

Title	我国の所得税に関する若干の考察
Sub Title	
Author	成瀬, 義春
Publisher	慶應義塾理財学会
Publication year	1929
Jtitle	三田学会雑誌 (Keio journal of economics). Vol.23, No.12 (1929. 12) ,p.1737(1)- 1767(31)
JaLC DOI	10.14991/001.19291201-0001
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234610-19291201-0001

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

暮の紀念寫眞は

親切て

上手て

廉價な

中鉢へ御用命願ひます

麻布區 飯倉通

芝公園 赤羽橋側

中鉢寫眞館

電話青山六七七六

正確ナル眼鏡



慶應義塾大學病院 御用

四谷區神田三丁目十三番地

清野眼鏡店

電話5260

三田學會雜誌 第二十三卷 第十二號

我國の所得税に關する若干の考察

成瀬義春

- 一、我が所得税の租税上に於ける地位
- 二、現行所得税法
- 三、源泉課税の問題
- 四、課税物件の問題
- 五、重複課税の問題
- 六、勤勞所得及小所得輕課の問題

一 我が所得税の租税上に於ける地位

第二十三卷

(一七三七)

我國の所得税に關する若干の考察

第十二號

一

人の全給付能力を測定する標準として最も適當なるものは所得であること、隨つて一國の租税體系は所得税を中心として形成せらるべきものなることは、大多數の學者の一致する所であり、又多數の實例の裏書する所である。我國に於ては久しく地租を以て租税制度の中心と爲し、明治二十年所得税の創設以後に於ても地租は特別に重要視せられ、租税と云へば直に地租を聯想する程であつたが、歐洲戰爭以來所得税の收入は遽に激増し、屢次の税法改正と相俟つて、斯税は愈々我國の主税となり、從來主税の地位に在つた地租は、所得税に其の地位を讓つて、營業税と共に補完税となるに及んで、我國の租税制度は面目を一新した。左表は此の關係を知るに役立つであらう。

所得税	明治三十六年度		大正二年度		大正八年度		大正十四年度		昭和四年度	
	千圓	千圓	千圓	千圓	千圓	千圓	千圓	千圓	千圓	
所得税	八、二四七	三五、五九一	一九三、一四八	二三四、九七一	二〇二、六六四					
地租	四六、八七三	七四、六三五	七三、七五四	七四、六一四	六三、六二〇					
營業税	七、〇四九	二七、三九二	四四、〇七五	五七、二八二	五三、七八五					
租税總額	一四六、一六三	三六九、四七九	六七二、三八五	八九四、八〇八	八九七、五八二					

備考、昭和四年度は公布豫算、其の他は決算。營業税は昭和二年一月より營業

収益税となる。租税總額中には、印紙收入中の諸税を含まず。

明治三十六年日露戰爭の直前に租税總額の五、六分、地租の一割七八分に過ぎなかつた所得税が、大正八年歐洲戰爭の直後には前者の二割八、九分、後者の二倍六、七割に達したことは注目し値する。尤も最近は所得税の收入が租税總額の増加に伴はず、租税上に於ける其の地位は稍や低下せるの嫌ひあるも、昭和四年度に於て尙ほ租税總額の二割二、三分を維持して居ることは、之を日露戰爭直前又は歐洲戰爭直前と比較して隔世の感がある。併しながら各人の全給付能力を捉へて普遍的に課税し、以て一國租税體系の中心たらしめんとする其の意義目的からすれば、租税總額の二割二、三分にしか當らぬ收入は所得税をして重からしむる所以ではない。況んや右の租税總額は、印紙收入中の諸税登録税、印紙税、骨牌税、狩獵免許税、關税法第四十三條に依る關稅等及び所謂專賣稅煙草その他の專賣益金を含まないものである。若しも是等兩者を合算すれば、租税總額は昭和四年度に於て十一億三千八百餘萬圓となり、之に對する所得税の割合は一割七、八分となるに於てをや。試みに英、米、佛、獨、伊、五ヶ國の租税收入に對する所得税の割合を我國のそれと

