

# 會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號五第 卷十二第

行發日一月五年四十四正大

## 論叢

失業者統計概説

法學博士

財部 靜治

課税と時の元素

法學博士

神戸 正雄

我國近世の土地問題

經濟學博士

本庄榮治郎

御家人の特質

文學博士

三浦 周行

## 說苑

朝鮮の雜種農業

法學博士

河田 嗣郎

保險の本質に就て

法學士

小島昌太郎

アダム・スミスに於ける勞働價值法則の妥當性に就て

經濟學士

森 耕二郎

マルクスの絶對地代に就て

經濟學士

八木芳之助

## 雜錄

金利に關する一研究

經濟學士

蜷川 虎三

## 法令

輸出組合法・重要輸出品工業組合法・染料製造獎勵ニ關スル法律・外國人土地法・預金部預金法・大藏省預金部特別會計法・大藏省預金部特別會計規則・預金部資金運用規則・日本銀行ノ手形割引ニ因ル損失ノ補償ニ關スル法律・教育改善及農村振興基金特別會計法

# 課税と時の元素

神戸正雄

緒言 (一)本論の目的 (二)本論の範圍

第一段 租税事項の推移

其一 税種の推移 (一)粗なる税から精なる税へ (二)有形物税から無形物税へ (三)物税から人税へ (四)間接税から直接税へ (五)平民税から貴族税へ (六)比例税から累進税へ (七)物納税から金納税へ

其二 税収入の推移 (一)税収入の増進 (A)全體上 (B)所得税消費税交通税にて (二)税収入の變動 (A)自然的の收入變動 (B)人工的の收入可動)

第二段 租税事項に於ける時の決定

其一 課税標準に於ける時の決定 (一)分量又は品質に依るもの (二)價額に依るもの (A)或時點の價額に依るもの (イ)税の性質上一定の時點に依る外なきもの (ロ)此の如き時點の指示し難きもの (B)或期間内の價額に依るもの (イ)年に依ること (ロ)豫算か実績か平均か (C)或時點の價格と他時點の價格との差増額に依るもの)

其二 納期の決定 (一)課税標準隨ふて税額の決定と同時に納税さるゝもの (A)庫出税 (B)源泉所得課税 (C)印紙税 (二)課税標準の時點又は計算期間と實際納期との間隔の存するもの (A)不公平又は不都合可能 (B)其救済策)

結論 (全文の要旨)

## 緒言

課税が時間に於ける一現象であり、随ふて時間の推移に依つて或影響を被むることは言を待たぬ。私は前回に、課税と物價との關係を論じ、其中にて物價の時間的變動が課税の公平を紊ることあるべきを指摘し、之に依りて時間の推移が課税に及ばず影響の一部を説いた。其れと關聯して廣く時間の推移が課税の上に色々の變化を與ふることを注意した所であるが、此等を解説することも亦た租税の實體を明かにするの上に興味ありと考へたから、茲に課税と時の元素と題して、前説の足らざる所を補つて見やうと思ふ。

今廣く課税と時との關係を見るのに、第一には税の種類が時と共に變遷しつゝあるを見出す。第二に税収入が時と共に變動せざるを得ぬ。第三には課税標準の爲めに基礎となる時點又は期間の如何が税の負擔公平に影響し、第四には納税期の如何も亦た此が公平に影響する。此外、物價の時間的變化が税の公平に影響するの方面もあるが、其は前回に説いたから、之を除き、上記四點について述べやう。

## 第一段 租税事項の推移

## 其一 税種の推移

税は時と共に變化する(註一)。其種類は時代によりて變る。全く時の政治、經濟及社會事情を反映する。其爲め、嘗ては税なき時代があつた。そして他日復た無税時代が來り得る。斯くて有税の時代にありても、税の種類別其ものもが時代によりて異り得べく、今日普通の文明國の税の類別法を以て、古代の税を分けることは出來ぬ。今日の未開地の税を類別することも出來ない(註二)。其處で税が今日までに大體、何のやうな變化をしたかといふのに、

(註一) 例之、バステープルは、租税制度は漸次進化の産物だと爲し、セリグマンは、租税自體は歴史的範疇だと爲す。

(註二) バステープルは、古代羅馬に適當した租税の分類は近代英國に不適當であり、今日に限るとしても、印度と英國との租税制度は同一分類に置くこと容易でないといふ。

(一) 粗なる税から精なる税へ——此進化の道行は何事にも共通なやうに税についても自然の成行であつた(註三)。古くは人税とか地税とかいふ粗な税が先づ起るであらうが、其地税といふても、古くは土地の品等を問はず一定面積の土地毎に幾許といふ粗なる取方をしたものだが、後には自ら各土地の間に簡單ながら或等級が出來て差別扱され、更に一々の土地に地價が定められ隨ふて差等が多くなり、其も法定のものから、時々に変化すべき時價にまでも進む。人税についていふても、各人平等の人頭税(註四)からして階級税に、更らに所得税に入るに及んで、各人の間に多様

1) Bastable, Public finance. 3 ed. p. 505. Seligman, Essays in taxation. p. 1.  
2) Bastable, l. c. p. 276.

