

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號二第

卷二十第

論說

戰時戰後に於ける獨逸稅制變革……………法學博士 小川郷太郎

地方稅としての所得稅の重要……………法學博士 神戶 正雄

勞賃と勞働生産力との關係……………法學博士 田島 錦治

文明史に關する論爭……………法學博士 財部 靜治

植民地の財政政策に就きて(四)……………法學博士 山本美越乃

時論

常平倉運用の標準……………法學博士 戸田 海市

說苑

京城六矣塵に就いて……………經濟學士 黒 正 巖

雜錄

史的唯物論略解……………法學博士 河 上 肇

富といふ支那字に就て……………法學博士 河 上 肇

新著紹介……………法學士 本庄榮治郎

地方税としての所得税の重要

神 戸 正 雄

緒言 (一)本研究の目的(二)説述の順序

第一段 所得税の地方に於て重要な所以 (一)其積極的の説明(A)其至當なる所以の原則上の根據(B)其財政收入上の必要(二)其消極的の排斥(A)中傷偏頗の弊につきB)連脱の弊につきC)資本家轉住の弊につきD)中等民壓迫の弊につきE)不動産税となる傾につきF)財産變化を生ずる傾につき)

第二段 所得税の他税に對する關係的地位 (一)對物税關係(A)物税に讓るべき原則上の理由(B)人税偏重の實際上の弊害(二)對財産税關係(A)財産税存在の理由及此場合の所得税財産税の關係(B)財産税否定の理由及其駁撃)

結論(全文の要旨)

緒 言

(一)前數回の論文に於て地方税としての地租を説明し、之より牽いて略ぼ収益税又は三直接物税(土地家屋及營業税)と地方との關係並に之に關聯する重要問題を明にした。併し其等の關係は實は其自身の説明のみにては充分明かにせられることが出來ずして、別に地方と人税たる所得税等との關係を明かにするでなければ不明確たるを免れぬ。で私は茲に敢て之を試み、以て前者の足

らざる所を補ひ、同時に所得税と地方との關係てふ一の新しき問題を解釋しやうと思ふ。地方に於ける基本的租税の地位は之によりて略ぼ明かにせられることを得る。別に戸數及戸別割の問題もあるが、此は嘗て詳説したることもあり、且つは此より初むべき所得税との關係によりても明かになり得るから、重ねて説くことを止めるであらう。

(二) 本文説述の順序としては、先づ所得税の地方にとりて重要な所以を説き、次いで此税が地方に於て他税との間に有する關係的地位を明かにしやうと思ふ。此外に地方所得税に關しては、重復課税問題、他地方交渉の問題、附加税の問題等興味ある問題が少くないが、其は凡べて後文に譲る。

第一段 所得税の地方に於て重要な所以

(一) 積極的の説明——(A) 地租隨つて直接物税の地方に取りて缺くべからざることは前に述べた。其には色々の理由があるが、畢竟するに利益原則加味といふことが其最重きを成す。そして私は勿論之を認むる。併乍ら之と同時に地方には純能力原則に依る所の税もがなくてはならぬ。其は何が故か。之に答ふるには地方の事務及其發達が人民に對するの關係を分析し吟味しなければならぬ。仍りて下に之を試みやう。

地方事務の第一には殆んど全く特段なる人々に特段なる利益を與ふるといふ關係を離れて、凡ての人民に普遍的に一般的に利益を與ふると見るべきものがある。例之、地方が兵籍名簿を備へて軍事上の事務を取扱ふが如き、國によりては地方事務となれる所の商工業裁判事務の如き、特に我邦などでは最著大なる費用を要する地方事務たる國民教育事務の如き、近時益々重要となりつゝある社會及衛生事務の如き、或は警察事務の如きである。此等は何れも特殊的でなく一般的のものとして各人の能力に應じて負擔することゝなるべきものである(註一)。尤も此等の一般的事務に關聯しても、特別利益關係を生ずることが多少はあり得る。其は例之、裁判事務に於ける各事件の當事者、國民教育に於ける外住者(當該地方團體以外の住民)の子弟の受くる特別利益で、之に對しては手數料によりて相當の報償が求めらるゝ。或は細いことをいふと、國民教育、救貧、警察費につき、一地方團體内にて或營業者が大工場を建て、多數の勞働者を集めた爲めに其團體に對して、右の費用を特に増加せしめ、他の團體員に特に不利を與へたといひ得るだけでは、茲に幾分特別負擔の考慮を要するものを生ずる(註二)。其れから甲地方團體が乙地方團體内の事業の勞働者其他の従業者の住居地區となるが爲め、乙團體の事業より利益を受くること比較的少くして、其勞働者等に關する教育、社會、警察費を比較的多く負擔するの損失に對する報償を乙團體に求むるといふこともある。此等の考慮及計算は勿論、相當に爲さなければならぬが、其を別として

