

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號一第 卷四十第

行發日一月一年一十正大

マルクス氏餘剩價值説の評論	法學博士 田島 錦治
我邦の所得税を論ず	法學博士 神戸 正雄
奴隸制と賃労働制	法學博士 河上 肇
累進税の根據に就いて	法學博士 小川郷太郎
植民政策上より觀たる委任統治	法學博士 山本美越乃
小作制と小作法	法學博士 河田 嗣郎
社會の團結の減衰	文學士 高田 保馬
海運に於ける競争と獨占	法學士 小島昌太郎
舊尾張藩に於ける地割制度	農學士 奥 田 彥
財産税と國富統計	法學士 汐見 三郎
開城簿記の起源に就て	法學士 大森 研造

## 我邦の所得税を論ず

神戸 正雄

## 緒言

税制整理は我國刻下の一大問題で、政府も其必要を認めて、曩きに調査會を設けて研究せしめて居る。今また太平洋會議の結果として海軍縮少が現實になりさうになり、其爲め税制整理の氣運を促進した。多分、間もなく成案も出來、實行の緒にも着くことと思ふ。併し其最後の決定案が何んなものとなるか、其には色々の人の考が混じ、諸々の機關を遁ほつて行くことであるから今其見當をつけることは出來ない。けれども其は多分そんなに完全にして満足なものではなからうと想像する。たゞ其が從來よりもより良くなることだけは期待することが出来るであらう。そして其が不満足なものであるといふのは、(1) 一には人々の意見の相違にもよりにて生じ、客觀的に公平冷靜に考ふれば成案となつたものも反對説も共に對等の價值があつて、其間に甲乙をつけるほどの事でなく、成案を以て大して不満足のものともいひ得ないといふこともある。が又(2) 公平に見て確かに、成案不當なりといふべきこともあらう。其は之を定めるのに關係する人々の意見の調和を計つたことの爲めに理想通りにならなかつたといふのに因るので、(a) として其意見の

區々になるのは此租税が各人に各様の利害關係を有する所であつて、人は多く此自己又は自己に近き者の利害に捉はれ勝のものであり、其利益に反するに於て何とか理屈を附けて反對するが爲めである。(b) 其も租税に完全無缺のものがあれば、容易に反對も出来ないが、不幸にして有らゆる租税が何等かの缺點を有し、全體上至當と思はるゝものにて何等かの攻撃材料をもつ所より、反對者は得たり賢しとし、反對せんが爲めに之を針小棒大的に誇張して指摘し、飽迄も反對する。遂に成案を得る爲めには妥協となり調和となつて不満足なものが出来上るといふことになる。(c) 特に上にいふ如き反對即ち自己の利益に反するが爲めの反對も、財政需要が小であつて租税により充たすべきものが大きくなかつたならば、そんなに強烈でない、ことが出来たであらうが、不幸にして今日の財政需要が可なり大いことの爲めに、夫の人々をして一生懸命に反對せしめて、理想案の成立を妨害することとなる。

事態斯の如くであるから、私は夫の成案には全然價值を認めないといふ程ではないにせよ、學究の立場としては必ずしも重きを置かない。唯だ現行の舊制よりも幾らか進んだものとして、又一の考案として見やうと思ふ。勿論其の中に含まるゝ或ものには滿腔の賛意を表するもある。併し之と同時に反對の私見をもつもあり、更らに中立的の態度を持したのものもある。而して又現行制に於て改正を要すべきものにして改正案が之を敢てしなかつたことを遺憾とする點も多々あ

る。私は今私の自由なる學究の立場に於て現行諸税の論評を試み、改正案の批評にも及ばうと思ふ。尤も改正案については其立案に關係したる者の立場を考慮して、其成立の妨害にならぬ程度の批評を爲すに止める。尙ほ此論評に於て政府より得たる幾多重要な材料を基礎とはしたが、併し其材料は秘密を要するもの少からずとの事ゆへ、其は凡べて之を指摘せず、出来るだけ純理論的に論評することにしやうと思ふ。

私は是より以上の趣旨にて日本の現行の各税の論評を爲さうと思ふ。そして其には各税の發達并に構造の要點をも附記して參考に供さうと思ふ。

## 第一段 本邦所得税事情

### 其一 本邦所得税の發達

我邦の所得税は明治二十年(西曆一八八七年)の制定に係り、其後向三十二、三十四、三十八年大正二、七年等の改正を経て、最近には大正九年の大改正により面目を一新して今日に及んだ。其初めには收税額も極めて輕微で殆んどいふに足らぬほどのものであつたが、段々と此税の立法及行政上の進歩と、國民經濟の發達とによりて益々其地位を高め、今日では其絕對額からいふても相對率からいふても、全く日本の國税の中心となるに至つた。洵に此税の性質に適當なる發達

をいふたしである。下に数字を以て之を示さう。

年次	所得稅收額	明治二十年の收額を 一として各年の 收額の増加率	各年の全稅收額 百に對する所得 稅收額の歩合	年次	所得稅收額	明治二十年の收額を 一として各年の 收額の増加率	各年の全稅收額 百に對する所得 稅收額の歩合
明治二〇	1,025,480	1.0	0.6	同 三八	1,325,480		
同 二一	1,025,480			同 三九	1,325,480		
同 二二	1,025,480			同 四〇	1,325,480		
同 二三	1,025,480			同 四一	1,325,480		
同 二四	1,025,480			同 四二	1,325,480		
同 二五	1,025,480			同 四三	1,325,480		
同 二六	1,025,480			同 四四	1,325,480		
同 二七	1,025,480			大正元	1,325,480		
同 二八	1,025,480			同 二	1,325,480		
同 二九	1,025,480			同 三	1,325,480		
同 三〇	1,025,480			同 四	1,325,480		
同 三一	1,025,480			同 五	1,325,480		
同 三二	1,025,480			同 六	1,325,480		
同 三三	1,025,480			同 七	1,325,480		
同 三四	1,025,480			同 八	1,325,480		
同 三五	1,025,480			同九(見込)	1,325,480		
同 三六	1,025,480			同一〇(見込)	1,325,480		
同 三七	1,025,480			同二(見込)	1,325,480		

