

京師帝國大學經濟學會 經濟論叢

第二十二卷 第四號

大正四年十月一日發行

論叢

整稅案の缺點としての負債利子の問題……………法學博士 神戸 正雄

八幡船考……………文學博士 新村 出

矢内原「アダム・スミスの植民地論」を讀みて……………法學博士 山本美越乃

南京條約の以前の治外法權問題に就いて……………文學博士 矢野 仁一

フツサールの現象學……………文學博士 米田庄太郎

自殺統計論……………法學博士 財部 靜治

時論

勞働組合法案を評す……………法學博士 河田 嗣郎

說苑

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

近世の土地分給政策……………經濟學博士 本庄榮治郎

都鄙別による離婚率……………經濟學士 岡崎 文規

（禁轉載）

經濟論叢

第二十一卷 第四號

(通稱第百零拾四號)

大正十四年十月發行

論叢

整稅案の一缺點としての 負債利子の問題

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 直接基本税に於ける負債考慮の必要 (一)公平負擔上(A)其積極的説明(B)消極的説明(二)經濟政策上(三)社會政策上(四)財政々策上(五)確實原則上)

第二段 直接基本各税に於ける負債考慮の度合 (一)所得税(A)學說上(イ)負債考慮の肯定(ル)負債考慮の實行上の困難(1)課税技術上及道義上(2)便宜及最小費原則上(3)財政々策上(ハ)負債考慮實行難の匡正策(1)所得税自身にて(2)補完税にて(3)實際上(イ)諸外國(1)佛(2)英(3)獨米(ル)我邦(1)第一種所得にて(2)第二種所得にて(3)第三種所得にて(a)不控除のもの(b)控除するもの(二)收益税(A)學說上(イ)負債利子不考慮又は考慮不十分の理由(ル)其結果(B)實際上(イ)外國(ル)我邦(三)財産税)

結論(全文の要旨並に其歸結)

論叢 整稅案の一缺點としての負債利子の問題

第二十一卷 (第四號)

一 四六五

緒言

政府は今度、多年の懸案を解決し、整稅案を立てた。其は直接基本税に關しては、所得税を中軸とし、地租營業稅資本利子税を以て之を補完せしむるの案である。其の爲め、家屋税を缺くの缺點を免れず、各種收益の間に負擔の均衡を得ず、殊に營業稅が本來、資本利子税よりも輕かるべきに拘らず割高となり、地租(特に田畑)營業稅には免稅點が出来たけれども、資本利子の大部分は源泉課税となる爲めに之を缺き、稅率は殆んど凡べて比例であり、營業稅の課稅標準として外形標準を棄て、大體、營業所得に依ることゝなつたのは給付能力に對して一層公平となつたやうでもあるが、併し其爲め之が捕捉に一層困難を加へ、紛争の種となるの恐もあり、地租の免稅點を定むるのに、一市町村内に於ける或人の持高に依る爲めに一市町村内のみに田畑を有つ者と、數市町村内に亘つてもつ者との間に不公平ともなり且つは數市町村内に分散することによりて遁脱を爲し得ることゝもなるなどいふ缺點がある。其等は大體、既に私¹⁾が他の場處で説いた所だが、尙一つ此制度の下に、既に所得稅にて負債利子控除不十分であるの外、補完稅にても、營業稅では負債利子の一部のみに控除が行はれるであらうが、地租と資本利子税とでは此控除が殆んど全く行はれないといふ缺點を有つといふことがある。其爲めに本來、負擔の力に差等の大な

1) 拙著、時事經濟問題三十八冊、1頁以下。

るべき筈の者が同等に課税せらるゝの不都合を生ずる。そして此缺點も、前記の諸の缺點も共に、所得税と財産税とを結合する制度を採用することに依りて避けらるゝことを見出すときに、政府が右の所得税收益税結合制度を採つたことは甚だ遺憾としなければならぬ。私は茲に此間の關係を明かにして整稅案批評の資料を供しやうと思ふ。

第一段 直接基本税に於ける負債考慮の必要

凡そ租稅體系を整へ、就中、其基本となるべき直接税を作るについては、之に色々の要件を備へなくてはならぬが、特に負債又は負債利子を斟酌することをも之が一要件としなくてはならぬ。其譯は

(一)公平負擔上——からいふて(A)人々の能力は、彼が負債を有ち負債利子を拂はなくてはならぬときには、之を其所得又は財産からして引去つたものに於て現はるゝ。彼が之を有つのは、其れだけ彼の能力を傷けられて居ることを示す(註一)。之を差引かなくてはならぬ。或は彼が負債を爲して居ることは彼が信用を利用し得ることを示し、隨ふて一の能力を示すともいはるゝやうだが、併し其が彼の能力を示すだけでは、既に彼が之を利用して居る所の總所得に於て現はれて居る譯であり、而かも其中で負債利子に當るものは彼が全く自由に處分し得ざる、即ち彼の方の外

