

東京帝國大學經濟學會 經濟論叢

第二號 第十二卷

大正四年八月一日發行

論叢

商書周書

に見はれたる政治經濟思想

法學博士

田島錦治

公益上の免稅

法學博士

神戶正雄

運賃論見たる繫船同盟と海運同盟

法學士

小島昌太郎

自殺統計論

法學博士

財部靜治

說苑

徳川時代岡山江戸間の海運

經濟學士

黒正巖

リカアドに於ける勞働價值法則の妥當性に就いて

經濟學士

森耕二郎

雜錄

近世農村の性質

經濟學博士

本庄榮治郎

社會統計てふ名目の意義

法學學士

財部靜治

手形交換制度の先驅としての里昂のペーマン

經濟學士

小川福太郎

物價の變動と從量稅

法學士

沙見三郎

法令

漁業共 施設獎勵規則・漁業財團抵當登記取扱手續・職業紹介法施行令中の改正・關東州の生産に係る物品の輸入税の免除に關する法律・國有林野火防組合規程・預金部預金を郵便貯金に振替の件

〔禁轉載〕

公益上の免税

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 政治上の理由に於ける免税 (一)免税の場合及其理由(A) 國家及地方團體の固有の收入及財産並に公務及關係物件(一)其一般的理由(二)特に自己課税の場合の理由(B) 國家及地方團體の一部と見べき主體に關するもの(C) 國及地方團體の仕事を補足する所の公益團體に關するもの(D) 政治上重大なる意義ある個人又は團體に關するもの(E) 公務に關する物件(二) 免税の問題となる場合(A) 現に免税せらるゝものにして課税の勤めらるゝもの(一) 國及地方團體の營利的の收入及財産(二) 公務に關係ある物件は公益法人(B) 現に課税しつゝあるも免税の勤めらるゝもの)

第二段 國民經濟上の理由に於ける免税 (一)免税の場合及其理由(A) 免税の理由(B) 免税の場合(一) 望ましき事業の開業を容易にする爲めに行はるゝもの(二) 望ましき貯蓄又は改良を容易にする爲めのもの(三) 望ましき事業の經營を有利ならしむるもの(二) 原料課税を避くる爲めのもの(三) 輸出入獎勵の爲めのもの(一) 特定の物件又は行爲の過重負擔を避くるが爲めのもの(二) 外國關係にて二重課税を避くる爲めのもの(二) 免税の問題となる場合(A) 現に免税せらるゝものにして課税の勤むべきもの(B) 現に課税せらるゝも免税を勤むべきもの)

第三段 社會政策上の理由に於ける免税 (一)免税の場合及其理由(A) 社會的事業又は團體の免税(B) 社會的事業又は團體への分擔金寄贈金品の免税(C) 保險掛金の免税(D) 社會弱者の生活を減縮することを避くる爲めの免税(二) 免税の問題となる場合(A) 現に免税せらるゝものにして課税の勤むべきもの(B) 現に課税せらるゝも免税の勤むべきもの)

第四段 其他の公益上の理由に於ける免稅 (一) 免稅の場合及其理由(A) 免稅の理由(B) 免稅の場合(C) 公益團體又は公益主體の免稅

(る) 公益關係物件の免稅 (二) 免稅の問題となる場合(A) 現に免稅せらるゝものにして課稅の勘むべきもの(B) 現に課稅せらるゝもの
免稅の勘めらるゝもの)

結論(全文の要旨)

緒 言

租稅負擔公正の原則が租稅に就いては重要なものであり、各人は之に従ひ、其能力に應じて漏れなく租稅を擔ふべしとせらるゝときに、能力を有つ者の特權又は恩典として免稅することは原則上、許すべからざるものとしなければならぬ(註二)。併し租稅は其分配に就いて決して單に能力原則にのみ據るべきでなく、公益逆比原則にも據るべきことを理解し承認するとき、能力乏しき處にも公益上必要とあれば割合に重き負擔を課し、同時に能力の相當に存する處にも租稅を宥免することゝなつて然るべきである。公益上重大の必要あるに於ては之を宥免しなければならぬ(註三)。そして此の如きは文化の進むに従ひ、益々増加の大勢にあつて(註三)、其れも所謂、直接稅に於てのみでなく、間接稅にても可なり多く免稅の存するを見出すに就ては(註四)、之が狀況を知るの甚だ興味あることであり、特に其免すべき所以の根據たる公益といふことの範圍が明確を缺くの故に、實際には免するに及ばざるものを免することある反面に、免じなければならぬも

1) 拙著、租稅研究、四卷、I. 以下、

のを免じて居らぬといふこともある。之を明かにするは學問上、有意義のことであるに依つて、下に我國の之に關する免稅を中心として此問題を論じて見やうと思ふ。そして所謂、公益上の理由は之を、政治上、國民經濟上、社會政策上、並に其他といふ如くに分拆して見ることが出来るから、下には之を斯の如くに分拆して説述する。

(註一) ファイスタングは、租稅特權の意義に於ける租稅免除は許さるべきものでないといひ、グルンツェルは、時の進みに於て、事實上大部分既に消滅した所の一定の租稅特權は、課稅の一般とは一致しないといふて居る。²⁾

(註二) ベラフェルデスは、今日與へらるゝ免稅は、高き國家的及社會的利益に役立つものと爲し、ヘルフトは、各箇の階級の特別利益のみでなく、一般公益が問題となるときには、何故に此目的の爲めに課稅を制限すべからざるかの理由はないといふて居る。³⁾

(註三) ロツツは、免稅の此部分(公益目的の爲めの物的性質の免稅)は、近時益々増加しつゝある。其完成は公共團體の文化状態を示すものだといふて居る。⁴⁾

(註四) クラインヅエヒターが、凡べて問題となる免稅は、唯だ、收益稅、入稅、交通稅及直接消費稅に關し得る。間接徵收の消費稅は、關稅免除と、專賣品に於ける免稅とを別としては、免稅を知らずといふて居るが、⁵⁾其は誤である。後に述ぶるので分る。

尙ほ此論文には關稅に於ける免除を省き、内國稅に關するもののみを説く。

第一段 政治上の理由に於ける免稅

2) Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre, S. 8 Grunzel, Fw. S. 30.
3) Bela Földes, Fw. S. 273—4. Helft, Beiträge zur Frage der technischen Ausgestaltung der deutschen Einkommenbesteuerung, S. 7.
4) Lotz, Fw. S. 270.
5) Kleinwächter, Fw. S. 108.

