

# 會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號四第 卷十二第

行發日一月四年四十四正大

## 論叢

- 土地國有に關する諸說概評……………法學博士 田島 錦治  
 フッサールの現象學……………文學博士 米田庄太郎  
 日銀物價指數の研究……………法學士 汐見 三郎  
 御家人の特質……………文學博士 三浦 周行

## 時論

- 物價と租税の不公平……………法學博士 神戸 正雄

## 說苑

- 朝鮮の雜種農業……………法學博士 河田 嗣郎  
 貨幣の對内及び對外價値の變動と貿易並びに爲替との關係……………經濟學士 谷口 吉彦

## 雜錄

- 統計的研究に於ける選擇意思……………經濟學士 岡崎 文規  
 海運同盟の研究に關する參考資料に就いて……………法學士 小島昌太郎

## 物價と租税の不公平

(我國現下に於て物價調節の重要なことを注意す)

神 戸 正 雄

緒言 (問題の意義、本論の目的)

第一段 物價の場處的相違と租税の不公平 (一)物價の場處的相違が租税の公平を紊さざる場合(A)從價比例率の場合(B)從價累進及課税標準の一定割合の宥恕(二)物價の場處的相違が租税の公平を紊す場合(A)確定率の場合(一)其不公平(二)救濟策(B)從價階級率の場合(一)其不公平(二)救濟策(C)金額以外の標準に依る階級率の場合(一)其不公平(二)救濟策(D)從量比例率の場合(一)其不公平(二)救濟策(E)從價累進率の場合(一)其不公平(二)救濟策(F)免稅點 一定金額の控除及稅率の段階低下(一)其不公平(二)救濟策

第二段 物價の時間的變動と租税の不公平 (一)物價の時間的變動が租税の公平を紊さざる場合(A)從價比例率の場合(B)從價累進及課税標準の一定割合の宥恕(二)物價の時間的變動が租税の公平を紊す場合(A)確定率の場合(一)其不公平(二)救濟策(B)從價階級率の場合(一)其不公平(二)救濟策(C)金額以外の標準に依る階級率の場合(一)其不公平(二)救濟策(D)從量比例率の場合(一)其不公平(二)救濟策(E)從價累進率の場合(一)其不公平(二)救濟策(F)免稅點、一定金額控除及稅率の段階低下(一)其不公平(二)救濟策(G)課税物件及標準

としての賣却所得並に増價格(い其不公平(ろ)救済策(H)賦課決定期と納期、法律上の納期と事實上の納期との間隔(い其不公平(ろ)救済策(I)收納方便としての貨幣(い其不公平(ろ)救済策)

結論 (全文の要旨)

## 緒言

廣く物價と租税との關係を考察すれば、租税が物價に及ぼす影響(轉嫁關係)と、物價が租税に及ぼす影響との二方面があり、後者にも更らに二の方面があつて、一は直接に物價が租税に及ぼすの影響であり、他は間接に之に及ぼすの影響である。そして間接影響にも更らに二通りあつて、一は物價の變動が經費の増減に影響して隨ふて租税の増徴又は輕減を促がすものであり(註二)、他は物價の變動が租税外の歳入の増減を生ぜしめることに依りて、他收入の充たし得ざるものを充たすべき租税の増減を促がすこととなるものである(註三)。直接影響にも亦た二通りあつて、一は物價の變動が租税收入其もの、増減に影響するものであり、他は物價の變動又は相違が租税の公平の上に影響して、之を或度まで不公平ならしむることあるものである。私が茲に問題として取扱はんとするのは此最後のものである。

(註一) チヌカは此點を稍詳しく説明して居る。即ち、彼は、貨幣低價(物價騰貴)によりて、經費の多數のものが豫算を遙か

に超過して上ほることゝなる。特に其が物件費に於て然りてあり、人件費も斷へず物價騰貴の爲めに追加を要することゝなるが、唯だ公債及其利子拂には反對の影響を生ずといふて居り、ロビンソンも、物價騰貴によりて政府が財及勤務獲得の費用の増加を見出すと爲し、ジェンセンも、物價騰貴が材料及賃金の騰貴を生じ、爲めに戦費を膨脹せしめ、租税及公債の増加を必要とすることゝなると説き、コンラードも、獨逸に於ける貨幣低價の地方財政上の影響を叙して、此貨幣低價が急速に現はれ、國税に對する地方附加税収入をして、地方豫算を平準するに不十分とならしめたといふて居る。<sup>1)</sup>

(註二) チスカは、此貨幣低價によりて、政府の投資財産、特に公企業よりの収入が、此に直ちに適應する方法の講ぜられなだけで、租税収入と類似の方法にて不利な影響を受くる。此亦た事實上、期待したやうな成果を擧ぐることが出来ないことゝなるといふて居る。<sup>2)</sup>

