ拘泥シタルニ外ナラヌ。

(註三) 營業稅ノ營業ヲ此意義ニ解シタル學者ハ最多イ。例之らうハ狹義ノ營業テハ單純ナル貸取勞動力排除セラレ、資本ノ助ヲ以テ營マルル營利事業ノミカ營業ト稱セラレル。隨テ此ハ企業ニ外ナラナイ。一部ハ使用サレタル資本ニ係ル所ノ所得ヲ生スルモノテアル。此狹義ニ於ケル營業稅ハ隨フテ企業者ニ課セラルル所ノ稅テアルトイヒ、うんぶえんばつハ營業テハ其收益ニ、各箇ノ生産要素ノ利用ノ外、企業利得モアル。——營業稅義務アル收益ハ企業利得ト各箇ノ生産要素ノ利用トヨリ成ルトイヒ、こつさハ獨立ノ營業的企業ノ經營ヨリ生スルモノヲ營業收益トイヒ、其營業收益ハ混性的テ、資本勞力及企業利得ヨリ生スルト云、えーべるヒ亦々營業收益ハ勞働收益、資本利子及企業利得ヨリ混成スト謂、あいぜんはるとモ亦々營業稅ハ資本利子課稅ト企業利得課稅トノ二重稅ヲ代表ストイヒ、へつけるハ此稅ノ租稅義務ハ凡ヘテノ營業的企業ニ及フト謂、營業收益ハ人的勞力ノ收益ト營業的固定及運轉資本ノ利用トヨリ成ルト云。此營業收益ノ人的物的兩元素ヨリ成ルトハ一々ハ述ヘナイカ其他多數ノ學者ノ認ムル所テアル。³⁰⁾ 獨リびーるざつクハ企業者ノ人的行爲ノ報酬ト企業ニ結付ケル損失危險ノ賠償トテアルトイフテ、資本利子ヲ除外スルカ、兎モ角營業ヲ企業ト認メタルコトニ於テハ前數者ト揆チ一ニシテ居ル。

要ナシトイツタノハ本文ノ意味ニ當ルカ如クテアルカ、併シ之ニ關聯シテ彼カ更ニ農業モ醫師、著述家、辯護士等モ此意義ノ營業ニ合マルトイヘルマテハ良イカ、(1)單ナル自給生産(2)僕婢勤務及日雇ノ行爲(3)役人ノ職業的行爲(4)私人ノ各箇的營利行爲例之利益ヲ得テ家屋ヲ建築又ハ賣却、室ノ貸付、動産ノ賣却又ハ貸付(尤モ賣却又ハ貸付ノ目的ニテ家屋ヲ建築スル所ノ都市的建築企業者ハ營業者テアル。貸本屋、樂器貸業、寢間貸業モ亦然リ)(5)國家ノ行爲(此カ本來ノ國家目的ノ實行ニ向ケラレルタケテハ)(尤モ國有林、國有工場、鐵道、銀行ノ經營ハ國營業トイフ)ハ營業中ニ算入セストイツタノニハ、彼ノ定義ニ正確ニ適合セサル嫌アルモノカアル。全ク此點ハ實際ノ慣行ニ拘泥シタルニ外ナラヌ。

24) Hofmann, Die verschiedenen Methoden etc. (Z. f. g. Stw. 1850. S. 680)
 25) Stein, Lehrbuch d. Fw. 5 Aufl. II. 2. S. 180. 26) Puisting, a. a. O. S. 325.
 27) Echeberg, Gewerbesteuer. (Conrad, Hwb. IV. S. 1034) Roscher, a. a. O. S. 500.
 28) Bücher, Gewerbe (Conrad, Hwb. 3 Aufl. IV. S. 847.)
 29) Conrad, Grundriss. Fw. 2 Aufl. S. 57.
 30) Rau, a. a. O. S. 114. 31) Bücher, ebenda.
 32) Bücher, ebenda. 33) Rau, a. a. O. S. 114-5.
 34) Umpfenbuch, Fw. S. 265-6. 35) Cossa, Grundriss d. Fw. S. 91.

20) Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 326. Echeberg, Gewerbesteuer. (Conrad, Hwb. IV. S. 1046.)
 21) Puisting, a. a. O. S. 216-7. Hoffmann, Die verschiedenen Methoden etc. (Z. f. g. Stw. 1850. S. 674.)
 22) Oesterreichisches Gesetz betreffend die direkten Personalsteuern. (Finanzarchiv. Bd. XIV S. 115-6.) Hecker, Lehrbuch. I. S. 298. Echeberg, Gewerbesteuer. (Conrad, Hwb. IV. S. 1049.)
 23) Echeberg, Gewerbesteuer. (Conrad, ebenda. S. 1050.)

(註四) 例之(一)らどカ立法ハ租稅目的ノ爲メニ營業ヲ狭キ意義ニテ理解シ、原始産業及自由職業ヲ排除ストイ
 41) ヒ、エーべるひカ課稅スヘキ營業トシテ人ハ通例、此カ手工業、家内工業、工場工業、大小商業、運送、保險又
 ハ其他ノ企業ニ現ハルルヲ問ハス、詞ノ廣キ意味ニ於ケル凡ヘテノ營業的經營(げうえろべ)チ示スト
 42) イフ、モ亦タ此意義ニ於テチアル。

(三) 以上三様ノ解釋ノ中、孰レヲ採ルヘキカハ絶対ニ決定スルヲ得ヌ。併シ營業稅ヲ租稅體
 系中ノ一成分トシテ、他種ノ直接稅特ニ他收益稅トノ關係上ヨリ(註五)、即チ收益源ノ性質
 ニ基キテ租稅ヲ分科シ、其間ニ課率ニ輕重ヲ附ケル爲メニハ(註六)、營業稅ヲ人的物的兩元
 素ヲ結合スル企業稅ト爲ジ、即チ其營業ヲ第二義ニ解スルコトトシテ、土地家屋資本ニ課
 スル地租家屋稅資本利子稅テフ物的元素ノ勝レル稅ト、勞働收益稅(或ハ租稅體系中ニ之
 ヲ缺クコトモ出來ル。勞働收益ニハ單ニ一般的ナル所得稅ノミヲ賦課スルトシテモ良イ)
 テフ人的元素ノ勝レル稅トノ中間的ノ重サノ稅トスヘキテアル。尤モ重人的收益ト偏物的
 收益ト物人並行的收益トノ限界ハ實際ニハ決シテ明確ナルモノテナイ。營業者ハ物人並行
 トイフカ、大規模營業トナレハ、物的元素カ勝ルコトナリ、小規模營業トナレハ、人的
 元素カ勝ルコトニナル(註七)、地主屋主資本主ノ收益ヲ舉クルノハ偏物的トイフテモ、全ク
 人的努力ナシトイフコトハ出來ナイ。唯タ人的成分カ少イトイフマテテアル。但タ資本主

36) Eberberg, Fw. 9 Aufl. S. 230.
 37) Eichenhart, Kunst der Besteuerung, S. 60.
 38) Heckel, Lehrbuch, I. S. 286-7. Derselbe, Die Stellung etc. (F. f. A. W. S. 109.)
 39) Parieu l. c. p. 342. Stein, a. a. O. S. 149-150. Murhard, Theorie und Politik
 der Besteuerung, S. 385. Staatsmann a. D., Fw. S. 239.
 40) Biersack, Ueber Besteuerung S. 23. 41) Conrad; a. a. O. S. 57.
 42) Eberberg, Fw. 9 Aufl. S. 229.
 43) Heckel, Die Stellung etc. (F. f. A. W. S. 107.)

ノ一部タル動的物件ノ貸付ヲ業トスル者ノ如キニハ其設備營業方法ニ於テ資本主トシテ取
 扱フヨリハ、營業主トシテ營業稅ヲ賦課スルコトノ穩當ト認ムヘキカアル(註八)。重人的收
 益ニテモ高級吏員ノ俸給ノ如キ、之ヲ取得スルコトトナルマテニハ巨額ノ資本ノ下サレタ
 所テアリ、之ニ資本利子ニ當ルモノアリトモイハルルカ、併シ其ハ營業等ニ於ケル資本ト
 ハ意義ヲ異ニシテ、假令其ニ資本カ潜在スルニセヨ、最早人間ノ身體生命ニ固著シテ離ル
 ヘカラサル關係ニ立チ、其人ノ健康生存ニヨリテ消長スルヲ免レサル所ユヘ、之ヲ重人的
 收益トシテ下級吏員又ハ勞働者ノ舉クル收益ト同一ニ扱フテ良イ(註九)。孰レニセヨ各種收
 益ノ分界ハ明確テナイカラ、稅法ニ於テ適當ニ決定ヲ與フルノ外ハナイ(註一〇)。

(註五) へつけるハ曰ク、佛獨ノ稅法ハ營業稅ヲ收益稅トシテ成形シタト、我邦ノ稅法亦然リ。
 (註六) しえふれハ、營業稅物件ノ範圍カ何處マテ及フカハ、他ノ收益稅ニ依ル捕捉ニ歸スルトイヒ、ぼろぐ
 とハ此ニ於ケル營業ノ内容ハ其他ノ收益稅及所得稅ノ成形ニ係ルトイフテ、營業稅ノ營業範圍チ他收益稅ノ範圍
 ニ係ラシメヤウトスルカ、此ハ當ヲ得ヌ。ムシロ凡ヘテノ收益ニ就イテ、其人的元素的元素ノ多少ニ依ツテ、
 各收益稅ニ其々分配スヘキモノテアル。

(註七) 營業收益ニ於ケル資本利子ト勞力報酬トノ割合ハ、企業ノ規模ニヨリ異リ、其大ナルモノハ資本利子ノ分
 子大テ、小ナルハ人的報酬ノ分子割合ニ大イ。
 (註八) らうハ曰ク、馬、書籍、樂器、家具等ノ貸手ハ營業者テアルカ、一ノ家屋又ハ數多ノ家屋ノ貸手ハ然ウテ

44) Schiffel, Die Steuern, B. T. S. 184. Borgh, Fw. S. 130.
 45) Heckel, Lehrbuch, I. S. 287. Derselbe, Die Stellung etc. (F. f. A. W. S. 109.) Eberberg, Fw. 9. Aufl. S. 230.

ナイト⁴⁶⁾。勿論一概ならうノイフ通りトイヘナイニセヨ、大體土地家屋ノ貸手ニ在ツテハ偏物的テアリ、動産ノ貸手ノ場合ニハ人的努力カ一層大テ、營業的ニナルトイフコトカ出來ル。

(註九) ちうハ曰ク、高級勤務ハ智識及熟練ヲ要シ、之ヲ得ルカ爲メニハ多クハ費用ノカカツタモノテアル。併シ此ヲ資本トイツテモ、其ハ唯非固有ノ意義ニ於テノミ資本トイフヘキモノテ、多クノ點ニ於テ營業ノ眞ノ資本トハ異ツテ居ル。其大サハ同一ノ所得ノ諸多人々ニテ頗ル不同テアリ、其經濟上ノ成果モ擔當者ノ生命、健康其他ノ諸多ノ事情ニ係ルト⁴⁷⁾。

(註一〇) ぶあいふあハ曰ク、資本カ優勢ヲ占ムル處ト勞力ノ優勢ヲ占ムル處ト、資本所得又ハ勞力所得ヨリモ⁴⁸⁾ ムシロ營業收益カ優勢ナル處トノ限界ヲ引クコトハ頗ル困難テアル。法律ハ併シ此カ決定ヲ與エナケレハナラヌト。ちうモ亦曰ク、營業チ一方ニ上級及下級ノ賃取勞動ヨリ、他方ニ利子ヲ生スル所ノ資本ノ單ナル放下ヨリ區別スル所ノ限界カ、法律ニヨリテ精密ニ定メラレナケレハナラヌト。而シテ彼自ラハ各種ノ生業中營業稅ヲ課スヘキ營業トシテ下ノ如キモノヲ擧ケテ居ル。(1) 土地勞動——礦物ノ採取、各種ノ農業、漁業、(2) 工業——手工業、工場工業、建築工業、飲食店、(3) 商業及其補助營業——荷車屋、船主、船員、汽船會社、銀行家、銀行、運河及鐵道會社、(4) 勸務營業及物件ノ使用ニ關スルモノ、例之貨棧馬車、乘合馬重、劇場、野獸見セ物、湯屋、曲馬、音樂師、理髮屋等、(5) 混性的營業例之二三ヲ兼ネタル居酒屋及旅館、二三ヲ兼ネタル藥屋、(6) 危險ノ擔當ヨリ利得ヲ擧クル營業、火災、海上、生命保險等⁵⁰⁾。

其二 農業及其他ノ原始産業

(一) 農業ニ就イテハ(イ)或ハ(1)凡ヘテ之ニ營業稅ヲ課スヘシトイヒ(註一一)或ハ凡ヘテ之ニ營

46) Rau, n. n. O. S. 119.
47) Rau, n. n. O. S. 116.
48) Pfeiler, n. n. O. S. 2.)3-4.
49) Rau, n. n. O. S. 118.
50) Rau, n. n. O. S. 119.

業稅ヲ課スヘカラストイヒ(註一二)、(3)或ハ地租ノ成形如何ニ依ツテ營業稅ノ課否ヲ定ムヘシトイヒ(註一三)、(ろ)更ニ或ハ(1)自作農ハ營業稅ヲ課セス單ニ小作農ニ之ヲ課スヘシトイヒ(註一四)、(2)或ハ小作農ハ當然營業稅ヲ課スヘキモ、自作農ニハ地租ノ成形ニヨリテ課否ヲ決ストイフカアル(註一五)。孰レモ地租ニ對スル見解ノ相違ニ關聯スル。併シ既ニ農業カ前ニ述ヘタル第二義ニ於ケル營業ナル以上ハ、之ヲ營業稅ノ物體トスルコト毫モ不都合ハナイ。別ニ地租カアツテモ、地租カ地代ニ對スルノ租稅テアリ、土地所有ニ對スルノ稅タル以上ハ、此土地ヲ用キテ更ニ他ノ資本勞力ヲ加エテ交通經濟ニ於テ營マレ、地代以外ノ收益ヲ生スル所ノ農業ニ營業稅ノ課セラルルコト、理論上毫モ差支ナイ。別ニ地租ヲ負擔スル土地ヲ利用シテ行ハルル商業ニ營業稅ノ課セラルルト齊シイ(註一六)。 (イ)ノ(1)ノ說ノアル所以テアル。(イ)ノ(2)ノ說カ農業ニ凡ヘテ營業稅ヲ課セストイフノハ、之ニ既ニ凡ヘテ地租カ負擔サセラレテ居ルカラトイフニ在ルカ、小作農ノ如ク直接ニ地租ヲ負ハヌモノニシテ、而モ其經營ヨリシテ時ニ大ナル利得ヲ擧ケテ居テモ、別ニ何等ノ收益稅ヲ負ハヌトイフノハ當ヲ得ナイ。自作農ハ別ニ地租ヲ負フテハ居ルカ、其カ單ニ土地ノ所有ニ對スルノ稅ナル以上ハ、其經營ニ對スル別ナル稅カ課セラレテモ不當テハナイ。唯タ(イ)ノ(3)ニイフ

カ如ク、地租ノ成形如何ニヨリ即チ此カ單ニ地代ヲ課税スルノミナラス、農業ノ資本及企業利得ヲモ課税スルホトナル場合ニハ、其上ニ農業ニ營業稅ヲ課スルニ及ハヌトイフコトハ尤モ至極テアツテ、特ニ例之日本ノ地租ノ如ク其カ割合ニ重イ場合ニハ、此上農業ニ營業稅ヲ及ホスノハ避ケナケレハナラヌ。理論上カラ嚴格ニ論スレハ、ムシロ此重キ地租ヲモツト輕ク下ケテ置イテ、別ニ農業ニ營業稅ヲ課スルコトトスル方カ正シイカ、實際ノ便宜カラシテハ寧ロ今ノ儘ニシテ別ニ之ニ營業稅ヲ課セヌ方カ良イ。其ニ日本テハ農民ノ大多數カ自作ト小作トヲ問ハス小規模經營テ、資本ノ力ニ依ルヨリハ人的力ニ依ルコトカ洵ニ大テ、餘裕ニ乏シク、(註一七)營業稅ヲ課セラルルトシテハ免稅點以下ナルモノカ多イトイフ状態テアルカラ、此點カライフテモ之ニ營業稅ヲ課スルコトヲ避ケタ方カ良イ。或ハ此農業ニ於ケル餘裕ノ乏シキコトヲ以テ、(い)ノ(2)ノ理由トセントスル者モアルカ(註一八)、大小規模ノ凡ヘテノ農業ニ就イテ之ヲイフハ過キテ居ル。更ラニ(ろ)ノ(1)カ自作農ニハ營業稅ヲ課セス小作農ニノミ之ヲ課スルトイフノハ、前者ハ別ニ地租ヲ負ヒ後者ハ之ヲ負ハサルノ故ニ出ツルノテアルカ、純地代以外ノ農業收益ニ對シテハ小作農ト齊シク、自作農ニモ課税スルコトヲ得ナケレハナラヌ。(ろ)ノ(2)カ自作農ニ於テ地租ノ状態如何ニヨリ別ニ營業稅ヲ課スルコトヲ得ナケレハナラヌ。

營業稅ヲ課スルヤ否ヤヲ決スルトイフハ正シイカ、其同地租ノ如何カ齊シク小作農ニ對スル營業稅ノ課否ヲモ決シナケレハナラヌ。要スルニ農業ニ對スル營業稅ハ地租ノ状態ト農業規模ノ事情トニ係ルヘキテ、日本テハ實際之ニ營業稅ヲ及ホスコトヲ躊躇セシムル所テアル。

(註一) むるはるとハ曰ク、農業ハ既ニ地租ニ依リ十分課税セラルトイフカ、併シ此ハ本來土地ノ所有ノミニ係ルモノテアル。別ニ營業稅ヲ課シテモ良イト。⁵¹⁾ あいぜんはるとモ亦曰ク、營業稅ヲ農業ニモ擴張スルコトカ學理ノ命スル所テアル。特ニ小作ノ場合ニ明ニ然リテアル。其故ハ此ニテモ同一資本ニテ、資本及企業利得カ凡テ他ノ營業ニ於ケルト均シク生セララルカラト。⁵²⁾ 其他らうモ農業ヲナスヘテ、營業稅ヲ課スヘキ營業ノ中ニ算ヘテ居ル。⁵³⁾

(註二) ほふまんハ曰ク、農業ハ既ニ地租ニヨリ課税セラルルノ故ニノミ、營業稅ヨリ觸レラレズト。⁵⁴⁾ ふいすちんぐハ曰ク、租税上ノ營業意義ノ限界ニ關シテハ、廣義農業ノ排除カ、地租ノ負擔ノ爲メニ必要ノ命スル所ナルヲクニ於テ、此ニツキ一般的一致カ存スルト。⁵⁵⁾

(註三) ろっしあハ曰ク、純地代ノミヲ課税スル完全ナル地租ニ於テハ、農業カ疑モナク尙一ノ營業稅ニテ課税セラレナケレハナラヌ。之ニツイテハ自作ト小作トヲ問ハナイ。併シ多クノ地租臺帳ノ不完全ニ於テ、農業ニ於ケル資本利子及企業者報酬カ既ニ地租ニヨリテ多少税セラレテ居ルト。⁵⁶⁾ こつさモ亦々此問題ヲ決スルノニハ、地租カ實際農業利得ヲ課セルヤ否ヤヲ確定スルコトカ必要テ、其次第テ肯定トモ否定トモナルトイフ。⁵⁷⁾

(註四) ぶあいふあハ曰ク、農業カ營業的企業タルコトニハ疑ナ容レナイカ、土地所得稅(地租)ニヨリ既ニ課税セラレタルモノハ二度目營業稅ニテ侵シテハナラヌ——然シ小作人ハ營業稅ヲ課セラナケレハナラヌト。⁵⁸⁾

51) Murhard, a. a. O. S. 393.
 52) Eisenhart, a. a. O. S. 67.
 53) Ray, a. a. O. S. 119.
 54) Hoffmann, Die Lehre v. d. Steuern. S. 215.
 55) Fuisting, a. a. O. S. 325.
 56) Roscher, a. a. O. S. 499.
 57) Cossa, a. a. O. S. 94.
 58) Pfeiffer, a. a. O. S. 205.

(註一五) わるかハ曰ク、小作人ハ當然營業稅ヲ課スヘキモノテアル。自作農ニ營業稅ヲ課スルコトハ良キ地租ノ前提ノ下ニハ、無用ナル狡猾テアルト。しえふれハ曰ク、小作人ニハ理論上營業稅ノ賦課カ肯定セラレル。何トナレハ此方地租ヲ支拂ハナイカラ。併シ自作農カ其農業ニ於テ收入スルモノハ經營者ノ土地、固定及運轉資本及經特勞働ノ結合シタル結果テアル。故ニ地租方地代ニ當ル農業利得ノミヲ稅スルトキハ、地租ノ外ニ營業稅方存立スルコトヲ得ルト。彼ハ別ノ處ニ於テハ曰ク、小作農ハ本來營業稅ノ物體テアル。——事實上地租方租稅體系上公正ナル標準ニテ課稅セラレサルトキニノミ、自作農カ營業稅ノ物體テアルト。⁶⁰

(註一六) ほつふまんハ曰ク、固有ノ地代ノ外ニ、農業ニ使用セラレタル勞力及資本ヨリ生スル收益ハ、此モノカ實際純所得ヲ構成スルタケテハ、課稅物體タラサルヘカラサルコトニツキ争ヒハナイト。⁶¹ばすてーは曰ク、(農民ハ佛國ノ營業稅ヲ免除サルルカ)地租ハ主トシテ地代ノ上テアツテ、工業利益ニ對スル稅ニ均衡スルモノト見ルコトハ出來ナイト。⁶²

(註一七) らうハ曰ク、小資本ノ小作農ハ普通ノ勞賃ヲ擧グルニ過キナイ。隨フテ賃取勞働ト同一ニ取扱フヲ適當トスル。何トナレハ無產ナル農業者ノ間ノ大ナル競争カ通例各地ノ小作料ヲ地代ノ割合ニ大ニ高キ處マテ難リ上クルカラト。⁶⁴

(註一八) ほふまんハ一般ニ農業稅ニ反對サルル理由トシテ(1)農業ニテハ相當ナル純收益カ多クノ場合又ハ最多クノ場合ニ之ナキコト(2)農業カ他ノ營業ヨリモ特ニ不利ナル事情ニアリテ、課稅上他ノ營業ヨリモ特段ナル宥恕ノ必要アルコトヲ擧ケ。らうモ亦自作農ニ營業稅ノ課セラルルコトニ對スル故障トシテ(1)農業カ商工業ノ如ク利益ノ増減ニ應シテ經營ノ規模ヲ屈伸調節スルコトノ困難ナルモノナルコト(2)地主カ抵當債ノ爲メニ苦シムモノ多キ實狀ニアルコト(3)特ニ大農小農ハ(中農ニ對シ)經營上最不利ナル境遇ニアルコトヲ擧グル。⁶⁵カ右農業ニツキ

59) Walcker, Fw. S. 42.
 60) Schäffle, Die Grundsätze d. Steuerpolitik. S. 320-1.
 61) Schäffle, Steuern. B. T. S. 184.
 62) Hoffmann, Die Zulässigkeit etc. (Z. f. g. Stw. 1854. S. 309. 319.)
 63) Bustable, Public finance. 3ed. P. 459.
 64) Rau, a. a. O. S. 120.
 65) Hoffmann, Die Zulässigkeit etc. (Z. f. g. Stw. 1854. S. 309.)
 66) Rau, a. a. O. S. 121-2.

一般的ニ説明サレタル苦痛ハ小農ノ場合ニハ當ルテアラウカ、大農ニ就テハ當ラナイ。彼等ハ大ナル資本ト智識トヲ擁シテ、之ヲ經營スルコトカ少クトモ數年間ノ平均上、相當ノ利潤ヲ生スルコトヲ前提トスルテナケレハ、之ヲ爲スモノテナイカラ。

尙ホほふまんハ右理由ノ中ニ農業ニ在テハ純收益ノ確知カ非常ニ困難ナルコトヲ算フルカ、⁶⁷らうハ却テ農業ニテハ他ノ營業ニ於ケルヨリモ租稅評定カ正確ニ近ク、脱稅少キノ故ニ、之ヲ特ニ宥恕スルノ正當ナルコトヲ擧グル。⁶⁸此點ニ於テハ實際問題トシテ後者ヲ當レリトスル。

(二) 農ノ副工業、園藝果樹植木漁業養魚牧畜等……ハ其規模カ小テアリ、單ニ農業ノ片手間ニ行ハルルニ止マルト認ムヘキタケテハ、營業ノ中ニ入レサルノカ至當テアルカ、最早本業ヨリモ却テ重要ナル地位ヲ占メ、爲メニ相當ニ大ナル資本ヲ備エ、他ヨリ人ヲ雇入レテ營ムホトナルモノニ就テハ、ムシロ之ヲ營業稅ノ營業トシテ取扱フコトヲ至當トスル。此等ノモノカ原始産業ナルノ故ニ營業稅ヲ課セストイフ理由ハナイ。苟モ自給自足ノミニ甘ンセス、營利ノ爲メニ經營サルル以上ハ、ソシテ相當ニ大ナル資本ヲモ用ユルホトナル以上ハ、營業稅ノ營業トシテ之ヲ扱フノ根據ハ十分ニアル。(註一九)

(註一九) ふいすちんぐノ說ニ曰ク、種々ノ農業的分科ノ傳來的及慣例的形式ニテ土地利用ノ分派トシテ現ハルル農業者ノ行爲ハ凡ヘテ農業トシテ扱フヘキテアル(假令營業的區域ニ偶々又ハ副的ニ干涉スルコトカアツテモ)。併シ明ニ營業的形式ニテ行ハルル行爲ハ、此カ偶々農業者ヨリ行ハルルトモ、其カ爲メニ其營業的性質ヲ失フコ

67) Hoffmann, Die Zulässigkeit etc. (Z. f. g. Stw. 1854. S. 309.)
 68) Rau, a. a. O. S. 122.

トハ出來ナイト。⁶⁹⁾

(三) 鑛業ニツイテハ多クノ國ニ於テハ別ニ鑛業稅ノ賦課サル所ヨリ、營業稅カラ除外スルコトニナツテ居ル。之ヲ營業ト認メサル爲メテハナイ(註二〇)。日本ニテモ亦タ然リ。但タばいえるんニテハ之ニ營業稅ヲ課シテ居ル。⁷⁰⁾

(註二〇) らうハ曰ク、鑛業ハ通例此營業稅ヨリ除外セラレタ。其ハ人カ此ニ對シ、鑛山特權ノ爲メニ既ニ高イ營業稅ヲ課シテ居ルカラト。⁷¹⁾

其三 醫師辯護士等

(一) 醫師辯護士等ニハ營業稅ヲ課スル例モアルカ、之ヲ課セサル例カ少クナイ。我國亦此後者ノ例テアルカ、之ニハ賦課論モ仲々勢力カアル。之ヲ課シナイノハ決シテ合理的テハナイ。⁷²⁾之ヲ課シナイノハ一ハ其カ人的力ニ依ルコトノ大イトイフコトト、他ハ公共的文化的事業ニ干與スルトイフコトトニ因ルノテアル。併シ醫師ノ如キハ可ナリ大キナ資本設備ヲモチ、辯護士ノ如キハ割合ニ此カ少クテ濟ムカ尙ホ且ツ一定ノ事務所ヲ構エ、之ニ對シ可ナリ高イ屋賃ヲ辭セナイ。此點ニ於テ商工業者中ノ仲立營業者ヤ手工業者ト比較シテ異ル所ハナイ。後者ノ資本設備カ營業タルニ十分ナラハ、醫師辯護士ノ其テモ之ニ十分トイハ

69) Fuisting, a. a. O. S. 325.
70) Schanz, Das bayerische Ertragsteuersystem und seine Entwicklung. (Finanz archiv. Bd. XVII. S. 723.) Bayerisches Gewerbesteuer-gesetz. (Finanzarchiv. XXIX S. 398.)
71) Rau, a. a. O. S. 119.
72) Murhard, a. a. O. S. 393.

ナケレハナラヌ。(註二一)夫ノ役人勞働者ノ如ク人ニ雇ハレテ人的力ノミヲ提供シテ報酬ヲ得ルモノトハ異ル。又彼等醫師辯護士等カ公共的文化的事業ニ干與スルトイフカ、即チ營利ノ爲メテナク、理想的觀察點カラ行動スルトイフカ、其モ當ラヌ。⁷³⁾成程嘗テハ然ル高尙ナル精神カラ行ハレタカ知ラヌカ、今日ハ彼等モ半ハ以上營利ノ爲メニ行フテ居ル。人ニヨツテハ全ク營利ノ爲メニ行フテ居ルトイフテモ良イ。物質的傾向ノ上進ト共ニ、此理想的觀察點カ大ニ退却シツツアルコトヲ認メナイ譯ニ行カナイ。之ニ全然公共的文化的意義ナシトハイヘナイカ、決シテ其ノ爲メノミニ行フテ居ルノテハナイ。又見様ニヨレハ今日ノ交通經濟ノ世ノ中ニ活動シテ居ル者ハ、其職業ノ如何ヲ問ハス皆ナ他人、又ハ社會ノ爲メニ貢獻シツツアル譯テ、商工業者ト雖モ然リテアル。特ニ吾々ニ日常ノ生活必需品ヲ供給スル商人、吾々ノ病ヲ醫スルニ必要ナル藥品ヲ供給スル藥屋、吾々ニ見聞ヲ廣ムル機會ヲ與フル運送業者、吾々ノ不慮ノ災害ニ對スル經濟上ノ危險ヲ排除スル保險業者スヘテ此等ノ者モ社會ニ對シテ確カニ公共的又ハ人文的貢獻ヲ爲シテ居ル。其ニ對シテ其營利ヲ目的トスルノ點ニ着眼シ、其ノ之ニ人的物的力ノ共働スル點ニ着眼シテ營業稅ヲ賦課スルナラハ、何故ニ醫師辯護士等ニモ營業稅ヲ賦課シナイカヲ解スルニ苦シマナケレハナラ

73) Fuisting, a. a. O. S. 375.

又〇(註二二)

(註二一) ふいすちんぐ曰ク、今日ノ狹義ノ營業者ノ大數(仲立業者手工業者等)カ獨立ナル自由職業者(醫師、辯護士等)ヨリモ一層少キ營業財産ヲ有チ、而モ一層少キ收益ヲ擧クルコトヲ考慮スルトキハ、此兩者ノ間ニ異リタル課税上ノ取扱ヲ爲スコトヲ不當トシナケレハナラヌト。某退隱政治家ハ曰ク、醫師辯護士等ニ在テハ其所得源ハ其勞力ニ對スル報酬テアルカ、漸次此カ營業稅ニ移ルコトニナツタ。其ハ少クトモ多少資本ノ力カ之ニ加ハルカラテアル。例之醫師ハ外科的道具ヲ、辯護士ハ法律書ヲ備エナケレハナラヌ。隨テ勞銀ノ獲得ニ資本モ共カスルコトトナルト。⁷⁵

(註二二) ふいすちんぐハ曰ク、自由職業ノ實行カ利得ヲ目的トシテ一般經濟交通ニ干與スルコトヲ示スタケテハ觀念上營業ニ數フルコトヲ得ルト。⁷⁶

(二) 倍テ辯護士醫師等ニモ營業稅ヲ賦課スルトシテ更ナル問題ハ(A)營業稅ヲ擴張シテ此等ノ者ヲ包括スルコトトスルヤ、別ニ特段ナル租稅ヲ起スコトトスルヤテアルカ、此等ノモノヲ營業ト同一ニ取扱ハウトイフ趣旨ヨリシテハ之ヲ營業稅中ニ包含セシムルノカ至當デア
ル(註二三) 次ニ又問題トナルハ其課稅標準テアルカ、其ニツイテハ收入金額、建物賃貸價格、從業者ノ數ノ三ヲ採ルヲ可トスル。收入金額ノ不正確不十分ナル所ヲ、後ノ二者ニヨリテ幾分カ補償スルコトトナル。

(註二三) (1) 一般營業稅中ニ包含スヘシトイフハ例之わぐな一テ、彼ハ曰ク、獨立ニテ營利目的ニテ行フ所ノ自由

74) Fuisting, a. a. O. S. 375.
75) Staatsmann, a. D. u. a. O. S. 260-1.
76) Fuisting, a. a. O. S. 183-4.

職業(醫師、辯護士、私教師、著述家、美術家、技術家等)ハ經濟上ハ通例ノ營業ニ近ク、隨ツテ營業稅ノ擴張ニ依リテ之ヲ一結ニ課稅スルコトヲ得ルト。⁷⁷ ふいすちんぐモ亦々、所謂營業ト共ニ獨立ナル自由職業行爲ニモ課稅スル營業稅ヲ主張スル。⁷⁸ (2) 之ニ對シ自由職業ヲ獨立ニ課稅スルコトヲ唱フルハしえふれ一テ、彼ハ曰ク、自由職業(辯護士、醫師、著述業等)並ニ賃金取ハ此カ一般所得稅ニテ十分ニ課稅セラレナイトキハ、營業稅トハ分離シテ課稅スルヲ可トスト。⁷⁹ 又曰ク獨立ニ營マルル自由職業ハ多クハ寧ロ營業稅ヨリ分離サルル。之ヲ俸給稅ノ中ニ入ルル不合理ハ、租稅技術上ノ實際理由ノ爲メニ辯護セラレルト。⁸⁰

結 論

以上要之、營業稅ニ於ケル營業ノ範圍ハ史實ヨリ見テモ變遷ヲ遂ケ且ツ多樣ヲ示メシテ居ル。理論上ニモ異說ハアルカ、本稅ノ租稅體系中ノ地位ニ顧ミテ、之ヲ企業的經營ト解スルヲ最適當トシ、隨ツテ雷ニ商工業及附屬諸業ノミナラス、農業等ノ原始産業ヤ醫師辯護士等ノ自由職業ニテモ、苟クモ其カ企業的ニ經營サルル以上ハ、之ヲ營業稅ノ營業範圍ニ包括セシムルヲ至當トスル。唯タ礦業ハ別ニ礦業稅カアルカラ、除外スルトシ、更ラニ農本業ト其純然タル副業トモ亦、日本ノ地租ノ過重ナルコトト、日本ノ農業ノ一般ニ小規模ナルコトトニ顧ミテ宥恕スルトシテ、其他ノモノハ苟クモ企業的ニ經營サルル以上ハ、

77) Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 529.
78) Fuisting, a. a. O. S. 376.
79) Schäffle, Steuern. B. T. S. 184.
80) Schäffle, Steuerpolitik. S. 320.

スヘテ營業稅ヲ及ホスコトニシタイ。特ニ不取敢、醫師辯護士ニ營業稅ヲ及ホスコトカ最適切ノ處置テアルト信スル。

(附記) 校正ニ際シ餘白ヲ發見シタルニヨリ一言足ヲサル所ヲ補録スル。

- (一) 本文ニハ醫師辯護士ニツキ特別ノ説明ヲシタカ、其他之ニ準スヘキモノハ公證人、一又ハ數人ノ經營ニ成ル私立學校ノ如キテ、特ニ此私立學校ノ中ニ實際營利的ナルカ少カラサルコトヲ看過シテハナラヌ。
- (二) 又醫師、辯護士ノ如キモノニツキテモ、其經營上益々營利的色彩ノ濃厚トナル傾アルコトハ爭ハレナイ。或企業主又ハ資本主カアツテ、數多ノ辯護士又ハ醫師ヲ使ツテ行ク。其企業主資本主カ初メニハ自ラモ辯護士又ハ醫師テアツタノカ、段々ト純然タル企業主又ハ資本主ニナツテ來ル。斯クテ遂ニハ株式組織ニマテ發達スヘキ運命ニアルト思ハルル。(大正六年八月經濟論叢)

第八編 營業稅ノ課稅標準

緒 言

今回ノ政府提出ニ係ル改稅案ノ實業界ニ不満足ヲ與エタ其ノ一ノ理由ハ營業稅ニ於ケル改修ノナカツタコトテアル。由來營業稅ハ實業界ニハ最人望ノ稅テ、彼等ハ口癖ノ如クニ之ヲ惡稅トイヒ常ニ其全廢ヲ主張シ居ル。少クトモ其課稅標準ノ改正ヲ希望シテ居ル。

其全廢ハ極端ナ且ツ彼等ノ自分勝手ナ主張トシテ採ルコトハ出來ヌカ(註一)、其課稅標準ノ改正ニ至テハ傾聽スヘキ眞理ヲ有ツ。十分ニ其不平苦情ノアル所ヲ洞察シテ之カ修訂ヲ計ルヘキテアル。敢テ予カ此ニ之ニツキテノ研究ヲ試ミタ所以テアル。

(註一) 日本ノ租稅體系ニ於テ收益稅トシテ一方ニ地租ノアル以上ハ、他方ニ營業稅ナカルヘカラストアル。勿論日本ノ收益稅カ此外ニ家屋稅資本利子稅ヲ缺クハ缺陷テアル。理論上營業稅ヨリモ一層重カルヘキ此二稅ヲ缺クハ遺憾テアル。此ハ將來ニ待ツヘキコトトシテ、此二稅ナキノ故ヲ以テ折角存在スル所ノ營業稅ヲ廢止シヤウトイフノハ宜シクナイ。營業利得ヨリモ資本利子ノ一層重課スヘキコトニツイテハぼトリウ¹⁾ハ曰ク、營業利得ハ主トシテ終身の且偶然的テ、單ニ資本利子ヨリ生スル永久の且確定的ナル所得ヨリハ一層寬恕スヘキ理由カアルト¹⁾。

特ニ此營業稅ヲ全廢スルトスレハ二千二百二十五萬七千圓(一九一七年度)ヲ失ハナケレハナラヌ。之カ代ルヘキ財源ヲ他ニ求ムルコトハ容易テナイ。此點カラモ之カ廢止ヲ行フコトハ出來ヌ。

或ハ地租ハ田舎都會ヲ通シテ土地所有ニ對スル稅テ、農村ニハ地租ノ外ニ營業稅ナク都會ニノミ地租ノ外ニ營業稅ヲ課スルハ不公平負擔テハナイカトモイフカ、其ハ商工業者ニハ其營業ニツキ別ニ營業稅ヲ擔ヒ得ルホトノ大收益ヲ擧ル者アルノ故ニ之ニ營業稅カ課セラレ、農業省ニハ農業者トシテ地租ノ外營業稅マテモ納メ得ル程ノモノカ極メテ稀テ、彼等カ概シテ營業稅ニ於ケル免稅點以下ノ營業者ニ該當スルノ故ニ特ニ營業稅ノ課セラレナイノテアル。

或ハ又營業稅カ産業ヲ阻喪セシムルトイフ非難モアルカ、此稅ナクテハ收益稅ノ缺陷トナルトイフ事實ニ對シテ

1) Benulien, Traité de la science des finances. 5 éd. I. p. 394.
2) The 17 th financial and economic annual of Japan.

重キヲ成スニ足ラナイ。³⁾

本編説明ノ順序トシテハ先ツ從來ノ實例ニ於ケル收益主義并ニ外形の標準主義更ニハ兩者結合主義ノ就レモ不満足ナル所以ヲ明カニシテ、結局營業稅標準トシテ貸賃價格ノ適當ナル理由ヲ述ヘ、終リニ其ニ依ル營業稅ノ構造ニ説キ及ハウト思フ。

第一段 適當ナル營業稅課稅標準發見ノ困難

其一 營業稅課稅標準ノ要件

營業稅ニ適當ナル課稅標準ヲ見出スコトハ最困難事ノ一テ是程課稅標準ノ見付ケ難キ稅ハ他ニ殆ントナイトイフテモ良イ(註二)。一體營業稅ノ課稅標準トナルノニハ如何ナル資格ヲ要スルカトイフト、其ニハ勿論色々ノ要件カ入ルカ、之ニツキ從來最多ク問題トセラレタノハ第一ニハ其カ營業ノ收益特ニ純收益ニ現ハレタル給付能力ニ最良ク適應スルコトト(註三)、第二ニハ容易ニ捕捉セラレテ爲メニ産業及道義ヲ壓迫セサルカ如キモノナルコトトテアル。從來試ミラレタル諸課稅標準カ果シテ能ク此要件ヲ充タスヤ否ヤ乞フ項ヲ更メテ之ヲ檢シヤウ。

3) Ehoberg, Fw, 9 Aufl. S. 229.

(註二) しえふれハ曰ク營業稅ハ物稅中最困難ナルモノテアルト、ふあいふあいハ曰ク營業稅ノ公平ナル分配ノ爲メニ使用スルニ足ルノ標準ヲ求ムルコトハ財務行政上最困難ナル問題ノ一テアルト、ふいすちんぐハ曰ク營業稅ハ到ル處租稅技術ノ戰場テアルト、ぼーりゆーハ曰ク良キ租稅體系ヲ作ル爲メニ生スル最大困難ノ一ハ公平ナル營業稅ヲ設グルコトテアル。營業稅ノ改正ハ佛國テハ常ニ實際問題トナツタカ、未タ此カ決シテ公衆ノ満足スルカ如クニ解決サレナカツタト。⁴⁾

(註三) 此稅ノ稅源ハ營業ノ純收益ニ存スヘキモノテアルカラ、此稅ノ課稅標準ハ此純收益ニ現ハレタル給付能力ニ適應シナクテハナラヌ。⁵⁾

其二 各種營業稅課稅標準ノ批判

前記ノ標準ニ從ツテ由來選定サレタル營業稅ノ課稅標準ヲ稽フルト、收益主義ニセヨ外形の標準主義ニセヨ其結合主義ニセヨ就レモ完全ニ満足ナル解決ヲ爲シ得ナカツタコトヲ見ル。或ハ其カ第一要件ヲ充タスモ第二要件ヲ充タサナカツタリ、或ハ第二要件ヲ充タシテモ第一要件ヲ充タサナカツタリ、更ニ或ハ兩要件共ニ良ク充タサナイ。今左ニ之ヲ細察スルノニ

(一) 收益主義——營業稅ノ標準トシテ營業ノ收益ニ依ルノハ夫ノ第一要件ヲ最良ク充タシ甚タ適當ノ處置ノ如クテアル(註四)。勿論其收益ハ課稅年ノ前年カ前數年ノ平均カノ其テア

4) Schäffle, Die Steuern. B. T. S. 185. Pfeiffer, Die Staatseinnahmen II. S. 195. Fuisting, Grundzüge d. Steuerlehre. S. 338. Beaulieu, l. c. p. 393. 401.
5) Heckel, Lehrbuch d. Fw. I. S. 286.

ル。慾ヲイヘハ當該年ノカ知リタイカ、其ハ出來ヌカラ、自然前年ノ實額カ左モナクハ前數年ノ平均(註五)カニ依ルノ外ハナイ。而モ此等モ之ヲ確知スルコトカ決シテ容易テナイ。政府カ其ヲ知ルノニハ義務者ノ申告ニ依ルカ官廳ノ認定ニ依ルカノ外ナイカ、外部特ニ政府官廳ヨリノ認定テハ役人ノ恣意ニ流レ、不精密テアルシ、餘リニ簡人ノ人格ヲ無視シタモノ故現代ニテハ之ヲ採ルコトヲ得ヌ。現代テハ少クトモ一應ハ義務者ノ申告ニ依ルノカ選フヘキコトトナルカ、處テ人間ニハ利己心カアリ特ニ營業者ハ他階級ノ者ヨリモ一層強キ利己心ヲ有チ、ソシテ此收益特ニ營業收益ナルモノカ可動的テ隱匿サレ易ク(註六)虛偽申告ノ誘惑多キモノテアルカラ、右ノ申告カ不正ナルモノトナリ實際ノ收益ヲ示ササルコトナル。特ニ營業收益ニアツテハ夫ノ地租家屋稅資本利子稅ニ於ケル所有主ノ申告ニ對スル借主債務者ノ申告ノ對立トイフカ如キモノヲ缺クノ故ニモ一層多ク此弊カアル。之ヲ眞ニ正確ノモノタラシメヤウトスレハ、義務者一人々々ニ稅務官吏ヲ附ケテ彼カ一舉一動ヲ監視セシメナケレハナラヌコトトナル。併シ其ハ又國家權力ノ濫用、人民自由ノ過當ナル制限又ハ束縛トイフモノテアリ餘リニ人ノ良心ヲ疑フコトノ大ナル恐アルノミナラス、徵稅事務煩ニ過キ其費用亦過大ナルノ嫌モアル。採ルコトヲ得ヌ。少シク簡單ノ處テハ營業者

6) Bastable, Public finance, 3 ed. p. 456.
7) Beaulieu, l. c. p. 401.
8) Roscher, System d. Fw. 5 Aufl. I. S. 503-4.
9) Murhard, Theorie und Politik d. Besteuerung. S. 390.

ノ帳簿検査ニ依リテ真相ヲ知ルコトモ出來ルカ、實ハ其レテハ二重帳簿ヲ作ルコトニヨリ帳簿ノ不正記入ヲ行フコトニヨリ無効ニナリ得ル。其スラ營業者トシテ最迷惑トシ且ツ不快トスル(註七)。テ此收益ニ依ルノ主義ハ決算公示ノ義務アル會社ノ如キテハ實行可能又ハ適當テアルカ其他ノ一般ニハ行フテ満足ナル結果ヲ得ルコトカ難イ。特ニ例之小營業者ニナルト簿記カ不完全テ此收益特ニ純收益ノ幾許ナリヤヲ自ラモ知ルコトカ出來ヌ(註八)。別ニ惡意ナクトモ事實ト合ハサルモノヲ申告セサルヲ得サルコトトナル。特ニ彼等ニ在リテハ營業經濟ト家計トノ區別モ不明確テ、¹¹此點カラモ自己申告カ困難テアル。加之元來凡ヘテ營業收益ナルモノカ土地家屋資本ノ收益ノ一定期毎ニ入り來ルモノト異リ、日々否ナ刻々ニ多様ナル形ニテ(註九)入り來リ、有形的ニ入り來ラストモ單ニ相場ノ變動ノミニヨリテモ利益スルコトカ出來、又損失スルコトトモナリ、而モ其損得カ時間的ニ變動常ナク、(註一〇)一日ノ内ニ損シタカト思フト復タ得シ、得シタト思ヘルモノモ間モナク消失スルトイフモノテアリ、其得タル物ヲ場處的ニ移動サスルコトモ容易ナルモノテアル所ヨリ、脱稅ノ惡意アル場合ハ勿論テアルカ、此惡意ナキト雖モ之ヲ正確ニ計算スルコトハ容易テナイ。斯カルモノニツキテ帳簿記入ハ必スシモ容易テナク又之カ不正記入ヲ爲スコトカ

10) Roscher, a. a. O. S. 503. Cosso, Grundriss d. Fw. S. 93.
11) Pfeiffer, a. a. O. S. 194.

