

京都帝國大學法學科大學

經濟論叢

第六卷 第六號

大正七年六月一日發行

論說

生命保險業者ノ保健運動……………法學博士 財部 靜治

植民地統治ノ形式ニ就キテ……………山本美越 乃

分業ヲ論シテ福田博士教ヲ請フ……………文學士 高田 保馬

所得稅ニ於テ所得ノ統一課稅……………法學博士 神戶 正雄

職工組合論……………法學士 海田 嗣郎

露國ノ新まりるくす主義……………珠田庄太郎

諾威ノ海運……………法學士 小島昌太郎

時事問題

米價ノ調節……………法學博士 戸田 海市

雜錄

元祿年間貨幣改鑄ノ由來……………藤田 元春

戰費トハ何ゾヤ……………法學士 小島昌太郎

赤穂ノ鹽田……………法學士 本庄榮治郎

所得稅ニ於ケル所得ノ統一課稅 (二、完)

神 戸 正 雄

第二段 所得統一課稅實行上ノ問題

其一 所得種類ニ依ル斟酌方法

所得稅ニ於ケル所得ニ統一課稅ヲ行フトスレバ、人而モ自然人ヲ中心トシテ之ニ入り來ル所ノ有ラユル種類ノ所得ヲ纏メテ、其ニ對シテ累進課稅ヲ行フコトトナルノハ勿論デアルガ、偕テ此ニ問題トナルノハ先ツ其所得ノ種類ニヨツテ課稅上斟酌ヲ加フルカデアアル。ソシテ此所得ノ種類ニヨツテ差等課稅ヲ行フノ至當ナルコトハ前段ニモ述ヘタル如クデアツテ、敢テ之ヲ爭フコトヲ許サナイ。タダ其ノ之ヲ行フ方法如何ガムシロ問題トナル。ガ其ニツキ若モ或國ノ租稅體系ガ所得稅ノ外ニ收益稅ヲモチ、其收益稅ガ人的成果以外ノ收益ヲ適當ニ課稅スルナラバ、其上所得稅ニ於テ所得種類ニ依ル課稅斟酌ヲ行フニ及バヌ。此所得稅ト收益稅トノ結合ニヨツテ自ラノ間ニ適當ニ此斟酌ガ行ハレテ居ルコトニナル(註一八)カラデアアル。或ハ右ノ收益稅ノ代リニ財産稅ヲ持ツモ同様デアアル。併シ或國ノ租稅體系ニ於テ所得稅ハアレトモ右ノ如キ收益稅又ハ財産稅ナキカ

其收益稅ノ不完全ナルガ如キ場合ニハ、別ニ所得稅ノ所ニテ所得種類ニヨル差等課稅即チ資産勤勞ニヨル差等課稅ヲ行フテ然ルヘキデアル。我邦ニテハ所得稅ノ外ニ收益稅ハアルガ、其ハ土地ト營業トニ關スルモノニ限り、資本ト家屋トニ關スルモノヲ缺ク所デアルカラ、此租稅體系ヲ現狀ニ据置クトスレバ、收益稅ニヨル夫ノ斟酌ノ外ニ、尙別ニ所得稅自體ニテモ若干ノ斟酌ヲ爲スコト現行法ノ如クスルノガ適當ト思ハルル(註一九)。

(註一八) へつけるハ曰ク、客觀的的收益稅ガ有基所得(資産所得)ニ於ケル租稅ノ過重負擔トシテ節クコトナルト、例之壞國法テハ其所得稅ニテハ所得ガ如何ナル源ヨリ來ルカ、唯一回のナルカ、此ガ資本ノ助ニテ得ラルルカ、勞働利得ナルカナ考察シナイ。併シ此外ニ收益稅ガアツテ、其ハ地租家屋稅營業稅利子稅高等俸給稅、新シクハ賞與金稅デアリ、斯クテ小ナル勞働收益ノ外ハ殆ンド凡ヘテノ收益ガ二度直接課稅セラレル。⁵⁷⁾

(註一九) 我現行所得稅ニテハ第四條ノ四ニテ勤勞所得ニハ其所得ノ十分一ヲ控除シテ課稅スルノ特典ヲ與フ。

其二 法人所得ノ課稅

所得稅ニ於ケル所得ノ統一課稅ノ實行上第二ノ問題ハ法人所得ノ課稅問題デアル。其課否及課稅方法如何。此ニツイテハ實ハ學說モ實例モ區々ニ亘ツテ居ル。之ヲ實例カラ大觀スルト非ニ二重課稅主義ナルト二重課稅主義ナルトガアリ、前者ニモ法人ニテ課稅スル主義ト自然人ニテ課稅スル主義トガアリ、後者ニモ全然二重課稅トナルノト、一部二重課稅トナルノトガアリ、其最後ノモノニモ亦タ法人ノ所ニテ一部宥恕スルモノト、自然人ノ所ニテ一部宥恕スルモノトガアル(註二〇)。

56) Heckel, a. a. O. S. 356.

57) Szombathy, a. a. O. S. 2-3. 3.

其等ノ當否如何ニツイテ理論上ヨリ批判スルノニ

(註二〇) 各國ノ之ニ關スル制度ヲ大別スルト左ノ如クナル。

(甲) 單課税主義

(A) 法人ニテ課税スルノ主義——日本法ハ然リ。普ニテハ其有限責任會社ニ就テ會社ニテ所得税ヲ課税シ配當受領者ノ處ニテ之ヲ免稅ス。伊太利ニテモ凡ヘテノ會社ノ配當ニツキテノ所得税ヲ控除シテ政府ニ支拂フノ義務ガアル。英國ノ根源課税モ此ト同トナリ、はわいニテハ所得税ヲ拂ヘル法人ノ配當ヲ受クル人ハ其所得ノ報告ニ此配當ヲ包含スルコトヲ要求セラレナイ。⁵⁸⁾

(B) 自然人ニテ課税スルノ主義——奧國ニテハ所得税ハ社員ノ受クル配當ニ課税シ、法人ニテ課税シナイ。尤モ別ニ決算公示義務アル會社ニ一〇%ノ營業稅ガアルガ、其ハ收益稅テアル。瑞西ノぐらるすニテモ株主ヲ其株式所有ニツキ課税シ會社ヲ免稅ス。⁵⁹⁾

