

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號四第 卷二十第

行發日一月四年十正大

論叢

勞働資本協調方法としての利潤配分……………法學博士 田島 錦治

需要曲線供給曲線及び價格曲線……………法學博士 河上 肇

地方所得稅に於ける特別稅附加稅……………法學博士 神戶 正雄

獨逸直接稅の變革……………法學博士 小川 郷太郎

植民地の財政政策……………法學博士 山本美越乃

時論

農業銀行國營の必要……………法學博士 河田 嗣郎

說苑

各國貿易概觀……………法學士 小島昌太郎

雜錄

Sunderlandの日本文明評……………法學博士 財部 靜治

明代の救濟制度……………文學士 清水 泰次

地方所得税に於ける特別税對附加税

神 戸 正 雄

緒言 (一)本研究の目的 (二)説述の順序

第一段 地方所得税に於ける附加税の長所 (一)地方より觀たる附加所得税の長所 (A)公平課税上より (イ)所得の決定には國家が地方よりも勝ること (ロ)所得が國家の爲めにも地方の爲めにも本來同一なるべきこと (B)財政收入上より (イ)收入豊富 (ロ)屈伸力大 (C)經濟上より (D)課税技術上より (イ)完全 (ロ)簡單 (E)人民負擔上より (F)道義上より (二)國家全局より觀たる附加所得税の長所 (A)國家自身より見て (イ)地方をして一層多く助力せしむるを得ること (ロ)損害を與へしめざるを得ること (B)地方間の關係より見て (イ)統一公平が一層良く得らるること (ロ)概觀一層容易に改良の刺激一層大なるを得ること

第二段 地方所得税に於ける附加税の短所 (一)地方より見たる附加所得税の短所 (A)公平課税上より (B)財政收入上より (C)課税技術上より (イ)下限及累進率につき (ロ)所得評定につき (D)人民負擔上より (E)道義上より (F)經費支出上より (G)政治上より (二)國家より見たる附加所得税の短所 (A)公平課税上より (イ)脱税の爲め (ロ)改良躊躇の爲め (B)財政收入上より (イ)收額 (ロ)屈伸力 (C)課税技術上より (D)人民負擔上より (E)道義上より

第三段 地方附加所得税設定上の問題 (一)免税點 (A)免税點低下の特例 (B)都市の免税點 (イ)低下の不當 (ロ)引上の不要 (二)税率 (A)本税に準じて累進 (B)異見 (イ)累進反對説 (ロ)累進の下に (1)上級宥恕説 (2)下級寛大説

結論 (全文の要旨)

緒 言

(一)前文及前々文に於て地方所得税の重要并に之に關する若干の問題を説いたが、まだ之に於ける

特別税對附加税の争には及ばなかつた。併し既に地租に關して此争の事を説いたからして、其を類推して此所得税に及ぼすことを得べく、之につきて特に説述する必要はなきが如くであるけれども、此が若干其とは違つた點もあるし、且つや此が地方所得税についての最重要な問題でもあり、之を逸することを許さざるに依りて、敢て特に一文を草して、前及前々文の足らざる所を補はうと思ふ。

(二) 倍て又、説述の順序としては先づ所得税附加税の長所、隨つて特別税の短所を擧げて、然る後其反面たる附加税の短所、隨て特別税の長所を述べやうと思ふ。尙ほ終りに附けたりとして、附加税の場合に採るべき處置の二三のものを説明しやうと思ふ。

第一段 地方所得税に於ける附加税の長所

地方所得税に於ける附加税と特別税との中、何れを探るやは、其々の課税方法の長短の比較によりて之を決するの外はない。で下に之を敢てしやうと思ふ。そして先づ附加税の長所よりして述べ、特に之を地方より見たるものと、國家の側より觀たるものとに分けて述べやう。

