

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號一第

卷三十三第

行發日一月七年六和昭

（禁轉載）

論叢

效用經濟と勢力經濟……………文學博士 高田 保馬
新地租の不公平と其匡正……………法學博士 神戶 正雄
稅率論……………經濟學博士 沙見 三郎

時論

稅制整理の目標……………法學博士 神戶 正雄

研究

收穫高と米價との關係……………經濟學士 八木 芳之助
東海道濱松宿に關する一考察……………經濟學士 大山 敷太郎
アルフレッドの工業立地理論に就て……………經濟學士 菊田 太郎
米の生産地相場と消費地相場との相關々係……………經濟學士 谷口 吉彦

說苑

ガラスの工業發達階段說……………經濟學士 堀江 保藏
費用概念考察の出發點……………經濟學士 熊本 吉郎
國勢調査てふ用語……………經濟學士 岡崎 文規

附錄

新着外國經濟雜誌主要論題

新地租の不公平と其匡正

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 新地租の不公平(一)物税たるが爲め避くべからざる不公平(A)課税物件に於ける不公平(B)課税標準に於ける不公平(一)土地以外の所得等を考慮に入れざること(二)負債を考慮せざること(三)人的事情を考慮せざること(四)税率に於ける不公平(二)其他の干渉よりの不公平(A)課税標準に於ける不公平(一)價格を選まざること(二)實際的収益に依らざること(三)純収益に依らざること(三)十年間固定すること(B)免税點に於ける不公平(一)自作田畑に於けるもの(二)其他の土地に於けるもの(三)他収益税との關係的不公平)

第二段 不公平匡正策(一)根本的變革(A)地租の地方委譲(B)課税標準の改定(一)土地價格(二)土地所得(一)姑息策(A)課税標準につき(一)五年更改(二)最近の物價指數により換算(B)税率)

結論(全文の要旨)

緒言

新地租法は五十九回帝國議會を通過して、昭和六年四月以降實施せられることになつた。其は明治維新大業の產物たる地租條例を根本的に改正したものだから、昭和時代の歴史を飾る一偉業として良く、また實際、舊制に比しては一段の改良と爲すことを得る。ただ併し之を以て一部の

人の見るやうに、最善のものになつたとするに至つては過褒である。地租其ものとしても不満足とすべき點があり、全租税體系中に於ける土地課税としても不満足なるものである。議會に於ては、此に就き、むしろ都會地と農村地との間に、都會地では増税となり、農村地では減税となるのが不公平であり、不都合であるといふことが主たる非難となつたやうだが、其の都會地にて從來よりも増負擔となることが、時偶々經濟界の不況時であり、都會民の之を特に苦痛とするといふことはある。随つて今日、斯かる結果を招くやうな租税改革をするの時機でないのにも拘らず、之を敢てしたといふことは確かに非難されなければならぬけれども、此を別として見れば、改正の爲めに都市に比較的重くなり、田舎に比較的軽くなるといふこと自身は、其新課税標準が各土地の實際の能力に近いものである限りは、むしろ公平に近いものとして、非難を免れることを得なければならぬ。ただ今度の課税標準が各土地の有つ物的能力に近きものなるかが問題であり、其が大正十五年四月一日現在のものだといふに於て、其後の變化によりて可なり實際に遠かつたものとなり、都鄙の間にも、各地片の間にも可なり不公平なものとなつて居らぬか。其處に此新制に於ける不公平の重點が存する。で實の處、此不公平を匡正するのには、現在の實情に即して課税標準を更正しなくてはならぬといふことになるが、其は到底、費用も多くかかり、煩に堪へぬといふならば、せめては大正十五年當時に地租として各地片から徴收することを至當

と認めた税額を物價指數により換算して軽くすれば、其れに依りても、幾らか一層公平にもなり且つ、特に負擔が容易にもなる。恰かもロンドン條約に依る減税を地租の上に行ひ得た爲めに、當時百分四・五の率としやうとしたのが、百分三・八となり得て、其れで此趣旨に副ひ得たやうにも見ゆるが、併し、其税率の輕減程度は一割五分六厘に過ぎぬのに、物價指數からいふと三割三分九厘の抵下であり、此れ丈けの輕負擔にては不十分である。又、納税者の負擔の難易を一部反映する物價指數は可動的のものであるのだから、斯かる固定的なる税率低下では適切なる緩和手段とはなり得ない。何れにせよ新地租法の議會にて主たる問題となつた點は、少くとも公平課税の見地からしては、格別、問題とするには足らず、公平の見地からして問題となすべきものは、むしろ其よりも以外の方面に存する。今、私は此に存する諸の論點を指摘して、之に若干の批評を加へ、匡正の方法をも考究しやうと思ふ。

第一段 新地租の不公平

廣く新地租の缺點といふときは、財政收入上には十分及可動の原則から見て遺憾の點のある事、經濟上社會政策上には借地人借家人等に轉嫁さるるだけに於て好ましからざる結果を有つこと、課税技術上乃至行政上には、やがて課税標準の改定期になつて、又々厄介面倒なるものあり