(乙) 重課税主義

(A) 全部重課税主義——全純利得ニツキ會社ヲ、利益配當ニツキ社員ヲ課税スルモノ、ぶれめん、へつせん、ざくせんといまゝ、あんはるご、はんぶるぐ、両るいす、りゆべつく、ざくせん王幽、ざくせんあるてんぶるぐ、ざくせんこぶるぐ、ざくせんまいにんげん、両しゆわるづぶるぐ、——瑞西ノのいえんぶるぐ、つーふ、ばーぜるすたつこ。⁶⁰⁾

(B) 一部重課税主義——一方ニテ全課税シ他方ニテ一部免除ヲ行フモノ

(イ) 法人ノ處ニテ一部寄附ヲ爲スモノ——即チ會社ノ拂込資本ニ應ジテ一定歩合ヲ租稅義務アル所得ヨリ控除スルノ特典ヲ與フルモノ、(1) 三分ノ寄附ヲ與フルモノばーてん、ぶゆるてんべるひ、(2) 三分五厘ヲ與フルモノ普、りつべでこもるこ、ぶらうんしゆわいひ、しやうんぶるぐりつべ、(3) 三分七厘五毛ヲ與フルモノざくせんこーた、(4) 五分ヲ與フルモノ瑞西ノちゆーりつひ。⁶¹⁾

58) Eheberg, Fw. 9 Aufl. S. 273. Heckel, a. a. O. S. 375. 382. Kennan, l. c. p. 133. 153. Huncke, Die Entwicklung von Einkommensteuer und Einkommen in England. S. 9.
59) Szombathy, a. a. O. S. 13. Conrad, a. a. O. S. 36. Heckel, a. a. O. S. 382-383. Schäffle, a. a. O. S. 103. 159-160.
60) Heckel, a. a. O. S. 382. Schäffle, a. a. O. S. 103.
61) Heckel, a. a. O. S. 382. Eheberg, a. a. O. S. 273. Kennan, l. c. p. 93. Schäffle, a. a. O. S. 104.

(ろ) 自然人ノ處ニテ一部宥恕ヲ行フモノ——申立ニヨリ社員ノ處ニテ支拂ハレタル配當ノ三分マテ資本財産ヨリノ租稅義務アル所得ヨリ控除スルモノおるでんぶる。⁶²⁾

而シテ此一部重複課税ニテ、一定歩合ヲ宥恕スル趣意ハ少クトモ安全ナル放資ニ對スル利率ニ相當ナル額ダケ、株主等ノ事實上ノ二重課税ヲ排除スルコトニアル。⁶³⁾

(一) 課否——先ツ法人所得ニ課税スルヤ否ヤニツキテハ

(A) 既に前段所述ノ如クニシテ自然人ノ受クヘキ配當ニ凡ヘテ所得税ヲ課スル以上ハ、最早其ト重複ノ實ヲ生スヘキ法人所得税ヲ行ハザルヲ至當トスル。予ハ斯ク考フルモノデアルガ、之ニ對シテ異論ヲ爲ス者ハ、一體法人(社團法人)ハ其社員タル自然人トハ別人デアリ、其法人ニモ所得タルモノ存スル以上ハ、之ニ所得税ヲ課税シテ可然デアル(註二二)。特ニ法人ハ能ク零碎ナル資本ヲ集積シテ大資本ト爲シ、之ヲ以テ箇人ノ小資本經營ト競争スルコトガ出來ル所デアルノニ却ツテ之ヲ無税トスルノハ箇人ノ小資本營業トノ比較上、不公平負擔ヲ生ジ、箇人營業ヲ苦シメルコトトモナル。且ツ夫レ今日ノ如ク會社事業ノ盛ナル時世デハ、之ヲ課税セズトアツテハ大ナル缺陷トイハナケレバナラヌ(註二二)。トイフ所デアルガ、之ニ對シテハ法人非課税論トシテ第一ニ、所得税ハ本來人稅的ノモノデアリ、所得ニハ人ノ生活欲ニ對スル處分トイコトヲ要スルノニ、法人ハ本來生活欲ヲ缺キ、自己ノ爲メデハナクテ單ニ他人ノ爲メニ營利スルモノデアリ、自ラノ爲メニ消費スルモノデナイカラ、法人ニ所得税ヲ課スヘキモノデナイトイフ(註二三)ノデアル。併シ

62) Heckel, a. a. O. S. 382.

63) Fuisting, a. a. O. S. 189-190.

此説ハ不當デアアル。所得稅ガ人稅也トイフハ畢竟義務者ノ全所得ヲ課稅スルトイフニ過ギヌ(註二四)。此意味ナレバ法人ニモ適用サレ得ル。又所得ガ人ノ生活欲ト直接關係ヲ要スルトイフコトモ必スシモ勳カスヘカラザルコトデハナイ。其生活欲トイフコトヲ自然人ニノミナラズ、法人ニモ準セシムルコトヲ得ル。又租稅ノ義務ハ消費ニノミ係ラナイ(註二五)。消費ニ於テ法人ト自然人トデ明ニ異ルモノガアルカラ其課稅法ヲ異ナラシムルコトハ至當デアラウガ(註二六)、法人ニ自然人ニ於ケルガ如キ生活欲ナク又此ニ於ケルガ如キ消費ナキノ故ニ、直チニ法人ニ課稅スヘカラズトイフヲ得ヌ。法人ト雖モ法律ノ力ニヨリ一ノ人格者トシテ法律ノ特別ノ保護ヲ受ケテ營利ニ從事シ利得ヲ生ジツツアル以上ハ、給付能力ノ確カニ之アル所ノ者デアリ、之ヲシテ納稅セシムルモ妨ゲナイ。彼ガ受クル大ナル保護ニ對シテ見ルモ、其給付能力ヲ以テ負擔ニ任ズルコトハ當然ノコトデアアル(註二七)。デ此主張ヨリスル非課稅論ハ成立タヌ。デ自然人ヲ配當ニツキ課稅シタル以上ハ法人ニテ其上重復課稅セズトスル眞ノ根據ハムシロ次ニイフ第二説デナクテハナラヌ。其ハ唯ダ法人(社團法人)ハ獨立ノ人格者トシテ活動ハスルケレトモ、本來社員タル自然人ト離レタモノデナク、畢竟其自然人ノ爲メニ存スルモノニ過ギズ(註二八)。會社ト株主トノ關係ハ、債權者債務者ノ關係トモ異ツタ所ノ(註二九)甚タ密接ニ融合シタ特殊ノ關係ニ外ナラヌカラ、未ダ社員タル自然人ノ所ニテ所得稅ヲ課シテ居ラヌナレバ免ニ角デアアルガ、既ニ一旦、此ニテ課稅シタナラバ

