

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號四第 卷三十第

行發日一月十年十正大

## 論叢

所得稅の弱點 . . . . . 法學博士 神戸 正雄

社會的法的經濟學の考察 . . . . . 文學博士 米田庄太郎

利潤の經濟的及び道德的性質 . . . . . 法學博士 田島 錦治

農業勞働問題 . . . . . 法學博士 河田 嗣郎

## 時論

地方稅の整理を論ず . . . . . 法學博士 小川郷太郎

## 說苑

家計論の地位に就て . . . . . 法學士 作田 莊一

井リヤム・タムスンの分配論 . . . . . 經濟學士 堀 經夫

## 雜錄

獨逸（彌より見たる）聯合國の對獨經濟政策 . . . . . 法學士 小島昌太郎

世界戰爭と柏林の人口 . . . . . 法學士 汐見 三郎

## 地方税制度の整理を論ず(一)

小川郷太郎

## 緒言

余は前號に於て我國の地方税を論じ、我國の地方税は、戸數割及其附加税を中軸とし、所得税附加税、地租附加税、營業税及其附加税、雜種税及其附加税、家屋税及其附加税を以て補はれてゐること。之を學理上から見ると、人税を基幹とし、物税を補翼とし、使用税流通税を從屬せしめてゐるものと云ひ得ることを明にし。其人税の中軸たる戸數割は發達の極て幼稚なるものであり、物税の骨子たる地租附加税と營業税附加税とは其制限率を超へ若くは其制限率に近いて居り、雜種税は最も混亂を極め、地方營業税の中の幾多の税と共に反社會政策的になつてゐるものが多くあることを詳にした。それで我國の地方税制度は行き詰つてゐることが判り、又遅かれ早かれ根本的に之を整理せねばならぬといふことが判る。然らば如何に之を整理すべき乎といふ問題と

なつて來るのである。

余は本論文に於て此問題に對して答案を作つて見たいと思ふのであるが、幸ひ、財政經濟調査會の税制整理の小委員會が一具體案を作つてゐるといふことであるから、之を論評して行きつゝ、意見を加へて見たい。それが時事問題を研究する適當の方法であると思ふ。

財政經濟調査會の税制整理小委員會に於て作成したる具體案は公表せられぬから正確には知ることが出來ぬけれども、新聞紙に洩れた所之を窺ふと左の如くである。

- 一、地租營業税の半額を地方團體に委譲し、新設財産税の基礎確實となれる際、全額を委譲すること。
- 二、地租營業税の半額が委譲せられる過渡的時代に於て、地方税制度は次の如く之を整理すること。
  - (1) 府縣税にありては、地租と營業税との國稅附加税率を引上げ、賃借料を標準とする家屋税を新設し、戸數割を廢して之を市町村に委譲し、所得税の附加税を擴張し、從來の府縣營業税及雜種税の素質並しきものに對し整理改廢を行ひ、營業税及砂鑛區税の附加税を併し、新に鑛業及砂鑛區に對する府縣營業税を認むること。
  - (2) 市町村税にありては、地租營業税の附加税率を高め、家屋税附加税を新設し、鑛業税及砂鑛區税の附加税を廢し、鑛業及砂鑛區に對する府縣營業税の附加税を認め、所得税附加税を廢して之を府縣に委譲し、戸數割附加税を廢して戸數割を新設すること。
- 三、地租營業税の全額が委譲せらるゝに及んでは、左の如く地方税を整理すること。
  - (1) 府縣税としては、地租、營業税、家屋税に對し、所得税附加税を對立せしめて、之を基幹とし、之に雜種税其他特別税を從屬せしむること。
  - (2) 市町村税としては、府縣地租營業税家屋税の附加税に戸數割を配して之を基幹とし、之に其他の特別税を從屬せしむること。

余は此整理案を論評するに當りて、第一に根本問題として整理案の目論見て居る地方税の體系

は何であるか、又それで可いのであるか否かを研究し、進んで各個の問題に移り、先づ其整理案の主腦たるべき地租營業稅の委譲を論じ、更に家屋稅の新案、府縣營業稅及雜種稅の整理に論及し、終に戶數割の整理に就て意見を述べて見たいと思ふ。

## 第一項 地方稅の體系

### 一 整理案に於ける地方稅體系

財政經濟調査會の稅制整理小委員會に於て作られたる地方稅整理案によると、地租營業稅の半額が地方團體に委譲せられる場合と全額が委譲せられる場合とを分てゐる、前の場合を過渡期といひ、後の場合を完成期といつて置く。

今過渡期と完成期とを比較するに、府縣稅は、過渡期に於ては、地租營業稅の附加稅と家屋稅と所得稅附加稅を以て基幹とし、雜種稅を從屬せしむるものであり、完成期に於ては地租營業稅を本稅とし、其營業稅の中に從來の府縣稅營業稅を包容し、之に家屋稅と所得稅附加稅を加へて其基幹とし、更に雜種稅等を從屬せしむるものである。故に地方稅の體系として見るときは過渡期と完成期とに於て大體異つてゐない、要するに收益稅と所得稅とを結び、雜種稅を從屬せしめんとするものと謂ふことが出来る。