私が何故に此に此問題を捉へ來つて解説を試みんと企てたかといふのに、此が從來學者政治家に依て多く閑却されて居たに拘らず、實際には租税の公平を素すべき重大なる事件だからである。我國でも今日物價は割高になつて居り、而かも爲替の關係からして可動的にもなつて居る。此状態を調整することが我國經濟の建直の爲めに最大なることであるといふことは、人の齊しく注意する所だが、此が亦た租税制度の公平を攪亂して居ることゝ氣の付く人が少い。今若私が此點を詳説して、此點からしても夫の問題解決の重要なことを注意したならば、何程か夫の問題の解決を促進することに貢献し得るだらうと信するに依つて、此論文を作つたのである。其れに此問題を吟味して行くと、特に通貨膨脹隨ふて物價騰貴の時代には、平常時にはむしろ不公平にして粗放なる税制と見做されるものが却つて適切公平に近くなり(註三)、平時最良最公平なる税とせら

1) Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 375. Robinson, Public finance. p. 119. Jensen, Public finance, p. 481. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 412.  
2) Tyszka, ebenda.

れたものがむしろ漫畫に近いほど滑稽味を有つたものと化するを見出す(註四)に於て、此問題の研究には感興の甚だ大いものがあり、其點からしても人の注意を引きたいと思ふて、此文を作つたのである。

(註三) マルクレーゼは、通貨膨脹國の租税は健全なる國の其とは異つたものでなければならぬといふて居る。<sup>3)</sup>

(註四) マルクレーゼは、所得税は正常時には最公平にして給付能力に最良く適した税として辯護されたのだが、其後、此が無収入となつたのみでなく、税の漫畫となつたといふて居る。<sup>4)</sup>

## 第一段 物價の場處的相違と租税の不公平

租税が物價によりて影響せられ、物價が租税の公平不公平の上に影響するとして、其は時間的變動に依るの影響のみならず、場處的相違に依るの影響もある。或時點に於て公平なりとして定められたる税が、物價の變動によりて不公平となり得るのみではなく、一國內の物價が各地必ずしも一樣でなく、同一貨幣額の實價の異なるが爲めにも租税をして或度まで不公平ならしむるこゝとがあり得る。前者が問題としては一層重要だが、後者も一顧の値なきものではない。先づ後者の方から説いて見やう。

(一) 物價の場處的相違が租税の公平を紊さざる場合——物價の場處的相違が租税の公平を常に紊す

3) Marcuse, Das neue Reichssteuerrecht. 4 Aufl. S. 11.

4) Marcuse, ebenda.

のではない。之を紊さない場合がある。其の場合は左の通りである。

(A) 従價比例率の場合——其は或税に於て其課税標準たる金額の幾パーセントかを取るののであるが、其は我邦の税では地租に於ける地價、營業税に於ける賣上金額、資本金額、賃賃價格、鑛業税の一部に於ける鑛產物價格、取引所營業税に於ける收入金額、登録税の一部に於ける物件の價格、兌換銀行券發行税に於ける發行高、印紙税の一部に於ける證書金高、取引税に於ける約定金高、織物税及賣藥印紙税に於ける各物件の價格に對して行はれて居る。此にありては其物件又は標準其もの、適否といふことはあるし、此従價比例其ものが多少不公平を免れぬといふこともある。特に地價の如き標準が不動なものだといふことにも不満はある。けれども其等を別として、各地物價が異なるからといふて、其爲めに不公平を生ずといふことはない。課税標準たる價格と之に對する税金額とが並行し均衡を得て居るからである(註五)。

(註五) リンダールは、場地的に物價標準が違ふといふことは、比例税では、貨幣所得の値打を大して減少することゝはならないといふて居る。<sup>5)</sup>

(B) 從質累進及或事項に基く課税標準の一定割合宥恕——從質累進は現に我相續税に行はれて居り、課税標準の一定割合宥恕は所得税に行はれて居るが、此等は其事自身の適否を別とし、其を正當公平なものと前提して掛れば、物價の場所的相違が其に特別なる不公平を加ふることはな

い。  
 (二)物價の場處的相違が租税の公平を棄す場合、——を擧ぐると、先以て、

(A)確定率の場合——即ち物件の一箇又は一件につき或定まつた貨幣金額を課する場合、例之、我邦の營業税に於ける従業者一人當り幾許、登録税中の一部のもの、一件幾許、印紙税の一部に於ける一件幾許、骨牌税に於ける一組幾許といふが如き税は、(い)其税金額として選ばれたものが、場處的に其實質的價値を異にするからして、物價の比較的高い甲地で相當なといふ税は、其比較的低い乙地では過當に高い税といふことにならなくてはならぬ。尤も此の如き税を定めるとすれば、初めよりして自ら各地の平均物價に相當なものが選まるゝであらうから、其爲め夫の不公平の幅が狭くなるといふことはあるし、此の如き租税事項は元來がそんなに精密に定めることの出來ぬものであつて、此各地物價事情の異なる爲めの不公平の如きは忍ばなくてはならぬものだともいひ得るが、併し兎に角、精密にいふて其處に一の不公平が確かに残つて居る。(ろ)其れで之を救濟するのには、物價の高低の度に應じて全國の地域を凡そ三部に分ち(大都會、中都會、田舎町村の如し)て別異の確定率を課するの外ないが、其れでは其分類が多少六つかしく、且つ一級地の下と二級地の上と、二級地の下と三級地の上との間に微細な不公平が残るといふこともあり、營業税の従業者や登録税の毎件に依るのはまだ此方法の採用が容易だが、印紙税に於ける手

