

き納税者を種々の階級に分ち一階級内の各人に一定額の租税を課した。社會生活が複雑となるに及び階級税は愈々不公平の負擔となつた爲めに次第に廢せられ、各租税主體の事實上の所得を査定し課税せんとするに至つた。一般所得税はかうして生じたのである。所得税の先驅の他の一つは収益税的の簡別所得税である。簡別所得税は今日の所得税ではないが、所得税發達の中途に於ては混淆してゐたことがある。最近に至り簡別所得税が一般所得税を補ふ税として収益税に代り發達して來た。

二 所得税は、あらゆる方面より來る所得を個人經濟に結び付け其の人の所得を形づくるものとし、一體として課税するものである。従つて個人經濟の主體より出發し、所得を形づくる源につき分析的又は簡別的に見ず、其の個人經濟のあらゆる方面よりする全所得を綜合する點より見て、所得税は普遍性を有すと云ふ。又其の所得と之を得る個人經濟主體とを離して見るを得ない點よりして、所得税は主觀性を帶ぶと云ふ。故に主體税又は人税と名づける。

所得税の主觀性は、所得を客觀的に見ず、所得を得る經濟主體より見て個人の種々の關係を斟酌するのである。個人關係の斟酌は、個人の所得の擔税力に應じ適當の課税をなす所以である。

所得税の普遍性は三つの方面に存してゐる。第一に所得税は原則として總べての租税主體を洩れなく捉へねばならぬ。第二に所得税はあらゆる所得を寄せ集めて之に除外例を設けることがない。第三に是等の綜合所得をば其の所得を得る經濟主體に結び付け全體として之を課するものである。

所得税は普遍性及び主觀性を有するから、應分擔税の原則の要求を充分に而も完全に充たし得るのである。斯くて所得税は最も完全なる租税と謂へる。

三 所得税に主觀性及び普遍性を發揮せしめる爲めには何人が如何なる所得を幾許有してゐるかを明かにすべく、納税義務者をして其の所得を申告せしむる必要がある。こゝに所得税の課税標準たる所得を確定せねばならぬ。所得の概念に關しては數多の學説があるが、所得税の課税標準としての所得には二つの學説がある。其の一はフェイスチング (Feistling) の説であつて各人が一定期間内に各種の勤勞、事業、資産より受ける繼續的收入から之を得る爲に要する經費を差引いた残額を以て所得とし、其の二はシャントツ (Schanz) の説であつて一定期間内に於ける財産増加の總額から其の期間内の財産減少の總額を差引いた金額を所得とし富籤利得、投機利得の如き一時的收入をも含めてゐる。何れの學説によるも、一定期間に取得する収入であつて之を消費處分するも其れが爲めに一定期間の始めに存してゐた元本財産を減することなく經濟上の地位を害することのないのが所得の共通概念となつてゐる。實際の立法には兩學説が取り入れられ、必要經費の計算方法と減價償却の控除と自己消費所得の加算と財産評價の問題とが重要となつてくる。又納税者が申告に基く所得額に比し不釣合に多額の消費をしてゐる場合には消費額を基準として所得額を算定する方法がある。

所得税の課税は納税者に凡ての所得を綜合して申告せしめ賦課課税を行ふのが原則である。しかし

例外の方法として所得を分析して納税義務者の手に入るに先んじ所得の源泉に於て課税することがある。尤も商工業所得と自由職業所得と外國よりの所得に對しては源泉課税方法は適用出來ぬ。最近の立法は賦課課税法を主とし特別の場合に源泉課税方法を用ひてゐる。

經濟の進歩に伴ひ企業形態として法人組織の發達が著しく法人課税の問題が重要となつて來た。從來は個人所得と法人所得との課税を同一法律で定めてゐたが、時代の要求に應じ個人所得税と法人所得税との區分が行はれて來た。

四 所得税は各國の特殊事情に基づき或は其の制定時期が不自然に延期せられ或は其の内容が特別の型をとつてゐる。

先づ米國を見るに、建國の歴史より州所得税が専ら行はれ、聯邦所得税の始めて採用せられたのは一八六二年七月のことであり其後改廢が常なかつたのである。漸く一九一三年二月に憲法改正を斷行すことによつて「聯邦所得税は憲法違反なり」と云ふ積年の批難を一掃し、一九一三年十月に新所得税法を制定し今日に及んでゐる。

獨逸は地方分權の趨勢強く「直接税は各邦へ間接税は帝國へ」の原則を久しく採用し、所得税は邦税として發達したのである。然るにワイマー (Weimar) の憲法に基づき中央集權の制度が確立し遂に一九二〇年三月エルツベルガー (M. Erzberger) の改革の結果として所得税が邦税より國税に委讓せ

られたのである。

佛蘭西に於ては、外形標準主義の物税が永く支配し、所得税の如き自由を束縛する租税は人權の宣言に違反するものとして歡迎せられず、二百を超える所得税法案が提出せられつゝも採用せられなかつたのである。漸く一九一四年に所得税が實施せられることとなつた。

英國の所得税は一七九九年に始めて定められたが、一八〇二年に廢止せられ一八〇三年に再び採用せられ、其の後改廢が常でなかつたが一八〇三年の税法の精神を踏襲し恒久税として今日に及んでゐる。しかし一八〇三年の所得税は所得源によつて所得をA・B・C・D・Eに分ち源泉課税を主とする分類所得税 (Schedule system) であつて、綜合所得税とは距離の遠いものであつた。漸く一九一〇年にロイド・ジョウジ (Lloyd George) が超過所得税を制定し、それが附加所得税 (Surtax) と名を改め、從來の分類所得税と相並んで綜合所得税の實を擧げることとなつた。

伊太利所得税は生産第一主義を奉じ、森聯邦所得税は社會革命の精神を實現せんと努めてゐる。我國の所得税は明治二十年に制定せられ明治三十二年と大正九年と昭和十五年と昭和二十二年の大改正を経て今日に及んでゐる。現行所得税は所得税法と法人税法とにより規定せられてゐる。所得税は個人所得税であり、法人税は法人所得税を主とし其れに法人資本税を加へたものである。尙ほ昭和十五年の税制改革の結果として所得税及法人税の何れにも地方附加税を課することが出來ないが、

所得税、法人税及び入場税の一部が地方分與税分與金特別會計を通じて分與税の形で道府縣市町村に分與せられてゐる。

第二款 個人所得税

一 所得税を補完する税としては収益税と簡別所得税と一般財産税と簡別財産税とが考へられる。我國に於ては従來は収益税を以て所得税を補完してゐたが昭和二十二年の改正により収益税は地方財源となつた。各國の實例を見るに、獨逸は個人所得税を賦課所得税と資本収益税と勞賃税とに分ち、英國は普通所得税と附加所得税とに分ち、佛蘭西は一般所得税と分類所得税とに分ち、伊太利は不動産所得税と動産所得税と補完所得税とに分ち、米國は個人所得税を普通税と附加税とに分ち、我國は個人所得税を分類所得税と綜合所得税とに分つてゐたが、昭和二十二年より一本の所得税を採用してゐる。

二 我國の所得税の課税標準は利子所得(公債、社債及び預金の利子ならびに合同運用信託の利益)と配當所得(法人から受ける利益若くは利息の配當又は剩餘金の分配)と臨時配當所得(看做配當及び拂込に充當した積立金による配當)と給與所得(俸給、給料、賃金、歳費、費用辨償、年金、恩給、賞與など)と退職所得(一時恩給、退職給與など)と山林所得(山林の伐採又は譲渡による所得)と譲渡所

得(不動産、不動産上の権利、船舶、鑛業若くは砂鑛業に關する権利若くは設備又は株式などの資産の譲渡による所得)と事業所得(前掲以外の所得)とに分ち、各所得につき特別の計算を行つてゐる。

第一は利子所得と配當所得とであつて、その年の収入金額を課税標準とするのである。但し配當所得について元本を得るに要した負債の利子を控除することとしてゐる。

第二は事業所得であつて、その年の總収入金額から、必要な経費を控除した金額を課税標準としてゐる。

第三は給與所得であつて、その年の収入金額から十分の二・五(最高一萬二千五百圓)を控除した金額によつてゐる。

第四は一時的所得であつて、いづれも二分の一を控除した金額を課税標準としてゐる。即ち臨時配當所得については、その年中の収入金額の十分の五に相當する金額である。次に退職所得については、その年中の収入金額の十分の五に相當する金額である。又山林所得については、その年の總収入金額から必要な経費を控除した金額の十分の五に相當する金額である。最後に譲渡所得については、その年中の總収入金額から當該資産の取得價格、設備費、改良費及び譲渡に要する経費を控除した金額の十分の五に相當する金額を課税標準としてゐる。又營利を目的としない一時の所得も之に屬す。

従來は、配當利子所得、給與所得、退職所得などの例外を除き、前年の所得に對し當年に課税する

ことを原則としてゐた。しかし經濟變動に適應するためには當年の所得に對し當年に課税するのが安當であるとの考から、昭和二十二年より課税標準の算定の時に關し全面的の改正が行はれたのである。實績課税を豫算課税に改めたのは此の意味である。

要するに、各個人の當年の所得を調べるに當り、各所得につきそれぞれ異つた方法で課税標準を算定し、それらの課税標準の合計を租税主體に結びつけることによつて所得税の普遍性を發揮せんとしてゐるのである。

三 所得税は、これ等の所得を綜合したものを課税標準として税率を適用するのである。所が所得税の主觀性を發揮するために二つの方法をとつてゐる。第一は税率を適用するに先立ち課税標準において納税義務者一人につき一定額の基礎控除を行ひ、第二に税率を適用した後に税額より扶養親族一人につき一定税額の基礎控除を行つてゐる。扶養親族と云ふのは納税義務者の同居親族（配偶者及び三親等内の親族で生計を一にするもの）の中で配偶者及び年齢十九歳未満若しくは六十一歳以上又は不具廢疾の者を云ふこととなつてゐる。

所得税の税率は最低百分の二十最高百分の八十五の超過額累進税率を用ひてゐる。但し、國內において支拂を受ける公債、社債、銀行預金、銀行貯蓄預金などの利子及び合同運用信託の利益については、當分のうち、納税義務者の申告により、他の所得とこれを區分し百分の六十の税率により源泉選

擇課税を認めることとしてゐる。

四 所得税の徴收は原則として申告納税制度によつてゐるが、同時に源泉徴收の制度が行はれ又所得税額表が用ひられてゐる。

従來の賦課課税の場合は税務署が納税の告知をして所得税を徴收したのであつたが、昭和二十二年の改正により申告納税の制度が採用せられたのである。即ち申告納税をなすべき所得税については、納税者は豫算に基き自ら所得金額と所得税額とを計算して豫定申告書を提出し各納期に應じ分納額を納付するのである。豫算と実績とが一致しない時には修正豫定申告書、確定申告書を提出し、所得金額を修正すると共に所得税額の過不足を清算する。かくして自己課税が行はれるのである。

申告納税と云ふ原則に對して、源泉徴收と云ふ例外の制度が設けられてゐる。先づ源泉において、支拂の際に一定の税額を徴收することとし、當該税額は、申告納税に際し、これを差引くのである。第一に利子所得、配當所得、臨時配當所得については百分の二十の比例税率により源泉徴收することになつてゐる。源泉徴收の第二は給與所得と退職所得とであり、第三は原稿料などの所得及び外交員などの所得である。前者は百分の十五を後者は百分の十を、いづれも支拂者が支拂の際に源泉徴收して納付することとなつてゐる。又營利を目的としない一時の所得も之に屬す。

申告納税及び源泉徴收の便宜をはかるため所得税額表が定められてゐる。その一は簡易税額表であ

り、所得金額が八萬圓以下の者はこの表により申告納税の際にその税額を計算せしむべく、大多數の納税者につき税額算定の手数を省いてゐる。その二は源泉徴収税額表であつて、給與所得（月額表、半月額表、旬額表、週額表又は日額表）と賞與等給與所得と退職所得の支拂をなすときに用ひられるのである。

五 以上は主として國內に住所を有し又は一年以上居所を有する個人の納税する所得税について説明したのであつた。これら個人たる無制限納税義務者に對して二種類の制限納税義務者があつて、特別の取扱をしてゐる。その一は無制限納税義務者以外の個人であつて、國內に一定の物的關係を有するときは、その所得についてのみ所得税を納める義務がある。その二は法人が、その受くる配當利子所得について制限納税義務者となる。即ち配當利子所得に對し百分の二十の率により一應源泉徴収をなし、おつて法人税から、これを控除する立前をとつてゐる。個人たる制限納税義務者に關する規定は、國際經濟關係が複雑となるに伴ひ、その重要さを増して來る。

第三款 法人所得税

一 法人の所得は個人の所得と性質を異にしてゐるので、國により所得税の立法を法人と個人とにつき區別してゐるものがある。即ち法人所得と個人所得との間に課税を區別しないものと區別するも

のとあり、又課税を區別するにしても同一税法に規定するものと個人所得税法の外に法人所得税法を設けるものがある。個人所得税法より法人所得税法を獨立せしめてゐる例として米國と獨逸とを擧げることが出来る。我國は久しく所得税法を三種に分ち法人所得を第一種所得として課税してゐたのである。次に昭和十二年に法人資本税が定められた。然るに昭和十五年の税制改革の結果として從來の所得税法と法人資本税法とを廢止し新たに法人税を設けたのである。法人税の課税物件は法人の所得と資本とであるが、重心は法人の所得であるから法人税を法人所得税と解しても大した誤りではない。

二 法人の所得の第二は各事業年度の普通所得であつて各事業年度の總益金より總損金を控除した金額によるのである。所得の計算につき注意すべき點が三つある。其の一は法人が各事業年度に於て納付した又は納付すべき法人税又は罰金若しくは料金は損金に算入しない。二は法人が各事業年度においてなした寄附金のうち、損金に算入しないものがある。其三は法人の各事業年度開始の日前一年以内に開始したる事業年度において生じた損金は之を損金に計算することとしたのである。

法人の所得の第二は各事業年度の超過所得であつて、各事業年度の普通所得が各事業年度の資本の金額に對し百分の十を乗じて算出した金額を超過する場合におけるその超過額である。

第三の清算所得と云ふのは二つに分れる。その一は法人が解散したる場合において其の殘餘財産の

價額が解散當時の拂込株式金額又は出資金額を超過したる部分である。その二は法人が合併した場合において、合併後存続する法人若しくは合併に因り設立した法人が合併に因り消滅したる法人の株主又は社員に對し交付する株式の拂込済金額又は出資金額及び金銭の總額が、合併に因り消滅した法人の合併當時の拂込株式金額又は出資金額を超過する場合のその超過額である。

法人の各事業年度の資本と云ふのは、各事業年度の各月末における拂込株式金額と出資金額と基金又は剰金の月割平均額及び各事業年度開始の時に於ける積立金額の合計金額に當該事業年度の月數を乗じたものを十二分して計算した金額である。

課税標準は、各事業年度の普通所得金額と超過所得金額と清算所得金額と各事業年度の資本金額とである。普通所得には比例税率を採り、超過所得には累進税率をとり、清算所得には二本の比例税率を採用し、資本金額には比例税率によつてゐる。米國と獨逸との法人所得税法は小所得に輕率を課してゐるが、我國は區別を設けてゐない。なほ法人の受くる利子所得、配當所得又は臨時配當所得には源泉で所得税が徴收せられるから、その税額だけ普通所得と超過所得に對する法人税額より控除することとしてゐる。

三 以上は普通の法人の課税の場合であるが三つの例外がある。第一は外國法人の課税であり、第二は同族會社に重く課税し、第三に特別法人に輕く課税するのである。

國內に本店又は主たる事務所を有する法人は内國法人であつて無制限納税義務者として法人税を納めるのである。これに對し國內に本店又は主たる事務所を有しない外國法人であつて國內に資産又は事業を有するものは制限納税義務者として法人税を納めるのである。外國法人の法人税には特例を設けてゐる。外資導入と關連して税率に考慮を拂ふ必要がある。同族會社と稱するのは株主又は社員の一人及び之と親族、使用人、出資關係ある會社など特殊の關係ある者の株式又は出資の金額の合計額が其の會社の株式又は出資金額の二分の一以上に相當する會社であつて所得の一定率以上を留保すると加算率が適用せられる。個人所得に累進税率を適用してゐる釣合からして個人に準ずる此等會社に對しても特別の課税を行ふことになつてゐる。

特別法人税は市町村農業會、道府縣農業會及び全國農業會、産業組合及び産業組合聯合會、貸家組合、貸家組合聯合會、貸室組合及び貸室組合聯合會、市街地信用組合、統制組合、商業組合及び商業組合聯合會、工業組合及び工業組合聯合會、貿易組合及び貿易組合聯合會、森林組合及び森林組合聯合會、漁業會、製造業會、道府縣水産業會及び中央水産業會、蠶絲共同組合及び蠶絲業會、農林中央金庫、商工組合中央金庫などの各事業年度の剩餘金と清算剩餘金に賦課するのである。特別法人税を損金に算入しない事と前一年の事業年度に生じたる缺損金額を現事業年度の剩餘金計算上之を損金に算入する事とは法人税と同じであるが、特別法人税は剩餘金に對し法人税の税率よりも輕い率を課してゐる。

第四款 地方住民税

一 國税に人税と物税とが必要なるが如く地方税においても人税と物税とを結ぶ必要がある。各國いづれも収益税を地方の財源にあててゐるから地方税の物税の方は整つてゐる。人税については所得税が國家財政の有力なる財源となつてゐる爲めに、地方税の人税には多きを期待し難いのである。しかし地方團體の地域内に住居又は事務所を有してゐる人に對しては、金額の多きを期待し得ない迄も何等かの方法で人税を賦課し以て地方住民としての財政的義務を果たさしむべきである。この意味に於て我國は久しく戸數割を採用してゐたが、更に昭和十五年より戸數割を廢止して市町村民税を採用し、二十一年より府縣民税を採用することとなつた。

二 戸數割の起源は明治十一年太政官布告地方税規則に在る。此の規則は明治十三年五月太政官布告によりて改められた。此の地方税規則に依ると、戸數割は單に營業税及び雜種税と相併んで地方税の一目として徴收すべきものであることが規定せられてゐるに止まつてゐる。明治十三年地方税規則備考は既に戸數割に公權的解釋を下し「戸數割は一戸構ふる者に課し、同居と否とを問はず一戸を構ふる者は貧富に應じて差等を立つるも苦しからず」と云つてゐる。即ち初め戸とは住居と云ふ意味として戸數割は一種の頭税であつたが、其後實行が不能となり、一種の階級税の性質を帯びるに至

つた。戸數割は元來府縣税であつたが、之を各市町村に配賦し市町村は更に各人に課したのである。

大正十年に至り府縣税戸數割規則が發布せられ、更に大正十一年に府縣税戸數割規則施行細則が發布せられ、是に初めて戸數割の統一的法規が出来たのである。大正十五年の「地方税ニ關スル法律」により、戸數割は府縣税としては廢せられ市町村税として創設せられた。

戸數割の課税標準は租税主體の資力であつて、其の所得額と資産の狀況とによつて算定するのである。故に戸數割は直接に所得を通じ間接に資産狀況を通じて獨立生計者の實力を捕捉する。此の資産狀況に依つて實力を捕捉するには多く見立割なる方法に依る。斯くして戸數割は人税の性質を帯び所得税を補ふものとなつてきたのである。是れ物税たる家屋税とは根本的に異なる所である。

三 昭和十五年の地方税法により過去六十二年の歴史を有する戸數割を全廢すると共に新しく市町村税獨立税として市町村民税を採用したのである。二十一年に府縣民税を府縣税獨立税に加へた。こゝに地方住民税として府縣民税と市町村民税とが出来たのである。

府縣民税又は市町村民税の納税義務者の第一は府縣内又は市町村内に一戸を構ふる個人又は一戸を構へなくても獨立の生計を營む個人であり、第二はそれ以外の個人にして府縣内又は市町村内に事務所營業所又は家屋敷を有するものであり、第三は府縣内又は市町村内に事務所又は營業所を有する法人である。従つて貧困に因り生活の爲め公私の救助又は扶助を受くる者以外は住居者たると不在住民

たると法人たるを問はず府縣民税又は市町村民税を納めねばならぬ。

他の府縣又は市町村に移轉する人に對する重複課税又は脱税を避ける爲め賦課期日を全國的に一律に十月一日と定めてゐる。人口の移動の甚だしい六大都市と然らざる所により便宜な課税方法を許してゐる。

戸數割の如く過重の負擔となることを避ける爲め制限を設けてゐる。賦課總額は一定金額（府縣民税は二百四十圓、市町村民税は百六十圓）に納税義務者數を乗じたる額を越ゆるを得ない。但し制限外課税を認めてゐる。府縣民税又は市町村民税は課税最高總額の制限を受けてゐるが、所得税に準ずる人税として地方税中に重きをなしてゐる。

第三節 收益税

第一款 收益税の本質

一 收益税は收益に課する税である。收益とは一定の期間に一定の財源より生ずる簡別所得をさし、收益税は各財源に對する各收益を簡々別々に課税するものである。收益税は簡別所得税に似た所もあるが、簡別所得税が純益を課税するに反し、收益税は多く外形標準によつて課税する。其の税源が各財

源に對する純益たる點に於ては兩者は一致してゐるが、課税標準其他においては全く異なつてゐる。一般所得税があらゆる所得を綜合統一して課税するに對し、收益税は簡別所得税と同じく簡別的に課税するが故に、收益を得てゐる人の收益の全體を見ることが出来ない。従つて個人的事情を斟酌するを得ない。只だ財源あり其れから收益があることを見て之に課税するものであつて、其の何人の手にあるかは之を問はない。即ち收益税は物を追ひて人を見ないように見える。是れ收益税に客觀性ありと云はれ又收益税が客觀税と呼ばれる所以である。要するに收益税は簡別的であり客觀的である。

收益税の缺點は個人的事情を斟酌しないことである。苟くも同一の收入を得べしと見る時には同額の税を課するから、必ずしも實際の擔税力に順應するものでない。又收益の種類により或は之を捕捉し易く或は捕捉し難く、同じ尺度を以て測るを得ない。經濟の發達しない國では、各人の經濟狀態が異ならず、收益税も短所を現はさないから、收益税が租税の中心となつてゐた。經濟の發達と共に收益税は短所を現はし初め、文明國においては收益税が重要さを失ひ所得税が之に代り、收益税は單に補完税の意味を有するに至つた。又最近には國税としての收益税は廢止せられることになつた。收益税の長所としては物を追ふて課税する結果としては其の收入は確實である。

二 收益税の追ふ所の物は動産と不動産との二つである。不動産に屬するものには地租、家屋税があり、更に動産に關する收益税には資本利子税がある。收益をもたらず物として動産、不動産の外に

營業を擧げることが出来る。かくして營業税が出て来る。要するに収益税としては地租、家屋税、資本利子税、營業税がある。國によつては此の外に商業税、鐵道税、鑛業税、百貨店營業税の如きものもある。我國にては鑛區税と取引所特別税とを特別収益税としてゐる。

