

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號二第 卷十三第

行發日一月二年五和昭

論叢

國稅地租の課稅標準

法學博士 神戸 正雄

國際價格の理論

文學博士 高田 保馬

經營學論

經濟學博士 小島昌太郎

說苑

チュルゴの『富の形式と分配』

法學士 山口正太郎

明治政府の貸附金

經濟學士 吉川 秀造

講演

大都市及其附近に於ける交通機關に就いて

法學士 種田 虎雄

雜錄

ドイツに於ける合理化運動の機關

經濟學士 谷口 吉彦

フランスに於ける庶民銀行に就て

經濟學士 松岡 孝兒

米國に於ける生命保險信託に就て

經濟學士 和賀賢治郎

近江愛知郡志を讀みて

經濟學士 菅野和太郎

近着外國經濟雜誌主要論題

（禁 轉 載）

經濟論叢

第三十卷 第二號 (通卷第百七拾六號)

昭和五年二月發行

論叢

國稅地租の課稅標準

神戶正雄

緒言(本論の目的)

第一段 理論的考察 (一) 收益と價格との本質上の比較 (A) 收益の多様なる表現 (イ) 實際收益 (ロ) 收益能力 (ハ) 收益價值 (ニ) 收益及價格の比較 (イ) 同似點 (ロ) 相違點 (三) 收益と價格との長短上の比較 (A) 公平課稅上 (イ) 價値の諸元素 (1) 收益制の長所 (2) 價格制の長所 (ロ) 所持者心理 (1) 收益制の長所 (2) 價格制の長所 (ハ) 他稅との關係 (1) 收益制の長所 (2) 價格制の長所 (ニ) 稅質改良 (1) 收益制の長所 (2) 價格制の長所 (B) 課稅技術上 (イ) 收益制の長所 (ロ) 價格制の長所 (C) 財政收入上 (イ) 多收 (ロ) 可動 (D) 經濟及社會政策上 (イ) 價格制の長所 (ロ) 收益制の長所 (E) 文化及保健政策上

第二段 實際的詮索 (一) 收益制 (二) 價格制 (三) 混合制 (A) 普通價値と收益能力との併用 (B) 普通價値と收益價値との併用

結論(全文の要旨)

緒言

我國に於て國稅地租を地方に委讓するの案は前議會開期中、上院の握潰しに遇ひ、而かも其後、立案者たる政友會内閣が倒れて、右の案に反對の態度を採つた民政黨内閣が政權を把つたから、先づ此案も中止といふことに極まつた。そして兼ねて地租は課稅標準を臺帳價格から、賃貸價格(收益能力に當る)(註一)に改めることになつて居り、一應其事業も完成し實施を待つばかりになつて居るから、既に地租が國稅として止まるとするときに、今後の國稅たる地租は此の新しき賃貸價格に依りて取らるゝことゝなるであらうが、私は、別に國稅中に財産稅でも出來て、地租が地方稅に移さるゝことになれば、後者が前者とは異つた課稅標準を採るのが選むべきであり、隨つて之が課稅標準を賃貸價格にでもするのが至當とするものであるけれども、別に財産稅を起さず、相變らず地租を他の收益稅と共に國稅中に存置し、所得稅の爲めの補完稅とするといふならば、其地租の課稅標準は、むしろ思ひ切つて近實なる普通價值(時價)に改めた方がよいと思ふ。或は詳しくいふと原則として近實價格により、特別事情ある土地例之田畑には收益價值(收益能力の例之二十五倍)としたが良くはないかと思ふ。私は嘗て、地方稅地租の課稅標準としては、近實價格制を勧めたけれども、¹⁾國稅たる地租については此結論を避けた。併し今日、事情

1) 拙著、租稅研究三卷 215. 以下、

の變化の前に、國稅地租についても少くとも原則としては財産稅の課稅標準と同一の方法に依るの近實價格を勸むる所以のものを見出すので、敢て之を明にしやうと思ふ。之につき外國では最近には、主として收益價值か普通價值かを問題にして居るやうだが、我國にては現に收益能力を採らうとして居るので、問題は主としては其の收益能力か普通價值かの選擇に存することになる。尤も收益價值、實際收益も問題とはなり得るのであるから、茲に此等のものも、其と近接したる收益能力の側にて、附帶して説明することとする。

(註一) 我國の新しい地租の課稅標準は、土地の賃賃價格であり、其は、各地毎に土地の狀況類似したる區域内に於ける標準賃賃價格によりて定めることとし、其標準賃賃價格とは、土地の狀況類似したる區域内に於ける標準となるべき土地につき、賃主が公課、修繕費、其他、土地の維持に必要な經費を負擔する條件にて之を賃賃する場合に賃主の收得すべき金額だといふ。からして、其はつまり、實際收益ではなくして、收益能力であり、純收益に依るのでなくして總收益に依るの收益能力である。

第一段 理論的考察

(一) 收益と價格との本質上の比較

(A) 其前提として收益の多様な表現——從來、地租の課稅標準として選ばれたる收益は多様に現はれて居る。今、本論に入るの前に、之からして一通り解説して置く。先づ其は

2) Zachau, Der Kapitalbegriff in der deutschen Steuergesetzgebung der Gegenwart. S. 37.