は右の費用は其地方團體に屬する一般住民が一般的關係にて負擔することゝなるべきものである。

(註一) ロッシャーは實際には一般的のものゝ特別的のものとの限界は往々にして爭あるものであるが、救貧及國民教育は凡べての人民の又は人類の義務といふことを得べしといひ、ユンラードも救貧、國民學校等の費用は地主屋主に他の人民よりも高き度にて利益ならない。此に於て及其他の普通の費用に於ては給付能力原則が至當なるといひ、バステールは地方政府の任務の或ものは單に便宜の爲めに之に任かざる。此が地方的利益なるが爲めてない。例之、警察、監獄、救貧、教育の如し。此等の重要な事件の有効なる處理に於て、土地其他の財産の所有者等のみが利益を受くることを主張することは出来ない。——木質に於て一般的目的の費用は國稅と同一分配に従ふべきものであるといひ、ビルンパウムは市町村は軍事司法につきても分業の結果として任務を有す。市町村は國家の機關として軍務行政に於て軍籍名簿を備へて徵集事務を行ふ。宿舍負擔の分配に共力する。近頃に於ける工業及商業裁判所は特に市町村的任務として國家司法の機能として見るべきものであるといふ。更らにポルトは市町村には、特に普國では一般文化目的に役立つ所の職分の澤山が任かざる。例之、軍務、教育、警察的保護の如し。此外に特に大なる市町村では、一般の教化及福祉目的に用立つ所の種々の任務を隨意に行ふ。例之、圖書館、博物館の設立、市立劇場の設立及進捗、市立音樂隊の補助、病院浴場の經營の如し。そして此等の任務の充足の爲めに必要な費用は凡べての住民に平等に歸するといふ。

(註二) ロッシャーは之に關して曰く、或營業者が大工場の設立によりて、彼の殆んど専らなる利益の爲めに、彼の同市民の此義務(救貧、國民教育費を一般的に負擔する義務)を勝手に一層壓迫的とするの權利を有つやは疑問とならなければならぬ。

第二には地方事務の中には特段なる人々が特に大なる利益を有すべきものがある。其にも亦二通りあつて、其第一は中等以上の學校、劇場、電車電燈瓦斯事業の如きで、此等は可なり高き手数料をとりて特別報價を行ひ、時としては更らに進んで營利主義を用ひて經費以上に利益を擧ぐ

- 1) Roscher, System d. Fw. 5 Aufl. II. S. 443. Conrad, Grundriss. Fw. 2 Aufl. S. 11. Bastable, Public finance. 3 ed. p. 401. Birnbaum, Gemeindlichen Steuersysteme in Deutschland. S. 4. Boldt, Das Interesse als Grundlage der Gemeindebesteuerung. (Gemeindefinanzen. II. I.) S. 88.
- 2) Roscher, ebenda.

ることもある。併し其足らざるだけでは又初めより足らざることを期したるだけでは、一般住民の一般的利益に關するものとして一般的負擔を要求する外ない。尤も細かく考ふると、電車の如きが不足經濟となつた場合には、此が土地家屋營業の利益に關係の特に大なるものとして、其不足の全部ではないが一大部を此等のものゝ上の税にて充たすのが至當である。第二は道路橋梁上下水街燈等で(註三)、此等のものゝ費用は道錢橋錢上下水道料として手数料にて特別報價の求めらるゝこともある。又特別課徴に依ることもある。が此等に依らざるだけでは主としては土地家屋營業税にて負擔さるべきである。其利益が最多く土地家屋營業に歸するからである。併し此につき一般住民もが其の利用により又は利用し得べきことによりて利益を受くるから、之が爲めに一般的負擔を爲すのも至當である(註四)。其れ故に租税に於て利益原則加味の要求せられる最重なる場合にて、尙別に之と並行して多少は一般的負擔を伴はしむべきものだといふことになる。

(註三) 例之ホルトは曰く、市町村費の一大部は全く又は殆んど、市町村と不可離に結付きたる物體たる土地家屋の所有、及市町村と頗る密接に結付きたる營業者に其物體の價値を高むるこによりて利となる。此土地家屋營業の價値を高むる費用に屬するは第一には道路其他の交通方便、運河敷設及維持の費用、道路擴張及開鑿の費用等である。そして此が通説であるが、獨りビルンバウムは此種のものに國家にもあつて、地方につき特別のものを見るには及ばずといつて居る。曰く、市町村は地方團體として其人民の經濟的利益を交通燈火等によりて助くるの任務を有つ。併し市町村が之につき小仕掛に行ふものを吾人は國家に於て大仕掛にて見る。人は唯だ國民經濟が廣きに亘る國家の鐵道網なしに水路なしに郵便電信なしにありべきものを考ふれば明かである。故に吾人は國家と對比して市町村の經濟的地位なるものを承認することは出来ない。

むしろ茲にも公任務の多様の爲めに必要となる所の分業を見なければならぬ。³⁾

(註四) 諸多の學者、均しく之を注意す。例之、エーメルヒは利益原則は誇張してはならない。何となれば此が一般にいへば正當であつても凡べての市町村の經濟施設が公益的性質であるから。——道路は常に沿道の地主のみならず、均しく一般交通にも用立つ。瓦斯設備は家主のみならず、街燈によりて凡べての住民にも用立つといひ、コンラードも田舎の地主は道路の設備によりて第一位に利益を受くる。彼は他の者よりも多く之を利用する。之によつて經營費を節し、其土地の價が之によつて高めらる。彼が他の人民例之學校教師よりも多く此設備の爲めに貢獻しなくては公平でない。併し學校教師も物品を安く買入れ得ることによりて、之より利益を受くる。隨て地主のみに此負擔を課することは不正であらう。又或都市にて其市の衛生状態を改良する所の下水上水装置が爲され、劇場が建てられ、中學校が建てられ、美觀が添へられた場合に、此等は凡べての人々に利となる。併し最多くは地主及屋主に歸し、人民の大流入によつて住居に對する需要が上り、此が彼れに一層高き屋賃を興へ、土地及家屋の價値を高むる。此故に彼は一層大なる反對給付を爲すべきものであるといひ、オズワも有價證券等に於ける財産の所得を地方改良の利益の爲めに賦税することに強き反對があらう。併し斯かる改良は社會の幸福の爲めに必要である。——有價證券、商業、職業に於ける財産を有する人が政府の維持に貢獻することなくして、所得を受け、且つ國家にせよ地方にせよ政府の保護及改良の良く考へられたる計畫の果實を受くることを想像するは不合理であらうといひ、ビルンバウムも、利益の分別は容易でない。例之、下水にては常に地主の二層大なる利益についていふことを得るのみでなく、一般の人々が之に大なる利益を有つ。道路についても同じ。此につき屢々地主に特別利益が歸せらるゝけれども、各人民も均しく道路の敷石、清潔、照明につき利益を有する。道路の新設によりては、建築物及住居市場を廣ぐる所の建築地の開發てふ一般的而かも最一般的なる利益が充たさるゝといふ。⁴⁾