容易テアル。此ニ於テ帳簿ノ検査モ到底不満足ナルノミナラス、役人カ一々營業監視ヲ行ツテモ到底十分ニ收益ヲ捕捉スルコトハ出来ナイ。随フテ此收益主義ニ依レハ一見スレハ最良ク給付能力ニ適合シタル課税カ出来ルヤウテアルカ、實ハ然ラサルコトナリ、而モ之ニ伴フテ義務者ノ道義ヲ案ラシメ其産業ノ内部ニ立入り吟味スルコトニ依リテ産業壓迫ノ弊ヲ生スルヲ免レヌ。或ハ收益ヲ決定スルノニ自己申告及ヒ官廳認定ノ外、事情通ノ委員ニ依ル認定ノ案モアル。其委員ノ人サヘ良ケレハ義務者ノ事情ニ適切公平ナル課税カ行ハレ而モ申告ノ審査ニ伴フ苦情ナキヲ得テ甚タ好都合ノヤウテアルカ(註一)、此ニ事實上ノ根據ヲ缺キテ委員ノ偶然ナル簡人的ノ理解恣意及誤謬ニ陥ルノ弊アル¹²。此ニ事實上員ナルモノカ全國同一人テナイ以上、此異リタル人ノ判断方ノ相違ノ爲メニモ不公平ヲ生スルヲ免レヌ。恐ラク諸多ノ委員ノ認定ニヨツテ出来タル結果ヲ比較審査シテ全國ニ亘ツテ均衡ヲ得セシムルカ如キコトハ到底不可能テアラウ¹³。又委員カ認定トイヒツツモ餘リニ義務者ノ經濟ニ立入レハ矢張り産業及道義ヲ紊ルヲ免レヌ。

(註四) えーべるひハ曰ク此ニ租税賦課ノ爲メニ最良ナル標準ハ疑モナク實際的收益テアルト、こんらーどハ曰ク

實際ノ精密ナル標準チ人カ此ニモ唯々純收益ニ見出スコトヲ得ヘシト、ふいすらんハ曰ク從來通例ナル制度ニ反シテ出来ルタケ廣キ範圍ニテ實際ニ從ヒ擬制ヲ避ケナケレハナラヌ。而シテ實際ヨリ遠カルコトヲ絶對ノ必要

12) Rau, Grundsätze d. Fw. 5 Aufl. II. S. 134.
13) Rau, ebenda.

ニ限ラナケレハナラナイト¹⁴。

(註五)

えるざするーとりんげんニテハ收益能力ニ依ル。畢竟平均收益テアル。普通ノ事情ノ下ニ正常ノ經營ニ於テ經營費ノ控除ノ後ニ經驗上假定サルルヲ得ルカ如キ平均的年收益テアル¹⁵。

(註六)

しえふれーハ曰ク營業税ノ困難ハ租税物體ノ性質ニアル。營業利益カ認識スルコト困難ニ、隨フテ容易ニ隱匿サレ得ルコトテアルト¹⁶。

(註七)

現行營業税法ノ下ニ營業者カ最苦ム點ニツキ京都ノ營業者ノ意見ヲ徵シタノニ帳簿検査ヲ最迷惑トスルトイフ答テアツタ。——えーべるひハ曰ク、實際收益ニ依ル課税ハ營業者ノ不快ニ感スル所ノ面倒ナル監督ヲ定メ相當ナル罰則ヲモ定ムルコトトナルト、むるはるとハ曰ク凡ヘテノ人ノ交通ニ糾問的侵入ナクシテハ資本ニ對スル收益關係ニツサテノ報告ハ得ラレナイ。鋭ク糾問シテモ之ニツキテノ信賴スヘキ報告ハ得ラレナイト、こつさハ曰ク、最綿密ナル監督ナクシテハ正當ナル結果カ得ラレナイ。而モ此監督ハ營業者ノ營業狀態ニ頗ル忌避サレタル侵入ナクテハ可能テナイト¹⁷。

(註八)

ふなつけハ曰ク、多クノ場合ニ此最良標準(收益)カ利用サルルヲ得ナイ。何トナレハ簿記ニヨル實際收益カ示サレナイカラト、ばすてーぶるハ曰ク、時トシテ納税者自ラモカ彼ノ利得カ一定年ニ幾許ナリシヤチイフコトハ不可能テアラウト、ふあいふあーハ曰ク銀行家大商人及製造家ハ(善惡サヘアレハ)斯カル申告ヲ爲スコトヲ得ルモ、小手工業者小商人等ハ通例其商業ニテ如何ニ多ク儲ケタルヤチ知ラナイト¹⁸。

(註九)

えーべるひハ曰ク營業利得ハ營業ノ發達ト共ニ愈々多様ニナルト、匿名政治家ハ曰ク、營業ノ數及多様ハ異常ニ大テ、日々擴張シ、各營業ハ其特段ナル事情ヲモツ。其管理、資本、労働及市場モカ全ク異リタル結果ヲ生シ、隨フテ或營業ヨリ他ノ營業ヲ推定スルヲ得ナイ。否ナ同一種營業ノ諸多ノ企業者スラ精密ニハ互ニ比較ス

14) Eheberg, a. a. O. S. 230. Conrad, Grundriss. Fw. 2 Aufl. S. 63. Fuisting, a. a. O. S. 379.
15) Wernicke, Die Steuern in Deutschland. S. 25. Elsass-Lothringisches Gesetz, betr. d. Gewerbesteuer. (Finanz Archiv. XIV S. 874.)
16) Schäfte, a. a. O. S. 185.
17) Eheberg, a. a. O. S. 230. Murhard, a. a. O. S. 388. Cossa, a. a. O. S. 93.
18) Vocke, Grundzüge d. Fw. S. 311. Rastable, l. c. p. 456. Pfeiffer, a. a. O. S. 193-4.

ルテ得サル程テアルト、わがな一ハ曰ク、収益ノ確知カ種々ナル營業ノ種類、規模、技術的性質ニヨリテモ全ク同テナイ。同一分科ノ各箇ノ營業ニテモ均シク異ルト、しえふれ一モ亦營業利得ノ確知難ノ理由トシテ第二ニ營業利得カ日々増進スル多寡ナ有ツコト第四ニ特段ナル營利分科ニテ夫レ々々獨特ナルコトヲ舉ケル¹⁹

(註一〇) ぼーリウーハ曰ク、營業利得ハ頗ル變動的ノモノテ頗ル不快ナル審査ナクテハ決定スルコトノ難イモノテアルト、えーべるひハ曰ク營業利得ハ時及場所ニヨツテ頗ル變動的テアルト、匿名政治家ハ曰ク多クノ營業テハ収益能力ハ單ニ場處の事情ニヨツテ條件セラルルノミナラス時間的の事情ニヨツテモ條件セラル。ソシテ最弱キ動搖カ現ハレ其豫算ハ全ク不可能テアルト、むるはるとハ曰ク各ノ營業ニ經營及其資本貯藏ハ全ク停止的ノモノテナクテ常ニ變動的テアルト、るつしわーハ曰ク、國家カ外部ヨリ或營業ノ純収益ヲ測定スルコトハ私人所得ノ全額ヲ測定スルト齊シク困難テアル。物體ノ大ニ動搖シ得ルコトノ爲メニ本來一層困難テアル。昔時ハ事情異ルモ今日ハ世界市場、鐵道、電信、廣告、旅商、行商、發明等カ營業的純収益ノ動搖ヲ愈々大トシタト、しえふれ一モ亦營業利得確知難ノ理由ノ三トシテ此方時ニヨリ變動スルモノナルコトヲ舉ク²⁰

(註一一) ぶあいふあーハ之ニヨツテ時間及骨折ヲ省キ厄介ナル審査ヲ避ケ——此見積カ適當ナル人ニヨリテ行ハルルトキハ其ノ得ラレタル結果ハ今日普通ノ制度ノ何レヨリモ負擔ノ公平ニ於テ劣ルコトハナイテアラウトイフテ居ル。えーべるひモ亦代表者ニ於ケル事情ニ通シタル且公平ナル適用ニヨリテハ、租稅組合ノ各箇ノ從屬者ノ事情ニ相當ナル課稅ニ導クコトヲ得ルトイフ²¹

(二) 外形の標準主義——實際法ニモ此外形の標準ヲ利用スルカ多クアリ、學者ニモ之ヲ獎ムルカ少クナイ(註一二)。勿論其目的ハ、収益ニアル²²。唯タ収益其モノヲ捕捉スルノト異ツテ

其カ多少客觀的²³、多クハ公然テアリ(註一三)、収益ノ直接捕捉ノ弊害²⁴即チ恣意煩累²⁵虛偽²⁶吟味等ヲ避クルコトヲ得ルノ故ニ選マレタ。斯カル外形の標準トシテ舉ケラレダノハ營業ノ種類、規模、資本額、特定ナル固定又ハ流動資本特ニ機械原料助成品等ノ種類及數量、營業場ノ賃貸價格又ハ大サ、從業者ノ數又ハ之ニ對スルノ支出、製品又ハ販賣ノ爲メノ貯藏品ノ量、所在市町村ノ人口數、賣上金額、義務者ノ公然タル富裕及生活狀態等テアル。而シテ各營業ニ就キ其等ノ標準ノ一ノミヲ用キテハ不公平ニナリ得ルカラ、通例其數多ノモノヲ組合セテ公平ヲ得セシメ(註一四)且ツ各業ニヨリ重キヲ置クモノカ異ルカラ(註一五)、其ニ應シテ業體ニヨリ標準ヲ多少別ニスル所テアル。併シ此外形の標準ハ到底正確ニ收益關係ヲ代表シ代表シ得ナイ(註一六)。且ツ必スシモ公然テナク隨テ捕捉カ難イ。例之營業種類ニヨリ収益ノ大體異ルハ銀行業ト小賣業トテ分カルカ、併シ此兩者ノ間ノ適當ナル數字の關係ヲ指定スルコトハ容易テナイ。資本ノ大モ一部ハ營業ノ種類ニヨツテ異ル²⁷。或ハ銀行ノ如ク資本ニ依ルコトノ大ナルカアリ、或ハ周旅業ノ如ク勞力ニ依ルコトノ大ナルカアル。其ハ營業ノ種類ノ處テ斟酌サルトシテ、同種營業ニ就テイフモ各營業者カ同一大ノ資本ニテ舉クル所ノ収益ノ額ハ不同テアル。又資本ノ如キハ會社等ノ如ク資本金ヲ公稱スルモ

23) Heckel, a. a. O. I. S. 288.
24) Pfeiffer, a. a. O. S. 195.
25) Cossa, a. a. O. S. 93.
26) Bastable, l. c. p. 456.
27) Heckel, a. a. O. I. S. 287.

19) Eheberg, a. a. O. S. 229. Staatsmann a. D., Fw. S. 265-6. Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 538. Schäffle, a. a. O. S. 185.
20) Beaulieu, l. c. p. 394. Eheberg, a. a. O. S. 229. Staatsmann a. D., a. a. O. S. 266. Murhard, a. a. O. S. 389. Roscher, a. a. O. S. 500. Schäffle, a. a. O. S. 185.
21) Pfeiffer, a. a. O. S. 199-200. Eheberg, a. a. O. S. 234.
22) Stein, Lehrbuch d. Fw. 5 Aufl. II. II. S. 183.

ノ交通業ノ如ク外部ヨリ推測シ易キモノノ外ハ多クハ捕捉モシ難イ。賣上金高モ亦純收益ノ標準タルニハ足ラナイ。²⁸⁾此カ捕捉モ多少難イ。流動資本、原料、製品等ニヨリテモ收益ノ推定カ難ク、其捕捉モ難イ。²⁹⁾尤モ賣上金、原料製品額等モ之ニ關係スル消費稅アル場合ニ例外的ニ捕捉ノ容易ナルコトハアル。機械、貯藏品量等ハ稍々捕捉シ易イカ、固ヨリ收益ト比例スルト限ラナイ。特ニ機械ノ如キ其品質ト其使用ト否トニヨリテ其生スル收益ニ大小ヲ生スルヲ免レヌ。營業場ノ賃貸價格モ亦營業ノ種類ニヨリ差異カアリ(註一七)、同種營業ニテモ其大ナルモノ必スシモ收益大ト限ラナイ(註一八)。從業者ニ至テモ少數堪能ナル者ハ多數ノ劣等ナル者ヨリモ有功テアリ、其數ヨリシテ營業ノ純收益ヲ決定スルヲ得ナイ³⁰⁾或ハ之ニ對スル賃金拂高ノ如キハ自然勞働ノ品質カ計算ニ入レラルルコトニナルカラ、營業ノ收益ニ近ツクカ尙ホ其レテモ營業ノ純收益關係ハ分ラヌ。從業者數及其ニ對スル支拂高ハ若干虛偽ノ弊ヲモ伴フ。營業地ノ人口數ノ如キモ收益ノ標準ニナラヌ。繁榮ナル市ニテ小收益ナルカアリ非繁榮市ニテ大收益ヲ舉クルカアリ、事業ニヨリテハ必スシモ大市ニアルヲ要セス寧ロ田舎ニアルヲ選ムモアル(註一九)營業者ノ富裕及生活度モ其測定既ニ難イカ、之カ確定サレタトテ彼カ他ノ收入源ノ關係ヲモ吟味スル困難煩累ヲ免レナイ。³¹⁾ソシテ

28) Conrad, a. a. O. S. 62.

29) Echeberg, a. a. O. S. 233. Schöffle, a. a. O. S. 190.

30) Schöffle, a. a. O. S. 190.

31) Rau, a. a. O. S. 133.

此等ノ外形の標準ニヨリテハ結局大體收益ヲ多少不動ノモノト見做シ、其收益ノ變動トイフコトヲ十分ニ考慮シナイトイフ嫌カアリ、且ツ或營業ノ爲メニ一旦標準ヲ選ミタリトモ、今日ノ急速ニ變轉スル世ノ中ニテハ嘗テ適當ナリシ標準モ益々不適當トナルヲ免レナイトイフコトモアル(註二〇)。加之此等ノ標準ニヨリ課稅サルルノ結果ハ大體小營者ノ過重負擔トナル傾ヲモ有ツ(註二一)既ニ此等ノ各種外形の標準カ凡ヘテ單獨ニテ收益ニ對シテ公平ナル結果ヲ舉ルコトカ出來ナイトスレハ之ヲ多數組合セテモ必スシモ公平ナル結果ヲ生スルヲ得ヌ。³²⁾偏輕ト偏重ト結付イテ公平トナルコトモアリ得ルカ、偏輕ト偏重トカ結付キ、偏重ト偏重トカ結付キテ不公平ノ倍加トナルコトモアリ得ル。或業種ニハ或標準カ重キヲ成シ他ノ業種ニハ他ノ標準カ重キヲ成スカラ各業種其々ノ標準ニ依ルトシテ此異レル標準ヲ使用スル間ニ公平ナル關係カ必スシモ得ラレナイ。又同一標準カ諸多ノ異レル營業ニ適用サルトシテ其ノ間ニ差等ヲ要スル所テモアルカ(註二二)、其等差ヲ公平ニ設クルコトハ又難イ。加之從來此外形の標準ニテ舉ケラレナカツタモノテ而モ收益ノ上ニ大ナル力アルモノカアル。其ハ營業者ノ人的力ト時運ノ良否トテアル(註二三)。而モ此カ到底外形の標準ニ表ハスコトカ出來ヌ(註二四)カラ困ル。從來外形の標準カ成功シナカツタトスレハ此困難

32) Cossa, a. a. O. S. 93.

33) Pfeiffer, a. a. O. S. 198-9.

ニ因ルヤ最大イ。尙ホ或ハ右ノ外形の標準ニヨリ一旦各種ノ營業ニ於ケル租稅組合ヘ即チ同種租稅主體ノ全體ヘ配賦シテ、其ヲシテ組合内ノ各主體ニ配當セシムルコトモ出來ル。³⁴ソシテ役人ノ恣意、小營業者ノ過重負擔等ハ之ヲ避ルコトヲ得ルカ、³⁵之ニ依ルモ尙組合ト組合トノ間ノ分配ノ公平ヲ得ルコトカ困難テアリ、³⁶更ニ組合内ノ各人間ノ分配モ前ニイフ如ク委員ノ認定ニ依ルトシテ必スシモ公平ヲ期スルヲ得ヌ。

(註一二) びるざつクハ營業利得ノ課稅ニ就キテ出來ルタケ外形の特徵ヲ用ユルコトカ獎ムヘシトイヒ、ばすて一ふるハ假定、外形の標準ニヨルノ使用カ多少生スヘキ不公平ノ方自己申告ノ生スヘキ不正直ノ獎勵ヨリモ全體上弊カ少イ。佛國法カ抽象的ニハ不公平テアルケレトモ實際ニハ一層公平ニ見エタトイフ。³⁷

(註一三) うんぶえんばつはハ特ニ固定資本ノ大サハ通例完全ニ公然ニ存在シテ、多クノ場合ニ此ノミニテ既ニ營業ノ地位ニツキ十分ナル説明ヲ供シ、人カ他ノ特徵ニ依ルノ必要ハナイトイフ。³⁸

(註一四) につちハ曰ク營業收益ニ關シテハ其課稅收益ヲ計算スル爲メニ單一ノ元素ニ求ムルコトハ不可能テアルト。³⁹

(註一五) ほつくハ例示シテ曰ク、教養所下宿屋ニテハ屋賃額カ特段ナル重要ヲ有シ、裝飾及美術品營業ニテハ支拂ハルル所ノ勞賃及報償額カ特ニ重要テアルト。⁴⁰

(註一六) ぼるぐとハ曰ク、外形の特徵カ純收益又ハ純收益能力ヘ確乎タル結論ヲ可能トシナイ。一此外形の標準ニヨリテ適當ナル結果ヲ擧グルニハ餘リニ概括的テアルト、ぶあいふあハ曰ク諸特徵中一トシテ實際營業收益ノ大サノ絶對ノ記號トナリ得ルモノハナイト、ばすて一ふるハ曰ク、此等ノ標準ノ孰レモカ精密ナル結果ヲ生ス

34) Schäffle, a. a. O. S. 185.
 35) Roscher, a. a. O. S. 505-6.
 36) Eberberg, a. a. O. S. 234.
 37) Biersack, Ueber Besteuerung, S. 155. Bastable, l. c. p. 456. 462.
 38) Umpfenbach Fw. S. 270.
 39) Nitti, Principi di scienza de finanze, p. 467.
 40) Hock, Die öffentlichen Abgaben und Schulden, S. 209.

ルコトヲ望ムチ得ヌト、えーべるひハ曰ク此ノ如キ外形の元素ノ不確ニ於テ大不公平ノ現ハルヘキコトハ明カテアル。此特徵カ多クハ唯々大概ノ總收益ノ狀勢ヲ示スモ純收益ノ其ヲ示サナイト、へつけるハ曰ク、之ニヨツテ近接的ニ純收益ヲ確知シヤウトスルカ、此目的ハ決シテ確實ニ達スルヲ得ヌ。何トナレハ此特徵ハ純收益ヨリハ△シロ總收益ヲ指示シ、收益成形ニ於ケル主體ノ影響ヲ顧慮セス營業生活ノ差別的の元素ヲ計算ニ入レナイカラト、るつしあハ曰ク此等ハ凡ヘテ純收益ヨリハ寧ロ總收益ヲ指示スル。併シ純收益ノ方カ租稅能力ニハ一層多ク意味ヲ有ツト、ふいすちんぐハ佛國ノ營業稅カ恣意的且ツ不平等ナル負擔ニ導クトイヒ、ぱりゆーハ營業稅ハ佛國立法者ノ目テハ階級人頭稅ノ一種タルカ故ニ此稅カ租稅ノ所得ニ對シ比例ヲ保ツヘキ關係ニツキ種々ナル異例ヲ示ストイヒ、ぼーりゆーハ此外形の特徵カ一般ニ近接正確ニ過キナイ。且ツ各箇ノ場合ニ屢々誤謬ヲ見出スノ大缺點ヲ有スル。一其ノ重ナル缺點ノ一ハ此カ各商人ノ箇人的所得ノ上ニ如何ナル光明ヲモ與フルコトノ出來ナイコトテアルトイフ。⁴¹

(註一七) 之ニツキぶあいふあハ宿屋業ト寶玉商ト、紡績業ト匯條商トチ比スヘシトイヒ、こんらーどハ種々ナル營業分科カ全ク異リタル方法ニテ大且ツ高價ナル店ニ指定セラルトイフ。更ラニへつけるハ營業場ヘノ屋賃稅ノ擴張ハ此ニ於ケル支出カ營業ノ種類ニヨリ異ル爲メニ、租稅技術ノ困難ヲ増加スルトイフ。⁴²

(註一八) につちハ曰ク、屋賃ノ支出ハ殆ント全ク營業收益ノ變化ニ從フテ變化シナイト、ふいすちんぐハ曰ク營業場ノ賃賃價格ハ稀ニ收益能力ノ確ナル結論ヲ許スト、ぶあいふあハ外市ノ小店ニ於テ、市ノ中心ニアル立派ナル店ヨリモ一層ノ大利益ヲ擧グルコトヲ得ルトイヒ、こんらーどハ頗ル重要ナル營業カ小ナル事務所ニヨツテ行ハルルコトカ出來、又大ナル立派ナル店カ必スシモ最大ノ收益ヲ擧ケナイテ、特別ノ評判ヲ有ツ所ノ小店カ之ヲ擧グル所テアルトイフ。⁴³

41) Borght, Fw. S. 129-130. Pfeiffer, a. a. O. S. 196. Bastable, l. c. p. 456. Eberberg, a. a. O. S. 231. 233. Heckel, a. a. O. I. S. 288. Roscher, a. a. O. S. 505. Fuisting, a. a. O. S. 329. Pariou, Traité des impôts. 26d. I. p. 320. Beaulieu, l. c. p. 394. 402.
 42) Pfeiffer, a. a. O. S. 196. Conrad, a. a. O. S. 62. Heckel, a. a. O. II. S. 282.
 43) Nitti, l. c. p. 472. Fuisting, a. a. O. S. 329. Pfeiffer, a. a. O. S. 196. Conrad, a. a. O. S. 62.

(註一九) えーべるひハ曰ク市町村ノ大サハ往々ニシテ適切ナル假定ニシテ又同時ニ不適切ナル假定テアルト、こ
んらーとハ曰ク或營業ハ他ノ營業ヨリモ一層多ク此ニヨツテ其收益ニ條件セラルル(例之衣類商ハ工場ヨリモ一
層多ク營業地ノ繁榮度ニヨル)他方ニ小ナル市町村ノ商工業者カ往々ニシテ優良ナル商賣ヲ爲ス。何トナレハ此
處ニ競争力大テナク、又富メル周圍ノ田舎カ其地ノ買手ノ缺乏ニ對スル補充ヲ供スルカラト、らうハ曰ク營業地
ノ人口數ハ一般的ニハ辯護スルヲ得ナイテアラウ。例之其產物カ遠方ノ輸送ニ堪エ又ハ其販路カ主トシテ遠隔地
ニアル營業テハ所在地ノ大サノ如キハ何ノ關係モナイ。(例之安キ熱料水力ノ爲メノ工場カ田舎ニ在ルカ如シ)又
通例ハ唯々所在地ヲ販路トスル他ノ營業カ附近ノ市町村ニテモ多クノ買手ヲ見出スコトヲ得(例之都市附近ノ村
ニ於ケル手工業者)又ハ例外的ニ廣キ範圍ノ爲メニモ活動スルコトヲ得ル。(例之特ニ良キ土チ材料トスル陶工、
著シキ好評アル靴工指物師麥酒釀造家等)

(註二〇) へっけるハ曰ク凡ヘテノ國民經濟上技術上及社會上ノ進歩ト共ニ此標準力愈々多ク實際ト遠カツタ。此
カ不動ナル技術及同一ノ經濟狀態ニ基キテ制定セラレ急速ナル變化ニ追隨スルコトヲ得ナカツタ。特ニ急速ニ増
加スル大經營ノ捕捉ヲ爲スコトカ出來ナカツタ。外形の特徴ハ不變テアツタノニ營業的發達ハ斷エス變轉ノ潮流
ニ在ツタト、こつさハ曰ク此等ノ標準ハ工業カ急速ナル變遷ヲ成スノ今日ニアツテハ適當ナル標準ヲ與フルコト
カ舊時ヨリモ一層少ナイト。

(註二一) こつさハ曰ク殆ント常ニ不完全ナル階級ニ依ル賦課ニヨツテ小ナル租稅義務ヲ困難トスルト、わるか
ハ佛國ノ營業稅ニツキ其比例率カ屋賃ニヨリ隨フテ大經營ヲ不當ノ方法ニテ有利トスルトイフ。

(註二二) ほつくハ例示シテ曰ク、流行品ノ小賣業者ハ綿糸及絹糸ノ卸賣ヨリモ一層高キ屋賃ノ店ヲ要スルモ其全
營業利得ハ平均的ニハ遙カニ一層小ナル。(隨フテ屋賃ニ於ケル稅率ハ兩者ノ間ニ別異トシナケレハナラヌ)絹

織物業ノ稅率ハ同數ノ機ニツイテモ毛織物業ニ於ケルヨリモ一層高ク定メ、美術的指物師ノハ同數ノ勞働者ニツ
イテモ普通指物師ヨリモ高ク定ムヘキテアルト。

(註二三) うんぶえんばはハ營業收益ヲ示ス標準トシテ固定資本ノ大サ、流動資本ノ大サ、販路ノ大サノ外ニ、
企業者ノ著シキ人的能力及事業ノ景氣ノ地位ヲ擧ケテ居ル。——匿名政治家ハ營業收益カ企業者ノ人的性質ニ係
ルコト最大テ、假令一營業カ他ノモノヨリモ大サ及擴張ニ於テ同一テモ、他ノモノカ其結果ノ半分ヲ達スルヲ
得ナイコトカアルトイヒ、ふいすちんぐハ營業ニ於テハ收益ノ高サハ大ニ各個ノ經營ノ個性及其持主ノ主觀的性
質ニ係ルトイフ。

(註二四) むるはるとハ爾ク非常ニ異リタル肉體的精神の力ノ大サ、而モ單ニ其客觀的差異ノミナラス主觀的差異
ヲモ測定シ得ルノ標準カナイトイヒ、こんらーどハ企業者ノ能力ハ唯々専門家ノミカ正當ニ判斷シ得ルモノトイ
フ。あだむすカ此營業稅ハ箇人ヲ無視スルコトトナリ得ルトイフノハ右ノ結果ヲ見タノテアル。又うんぶえんば
ハハ人的能力ニツキ恣意ニ陷ラサランカ爲メニ頗ル用心深ク且ツ條件的ニ利用スヘキモノトイフテ居ル。

(三) 混合主義——國民經濟並ニ國家法制ノ發達カ營業收益ノ決算公表ノ事業ヲ増加シツツ
アル。テ此方ハ收益主義ニヨツテ課稅シ、其他ハ外形の標準ニ依ルトイフ考カアル(註二五)
折角收益ノ容易ニ捕捉出來ルモノハ之ニ依ルヘク、其ノ捕捉出來ナイタケニテ已ムヲ得ス
外形の標準ニ依ルトイフノテアルカ、然ルトキハ此別異ノ標準ヲ採ル爲メニ其間ニ特段ナ
ル不公平ヲ生スルノ非難ヲ免レナイ。勿論其外形の標準ニツキテノ特有ノ非難モ免レナイ
カ、其公示サレタル收益トテモ十分信頼出來ルヤ斷言カ出來ナイ。

48) Umpfenbach, a. a. O. S. 271. Staatsmann a. D., a. a. O. S. 266. Fristing, a. a. O. S. 388.

49) Murhard, a. a. O. S. 387. Conrad, a. a. O. S. 63. Adams, The science of finance p. 377. Umpfenbach, a. a. O. S. 271.

44) Eheberg, a. a. O. S. 232. Conrad, a. a. O. S. 62. Rau, a. O. S. 130-1.
45) Heckel, a. a. O. I. S. 291. Cossa, a. a. O. S. 92.
46) Cossa, a. a. O. S. 93. Walcker, Fw. S. 43.
47) Hock, a. a. O. S. 211.

(註二五) しえふれーハ曰ク國民經濟ノ發達カ課稅技術ノ助ヲ成スカ如シ。即チ收益ノ最多キ企業カ公ニ決算ヲ示シ隨テ直接ニ之ヲ捕捉スルヲ得ルコトヲナツタ。——最小及「小中」經營ノ課稅ニハ既ニ弼級課稅カ十分ナル信賴ヲ受ク。併シ最大ノ困難ハ尙ホ常ニ公ノ決算ヲ示ササル「大中」及大營業ニアリ。此ニハ主トシテ常ニ尙ホ上ニイヘル三ノ課稅形式(外形の標準ニヨルモノ)カ考察サルト、ふなっけハ曰ク收益主義カ凡ヘテノ場合ニ實行スヘカラサルノ故ヲ以テ、此最良標準ヲ全ク用キナイテ間接ノ收益特徴ニヨル課稅ヲ規定スルノハ誤テ居ルト、えーべるハ曰ク收益カ規則正シキ簿記ニ基キテ確定サレ得ル處ニ例之決算公示ノ義務アル會社企業又ハ法律上財産目錄及貸借對照表作成ノ義務アル商人又ハ其他收支ノ對立ニヨリテ收益ノ計算サレ得ル處ニハ課稅標準トシテ第一ニ收益カ利用サルヘキテアル然ルニ若モ此カ凡ヘテノ場合ニ適用スヘカラサルノ故ヲ以テ立法カ此標準ヲ使用シナイテ、直接ニ收益ニヨリ課稅セラレ得ル處ニモ外形の特徴ニヨル課稅ヲ規定スルトセハ、此ハ確ニ缺點アルモノトイフヘキテアルト。⁵⁰

第二段 營業稅課稅標準トシテ貸賃價格ノ提唱

其一 貸賃價格提唱ノ理由

上説ノ如ク從來營業稅ノ課稅標準トシテ選マレタルモノハ凡ヘテ駄目、收益主義モ外形の標準主義モ混合主義モ不満足トスレハ何ウニモ仕様ノナイコトニナル。其處テ予ハ之ニツキ大ニ苦心シタカ、結局日本ノ具體的情勢ヲモ考慮シテ外形の標準ノ一タル貸賃價格ヲ選ンテ之ヲ凡ヘテノ營業稅ノ唯一標準トシヤウト思フ(註二六)。其理由ハ左ノ通り

(註二六) 前ニ外形の標準ヲ否定シツツ茲ニ又外形の標準ヲ復活スルハ矛盾スルカ如クテアルカ、前説セルモノハ諸多ノ外形の標準ヲ結合シタル處ニ特別ナル缺點ヲモツ。致テ其ヲ否定シツツ此ヲ肯定スルモ妨ケアルマイ。又既ニ營業稅ニ於テ收益主義ニ依ルコトヲ敢テセヌ程ナラハ、所得稅ニテモ營業ニ關スル分ハ不確定テアルカラ其ニモ拘ラス所得稅ヲ行フハ不可トモ考エラレルカ、所得稅カライヘハ營業所得ハ全體ノ中ノ一部ニ止マルカラ其カ不完全也トテ忍ブノ外ハナイ。多少ノ缺點アリトテ所得稅ノ租稅體系中ノ重要地位ニ稽ヘテ之ヲ廢スル譯ニ往カヌ。

(一) 課稅便宜——營業用建物ノ貸賃價格ハ最外形のテ、外形の標準中ノ特ニ外形のナルモノテアリ、之ヲ決定スルコトハ營業稅ノ行ハルル程ノ地域テハ洵ニ容易テアル。適々建物貸賃ノ行ハレサル地方アリトモ其貸賃價格ヲ外部ヨリ評定スルコト亦左シテ困難テナイ。齊シク外形の標準ヲモ資本金額使用人數原料製品額賣上金額等ニナルト到底完全ニ捕捉スルヲ得ナイ。然ルニ此貸賃價格タケハ最公然タルモノテ隱匿虛偽申告ノ行ハルル餘地ナク帳簿検査其他ノ煩累カナクテ濟ム。稅務行政モ之ヲ簡單ニナルカ、夫ノ其等ノ煩累ノ伴フ場合ノ如クニハ産業ヲ壓迫シ道義ヲ紊スコトモ之ナキヲ得ル(註二七)。

(註二七) 家屋稅ノ理由トシテ其賦課ノ便利及容易カ舉ケラレルノハ移シテ營業稅ニ於ケル貸賃價格標ノ理由トスルニ足ル。

(二) 公平課稅——營業稅ハ收益稅トシテ出來ルナラハ純收益ニ比例スルコトカ望マシイカ

51) Bastable, l. c. p. 443.

50) Schäffle, a. a. O. S. 185-6. Vocke, a. a. O. S. 311. Eheberg, a. a. O. S. 230.

此希望ハ貸賃價格標準ヲハ十分ニ充タサレナイ。唯々大體ニ於テ之ヲ充タスニ止マル。營業ノ種類ニヨリ又同種營業ニテモ各企業ニヨリ收益ト貸賃價格トノ割合ニ不同アルヲ免レサルコトハ前(註二八)ニモ述ヘタ所ノ如クテアル。併シ此ノ近接比例トイフコトハ獨リ營業稅ノミテナク地租ノ如キニテモ同様テ、又凡ヘテ收益稅ハ此近接比例ヲ満足シテ良イ。收益稅テハ假令其稅カ各箇收益ニ完全比例トナツテモ、其課稅物件カ既ニ人ノ全所得テナイカラ、眞ニ各人ノ人的給付能力ニ對シテ完全比例ヲ得ルコトハ出來ナイ(註二九)テアルカラ此ニ在テハ他ノ諸多ノ弊害ヲ犠牲ニシテマテモ此收益ニ對スル完全又ハ精密比例ニノミ苦心スルニ及ハヌ。其近接比例ニ止マルカ爲メニ不公平ヲ生スルタケテハ又ハ之ニヨリ漏レタル給付能力ノ生スルタケテハ、主トシテ所得稅ニヨリ更ニ諸多ノ交通稅消費稅ニテ平準シ捕捉スルコトヲ得ルシ又之ヲ要スル(註三〇)。隨フテハ營業稅ハ本來モ亦此課稅方法ヨリシテモ主要稅タルコトハ出來スシテ、單ニ補助稅(註三一)タルヘキモノトイハナケレハナラヌ。

(註二八) 註一七、註一八參照

(註二九) せりぐまん曰ク營業稅ハ營業ヲ營業トシテノ上ニ課スルモノテ營業ノ所有者ノ上ニ課スルモノテナイト

(註三〇) わぐな一曰ク同業組合制時代ニ於ケル手工業ノ營業稅ニテハ各納稅義務者ノ箇人的經濟地位ハ爾ク大ニ

52) Seligman, Essays in taxation. 8 ed. p. 327.

異ラナカツタ。——此ハ單純ナル階級地租階級營業稅カ容易ニ考察スルヲ得タモノテアル。——然ルニ今ヤ時世カ變遷シテ——各種營業ノ各個ノ經濟ノ收益ヲ分化シタ。此ニ物稅カ十分ニ追隨スルコトヲ得ヌ。此故ニ其代用トシテ又ハ少クトモ補完トシテ人稅カ必要トナルト。

(註三一) むるはるとハ到ル處人カ營業稅ヲ唯々補助稅トシテ利用シタルヲ見ルトイフカ、あだむすハ營業稅ヲ以テ收入制度ノ重要ナル支柱ト爲ス。

(三) 利用厚生——斯ノ如ク營業稅カ收益其モノニ依ラス建物ノ貸賃價格ニヨリテ課稅サルルノ結果ハ各營業者ヲシテ出來ルタケ小場所小價格ノ處ニテ出來ルタケ多大ノ收益ヲ舉クルコトヲ努メシムルコトトナル。洵ニ此ハ社會全體上望マシキコトテアル。同種營業中ニテ他ノ同業者ヨリモ一層多ク屋賃ヲ拂フコトニヨリ一層多大ナル營業稅ヲ負フコトトナルトモ、其ハ自業自得テ之ヲ特ニ保護スルニ及ハヌ。同業者ノ間ニ負擔ノ不公平ヲ生シテ競争條件ヲ不均一トスルノ非難モアラウカ、營業場ノ如キ伸縮ノ餘地アルモノニ就イテハ當業者ノ努力次第テ適當ニ調節セラルルコトヲ得ル。其ヲ等閑ニシテ爲メニ過大ノ負擔ヲ爲ストモ、其ハ其人ノ自業自得テアル。異種營業者間ニナルト營業ノ性質上場所ヲ多ク要シ又ハ高價ナル場所ヲ要スルコトモアツテ、其ノ然ラサル者トノ間ニ不公平トイフ非難ヲ辭スルコトハ出來ヌカ、兎モ角此間ニハ競争ノナイコト故恕スルニ足ル。不公平負擔ヲ生シ

53) Wagner, a. a. O. S. 544.

54) Murhard, a. a. O. S. 389. Adms, l. c. p. 386.

隨テ漏レタル給付能力ノ發生スルタケテハ、前項ニイヘルカ如ク他ノ諸稅ニヨツテ匡正サルル。

(四)負擔輕易——營業稅カ營業收益賣上金額等ニ依ルコトトナルト、其カ時々ノ事情ニヨリ又企業者ノ力次第テ租稅カ増減スルコトニナルカラ餘程人稅的ニナルカ、貸賃價格ニ依ルコトニナレハ其營業場ノ物上負擔トナリテ(註三二)其ノ物稅タルノ特色カ一層良ク發揮セラレ(註三三)營業者ノ負擔カ輕易ニ感セラルルヲ得ルコトトナル。各營業者ハ此營業場テ營業スル以上ハ此レ丈ケハ稅ヲ負フヘキモノト豫算シテカカリ、其堪エラレルタケニテ其處テ營業スルコトトナルカラ、時々變動スル所ノ稅ヨリハ割合ニ輕易ニ感スルコトトナル。負擔ノ公平ニ於テ多少不満足ナル此稅モ此處ニ宥恕ノ理由ヲ見出シ得ル。

(註三二) ちつしあーとハ曰ク收益稅體系ニ於ル所謂物稅ニテハ租稅カ物上負擔トナルノ傾キ有スト。⁵⁵⁾

(註三三) ころんハ純然タル收益及物稅ノ範圍内ニテハ佛國ノ營業稅(外形的標準ニヨルノ)カ相對的ニ成功シタル解決也トイフカ、⁵⁶⁾ 貸賃價格ニヨル營業稅ハ一層術リトイフコトヲ得ル。

(五)收入豊富及其屈伸力——此貸賃價格ヲ標準トスル營業稅ヲ行フニ於テ其收入カ過小トナリハセヌカ收入ノ屈伸力ヲ失ヒハセヌカトイフ心配モアラウカ、ソナ心配ハナイ。其ニヨツテ十分ノ收入ヲ得ラルル見込カアリ、單一標準ニ依ルカ故ニ必要ニ應シテ稅率ヲ増

55) Tischert, n. a. O. S. 8.
56) Cohn, System d. Fw, S. 395.

減スルコトハ少クトモ多數標準ヲ用ユル場合ヨリモ容易テアル。貸賃價格モ時勢ノ進歩ニ從ヒ増加シツツアルカラ、之ニヨル營業稅ノ收入額ハ大體益々増加ノ一方テアル。假リニ今日日本ニテ之ヲ採用スルトシテ現在ノ收額ハ貸賃價格ノ約四分一率ニテ十分テアリ(註三四)過去十年間ノ實蹟カラ推スト現行ノ多數標準ニ依ルヨリモ貸賃價格ノミニ依ル方カ收入ノ一層ノ増進ヲ見ルヲ得ヘキヲ思ハシムル(註三五)。

(註三四) 現ニ建物貸賃價格ヲ標準トスル營業十四種ノ貸賃價格ハ七三、三四三、九五八圓テ(大正五年度)、⁵⁷⁾ 其他ノ十二種營業ノ貸賃價格ヲ收稅價格ヨリ類推スレハ約一〇〇〇〇、〇〇〇圓トナル。此計八千三百萬圓ヨリ現收額二千二百萬圓ヲ得ルハ略ホ四分一率ニテ足ル勘定トナル。

年 次	營業稅收額		建物貸賃價格	
	金額(圓)	比率	金額(圓)	比率
明治四十年	二〇,九七〇,五八五	一〇〇	五五,九九,三七	一〇〇
同 四十一年	二四,二四三,〇八二	一一五	六六,四一,八六九	一一三
同 四十二年	三五,八四九,九七	一三三	七二,八六,〇七	一三〇
同 四十三年	二六,三〇三,三〇九	一二五	七四,〇〇,一八五	一三四
同 四十四年	二五,一一四,〇五五	一二九	七四,五三,〇四三	一三五
大正元年	二六,三六,三七	一二五	六,〇〇,四三	一四三
同 二年	二七,八三,四七	一三三	八,二九,三〇七	一四七
同 三年	二六,九三,八四	一二六	八,八六,〇八	一五三

57) 主營局四十三回統計年報書

58) 同上並三十七回統計年報書

同 四年 二、六三、四六
同 五年 三、九四、八六

一〇三
一〇九

究、五五、五六
三、三三、九六
一三

(六)他稅トノ關係——特ニ我邦ニテハ國稅トシテ家屋稅ノナキコトテアルカラ、尙更ラ建物賃賃價格ヲ標準トスル營業稅ヲ薦ムルノ理由カアル(註三六)。之ニヨリ家屋稅ノ一部ヲ行フコトニモナル。勿論家屋稅ハ家屋所有主ニ其家屋收益ニツキ課稅スルモノデアリ、營業稅ニテ家屋ヲ標準トシテモ其ハ家屋ノ使用者ニ課スルコトトナリ其性質ヲ異ニスルケレトモ、實際ニハ家屋稅ノ稅額ハ少クトモ一部ハ又ハ出來ルタケ多ク家主ヨリ借屋人ニ轉嫁スルコトカ努メラレ、營業家屋ナレハ營業者ノ負擔ニナル可能アルモノテアルカラ、營業稅ニテ家屋ヲ標準トスルコトカ家屋稅ノ一部ヲ實行スルコトニナル。

(註三六) 勿論此理由ハ日本ニ家屋稅カ作ラルルコトニナレハ無用トナルモノテアル。尤モ一旦營業用建物ニ營業稅カ課セララルコトニナレハ、其上少クトモ此種ノ建物ニ對シテハ、家屋稅無用トイフコトモイヘル。匿名政治家ハ曰ク、營業用建物ノ課稅ヲ家屋稅ノ中ニテ課スルコトカ簡單テナイトキハ、假令之ニツキ原則カ可ナリ大ナル變形ヲ要スルトモ營業稅ノ中ニ入ルルコトヲ得ルテアラウト、あいぜんはるとハ曰ク、營業用建物ハ營業ニ放下サレタル資本ニ屬スル。此カ其利子ヲ營業利得ノ中ニ産ミ出シ、隨フテ既ニ營業稅ヨリ課セラレタモノテアル此建物ニ對スル課稅(家屋稅)ハ同一財産元本ノ二重課稅ヲ意味スル⁵⁹⁾。尙ホ家屋稅ヲ設クルトシテモ賃賃價格ニ依リ得ル處ニテハ之ニ依ツテ課稅スルヲ選フヘシトスル。ばすてーぶる

59) Staatsmann, a. D., a. a. O. S. 242. Eisenhart, Die Kunst d. Besteuerung. S. 68-9.

ハ曰ク、家屋稅ニ關スル發達ハ賦課標準トシテ其價值ヲ採ルコト又ハ出來ルナラハ其年收ヲ採ルコトニアルト、ふいすちんぐハ曰ク家屋稅ニテハ屋賃收益カ自用建物及建物部ニモ標準タラサルヘカヲサル唯一ノ基礎テアルト。そどふすきーハ曰ク收益カ建物ノ價值決定ニツキ通例利用サルル——收益ノ外ニ地位、生産費、賣價等ヲ明確知シテ之ニヨリ價值ヲ決定スルノ原則カ行ハルルト⁶⁰⁾。

其二 本提唱ニ依ル課稅ノ構造

既ニ賃賃價格ヲ標準トシテ營業稅ヲ設ケ又ハ之ヲ改ムルトシテ、其構造上是非トモ解決シ置クヘキハ第一ニ

(一)其賃賃價格ハ實際ノカ評定ノカ——トイフコトテアルカ、此ハ矢張り現代テハ一應義務者ヲシテ實際ノ其ヲ申告セシメ更ニ之ヲ委員會ニテ一定ノ標準ニ從ヒ及他ノ義務者ノヲモ參酌シテ之ヲ適當公平ニ修正決定セシムルヲ選フヘシトスル。簡人ノ申告ヲ排除スルコトハ不穩當テアルカ、去リトテ簡人間ノ特別關係ニヨル價值決定ノミニ依テハ公平ニ適ハヌ。次ニ

(二)其建物ノ直接營業用ノ部分ノ賃賃價格トスルカ間接ノ分ヲモ含メルカ——テアルカ、是ニツキテハ由來營業者ノ間ニハ直接ノ分ノミニ限定セヨトイフ要求カ多イ。併シ其レテハ取締カ困難テ仕様カナイ。營業場ト同一構内ニアル以上ハ、全然營業ニ關係ナシトイフ

60) Bastable, l. c. p. 447. Fuisting, a. a. O. S. 380. Sodoffsky, Die kommunalen Gebäude und Grundsteuern. S. 26.

確證ナキ限り原則トシテハ營業用ト見做シテ課稅標準トスルノ外ハナイ。ソレテハ特ニ田舎町ナトニハ往々アル如ク、大キナ家屋ノ中ニテ小サナ營業ヲ爲スコトカアル。其ニハ過重負擔トナルトイフカ、其ノ大ナル建物ノ中ニテ營業マルタケ其店ノ信用カ小建物ノ中ニ營業マルヨリモ大ナルコトヲ得、收益モ自然大ナルコトカ出來ル譯テ、其テ埋合セハ多少附イテ居ル。其ノ堪エラレナイタケテハ別ノ處ニ小サナ建物ノ中ニテ營業ムコトニスレハ良イ。或一人タケテナク凡ヘテノ營業者カ皆ナ此主義テ課稅サルナラハ別ニオ互ノ間ニ不公平ハナイ譯テ、其ニテ過重負擔トナルタケハ自然ノ調節カ段々行ハレテカラニ遂ニ過重テナイコトニナル。第三ニ

(三) 凡ヘテノ營業者ニ課スルカ一定最小限以上ノモノニ限ルカ——ニツイテハ一定最小限以上ノ賃貸價格ノ建物ヲ使用スル營業ニ課スルコトトスヘキテアル(註三七)。其ハ一方農業者ニ向テ地租ノ外ニ營業稅ヲ課セサル理由カ其大多數カ小規模ナルモノテ之ヲ負フノ餘力ナキニ存スル以上、商工業ノ方ニテ餘リ小ナルモノハ營業稅ヲ免除スルヲ至當トスルノト、他方賃貸價格ニ依ル課稅カ大體大營業者ヲ有利トシ小營業者ヲ不利トスル傾アルノト(註三八)ニ因ル。

(註三七) しえふれーハ營業稅ヲ中及大營業ノ稅トスルコトヲ薦ムル。ろつしあーモ亦營業利得ノ頗ル小ナルモノ

ハ寧ロ免稅スヘキテアルトイフ。⁶¹⁾

(註三八) 註二ニ參照

(四) 稅率——ハ公平ノ上ヨリハ累進トスルヲ至當トスル。大收益ヲ舉クル營業者ハ小收益ヲ舉クル者ニ比シ割合ニ小屋賃ノ建物ヲ利用スルヲ例トスルカラテアル。併シ賦課徵收ノ簡易ノ爲メニハ比例カ勝ル。此ニ累進ト比例トハ一長一短アリテ、營業稅ニ於テハ所得稅ノ如ク本質上累進ヲ採ルヲ要スルモノト異リ、必スシモ累進ヲ採ラナケレハナラヌトイフコトハナイ。

結 論

以上要之營業稅ノ課稅標準如何ハ古クヨリノ難問テ、我邦ニテモ苦情ノ種テアルカ、數多外形的標準ノ結合ニ依ルノモ收益ニ依ルノモ兩者ノ混合ニ依ルノモ孰レモ不満足テアル却ツテ使用建物ノ賃貸價格ニ依ルノカ最簡單テ、産業及道義ヲ壓迫セス且ツ諸他ノ利益ヲモ有ツ。多少公平ニ反スル嫌ハアルカ、之ヲ辯護シ宥恕スルタケノ理由モアル。特ニ此カ日本ノ事情ニハ適切ナル所以ノモノモアル。予ハ敢テ之ヲ勸ムル。學者ハ動モスレハ營業

61) Roscher, a. a. O. S. 506. Schäffle, a. a. O. S. 185.