(い) 實際收益——たることを得る。其は或土地の客觀的平均的の收益でなくして、其土地を或人が利用するに於て擧ぐる所の具體的主觀的なる收益であり、そして其は總收益たることも出来るし、純收益たることも出来る。其純收益たる場合には所得稅の所得に一致するし、營業收益稅の標準たる純益とも調和する。其總收益たる場合には資本利子稅や、第二種所得稅やの標準とも調和する。地租だとして之に依れぬことはないが、物稅としては必ずしも之に依るにも及ばぬし、之に依るときに、面倒でもあり、又故意に逃げられる場合を多く生ずるといふこともある。

(ろ) 收益能力——たることも出来るが、此も總收益を基本とし得るし、純收益を基本とし得るが、我邦の新しい課稅標準は其につき總收益を基本として居るが、收益稅としては其れでも良い。其が實際收益と異なるのは、其からして箇人的偶爾的の元素を取除き、客觀的平均的の收益を見るのにある。例之一の土地の持主の如何によりて之よりして生ずる收益に大小を生ずるが如き、或年の豊凶によりて著しく收益に大小を生ずるが如きを除きたるものである。其は土地の課稅としては適切なものとせられる。

(は) 收益價值——此は純收益、又はむしろ總收益と純收益との中間物の相當利廻で還元されたもので、即ち右收益の例之、二十五倍(然るときは四分還元に當る)されたもので(註二)、其收益も實際收益ではなく、むしろ前記、收益能力、特に純收益能力の還元されたものだから、還元の利

率さへ適切ならば、純収益能力とは同一に歸する筈である。

(註二) 収益價值とは何かにつき、ツアハウは、収益價值とは一の經濟財につき、収益に考慮して測定せらるゝ價值である、と爲し、プロイヤールは、収益價值は、収益能力に結び、即ち正常の状態の下に數年の平均に於て持續的に得らるべき純収益に結び、此が其地價行の利子歩合考慮の下に還元せられて臺帳價值を供することゝなると爲し、シャードは、収益價值は還元されたる収益だと爲し、プロハーゼルは、収益價值といふときは、例之、一九一九年の獨逸帝國課稅條例にては、純収益の二十五倍とせらるといふて居る。³⁾

(B) 収益及價格の比較

(い) 同似點——價格といふても、課稅上に問題となるのは普通價值であり、各個の具體的なる實際價值ではなく、實際に於て一地片が特定の個人間にて取引さるゝ價格でなく、市場に於て何人が見ても客觀的に此れだけのものとせられる價格であり、隨つて主觀的個人的の元素は除かれる。例之、師弟親族等の關係から特に割安に定められるとか、祖先の記念地だから特に割高に買ったとかいふが如きものは計算の外に置かれる(註三)。此の如き普通價值は其土地の眞の純益を其に相當な利廻にて還元したものに外ならぬから、結局は収益價值と同一に歸する(註四)。そして前にもいふやうに、収益價值が純収益能力に一致すといふを得るだけにては、普通價值も、収益能力も殆んど同ものに歸すといへやう。

(註三) プラッターウは、普通價值の下に、一般に、賣却及交通價值が理解せらるる。此は、土地が一定時に、一般經濟事情の考

3) Zachau, a. a. O. S. 37. Bräuer, Grundsteuer. (Elster, Hwb. d. Stw. 4. Aufl. IV.) S. 1247. Derselbe, Ertragsteuern. (Handbuch d. Fw. V-I-A.) S. 18. Schade, Gemeiner Wert und Ertragswert. S. 98. Prohasel, Die Grund- und Gebäudebesteuerung der deutschen Einzelstaaten. S. 22

慮の下に、各の利害關係者(土地を正當の方法にて利用すべく慣れた)にとりて有つ所の價值だと爲し、プロイヤーも、人は、普通價值又は交通價值として、一の土地が正當の状態の下に、各人に取りて有つ價值即ち其賣却價值を示すと爲す。それからツアハウは、交通價值とは、一の經濟財の爲めに市場に於ける凡べての影響元素の考慮の下に、賣却に於て得らるべき價格だとし、シャードは、普國の民法にては、普通價值とは一物が各の所有者に與へ得る利用だとせられるが、併しむしろ期待された價格といふべきものだ。人は一の事實に屬する實際上拂はれた價格と、獲得すべき期待された、希望された價格との間に、鋭く區別する。後者が正當價值又は普通價值の評價の目的で、前の事實上拂はれた價格は、其からしての加工によりて普通價值の產物が生ずべき基礎、即ち原料を形成すと爲す。それからコンラードは、土地價值稅は、土地の交通價值の稅、回期的に多くは年々徵收さるゝ地租であり、賣價を考慮した見積によりて時々、確定された價值により測定されたものだといふ。⁴⁾