(一) 地方より觀たる附加所得税の長所

(A) 公平課税上より——元來地方にても其各住民の全給付能力に應じたるの課税を爲すことを要

し、其の爲め所得税を要することは前々文に示す所の如くである。然るに(い)既に何處にても國家に於て其租税體系中の缺くべからざる元素として所得税を持ち、且つ之をして出来るだけ完全ならしめんとして努力しつゝある所であり、そして所得税が力強く且つ廣大なる地域を支配する所の國家の力によりて初めて各人に屬する有らゆる財源よりの所得を確知して、殆んど完全に近きものとせらるゝを得るけれども(註二、地方の力にては到底此が出来ないから、地方が所得税を行ふとしては、むしろ國家が折角努力して得たるものを利用するを以て、其自ら調査して作り上げたものよりも一層公平なるを得る所以といふことになる。勿論、地方所得税としては國税にて得られたる各住民の所得中、若干除外するを至當とするものを生じ、不住者にして其地方に財産を所有する者の所得を特別に課税するの必要もあり、彼是れ特別の注意を要するけれども、其は國家の得たる基礎材料に就きて容易に計算され得る所であり、何れにしても地方が國家の所得税を利用することに對するの障礙とはならぬ。國家に所得税なき場合は兎に角なれども、國家に此ある場合には實際大抵地方所得税が其附加税とせらるゝのは其最重なる理由此處に存する。尙ほ又後にいふ如く地方所得税を附加税とするとしても、地方特殊の必要から國税に於ける免税點以下の所得に課税する爲め、補充的の特別所得税の設けらるゝことは固より所得税に附加税を可とする根本趣旨を動かすものではない。(ろ)それから見方を變へていへば、或は一步進んで考ふれば

特別税制の下に所得額といふ本來同一なるべきものを、國家と地方と各別に評定して異つた成果を擧ぐることを自身が不當ともいひ得る。(註二)

(註一) ビリンスキは之につき、國家は(所得を捕捉する)困難に戰ふ爲めに、一層有效なる手段を有つ。——此が一層力弱き市町村では實に困難であるといふて居る。バスタープルも之と關聯して、近代所得の多様なること及其源を追跡することの困難の爲めに、所得税は常に國税たるべしといふて居る。¹⁾

(註二) ノステツは曰く、市町村の爲めに基礎となる所の所得觀念は事物の性質上、國家に於けるを異つてはならぬ。隨ふて異つた成果となるべき二重の評定は不當である。²⁾

(B) 財政收入上より——(イ) 附加税であれば、地方としては簡單で徵稅費が少くて濟み(註三)、隨ふて其れだけ純收入が大なるを得、收入が豊富なるを得ることは疑を容れない。(ロ) 加之、地方特別税として一地方のみにて所得を調ふることゝなれば、其地方に於て明瞭且つ多少不動的に存在する土地家屋營業より生ずる所得だけは脱することを得まいが、其他のものは兎角、他地方に移動し又は秘密の間に逃れる恐が大い。此點よりして或は地方所得税としては、他地方よりも低き率を定むる方が、其收入を多からしむる所以かも知れないが(註四)、さりさて財政需要の増加したる場合に際し、此事に信賴して税率を輕減するといふことも出來まじく、さうかといふて税率を引上げれば愈々以て右の如くにして逃れるものが多くなつて、豫期の如き增收を擧ぐることを得ぬ少くとも收入を少からしめんとして税率を引下げ、又は收入を多からしめんとして税率を引上げ

1) Bilinski, Die Gemeindebesteuerung und deren Reform. S. 232. Bastable, Public finance. 3 ed. p. 395-6.

2) Nostitz, Gemeindebesteuerung im Königreich Sachsen. (Gemeindefinanzen. I.) S. 254.

ても、豫想の結果の得られざるが多く、却つて反對の結果を生ずることがあり、其も亦た確かに其の生ずることを保證し難い所であつて、要するに所謂收入の屈伸力を缺く所である。此點に於て國稅たる所得稅の附加稅であれば、地方特別稅たる所得稅よりは一層好都合である。勿論附加稅の下にても、其地方の所得稅が他地方のよりも重くなれば、若干の人々は他地方へ轉住することにはなる。其は特別稅の下にても同である。が一つ違ふことは人々の中には右の場合にも此轉住を面倒と考へ、其他種々の事情の爲めに在來の處に居住するものが少くない。此等の者に於て、附加稅なれば假令從來よりも重くなつても凡べての源より生ずる所得を隱すことは出來ない。國家の力により捕捉さるゝだけは地方からしても課稅し得る。然るに特別稅であれば土地家屋營業外の所得の多くのものは隱すことが出來、稅が重くなれば重くなるほど之を盛んに行ふことになる。此點に於て附加稅の方が特別稅よりも必要なる増收に應ずるの據り處が一層確かであり、つまり其屈伸力が一層大い譯である。

(註三) ノスチツは(特別所得稅は)非常に希望すべからざる不必要なる力の濫費を要するが故に、國家所得稅の爲めの評定が市町村にも基礎となるべきであるといひ、オメーラも國稅所得稅に對する附加稅は徵收が容易で、現存機械を利用するを得るの故に經濟的であるといひ、ラウターバツハも地方的賦課の國家的賦課に從屬することは、賦課が唯一回のみ行はるゝたいて足るの利ありと爲す。尙ほユツサも廣く附加稅の長所として賦課の容易及徵收の經濟的なることを擧ぐ。³⁾

(註四) 之につきオツパーマンは、支拂能力ある人々が愈々多く移轉し來ることゝなれば、愈々容易に租稅需要が充たされ、

3) Nostitz, a. a. O. S. 254. O'meara, Municipal taxation. p. 127. Lauterbach, Staats- und Kommunalbesteuerung. S. 41. Cossa, Grundriss der Fw. S. 140.

