

京都市帝國大學經濟學會

經濟論叢

第 三 號 第 二 十 卷

大 正 十 四 年 三 月 一 日 發 行

論 叢

御家人の特質……………文學博士 三浦 周行

課税に於ける家族事情の考慮……………法學博士 神戸 正雄

フツサールの現象學……………文學博士 米田庄太郎

日銀物價指數の研究……………法學士 沙見 三郎

時 論

支那の共和政治の成立及び建設……………文學博士 矢野 仁一

小作問題と朝鮮の小作制……………法學博士 河田 嗣郎

說 苑

英國經濟學發展の一大觀……………法學博士 財部 靜治

雜 錄

佛蘭西財政狀態と相續税……………經濟學士 小川福太郎

海運同盟の研究に關する參考資料に就いて……………法學士 小島昌太郎

課税に於ける家族事情の考慮

(獨身税子無税に特別の考察を拂ふて)

神戸 正雄

緒言 (本論の目的)

第一段 一般課税と家族事情 (一) 租税主體の單位としての家族 (二) 家族事情として考慮すべきもの、内容 (A) 營利能力なき家族員
の數 (B) 其他の困難事情 (三) 家族事情考慮の税種に依る相違 (A) 關稅、内國消費稅、住居稅、家屋稅 (B) 多くの收益稅、交通稅 (C) 人
的の直接稅)

第二段 所得稅と家族事情 (一) 所得稅に於ける家族事情考慮の理由 (二) 所得稅に於ける家族事情考慮の方法 (A) 宥恕的斟酌 (イ) 其斟酌
酌の方法 (1) 共通的事項 (2) 各箇の方法 (B) 我國の斟酌方法 (B) 加稅的考慮 (イ) 其考慮の方法 (C) 此方法の批評 (I) 其辯護 (a) 能力原則上 (b)
人口政策上 (2) 其反對說 (a) 能力原則上 (b) 人口政策上 (イ) 人口品質論 (ロ) 無效論 (ハ) 有害論)

結論 (全文の要旨)

緒言

給付能力に適應すべき課税に於て、新しき租税立法は益々多く、能力に影響すべき諸元素を考察して遺漏なからんことを期して居る。固より租税立法に於ては屢々理想と實際との一致が困難

であつて、課税技術上、理想を實現するに適切なる方法の得て求め難きことが少くない。併し租税立法は出来るだけ此理想に近づかんことを努めて已まない。之を我國の税法に見るも、此種の努力の跡を認むるに難いことではない。然るに近頃我國でも現狀に甘んぜず、獨身税子無税を起し得たる資金を以て他方、既婚多兒者に扶助金を與へ、以て一層夫の要求に應じやうといふ意見を持つ人のあることを聞くに就いて、今更乍ら之に興味を感じ、聊か此に課税上、能力適應の爲めにする家族事情の考慮に關する私見を述べて、此問題についての參考資料を備へやうと思ふ。

第一段 一般課税と家族事情

課税と家族事情との關係については、先づ以て一般課税と家族事情との關係からして説き初める。其れについては又家族と課税との關係からして説かなければならぬ。

(一) 租税主體の單位としての家族 近代の政治論は箇人を單位として論じて居る。天賦人權といひ人の自由平等といひ、各箇人を單位として論せられて居る。近頃の普選論を見ても箇人本位の考方である。一部少數人の間には我國特有の家族制度を土臺とし之と反對の説を立て又實際運動を起しつゝもあるが、大數の普選論者は矢張り其にも拘らず箇人本位である。其が政治論として

は普通のやうだ。所が租税立法にては箇人本位になつて居らぬ。租税理論として給付能力を論ずるに當つては誰も無意識の裡に、各人各箇の能力として取扱つて居るが、さて實際税法を作るときになると、家族又は世帯單位となるを免れない(註二)。夫の直接税特に所得税に於ては之を一人一人に就いて課するのでなくて、一家族としての共同生活者の一體を單位として能力を考へ之に適應した課税をして居る。我所得税法十五條二項亦然りである。此の如きは、實に恰も税をして實際の經濟生活に適應せしむる所以である。若強ひて一人一人について能力を考へ課税するどしたならば、其は實際に副はざる結果とならなくてはならぬ。そして斯の如くに租税立法が家族單位に基けばこそ、能力に應ずるに於いて家族事情の斟酌といふことが問題ともなる。此事をいひ表はすのに従來屢々、人的事情の考慮¹⁾ともいふたが、實は家族事情の考慮といふた方が適切なやうだ。

(註一) チェカは、租税は通例、各個人に結付かないで世帯に結付くといひ、ベラフェルデスは、所得税主體は本來各人だが、諸多の法律(普、塊、均等)は、課税すべき單位が各個人でなくて、家族、家計を有つ所の人たることを定むと爲し、スタンパも、所得税の單位は家族でなくてはならぬといふて居る。²⁾

(二) 家族事情として考慮すべきもの、内容 家族事情が能力課税上考慮されるべきことは今更説明の要なしとして、さて此が内容は何かといふのに(A)家族員の數といふことが第一に考慮されなく

1) 拙著、租税研究三卷、73。
2) Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 128. Bela Földes, Fw. S. 426. Stamp, The fundamental principles of taxation, p. 77.