といふことなどを數ふことを得るが、其等は暫らく大局上には餘り重大なる缺點といふほどのものではないとして問題の外に置く。此には唯だ地租についての最重大にして而かも最困難なる問題たる公平の見地からして(註二)の缺點を吟味して見る。尤も此に關しては私は此法律が單なる案として示されたる際に若干點を指摘して置いたのである。當時指摘した三點中、特に匡正を要するしたる借地人收益の問題、負擔激増緩和規定の問題をも暫らく別として、茲には専ら其他の點について述べる。

(註一) プロイヤヤーは、此租税形式の最困難にして、且つ最深き問題は、全體の租税負擔を、多少、平等に、納税義務者に分配することの爲めに缺くべからざる前提を成す所の信頼すべき課税標準を求むる事にありといふが、實際、單に此課税標準ばかりでなく、廣く此が公平課税の問題が、最重大にして又最困難な問題なのである。

(一) 物税たるが爲めに避くべからずと認めらるる不公平。

(A) 課税物件に於ける不公平——此新地租は一の特別所得税でなく、單に一の收益税一の物税であるが爲めに、實際收益なき不利用現狀にある土地に對しても課税して居る。地租は我邦ばかりでなく、普通に何處でもさういふ風に課して居る(註三)。其は荒蕪地のやうに何としても利用し難き土地ではなく、持主が利用しやうとすれば利用し得るに拘らず、何も利用しないで措く土地、にも地租を課するといふのである。かかる土地には所得税から往くと、現に實際所得がないから

1) 經濟論叢、三十卷、五號、1、以下、
2) Bräuer, Grundsteuer. (Hwb. d. Stw. 4 Aufl IV.) S. 1244.

課税が及ばぬのである。即ち其處には租税の給付能力がないのであるから、之を課せぬといふのである。既に所得税にて能力なしと認めるほどのものに、如何に物税とはいへ、能力を認めて課税するのは不當であり、不公平のやうである。併し其も、此税が物税たり収益税たる以上は、物を見て人を見ず(註三)、其物が利用すれば収益を生すべきものである限り、其収益を推定して課税するのは當然であり、避くべからざることでもある。之が爲めには納税義務者が困つても其は自業自得であり、其では困まるといふならば、困らぬやうに之が利用法を講すべく、其も出来ぬといふならば、賣つて他の之を利用し得る人に移すべきものだといふことが出来る。で其に辯護の途はあるけれども、兎も角も、現實には収益なく、能力がないのであるから、之が課税は不公平といへる。或は又、其處にも現實の能力はなくとも、潜在したる能力はあるといへるのであるが、其潜在能力と現實能力とは對等價值のものではない。随つて此二のものを差等づけることが必要だのに、之をすることなくして課するのは何としても不公平を免れぬ。更に此と類似した他の場合は、土地を持主の享樂用に供し、随つて有形の現實なる収益を生ぜぬ場合であるが、此場合は其土地から無形ではあるが、或現實なる収益を生じつつあるのであるから、之に地租の課せらるるのは、能力ある處に之を課するのであつて、少しも之を不公平といふことは出来ない。

(註二) プロハーゼルは、地租にては所謂、無収益の土地も課税の物體となるといふ^{os)}

3) Prohasel, Grund-und Gebäudebesteuerung der deutschen Einzelstaaten. S. 11.

(註三) ブロイヤールは、収益税は租税負擔を單に物體の觀察點から考慮し、隨つて當時の所有者と離れて考へると爲し、バステューブルは、地租は物税と呼はるゝもので、其物體たる土地を取扱ひ、所有者の事情を考慮せずといふ。⁴⁾

(B) 課税標準に於ける不公平。

(い) 義務者の土地以外の所得、収益又は財産を考慮に入れざること——此新地租にては土地を各個に就いて見て之を課し、其収益を課税標準と爲し、其持主が他に如何に大なる所得を擧げて居つても、又は他に何ものをも擧げて居らぬでも同様に課税して居る。併し實際にては土地収益が大所得中の一部を成すか、小所得中の一部を成し、又は全部を成すかによりて、義務者に於ての能力に差等がある。此地租が之を問はぬといふのは精密にいふと不公平である。尤も、此點も地租が収益税たり物税たる以上は、避くべからざること、此にありては、其土地を物的に見て課税し、持主の人的事情、其人の全き能力の情態を問はざることになるのである(註四)。又、かかる缺點は、實の處、人税たる所得税中にも、源泉課税の行はるるだけにて齊しく此を共通とするのであるから、恕するに足るものではある。

(註四) シェフラーは、収益税の缺點として、各人の税源が、全體として、即ち人的所得として、又は人的全財産として確定せられぬといふことだと爲し、ミケールの税制改革理由中にも、収益税と人的給付能力の考慮とは、經濟生活の今日の狀態にては、互に一致せしめざる對立だとある。⁵⁾ 尙前出註三參照。

(ろ) 義務者の負債又は其利子を考慮せざること——此新地租は通例の地租と同じやうに、義務

4) Bräuer, Ertragssteuern. (Hdb. d. F.W. II.) S. 3. Bastable, Public. finance. 3 ed. p. 438. 租税研究、六卷、183、
5) Schäffle, Steuern. B. T. S. 86. 219.

