

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號一第 卷二十第

論說

地租に於ける特別税對附加税……………法學博士 神戸 正雄

歴史の本領……………法學博士 財部 靜治

ヘンリー・ジョージの土地國有論……………法學博士 河田 嗣郎

獨逸税制の發達を論ず……………法學博士 小川 郷太郎

時論

米價安定と常平倉……………法學博士 戸田 海市

說苑

日本經濟史研究の必要と困難……………法學士 本庄 榮治郎

世界貿易概観……………法學士 小島 昌太郎

京都市小學校教員生計調査……………法學士 沙見 三郎

正常需要供給の動的考察と時の要素……………法學士 石川 興二

號別特

經濟論叢

第十二卷 第一號 (通卷第六十七號)

大正十年一月發行

論說

地租に於ける特別稅對附加稅

神戶 正雄

緒言 (一) 本研究の目的 (二) 説述の順序

第一段 附加稅としての地租 (一) 附加稅の各部地方的なる長所 (A) 行政上の長所 (イ) 長所其もの、簡單便利 (ニ) 其結果 (一) 經費小 (二) 負擔小 (B) 財政上の長所 (イ) 長所其もの、經費小 (ニ) 其結果、負擔小 (三) 附加稅の國家全局的なる長所 (A) 各地方間の關係に屬するもの (イ) 長所其もの、負擔の統一公平 (ニ) 其結果、負擔の通觀容易 (B) 國家自身に屬するもの (イ) 國稅と牴觸することなきを得ること (二) 國稅の基礎材料の蒐集につき地方をして一層多く助力を爲さしむるを得ること

第二段 特別稅としての地租 (一) 公平課稅上 (A) 附加稅にて得られ難き公平の得らるること (B) 附加稅に伴ふ特別なる不公平なきを得ること (二) 國稅に免れざる不公平を増長する弊なきを得ること (三) 國稅改良を阻止する弊なきを得ること (四) 財政收入上、豊富可動 (三) 課稅斟酌上、利益原則の斟酌、社會政策上の考慮、各地方事情に適切なる注意 (四) 負擔感知上 (A) 負擔分散により輕き負擔感を生ぜしむること (B) 國稅に對し重しといふ感知を懐かしめざること (五) 租稅道義上、虛偽申告少きを得ること (六) 政治上

論說 地租に於ける特別稅對附加稅

第十二卷 (第一號)

(一)

一

及經費支出上(A)地方自治を進め地方人民及當局の責任觀を向上せしむること(B)隨て經費支出を慎重にし節約せしむること)
結論(全文要旨)

緒 言

(一) 前々并に前論文に於て地租の地方税としての重要と其地方税としての課税標準とを述べたが、之と關聯した重要問題が今一つ残つて居る。其は此地租を地方特別税と爲すべきや、將た附加税と爲すべきやといふことである。此は實は一部は前記論文にて觸れた所であるが、尙其他に論究すべき數多くのものがあるから、其を茲に述べやうと思ふ。そして其の地租の特別税として適當か附加税として適當かを説くに就いては、先づ以て一般に地方に於ける特別税對附加税問題を明にするを要するが、其には私が嘗て發表した一小文があるから、今暫らく其に譲り、茲には地租にのみ關する事項を説く。其所論中、舊論文と抵觸するだけに於ては、私の現在の意見は勿論、新しい此論文に存する。

(二) 本文説述については、先づ地方地租を國税附加税とするの利、隨つて特別税とするの弊を説き、次ぎに特別税とするの利、隨て附加税とするの不利を説く。そして其間に自ら全體上、特別税の長所の多く且つ勝れることを明にしやうと思ふ。

第一段 附加税としての地租

地方的地租は之を國税地租の附加税とすることも出来、特別税とすることも出来る。國家が既に地租を有つならば、其時には地方にても地租を設けるとして、態々、特別税地租を設くるのは考物であり、勢ひ其國税に對する附加税とするの簡單なるを選擇することゝ爲し(註一)、其にて土地に關する給付能力を捕捉するに於て足らざる所の補充とか、利益原則の加味といふが如きことなどは、別に土地に屬する交通税、例之土地移轉税、土地増價税等を利用するの外なきことになる。

が併し今茲に租税改革を行ひ、新しき理想的なる租税制度を作る方針にて自由に税種を取捨するといふことを假定するならば、態々地方的地租を附加税とすることは必ずしも採るに及ばぬ。むしろ大體上、國税としては地租を採らず、地方税としての地租を採るとして之を特別税と爲す、即ち地租として特別税地租のみを採るのが適切の如くに思はるゝ。併し附加税たる地租にも長所が全くないといふのではない。試みに之を擧ぐると左の如くであつて、大體二種に別つことが出来る。一は各部地方的のことで、他は國家全局的のものである。

