

京師帝國大學經濟學會 經濟論叢

第 三 號 第 二 十 一 卷

大正四年九月一日發行

論 叢

資本論第一版と第二版との相違法學博士 河上 肇

南京條約以の治外法權問題に就て文學博士 矢野 仁一

無收益財産の課税法學博士 神戸 正雄

江戸時代に於ける田島永代賣買の禁止文學博士 三浦 周行

時 論

支那の排外運動に對する根本方策法學士 作田 莊一

說 苑

農政上より見たる家産制度經濟學士 八木芳之助

リカアドに於ける勞働價值法則の妥當性に就いて經濟學士 森 耕二 郎

雜 錄

近世農村問題の性質經濟學博士 本庄榮治 郎

我國最近の死産に就て經濟學士 岡崎 文規

間接稅負擔の地方別研究法學士 汐見 三郎

法 令

五分利國庫債券（第二十五回）發行規程・朝鮮簡易國勢調査ニ關スル件・樺太簡易國勢調査施行規則

（禁 轉 載）

無收益財産の課税

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 財産税の本旨 (一) 財産税の種類と問題の財産税(A) 財産税の種類(イ) 主要税と補完税(ロ) 臨時税と經常税(ハ) 實際又は實質上の財産税と形式又は名義上の財産税(ニ) 異動又は動態的財産税と静止又は靜態的財産税(ホ) 部分又は特別財産税と一般財産税(ヘ) 個別經濟的財産税と國民經濟的財産税(B) 問題の財産税(二) 問題の財産税の本旨

第二段 無收益財産の能力 (一) 無收益財産價格に現はるゝ能力の本體(A) 収益財産たり得る物が偶々無收益財産となる場合(イ) 不利用狀態に放置されたる場合(ロ) 持主自身の享樂用に供したる場合(B) 無收益財産(イ) 相當なる無形収益あること(ロ) 別に並行して相當なる有形収益あるべきこと(二) 無收益財産の能力に對する課税上の斟酌及考量(A) 一般無收益財産にて(イ) 能力原則上の斟酌(ロ) 經濟政策上の考慮(ハ) 課税技術上及財政收入上の斟酌(1) 其輕課(2) 其免稅(B) 特殊無收益財産にて(イ) 一定小額以下の無收益財産(ロ) 日常使用品たるものは普通使用品たるものに家寶又は國寶たるもの)

結論(全文の要旨)

緒言

我國には相續税といふ財産の交通に課する財産課税はあるけれども、未だ財産の所有に課する

普通の財産課税はない。其は却々容易のことでは出来ない。凡べて新しき税の起るのには産みの惱を體驗せずには濟まない。此税の將來に於ける成否は固より測り知ることを許さぬが、兎も角も之が成立を妨ぐるのは、其もつ所の弱點でなければならぬ。そして其中に就いても、此が無收益財産にも課せらるゝこととなり、其の爲め此税が給付能力なき所に課税することとなり、租税の公正要求に反し、随ふては又財産元本を侵蝕して經濟政策的の要求にも反することとなるといふのが其最重大なるものである。其處で之に對して辯明を爲すのは、財産税成立の故障を除くに必要と思ふので、敢て茲に之を試むるであらう。

第二段 財産税の本旨

無收益財産にまでも財産税を課すべきや又課しても差支なきや、之に課税することが能力原則に反せざるや否や經濟的要求に反せざるや否やを知る爲めには、先づ以て財産税の本旨如何、財産税が如何にして能力を捕捉せんとするか、其の掴まんとする能力の特徴が何であるかを明かにしなければならぬ。其には又財産税といふ中にも色々の種類があつて、其問題とする財産税が或特殊の財産税たることを明かにして置かなければならぬ。

(一) 財産税の種類と問題の財産税

(A) 財産税の種類——財産税は或は主要税であり、或は補完税である。或は經常税であり或は又、臨時税である。或は名義上又は形式上のものであり、或は實際上又は實質上のである。或は靜止的又は靜態的であり或は異動的又は動態的のである。或は部分(又は特別)財産税であり或は一般財産税である。(い)舊時にありては此が主要税であつたが、今日にてはむしろ補完税として用ゐらるゝ。所得税の補完税とせらるゝ。(ろ)臨時税とは戰時戰後等、異常なる機會に於ける大必要に應ずる爲めに一時的に設けらるゝもので、經常税とは平時の需要に應ずるものである。(は)實際又は實質上の財産税とは財産元本までも徴收するものであり、名義上又は形式上の其とは、財産を單に課税標準とするだけで、之を税源と爲さず、むしろ所得を税源とするものである(註二)。そして臨時財産税は實質的の財産税となる可能が大いが、其が必ずしも常に然りとのみはいへない。併し經常的財産税は名義上の財産税となることが多く又之を當然とする(註三)。經常税を實質的財産税としては、國富の増殖を妨げ、經濟上の發展を阻げるからである(註三)。(に)異動的又は動態的財産税とは相続、賣買等、異動状態にある財産に課するもので交通税となり、靜止的又は靜態的財産税とは財産の所有状態其ものに應じて課するのである(註四)。靜止的の財産税は通例、經常税として連續回期的に課せらるゝことゝなるけれども、一時的臨時的のものたることもあり得る。其が名義上のもでもあり得るし、實質上のもでもあり得る。異動的の財産税は其異動的出來事の發生

- 1) Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 73.
- 2) Kleinwächter, Fw. S. 197. Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 211. Gruntzel, Fw. S. 46. Melczer, Fw. S. 58.
- 3) Kleinwächter, ebenda.