なる差等が出来、其も初めには單なる比例に起つて累進に移り、其外別に、所得種類、人的事情などの考慮さるゝに至つては、益々精巧に過ぐるほどともなりつゝある。

(註三) エーベルヒは、古き經濟時代の單純なる營利及財産状態並に發達せざる租税技術に於て、單簡なる課税標準及單位にて満足することが出来、又満足しなければならなかつた。然るに今日は所得收益税に於てのみでなく、消費税にても課税標準につき給付能力に應じたる愈々大なる分科が要求せらるゝといふ。

(註四) ジェンセンは、各人より同一額の支拂を要求するのが、最簡單なる可能的方法だと爲す。

(二)有形物税から有及無形物税へ——嘗て税といへば有形物のみを捕捉して課したのに、段々と無形のものをも捕捉することゝなつた。此れは經濟界の進歩に伴ふので、嘗ては人の富又は經濟力といへば有形物のみにて現はされたのだが、今日では其外に無形の色々な物が生じたからである(註五)。

(註五) プレーン<sup>3)</sup>は、富の急速なる増加、新しき形の富の發達……此等、及他の類似の原因が、新形式にまで租税の斷へざる發展に導いたといひ、ジョーンス<sup>4)</sup>も、古き時代には富は殆んど専ら、有形財産の直接の所有を意味した。然るに今日は、人が直接の人的の意味では殆んど財産を有たずとも、其人的の働きから、又は彼の有つ所の有價證券からして、頗る大なる所得を擧ぐると爲し、バスター<sup>5)</sup>も、社會が進歩し、富の新形式が存在に來たり、古き制度の不公平が明かとなり、租税が動産にも廣げらるゝことゝなるといふ。

(三)物税から人税へ——といふことも認めらるる(註六)。固より古き時代にも人頭税のやうなものが

3) Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 225.

4) Jensen, Public finance. p. 215.

5) Plehn, Public finance. 4 ed. p. 114. Jones, The nature and first principle of taxation p. 205. Bastable, l. c. p. 469.

あつたが、其は人税とはいひ條、人を人として見るよりも、物的に見て居る。人が人として外形的に表現して居るだけを見て課税して居る。本當の人税ではない。そして間もなく其が廢れて地租や財産税や、更には營業税やなども發達したが、此等は永く物稅的のものとして行はれ、物體の客觀性に從ふて課税されて居つた。然るに所得稅が發達するに及びて、其自身に於て或は之と並行したる財産稅が起ることゝなるに至つて、人の能力の全體を分量的にも品質的にも考量し、各の箇性、主觀性を十分に斟酌することゝなり、茲に眞の人稅が完成し、此が中心となり、彼物稅は唯だ附隨的地位をもつやうになつた。所得稅の發生が物稅から人稅への發展を示すが、所得稅のみにても古い形式のから新しき形式のものへ移つた所を見ると、源泉課稅、比例課稅の物稅的なのからして、綜合累進の人稅的のものへ進みつゝあるといひ得る(註七)。

(註六) スタンプは、現代の全き運動は、常に物稅から人稅へといふことだと爲し、ロビンソンも、最近三十年間に、行政上の困難にも拘らず、人稅に於ける大な發達を見たを爲し、ヘツケルも、租稅技術が物稅に主觀的要素をも加ふることの多くなるに從ひ、物的基礎を給付能力の主觀的條件にて結合するに從ふて、愈々多く客觀性が分解せられて、物稅から人稅への過渡が準備せらるゝといふて居る。

(註七) ヘツケルは、此過程(物稅から人稅への)は一般所得稅にありても排除されなはいといひ、スタンプは、英國所得稅すらも、十四年前までは人稅といふよりは物稅といふべきものであつたと爲し、チスカも、低き文化及租稅技術の未發達の舊時にあつては、所得課稅の申告に依る制度は失敗しなければならなかつたといふて居る。<sup>7)</sup>

6) Stamp, The fundamental principles of taxation. p. 17. Robinson, Public finance. p. 37. Heckel, Fw. I. S. 138-9.  
7) Heckel, a. a. O. S. 138. Stamp, l. c. p. 17. Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 176.

