

大正四年六月二十一日第三種郵便物認可（毎月一回一日發行）

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號六第

卷六十三第

行發日一月六年八和昭

## 論叢

唯物史觀の第三史觀への接近……………文學博士高田保馬

我國の國民所得……………經濟學博士沙見三郎

爲替心理說評價……………文學博士米田庄太郎

## 時論

異常所得の課税……………法學博士神戸正雄

## 研究

フランスにおける爲替動搖と安定策……………經濟學博士吉彦

わが國に於ける百貨店出張販賣の發展……………經濟學士堀新一

## 說苑

ナダム・スミスに於ける經濟史觀……………經濟學士白杉庄一郎

英國に於ける預金の流通速度……………經濟學士大野榮一郎

## 附錄

新着外國經濟雜誌主要論題

本誌第三十六卷總目錄

(禁轉載)

## 異常所得の課税

神戸 正雄

緒言

今日の我國財政は漸く公債によりて支持されつつある所の赤字財政であつて、全く正常な合理的財政ではない。我々國民としては不安此上もなく、恰かも薄氷の上を渡るやうな氣持がする。外國に對しても洵に恥しき次第で、我が國の面目は臺無しである。速かに有力なる恒久財源を見出して、財政の立直を爲さなければならぬ。恐らくは當局者も、懸命になつて之が研究に従つて居ることとは察する。そして今日、我國民の中に就いて税を擔ふ餘力の目立つて増大した者はといふと、實に軍需品の製造及調達に關係しつつある方面であつて、つまり今日の我國は戦時とはいはざるの戦時であり、戦時といふても良いほどの時代だから嘗て世界大戰に際して起した戦時利得税を再興してはどうかといふ考も起る。ただ戦時といふ形容詞を附することだけは此際、穩

當であるまいから、其名稱は異常利得税とか、異常所得税とでもしなくてはなるまいが、兎も角夫の戦時利得税に準じた、其と同じ趣旨に出でた税を起すのが、此際に於ては適切な事であつて、恰かも今日の財政の爲めの必要に應ずる所以である。此異常時に於て、特に軍需品關係の人々が所得を増大しつつはあるけれども、其他に此財政が公債に依ることの大なる爲めにインフレーションを伴ふ傾向が強く、其からして更に軍需關係以外にも利得すべき人々が可なり多數に上らうとして居る。そして其反面に之が爲めに生活に困窮すべき人々が出来やうとして居るといふに於て、此等との對立上からしても、前記有利な人々に特別なる課税を爲すのが當然とせられる。そして其はつまり此窮乏財政が産み出した所の給付能力であつて、彼が其の自ら産み出したる果實を收穫する方法を講ずる事は、彼として爲すべき當然の仕事でなければならぬ。當局者も恐らく此點につきて注意はして居ると思ふが、敢て茲に念の爲め之に關する私見を述べて、其參考に供さうと思ふ。

### 第一段 異常所得税の本質及其構造

#### (一) 異常所得税の本質及構造の概要——

(A) 其本質——曩きの世界大戰に關聯して各邦、其は交戦國にても中立國にても殆んど重なる凡べての國に於て、戦時中に各箇經濟に生じた所の景氣利得を課する爲めに、戦時利得税なるもの<sup>1)</sup>

1) Bräuer, Kriegsgewinnsteuer. (Hwb. d. Stw. 4 Aufl. V.) S. 971. Bela Földes, Fw. 2 Aufl. S. 528.

を起したのだが、茲にいふ所の異常所得税は、全く其を基礎とし、手本として考へたものではあるけれども、其よりはもつと廣い範圍に亘る給付能力を擱まんとするものであり、今日の我國が戰時的なる異常時だからして特に之を起すべしとするもので、此戰時的なる時代から出發するけれども、併し此時期が過ぎて全くの平常時に入りたるときにも、尙ほ且つ存續し得るが如きものとしやうといふのである。つまり臨時的なる動機によりて起しつつ、經常税として成立せしめやうといふものであり、即ち異常時の、異常時といふ原因から生じた利得ばかりでなく、異常時にも平常時にも通じて、異常的に増加したといひ得るだけの凡べての所得部に特別に追加的に課税しやうといふものである。別に存する所得税収益税と並行して課するものである。其は固より基本税ではなく、單に一の補完税に過ぎず、そしてかかる所得の異常増加は本來、可變的なるものであり、動搖性の大なものであり、大體、價值の異動を捕捉するものとして、交通税中に入れて良いものである。