(註四) ツアハウは、理論上いふと、此争は無意味に表はれる。何ぜとなれば交通價值は正當の經濟事情下に、還元された純收益、即ち平均的収益能力の函數であり、隨つて收益價值に外ならぬからと爲し、プロイヤーも、普通價值に依る課稅と、收益價值に依る課稅とは正當の經濟狀態にては、同一結果に歸し得る。何ぜとなれば交通價值は多くの場合、當該物體の純收益に基くからと爲し、シャードも、人は收益價值と普通價值との差異が唯、確知の方法に於ける差異だといふこと、二者の最終目的が同一の成果に導かなくてはならぬことを認めなければならぬといふ。⁵⁾

特に農業地につき、ブラッターは、農業地の普通價值は、正當事情下に、自然的の收益價值に均しきものだと爲し、プロイヤーは、農用地の賣却にて買手は其價格提示に際し利廻計算に基くから、多くの場合、普通價值が收益價值に接近すと爲す。⁶⁾

(ろ) 相違點——併し結果は同一ではない。特に普通價值と收益價值とは同でなく、むしろ普通價值の方が收益價值よりも高いことが普通である(註五)。其は第一に、收益價值にて計算される收

4) Blattau, Die Besteuerung des landwirtschaftlichen Ertrags. S. 11. Bräuer, Grundsteuer. S. 1247. Derselbe, Ertragsteuern. S. 18. Zachau, a. a. O. S. 37. Schade, a. a. O. S. 46, 51, 72. Conrad, Fw. 9. Aufl. S. 142.
5) Zachau, a. a. O. S. 37. Bräuer, Ertragsteuern. S. 18. Schade, a. a.

益が精密でなく、此にては通例、有形収益のみを見るけれども、普通價值にては後にもいふやうに、有らゆる収益、随つて無形の其、見込上の其、其他土地の需供に伴ふ色々の元素も加はるのであるからである。第二には此収益を還元するに用ゆべき利廻率は、元來は各地方々々により、又其一々の土地によりても夫の有形収益に適用さるべきものとしては異らなくてはならぬ筈である(有無形の凡べての収益を計算して基本とするならば一々の地片にて利廻を異にするに及ばず、地方々々にて異にすれば足る)。然るに収益價値の計算に用ゐらるゝ利廻率は、通例一率に二十五倍とか四分とかいふことになるので、其からしても収益價値と普通價值とは異なることになる(註六)。

(註五) ベースラーは、一般にいふと、純農業的利用を假定して、租税上の収益價値は、之に相當な交通價値、即ち租税上の普通價値よりも、二割乃至三割低いことを假定し得ると爲し、ヘッケルも、賣買に於ては土地は、収益に比して往々にして餘りにも高い。何ぜとなれば此に増進する需要に於て供給を増し得ぬ財物に關するから、且つ其上にも小な土地が異常に高く拂はるゝを例とするからといふて居る。⁶⁾

(註六) ツアハウは、還元利子、即ち其地慣行の利子は、必然に或度まで、恣意的に定められ、一般的に異論なく定められるものでないといひ、プロイヤーも、収益價値に於ける還元元素によりて収益價値制が正常の經濟時にも餘りに大な掛念を置かしむるの標準を供すと爲し、ブラツタウも、純収益の還元率(法定の収益價値に於ける)は其地慣行の利子歩合でなくして法律上に定められた割合(四分)が基礎に置かるゝことによりて、自然的の収益價値と異つた價値が定められ、其が普通價値と多少遠かることになるといふて居る。⁸⁾

O. S. 100.

6) Blattau, a. a. O. S. 13. Bräuer, Grundsteuer. S. 1247.

7) Boesler, Ertragswert und gemeiner Wert in der deutschen Vermögensbesteuerung. S. 46. Heckel, Fw. I. S. 261-262.

8) Zachau, a. a. O. S. 37. Bräuer, Ertragsteuern. S. 19. Blattau, a. a.

(二) 收益と價格との長短上の比較

(A) 公平課稅上

(い) 價値の諸元素から見て

(1) 收益制の長所隨つて價格制の短所——(a) 一の土地の所有によりて現はるゝ給付能力は何といふても、直接には現實に其土地から生ずる賃貸料收益、又は假令自ら之を經濟したとしても其賃貸料に當る自然的なる收益、又は之を自ら使用せず他人をしても使用せしめなかつたとしても齊しく此に相當すべき收益(賃貸したとせば生ずべかりしもの)だけのものは確かに之あり、又はあり得べきものとして良く、併し其以上、其外のものがあるとするのは聊か無理のやうにも見ゆる(註七)。尤も此中につき、自ら使用せず他人をしても使用せしめなかつた場合は如きには、之に或能力の存在を推定するは無理のやうでもあるが、此で困まるといふのは當事業の怠慢の罪で、之を宥恕するには及ばぬことであり、又之を宥恕しては遁脱をも勸め、又土地利用を助長する所以のものでもない。其れから他人に賃貸せずして自ら使用した場合には、明確には其收入中に斯かるものを指示することは出來ぬとしても、之を擬制によりて、他人に賃貸した場合から類推して、其れだけの收入相當のもの、生じたとしても差支ない。又斯くして初めて公平にもなる。それから賃貸料を具體的現實的のに依らずして、むしろ平均的客觀的のに依るときに(收益