愈々多く夫の區の負擔が輕くなることとなるといふて居る。⁴⁾

(C) 經濟上より——地方が特別税の下に、特別に所得を調査することゝなれば、自ら其地方の土地家屋營業のみが確かに捕捉せられて、其他のものが兎角逃れることゝなり、隨ふて當該地方に在る夫の三のものが偏重的に課税せられて、其地方の經濟上の發達を妨ぐることゝなるを免れない。他地方も同様に課税すれば、他地方との相對的には不利とならぬが、他地方に於ける所得税が附加税にでもなつて居れば、其處では自ら夫の三種のものゝ負擔が割合に輕いことになるから、特別税をもつ地方の經濟が明かに競争上不利となる。矢張り、附加税とした方が一層安全のやうである。

(D) 課税技術上より——(い)見て、既に前にもいふ如く、力強く且つ廣大なる地域を支配する國家の方が、地方よりも一層漏れなく完全に所得を捕捉するの便があり(註五)、此點に於て附加税を選ぶべき理由あるのみならず、(ろ)附加税とすれば特別税とするよりも徴税の手續が一層簡單であり一層小額の費用にて出來るといふの利がある。其事も亦た前に一言した通りである(註六)。即ち附加税は技術上一層簡單にして且つ完全に近きを得るといふ長所を有つ。

(註五) 前掲註一參照、

(註六) 前掲註三參照、

(E) 人民負擔上より——しては右いふ如く附加税に於て特別税よりも一層徴收費の少きを得るだ

4) Oppermann, Gemeindesteuerreform. S. 15.

け負擔輕易なるの利があるのみならず、其賦課の一層公平なるを得るの點から見ても負擔が一層輕易なる譯である。

(F) 道義上より——右にもいふ如く特別税としての所得税に於ては、附加税の場合よりも兎角脱税が多く行はれることゝなる恐がある。随ふては社會の道義を紊すの弊多きを免れぬ。此點に於ても附加税を選ぶべしとする。

(二) 國家全局より觀たる附加所得税の長所

(A) 國家自身より見て

(い) 國税賦課につき地方をして一層多く助力せしむるを得ること、——附加税なれば自ら地方をして一層多く、國家所得税に利害を感せしめて、其所得の正確なる調査に助力せしめることゝなるの利がある(註七)。特別税では此利は得られない。

(註七) シェフラーは直接國税の實行が直接課税の權能に、市町村の有力なる關與を要求す。其は國家の一般所得税への附加税にてか……其理由は市町村課税權力の直接利害關係を有することによりてのみ、地方的租税主體及物件が直接國税にも有效に賦課さるゝを得るにありといふ。ロツシアも亦た國家吏員と市町村吏員との共力が評定を一層精確とするであらう。何となれば特に小なる市町村では輿論が頗る有效に監督することを助くるからといふて居る。

(ろ) 國税賦課に損害を與えしめざるを得ること——特別税であれば、國家の所得税と地方所得税とが別々に行はれて別異の調査が行はれ、同一人に就きても異つた成果の得らるゝことゝなり

得る。此場合國家の賦課の方が一層輕かつた者は喜び或は黙して居るかも知れないが、國家賦課の方にて一層不利となつた者は不平不滿を漏らし、此が國稅の收納を妨ぐることもなる。が此の如きことの生ずるのは許すべからざる事である。で既に國家が所得税を有ち所得を調査した以上は、そして國家の方が地方よりも此調査の主力となるに適する以上は、最早地方が別異獨立の調査はせぬ方が良し(註八)。

(註八) ロッシャーは國家所得税が傍に存する場合には、異つた原則に依る所の二の者の評定は不良なる錯雜を生ずるであらうといふて居る。⁶⁾

(B) 地方間の關係より見て

(い) 統一公平が一層良く得らるゝこと、——附加税なれば、各地方税率が凡べて同といふことは六つかしいにしても、所得てふ課税標準は同様の基礎に立つこととなり、之により特別税で各地別々の標準をもつ場合よりは、一層良く統一が得られ、各地方間の負擔も一層多く公平に適ふこととなる(註九)。此點にても附加税を薦むべしとする。

(註九) バンステープルは附加税が一層公平なる負擔の分配に適ふと爲す。⁷⁾

(ろ) 概觀一層容易に改良の刺戟一層大なるを得ること——附加税なれば少くとも課税標準が全國同ゆへ、全国各地負擔の概觀が、特別税の場合よりも一層容易となり、各地方の負擔の輕重を見るにも、外國のどの比較を爲すにも一層便利となり、各地方各箇としても全體としても益々反

6) Roscher, a. a. O. S. 455.