又之を市町村税に就て見るに、其體系は過渡期に於ては、國税たる地租營業税に對する附加税と府縣家屋税附加税と戸數割とを以て組織し。完成期に於ては、府縣税たる地租營業税家屋税に對する附加税と戸數割とを以て組織せんとするのである。此場合に於ても地方税の體系として見るときは、市町村税は過渡期と完成期とに於て大差がなく、收益税と戸數割とに依つて組み立てられるものであると謂ふことが出来る。

是に依つて之を見れば、府縣税としては收益税と所得税とを結び、市町村税としては收益税と戸數割とを結ぶことになるのである。従て府縣税市町村税を併せて見ると、收益税に配するに所得税と戸數割を以てするものと云へる。而して所得税も戸數割も人税に外ならぬから、地方税の體系は、人税と物税とに依つて組織せられるものと斷せねばならぬ。

所が人税と物税とを以て地方税の體系を組織することは、税制整理を待つて初めて出來た新しい制度でない。今日の地方税制度も人税と物税とで組織せられて居るのである、そは余が前號の論文に於て論じ盡した所、今茲に再び贅するの要がない。果して然らば所謂地方税制整理案なるものは、地方税制度の基幹となるべきものを變更するものではないと謂はねばならぬ。論者動もすれば、地方税制の整理は從來の體系と全然異つた體系を作り出すを本旨とする様にいふものがあるけれども、税制整理小委員會の立てたる地方税整理案は、さうなつて居らぬ。

此の如く整理案に依る地方税體系は、根本の骨組みに於ては、從來の地方税體系と異つてゐない。そこで先づそれが、可いのであるか悪いのであるかを研究せねばならぬ。

## 二 學理上よりする地方税體系

地方税の體系が人税と物税とで組織せられることが、可いのであるか悪いのであるかを批判せんとせば、根本論として地方税の體系は如何に之を組織すべきかといふ理論を述べて見ねばならぬ。

余の見る所を以てすれば地方税體系は之を國税體系と一緒にして見て、全體の上で租税原則の要求に適ふ様に組み立つべきであると思ふ、是が故に地方税體系の組織は國税體系の組織を前提するものである、國税體系が變するに従つて地方税體系も亦之を變すべきである。

租税體系を組織するに當つて、従はねばならぬ租税原則は、經濟的原則、社會的原則、財政的原則の三とすることが出来る、其經濟的原則は、租税が經濟の發達を害してはならぬと云ふことを意味し、社會的原則は租税が總ての人に普く行き亘つて、而も各人の間に或は各階級の間に公平に配分せられねばならぬといふことを意味し、財政的規制は、租税が十分の收入を齎らし、而も彈力を有するものでなければならぬといふことを意味する。地方税體系を組織するに當つて、國税體系に關聯して最も考へねばならぬのは、社會的原則である。そこで議論を進めるに先て尙

少し社會的原則に關する術語を明にして置く必要がある、社會的原則に於て租税が各人に普く行き亘らねばならぬといふことを要求するものを普遍的原則といひ、租税が各人の間に又は各階級の間に公平に配分せられねばならぬといふことを要求するものを平等の原則若くは配分の原則といふ。平等の原則は各人が其擔税能力に應じて税を負擔すべきであるといふことに歸する、故に之を能力原則又は應分擔税の原則といふても可い。應分擔税の原則を適用せんとせば、税源たる所得に應じて課する様にせねばならぬが、其所得の中に於て勤勞所得より財産所得を重く税せねばならぬ、之を財産所得重課主義といふ。

是等の原則は地方税體系を組織するに當つて、國税體系に關聯して之を體現せねばならぬ、即ち地方税は國税と一緒にして見て普遍の原則に適ふ様にせねばならぬ、國税地方税の何れかの一方に於て欠けてゐても、他の一方に於て税すれば普遍の原則に反せないことになる。又地方税は國税と一緒にして見て能力原則に適ふ様にせねばならぬ、國に於て税し又地方に於て税し兩者を合せて人民の堪え得ざる様になつてはならぬ。又財産所得重課主義も國税と地方税と合せたる上で其趣旨を達する様にせなければならぬ。

地方税の體系を如何に組織すべきかを述ぶるに先つて前提として國税の體系を如何に組織すべきかを一言せねばならぬ。國税體系としては狹義の直接税と流通税と消費税とを以て之を組織すべきである、狹義の直接税と流通税とを併せて之を廣義の直接税といふ、狹義の直接税は所得税

を中軸とし、之に配するに財産所得重課主義を貫く爲めに、補足税を設けねばならぬ、その補足税は或は収益税であり、或は分類所得税であり、或は一般財産税であり、或は簡別財産税である。<sup>1)</sup>此の如く國稅體系を組み立つれば國稅だけで、一應租稅原則の要求を充たして居るともいへるのである。