に屬するものだからして之を引去り、其殘のものに初めて彼の眞の力が現はるゝ(註三)。此に彼の信用の力の結果も現はれて居る。(B)若も假りに此利子を控除せずして、單に彼に所得として入り來る所の凡べてに課税したとすれば、彼は其支拂はなくてはならぬ所の利子に關する限り、其所謂所得の中でも彼自ら使用し享樂し得る可能なものにつきても課税さるゝことゝなり、つまり、彼には屬せずして結局他の人即ち債權者に屬する分に對して課税さるゝことゝなり(註三)、又他の無負債の人と比較して過大な負擔を爲すことにもなる(註四)。そして此場合に有負債者の無負債者に比しての過重負擔の度合は、單に負債利子の引かれざるだけの負擔の過大のではなく、通例、所得税(往々にして財産税にも)に累進税の課せられるだけにては、其れ以上の過重となる。そして此有債者と無債者とが營業競争者たるに於て、有債者を不利とするの度合は尙一層甚しいものである。税としては、だから負債利子を出來るだけ考慮すべく、之を不考慮とするは甚しき不都合である。租税の第一要求たる能力原則は、負債利子控除によりて初めて達せられ、租税の改良とは、此を益々多く斟酌することではなければならない。

(註一) ヘツケルは、負債が個人經濟の貢獻能力を傷け、且つ其の繁榮を危殆に瀕せしむる元素であると爲す。²⁾

(註二) 學者が純所得を課税の眞の標準とするも大體此と一致す。例之、スタンプは、能力の五の標準の一として純所得たるを要すと爲し、ロビンソンは、凡べての税は第一位に、個人の純所得を課しなければならぬと爲し、チヌカは、租税公正か

ら専ら純所得の課税が要求され、随ふて課税すべき所得の計算につき、義務者が其所得を維持する爲めに必然支出しなくてはならぬ所の凡べてのものが、總所得から控除されなくてはならぬ。負債利子等然りと爲す。³⁾

(註三) モルは、所得計算にとりて負債利子控除が重要である。何となれば、然らざれば負債者に於てと、債権者に於てと、二重計算が存するからといふて居る。⁴⁾

(註四) ヘツケルは、負債控除が租税について存しないときには、無償の經濟經營は單に其實際に收めた所得の税率を拂ひ、有償の經濟人は其外に、彼にとり全く享樂價値を供しないのみでなく、純然たる支出(之に對し他經濟の貸方)を表はすものに對して税を拂ふこととなるといひ、クラインウエヒターは、或人が名義上大所得を有つても別に負債を有し、其所得の大部分を、負債利子の名の下に債権者に拂はなくてはならぬときには、彼の給付能力は殆んど無に齊しきことがあり得といふ。⁵⁾

(二) 經濟政策上——税にて負債利子を控除せざるべきには、實に不公平となるばかりではなく、或人の財産元本を侵蝕し營業者の經濟的存立を危うくし得る(註五)。且つ今日の經濟社會の如く經濟活動に於て信用を利用することの益々多き時代に於て、負債者を不利とすることは、益々此活動を鈍らしむることとなる。即ち經濟的發展を阻碍するものであつて、經濟政策上決して採るべきものではない(註六)。

(註六) モルは、負債者に於て支拂ふべき負債利子の控除は、所得が元本財産維持の後に初めて計算され得ることの前提の結論として、通例所得税法にて理解されたといひ、コンラッドは、租税は出來るだけ所得又は純收益よりしてのみ取るべきものだ、然らざれば資本貯藏を侵蝕し、共同の給付能力を永久的に低下するからと爲し、アダムスも、消費の可能的支出の標準として總所得を用ゆることは、多くの營業者の破滅の第一歩だといひ、嘗てロジアースも、人が節約し能はざるものに課税することは沒收だといふた。⁶⁾

- 3) Stamp, The fundamental principles of taxation. p. 15. Robinson, Public finance. p. 46. Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 129.
- 4) Moll, Probleme der Fw. S. 147.
- 5) Heckel, a. a. O. S. 126. Kleinwächter, Fw. S. 178.
- 6) Moll, a. a. O. S. 147. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 28. Adams, Science of finance. p. 332-3.

(註六) ヘツケルは、負債不控除は、經濟政策の重要な要求を破るといふて居る。⁷⁾

(三) 社會政策上——からいふても、負債利子の支拂の爲めに苦しむ所の弱者、特に中等階級の事情を考慮して、彼等の負擔を樂にすることが、必要でなければならぬ(註七)。

(註七) ヘツケルは、社會階級成形の觀察點の下に、負債控除が國民的財産及繁榮狀態の發展の要求として現はるゝ。此が、私有財産、自由競争及分業に基く所の國民經濟に於て、資本を多く有たないが最も堪能なるの力を保護することゝなるから。此事が全く特に、吾人の社會組織にとりて重要な中等階級の進歩によりて證明さるゝといふ。⁸⁾

(四) 財政々策上——には、負債利子不控除では義務者に於て間々其負擔に堪へ難きことゝなるので、自然、稅率も之が控除の場合に比し低きに定められ、其爲め收稅額の割合に小き可能がある(尤も課稅標準が一層大く現はれるだけでは收額の大きなる可能はある)のみでなく、其以上に増率しては益々餘力乏しき負債者に堪へ難きものとなるので、此増率を躊躇することゝもなり、可動原則に反することゝなる。負債利子控除の行はるゝ場合には、稅率は平生にても割合に高きことが出來、且つ必要あるときに容易に之が増率を爲し得る(註八)。

(註八) ヘツケルは、利子控除によりて、全く營利稅中に、新しき動的力が加はることゝなり、其が租稅體系に、一層大なる可動性及屈伸性を與ふることゝなるといふ。⁹⁾

(五) 確實原則上——からいふも、負債控除が然らざるよりも一層多く事實上の關係に従ふて課稅する所以であり、恣意的に或ものを不斟酌としたといふ缺點なきを得る(註九)。尤も負債を斟酌する

7) Heckel, a. a. O. S. 128.
8) Heckel, a. a. O. S. 121.
9) Heckel, a. a. O. S. 130.

