

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號一第 卷三十第

行發日一月七年十正大

論叢

利潤の經濟的・道徳的性質(一) . . . 法學博士 田島 錦治

營業の租稅給付能力 . . . 法學博士 神戸 正雄

進歩か退歩か(一) . . . 法學博士 財部 靜治

農業勞働問題(一) . . . 法學博士 河田 嗣郎

中世都市の發達(一) . . . 文學博士 三浦 周行

時論

直接稅制度の整理に就て . . . 法學博士 小川郷太郎

說苑

我國農產物生産調査に就て(一) . . . 法學博士 高岡 熊雄

雜錄

米國一家五口最少生活資調 . . . 法學博士 山本美越乃

Luca Paciolo 以前の會計史概要 . . . 法學士 大森 研造

家畜保險に就いて . . . 經濟學士 野口 正造

ボルシェヴィズム分解の傾向 . . . 法學博士 河田 嗣郎

時

論

直接税制度の整理に就て

小川郷太郎

第一、税制整理の目標

税制整理は、我國に於て久しい以前よりの宿題である。原内閣はその實行を期せんとして、目下臨時財政經濟調査會をして、其案を立てしめつゝあるが、其特別委員會に於て具體案が成らんとするに及んで、民間に於ても亦之に關して盛に議論をするやうになつて來た。そこで余も此問題に就て少しく私見を述べて見たいと思ふ。

一體、税制整理といふは、税制の良くないものを改めて良くするといふ義に外ならぬ、然らば如何なる制度が良いか如何なる制度が悪いかといふ根本の疑問が起らざるを得ない。そこで余は先づ税制整理の目標を考て見ねばならぬ、其目標が確立すると、之に近いものは良い制度で、之に遠ざかつてゐるものは悪い制度であるといふやうに、判断を下すことが出来る。

税制整理の目標は、又同時に税制組織の理想である、現行制度が此理想に照して良くなければ之に近ける様にするのが、税制整理の方針でなければならぬ。然らば税制組織の理想であり、税制整理の目標であるものは何であるかといふに、三の原則に歸着する。其第一原則は財政上の原則であつて、租税が十分なる収入を國庫に齎らし、必要に應じて伸縮することが出来るものでなければならぬといふことである。其第二原則は經濟上の原則であつて、租税が可成國民經濟の發達を害せない様にせねばならぬといふことである。其第三原則は社會上の原則であつて、租税が各人の間に、各社會の間に不公平なる結果を生せない様にせねばならぬといふことである。

税制整理の目標たるべき是等の原則は何人にも殆ど異論のあるべき筈のものでない。租税が十分の収入を齎らすことが出来ないで、而も亦弾力性を帯びないものであれば、以て財政の要求に應ずることが出来なくなり、租税の役目は遂げられぬことゝならう。又租税が國民經濟の發達を害すれば、租税の源が涸渇して、末終には租税自らが廢滅して行く様な羽目に陥らう。又租税が不公平であれば、假令其税をれ自身は軽くあつても、人民の怨嗟を招き、國家は平なるを得ないであらう。

何れの租税にしても、是等諸原則の要求を悉く十分に充たすものは殆ど稀である、そこで諸種の租税を結び合はせて、全體の上で此等の要求を充たす様にせねばならぬ。是に於て税制が組織せ

られることになる。而して税制にして此等の要求を充たせば充たす程、良いものとなるのである。詳言すれば、他の事情を同じとすれば、収入を多く齎らし、而も弾力性を有する税制は然らざるものより良いと謂はねばならぬ。又他の事情を同じとすれば、國民經濟の發達を害せざる税制は、國民經濟の發達を害するものよりも良いと謂はねばならぬ。更に他の事情を同じとすれば、公平なる課税は不公平なる課税よりも良いと謂はねばならぬ。

世の論者動もすれば、税制整理を以て増税であるとして、之を批難する様である。税制整理の目標は必ずしも増税ではない。税制整理は悪しき税制を改めて良い税制とすることである、収入を増すことを圖らないでも、それが弾力性を帯ぶる様に仕組むと、税制は一段の進歩を見ることになる。此の如き税制の下にありては一朝事ある場合には、只少しく税率を動かすのみにてても非常に多くの収入を齎らすことが出来る様になる。其增收を圖る時期より見れば、増税といふことが出来るが、税制が弾力性を帯ぶる様の仕組になるのを以て直に増税であるといふは當を得ない。

世の論者又動もすれば、税制整理を以て富者に對して苛斂誅求をなし、以て、我國の産業を壓迫するに終るものであるとして、之を批難するものがある。然れども税制整理は産業の壓迫をなさんとするものでない、税制整理の結果富者に重く負擔を命する様になるとすれば、それは租税を公平なるものにせんとするより來たものに外ならぬ。論者は多く直接税の整理のみに着眼してい

ふのであらうが、税制の中には消費税もある、消費税は主として貧者の負擔となる、彼れと是れとを合せ考ふれば、税制整理が徒に富者を誅求するのでないことは明とならう。

目下問題となつてゐる税制整理は、前述の目標を持つてゐるが、其中でも、課税の不公平なるのを直はして公平なるものとするのが、中心の考となつてゐる。若し不公平なる課税が公平なる課税よりも良いといふのであらば、税制整理は之を企てる事が出来ぬ。併し乍ら多くの人は不公平なる課税は悪いもので、公平なる課税は良いものであることを許すであらう。余輩の税制整理論は此處に立脚せんとするものである。