(一) 免稅の場合及其理由

(A) 國家及地方團體の固有の收入及財産並に其公務及關係の物件(我國法では、國はいふに及ばず、北海道、府縣、郡市町村、其他命令にて指定する公共團體の所得に所得稅を課しない(註五)。國、其他の公共團體にて公用又は公共の用に供する土地、府縣以下の公共團體が公用又は公共の用に供すべきものと定めたる其所有の土地に地租を免じ、政府自己の爲めにする登記、登録、府縣都市町村其他公共團體にて公用に供する不動産の登記、登録に登録稅を免じ、官廳又は公署より發する證書、帳簿に印紙稅を免じて居る)——(い)此は凡て公益の爲めといふことの最強く現はれた場合だから、全く之を免稅することは當然である。國家が自らの收入財産公務物件について課稅しないことが當然であるのみならず(註六)、地方團體の其についても其が公益の爲めに盡さるゝことの明かなる限り、國が之に對して課稅すべきものでない(註七)。(ろ)特に其の國が國自らを課稅するといふが如きに至りては、其の左手から右手に渡すと同となり、無意義不經濟といふこともある(註八)。

(註五) 獨逸法人稅にても、統治團體には之を課しない。

(註六) ロツツは、公共團體が自ら課稅せずといふことは、其公共財産の收入が公共團體の任務を充たす爲め直接貢獻することによりて理由づけられるといひ、グルンツェルは、公共團體自身が其固有の財産を課稅しないことが當然に現はると爲

し、ペラフェルデスは、國家活動の利益に於て國家的政府的目的の實現に役立つ所の國家財産の凡べての部分が免税を受くるといふて居る。⁷⁾

(註七) ワルカーは、寺院團體及政治團體の租稅收入は、國家よりして課稅さるべきものでないといふて居る。⁸⁾

(註八) ヘンゼルが、或稅額が課稅權の一の金庫から他の金庫に流入するに過ぎぬ爲めに、租稅徵收が唯だ不要なる行政行爲となることありといふは此場合である。

(B) 國家及地方團體の一部と見るべき主體に關するもの——其はつまり國家又は地方團體に外ならぬが、併し又多少獨立の地位を持つものである。此の如きものは既に國家地方團體が公益の爲めに盡すの故を以て免税せらるゝ以上は、此れ亦た同様免税とせらるべきものでなければならぬ(註九)。

(註九) 我國では此種のものゝ特別に規定して居らず、特別の舉指の要もないのであるが、獨逸法人稅にては特別に舉げて居る。其にての免税主體として、大學、高等學校及類似の營造物、協會、財團(此終の二のものは、むしろ(C)にいふ公益團體に關する)、帝國銀行、帝國貸付金庫、國立銀行、公の貯蓄金庫、並に公法人の公益的信用機關、帝國保險、困窮又は失業の爲めの恩給、寡婦、孤兒、死亡、扶助及其他の補助金庫、並に其他の同種の金庫を舉げ、尙ほ公の貯蓄金庫組合、其聯合金庫にて固有の貯蓄金庫交通に於ける收入の部分を受免することゝして居る。¹⁰⁾

尙ほ之につき、ニツチは、公の營造物、行政法上の團體(其職分が全く國家の其に外ならざる)は、一般に入稅から免ぜらるといふて居る。¹¹⁾

(C) 國及地方團體の仕事を補足する所の公益團體に關するもの(我國では公益法人に所得稅を免

7) Lotz, a. a. O. S. 269. Gruntzel, a. a. O. S. 31. Bela Földes, a. a. O. S. 274.
8) Walcker, Fw. S. 31.
9) Hensel, a. a. O. S. 55.
10) Hensel, a. a. O. S. 17. 55. 56. Eheberg, a. a. O. S. 312.
11) Nitti, Principes de science des finances. p. 328.

じ、私立の幼稚園、小學校、中學校、高等女學校、實業學校、専門學校、高等學校、大學、其他大藏大臣にて指定したるもの、用に供する土地に地租を免するものが其である)——此れ亦た其が眞に公益に盡すといふ以上は、免稅して然るべきである(註一〇)。之に課稅するが爲めに斯かる團體の設立を妨げ、其爲め國家等にて自ら費用を使ふのよりは、之を免稅して獎勵し、政府自ら金を使はぬ方が、一層財政上得策だといふこともあり(註一一)、其も財政に多少餘祜があれば、政府自らするのも良いが、兎角財源難を感じて居る普通の場合には、政府自らせず公益團體に行はしむるのが一層有無であるのみならず、必要だといふこともある(註一二)。或は公益團體から取つただけ之に補助することゝなつて無意義だといふこともある(註一三)。又此仕事を公益團體に任かすことが、むしろ其國民の自發的に公共勤務に盡すことの大いことを示し、別に國家自らの面目を傷けるといふことでもない(註一四)。尤も此につき其公益團體の所得には免稅するとしても、其持つ所の土地や資本には課稅して可なりといふ見方もある(註一五)。如何にも其營利的に運用さるる限り、之に對する物稅は課しても良いが、現に公益用に充てらるゝ土地の如きに對する課稅はせぬ方が適當である。

(註一〇) ジェンセンは、國家を其職分を行ふにつきて助くる私團體の財産及所得を免することは實際通例であり、私立學校等は之からして通例課稅せられずと爲し、ペラフェルデスは、公共教育の利益から、學校教育の目的に用立つ建物の免稅、

文化設備の郵税無料が行はるといふて居る。¹²⁾

(註一一) ジェンセンは、此等の者の活動は公性質のものであつて、其或ものは若も私人が任意に行はなかつたならば、國家によりて行はれた筈である。彼等が課税されるときには、恐らくは彼等が止めにした其仕事を政府に於て爲すよりは、此の如き團體及其財産の税を止めた方が、財政上、一層小費にて済むであらうといひ、ヘンゼルも、一定の人の地を租税義務から除外することが課税権者の利益に適ひ得る。之を課税によつて弱めることが課税権者に取れて、之が課税を止めるときよりも一層の不利を生ずべき權利主體に關するに因るといふて居る。¹³⁾