てはならぬ。此數が多ければ義務者としては其少き場合よりも能力が乏しいといふことになる(註二)。そして此數は全く表現的のものだから捕捉し易く、之を標準として斟酌を行ふといふことは技術上にも六つかしくない。併し進んで考ふると齊しく家族員であつても營利能力があり且つ實際營利して居る者もあれば、營利能力を缺くか、假令此あるも實際働かんとしても其働き場所の見出し難き爲め營利行動を爲し居らざるものもある。此等を一樣に取扱つてはならぬ。必ずや此斟酌からして前者を除かなくてはならぬが、然るときは實際一々に就いて營利能力の有無、營利事實の有無を検しなくてはならぬこととなる。所が其能力の有無といふことになると、不具癱疾者の如きものなれば明かだが、然らざる者では例之下層民の間では義務教育でも終わたときは農工商の營利事業に使用されて立派に之に堪へ得るのに、中以上の處では慣例上學校教育を受けしめられて營利に役立たぬといふことになる。下層階級なれば營利能力ありとせらるゝ年頃の者が上中流階級では無能力とせられ得る(註三)。之を如何に課税上に考慮するか。下層社會の場合には能力あるものとして課税上に斟酌を與へず、上中流階級では能力なきものとして斟酌を與ふることとするのも一の方法ではあるが、併し其は結果に於て、あまりに下層社會を壓迫することになり、民衆的精神の盛んな現代には不相應な方法といはなくてはならぬ。特に又之を行ふとして上層と下層との限界を設けることが六つかしい。加之、下層社會の小供が早くよりして營利生活に

入り、上層社會の小供の高等なる學校へ進む間に、日々營利を爲さなくてはならぬといふことは、家族に於ける一の不利なる事情を示めすと見得ることが多い(註四)。老年者に於ても類似なものがあつた。可なり年を取つても力も衰へず又進んで營利を爲しつゝある者もあるけれども、多くの場合には老年となつても尙ほ且つ働かざるを得ざることにほむしろ同情しなくてはならない。税法は層々大體論からして事物を決定する。其れで我所得税法が、家族員數の課税斟酌について不具備者、十八歳以下の者、六十歳以上の者といふ條件を附したのは、爲めに多少の不公平を生ずるとしても、より大なる不公平を避くる爲めには已むを得ない處置である。唯だ其結果として上流階級は格別困らぬとしても、中等階級の困難といふことは残る(註五)。(B)家族事情として課税上に考慮すべきものは右に止まらぬ。其他、家族員の不健康状態、負債状態、不幸なる事變の發生の如きことも考慮するのが至當であり(註六)、此等の情態によりては同一の所得の下にても能力に等差を生じ得る。加之、夫の中等階級に於ける、子弟教育費の増嵩に因る困難の如きも、若も教育尊重の精神を高調するならば齊しく斟酌して然るべきである。但だ此等を前記の數どか年齢とか不具備者などの如く簡單に斟酌し難き事情があるから、税法に類似の規定を置かず、むしろ稅務委員會の認定に任かし、此等に於て相當の斟酌を行ふことあるべきを規定するのが適切だが(註七)、併し此には其委員會の恣意の行はるゝ餘地ありとの非難を受くることは免れない(註八)。

(註二) (1) 此家族員數の考慮すべきことは諸多の學者の一般に認むる所である。例之、ワゲナーは、課税上の給付能力を往々にして大に傷ける所の事情の中にて、家長が其所得から教養費を支拂ふ所の家族員數が特別に重要だといふ原則を、立法上採用することは動機に於て正當に理由附けらるゝといひ、プアイプラーも、免稅額の決定に於て公正の凡べての要求が考慮せらるべきときには、家族員の數を是非とも考慮しなくてはならぬ。之を考慮しないでは不婚者の特典となるといひ、ミユラーも、給付能力を減少する特段なる事情に於て稅率輕易が辯護せらるゝ。此に家長の能力に大なる影響を有つのは小供數であり、隨ふて租稅義務の輕易が希望すべきであるといひ、チヌカは、稅が各人より同一負擔として感ぜらるべきときは、世帯の大きさの増加と共に稅額が相當に輕易とせらるゝことが必要だといひ、ジェンセンも、或納稅者の異つた出費義務の或ものに宥恕が爲さるべしと爲し、妻子への宥恕を其例とする。コンラードも、同一所得にて維持さるべき家族員の數が能力上重要だとして居る。³⁾

(2) 或は此家族員數の斟酌が實際立法の普通事だとして居る。例之、ヘツケルは、特に多き家族を扶持するか、又は之に於ける特段なる法律上の義務を負ふか又は小供の教育の爲めに大なる費用を加ふる所の義務者に、或租稅輕減が許されたといひ、スタンプも、吾人は、小所得を課稅する發達した所得稅を有つ多くの國に於て、妻及若き小供の爲めの生活者恕に齊しきものゝ存することを見出すと爲し、アリストアは、家族の負擔の爲めの減却の爲し得ることを所得稅の長所の一に數へて居る。⁴⁾

(註三) ブリュエーニングは、此に勞働者階級よりもより多く嚴酷に課稅せらるゝのは小なる中等階級である。勞働者にありては疾病保險老癡保險によりて一般に十分に心配せらるゝ。其から受領すべきものが正常の營利事情と相當な釣合を得て居る。往々にして其妻及成長したる小供が營利に干與し、又は必要の場合には之に貢獻し得る。小供の扶養が割合に小費であり、衣服費教育費も小に、教育は早く切上げられ、爲めに小供を早く營利に使用し得る。然るに小商人民吏などにては異なる。此にては所得を擧ぐる者は多くは夫一人であつて、保險義務もなく、平常時には任意保險の可能も必ずしも考へられず、其小供には一層世話のやけた一層長い間の教育を要し、其社會的地位が、苦しくても或高い生活維持を必要と爲す。斯

- 3) Wagner, Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preussen im Jahre 1891. (Finanzarchiv. 8 Jg. II Bd.) S. 252. Pfeiffer, Staatseinkommen. II. S. 44. Müller, Die Einkommenbesteuerung in den verschiedenen Ländern. S. 42. Tyszka, a. a. O. S. 128. Jensen, Public finance. p. 356. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 15.
4) Heckel, Fw. I. S. 390. Stamp, l. c. p. 77. Haristoy, L'impôt sur le revenu. p. 110.