者が其土地を擔保とし、又は擔保とせずして負ふ所の負債について無考慮に課税して居る。併し同一土地を有つとしても、其義務者が之を擔保として、又は擔保とせずして負債を負ひ、爲めに利子を拂はなくてはならぬ地位にあるのと、然らざるのでは其の給付能力に相違のあるべき筈である。之を考慮せぬのは、眞に能力に應ずる所以ではなく、洵に不公平としなければならぬ(註五)。但し實の處、此負債を考慮するといふことは、單なる人的負債である場合には、かかる物税にて敢てするのが至當か否か問題となるが、其物的なるもの、即ち其土地を擔保としたる負債としても、更に其が物に屬するか、物以外の干係から生じたかを區別することが難く(註六)、隨つて之を考慮したくとも實行が六つかしい。其れに又、利益原則加味の許されたる地方税にも之を利用するだけにては(附加税によりて)、却つて負債利子を控除しないままの土地収益を見て課する方が一層適切だといふこともある(註七)。加之、負債考慮といふことが、實は人税たる所得税に於てさへも完全には行はれず、其一部しか考慮されないといふに於て、物税たる地租にて之を考慮せぬといふのも恕すべきものがある。

(註五) モルは、負債不考慮を以て、収益税の缺點と爲し、フェイスチングも、此が内的理由を缺くと爲し、アンドレーは、此税に對して爲されたる負債、不考慮の非難は全く當つて居るといひ、セリゲマンも、總収益税のみならず、純収益税でも負債利子を考慮せざることを其缺點と爲し、モンバート、チスカ等も、此負債不控除の爲めに不公平を結果すと爲し、シエフレーも、収益税にては、収益を舉ぐる爲めに負債を爲し、其に對して利子を支拂ふべき被税者が通例、同じ収益を

舉ぐる他の物體の負債なき收益税主體と同じに課税せられる。随つて、近代に於ける信用制度の發展と共に、且つ負債及經營烈度の不平等と共に、一時代前には特に整頓したる收益税が益々不適當のものとなつたといふ。尙ほ、ブツヘンベルガーのバーデン税制理由書中にも、收益税の今日の制度に於ける特段なる苛酷として、負債控除が許さるゝことの出来な
いこと。随つて、現行制度が納税義務者を、其給付能力に應じて課税せらるべしといふ最重要なる租税政策上の原則の實現を妨ぐるといふことがあると出て居る。⁶⁾

(註六) エーベルヒは、收益税につき、負債利子の控除は特段なる困難を有つ。何となれば、各箇の收益物體への負債の自然的分配は存しない。負債がむしろ、常に人的性質を有ち、收益物體に關係なき原因から生じ得るからと爲し、デスカは、人のみが負債を有ち、人のみが之を有ち得れども、物體は之を有ち得ぬ。例之 地主は負債を有ち得るけれども、土地其ものは有ち得ぬといふ。⁷⁾

(註七) ファイスチングは、利益負擔の度合は、收益又は收益能力の、負債利子及消極地代の控除によりて狹められざる額の標準の上に課せらるべき税歩の、到る處に平等なる分數によりて定まると爲す。⁸⁾

(は)義務者の人的事情を考慮せざること——此義務者の人的事情は所得税のやうな人税では考慮されるが、地租のやうな物税にては、之を行ふことは六つかしい(註八)。此は己むを得ぬことだが、併し之を考慮せぬといふのでは、給付能力に應ずる上からは不満足で、不公平負擔を結果する。但し、所得税などで之を考慮すといふても、實は技術上、精密なものでなく、例之、我國税法にて係累者の一人當り百圓を引くといふが如きものだとすると、大したことはない。

(註八) シェフラーは、收益税にては、困窮したる家族事情の考慮が行はれることは出来ぬと爲し、ヌスコは、物税にては人的事情、年齢、疾病、家族關係等は考慮さるゝことは出来ないといふ。⁹⁾

6) B. Moll, Lehrbuch der Fw s. 408. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. s. 381. Andreae, Bausteine zu einer universalistischen Steuerlehre. s. 103. Seligman, Essays in taxation. 10 ed. p. 15. Mombert, Grundzüge der Fw. s. 71. Tyszka, Grundzüge der Fw. 2 Aufl. S. 136. Schäffle a. a. O. S. 86. 219—220. 租税研究、六卷、184、

7) Eneberg, Grunuriss der Fw. 5 & 6 Aufl. S. 93. Tyszka, a. a. O. s. 135.