(B)其構造——茲には我國の所得税を土臺として考へる。然るときは自然人にも法人にも之を課し、其或年に於ける所得が過去五年中の最高最低の二年を除きたる残りの三年の平均所得を超過するだけの部分を、異常所得部として其に對し其大小に應じて超過累進率を適用して課税するが良からう。所得税に附帶して此を負ふ者にのみ課する以上、免稅點は之を附せずとも良いけれども、或は、之を附して嘗ての戰時利得税の場合の其(二千圓)よりも低き例之、千圓位のものとし

ても良い。累進段階は固より、所得税本税に比しては少くすべきであり、但し法人の其にも、簡人のに比しては一層少き段階にて、簡人よりは稍低き最高率、簡人よりは稍々高き最低率を以て累進率を仕組むべきである。それから簡人所得については、出来れば第二種(甲)の源泉課税を改めて其を凡べて簡人の他の所得と綜合して課税するやうにしたいが、此は暫らく其儘とするのも致方なしとして、法人からの配當所得の四割控除も亦之を廢止して、凡べてを簡人の所得に綜合し、但し之につき負債利子を拂ひたるだけに之を控除することにしたいが、此も實行難とあれば、せめては此四割控除を二割控除に引下げるやうに改めたい。其れだけでも、現在よりはましにならう。其等は現行所得税自體の改正上の問題で、難問題に屬するから容易には決せられず、實際としては遺憾ながら不満足なる第三種所得税の土臺の上に、此異常所得課税を行ふ外なからう。併し嘗ての戦時利得税の如く、俸給給料等の人的所得を控除する主義と、現年所得が戦前所得に二割を加へたるものを超過するだけに課税する、主義とは、斷然之を採用せず、<sup>2)</sup>凡べて人的所得をも一緒にした所で、或年の所得が、前三年平均の所得を超過する部分に對して課税するやうにしたが良い。但併し前記超過額の有無を見るのには、課税年及前三年の物價指數を斟酌することを忘れてはならぬ。即ち其課税所得年の物價指數が前三年平均の其に一致すれば、夫の超過額全部を異常所得部として良いけれども、假りに課税所得年の物價が、前三年平均物價に比し一割だけ上りたりとすれば、右超過所得額の中、前三年平均所得の一割だけは、貨幣價值の下落に

2) 拙著、租税研究一卷、424

伴ふた當然の所得増加として、之を課税所得から除外しなければならず、反對に課税所得年の物價が前三年平均物價よりも一割下りたりとすれば、右超過所得の上に、前三年平均所得の一割を加へたるものを以て課税所得としなければならぬ。

## (二) 構造に關する諸問題

(A) 課税物件の範圍——戰時利得税の立法に際しても課税物件の範圍を何う定めるかが六つかしい問題であつたが、茲に異常所得税に當つても齊しく六つかしい問題が課税物件について起る。

(い) 物件發生の原因——大戰時代に於ける戰時利得税につきて、戰爭原因によりて生じたる超過所得にのみ之を課して、所得者が之に因らざることの證明を爲すときは之を課税しないといふ規定が、スカンヂナビヤ諸國に行はれた。然るに獨英を初めとして殆んど凡べての國では、戰時中の一定の超過所得又は之に準すべきものに課税して、戰爭原因によるもののみ限らなかつた。米國も初めは直接、戰爭に因るものに限つたが、後、之にのみ因るを要せぬとした。我國も亦、戰時利得税については戰時中の一定超過所得に課税するの主義を採つた。此二の主義の中、何れが採るべきであるか。今日の我國は戰時とはいひ難く、戰爭を原因とする利得といふものを指示することが出來ぬから、之を我國現下に行ふとしては戰爭原因によるものといふ譯には往かぬけれども、假りに戰時だとしても、或利得が戰爭に因つたものだとか、因らぬものだとか、其原因を明かに決定することは六つかしく、之に依るとしたならば苦情紛争が多くて、堪へ切れない事

3) Conrad, Fw. 9. Aufl. S. 98.

4) Moll, Lehrbuch d. Fw. S. 582.—583.

5) Moll, a. a. O. S. 579-580. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 358. Terhalle Fw. S. 351.

6) Shirras, Public finance. p. 340.

7) Moll, a. a. O. S. 579. Eheberg, a. a. O. S. 358. Bräuer, a. a. O. S. 971.