更ニ其上ニモ再ビ法人ノ所ニテ課税スルノハ重複課税トシテ排斥スルガ至當デアアル(註三〇)。勿論此論據ヨリスレバ決シテ第一説ノ如ク全然法人所得課税ヲ排斥スルモノデハナイ。自然人ニテ配當ニ課税シナイナラバ、法人ノ處ニテ之ヲ課税シテモ良イ。其處デ孰レカ一方デ課税スルヲ至當トスルトシテ、法人ニテ課税スルカ自然人ニテ課税スルカ孰レヲ選ブカトイフニ、此ハ所得税ノ如ク累進課税、最小活資免稅、人的事情斟酌ヲ行フモノトシテハ、自然人ノ所デ他ノモノト纏メテ課税スルノガ至當デアアル(註三一)。勿論此ニハ多少脱税ノ多イコトハ認メナケレバナラヌガ(註三二)、法人ニ對シテ配當支拂先ヲ申告サスルナラバ大シテ脱税ヲ生ズルコトニモナルマイト思フ。或ハ前ニモイフ如ク會社ガ資本ヲ集積シテ大ナル利益ヲ擧ゲ、且ツ小資本ノ箇人企業ヲ壓迫スルトイフコトヨリシテ法人重複課税ヲ主張スルモアルガ、其點カライヘバ營業税ノ處ニテ大資本者ニハ小資本者ヨリモ一層大ナル負擔ヲ課スルカ如クニスレバ良イ。所得税ノ如ク人ノ全體ノ給付能力ヲ見ルモノニテ斟酌スヘキデナイ。又此大資本ハ必スシモ會社事業ニ限ラズ箇人企業ニテモ之ヲモツコトノアル所ニヘ、此點カラ會社ノ重複課税ヲ辯護スルコトハ出來ヌ(註三三)。尤モ營業税ニテ大資本ノ重課税トイフコトハ實行難ノコトデアアル。又大資本ニテ經營スルノヲ有利トシテ之ヲ以テ營業シツツアル者ヲ租税ニテ抑制スルコトガ選ブベキヤニモ疑ガアル。而シテ又營業税其他ノ收益税ガ當然法人ニモ課税サルル以上ハ、ソシテ所得税ノ處ニテ法人ヲ課セズトモ其社員ノ

配當ニサヘ課税スルナラバ、其レデ法人營業ヲ爲ス方ガ箇人營業ニ依ルヨリモ特別ニ負擔ガ輕クナルトイフコトハナイ(勿論後ニイフガ如ク法人ノ處ニテ社員ニ配當サレズニ積立テラレ又ハ變形サルル所ノ利益ニハ別ニ課税スルトシテ)。法人組織是カ箇人企業是カトイフ企業組織ノ優劣カラ何レカヲ選ブトイフコトニハナルガ、租税ノ輕重ノ爲メニハ一方ヲ棄テテ他方ヲ探ルトイフコトニハナラス。其故ニ自然人心主義ヲトツテ法人ノ配當ヲ自然人ニテ課税スルナラハ最早同モノニツキ法人ノ處ニテ根源課税スルニハ及バス。近世事業ガ會社ニ依ルモノガ多イカラトイフテ此課税方法ニヨルトシテモ別ニ眞ノ缺陷ハナイ。

(註一) ふなつけハ曰ク、獨逸ノ大審院ハ會社ノ課税ハ株主ノ課税アナイトイフ解釋ヲ定メタ。此ハ株式會社ハ一ノ法人デアツテ、隨ツテ株主トハ別異ナル人ナルコト、並ニ或人ノ課税ハ他ノ人ニ取テハ何等ノ重要ナク、隨フテ會社ハ會社トシテ而シテ株主ハ株主トシテ租稅義務アルコトニ基クテ、すたじんハ曰ク、廣義ノ共同ハ或ハ營利會社トシテ或ハ單ナル協會トシテ、少クトモ原則上ハ租稅主體デアアル。且ツ彼ハ其固有ノ所得ヲ有ツト。又曰ク營利會社ハ經濟人テ隨フテ租稅主體デア⁶⁴⁾ルト。

(註二) ぶりゆーにんぐハ曰ク、少數例外ノ外、大ナル度ニテ殆ンド常ニ會社ヨリ營マルル所ノ吾人ノ工業ノ發達ニ於テ、今日、此會社ニ一般所得稅ヲ免除スルコトハ考フヘカラサルコトデアアル。⁶⁵⁾

(註三) ふなつけハ曰ク、夫ノ(法人ハ株主ヨリハ獨立別異ナル人ナルノ故ニ各別ニ同時ニ課税スヘシト)ノ見解ハ租稅義務アル人ノ本質ニ關シテ全ク不明ヲ患フル。即チ租稅義務ノアルノハ特ニ人間デ、人間ノミデアアル。何トナレバ人間ノミガ國家目的デ、隨フテ人間ノミガ國家需要ニ貢獻スル義務ヲ負フコトガ出來ルカラデアアル。而モ其ハ彼ニ廣義ノ生活欲ノ満足ノ爲メニ處分シ得ル方便ノ度ニ應ジ、即チ其給付能力ノ度ニ應ジテデアアル。唯ダ營利ノミナ爲スノ明ナル目的ヲ有スル會社ハ

64) Vocke, Die Abgaben, Auflagen und die Steuer. S. 448. Stein, Lehrbuch d. Fw. 5. Aufl. II-I. S. 406. II-II. S. 203.

65) Brüning, a. a. O. S. 37.