として其の事實調が六つかしく、其取捨につき恣意の加はるの餘地はあり得る。

(註九) ヘツケルは、税の確實といふことが、負債控除により唯高めらるゝを得といふ結論に達する、負債不控除によりては、租税義務ある額の物的確實が全く失はるゝことは確だと爲す。¹⁰⁾

第二段 直接基本各税に於ける負債考慮の度合

上にいふ如く直接基本税にて負債考慮が望ましとして、實際並に學說上、其各税の之を考慮し又考慮すべしとせらるゝ度合如何といふに、先以て、

(一) 所得税からいふと、

(A) 學說上——

(い) 負債考慮の肯定——所得税の本質に考へ、此が人を中心とし其に入り來る凡べての所得に就き、其全體の眞の能力の大小に應じて課税しやうといふものである以上は(註一〇)、管に其所得を擧ぐる爲めの生産費を成す所の負債利子を控除すべきのみでなく(註一一)、彼の拂ふ所の凡べての利子も亦、控除さるゝのが至當である(註一二)。此點は少くとも原則としては一般に認めらるる。間々、實際に人的負債利子を控除しないことがあるけれども、其は生産費たる利子を控除しない事よりもより以上に、殘酷だといふことを知らなければならぬ。資本金子が生産費として働

10) Heckel, a. a. O. S. 131. 132.

く場合には、多くは其が何程かの餘力を義務者に残すけれども、人的負債の利子の如きは此の如き何ものをも残さず、全く義務者にとりて經濟上の負擔であるからである(註一三)。

(註一〇) 所得稅の此特質は一般に承認せられることだが、例之、ヘツケルは、所得稅の最上原則は、收得を主體の手に於て人的所得として合一によつて課稅することにありと爲し、ベラフェルデスは、所得稅は、租稅主體を、其全體の經濟的及租稅的人格に於て捕捉するものと爲す。¹¹⁾

(註一一) 前出註二參照。尙ほ、ホブソンは、私企業の或體系下に、生産過程の爲めの設備、道具、材料を調達するに必要なる、新資本の貯蓄を進め適用を進めるに必要な最小利子が生産費に加へらるべく、此等の費用は本來、租稅を擔ふ力を有たずと爲し、シエフレも、所得稅にて總收入から正當なる原則に従つて控除さるべきものは、凡べての收入獲得の爲めに爲さるゝ費用、——抵當負債利子——等だといひ、ジェンセンも、所得稅の所得は總増加よりは純増加だ。營業又は職業費の如きを除くからといふ。¹²⁾

(註一二) (1) 或は所得稅にて稅の性質上、負債利子の行はるべきものと爲す。例之、ベラフェルデスは、所得稅では負債の負擔が控除されなくてはならぬ。欲望滿足の力が其額だけ減少するからといひ、ニツチも、人稅たる所得稅では、義務者の事情が凡べて考量さるゝを得、又考量されなくてはならぬ。共有債と無債との如しと爲し、コンラードも、人稅(所得稅と財產稅)の特徴は、人的事情を考慮して、各人を其給付能力に應じて課稅する目的に近接する可能にありと爲し、ヘルフトは、信用制度の今日の擴張の下に、負債利子の考慮が所得課稅の最重要なる特徴、實際の給付能力捕捉にまでの最重要なる地步を成すといひ、ヘツケルは、負債利子控除問題の解決が、所得稅の爲めに性質上大に簡單とせらるゝと爲す。¹³⁾

(2) 或は所得の意義よりして當然負債利子の控除さるべきものとす。例之、ナスカは、所得とは、貨幣價值的經濟財に於ける當該人の收入から負債利子等を引去つたものと爲す。¹⁴⁾

(3) 或は漠然と實際立法が所得稅にて負債利子を控除すと爲す。例之、エーベルヒは、凡べての所得稅立法が負債利子控除を

- 11) Heckel, a. a. O. S. 2 Bela Földes, Fw. S. 366.
- 12) Hobson, Taxation in the new state. p. 42. Schäffle, Steuern. B. T. S. 109. Jensen, Public finance. p. 350.
- 13) Bela Földes, a. a. O. S. 429. Nitti, Principes de science des finances. p. 346. 386—7. Conrad, a. a. O. S. 30. Helfft, Beiträge zur Frage der technischen Gestaltung der deutschen Einkommenbesteuerung. S. 14. Heckel, a. a. O. S. 5.
- 14) Tyszka, a. a. O. S. 174.

