

# 京師帝國大學經濟學會

# 經濟論叢

第九十卷 第四號

大正三十一年十一月一日發行

## 論叢

- 獨占の本質……………文學博士 高田 保馬
- 地租の不公平可能……………法學博士 神戶 正雄
- 道徳統計論概説……………法學博士 財部 靜治
- フイアカントの社會學論……………文學博士 米田庄太郎
- 世界の貨幣交通……………法學士 作田 莊一

## 時論

- 營業稅廢止論を評す……………法學博士 小川郷太郎

## 說苑

- 機械と勞賃との相互關係に就てのマルクスの見解……………經濟學士 山本 勝市
- 丁抹の小農地設定事業……………法學博士 河田 嗣郎

## 雜錄

- 配偶の有無と死亡率……………經濟學士 岡崎 文規
- 爲替の安定か價格の安定か……………經濟學士 谷口 吉彦

# 地租の不公平可能

神戸 正雄

緒言 (一)本論の目的 (二)本論の範圍

第一段 臺帳制定當時に於て存する不公平可能 (一)客觀的に觀て (A)本質上 (い)平均的収益に依り實際収益に依らざること (ろ)生産費の考慮不十分なること (B)實行上 (い)決定當局者の人の異なる爲め (ろ)決定の時の異なる爲め (は)人の主觀的不公平の爲め (二)主觀的に觀て (A)義務者の全所得の大小不考慮 (B)義務者の負債其他の人的事情不考慮 (C)義務者の人的力による平均以上又は以下の収益の不考慮

第二段 時の經過と共に生ずる不公平可能 (一)臺帳地價、稅率共に不動の場合 (A)不公平の表現形式 (い)異地方間 (ろ)異種土地の間 (は)異地片の間 (B)不公平の原因 (い)一般的原因 (ろ)特殊的原因 (1)技術上の新現象 (2)新交通路の發達 (3)年の豊凶其他天變地異 (4)價格の推移 (5)土地貸借者關係の紛争 (二)臺帳地價變更の場合 (三)稅率引上の場合

第三段 他税との關係上に生ずる不公平可能 (一)附加税の爲め (二)他の収益税との關係上 (A)課稅標準決定の時の異なる爲め (B)物體捕捉難易の爲め (C)其他一般に地租と他収益税との間に均衡ある仕組を作ることの困難の爲め

結論 (全文の要旨)

## 緒言

此に地租の不公平と題するが、其の地租にも固より色々の仕組が存し得る所であり、詳しく

へば其等のもの、一々に就いて説かなくてはならぬけれども、國の地租としては自ら我邦の地租の如くに臺帳地價に依るものとなるの外なく、然るときは自ら色々の不公平を伴ふのを免れぬこととなる所である。つまり私は茲に國の地租として自然的なる其地租に於ける不公平について説かうと思ふ。そして地租が比較的公平となり得るのは近實制であつて、而かも其が地方税にて行はれ易く、國税としては行はれ難きものである。此點に於て地租は地租としては本來、地方税たるに適するものだといふことになる。其點は嘗ても説いたから今重ねて説かずとして、臺帳地價に依る國の地租の不公平については（註一）前にも説いたことがあるが、其は簡に過ぎて、未だ盡さざるものありし故に、此に更めて詳しく説き直さうと思ふのである。

（註一）斯くて此臺帳地價に依る地租の不公平といふことは其一大缺點といふべきだが、併し反面に收入の確實性、租税消却の作用、隨ふて負擔の比較的輕易なることの如き長所も之あることは見逃がしてはならぬ。

そして此説明の範圍について豫め一言の斷りを爲さなくてはならぬことは、廣く此臺帳地價に依る地租の不公平可能といへば、其轉嫁可能の爲めに生ずる不公平可能（註二）並に經濟政策上産業獎勵の趣旨に出づる免税（註三）の爲めに生ずる不公平可能といふこともあるが、此等は地租其ものに伴ふて生すべきの不公平であつて、其課税方法の種類の如何には關係なきものであるから、茲には唯だ其存在し得ることのみを注意して、敢て其詳細を説かぬであらう。

- 1) 拙著、租税研究、三卷、264—5.
- 2) 拙著、租税研究、一卷、200.
- 3) 拙著、租税研究、五卷、169. 以下.

(註二) ワグナーは、ひろく収益税は轉嫁論の觀察點よりの錯雜、並に轉嫁過程の計算困難、往々にして其全く不能なることの爲めに疑はしきものだといふて居る。<sup>4)</sup>

(註三) パリューは、立法者が建築及開墾の如き一定事實を奨励しやうとするときには、彼が之を一時的の免税に依つて行ふたといふて居る。<sup>5)</sup> 我邦の地租條例第十六條の如し。

## 第一段 臺帳制定當時に於て存する不公平可能

臺帳に基く的地租は時の變遷に依りて益々不公平になるが、其ならばまだ恕すべし、既に其制定の初めからして不公平だといふに至ては恕すべからざるの弱點を有つといはなくてはならぬ

(註四)。

(註四) パリューは、英國の地租が初めの課税標準の不完全より生ずる分配の非常なる不公平の爲めに、盛なる攻撃を受けたといふが、<sup>6)</sup> 其は其他の國の其にも當ることである。

(一)客觀的に觀て——租税は本來すべて之を納税義務者の主觀から見て評しなくてはならぬが、此地租が物税であるが爲めに、必然に主觀的觀察よりしての弱點を有つから、之は暫らく措くとして、先づ之を客觀的に見るとしても、

(A)本質上——(い)此臺帳地價が平均的収益又は収益能力を見て居るので(註五)、其の爲め既に臺帳制定の時に於ける實際のとも一致しない(註六)。完全に正確なものではないといふことを免れな

4) Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 371.