能力)、其が實際収益よりも或は一層大であり、又は一層小であることになつても、其は物税として収益税としての地租では當然に許さるべきことに屬する(註八)。b)斯く地租の課税標準を有形収益に依ることは現實の能力に相應したものとせられるが、反面からいふて、此有形収益以外の元素をも考慮することになると、其元素の小さい間は差支ないが、其が大なる働をして、特に其働きが土地により非常に異るときに如き、其を土臺とした租税負擔が有形収益から見たのとは大に遠かり、現實の給付能力から見れば非常に不公平ともなるし、土地によりては堪ゆべからざることにもなる。特に都市の周圍にある農耕地の如きにては其實際有形収益からしては堪へられないほどの重き負擔となるかも知れない。之を避くる爲めには有形収益に依るのが宜しい。但し又此に普通價值により、隨つて有形収益以外の元素を考慮したとしても、右のやうな都市の周圍地にては、凡べて収益價值に依るとするか、又収益價值と普通價值との中間價值に依るといふ救濟の途はある(註九)。

(註七) プロイヤーは、収益價值に依る課税は經濟的成果、即ち租税上の負擔能力の明確なる基礎(租税の負擔能力を保證する經濟上の成果)に密接に結付くことの長所を有つと爲し、更に理想は物體の確定された年々の純収益に結付いて租税測定を行ふことだと爲す。モルも、人が經濟的給付能力を完全に擱まうとすれば、(財産のみでなくして)所得をも見なくてはならないといふて居る。⁹⁾

(註八) 由來、物税、収益税にては此によつたが、既に營業税などには實際収益に依る例が増しつゝあるけれども、地租には

9) Bräuer, Grundsteuer. S. 1247. Derselbe, Ertragsteuern. S. 15. 19. Moll. Probleme d. Fw. S. 99.

尙ほ収益能力に依る例は多く(後段を見れば判る)、のみならず、特に農業土地にありては、所得稅さへも、實際収益を摺むことは出来ない有様である。之につきエーベルヒは、新所得稅法さへも、少くとも小農民の所得は屢々、租稅申告の代りに、見積りによりて確定せられたと爲し、プロイヤーも、租稅技術の最近世の方便を備ふる所の一般所得稅すらも、各箇の場合に一地面の實際収益を確定することは出来ぬといふ。¹⁰⁾

(註九) ハッセンにては、繼續的に農業目的に利用せらるゝ土地については、義務者が其義務ある土地の全き収益價值が其全き普通價值よりも百分五以上低いことを證明するときは、収益價值と普通價值との中間價值に依る課稅を要求し得る。¹¹⁾

(2) 價格制の長所隨つて収益制の短所——(a) 併し進んで考ふると、一の土地の給付能力を單

に實際又は平均的客觀的なる有形収益のみから見るのは誤である。其給付能力の中には其以上にも複雑多様な元素が存することを知らなければならぬ。先づ其確實の度といふものがある。同一の有形収益を生ずとしても、其價值は物によりて異り、此は大體、其他の財よりも確實度が一層大なりとせられ、隨つて之が所持者に於て一層小い有形収益にても満足する所であり、即ち此には有形収益の外に確實の強いことに於ける無形の収益ありとして可い(註一〇)。そして其は精密にいふときは、土地の間にも等差があり、極端の例をいふと、地震地帯地と無震地帯地との間に、水害危険地と水害安全地との間に存する差異の如しである。それから土地を有つことに伴ふ名譽、權利、執着等も、地方により時代により違つて居るにせよ、尙ほ今でも多くの處に、何ほどか他の物に於てよりも特に土地に於て一層多くの此の如きものを認むる傾があつて(註一一)、其も

10) Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 243. Bräuer, Ertragsteuern. S. 15. Derselbe, Grundsteuer. S. 1245.

11) Prohasel, a. a. O. S. 100. Bräuer, Grundsteuer. S. 1254.

矢張り一の無形収益である。かくの如きは或箇人にとりては問題とならぬやうでもあるが、其處に於ける一般人が見て以て大體、此に特別の重さを此等の事由からして置く以上は、此も亦計算に入れなければならぬ。其から土地が一體に有限で獨占的であり、供給に制限があつて、限なく増進する需要に對立するに於て、他物よりも割高な傾がある。其は人が一般に之に對して一層大な貴さを感じるものといふべく、此にも土地に潜んだ或無形収益の存するをすべきである（註一三）。或は特に小さな土地には、大な土地よりも需要が多く、隨ふて割高だといふが（註一三）、此も其小いといふ特別條件を備へた土地のもつ特別の値打であり、此にも潜みたる特別の無形収益がある。其から現に或土地が農業に利用せられて、有形的には小さな農業収益しか生ぜぬけれども、都會附近にあつて都會宅地となり得るものなるときは、此には其宅地としての利用し得べき、そしてより大な収益を擧ぐべき可能性があるのであつて（註一四）、収益能力からいふと都會なみの有形収益のあるべきものであり、現實なる小さな有形収益の外に、少くとも可能的なる無形の収益ありとして可い。又一般に土地には過去の經驗から騰貴傾向大なりとせられ、之を有つ人に於て假令現實の有形収益は小さくても、斯の如き期望に於て無形の収益を認めて満足するものである。此も勘定に入れなければならぬ。此等は實は凡べて各土地によりて一様でないけれども、隨つて一々の土地につき一々の元素の度合を指示することは難いけれども、其の何程か影響する