(註一二) ロツツは、公共的性質の私の組織を免税することは、租税一般原則の嚴格なる維持にても、近世的國家及地方團體の文化任務の多くのものは、公の設備により豫算の方便によりて唯だ不完全に行はれ且つ殘なく行はることが出来ないといふことにて辯護せらると爲し、グルンツェルは、公益的特質の制度、例之、公共的的の財團には免税が辯護せられる。此等の者が重要な任務の解決に於て、任意に出されたる方便によりて公共團體を助くるからといふて居る。¹⁴⁾

(註一三) ヘンゼルは、其固有の方便の不足の場合には帝國各邦地方團體又は其他の公法上の團體から繼續的に全部又は一部維持しなくてはならぬ營造物にあつては、課税は唯だ、徒らに費用を増す所の金額の轉々に導くといふて居る。¹⁵⁾

(註一四) ロツツは、任意的努力を、公の地方及國家行爲の補完として進めること、少くとも之を租税負擔によつて不利としないことが、公共團體の面目を失せしむるものでないといふ。¹⁶⁾

(註一五) ワルカーは、學校等の土地及資本より生ずる所得は國家より課税されなくてはならぬといふて居る。¹⁷⁾

(D) 政治上重大意義ある箇人又は團體に關するもの (といふのは君主及其一族、外國使臣、政黨の如きである。我國の地租にても明かに、御料地、皇族賜邸、太皇太后、皇太后、皇后、皇太子、同妃、皇大孫、同妃、未だ婚嫁せざる未成年の皇子及皇太子、皇太孫の子にして未だ婚嫁せざる

12) Jensen, Public finance. p. 173. Bela Földes, a. a. O. S. 274.
13) Jensen, l. c. p. 173. Henschl, a. a. O. S. 55.
14) Lotz, a. a. O. S. 269. Gruntzel, a. a. O. S. 31.
15) Henschl, a. a. O. S. 56.
16) Lotz, a. a. O. S. 270.
17) Walcker, a. a. O. S. 31.

未成年者の御所有土地に免稅す)——君主及其一族の免稅といふことはいふを待たぬこと、して、外國使臣は、相互主義により直接税を免するを例と爲し(註一六)、政黨にも國の全體の政治上、重大なる使命を有つことを認むるならば、之を免稅して然るべきである(註一七)。

(註一六) ニツナは、殆んど到る處に相互主義の基礎の上に、外國代表者が諸多の直接税を免せらるゝといひ、ヘンゼルは、法律の考に依れば其課税を期待せざる人々の免稅の例として、獨逸所得税に於ける外國使臣の治外法權を擧げて居る。¹⁸⁾

(註一七) ヘンゼルは、政黨派の租稅特權を以て社會的利益の爲めの免稅團體に屬すと爲し、現に獨逸法人税にては、其が固行の營業より生ぜざるだけに其收入を免じて居る。¹⁹⁾我國でも政黨を公益法人とすればすることが出来やうし、此手續を經るならば所得税法十七條にて免稅せられ得る。

(E) 公務に關する物件(我國にては、軍人從軍中の俸給手當、乘馬を有する義務ある軍人が政府より受くる馬糧、繋畜料、馬匹保續料、軍事救護法により給與を受くるる救護金品の所得(註一八)の所得税免除、一定の公課の所得計算よりの控除、相續税に於ける軍人、軍屬の戦死又は戦争の爲め受けたる傷痍疾病に起因したる爾後一年内の死亡により開始したる相續の免稅、公共團體に對して爲したる贈與及遺贈の課税價格よりの控除、印紙税に於ける官廳又は公署に職を奉ずる者の職務上發する證書、帳簿、國庫金の取扱に關し發する證書、公共事業の爲めにする寄附に關し官廳又は公署に提出する證書の免稅、取引所取引税に於ける國債免稅、兌換銀行券發行税に於ける、政府の特命により一箇年千分十又は其以内の利息又は無利息にて政府其他に貸付する兌換券

18) 拙著、租稅研究、五卷、1. 以下、

19) Nitti, l. c. p. 327. Hensel, a. a. O. S. 56.

20) Hensel, a. a. O. S. 56. Eheberg, a. a. O. S. 313.

の免税、通行税に於ける鐵道軍事供用令に依る乗車の免税に行はる）——も眞に公務に關し公益上重要と認め得るものならば免税として可い。

(註一八) 獨逸所得税にても、類似の免税がある。即ち軍事恩給及扶助法により與へらるる、傷害手當、其他の手當、恩給及年金増加、軍人の實物支給、戦功者賞與金が免ぜらるる、²¹⁾其には社會上の理由もあるが、併し軍人の特殊給付を尊重するの趣旨もある。

(二) 免税の問題となる場合

(A) 現に免税せらるるものにして課税の勸むべきもの

(イ) 國及地方團體の營利的の收入及財産——は我國では極少數の例外を別としては(註一九)、大體免税して居る。其は公益に寄與するものだからといふことで辯護せられるけれども、之を免ずることによりて私人の之と對等關係にある者を不利とし、課税權者の財政を不利とする等の事情もあるから、成るべくは之に課税した方が良いといはなければならぬ(註二〇)。

(註一九) 我國にて國が自ら鑛業税を課する例があり、國は又、地方團體の公用又は公共の用に供せざる土地に地租を課し、地方團體の公用に供せざる不動産の登記又は登録に登録税を課して居る。

(註二〇) 冊文、納税義務者としての國家、納税義務者としての地方團體參照。尙ほ獨逸現在では、帝國自らも、一定少數のもの以外にては取引税を課せられ、各邦の富籤の發行に帝國富札税が課せられて居る。²²⁾

(ろ) 公務に關係ある物件——としては我國では國債利子免税が存し、米國などには國家官吏俸

21) Strutz, Grundlehren des Steuerrechts. S. 72. Fischer, Das Steuerwesen des Deutschen Reiches. S. 70.

