

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號六第

卷二十三第

行發日一月六年六和昭

## 論叢

地方税に於ける貧者過重負擔傾向 . . . 法學博士 神戸 正雄  
 經濟理論に於ける時間 . . . 文學博士 高田 保馬  
 統計系列の基礎概念 . . . 經濟學士 蜷川 虎三

## 說苑

主觀價值說と貨幣價值論 . . . 經濟學士 柴田 敬  
 大都市に於ける所得の集積と分散 . . . 經濟學士 武田長太郎  
 米の生産と消費との連繫 . . . 經濟學士 谷口 吉彦

## 雜錄

大都市の土地の價格 . . . 經濟學博士 沙見 三郎  
 農業の機械化 . . . 經濟學士 八木芳之助  
 植民地に對する經濟活動の特質 . . . 經濟學士 金持 一郎  
 都市公企業の財政的意味 . . . 經濟學士 大谷 政敬

## 法令

抵當證券法・重要産業統制法・勞働者災害扶助法・勞働者災害扶助責任保險法・米穀法中改正・  
 自動車交通事業法

## 附錄

新着外國經濟雜誌主要論題  
 本誌第三十二卷總目錄

(禁轉載)

# 經濟論叢

第三十二卷 第六號 (通卷第百九十二號)

昭和六年六月發行

## 論叢

### 地方税に於る貧者過重負擔傾向

神戸正雄

緒言(本論の目的)

- 第一段 地方人税に於ける貧者過重負擔 (一)所得税附加税(A)人税的要素(イ)遁脱可能(ロ)規定の恣意(B)物税的要素(イ)源泉課税(ロ)法人所得は(ハ)外國在住者所得(ニ)土地家屋物件營業所得(ハ)課税標準の計算上(二)戸數割(A)人税的要素(B)物税的要素(イ)課税物件(ニ)課税標準(ハ)免稅點)
- 第二段 地方物税に於ける貧者過重負擔 (一)土地課税(A)國税地租の附加税(イ)長所(ロ)短所(1)課税物件及稅率(2)課税標準(B)特別地税(二)營業課税(A)國税營業收益稅附加税(イ)長所(ロ)短所(1)課税物件(2)課税標準(3)稅率(B)地方營業稅(三)家屋稅(A)課税物件及納稅義務者(B)課税標準(C)稅率)
- 第三段 雜種稅及稅外收入に於ける貧者過重負擔 (一)雜種稅(二)稅外收入)

地方税に於る貧者過重負擔傾向

第三十二卷

九〇五

第六號

一

## 結論(全文の要旨)

## 緒言

我國の國税は、之を粗雜ながらも直接税と間接税とに區分して見るとき、其が直接税よりも間接税の方に偏重して居り、隨つて貧民過重負擔になつて居るといふことは、人のよくいふことであり(註一)、勞働運動者並に無産大衆に同情を有つた思想家學者の屢々指摘して、我邦税制の改革を促がす所である。たゞ之に對して、偶々、我邦の地方税が殆んど全く、直接税といふべきものである所から、其は即ち有産者の負擔に外ならぬと爲し、其結果、國と地方とを通じて觀れば、我邦の税も、結局、直接税収入が間接税収入よりも一層大といふことになり、貧民の過重負擔といふことは存しないのだともいふがある。一應尤ものやうにも見ゆるけれども、そして此後説は、前説に比し、國內に存する凡べての税を見逃がして居らぬといふことに於て勝れて居るけれども而かも亦た、前説に齊しく、直接税間接税の名に捉はれ、直接税だからして其は有産者富者の負擔であり、間接税だからして其は貧乏人の負擔であると速斷して居るといふ弊を免れない。間接税が大體に於て貧乏人に割合に重き負擔となる傾あることは争へないであらうが、併し直接税が有産者富者のみの負擔とは限らず、且つ其が貧富者を通じて其人的能力の大小に相應したものと

も限らず、むしろ此にても、少からず貧乏人が過重負擔を被むるといふ可能性をもつ。随つて我國の國稅に於ける貧民過重負擔の傾向といふものが、地方稅に於ける直接稅の偏重によりて、十分に緩和せらるるといふ譯に往かない。むしろ此によつて國稅の夫の傾向を増長するに過ぎぬと見られる。私は此點につき世人の注意を捉がしたと思ふので、茲に我國地方稅並に稅外收入の内容を吟味し、其等が如何に人々の能力に應じた負擔とならず、むしろ貧民過重傾向の強きものであるかを指摘しやうと思ふ。蓋し、其は我邦の稅制を改良する上にとりて無意義ではあるまい。