許すを共通とすといひ、セリグマンも、各所得税が負債利子控除を許すと爲し、ヘルフトも、凡べての國にて負債利子控除が許され、立憲上の相違は内容よりは形式にありと爲し、ロツツも、所得税では通例、純所得の金額から負債利子が控除されるを得といひ、フィスチングも、所得税の最重大にして且つ最屢々現はるゝ控除は負債利子等だといふ。¹⁵⁾

(註一三) ヘツケルは、純人的負債によりて所得が直接に増加されない。むしろ拂ふべき利子によりて、所得が實質的に減少せらるゝといふ。¹⁶⁾

(ろ) 負債考慮の實行上の困難

(1) 課税技術上及道義上——第一には負債利子控除といふことは、我所得税に於ける第二種所得の如く、源泉課税のものには行はれ難い(註一四)。次に綜合課税の場合に之が控除を許すとすれば、假設の人から借りて居るとして遁脱の途が開かるゝことになる。外國人よりの借入として逃げられる恐があり(註一五)、内國人にても特に免稅點以下の人よりの借入として逃げられる。此際、抵當債務ででもあれば、まだ捕へることが出来易いが、純人的信用債であれば押へ難い。之を精密に調へることも出来ぬことはないが、其では事務が繁雜に過ぐることに成り、あまりに各人の經濟の内狀に立入り過ぐるものといふ非難を受けなくてはならぬことになる。此間に義務者が之を逃れやうと努むることもなつて、彼等の道義を紊すものだといはなくてはならぬ。

(註一四) エーベルヒは、源泉課税は、義務者の全所得についての概觀の失はるゝことの缺點をもつといふ。¹⁷⁾ 其通りであつて、此にて一々負債事情を見ることが出来ず、隨つて所得税に此方法の存する以上、負債の十分なる考慮といふことは初め

15) Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 298. Seligman, Essays in taxation. 8 ed. p. 103. Helfft, a. a. O. S. 16. Lotz, Fw. S. 423. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 194.
16) Heckel, a. a. O. S. 152.
17) Eheberg, a. a. O. S. 299.

から出來ない。

(註一五) ヘッケルは、國際的資本移動が賦課に多くの障壁を供する。此に實行の最主要の困難ありと爲す。¹⁸⁾

(2) 便宜及最小費原則上——右の如き取調が義務者にとりては厄介となつて、便宜原則に適はぬこととなり、政府には費用を多からしめて最小費原則に反することゝもなる(註一六)。但し此等の原則にあまり重きを置くことの出來ぬ所以のものもある。といふのは、之にのみ拘泥して居ては、租稅制度を極めて粗なる人頭稅や階級稅に逆戻りさせなくては濟まぬことになるからだ。¹⁹⁾

(註一六) ヘッケルは、負債利子の控除が、租稅の賦課徵收を複雑と爲し、稅務行政に、新なる、一部は頗る盡力多き負擔を課することゝなるといふ。²⁰⁾

(3) 財政々策上——には負債利子控除が行はるゝことゝなるときに、此れまで形式上の大所得をもつ爲め大な稅を納めたのが、今や免稅點以下になり又は低き率の適用を受くることゝなつて、稅收入に減少を生ずる恐がある(註一七)。特に近時の如く負債の關係が益々錯雜となり、特に國際的にも廣がるごときに一層此危險が大い。²¹⁾尤も外國債權者へ落行くべき負債利子は天引課稅を爲すことゝし、内地の債權者へ行くべき分は負債者にて精密なる申告を徴し、良く債權者を突き止めることが出來れば大して逃げられることもあるまい(註一八)。免稅點以下の人からばかり借りたとして逃れることは大したものではあるまい。

18) Heckel, a. a. O. S. 130.

19) Heckel, a. a. O. S. 133.

20) Heckel, a. a. O. S. 132.

21) Heckel, a. a. O. S. 129. 138.

(註一七) ヘツケルは、皮相的に見れば負債控除を許すことが、相關的の租税缺陷を結果として持たなくてはならぬやうに見ゆと爲し、ヘルフトも、負債利子の一般的控除が、租税義務ある所得の許すべからざる減少に導くべき諸多の場合を考察せしむといふ。²²⁾

(註一八) ヘツケルは、人が所得税にて負債者に其支拂ふべき利子の控除を許し、且つ此權能に詳細なる申告の形式上の前提を結付くるときは(債権者の名、身分、住處、元利の高さ、利率、償還利拂期、證書の提出等)、其の此迄、發見すべからざるが爲めに逃れた所の諸の所得が給付能力あるものとなることを見出すであらうといふ。²³⁾

(は) 負債考慮實行難の匡正策——上にいふ如く負債利子控除は所得税にて行ひたきものであるが、此が實行に幾多の困難又は不利ありといふに於ては、之を排除し又は緩和する方法を講じなければならぬ。其には(1)先づ以て所得税自身にて行はなければならぬ。即ち此にて各人をして其所得申告に際して負債關係の詳細をも申告せしめて之に従ふて其利子を所得より控除することとし(註一九)、之が虚偽申告には相當厳しき制裁を附したならば、大して遁脱は生ずまい。免稅點以下の人から借りるといふことが絶無ではないが、斯かる匡正方法ある以上、さう多くはあるまい。又事實其様な借入があつたとすれば之を課税上宥恕するのは當然である。此處置の爲めに手續の繁雜、納稅義務者の内狀立入、彼等にどりての不便宜、徵稅費の多額に上るといふが如きことは或度まで忍ばなければならぬ。若夫れ外國よりの借入に對する利子に至つては遁脱の危險が大いだから、其が外國に在る資源の爲めに起されたる負債の利子といふ確證あるものに限つて

22) Heckel, a. a. O. S. 129. Helft, a. a. O. S. 15.