税ニツキ純收益主義又ハ所得主義ニ向フノカ大勢トモイフカ(註三九)、成程其カ理想テハアルカ、營業税ニハ少シク特別ノ事情カアルヤウテアル。特ニ日本ノ實業界ノ狀勢ニハ何ウモ其理想ニ進ミ兼ネルモノカアル。賃貨價格標準トイヘハ如何ニモ此税ニアツテハ復古的退却的(註四〇)ノヤウテハアルカ、適實ナル以上ハ復古退却亦タ已ムヲ得ナイ。

(註三九) ふいすちんぐハ曰ク收益ノ基礎ニ於ケル普魯西ノ營業税ハ最大ノ進歩ヲ成スト。⁶²

(註四〇) こーんハ曰ク營業税ハ始メニハ利用サレタル場處ノ賃貨價格ニ基キタルモノテアルト。⁶³ 蓋シ佛蘭西ノ一七九一年ノ其ヲ指スノテアル。(大正七年三月及四月經濟論叢)

第九編 資本利子税設定ノ氣運

緒 言

近世經濟組織ハ資本家的經濟組織テアル。此組織ニハ利益モアルカ、弊害モ少カラヌ。之ヲ變形シ改造スルコトハ諸多ノ思想家ノ希望スル所テアリ、又實際ノ政治ノ追々ニ實現スル所テアルカ、其事業カ學者ノ理想トスル所ニ到達スルコトハ前途遼遠テアル。之カ根本的改革ハ暫ラク措キ、財政ノ手近カナ所テ、此資本勢力ヲ調整スル爲メニハ、此ニ向ツ

(2) Fuisting, a. a. O. S. 338.
63) Cohn, a. a. O. S. 393.

テ比較的重キ租稅負擔ヲ課スルコトヲ至當トスル。然ルニ實際特ニ我邦ナトニテハ恰カモ此カ有怨セラレテ居ル。不都合トイハナケレハナラヌ。是レ吾人カ本問題ニ注意スル所以テアル。

初メ本文ヲ網羅的且ツ精密ナル研究トスル積リテ執筆シ出シタカ、茲ニハ暫ラク短文トシテ本問題ノ要點ヲ説クニ止ムルコトトスル。即チ茲ニハ主トシテ資本利子税ノ設定サルヘキ理由ヲ述フル。其ニハ先ツ其積極的ノ理由ヨリ説イテ、更ラニ消極的ノ理由ニ及フ。但シ此設定理由ヲ説ク前ニ本税ノ概念ヲ述フルヲ必要ト信スルカラ、先ツ以テ之カラシテ説キ起コスコトトスル。

第一段 資本利子税ノ概念

(一) 名稱 資本利子税ナルモノハ(い)獨逸文書ニハ普通 Kapitalrenten-steuer トシテ知ラレテ居ル。併シ之ヲ表ハスヘキ異名ハ頗ル澤山アル。例之(1) Kapitalsteuer (之ヲ使用スルモノハふなづけ、わぐな、しとふれ、らう、へるふえりつひ、匿名政治家) (2) Zinsrenten-steuer (之ヲ使用スルハふなづけ、れ、あ、らう、匿名政治家) (3) Zinssteuer (之ヲ使用スル

レザル S 4 6 1 1) 2) 3) 4) Leihzinssteuer (レナ使用スルハネーベるひ、わぐナー) 5) Darlehenssteuer (レナ使用スルハネーベるひ、らんぶえんばつは、匿名政治家) 6) Kapitalzinssteuer (ケーツィンズ) 7) Kapitaleinkommensteuer (カア S 4 6 1) 8) Steuer von Kapitalgewinn (ケツギカウ) ノ如キランル。9) 佛蘭西文書ハ、獨逸流ノ Les impôts sur les intérêts du capital, ou sur les revenus du capital ヲインノ詞モ行ハルルカ、佛國ノ實際ニ基メタ L'im-
pôt sur le revenu des valeurs mobilières ヲインノ詞ヲ寧ロ通用キランル。10) 英書ニテハ Tax on interest, Capital tax, Tax upon the interest of money, Tax on profit, Tax upon profits 等
カ行ハルル。

- 1) Vocke, Ueber Kapitalrentenbesteuerung mit besonderer Rücksicht auf Bayern, in Zeitschrift für die gesammte Staatswissenschaft. 24. Bd. 1868. S. 56. Hellerich, Ueber die Einführung einer Kapitalsteuer in Baden, in derselben Zeitschrift. 3. Bd. 1846. S. 291. Wegner, Finanzwissenschaft. 2. Aufl. II. S. 529. Schöffle, Steuern. Besonderer Teil. S. 193. Rau, Grundsätze der Finanzwissenschaft. 5. Aufl. II. S. 147. Staatsmann a. D., Finanzwissenschaft. 1863. Lpz. S. 239.
- 2) Vocke, Ueber Kapitalrentenbesteuerung, in a. a. O. S. 56. Lehr, Kapitalisierungssteuer, Zinsrentensteuer und Doppelbesteuerung, in Zeitschrift für die gesammte Staatswissenschaft. 33. Bd. 1877. S. 193. Rau, a. a. O. S. 147. Staatsmann a. D., a. a. O. S. 249.
- 3) Pfeiffer, Staatseinnahmen. II. S. 229. Schöffle, a. a. O. S. 193.

- 4) Eheberg, Finanzwissenschaft. 9. Aufl. S. 243. Wagner, a. a. O. S. 529.
- 5) Pfeiffer, a. a. O. S. 230. Staatsmann a. D., a. a. O. S. 239. Umpfenbach, Finanzwissenschaft. S. 250.
- 6) Eheberg, a. a. O. S. 243.
- 7) Pfeiffer, a. a. O. S. 229.
- 8) Bergius, Grundsätze der Finanzwissenschaft. S. 265.
- 9) Nitti, Principes de science des finances. p. 463.
- 10) Nitti, l. c. p. 461.
- 11) Leroy-Beaulieu, La science des financ. s. 5 éd. p. 391.
- 12) Bastable, Public finance. 3 ed. p. 453.
- 13) Bastable, l. c. p. 454.
- 14) Adam Smith, Wealth of nations. Bk. V. ch. II. Pt. 2. Art 2.
- 15) Mill, Principles of political economy. Bk. V. ch. III. 2 3.
- 16) Adam Smith, l. c.

(二) 定義 資本利子税トハ貸付資本特ニ貨幣的資本ノ收益ニ對スル租税テアル。別言スレハ資本ノ貸付ヨリ生スル利子ニツキ資本所有者ニ課スル税テアル。其資本ニハ慣例上人人間ノ貨幣貸付ノ其ハカリテナク、貨幣經濟交通ニ於ケル總テノ放資ヲ含テ居ル。即チ預金利子、貸付金利子、國及其他ノ公債、社債ノ利子、法人收益ノ配當、終身及定期年金、無利息債權(手形、大藏省證券、富札附債券)ニ隠レタル利子等ニ課スルコトトナル。(註一)實際ニハ此方他ノ收益税ノ處テ課セラレテ、此税ニテ課セラレサルコトモアリ得ル。

ツテ商工時代信用時代カ來リ、資本ノ力カ益々重キヲ加フルコトトナツテ貸付資本利子カ
 獨立ノ所得分科トナリ、(註七)資本家的經濟組織カ發達シテ資本家ノ發展ト之ニ對スル勞働
 者ノ對立カ明確トナリ、(註八)更ニハ企業者ニ對スル資本家ノ對立カ明確トナル(註九)ニ伴
 レタノテアル。然レハ資本利子税ハ最新シキ税ノ一トイフテ良イ。(註一〇)三日本ニテ此カ未
 タ成立シテ居ラス(註一一)ノハ畢竟日本ニハ地租カ尙ホ割合ニ重キヲ成スト均シク、日本ノ
 經濟發達度ノ後、レテ居ルコトヲ示メス。尤モ何レノ國ニテモ本税ノ成立スヘキ時機ニ達セ
 ルニ拘ラス此カ成立シ居ラストセハ、其ハ本税ノ實行上ノ困難モ多少ハ興カツテ居ラウカ、
 又夫ノ資本家ノ勢力又ハ資本家的精神カ立法部ニ於テ之カ成立ヲ喰止ムルノニモ因ルノテ
 (註一二)恰カモ其採用セラレサルノカ、之ヲ採用スヘキ必要ノ存スル所テモアル。日本ニモ
 亦之ヲ認ムルコトカ出來ル。

(註五) 本税ノ萌芽ハ今日ホトニ明確ナラサル形ニテ夙ニ發達シテ居ル。例之、佛蘭西ノ革命時代ニ地租ニ對立シ
 テ發達シタル動産税カ此税ノ第一ノモノトモイヘル。併シ此ハ實ハ屋賃ヲ標準トシテ課シタモノテ、之ニヨリ各
 人ノ經濟ノ内部ニ立入ラスシテ土地以外ノモノヨリ生スル收益、隨テ動産ヨリノ人的努力ヨリノト共ニ課税セ
 ントシタノテアル。²⁸⁾尤モ此屋賃カラ資本收益ヲ確知スルノ考ハ間モナク拋棄サルコトトナツタ。²⁹⁾又ばいえるん
 ノ一八一四年ノ家族税モ各種ノ家族、隨テ所得ヲ十部ニ分ツテ課税シ、其第六部カ資本利子税テアツタ。³⁰⁾孰レニシ

28) Heckel, a. a. O. S. 314.
 29) Heckel, a. a. O. S. 315.
 30) Heckel, a. a. O. S. 315.

テモ資本利子税ハ古クハ他ノモノト一絡ニナツテ、獨立ノ租税トナルニ至ラナカッタ。
 (註六) スク資本利子税カ他ノモノト合體シテ居ダノカ、一八四〇年代ニ入ツテ初メテ分離獨立ノ氣運ニ向ツタノ
 テアル。³¹⁾

(註七) スク獨立ナル資本利子税ノ發達スルコトトナツタノニハ時代思潮、財政技術上ノ理由、財政收入必要ノ増
 加、(特ニ軍事及公債ノ爲メ)ノ外ニ、國民經濟上ノ理由カアル。即チ十九世紀ノ上半ニハ獨逸ニテハ貸付資本利
 子ノ收入ハ抵當貸ノ利子ノ外ニハ大ナル重要ヲ有シナカッタノカ、其中頃以來所得ノ獨立ノ分科トナリ、而シテ
 精巧ナル租税技術カ此國民經濟上ノ發達ニ伴フテ此ニ對スル獨立ノ税ヲ生スルコトトナツタノテアル。³²⁾えーべる
 ひハ曰ク、此税ニハ諸多ノ困難アルニ拘ラス、動的資本ノ經濟上ノ重要カ愈々大トナリ、利子所得カ國民所得ノ
 愈々大ナル部分ヲ成スニ伴フテハ、愈々之ヲ實行スル必要カ切實トナルト。³³⁾わぐな一モ亦曰ク、信用經濟ノ大ナ
 ル發達以前ニハ此税ノ必要ハナカッタト。³⁴⁾

(註八) まち一ハ曰ク、世ノ推移ト共ニ、金力權者ノ勢力ヲ增長シタルニ對シ、勞働力カ此支配的ナル金力ニ向ツ
 テ反抗セントスルカ故ニ、資本ニ課税シテ此爭ヲ緩和スルヲ政治得策トスルト。³⁵⁾

(註九) 此點ヲすたいんカ最高調シテ居ル。彼ハ企業資本ト利殖資本トノ區別ヲ重視シ、此二ノモノノ區別カ一八
 四八年以來社會政策的觀察點ヨリ重要トナリ、前者ニアツテハ人的勞働カ基礎トナツテ、後者ニ於ケル利子ハ勞
 働ナキ所得テアルトイツテ居ル。³⁶⁾彼ハ之ニツキ更ニ論歩ヲ進メテ曰ク企業資本ヨリノ所得ハ營利テアルカ、貸付
 資本ヨリノ所得ハ一ノ收入ニ過キナイ。斯クテ前者ニ對スル課税ハ營利税(Erwerbsteuer)トナリ、後者ニ對スル
 課税ハ營利税體系トハ全ク獨立シタル資本利子税トナラナケレハナラヌ。又而カナツタト、³⁷⁾此資本主ノ無勞働又
 ハ怠慢トイフコトニハ特別ノ意義カアル。ろつしあ一ハ曰ク、此税カ收益税ノ一要素ト見ラルルコトトナツタノ

31) Heckel, a. a. O. S. 316.
 32) Heckel, a. a. O. S. 316.
 33) Eheberg, a. a. O. S. 247.
 34) Wagner, a. a. O. S. 530.
 35) et. in Helfferich, a. a. O. S. 206.
 36) Stein, Lehrbuch der Finanzwissenschaft. 5 Aufl. II Teil 2 Abt. S. 132.
 37) Stein, a. a. O. S. 133-4.

ハ財政上ノ必要、租税公正ノ盡力ノ外ニ、怠慢ナル利殖者ニ對スル反感ニヨルノテアルト。³⁸⁾
 (註一〇) へつけるハ曰ク、沿革上カラ見テモ、租税技術上カラ見テモ新シイ(幼稚ナル)税トイツテ良イト。⁴⁰⁾
 (註一一) 日本ニモ地方税ニハ貸金税カ群馬、宮城、岩手等ニアル。固ヨリ完全ナル資本利子税ヲハナイ。⁴¹⁾
 (註一二) えーべるひハ此税ノ採用ノ躊躇セラレル理由ノ一トシテ資本家銀行家等ノ立法部ニ對スル勢力ヲ舉ケテ居ル。⁴²⁾

其二 財政ノ需要ト資本利子税ノ重要

財政ノ需要ハ勢ヒ資本利子税ニ依頼セサルヲ得サラシムル。(一)近世國家ハ何處モ年々歳々其經費ノ膨脹ヲ感スル。而シテ資本利子税ハ恰モ世ノ進歩ニ伴レ、益々其收入ノ増進スル特質ヲ有スル。(註一三)隨テ此税ハ近世財政ノ要求ニ應スル資格アリトイフテ良イ。(二)特ニ此度ノ大戦争ハ歐洲ノ重ナル國々ニ對シテ財政ノ異常ナル膨脹ヲ齎ラスヘキモノテ、之ニ應スル爲メニハ各國トモ新財源ノ詮索ニ腐心スルコト疑ヲ容レナイ。隨テ彼等ニ於テハ勢ヒ此税ニモ依頼シ、既ニ之アルハ之ヲ加重シ、之ナキハ之ヲ設定スルコトトナラウ。(三)日本ニアツテハ未タ之カナイカラ、將來ノ財政需要ハ之ニヨツテ充タスヘク、之ヲ將來ノ一財源トシテ研究シ置クコトカ適當テアラウ。幸ニシテ此戦争ノ爲メニ直接増税ノ必要ニハ迫ラレナカツタカ、此戦争ノ始末ニヨツテハ之カ大必要ニ接スルカモ知レナイ。夫ノ

38) Roscher, System der Finanzwissenschaft. 5 Aufl. I. S. 493.
 39) Echeberg, a. a. O. S. 244.
 40) H ekel, a. a. O. S. 313.
 41) 拙文、雜種税ノ分析及整理
 42) Echeberg, a. a. O. S. 244.

年來ノ懸案タル海軍充實案ノ如キモ或ハ一日ヲ緩ウスヘカラサルモノカモ知レナイ。特ニ此海軍充實又ハ擴張ナルモノハ寧ロ資本家ニ一層多大ナ利益ヲ與フヘキモノテアルトイフ點カラシテモ、其財源ヲ資本課税ニ求ムルヲ穩當トスルコトトナル。(註一四)或ハ一派ノ人々ハ近頃地方疲弊ノ救濟地方負擔ノ輕減トイフ趣意カラ、教育費ノ國庫支辨擴張ヲ唱フルカ、此カ一刻ヲ争フホトノ急ナ案件カハ疑ハシイケレトモ、一ノ必要ニハ相違ナイ。此ト資本利子税ト直接聯絡ハナイカ、既ニ苟クモ此費用カ認メラレテ、而モ別ニ適當財源ナシトイフナラハ、之カ爲メニモ資本利子税ノ如ク適當ナルモ尙ホ未成ナルモノヲ起スコト、毫モ妨ケハナイ。(註一五)

(註一三) 此税カ年々規則正シク増收ヲ生スルコトハ左表ニヨツテ明カテアル。第二第三表ニヨツテハ、他ノ收益税ニ比シテモ其増收ノ勢ノ一層大ナルコトヲ見ル。

(第一表) しゃんつかばいえるんノ資本利子税收額ニツキテ報告セルモノ。⁴³⁾

一八八一	一八八二	一八八三	一八八四	一八八五	一八八六	一八八七	一八八八	一八八九	一八九〇	一八九一	一八九二	一八九三	一八九四	一八九五	一八九六	一八九七	一八九八	一八九九	一九〇〇	一九〇一	一九〇二	一九〇三	一九〇四	一九〇五	一九〇六	一九〇七	一九〇八	一九〇九	一九一〇	一九一一	一九一二	一九一三	一九一四	一九一五	一九一六	一九一七	一九一八	一九一九	一九二〇	一九二一	一九二二	一九二三	一九二四	一九二五	一九二六	一九二七	一九二八	一九二九	一九三〇	一九三一	一九三二	一九三三	一九三四	一九三五	一九三六	一九三七	一九三八	一九三九	一九四〇	一九四一	一九四二	一九四三	一九四四	一九四五	一九四六	一九四七	一九四八	一九四九	一九五〇	一九五一	一九五二	一九五三	一九五四	一九五五	一九五六	一九五七	一九五八	一九五九	一九六〇	一九六一	一九六二	一九六三	一九六四	一九六五	一九六六	一九六七	一九六八	一九六九	一九七〇	一九七一	一九七二	一九七三	一九七四	一九七五	一九七六	一九七七	一九七八	一九七九	一九八〇	一九八一	一九八二	一九八三	一九八四	一九八五	一九八六	一九八七	一九八八	一九八九	一九九〇	一九九一	一九九二	一九九三	一九九四	一九九五	一九九六	一九九七	一九九八	一九九九	二〇〇〇
------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------

43) Schanz, Ein Wort zur bayerischen Kapitalrentensteuer, in Finanz Archiv. 21 Bd. S. 696.

一八七 三九(此年)一八七 四〇六 一七〇 五九三
 (第二表) 獨逸各邦(帝國ヲ除ク)ノ重ナル營利稅收額(單位千馬克)⁴⁴

所得稅	一八二	一八六	一九八
地租	一三、六五五	一三、七〇一	一四、七五五
家屋稅	八、三〇〇	八、五〇七	八、六四九
營業稅	三〇、九四八	三〇、一六三	三〇、四一〇
資本利子稅	二五、八〇七	二五、七五二	二五、七二二
佛國ノ重ナル營利稅收額(單位千法郎) ⁴⁵	八、五三、八	一〇、五九〇	一四、〇八五

地租	一七、一〇〇	一八、〇〇〇	一九、〇〇〇
家屋稅	—	六、九三三	八、四九〇
營業稅	一五、九三三	一三、六六八	一三、九六一
資本利子稅	三、六七五	五、八〇一	七、九三二

(註一四) 尤モ此點ニツイテハ白人國ト日本トテハ趣ノ異ルモノカアル。白人國テハ軍備擴張トハ資本家ノ爲メニスルモノトイフコトカ明確ニイヒ得ルカ、日本テアルト、之ニヨリ國威ヲ外ニ張ルコトカ、勞働者ノ國外移住ヲ容易ト爲シ、彼等ノ外國ニテ排斥サルルヲ除去シ、以テ彼等ノ利益ヲ計ルモノ也トモイヒ得ル。併シ所詮此方ハ世界ノ大勢カラ見テ當分ノ處容易ニ目的ヲ達スルコトカ出來ス、海軍擴張ニヨツテ唯々資本家ノ國外發展タケカ確カニ一層容易トナリ、國內ニテモ之カ爲メニ資本家ノ富ヲ増殖スル機會カ一層多クナルコトニヨリテ、大體資本家ノ利益チ一層多ク増スモノトイフ方カ正シイ。或ハ此海軍補充計畫ノ財源ハ四年度剩餘金、六年度自然増收、

軍艦讓渡代金等テ十分得ラルルトイフ説モアルカ、此等ハ多ク一時的財源テ、長期ニ亘ル財源トシテハ不十分テアル。

(註一五) 尤モ此資本利子稅ノ外ニ確實ナル新財源ナシトハイハナイ。交通稅中ノ相續稅ノ増徴ヤ、土地増價稅ノ新設ナトモ此ノ如キモノトシテ擧グルコトカ出來ル。消費稅中ニハ廣告稅、電燈稅、清涼飲料稅、餉稅ナトノ新設モ良ク、絹織物、一二等通行稅ノ増徴モ可テアラウカ、鹽專賣、三等通行、本綿織物、石油稅等ノ廢減スヘキモノモアラウカラ、消費稅全體トシテ増收チ期スルコトハ出來ナイ。其他ニハ減債基金カ利用シ得ル。日露戰爭後ノ當時ニハ、日本ノ國債カ其國富ニ比例シテ、外國ヨリモ過大トイフヘキテアツタカラ、此基金テモナケレハ日本國債ノ信用ヲ維持スルコトカ困難テアリ、隨ツテ此基金カ必要テアツタノカ、此度ノ大戰爭ニヨリ歐洲諸大國ノ國債ノ方カ却ツテ日本ノヨリモ過大トナツタカラ、日本トシテハ減債チ基金ニヨリ巨額ニ爲スコトナク、單ニ年々ノ財政ノ都合ニヨリ爲ス、特ニ決算上ノ剩餘金チ之ニ向クル位ニシタラ良カラウト思フ。此處カラモ一ノ財源カ得ラルル。

其三 租稅ノ體系ト資本利子稅ノ必要

資本利子稅カ租稅體系ニ絶對ニ必要ナモノトハイヘナイカ、收益稅體系ノ租稅中ニハ是非トモ之カナケレハナラヌ。(註一六)一國ヨリ一國ノ租稅制度ニ收益稅ヲ採ラヌコトモ出來ル。(註一七)斯カル實例モアルカ、既ニ之ヲ採ル以上ハ、資本利子稅ヲ備エナケレハナラヌ(二)日本ノ國稅テハ所得稅ト地租營業稅トヲ結付ケテ直接稅體系ヲ構成シ、即チ收益稅ヲモ

44) Herrmann, Das Besitzsteuerproblem in Deutschland und in Frankreich in seiner heutigen Lösung. S. 138.
 45) Herrmann, a. a. O. S. 137.

46) 時事新報大正五年六月二日記事

採用シタ以上ハ、而モ其中ノ地租收入カ非常ニ大テ實際上此收益稅ヲ廢除スルコトノ困難ナル以上ハ、他ノ收益稅特ニ家屋稅及資本利子稅ヲ採用シテ、收益稅隨テ全直接稅體系ヲ完全ナルモノトシナケレハナラヌ。家屋稅ノ方ハ地方稅ニ多少行ハレテ居テ、國及地方ノ全體ノ租稅負擔カラ見レハ、家屋所有者ノ負擔モ多少之アル譯テアルカ、資本利子稅ニ至ツテハ地方稅トシテモ極少數ノ處ニ而モ不完全ナル形ニテ存スルニ止マルカラ、資本主ノ負擔ハ特ニ過小タルヲ免レヌ。是非トモ負擔公平ノ見地カラ、(註一八)資本主貨擔ノ特段ナル稅ヲ設ケナケレハナラヌ。均シク收益稅ニテモ勞働收益稅タケハ、所得稅カ他方ニアツテ全所得ニ課稅スル以上ハ、之ヲ缺クコトカ出來ル。其ハ資產所得勤勞所得差等課稅ノ趣意カラ來テ居ルカ、同趣意カラスルト、資本收益ノ方ハ純物的ノモノトシテ、土地家屋收益ト共ニ、純人的ナル勞働收益ヨリ重キハ勿論、人的物的ナル營業收益ヨリモ重ク課稅スヘキモノテアル。然ルニ營業收益ニ課稅シツツ、資本收益課稅ヲ等閑ニスルハ當ラ得ナイ。(三)斯クテ收益稅ト所得稅トヲ併行サスル以上ハ、所得稅テハ種別課稅ヲ廢止シテ、人ヲ中心トシテ凡ヘテノ方面ヨリ之ニ入り來ルモノヲ纏メテ、其人的事情ヲ考察シテ課稅スヘキモノテアル。即チ法人所得公社債利子所得ノ如キハ此資本利子稅ノ處テ課稅セラルルノ外

別ニ所得稅ノ處テ他ノ種ノ所得ト一緒ニ課稅セラルヘキモノテアル。或ハ既ニ此法人所得カ所得稅ニテ課稅セラルルトシテ、此ハ多クハ營業稅ノ處テモ課稅セラルルコトトナルカラ、最早資本利子稅ノ處テ課稅セラルルニ及ハナイ、之ヲ課スルコトトナルト、同一物ニツキ營業稅ト資本利子稅ト二ノ收益稅ヲ課スルコトトナル、其ハ重複課稅テアルトイフモノカアリ得ル。(註一九)即チ之ニ關シ所得稅ト資本利子稅トハ性質ノ異ツタ稅テアルカラ、重複モ差支ナシトシテ、資本利子稅ト營業稅トハ均シク收益稅テアルカラ、同一物件ニツキ二ノ收益稅ヲ課スルノハ避クヘキ重複稅テアルトモイハルルカ、併シ此場合ニ於テ營業稅ト資本利子稅トハ納稅義務者又ハ租稅主體ノ人格カ別テアルカラ、所謂重複課稅トシテ避クルニハ及ハナイ。營業稅ノ方ハ法人ノ處テ、他ノ自然人等ト對等ノ營業上ノ競爭者トシテ、均等ナル營業稅ヲ負フノカ穩當テアリ、資本利子稅ノ方ハ又株主、社員ノ處テ、其受クル所ノ配當カ、其貸金ヲ爲セルヨリ生スル利子ト同一ニ見ラルヘキ關係ニアルヨリ負フヘキモノテアル。兩者ノ並存ヲ妨ケナイ。併シ夫ノ銀行ノ貸出ノ如キハ普通一般ノ貸金トハ異リ其カラ生スル收益カ營業稅ノ處テ取ラルル以上ハ、重ネテ資本利子稅ノ處テ取ルノハ不都合テアル。此ハ同一人格者カ同一課稅物件ニツキ二重ノ同種稅、此場合ニハ收益

税ヲ納ムルニ及ハサルノ根據ニヨル。或ハ又貸付資本ニツキ債務者ノ處テ、例之其資本ヲ借入レ使用スル所ノ營業者ノ處テ營業税ヲ課シ居ル以上ハ、最早債權者ノ處テ資本利子税ヲ課スルニ及ハナイ、之ヲ課スルノハ重複課税ヲアルトイフ反對モアルカ、其ハ誤テアル。此ハ重複課税テハナイ。此場合營業税ノ處テ其資本ヲ課税標準トシテモ、其ハ其資本利子ハ課税物件トシタノテナク、營業又ハ營業收益ヲ課税物件トシテ居ル。此税ト資本利子税トハ課税物件カ異ル。加之主體モ異ルカラ、重複税トハナラヌ。強イテ之ヲ重複課税トイフツタニシテモ、少クトモ避クヘキ性質ノ重複課税テハナイ。銀行預金ノ如キモ之ニヨツテ解決セラルル。特段ナル説明ヲ要シナイ。

(註一六) 例之へつけるハ之ヲ以テ近世合理的收益税體系中ニ於ケル必要ナル一節ト爲ス。しえふれハ租税體系上、他ノ收益税ニシテ存スル以上ハ本税ハ絶對ニ要求セラルトイヒ、こんらつどハ收益税制度ノ完成ノ爲メニ此カ必要テアルトイヒ、わぐな一モ亦々近頃、收益税體系カ合理的ニ成形セラルルコトトナレルトキニ、此税ヲ設クルコトカ至當トナツタトイヒ、更ニ進テ此ニヨツテ初メテ收益税體系ノ必要ナル完全カ生スルコトトナルトイフ、らうノ如キハ此税ヲ以テしやつんげん(直接税ニ當ル)ノ完全ナル體系中ニ缺クヘカラサルモノトスル。尤モ此資本利子税ヲ獨立税トセス他ノ税ノ處テ取ラウトイフ考ハアル。例之ふをくらふえろハ動産税ヲ設ケテ資本家ヲ課税セヨトイヒ、ういんた一ハ營業税ヲ資本家ニ擴張スヘシトイフテ居ル。併シ此ハ租税制度トシテ退歩デアツテ、不完全タルヲ免レヌ。今日ノ發達セル收益税ノ體系ノ一トシテ獨立税タル資本利子税ヲ設ケル

ノカ勝ツテ居ル。其他ぞいでんハ一般生産物税ニテ貨幣資本ノ利子ヲ適當ニ課税スルヲ得ト信スルケレトモ。其テハ間接ニシカ税セラレナイ、直接ニ債權者ノ處テ利子ヲ課税スルノ適當ナルニ及ハナイ。或ハ一層根本的ニ課税ノ基礎ヲ所有所得等ニ置カナイテ、享樂ニ置キ、此輩ニ應スヘキモノトスルコトヲすべしルノ如キヲ學フトスレハ、此税ハ存立ノ餘地ナキコトニナル。予ハ本來ハムシロ此ニ眞理アルヲ認ムルモノテアルカ、らすべし其儘テハ良クナイ。之ヲ改造スルヲ要スル。予ノ解スル所ニ依ルト、所得所有モ亦タ一ノ享樂テ、消費ノミカ享樂テハナイ。唯々享樂ノ烈度カ概シテ消費ニ於テ前者ヨリモ一層強大ナリトイフヘキテアル隨テ享樂本位説カラシテモ解釋ノ仕様ニヨツテハ資本利子税ヲ認メシムルコトカ出來ル。唯々此説カライフト使用及消費税ヨリモ此種ノモノヲ輕クスルコトカ要求セラルル。

(註一七) 例之えいべるひノ直接税ニ關スル第三第四ノ兩制度ノ如シ⁵⁷

(註一八) ならハ本税ノ主タル理由ハ公正ノ要求テアルトイフ⁵⁸

(註一九) こんらつどハ株式資本ニモ本税ヲ課スルヤハ、此カ營業税ニテ既ニ十分課税セラルルヤニ係ルトイヒ⁵⁹らうモ亦株式企業カ營業税ヲ課セラレサルナラハ、其配當ハ本税ニ屬スルトイフ。孰レモ營業税ニテ課税セラルレハ、最早資本利子税ニテ之ヲ課税スルニ及ハストイフノテアル。均シク一方的課税トスル説ノ中テモつしや一ハ少シク異ツテ居ル。彼ハ株ノ配當ヲ利子税ニテ課税スルハ適當テナイ。ムシロ營業税ニテ總ヘテノ企業ニ課税スルカ良イトイフテ居ル。⁶¹

第二段 資本利子税設定ノ消極的根據

其一 資本利子税ト資本驅逐

55) Murbard, Theorie und Politik der Besteuerung. S. 415.
 56) Lehr, a. a. O. S. 106-7.
 57) Eheberg, a. a. O. S. 204-5.
 58) Rau, a. a. O. S. 150.
 59) Conrad, a. a. O. S. 55.
 60) Rau, a. a. O. S. 147.
 61) Roscher, a. a. O. S. 495.

47) Holferrich, a. a. O. S. 319.
 48) Heckel, a. a. O. S. 320.
 49) Schäffle, a. a. O. S. 193.
 50) Conrad, Grundriss. 111 Teil. Finanzwissenschaft. 2 Aufl. S. 54-5.
 51) Wagner, a. a. O. S. 530.
 52) Wagner, a. a. O. S. 531.
 53) Rau, a. a. O. S. 150.
 54) Holferrich, a. a. O. S. 293.

資本利子税ノ設定セラルヘキ所以ノモノハ以上ニヨツテ大要、明テアルカ、茲ニ此税ニ對スルノ非難又ハ故障カアル。更ニ之ヲ一瞥シ批評シ排除シナケレハナラヌ。(一)第一ノ非難ハ此税カ資本ノ流入ヲ抑エ(註二〇)及ヒ特ニ其流出ヲ進メ、隨テ内國生産ヲ困難ナラシメ更ニ結局ハ財政ヲモ不良トスルトイフノテアル。成程此傾向ハ確ニ認メナケレハナラヌ。今日ノ如ク國際交通ノ盛ナル時代ニ於テハ、一國ニテ資本ニ税ヲ課スレハ、土地ノ如ク不動ナルモノニ課シタルトハ異ツテ、他ノ無税又ハ輕税ナル國ニ資本ヲ移スコトヲ誘フ。資本ニ愛國心ナシトイヒ、資本主ハ世界ノ民也トイフ資本ノ特徴カラ見テモ、資本ハ可動的ナルコトヨリ見テモ斯クナルヘキテアル。隨テハ又有税國又ハ重税國ニハ外資ノ流入カ困難トイフコトニモナル。(二)併シ此税カ課セラレタカラトイフテ、凡ヘテノ資本カ國外ニ出テ行クモノテハナイ。第一出テ得ナイ性質ノ資本カアル。例之、財團ヤ公益社團ヤ地方團體ヤ世襲財産ヤ未成年者等ノ資本ハ大抵ハ内國ニ放資セラルル。第二ニハ人ニヨツテハ其資本ヲ外國ニ放下スルノヲ何トナク不安心ニ考ヘル所ヨリ、内國ニ置カウトスル。第三ニハ其他ノモノテモ外國ヘノ放資ハ事情ノ不通モアリ、法律慣習ノ相違モアリ又放下ニモ利子取得ニモ不便カアル所ヨリシテ躊躇スルトイフコトカアル。テ此税カ餘リニ高ケレハ知

62) Adam Smith, l. c. Bastable, l. c. p. 454. Echeberg, a. a. O. S. 244. Craig, et. in Murhard, a. a. O. S. 407-8. Fudda, et. in Murhard, a. a. O. S. 411. Soden, et. in Murhard, a. a. O. S. 418.

63) Rau, a. a. O. S. 153-4. Staatsmann a. D., a. a. O. S. 252.

ラヌコト、幸ニ此カ輕易テアルナラハ、例之、利子ノ百分ノ二位テアルナラハ、元本ニ對シテ見レハ、元本ノ千分ノ一内外ニ當ルコトトナルカラ、此位ノ事テ大シテ資本ノ流出ヲ誘フ程ノコトハアルマイ。(註二一) 其テモ出テ行クモノカ多少ハアラウカ、之ニ對シテハ初メヨリ其國人ノ外國放資ニモ均シク課税スルコトニスレハ、相當ニ之ヲ防クコトカ出來ル。(註二二) 斯クテモ密カニ出テ行クモノカアルカモ知レヌカ、相當ニ取締ツタ上ハ、其カラ先キ多少法ヲ潛ルモノノアルノハ已ムヲ得ナイ。又斯クシテ尙ホ且ツ出テ行ツタ資本ニツイテハ、脱法行爲タル點ニ於テ惡ムヘキモノテハアルカ、之ニヨリ内國人カ收益ヲ舉クル以上ハ、其收益ハ臆カテ内地ニテモ使用サルルノ機會カアリ、消費税交通税其他ノ税テ捕捉サルルコトモアツテ、内國財政ニ貢獻シ、又多少ハ内國生産ヲ助クルコトニモナルノ利カアル。加之其海外放資先ノ國トノ間ニハ自ラ貿易關係モ繁クナリ、其國人ノ往住ニモ便利カ多ク開ケ、以テ其國ノ國民經濟ノ發達ヲ助クルノミナラス、戰時トモナレハ其債權カ軍需品代價支拂ノ方便トシテ緊急ノ國用ニ貢獻スルノ利モアル。之ニツキ心配スル程ノコトハナイ。外國資本ノ流入ヲ阻止スルトイフ點モ、我レニ之ヲ誘フヘキ放資物體カアルナラハ、右ニイフ如キ元本ニ對スル千分一位ノ負擔ノ爲メニ阻止サルルコトハ大抵ノ場

合ニハアルマイ。

(註二〇) 普通ノ學者ハ資本ノ國外流出ノ多クナルコトノミ指摘スルカ、獨りくらいハ外國在住者ノ債權ニモ課税スルトスレハ、資本ノ流入ヲ妨ケ、隨テ此點ヨリシテモ國力増進ヲ妨クルモノトスル。⁶⁴⁾

(註二一) ふをっけハ本税ニシテ輕易テアレハ、資本ヲ外國ニ放逐スルコトハアルマイトイフ。⁶⁵⁾ 彼ハ又別ノ處ニテ、經驗上モ此税カ資本ノ國外放出ヲ生ストノ非難ノ實ナキコトヲ認ムルトイフテ居ル。⁶⁶⁾

(註二二) ふあいふあハ其國人カ外國ニ放資スルモノニモ課税スルコトニヨツテ、資本流出ヲ喰止ムルコトヲ得ルトイフ。⁶⁷⁾ 匿名政治家ハ各國ノ税法ハ之ヲ内國ノト同一ニ課税セントシツツアルトイフ。⁶⁸⁾

其二 資本金子税ト轉嫁關係

第二ノ非難ハ(一)此課税ノ結果、資本金子ヲ高メルコトニナツテ轉嫁カ行ハレ、(註二三) 隨ツテ生産ヲ苦シメ經濟ノ發達ヲ妨クルト同時ニ、負擔者タル弱者ヲ苦シメテ社會上不良ナル影響ヲモ生スル。特ニ間接徵收法ヲ採リ、債務者カラ取立ツルコトトスレハ、此弊カ一層著シクナル。若又此轉嫁カ行ハレナイトスレハ債權者カ此税ヲ擔フコトトナルカ、其レテハ弱キ種類ノ債權者ヲ苦シムルトイフ非難カアル。(註二四) 而シテ由來此税カ資本金子ヲ高ムル經過ニツイテハ二ノ方法カ示サレテ居ル。一ハ之ニヨリ資本ノ供給ヲ減少スルコトテ他ハ資本ノ需要ヲ増加スルコトテアル。前者ハ更ニ租税タケ資本ノ集積ヲ困難ニス

64) et. in Murhard, a. a. O. S. 409.

65) Vocke, Ueber Kapitalrentenbesteuerung, in Z. f. g. Stw. 24 Bd, S. 49.

66) Vocke, Grundzüge der Finanzwissenschaft, S. 333.

67) Pfeiffer, a. a. O. S. 233.

68) Staatmann a. D., a. a. O. S. 252.

ルコトト(註二五) 資本家カ本税ヲ脱センカ爲メニ資本ヲ他ノ方面ニ用ユルヨリシテ、資本市場ニ於ケル資本ノ供給ヲ減少スルコトト(註二六) ヨリ説明セラレ、此ノ第二ノ點ハ詳シクイフト、資本カ此税ヲ避クル爲メニ外國ニ出テ行クモノヲ生スルノト、資本家カ之ヲ以テ自ラ土地家屋等ヲ買收シ所有スルコトトナルノト、更ニハ資本主カ自ラ之ヲ以テ營業ニ従事スルコトトナルノト三ノ方法ニヨリテ行ハルルトイフノテアル。資本ノ需要ヲ増加スルトイフノハ論者カライフト、資本金子税カ課セラルルタケ他ノ税カ輕クナツテ、例之營業税ヲ輕クナツテ、營業者即チ債務者ニ餘裕カ出來ルカラ、彼ハ其丈ケ事業ヲ擴張シヤウトシ、隨テ資本ノ需要ノ増加ヲ生スルトイフノテアル。(二)成程此税カ行ハルルト、其丈ケ資本ノ集積カ少クナルノハ爭ハレナイ。併シ此カ利子ニ影響スルカ如ク資本ノ供給ヲ減少スルトイフノハ、此税カ創定セラレタ當時ノ事テ、此税カ年々繰返サルルコトトナレハ、年々略ホ同一ノ割合ニテ税トシテ取去ラレ行クカラ、資本ノ需供關係ニ變動ヲ與フルコトハナイ。隨テ之カ爲メニ利子カ高クナルニハ至ラヌ。此税創定ノ時ニハ多少影響スルテアラウカ、若モ此税カ輕キコトカ出來レハ、例之前ニモイフ如ク元本ノ千分一ヲ取去ルコトカ幾許資本ノ供給ヲ減少スルヤ、新資本タルヘキ利子ノ百分二ノ減少カ何程ノ資本供給減

ヲ生スルヤ、ハイフニ足ラナイ位テアラウ。其カラ此税ニヨリ資本カ外國ニ出テ行ク危険ノ大シタモノテナイコトハ前述ノ如クテアリ。資本主カ之ヲ以テ土地家屋等ヲ買收シ所有スルコトトナル場合ニハ、其賣手カ此資本主カラ代金ヲ受取ツテ新ナル資本主トナリ、此資本ヲ以テ更ニ放資シヤウトイフコトトナルカラ、資本ノ社會ニ於ケル供給ハ減少スルコトニナラナイ。⁶⁹⁾資本主カ自ラ營業ヲ營ムトイフコトモ、彼カ然ラサレハ彼カラ資本ヲ借入レテ營業シタル者ニ代ツテ營業スルノニ過キナイカラ、矢張り資本ノ需要ト相對シテハ資本ノ供給ヲ減少スルコトニハナラナイ。⁷⁰⁾又若シ此資本主カ從來ノ營業ノ規模以上ニ或事業ヲ營ムコトトナレハ、其產物又ハ商品ニツキ供給過剩、價格下落ヲ生スルコトニナルカラ、其ハ敢テシナイテアラウシ、否ナ初メヨリ此資本主カ其營業ニツキテノ人的能力ヲ備ヘ居ルヤニモ疑カアル。⁷¹⁾加之所詮資本主ハ何レノ方面ニ資本ヲ向ケテモ課税セラルルカラ、課税ヲ脱スル目的ハ之ニヨツテ到達スルヲ得ナイ。⁷²⁾外國ニ放資シテモ、土地家屋所有ニ行ツテモ將タ營業ニ向ツテモ之カ出來ナイ。テ債務者カ資本主ヲ要スルト均シク、資本家カ債務者ヲ要スルトモイフコトカ出來⁷³⁾。資本主カ債務者ニ向テ税タケ利子ヲ高クスルコトヲ承諾シナケレハ、解約スルナトトイツテ、利子ノ引上ヲ計ルコトハ必スシモ出來ナイ。又夫

69) Rau, a. a. O. S. 153.

70) Rau, a. a. O. 152-3. Staatsmann a. D., a. a. O. S. 252.

71) Vocke, Ueber Kapitalrentenbesteuerung, in Z. f. g. Stw. 24 Bd. S. 50.

72) Staatsmann a. D., a. a. O. S. 252.

73) Vocke, ebenda. S. 50.

ノ資本需要ノ増加ヲ豫期スル論ニ對シテハ、第一ニ資本利子税カ課セラルルコトトナツテモ、他ノ税カ輕クナルトハ必スシモイヘナイシ。⁷⁴⁾又、令此カ輕クナツタニシテモ、其レタケ營業者カ事業ヲ擴張スルトハ必スシモイヘナイ。其事業ノ擴張ト否トハ其事業ノ供スル物ノ需要ニ係ルノテ、必スシモ此場合此カ増加スルトイヘナイカラ、其事業ノ擴張隨テ資本需要ノ増加ヲ生スルトハイヘナイ。⁷⁵⁾假令又其事業ヲ擴張スルニシテモ、其ハ課税ノ輕減ノ爲メニ生シタル餘裕タケテ、其以上ニ事業ヲ擴張スルコトハ先ツ以テ躊躇スル所テアラウ。又夫ノ餘裕ヲ生シタル場合ニ、之ヲ以テ更ナル事業擴張ニ充ツルヨリハ、舊來ノ借金ヲ返済スルコトトナリ、却ツテ資本ノ需要ノ減少ヲ生スルコトトモナリ得ル。⁷⁶⁾テアルカラ夫ノ非難ハ孰レモ重キヲ成スニ足ラナイ。幸ニシテ此税カ輕易テアルコトカ出來、例之百分ノ二位テアリ、且ツ凡ヘテノ資本ニ一般的ニ行ハルルナラハ、轉嫁ノ行ハルルコトハ殆トイフニ足ラヌ程テアラウ。^(註二七)一般的テアレハ税ヲ脱ルルコトカ困難テアリ、輕易テアレハ、日常ノ生活ニ於ケル利子ノ上下ハ千分ノ一ヨリハ大ナル所テ行ハルルカラ、此位ノ課税テ利子ノ上ホツタリスルコトハナカラウ。⁷⁷⁾從來ノ實例モ亦此ニ於テ影響ノ殆ント之ナキコトヲ示ス。^(註二八)間接徵收法ヲ採レハ債務者カ其税タケ高キ利子カ拂ハサルル

74) Rau, a. a. O. S. 157.

75) Rau, ebenda.

76) Rau, ebenda. Staatsmann a. D., a. a. O. S. 253.

77) Vocke, Ueber Kapitalrentenbesteuerung, in a. a. O. S. 51.