其二 本邦所得稅の構造

我國の所得稅を論ず

(一) 税法施行地域——所得税の施行地域は重なる日本内地で、小笠原島及伊豆七島といふ民度の低き未開地を除く。臺灣朝鮮樺太關東州も右の地域以外である。尤も臺灣其他には各、所得税令があつて、臺灣には法人にも箇人にも本税を課し、朝鮮樺太關東州では法人のみに之を課し、規定は大體内地のに準じて定められて居る。

(二) 納税義務者——

(A) 其積極的範圍——本税の納税義務者となるのは或は人的關係より來り、或は物的關係より來る。

(い) 人的關係より——義務者となるのは本法施行地に(1)住所を有する者、(2)一年以上居所を有する者であつて、其の法人たると自然人たるとを問はず、又此關係者は内外何れより得たるものに就いても義務を負ふ。尙ほ法人の合併した場合の納税義務者の何人かに疑が起るべきであるが其は特に合併會社が被合併會社の所得につき義務ある者と指定されて居る。此は租税捕捉の便宜上より來て居る。尙又第二種所得の納税義務者は其支拂を受くる者であり、之が支拂者は徴收機關であつて、義務者ではない。

(ろ) 物的關係より——義務者となるのは前記の條件を缺くもの(其は多くは外國人であらうが)にして(1)本法施行地に資産又は營業を有するものが其資産又は營業につき、(2)本法施行地にて公

債、社債、銀行定期預金又は定期預金の性質を有する銀行預金の利子支拂を受くる者が其につき  
(3) 本法施行地に本店又は主たる事務所を有する法人より利益若くは利息の配當、剩餘金の分配、  
又は利益若くは剩餘金の處分たる賞與若くは賞與の性質を有する給與を受くる者が其につき義務  
者となるのである。純理的に考ふれば所得税は所得が人に入り來る所を捉へて課するもの故、前  
にいふ如く内地人の所得たる以上は外國より入り來るものにも課税すると同時に、外國在住人  
に歸するものは假令内地にて得られたものでも之を課税しないことゝ爲すべきであるが、其れで  
は實際上遁脱の餘地を多からしむることになるから便宜上は之をも捕捉し課税すること已むを得  
ぬ。此課税があつても尙且つ間々大所得者が外國在住人と結託して其名義にて負擔の輕減を計る  
ことが出來る位である。

### (B) 其消極的範圍——

(i) 廣義の公共團體、即ち北海道、府縣、郡、市町村、府縣組合、郡組合、市町村組合、町村  
組合、市町村内の區、沖繩縣の區及區内の部、北海道地方費、北海道の區及區町村内の部、市町  
村學校組合、町村學校組合、學區、水利組合、水利組合聯合、耕地整理組合、耕地整理組合聯合  
會、北海道土功組合、重要物産同業組合、重要物産同業組合聯合會、森林組合、酒造組合、酒造  
組合聯合會、水産組合、水産組合聯合會、外國領海水産組合、外國領海水産組合聯合會、畜産組

合、畜産組合聯合會、農會、商業會議所、其他此等の公共團體に準すべきもの、朝鮮、臺灣、關東州又は樺太の公共團體にして各其地の法令により所得税を課せざるものと指定されたるもの。

(ろ) 神社、寺院、祠宇、佛堂及民法三十四條により設立されたる法人即ち公益法人。

(は) 以上に屬せざるも特別の法令により指定されたるもの、即ち産業組合、同聯合會、同中央會、漁業組合、同聯合會、農業倉庫業者。

以上列記の者の中、第一のものは其公共團體たる性質上、第二種のもは公益事業を奨励するの趣旨により又は人民の信仰を尊重するの主旨より、第二のものは産業又は社會政策上特に之を奨励する必要より、不課税としたのである。

### (三) 課税物件

(A) 其積極的範圍——としては、所得を分つて三種と爲す。

#### (い) 第一種法人の所得

(1) 法人の超過所得——法人の各事業年度の所得が其事業年度内、各月末平均純資産金額即ち拂込資本金(相互保險會社の如きにては基金)及各種留保金の平均額に對し年一割を超ゆるとき其一割を超過する部分。

(2) 法人の留保所得——法人の各事業年度の所得中、配當其他の處分を爲さず社内に留保し



たる金額（尤も法人が積立金を減少したときは、其減少額を補填するに至るまで、其後の各事業年度の留保所得につき不課税とする）

3) 法人の配當所得——法人の各事業年度の所得中、又は既往の留保金を減少して株主又は社員に對し利益の配當若くは剩餘金の分配（相互保險會社の如きにては剩餘金の分配となる）に充當したる金額。

4) 法人の清算所得——法人の解散したる場合に其清算により株主社員等に分配せらるべき剩餘財産の價額が、解散當時に於ける純資産金額（即ち拂込資本金及各種留保金、最後の事業年度に於ける留保所得の合計金額）を超過するとき及法人合併を爲したる場合に被合併會社の株主等が合併會社より取得する株式又は出資金の拂込金額が被合併會社の拂込資本金、各種留保金等を超過するときは其金額。

5) 外國法人の所得——本法施行地に本店又は主たる事務所を有せざる法人の本法施行地に於ける資産又は營業より生ずる所得（外國法人には此5)の課税あるの外1)の超過所得にも其が内地に關するだけにて課税せられる。2)3)4)は之に適用がない。

右の中、外國法人に關するものは特別なもの故別とし、法人の留保所得と清算所得とは、假令法人よりの配當を凡へて箇人にて綜合課税するの主義を徹底さしても、當然別に法人にて課税す