不公平なる租税を公平なる租税にしやうとするのが、我國目下の税制整理の中心の考であるとして、儲如何なるものが公平であるかといふ問題が起る。

租税の公平は、各人の力相應に租税を負擔せしむるといふことにある、租税は恰も重きを擔ふて遠きに至る様のものである。今總ての人が荷物を擔はねばならぬとすれば、力強き壯年は最も重いものを擔ふべく、力弱き婦人は軽いものを擔ふべく、最も力弱き老幼は、最も軽いものを擔ふべきである。是れは何人も認めて公平であるとするに異議あるまい。若し之に反して老幼が最も重きを擔ふべく、壯年男子が最も輕きを擔ふべしといふものあらば、そは現代の公平觀念を無視するものである。又斯る議論は議論として宜いとしても、實際には行はれぬことである。租税

に於ても亦全く之と同じである。是が故に税制を整理せんとせば各人をして力相應に租税を負擔せしむる様に仕組まねばならぬ。

以上論ずる所に依て之を觀れば、目下の税制整理は税制を公平なるものとすることを主眼とする、税制を公平なるものとなさうとすれば、各人をして力相應に租税を負擔せしむることにせねばならぬ。そこで從來富者にして、力相應よりも軽い負擔をなすに過ぎなかつたものは、重く課せられることにならう、それは已むを得ぬことである、之を以て税制整理は富者を誅求するのであるといはゞ、そは思はざるの甚しきものである。

余は以上の見地に立て、我國の税制整理を論じたいと思ふが、目下問題となつて居るものは、所謂直接税の整理であるから、余も亦茲に所謂直接税に就て論ずることとする。

第二、直接税制度の四系

税制組織の目標たる三原則の要求を充たさんとするれば、第一に總ての税をして所得より支拂はしめる様にせねばならぬ、第二に所得の量と質とに從てそれ相應の税を支拂はしむる様にせねばならぬ。總ての税が所得より支拂はるゝ間は、國民經濟發達の基礎は脅されぬ、又租税の收入も相當にあり、且つ亦彈力性を帯びることにならう。又所得の量と質とに從てそれ相應の税が支

拂はれる。以上は、各人の間に、又各階級の間に不公平の結果を來すことが無いであらう。

此の如く論じ來ると、所謂直接税は、一見、所得税一本を立てれば可い様に思はれる、所がそう行かぬ。成程所得税一本でも、所得の多くなるに従ひ、累進税を課すれば、擔税力の異なるものが重く税せられて、力相應の課税となり、頗る公平の様に見える。併しそれは所得の量を斟酌するのみで、所得の質を斟酌するものとならぬ。所得の質を斟酌するといふは、所得の由て來る源を見ることである、所得の由て來る源を見ると、財産より來るのがあり、勤勞より來るのがある、財産より來る所得を財産所得といひ、勤勞より來る所得を勤勞所得といふ。所で財産所得は其基礎が鞏固で、骨折らすして得べきものであるが、勤勞所得は汗水たらして得べき所得である。今所得者の健康が衰へるか若くは職を失ふ場合を考ふるに、財産所得は依然として這入つて來るけれども、勤勞所得は這入つて來ない。されば勤勞所得のみを得る人は健康の衰へざるに先ち、職を失はざるに先ち、豫め備ふる所がなくてはならぬ、即ち或は、保険契約を結び、或は貯蓄をなし、以て所得より一定金額を差引かねばならぬ、財産所得者には此心配がない。故に同一額の所得を得るとしても、財産所得者の力は大にして、勤勞所得者の力は小であると謂はねばならぬ。然るに一般所得税は財産所得と勤勞所得とを同一視して累進税を課するのである、其結果は勤勞所得者に重く課し、財産所得者に軽く課することになる。尤も一般所得税にありても、勤勞所得

に對して控除査定を爲し、勤勞所得輕課の趣旨を表はすものもあるけれども、其控除査定が一定金額以下のもの限り、而も其控除割合が少ければ、勤勞所得輕課の趣旨は徹底せないと謂はねばならぬ。加之一定額以下の勤勞所得者に就て考ふるに、そは中流以下で無産階級に屬するのである。所謂直接税は大體資産階級に課する趣旨なるに、一定額以下の勤勞所得を得る者に課する所得税は無産階級に課することになる、所が無産階級は其階級としては消費税に依て、資産階級よりも多くの負擔をなすことになつてゐる、是が故に一定額以下の勤勞所得に控除査定を爲して所得税を課するにしても、消費税と合せ考ふれば、財産所得者よりも重く負擔して居ると謂ふことが出来る、これは不公平の甚しきものである。之を公平にせんとせば、所得税以外に財産階級に税することとせねばならぬ。是れ所得税の補充税を必要とする所以の一である。