7) Bastable, L. c. p. 408.

省改良に向はしむるのに好都合といふべきである。特別税にては遺憾ながら、此等の便利がない

第二段 地方所得税に於ける附加税の短所

以上、地方所得税に於ける附加税の長所隨て特別税の短所を明かにしたるの後は、更らに進んで其附加税の短所又は特別税の長所を述べなければならぬ。先づ以て

(一) 地方より見たる附加所得税の短所を挙げやう。就中

(A) 公平課税上より——見れば、元來租税は何税たるを問はず多少の缺點隨ふて不公平の伴はぬはない。其れで假りに國家の作り設けた所得税にも多少の缺點はあるとして、此に附加税がかゝることになれば、其不公平を増長することになる(註一〇)。一税の不公平は忍ぶべきも、更に之を増長されては堪えられぬといふことになる。且つや後にもいふ如く本税だけなればであるが、此に附加税がついて負擔が重なる、人をして一層重く感せしめて、脱税する者を多く生ずることとなる。此に更なる不公平を生ずる間隙があり、此點からも附加税を躊躇せしめるものがある尤も其は其國税所得税の實際の高さに係ることでは一概にはいへないが、少くとも實際には之につき大に考慮しなければならぬ場合があり得る(註一一)。且つ又國税に於ける缺點も實際に於ける各國の其の程度によりけりであつて、其が大したものではなければ、附加税による不公平増長も亦大

して重く見るに及ばぬが、其が重大なる缺點をもつ場合には、附加税は考物といふことにならなければならぬ(註一一)。故に實際の具體的事例につき考へなければならぬが、假りに國税所得税が相當に改良を施されて重大なる缺點はなきものとし、其税率の高さも他國に比し過大といふほどでないならば、此にいふ附加税に伴ふ不公平はさう重きを成すには足らぬ。之を夫の附加税を避けて特別税としたことによりて生ずるの不公平たる、逋脱の多きことに比すれば、決して重きを成すに足らぬと思ふ。附加税とした場合其重き負擔に堪えずして多少逋脱するものを生ずるとしても、國家が捕捉するに於て、此逋脱は難ひ。特別税の場合の逋脱に比しては小なるものに止まると思ふ。で若干は具體的の國税所得税事情にも係るけれども、大體上は此見地からしてむしろ附加税を勝れりとして長からうと思ふ。

(註一〇) ラウターバツハは曰く、二税が共同に賦課さるゝときは(附加税により)、賦課に於て生ずる各の不公平が二重に重なることとなる。⁸⁾

(註一一) エーベルヒは曰く、附加税を課せられたる租税の壓迫が非常に重きほどに、國税又は地方税が高きか又は大に高められなければならぬときは、附加税は最早満足でなくなり、獨立税の制度によりて補完せられ、又は代られなければならぬこととなる。⁹⁾

(註一二) エーベルヒは本税の基礎が陳腐且つ不精密なるときは、此れ又は彼の形に於ける特別の賦課が永久的に避くるを得ぬといふて居る。¹⁰⁾

(B) 財政收入上より——附加税であれば、一のものに負擔が重なることより生ずる脱税の恐があり、

8) Lauterbach, a. a. O. S. 40.

9) Eheberg, Fw. 9. Aufl. S. 524.

10) Eheberg, ebenda. S. 526.

其れだけに於て収入上にも不利であるが、反面、特別税にも他地方への移動に依る脱税の危険が多く、恐らくは其収入上に於ける不利が前者よりも甚しからうから、此にいふ附加税の弊は重きを成すに足らない。況や第一段の(一)(B)に擧ぐる附加税の財政上の長所を考ふるに於て、此に擧ぐる不利の如きは殆んどいふに足らない。