(註一) ロツツは曰く、収益税が國税として存續する處には、市町村及聯合體は國家的に賦課されたる収益税の附加税に指定せらるゝこと。

(一) 附加税の各部地方的なる長所

(A) 行政上の長所

(一) 其長所其もの——としては、附加税であれば、之を特別税として態々地方々々で設定するに比して、地方行政上簡單にして便利なりといふことは争はれない(註二)。附加税の本税たる國税の設定には諸多の面倒があるにもせよ、地方行政として之に附加税を課するのは洵に單に一擧手一投足の勞に過ぎない。

(註二) ロツツは附加税に依りて賦課事務が頗る簡單なるといひ、アイヘルマンも附加税の高さの決定及徴收は頗る簡單に實行せざるを爲し、ピリンスキーは附加税の辯護理由として、其徴收の容易が重きを成すとし、ニツチは國により附加税制度を採るものあるは其徴收の容易なるに依るといふて居る。そしてホーリニューは附加税制度は地方財政の管理を一層簡單と爲し、一層明瞭と爲し、一層費用少きものと爲し、納税義務者の爲めに(當局者の)冗費及收歛に對する保證を與ふる。故に私に是制度に賛成することを躊躇しない。夫の英國の特別税制度が、英國では大した不便を生じなかつたが、米國では眞に濶職の原因となつたといふて居る。

ろ) 其結果——としては(1) 財政上經費をして其れだけ少くて済ましむといふことがあり(註三)、又(2) 人民の負擔もが其れだけ少くて済むといふことにもなる。

(註三) ロンシアア、エーベルトは徴收費の少きことを附加税の長所と爲し、ピルンバウムは附加税體系が財政上市町村の特點なる賦課及徴收費を節し得るの故よりして選むべきものであるといふ。

如何にも此等の點は附加税の長所であり、洵に好都合事である。併し租税を設けるとしては此

3) Lotz, a. a. O. S. 231. 503. Eichelmann, System d. Gemeindebesteuerung in Elsass-Lothringen. (Gemeindefinanzen. I.) S. 187.
Bilinski, Die Gemeindebesteuerung und deren Reform. S. 193.
Nitti, Principes. P. 714. Beaulieu, Traité. 5 éd. I. P. 712.
4) Roscher, System d. Fw. 5 Aufl. II. S. 443. Eheberg, Fw. 9 Aufl. S. 522-523.
Birnbäum, Die gemeindlichen Steuersysteme in Deutschland. S. 10.

の如きことのみ依りて問題を決することは出来ぬ。此等は夫の租税原則に考ふると結局、最小費原則に歸するが、此は公平原則や財政的原則やに比しては重きを成すに足らない(註四)。租税を設るに當りて公平の要求や収入上の必要やが命するならば、行政上の面倒や徴收費の増高の如きはむしろ犠牲に供して特別の施設を行ふの外ない。況や附加税が徴收費の少くて済むといふことも、地租について見ると、附加税の本税たる國税に於て大費用を要して居るのに反して、地方特別税となれば小費用にて済むといふことがあり、國地方を通じて考ふるに於ては附加税の場合の方が、むしろ特別税(國税なき處に於ける)の場合よりも一層多費といふことにもなる。で附加税の小費といふことは單に地方財政のみより見たことに止まり、大局上にはそんなに重いことではないといふことになる。

(註四) オツバトマンは曰く、簡單といふことの重要は誇張してはならぬ。法律は機械に比すべく、其目的に一致するだけに之を一層簡單に成形すれば、一層良く又一層經濟的なるものである。

B) 財政上の長所

(い) 其長所其もの——としては、経費が少きを得るといふことである。其は前にいふ如く附加税であれば徴稅費の少くて済むといふことがあるが、其外に又、附加税にては自ら高さの制限が定められ(註五)、本税其ものもが地租の場合には特に不動となるから、地方團體にて此地租附加税から増收を得て経費を膨脹しやうとしても甚だ困難といふことになる。然るに特別税であれば假

令之につき法定の或標準が存在しても、さう附加税の場合ほどに窮屈なものではなく、且つ又自動的に增收を生ずるの可能も大であつて、自ら經費膨脹を誘ひ易いといふことを免れぬ。即ち附加税は地方財政を節約に導き、特別税は多少濫費を促すといふことがある(註六)。或は附加税であるが賦課が容易であるから、徴收費は少なくて済むにしても、一般經費を膨脹に導き易いといふこともいはるゝが(註七)、其は實例によるもさう著しからず、特に地租などには當らない(註八)。

(註五) フイスタングは曰く、市町村の課税權の制限は附加税の一定の高さの制限等によりて行はる。凡べて附加税には此制限がある。我邦の地租附加税等亦同じ。

(註六) プルツフは市町村に地租の委讓さるゝことに依りて、不要なる出費に誘はるといふ。

(註七) ビリンスキーは附加税の容易といふことの反面に浪費に導くといふ弊がある。——予は市町村附加税に反對する。此が頗る容易に賦課するを得るの故に、市町村行政が容易に浪費となるといひ、ニツチも亦地方附加税が冗費に誘ふことを否む節はずといふて居る。