尙ほ昭和二十二年より地租と家屋税と營業税を道府縣に委譲することとした。

第二款 地 租

一 地租は何れの國でも昔より發達した税であつて農業國では租税の中心をなす。然し農業國から商工業國に進むに従ひ、地租は財政上の重みを減じて來た。地租は土地の収益に課する税であるから、土地の収益を都合よく捕捉出來れば地租は決して廢すべきでない。しかし土地の収益は年々多少の變動を免れないから、其の収益を年々調べなければ真相を穿つを得ないのであるが、此の調査が困難である。思ふに農業經營者は之を明かにするが如き帳簿を備へず、又或る程度の自給經濟を行ふからである。故に諸國は年々の収益を調べず平均的収入に課税してゐる。平均的収入を計算するには、一定年間の収入を計算して臺帳に記入し是を以て課税標準とするのである。諸國は期せずして土地臺帳制度を採つてゐる。土地臺帳に収益臺帳と地價臺帳との二種ある。何れにしても臺帳制度は一定の期間のみ之に依るべきであつて追々修正を加へて行く必要がある。

二 我國の地租は明治六年地租條例により舊幕時代の地租を改正し其後小改正があつたが原則は動く所がなかつた。昭和六年に至り地租條例を廢して地租法を制定し、こゝに根本的の改革が行はれたのである。現行の地租は土地の賃貸價格を課税標準としてゐる。地租の課税標準としては、土地の面積が最も幼稚にして、地價に進み、更に賃貸價格に進んだものである。昭和六年迄に用ひられた課税標準は、明治九年十年頃に始めて調査せられし地價であつた。地價と云ふは土地の賣買價格でなく、次の公式により収益より還元せしものであつた。

$$\text{地價} = \frac{\text{〔収益（過去五年の収益）} - \text{〔（肥料料（全収益の15\%）} + \text{地租（地價の3\%）} + \text{村費（地租の15\%）〕〕} \times \text{償還率}}{\text{時々の金利} \%}$$

地價は其の算定せられし當時には土地の賣買價格に比較的近きものであつたが、其後の經濟界の大變動の結果として多少の修正に拘らず不公平は依然として續いたのである。漸く大正十五年に至り「貸主が公租公課修繕費その他土地の維持に必要な経費を負担する條件で土地を賃貸する場合に貸主の取得すべき一年分の金額」の意味に土地賃貸價格を定め、大正十五年昭和二年にわたり全國に就き土地賃貸價格を調査したのである。昭和六年に至り地租法の制定と共に、地租の課税標準として地價を棄てて賃貸價格を採用したのである。昭和二十二年に地租が地方に委譲せられたのを機として土地臺帳法が定められた。政府は土地の賃貸價格を十年毎に調査し直し、時世の進歩に適合せしめんこ

とを期してゐるのである。

昭和二十二年の地方税法の改正により「地租は土地に對し土地臺帳法に依る土地臺帳に登録せられたる賃貸價格を標準として其の所在の府縣に於て其の所有者に之を課す」と定められた。即ち地租は道府縣の獨立税となり、市町村は本税と同額の地租附加税を課することが出来ることとなつた。

第三款 家屋税

一 農業時代には地租が重要であつたが、商工業が盛んとなるに伴ひ營業税が發達し、同時に都市の繁榮につれて家屋税が生じた。家屋税の發達は種々の時期を経過してゐる。其の第一期は家屋税が地租の中に含まれてゐた時代であつて、この時代に於ては家屋は土地の從物と看做され又は永久に土地に放下した資本と看做された。第二期は家屋税が地租から獨立して分離した時代である。都市が擴張して借家が増すに従ひ家屋の財産價格が土地の財産價格に讓らないこととなり、家屋に對する租税と地租とが異なるものなることが分明になり、其の宅地の如何に拘らず家屋を家屋として課税するに至つた。第三期に入り家屋税は収益に課税することになつた。家屋の収益は宅地の収益と家屋建築資本の収益とより成り、現代の進歩せる家屋税は宅地と建物との兩者に對する税なりと云ふことが出来る。かくて収益税としての家屋税が成立するのである。

今日の収益税としての家屋税の本質は家屋の収益に課税するに存してゐる。故に家屋税を負擔する人は家屋より収益を得る人である。従つて借家であれば家主が擔税者たるべく、借家人をして納税者とするも擔税者は家主でなければならぬ。この家屋税に似て非なるものは住居税である。住居税は其の家に住める人をして租税を負擔せしめるものであつて、借家に就て云へば借家人が負擔すべく従つて使用税又は直接消費税である。故に住居税と家屋税とは根本的に性質を異にするが、實際においては兩者は混同せられてゐる。そして家屋の需要の大なる時には家主が借家人に家屋税を轉嫁し、家屋税は住居税の性質を帯びるに至る。

次に家屋税の客體は家屋である。家屋税は家主の収益に課するものであるから、其の本質は借家に課税する場合に發揮せられる。しかし自己所有の家屋に住居する場合も消極的収益を獲てゐるから、矢張り家屋税の客體となるのである。家屋は使用の目的に依つて住居用と營利用とに分つことが出来るが、家屋税は其の何れに課税すべきかの問題が起る。本來家屋税は住居用家屋に課税すべきものである。營利用家屋は其の収益が他から來てゐるものと區別し難く且つ營利用家屋は一の固定資本として營業収益の一分子を形づくるものである。營業税が營業収益を課税してゐる以上は、營利用家屋に家屋税を課すれば二重税となる。かく理論上は營利用家屋に家屋税を課すべきでないが、實際上は營利用と住居用とを區別するを得ないから、家屋税は營利用の家屋をも課税することとなる。

家屋税が収益に課税するにせよ、種々の形式により収益を捕捉せねばならぬ。其の第一は家屋の局部を捉へて収益を推定するもので、竈税、窓戸税が其れである。第二は宅地の面積又は家屋の建築せられてゐる面積によるもので建坪税が其れである。第三は家屋の大小構造室數其他に依つて家屋に等級を附するもので家屋階級税である。第四は家賃を捉へて収益と看做すもので家賃税である。第五は家賃等より家屋の賣買價格、使用價格を推定するものであつて家屋價格税である。即ち竈税、窓戸税、建坪税は家屋税發達の第二期に屬し、家屋階級税、家賃税、家屋價格税は第三期に屬する。最近では家賃税、家屋價格税が多く行はれてゐる。要するに家賃税、家屋價格税が家屋税の最も進歩せる形式として各國に採用せられてゐるが、尙ほ階級税の用ひらるゝ場合もある。

二 我國の家屋税は其の起源を徳川時代に發してゐる。明治時代に入り家屋税は國税としては殆んど發達せず、専ら地方税として行はれてゐるのである。即ち明治十五年に郡區部會規則により市部において戸數割に代へて賦課し得ることとなつたのが家屋税の初めである。其後に數回の改正があつたが、昭和十五年の税制改革の結果として家屋税法が定められ家屋税を國税に移し収益税體系を整へたのである。所が昭和二十二年に家屋臺帳法の制定と共に地方税法の改正あり「家屋税は家屋に對し家屋臺帳法に依る家屋臺帳に登録せられたる賃貸價格を標準として其の所在の府縣に於て其の所有者に之を課す」と定められたのである。

家屋税の客體は廣義に解し、住家、店舗、工場、倉庫其の他の建物を含むこととしてゐる。従つて貸家の外に自己の住居をも含み、又住居の外に營利用の建物をも包括してゐる。

課税標準は家屋臺帳に登録したる賃貸價格であるから現行の家屋税は家賃税である。家屋税の家屋賃貸價格の意味は地租の場合と同様であつて政府の調査にかゝり、五年毎に之を改訂することとしてゐる。

家屋税は道府縣の獨立税であるが、市町村は本税と同額の家屋税附加税を課することが出来る。

第四款 營業 税

一 營業税は營業の収益に課する税である。營業とは資本を基礎として個人が繼續的に營む業務を云ふ。處が營業には種類が多く其の範圍が定まらない。しかし各國は地租において農業を課税するが故に地租に對立する營業税は農業を除いた事業を租税客體とする。即ち大體に於て商工業並に其の補助業が營業税により課せらるゝこととなる。勿論金融業、交通業、保險業等も其の中に包含せられる。資本を基礎として營む業務であるから所謂自由職業は其の範圍外にある。只だ所得税によつて充分に此等の自由職業者を課税できない時には、營業税により之を課税する例もある。又一般の營業に對する營業税の外に、特殊の營業につき特殊の營業税がある。此等は經濟政策上社會政策上及び行政

上の理由に依つて課せられるのである。例へば鑛業税、取引所營業税、百貨店税、行商税の如くである。

一般營業税は大體において商工業に對する税である。従つて商工業と云ふ文字を税法中に示してゐるものもあるが、又列舉主義により營業税を課すべき營業を枚舉してゐるのがある。

營業税は營業の収益に課するものであるから、先づ營業の収益を見出さねばならぬ。處で營業の實際の収益を捕捉しようとしても、營業者が之を證すべき帳簿を具へないこともあり、又之を具へても他人に示さないこともあるから、収益の算定に困難である。そこで只だ外形標準を以て収益を推定するに至つた。或は資本高を標準とし、或は營業自體の大小を標準とするのである。そして營業の大小を標準とするのは、或は賣上金高、或は從業者の數、或は機械器具の價格、建物の賃貸價格を標準とすることになる。しかし此等の標準は營業の種類によりて異なり、又同種の營業にても地方により其の収益を異にし、又同じ地方で營業するも其の規模により収益を異にするのである。外形標準主義は初め佛國に起り後に他の國に傳はつたので之を佛蘭西式と稱す。我國の營業税は大正十五年迄は之に倣つてゐた。之に對して純益主義の立法が出て來た。其の模範は普國の一八九一年の立法であつたから之を普國式とも稱する。我國の營業税も大正十五年に純益主義を採用し、營業收益税と名を改めた。昭和十五年に營業收益税を廢し營業税を採用したが純益主義たることには變りがない。

二 我國の營業税は初め地方税として發生し、後に國税に發達し更に地方税に戻つたものである。明治十一年地方税規則が定めらるゝや、營業税は戸數割と同じく地方税として課せられた。初め商業のみに課税したが明治十五年の改正に依り廣く商業工業に課することとなつた。國税としての營業税は明治二十九年に初めて定められた。其の結果として大營業者に關する課税は國税營業税の範圍に屬することとなり、地方税營業税は小營業者に限られ、しかも其の賦課額は國税營業税との關係上から制限せられたのである。大正十五年に至り國税營業税を廢して國税營業收益税を設け同時に府縣稅營業税の内容を明かにした。昭和十五年に國税營業收益税と府縣稅營業税とを廢止し國税營業税一本としたのである。昭和二十二年に營業税は地方に委譲せられ、地方税法に「營業税は營業に對し純益を標準として營業所を設けて營業を爲す個人及營利法人に對し營業所所在の府縣に於て之を課す」と定められた。

營業税の客體は營業即ち商工業である。營業税は法人營業税と個人營業税との二つに分つてゐる。前者は總べての營利法人の營業に課し、後者は1、物品販賣業。2、金錢貸付業。3、物品貸付業。4、製造業。5、運送業。6、倉庫業。7、請負業。8、印刷業。9、出版業。10、寫眞業。11、席貸業。12、旅人宿業。13、料理店業。14、周旋業。15、代理業。16、仲立業。17、問屋業。18、鑛業。19、砂鑛業。20、湯屋業。21、理髮美容業。22、兩替業。23、演劇興行業。24、寄席業。25、遊技場

業。26、遊覧所業。27、その他内務大臣の指定する營業及び營業税を課することに於いて内務大臣の許可を受けた營業の二十七種の營業に限つて課してゐる。即ち包括主義と列舉主義との兩者を併用してゐる。

營業税の課税標準は、過去の營業税が資本金額、賣上金額、建物賃賃價格、從業者數等の外形標準主義を採用せしに反し、純益主義を採用してゐる。即ち法人營業税の課税標準は各事業年度の純益と清算純益とであり、個人營業税の課税標準は前掲二十七種の營業の前年における利益である。

所得税が營業に對し豫算課税を行ひ所得と課税とが時期的に一致してゐるに反し、營業税は一年遅れの実績課税となつてゐる。所得税の資料を利用するためと營業税の地方分別を行ふためにより、時のズレの生ずるのは止むを得ない所である。

營業税の税率は、法人個人を通じ、一本の比例税率を採つてゐる。但し個人營業税に限り純益金額千二百圓未滿の時には課せない事となつてゐる。収益税に免税點を設けた事は注目し値する。

營業税は道府縣の獨立税であるが、地方税法の定むる所により、市町村は本税と同額の營業税附加税を課するのである。

三 凡ての營業には原則として營業税が課せられてゐるが、特殊の營業には營業税の外に一種の特權税を課してゐるのである。其一は鑛區税であり、其二は取引所特別税である。

鑛區税は昭和十五年に定められたが二十二年に國税より地方税に委譲せられた。試掘鑛區と探掘鑛區と砂鑛區とにより税率を異にしてゐる。鑛區税は道府縣の獨立税であるが、地方税法により市町村は本税と同額の鑛區税附加税を課することが出来る。

取引所特別税は昭和十五年より定められ税率は手数料收入金額の百分の十二であつて地方附加税は許されてゐない。取引所税の中には取引所特別税の外に取引所取引税を含んでゐるが、其れは流通税に屬し、取引所特別税とは全然其の性質を異にしてゐる。

第五款 資本金子税

一 地租家屋税は不動産に課する税であるが、之に對して動産に課する税として資本金子が成立する。勿論營業税が行はるゝ國においては資本の一部分は營業税を課せられてゐるから、其の部分に對しては更に資本金子を課する必要がない。従つて資本金子と云ふのは資本家が他に貸付けたる場合に課するものであつて、貸付資本金子である。そして其の税源は資本よりの収益であるが、之に課税するには資本を標準とする資本金子と利子を標準とする資本金子との二つ場合がある。之を家屋税に對して考ふれば、資本金子は價格税に當り、資本金子税は家賃税に當る。

貸付資本とは資本家が資本を投下して其れに依つて利子を得る場合を包含するが、商工業に投下す

る場合は之を除く。従つて資本利子税は貸付、預金、貯金、抵當貸付、公債、社債、株券、定期金に關する利子又は配當に課するものである。

課税標準として一般に行はれるのは利子であるが、或は總利子であり、或は純利子である。所謂利子の中には危険に對する保険料が加はり、或は貸付に對する勤勞の報酬を含むから、純理上より云へば總利子に課するのは不當である。しかし純利子に課するとせば簡別所得税となる。更に純利子に課すことは困難であるから、多くの國は總利子に課することにしてゐる。總利子に課するに當つても年々實際の利子に課するものと平均利子に課するものとの二つがある。

二 資本利子税の税源は資本の収益であり、課税標準は資本又は其の利子である。資本利子を捉ふるには直接徴收方法と間接徴收方法との二方法がある。

間接徴收方法は債務者より徴收する方法である。即ち債務者が利子を支拂ふ際に税を差引き残額を債權者に支拂ふものであつて所謂天引法である。公債社債に就ては、利子支拂所に於て利子より税を差引き利札と引換へに残額を債權者に渡すのであるから利札税と呼ぶ。間接徴收方法は簡便に徴收し得る長所があると共に、種々の困難を伴ふ。

直接税徴收方法は債權者から直接に資本利子税をとり立てるものである。債權者を捉へることは容易でないから、此の方法では當然申告を強制する手段に依らねばならぬ。申告は勿論債權者をして之

を爲さしむると共に、一方には債務者をして之をなさしめねばならぬ。

資本利子税は収益税の中で最も後に發達したもので、國に依つては資本利子税を缺いてゐるものがある。我國に於ては大正十五年に初めて資本利子税が設けられたが、昭和十五年の税制改革の結果として所得税に吸収せられ廢止せられたのである。

第四節 財産税

第一款 財産税の特質

財産税は財産を所有してゐると云ふ事實に基づき課税するものと、財産移轉の事實に就て課税するものがある。前者は財産の靜態に課するものであるから靜的財産税と稱し、後者は財産が動く場合を課税するものであるから動的財産税と稱する。こゝに財産税と云ふは靜的財産税を指し動的財産税については特別收得税の一部として論ずる。

財産税は古い税であつて希臘羅馬に起り中世を通じ十二三世紀頃から近世の初めに盛んに行はれ七世總に至るまで行はれたのである。初めは戰時税として起されたが、其後に恒久税となり主税となつた。經濟の發達が幼稚であつて租税技術が發達しない時には個人の擔税力は之を外部に現はれた財

産で測ることが最も容易であつて、之が財産税の主税として存した理由であり、最初に發達した所以である。之を財産税發達の第一期の主税時代とする。十八世紀に入り經濟が發達し租税技術も進歩し収益税制度が發達するに及び、財産税は収益税の中に消失した。正統學派が學界を風靡するや財産資本に課税してはならぬとの主張が租税立法に影響し、財産税が消滅し収益税が發達したのである。かくして財産税は恒久税としてはなくなつたが戦時又は非常時に臨時税として起された。此の時代が財産税發達の第二期であつて臨時税時代といふ。最近に至り税制が進歩し所得税を主税とし、財産税で之を補ふ立法を見ることとなつた。其れが第三期にして補完税時代と稱せられる。要するに財産税を歴史より見ると、初めに臨時税であり次に恒久税となり又臨時税となり更に補完税としての恒久税となつたのである。

現今文明國に於ける財産税は第三期の補完税と解すべきであるが、中には尙ほ第一期第二期に屬するものもある。又恒久的な税制には關係はないが、臨時税として財産税を起すものがある。戦時税、非常税としての財産税は多くは財産から其の税を支拂ふこととしてゐる。しかし一般に行はれる財産税は補完税たる地位を占め主税は所得税である。此の種の財産税の一は一般財産税にして他は簡別財産税である。いづれの財産税も單に財政收入をもたらずに止まらず、貧富の懸隔を調整し、物價騰貴の際に其の趨勢を阻止し緩和する作用を有し且つ課税物件の調査を通じて統制經濟を實行する資料を與

ふる副産物を生ずるものである。ケインズ (J. M. Keynes) とフリッケ (R. Fricke) とが貨幣經濟論又は貨幣的景氣論の立場から財産税を主張してゐるのは注目し値する。

靜的財産税は臨時税たる財産税と經常税たる財産税との二つに分れる。

第二款 臨時財産税

一 臨時税たる財産税は財産を税源とするが故に實質的財産税たることを常とする。これ經常税たる財産税が財産を租税客體とし名義的財産税であるのと著しい對照をなす所以である。財産税と云ふよりも資本課徴 (Capital Levy) と呼ぶのが適切である。實質的財産税は勢ひ資本及び生活必需の使用品に及び財界の活動と國民生活の安定とを害することが少くない。又實質的財産税を金納制のみにて課税すると換價し難き財産の市場價格を下落せしめ納税者は二重の損害を蒙る。かくの如く實質的財産税は之を避けねばならぬが國歩艱難なる時には緊急手段として用ひられる。然し此際にも短期間に決して繰返へすことなく一回を限り何れの財産にも公平に課税すべきである。もし實質的財産税が繰返し行はれると税本を侵し貯蓄心を衰へしめることとなり、財産の種類により差別課税をすると負擔の不公平を來し、財政及び國民經濟に惡影響を及ぼすのである。實質的財産税と名義的財産税とは理論上は區別し得るが實際には明瞭でない。經常税たる名義的財産税であつても課税物件の評價と税率の定め方が宜しきを得ないと元本財産を侵すこともあり、臨時税たる實質的財産税も税率を低くし

年賦延納を許す時には収益より支拂ひ得ることもある。

二 臨時税たる財産税は第一次世界大戦の前と後とに獨逸において大規模に採用せられた。約十億マルクの軍備擴張費を支辨する爲めに一九一三年に國防獻金 (Wehrbeitrag) を起したのが前者であり、戦債の後始末の爲めに一九一九年に帝國緊急犠牲 (Reichsnopfer) を課したのが後者である。更に一九一九年に伊太利において一九二〇年にチエコスロバキヤにおいて財産税が採用せられた。英國では一九二七年に、あらゆる蓄積財産に課税をなし、その収入は特に公債償還にあつべしと云ふ提案がせられたが、英國國債及租税調査委員会は多數の意見をもつて其の提案に反對したのである。

第二次世界大戦後においては佛蘭西、白耳義が臨時税たる財産税を採用し戦後の財産の整理につとめたのである。

三 我國では昭和二十一年に財産税法を定め臨時財産税を起したのである。始めは巨額の國庫収入を確保し國債の償還にあて同時に貧富の懸隔の調整をはかることを目標とし、従つて範圍も法人個人の兩者にわたり個人財産税、法人財産税、個人財産増加税、法人戦時利得税の四種を其の内容としてゐた。しかし戦時補償特別措置法の制定その他の事情に基き個人財産のみに課税することとし、目標としても國債償還の財源たることを失つたのである。

財産税法の内容は次の如くである。第一に調査時期は原則として昭和二十一年三月三日午前零時で

ある。第二は納税義務者は個人であつて、無制限納税義務者と制限納税義務者によつて課税財産の範圍を異にしてゐる。但し國際聯合に加入してゐる國の國籍を有する者には課税しないのである。第三に財産税の課税價格は、生活に通常必要な家具、什器、衣服などを除いた財産の價格から債務の金額を控除したものであつて、戦災引揚の關係を多少は考慮してゐる。第四に免税點は十萬圓、税率は十萬圓を超える金額に對し百分の二十五を最低とし千五百萬圓を超える金額に對し百分の九十を最高とする超過額累進税率を採用した。第五に財産の評価方法であるが、土地家屋については賃貸價格の一定倍数により、公債、株式、社債等については特別の方法によつてゐる。第六に納付については金納を原則とするが物納延納の方法をも例外的に認めてゐる。

特種の財産に對する臨時課税として昭和二十一年の戦時補償特別税と二十二年の非戦災者特別税とをあげることが出来る。第一の戦時補償特別税は戦時補償特別措置法に基づくものであつて、戦時補償請求權に對しては、一定限度の控除金額を除いて、百パーセントの税率による課税を行つたのである。第二の非戦災者特別税は非戦災家屋税と非戦災者税との二つに分れる。非戦災家屋税は昭和二十一年八月十六日において家屋を所有していた個人及び法人に對し課税するものであつて、課税標準は所有家屋の賃貸價格であり、税率は百分の三百である。非戦災者税は昭和二十二年七月一日において獨立の世帯を構えていた非戦災者たる世帯主で家屋を使用していたもの及び非戦災者たる法人で家屋を

使用していたものであつて、課税標準は使用家屋の賃貸価格であり、税率は百分の三百である。

第三款 經常財産税

一 普通に財産税 (Property tax, Vermögensteuer) と稱するのは一般財産税であつて經常的のものである。第一に一般財産税は補完税であつて財産重課の趣旨を達する爲めに出来てゐる。所得税のみでは勤勞所得に軽く財産所得に重く課することが充分でなく且つ財産中の収益を生せないものには所得税を課することが出来ない。又財産より収益を生ずる場合でも其の収益が所得税で捕捉出来ないことがある。此等の缺點を補ふ爲めに所得税の外に一般財産税を起すのである。第二に一般財産税は名義的財産税である。名義的財産税とは財産を課税物件として課税するが、其の税源とする所は所得にある。此の點で臨時税としての財産税と根本的に其の性質を異にする。第三に一般財産税は簡別財産税と異なり、總べての財産を包括して綜合課税を行ふのである。従つて所得税と同じく普遍性と主観性とを有することになる。