次に又所得税は申告主義の上に立てられるものであるが、其申告なるものは、公平に行かぬ、勤勞所得者は、虚偽の申告をなさないのが常である。虚偽の申告をしても、直に俸給や勞賃を支拂ふ者よりの申告に依て更正せられるからである。然るに財産所得者は、動もすれば虚偽の申告を爲して顧みない、蓋し虚偽の申告を爲しても、財産關係複雑となつてゐる爲めに、外界より十分に之を正すことが出来ないからである。斯ういふ事情で、勤勞所得は、少しも隠蔽せられないで、十が十迄税せられ、財産所得は隠蔽せられて、其一部分のみが税せられることゝなるのである。

そこで勤勞所得は比較的小なる擔稅力を有するに拘らず、比較的大なる負擔を爲し、財産所得は比較的大なる擔稅力を有するに拘らず、比較的小なる負擔を爲すに過ぎないこととなる。是れ不公平の甚しきものである。此不公平を矯めんとせば、所得稅以外に財産所得に稅する所なくてはならぬ。是れ所得稅の補充稅を必要とする所以の二である。

終りに所得稅の立て方に依りては、自己の家屋や、骨董品其他奢侈品等の利用財産の享樂に依て生すべき消極的所得を除外して、全然課稅せないことがある、我國の所得稅の如きも即ちそれである。所が此の如き所得は積極的に金錢の形に於ける所得を齎らさないけれども、金錢の形に於ける所得を、此享樂の爲めに支出せないで濟ますこととなるから、其結果に於ては普通の所得を得ることとなり、富豪階級の擔稅力を反證するものである、然らば所得稅で課せないとしても、何處かで稅せねば、不公平の甚しきものとなるのである。是れ所得稅を補充する稅を必要とする所以の三である。

以上述べが如き理由に依り、直接稅制度は所得稅一本を立つるのみでは足れりとするべきでなく、所得稅の外に尙一本を立てねばならぬ。之を直接稅の二本主義といふのである。

直接稅の二本主義は、一般所得稅を中軸として之に補充稅を起すことに歸着するのである、其補充稅の何であるかに依て、種々の稅制が案出せられる。諸補充稅は如何なるものとするべきかと

いふに財産所得に重く課するの趣旨を以てする以上は、所得を捕捉するか、所得を生む根源たる財産を捕捉するかとの外に出づべきでない。財産を捕捉するには、租税主體の有する總ての財産を捕捉することも出来るし、又租税主體の有する財産を簡別的に捕捉することも出来る。又所得を捕捉するには、各財源より來る所得を簡別的に捕捉することも出来るし、又其簡別的所得を推定すべき客觀的標準に依て間接に之を捕捉することが出来る。其租税主體の有する總ての財産を捕捉して税するものは、一般財産税であり、其租税主體の有する財産を簡別的に捕捉して税するのは、簡別財産税であり、其租税主體の得べき所得を分折して簡別的に捕捉して税するのは、簡別所得税であり、其簡別的所得を客觀的標準に依て捕捉して税するのは、収益税である。此の如く補充税として考へらるゝものが四つあるとせば、直接税制度としては四大系が成り立つべきである。

以上四系の中で、一般財産税と簡別財産税とは、財産を綜合して税すると、分別して税すると
の差に過ぎぬ、故に一般財産税に比例税率を課し、免税點を置かなければ、結果に於て殆ど同じ
ものとならう。又収益税も其客觀的標準を各財産の價格に求めるときは、簡別財産税と同じ様
ものとならうし、之に反して税源たるべき収益を直に捕へんとするときは、簡別所得税と同じ様
のものとならう。是が故に四系は互に根本的に異つたものではない、相似よつた所があると謂は
ねばならぬ。

第三、現行直接税制度と其整理案

直接税制度としては、一般所得税に配するに一般財産税を以てするのと、特別財産税を以てするのと、収益税を以てするのと、特別所得税を以てするのと、の四系が成り立ち得べきことは、前に述べたる通りであるが、余は議論の順序として、先づ我國の直接税制度が如何なるものであるかを明にし、如何に之を整理せんとするかに説き及ばうと思ふ。

我國の直接税は所得税、地租、營業税、鑛業税、賣藥營業税、相續税等より成り立つてゐる。又印紙税、登録税、兌換券發行税、取引所税、噸税等も亦直接税と見ることが出来ないではないが、是等は所謂流通税を形くるものであるから、別個の租税體系として置く方が宜しからう。

今本來の直接税に就て、尙進んで研究して見るに。それが種々の租税より成り立つてゐるとは云ふものの、鑛業税や賣藥營業税は特別營業税と見ることが出来るし、相續税は不勞利得に税するもので一の遊軍と見ることが出来るから、直接税の本隊を形くるものは、所得税と地租と營業税の三に歸するのである。此中に於ても所得税は中軸を爲し、地租と營業税は之を補ふ兩翼を爲して居るのである。換言すれば所得税は主税であり、地租營業税は補充税である。然り而して地租は元來土地の収益に課するのを趣旨とし、營業税は營業の収益に課するのを趣旨とするから、

學者は地租や營業税を收益税制度の一分子とするのである、そこで收益税なる語を借て、我國の現行直接税制度を説明すると、所得税を補ふに收益税を以てする制度といふことが出来る。

此の如く我國の現行制度としては、所得税を補ふに收益税を以てするの制度である、故に我國の直接税整理案としては、此制度の欠點を矯めて行くことにするか、或は此制度を捨て、直接税制度組織の他の三系の何れかを選ぶより外ない。一般所得税を補充するの税としては、一般財産税を採るか、特別財産税を採るか、特別所得税を採るかといふ問題となつて来る。