(四) 間接税から直接税へ——といふ傾向も認めらるゝ(註八)。尤も此傾向は、前記の物税より人税へといふ傾向が、詳しくいふと人税から物税へ、物税から人税へであると同じやうに、直接税から間接税へ、そして其間接税から直接税へといふべきものである。即ち其初めて税の起つたときは、其はむしろ直接税であり、間接税の起つたのは、漸く經濟の或度の進歩が行はれて、經濟交通の相當に行はるゝに至つた後である。けれども其一たび間接税が起るや、啻に有勢階級が其負擔を成るべく他の劣者階級に追付けんが爲めに之を多く用ゐることゝなつたのみでなく、之を實際に於て負擔する人に於て之を擔ひ易しとする(註九)が爲めにも選まるゝ傾が大きかつた。併し間接課税法は便宜に適うても、正義觀には反するものであり、非文化的のものだから、時世の進むに従ひむしろ直接税を重くし間接税を軽くしやうといふことになるべきものである(註一〇)。但し仔細に觀察すると、列國中、割合に直接税を重課せざせらるゝ所の英國にて、其主幹直接税たる所得税が、實は本來の直接税ではなくて、一の間接税的なものだといふの内狀はある(註一一)。

(註八) ジェンセンは、今日は以前よりも一層多く直接税から取らるる。之が變化の一表現は所得税の大發達だといひ、チスカは、輒近數十年間に、間接税の直接税に對する割合が大に退却したことが顯著だと爲し、ロビンソンも、直接税の近時の發達と共に、全歲入中の間接税より擧げらるゝものゝ割合が減少する傾を有つたといふて居る。

(註九) ジョーンスは、人が間接税を選む本は主として心理にある。人は元來、税を拂ふことを好まぬもので、彼は不快なる物の凡べての記念物を好まぬ。若し喫煙者が年に一磅づゝ煙草税で拂ふとすれば、彼は少くとも其十回の支拂の中の九度は

不快なる事實を忘るゝことが出来る」と説き、バステールも、間接税は直接税と同程度にては納税者によつて感ぜられない。随ふて彼の上に一層小の厄介を齎らすと爲し、チスカも、間接税の徴收は直接税の其よりも一層壓迫少しいといひ、ワイスマも、前者が後者よりも一層樂に拂はると爲し、ジエンセンも、間接税は明白を缺き、其爲め納税に不平少しと爲し、ペラフェルデスは、消費税の長所を其沈黙性、秘密性に認む。<sup>9)</sup>

(註一〇) ペラフェルデスは、直接税のみが國家と國民との關係を明かに示すと爲し、更らに間接税の必要如何は、國家的自覺の發達度と密接關係に立つと爲す。ジエンセンも、公機能の價值が認めらるゝに従ふて、納税者が良き仕事として又聰明なる社會的處理の事件として、自ら課税することに進み、直接税が一層多く行はるゝことになるであらうといひ、バステールも、社會の進歩が直接税の故障を減ずることを期待せしむと爲し、ホーリーニエは、直接税を以て一層合理的又一層公平なるものと爲す。<sup>10)</sup>

(註一一) ゴーツネルが之を、間接税としての所得税の成形と呼んだのは痛切である。<sup>11)</sup>

(五) 平民税から貴族税へ——といふこともいひ得る。茲に平民税といふのは比較的能力の乏しき數多き人々の擔ふ税であり、貴族税といふのは能力一層大な者が其大なるに隨ふて、より多く擔ふ税である。此意味の平民税は今日では主として間接税に現はれ、そして直接税が貴族税といふことになつて、此にいふ傾向は前項に於ける間接税より直接税へといふこと、同じ結果にもなるやうだが、古き時代には直接税にして平民税たるものが一般であつたから、彼此の傾向が少しく赴を異にして居る。舊時代には兎角、能力ある者は自ら政權を握り又は政權者を利用して其負擔を免れ、負擔は却つて力乏しき者に直接負はされたのであるが、後、間接税の起るに至つては一層

9) Jones, l. c. p. 206. Bastable, l. c. p. 352. Tyszka, a. a. O. S. 93. Weiss, Principes sommaires de finances publiques. p. 71. Jensen, l. c. p. 446. Bela Földes, Fw. S. 343.  
10) Bela Földes, a. a. O. S. 333. 336. Jensen, l. c. p. 446. Bestable, l. c. p. 350. Beaulieu, Traité de la science des finances. 5 éd. I. p. 226.  
11) Dietzel, Englische und preussische Steuerveranlagung. S. 6.