(C) 税率に於ける不公平——物税としては通例、比例率の外なしとも見られ(註九)、新法にても之を採つたことは不思議でないやうでもあるが、併し、物税とても或度まで累進が行はれ得て、近代にては其方向へ進みつつありとも見られ(註一〇)、其方が一層公平に適うとも見られるのに、之を採らぬのは、公平の上に遺憾の點ありとしなければならぬ。但し、此と反對の見解にも一應の理由はあるから、此不公平をあまり強くいふことは出来ない。

(註九) シエフレーは、収益税では、大きさを以て進む租税力の考慮(累進課税)が行はるゝことは出来ないと爲し、モルは、収益税にては、人の全き所得についての通觀を缺き、隨つて全き税を累進的に成形する可能性を缺くと爲し、チスカは、収益税が物に結付き、人に結付かざるの本質から、此に累進が現はれることは出来ないといひ、ブロイヤールは、古き純然たる客觀的に成形されたる収益税の性質からしては負擔の差等を爲さざることになり、隨つて純比例率にて満足すべきことになると爲す。¹¹⁾

(註一〇) ブロイヤールは、地租の近代的形式にては、愈々多く、租税負擔の差等の原則が行はれるといふ。¹²⁾

(二) 其他の關係よりしての不公平——前に擧げた不公平は、地租が物税たる以上、避けられないものに屬する。然るに此に、地租が物税だとしても、避ければ避けられ得たるに拘らず、之を敢てしなかつた爲めに、又は避けることの六つかしかつた爲めに、存するやうな不公平がある。

(A) 課税標準に於ける不公平。

(い) 價格を選まずして収益を選みたること——新地租が課税標準として、土地の價格でなくし

8) Fuisting, a. a. O. s. 363—364.

9) Schäfle, a. a. O. S. 86—87. Nusko, Steuerlehre. S. 23. 租税研究、六卷、184、

10) 租税研究、十卷、81、以下、

11) Schäfle, a. a. O. S. 86—87. B. Moll, a. a. O. s. 408. Tyszka, a. a. O. s. 136. Bräuer, Ertragssteuern. S. 21. Derselbe, Grundsteuer. s. 1250. 租税研究、六卷、184、

て其收益を選んだといふことは、収益といふ、所得に一層近いものを課税標準とした譯であり、並行する補完税たる、營業收益税や資本利子税や、(地方税たる家屋税や)などと同一でないまでも、之に近き課税標準を選んだ譯でもあり、公平に適うたものだとも見られるけれども、他方からいふと、かくても、營業收益税(實際純所得を標準とする)や、資本利子税(實際總所得を標準とする)やとは必ずしも同一種の課税標準たる能はざるのみならず、價格に依るときは、所得にては現はし得ざる能力をも摺み、所得所得といふときに逃れることになり得るのを妨ぐにも用立ち、所得税の補完税としての作用を一層多く發揮するといふこともあつて、むしろ此地租にて價格を標準とした方が一層能力に應じて公平になり得たともいひ得るものがあり。即ち、見方によりては収益を標準としたのを能力課税上、遺憾とはする。¹²⁾尤も此缺點は前記の考方もあつて、あまり強いものではないともいふべきであらう。

(ろ) 収益に依るとして、各個的具體的實際的の収益に依らずして、平均的模型的推定的の収益に依ること——収益に依るとしても、其各個的實際的具體的の収益に依るのが、眞の能力に應ずるに於ては平均的模型的推定的の収益に依るよりも一層適切であり、一層公平である。同一土地としても、人により之からして舉ぐる所の収益が違ふからである(註二)。然るに新地租が此推定的収益に依るといふに於て、公平上は不満足だとしなければならぬ。尤も、實際的収益に依ると

12) Bräuer, Grundsteuer, s. 1250.

13) 租税研究、十卷、52、以下、

いふことは課税技術上、面倒であり、調べ上げたものが、必ずしも正確なものではあり得ぬので（註二二）、多少各箇の土地の實際収益とは異つても、同等の土地にて生すべき収益を評定して、之に基きて課税するといふことは、特に土地の如きものについては、各箇的所得に依るよりも一層正確なものとも見られ（註二三）、現に所得税に於てさへも、土地所得については、此推定的所得に依る方法が許され¹⁴⁾、我邦にも實際に行はれて居るほどだから、まして、人税たらず物税たる地租にては、假令不満足だとはいへ、之に依るの外なしともいはれる（註二四）。

（註二一） モルは、純粹なる収益税は、唯、平均を以てのみ計算し、此が人的の租税給付能力を考慮せずと爲し、之を収益税の一缺點と爲す。シェフレーは、収益税にて純収益でなくして、總収益、又は全く唯だ推定的なる平均収益が収益税課税標準とせられるときに、缺點あることになる。負債ある租税主體のみならず、實際収益以上に評定されたる租税主體、又は其れ以下に評定されたる租税主體が、物税にて容易に不平等に負擔せしめられ、又は寛大にせられることになる、地租は農業の今日の經營及信用程度にては大に公平原則を破る。何ぜとなれば、此が實際の純収益、況や純所得、即ち、其本來の物體を課税技術上、如何なる形にても捉へないからと爲し、ブツヘンベルガーのバーデン税制理由書中にも、固有の収益税は、其性質に依れば、次のやうな缺點を有つ。此が租税主體を課税物件から全く分離するといふことだ。何ぜとなれば此税が、原則上、唯だ各經濟人が其國慣行の經營方法によつて擧げ得る平均的収益のみを捕捉せんとするから。隨つて此税は各箇の租税主體を不平等に負擔せしめる。何ぜとなれば、此が、各箇の經濟人の人格及此者の處理する經營資本の大きさが、純益の成形に及ぼす影響を考慮しないからとある。エーベルヒは、収益税中の同一の塊（例之、地租）の内部にても、各義務者の間に均衡を缺く。何ぜとなれば此にて實際収益の代りに、往々にして評定収益が標準となり、収益へ

