

京都帝國大學經濟學會

經濟論叢

第九十卷 第一號

大正三十三年七月一日發行

論叢

所得本體の不明確又は捕捉難
に基く不公平課税の可能
……………法學博士 神戸 正雄

道徳統計概論說……………法學博士 財部 靜治

フォン・ウイゼの社會學論……………文學博士 米田庄太郎

海運同盟に對する政策……………法學士 小島昌太郎

時論

米國の排日立法より生ずべき
重大なる結果……………法學士 作田 莊一

說苑

諸國の自作農創定事業……………法學博士 河田 嗣郎

獨逸レントン銀行に就て……………法學士 大森 研造

雜錄

勞農露國に於ける幣制改革問題……………經濟學士 谷口 吉彦

京都帝國大學經濟學會大會記事……………委員

經濟論叢

第十九卷 第一號

(通卷第百九號)

大正十三年七月發行

論叢

所得本體の不明確又は捕捉難に 基づく不公平課税の可能

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 貨幣的收入にして所得と爲すべからざるものを所得としたるもの(一)必要な経費の控除計算の不十分に基くもの(A)借入資本の利子(B)減價消却金(C)保険料(二)財産の自然減價(三)法人よりの配當に關する過大負擔(A)一般法人よりの配當(イ)大配當後の無配當年(る)負債者は元本減價(B)購買組合の購入高に應ずる配當)

第二段 貨幣的收入にして所得と爲すべきものを所得とせざるもの(一)營利事業に屬する一時の所得(A)商工業に附帶する一時的收入(B)農業者等の副業として營むものの收入(二)營利事業に屬せざる一時の所得(A)普通人の賣却、富札及投機利得(B)偶然的の原稿料講演料(C)相続財産、贈與財産、嫁資(D)保険金(三)旅費等の使殘)

論叢 所得本體の不明確又は捕捉難に基づく不公平課税の可能 第十九卷 (第一號)

(一) 一

第三段 貨幣外の収入にして所得と爲すべきもの (一) 現物収入(A) 自ら生産する現物 (イ) 農業者等の副業又は副産物の家用のもの (ロ) 商工業者の營業上の物體の家用のものは (普通人の偶然的收獲物の家用のもの) (ニ) 他人より供せらるる現物 (イ) 無料又は低料の食事衣服等 (ロ) 贈物、饗應、茶葉 (ハ) 交換差増價に使用人への株の付與 (C) 或財産の變形として得らるる現物 (二) 財物利用 (A) 住屋利用 (イ) 自有住屋の利用 (ロ) 無料又は低料借屋 (1) 役宅 (2) 好意によるものは (無料又は低料止宿 (B) 勤産の使用 (イ) 各自の家具家財 (ロ) 産業用具の機會的使用 (ハ) 主人の車馬等の傭人の私用 (三) 人的給付 (A) 自己の人的給付 (イ) 家庭的勤務 (ロ) 醫師教師等の自家勤務 (B) 他人の人的給付 (イ) 雇人の主人より受くる無料の教育療養乗車觀覽等 (ロ) 好意による他人の無償勞務 (四) 財産の自然増價

結論 (全文の要旨)

緒言

今日、人は、所得税を以て現代租税體系の中樞を成すものと見做し、其が數ある税の中で一番公平な理想的なものと思つて居る。處が實際仔細に分析し吟味して見るといふと、其に色々な不公平の潜むことを見出さなくてはならぬ。所得税の弱點といふことは私が嘗ても説いたことのある所だが、今其特に本體に關する不明確に基く不公平、並に更らに其が理窟上明確ではあつても、借て之を實際捕捉しやうとして其困難なるが爲めに由來する所の不公平について詮議することに特別な興味を感じたので、敢て重ねて之を試みやうと思ふ。元來、純理上からして所得、所得税の物體としての所得といへば、一定期間(年)に或經濟人に其自由處分の領域に入る所の純財産増

1) 拙著、租税研究、三卷、195. 以下。

加並に其受くる所の人的給付及財物利用とすべきであつて、此等を凡べて集計して其大小こそ各人の給付能力の大小を計る基本たるべきである。²⁾そして此事は新しき奥國所得税法が之を採用して、其所得税に於ける所得とは、各の納稅義務者の貨幣に於て又は貨幣價值に於て成立つ所の凡べての収入の合計であつて、彼自身に屬する住屋又は其他の無料住屋の賃貸價值、彼自身の經濟又は彼自身の營業の產物であつて其家庭内にて消費せらるゝもの、價值、並に其他の偶々彼に入り來る所の自然的收入を含むものだとせらるゝ所である。³⁾此處まで定義して來ると餘程明確になつて隨つて公平にもなり得るが、其でも實際其の捕捉し難きが爲めに避くべからざる多少の不公平を免れない。然るに我邦の所得税は大きに改良されたなどいふけれども、まだ一理想には遙かに遠かる所であつて、法人に就いては各事業年度の總益金から總損金を控除したる金額に依る(税法四條)といふので、先づ以て其所得と爲すべきものを押へて居るといふことは出來るが、箇人の所得については斯の如き文句さへもなく、其の爲め所得とは田畑所得を別として、⁴⁾殆んど全く貨幣的收入と解せられて居る始末で、結果として可なり大なる不公平が公然と行はれて居る。捕捉難の爲めの不公平ならば、まだ恕すべき不公平だが、捕捉しやうとすれば捕捉し得るに拘らず、其を見逃がすに至ては遺憾至極である。其他にも所得其ものゝ性質からすれば所得とすべきものを見逃がし居るものがあり、且つ所得とすべからざるものを所得に入れて居る

2) 拙著、租稅研究、一卷、146。

3) Kleinwächter, Fw. S. 184.