一般財産税の普遍性は人において普く行きわたり財産に於て總べてに行きわたることを意味する。財産を有する人は總べて課税せられる譯であるが、法人に課税すべきかに關しては議論がある。例へば株式會社に於て、株式が個人にとり財産たると同時に、株式の価格は會社の經濟力を反映する、故

に個人において財産税を課する以上は株式會社にて課してはならぬと云ふ議論も出て来る。しかし第一に外國法人が内地に於て動産不動産並に不動産の上に存する權利を有する場合に法人の故を以て之を免税するのは當を得ない。第二に内國法人にしても、法人の財産の価格と株式又は持分の價格の總計とは必ずしも一致しない。かくの如き場合に於ては、少なくとも法人の財産價格が株式又は持分の價格總計に超過するものに對して之を課税すべきである。故に法人に財産税を課しないことは當を得ない。次に財産税の課税物件は各人の財産であつて單に収益を生ずる収益財産に止まらず、収益をもたらさない使用財産・投機財産・財寶に及び更に財産權の還元價格にも課税するのである。即ち各人に屬する財産を一まとめにして課税するから、収益財産はもとより無収益財産をも包含するを常とするが、日常生活必需品は之を免じてゐる。思ふに無収益財産の中には價格大なるものがあり、積極的に収益を生せないが、消極的には収益を生じ従つて此の方面に於ける財産税は奢侈税の色彩を含むからである。

財産税の主観性は種々の方面に現はれるのである。第一に財産税を課するに當り負債を差引き純財産課税主義を採る。第二に財産税は財産所得を重く課するを趣旨とするが故に、小さい財産は之を免税する。第三に税率は財産税が名義的財産税である以上は高くしてはならぬ、比例税か又は緩慢なる累進税かを採用すべきである。

二 一般財産税の例としては米國の州税及び地方税たる財産税と獨逸と伊太利との國税たる財産税とをあげることが出来る。

米國の直接税は初め州及び地方を中心として發達し特に財産税が古い歴史を有してゐる。聯邦税と州税と地方税とを合し米國の租税總額の全部について見るのに、一九三八年の如き財産税が首位を占め所得税を遙に凌駕してゐた。米國の財産税は州税と地方税として設けられ聯邦税としては採用せられてゐない。

獨逸では臨時財産税の例はあつたが、經常財産税は一九二二年に設けられたのである。財産税法の外に財産評價法が定められてゐる。伊太利では一九三九年に財産税が設けられた。

我國においては、大正十一年の臨時財政經濟調査會に於て之が提案あり、昭和十二年には個人法人に通ずる財産税が提案せられたが法人資本税を採用し個人財産税は之を思ひ止まつたのである。昭和十五年の税制改革の結果として法人資本税は法人税に吸収せられる事となつた。法人税は法人の所得と資本とにつき賦課せられるが、資本の課税は次の如く定められてゐる。即ち「この法律の施行地に本店又は主たる事務所を有する法人の各事業年度の資本は、各事業年度の各月末における拂込株式金額、出資金額、基金又は醜金の月割平均額及び各事業年度開始の時に於ける積立金額の合計金額に當該事業年度の月數を乗じたものを十二分して計算した金額による」とし、資本金額に一本の比例税率

を適用してゐる。

三 經常財産税には一般財産税の外に簡別財産税が存在してゐる。

簡別財産税とは財産を簡別的に課税するものである。其の結果として第一に簡別財産税は綜合課税をなさないことが一般財産税と異なる所であつて主觀性を發揮するを得ない。しかし各財産の収益率の大小に従ひ各財産の間に差別税率を適用することが出来る。第二に簡別財産税は名義的財産税であることに於て一般財産税と同じであるから、税率は比較的低くしなければならぬ。第三に簡別財産税は補完税たるべきものであるが、一般財産税を別々に課するものであるから、無収益財産にも課すべきである。

簡別財産税は収益税を解體して之を建て直すのが最も簡單である。思ふに収益税中には課税標準として財産價格を採るものがあるが、之を總べての収益税において貫けば、そこに簡別財産税が現はれて來るのである。即ち地租にては地價を、家屋税にては家屋の價格を、營業税にては營業資本を、資本利子税にては貸付資本額を課税標準として其他の課税標準を除けば、簡別財産税が成立するのである。要するに簡別財産税に於ては土地、家屋、營業資本、貸付資本、無収益財産を課税の客體とし、其等の箇々の財産の價格を課税標準とするのである。

第五節 特別收得税

特別收得税は普通の收得税たる所得税、収益税、財産税に對し不勞利得税として特別の地位を占めてゐる。特別收得税は更に二つに分れる。第一は超過所得税であつて正常所得に超過する額に課税するものである。第二は動的財産税であつて相続、贈與、社會的事務により財産價格の増加したるに對し課税するものである。

第一款 超過所得税

一 超過所得税とは正常所得に超過する所得に課税するものである。思ふに正常所得を越ゆる所得を收めることの出来るのは所得者自身の努力にまつ所もあるが一は社會的事務の然らしむる所によるから、普通の所得税の外に特別の所得税を課税することが公平を得る所以であり同時に擔税力にそふ所以でもある。問題は正常所得を如何に限定すべきかの點に存してゐる。正常所得を平年度所得と解する時には超過所得税は戰時利得税となり臨時利得税となる。第二に正常所得を平均所得又は普通所得と解すると超過所得税は増加所得税となる。こゝには増加所得税と臨時所得税との二つを分つ。

二 臨時利得税とは戰爭其他の事變の結果として平時に得べき正常所得よりも餘分の所得を得たる

時に其の超過部分に課税する所得税であつて、戰時利得税が代表的のものである。戰時利得税は第一次世界大戰の產物として生れ我國も大正七年に臨時税として採用したのである。滿洲事件勃發するや昭和十年に臨時利得税を定め更に日華事變の後に改正を加へた。昭和十五年の税制改革の結果として從來の臨時利得税より滿洲事件の色彩を除くと共に法人臨時利得税に超過所得税を統合し内容を一變した。即ち臨時利得税は法人と個人との二つに分れ、個人の臨時利得税は營業利得と讓渡利得とに課税することとなつたのである。

終戦と同時に臨時利得税は廢止せられた。そして法人の臨時利得税は法人税の「各事業年度の超過所得」に吸収せられ、個人の臨時利得税の中の讓渡利得は所得税法の「讓渡所得」に吸収せられることとなつた。

三 増加所得税とは普通人が普通の經濟活動で得べき筈の平均所得又は普通所得よりも多くの所得を得る時に其の超過部分に課税する所得税である。平均所得又は普通所得の決定方法に二種類がある。一つは絶對額を標準とし他は比率を標準とするのである。正常所得を一定比率で定め超過部分に課税する實例としては我國の配當子特別税と外貨債特別税とを擧げることが出来る。兩者ともに昭和二十年より廢止せられた。

正常所得を絶對額を標準として定めたものに昭和二十二年の増加所得税がある。本税は所得税法が

實績課税主義から豫算納税制度にうつる過渡的措置として採られたものである。即ち昭和二十一年に於いては昭和二十年中の實績によつて課税されているし、昭和二十二年には昭和二十二年の豫算にて課税されるために、昭和二十一年中の所得の課税が眞空状態になる。こゝに昭和二十一年中における所得を昭和二十年の實績所得に比較して、一定金額以上増加した者について、その増加所得を對象として一回限りの課税を行つたのである。増加所得税の課税物件は第一種所得（不動産所得、事業所得）と第二種所得（山林の所得）と第三種所得（讓渡所得）とよりなり、高率の超過額累進税率を適用してゐる。

第二款 動的財産税

動的財産税とは財産が動ける状態に課するものにして、更に二つに分れる。其一は財産の移轉を捉へ、其二は財産が價格を増すことを捉へるものである。前者を相續税とし、後者を財産増價税とする。

第一項 相續税

一 相續税とは相續の開始によつて財産權の移轉する時を捉へて其の財産に課する税である。此の税はもと手数料より發達したるものである。即ち相續財産の名義を書き換へる時に、登記所が其の書

換行爲に對して手数料を徴したのが第一期である。其れが漸次租税の性質を帯び、遂に流通税の形をとり、印紙税登録税の性質を帯びるに至つた。これが相續税發達の第二期に屬する、各國の相續税が流通税の體系の中に加へられた所以である。其後其の税率を他の印紙税登録税の場合よりも増し、其の結果として名義上は流通税なるも實質上は財産税となり、更に進んで名實共に財産税となるに至つた。これを相續税發達の第三期とする。財産税としての相續税には二種類ある。其一は遺産税であつて、被相續人が残した被相續財産を一團とし是に税を課するものである。其二は相續財産取得税であつて相續人が受ける財産に就て課税するものである。相續税の中心をなすは、この相續財産取得税である。そして相續財産取得税には、不勞利得に課するといふ考が段々這入つて來て、最近には實質的財産税となつた。

相續税は相續の開始に依つて財産權の移轉する時を捉へ其の財産に課する税である。従つて其の税源は相續財産であり、其の租税客體も相續財産であり、其の租税主體は相續人である。そこで相續税の本質として三の特色が出て來る。其一は相續税が一般財産税であるといふことであり、其二は相續税が實質的財産税であるといふことであり、其三は相續税が財産取得税であるといふことである。相續税を流通税なりとする論もあるが、其れは此の税の發達の第二期を捉へてゐるものである。以て今日の相續税を律することが出來ない。

相続によらないで、財産権が無償で移轉する場合に贈與が行はれる。財産権の無償の移轉は親族の間の相続において最もよく行はれるが、親族の間又は他人の間に贈與が行はれることも少くない。ことに相続税の外に贈與税が設けられることとなつた。

二 相続税の根據に關しては社會的方面より見る議論と租税の根據より見る議論との二つがある。社會的方面よりの議論の一は國家相続權説である。「相続權は天賦のものでなく、國家の創設したものである。其れは幼稚なる社會に於て共有が行はれてゐたのを見ても明かである。従つて財産は其の所有者が死ぬと國家に復歸する筈であるが、國家が相続權を創設したる結果として相続者より相続税を徴收するのである」と云ふ。之と似たる説に國家共同相続説がある。即ち「國家は一部の相続權を有する。従つて相続開始せられ財産が移轉する時は國家も其の一部を相続すべきであつて、相続税が其れである」と云ふのである。此の二説は社會的方面より觀る議論にして主として社會主義者によつて唱へられてゐる。之と根本思想を異にし結論を同じうするものは、社會政策の見地よりする説である。此の説は極端なる富の分配の不平等を矯めることを以て相続税の使命としてゐる。

次に租税の根據よりする議論は能力説に依つて説明するものである。能力説に依つて其の根據を説明するは不勞利得の理論に依らねばならぬ。今日の相続税の根據はこゝに存してゐる。

三 我國の相続税は明治三十八年に初めて設けられたものであつて、遺産税の半面を具へると同時

に相続財産取得税の半面をも具へてゐる。昭和二十二年に家族制度が廢止せられると共に相続税に根本的改正が加へられた。廣義の相続税を分つて狹義の相続税と贈與税との二つにするのである。

相続税の客體は相続財産である。被相続人が國內に住所を有する場合には相続財産の全部に對し相続税を課する。被相続人が國內に住所を有しない場合には、國內にある相続財産に對し相続税を課する。かくの如く相続税は被相続人の有する財産を綜合して課税するを趣旨としてゐる。そこに遺産税の性質が現はれ一般財産税の性質が現はれてゐる。但し「被相続人の死亡に因り相続人その他の者の受取る生命保険契約の保険金」又は「退職手當、功勞金及びこれらの性質を有する給與で被相続人に支給せらるべきであつたものが被相続人の死亡したため其の相続人その他の者に支給された場合に於けるその退職手當金」などは之を相続財産と看做す。更に相続開始前二年以内に被相続人が贈與した財産を相続財産と看做してゐる。

相続税の課税標準は相続財産の價額である。即ち各財産の價格の總和より債務及び公課などを控除したる殘額を課税價格とする。こゝに相続税の主觀性が現はれる。

相続税の義務者は相続人と受遺者と相続開始前二年以内に被相続人から贈與を受けた者である。

相続税の控除金額と税率とを明かにする。先づ課税價格から五萬圓を控除し、その殘額に超過額累進税率を適用するのであつて、税率を三種に分ち相続人と被相続人との續柄が遠くなるに従ふて高い

税率を適用せしめてある。是れ不勞利得の程度の大なるものに重く課税する所以である。そこに相続財産取得税の性質が現はれてゐる。

相続税には年賦延納制が設けられ名義的財産税で済まし得ることもあるが、相続人が大所得を得ない限り實質的財産税の本質を現はすこととなる。こゝに物納制度が設けられた。

四 昭和二十二年の相続税の改正の結果として贈與税が新設せられた。

贈與税の客體は贈與財産である。贈與者が贈與のあつた年に國內に住所を有する場合には贈與財産の全部に贈與税を課する。贈與者が贈與のあつた年に國內に住所を有しない場合には、國內にある贈與財産に對し贈與税を課する。但し、著しく低い價額の對價で財産の讓渡がなされたときは、その讓渡の時において、財産の讓渡人が、その對價の價額と讓渡の時における讓渡財産の時價との差額に相當する金額を當該財産の讓受人に贈與したものとみなす。又對價を受けないで又は著しく低い價額の對價で債務の免除、引受又は第三者のためにする債務の辨済があつたときは、その免除、引受又は辨済があつた時において、免除、引受又は辨済をなした者が、免除、引受又は辨済に係る債務金額に相當する金額を債務者に贈與したものとみなす。更に對價を受けないで又は著しく低い價額の對價で、他人に利益を受けしめたときは、その利益を受けしめた者が、その利益を受けしめた時において利益の價額に相當する金額を利益を受けた者に贈與したものとみなすのである。信託行爲、生命保險

契約、郵便年金についても同様の規定がある。

贈與税の課税標準は贈與した財産の價額の合計金額である。贈與税の納税義務者は贈與者であるが、受贈者をして、その受けた利益の限度において連帶納付の責に任せしめてゐる。

次は贈與税の控除金額と税率の問題である。先づ贈與者の一生を通じて五萬圓の基礎控除を認める。税率は相続税の第三種の税率によることとし、相続税と重複しないよう適當の調整をしてゐる。納付すべき贈與税の税額は、當該曆年中における贈與の價額に當該曆年前になしたすべての贈與の價額を加へ、その總額について税率を適用して算出した金額から、當該曆年前になした贈與の價額について税率を適用して算出した金額を控除した金額としてゐる。

第二項 財産増價税

財産増價税とは財産價格の増加に課する租税である。相続税が財産權の移轉に課する税なるに對し、財産増價税は財産價格の變動に課する税である。財産増價税は一般財産増價税と簡別財産増價税とに分れる。簡別財産増價税は動産不動産を問はず總べての財産に就き簡別的に其の價格の増加したるものに課するものであるが、現今實際の問題となつてゐるのは土地増價税である。歴史的に云へば土地増價税が先づ發達し、最近に至り一般財産増價税に移つて來たのである。

一 土地増價税は相続税と同じく、手数料より出て流通税に轉じ終に不勞利得税の性質を帯ぶるに

至つた。即ち土地の賣買があると土地所有權の移轉を官簿に登記し、其れに對し初めは手数料をとつたが、後には登録税をとることとなつた。處が最近に至り都市の異常なる發達に伴ひ土地に關し投機を營み多大の利益を收むる者が出來た。之に對して普通の登録税、印紙税を課しただけでは、其の擔税力に應じた課税とならぬ。そこで不勞利得税として土地増價税を課するに至つた。此の税は初めニユージーランドに行はれ、後に歐洲に擴がり、最も榮えたのは獨逸である。土地増價税は獨逸の地方税として發達し、一九一一年に獨逸帝國の税となつた。後に一般財産増價税が出來たので土地増價税は廢せられた。獨逸が青島に土地増價税を課したのが東洋に於ける最初の立法である。我國は關東州において大正八年五月に土地増價税規則に依つて此の税を起した。此の税は關東局地方費會計に屬する租税であるから、地方税である。

土地の増價と云ふ以上は土地の價格の騰貴を知るべく、一定の時と課税當時との價格を比較し其の差増額を見て課税するから、之を差増税とも名づける。差増價格を測る方法に二つある。其一は一定期間を限つて調査する方法であり、其二は賣買の時の差額を調査する方法である。

土地所有者が其の土地を永く所有すれば、是に投する費用も増加し、其の關係も複雑となる。そこで最長期を定め、其れ以上は課税しない。即ち土地増價税の趣旨は土地の移轉が頻繁で而も其の價格が騰つた場合に課するものである。

次に土地増價に依る不勞利得は充分の擔税力を有するから、其の増すに従つて累進税率を適用すべきである。累進税率の適用には二方法がある。純利得の絕對額に課するものと、純利得が購買額に對して占むる比に適用するものとである。土地を賣り渡したる者が、土地を所有せし期間が短かければ短い程、不勞利得性を發揮するから、其の短期なるに従つて又累進税率を當て嵌めることとなる。最後に土地の價格の極めて少なきものには免税を行ふ。

二 土地増價税が發達したる後に一般財産増價税が現はれたのである。一般財産増價税の發達は極めて最近にして第一次世界大戰前後よりのことである。一般財産増價税の最初は、獨逸の一九一三年の所有税である。其後戰時中に一九一六年に第一次財産税が出來、戰後一九一九年に戰時財産増價税となつた、かくして一般財産増價税は先づ獨逸に起り、次に伊太利に移つたのである。

一般財産増價税は財産價格の増加に課する税である。只だ土地増價税が土地のみに限れるに反して、一般財産増價税は納税者の有する總べての財産に就て其の價格の増加に課することとなつてゐる。故に一種の實質的財産税である。尤も普通の實質的財産税は財産から支拂はしめるが、此の税は財産の増價せる部分より支拂はしめるものである。

土地増價税を批難する者は土地の増價に課税し動産の増價に課税せざることが不公平であると云ふが一般財産増價税は此の不公平を矯めるものである。

一般財産増價税は不勞利得に課する税であるから、先づ財産増價の事實を捉へねばならぬ。即ち一定時に於ける財産の價格と後の或る一定の時に於ける財産の價格との差増價格を見て之に課税することとなる。差増價格を測定する方法は、土地増價税に關して一般に行はるゝものと異なり、一定時を隔て、調査を行ひ其の差を見出す方法を採らねばならぬ。かの土地増價税に於けるが如く賣買の時期を捉へることの出来ない點に納税者の苦痛が存してゐる。

三 我國における財産増價税の實例としては、考へられて實行にうつされなかつたものに昭和二十一年の法人戦時利得税と個人財産増加税と云ふ臨時的の一般財産増價税があり、現に行はれてゐるものに所得税法中の「讓渡所得」がある。

法人戦時利得税は、國內に本店又は主たる事務所を有する法人については其の戦時利得の全部に對し、其他の法人については國內における資産又は營業より生じた戦時利得に對し、一回限り課税するものである。課税標準たる戦時利得は、昭和十五年四月一日以後において最初に終了する事業年度開始の日より終期日に至る間の總益金より總損金を控除した金額である。税率は百分の百となつてゐた。

個人財産増加税は、終期日において國內に住所を有し又は一年以上居所を有する個人については其の財産増加額の全部に對し、其他の個人にして國內に財産を有するものについては國內にある財産に

つき生じた財産増加額に對し、一回限り課税するものである。財産増加額は終期日における財産額より昭和十五年四月一日における財産額を控除した金額である。この財産増加額より特別控除と一萬圓程度の基礎控除を行つたものを二種に分ち課税標準とする。實質的財産増價である第一種財産増加額に對しては高率の超過額累進税率を課し、形式的財産増價である第二種財産増加額に對しては低率の超過額累進税率を適用する計畫であつた。

この兩税の草案要綱は個人財産税、法人財産税の分と共に昭和二十一年一月十日に大藏大臣より發表せられたが、遂に軌道に乗らず、個人財産税のみが財産税法として具體化するに至つたのである。

現今、我國に行はれてゐる財産増價税は、所得税法の中の讓渡所得に課するものである。その内容は「不動産、不動産上の權利、船舶、鑛業若しくは砂鑛業に關する權利若しくは設備又は株式その他命令で定める資産の讓渡に因る所得」であつて、「その年中の總収入金額から當該資産の取得價額、設備費、改良費及び讓渡に關する経費を控除した金額」により算定してゐる。課税に際しては、その二分の一を課税標準として綜合するのであつて一時的所得の扱をしてゐる。

第二章 流通税

第一節 流通税概論

一 流通税の名稱を財政學上に初めて用ひたのはスタインである。スタインの前に流通税の名は存しなかつたが、其の實はなかつたのでない。只だ學者が或は手数料とし、或は消費税としてゐたのである。スタインは流通税の徴收の形式が主として印紙に依るので流通税を印紙税ともいつた。印紙税は諸國の立法史上にも見ることが出来るが、各國の印紙税の内容は必ずしも一でない。故に學問上の用語としては、印紙税の名よりも流通税の名を採るべきである。否印紙税を以て流通税の一種となすべきである。獨逸の財政學が各國に影響を及ぼすに至り、流通税の語も世界的に用ひられてゐる。

從來、多數の學者は流通税を最廣義に解し、財産權の移轉、財産價值の移動に課する税であるとしてゐる。かく解すると印紙税、登録税、取引所税等を總稱するのみか相続税、贈與税、土地増價税をも包括する。しかし理論からいふも、租税史上の事實からいふも、相続税、贈與税、土地増價税は流通税を離れて不勞利得税を形づくり、其の性質は財産税の一種と看做すべきである。従つて流通税は之を最廣義に解すべきで無い。かくして流通税は經濟主體が自己の行爲に依り財産の移轉を生ずる場

合に之を課する税となるのである。

二 流通税の根據に關しては種々の説があるが、利益報償説と特殊利得課税説と臨時収入課税説と平均的収入課税説との四とすることが出来る。

利益報償説は流通税の根據を交換説に求めてゐる。曰く「流通取引は國家が之を保護するのでなければ、安全に行はるべきものでない。個人は其の流通取引において國家より利益を受くるのである。個人は此の利益に報ずるが爲めに流通税を納めねばならぬ」と。此の説に依れば流通税を支配する所の原則は反對給付の原則であり、特殊報償の原則である。従つて流通税は手数料と區別することが出来ない。甚だしきは流通税を以て手数料の一種としてゐる。

特殊利得課税説は流通税の税源を以て各人が箇々別々の流通取引を爲すに依りて得る利得であるとす。スタインは流通税と營業税とを對照し、營業税が營業の收益全體に課税するのに反し流通税は其の營業を爲す爲めに箇々別々の取引を爲し其の取引より生ずる特殊利得に課税するものである。營業税は營業全體の利得に課税し流通税は箇々別々の利得に課税するものであると説いた。