22) 拙著、租税研究、四卷、73. 以下、105. 以下、Hensel, a. a. O. S. 55.

給の免稅さへも行はるゝ。併し此等は色々の見地から課稅することにした方が良い。其事は私が他の處で既に説いた通りである。²³⁾

(ハ) 公益法人——の範圍については、公益といふ詞の多少漠然として居る所から、動もすれば濫用せられて、公益の名にかくれ私益を計ることゝなり得る。而も其の爲めに他の一般の納稅者の負擔を過重ならしむることが生じ得る(註二二)。だからして此が範圍については出来るだけ嚴格に解しなければならぬ。

(註二二) ジェンセンは、殆んど凡ての私團體が公益に關する仕事に従事する。併し彼等は其故を以て免稅せらるゝことは出来ない。其が課稅物件を減少し、免稅されざる義務者の上に、法外に重き負擔を置くことゝなるからといふて居る。²⁴⁾

(B) 現に課稅しつゝあるも免稅の耨めらるゝもの——としては政黨維持費への分擔金の如きものを擧げることが出来る(註二三)。政黨は見様によりては一の私益の爲めの團結ともいひ得るが、今日の時世にては國家全體の爲め重大な使命を果たしつゝあるものであるから、適當なる程度であるならば、此團體への分擔金の如きは、公益上の意義あるものとして各人の課稅所得の計算から除外して可い。

(註二三) 獨逸所得稅法では、初めの案文中には明かに政黨への分擔金を各義務者の所得から除外することゝなつて居たが、修正された條文にては此が削除されたけれども、公益上の目的を計る内國的團結への分擔金の中に、政黨への分擔金も入つ

23) 經濟論叢二十一卷一號、I. 以下、

24) Jensen, l. c. p. 173.

て居ると解して可であらう。²⁶⁾

第二段 國民經濟上の理由に於ける免稅

(一) 免稅の場合及其理由

(A) 免稅の理由——此場合の免稅理由は要するに、國民經濟の發達を計るに於て之を特に必要とすといふにあるが(註二三)、併し經濟の發達といふことは各人の利己に關することが大であり(註二四)、特に其の保護を要すると否との限界が困難で、動もすれば其國としてあまりに不利不適當の事業を免稅の爲め人工的に維持するに止まるといふ恐があり(註二五)、其範圍の限定といふことが必要となる。

(註二三) ジェンセンは、經濟上の活動が往々にして免稅方法によりて獎勵せらるゝと爲し、クラインゲンヒターは、獎勵し有利としやうとする或營業に對し、或稅の全部又は一部の免除が許されると爲し、ペラフェルデスは、此免稅が或生産分科或生産方向の進歩の爲め生産の利益に於て、或は交通の利益に於て、或は財の集積の利益に於て行はると爲し、ロツツは、營利組合の租稅宥恕が積極補助的經濟政策の行爲を現はすと説明して居る。²⁶⁾

(註二四) クラインウエヒターは、營利會社は本來、營利的目的を有し、隨ふて其營利が所得稅に従ふのが當然だといふ。²⁷⁾

(註二五) ジェンセンは、此免稅は殆んど常に不良な方法である。何となれば此の如き條件によりてのみ誘はるゝことの出來る事業は、經濟的に好ましきものといふことが證明されないからといふ。²⁸⁾

25) Strutz, Handaugabe des Einkommenssteuergesetzes. 3 Aufl. S. 101. 146.
Tyska, Fw. 2 Aufl. S. 201.
26) Jensen, l. c. p. 174. Kleinwächter, a. a. O. S. 108. Bela Földes, a. a.
O. S. 274. Lotz, a. a. O. S. 269.
27) Kleinwächter, a. a. O. S. 189.
28) Jensen, l. c. p. 175.

(B) 免稅の場合

(い) 望ましき事業の開業を容易にする爲めに行はるゝもの (我國では所得稅につき、勅令を以て指定したる重要物産の製造を營む者に開業の年及其翌年より三年間其業務より生ずる所得、製鐵業獎勵法に依る製鐵業より生ずる開業の年及其翌年より十年間の所得の免稅、營業稅に於て、新規に開業したる營業者に開業年の免稅、銀行、保險、倉庫、製造、印刷、出版、運送、運河、棧橋、船舶碇繫場、鐵道の開業者に開業の翌年より三年間の免稅(註二六)、——此免稅の大體に於て有益なることは争はれぬ。たゞ其選まれたるもの、範圍及免稅の程度の適否には異論があり得るであらうが。

(註二六) 之につきペラフェルデスは、新しき建築、新らしき工場が免稅を受くるときに、何故に若き營業者、若き商人が其活動の最初の困難なる年に於て之を受けないかといふて居るが、此點は從來あまりに注意されて居らぬ。

(ろ) 望ましき増資又は改良を容易にする爲めに行はるゝもの (我國では營業稅につき、製造業の前年の資本金額が前々年の資本金額以下のときには、前年の資本金額を、前年の資本金額が前々年の資本金額を超過するときは、前々年の資本金額の十二割に相當する金額を超過する場合には、其超過額を課稅標準より控除する。地租につき、官有水面を埋立て又は干拓し民有に歸したる土地に六十年の新開免租年期を許し、耕地整理の施行により其地區内の國有の森林原野若くは

荒無地を開拓して第一類地と爲したるとき又は國有の水面を埋立て又は干拓して民有地と爲したるときは埋立地又は干拓地に六十年、其他の土地に二十年の耕地整理新開免租年期を許し、造林地に三十年以内相當の免租年期を定め、開墾したるときは開墾着手より二十年間地價修正を猶豫し、十年以内に成功し能はざる開墾を爲すときは四十年間の鍬下年期を與へ年期中原地價によりて地租をとり、官有地を開拓して民有に歸したるときは其素地相當の地價を定め、二十年の鍬下年期を許し、其間現定地價によりて地租をとり、地目變換の爲め開墾に等しき勞費を要したるときは四十年の地價据置年期を許し、耕地整理を施行するに當り其地域内の民有地總面積の五分一以上に當る土地につき開墾又は地目變換を爲したる場合に開墾したる土地には工事着手の年より四十年、變換したる土地には工事完了の年より六年の耕地整理地價据置年期を許す)