が多少の不規則を有つから基本税とはなれない。靜止的の名義上の財産税であり且つ經常的に課せらるゝものにして初めて基本税となり得る。異動的財産税も公平課税上に相當の根據を有つが、靜止財産税に比較しては異常に大なる不公平を生ずる可能を有つ。動態的財産税も靜態的財産税と齊しく、臨時的となり又經常税ともなる。實質的財産税となり又名義上の財産税ともなる。

(ハ)部分又は特別財産税とは財産の一部のもの又は特定種のものに課するのであり、一般財産税といへば或人に屬する凡べての財産を一纏めにして課するもの、又は一層詳しくいへば或人を中心として之に屬する凡べての財産、(極めて小な例外はある)を綜合し負債を控除して課するものである(註五)。随ふて後者にては免稅點、累進率、人的事情考慮の行はれる可能大いが、前者には殆んどない。部分財産税では物を見て人を見ぬ傾があり、或大なる特定種のもの免稅する可能が大であり、部分財産税の合計は必ずしも一般財産税と同一でない(今一つ、實質的財産税の細別として學者によりては、簡別經濟的財産税と國民經濟的財産税とに分つがある。前者は國民經濟上の地位を低下するまでに至らずして、簡別經濟上の財産のみを減縮するのであり、後者は國民經濟上の地位までも低下せしむるものである)。前者は財産侵蝕の度合の輕き場合であり、後者は其重き場合である。

(註二) バステープルが、一般にいへば財産税は單に賦課の一方法であつて、其支拂は實は所得から爲さるゝといふのは、名

- 4) Jensen, Public finance. p. 235. Hensel, Steuerrecht. S. 105.
- 5) Fischer, Steuerwesen des deutschen Reiches. S. 93.
- 6) Melczer, a. a. O. S. 58.

義上の財産税を見て居るのであり、グルンツェルは名義上の財産税を以て狭義の財産税と呼んで居る。⁷⁾

(註二) シェフラーは、一般財産税は非常なる財政困難の場合の外は、唯だ名義上の財産税であつて、眞實には所得税だと爲し、コンラードは、獨逸各邦にての財産税は到る處に、實質的のなかつた。むしろ形式又は名義上であつたといふて居る。⁸⁾

(註三) チスカは、實質的財産税には(未半開國なれば大したことはないが)、高度に進み、資本化した經濟生活の下には大な心配がある。此が財産の一部、資本を吸収し、資本の新成形を妨げ、斷へず資本の新成形に向ふべき經濟生活を危くするからと爲し、コンラードも、實質的財産税は財産成形成を害するので、唯だ窮迫時にのみ辯護せられると注意す。⁹⁾

(註四) ケツペは、廣義の財産税は、財産としての財産に課する凡べての税である。相續稅財産増價稅戰時利得に因る財産成形成も之に屬する。狭義にては、觀念上の單位として財産に對し且つ其が所有者の手に靜止する處に課せらるゝ財産所有税であつて、交通に於ける財産を全部(相續稅又は一部(土地收得稅、取引所取引稅)捕捉する財産交通稅、特段なる理由よりする一回的財産稅(國防分擔金、危急犠牲、強制公債)に對立するといふが、其の一回的財産稅も靜止財産稅であり得る。¹⁰⁾

(註五) ケツペが、財産稅は義務者の全體の純財産(隨ふて負債控除の後)を其時價により、且つ其起源と大きさと、收益財産と使用財産との別なく捕捉すといふのは一般財産稅を指すのであり、モルが、近世の合理的なる統一なる財産稅は、貨幣價値表示の單位にて、或人の支配權内にある經濟財、及經濟的に評價し得べき權利の總計から、負債を控除したものと、課稅だといふも亦た同じ。¹¹⁾

(B) 問題の財産稅——上記の如く財産稅には色々の種類があり、一概に財産稅といふても其の何を指すかによつて判斷を異にすべきであるが、此に吾人が問題とするのは最狹義の其であり、即ち經常的にして名義上なる、靜止的にして一般的なる、補完的の財産稅である。平時、中心稅た

7) Hastable, Public finance. 3 ed. p. 470. Gruntzel, a. a. O. S. 46.
8) Schäffle, Steuern. B. T. S. 82. Conrad, a. a. O. S. 74.
9) Tyszka, a. a. O. S. 211. Conrad, a. a. O. S. 74.
10) Köppe, Fw. S. 62.
11) Köppe, ebenda. Moll, Probleme der Fw. S. 99.