コトトナル傾カ大イトイフカ、此モ多少ハ認メナケレハナラヌケレトモ、其ハ畢竟スルニ資本ノ需要供給關係ニヨルノテ、此關係ニシテ變更ナシト假定シ、而シテ債務者ニ其ノ債權者ニ向ツテ利子ヲ支拂フニ際シテ其稅タケヲ引去ルノ權利ヲ與フルナレハ、(註二九)其稅カ債務者ノ負擔トナルコトハ少イコトテアラウ。若夫レ債務者ヘノ轉嫁行ハレスシテ弱キ債權者ノ困ル非難ニツイテハ、稅法ノ定メ様ニヨリテハ一定ノ條件ノモノヲ免稅スルコトモ出來、或ハ減稅スルコトモ出來ルカラ、此非難ヲ避クルコトカ出來ル。但シ輕易ナル稅テアルナラハ、收益稅ノ性質カライフテモ、此斟酌ハ無用テアラウ。

(註三三) につちハ此稅ノ轉嫁スルト否トハ舊取引ニ關スルヤ新取引ニ關スルヤニヨツテ異ル。舊取引ニアツテハ資本家方此稅ヲ債務者ニ轉嫁スルコトハ出來ナイ。新取引ニツイテハ此稅カ屢々債務者ニ轉嫁セラルルコトカ出來ルトイフ。⁷⁹⁾

(註三四) ふるだカ此點ニ注意シテ居ル。曰ク、此稅カ僅小ナル貯蓄資本ノ利子ニテ生活スル貧者、老者、弱者ヲ壓迫スルト。⁸⁰⁾

(註三五) 此點ハべるぎうすノ特ニ注意スル所テアル。彼ハ曰ク、資本集積困難ニヨリテ必然勞働者又ハ地主ノ損失ヲ生スル。即チ此場合人口カ舊來ノ如ク増加スレハ、勞働者カ困マル。人口カ舊來ノ如ク増加セサレハ、土地耕作ノ進歩カ妨ケラレ、地主カ然ラサレハ有ツヘキ地代ノ増加ヲ失フコトトナルト。⁸¹⁾ えーべるひノ如キハ轉嫁ト離レテ特ニ此稅カ資本ノ成形成難トスル弊ヲ擧ケテ居ル。⁸²⁾ 併シ此事ハ凡ヘテノ租稅

ニ共通テアルカラ、特ニ擧示スル程ノ値ハナイ。特ニ又資本利子稅ニシテ大シテ重クナイ以上ハ其影響タル微小ナモノテ、本稅カ別ニ重要ナル設定理由ヲモツ以上ハ、之アルカ故ニ本稅ヲ止メルニハ及ハナイ。

(註二六) らうハ本問題ニツキ専ラ之ヲ擧ケテ批評シテ居ル。⁸³⁾

(註二七) ばすてーふるハ利子稅ニシテ完全ニ且ツ包括的テアルナラハ負擔カ債權者ニ歸スルカ、部分的利子稅テアルト一部債務者ニ歸スルコトトナルトイフ。しえふれーモ亦曰ク、資本ノ凡ヘテノ放資種額カ平等ニ課稅サルルナラハ小ナル度ニ於テノミ轉嫁カ行ハルト。⁸⁶⁾ へるふえりっひハ此稅カ輕ケレハ、心配スル程ノコトハナイトイフテ居ル。⁸⁷⁾

(註二八) ふなっけハ由來上記ノ如キ非難ハアルカ、經濟上其實ナシトイヒ、⁸⁸⁾ 又他ノ處ニテ、英國、中南獨諸邦ノ實例モ亦其格別ノ影響ナキコトヲ示ストイフ。⁸⁹⁾ へるふえりっひモ亦タぐるてんべるひニ於ケル本稅ノ採用ノ際ニモ別ニ利子ノ上騰ヲ認メナカツタトイフテ居ル。⁹⁰⁾

(註二九) 尤モくらいんうひてゐるハ、假令債務者ニ利子カラ本稅ヲ差引ク權利ヲ與ヘテモ、彼ハ場合ニヨリ之ヲ使用スルコトハ出來ナイ。何トナレハ債權者カ之ヲ好マナケレハ、債務者ニ貸付解約ヲ以テ嚇カスコトトナリ、債務者カ之ヲ返ス能ハサル場合ニハ、債務者カ此稅ヲ自ラ擔フノ外ナキコトトナルカラテアル。又法律カ債務者ニ租稅引去ノ權ヲ與エナイテモ利子カ下リツツアツテ、債務者カ債權者ニ對シ、利子ノ引下カ、然ラサレハ貸金ノ返還ヲ迫マリ得ルカ、而モ當時債權者カ其金ヲ他ニ、ヨリ高キ利子ニテ放資スル機會ヲ有セナイトキハ、債權者ハ之カ差引ヲ同意スルノ外ハナイ。⁹¹⁾ トイフカ、他ノ事情同一トスレハ、此租稅控除ノ權利ヲ與エラレル方カ此ナキ場合ヨリモ債務者負擔ノ機會ハ少イト見ルヘキモノテアル。

其三 資本利子稅ト收稅困難

83) Rau, a. a. O. S. 152.

84) Leroy-Beaulieu, l. c. p. 421.

85) Bastable, l. c. p. 454.

86) Schäffle, a. a. O. S. 197.

87) Helfferich, a. a. O. S. 323.

88) Vocke, Finanzwissenschaft, S. 333.

89) Vocke, Ueber Kapitalrentenbesteuerung, in a. a. O. S. 50.

90) Helfferich, a. a. O. S. 326.

91) Kleinwächter, a. a. O. S. 548.

78) Biersack, Ueber Besteuerung, ihre Grundsätze und ihre Ausführung. S. 117. Roscher, a. a. O. S. 493. Schäffle, a. a. O. S. 193. Eheberg, a. a. O. S. 246. Helfferich, a. a. O. S. 327.

79) Nitti, l. c. p. 461-2.

80) et. in Murhard, a. a. O. S. 411.

81) Belgins, a. a. O. S. 266.

82) Eheberg, a. a. O. S. 246.

資本金子税ニ對スル第三ノ非難ハ(一)課稅物件ノ捕捉カ困難テアリ、容易ニ物件カ隠匿サレ脱稅カ多ク生シテ不公平ナル結果ヲモ見ルトイフ點テアル。而シテ其ノ然ル所以ノモノハ貸付資本カ土地家屋營業トハ異リ、人ノ目ニ留ラヌ處ニ非、公示的ナル人々關係トシテ存シ得ルモノナルト、此カ確定不動テナク、時間的ニモ場所的ニモ動搖シテ行クモノナルトニ因ルノテアル。(二)併シ斯ノ如キ資本トテモ特ニ公債、社債、株券、抵當貸金等ハ有形的、公示的ナル根據ヲ有スルカラ、隱匿モ出來ナイシ、普通ノ貸借關係ノ如キハ公示的テハナイニセヨ、全クノ一家内限ノコトテハナク、外人トノ關係テアルカラ、全然隱匿スルコトハ出來ナイ。法律上ノ制裁タニ適當ニ加ヘラルレハ相當ニ申告サルコトトナルテアラウ。此申告ニ委員會ノ審査カ加ハリ、而モ此ノ如キモノニ於テ稍々長キ間經驗ヲ積ミ訓練ヲ重ヌレハ大抵ハ明カニセラルルテアラザ。註三〇)本稅ノ申告ニ制裁ヲ附スルトシテモ、其ハ罰金科料ニ止ムヘキモノテアル。申告ノ外登録ヲ定ムルコトモ出來ルカ、短期ノ商取引ニ關スルモノノ如キニハ煩ニ堪エナイ。又此申告又ハ登録ニ訴訟上ノ效果ヲ與フルコトモ(註三一)結果ハ法律上ノ安全ヲ傷フ故ニ採ルヘキテハナイ。サウシナクトモ申告ト審査トテ價ルルトキハ甚シク脱稅ナキコトヲ得ルテアラウ。又資本金時間的及場處的ニ動搖シ

テモ、或特定ノ時ニ於ケル状態ニヨリ申告サルルコトトナレハ、其カラ多少ノ移動カアツテモ、其處マテハ一々追及スルニ及ハナイ。其ニヨリ多少ノ脱稅ヲ伴ツテモ、此種ノコトハ多クノ税ニ多少ハアル。脱稅々々トイフカ、多少ハ何ノ税ニモアルカラ、之アルカ故ニ本稅ヲ採ラヌトイフハ過キテ居ル。

(註三〇)⁹⁵ けーにっぴハ申告ヲ以テ近世立法ノ絕對ノ要求、眞ノ教育手段、必要ナル收稅補助手段トイフテ居ル。

(註三一) えーべるひハ曰ク、債權ノ訴訟ヲ申告ニ係ラシムルコトハ權利保全ノ點カラ勸メランナイ。⁹⁷

ふをっけハ曰ク、凡ヘテノ債權ヲ登録サスルコトハ餘リニ多ク債權者ニ負擔ヲ課スルモノテ、臆カテハ債務者ニモ不利ナル影響ヲ與フルコトニナルト。⁹⁸ ぶあいふハ登録ヲ強制シ、之ヲ其權利ノ訴訟ノ條件トスルコトハ實行困難テアル。⁹⁹ 特ニ短期ノモノニモ之ヲ強制スルト、商業交通ヲ妨グルコトニナル。短期ノヲ除外スルコトトナレハ、凡ヘテノ貸付ヲ短期トシ、更改スルコトニヨリ脱稅カ容易ニ行ハルルコトトナルトイフ。¹⁰⁰ うんぶんばつハモ略ホ同様ノコトナイフ。¹⁰¹ 又他ノ觀察點カラ説クモアル。例之るつしあハ登録強制ハ自然内國貸付ノミニ行ハルルコトトナリ、隨テ内國ノ資本需要者ヲ外國ノニ比シテ不利トスルコトトナルトイフ。¹⁰² へつげるモ亦同様ノコトナイフ。¹⁰³

(三)以上ノ諸非難ト關聯シテハ本稅ヲ間接直接何レノ徵收法ニヨリ徵收スルカトノ問題カアル。此方法如何ニヨリ本稅其モノノ價值ニモ關係スルカ、上來説ク所ニヨツテモ多少明ナル通り、直接法ノ方ヲ選フヘシトスル。其理由ハ要スルニ(1)課稅物件ノ捕捉上、債務者

95) Hecke!, a. a. O. S. 318. Vocke, Ueber Kapitalrentenbesteuerung, in a. a. O. S. 55-6.
 96) Koenig, Die Meldangabe bei der Veranlagung der persönlichen Steuern, in Finanz Archiv. II. S. 53.
 97) Eheberg, a. a. O. S. 219.
 98) Vocke, Ueber Kapitalrentenbesteuerung, in a. a. O. S. 55.
 99) Pfeiffer, a. a. O. S. 239.
 100) Pfeiffer, a. a. O. S. 240.
 101) Umpfenbuch, a. a. O. S. 255-6.
 102) Roscher, a. a. O. S. 493-4.
 103) Hecke!, a. a. O. S. 318.

92) Adam Smith l. c. Rau, a. a. O. S. 160. Umpfenbuch, a. a. O. S. 255. Staatsmann a. D., a. a. O. S. 254. Vocke, Ueber Kapitalrentenbesteuerung, in a. a. O. S. 48. Roscher, a. a. O. S. 493. Eheberg, a. a. O. S. 216. Hecke!, a. a. O. S. 320. Fulda, et. in. Murhard, a. a. O. S. 411. Pfeiffer, a. a. O. S. 233. Schöffle, a. a. O. S. 193. Bastable, l. c. p. 454.
 93) Adam Smith l. c.
 94) Adam Smith, l. c. Pfeiffer, a. a. O. S. 233. Eheberg, a. a. O. S. 216.

ノ方カ其負擔事情ノ世ニ知ラルルコトヲ憚ル傾強ク、隨テ彼ヲシテ申告サシテ居テハ脫稅ヲ多カラシムル恐アルコト、(2)債務者ヨリ取ル方法ニテハ外國放資ヲ知ルコト困難テ、之ヲ漏ラスコトナリ、此ノ如キモノヲ多カラシメル恐アルコト(3)轉嫁關係カライフモ、資本ノ需要供給ノ實情ニモヨツテ異ルカ、概シテイヘハ債務者ハ債權者ヨリモ比較的弱者テ債務者ノ處テ取ル稅ハ勢ヒ債權者ニ移サレス、債務者自身ノ負擔ニ歸スル傾アルコトアル。此外間接法ニヨツテハ適當ナル累進率ヲ行フコトカ出來ナイトイフ不便カアルトイフカ、¹⁰⁵資本利子稅カ收益稅テアル以上ハ必スシモ累進トスルニ及ハナイカラ、此點ハ論外ニ措イテモ良イ。

結 論

要スルニ資本利子稅ハ比較的新シキ收益稅テ、近世經濟組織ノ發達ト共ニ成育シツツアツテ、其收入益々増進ノ勢ヲ有シ、經濟上ノ狀態ニ適合シ、財政上ノ必要ニ應シ、而モ收益稅體系ニハ缺クヘカラサル一節テアツテ、其ノ之ニ對シテ爲サレタル捕捉ノ困難トカ、資本驅逐ノ弊トカ、轉嫁ヲ生シテ生産ヲ苦シメ下層弱者ヲ苦シムルトイフカ如キ非難ハ、孰

104) Eheberg, a. a. O. S. 248. Heekel, a. a. O. S. 319.
105) Eheberg, a. a. O. S. 248.

シモ多少ノ故障トハ認メラルルカ、本稅ヲ根本的ニ阻止スルニハ足ラナイ。本稅ニハ斯ノ如キ缺點モアルカラ、絶對ニ良稅トハイヒ難イカ、然リトテ排斥シ去ルニ及ハナイ。ムシロ之ヲ設定スルヲ勸ムヘシトスル。(註三三) 收益稅體系ヲ有シツツ本稅ヲ缺ク所ノ日本、而シテ經濟社會ハ益々進展シテ資本力絶大トナラントシツツアル日本、財政上益々新財源ヲ而モ増進ノ勢ヲモチ確實ノ基礎ヲ有スル財源ヲ必要トシツツアル日本ニ於テハ當サニ本稅設定ノ氣運ニ向ツテ居ル、トイフテ妨ケアルマイ。

(註三三) ふむけハ曰ク、此稅ニハ缺點ハアルカ、之ヲ設ケサルヨリハ、設ケル方カ一層良イト。¹⁰⁶

(大正五年七月經濟論叢)

106) Vocke, Abgaben, Auflagen und die Steuer. S. 454-5.

第四部 交通税

第十編 相續税批評ノ重點

緒言

日本テハ目下相續税トイヘハ極メテ不重要ノ税トナツテ居ルカ(註一)、將來ハモツト其重要ヲ増ステアラウ。又廣ク世界的ニイヘハ近世國家ニテハ到ル處ニ益々重要トナリツツアル税¹⁾トイツテ良イ。然ルニ此税ニハ由來兩極端ノ見解カ行ハレテ、一方ニ之ヲ以テ良税ト爲シ、モツトモツト重ク課税スヘシトスルノ論カアルカト思フト、他方ニハ此ハ惡税デア^ル。之ヲ廢止セヨ又ハ少クトモ極ク輕ク課税セヨトノ説カアリ、而シテ此二ノモノノ中間ニ立ツテ更ニ多様ナル見解カアル。大勢ハ益々第一見解ニ向ヒツツアリト思フカ、併シ日本テハ尙ホ第二見解カ少クトモ實際立法ニハ勢力カアツテ、現行法ハ此ニ於テ頗ル低キ税率ヲ有チ(註二)、及ヒ非收益的動産ニ寛大ナル取扱ヲ爲ス所²⁾デア^ル。其見解ノ當否ヲ研究スルハ頗ル興味アルコトデア^ルカ、右見解ノ據ツテ分ルル所以カ、畢竟スルニ根本ニ於テ法

1) Nitti Principes de science des finances, p. 513

2) 明治三十八年一月大藏大臣訓示

律上相續ヲ何ト見ルカトイフコトト、經濟上此稅カ財產ヲ課スルカ何ウカトイフコトトノ見方ノ異ルニ在ルカラ、隨ツテ先ツ此兩點ヲ明カニスルニヨリテ初メテ能ク夫ノ見解ノ孰レカ正當ナルカ又其カ如何ナル程度ニ於テ正當ナルカヲ定メルコトカ出來ル。テ茲ニハ暫ラク其ノ相續ノ見方ノ方面ヨリシテ相續稅研究ヲ試ミヤウト思フ。

(註一) 大正五年度相續稅收額三、九五四、六一二圓、ニ過キス。

(註二) 最低率ハ被相續人ノ家族タル直系卑屬ノ家督相續五千圓以下ノ千分五、最高率ハ直系尊卑屬又ハ配偶者以外ノ遺產相續百萬圓以上ノ千分百十、

第一段 相續及隨テ相續稅ニ對スル純箇人的見解

(一) 相續稅ヲ不當トスル主要反對論ハ西洋テハ親子夫婦間ノ場合、日本テハ家督相續ノ場合ニ起ル法律上ノ反對論テアル。法律上トイフテモ其根據ハ畢竟スルニ經濟上道義上ニアルカラ、詳シクイヘハ其ハ法律上經濟上道義上ノ反對論テアル。即チ夫ノ相續ニ依ル財產移轉關係ヲ家族的ニ見ルヨリ生スルノ反對テアル。之ニ對シテハ凡ヘテノ相續ヲ隨テ夫ノ特殊ノ相續ヲモ凡ヘテ純箇人的ニ見ルノ見解カアル。(註三) 即チ別異人格者間ノ財產移轉關係ト見ルノテアル。此見解ヨリスレハ、凡ヘテノ場合ニ相續稅ハ正當テアリ又頗ル重ク課

3) 主稅局四十三回統計年報書

稅スヘキモノトナル。

(註三) 例之みる、彼ハ曰ク、財產ハ今日ハ個人ニテ相續セラレ、家族ニテ相續サレナイ、小供カ成長スレハ親ノ職業又ハ財產ヲ追ハナイ。若モ彼等カ親ノ金錢上ノ方便ヲ分ツトスレハ、其ハ親ノ意思ニ於テテアルト。せりぐま⁴⁾人モ亦曰ク、國家ハ個人ヲ見、家族ヲ見ナイ。個人ノ家族員ハ前ニ所得ヲ有タナカツタノカ、今ハ相續ニヨツテ所得ヲ有ツコトトナツタノテアルト。

(二) 其ノ然ル所以ハ

(A) 先ツ之ヲ給付能力ノ觀點カラ見テモ、斯ク相續ヲ凡ヘテ別異人格者間ノ財產移轉トスルコトヲ前提トスル以上ハ、子カ親ヨリ、妻カ夫ヨリ相續シ又ハ所謂家督相續ニヨツテ子又ハ其他ノ何人カカ家名ヲ繼クト共ニ其ニ附イタ所ノ財產ヲ受クルトモ、其モ全ク無親族關係ノ者ヤ遠キ親族關係ノ者カ之ヲ受ケタト齊シク、或人カ別異ノ人カラ特ニ不勞(註四)又ハ無償的(註五)、且ツ偶然又ハ僥倖的(註六)、ニ財產ヲ受ケタト見(註七)。茲ニ大ナル給付能力アリト見ルヘキモノトナル。規則正シク入り來ルモノヤ、有償(勤勞又ハ財產ニテ)又ハ働的ノモノヨリモ一層大ナル給付能力アリト見ルヘキモノテアル(註八)。尤モ此ニ於テ僥倖又ハ偶然トイフコトハ相續人カ被相續人ニ對シテ親等ノ近キホト稀薄テアリ、其遠キホト濃厚テアルヘキテアル(註九)。又無償トイフコトモ相續人カ從來被相續人ノ經濟單位ニ屬

4) Mill, Principles of political economy. B.II. ch II. § 3. Scigman, Essays in taxation. 8 ed. p. 134

シテ其財産ノ成形成ニ貢獻シタ場合ノ如キニハ多少緩メラルルトイフコトカアル(註一〇)。

(註四) しゃんつハ曰ク、相続ハ大ナル度ニ於テ不勞ノ性質ヲ有スルト、へつけるハ曰ク相続財産ノ收得ト共ニ、受領スル所ノ權利主體及其經濟ニトリテ此者ノ自己ノ努力ナキ財産増加ヲ表ハス所ノ財産價值ニ於ケル新流入カアル。此故ニ此カ新組稅物體ヲ爲スト。⁵⁾

(註五) わぐな一ハ曰ク、相続財産ハ相続人ニトリテハ此者ニ反對給付ナシニ歸シタルモノテアルト、につちハ曰ク、此稅ハ相続者ニ依リ勞働ナシニ得ラレタル富ノ無償ノ移轉ヲ稅スルモノテアルト。⁶⁾

(註六) あだむすハ相続ハ個人ニトリテ偶然又ハ意外ナル所得テアルトイヒ、せりぐまんハ相続ハ不規則ナル一時的ノ偶然ノ收入テアルトイフ。⁷⁾

(註七) うえすとハ兩條件ヲ組合セテ、相続人ノ觀點ヨリ相続ハ彼ノ方ニテ無盡力ニテノ財産ノ不意ノ獲得テアルトイフ。⁸⁾

(註八) わぐな一ハ相続ニヨル收得ハ勞動、營業等ヨリノ正常ノ所得ヨリモ又れんとヨリモ一層能力ノ大ナモノテアル。随フテ給付能力原則ニ依ツテ一層高ク課稅スヘキモノテアルトイヒ、せりぐまんハ此カ明カニ個人ノ能力ヲ加フル。恰モ投機ヨリノ偶然利得カ明カニ納稅者ノ能力ヲ増加スルカ如クテアルトイフ。⁹⁾

(註九) しえふれ一ハ曰ク、直系卑屬ニ取テハ相続財産ハ彼等ノ扶持サレタル家族財産テ、其ヲ得ルノハ彼等カ或度マテ豫期スルヲ得タルモノテアル。然ルニ傍系者ニハ此カ非常ナル僥倖テアル。又曰ク親等ノ遠クナルニ隨ツテ、偶然トイフコト隨テ租稅能力ノ漸増ヲ假定スルヲ得ルト。諸他ノ學者例之らう、しえら一、うえすと、へつける等モ同様ノコトヲ説ク。¹⁰⁾

(註一〇) ほんめるすはいむハ曰ク、從屬者ハ往々ニシテ財産(相続)ノ收得及維持ニ共カシタモノテアルト、しや

んつモ亦曰ク小供ト妻トハ住々ニシテ財産ノ收得ニ助力シタ。彼等ヲ今一應(相続ニ際シ)之ニツキ課稅スルノハ不自然テアラウト。¹¹⁾

(B) 或ハ之ヲ國家ノ相続權ヨリ説クコトモ出來ル。國家ハ各人ノ財産ノ成形成ニツイテ貢獻シ舊時ニハ家族ニ屬シタル世話ヲモ爲シ、其ノ得タルモノハ之ヲ全體ノ利益ノ爲メニ使用スルノ故ニ相続財産ノ分配ニ與カツテ其一分ヲ受ルノ權利ヲ生スル。被相続人ト相続人トノ關係ヲ別箇ノ人格者ノ關係トスルコトヲ前提トスル以上ハ、假令被相続人ト親族關係アル人又ハ其特ニ愛スル人ノ相続ハ之ヲ國家全體ノ道義及經濟ノ基礎ヲ維持シ及ヒ經濟及文化ノ發達ヲススムルノ必要上ヨリ認ムルニセヨ(註一一)別ニ國家自ラニモ一分ノ相続權ヲ主張スルコトカ出來ル(註一二)。此見地ヨリ相続稅ニ普通ノ稅ニ於ケルカ如キ給付能力以外ノ特殊ノ根據カ出來随フテ此稅カ普通ノ稅ト異ツテ其ヨリモ遙カニ重キモノトサルルモ差支ナキコトトナル(註一三)。尤モ國家ニ相続權ナシトカ、相続權ハ私的ノモノテ、租稅ハ公的ノモノ、全ク別ノ領域ノモノ故ニ此ニヲ結付クルノハ不當テアルトイフ反對說モアル(註一四)然シ國家ニ相続權アリトイヒナシトイフハ見解ノ相違ニ過キヌ。之アリトシテ借テ何ニモ租稅カ公經濟的ノモノテアルカラトイフテ私經濟的ノモノヲ併セルコトカ出來ナイトイフ

1) a. a. O. S. 422.
11) Hommelshelm, Die Erbschaftsabgabe. S. 30 Schanz, a. a. O. S. 673.

5) Schanz, Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftsteuer. (Finanz Archiv. N VIII Jg). S. 672. Heckel, Lehrbuch d. Fw. I. S. 422.
6) Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 588. Nitti. l. c. p. 514.
7) Adams, The science of finance, p. 360. Seligman, l. c. p. 133.
8) West, The inheritance tax, p. 205.
9) Wagner a. a. O. S. 456. seligman, l. c. p. 134.
10) Schäffle, Steuern. B. T. S. 419 428 Rau, Grundsätze d. Fw. 5 Aufl. II. 207. Schöler, Die Reichserbschaftsteuer. S. 79-West, l. c. p. 206-7. Heckel

コトモナカラウシ、又既ニ相續權カ國家自身ニ生スル以上ハ其カ最早公共的必要ニ基キテ隨テ公經濟的ノモノトナツテ居ルトモ見ラルル。

(註一) しえゝるハ、吾人ノ現時ノ社會ニ於ケル私相續秩序ノ理由及目的ハ第一ニ家族ノ經濟的存在ノ維持及進歩、第二ニ國民自覺ニ於テ認メタル個人經濟ノ經濟的的關係ノ標準ニヨル遺產ノ分配、第三ニ資本ノ國民經濟上最便宜有功ナル方法ニヨル使用テアルト爲シ、第一ヨリシテ通例家族ニ屬スル者即チ生殘レル夫婦特ニ妻及尙ホ非獨立ナル小供ニ、廣キ法定相續權及遺留分權カ與ヘラルルノ要求カ生シ、此要求ハ家族カ吾人ノ社會的及國家的制度ノ基礎タルカ爲メニ、他ノ觀察點ニ先立ツモノト爲シ、第二ヨリ次キナル親族ヘノ相續權カ生シ、第三ヨリ國家ノ私相續關與權カ生スル。ソシテ遺言自由ハ今日ノ全體ノ所有權制度ニ從テ與ヘラルルコトナルケレトモ、右ノ三要求ヨリ制限ヲ受クルモノト爲ス。ほんめるすはいむハ今日ノ吾人ノ相續法ノ基礎ハ家族ト被相續人ノ意思トテアルトイヒ、其ノ被相續人ノ意思ノ尊重サルルノハ其遺言ニヨル處分權利ヲ取去ルコトトナレハ、同時ニ凡ヘテノ力ヲ被相續人自身ト其愛スル者トノ利益ニ於テ生産的ニ利用シ、出來ルタケ節約ヲスルトイフ最強キ刺戟及最貴キ慾求カ衰ヘル。其損害ヲ全國民經濟力受クルカラトイヒ、更ラニ家族關係ニ注意スルノハ家族ハ個人經濟團體トシテ凡ヘテ吾人ノ社會的國家的制度ノ基礎テアルカラトイフ。しえらハ相續權カ所有權ノ自由ト小供ニ財產物體ヲ移サントスル親ノ自然的ノ熱望トニ基クト爲シ、此カ絕對テナケ、特ニ前者ハ全體カ相當ト認ムル理由ヨリ制限ヲ受クヘキモノトイフ所テアル。ぶあいふあハ法律上遺言自由ハ私有財產權ノ當然ノ結果ニ過キナイ。生存中其財產ノ主人タリシ各人カ其ニツキ其死後ノコトヲ處分スルヲ得ルノハ疑ヲ容レナイ。且ツ國民經濟上ニモ各人カ其努力ト貯蓄トニヨツテ、其意中ノ人ノ經濟上ノ幸福ヲ與ヘ得ルコトノ確ナル場合ニ有利ナル影響ヲ生シ得ルトイヒ、尤モ此遺言ノ權利ハ獨佛テハ家族ノ權利(遺留分ノ制度ノ如キ)ニテ制限サレ、

更ラニ禁止ト租稅トニテモ制限セラルル。而シテ家族ハ常ニ國家ノ基礎トシテ、此ナクテハ秩序アル國家ヲ想像スルヲ得メトイフ。ぼりゆーハ死者ノ家族ヘカ其指定スル相續人ヘカ其財產ノ移轉ハ人類社會ノ中ニ資本ヲ増殖スル爲メ缺クヘカラサル一條件テアル。彼ノ勞動ノ結果ヲ其愛スル人ニ移ス其見込又ハ保證ヨリハ一層多ク貯蓄スルコトヲ刺戟スルモノハ他ニナイ。或ハ推定相續人ノ生産的元氣カ彼ノ努力ナクシテ彼ニ歸スヘキ財產ノ見込ニヨリテ減少サルルトイフモ、此觀察ハ人ノ想像スル程度ニ達シナイ。第一經驗ニ依レハ此等ノ者ノ多數ハ閑散ナル生活ヲ爲サナイ。一般ニ其親ノ財產ヲ相續スルコトヲ待チツツ別ニ儲ケルコトヲ努メル。彼等カ相續シタ後テモ、其小供ノ身分チ一層改良スル爲メニ之ヲ増加シヤウトスル。遺言ノ見込カ一國民中ニ眞ニ閑散ナル者ノ若干チ生スルトモ、此弊害ハ、人民ノ大數ノ中ニ其子孫ニ幸福ナル身分ヲ與フルノ正當ナル希望ヲ生シタルヘキ努力及節約ノ大ナル額ニ比シテハ小重要ノモノテアル。更ラニ文明ノ最高キ觀察點ヨリ文學科學及藝術ノ教化ノ觀察點ヨリ、日々ノ勞動ニヨツテ其生活費ヲ儲ルノ必要ナキ階級ノ存在カ、大國民ニハ必要又ハ少クトモ有益テアル。此カ國民ノ爲メニ其精神的道義的進歩ノ一條件ト主張スルコトヲ得ル。又貧民階級自身遺產ナシテモ此ニヨリ間接ニ利益スル。何トナレハ一國民中ノ資本ノ集積カ彼等ニ給料ノ増加ヲ生スルカラトイフ。尙ホにつちハ社會的便宜ノ動機カ相續ニヨル富ノ移轉チ正當トスル。各人ヨリ彼等ノ勞動ノ結果ヲ處分スル權利ヲ奪フコトニヨツテ各人ノ最有力ナル自主權ヲ破壊シ、生産ノ最強キ刺戟ノ一ヲ破壊スルトイフテ居ル。¹²⁾

(註二) ほんめるすはいむハ家族共同ノミナラス國家共同モ道義經濟的テアル。變化シタル社會事情カ國家ニ、嘗テ大部分家族ニノミ屬シタル任務ヲ全ク歸スルコトトナリ、(例之教育、後見、孤兒扶養、救貧等) 國家共同及其制度カ被相續人ノ財產ノ收得及維持ニ最大ノ貢獻ヲモツ、隨テ人カ相續權ヲ其被相續人ニ對スル道義經濟關係ノ基礎ノ上ニ家族ニ與フルカ如クニ國家ニモ與ヘナケレハナラヌ。尤モ最密ナル家族範圍(直系卑屬及夫婦)内ニ

12) Scheel, Erbschaftssteuern und Erbschaftsreform. S. 35. 36. 39-40. 47-8. Hommelshorn, a. a. O. S. 30. Schüler, a. a. O. S. 39-40. Pfeiffer, Die Staatsrechnungen. II. S. 310-314. Beaulieu, Traité de la science des finances. 5 éd. I. p. 510-511. Nitti, l. c. p. 515.

テハ通例道義及經濟的家族關係カ密テアツテ、其維持カ非常ニ重要テアリ、國家カ此ニ對シテハ全ク讓歩シナクテハナラヌ。此ニハ國家ノ相續權ノ餘地カナイトイフ。しえゝるハ相續權ノ目的ノ一カ資本ノ國民經濟上最便宜有功ナル方法ニ於ケル使用ヲ確實ニスルニ在リトイフ前提ヨリ、國家カ、狹義家族ノ利益ノ有力ナル維持、法定相續權ヲ近キ親等ノ者ニ及ホスコト、二三ノ此等ノ者ニ遺留分ヲ許スコト、一般ニ遺言自由ノ維持ヲ充タシタル後ニ、全體ノ名ニ於テ私相續ニ干與ヲ要求スルノ權利ヲモツトイヒ、國家カ富メル財産ヨリ稅ヲ全體ノ利益ノ爲メニ取ルトキニ、此カ當該方便ノ一層良キ經濟的使用ノ豫斷ヲモツトイフヲ得ル。何トナレハ經驗ニ依レハ相續サレタル(私人ニテ)富カ往々ニシテ國民經濟上有果的方法ニテ使用サレナイカラトイフテ居ル。尙ホうんぶえんばつはハ國家ノ相續權ヲ、家族關係ノ自然的帶カ親等ノ遠カルニ從ヒ、愈々緩クナリ、遂ニ全國民中ニ失ハルルニ至ルコトカラ説キ、わぐなハ理論カ此稅ヲ全相續法ト有機關係ニ置キ、此ニテ唯々國家ノ國民共同ノ最高代表者トシテノ相續部ヲ認ムトイフテ居ル。¹³⁾

(註一三) しえゝるハ此稅ハ單ナル租稅トシテ辯護スルコトハ可能テナイ。此カ當ニ稅タルノミナテス國家ニヨル私相續權ノ制限ト解セシムトイヒ、わぐなハ相續稅ハ一方ヨリ見レハ全體ノ相續制度ノ必要ナル一節トシテ現ハルル。隨フテ直接ニ固有ノ租稅トシテ現ハレナイ。其額ハ國家カ國民ノ代表者トシテ其相續權ノ力ニヨリ、相續ニ關係スル箇人財産ヨリ受ル所ノ國民財産ニ於ケル分前ヲ表ハストイフ。¹⁴⁾

(註一四) (A) ふなつげハ國家カスカル權利ヲ有ツトモハ、之ニツキ事物ノ性質ニ存スル標準カナクテハナラヌ。然ルニ此ニツキ少シモ聞ク所カナイ。立法ノ此ニツキ非常ニ異ルコトモ其存スルヲ語ラナイ。勿論社會主義者ハ此標準ヲ有ツ。即チ全部トイフ。國家カ相續權ヲ有ツトスレハ、此カ唯一ノ理論的ノモノテアル。併シ何レノ時ニ此ニ來ルヤ少クトモ不確テアル。之ニ反シ國家ハ今日專有的ノ相續權ヲ有シナイ。又ハ一部ノ相續權ヲモ有シナ

イ。隨フテ相續稅カ全相續制度ノ一節也トイフ主張ノ餘リニ大膽ナルコトカ確定サルル。法律制度ニ干渉シ相續ヲ規定セントスルコトハ財政學ノ問題テナナイ。財政學ハ此制度ヲ現在ノモノトシテ取ルヘキテアルトイヒ、しえふれハ國家ニハ相續權ノ意義ニ於ケルスカル權利ハナイ。人カ課稅ヲ凡ヘテノ所得及財産ニ於ケル國家ノ一般及平等的ノ分前ノ上ノ權利ト爲シテ、之ニヨリ各種租稅ノ理由ヲ見出スモ相續權ノ意義ニ於ル共同財產權ハ此ヨリ生シナイ。租稅ハ公共的種類ノ分前權テ私有財産權ノ破壊テナナイトイヒ、うえずトハ國家ノ相續トイフ詞ハ科學的トイフヨリハ比喩的ト見ナケレハナラヌ。國家カ沒收ニヨリテ財産ヲ得ルモ相續ニヨリテハ得ナイ。相續ハ親族ヲ意味スルニ(?)近世國家ハ原始團體テナナイ。私法テハ箇人間ニ相續カ如何ナル度マテ許サルヘキカチ定メ、公法テハ相續カ終ル處ニ沒收ノ初マルコトヲ定ムルトイフ。¹⁵⁾ (B) ろつしあハ國庫ノ相續權ト相續稅トノ間ハ明ニ區別スヘキモノトイフテ居ル。¹⁶⁾

(C) 或ハ斯ク國家ノ相續權トイフモノヨリテナク、租稅ノ根據ヲ利益ニ置クノ前提カラ相續ニヨリ或箇人カ他ノ箇人ニ屬シタル財産ヲ無償且ツ偶然ニ獲得スルコトヲ許サルノハ彼ニ取リテ大ナル利益テアル。又ハ廣ク一般ニ財産制度ニツキテ箇人カ國家ヨリ大ナル利益ヲ受ケテ居ル(註一五)。斯カル財産及相續制度ヲ定メ、且ツ之ヲ維持シテ相續者ニ利益ヲ與フル所ノ國家ハ之カ對價ヲ要求スルコトヲ得ル(註一六)。其カ相續稅也トモイハルル。併シ此ノ如ク租稅ヲ利益ノ根據ヨリ説明スルノカ既ニ誤リナルコトハ今日ハ最早公知ノコト故多クイハストスルモ、尙ホ右ノ如キ利益保護カ全ク一般的關係ノモノテ、特ニ相續タ

15) Voocke, Grundzüge d. Fw. S. 121. Schäffle, a. a. O. S. 419. West, l. c. p. 208.

16) Roscher, System d. Fw. 5 Aufl. I S. 437.

13) Hommelshoim, a. a. O. S. 31-3. School, a. a. O. S. 47-9. Umpfenbach, Fw. S. 370. Wagner, a. a. O. S. 326.

14) School, a. a. O. S. 29. 31, Wagner, a. a. O. S. 588.

ケニ就キ切離シテ見ルコトノ出来ナイモノテアルトイフコトヲ注意シナケレハナラヌ(註一七)。斯ク利益ノ標準ヨリノ租税トシテ相續税ヲ見ルコトハ、其標準其モノノ不當ナルカ故ニ排斥シナケレハナラナクナルカ、併シ此標準サへ許サルナラハ説明ハツク。而モ此相續税ニ普通ナル財産ノ大サニ依ル累進ノ説明モツケハ、親等ノ遠近ニヨル累進ノ説明モツク(註一八)。然シ此利益標準ヨリ一步ヲ進メテ手数料的ニ國務ノ費用ヨリ之ヲ見ルナラハ、相續税ハ論理上今日普通ニ行ハルルヨリモ遙カニ輕キモノトナラナクテハナラヌノミナラス、財産ノ大サニ累進トコロテハナク、比例トモナラナイテ、反對累進カ又ハ均一トモナリ、親等ニ依ル累進モ採レナクナル(註一九)。此カル見解ハ到底採ルコトヲ得ヌ。

(註一五) 之ニツキわぐな一ハ全財産及相續制度ハ自明ナルモノ、國家ヨリ獨立シタルモノト見ルヘキテナク、本質的ニ國家ニテ代表サルル所ノ國民共同ノ權利制定行爲ノ產物ト見ルヘキモノテアルトイヒ、ろつしあ一モ斯カル税ハ相續權ヲ國家ノ意思ノ單ナル產物トスル自然法的理解ニ近シトイフ。はーこーとモ亦自然カ人間ニ其生存期中ノミ其浮世ノ財ニ關スル力ヲ與フル。死後ニツキ之ヲ處理スル彼ノ力ハ法律ノ創造物テアルトイフ(ろつしあ一ニ依ル)。ほんめるすばいむハ凡ヘテノ權利所有權制度モ國家的法制ニ歸スヘキモノトイフ。せりぐまんハ相續ノ自然ノ權利ノ如キモノナシトイヒ、うえずとハ相續ハ自然ノ權利テナイトイフ。¹⁹⁾尤モ之ニハ反對意見アリ。便宜上後ニ述フ註三九參照

(註一六) 例之しえら一ハ相續税ハ國家カ相續權ノ制度ト共ニ箇人ニ財産成形ノ可能及能力ヲ初メテ與フルカ

故ニ課徴スルノ税テアルトイヒ、ふいすちんぐハ權利交通ノ安全ノ維持及進捗ノ爲メノ國家制度ノ特徵ナル利益トイフコトカ交通税ノ一般ノ理由ナリトスレハ、相續ノ安全ノ爲メノ整頓セル制度ニ於ケル高キ利益ヲ考察シテ相續法上ノ出来事ニ課税ヲ結合スルコトカ許サレナクハナラヌトイヒ、匿名政治家ハ國家ハ凡ヘテノ一般ノ物質的利益ノ獲得保全進捗ノ爲メ、制度ヲ以テ財産取得ノ可能ニ貢獻シ、私經濟ノ所得ヲ其利益ノ爲メニ負擔セシメ、之ニヨリテ國家ノ需要ヲ充タスノ權ヲモツトイフ。²⁰⁾同様ノ考カラテハアルカ、ぼーりゆ一ハ特ニ之ヲ保險料ノ一種トイツテ居ル。²¹⁾

(註一七) へつけるハ保護ニ對スル賠償説ハ何モノヲモ證明シナイ。何トナレハ相續ニテハ國民經濟ノ本質的ニ私經濟的ナル組織ニ於ケル其他ノ法律關係ニ於ケルモノヨリモ異リタル國家的世話ノ對價カ存シナイカラトイヒ、えーべるひハ相續税ヲ國家ノ特段ナル保護ノ對價ト見ルコトハ當ラナイ。何トナレハ之ヲ彼カスヘテ際限ナキ場合ノ中ニテ爲スモノニ外ナラヌカラトイヒ、ふなづけハ此保護モカ相續税ヲ反對給付トシテ理由ツケルコトハ出来ナイ。何トナレハ此等ノ行爲ハ國家ノ一般任務ノ一部ヨリハ何モノテモナイ。之ニ對シテハ特段ナル反對給付カ可能テナク、又正當テモナイカラトイヒ、ほんめるすばいむハ相續秩序ノ規定及保護ハ租税ヲ反對給付トシテ基ケルコトハ出来ナイ。何トナレハ此行爲ハ生活ノ凡ヘテノ方ニ向テ凡ヘテノ者ノ幸福ヲ進捗スルコトニ存スル所ノ之ニ對シテ特段ナル反對給付カ可能ナラス又辯護スヘカラサル國家ノ一般的任务ノ一部ニ過キナイカラトイフ。獨リにつちハ少シク詞ヲ變エテ、國家カ此相續ニツキテ爲スモノハ、國家カ相續ニツキテ爲ス所ノ特段ナル勤務ト考フル能ハサル程ノ根本的ノ義務也トイフテ居ル。²²⁾

(註一八) 遠イ親等ノ者ホト當然相續スルトイフコトカイヘナクナリ隨テ國家ノ法制ノ御蔭ヲ被ムルコト多クナルト見ルチ得ルカラテアル。尤モ反對説アリ。例之ふいすちんぐハ曰ク、利益ノ標準ハ親等ニ依ラスシテ唯々相續

20) Schöler, a. a. O. S. 46. Fuisting, Grundzüge d. Steuerlehre. S. 68. Staatsmann a. D. Fw. S. 119-120.
 21) Benulieu, l. c. p. 511.
 22) Heckel, a. a. O. S. 421. Ehoberg, Fw. 9 Aufl. S. 310. Vocke, Fw. S. 123. Hommelsheim, a. a. O. S. 8. Nitti, l. c. p. 515.

17) West, l. c. p. 203.
 18) West, l. c. p. 203. Seligman, l. c. p. 132
 19) Wagner, a. a. O. S. 385. Roscher, a. a. O. S. 434. 437. Hommelsheim, a. a. O. S. 29. Seligman, l. c. p. 128. West, l. c. p. 201.

財産ノ大サニヨリ定マルト。²³⁾

(註一九) らフハ曰ク、相續權ニ存スル利益ニ對スル課徵物トシテノ手数料テハ、親等ニ考察カ探ラルヘカラサルモノテアルト。²⁴⁾

(D) 或ハ租税ニ社會政策的ノ意味ヲ結付ケ、分配ノ不公平、富者益々富ムノ勢ヲ矯正スル手段トシテ、相續ノ機會ヲ捉エテ之ニ重キ税ヲ課サウトスルノ考モ頗ル廣ク行ハレテ居ル(註二〇)。或ハ斯カル事ハ租税ノ領分ヲ超エテ居ル。租税ニ斯カル事ヲ加味スルノハ間違ツテ居ルトイフモアルカ(註二一)、併シ彼ニ此ヲ加味スルコトハ必スシモ差支ハナイ。租税モ時勢ノ變ニ伴ヒテハ段々ト給付能力ノミ保ツテ居ル譯ニ往カナクナリツツアルコトヲ注意シナケレハナラヌ。若シモ分配ノ不公平モ差支ナシトイフナラハ其ニ及ハナイカ、簡人間ニハ餘リ貧富ノ懸隔ヲ生スルノハ全體上困ル。其矯正ヲ要スルトイヒ得ル。然ルトキハ之カ矯正ヲ租税ニ結付クルモ敢テ差支ナイ。唯々具體的ニイフテ現在ノ日本ノ如キニテ之ヲ爲スヘキ域ニ達シテ居ルカハ斷言ヲ躊躇セサルヲ得ヌ。若夫國家カ斯カル分配ノ不公平ヲ矯正スルカ如キコトヲ全然行フテハナラヌトイフニ(註二二)至テハ其ハ全然間違ツタ考テアル。初メヨリオ話ニナラナイ。或ハ租税テハ夫ノ目的ヲ達スルコトカ出來ヌトモイフカ(註二

23) Fuisting, a. a. O. S. 72.
24) Rau, a. a. O. II. S. 206-7.

三) 併シ實際多少ハ確カニ出來ル。全ク達セラレヌトイフコトハナイ。

(註二〇) うんぶえんばつはハ財産分配ニ不公平カ行ハレ、大ナル遺産ノ現ハルコトカ通例ナレハ、此税カ辯護セラルルトイヒ、べらみハ相續税ノ嚴格ナル適用カ經濟的平等ノ爲メノ方法ヲ準備スル最有力ナル道具ノ一トイッテ居ル。實際ニテモ數年前ニ直系相續者ノ場合ニ法定相續及遺言相續ヲ五十萬弗ニ制限シ、他ノ場合ニハ之ヲ十萬弗ニ制限スルノ案カいりのいすノ議會ニ出テタトイフ。²⁵⁾

(註二一) ふいすちんぐハ曰ク、此ハ全ク租税ノ範圍ヲ超エタモノテアル。現在ノ財産制度カ不當也トスレハ、其ヲ變更シナケレハナラヌテアラウト。²⁶⁾

(註二二) 匿名政治家ハ曰ク、人ハ此ニヨリ異常ニ大ナル財産ノ集積ヲ妨グルトイフ理由ヲ與フルモ、此ニ價值ヲ置クコトハ出來ナイ。何トナレハ國家ハ此ニ權利モナケレハ義務モナイカラト。²⁷⁾

(註二三) ぶあいふあハ曰ク、大富者ハ之ニヨリテ破壊サルテアラウト。併シ之レニヨリ下層社會ノ地位カ相當ニ改良サルヘキヤハ他ノ問題テ、吾人ハ之ヲ疑フモノテアル。努メナケレハナラヌノハ大財産ノ破壊テハナクテ唯下層社會ノ實質的及社會的向上テアル。而シテ此ハ間接ノ方法ニヨツテ達セララルコトハ出來ナクシテ唯々當該階級ノ上ノ直接影響ニヨリ并ニ當該階級自身ニヨリテノミ達セララルコトカ出來ル。大富者ノ破壊ニヨリテハ何人ヲモ助ルコトトナラナイ。ムシロ大財産ノ慈善的效果ノ可能ヲモ全ク破壊スルコトトナルテアラウト。²⁸⁾

(E) 更ラニ經濟政策上ヨリシテ之ヲ見ルモ、此税ノ差支ナク且ツ得策ナル所以ノモノカアル。

(い) 先ツ之ヲ被相續人ノ經濟心理上ヨリ見テ、被相續人ノ愛スル人又ハ其ノ愛スヘキ關係

25) Umpfenbach, a. a. O. S. 374. West, l. c. p. 200-201.
26) Fuisting, a. a. O. S. 66.
27) Staatsmann a.D., a. a. O. S. 120
28) Pfeiffer, a. a. O. S. 313.