形の如く轉々として他地方にも流通して往くものには、此方法では取締の面倒といふこともあり、骨牌税に於ける骨牌の如く何地方にて消費さるゝや分らぬものゝ如きには、之によりては公平を期し難いといふこともある。此確定率は其自體不公平至極のものだが、此物價關係を考慮するに於て、其の一層不公平なるを見出し、之が緩和方法にも完全なるもの見當らぬ所である。

(B) 従價階級率の場合——此は金額の標準に従ふて階級率的なる金額を課するのであるが、其が舊印紙税に於ける約束手形に用ゐられて居つた。例之、甲一定金額から乙一定金額までにA金額を、乙一定金額から丙一定金額までにB金額を課するのである。(い)此れ亦課税法自身が不公平なものだが、物價の場處的相違を計算に入るゝに於て其一層の不公平を見出す。即ち物價の比較的高い處ではBといふ高い率を課せらるゝのに、物價の安い處では、其ど實價の同等なものがAといふ安い税率を課せらるゝ、而かもABの差が物價の相違と必ずしも釣合はぬことありといふの不公平を見出す。(ろ)之を救済するには前同様地域によりて税率を差等別するの外ないが、其區分も六つかしいし、假りに區分は出來ても精密にいふて公平でないことは前にいふのと同じである。

(C) 金額以外の標準に依る階級率の場合——即ち通行税に於ける哩數と等級と、自家用醫油税に於ける豫定石數、狩獵免許税に於ける納税の有無大小に依る階級的なる金額を課するものも、(い)

其税金額の實質的價值が地方によりて異なる爲めに多少不公平となるを免れぬ。(ろ)之を救済するには矢張り全國を物價によりて區分して別異の率とでもする外ない。其れで狩獵免許税などではまだ此が行ひ易いが、實際、自家用醫油の如きは凡べて田舎のことであるから別に此區分にも及ばぬことであらうし、通行税に至つては、其通行區域が甲乙別異の地方に亘ること、通行者の生活本居地と通行上の切符購入地と異なることあり得ることなどを考ふると、之が區分も困難であり、假りに之を行ふたとしても公平を得ることは何としても六つかしい。

(D) 従量比例率の場合——即ち酒、酒精及酒精含有飲料、麥酒、醫油税に於ける其一石、砂糖税に於ける其百斤につき幾許金額、鑛區税に於ける一定坪につき幾許金額といふ如き税も、(い)地方によりて物價に相違あるが爲めに不公平なものとなる。(ろ)之を救済する爲め地方を區分して別率課税するとしても、前記消費税の如きでは生産地と消費地とが一致しないからして、其によつて公平とはなり得ない。さらばといふて一々消費者に就いて課するとしては煩に堪へない。鑛區税に至つては所詮多くは鑛區が田舎であらうから、夫の區分法は無意味なものとならざるを得ぬ。

(E) 従價累進率の場合——即ち單純に課税標準たる金額の大小に應じて異りたる税率を課するもの、詳しくいふと甲一定金額から乙一定金額までには、其に對しAパーセント、乙一定金額より丙一定金額までには、Aよりは一層大なるBパーセントを課するといふ方法は我國でも所得税、

相續税に行はれて、一般に其が公平なものだと信仰されて居る。(い)處が實は其の課税標準たる甲乙丙などの金額の實質的價値が地方により可なり異なるが爲めに不公平なものである。假りに此見地からして物價の比較的高い地方の下から二級目の者が、物價の割合低い地方の下から一級目の者と同等の實質的價値ある所得を有つものとするならば、むしろ此二者に同一のパーセントを課するのが公平であつて、普通行はるゝ如くA Bといふ異つた率を課するのでは不公平だといはなければならぬ(註六)。(ろ)之を救濟するのには、全國を物價によりて凡そ三區分位にして、物價の高い地にては正常率よりも(之を物價の最低い地方に課するとして)一又は二級だけ低下することゝする外ないが、其にしても前にもいふたと同様に、區分が六つかしく、別階級に屬する者の限界にあるものゝ間に或不公平を生ずるのを免れない。のみならず所得税の方はまだ所得者の住所を標準として區分すれば良いが、相續税に至つては被相續人の住處によるか相續人の住處に依るか將た物件其ものゝ所在地に依るかについて迷はなければならぬ。恐らく其は相續人の住處に依るのが一番適當だらうが、然るときは其相續人が外國に在住するときは何うするか六つかしくなる。だからして累進課税は原則的には公平なるものとして一も二もなく勧められて居るけれども、細かに物價關係を考慮に入れると、此が一の不公平を有つのを免れないことを見出す。