第三には地方團體の發達、其は其團體の色々の施設の結果にも屬するが、外部の狀勢に負ふ所も少くない。何れにせよ特定の或施設の結果といふのでなくして一般に其團體の發達の爲めに、

3) Boldt, a. a. O. S. 88-89. Birnbaum, a. a. O. S. 4-5.

4) Eheberg, Fw. 9 Aufl. S. 513. Conrad, a. a. O. S. 11. O'meara, Municipal taxation, p. 128. Birnbaum, a. a. O. S. 7.

特段なる人々が特に利益を受くるといふことがある。特に之によりて其團體内の土地家屋營業の持主が利する所である。之に對して彼等が何等の特別負擔を爲さぬとあつては不當で、此が爲めにも特に土地家屋營業税が至當といふこととなる。併し此につきても前に於けると均しく、此等の特定人以外の一般の人々もが全く利益を受けぬといふことはない。彼等もが利益を受け又は少くとも其を受くる機會を持ち得る。此丈けに於て一般的負擔も亦至當となる。又稀なることではあるが、衰微の傾を示しつゝある市町村では、其地主等は其地價の下落を享け、屋賃の低下、營業の不振を嘆じなくてはならぬ。此に至ては最早利益原則の適用が適切でなくなる。此場合には此一般的發達に關してのみでなく、前の特段なる施設によるものについても利益原則の適用が疑はしくなる(註五)。

(註五) シェフラーは曰く、土地及家屋所有者が少くとも間接に市町村費の最多くの利用を爲すといふ今日一般に行はるゝ主張は、凡べての發展中に屬せざる市町村には不當である。下の所の屋賃及地代に對し一方的の家屋税及地租は土地及家屋所有を壓迫し、市町村の反對給付に適應しない。⁵⁾

で地方の發達及特に其施設には特段なる受益者もがあつて、其が手數料なり、特別課徴なり、三物税なり、他團體よりの特別寄與なりにて負擔すべきものとなるが、其外に一般人が不可分の之によりして利益を受くるといふ點もあつて(註六)、隨ふて此點よりして純給付能力に依る所の人税特に所得税を地方にも缺くを得ぬといふことになる(註七)。然るに若も此人税を缺き専ら物税を

5) Schäffle, Steuern. A. T. S. 254.

以て地方直接税體系を立てたとしたならば、其は何としても不完全たるを免れない(註八)。B尙ほ又此所得税が地方にも發達したといふものには右の原則上の理由のみならず、近代地方財政の膨脹に伴ふ財政收入上の必要の爲めといふこともある(註九)。そして此所得税が地方にも至當にして且つ必要なることは、各地に實例の多きことに依つても證するを得る(註一〇)。

(註六) エーベルトは之につき、市町村費の諸多のものが或者に他の者よりも一層多く利となることは今日是最早眞面目に争はれない。が此外に市町村費の一大部が全體に不可分の有利となり、給付能力の原則に依る税にて充たすべきであるといひ、ロツシア¹⁾は市町村經濟の多くの經費は唯だ分散的なる國家的給付にのみ關し、又は凡べての市町村團體員に不可分に平等に利益となる。併し又多くの他のものは或人に他の人よりも一層多く有利となり、往々にして加之、他の人に不利となるといひ、コーンは地方税の租税義務者の共同團體に對する關係につき種々なる原則が行はるゝ。共同團體が箇人の爲めには或時は簡別的に報償すべき利益を給付し、或時は又一般的に報償すべき利益を給付すべきものであるといひ、コンラードは全體上は市町村及其他の公共團體にても、國家に於けると同一の原則が考察に來り、此にも給付能力に依る租税賦課が起らなければならぬが、茲に往々にして市町村行政の一定の給付が一定の範疇の人民に第一位に利益となり、隨て給付及反對給付原則が適用されるを得る場合を生ずる。併し市町村税を専ら此原則によつて賦課せんとするは行き過ぎであるといひ、フリードベルグは市町村負擔の爲めには第一に各人が例外なしに其給付能力に從つて貢獻しなくてはならぬ。併し其外に——彼等に生じたる利益の割合に於て相當に市町村負擔に任じなくてはならぬといふ。²⁾

(註七) (イ)ロツシアは所得税は一般人民義務に基くが如き市町村費の爲めに特に適當すと爲し、アルカーも地方所得税は地方費の一部の充足の爲めに原則上正當也とし、フリードベルグは給付能力による課税については第一位に所得税の適當なることが許されなければならぬといひ、ホルトは一般的任務の遂行の爲めに必要な費用は凡べての住民に平等に歸す。隨て

6) Eheberg, a. a. O. S. 524. Roscher, a. a. O. II. S. 441. Cohn, System d. Fw. S. 652. Conrad, a. a. O. S. 10. Friedberg, Besteuerung d. Gemeinden. S.