ニアル人ニ向テ相續ノ行ハルル場合ニモ此稅カ課セラレテ、全部ノ財產カ彼ニ移ラス其一部カ時ニ一大部カ國家ニ移ルコトトモナレハ、被相續人ノ生存中ニ其活動及貯蓄カ鈍ラサルカトノ懸念モアルカ、併シ所詮國家ハ其全部ヲ取ラスシテ單ニ一定割合部ヲ取ルニ止マラウカラ、其程被相續人ニ於テ或箇人カ可愛トイフナラハ彼カ一層多ク努力シテ稼キ出シ稅ヲ拂ツタ殘額ヲ多クスルコトヲ計ルコトカ出來ル(註二四)。却ツテ此稅アルカ爲メニ被相續人ノ勉強及節約ヲ刺戟スルコトニモナツテ國民經濟全體上良好ナル結果ヲ生スル。少クトモ此稅カ大シテ勉強節約ノ妨ケニナラヌ。又本來道義上ヨリ見レハ箇人主義ノ下テモ、其箇人モ國家ヲ無視スルコトハ出來ス、箇人ハ國家ノ下ノ箇人ユヘ、彼カ或人ヲ愛スルト齊シク又其ヨリモヨリ以上ニ國家ヲ愛スヘキ筈テアル。其獲得集積シタル財產ノ一部ヲ國家ニ貢獻スルコトハムシロ其ノ大ニ満足スヘキ所テアリ。其多々益々大ナランカ爲メニ努力ヘキ筈ノモノテアル。今一ツ被相續人トシテ考フヘキコトハ、其ノ國家ニ供シタルモノハ何レ全體上有益ニ使用サルルノ傾カ大イノニ、子供其他ノ箇人ニ餘リニ多クヲ殘ストイフト、却ツテ彼等ノ眞ノ幸福ヲ齎ラサナイ傾カアルトイフコトテアル。全ク無一物ヲ遺ストイフノモ子供等ノ不幸テアラウカ、相當以上ノ大額ヲ殘スノハ考物テアル。此事ヲモ各人

カ相續ニツキテ能ク考ヘナケレハナラヌ。感情的テナク理性的ニ考ヘナクテハナラヌ。又此事カ段々ト各人ニ明ニモナラウト思フ(註二五)。

(註二四) わぐな一ハ適當ナル相續稅テハ、最近親等間ノ相續ニテモ又一部ハ恰モ此ニ於テムシロ貯蓄ヲ進メルコトカ假定セラルル。——相續稅ハ一層大ナル貯蓄ニ向ハシムル。何トナレハ被相續人タル家長ハ其貯蓄努力ニ於テ此稅ノ補償ヲ眼中ニ置クカラトイヒ、ぱりゆーモ或財產ヲ殘ス所ノ箇人ハ其カ相續稅ヲ課セラルルコトヲ知ルノ故ニ相續人カ之ニヨリ困ラサル爲メニ、貯蓄ヲ爲スヘキ附加的ノ動機ヲ有ツトイフ。うえずさハ一步ヲ進メテ曰ク、此稅カ勉強及節約ヲ衰ヘシメ、資本ヲ驅逐スヘシトノ非難ハ眞實ノ處、殆ント他ノ執レノ稅ヨリモ當ラナイ。死ハ通例遠キ後ノコトト見ラレ、人ノ心ニ重要ナル地位ヲ占メナイ。若モ人カ其相續人ニ殘ス爲メニ財產ヲ蓄フルノ意向ヲ有スルトセハ、彼ノ盡力ハ貯蓄物ノ一又ハ二ばいせんとカ國家ニ取ラレナケレハナラヌトイフ考ノ爲メニ減少スルヨリモ寧ロ増加スルテアラウ。相續稅ハ所得稅ヨリモ勉強ヲ壓迫スルコトカ少ク財產稅ヨリモ節約ヲ抑エルコトカ少イト。

(註二五) あんどろーカ一れぎーハ曰ク、何故ニ人カ其小供ニ大ナル財產ヲ遺サウトスルカ。此カ愛情ヨリ爲サルルナラハ此ハ誤リタル愛情テハナイカ。觀察カ次ノ事ヲ教ユル。概言シテ此カ小供ノ爲メ幸福テナイ。彼等ハ之カ爲メニ負擔ヲ負フコトニナル。此カ國家ノ爲メニモ長クナイ。妻ト娘トノ爲メニ所得ノ適當ナル源ヲ備ヘ、息子ノ爲メニ頗ル適當ナル餘裕ヲ備ヘタ以上ニハ躊躇スヘキモノテアル。何トナレハ遺言ニテ殘サレタル大ナル額カ往々ニシテ受領者ノ幸福ヨリハ、一層多ク損害ヲ爲スコトカ争フコトヲ得ナイカラト。

(ろ)之ヲ相續人ノ側ヨリ見ルモ、其カ被相續人ノ家族テアリ非獨立經濟能力ノ者ナラハ兎

29) Wagner, a. a. O. S. 326. 590. Pariou, Traité des impôt. 2 6d III. p. 140

West, l. c. p. 212.

30) West, l. c. p. 198.

ニ角テアルカ、其カ事實上被相續人ヨリモ別ノ家ニ往ヒ獨立ノ經濟能力アルモノテアルト其相續財產カ明カニ給付能力ノ増加ニナルノハ勿論(註二六)、餘分ノモノノ流入トイフノテ多少其ヲ濫費スルコトニナル傾カアル。其ニ課税スルノハ恰モ多少ナリトモ之ヲ抑制スル所以テアリ、且ツ一般ニ相續ニ税カカレハ苟クモ相續人ニ獨立能力アル以上ハ彼自ラモ多少一層努力シテ其ヲ産ミ出サウトイフ考ニモナリ得ル。大體人ハ努メテ自己ノ力ヲ以テ自己ノ生活ヲ遂ケ自己ノ幸福ヲ進ムヘキ心掛ヲ持ツヘキモノテ、父又ハ其他ノ人々ノ御蔭ヲ受ルコトカ少キヤウニスヘキモノテアル。非獨立能力ノ者ハ致方モナカラウシ、家ニツイタ財產ヲ受ルトイヘハ特別ノ意味モアラウカ、其他ノ場合ニハ(註二七)出來ルタケ此精神ヲ發揮スヘキモノテアル。其カ其自身ノ眞ノ幸福ヲ進ムル所以テ

(註二六) あだむすみすハ曰ク、羅馬法ノ詞ニテ解放サレタル小供、蘇國法ノ詞ニテ Foris-familiated トイハル小供、即チ既ニ分前チ受ケ、其自ラノ家族ヲ作り、別ノ資源ニテ維持サレ、父トハ獨立ナルモノニ在テハ別テアル。斯カル小供ニ來ル所ノ相續財產ハ其財產ヘノ眞ノ増加トナラウ。隨ツテ此ニハ恐ラクハ此種ノ凡ヘテノ税ニ

伴フヨリモ一層大ナル不便ナクシテ課セラルルチ得ルト。うえずとモ亦曰ク、財產カ自ラ扶助スル(獨立自營ノ)丁年ノ小供ニテ相續サル場合ニハ納税力ノ明ナル増加カアルト。せりぐまんモ亦同様ノコトチイフ。曰ク相續財產カ自立ノ直接相續人ニ行クトキハ此ニ租税ヲ拂フ力ノ決定的増加カアルト。³¹⁾

(註二七) ぼーリウーハ曰ク、死(相續ヲ引起スカ如キ)ハ自然通例老年者ニ生シ、相續人ハ大部分成年ニ達シタ者テアルト。³²⁾

第二段 相續及隨テ相續税ニ對スル家族的見解

(一) 然ルニ此相續ハ又之ヲ純箇人的ニ見ス、家族的ニ見ルコトカ出來ル(註二八)。ソシテ此見方ハ決シテ日本ニ限ツタコトテハナク、歐米ニモ行ハルル。其家族ノ範圍ハ併シ今日テハ餘程狭クナリ、殆ト親子夫婦間位ニ限ラルルコトニナツテ居ル(註二九)。此等ノ者ノ間ニミ道義上及經濟上密着不可離ノ連絡ノアルコトカ多ク、之ヨリ遠キ親族トナルト單ニ多少ノ道義上ノ關係連絡カアルノミテ、其モ餘リ遠クナルト他人ト共ニ國民共同ト一致スルニ至ル。今斯カル見地カラ相續及相續税ヲ見ルト、

(註二八) うんぶえんばつはハ法定相續ハ家族帶トイフ自然的基礎ヨリ出發ストイフ。³³⁾ 尙ホ前掲註一ニ參照、しえ

(註二九) せりぐまんハ曰ク、家族自覺ハ今日ハ唯最近キ親族ニノミ及フト、しえハモ亦曰ク、實際ノ道義的且

31) Adam-Smith, Wealth of Nations. B. V. Ch. II. Appendix to Art. 1 & II. West, l. c. p. 206-7. Seligman, l. c. p. 134.

32) Beaulieu, l. c. p. 514.

33) Umpfenbach, a. a. O. S. 370.

ツ經濟的關係ノ自覺ハ吾人ノ近世社會ニテハ最近ノ親等以上ニハ及ハナイト。³⁴⁾

(A) 子孫ハ自然的ニモ、隨フテ道義的ニモ親ノ人格ノ延長ト見ルコトカ出來(註三〇)。夫婦ハ少クトモ道義上同一人格ト見ルコトカ出來(註三一)。而シテ親子夫婦ハ經濟上ニモ同一單位ニ屬シ從來相續財產ヲ一緒ニ享樂シタコトカ多イ(註三二)。其ノ然ラサルコトモ往々ニシテ之アルカ、其テモ道義上ノ連絡ハ強イ。少クトモ強カルヘキモノテアル。隨フテ彼等ノ間ノ相續ハ財產ノ異人格間ノ移轉ト見ルヘキテハナクテ、同一人格中ノ名義改定トテモイフヘキテアル。隨ツテ丸ツ切り別異人間ノ無價偶然ナル財產移轉トハ打ツテ變ツテ、課稅ナトスヘキモノテナイ。此場合同人格中ノ異動ニヨリテハ新ナル給付能力カ生シヤウカナイ彼等ノ心持テハ相續者モ相續財產ニツキテ被相續者ト共同ノ所有者位ニ考ヘテ居ルノカ通例テアル(註三三)。共同所有者ノ代表者タリシ者カ死シタル爲メニ、殘ツタ者カ財產ヲ自由ニ處分スルノカヲ得タトイフコトハアル(註三四)。隨フテ彼ノ心理上カラ何等給付能力ニ増加スル所ナシトハイヘヌニセヨ、全然他人カラ財產ヲ受ケタトハ異ツタ心持ナルコトハ爭フヲ得ナイ、此場合ニ給付能力カ生シタリト見テモ其ノ他ノ場合ヨリモ薄弱ナモノタリトイハナケレハナラヌ。特ニ相續者カ前ニ被相續人ヲ助ケテ其財產ヲ作り上ケシムタ場合

34) Soligman, l. c. p. 128. Scheel, a. a. O. S. 37.

(註三五) ナトニハ一層此事カ當ル。其ヲ得タトテ彼ニ於テ一向ニ新シク餘裕ヲ生シタトハ感シナイコトテアラウ。或ハ又被相續人ノ死シタル爲メニ其レタケ家族内ニ働キ手カナクナツテ其經濟上ノ地位ヲ落スコトトナルコトカアリ得ル(註三六)。此場合ニ殘ツタ家族員ニ於テ給付能力ニ増加シタル所アリトハ感シナイテアラウ。尤モ其被相續人カ從來別ニ人的所得ヲ有タス、特ニムシロ浪費者テアツタ場合ノ如キニハ(註三七)、彼ノ死、隨テ生スル相續ノ爲メニ被相續人ノ經濟上ノ地位カ良クナリ、又ハ不良トナラヌト考エラルル場合モアルカ、併シ然ル場合ハ實際少カラウ。唯タ親子間ニテモ別居シテ經濟ヲ立テ獨立生活能力ヲ有ツタ者カ相續人トナル場合ニハ相續ニヨツテ明ニ給付能力ヲ得タト感スルテアラウカ(註三八)、其テモ相續人ト被相續人トノ間ノ上記ノ如キ道義關係カラシテ、共有的ノ考ヘカ多少支配スル故ニ、全クノ他人又ハ遠キ關係ノ者ヨリ得タトハ異リ矢張り其給付能力ハ弱イモノテアルトイハナケレハナラヌ。

(註三〇) しえらハ曰ク、小供ハ親ヨリ出テテ親ノ人格ヲ繼承スルモノテアルト。³⁵⁾

(註三一) ふをつげハ曰ク、相續財產ノ一部ニツキテノ妻ノ權利ハ、死者ノ人格ノ道義的法律的及經濟的單一ニ基ク。此死者ノ權利ノ相續ニ基カナイ。隨フテ此ニ於ケル相續稅ハ辯護スルヲ得ヌト。³⁶⁾

(註三二) うんぶえんばつはハ曰ク、直系尊卑屬間ノ相續テハ國庫ノ相續權ハ及フコトヲ得ナイ。何トナレハ此ニ

35) Schüler, a. a. O. S. 39.

36) Vocke, Die Abgaben, Auflagen und die Steuer. S. 621

ハ通例、既ニ被相続人ノ生存時ニ財産利用ニツキ密接ナル共同カ存シタカラト、わづなハ曰ク、小供ト親トハ從來既ニ狭キ經濟共同ヲ作り、随フテ小供カ親ノ財産ノ享樂ヲ受ケ、相續財産カ小供ニ全ク新ナル物ヲ加エナイト
 えーべるひモ亦曰ク、此場合相續カ往々ニシテ財産増加テナイ。相續者ノ經濟的存在ノ從來ノ基礎ト一致スル。
 例之非獨立ナル孤兒ノ如シ。此ニテハ相續人ハ既ニ死者ノ生存中、彼ト共ニ相續財産ヲ享樂シタ。其收得ハ相續
 人ヲ一層富マシムルコトニハナラヌト。³⁷⁾

(註三三) ばすてーぶるハ妻ト小供トハ或意味ニテハ死者ノ財産ノ共同ノ所有者テアル。又ハ少クトモ此相續ス
 ルノ最良ノ道義上ノ要求權ヲモツトイフ感情カ今尙ホ有力テアルトイヒ、らうモ近キ親等者ハ多クハ既ニ前コ相
 續財産ノ多少ノ享樂ヲモチ、之ヲ多少自分ノ物ト見テ居ルトイヒ、るつしあハ實際ノ家族感情ノ存スル處ニハ
 成年ノ相續者モカ既ニ其被相續者ノ死ノ前ニ、多少共同所有者ト感シタトイヒ、めんつハ最近親ノ宥恕ハ國民ノ
 確信ヲ支配スル家族財産ノ共同ニ關スル觀念テ、獨逸民法ニテモ認メタルモノナリシタノテアルトイフ。³⁸⁾

(註三四) ほんめるすばいむハ曰ク、相續ハ多少ハ常ニ相續人ノ致富ヲ表ハス。相續人カ從來經濟關係ニテ被相續
 人ニ從屬シタリシ時ニテモ然ウテアル。何トナレハ小供ノ人的給付能力ハ此場合ニモ父ノ勞働所得ノ無クナルニ
 拘ラス、父ヨリ相當ニ大ナル財産ノ歸シタルトキニハ、彼カ今ヤ財産ノ自由處分ヲモツノ故ニ高メラルルカラ
 ト。³⁹⁾

(註三五) 註一〇参照

(註三六) 之ニツキ夙ニあだむすみすハ曰ク、父ノ死ハ彼ト同家ニ生活シタルカ如キ小供ニ取リテハ稀ニ其所得ノ
 増加ヲ伴ヒ、往々ニシテ其大ナル減少ヲ伴フ。彼(父)ノ營業、役目、年金ノ損失ヨリシテアル。此損失ヲ、相
 續財産ノ一部ヲ取去ルコトニヨリテ一層大ナラシムル稅ハ殘忍暴逆テアラウト。其他此ト同様ノ意味ヲ殘レル小

供ト妻トニツキテイヘルハしあんと、うえずと、せりぐまん、ぼるぐと、相續人トイフ詞ヲ使ツテ説ケルハえー
 べるぐ、こーん、こつさ、漠然家族ノ意味ニテ説ケルハにつち、ほふまん、ぶあいふあーテアル。⁴⁰⁾

(註三七) うえずとハ若モ家長ノ所得カ營業又ハ勞働ヨリハムシロ財産ヨリ生シタルトキハ、其死ハ家族ノ經濟上
 ノ地位ニ差異ヲ生シナイテアラウトイヒ、せりぐまんハ尙ホ一層精シク、家族ノ所得カ家長ノ勞力ヨリモ財産ヨ
 リ生スルコトノ多クハ多イホト、彼(家長)ノ影響ニ歸スヘキ分前ハ小トナリ、彼ノ不在ニ歸スル損失ハ餘リ感
 セラレサルコトトナルテアラウ。加之他方ニ家族ノ出費ハ彼(家長)ノ死ト共ニ減少スルト。⁴¹⁾

(註三八) 註二六参照

(B) 其カラ相續稅ヲ國家ノ相續權トカ國家ノ相續ニヨリ與フル利益ノ報酬トイフモノカラ
 見テモ、相續特ニ狭キ家族間ノ其ハ本來最自然のモノテ(註三九)、國家ヲ待ツテ出來タモ
 ノテハナク、國家ニヨリ認メラレ國家ニヨリ助成サレタトイフコトハアルニモセヨ、物ノ
 自然ノ道理ヨリ定マツタ所也トモイヘルモノ故、之ニ對シ國家ニテ報酬ヲトルヘキ程ノ大
 シタ理由モナク、國家ノ相續權ノ來ル餘地モナイ。國家自身モ公共的ノ大切ナ任務ヲスル
 カ、家族自身モ國家ノ基礎トシテ其ヲ確固ニスルコトノ國家ノ爲メニ必要ナル(註四〇)、ニ
 於テハ、敢テ國家カ此ニ國家ノ相續權ヲ要求スルニハ及ハヌ。尙ホ其他ニ於テ利益報酬ト
 シテノ租稅觀ニ缺點ノアルコトハ前ニモイヘル如クテアル。其ハ今重ネテ説カナイ。

(註三九) しえーるハ曰ク、此カ國家ノ自主權ヨリ出テタ所ノ純然タル製作物テナイ。純然タル法制上ノ見テナ

40) Adam-Smith, l. c. B. V. ch. II. pt. II. Appendix to At. I. & II. Schanz, a. a. O. S. 673, West, l. c. p. 206. Seligman, l. c. p. 134, Borcht, Fw. S. 161-2. Eheberg, a. a. O. S. 311. Cohn, System d. Fw. S. 473. Cossn, Grundriss d. Fw. S. 101. Hoffmann, Die Lehre von den Steuern. S. 421. Pfeiffer, a. a. O. S. 327-8. Nitti, l. c. p. 521.
 41) West, l. c. p. 206 Seligman, l. c. p. 134.

37) Umpfenbach, a. a. O. S. 371. Wagner, a. a. O. S. 589-590. Eheberg, a. a. O. S. 311.
 38) Bastable, Public finance. 3rd. p. 595. Rau, a. a. O. II. S. 207. Roscher, a. a. O. S. 434. Mentz, Die Gegenstand der Erbschaftsteuer. S. 37-8.
 39) Hommelshelm, a. a. O. S. 15.

イ。併シ大部分深ク經濟人ノ本質及感情ニ基ク制度テ、之カ爲メニ國家カ唯々相當ナル形ヲ作ツタモノデアルト
 ふなづけモ亦曰ク、國家カ相續權ヲ作りタルコトヨリ、相續稅ノ要求カ導カルヘキモノテナイ。相續權ハ人格ト
 共ニ所有權ノ生スルカ如クニ、家族ト共ニ生シタ。家族カ國家ノ基礎ニシテ出發點ナルカ如クニ、相續權カ國家
 ヨリモ古ク、且ツ一層原始的デアアル。一家族ハ家長又ハ家族員ノ遺産ノ上ニ自然的ノ權利ヲ有スルト、ふあいふ
 あーモ亦曰ク、小併ト小併トハ相續財產ノ自然的ノ權利ヲモツト。⁴²⁾

(註四〇) しえゝるハ家族ハ箇人經濟團體トシテ凡ヘテ吾人ノ社會的及國家的制度ノ基礎ヲ作ルトイヒほんめるす
 はいむハ之ヲ承ケ、ふあいふあーモ亦家族ハ常ニ國家ノ基礎テ、此ナクシテハ秩序アル國家ハ想像スヘカラスト
 イフテ居ル。⁴³⁾

(C) 社會政策上ヨリ富メル者ノ富ヲ削リ取ルノ手段トシテ相續稅ヲ見ルトイフコトハ、或
 ハ他日日本ナトテモ其必要ヲ見ルコトデアラウカ、今ハ其レ程ノ必要ヲ認メヌ。今此カ必
 要アリトシテモ、家族トイフモノヲ國家ノ大切ナル基礎ト認ムルコトヲ前提トスルト、少
 クトモ狭キ家族ニ屬スル相續ニハ之ヲ用キヌカ良イトイフコトニナル。特ニ社會ノ秩序ヲ
 維持スル上カラモ、富家ノ子女夫人ナトカ父又ハ夫ノ死ノ後ニ、相續稅而カモ重キ其ヲ課
 セラルルカ爲メニ、甚シク其經濟上ノ地位ヲ落スカ如キハ決シテ良イコトテナイ。純箇
 人觀ヨリシテハ致方モナイカ、家族觀カラハ之ヲ見逃カスコトヲ得ヌ。初メヨリ相續財產
 カ少ク、特ニ相續人カ經濟上非獨立能力ノモノナル場合ニモ之ヲ課稅スルノハ、態々社會

42) Schöel, a. a. O. S. 44. Vocke, Fw. S. 122-3 Pfeiffer, a. a. O. S. 328.
 43) Schöel, a. a. O. S. 36. Hommelshelm, a. a. O. S. 30. Pfeiffer, a. a. O. S. 324.

的被救濟者ヲ作ルコトニモナリ、尙更ラ以テ宜シクナイ。

(D) 之ヲ經濟政策上ヨリ見テモ、人々カ夫ノ家族ヲ尊重シ其經濟的の道義的關係ノ維持ヲ計
 ラウトスル以上ハ、苟クモ此家族精神ヲ侵スカ如キ稅ハ人民ノ勉強節約ノ刺戟ヲ弱ムルモ
 ノトイハナケレハナラヌ。⁴⁴⁾ 且ツヤ各人ニ本當ニ家族ヲ大事ニスルノ精神カアルナラハ、稅
 ナクトモ相續ニヨツテ得タモノヲ浪費スルコトナク、益々其増加ヲ計ルデアラウシ、稅ノ
 カカツタ丈ケハ其家族財產ヲ減少シ又ハ其増加ヲ小ナラシムルコトニナリ、家族ノ維持發
 展ノ爲メニハ稅ハ無益有害トイハナケレハナラヌ。

(二) 日本ノ家ハ西洋ノ家族ヨリモ特別ナル道義的ノ意味ノアルモノテ、通例ハ經濟上ノ意味
 フモ有ツカ、間々此關係ノ解ケタルカアル。何レニシテモ此ニ道義的ノ深イ意味カアル。
 其ハ要スルニ之ニヨリ或祖先ノ起シタル家ニ屬スル者カ切角在ル所ノ、其祖先ノ立テタ其
 家名ヲ維持シ敢テ之ヲ汚サス、益々之ヲ繁榮セシメヤウトイフ精神ヲ養ヒ、之ヲ基礎トシ
 テ國家ヲ維持シ發展セシメヤウトイフノ精神ヲ養ハウトイフノデアアル。近頃ハ日本ニモ極
 端箇人主義カ侵潤シテ、家ヲ無視スルモノモ少クナクナツタカ、ソシテ自分ナトモ一旦此
 ニ化セラレタノデアルカ、段々考エテ來ルニ及ンテ、家ヲ大事ニスルトイフコトカ國ヲ大

44) Roscher, a. a. O. S. 435.

事ニスルコトト無關係テハナクテ、深キ道義上ノ意味ノ聯絡アルコトヲ見ルニ至ツタ。人心カ餘リニ自己一身ノミノコトヲ考エテ、家トイヒ國トイヒ社會トイフモノニ對スル厚キ愛ノ念、又ハ深キ義務心ヲ忘ルルコトハ戒ムヘキコトアル。税法ヲ以テ之ヲ傷クルコトモ望マシクナイ。家觀カラ往クト、家長トナルノハ一ノ役目ニ就イタヤウナモノテ、財産ハ自分ノモノテアツテ自分ノモノテナイ。ムシロ家ノモノテ、家ノ爲メニ儲ケ、家ノ爲メニ有ツト見ルヘキテアル。各人カ此心ヲ以テ財産ヲ大事ニシ又努力スルコトカ行ハレタナラハ、國民經濟上ニモ亦良キ結果ヲ生スル。家ノ道義上ノ價值ト共ニ經濟上ノ價值ヲモ認メナケレハナラヌ。西洋ノ家族觀カラ相續稅ニツキ考エラレタルコトハ一層多ク日本ノ家ニツキテ當ルヘテキアリ、其カ又國家全體上ニモ多分不良テナク、ムシロ有利テアルトイフコトニナル。

(三) 其處テ殘ルハ家督相續テモナク、家族ヘノ相續テモナキ相續テアルカ、

(A) 此中ニモ一定範圍ノ親族ヘノ法定相續カアル。其ハ家族ノ場合ニ準スルモノテ、其ノ道義的關係カラ此ニモ法律上相續ノ認メラルル所テアルカ、勿論被相續人ト相續人トノ親等ノ遠クナレハナルホト相續ヲ當然トスルノ理由カ薄弱トナリ、愈々多ク給付能力カ生シ

愈々多ク國家ノ相續權ヲ主張スルヲ得ルコトモナリ、愈々多ク社會政策上、富ノ制限ヲ加フル必要モアルコトトナリ、隨テ益々重ク相續稅ヲ課スルヲ至當トスルコトトナル。

(B) 若夫レ單純ナル(法定相續權ナキ者ヘ)遺言相續ニ至テハ、相續人被相續人間ニ道義關係ナク、又必スシモ經濟關係ナク、單ニ偶然ナル私ノ愛ノ聯絡アルニ止マル故、ムシロ純簡人的ニ見テ國家ニ於テ必スシモ其相續ヲ凡ヘテ認ムルニハ及ハヌ。餘程念入レニ其國家的必要ニ照シテカ當否ヲ考エ、特ニ其ノ之ヲ認ムル度合ヲ定メル。勿論各人ノ意思ヲ成ルヘク尊重スルコトカ、各人ノ努力ヲ進メテ國民經濟上望マシキモノトハナルカ、他方ニハカ爲メニ過大ナル富者ヲ生スルコトハ社會政策上好マシカラサルノ故ニ制限スヘシトイヒ得ルシ、更ラニ其處ニ給付能力ノ明カニ生スルコトニ考ヘ、且ツ國家ノ相續權ヲ主張スル理由ノ大イコトヲモ稽エテ重キ相續稅ヲ課スルコトナルヘキテアル。家族の見解ハ此ニニハ及ハナイ。

結 論

上來説キ來レル兩見解ハ相牴觸シテ居ルカ、其ノ孰レニモ眞理カアリ、一方ノミ揚ケテ

他方ヲ排スル譯ニ往カヌ。法制モ亦此兩者ヲ加味シテ居ル。其加味ノ仕方如何又ハムシロ其一方ニ偏重スルヤハ全ク國民及時代精神ニヨル所テ、大勢力益々純簡人的見解ニ向ヒツツアルコトヲ疑ハヌカ、西洋テモ親子夫婦ノ間ノ家族ニ特別ノ意味ヲ與フル觀念カ尙ホ多少存續シ、日本ニハ殊更ラ家ノ維持カ大事トセラレテ居リ、實ニ或貴キ意味モアルコト故其ヲ一朝ニシテ破壊スルコトハ出來ス、又破壊スヘキモノテモナイ。テ日本テ相續稅ヲ定メルトシテモ家督相續ト、親子夫婦間ノ相續トヲ全然課稅セサルコトトスルニハ及ハヌカ(註四一)、必ス相當ニ輕ク之ヲ課稅スルコトトシ、其他ノモノニハムシロ相當ニ重ク課スルコトトスヘキモノテアラウ。予ハ此見地ニ立テ今日ノ我邦ノ稅法ヲ大體適當ト認ムルカ唯々直系尊卑屬配偶者以外ノ遺產相續ノ稅率ハモツト大ニ高クシテ然ルヘキテアラウト思フ。其他ニ於テモ大體モツト高クセヨトノ論ニ反對テアルト同時ニ、之ヲ廢止セヨトカ之ヲモツト低クセヨトノ論ニモ反對テアル。

(註四一) わぐな一モ最近親等ノ相續人ニモ原則上相續稅ヲ課スヘシトイヒ、につち、こーん、こつさ等ハ之ヲ低ク課スヘシトイフ。⁴⁵⁾

尤モふあいふあ一ハ直系尊屬ニハ之ヲ課スヘカラストイフ。⁴⁶⁾ 實例ニテモ羅馬ノ相續稅タル *Vicesima hereditatum* ハ初メハ直系尊卑屬ヲ免稅シタ。⁴⁷⁾ 獨逸帝國モ現ニ直系尊屬ト配偶者トヲ免稅スル。尤モ英佛埃伊瑞西ノ多クノ州

等ハ之ヲ免稅シナイ。⁴⁸⁾

(大正七年七月及八月經濟論叢)

第十一編 相續稅ト財產課稅

緒 言

租稅カ財產元本ヲ侵蝕スルノ慎ムヘキコトハ一般ニ承認サル所テアルカ(註一)、相續稅ハ恰カモ此財產元本ヲ國家ニ取上ケ行クモノトシテ非難セラレ、又一見洵ニ然ルカ如クテアル。果シテ此カ當ルヤ否ヤ、是レ相續稅批評ニ於ケル一ノ重要問題タルヲ失ハヌ。予ハ前記ノ論文ニ於テハ相續稅批評ノ重點トシテ、專ラ相續ニ對スル見方ノ相違ヨリ生スル此稅ノ觀察ヲ試ミタカ、當時此稅カ財產元本ヲ捕捉スルヤノ問題ヲ一言シツツ、此ニ立入ツテ論及スルコトヲ省キタルノ故ニ、茲ニ敢テ之ヲ攻究シテ前文ノ足ラサル所ヲ捕捉シヤウト思フ。而シテ其ノ之ヲ論述スルニツキテハ、先ツ以テ此稅カ本來財產元本捕捉ノ趣旨ニテ出來タルモノカ否カラ明カニシ、然ル後其趣旨ノ如何ヲ問ハス財產元本ヲ捕捉スルノ結果ヲ有ツカ否カラ考エヤウト思フ。

49) Hommelshelm, a. a. O. S. 80. 81.

45) Roscher, a. a. O. S. 435.

46) Wagner, a. a. O. S. 591. Nitti, l. c. p. 521-2. Cohn, a. a. O. S. 471. Cosan, a. a. O. S. 102.

47) Pfeiffer, a. a. O. S. 328.

48) Pfeiffer, a. a. O. S. 308. Rau, a. a. O. I. S. 371. Bastable, l. c. p. 591.

(註一) わぐな一ハ曰ク、財産及資本ノ宥恕ハ新租稅論ノ一般ニ正當トセラレ且ツ非常ニ重大ナル原則テアルト、しやんつハ曰ク、財産特ニ資本ヲ課スルコトハ良クナイ。何トナレハ其ニヨリ其國ノ未來ノ生産ヲ減少スルカラト、ほんめるすばいむ亦曰ク、國家需要ハ繼續的テアル。隨フテ非常時ノ外ハ、國家カ此相續稅ニテ租稅力ノ基礎ヲ侵スコトニヨツテ自ラ害シナイコトカ、國家ノ財政經濟ノ固有ノ利益テアルト。此財産宥恕カ當ニ資本家ノ立場ヨリ并ニ財政ノ觀點ヨリ勸メラルルノミナラス、労働者ノ立場ヨリモ勸メラルルコトニ就キテハ夙ニあだむすのみすノ注意スル所テアル。曰ク、各種財産ノ移轉ノ上ノ凡ヘテノ稅ハ、此カ其財産ノ資本價值ヲ減少スルタケテハ、生産的労働ノ維持ニ定メラレタル資金ヲ減少スルコトニ向フト。

第一段 相續稅ノ課稅趣旨

(一) 若モ相續稅ノ主タル趣旨ヲ以テ相續人カ相續財産ヲ收得スルニ依ツテ生スル給付能力ヲ捕捉スルコトニ在リトスルナラハ、此稅ハ一ノ所得課稅ニ外ナラヌトイフコトニナル。家族的ニ相續ヲ見ル場合テモ多少斯クノ如クニイヒ得ルカ、特ニ純個人的ニ相續ヲ見ルノ見解ヨリスレハ、明カニ此稅ハ相續者カ被相續者トイフ別異ノ人ヨリ受クル財産、隨フテ相續者ノ一定期限内ノ純價值附加トイフモノヲ課稅スルコトトナリ、必然此ガ一ノ所得課稅トイフコトトナル(註二)。唯タ其カ普通ノ所得ノ如キ、收入ノ反覆又ハ根源ノ繼續性等ノ特徵ヲ缺ク所ノモノノ重要ナルモノナルカ故ニ、并ニ其カ無償不勞ノ性質ヲ帶フルノ故ニ、

1) Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 316. Schanz, Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftssteuer. (Finanz Archiv. XVIII Jg.) S. 639. Hommelshaim, Die Erbschaftsabgabe. S. 25.
2) Adam Smith, Wealth of Nations. BK. V. Chap. II. Pt. 2. Appendix to Art. I & II.

所得稅ヨリハ獨立シテ重ク課稅スルコトトナルトイフニ止マルト見ルヲ得ル(註三)。

(註二) しあんつハ、人カ所得ヲ以テ一經濟人ニ一年間ニ入り來ル所ノ純財産附加額ト解スルナラハ、人ハ法定相續財産及遺言相續財産ヲ當該年所得ノ中ニ算入スルヲ得ルトイヒ、ばすて一ふるハ相續稅ヲ以テ還元シタル所得稅ト爲シ、あだむすハ相續稅ヲ所得稅ノ特別ノ形式ト見ルコトカ最自然のテアル。相續力ヲ受ル者ニ取テ一所得タルコトハ爭フヘカラストイフテ居ル。

尤モ之ニ反對說アリ。例之せりぐまんハ理論的ナル所得稅ハ斯カル偶然又ハ意外ナル收入ヲ入ルヘキテナイトイヒ、ほんめるすばいむハ相續財産ハ所得テナイカラ、所得稅ニ屬セス又屬スヘカラストイフテ居ル。

(註三) うえすとハ曰ク、所得稅ノアル處テハ、相續カ所得ノ一形式トシテ課セラルルヲ得ルコトカ考ヘラルル。併シ其ノ偶然且ツ無償ノ性質ノ爲メニ、之ヲ特別ノ稅トシテ所得稅ヨリモ一層高キ率ニテ又ハ財産稅ニ附加シテ課スルコトカ選ムヘキカ如クテアル。

(二) 併シ更ニ進ンテ考フルト、此稅カ一ノ財産課稅トモ見ラルル理由カアル(註四)。A) 先ツ普通ノ見解ニ從ヒテ(い)特ニ相續ヲ純簡人的ニ見テ相續人カ別異ノ人ヨリシテ或財産ヲ收得シタル其一時的且ツ無償的ナル所得ヲ課スルモノト見ルトシテモ、彼カ之ヲ處分スル工合カラ見ルト、普通ノ所得トハ異ツテ、之ヲ以テ直接消費ニ充ツルヨリハムシロ凡ヘテ出來ルタケ多ク之ヲ財産元本トシテ維持シヤウトスル所テアリ、其ノ財産元本トナルヘキモノヲ課稅スルノ相續稅ハ失張り財産元本捕捉ノ稅トイフテ良イ。加之相續ヲ純簡人的ニ見ル

3) Schanz, a. n. O. S. 672. Adams, The science of finance. p. 360. Bastable, Public finance. 3 ed. p. 594.
4) Seligman, Essays in taxation. 8 ed. p. 132-4. Hommelshaim, a. n. O. S. 16.
5) West, The inheritance tax. p. 206.

場合ニテモ、此稅ニ於テ國家ノ相續權ノ根據ヲ認メ且ツ貧富懸隔調整ノ社會政策上ノ理由ヲ認ムルニ於テハ、明カニ此稅ヲ以テ財產ヲ捕捉スルモノト認ムルコトトナル。(ろ)且ツ夫レ相續ヲ家族的ニ見ルナラハ、其ノ家族ニ屬スル財產ニツキ、其ノ家長ノ變更ニ際シテ課スル所ノ相續稅ハ愈々以テ財產ヲ捕捉スルモノト見ルヘキテアル。(B)或ハ相續稅ニ就キ、之ヲ以テ被相續人カ其生存中ニ、脫稅シタモノヲ相續ニ際シテ追徵的ニ取ルモノト爲シ(註五)。或ハ彼カ其生存中ニ、租稅制度ノ不備ノ爲メニ捕捉サルルコトノ出來サリシモノ(並ニ相當ヨリモ輕ク課セラレタルモノ)ヲ齊シク此相續ノ際ニ補完的ニ取ルモノト爲シ、又ハ相續人カ今後租稅制度上捕捉サルル能ハサルヘキモノ(並ニ相當ヨリモ輕ク課セラルヘキモノ)ヲ此際豫メ補完的ニ取ルモノトスルノ觀察カアル(註六)。之等ヨリイフモ相續稅ハ財產ヲ捕捉スルモノト解シナケレハナラヌ。此カ其相續財產ニ就キ脫稅又ハ不課稅(漏稅)トナリ又ハ不課稅トナルヘキモノヲ取ルモノト見ルヘキテアルカラ。尤モ右ノ諸觀察カ當ヲ得タルモノテナイカラ、此ニ之ヲ問題外ニ置クモ妨ケハナイ。而シテ其ノ此等ノ觀察カ當ヲ得ヌトイフノハ、第一ニ脫稅又ハ不課稅トナリ又ハナルヘキモノト、相續稅ニヨリ取ルモノトカ一致平均スルヤ、此カ到底精密ニ然リトイフヲ得ヌカラトイフニ在ル(註七)。第

二ニハ此ト關聯スルコトテアルカ、相續稅テハ既ニ稅ノ課セラレナカツタ物ニノミ課スルトイフ譯ニ往カス、既ニ課セラレタ物ニモ課セラルルコトニナリテ不公平ヲ生スル。或ハ之ヲ區別シテ既ニ課セラレナカツタ物タケニ之ヲ課シヤウトシテモ、其財產カ賣買移轉スルコトアルカ爲メノ故ニ、此目的ヲ達シナイトイフコトトナリ得ル(註八)。隨ツテハ矢張り既ニ課セラレタ物モ、課セラレナカツタ物モ共ニ課スルノ外ナキコトニナル。第三ニハ未タ課セラレナカツタ又ハ課セラレサルヘキ稅ノ代リニトイフナラハ、此相續稅ニ普通ナルカ如キ累進ノ理由ヲ缺クコトニナリ(註九)。第四ニハ被相續人ニ對シテ追徵又ハ補完的ニ課スルトイフニ對シテハ、此稅カ本來被相續人タル死者ニ課スルモノテハナクテ、相續人ヲ課稅スルモノナルコト(註一〇)、ヲ以テ反駁シナケレハナラヌ。第五ニハ租稅制度ノ相當ニ完成シタ處テハ、斯カル脫稅又ハ不課稅ヲ前提シテ或稅ヲ設クルトイフノハ不都合テアリ又不必要テモスルトイハナケレハナラヌ(註一一)。

(註四) 諸多ノ學者カ(A)此相續稅ヲ眞ノ財產稅ト爲ス。例之ばすて一ぶるノ如キハ此稅カ一般財產稅ヲ行フ最良ノ方法トナルトイヒ、こゝんハ此稅カ確カニ實質的ノ財產稅也トイヒ、しえゝるハ此稅ノ第二ノ特徴ハ此カ固有且ツ眞ノ財產稅ナルコトニ在リトイフ。(B)或ハ之ヲ特殊ノ財產稅トイフ。例之ろつしあゝハ相續稅ハ財產稅ノ重要ナル變種ト見ラレナケレハナラヌトイヒ、うえずとハ年一度ノ代リニ一代ニ一度支拂ハルル財產稅也トイヒ、へ

つけるハ回期的ニ徴收サレル補完的ノ財産税、又ハ交通税的財産税トイヒ、ふいすちんぐハ相続税ノ凡ヘテノ現在ノ形式ハ交通税トシテ成形サレナイテ、財産増加ヲ課スル所ノ財産税ノ一種トシテ成形セラレトイフ。(C)或ハ此カ他税ノ性質ト共ニ財産税ノ性質ヲ有ツトイフ。例之、こんらードハ此カ財産及所得税ニ入ルトイヒ、ほんめるすはいむハ此税カ相続人ノ所得ヨリ支拂ハル能ハサルタケテハ、眞實ノ財産税ヲ表ハストイヒ、しえふれハ相続税ヲ二分シ相続財産ノ追加的課税ト相続人ノ豫收的ノ課税トシ、前者ニテ、相続財産ヲ相続財産トシテ課スル爲ス。(註五) ろつしあーハ人カ近頃、相続税ニヨツテ、貯蓄ニ依ル財産増加隨テ消費税ヲ餘リ負ハナカツタモノ并ニ景氣利得即チ通例ノ収益及所得税ヲ多少脱シタルモノヲ公平ノ爲メニ負擔セシムルコトヲ勸メタイトヒ、(此ハ一部ハ税制ノ不備ノ爲メ不課税トナルモノニ關スル)うえずとハ動産ノ大ナル額カ其所有者ノ生存中全ク脱税サルルコトハ人ノ良ク知ル所テアル。相続税ハ即チ財産所有者ノ生存中彼ニヨツテ脱ラレタル税ヲ集メル方法トシテ提案サレタトイヒ、せりぐまんハ一般財産税カ大ナル度ニテ生存中脱税サルルノ故ニ、税ノ脱セラルル能ハサルトキニ財産ニ課税スルコトカ正當ナルヘシトノ説アリトイフ。

(註六) (A)廣ク被相続人ニテ不課税タリシモノ并ニ相続人ニテ不課税トナルヘキモノニツキテ之ヲ説クハ例之、しえふれ、曰ク、相続税ノ機能ハ三ツアル。第一ハ被相続人ニテ増加シタル財産カ直接税ヨリ捕捉サレナカツタトキハ又捕捉サレナカツタタケニテ、之ヲ間接税ノ補完的機能ニテ追及的ニ捕捉スルコト、第二ニ被相続人カ財産蒐集ニヨツテ消費税ヲ脱シ、蒐集能力ニ於テ著シキ租税力ヲ示シタルコトノ爲メニ追加的ニ筒別的ニ課税スルコト、第三ニハ臨時ノ財産附加ヲ受ル所ノ相続人ヲ前以テ、一部ハ間接税ノ補完機能ニテ、一部ハ間接税ノ主要機能ニテ均衡アル課税ヲ爲スコトテアルト(此ニ舉ルモノハ一部ハ脱税ニ關スル)こんらードハ富者階級カ下層社會ニ對シテ間接税ニツキ租税體系ニ於テ餘リニ有利ニ取扱ハルル以上ハ、特ニ十分ナル累進力所得及財産税ニ

行ハレナイ以上ハ、高キ相続税カ當ニ公正ナルノミナラス、要求サレタルモノヲナケレハナラヌトイヒ、ほんめるすはいむハ相続税ノ機能ハ所得(又ハ収益)及財産税ノ補完テアル。財産税テハ生産的ニ放下サレサル財産即チ家具、裝飾及美術品、圖書等カ漏レ、所得税ニハ非回期的ナル收入カ漏ルル。此等ヲ此相続税ニテ税シヤウトイフノテアルトイフ。

(B)特ニ被相続人ニテ不課税タリシモノニツキテ説クハ、例之しえらー、彼ハ、相続税ハ被相続人ノ財産ニ集メラレタル所得部ヲ間接税ノ補完作用ニテ追加的ニ捕捉スル目的ヲモツトイヒ、うえずとハ此税ハ未タ課セラレナカツタ税ノ代リト見做サレタ。例之動産税ナキ處テハ相続税カ其代リト見做サルルコトカ出來ル。又凡ヘテノ財産カ課セラルル處テモ相続税ノ課セラルルトキニハ税率ノ減セラルルコトカ期待サルルヲ得ルトイヒ、えーべるハ此税カ規則正シキ課税ヲ避クル所ノ所得部ヲ捕捉スル爲メニ補完税トシテ働キ得ル。此カ特ニ通例財産税ニ屬セサルモ大ナル給付能力ヲ示ス所ノ貴重ナル家具、裝飾品、繪畫蒐集、書物等ニ當ル。併シ此ハ所得收益ニモ當ル。近世經濟時代ニ於ケル營利方法ノ非常ナル多様ニ於テ之ヲ所得及収益税ニテ凡ヘテ課税スルコトハ不能テアル。特ニ大ナル種々ノ収益種類ヨリ集ル所ノ所得テハ之ヲ概観シ、課税スルコトニハ困難カ生スル。又多クノ租税力アル元素カ消費税ヲモ脱スル。此等カ相続税ニヨリテ追加的ニ少クトモ多少國家負擔ニ任セシメラルルコトカ出來ル。特ニ或他ノ交通税ニヨリテヨリモ一層良キ方法ニテアルトイフ。

(C)相続税ヲ特ニ有基所得ニ對スル附加的ノ税トスルハ、例之ぼるぐと、彼ハ此税カ有基所得ノ課税ノ補完トナルトイヒ、ほんめるすはいむモ此税ニ有基所得ノ一層大ナル課税ノ理由カ當ルトイヒ、せりぐまんハ今日ハ通例財産ヨリノ所得ハ勞力ヨリノ所得ヨリモ高キ税率ヲ課スヘキコトカ認メラルル。此目的ヲ達スル爲メニ税率ニテ差異ヲ附スルコトノ代リニ、比例的ノ所得税カ財産税ヨリ補充サレ、此カ好マシカラサル場合ニハ相続税ニヨツテ補

8) Schäffle, a. a. O. S. 420. Conrad, a. a. O. S. 40 Hommelsheim, a. a. O. S. 16-18.
9) Schöler, Die Reichserbschaftsteuer. S. 69. West, l. c. p. 205. Eheberg, F w. 9 Aufl. S. 312.

6) Bastable, l. c. p. 590. Cohn, System d. Fw. S. 293. Scheel, Erbschaftssteuer und Erbschaftsreform. S. 22. Roscher, System d. Fw. 5 Aufl. I, S. 434. West, l. c. p. 205. Heckel, Lehrbuch d. Fw. I. S. 420. 421. Fuisting, Grundzüge d. Steuerlehre. S. 70-71 Conrad, Grundriss. Fw. 2 Aufl. S. 40. Hommelsheim, a. a. O. S. 25. Schäffle, Steuern. B. T. S. 420.
7) Roscher, a. a. O. S. 435. West, l. c. p. 204. Soligman, l. c. p. 135.