になるであらうのみならず戦争ばかりが人に好運を與ふるものとは限らず、其以外にも類似なる好運を與ふるものがあり、齊しく異常に有利であつた場合には、人は之につき満足を感じる。また其につき本人の努力や、投資が伴つたとしても、即ち嚴格にいふては不勞にして得たといへぬやうな場合でも、兎も角、彼の所得が前の平年に比して一層大いといふことになれば、其事だけにても彼に満足を與へ、彼をして税を出し易からしめる。努力したからといふて投資したからといふて必ずしも好果を收め得らるゝとは限らぬ。然るに努力、投資の結果として、所得が前平年よりも多しとすれば確かに其人の満足とする所である。まして特別に一層多くの努力投資を伴はずして、外界の力によりて餘計に所得を生じたとすれば、其が戦争に因らぬとしても、矢張り満足である。役人が偶々、昇給期に出會ひ、所得を増大したやうな場合には、假令、其が戦争原因によるのではなくとも、又一の餘剩利得たるを失はず、特別に大なる能力を示すものとして特別に課税して宜しい。

(ろ) 物件の所屬(納税義務者)については、米國は初めには法人に限つたが、此も後には箇人にも及ぼし、大抵の國は廣く法人箇人に課す<sup>11)</sup>。我國の戦時利得税も亦然りであつた。此は當然である。或ものを除いては片手落である。人の種類によつて課税の方法乃至原則を別とするやについては米國、白耳義は同一原則をとり、獨、澳は別の原則によつた<sup>12)</sup>。獨逸では初めには箇人は財産増加により、法人は超超所得によつた。箇人につきては此國にては既に財産税があつて之によること

8) Moll, a. a. O. S. 583.

9) Bräuer, a. a. O. S. 972.

10) Shirras, l. c. p. 340.

11) Bräuer, a. a. O. s. 974.

12) Bräuer, ebenda.

を得しめたが、法人については其性質上、財産増加によりては、無意義となり、之によることが出来なかつたので、已むなく別の餘剰所得に依るやうになつたのである。而かも其の箇人に於ける財産増加に依るのにも後には弊害を見出したので、一九一八、一九一九年には、別に財産税をも課しつつ、餘剰所得によることにした<sup>13)</sup>。尙ほ露國にては、決算公示會社と其他とにて別の原則により、伊太利では商工業者と仲介人とで別の原則によつたが、其は特例として、法人と箇人との間にては多少の差異を設くるのは已むを得ぬとしても、成るべくは同一原則に依るのが均衡上望ましい。

### (は) 物件の種類

(1) 財産(財産増加)か所得(超過所得)か——異常利得としては財産増加を採るか超過所得を採るかは一の問題である。獨逸のやうに財産税のあつた處では、箇人につき増加財産により得たけれども、其他の之を有たざる國にては超過所得による外なく、随つて我國を初め多くの國の戰時利得税は超過所得によつた<sup>15)</sup>。我國にても今日直ちには財産増加に依り得ず、随つて我國に於て其の何れを採るかは殆んど問題にならぬけれども、假りに之に依り得として果して之に依るを有利とするかといふのに、實は其の何れにも一長一短があつて、取捨に苦しむといふ外ない。即ち増加財産によるときは、折角舉げられたる餘剰利得が浪費せられ又は外國に流出されて課税から脱れることにもなり<sup>16)</sup>、随ふては貯蓄が抑へられ、資本成形を妨げることにもなる<sup>17)</sup>。現に獨逸は初めに

13) Eheberg, a. a. O. S. 359.

14) Bräuer, a. a. O. S. 974.

15) Bräuer, a. a. O. S. 972. Eheberg, a. a. O. S. 359.

16) Moll, a. a. O. S. 587. Bräuer, a. a. O. S. 972. Mombert, Fw. S. 90.

17) Lotz, Fw. 2Auff. S. 523. Bela Földes, a. a. O. S. 530. 租税研究一卷 415



此弊を著しく受けた<sup>18)</sup>。然るに超過所得税によるときは、此には利得が現實貨幣とならずして、單に財産價値の増加(土地其他諸の物品の價格騰貴)として加はるものを見逃がすの弊がある。尤も此の換貨されざる靜止財産の増價は、義務者にとりて給付能力を示すといひ兼ねるとも見らるるから<sup>19)</sup>暫らく措くとしても、根源不明なる財産増加一時的不規則に入り來る所得(例之、投機利得)の如きは超過所得税では動もすれば逃れて、財産増加税にて漸く捕捉されるといふことがある。<sup>20)</sup>だからして超過所得税のみにて不十分だが、併し財産増加税のみにて齊しく不満足であつて、二のものとの並存が望ましいといはなければならぬ。で一概に、超過所得税の方が選ぶべしといふのは聊か當らない。