比較すれば左の如くである。

英吉利(一九二六——二七)

稅收入	六九一、一五〇	千磅	一〇〇・〇
直接稅	三九四、八〇〇		五八・〇
所得稅	三一九、三〇〇		四六・八
間接稅	二九六、三五〇		四二・〇
內國消費稅	一四一、三〇〇		二〇・四
關稅	一〇八、四五〇		一五・六

北米合衆國(一九二六——二七)

稅收入	三、三〇五・八	百萬弗	一〇〇・〇
直接稅	二、〇八八		六三・一
所得稅	一、八八〇		五六・八
間接稅	一、二一七・八		三六・九
內國消費稅	六六六		二〇・二
關稅	五五一・八		一六・六

佛蘭西(一九二七)

稅收入	三六、五一五・三	百萬法	一〇〇・〇
直接稅	一一、一四六・一		二一・〇
所得稅	六、〇四三		一六・五
間接稅	二五、一四三・四		七九・〇
內國消費稅	七、一九一・二		一九・七
關稅	三、七九五・四		一〇・四

獨逸(一九二七——二八)

稅收入	七、四八〇	百萬馬克	一〇〇・〇
直接稅	三、三四五		四四・九
所得稅	二、四〇〇		三三・四
間接稅	四、一三五		五五・一
內國消費稅	一、五五五		二〇・八
關稅	八九〇		一一・九

伊太利

稅收入	一五、五九〇		一〇〇・〇
直接稅	五、二六六・五		三三・八

第二十三卷 (一七四一) 我國の所得税に關する若干の考察

所得税	三、八五一・五	二四・六
間接税	一〇、三三三・五	六六・二
内國消費税	六、四五一	四一・三
關稅	一、八二二・五	一一・五

日本(一九二七—二八)

稅收入	一、一一〇、二三八	一〇〇・〇
直接税	四四三、二一七	四〇・〇
所得税	二二四、一五九	二一・一
間接税	六六七、〇五八	六〇・〇
内國消費税	五一四、八四七	四六・三
關稅	一三〇、七七五	一一・七

本表は外國の分は Comstock; Taxation in the Modern State. に據り、日本の分は比較の便宜上昭和二年度豫算参考書に據る。括弧内の数字は會計年度を示す。内國消費税中には所謂專賣税を含む。

右表に依つて明かなるが如く、租税總額に對する所得税の割合は、間接税の多種多額なるを以て有名なる佛蘭西最も低く、之に亞いで低いのは我國である。若し

夫れ直接税に對する所得税の割合に至つては我國が最も低い。是等の事實は我國が直接税を輕んじて間接税を重んじ、且つ直接税に於ても所得税に十分重きを置かざることを示すものであつて、我が租税制度上の重大なる缺陷の一と認めざるを得ない。筆者の所見に據れば、我が租税制度改革の第一義は所得税の租税上に於ける地位を高からしむることに存する。而して所得税の租税上に於ける地位を高からしむるには、先づ現行所得税法の長所と短所とを知ることが大切である。以下この點に就て若干の考察を試みんとするに先立ち、現行所得税法の梗概を記して私見と對照するに便ならしめよう。

二、現行所得税法

一、納稅義務者

所得税法施行地に住所を有し又は一年以上居所を有するものは、自然人たる人たることを問はず、内國人たるを外國人たることを問はず、又その所得の發生地が内外何れたることを問はず、納稅の義務がある。

右に該當せざるも、

(一) 税法施行地に資産又は營業を有するもの、

- (一) 税法施行地に於て公債社債銀行預金の利子、貸付信託の利益を受くるもの、
- (二) 税法施行地に本店又は主たる事務所を有する法人より利益又は利息の配當、剰餘金の分配、利益又は剰餘金の處分たる賞與若しくは賞與の性質を有する給與を受くるもの、