生活欲ヲ有タズ、之ニ對スルノ方便ヲ要ヒズ、此カ何モノナモ有セス又有スル能ハズ、隨フテ會社ハ會社トシテハ租税能力ナク又租税義務アルコトガ出來ナイ。——會社ハ又會社トシテ單位トシテ營利スルモ、自分ノ爲メニ營利スルノテナナイ。全ク株主ノ爲メテアル。之ニ反シ實際租税義務ガアリ租税能力アル人ハ自分ノ爲メニ營利シナケレバナラス。又通例唯ダ自分ノ爲メニ營利シ得ルモノテアル。而シテ彼ガ他人ノ爲メニ營利シ即チ勞働スルトキハ、彼ハ唯或ハ此他人ノ委託ニ於テ之ヲ爲シ(然ルトキハ彼ハ全ク營利シナイ。併シ乍ラ他人ガ彼ニヨツテ營利スルノテアル)、或ハ彼ガ一旦得タル物ヲ其自由ノ處分ニヨリ或ハ自由ナル處分ニ基ク義務隨フテ自由ノ處分ニヨリ)ニヨリ他人ニ交付スルノテアル。會社ハ自分ノ爲メニ營利シ、其法律上ノ義務ニヨツテ收得物ヲ株主ニ交付スルト言フコトヲ得ナイ譯テナイ。併シ此ハ正當テナイ。何トナレハ會社ハ唯タ株主ノ爲メニノミ營利シ、且ツ此收得物ヲ株主ニ交付スル彼ノ義務ハ會社ノ自由ナル處分ニ基カナイ。自由ナル處分ヨリ生シタル義務ニ基カナイ。併シ其ガ彼ノ性質彼ノ本質ニ存スルカラ(會社ハ恰カモ株主ノ全體テ、其他何モノテモナイカラ)、株式會社ハ經濟上ヨリ見レバ人テナイ。或ハ進ンテイ(バー)ノ完全ナル人テナイ。何トナレハ彼ガ營利シナイカラテアル。或ハ人ガ之ヲ認メヤウトシテモ彼ニハ經濟人ノ本質的特徴(自己ノ生活欲ノ爲メニ筋クコトニ存スル所)ヲ缺ク所デアル。租税ハ併シ經濟的給付テ、其目的ハ經濟的デアアル。何トナレバ此カ國家ノ欲望満足ノ爲メノ方便デアルカラ。其根源ハ勞働、國民各員ノ經濟的活動デアアル。隨フテ此カ先ツ唯其經濟的方面ノミ考察スルコトナリ、租税義務アル人ハ隨フテ唯ダ完全ナル實際的ノ經濟人ノミナルヲ得ルノデアアル。——法人格ハ株主ノ全體ニ、凡ヘテ各箇人ニテ自ラ關係スルコトナクテ、其法律上ノ要求ヲ他人ニ對シテ爲シ得ル可能ヲ與ヘルガ爲メニ、并ニ株主ノ全體ノ債權者ニ、彼等ガ凡ヘテノ各箇ノ社員ヲ訴ヘナイテ權利要求ヲ爲スノ可能ヲ與ヘ、又ハ少クトモ之ヲ容易トシ又ハ確實ニスルガ爲メニ作ラレタ所ノ擬制デアアル。斯カル法律上ノ手段斯カル擬制ハ一ノ實在テハナク、之ニヨリ觀念上理解セララルル諸多ノ人々以外ノ實際テハナイト。ふいすちんぐハ曰ク、所得ト財産トノ區別ハ單ニ人の生活欲ヲ充タスガ爲メニ處分ニ任カサレタル財ヲ、繼續的ニ維持スヘキ財ノ蓄(ヨリ區別スル經濟上ノ必要ニ基ク。所得ノ目的ガ專ラ人の生活欲ニ對スル處分ニ存スルトキハ所得意義ハ自然人ニ限ラルルコトトナル。完全又ハ有限ノ權利能力ヲ有スル他ノ法成體(法人等)ハ人の生活欲隨フテ所得ヲ有ツコトヲ得

ナイ。彼等ニアツテハ唯ダ財産ト收益トノ間ニ區別ガ爲サレ得ルダケデアアル。詞ノ慣用并ニ經濟學モガ此ト一致シテ居ル。古キ租稅立法ニテモガ自然人以外ノ權利主體ニ所得意義ヲ移スコトハ全ク知ラレナイ。新シキ立法ニテ初メテ純財政上ノ理由ヨリ斯カル試ガ爲サレタ。即チ自然人ト法人トノ法被上ノ對等ヨリ出發シテ、收益ト所得トノ經濟上ノ意義ヲ混同シ、法人ノ收益ヲ所得ト爲シ、遂ニ加之、法人格ナキ組合ニモ所得稅ヲ課スルコトトナツタ。所得意義ノ人爲的擴張ノ試ガ公正原則ト一致シナイ。ムシロ恣意的課稅ニ導カナケレバナラヌト。彼又曰ク、國民經濟上ノ理解ニ依レバ收益トハ財ヲ生ズル源ヨリノ果實デアアル。收益ト所得トノ差別ハ物ノ本質ニアル。收益ハ使用ノ方法ニ關係ナク、財ヲ生ズル源ノ客觀的成果デアアル。所有者ナキ源ハ想像スルヲ得ナイガ、收益意義ニ取リテハ所有者ノ人ハ問題トナラヌ。反之所得ハ純主觀的性質ヲモツ。此カ第一位ニ生活欲ノ満足ノ目的ニ用立ツ。隨フテ常ニ自然人ヲ假定ニモツ所デアアルト。しあんつガ舉ゲタル或株式會社直接課稅反對理由書ニハ曰ク、法人ハ本來自然人ト異ツテ、所得ヲ取得スルクレトモ之ヲ消費シナイ。國家ノ給付ハ彼等ニハ十分ニハ利トナラナイ。此故ニ彼等ヨリ出スヘキ反對給付ハ唯ダ制限サレタル形ニテノミ要求サレ得ル。所得稅ハ元ト人稅ノ代リニ來ツタ所ノ純人的性質ノモノデアアル。然ルニ法人ニ於テ其全所得、隨フテ準備金負債消却スラチモ課稅スルコトハ不當デアアル。⁶⁶⁾

(註二四) しあんつ曰ク、所得稅ガ人稅ノ代リニ進ミタルトキニ、人ハ恰モ之ヲ以テ單純純人頭稅ノ代リニ租稅義務者ノ全所得ニテ支ヘラレタル課稅法ヲ採用スルノ考チ有ツタ。何人モガ前ニ人稅ヲ課セラレナカッタコトカラシテ、新稅ヲ免除サルルノ理由ヲ導クコトハ出來ナイト。⁶⁷⁾

(註二五) しあんつ曰ク、租稅義務ノ問題ハ得ラレタル所得ノ消費ニ累ラナイ。内國ニテ土地營業ヨリ所得ヲ得、而モ内地デナクテ其住居スル所ノ外國ニテ消費スル人モガ、其内國ヨリ得ラレタル所得ノ爲メニ課稅セラレル所デアアル。故ニ所得ヲ會社ニテ課稅スルモ又ハ株主ニテ課稅スルモ孰レニシテモ公正課稅賦課ノ原則ヲ破ラナイ。——特ニ會社ガ負債消却、準備金形成ノ爲メニ使用スル所ノ所得部ノ課稅ハ、株式會社ノ全年所得カ捕捉サレナケレバナラストイフコトヨリ單純ニ辯護セラルト。⁶⁸⁾

66) Vocke, Die Abgaben etc. S. 448-450. Fuisting, a. a. O. S. 133. 187-8. Schanz, Die direkten Steuern Hessens und deren neuesten Reform. (in Finanz Archiv. II. S. 324.)
 67) Schanz, ebenda. S. 325.
 68) Schanz, ebenda. S. 325.