(は)望ましき事業の經營を有利ならしむる爲めにするもの(我國では所得税にて、漁業組合、同聯合會、農業倉庫業者の免稅、營業税に於ける漁業組合、其聯合會、農業倉庫、度量衡の製作修覆販賣の營業の免稅、鑛業税にて金鑛、銀鑛、鉛鑛、鐵鑛の鑛産税の免稅、取引所營業税にて會員組織取引所の免稅、登録税に於て漁業組合、其聯合會、輸出組合、重要輸出工業組合、其聯合會の免稅、兌換銀行券發行税に於て政府の特命により一箇年千分十又は其以内の利息又は無利息にて政府又は其他へ貸付したる兌換銀行券の免稅に行はるゝ)、

(1) 原料課稅を避くる爲めに行はるゝもの (我國にては此が固有の免稅と、戻稅と二の形式にて行はるゝ)。(1) 固有免稅に依るのは、酒造稅にて同一製造場内にて酒類を製造する爲め原料として使用する酒類。酒精及酒精含有飲料稅にて同一製造場内にて酒精又は酒精含有飲料を製造する爲め原料として使用する酒精又は酒精含有飲料。醬油稅に於ける醬油の原料たる醬油。砂糖消費稅に於ける砂糖、糖水、酒精の製造の原料としての砂糖、糖蜜の免稅に行はれ、(2) 戻稅の形によるのは、工業用に供する酒類、酒精其他酒精含有飲料。煉乳原料に使用せらるゝ砂糖、に於てゝある)。

(1) 輸出獎勵の爲めに行はるゝもの (我國では此が初めよりの免稅と、戻稅との二の方法にて行はるゝ)。(1) 固有の免稅によるのは、砂糖消費稅に於ける輸出せらるゝ砂糖、糖蜜、糖水の免稅、織物消費稅に於ける外國に輸出する織物又は製品として外國に輸出せんとする織物の免稅、賣藥稅に於ける外國輸出の賣藥の免稅、骨牌稅に於ける輸出骨牌の免稅であり、(2) 戻稅によるのは、輸出の酒類、酒精又は酒精含有飲料、麥酒、輸出の醬油、消費稅を納付したる織物又は之を以て製造したる物品の輸出、輸出菓子又は糖菓の原料たる砂糖に於ける戻稅である)

(2) 特定の物件又は行爲の過重負擔を避けんが爲めに行はるゝもの (例之、清算取引に於ける轉買買戻の取引稅免除、小切手の印紙稅免除、見本の骨牌、賣藥營業者の見本用の賣藥の免稅)

(と) 外國關係に於て二重課税を避くるが爲めにせらるゝもの (正面には外國人を免稅することゝなるけれども、實は内國人の同一立場にあるものゝ外國に於ける負擔を免れしめんが爲めに行はるゝものであつて、日本に住所を有たざる外國人外國法人の外國船籍を有する船舶の所得に對する所得税の免稅に行はるゝ)、

(二) 免稅の問題となる場合

(A) 現に免稅せらるゝものにして課税の勸むべきもの——としては水利組合の分擔金の如きは我國所得税法下でも一の公課として必要の經費として控除されるであらうが、或は財産改良の爲めの、所得使用と見て之が控除を認めない方が至當かも知れない(註二七)。

(註二七) ヘルフトは、地主の拂ふべき堤防負擔、其の用水排水組合の分擔金、水害豫防分擔金等、特に用水排水組合のは、改良目的に役立ち、財産増加の爲めの所得使用と爲し得る。隨ふて生産費といふことを得ない。政府は之につき控除資格の擴張の根據を、便宜に置いた。此は各箇の場合に十分確實なる區別特徴を缺くものだとして居る。³⁰⁾

(B) 現に課税せらるゝも免稅の勸むべきもの——としては我所得税の法人留保所得課税を、特に積立金の充實の望ましき營業たる銀行、保險業につき免除することの如きを擧げ得る。

第二段 社會政策の理由に於ける免稅

(一) 免稅の場合及其理由

(A) 社會的事業又は團體の免稅(我國の例では、所得稅に於ける公益法人、産業組合、同聯合會、同中央會の免稅、營業稅に於ける産業組合、同聯合會、同中央會の免稅、登録稅に於ける産業組合、同聯合會、同中央會が組合法に基きて爲す登記の免稅)——此種のものには公共團體に代りて其公共的使命の一部を行ふものともいひ得るから、之に對して免稅するは當然である(註二八)。特に産業組合に至つては我法制度は之に社會的意義を認めて免稅としたのであるが、併し其は見様によりては組合員の營利の爲めのものだともいふべきである。組合員に賣却する購買組合の如きにては此に所得なしとも説明し得るが(註二九)、其他の組合では、一の法人として總益金から總損金を引去つた残りのものゝ存する以上、之に所得ありとしなければならぬ。又營業稅の如く外形標準によるものにては特別の免稅規定なき以上は之にも課稅されることゝなる(註三〇)。之を免稅としたのは全く社會的意義からである(註三一)。

(註二八) チスカは、負擔一般原則の例外としては、人類同胞的慈善的性質の私的組織に行はるゝ。此が免稅は、此等の人類の慈善的組織が文化使命を、いはば公共團體 此使命を常に或度までのみ充たし得る所の)の代りに引受くるから辯護せらるゝと爲し、ジエンセンも、國家を其職務の實行に於て助くる私團體の爲めに財産及所得を免稅するのは通例であり、慈善團體は通例課稅せられずといひ、エーベルヒも、眞の免稅は慈善的公益目的の爲めの財團、營造物、協會等の免稅であると爲し、クラインウエヒターも、租稅一般原則の例外として慈善的財團又は協會を擧げ、ペラフェルデスは、慈善事業の利益に

於て救貧金庫の免税が行はるといふて居る。⁰³¹⁾

尤もワルカリの如きは、慈善團體、財團の土地及資本よりの所得には課税されなくてはならぬと注意して居る。⁰³²⁾

尙ほ、獨逸法人税では、主體からして専ら公益的慈善的目的に役立つ所の内國の人の團體及目的財産を免じ、物體よりしては、法人、營造物、財團、公法上の目的財産にて主として公共利益にて營まるゝ企業の收入、行政又は其他の公共的公益的又は慈善的目的に役立つ又は其使用が俸給の一部を成す土地建物及利用すべき権利の利用價值を免す。⁰³³⁾