(2) 所得の種類——一方、日、獨、埃、米、蘭、スカンデナビアの如く有らゆる種類の所得(財産増加の場合は財産)につき戦時利得税を課するものがあつたのに<sup>23)</sup>(尤も、米、埃にては、官公吏、一部の使用人勞働者を除く、我國では俸給給料等を除く)、英國の戦時利得税は商工業關係の所得のみに課した。そして佛、伊、瑞西、白、露等も之を採つた。但し此にも例外はあつて、伊太利では農小作人が課せられ、英、瑞西、露にては企業の監査役、支配人、使用人なども其配當、賞與に與かるだけにて課せられた。英國は更に、鑛山の持主、船舶の賣却者にも、白耳義は土地及山林の賣却者をも課税した。<sup>24)</sup>此二の大な異つた主義の中に就いては、何れかといへば第一の主義の方が選ぶべきものである。成程、戦時又は異常時に於て主なる利得者は自ら商工業の方面に偏在するのだから、之

18) Eheberg, a. a. O. S. 362.

19) Terhalle, a. a. O. S. 346.

20) 租税研究一卷、414—415

21) Moll, a. a. O. S. 587.

22) Eheberg, a. a. O. S. 362.

23) Bräuer, a. a. O. S. 974.

に於ける超過所得を擱めば、其異常所得の重なるものは抑へられる。けれども今日の時世にては農業其他の原始産業も亦た單なる生産ではなく營利であり、随つて戦争其他の時運により勞せずして其産物等の價格騰貴、<sup>25)</sup>其他の利益を收めることが出来る。之を商工業者の利得と區別して特別課税から見逃がすことは當を得ない。夫れから職業所得にても、例之、一の町に平時、辯護士が三人もあつたのに、其の中でも有能なりしもの二人までが戦争に参加した爲めに、平生は老朽者として事件を依頼する人の少かつたやうな残りの一人の處に俄かに仕事が増へて、其所得の大きくなつた場合の如き、假令其爲めに其人の骨折は一層大くなつたにせよ、其所得が異常に大きくなつたについては、彼に於て一層巨大な特別負擔に堪へ得る力が生じたとして良く、負擔公平の上から此に特別課税をして宜しい。<sup>26)</sup>吏員の俸給の場合でも、其才能が認められて、拔擢せられて重き地位に就き、所得が増加したとすれば、彼に於ては確かに満足があり、其處に特別課税の餘地が存する。平凡なる昇給の場合でも、兎も角、其人に於て齊しく満足が伴ひ、特別課税に堪へる力が現はれる。凡べて人的勞働的なる所得についても、外部の時運によりて其増大したる場合は勿論だが假令本人の天賦の才能に基きて所得増大を生じたものであつても其才能が獨占的なるものの如きにありては、其處に不勞所得の元素の存在を認めることが出来るのであり、<sup>27)</sup>何れにしても夫の異常所得を商工業に限るに及ばない。

(に) 物件の大きさ(計算上の問題)

24) Bräuer, a. a. O. S. 974. Moll, a. a. O. S. 580. Eheberg, a. a. O. S. 360. Allix, Traité élémentaire. 6 ed. p. 514-515. Snelling, Excess profits duty. p. 12.

25) Moll, a. a. O. S. 582.

26) Moll, a. a. O. S. 580-581.

27) Brown, Three essays on the taxation of unearned incomes, p. 17.

(1) 比較すべき年度——超過所得を物件とするとして、其超過所得を割出す爲めに、課税所得年の所得と比較すべきものとして何れの年の所得を採るかが問題となる。が何れにしても前一年のといふのでは穩當ではない。其前一年が平年又は普通の年といひ難きことがあるからである。で此は前數年の平均といふことが選まるべきである。<sup>28)</sup> 其れにしても更らに其の數年といふのを何とするかが更に問題となる。が此については二年主義と三年主義とが對立する。白、伊、瑞西の戰時利得税は二平和年の平均によつた。<sup>29)</sup> そして我國も亦之に従ふた。處が英國法は齊しく二年平均によつたけれども、其は戰前三年中から、義務者をして隨意に二年を選出せしめて其の二年の平均による。但し又、特別の場合には過去六年から四年を採り出して其平均によることがあるといふのである。<sup>30)</sup> 然るに佛は前三年の平均により、<sup>31)</sup> そして獨、澳は前五年中の最高、最低を除き残りの三年の平均によるとした。<sup>32)</sup> 此等の中につきて絶對に何れを可とはいへないけれども、大體、獨逸主義が一番、穩當のやうである。

(2) 差額に於ける加除——課税年の所得と前數年平均所得との差額を其儘、物件として課税するか、或は更に之に何等かの加除を要せずやが問題となる。單に此差額によりては貨幣價値の動搖甚しき時代には其の利得額を摺むことは出来ない。此に差増額がありたりとしても、物價が一層大なる度にて高まり、即ち貨幣價値が下りたりとすれば、一向に利得なかりしと同かも知れない。反對に却つて差減額があつても、貨幣價値の上りたるときには矢張り茲に利得ありとも見

28) Bräuer, a. a. O. S. 973.