る所得税を補完して、特に能力課税上に重大なる使命を果たさんとするものである。

(二)問題の財産税の本旨(其能力課税上の使命)——此財産税は平時に於ける所得税の能力課税を補完し、即ち資産所得には勤勞所得よりも一層大なる能力ありといふ假定に於て之を重課しやうといふのであつて、¹²⁾決して其にて財産元本其ものを取らうといふのでなく、矢張り所得を捕へやうとし、財産から所得を見やうといふのである。其を所得其ものから測らないで、財産によりて測る處に特徴がある。所得金額に現はれざる所得力を財産價格から測らうといふのである。其力が財産の貨幣名義による價值に現はれ、或人に屬する財産價值が此力を示すと見らるゝ。彼の有つ財産(註六)の種類は多様だが、其を貨幣價值といふ單一な統一的な尺度にて還元し集計し、其各部が同等で比較し得べきものとせられ、其全體の大小にて其人の所得金額に現はれざる所得力を見ることの便を得やうとする(註七)。特に其價值として選ぶのは時價で(註八)、此時價によりて収益財産も無收益財産も共通の標準を得、同等のものとしてせらるゝ。此が價によりて所得金額外の所得力の大小を知る。財産にも、無收益なるがあつて、財産價格の大小にては所得の有無大小を示さぬやうだが、實は之を示して居る。恰かも其の無收益財産のあることは財産税を否定する理由とならずして、所得税のみでは足らず、財産税をも併せ用ゐるの必要を語るのである。或財産に収益ありといひ収益なしといふは全く有形収益の有無であり、無形の其は之にも伴ふ。潜在した見

12) Kleinwächter, a. a. O. S. 196. Tyszka, a. a. O. S. 212. Henscl, a. a. O. S. 104. Strutz, Grundlehren des Steuerrechts, S. 78.

込収益もある。財産税は有形収益外の色々な収益をも捕捉しやうといふのであり、又其が出来る。

(註六) 此財産の意義に就いては、チスカは、或人の支配権内にある貨幣価値にて表はされたる物財の合計だといふが、其は狭きに失す。之に對し、シエフレは、財産とは或人の處理に立つ所の凡べての物財、彼の貨幣価値ある權利、並に第三者に對する給付要求の總體と爲し、ロツツは、或人の専らなる支配力の行はるゝ貨幣、又は他の物にて存する物財の貨幣価値、並に或人に屬する其他の權利の貨幣価値から負債額を引去つたものと爲す¹³⁾。

(註七) モルは、財産税に於て財産は貨幣にて計算された同種項目の合計であつて、單一なる物にて表はされたものとして現はれ、外見上全く徹底した明瞭なる意義である。財産は茲に統一ある基金、財の地として現はれ、或人の財産を單一なる數にて表はさんとするのだといふて居る¹⁴⁾。

(註八) フイスチングは、凡べての種類の物に適用すべき一般的測定標準を、經濟交易的交通のみが供する。同種物の周知なる價格成形よりして、直接に、時價が得らるゝ。唯だ此基礎の上におのみ平等なる時價が行はれ得るといふ¹⁵⁾。

第二段 無収益財産の能力

上記に依れば問題となる普通の財産税の本旨からすれば無収益財産にあつても、無形収益潜在収益があつて其を課税することになるかといふべきで、其が財産價格に現はれ其財産價格が一の能力を示すといひ得ることゝなるのだが、果して然るか、進んで其の示す所の能力を吟味して見るであらう。

13) Tyszka, a. a. O. S. 211. Schäffle, a. a. O. S. 44. Lotz, Fw. S. 455.

14) Moll, a. a. O. S. 95. 100.

15) Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 289.

(一) 無收益財産價格に現はるゝ能力の本體——

(A) 收益財産たり得る物が偶々無收益財産となる場合(註九)

(い) 不利用状態に放置されたる場合——例之、土地家屋金錢の如きは之を持主自ら或産業に使用して收益を生せしむることが出来、又は他人に貸付し使用せしめて收益を擧げることが出来る。だから此等はむしろ本來、收益財産となり得べきものである。然るに持主が之を收益財産として利用せず、其儘に放置し、又は金錢なれば之を貯藏して居るとすれば、此に無形收益ありとはいひ難い。けれども其場合、持主に怠慢がある。收益を擧げ得るものを收益の擧げらるゝやうに利用せずして無收益となつても、可能的なる收益に應じた負擔だけは爲さなくてはならぬことも亦已むを得ぬ。課税上には此の如きものを普通、宥恕しない。此の如きものにも收益財産同様に課税さるゝときに、持主をして収益的に利用せしむるの注意を促すことになる。尤も收益財産が不利用状態に置かるゝといふことが持主の怠慢からでなく、經濟界の不況、社會的爭議の如きものゝ結果として生ずることはあるが、此の如き可能性ある物は自ら、平生からしても少くとも其れだけに就いては(他の關係は別とし)割合に低く評價せられて其れにて埋合せがついて居るのみならず、實際現に其からして無收益となつた場合には、其間、財産が特に一層低く評價せられて、自動的に宥恕せられ、他方、所得税に於て一層多く負擔の減免が行はれることゝなる。