ことは事實であり、此等の元素が相待つて、大體、土地にありては他の投資物體に比し利廻の薄き可能性があり、そして此等の一々の土地につき指示の六つかしい各箇の元素が、幸にして普通價值の中には、凡べて自動的に綜合せられ統一せられ融合せられて單一不可分の結晶體として指示し得るものとなつて居る(註一五)。之を外にして眞の土地收益又は土地の收益能力、土地の給付能力を他物の其と比較し得る自然的の標準は見出し難いといふて良い。(b)之に依らずして、假りに有形收益、又は有形收益能力に依つたとしたならば、其れでは有形收益以外の諸の元素を無視する爲めに結果は不公平なものとなり、其から還元したる收益價值に依つたとしても、本來利廻が多様なるべきものを、恣意的に單一なる利廻に依りて還元するが爲めにも一層の不公平となり得る(註一六)。

(註一〇) ベースラーは、給付能力の問題に於て重要な元素は投資の確實の度に於て認めなくてはならぬと爲し、更に、其の高き確實の度は投資に、小なる名義上の利廻を許す。此にも交通價值が最適當なる表示として見られなくてはならぬといふ¹²⁾

(註一一) プロイヤーは、社會的慣習(土地所有の優越觀)、土地所有によりて政治上の權利を得る可能性、奢侈的欲望満足の性癖等が其價格騰貴に導き得と爲す。フィスチングが、農業的土地財産にては、小收益にても土地財産に對する愛着からして、普通價值が異常に高いものだといふのも此に屬する¹³⁾

(註一二) シャーデは、土地所有は相對的の獨占地位を有つ。土地の供給が増加し得ぬからといふ¹⁴⁾。尙前註六、ヘッケル參照。

12) Boesler, a. a. O. S. 77-79.

13) Brüner, Grundsteuer. S. 1247. Derselbe, Ertragsteuern. S. 18. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 91.

14) Schade, a. a. O. S. 21.

(註一三) フォツケは、各個の地片は頗る屢々あまりに高く、大財産よりも常に一層高く賣らるゝと爲す。¹⁵⁾ 尙前註六、ヘツケル参照。

(註一四) チヌカは、都市の周圍に於ける建築し得べき土地を、收益價值によりて課税することは、此價值高き土地を殆ど全く免税するに齊しきことゝなると爲す。¹⁶⁾

(註一五) フイスチングは、凡べての種類の物に適用すべき一般的なる測定基礎を、唯、經濟的の交換交通のみが供し、同種の物に對する、世間に知られたる價格成形よりして直接に、普通、交換、又は賣買價值が導かしめると爲す。¹⁷⁾

(註一六) 前出註六参照。

(ろ) 所持者心理から見て

1) 收益制の長所随つて價格制の短所——土地所有者の所有心理から見て、田舎などには、土地の賣買といふことを眼中に置かず、單に之より生ずる收益のみを見て居るといふが少くない(註一七)。都市にも矢張り多少は此種のもものが存する。かゝる者から見ると、普通價值から課税せられては異常に重い負擔を負ふこととも感ぜられ、随ふては少くとも彼等としては不公平なる負擔とすることにもなる。其點からいふと、收益制に依つた方が一層公平とも見られる。

(註一七) ゼーリングの研究に依れば、シユレスウィヒホルスタインのゲースト地方では、世界戦争前まで農業土地は往々にして全く交通價值を有たず、唯だ人は或土地が如何に多く擔ひ得るか、何如に多くの人を養ふかを問ふて、如何に多く値するかを問はなかつたといふて居るが、他の農業地には左ほどでなくとも、多少此傾がある。エーベルとは、最多くの田舎土地は、所有者を唯、生存者間の讓與、又は相續によりてのみ變更し、其際の表示金額は眞の價值を表はさず、むしろ種々

15) Vocke, Fw. S. 296.
16) Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 141.
17) Fuisting, a. a. O. S. 289.

なる財産及家族事情にかゝるといふて居り、フォツケも、同意味のことをいふて居る。チスカは、農業的に利用された土地にのみ、收益を基礎に置くことが與へられたものだ(市街地にては普通價值が合目的だといふ)といふて居る。¹⁸⁾

(2) 價格制の長所随つて收益制の短所——實際に就いて前記の事實の存在を否定することは出来ぬ。けれども、別に價格の爲めに有ち、之を評價しつゝ有つといふことも實在し又其が益々多くならうとして居る。然りとすれば其れだけにては收益によりては却つて不公平となる。かくして何れによりても不公平といふときには、全體上何れが多きかからして決してはならぬ。さうなると、都會にては殆んど全く、そして田舎にては可なり多く價格によりて見積ることの行はるゝときに、最早、凡べて價格制によりても差支ないと思ふが、尙ほ何ほどか疑は殘る。此に於て田畑につき收益制を例外として認めるのが穩當かも知れない。

(は) 他の税との關係から見て

(1) 收益制の長所随つて價格制の短所——(a) 地租を一の收益税として家屋税や資本利子税や營業收益税やと對等に課するとして、家屋税の賃貸價格や、資本利子税の利子額や、營業税の純益やと對等の標準を求むるとなれば、地租にては賃貸價格即ち收益又は收益能力に依る方が價格に依るよりも適當といふことになる(註一八)。尤も營業收益税の純益は精密にいふて賃貸價格と異るともいふが、併し其間の差異は薄いものであるし、又其相違するだけは各税の稅率にて斟酌す

18) Moll, a. a. O. 96-97. Eheberg, a. a. O. S. 239. Vocke, a. a. O. S. 296. Tyszka, a. a. O. S. 138.