臨時収入課税説は流通税の税源を臨時収入であるとし、フリードベルグ (Friedberg) の主張にかゝる。曰く「所得税、収益税が毎年繰り返へされ規則正しく入り来る収入に課税するのに反し、流通税は臨時収入に課税するものである。臨時収入は分れて、自己の生産的行爲に依つて得るものと、自分

の生産的行爲に依らないで偶然に得るものと、財産の移轉なく單に財産價格の増加に依つて得るものととの三となる。流通税も亦之に従つて、生産的行爲に依つて得べき臨時収入に課税するものと、無償的に偶然得べき臨時収入に課税するものと、財産増價に依る臨時収入に課税するものととの三とするこゝが出来ると。

平均的収入課税説は流通税の税源を平均的假定的収入であるとする。初めて之を唱へたのはワグネルである、曰く「収益税は流通に依つて生ずる特殊所得を捕捉することが出来ないばかりでなく、營業所得の一部をも逸することがある。流通税は此の缺陷を充たし所得税、収益税に依つて捉へ得ない収入に課税するものである」と。然らば其の収入は如何なるものであるかと云ふに、ワグネルの見所はスタインと異なり「箇々別々の流通取引より生ずる特別の利得でない。却つて普通の場合に流通取引に依り生ずべき平均的假定的収入である。かくして流通説は所得税、収益税の足りない所を補ふ税となつて、租税制度上に缺くことの出来ないものである」と。

以上の諸説が流通税の税源を特別に求め、之に依つて流通税の根據を明かにせんとしてゐるのに反し小川郷太郎博士は異つた立場をとつてゐる。即ち流通税も租税の一である以上は、其の税源は原則としては所得でなければならぬ。そして經濟流通は生産營利と消費との中間に介在してゐる經濟現象であつて、之に依つて所得を推定することが出来る。其の生産營利の爲めにする消費の爲めにする

とを問はないのである。今生産營利の爲めにする流通取引に就て見ると、其の流通取引は何等かの所得を目的としてゐる。さうでないといふのが故に其の取引の行はるゝかを解することが出来ない。又消費の爲めにする流通取引も其處に所得の潜在を反證してゐる。所得なき者は之を消費するを得ないからである。かくして流通取引は如何なる目的においてするも等しく之に依つて所得を推定することが出来る。そこで流通取引にも課税せねばならぬ。流通税の根據はこゝに存してゐる。要するに經濟流通は生産營利と消費との中間に在る現象であつて、流通税は所得税と消費税との中間に在る税である。若し所得税と消費税とを存し流通税を缺くと、所得を側面から推定する制度の一角が缺けることになる。こゝに現今の租税制度の上においては流通税は所得税、消費税と鼎立せねばならぬ。

三 所得税と消費税とは古くから發達してゐたが、流通税は手数料にかくれ消費税の形をとり獨立の存在を示さなかつた。最近に至り流通經濟が格段の進歩を遂ぐると共に税源たる所得は單に財産所有及營利と使用消費との事實に表現するに止まらず更に取引關係の方面によく表現せられることになつた。恰も近世諸國の財政は從來の所得税と消費税とのみでは課税の行詰りを來たし流通税に其の財源を求めざるを得なくなつた。これ流通税が近代的租税に屬する所以であつて其の代表的なるものが取引税である。特に最近の如く複雑極まりなく動搖の激しき經濟關係の下においては企業の經費の計算が不可能となり取引高のみが捕捉せられ純益とか所得とかが擬制化せられてゐることを考へね

ばならぬ。かくて學者の中には取引税を以て租税體系全體の中心とする人も出て來た。

流通税の體系を組織するに當りては先づ流通税の客體を捕捉せねばならぬ。流通税の客體は經濟流通である。經濟流通に課税するには經濟流通自體を捕捉するか又は經濟流通に關聯して生ずる行爲を捕捉せねばならぬ。經濟流通自體とは財産の移轉を生ずる行爲であつて私權の發生、變更、移轉、消滅を生ずべき行爲である。經濟流通に關聯して生ずる行爲とは經濟流通に併行して文書を作製し又は經濟流通を取消すことの出来ない様にし、若くは之に依つて得たる權利を第三者に對抗せしむる爲めにする行爲である。經濟流通自體に課税するは財産移轉を生ずる行爲を捕捉して課税することになるが故に、財産流通税と名づけてよい。經濟流通の附屬行爲並に補助行爲に對する税は、其の附屬行爲並に補助行爲は本來の經濟流通を窺ひ知らしむべき價格を示すのが常であるから、之を價格流通税と名づける。流通税はかくの如く財産流通税と價格流通税とを以て之を組織せねばならぬ。

第二節 財産流通税

第一款 財産流通税の組織

一 財産流通税は經濟流通自體を直接に捉へて課税するものである。經濟流通が如何に表現するかの觀點に立つと、流通行爲が其れ自身目的なる場合に之に課税するものと云ふことが出来る。流通行爲は之を法律的に觀れば法律行爲に外ならぬから、財産流通税は法律行爲税と云ふべきである。更に一步を進め考ふると、財産移轉の效果を生ずるのは法律行爲に限らぬ、經濟主體が行爲を爲すに際し國家が之に参加する場合にも起る。裁判所が判決を下し又は非訟事件手續法に依つて行動する時に私權を創設し變更し保護するが如き、行政廳が特許其の他の行政處分に依つて私權を設定し變更するが如き即ち其れである。かくの如き場合に課税するのを手數税と云ふ。要するに財産流通税は法律行爲税と手數税とが組立つべきである。

法律行爲税は法律行爲に課税するのである。所が流通税は經濟流通に課税するものであるから、經濟流通に交渉ある法律行爲に課税することによつて始めて法律行爲税となる。

手數税とは國家の行動が私權の發生、變更、移轉を來す場合に之を課する税である。行政官廳が行政處分を爲し、又は裁判所が裁判を爲し、若くは非訟事件の裁決を爲すとき、之に對して手數料を徴するは固より妨げないが、流通税は此の手數料の有無に拘はらず徴收出来る。然し實際の立法に於ては、手數税は價格流通税に於て課するのが普通である。

二 現今の經濟社會に於ては、流通取引は國家の參加を待たないのが普通である。故に財産流通税

の殆んど全部は法律行為税に屬してゐる。經濟上の見地に立ち財産の移轉し行くのを見るに取引、運送、廣告の三となる。取引は不動産取引と資本取引と貨物勞務等の一般取引とに分れる。そこで財産流通税は不動産取引税と資本取引税と一般取引税と運送税と廣告税とに五分することが出来る。

第二款 不動産取引税

一 經濟發達の始めに於ては私有財産の重要なものは不動産であつたから、不動産取引税が流通税の先驅をなしたのである。不動産の取引は官簿に登録することにより第三者に對抗し得るのを常としてゐるから不動産取引税は價格流通税として成立するのである。しかし不動産の流通は外部に容易に表現せられるから價格流通税の外に財産流通税としての不動産取引税が成立するのである。不動産取引税は不動産取得税、不動産移轉税其他各種の形で課税せられてゐるが、相続税を課してゐる國においては相続財産については不動産取引税を免することとなつてゐる。

二 我國の不動産取引税としては現に地方税の不動産取得税があり、先きには國税の建築税が採用せられてゐた。

不動産取得税は古い地方税であるが大正十五年の「地方税ニ關スル法律」により道府縣獨立税たる雜種税の一種となり地方財政の有力なる財源であつた。昭和十五年の税制改革の結果として道府縣獨

立税となり不動産の取得に對し其の不動産の所在の道府縣が其の取得者に課するのである。但し「家督相續又は遺産相續に因る不動産の取得」「法人の合併に因る不動産の取得」等の例外の場合には不動産取得税を課しないこととしてゐる。なほ市町村は本税と同額の附加税を課するのである。

建築税は昭和十四年の増税に際し支那事變特別税法に依り設けられた新税の一つであつたが、昭和十五年の改革の結果として獨立の國税となり昭和十六年に更に改正せられたが終戦の後に廢止せられた。

第三款 資本取引税

國民經濟の進歩に伴ひ不動産の外に動産が急激に發達し資本の取引が流通經濟の重要な部分となつた。こゝに不動産取引税の外に資本取引税が成立する。資本取引税の主なるものとして證券發行税と有價證券移轉税と取引所取引税とを掲げ其の研究を進める。

第一項 證券發行税

一 證券發行税とは有價證券の發行と云ふ行為に課する税である。しかし證券發行税と云ふても總べての有價證券の發行を課税すべきでない。有價證券の中には普通の取引に附屬して發行せらるゝものがあり、かゝるものは文書税の中に入るべきが故である。問題となるのは、株式、公債、社債、富

紙、兌換銀行券等の發行に對する税である。

株券、社債は會社が發行し、公債は國家公共團體が發行し、富籤は國家公共團體又は私團體が發行する。其の發行は直接募集のことあり、銀行に委託し請負はしめることがあるが、何れにするも巨額の證券を賣出すものにして其の行爲は容易に捉へ得べく、従つて又之に課税することが出来る。國に依つては是等證券を取引所内で發行し、證券發行税は取引所取引税と選ぶ所がない。我國に於ては取引所で證券を發行する例は殆んど無いから、取引所取引税と證券發行税とは全然異なる税となつてゐる。是等の證券發行税は特別取引税なるが故に財産流通税に屬する。

國に依り是等證券發行税を文書税とし、印紙の貼用に依り之を徵するものがある。しかし普通の文書税では文書の作製は目的でなく、目的に達する手段に過ぎない。證券の發行は其の證券を賣ることを目的とし、従つて證券の發行に課税するのは取引自體に課税することとなる。徵收上より云へば印紙を貼用せしむるのが便宜であるから、我國においても株券、債券ともに印紙税を徵收してゐる。

銀行券發行税も證券發行税の一である。銀行券は中央銀行が割引貸付を爲すに際し發行するのを常とするが、同時に社會一般より資金を借りることとなるので、發行其れ自身が目的であると見ることが出来る。是れ銀行券發行税が特別税として財産流通税の一に數へらるゝ所以である。

二 我國に於ける證券發行税は特別税として銀行券發行税があるばかりである。銀行券發行税の先

驅たる兌換銀行券發行税は保證發行税と制限外發行税との二つよりなつてゐた。

保證發行税は明治三十二年に定められ、保證準備に依る兌換券の毎月平均發行高に對し課する税であつた。保證準備に依る兌換券の發行は他に貸付をなすことを意味するのであるから、貸付に依つて利子を得、更に保證準備たる有價證券よりも利子を得、二重の利益を得るものである。故に之に對して發行税を課したのである。昭和七年に日本銀行納付金制度が採用せられ、此の税は廢せられた。

制限外發行税は明治二十一年に定められ、日本銀行が正貨準備、保證準備の制限を超えて制限外發行をなす場合に、之に課する税である。制限外發行税は其の本質に於て保證發行税と異なる處がないが、保證準備の制限を意義あらしめ、且つ制限外發行をして金融市場の需要に應じ、伸縮せしむる爲めに特に伸縮税率を適用してゐる。かくして制限外發行税は財政政策の目的よりも寧ろ金融政策の目的を多く有してゐる。昭和十七年に日本銀行法を定め日本銀行の機構を改革すると共に制限外發行税は廢止せられる事となつた。即ち此の方面の金融政策は制限外發行税を通せず他の方法により之を行ふことを適當としたからである。

昭和二十二年の日本銀行法の改正により銀行券發行税が採用せられることとなつた。通貨發行審議會が銀行券發行の最高額を決定し、その最高額を超えて銀行券が十六日以上發行される時には超過額に對し銀行券發行税を課することとした。兌換銀行券發行税の制限外發行税と同じ趣旨に出てゐる。

第二項 有價證券取引税

一 有價證券は發行により生れるのであるが、有價證券の發行に對しては證券發行税がある。發行せられたる有價證券は原則として同一人の手に止まらず流通轉々するものである。これ有價證券取引税の成立する所以である。思ふに不動産は流通性の少なきものなるに反し動産特に有價證券は流通性の容易なる所に特質を有してゐる。已に不動産の取引に對し不動産取得税や建築税があるから、其れ以上の理由で、有價證券の取引に對し課税する必要がある。

二 我國の有價證券取引税としては昭和十二年の有價證券移轉税がある。有價證券移轉税は國債證券、地方債證券、社債券、株券及び外國證券が賣買、交換、贈與、遺贈其の他の原因に因り移轉したる時及び甲種國債登録簿に登録した國債の名義變更、社債等登録法により登録した社債、地方債又は外國若くは外國法人の發行する公社債についての名義變更及び會社の社員の持分が移轉した時に、課税するものである。

有價證券移轉税は、有價證券の移轉毎に、各當事者が有價證券移轉書に印紙を貼用して之を納めるものである。但し有價證券仲買人の取扱ふ有價證券については便法をとり、移轉の際に仲買人がその税金を徴收して取りまとめて納めることとなつてゐる。

税率は取得價格を課税標準とする比例率である。有價證券仲買人を買受人とする場合が最も輕率で

あり、取引所の實物市場に於ける賣買による移轉の場合が少しく重く、其他の場合の率が最も高い。尙ほ有價證券移轉税を免じてゐる場合が二つに分れる。第一に課税物件としては、一年内の期限を以て發行する國債證券、額面金額三十圓以下の小額國債證券、地方債證券、勸業債券等が免せられてゐる。第二に、相續又は法人の合併等による有價證券の移轉、日本銀行が賣買の當事者たる場合の國債證券の移轉等には課税しないこととなつてゐる。

第三項 取引所取引税

一 取引所取引税は取引所と云ふ一つの場所に於ける取引を課税するが故に他の資本取引税に比し早くより發達したのである。第一に取引所の中に入出する人が限定せられてゐる。第二に取引する品物も有價證券又は穀物其の他の重要産物で多量に存する代替物である。かゝる物に就て特定の人が取引所にて現物取引又は差金取引をなすのに課税するものであるから、容易に捉へることが出来る。取引所取引税の重心は差金取引に課するのであるから、不勞利得税の分子が含まれ、従つて他の取引よりも少しく重く課税すべきである、更に取引所取引税は所得稅收益稅等の課税し得ざるものを課税する爲めに必要であるから、補完的作用を有してゐる。

二 我が取引所稅法は特殊營業稅たる取引所特別稅の外に取引税を規定してゐる。取引税は取引所に於ける差金取引に對し課するものであつて廣く地方債證券、社債券、有價證券、商品の取引に互つ

てゐる。只だ國債證券の取引は例外として免税してゐる。

納税義務者は取引所に於て差金取引を爲す人である、株式組織の取引所に於ては取引員であり、會員組織の取引所に於ては會員である。會員又は取引員が自己の計算を以て取引を爲す場合には、會員又は取引員は此の税の納税者であつて同時に擔税者となる。之に反し取引員が他人の委託を受けて取引を爲す場合には、取引税を委託者の負擔に移すであらうが、法律上納税義務者たるに變り無い。

課税標準は差金の授受に依り決済し得る取引を結んだ金高であつて、其れに税率を適用し税額が定まる。第一種、地方債證券又は社債券の賣買取引並に第二種、有價證券の賣買取引の税率は、甲、七日以内の期限を以て履行期と爲す短期取引と、乙、其他のものとを二分ち、第三種、商品の賣買取引は、甲、銘柄又は等級別に相對賣買の方法に依りて行ひ、履行期に於てのみ差金の授受に依りて決済し得るものと、乙、其他のものとを二分ち、甲には低率を乙には高率を課してゐる。

第四款 一般取引税

一 一般取引税は資本の轉換、財産の移轉を生ずべき取引に課税するものである。かかる取引は契約の形に依るのが普通であるから契約税と名づくべく、又現今の取引の主なるものは賣買であるから一般賣上税とも云ふ。處が一般取引税は之で盡きない。物權設定行爲税、貸借契約税、雇傭契約税等

種々の税が存してゐる。そして此等の取引は口頭電話等で行はれ外界に洩れないものもあるから、其の取引自體を直接に捉へることが困難である。しかし第一次世界大戰後の諸國の立法は専ら此方面に財源を求め殆んど凡ての國は一般取引税を採用し巨額の收入を得てゐる。

一般取引税は經濟發達の程度如何により且つ流通税の組織如何により廣狹の意味が生じ、國により時代により態様を異にしてゐる。最廣義では凡ての財産又は勞務の販賣、交換、移轉の凡ての階段に課税することとなるが、具體問題として一般取引税の課税物件は限定せられてゐる。

第一に問題となるのは取引の對象として財産又は勞務の全部を含むか否かの點であるが、商品が含まれることは何れの國に於ても共通してゐる所である。次にあらゆる商品に及ぶか又は特定商品に限定せられるかにより一般取引税と特殊取引税又は一部取引税との區別を生ずるのである。

第二に問題となるのは取引のあらゆる階段を含むか否かの點である。一般取引税の中心をなすものは商品の賣買であるが、製造者賣上、卸賣商賣上、小賣商賣上の取引階段の全部に及ぶ場合には同一商品につき一般取引税が累積して來るから税率を低めて置く必要がある。一般取引税の課税を製造者賣上、卸賣商賣上、小賣商賣上の一つに限るか又は商品の種類に基き製造者賣上、卸賣商賣上、小賣商賣上の何れかを限り一回の課税に止める時には、税率を高めないと相當額の收入をもたらし得ない。

かくの如く範圍を如何に限定するかによつて異なるが、一般取引税は流通取引の全部又は大部分を捕捉するものであるから財政收入上より高く評價せられる租税である。又最近行はれる物資統制は流通經濟の實相が明確にせられて始めて圓滑に遂行せられるものであつて、一般取引税は此の方面に充分の協力を與へると云ふ長所を有してゐる。

昭和十二年の税制改革案は取引税法案を作り國稅體系の中樞に一般取引税を加へんとしたが實現を見るに至らなかつた。昭和十二年の北支事件特別税法の物品特別税は奢侈的物を課税したが、昭和十三年の支那事變特別税法は物品特別税を物品税に改めて課税範圍を擴大し、更に昭和十五年の改革により物品税を獨立の租税とし範圍を更に大にしてゐる。物品税法は北支事件特別税法時代の奢侈的消費税の色彩を薄くし一般取引税の方向に進んでゐる。先づ昭和十二年の取引税法案に基き一般取引税の内容を明かにし、次に現行物品税法の特質を説くこととする。

二 一般取引税の是非を批判するに當つては、概念たる一般取引税でなく現實の取引税につき批判を下さねばならぬ。昭和十二年の取引税法案は次の要綱によりなつてゐた。

第一は課税物件である。各國の立法を見るに、百貨店税とか奢侈税とか製造者賣上税とか特殊の業態又は特殊の商品又は特殊の流通過程のみを捕捉する特殊取引税があるが、特殊取引税は特定の業態又は特定の商品又は特定の流通過程のみに打撃を與へるから、一般取引税を採用する方が優つてゐる。

取引税法案は、流通過程に於ては農業者の賣上を除外したのみで製造者も卸賣商も小賣商も凡て之を課税することとし、種類に於ては單に物品の賣買取引のみならず金融業、請負業、運送業、印刷業、旅人宿業等の取引にも及んでゐる。但し醫師、辯護士、著述家等の給付行為は課税しないのである。即ち一般取引税であつて特殊取引税より廣いのであるが、最廣義の取引税よりも狭くなつてゐる。

第二は税率と免税點とである。税率は低くても千分の五、高い所では百分の十と云ふものがあるが普通は百分の一か二かの程度である。取引税法案は税率を普通の取引金額の千分の一とし百貨店の取引金額の千分の三としてゐるから低い率である。尙國によつては普通税率の外に低い税率として卸賣の場合を定め高い税率を一貫産業（多數の段階を包括する企業）又は奢侈品の取引の場合に定めてゐるが、本法案は此種の差別を設けなかつた。免税點を三萬圓と定めたのは小額の租税を徴収するの煩を避けたのと中小商工業者を保護するの二つの目的に出たのであるが、流通税の性質を曖昧にする虞がある。

第三の免税物品として米と藪と肥料とがある。此等の商品については國家が價格の統制に乗り出してゐたので、取引税によつて價格統制を裏切ること avoided したのであらう。免税物品については二種の考察が行はれる。一は生活必需品であつて他は卸賣業者間に大量取引が行はれ利益率の極めて薄い商

品である。此等の商品に對し課税を全部にわたり免除するか又は輕き税率で臨むかが問題である。又委託販賣の形式を採れる場合に何を取引高と定めるか之も考究する必要がある。但し取引税は收得税でもなく消費税でもないから、徒らに免税物品を多くするとか免税流通過程を多く作るとかすると財産流通税たる本質を失ふ虞がある。

第四は重複課税の防止である。論者によつては取引税と營業税とが重複課税であるとか又は取引税と消費税とが重複課税であると考へる人があるが、むしろ問題は流通税體系の内部にある。即ち財産流通税相互間又は價格流通税相互間の重複課税は之を避くべく、財産流通税と價格流通税との間の重複課税をも避くべきである。取引所取引税、有價證券移轉税の如き他の流通税を課せられたる取引に對し取引税を課せないのは此趣旨より出てゐる。

三 現行物品税法は特定の商品に對し特定の取引階段につき課税してゐる。即ち特定商品を二種に分ち殆んど全部の物品については製造場より移出せられたる物品の價格又は數量に應じ製造者より物品税を徴収してゐる。第一種は甲、乙、丙、丁、戊の五類に分れ第二種は「燐寸」と「飴、葡萄糖及麥芽糖」と「サツカリン及びズルチン」と「蜂蜜」との四物品であり、合計九十六物品に上る。第一種の各類と第二種の各物品につき税率を區別した點については奢侈税に類似する所があるので、物品税を消費税に加へる説がある。しかし北支事件特別税より支那事變特別税に進み更に基本税の一とな

るに際し課税品目を増し生活必需品に近いものまで取り入れてゐる所を見ると、一般取引税の色彩が加はつてゐる。要するに過去の物品税は消費税であり、將來の物品税は流通税であり、現行物品税は消費税と流通税との中間に位してゐる。

四 昭和十七年に電氣瓦斯税と馬券税とを創設し十八年に特別行爲税を採用した。電氣瓦斯税は工業用等以外の電氣瓦斯の消費に課税し、馬券税は馬券の賣上金と拂辰金に課税し、特別行爲税は一、寫眞の撮影、現像、焼付及複寫。二、調髪及整容。三、織物及被服類の染色及刺繡。四、被服類の仕立。五、書畫の表装。六、印刷及製本の行爲に對して課税した。物品税が有體物の通常取引に課税するに對し補完作用を有してゐる。即ち電氣瓦斯税又は特別行爲税は無體物又は特別行爲の取引を對象とし、馬券税は射伴取引を對象とし課税してゐるのである。昭和二十一年の改正により、電氣瓦斯税と特別行爲税とが廢止せられ、馬券税が残ることとなつた。

第五款 運送税

一 運送税とは運送の事實に課する税である。運送税は貨物が一地方より他地方へ動く事實を捕へて之に課税するから、普通取引に於て課税を免がれたるものも此の關所に於て課せらるべく従つて取引税を補ふこととなる。又運送は其れ自身一の取引にして法律上契據たるを常とするが故に、一種の