くて此にては其家計の維持、特に一層大な数の小供及家族に於ける病氣が、家長に、同一所得の獨身者に比し全く異常な負擔となるやうな支出を伴ふと説き、ヘルフトも、恰も良き中等階級が小供の教育の爲めに非當に負擔せしめらるゝことがいはると爲す。⁶⁾

(註四) ベラフェルデスは、家長の外に、家族の他の者が營利を爲すを必要とする事情は其家族の不利なる地位を示めず。何となれば富める家族にては、營利は専ら家長の事件だからと注意して居る。⁶⁾

(註五) 前出註三參照。

(註六) 1) 其實例としては獨逸普バイエルンを擧げることが出来る。獨逸の一九二一年所得税法では、課税すべき所得が三萬馬克を超えないときに、義務者の給付能力を大に損減する特段なる經濟事情(小供の教養育、無方便係累者の扶養義務、病氣、不具癱疾、負債、不幸、家婦の營利行爲のため家計に於ける特段なる出費による異常の負擔)が賦課に於て考慮せらるるを得。其は一萬馬克を超へざる課税すべき所得にては此理由により税を全免さるゝことが出来、二萬馬克を超へざる課税所得では半分まで、三萬馬克を超へざる課税所得では四分一までだけ輕減さるゝを得る。一九二二年法にては、二十萬馬克までの所得に於て此考慮が行はるゝこととなつた。埃國法では、稅務委員會が其自由意思にて、一萬二千クローネを超へざる所得者にして其能力が特別の事情(小供の教養育、無方便係累者の扶養、長き病氣、負債及特段なる不幸、軍事上の勤務への召集)によりて減少したるものに、稅率三級以内の低下を爲すことが出来る。普法にても、一萬二千五百馬克までの所得では、小供の教育及維持、無方便係累者の扶養、長い病氣、負債及特段なる不幸の場合の異常な負擔の爲め三級までの稅率輕易を與へた。バイエルンでも九千馬克までの所得では、能力に大に不利となる特別事情に二乃至六級の低下を與へた。⁷⁾

2) 諸多の學者も斯の如きものの宥恕の必要を説くが、説き方も、斯の如き事情として擧ぐる事項も區々である。例之、エーベルヒは、人は給付能力に影響し得べく、租稅制度にて考察を値する他の事情の深山を擧げて居るが、其は非獨立なる小供の數、無方便係累者の扶持の義務、不幸、永き病氣、負債等だと爲し、ベラフェルデスは、所得稅の人稅としての特徴は、此が納稅者の人的事情を他稅よりも一層多く考慮し得ることに存する。そして此の如き事情としては最小生活資料、之を超

5) Brüning, Vorschläge zur Reform der Einkommensbesteuerung in Preussen. S. 28—9. Helft, Beiträge zur Frage der technischen Ausgestaltung der deutschen Einkommensbesteuerung. S. 27.

6) Bela Földes, a. a. O. S. 427.

7) Strutz, Handausgabe des Einkommensteuergesetzes. 3 Aufl. S. 168—9. Szombathy, Die neue Einkommensteuer. S. 31—2. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 199. 304. Lotz, Fw. S. 428.

へたる餘り大ならざる所得(隨ふて低き税率)、大なる家族、小供數及之と共に大なる扶養及教育費等、無財産の家族員の扶持、長き且つ多費なる病氣、負債、大負債、大なる災難不幸、兵役勤務、孤兒寡婦を擧げ、シェフラーは、同一高きの所得が必ずしも同一度にて租税力をもつものではない。人が其自身及其家族的需要の爲めに、他人よりもより多くを支出し得るから。此事が近時、租税測定に於て、小供の數、家族の不幸、其他の箇人的缺乏の元素を考慮することにて考察せらるゝと爲し、ジェンセンは、若も斯の如き宥恕(妻小供の)が實行し得べきときには、生活費に於ける相違を認むることが齊しく適當であらうといひ、コンラードは、老弱又は病氣の家族員を養ふことが特別の費用を要し、小所得にては之を考慮することを、公正が要求すると爲し、ブリューニングは、義務者の能力に變化を與ふる元素として、病氣、不幸、多兒等を擧げ、リンドールも、租税負擔者の純然たる人的事情は財政上重い役目を働かぬが、唯だ特別且つ明白なる欲望の増加が長い間の病氣の如きによつて生じたときには特別考慮を要すと爲す。尙ほ、ケンナンは、諸國の賃例を大觀して、一定の特別減額が、納税者の扶持すべき小供又は其他の從屬者の爲めに與へられ、或は、病氣、變災、營業困難、又は納税者の所得に影響すべき其他の異常なる事情の爲めにも與へらるゝと爲し、ニツチも、一般所得税の或ものは、寡婦、孤兒、生業能力なき者の所得を宥恕すといふて居る。

(註七) 前註六(1)の奧國法參照。

(註八) ワグナーは、其れでは賦課機關の認定があまりに廣くなり過ぎることゝなる弊を見る。此機關自ら公平を旨とし且つ高級機關の監督を行ふたとしても、異つた税域及各箇の義務者に於ける取扱の不幸等が避けられないといふて居る。⁸⁾

(三) 家族事情考慮の税種に依る相違 家族事情考慮の行はるゝ、工合は税によりて一様でない。(A)

或種の税、例之、關稅、内國消費税、住居税、轉嫁の行はるゝだけに於て家屋税などにありては、税の性質上、家族事情の考慮が行はれないのみならず、家族員數の多きものに却つて不利なる結

8) Eheberg, a. a. O. S. 198. Bela Földes, a. a. O. S. 428—9. Schäffle, Steurn. A. T. S. 277. Jensen, l. c. p. 356. Courad, a. a. O. S. 15. Brüning, a. a. O. S. 28. Lindahl, Die Gerechtigkeit der Besteuerung. S. 206. Kennan, Income taxation. p. 15. Nitti, Principes de science des finances. p. 386.
9) Wagner, a. a. O. S. 257.