14) 拙文、所得税の不公平（經濟論叢三十二卷三號）9、

の經濟主體の影響が多少閑却せられるからといひ、フィスチングも、地租にて(收益能力に依る爲め)、各所有地の實際負擔に大なる差異を生ずと注意し、プロハーゼルは、租税が純收益を課せんとするときに、實際の純收益を捉へるときにのみ公正だといふ。¹⁵⁾

(註一二) アンドレーは、(收益税を所得税的に申告によりて實際所得について課するときに)其租税申告が非難なき正常な材料を供しない。收益税にて事實上の所得を確知せんとするだけにては、此が全く不完全なる方便だと爲し、プロハーゼルは、農業者の極少數者のみが實際の純收益の精密なる申告を爲し得る。租税負擔の公正なる分配の爲めには、實際の純收益を課税標準とすることは可能でないといひ、プロイヤーは、所得税もまた、土地收益を出来るだけ信頼すべき方法にて確定しやうと試みたけれども、特に非簿記的な小農の經營に取りては非常に困難であると爲す。¹⁶⁾

(註一三) ジエーヅは、行政に依る評定は恐らくは頗る精確なるものだから、凡べての人に取って、最有利である。此の如きは、不動産から生ずる所得の課税について然りといふ。¹⁷⁾

(註一四) プロイヤーは、經濟者の立場よりしての箇人的の確定は、物税の目的でないといふて居る。¹⁸⁾

(は) 收益に依るとして純收益に依らずして總收益を選みたること——收益を課税標準とする以上は、生産費を控除したる純收益に依るのが、總收益よりも一層、能力に應ずる所以であり、一層公平である(註一五)。同一の總收益としても、經營者所有者によりて生産費に大なる差異があり得るからである。然るに新地租が純收に依らずして總收を選んだのは公平上遺憾である。尤も收益を實際のに依らずして推定的のに依るときに、生産費を考慮するとしても、一々の實際のに依ることが出來ず、結局平均費用を引くことになるから、生産費を引く代りに、總收に對して適用すべ

15) B. Moll, a. a. O. S. 407, Schäffle, a. a. O. s. 86. 172. 219. Ehcberg, a. a. O. s. 94. Fuisting, a. a. O. s. 356. Prohasel, a. a. O. s. 9. 租税研究、六卷、177、
16) Andraee, a. a. O, S. 102. 103. Prohasel, a. a. O. s. 10. 24. Bräuer, Grundsteuer. s. 1248.
17) Jéze, cours de finances publiques. 1928—1929. p. 378,

き税率を斟酌して置けば、其れで略ぼ同一結果を得らるるともいはれる。其れにしても精密にいふと其費用の總收に對する割合が各地片にて異らうから、此れで同一結果とはいはれない。

(註一五) ブロイヤールは、土地收益税の理想は、此が物體の年々に確定するべき純收益に結付いて租税測定を行ふことにありと爲し、チスカは、近代の土地課税の主たる問題は、土地の純收益を、出来るだけ非難なく確定することにある。何ぜなれば唯だ其時にのみ地租が多少、公正原則に適合するからと爲し、エーベルヒも、公正なる課税を保證する爲めには、純收益が收益税の土臺となるべきだ。此のみが收益者の手に残るからといひ、セリグマンも、土地の二片が同一額を産出しても、其費用は或場合に他の場合よりも非常に一層大いことがあり得る。總收益の代りに純收益を採ることは、給付能力の觀念の發展に於ける一進歩を示すといふ。¹⁸⁾ 尙前出註一一、シエフレー、ブッヘンベルガー、參照。

(に) 一旦定めたる收益標準を十年間不動固定とすること——右いふやうな次第で、新地租が推定的の總收益に依ることは、不満足ながらも、此の如きものには許す外なしと假定しても、さて此を出来るだけ屢々改訂して課税當時の實際に出来るだけ近きものとしたい(註一六)。其れでなくては、課税が實情とかけ離れて、不公平なものとなつてしまふ。然るに新法が改定期を十年目としたのは、あまりに長きに失する。十年は一昔で、其間には課税標準が大なる不平を齎らす。第一には、各箇の土地の間に、或ものにては實際收益が課税標準となつた收益よりも大となり、其爲め税が過輕となるのに、他のものにては實際收益が標準收益よりも小くなつて、随つて税が過重となり、其過重となる度合、過輕となる度合が各地片區々であり、其爲め不公平となるを免れない

18) Bräuer, Ertragssteuern. S. 15. Derselbe, Grundsteuer, s. 1245.