5) Parieu, Traité des impôts. 2 ed. I. p. 280.

6) Parieu, l. c. p. 178.

い。其實際收益に於ける人的元素を別としても、物的にも實際と離れたものである。其時の自然的及社會的變化によりて生ずる收益の實際的變化は現はれて居らぬ(註七)。其も土地の種類によりて其變化の受け方が異なるが、其を各種の土地について適當に考慮しても居らない。例之、市場價格の變化による收益の變化の如きは土地の種類によりて大に違ふ。詳しくいふと米の如く價格動搖の甚しき物に關する田地と、鹽の如く價格の略ぼ一定した物に關する鹽田と、地代家賃の如く動搖大ならずしてむしろ順次騰貴の一方にある物に關する宅地との間に收益の變化につき非常な差異があるが、此等を精密に考慮して相互の間に眞に公平なる關係を得せしむることは難い(註八)。(又同種土地としても、生産費の入れ方は土地によりて非常に異なる(註九)。然るにも拘らず臺帳地價の基礎となる收益にては生産費の考慮が不十分であつて、總收益か又は總收益と純收益との中間物かに依るが爲めに不公平なものとなるを免れない。純收益に對しては不公平なものといふことになる(註一〇)。

(註五) (1) 廣く收益税について、ヘッケルは、收益税の全き方法は、平均の上に作られ、外形標準に依るの課税だと爲し、ペラフェルデスも、收益税の主缺點は、此にて實際收益が考察に取られないで、單に平均的収益が考察に引かるゝことにありと爲す。

(2) 地租については、シユフレールは、土地の實際收益は、地租の標準となる所の平均的収益とは、經營方法、經營烈度、價格成形の異なるに隨つて屢々又大に異なる。今日の農業の經營及信用烈度に於て地租は平等原則を大に破る。何となれば此が實際

の純収益、況や純所得、隨ふて其固有の物體を、租稅技術上其の何れの形式にても捕捉しないからといひ、コントラクトも、土地収益稅では、土地の當時の純収益を確知しやうとせずして、觀念的の平均収益を確知しやうと爲し、グルンツェルも、地租では實際の年々動搖する収益が計算せられないで、或外形標準から平均的中间的収益能力が計算せらるゝと爲し、ペラフェルデスは、地租の稅源は平均的収益だときへいふて居る。<sup>8)</sup>

(註六) ヘツケルは、収益稅に於ける臺帳の記錄、又は租稅官廳又は委員會の評定が常に多少、實際とは異ると明言して居る。<sup>9)</sup>  
(註七) ホーリユーは、天災又は工業的發明(例之、人工染料の發明の如き)が、急激に土地の純収益及其賣買價を半分だけ減少するを得べく、四分三を減少するを得べしといひ、エーベルヒは社會的事情、景氣が往々にして収益の上に大影響を有すと爲し、グルンツェルは、擔稅者の給付能力の損害を意味する所の箇々の事情、例之、天災、又は急激なる市場變化への考慮が止めらるゝと爲す。<sup>10)</sup>

(註八) 詳しくいふと、鹽田の如きにては、實際収益と標準となれる平均収益との差異最少く、米田の如きでは、實際収益が平均収益よりも多いこともあり得るが、少いことの危險があり、宅地にては實際収益が、過去の數年の平均収益たるものよりは、大體多くなる可能が大い。少くとも此點からいふと、田地を比較的輕く、鹽田は之よりも稍重く、宅地最重く課すべきものといふことになるが、さて之を實現する方法は之を見出すのに苦しまなければならぬ。

(註九) ワグナーは、土地の課稅すべき農業的純収益は、農業的經營方法、交通及販路事情等によつて非常に異りたるものと爲し、ホーリユーも、農業が進めば進むほど、總収益に對する純収益の割合は減少すといひ、バリユーも、二人の納稅義務者の得た所の同額の總収益は、被等の爲めに同一の給付能力を示さぬといふて居る。<sup>11)</sup>

(註一〇) ヘツケルは、収益稅では、収益源の純収益でなくて、純収益と總収益との中間物が課稅せらるゝのが通例だと爲し、エーベルヒも、収益稅に於て、可なり大なる不公平が生産費の不考慮に依りて生ずると爲し、地租にては、純収益の代りに、往々にして總収益、又は總収益と純収益との中間物が基礎に置かるゝといひ、グルンツェルも、地租に於て、往々にして土地の總収益が標準として選まるゝ。そして一の不公平が生ずる。何となれば生産費を除きたる収益の割合は、土地の性質及

8) Schäffle, Steuern. B. T. S. 171. 172. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 136. Gruntzel, Fw. S. 57. Bela Földes, a. a. O. S. 396.  
9) Heckel, a. a. O. S. 331.  
10) Beaulieu, Traité de la science des finances. 5 ed. I. p. 313. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 289. Gruntzel, a. a. O. S. 58.  
11) Wagner, a. a. O. S. 537. Beaulieu, l. c. p. 311. Parieu, l. c. p. 257.