べきものである。此等は右綜合課税より逃るゝものであるからである。そして之を法人にて課するとすれば、累進課税といふ譯には往かず、平均率たるものを課することになるべきである。唯だ留保所得は單に之に平均率の輕きものを課するとして終うといふと、逋税の爲めに留保金を故らに多くすることゝなる恐もあるから、之を抑へるだけの考慮は要する。超過所得の課税に至ては、法人が法律の力により法人たるの資格を與へられ特に有利なる地位を與へられたることを考慮し、少くとも其を以て普通以上の大利得を擧げたものに對しては特別の課税を至當とするの理由に出づる。配當所得を箇人の處にてのみならず、法人の處にても課税するのは趣旨徹底を缺く。箇人の處にても十分四を宥恕し、法人にても平均率よりも五割程輕課したる處より見れば、法人獨立課税主義と、箇人綜合課税主義との便宜的折衷主義と見るべきであらう。

(ろ) 第二種——は凡べて便宜上、源泉課税となつて居るものである。

1) 本法施行地にて支拂を受くる公債社債、銀行定期預金、又は定期預金の性質を有する銀行預金の利子(信託金も箇々の場合の事情を見て此にて課税し、或は第二種として課税することもある)

2) 本法施行地に住所又は一年以上居所を有せざる者の本法施行地に本店又は主たる事務所を有する法人より受くる利益若くは利息の配當、剩餘金の分配、又は利益若くは剩餘金の處分た

る賞與若くは賞與の性質を有する給與。

(ハ) 第三種——第二種に屬せざる個人の所得(個人の外國より收得するものも此にて綜合課税せらるゝことは前にも注意する通りである)。

(B) 其消極的範圍

(イ) 第一種及第三種に關するもの

(1) 勅令にて指定されたる重要な物産、即ち(a)金、銀、鉛、亞鉛、鐵、又はアルミニウムの地金、(b)鐵の條、竿、テーパー形アンクル形類軌條、板、線、及管(鑄製管を除く)、(c)銅の合金の條、竿、板、及管、(d)汽罐、原動機(機關車を含む)、及動力を以て運轉する製鐵の機械、(e)燐曹達灰、苛性曹達、硫酸アンモニウム、石炭酸、クロール酸加里、及グリセリン、(f)製紙用バルブ、(g)板硝子、(h)コンデンスドミルク、(i)絹、亞麻、又は毛の織物(i)は動力を以て運轉する機械を使用し、幅鯨尺一尺八寸以上及長鯨尺三十尺以上の織物のみを製造する者に限る)の製造業を營む者に、其業務より生ずる所得につき、開業の年及其翌年より三年間。

(2) 製鐵業獎勵法による製鐵業より生ずる所得につき、開業の年及其翌年より十年間。

(ロ) 第二種に關するもの——(1) 國債利子(勿論日本のに限る)、(2) 貯蓄債券利子。  
(ハ) 第三種に關するもの。

我國の所得税を論ず

(1) 所得税法にて指定されたるもの (a) 軍人從軍中の俸給及手當、(b) 扶助料及傷痍疾病者の恩給又は退隱料、(c) 旅費、學資金、及法定扶養料、(d) 郵便貯金、産業組合貯金及銀行貯蓄預金の利子、(e) 營利の事業に屬せざる一時の所得、(f) 日本の國籍を有せざる者の本法施行地外に於ける資産、營業、又は職業より生ずる所得、(g) 乗馬を有する軍人が政府より受くる馬糧、繫畜料、及馬匹保續料。

(2) 軍事救護法により給與を受くる救護金品の所得。

右は大體、工業政策、軍事政策、國債政策、貯蓄獎勵の社會政策等より定められて居る、特に (a) の (1) の (b) と (c) とは所得の性質上給付能力ありとして課税するを不穩當と認めたる爲めであり、(e) と (f) とは捕捉の困難を考へ、些細なものとして免除することゝしたものであらう。

(四) 課税標準——は所得金額であるが、之が計算には複雑なる規定がある。

(A) 基本所得の計算方法(問題は實收額と豫算收額との選擇、生産費控除の有無に係かる)

(イ) 第一種——(1) 各事業年度の總益金より總損金を控除したる金額に依ることとなる。舊法では法人所得中に含まるゝ第二種所得及他の課税法人より受けたる配當金を控除して計算したが、現行法では苟くも損益對照上、法人の純益なるものである以上は、其の既に源泉にて課せられたと否と、他法人にて課せられたと否とを問はずに課することゝなつて居る。即ち法人の純益中に

含まるゝ公債社債銀行定期預金の利子及他の課税及免税法人より受くる配當金も凡べて課税せられる。但だ國債利子は之より除かるゝこととなる。(2) 尙ほ特別の計算規定の存するのは、(a) 保險會社については各事業年度の利益金又は剩餘金に依ることとなること、(b) 本法施行地に本店又は主たる事務所を有せざる法人の所得が、本法施行地に於ける資産又は營業より生ずる益金より之に關聯せる損金を控除したる金額となれることである。

(ろ) 第二種——支拂を受くべき金額に依る。

(は) 第三種——にては収入實額によるものと豫算收額に依るものどがあり、必要なる生産費の控除さるゝものと別に之を認めざるものどがある。そして其の必要なる經費として控除さるゝを得るのは、種苗、蠶種、肥料の購買費、家畜其他のものゝ飼料、仕入品の原價、原料品の代價、場所物件の修繕費又は借入料、場所物件又は業務に係る公課、雇人の給料、其他收入を得るに必要なるものに限る。家事上の費用及之に關聯するものは控除しない。

(1) 収入實額に依るもの

(a) 生産費を控除せざるもの——賞與又は賞與の性質を有する給與——此は前年四月一日より其年三月末日までの間の収入金額に依る。

(b) 生産費を控除するもの

我國の所得税を論ず

(イ)山林の所得——此は前年(曆年)の總收入金額より必要經費を控除したる金額に依る。其には立木の儘にて賣つて得たのも伐採して得たのも凡べて這入る。

(ロ)法人より受くる利益若くは利息の配當又は剩餘金の分配——此は前年四月一日より其年三月末日に至る期間の收入金額より、其十分四に相當する金額を控除したる金額に依る。そして無記名式の株式を有する者の受くる配當も亦同期間に於て支拂を受けたる金額より其十分四を控除したるものに依る。法人の社員が其退社により持分の拂戻として受くる金額が、其退社當時に於ける出資金額を超過するとき、其超過金額は其法人より受くる利益の配當と見做し、株式の消却により支拂を受くる金額が其株式の拂込濟金額を超過するときの超過金額も同様である。そして實收額から十分四を引くのは、前にいふ法人獨立課税主義と簡人綜合課税主義との折衷主義を採つたといふことにも因るが、併し立法當時に於ける事情より考ふれば、借金をして株を有つ者の少からざることを考慮し、負債費として控除を行ふといふことにも依らう。