4) 行政裁判所評定官關口健一郎君、改正所得税法要義 129-130。

ものもあつて、何れも不公平なる結果を招いて居る。私は乃ち我國の税法を基本として彼是れ其等の缺陷を列舉し分説して見やうと思ふ。

(註一) 獨逸全國的所得税は此國法ほどに明確ではないが、其でも此に近いものではある。即ち所得を以て、土地(家屋をふくむ)、營業、資本財産及勞働よりの凡べての一回的又は反覆的收入、並に凡べて其他の收入(多少の例外を以て)の金額として居る。其處でチンメルマンは之を評して、獨逸所得税は其所得意義につき原則上、シャントツ見解を採るといふて居る。

第一段 貨幣的收入にして所得を爲すべからざる

ものを所得としたるもの

(一) 必要なる經費の控除計算の不十分に基くもの——貨幣的收入中から必要なる生産費を控除したるものを所得とすることは當然だが、併し實際には此經費が十分には控除されて居ぬ。其爲めに一の不公平が生ずる。家事上の經費は固より論外だが、生産又は營業費の中でも、特に

(A) 借入資本の利子——の如きは實際或度まで控除されるとしても、到底不十分なものであらう。又之を十分に控除することゝすると、遁脱の弊を多く生ずることゝもなるので、此の如き取扱も實は已むを得ざることではあるが、理窟からいふと不當であり、隨ふて不公平だといはなくてはならぬ(註二)。尙ほ之と關聯して、借金の爲めに入り來る資本貨幣は勿論收入には屬するが、

5) Linz, Grundriss d. Einkommens- und Vermögenssteuern. S. 6.

6) Zimmermann, Kommentar zum Einkommensteuergesetz. S. 46.

其人の純財産増加ではないから所得とはならない(註三)。

(註二) 所得税法施行規則第七條には、税法第十四條の規定に依り總收入金額より控除すべき経費は、種畜糞種肥料の購買費、家畜其他のものの飼養料、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ものに限る。但し家事上の費用及之に關聯するものは之を控除せざとあつて、借入資本の利子を舉げて居らぬ。強めていへば、其他收入を得るに必要なものに入れられるが、假令入れても不十分であらう。

(註三) クラボウは、借入資本は所得ではない。此は單に後日返却されなくてはならぬ所の、他人から受取られたる財産又は貨幣に過ぎないといふて居る。⁷⁾

(B) 減價消却金——も元來、其が少くとも所得源たる財産に關する以上は、所得を得るに必要な経費の一として計算し所得中から控除すべきものであるが(註四)、併し我國では精々修繕費を引くに止まり、此減價消却金にまでは控除が及んで居らぬ。尤も此の如きものとして幾許が適當かを定むるのは可なり面倒ではあらう。随つて實行するとしては大體の標準率を定めること、なり、随ふて又實行したとしても多少の不公平は免れない。

(註四) ヘツケルは、所得計算上、減價消却額が控除されなくてはならぬといひ、シエフレも、固定資本の價値に於ける減價消却額は各の堅き營利經濟に現はれ、年々總収益よりして價値損失として引去らるる。此が所得に算入すべからざるものとして取扱はれなくてはならぬといひ、ロツシアも、良き所得税は、所得に潜む所の減價消却部と實際の収益とを混同することを避けなくてはならぬといふて居る。⁸⁾

論 叢

所得本體の不明確又は捕捉難に基つて不公平課税の可能 第十九卷 (第一號)

五)

五

7) Clabaugh, Income and profits taxes, p. 10.

8) Heckel, Fw. I. S. 379. Schäffle, Steuern. A. T. S. 164. Roscher, Fw. 5 Aufl. I. S. 399.

(C) 保険料——も少くとも所得源たる財産に關するだけに於ては之を所得中から控除するのが至當であり、此も一の必要なる費用と見て然るべきものである。又生命保険料も勤勞所得を擧ぐる働き手に屬し、其所得額に相當なるだけに於ては控除するのが至當である(註五)。然るに我國では財産保險料控除の規定を缺き生命保険料については單純に二百圓限り控除すとして居るのは物足りない。

(註五) (1) 全部承認——ロツシアは、良き所得税は所得に潜む所の保險料と實際の収益とを混同することを避けなくてはならぬといふて居り、リンドガールも、保險料金は租税を免せらるべきものである。保險制度に於て全く明なる貯蓄行爲が存すとして居る。

(2) 一部承認——シエンレーは保險料金を區別し物上の其を所得より除くべく生命保險の其は除くべからずとして居る。曰く、使用財産の物上保險料金は、例之、自己住居の家屋所有者が其年利用價值につき課税さるときには、収益又は所得より控除さるべきものであり、營利財産の収益及所得にても、其につき實際拂はれたる保險料金の所得としての不計算が許されなくてはならぬ。何となれば此は費用部と見るべきものであるから。それから収益の保險料金(例之、電の保險)も控除すべき費用として認むべきものである。併し人保險料金は、其支拂人に其所得課税に於て、所得の額につき控除を許すべきものではない。何となれば此は保險所への貯蓄として、掛金者に他日再び歸來するものであるからと(即ち同一の貯蓄といふ理由から、シエンレーは所得の中に算入し、前記のリンドガールは所得から除外して居る)。

(二) 財産の自然減價——所得を以て純財産増加とする以上は、一面に現實に貨幣收入を擧げたとしても、他面、其人の持つ財産例之、有價證券の如きに於て其貨幣收入額以上の減價を見たときに

9) Roscher, a. a. O. S. 399. Lindahl, Gerechtigkeit der Besteuerung. S. 217.

10) Schäffle, a. a. O. S. 164-5.

は、此に所得ありといふことは出来ぬ。所得の計算上には此財産に於ける自然減價をも考慮しなくしてはならぬ(註六)。併し實際我國法では、法人の所得にありては兎に角だが、箇人の所得については此考慮が爲されない。

(註六) ヘツケルは、所得計算上、交通價值減少が控除に齎らされなくてはならぬといふて居る。¹¹⁾

(三) 法人よりの配當に關する過大負擔

(A) 一般に法人よりの箇人に於ける配當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から其十分四に相當する金額を控除したる金額を所得として居る(我所得稅法第十四條)。其結果として色々の不都合が生ずる。

(い) 第一には前年に大な配當があつて、今年には極小な配當があつたか、又は無配當となつた場合に、其無配當又は小配當、即ち無又は小所得者に大所得ありとして課稅することゝなる。此は此種所得を押へるのに前年實踐主義を採つた爲めに生じたもので已むを得ないといへば其迄であるが、嚴正に批判すれば不都合のことではある。

(ろ) 更に其が恰かも銀行から借金して其株を持つて居る場合の如きであれば、右の無配當なる株の株主は、無所得たるのみでなく、銀行への利子をも拂はなくてはならぬ苦境にあるのに、此にも拘らず前年の實收によりて大所得者としての負擔を負はなくてはならぬことゝなる。此亦一は

11) Heckel, a. a. O. S. 379.