果を與ふることを免れない(註九)。消費税の種類に於て出来るだけ必要品税を避けることによりて或度まで此勢を緩めることは出来るが、如何にしても大局上、消費税が家族員多き者の不利となるを免れぬ。又住居税の如きも、家族員の多き者、病弱の家族員をもつ者に於て然らざる者よりも不利となることを免れない。(B)然るに多くの収益税、及交通税では、家族員數が多いからといふて特別に不利を與ふるといふことはないが、併し又物的客觀的の課税方法を採るからして、此等のものに於て家族事情を考慮して其不利事情の者を斟酌するといふことも通例行はれない。(C)獨り人的一般的なる直接税に於てのみ其の斟酌が行はれ得る。例之、一般所得税、一般財産税、相續税の如きものに於てあり、其他の税では此が行ひ難い(註一〇)。其も財産税や相續税では其斟酌が實際あまりに廣く行はれず、矢張り所得税に於て及之と關聯した所で夫の考慮が最も行はれて居る。其れで次ぎに特に此税を中心として之が考慮を吟味して見やう。

(註九) ワグナーは、多くの他の税、特に關稅、内國消費税、住居税が、家族、特に一層多人數の其を、小家族及箇人よりも、同一所得にても一層多く負擔せしむといふて居る。¹⁰⁾

(註一〇) ニッチは、入的及一般的の直接税は、義務者の家族の地位を斟酌するに適するが、其他の税では立法者が之を斟酌することは頗る困難だといふて居る。¹¹⁾

第二段 所得税と家族事情

10) Wagner, a. a. O. S. 254.

11) Nitti, l. c. p. 386.

(一) 所得税に於ける家族事情考慮の理由 所得税に於て家族事情の考慮の行はるゝといふことは其事自身至當であるのみならず、他の税に於て此事情の不利なるものを却つて一層不利とするところあるのを顧みるときに、此考慮の行ひ易き所得税にては、之が埋合せとしても十分に之を行ふを要することゝならなければならぬ(註一一)。

(註一一) ヘルフトは、家族事情の缺點ある考慮により課税の不平等が高めらるゝ所の間接税に依る大な負擔が、直接税に於ける之か考慮に導かなくてはならなかつたといひ、プレーンは、妻及小供宥恕の理由は、小所得者に十分なる負擔となる所の他の税、特に消費税の存することであるといふて居る。¹²⁾

(二) 所得税に於ける家族事情考慮の方法 既に此考慮が所得税にて行ふことを得、又行ふべきものとして、其の之を行ふの方法を考ふるときは此に二の方法の存するを見出す。一は其不利事情のものに宥恕を與ふるのであり、他は有利事情者に特別課税又は追加税を負はしむるものである。そしてワグナーの如きは此二方法を一の統一的方法としやうと企てた所である(註一二)。

(註一二) ワグナーは、家族の標準單位として四人の一家族(夫婦と十四五歳以下の小供二人)を作り、之に正常率を適用し、此よりも小な家族には追加率を加へ、此よりも大な家族には減率を行はうといふのである。¹³⁾

(A) 宥恕的斟酌 は二の方法の中でも從來最廣く行はれた。そして

(い) 其斟酌の方法 にも色々ある。(1) 精密にするならば、家族員の得る所の所得は凡べて集

12) Helft, a. a. O. S. 25. Plehn, Public finance. 4 ed. p. 246.

13) Wagner, a. a. O. S. 253—4.

計し、其中から各家族員一人當り相當最小生活費づゝを引去るのが至當だが(註一三)、此の如きことをしては財政收入上の缺陷を大ならしむるので、通例之を行はず、或人工的に定められた小さな控除を行ふに止まることゝなる(註一四)。又家族員を自家の營利に働かしためた場合の如き、宥恕計算を行ふよりも、生産費勘定の處で其勞賃を市場の勞賃標準よりも一定程度にて安いものとして計算する方が適切ともいはるゝが(註一五)、其計算方法はあまりに面倒なので通例、或軽い一般的な宥恕計算を爲すに止まることゝなる。普通には又一定以上の大所得者には此宥恕を與へず、其所得の小なるに隨て一層大な宥恕を與ふる方法を探る。其につき大い所得のものほど係累者につきての負擔感が痛切でないからとも解せられるが(註一六)、併し結果としては中等階級を苦しめることの非難を受けなくてはならぬ(註一七)。又家族員といふても一定の老幼者につきてのみ斟酌を與ふるのが通例だが(註一八)、英米佛の如く妻を加へ、我國の如く不具癱疾者などを加へることもある。私生兒を除くといふ例もあるが、其はあまりに非人道的で採ることを得ぬ(註一九)。右は斟酌方法の大體についていふたのだが、(2)各箇の斟酌方法を或標準によりて分類して見ると、係累家族員數以外の特殊事情の斟酌を行ふのはむしろ稀な場合だから之を別とし、其員數斟酌方法は税率に就いて斟酌するもの、免稅點の追加又は課稅標準の控除について行ふもの(註二〇)。係累家族員の所得不計算によるもの(註二一)の三方法に分れる。そして税率によるものは更らに、家族員

の多くなるに従ひ税率の段階を下ぐるもの(註二二)、税額の漸増する所の一定割合を控除するもの(註二三)、一人當り一定金額づゝを税額より控除するもの(註二四)三の方法に分れる。此等の一々の方法の批評は煩に堪へないから、暫らく日本法についてのみ少しく批評して見やう。

(註二三) リンダールは、家長の扶養義務は、租税の賦課に於て、家長の所得から、其殘額が同一給付能力の不婚者(家族なき者)の所得と同一となるが如き部分を控除する方法に依つて最容易に行はるゝといふて居る。¹⁴⁾