此費用充足の爲めに必要なる方便は給付能力により分級されたる所得税によりて、凡べての人民より齎らざるゝことを要すと爲し、マイナーは地方税としての所得税採用は重要な進歩を齎らした。何となれば租税義務者の人的事情の考慮なしに専ら租税物體を賦課の基礎とする収益税に對して、所得税が主體税として給付能力の最廣き考察を許すからといひ、ホルゲトは所得の租税給付能力に於て課税の正常の標準を認むべく、此原則は良く整頓したる公共團體にては決して止めらるゝことは出来ないといふ。⁷⁾

(2) 反面に於てノイマンは給付及反對給付關係に從て負擔の分配を齎らすべき凡ての場合には、所得税は全く適當しない。何となれば相當なる報價の高きは所得よりは全く獨立なるを例とするからといふ。⁸⁾

(註八) エーベルトは之につき曰く、英國の地方税(不動産収益税に偏したる)は一方向的なるを齎とする。——全租税負擔を利益原則によりて割合に少數なる利害關係者に置くことは實に此者に於ける不當且つ堪ゆべからざる壓迫を行ふこととなるのみならず、市町村は凡へての人民階級を含み且つ凡へての者に用立つことの事實にも反する。⁹⁾

(註九) シェフレーは曰く、公益的費用は都市に於て特に増加する。人は國費増加の法則と均しく、地方費増加の法則を語るを得る。¹⁰⁾

(註一〇) ビリンスキーは曰く、此地方所得税の辯護者の數多く且つ加之權威者を含むことは否むことを得ぬ。が併し此等の人々によりて擧げらるゝ物的理由は、私には獨逸の多くの大市が夫の税を有つといふことの證明はごには證明力を有たないやうである。¹¹⁾

(二) 消極説の排斥

(A) 或は所得税は地方團體の行ふにはあまりに微妙なもので、近隣者間の中傷偏頗等の弊を伴ふから宜しくないといふ(註一二)論がある。併し之に對しては國家の監督も及び得るし、其に近隣者

7) Roscher, a. a. O. II S. 455. Walcker, Fw. S. 85. Friedberg, a. a. O. S. 75. Boldt, a. a. O. S. 88. Mayer, Die direkten Gemeindesteuern. S. 19. Borgh, Fw. S. 90.

8) Neumann, Zur Gemeindesteuerreform in Deutschland. S. 8.

9) Eheberg, a. a. O. S. 526.

10) Schäffle, a. a. O. A. T. S. 245.

11) Bilinski, Die Gemeindebesteuerung und deren Reform, S. 230.

間にては事情を相互に熟知するといふこともあつて此缺點を補ひ得るし(註二二)、或は地方自ら主となつて所得調査を行はずして國家の行ひたる調査を利用することも出來、其によりて此にいふ所の弊が緩められやうし、旁々此あるの故に所得税を排するを得ぬ。又假令此弊が多少あるにしても、別に存する原則上の至當から見て此税を缺くことを得ぬ。

(註二一) ポーリニーは府縣及市町村に所得税を設くるの權能を與へ、又は此に附加税を課する權能を與ふることは吾人には危険に見ゆる。所得税は國家のみが留保すべきものなるは微妙なる取扱を爲すべきものであつて、或地方團體特に市町村が之につき極端、不謹慎又は不公平なる慣習を作ることを患ふべしとすといひ、ニツチも直接人税は常に實現の困難なるものであるが、所得の吟味が嫉視を生じ、利益を棄し、且つ傷くる所の小地方團體の爲めには一層然りとす。是れ地方では全所得の税よりも、所得の外形的表示の税が選まるゝ所以であるといふ。¹²⁾

(註二二) ロンジャーは市町村團體員の近隣に住居することが特に頗る小なる市町村にては互に其く知り合ふて利益の外に市町村當局の陥り易き中傷憎惡等の弱點をもつ。併し國家監督が此に對して保護するを得るであらうといひ、匿名政治家は所得税實施の試は精々小なる國又は自由市にて好果を擧ぐるであらう。何となれば此處にては凡べての人々が互に其く知り舊來の家族の經濟状態が一層其く洞見せられるからといふ。¹³⁾

(B) 或は所得税は地方に行ふとしては、今日の複雑なる經濟界にては遁脱が多くなつて到底之を押へることが出來ない。國家にして初めて之を捕捉するを得るが地方にては駄目であるから之を止めにしたが良いいふのである(註二三)。併し此も多少は近隣者間の事情の良く分ることによりて補ひ得るし、特に又むしろ國家の力にて得たる材料を利用することも出來るからして、前にい

12) Beaulieu, *Traité*. 5 éd. I. p. 710. Nitti, *Principes*. p. 715.

13) Roscher, a. a. O. II. S. 457. Staatsmann a. D., *Fw*. S. 197.