(註八) ビルンバウムは曰く、簡單なる決議に依つて市町村税を若干百分率だけ高めることは、地主屋主及營業者其ものを高き税にて(特別税にて)課するよりも一層容易なるの故に、市町村は獨立の租税體系の場合の如く而かく節約的に經濟しないこととなるであらうといふ附加税に反對する説は、普魯西の事情を指示することによりて破らるゝ所である。

(る) 其結果——としては矢張り、それだけ人民の負擔もが少なくて済むと云ふことになる。

成程、右の財政上經費が少なくて済むこと特に濫費を慎むこととなることは附加税の一の利益には相違ないが、今日の地方財政の實情からいふと、斯かる消極的のことよりは、積極的に收入の

6) Fuisting, Grundzüge d. Steuerlehre. S. 2.

7) Bilinski, a. a. O. S. 247.

8) Bilinski, a. a. O. S. 193. 197. Nitti, l. c. p. 714.

9) Birnbaum, a. a. O. S. 11.

増加の得らるゝ途あることが緊要であつて、其の爲めには附加税では却つて困まるといふことになる。之に比するに於て夫の利益は實はそんなに重くはないことになる。

(二) 附加税の國家全局的なる長所

(A) 各地方間の關係に屬するもの

(い) 其長所其もの——としては負擔の統一公平を得ることが附加税の長所である。特別税であると、動もすれば各地自ら區々なる標準及高さの地租を行ふことになり、而かも近隣地方にて異つた地租をもつことになるの不公平不統一を生ずる(註九)。然るに附加税であれば假令全國各地、同一高さの税といふことは出來ないにせよ、少くとも課税標準だけは全國同一になり、之によりて良かれ悪かれ各地が略ぼ同様なる地租をもつことになり、一層公平となり得る。特に土地は夫の動産や營業の如く可動的のものゝ異り、或地方の負擔が重く他の地方のが軽いからといふて地方に持行くことの出來ざるもの故、其負擔が地方々々にて輕重差等の大なることの望ましきものでなく、成るべく全國平等負擔に近きことが可である。此點より見て附加税は特別税よりもより良きものである(註一〇)。

(註九) ミシユラーは曰く、市町村の獨立權を關聯して、市町村課税に於て各箇の近接地方に全く不平等なる負擔を生ずるのみならず、國家的租税立法を擾亂する所の錯雜を生ずることを認めしむる也。¹⁰⁾

(註一〇) パステールは附加税が一層公平なる負擔の分配に適ふことを認む。¹¹⁾

10) Mischler, Grundlagen des Gemeindehaushaltes in Oesterreich. (Gemeindefinanzen. II. I.) S. 77.

11) Bastable, Public finance. 3ed. p. 408.

(ろ)其結果——各地の土地負擔を概観することの容易になるといふことにもなる。之により各地間の負擔の差等も容易に判断せられ、其國の地方負擔と之に當るべき外國の其との比較も一層容易になり、隨つて又地租に於ける改良も行はれ得ることになる。此點に於て附加税が特別税よりは有利といふことが出来る。

成程此公平統一、改良容易といふことは重大なることであつて、其に於て附加税が勝るといへば此點からして勝敗の數定まるが如くである。併し改良容易といふことには別に後段にいふ障得があつて、此處にいふ點のみからのみ見ることが出来ないのみならず、公平統一といふも特別税制の下にも大なる度に於て保たることが出来て、附加税のみの專有物でないといふことがある。其は元來地方團體は租税につき絶對自主權をもつべきものでないから(註一一)、特別税制の下にても其につき國家に於て或標準を指示し、高さについても或制限を附し、其設定につき政府の認可を経せしむることが出来る(註一二)然るときは大なる程度にて全國統一が保たれ、全體の通觀が出来得ることになる。即ち特別税制としても全然地方に自主的に定めしむるのでなくて、大綱を中央に於て握つて居ることになれば、大して統一公平を破らるゝこともなくて済む。斯くするならば、附加税折角の功能も相對的に大したものでないといふことになる。