國稅の體系が以上述べたるが如くに組織せられてゐるときに、地方税として如何なる税を割り當てるべきかゞ問題となる。それには第一に國稅の領域で地方税の侵し得ないものを明にせねばならぬ、それは外でもない、何れの地方にて賦課するとしても、之が擔稅者は全國に擴がるべき性質のものである、此の如き税は地方に依りて差別的賦課を許すべきでない、全國に亘つて統一的に賦課せられねばならぬ、間接消費税の如きは即ちそれである。關稅に就て見るに、開港地に於て輸入品に稅するも、其税を負擔する者は普通輸入品を消費する者であつて、全國に亘るべきものである、故に之を其開港地の地方税とすることは當を得ない。又内地消費税に就て之を見るに、其生産中に課し、又は流通してゐる所に就て徵收するとしても、其之を負擔する者は其課税物件を消費する人であつて、而も全國に普く行き渡るものである、從て其偶々之を徵收したる地方團體の税とすることは不當である。是が故に間接消費税は國家の獨占すべきものであつて、地方税とすべきものでないことを云はねばならぬ。歐洲に於ては市税の如き間接消費税が都市等の地方

1) 拙稿、直接稅制度の整理に就て (本誌第十三卷第一號82頁以下)



團體に許されてゐたことがあつたけれども、今日に於ては理論上之を許すべきでない。

此くの如く間接消費税は、地方税の這入ることの出来ない領域である、故に地方税の體系は間接消費税を除いた他の税の上に建てられねばならぬ。而して間接消費税を除いて残るものは廣義の直接税である、そこで地方税の體系は廣義の直接税の上に立てられねばならぬことになる。

國税に直接税の體系が備はつて居る上に更に地方税としても直接税の體系を組織することになると、國税の直接税と地方税の直接税とを合せて見て、税制が直接税に傾き過ぎて、負擔の公平を缺くことなきかといふ疑が起つて來やう。が、それはさうでない、蓋し間接税は負擔が少き者に對し負擔を重くすることになつて來るのである、累進税が是認せられて居り乍ら、間接税は却て逆進税の作用をなすもので、爲めに富者と貧者との間に負擔の均衡が失はれることゝなるのである。そこで直接税に於ては富者が大なる負擔力を有するの故を以て之に重き負擔を命すべきであるのみならず、富者と貧者との間に於ける負擔の不均衡を取り返へす爲めにも、之に重く税せねばならぬ。是が故に、間接税は一度税するのみで止めて置き、直接税は二度税せねばならぬことになる、さう論じて來ると國税として直接税があり、更に地方税として直接税があるのは、實に不都合でないのみならず、さうなつて初めて公平となるのであると謂はねばならぬ。

國税として直接税が許され、地方税としても亦直接税が許されるとして、次に問題となるもの

は、**國税と地方税との間に於て其直接税體系の組織分子を如何様に按配すべきかといふことである。**換言すれば、**所得税、一般財産税、個別財産税、収益税、其他類似の税を如何様に組み合はすべきかといふことである。**余は便宜上是等の税を**人税と物税とに分けて觀察して見たい。**

人税とは、**租税主體を中心として綜合せらるゝ所得や財産に鑑み其租税主體の個人的事情を斟酌して賦課する税である、所得税其他類似の税が之に屬する、物税とは、個人と離れ全く客觀的に財産又は収益を見て賦課する税をいひ、収益税、個別所得税、個別財産税が之に屬する。一般財産税も、租税主體の個人的事情を斟酌して税するものならば、人税と見られないこともないが、一般財産税を所得税の補足税とする場合には所得税に於て個人的事情を斟酌して居る爲めに一般財産税に於て再び個人的事情を斟酌せないこととならう、そうなるに一般財産税も亦物税といはねばならぬ。**そこで**人税物税の區別は所得税其他類似の主體税と、其他の直接税との區別となる。**直接税の體系を組織するに當つては、**此人税と物税とを結び付けねばならぬ、此くして初て財産所得を重く税し、勤勞所得を軽く税するといふ應分擔税の原則の趣旨を貫くことが出来るからである。**

**人税と物税とは種々に組み合せをなすことが出来る。或は國家が其中の一を取り、地方團體に其他の一を與へることが出来る、此の如き場合に於ては、國税と地方税とは互に相補ひ離るゝこ**

この出来ないものとなり、其一を缺がば、直接税制度が不公平のものとなつて仕舞ふ。故に此の如き制度は之を國税と地方税とが有機的に結合してゐるものと云つても可い。然れども實際に於ては、國税は國税として財産所得重課の精神を直接税體系の上に體現することゝなるを例とするが故に、國税としての直接税に於て人税と物税とが結び付くことゝなつて來る。此の如き場合に於て、地方税としての直接税體系を組織する方法は三の外に出でない、物税のみを以てするは其一であり、人税のみを以てするは其二であり、人税と物税を以てするは其三である。

(1) 地方税を物税のみに依つて形つくるときは、之を國税と合せて見て、判斷せねばならぬ、國税としての物税が比較的輕く地方税としての物税も亦重からざるに於ては、此地方税體系の組織方法は之を正當とせねばならぬ。然るに國税としての物税が既に相當に重いのに、地方税としての物税も亦輕からざるに於ては、國税と地方税とを併せて見て、物税の負擔の重きを認めねばならぬ、殊に地方費が膨脹して已まぬ現代に於て地方税をも段々増して行かねばならぬとする、一國全體の直接税制度より見て、物税が人税を凌ぐ様にならぬとも限らぬ。それは宜敷くないことである。何となれば、應分擔税の原則に最も適するものは人税であるから、一國全體より見ても、直接税の中軸は之を人税に求むべきであるからである。