23) Heckel, a. a. O. S. 130. 170.

之が控除を許すとするか (隨つて其が内國生産の爲めにせられ又は内國消費の爲めにせられたものは控除しない) (註二〇)、之が控除を凡べての其に許すも負債者の處にて源泉課税することゝするか (註二一) の外はない。或は借金、反面からいふて債權といふやうな動産に關して外國住民を課税するのは不當であるとか (註二二)、其は外資流入を進め之が利用によりて其國の經濟上の發展を計るの障礙となるといふ考も (註二三) あるが、特には又之が課税を債務者の處で天引課税するとき債務者の弱き地位の爲めに其が外國債權者の負擔とならずして内國の債務者を壓迫するの弊ありとも考へらるゝが (註二四)、併し外國住民と雖も内國より所得を得つゝある以上は、其だけに於て彼も亦内國税を負ふべき所以の原因をもつものであるのみならず (註二五)、之をすべて免税するときに遁脱の爲めに大なる穴を作ることを思ふに於て、敢て之にも課税すとしなければならぬ。爲めに生すべき内國の經濟及社會上の弊害の如きは此際忍ばなければならぬ。或は生産費の一部を成す負債利子は全額控除とするも、人的消費の爲めのは之を全部控除としては繁雜でもあり、遁脱の危険も大いから²⁴⁾ 之を一定割合による一部控除に止めやうかとの考もあるが、此の如きは生産費となるべき負債利子を拂ふ者と人的負債利子を拂ふ者との間に、齊して彼等の能力を傷けるものにつきて負擔を異にすることゝなるの不公平を生ずるから採らぬが良し。又債務につき抵當債か否か其他債務の種類によりて機械的に控除の工合を異にするのもいけな。要するに技術

24) Heckel, a. a. O. S. 167.

上、之が控除の方法に困難がないではないが、大體之に打勝つことが出来、所得税公平の爲めの根本要求に合うことが出来る(註二六)。(2)尙ほ其上にも別に補完税に於て負債考慮の可能あるものを選んだらば一層目的に適う。

(註一九) 前註一八參照。

(註二〇) ヘツケルが、租税行政が或目的を達する爲めに、債務により區別することは排除されない。例之、國內より外國へ取り行かるゝ所得の捕捉、外國の營利源の爲めに起されたる負債に控除の限定の如しといふは此れである。²⁵⁾

(註二一) 前者よりは此方がむしろ簡單であり、避むべきである。

(註二二) スタンプは、有形財産は其存在の場處にて課税せられ、無形財産は所有者の住處にて課税せらるべしと爲し、アダムスは、動産は所有者の住處に従ひ、市民が外國住處を有つときに内國政府が之に課税することは出来ぬといふ。²⁶⁾

(註二三) シルラスは、非住民(外人)が源泉より得る所得の税を免ぜらるゝことが、外國よりしての資本額を増加し、負債國の發達を進めるといふ大なる利益をもつといはるゝと説く。²⁷⁾

(註二四) ヘルフトは、外國人債權者の場合に、英國式に従ひ、債權者に對するの控除權を留保せしめて負債者より税を給付せしむることは、債務者の往々にして弱い地位なるが爲めに、必ずしも希望の目的を達しないといふて居る。²⁸⁾

(註二五) クラインウエヒターは、内國人及外國人が外國に生活して内國からの所得を受くるものは、此所得につき内國稅義務ありといふ。²⁹⁾

(註二六) ヘツケルは、負債利子控除が租税技術上の觀察點からして、常に排斥されないのでなく、却つて租税技術が所得税に於て之が控除を許すことが第一位の原則上の要求なることの實證を與ふる主要論據となるの結論に達すと爲す。³⁰⁾

(B) 實際上

論 叢

整稅案の一缺點としての負債利子の問題

第二十一卷 (第四號) 一三

四七七

25) Heckel, a. a. O. S. 150.
26) Stamp, l. c. p. 120. Adams, l. c. p. 312.
27) Shirras, Public finance. p. 172.
28) Helft, a. a. O. S. 15.
29) Kleinwächter, a. a. O. S. 188.
30) Heckel, a. a. O. S. 134.

(い) 諸外國——の例は區々であるが、(1) 或は佛の如く凡べての負債利子に控除を許し(註二七)、(2) 或は英の如く債務者として政府に對する關係にて之を控除せず、債權者に對して此利子に相當なる稅金額を控除して利子を支拂ふを得ること、³¹⁾ (其結果債務者が往々にして此稅金額を回收し得ざることもあり得る)、(3) 或は米獨の如く原則として凡べて負債利子控除を許すけれども、免稅物件に關する負債の利子には之を許さずと爲す(註二八)。此終の規定の例外は當然の事である。元來、免稅物件を設けること自身があまり好ましくないが、既に何等かの理由で此が出来た以上は、其が爲めの負債の利子まで免じては免稅の恩典が過大となる。之は避けたが良い。

(註二七) 佛の所得稅では、義務者の負債利子は凡べて原則として所得の全體から控除する。此際控除さるべき負債は義務者が人的に負ひ且つ其物體が金錢の支拂たる凡べての其に及ぶ。此規則の適用の爲めには、人事上の負債と營業上の負債と、私署證書と公正證書と、甚當其他先取權附のものとの間に區別はない。³²⁾