多く此税種を利用して間接に、力乏しき者共に負擔を嫁したのである。然るに次第に負擔に關する正義觀が厚くなり、且つは民衆も政權を握るやうな時代となつて、所得税や財産税や相續税や増價税などに重きを置くこゝなり、貴族的なる、段階的なる直接税に偏傾しやうといふことになつた(註一三)。但し其課税方法が度を過ごすに於て、資本的貴族が次第に衰弱し減少して、一般民の間に格別力の等差なきに至るならば、此等の形式上の貴族税も結局、舊時代の平民税と大差なき實を有つことゝなるであらう。

(註一二) ベラフェルデスは、民衆的共同團體及民衆的時代には通例、直接税が主となり、他の國及時代には間接税が主となるといふて居る。<sup>12)</sup>

(六) 比例税から累進税へ——といふことも認めらるゝが、其は畢竟するに前記(一)(三)(四)(五)等の發達に伴ふ自然の要求である。併し今も尙ほ比例税の適用さるゝ範圍が甚だ廣く、累進税の適用さるゝ税種の少いのは事實である。

(七) 物納税から金納税へ——といふことがあり、嘗ては物納が普通であつたが、今日にては其は例外であり、むしろ金納が普通である(註一三)。併しさうかといふて今日、租税は凡べて金納だ、貨幣的支拂だといひ切つてしまうのも(註一四)、不當であり、尙ほ少しは物納が残つて居るのみでなく、信用方便が用ゐられても居り、そして將來を推すのに、之を管に信用方便のみに限るにも及

12) Bela Földes, a. a. O. S. 351.

ばず、公社債株券、土地建物工場の如きものにも、國家が生産方便に於ける私有に制限を加ふる道程としても、之を租税として受領することが迷惑でなくして却つて好都合といふことがあり得る。此の如くにして今日及今日以後に於て貨幣外の方便にて收納さるることが可なり多く起り得るが、併し其にしても人の所得財産、隨ふて租税其ものが貨幣名義にて測定さるゝといふことは尙ほ可なり永く續くであらう(註一五)。租税分配の公正を期する爲めに或統一的标准を要するからである。

(註一三) ヘッケルは、吾人の經濟時代には租税は通貨貨幣にて行はれ、自然物たるは稀だと爲し、ベラフェルデスも、舊時にては物納税が通例であつて、貨幣税が例外であつたが、今日發達した國では反對だといふて居る。之と異リメルツァーが、租税の物納形式は自然經濟時代に屬すといひ、コンラードが物納税は今日一般に排除せられて最早問題とならずと爲し、ユーベルヒが、貨幣經濟の發展、財政の整備及國費の増加と共に、物納税が次第に消失しなくてはならなかつたといふのは、少しく言ひ過ぎてある。<sup>113)</sup>

(註一四) ストルツは、租税の意義は貨幣的課徵物に關しなくてはならぬと爲し、別の處にて、物的給付又は勤務を租税といふのは今日の詞の用法に反すといふ。<sup>114)</sup>

(註一五) スタンプは、國家が財と勤務との上に一般的支配權を要する經濟界に於て、富によりて能力を決定し、貨幣によりて其を測定することは自然の數だと爲し、アッキンソンは、租税は其分配に際し貨幣名義にて測定せらるると爲す。<sup>115)</sup>

## 其二 稅收入の推移

13) Heckel, a. a. O. S. 122. Bela Földes, a. a. O. S. 260. Melczer, Fw. S. 46. Conrad, Fw. 9. Aufl. S. 28. Eheberg, a. a. O. S. 218.  
14) Strutz, Grundbegriffe des Steuerwesens. S. 6. Derselbe, Grundlehren des Steuerrechts. S. 8.  
15) Stamp, l. c. p. 9. Jones, l. c. p. 251.

(一) 税収入の増進

(A) 全體上——にも税収入は時と共に、社會の富や經濟力の進むと共に増進するものである。が、特に、

(B) 所得税消費税交通税に於て——此増進の勢が大い(註一六)。

(註一六) コンラードは、収入増進の勢につき色々な種類の租税が異なる。其の最有利なのは消費税だと爲し、ヘツケルは、収益及物税は發達能力最少く、關稅消費税交通税に於て一層多しと爲し、ベラフェルデスは、所得税にては國民所得の増減と共に自動的に収入が増減すといふ。<sup>16)</sup>

(二) 税収入の變動

(A) 自然的の收入變動——からいふと、直接税の収入が間接税又は消費税収入よりも動搖が少い

(註一七)。

(註一七) チスカは、消費税の収入は大なる動搖を示すのに、直接税は不動の收入を擧ぐと爲し、ベラフェルデスも、所得は消費よりも一層小さい動搖を示すから、直接税収入は他税よりも一層大なる永續性を示すと爲す。<sup>17)</sup>

(B) 人工的の收入可動——からいふときは、所得税が他の税に比し最便利で、収入の必要に應じて、人工的に其収入を増減し、以て他税収入の補充とせられる(註一八)。

(註一八) エーベルヒは、良く分級された一般所得税は必要あれば課税の最上原則を破ることなくして、直ちに引上ぐることを許す要求を常に最良く充たすと爲し、アリストアも、人は所得税の収入額を、豫算の其當時の必要に容易に適應せしむる

16) Conrad, a. a. O. S. 25. Heckel, a. a. O. S. 152. Bela Földes, a. a. O. S. 367.