(註二六) ありすこあハ曰ク、不要物ヲ課税スヘク定メラレタ所ノ此税(所得税)ハ法人ノ爲メニハ無意義デアアル。——自然
人ノ納税者ノ爲メニ立テラレタ所ノ累進税ハ不公平ナクシテ法人ニ適用サルルコトヲ得ヌト。⁶⁹⁾

(註二七) しあんつハ曰ク、株式會社ハ商事會社トシテ各箇ノ商人ノ如ク法律ノ保護ヲ得ケ、商人ノ凡ヘテノ特權カ彼ニ歸ス
ル。各人ハ株式會社ノ助ヲ以テ其資本ヲ資本トシテ活動セシムルコトヲ得ル。而モ之ガ爲メニ自然人ニ屬スル義務ヲ生スル
コトナク而モ又其固有ノ營利能力ノ制限セララルルコトナキノ大ナル特權ガアル。高キ累進税モガ各箇ノ株式(集團ニ於ケル)
ニ分配ヒラレ、此ガ各箇ノモノニハ殆ンド感スヘキ程度ハナイデアラウト。⁷⁰⁾

(註二八) わぐな一ハ曰ク、此(株式會社及株式合資會社)カ株式企業トシテ特段ナル課税ニ服セシムヘキモノテナイ。——
獨立ノ經濟人トシテ課税サルルコトハ出來ナイ。ムシロ課税ガ株式會社ノ經濟上ノ本質ヲ尊重シナケレバナラス。即チ此會
社ハ唯ダ其株主ノ爲メニ營利目的ノ爲メノ方便デアルトイフコトデアアル。此故ニ株式會社ノ課税ハ株主即チ通例自然人ノ課
税ト關聯シテ行ハレナケレバナラス。單ナル名義上ノ所得税體系デハ或ハ株式會社トシテ全ク免税シテ、唯々此會社
カ株主ニ配當ニテ與フル所ノ所得ノミチ其株主ノ處ニテ課税スルカ、又ハ會社ヨリ生スル所得ヲ株主ノ處ニテ免税シテ、其
全體ニツキ會社ノ處ニテ課税スルノ選擇ヲ有スルト。⁷¹⁾

(註一九) 株主ト會社トノ關係ガ債權者ト債務者トノ關係ナレバ、或ハ其點カラ双方ニテ課税シテ可トモイヘル。ガ夫ノ關係
ハ債權者債務者ノ關係トモ異ルカラシテ、必スシモ斯クイフコトヲ得ヌ。此ニツキム、⁷²⁾ハ曰ク、株主ト會社トノ關係ハ
債權者債務者ノ關係ト共通テナイ。即チ株主ハ其債權ヲ解約スルコトヲ得ヌ。會社ガ其債務ヲ解約スルコトモ出來ナイ。各
株主ハ會社ヨリ脱退スルコトハ出來ルケレトモ、其ハ彼ガ其分前ヲ拋棄スルカ、或ハ他人ニ移スコトニヨリテノミデアアル。
株主ノ分前ハ決シテ拂戻サレナイ。其性質上決シテ拂戻ツレザルノ規定ヲ有スル。會社ノ解散ニヨツテ拂戻ノ行ハルルコト
ハアルケレトモ、併シ此ハ會社負債ノ拂戻デハナクナ、會社財産ヲ貨幣ニ換ユルコトデアアル。之ニツキテハ各株主ガ其拂戻
ミタルダクヲ得ナケレバナラストイフコトハナイ。タダ彼ノ持株ノ數ニ應ジテ其ニ當ルダクデアアル。隨フテ拂戻ミタルヨリ
モ多キコトガアリ、少キニトモアルデアラウ。債權者ガ貸シタルヨリモ多クテ償還サルルトイフコトハ何處ニモナイ。又當

69) Haristoy, L'impôt sur le revenu. p. 554.

70) Schanz, a. a. O. S. 326.

71) Wagner, a. a. O. S. 420-421.

事者ノ孰レヨリモ解約サレズ又拂戻サルルコトノ出来ナイ所ノ貸借トイフモノハ其ハ貸借デハナイ。更ニ株主ハ一定ノ利子額ニ對スル請求權ヲ有タナイデ、唯々其相對的ニ一定シタル收益分前ヘノ要求權ヲ有スル。此ハ貸借ニテハ不可能ナル關係デアルト。⁷²⁾