之を立法例に徴するに、補充税としての一般財産税は獨逸諸聯邦に行はれたものであり、補充税としての特別所得税は英佛伊米の諸國に行はれてゐるものである。故に目下の直接税整理問題としては、我從來の制度に依て行かうか、獨逸制に倣はうか、英佛伊米の制度を採らうかといふ問題になつて来る譯である。

臨時財政經濟調査會は、直接税整理に關して、初めに三の案を立てた、其第一案は一般所得税を補ふに財産税を以てするの案であり、其第二案は一般所得税を補ふに特別所得税を以てするの案であり、其第三案は一般所得税を補ふに收益税を以てするの案であつた。余の謂ふ所の所得税に配するに特別財産税を以てするの案は無いが、大體に直接税整理の筋書案としては要を得て居るといはねばならぬ。

聞く所に依れば、右の三案は特別委員會中の小委員會で研究せられてゐたが、小委員會は審理の結果、所得税を補ふに財産税を以てするの第一案を採用し、去る六月九日之を特別委員會に附議し、特別委員會も大體に之に賛成したといふことである、此案に依ると新に財産税を設定すると同時に地租と營業税は之を地方團體に委譲することになる、此案を新直接税制度案と名けて置く。

此新案が行はるゝことゝなると、現行直接税制とは大分變はつたものになる、そこで所得税を補ふに収益税を以てするの現行制度が可いか、所得税を補ふに財産税を以てするの新案が可いかといふことが問題となつて來る。此問題を決せんとせば、現行制度が如何なる點に於て弊害を有するか、新案が如何なる點に於て長所を有するかを調べて見ねばならぬ。

第四、現行直接税制度と新直接税制度案との得失

現行直接税制度は所得税に配するに収益税を以てするの制度であつて、直接税を二本立てる主義である、直接税を二本立てる主義である以上は、所得税一本を立てる主義よりも進んでゐるのであることは、上述する所に依て明である。所が我現行直接税制度は、他の方面に於て非常に不公平なる税となつてゐる、新直接税案たる財産税補充案は之を矯めんとするものである。

今現行直接税制度を見るに三つの點に於て不公平の結果を生じてゐる、其第一點は直接税の二本主義を貫てゐないことであり、其第二點は現行收益税が各々現實の擔税力に遠かつてゐる課税方法を探つてゐるのみならず、現行收益税相互の間に公平が保たれてゐないことである。其第三點は、徵税手續の上に於て不公平の結果が生じてゐることである。新直接税制度案が如何に之を改めることとなるかを明にして見やうと思ふ。

一、現行直接税制度は二本主義を立て、居り乍ら、之を土地と營業に關する租税に限つて、他に及ぼしてゐない。即ち土地所有者には、地租を課し更に所得税を課して居り、營業者には、營業税を課し更に所得税を課して居る。然るに土地と共に不動産を形くつてゐる家屋に對しては、家屋税を課してゐない、故に家屋所有者は理論上一度税せられるのみである。其自己の家屋に住するものに至りては、其家屋に住居することそれ自身が、消極的所得を生じつゝあるに拘らず、全然課税せられてゐない。又營業税の課せらるべき二十六種の營業に屬せざる營業に投せられたる資本、并に其他の利殖を生じつゝある資本は、一度税せられてゐる許りで二度税せられてゐない。此の如き資本は種々あるが、其重なるものに就て之をいへば、公債、社債、銀行定期預金である、是等より生ずる利子に對しては、之を第二種所得税として源泉課税をなすに止まり、租税主體に綜合して課税せないから、所謂一般所得税が課せられないで、資本利子税のみが課せられてゐる。

ことになる。是が故に此點に於て直接税二本主義を貫てゐないと謂はねばならぬ。更に國債に就いていへば、第二種所得税をも免除せられてゐるから、二本主義は愚か、一回だも税せられないのである。尤も會社が國債を有する場合に於ては第二種所得税は課せられぬけれども、其利子が其會社の所得の一部分を形くるに及んで、法人所得税の中で間接に税せられることはあらう、個人が國債を有する場合には、此間接の課税もない。次に公債、社債、銀行定期預金外の貸付資本利子に對しては、理論上に於ては第三種所得税が課せられるが、實際に於ては所得として申告せられないが爲め、免れてゐるものが多からう。假令申告せられて税せられてゐるにしても、一般所得税のみ課せられて、資本利子税として課せられてゐないのである。利用財産の享樂に依て生ずる一種の所得に至つては、所得税も課せられないし、收益税も課せられてゐない。

此の如く、同じく財産を有し、所得を得つゝある者にありても、土地と營業には二度課税し、家屋并に貸付資本には一度税するに止まり、國債の利子并に使用財産使用に依る消極的所得には一度も税せないのである。是れ現行直接税制度の大缺點である。是が故に收益税制度を存して尙其缺點を矯めんとせば、少くとも家屋税や資本利子税を起して、地租、營業税と並び立たしめ、更に公債社債銀行定期預金の利子は之を第三種所得に綜合して課税することゝせねばならぬ。所が補充税としての收益税に代ふるに一般財産税を以てせば、土地も家屋も營業に用ひらるゝ資本も、營