取引税とも視ることが出来る。只だ之を取引税と分つのは、普通の取引のあつた後に生ずる第二次の取引に課税し以て前者を補ふ趣旨を有するからである。

運送税は貨物運送に課税するを趣旨とするが、交通機關並に其の利用者より云へば貨物運送と旅客運送とを分つことが出来ない。既に貨物運送を課税せば旅客運送をも課税せねばならぬから、運送税は貨物運送税と旅客運送税とに分れる。

二 旅客運送税は所謂通行税であつて、他の運送税と異なり財の移轉を生ずべき經濟流通に課する税でないから之を消費税と見る學者もある。我國の通行税は明治三十八年に起され大正十五年に廢止せられたが、昭和十三年に支那事變特別税として復活し昭和十五年の税制改革により獨立し昭和十六年に更に改正せられた。現行通行税法は汽車、電車、乗合自動車及汽船の乗客に課し等級及通行區間の行程に應じて定額税を定めてゐる。但し三等乗客の乗車船區間二十軒以下なるとき又は三等乗客の定期乗車船の契約によるものには免除せられる。交通量の最も大なるは短距離交通であるからこの但書によつて通行税の財政收入の相當部分は失はれてゐる。更に急行車船又は寢臺車船には急行料金又は寢臺料金に對し課税してゐる。

我國の貨物運送税は、海運には船荷證券に課し、陸運には運送貨物引換證に課税してゐるが、それは次節に述ぶる價格流通税の中の文書税に屬することとなる。

海運に於ける貨物運送税の特別税として我國の噸税を考へる事が出来る。噸税は外國貿易船が開港に入り來る際に、噸數を標準として船長より徴收する税である。明治三十二年に起されたが、其の以前に入出港手数料を徴收してゐた。故に手数料より租税に進んだものと云ふことが出来る。

三 運送税は原則として運送それ自體に課税するものであるが、運送具に課税する方法もある。我が道府縣獨立税たる船舶税、自動車税、我が市町村獨立税たる舟税、自轉車税、荷車税がその適例である。

第六款 廣告税

廣告税は廣告に課税するものである。廣告は取引の誘因であつて普通の取引に先立つものである。現今の經濟社會には分業が盛んに行はれ生産者と消費者との距離が遠いから、廣告が無ければ需要と供給とが適合するを得ず、廣告が企業經營の重要な分子となつてゐるからである。廣告は普通の取引と離れ普通の取引を誘ふものであるから、間接に所得を得る原因を爲すものと云ふべく、課税の原因は充分に存してゐる。故に廣告税は流通税の一組織分子を爲すのである。廣告は種々の方法に依つて行ふことが出来るが、其の主なるものは新聞雜誌によるものと看板によるものである。昭和十七年に國稅の廣告税を創設したが、昭和二十二年に市町村の獨立税に委讓することとなつた。新聞、雜誌

及び書籍に依る廣告を除き、廣告に對し其の廣告物所在の市町村において其の廣告主に課することとしてゐる。

第三節 價格流通税

財産流通税は流通取引自體を捉へるを旨とするが、動もすれば之を逸する虞れがあるから、流通税制度は之を補ふ爲めに價格流通税を設けるのである。價格流通税とは流通取引を間接に捉へ其の流通行爲に附屬し若くは補助的に存する行爲に課税するものである。ヘッケル (Heckel) の語を借りて云へば、流通行爲が他の目的を達する手段たる場合に課税するものである。流通行爲の附屬行爲、補助行爲は權利移轉の登録と文書の發行との二とすることが出来る。共に價格を示すのが普通であるから價格流通税と云ふ。其の權利移轉の登録に課税するものを登録税といひ、文書の發行に課税するものを文書税と云ふ。ヘッケルは價格流通税を以て文書税であると言つてゐるが、登録税も亦一の價格流通税であることを認めねばならぬ。成程諸國の登録税法中には價格を示さないものにも登録税を課することがあるが其れは例外である。原則としては登録税は價格を示す登録に課するものであるから之を價格流通税と名づけて差支ない。

第一款 文書税 (印紙税)

一 文書税は取引行爲に伴ひ文書を作製する際に之に課税するものである。従つて文書税の納税義務者は文書の作製者であり、文書税の客體は財産權に關する法律行爲に關聯し作製せられた證書及び帳簿である。故に單に人事關係を證明する證書帳簿は文書税の客體とならぬ。こゝに證書といふのは財産權に關する證明事項を一回記載するものを指し、帳簿とは同一種の證明事項を幾回となく反復して記載するやうに出来上がったものである。此の證書帳簿を總稱して文書と名づける。

現今の經濟社會においては取引行爲は主として法律行爲の形を採る。契約が最も多い。契約を結ぶときは契約書を作るのが通例である。口頭に依り電話に依り取引を爲す場合で其の結果を帳簿に記入することがある。契約の履行に際しては送り狀を發し請求書又は賣買仕切書を作り、代價を受取るときには受取書を作り又は判取帳に記入し、支拂ふときには或は債權者が爲替手形を發行することがあり或は債務者が約束手形を發行することもある。是等の文書の作製は本來流通取引に附屬する行爲と云ふことが出来る。取引自體を逸しても是等の附屬行爲を捉へることが出来れば又間接に流通行爲を捉ふるものと云へる。此の流通取引の附屬行爲に課税するものを文書税と云ふのである。

二 文書税は文書を作製する者に課するのである。従つて文書を作製しない者には之を課すること

が出来ない。そして其の徵稅方法としては印紙を貼用せしむるのが常であるから印紙税とも云ふ。

印紙税を廣く解するとき、印紙貼用、押印證書に依つて徵收する租税を總稱する。しかし此の意義に於ける印紙税は租税徵收の形式以外に何等の意義を持たない。手数料、消費税でも印紙に依り徵收するものは悉く印紙税となるからである。流通税の一種たる印紙税はさうでない。取引の附屬行為たる文書に課するものである。文書に課するは間接に取引に課する所以であるから印紙税は形式的意義に止まらないうで實質的意義を有するのである。現に我國の印紙税法も、印紙税とは財産權の創設、移轉、變更若くは消滅を證明する證書、帳簿及び財産權に關する追認若くは承諾を證明する證書に課する税であると定義してゐる。尤も國に依り立法例が區々に分れてゐる。

三 印紙税を徵收する方法は印紙であるが其の形式は三つに分れる。第一は普通の印紙であつて文書に貼用すべき小形の切手である。我國にては多種の收入印紙を用ひてゐる。第二は押印用紙であつて印紙税を納むべき證書を作製し、餘る用紙の一端に押印せるものである。此等の用紙は稅務署、郵便局若くは一定の賣捌所にて販賣し印紙代は其の用紙代の中に含まれてゐる。我國の印紙税法では此の方法を採用してゐない。第三は稅印の押捺であつて我國においても稅額に相當する現金を政府に納付すると稅印の押捺を受くる事が出来る。稅印の押捺は一種の稅額受取書と見ることが出来る。印紙税は稅率を標準として定額印紙税と變動印紙税とに分つ事が出来る。

定額印紙税は印紙税賦課の總べての場合に於て其の額が同じものである。印紙税に段階を附するを得ない場合又は附するを不穩當とする場合は之に依る。

變動印紙税は場合によりて額を異にするものである。更に二つに分れる。第一の容積印紙税は賦課すべき文書の大小に依りて稅額を變ずるものであるが變動印紙税の最も幼稚なるものである。第二の遞進印紙税は文書中に記載せられる價格を標準として稅額を定むるものであつて、更に段階定額印紙税と單純遞進印紙税に分ける。段階定額印紙税は文書記載の價格を標準として多くの階段を設け各階段に異る稅額を定むるものである。單純遞進印紙税は課税の價格の大小に従ひ單純に一定の稅率を課するものである、かくして擔稅力に最も適應するものとなる。

四 印紙税は發行せらるゝ文書の性質の異なるに従ひ種々に區別することが出来るが、其の主なるものは契約書税、請取書税、手形税、帳簿税等である。

契約書税は種々の契約に對する税を包括する。こゝに契約書と云ふのは嚴格なる意義の契約書のみならず、一定の契約を反證するに足る證書類を總括する。思ふに契約自體は之を捉へ難く従つて取引税を課し難いから、契約書を捉へて課せねばならぬ。それが契約書税である。然るに契約書は其の内容の異なるに従ひ擔稅力を異にするから、契約書の性質に依り稅率を異にする。契約書税は物權設定書税、賣買契約書税、交換契約書税、貸借契約書税、寄託雇傭定期金保險等の契約書税に分れる。

請取書税は請取書に對する税である。請取書は多くの契約の結果として發せられ一般の取引に通ずるものであるから、單純なる請取書のみより契約の内容を知るを得ない。是れ請取書税を契約書税と分つ所以である。請取書税の客體は請取書にして其の主體は請取書の發行者である。

手形税は手形に對する印紙税である。手形も請取書と同様に取引に附屬して發行し一般取引に通ずるものである。従つて手形のみより如何なる契約が取結ばれたかを必ずしも明かにすることが出來ない。是れ手形税を別に課する所以である。こゝに手形税と云ふは爲替手形税、約束手形税を意味する。小切手は支拂の爲めに發行せられ貨幣の代用を爲すから、之に課税すべきで無い。

帳簿税は帳簿に對する税である。帳簿税の主體は帳簿作製者であつて客體は帳簿である。帳簿は多くの文書を綴つたものであるから、箇々の文書に關係ある契約書税又は請取書税よりも高率を課すべきである。尙ほ帳簿は紙數に多少あり且つ脱税の虞れが多いので、印紙の有効期限を定めねばならぬ。帳簿税は更に通帳税、判取帳税、其他の商業帳簿税とすることが出来る。

五 我國の印紙税は其の起源を明治六年の受取證文印紙貼用心得方規則に遡ることが出来るが、明治三十二年の印紙税法が根據となつてゐる。其後種々の改正が行はれたが、昭和二年に根本的に改正せられたのである。

現行印紙税法に依り印紙税の課税標準並に税率を見るに、

(1) 不動産、鐵道財團、軌道財團、自動車交通業財團又は船舶の所有權移轉に關する證書。消費貸借に關する證書。請負に關する證書。運送に關する證書。備船契約書。物品切手に對しては、其の記載金高を標準として段階定額税を課してゐる。

(2) 委任狀。約束手形。爲替手形。銀行預金證書。市町村農業會、道府縣農業會、產業組合又は產業組合聯合會、市街地信用組合の發する貯金證書。道府縣農業會、全國農業會、產業組合聯合會、製造業會、道府縣水產業會、中央水產業會、蠶絲協同組合、蠶絲業會、商工組合中央金庫、商工組合、工業組合、工業組合聯合會、工業小組合、商業組合、商業組合聯合會、商業小組合、貿易組合、貿易組合聯合會、貸家組合、貸家組合聯合會、貸室組合又は貸室組合聯合會の發する出資證券。船荷證券。運送貨物引換證。倉庫證券。保險證券。株券。債券。相互保險會社の發する基金證券。株式申込證。社債申込證。地上權、永小作權又は地役權に關する證書。使用貸借、賃貸借、雇傭、寄託又は定期金に關する證書。信託行爲に關する證書。無盡に關する證書。定款又は組合契約書。權利の變更に關する證書。追認又は承認に關する證書。受取書。質權、抵當權に關する證書。前各號以外の證書。預金通帳。に對しては低き定額税を課し、預金通帳以外の通帳に對しては稍々高き定額税を課し、判取帳に對しては一層高き定額税を課してゐる。

尙ほ證書は一通毎に税額を定め、帳簿は一冊一年以内の附込に對し税額を定めてゐる。昭和二年迄

は原則として比例税率を採り、例外として定額税率と段階定額税率とを採つてゐたに對し、現行法は定額税率と段階定額税率とを用ひてゐる。

印紙税の免税せらるゝ文書は三種に分れる。其一は文書を作製する人に依つて免税するものである。公法人又は官吏の作製する文書、公益法人を設立する爲めに作製する文書は即ち其れである。第二は記載金額の少なきが爲めに免税するものである。金高一圓未満の物品切手、金高五十圓未満の約束手形及び爲替手形、市町村農業會、道府縣農業會、産業組合又は産業組合聯合會の發する貯金證書は即ち其れである。第三は文書の性質に依つて免税するものである。印紙税の客體たる文書に併記し裏書し其他類似の記載をなすもの、送狀、賣買仕切書、小切手の如き即ち其れである。

第二款 登録税

一 登録税は流通取引の効果を官簿に登録する際に徴收する税である。流通取引の効果を官簿に登録するは之をして取消し得ないやうにする爲めである。即ち流通取引の効果は多く財産權の移轉であるから、之を官簿に登録するは第三者に對抗せしむるが爲めである。立法例に依りては、登録に依り初めて財産權移轉の効果を生ずるとなすものもある。故に登録は流通行爲を補助し之を瑕疵なきものとし、又は之を完成せしむるものである。登録税は此の流通行爲の補助行爲に課税するものである。此

の補助行爲を捉へて課税すれば、たとへ取引自體を課税せざるも尙ほ取引を間接に捉ふるることとなる。同時に登録は權利を安固にし又は争ある際には證據力を供するものであるから、其の權利者は大なる利益を受け、延いて擔税力を増すこととなる。これも登録税を課するの理由とすることが出来る。

登録税は流通取引を間接に課税する點で印紙税に似てゐる。しかし印紙税が文書作成と云ふ事實を捉ふるに反し、登録税は官簿に登録すると云ふ事實を捉ふるものである。そして官簿の登録は文書の作成よりも更に財産權の移轉を確保し更に大なる證據力を供するものであるから、登録税は印紙税よりも重く課することが出来る。是れ登録税が印紙税より分離した所以である。しかるに立法例に依りては登録税を印紙税より分たないものがある。租税制度の發達尙ほ幼稚なりと云ふべきである。又印紙税と分離し特別の登録税を存するものにしても、登録税中には相續税を含むものがある。然し相續税は別箇の財産税であるから、之を區別せねばならぬ。

二 登録税は印紙税よりも尙ほ高い税を課することが出来るから、手数料を隔たることが大である。しかし登録税は形式の上に於て手数料と混する虞れがある。思ふに登録は國家の行動を前提とし、従つて國家は登録に對して手数料を徴する事が出来、登録税と稱するものの中には其の實は手数料を含むことがあるからである。理論的に云へば、登録税と手数料とは其の性質を異にするから、之

を併課するも妨げないが、流通取引を阻害する嫌があるから政策上之を避くべきである。

登録税の税率は定額税率と従價税率とに分れる。定額税とは一件毎に一定額の税を課するものであつて、手数料の色彩を帯びてゐる。従價税は登記事項の金錢價格を標準とし各登記事項に一定税率を課するを云ふ、概して比例税率を適用するが、段階税率の行はるゝ場合もある。

三 登録税は登記登録を前提とす。故に登録税は登録の種類に依り不動産登録税、準不動産登録税、工業所有権登録税、法人登録税、身分登録税に大別せられる。

登録は種々の法律關係に就て之を爲すを得るが、其の最も重要なるは不動産の登記である。蓋し動産は現に握有することによりて其の占有を明かにすることが出来るが、不動産の權利關係は登記に依り之を明確にするのである。是れ何れの國に於ても不動産に關する登記制度の發達せる所以である。そして其の不動産の登記に課税するものを不動産登録税と云ひ或は不動産流通税と呼ぶ。後者は其の税の實質に依り名づけ、前者は課税の形式に依り名づけたのである。不動産登録税は登録税の中樞をなすから、大體論として登録税は不動産流通税なりと云ふことが出来る。

本來の性質は動産であるが、其の集まれる状態に依り又は其の他の理由に依り不動産と同様に視て抵當權の目的物となり得るものに登記制度を適用するものがある。船舶、工場財團の如き其れである。是等の財産は價格が高いから登記により權利關係を明かにしないと當事者に意外の不利を來たす

が故である。是等の登記は準不動産登記と名づくべく、従つて準不動産登録税を生ずる。

動産とも不動産とも稱し得ないが不動産と同じく第三者に對抗し權利の安固を期する爲めに登記制度を適用するものがある。特許權、著作權、商標權の如き所謂工業所有權が其れである。工業所有權登記に課税するものを工業所有權登録税とし、鑛業權、砂鑛業權、漁業權の登録税も之に準する。是等の税は皆行政處分によつて特許に類似し、手数料の性質を帯びてゐる。

以上は皆直接に財産權の得喪に關係するものである。之に反し單に企業主體として廣く世人に知らしむる必要上登記するものがある。法人登録税が其の適例である。

法人登記に對し自然人の登記として身分登記がある。辯護士、醫師、藥劑師、獸醫、蹄鐵工、海員等の登記に税するものを身分登録税と云ふ。身分登録は流通取引の效果に關係がないから、嚴格に云へば登録税でない。しかし既に法人登記に課税し又其の支配人の登記に課税する以上は、一定の身分資格を有する自由職業者の登記をも課税せねばならぬ。

四 我國の登録税は財産權の得喪變更を官簿に登録するに際し其の登録を受くる者に對して課する税である。明治二十九年に始められ、其後二十數回の改正を経、更に昭和二年の根本的改革を経、更に昭和十三年の小改正を経て今日に及んでゐる。

登録税の客體は官簿に登録すると云ふ事實である。其の課税すべき登録事項は、不動産に關する登

記。船舶に關する登記。信託財産たる不動産又は船舶を受託者より受益者に移す場合に於ける所有權取得の登記。鐵道抵當原簿又は軌道抵當原簿の登録。工場財團登記簿、鑛業財團登記簿、漁業財團登記簿又は自動車交通事業財團登記簿の登記。農業用動産の抵當權に關する登記。船籍の登録。商事會社其他の營利を目的とする法人の登記。恩給金庫の登記。商號の新設其他に關する登記。辯護士名簿の登録。醫師、藥劑師、獸醫、裝蹄師の官簿登録。海員の官簿登録。著作權に關する登録。出版權に關する登録。特許に關する登録。意匠に關する登録。實用新案に關する登録。商標に關する登録。鑛業權に關し鑛業原簿の登録。砂鑛業に關し砂鑛業原簿の登録。漁業權又は入漁權に關し免許漁業原簿の登録。法人の合併に因る不動産又は船舶に關する權利の取得に付登記。などが其れである。

登録税の納税義務者は登記又は登録の申請を爲す人である。但し公法人又は之に準すべきものが登記又は登録を爲す場合には之を免税する。

登録税の課税標準は、登記登録の件數又は登記登録を爲すべき目的物の箇數と登記登録の目的物の價格との二つに分れる。税率は、前者は定額税率を用ひ、後者は從價税率の比例税率を用ひてゐる。

第三章 消費税

第一節 消費税概論

一 消費税は消費の事實に課する税である。従つて消費税の客體は消費の事實である。しかし消費税の税源は所得である。何故に消費税を課するかと云ふに、消費者が所得を有し、消費に就き其の所得の存在を外界に表現してゐるからである。消費税なるものは消費と所得との間に深い關係があることを推定して課税するのである。詳言せば大なる消費をなすは大なる所得を有するからであり、又小なる消費をなすは小なる所得を有するからであると推定して課するのである。しかし此の推定は常に適確にして誤らぬと云へない。思ふに所得の中で消費に充てられない部分即ち貯蓄投資の部分を考慮しないからである。此の推定が最も事實に遠ざかることは必需品である。生活必需品は所得の大小に比例して消費するものでなく、小所得者が却つて多く消費し大所得者が少なく消費することもある。従つて此の方面に於ては所得と消費との關係は全くないでは無いが、兩者が互に比例するといふ推定は事實に反してゐる。しかし總べての消費が皆かくの如く事實に遠ざかつてゐると斷定するを得ない。實際小所得者が少なく消費するやうな品物があり、又は所得に應じて品質を選択して消費するや

うな品物もある。従つて此の種の品物に對する税は、比例税率を應用して擔稅力に適應する税となる。しかし此の種の消費税でも所得税の如くに適確に稅源を捉へると云ふことは出来ないのである。消費税の立法は成る可く消費と所得とが照應する品物に就きて爲すべきである、即ち課稅物件を選択して消費税に伴ふ缺點を除くことに努めねばならぬ。財政上の必要から往々不適當なる消費税が課せられてゐることもあるが、大體論としては此の理想に向つて進む傾向がある。

要するに消費税の稅源は所得であるが、客體は消費の事實であり、消費品の價格の支出として租税を負擔する事となる。故に收得税、流通税と對立して消費税又は支出税の體系が成立するのである。

二 消費税は消費の事實を捉へて課する税である。故に其の税の精神より云へば消費の最後の階段に達してゐる所即ち消費者を捉へて課すべきである。かくの如く消費者を捉へて課する方法を直接徵收方法と云ひ此の税を直接消費税と名づける。

しかし斯の如く最後の階段の消費を捉へる事は課稅技術上容易でないから、其れ以前の階段に於て課稅することが多い。是が間接徵收方法であつて、間接消費税が成立する所以である。消費税の稅源を有する者は消費者である、従つて消費税の擔稅指定者は消費者である。流通取引の前人に消費税を課すると云ふことも結局は消費者に轉嫁すべきことを前提としてゐる。間接消費税の目標は、前轉すべき課稅物件を選び前轉すべき環境にある課稅物件を選ぶにある。又其の課稅範圍は國內消費であつ

て國外的消費と生産的消費に課するのは其の趣旨でない。故に一度消費税を課した後には外國に輸出せられるもの及び生産的消費に供するものには、税を戻す制度を設けてゐる。間接徵收方法は種々あるが、經濟流通の如何なる順位にあるかを見て、生産課稅方法と流通課稅方法との二つに分つ。

第一の生産課稅方法に依ると、生産の第一歩に課するもの即ち原料課稅、次には物品の製造過程にある時に課するもの即ち製造課稅、最後に生産の完成したのに課するもの即ち製品課稅が出て来る。大體より云へば原料課稅は消費より懸け離れ過ぎて實際に消費する物の分量と價格とが明かでないから、消費税を課する方法としては適當でない。しかも原料課稅が採られるのは經濟政策上の目的を以てせられるのである。又原料課稅は動もすれば消轉を生じ消費税の本質に反してゐる。製造課稅には半製品を捉へることがあり、又生産に關係ある容器を捉へることがある。半製品を捉へて課する税は原料課稅より一步を進めてゐるが、其の製品の量と質と價格とが明かでないから、此の方法も充分でない。製品課稅に於ては製品の分量品質が定まつてゐるから、全部を課稅することが出来、又質に依つて税率を異にすることも出来、更に前轉の豫想が確かになつてくる。故に生産課稅方法の中では、製品課稅が最も良いと謂はねばならぬ。

第二の流通課稅方法は物が生産せられて消費者に向つて動く状態に課するものである。之を運搬課稅と販賣課稅とに分ける。運搬課稅とは生産せられたる所より消費せられる所に向つて品物が運ばれ