は其の所得に就てのみ納税の義務がある。

公共團體、神社寺院、祠宇、佛堂、公益法人等は所得税を免除される。

二、所得の種別

所得は第一種、第二種、第三種の三つに區別される。第一種及び第三種所得に就ては直接納税者に課税せられ、第二種所得に就ては所謂源泉課税に依り右の利子その他の支拂を爲すものをして之を徴收せしめる。

(一) 第一種は法人の所得であり、分れて三となる。

(1) 法人の普通所得 法人の各事業年度に於ける總益金より總損益金を控除したる金額。

(2) 法人の超過所得 法人の普通所得が當該事業年度に於ける其の資本金の割を超過したるとき其の超過金額。

(3) 法人の清算所得 法人解散したる場合に其の殘餘財産の價格が解散當時の拂込株式金額又は出資金額を超過したるとき其の超過金額並に法人合併を爲したる場合に合併に因り消滅したる法人の株主又は社員が存続又は新設法人

より取得する株式の拂込済金額又は出資金額及び金錢の總額が消滅法人の合併當時の拂込株式金額又は出資金額を超過したるとき其の超過金額。

(二) 第二種所得は分れて二となる。

(1) 税法施行地に於て支拂を受くる公債社債銀行預金の利子、貸付信託の利益。

(2) 税法施行地に住所又は一年以上居所を有せざる者の税法施行地に本店又は主たる事務所を有する法人より受くる利益又は利息の配當、剰餘金の分配、利益又は剰餘金の處分たる賞與若しくは賞與の性質を有する給與。

(三) 第三種所得は第二種を除きたる個人の所得である。

三、課税標準

(一) 第一種の普通所得中には他の法人より受くる配當も合算される。但し國債貯蓄債券復興貯蓄債券の利子は課税を免除されて居るから當然除かれる。尙ほ法人が納付した第二種所得税は其の第一種所得税から差引かれる。

(二) 第二種所得は支拂を受くべき金額が其の儘課税標準となる。但し國債貯蓄債券復興貯蓄債券の利子は課税を免除される。

(三) 第三種所得には前年の實收金額に依るものと豫算年額に依るものとがあり、更に必要の経費を控除するものと控除せざるものとがある。

(1) 俸給、給料、歳費、年金、恩給、退職料、賞與、營業に非ざる貸金の利子等は原則として實收金額に依り、経費を控除しない。但し法人より受くる利益若しくは利息の配

當又は剩餘金の分配は其の十分の四を控除したるものを以て所得と看做す。
 (2) 山林、農、工、商、その他の所得も原則として、實收金額に依り必要の経費を控除す。
 (3) 豫算年額に依るものは實收金額に依り難きもの(例へば前年一月一日より引續き支給を受けざる俸給の如き)のみである。

(四) 第三種所得中左記のものは課税を免除される。

- (1) 軍人從軍中の俸給及び手當
- (2) 扶助料及び傷疾疾病者の恩給又は退職料
- (3) 旅費、學費及び法定扶養料
- (4) 郵便貯金、産業組合貯金及び銀行貯蓄預金の利子
- (5) 營利に屬せざる一時の所得
- (6) 我が國籍を有せざる者の税法施行地外にある資産營業又は職業より生ずる所得
- (7) 軍事救護法に依る給與

(五) 以上の方法に依り算出したる第三種所得に就ては課税をして各人の給付能力に適應せしむる爲め更に左の特別控除を行ふ。

(1) 勤勞所得に對する控除。同居の家族の分を合し總所得一萬二千圓以下なるときは其の中の勤勞所得(俸給、給料、歳費、年金、恩給、退職料、賞與等)に付總所得六千圓の場合には二割、六千圓を越ゆる場合には六千圓以下の分の二割、六千圓を越

ゆる分の一割を控除する。

(2) 扶養家族に對する控除。右の控除を行ひ總所得三千圓以下なるときは納税者の申請に依り同居の家族中年齡十八歳未満の者、六十歳以上の者及び不具癡疾者一人に付百圓を控除する。