(註九) クライウンウエヒターは、財産を、直接的的使用に役立つ物と、収益に役立つ物とに分つが、¹⁰⁾此は持主の用法によりて第一種から第二種へ變り得るし、第二種から第一種へも變り得るのみならず、一物が持主からしては第二種であつて借手からしては第一種といふことも生ずる。更らに或物が第一種第二種の何れにも屬しないこともあり得る。だから此分類を探らぬが良い。収益財産と無収益財産との分類の方が簡明である。其収益とは勿論、有形収益である。

(ろ) 持主自身の享樂用に供したる場合——例之、土地家屋の如き収益財産たり得るものを持主自らの享樂に充てた場合には彼にとりて無収益である。併し其無収益といふのは有形的に見たいけであつて、無形の収益はある、其を貸したならば生じ得べきだけの収益を無形には舉げて居る。其外に價値上騰可能による見込収益も舉げつゝある。彼は此が収益財産とされたときと同じだけの収益を有つ。尤も彼は此物自らからしては有形の収益を舉げぬから、其からして税を拂ひ得ぬけれども、恐らく通例、彼は別に相當の所得を有つ。其所得から税が拂はるゝ。其所得から拂ひ得る度に於て享樂財産の大きさを定むるのが合理的經濟法である。彼の別に有つ有形所得額と此享樂財産並に其他の享樂財産の使用料相當額との合計と、此享樂財産の使用料相當額との間に相當の均衡を得ることが望ましく、若も人が此均衡を忘れて、過大に此の如き享樂財産を享受したとすれば、其は彼の怠慢不注意であり、其の爲め此に課せらるゝ税の負擔に堪へぬといふても有恕すべきものではない。然るときは彼は過重と見るだけのものを他に収益的に利用することを

計らなければならぬ。

要するに収益財産たり得るも偶々無収益なる財産にては、其より生じ又は生ずべき収益を基本とし、其外に確實度や價格上騰見込なども併せ綜合して現はれたる財産價格にて有形収益以外の諸の元素もが現はれて一層公平なる能力課税が出来ることになる。若も之につき有形収益だけを見て能力を定むるならば、此等の諸の力の元素が逃がさるゝといふことにならなければならぬ。

(B) 無収益財産(家具奢侈品美術品等)——前記、収益財産となり得る物に至つては其が偶々無収益状態に置かれても之に課税さるゝのは、課税上には當然とせられる。けれども物の性質上、収益を生じない物を税を課するに至つては多少疑が起らなければならぬ。併し進んで考ふれば、

(一) 此にも相當なる無形収益ありといふ事——を斷言し得る。之を使ひ之を持ち之を樂むことの収益がある。之を持たなかつたとすれば得られない或ものが、之を持つが爲めに得られる。其が此財産の價格に現はるゝ。其無形の値打は株の配當や預金の利子と同等である。此等の配當利子は金に現はれ有形収益となつて直ちに捕捉せられるが、其が株主預主にとりて見るときには金自體よりは、むしろ彼に必要な人生の享樂品に代つて初めて彼の爲めになる。配當や利子は間接に持主の爲めになるのに、享樂財産の利用値は其儘、持主の爲めになるといふ差があるだけで

ある。株の價は其配當から還元され評定せられると同様に、享樂財産の價格は全く其の無形の利用値の還元されたもので、此二のもの、即ち有形収益を生ずる財産と無形収益を生ずる財産とは、一樣なる又は同質なる貨幣價値に現はされて釣合が取れることになる。そして人が自由に各種の物を選択して持ち得る自由交通の許された社會にて有形収益財産にも無形収益財産にも齊しく百圓の價をつけたとすれば、此二のものが對等と見られたのである。既に同等と見られたとすれば課税にても一方のみを課して他方を顧みざるが如きことがあつてはならない(註一〇)。加之。此無収益財産には収益財産と異り、自らの収益其ものにて納税し難きの不便があるとすれば、其不利も亦た自ら之が價格に現はれて収益財産との間に釣合が取れることにもなる。又無収益財産の大小、其と収益財産との割合は、各人の事情により多様で、或人が割合に過大な無収益財産を有つて困るといふことは生じ得るが(註一一)、併し其は彼等が任意に選んだものであり、困まるごあらば出來るだけの節用を行ふたら良い。そして其無形収益財産を有つ以上は兎に角其から或収益を生じつゝあるのだから、之を閑却不問に附することは出來ぬ。或は無収益財産の示す能力は現在の能力でなくて過去のを示すともいふが(註一二)、實際はさうでない。全く其は現に生じつゝある所の現在の力を見て居るのである。或は此場合の課税は使用税、消費税に外ならぬともいふが(註一三)、むしろさう見ずに、一の無形所得に對する特別な所得課税と見たが良い(註一四)。