地位によつて大に異なるからといふて居る。<sup>12)</sup>

(B) 實行上——右は臺帳制の本質上、殆んど避けられない缺點であるが、茲に更らに其實行上に於て避けやうとすれば避けられぬことはないけれども、事實、避くることの六つかしく、通例之に伴ふ所の缺點がある。其は第一には

(い) 各地の臺帳地價決定の局に當る人の異なるが爲めに、其各地の地價に多少の不公平を生ずるといふことである。勿論、此が制定についての一般的標準は示さるゝではあらうが、異りたる人によりて行はるゝ以上は自ら此間に多少異つた手加減の加はる餘地が生ずるであらうし、又全國に亘る數多き地片について同一人が局に當ることは到底出來ないことで、勢ひ數多の人又は數多の人の團體によつて行はるゝの外ないであらう(註一一)。だからして各地に於ける平均的収益といひ、之を基礎とした價格といひ、多少の不公平となるを免れない。本來同等なるべき土地も不均等なる負擔を負はざるゝことゝなるを免れない。

(註一一) クラインウエヒターは、純収益が到る處に同一原則によつて計算せらるべきときには、嚴格にいへば唯だ單一の委員會のみが任命せられ、其が順次、全國家區域に亘つて臺帳附けることゝなるべきである(此が塊國にてフランツ一世の時は行はれ、其が長くかゝり、五十年後に漸く全國家區域の三分二が臺帳附けらるゝに止まり、而かも結果は非常に不公平であつた)。併し其れでも矢張り尙ほ不公平が起る。其處で國の異つた部分で、其事業を同時に行う所の諸多の委員會を置く

12) Heckel, a. a. O. S. 240. Eheberg, a. a. O. S. 237 289. Gruntzel, a. a. O. S. 57.

ときに、其單一委員會の行ふ場合の弊害は避けらるゝが、今度は諸多の委員會の各のものが其固有の原則によりて純収益確知を行ふことゝなるを免れないといひ、ホーリユーは、臺帳の爲めの評定が、國內の異つた土地に、又は隣接地にても同一人によつて同時に勿論同一方法によりては行はれないと爲し、バリーユーは佛國の土地臺帳の結果について、國內の各地にて行はるゝ臺帳作成事業が、佛の全國内の租税の完全及公正なる均等の土臺を併する爲めに必要なる均一を現はさなかつたといふて居る。<sup>13)</sup>

(ろ) 更らに同一人又は同一の人の團體によりて行はるゝ諸多の土地の臺帳地價の決定の間にも、其決定の時の異なる爲めに不公平となるの可能性がある<sup>14)</sup>。即ち所詮臺帳は全國一時に定めらるゝことは出來ず、多少時を異にして行はるゝことゝなるのに、其が各最近三年の平均収益によりて割出さるゝとすれば、時の異なる爲めに變化のあつたことに因りて(註一三)不公平となる。或は各地の爲めに一定の同一なる三年平均収益が取らるゝとしても、此評定については單なる人の口碑とか統計記録とかのみに依ることは出來ず、實地調査をも是非行はなくてはならぬ、其が結果の上に或大な影響を齎らす。然るに此實地調査だけは到底各地同時といふことが出來ず、隨ふて甲の爲めには比較的多收のときが選まれ、乙の爲めには比較的小收のときが當てられたとすると、此に避くべからず不公平の原因が潜む。此は最後に更正が行はれて訂正さるゝけれども、其は到底不十分なものたるを免れぬ。

(註一二) バステープルは、臺帳作成の爲めの調査が全國に完成するには長き時を要し、其完成さるゝ時に於て、最初に取

13) Kleinwächter, Fw. S. 145. 146. Beaulicu, l. c. p. 338. Pariou, l. c. p. 232.

14) 拙著、租税研究、三卷、241.



扱はれた地區の爲めの結果は陳腐となるといひ、ペラフェルデスも、臺帳の作成が數十年を要し、之によつて早く行はれたものは陳腐になり、斯くして評定に於て不公平等、不公平が現はるゝことになるといひ、エーベルヒも、地租について臺帳作成事業の長き期間を要することの爲めに、平等な賦課は望まれずと爲し、ホーリユーも、臺帳は凡べて同時に作らるゝことゝはならなかつたといふて居る。<sup>15)</sup>

(註一三) 前出註七参照。

(は) 更らに夫の決定を、同一人が餘りに大な時の間隔なしに行ふとしても、人の主觀的の不公平からして、甲乙異りたる土地の爲めに不公平となるを免れない(註一四)。尤も此點は實は左迄大したことではなからうし、此方法にて斯かる不公平の存するだけでは、臺帳制に代るべき近實制でも齊しく生じ得ることである。だから此は此方法のみの缺點ではないが、併し兎も角も此種の缺點の存するだけは争ふべからずである。