(2) 然らば物税の代りに人税のみを以て地方税たる直接税の體系を作るべきかといふに、是も

國稅としての人稅が比較的輕きに反して物稅が重いときに於ては、之を是認すべきであるが、國稅としての人稅が國稅としての物稅に比し相當に重いときに於ては當を得たものではない、何となれば人稅は國稅地方稅を合せて極めて巨額に上るに拘らず、物稅は比較的少く勤勞所得に比し財産所得を重く稅するの趣旨を達することが出來ぬからである。此の如き欠點は地方稅が多きを加ふるに及んで愈々現はれて來るべきである。

是に依て之を觀れば、國稅が人稅と物稅とに依つて組織せらるゝことを前提とし、而も地方財政の必要上、地方稅に待つこと極めて多きのみならず、將來益々多きを加へんとする場合に於ては地方稅は物稅のみを以てするも當を得ないし、人稅のみを以てするも亦當を得ないと謂はねばならぬ、従て此假定の下に於ては地方稅も亦人稅と物稅とを以て組織せねばならぬ。

國稅たる直接稅が人稅と物稅とに依つて組織せられ、地方稅たる直接稅も亦人稅と物稅とに依つて組織せられるときは、人稅と物稅とが、國稅と地方稅とに於て兩々相對立することになる。さうなると人稅は國稅と地方稅とを一緒にし、物稅も亦國稅と地方稅とを一緒にして、直接稅を形くり以て國稅たる間接稅に相對立するものと見ねばならぬ。處で此の如き場合に於て問題となるべきは、地方稅たる人稅と物稅とは、國稅たる人稅と物稅と如何なる關係を保つべきかといふことである。

此問題に就ては又三の解決があり得るのである。其一は地方税たる直接税に於て國税たる直接税と全く同じ税種を選む方法であり、其二は地方税たる直接税に於て國税たる直接税と全く異りたる税種を選む方法であり、其三は地方税たる直接税に於て一方で國税たる直接税と同じ税種を取り、他方では之と異つた税種を取り之を組み合はす方法である。第一の方法は國税に附加税を課することになるから、之を附加税主義と名づけ、第二の方法は地方税として特別な税であるから、之を特別税主義と名づけ、第三の方法は第一と第二とを折半してゐるのであるから、之を折衷主義と名つけて置かう。

附加税主義は理論上差支ない様であるが、同じ税が國税としても地方税としても課せられ、それを合すと相當の巨額になるときは、人民は其税の重きを感じることになり、之を批難して已まぬであらう。是に於て特別税主義が出て來る、特別税主義は名を異にし實を同ふする税を拉し來り人をして反感を抱かしめすして納税せしめんとする所に其長所を有してゐるけれども、人の擔税力に應じて遺憾なき負擔をなさしむべき税種は多く此中に之を求むることが出來ぬ、是に於て實際上折衷主義が採用せられることになる譯である。

地方税は國税の附加と特別税とを以て組織するにせば、その附加税は如何なる税に對する附加税であり、其特別税は何であるかといふことが、次に起つて來る問題である。

附加税に對する本税は其當時に於て國税と定められてゐるものである。が、之を理論よりいへば、國税と定めねばならぬものがある、それは一般所得税、一般財産税である、是等の税は一地方に限らず全國何れの處にも存在し得べき租税客體を一個人に綜合して課税するに依つて初めて應分擔税の趣旨に適ふことになるものである、而して是等の租税客體を捕捉することは、國家の獨り能くする所で、地方團體の力の及ばない所である。故に是等の税は國税とすべきである、地方税として課せんとせば、之に附加税を課することとなるのである。

特別税は、國税の存せざる他の直接税に於て之を存するものである、若し國税として、一般所得税、一般財産税が存せば、特別税たるべきものは、收益税の系統か、若くは個別財産税の系統を以てせねばならぬ。

以上は抽象的理論である、之を我國目下の税制整理問題に適用して見るに、地方税體系の前提たるべきものが二つある、其一是國家の直接税體系として一般所得税一般財産税を以て之を組織せんとすることである、其二是我國の地方財政状態よりすれば現に多くの地方税を要するのみならず、將來益々多くを要するに至らんことを豫想し得ることである、此兩前提より出發すれば我國の地方税體系は人税と物税とを以て組織せねばならぬことになる、其人税は國税たる所得税に附加するか、若くは國税たる所得税を基礎として課すべき税でなければならぬ、其物税は收益

税系統か、若くは個別財産税の系統か、何れかの一を選ばねばならぬ。

以上論ずる所に依つて之を觀れば、財政經濟調査會の税制整理小委員會が作つた整理案に於て地方税體系の基幹を人税と物税とに置いたのは不當と云ふことが出來ぬ。併しこれは税制の根本問題に對する斷案に過ぎぬ。整理案が其物税として収益税を取り、其人税として所得税附加税と戸數割とを取つたことに至つては、其各項に就て之が是非を判せねばならぬ。