る状態を捉へて課するのである。運搬の始まる時を捉へるものは庫出税である。運搬されて或る地點に到達する時に課するものが入市税、國內關稅である。次に販賣課税は消費品が商人の手に入る時に課するものである。消費税の性質より云へば消費者に近づく程其の税の趣旨に適ふも、近づけば近づく程品物が分散して脱税が行はれるから、今日の消費税は製品課税か運搬課税が多く採られてゐる。

第二節 消費税體系と財政專賣

一 以上は自由經濟流通における消費税の課税方法であるが、更に消費税の獨占課税方法として財政專賣を研究する必要がある。財政專賣は國家が消費税を課する目的を以て消費品の生産販賣の全部又は一部を國家が獨占するのである。先づ財政專賣は官業と區別せねばならぬ。國家が資本と労働とを結び付けて企業を営む點より見れば、專賣は官業であると云ふことが出来る。然し財政專賣として扱ふべき物體は消費税を課すべき物體たるべく、従つて之を獨占し之に獨占價格を課することが出来ねばならぬ。これに反して、普通の私經濟的の官業に於ては獨占するを要せず、たとへ獨占するにしても獨占價格を課する必要がない。次に財政專賣と其他の專賣とを區別せねばならぬ。財政專賣が消費税を賦課する手段であるに對し、其他の專賣は産業保護、警察、社會政策、軍事、國民保健等の目的で行ふものである。勿論財政專賣が收入以外の此等の目的を併用することは妨げないのである。最

後に財政專賣と普通の消費税との關係を見るに、財政專賣の益金は消費税を現はすものと考へるのが普通であるが、財政專賣の益金より正常利潤を差引きたる殘額を消費税と見るのが更に正確である。財政專賣は消費者に近い所で課税することゝなるから、必ず前轉して消費税の目的を達し、更に獨占價格の理論に基づき差別價格を定め以て差別税を課することによつて、準累進を行ふことが出来る。財政專賣には生産專賣方法と流通專賣方法との一方又は兩者を行ふ必要がある。第一の生産專賣方法には、生産の第一步を捉へる原料專賣と、生産が最後に完成した所を捉へる製品專賣との二つが出て来る。原料專賣は消費より懸け離れ過ぎて實際に消費せられる物品の分量と價格とが明らかでなく加ふるに轉嫁の途中に於て消轉を生ずる虞がある。此の意味で原料專賣よりも製品專賣の方が適當してゐる。第二の流通專賣は一名販賣專賣と呼び、物が生産せられて消費者に向つて動く状態を捉へるのである。消費物が商人の手に入る時を捉へるのが卸賣專賣であつて、消費品が消費者の手に入る時を捉へるのが小賣專賣である。財政專賣が生産過程又は流通過程の一部分について行はれるものを不完全專賣又は一部專賣と呼び、生産過程及び流通過程の全部に互り行はれるものを完全專賣又は全部專賣と名づける。不完全專賣は間接消費税と其の性質を等しくする。即ち消費者に近づけば近づく程其の趣旨に叶ふが、近づけば近づく程品物が分散して取締が困難となるから、不完全專賣としては製品專賣か卸賣專賣かを行ふこととなる。此の不完全專賣又は間接消費税に伴ふ缺陷を避ける爲めに行

はれるのが完全專賣である。間接消費税は不完全專賣の時には負擔關係について外部の諸事情が影響し、複雑なる轉嫁が行はれるのであるが、全部專賣に於ては轉嫁關係が頗る簡單である。即ち獨占價格を飽和點とし、獨占價格に達するまで容易に負擔の轉嫁を行ひ得るものであつて生産販賣の經費が減少すれば其れだけ財政專賣収入が増し、反對に生産販賣の經費が増加しても專賣價格の引上によつて財政專賣収入を償ひ得るのである。しかし一度獨占價格に達すると財政專賣収入は伸縮性を缺き、生産販賣の經費と逆の方向に増減する結果を生ずる。要するに完全專賣では、國家は轉嫁の責任を全面的に受け、或は大なる益金を收めると共に或は大なる損失を蒙る虞がある。

二 財政專賣を行ふ條件として次の四點をあげることが出来る。

第一に財政專賣の目的物は消費税を課し得る大量生産品たることを必要とする。即ち生活必需品、嗜好品、飲料品の如き一般の消費に供せらるべきものである。しかし生活必需品は大量生産品たる點に於て專賣の目的物たり得るのであるが、租税の社會的原則に反するが故に專賣の對象たるに適しない。エンゲルの法則によれば、所得の少い人ほど生活費の大部分を食費に用ゐるのである。故に食料品の如き生活必需品に專賣課税を行ふ事は逆進課税となり、近代課税の精神たる累進税論に逆行する譯である。

第二に技術上國家の生産し販賣するに適するものなることを要する。思ふに財政專賣により生産若

くは販賣又は生産及び販賣を獨占するものは國家であるから、財政專賣は國家の行動範圍内に於て初めて行はれるものである。即ち財政專賣の客體たり得るが爲めには、生産の手續が比較的單純にして、機械生産に適するものか販賣方法の容易なものかを選ぶべきである。又國家の官吏が嚴重なる職務規律に縛られながら而も充分に經營して行ける程度のものなるを要し、特殊の技能又は商才を要するものは財政專賣に適しない。

第三に企業集中の趨勢を有するものなることを要する。思ふに財政專賣は國家が企業を獨占して初めて之を行ひ得るものにして、企業が人に於ても又所に於ても比較的集中し、國家が之を獨占するに容易なるものたるを要する。若し企業が全國に互り無數の人の手に行はれてゐると國家の獨占が事實上不可能となり、又かゝる場合に國家の獨占を徹底的に行はんとせば監督費が却つて収入を凌駕するが如き結果を生じ、專賣課税の本來の目的を達し得ない。

第四は民業を買收して財政專賣とする場合であるが、企業の獨占が民間に於て飽和點に達してゐないことである。企業が民間に獨占せられ獨占價格が成立せる場合には、民業を買收して財政專賣となす經費がかなり巨額に上り、獨占後に於ける財政專賣の収益の見込が少くなることである。思ふに企業の買上には収益還元價格が重大なる要素をなすものであるから、民間に於ける収益が飽和點に達せるときには買上價格が巨額に達し、財政專賣のもたらす収益は殆んど買收に要したる公債の利拂に吸

收せらるゝが故である。但し技術の進歩、人口の増加、需要の増進の行はるゝ國に於ては買収後に時日の経過すると共に新なる獨占價格が形成せられるから此の條件は必ずしも重要ではない。

以上四條件を考慮して財政專賣の限界を決定し得る。即ち煙草、阿片等の嗜好品、清酒、麥酒、火酒等の飲料品、電氣、燐寸、砂糖、甘味料等の日用品は之に適すると云はれてゐる。勿論、其國及び其時代について財政專賣の採否を決すべきである。自由經濟を尊重する國においては租稅主義が支配し、然らざる國では專賣が廣く行はれる。直接稅の増徴について飽和點に達し消費稅の増徴が議會の協賛を得るに困難を伴ふ事情があると、財政專賣の擴張が試みられるのである。

三 消費稅の體系を組織するには其の客體の選擇より出發せねばならぬ。消費稅の客體の選擇といふ見地に立つと、消費稅は三の形以上に出でない。其の一は一定の期間内に於ける個人の總消費を金錢に見積りて課するものであり、其の二は特定の消費品に課するものであり、其の三は利用財の利用並に個人的享樂に課するものである。第一は一般消費稅であり、第二は狹義の消費稅であり、第三は使用稅である。一般消費稅は實行し得ないものであるから、實際問題となるのは狹義の消費稅と使用稅とである。處で此の兩者は重複するものでなく、各個人所得の存在を暗示してゐるものに課稅するから、之を並び存することが必要である。加ふるに狹義の消費稅は比較的貧者に對する課稅となるが、使用稅は比較的富者に對する課稅となるが故に、兩者は互に相補ふことが出来る。かくして消費

稅の體系は狹義の消費稅と使用稅とを以て組織することとなるのである。

使用稅は如何なる租稅に依つて組立てらるべきかと云ふに、自から二つとなる。其一は利用財の利用に對して課稅するものである。其中に家屋の利用に對し課稅するものを住宅稅といひ、動産の利用財の利用に對して課稅するものを狹義の奢侈稅といふ。其二は個人的享樂に對して課稅するものである。之を娛樂稅といふ。是等の使用稅は租稅義務者に對し直接に課稅するを通例とする。故に學者は多く之を直接消費稅と名づけるのである。

狹義の消費稅は何れの國に於ても消費稅の中軸をなすものである。中には自ら生産して其れを自ら消費してゐる者に課稅することがないでもないが、現代の交換經濟の時代に於ては、生産者と消費者とを異にするのが常態であり、消費財に對する稅は其の財が消費者の手に入らない前に之を課するを例とするから、此の種の稅は大體に間接消費稅と云つても可いのである。

間接消費稅は課徵方法の相違と課稅物件の相違とに依つて之を二の系統に分たねばならぬ。其一は關稅であり、其二は内地消費稅である。

關稅は國境に於て之を稅するものである。其の課稅すべき物件は産業政策の要求に依つて多種多様となり勝ちである。其の産業政策の目的を加味しないで單に收入のみを目的とするものにはありては、關稅の課稅物件も内地消費稅の課稅物件も殆んど同じ様のものとならう。但し内地に於て生産せられ

ない財に至つては此の限でない。

内地消費税は國內に於て生産せられ且つ消費せらるる財に對して課税するものであるが、其の租税客體より觀れば自ら生活必需品に對する税と嗜好品に對する税と應分消費品に對する税とが成立つのである。其の租税客體が多量消費品であればある程、其の租税收入は多額に上るべきである。

以上の消費税體系は租税客體の立場より觀て自然に出て來るのである。處が社會的原則より觀れば、其の要求に伴つてゐるものも少なくない。故に消費税の體系としては、更に社會的原則の要求に従ひ、之が結構を整へて行かねばならぬ。

第一に最低生活費免稅の趣旨に基づき、關稅に於ても内地消費税に於ても消費税體系の中より生活必需品を取り除くことが必要である。

第二に奢侈重課の趣旨に基づき、直接消費税に於て奢侈的享樂をしてゐる者を直接に捉へて課税すると同時に、間接消費税において嗜好品並に應分消費品が其の消費者の手に入らざるに先立ち之を課税することが必要である。そして直接消費税においては外界より明かに捕捉出來る利用財並に享樂に課税することとなり、間接消費税においては消費者の手に入りたる後に至つては外界より捕捉することの出來ぬものを消費者の手に入らない前に課税することとなるから、兩者は互に補ふのである。そして間接消費税においては、嗜好品税と應分消費税とは互に補ふものとなる。嗜好品は生活必需品に比

すれば奢侈的性質を帯びてゐるから、之に課税するも已むを得ない。只だ民衆の嗜好となつてゐるものは容易に其の消費を廢することが出來ないから、比較的貧者に對して重い税とならう。そこで比較的富者の負擔となるべき品に對して重く課する租税を徴して之を緩和せねばならぬ。是れ嗜好品税と應分消費税とが相補ふ所以である。

要するに消費税の體系は直接消費税と間接消費税とに依つて組立つべく、間接消費税は關稅と内地消費税とに依つて組み立つべく、内地消費税は嗜好品税と應分消費税と——例外的には更に必需品税と——に依つて組立つべきである。

第三節 直接消費税

直接消費税とは現に消費せる事實を直接に捉へて課税するものを云ふ。故に此の税にあつては、法律は轉嫁を豫期せず其の消費の大なるものは大なる所得を有してゐると推定する。其の課税物件が使用財であつて一回の使用に依つて消費し盡されるものでない時には之を使用税と云ふ。使用税は財産税に似てゐるやうであるが、之と本質を異にしてゐる。財産税が財産の所有其のものを捉へ之に依つて所得を生じてゐるであらうことを推定して課税するに反し、直接消費税においては財産の使用と云ふ事實を捉へ其の使用に依つて支出すべき所得を課税せんとするものである。しかし直接消費税が課

税せんとする所は使用財のみに限らず、娯樂の如き消費行爲其れ自身を捉へることがある。直接消費税は種々の使用財、消費行爲に就て成立するが、租税技術の實際より見て普遍的に行き交ることが出来ぬ。何れも外界から捉へ得る所のものに限られる。かくして今日直接消費税とせらるゝものは大體三つに分れる。住宅税と狭義の奢侈税と娯樂税とである。

第一款 住宅税

住宅税とは家屋の中に住居せる事實を捉へて課税するものである。租税主體は住居者であつて課税物件は住家である。そして住居と云ふ消費の事實に依つて所得を推定するものであるから、課税標準として家の大きさの外に家賃を用ゐることがある。しかし家屋税においても家賃税があり住宅税と交叉することがあるから、充分に考慮するを要する。又住宅の大きさは必ずしも所得を正確に現はさず更に住宅費は小所得のもの程割合に大となるはシュワーツ (Schwarz) の法則に依り明かである。特に注意すべきは職業上より住宅の大小が出来ることである。要するに富豪の住宅、別荘の如きものが住宅税の逃すべからざる課税物件である。住宅税に關聯して問題となるのは庭園税である。庭園は所得を現はし且つ大なる消費を示してゐるのである。

第二款 狭義の奢侈税

此の税は動産的利用財を捉へて課税するものであるが、生活必需品には漫りに課税すべきでない。動産的利用財は多種多様にして隠し得るものが多いから、課税は奢侈的利用財に限られる。故に學者はかかる税を奢侈税といふのである。一般に奢侈税と云へば間接奢侈税、娯樂税を含めることがあるが動産的利用財産に課する直接消費税を狭義の奢侈税と云ふ。

奢侈的利用財を使ふことに依つて比較的富める人の所得が外界に現はれて来るから、此の税は應分擔税の法則に適ふ。此の種の消費税は、何人も理論上批難するを得ない所の最も正義に適ふ税であり、尙ほ税制の上より考へてもなくてはならぬ税である。第一に普通の一般所得税が消極的所得を課税しないのに對し、奢侈税は奢侈的消費を捉へ其の消極的所得に課税するが故に此税は少なくとも一般所得税を補ふことになる。第二に間接消費税は多量生産品を課税するから動もすれば貧者に多く課することになるが、狭義の奢侈税は主として富者に課税し間接消費税を補ふことになる。かくの如く理論上最も良き説であるが、其の収入が甚だ少ないので、財政上の意義から云へば餘り重んぜられない。奢侈税が國税又は地方税の孰れに適するかと云ふに、多くの學者は地方税に適すとしてゐる。思ふに都會の奢侈と田舎の奢侈とは異なり、又田舎において課税するより大都會において課税すること

が容易である。従つて一國を通じて一律に課することの出来ないものが出来て来る。

中世以來キリスト教の影響を受け奢侈を制限せんとする動機より種々の警察的立法が行はれ、奢侈税も十七世紀を経て十八世紀に最も發達したのである。十九世紀に及び經濟の進歩により都鄙の間に奢侈の意義を異にし衰へたが其の以後に奢侈税は再び發達して來た。

直接奢侈税の第一は家具に關するものであつて樂器税、玉突臺税、金庫税、扇風機税等が之に屬し、第二は裝飾品に課するのであつて帽子税、手袋税等であり、第三は人や動物等に關するものであつて、僕婢税、畜犬税等を含み、第四は人を運送するが如き運送具に關するものにして乗馬税、馬車税、船税、自動車税等の運送税も種類により、此等の奢侈税に加へることが出来る。

我國の奢侈税は道府縣獨立税、市町村獨立税の中に存してゐる。

第三款 娛樂税

娛樂税は娛樂行爲を課税するものである。是れ娛樂が擔税力を現はしてゐる爲めである。奢侈税が奢侈的利用財を目標とするに對し娛樂税は消費行爲を捉へて課税するものであつて、根本理論は大體同じである。娛樂税は之を三つに分つことが出来る。第一は宴會等の飲食に關する税であり、第二は遊興税であり、第三は觀覽税である。

我國に於ては從來道府縣雜種税、市町村獨立税として此種の税を存したが、支那事變特別税法は入場税と遊興飲食税を國税中に設け、更に昭和十五年の税制改革により入場税法と遊興飲食税法とを作つたのである。二十二年に遊興飲食税は廢止せられ道府縣獨立税として遊興税が設けられた。

入場税は入場税と特別入場税との二つに分れる。入場税は第一種として演劇、映畫、演藝又は觀物を催す場所、競馬場、其他一定の催物又は設備を爲し公衆の觀覽又は遊戯に供する特定の場所に入場するものに課し、第二種として舞踏場、麻雀場、撞球場、ゴルフ場、スケート場、卓球場、釣堀場などの設備を利用するものに課するのである。第一種の場所については入場料に免稅點が設けられ其れ以上の入場料に比例税率を適用し、第二種の場所については免稅點なく比例税率を採用してゐる。特別入場税は學生生徒等の行ふ運動競技を觀覽する爲め競技場に入場する者より料金を徴する場合に其の入場者に課するものであつて、免稅點以上の特別入場料につき低い比例税率を採用してゐる。遊興税は料理店、貸席、カフェー、バー、旅館等に於ける遊興、飲食及び宿泊に關し其の行爲地所在の府縣において其の行爲者に課するものである。

第四節 内地消費税

第一款 必需品税

必需品税とは生活必需品に課する税である。此の税は相當巨額の収入をもたらすを以て、財政窮乏の際に之を課する例は稀でない。しかし社會的原則殊に平等の原則より考ふると最も悪い租税である。即ち第一に、擔税力を有しない最低生活費に食ひ入ることとなる。第二に必需品税は逆進税となる。思ふに生活必需品に對する課税は貧者と富者とを區別せず、人頭税的に作用するからである。各國の立法例を見るに、財政に餘裕を生ずると、先づ此の種の租税の廢減に努力してゐるのである。以下、文明國に行はるゝ必需品税を簡別的に觀察する。

第一項 穀物税

穀物税と云へば歐米諸國ではパンの消費又は穀物を捉へて課税するものであるが、我國では米麥小麦豆に課税することとなる。歐米で穀物税の課税方法は二つに分れる。其の第一たる穀粉税は小麦を碾いて粉にする時を捉へて課税するものであり、多くは水車で比較的大なる規模で行ひ、其の設備が外界に表現して捉へ易いのである。其の第二は入市税であつて市に穀物穀粉が入つて來る時に課税するものである。我國の穀物税は關税の形で存在し農業保護の目的で設けられてゐる。

歐洲の立法例を見るに、穀物税は一時は廣く行はれたが漸次廢止せられて來た。獨逸に就て見るも十九世紀の初めに行はれたが、後には國税で廢して地方税で許し、更に地方税を新たに起すことを禁じ、進んでは之を廢せんとするに至つた。

第二項 肉税又は屠殺税

肉の消費に課する税であつて穀物税よりも批難が軽い。思ふに肉を消費する者は稍々擔税力を示してゐるからである。課税方法の一は屠殺する場合に獸畜の數と重量とにより課し、第二の方法は入市税の形で課し、第三の方法は販賣する所に課するのである、如何なる課税方法によるも都會と村落との間に一樣に課することは困難であるから國税に適しない。

歐洲の立法例を見るに、肉税は廣く行はれたが、國税としては追々廢止せられて市税となり、終には之も廢止せられた。我國に於ては、屠殺税即ち屠畜税が地方税の雜種税の一種として課せられてゐたが、昭和十五年の改革により市町村の獨立税となつた。

第三項 鹽税

鹽は生活必需品であつて肉體的勞働者にとり特に必要であるから鹽税は貧民税といはれる。鹽は人が直接消費するのみならず、家畜の飼料にも工業用の原料にも使用せられるから鹽税は工業農業に課税することになる。故に鹽税が内地消費税としての目的を達するには課税物件なる鹽に限界を設けねばならぬ。課税方法としては、製品課税と取引課税が行はれるが專賣の方法も用ゐられてゐる。

鹽税は古い税であるが、是非の論が絶えない。財政理論上は不當であるが、其の収入が大にして之を棄てるに忍びないので辯護論も成立する。明治維新前より鹽に對して專賣を行ひ又は税を課してゐ

たが明治六年に廢止した。明治三十八年より鹽の財政專賣を採用し相當の收益を擧げた。即ち鹽の製造は各地の鹽業家に任せ製造鹽中で自家用鹽と政府の賣渡鹽による再製鹽とを除き總て政府之を收納し相當の賠償金を交付する。外國鹽及び外地鹽に關しては、政府は其の輸入を獨占してゐる。政府が賠償價格又は輸入價格よりも高く賣渡價格を定め正常利潤以上の益金を得ると、そこに鹽稅の分子が現はれる。但し内地消費稅の特質より輸移出の爲め又は工業用漁業用其他特別なる用途に使用する爲め賣渡を請求するものには原價賣渡を行ひ鹽稅を課しない。斯くて初めは財政專賣により鹽稅を課してゐたが大正七年以來は益金主義を拋棄し鹽稅を課せず賣渡辨償主義の專賣に依つてゐる。

第四項 醬油稅

醬油は我國の如何なる階級の人も消費するものであるから之に課稅するは不當である。醬油稅は普通の醬油稅と自家用醬油稅との二があり、明治十八年より久しく行はれてゐたが、大正十五年に至り何れも廢止せられた。

第五項 點燈稅、揮發油稅

點燈稅とは點燈に課する稅である。點燈稅は燈火稅と點燈器稅と燃料稅とに分つことが出来る。燈火稅は燈火そのものを捉へて課稅し、其の純なるものは光度を標準として課するのである。

點燈器稅とは燈火の用具を捉へて課稅するものである。工業用のものには全く課稅せず、點燈用の

もののみが間接に課稅せらるゝのである。次に點火する礦物、燐寸等に課するものがある。物品稅は第二種一として燐寸稅を採用してゐるが流通稅と消費稅との中間の性質を有してゐる。

燃料稅の第一は石油消費稅である。石油には工業用と消費用とがあるから、石油消費稅は燈火稅以外のものをも含むこととなる。我國に於ては明治四十二年に石油消費稅が定められ燈火用の石油のみを課稅してゐたが、大正十二年に廢止せられた。昭和十二年に揮發油稅が採用せられ只今はアルコール專賣制度が行はれてゐる。燃料稅の第二は石炭稅である。石炭は瓦斯、電氣を作る爲めに間接に燈火に關係し、又他方には工業用となる。

第二款 嗜好品稅

嗜好品とは生活に必要缺くべからざるものでなく、其れを使へば氣持善く生活し得るものである。かかる品物に課稅しても、最低生活費に食ひ入らず、従つて平等の原則に反しない。且つ品質に依つて差別課稅をすると貧富の力に應じて擔稅せしむることも出来る。此の種の品物は普く用ゐられてゐるから、嗜好品稅は多くの收入をもたらす財政的原則の要求に適ふこととなる。故に文明國に於ては嗜好品稅が消費稅の中心をなしてゐる。其の主なるものは酒稅と酒稅以外の飲料稅と煙草稅とである。

第一項 酒稅

一 所得の大なるものは良い品質の酒を飲み、所得の小なるものは悪い品質の酒を飲むから、酒に課する税は社会的原則の要求に順應することが出来る。酒税は消費税の重心をなしてゐる。思ふに酒を飲む者は多く男子であり而も成年者であるから増税力を有し、鹽税などとは異なるからである。