私はさう見た方が財産税の意義が明かになると思ふ。尙ほ美術品などには之が享樂上の値打の外に、値上りの見込収益もあること勿論で、何れにしても此等の物に有形収益はないが、全くの無収益ではなく、有収益である。此に有形の収益がないからといふて不課税としては脱税の爲めに之を持つ者を多くする。之をも課するときには此脱税を防ぐことになり(註一五)、且つ人をして之を適度に持つに止めしめて經濟上生産上にも有益となる(註一六)。

(註一〇) ホンメルスハイムは、美術品等の享樂は原則上には所得と同等でなければならぬ。財産部よりしての享樂が、直接に使用によりて生ずるか、其の生ずる所得の消費によりて生ずるかは、給付能力にとりて隨ふて課税にとりて同一であるからといふて居るが、其通りである。アダムスが、家庭的投資(家屋を自己用に供するが如き)と商業的投資とを區別して、後者のみを課税するとすれば、不公平が起ると爲すのも同一趣旨であり、ボーリユーが、財産税の賛成者は、所得税に於ける一定財産(繪畫、金剛石、美術品等)の全免を不都合と爲すといふのも同趣旨である。¹⁷⁾

(註一一) ファイステングは、使用財産の所有の多少は、持主の社會的地位、人的欲望、健康、便宜、嗜好等、並に各種偶然事の相違によりて生ずる。然るに此使用財産の所有の多少から租税力の大小を定め、其によりて財産税を成形するは理解するを得ぬ。使用財産は全く不適當な標準として除去しなければならぬ。其範圍は租税力に對し全く何等の關係に立たない。貧乏生活を爲す人が富裕時より又は相續から來た所の大な使用財産を有つのに、富者が全く僅小なる使用財産を有つことを想像しなければならぬといふて居る。¹⁸⁾

(註一二) フォツチは、使用財産は以前の給付能力の表示であつて、現在の其の表示ではないといふ。¹⁹⁾

(註一三) クラインウエヒターは、税が収益財産に課せられ其が輕易で財産収益の一部のみを要求するならば、其は収益税に外ならぬのであり、其は或は形式上にも収益税となるか、財産税の形を探ることもあらう。税が収益を生ぜざる使用財産

17) Hommelsheim, Die Erbschaftsabgabe. S. 18. Adams, Science of finance. p. 377. Beaulieu, Traité de la science des finances. 5 éd. I. p. 214.

18) Fuisling, a. a. O. S. 90.

19) Vocke, Fw. S. 228.

(又は消費財産)に課せらるゝときには、そして其が輕易なるときには、消費税(奢侈税)があるのだといふて居り、シエフレは、使用奢侈は合理的消費課税の主要物體だといふて居る。²⁰⁾

(註一四) ベラフェルデスは、利用財産の課税は、税が所得より拂はるゝことの例外を成す。吾人が、之より生ずる享樂は所得の代りに現はれ、多少實物(自然)所得を成形することの擬制を承認せねば、此に實際に財産が減少することゝなるだけでは例外となるといふて居るが、私は此税は無形所得によりて拂はれ、所得よりして拂はるゝものとする。

(註一五) プアウは、此財産税なしにては、貨幣収益を生ぜざる財産を課税することが不可能であらう。見べての享樂財産が税を逃れることゝならうと注意し、ゲルンツェル、及モルは、戦時以來、財産税が此種のものへの課税を廣げたのは、人が此種の物への投資によりて脱税を計ることの多くなれるを防がんか爲めだといふて居る。²²⁾

(註一六) プアウは、無収益財産に財産税を課しないことは、常に社會道義上不當なるのみでなく、生産政策上にも不當である。此種の富は恰かも國民經濟の資本化に於て唯だ妨害的の役目を働く。此が宥恕せらるゝときに、生産的なる特に工業的に働く所の財産の負擔に於て、最適となる負擔物體の全く誤りたる負擔輕易となるであらうといひ、プアイフアも、國家は財産税に於て、唯、各人が収益的に投下すれば投下し得る財産のみを考察に置く。或人が其財産の一部を食欲から又は屬なる奢侈の爲めに、無収益に置くことを選んだときに、彼は其理由で恩典を受くるの資格はないといふて居る。²³⁾

(ろ)別に並行して相當なる有形収益あるべしといふ事——もいひ得る。無収益財産其ものには有形収益を生せぬ。税として出すのは有形物だから、若も或人が無収益財産のみを有ちて他に収益源を有たすとするば、納税不可能ともなり得るが、人は通例、此種の財産のみを有つといふことはなく、別に相當の有形収益をも有ち、そして其に對して適度なる無収益財産を有つのが合理的經濟方法である。過大の無収益財産を有つて之が税の負擔に堪へぬとすれば其は本人の不注意の

20) Kleinwächter, a. a. O. S. 198. Schäffle, a. a. O. S. 326.

21) Bela Földes, Fw. S. 360.

22) Pfau, Industriepolitische Gesichtspunkte in der Besteuerung. S. 51.

Gruntzel, a. a. O. S. 48. Moll, a. a. O. S. 104.