へると同様、此あるの故に地方にて所得税を斷念するには及ばぬ。そして國家としても之を獨占すべきではなく、むしろ地方をして其所得税に參加せしめ、以て國家地方間の關係を調和し、及地方が其必要とする税を持ち得るの途を開かなくてはならぬ(註一四)。

(註一三) セリゲマンは所得税は地方には不適當である。そして其主たる理由は近世的錯雜の中に於て所得が地方的なることを得ぬといふに在ると爲し、ピリンスキーは所得税は其性質上最下級にては全く實行するを得ぬ。最高級にては頗る困難に且つ不完全に實行されることとなる。そして此特徴が國家よりも之しき手段を有する市町村に最明かに感ぜられるといひ、バスタープは或人を其住居する地方の爲めに所得課税することは二重の故障を受くる。此が遁脱されるべしといふこと及大に不公平なりといふことである。地方官權は遁脱する所得を發見する爲めに有功なる機關を有たない。彼等は外國投資につきて英國稅務官よりも不具の地位にある。——近代所得の多様なること及其源を追跡することの困難の爲めに所得税は常に國稅たるべきであるといひ、オツパーマンは一層の簡單及統一を達しやうとすれば地方團體は國家の爲めに所得税を拋棄し國家は地方團體の爲めに地租を拋棄することとならなければならぬ。——或租稅物體を異りたる場處にて逋脱する可能を有つときに、如何なる場處にて之を爲すかは同ではない。所得税は場處的範圍が大ならば大なるほど一層相當なる租稅なること疑なきの故に、此觀察點よりしては、各邦の所得課税をも排除したる帝國所得税が理想であるといひ、シエフレも直接一般税は統一的中央に力に適す。——特に一般所得税に於て然りといふ。¹⁴⁾

(註一四) フイスチンガは、國家と地方との租税に於ける競争の整理につきては、一方に國家と地方とに其租税需要を充たすことを可能とし、他方に國家及地方課税に依る過重又は不公平なる負擔の危険を排除することに關する。そして右の如き規定の最重要なる試みを普國が一八九三年の租稅改革にて行つた(即ち此にて地方に國稅所得税の附加を許した)といふ。¹⁵⁾

(C) 尙又地方所得税の困まることは、或地方團體が之を課するとして、他のものが之を探らぬか

14) Seligman, Essays in taxation. 8 ed. p. 478. Bilinski, a. a. O. S. 234. Bastable, l. c. p. 395-6. Oppermann, Gemeindesteuerreform. S. 14-15. Schäffle, a. a. O. B. T. S. 91.
 15) Fuisting, Grundzüge d. Steuerlehre. S. 28-9.

又は軽く取るとすれば、資本家特に大所得をもつ者が後の地方團體へ轉住して之を逃ぐること、なるといふ(註一五)地方間の關係より生ずる實際上の故障のあることである。此は確かに起り得ること、地方としても其が他團體よりも重過ぎること、ならぬやう注意しなくてはならぬし、國家としても地方をして、他の地方に著しき不利困難を來たさしむるほど所得税を過輕ならしめないうやうに指導しなくてはならぬ。が此等の注意の相當に拂はれた以上は、多少右の弊があつても已むを得ぬ。其あるの故に原則上至當なる所得税を止めるといふことは出来ない。

(註一五) オツパーマンは法案の理由書が市町村財産税に反對したる理由、即ち大なる財産所有者が他の市町村に移轉することによりて容易に之を脱するといふことは、市町村所得税にも當るといひ、ピリンスキーも考慮すべきは、特に狹義の資本家(既に國家所得税にて頗る重く課せられて居る所の)が地方所得税によりて難かに逃ぐることとなることであるといふ。¹⁶⁾

(D) 右第二及第三にいふ原因から、詳しくいへば虚偽の申告の行はれ易きこと、轉住の行はれ得ることの爲め、富者資本家が兎角地方所得税を逃れることとなつて、他方、細民には實行難であるから、結局中等階級を苦しめることとなるといふ故障がある(註一六)。が此も前二箇所にいへる所の注意を爲し及施設をするなれば、さう甚しき弊を生ずることもなく済まうと思ふ。

(註一六) ピリンスキーは曰く、地方所得税は凡べての細民にも、凡べての頗る多くの源より取入れる所の最高級の者并に特に資本家の大部分にも適用されないこととなる。¹⁷⁾

(E) 第二の結果としてか、又は之を別としても國の經濟力分布の事情によりては、地方所得税を

16) Oppermann, a. a. O. S. 15, Bilinski, a. a. O. S. 234.

17) Bilinski, a. a. O. S. 234.

行ふても、結局多くの地方にては不動産税になつてしまふ。随つて初めより地方所得税を探らずして地方の爲めに不動産税を探つた方がましであるといふ見方がある(註一七)。併し第二の結果たるだけでは前にいふ相當の注意を拂ふとして、國の事情による所得の分布に至ては已むを得ぬ。さりさて或地方にて全然、所得税が不動産税になつてしまふことはまづあるまい。尙ほ若干不動産以外の所得源があらうし、不動産税よりも獨立したる所得税存立の餘地はあらうと思ふ(註一八)。

(註一七) ブランデンは曰く、國家所得税の附加税は英國では薦められない。其は英國の所得税が地方的に分散しないからである。此税は殆んど全くロンドン及重なる市にて賦課され徴收さる。①國債及外國并殖民地債の利子に關し②内外國の鐵道運河銀行保險會社及諸他の廣く支店を有する事業の利益及利子につき(文武官の俸給恩給につきて)。

(註一八) 理論上はさうであるが、實際上は田舎にては得所税の價値は小くなるを免れない。コーンが都市にては所得税が主となり、田舎にては収益税が主となるといふも這邊の眞理を語るものであり、ノスチッツがザクメンにては所得税を有たない市町村は主として全く小なる市町村であり、反對に人口多く營業盛なる市町村にては特に所得税が主要也といふも同である。¹⁹⁾

(F) 或は地方所得税が富者を壓迫し、財産に於ける著しき變化を生ずるといふの反對(註一九)が啗るが、此は公平負擔の爲めには若干已むを得ざることであつて、所得税累進率の過度でない以上は大して不良の變化を生ぜず、むしろ至當の處置である。此種の非難は今日の時世には通用しない。

(註一九) ビリンスキーは之につきて曰く、ウイーンの奧國自由貿易主義會議に於ける報告者の報告たる、地方所得税は餘り著しき財産推移を生ずべきが故に、此か唯だ用心深く眼中に置かるべしといふことは、正當である。實際此推移が或は富

18) Blunden, local taxation and finance. p. 72.