前年實蹟主義の結果として忍ばなくてはならぬし、又一には恰かも此借金の場合あることを考慮して、十分四控除の恩典の與へられて居るので、其れにて忍ぶべしといふのかも知れない。で一應の辯解はつくが、併し嚴正にいふて不都合なことは争はれない。

(は) 一層不都合なことは、右の如くにして無配當にして負債者たる場合は勿論のこと、假令其人が負債なく、又或度の配當を受けたとしても、其配當よりもより大な度に於て株の元本價值の下落したときには、彼は差引して所得はなき譯である。其にも拘らず我國法では、配當を受けて居るだけを見て所得ありとして課税して居るが其は穩當ではない。

(B) 特に産業組合よりの配當(産業組合貯金の利子は無税だから別とし)は我國法では營利の事業に屬せざる一時の所得とはいへなからうし、矢張り一の法人よりの配當として所得税を課せらるべき所得となるが、併し特に購買組合に於ける組合員の購入高に應じての配當金の如きは、其組合員たる人の經濟から見て其れだけ財産價值の増加を生じたといふよりは、彼が假りに一時組合に渡し置いた代金の中から、組合の費用を超過したるの故に彼に返戻さるゝものと見た方が當つて居り、隨ふて此れだけは所得としないのがむしろ選ぶべきである(註七)。

(註七) 英國の一九〇五年の所得税委員會にて、此が明かに利得ではなく、單に組合員が費用價格を超へて其自身の物品の爲めに拂つた金額の、其組合員への返戻に過ぎぬと決定した。

第二段 貨幣的收入にして所得と爲すべきものを

所得とせざるもの

(一) 營利事業に屬する一時の所得

(A) 商工業に附帶する一時的的收入——此は我國の法文上からも所得に加算さるゝ譯だし、理論上も所得として然るべきだが、所得計算方法として前年實蹟でなくて收入豫算主義を採るが爲めに、其少くとも一部の、豫想難なもの、そして營業界では可なり變轉定まりなきものがあるから此の如きものが多からうが、其は事實上、除外さるゝ外なきことゝならう。¹³⁾つまり捕捉難の爲めに逃がさるゝことゝなる。實際上の所得にして所得として課税されざるものを生ずる。

(B) 農業者等の副業として營む所の養蠶、養鶏、養豕、蔬菜、園藝、賃織、被傭收入等——は營利の事業に屬する所得として又は少くとも此に屬する一時の所得として明かに法文上からしても所得とせられ得るものであり、理論上にも所得として然るべきものだが、併し此れ亦、少くとも其一部は豫算難であり、漏れることゝなるを免れない。

(二) 營利事業に屬せざる一時の所得

(A) 營業者たらざる普通人の偶々有價證券土地其他の物の賣却によりて取得する利得並に彼等の

取得する富札及投機利得——此は理論上は其人にとりての純財産増加として所得とせらるべきものであり(註八)、賣却利得としては恐らくは前に取得した價格と賣却價格との差増額を計算すべきである。併し其時までの所得計算上、既に年々の所得中に、財産の自然増價が凡べて所得として計算しあれば、凡べての差増額を此際計算すべきでなく、單に前年度末の時價と現在の賣却價格との差増額のみを所得とすべきである。固より又此が所得計算を行ふ以上は、反對に、損して賣つた場合に、其差減額の控除を許さなくてはならぬ(註九)。兎に角此種の所得をも所得とすることは、既に明かに獨逸の新法の認むる所だが(註一〇)、併し英國などでは之を所得とせず、日本法にても同様、營利の事業に屬せざる一時の所得として課税外に置くものとしなくてはならぬ。けれども其は理論上は當を得ぬといふべきである。尤も之を課税するとしても豫算收入主義では、可なり多く逃げられてしまう。さうかといふて前年實蹟主義で行けば漏れなく押へられるやうでもあるけれども、今度は現在年に無所得で困つて居るときに前年の分につき納税しなくてはならぬといふ困難がある。

(註八) 尤も反對の考はある。例之、リンダールは、富札利得、永き時簡人の所有にありたる財産の賣却利得の如き、一回的
 取得は、最多く貯蓄さるべきもので、隨ふて唯だ其一部のみが所得と見らるべきものであるといふ。¹⁴⁾

(註九) 恰かもブレメンでは、投機利得の納税義務に應じて、元本損失が控除せらるるといふことである。¹⁵⁾

(註一〇) 獨逸法にては、一回的及一時的行爲より及各箇の投機行爲よりの收入を明かに課税すべき所得に入れて居る。¹⁶⁾

14) Stamp, l. c. p. 33.

15) Lindahl, a. a. O. S. 218.

16) Lotz, Fw. S. 423.

17) Zimmermann, a. a. O. S. 46. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 15. 47.