(3) 生命保険料の控除。自己若くは家族又は其の相續人を保險金受取人とする生命保険契約の爲めに拂込みたる保險料は年額二百圓を限り本人の申請に依り其の所得より之を控除する。

四、免稅點

第三種所得は千二百圓に満たざるときは所得税を課しない。(第一種及び第二種に就ては免稅點の設けがない)

五、稅率

(一) 第一種

(1) 普通所得、税法施行地に本金又は主たる事務所を有する法人は百分の五(同族會社は此の外に追加税を課せられる)、税法施行地に本店又は主たる事務所を有せざる法人は百分の十。

(2) 超過所得、普通所得中資本金額に對し一割を越ゆる金額に百分の四、二割を越ゆる金額に百分の十、三割を越ゆる金額に百分の二十の超過累進税を課す。

(3) 清算所得、積立金又は所得税を課せられざる所得より成る金額は百分の五、

其の他の金額は百分の十。

(二) 第二種

(1) 公債の利子は百分の四。

(2) 社債銀行預金利子貸付信託の利益は百分の五。

(3) 税法施行地に住所又は一年以上居所を有せざる者の税法施行地に本店又は主たる事務所を有する法人より受くる利益又は利息の配當等は百分の七半。

(三) 第三種

稅率を二十階級に分ち千二百圓以下の金額に對する百分の〇・八を最低とし四百萬圓を越ゆる金額に對する百分の三十六を最高とする超過累進稅を適用する。

三、源泉課稅の問題

我が所得税に於て常に問題となるのは第二種所得の源泉課稅である。尤も海外在住者の日本より收得する利子配當等に就ては源泉課稅に依るの外なく、現に綜合課稅主義を採用せる北米合衆國に於ても此の種の所得は源泉課稅に依つて居る。斯かる源泉課稅は恐らく問題とはなるまい。源泉課稅が問題となるのは國內居住者の國內に於て收得する利子に就てである。

各人の收得する有らゆる所得を綜合して直接その人に課稅すること、即ち綜合課稅は人の全給付能力を捉へる所以であり、又負擔の公平を期する所以である。

第三種所得はその趣旨を以て仕組まれて居る。然るに獨り第二種所得に限り個人その他の所得と分離して之を其の源泉に於て捉へんとするのは如何なる理由に依るものであらうか。源泉課稅の長所は、(一)所得を其の源泉に於て捉へる爲めに遁脫の行はれ難いこと、(二)徵稅が簡便に行はれること、(三)納稅者は所得の收得に先立ち其の源泉に於て個々の所得の發生する毎に課稅されるから、其の手許に於て個々の所得を綜合して一時に課稅される場合に比し苦痛を感ずることの少いこと、の三點に歸すべきであるが、思ふに第二種所得の源泉課稅は特に此の中の(一)に重きを置いたものであらう。第二種に屬する所得は之を綜合課稅とするときには遁脫が行はれ易い。殊に銀行預金及び無記名の公債社債に於てさうである。之を源泉課稅とするときには是等のものと雖も容易に捕捉し得る。況んや徵稅は各納稅者に就て行ふよりも簡便であり、加ふるに納稅者就中大所得者に苦痛を與へることが少い。斯くて第二種所得の源泉課稅は其の所得の關する限り十分便宜主義に適ひ得る。