(註三〇) 諸多ノ學者ハ齊シク執レカ一方課稅ヲ説ク。例之わぐな一ハ曰ク、所得稅ガ全體トシテ株式會社ニ、并ニ株主ニテ其所得ノ一部トシテ株主ノ配當ニ課稅スルノ方法ハ同一稅ニヨル同一所得ノ二重課稅ニ導クト。セリぐまんハ曰ク、證券所持者ト法人ト共ニ課稅スルコトハ明カニ二重課稅デアアル。法人ノ上ノ稅ハ法人ノ證券ヨリ其所得ヲ減却シ、證券ニ對スル附加稅(株主ノ處ニテ取ラルル稅)ハ同一所得又ハ財産ノ二重課稅トナルデアラウト。すたいんハ曰ク、株式營利會社ニテ會社ガ租稅主體トシテ其所得ニツキ稅ヲ拂ヒ、其外ニ別ニ利札(株ノ配當)ニ課稅サルルトキニ、此ハ原則上不當デアアル。常ニ此ガ二重課稅ト認メナケレバナラヌモノデアアルト。こんら一ジモ亦曰ク、法人ハ之ヨリ二重課稅ノ起ラザルダケニテノミ、課稅スヘキモノデアアルト。⁷³⁾其他ふいぢちんぐハ元來法人ニ所得稅ヲ課スヘカラザルコトヲ主張スル者ナルガ、兎モ角彼モ、株等ノ收益ニツキ社員ヲ課稅スルノ外ニ、營利會社ニ對シテ所得稅ヲ課スルコトハ事實上社員ノ二重課稅ニ導クトイフ。⁷⁴⁾而シテ此二重課稅ヲ避クルノ方法トシテハしあんつハ法人ノ性質ニ關スル第一見解(株主ト會社トハ別人ト見ザル)ニ依レバ(一)配當ニツキ株主ノ處ニテ取立テ殘ノモノ(準備金等トナルモノ)ニツキ會社ニテ取立ツルカ、(二)兩者ヲ會社ニテ取立テ、株主ニテハ取立テザルコトトスヘキデアアル。又第二見解(會社ト株主トハ別人ト見ル)ニ依レバ、株式會社ハ利子配當ノ支拂ノ後ニ其營業ニ入ル所ノモノ(準備金等トナルモノ)ニツキテノミ所得稅ヲ支拂ヒ、株主ハ其配當ニツキ之ヲ支拂フコトニ依ルヘシトイフ所デアアル。⁷⁵⁾テ結局ノ結果ニ於テハ第一見解モ第二見解モ同一ニ歸スル。其ノ何レノ見解ニヨルヤハ唯ダ其際ニ於ケル租稅根據ガ異ルニ過ギナイ。

論說 所得稅ニ於ケル所得ノ統一課稅(二)完)

第六卷 (第六號 五五) 八〇五

72) Vocke, Die Abgaben etc. S. 450-451.

73) Wagner, a. a. O. S. 421. Seligman, Essays in taxation. 8 ed. p. 108. Stein, a. a. O. II-1. 408-9. II-II. S. 204. Conred, a. a. O. S. 38.

74) Fuisting, a. a. O. S. 189.

75) Schanz, a. a. O. S. 319.

丙國ニ於ケル設立ヲ妨ゲ、且ツ既存ノ大會社ヲシテ其店ヲ隣國ニ移サシムルコトトナルトモイフガ、其ハ大シタコトハナイテアラウ。會社ヲ何處ニ置クガハ其營業ノ目的ニカカルカラ。しあんつかハ之ニツキテ曰ク、人ハ株式會社ノ移轉ヲ心配シナカツタ。何トナレバ株式會社ガ外國ニテモ多クハ高ク課稅セラレテ居ルカラ。且ツ又或會社ノ設立存在ハ場所ニ屬スル所ノ特段ナル事情例之原料ノ存在等ニカカルカラト。⁷⁶⁾

ムシロ右ト反對ノ見ヲ有スルハ一へるひテ、彼ハ曰ク、營利會社ノ營業利得ヲ專ラ會社ニテ課稅シテ、會社員ヲ其得ル所ノ配當等ニツキ免除スルコトハ既ニ租稅技術上ノ理由ヨリ排除セラルルヤウデアアル。併シ會社ヲ免除シテ會社員ヲ專ラ課稅スルコトモ勸ムヘキモノテナイ。斯カル手續テハ、凡ヘテ外國ニ住居スル株主(丙國會社ノ)ガ租稅ヲ免ルルコトトナル。唯ダ會社トシテノ會社ノ稅ニヨリテノミ、會社員ニ配當サレナイテ營業擴張、改良、準備基金ノ成形等ニ利用サレタル營業利得ノ部分ヲ課稅スルコトヲ得ル。終リニ營利會社ニ於ケル賦課ガ各箇ノ收得權利者(株主)ニ於ケル其ヨリモ一層確實デア
ルト。⁷⁷⁾

尙ホ所得稅ヲ原則トシテ會社ニテ課スルコトヲ排斥シテモ、收益稅(營業稅等)ハ會社ニテ課稅サルルコトヲ當然トスル。收益稅ハ收益ノ出ル所ニ就キテ課稅スルモノデアアルカラ。ふな、けハ曰ク、收益稅ガ株主ヨリ要求サレナイテ、會社ヨリ要求サルルコトハ此問題ニ少シモ妨ゲトナラヌ。收益稅ハ收益ヲ捕捉シナケレバナラヌカラト。⁷⁸⁾

(註三二) しあんつかヘンニテ株主ニ課稅シテ會社ヲ免稅シタル時ノ結果ヲ記述シテイフノニ、實際其課稅ガ不完全デアツタ。各箇ノ配當ハ或ハ不明デアツタ。或ハ十分ニ捕捉スルコトガ出來ナカツタト。⁷⁹⁾

(註三三) ふいすちんぐハ曰ク、營利會社ノ所得稅ヲ課スルコト(株主ノ處ニテモ課稅シテ二重課稅トナルコト)ヲ、社員ノ多數ノ資本結合ガ經濟上ニ與アル所ノ利益ヨリシテ辯護スルコトハ、箇人ノ營業者デアツテ非常ニ大ナル資本ヲ備エテ、自
ソカノミニテ營利會社ト同一大ノ又ハ其ヨリモ一層大ナル營業ヲ爲ス者ガ此二重課稅ヲ負ハナイカラシテ成立タナイト。⁸⁰⁾

(B) 斯クノ如ク法人(社團法人)ノ配當ハ自然人ノ處ニテ課稅サルコトトシ法人ノ處ニテハ課稅セ

76) Wagner, a. a. O. S. 421. Schanz, a. a. O. S. 325.

77) Eheberg, a. a. O. S. 164-5.

78) Vocke, Die Abgaben etc. S. 449.

79) Schanz, a. a. O. S. 322.

80) Fuisting, a. a. O. S. 190.