(B) 職業的専門的著作家たらざる人が偶々著はす所の書物の原稿料、職業的講演者たらざる人の偶々行ふ講演の講演料——の如きは理論上は矢張り一の純財産増加となるものとして所得として良いのであるが(註一七)、又獨逸法にては所得と見ることゝなつたが、併し我國法では營利の事業に屬せざる一時の所得として課税すべからざるものと解すべきである。

(註一七) コンラードは、學者が著書の爲めに收得する報酬は、假令此が永続的根源より生じないとはいへ、彼の所得に屬するといふて居る。¹⁸⁾

(C) 相續財産、贈與財産、嫁資——等は理論上には收得者に於ける一の所得たり得る(註一七)。けれども我國法にては頭から此の如きものを所得とは見ぬ趣旨であらうし、之を一の所得としたとしても、少くとも營利の事業に屬せざる一時の所得として不課税所得と爲し得る。相續贈與には相續税のかゝる可能があるから、まだ所得税を課税しないでも大して不都合ではないが、嫁資、而かも可なり大な嫁資が無税では當を得ぬ。尤も此等は獨逸などでも所得税を課せぬことにして居る。¹⁹⁾

(註一八) 尤も反對説はある。例之、クラホウは、贈物、遺贈は如何なる形にても所得とは考へられずして税(所得税)に従はずといひ、フォッケは、受贈者は彼の固有の所得を有たぬ。隨ふて租税義務なしと爲し、リンダールは、一回的性質の取得、相續、非回期的性質の贈物等は、最多く貯蓄せらるべきもので、隨ふて唯其一部のみが租税義務ある所得と見るべきものであるといふて居る。²⁰⁾

18) Conrad, a. a. O. S. 47.

19) Conrad, a. a. O. S. 15.

20) Conrad, a. a. O. S. 15. 47. Lotz, a. a. O. S. 423.

21) Clabaugh, l. c. p. 10-11. Vocke, l. w. S. 28. Lindahl, a. a. O. S. 218.

(D) 保険金の所得——も理論上所得に計算して然るべきものと思ふ(註一三)。特に保険料金を所得中から控除する主義を採るならば、他日保険金を取得するときには之を所得に算入するのが適當である。尤も物の保険にあつては一方に保険金の取得あるだけ、其以上の財産上の損害が他方にあらうから、差引して課税すべきものが残らぬことであらうが、生命保険にては斯の如き計算すべき損害價值なき故、其處に保険金だけの純財産増加を生ずと見なくてはならぬこととなる。併し此も我國法では營利事業に屬せざる一時の所得として所得税を課せられないこととなる。普等にも齊しく此が免税されて居る。²²⁾

(註一三) (1) シェフレーは、保険所得が所得に入れらるるといふて居るが²³⁾

(2) 他の學者は其一部のみが所得だとして居る。例之、リンドahlは、支拂はれたる保険金の如き一回的性質の取得は最多く貯蓄するべきもので、隨つて其一部のみが所得と見るべきものだといひ、クラボウは、掛金の返却を成すものとして受取られた保険金額のみが資本の返却であつて、其掛金返却を超へたものに至ては當然、備けられたものとして所得たり得るといふて居る。²⁴⁾

(三) 旅費等——として支給を受けたるもの、中、實際に費ひ剩したものの如きは、理論上は所得として課税すべきものではあるが(註一四)、我國の法文上は凡べて所得から除かれて居る。此にも所得税を課すべきものにして漏れるもの、生ずる餘地がある。尤も此の如きものを課するとして、之を捕捉することは實際六つかしいことではある。

22) Lotz, a. a. O. S. 423.

23) Schäffle, a. a. O. S. 163.

24) Lindahl, a. a. O. S. 218. Clabaugh, l. c. p. 10.

(註一四) ホルムスは、或人が旅費又は他の費用として一定の支給を受け、其受取つた額よりも少く費つたときには、超過額は所得として取扱はるべきものだといふて居る。²⁶⁾

第二段 貨幣外の收入にして所得と爲すべきもの

斯く貨幣的收入にも所得とすべきものが所得とせられなかつたり、所得とすべからざるものが所得とせられたりして居る爲めに、不都合を來たすこととなるが、更らに貨幣的收入たらざる收入であるが爲めに見逃がされて居るけれども、其を所得に算入して課税するの至當なるものとなり澤山にあるといふことは興味あることである。

(一) 現物收入²⁶⁾

(A) 自ら生産する現物

(い) 農業者等が主産物以外の副産品又は副産物にして自家用に供するもの——我現行法の下にても、農業者の田畑の主産物は假令自家用のものにても所得に計算せらるゝが、併し副産物副産品にして自家用となるものまでも之に計算するや否や、恐らく實際其れまでも精密には計算されないと思ふ。けれども理論上嚴正にいへば、其等も凡べて所得に計算すべき筈のものではある(註一五)。此等は主としては免稅點以下に屬すべき小農民に關するから無視しても可なるが如くに

25) Holmes, Federal income tax. p. 222.

26) 拙著、租稅研究、三卷、199. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. III.

も考へらるゝけれども(註一六)、併し之を初めから閑却しては正當なる所得が分らず、免稅點以上と以下との區別も出来ないことゝなる。尙之を所得とするとして其價を生産費價に依るか、賣却するとしての市價に依るか、更に問題となるが、其は後者に依るのが租稅問題にては他この均衡上正當である(註一七)。

(註一五) リンダールは、農業者の農林産物と其副業品との自家内にて消費されるものが課税されなくてはならぬことは明かだと爲し、ヘツケルも、家庭内にて消費せらるる自己の農工業的生産の産物の價値が明かに課稅義務ある所得の成分とせらるといひ、フィスチングも、農業者の産出する物は、自家用と販賣用とを問はず、凡べて所得だと爲し、ベラフェルデスも、到る處に、生産者から生産せられて彼及其家族から消費される物が所得に算入せらるる。之と異なる例を採るのはパーゼルランドと北米とだけだといふて居り、ブレーションも、地方の慣習により適例賣却せらるる種類の農産物は、此が賣却せられずして其農夫及其家族によりて使用せられ消費せらるるときにても屢々所得と考へらるると爲し、ロットも、家内にて消費せらるる自家産農産物の價格は所得と見らるる。但しロイスユルテリニエーでは、一九一一年までは之に所得税を免じたといふて居る。——米國に於ける特例については、クラボウは、農民は其家庭内又は其他にて彼自身及其家族の爲めに消費すべき農産物の價値を其所得に含めるとを要しないと云ふて居る²⁷⁾。

(註一六) エーベルヒは、自己の財産利用及勞働給付の産物を自然の儘にて自ら消費するものの漏ることの缺點は、此が主として下級者、小農民小營業者に關し、重く見るには及ばぬといふて居る²⁸⁾。

(註一七) リンダールに依る²⁹⁾。

(ろ)商工業者の營業上の物體にして自家用に供したるもの——も理論上は前者と同様に所得に

27) Lindahl, a. a. O. S. 223. Heckel, a. a. O. S. 379. Fuisting, a. a. O. S. 113. Bela Földes, Fw. S. 370. Plehn, Public finance. 4 ed. p. 225. Lotz, a. a. O. S. 423. Clabaugh, l. c. p. 30.
28) Ebeberg, Fw. 18 & 19 Auf. S. 300.
29) Lindahl, a. a. O. S. 224.