19) Bräuer, Ertragssteuern. s. 15. Tyszka, a. a. O. s. 137. Eheberg, a. a. O. s. 93. Seligman, l. c. p. 14. 租税研究、六卷、178.

(註一七)。此は所詮、年々標準を改定するとでもしなくては除かないが、其は國稅の場合には實
現が六つかしい。或は改定期を短くして五年とでもしたら一層此弊を小さくするが、其にしても同
弊害を全く除くことは出來ず、或は此も辛棒するより外、仕方がないのかも知れぬ。第二には貨
幣價值の變化(物價の一般的騰落)によりて、かかる十年間不動なる收益價值に對する比例課稅が
不公平のものとなる。從價比例は元來、貨幣價值の變化に順應して公平たり得るものだが、其
は實は其課稅標準たる價值其ものもが、貨幣價值と共に變化するときのみに當るのであつて、新
地租のやうに課稅標準は動がずして其に一定比例率を適用するとき、其稅額は實際の收益に對
しては或は輕過とほり、或は過重とならなければならぬ。²⁰⁾即ち貨幣價值の下つたとき(物價の騰
貴したとき)は輕過となり、貨幣價值の上つたときは(物價の下落したとき)は過重とならなけれ
ばならぬ。今日、地租が農村にとりても都會地にとりても過重だといふのは、(そして其は假令、
稅率が偶々、軍縮財源によりて豫定よりも低下されたにしても、其れでも尙ほ且つ不十分で、過
重といふ聲を斷たない)實に此に因るのであり、特に斯る物價下落時代には、農商工業者の純益
の總收益に對する割合も亦た小さくなつて、此點からしても、年々の實際の純收益に依らずして、
推定の總收益、其も多少舊時に於ける其に依つた稅制の下に、一層困らなければならぬ(註一八)。
此弊害は全く除くことは六つかしいけれども、せめては貨幣價值其ものの騰落によりて生ずる不

公平なりとも除きたきものである。

(註一六) ビグーは、實際に於て若も或價値が租税賦課の標準として取られるときには、其は、其時の、又は少くとも頗る近き時の價値でなければならぬといふ。²¹⁾

(註一七) モンバートは、數十年も地租の課税標準の永續することは、此税の大不公平を導くと爲し、チスカ、モルも、略ぼ同様のことをいふて居り、バステールは、初めに出發したときに如何に評價が完全であつても、此が間もなく、當該土地の實際と異なるやうになる。交通の新線の開始、異つた耕作方法の採用、並に都市の發達が全く古き結果を變更するのだといふて居る。²²⁾

(註一八) テアハルレは、收益税が全く主として各個別經濟の實際の餘剰に結付かないで、むしろ往々にして純益に顧慮せずして拂ふべき經營費用を表はすの事實が、不景氣の場合に、特に重き負擔たるの結果になるといふ。²³⁾

(B) 免稅點に於ける不公平。

(い) 自作田畑に於ける免稅點——の設けられて居るといふことは、舊制を繼承したものであつて、物税としてはむしろ變態だが(註一九)、農村社會政策から出來たものであり、此が矢張り、小所得の負擔を輕易とすることによりて能力課税上、公平にも適う(註二〇)。けれども精密にいふと其の一定度の定め方には多少獨斷恣意があり、其點の上と下とで有税無税の差を生ずることに不公平を包藏する。また此免稅點が自作田畑の大小のみから見て定められ、義務者の其他の關係からしての所得事情を考慮に入れざることに不公平の可能性がある。併し、此の如きの不公平はかかる免稅點を或見地から重要だとして認めた以上は、恕すべきものではある。

21) Pigou, A study in public finance. p. 168.

22) Mombert, a. a. O. s. 66. Tyska, a. a. O. s. 135. B. Moll, a. a. O. s. 407. Bastable, l. c. p. 430. 租税研究、六卷、186、以下、

23) Terhalle, Fw. s. 215.

(註一九) シェフレーは、收益税では、最小生活資料の免税の考慮が行はるゝことは出来ぬといふ。²⁴⁾

(註二〇) ファイスチングは、營利の主たる又は副たる分科としての農業にて、其の缺くべからざる生活必需品の獲得(最小生活資料)に指示せらるゝやうな小土地所有者に、免税によりて相當なる輕易を與ふことが勧めらるゝと爲す。²⁵⁾

(ろ) 其他の土地に於ける無免税點——地租中に就きて一部の物件のみに免税點を置きて、他部のものに之を置かぬときに、收益乃至所得からいふては同等でありながらも、負擔に差異を生ずるといふ不平を來す。尤も此も、かかる特別制度には避くべからざるものとして、恕するには足る。

(C) 他收益税との關係的不公平——地租と並行する税として營業收益税、資本金子税などがあるが、此等の間に、課税物件捕捉に難局があり、課税標準の性質及時期も異り、税率も異り、かくして相互に公平を保ち居るや疑はしいといふことがある(註二一)。但し此中、物件捕捉の難易は避け難しとして、課税標準及税率に關する不公平は、財産税の統一によりては避けられる。けれども既に收益税主義を採つた以上は、かかる不公平も出来るだけの注意を拂つて之を緩和することにて忍ぶの外なからう。

(註二一) モルは、收益税體系の各節に取りての税率の公正なる差等は常に恣意的である。何ぜとなれば、地租及家屋税は數十年間、古き臺帳を有ち、營業税は新しき臺帳を有つ。かくて課税標準が比較すべからざるもので、税率に於ける公正なる差等は全く不可能だからといった。デアハルレは、各收益税にて同時點を取つて見ての課税標準の相違が負擔の

24) Schäffle, a. a. O. s. 86-87.