併しながら所得税に於て最も尙ぶべきは便宜主義ではなくして負擔の公平、給付能力に應ずる課税である。源泉課税では給付能力に適應する課税を行ふことが出來ない。随つて負擔の公平は期し得られない。蓋し源泉課税に於ては税率に差等を設けることが困難であるから、大所得も小所得も、將た免稅點以上の所得も免稅點以下の所得も、無差別に課稅點されるからである。英吉利の如きは課稅所得の七割以上に源泉課税を適用して居るけれども、免稅點以下の所得に對しては一旦徵收したる税を拂戻し、一方大所得に對しては普通の所得税以外に追加所得税(Surtax)を課し、以て源泉課税の足らざる所を補つて居るのであるが、我が第二種所得税には拂戻の規定もなく、又固より追加所得税の設けもない。其の結果第二種所得税は大所得者に取りて不當に軽く、小所得者に取りて不當に重い。若しも第二種に屬する所得は源泉課税に依るの外絶対に捕捉し得ずとあれば致方はないが、第三種所得に屬する俸給賞與配當等に於て是等の支拂者に所謂源泉申告を命じて居ると同一の方法を用ふれば、綜合課税の下に於ても之を捕捉し得ない筈はない。勿論源泉課税と源泉申告とは徵稅上同一の効果を期待し難く、

後者に於ては多少申告漏れのあることを豫期しなければならぬが、綜合課税が甚しく困難であるを見るのは當らない。或は銀行の如き預金者名を外部へ漏らすことを厭ふ風があるから、源泉申告の實行は事實困難であるとする向もあるやうであるが、稅務官吏をして秘密を嚴守せしむるの途を講じさへすれば、現在に於ても其の途は講じられて居る筈である。源泉申告に依つて銀行が營業上に差支を生ずる心配はない。源泉申告は公開とは異なる。既に勤勞所得株式配當等に就ては行はれて居るのであるから、之を各種の利子に及ぼして甚しき不都合を來すとは考へられない。

假に源泉申告が實際に行はれ難いとすれば、源泉課税は已むを得ないとして、茲に一策がある。それは英吉利流に免稅點以下の小所得者に對して税金を拂戻すことである。所得總額一千二百圓以下の者に對して四分乃至五分の税を課することは酷であり、折角免稅點を設けた趣旨を滅却するものである。拂戻は本人の申請を俟つて行ふの外なく、隨分面倒には相違ないが、英吉利に於て毎年百五六十萬の人に數千萬磅の拂戻を爲すに比すれば、何でもないことである。又拂戻の面

倒を厭ふて所得税を課すべからざる人に之を課すべき謂れはない。便宜を逸するとも、公平を失すること勿れ。大所得を見逃すとも、小所得を重課すること勿れ。是が課税の要諦でなければならぬ。

右の拂戻と併せ考ふべきは、大所得者に對し現在程度の税率を以て満足すべきや否やの一事である。四分乃至五分の税率は第三種所得税に於ては二、三千圓の小所得者に對するものである。畢竟人の給付能力を見ずして、云はゞ物自體の客觀的負擔力を標準として定めた爲めである。第三種所得に對して甚しき不均衡なからしめ、大所得者に對して相當の負擔を加へんとせば、第二種所得税の現行率を倍加するも差支ない。但し之を倍加するに就ては免稅點以下の所得者に對し全額拂戻の方法により課税を免除するのみならず、三、四千圓迄の小所得者に對し一部拂戻の方法に依り税率を輕減する必要がある。(i)

何れにしても第二種所得の源泉課税は現行の儘では不都合である。之を廢止して綜合課税主義を徹底せしむるか、然らざれば右に類する方法に依り源泉課税の下に負擔の不均衡を緩和するか、二者その一を擇ぶべきであらう。

(i) 一部拂戻の場合には拂戻さるべき税額を第三種所得税より控除し得る便宜がある。

四、課税物件の問題

課税の問題は多岐に分れるが、大別すれば、(一)免稅の問題、(二)不課税の問題、(三)不控除の問題の三となる。

(一)免稅の問題

所得税法その他の法律に依り所得税を免除されて居る所得は甚だ少くない。免除の理由は經濟的、財政的、社會的、軍事的、その他いろいろあるが、免除悉く妥當とは云へない。

(1)國債利子の免稅。屢々問題となるのは國債利子の免稅であるが、日露戰爭當時の我國の如く、又歐洲戰爭當時の交戰國の如く、國運を賭として外敵に當るに際し、國債の募集を容易ならしむるの非常手段としては已むを得なかつたであらうが、戰爭に關係のない國債にまでも其の特典を及ぼし、今日新に發行せらるゝ國債の利子をも無稅として置くのは不當である。國債政策の上から見れば、其の利子