算入すべきものである(註一八)。併し其は實際には大したものではなく、随ふて事實計算外に置かるゝことが多いであらう。或は此場合は單に所得者に於ける支出節約となるに止まり、所得と見るべからずといふ論者もあるが(註一九)、此丈けを特別に扱ふのは、前の農業者との間に權衡を得ぬといはなくてはならぬ。或は又店にある商品を凡べて自ら消費し盡したものを所得ありとして課税するのは奇であるなどいふことから否定する人もあるが(註二〇)、其は極端のことであつて、其あるが故に多數の場合までも否定するには足らぬ。又此極端の場合にも其が計算せられて免税點以上に達する以上は課税して差支ない。

(註一八) リンダールは、商工業者が自ら生産し又は販賣する物を自らの家庭にて消費する自然的所得が課税されなくてはならぬことは明かだと爲し、ロツツも、通例、自産工業品にして自家にて消費する物の價值も所得とせらるるといふて居る³⁰⁾。

(註一九) フイステンダは、營業者に於ける營業品の消費は、農業者の自己消費の場合と異り、單に其支出の節約に止まる。所得といへば支出の節約でなくて財の増加でなければならぬ。だから此は收益でも所得でもない。農業では自己用の物を産出することも初めから彼の目的だが、營業では自己營業品の自己消費は其目的でなく、全く偶然にして副的である。自己用品の調達に向つた行爲は營業に屬しない。之からして營業的收益は生ぜぬ。單に支出の節約を爲すが、收益又は所得は生ぜぬ。其は恰も家庭で衣服を調製することにより、入用品の大量買入れにより、消費組合によりて費用を節すると異なる所はな³¹⁾いと³¹⁾いふて居る。

(註二〇) クラインウエヒターは、場合には、場合により極端に行くと妙な結果になる。或酒屋の主人が大酒飲みで、自分の店の酒を皆な自分で飲食したときに、其れだけ多くの所得が彼にあつたとして課税することは事實出來ないこととなると

論 叢

所得本體の不明確又は捕捉難に基づく不公平課税の可能 第十九卷 (第一號 一五)

30) Lindahl, a. a. O. S. 223. Lotz, a. a. O. S. 423.

31) Fuisting, a. a. O. S. 113-114.

いふて居る³²⁾

(は) 普通人の庭園屋敷内に出来た蔬菜草花果物、³³⁾ 偶々得たる漁獲物、獵獲物、——なども、賣却して貨幣收入となれば第二段の(二)の(A)として當然所得となるが、此を單に自家用としたるときにも亦、理論上は所得として算入すべきものである(註二二)。併し其等は通例あまり小さいものでもあり所得計算上には漏れて居る。特に其或ものは豫算することも出来ない。

(註二二) 尤も反對説もある。例之、ブレンンは、此は決して所得に計算せられずといふて居る³⁴⁾

(B) 他人より供せらるゝ現物

(い) 無料又は低料による食事、衣服等の給與——此は勞働者使用人に對して多く起ることであり、役人にても警察官の如きには起る。此等は無料支給のときは全額に於て、低料支給のときには不足額に於て、貨幣價值に見積りて所得に追加すべきものである(註二三)。獨逸法では明かに之をも所得に加へること³⁵⁾、なつて居るが、英國では見逃して居り³⁶⁾、我國でも見逃して居る。併し其では之を受けない貨幣收入のみを有つ者との間に不公平とならざるを得ない。

(註二三) ホルムスは、食事が現金の代りに受らるる處には、其價值が、レント又は俸給に含められなくてはならぬといひ、ペラフェルデスは、第三者より供與せらるる無償の給けも所得に算入せらる。例之、實物、住居、衣服の如しといふて居り、リンダールは、無料食事、勤務服などは原則上、課税さるべき所得とならなくてはならぬと爲し、フェイスチングも同見である³⁷⁾

32) Kleinwächter, a. a. O. S. 184.

33) Kleinwächter, a. a. O. S. 183.

34) Plehn, l. c. p. 225.

35) Zimmermann, a. a. O. S. 48.

36) Stamp, l. c. p. 33.

37) Holmes, l. c. p. 222. Bela Földes, a. a. O. S. 370. Lindahl, a. a. O. S. 224. Fuisting, a. a. O. S. 112.

(ろ)贈物、響應、茶菓——の如きも精密にいへば所得である。³⁸⁾けれども事實此の如きもの、計算は不可能事として閑却する外ない。獨逸法でも此は除外して居るとの事であり、³⁹⁾我國法でも營利の事業に屬せざる一時の所得として當然除かるゝであらう。が或處の役人のやうに俸給よりも頂戴物の多い者に於て此が除外さるゝといふのでは聊か公平には反する。

(は)實物と實物との交換に於ける差増價に當るべき實物收入——此交換に於て當事者から見れば或利得を得たと考へて行ふのが通例であらうから、精密にいへば此にても其與へた物の原價又は前年度の課税に際して評定した價格と、受くる物の時價との差増額を所得として計算すべきものである(註三三)。併し事實としては此計算は困難であり又面倒でもあり、随つて漏れることゝならうし、我國法としては營利の事業に屬せざる一時の所得として所得税を課する所得から除外せらるゝことゝもなる。随つては精密にいふて不公平たるを免れない。

(註三三) クラボウは、率直にいへば、交換よりの所得決定の基礎は、渡されたる財産の原價と、得られたる財産の公平なる市價との差に於て成立すといふて居る。⁴⁰⁾

尤も反對説者はホルムスで、彼は、若も一財産が他の財産と交換せらるるときには(一定したる又は確定すべき貨幣價值を有たないで)、且つ交換が貨幣價值の土臺の上に爲されるときには、課税すべき所得は此取引からしては生じないといふ。⁴¹⁾

(に)往々にして使用人に與へらるゝ事業の株——此の如きものも恐らく實際には所得として見

38) Kleinwächter, a. a. O. S. 183.