(註一) 最も新しき刊行にかゝる大内教授の財政學大綱中卷に、之に關し内外諸國の稅統計に基きての見易き比較が示されて居る。<sup>1)</sup>

間接稅負擔が必ずしも貧民負擔ではなく、中には裕福者の負擔たるものありともいふが、併し此が全體上、貧民に過重となるといふことは争へない。むしろ直接稅が裕福者のみの負擔でなく、其が貧乏人の負擔ともなり、貧富者を通じて貧乏人に割合に重くにもなるといふこと、特に其が國稅たる直接稅にてよりも、地方稅たる直接稅にて著しきものだといふ事が注意すべき大事な事柄である。嘗て、獨逸の藏相エルツベルガーが、全租稅負擔の六〇%を直接稅により、四〇%を間接稅及關稅によりて齎らさうとし、そして若干の間接稅及關稅が唯だ裕福者階級のみに課せらるゝのだから、彼は斯くして、全き租稅需要の七五%が裕福者階級からして齎らさるゝだらうと計算したといふが、此れなども、直接稅を貧乏人の負担はずして裕福者のみの負担ものだとする極めて皮相の見に捉はれて居るものである。

1) 大内. 財政學大綱中卷. 486.

2) Nusko, Steuerlehre. s. 15.

## 第一段 地方人税に於ける貧者過重負擔

地方歳入に就きて其税及税外收入を見るのに、其の最も良く、人の給付能力に應じたもの、貧者と富者との間に能力に相應したる負擔の存するものを求むれば、矢張り、其人税とせらるるもの、即ち所得税附加税と戸數割とに指を屈しなければならぬ。此れなれば、少くとも立法者の考としては、此にて出来るだけ人の能力に應じた課税をしようとし、出来るだけ各人の能力を全體的綜合的に見て、即ち物的客觀的に見ずして、人的主觀的に見て課税しようとして居り、此れならば大體に於て貧富者應分の負擔といへやうが、併し其れでも實際に當つて見ると、尙ほ幾多の不満足の點があり、特に、物的、客觀的の元素が少からず、随つて富者必ずしも重く擔はず、貧者が却つて比較的に重く負ふやうな場合を生ずる。此人税すらも然り、況や其の主要税たるべき物税、及其他の收入に於ては尙更のこと貧富者其能力に相應せぬ負擔といふことになつて居る。先づ以て、

(一) 所得税附加税につきて見るに、此に、

(A) 人税的要素——も固より其本質上相當には備はつて居る。即ち課税標準として原則としては實際の成果に就き、費用を引去りたる純收に依ること、第三種所得にて、原則として自然人に就

き其全所得の綜合課税を計つて居ること、勤勞所得宥恕を爲すこと、人的係累事情の斟酌を爲すこと。更らに此にて累進税率を採用し、免稅點をも與へて居ることなど、は其れである。其限りに於て能力の大小に應じたものだとして良い。處が此には、別に物稅的要素が少からず存在して其にて折角の人稅に於ける應能公平を破壞し、貧者過重の機會を生じ得るのみならず、人稅的要素中にも、殆んど避くべからず不公平可能性を伴ふて居る。前者は項を改めて詳しく説くとして、先づ後者の重なるものを擧ぐると、

(い) 虚偽申告に依る逋脫の危險あることの爲めにも、課税が眞實の能力に相應せず、少くとも貧者過重負擔の機會が生じ得る(註二)。

(註二) エーペルヒは、所得が他人の支拂場所にて拂はれず、收得者の自己申告に課税基礎を置くの外なき凡べての場合に所得種類の認別性並に監督性の大小相違によりて程度は違ふけれども、多少は眞實から離れたものとなるであらうと説き、チスカは、綜合收得者課税にありては、不正當なる申告によりて、租税輕易を受けんとする誘惑が、あまりに大いといふて居る。

(ろ) 規程の恣意的なることの爲めに、眞實の能力に相應せず、爲めに餘力あるものが却つて其少きものに比して過小の負擔といふことにもなる。勤勞所得者の範圍の決定の仕方、其宥恕の度合の定め方、係累の範圍及其斟酌の度合の定め方、累進の段階及免稅點の定め方、等々、到底、多少の獨斷恣意を免れない。尤も此位の事は大局の上からしては辛抱の出來ぬといふ程のもので

3) Elicberg, Grundriss d. Fw. 5 & 6 Aufl. S. 109. Tyszka, Fw. 2 Aufl. s. 179.