以下物税より人税に移り順々に調べて見やうと思ふ。

## 第二項 地租營業税の地方委讓

財政經濟調査會の税制整理小委員會の立てた整理案は、収益税を地方税體系の基幹とし人税と並び立たしむることを以て其眼目としてゐる。而して収益税は地租營業税家屋税を以て之を組織するものとし、其地租營業税は之を國家より委讓し、家屋税は從來の戸數割に代はるべき家屋税を廢し、賃貸料を標準とする定額税を新設し、普く之を行はんとして居る。茲に注意せねばならぬことは、其収益税系統に於て資本利子税を缺いで居ることである、そは後に雜種税の整理を論ずるときに讓ることとし、それに先て地租營業税の地方委讓、家屋税の新設に就て研究して見やう。

地租營業税の地方委讓は税制整理の中心問題と見るべきものである、そこで余は此問題に就き

十分に研究して見たいと思ふ、第一に地方委譲の理由を明にし、次に地方委譲の前提として其課税標準の改正に就て論究することとする。

## 第一 地租營業税の地方委譲の理由

### 一 利益原則税

地租營業税の地方委譲に就ては、強い理由がなければならぬ、學者或は收益税殊に地租や營業税は其性質上より地方團體に屬するものであると論ずるものがある、之を説明するには所謂利益原則を以てするのである。こは神戸博士の説であり、又税制整理小委員會の中の人の説でもあるらしく、新聞や雑誌にも、利益原則を加味して地租や營業税は當然地方團體に屬すべきものであると説くものもある、或は之を我國今日の通説としてよいかも知れぬ。

利益原則とは國家公共團體の行動又は設備に依つて利益を受くるが故に個人は之に對し其代價として租税を支拂はねばならぬことを意味する。之を地租に就ていへば、土地所有者は地方團體の行爲や設備に依つて其收益を増し、其土地の價格を増すのである、之に對して税を拂ふべきである。又營業税に就ていふも、府縣市町村の行爲や設備に依り營業の利得を増すから之に對して税を拂ふべきであるといふのである。尤も國家の行爲若くは國家の營造物等よりも利益を受けないではないが、地方團體のそれより受くる利益に比すれば同日の談でない。是が故に地租

1) 神戸博士、地租及營業税の委譲と財産税 (太陽第二十七卷九號11頁)



や營業税は性質上地方團體の税たるべきものであると論するのである。

利益原則は右述べたことに依つても知り得るが如く、租税の交換説から出て來た原則である。個人が國家公共團體より受くる利益に對して税を拂はねばならぬといふのであるから、反對給付の原則といつても可いのである。

處が、租税の根據に關する學説として交換説は殆ど辯護する餘地のないものである、從て利益原則は租税原則として認めらるべきものでない。此の如き原則を認めんとすれば、どうしても根本に交換説に據らねばならぬ。然るに交換説の背景となつて居つた自由説即ち國家の職分は人の生命財産を保護するに止まるといふ説は、今日の國家に適用することが出來ぬ。今日の國家の職分はモット廣いので、人民の福利を増進し、人民の文化を進捗するといふことをも非常に重んじてゐる、故に人の生命財産の保護に對する代價と云ふ觀念を以て今日の租税を説明することが出來ぬ。

又利益原則若くは交換説に依れば、利益を受けるから代價として租税を拂ふといふのである、其理論を以て推して行けば、利益を受けないものは租税を拂はなくても可いといふことになる。今回の戰爭に於ても慘害を受けた國の人民は租税を免せられることにならう、それでは國は立つて行かぬ。又國家地方團體に依つて貧民が非常に保護せられ、富者が左程保護せられないとすれ

ば、貧民が最も多く税を拂はねばならぬことになり、富者は左程多くの税を拂はなくても可いことになる。此くの如き結果になりては、社會正義は其跡を絶ち、人民の不平は勃發して社會は安泰たるを得なくなるであらう。

是が故に今日の財政學理としては交換説に據ることが出來ぬ。従つて利益原則に據ることも出來ぬ。租税は各人が擔税力に應じて之を負擔すべきものであつて、國家や地方團體より利益を受けやうが受けまいが、そんなことを問ふべき限りでない。利益原則は今日租税の原則として認むべきでない。

地租や營業税は正札付の租税である、それが地方團體の徴收するものとした所で租税たるを失はない。故に之に利益原則を適用することが出來ぬ。今地方税としての地租や營業税を徴收する場合を考へんに、決して地方團體より受くる利益を標準とする譯に行かぬ。此説に依ると、地方團體の行爲又は設備に依らないで、大なる収益を得る者ある場合には之を税することが出來なくならう。土地肥沃にして収益が多い、必ずしも地方團體の施設を待たない、商人能く商機を知り賣上高が多く従て収益が多い、必ずしも地方團體の行爲や施設を待たない。若し利益原則に據つて課税せん乎、右述べたる如き収益に對しては之に税する理由がない。それでは地租や營業税の收入は誠に貧弱なるものになつて仕舞ふのである。是が故に地租や營業税を地方税として課するに