(註六) リンダールは、累進税步では本來、同一貨幣所得額であつても實所得の異つた箇人には、原則上同一税率を課すべき

ものではなくて、むしろ其實所得の大きさに相當した税率を課すべきものだ<sup>6)</sup>と注意し、フィスチングも、人的給付能力の度合は、決して専ら所得金高に繋らない。同時に貨幣の外形的交換價値の場處的相違に影響せらるゝといふて居る<sup>6)</sup>。

(F) 免稅點、一定金額の控除及税率の段階低下——も、免稅點は我國では所得税、相續税、營業税、印紙税の一部などに廣く行はれ、一定金額控除は所得税、相續税に行はれて居り、税率低下法は行はれて居らぬが、(い)此等を地方によりて區分せずして一率に定めて居るのは精密にいふて公平に合はぬ。東京のやうな物價の高い處でも、田舎の物價の安い處でも同一といふのは無理である(註七)。ろ)此にも前の二のものにては夫の區分法が出来ることが望ましいし、税率低下にては本税たる累進又は階級率に附隨して行くべきだが、唯だ其區分難と斯くても生ずる多少の不公平を免れないのは前來屢々いふのと同じである。

(註七) 拙文、最小活資の免稅參照。尙ほ、グルンツェルも、貨幣購買力が或領域内にて或都市と他都市との間及特に都市と田舎との間に於て頗る異つたものであるだけにつき困難を生ずる。隨ふて最小生活資料が凡べての處に同一大のものではないといひ、ヘルフトも、最小生活資料免稅が如何なる處に於て其目的を達するかは異つた場所によりて同一でないといひ、ジエンセンも、最小の消費額が處によりて異なるべきことを注意す<sup>7)</sup>。

## 第二段 物價の時間的變動と租税の不公平

物價の場處的相違が租税の公平を紊すことのあるのは上にいふ如くである。處が其時間的變動

6) Lindahl, a. a. O. S. 220. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 267.  
7) 拙著、租税研究、一巻、117. Gruntzel, Fw. S. 42. Helft, Beiträge zur Frage der technischen Ausgestaltung der deutschen Einkommenbesteuerung. S. 35. Jensen, l. c. p. 174.

も亦之を紊すことがあつて、此方は一層重大なる擾亂を齎らすことがあり得る。此も併し必ずしも常に起るのではない。先づ其起らぬ場合をいふと、

(一) 物價の時間的變動が租税の公平を紊さない場合、

(A) 從價比例率の場合——には、物價又は貨幣價值が時間的に變化しても、課税標準も税額も並行して動搖するから、別に公平を紊されない。自動的に釣合が取れることになる(註八)。之に依りて見ると、比例率は假令他の主要な點に於て累進に劣るとしても、前段に述べた物價の場處的相違によりて公平を紊されないと相並んで、物價の時間的變動によりて悪影響を受けない點に於て重大なる長所を有つことを知るを得る。尤も此に於て課税標準たる金額が可動的なのは宜しいが、地租のやうに不動なる臺帳價格に依るものにては、之に對する比例率に依る税額は物價の騰落の爲めに不公平なものともなり得る。其を避くるには臺帳制度を時價制にでも變へるの外はない。或は更に進んで考ふるに、課税標準の金額が物價變動に應じて可動なものでも、其變動の烈しいときには、其課税標準其もの、評價難といふがあり、又其標準が無意義なものだといふこともある(註九)。けれども兎に角、交通税、消費税に此種の從價比例の多く行はれて居るだけでは、此等のものが他税よりもより多く此物價變動に順應し得るの資格を有つ所である(註一〇)。

(註八) リンダールは、物價水準の推移が、税を出す爲めに各箇人が斷念しなくてはならぬ所の需要にも及び、隨ふて税額の實

價が實所得(課税標準たる)と同一度にて變動することを假定するを得るといふて居る<sup>8)</sup>

(註九) ハウスマンは、日々變動する所の馬克相場が(獨逸にて)凡べてのものを、租税上に使用すべき評價の標準たらしめぬ

ことゝなつた。或物の利得は其時價とは、原則的に關係なく、むしろ收益價値と關係を有つことゝなる。取引又は賣買金額も亦た價値の標準たり得ぬ。其が企業の本來の價値と獨立して大となり又は小となり得るからといふて居る<sup>9)</sup>

(註一〇) マルクローゼは、消費税及交通税は物價に自ら適應せしめるが、直接税は之が適應能力の最乏しいものと爲し、ヘンゼルも、價値標準に依る無階級百分率の税に於て、貨幣低價の影響が割合少かつた、そして其假定は最多くの交通税に當つて居るといふて居る<sup>10)</sup>

(B) 從質累進、及或事項に基く課税標準の一定割合宥恕——も亦、物價變動によりて各義務者又は課税物件の關係的地位を不公平にすることはない。物價變動の前後に於て彼等の相對的地位は大體變じない。唯だ從質といひ或事項といふのが、價格の變動に左右さるゝだけにては或不公平を生ずるともいひ得るけれども、其は全く之に關係なきことが多くであり、其だけでは物價變動からして其公平を紊されない。

(二) 物價の時間的變動が租税の公平を紊す場合

(A) 確定率の場合——(い) 一件當り定額の金額を課する場合には、時間的の物價變化によりて其納むべき税額の實價が變化することゝなり、從來の負擔が恰かも公正相當なものだとすれば、物價上げれば税が安過ぎることゝなり、物價下れば税が高過ぎることゝなる。不公平とならざるを得

8) Lindahl, a. a. O. S. 230.

