

京都市帝國大學經濟學會 經濟論叢

第三十卷 第五號

大正十年十一月一日發行

論叢

租税に於ける補完作用に就て

法學博士 神戸 正雄

植民政策是非

文學博士 原 勝郎

利潤の經濟的及び道德的性質

法學博士 田島 錦治

進歩か退歩か

法學博士 財部 靜治

農業勞働問題

法學博士 河田 嗣郎

時論

地方税制度の整理を論ず

法學博士 小川郷太郎

說苑

大邱の令市に就いて

經濟學士 黒 正 巖

雜錄

滿洲に於ける支那商店の帳簿

法學士 大森 研造

社會主義の分類

經濟學士 小林 輝次

獨逸大都市に於ける離婚數の激増

法學士 汐見 三郎

地方税制度の整理を論ず(二・完)

小川 郷 太 郎

余は前號に於て地方税制度の整理を論じ、一般整理方針として、人税と物税とを結び付けることは不當でないといふことを明にし、先づ物税として地租及營業税を地方團體に委譲することは當を得てゐることを論じた。地租及營業税を地方團體に委譲するは、地方税として収益税の體系を具へしめんとする趣旨と見ねばならぬ、そこで余は之より以下収益税の體系を組み立つべき諸税に就て論究して見たいと思ふ。

収益税の體系としては、地租營業税の外に、家屋税と資本利子税とを起さねばならぬ、俸給税及給料税も収益税體系の一組成分子をなすといふ學説がないではないが、財産所得に重く税するといふ趣旨に依つて、物税を立て、以て人税に配し地方税の體系を組み立てんとするに於ては、俸給税給料税は、之を除かねばならぬ。是が故に収益税の體系としては、地租營業税家屋税資本利

子税の四を組み合すことで満足せねばならぬ。

臨時財政經濟調査會の地方税整理案に依れば、府縣税としては地租營業税を委譲する外に新に家屋税を起し別に府縣營業税雜種税を整理せんとしてゐるが、資本利子税に就ては特に考へてゐない様である。余の見る所を以てすれば、雜種税の中には資本利子税とも見られるべきものがある、仍て余は營業税雜種税の整理を論ずるに當り之に關聯して資本利子税にも説き及ぼして見たい。其前に家屋税を考察することゝする。

第三項 家屋税の新設

一 府縣税としての家屋税

地租と營業税を地方税とせば、之に對して家屋税を起さねばならぬ。蓋し不動産たる土地を税して居り乍ら、同じ不動産である家屋を免税する理由がないからである。

我國從來の税制に依れば、地租と營業税とは、國税にも存し、地方税にも存して居るが、家屋税は地方税としてのみ存することゝなつて居る。

加之其地方税としての家屋税は戸數割との間に均衡税となつて居つて、家屋税を課すれば戸數割を課することが出来ないことになつて居る。(明治三十二年勅令第二七六號本文但書¹⁾)。而して其家屋税

1) 本誌前々號54頁及80頁

の實際行はれて居る地は府縣稅としては、十九府縣二十五市七十二町六十村で、市區町村特別稅としては十四市五區十七町村に過ぎぬ。之を全國より見れば、比較的少いと謂はねばならぬ。

此の如く現行法に於ても家屋稅は地方稅であるが、而も普遍的に全國に亘つて行はれてゐない今や收益稅を以て地方稅制度の基幹となさんとするに當りては、家屋稅は地租及營業稅に對立するものとせねばならぬ、地租や營業稅が全國に亘つて普く課せらるゝ以上は、家屋稅も亦全國に亘つて普く課せられねばならぬ。夫の家屋稅を以て戶數割の均衡稅とし其一を存する場合に他の一を存じてはならぬとするが如きは、家屋稅と戶數割との本質上の相違を辯せざるもので、全然誤謬と謂はねばならぬ、故に戶數割が存すると否とに拘はらず、家屋稅は地方稅として全國に普遍的に之を行はねばならぬ。

臨時財政經濟調查會の稅制整理小委員會も茲に見る所ありて、府縣稅中の戶數割を全廢して之を市町村に委讓すると同時に、家屋稅なき地方にも之を新に設くるの案を立てたといふことである。是れは當を得てゐると謂はねばならぬ。

二 家屋稅の課稅標準

家屋稅に就て最も重大なる問題は、何を課稅標準として賦課するかといふことである。

現行府縣稅家屋稅は府縣で直接に稅するものもあるが多くは市町村に配賦してゐる。而して其

配賦の標準とする所に依つて之を類別すると左の如くである。(括弧は其行はれてゐる府縣)

一、(イ)家屋軒數(岡山、福井、石川)

(ロ)戸數を個とし市町村毎に歩合を定めて換算したる個數(神奈川)

二、建物坪數(群馬、千葉、長野、栃木、島根、和歌山、高知、鹿児島)

三、(イ)建物坪數に建物の種類率を乗じて算出したる個數(徳島)

(ロ)建物坪數に市町村毎に異りたる建物の種類率を乗じて算出したる個數(愛知)

(ハ)建物坪數に建物の種類率及地位等級率を乗じて算出したる個數(富山)

四、戸數及び直接國稅、府縣稅の徵收額(京都、兵庫)

此配賦標準に依て我現行府縣家屋稅を分てば建物軒數稅、建坪稅、建物種別稅の三種とすることが出来る。戸數及直接國稅、府縣稅の徵收額を課稅標準とするものは寧ろ戸數割の分野に屬するものと云ふべきで、家屋稅といふは穩當でない。