(註一四) エーベルヒは、土地の評定に間違及恣意なきを得ぬと注意して居る。<sup>16)</sup>

(二) 主觀的に觀て——右は客觀的に見て臺帳地價の不公平を示す所であるが、凡べての税は納稅義務者の主觀から見て其公平と否と及其度合を批判すべきものである。此點からいふと、地租特に臺帳制に基く普通の地租が物税であつて、人税でなく、隨ふて土地たる物を見て、所有者の人を見ざるの特徴を有ち(註一五)、其爲め左の如き色々の不都合不公平を生ずることゝなり、課税の公正の根本原則にも反することゝなる(註一六)。

15) Bastable, Public finance. 3 ed. p. 430. Bela Földes, a. a. O. S. 401.  
Eheberg, a. a. O. S. 241. Beaulieu, l. c. p. 338.  
16) Eheberg, a. a. O. S. 241-2.

(註一五) 1) 廣く収益税につき——ヘッケルは、収益税の諸多の缺點の原因は其客観性にあつて、収益税原則は租税主體の簡

人的經濟的給付能力に適應するを得ぬと爲し、ユーベルヒも、近世収益税の多くの缺點は、唯だ此にて計畫せらるゝ物體課税の結果であり、人的能力及經濟主體の全地位を考慮しないことの結果であると爲し、ベラフェルデスも、収益税が全き人格を捕捉しない。隨ふて此が固有の租税力に對して缺點ある關係に立つと爲し、メルツァーは、収益税の特徴は、人が納税者の人格及其一般的地位を離れて、納税者が所得を得る所の物體、根源に固着することによりといひ、コンラードも収益税では入が納税する人格を離れて専ら經濟又は經濟さるゝ物體を捉ふといひ、チツシアートも、此税は多少租税客體と租税主體とを分解するといふ。そしてミケールの租税改革理由書の中にも、収益税と人的給付能力の考慮とは、經濟生活の今日の成形にては互に結合せしめざる反對だといふて居る。<sup>17)</sup>

(2) 特に地租につき——ヘッケルは、此にては經濟生活の特殊なる表現形式、特に主觀的影響を考慮し、又は指導權利主體の簡人的給付を評價することは不可能だと爲し、ロツツも、此にては納税者の給付能力の人的元素が考慮せらるゝ能はずと爲し、バステーブルも、此が物税に屬し、此が物體たる土地を處理し、持主の地位に注意を拂はずと爲す。<sup>18)</sup>

(註一六) コンラードは、本來物が課税せらるゝことは出來ない。給付に引かるゝものは、本來むしろ常に人だから、納税者に對する大不公平が収益税に結付く。そして此等の税は課税の根本原則に反するといふて居る。<sup>19)</sup>

(A) 本來、同一土地でも、大地主又はむしろ大財産家又は大所得者の有つ物の一部としての其と、小地主小財産家又は小所得者のもつ物の一部又は其唯一の資源としての其とでは給付能力が異り、隨ふて累進課税及最小活資の免税でも行ひたいのであるが、地租、特に臺帳地租としては之を行ふことは出來ぬ。其處に不公平が生じ得る(註一七)。

(註一七) 1) ヘッケルは、収益税は元來、最小活資免税、累進税率を考慮せずといひ、ベラフェルデスも、収益税が累進税率

17) Heckel, a. a. O. S. 351. Eheberg, a. a. O. S. 288. Bela Földes, a. a. O. S. 355. Melzner, Fw. S. 49. Conrad, a. a. O. S. 31. Tischert, Die moderne staatliche Ertrags- und Einkommensbesteuerung, S. 7-8. Schäffle, a. a. O. S. 219.  
18) Heckel, a. a. O. S. 266. Lotz, a. a. O. S. 303. Bastable, l. c. p. 438.  
19) Conrad, a. a. O. S. 32.

及最小活資免稅の合理的適用に機會を與へずと爲し、ロツツが累進稅論者も、此原則を平均的に可能なる收益の課稅には正當に適用する能はずといふのは、少し過言であるけれども、其は地租には當ることである。(2)特に地租につき、クラインウエヒターは、租稅累進の考は地租には行はれない。土地所有が大いか小いかも此に無關係であり、稅率は同一であるといひ、グルンツェルは、人的事情への考慮、例之、所得稅にて行はるゝやうな累進や最小活資免稅は地租には不可能だと爲し、ロツツは、最小活資免稅は、土地收益稅では頗る不完全な補綴細工だとして居る。<sup>20)</sup>

(B) 此稅にては又、義務者の負債又は其他の人的事情の考慮を爲すを得ぬ。其處で同一土地についても、負債した地主にして其收益を全部、負債の利子に充て、殘す所無一物なものである、無償の地主と同一の稅を負ふことになるの不都合を生ずる(註一八)。其他の人的事情も亦た考慮されな  
い(註一九)。