充サルヘシトイヒ、えーべるひハ相續税ハ有基所得ノ課税カ十分ナル方法ヲ行ハレサル處テハ、財産税トシテ現
 ハルルコトカ出來ル。其カ高イ率テハ單獨ニテ、低イ率テハ年々賦課サルル財産税ノ外ニモ現ハルルコトカ出來
 ルトイヒ、うえずとハ獨逸テハ相續税採用ノトキニ、人的努力ヨリノ所得ト比較シテ財産ヨリノ所得ノ上ノ負擔
 ナ増加スルノ趣旨カアツタトイヒ、(びり)ハ英佛ニ於ケル不動産税ノ輕イコトカ此二國ニテ相續税ヲシテ頗ル
 高カラシムル理由ノ一テアルトイフ。¹⁰⁾

(註七) うえずとハ此說ニモ缺點カアル。何トナレハ相續税ハ其カ實際空文ニ屬スルカ如ク一般且ツ一様ニ脱税サ
 ルル場合テナイ以上ハ、各箇ノ場合ニ脱セラルル税ノ額ニ必然ノ關係ヲ有タナイカラトイヒ、せりぐまんモ亦此
 說ノ正當ハ疑ハシイ。何トナレハ相續税額ト生存中ニ脱税シタル税額トノ關係ヲ證明スルコトハ不能テアルカラ
 トイヒ、ふなづけハ如何ニシテ人カ此不課税ノ所得ヨリ生スル財産部ヲ確知シ測定スルヤ、此税ニヨツテ全舊來
 財産ヲ課税シ、被相續人ノ處ニテ正當ニ課税サレタルモノ並ニ課税サレナカツタモノヲモ課税シ、之ニヨリ大ナ
 ル無頓着ニ陥リ、全ク不課税部ヲ有セサル相續財産ニハ大ナル不正トナルトイフ。¹¹⁾

(註八) 例之らうハ曰ク、相續税カ例之利子税ノ補完税トナルコトニハ、此カ其收益ノ既ニ他テ課税サルル財産ニモ
 關スルコトノ缺點カアル。隨ツテ人カ不動産、所有者自身ヨリ營業ニ使用サルル財産(此等ノモノニハ既ニ稅
 カカツテ居ル)ヲ相續税カラ免稅シヤウトスルモ、夫ノ不平等ハ全ク排除スルコトハ出來ナイ。何トナレハ財產
 ノ放下方法ハ屢々變更ヲ受ルモノテ、例之不動産カ被相續人ヨリツイ近頃賣却セラルルコトカアルカラト。¹²⁾

(註九) 此事うえずとノ主張スル所テアル。こゝんモ亦曰ク、年々賦課スル所得税ニ對スル追加的ノ税トシテ此
 税ヲ辯護スルコトハ此カ相續人ノ親等ニ累ラシメラルルノ故ニ一致シナイト。¹³⁾

(註一〇) 諸多ノ學者ハ相續人カ此税ノ納稅義務者ナリトイフ。えーべるひ、ふいすちんぐ、ほんめるすはいむノ

如シ。特ニしえーるハ納稅主體ハ實際的實行(納稅ノ)ノ爲メニ相續人テナケレハナラヌトイフ。¹⁴⁾

(註一一) ふいすちんぐハ曰ク、斯カル粗ナル課税ノ形式ハ全ク不完全ナル租稅制度ヲ有スル國ニテハ缺陷補充ノ
 用ヲ爲スヤモ知レナイ。併シ近頃ノ要求ニ多少相當シタル租稅體系テハ其餘地ハナイ。此ニハ人的給付能力ニ
 ル租稅力カ直接税ニヨリ全體ノ範圍ニテ課税セラルヘク、財産カ貯蓄相續等ノ爲メニ増加シタルタケハ所得稅收
 益税又ハ財産税ニヨツテ行ハレ此等ノモノニヨリ各ノ租稅力カ十分ナル範圍ニテ課税セラルトキニ、之ヲ超ユ
 ル所ノ取得ノ課税ハスヘテ不當テ、特ニ追加又ハ豫收的ノ課税ハ全ク排斥セラルル。追加又ハ豫收的ニ課税セラ
 ルルヲ得ヘキ又ハ課税セラレナケレハナラヌ所ノ何モノモナイト。¹⁵⁾

(三) 右ノ如クニシテ相續税カ財産元本ヲ捕捉スルモノト見ルコトカ出來ルトシテモ、而モ
 之ヲ以テ直チニ普通ノ財産税ト同一視スルヲ許サヌ。何トナレハ財産税トシテハ相續ノ
 如ク一ノ發生後、次ノ發生マテノ期間ノ長短ニ不同アルモノハ不公平テアルカラテアル
 (註一二) 而シテ之ヲ一ノ所得税トシテモ、相續ニヨル收得カ普通ノ所得ト性質ノ異ルコト
 前說ノ如クテアルカラ、之ヲ直チニ所得税トイヒ切ルノモ過キテ居ル。矢張り兩者ヨリモ
 獨立シタル交通税ト見ルノカ最可テアル(註一三)。唯然シ其ニシテモ大體財産元本ヲ捕捉ス
 ルノ趣旨ヲ有スルコトハ爭フヲ得ナイ。テ名ハ財産税テハナイニセヨ、實ニ於テハ特殊
 ノ財産税トイフテ妨ケハナイ。

(註一四) 之ニツキ夙ニあだむすみすハ曰ク、斯カル税ハ移轉サルル財産ノ價值ニ比例シテモ尙不公平テアル。移

14) Eheberg, a. a. O. S. 310. Fuisting, a. a. O. S. 68. Hommelshcim, a. a. O. S. 6. Scheel, a. a. O. S. 64.
 15) Fuirting, a. a. O. S. 71.

10) Borgh, Fw. S. 161. Hommelshcim, a. a. O. S. 19. Soligman, l. c. p. 134. Eheberg, a. a. O. S. 312. West, l. c. p. 205. Parieu, Traité des impôts. 2 ed. III p. 141.
 11) West, l. c. p. 204. Soligman, l. c. p. 135. Vooke, Grundzüge d. Fw. S. 124—5.
 12) Rau, Grundsätze d. Fw. 5 Aufl. II. S. 207.
 13) West, l. c. p. 205. Cohn, a. a. O. S. 297—8.

轉ノ度數ハ常ニ同價値ノ財産ニテ同一テナイカラト。ろつしあハ曰ク。此目的(脱稅ヲ追捕スル目的)ハ規則正シキ財産稅所得稅ノ外ニ存スル所ノニヨリテ一層確實ニ且ツ一層良ク達セシムル。——財産稅カ一層良キモノデアラウ。何トナレハ相續稅ハ其起ルコトノ不規則ナルカ爲メニ、短キ生存期間ヲ有スル家族ヲ長命ノ其ヨリモ一層嚴シク壓迫シナケレハナラマカラト。らう、ほんめるすはいむ、とらへんべるぐ(わるかニ依ル)等類似ノコトナイフ。¹⁶⁾

尤モ不公平ヲ矯正スル爲メニ二ノ方法カ考エラル。(一)ノ方法ハろつしあノ擧ケル方法ヲ、相續人ノ蓋然的ノ生存期間ニヨリテ累進トスルノテアル。例之相續人カ六十歳以上ナルトキハ正常稅ノ三分ノ一ヲ免シ、七十歳以上ノトキハ半分ヲ、八十歳ノトキハ三分ニテ免スルカ如クテアル。——併シ之ニ對シテハ反對カアル。例之うえずとハ此カ成年者ヨリモ未成年者ヲ一層重ク稅スル好マシカラサル結果トナルトイフ。(尤モ減稅點ヲ高年ノ處ニ定ムルコト前記ノ如クスレハ此非難ヲ免ル)(二)第二ノ方法ハわるかノ擧ル方法ヲ、不確實ナル未來ノ期間ニ依ルモノテナク、前相續ヨリ現相續ニ至ル過去ノ期間ノ長短ニヨリ對酌スルノテアル。例之統計上一國一時代ノ財産階級ニ於テ平均四十年ニシテ一相續カアルトスレハ、一、二、三年後ノ相續ハ正常率ノ $\frac{1}{40}, \frac{2}{40}, \frac{3}{40}, \dots, \frac{41}{40}, \frac{42}{40}, \frac{43}{40}, \dots$ 四十一、四十二年後ノ相續ハ $\frac{40}{40}, \frac{40}{40}, \frac{40}{40}, \dots$ 課スルコトトシ、一年内ノ相續ハ免稅トスル。——うえずとモムシロ之ニ賛成テ、若モ差別ヲ爲ストスレハ、不確實ナル次ノ相續マテノ期間ノ長サヨリハ、ムシロ前ノ移轉以來經過シタル期間ヲ考フルチ優レリトストイフ。然ルニほんめるすはいむハ尙ホ此ニテモ不十分ナルコトハ其被相續人ノ所有期間中ノ財産ノ高サニ於ケル動搖カ考察サル能ハサルコトテアルト注意シテ居ル。¹⁷⁾

(註十三) ふいすちんぐハ明ニ相續稅ヲ交通稅ノ中ニ加フル。えーべるひハ曰ク、相續稅ハ死ノ爲メノ財産交通稅テアル。——相續稅ハ第一位ニテ交通稅テアル。何トナレハ此カ交通ニアル財産ヲ課稅スルカラ。併シ此カ或意味

テハ財産稅テハアル。此カ原則上相續財産ニヨリテ表ハサレタル全財産ヨリ徵收サルルタケテハ然リテアル。隨ツテ間歇的ノ財産稅ノ形ニテ徵收サレタル交通稅トモイフト。更ラニうえずとハ此稅ヲ交通稅トスルノ意味ニテ辯護ス。曰ク、此稅ヲ死亡ヨリ生スル移轉ノ度數ノ異ルコトノ爲メニ不公平也トイフ非難ハ、此稅ヲ一代ニ一度支拂ハルル財産稅ト見ルコトヨリテノミ支持サルルコトカ出來ル。此カ財産ヲ見テ納稅者ノ能力ヲ見ナイ。併シ若モ此稅カ相續ノ制限ト見ラレ、又ハ檢認手續料トシテ又ハ相續ヨリ生スル納稅力ノ増加ニ基ク稅ト見ラレルナラハ、移轉ノ起ル毎ニ之ヲ徵スルコトニ何ノ不公平ハナイ。稅方同一財産ニ就キテ不平等ナル間隔ニテ拂ハルルカモ知レナイ。併シ其度毎ニ此カ所有ノ新變化ノ結果トシテ別異ノ人ニヨツテ拂ハルル。此故ニ箇人的ノ能力又ハ犠牲ノ觀察點ヨリハ不平等トイフヲ得スト。¹⁸⁾

第二段 相續稅ノ課稅結果

(一) 相續稅カ實ニ於テ財産ヲ捕捉スルトイフタカラトテ、必スシモ此カ爲メニ國家カ財産元本ヲ侵蝕スルトハ限ラナイ。其ノ斯カル結果トナルヤ否ヤハ、結局(1)相續稅ノ高サ(2)他諸稅ノ高サ(3)一相續ト次ノ相續トノ間隔ノ長短(4)納稅ノ爲メニ與エラレル猶豫及特典ノ有無大小(5)相續ノ偶然度ノ大小(6)國民ノ性能等ニカカルコトテ、一概ニイフコトヲ得ヌ。即チ先ツ相續稅カ高ケレハ財産元本侵蝕ノ恐カ大イカ、彼カ低ケレハ此ノ恐ハ少ク(註一四)相續稅カ可ナリ高クトモ、他諸稅カ低ケレハ、其カ所得ヨリ出サルルコトニモナリ易イカ

18) Fuisting, a. a. O. S. 32. Eheberg, a. a. O. S. 310. West, l. c. p. 210.

16) Adam-Smith, l. c. BV Ch. II Pt. II. Appendix to Art I & II. Roscher, a. a. O. S. 435. 441. Rau, a. a. O. II. S. 207. Hommelsheim, a. a. O. S. 19. Walcker, Fw. S. 56.

17) Roscher, a. a. O. S. 434. 440. West, l. c. p. 211. Walcker, a. a. O. S. 57. Hommelsheim, a. a. O. S. 19.

他諸税カ高イトイフト到底財産ヨリ出サルルノ外ナキコトトナル。又一相續ト次ノ相續トノ間隔カ相當ニ永ク、例之普通ノ一代タル二十年二十五年又ハ其ヨリモ長イ場合ニハ、可ナリ高イ相續税例之百分ノ二十五(註一五)、位ノテモ、能ク分散セラレテ所得ニヨリ出サルルコトニナル(註一六)。即チ百分ノ二十五モ二十五年ニ分散スレハ一年當リ百分ノ一、其ニ若干ノ利子ヲ見積リ加フルモ百分ノ一ヲ超ユルコト大シテ多クハナイ。併シ夫ノ間隔カ短ケレハ財産元本ヨリ出サルル外ナキコトニナル。尤モ斯カル場合即チ短キ時ノ間ニ再度相續ノ行ハルル場合ニハ通例免又ハ減税ノ特典カ行ハルル(註一七)。例之日本ニテモ五年以内ノ二度目ノ相續ニハ全免、七年内ノ二度目ノ相續ニハ半減ノ特典ヲ與エ、八年以上ヲ過キテ二度目相續ノ起ツタ場合ニ初メテ全額賦課トナル。斯クナレハ財産ヲ侵蝕スルコトハ少ク(註一八)、此等ノ特典カナケレハ勢ヒ財産侵蝕ノ場合ヲ生スルコト多カラサルヲ得ヌ。其他納税上猶豫期間ヲ與フルコトカアル(註一九)。此ハ日本ニモアルカ、然ウナレハ其間ニ所得ヨリ税ヲ拂フノ途ヲ講シ、財産元本ヲ賣却セスシテ濟ムコトトモナリ得ル。カ此猶豫カ與エラレヌト、遂イ財産元本ヲ侵スコトニモナル。又其相續カ父子夫婦間ノ場合ノ如クテアレハ偶然度カ少イカラ、相續人モ何トカシテ財産元本ヲ維持シテ納税セント苦心努力ス

ル傾カ大イカ、遠親者無親族關係者間ノ相續テアルト、偶然度カ大イカラスカル苦心努力ノ鈍キ傾カ大イ。更ラニ一般ニ國民ノ性能カ奮勵努力的ナルヤ否ヤニモカカル。國民ノ性能サヘ勇健テアレハ、少シ位高イ相續税テモ財産ヨリテナク、優ニ所得ヨリ出スコトニナリ得ル又ハ斯クナルヤウニ努ムルコトトナル。(註二〇)併シ國民ニ此性能カ缺クルトキニハ此税ハ兎角財産ヨリシテ納税サルルコトニナルノ傾ヲモツ。

(註一四) へつけるハ相續税ハ先ツ以テ形式的ノ財産税テアル。併シ税率カ高クナルトキハ實際ノ財産税トナル。何トナレハ此カ資本財産ノ成分ヲ併呑スルカラトイヒ、こゝんハ特ニ遠親等ノ處テハ通例相續財産ノ全額ノ頗ル高キモノヲ取り、此ニ全ク確カニ實質上ノ財産課税カアルトイヒ、ほんめるすはいむハ目下行ハルル税率ノ高サテハ此税ノ一般的特徴トシテ此カ相續財産ヨリノ所得ヲ要求スルコトニ限ラナイテ、相續財産其モノヲ税源ト見ルモノトイフコトヲ得ヘシトイフ。而シテわるかニ依ルニとらつへんべるぐハ適度ナル相續税ハ資本成形成テ妨ケナイトイフ¹⁹⁾

(註一五) 獨逸ニテハ百萬馬克ヲ超ユル相續財産ニシテ遠キ親等ニ行クモノニハ百分ノ二十五ヲ課ス²⁰⁾尤モあんどる²¹⁾か²²⁾れ²³⁾ぎ²⁴⁾ハ最大財産ノ場合ニハ百分ノ五十ニモ上ホルコトヲ辯護シタ。

(註一六) へつけるハ此税カ資本破壊トナラサルノ理由トシテ、二ノ租税給付ノ間ニ通例人一代ノ期間アルコトヲ舉ケ、え²⁵⁾べる²⁶⁾ひ²⁷⁾ハ此税ニ於テ國民經濟ヲ紊ル所ノ有害ナル資本破壊ニツイテハ一ノ徵税ヨリ次ノ徵税マテニ多クハ數年アルコトニヨリ眞面目ニ語ルコトハ出來ナイトイフ²⁸⁾

(註一七) こ²⁹⁾ん³⁰⁾ら³¹⁾ど³²⁾ハ同一財産カ短キ期間内ニ數回相續ニ現ハルルトキハ宥恕ヲ行フヘキモノトイフ。

19) Heckel, a. a. O. S. 421. Cohn, a. a. O. S. 297. Hommelshelm, a. a. O. S. 7. 24-5. Walcker, a. a. O. S. 56.
20) Inheritance tax laws. (61st Congress. 1st Session. Doc. N. 114) P. 8.
21) West, l. c. p. 196.
22) Heckel, a. a. O. S. 423. Eheberg, a. a. O. S. 313.
23) Conrad, a. a. O. S. 41.

(註一八) 日本テ家督相續ノ最重キ負擔ノ場合ハ $\frac{85}{1000} \times \frac{1}{8} = 0.1025$ 遺產相續ノ最重キハ $\frac{110}{1000} \times \frac{1}{8} = 0.1375$ ニ過キス。

(註一九) ぶあいふあゝ政府ハ相續稅ヲ一度テナクシテ、年賦ニテ數年ニ亘リ徵收スルコトニヨリ、資本ノ蒐集又ハ貯蓄ノ刺戟ヲ高ムルコトヲ得ヘシトイヒ、しえゝるハ固定資本ノ場合ニハ此稅ノ支拂カ稅率ノ高サニヨリテハ數年ニ分配サルルヲ得ルコトナルテアラウトイヒ、ろつしあゝモ亦々財產カ土地、農業又ハ營業ニ固定セラレ其回收カ困難又ハ全ク不能ナル處テハ人カ往々ニシテ此稅ノ延納及分納ヲ規定シタトイフ。²⁴⁾

(註二〇) こつさハ曰ク、相續稅カ相續人ノ財產元本ヲ減少シナケレハナラヌトイフ主張ニ絶對ニ到達スルコトハナイ。何トナレハ國庫ニ拂ハルル資本ヲ再ヒ生スルノ可能ハ、相續人ノ精神的及道義的性質其者ノ方便及慣習ニカカリ、租稅ノ素質ニカカラナイカラト。²⁵⁾ 尙ホ實際ニ於テ注意深キ人々ハ其相續人ノ普通ノ場合ニ納ムヘキ相續稅額タケ保險チカケテ置ク所テアル。此ハムシロ被相續人ノ良好ナル精神狀態ノ爲メニ此稅カ財產元本ヲ侵蝕セサル場合テアル。

(二) 次キニハ假リニ右列記條件カ凡ヘテ不利テアルナラハ相續稅カ財產元本ヲ侵蝕スルノ外ナキカトイフト、其ハ必スシモ然ウテナイ。(A) 勿論其ハ不利ノ程度ニモ依ルコトテ、一概ニイフヲ得ヌコトテハアルカ、其カ普通ノ程度テアルナラハ、相續人ハ概シテ其相續財產ヲ維持シヤウトシ、租稅ヲ出來ルタケ所得ヨリ拂ハウト努ムルモノテアリ(註二一)、直チニ其稅ヲ其財產ノ所得又ハ他ノ所得ヨリ拂フコトカ出來ナケレハ暫ラク其財產又ハ他ノ財

24) Pfeiffer, Die Staatseinnahmen. II. S. 326. Scheel, a. a. O. S. 73. Roscher, a. a. O. S. 434—5.

25) Cossu, Grundriss d. Fw. S. 102.

產等ヲ經濟市場ニテ擔保ニ供シ以テ借入レヲ爲シ得タル金ニテ納稅シ、順次其財產ヨリ生スル所得又ハ其他ノ所得ニテ即チ努力ト貯蓄トノ結果ニテ借金ヲ返済スルコトカ出來ル。ツマリ相續稅カ彼レ相續人ノ箇人的財產ヲ侵蝕スルコトナキヲ得ル。

(註二一) しあんつハ一般ニハ各人ハ其財產ヲ維持シヤウトシ、租稅ヲ所得ヨリ拂ハント努ムルモノテアルトイフ。²⁶⁾

(B) 或ハ一步ヲ進メ、條件カ一層不利テ、相續人ニ於テ其相續財產ヲ賣却シテ此稅ヲ納ムル外ナキコトカアツタニシテモ、ソシテ相續稅ノ場合ニハ動モスルト相續人カ此稅ヲ其特別ナル努力貯蓄ニヨリ出ササルコトトナル。特ニ遠親無親族關係者ノ場合然リテアル(註二二) 隨ツテ相續財產ヲ賣却シテ納稅スルコトカアル。此場合ニ於テ果シテ國家カ相續財產隨テ財產元本ヲ侵蝕シタリトイフヘキヤカ問題テアル。(い) 併シ其賣却サレタル財產ハ結局經濟市場ニテ多クハ他ノ一層有益ニ使用シ得ル人ノ手ニ移リテ利用セラルルコトニナリ、兎モ角相續財產ハ矢張り一ノ財產トシテ存續使用セラルル。尤モ從來被相續人カ自ラ農商工業ニ從事シ、之ニ使用シタル財產ニツキ相續人カ納稅ノ必要ニ迫マラレテ之ヲ賣却セサルヲ得サルコトトナリ、爲メニ其被相續人ヨリ繼承シタル營業又ハ其他ノ企業ヲ廢止シ又ハ縮少シナケレハナラナクナルコトニヨリテ損害ヲ生スルコトハ認メナケレハナラヌカ、併シ

26) Schanz, a. a. O. S. 639.

其ニシテモ其財産ヲ買取リタル他人、其ハ寧ロ概シテ相續人ヨリモ一層有能ナル人カ其ヲ利用スルコトニヨツテ生スル利益ヲ願ミルニ於テハ、全體上太シキ損害トハ認ムルヲ得ヌ。(ろ)而シテ其賣却サレタル財産ノ代金トシテ支拂ハレタルモノハ、其買手カ他ノ方面ニテ得タル所得ノ一部テアリ、彼トシテハ此財産ヲ買取ルコトニヨリテ、多クハ此ニ一ノ放資ヲ爲シ、隨フテ貯蓄ヲ行フタコトニナル。勿論其財産カ全ク非收益的ナル財産ノ場合ニハ、或ハ斯クイフコトカ出来ナイニセヨ(註二三)、彼ノ所得ノ一部ヲ以テ之ヲ買取リタルコトハ確カテアル。ツマリ此場合ニハ相續稅カ納稅義務者タル相續人ノ所得ヨリ拂ハレナイテ、其財産ノ買得者タル他人ノ所得ヨリ拂ハレタルコトニナリ、國民經濟上ヨリ見レハ矢張り相續稅カ所得ヨリ拂ハレタルコトニナル。(は)ソシテ又政府ニテ得タル相續稅收入ヲ以テ、假令其ト他收入トノ區別カ困難テアルニセヨ、其レタケ位、國債償還ヲ爲シ居ルトスレハ、其場合ニハ此カ國債所有者ノ手ニ落ち、少トモ其一大部ハ之ヲ彼ニ於テ資本トシテ經濟上有益ニ使用スルコトトナル(註二四)。此カ一部ノ人ノ考フルホト全ク然リトハイヘヌニセヨ、一部斯カルコトニナルノハ想像サル所テアル。此點ヨリ見レハ相續人ノ資本ハ減スルニセヨ、他方國債所有者ノ資本カ増スコトニナリ、國民經濟上ニ於ケル資本ノ減

少トイフコトハ差引キシテ少キモノトナリ、又ハ全ク之ナキコトニナル。尤モ相續稅收入カ必スシモ國債償還ニ向ケラルルトハ限ラス、又之ニ向クルノカ不可トモイヒ得ル(註二五)然ルトキハ夫ノ收入カ國家ノ一般ノ經費ニ充テラルルコトトナルトシテ、此ハ多クハ生産的ノモノトイハナケレハナラヌカ、併シ其モ間接ニハ生産ヲ進ムルコトニハナリ、資本ノ増殖ヲ促スモノトハイヒ得ル。(に)或ハ之ヲ以テ資本ノ増加ニ貢獻シタトイヒ得ナイ場合カアルニセヨ、兎ニ角其相續稅收額タケハ政府トシテハ國民ノ所得ノ中ヨリ隨ツテ其資本トナルヘキモノノ中ヨリ取ツテ往カナクテハナラヌ。相續稅ヲトラヌカラトイフテ、國民所得カ之ヲ免ルルヲ得ヌ。此稅テナケレハ何カ他ノ稅テ取ツテ行カナケレハナラヌ(註二六)而モ此稅テアルカ爲メノ故ニ他ノ稅ナルト異ツテ特ニ國民ノ財産ヲ侵蝕スルトハイフヲ得ナイ。其カ特定ノ箇人ノ財産又ハ資本トナルヘキモノヲ減少スルコトニナルトモ、此稅ナルカ爲メノ故ニ、特ニ國民ノ財産又ハ國民ノ資本トナルヘキモノヲ減少スルトハイヘナイ(註二七)。ムシロ此稅ハ一ノ財産ヲ或主體ヨリ他ノ主體ニ移スモノトイフニ過キヌ。或ハ(は)稀ナル場合テハアラウカ、相續財產ハ其之ヲ收得シタル相續人ニ於テ浪費スルコトトナルコトモアル。斯カル場合ニハ初メヨリ資本又ハ資本タルヘキモノノ破壊カアリ(註二八)、相

27) Wagner a. a. O. S. 319.

續税ノ爲メニ特ニ此破壊ヲ増加スル譯テナク、ムシロ此税アルカ爲メニ、此税ナカリセハ夫ノ破壊ニ向フヘカリシモノヲ、有益ナル國家的使用ニ向ハシムトイフヘキ場合サヘア
ル。

(註二二) 之ニツキラハ此税カ其高キ額ノ爲メニ財産元本ヲ侵シ、年々ノ租税ノ如クニハ貯蓄ノ刺戟ヲ與エナイ其ハ特ニ各人カ其一度拂ヘル租税カ決シテ再ヒ獲得サレサルコトヲ知ルカラトイヒ、えーべるひハ此税ハ固有ノ労働ニヨリ取得サレシテ往々ニシテ全ク偶然ニ歸スル所ノ財産ヲ課税スルノ故ニ、相續人ニ於テ通例租税ニヨリ取ラレル額ヲ回復スルノ刺戟ヲ缺クトイヒ、べるぎうすハ各人カ酒税及住居税ニヨリ百たーら一ヲ取ラレルトキハ、恐ラクハ此支出ヲ貯蓄ニヨツテ少クトモ一部充タステアラウ。彼カ一層安キ處ニ住ヒ、又ハ一層少キ酒ヲ飲ミ又ハ其他自ラ制限スルコトニヨリテアル。併シ彼二千たーら一ノ財産カ歸シタルノ故ニ、百たーら一カ相續税ニヨツテ取ラレルトキハ、彼ハ恐ラクハ相續財産ニ九百たーら一ト計算シ隨テ其支出ヲ制限スルコトニハナラヌテアラウ。此場合ニハ租税カ全ク資本ヨリ拂ハルルテアラウトイフ。リカるとい、ぶあいふあ、ばすていぶる、こつさモ類似ノコトヲ説ク。ぱりゆーモ亦タ此税ノ重ナル非難トシテ、代リテ作ル爲メニ盡力スルコトナシニ又活動及節約ヲ刺戟スルコトナシニ資本ノ上ニ落ツルコトヲ擧グル所テアル。²⁸⁾

(註二三) 骨董品ノ如キハ非收益の財産ニ數エラルルカ、實際斯種ノ物ハ其價格ノ騰貴ノ中ニ可ナリ大ナル所得ノ潜シテ届ルモノ故、ムシロ收益の財産トイフヘキテアル。

(註二四) みるハ之ニツキ曰ク、相續税カ資本ノ上ノ税ナリトイフ説ハ、國債ヲ有チ其償還ノ爲メニ收入ノ一部ヲ向クル所ノ國ニハ適用スルコトカ出来ナイ。何トナレハ租税ノ收額カ斯ノ如クニシテ尙ホ資本トシテ止マリ、單

28) Rau, a. a. O II. S. 207 Eheberg, a. a. O. S. 311. Bergius, Grundsätze d. Fw. S. 262-3. Ricardo, Principles of P. E. and Taxation. Ch. 8. Pfeiffer, a. a. O. S. 325. Bastable, l. c. p. 592. Cossa, a. a. O. S. 101-2. Parieu, l. c. p. 139.

ニ納税者ヨリ公債所有者ニ移サルルニ止マルカラト。此言ハべるぎうす、ぶあいふあーニモ用井ラルル。²⁹⁾

(註二五) ふなつけハ曰ク、此使用(相續税收入ヲ國債償還ヘ)ハ決シテ生シナカツタ。又生シナイテアラウ。此税ノ收入ハ單ニ經常收入ニ入り經常歳出ノ爲メニ使用セラルル。負債償還方起ルトモ、此ノ労働ヲ進メ高キ收益ヲ擧ケ自ラ増加スル國民財産ヲ、低利ナル且ツ貨幣價值ノ下落ト共ニ自ラ減少スル所ノ國債ノ償還ノ爲メニ使用スルハ不良ナル經濟政策テアル。負債ハ規則正シクハ唯々所得ノミヨリ償還サルヘキテアル。³⁰⁾

(註二六) ぶあいふあーハ曰ク、國家カ相續税ニヨリテ數百萬金ヲ擧ルトスレハ、之ニヨツテ一方ニ其レタケ資本ヲ取去ルヘキテアルカ、他方ニ其レタケ税ヲ少ク拂フコトニナリ、全體カ之カ爲メニ其レ丈多クノ資本ヲ貯蓄スル可能ヲ得ルコトナル。故ニ國家カ取去ルモノハ少クトモ大部分他方ニテ再ヒ集メラルル所テアル。³¹⁾

(註二七) わぐなーハ曰ク、箇人經濟的意義ニテノ資本税ハ必然ニ國民經濟上ノ意義ニテ此ノ如キモノトナルノテナイト。實際相續税ノ爲メニ國民財産又ハ資本ノ減退ヲ患フルニ至ル程ノコトハナイ。べるぎうすハ之ニツキ財産ノ大増加アル國テハ頗ル高キ相續税ノ年々ノ收額ハ年々ノ資本増加ノ唯頗ル小部分ヲ成スル止マルトイヒ、ばすていぶるハ現在ニ於ケル相續税ノ資本ノ上ノ壓迫ハソソナニ明瞭テナイ。英佛ノ此ニ於ケル收入ハ年々ノ貯蓄額ノ一小部ニ過キナイ。(六又ハ七%ヨリ多カラス)此金額カ貯蓄ニ加ヘラルルコトヲ想像スルトモ、結果ハ重要テナイテアラウト。³²⁾

(註二八) ぶあいふあーハ曰ク、左ナクトモ、爾ク豫期シナイ所ノ財産ノ流入ハ決シテ一般ニ其利殖サルルコトトナルト限ラナイ。相續税ナクトモ、各人ハ少クトモ相續財産ノ一部ヲ其娛樂ノ爲メニ支出スルコトニ傾キ、之ニヨリ一様ニ資本ノ破壊カ生スルト。³³⁾

29) Mill, Principles of P. E. B. V. Ch. II. §. 7. Bergius, a. a. O. S. 263. Pfeiffer, a. a. O. S. 325.
30) Vocke, a. a. O. S. 126.
31) Pfeiffer, a. a. O. S. 325.
32) Wagner, a. a. O. S. 590. Bergius, a. a. O. S. 263. Bastable, l. c. p. 607.
33) Pfeiffer, a. a. O. S. 326.

結 論

要之相續税ハ普通ノ財産税ト異ツテハ居ルケレトモ、而モ財産元本ヲ捕捉スル越旨ヲモ持ツテ出來タルモノナルコトハ爭ハレナイ。唯タ併シ其課税ノ結果カラ見ルト、箇人經濟ヨリ見テハ其財産ヲ侵蝕スルコトカアルニモセヨ、國民全體カラ見レハ結局何人カノ所得ヨリ出サルルコトトナリ、特ニ相續税ナルカ爲メノ故ニ、其所得又ハ資本タルヘキモノヲ一層多ク侵ストイフコトハナイ。況ヤ箇人ヨリ見テモ別ニ其財産ヲ侵サス、其所得ヨリシテ出サルルコトトモナリ得ル。故ニ此税カ特ニ財産元本ヲ侵蝕スルモノ也トノ理由ニテ此税ヲ否定スルハ過キテ居ル。其ハ餘リニ皮相ノ判斷トイハナケレハナラヌ。此税カ特ニ國民經濟ノ發達ヲ阻碍スルトイフ程ノコトハナイ。ムシロ他ノ生産取引ニ直接ニ觸ルル所ノ税ヨリモ斯カル弊害一層少シトイフヲ當レリトスル。

(大正七年九月及十月經濟論叢)

第十二編 相續税ノ課税方法

緒 言

相續税ノ根本問題ニツキテハ前二文ニ於テ略ホ盡シタカラ、茲ニハ課税方法ノ細目ニ入ツテ研究シヤウト思フ。ソシテ之ニヨツテ前文ノ足ラサル所ヲ補足シヤウト考フル。而シテ其ノ之ヲ説クヤ凡ヘテニ亘リ一應ノ説明ヲ與フルカ、特ニ異説ノアリ得ルモノニ就イテ詳シク之ヲ説クコトトシヤウ。

第一段 相續税ノ課税物件

其一 相續財産カ相續増價カ

最普通ニ、其ハ學説テモ實例テモ、相續税トイヘハ相續財産ヲ其課税物件トスルコトニナツテ居ルカ、茲ニ或學者ハ此相續税ヲ改造シテ相續増價税トシヤウトイフ考ヲ懷イテ居ル。其ウナレハ或相續ニ際シ其相續財産價格ノ其被相續人ノ前相續時ニ於ル相續財産價格ニ對スル差増額ニ課税スルコトニナルカラ、普通ノ相續税カ相續人ノ相續財産價格ヲ課税スルトハ異ツテ、被相續人ノ一部ノ財産ヲ物件トスルコトトナリ、現ニ納税義務者トナル所ノ相續人ノ給付能力ヲ測定スルニハ適切ナラサルノ非難ヲ免レヌ。或ハ擬制ニ依ツテ被相續人ノ此場合ニ於ケル給付能力トイフモノヲ認ムルコトハ出來ル。然ウナレハ恰カモ夫

ノ財産増價税ト同様ナル意味ヲ生スルコトニナル。ケレトモ斯カル擬制ヲ用キテ租税ヲ設クルヨリハ、寧ロ從來普通ナルカ如キ相續人ノ給付能力ヲ見テ課スル所ノ相續税ノ方カ選フヘキテアラウ。(註一)。

(註一) 此案ノ發案者ハデウイツトイフ人テアル。彼ハ之ヲ辯護シテ曰ク、(1)此税ハ夫ノ財産増價税ノ凡ヘテノ長所ヲ有ツ。(2)而モ此ニテハ相續税カ古キ時代ヨリ相續シ來ツタ財産ヲ斷ニス減少セシメテ行クトイフ非難ヲ避クルコトニナル。(3)加之所得及財産税、或度マテハ財産増價税トモ異ツテ、勉強及貯蓄ノ課税テナイ。何トナルハ此カ勉強及節約ヲ爲シタル被相續人ヲ課税シナイテ、其人ノ死後、相續人ヲ課税スルコトニナルカラ(此點ニテハ相續税ノ長所ヲモツ)(4)更ニ此税ハ其徵收カ財産増價税ヨリモ技術上容易テアルト。要スルニ此税ハ相續税ト財産増價税トヲ結合シテ、其長所ヲ併セ、其短所ヲ抑エルコトヲ得タモノトイフノテアル。

其二 相續財産ノミカ贈與財産モカ

相續財産ニ課税スレハ、勢ヒ贈與ニモ課税スル。之ヲ相續ト同等ニ課税シナケレハナラナクナル。相續税ノ脱税ヲ防ク爲メニハ其カ已ムヲ得ナイ(註二)。日本法テハ其ニツキ單ニ相續開始前一年内ノ分ノミニ相續税ヲ課スルコトニナル(註三)。其二類似ノ例モアルカ(註四)、其レテハ尙ホ不十分テアツテ、其ノ凡ヘテヲ込メテ課税シテモ良イ。ノミナラス、少クトモ未成年ニシテ營利能力ナキ子供ノ名義ニテ或財産ヲ買取り、以テ後日支拂フヘキ

1) Dewitz, Erbzuwachssteuer als Besitzsteuer S. 46. 47. 48.

相續税ヲ免レヤウトスルモノヲ抑ユル爲メ、斯カルモノヲモ贈與ト見テ矢張り相續税ヲ課スルコトトシテ良イ。處テ相續税ヲ脱センカ爲メニスル所ノ交通ハ獨リ贈與ノミナラス、實ハ賣却ノ形ニテモ現ハルル。或ハ其被相續人カ遺サウトスル相手タル人ニ相續スヘキ財産ヲ賣却スルコトニ依リ、或ハ其兩人ノ關係カ親族關係テ脱税ノ疑ヲ受ケ易キ場合ニハ、先ツ以テ被相續人ヨリ第三者ニ賣却シ置キ、後日ニ至テ第三者ヨリ相續人タルヘキ者ニ、買戻ス形ニヨルコトカアル。此等ヲスヘテ抑エヤウトスルト、贈與ノミナラス賣却ヲモ相續ト同等ニ課税シナケレハナラナクナルカ、其レテハ餘リニ經濟交通ヲ妨クルコトカ甚タシクナル(註五)。テ之ヲ探ルコトヲ得ナイ。テ此賣買ニツイテハ原則上此課税ヲ行フヘキテハナク、唯タ夫ノ相續税ヲ免レントシテ行ヒタリト認メラルル場合ニ、之ヲ課税シ且ツ脱法行爲トシテノ制裁ヲ嚴ニ行フヘキモノテアル。

(註二) 相續税ノ脱税ヲ妨グ爲メニ贈與ニモ同等ノ課税ヲ爲スコトハ多クノ學者一致ス。例之、しえーらーハ曰ク相續税ノ體系的及多收的成形ノ下ニハ相續税ヲ生存者間ノ贈與ニ依ツテ脱スルコトノ屢々企テラルルコトカ經驗ニヨリテ證セラルル。贈與税ヲ之カ補完税トスルコトハ避クルコトヲ得ナイト。之ト略ホ同様ノコトヲめんつ、へつける、えーべるぐ、ぼるぐと、こつさ、しえーる等唱フ。わぐなーモ之ヲ説クモ、彼ハ此贈與ニテハ厄介ナル而モ不十分ナル監督ヲ避クル爲メニ、相續税ヨリモ高キ價值ニテ免税點ヲ與エヨトイヒ、ふなつけ亦タ齊シク贈

與ニ相續稅ヲ課スルノ必要ヲ認ムルモ、唯々不動產ニ於ケルカ如ク凡ヘテノ贈與ニツキ公示法カ規定サレナイ以上ハ、贈與ニヨル相續稅ノ脫稅ヲ妨グルコトハ不可能テアルトイフ、更ニシエふレハ同シク夫ノ必要ヲ認メ、而モ少クトモ親族間ノ贈與ニハ贈與稅カ相續稅ノ必要ナル補佐物テアルカ、他ノ贈與ハ免稅トスルノ外ナイテアラウトイヒ、ほんゆるすはいむハ脫稅ノ危險ハ贈與稅ニ、相續稅ヨリモ一層大イ。贈與ニテハ往々ニシテ内部且ツ暗黙ノ出來事ニ關スル。之ヲ公ニスルコトハ當事者ニ苦痛ナルノミナラス、恰モ有害ナルヘシトイフテ執レモ實行上ノ困難ヲ語ツテ居ル。

尙ホ此贈與ヲ相續ト同等ニ扱フ以上ハ、嫁資、親カ子ノ營業資本トシテ與フルモノノ如キモ當然之ニ含ムヘキテアル。現ニわぐなハ最近親者間即チ直系尊屬ヨリ直系卑屬ヘノ贈與、隨ツテ特ニ嫁資等モ免除スルヲ得ストイフテ居ル。尤モ埃國法ニ關スルげーべるノ說明ニ依ルト、被相續人カ其生存時ニ其娘又ハ孫娘ニ嫁資トシテ、其息子又ハ孫息ニ營業創始準備金トシテ又ハ直接ニ官職就任ノ爲メニ又ハ常ニ營業ノ爲メニ與エラレ又ハ丁年ノ息子ノ負債ノ支拂ノ爲メニ使用シタモノハ相續財產ノ中ニ入ラレナイトイフコトアル。

(註三) 脫法三條ノ二、

(註四) げーべるノ埃國法ノ說明ニ依ルト、被相續人カ死ノ前ニ爲シタル贈與ニ關シテハ、此カ其死ノ前二箇月以内ニ、相續移轉ノ考ニテ行ハレ、之ニ對シテ生存者間ノ贈與ノ手数料ノ拂ハレサリシ場合ノミ相續財產ニ入ルヘキテアルト。

(註五) ばすてーぶるハ贈與ト賣却トカ相續ト同率ニテ課稅セラルルテナケレハ、生存者間ノ移轉ニヨル強キ誘惑(脫稅ノ)カアルトイヒ、更ニ進ンテ包括的ナル凡ヘテノ移轉ノ稅ニヨツテ此相續稅ヲ守ラウトスル企ハ、商業取引ニハ余リニ有害テアルトイフテ居ル。

其三 全相續財產カ傍系相續財產ノミカ

相續財產ニ課稅スルニ就キテ直系傍系トモニ之ヲ課スルカ、單ニ傍系ノミニ課スルカカ問題テアルカ、此ハ多クノ國ノ例ノ通り(註六)、前者ヲ選フヘキテアル。直系ノ場合ニモ相續人ニ於テ彼カ其相續財產ニツキ自由處分權ヲ得タタケニ於テ、其ヲ而モ不勞又ハ無償的ニ、偶然又ハ僥倖的ニ得タタケニ於テ給付能力ヲ生シタリト見得ルカラテアル(註七)。假令稅率其他ニテ之ヲ宥恕スルトモ兎モ角之ニ課稅スルコトタケハシタ方カ良イ。

(註六) 獨逸帝國ハ直系卑屬ト配偶者トヲ免稅スルカ、英、佛、埃、瑞、西ノ多クノ州等ハ之ヲモ課稅ス。日本亦然リ。米國ニテハあらばま、ころんびあ、ふるりだ、みすしつび、にゆーめきしこ、さうすかりな、以外ノ凡ヘテノ州ニ相續稅カ存スルカ其中、でらうえーあ、あいなわ、かんさす、めりーらんど、みぞりー、にゆーばんぶしあ、いあ、なばいた、べんしるべにあ、てきさす、ばーもんと、ばーじにあハ傍系相續ノミノ稅テアリ、其他ノ州テハ直系傍系トモニ相續稅カ行ハル。

尙ホ直系傍系ノ意味ニツキばんくるふとハ米國ノニツキ說明シテ曰ク、其直系相續トハ通例、父母、夫婦、小供(養子ヲフクム)及其直系卑屬ヲ意味スル。或州テハ兄弟姉妹及小供ノ妻、及娘ノ夫ヲフクムト。

(註七) わぐなハ最近キ親等ノ相續人ニモ原理上、相續稅ヲ課スヘシトイヒ、えーべるハ相續稅ハ其監督上ノ效果ノ爲メニ、凡ヘテノ相續人ニ及フヘキ要求カ定メラナケレハナラヌ。此カ租稅ノ一般課稅ノ原則ニ適フトイフテ、之ヲ賛ス。

5) Bastable, Public finance. 3ed. p. 592. 593.

6) Hommelshelm, a. a. O. S. 80. 81.

7) Bancroft, Inheritance taxes for investors. p. 5.

8) Bancroft, l. c. p. 4.

9) Wagner, a. a. O. S. 591. Eheberg, a. a. O. S. 315.

2) Schöler, Die Reichserbschaftssteuer. S. 129. Mentz, Der Gegenstand der Erbschaftssteuer. S. 33. Heckel, Lehrbuch d. Fw. I. S. 425. Eheberg, Fw. 9 Aufl. S. 316. Porcht, Fw. S. 161. Cossa, Grundriss d. Fw. S. 101. Schöler, Erbschaftssteuern und Erbschaftsreform. S. 78. Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 592-593. Vocke, Grundzüge d. Fw. S. 131. Schäffle, Steuern. B. T. S. 425. Hommelshelm, Die Erbschaftsabgabe. S. 121.

3) Wagner, a. a. O. S. 593. Goebel, Die Erbschaftssteuer. S. 8.

4) Goebel, ebenda.

其四 全動及不動產カ一部動產免除カ

相續稅ヲ課スルトスレハ動產不動產ノ凡ヘテニ課稅スヘキテ(註八)、一部動產ヲ免除スヘキテナイ。勿論其動產カ脫稅サレ易イコトハ認メナケレハナラヌカ(註九)、其ニシテモ相續稅ヲ課スヘキ所以ノ相續人ノ給付能力カ此動產ニツキテモ存スル以上ハ、之ヲ公平課稅上免除スヘキモノテハナイ。特ニ動產ハ兎角他ノ稅ヲ免ルル傾カ不動產ヨリモ多ク、其埋合セトシテモ、ムシロ此ニ相續稅ヲ課スル必要カアリ(註一〇)、又之ヲ課稅スルノニハ相續トイフカ如キ時機ヲ捕フル相續稅カ、日常ニ課稅スル財產稅ヨリモ便利トイフコトモアル(註一一)。然ルニ我邦ニ於テ稅法ニテハ動產不動產及其他ノ財產權ニ課稅スルコトシツツ(註一二)、大藏大臣ノ訓令ニヨリテ動產中、家寶什器書籍家具其他日用器等ヲ義務者カ申告セサル以上強イテ課稅スルニ及ハストシタノハ(註一三)、甚タ不都合テアル。第一凡ヘテ其ヲ免稅スルトイフノナラハマタ公平テアルカ、義務者カ申告スレハ課稅シ、申告セサレハ免稅スルトイフノハ不公平テアル。其結果正直ナル者ハ重課セラレ、狡猾ナル者ハ輕課セラルルコトトナルハ可ケナイ。第二ニ此種ノ物カ一定小價格内ノモノナル場合ニ免稅スルタケナラハ、其ハ他ニ例モアリ(註一四)、道理トシテモ免稅點ヲ認メ且ツ此等ノ物カ直接收

益ヲ生セサルノ理由ニヨリ若干他ノ物ヨリモ此免稅點ヲ高クスルトイフコトテ認メラルルカ、日本ノ制度ノ如ク其價カ幾百萬圓以上テモ此種ノ物カ免稅サルトイフノハ洵ニ以テ不都合テアル。第三ニ此等ノ物ニハ奢侈品ト認ムヘキモノカ多クアル。家寶什器ノ中ニハ勿論ノコト家具日用品ノ中ニモ多々アル。其ヲ免稅スルハ不可テアル。別ニ奢侈稅アレハマタシモテアルカ、其モナイノニ、之ヲ相續稅ノ處テモ免スルノハ、餘リニ奢侈的消費ヲ課稅上寛大ニシ過キテ居ル。日本ノ現状ニ顧ミ甚タ當ヲ得ナイ。本來給付能力大ナル奢侈的消費、經濟上社會上ニモ抑制ノ勸メラルル奢侈的消費ニハムシロ機會アレハ課稅スルノカ選ムヘキテアルノニ、此ヲ態々免除スルナトハ太タ以テ宜シクナイ。第四ニ此等ノ物ハ收益ヲ生セヌカラ此ニ課稅スルト、納稅ノ爲メニ賣却シナクテハナラヌヤウニナツテ課稅原則ニモ反スルコトトナルヤウテアルカ、實ノ處、此種ノ物ノ少カラサルモノカ其價値ノ自然騰貴ニヨリテ收益ヲ生シツツアル所テ、持主ノ處ニテ一方ニ一ノ奢侈的享樂品トサレツツ、他方ニ收益財產トセラレテ居ル。其カ帳簿上ノ收益ヲ見テ喜ハルルコトニナルカ、又ハ間々賣却セラレテ收益ヲ現實ニスルコトモアル。斯カル物ヲ相續ノ際ニ免稅スルノハ他ノ收益財產トノ鈞合上モ不都合テアル。第五ニハ夫ノ動產ノ中ニハ收益財產トイフ程

テナク而モ奢侈品トイフ程テモナイモノカアルヤウテアルカ、其レトテモ夫ノ免税點ヲ超
 ヲル以上ハ、其ハ矢張り先ツ奢侈的ノ物ト認ムルノ外ナク、之ヲ持つ人ハ其ヲ持つタケノ
 覺悟ヲ要シ、或人カ其ヲ其相續人ニ持續セシメヤウトスルナラハ、平生カラ其ニ對スル相
 續税ニ當ルモノヲ準備スルコトヲ努ムヘキモノテアル。相續人モ之ヲ持續シヤウト思ヘハ
 一時借金シテ其相續税ヲ拂ヒ、爾後奮勵努力シテ此借金ヲ返スコトトスレハ良イ。其カ出
 來ナイヤウナラハ其税ヲ拂フ爲メニ之ヲ賣却スルコトトナツテモ仕方カナイ。相續人トシ
 テハ之ヲ失フコトニナルテアラウカ、社會全體カライヘハ、何人カカ之ヲ買取ツテ維持ス
 ルコトトナル。何人カノ所得ニヨツテ此代價カ拂ハレ、隨テ夫ノ税カ拂ハルルコトトモナ
 ル。之カ爲メニ別ニ國民經濟上不利トハナラス、各人ヲシテモ亦タ自然一層ノ努力ヲ爲サ
 シムルコトトナル。第六ニハ特ニ家寶ニ屬スル物ハ日本ノ如ク家族制度カ社會ノ基礎トナ
 ツテ居ル處テハ、之ヲ宥恕シテ其維持保存ヲ計ラシムルコトヲ要スルモノノ如クテアルカ
 其トテモ其全部カ家族制ノ維持ノ爲メニ大切ナルモノカハ疑ハシイ。恐ラク其必要ナルハ
 夫ノ物ノ一部ニ止マルテアラウ。斯カル少數ノ物ナラハ之ニ對スル相續税ノ支拂トイフコ
 トカ被相續人又ハ相續人ノ努力ニヨツテ出來ナイコトハアルマイ。其カ出來ナイヤウナラ

ハ、其ハ其人々ノ不肖ナルカ爲メテ、不肖ノ子孫テハ到底祖先ノ後ヲ完フスルコトノ出來
 ヌノハ致方ナキコトテアル。其マテ強テ保護スルニ及フマイ。若モ強イテ之ヲ保護スルト
 シテモ、其ハ極ク限ランタル部分ニ止ムヘク、其免除サルル家寶ハ他方ニ世襲的ノモノト
 シテ全ク賣却スヘカラサルコトトシナケレハナラヌ。其レナラハ相續税免除ノ理由カ立ツ
 カ、賣却ノ方ハ自由トシテ置イテ、税ヲ納ムル段ニナルト、此ハ家寶タトイツテ税ヲ免レ
 ヤウトスルノハ不都合千萬テアル。近頃頻々トシテ華族ノ家寶ノ賣出カ傳エラルルカ、其
 家寶ハ果シテ相續税ヲ拂ヒタルモノナリヤ否ヤ、若此税カ拂ハレテ居ナカツタナラハ、其
 ハ彼等華族ノ不道義ヲ責メナケレハナラヌ。否ナ進ンテムシロ之ヲ認ムル國家ノ制度ノ不
 當ヲ咎メナケレハナラヌ。

(註八) ふなつけハ曰ク、動産ト不動産トナ同一ニ取扱フコトカ公正ノ避クヘカラサル要求テアルト。へつける、え
 ーべるひ、ばんくるふと等亦、此税カ凡ヘテノ財産、隨テ動産及不動産ニ及フヘキコトヲ認ム。¹⁰⁾

尙ホげーべるカ埃國ノ相續税ノ物件ヲ列記スル所ニヨルト、(一)現金、(二)有價證券、(三)貯金、(四)債權、(五)寶石、(六)
 衣類、(七)住居設備、(八)雜多ナル動産、(九)不動産(附屬物ト共ニ)トアル。¹¹⁾

(註九) ばすてーぶる曰ク、最近五十年間ニ發達シタル有價證券ノ大増加、其ノ多クハ國際的ナルモノカ脱税ノ最
 便利ナル方法ヲ供スルト。¹²⁾

10) Voelke, Die Abgaben, Auflagen und die Steuer. S. 621. Heckel, a. a. O. S. 421. Eberberg, a. a. O. S. 314. Bancroft, l. c. p. 4.