はなく、大體、此等の規定が不完全だとしても、其れあるは、其なきには勝るとし得る。が後にいふ物稅的要素に至りては、可なり重大なる應能負擔の破壊である。

(B) 物稅的要素

(い) 第三種の自然人の所得の課税に於て綜合課税の例外として、第二種所得の源泉課税を認める爲め——第二種所得大なる富者が其他の所得につき極めて輕き課税を受け、第二種所得を有たざる比較的貧しき人が却つて其の全所得につき可なり重き負擔をすることになり得る(註三)。特に我邦にて第二種所得に地方附加税を課せぬ爲め、右の不公平を一層增長する。僅か許りの第二種所得のみを有つ貧しき人が過重の負擔をするといふこともある。

(註三) チスカは、源泉課税の嚴酷及不正を指摘し、テツシエマツヒアーは、源泉課税にて、收得者を見ずして、收益のみにつき課税することの不十分不公平を指示す<sup>4)</sup>。

(ろ) 第一種法人所得にて、一面、法人の獨立人格を認めながら、其にも拘らず、大な所得を舉げる法人と小なる其を舉げる法人とに平等に比例課税を爲し、其處に累進課税をせぬといふこと(超過所得には累進があるけれども、此には主として普通所得を見る)は、議論の餘地はあるとしても、能力課税の上からしては、不満足である。大會社が富者の手に歸し、小會社が貧者の手に止まると假定するを得るだけにては、結果は貧者過重といふことになる。

4) Tyszka, a. a. O. s. 179. Teschemacher, Einkommensteuer. (Handbuch der Fw. II) S. 88.

(は)外國在住者の所得につき、第二種の乙にかかる丈けにては、其大小を問はず一率の比例課税を爲し、其他の第三種にかかるものは、結局、内地にある丈の所得の大きさに従ひて累進課税をせられ、其外人の有つ全體の所得の大きさに應じたる課税の行はれぬといふことがある。此も致方なき事だといへば其迄だが、矢張り結果として貧者過重負擔の機會を生ずるものである。

(に)土地家屋物件營業の所得につき、所在地方本位の課税となるが爲めにも、少くとも各地方について見れば、形式上、完全なる人税とはいへなくなるといふことがある。此は課税の實質上には格別の不公平とはならぬではあらう。けれども細かいふと、各地方にて附加税率の異なることの爲めに、多少能力に不相應といふことが生じ得る。

(ほ)課税標準の計算上——にも貧者過重負擔の可能性が存する。(1)第一、俸給者等、比較的能力の乏しき階級の者につきて、其所得を擧ぐるに必要な生産費を全く控除せざる爲めに、彼等が過重の負擔を被むることになる。(2)齊しく俸給者等について金銭上の給料のみに依り、實物給與を閑却するが爲めにも、哀れむべき小額の金銭俸給者過重負擔となり得る。(3)収入實蹟額に依らず、來るべき収入豫算年額に依るものにおいて、其實際収入が此豫算額と異なることあるべきに因つて、貧者過重負擔の機會が存する。(4)負債利子については、生産費を構成するもののみに限つて之を控除し、人的負債の利子は一切之を控除せぬので、各人の人的給付能力を見るとき



は不満足であり、貧者過重負擔の機會は茲にもある。(5) 法人よりの配當等について、恐らく株主等の負債を考慮して、四割控除を認めて居るが、然りとするとき、割合に多く借金して居るものと、少しく借金して居るものと、全く無借金のものとの間に不公平が生じ、貧なる者に過重負擔となるの可能性が存する。(6) 元來、營業所得には逋脱可能性が多く、其爲め實際よりは輕き課税となる傾があるが、俸給者などの如く逋脱の出來難きものと對比して過輕負擔となる可能性があり、其反面、哀れむべき貧しき俸給者過重負擔の可能性が存する(註四)。が、其はむしろ(A)の(い)にて掲げた弊害に含まるる點だとして、恰かも營業、特に小なる營業(註五)には、かかる可能性のあるものだとして、此にて已むを得ず、其實際の純所得に依らずして、各業者の賣上金高を基本として、此總所得に對して、各種業者別異なる各一定率を乗じて、其々の純所得を見出すの方法を採ることになるが、かくて結果としては、或當業者は過重負擔を爲し、他のものは過輕負擔を爲し、而かも小さな貧しき營業者が却つて大な富めるものよりも割合に重き負擔を爲すの可能性を生ずる。茲に本來は、大所得者に重くなるやうな累進課税さへも希望せらるるのに、實際には之と反對となることのあるのは遺憾である(註六)。

(註四) チヌカは、商工業者は、其所得の高さを精密に申告することに反對する傾向を有つと指摘して居り、レプケは、或部門の所得(特に非獨立勞動からしての所得)は容易に監督せられ、他の部門のは此監督が困難だから、後者(營業者な

5) 拙著・租税研究・十卷・97・以下

どを指す)に於ける一層容易なる遁脱可能性によりて、負擔の公平が、恰かも給付能力乏しき階級を不利とする方法にて問題となると爲す。<sup>6)</sup>

(註五) プロイヤーは、小なる無簿記營業に於ける實際純益計算の困難を注意す。

(註六) 昭和五年十二月十二日東京朝日新聞に現はれた投書に依ると、東京では、個人商店では、所得は賣上金高の百分十五と見積られ、百貨店では賣上金高の百分三と見積られて居るといふ。私は之を見て今更ながら驚き、其時考へて見なくてはならぬ問題だと思ひ、實の處、此一論文は此記事に刺戟されたのである。