(C) 課税技術上より——(い)特別税であれば、其地方々々の事情を斟酌して税の下限及累進率を適當に定めることが出来るが、附加税であれば其が出来ずして全國一率となる傾がある(註一三)。尤も此等は附加税の下にも地方事情により多少特別の定めを爲し得るから、さう大した問題ではない。(ろ)更らに所得の評定についても特別税なれば地方事情を考慮して適切に行ふことが出来るのに附加税にては出来ぬとの説もあるが(註一四)。此方にては此の如き地方々々の事情の斟酌といふことが重きを成さない。たゞ地方特別所得税なれば地方當局が調査に當るとして、實際の所得事情に近接して真相を得るのに、附加税隨て國税では之が出来ぬといふ(註一五)のは幾らか意義があるが、併し此地方の事情通といふものは、附加税にても國家が之を利用するを得て居るし、特別所得税とする爲めに遁脱するものゝ多きことをも考ふれば、大局上に於ては價値が太だ小さい。

(註一三) ノイマンは曰く、地方所得税の獨立の賦課は租税累進及下限の決定を場所的事情に適應して成形するを得せしむるに、特に累進の度につき、需要の大きき、貧富懸隔の發達を考慮して決せしむることの長所があること。¹¹⁾

(註一四) ノイマンは地方所得税の獨立の賦課は所得の評定につき場所的事情を考慮するの長所ありと爲す。¹²⁾

(註一五) ワルカーは曰く、人は國家が所得事情の吟味につき最多くのものゝ爲し、又爲し得るが如き誤に陥つてはならぬ。

其き地方所得税では勿論であるが、缺點ある其にてすらも、地方的且つ事情通なる地方評定委員は最多くのものゝ爲す。¹³⁾

(D) 人民負擔上より——附加税なれば負擔が或處に集中することゝなりて重く感せられるのに、特別税なれば負擔が國税よりも別の處に分散するだけ軽く感せられる傾向がある、併し其は所得税では所詮、同一の所得に課せらるべきもので、特別所得税なるが爲めに國税所得税よりも別の處に課せらるゝとすれば、其は何れかに於ける缺點の爲めである。隨ふて此に不公平課税の重負擔といふことがあることになる。彼是れ考へ合すれば、此にいふ點は重きを成さぬ。但し特別所得税が附加税の普通の取り方と異つて、別の時日に徵税令書を出すだけでは、明かに若干負擔輕易といふことがある。其は併し實は取り方の問題であつて、附加税にても本税と別の時日を選んで徵收することが出来ないことではない。

(E) 道義上より——右の如くにして附加税の場合に或處に負擔の偏重するだけに於て脱税を進めることゝなり、隨ふて道義上好ましからざることとなる。が併し特別税にも前にいふ如く別の方面よりの同様の弊があるから、此に擧ぐる缺點は別に重きを成すには足らない。

(F) 經費支出上より——附加税であれば地方に於て特別税よりも簡單に行ひ得るから、つひ濫費

12) Neumann, ebenda.

13) Walcker, Fw. S. 85.

に流れ経費膨脹を生ずる恐がある(註一六)。之に對し特別税なれば面倒故、慎重に経費を定め、経費を出来るだけ節約せしめることゝなるの利がある。併し今日の地方財政の實際にては経費膨脹の勢又は必要が非常に大いから、此にいふ附加税の弊は殆んど問題にならない。むしろ地方としては収入を擧ぐるに都合良きことが實際の必要に應ずる所以である。且つ又附加税が濫費に導くといふことも、附加税には一定度の制限率の伴ふを例とする所であるから、大して弊害を生ずるには至るまい。

(註一六) コッサは自治的¹⁴⁾地方税の辯護理由として、附加税の便宜が経費膨脹の傾向を養ふことを擧ぐ。

(G) 政治上より——附加税なれば一般にいふて中央集權を進め、地方自治に反することゝなり、地方當局者の責任觀を薄からしむることゝなるのに、特別税なれば地方自治を進め、地方當局の責任觀を強うし政治上望ましきものであるとも見らるゝ(註一七)。尤も此は名義上で、實益が少いことでもあらう。加之、地方に全然特別税を否定するのでなく、或税に特別税を認め、他の税に附加税を規定するに止まるならば、其の特別税を有つだけに於て其處に地方自治を確保して居るといふことも出来る。單に所得税に附加税を可也として採用したからといふて、必ずしも直ちに地方自治を危うすとはいへない。

(註一七) ロッシャーは附加税は之を決定し使用する官廳の責任觀を弱むといふ。¹⁵⁾

14) Cossa, a. a. O. S. 140.

15) Roscher, a. a. O. S. 443.