11) Coebel, a. a. O. S. 6.

12) Bastable, l. c. p. 592-3.

(註一〇) しえふれーハ曰ク、動産ヲ不動産ヨリモ輕ク課税スル理由ハナイ。△シロ反對カ必要テアル。何トナレハ動産ハ不動産ヨリモ一層多ク、直接税及消費税ヲ脱スルコトニナルカラト。ソシテうえずとニ依ルト、恰モ此理由ヨリ紐育議會カ動産ノミニテ而モ直系ノ相続税ヲ提議シタルコトカアル。¹³⁾

(註一一) しえふれーハ曰ク、動産ノ捕捉ノ爲メニハ、相続税ノ方カ財産税ヨリモ勝ルト。¹⁴⁾

(註一二) 税法二條

(註一三) 明治三十八年一月相続税ニ關スル大藏大臣訓示、四條、相続税法第二條ニ掲グル相続財産ハ凡ヘテ課税價格ニ算入スヘキモノナリト雖モ、動産中、家寶、什器、書籍、家具、其他日用器等ノ如キ營利ノ目的ヲ以テ所有スルモノニ非スシテ、直接所得ヲ生セサルモノハ相続財産目錄中ニ掲記シアラサルモ、強テ之ヲ掲記セシメテ課税價格ニ算入スルニ及ハサルモノトス。

(註一四) 獨逸ノ一九〇六年ノ相続税ニテハ、特ニ兄弟、甥姪、舅姑、姪嫁、婚嫁、繼父母、繼子ニツキ、衣類、床、下着、家庭及料理用具ニシテ、此カ營業用トナラス賣却ニモ定メラレス、此種ノ物ノ取得價值カ五千馬克ヲ超ヘサルトキハ免税セラル。¹⁵⁾

其五 屬地主義カ屬人主義カ

相続財産ノ課税ニツキ屬地主義ヲ採ルカ屬人主義ヲ採ルカハ國ニ依ツテ異リ(註一五)、又學說モ區々テアル。此税カ相続人ノ給付能力ヲ見ル所カライヘハ、相続人ノ住所ニ據ルヘキカ如クテアルカ、實際此税ニ於テ屬人主義トイツテモ其ハ被相続人ノ住所カラ見ル。其死ノ爲メニ開始サルル相続トイフコトカラ見ル。其意味ノ屬人主義ト財産所在地ヲ見ルノ

13) Schäffle, a. a. O. S. 424. West, The inheritance tax. p. 204.
14) Schäffle, a. a. O.S. 421.
15) Heinrich, Die Erbschaft und ihre Besteuerung. S 3. 19. 25.

屬地主義ト何レヲ採ルカトイヘハ、ムシロ日本法ノ如ク(註一六)、屬地主義ニ依ツタ方カ、取締上又課税上便利テアル(註一七)。尤モ屬人主義モ動産ノ如ク移動シ易ク被相続人ノ人ニ伴フ傾アルモノニ在ツテハ取締上却テ便利トモイヘヤウカ、實際此場合ニハ屬地主義ヲトルモ屬人主義ヲトルモ多クハ同一ニ歸着シヤウ。斯クテ不動産ニハ屬地主義ヲ、動産ニハ屬人主義ヲススルモアルカ(註一八)、併シ必スシモ此ヲ採ラナケレハナラヌ程ノモノテハナイ。現在ノ日本法ノ儘テモ大シテ差支ハナイ。

(註一五) 此ニ關スル各國ノ主義ヲ分類スレハ。¹⁶⁾

(A) 屬人主義(被相続人ノ人格、其國籍又ハ住處ニ依ルモノ)

(ろ)(い) 純然タルモノノ白、丁、ろくせんぶろく、蘭、蘭領印度、諾威、匈、

(ろ)(い) 動産ノミニツキ此ニヨルモノノ獨、英、佛、墨、澳、るめにあ、瑞典、瑞西、西班牙、

(B) 屬地主義(相続財産ノ所有ニヨルモノ)

(ろ)(い) 純然タルモノノ米、ぶらじろ、希、伊、日、露、

(ろ)(い) 不動産ノミニツキ此ニヨルモノノ(A)ノ(ろ)ニ同シ

(註一六) 税法一條、二條、

(註一七) しえーるハ曰ク、凡ヘテノ内國ニ在ル相続財産ノ課税カ理論上及實際上勸ムヘキモノテアル。内國人ハ

通例其財産ヲ内國ニテ取得シ、且ツ相続セシメタ。又内國ニ企業等ヲ有ツ。此關係ニ於テ外國人モ内國人ト見ラ

16) Meynen, Die Erbschaftsteuer in internationalen Rechte. S. 36-46.

ルルヲ得ル。此ヨリシテ實際ノ不便ハ生シナイ。監督モ此ニ於テ最確實デアラウト。¹⁷⁾

(註一八) まいれんハ曰ク、不動産ニハ課税サルル物件ノ權利カ標準トナル。第一ニ當該國ノ土地ト密接ニ關係シタル土地ニ於テ、周圍ノ土地ニ行ハルル法律ト異リタモノヲ適用スルコトハ不自然デアラウ。一國ニ全地域ノ統一アル處理上許スコトヲ得ヌ。第二ニ此考カ少數國ヲ除キテハ、殆ント凡ヘテノ歐及重ナル歐外ノ國ノ立法ニ行ハレ、管ニ相續税ニ關シテノミナラス、多クノ他ノ領域ニ關シテモテアル。例之、一國ニ在ル外國公使ハ通外ノ直接税ヲ免セラルルケレトモ地租丈ケハ通例課セラルル。動産ニハ屬人主義カ標準テナケレハナラヌ。何トナレハ其場所ヲ動カスコトノ容易ナル爲メニ、及此ト關聯シタル存在期間ノ不規則ノ爲メニ、動産ノ屬地主義カ適當シナイカラ。屬人主義ハ適用ニ於テハ國籍テハナクテ、專ラ最後ノ住所カ決スヘキテアル。正當ノ事情ヲ假定シテ、國家ノ保護ハ凡ヘテノ其區域ニ住スル者ニ及フ。其國籍ヲ問ハス、彼等凡テノ住民ニ、其慈善設備、教育設備交通利便等カ及フ。外國人ノ、國在住者ハ多少本國トノ關係ヲ失フ。後者ノ利益ハ殆ント全ク之ヲ受ケナイ。ソシテ其住スル外國ニ愈々多ク利害ヲモツ。此國ニ於テ夫ノ税ヲ課スルコトカ公平デアラウト。しえふれ、¹⁸⁾ふいすちんぐモ亦不動産ニ屬地主義、動産ニハ屬人主義ヲ當然ト見ル。

第二段 相續税ノ課税標準

其一 純價值計算

相續税ノ課税標準ノ計算ニ於テ先ツ問題トナルノハ、其相續財産ノ價值計算方法デアアルカ、此ニ於テ其總價值ニ依ルヘキモノテハナクテ、純價值、即チ負債及其他ノ負擔ヲ總價

17) Scheel, a. a. O. S. 68-9.
18) Meynen, a. a. O. S. 52-3. Schüffle, a. a. O. S. 423. Fuisting, Grundzüge d. Steuerlehre. S. 68-9.

値ヨリ引去リタルモノニ依ルヘキコトハ、相續人ノ相續ニヨリテ生スル給付能力ヲ捕捉スル相續税ニハ當然ノコトデアアル。此ニツキテハ既ニ學說モ一致シ(註一九)、實例モ一致シテ居ルカラ(註二〇)、多クノ説明ヲ要シナイ。

(註一九) しえふれ、こんらーど、ふなづけ、しえーる等一致ス。¹⁹⁾

(註二〇) 殆ント凡ヘテノ國ニテ此税ハ純相續財産ニ課セラルル。佛國カ永イ間此原則ニ對スル一例外デアツタ。併シ此國ニテモ一九〇一年ノ豫算法律ニテ純價值ニ課スルコトトシタ。²⁰⁾

其二 沒收點

相續財産ニツキ沒收點トイフ詞ハ何人モイハヌコトテハアルカ、實際相續税ノ如キモノニハ一方ニ免稅點ノアル以上、他方ニ斯カル沒收點カアツテモ良イ。餘リ大キナ財産ノ存在及其相續ニヨリテ生スル存續カ社會上有害ナルコトノ感セラルルコトトナルノ曉ニハ、勢ヒ此沒收點ヲ設ル必要ニ迫マラレナクテハナラヌ。日本テ今之ヲ探ルトイヘハ其ニハ躊躇シナケレハナラヌカ、他日其必要ヲ承認スルヲ至當トスルノ時來ラストハ斷言ヲ得ヌ。此カ制定ハマタ事實ニハ現ハレヌカ、學說トシテハ既ニ主張サレテ居リ(註二一)、立法府ニモ提案サレタコトカ度々アル(註二二)。兎モ角一ノ看過シテハナラヌ所ノ現象デアアル。

19) Schüffle a. a. O. S. 424, Conrad, Grundriss. Fw. 2Auf. S. 41. Vocke, F. w. S. 130. Scheel, a. a. O. S. 66.

20) Nitti, Principes de science des finances. p. 517. Bastable, l. c. p. 603.

(註二一) みるハ曰ク、何人モ適度ナル獨立ノ額以上ヲ相續ニヨツテ得ルコトヲ許サルルコトハ出來ナイト。²¹⁾
 (註二二) 佛國議會ニハ相續税ヲ現行ヨリモ一層重クスヘク、且ツ六等親ヨリモ遠キ親族間ニ無遺言相續ヲ全廢スルコトカ屢々提案セラレタ。又數年前ニ直系相續ノ場合ニ法定相續及遺言相續ヲ五十萬弗ニ、他ノ場合ニ八十萬弗ニ制限スルノ案カ米國イリノイテ議會ニ提案サレタコトカアル。²²⁾

其三 免 税 點

相續税ニ免稅點ヲ與フルノ至當ナルコトハ多クノ學者ノ一致スル所テアル(註二三)。日本法カ之ヲ認ムルモ固ヨリ不當テナイ(註二四)。其理由ハ第一ハ社會政策上(註二五)、及給付能力原則上テ、小所得者ノ所得稅免除ト同一趣旨ニ出ル。第二ハ徵稅技術上テ(註二六)、餘リニ小ナル相續財產ニ一課稅スルコトハ煩ニ堪エス、之ヲ敢テシタトシテモ、到底漏ルルモノヲ多ク生スルヲ免レヌ。其結果ハ不公平ナル負擔ヲ生スルコトニモナル。其故免稅點ヲ設ルノ外ナシトシテ、其高サハ其國ノ富ノ度ニヨリ一概ニ指定スルヲ得ヌ(註二七)。先ツ絶對ノ標準ハナシト見テ良イ。タタ併シ從來被相續人ノ家族員タリシモノテ獨立營利能力ナキモノノ相續人タル場合ニハ他ノ者ヨリモ一層高キ免稅點ヲ與エ、課稅ノ結果彼等カ生活シ得サルニ至ラサル程度ヲ保障シナケレハナラヌ(註二八)。日本法ハムシロ家督相續ト遺産相續トテ區別スルカ、此ハ日本ノ家尊重ノ特別事情ヨリシテハ已ムヲ得ヌモノテアラウ

21) Mill, Principles of P. E. B. V. Ch. IX. § 1.
 22) Inheritance tax laws. (61 th Congress. 1 st Session, Doc. N. 114) p. 8. West, l. c. p. 200.
 23) Schäffle, a. n. O. S. 425.

今一ツ此免稅點ニツキテ考フヘキコトハ、特ニ此カ小獨立農民ノ維持ノ上ニ適當ナリヤ否ヤトイフコトテアル。家督相續ニ於ケル二千圓ノ免稅點テアルト、田地四五反ノ小農モ相續税ヲ課セラルルコトニナル。其カ彼等ニ餘リニ冷酷テハナイカトモ考エラルル(註二九)。

(註三三) こんらーど、わるかー、しえふれー、しえーる、ぼるぐと、ふいすちんぐ、わぐなー、えーべるぐ。²⁴⁾

(註三四) 税法六條、

(註三五) わぐなー、しえーる。²⁵⁾

(註三六) わぐなー、ぼるぐと。²⁶⁾

(註三七) 試ミニ米國ノ免稅點ヲ擧ケルト、²⁷⁾

直系
 最高 二萬五千弗(ろーどあいらんど)
 最低 二百弗(ぼるとりこ)

傍系
 最高 一萬弗(ねばだ、うーた)
 最低 ○ (せなるじあ、るいじあな、みぞり、ねばだ、にゆーはんぶしあいあ、のーすかるりな、のーすだこた、ばーもんと、ばーじにあ、わしんとん、うえすとばーじにあ)

(註三八) ふなつけハ最小ノ相續部及遺産ノ免稅ハ缺クコトヲ得ヌカ、此際受領者ノ地位及其租稅能力ヲ考察シナケレハナラヌトイヒ、うえすとハ寡婦ト未丁年ノ小供トハ全ク免稅スルカ又ハ生活維持ノ爲メニ十分ナル所得ヲ生スル額ヲ超ユルタケニテノミ課稅サルヘキテアルトイヒ、しえふれーハ相續人ハ家族財產ヨリ間接ニ、即チ被相續人ヨリ利用シタリシヨリハ何モノヲモ直接ノ財産ニ附加サレナイ(相續ノ爲メ)。テ少クトモ子孫ト夫婦トニハ免稅最小限カ許サルヘキテアルトイヒ、えーべるひハ直系卑及尊族及夫婦ノ課稅ニハ免稅サルヘキ最小額ヲ相

24) Conrad, a. n. O. S. 40. Walcker, Fw. S. 57. Schäffle, a. n. O. S. 425. Scheel, a. n. O. S. 63. Borght, a. n. O. S. 162. Fuisting, a. n. O. S. 69. Wagner, a. n. O. S. 591. Eheberg, a. n. O. S. 315.
 25) Wagner, ebenda. Scheel, ebenda.
 26) Wagner, ebenda. Borght, ebenda.
 27) Bancroft, l. c. p. 8.

對的ニ高ク定メ、其利子カ相續人ニ必要ナル生活維持費ヲ與フル處ニテ初メテ高キ課稅ヲ爲スコトカ勸メラレナケレハナラヌトイフ。²⁸⁾

(註一九) あるところづくハゼーりんぐカ一九〇四年ノうゐーんニ於ケル社會政策學會ニテ爲シタル講演(既ニ多クノ農民ハ乏シキ勞働賃金ヲモ儲ケル地位ニ居ラナイ。何トナレハ彼等カ既ニ其固有ノ勞働收益ヲモ、債權者ニ質ニ入レテ居ルカラトイフ)ヲ引用シテ、農民ノ相續稅ニヨリ其上ノ壓迫ニツキ訴ヘタル所テアル²⁹⁾。此事ハ若干日本ニ當テテ考エルコトカ出來ル。

第三段 相續稅ノ稅率

其一 累進方法

相續稅ノ稅率ヲ累進トスルノ適當ナルコトハ、少クトモ累進賛成論者ノ一致シテ認ムル所テアル。タタ其ノ累進ノ方法ニハ色々ノカアリ得ル所テ、此場合ニハ普通ノ稅ノ如ク課稅標準ノ金額ノ大小ニ依ルモノノミナラス、特ニ親等ノ遠近ニ依ルモノカアリ、此二ノ標準ニ依ル累進カ最普通ニ唱ヘラレ、其ニ若干ノ異論ハアルカ(註三〇)、多クノ人ノムシロ承認スル所テアル(註三一)。予モ亦之ヲ認ムル所テアルカ、但タ此外、尙更ラニ相續者カ被相續者ノ家族員(事實上ノ)ニシテ被相續者カ別ニ勤勞所得ヲ有チタリシヤ否ヤトイフコトト

(註三二)、其如何ヲ問ハス相續者自ラノ所得ノ有無大小ト(註三三)、ニ依ルノ累進ヲ附加スルヲ必要ト思フ。相續人カ被相續人ノ家族員ニシテ被相續人カ別ニ勤勞所得ヲモ有チタル場合ニハ其ノ然ラサル場合ヨリモ、相續人カ相續財產ニ對シテ特ニ或物ヲ得タト感スル度カ弱ク、隨フテ給付能力カ一層小イ。又相續人自身カ小サナ所得ヲモツ場合ニハ大キナ所得ヲモツ場合ヨリモ、相續財產ヲ一層大切ナモノト見ルコトトナリ、隨フテ給付能力カ一層小イ。其レテ此二點ニ顧慮シテ或累進ヲ附加スルヲ至當トスルカ、其ニハ夫ノ相續財產ノ大小ト親等ノ遠近トニヨル累進率ノ上ニ、先ツ相續人カ被相續人ノ家族員ニシテ、被相續人カ勤勞所得ヲ有セサリシ場合ニハ別ニ或率例之百分一ヲ加ヘ、相續人カ全ク被相續人ノ家族ノ外ニ在リシ場合ニハ例之、百分二ヲ加フル。次キニ相續人ノ所得ノ大小ニ應シテ例之所得

五百圓以下 ○
 五百——一千圓 百分一
 一千——二千圓 百分二

トイフカ如クニ定メタル附加率ヲ附加スルコトトスヘキテアル。斯クスルコトカ出來レハ一ニハ又夫ノ被相續人カ其存生中ニ相續人タルヘキ者ニ財產ヲ贈與シ又ハ相續人タルヘキ

28) Vocke, Fw. S.134. West, l. c. p. 207. Schäffle, a. a. O. S. 425. Eheberg, a. a. O. S. 315.

29) Altrock, Gedanken über die Reichserbschaftssteuer. S. 5-6.

者ノ名ニテ財産ヲ買入ルルコトニヨツテ、他日ニ於ケル相續稅ヲ免レントスルモノヲ多少捕捉スルヲ得ルコトニナルノ利カアル。尤モ日本ノ所得稅ノ如ク種別課稅ヲシテ居テハ、相續人ノ所得ヲ統一的ニ精密ニ知ルコトカ難ク、隨フテ右ノ方法ヲ實行スルコトヲ得サルヲ免レナイ(註三四)。

(租三〇) (A)親等ニヨル累進ノ反對者例之、ぼーりゆーハ曰ク、相續ノ理論ノ中ニ此親等ニ依ル累進ヲ説明スルモノナシト。ふいすちんぐハ曰ク、人カ特段ナル利益ヲ課稅ノ決定的ノ根據ト認ムレハ、(而シテ相續稅ノ他ノ理由ハ一般ニ可能テナイ)親等ニヨリテ分級スヘキモノテナイ。何トナレハ利益ノ標準ハ此ニ依テナイテ、唯々相續財産ノ大サニヨツテ定マルカヲト。ふなつけモ亦々相續稅ハ親等ニヨツテ分級スヘカラストイフカ、其意ハ此ト他ノ交通稅トノ關係上、之ノミチ親等ニヨリ分級スルチ不公平トスルノニアル。彼ハ他ノ處ニテハ親等ニヨル累進カ家族ト相續權トノ關係ノ正當ナルモ不明ナル感情ニ基クコトヲ難ス。³⁰⁾

(B)金額ノ大小ニ依ル累進ノ反對者——ふあいふあーハ累進相續稅ハ累進所得又ハ財産稅ト同様ニ不良テアツテ、同一理由ヨリ排斥スヘキモノテアルトイヒ、ふなつけハ累進課稅ハ唯々人ノ全給付能力ノ割合ニテノミ理由附ケラレ得ル。又其ノ假定カ此相續稅ノ場合ニハタテ非常ニ偶然ニノミ當ル故ニ、此チ公正ニ適フモノト認ムルヲ得ナイトイヒ、しえらーハ特ニしえふれーノ相續稅ニ所得稅并ニ財産稅ト同一ナル稅率ヲ課スルノ要求ニ對シテ、此ハ行ハレナイ。何トナレハ第一ニハ相續稅ニ存スル累進的ニ重性ノ爲メニ、第二ニハ夫ノ二稅ニ於ケル稅率ノ不十分ナルコトノ爲メニテアルトイフ。³¹⁾

(註三一) (A)親等ニヨル累進養成說——例之、らうハ之ヲ正當トシ、其理由ハ近キ親等者ハ多クハ既ニ前ニ相續財

産ヲ多少享樂シ、之ヲ多少自分ノ物ト見、隨フテ相續ノ出來事カ彼ニトリテ全ク新流入及僥倖テナイトイフニアルトス。わぐなーモ略ホ同様ノコトナイフ。あだむすモ類似ノコトナイヒ、即チ直接ノ相續人ト遠キ相續人トノ稅率ノ相違ハ前者ノ相續財産ニ於ケル倚屬カ遺贈者ノ死ニヨリテ變ラサルコトニ基クトイフ。しえらーハ親等ニヨル分級自身ハ一般正義ニ適スル。累進カ重要ナル經濟上ノ重要ヲモツ。相續人カ被相續人ニ近クレハ近キホト即チ第一位ニ直系卑屬ナレハ、愈々彼ハ其教育、生活方法、社會的地位及經濟的實證ニ於テ其存在ノ基礎トシテ相續財産ヲ計算シ又ハ其大小部ヲ計算シタ。親等カ遠ケレハ遠キホト此カ少イトイヒ、うえすとハ親等カ遠クナレハナルホト、獲得カ一層偶然トナル。此稅ヲ拂フコトニ含マレタル犧牲ハ一層小ナルヘキテアル。此考ハ論理上親等ニヨル累進ヲ結果スルトイフ。へつけるハ親等ニヨル給付能力ノ差異ヲ認メ、尙ホ別ニ法律ノ規定スル所ハ勿論、其規定ナキ所ニモ事實上倫理上存スル所ノ家族員ノ扶養義務ノ補償トイフコトヲモ此累進ノ一理由トスル其他うんぶんえんばつば、せりぐまん、ばすてーぶる、こんらど、しえふれ、ふあいふあーモ累進ヲ認ムル所テアル³²⁾

(A)金額ノ大小ニヨル累進養成說——例之、みるハ大額ニ於ケル累進原則ノ適用ハ一般說ニハ拒絕スヘキテアルカ此稅ニハ正當ニシテ便宜ニ適フカ如シトイヒ、ぼるぐとハ相續財産ノ大サニヨル稅率ノ適度ナル累進ハ公正ナルカ如シトイフ。ふいすちんぐハ相續財産ノ大サノ増スト共ニ、(國家制度ノ)利益ノ度ノ上ホルコトニヨリ此累進ヲ認メ、しえふれーハ二大直接一般說(所得及財産稅)ニ於ケルト同一稅率ノ適用ニ基ツケ、しえらーハ大サニヨル累進ハ所得及財産稅ノ補完稅トシテノ相續稅ノ原則ヨリ生ストイヒ、ばすてーぶるハ一方ニ相續稅カ還元サレタル所得稅ト見ルチ得ルコトニ此累進ノ至當ヲ認メ、他方ニ、富ノ一層良キ分配ヲススムル希望カ累進ノ反對者ヲモ此場合ニハ賛成セシメタ。所得稅ノ場合ニ累進チ不適當トナラシムル技術的困難ノ或モノカ此ニハナイ。

32) Rau, Grundsätze d.Fw. 5 Aufl. II. S. 207. Wagner, a. a. O. S. 589-590. Adams, Science of finance, p. 361. Schöler, a. a. O. S. 77. 79. West, l. c. p. 207. Heckel, a. a. O. S. 422-423. Umpfenbach, Fw. S. 371. Seligman, Essays in taxation. 8ed. p. 129. Bastable, l. c. p. 595. Conrad, a. a. O. S. 41. Schäffle, a. a. O. S. 423. Pfeiffer, a. a. O. S. 325.

30) Beaulieu, Traité de la science des finances. 5 éd. I. p. 511. Fuisting, a. a. O. S. 72. Voecke, Abgaben &c. S. 620. Derselbe, Fw. S. 127.
31) Pfeiffer, Die Staatseinkommen. II. S. 312. Voecke, Fw. S. 128. Schöler, a. a. O. S. 60-1.

此場合ニハ死者ノ全體ノ富ノ報告カ作ラレナケレハナラヌ。隨フテ此稅ノ賦課ハ比較的容易ナルトイフ。べるぎウスモ亦タ、自己ノ努力ニヨツテ得サリシ人ノ手ニ、頗ル大ナル財産ノ蒐集サルルコトニ反對スル爲メニ、各人カ贈與、遺言又ハ相續ニヨツテ得ルモノノ限界ヲ定ムルコトカ勸ムヘキテ、此ヨリシテ此ニ累進原則ヲ排斥スヘカラストイフテ居ル。尙ホうんぶえんげつはモ此累進ヲ認ム。

(註三二) あだむすみすハ父ノ死ハ彼ト同家ニ生活スルカ如キ小供ニハ所得ノ増加ヲ伴フコト希テ、往々ニシテ所得ノ大減少ヲ伴フ。併シ既ニ分前ヲ受ケ、自身ノ家族ヲモテ、別ノ資源ニテ維持サレ、其父トハ獨立シタル小供ニ來ル相續財産ハ、其財産ノ眞ノ増加テアラウトイヒ、えーべるひハ被相續人ノ家庭ノ中ニ屬シ其勤務ニ立チタル人々ヘノ相續ハ有利ニセラルヘキモノテアルトイヒ、こーんハ普通ノ財産状態テハ、家長ノ死及其嫡子ニヨル相續ノ開始ハ往々ニシテ相續人ニトリテ財産地位ノ改良ヨリハ不良ヲ齎ラスコトヲ認メナケレハナラヌ。隨フテ斯カル相續ヲ免除シ又ハ少クトモ一層低ク課稅スルコトヲ至當トスルトイヒ、せりぐまんハ相續財産カ自立ノ直接相續人又ハ傍系親ニ行クトキハ、此ニ租稅ヲ拂フ能力ノ決定ノ増加アリトイヘルトイヒ、しあんつハ人カ既ニ獨立シ最早家族内ニ生活セサル小供及夫ヲ輕小ナル度ニテ、反之妻又ハ營利不能及未丁年ナル小供(尙ホ固有ノ麵包ヲ有タス、一家族内ニ尙ホ在ル所ノ)ニハ大ナル額ヲ免除スルトキニ略ホ正當ニ課稅スルコトナルヘシトイフ。

(註三三) しあんつハ曰ク、左ナクトモ大ナル所得ヲ有ツ者ニハ、相續稅カ貧乏人ニ對スルト精密ニ同ノ大サナルコトヲ要シナイト。

(註三四) 相續稅ニ關スル累進可能トシテハ此外ニ相續期間ノ長短ニヨル累進カアリ得ル。此ニ更ニ二ツアツテ、一ハ過去ニ於ケル被相續人ノ相續期間ニヨルモノテ、他ハ未來ニ於ケル相續人ノ蓋然的相續期間ニヨルモノテア

ル。併シ前者ハ其間ニ於ケル所有財産ノ變動ヲ精密ニ計算スルコトカ困難ナルノミナラス、相續人ノ給付能力ヲ捕捉スヘキ相續稅ノ目的ニモ合シナイ。後者ハ少年者ニシテ能力乏シキ相續人ニ重キ課稅ヲ爲シ、老年ニシテ能力大ナル者ニ輕キ課稅ヲ課スルコトトナリテ、相續時ニ於ケル相續人ノ給付能力ヲ見テ適切ナル課稅トイヘサルコトニナル。何レモ採ルチ得ナイ。

其二 稅率ノ高サ

一體相續稅ハ他稅ト異リ年々課スルモノテナイカラ、他稅ニ比シテハ何レカトイヘハ高クテモ良イ(註三五)。然リトテ餘リニ高クスルコトニモ注意ヲ要スルモノカアルカ(註三六)、兎モ角今日ノ日本ノ其ハ(註三七)ムシロ低キニ失スルト思ハルル。家督相續ノハ特別ノ意味カアルユヘ、當分此儘トシテモ、遺産相續特ニ其遠親者等ヘノニ至テハ大ニ之ヲ高メテ然ルヘシト考ヘル。

(註三五) あだむすハ曰ク、此稅ノ稅率ハ回期的所得ニ於ケルヨリモ通例一層高シト。

(註三六) ばすてーぶるハ曰ク、此稅ヲ十分高キ點ニ置クコトニヨリテ貯蓄ノ進行カ近世國家ノ最繁盛ナル處ニテモ止メラルルコトトナルテアラウ。其故ニ斯カル危險ヲ避ル爲メニ賦課率ニ於テ相當ナル制限ヲ考フコトカ必要ナル。次ニ又財政上、高キ稅ニハ脫稅ノ危險カアルト。

(註三七) 日本ノ稅率ハ

家督相續	最低	〇、五%	最高	八、五%
遺産相續	最低	一、%	最高	一一、%

米國テハラ一州ノミハ直系傍系ヲ同ニ取扱フカ、他州テハ直系ヲ傍系ヨリモ低率トシ

36) Walker, n. a. O. S. 57.
37) Roscher, System d. Fw. 5 Aufl. I. S. 434.
38) Adams, l. c. p. 361.
39) Bastable, l. c. p. 592.

33) Mill, l. c. B. V. Ch. II. § 3. Borgh, a. a. O. S. 162. Fristing, a. a. O. S. 68. Schäffle, a. a. O. S. 427. Schöler, a. a. O. S. 80. Bastable, l. c. p. 594-5. 596. Bergius, Grundsätze d. Fw. S. 353. Umpfenbach, ebenda.
34) Adam-Smith, Wealth of Nations. B. V. ch. II. Pt. II. Appendix to Art. I & II. Eheberg, a. a. O. S. 315. Cohn, System d. Fw. S. 473. Soligman, l. c. p. 134. Schanz, Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftssteuer. (F. A. XVIII. Jg.) S. 673.
35) Schanz, ebenda, S. 672.

獨逸テハ遠親等ニ行クモノニ二五、%ノ最高率カアル。	〇、五% (ろーどあいらんど)	直 系	最低	最高
		傍 系	最低 一、% (でらうえあ)	最高 一五、% (かりふなるにあ)
				最高 三〇、% (かりふなるにあ)

第四段 相續税ノ收納方法

其一 納税猶豫及宥恕

相續税テハ相續人カ相續ニヨツテ給付能力ヲ生シタト見テ課税スルトハイヘ、直チニ之ヲ取立テテハ、彼カ財産ヲ賣却シテ納税スルコトナリ、其財産ハ國民經濟ヨリイヘハ何入カノ手ニ於テ利用サルルコトトナルカラ其モ別ニ憂フル程ノコトテナイトハイヘ、兎モ角其相續人カ折角被相續人ヨリ繼承シタル財産ヲ減少スルコトトナルノカ氣ノ毒デアリ、特ニ家族制ノ下ニハ一層此カ躊躇スヘキモノテアルカラ、一定條件ノアル場合ニハ納税猶豫ヲ認メル。又短期間ニ屢々相續アル場合ノ如キモ、其場合ニ矢張り相續人ノ給付能力カライヘハ別ニ宥恕スルニ及ハヌカ、財産元本ノ維持ヲ計ル上カラハ之ヲ宥恕スルノヲ穩當トスル。斯カル譯テ日本法ニモ此等ノ猶豫及宥恕規定カアル。其ニツキテハ予ハ別ニ異論ヲ唱フルモノテナイ(註三八)。

40) Bancroft, l. c. p. 6-8, Inheritance tax laws. p. 8.

(註三八) 前論文「相續税ト財産課税」ノ註一七、一八、一九参照

其二 印紙納税

相續税ノ納税ニハ古クヨリ印紙納税ノ例ハアル(註三九)。テ之カ印紙納税ノ便利ナルコトモ認メナケレハナラヌ。併シ夫ノ手數料的ノ輕イ税ナラハ兎ニ角テアルカ、今日ノ發達程度ニ於ケル頗ル重キ此税ヲスヘテ印紙納税トスルノモ考物テアル。其レ故此ハムシロ現金納税ヲ原則トシテ印紙納税ヲ認ムル位ニ定メルノカ最穩當テアラウ。

(註三九) わいせんすたいんニ依ルト、普魯西ノ封建時代及專制時代ヲ通シテ此税カ印紙ノ形ニテ取ラレタトイフコトデアル。

(大正七年十一月、及十二月經濟論叢)

第十三編 國防税ノ本質

緒 言

現下ノ如ク世界的大戰争カ起ツテ見ルト、國防ノ忽ニスヘカラサルコトカ今更乍ラ痛切ニ感セラルル所テアルカ、此國防ヲ充實スルカ爲メノ費用ニ應スルニ就イテハ、何ヨリモ

41) Weisserstein, Die preussische Erbschaftssteuergesetzgebung z. Z. d. Feudalismus u d. Absolutismus. S. 176.

先ツ国防税トイフカ如ク国防上ノ意義カアリ而モ我國ニ無クシテ他ノ國ニ存スル租税ヲ設クルコトノ至當ナラサルカニ想到セサルヲ得ヌ。更ニ又冷靜ニ退イテ内、我社會ヲ通觀スルト、兵役ハ國民ノ一般義務也トイヒ、国防ハ何人モ之ニ當ルノ責務アリト認メラレ居ルニ拘ラス、其實國民ノ一部ノ者ノミ之ニ任シテ貴重ナル生命ヲ犠牲ニ供シテ居ルノニ、他部ノ者ハ一向ニ我ニ不關焉ヲ極メテ居ルトイフ不公平ヲ見ルニ就イテハ、右国防税ノ如キヲ持來ツテ此間ニ調和ヲ計リ公平ナル負擔ノ分配ヲ齎ラスコトカ必要テアルマイカト考ヘラルル。是レ予カ敢テ此問題ヲ研究セントスル所以テアル。

予ハ本税ニ就イテハ其當否如何、隨テ之ヲ採用スヘキヤ否ヤヲ論究スルコトニ力ヲ用キントスルモノテアルカ、其ヲ述フル前ニ一應本税ノ本質ヲ明ニスル必要アリト思フ。其當否論ハ次編ニ譲リ、茲ニハ其前置トシテ此税ノ本質タケヲ述ヘヤウ。其ニハ又先ツ名稱及存在カラ詮議シテ、次キニ本論ノ主點タル定義及性質ノ説明ニ入ルコトトシ、之ヲ理解スルニ必要ナル範圍ニ於テ二三之ニ關スル租税技術上ノ問題ニモ説及シヤウ。

第一段 国防税ノ名稱及存在

其一 国防税ノ名稱

国防税トイフハ普通ニ兵役税免役税壯丁税ナトイハレテ居ルノテアルカ、予ハ国防税ト稱スルノヲ最適當ト信シテ敢テ之ヲ選ンタ。(註一) 佛語ニテハ *Taxe militaire* ト云フノカ通例テアルカ、*L'impôt militaire* (註二) トイフ詞モ可ナリ良ク行ハルル。獨逸語テハ *Wehrsteuer* (註三) テフ詞カ最廣ク用キラルルカ、*Wehrgeld* (註四) モ其ニ次テ可ナリ廣ク行ハル。 *Militärpflichtersatz*, (註五) *Militärsteuer*, (註六) *Militärsatzsteuer* *Militärsteuer* (註七) ナトモ行ハルル。英語ニテハ餘リ見當ラヌカ、*ばすてーぶる* ナトハ *Compensatory tax* ³⁾ テフ詞ヲ使ツテ居ル。

(註一) 兵役税トイヒ免役税トイフ詞ハ兵役トイフ人的給付ニ代ハルヘキ税ト誤解セラレ、隨テ兵役テフ高キ義務ヲ輕視スルコトトナル虞カアル。国防税トイヘハ去ル恐ハナイ。壯丁税トイフト、壯丁ニ課セラルルモノノヤウニ聞エルカ、事實然ル税テハナイ。或ハ国防税トイヘハ国防費ニ充ツル税ト解セラレハセヌカトイフ掛念ハアラウカ此税ノ性質上国防費ニ充ツヘキモノトノ説モアル位ニハ、其掛念ハアツテモ差支ナイ。ノミナラス齊シク誤解テモ此方ノハ弊害カナイ。

(註二) *Taxe militaire* ハ佛國法ニ採用サレタ名稱テアルカ、*L'impôt militaire* トイフノハ古クハ瑞西わいと州ニテ一八四六年ノ法律ニ用キラレタ所テモアル。⁴⁾

(註三) 獨逸テハ最普通ニ之カ用キラルルカラ、用例ヲ示ス必要ハナイ。唯タリつた一カ獨逸テ戰前一九一三年ニ

1) Hennebique, *Taxe militaire*, en Say, *Dictionnaire des finances*. II. p. 1324.
 Schott, *Die französische Wehrsteuer*. S. 39.
 2) Schäffle, *Steuern*. Besonderer Teil. S. 391.
 3) Bastable, *Public finance*. 3ed. p. 467.
 4) Nitti, *Principes de science des finances*. p. 595.
 5) Schott, a. n. O. S. 39.

國防費充實ノ趣意ヲ以テ生ミタル Wehrbeiträge ノコトヲ Wehrsteuer 呼ンタ例カアルカ、此ハ彼獨特ノ用例ナル。

(註四) えーべるひハ此詞カ正シイトイヒれじがんぐ吾人ハ之ヲ租稅ト呼ハス、本來ノ意義ニテ多少兵役服務者ニ對スルノ對價トイフコトヲ示ス所ノ Wehrgeld ヲ用ユルトイフカ、此ハ探ラヌカ良イ。Wehrgeld トイフト一回的課徵物ノ如ク解セラルル恐カアルノニ、國防稅ノ通例サウテナイカラ。

(註五) 此ハ瑞西ニハ久シキ以來行ハルタ名稱テアルカ、此國ニ初メテ此カ出來タトキ當初ノ案ニハ Militärsteuer トブツタノチ、後ニ前來セヨリハニ行ハルタ名稱タル此 Militärpflichtersatz ヲ用ユルコトニ改メタ。但シ最近ニハ更ニ改メテ舊キ Militärsteuer ニ戻シタ。兎モ角 Militärpflichtersatz トイフ詞ハ適當ナシ。此稅カ兵役義務ノ補償ヲナシ、兵役ノ人的給付ノ代リテモナイノニ、爾ク誤解セラルル虞カアルカラ。

(註六) 此名稱ハ英國法ニモ探ラレテ居ルカ、Taxe ナル詞カ間接稅ヲ意味スルノニ、國防稅カ本來直接稅ト解セラレハキモノヲアルカラ探ラヌカ良イ。

(註七) 註五參照。

6) Ritter, Die Wehrsteuer in der Praxis. 7) Umpfenbach, Finanzwissenschaft. S. 137. Vocke, Grundzüge der Fw. S. 93. Wagner, Spezielle Steuerlehre. I Teil, im Schönberg'schen Hb. d. pol. Oekonom. 4 Aufl. III Bd. I Hb. S. 453. Eberberg, Fw. 9 Aufl. S. 401. Derselbe, Wehrsteuer, im Conrad, Hwb. d. Stw. 3 Aufl. VIII Bd. S. 672. Heckel, Lehrbuch d. Fw. I. S. 115. Derselbe, Wehrgeld, Wehrsteuer, im Elster, Wb. d. Vw. 2 Aufl. II Bd. S. 1308. 8) Eberberg, Fw. 9 Aufl. S. 405. 9) Lesing, Das Wehrgeld oder die Ausgleichsbestellung der nicht dienenden Wehrpflichtigen, in Jahrbuch f. Nationalökonom. u. Statistik. 32 Bd. 1879, S. 190. 10) Hauff, Beiträge zur Wehrsteuer. S. 38. 11) Wagner, Spezielle Steuerlehre. I, im Schönberg. u. a. O. S. 453. Heckel, Lehrbuch. I. S. 115. Eberberg, Fw. 9 Aufl. S. 401. Derselbe, Wehrsteuer, im Conrad. u. a. O. S. 672. 12) Cohn, Volkswirtschaftliche Aufsätze. S. 211.

其二 國防稅ノ存在

國防稅ハ古クハ羅馬時代ニモ希臘時代ニモ¹⁷⁾アツタトイフカ、今ノトハ縁ハナイ。近代のノ其ノ萌芽ハ佛國ニ於ケル一八〇二年五月十八日ノ法律ノ其トイフテ良カラウ。¹⁸⁾獨逸テハ帝國時代ニハ今タニ物ニナラヌカ、之カ至當也トイフ考ハ夙ニ其國內ノ立法部ニテ一八六七年ニ起ツテ居リ、²⁰⁾一八六八年ニハばいえるん、ぢゆるてんべるひノ二國ニ成立シ、²¹⁾却ツテ獨逸帝國ニナジテカラ止マツタ位テアル。佛國テハ新シクハ一八八九年ニ起サレ九一年一月一日以降施行セラレタカ、一九〇五年ニ廢止セラレタ。²²⁾現在ハ露國ト土耳其トノ特殊ナルモノヲ別トシテモ尙ホ、瑞西、埃、匈、ぶるがりあ、るめにあ、せるびあニ存スル。²³⁾西、葡ニモ嘗テ行ハレタルコトカアリ、伊ニモ提案ノ出タコトカアリ、全ク之ヲ知ラサル歐羅巴ノ國トイヘハ英、白、蘭、丁、瑞典、諾威、希臘位ノモノテアル。²⁴⁾

第二段 國防稅ノ定義及性質

其一 國防稅ノ定義

國防稅トハ何カ。之ヲ學說ニ稽ヘ更ニ實例ニ照シテ定義スルナラハ、一定ノ理由ニ依リ一

17) Neumann, Die Wehrsteuer. Beiträge zur Erkenntnis und Beurteilung dieser Steuer, im FinanzArchiv. IV. Jg. 1887. S. 120. 18) Neumann. a. a. O., im F. A. IV. S. 121. 19) Hennebique, l. c., en Say, Dict. II. p. 1324. 20) Marcinowski, Die Wehrsteuer im Deutschen Reich. S. 13. 21) Fersch, a. a. O., im Finanz-Archiv. 23 Bd. S. 175. 22) Hennebique, l. c., en Say, Dict. II. p. 1324. Fersch, a. a. O., im Finanz Archiv. 28 Bd. S. 171. 23) Fersch, a. a. O., im F. A. 28 Bd. S. 167 ff. 24) Fersch, a. a. O., im F. A. 28 Bd. S. 188.

13) Fersch, Die Wehrsteuer, im Finanz Archiv. 28 Bd. S. 174. 14) Hauff, a. a. O. S. 38. 15) Schöffle, a. a. O. S. 391. Wagner, a. a. O. S. 453. Heckel, Lehrbuch. I. S. 115. Eberberg, Fw. 9 Aufl. S. 401. Derselbe, Wehrsteuer, im Conrad. a. a. O. S. 672. 16) Hauff, a. a. O. S. 38.

部又ハ全部兵役ヲ免除セラレタル人(註八)、又ハ其ノ屬スル家長(註九)、ニ對シ其兵役免除ニ基キテ課徴スル所ノ租税トイフヲ(註一〇)、最簡明トスル。尤モ學者ニヨツテハ或ハ其收入カ兵役服務者ノ利益ニ使用セラルルコトヲ此税ノ要素トスルカアル。(註一一) 或ハ免役者カ服務スヘカリシ全期間又ハ其一部期間課徴セラルルモノトイフコトヲ定義中ニ入ルルカアリ、或ハ租税ノ高サ又ハ負擔ノ程度ヲ定義中ニ込メルカアル。(註一二) ケレトモ服務者ノ利益ニ使用スルコトハ實例カライフテモ必スシモ常ニ行ハレ居ラヌコトテアルノミナラス理論上モ斯クセサルヘカラサルモノテハナク、ムシロ租税ノ性質カラシテハ斯クセサル方カ正當ナルコト故、之ヲ此税ノ要素トスルハ當ヲ得ヌ。(註一三) 服務スヘカリシ全期間又ハ一部期間課徴トイフコトハ事實ニ適合スル所テハアルカ、簡潔ヲ貴フ定義ノ中ニ加ヘサルヘカラサル程ノ要素テハナク、單ニ技術上ノ問題テアルカラ、之ヲ省略シテモ良イ(註一四) 又租税ノ高サ又ハ負擔ノ程度ノ如キコトモ、一ノ理想ハ之ニツキ立テ得ルカ、之カ實現ノ必スシモ期セラレサル性質ノモノ故、其ヲ定義ノ中ニ込ムルノハ當ヲ得ヌ。別ニ租税技術上ノ攻究ニ任カスヘキモノテアル。若シ夫レ税率ニ至テハ全ク技術上ノ事テアルノミナラス、實例モ區々ナル所ユヘ、定義ニ於テ之ニ觸ルルニ及ハサルコト勿論テアル。(註一五)

25) Nitti, l. c. p. 595.