25) Fnisting, a. a. O. s. 374.

平等を破り、収益税相互の分界を面倒ならしめると爲し、エーベルにも、諸収益税の課税標準の各様の爲め、義務者の種々なる塊の間に、眞の均衡が達せられないことは明かだと爲し、フィスチングも、地租の、其他の収益税との比較に於ける均衡を吟味する可能性を缺くと爲し、ブッヘンベルガーのバーデン税制理由中にも、収益税は財産所得の種々の種類の負擔の均衡を失はしめる。何ぜとなれば課税標準が全く異つた時期に屬する價值に基くからとある。²⁶⁾

第二段 不公平匡正策

以上、新地租に存する不公平の點が明かにされたとして、其主たる不公平は課税標準と税率とに存することを知つた。そして之を匡正する方策として色々のものがあり得る。が、大要左の如きものである。

(一) 根本的の變革を來すもの——即ち新制度の採る主義とは根本的に異つた主義による匡正方法があり得るが、其は勿論實現の可能性の最乏しきものであらう。

(A) 地租の地方委譲——新地租の不公平原因中最大なるものは何といつても、其課税標準が十年もの長きに亘りて不動なることであることは、上記によりて明かである。そして此の如きは畢竟國税として地租を維持すればこそ生ずるのであるに依つて、一層のこと、此地租を國税から地方税に移して、地方をして、もつと短き時に課税標準の更正を行はしめるのが選むべきであるといへる。²⁷⁾ 元來、税實からいふて所得税のやうなものは國税、地租のやうなものは地方税たるのが適

25) B. Moll, a. a. O. s. 407—408, Terhalle, a. a. O. s. 210. Ehberg, a. a. O. s. 94. Feusting, a. a. O. s. 357. Schäffle, a. a. O. s. 219. 租税研究、六卷、194、

27) 租税研究、三卷、277—279、

切なのである。

(B) 課税標準を土地價格又は土地所得とすること。

(い) 土地價格を採ること——地租を地方に委譲せずして、國税として保持し、一方に國の中心税として所得税を備へ、地租をして之を補完せしめるときには、其補完説としてはむしろ財産税を勧めるが、其が行はれぬとすれば、せめては地租だけなりとも財産税的にし、即ち土地價格を課税標準とするのが、収益にては摺み得ざる諸の能力をも摺み、且つ遁脱を妨ぐ所以でもある。

(ろ) 土地所得を採ること——假りに價格に依らずとしても、新法のやうに収益能力、即ち推定的の總収益にして、十年間固定するが如きものに依らず、年々に於ける推定的の純収益、即ち所得に依ることが出来る。其は現に不完全ながらも所得税にて土地の所得につき年々各地に於ける所得(純収益)を推定して課税して居る。其を地租にも行つたら良いともいへる。其は實行不能ではなく、且そ並行税たる營業収益税(そして見方によりては資本利子税)と同一の課税標準に依ることになりて、其と均衡を取るにも都合が良く、所得を標準とするのだから、各土地の眞實の能力に近づくともいはれるから(註二二)、むしろ之に依てはどうかとも考へられる。若も地租を之に依つて居たとしたら、今日のやうに米價が下つて田舎の困つて居るときには、農民は餘程負擔が樂

であつたであらう。但し、此方法に依るときに、土地のもつ所得以外の能力の元素を逃がすの弊もあり、所得といふものから遁脱するを促がす弊もある。²⁸⁾

(註三三)前出註一一参照。尙ほ、テアハルレは、収益税にて課税標準として推定的純収益を選択することは、進歩の表象だといふ。²⁹⁾

(二)姑息なる匡正策——上記のやうな根本的變革を見合はせるとして、即ち國税と賃貸價格との二のものを維持し、其下に於ける改正としては、左の如きものが勧めらる。

(A)課税標準——につき。

(い)十年更改を五年更改に變更すること——課税標準の更正は一層短き時に行へば行ふほど公平に近づく。國税の下に於ける更正を年々又は隔年とまでは往かずとも、せめては十年から五年に改めたら、其れだけにても今の儘よりはましである。尤も、此は五十歩百歩の争に過ぎないとも見られるやう。

(ろ)課税標準(随つて税額)を最近の物價指數により換算すること——例之、賃貸價格決定時、(新地租なれば大正十五年四月一日)の物價指數を基準一〇〇として、納税期直前の物價指數が八〇とすれば、所定税額の十分の八として納めしめるのである。此方法によりて假令、課税標準が十年なり五年なりの永きに亘りて不動なるが爲めに、各地片相互の間に生じた不均衡は之を改め

28) 租税研究、十卷、54、

29) Terhalle, a. a. O. s. 210.