(註一九) 拙文、所得本體の不明確又は捕捉難に基く不公平課税の可能参照。尙ほ、ケツペも、組合員にのみ販賣する購買組合にては元來、所得も純収益もない。其配當が、組合員から餘り多く、即ち組合費用を超過して拂はれたる價格部の割戻に外ならぬからといふ。⁰³⁴⁾

(註三〇) 此組合の營利的なる性質からいへば免税すべきでない。クラインウエヒターは、産業組合を込めて營利法人は、私經濟的目的を有ち隨ふて彼等の營業が所得税に従ふは當然だといふ。⁰³⁵⁾

(註三一) 獨逸法人税は、産業組合には其土地、資本財産及營業よりの收入に限りて免税し、其仕事が組合員の範圍に限る組合にては營業といふことが假定せられぬ。尙ほ同税では相互保險會社をも同扱とし、伊太利所得税でも、相互會社は、其土地家屋の所得及源泉課税の行はるゝものを除きて、免税する。⁰³⁶⁾

(B) 社會的事業又は團體への分擔金寄贈金品の免税(我國では相續税に於ける慈善其他の公益事業に對する贈與、遺贈の課税標準よりの除算、印紙税に於ける慈善、公共事業の爲めにする寄附に關し官廳又は公署に提出する證書の免税に現はるゝ)——も亦た、社會事業の重要にして勸むべきものなることを認める以上は當然のことである。のみならず之については我國のやうに相續

- 31) Tyska, a. a. O. S. 120. Jensen, l. c. p. 173. Eheberg, a. a. O. S. 187.
Kleinwächter, a. a. O. S. 108. Bela Földes, a. a. O. S. 274.
32) Walcker, a. a. O. S. 31.
33) Eheberg, a. a. O. S. 312. 313.
34) 拙著、租税研究、六卷、79. Köppe, Fw. S. 57—8.
35) Kleinwächter, a. a. O. S. 189.
36) Eheberg, a. a. O. S. 312. 317.

稅や印紙稅のみでは足らず、進んで所得稅にても免稅を行ふて良からう(註三二)。

(註三二) 米國では、年内に實際に専ら宗教、慈善、學術、教育上の目的又は小供又は動物虐待防止の目的の團體へ出した寄附を純所得より控除することが許さる。尤も其人の全所得の百分十五を限りとす。漏逸所得稅にても、専ら學問、藝術、慈善、公益目的の内國の協會への分擔金を免じ、但し各人の全所得の百分十限りとす³⁷⁾。(獨逸では一九二六年まで小住宅建築の内國的公益協會への分擔金をも控除す)

(C) 保險の掛金の免稅(我國では自己又は家族又は其相續人を保險金受取人とする生命保險契約の爲めに拂込まれたる保險料年額二百圓限り本人の申請により所得稅の所得から控除されることにて行はるゝ)——保險に對しては、之が掛金を以て單に所得の維持費とか生産費とかいふ風に見て之を所得から控除すべしとの考もあるが(註三三)其は嚴格にいふて當らぬ。必ずしも之によりて十分に維持さるゝに限らず、又他日收得する保險金の費用とはいへるとしても、現在得つゝある所得の爲めの費用ではなくて、其一の使用に外ならぬ(註三四)。或は又此保險といふことが一般社會生活の安定を保つに必要だから獎勵しなくてはならず隨ふて此が掛金を免するが良いともいふが(註三五)、併し畢竟するに此は一の財の集積方法に過ぎないから(註三六)、其の富者に屬するものまでも免稅によりて獎むべきではなく、其は彼等の自由に任かしても相當に行はるゝことであり、租稅としては單に細民の經濟獨立維持の便宜の爲めだけを考へ、社會保險の掛金、一定限以下の普通保險の掛金だけを免稅すれば良い(註三七)。又此は同性質の貯蓄と同等にしなければ遁脫

37) Holmes, Federal income tax, p. 36. Marcuse, Das neue Reichsstuerr (cht. 4 Aufl. S. 181. Fischer. a. a. O. S. 73.

の途を開くことゝもなり又不公平にもなる(註三八)。我國では貯蓄金の利子の免税だけを與へて居るが、貯蓄金とせられたもの、所得控除をも許して良い(註三九)。

(註三三) ヤストロー及ブラウアーは、生命保険掛金と生産費との關係を論じ、勞働力を勞働資本に比し、此掛金は、企業者が其固定及運轉資本を天災による破壊に對し保険する掛金と同一性質として居る。³⁸⁾

(註三四) ヘルフトは、此説に對しては、所得の維持は生命保険によりて必ずしも與へられず、精々他のものによる新所得の補充となることにて答へらるといふて居る。³⁹⁾

(註三五) ヘルフトは、生命保険は社會的に組織せられ且つ之によりて結果を保證されたる貯蓄として個人貯蓄よりも勝る。其普及は私經濟的利益にも、國民經濟的利益にも、適うといふて居る。⁴⁰⁾

(註三六) マルクーゼは、私の保險への保険料の控除は、保險が財産の集積に投立つものだから、本來總則的のものだといひ、ブレインも、此が本來は控除すべきものでないといふて居る。尤もペラフェルデスは、保險掛金や貯蓄金の免税を、恰かも財産集積の利益に於て行はるゝものとして居る。⁴¹⁾

(註三七) ストルツは、社會保險生命保險への掛金控除は、此が特に經濟的弱者から給付せられることを假定し、恰かも此經濟的弱者を宥恕する爲めだとして居る。⁴²⁾

尙ほ獨逸所得税にても、疾病、傷害、癱瘓、失業保險、寡婦孤兒及恩給金庫の掛金、年額百マルクまでの死亡金庫の分擔金、年額六百マルクを超へざるだけにて義務者自身及家族の死亡又は生存保險掛金を所得から控除して居り、此點は舊獨逸各邦の所得税にても略ぼ類似となり、英國にても所得税を課せらるゝ各人は、自己及妻の生命の爲めに年内に拂ひたる生命保險の掛金につき、凡べての源より生ずる全純所得の六分一限り、宥恕を受けることが出来る。併し此宥恕は追加税には適用されない。⁴³⁾