## (二) 戸數割

(A) 人稅的元素——戸數割は立法者としては之を人稅としやうとして定めたものであり、其が構戸者(獨立生計者)の全き所得を主たる標準として若干、其資産狀況を加味斟酌して課稅し、其者の全き人的給付能力を見て課する積りのものであるから、大體に於ては貧富者各能力に應じて相當に課稅せらるる可能性ありとはして可い。

(B) 物稅的元素——併し實際此にも物稅的元素が少からず存在し、所得稅附加稅に比しても一層重大なる缺陷を有ち、かかるものを以て貧富者各能力に應じた稅といひ得るや、大體からしても、むしろ貧者過重負擔稅といふて過言でないと思はれる。

(い) 課稅物件——に於て諸多の點に於て物稅的元素を持つことは、人稅物稅の分界及特徴といふ論文にて、私の既に指示する所である。

6) Tyszka, a. a. O. s. 179. Röpke, Fw. s. 110.

7) Braüer, Ertragssteuern. (Handbuch der Fw. II.) S. 44.

(ろ) 課税標準——中(1)主たる標準たる所得につきても遺憾なるものあるべきことは、前に所得税附加税につきいへる所から推測し得る通りである。(2)そして他の標準たる資産の状況にしても此は凡べて事實に基くといふことだが、其れでも色々の異つた財産の重さを測定するに依る所の方法に多少恣意があるやうだし、其他、負債の計算方法なども、皮相的のものとしか思はれな(註七)。

(註七) 此點は實例について他日詳しく論じて見たい。唯茲に一點だけ述べやう。専門家を田中氏の説明、随つて其が實際の標準となつても居るであらうが、其に依ると、甲乙二人の資産を見て、甲が五十萬圓の不動産を有ち、乙が二十萬圓の負債を有ち、他の事情は同じだとすれば、甲には資産状況によりて資力を算定し賦課すべき額を加へ、乙は其賦課すべき額を零とするといふが、さういふ方法によつて居るとすると、此に丙といふものがあつて資産零だといふときには、何とする。此も資産状況により賦課する額は齊しく零となつて、乙と丙とが同等に扱はれることになり、彼等と甲との間には、單純に五十萬圓の差の存すると見られることになる。此は甲と乙との間には七十萬の差があり、甲と丙との間には五十萬の差があるとして計算しなくてはならぬのではなからうか。

(は) 税率——が戸數割にては比例だといふのが有權的解釋だとの事だが、さうだとすると、此は全く物税的で、人税に相應しない制度だ。随つて、大富者と貧乏人との間に決して公平なる負擔は存在せず、貧者過重といふことの明からものだ(註八)。

(註八) 國税所得税に於ける百分〇・八から百分三十六に至る累進が、各所得階級の給付能力に應じて公平なものだと假定すると、所得、財産の大小に拘らず單に一率の比例を適用する所の戸數割は、亂暴至極なる不公平税であり、其れも物税な

8) 田中. 市町村税戸數割正義. 157.  
9) 田中. 同上. 153.

らば仕方がないが、人税だ々と高唱しつゝも、税率は比例率で差支ないなどは、よくもいへたものである。羊頭をかゝげて狗肉を賣るものゝ好個の標本である。

(に) 免税點——の極めて低きこと、随つて此にて、所得税であつならば免税さるべかりし多數の貧乏人が、富者同率にて課税せらるるといふことも、亦た不公平至極であり、人税としては遺憾であり、貧者過重負擔税だといふことは明瞭である。

## 第二段 地方物税に於ける貧者過重負擔

前段にいふ如くに我邦の地方税は其人税でさへも、可なりに著しい弱點を存し、貧者過重負擔となることが明瞭であるが、其物税に至りては一層然るものがある。茲に物税としては雜種税又は雜種税的なる特別税を除き、土地家屋營業に課する地方の特別税及附加税のみを擧げて批評する。

### (一) 土地課税

#### (A) 國税地租の附加税

(い) 長所——公平課税及貧者輕易負擔となるべき點としては、自作田畑につき免税點のある事を擧げたいのだが、併し其は單に國税地租の附加税として免税點があるのみであり、其免税點以

下のものには後にいふ特別地税がかかるので、結局地方税としては一向に、貧者輕易負擔とならない。

(ろ) 短所———で此には地方税としては其短所のみ現はれ、物税としての缺點は凡べて現はれ、貧者過重負擔の可能性が大い。

(1) 課税物件及税率———此税にては課税物件を各地片と爲して課税し、所有者の人にまとめ其大小に應じた課税をしない(註九)。隨ふて大地主も、單に一小地片の持主も平等一率の比例にて課税され、貧者過重となる可能性が大にある。