17) Tyszka, a. a. O. S. 95. Bela Földes, a. a. O. S. 334.

を得ると爲し、ロビンソンも、必要なる行政機關が一度動けば、所得税収入は急速に、而かも格別行政の仕事を増加せずして、單に税率を上げることによりて増加することが出来ると爲し、ヘツケルも、新一般所得税では税法を動かすことによりて或可動が備へられると爲し、斯くてペラフェルデスは、所得税を以て、急迫又は大必要時の爲めの豫備税と爲し、コンラードは、人税が其他の税の補充に適すといふ<sup>18)</sup>。

## 第二段 租税事項に於ける時の決定

### 其一 課税標準に於ける時の決定

(一) 課税標準の決定につきて必ずしも常に時の問題が起るのではない。夫の課税標準が分量や品質に依るものにおいて時は時に依りて影響せらるゝことは殆んどない。(二) 時の決定が問題となるのは特に此標準が價額にて定まる場合である。此にも亦た或時點に於ける其となる場合と、或期間に於ける其となる場合とある。

(A) 或時點に於ける價額に依るもの、中でも

(い) 税の性質上一定の自然的なる時點があつて、其を採るの外ない場合には問題は別に起らぬ。例之、消費税の庫出税に於て出庫當時の價格に依るもの、輸入税に於て輸入當時の價格に依るもの、交通税に於て交通事實發生當時の價格に依るもの、如きである。然るに

18) Eheberg, a. a. O. S. 209. Haristoy, L'impôt sur le revenu. p. 112. Robinson, l. c. p. 45. Heckel, a. a. O. S. 152. Bela Földes, a. a. O. S. 367. Conrad, a. a. O. S. 30.

(ろ) 税の性質上斯の如き一定の時點の指示し難き場合、例之、財産税や収益税やに於ける課税物件の價格の如きで、之を其賦課當時の其瞬間の價格とするか、其賦課年の初めの價格とするか、其前年の各月の平均とするか、或は此の如き現實に近いものとせず、一旦或時に定めた上は之を臺帳に登録して其後暫らく數年又は數十年も永く、之に依ることゝするかが問題となり、其決定如何によりて當事者の利害が異なる。此にては其の之につき適切且つ公平となるべきものを選まなければならぬ。臺帳制に従つて一旦定めたものを永く行ふが如きは物價の推移其他時による事情の變化と共に愈々益々不公平のものとなり得るから、其は採らぬが良い(註一九)けれども、然らばさて賦課の瞬間とか賦課年初とかいふ一時點に依るのでは、恰かも其時の價格が異常に高いとか異常に安いとかいふときには不公平又不適切なものといはなければならぬ。其れでむしろ前年の各月平均といふのが公平といふことになる。之によりて或一時點とする爲めに其時に特に逋脱を講ずるが如きことを防止するを得ることもなる。此方法は現に我が營業税の資本金額、賃貸價格にも用ゐられて居る。たゞ此にても、物價變動の甚しき場合特に物價騰貴の著しきが如き場合には、太しき不公平となるの恐はある。

(註一九)

クラインウエヒター、チツシアート、チヌカ、ニツテ、バステープル等、収益税又は地租の臺帳の益々陳腐不公平となるべきことを指示し、ホーリニーは、佛國にて土地臺帳が日々不都合を増長するに拘らず、義務者を不安ならしめては

ならぬといふ口實の下に、此が維持されたといひ、之と趣を異にして居るが、プレーンは、米國にて財産税の賦課に裏帳制19)を採らないものゝあるのは、同國にて土地所有の斷へざる又屢々なる變更及土地價格に於ける急速なる動搖だといふて居る。

(B) 或期間内の價額、即ち所得又は收益額に依るもの——にありては、(い)先以て各種の所得又は收益源に共通して公平なる標準を得んが爲めに其期間として一年を選むのが普通であるが(註二〇)、之によりて各週、又は各月としたよりは、一層良く、所得又は收益事情の消長を平均することを得る(註二一)。(ろ)次に特に其一年内の所得收益について、之を課稅率の豫算額とするか、前年の實收額とするか問題となり、何れにしても多少の弱點を伴ひ其選擇が六つかしい。或は此に於て適當なる解決の得難きに失望する人もある(註二二)。如何にも前年と大差なき種類のもの、例之、俸給や賃金や地代家賃や利子やの如きものにて、前年の例から推して本年分を其年の初めに於て見積ることが出來、そして其を一旦採用しても其年の進行中に其に大なる變化を生じたら之に依りて更訂を許すことゝしたならば、此豫算主義にしても可なるが如くである(註二三)。又實際にも人は或短き期間の實績からさへ推算して一年に略ぼ何れほどの所得となると見積ることが屢々ある(註二四)。何にも或一年中の實績を押へなくてはならぬといふほどのものではないやうである。けれども今の如く複雑にして變動的なる世の中に於て果して所得又は收益につき將來に亘り

19) Kleinwächter, Fw. S. 145—6. Tischert, Die moderne staatliche Ertrags- und Einkommensbesteuerung. S. 9. Tyszka, a. a. O. S. 135. Nitti, Principes de science des finances. p. 443. Bastable, l. c. p. 430. Beaulieu, l. c. p. 349. Plchn, l. c. p. 179.