(註三八) スタンプは、生命保險の掛金による貯蓄を有利とする免税が繼續するならば、租税高率の結果が、他の範疇から、

38) Helft, a. a. O. S. 19.
39) Helft, a. a. O. S. 20.
40) Helft, a. a. O. S. 21.
41) Marcuse, a. a. O. S. 181. Plehn, public finance. 4 ed. p. 243. Bela Földes, a. a. O. S. 274.
42) Strutz, Grundlohren: S. 74.
43) Eheberg, a. a. O. S. 309. Fischer, a. a. O. S. 73. Strutz, Grundlohren. S. 74. Tyszka, a. a. O. S. 201. Marcuse, a. a. O. S. 181. Lotz, a. a. O. S. 423. Gully, Income tax up to date. p. 5.

此保險の方へ貯蓄物を移すこととなるであらうといひ、ストルツツは、此生命保險掛金の免稅が、方便少きが爲めか又は健康状態の爲めかにて之を掛けなかつた者、其は他人が免稅された生命保險掛金によりて安全とするのを租稅義務ある貯蓄によりて達することとなるの外なき者を不利とすと爲し、ヘルフトも、此控除によりて一方的は資本蓄積の一定形式を他のものよりも有利とし、健康者を不健康者弱者よりも有利とし、往々にして拂込まれたる掛金が間もなく再び保險解約によりて償還せられることとなる。だから此は生命保險の爲めに租稅政策上不正なる偏重だといふて居る。尤も此保險解約の不都合に對しては、此の如き返還を法律上租稅義務ある所得とすることに防ぐことが出来る。⁴⁴⁾

(註三九) 獨逸所得稅では一九二二年法により、其支拂が唯だ死亡の場合又は二十年後にのみ生じ且つ其契約の廢止變更を抛棄したる貯蓄金にも控除を許す。⁴⁵⁾

(D) 社會的弱者の生活を減縮することを避くる爲めの免稅 (其は彼等の所得に關して現はれ、或は其支出に關して現はれる。我國でい) 其所得に關して現はれるのは、所得稅に於ける免稅點、累進率、勤勞所得、係累者の宥恕(註四〇)、貯蓄債券利子、復興貯蓄債券の利子、郵便貯金、産業組合貯金、銀行貯蓄預金の利子の免稅、扶助料、傷痍疾病者の恩給退隱料、法定扶養料の免稅(註四一)、印紙稅に於ける復興貯蓄債券の免稅、俸給給料歳費手當金賞與年金恩給金扶助料旅費救恤金の受取書の免稅(註四二)、登録稅に於ける復興貯蓄債券の發行による社債登記の免稅であり、(ろ) 支出に關するものは、消費稅に於ける必要品の不課稅又は輕課稅、特に織物消費稅に於ける自己又は其家族の用に供する爲め自ら製造した織物の免稅に現はる、) —— 此は能力原則からも説明さ

44) Stamp, Fundamental principles of taxation. p. 159. Strutz, Grundlehren, S. 74. Helfft, a. a. O. S. 21.

45) Marcuse, a. a. O. S. 181. Fischer, a. a. O. S. 73. Strutz, Grundlehren, S. 74.

るべきだが、同時に此に社會的考慮も加はり得る。

(註四〇) 獨逸所得税では、之に關聯して小住宅新設獎勵の爲め、之が義務者の固有の費用の百分七十五の免税が許される。⁴⁶⁾

(註四一) 獨逸所得税では此と似たものでは疾病保險よりの交付金、救助必要の爲めの公費よりの補助金を擴げて居る。⁴⁷⁾

(註四二) 此はむしろ主として能力原則からいふ方が當つて居るであらうが、一部のものには社會的考慮もある。

(二) 免税の問題となる場合

(A) 現に免税せらるゝものにして課税の勸むべきもの——としては獨逸に於ける職業團體及此團體への分擔金の免税(註四三)の如きを擧げることが出来る。此に社會政策上の理由を認めることも出来ないではないが(註四四)、併し此職業團體なるものが公益を念とするよりは、關係者仲間の共同的利己を計り、屢々公益に反することを行ふものだから、免税は過ぎて居ると思ふ。

(註四三) 獨逸所得税では、義務者及其家族の公の職業的及經濟的代表團體、例之商業會議所(此だけは我國では一の公共團體となつて特別なものだが)、醫師會、藥劑師會の公保險分擔金、公法的性質を備へざるも其目的が非經濟的業務に向へる職業代表團體、例之、職工組合、同業組合、辯護士組合の分擔金を所得から控除すべきものとし、法人税では此等の團體をも免じて居る。⁴⁸⁾

(註四四) ヘルフトは、此が分擔金の控除の一理由を積極的な社會政策的目的にありと爲す。⁴⁹⁾

(B) 現に課税せらるゝも免税の勸むべきもの——としては私は、(い)我國でも公益事業への寄附分擔金、を一定限に於て所得より控除することを擧げやうと思ふ。尙ほ其外に、保險掛金が一定限

46) Fischer, a. a. O. S. 73.

47) Strutz, Grundlehren. S. 72.

48) Marcuse, a. a. O. S. 181. Tyszka, a. a. O. S. 201. Eheberg, a. a. O. S. 309, 312. Henscl, a. a. O. S. 17.

49) Helfft, a. a. O. S. 14.