(註一一) ホルゲトは地方團體の課税權は國家の承認に基く。國家は此につき自己の便宜必要とする制限を附するを得るとい

ひ、フェイスチングは國家の承認及規定より獨立したる地方課稅權は、國家の最高權の實行を妨げ、義務者に對して國家的給付を行ふことを困難ならしめ、結局、國家目的の實行を疑問たらしむる。此故に國家には最高共同團體として全租稅制度の規定及監督が留保されなければならぬといひ、ビルンバウムも市町村につきましては絕對自由の意味に於ける租稅自治に關しない何とされば此は整頓したる財政を有する整頓したる國家制度にては自ら禁止する所であるからといふ。ボーリニーは國家の地方に對する租稅につきての監督は正當にして有益であるといひ、セリグマンも各地方團體に於ける課稅の自由は租稅の一般計畫(國家の)を破ることを許してはならぬといひ、バステールも租稅の實行の自由が地方團體に許さるべき範圍は注意深く制限されなくてはならぬといひ、ワグナーは近代の國家觀及國家の財政利益の考慮が通例、自治體の課稅權の或制限を租稅の選擇、徵收方法、稅率の高さ及消費稅の各箇の物體につき確定し又は新定した。——地方の租稅の選擇及高さに於て國稅の上の考慮が標準とならなければならぬといふ。エーベルヒが地方團體の課稅權が物的に制限せらるるといふも此等と同意義である。¹²⁾

(註一一) ヲグナーは歐大陸では附加稅でも特別稅でも其高きの決定が通例、自治體にのみ任かされない。法定の最高限を越ゆるときには國家の認可を要するものとする。そして其は適當であるといふ。¹³⁾ 而して普魯西にては市町村地租につき市町村に特別稅を採ることが許されたが、之に對しては監督官廳よりの認可を要する所の租稅條例を出すべきものとなつて居る。詳しくいへば監督官廳の認可を得たる特別條例の下に時價を課稅標準とする地租を作るか、大體舊制に依る臺帳地租を國定標準に従つて採るか的選擇が地方團體に與へらる。¹⁴⁾

(B) 國家自治體に屬するもの

(い) 國稅と抵觸することなきを得ること——特別稅であれば各地勝手の取方をして國稅を破壊し之に迷惑を生ずることとなり得るが、附加稅であれば全く國家の定めたる様式に従ふ外なきことであるから、左様のことゝはならぬ(註一二)尤も見様によれば、附加稅の係累のついて居ること

12) Borgh, Fw. S. 83. Fuisting, a. a. O. S. 2. Birnbaum, a. a. O. S. 9. Beaulieu, l. c. p. 709. Seligman, Essays in taxation. 8 ed p. 367. Bastable, l. c. p. 409. Wagner, Fw. 3 Aufl. I. S. 105. 107. Ebeberg, a. a. O. S. 512.
13) Wagner, a. a. O. I. S. 108.
14) Wagner, a. a. O. IV. S. 83. Birnbaum, a. a. O. S. 29. 30.

其事が、國税の迷惑であり、之と異つた取り方をする方が國家をして之よりして免れしむる所いともいひ得るし、特別税に於て各地勝手を取方をするといふことも前にいふ如く國家の法律により統制することも出来るからして、此點は大して重きを成すには足らない。

(註一三) ソアナーは曰く、附加税の行はれたのは、特別税の國税制度との抵觸を恐れたのに因る。¹⁵⁾

(ろ) 國税の基礎材料の蒐集につき地方團體をして一層多く助力を爲さしむるを得ること、——特別税であれば地方團體は地方團體、國家は國家といふことになり、地方團體が國税の材料の蒐集につき予不關焉を定めることになる。然るに國税に對し地方にて附加税を課し得ることになつて居るといふと、地方も其財政收入上の利害に關する所から、一層熱心に國税を援助することになる(註一四)。尤も此反面に各地方が出来るだけ自己地方の負擔を他との相對的に少からしめんとし努力するといふこともある(註一五)。から、さう此に大して重きを置くことは出来ない。

(註一四) エーメルは附加税の長所は之によりて市町村が國税の正當なる評定に利害を有つこととなるに在りて爲し、ビルンバウムも之を擧ぐ。ピリンスキーは附加税の此長所を擧げて、但し正當なる評定といふことは、諸多の他の方法にても達せらるゝを得るものであると註して居る。¹⁶⁾

(註一五) エーメルは國税の收益臺帳についての缺點の一として、土地に關する評定は誤謬恣意とより逃るゝことは出来ない。階級成形は多くは問題とされる各地方の事情通の助力を受けることによつてのみ行はるゝを得るのに、此人達は利害關係者として其地域を低き見積によりて出来るだけ有利ならしめんと努めるといひ、セリグマンは國家收入が他の方法にて得られ、借人の一般財産(動、不動)が直接、國家目的に供せられなかつたならば(土地等に國家負擔なく地方特別税のみであつたら)、地方官權をして地方的財産評價を低くせしむるの誘惑はないであらうといふ。¹⁷⁾

15) Wagner, a. a. O. I. S. 106.

16) Eheberg, a. a. O. S. 523. Birnbaum, a. a. O. S. 10-11. Bilinski, a. a. O. S. 194.

17) Eheberg, a. a. O. S. 211. Seligman, l. c. p. 355.