9) Jordan und Haussmann, Wiederaufgabe und Steuerpolitik. S. 42.

10) Marcuse, a. a. O. S. 12. Hensel, Steuerrecht. S. 10.

(ろ)斯かる場合の救済としては、其が不換紙幣國となつて居たやうな場合には、凡べて納税には金貨拂として金貨に換算するとするのも一方法だが、其は其國の法貨が紙幣であるのと矛盾した方法として採ることを得ぬ(註一)。のみならず、此の如き場合は恰かも國民の多くの者の實質的收入が低下して多くの者が困つて居るときでもあらうから、金換算といふことは政府としては好都合でも、國民としては大に困まるといふことをも考へて見なければならぬ(註一二)。さりとて之を放つて置くといふ譯にも往くまじく、其處で或時の物價指數を標準として一定度以上の變化ある毎に、其正常の稅額に一定割合の追加課税を爲し又は課税輕減を行ふこととするの外はない(註一三)。之によりても時として負擔が苦しいなどいふことはあり得るが、其位の事は公平負擔の爲めに辛棒しなければならぬ。又前の金換算法に比すれば此方にはまだ幾らか樂な處がある。但だ此物價變動を見る時點を如何にするか問題である。前年の平均に依るとするのも一方法だが、其れでは物價變動の烈しいときなどには、課税年と前年とにて物價に大な開きがあつて公平でないことになる。此年の初めとすれば、前年平均といふよりはより多く實際に近いことになるが、併し其が恰かも特に物價の高いときであるか、特に低いときであるときには不公平なことになる。で此は課税決定時か、又は出來るならばむしろ納税期(法定のであつて、事實上のではない)を選ぶのが至當且つ公平といふことになる。

(註一一) ヘンゼルは、若も全租税體系を急速に金計算にするならば、即ち課税標準の價値を金にて表はし、此價値に金稅率を適用し、此の如くにして見出された額の支拂を金にて要求したときには、凡べての解決がつき得るであらう。併し獨逸では之を採用しなかつたといふて居る。<sup>11)</sup>

(註一二) マルクキーゼは、金貨納税は人々の收入の低下傾向に對する救済手段とならぬといふて居る。<sup>12)</sup>

(註一三) ヘンゼルに依るに、獨逸では全體の税を平時率に従つて要求し、低價乗數によつて右の稅率の額を數倍した。一九一九年の關稅金拂法に於て、此方法を稅法の最重要部に行ふた。<sup>13)</sup>

(B) 從價階級率の場合——には、(い)物價が變動し貨幣價値の變動したるとき、課税標準の實價の變動の度合と稅額の實價の變動の度合とが必ずしも並行すると限らぬことがあり得る。例之、二百圓以下のものに一圓、二百圓乃至四百圓のものに二圓の課税といふときに、物價騰貴して二百圓の物が三百圓となつたとすれば、前に一圓の税を擔つたものが、今度は二圓を擔はなくてはならぬこととなるが如きである。(ろ)之を救済するのには、先づ課税標準を物價指數により正常時の價格に引直し換算して之に相當する階級の稅額を求め、此稅額を更に今一度換算して納税せしむるの外ないが、此手續は繁雜に過ぎ、納税者も困るし、脱納課納の弊を生じなくては濟まぬ。又換算の時點については、課税標準の方は課税決定時、稅額の方は納税期とする外なく、然るときは此二の時の異なる場合には其處にも一の不公平が生じ得る。併し我國の舊印紙税の約束手形の如き場合には此二の時が一致するから此點の苦情は起らぬし、今日我邦に其例がないから、此は暫

11) Hensel, a. a. O. S. II.

12) Marcuse, a. a. O. S. 10.

13) Hensel, a. a. O. S. II.