以上は主として配賦標準に就て見たるものであるが、府縣稅たる家屋稅が市町村に配賦せられると、市町村は一定の課稅標準に依つて各家屋に就て課稅することになる、其課稅標準は必ずしも配賦標準と同じであるに限らないが、併し多くは建物軒數や建坪や建物種別を課稅標準としてゐる、或は又家賃を課稅標準とするものもある。

之を市區の實際に就て見るに、建物坪數に建物の種類率及地位等級率を乗じて算出したる個數を以て課稅標準とするのが最も多い、又建物坪數に地位等級率を乗じて算出したる個數を以て課

税標準とするものも亦相當にある。是等は皆家屋種別税と見るべきである。更に稀なる例であるが、建物賃貸價格を課税標準とするがあり(佐世保)、又或は建物價格を標準とするのがある(岡山)前者を家賃税といひ、後者を家屋價格税と名けて置く。

右述ぶる所に依つて之を觀れば現行家屋税は普通、建物軒數税、建坪税、建物種別税の三種がある。と見て差支ない、只稀に家賃税や家屋價格税が存するに過ぎぬ、そこで進んで是等諸種の家屋税に就て少しく研究せねばならぬ。

建物軒數税は建物の軒數を標準とするのであるが、建物の軒數は少しも擔税力を表はしてゐるものと見ることが出来ない。何となれば建物は其種類や位置や其他種々の關係に依つて其收益率を異にするからである。此税は人税としての人頭税に比することが出来る。家屋税としては最も幼稚なるものと謂はねばならぬ。

建坪税は建物の坪數を標準とするものである、建坪の大なるものは建物が大で收益も多いと推定するのであらうが、建物が大なればとて、必ずしも收益が多いと限るものでない、是が故に建坪を以て擔税力を測ることは當を得ないと謂はねばならぬ、是れ建坪税を以て尙幼稚なる税とする所以である。

建物種別税に至つては、前二者よりは餘程進歩して居るけれども、其課税標準とする所のもの

は、外形の標準に過ぎぬ、従て此標準に依るも必ずしも實際の収益に一致せない、是が故に建物種別税も未だ以て家屋税の上乗とすることが出来ぬ。去り乍ら外形の標準に依つて家屋税を課せねばならぬとせば、此種の税は最も發達してゐると謂はねばならぬ、殊に建物の坪數に建物の種類率及地位等級率を乗じて算出したる個數を課税標準とするものに於て然りとするのである。

家賃税は家屋賃貸價格を課税標準とする税である、家屋賃貸價格は家屋の實収益を示すものである、故に之を捕捉して税するは、直接に税源に税することゝなるのである。家屋税としては最も進んだものと謂ふねばならぬ。

家屋價格税は家屋價格を標準として課するものであるが、其家屋價格は、或は家賃を普通の金利にて還元して之を定むることがあり、又は實際の賣買の相場を調べて之を決定するものである故に家賃税の一變形と見るべきである。

之を先進國の租税發達史に徴するに、家屋税は、家屋軒數税建坪税に初まつて、家屋種別税に進み、更に最近に至つて家賃税若くは家屋價格税に發達して來て居るのである。

我國の地方家屋税の現狀に觀るに、家屋税發達のあらゆる時期に屬する形式を悉く集め備へてゐる様であるが、其最も盛に行はれてゐるものは、家屋種別税であらう、故に其最も盛に行はれてゐるものを捕へて現代の家屋税に名くべくんば、家屋種別税の時代であると謂はねばならぬ。

以上述ぶる所に依つて之を觀れば、我國に於ける地方家屋税は、大體尙家屋種別税の域を彷徨してゐて、先進文明國に於て行はれてゐる家賃税家屋價格税の如きは殆んど例外的に存してゐるに過ぎぬ、されば、家屋税を地方税たる收益税の組織分子となさんとするに際しては、從來の家屋税を改めて一步進みたる家屋税となさねばならぬ。換言すれば現行府縣家屋税は悉く之を廢し新しき發達の階段にある家賃税若くは家屋價格税を以て全國に亘りて行はるべき普遍的租税とせねばならぬ。

聞く所に依れば、財政經濟調査會の税制整理小委員會に於ては、新家屋税は賃貸料を標準として課することにせんとする様である。是れ余の所謂家賃税である、現今行はれてゐる家屋税よりは一段進んでゐるものであつて、家屋税それ自身としては、強ち批難することが出來ぬ。

併し乍ら之を實際に施すとして、村落に於ては非常に困難を感ずることゝならう。蓋し村落に於ては、家屋の賃貸借の行はるゝこと却て稀であつて、實際の賃貸料を見出すことが出來ないからである。そこで都鄙を通じて同じ主義を行はうとすれば、家賃税よりは、家屋價格税の方が可い。と云はねばならぬ。家屋價格税に對しては、家屋の價格を評定することが困難であるといふ反對も起つて來やうが、國税として財産税を設くることを前提とすれば、家屋の價格も一應は調べられてゐる筈であるから、それに準據して家屋税を課することは、六ヶ敷い相談でない。加之地