23) Pfau, ebenda. Pfeiffer, Staatseinnahmen. II. S. 297.

結果である。之を特に保護するに及ばぬ。だから此無收益財産の大きさはやがて其持主の全體の所得の大きさと釣合の取れたものとして示され(註一七)、無收益財産の一定限以上にて大きなものを持つてば奢侈贅澤だともいひ得べく、其からして相當に大な所得を有つと推定せられ課税せられても已むを得ぬ(註一八)で無收益財産が適度であれば之が税が擔ひ得ぬことはなく、又此税の出来るときに、各人は相當に注意を拂つて擔ひ得るだけ之を持つに止めることゝもなる。斯くて無收益財産の財産税は直接には其もつ所の無形収益見込収益などに應ずるが、間接には大體に於て其持主のもつ有形収益に應ずることゝなる。唯だ後者の關係は精密を缺く。單に大體である。合理的經濟を假定すれば相當均衡あるものとなるが、不合理經濟だと不均衡となり得る。だからして財産課税、特に無收益財産にまでも課するものは、所得税のやうに中心税とはなれない。單に補充的に輕い度のものにて止めるのが穩當といふことになる。

(註一七) ジェンセンは、此種財産は、其自身貨幣所得を生じないが、此種財産を有つことが富を有つことを示し、隨ふて支拂能力を示すものとなるといふて居る²⁴⁾

(註一八) クラインウエヒターは、財産税が消費(奢侈)税であるだけでは、此が所得に置かれた税と見らるゝを得と爲す²⁵⁾

(二)無收益財産の能力に對する課税上の斟酌及考量——無收益財産にも能力があり、隨ふて此に對して財産課税を爲すのが至當だといふことは上記にて明かとなつたが、偕て併し之は課税するに

24) Jensen, l. c. p. 279.

25) Kleinwächter, a. a. O. S. 202.

就いては別に斟酌し考量しなければならぬものがある。

(A) 一般無收益財産に於て

(い) 能力原則上の斟酌——上記の如く無收益財産の能力は間接には有形収益を表はすが、直接には無形の収益の大きさを示し、此無形収益自體、何等、納税すべき實體ではない。勤勞収益又は勤勞所得は有形の其として納税すべき實體を直接に伴ふ。前者にては納税は間々困難であるが、後者では樂である。無形収益の場合にも其が財産収益だからといふて、勤勞収益、有形収益の存する勤勞収益よりも特に給付能力大也として重課するのは當を得ぬ。財産より生ずる有形収益は勤勞収益よりも一層大な能力をもつとはいひ兼ねる。夫の資産重課といふことは特に有形収益を生ずる財産については當るが、無形収益のには當らぬ(註一九)。無收益財産は有形収益たる勤勞収益よりも割合に輕課するのが至當といはなければならぬ。さりとて無收益財産も其物自體にて之を賣却し又は擔保とすることにて換貨し得るものだからして、無能力と爲し無税としてはならぬ(註二〇)。然らば此等異りたる物體の間に如何なる能力上の差等を附するかといふと、其は精密には定め得る性質のものではない(註二一)。が併し無收益財産は所詮、所得税はかゝらず、そして其よりも割合に輕率なる補完的の財産税のみかゝり、勤勞所得には財産税がかゝらずして、割合に重き所得税がかゝり、

26) 拙著、租稅研究、三卷 76. 以下、

有形収益財産には所得税財産税の併課となるから、丁度其れで大體に於て鈎合ある負擔が行はれて居ると見ることが出来る。

(註一九) ロツツは、有基所得の課税については、合理的には収益財産に限定しなければならぬといふて居る。²⁷⁾

(註二〇) モルは、屢々殆んど賣却すべからざる使用財産の貧しき物持の物的價値は、農工業の固定及運轉資本といふ収益を生ずる物的價値よりも一層小さい給付能力を意味するが、前者も所有者に取つて余くの無一物よりは一層良きものだといふ。²⁸⁾
 ストルツツは、財産税にて其客觀的租稅義務につき、原則上所得源として役立たざる財産物體、即ち家具、及其他の經營財産に屬せざる又は土地附屬物を成さざる動的有體物、所得税を免ぜられたる示談料、賠償金の要求権が免ぜられることが有基所得重課の目的に適うといふけれども、斯くして此等の物に所得税も財産税も無税とするのは過ぎて居る。

(註二一) モルは、此問題は數字の合理的の解決を許さず、此に統一的貨幣價値表示が唯、皮相的恣意的強制的概括に止まり、収益財産と無收益財産とは或度まで測定すべからず比較すべからざるものだといふて居る。²⁹⁾

(ろ) 經濟政策上の考慮——無收益財産は經濟政策上からいへば出来るだけ少きことの望ましき所以のものがある(註二二)。隨ふて之を縮少する爲めに収益財産よりも一層重課するといふのも一の方法である(註二三)。時の事情によりては其が選むべしとせられるけれども(註二四)、今日普通には經濟政策上の考慮よりも、能力原則上の考量が一層重きを成すべく、隨ふて無收益財産重課には大體賛成出來難い。

(註二二) テアハルレは、各税の國民經濟への影響が根本問題でなければならぬ。資本浪費が最不良なる方法にて行はるゝ處には資本成形はない。奢侈品商人が大に儲けるときに、彼等にとりて私經濟的資本成形はある。併し國民經濟上にはきまつて

27) Lotz, a. a. O. S. 456.