らく問題にしないことが出来る。

(C) 金額以外の標準に依る階級率の場合——(イ) 税として納むべきもの、實價が物價の變動に依りて變化すること、なるので、從來の税が公平なものと假定するならば、物價變動に依つて其公平を紊さるゝこと、ならざるを得ぬ。物價上れば税は輕過ぎること、なり、物價下れば税が重きに過ぎること、もなる。(ロ) 之が救済方法は前に(A)にいふのと同方法に依るの外なく、隨ふて又之に伴ふ多少の困難がある。

(D) 從量比例率の場合——(イ) 前のご同様、物價の變動によりて公平を紊さるゝ。物價上れば税は自ら輕くなり過ぎること、なり、物價下れば重くなり過ぎること、なる(註一四)。(ロ) 之を救済するのには(A)と同一方法に依るの外なく、隨ふて之に伴ふ困難がある。そして之につき課税決定時を標準とすれば、其と納期との間に間隔が大いと其間に貨幣價值の變化の大いことがあり得るし、分納が許さるゝときは第一期と第二期との間に不釣合ともなり得るから、此場合、成るべく賦課期と納税期とを近づけ(註一五)、又はむしろ納税期の標準に依ること、し、納税期の後るゝものには一定標準により追加課税をするか又は即納するものに一定割引を許すこと、すべきである(註一六)。我國で從量比例の行はるゝ消費税にては此邊の用意を要する所であり、其の特に庫出税に依つて居る分は問題が簡單だが、生産物税に依り而かも納期の頗る大に後らされて居る酒造

税の如きに於て之を厲行することは太だ困難なるものがあるであらう。

(註一四) ヘンゼルが獨逸の貨幣低價の影響について叙して居るのに依ると、消費税は貨幣低價の初めに於て、多くは課税標準として餉數、容量、又は重量を選び、其各單位に一定額を課した(例之、百キログラムの砂糖に五十馬克)。然るに砂糖が紙馬克にて十倍となつたときに、税は金馬克から見ると十分の一となる。即ち貨幣低價が全く國家の不利を來たし、經濟に對しての釣合ある税の負擔が破れて、其が貨幣低價となつただけ一層輕易となるといふことである。<sup>14)</sup>

(註一五) マルクーゼは、貨幣低價の小なる救済手段は、賦課の促進にありといふて居る。<sup>15)</sup>

(註一六) マルクーゼは、貨幣低價の救済手段として滯納に對する高き追加税を擧げて居るが、ヘンゼルも、人は後らされた支拂に依つて生ずる貨幣低價の損害を高き延滞利子によつて平準しやうとしたが、國家に速かに現金を供する爲めには、更に重要な税に於て前納(義務發生後直ちに納付)を許した。そして此場合、賦課に於て一定の割引を行ふたといふて居る。<sup>16)</sup>

(E) 從價累進率の場合——(i)に於て物價變動すると大に公平に紊されることになり得る。物價騰貴の場合を假定して之を説明するのに、其爲め例之營業所得が高まつたとすれば、前よりも一級上の率が適用されることゝならざるを得ぬ。併し營業者の經濟の内情からいふと、物價の安い時代よりもむしろ一層不利か、精々、前の時代と同等だといふことがあり得る。然るときは彼の取らるゝ税の絶対額は貨幣價值の低下しただけ、一層高くなるのも已むを得ないが、税率だけは前の時代と同率で然るべきである。然るに金高に於ける所得が前よりも一層大いからといふて、直ちに税率まで上げられては堪へられない。特に夫の物價騰貴の烈しいこと獨逸のやうにでもなる

14) Hensel, a. a. O. S. 10.

15) Marcuse, a. a. O. S. 11.

16) Marcuse, ebenda. Hensel, a. a. O. S. 11.

と、物價正常時ならば最低累進率を課せられて然るべき下級労働者の如きものでも、金額から見  
て最高の税率が適用さるゝといふ奇觀を呈する(註一七)。まして世の中には物價上ばつても所得金  
額必ずしも之に追隨せぬ人々がある(俸給者、資本利子收得者)。彼等は物價上つても税額が前と  
變らぬだけは良いとしても、彼の經濟の内狀からいふと、前の時代に比し遙かに困つて居るの  
で、前時代であつたならば免稅點以下にも入るべきほどのものに外ならない。何れにしても過重  
負擔となり得る。又反對に物價の下つたときには、過輕といふことになる。何れにしても公平は  
紊される。(ろ)之を救濟するのには、是非とも物價指數が標準時よりも一定度以上の騰落をしたと  
きは、之に應じて税率を上級に進め又は下級に落すことゝすべきである。即ち物價上れば税  
率を下げ、物價下れば税率を上げることにするの外ない。併し此についても標準時と比較すべき  
指數決定時を定めるのに困難がある。恐らく所得税の如きであれば前年中の所得実績に依る額  
を、今年に於ける所得決定時に於ける金額に引直し、此時の物價指數によつて夫の騰落程度を定  
むるの外なからうが、我が所得税の一部の如く其年の所得の豫算額に依る場合には、所得額其も  
の、決定も、物價の動搖しつゝある時代には大に六つかしくなる。其は兎に角、前の方法に依つ  
たとしても、更らに困つたことには、右の決定時と實際の納付期とに多少の間隔があり、其納付  
も一時でなく數回に分割されて居るので、其間に貨幣價值が變動して公平を紊すことゝなり得

る。此場合物價が騰貴しつゝあるときには政府は不利を受くる(註一八)。前に擧げた追加税又は割引法を用ゐる外ない。尤も此に於ける納税の猶豫が他面からいふと此税に於ける貨幣の低價しつゝある時代の義務者の困難を多少自動的に緩和するといふことはある(註一九)。