(2) 收入豫算年額によるもの(凡べて曆年による)

a 生産費を控除せざるもの——俸給、給料、歳費、年金、恩給、退隱料及此等の性質を有する給與、營業に非る貸金の利子、并に第二種の所得に屬せざる公債、社債及預金の利子——此は收入豫算年額による。

(b) 生産費を控除するもの

(イ) 田又は畑の所得——此は前三年間、毎年の總收入金額より必要費を控除したるもの平均により算出したる收入豫算年額による。前三年以來引續き自作せず、小作せず又は小作に付せざるものは、近傍類地の所得により算出したる收入豫算年額に依る。

(ロ) 以上列記外の所得——此中に普通の營業所得も含まるゝが、其等は凡べて總收入金額より必要費を控除したる收入豫算年額に依る。

(B) 宥恕計算(所得の種類、并に人的事情の考慮による差等課税)

(い) 勤勞所得の宥恕——第三種所得中、俸給、給料、手當、歳費、年金、恩給金、退隱料、賞與及賞與の性質を有する給與には(所得總額の計算に於ては山林所得と其他の所得とを合算し、戸主及其同居家族のも、戸主を別居する二人以上の家族のも各合算して行ふ)

(1) 其義務者の第三種所得總額一萬二千圓を越ゆるときは斟酌を行はず。

(2) 同上二萬二千圓以下なるとき。

(a) 同上六千圓を越ゆるもの——其内の勤勞所得につき十分一を控除す。

(b) 同上六千圓以下のもの——其勤勞所得につき十分二を控除す。

ろ 老幼不具癡疾者の宥恕——(二) (A) の (い) の資格を有する納稅義務者たる第三種所得者(勤勞

所得者と資産所得者とを問はず) の場合に、其年四月一日現在の同居の戸主及家族中、年齢十八歳未満のもの若くは六十歳以上のもの(年齢の計算も四月一日現在による)又は不具癱疾者即ち狂者、聾者、啞者、盲者、又は重傷大患にかゝり常に他人の介護を受けるものあるときは、其所得者の申請により(所得總額の計算については、山林所得と山林外の所得とを合算し、戸主及其同居家族の分又は、戸主と別居する二人以上の同居家族の分も各合算して定むる)

(I) 其第三種所得總額(勤勞所得については前記(四)のB)の(イ)の控除を行ひたる結果により計算)三千圓を超ゆるものには斟酌を行はず。

(2) 同上三千圓以下のもの。

(a) 同上二千圓を超ゆるものには——老、幼又は廢者各一人につき五十圓を控除す。

(b) 同上千圓を超へ二千圓以下のものには——各七十圓づゝを控除す。

(c) 同上千圓以下のものには——各百圓づゝを控除す。

(C) 免稅點(最小活資及普通利潤の考慮)

(い) 第一種法人の超過所得税にては一割以下を不課税とす。詳しくいへば法人の各事業年度の所得が其事業年度内各月末平均純資産金額に對して年一割以下のときは之を課しないで、其一割を超ゆるときは其超過部にのみ課税する。

(ろ) 第二種所得税にては八百圓未満を不課税とす。此金額の計算にては山林所得と山林以外の



所得とを合算し、戸主及其同居の家族の分、又は戸主と別居する二人以上の家族の分は各合算して之を決することとなる。更に又前記、法人よりの配當に於ける四割の控除、勤勞所得、老幼廢者に於ける控除をも行ひたる結果に依る。

(五) 税率

(A) 第一種

(い) 超過所得——は各級に区分し下の如き超過累進を適用す。

(1) 所得金額中資本金額に對し年一割を超ゆるもの 百分四、

(2) 同上二割を超ゆるもの 百分一〇、

(3) 同上三割を超ゆるもの 百分二〇、

(ろ) 留保所得。

(1) 法人の事業年度末に於ける積立金(即ち各種留保金)及其事業年度に於ける留保所得の合計金額が其事業年度末に於ける拂込株式金額、出資金額、(又は基金及之に代るべき積立金)の合計金額の半額以下のとき及半額を超ゆるとき其半額以下の部分に於ける其年度の留保所得に 百分五、

(2) 同上半額を超ゆる部分に於ける其年度の留保所得に。

(a) 其事業年度に於ける留保所得が其事業年度に於ける所得の二十分に相當する金額以内の金額には 百分五、  
b) 同上に相當する金額を超ゆる金額には。

(イ) 法人の事業年度末に於ける各種留保金及其事業年度に於ける留保所得の合計金額が、其事業年度末に於ける拂込

我國の所得税を論ず

株式金額、出資金額の金額に相當する金額以下るとき、其半額超過部に含まるゝ其年度の留保所得に

百分一〇、

(ロ) 同上金額に相當する金額を超過するとき、其金額超過部に含まるゝ其年度の留保所得に

百分二〇、

(ハ) 配當所得

百分五、

(ニ) 清算所得

百分七、五

(ホ) 外國法人所得

百分七、五

(B) 第二種

(イ) 公債利子

百分四、

社債、銀行定期預金等の利子

百分五、

(ロ) 在外人の本邦法人より受くる配當等

百分七、五

(C) 第三種

山林所得と其他の所得とを區分し各別に、併し戸主と其同居家族との分又は戸主と別居する二人以上の同居家族の分は各合算して、其總額に左の超過累進を適用す。尤も山林所得だけ別に税率を適用するのは、此が長期に亘つて利益を擧ぐるもので、他の所得と太しく趣が異り、之を一緒に見られないといふ趣意からである。戸主のと同居家族のとを合算し、戸主と別居する二人以上の家族のを合算して總額に對し税率を適用するけれども、斯くして得られたる金額を一括して徵收するのではなく、其金額を各其所得額に案分して各の税額を定むることゝなる。