29) Bräuer, a. a. O. s. 973.

30) Snelling, l. c. p. 30—32.

31) Allix, l. c. p. 516.

32) Bräuer, a. a. O. S. 973.

られ得る。で此點については物價指數を參酌して夫の差額に加除を行ひ、以て其の眞實なる利得の有無大小を見て課しなければならぬ<sup>33)</sup>。處で戰時利得税につき、獨逸にては戰時に利得したるものばかりでなく、損失の少きものにも其が一定度以下なるだけ(一割以内)にては尙有利なものとして即ち今の財産が前年の其の九十%を超へたるだけに課税したのである<sup>34)</sup>。此は戰爭ある以上、多少の打撃を受くるのが當然だと見たのである。我國の戰時利得税の如きは却つて、夫の前年所得に百分二十を加へたるものを超ゆる所得に課税した。此方は二割以内の所得増加は異常所得といふに足らずと爲し、一部はまた貨幣價值の下落(物價騰貴)からしても當然の所得増加に屬すと認められたものである。

(3)其他——前數年平均所得と比較するとして、其後に於る投下資本の變化特に其増加を計算に入れなければならぬ<sup>35)</sup>。之が爲めに多くの立法は、資本増加の場合につき、或は一定額を前平和年の所得に加算し、或は之を戰時年の所得から控除する方法を採つた。其一定額は増加資本に對する一定百分率の利子額である。或は之に代る方法としては、丁抹、伊、米、露などには、資本を以て活動する企業につき、一定利率(米、伊、八分。露六分)以上の利益を凡べて、戰時利得とするの方法を採つた<sup>36)</sup>(我國の今日行はれて居る超過所得税が此方法による)。前記一定利率による資本利子の控除又は之に準ずる方法は、資本團體たる法人にありては是非とも斟酌されなければならぬものであるが、併し箇人の如く其資本を確知することの難きものにては、之による事が技術上六つか

33) Pigou, Public finance, p. 179.

34) Conrad, a. a. O. S. 99.

35) Bräuer, a. a. O. S. 973. Pigou, l. c. p. 179.

36) Bräuer, a. a. O. S. 973. 974.

しきのみならず、此にありては、其の資本が増加され得た事、其事が既に彼にとりて特に有利なる事情と見らるべく、其からでも彼の所得が増大した以上は、すべて特別課税しても良いのである。随つて資本増加を斟酌するに及ばぬのである。それから利得中に就き相續贈與によりて得たものの如きは相續税を負ぶる限りは、此にいふ異常所得税からは除外して然るべきであるが、生命保険の支拂金も除外するを至當としやう。<sup>37)</sup>それから利得の計算上、普通の費用を控除するのは勿論のこと、減價消却金の如きも過度でない所の一定度のものは控除を許して然るべきである。<sup>38)</sup>それから所得の種類によりては、例之、山林所得の如きについては、或年に大なる餘剰所得を擧げても、前の長い年の間、無収益又は損失のつづく可能性あるものであるから、<sup>39)</sup>之が利得計算につきて特別の考慮をするの必要なることもいふを待たない。尙ほ又、かかる超過又は餘剰所得を見るについては、本來は或人の全體所得を綜合したものであるに於いてでなければならぬのだが、我國の如く第三種所得の綜合課税の不完全なるものを前提とする限りは、此理想に遠かることを豫め覺悟してかからなければならぬ。

(B) 差等課税の方法——前記の課税物件随つて課税標準は一率に課税するか、更に其中で差等課税を行ふかが問題である。

(い) 超過所得の種類による差等課税——成程、齊しく超過所得にても、例之、單なる人的労働所得に於けるものと、營業的資本的所得に於けるものと、前者の中にも普通の昇給と異常拔擢

37) Moll, a. a. O. 589.

38) Allix, l. c. p. 516.

39) Bäuer, a. a. O. S. 972.