(註二四) ワグナーは、所得の輕減額についての決定には、推定的の收入缺陷に關する財政上の考慮が基準となるといひ、ブリューニングも、小供の多いことに依る多費の十分な考慮、例之、事實上の費用の減却といふ如きことは、現行法では實際殆んど行はれない。何となれば之によつて餘りに大な租税缺陷が結付くからといひ、ミューラーも、之につき餘りに大ならざる租税缺陷を齎らすことを考へなくてはならぬといふて居る。¹⁵⁾

(註二五) ヘルフトは、義務者の農業又は營業に於ける繼續的活動を行ふ所の係累者については、善では存想を禁じた。其は義務者の給付能力が小供の安き勢力の使用に依つて減少されないで、むしろ増加せらるるといふ、全く正當とはいへない理由からである。控除計算は本來此場合には、むしろ所得にてなく、總收益の處て行はるべきものである。二人の同一經濟人が、一人は家族と共に働き、他人は他の者の助を借るときに、二人は全く異つた所得を生ずる。隨ふてヴェルテンベルヒ及パーデンは斯の如き家族員の消費より生ずる費用の控除を許す。斯かる所得の使用と、生産費とを正當に分別することの困難なるが故に、パーデンは更らに此控除が其地慣行の給料を越へざるべきことを規定すといふて居る。¹⁶⁾

(註二六) リンダールは、所得の大きに對する、所得よりの控除額の割合は、或度まで減退しなくてはならぬ。何となれば富者は通例、其係累者の扶持の爲めに、貧者ほど、其全所得の大きな割合を使ふことを要しないからといふて居る。¹⁷⁾

(註二七) 前出註三參照。尚ほワグナーは、家族員の數に依る給付能力の損害が、特に貧民階級に關すとせらるゝのは事實上

14) Lindahl, a. a. O. S. 205.

15) Wagner, a. a. O. S. 252. Brüning, a. a. O. S. 29. Müller, a. a. O. S. 43.

16) Helft, a. a. O. S. 27.

17) Lindahl, a. a. O. S. 206.

全く富らない。恰も中等及高い中等階級及往々にして尙ほ其れ以上の階級が小供の養教育及維持につき必要なる、勿論地位に相當なる、而かも格別なる階級奢侈たらざる費用の爲めに異常に大な負擔を被らしめらるゝと爲し、ミューラーも之を繼承して、人は異つた社會階級を同一方法にて測定することを得ぬ。より良き階級の人其小供の教育の爲めに、例之、勞働者よりも割合に一層多くを支出する。彼の給付能力は之によりて假令一層多くてはなくとも、一様に制限せらるゝ。此事が考察されなくてはならぬといふて居る。¹⁸⁾

(註一八) ヘツケルは、多くの税法は十八歳以下とか其教育未完成のものとか並に六十歳以上のものとかに一部又は全部の免稅を與ふるのを例とすと説いて居る。¹⁹⁾

(註一九) ヘルフトは、ジュルテンペルヒに於ける、租稅郵遞から私生兒を除外する規定は、非社會的な規定だといふて居る。²⁰⁾

(註二〇) 之を採るは米、佛、獨、英、日である。(1)米國では段々變更されつゝあるが、一九一六年法にては三千弗の普通に與へらるゝ免稅點の外に、其棲の妻あるときは其爲め更に一千弗を、小供(十八歳以下か、精神的肉體的に缺陷ある爲め自立不能なるものか)一人につき二百弗づゝを加ふ。一九一七年に獨身者の免稅點一千弗、夫婦者の其は二千弗となり、一九二一年及二二年法にては、獨身者の免稅點は一千弗、夫婦共棲者のは二千弗(五千弗を超へざる小所得にては二千五百弗)、各小供又は扶養の無方便親族者一人毎に四百弗づゝを加ふ。²¹⁾

(2)佛にては一九一四年法にては千法を普通の免稅點とし、結婚者には之に二千法を加へ、義務者の係累者(七十歳以上又は癱瘓たる隷屬者、二十一歳以下又は癱瘓たる卑屬者又は小供)五人までのときは一人につき一千法づゝを課稅所得より控除し、第六人目からは其一人當り一千五百法づゝを控除す。一九二〇年法では六千法を普通の免稅點とし、家婦の爲めに之に三千法を加へ、二十一歳以下の各の小供に二千法づゝ、其他の義務者によりて扶養せらるゝ各の者につき、第五人目までは一千五百法、其以上は二千法づゝを課稅所得より控除する。²²⁾

(3)獨逸では一九二〇年法では、千五百馬克を免稅點とし、其所得が法律上の規定に依れば義務者の所得に加算さるべき義務者の家計に屬する人又は義務者の法律上扶養義務あるもの一人毎に五百馬克づゝ免稅所得額を加へた。所得一萬馬克を超へ

18) Wagner, a. a. O. S. 253. Müller, a. a. O. S. 43.

19) Heckel, a. a. O. S. 391.

20) Helft, a. a. O. S. 27.

21) Holmes, Federal income tax. p. 10. Tyszka, a. a. O. S. 186. Plehn, l. c. p. 276. Ebeberg, a. a. O. S. 319. Jensen, l. c. p. 369.

22) Mercier, L'impôt sur le revenu. p. 64—5. Ebeberg, a. a. O. S. 187. 199. 318.