(註二八) 米國では市民及住民につき年内に拂はれたる凡べての利子の控除を認むる。但し稅法にて免稅せられたる證券及其他の財産の購入の爲めの負債利子は此限でない。獨にても負債利子は、賦課され得ざる所得と經濟的關係に立たざるだけに之を控除す。³³⁾

(ろ) 我國——では(1) 第一種所得では、法人に就き各事業年度の總益金から總損金を控除した金額を以て其所得とするから、彼の負債利子は凡べて當然に控除さるゝことになるが、(2) 第二種所得では全く負債利子控除が行はれず、單純に支拂を受くべき金額から天引課稅さるゝ。(3) 第三種

31) Underhay, Income tax. p. 30—1.
 32) Besson, Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur la revenu. p. 415.
 33) Holmes, Federal income tax. p. 320. Plehn, Public finance. 4 ed. p. 274. Strutz, Handausgabe des Einkommensteuergesetzes. 3 Aufl. S. 100.

所得では(a)俸給給料歳費年金恩給退隠料及此等の性質を有する給與、營業に非る貸金の利子、並に第二種所得に屬せざる公債社債預金の利子は其收入豫算年額、賞與又は賞與の性質を有する給與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、法人より受くる利益又は利息の配當又は剰餘金の分配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より其十分四に相當する金額を控除したる金額を以て所得と爲し、(b)田又は畑の所得は前三年間、毎年の總收入金額から必要經費を控除したるものの平均により算出したる收入豫算年額、山林の所得は前年の總收入金額より必要經費を控除したる金額、前各號以外の所得(營業等の)は總收入金額から必要經費を控除したる收入豫算年額を所得と爲し、其の總收入金額からして控除すべき經費とは、種苗、蠶種、肥料の購買費、家畜、其他のもの、飼養料、仕入品の原價、原料品の代價、場處物件の修繕費又は借入料、場處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といふから、(a)に關する限り何等負債利子控除が許されない(尤も法人より受くるものにつき十分四控除が負債利子を斟酌したのだといふ立法者の趣旨は潜むであらうが、此とて實際、之に負債利子の伴ふと否とに拘らず控除さるゝのだから、適確なものではない)けれども、(b)に關しては其收入を得るに必要なものたる以上、負債利子が控除され得る。たゞ此に一般的人的なる負債利子の控除は許されない。又生産費となる負債利子といへども、過大なる度合の分は控除を

許されず、單に普通の度合のもののみが許さるゝことになる。つまり我邦では法人所得は別とし、箇人所得では一部の生産費たる負債利子にのみ例外として控除を許すのであつて、原則として負債利子控除を許すのではなく、前記佛米獨などのよりは遙に狭き度の控除に外ならない。

(二) 收益稅

(A) 學說上

(い) 負債利子不考慮又は考慮不十分の理由——由來、收益稅では負債利子を全く考慮せず又は之を考慮すること不十分であり、其が此稅としては當然であり、此稅の特徴とせられる(註二九)。其理由は主としては(1)其が物稅であるのに歸すべきだが(註三〇)、(2)其が大體古き時代の設定にかかることにも因り(註三二)、(3)或は其が新しき制定にかゝるとしても、之が控除を許すの結果、遁脱を多からしむる技術上の心配(註三三)、其と共に收入上の缺陷の心配(註三三)を考へて、之が控除に躊躇し、更に或は(4)收益物體に關し或負債を負ふとすれば、其持主が之により收益を擧ぐるに就き有利なる地位に置かれることの事情を省み(註三四)、(5)更には收益稅に於て利益原則の加味のいはれ得るだけでは、物體に於て有債と無債とに拘らず齊しく公共利益を受けて居るの事情をも顧みた(註三五)ものだといはるゝ。或は之につき負債不考慮の内部の理由などはないといふ見解もあるけれども(註三六)、そして實際にも營業稅の如きには其純益によりて課稅する方法も發達

し、随ふて負債利子控除が行はれ來つて居るやうでもあるが(註三七)、其れとても、此が物税である以上は、其考慮は精々單に其營業費に關するだけに止まり、人的負債の利子にまで及ぶことは出來ぬ(註三八)。だからして何としても収益税では、少くとも負債考慮不十分を免れない。又其の主たる原因は此が物税であるといふことに外ならない。

(註二九) ロツツ、クラインウエヒター、セリグマンは、之を以て収益税の特徴とし、チスカ、ペラフェルデス、チシャートは、此に此税の缺點を認め、シエフレ、エーベルヒ等は之を以て其實際と爲す⁰³⁴⁾

地租につきエーベルヒ、グルンツエル、バステープル、コンラード、ニツチ之を税金、エーベルヒは、營業税にても、収益よりしての負債利子の控除が必ずしも現はれずといふ⁰³⁵⁾