(註一八) エーベルヒ、ヘツケル、ワグナー、ベラフェルデス等、收益稅の負債無考慮の不公平を指摘し、コンラード、グルンツェル、シエフレ、バステイブル、ベラフェルデス等、地租の其を指摘して居る。そして特にエーベルヒは、負債の純人的性質が之を收益稅特に地租にて全く考慮せしめず、又は唯だ不十分に考慮せしめることに導くと爲し、ロツツは、地租が具體的實際的に得られた地代を出發點としないで、擬制的に可能な地代を出發點とするから、具體的の負債の考慮が此にて行はるゝことを得ぬと爲し、チツシアートは、租稅主體及客體分別の結果は租稅主體の負債の無考慮である。隨ふて負債したる租稅主體は物體の全收益だけ租稅を拂ひ、此が今日の時代の地主及家主の益々増加する負債に於て輕視すべからざる重要を有ち、負債したる土地所有と無償のとの間に新しき不平等の原因となるといふて居る。<sup>21)</sup>

(註一九) ヘツケルは、收益稅にて小供養の考慮、貢獻力を狭める異常なる事情の考慮なきことを注意す。<sup>22)</sup>

(C) 此が平均的收益を土臺とする所からして、所有者又は利用者の人的の能力努力用法などによ

20) Heckel, a. a. O. S. 240-1. Bela Földes, a. a. O. S. 355. Lotz, a. a. O. S. 303. Kleinwächter, a. a. O. S. 148. Gruntzel, a. a. O. S. 59.  
21) Eheberg, a. a. O. S. 240. 289. Heckel, a. a. O. S. 239. Wagner, a. a. O. S. 539. Bela Földes, a. a. O. S. 356. 397. Conrad, a. a. O. S. 31. Gruntzel, a. a. O. S. 58. Schäffle, a. a. O. S. 171. Bastable, l. c. p. 438. Lotz, a. a. O. S. 303. Tischert, a. a. O. S. 9.  
22) Heckel, a. a. O. S. 241.

りて生ずべき各地片の収益の實際と一致しないこととなるの不公平を生ずる(註二〇)。其處で或一の時を取つて見て常に人と人との間に不公平を見ることになるが、特に方今の如く社會の進歩發達著しく、經濟に於ける個性發揮の著しくなつたときには、地租は一層不公平となるを免れない(註二一)。

(註二〇) ワグナーは、自作農者の地租に於ける缺點は、租稅物體と主體とを原則的に分解する結果として、収益に於ける此人格の影響を無視することでありと爲し、エーベルヒも、人が収益の高さに大なる影響をもつに拘らず、収益稅では物體、収益源共もの、収益能力の犠牲から出發すと爲し、パーデンの稅制改革理由書にも、収益稅が租稅主體と物體とを分解する爲め、各箇の主體を不平等に課稅す。何となれば此が各人の人格及此者に自由になる所の經營資本の大きさが純益の成形の upper 及ぼす影響を考慮しないからとある。<sup>23)</sup>

(註二一) ヘッケルは、全國民生活が中等の限界を超越れば超ゆるほど、愈々多く収益稅の形式が新しき使命を果たす能はざることとなるといふて居る。<sup>24)</sup>

## 第二段 時の經過と共に生ずる不公平可能

右は臺帳制定當時に存する地租の不公平可能だが、其制定當時には大體其が公平だとしても、其後の時の經過と共に不公平となるといふことがあり得る。其は先づ

(一) 臺帳地價稅率共に不動の場合——にも生じ得る。一方、土地の事情は時と共に變化するけれど、他方、臺帳は一旦定めた以上之を變更すること難く、<sup>25)</sup> 永く不變に止まり(註二二)、そして稅率

23) Wagner, a. a. O. S. 539. Eheberg, a. a. O. S. 288. Schäffle, a. a. O. S. 219.

24) Heckel, a. a. O. S. 328.

25) 拙著、租稅研究、一卷、193. 三卷、241.

も其儘とせられて結果として新しい事情について見れば不公平なものとなる(註三三)。

(註三二) 其永く不變に止まる原因につき、シエフレール、チツシアートは、其の大費用を、コンラードは、大なる費用及厄介を、ブレートンは、之が大費用と長時間とを擧げ、ワグナーは、結果の疑はしきものなることを、ヘツケルは、大費用と結果の疑はしきものなることを、そしてグルンツェルは、長時間と大費用と結果の不良とを擧ぐ。<sup>26)</sup>

(註三三) チツシアートは、其間に實際収益と基帳収益との間の差異が愈々大となり、不動に止まる収益税が愈々不平等に響するといひ、コンラードも、地代臺帳が永く不變に止まれば止まるほど價值事情に於ける大な推移が愈々多く現はれ、之に依つて賦課事業が愈々不精密となるといひ、フェイスチングは、各國に於ける各箇の土地所有の實際負擔が最大の相違を示し、恐らくは純収益の百分一乃至百分六となり往々にして一層大に動搖することは、一には地租の課税標準の益々陳腐となるの結果であるといふ。<sup>27)</sup>

### (A) 不公平の表現様式

(い) 地方と地方との間に不公平となる。即ち一般文化の發達並に富の増進、及特に交通發達の各地方に及ぼす影響が地方に依りて異なるが爲めに、或地方は或時の経過の後に大に發達することとなり、他の地方は少しく發達し、更らに他のものは却つて退却することがあつて、或地方は課税標準及税率の不動の爲めに一層有利となり、併し他の地方は却つて不利となつて不公平となる。

(ろ) 土地の種類の異なるによりても他の不公平可能が生ずる。例之、同一地方としても、宅地と

26) Schäffle, a. a. O. S. 174. Tischert, a. a. O. S. 9. Conrad, a. a. O. S. 140. Plehn, Public finance. 4 ed. p. 193. Wagner, a. a. O. S. 541. Heckel, a. a. O. S. 264. Gruntzel, a. a. O. S. 59.  
27) Tischert, a. a. O. S. 9. Conrad, a. a. O. S. 140. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 356.