間接消費税特に酒税には種々の課税方法がある。大別して生産課税方法と流通課税方法との二とする。生産課税方法としては生産原料品に課税する方法、生産の途中に課税する方法、生産の完成即ち製成品に課税する方法の三つを考へることが出来る。造石税は製成品課税である。又流通課税方法は流通の初期を捉ふる運搬課税方法と、流通の途中を課する通關課税方法と、其の終期即ち消費物が販賣業者より消費者に移る時期を捉ふる販賣課税方法との三つに分れる。庫出税は運搬課税である。

二 酒造税は、我が國税の中けて最も古く且つ最も重要な租税である。慶應四年五月會計官布達を以て、古來の酒造鑑札を改め酒造規則五箇條を制定し造石數に依り納税金額を定めた。其の後に數十回の改正あり、明治二十九年に酒造税法の基礎が出来た。我國の酒税は、酒造税法、麥酒税法、酒精及酒精含有飲料税法によつて規定せられてゐたが、昭和十五年の税制改革により、統一的の酒税法が出来た。

酒税法は酒類を清酒、合成清酒、濁酒、白酒、味淋、燒酎、麥酒、果實酒及び雜酒の九つとしてゐる。何れも従量税であつて庫出課税を行つてゐる。又、酒場、料理店其他酒類を自己の營業場にお

いて飲料に供することを業とする者が其の業務の用に供する酒類については、普通の酒税の外に別に業務用酒に對する課税を行つてゐる。

三 普通の酒税は製造場より移出した酒類の石數に應じ製造者より徴收するのである。但し保税地域より引取る酒類については引取つた石數に應じ引取人より徴收する。従來の造石税を改めて倉出税としたのであるが、従價税を採用せず依然として従量税によつてゐる。各酒類に對しそれぞれ異なる比例税率を課してゐるが、指定アルコール分超過酒類に對する税率と果實酒雜酒に對する加算税率を別に設けてゐる。尙ほ國內消費税たる立場よりして、原料用及び輸出向の酒類に對し酒税を輕減又は免除してゐる。

業務用酒に對する課税は其の業務の用に供するため販賣した石數に應じ販賣者より徴收することゝしてゐる。麥酒、雜酒、其の他の酒類に區別し、それら異なる比例税率の従量税を課してゐる。

第二項 酒税以外の飲料税

酒税を補ふべき税は、酒精を含まない飲料に課する税であつて、清涼飲料税と然らざるものとの二つに分れる。

一 清涼飲料税は、サイダー、ラムネ、ラムナーデ等に課するものである。斯の如き飲料は酒精含有飲料に代用せられ、相當の増税力を現はしてゐるから、課税すべき理由がある。只だ下級社會の使

用するものには相當の考慮を拂ふを要す。我國の清涼飲料税は大正十五年三月に定められ、炭酸瓦斯を含有する飲料に關し製造者に課する庫出税である。但し全容量の百分の一以上の純酒精を含有するものは酒税の課税客體となり全重量の萬分の五以下の炭酸瓦斯を含有するものと共に清涼飲料税を課せないことになつてゐる。清涼飲料税は玉ラムネ壘詰のものその他の壘詰のものと壘詰以外のものと三種に分れ、各々異なる従量税率を用ひてゐる。但し輸出品と自家用品とは免税してゐる。

二 茶、コーヒー、ココアの如きもの、税がある。歐洲にては此等の植民地品に對し輸入税を課するのであるが、更に内地消費税を課してゐるものがある。生活必需品でないにしても一般的に常用せられる品物には全然課税しないが、又は課税するにしても低い税率を適用すべきである。

第三項 煙草税

一 酒税に關する議論は之を煙草税に適用することが出来る。思ふに煙草に課税しても生活を脅かさず其負擔者は多く成年男子であり課税の爲に消費を止めず税は多額の收入をもたらすからである。煙草税には種々の課税方法がある。最も原始的の方法は生産の初めに課するもの即ち栽培せる土地に課するものであるが是は轉嫁が不徹底である。第二に煙草の原料の收穫に課するもの煙草の重量に課するもの等があるが、此等は轉嫁が不徹底なるのみならず戻税を適確に行ふことが出来ない。そこで第三に製品課税方法が行はれる。之によると品質に基づき差別税を課し擔税力に應ずる事が出来る。

。第四に製品が出来て他に送り出す時を捉へて課税する事がある。今日の租税技術の上より云ふと煙草の箱の封印に印紙を貼つて徵税してゐる。此の方法でも品質による差別課税が徹底しない。是に於て第五の方法として財政專賣が行はるゝに至つた。專賣課税方法は議會の租税議定權を制限するものとして大いに非難せられてゐたが、品質課税の出来る事は大なる強味であつた。我國は財政上の理由と經濟上の理由とに因り財政專賣を行ひ相當の益金を擧げてゐる。

二 我國の煙草課税は明治九年からの煙草税則時代と明治二十九年からの葉煙草專賣時代とを経て明治三十七年に煙草專賣法を制定し現行の完全な煙草專賣時代に入つたのである。即ち政府は煙草耕作者の收穫した葉煙草の總てを收穫し自己の手で製造し其の指定した小賣人をして定價にて賣捌かせ外、煙草の輸入をも獨占してゐる。專賣局益金の九割九分は煙草專賣より生ずるものであつて、それより正常利潤を差引くと煙草税の部分が残り、尙ほ内地消費税の性質よりして輸出について何等の制限がないのみか政府は輸出用煙草に限り製造原價で賣渡し得るのである。昭和十九年には煙草用巻紙も政府の專賣とした。

煙草專賣益金は煙草販賣數量の増加と煙草定價の引上げとによつて累年増加の一途を辿つてゐる。專賣益金は大體において煙草專賣益金と解すべく、其の最近七年間の足取りを見て第九表を得たのである。

第九表 專賣益金の累年比較

年 度	事業益金(純益)	納付(一般會計への納付金)	備 考	
			歳入(収入済額)	歳出(支出済額)
昭和十六年度	三三,一七〇千円	二二,三三〇千円	八八,一三七千円	三〇,一六三千円
同 十七年度	五七,六三三	三六,一〇三	八八,六九六	五八,〇〇〇
同 十八年度	一〇六,七四六	一〇九,一〇三	一三三,四三三	五九,〇〇〇
同 十九年度	一三三,〇三三	一三九,六八八	一六〇,六八八	一三三,六〇〇
同 二十年度	八六,〇〇六	一〇九,〇〇六	一四六,五五五	一〇〇,〇〇〇
同 二十一年度	七三,八六六	七三,三六六	九三,一〇六	三〇,一〇六
同 二十二年度	一一,三〇〇,〇〇〇	一一,三〇〇,〇〇〇	一五,七〇〇,一八〇	一一,六〇〇,〇〇〇

第三款 應分消費税

應分消費税とは人が地位身分に應じて生活するに要すべき消費品に課する税である。嗜好品と必需品との中間にある消費品に課する税となる。中には其の一定分量が必需品となり、其の品物全體にわたつて必需品と云ふことが出来ないものがある。此等の品物は各人の所得即ち各人の地位に應じて消費するものであつて、社會の上級の人の消費する物は非常に品質が良く或意味に於て嗜好品に屬する

ものもある。かくの如く各人の地位に應じて消費してゐるものと見る以上は、かゝる品物に課税せねばならぬ。従つて同じ品物の中でも必需品と見るべきものは必需品に準じて免税すべきである。故に嗜好品税が第一次的地位を占むるに對し應分消費税は第二次的のものである。

第一項 砂糖 税

砂糖税は砂糖の消費に課するものであつて、苟くも糖分のあるものには總べて課税する譯である。所得が多くなればなる程砂糖を消費する分量が増加するから砂糖税は理論上正當であり、又文明の進歩に伴ひ砂糖の消費が増すから砂糖税の収入は増加するのである。砂糖税は技術上容易に捉へることが出来る。思ふに砂糖の製造は大規模であつて、其の製造者も數が少くないからである。

我國の砂糖消費税は明治三十四年に創められ、昭和十五年に根本的改正が行はれた。砂糖消費税の課税物件は砂糖と糖蜜と糖水とであつて、製造場又は保税地域から引取る時に引取人に課税するものである。税率は従量税であつて課税物件の種類により異つてゐる。砂糖は分蜜せざる砂糖と、氷砂糖角砂糖、棒砂糖等と、其他の砂糖との三つに分れ、糖蜜は氷砂糖を製造するときに生ずる糖蜜と其他の糖蜜とに分れる。内地消費税の特質より輸出糖及び原料糖を免税してゐる。

第二項 織物消費税

織物消費税は比較的に立法例に乏しい。我國は明治三十七年日露戦争の時の財政困難に際し毛織物

消費税を創設し其後漸次擴張したのである。明治四十三年三月織物消費税法を定め最近には昭和十五年に改正が行はれた。織物の中の必需品たるもの、例へば綿織物の如きものに課税すれば、最低生活費を脅すこととなる。之に反し絹の如き奢侈品ならば課税するのが至當である。我が現行法は従價比例税率を採用してゐる。綿又はステープルファイバーのみを原料とする織物及び抄織物、黄麻式織物には軽い税率を定めてゐる。織物消費税も砂糖消費税と同じく引取課税であり、納税義務者は製造場又は保税地域より織物を引取る引取人である。尙ほ内地消費税の性質上より輸出及自家用品に免税してゐる。

第三項 其他の應分消費税

其他の應分消費税としては、賣藥税、化粧品税、骨牌税等を擧げることが出来る。我國に於ては賣藥税は既に廢止せられ、現存してゐるのは骨牌税のみである。

我國の骨牌税は麻雀、花札、トランプ、株札等に課税し伊呂波加留多、歌加留多等には課税してゐない。骨牌税法は明治三十五年に創められ、昭和十五年より改正を加へられてゐる。麻雀と四色牌、白牌、紙製ドミノと其他のものとの三つを分ち製造者又は輸入者より貼用印紙に依つて徴收してゐる。輸出骨牌と見本骨牌とに免税してゐる。

第五節 關 税

一 關税には内地關税と國境關税とがある。内地關税は現今文明國には殆んど廢せられ、僅かに入市税を存するものがある。故に關税といへば國境關税を意味するといつて可い。國境關税には輸入税、通過税、輸出税があるが、現行はるゝものは大體に於て輸入税である。但し戦争その他の特殊の場合には國防上及び國民經濟上の理由から特定の商品に對し通過税と輸出税とを暫定的に課するものがある。輸入關税は産業政策の手段として用ゐられるか又は専ら財政上の理由から行はれるかにより保護關税と收入關税とを區別することが出来る。保護關税が財政收入の目的以外に産業政策の目的を併せ有することは總論に於て説明した。保護關税は内地消費者又は外國生産者の負擔となり收入關税は主として内地消費者の負擔に歸するのである。

二 收入關税は内地消費税と密接なる關係を有してゐる。

第一に收入關税は内地消費税を補ふものである。内地に生産せられ内地に消費せらるゝ財に課税して置きながら外國に生産せられ内地に消費せらるゝ財に對して課税しない場合には、内地産の財と外國産の財との間に大なる不公平を生ずる。是れ前者に内地消費税を課すると共に後者に收入關税を課すべき所以である。

第二に収入關稅の中には内地消費稅の延長と見るべきものがある。思ふに内地に生産せられない消費財に對しても、内地産であつて其れと作用を同じうする財が存する限り之に課税しないと權衡を失する。故に正確に同一なる内地消費稅がなくても収入關稅を課すべきである。若し収入關稅を課しないと外國品を消費することとなり内地消費稅の收入を減するのである。しかし此の場合に保護關稅と収入關稅とを明瞭に區別することは困難である。

要するに収入關稅は内地消費稅に直接か間接かに關係を有してゐるから其の課税品目が少く、保護關稅の課税品目は多數に上るのである。

保護關稅は産業保護の間接の手段として廣く用ゐられてゐるが、最近の趨勢としては寧ろ輸入制限又は爲替管理の方法により直接に産業政策の目的を達せんとしてゐる。又物價安定政策の立場よりすらも保護關稅を避ける傾向がある。故に關稅は保護關稅より収入關稅に移行しつつある。

三 關稅の徵收方法は從量稅と從價稅とよりなる。從量稅は粗雜なる稅であるが、從價稅は品質に依つて差別稅を適用するものである。理論上は從價稅を可とするも、之には申告を要し且つ脱稅等の弊害を伴ふものであるから、實際上には從量稅も行はれる。今や兩者の折衷的傾向がある。

關稅は稅關で徵收する。即ち國境又は國內に稅關を設け關稅行政を行つてゐる。稅關に品物が入るときには稅を課するが、其の品物が内地の消費に移らないものには課税してはならないから、保稅倉

庫、保稅工場等の制度を布き之に品物を入れてゐる間は關稅を支拂はなくてもよい。此等の設備は自由港の問題に關聯する所が多い。仲繼貿易の隆盛なる國においては自由港又は自由地域を設置することが便利である。

四 我國の關稅は條約關稅時代と一部自主關稅時代と完全なる自主關稅時代との三期をへて今日に及んでゐる。

條約關稅時代と云ふのは安政四年より明治三十二年に至る三十三年間である。當時の關稅は國法によつて定められたものでなく専ら外國との條約により取極めたものであり、しかも片務協定の形をとつてゐたのである。

第二期の一部自主關稅時代と云ふのは明治三十二年から四十四年に至る十二年の時期である。明治三十二年關稅定率法が實施せられ我國で定めた國定稅率と諸外國に對し取極めた片務的協定稅率とよりなつたのである。

第三期の完全なる自主關稅時代は明治四十四年に始まる。明治四十四年の改正稅表は改正關稅定率法の本文十一箇條と附屬輸入稅表とからなり、輸入稅表は從量稅を原則としたのである。

第四章 國稅制度と地方稅制度

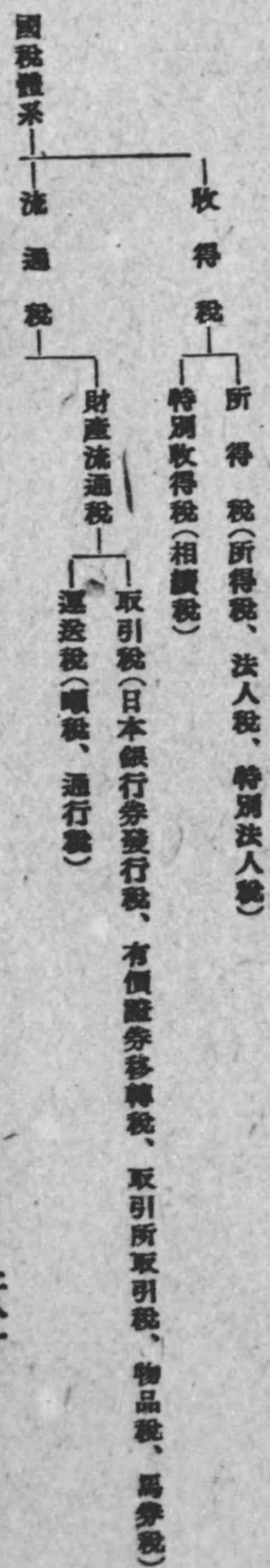
一 近代國家は複雑なる政治組織を有してゐる。複合國に於ては支分國又は州が聯邦を組織し支分國又は各州の下に各種の地方團體が存してゐる。單一國に於ても國家の下に多様の地方團體が設けられてゐる。此等の公共團體はいづれも獨立して財政を營み主要財源を租稅に仰いでゐる。同時に此等の團體は上下に結び同級に列し財政的にも相互に依存してゐる。一國內の各公共團體財政の依存性と獨立性とを調和し全體としての國家活動を充分ならしめる爲めには財政調整をはかるべく、租稅調整が其の中心問題をなす。即ち財政調整の主要問題は國稅制度と地方稅制度を如何に調和するか存してゐる。勿論財政調整の前提として各公共團體の職分を考へねばならぬ。各公共團體の職分が定まつて始めて各公共團體の經費が定まり然る後に主要財源としての租稅の問題が起る。然しこゝには職分及び經費の問題には觸れず専ら租稅を中心として財政調整を研究する。

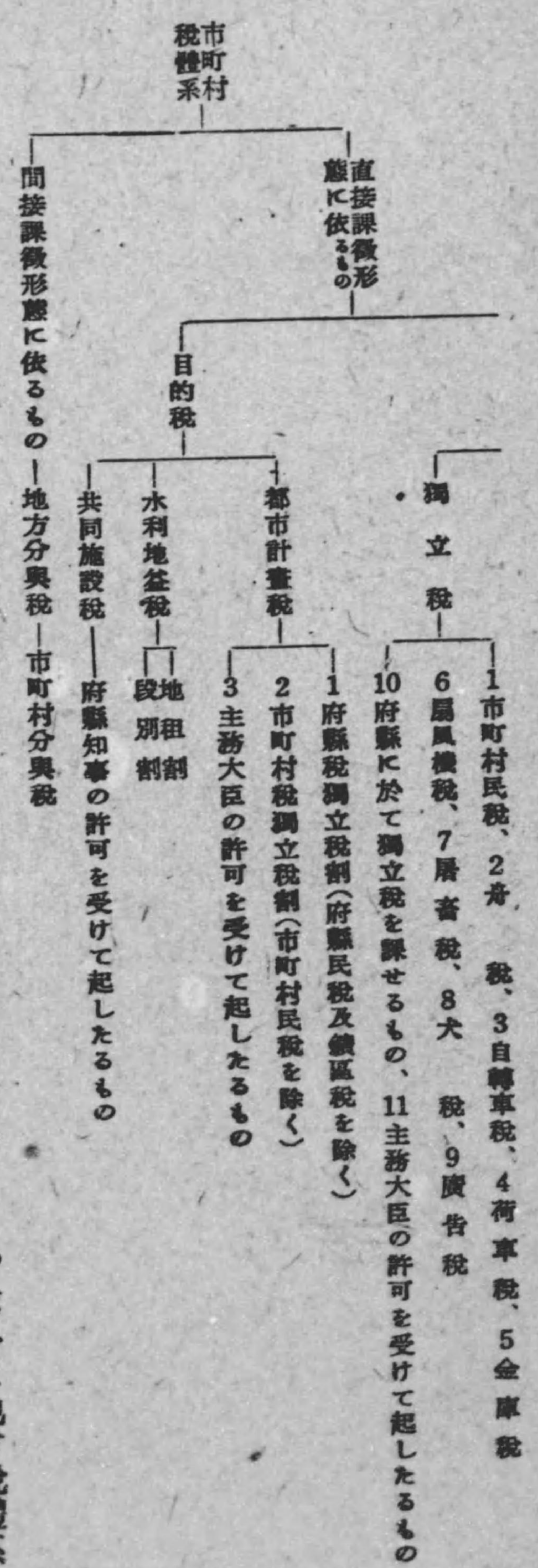
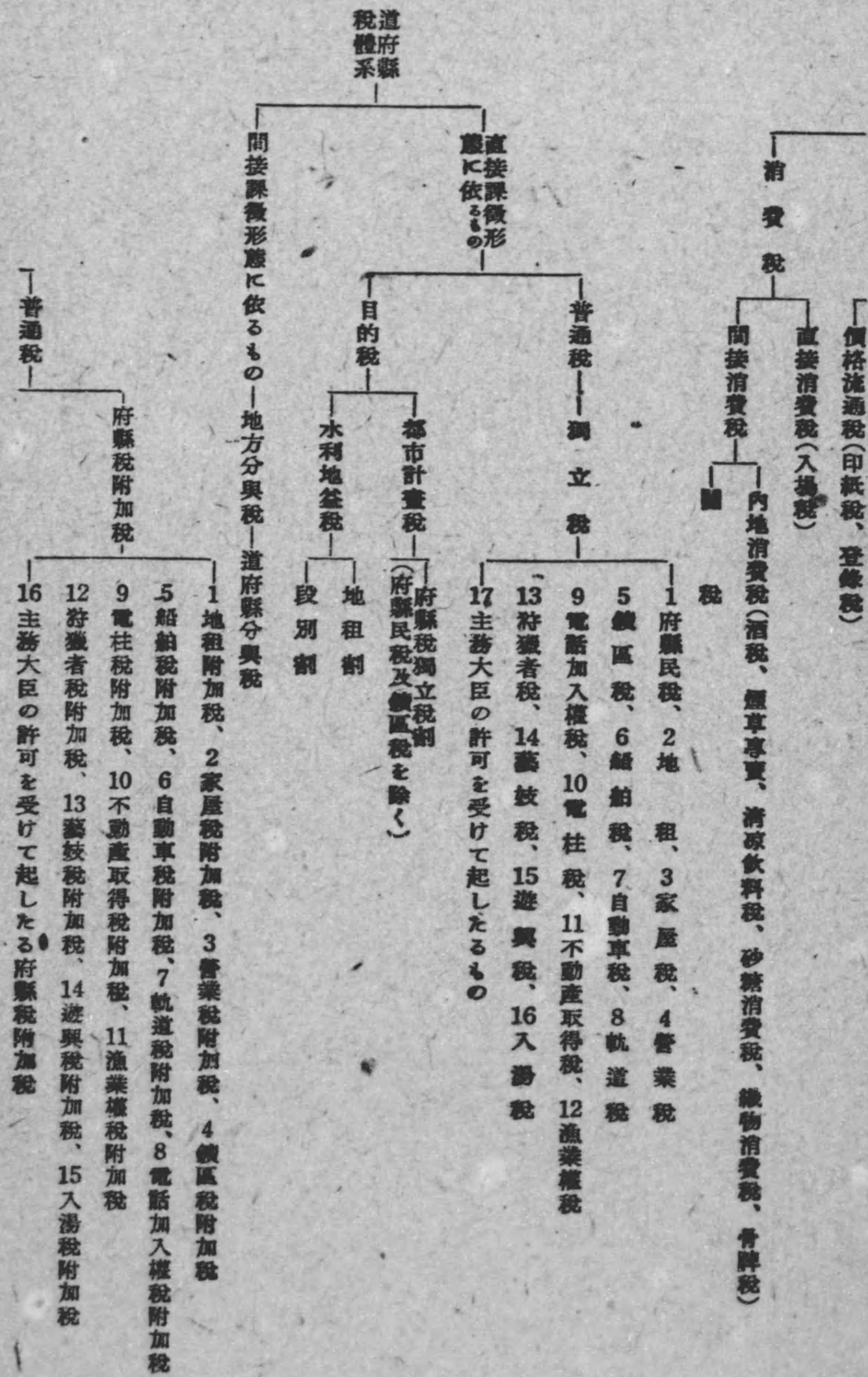
上下公共團體の財政の獨立性のみを尊重すると、各公共團體に獨立の租稅を許し所謂獨立稅制を採用すべく財政調整は之を行はないこととなる。關稅消費稅を聯邦の收入とし人稅を支分國の收入とし物稅を地方團體の收入とするが如きは其の適例である。更に上下公共團體の財政の依存性を重んずる、