て正確に近きものを見積り得るや疑なき能はずである。例之、俸給者の俸給でも變動する。其一時的收入に至ては尙更である。勞働者の賃金などは世の中の景氣と共に大に變り、特に彼等の就業其ものが必ずしも續くと限らぬ。地代家賃の如きも、特に地代の如きは近頃は一向に當てにならなくなつた。年の豊凶によりてのみでなく、小作人運動によりて紊さるゝ。利子も亦た可なり動搖する。全く不動の場合もあるが、多くは可なり動く。そして他方、あらゆる企業者、それは商工業者のみならず、農業者もの收得が世運の消長によりて常に動搖し、到底正確なる見積を許さぬ(註二五)。彼等が一時儲けたと思つて居ると、間もなく損失を被むることゝなり、損失したと思ふ間に利得を得ることゝもなる。収入では儲けになつて居つても、元本計算にて損失となり、差引き損に終り、所得なしといふこともある(註二六)。見積は出來ない。で凡べてに亘りて前年の実績に依るとしなくては到底正確なる計算は出來ない。特に農商工企業所得、一時的所得の如きに於て最著しい。だから前年実績主義の方が正確だとは思ふが、併し此に兩主義の折衷ともいふべきものは近き過去數年例之、最近三年の実績の平均に依るといふ方法、即ち一面からいへば一種の実績主義だが、他方からいへば一の見積の便法ともいふべきものである。此は我國の農業(田畑)について行はれて居るが、其に於ける平均といふことに正當さが認められ(註二七)、結果としても、順年と逆年とを平準し(註二八)、實際の負擔を輕易とするといふ長所もある(註二九)のであ

る。萬更ら棄てたものではないが、併し其も亦、豫算主義に依つた場合と同様、實在的のものに依つたのではなくて假定的のものに依つたといふことに於て遺憾な點がある(註三〇)。隨ふて各義務者の眞實の能力に適切ならしむることを期すべき所得税としては、最實在的なる根據を押へることの出来る前年實績主義に依るのが最可と思ふ(註三一)。併し我國では前記、田畑所得の平均主義を別とし、山林所得、賞與所得、法人よりの配當所得に實績主義が採らるゝだけで、他の第三種所得は凡べて豫算主義に依つて居る(第一、第二種は凡べて性質上前年又は現在の實績主義)。尤も營業税の賣上金額は前年實績主義に依つて居る。尤も此實績主義に依るとしても、物價動搖時代特に其騰貴しつゝある場合には不公平なるものとなり得るし、豫算主義に依るとしては其見積が一層困難となるを免れない。

(註二〇) フィンラングは、所得を以て、或人の一定期間(年)に財生産の繼續的源泉の収益として、其人に彼自身及家族の爲めの人的欲望を充たす爲めに處理に立つ所の物財の全體と爲し、ロツツも、全所得を一所得税にて課する國では、租税の意義に於ける所得が、一年間に或人又は或家計に入來る所の貨幣又は貨幣價值に於ける収入だといふ觀念が共通なりと爲し、ニーベルヒも、所得税の所得は、全年所得を解すとし、ケンナンも、所得は普通の意味では人又は法人の年収入と解せらるゝと爲し、ペラフェルデスも、年所得が所得税の課税基礎となると爲し、スタンパは、吾人は年によりて所得を考ふるを例とし、此が殆んど自然の命令のやうだといひ、ヘルフトは、所得税は年に限定しなくてはならぬといふ。尙ほペラフェルデスは、収益税の特徴は、租税義務の決定が租税物體の年収益の土臺に於て生ずることにある(註二一)。

(註二一) 所得には季節的に多くなつたり、少くなつたりすることがある。其使用狀態の如きも冬と夏とは大に異なる。此等

20) Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 110. Lotz, Fw. S. 407. Echeberg, a. a. O. S. 297. Kennan, Income taxation, p. 1-2. Bela Foldes, a. a. O. S. 354-369. Stamp, l. c. p. 26. Helft, Beiträge zur Frage der technischen Ausgestaltung der deutschen Einkommenbesteuerung. S. 44.