(二) 國家より見たる附加所得稅の短所

(A) 公平課稅上より——(い)附加稅があれば其の特別地方稅の行はるゝ場合よりも、人々をして本稅たる國稅所得稅をも一層重く感せしむることゝなつて(註一八)、隨ふて此に於て脱稅者を多く生じて不公平を生ずるのみならず、(ろ)附加稅があれば、地方特別稅の行はるゝ場合と異り、本稅にて改正を要する場合にも、累を地方に及ぼすことを恐れて、之が改良の斷行を躊躇し又は遷延することゝなる恐がある。此れ亦た國稅を不公平ならしむるもので、附加稅の特別稅に劣る所以である。併し此等の不公平は實際甚しいものではない。實際本稅たる所得稅改正が地方附加稅に不利となることは少からうし、所得稅では特別稅の下にも所詮國稅と略ぼ同一の所得に課せらるゝことゝなるから、此特別稅の下にも矢張り國稅所得稅を重く感ずることゝならざるを得ぬ。其の特別稅が幾らか國稅よりも別の物體に課せられ、別の時に課せられるだけにて、幾らか附加稅よりも樂といふことはあるにしても、其が本質的に大なる差異のあるものではない。

(註一八) ラウターバッハは附加稅にては、義務者が既に初めより其國稅の決定に於て、彼が賦課さるゝ稅の二重額を拂ふべきことを計算するといふことがある。是れ彼が申告額を増加するにつき、特に重く感ずることゝなるべき事情であるといふ。

(B) 財政收入上より——(い)斯く附加稅の下に脱稅が多いただけでは、國の所得稅收入を少からしめやうし、(ろ)此の如き脱稅は稅率の加重と共に多くなるから、隨ふて附加稅の存する場合には財政

需要に應じて國の所得稅率を高くして收入の増加を計ることが困難になり、夫の屈伸力が一層小くなる。其に附加稅あれば地方財政に累を及ぼすことを恐れて稅率の上下を行ふを躊躇するといふこともあり、愈々以て屈伸力を失ふこととなる(註一九)。尤も夫の脱稅といふものは國稅と特別稅との並行する時代にも少からずあることであり、附加稅の存する場合に國の稅率の上下が地方財政に累を及ぼす心配は、此上下に拘らず地方稅率據置の特別の取扱を爲すことに依りて、幾分か緩めることが出来る。

(註一九)

ラウターバツハは英國の書物では市町村稅の國稅よりの獨立が大なる長所として薦められて居る。其理由としては市町村稅の國稅よりの獨立が國稅に特段なる可動を與へ、國家をして特段なる困難時に租稅を引上げしめ、必要去れば更らに之を輕減するを得せしめるのに、附加稅の場合には國稅の引上が地方稅の引上を結果することとなるといふに在るといふ。¹⁷⁾

(C) 課稅技術上より——附加稅があれば國家所得稅が、地方財政の豫算を立つる便宜を考慮して

其單獨なる場合よりも早く賦課を終らなくてはならぬこととなり(註二〇)、隨ふて國の稅務行政、課稅技術が一層厄介面倒となるを免れぬ。

(註二〇)

ラウターバツハは附加稅の場合には、市町村が豫算年の初めに附加稅の高さを定める爲めには、其區域内にて國稅收額が幾許となるかを知るを要し、其の爲め國家が其國家の所得稅の賦課を早く済ますことを餘儀なくするといふ。¹⁸⁾

(D) 人民負擔上より——見れば附加稅があれば自ら本稅をも人をして重く感せしめることとなり引いては國家に對し一層不平不滿を懷かしめることとなる。即ち國家の不利にまで負擔を重しと

17) Lauterbach, a. a. O. S. 40.

18) Lauterbach, a. a. O. S. 40.

いふことに感せしめることとなる。

(E) 道義上より——附加税ある場合に本税をも重く感せしめるだけ脱税を進め、其が道義上には好ましからざることである。

第三段 地方附加所得税設定上の問題

以上、大體地方所得税に於て附加税を勝れりとして、偕て之を設定するに就いての若干問題がある。重なるものを左に説かう。尙ほ一部は前論文にも出て居る。

(一) 免税點

(A) 免税點低下の特例——國の所得税には免税點があるのを例とする。處で地方税にては國の場合の如く下層民の負擔となるべき消費税も自ら少く、隨ふて下層民にも負擔を普及せしめやうとすれば、又は進んで財政上よりして彼等にも其地方團體員たるの自覺を與へやうとするならば、地方所得税にては國税の免税點以下の者にも特別なる課税を爲すを選むべしとすることとなる。即ち其れだけでは最早附加税ではなくして、補充的なる特別税となる。此は給付能力の原則に考へても、其額が輕微である以上は、不都合ではなく、特に地方に於て財政收入上之を必要とすることも多からうと思はる。(註二)。