ることも出来るから、むしろ此にては賃貸價格の方が適當のやうである。或は價格(普通價值)に依るとしても、之と賃貸價格との間に相當なる釣合を求めて、稅率にて斟酌すれば同だともいふが、併し純益と價格との如く距離が遠くなり、利廻といふ面倒な元素が中間に入り來ると、此間に釣合を見出すことが一層六つかしくもなる。(b)尙又別に財産稅が存するときの如き、財産稅からも土地を普通價值により課し、地租からも齊しく普通價值によりて課しては、同一標準を屢々利用することになり、隨つて逋脫を助長する恐があるので、地租の方は特に收益に依るの望まじきものがある。併し此點は今日の我邦にては問題とせぬでも良いのであらう。

(註一八) プロイヤーは、一の體系に結合されたる收益稅中の一節として、地租が出来るだけ此體系中の他の租稅形式に適合することを求むといふて居る。¹⁹⁾

(2) 價格制の長所隨つて收益制の短所——地租のみが直接稅となり又は此が其の主稅とでもなつて居るときには、之が標準を收益に置くのが至當であるが、今日の我邦の如く所得稅といふ主稅があつて、地租は單に之を補完するに止まるといふときには、所得(純益)と近き賃貸價格によりて地租を課するのは、遺漏逋脫を多からしめる傾があつて、補完の趣旨に合はぬ。地租はむしろ價格に依つた方が一層此補完の目的に合する。

(に) 稅質改良から見て

(1) 收益制の長所随つて價格制の短所——地租を單なる收益稅として物稅として止めるといふ趣旨を固持すれば、收益制の儘にても宜しいことになる。

(2) 價格制の長所随つて收益制の短所——けれども地租を所得稅の補完稅として物稅又は收益稅に止めるとしても、此に出来るだけ人稅的元素を加味して人的給付能力に適應せしめやうといふ、即ち之を人稅的物稅としやうといふ趣旨を有つときには、そして近代の收益稅には益々斯かる改良の傾向があり、我國の營業收益稅の變更も其一の表現とし得るとすれば、此趣旨からしては、地租も價格制に依つた方が宜しいといふことになる。其なれば人稅的であり(註一九)、負債の考慮、人的事情の考慮、累進率の適用も一層多く行はれることになる。尤も收益制の地租にても或度まで此が行はれるのではある。が、程度に強弱がある。

(註一九) (1) 舊收益地租が物稅的だといふことについては、例之、プロハーゼルは、古き收益稅は收益の本質に相當して純然たる物體稅だと爲し、プロイヤーは、土地收益稅は其最純粹なる形に於て物體稅であり、收益價値に依る課稅が最多く、此稅の形式の客觀的性質を保證すといふ²⁰⁾

(2) 土地價格稅が人稅的となることについては、プロハーゼルは、土地價格稅は部分財産稅の性質を得る。此にては段階率が稀ならず、云々といふて居り、プロイヤーも、土地財産稅が主體稅として、客觀的課稅方法から全く解除せられて、給付能力を變更する人的事情の考慮が前面に現はるゝ所の部分財産稅だといふて居る。——實例としても濠洲の地租は夙に累進率を採つて居るが、新しくは、ヘッセン、一九二五年法にては、建物なき土地に對し、二萬馬克以下の價格のに、百分の〇。

20) Prohasel, a. a. O. S. 127. Bräuer, Grundsteuer. S. 1247. Derselbe, Ertragsteuern. S. 19.

二〇、二萬乃至五萬馬克のに百分の〇・二四、五萬馬克以上には超過累進率を適用し、五萬馬克を超える部分には百分の〇・三六、十萬馬克以上の部分には百分の〇・四〇を課し、一人三千馬克以下に免稅とする。バーデンの一九二六年法にては、一人の所有者の手に於ける全き所有額一萬馬克以下のときは百分の〇・一五、一萬乃至二萬馬克には百分の〇・二〇、其以上は百分の〇・二六とする。²¹⁾

(B) 課稅技術上

(い) 收益制の長所隨つて價格制の短所——(1) 收益なれば可なり多くの土地について直接に具體的に現存する賃貸契約について見出すことが出来る(註二〇)。然るに價格だと現在の價格といふのは多くは抽象的のものであり、現に最近に行はれた價格を摺んだとしても其は少數のものであり、多くは何れも過去のに屬し、其から推測して決するの外なく、多少明確でない嫌がある。(2) それから收益だと其土臺となる土地產物の價格に市場が成立して之を測定することが全く容易だが、土地價格となると、市場が其れほど現實でない嫌がある。尤も今日特に都會には土地市場が發達しつゝある。又都會地については此にいふ產物の價格といふことは問題にならぬ。(3) 土地の收益、特に賃貸料なれば多くの地方にて少くとも標準となるものを見出すことは出来るが、價格となると、賣買が乏しくて、標準の見出し難いといふ處もあり得る。隨つて收益よりの推定から行くより外なきことも生じ得る(註二二)。此等からいふと課稅技術上大體、收益が價格に勝るやうだ。

(註二〇) クラインウエヒターは、收益臺帳は信用すべきものだ。何ぞとなれば純收益は與へられた(及事實上標準となりた

21) Prohasel, a. a. O. S. 130. Bräuer, Grundsteuer. S. 1248, 1253, 1254, 1265. Derselbe, Ertragsteuern. S. 22.