第二段 特別税としての地租

然らば進んで地租を地方特別税としたら如何なる利益があるかといふに、色々あるが此に於て公平課税に一層良く合するといふこと、財政収入が一層豊富なりといふこととの二大利益がある。試みに其の諸の長所を擧げん。先づ

(一) 公平課税上一——よりしては特別税には附加税にて得られざる一層の公平の得らるゝといふこと、附加に伴ふ如き不公平を避くるを得ること、の長所がある。

(A) 附加税にて得られ難き公平の得らるゝこと——其は特別税にては附加税の場合よりも課税標準の修訂が一層容易であるからである。凡べての課税物件に關する給付能力は變遷するが、特に問題となれる土地に關する給付能力も時勢と共に變遷し、特に大體増進して止まざるものである。課税に於て之に順應することは公平課税上、最大切なることである。其は土地と他の物件との間の關係からいふても、各地方相互の間の關係からいふても然りである。然るに國税であると屢屢地租の課税標準たる臺帳價格を改正することは難い。隨ふて附加税では夫の變遷に順應するを得ぬ。唯だ特別税として狭き地方團體の内部にて行ふとき初めて良く此改訂が屢々行はれ夫の變遷に順應することが出来る(註一六)。故に此公平課税てふ根本的要求よりして何うしても地租を地

方特別税としなくてはならぬといふことになる。或は此點につき特に都市の如く地價等の急速なる變化の行はるゝ處にのみ特別税を薦むるもあるが(註七)、田舎とても矢張り變化しつゝあるから、程度こそ異れ此處にも均しく特別税がすゝめられる。獨り都市に限るべきではない。

(註一六) ロッシアは地方地租が特別税たるべく、單なる國税の附加税となつてはならぬ。何となれば市町村は國家よりも一層再々の更定によりて實際の土地收益又は價格を確知するを得るからといひ、オツパーマンも何なる處に租税物件が最正當に捕捉されるを得るやの詮議が地租の地方委譲を有利ならしめたといひ、ビルンバウムは國家的賦課は地租の不動性に於て及急速なる價值推移に適應する改革の困難に於て、決して各地方に於ける地價の發展及評價に於ける箇々の相違を考察することは出来ない。長き時間を要求に取る所の賦課の爲めに既に多少の不精密が現はるゝ。此が或限界内にての獨立なる地方賦課にては、地方事情の一層良き智識及一層急速なる實行の爲めに避けらるゝを得るといふ。ローマンは特に普魯西の實例につき國家的に賦課されたる租税の缺點は到る處に多少明白に現はれ、隨て獨立規定の必要は殆んど全く明であるといふ。¹⁸⁾

(註一七) エーベルヒは田舎團體では土地價格が全體上同等で止まるから、國税に對する單なる附加税で充分であるのに、都市では急速に増進する所の土地及建物の價格を獨立賦課によつて追求することを勸むるを得るといひ、ロツシアも市が大なれば大なるほど此が特別税を有つを得るに、小市又は村落にては最良く附加税を利用するといふ。¹⁹⁾

更らにホルトは國家的地租が繁榮する都市團體では地方税として全く不相當なる基礎を供すること争ふべからずといひ、ロツツは特に大都市の事情にては、其狭き團體内にて國家に於けるよりも容易に回期的に新しく賦課せられる所の地價税に於ける地租の改革が大なる重きを得たといふ。²⁰⁾

(B) 附加税に伴ふ特別なる不公平なきを得ること

(い) 國税に免れざる不公平を増長するの弊なきを得ること——附加税であると、本税たる國税

18) Roscher, a. a. O. II. S. 456. Oppermann, a. a. O. S. 19. Birnbaum, a. a. O. S. 30. Lohmann, Besonderen direkten Gemeindesteuern. S. 170.
 19) Eheberg, a. a. O. S. 525. Roscher, a. a. O. II. S. 442.
 20) Boldt, Das Interesse als Grundlage der Gemeindebesteuerung. (Gemeindefinanzen. II. I.) S. 92. Lotz, a. a. O. S. 296.

には多少の不公平の存するを免れないのに、其附加税のあるが爲めに、此不公平を二重ならしめることになる(註一八)。國税だけなれば、其不公平もまだ辛抱するを得るが、斯く附加税と二重になつては堪えられぬといふことがあり、又此不公平なる國税の外に、別の地方税があれば、即ち特別税としての地租があれば、此間に補償の行はるゝことも出來得るから良いが、國税の不公平を二重とする附加税は避けなくてはならぬといふことになる。即ち特別税は附加税に伴ふが如き大不公平を緩むるの利がある。特に地租にては國税の課税標準が初めより多少不公平なるものであり、初めに公平としても間もなく不公平となり行くこと前論文にいふ如くであるとすれば、此にいふ不公平増長の弊は地租に於て一層著しいはなければならぬ。其上にも此地租の附加税の益々増徴されなくてはならぬ必要の存する事情の下には一層右の弊害が著大となる譯である(註一九)。