ないときには十六歳を超へざるだけにて第二以下のものに七百馬克づゝを加へた。一九二二年法にては、課税すべき所得が十萬馬克を超へざるときは、義務者及其非獨立に賦課さるべき妻との爲めに四百八十馬克づゝ所定の税が減却され(此は全く獨特の方法だが)、三十萬馬克までの所得にては、各の未成年にして非獨立に賦課さるゝ小供の家族員につき九百六十馬克づゝ丈税を輕易とし、此輕易は小供が勞働所得をもつも、十七歳以下なるときは之を與ふ。六十歳以上か、營利不能か、自己の營利によりて其生活を維持することが一時的でなく妨げらるゝ義務者には、其所得が五萬馬克を超へず且つ主として資本所得又は休職給恩給等より出るときには二千馬克だけ減ずる。²³⁾

4) 英にては、一九〇九—一〇年以來、五百磅以下の所得にて十六歳以下の小供一人當り十磅を引去つたが、一九一四年には二十磅づゝとし、一六年には七百磅以下の所得にて小供一人當り二十五磅づゝを引くことと改め、一九二〇年、特に一九二一—四年にては、義務者自身の爲めに百三十五磅、妻の爲めに九十磅(課税所得に妻の勞働所得を含むときは、更に妻の所得の十分九、併し精々四十五磅を加ふ)、第一の小供に三十六磅、十六歳以下の第二以下の小供に二十磅づゝ(四十磅以上の所得を舉ぐる小供には控除せず)、義務者が養ひ且つ自己所得五十磅を超へざる營利無能親族者に二十五磅づゝ課税所得より引去ることとした。²⁴⁾

5) 日本では一般免稅點八百圓だが、十八歳以下、六十歳以上、又は不具廢疾者一人毎に百圓(所得千圓以下るとき)、七十圓(所得貳千圓以下るとき)又は五拾圓(所得參千圓以下るとき)づゝを加へらるゝこととなる。

(註二一) バイエルンに於て、一九一八年までは、家婦の勞働にて儲けたものは、共同所得額が千八百馬克を超へないときには不計算とした。²⁵⁾

(註二二) 普、奧、バイエルンに例を見た。(1) 普の一九〇九年法では、六千五百馬克を超へざる所得の義務者では小供又は其他の一定の家族員につき、二人あれば一級、三又は四人のときは二級、五又は六人のときは三級を下げ、其以上三人を加ふる毎に尙一級づゝ下げて課税し、六千五百乃至九千五百馬克の所得では、三人まで一級、四又は五人は二級を下げ、其より二人を加ふる毎に尙一級づゝ下げて課した。此人數の決定には義務者の家婦、十四歳を超へて義務者の農業又は營業に繼續

23) Eheberg, a. a. O. S. 187. 199. 310—311. Conrad, a. a. O. S. 49. Linz, Grundriss der Einkommens- und Vermögenssteuern. 2. Aufl. S. 8.
 24) Tyszka, a. a. O. S. 184. Eheberg, a. a. O. S. 187. 199. 315. Underhay, Income tax. p. 47. Gully, Income tax up to date. p. 4.
 25) Tyszka, a. a. O. S. 196. Lotz, a. a. O. S. 428.

的に従事するか又は、年齢及性に應じ慣行の日給の半分以上の自己の所得をもつ小供及係累者を除く²⁶⁾

(2) 塊にては義務者が二千四百クローネ以下の所得をもつときは、妻と一人の他の家族員との外、獨立の所得を有せざる家族員毎に一階級を下げ、義務者が二千四百乃至四千八百クローネの所得のときには、妻及二人の他の家族員の外の無獨立所得の家族員毎に一級を下げる。²⁷⁾

(3) バイエレンでは、一萬六千馬克までの所得では、義務者にて子孫の扶養義務あるときは、所得の高さと子孫の數とに應じて一乃至八級の低下が行はれ、九千馬克までの所得では其上にも能力を火に不利とする特別事情の爲め二乃至六級低下を行ふた。²⁸⁾

(註三三) ハンブルグ、伊、佛に例を見る。(1) ハンブルグの一九一四年法では、義務者の家族が少くとも四人より成るときは、六千馬克以下の所得では税を四分一減却し、二千五百馬克以下の所得では半減を行ひ、六人以上より成るときは、第一の場合に半減し、第二の場合に四分三を減却した。(2) 伊太利では其所得税の綜合の分に於て、義務者自身及各家族員毎に所得の三十分一であつて、少くとも六百リトラ、精々一千五百リトラを引去る。(3) 佛法にては註二〇に擧げたもの、外に、一九一四年法では、係累者一人のときは税額の百分五の輕減を爲し、二人のときは百分十、三人のときは百分二十の輕減を行ひ、其後の各人につき更に百分十づつを加へ、最高、税の半額までの輕減を行ふた。一九二〇年法では、義務者の課税さるべき所得が、妻及被扶養人の爲めの免稅所得を引去つた後に一萬法を超へないときには、彼は其養ふ所のもの一人につき、其の二人までのときは百分七半づつ、其以上の各人につき百分十五づつ、の租稅輕減の要求を爲し得る。右所得一萬法以上のときは、最初の三人の爲めに百分五づつ、其以上の各人の爲めに百分十づつ、の輕減を要求し得る。尤も減額的全額は一人當り二千法以内とす。²⁹⁾

(註三四) 前出註二〇に擧ぐる獨逸の一九二二年法のが此に屬する。

(ろ)我國の斟酌方法 一定の老幼者と不具廢疾者とに一定額づつを課稅所得から控除する

26) Conrad, a. a. O. S. 42. Lotz, a. a. O. S. 427—8.
72) Szombathy, a. a. O. S. 31.
28) Eheberg, a. a. O. S. 304.
29) Tyszka, a. a. O. S. 128. Eheberg, a. a. O. S. 317. 319. Mercier, l. c. p. 67.