田畑とでは其地方の發達の影響を受くる度合が異り、此にも不公平が生じ得る。

(は)更に同一地方の同一種の土地についても、交通變化の工合、地狀變化の工合、土地利用方法の變化の工合が地片により異り、夫の税が不公平となり得る(註二四)。

(註二四) ホーリニューは、或時に於て同一地方内でも豪帳が不精確となる。何となれば其分類及評價が疎曠となり、各片の耕作の變化、價値の變化、地勢の變化にも適せざることとなるからといふて居る。<sup>28)</sup>

(B) 不公平の原因としては

(い) 一般的原因——があり、特殊原因がある。一般的原因とは、國の文化經濟の發達、交通の發達などの如く一般土地に影響を及ぼし得る原因である(註二五)。

(註二五) ワゲナーは、土地の課税すべき農業的純收益は、諸多の影響する原因の不斷の變化の爲めに時によりて頗る變化するものであり、其は國民經濟の高き發達に於て愈々大なる度に於て現はると爲し、ヘツケルも、地租の豪帳作成が、初めには先づ正當であつて、此が同一に止まる農業技術及簡單な經營方法には適應するが、推移が少數年内に避くべからず生じ、形式上の標準が益々實質的租稅能力に遠かることとなると爲し、バリエーも、英國の地租につき、此が國富の變化の爲めに生じたる不公平の爲めに攻撃せらるゝこととなつたといふて居る。<sup>29)</sup>

(ろ) 特殊的原因——といふのは多少廣くにも亘るが、兎も角特定の土地を或時に襲ふ所のものである。此に種々あつて、

(1) 技術上の新現象、即ち新作物の發見、新耕作法の發達、新工産物の發明などが土地收益

28) Beaulieu, I. c. p. 338.

29) Wagner, a. a. O. S. 537. Heckel, a. a. O. S. 266-7. Parieu, I. c. p. 178.

に變化を生ずることがある。例之、人造藍が發明せられて天然藍の畑が價値を落し、甜菜などが作らるゝことゝなつて、之に適する土地が其價値を高めるが如きは著しきものである(註二六)。

(註二六) エーベルヒは、蠶帳に依る收益課税が技術の變化する事情に全く追隨する能はず又は追隨すること困難なりと爲し、バスタープアルは、耕作の異りたる方法の採用が古き結果を變更すべしといひ、ポリーユーは、農工業の頗る發達した國では、土地の純收益、隨ふて其價値が屢々變化を要することゝなる。新しき耕作、葡萄、甜菜、紅蔓の耕作が屢々或地方に於ける土地收益を倍とし、四倍とし、十倍とすることを得といふて居る。尙前出註七、ポリーユー参照。

(2) 新交通路の發達が或土地の價値を高め、他の土地の價値を落すことになる(註二七)。例之、鐵道の發達により此現象の起ることは屢々散見する所だが、尙ほ海外との交通の發達の爲めに、外國より廉價なる農産物の流入することゝなりて、輸入國の農耕地が價値を落すことも人の既に注意した所である。そして其國にて輸入品に關する物を作る土地と然らざる土地との間に不公平を生ずることになる。

(註二七) バスタープアルは、交通の新しき線の開通が全く古き結果を變更するであらうといひ、エーベルヒも、例之、穀物生産に於ける外國の大競争の如きが土地收益を壓迫する事情が生じ得といふ。<sup>30)</sup>

(3) 年の豊凶其他天災地變によりても土地の收益又は價値に影響を生ずる。特に凶作の場合の如き、土地を自營した場合は勿論、小作に附した場合にも地主として收益を擧ぐる事が難い。又は平年よりは減少したものしか得られない。然るに我國の地租の如き、荒地又は收穫皆無

30) Eheberg, a. a. O. S. 289. Bastable, l. c. p. 430. Beaulieu, l. c. p. 313.

31) Bastable, l. c. p. 430. Eheberg, a. a. O. S. 243.