(註九) 土地についても、各人の所有土地の大小による累進課税の理論及實例のあることは、私の嘗ての論文にて明かだが我邦にては其處まで進まず、収益税として物税としての固有の形を存し隨つて其缺點をも存して居る。レプケは、収益税は其本質上、租税主體の全き經濟狀態を無視するものだから、給付能力に依る課税の唯だ粗なる形式を意味すといひ、ペラフェルデスは、収益税の缺點は、此が全人格を擱まず、爲めに固有の租税力にまで、缺點ある關係に立つことにあると爲し、プロイヤーは、収益税は租税負擔を、單に、物體の觀點から考慮し、隨つて其所有者から離れて計畫すと爲し、モルは、収益税の特徵は、常に唯だ各個の源の収益が課税せられ、併し、一人に流入する収益が、其人其主體の處にて纏めて課せられないことにあるとす。<sup>11)</sup>

(2) 課税標準———が利用者により年柄により異なるべき其實際年純所得に依らずして(a)客觀的なる總貸賃價格(舊來の地價は土地の總收と純收との中間物を還元したものだ)が、此から取らうと

10) 租税研究十卷. 76. 以下

11) Röpke, a. a. O. s. 106. Bela Földes, Fw. z. Aufh. S. 354. Bräuer, a. a. O. S. 3. Moll, Fw. S. 405.

いふのは、總賃貸價格である。此方が一層進んだものであるけれども、其でも尙不満足のものであり(註一〇)、(b)其も十年間固定据置となるべきものであり(舊來のは此十年目の更改さへもなく、殆んど不動であつた)(註一一)、(c)負債控除の許されぬものである(註一二)。だからして負債多き貧者は其れなき所の富者に比して過重負擔となる可能性が大きく、利用能力乏しく而も偶々自然的の不利を最多く受けたるが如きものは亦た過重に苦しまなくてはならず、十年間も据置かれた標準の下に、偶々實際の賃貸價格又は實收の、法定の價格に比して一層下りたるが如きものも負擔の過重に苦しむであらう。此等の不利が必ずしも貧乏なる地主にのみ來らぬではあらうが、貧なる地主にも來る可能性はあつて、其の此にかかり來つた場合には非常なる苦しみを受けなければならぬ。富める地主ならば、他の關係からしての收入にて補ふことも出来るが、土地のみを有つ貧しき小地主にありては大に困るであらう。

(註一〇) エーベルヒは、公正なる課税を保證する爲めには、收益税にても純收益が基礎とされなくてはならぬ。何せとなれば純收益のみが收益取得者に殘るから。然るに收益税では、實際收益の代りに、往々にして評定收益が土臺となり、收益への經濟主體の影響が多少閑却されると爲し、モルも、收益税の缺點として、此が常に唯だ、平均にて計算し、人的的租税給付能力を考慮しないことを擧げ、ペラフェルデスも、其主たる缺點は、實際收益が考慮されずして、單に平均收益が考慮されることだといふ。テアハルレも、納税義務者の人的給付能力の有意的の不考慮といふことが、收益の存在及高さの上に、經濟人の人的能力の影響を閑却するやうな課税標準の選擇に於て現はるゝを得る。人が實際の純益を課税標準

とすれば、明かに、企業に於ける人格を間接に考慮するけれども、課税物件(實は標準)として推定的の収益又は資本價值を採り、又は全く粗なる外形標準を採るときはさうでないといふ。<sup>12)</sup>

(註一一) モルは、収益税の缺點として、外形標準に依る賦課が新臺帳附の高費用の爲めに、殆んど避くべからずに、地租家屋税が数年数十年前も古くなるときに、不公正且つ忍ぶべからざるものとなることだと爲し、プロイヤーは、定期的更正にてすらも、急速に現はれ、且つ臺帳價值を相當に變更する所の價格及價值の推移に決して追隨し能はぬと爲し、チスカ、ベラフェルデス等、また、之が標準の陳腐となるべきを指摘す。<sup>13)</sup>

(註一二) エーベルヒは、此際、負債利子の控除が特別な困難をもつ、何せとなれば各個の収益物體への負債の自然的分配が存しない。負債はむしろ常に人的性質を有し、収益物體に關係なき原因から生じ得るからと爲し、チスカは、之を収益の最大の缺點と爲し、モル、レプケ、ベラフェルデス、之を収益税の缺點中に數ふ。<sup>14)</sup>

(B) 特別地税——にありては(い)右國税地租の附加税につきといふ缺點と同じものを有つの外、(ろ)恰かも其が折角、國税地租からして免税された土地に對して課税し、其爲め貧しき農民に過重負擔となるの可能性大なりといふ弱點を有つて居る。