の昇給と、後者の中にも軍需品干係のと然らざる普通のもの、同種營業としても前より同一規模にて營みつつあるものと、新しく初め又は擴張したるものとの間などに、其々に能力の度合が異るとも見られ、差等課税を至當とするやうに見ゆるけれども、其れでオーバーフォーレンの如きは、第一には軍需品の（生産者でなくして）媒介者であつて戦前之に従事せず戦時に入りて之を初めたるものを最重く課税し、第二に、戦前からして其に従事して戦時に入りて好景氣利得を得たものを、次ぎに重く課税し、第三に其地の、労働、生産的給付及貯蓄よりの利得を最軽く課さうといふ案を出したけれども、凡べて此等の區別は實際には頗る困難であり、技術上は之を行はぬのが得策のやうである。

(ろ) 超過所得の分量による差等課税——此は技術上にも行ひ易いので、普通に行はれる。尤も比例課税としても良い。之を夫の超過所得の大小によりて累進課税するとして、其階段の刻み方、税率の上り方には獨斷恣意の入ることを避けることは出来ぬ。たゞ其超過所得の大小といふ事は箇人にとりては能力の度合に大小の差異を生ぜしめるけれども、法人の如き資本團にありては其よりもむしろ収益率の大小の方が能力の大小を示す所以であるやうであり、例之、其資本が増大されて所得額は前よりも大きくなつても、収益率が前と同一であれば、彼に餘剩利得ありたりともいひ兼ねるやうである。<sup>43)</sup>併し勿論、前にもいふやうに法人に於ける資本増加に對する相當の考慮は之をしなければならぬ(A)(3)。けれども、其を斟酌しても尙且つ生ずる如き超過所得の大小といふものは、法人にありても矢張り能力の大小を差等つけるものとして良い。一層大なる餘

40) Moll, a. n. O. S. 581—582.  
41) Moll, a. a. O. S. 583—584.  
42) Moll, a. a. O. S. 584.  
43) Bräuer, a. a. O. S. 973.

剰を生ずるほどの法人は、一層小なる其を生ずる法人に比して優勢なるものとしなければならぬ。であるから法人にても亦た、超過所得額の大小によりて差等課税して可い。特に又箇人にありては資本を確知すること難く、利益率による累進を行ひ難いとすれば、箇人には超過所得額による累進を採るとして、法人には別なる利益率による累進を採つては、二者均衡がとれ悪くなる。だからしてむしろ法人についても超過所得額による累進課税とした方が良い。

## 第二段 異常所得税の長短

異常所得税とは何んなものか、又如何に仕組むべきかは大要、前記によりて明かになつたとして、次に其が果して採るべきか如何かを明かにしなければならぬ。其には此税の長短得失を明にする事を要する。

### (一) 其長所

(A) 財政收入上——戦時利得税は實に財政收入上からしても理由づけられたものであり、<sup>44)</sup>そして此税は實行した結果から見ても戦時及戦後に豫想以上に大なる収入を擧げることを得たものである。<sup>45)</sup>世界戦争當時と今日の我國とは固より同日の談ではないけれども、軍需景氣及インフレーション景氣の來りつつある今日に、此と同性質の税を起すに於て、相當に大なる収入を擧ぐることは之を期して過なきが如くである。随つて此異常所得税は先づ以て今日の我國の財政需要に應ずるに足るものとして可い。

44) Eheberg, a. a. O. S. 361. Conrad, a. a. O. S. 99, Köppe, Fw. S. 67.

45) Jensen, Public finance, p. 399.

## (B) 公平課税上

(い) 應能公平上——前からいふたやうな異常所得のあつた場合には、其大部分は不豫期所得であり、景氣利得であり或は不勞利得ともいふべきものであり、假令然らずとしても其の前年平均よりも増大しただけで既に所得者に於て満足を感じ、他の普通所得に比して其よりもより多く特別なる税を擔ひ得るの地位に置かるる。特に他方、同一事情下に、即ち戦争、インフレーションの背景に於て、非常なる損害を受くる人の存するのとの對照上からしても、此によりて有利となつた人に於て一層にも負擔の餘力を感じなければならぬ筈である。特に又、此税を課せらるるものの中、競争事業者の中でも、有利なものだけに課せられて、多數の普通のものにかからぬだけに於ては税が買手たる消費者へ轉嫁せらるることの少き傾を有つ。其も亦、此税をして一層公平なるものたらしめる一の理由となる。

(ろ) 應益公平上——此異常所得が必ずしも其人の力によりて生じたのではなく、又單なる外界の力によりて生じたものでもなく、恰かも政府の行ひつつある戦争とか、インフレーション政策とかの結果たるものが少くない。其れだけにては政府が當事者に利益を與へつつあるのであり、隨て此特別利益を受けた者は、其に應じて特別の負擔に任じ、政府の費用を一部償ふことを至當とするのである。<sup>52)</sup> 此意味にても此税が存立理由をもつ。

(C) 社會政策上——戦争は人民の間の所得財産の分配を變革し、之を不公平とする。<sup>53)</sup> インフレーション亦同様である。此際に有利なる地位に立ちたる者を特別課税するのは、社會政策上、富の

46) Pigou, l. c. p. 179. Jensen, l. c. p. 398.