を一年中について平均して見なければ不公平となり得る。

(註二二) 或實際家は、獨逸所得税に關し、其技術が全く行詰つて居る。此税法の殆んど二十年の實施の後に、最早、吾人は之に對して希望を失つたといふたさうだ。<sup>021)</sup>

(註二三) ヘルフトは、課税年自身の經濟成果に依る所得の課税(豫算主義)は二の假定の下にのみ辯護せしめる。其一は不動なる不變なる所得に關すること、其二は然らざりし場合に事實上の成果に基きて後に更訂の許さるゝことであるといふ。<sup>022)</sup>

(註二四) スタンプは、或行商人が或週間に有利な商賣をしたからといふて、其最近の經驗から推して、自分は年一千磅の割にて商賣をして居るといふかも知れないが、此點は時の元素としては問題とならなくてはならぬといふて居る。<sup>023)</sup>

(註二五) エーベルは、營業利得を適當に確定することは必ずしも容易でない。此が時と處とによりて頗る可變的だと爲し、アリストアも、商業者自身にとりても其年の利益を確定することは甚だ困難だといふて居る。<sup>024)</sup>

(註二六) 斯くてブレメンでは、按機利得の租稅義務に關しては、元本損失もが控除されるを得ることになつて居つた。<sup>025)</sup>

(註二七) スタンプは、税の基礎が、方便の公平なる平均的指示を與ふるだけ十分長い期日でなくてはならぬ。併し又納税時が計算期間に密接に隨はないほどに長くなつても可かない。多くの人々が三年平均制を主張するは此理由からだといふて居る。<sup>026)</sup>

(註二八) スタンプは、平均主義は、結果を平均し且つ過剩に對し不足を差引くことを目的とすといふ。<sup>027)</sup>

(註二九) スタンプは、平均法は租稅の實際の負擔を輕易と爲す。此が累進率に於ける稽の率を低くするからといふて居る。<sup>028)</sup>

(註三〇) ペラフェルデスは、平均的所得の主義は、事實上の所得を捕捉すべき所得税には相當せずと爲し、ヘルフトも、平均的給付能力は單なる擬制である。隨ふて實際の給付能力を最完全なる方法にて捕捉すべき所得税の固有の原則に反すと爲し、グルンツェルも、不均的、中間的収益能力といふ外形標準は信頼するに足らずといふ。<sup>029)</sup>

(註三一) ロッツは、所得税に於て賦課が出来るだけ精密に實際と一致することに、國庫も、義務者の一大部も最強く利害關係を有つといふて居る。<sup>030)</sup>

21) Dietzel, a. a. O. S. 4.  
 22) Helft, a. a. O. S. 46.  
 23) Stamp, l. c. p. 15.  
 24) Eheberg, a. a. O. S. 258.  
 25) Lotz, a. a. O. S. 423.  
 26) Stamp, l. c. p. 27.  
 27) Stamp, l. c. p. 29.  
 28) Stamp, l. c. p. 28.  
 29) Bela Foldes, a. a. O. S. 369, Helft, a. a. O. S. 46-7, Gruntzel, Fw, S. 57.  
 30) Lotz, a. a. O. S. 451.

(C) 或時其の價格と他の時點の價格との差増額に依るもの——にありては、其各時點の決定は六つかしくないが、唯だ此に於て其稍々長い時間に於て貨幣價値の變動の起り得ることの爲めに、其差増額が眞實には課税すべき理由を備へざることを注意し、豫め之に就きての宥恕規定を設けなければならぬ(註三二)。

(註三二) 拙文、物價と租税の不公平參照。

## 其二 納期の決定

次に納期が問題となる。

(一) 課税標準隨ふて税額の決定と同時に納税さるゝもの——にありては、例之、我所得税中の第二種のものゝ如く、其所得支拂と同時に取立てらるゝもの、庫出税に依る消費税の如く物件を引取ると同時に納めしめらるゝもの、印紙税の如く證書作成と同時に納めしめらるゝものに在ては、其時の給付能力に應じた課税が行はるゝといふことになり(註三三)、標準の決定と納税との間に物價や金利が變動して義務者の利害に變化を與ふるといふこともなく、此間に義務者の支拂能力に變化を來たして納税不能となるなどいふこともなくて済む。併し此にても(A)庫出税に依る消費税の如く轉嫁の前提さるゝものに在つては、右の納税と、消費者の擔税との間に或期間があり、其期間が實際の箇々の場合にて不同であり、假りに其は商慣習によりて平均的期間があるとして