ことゝして居るが、之によりて或度まで、能力乏しき者を宥恕することにはなる。控除額の少きに過ぐる非難は受けるが、之なきには勝る。斯くて能力に應ずることにも適ひ且つ敬老慈弱の良風をも養ひ、そして人口制限の危険を避くることにも貢献すといひ得る。六十歳以上にして營利能力大なるものを宥恕すること厚きに過ぐるとか、十八歳以下にして營利事業に従事すること多き農商工業的下層社會を宥恕し過ぎることゝなり、精神的勞働階級にして子弟に高き教育を與へつゝあるものを不利とするの嫌はあるけれども、十歳以下六十歳以上のものゝ營利生活に就かざるを得ざるが如きは、其生活状態の不利なるものとして此の如き宥恕を至當としなければならぬ。農業及社會政策上にも辯護せしめる。或は六十といひ十八といふ限界が獨斷恣意である。其前後にて宥恕と否とを決するは不公平ならずやともいはるゝが、此種の事は課税技術上は許さなくてならぬ所のものである。唯だ此宥恕あるが爲めに人をして依頼心を生せしめて、此等の宥恕者に於て働けば働き得るに拘らず無爲にして終ることゝなり、又は餘裕のあるだけを浪費せしめ、怠慢乃至浪費を勤めずやともいはるゝが、夫の宥恕の程度が初めより左まで大なるものとして居ないから、左様な弊を生ずるほどではあるまいし、假令多少此があつても、能力の要求上當然與へなくてならぬものである以上は忍ばなくてはならない。更らに我國目下の如く人口制限のむしる希望すべき時代に於て此宥恕が此と逆行する嫌ありとも考へらるゝが、此れ亦た、あれば

かりの宥恕で人口増進の勢を助くることにはなるまいし、假令此際人口制限が望ましくしても、其あるが爲めに、能力原則上當然與へなくてはならぬ宥恕を與へぬといふことは宜しくない。だからして夫の宥恕は辯護し得るものである。若夫れ我國法の眞の缺陷を求めたならば、其は老幼不具廢疾以外の重大困難事情の宥恕規定を缺くことである。

(B) 加稅的考慮 次ぎには平均的家族員よりも少き家族をもつ者に特別の追加稅を行ふの例がある。

(i) 其考慮の方法 としては夙にワグナーは、四人の一家族を標準單位として選み、此に正常率の所得稅を課し、其よりも一層大な家族をもつ者に低率を適用すると共に、其よりも少き家族を有つ者に追加率を適用するの案を出した所だが(註三五)、其後此趣旨を採つた立法例は、單なる獨身稅 (Junggesellensteuer) か(註二六)、又は獨身稅に子無稅といふべきものを結付けたものか(註二七)になつて居る。孰れも該當した正常率に何パーセントかを加へる式を採つて居る。

(註二五) 前出註一二參照。

(註二六) ロイスエルナレリニエトでは、三十歳以上で不婚の租稅義務者に、三千乃至六千馬克の所得のときには、正常率への五パーセントの追加稅、六千馬克以上の所得のときには、正常率への十パーセントの追加稅を課した。伊太利でも現に、其綜合所得稅の處で、男女ともに不婚者にして少くとも六千リーラ以上の所得のときには、二十パーセントの追加稅を拂せられる。³⁰⁾

30) Tyszka, a. a. O. S. 129. Kleinwächter, Fw. S. 194. Heckel, a. a. O. S. 39f. Lotz, a. a. O. S. 428. Gruntzel, Fw. S. 45 Szombathy, a. a. O. S. 29.
31) Tyszka, a. a. O. S. 129. Lotz, a. a. O. S. 428. Eheberg, a. a. O. S. 317.

(註二七) 璦國にては、家長が男たると女たると未婚者たると配偶を失つたものたると離婚したものを問はず、二千四百クローネ以上の所得を有つて而かも養ふべき家族なきときは、其該當所得税に十五パーセントを追加され、家長が自分の外、一人の家族員のみ養ひ且つ二千四百クローネ以上の所得をもつときは、該當税に十パーセントを追加する、(尤も家族員が、全家族所得四千クローネを越へざる場合なるが爲めに労働所得につき別に分離して課税さるゝ場合には此追加税を免ず)。佛國では三十歳以上の未婚の義務者は所定税額の二十五パーセント、二年以上結婚生活を爲して尙ほ小供なき既婚者は税額の十パーセントの追加税を拂はなくてはならぬ。³²⁾

(ろ) 此方法の批評

(1) 其辯護 此方法は(a)能力原則上立派に説明し得る。實際、家族係累多き者が割合に能力が乏しく随ふて或宥恕が望まじといふことが認めらるゝならば、其反面に家族係累なき又は少き者が割合に能力大なりとして特別加税せらるべき理由ありとしなくてはならぬ。即ち嘗てワグナーの考へたやうに先づ平均一家人口を基準として之に正常率を課し、何等かの方法にて之より少き家族をもつ者に或追加率を課するのが至當である。私の實際生活に於て體驗した所でも、略ぼ同一所得額をもつ同僚の中でも小供の少い人は其多い人に比して餘程樂をして居る。之を考慮せぬといふのは太しき不公平である(註二八)。^(b)之を人口問題から見ても假令人口のあまり大なる増進は困つたことではあるとしても、さりとて人口減退となつても國運の發展を阻碍すること、ならなくてはならぬ。夫の三十歳以上にもなつて獨身であつたり、結婚生活に入つても小供なき

32) Szombathy, a. a. O. S. 29—30. Kleinwächter, a. a. O. S. 195. Eheberg, a. a. O. S. 199. 319.