(註一八) エーベルヒは附加税の缺點は國税の不完全、其避くべからざる缺點及不公平が附加税により生ずるが如き税額の引上に於て一層多く現はれ、一層高き度にて感すべく爲さるゝことであるといふ。²¹⁾

(註一九) ホーリニーは地租本税が不公平に賦課さるゝときは、其附加税も亦義務者の上に不平等なる負擔を生ずる。此不公平等は本税の場合よりも附加税に於て一層大いであらう。何となれば裏帳の誤が事實上、益々著しく且つ有害となるに拘らず本税は永き年以來一定であつて、附加税は益々擴張するからといひ、ロツツは廣く收益税の附加税につき、國家的負擔分配の凡べての不完全は高き地方負擔に於て非常に鋭くなるといふて居る。²²⁾

る) 國税改良を阻止する弊なきを得ること——地方附加税があるといふと、本税たる國税自身

21) Eheberg, a. a. O. S. 523.

22) Beaulieu, l. c. p. 710. Lotz, a. a. O. S. 393.

に於て時勢の變化と共に改良を行はうと思つても、爲めに累を地方財政にも及ぼさんことを恐れて之を躊躇することになり易い(註二〇)然るに特別税が地方に行はれて居れば、國税では此係累がないから、さつさと改良を行ふことが出来る(註二二)。尤も此點は地租の如く國税改良の結果は多くの地方團體にも財政上有利となるものでは、格別重きを成すに足らぬが、其でも或地方には不利を與ふることもあり得べく隨ふて多少夫の改良躊躇の原因にはなる。

(註二〇) ニッチは地方附加税あるが爲めに、最有益なる國家の財政改革が頗る困難とせられることを否むを得ぬといひ、エ

ーベルヒも附加税では國家もが、市町村の租税事情に係屬することになり容易に其改革を妨げらるゝこととなるといふ。²³⁾

(註二二) ビリンスキーは曰く、國家は獨立市町村税によりて自由なる手を得、其税を一層容易に改革し得る。²⁴⁾

(二) 財政收入上——次に收入豊富且つ可動的であつて、其が大體増進の傾を有つといふことは、今日の地方財政の如く一體に爲すべきこと多くして財源の必要切なる事情の下には非常に重要であり望ましき所である(註二二)。特に他面收入源の選擇範圍の狭き地方財政としては地租が此の如き條件を備へんことが最望ましい(註二三)。然るに此事は附加税であつて其本税たる國税地租が一旦標準の定まつた以上、變更改正の困難なるものにあつては之を期すること難く、地方特別税の如く可動なるものにして初めて期するを得る。而して此點は實際財政にとりては實は最重要なることである。

(註二二) ビリンスキーは曰く、市町村の上ほる所の必要に於て、獨立税は附加税よりも一層負擔し易い。²⁵⁾

23) Nitti, l. c. p. 714. Eheberg, a. a. O. S. 523.

24) Bilinski, a. a. O. S. 200.

25) Bilinski, a. a. O. S. 200.

(註三) ヒリンスキーは曰く、市町村には其往々にして變動する需要に於て可動的なる不動産税が與へられなくてはならぬ。——國家は其多數なる收入に於て、或税よりの不動收入に堪へ得るが、市町村に取りては其少數の税種が相當なる屈伸力を有つことが望ましいと。²⁶⁾

(三) 課税斟酌上——倍て又、地租については利益原則の斟酌、社會政策上の考慮、各地方事情に適切な注意等を要する。而して此事は夫の固定不動的な、全國畫一的な國税に對する附加税よりは、可動的にして多少各地方別々となり得る特別税に於て一層良く達せられる(註四)。例之夫の國税地租であれば自ら收益臺帳制となり易いが、さうなると、一旦定めた以上は變更が難く、土地の收益及價格が地方の發達及施設によつて増加しても之を追求して利益に適應したる課税が出來ず、其は恰も地主階級に不勞利得を爲さしめつゝ、之を傍觀することとなり、又此間に土地不所有者を苦しむることとなるべき土地投機を抑制せざることともなり、又國税であるから初めより及其後になりても各地事情の考慮は少きを免れない。然るに地方特別税となり、特に時價即ち普通價值によることになれば、各地方事情も考察せられることが多くなり、地方により受くる利益の追求も出來、不勞利得の阻止、土地投機の抑制、住宅難の匡正なども幾らか行はれるを得ることになる。尤も利益原則の加味や社會政策の考慮は他の税例之、土地移轉税、土地増價税にても出來るけれども、土地移轉税の如きには右の考慮と關係あるものと關係なきもの又は少きものとの間の區別を爲さざるの缺點があり、土地増價税も仕組によりては、夫の關係あるものの一部を