當りても、其地方團體より利益を得たか否かを問ふべきものでない。問ふべきものありとせば、原因でなくして、結果である。換言すれば地租や營業税を課するにしても、現に利益を得て居るといふ事實を抑へて課すべきものである、其利益を得る原因が地方團體の行爲であらうが、其納税者の機宜の處置であらうが、其他の事情であらうが、そんなことは何れになりても宜しいのである。其収益を抑へて税するといふより収益税の名があるのである、只實際の収益が抑へられぬより、種々の課税標準を定めて之に税することにはなつてゐる、例へば地租は地價に依り、營業税は種々の外形標準に依るが如くである。それでも、其税法の精神は之に依つて収益を捕捉するに在ると解せねばならぬ。之を要するに地租や營業税は之を地方税とするも利益原則に依つて之を課すべきでない、能力原則に依て之を課すべきであると謂はねばならぬ。

尤も地方團體の公課の中には、利益原則に依つて賦課するものがないではない。例へば都市が公園を設け道路を開き路面を改良する場合に之に近接する土地所有者は大に利益を受くるが故に其工事を支辨する爲めに、其土地所有者の受くる利益に應じて課徴することがある。是れは特別課徴であつて、地租でもなく其他の租税でもない。特別課徴には利益原則が行はれる同様に、手数料使用料にも利益原則が行はれる。然れども、之を以て租税に移すことは出來ぬ。論者或は地租と特別課徴とを混同してゐるのではあるまいか。

前述の理由に依り租税に利益原則が行はれるといふ議論は誤であると断定せねばならぬ。そこで利益原則を主張する學者の中にありても、多少言葉を濁し、或は利益原則を加味するといひ或は利益原則は租税の種類を選ぶ場合に適用せられると云ふものがある。租税を賦課する場合に適用の出来ない原則が、如何にして租税の種類を選択し際に適用することが出来るか、余は其論理を解するに苦まざるを得ない。或は土地や營業は地方團體の行爲なり設備なりに依つて著しく利益を受くるから、土地や營業を租税客體とする税は地方團體に與ふるが適當であるとの趣旨ならんかと思はれる。若しさうであるとすれば、鐵道殊に停車場、師團所在地、軍港、貿易港、官業所在地、帝國大學其他官立學校所在地に於ける土地并に營業に對しては國税を課せねばならぬことになる。殊に外國貿易業、銀行業保險業、運送業、鐵道業、請負業、問屋業等に對する營業税は、地方税に適すといはんよりは國税に適すと謂はねばならぬ。切言すれば利益原則より出で、地租や營業税が地方税に適すといふならば、同じ論理を以て特定の土地や營業に課する税は國税に適すと云ふべきである。

此の如く論じ來らば、利益原則より出で、地租や營業税が、其性質上地方税たるべきものである。謂ふことが出来る。

## 二 見

1) 神戸博士、地租と地方團體との關係 (本誌第十一卷第六號711頁)

利益原則より出で、地租及營業税を地方税たるべきものと云ふことが出來ぬといへば、地租及營業税の地方委譲に反對する様に聞こえるが、それはさうでない。余の見るところを以てすれば、地租營業税は國税として差支ないが、國税として獨占せねばならぬものでない、從て之を地方團體に委譲して、地方税としても不當でないのみならず、稅務行政の上よりいへば、其方が却て適當してゐる、土地は地方に局限せられて存在して居る物であるから、地方團體に依つて地方の事情に適切なる課税をなすことが出來る、又營業も地方／＼で營まれてゐるのであるから、地方團體が其地方／＼の營業の實情に鑑みて、それに適應する課税をなすことが出來る、營業者が各地に支店を有する場合に之を綜合して營業税を課せんとすれば、其營業税は地方團體の税として適せぬが、營業税を物税とする以上は、本店と支店とを綜合して課せねばならぬものと限るべきでない、其土地に存在する營業の限度に於て之を課して宜しい譯である。是が故に地租と營業税とは寧ろ地方税とする方が適當であると云ふことが出來るのである。是れ余が稅務行政の上から見て、地租營業税の地方委譲を可とする所以である。

然れども、こは尙消極的理由に止まつてゐる、其積極的理由は直接稅體系の上に之を求めねばならぬ。即ち國税としての直接稅體系を所得税と一般財産税とに依つて組織することゝする以上は地租や營業税は、之を國税として存すべきでない、之を國税として存せば、一般財産税と地租

營業税は重複となるからである。尤も國税として一般財産税とを立てる以上は地方税に於ても之に附加税を課して宜しいといふ議論も立つが、既に述べた如く、附加税主義で貫くことは策の得たものでない。故に國税として一般財産税を立つれば、地方税には之に異つた物税を與へる方が宜しい、而して地租や營業税は國税として多年成立して來て居るから、之を地方團體に委讓し、之を地方團體の物税とすることが當を得ることになるのである、是れ余が國税體系と地方税體系の關係上より見て地租營業税を地方委讓せねばならぬといふ所以である。

更に進んで之を我國の實情に照らすに、地方財政の窮迫せる一原因は、地方に在存する財源の主なるものとも見るべき地租や營業税を國家が占めて居つて、地方團體には之に對する附加税を許すも、それには一定の制限を加へて居るといふ點に存する。地租や營業税の附加税に制限があるから、自然に弾力性を缺き、以て地方費の膨脹に順應することが出來ないことになり、或は無暗に戸數割を擴張し、或は府縣營業税や雜種税に於て漁れるだけの財源を漁り盡し、反社會政策的のものをも拾ひ取つて餘さないといふことになつて來るのである。若し其地租や營業税を地方に委讓することゝならば、此病源が取り去られ地方財政の窮迫を救ふことが出來やう。