業外の資本も、利用財産も悉く綜合して課せらるゝことになり、其間に遺漏もなく、不公平が拭ひ去られるのである。此點より見れば、現行直接税制度は劣つてゐるもので、新直接税制度案は遙に優てゐると謂はねばならぬ。

二、現行收益税制度に就て考ふるに、地租も營業税もそれ自身、租税主體の擔税力の度合に遠ざかつた課税となつてゐる。

今地租を見るに、地租は地價を課税標準とするものなるが、其地價は明治六年七月の地租改正條例に依り、明治九年十年の頃に定めたるもので、土地の收益を一般の金利で還元して算出したものである、詳言すれば既往五年の收穫より種肥料として全收穫の一割五分地租として地價の百分三村費として地租の三分一を控除し、其殘額に穀價を乗じ、其金額を一般金利で還元したのである。

而して其當時の穀價は、全國を平均し、米にありては、一石四圓十八錢五厘弱、麥にありては一石一圓九十七錢八厘弱、大豆にありては一石三圓一錢五厘弱であつた。又還元率たる利子は、大概六朱を以て普通の程度とし、土地の景況に依り増減伸縮し七朱を以て極度としたが、全國を平均すれば、田は六朱一毛強、畑は六朱三毛強となつてゐた。然るに其後に至て穀價は頻りに騰貴し、大正九年の如きは、一石五六十圓に上ばり、今日稍々下落せりと雖ども、尙ほ七八圓を上下してゐる、故に地價を定めた時より見れば正に七倍騰つてゐる。又金利の如きも、民法に於ても當事

者間に特に定めざる限りは之を五朱として居り、整理公債の利子は五朱であり、其後桂公時代に於ける借替公債の利子は四朱を標準とした。穀價が騰り、金利が下がつてゐること此の如しとせば、地價も非常に上げせねばならぬのであるが、其儘となつてゐる、併し實際の土地賣買相場は、非常に騰貴し、今や地租條例の地價とは雲泥の差を生ずるに至つたのである。

地價が實際の賣買價格と雲泥の差を生じ來つたことは以上述ぶる通りであるが、市街地に至つては殊に甚しいものがある。そこで明治四十三年に於て宅地價の修正が行はるゝに至つた、宅地價は市街と郡村を問はず、賃貸價格の十倍を以て之を定むることとしたのである。故に宅地價は其當時に於て賣買價格に相近づいて居つたであらうが、爾來星霜を経ること十年餘になつたから市街地に於ては、其地價は又實際賣買價格と懸絶するに至つたのである。

此の如く地價と實際の賣買價格とが非常の差を生じ來つたのに拘らず、今日に於て尙昔ながらの地價を標準として税してゐるのであるが、それでは收益税とはいひ乍ら收益に應じて課することにもならぬ。又收益の著しく増加し従て土地價格の騰貴せるものも、收益の左程進まず従て土地價格の著しく増加せないものと、同様に税せられて改むる所を知らないものであるから、是等土地を有する者の間に於て負擔の不公平を來してゐるのである。此不公平を矯めんとすれば、地價を修正するより外ないが、全國の地價を修正するには、一億五千萬圓乃至二億圓の經費を要す。

いふことである、然るに一旦地價を修正しても、一定の時期を過ぐれば、又實際の價格と相距ること遠きものとなり、纏て巨費を投じて更に修正せねばならぬことゝならう、而して地價修正に要する經費を惜しむとすると、地價修正は實際上容易に行はれまい、此くして地價は常に不公平のものとなつて残るであらう。是れ地價を課税標準とする現行制度の大欠點である。

次に營業税に就て見るに、明治八年府縣税中に編入せられて以來、各地區々に涉れる課税となつて居つたが、明治二十七八年戰役後に至り、之を統一し國税とするに至つた。法律は國税たる營業税を課すべき營業の種類を列挙してゐる、故に其外にある營業には、特別地方税としての營業税を課することが出来る。現行法に依ると、營業税を課すべき營業は物品販賣業銀行業保險業無盡業金錢貸付業物品貸付業製造業印刷業出版業寫眞業運送業運河業船舶碇繫場業貨物陸揚場業倉庫業鐵道業請負業席貸業料理店業旅人宿業周旋業代理業仲立業問屋業信託業の二十六種にして、其課税標準は各業態により賣上高、家屋賃貸價格、従業者の數、資本金、收入金、報償金等の二三を結び付けてある、何れにするも、外形標準に過ぎぬ、成程賣上高多ければ物品販賣業の收入が多からうと推定し得ないでもない、又賃貸價格の高き家屋に於て、多くの従業者を使用するものは、多くの營業の收入を得るものと一應推定することが出来やう、其他の外形標準も皆同じく、營業收入の多少を推定する一資料とすることは、出来るが、又實際と相距ること甚しいことも出

て來る。例へは物價暴落後に於ける販賣は、物價高き時に仕入れたる物を處分するに外ならぬが故に、賣上高多ければ多い程損失も多くなるのであるが、營業稅は賣上高多ければ多い程利益ありと推定して之に多くの稅を課するのである。此くして營業稅は實際の收益に逆行して課することも有り得て、收益稅たる趣旨を貫くことが出來なくなる、加之各種の營業者は、各課稅標準を異にするが故に相互の間に不公平なる結果を生じて來べきである。是れ外形の標準に依て課稅する主義の欠點である。