47) Bela Földes, a. a. O. S. 529. Köppe, a. a. O. S. 67. 租税研究一卷 412

48) Eheberg, a. a. O. S. 360.

49) Allix, l. c. p. 507.

50) Moll, a. a. O. S. 585, Bela Földes, a. a. O. S. 528.

51) Jensen, l. c. p. 403.



分配に平準を得しむる所以のものである。<sup>55)</sup>特に他方に存する所の要救済者の存するに於て、之が救済其事が社會政策上も必要であり、其費用の捻出の爲めにも、此税を起すのを必要とする。

(D) 經濟及教化政策上——戦争やインフレーション時代に、國民中には努力しつつ困つて居るものがある反面に、不勞にして巨利を收めるものがあるときに、之を放任すれば或ものは自暴自棄に流れて犯罪を平氣で犯すやうになり、或ものは投機、怠慢、浪費、奢侈に耽りて、勤勉努力の風を失ふやうになる。之が爲めに國民道義は破れ、經濟の堅實なる發達は期せられなくなる。之に對しては特別課税によりても人々に反省を促し、弊害を阻止し又は緩和しなければならぬ。此税の必要なる一理由である。單に政策とか政略とかの上からして此課税が望ましきのみならず、實に之を離れた單純なる道義上の見地に立つて見るも、戦時利得等の如きものは畢竟するに高利貸的の利益とも見られ、寄生的利得とも考へられ、不當不正にして懲罰し沒收すべきものとも見られ、之に課税する事が社會意識の要求に合し、國民感情にも一致するのであり、純粹なる道義上の理由もが此に存するのである。<sup>61)</sup>此點は表面の理由とはされなけれども、此税發生の裏面に於ける有力なる一動機とはなる。

## (二) 其短所

(A) 財政收入上——には、此種の税は、好況年には相當に大な收入を生ずるけれども、普通年又は不況年には小な收入しか生ぜぬといふことがあり、<sup>62)</sup>更に其動搖性の大なものだといふことも缺點とせられる。此等の點は缺點といへば缺點には相違ないが、其の動搖するだけにては、之を平

52) Jensen, l. c. p. 213. Bela Földes, a. a. O. S. 529.

53) Conrad, a. a. O. S. 99.

54) Eheberg, a. a. O. S. 361.

55) Tyszka, Fw. 2. Aufl. S. 218.

56) Bela Földes, a. a. O. S. 529.

57) Tyszka, a. a. O. S. 218.

準する方策もあり、或は用途の種類を工夫して之に適應せしめることも出来、或年に其収入が小さいにせよ、兎も角此が一の収入とはなつて財政上の要求に合するから、萬更ら棄てたものではない。

(B) 公平課税上——(い)上にいふやうにして、超過所得が特別な能力を示すものとはいへるが、

其中にも詳しくいふと能力に差等がある。然るに實際此差別が六つかしく、其爲め之が差等附を行はぬか、又は行つても皮相的に不満足なるものしか出来ない。其爲めの不公平を免れぬといふことがある。<sup>(64)</sup>併し其は課税には屢々免れぬことであつて、恕するには足る。<sup>(65)</sup>或は此税は一般の人々には課せられず、勢ひ、少數人のみの課税となるから、負擔一般の要求に合致せずといふことから不公平とも見らるるが、併し其所謂課税一般とは元來能力のある處への一般といふことだから、此税にて擱まんとする特別な能力を漏れなく擱みさへすれば、假令、其が單に少數人へのみ關したとしても、一向に差支はない。<sup>(66)</sup>はそれから前數年平均よりも増加した所得に課することにして、俸給の如く段々上るものは良いが、商工業所得の如く或は増加し或は減退し、増すこともあれば減することもあつて、其の増した場合には、減じた即ち損した場合の埋合せに過ぎぬものもあるのに、其の増したときに其の増したものの全部に課税するは酷だとも見られる。<sup>(66)</sup>随つて又一の不公平が茲に存すとも見らるる。併し税としては損の場合減收の場合は見ず、單に利得し増收した場合に於ける當事者の心理状態を見て課すれば足るのであり、山林所得の如き特殊の事情あるものは別とし、普通の所得については之につきそんなに心配するには及ばぬ。<sup>(67)</sup>或は甲乙二事業ありて、課税所得年度に各同一の三千圓の所得を擧げたれども、前年に甲は二千圓、乙は一千

58) Bela Földes, a. a. O. S. 529. Allix, l. c. p. 507.