更に一步を進めて考ふれば、現在我國の地方財政に於ては、地租や營業税は法律の定めてゐる制限率を超過して居る、のみならず其賦課徴收の額に就て之を見るに、地方税たる地租は正に國

税たる地租を超過して居り、地方税たる營業税は國税たる營業税に肉薄して居る、此くして地租營業税の收入の全體から見れば國税よりも地方税の方が多くなつてゐるのである。此儘に打遣つて置くとしても、地方費は今後増加して已まぬであらうから、制限外課税は益々多きを加へることにならざるを得ない譯であり、地方税としての地租營業税は、國税としての地租營業税の十五割となり、二十割とならぬとも限らぬ、地租營業税の重心は全く地方税に存することゝなるであらう。若しや國家が地租營業税の全體から見て、國税たる收入の二倍を起えては人民の負擔の堪へざる所であると見るとせば、地方税たる地租や營業税が國税たる地租や營業税の二倍に達したるときは、勢ひ國税たる地租や營業税を割愛して之を地方團體に譲らねばなるまい。是れ余が地方財政の行き詰りは、次第に附加税の制限外課税を多くし、事實の上に於て地租營業税の地方委譲を實現するであらうといふ所以である。併し乍ら附加税の制限外課税を段々多くして行くと、其中途に於て人民は過重の負擔に苦まざるを得ないこととなり、國家としては地方税制限に關する法律を空文に屬せしめて顧みないことゝなり、共に宜きを得たものでない。それよりは、一刀兩斷先づ地租營業税を地方團體に委譲する方が策の得たるものであるといふことに歸するのである。

## 第二 地租營業税の課税標準の整理

國税たる地租や營業税は、地方團體に委譲するものとすると、次に地租や營業税は今日の儘に

て、地方團體に委譲すべき否かの問題が起る。

此問題に對しては、何人も然りと答ふることが出来まい。何となれば今日の地租や營業税は、其課税方法宜きを得ないで、それ自體に於て擔税力に應ずることゝなつて居らないのみならず、兩者の間に於ても、不公平となつてゐるからである。國税として地租や營業税を存して置くとして之に修正を加へねばならぬとすれば、之を地方税に移すとしても亦之に修正を加へねばならぬ譯である。而して其修正すべき中心の問題は課税標準である、課税標準を整理せんとせば收益税制度の根本的性質に觸れて來る、其定め様に依つては箇別財産税制度ともなつて來るのである。

今叙述の便宜の爲めに地租と營業税とを別々に觀察することとする。

地租が、それ自體に於て不公平の批難を受けて居るのは、課税標準たる地價にあるのである。地價は明治九年十年の頃定めてより四十餘年間之を改めない、宅地價のみは明治四十三年に改めただけども既に十餘年を経過してゐる、從て今日の實際の價格と非常に相違するものとなつてゐる、若し地價主義を採ることが可いとしても、少くとも其地價を修正せねばならぬ。處が地價を修正するには、非常の費用を要するのみならず、又長い歳月を要する、而して地價を修正しても、相當に歳月を経れば又實際に合はざるものとなる。是が故に地價を修正して之を地方團體に委譲するといふが如きは、仲々容易に行はれまい<sup>1)</sup>。從來の地價主義を否認すれば、賣買價格に依るか、

1) 拙稿、直接税制度の整理に就て(本誌第十三卷第一號92-94頁)



賃貸料に依るか、純収益に依るかの三つの何れかを選ばねばならぬ。此三主義の選擇は、地租のみに於て、之を決すべきことでない、家屋税營業税にも共通して之を決すべきである。

聞く所に依れば財政經濟調査會の税制整理小委員會にては、賃貸料主義を選ぶことになつたさうである。其理由とする所は、全國耕地總面積中約半分は小作し居れる關係上實地を知るに便利にして且つ小作料は比較的に差異が少いから、之に依るのが公平であるといふに在る。小作料は純益ではないが、純益に近い、其小作を監督する費用等は僅少に止まるからである、故に小作料を課税標準にするのは、餘程擔税力に近きものを捕捉する事となり、地價主義に比すれば、大に優つてゐると謂はねばならぬ。只自作地に就ては小作料がないから、之を其近傍の小作地に準じて之を定めねばならぬ、そこに又特別の調査をなさねばならぬことにならう。所得税に於ては土地の收入より之に必要な經費を除いて得たる殘額に課する、所得純益主義に依るものである、財産税に於ては土地の財産價格に税することになり、其財産價格は主として賣買價格に依り、賣買のない地に就ては其近傍の賣買せられた土地の賣買價格に依り、然らざる場合には収益より還元して價額を評定して之に課することにならう。所得税と財産税が並び立つてゐる以上は、土地の純益の調査、土地の財産價格の調査は既に存してゐる。地租を徵收するに當りて、此純益若くは土地價格の調査を利用することにすれば、便宜の様にも思はれる。只純益主義に依れば土地よ