39) Zimmermann, a. a. O. S. 48.

40) Clabaugh, l. c. p. 24.

41) Holmes, l. c. p. 211.

逃がされて居ると思ふが、此は貨幣にて與へらるべき給料の一部の形を變へたものに外ならぬから、本來所得だとしなくてはならぬ(註二四)。

(註二四) クラボウは、使用人の給料の一部が彼の雇主の仲間の株にて拂はるときに、此が其報酬の一部を構成すといふて居る。⁴²⁾

(C) 或財産の變形として得らる、現物——其は會社が積立金の一部を割いて増株を行ひたる爲めに株主の受くる所の新しき株の如きである。此株は一の配當ともいふべく所得として可であるが、唯だ、其は舊株の價格中に潜在して居たものに過ぎぬともいひ得るから、舊株の前の市價に對し、舊株の新市價並に之に配當された新株の市價の合計の差増價のみが所得として計算せらるべきものであらう。併し實際には此等は見逃がされて居るのであらう(註二五)。

(註二五) ホルムスは、米國法の解釋として會社の株の發行によつて爲されたる支拂が、現金に於ける支拂に同等なものだといふことが、或場合に主張せられた。けれども此點の規準はまだ良く定まつて居らぬといふて居る。⁴³⁾

(二) 財物利用⁴⁴⁾——も固より理論上所得とすべきではあるが、其捕捉は前の現物收入よりも一層困難であつて、多くは所得税以外の税にて課税せられて居る所である(註二六)。

(註二六) シェフレーは、使用財産の利用も所得に屬する。此が直接に特に所得税にては捕捉し難い。此利用の一部のみが所得税に達せしめる。そして他のものは補完財産税、相續税、使用及奢侈税によつて捕捉せらるるを得といふて居る。⁴⁵⁾

(A) 住屋利用

42) Clabaugh, l. c. p. 11.
43) Holmes, l. c. p. 212.
44) 拙著、租税研究、三卷、202。
45) Schäffle, a. a. O. S. 157.

(い) 自有住屋の利用——或人が自分の家を他人に貸して家賃を取れば所得となるが、自ら之に住めば我國法では其家賃に當るものを所得に計上するに及ばぬ。其は太だ不都合又不公平となるから、此に無形所得ありとして課税しなくてはならぬ。⁴⁶⁾ 千圓の俸給を得て二百圓の年家賃の自有家屋に住つて居る人は、千二百圓の俸給を得て二百圓の年家賃の借家に住う人と略ぼ同等とせられなくてはならぬ。そして此家賃を所得とすることは英獨普埃等の一般に認むる所である(註二七)。但し所得に計算すべきものとしては其からして其家屋の使用によりて家屋價値の減少する度合だけを控除するを至當とする。尤も建物の價値は減少しつゝあつても、土地の價値の増加が其以上の場合には之を考慮するに及ばぬであらう(註二八)。

(註二七) ロツツは、自有家屋に於ける住居利用の價値が通例、所得と見らるるといひ、ベラフェルデスは、到る處に、自家屋に於ける住居が所得に算入せらるる。之が例外はメクレンブルヒだといふて居り、ゾレーンも、或國々ては之を所得に計算すといふ。其他、各國の例についてはクライノウエヒター、コンラード、スタンプ参照⁴⁷⁾。

(註二八) リンダールは、此利用は使用財産を減少せざる度に於て管利の見積りに加算すべきものだと⁴⁸⁾いふ。

(ろ) 無料又は低料の借屋(電燈水道等を附帶して)に於ける相當家賃又は不足額——

(1) 役宅——此が可なり頻繁に生ずる。即ち官公廳から又は民間の企業者から、役人労働者などへ無料の役宅が供せられ、或は相當よりも安き料金にて貸與せられる。此場合に彼等が受く

46) Fuisting, a. a. O. S. 112. Heckel, a. a. O. S. 379. 拙著、財政問題、461. 以下。
 47) Lotz, a. a. O. S. 423. Bela Földes, a. a. O. S. 370. Plehn, l. c. p. 225. Kleinwächter, a. a. O. S. 184. Conrad, a. a. O. S. 39. 47. Stamp, l. c. p. 32.
 48) Lindahl, a. a. O. S. 222.

る貨幣給料の外に、此家賃をも、無料のときは全額に於て、低料のときは其不足額だけ所得として追加しなくてはならぬ(註二九)。此は獨米などには所得に加算せられて居るが(註三〇)、我國で之を閑却して居るのは不都合である。尤も其額としては現に其住屋の相當の家賃といふよりは、之を供せらるゝことにより其人の消費を節約せしむる度に定むべしといふ説もあるが(註三一)、其は役宅に入らなかつたならば、もつと安い家賃の處で辛棒するが如き人のことを考慮したものであるが、其れなれば何にも彼が役宅を選ぶにも及ぶまじく、斯かる考慮は無用であると思ふ。

(註二九) リンダールは、無料住居は原則上、課税すべき所得とされなくてはならぬと爲し、ベラフェルデスは、二人中の各の者が五千馬克の貨幣所得をもつも、一人は専ら其貨幣所得のみを有ち、他の者は別に無償にて住居、食物、衣服、醫藥、旅行費等を給與され其俸給が丸残りとなるとすれば、此二人の經濟上の地位隨ふて給付能力に大なる差異あることは明かだとして居る。其他クラボウ、ヘツケル、クライノウエヒター、フェイスチング等参照。⁴⁹⁾

(註三〇) 獨逸では役宅料を所得と見て居り、米國法の解釋としても、住處が俸給に附加して供せらるる處には、此の如き住處の家賃は俸給として申告せらるべきものであるといふことである。⁵⁰⁾

(註三一) リンダールは、此自然利益の貨幣價值は、此が箇人に可能とする直接費用節約よりもより高く計算されてはならぬといふて居る。⁵¹⁾

(2) 間々親族とか知合とか恩人だとかいふ關係の爲め又は慈善の意味にて、住屋が普通よりも安く貸さるゝことがある。此場合にも其相當よりも安いだけの不足額を借屋人の所得として計

49) Lindahl, a. a. O. S. 224. Bela Földes, a. a. O. S. 370. Clabaugh, l. c. p. 11. Heckel, a. a. O. S. 379. Kleinwächter, a. a. O. S. 182. Fuisting, a. a. O. S. 112.
50) Conrad, a. a. O. S. 47. Zimmermann, a. a. O. S. 48. Holmes, l. c. p. 222.
51) Lindahl, a. a. O. S. 224.