以上は地租や營業稅が各不公平の結果を生ずることを明にしたものであるか。之に關聯して現行收益稅制度の第二の欠點が考へられる。そは外でもない、地租と營業稅との間に不公平の結果を生ずることである。前述べた通り、地租は約半世紀前に定めたる地價を標準として稅し、營業稅は諸種の外形標準に依て稅するのであるから、課稅標準が統一せられないと謂ふべきでない。課稅標準が統一せられないと、地租の負擔の程度と營業稅の負擔の程度とを比較し、按配することが出來ぬ、所で、地租は大體に於て田舎の稅となり、營業稅は大體に於て都市の稅となるものである、從て地租の負擔と營業稅の負擔とが公平でない、田舎と都市との間に於ける負擔の不公平を來たし、都鄙の間に面白からぬ感情を惹き起さしむる様になる。是れ亦現行收益稅制度の欠點と云はねばならぬ。

以上述ぶるが如く、現行収益税制度は、地租にせよ營業税にせよ、各々それ自身に於て不公平なるものになつてゐるのみならず、地租と營業税との間に大なる不公平があることを知り得るのである、是れは現行収益税制度の大欠點であると謂はねばならぬ。

現行収益税制度の欠點を矯めんとせば、地租や營業税の課税標準を變更せねばならぬ。少くとも地租も營業税も、可成同様の課税標準に依ることゝせねばならぬ。此の如き見地より現行収益税制度を改めんとすれば、収益税の根本趣旨に歸りて、土地や營業が生む實收益を捕捉して、税することにするか、然らずんば、其收益を生む根源たる財産を捕捉して、税することにするより外あるまい。實收益を捕捉して、税するの主義を採らば、地租は土地所得税となり、營業税は營業所得税となりて、所謂特別所得税の體系が出来るであらう。然れども特別所得税は、一般所得税を分析して簡別的に課税することに歸着するのである、従て人をして同一物體を二重に税するものであるといふ感を抱かしめ、百万租税の遁脱を圖るに至らしむるであらう。又特別所得税で遁脱をなすと、又應て一般所得税に於ても自然に遁脱することゝなり、一般所得税の不備の點が補はれないで、却て甚しくなることになる。是に於て収益税を改めて、収益を生ずる根源たる財産を捕捉して、税するの制度を採らねばならぬことになる。而して簡別財産税制度に依ると、地租は土地財産税となり、營業税は、營業資本税となる譯であるが、更に一般財産税となると、土地も營業資本

所が素とく區々に亘れる外形標準で、各營業者の間に統一がないのみならず、實際の純益に逆行するものもあるのである、既に此の外形標準を以て不當なるものであるとすれば、之を所得税に於ける所得の大小を測る標準とするに至ては更に其不當を甚しくするものと謂はねばならぬ。

此の如く現行収益税制度は、徴税手續に於ても、甚しき不公平を生ずるのである。現行収益税制度に代ふるに一般財産税を以てすると、此不公平も亦緩和せられるのみならず、一般所得の調査と、一般財産の調査とは互に相補ふことを得て真相を穿ち知ることが出来る、蓋し財産の全體が申告せられると、それより生ずべき所得の調査も之が爲めに捕捉點を見出すことが出来るし、所得の全體が申告せられると、その根源たるべき財産の調査も據り所を得るからである。是に至て補充税としての一般財産税は徴税手續に於ても亦一般所得税を補ふものと云ふことが出来る。

以上論ずる所に依て之を觀ると、我國現行直接税制度には大なる缺點があるが、之を改めて一般財産税とすると、現行直接税制度の缺點は概ね除去せられる、是が故に所得税を補ふに一般財産税を以てするの制度は、所得税を補ふに収益税を以てするよりも遙に優つてゐると謂はねばならぬ。

第五、財産税新案

所得税の補充税として一般財産税が、現行収益税より優てゐることは、上段述べた通りであるが、こは税制の組み立てに就ての議論である、その財産税を如何なる形に造り上げるかに至ると又全く別箇の問題となる。

財産税を如何なる形に造り上げるかの問題に先ちて、茲に財産税の本質を明にせねばならぬ。財産税と聞くと、財産を奪ひ去る様にも思はれる、そこで財産税は國民經濟の發達を害するものであると考へる人もあるのである。然れども、そは未だ補充税としての財産税を解せないものである。成程財産税といへば、實質的財産税もあり、名義的財産税もある。實質的財産税は、財産より税を支拂はしむるもので、名義的財産税は所得より税を支拂はしむるものである。茲に謂ふ所の補充税としての財産税は、名義的財産税にして、實質的財産税でない、前屢々説いた通り所得税一本では財産所得に重く課する趣旨を徹底することが出来ぬから、財産税を以て之を補ひ其趣旨を貫かんとするのである、されば補充税としての財産税は所得より支拂はしむることが精神でなければならぬ。所得より支拂はれてゐる以上は、國民經濟の發達を害すると謂ふことが出来ぬ、若し國民經濟の發達を害することあるものを求めば、そは實質的財産税であらう。獨逸の非常財産税（帝國緊急犠牲）の如き、伊國の財産税の如きは即ちそれである。是が故に余輩は第一に實質的財産税と名義的財産税とを區別し、補充税としての財産税は飽く迄も名義的財産税たる