59) Conrad, a. a. O. S. 99.

60) Lotz, a. a. O. S. 522. Tyszka, a. a. O. S. 217.

61) Eheberg, a. a. O. S. 151. Jensen, l. c. p. 398.

62) 租税研究一卷 418.

63) 同上

圓を擧げたとすれば、超過所得税にては甲は一千圓につき乙は二千圓につき課せられて、税率が累進だとすれば乙は甲よりも絶対的のみならず相對的にも重く課せらるることになる。然るに甲は既に前年中、乙よりも事業が一層盛んで基礎が強固になつて居り、其上にも現年度に乙と同所得額を擧げて居る。然るに前年に所得少くして基礎の薄弱に、そして現年度に至りて漸く甲と同所得額となり得た乙よりも一層輕き負擔をするのは不公平といはざるを得ぬやうでもある<sup>67)</sup>。併し此は眞の不公平ではない。此税は元來、現年度に於ての各人の所得の改良度を見て課するものに過ぎぬ。其が増加の度合の大小に應じ、其の大なるものは小なるものよりも快感を覺ゆる度の一層大いとするのである。それから乙が此税によりて重くなり過ぎることの多少の埋合せは、前年に甲が二千圓を擧げたる時に、其につきて一千圓を擧げたる乙よりも一層重く課せられたことによりて行はれて居るのでもある。

(C) 經濟政策上——には此税は爲めに其れだけ超過所得者を抑へて、經濟上の發展の妨げとなる<sup>68)</sup>。一には此餘剩所得が外界の方に負はず、人の能力、努力に負ふだけにては、此税が其の能力努力に對するの罰金となるの傾があり<sup>69)</sup>、餘剩所得が貯蓄に向けられ再投資に向けられるだけにては、之が課税が生産に必要な資本を奪取する嫌もある<sup>70)</sup>。更に餘剩所得の計算には費用を引去るので此課税ある爲めに營業上に冗費を増すといふこともあり得る<sup>71)</sup>。凡て此等の非難は一應は聽くべきではあるけれども、大して重きを成すものではない。

(D) 道義上軍事政策上——此税あるが爲めに特に遁脱の工夫を爲すものを生じて國民道義を紊る

64) Bela Földes, a. a. O. S. 530.

65) Shirras, l. c. p. 336.

66) 租税研究一卷 418

67) 租税研究一卷 418—419

68) Moll, a. a. O. S. 586. Jensen, l. c. p. 404.

69) Jensen, l. c. p. 407

といふことがある。之を嚴重なる制裁によりて防がうとしても、完全には防ぎ得ない<sup>72)</sup>。更に此課税物件中に就きても軍需品供給業に干するものの如きは、此は一の國家に對するの功勞とも見らるるから之に課税するのが不當だとも見られる<sup>73)</sup>、或は之が課税の結果は、彼等の此に於ける努力を鈍らしめて、軍事政策上不得策となるといふ心配もある<sup>74)</sup>。此等も大した事ではないが、兎も角一應の非難ではある。

(E)課税技術上——には何程か、此税の物件の範圍、税率の段階等を定めるにつき恣意を免れず課税が複雑で面倒だといふこともある。尤も其れ位の事は辛棒し得ることではあるが。

## 結 論

以上要之、異常所得税は今日の我國の財政の窮迫状態の必要に應ずる爲めに、戦時利得税の實例を参照して工夫されたもので、勿論若干の非難は免れぬけれども、公平課税上、經濟、社會、及教化政策上からも相當に辨護し得るものであつて、速かに之が實施を期すべきものと考へられる。そして其の構造は細き點につきては種々の考も出て決し兼ねるものもあるけれども、大體は戦時利得税の先例もあるから之によりて決することが難からず、即ち或年の法人及箇人の所得が前數年平均所得より超過するものを擱んで、之に累進課税を行ふ事を以て骨子と爲さば大過はなからうと思ふ。

70) Bela Földes, a. a. S. 529.  
71) Shirras, l. c. p. 336.  
72) Eheberg, a. a. O. S. 362.  
73) Bela Földes, a. a. O. S. 529.  
74) Bela Földes, ebenda  
75) Shirras, l. c. p. 336