28) Moll, a. a. O. S. 102—3.

29) Strutz, a. a. O. S. 78.

(30) Moll, a. a. O. S. 103.

ない。國民經濟的利用は生産的目的の爲めに貯蓄されたる所得部の投下よりしてのみ生ずと爲す。³¹⁾

(註二二) プアウは、生産政策的租稅政策の要求として、享樂及使用財産重課を唱ふ。彼は之に基き、財産及所得稅の體系中にて三段階を定める。最下級は一般所得稅(主として勞働收益を捕捉する)が之を形成し、中級は收益財産の財産稅として現はれ、最上級を享樂財産が負擔することとなるべきだといふ。³²⁾

(註二四) モンバートは、獨逸國民の全體の地位(今日の)の爲めに、凡べての方面に、國民經濟の給付能力の増加を努むべき度³³⁾に於て、經濟生活の進行に於ける租稅政策上の考慮が以前よりも大でなければならぬといふ。

(は)課稅技術上及財政收入上の斟酌——課稅技術上には①無收益財産の逓脱が收益財産に於けるよりも一層大いから(註二五)、前者を後者よりも一層軽く課稅して、逓脱を少からしめるやうにしては何うかとも考へらるゝが、併し前に(い)にいふた能力原則上當然に無收益財産を輕課すべきものゝ外、逓脱が此に多いからといふ理由で之を輕課するのは過ぎて居る。又輕課したからといふて必ずしも逓脱を喰止めることは六つかしい。又此逓脱が多いといふ理由は、其れだけ反對に無收益財産の稅率を重くするのが能力原則上至當だといふことにもなり得る。又逓脱易は無收益財産に限らず收益財産中にもある(註二六)。其までも此が爲めに輕課することは出來まい。(2)或は進んで無收益財産には逓脱が大きく、之を凡べて押へやうとすれば煩累を多くし、家庭侵入の弊にも陥り(註二七)、且つ此種のものにて免稅點以上のといへは額も左まで多くないから(註二八)、一層の(こ)之を無稅にしやうかとの考も出る(註二九)。けれども、其は能力原則からして見ると不當で

31) Terhalle, Steuerlast und Stenerkraft. S. 39.

32) Pfau, a. a. O. S. 51-2.

33) Mombert, Besteuerung und Volkswirtschaft. S. 9.

あり、此等の事情あるに拘らず課税することゝすべきである。

(註二五) フォックは、凡べての種類³⁴⁾の貴重品の所有が監督を逃れるといひ、シェフレも、動的使用財産を一般財産税の捕捉に達すべからざるものとして居る³⁵⁾。

(註二六) セリグマンは、廣く動産に遁脱易ありと爲し、動産の遁脱は殆んど米殖民地にて財産税の成立の初以來注意せられ、舊時に於て或度まで眞理であつたものが、近年一層眞理となつたといひ、シェフレも、一般財産税にて、動物的物體、特に債權、貴重品、裝飾品、衣服が直接課税の網から逃れるといふて居る³⁶⁾。

(註二七) クラインウエヒターは、家具(美術品を含め)の課税は私的事情への堪ゆべからざる侵入となるであらうといふて居る³⁷⁾。

(註二八) クラインウエヒターは、袖完税を動的使用財産に廣げることが大した成果を擧ぐるや疑問と爲し、ジエンセンも、此種財産の上の税の賦課徴収は厄介多費である。其が最小額免除の行はれた後に、唯だ小額のみ課税され、稅務官に依る吟味的調査が納稅者にとりて厄介且不便となるといふ³⁸⁾。

(註二九) ホンメルスハイムは、此の如き財産物體(家具、裝飾品、美術品等)へは、財産税は、賦課の非常なる困難の爲めに擴張せしめずと爲し、現に普國の財産税にて現金及全き家具(裝飾品、繪畫及其他の貴重品を込めて)が除外された³⁹⁾。

(B) 特殊無收益財産に於て

(一) 一定小額以下の無收益財産——此は丁度、所得税に於ける免税點以下の所得と同様、能力を現はさずとして免税して良い(註三〇)。或は之を以て實行難とするの説もあるけれども(註三一)、其ほどの事はなからうと思はる。

(註三〇) フォックは、使用又は消費貯藏物が其必要なる生活需要よりも一屬大でないときは、之が所有より決せらるべき給

34) Vocke, a. a. O. S. 229. Schäffle, a. a. O. S. 330.
 35) Seligman, Essays in taxation, 8 ed. p. 23. Schäffle, a. a. O. S. 107—8.
 36) Kleinwächter, a. a. O. S. 206.
 37) Kleinwächter, ebenda. Jensen, l. c. p. 279.
 38) Hommelshelm, a. a. O. S. 17. Kleinwächter, a. a. O. S. 201.