地といふことにならぬ以上は、單に年の豊凶によりては税を増減せずといふことを原則とするものに於ては殆んど無收益又は小收益の場合にも納税しなくてはならず、此等の土地と他の幸にして此災を免れた土地との間に不公平となる(註二八)。

(註二八) 前出註七、ホーリユー、グルンツェル参照。

(4) 價格の推移があり、而も其が作物の種類により異なる爲めにも不公平を生ずることになる。例之、各土地の收穫量又は小作料として納められたる實物量は不變としても、各異りたる作物によりて價格の變化が異り、或物は大に騰貴し、他の物は少しく騰貴し、更に他の物は下落し又は不動だとするとき、此間に不公平を生ぜざるを得ぬ(註二九)。況や價格の外に、年の豊凶等の爲めに生じたる收穫量又は小作料の實物量の變化あるに於て愈々大なる不公平を生ずることとなり得る。

(註二九) エーベルヒは、臺帳に依る收益課税が價格成形の變化する事情に追隨する能はず又は追隨すること困難だといふて居る。<sup>32)</sup>

(5) 土地の貸主と借手との間の争、特に小作争議が重大なる不公平原因だといふことは、從來殆んど閑却されたけれども、實際近頃は輕視すべからざる事項となつた。法律は天災地變について色々寛大な規定をして居るにも拘らず、此社會變の爲めに地主の苦しむのを等閑に附して



居るのは片手落である。斯くて或地主は或年又は或稍永き年に亘つて借手を見出すを得ず、自分としても之を利用し能はざる事情にあるが爲めに、無収益なるに拘らず之に對して、例年の税を納めるといふのは、他の相當の借手を有し又は自ら耕して収益を擧げて居る人に比して不公平といふことになる。勿論地主に於て自ら利用し得るに拘らず利用せざる場合なれば恕するにも及びぬが、自己の方にて如何とも出來ざる原因の爲めに利用し得ざる場合に、而かも借手を見出し得ぬといふが如きは恕すべきことである。或は小作爭議のやかましき處になると、現に小作人に小作に附し居るに拘らず、小作人が一向に小作料を持つて來ぬといふがあり、其爲め地主が無収益であるに拘らず、地租を納めなくてはならぬといふに至つては氣の毒であり、有収益の地主と比して一大不公平である。更に或は小作爭議の結果、小作料を前よりも低下せざるを得なくなつた場合の如きにも、其収益低下に拘らず舊來の税を納めるのは間々甚だしき苦痛であり、斯かる低下に遇はざる者との間に不公平を生ずる。

(二) 臺帳地價變更の場合——此臺帳に依る地租が所謂、租稅消却現象<sup>33)</sup>を生ずるとして、其生じただけでは、其後に生じた地價修正が其の爲めに、土地所有者の財産を或は増加し、或は沒收することとなりて一の不公平を生ずる(註三〇)。

(註三〇) チツシアートは、収益稅體系(地租、家屋稅及、營業並に資本利子稅の一部)に於ける物稅では、稅が物上負擔とな

る傾を有す。斯くて課税標準又は税率に於ける各の變更が、交通、賣却等に於て物體の資本價值に影響し、税の引下が所有者への贈與を意味し、税の引上が所有者より價值の一部を沒收することとなるといふ<sup>034)</sup>

(三) 税率引上の場合——其は實際增收の必要からして間々生じ得る所だが、其結果としては此迄の課税が上來いふ如くにして不公平なるものであり又不公平なものとなつて居ることを免れずとして、此税率引上によりては右の不公平を増長することになるし(註三二)、又此税に於て少くとも一部、租税消却の行はれて居ると假定して、此に一率の税率引上を行ふときに、其消却の行はれて居るものと其行はれ居らざるものとの間に新しい不公平を生ずるといふこともある(註三三)。

(註三一) エーベルと、ヘツケル、ワグナー等、収益税に於ける此缺點を注意し、特にヘツケルは、地租に於ける税部の變更が課税の現存不公平を一層増長することを説く。尙バーデンの租税改革理由書中にも此點を指摘す<sup>035)</sup>

(註三二) ベラフォルデスは、収益税に於ける税率の引上は常に困難なる事業である。何となれば租税負擔が逆還元によりて既に消却されたか否かに依り、税率引上が異りたる租税主體から異りたる度にて感ぜらるゝからといひ、ワグナーも、収益税に於ける税率の變更は、此税の租税物體の價值への物上負擔的影響の爲めに、必然危険なる結果を伴ふと爲し、ロツツは、國家的収益税制度の行はるゝ處には複雑なる轉嫁現象(註)に若干の場合には租税消却をも算入すべきを生ずる。そして税率の各の變更に於て轉嫁戰爭が新たに初まり、新しき傷害を生ずといふ<sup>036)</sup>

34) Tischert, a. a. O. S. 8.  
35) Eheberg, a. a. O. S. 291. Heckel, a. a. O. S. 266, 329. Wagner, a. a. O. S. 541. Schäffle, a. a. O. S. 219.  
36) Bela Földes, a. a. O. S. 355. Wagner, a. a. O. S. 541. Lotz, a. a. O. S. 390.