方税制度の組み立てから見ても、人税と物税とを對立せしむる主義を採る以上は、家屋税は家屋の財産價格を標準として税するが、最も當を得てゐると謂ふべきである。さうなると家屋税は收益税といはんよりは寧ろ箇別財産税の色彩を帶ぶるに至るのである、是れ正しく地租營業税を箇別財産税の形に改むるのに照應し、箇別財産税の體系を完うすることになる所以である。

第四項 府縣營業税雜種税の整理

一 府縣營業税の統一

國税たる營業税が府縣に委譲せられて、府縣營業税が成り立つとせば、從來の府縣營業税をも其中に包括し統一せねばならぬ、又雜種税の中にも營業税の性質を有するものが少くないから、是も亦雜種税より割いて、府縣營業税に合すべきである。所が從來の府縣營業税の中に在りては小商工業を漁るの餘り、資力の最も無き者迄を捉へ、終には職業税若くは勞賃税とも見るべき税をも課することゝなつてゐる、是等は皆反社會政策的租税といはねばならぬから、地方税整理に際し斷然之を廢すべきである。又課税に於て相當の理由があるにしても、其齎らす收入の極めて少きものは財政的原則にも反するものであるから、是れ亦此際之を切り捨てべきである。

此標準に依つて現行府縣營業税中廢すべきものを求むれば、職業税若くは勞賃税と見得べきも

の即ち職工税、漆器職税、日雇業税、手傳業税の如き。運送業に關聯せる職業に税するもの即ち仲仕業税、飛脚業税、解業税、乗合船業税、渡船業税、船客荷物取扱業税、人力車帳場業税、自働車業税の如き。旅人宿業税に準すべき税即ち木賃宿業税、下宿屋業税、牛馬宿業税、荷宿業税の如き。其他比較的資力乏しき者に對する課税とも見らるべきもの即ち露店業税、行商税、休茶屋業税、損料貸業税、場所貸業税、耕馬貸付業税、案内業税、信用告知業税、蹄鐵工税、鐵工税、水車業税、修繕業税、洗濯業税の如き。又此外にありて收入の極めて少き税即ち桑葉賣買業税、牛乳搾取業税、絞蠟油業税、繰糸業税、塗物業税、緋經緯織業税、柚業税の如きそれである此中にありても職工税は相當の收入を齎らすものであるけれども、之を廢すべきである、それは實に社會政策的見地よりして、さうでなければならぬのみならず、地方税體系上、營業税は資本を基本として業を營む者に税するものとする以上、さうでなければならぬ。

雜種税の中に在りても、府縣營業税と同じ様に、職業税若くは勞賃税とも見るべきもの、又は資力の最も乏しき營業者に税するものがあるから、反社會政策的なりとして、此際之を廢すべきであり、又課税に相當の理由あるに拘らず、其收入の極めて少きものもあるから、財政的原則に反するものとして、此際之を廢すべきである。

此見地より雜種税を檢すると左の如きものは之を廢せねばならぬ。

(1) 勞賃税若くは職業税の性質を帶ぶるもの、即ち、給仕人税、酌婦税、仲仕業税、運送夫業税、買荷籠税、船乗税、筏乗税、

易占税、活動寫眞露土税、屠手税、死畜取締人税

(2) 資力乏しき營業者に課する税即ち、傭人受宿税、代書人税、視眼鏡税

(3) 營業税の性質を有する税で、其收入の極めて少きもの、石灰籠税、屠場税、潛水器税、地中電線路税、段木川下税、麴室税、

軌道馬車税、採石場税、被曳船税、水碓税、索道柱税、鴨網税、採泥税

此外雜種税中營業税の性質を有するもので、特に一言せねばならぬものは水産税である、水産税は廣くも行はれてゐるし、雜種税の外に於て特別税として居る所もある。營業税を以て商工業に税するものとすれば、水産税を除くことにならうけれども、こは營業税に準ずるものとして、營業税中に包容して差支ないと思ふ。又之を特別税としても可い、何れにしても水産業が、一の産業として成り立つてゐる以上之に税するは不當でない。但し相當の所に免税點を設け、極めて貧しき漁民を税することない様にせねばならぬ。

以上は現行法の如く營業税を課すべき營業を列舉する主義を採るとしての議論であるが、此列舉主義は必ずしも當を得たものでもなく、又必要のものでもない。蓋し列舉主義は業態の異なるに従つて異つたる外形標準を定むるに於て必要となつて來るのである。若し營業税の課税標準を收入額に求むるとすれば、列舉主義は必要でない、營業の種類如何を問はず、其收入を見れば可いことになるからである。併し乍ら營業税の收入額主義は物品販賣業、製造業等に對しては純益に近

きものとならず、損失をなすも尙税せらるゝこととなるから、寧ろ財産價格を標準とする主義を
探る方がよからうと思はれる。財産價格主義を探るとしても、營業税を課すべき營業を列擧する
には及ばぬ、營業に授けられたる資本其他の財産の價格を調ふれば、それで可いことになる、此
主義を採れば現行府縣營業税や雜種税の中で自然に廢せられるものが多く出來て來る、職業税若
くは勞賃税と見得らるべきものは、其最も著しきものである、蓋し職業に依り若くは勞働に依り
所得を得る者は資本を擁して業務を執つて居らぬからである。之と同様に資本の加はるゝこと少
き營業は營業税を課せられることが少いことになる。現行法から見れば、資本の乏しき營業を偏
愛する様に考へられるけれども、それで初めて公平となるのである。元來營業税は収益税制度と
しても財産所得に重く税し以て所得税を補ふの趣旨から出來てゐる。而して資本の乏しき營業者
も資本の多き營業者と同様に純益のある限度に於て所得税を納めてゐるのであるから、營業税に
於て資本の乏しき營業者が資本の多き營業者よりも輕く税せらる様に按配せられねばならぬ、所
得税も營業税も等しく純益に依つて課するとすれば、財産所得重課の趣旨は之を實現することが
出來ないので、税制は不公平のものとならう。