り以外に収入を有せざる地主にありては、所得税と地租とが、名を異にして、實を同するものとなり、人をして過重の負擔たることを感せしむることないとも限らぬ。又土地價格主義に依るも土地より以外に財産を有せざる地主に取りては、財産税と地租とが、名を異にして實を同するものとなり、等しく人民の誤解を買ふこととなる虞がある。賃貸料主義は其中間に介在し、所得税や財産税よりも異なる課税標準を取ることになるから、其の邊は誠に無難のやうである。併し乍ら賃貸料主義を探れば、同じ土地に就て、所得税調査委員が調べ、次に財産税調査委員が調べ、更に地租調査委員を設けて小作農自作農の土地に於て賃貸料を調査することになるから徒らに徵稅費を高むるの結果とならう。小作料は多く金納でなくして米納であらうから、年々歳々小作料を金に換算せねばなるまい、故に小作料は年々異ならないにしても、相當に調査費を要することになる。調査費は徵稅上已むを得ぬとすれば、それ迄のことである、が、茲に他の收益税との釣合を考へねばならぬ。新に府縣税として設けらるべき家屋税は、賃貸料に依ることにならうから、其點は權衡を得ることになる。處が營業税に就ては如何になるか、そこに問題が起つて來る。仍つて此問題を決するに先つて、營業税に就て研究して見ねばならぬ。

營業税の缺點として批難せられてゐるのは、外形的課税標準である、其外形的課税標準は賣上金額、收入金額、報償金額、資本金額、建物賃賃價格、從業者の數等種々に分れ業態に依つて

其中の一二若くは二三を結び付けてゐるのである。故に營業者は實際上損をして居りても營業税を拂はねばならぬことがあるのみならず、同じ賣上金額、收入金額、資本金額、建物の賃貸價格、從業者の數を有するも、其收益は非常に異なるに拘らず、同一の税を課せられるから、收益に比例する税とならぬ。加之各種の營業者は各課税標準を異にするから相互の間に不公平なる結果を生じて來るのである。<sup>1)</sup>是が故に營業税を地方團體に委譲するに當つては、其外形標準を改めねばならぬ。營業税に就ても課税標準に就ては色々の主義が考へられるが純益主義若くは營業財産價格主義に依ると、地租に述べたと同じ様の長短があるであらうが、地租の場合に於ける賃貸料主義に適應すべきものがない。

聞く所に依れば、財政經濟調査會の税制整理小委員會に於ては、營業税の課税標準は、賣上金額。其他收入金額等を主とすることに改むる由である。資本金額や、建物賃貸價格や、從業者の數等の外形標準は悉く之を捨てて收入金額のみを標準とする趣旨か、どうか、能く判らないが、若し收入金額のみを標準とすれば、一應の理由はある。一見地租、家屋税等の賃貸料主義に相近いものになつて來る様に思はれるが、實際に於ては必ずしも、さうでないものがある。鐵道業、運道業、運河業、船舶碇繋場業、貨物陸揚場業、倉庫業、請負業、席貸業、旅人宿業、周旋業、代理業、仲立業、問屋業、信託業等にありては收入金といへば、純益に近いものとならうが、營業税の主腦ともなるべき物品販賣業にありては、收入金額即ち賣上金額は必ずしも純益を示すものとならぬ、何となれば賣上金額の主要なる部分は仕入金額が之を占むるを常とし、時に依れば、仕入金額が之を凌

1) 前掲拙稿(本誌前號94-95頁)

くこともあるからである。製造業銀行業等に於ても亦同様に之を論ずることが出来る。若し強て、純益主義に近きものを求めんごせば、物品販賣業にありては、賣上高より之に應ずる仕入金額を除いたる殘額とし、製造に於ては其製品の販賣金高より少くとも原料費を除いたる殘額とせねばならぬ。是等を控除したる差額にても尙營業費を包括してゐるので、地主や家主の賃貸料とは未だ比較が出来ぬ、併し純益まで行かないで、之に近い所を求めれば、此邊の階段を取るより外ない。假に之を収入額主義に對して準純益主義といつて置く。

地租や家屋税に、賃貸料主義を採り、獨り營業税に、收入主義を採らば、營業税が最も割りの悪い税となり、辻褄の合はぬこととなる、之を統一せないときは、今日の弊とするものの一を存して地方税に移すこととなり、營業税を惡税とするの批難は止まぬであらう。是が故に若し營業税に於て準純益主義を採ることが出来ないごせば、地租や家屋税も、賃貸料主義を捨て、純益主義が若くは財産價額主義かを採らねばならぬ。余の見る所を以てせば、收益税を地方税とし、所得税若くは戸數割の如き人税と並び立つの税とせんごせば、財産價格主義を採る方が却て理論に適つてゐると思ふ。國税に於ては所得税と財産税が並び立ち、地方税に於ては、所得税と財産價格を標準する所謂收益税が並び立つて初めて調子が合つて来る。之を地方税より見れば物税と人税とが各異つた租税客體并に課税標準を取ることになり、互に相補ふことが出来るのである。物税の租税客體并に課税標準を收益に求めないで、財源の財産價格に求めるときは、其物税は收益税といはんよりは、寧ろ箇別財産税の性質を持つて來るのである。