(註一七) ヘンゼルは、累進の場合例之、第一の二萬四千馬克の所得に百分十の税、其次の六千馬克に百分二十の税、其次の五千馬克に百分二十五の税といふ如くにして百分六十まで取る税に於ける貨幣低價の影響は、此貨幣低價の進むに従ふて、最小生活資料に近い所得が、遂には最高税率さへ課せらるゝこととなり、百分十の代りに百分六十を課せらるゝこととなる。即ち貨幣低價が納税義務者の負擔となり、彼は之に堪ゆべからざるに至るといひ、チスカも、貨幣低價は納税者にとりて特に税表及税率に關して不公平に影響する。或法律が千馬克位の處で百分十に初まるやうな累進税を定めたとして、貨幣低價が現はれ、千馬克が唯一馬克か五十布位の實價となつたときには、此一馬克とか五十布とかの如き小さなものに百分十といふのでは、特に貧乏人に對しては大な酷薄であつて維持すべからざるものだとし、マルクローゼも、貨幣低價の爲めに凡べての財産及相續財産が最高率に従ふこととなつたといふて居る<sup>17)</sup>。

(註一八) マルクローゼは、所得税が唯だ年に一度賦課せられ、且つ四期に分納するゝことは通貨膨脹時には政府にとりて不利だといふて居る<sup>18)</sup>。

(註一九) ヘンゼルは、此事情(貨幣低價によりて義務者が困まるといふ)が、所得及財産税に於て、他方に税率の爲め過重負擔となつて居る者が租税義務の發生と支拂との間に存する間隔によりて損害を回復すること(を得たから良いが)を得なかつたならば、全く堪ゆべからざるものとなつたであらうといふて居る<sup>19)</sup>。

(F) 免稅點、一定金額控除及税率の段階低下——などもい(物價變動によりて公平を紊さるゝ。或

17) Hensel, a. a. O. S. 10. Tyska, a. a. O. S. 371. Marcuse, a. a. O. S. 9.

18) Marcuse, a. a. O. S. 11.

19) Hensel, a. a. O. S. 10.

時の物價を標準として適當だと定められた免稅點も、物價上れば低きに過ぐることとなり、物價下れば高きに過ぐることとなる(註二〇)。或事項に基く一定金額づゝの控除も同様である(註二二)。稅率の段階低下といふことも、結局、階級率か特に累進率の場合に問題となることであり、そして其基本たる階級率及累進率ともに物價變動により公平を紊さるゝ以上は、是れ亦た同様の影響を受くるを免れない。(ろ)之を救濟するには免稅點と控除一定金額とは物價指數に應じて伸縮することとし、稅率の段階低下は本稅率に於ける救濟方法に附隨して定むべきものである。

(註二〇) 拙文最小生活費の免稅參照。尙ほマルクーゼ、グルンツェル、ジェンセン、ヘルフト等も、最小生活費料の、時によりて異なるべきこと、又は同一ならしむべからざることを認む。<sup>20)</sup>

(註二二) チヌカは、貨幣低價の爲めに無意味となるといふことは、小供特典の如き免稅及宥恕稅にも當ると注意して居る。<sup>21)</sup>

(G) 課稅物件及標準としての賣却所得並に増加價格——(い)の如きも、物價變動時代特に其上騰時代には不公平なるものとなり、特に上騰時代には形式上に利得あるが如く見へても其實、損失して居るものを稅することゝもなる(註二三)。(ろ)之を救ふのには物價指數により精密に計算して眞に利益を擧げたを認むべきものゝみに課することゝしなくてはならぬ(註二三)。併し此計算は實際には可なり六つかしい。

(註二三) チヌカは、貨幣低價が、納稅義務者を、財産及所得増加の計算に於て不利と爲し得る。財産價値の賣却が紙の馬克

20) 拙著、租稅研究一卷、111—2, Marcuse, a. a. O. S. 9. Gruntzel, a. a. O. S. 42. Jensen, l. c. p. 174. Helft, a. a. O. S. 35.

21) Tyszka, a. a. O. S. 371.

にて現はるゝときは、事情によりては非常なる利得として現はるゝものが事實上には恐らく大損失だといふことがあると爲し、ヘンセルも、増價に課する税は全く無意味となる(貨幣低價の爲めに)。其十萬金馬克の値ある家を百分六十の金損失に於て五十萬馬克(紙)で賣つた人は、課税さるべき經濟状態でないにも拘らず、尙ほ増價税を拂はなくてはならぬこととなるといひ、ジェンセンも、獨逸に於ける馬克の法外なる交換價値が増價税に於ける凡べての評價を無意義としたと爲し、ブレーションも、戰時超過利得税収入は、事實上大に通貨膨脹の爲め下落した所の貨幣で計算されたる紙の利得に依る所であり、必ずしも眞の利得に應じたものでないといふて居る。<sup>22)</sup>