付能力ありといふを得ぬ。此が一層大なるときは給付能力が問題となり得るといふ。³⁹⁾

(註三一) ファイスチングは、使用財産を少くとも一定価値限界より又は一定額を越ゆる價值を以て課税する理論上の要求は、財産課税の目的に反するのみならず實際上にも實行すべからざるものだといふて居る。⁴⁰⁾

ろ) 日常使用品たる無収益財産——は能力を示さぬものとして特に之を免除すとの考もあるが(註三二)、此と然らざるものとの區別は間に頗る困難である。或は之を變形して、強制執行を免るべき物として宥恕するも一方法だが(註三三)、此にては或度まで収益用の財産をも含むことゝなる。何れにしても限界が稍々明瞭ではない。

(註三二) モルに依ると、ロストックにては一五三〇年、日常の食卓用品は免税、饗宴用のは課税、日常の衣服は無税、休日用服は有税としたといふことである。⁴¹⁾

(註三三) モンタナでは通例、強債執行から免ぜらるゝ財産を百分二十として評價した。斯の如きは家具、手工者の道具、生存の爲め必要な他の財の最小度のものである。⁴²⁾

は) 普通の使用品たる無収益財産——は多くは最小生活資料に屬するし、其を超ゆる(多少奢侈的意義ある)ものにては其を捕捉することが煩累であり、之を侵して課税したとしても高きも大くないのだから之を全免とし、唯だ特に美術品貴重品だけは假令捕捉難とはいへ、大なる能力を示すものであり、之を免じては遁脱を助くることにもなるから其だけを課税しやうといふ考がある(註三四)。併し斯くては美術品貴重品と然らざるものとの區別難となる。だからして金額上⁴³⁾

39) Vocke, a. a. O. S. 227.
40) Fuisting, a. a. O. S. 280.
41) Moll, a. a. O. S. 103—4.
42) Jensen, l. c. p. 279.
43) Strutz, a. a. O. S. 78.

定最小額を超ゆる以上、凡べて無收益財産に課税すとした方が明確であるとして選むべきだ。或は論者の趣旨を強めて貫かうとし、美術品貴重品を特に課税するといふならば、此等は財産税では凡べて免税し、其市場に於ける賣立税に依るのが技術上、最便のやうだ。尤も其れで全部捕捉することは出来ないけれども、其重なるものは捕捉し得る。

(註三四) 獨逸財産税は然り。フィツシャーに依れば、此にては家具其他の使用財産は營業財産の一部となり又は土地家屋の附屬物たるときにのみ課税財産となる。之と異り、寶石、貴金屬物體、裝飾及奢侈品、一九一四年七月三十一日以後調達されたる美術品蒐集品は課税義務あり、寶石類を除いては、此等の物體の仕入價格が一定金額(二千金馬克、同種又は集合的物體は其十倍)を達したときにのみ租税義務あり、生きた獨逸の藝術家の作品は無税とする。⁴⁴⁾

(に) 家寶及國寶たる無收益財産——今一の考察は、右の美術品貴重品中に就きて特に家寶國寶だけを免税に入れやうといふことである。此はつまり道義上、美術獎勵上の考からである。即ち假りに家族制度が相當に歴史的道義的意義あるものとすれば、各の家に存する家寶は其戸主をして大事に保存せしむるのが至當であり、之が保持といふことは時としては保持者にとりて費用又は犠牲を伴ひ、少くとも其の大きが持主の能力とは並行せず、有形收益の小さいに拘らず割合に大なる此種のものを持たなくてはならず、其が厄介だからといふて賣却する譯にも任かぬといふことがある。随ふて此の如きものといひ得るだけにては免税としても良い。唯だ其と然らざるものとの區別は實際困難といふことはある。家寶といふべからざる美術品に至つては此は持主に於い

て大なる能力を示すといひ得るものだから之を免することは出来ぬ。之を免じては遁脱の手段に
使はるゝ恐も大いから尙更ら免税出来ぬが、其も唯だ國寶とでもいふほどの一定最小限の美術品
ならば、此大事なる物を保護する責任者として其持主を特に免税するとしても良からう。併し斷
じて其範圍は嚴格に保たなければいけない。

結 論

以上要之、無収益財産中、一定最小額以下のもの並に家寶又は國寶といひ得るものだけは、能
力を缺くもの又は能力あるも特に宥恕する公益上の理由あるものとして免税して良いが、其他は
大體、直接には其無形なる収益潜在収益を有つことによりて能力を示し、間接には持主が別に有
つ所の有形収益に應じ之にて負擔され得るものとして軽度の補完税たる名義上の財産税を課せら
るべきものである。其能力の度合は有形収益ある財産よりは小であり、勤勞所得に比しても多少
小く、恰かも所得税と之が補完税たる財産税との結合制により大體適度に應能課税され得るもの
と認めて良い。