(註三〇) チスカは、之を以て、人に結付かずして物體に結付く所の収益税の本質に歸す、ペラフェルデス、バステープルは地租に於て之を説く⁰³⁶⁾

(註三一) ファイスチングは、収益税に於ける負債不考慮の考の一部は現行収益税の古き制定に歸すべきものとす⁰³⁷⁾

(註三二) クラインウエヒターは、此を指摘して居り、エーベルヒは、収益税に於ける負債利子等控除要求の實行が、租税技術上に大困難に遇ふといふて居る⁰³⁸⁾

(註三三) ファイスチングは、収益税に於ける負債不考慮の考の一部は國庫收入上の考量に歸すべきものだとして居る⁰³⁹⁾

(註三四) ペラフェルデスは、地租に於ける負債不控除が、此負債が合理的經濟では唯だ改良に使用せられ、随ふて収益を増加することより生ずと爲す⁰⁴⁰⁾

(註三五) クラインウエヒターは、収益税に於ける負債不考慮といふことは、此税が財産及其収益が整頓したる國家制度の惠によりて保護せらるゝことの報償として理解せられ、負債を負へる財産が無償の財産と同一の利益を、整理したる國家制度

- 34) Lotz, a. a. O. S. 226. Kleinwächter, a. a. O. S. 142. Seligman, l. c. p. 103. Tyszka, a. a. O. S. 135. Bela Földes, a. a. O. S. 356. Tischert, Die moderne staatliche Ertrags- und Einkommensbesteuerung. S. 9. Schäffle, a. a. O. S. 122. Eheberg, a. a. O. S. 234.
- 35) Eheberg, a. a. O. S. 237. 259. Gruntzel, Fw. S. 58. Bastable, Public finance. 3 ed. p. 438. Conrad, a. a. O. S. 31. 137. Nitti, l. c. p. 345. 386.
- 36) Tyszka, a. a. O. S. 135. Bela Földes, a. a. O. S. 397. Bastable, l. c. p. 438.
- 37) Fuisting, a. a. O. S. 381.

より受けることに其理由を認めなくてはならぬといふ。⁴¹⁾

(註三六) フイスタングは、収益税に於ける負債不考慮には内部の理由を缺くといふて居る。⁴²⁾

(註三七) グルンツェルは、營業税では、總収益の代りに純収益を探ることゝなつて——爲めに収益税が所得税に近接したといふて居るが、⁴³⁾ 今度の我國の改正所得税も此にならうとして居るやうだ。

(註三八) フイスタングは、財源と直接經濟關係ある以外の負債、特に、純人的のもの、並に根源と經濟關係なく單に抵當とか質入などにて法律上の關係にある物的債務は、地相家屋稅營業税では考慮に來る能はず、唯だ資本利子税にてのみ考察せらるゝといふが、⁴⁴⁾ 我國の新に來るべき地租の如きは財源と經濟關係ある負債といへども考慮せられず、漸く營業税に於て此のみが考慮せられ、資本利子税にても大體地租同様何等負債の考慮が行はれぬやうだ。

(ろ) 其結果——としては、(1) 第一には極端の場合を想像すれば、負債利子支拂の爲めに収益又は所得よりして剩す所なきものにも負擔せしめらるゝことゝなつて、給付能力なきに課税すといふ大不都合があり得る(註三九)のみならず、(2) 第二に過大に負債したるものと少く負債したる者並に無債なる者との間に大なる不公平を生ずるを免れず(註四〇)、(3) 且つ可なり多く負債したる者にどりては此税が苛重といふを免れずして(註四一)、隨ふては經濟の發達を阻碍することゝなり、將た社會政策上にも不良の結果を生ずる(註四二)。(4) 特に經濟界が發達し、負債が益々多く利用するゝ時代に入つては、之が課税上に考慮されざることは堪ゆべからざるの不都合とされることになり、少くとも國税としては結局之を棄てざるを得ざらしむることにもなる(註四三)。

38) Kleinwächter, a. a. O. S. 142—3. Eheberg, a. a. O. S. 234.
 39) Fuisting, a. a. O. S. 381.
 40) Bela Földes, a. a. O. S. 398.
 41) Kleinwächter, a. a. O. S. 143.
 42) Fuisting, a. a. O. S. 381.
 43) Gruntzel, a. a. O. S. 65.

(註三九) ニツチは、負債者を課税することは不合理だといひ、エーベルヒは、収益税が正當に働くべきときには、此が純収益の税でなくてはならぬ。其は純収益のみが義務者に残り、經營費及負債利子は他人の収益を成すからといふ。⁴⁴⁾

(註四〇) エーベルヒは、収益税に於ける生産費及負債利子不考慮によりて少からず大なる不公平が生ずといひ、ツツシアートは、収益税に於ける負債不考慮は、現時の土地家屋所有者の増加する負債に於て、有債所有と無債所有との間に於ける新しき不平等の原因だと爲し、ペラフェルデスは、之によりて生ずる大なる不公平を収益税の缺點に加へ、チヌカは、収益税に於ける負債不考慮が大なる苛酷と不公平とを生ずと爲し、クラインウエヒターは、地租家屋税につき、コンラードは地租につきて此が苛酷と不公平とを説く。⁴⁰⁾

(註四一) 前註四〇、チヌカ、クラインウエヒター、コンラード参照。

(註四二) ペラフェルデスは、此が結果は、信用利用の困難といふことであつて、經濟の進歩、弱者の有功なる競争を妨ぐることであるといふ。³⁷⁾

(註四三) チヌカは、負債利子不控除の事實が、益々以て収益税をして、信用の上に基づけられたる經濟生活に於て、主たる國税として不適當たらしめたと爲し、シエフレも、収益税にて負債利子控除の行はれなかつたこと、並に行はる能はざりしことが、収益物體の大なる且つ不釣合なる負債の増加以來、此税を堪ゆべからざるものとした所の重なる理由だといふ。尙ほ之と關聯し、ホーリユールが、農業が次第に發達するときに、總収益に對する純収益の割合が漸減し、總収益の頗る大なる部分が肥料の爲めに土地について爲されたる借金の償還や、經營の爲め不動産に投ぜられた資本の元利崩潰の爲めに吸収することゝなると説いて居る。⁴⁸⁾