(註二一) ビリンスキは市町村にては國家と異り、一方に消費税を採用することが出來ぬ。そして他方に此が多く資なる住民より成り、最小活資免稅が繼續の不足を齎らすべき市町村があり得るから、其所得税に於て最小活資を考慮すべからずといひ、ロツシアも市町村が地方的理由よりして租稅義務の下限を國家よりも異つた方法にて定めて差支ないといふ。現にヘンセンにても國稅は五百マークを免稅點としたが、地方税は其以下の小所得をも課税することを斷念するを得ざることあるべきを考へ、市町村が此を斷念せざるべきは特に及唯だ市町村目的の爲めに之に賦課することを得せしめた。又ザクセンにては地方所得税は特別税であつて附加税ではないが、其にして國家よりも高き下限を有つは唯八の市町村のみで、最多くは一層低いものを有ち、六百以上の市町村は下限を有たない所であるといふ。¹⁹⁾

(B) 都市の免稅點——(い)處で右にいふ地方所得税に於ける免稅點の特例は之を都市に及ぼすには適しない。都會地では生活標準が一般に高く、生活費が一層大いので、國家が全國平均的標準に従ふて定めた免稅點すら、兎角此都會地にては低過ぎはせぬかと思はるゝ程であるから、若も地方財政にて他に收入を得るの途があり、強て之に依るの必要がないならば、所得税ではむしろ單なる國稅の附加に止めて、其免稅點以下にも課税することはしないが良し(註二二)。特に他方に其都市に於て下層民の負擔となるべき消費税の存する場合には尙更である(註二三)。で夫の免稅點の特例はむしろ主として田舎の村落などに多く適用があるべきである。(ろ)或は物價標準生活程度等から見れば、都會特に大都市では全國平均よりも多少高いからして、其點よりして都市に於ける免稅點は幾らか國家の其よりも高きが至當であるのみならず、此都會地にては特に中下層の人々は屋賃の高きに苦しんで居るが、其反面に於て此屋賃の高きこと並に上りつゝあることによりて

19) Bilinski, a. a. O. S. 233. Roscher, a. a. O. S. 457. Becker, Kommunalbesteuerung im Grossherzogtum Hessen. (Gemeindefinanzen. I.) S. 13. Nostitz, a. a. O. S. 250.

地方財政が益々餘裕を得つゝある。で其理合せとしても所得税の處で免税點を引上げて彼等の負擔を輕易とするが良く、又其が出来る(註二四)といふことも考へらるゝが、併し地方財政に餘裕を生じつゝあることと、給付能力ある者が相當の納税を爲すべしといふこととは別に考ふるを得る又餘裕を生ずるといふても此は程度問題であり、今日の爲すべきこと多き地方財政にては全く夫の中下層民を免税するを得るほどのことは稀である。そして既に國税に於て所得税を納むるの給付能力ありと認めらるゝ程の者が地方税を納むる力なしとはいひ難く、假令輕微なりとも夫の國稅義務者に對し地方附加税をも課して、地方費の爲めの純能力原則に依る課税を爲すべきである彼等に特別な免税點を與ふるには及ばない。

(註二二) ロッシアアは大都市にては國家的租税の下限よりも以下とすることは殆んど辯護せしめないであらう。何となれば彼等にては通例左なくとも十分なる税源が存するから。そして恰かも大都市に於て人民の下層の者に所得税を課することは非常に困難且つ壓迫的であるといひ、ランツベルグは物價高き市では田舎よりも所得の一層大なる部分が免税となることが希望すべしと爲す。²⁰⁾

(註二三) ロッシアアは消費税が下層階級を負擔せしむる如き大都市にて、國税を免ぜらるゝ人民階級に市町村所得税の義務を撤けることは全く排斥すべきものであるといふ。²¹⁾

(註二四) ランツベルグは曰く、事實上、現在の租税制度にて九百マークの國定率以上に免税點を上ぐることは下級中級所得に國税の率以下の負擔を課することが租税力大なる市にてのみ行はれ得べく、又最必要のやうである。何となれば伯林市及其前市、フランクフルトアンマイン其他諸市が所得税附加税を低く課するを得るほどに繁榮状態に在るときは、此は特に

20) Roscher, a. a. O. S. 457. Landsberg, Entwicklung des Gemeindeabgabewesens in den preussischen Städten. (Gemeindefinanzen. II. I.) S. 23.

21) Roscher, ebenda.