ることを得ぬとしても、少くとも物價變動、貨幣價值の變化に因る一般的の困難は避けられ、或時點に定められたる負擔が公平なるものと假定して、かかる貨幣價值の變化に因る公平の破壊だけでは除かれる。尤も之によるときに、物價騰貴、貨幣價值下落のときには税額が引上げられることになるけれども、其は義務者に取りて苦痛ではなく、又其れでこそ一層公平になる譯である。又、此方法によりては各人の納税金額が時々變動するので、多少、各人の經濟を動搖せしめるといふことはあるけれども(註二三)、其とて前記の利益に比較してはいふに足らぬ輕き弊害であり、且つ年々税額が變るといふても、夫の財政收入の必要の變化に伴ふて年々税率を變更するのと異つて(註二四)、各人經濟の好況の時には税額が高められ、不況のときには低下されるのであるから、少しも不都合な事はない譯である。但し又、此方法を地租にて採るときには、之のみでは足らず、之れを徹底さすのには一面、歳出の方にも、例之、俸給、恩給の如き政府定額の支給物をも物價指數により換算することとし、他方、歳入特に少くとも種々の租税につきても、此に依りて換算しなくてはならぬこととならう(註二五)。尤も其處まで徹底しては煩に過ぐるから、其中に就きて、或目星しきもののみに之を行ふも一策である。或は此地租の納税義務者に及ぼす困難に關聯して、之が米納といふことも提唱されたが、其は凡べての地租に行はれず、田租だけに行はれて、其爲め田租と其外の地租との間に不均衡を生ずるのみならず、假りに田租にのみ許

すとしても、歳出に於て例之、俸給に米給でも行はれることにならなくては甘く往かず、其を行ふとしても随分、其管理は厄介なものである(註二六)。但し我邦のやうに米穀需給調節の制度が行はるる處では、之に結付いて、夫の制度を行ふことが全く不可能だとはいへない。

(註二三) テアハルレは、租税を大なる度にて年々變更することは、既に經濟上の理由から合目的ではない。經濟生活の不安があまりに大なるものであらうといふ。³⁰⁾

(註二四) 地租の税率が年々財務法律によりて決定せられ、變更さるゝのはブラウンシュワイヒ、チュービンゲンなどが、此方法はプロイヤーに依ると、地租に多少收入の可動を備へるといふ長所を有つけれども、此可能性もが、唯多少の斟酌を以てのみ理解すべきものだといふ。³¹⁾

(註二五) 課税時の時價に對し從價比例率を課する所の、例之、一部の登録税や、一部の關稅や、織物消費税やの如き、並に第二種所得税、甲種資本利子税の如き天引課税であれば、貨幣價值は變じてても、少しも不公平にはならぬけれども、既に從價比例にしても、地租の如く十年前に定まつた課税標準に對して課するのでは物價指數換算を用ゐなくては、大なる不公平であり、營業收益税や乙種資本利子税や、礦産税や、取引所税及兌換銀行券發行税のやうな從價比例にても、其課税標準たる金額の屬する時と、納税時との異なるだけでは、矢張り物價指數換算を要する。礦區税、多くの内國消費税、一部の關稅、一部の登録税、噸税のやうな從量比例税の課せらるゝもの、一部の登録税、一部の印紙税、骨牌税、などに於けるやうに確定税の課せらるるもの、狩獵免許税、印紙税のやうな從價階級税の課せらるゝものにも矢張り物價指數換算が必要である。尤も印紙税の如き納税を當事者に任かせ取扱の簡便を貴ぶものには、遺憾ながら此方法の採用は出來なからう。それから、所得税、相續税の如き、累進に依るものにては精密にいふと、免稅點及累進の段階の刻み方其ものまでも變へなくては不公平になる。³²⁾

30) Terhalle, a. a. O. s. 524.

31) Prohasel, a. a. O. s. 81. Bräuer, Ertragssteuern. s. 21.

32) 租税研究、六卷、37、以下、

(註二六) ジエーツは、物納税は國庫に取りて不便だといふ。³³⁾(其意味は、收納及貯藏の爲めに、倉庫及役人を多く要し、貯藏の爲めに並に賣買の機を逸する爲めに損失を被むること少からざるを指示する。)

(B) 税率——はつては二三段の累進を採用するのが或意味にては一層公平でもあり、且つ、時勢に順應する所以でもあるやうだ。

結 論

以上要之、新地租は明治維新以來の税制上の大革命であり、又一段の改善たるを疑はぬけれども、併し精密に展開すると、色々の缺點があり、特に公平上遺憾なるものがある。而かも其の多くは、實は恕すべく、又忍ばれ得るものではある。ただ課税標準が十年間も不動だといふことから來る不公平並に其からして時として生ずることあるべき義務者の困難を匡正する爲めに、納税額の物價指數に依る換算位は之を附け加へてはどうか。尙其上にも土地課税への累進原則の採用の如きを併せ行ふのが一段の改善ではあるまいか。

33) Jéze, l. c. p. 398.