逸するの恐がある。矢張り此時價制による地租の漏れなく且つ適當に夫の關係あるものを税するの勝れるに如かない(註二五)。

(註二四) (一利益原則の斟酌から——見て、エーベルヒは附加税制度は市町村に特に適當したる税源を開くことを不能とする特に給付及反對給付の原則は附加税に依りては満足なる方法にて實現することが出来ないといひ、パステールは國税と地方税と二種のもの目的が異り、分配原則が異り、此二のもの間の決定的分界が望ましいといふ。尤もシェフレは土地家屋所有者が少くとも間接に地方税の最多くの利を受くるといふ。通説は、凡べての發展しつつあらざる市町村には當らないといふが、其にも尤もな點もあるが、其は實際珍しき例外的のことであらう。²⁷⁾

(二) 社會政策上の考察——から、ビルンバウムは地租賦課に於ける此獨立(特別税)によりて、市町村に、土地所有の根本的捕捉に其上の活動餘地が與へられ、彼が之を同時に社會政策的に利用する。例之之により地租を建築地と不建築地とにて區別し、差等ある負擔を課し、建築隨て住居事情の有利なる成形に刺戟せらるるといひ、更らに又彼は普通價値に依る地租によりて土地の屢々更新されたる賦課を行ふこととなり、價値事情に於ける推移、時に不勞價値騰貴が租税により捕捉せらるを得るといふて居る。ノイマンも亦た物税が同時に確かに豊富なる收入を豫期する所の景氣利得といふ特段なる負擔の可能を供するが如く成形することを時代が要求するといふて居る。²⁸⁾

(三) 地方事情の適應——から、シエフレは特別税によりて各市町村が其需要及課税物件に關聯して其個性を發揮するを得といひ、ラグナーは特別税制度が各地方の經濟事情に適應するを得といひ、更らに別の處にて、特に特段なる地方物税の制定に於て一般國税に於けるよりも一層長く具體的の地方事情に適應せしめることが目的とせられるといふ。²⁹⁾

(註二五) ノイマンは曰く、固より此に所有移轉税を考ふることを得る。——併し之に満足することは出来ない。何となれば此に問題となる方法にて價値の上らなかつた土地もが賣買せられることとなり、他方には其價値の非常に上れる多くのものが賣却に齎らされないからと。³⁰⁾

- 27) Eheberg, a. a. O. S. 523. Bastable, l. c. p. 407. Schäffle, Steuern. A. T. S. 254.
 28) Birnbaum, a. a. O. S. 31. 32. Neumann, Zur Gemeindesteuerreform in Deutschland. S. 35.
 29) Schäffle, a. a. O. S. 254-255. Wagner, a. a. O. I. S. 107. IV. S. 83.
 30) Neumann, a. a. O. S. 39.

(四) 負擔感知上

(A) 負擔分散により輕き負擔感を生ぜしむること——附加税なれば既に國税の課せられたる物件及標準の上に、更らに課せられるから、税率の加重と同結果となり、人民に一層重き負擔を生ぜしめることとなる。然るに特別税なれば國税とは別の物件又は少くとも別の標準の上に課せられるから、自ら負擔が分散せられ、輕易に感ぜられる傾がある(註二六)。

(註二六) ビリンスキーは曰く、負擔が別のものに分散さるるときに其負擔が一層小なることは心理上明かであること。³¹⁾

(B) 國税に對し重しといふ感知を懷かしめざること——國税に地方附加税があれば、其地方税の徵税令書は自ら國税のと同時に配布せられることとなり、其場合、人民が國税までも重いといふの感を懷くこととなり、國税の爲めに不利なる結果になる(註二七)。併し特別税なれば斯かることにはならぬ。此事は一般にもいひ得るが地租にも當る。

(註二七) エーベルヒは本税と附加税とが同一官廳より徵收さるゝ處では、納税者の觀念が其の國家に向つて給付すべきものと市町村に給付すべきものとのつき誤解を生ずることとなるといひ、ニツチも地方附加税にては、義務者が往々にして其國税としての負擔と、地方税としての負擔との間に明瞭なる標準を缺くことを否む能はずといひ、ビリンスキーは國家が一般所得税を有つと、収益税を有つとを問はず、擔税者が之につき綿密に意識する爲めには、市町村税の賦課が全く獨立でなければならぬ。此が附加税には行はれず、特別税によりて行はるゝといひ、更らに別の處に於て、人民特に教化の乏しき人民の多數は大なる市町村負擔を市町村の勘定に於てとなくして國家の勘定に置くといふ。³²⁾

(五) 租税道義上——虚偽申告少きを得ることが特別税の長所である。國税に附加税がついて居れば

31) Bilinski, a. a. O. S. 200.

32) Eheberg, a. a. O. S. 523. Nitti, l. c. p. 714. Bilinski, a. a. O. S. 198. 272.