## (二) 營業課税

### (A) 國税營業收益税附加税

(い) 長所——此税にありては、(1)本人の申告に基く實際純益に依ること(註一三)、(2)而かも其が年々更正されること、随つて一層實際に近づくことに於て、課税が營業に於ける人的能力に應ずる可能性があるだけでは、前の地租に比し一層、應能性を有つ。

12) Eheberg, Grundriss. s. 93-94. Moll, a. a. O. s. 407. Bela Földes, a. a. O. s. 355. Terhalle, Fw. S. 204.  
 13) Moll, a. a. O. s. 407. Bräner, a. a. O. s. 20. Tyszka, a. a. O. s. 135. Bela Földes, a. a. O. s. 354.  
 14) Eheberg, Grundriss. S. 93. Tyszka, a. a. O. s. 135. Moll, a. a. O. S. 408. Röpke, a. a. O. s. 106. Bela Földes, a. a. O. s. 355.

(註一三) プロイヤーは、一般にいふて、既経過營業年度の實際純益が營業稅賦課の爲めの最正當且つ最信賴すべき課稅標準だといふことを認むべきだといひ、モルは、負債控除及自己申告を附帶した収益稅は純粹なる収益稅ではなくして、近代化され主觀化されたる非固有の収益稅、特に部分所得及財産稅だといふ<sup>15)</sup>。兎も角、此によりて一層應能に適ふことを得る。

### (ろ) 短所

(1) 課稅物件——として營業本位となり、或人に屬する營業以外の所得を見ざることは、稅質上已むを得ないことではあるが、其爲め人的給付能力に應ずるには不満足である。

(2) 課稅標準——(a)此にて實際の年純益に依るといふのは、表て向きは至極公平となる譯なのだが、實際には營業所得の確知計算が困難であり、其爲め此に推定計算が用ゐられ、其結果として特に小なる營業者か不利となり、過重負擔となるといふことは、前に所得稅につきいへる如くである。(b)それから營業所得についても一部、實蹟に依らずして豫算年額に依る場合がある。其れだけにても不公平可能性が存し、貧者過重負擔の機會がある。

(3) 稅率——の比例なること(註一四)、は明かに小營業者、隨つて大體に於て貧者過重を伴ふ法人と自然人とにて區別はするけれども、其差等が果して適切かにも疑問がある。

(註一四) 今度の改正にて自然人の場合に一千圓以上と以下とで稅率を異にすることとなり、或度まで累進が加味されたが此は其れだけでは何としてもまだ不満足である。純益一千萬圓の營業も純益千圓の其れも同率の課稅なのであるから、何

15) Bräuer, a. a. O. s. 43. Moll, a. a. O. s. 406.



としても應能といふ點から不満足だ。尤も此は税質上、改良の六ツかしい問題ではある。

(B) 地方營業税——にては、前記の缺點の外、(i) 國税營業收益税のかけられる個人營業の種類の營業にて、國税にては免税點以下に屬するものに之を課し、随つて其が貧民税に外ならぬといふ缺點があり、更(ろ)課税標準として外形標準に依るもののあるだけにても、自ら貧者過重を伴ふ。

(三) 家屋税——にも貧者過重負擔の可能性は少からず存する。先づ此税の、

(A) 課税物件及納税義務者——としては、各個の家屋を其物件として、其所有者を義務者とするのだが、(i) 物税たるの結果、其義務者たる持主の全き人的能力に應ずることが出來ず、(ろ) 其も家屋の持主に負擔が歸すれば、まだ良いのだが、可なりに、住居者たる、借家人而かも極めて貧しき者にまでも轉嫁するの可能性があつて(註一五)、其爲めにも貧者過重負擔の機會を生ずる。

(註一五) ロビンソンは、家屋價值の上の地方税は、終局、消費者(家屋の住居者も其中に入る)に歸着する傾きありと爲し、モルは、此税につき概していふて其轉嫁は力の戦争と景氣變動との結果にかゝるとし、そして強制經濟なしに自由競争に於て、繁榮する國民經濟と、増加する人口とに於て、好景氣の際には、貸家主が強者だといふ。<sup>16)</sup>

(E) 課税標準——として評定總賃貸價格を用る、實際純収益に依らぬといふことは、公平上多少遺憾であり、其も田舎地方にては評定が六つかしく、推定法の行はるるの外なく、其處にも不公平可能性がある。其等はまた忍ぶとしても、家屋の維持費損減費が大なる富者の住屋よりも小

16) Robinson, Public finance. p. 108. Moll, a. a. O. s. 425.