八百圓以下の金額	百分〇、五	三萬圓を越ゆる金額	百分一五、
八百圓を越ゆる金額	百分一、	五萬圓を越ゆる金額	百分一七、
千圓を越ゆる金額	百分二、	七萬圓を越ゆる金額	百分一九、
千五百圓を越ゆる金額	百分三、	十萬圓を越ゆる金額	百分二一、
二千圓を越ゆる金額	百分四、	二十萬圓を越ゆる金額	百分二三、
三千圓を越ゆる金額	百分五、	五十萬圓を越ゆる金額	百分二五、
五千圓を越ゆる金額	百分六、五	百萬圓を越ゆる金額	百分二七、
七千圓を越ゆる金額	百分八、	二百萬圓を越ゆる金額	百分三〇、
一萬圓を越ゆる金額	百分九、五	三百萬圓を越ゆる金額	百分三三、
一萬五千圓を越ゆる金額	百分一、	四百萬圓を越ゆる金額	百分三六、
二萬圓を越ゆる金額	百分一三、		

右の内、法人の所得の税率については前に(三)にて説いたが、第二種の所得の如く源泉課税によるものは比例税となるのが自然の數であり、第三種の如く綜合さるゝものに於て初めて完全なる累進を採るべきことになる。其れにしてもまだ完全な綜合課税でないから、多少不徹底な所はある。累進として其超過累進となることは勿論、所得の申告を正確に近づけしめるのに有效である。

### (六)納期

(A) 第一種——はい)大體、事業年度毎に納付するが、ろ)特に清算所得については、清算又は合併の際に納付する。

我國の所得税を論ず

(B) 第二種——支拂者が支拂の際に徴收して翌月十日までに納付する。

(C) 第三種——年額を四分して、第一期は其年九月一日より三十日限り、第二期は其年十一月一日より三十日限り、第三期は翌年一月一日より三十一日限り、第四期は翌年三月一日より三十一日限りに納付する。

(七) 賦課手續

(A) 義務者本人の申告義務

(い) 第一種の所得につきましては各一定期間内に、一定書類を添付して之を申告すべきものとする。

(ろ) 第二種の所得には申告を要しない。單に其支拂の際、源泉にて徴收せられる。

(は) 第三種の所得につきましては、毎年四月中に所得の種類及金額を詳記して申告すべきものとする。老幼不具者の宥恕を得んとするものは同時に之が申請を要する。

(B) 第三者の調書提出義務——第三種の所得に屬する俸給、給料、歳費、年金、恩給、退職料、賞與、若くは此等の性質を有する給與の支拂を爲す者又は利益若くは利息の配當、剰餘金の分配を爲す法人は、各一定期日までに一定事項を記載したる調書を提出すべきものとする。六月末日までに其事項につき異動のあつたときは、七月十日までに異動調書をも提出すべきものとする。

(C) 稅務署長の調査及質問權——(イ) 稅務署長は毎年第三種所得につき義務ありと認むる者の所得金額の調査を行ふ。そして(ロ) 署長又は其代理人は必要あれば、義務者、義務ありと認むる者又は調査提出義務者に質問を爲すを得る。

(D) 調査委員會の調査——第三種所得については署長は其調査書を、一定資格者の互選(直接、單記、無記名にて)したる所得調査委員にて組織する所の委員會の調査に付する。

(E) 政府の決定

(イ) 第一種——にありては(1) 政府は上記の申告に基きて決定し、(2) 申告なきとき又は申告を不相當と認むるときは政府自らの調査によりて之を決定する。

(ロ) 第二種——には別に決定の手續はない。

(ハ) 第三種——(1) には通例は上記委員會の調査によりて政府之を決定し、(2) 一定期日までに委員會成立せざるとき、委員會成立するも一定期日までに調査結了せざるとき、委員會の決議を不當と認め再議に付したるに尙ほ其決議を不當と認めたるとき、再調査期間内に調査結了せざるとき、委員會閉會後納稅義務あることを申出でたるとき、又は義務者が所得金額の増加を申出でたるときは政府之を決定する。

(F) 政府の通知——第一種及第三種所得が決定したときは、政府が之を義務者に通知する。

(八) 救済

(A) 審査——(イ)義務者に於て通知された所得金額につき異議あるときは、通知を受けたる日より二十日以内に事由を具し書類を添へ、當該署長を経て監督局長に審査の請求を爲すを得。(ロ)此請求あるときは官民より成る所得審査委員會の議に付し政府之を決定する。

(B) 減損更訂——第三種所得につき義務ある者、収入豫算年額四分一以上を減損したときは翌年一月末までに更訂の請求を爲すを得。但だ贈與の爲めに生じたものは除く。

(C) 訴願及行政訴訟——審査決定又は減損更訂處分に不服あるときは此等の救済方法を認むる。(九) 制裁——詐欺其他の不正行爲により逋税したるもの、正當の事由なくして調査を提出せざるもの、不正の記載を爲したる調査を提出したるもの、調査又は審査に關し知り得たる秘密を正當の事由なくして漏洩したるもの等に其れ々の制裁を課する。

第二段 本邦所得税論評

其一 本邦所得税の長所

(一) 大局の上より——我邦の所得税は既に三十五年の壽を保ち、大小數次の改正を経て居るから、そして特に殆んど有らゆる所得の綜合課税を行ふことにもなつて居るから、最早有らゆる税の中

心税といふを得るまでに完成して居る。今や正さに其元氣旺盛にして向ふ所敵なきの概がある。其收額の群を抜くほどに大いことは前段に指摘したが、制度としても大體先づ長く整ふて來て居る。

(二各方面より見て——)

(A) 道義上より見て——此が殆んど有らゆる所得を捉へて綜合し、生産費を控除し、可なり高き免税點を設け、小勤勞所得者に宥恕を與へ、係累者について斟酌を行ひ、所得額の大小に應じ超過累進にて可なり大なる差等課税をも行ふて居るから、大體、公平課税の趣旨に適ふといふを得る。減損更訂を認むること、日本に國籍を有つ者の外國より收得する所得をも綜合所得の中に入るゝこと等亦た同趣旨に適ふ。