騰りたる地價及地代より生じ得る高き税額に貢ふ。併し市町村にとりての此利益は相當に高き屋賃を負擔する住民にとりては重き損害で、隨ふて此に高き屋賃の下に特に苦しむ所の中下級の義務者を低き附加税によりて輕負擔とすることが正當であるからと。²²⁾

(二) 税率

(A) 地方所得税は人的給付能力を見て課するものであつて、既に國家が所得税を設けて此能力に應じたる課税を爲し居る以上は、國家に至當也と認めらるゝ能力の上り方は地方にも至當であるべく、隨つて地方附加税は國家の本税の税率に準じたる税率を採るべきものである(註二五)。即ち地方の附加所得税も亦累進とするは勿論、其累進の上り方も國のと同じとするが良い。(B) 或は之と異なる見解がある。(い)特に或は地方には特に利益原則加味といふことがあるから、累進不當也との論もある(註二六)。が併し地方に於て所得税の外に別に收益税があるならば、利益原則の加味は此に任かせ、所得税としては純能力原則に依り、隨て税率も累進とするを適當とする。(ろ)或は累進を之に認むるとして、(1)國税たる本税の累進なる其上にも、附加税を同様の度にて累進と爲てしは、富者の負擔を過重とし、富者の轉任を進めずやとの心配があり(註二七)、之を除く爲めに上級者に於ける累進の上り方を國家の本税よりも少しく緩めることが一案である(註二八)。或は(2)之と反對に、前に免稅點につきいへると同様に、税率をも都會では中下級者に對し其生活難を救ふ爲めに國定率よりも一層寛大にしては如何との考も生じ得る。が併し國家の適當と認めた能力

の上り方は、地方にても其儘準用するのが穩當であるから、之等を探るを得ぬ。第一の心配の如きは、國家の統一的附加税制度によりて餘程の度まで除くことが出來、第二の困難の如きは、中下層民の負擔となるべき消費税の少き地方にては、多く問題とするに及ばない。

(註三) ノスチツは國家的税率もが市町村より採用すべきである。何となれば之によりて國家負擔と地方負擔との間の安全且つ容易なる比較が可能なることの重要な利益を別として、給付能力は到る處に同一であるからといひ、グローデフェン²³⁾も國稅所得税への附加の場合には、凡べての市町村に住居する所得稅義務者に就ては、國稅の賦課税率を直接に其租税名簿より採つて、之を基礎とすることゝなるべく、——此が市町村所得税の賦課の一層簡單にして隨ふて薦むべき形式であるといふ。²⁵⁾

(註三六) ロツシアーは累進は市町村税には稀に適當する。何となれば此に給付及反對給付原則が常に重要であるからといふ。²⁴⁾

(註三七) ロツツは地方税が國稅附加税にて徵收さるゝ處では、國稅の累進率が市町村稅負擔の爲めに往々にして鋭くなり、市町村に於て富者の流入が止まり、又は富める資本家の移出を恐るべきであるといふ。²⁵⁾

(註三八) 此は普國にては例外として行はれ得る。此國では國家所得税に附加さるゝ場合に、國家所得税の所得の確定及税率の段階が變更されないのを原則とするが、其例外として許さるゝ場合には、下級に於ける所得税率が上級よりも高からざること及國家所得税の税率に保たれたる税率の上り方が、上級の不利にまで變更されてはならないことの標準に於てのみである。²⁶⁾

結 論

23) Nostitz, a. a. O. S. 254. Grotelfend, Grundsätze d. Kommunal-steuerwesens. S. 40.
 24) Roscher, a. a. O. S. 455.
 25) Lotz, Fw. S. 253.
 26) Lohmann, Die besonderen direkten Gemeindesteuern in Preussen. S. 23. Birnbaum, Gemeindlichen Steuersysteme in Deutschland, S. 39.

以上要之、地方所得税の國税所得税への附加税制度には長所もあり短所もあつて、特別地方所得税には其利害相反するが、孰れにしても所得税にては、之を附加税とすることによりて生ずべき長所に重大なものがあるから、假令若干の缺點はあるにしても、大局上之を薦むるの外ない(註二九)。たゞ地方にては免稅點を國家よりも低くするの必要な場合があり、其れだけにては特別税を行ふべく、そして附加税たる處に於ける稅率の如きはすべて國税の累進率に準ずることゝなるべきものと考へらるゝ。

(註二九) 獨逸にても附加税多く、特に普にても之を原則とし、例外はアルトーナとフランクフルトアンマインとに存する。尙ほ獨逸中、特別税主義を採る著しきものはザクセンである。²⁷⁾

27) Eheberg, a. a. O. S. 517 Landsberg, a. a. O. S. 22. Birnbaum, a. a. O. S. 318 ff.