19) Cohn, a. a. O. S. 654. Nostitz, Gemeindebesteuerung im Königreich Sachsen. (Gemeindefinanzen. I.) S. 249.

者の利益に、或は甚不利に生ずべく、此につき繰り何ものをも決定的にいふ能はざるの故に一層正當である。²⁰⁾

第二段 所得税の他税に對する關係的地位

(一)對物税關係——(A)所得税は上にいふ如くに地方税として缺くべからざるものであるが、併し別に三直接物税もが地方にて缺くべからざるものである(註二〇)。然るときは所得税と此三物税との割合を如何に定むべきかの實際問題が生ずる。併し此割合を精密に其々の場合につきて定めることは出来ない(註二一)。唯だ大體の見當を附けることだけは出来るし、又之を爲し置くことが便である。尤も之につき單に所得税と三物税との對立としてはいひ難い。廣く一般的負擔として給付能力のみに依る所の税と、特殊的負擔として利益原則加味の行はるゝ税との對立についていひ得る。此に於て一般的負擔としては所得税のみならず、廣く人税、隨つて所得税の外に財産税あれば之をも含め、其外、消費税あれば其の大部分をも(註二三)、更らに不動産交通税の一部(註二二)をも含めることを要する。之に對して特殊的負擔としては三直接物税の外、不動産交通税の一部と使用税の一部をも含めなければならぬ。狹義の消費税は不完全ながら給付能力原則によるものと見なければならぬが、此は地方によりては全く之を缺く所であり、特に日本の地方にては重要な非常にならざる所であるから暫らく別としやう。そして廣義消費税の一部たる使用税には給付能力

によるものと利益原則に依るものがあり、不動産交通税にありては能力原則上の意味と利益原則上の意味とがあり、且つは此等のものは凡べて補助的の税であるから暫らく別とし、専ら三直接物税と人税との間の關係を見るとすれば、そして假定ではあるが夫の一般的利益を生すべき事務の費用と、特殊的利益をも生すべき事務の費用とが累は匹敵するとすれば、夫の三物税が純然たる利益原則によるものでなくて、單に利益原則加味に止まり均しく能力原則によるものであることを考へ、及特殊利益を生ずるのは特段なる費用を費やしたる事務のみにはあらずして、一般に其地方の發達といふことでもあることを考へて、三物税は大體、人税よりも稍々大なるを至當とするが如くである(註二四)。實際に細く詮議しても多くの場合此の如き割合又は關係に依るのが適切であらう。尤も人税を無視して物税に偏重することの避くべきことは前に説いた如くである(註二五)。(B)その反對に地方に於て人税を過重視するに至りては更らに前者よりも一層不當である。若も其を行ふならば結果としては(い)恐らく國家の主要收入たる所得税につきての人民の負擔を重く感せしめて、脱税を進め、隨て不公平を増し、其收入を減することゝもなり(註二六)、(ろ)地方としては土地家屋營業に關係なき所得者を過當に負擔せしめ(註二七)、其結果は更に此等の精神的物質的に大事な元素を驅逐して、其財政收入上の不利を生じ及其文化の進歩の上にも經濟の繁榮の上にも不利を來たすことゝなる(註二八)。即ち地方に於て人税を物税よりも輕からしむべき確

固たる理由は茲にある。原則上の考察からしては精密にいひ難いこと前にいふ如くであるが、此利弊の上からしては明かに指し得る。又は原則上いつたことを茲に裏書することが出来る。

(註一〇)

ロツシアは全體上、市町村では國家に於けるよりも一層多く、箇人の給付能力に依る所の主觀的人税と、其市町村にある財産及營業に對する客觀的物税との結合を必要とすと爲し、ログナーも地方税は單一税により又は全く簡單なる租稅體系によりては、公平にも經濟的正當にも實現せしめない。むしろ種々なる租稅の結合が此に適當する。特に物體、收益源に結付く所の收益税と、主體、及其所得に結付く所の人及所得税との結合が適當するといふ。²¹⁾

(註一一)

アツカーマンが地方團體の如き小なる地區にては、市町村等の支出の澤山ものが、専ら又は大部分、人民の或階級の利益となり、又は専ら又は主として此人々の爲めに生じたることをいひ得るものとして分別せしめるといふも、到底其の精密には分別せしめないことは前記、地方費の分析説明によりて明かなる通りである。

(註一二)

廣義の消費税中の狹義消費税は不完全ながら給付能力原則によるもので、少くとも利益原則によるものではない。消費税の一たる使用税中の奢侈税は大體、給付能力原則によるものであり、事實上日本の地方に於ける使用税として重きを成す所の車税の如きにては、車が道路橋梁を使用することに對しての利益原則適用が著しく現はれる。

(註一三)

不動産交通税は利益原則と能力原則とによるものである。此が不動産の受くる利益を、或機會に補償せしめやうといふ所に利益原則の適用があり、所得税が免角規則正しき收入を捕へ、不規則に生ずる外形的收入や、不動産の價値増加を捕ふる能はざるの缺陷を補ふに於て給付能力原則の適用がある。が此税に在つては三直接物税の如く常に利益原則を加味し能力原則によるものとはいへない。場合によりては同一の此税が純能力原則によりて、利益原則に關係しないかも知れない。そして場合によりては又利益原則加味でもある。例之、不動産移轉税が賣手の負擔となる場合には、むしろ利益原則加味となるが、買手の負擔となる場合には純能力原則適用となる。此關係は實際の結果を見なくては不明である。フリードベルグの如きは純能力原則によるものとして説いて居るが、其も過ぎて居る。彼は曰く、所得税は給付能力原則を十分には充たさ

21) Roscher, a. a. O. II. S. 441-2. Wagner, Fw. 2. Aufl. II. S. 414.