算すべく、實際の家賃を貸主の所得として計算すべきものである。此が公正に適ふのみならず、動もすれば家主が安き家賃にて貸したと稱して遁脱するのを防ぐことを得る。其家賃の相當額が幾許かは公の機關にて評定するの外なしとして、此にて定められた以上は、各人は之に服する外ない。或は此の如くすると家賃を安くしやうといふ社會政策上の目的に反することゝなるともいふが、併し之を等閑にする爲めに所得税に於ける不公平を生ずるのは避けなくてはならぬ。此によりて慈善を受くる人も他方に相當の家賃を拂つて苦んで居る人のあることを思ひやつて、此の如き負擔を甘んずることゝなるべきものである。

(ハ) 無料又は低料の止宿——前記の如く住屋其ものを貸すのでなくて、單に此に止宿せしめることがあり、其を勞働者使用人などに無料と爲し又は低料と爲すことがある。此れも亦た、其相當料金、又は不足額だけ彼等の所得として加算すべきものである。⁵²⁾尤も英國などでは之を所得に計算せずといふことである。⁵³⁾

(B) 動産使用

(イ) 各自に屬する家具家財の使用——も其價値を一の所得と計算して然るべきものである(註三三)。尤も別に保険料や減價消却を控除しなくてはならぬから、殘る所は極めて小さいものに止まるかも知れないし(註三三)、此だけは家屋と異り大抵皆人が自分で有ち大體其を其他の所得に相應

52) Holmes, l. c. p. 222.

53) Stamp, l. c. p. 33.

して有つから(註三四)、之を一般に看却して居ても(註三五)、大した不公平とはならぬであらう。

(註三二) スタンプは、何故に家具の年價値が所得に計算さるべからざるかといふて居る。⁰⁵⁴⁾

(註三三) リンダールは、動産は往々にして存続期間が小で、之による年々の利用部は不動産よりも相對的に小い。特に其減

損價値を控除すると残るものは少いといふて居る。⁰⁵⁵⁾

(註三四) リンダールは、此が各個人の間平等に分配せられ、各人は皆な相當額の動産家具を備へ、其が多くは貨幣所得の

大きさに割合ふこととなる。だから、此物的所得の加算は、之を特に課税上考慮しなくてはならぬほどに、各人の貨幣所得に現はれたる給付能力の關係を大して變更しないといふて居り、スタンプも同意味のことをいふ。⁰⁵⁶⁾

(註三五) ベラフェルデスは、利用財産の他の成分の利用例之、衣服家具等のは通例所得に算入せられないと注意して居る。⁰⁵⁷⁾

(ろ) 産業用具の機會的の使用——例之農夫が其耕作用の車又は馬を農閑時に私用に乘廻はしたとして、其使用の價値は所得と見るべきか、問題だが、精密にいへば此れ亦所得に加へなくてはならぬ(註三六)。たゞ實際其があまりに些細なもので看却されたとして大したものでもなく、又此を一々精密に計算するといふことも面倒なものではある。

(註三六) 尤もブレーションは、此の如きものは所得と計算せられずといふて居る。⁰⁵⁸⁾

(は) 主人の車馬等を雇人が私用に供する場合の價値——此も初めより勞働又は雇備條件として此を使用する権利の與へられた場合には當然、所得に加算しなくてはならぬとして、時折、主人の好意ある承認の下に使用するものでも一々計算することも出来まじく、此れだけは見逃が

54) Stamp, l. c. p. 33.

55) Lindahl, a. a. O. S. 223.

56) Lindahl, a. a. O. S. 223. Stamp, l. c. p. 33.

57) Bela Földes, a. a. O. S. 370.

58) Plehn, l. c. p. 225.

す外なからうが、併し嚴正にいへば此も所得ではある(註三七)。

(註三七)

ホルムスは、雇人が其主人の財産、馬、自動車等を、法律上の權利としてではなく、許を受けて使用する場合には、

然らざれば彼が拂ふべき價值を受けたとの理由にては彼に所得が生じないといひ、チンメルマンも、會社の理事に會社の車馬を私用に使ふことの許されたる特權につき、其が雇主の寛大なる態度に因るか、契約上の給付として、被僱者の給付に對する報酬の一部を成すが問題であつて、後の場合には一定の標準によりて其貨幣的價值が測定せらるべきであるといふて居る。⁵⁹⁾

(三人的給付)

(A) 自己の人的給付

(一) 自己及其家族によりて處理せらるゝ家族的勤務即ち自家用食物の調理、衣服の裁縫、洗濯、家屋の手入等⁶⁰⁾も亦、此等を全く外部の營業者に任かした者や、僕婢使用人をして處理せしむる者との比較上、其給付の報酬に當るだけ多くの所得を舉げて居ると見るべきである。之を所得と見なければならぬ。此等の勤務を凡べて外部又は他人をして行はしむる者は貨幣的所得は大であつても、間々、此等の勤務を凡べて家内にて行ふ貨幣的所得の小なる者よりも生活餘裕の乏しきこととなり得る。都會生活者が其貨幣的所得の大きい割合に、田舎生活者よりも生活苦を餘計に有つは一は此に因るのである。或は此の如きは所得ではなくて、單に所得の支出の節約に止まるともいふが(註三八)、そういふて之を看却しては、終日働き通はして到底此等の勤務を爲す餘裕を有たぬ所の人と比較して不公平となる。故に是非之を考慮したいが、實際之が計算は困難なこと

論叢

所得本體の不明確又は捕捉難に基づく不公平課税の可能

第十九卷

(第一號)

二二二

二三

59) Holmes, l. c. p. 222. Zimmermann, a. a. O. S. 48.