も、其期間内に物價が變化し、金利の變化することあるが爲めに義務者に損得を生ぜしむる。例之、此間に物價が下り又は金利が上つたとすれば、義務者はむしろ不利を受けやうし、物價が上り又は金利が下つたならばむしろ利益を受けやう。尤も之が損得如何には色々の原因結果の錯綜したものであるから一概にいひ切ることは六つかしいが、大體は右のやうにいふことを得る。(B) 所得税の第二種所得の場合には、徵税機關となる所の銀行會社は常に義務者から取立て、國庫に納むるまでの期間に於ける其税金の利子に當るものを得ることが出來、此間に金利上れば其下つたときよりも一層有利といふことになり、物價上り貨幣價值下がれば、其反對となつた場合よりは一層有利といふことになる。(C) 印紙税のやうなものでは、印紙税收納の時限りにて問題が解決するから此にては其後の事情の推移により義務者の利害に變化を生ずることにはならぬ。

(註三三) スタンプは、受領者が其所得を受くるときに、源泉にて控除されることは、租税をして其時の能力に適應せしむるものであるといふ所<sup>32)</sup>。

(二) 課税標準の時點又は計算期間と實際納期との間隔の存するもの——(A) 其は財産、収益、又は所得税などには可なり多く生ずる。或は其賦課の爲めにあまりに長い時を要するときはその間に事情の推移を生じて、納税不能となつたり不公平を生ずることとなる(註三四)。或は一の税の中に此の如きものと賦課の迅速なものとがあるときは其異種のもの、間に不公平が生ずる(註三五)。或は其賦

課が相當に迅速に行はれたとしても、其納期が延ばされたり、法定納期以上にも實際の納税が後らされたりするときには、齊しく此間に義務者の地位が變つて納税不能となり(註三六)、或は此間に物價又は金利が變動して不公平となり得る。物價上れば義務者有利となり(註三七)、物價下れば不利となる。金利上れば彼の利する所多く、金利下れば利する所少いといふことになる。又物價金利に格別の異動なしとすれば、納期の後るれば後るゝほど義務者は少くとも金利を利することが一層大い(註三八)。(B)此等の元素より生ずる不公平を除くには、賦課の手續を出来るだけ簡單迅速にし、其課税額決定期と納税期とを出来るだけ近づけ、斯くても避くべからず生ずる間隔の物價變動に對しては、之に應じて或は一定の追加税を爲し又は一定の割引税を行ひ、尙其上に之にて金利の變動までも斟酌することは困難だから其を行はぬけれども、實際の納期が法定納期に後るゝだけでは、其爲め支拂ふべき延滞利子を一率とせず、其時々々の金利の高低に應じて變動せしめるやうにするの外ない。

(註三四) チヌカは、緩慢なる賦課にては、下る所の貨幣價値の場合には、支拂ふべき税額を愈々小ならしむといふて居る。<sup>33)</sup>

(註三五) チヌカは、一部、源泉課税原則を用ゐる所の帝國所得税に於て、賃金及俸給受領者(租税を控除さるゝ所の)は價値の大い貨幣にて拂はなくてはならぬのに、凡そ其他の納税者は(其申告により、恐らくは漸く次年になりて課せらるゝ)其税を大に低價した所の貨幣にて拂ひ得るといふて居る。<sup>34)</sup>

(註三六) スタンプは、英國にて會社に對し、箇人よりも一層大なる猶豫を與へたが、國家が之に對し税を取るときに、諸多の

33) Tyszka, a. a. O. S. 112. 370.

34) Tyszka, a. a. O. S. 371.

場合、會社が納税不能とすることを見出したといふて居る。<sup>35)</sup>

(註三七) 拙文、物價と租税の不公平參照。尙ほチヌカは、滞納したる租税義務者が支拂の延滞によりて、貨幣低價よりしての利益を受くといふて居る。<sup>36)</sup>

(註三八) ジェンセンは、一般に納税者が出来るだけ長く納税を延引せんことを希望するものだといふて居るが、其理由は此れに外ならない。<sup>37)</sup>

## 結 論

以上要之、租税は之を時の元素との關係に於て考察するときは、其税種も稅收入も共に、時の経過と共に推移し變遷しつゝあるを見る所であり、之を時との關係に於て立法上に考慮するとき、課税標準の屬する時點又は期間の指示の難きものがあつて、其指定の如何によりて不公平不都合を生ずることゝもなる。其指定の容易であり問題とならぬ場合でも、尙ほ之に關聯して時間的事情變化可能を注意して準備することの必要な場合があり、更らには課税標準の屬する時點又は期間と實際納期との間に存する間隔の爲めに不都合又は不公平の生ずる可能があり、之が救濟策の攻究を忘れてはならず、税額の決定と同時に納付さるゝものゝ如きに至つては一見此種の不都合は起らぬやうであるけれども、尙仔細に觀察するに於て、其の或ものにては時の變遷に依る事情の變化が關係者の利害に影響を及ぼすを見出すのは興味深き現象である。

35) Stamp, l. c. p. 30-

36) 經濟論叢二十卷四號

37) Jensen, l. c. p. 359.

93. 95-6. 98. Tyszka, a. a. O. S. 373.