ザルコトトスルトシテモ、所得税ヲ單純ニ自然人ノミニテ取ル譯ニ往カナイ所以ノモノガアル。即チ若干ハ法人ニテモ取ルノ外ナキモノガアル。其第一ハ外國ニ向ツテ拂ハルル所ノ配當デアアル此ハ別ニ法人ノ處ニテ課税スルノ外ハナイ。此ハ元來所得税ノ性質ニ考エテ、見テ、必ズ此所得税ヲ課税シナケレバナラメトイフ程ノモノデハナイガ、併シ之ヲ課税シナイコトニナルト、多數又ハ全部外國人ノ株主ヨリ成ル所ノ會社ノ如キハ、收益税ハ之ヲ拂フガ、所得税ハ全部又ハ一大部拂ハヌコトトナツテ、内國人ノミヨリ又ハ多數ガ内國人ヨリ成ル所ノ會社ニ比シテ結局ニ於テ一層輕イ負擔ヲ爲スコトトナツテ、内國人ノ活動ヲ不利トスルノ惡結果ヲ生ズルカラシテ之ヲ課税シナクテハナラナイ(註三四)。第二ハ法人ノ利益金ニシテ配當ニ當テラレザル部分、即チ準備金トセラレ、營業ノ改良又ハ擴張ニ充テラレ、又ハ資本又ハ負債ノ消却ニ充テラルルモノノ如キモ亦タ法人ノ所ニテ特別ニ課税スルヲ要スル(註三五)。之ヲ免税シテ置クト、配當スヘキモノヲ控目ニシテ、成ルヘク多ク此種ノモンニ變形スルコトニナル。其ハ日本ノ如ク蝸配當スルモノサヘ多キ社會デハ或ハ却ツテ、之ヲ抑制スルノ利アリトモ考エラルルガ、併シ脱税的ノ考ヲ以テ配當ヲ制限スルノモ宜シクナイ。租税制度ヲ定ムル上ヨリシテハ配當抑制ヨリハ脱税防止ノ方ヲ一層直接且ツ重要事トシテ考慮シナケレバナラス。配當抑制ノコトハ各會社各株主ノ自制ニ任カシテ可ナリデアアル。尙ホ第三ニハ社員ナキ法人即チ財團法人ニ對シテハ此ハ自然人ニ準シテ課税スルカ

又ハ無課税トスルカ就レカラ探ルヘキモノデアル。ガムシロ前者ヲ薦ムル。

(註三四) わぐなトハ恰モ株式會社ニテハ所得税ガ十分ナルコトハ稀デアル。何トナレバ此會社(及其支店)ノ活動場處ト株主ノ住處トガ多クハ異ルカラテアル。テ株式會社ニハ收益税ガ勸メラルトイフガ、實ハ收益税ヲ會社ニ課スルノミアハ足ラナイ。ムシロ所得税ヲモ課シテ、右ノ如ク會社ノ活動地ト株主ノ住處地トノ異ルガ爲メニ脱税スル恐アルモノヲ捕捉スルノ方法ヲ講ズベキデアル。

(註三五) すたいんハ會社ノ處ト株主ノ處トニテ二重課税スルコトヲ排斥スルガニ準備金ハ常ニ之ヲ所得税ニ服セシメナケレバナラメコトヲ確定シナケレバナラヌトイフ所デアル。⁸²⁾

尤モ英國國テハ會社ノ純益ヨリ作ラレタ所ノ準備金ハ、此ガ社員ニ配當サレタトキニ初メテ所得トシテ課税セララル所デア
ル。⁸⁴⁾

(二) 課税方法——ニツキ更ニ問題トナルノハ

(A) 先ツ此法人(社團法人)ノ特別課税ニハ如何ナル率ヲ適用スルカトイフコトデアル。累進カ比例カデアルガ、此ハムシロ比例トスルガ良イ。其譯ハ此ガ第一課税ノ簡單ニ適ヒ、第二ニハ此ニハ擔税指定者タル株主ノ給付能力ガ十分現ハレテ居ラヌカラ、中間的ノ比例率ヲ課ヘルノヲ以テ、之ニ累進課税スルヨリモ公平トスルトイフニ在ル。勿論此法人ノ資本ノ大サ又ハ利益ノ大サニ準ジテ夫ノ物體ニ累進課税スルモ一策デアル。斯クスルノハ其法人ガ資本ヲ集積シテ箇人ニテハ出來ザルホドノ力ヲ發揮シ、隨フテ其資本又ハ利益ノ大サニヨリ其給付能力ニ大小アルコトヲ示スコトニ基クノデアルガ(註三六)、如何ニモ箇人ノ力ヲ事業ヲ行フヨリハ會社トシテ爲ス方が大資本

82) Wagner, a. a. O. S. 421.

83) Stein, a. a. O. II-II. S. 204.

84) Szombathy; a. a. O. S. 51.

トナルノ傾ハアリトモ、必ズシモ常ニ然リトハイフヘカラズシテ、箇人ニシテ會社ヨリモ大資本ナルガアリ、又或事業ノ利益金額が大イトテモ、其資本ニ對スル利率ガ小サケレバ矢張り給付能力が大ナルコトハ出來ズ。其レナレバ利益率(全利益金ノ資本ニ對スル率)ニ依ツタラ公平カトイフノニ、其ハ會社ガ一人ノ自然人デアルナラバ確カニ公平トモイヒ得ルケレトモ、其ガ法人デアリ、ソシテ此法人ニ課税スルコトニヨツテ株主タル自然人ヲ課税セントスルコトニナルト、彼等ノ全給付能力ガ其ノ會社ニ於ケル株數ノミニハ現ハレテ居ラヌカラ、不公平ニナル。デ此ハ比例課税ニヨルコトトスルノ外ハナイ。實例ニテモ會社課税ニ此比例ヲ探ルモノハ少クナイ(註三七)。尤モ斯クスレバ尙ホ大資本家ハ其營業ヲ營ムニツキ箇人企業ヲ避ケテ法人營業ヲ行ヒ、ソシテ其配當ヲ成ルヘク小トシ、積立ヲ増加シテ、之ニ對スル中間的ノ比例課税ノ適用ヲ受ルコトトシ、以テ所得税ノ負擔ヲ輕減セントスルニ至ルカモ知レヌ。成程其ハ起ルガ、併シ其ガ極端ニ行ハルル程ノコトハナカラウ。サウ濫リニ積立ヲ多クスルコトモ事業ノ情態ニヨリテハ出來ヌ。其ニ自ラ相當ノ制限ガ行ハルルシ、又假令積立増加ガ多少行ハレテモ、此積立等ニ當テラルル分ハ箇人の消費ニ充テラルルノデナク、會社ノ營利上ノ目的ニ充テラルルノデアルカラ、社會上カラ見テモ有害デハナクテムシロ、有益デアル。其故強イテ此ニモ重キ累進課税ヲシテ誅求スルニ及バヌ。尙ホ又法人營業ニテハ積立金トナルカ如キモノニ中間的比例率ヲ適用スルノニ、箇人營業デハ凡