22) Ackermann, Thüringer Gemeindesteuern. S. 39-40.

ない。此不完全は二の方向になる。一は所得税が所得以外、凡べての他の給付能力の特徴を引放し、有基所得無基所得の區別、家族数等の考慮を全く爲さざること（此點は今日の所得税にては一般に之を爲す。有基無基所得の差別は、財産税収益の補充によりても之を爲す）である。第二は所得は給付能力隨て租税の單一の源ではない。此が唯だ或人に一定期間内に規則正しく隨て反覆の性質を以て流入する其人の収入の部分である。此規則正しき収入又は所得の外に、尙ほ規則なる一時的の元素にして或經濟期間内に使用すべき財源を増加するものがある。此は第一には不規則に生ずる或經濟への外形的収入である。例之贈與、相續、一般の商行為、不動産賣買等の利得、第二は財の内部の價値の變化にして財の収益又は利用價値を一時増加するもの即ち景氣である。此故に一定經濟期内の人の給付能力を完全に捕捉する爲めには、必然所得税の外に他の澤山の税がなくてはならぬ。例之相續税、不動産移轉及景氣税、約言すれば交通税がなくてはならぬ。²³⁾

(註四) 1) ニツチは殆んど凡べての地方財政體系にて物税的元素が人税的元素を越ゆと見て居り、コンラードは絶對に良好なる租税制度はない。此は現在の實際條件に適應せしむべきものであるが、獨逸の事情では——市町村が第一位に収益税によりて需要を充たさなければならぬことは理由あることであるといふ。²⁴⁾

2) 併しノイマンが國家と反對に市町村は彼の負擔の大部分を犠牲としてではなく利益による報償又は反對給付として課すべき義務を有すといひ、バステープルが小なる地區の場合には、負擔が一般的のものでなく、多くの重要な地方事務は特別のもの、受けられたる利益に對する支拂の規則に従つて取扱はるゝを得といひ、ピリンスキーが、當該市町村に於ける不動産所有の重要が大さなればなるほど、物税が人税に比し一層大なる収入を擧ぐべしといふのは何れも精密でない。²⁵⁾

(註五) 前掲註八參照

(註六) ノスチツツは之について注意して曰く、所得税負擔が高くなれば高くなるほど一層低く所得を申告し及評定することとなるの危険が大さなる。茲に市町村の此収入源をあまり多く取らないことについての國家の主たる利益があること。²⁶⁾

(註七) ロツシアは之につき多くの都市施設費用を所得税によりて充足することは、富める非土地所有者の懐より地主に或贈物を爲すこととなるといふ。²⁷⁾

23) Friedberg, a. a. O. S. 76.

24) Nitti, l. c. p. 715. Conrad, a. a. O. S. 26.

25) Neumann, a. a. O. S. 31. Bastable, l. c. p. 399. Bilinski, a. a. O. S. 264.

26) Nostitz, a. a. O. S. 253.

27) Roscher, a. a. O. II. S. 442.

(註一八) リュツカーは此につき巧みに注意す。曰く、工業地の所得税附加税が愈々重くなれば、納税者の逃げ出が愈々多くなり、工業地の租税力が愈々不利となる。富者の往住を出することは、財政上の損失のみでなく、購買力ある人の減退となる。爲めに奢侈品工業が困ることとなり、其他の營業もが損害を受けることとなる。私設の慈善事業が最大の補助者か失ふこととなり、市は多くの公益的財團を失ふこととなる。此等の物質的の損害の上に、精神上的の損害も生ずる。市は名譽職を擔ふに特に適當したる諸多の人を失ふこととなる。²⁸⁾——尚ほロツツも高き所得税附加税によりて、資本家階級なる租税力ある元素の希望すべき流入が妨げられ、利殖者階級の往住が齎らざる。そして役人階級は左なくとも往々にして不十分な所得が高き所得税附加税を有する住所地への轉官によりて減少するときに大に苦しむこととなるといふて居る(ロツツの說の後半は註二七に關す)。²⁹⁾

(二) 對財産税關係——(A) 人税中にては所得税のみ國税に存すれば問題はないが、國税に所得税財産税共に存し、其財産税も收益税の變體でなくて人税的となつて居るものである場合に、地方に於て大體之等に附加税を課するとして、所得税のみに之を課するか財産税にも課するか問題となる。そして私は既に國税に於て此二税並行を以て給付能力原則に適へりとして選んだ以上は、地方にても此二者に平等に附加するのが(イ)公平に適ひ、(ロ)負擔を分散して之を容易ならしむる所以であり、(ハ)技術上よりいへば、國家としては地方にも財産税に利害を有せしめて其賦課に助力せしめ之を完全にする所以であり(註二九)地方としては手續簡單に收入を舉げしむるを得ることゝもなる(註三〇)。故に地方にも夫の二税があつて、然るべき所であり(註三一)、既に之があれば其は國税に於ける關係に準じて定むべきものである。(B) 或は財産税を地方にて採るべからずといふ見解も

28) Lückcr, Die Entwicklung und die Probleme des Gemeindeabgabewesens. (Gemeindefinanzen. II. III.) S. 37.