以上論するが如く、府縣營業税を統一し財産價格を課税標準として課するときは、國稅營業税
府縣營業税、雜種税等の中に於ける反社會政策的租税は皆一掃せられて仕舞ひ、營業税は擔税力

に應ずるの税となるであらう。

二 雜種税の整理

雜種税の中より營業税の性質を帶ぶるものを除いて見るに、尙殘つてゐる税が少くない。之を大體に分類して見れば、地租家屋税の性質を有するもの、所得税の性質を有するもの、間接消費税の性質を有するもの、資本利子税の性質を有するもの、流通税の性質を有するもの、使用税殊に奢侈税の性質を有するもの及び娛樂税の性質を有するものゝ六とすることが出来る。之を如何に整理すべきかといふに前の三者は之を廢すべきであり、後の三者は之に手を入れて改正すべきである。今順を追ふて之を吟味して見やうと思ふ。

一、雜種税中に在る地租家屋税の性質を帶ぶるものは、之を府縣税たる地租家屋税に合せて統一すべきである、地租家屋税に於て税し更に雜種税の名に隠れて同じ性質の税を課するは、實質的二重税となるものであつて、正義の許さざる所であるのみならず、税制を混亂せしむることゝなるのである、故に此種の税は之を雜種税の中より除かねばならぬ。

二、雜種税中に在る所得税の性質を有するものも亦廢すべきである。所得税としては國の税があり、又府縣の附加税があるのに更に雜種税の名の下に之を課するは許すべからざることである。況んや所得税法に定めたる免稅點以下に税するに至つては、反社會政策的のものとして之を斥

けねばならぬ。

三、雜種税の中に在る間接消費税の性質を帶ぶるものも亦之を廢すべきである、間接消費税は國税として之を徵すべきもので地方團體の租税としては適はしきものでないからである。余は雜種税中の間接消費税として屠畜税を擧げたが、屠畜税を割愛するに忍びずとせば、屠殺畜類の頭數に課するが如き課税方法を止め、其營業者の資本若くは收益に課することに改め、以て營業税の性質を帶ばしむべきである、此くすれば當然營業税の中に入つて來て雜種税よりは除かれることとなるのである。

以上は雜種税中廢除せられねばならぬ税に就て觀察したのであるが、以下存置すべき税に就て研究して見やう。

一、資本利子税としての例は、現行雜種税中に於て貸金税に求むることを得るのみである、貸金税は、その之を營業とする否と關せず、貸金額又は利子額を標準として課するのであるから、貸金業といふ營業に課するものと見ることが出來ぬ、貸付資本税若くは資本利子税と見るより外ない。而して此税を課してゐる縣は、群馬、栃木、宮城、巖手、青森、愛知、島根の七縣に過ぎないが、兎に角、資本利子税を府縣税として成り立たしてゐるといふことは我國租税史上の一大事實として認めねばならぬ。我國に於ては國税として貸付資本税若くは資本利子税なるもの

がない、實質上よりいへば、第二種所得税は資本利子税と見るべきものである、公債社債銀行定期預金の利子に對して客觀的に税するもので、之を得る個人の主觀的事情に顧慮する所がないからである。然るにも拘らず、立法の體裁の上では、之を所得税として居るから、形式上に於ては資本利子税は無い譯である。所で府縣に於て資本利子税を實行してゐるのは、面白きことである。そこで之を廣く府縣一般に行はしむべきか否かといふ問題が起つて来る。

之を理論上よりいへば、地租家屋税營業税を地方税の基幹とする以上は、資本利子税を立てねばならぬ、資本利子税がなくしては收益税制度の一角が缺けることとなるからである。思ふに町村部落に於ては金融の必要上自然に個人相互間に於ける金錢貸借は行はれてゐる、國家の收税更より之を捕捉せんとすれば、仲々容易の業でないけれども、町村の當局者及び町村會議員よりすれば、捕捉し難いものでない、何となれば、町村部落に於ては貸借關係は比較的知れ渡り易いことであるからである。是が故に地方税として貸^金に税することは決して困難なことでない。營業的に金錢貸付をなすものは税せられ、營業といふ看板を掲げないで、營業者と同じ様に金錢貸付をなして收益を擧げてゐるものが税せられなければ、税制そのものが不公平となるのである。此の如く營業的でなくして金錢貸付をなしてゐる者を税すれば銀行に預金^を預けてゐる者をも税せねばならぬ。銀行に預金を預ける者は營業的でないが、銀行に資金を貸付けると同じこと、なる

からである。更に進んで考ふれば銀行に預金する代りに公債證券社債證券を買ふ者があれば、それをも亦同じ様に税すべきである。此の如く非營業的貸付に税すれば預金、公債、社債にも税せねばならぬことになる、さうすると公債社債并に銀行の定期預金に對しては、國家が第二種所得税として税し、地方團體が更に貸付資本税として税することになり、二重税の事實が表はれて來る、そこで此課税權の競合を避ける爲めには、國税として第二種所得税を廢し地租營業税と同様に地方團體に委譲すべきである、而して國税としては所謂第二種の所得をば個人所得に綜合して税すべきである。