る) 事實から直接に確知したものだからといふ²²⁾

(註二一) プロイヤーは、普通價値に於ける課稅は、土地市場に於ける所有移轉が各箇の地面の評價に十分なる比較物を供するときのみ、多少使用すべき基礎を供すといふ²³⁾

(ろ) 價格制の長所隨ふて收益制の短所——併し普通價値の評定は次第に進展しつゝあつて、假令まだ完全ではないにせよ、忍ぶべき程度の完全さを以ては發達して居る。賣買の盛な地方では、其實例からして特殊元素を除いて客觀的に、多くの人に取りて合理的と見ゆるものを評定し得る。そして何うしても其の六つかしいだけにては收益を土臺として之を幾倍かして收益價値を求め、之に代らしめることを得る。

(C) 財政收入上

(い) 多收——の點からしては、價格制の方が收益制に比し、より多くの元素を標準として計算するだけ、並に一層多く増加の可能性のあるだけ、勝つて居るといふて良い。

(ろ) 可動——の點からしても價格制の方が收益制よりは、一層多く課稅標準が時勢と共に益々増大し、隨つて經費の増加に應じ、且つ物價の變により動搖することも一層大に、隨ふては收入可動で、經費特に物件費の増減に順應するを得ることにもなる。但し反面に、收益制、特に收益能力に依るに於て、收入一層不動といふ傾があり、隨ふては收入増加の望少き代りに、其減少可

22) Kleinwächter, Fw. S. 145.

23) Bräuer, Grundsteuer. S. 1247.

能の少いといふだけのことはある。

(D) 經濟政策及社會政策上

(い) 價格制の長所隨ふて收益制の短所——(1) 收益制下には、投機目的の爲めに實際無收益又は小収益に置かれた土地の如きに對しては、軽い課税しか出來ない。然るに價格制なれば可なりの度まで相當に重い課税をして之を抑制することが出來る。庭園用地の如き奢侈用地も、收益制下よりも價格制下に一層重く課税され、隨ふて奢侈抑制の働を爲す。地價の自然増價の如きも收益制下よりは價格制下に一層多く課税して社會的公正に適はしむる。此等から見ても價格制の方が社會政策上、一層宜しい。(2) 収益能方が収益價値かによるときには問題とならぬけれども、各地片の實際収益に依るときには、持主の箇人の特別の努力の結果にも課税し、經濟の發達を抑制することにもなる。然るに價格制だと、當然に平均的客觀的の價値に依り、隨ふて此の如きの恐がない。經濟政策上、價格制を認む所以である。

(ろ) 收益制の長所隨ふて價格制の短所——實際収益に依れば實際収益なき處には課税せぬから良いけれども、價格制だと、其有形収益の有無を問はず課するから、其實際収益からしては拂ひ難く、元本價格を侵蝕することにもなり得る。隨ふて此經濟上の見地からは收益制の方が可といふことになる。尤も收益制としても収益能力が収益價値に依ることになつて、實際収益なくとも課するとなれば、價格制と同となる。併し其れにしても價格制の方が有形収益以外の元素をも摺

むので、一層多くにも元本價值を侵す可能性がある。併し進んで考へれば、無收益又は小き有形收益の處にて可なり大なる負擔をする場合にも、所有者に於て其地を適當に利用すれば其稅位は出し得るやうにし得るし、此が出来ぬとしても彼の有つ他の所得にて納めつゝ、之を維持し、そして彼の投機目的を達し得るの度にて持つこと、ならうから、左迄心配するに及ばぬ。

(E)文化及保健政策上——收益制下には、實際收益に依れば勿論だが、收益能力又は收益價值に依るときにも、價格制に依るよりは、庭園の如き保健及文化上、有意義なるものを一層寛大に扱ふといふことがある。此點からいふと收益制が勝る。

第二段 實際的詮索

以上、本問題を理論的に考察したる後に、尙實例を調べて見るのが有益である。其は細かに分拆すると色々に分けることは出来るが、其最重なる模型的のものを示すと左の如くである。

(一)收益制を採るもの——日、佛、伊、澳、匈、ヴィクトリア、チェッコスロヴキア、獨逸中のバイエルン、メクレンブルヒストリツ、ワルデックとする(註二二)。

(註二二) 我國のは舊來のは收益價值、新しきものは收益能力といふべきものに依る譯である。佛國は前年の實際取得したるのか、自用の場合は擬制上のに依るといふが、つまりは其地慣行の賃貸料收入により、之よりして無建物土地は二割、住宅土地は二割五分、營業用建物土地は四割を引ききたるものに依る。伊太利にても土地より生ずる賃貸料收入に依り、其土臺と