## 第三段 他税との關係上に生ずる不公平可能

臺帳地租は以上の外、他税との關係上にも不公平可能を有つ。先づ

(一) 其に附加せらるべき附加税の爲めに、只さへ其自らの有つ所の不公平を増長せらるゝことなる(註三三)<sup>37)</sup>。特に我邦の地租の如く本税よりも附加税の方が重いといふに於て、其弊は一層烈し<sup>38)</sup>。

(註三三) エーベルとは、他の統治團體が國税の傍に課することを例とする所の附加税が多くは現存制度の不平等を著しくしたといひ、ポーリユーも、國が地租の本税を高めることを止めた時でも、其實際的不公平が日々増長することを止めない。何となれば地方團體によりて定められたる各の新しき附加税が或所有者に及びては同一地方の隣人の負ふよりも倍の犠牲を示すからといふ<sup>38)</sup>。

(二) 他の収益税との關係上、即ち各種収益税の(A)課税標準決定の時の異なる爲めに、詳しくいへば地租は古き時の臺帳によりて計算されたる課税標準によるのに、家屋税や營業税や資本利子税などにては、むしろ其時々の新しい標準によりて課せられ、標準の異なるが爲めに各税間の均衡を得ることの難いといふことがあり(註三四)、(B)課税物件としても課税標準としても土地は捕捉し易きの故に必ず課税せられて漏らされないのに、他の収益物體、特に動産的要素の如きは捕捉難であり、爲めに間々初めより之に課せられず、又は法規上課せられても事實上遁脱することの多きこ

37) 拙著、租税研究、三卷 265.

38) Eheberg, a. a. O. S. 291. Beaulieu, l. c. p. 342.

となり、此に又不公平可能が存する(註三五)。(C)其他一般に地租と他の収益税との間に均衡ある仕組を作ることの困難なるものがあるが爲めにも不公平可能を見る(註三六)。

(註三四) フイステングは、現存収益税形式の主たる缺點は、課税の平等を妨ぐる所の其標準の相違にありと爲し、ワグナーも、収益税に於て異りたる税の収益確知と、同一税の収益確知とは避くべからず全く異なる価値を有つ。そして此二の場合に確知せられ且つ課税の基礎として用立つ所の大きさは、多少往々にして高き度にて不同なものである。然るに収益税にては此等が同等の大きとして見らるゝといふ<sup>39)</sup>。

(註三五) エーベルヒは、租税物體が頗る異りたる捕捉能を有つことに於て、収益税に重大なる不平等が存すと爲し、ワグナーは、収益税は頗る異りたる認識及捕捉能の頗る異なる元素から成る。此が負擔の大なる不平等を齎らし、結果は多くは不動産が過重負擔となり、動産が過輕負擔となると爲し、チツシアートも、収益税體系は頗る異りたる捕捉可能の頗る異なる元素の上に設けらるゝ。實際、一層容易に捕捉さるゝ収益即ち不動産の其が動産の其に對して過重負擔となるといふ。尙ほコンラードは恰も、資本金子税に於て、一方的影響及納税を逃るべき資本驅逐の危険ありといふて居る<sup>40)</sup>。

(註三六) エーベルヒは、収益税の缺點は、其各箇の部分の間の眞の均衡を生ずる能はざることにあると爲し、ペラフエルデスも収益税は其各箇の租税種類の間に、均衡ある課税の原則が殆んど實行されずといふ缺點を示すと爲し、ヘツケルは、収益税の中につき、地租家屋税營業税は物税だが、資本金子税と勞働収益税とは其本質に依れば特別所得税であつて、隨つて主體租入税である。此の如きものとして、客觀性の全組織には異種のものである。斯くして収益税の各種のものゝ間に、平等なる負擔が存せずといひ、ミケールの租税改革趣意書中にも、収益税が其任務を充たすべきときには、此が少くとも資産所得を示す財源、即ち土地、家屋、營業及貨幣資本を完全に統一的に均衡ある平等にて其大なる租税給付能力に相當なる度

39) Fuisting, a. a. O. S. 356. Wagner, a. a. O. S. 538.

40) Eheberg, a. a. O. S. 290. Wagner, a. a. O. S. 537. Tischert, a. a. O. S. 9. Conrad, a. a. O. S. 32.

にて課税しなくてはならぬ。併し最廣大なる基礎にて計置されたる改革によりても、収益税にては、實際公平なる且つ平等なる財産所得の重課を生ずることの目的が、唯だ制限せられたる度にてのみ達せしめらるゝといふて居る。<sup>41)</sup>

## 結 論

以上要之、國の地租は自ら臺帳地價制に依ることゝなつて、其の爲め其制定の初より不公平であり、其後の時の経過によりて一層の不公平可能が生じ、他税との關係上も、初めより又は次第に不公平となり得る。斯く考ふるときに此税は舊時代の廢墟<sup>42)</sup>の如き感なき能はずである。之を改むるの途は之を地方税に移して時々<sup>43)</sup>の収益又は價格によりて課することゝし又は之を國の財産税の中に包容化成することゝすべきである。其等も固より完全とはいはぬが、現行のものよりはより多く公平に適う。若夫れ現制を維持するとすれば、特に天災地變に依る宥恕の外に、社會上の事變例之、小作爭議の結果などによりても収益に大減少を生じた場合(例之、其年の収益が地租額に達せざる場合)に於ける宥恕の規定をも設けることが時需に合する所以であり、そして最近の我國營業税改正とも調和する所以である。

41) Eheberg, a. a. O. S. 290. Bela Földes, a. a. O. S. 356. Heckel, a. a. O. S. 330. 331. Schäffle, a. a. O. S. 219.  
42) Fuisting, a. a. O. S. 357.