論者或は公債社債の利子税は、利子支拂の際に天引きするものであるから、地方税としては適せないと云ふかも知れぬが、それは一理ある様であるけれども、府縣の税とすれば差支なからうと思ふ、公債社債が多く持たれてゐる府縣には、公債利子の支拂所たる日本銀行の支店出張所代理店があり、社債利子の支拂所たる銀行も存するからである。

之を要するに雜種税中の貸金税は之を資本利子税若くは貸付資本税として營業税に對する特別税とすべきである。

二、流通税の性質を帶ぶるものは不動產所得税であつて、各府縣に存してゐる、市町村に於ては、不動產移轉税といふ特別税がある、同じく流通税と看做すべきである。此の如き税を一纏め

として地方流通税として置くは強ち不當ではない。尤も不動産の移轉に際しては登録税といふ國税が一應之を税してゐる、更に地方税として税するは、二重税のやうであるが、地方に依つては不動産の移轉に際して非常に利益するものがある、殊に都市の發達し土地價格の日に昂騰して已まない所において、不動産移轉といふ取引が行はれるは、其間に少からぬ利益を得べき機會があつたことを示すものである、従つて國税たる登録税の外に地方税として不動産移轉に課しても不都合でないを謂はねばならぬ。而して其不動産移轉が投機的に行はれ、其賣り渡したる價格と従前買取りたる價格との間に非常なる差を生ずるものに至つては、地價差増税を課すべきである、地價差増税は差増價格を不勞利得として課するものであつて、流通税より進んで特殊財産税を形成するものとなるのである、地方税殊に市町村税として最も適當なる税であると謂ふことが出来る。

三、使用税及娛樂税の性質を帶ぶるものは、又一種獨特の租税をなすもので、之を存して置くべきである、使用税は直接消費税で、其之を使用する人の擔税力を示してゐるから、之に税して然るべきである、殊に奢侈的性質を有するものに於てさうである。富者の奢侈は大なる消費力の表現である、其大なる消費力を捉へて税するは、租税原則の要求する所である、又奢侈の風を増長せしめないといふ政策から見ても、奢侈的消費に對して重い税を課することは之を是認せねばならぬ。

娛樂税に至つても亦同様に論ずることが出来る、娛樂は消費力の表現である、十分に擔税力を有してゐる、而して其娛樂なるものは生活必須のものでない、中には全然奢侈と見るべきものもある、普通の消費税の議論を以て之を批難すべきでない。娛樂税の中には營業税の性質を帶ぶるものもある、職業税、勞賃税の性質を帶ぶるものもある、之に税するは一見酷なるが如しと雖ども、是等の人は亦之に對して報酬を多く取ることが出来て其税は娛樂者に轉嫁する傾を持つものである、是が故に所謂娛樂税は之を存すべきである。

使用税娛樂税は國税として存するもの極て少い、使用とか娛樂とかいふ現象は地方々に依つて異なるべきもので、國家として之を捕へ難いからである。是が故に使用税娛樂税を地方税として置くといふことは最も當を得たものと謂はねばならぬ。

然らば今日の雜種税中に於ける使用税娛樂税は悉く之を存して置いて整理する必要はないかといふに、それはさうでない。大體からいふと、使用税、娛樂税、使用及消費の事實に課するといふ方針を取り、營業税と切り離すべきである、又使用の事實に課するとする以上は、使用者若くは雇主に課すべきであつて使用せられてゐる人若くは被傭者に課してはならぬ、傭人税の如き、自動車運轉手税の如き、之を被傭人に課せず雇主に課する様にすれば、使用税として是認することが出来るのである。

以上論する所に依つて之を觀れば、雜種税の中に於て、殘し置くべきものは、資本利子税、流通税、使用税娛樂税に止まるが、之を雜種税の名の下に包容して置くか、或は又之を別々の特別税に直すかは一の問題であらう。余を以て之を見るに雜種税といふ語はそれ自身意義をなさぬ、只人をして塵溜チリカミの感起すに過ぎない、又多くの異りた性質を有する税を雜種税といふ名の下に包括して置くことは人をして同一の税であるかの如き疑を起さしむるものであるから、策の得たるものでない。是が故に余は雜種税を解體して、其殘し置くべき税に整理を加へ之を特別の税とすべきことを提唱したいと思ふ。

第五項 所得税附加税及戸數割の整理

余は上來、地方税の體系の骨子たる物税を研究し併せて流通税使用税に迄論及したが、今や地方税體系の骨子たる人税を研究するの順序となつて來た。

一 所得税附加税の制限擴張

人税としては所得税と戸數割とがあるが、戸數割は最も幼稚なるもので、所得税は其最も能く發達したものである。故に地方税體系として人税を要するとせば、所得税の形を以て税することが最も當を得て居る、所で所得税は國税たる直接税の基幹をなすものであるから、地方税として

は之に附加税を課するより外ない、そこで所得稅附加税の議が起るのである。

現行地方稅制度に依れば、所得稅附加税は府縣にも存じ市町村にも存じてゐるが、臨時財政經濟調查會の稅制整理小委員會が立てたる案に依れば、市町村の所得稅附加税は之を廢して府縣に委讓し府縣の所得稅附加税は之を擴張せんとするのである。