にて控除されて居ると並んで、貯蓄預金にも同様、一定金額を限り之を認めて至當と思ふ。其代り之を引出して使つてはいかぬから、一定の永い年間不動の條件のものに限る外あるまい。ろ尙ほ今一つ地租に於ける一定以下のもの、免稅⁵⁰⁾なども良からう。

第四段 其他の公益上の理由に於ける免稅

(一) 免稅の場合及其理由

(A) 免稅の理由——此に上述以外の公益上の理由といへば、教育宗教其他一般風教上、衛生上、公共生活上等に於ける必要を示すのである。其は或度まで前記のものと不可分に立つて居る。其に對し租稅の負擔を除くことには異議あるを得ぬ。

(B) 免稅の場合

(い) 公益團體又は公益主體の免稅 (我國の例では、所得稅に於ける公益法人、神社、寺院、祠宇、佛堂の免稅^(註四五)、地租に於ける府縣社地、鄉村社地、招魂社地の免稅^(註四六)、營業稅に於ける新聞紙法に依る出版業者の免稅^(註四七)、登録稅に於ける社寺、堂宇の敷地の免稅、酒造稅に於ける神社にて古例により明治十三年以前より引續き酒類を製造する一年製造石數一石以下の免稅に現はる)

50) Bela Földes, a. a. O. S. 425.

(註四五) ジェンセンは、國家を其職分の實行に於て助くる私團體の爲めの財産及所得を免税するのが通例であり、學術團體、宗教團體は通例、課税せられずといひ、エーベルヒは、眞の免税は、慈善的公益的財團、營造物、協會の其だとして爲し、クラインウエヒターは、租税一般原則の例外として宗教的財團又は協會を擧げて居る。⁵¹⁾

獨逸法人税では、専ら公益的慈善的目的に役立つ内國の人の團體及目的財産の收入を免じ、然らざる法人、營造物、財團、公法上の目的財産にありては、主として公益の爲め替まる、企業收入、公共的、公益的又は慈善的目的に用立ち又は其使用が俸給の一部を成す所の土地建物及利用すべき權利の使用價值。内國的寺院、公法上の寺院團體及營造物、及其他の寺院的目的に役立つ人の團體、營造物、財團、目的財産にては、此目的の爲めに生じ及其他直接に使用せらるゝ收入、其建築工事の爲め、僧侶の養老疾病寡婦孤兒の世話及教育の爲め、並に俸給の爲めに保證されたる收入、寺院建築組合、寺院建築基金の收入、並に國と宗教協會との間の交渉による一回的財産寄與をも免ずる。⁵²⁾

(註四六) ベラフォルデスは、公共衛生の利益に於て保養地に建てられた建物の免税、宗教の利益に於て宗教に役立つ建物の免税が行はるといふて居るが、我國でも國税として家屋税があれば同様としなければならぬまい。

(註四七) 出版業者を公益團體又は主體といふのは言過ぎであり、本來一の營利業者に外ならぬのだが、之を免税とするのは、彼に於ける公益上の使命を重く見、半ば公益を計る者と見たからである。

(ろ) 公益關係物件の免税 (我國の例では、墳墓地、用悪水路、溜池、堤塘、井溝、鐵道用地、軌道用地、運河用地、保安林、公衆の用に供する道路、砂防法による一定土地に對する地租の免税(註四八)、墳墓地につきての登録税の免税、伊呂波歌留多、歌加留多及政府の認許を得たる骨牌の免税(註四九)、家督相続に對する相続税の特別宥恕の如きに現はる)

(註四八) 此等の免税は經濟上の理由にも因ることが少くない。

51) Jensen, l. c. p. 173. Echeberg, a. a. O. S. 187. Kleinwächter, a. a. O. S. 108.
52) Echeberg, a. a. O. S. 312—3.
53) Bela Földes, a. a. O. S. 274.

(註四九) 教育上の理由から出て居る。

(二) 免稅の問題となる場合

(A) 現に免稅せらるゝものにして課稅の勸むべきもの——としては、我國の新聞紙法に依る出版業者の營業免稅、醫師の營業稅不課稅なども問題でなければならぬ。外國にて間々僧侶が其職務の特別尊敬すべきことを考へて免稅さるゝもの(註五〇)、今日の時世では彼等が特權階級視さるゝことが不都合であるのみならず、彼等の責任自覺を進める所以でもない(註五一)。

(註五〇) ジェンセンが、宣教師及其一定限界内の財産が時として其職業の尊敬すべき性質の爲めに免稅せらるるといふて居るのを指す。⁵⁴⁾

(註五一) ジェンセンは、此免稅が此の如き階級の自覺心及責任自覺を生ずる所以でないといひ、メロンは、民衆主義の國では、此免稅が租稅目的の爲めに達す能はざる階級を作ることゝなるから、憲法上の原則に反すといふて居る。⁵⁵⁾

(B) 現に課稅せらるゝも免稅の勸めらるゝもの——としては、公益團體への寄附分擔金の免稅(註五二)を擧げて良い。更に公益目的の爲め公費用よりしての補助金の如きも(註五三)、當然免除として可である。

(註五二) 前出註三二參照。

(註五三) 獨逸所得稅にて、教育、感化、學問、藝術の爲めの公費用よりの補助金が、所得稅の所得から除かれて居る。⁵⁶⁾我國でも此種のもの恐らくは公益法人が之を受くことゝなるが、然らざる場合にも、營利事業に屬せざる一時の所得とな

54) Jensen. l. c. p. 175.

55) Jensen. l. c. p. 175. Mellon, Taxation : The people's business. p. 170.

56) Strutz, Grundlehren. S. 72.

つて免税となるであらうが、併し公益法人とせずして行はれて居る公益事業が一時的でなく継続的に此種のものを受くる場合の如きには、免税されたいといふ不都合が起り得る。

結 論

以上要之、課税は能力原則に従ふて分配さるといふけれども、實際既に之にのみ依らず、之が例外として、可なり多く公益上の理由から免宥せらるゝことある所である。そして其廣く公益といふ中にも、政治上とか、國民經濟上とか、社會政策上とか其他色々の理由があり、且つ現に右の趣旨により免税されて居るものゝ中に、むしろ之を改めて課税すべきがあり、現に課税されて居るものゝ中に、改めて公益上、免税とするを勸むべきがある。公益上の理由あるに於て免税するのは當然だが、併し公益といふ詞は動もすれば廣くに解され過ぎて、公益上の理由ありとして免税するに足らざるものをも免税するの傾向がある。さりとして餘りに狭きに解し過ぎて、公益上免税すべきものを課税してもいけない。此が嚴正なる決定は頗る困難事であるけれども、其の慎重なる吟味といふことは税制の改善上には最大切なことでなければならぬ。