税の負擔が二重になるから、愈々以て本税の課税標準の決定に際して逸脱を計ることが多くなる(註二八)。特別税なれば其點は幾らか少くて済むであらう。尤も特別税とても其の評定に於て同様の計畫を爲すものがないとはいへない。即ち此は何れにしても免れぬことで、之につきさう著しい差異のある譯ではない。

(註二八) エーベルトは附加税にては税額の高さと共に、虚偽の爲めの誘惑が増すといふ。³³⁾

六) 政治上及經費支出上——

(A) 地方自治を進め地方民及當局者の責任觀を向上せしむること——が特別税の長所である。特別税によりて斯かる自治の訓練を積み、責任觀を養ふて地方政治を良くするのみならず、租税制度其ものも良くなることとなり得る。然るに附加税であれば假令地方にとり屈辱的といふ程でなくとも地方自主權を奪ひ(註二九)、地方民及當局の責任觀を薄からしめ(註三〇)、隨ふて自ら政治が一體に不眞面目となるといふことがある。

(註二九) ヒリンスキトは理論的の觀察點よりしていへば特段なる市町村税と附加税との間に屈辱的といふ程の原則上の差異はない。併し眞の有功なる自治は獨立の市町村税にてのみ可能であつて、附加税の下には其は擬制であるといひ、マクナーは附加税が行はれたのは歴史的にいへば、市町村には其自主權の抑制より説明すべきものであるといひ、シエフレーも地方税は歐大陸特に獨逸では主として直接國税に於ける附加税として發達したが、此は專制時代の齎らしたる地方自主權の喪失の影響に屬すといひ、ロツシアーも佛國の附加税制度が國家萬能に對する凡べての市町村獨立の消失と關係すを爲し、ロツ

33) Eheberg, a. a. O. S. 523.

ツも佛國の附加税制につきて其市町村の自主權が小に又は行はれずといふて可と爲す。⁸⁴⁾

(註三〇) ポリンスキーは完全なる市町村税の獨立の決定が自治の權利と義務との喚起を生ずるであらうといひ、ロシアには附加税は之を決定し使用する官廳の責任觀を弱めることとなる。何となれば此が附加税として唯だ少數人よりのみ明かに認識せらるることなるからといふ。⁸⁵⁾

(B) 隨て經費支出を慎重にし節約せしむるを得ること——亦た特別税の長所である。之に反し附加税となると地方の責任も輕きより自ら經費支出を輕々しくする傾がある。尤も其あるが故に附加税の場合には國家上級官廳の監督も嚴重になることとなり、隨て附加税にても大弊なきを得やうし、他方特別税の下にても地方に於て折角の自主權を濫用して、節約を行はず過大なる經費を支出し、不眞面目なる自治を行ひ、不公平なる税規を作ることとなり得る(註三一)。故に少しも安心はならない。隨つて又特別税の下にも國家が十分なる監督を行ふことを止めてはならぬ(註三二)。既に此監督さへ行はるゝならは、大した不都合なしに夫の利益が得られやう。政府の監督と地方の自制との適當に行はるゝ處に理想がある。

(註三一) ビルンバウムは地方に租税自治の與へらるゝことに依りて、市町村廳に於ける一方的利益政策が招かるゝこと及帝國并に國家にて既に大に増加したる政黨制度が市町村にも持込まるゝことが心配せらるゝ。其他餘りに大なる自治にては、特に由全體が自治によりて、一定の範疇の人を特に重く負擔せしめて他のものを輕易とする可能が與へらるゝときに、支出を爲すべく誘はるゝの危險ありといふ。⁸⁶⁾

(註三二) 前出註一一及一二參照

84) Bilinski, a. a. O. S. 201-202. Wagner, a. a. O. I. S. 105. Schäffe, a. a. O. S. 253. Roscher, a. a. O. II, S. 442-443. Lotz, a. a. O. S. 500.
85) Bilinski, a. a. O. S. 273. Roscher, a. a. O. II. S. 443.
86) Birnbaum, a. a. O. S. 9. 10.

結 論

以上要之、地方地租を附加税とすることには若干の利益もあるが、其重しと認めらるゝものは特別税にても同様に得られるものであり、其附加税に獨特のものといへば大體重くないものである。之に對し特別税には公平課税、財政收入及其他の重要な獨特の妙味が有る。全體上特別税を勝れりとして大過なきが如くである。勿論此を探るとしても、全然地方に一任せず、國家に於て一定の標準を示し、且つ其上にも認可等の監督を爲すことを忘れてはならぬ。實際の立法例は未だ此に歸一はしないが(註三三)、私自らの適當と認むる所は此處に存する。

(註三三) 英國のレートは特別税であるが佛國地方地租は附加税であり、獨逸には二種のもの並び行はれて居る。