所得稅附加税を一度課するに止めて二度課せすといふは、稅制の混雜を防ぐことになり、隨に一の整理と見ることが出来る。併し乍ら市町村の所得稅附加税を府縣に委讓するだけでは、只廢合に止まり、人民の負擔の上には何等變する所もない、從て深く爭ふことを要せぬ。所が、府縣費の増加するに伴ひ府縣の財源が窮乏を告げることになるので、府縣は市町村の所得稅附加税を委讓せられても尙其所要の收入を得ることが出来なくなるであらう、そこで所得稅附加税の制限を更に擴張するの必要が起つて來るのである。

一體、現行法に於て、所得稅附加の制限は狭きに失してゐる、大正九年八月法律第二十七號地方稅制限に關する法律は、地租營業稅に於て從來の制限率を大に高めたるに反し、所得稅に於て却て之を低くした。¹⁾こは大正九年に於ける所得稅立法當時の事情に因るものである、即ち當時所得稅の改正に反對したる者は、國稅としての所得稅が改正法に依つて重くなるに、更に之に應じて地方稅としての附加税が重くなつては負擔に堪へないといふことを高調したのである、そこで政

府當局者も讓歩して地方税としての所得税附加の制限を低くすることに同意せざるを得なくなり、其趣旨に依つて地方税制限に關する法が改められたのである。

地方税の體系として人税を立て、行くからには、所得税の附加に關する制限は之を擴張せねばならぬ、さうなると地方税制限に關する法律改正當時の事情を無視することになるが、それは已むを得ないことである、又理論の上から云へば、さうせなければならぬ。

二 戸數割の存置

所得税附加税を擴張して府縣税の體系の骨子とすれば、市町村税體系の骨子なるべき人税を何に求むるかといふことが次に講究すべきことである。理論上よりいへば、更に所得税を持つて來たとて妨ぐる所はない、併し府縣税の人税として所得税附加税を擴張することが既に所得税改正當時の事情を無視したる嫌あるのに、尙大々的所得税附加税を市町村税として取るは、批難を招くこと少くあるまい。加之、國税として所得税を取り、府縣税として其附加税を取り、更に市町村税として第二次の附加税を取ることとすれば、其形式よりいへば、現行の主義に異らぬけれども、實質の上よりいへば、府縣税として其附加の制限を擴張し、市町村税として更に大に其制限を擴張する事になるから、之を納むべき人民は、所得税としての負擔の非常に重きを感じるであらう。そこで戸數割は批難の的となつて居る税なるに拘らず、之を拾ひ上げて市町村税中の人税と

せざるを得ないこととなるのである。

之を我國地方税の現状より見れば、戸數割が中堅となつてゐるといふても可い、現に大正九年の豫算に依るも、道府縣税としては三千百餘圓であるけれども、市町村税としては、一億七千八百餘萬圓に上つてゐるのである。此數字は大正九年豫算に於ける國税たる所得税の收入額に似たり寄つたりのものとなる、斯かる巨額の收入を所得税附加税に求むることは到底六ヶしい。利益原則を以て地租や營業税を地方税とすべしと主張する論者も、地租や營業税等の物税だけでは到底戸數割に代はるべき巨額の收入を齎らすことが出来ないことを首肯するであらう。地租營業税全額を地方に委譲しても一億三四千萬圓ではないか、然るに市町村の戸數割だけで約一億七千八百餘萬圓、府縣の戸數割を加ふれば、正に二億千萬圓に達するのである、彼を以て此に代へることが出来ないことは、一目瞭然である。

此くして戸數割は地方税體系の骨子として殘し置かざるを得ないこととなつた。臨時財政經濟調査會の税制整理小委員會では、之を市町村税體系の骨子とすることに立案したのである。

戸數割を以て市町村税體系の骨子とする以上は、十分に之を整理せねばならぬ。

三 戸數割の整理

戸數割を整理せんとせば、先づ一應現行制度を吟味して見ねばならぬ。余は之を前々號に詳論

之をいへば、立憲政治の洗禮を受けて居ないと謂つても過言でない故に、戸數割税を整理するには、此の如き税を葬り去らねばならぬ。

第二類は納税額の如き所得の存在を暗示する物體を取つて標準として課税するものであるから、第一類よりは進んで居ると云ふことが出来るけれども、人税としては、極めて幼稚なるものと謂はねばならぬ、

一體一税の課税標準に他の税の額を以てすることは、それ自體不條理のことである。既に納めたる租税が不公平であつたならば、戸數割に依つて更に不公平を加へることになる。又戸數割は地租營業税家屋税等の物税の相棒として、人税たる特質を持たしめんとするものに、其物税の既に納めたる額をも標準として課するに至つては到底人税たる趣旨を貫くことが出来ぬ。却つて人税たる戸數割に不純分子を加ふることゝならう。故に戸數割の整理をなさんどせば第二類をも捨てねばならぬ。

第三類は資産を課税標準に加へてゐる所に其特色をあらはしてゐる。資産は擔税力を表現してゐるに相違ないが、併し今日の税制に於ては、之を税源とせんとするのでなくして、租税客體とするに過ぎぬ、而して資産を租税客體とする税は物税である、故に資産は物税に於て捕捉すべきで、人税に於て捕捉すべきでない。戸數割を人税として、地租營業税家屋税等の物税に對立せしめや