(B) 財政上より——いふも、所得は大勢として増進の一方にあつて、其稅收入は自然増加の資格を有ち、加之、前記の如く給付能力に應ずる上に必要なる諸種の考慮が行はれ殆んど有らゆる所得を綜合して課税するから、收入必要の有無大小に應じて、其稅率を増減して屈伸することも出来る。此點に於て他の何れの稅よりも勝るを得ることになつて居る。

(C) 經濟上より——いふも此が生産事業其ものに課せられないで、其より擧げ得たる結果に課せられ、特に第三種所得に在りては生産事業の所得が他の所得と一緒になつて課せられるから、生

産事業を壓迫することが營業税などの如く生産事業だけに而かも直接に之に課税するものに比して少い。加之、重要にして保護を要すべき工業に免税の特典も與へらるゝに於て、尙更ら産業保護上好都合である。

(D) 社會政策上より——見るも、前記道義上又は公平課税上より好都合也として指摘したるものは凡べて之にも適ふ。産業組合の免税、各種貯蓄預金の利子の免税等も亦た之に適ふ。

### 其二 本邦所得税の短所及改正案

斯く此税は大體良き税ではあるが、而かも尙缺點として考へらるゝ點がない譯ではない。先づ(一) 財經調査會にて問題となつたもので特に

(A) 重大な缺點として考へられたのは保全會社による脱税であつた。で小委員會の成案にては特に之だけに對する防止案が工夫せられた。即ち現行法の下に、資産家の中に、個人所得税を軽減する目的で財産保全會社を作りて之に所得を留保せしむるものが多く出來、而かも其の増加の傾向をも見る。之を其儘にすることが出來ぬからといふので、色々防止方法を考へて見ても何れにしても逃げられるから、此際、特殊の法人、例之、少數の株主又は社員にて組織する法人であつて其株式又は出資の大部分が親族者より成り、其目的が大體財産の保全管理に止まるものにおいて、稅務官廳の認定により個人と同様に第三種の所得税を課し得ることゝしやう。尤も不服の者



は行政裁判所に出訴の救済を求むるを得せしめたならば、行政官の権力濫用ともならずして、右の逋税の弊を相當に排除することが出来やうといふのである。此は蓋し已むを得ない處置であり、そして此規定が出来たならば態々保全會社を作るものも少くなり、此規定の適用は實際少くて濟むであらう。

(B) 其他同會にて問題とはなつたが、大した缺點でもなきこと故、そして改正法實施後日尙淺きことでもあるから、今直ちに改正に着手せず暫らく研究することゝしやうといふことになつたのは左の三點である。

(い) 第二種所得の稅率が最低いことの爲めに、法人が増資を行ふ代りに社債を發行して法人配當に對する第一種及第三種所得稅を免れ輕き第二種稅の適用を受けやうとすることがある。特に其甚しいのになると、社債といへば六分とか七八分とか世間普通から相當と認められる利子のあるのに、一割五分とか二割とかいふ法外な利子さへ附せられて居る。此を防ぐのには二割も利子のついた社債だけは認定を以て株と見做すことも出来るが、七八分になれば認定といふ譯にも行かない。のみならず全體、利子の相當か不相當かの認定もが困難であるから之に依ることを得ぬ。で之が防止策としては第二種の公債社債等の所得稅を止めて其を凡べて個人に綜合課稅することとするか、第二種中、少くとも社債の稅率を切めて百分七半に引上ぐるかを要する。そして

私はむしろ個人綜合の斷行を薦むるが、其れでは公債社債には無記名が多いから逓税が多くなつて困まるといふ非難がある。私は此逓税も相當に取締ればさうく行はるゝものではなく、其にも拘らず多少あつても綜合課税の公平といふことの爲めには忍ぶべきであると思ふ。但し此逓税の心配を重大視するならば、社債を現狀通り源泉課税として置き、切めて税率の引上を行ふて然るべしである。

(ろ) 現行法では大體、法人の利益は實質上株主又は社員の利益に外ならずといふ主義を探るやうであるが、法人を獨立の所得主體と見る嫌もあり、主義の徹底を缺くことは前段にも注意する如くであるが、此は何れかに明定しては如何といふことが問題である。此についても私の考としては法人の利益は社員又は株主の利益と認むる主義にて一貫し、配當所得は個人の處にての綜合課税に止めることゝしたいと思ふ。尤も此にても尙ほ漏るゝことゝなるべき留保所得及清算所得は別に法人に就いて課税しなくてはならぬ。其他超過所得も亦別に課税して可であるが、此については後に更めて説く。

(は) 信託契約に依る受益者の所得は今日は箇々の場合につき或は其の定期預金と同性質と認めたるものは第二種の源泉課税により、然らざるものは第三種にて課することゝなつて居るが、此は何れか一方に定めなくては事實同一物が不公平の課税を受けることになる。で何れかに定むること

となれば、此は一定利子のみ附せられる所の定期預金とはむしろ別なものとして、受益者の處にて綜合課税をする方に定めるのが選ぶべきである。

(二)以上の外、私の所見では

(A) 綜合課税の例外——を止めて今一層綜合課税原則の徹底を期しては如何と思ふ。今日、第二種所得として公債社債定期預金の利子等を源泉課税し、法人配當所得を箇人に於てのみならず法人に就きても課税するのは、箇人の有らゆる所得の大きさに應じて給付能力に適切なる課税をしやうといふ綜合課税の大趣旨を破壊するものであるから、是非とも之を改めなくてはならぬ。法人配當所得の法人にて課せらるゝものは、其社員又は株主より見れば假令間接であつて格別、彼等の負擔にはならぬともいひ得るにせよ、少くとも其負擔といひ得るだけにては、其社員又は株主の全能力の大なるものと其小なるものとの間に不公平なる結果を生ずる。公債社債定期預金の利子等も、斯く源泉課税で一率に課せられては、大所得者と小所得者とを對等に課することゝなつて不公平である。特に其所得者は純資産的分子であつて、法人の社員又は株主の如く資産的分子の外に、幾分か勤勞的分子の含まるゝ者よりも一層重く課せられて然るべきであるのに、却つて一層軽く課せられることゝもなつて居るの不公平もある。(斯く理論上不公平となるのみならず、此あるが故に前にいふ如く法人が増資の代りに社債を發行するといふ奇現象をも見る) 故に