60) Kleinwächter, a. a. O. S. 183.

ではある。或は此が慣例上まだ貨幣價値に見積られて居らぬから之を所得とするに及ばぬといふに至ては(註三九)、其は徹底した説ではない。或は之を所得だとしても扶養の義務を伴ふから之に補償せられ、別に考慮せずとも大した不都合なしといふもあるが(註四〇)、扶養と此等の勤務とが必ずしも並行せぬから、精密な説ではない。扶養關係は扶養關係で別に考へ、特別の勤務は特別の勤務として考慮するのが至當である。

(註三八) Fuistingは、主人又は家婦が此等の家族的の仕事を、僕婢の代りに行ふといふことは、僕婢の費用を節するに止まり、之を以て所得を擧げたとはいふを得ぬといふ。⁶¹⁾

(註三九) Plehnは、實際上及特に租税の目的の爲めには、實財、勤務及享樂其ものは、此が慣例上貨幣にて評價されるものでない以上は、所得と考へられない。例之、家婦が料理及家政に於て作り及行ふ所の物及勤務、又は母が小供の世話に於て行ふ所のは所得とは計算せられぬ。併し家婦や母に對し其勤務の爲めに代價を拂ふことが慣例となるときには、此等のものが他日所得と考へらるることとなること及代價を拂はずとも所得と考へらるることとなることが可能であるといふて居る。⁶²⁾

(註四〇) Lindahlは、自己の家内經濟の收益につき、其が、最多くの家族家計に共通なる、隨つて殆んど他の經濟の給付能力よりもより多く或經濟の給付能力を高めざる實際的所得を高めることに關する。其日々の需要の爲めに主として代價を拂ふた勞力に指示せらるる獨身者と、其妻及娘の家庭的勞力にて顯る價高き所得源を加ふる所の家長との間に輕視すべからざる差異の存することは確かである。併し此給付能力を高める元素は明かに他の反對に影響するもの即ち其家族に對する家長の扶養義務と結付いて居る。此故に實際上可能であつても、實際所得に於ける此附加に課税することは問題となることは出来ない。此は唯だ獨身者に對し家族經濟に許與さるべき租税有恕を決するときの變化的元素としてのみ見らるるを得るものなり。⁶³⁾

61) Fuisting, a. a. O. S. 113.

62) Plehn, l. c. p. 224-225.

63) Lindahl, a. a. O. S. 223.

(ろ) 醫師教師等が自家の病人又は小供等に對して爲す所の給付——も精密にいへば一の所得といはなくてはならぬ。⁶⁴⁾ 併し唯だ實際其まで一々捕捉し計算することは困難ではある。

B) 他人の人的給付

(い) 雇人が主人より受くる無料の教育、療養、無料乗車券、無料觀覽券等——此等も勞働條件として與へられて居るならば、勞働者使用人に於ける所得として相當に計算しなくてはならぬ(註四二)。此等は或度まで計算することを得る。之を等閑に附してはならぬ。

(註四二) チンメルマンは、無料觀覽券、無料乗車券につき、此が雇主の寛大なる態度に出づるか、契約上の給付として被僱者に對する報酬の一部を成すか、問題であつて、後の場合には一定の標準によつて貨幣的價值が測定せらるべきであるといふて居る。そして勤務關係にある義務者の受くる無料教育も、猶逸法では勞働所得に計算せらるるといふことである。⁶⁵⁾

(ろ) 單純なる好意に依る他人の無償の勞務——此等も勿論、精密にいへば所得となるが、併し此が捕捉は最も六つかしい。又慈善として受くる場合の如きには、受くる者が所詮、免稅點以下のものであらうから問題ともなるまい。

(四) 財産の自然増價——財産の自然増價は理論上當然に純財産増加として所得に加算して可である(註四三)。必ずしも之が賣却せられ又は消費せられずとも(註四三)、一定の時期に之を計算して所得と計算して可である。勿論然るときは、其減損したるものは之を控除しなくてはならぬ(註四四)。但だ此方法は箇人にては營業者の外にはまだ行ひ難いではあらう。つまり實行難のことではあるが、併し理論上斯くあるべきであり、他日一般の經濟經營方法が進んだならば行ひ得べきこと、

64) Kleinwächter, a. a. O. S. 183.

65) Zimmermann, a. a. O. S. 48.

もなるであらう。

(註四二) プレーンは、土地及建物の商人は、買入れと共に賣却を爲すことによつてのみ所得を擧げない。併し時としては増價の爲めに之を買ひ且つ之を維持することに依つて所得を擧ぐる所であるといふて居る。尙ほ又ロツシア⁶⁶⁾は、或年に於ける所得を學問的完全に捕捉せんが爲めには、土地及資本、嚴格にいへば使用資本さへもの價値減少又は價値増加をも考慮しなくてはならぬであらうといふて居る。⁶⁶⁾

(註四三) リンダールは、財産の價値増加は、其賣却又は消費に際して初めて、課税すべき所得として計算せらるべしといふて居る。⁶⁷⁾

(註四四) 前出註六参照。

結 論

以上要之、所得税にては所得本體の多少不明確又は捕捉難の爲めに、所得とすべからざるものを所得として課税したり、所得とすべきものを却つて閑却して居る所である。つまり其處に恣意が行はれて居る譯である。⁶⁸⁾其も實行の上からしては已むを得ぬことだが、併し出來得るだけ之を整理して不課税とすべきものは努めて之を省き、課税すべきものは成るだけ取入れるやうに工夫することが望ましい。兎に角所得税が往々にして理想的の良税の如くに思はるゝけれども、此に色々の弱點があり、特に其所得本體について弱點を持つといふことは決して見落してはならぬ事柄である。

66) Plehn, l. c. p. 236. Roscher, a. a. O. S. 399.

67) Lindahl, a. a. O. S. 217.

68) Plehn, l. c. p. 224.

69) Kleinwächter, a. a. O. S. 181.