29) Lotz, Fw. S. 500.

ある(註三二)。(い)其は主として財産税に伴ふ諸缺點就中脱税の弊、特に此が不動産税となるの傾がある(註三三)。斯かる弊害大なるものに地方税をも附加せしめて、其弊を増長せしめたくないといふに在る。けれども此は相當に取締を嚴重にすれば餘程妨ぐことが出来るし、之を地方にても採らざるの結果は、前記の利益の得られぬといふことをも考へなければならぬし、旁々むしろ地方にても之を採るをすゝむる。或は(ろ)地方には収益税として土地家屋營業税が與へらるゝから、之にて資産所得重課が行はれ、其上財産税にて之を重ぬるに及ばぬとも見らるゝが、財産税は所得税との對立に於て資産重課の意味をもつが、土地家屋營業税は其よりはむしろ利益原則の加味に於ての意味をもつ。此三税をして資産重課の意味を有たしめやうとすれば、地方として最も實行難なる資本利子税をも備へなければならぬ。其は到底出來ないとする、夫の三税は利益原則加味の方の意味あるものとしなければならぬ。然るときは所得税と三収益税とのある其上に、財産税の存することは原則上少しも差支ないことになる。むしろ之あるによりて初めて税制を完成することゝなる。(は)或は財産税が地方に行はるゝとして大財産家を其地方より驅逐すといふ弊が多少はある(註三四)。併し此は財産税だけでなく所得税にても共通に存することであり、適度に税の高さを定めることによりて略ぼ此弊を避くるを得る。むしろ此種の弊を所得税に少くする爲めには、財産税に負擔を分つを利とすとも見られる。

(註一九) シェフラーは曰く、直接國稅の實行が直接課稅の權能に市町村の關與を要求する。其は國家のもつ一般所得稅に對する附加稅に依りてか、地方主要稅として一般財產稅の成形によりてか或は市町村へ舊來の收益稅の委任によりてか關與せしむることを要求する。其理由は市町村の課稅權力が直接利害關係をもつことによりてのみ、地方的の租稅主體及物件が直接國稅にも有効に賦課さるゝを得るからと。³⁰⁾

(註二〇) ロツツは地方が國家の財產稅に附加稅を課することに依りて賦課が簡單とせられたといふ。³¹⁾

(註二一) シェフラーも一般財產稅は、其古き良き收益稅臺帳を改良せんとする國では、直接地方主要稅として、國家的一般所得稅の制限せられたる附加稅の傍に立つに適すと爲し、ゲンセルも有基所得無基所得の區別に基きて地方に於て所得稅と財產稅とを結合することの結論に歸着した。³²⁾

(註二二) ノイマンは明かに市町村には財產稅が殆んど薦むべきものに非ずといふ。³³⁾

(註二三) ノイマンは何故に有基所得の一層高き負擔の要求に關し市町村では國家よりも異りたる取扱を爲すべきやにつき財產稅の困難及騷酷を擧ぐ。曰く、予は此に於て財產を十分に年々捕捉することの大困難、特に此と關係し凡べての顯著なる財產の過重負擔の危險、並に此稅が同一高きの財產の異りたる大の收益に、其が相對的に小なれば一層重く負擔せしむるの事實(此は必ずしも財產稅の弊といふべからず、むしろ此處に財產稅の長所がある)を聯想する。終りに財產の地方間の公平なる賦課の困難をも回想す(此點も或度まで解決の途あり、後文に示すべし)。アラハムも英國地方稅では或理由又は他の理由より、即ち恐らくは人の動產の額を確定することの困難、及恐らくは一部は動產の最多くの貴重なる種類のものとは外見のものではなく又地方區域内になくことに困り、動產を地方課稅するの企てが止んだ。即ち動產の免ぜられる眞の理由は之を課することに於ける困難、此稅についての英國立法者當初の根本の考は、能力に従つて人を課稅するにあつたといひ、更らにアラハムは合衆國の地方的の一般財產稅が動產の一小部をしか捕捉せず、其上にも一般の虚偽を齎らしたといつて注意してゐる。³⁵⁾

(註三四) 前出註一五參照。

30) Schäffle, a. a. O. B. T. S. 93.

31) Lotz, a. a. O. S. 503.

32) Schäffle, a. a. O. B. T. S. 91. Friedberg, a. a. O. S. 78.

33) Neumann, a. a. O. S. 29.

34) 拙著、續租稅研究、14-16.

35) Neumann, a. a. O. S. 28-9.

Graham, Taxation local and imperial. p. 16.
18. Blunden, l. c. p. 72.

結 論

以上要之、所得税は現代國家の租税體系の中樞であるが、地方税體系内にては此國税内に於けるほどに重くないにもせよ、尙ほ一の重要な税として認め得る。原則上も此が存立を至當とし、財政收入上にも其必要がある。其等につき反對説はあれども重きを置くに足らない。そして此税が他税に對するの地位は、三直接物税に對しては稍々軽くすべきであつて、國税中に財産税を人税として認め入れて居るならば、此と並行し連合して三物税に對立することゝ爲すべく、隨つて收税額の上からは一層輕くもなるが、併し原則上には尙一箇の威力ある元素として地方税中に重きを成すことに動搖はない。