我國の所得税を論ず

此公債社債定期預金等の利子と法人の配當所得とは凡べて箇人の處に於ける綜合課税に入れて源泉課税を止めなければならぬ。尤もさうなると、株の方はまだ良いが、公債社債に於ては無記名が多いから、綜合課税として其利子の支拂者をして受取人の氏名等を届出でさしても、能力の乏しき替玉を使ふことに依りて逋脱するものを増加するから實行し難いといふ非難もあるけれども成程其は多少行はれるかも知らぬが、其に對し一方に制裁を相當に嚴重にして置き、其でも生ずる所の逋脱に至ては已むを得ざることをする外ない。併し若も此點に拘泥して飽迄も公債社債等の源泉課税を保持するなれば、税率だけなりとも第一種等の例を考へ、百分七半度まで上げなくてはならぬ。又法人に配當所得を課税するのが法人の獨立人格としての能力に因るといふことを固執するならば、今日の如く之に百分五といふ比例率を課しないで、個人同様の累進率を適用しなくてはならぬ。其れなれば私は賛成しないが、主義としては通つて居る。尙ほ序にいふが、公債社債定期預金等の利子や法人の配當を綜合課税としても、在外人の本邦法人より受くる配當等や、法人の留保及清算所得などの源泉課税は殘して然るべきであらう。

(B) 法人の超過所得税——此法人の超過所得も一の所得であるからといふので所得税の中に入れて課せられることゝなつたであらうが、併し超過所得といつた所で法人の配當所得よりも獨立に存在するのではなく、唯だ後者の特別の状態を示めずに止まる。既に此後者を所得税にて捕捉し

課税する以上は、其上に同物につき同一の所得税にて今一度課税するのは適當でない。むしろ別の税で以て其特別状態を捕えて課した方が良い。然るときは此は夫の土地増價税や戰時利得税などと同しく一の獨立なる交通税として課したが良い。其方が趣旨の一層明瞭に現はれることになる。即ち普通以上の大利益が得られたといふ特別有利な状態を捕えて特に之を課するといふことにすべきである。然しさうなると、此の如きことは法人に限つたことでなく個人にもあり得る。法人に於て之につきて課税する以上は、同様なものにつき個人を不課税とすることは宜しくない。尤も法人は法律により特別の力を得た爲めに巨利をも挙げ得たのであるから、個人よりも別段な課税を受くべきであるともいへるが、其れなればむしろ別に法人税として一般に法人に課する税を考へる方が適當である。何れにせよ法人に存するが如き超過所得は個人にも存し得るから前者に於ける特別の給付能力を認めて課税するならば、後者に於ける其をも認めて課税しなくてはならぬ。勿論此個人の方は法人の如く法律により特別の力を得た爲めといふことはない。此處ではむしろ經濟界の景況を利用して特別の有利なる結果を挙げたといふ點を捕えるのであるが、法人の方でも單に法律により特別の力を得た爲めといふことの外、其力を以て經濟界の景況を利用して好成绩を挙げたといふことを捕えて課税するのである。一樣に之を課して良い。唯だ個人の場合には其所得が資本に對し幾割以上に當つたといふことを計算し出すことが概して困難であ

るから、之をも課税し、法人と共通なる同一の方法に依るとなれば所得改良税として、或年の所得が前年又は前三年平均よりも大なるを得たゞけにて又其度合に應じて特別課税するの外ない。或は法人と個人とで課税方法を異にし、法人は右の超過所得課税を其儘利用し別に個人に所得改良税又は所得増加税を起すのも一案ではある。けれども其れでは法人個人の間調和が取れぬ。むしろ前者を薦むる。

(C) 免税に關する諸多の弊害

(い) 神社寺院公益法人等の所得の免税——は其事自身は穩當であるが、併し可なり脱税の餘地を作つて居ることを注意しなくてはならぬ。(1) 特に寺院の場合には寺其ものゝ所得と住職たる個人との區別明瞭を缺く所から、後者が前者の名に隠れて脱税することゝなる。此は實は寺院に關する根本法制が確立しない以上は、信仰に關することでもあり輕率に手の着けられない問題ではあらうが、私の信する所では其所得が檀徒總代又は合議體たる理事の管理に屬するものは寺院の所得と認めて無税としても良いが、住職一個の自由に處理するを得るだけでは其箇人の所得と認めて課税しなくてはならぬ。此點を明確にする規定を作ること至當と考ふる。(2) 其れから往々にして或箇人が脱税の目的にて、或財産を寺院に寄附し又は公益法人を作つて之に寄附し其より生ずる所得は事實其箇人が之を收得し、甚しきは他日買取るの形にて實は無償にて元の箇

人又は其相續人に戻るの密約を爲し、或は其の行はれ得るやうな公益法人の仕組を豫め作つて置くといふことがある。此の如きは現行法の下にても七十四條にて罰せられ得るも、規定としては其以上のことも望めまいが、此脱税の餘地の大に存するといふ事實は當局者としても、社會としても十分に注意又は監視を要する點である。

(ろ) 國債利子の免稅——隨て貯蓄債券利子の免稅は國債政策上并に貯蓄獎勵政策上已むを得ないといへば其迄であるが、課稅政策上、給付能力に應じたる課稅を爲す上よりしては適當でない。貯蓄債券の利子の方は郵便貯金、産業組合貯金及銀行貯蓄預金の利子と共に細民の所得に過ぎないからして、まだ免稅しても大した不公平ともならぬにしても、國債に至ては可なり大な所得者の手に存するものが多いから、此方を逃がしては大なる不公平を生ずる。是非此免稅を止めたい。