な貧者の住屋に割合大いものだけに、之を考慮せずして、其爲め貧民負擔を過大ならしめる可能性の存すといふことがある(註一六)。

(註一六) 拙文、家屋税の課税標準註三〇参照<sup>17)</sup>。

(C) 税率——が比例となることも、其が義務者たる所有主に歸すとしても、此が住居者たる人々に轉嫁するとしても、貧者に過重負擔となるの可能性を有つ。

### 第三段 雜種税及税外收入に於ける貧者過重負擔

地方に於ける重なる税種は上に説いた。處が其れだけの説明では足りない。尙ほ雜種税(雜種税的の特別税を含め)税外收入についても検討しなければならぬ。

(一) 雜種税——は範圍多岐に亘る。一々説明するは煩に堪へぬ。が其も収益税的のものか、交通税的のものか、消費税的のものかに外ならぬ。其中の細民税は餘程整理されたけれども、尙ほ可なりに残つて居る。収益税的のものにつき、例之、藝人などへの税も兎角下級者に割合に重き負擔となるのは見易きことであり、段別割といふても、之を如何に工夫改善しても、所詮、階級税以上のもとはなり得ず、極めて粗なる公平にしか適はぬ(註一七)。車、舟などの使用税や、遊興税などのやうな消費税にしても、税質上、人的給付能力に應じたものにはなれない(註一八)。不動産

所得税の如き交通税は、まだ有産者税の方だとして、貧民に關係なきやうでもあるが、此も税質上、人的給付能力には適應しない(註一九)。

(註一七) 段別割にても、此目により等級により差別して課する例があるとの事だが、其れにしても、其等級差別は極めて少く、各地片の實際の収益能力に應じたものとはいひ難い。地租地税に代るべきものとしては、決して薦むべきものではない。尤も、水利組合費の爲めの段別割のみは、此は税ではなく、受益者負擔に外ならぬから、其は認めて良い。併し更に進んで考ふると、其水利組合費でも其を凡べて段別割として可とはいへない。矢張り其一部は受益地片の價值にも應じて割當てるのが至當である。

(註一八) 支出、消費、使用といふ標準が、人の全き能力には相應せぬといふことは、廣く人の認める所である。<sup>18)</sup>人の全き能力大なる者にして、全體上に支出を少くし、特に課税物件として選ばれたる使用又は消費を少くするがあり、他方に、能力乏しきに拘らず却つて此等の消費又は使用を多くするがある。

(註一九) モルは、此種の税は恣意的であり、此が所有移轉の偶然的動機にかゝると爲す、實際、大なる能力ある人にして永く其の持つ不動産を賣りもせず買もせず、随つて此税を負擔する機會なきことがあるのに、貧しき人が偶々不動産の小片の賣買移轉に頻繁に關係することがある。其れに双務交通に於て負擔が當事者中の弱者に歸するの傾きありといふことも貧者過重負擔の機會を作るものである。尙之については私の交通税に關する論文參照。<sup>19)</sup>

(二) 税外収入——前記雜種税は税種目は多いけれども何れも大したものではない。然るに茲に人の注意を逃れる所の地方收入の中に、大な金額であつて、而かも潜みたる税、一の間接消費税とも見るべきがある。(A) 其は電氣、電車、瓦斯、水道等の公企業に於ける使用料を、其の各の費用を補償するよりもより多く、取るときに於ける其超過部である(註二〇)。(B) 今一には公企業ともいへ

18) Tysyka, a. a. O. S. 228. Röpke, a, a. O. s. 122—123. Moll, a. a. O. s. 611.

19) Moll, a. a. O. s. 663. 租税研究四卷 133—144. 188—189. 196—197.

ぬ公務に於ける手数料使用料に於て、相當費用分擔額よりもより高く之を定めるときに、其超過部に潜在したる税がある(註二一)。後者はそんなに大な額でないが、前者には可なり大な金額に上ぼることがあり、そして各の場合に於て何れだけが潜みたる税と認むべきかを決することは六つかしいけれども、實際此の如きものが相當に多く存することは見逃してはならぬ。そして此等は概して貧者過重負擔となる傾が大い。

(註二〇) 地方營企業にて擧げらるゝ利益中にて、民營にても生ずべかりし普通利潤は潜みたる税でなく、之を超越るものゝみ<sup>ゝ</sup>が其れだともいふが、其普通利潤に當るものとても、其れが既に公企業の費用に屬せずして、其純餘剩として一般會計に繰入れらるゝものたる以上は、其は之を超越るものと共に、税收入の代りとせられ、此なければ、結局、其公共團體にて公然たる税、隨つて給付能力に應じたる税にて充たさなくてはならぬものであり、隨つて此等の餘剩全部を一の潜みたる税と見て良い。或は其普通利潤に當るものは公企業の爲めの人民の負擔ではなく、廣義の費用に屬するものと見て、其を除きたる眞の餘剩と、公企業たるが爲めに民業であつた場合よりも多少費用が高くつくとして、其差大額との二のものだけが公企業であるが爲めの人民の餘計の負擔と見て、其れだけを潜みたる税と見ても良い。