なる臺帳は其純收益價值を一九〇四年乃至一三年の平均に基づけたものだ。奥國地方税たる地租は多くは臺帳純收益により、地方によりては實際收益か、收益價值か、又は他の外形標準かによることを得る。匈牙利では配賦によるが、此際、臺帳純收益の百分二十五の率にて配賦せられる。ヴィクトリアにては見積られたる收益價值に依り、チエツコスロヴァキアにては、舊時の臺帳純收益の十倍としたものに依る。バイエルンにては一九一〇年法にて土地の面積と實物收益能力とからして確知されたる收益によるのだが、其を今も續行して居る。²⁴⁾

(二) 價格制を採るもの——米、濠洲、獨逸中のアンハルト、リュベック、リッペ、ヘッセン、奥國中のリンツ、スタティアに行はるる(註二三)。

(註二三) 米國の各州の財産税が動産は兎角、逋脱せられて不動産税となつて居るが、其課税標準はいふまでもなく、普通價值(希望する買手が希望する賣手に拂ふべき價)であり、濠洲にても地租は普通價值が通例標準となり、奥國のリンツ、スタティアにも地價税があり、獨逸の若干州にも地租が普通價值に依る。大戦後地租を第一に改良したアンハルトの例に依ると、其第一法は一九二〇年法で、次ぎに一九二三年に改正法出づ。此が今日も行はれ、此は純然たる土地のみに課し、地上地下の建物を除く。課税標準は一九一四年七月一日現在の時價とし負債を控除せぬ。賦課は評價委員會によりて行はる。リュベックは土地の時價を標準とし、其は評價時の賣價とす。²⁵⁾

(三) 混合制度を採るもの

(A) 普通價值と收益能力とを併用するもの——例之、ヴェルテンベルヒの如し(註二四)。

(註二四) ヴェルテンベルヒにては、現行一九二〇年の地租及家屋税は一八七三年(地租)、一九〇三年(建物税)の古き臺帳法に基く。地租の課税には、土地の繼續的平均的に獲得すべき純收益(平年、通常の經濟方法、企業の平均的堪能にて得らるゝやうな)が土臺となる。此が臺帳は一八七三年法にて定められ、其改正は今日までまだ行はれぬ。建物税(實は此中に一部、土地が課税せらるゝ)の物件は凡べて此國に在る家屋、其地面、庭、穴倉を含み、隨つて農業用の建物にも及ぶ。此

24) Bräuer, Grundsteuer. S. 1252-1265. Scholz, Grundriss des französischen Steuerrechts. S. 5-6. Loewenfeld, Die österreichischen Steuern. S. 142. Prohasel, a. a. O. S. 84-86.
 25) Bräuer, Ertragsteuern. S. 20. Derselbe, Grundsteuer. S. 1255, 1265. Loewenfeld, a. a. O. S. 142. Prohasel, a. a. O. S. 92-96.

は臺帳價格によりて課せられ、其一般的評定は一八七三年に初まり一八七五年に終つた。一九〇三年に此稅の定期的改訂が採用され、之により一九〇七—八年に此改訂が行はれた。²⁶⁾

(B) 普通價值と收益價值とを併用するもの——普魯西、バーデン、ブレメンなどの如し(註二五)。

(註二五) 普魯西の一九二三年法にては、土地建物共に課せられ、稅は價值の千分六とす。價值としては、補完稅の爲めに一九一七—一九年の賦課期間に定められた價值の一倍又は數倍とする。即ち特に繼續的に農業、林業、又は園藝上の目的に用立たざる建物附土地は一倍、凡べて其他の土地は八倍とす。補完稅價值としては一般には普通價值であり、繼續的に農業林業園藝目的に用立つべく定められた土地は收益價值である。バーデンにては、森林の課稅は純收益價值(收益の一九二一年には二十四倍乃至四十五倍)により、其他の土地及建物には時價を用ふる。ブレメンにても、建物稅は建物を建てられた又は之に準ずる土地に課せられ、其資本價值による。地租は建物に屬せざる土地に課し、標準は純益價值とする。²⁷⁾

結 論

以上要之、地租の課稅標準を收益に依るか價格に依るかに色々の實例もあり、又理論上には双方の論據もあるのであるが、私の見解にては公平課稅上、價格に依る方が一層其公平に適ひ、そして此が財政收入上の見地からも經濟及社會政策上の見地からも一層望ましきものであり、由來之が大なる故障とせられた課稅技術上の困難も段々と除かれて來たやうに認める。で私は少くとも原則としては價格に依ることとし、たゞ過渡的の規定として或度までの例外として收益價值に依ることとしては何うかと考へる。

26) Prohasel, a. a. O. S. 102-106. Bräuer, Grundsteuer. S. 1253.
 27) Bräuer, Grundsteuer. S. 1252, 1253, 1255. Prohasel, a. a. O. S. 108, 109, 113-114. Zachau, a. a. O. S. 56.