うとせば、資産を課税標準とすることは當を得ない、故に戸數割を整理せんとせば、第三類をも捨てねばならぬ。

第四類は所得を戸數割の課税標準に加へてゐる所に於て人税の特色を發揮して居り、第二類第三類よりも更に進歩したものであるといふことが出来る。尤も此第四類中にも、納税額や資産を組み合はせたるものもあるが、其納税額や資産は既に前に述べたる理由に依り戸數割の課税標準として適當でない。併し乍ら所得のみを以て戸數割の課税標準とするも亦當を得てゐない、何となれば、さうなると戸數割は所得税の別名たるに過ぎないこととなり、戸數割の名を籍りて所得税附加の制限を超えるものと見られるからである。是が故に戸數割の課税標準としては所得に配するに何物かを以てせねばならぬ。第四類の中には生活狀態を以て所得に配して課税標準とするものがある。是れ亦一方法たるを免れぬと思ふが、其論議をなすに先ちて、新府縣稅戸數割規則を一瞥せねばならぬ。

新府縣稅戸數割規則に依れば、戸數割は納稅義務者の資力に對して之を賦課し(第二條)其資力は納稅義務者の所得額、及び住家坪數に依り之を算定す、但し所得額及住家坪數のみに依るを適當ならずと認めたる場合に於ては納稅義務者の資産の狀況を斟酌して之を算定することを得るのである(第三條)。即ち戸數割の課税標準は原則として所得と住家坪數とし、例外的場合に之に資産を

加ふるのである。而して是等の課税標準に就ても、所得に最も重きを置き、住家坪數に依りて課すべき額は戸數割總額の十分一を、資産の狀況を斟酌して課すべき額は戸數割總額の十分二を越ゆることを得ないこととしてある。(第五條)

新府縣稅戶數割規則が戸數割の課税標準を統一し、全國に亘つて普く之を行はしめやうとしてゐるのは、從來の弊を一掃せんとするもので最も當を得てゐる、而して其課税標準を所得、住家坪數若くは資産に取りたるは、大體從來行はれてゐるものの中に就き最も進んでゐる前掲第四類のハの精神を採つたものと見ることが出来る、其課税標準の中心點を所得とし、之に原則として九割、例外として七割の重みを持たしたのは、戸數割が人税たるの特質に鑑み、大體當を得たるものと謂はねばならぬ、只所得に配するに、住家坪數や資産狀態を以てしたのは、余の俄に賛成し得ざる所である。

資産狀態を戸數割の課税標準とするの當を得ないことは、既に從來行はれたる課税標準の第三類に於て論じて置いた通りである、茲に再び贅するの必要がない。尙進んで考ふるに、戸數規則に於ては資産狀態を課税標準とするのは例外の場合に限つてゐる、全國一般に、ふものとしてゐない、今戸數割の課税標準を統一せんとするに際し、何故に例外を認めたか、其理由を解するに苦しいのである。而して其例外として資産狀態を斟酌するは所得額及住家坪數のみに依るを適當

ならずと認めたる場合に限つてゐるが、其所得并に住家坪數のみに依るを適當ならずとするは、何に依つて之を判斷すべきかが明でない、若し之を當該地方團體の認定に一任すれば、例外は或は例外として止まらぬことになるかも知れぬ。更に資産状態を斟酌するとしても、其資産状態を如何に斟酌するかに關しては、戸數割規則に於て何等定むる所がない、國稅として財産稅が成り立てば、各戸の資産状態は明瞭となるから、そこに一の據り所は出来るであらうが、財産稅が成立せない以前にありては資産状態を課稅標準とするといふても其實見立に依ることになりはすまいかと疑はれるのである、見立に依るとすれば又大なる弊を生ずるであらう。此弊なからしめんとせば各人の資産状態を明にせねばならぬ、それには資産を評價するの手續を踐まねばならぬ、從て其手續に關し詳細なる規定を要するのである、然るに資産の評價に關しては何等定むる所がない、立法者は多分稅制整理が出来て財産稅が新設せられることを前提として居るのであらう、併し乍ら、さうなれば、物稅にて捕捉すべきものを人稅にて捕捉することとなり、人稅と物稅との對立を無意義にするといふ根本的疑が起つて來るのである。

住家坪數を戸數割の課稅標準とするは如何なる理由に基けるものか、之を詳にすることが出来るが、或は戸數割を以て家屋稅の半面を有するものと見る考が残つてゐるのではないかとも思はれる。新府縣稅戸數割規則の中にも其痕跡がないではない。戸數割又は戸數割附加稅の制限に關

して、府縣税家屋税又は家屋附加税若くは市町村税家屋税は之を戸數割又は戸數割附加税と看做してゐる(第十五條)如きは其一例である。然れども家屋税は純然たる物税たるべきものであり、戸數割は人税として完成せしむべきものである、家屋税と戸數割とは全然性質を異にするものである。然るに、今人税たる戸數割の課税標準を定めんとするに當り、物税たる家屋税の課税標準とも見るべきものを取つて來ることは、少々見當違ひと謂はざるを得ない、況や坪數は家屋税の課税標準としても最も幼稚なるものに屬し、今日に於ては之を採用すべきものでないに於てをやである。或は住家坪數を戸數割の課税標準としたるのは、之を以て納税義務者の生活狀態を推定せんとする趣旨であるかも知れぬ、若し果して然りとすれば、其處に眞理はあるが、寧ろ生活狀態を課税標準とする方がもつと適當であるといふことになるのである。