(註八) スノ如キ人カ凡ヘテ課税サルル譯テハナイ。(A)之ヨリ全然免除サルヘキハ公ノ救貧ヲ受クル者、兵役不能者ニシテ營利能力ナク同時ニ財産ナキ者、服務中受ケタル損傷ノ爲メ免役トナル者テアラウシ、財産ナキモ營利能力アル兵役不能者、營利不能ナルモ財産アル兵役不能者ハ特ニ斟酌シテ、例之唯々確定税額ノミ課スルコトトナルヘキテアル。(註九) へつけるハ斯カル免稅者トシテ、明ニ貧困ナル者、又ハ貧民救助ヲ受クル者、營利不能ナル兩親ヲ扶養セサルヘカラサル者、營利不能者并ニ(服務不能原因タル)缺點ヲ兵役服務ノ實行ノ爲メニ得タル兵役不能者ヲ擧グルカ、營利不能兩親ヲ扶養スル者ハ別ニ免稅トスルニ及フマイシ、營利不能ニテモ財産アル者モ免稅スルニハ及フマイ。(註一〇) 尙一ツ女子ヲ課税スルカ免稅スルカノ問題カアル。(註一一) 往々ニシテ所得ヲ有スル獨立ナル女子ニハ之ヲ課スルノ案カ出テ居ルニ對シ、(註一二) ぼるすとするふカ其ニ及ハストイヒ、兵役ハ男子ノミノ特權テ、女子ニ對シテハ之ニ關スル物的反對給付カ生スヘキモノテナイカラトイフ其物的反對給付トイフ詞ニハ語弊ハアルカ、趣意ハ至當テアル。れじかんぐモ他方カラ之ヲ説明シテ、女子ヲ入の戰爭勤務又ハ他ノ之ニ代ルヘキ給付ヨリ免除スルコトハ、其完全ナル救濟ヲ女子ノ國家ニ於ケル低キ地位ニ於テ有スルトイツテ居ル。(註一三)

(註九) 家長トイフ文字ハ日本ニテハ適當スルカ、外國テハ兩親又ハ其他ノ扶養義務アル者トカ、尊屬親トカイフ文字カ使ハレテ居ル。此ヲ定義ニ入レルノカ通例テアリ、且ツ之ヲ入レナケレハ事實ニ合ハヌコトトナル。然ルニへつけるノ如キハ之ヲ定義ニ入レテ居ラヌカ、説明上ハへつけるモ免役者カ此税ヲ支拂フ能ハサルトキハ、兩親又ハ其他ノ扶養義務アル親族ヨリ課徴セラルトイフテ居ル、尤モ本人以外ノ此等ノ人々ヨリ此税ヲ課スルコトニハ反對説カテル。(註一四) 或ハ此兩親ニ課スルノ税ハ兵役税ノ根本觀念ニ反シ、多數ノ兵役義務アル小供ヲ有スル家族ニテハ本税ニヨリ平準サルヘキヨリハ一層大ナル新シキ不公平ヲ結果ニ有ツコトトナルトイフカ、此點ハ免役者ノ兩親等ノ家族ニ於ケル兵役義務者ノ數ヲ斟酌スルコトトスレハ宜シイ。(註一五) 或ハ又獨立ナル所得ヲ有スル義務

26) Fersch, a. n. O. im Finanz Archiv. 23 Bd. S. 209. 27) Heckel, Lehrbuch. d. Fw. I. S. 117. 28) Borstorff, Die Wehrsteuer, in Zeitschrift für die gesammte Staatswiss. 42 Bd. S. 284. 29) Borstorff, ebenda. 30) L. esigung, a. n. O. im Jahrbuch f. Nationalökonomie u. S. 32 Bd. S. 170. 31) Heckel, Lehrbuch. I. S. 115. Derselbe, Wehrgeld, Wehrsteuer, im Elster, Wb. 2 Aufl. II. S. 1308. 32) Heckel, Lehrbuch. I. S. 117. 33) Harling, Eine Wehrsteuer für Deutschland. S. 15.

者ト兩親ニ倚屬スルモノトノ間ニ不公平ヲ生スルトイフカ、此點ニツイテハ租税技術上、本人ノ所得（之アル場合ニハ）ト兩親等ノ所得ニシテ其兩親ノ家族中ノ義務者ノ數ヲ以テ除シタルモノトノ合計ヲ標準トシテ課税スルコトニスレハ不公平ナキヲ得ルコトトナルテアラウ。⁽³⁴⁾（ハ）或ハ又多クノ場合ニハ兩親カ小供ノ扶養期中其小供ノ免役ヨリ生セラルル有利ナル經濟上ノ地位ニ與カルコトトナルモ、他ノ多クノ場合ニハ然ウテナイカラ、尊屬親稅ヲ止メヨトイフカ、⁽³⁵⁾此點ハ一々精密ニ測定スルコトヲ得ヌ。唯々大體上ハ矢張り兵役ヲ免セラレタル者ノ親ハ其レタケ經濟上有利トナツタモノト見ルノ外ハナイ。⁽³⁶⁾

（註一〇）此ト略ホ同様ノ定義ヲ與フルハニ擧クル人々テアルカ、⁽³⁷⁾（イ）茲ニ略ホ同様ノ定義ヲ與エツツ唯々租税ト呼ハスシテ他ノ稱呼ヲ用ユルカアル。中ニ就キ租税ニ近キ詞即チ *Abgabe* 又ハ *Auflage* ヲ用ユルカアリ、⁽³⁸⁾（ロ）兵役勤務ヲ行ハス又ハ之ヲ一部シカ爲ササル凡ヘテノ者ニ要求サル所ノ金錢上ノ賠償（*Compensation pécuniaire*）トイフカアル。⁽⁴⁰⁾併シ此稅カ稅テアルコトハ後述本稅ノ性質及次文本稅ノ當否ニテ明トナル通り故、此ハ採ルヲ得ナイ。

（註一一）ほうふハ曰フ、國防稅ノ性質ハ此カ免役者ヨリ徵收セラルルコトニヨツテ條件セラルルハカリテナク、主タル點ハ此カ服務者ニ實際全ク利益トナルコトテアル。然ウテナイナラハ本稅ハ其存在理由ヲ失フコトトナルト。⁽⁴¹⁾

（註一二）れじがんぐハ曰フ、國防稅トハ兵役義務アル年齢ニ在ルモ單ニ其人ニ屬シテ國家的利益ニ基カサル原則ノ爲メニ人的兵役勤務ノ實際的給付ヨリ全免セラレ又ハ宥恕セラレタル男性人ヨリ要求サルヘキ貨幣的給付ヲ實際ニ且ツ何等ノ宥恕ナク人的兵役勤務ヲ給付スル人カ其負擔ニヨリ感スルト同丈ノ重サヲ感スル位ノ負擔ヲ前者ニ課スルノ目的ヲ有スルモノテアルト。⁽⁴²⁾

（註一三）（A）先ツ此稅ノ收入ノ使途ノ實例ヲ稽フルト、⁽⁴³⁾（イ）之ヲ一般國家收入ニ入ルルカアル。ぶるがり、せるびヤハ即チ是。尤モせるびヤニハ例外カアツテ、其徵收サレタル額ノ中十萬法ハ之ヲ軍務省金庫ニ入レテ居ル。⁽⁴³⁾西モ大部分ハ一般收入ト同一ニ扱フ。先ツ此稅ノ總收額ノ半分カ各州ニテ其自由ニ決定スヘキ使用ニ任カサレ、他半カ聯邦ニ差出サレ、此中ノ幾許ヲ軍人恩給基金ニ入ルルカハ聯邦議會ノ決スル所ニヨル。⁽⁴⁴⁾（ロ）本稅收入ヲ特別ノ目的ニ使用スルノハ例之塊、匈、るめにヤテアル。塊匈ニテハ國防稅基金ニ繰入レラレテ、廢兵扶助ノ改良、遺族扶助ニ充テラルル。其ノ之ニ繰入レラルル金額ハ塊匈國ノ協定ニ依ル。塊ニテハ此稅ノ收額中右基金ニ繰入ルヘキ一定額ヲ引去テ尙殘餘アルトキハ一般國家收入ニ向ケル。其代リ國家カ動員サレタ者ノ扶助ヲ要スル家族ニハ國費ニテ一定ノ扶助ヲ爲ス義務カアル。匈ニテハ夫ノ一定ノ繰入額ヲ超過スル收入ハ直接ニ同一ノ目的ニ使用セラルルコトトナル。るめにヤニテハ其收額ハスヘテ軍人給與金庫ニ入レラレ、此カ軍人ノ恩給及扶助ノ爲メニ使用セラルル。⁽⁴⁵⁾

（B）學說テハ（イ）之ヲ以テ兵役服務義ノ利益ノ爲メニ使用スヘシトスル者ハ例之ふなづけテ、彼ハ曰フ、其收入カ服務者ニ直接又ハ全ク利益トナラサル或目的ニ使用セラルルカ如キ課徵物ヲ課スルコトハ適當テナイ。此ノ如キハ唯々猜忌的感情ノ不道義的満足ヲ生スルテアラソ。負擔者カ他ノ者カ齊シク不良ナル地位ニ在ルヲ知ルノハ標準テナナイ。平準ハ寧口總ヘテノ者ノ爲メニ擔ハレナケレハナラヌ所ノ負擔カ凡ヘテノ者ノ間ニ平等ニ分配セラルルコトニ存スルヲ得ル。——正當ナル平準ハ經濟上ノ不利（此稅カ免役者ニ負ハス所ノ）カ現役豫備後備兵タル者ニ於ケル十分ナル補償ニテ平準サルコトニヨリテノミ可能テアルト。⁽⁴⁶⁾ばるすとるふモ亦々經濟的平準ノ理想ニ基キ免役者ヲ相當ナル物的負擔ニ任セシムルコトハ服務ニヨリ實際經濟上ノ損害ヲ受ケル者ノ利益ニ此收入ヲ相當ニ使用スルコトヲ條件スル。他ノ直接、服務者ノ利益トナラサル使用ハ經濟上ノ分配的正義ノ原則ニ反スルト

42) Lesigang, a. a. O., im Jahrbuch f. N. u. S. 32 Bd. S. 329-330.
 43) Fersch, a. a. O., im F. A. 28 Bd. S. 202.
 44) Fersch, a. a. O. S. 203.
 45) Fersch, a. a. O. S. 202.
 46) Vocke, a. a. O. S. 95.

34) Vocke, a. a. O. S. 97-8. 35) Schott, a. a. O. S. 101. 36) Hauff, a. a. O. S. 44. 37) Fersch, a. a. O. im F. A. 28 Bd. S. 167. Borstorf, a. a. O. in Z. f. g. Stw 42 Bd. S. 224. Eheberg, Fw. 9 Aufl. S. 401. 38) Heckel, Wehrgeld, Wehrs'auer, im Elster's Wb. 2 Aufl. II. S. 1308. Schäffle, a. a. O. S. 391. Eheberg, Wehrsteuer, im Conrad's Hwb. d. Stw. 3 Aufl. VIII. S. 672. Wagner, a. a. O. im Schönberg's Hb. 4 Aufl. III. Bd. I Hb. S. 453. 39) Heckel, Lehrbuch. I. S. 115. 40) Hennebique, l. c., en Say, Diet II. p. 1325. 41) Hauff, a. a. O. S. 37.

イヒ、じよふれーハ拂ハレタル金ハ最美ハシキ歳ヲ祖國ノ爲メノ勤務ニ犠牲ト爲シタル人ノ利益ニ使用セラルヘキテアル。此方法ニテ軍隊ニ一層良好ナル力ヲ導カルコトカ出来ヤウトイフテ居ル。⁴⁷⁾ うんぶえんばつハ此税カ本来ハ財政トシテ採ルヘカラサルモノテアルカ、此カ財政經濟ヲ離レテ社會經濟ニ任カサルトキニ正當ナルトイヒ、更ニ之ヲ説明シテ其收入カ服務者ノ利益トナル所ノ國家財團ヲ作レハ、此財團ヘノ本税ニヨル寄與ニハ賛成スヘキモノテアル。然シ此ハ手數料徴收ノ觀察點ヨリテハナクシテ、免稅者カ國家財團ニ貢フ所ノ社會經濟上ノ租稅義務ノ表示テアル。國家財團カ經濟上ノ全人格トシテ財團需要ノ充足ノ爲ニ不可分ナル全體利益ニヨツテ其納稅義務者ヲ課稅スルモノテアルトイフ。⁴⁹⁾ 獨りれじがんぐハ其收入ノ特ニ軍事上ノ目的ニ使用スヘキコトヲ主張シテ居ル。⁵⁰⁾ 此方ハ前數者ヨリハ稍々廣イコトニナル。(る)之ニ對シテ予ハ租稅テアル以上ハ一般的使用ニ充ツルヲ適當ト思フ。補償ノ爲メニ此カ出来タトイフヨリハ、彼處ニ一ノ給付能力ノ、據テ認ムルカラ採ルトイフヘキモノテアルカラ。ふえろしゆノ如キハ他稅ト均シク一般豫算ニ組込ムヘキモノトスルカ、特段ナル目的例之廢兵扶助ノ爲メニ留保スルヲ妨ケストイフテ稍々原則ヲ緩ケテ居ル。⁵¹⁾ (1) 諸多人々ハ更ニ兩者ヲ併セ認ムル。例之へつけるハ本税ハ二ノ動機ヨリ生シ得ルトイヒ、其固有ノ租稅の動機ヨリスルモノカ平準課稅物の動機ヨリスルモノカニヨツテ、其收入カ一般國庫ニ入ラレルカ、或ハ實際ノ兵役勤務者ノ利益ノ目的ニ獻ケラルルカトナラナケレハナラヌトイフ。⁵²⁾ 彼ハ更ニ他ノ處テ其收額カ事實或ハ一般國庫ニ入ラレ、或ハ軍事上ノ目的ノ支出ニ定メラレ、或ハ二分シテ一部國庫ニ、殘部ヲ軍事上ノ支出ニ使フコトモアルコトヲ述ヘ、其軍事上ノ經費ニ對シテイフニ足ル程ノ充足ハ此税ノ收入ニヨルコト如何ナル場合ニモ期待スルヲ得ヌカラ、之ヲ廢兵ノ扶助、軍事恩給金庫ノ充實、戰死又ハ戰傷ノ爲メノ死亡者ノ遺族ノ扶助、除隊後被召集者ノ家族ノ扶助ノ爲メニ使用スルコトカ適當ナルカ如シトイフ。⁵³⁾ えーべるひモ同感テ、彼ハ本税收入ノ使用ニ就イテハ一般國庫ニ入ルルコトカ出来、又

47) Borstorff, a. a. O., in Z. f. g. Stw. 42Bd. S. 287.
 48) Schott, a. a. O. S. 19.
 49) Umpfenbach, a. a. O. S. 137-8.
 50) Lesigung, a. a. O., im Jahrbuch f. N. u. S. 32 Bd. S. 331.
 51) Fersch, a. a. O., im F. A. 28 Bd. S. 210.
 52) Heckel, Wehrgeld, Wehrsteuer, im Elster's a. a. O. S. 1308.
 53) Heckel, Lehrbuch. I. S. 117-8.

一定ノ法律上定メラレタル目的(服務者ノ直接間接ノ扶助ニ關スル)ニ使用サルルコトカ出来ル。而シテ本税ヲ補償給付ト見ル處テハ後者カ勸メラレ、又少クトモ一部現ハルル所テアルト。⁵⁴⁾ わぐな一モ亦タ固有租稅トシテノ其收入ハ一般國家需要ニ、然シ特ニ國庫ニ於ケル國防需要ニ向クヘク、併シ更ニ特段ナル規則ニ從テ實際ノ服務者及其家族者ニ或補償ヲ與フルコトトナルコトモアリ得ヘシトイヒ、⁵⁵⁾ 補償課稅物トシテノ此税ノ收入ノ使用方法ハ實際ノ服務者ニ利益トナリ、出來ルタケ之ヲ賠償セサルヘカラサルコトトナルトイフテ居ル。⁵⁶⁾

(註一四) 此納稅義務ノ期間ニツイテハ、勤務事情ニ準シテ定メラルヘキモノテ、⁵⁷⁾ 隨テ現役期ニ當ル間ハ全額ヲ、豫備後備ノ期間ハ輕減サレタル額ヲ課スルコトトナラウ。或ハへつけるハ全現役期間、又ハ全兵役勤務期間、勸務免除ノ存スルタケニテ支拂ヘキモノトイフテ居ル。⁵⁸⁾

(註一五) 此税率ニ確定率ト變動率トアルコトニ就テノ實例チイヘハ確定ト變動ト併用スルハ瑞西、前ノ佛ノ如ク凡ヘテ變動率ノミトスルハ埃甸セるびヤ、確定率ノミナルハ前ノ葡ノ如シ。⁵⁹⁾ 尙ホ免役本人ナラサル人ニ課スル場合ニ就イテハへつけるハ往々ニシテ其小供數カ顧慮セラレ、又ハ各箇ノ家族ノ(此税ノ)全租稅ノ最高額カ定メラルルコトトナルト注意シテ居ル。⁶¹⁾ 又夫ノ變動率ニハ通例所得又ハ財產稅カ利用サルルカ、わぐな一ハ寧ロ相續稅ノ助ニヨツテ本稅實行上ノ二三困難カ緩和セラルルコトトナルヘシトイフ事ヲ注意シテ居ル。⁶²⁾

其二 國防稅ノ性質

(一) 租稅カ非稅カ、國防稅ノ性質ニ關スル第一ノ問題ハ此カ稅カ否カトイフコトテアル。國防稅トイヘハ既ニ稅タルコト明也トイフカモ知ラヌカ、凡ヘテ名稱タケテハ物ノ性質ハ明カニハセラレナイ。稅トイハスシテ稅ナルカアルト同時ニ、稅ト呼ハレツツ而モ稅ナラ

54) Eheberg, Fw. 9 Aufl. S. 406. 55) Wagner, a. a. O., im Schönberg' s. 11b. etc. S. 454. 56) Wagner, a. a. O. S. 455.
 57) Fersch, a. a. O., im F. A. 28 Bd. S. 209.
 58) Heckel, Lehrbuch. I. S. 117.
 59) Heckel, ebenda. Schäßfle, a. a. O. S. 391.
 60) Nitti, l. c. p. 595.
 61) Heckel, Lehrbuch. I. S. 117.
 62) Wagner, a. a. O. S. 458.

サルカアルカラ、名稱ニ拘ラス一應之ヲ吟味スルヲ要スル。本税カ税タルコトハ後述本税ヲ租税分類ニ振當テタ者ヨリハ當然トイフ事ニナルカ、次文ノ本税ノ當否論カラモ一層明カニセラルルコトトナラウ。處カ本税ヲ租税ト認メサル説カ可ナリ行ハレテ居ルニ就イテハ、茲ニ之ヲ辯スルヲ要スル。否税論ノ中ニ就イテモ、之ヲ以テ手数料トスルカアリ、(註一六)分擔金(Beträge)トスルカアリ、(註一七)補償金(Ersatzgeld)トスルカアリ、(註一八)行政收入トスルカアル。(註一九)孰レニシテモ其ノ之ヨリシテ租税性質ヲ否定スルノハ、租税ハ一般人ヨリ取ルヘキテアルノニ、此税カ單ニ一部一定ノ人ヨリ取ラルルカ爲メテアル(註二〇)併シ租税ハ必スシモ一般人ヨリ取ラルルノテハナク、又一般人ヨリ取ルコトモ出來ナイ。唯タ唯タ其々ノ標準カラ給付能力アリト認メテ、其ノ之アルタケニ於テ課スレハ足ルモノテアリ、畢竟國防税モ一定ノ特段ナル給付能力アリト認メラルル者ニ課スルノニ外ナラヌカラ、一般人ニ課セラレカトイフテ、此ヨリ租税性質ヲ否定スルノハ過キテ居ル。若モ一般人ヨリ取ルモノテナケレハ税テナイトイフナラハ、米ヤ鹽ニ課スル税ノ如キモノノ外ハ、大抵ノ税ハ税テナイトニナラナケレハナラヌ。或ハ本税ノ收入カ服務者ノ利益ニ使用セラルルコトノアルヨリ、夫ノ往々ニシテ租税ノ定義ノ中ニ入レラルル所ノ集

合的慾望ノ満足 目的ノ爲メニセラルルコトトナラサル故ヲ以テ、租税性質ヲ疑フ者カアルカ、⁽⁶³⁾其ハ此集合的慾望ノ意義ヲ正解セサルヨリ生シタノテアル。國家カ一旦租税トシテ取ツタ金ヲ服務者ノ利益ノ爲メニ使用シタトテモ、其ハ畢竟國家カ之ヲ以テ矢張り集合的慾望ノ満足ノ爲メ必要也トシテ使用シタノニ外ナラヌ。尤モ本税ニツキ租税トシテハ斯カル使用方法ヲ採ルコトカ決シテ選フヘキモノテハナイ。又本税カ租税ト認メラレツツ又ハ斯ク認メラレナイテ、免役者ニ對スル平準トカ補償トカ呼ハルルカ、其カ兵役勤務ニ對スル代償又ハ代價トイフノテナイトハ明カテアル。之ヲ拂フタカトイフテ爲メニ兵役ヲ免ルルコトノ出來ルモノテナク、精々單ニ免役者ノ過輕負擔ニ向ツテ、服務者ノ過重負擔ノ埋合ヲシヤウトイフニ止マルモノテアルカラテアル。孰レニモセヨ此性質ヲ誤解シテ本税ノ租税性質ヲ否定シテハナラヌ。

(註一六) 例之しえふれハ之ヲ公法上ノ手数料(Gebühren des öffentlichen Rechts)ノト爲シ、特ニ之ヲ Re gimenttaxe ト呼ビ、⁽⁶⁴⁾しむルハ之ヲ免除手数料(Gebühren für Exemptionen)ノ中ニ入レ、⁽⁶⁵⁾ぶあいはあハ國 防手数料(G. aus der Landesverteidigung)ノ中ニ數テ、特ニ之ヲ軍事勤務免除手数料(G. für Militärdienstbe rding)トイフ。⁽⁶⁷⁾るしや一モ亦兵役勤務免除手数料(G. für Erlassung der Militärdienst)トイフテ居ルカ、⁽⁶⁸⁾ふ なつけニ至テハ少シク態度ヲ異ニシ、之ヲ手数料ノ附録トシテ説キ、⁽⁶⁹⁾うんぶえんげつハ手数料ノ處ニテ説キツ

63) Hauff, a. a. O. S. 35-6.
 64) Schäffle, Die Grundsätze der Steuerpolitik. S. 496 ff.
 65) Schall, Die Gebühren, im Schönberg' Hb. d. p. Oekonom. 4 Aufl. III B d. I Hb. S. 135.
 66) Pfeiffer, Die Staatseinnahmen. I. S. 341.
 67) Pfeiffer, ebenda. S. 342.
 68) Roscher, System der Finanzwissenschaft. 5 Aufl. I. 136.
 69) Voeke, a. a. O. S. 93 ff.

ツ、之カ手數料原則ニツキ何モノヲモ備フル所ナシトイヒ、又之ヲ以テ免役義務者カ國家財團ニ負フ所ノ社會經濟上ノ租稅義務ノ表示也トイフテ居ル。⁷⁰⁾ すたいたんモ之ヲ軍務行政手數料ニ屬セシメ、「Taxeニ屬ストイヒ、併シ」實際ニ於テハ之チ一ノ租稅 (Steuer) ト呼ハサルヘカラサルヘシ」トイフテ居ル。⁷¹⁾ 孰レニセヨ此ハ政府ニ特別ノ勞費ヲ煩ハシ又ハ要求スルニ當ツテ課スルモノテナイカラ之ヲ手數料トイフハ當ナ得ヌ。此カ年々繰返シ給付サルルコトモ手數料ノ通性ニ反スル。しよつとハ曰フ、之カ學問上ノ意義ニ於テ手數料テナイコトハ其理由及構造ヨリ生スルト。⁷²⁾

(註一七) ふなづけハ此課徵物ノ性質ハ不明且ツ不定テアル。——給付者及目的カ國民ノ一部ノモノニ限ラルルコトヨリ *Beitrage* トイフモノニ當ルトイヒ、えーべるひモ亦此ハ固有ノ租稅トハナラス、一ノ課徵物特ニ *Beitrag* ト見ルヘキモノテアルトイフ。⁷³⁾

(註一八) えーべるひハ或ハ此カ *Ersatzgeld* トモ見ルコトヲ得ルモノテアルトイヒ、れじがんぐモ亦此カ租稅テナイ。國防ニ關スル男性人民ノ義務ニ基クモノテ、他ノ給付ニ對スル *Ersatz* ナ成ストイフ原則ニ從テ定メラルヘキモノテアルトイフ。⁷⁴⁾

(註一九) へつけるハ之ヲ行政收入中ニ論シテ居ル。其中ニ *Ersatzleistungen* トイフモノヲ設ケテ之ヲ説ク。⁷⁵⁾ 但彼カ此ニ租稅性質ヲ全然否定スルノテナイ。彼ハ先ツ此説ガ二ノ理由ヨリ生シ得ルトイヒ、一方ニ純經濟上ノ立脚點ヨリ兵役勤務カ一ノ經濟上ノ負擔犧牲ヲ意味スル。而シテ國家的共同原則ニハ犧牲ノ平等カ適當スルカラ、肉體上ノ力及ハ其他ノ理由ヨリ人的勤務ノ實行ヲ妨ケラルル者ハ少クトモ其經濟上ノ給付能力ヲ以テ盡スコトカ公正テアル。他方ニハ兵役勤務ニ特有ノ性質タル強制ノ動機カ人的理由ヨリ此負擔ニ任セサル者ハ平準的課徵物ヲ支拂ハナケレハナラヌ事ヲ要求スル。第一ノ理由ヨリ固有ノ租稅ノ性質カ之ニ生シ、第二ノ理由ヨリシテ寧ロ平

70) Umpfenbach, a. a. O. S. 137-8.
 71) Stein, Lehrbuch des Finanzwissenschaft. 5 Aufl. II. Teil, I. Abt. S. 277.
 72) Schott, a. a. O. S. 40.
 73) Vocke a. a. O. S. 99.
 74) Ehrberg, Fw. 9 Aufl. S. 405.
 75) Ehrberg, ebenda. S. 405.
 76) Losigang, a. a. O., im Jb. f. N. u. S. 32 Bd. S. 330.
 77) Heckel, Lehrbuch. I. S. 115 ff.

準的課徵物ヲ示スコトトナルトイフテ居ル。⁷⁶⁾ 隨テ彼ハ他ノ處ニテ其理由、内容及制度ニヨツテハ之ヲ國防稅ト呼フコトヲ得トイフテ居ル。⁷⁷⁾

(註二〇) ふなづけハ此カ租稅テナイ。何トナレハ此カ凡ヘテノ租稅能力アル者ヨリ要求セララルルテナイカラト。⁸⁰⁾

二) 直接間接稅分類中ノ地位 既ニ此稅カ稅也トシテ、次ニ問題ハ直接稅カ間接稅カテアル。

(A) 普通行ハルル臺帳從率稅ノ意義ヲ採ルニセヨ、負擔ノ直接間接ノ意義ヲ採ルニセヨ、孰レニシテモ本稅ハ直接稅トイツテ良イ。(註二一) 直接間接負擔ノ意義カラシテハ、此稅ノ納稅義務者カ免役者テナクテ其ノ屬スル親族者タル場合ニハ間接稅トイフヘキカ如クテアルカ、(註二二) 此場合ニテモ給付能力アル其親族者ヲ負擔セシムル趣意ノモノ故直接稅トイフテ良イ。又勿論免役者自身ニ課稅スル場合ニハ此意義ヨリシテ明カニ直接稅テアル。臺帳稅從率稅ノ意義ヨリ之ヲ間接稅トイフトセハ、此カ單ニ一回稅タル場合ニハ當ルカ、通例ハ臺帳面ニヨリ一定期間年々課稅セララルコトニナルカラ、少クトモ此普通ナノハ直接稅テアル。(B) 或ハ直接間接稅ノ區別ヲ認メツツ、本稅ヲ更ナル特別稅トイフカアル。其ノ特別稅トイフノモ、負擔ノ直接間接ノ不明ナルカ故ニトイフノナラハ、初メヨリ此意義ニ於

78) Heckel, Wehrgeld, Wehrsteuer, im Elster' Wb.2 Aufl. II. S. 1308.
 79) Heckel, Lehrbuch. I. S. 116.
 80) Vocke, a. a. O. S. 99.

ケル直接間接税ニハ斯カル缺點ヲ包藏スルモノ故恕スヘキテアルカ、此直接及間接税ノ外ニ禁止又ハ賠償ノ性質ヲ有スル特別税トイフモノヲ作ルニ至テハ(註二二)此分類ヲ餘リニ不統一トスルモノテ賛成ヲ得ヌ。

(註二一) でありんぐハ本税ヲ直接税トシテ成形スルコトカ之ニ對スル近時ノ要求ト爲ス。⁸¹⁾ のいまんハ之チノ租税而モ直接税ト明言シ、而モ又其中ノ特別直接税中ノ特別補完税 (Spezialergänzungssteuer) ト爲ス所テアル。⁸³⁾ わぐな一モ直接及特ニ主體講徵物トイヒ、ぼるすとるふハ直接主體税ト爲ス。⁸⁵⁾

(註二二) のいまんハ曰フ、此カ直接間接負擔ノ意義ニテノ直接税テナイ。其故ハ此税カ往々ニシテ兩親、祖父母養親等ヨリ支拂ハルルカラト。⁸⁶⁾

(註二三) Les impôt spéciaux ayant un caractère prohibitif ou compensateur ナ設ケテ、本税ヲ此ニ入レテ居ル。⁸⁷⁾

(三) 収益税財産税所得税交通税消費税中ノ地位

(A) 此分類中ニテハ本税カ何レニ屬スル

カトイフニ、本税カ所得又ハ財産ヲ標準トスルコトアルヨリシテ、所得又ハ財産税又ハ此等ノモノノ附加税トイフ者アル所テアルカ、(註二四)從來ノ例ニ依ツテ此税ニシテ所得財産ニ依ラサルモノカアルノニ、之ヲ所得又ハ財産税トイフノカ不都合テアルノミナラス、此等ノモノニ依ルニシテモ、其所得財産アルカ爲メニ課スルノテハナクテ、別ニ給付能力アリト認ムヘキ根據アルヨリ課スルモノ故、之ヲ所得又ハ財産税トイフノハ當ヲ得ヌ。ムシ

81) Döhling, Vergleich der bestehenden Wehrsteuern. S. 57.
82) Neumann, a. a. O., im F. A. IV. S. 143.
83) Neumann, ebenda, S. 156.
84) Wagner, a. a. O., im Schönberg's Hb. etc. S. 453.
85) Barstorff, a. a. O., in Z. f. g. Stw. 42 Bd. S. 259.
86) Neumann, ebenda, S. 143.
87) Nitti, l. c. p. 595 ff.

ロシえふれ一ノ如ク交通税ノ一トスルノカ穩當テアル。價值ノ異動アルニヨリ課スルモノニ外ナラヌカラ。尤モ彼自身ノ使ツタ混合手数料税ノ名ハ賛成スル、得ヌ。(註二五)(B)或ハ別ニ補償税 (Ersatzsteuer)⁸⁸⁾ 又ハ補完税 (Ergänzungssteuer)⁸⁹⁾ トイフヲ設ケテ之ニ入ルルモアル。カ其ニハ及フマイ。

(註二四) わぐな一ハ本税ニテ所得財産ニヨリ等級ヲ附スル所ヨリ、或ハ一ノ所得税又ハ財産税又ハ此二ノモノノ結合タルヲ得「トイフ、すとら一モ亦形式ヨリイヘハ本税ハ補完税トシテ一ノ所得税又ハ財産税ナルトイフテ居ル。⁹¹⁾ しあるニ依ルト、しえふれ一カ其著租稅政策ニテ本税ヲ所得及財産税ノ附加税トシテ居ルヤウニイフテ居ルカ、實際しえふれ一ノ原書ニハ塊ノ稅法ヲ説明シテ其階級率ノ定メ方カ義務者ノ財産及營利事情并ニ純所得ノ標準ニヨルトイフマテアル。⁹³⁾

(註二五) しえふれ一ハ本税ヲ交通税ノ一タル Gemischte Gebührensteuer トシテ居ル。⁹⁴⁾ ばすて一ふるカ所得財産收益交通消費税分類ト類似セル他ノ分類即チ、地租、資本及營業税、人及賃金税、財産及所得税、消費税、交通及行爲税、相続税ノ分類ヲ採ツテ、本税ヲ其所得及財産税ニモ交通及行爲税ニモ入レナイテ、人及賃金税ノ中ニ入レテ居ルノハ獨特テアルカ、此分類自身カ採ルヘキモノテナイカラ、致テ多ク辯スルノ必要ハナカラウ。

(四) 人税物税分類中ノ地位

此分類中ニ於ケル本税ノ地位ニツイテハ之ヲ人税又ハ主體

税トスルモノカアルカ、(註二六) 予ハ物税也トイフ。其故ハ此税ハ人ノ全體ノ給付能力ニ基キテ課スルノテハナク、兵役ノ免除ニヨリテ生スルコトアルヘキ特段ナル給付能力ヲ見テ

88) Cohn, System der Fw. S. 284 ff.
89) Strahl, Der Streit um die Wehrsteuer. S. 173.
90) Wagner, a. a. O., im Schönberg's Hb. etc. S. 453.
91) Strahl, ebenda, S. 173.
92) Schull, a. a. O. im Schönberg's Hb. etc. S. 135.
93) Schäffle, Steuerpolitik. S. 497 ff.
94) Schäffle, Steuern. Besond. Teil. S. 391 ff.
95) Bustable, l. c. p. 467.

課スルモノテアルカラ。若モ實際ニ於テ其義務者ノ財産ヤ所得ニ據ツテ賦課スルコトナツタニシテモ、其ハ財産稅ヤ所得稅ヤニ於ケルカ如ク所得ヤ財産ニ現ハレタル其人ノ全給付能力ヲ見テ課スルノテハナイ。

(註二六) 例之、わぐな、ぼるすとるふ、前掲註二二參照。

(五) 一般稅特別稅分類中ノ地位 此稅カ往々ニシテ其收入ヲ兵役服務者ノ直接利益トナルカ如キ支出ニ充ルカ爲メニ特別金庫ヲ作ツテ此ニ入ルルコトノアルコトハ前ニモ述ヘタ所テアルカ、(註二七)此場合ニハ本稅ヲ特別稅又ハ目的稅トイフテ良イ。併シ一般經費支辨ニ充テラルルコトモアリ、隨テ一般稅トイフヘキ場合モアルコト勿論テアル。

(註二七) 前掲註二三參照

(大正五年八月經濟論叢)

第十四編 國防稅ノ當否

緒言

國防稅ノ何タルカニ就テハ、前ノ姉妹論文タル國防稅ノ本質ニ説イタカラ、重テ多辯ヲ

費サヌ。其節ニモ一言シタル如ク、本稅ニ關スル問題ノ重點ハ寧ロ此ニ論セントスル其當否如何トイフコトニ在ルノテ、之ニ就テハ由來學界ニ喧シキ論戰カアツテ、未ダニ結末ニ到達セヌトイフテ良イ。本稅ガ一見適切ナル稅ノヤウテアルニ拘ラス、實例ヲ見ルト之カ採用ヲ見タルハ尙ホ少ク、一旦採ツテ止メタルモノスラアルトイフニ就テハ、何等カ此ニ根本的的重大ナル故障又ハ弱點ニテモアルノテハナイカトイフ疑カ生スル。(註一)予ハ此ニ興味ヲ感ジテ、廣ク手ニ入ルタケノ文書ヲ涉獵シテ、諸家ノ論說及記述ヲ點檢シ、併テ自分ノ思索ヲ加ヘタ結果トシテ、漸ク凡ソ下ノ如キモノヲ收穫シタ。

(註一) 尤モ瑞西テハ一般ニ本稅ニ満足シテ居ルトイフコトテアル。はるりんぐノ記述ニ依ルト、彼カ瑞西ノふうえんふえろどノふーばー商會トイフ書舖ニ本稅ニ關スル參考書ヲ注文シタラ、其書舖カ彼ニ書ヲ送ツテイフノニ、此稅ニ關スル參考書ハ瑞西ニハナイ。此方總ヘテノ租稅中最公平ナルコトカ瑞西テハ殆ト自明ト見做サレテ居ル程テアルカラト。

本論說述ノ順序ハ先ツ予カ本稅ヲ正當トスル論據ヲ示シ、然ル後從來ノ諸家カ舉ケタル賛成論據ヲ指摘シテ之ヲ批評シ、更ニ諸士ノ本稅ニ對シテ加ヘタル非難ノ論點ヲ列舉シテ以テ之ヲ駁撃シ以テ予ノ主張ヲ確立シヤウト思フ。

1) Harling, Eine Wehrsteuer für Deutschland. S. 21.

第一段 著者ノ賛成論旨

(一) 予ハ前論文ニ於テ本稅カ租稅テアルコト而モ其カ直接稅テアリ交通稅テアリ物稅テアリ且ツ一般稅タルコトアリトイフコトヲ認メタ。此ニ既ニ予ノ賛意カ籠テ居ル。予カ本稅ヲ認ムル根據ハ、兵役免除トイフコトカ免役者又ハ其家長ニ對シ、服務者又ハ其家長トノ相對關係ニ於テ一層大ナル給付能力ヲ生スト認メラルルコトニアル。固ヨリ其ノ此カ果シテ幾許タケ給付能力ニ差等ヲ生シタルヤヲ客觀的精密ニ指示スルコトハ出來ナイ。又各箇具體的ノ事例カラ見レハ兵役ニ服シタ方カ免役サルヨリモ利益也トイフコトモアリ得ルケレトモ、大局ヨリ見レハ何ウシテモ兵役ヲ免除サレタル者ノ方カ之ニ服シタ者ヨリモ一層利益ヲ受クルモノトイハナケレハナラヌ。少クトモ主觀的ニハ各人ニ大抵ノ場合兵役免除ニヨリ經濟上有利トナレリトノ感ヲ懷カシムルカラ、其處ヲ捕捉シテ課稅スヘキテアル。

(註二) 茲ニ一ノ給付能力カアル。彼ニ對シ、服務者ノ負ハサル或稅ヲ課シテモ、彼ハ之ヲ以テ不公平又ハ過重負擔ヲ負ハサレタトハ感シナイ。

(註二) すとりるハ本稅ハ免役者ノ補完的負擔トシテ、給付能力ノ上ニ立テラレタル租稅制度カ完全トナル爲メ

ニ適當ナル課徵物ナリトイヒ、更ニ兵役勤務ヲ行ハサル者ハ服務者ヨリモ一層大ナル主觀的給付能力ヲ有ツコトカ生ストイフ。³⁾

(二) 一面カラ見ルト免役者ハ家ニ在ツテ其々營利ニ從事シテ所得收益ヲ舉ケ、隨テ服務者ノ舉ケサルモノヲ舉クルコトトナリ、茲ニ自ラ前者ハ後者ヨリモ一層大ナル給付能力ヲ示シテ、其々諸多ノ稅ヲ課セラルルコトニナルカラ、其上ニ本稅ヲ取ルノハ過重負擔ノヤウテアルカ、併シ免役者ハ其免役トイフ事ニ就イテ其事自身カラシテ經濟上ノ利益ヲ受ケ又ハ少クトモ之ヲ受ケタリト感スルカラ、一般人トノ關係上取ララルル所ノ租稅ノ外ニ、尙ホ此服務者トノ關係上特段ナル租稅カ取ラレテモ差支カナイ。一體現文明國ノ租稅制度テハ一ノ所得又ハ財産ニ一重ノ稅シカ課セラレナイトイフノテハナクテ、特役ナル給付能力ヲ示スヘキ根據アル以上ハ、二重三重ニモ負擔セシメラルル所テアル。即チ或人ノ所得ハ全體ノ所得ノ入ル所ニ就イテ所得稅ヲ課セラレ、其カ土地營業ヨリ出ル所ニ就イテ地租營業稅ヲ課セラレ、得タル所得ニテ買物ヲ爲シ又ハ貸金ヲ爲セハ、交通稅例之印紙稅登錄稅ノ如キヲ課セラレ、消費物ヲ買取り消費スルニ就イテハ諸多ノ消費稅ヲ課セラルルコトトナル。或ハ又醫師ノ資格ヲ得ルトイフ價值 動ノ事實アレハ之ニ基イテ登錄稅トイフ交通稅

2) Strahl, Der Streit um die Wehrsteuer. S. 171.

3) Derselbe, ebenda. S. 169.

ヲ課シ、其醫師ノ所得ニツイテハ別ニ所得税ヲ課シ、其所得ヲ使用スレハ消費税等カ課セラルルコトニナル。此等ハ凡ヘテ其々ニ給付能力ノ根據ヲ捕捉シテ課税シタモノニ過キナイ。今免役ニヨツテ生スヘキ價值ノ移動ニ現ハレタル一ノ特段ナル給付能力ヲ捕捉シテ課税スルトイフトモ、此等ノモノトノ釣合カラシテハ毫モ不當テハナイ。

(三)斯ク吾人ハ此税ヲ普通ノ税ト同一ノ根據即チ給付能力ノ存在ニ置クモノテアルカ、然リトテ此ニ特別ノ意義ヲ全ク與ヘサルモノテハナイ。免役者カ免役ニヨツテ、其ノ盡スヘキ義務ヲ盡シ居ラサルコトヲ感シ、セメテハ此税ニヨツテ其萬カ一ヲモ充タサウトイフ心掛トナルコトヲ希望スル。國防税トイフ名ヲ選ンタノモ、畢竟此税ニスル道義的意義ヲ與ヘントシタカ爲メテアル。予ハ即チ本税ノ背面ノ理由トシテ一ノ愛國的意義ヲ添エヤウト思フ。(註三)更ラニハ又本税カ健全ナル社會ヲ構成スルニ必要ナル中等農民保護テフ重大ナル目的ニ適フノ傾アルコトモ亦タ無視スルヲ得ナイ。(註四)

(註三) 元來凡ヘテノ税カ愛國的ノモノ也トモイヘルカ、本税ハ其上ニモ兵役ト關係アルタケニ於テ二重ニ愛國的ナリトイフコトカ出來ル。れーざん、ぶーらんじえー兩人ハ此税ヲ愛國的ノ税ト呼ンテ居ル。其趣意ハ矢張り此ニ在ル。

(註四) 免役者カ中等農民ニ割合ニ少キコト又ハ服役者カ彼等ニ割合ニ多キコトヲ精確ニ示スヘキ數字ハ有タヌカ

予カ信據スヘキ筋ヨリ調査シタル左ノ二種ノ數字ハ、大體ニ於テ此傾アルコトヲ察スルコト足リ、隨テ本税ヲ賦課セサル現狀ノ下ニ於テハ、彼等カ他階級ノ者ニ比シテ不利ナルモノアルヲ示スコトカ出來ル。テ本税ノ賦課ニヨリ他階級ノ者ノ負擔ヲ増加スルコトハ、少クトモ相對的ニ中等農民ノ地位ヲ良好ニスルコトトナル。

農民	六七、	直接國税十圓以下	四三、
兵卒一〇七人中	其他	四〇	同右十圓乃至五十圓
			五二、
			同右五十圓以上
			一三、

(四)併シ本税ハ其收額カライフテ價值ノ大イモノテハナイ。少クトモ經驗上小收額ニ止マル。但タ漸増的傾向ヲ有ツモノテハアル。(註五)テ此税カ財政收入政策上ノ價值ハ大キクハナイカ、既ニ根本的ニ給付能力捕捉ノ道義原則上存立ノ理由アリトスルナラハ、本税ノ收入政策上ノ理由モ亦其存立ノ附隨ノ理由タルニハ足ル。

(註五) 現在本税ヲ實行スル諸國ノ本税收入ノ變遷。

瑞 西	一八九八	三、三六、三六	一、七五、二一八	三、六八、〇〇〇	五、九〇、五〇六	一、七九、三九三	二、九〇、七二七
法 奧	一九〇九	三、九三、二四	三、〇五、八、九三	四、五〇、一、〇〇〇	二、〇七、一、四一六	一、三三、四、八四六	二、〇三、九一五
馬	人口一人當	一・〇七	〇・〇九	〇・二二	〇・四三	〇・一〇	〇・〇四

(五)然リ而シテ本税ハ兵役免除トイフコトカラ生スル特段ナル給付能力ヲ見テ課スル所ノ

5) Fersch, Die Wehrsteuer, im Finanz Archiv. 28 Bd. S. 201.

4) Schott, Die französische Wehrsteuer. S. 41. u. 43.

純然タル租稅アリ、兵役勤務ニ對スル補償又ハ對償トイフ意義ノモノテナイカラ、其收入ハ凡ヘテ原則通り一般國費ニ充ツルコトトスルヲ至當ト思フカ、併シ其收額モ大シタモノテナイコト上記ノ如クテアリ、且ツ兵役義務ト關聯シテ生シタルモノテアルカラ、其收入ヲ以テ、目下軍事關係ノ費用ニシテ不十分ナル嫌アルモノ例之廢兵ノ扶助、現役兵及在郷軍人ノ被招集者ノ家族ノ扶助等ニ向クルコトモ實際カライヘハ適當テアラウ。併シ之カ爲メニ一ノ特別基金特別會計ヲ作ルコトハ勸ムヘキテナイ。矢張り本稅收入ハ一般收入ト共ニ國庫ニ收メテ、別ニ本稅設定ト同時ニ廢兵扶助、兵士ノ家族扶助ノ國費ヲ増加スヘキモノテアル。

(六) 本稅ノ性質ニ就テハ既ニ前論文ニ詳述シタカ、當時イヒ殘シタコトテ而モ本稅存立理由ヲ明ニスル上ニ重要ナルモノカアルカラ、茲ニ敢テ附說スル。即チ本稅カ直接稅ニシテ且ツ交通稅也トイフコトテアル、交通稅ニシテ、直接間接負擔ノ意義ノ直接稅タルモノハ他ニモ例カアリ(例之相續稅)別ニ不思議テナイカ、交通稅ニシテ臺帳稅從率稅ノ意義ニ於ケル直接稅タルモノハ從來其例ニ乏シイ。交通稅トイヘハ凡ヘテ此意義ノ間接稅ト認メラレテ居ル所テアルノニ、茲ニ本稅カ交通稅ト認メラレ、而モ臺帳稅タル直接稅タルコトハ

全ク例外的ノ事トイハナケレハナラヌ。蓋シ兵役免除トイフコトカ其免役者又ハ其家長タル人ニ於ケル價值ノ移動ヲ他ノ服務者又ハ其家長トノ相對關係ニ於テ生スルノ故ニ、本稅ヲ課スヘキモノテアリ、而シテ斯ノ如キ價值ノ移動カ普通ノ交通稅ノ物件タル事實ノ一回的タルト異リ、數年十數年ニ亘ル長期連續的ノ事實ユヘ、臺帳稅的ニ課セラルルコトナルノテアル。

(七) 或ハ本稅ト同一目的カ服務者ノ處テ租稅例之所得稅ノ如キヲ免 又ハ輕減スルコトニヨツテモ達セラレ得ルヤウテアルカ、此方ハ免役者ノ處テ課稅スルト異リ、國家收入政策上不利ナルノミナラス、此方法ニヨツテハ富者ホト利スルコト大ニ、貧者利スルコト小ニ極貧者ニ至テハ何モノモ利セサルノ不公平ヲ生スル缺點カアル。矢張り本稅ヲ採ルノ勝レルニ如カナイ。

第二段 諸學者ノ賛成論據ト其批評

本稅ニ關スル諸學者ノ採用理由ハ多々アルカ中ニモ最穩當ニシテ予ノ說ニ近クノハ

(一) 國家的共同原則及國務ノ歴史的發展上ヨリ說クモノ