(註二三) チスカは、此につき獨逸では、一九二一年の所得税に對する追加規定によつて、各箇の賣却行爲よりの利得が、其收得が利得を齎らす轉賣の目的にて生じたときのみ、課税すべき利得として計算せらるゝこととなつたといふて居る。<sup>23)</sup>

(H) 賦課決定期と納期、法律上の納期と事實上の納期との間隔——(い)があり且つ其が長ければ長いほど、物價變動の影響を受くる恐が一層大く、一層多く公平を紊ることゝなる。物價騰貴の場合の如き、夫の間隔が長いと國庫として不利を被むることゝ大い(註二四)。(ろ)之を救ふには夫の間隔を短くし且つ延納者には一定の追加税を取り、又は即納したものに割引を爲すが如きことをしなくてはならない(註二五)。

(註二四) 註一八參照。尙ほ、チスカは、貨幣低價の場合に特に緩漫なる賦課によりて、税金庫の立場として、其收入が名義上でなく事實上、經濟状態から見て小さいものになるといふことを不利とする。そして滞納者は正確に納めた者よりも利益となるといふて居る。<sup>24)</sup>

(註二五) 前出註一六參照。

(I) 收納方便としての貨幣——(い)根本に遡ると上來いふ所の不公平 possible の如きは畢竟、收納方便

22) Tyszka, a. a. O. S. 371. Hensel, a. a. O. S. 10. Jensen, l. c. p. 434. Plehn, Public finance. 4 ed. p. 303.  
 23) Tyszka, a. a. O. S. 372.  
 24) Tyszka, a. a. O. S. 370.

として貨幣を用ゐるより起るのであるから、(ろ)之を凡べて物納に改めんかどの考が起る(註二六)。併し斯くては財政制度全體の改造となり、其爲め別なる困難が生ずるばかりでなく、經濟組織全體が變化せぬ以上、義務者としても種々の迷惑を受けなくてはならなくなる。矢張り前來述べた程度の救済に甘んずるのが穩當であり、而かも可なりの度に於て不公平を救済することになり得る。

(註二六) スタイニツツは、如何なる價值が財産評價の土臺となるべきや。各の標準(從來の)は凡べて多少恣意となり、財産の縮少又は苛酷となる餘地をもつ。物納税としたならば此危險が排除せらるゝを得といふて居る。<sup>25)</sup>

## 結 論

以上要之、物價の場處的相違及時間的變動といふことは現行税の公平を可なり多く紊すものである。此等からの不良影響を全く受けぬものといへば、從價比例、從質累進、課税標準の一定割合有怒位のものに過ぎぬ。然らば此等のものさへ採れば夫の影響を受けないで済むに依つて、之を採つたら何うかといふけれども、從質累進と課税標準の一定割合有怒とは或本税率の附隨的斟酌に止まりて獨立價值なきものであり、結局、之を行ふとすれば從價比例が主たる課税率といふことになる。然るに此が實際適用の出來ぬこともあり(例之、登録税及印紙税の一部のもの、如き)、此が行はれても可なり大なる不公平をもつを免れぬ。茲に於て出來るならば公平課税の原則上一層多く採用したい所の累進税率や、其他の己むを得ずして採る所の色々の税率並に課税方法

が右物價の相違又は變動の爲めに不公平を齎さるゝといふことは、洵に困つたことゝいはなければならぬ。特に累進率の如きは何としても原則上優良なものとして維持しなくてはならぬとすれば、之を維持しつつ、夫の影響又は弊害を除くが爲めの方法を講ずるの外ないが、其方法が可なり厄介であり、且つ完全なものともいへないのは遺憾である。或は根本的に金納を改めて物納とせよともいふが、是れは今更ら行ふべきものではなく、行ふたごしたら財政にとりても國民にとりても面倒を加ふることゝならざるを得ぬ。茲に於てか問題は進んで斯かる物價變化を排除又は緩和することにも力を用ふることを怠つてはならぬことゝなる。そして物價の場處の相違の方は之を除くこと困難であるが、其時間的變動に至つては當局者に於て努力すれば可なり良く之を避けることが出来る。今日我國にても各税法の制定當時から見れば物價は可なり高くなつて居り、特に戦前と比して甚しい。此現象を不問に附するのは、其によつて課税の公平が齎されて居ることに氣の付かぬものである。之を放任して知らぬ顔して居るの當局者は洵に不都合なる又無責任なる人々といはなくてはならぬ。終りに私は敢て、租税の公平は、凡べて安定したる物價の上に存すると(註二七、いはうと思ふ。夫の舊税は良税也といふ詞にも一面の眞理はあるが、其れも亦た、物價安定の下に於てあつて、其不安定なるに於ては然らざることゝなり、つまり、物價不安定の時代に於ける租税は悪税也といふても大過ない。

(註二七) フォックススウェルが、嘗て、眞の經濟は物價の合理調整の上に基くといふたが、私は此詞を移して租税の公平にも  
とひ得ることだと考ふ。

26) 拙著、租税研究、五卷 106.

27) Shimmin, Taxation and social reconstruction, p. 25.