が如き者は兒孫を残して國民的將來を維持すべき大なる義務を盡して居らぬものとしなくてはならぬ。此の如き者に特別の加税を爲すは一は其義務不履行に對する制裁といふべく、又むしろ當人よりしては義務の自覺より進んで給付しなくてはならぬものでもあらう(註二九)。但だ右の二の理由の中で前者は強いが、後者には多少強い反對説が成立し得る。だから後者は前者に比して單に二次的補助的の理由と見なくてはならぬ。若も人が獨身税や子無税を主張するのに、第二の理由に重きを置くならば、其は強い主張とはなり得ない。

(註二八) クラインヴェヒターは、唯自分だけを養ふべき獨身者は、同一大の所得を有つて妻子を養ふべき家父よりも、財政上、一層給付能力の大きなものだといふて居る。³³⁾

(註二九) クラインヴェヒターは、人が國民の出産數の退却を認め、又少くとも之を認むと信じ、そして其爲め當該國民が消滅するの恐ありと爲し、一方に獨身税の採用によつて獨身者に罰金を課し、他方に一定最小數の小供を産むだ既婚者に、羅馬の *Jus trium liberorum* (三人の小供を有つ者の特權)の先例に倣つて、或法律上の恩典を與ふることによりて結婚數を増加しやうとしたといふて居る。³⁴⁾

(2) 其反對説 (a) 然るに夫の課税につき能力原則から見て、三十歳以上にもなつて獨身で居たり又小供を産まぬ用心をして居る者が必ずしも能力の多いことを示すと限らずして、むしろ經濟上困つて居るから已むを得ず、さうして居るのであり、即ち却つて能力の乏しいものとして宥恕こそすれ、特別追加税などすべきものではないといふことがいはれ得る(註三〇)。併し又翻つ

33) Kleinwächter, a. a. O. S. 195.

34) Kleinwächter, a. a. O. S. 194.

て考へて見れば、此等の獨身者等が困つて居るものであるにもせよ、其と同額所得者たる家族の相當にある者の困り方に比しては、むしろ樂な方と見なくてはならず、正常家族數をもつ者よりも重い負擔を爲すのは正當だとしなければならぬ。故に此反對説は成立し得ぬ。(b)若夫れ人口問題からするものに至つては、中に或度まで認めなくてはならぬものがある。(イ)先づ今日の我國の情勢では人口の多數よりも其品質の向上の方が一層望ましいのに、夫の税は多産獎勵となるのが不可ともいはるゝが、併し夫の税は論者のいふ如く多産獎勵とはなつて居らぬ。單に平均家族員數にも足らぬものゝ不利を加へるに止まる。そして此平均家族員をもつことに勸めるだけは人口品質向上主義からいふても不都合なことではない。だから此反對論も重きを成すには足らぬ。(ロ)むしろ此税が人口増加促進の目的を達するの方便としては效力少きもの又は無効に近いものだといふのが有力な反對論である。即ち元來、結婚生活といふことには可なり大な物質的負擔が伴ひ精神的の苦痛も伴ふものである。だから理性ある文化人にては税の多少の追加負擔がある位のことでは結婚生活に入らぬでもあらう。少々位餘計の税を拂ふても獨身をし續けるのを選ぶであらう。又結婚はしても小供を産むことは人爲で如何ともし難いことがある。之を税によつて強めて産ますといふことは必ずしも出来るものでない。だから此理由に依る税は基礎薄弱なものといはなくてはならない(註三二)。(ハ)又假りに此税が或度まで人の結婚を促すに有效だとしても、其結婚

が其人に不幸を齎らすかも知れない。此の如く人に不幸を齎らすことあるも知れざるものを強ゆることが、人の平和と福祉を期待すべき國家政策として採るべきや疑問なりとしないでならぬ(註三二)。又既に幸福なりとして結婚生活に入りたるも偶々不可抗の原因にて小供なき者の如き、其小供なきことにつきては日々苦惱しつゝある所であるのに、彼の心情を慰むることをせずして、却つて之に制裁を加へて其苦惱を増すが如きは、文化政策として決して當を得たものでない。だから人口問題からの根拠は成り立たぬ。たゞ能力原則上に夫の税の動かし難き根拠が存して居るのみである。

(註三〇) チスカは、結婚者よりも獨身者の一層重き負擔といふことには疑問がある。獨身者が結婚者よりも經濟上一層給付能力ありといふことが通例でないからといふて居る。³⁵⁾

(註三一) ニツチは、人が獨身者に特別税を課しても、此が結婚を強ゆることゝなるとは限らぬ。多くの者は、やはり結婚しないで税を拂ふのを選むだらうといひ、クラインツェヒターは、斯の如き方策が格別の結果を生じないことは明かだ。結婚は元來、嚴肅な事件で、思慮ある人は、家庭を作るか獨身に止まるかを、或小な恩典の上の見込や、小な財政上の多負擔の見込位にて決しないだらうといふて居る。³⁶⁾

(註三三) ロツツは、獨身税の目的が實際達せられても、租税負擔によつて結婚に動かされる者が、幸福なる結婚に相當なる若者かは不確だといふて居る。³⁷⁾

結 論

35) Tyszka, a. a. O. S. 129.

36) Nitti, l. c. p. 384. Kleinwächter, a. a. O. S. 194—5.

37) Lutz, a. a. O. S. 428.

以上要之、家族事情は能力原則上、當然課税に於て考慮すべきものであり、現に或税特に所得税にて或度まで其が考慮さるゝことは、其事自身當然であるのみでなく、他種税に於て其と逆行の結果を生じつゝあるの理合せとしても、其行はれ得る所得税などに於て之を行ふことが有意義である。そして其の之を行ふに就きて今日は大體、多くは宥恕的方法のみを用ゐ、其も主として係累家族の數のみを考慮して居るが、尙ほ其上にも其他の家族的困難事情の斟酌も行はるゝことが望ましく、又係累者數についても宥恕的斟酌に止まらず、進んで加税的考慮もが望ましい。所謂獨身税子無税は適當なものゝ認めらるゝ。併し其は往々にして唱へらるゝやうに人口政策上の見地からではなく、むしろ能力の基本原則の根據からして説明すべく、之にて説明し得るだけの處に於て行ふべきものと思ふ。