ことを明にして置きたいと思ふのである。

補充税としての財産税が名義的財産税であるとすれば、財産税の組み立ては自然に出て来る。即ち財産税が財産の中より支拂はれないで、所得の中より支拂はれる様にするには、無暗に税率を上ばせては行かぬ、換言すれば、茲に謂ふ財産税の特質は税率の低いといふことに在る。併し税率の低いといふことは必ずしも比例税率でなければならぬといふ義でない。財産が一の租税主體に綜合せられると、其人の擔税力も亦其處に表はれて来る。従て一般財産税は累進税率を適用するのが至當である。但し其最高税率でも餘り高くては可かぬ。

又財産税が一般財産税である限り財産は租税主體に綜合せられて、普遍主義を發揮するものでなければならぬ。但し特別の理由あるものを除くことは、敢て妨げない。

又財産税を以て所得税の補充税となす以上は、所得税に於ける欠點を補ふことを趣旨とすべきである、決して其欠點を甚しくする様のことあつては可かぬ。是れ亦補充税たる本質より當然來るべき歸結である。

以上は補充税としての財産税の本質より其定めらるべき形の輪廓を示したものである、之より進んで臨時財政經濟調査會に於ける税制整理特別委員會が如何に財産税を定めんとするかを觀て見やうと思ふ、此特別委員會が定めたる財産税案は、未だ世に公にせられないが、新聞紙上には

大分漏れてゐるものがある、蓋し中らずと雖も遠からざるものであらう。今新聞紙の録するものに依て、新財産稅案の骨子たるべきものに就て少しく論評して見たいと思ふ。

財産稅は財産に就て普遍主義を貫かねばならぬことは、前述べた通りであるが、財産稅新案に依れば、可成普遍主義を徹底せんと努めてゐる様である。即ち租稅物體に就ていへば、内國に存する收益財産たるも無收産（主として享樂財産）たるを論せず（イ）動産及不動産（ロ）不動産の上に生ずる權利（ハ）其他の財産權に課することゝなつてゐる。然るに財産を取得するが爲めに債務を負ふことがある、一方に財産權があるも之に對して債務があれば、財産權たる價値は殆ど之れなきが故に、財産稅を課するに當りて此の如き債務を控除するは至當であると謂はねばならぬ。

租稅物體の普遍主義に對する例外は、三方面に於て存してゐる、其一は小財産で、同居家族の分を合算して二千圓以下は之を免除するのである、其二は公共の用に供し、又は公益の爲めにする財産である、其三は動産中家實什器書籍其他生活に必要な家具日用品等である。

是に依て之を觀れば原則としては租稅主體の有すべき財産は總て財産稅の課稅物體となる、自己の家屋も營業外にある資本も、奢侈品等の使用財産も皆其中にあること論する迄もなし、只家具日用品を免じて家實に及んでゐるが、家實と奢侈品の區別は餘程困難となるであらう。免稅點を二千圓とするに就ては議論あるを免れまい。余輩も亦之を無きに過ぐるものと考へる。

或は之を辯ずる者は、二千圓に對する租税は三圓なるが故に、之に依て衆議院選舉權を失はざらしめんとするものであるといふのであるが、選舉資格を國稅三圓以上と限る必要もない、或は地方税を合算して三圓以上としても可い事である。或は又地租等には免稅點がないから之に代はる財産税にも免稅點を高くする必要がないといふものもあらう。併し乍ら所得税で生活に絶對的必要であるとして一定額以下の所得を免除するに、其補充税たる財産税に之を免除する必要ないといふのは辻褄が合はぬ論である。二千圓を利殖して年五朱を得るとせば、年に百圓を得るに過ぎぬ、それでは如何に財産を有してゐるとはいへ、我國にては貧民階級に屬してゐると見て差支ない。租税に社會政策の意義を含ましむると、財産税に於ける免稅點は尙大に引上げねばなるまい。

租税物體に於ける普遍主義は又課税方法にも及んで、綜合課税主義となつた、即ち總ての財産は個人に綜合して課税することゝなつてゐる、是れ所得税の綜合課税方法に順應する所である、所が此綜合課税主義には大なる例外がある、即ち無記名株式公債社債銀行預金等は源泉課税として配當又は利子支拂の際徴收することゝなつてゐる。是れ亦第二種所得税に順應するものである。然れどもこは所得税の誤を重ねる虞がある、第一には綜合課税の精神を滅却することゝなる第二には免稅點を定めた趣旨を貫かぬことゝなる、蓋し源泉課税とすれば免稅點以下にも税することゝなるからである。又第三には公債社債銀行預金等の利子より一時に第二種所得税と財産税