尙ほ之に關し、ロビンソンは、地方營企業が利潤を生ずる方法にて料金を定め、其利潤が地方税の救済の爲めに使はるべきことが考へられ且つ其實例もある。此計畫の行はるゝときに、公共勤務の或種のものゝ消費者が、其勤務の全費用の上にも、地方團體に税を拂ふことゝなる。此が街鐵、又は瓦斯への間接税と類似したものと成るといひ、マエルトツクは、瓦斯電氣水道街鐵等、特に前の三の事業の餘剩は、たゞに營業的意味の企業利得を示すのみでなく、むしろ此にて租稅的要素を含む。買手が高き獨占料金によりて間接税の一種を、市からしてかけられることによりて爲し、ブライヒアは今日の事情の下に、益々強く前面に現はるゝ觀察點は、市町村が不満足なる租稅收入に直面して租稅豫算の輕減を意味す

る營利源を備ふることに指示さるゝことだと爲し、エーベルヒも、市町村は、此種の事業にて、此迄、私企業に入りたる利得を自らの爲めに要求せんとし以て其増進する地方需要の一部を、租税に依る過多負擔なくして充たし得しめやうとする爲し、レブケは、價格が費用水準を唯少しく超へて、隨つて當該企業が規則正しく、或小なる剩餘を一般國家目的の爲めに供する場合がある。其は國家(又は地方團體)の營利努力と共同經濟との間の調和に外ならざる此原則に従ふて、概して、郵便、瓦斯、水道、電力、屠畜場、公保險業が營まると爲す<sup>20)</sup>。

(註二一) 公經濟的歳入として、公勤務に伴ひて取る所の課徵物たる手数料、使用料は公共勤務費用の相當の一部のみを充たすが如くに定め、殘課は一般的の負擔たる租税にて充たすべしとするが、其相當部が何れだけかの定め方が六つかしく其を多少高く定めることによりて、其處に潛みたる税をかけることも出來、其が恰かも貧乏人にて多く拂はるゝ場合の如き、矢張り間接消費税に似たるものとなり得る。之につきモルは、課徵物が國家又は地方團體に、音に官廳の共力に對する費用が補償さるゝのみでなく、之を超へて、餘剩價值が拂はるゝだけ高く定めらるゝことが假定されるや否や、其課徵物は其れだけにて間接税の性質を有つと爲し、ペラフェルデスは、國家は各個人からしては國務費用の一部のみを要求すべきだ。何となれば國家は國家として其一部を一般歳入から充たすべきものだから。全き費用が計算さるゝを得るだけに其が手数料の最大限である。國家が此限界を超へ、手数料の計算に於て、各個人が國家行爲から受くる利用を考慮するときは、國家は此に私經濟的領域にある。然るときに彼を導くのは利得の考で、手数料が茲にては最早、其國家經濟的性質を失ひ、人民の給付は價格成形の法則に歸す。此手数料は混性的手数料と呼ぶを得る。國家が彼の勤務給付を、單純に、所得營利の行爲として見るときは、そして彼の給付を要求する人民から私經濟的決定の利益を超へて、一層高き金錢上の給付を引く爲めに此機會を利用するときは、特に人民が此給付を要求することを餘儀なくさるゝときは、手数料が租税に近づく。國家が國家機關の要求を強制するときは、租税性質が一層前面に現はれ、隨つて此手数料が多くの學者によりて純手数料といふ名を與へられたといふ<sup>21)</sup>。

- 20) Robinson, l. c. p. 113. Majerczik, Kommunale gewerbliche Unternehmungen. S. 37. Bleicher, Kommunale Finanzwirtschaftslehre. (Handbuch der Fw. II.) s. 426. Ehcberg, Gemeindefinanzen. (Elster, Hwb. d. Stw. 4. Aufl. IV.) S. 810. Röpke, a. a. O. s. 61.  
21) Moll, a. a. O. s. 658. Bela. Földes, a. a. O. s. 193.

## 結 論

以上要之、我國の地方税が大體、直接税だといふことから、其れでは富者税有産税であり、富者割合に重く、貧者割合に軽く負擔することにもなつて、國税の貧者過重負擔を緩和し排消するかとも想はるるが、其實、之を検討して見ると、其物税は税質上明かに物的客觀的課税で、人の主觀からしては能力に相應せず、むしろ貧者過重となり、人税とても、地方のにては國税に於けるよりも一層多く物税的であり、そして雜種税も亦、人的能力に應じたものでなく、特に税外收入の中に大な間接消費税が潜んで居つて、地方税。いな、地方歳入は全體上、可なりに貧民過重負擔の存することを見逃してはならない。