(は) 營利に屬せざる一時の所得の免稅——も私は止めた方が良いと思ふ。一時の所得といへども所得であり、特に普通の所得よりも一層給付能力ありといひ得る場合もあるから、是非課稅したい。之を課せぬとなると随分と普通の所得までが此は一時的のだといふて逃げることになるの恐もある。尤も之を課するといふことになれば、收入豫算主義ではいけない。前年度の實收額に依ることに改めなくてはならぬ。併しさうなると、四月中に於ける其後の事情の變化の見込を交

えることが許されないので、租税を納付する當時の實狀と違ふこととなり且つ此見込を加へたならば増加すべかりし收税額を享受することが出來ず、又此見込を加へたならば義務者の負擔の輕くなるべきに拘らず、前年の實額に依るが爲めに過大の負擔を負はすといふことにもなるといふ非難はある。併し四月中の豫想といふた處で、所詮前年のを基礎とすることとなり、前年の實額に依ると大差なきこととなるのみならず、豫算主義に依れば一時的所得を大部分逃がすことによりて實額主義よりも、收税額の少いといふこともあり、そして前年の實額に依つた爲めに負擔の過重となることありといふに至ては、義務者の納税上の注意によりて避くるを得る。加之實額主義に依れば義務者に於て虚偽の申告を爲すことが出來難くもなる。

(D) 課税標準の計算に關する弊害

(い) 所得豫算主義——は現行法の下に尙可なり多く行はれて居るが、此は私の考では前年又は前年度の實額に依ることに改める方が一層公平となり、脱税も少くなると思ふ。其事由は前にいふ所の如しである。

(ろ) 法人よりの配當に於ける十分四控除——といふことも止めたが良い。此は法人に於ける配當所得の課税とも關係するが、前にもいふ如く法人の方の課税を止めて、此個人の方にて配當所得の全額に課税することにすべきである。或は此十分四控除が借金して株を持つ者の少からざる



事實を考慮したのでもあらうが、さうなると借金せずして株を持つ人には寛大になり過ぎることとなり、均しく借金して株をもつ人の間にも其借金の程度は實際異なるべきのに、一率に十分四控除では不公平といふことにもなり得る。一々の場合に株を買ふ爲めに借金を爲す度合を調べ上げることが出来れば良し、其が出来なければ、むしろ凡べて之を斟酌せぬことにした方が徹底して居る。此借金を持出すことになれば株のみならず、土地にも、幾らかは又債券にもあり得る。此等にて之を考慮せぬ以上、株に於て考慮せぬといふても不服をいふべき筈のものでない。尤も株については之を斟酌しないと、株式會社の發達を阻碍し、事業界を壓迫することゝなるといふ非難も起るが、併し人々が相率めて借金して株に應ずるといふことは決して堅實なる兆候でない。之を特に保護すべき程の値あることでもない。むしろ人々は其餘裕を以て之を預金とするか、債券とするか、土地などに化するか、株に應ずるかといふ風に選ぶべきである。夫の斟酌を行はぬ爲めに假令株式會社の發達を幾らか抑へても、其は毫も心配すべきことではなく、むしろ之により其堅實なる發達を導くべきである。或は強めて株式の場合の借金の斟酌を要すといふならば、負債の利子を凡べて控除するといふ主義を採つた方が良し。其場合には併し其は株式に關してのみならず、其他の財産に關しても營業に關しても家計に關しても凡べて區別なく適用すべきである。

(E) は免税點の八百圓——は私は高きに過ぐるからもつと低くした方が良いと思ふ。此は八百圓であるが、其上に勤勞所得の爲めの控除、係累者の爲めの控除もあるから、實はもつと可なり高い所まで免税せられることとなる。其は下層の人々の爲めに負擔の樂になることであるから、良いやうではあるが、併し民衆主義の盛なる世の中であるから、彼等に於ても進んで出したといふこともあらうし、實際軽い税ならば、如何に彼等の生活が苦しいからといふても其間から絞り出せないことはない。私はむしろ免税點を低くして併し下の方の税率をうんと低くして出来るだけ多くの人々に所得税といふやうな中心的の直接税を納めさせ、之によりて財政上彼等の國家に對する觀念を厚からしむるのが得策と考へる。併し實行問題としては今更ら免税點引下といふことは行ひ難いことであらう。

(E) 税率——第一種第二種所得の中の税率についても若干希望があるが、其は前に附説したから重ねて説かずとして、第三種所得の累進率の等差の附方が過當ではないかと思ふ。私の考では昔ても累進税の議論でいふたことのある通り、一二萬圓位の處以下の處では下に行くほど小刻みにして一層大な差等を附して率の變化を行はしめ、其以上十萬圓位の處まで段々と稍大刻みに等差を少くして率を變化させ、十萬圓位以上の處では率を累加しないやうな定め方が理屈に合ふと思ふ。給付能力の理論からいへば中以下にてこそ少しの所得の差異でも給付能力に大な等差を生ず

るが、上に行くに従ふては殆んど差はなくなる。つまり下の方では税を出すのに生活必要費の一部を節して出しつゝあり、上に行くに従ひて贅澤費の中より出されることが多くなり、或度以上の上の方では此關係に於て殆んど甲乙がなくなるからである。そして此によりて下の方に於て脱税を多くすることのなきと同時に、上の方に於ての脱税を大に少からしむることとなる。尤も社會政策上の理由の附けやうにより、特に之に重きを置くことになれば、今の日本の所得税の税率でも良いといひ得るが、私は此處にて其れほどまでに社會政策を加味するのを採らない。給付能力と調和し得る程度に止めた方が穩當と思ふ。けれども一旦斯の如き烈しき累進となつた以上、今更ら、元へ戻す氣味のあることは行ひ難ひことであらう。

(F) 其他——株の配當を箇人に綜合課税することにより起る一の弊害は、株の持主が株の配當期の少し前に、銀行に賣却し、配當後に買戻して箇人の綜合累進課税を免るゝことである。此は脱税の目的にて爲したることの明なる場合には七十四條の制裁を課して可なりと思ふが、其證明は實際困難であらう。尤も當局者が人々の財産移動狀態を注意して居れば多少は檢擧し得る。特に他方に財産税でも出來れば尙更ら長く分るやうになる。