ことゝなると、二つの制度が生れて來る。主なる租稅を上級團體が收め下級團體が附加稅を課するのが其の一である。又下級團體又は上級團體が主なる租稅を收めて下級團體が上級團體に分擔金を與へるか又は上級團體が下級團體に分與金を渡すのが其の二である。然し中央集權の強い今日に於ては下級團體が上級團體に分擔金を與へる事は殆んど無い。結局は獨立稅制と附加稅制と分與稅制の三つを如何に組合はすかにある。

獨立稅制と附加稅制とは長短を有し、單獨に行はれ又は併用せられてゐる。第一次世界大戰の後に至り一方に經濟界の變動の爲め地方により經濟力の強弱が著しくなると共に他方に國家活動の中央集權化を伴ひ、單に國家財政と地方財政との調整をはかると共に同級團體間の財政調整を行ふ必要を生じた。こゝに獨立稅制と附加稅制の外に國家財政より地方財政を援助する分與稅制が發達したのである。

二 昭和二十二年より我國の國稅と道府縣稅と市町村稅とは次の如き體系で組織せられてゐる。





地方稅體系は道府縣稅體系と市町村稅體系とよりなり五つの特色を有してゐる。第一に地方稅體系は直接課徵形態による地方稅と間接課徵形態による地方分與稅とよりなつてゐる。第二に地方稅收入の中には普通稅とならび目的稅を認めてゐる。第三に普通稅の中心をなすものは收益稅である。従來、間接課徵形態であつた地租、家屋稅、營業稅の三收益稅を直接課徵形態の普通稅にうつし地方稅の根幹とした。第四に普通稅を人稅の方面に擴張したのである。市町村獨立稅として戸數割の代りに先づ市町村民稅が採用せられたが、更に道府縣獨立稅として府縣民稅が設けられたのである。第五に間接課徵形態である地方分與稅が發達し直接課徵形態たる地方稅收入の缺陷を補つてゐることである。

この五點の中で特に注目すべきは地方分與税制度である。即ち地方分與税分與金特別會計により國家財政と地方財政との調整をはかつてゐる。地方分與税の財源は所得税、法人税、入場税の一定割合であつて一般會計より地方分與税分與金特別會計へ一定金額を繰り入れ、地方分與税分與金特別會計より道府縣と市町村とへ道府縣分與税と市町村分與税とをそれと分與するのである。

第五章 終戦後の租税制度の發達

第一節 昭和二十一年度の租税制度の改正

一 昭和二十年八月十五日の終戦の後に第八十八議會を開き次に第八十九議會を開いたが議會は間もなく解散せられた。こゝに終戦後の物價の變動に應ずるために二十一年三月に緊急勅令と勅令とに基き所得税、營業税、遊興飲食税、入場税及特別入場税、特別行爲税、物品税の改正が行はれたが、いづれも、應急的のものに過ぎなかつた。昭和二十一年度に入り第九十議會に於て大規模の税制改革を行ひ更に第九十一議會には増加所得税を採用することとなつた。第九十議會の國税制度の改正は經常税の改正と臨時税の創設との二つに分れる。

二 第九十議會に行はれた經常税の改正は國庫収入を増加すると共に徵税の簡素化をはかり戦時税制を平時税制に移行せしめんとする過渡的のものである。即ち收得税（分類所得税、法人税、地租、家屋税、營業税、鑛區税）と消費税（酒税、清涼飲料税、織物消費税）と流通税（有價證券移轉税、登録税、印紙税、骨牌税、物品税）の全面にわたり増税を行ふと共に、臨時利得税、配當利子特別税、外貨債特別税、建築税、特別行爲税、電氣瓦斯税及び廣告税を廢止し、更に臨時租税措置法をも廢止

した。なほ臨時利得税を廢止した結果として法人超過所得及び個人の讓渡所得はそれ／＼法人税及び所得税で課税せられ、臨時租税措置法に代り租税特別措置法が定められたのである。各税の改正の要點を明かにしたい。

所得税に於ては讓渡所得の創設をあげねばならぬ。不動産等を讓渡した場合の利得に對しては從來は讓渡利得として臨時利得税を課税してゐたのであるが、臨時利得税が廢止せられたので所得税に新たに讓渡所得と云ふ課税物件が設けられることゝなつた。なほ讓渡所得を算定する基準の時期であるが、財産税の財産を調査する期日が用ひられたのである。

法人税の改正であるが、臨時利得税を法人税に統合したこと、繰越欠損金控除期間を短縮したこと、をあげねばならぬ。法人の超過所得は臨時利得税によつて課税せられてゐたが、臨時利得税の廢止と共にこの課税は法人税に統合せられたのである。それで法人税の課税標準は「各事業年度の普通所得」と「各事業年度の超過所得」と「清算所得」と「各事業年度の資本」との四種になつた。次に法人の各事業年度開始の日前三年以内に開始した事業年度に於て生じた損金は、その事業年度の損金に算入せられることゝなつてゐたが、この損金の繰越控除の年限三年を一年に短縮することにしたのである。この改正は特別法人税にも法人營業税についても行はれた。

終戦後の事態に即應する注目すべき立法は、臨時租税措置法より戦争關係の事項を除いて租税特別

措置法を作つたことである。戦後に於ける民生の安定をはかるための經濟政策の遂行上特に必要なる租税上の措置を規定してゐる。

三 第九十議會の特色はむしろ劃期的の臨時税を採用したことである。こゝに戦時補償特別税と財産税との二つが定められたのである。終戦の後の最初の財政政策は、軍需補償は支拂ふ、そのかはり個人財産税、法人財産税、財産増加税、法人戦時利得税の四税を起して資金の吸収をはかり資金と物資との不均衡を是正すると共に國債の償還にあてると云ふ財産税中心主義を採用してゐた。しかるに情勢の變化は財政政策を轉換せしめたのである。即ち軍需補償は戦時補償特別税の課税等の方法によつて全面的にこれを打切る、その代り法人財産税、財産増加税、法人戦時利得税の三税をやめて個人に對する財産税のみを課する、従つて財産税の収入で國債を償還すると云ふ目的を棄てたのである。軍需補償の打切りによつて、支拂ふものを支拂はない代りに、財産税の規模を小さくすると云ふのが政策轉換の重點である。

戦時補償特別税を規定してゐるのは戦時補償特別措置法である。國民經濟及び財政の整備再建に資するため終戦後の事態の推移に鑑みて、課税その他の方法で軍需補償の打切りを行はんとするのが此の法律の目標とする所である。軍需補償と云ふのは三種類に分れ、第一種は戦時補償請求權であり、第二種は終戦前の命令融資等による損失補償の請求權であり、第三種は政府が社債等について保

證をしてゐる場合である。第一種の戦時補償請求権は更に分れて金銭の給付を目的とするものと、金銭の給付以外の給付を目的とするものよりなる。第一種の戦時補償請求権の中で金銭の給付を目的とするものを課税の方法で打ち切らんとするのが戦時補償特別税である。その他の軍需補償（第一種のもので金銭の給付以外の給付を目的とするもの、第二種、第三種）は課税以外の方法で打ち切られることとなる。納税義務者は、金銭の給付を目的とする戦時補償請求権を現に持つてゐる者、又は已に決済を受けたものである。税率は百分の百である。例外として特別の法人（都道府縣、市町村その他の公共團體）に課税せず、特別の請求権（國債、地方債等の請求権、戦争死亡傷害保険金等の請求権、軍事扶助等に基づき生ずる請求権）を除外し、更に控除、軽減又は免除の規定を設けてゐる。

財産税法の提出理由としては、終戦處理、戦後復興等をはかるため緊要な國庫収入を確保すると共に富の均衡化により經濟の民主化に資するため個人の財産につき高率の累進税率による課税をなすことがあげられてゐる。この財産税は個人を納税義務者とする臨時税である。財産の評価については財産の種類に應じ各種の方法をとつてゐるが、土地又は家屋の價額に、その賃貸價格に一定の倍数を乗じて算出した金額によることとした。財産の調査時期は昭和二十一年三月三日午前零時である。免稅點は十萬圓であるが、最低百分の二十五（十萬圓を超える金額）最高百分の九十（千五百萬圓を超える金額）の高率の累進税率を採用してゐるから、財産は租稅客體たると共に稅源であり實質的財産稅

の特質を示してゐる。財産稅の納付は金銭預金等によるのが原則であるが、例外的の場合には物納を許し更に物納の困難なる場合には延納を許してゐる。物納財産の納付の順序は、國債地方債を第一位とし、株式社債等と不動産を第二位とし、最後は動産と云ふことになつてゐる。

四 第九十一議會には増加所得稅が通過した。稅制調査會の答申に基き昭和二十二年度から所得稅が全面的に豫算納稅制度を採用することとなつた。しかるに分類所得稅の中で不動産所得と事業所得と山林の所得と讓渡所得は從來實績課稅によつてゐたため豫算納稅に改めるに當り過渡的立法を設ける必要あり、こゝに増加所得稅を設けたのである。即ち此等の所得については、昭和二十二年にはその年の所得に課稅することになる結果、昭和二十一年中の所得に對する課稅は漏れることになるのである。これがため昭和二十一年中に生じた所得を、昭和二十年の實績所得に比較して、一定金額以上増加した者については、その増加所得を對象として一年限りの課稅を行つた。増加所得は三種に分れる。第一種所得は不動産所得と事業所得であり、第二種所得は山林の所得であり、第三種所得は讓渡所得であるが、いづれにも高率の超過額累進税率が用ひられてゐる。

五 昭和二十一年度の租稅制度の改正は主として國稅制度の改正であつたが、第九十議會では地方稅制度にも應急的の改正が加へられたのである。改正の目標は地方財源を擴充すること、地方財政の自主性の強化をはかること、地方財政調整の適正化をはかること、の三つであつた。その方法とし

て、市町村民税の賦課制限額の引上げと府縣民税の創設、府縣に對する法定外獨立税設定の權能賦與、地租と家屋税と營業税の附加税標準率の倍增、配付税の全般的増額と戰災都市救護の建前による按分率の更改と特別配付税の創設の方策を講じたのであつた。

第二節 昭和二十二年度の國税制度の改正

一 昭和二十二年度の國税制度の改正は第九十二議會と第一國會との二回に分ち説明することが出来る。

第九十二議會は日本財政特に日本租税制度にとり重大なる議會であつた。本議會は日本國憲法の施行に先だち財政法を定め、財政法に基き二十二年年度豫算を編成したのである。歳入の中心を公債に置き、しかもその公債を日本銀行に引き受けさせてゐたのが、從來の制度であつた。財政需要の増した時に、法律又は議會の議決を経ると云ふ慎重な手續をとらずに事業料金又は專賣價格を引上げ容易に財源を調達し得たのが、從來の制度であつた。ところが財政法は歳入の中心を租税その他の普通歳入に置かんとしてゐる。しかも專賣價格事業料金についても租税と同じ様に慎重に扱ひ法律又は國會の議決に基いて定めんとしてゐる。昭和二十二年度豫算は、この財政法に基き編成せられたものであつて、租税が歳入に占むる地位は強くなつてゐる。

第一國會が開かれると莫大なる追加豫算が提出せられたが、内外の形勢に顧み第九十二議會に確立した健全財政主義を貫いたのである。即ち追加豫算の財源の大部分は租税の自然増収に求めたが、他を所得税と專賣局益金と酒税と入場税と物品税などの増徴と新税とに仰いだのである。

先づ第九十二議會の増税を説明し、次に第一國會の新税の内容に觸れることとする。

二 第九十二議會を通過した税制改革案は中央地方の全般にわたるものであるが、こゝには専ら國税制度の改正を明かにする。改正は所得税、法人税、相續税を始めとし特別法人税、有價證券移轉税、登録税、酒税、清涼飲料税、砂糖消費税、織物消費税、物品税、入場税、取引所税、骨牌税、印紙税、狩獵免許税等に及んでゐる。

新所得税の制定にあたり米國の聯邦所得税の制度が多分にとり入れられてゐる。あらゆる所得を綜合し累進税率により課税する。當年の所得により課税所得を計算し、納税者がその申告するところにより自から税額を算出して納税する、即ち豫算申告納税制度を採用したのである。新所得税の特色は次の九點にある。第一に分類所得税及び綜合所得税の種別を廢止し一本の超過額累進税率を採用したのである。第二に課税所得の範圍を擴張し有價證券等の財産の讓渡所得に對しても所得税を課すると共に勤勞所得につき特に規定を設けて現物給與にも課税することを明かにした。第三は所得税を課すべき所得の計算方法である。配當利子所得は、その年の収入金額により（配當については、元本を得

るに要した負債の利子を控除する)、不動産所得及び事業所得は、その年の總収入金額から必要な経費を控除した金額による。勤勞所得については、その年の収入金額からその十分の二(最高六千圓)を控除した金額による。一時的所得(4)山林の所得については、その年の總収入金額から必要な経費を控除した金額。(ロ)不動産、船舶、礦業權、有價證券等の財産の讓渡所得については、その年の總収入金額から、取得金額及び讓渡に關する経費を控除した金額。(ハ)退職所得については、その年の収入金額(ニ)看做配當及び拂込に充當した積立金による配當については、その年の収入金額)については二分の一を控除した金額による。第四に基礎控除は納税者一人について年四千八百圓である。第五に扶養親族控除は税額において一人につき年二百四十圓である。第六は原則として申告納税の方法によつてゐるが、勤勞所得、退職所得及び配當利子所得等については、まづ源泉において、支拂の際一定の税額を徴收し、當該税額は申告納税に際しこれを差し引くのである。第七に申告納税の方法であるが、豫定申告書、修正豫定申告書、確定申告書、修正確定申告書の手續をへることとなつてゐる。第八に所得金額五萬圓以下の所得者については所得金額に應じ税表に掲げる一定の税を簡單に算出し納付させる便法をとつてゐる。第九に公債、社債、預金の利子等については、當分のうち百分の六十の税率により源泉選擇課税を認めたのである。

法人税については超過所得の税率を低めると共に資本に對する税率を高めた。申告納税制度を擴張

し、すべての法人は、その申告した所得及び資本により自から税額を計算し納税することとなつた。

相続税については、相続法の改正その他の情勢に鑑み、その課税を強化すると共に贈與財産に課税する贈與税を創設し、いづれも申告納税制度を採用した。相続税の納税義務者は相続人、受遺者及び相続開始前二年以内に被相続人から贈與を受けた者であり、贈與税の納税義務者は贈與者である。相続税の税率は家督相続と遺産相続による區別を廢止し、納税義務者が被相続人に對する關係を標準として三種の超過額累進税率(第一種:直系卑屬又は配偶者、第二種:直系尊屬又は兄弟姉妹、第三種:その他の者)をとり、贈與税の税率は相続税の第三種の税率と同様のものとした。

酒税については増徴を行ふと共に、料理店酒場において販賣する業務用酒類につき酒税を加算することとしたのである。

三 第一國會を通過した税制改正は、所得税、法人税の直接税と酒税、清涼飲料税、入場税、物品税、骨牌税の間接税と登録税、狩獵免許税、印紙税を増徴すると共に、非戦災者特別税を新設するのの内容としてゐる。

戦災者と非戦災者との犠牲の不均衡を是正するとともに賠償撤去そのほか財政需要の増大に應ずるために設けたのが非戦災者特別税であつて非戦災家屋税と非戦災者税との二本建である。前者は昭和二十年八月十六日現在の家屋の所有者に課税するものであつて法人と個人とを問はない、税率は賃貸

價格の三倍である。後者は非戦災者に對し、その昭和二十二年七月一日に使用せる家屋につき課税するものであつて、法人と個人とを問はない、税率は賃貸價格の三倍である。

所得税は七萬圓超過の所得金額に對し累進税率を増したのであつて百分の五十七から百分の八十五となる。なほインフレーションの進行に鑑み給與所得の控除額を十分の二・五に増し、扶養親族控除額を一人四百八十圓とした。法人税では同族會社に對する加算税の税率を高めたのである。

酒税、清涼飲料税、燐寸、飴、ナツカリンなどの物品税、骨牌税、登録税、印紙税については、インフレーションの現状に顧み従量税率の分を増したのである。

第三節 昭和二十二年度の地方税制度の改正

一 昭和十五年に中央地方を通ずる税制の根本的改革を行つて以來、地方税制度については大して手がふれられなかつた。終戦後に第九十議會が一時的の處理をしたが、一方には地方財政の増嵩に應ずる地方所要財源を充足する必要あり、他方には日本國憲法が第二章に戦争の放棄を定め第八章に地方自治を定めてゐるのと對應して自主的の地方財政の確立が急務となつてきた。こゝに地方税制に立ち入つた改正を加へたのであつて、地方税法及び地方分與税法の改正と家屋臺帳法及び土地臺帳法の創設が第九十二議會で行はれたのはその結果である。

二 地方税法の改正は國税の地方委讓、法定獨立税目の擴張、獨立税の増徴、目的税の整備として現はれたのである。

國税の地方委讓の結果として、地租、家屋税、營業税、鑛區税、遊興税を都道府縣の獨立税に加へると共に市町村が附加税を課することが出来るのである。地租又は家屋税の課税標準は土地臺帳法に依る土地臺帳又は家屋臺帳法による家屋臺帳に登録せられた賃貸價格である。營業税の課税標準は法人については各事業年度の純益及び清算純益、個人については前年中の營業の純益によることを原則とし、特別の場合には例外を認めてゐる。

都道府縣の獨立税としては電話加入權税、自動車取得税、船舶取得税、軌道税、入湯税を加へ此等の獨立税に對しては市町村が附加税を課し得ることとした。市町村の獨立税として舟取得税、廣告税（新聞雜誌及び書籍によるものを除く）を追加した。

獨立税の増徴をはかるため、府縣民税及び市町村民税の賦課額の制限を倍額程度に引上げることとした。

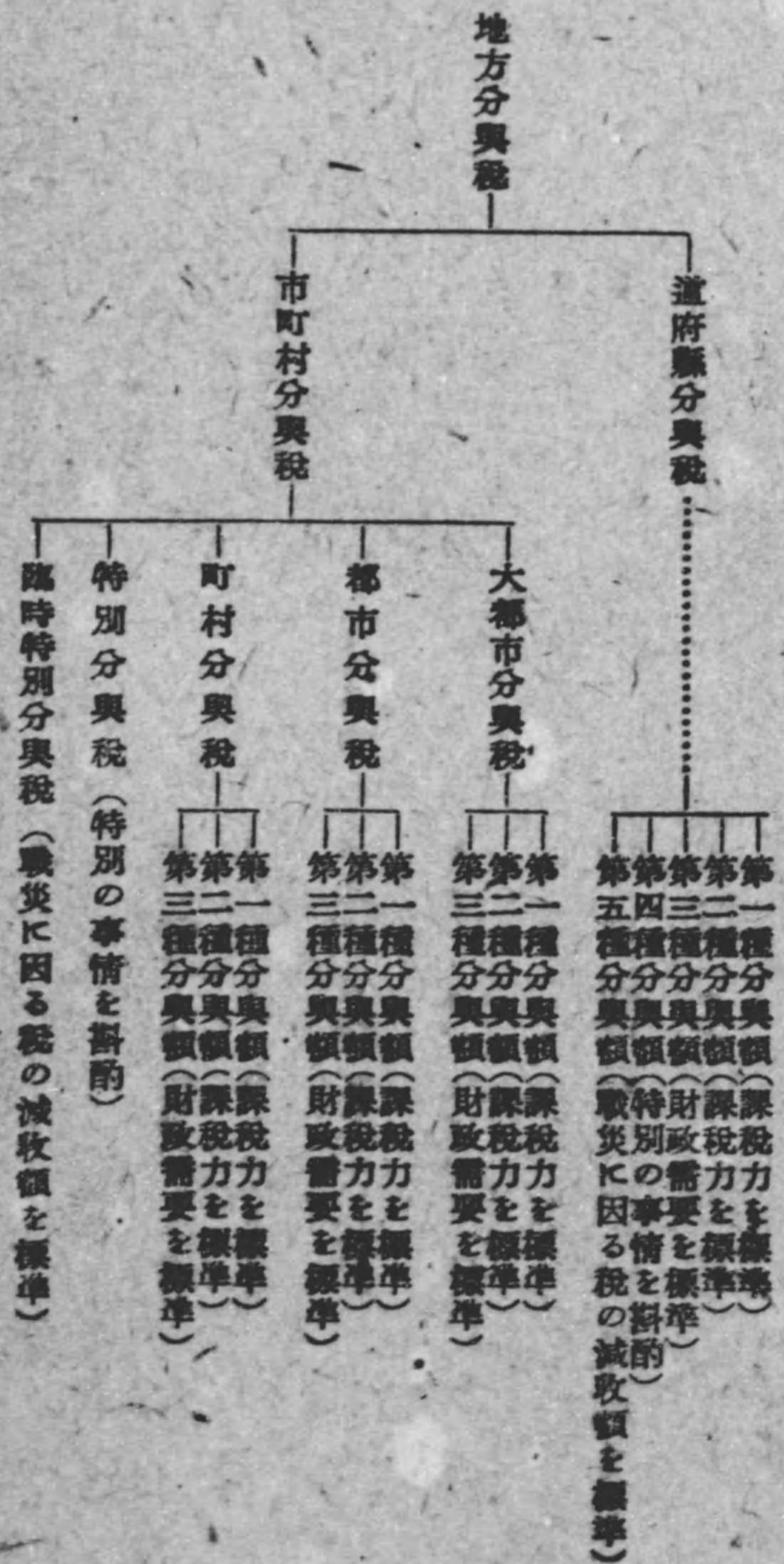
目的税の整備をはかるため府縣の目的税である水利税を水利地益税に擴張したのである。

三 地方分與税法は根本的に改正せられたのである。

先づ分與税制全體の構造に改正が加へられた。地租、家屋税及び營業税を地方の獨立税としたため

還付税制度が廢止せられ、結局の所は配付税のみを地方分與税と呼ぶこととしたのである。又、配付税財源の遊興飲食税が遊興税に改編の上で地方の獨立税となつたから、分與税財源は所得税と法人税と入場税との一定割合である。

地方分與税は道府縣分與税と市町村分與税とに分れ、市町村分與税は大都市分與税、都市分與税、町村分與税、特別分與税、臨時特別分與税とに分れ、次の表で示すことが出来る。



この表の示す通り、道府縣分與税と市町村分與税とを通じ分與税を分與する標準は、課税力を標準とするものと、財政需要を標準とするものと、特別の事情を斟酌するものと、戦災に因る税の減收額を標準とするものとの四つに分れる。

新開出版印紙
25.0 1.0
本

344
244
55



昭和廿三年一月十日印刷
昭和廿三年一月二十日發行

(日本出版協會會員登記A二五〇〇七號)

定價 金百參拾圓

著者 沙見三郎
東京都千代田區神田保町二ノ一七

發行者 江草四郎
京都市下京區西洞院七條南

印刷者 富森茂彰
內外印刷株式會社

發行所 青野有斐閣
東京都千代田區神田保町二ノ一七
本館支店 文京區東大正門前
京師支店 左京區吉田牛倉町三

總發元 日本出版配給株式會社
東京都千代田區神田保町二

KI 2X

-27