ヘテノ利益ニ隨テ積立金ニ向フヘキモノニモ累進課稅スルコトトナルニヨツテ不公平ガ存ストモイハルルガ、併シ法人ノ處デ積立金ニ比例課稅スルカラトイフノデ、箇人ノ處ニテモ積立金ニ比例課稅ヲシヤウトシテモ、其ハ箇人ノ處ニテノ積立金トナルモノト然ラザルモノトノ區分ガ困難デアリ、隨フテ斯カル課稅ノ實行ガ出來ザル所デアル。其レカトイフテ箇人ノ處ニ於ケル累進課稅ヲスベテ法人ニ及ホスコトモ出來ナイ。法人ノ處デノ累進課稅デハ其株主タル自然人ニトリテノ累進課稅ニナラス。或ハ法人ヨリ箇人ニ配當サルルモノト共ニ、其利益金ニシテ此ニ配當サレザルモノヲモ配當サルルモノト見做シテ割當テ見積リ計算シテ、凡ヘテ自然人ノ處ニテ累進課稅スルコトハ出來ル。併シ此ノ計算ハ餘リニ面倒ナルノミナラズ、其ハ忍ブベシトスルモ、假令其法人ガ株主タル自然人ト離ルヘカラザル關係アリトハイヘ、此法人トイン特別ナル人格者ニ屬スル物ヲ強イテ自然人ノ處ニテ課稅スルノハ穩當デハナイトイハナケレバナラス。

(註三七) しゃんつ曰ク、累進ニ關シテハ此ガ根源ニテ即チ株式會社ノ所得ノ課稅ニヨリテハ、各箇ノ株主ニ分散シタル所ニ課セラルルヨリモ一層銳ノ働クコトヲ認メナケレバナラス。併シ此カ不正トハイフヲ得ヌ。何トナレバ株式會社ハ諸多ノ資本ノ集成ニヨツテ此ガ各箇人ニハ可能ナラザリシ程、非常ニ給付能力大ナルモノトナリ又利益ヲ生ズルカラト。⁸⁵⁾

(註三七) 自然人ノ處ニテハ累進トスルニ會社ニテハ比例トスルノ例ハくいんすらんぞ、たすまにあ(會社ニハ減額ガ行ハレズ他ニハ此ガ行ハレテ比例ガ累進ノ實ヲ示スコトトナル)、びくこりあ、和蘭、匈牙利、印度ノ如キヤアル。⁸⁶⁾

(B) 右ノ外、法人ノ處ニテ自然人ニ配當サルヘキ利益金(其ハ自然人ノ處ニテ課稅サル所ノモ

85) Schanz, a. a. O. S. 325-26.

86) Kennan, l. c. p. 22. 27. 30 140-I. 146-7. 148

ノ)ニモ其ガ資本ニ對シ一定安全放資利率(例之三分五厘)ヲ超ユルダケニテハ課税スルトイフコト普魯西ノ如クシテハ如何トノ案モアル。併シ此ハ矢張り一部ノ二重課税ユヘ賛成スルヲ得ヌ。尤モ彼國ノ立法趣旨カライヘバ安全ナル放資ニ對スル利率ニ相當スルタケハ株主ノ二重課税ヲ排除スルガ(註三八)、其ヲ超エタルタケデハ其事業ガ一層有利ナル譯デアリ、其ヨリ收益ヲ擧グルモノハ給付能力ガ大デモアルカラ、之ガ二重課税ヲ排除又ハ緩和スルニ及バヌトイフノデアアル。併シ何トシテモ二重課税ユヘ探ラス。

(註三八) 註二〇参照

(C) 今一ノ問題ハ配當ヲ株主ノ處ニテ課税スルトシテ、法人ノ株ヲ法人ガモツトキハ如何ニスルカデアアル。併シ其法人ノ株ヲ有ツ法人ノ實權モ結局ハ自然人ニ歸屬スルカラ、其最後ノ自然人ノ處ニテ累進課税スル外ハナイ。ソシテ法人ノ配當ガ他ノ法人ニ入り、其ガ其法人ニ止マリテ自然人ニ行カザルダケデハ、法人特別ノ平均課税ニ依ルコトトナル。

結 論

要之、所得税ニ於ケル所得ハ其本來ノ性質ニ稽エテ統一課税ガ至當デアリ、ソシテ給付能力ニ適合セシメンガ爲メニ此ニ於テ爲スヘキ累進課税、最小活資免除、人的事情ノ斟酌ノ如キモ之ニ

ヨツテ初メテ完全ニ行ハルルコトガ出來ル。種別課税ノ方ガ資産所得勤勞所得ノ種類ニ依ル差等課税ヲ行フニ便也トモイフガ、此ハ統一課税デモ行ハレ得ル所デアアル。種別課税ノ場合ニハ又根源課税ガ行ハレテ統一課税ヨリモ一層便利ナリトモイハルル。此點ハ確ニ統一課税ノ弱點デハアルガ、併シ其ヨリ生ズル弊害ノ如キハ相當ニ防止スルコトヲ得ルシ、前述ノ利益ニ比スレバ此位ノコトハ辛乏スルノ外ハナイ。若夫レ種別課税ヨリ統一課税ニ移ル爲メニ收入ノ減退スルコトナキヤニ至テハ、固ヨリ適確ニ答フルコトヲ得ヌガ、大シタコトハナカラウト思フ。而シテ又、法人ノ所得ニ就テハ財團法人ハ自然人ニ準スルトシテ、社團法人ハ原則トシテハ自然人ノ處ニテ課税セラレテ再度法人ノ處ニテハ課税セラレザルコトガ二重課税排除ニ適フガ、然シ外人ニ拂ハルル配當並ニ配當サレザル利益金ハ法人ノ處ニテ課税スルヲ必要トスル。ソシテ其法人ノ處ニテノ特別課税ハ比例課税ガ至當デアリ、自然人ノ處ニテノ統一課税ハ累進課税ガ至當デアアル。所謂所得税ニ於ケル所得統一課税ハ斯ノ如クニ行フヘキモノデアアル。但タ其ニ法人ニ於ケル特別課税ノ存スルコトニヨツテ右ノ統一ヲ若干破ルコトハ認メナクレハナラヌガ、此ハ法人ノ性質上已ムヲ得ヌ。