を引き去つて、其税の重きを感じしめ、其有價證券の價を壓することゝなるであらう。

租税主體としては、自然人のみが考へられ、法人は之を除くとしてある、蓋し法人に對する自然人の權利が財産として税せられてゐる以上は再び法人の財産に課すべきでないとするのであらう。然るに之に何等の制限を設けないと、非常なる弊害を生じて來ること火を觀るよりも明かである。現に所得税の配當課税を免れんが爲めに富豪は保全會社其他の名を以て會社を組織し之をして他の會社の株式を有せしめてゐるのである、若し會社に對して財産税を課せられぬとすれば、此の如き脱税會社の有する財産にも亦之を課することが出來まい、さうなると富豪は所得税を免れ更に又財産税を免れることになるであらう。是れ實に不公平の甚しきものと謂はねばならぬ、故に法人に課税せざるの主義を採るにしても、少くとも一會社の過半數の株を家族の間にて所有する場合には其會社の財産を個人財産と看做して財産税を課する様にせねばなるまい。

税率に就ては千分の一、五の比例税率としてある、此税率は餘り高くないから、先づ補充税としての財産税の本質に適てゐると謂ふことが出來る。但し毫も累進税率の色彩を加へなかつたのは、遠慮に過ぎて一般財産税の本色を十分に發揮せしむることが出來ない様である。思ふに財産税が比例税であれば財産を簡別的に税すると殆ど分つ所がなくなるからである。只免税點を二千圓としてゐるから、二千圓に達するか否かを決する場合に於てのみ一般財産税の本色が表はれて

來るに過ぎぬ。

第六、地租營業税の地方委讓

財産税を立て、所得税を補ふものとすれば、從來の地租營業税は、當然國税として之を廢すべきである、そこで臨時財政經濟調査會の特別委員會は地租營業税を國税として廢し、之を地方團體に委讓せんとするの案を立てたのである、處が最近の委員會では之を徹底的に行ふことが出来なくなつた様である、それは財産税よりする収入が案外少いといふ爲めである。大藏省の計算に依ると、我國の財産總額は、約五百三十二億圓で、二千圓以下を免稅すると、残りは課稅價格たる三百九十餘億圓となる、之に千分一、五を乗すると、稅額五千九百三十餘萬圓を得るといふのである、處が地租營業税の収入は總計一億二千萬圓に上るのであるから、彼を以て是に代ふると、國庫收入の欠陥を生ずることとなる、是に於て稅制整理特別委員會では、過渡的制度として折衷案を作り、財産税を新に起すも、之と同時に地租營業税を地方に委讓せず之を國税として維持し置き其代り稅率を半減して最近の収入額の半分即ち約六千五百萬圓を得て財政を變理しやうとするのである。財産税が發達して來ると（約二ヶ年を要するか）其時に至つて、地方團體に地租と營業税とを委讓せんとするのである。是に至て過渡時代に於ける我直接税制度は非常に

混雜したものとなり、又不徹底のものとなるのである。凡そ税制の改革は非常の決心を要するものである、斷じて行はず、案外多くの収入を得るに相違ない、税率が低ければ、財産の隠蔽せらるゝもの少くなり、豫想以外の収入を生ずることゝもならう。當局者が財産税に依て得べき収入を六千萬圓と計上せるは、用心過ぎたる計算であるかも知れぬ。兎に角内輪に計算するに依て折角の税制改革案を不徹底に終らしむるは、遺憾の極といはねばならぬ。併し乍ら財産税の成績を見て三年の後地租營業税を地方團體に委譲することが出来るとすれば、必ずしも過渡的時代の不徹底を忍ぶことが出来ないこともない。

地租營業税を地方團體に委譲することは、地方財政の困窮を告げてゐる今日、地方團體の爲めに歓迎すべきことである。去り乍ら茲に一つ注意せねばならぬことは、地租や營業税を地方に委譲するに先て之を改正せねばならぬことである、地租や營業税が今日に於て其弊に堪へぬことを許さば、之を地方に委譲しても、其弊が自然に消滅するものと見ることが出来ぬ。地租や營業税は、法律に於て一定の準則を定め限度を定むることゝなるであらうが、地方團體は其範圍に於て地方議會の協賛を経て其地方に適する様に決定することが出来ねばならぬ。例へば地租にして地價を課税標準とするの制度を探るとすれば、其地方の狀況に依て年々歳々地價を評定する方法を探らねばならぬ、又營業税にしても純益か資本か何れかを標準として課するの方針を定めて行か

ねばならぬ。是等の關係は他の地方税と關聯して研究すべきである、其詳論は後日に譲らうと思ふ。

第七、結 論

以上論ずる所に依て之を觀ると、所得税を補ふに收益税を以てするの現行直接税制度は、其弊が多いから、早晚是非とも整理せねばならぬ、其整理案としては家屋税資本利子税を起して收益税制度を完成し以て所得税を補ふことにする方法は考へられないでもないが、それでも尙同種の財産を有する者の間に於て、又異種の財産を有する者の間に於て不公平の結果を残すことを免れない。然るに所得税を補ふに財産税を以てすると、是等の弊を除き、同種の財産を有する者の間に於ても、異種の財産を有する者の間に於ても、公平の課税を受くることとなる。故に所得税を補ふに財産税を以てすることは主義として之を賛成せねばならぬ。

補充税としての財産税を起すには、補充税たる性質に鑒み其形を定めねばならぬ、臨時財政經濟調査會に於ける特別委員會の立案は大體に於て是認すべきも、審議を重ねる中に、不徹底に陥るゝ虞があるは遺憾である。併し乍ら特別委員會の審議決定は其筋より公にせられてゐない、他日其公表を待て重て論ずることゝしやう。（大正一〇、六、一三）