余の見る所を以てすれば、戸數割の課税標準は所得を中軸とし、之に配するに生活狀態を以てするのが最も當を得てゐると思ふ。一體生活狀態は所得の反映である、而も所得が使用せられる方面を表はしてゐる、生活狀態の良いのは、消費力の大なるを反證して居り、消費力の大なるは所得の大なることを暗示して居るのである、之に反して生活狀態の惡じきは、多くの場合に消費力の小なるを反證し、延て所得の小なるを暗示してゐるのである。是が故に生活狀態は擔税力を測る一標準として不都合でない、而して其生活狀態は各戸各世帯に依つて異なるものであつて、人に

附き纏ふてゐるものである、人を離れて生活状態なるものはない、是が故に生活状態は人税たる戸数割の課税標準として適當なるものと謂はねばならぬ。

生活状態を判せんとせば住家のことをも考へねばならぬ、住家の良きと惡しきとは、其生活状態の一面を表白して詐らざる證左であるからである、新府縣稅戸數割規則が住家坪數を課税標準とせるは此點に於て多少の眞理を含んでゐるといふことが出来る、が、併し乍ら住家坪數は、住家の良きと惡しきとを定むる好標準ではない、住家の良きと惡しきとは其構造に依り其用途に依り其敷地の地位に依つて大に異なるからである。そこで新府縣稅戸數割規則は住家坪數といひ乍ら尙其建物の構造用途敷地の地位に依り等差を設くることを得と定めてゐる（第九條）此くの如くして余は新規則が住家坪數を課税標準としてゐるのは生活状態を課税標準とせんとする精神であると解釋したのであるが、併し生活状態を課税標準とせんとせば、住家だけでは足らぬ、少くとも使用税の租税客體たるものは、之を取るべきであると思ふ、下婢下男の數、自動車、馬車、抱車等は其一例である、雜種税を整理して使用税を地方税の特別税とするに於ては、生活状態を判すべき物體を十分に捕捉することが出来やう

之を要するに戸数割の課税標準としては、所得と生活状態とを組み合わせますが、最も理に適つてゐると謂ふべきである、所得は生産や營利の結果として得られるものである、其所得を使用する

に至つて生活状態が出て来る。是が故に所得と生活状態とを組み合わせるといふことは、所得の生産方面を消費方面とを結ぶことになるのである、是れ所得税と異なる人税が成立する所以である。

臨時財政經濟調査會の税制整理小委員會は戸數割の課税標準を如何に整理せんとするか、之を知ることが出来ないが、或は新府縣税戸數割規則に規定せられたものと同様の考であるかも知れぬ。併し乍ら新府縣税戸數割規則は税制整理の行はれぬ今日に於て實行せんとするものである、税制整理が實行せられて、財産税の新設となり、地租營業税の地方委譲となり、家屋税の新設となれば、戸數割もそれに釣り合ふ様に之を仕組まねばならぬ、從て資産状態を戸數割の標準とするは愈々當を得ないことゝならう、詰まり所得額と生活状態とを組み合わせはして課税標準とすることに改むべきであると思ふ。

以上論する所に依て之を見れば、戸數割の課税標準として最も適當なるは、所得額と生活状態とを組み合わせることである、其中に於ても所得額の方に重きを置かねばならぬ。

結 論

地方税體系としては種々の制度を考ふことが出来るけれども、國税の體系を前提して出發すれば人税と物税とを組み合わせ之を組織することが正當である。而して臨時財政經濟調査會の税

制整理小委員會の立案に依れば、其物税としては收益税制度を採り、人税としては所得税附加税并に戸數割を採ることゝなつて居る、其大體の骨組みに於ては余も亦之に賛成するに躊躇せない、併し乍ら地租家屋税營業税を府縣税の基幹とすれば、資本利子税も之に加へねばならぬ、而して國税に於て財産税を立てるとせば、地租家屋税營業税資本利子税は、寧ろ箇別財産税とし、土地家屋營業資本其他資本の財産價格を課税標準として課する方が適當である、又所得税附加税を整理して府縣税のみとすることは不可でないが、同時に其制限を擴張せねばならぬ、戸數割を市町村税とし之を整理することは可いが、所得と生活狀態とを以て課税標準とし、之を全國に亘つて一定せねばならぬ。從來の府縣營業税は國税より委譲せられたるものと統一し、雜種税は資本利子税、流通税、使用税に屬するものゝみを殘し之を整理して特別税とすべきである。

要之、臨時財政經濟調查會の税制整理小委員會が立てた地方税制整理案は、大綱に於て當を得て居るが、細目に亘つては更に改めねばならぬものがあると謂ふべきである。

附言 臨時財政經濟調查會の税制整理小委員會の立てた整理案は新紙の傳ふる所に依つて之を知つたに過ぎぬ、それが誤聞であるとするれば問題は無い、併し我國地方税制度を如何に整理すべきかといふ議論に至ては相違を來さぬ。

又此論文を草して印刷所に送つた後に於て府縣税戸數割規則が發布せられた、そこで此論文の中で新規則に觸れてある所即ち課税標準に就てのみ、少しく之を引用し旁々新規則をも批評して置いた。新規則の全體に亘つては、後日其研究の結果を發表したいと思ふ。