(B) 實際上——(い)外國にても此税については負債不考慮か少くとも考慮不十分であり(註四四)、(ろ)我邦にては舊來のが之を不考慮としたのみでなく、今度の改稅案に依るものにては、地租では恐

44) Fuisting, a. a. O. S. 382.

45) Nitti, l. c. p. 387. Eheberg, a. a. O. S. 234.

46) Eheberg, a. a. O. S. 259. 280. Tischert, a. a. O. S. 9. Bela Földes, a. a. O. S. 356. Tyszka, a. a. O. S. 136. Kleinwächter, a. a. O. S. 175. Conrad, a. a. O. S. 137.

47) Bela Földes, a. a. O. S. 356.

48) Tyszka, a. a. O. S. 176—7. Schäffle, a. a. O. S. 122. Beaulieu, Traité. 5^e éd. I. p. 314.

らく全く不考慮であり、資本利子税にては、大部分の屬する天引課税のにては當然不考慮、所得者課税の分でも恐らく所得税に於ける(a)原則が行はれて不考慮となるであらうし、獨り營業税に於て、漸く唯だ營業費を成す負債利子のみが所得税の(b)原則に依りて控除さるゝに止まることゝならう(註四五)。つまり一部の收益に於ても而かも一部の控除が行はるゝのみである。此點に於て此税が決して望ましきものではない。

(註四四) 前出二九參照。

(註四五) 前出、本段(B)を參照。

(三) 財産税——であれば、其が人税である點からいふも、將た財産の完全なる意義を定むる上からいふても(註四六)、負債は物的と人的とを問はず凡べて控除されなければならぬ(註四七)。嘗に理論上然るのみならず、實際にも通例然りである(註四八)。嘗て普國の財産税にて家計的負債不控除とした所ではあるが、其は家計的財産を不課税とした結果であり(註四九)、獨逸全體の新しき財産税では此案計負債不控除主義が明かに撤去せられ、今は凡べての負債を控除して課税することになつて居る。⁴⁹⁾

(註四六) フイスチングは、租稅義務ある財産の確定では、貸方財産が負債及負擔の元本價值の全額だけ減少されなくてはならぬと爲し、クラインウエヒターも、財産税の物體は時價によりて評定されたる全き動不動産から負債を控除したものだといふ。⁵⁰⁾

(註四七) ベラフェルデスは、財産税では、負債控除が一般的規則だといふ。⁵¹⁾

49) Conrad, a. a. O. S. 30. Tyszka, a. a. O. S. 92. Kleinwächter, a. a. O. S. 196.
 50) Marcuse, Das neue Reichssteuerrecht, S. 254.
 51) Tyszka, a. a. O. S. 223. Linz, Grundriss der Einkommens und Vermögenssteuern, S. 17.
 52) Fuisting, a. a. O. S. 283. Kleinwächter, a. a. O. S. 201.
 53) Bela Földes, a. a. O. S. 465.

(註四八) エーベルヒは、通例、此税によりて唯だ純財産(負債控除の行はれたる)のみが課税せらるるといひ、グルンツェルは、此にては通例、負債が控除されると爲す⁵⁴⁾

(註四九) ロッツは、普の一九〇六年現行法にて家計負債以外の負債が控除されて居たが、其家計負債を不控除としたのは、家計財産が不課税であつた爲めだといふて居る。⁵⁵⁾

結 論

以上によりて、吾人は租税特に直接基本税に於て負債又は負債利子の控除といふことが根本的に必要なるものだといふことを知り、而かも其が収益税に於ては到底、不完全にしか行ふことの出来ぬものであつて、所得税と財産税とに於て、特に財産税に於て最良く之を行ひ得ることを見出した。處で我國の所得税は元來、此點に於て不十分であり、今少しく改良したきものを殘す所であるといふに就いては、せめては之が補完税なりとも其の一層完全に行ひ得る望みある財産税を持來りたき所であるのに、政府の整稅案が之を持來ることを敢てせずして、此點に於て最不都合なる収益税を選んだといふことは甚だ遺憾としなければならぬ。改稅案に色々の弱點もあるが、茲にいふ負債考慮の不十分といふことも亦甚大なる一の弱點たるを失はぬ。其れで此改稅の下に於て、負債の有無大小によりては頗る大なる不公平が生じ、弱き負債者が一層壓迫せらるゝといふ社會的不都合が現はれ、負債を利用する經濟上の活動が鈍ぶるといふこともなり、財政收入の屈伸力も乏しきものたらざるを得ぬ。此等の缺點に氣付かずして、只々此改稅案に隨喜する所の我國の輿論に對しては、私は此際切に反省を願ふて已まない。

54) Eheberg, a. a. O. S. 322. Gruntzel, a. a. O. S. 48.

55) Lotz, a. a. O. S. 462.