を無税として、他の一切の有價證券に比し、國債を特に有利ならしむることが、或は得策であるかも知れぬが、之を經濟上、社會上から見れば理由のないことである。國債は一國全體の信用を基礎として居るものであるから、確實性も高く、優越性も高い。其の事自體が他の有價證券に比して國債を有利ならしむるに十分である。殊に國債には他にいろいろの特典が與へられ、彌が上にも有利になつて居るのであるから、此の上免税の特典までも與へる必要はない。嘗に必要がないばかりでなく、租税の公平原則から見れば寧ろ有害である。免税の爲めに負擔が不公平になるからである。之を實際の事實に就て見ても、國債所有者には大所得者が多い。否な國債の大部分は大所得者に依つて所有されて居ると見て誤あるまい。斯くて免税は益、不公平を大ならしむることとなる。既發の國債に對して所得税を課することは、所謂既得權侵害の意味よりして反對もあらうが、今後發行せらるべき國債に對しては當然所得税を課することゝしても餘り異論はあるまい。

(2) 貯金利子の免税。郵便貯金、産業組合貯金、銀行貯蓄預金の利子に所得税を課しないのは、是等の貯金者が主として無産者であつて其の給付能力が乏しいことを斟酌したのと、一は貯蓄獎勵の趣旨に出でたものであらうが、貯金即ち無産者の利用するものとは限らない。有産者にして之を利用するものも可なり多い。昭和二年の金融恐慌以後は、有産者にして郵便貯金を利用するものが著しく増加したと云ふ。是等の貯金を免税にするのは無意味である。無産者であつても、免税點以上の所得者に對して貯金の利子を免税にする必要はない。固より免税點以下の所得者に對しては、綜合課税の場合は勿論、源泉課税の場合に於ても當然免税と爲すべきであるが、單に貯金たるの故を以て無制限無差別に課税を免除するのは失當と云ふべきである。

(3) 一時的所得の免税。營利に非ざる一時の所得を免税としたのは恐らく其の金額が少く、之を逃しても税收入の上になしたる影響なく、しかも其の捕捉は甚だ困難であると認められた爲めであらう。金額の大小に拘はらず一時的の所得は最も給付能力に富み、之を捉へることに依つて納税者に殆ど何等の苦痛を與へざるものである。而して社會が複雑になり、經濟界が發達するに連れて、此の種の所得は漸次増加する傾向がある。旁、之を免税にする謂れはない。殊に原則として前年

の實收に依り所得を算出する現行制度の下に於ては猶更さうである。

(二) 不課税の問題

茲に不課税とは特に法令に依つて課税を免除されざるも、自然に課税の範圍外に置かるゝもの、即ち税法上所得と看做されざるものである。其の主なるものは無形の所得と實物所得であるが、是等は悉く課税の範圍外に置いて差支ないものであらうか。

(1) 無形の所得。無形の所得で金銭に見積ることの出来ないものは課税物件となり得ない。美術品から生ずる享樂的所得の如きはそれである。併しながら無形の所得でも、金銭に見積ることの出来るものは、課税物件となり得る。否な之を課税物件と爲すことに依つて負擔が公平となる。其の最も著しい例は、納税者が其の所有家屋に居住する場合である。例へば同一金額の勤勞所得を有し同一程度の家屋に居住する甲乙兩人あり、甲は其の住宅を所有する爲めに家賃を拂はず、乙は借家住ひである爲めに之を拂ふとする。此の場合他の事情が同一であるとするれば、甲は家賃に相當する金額だけ所得が多く、乙はそれだけ所得が少い譯であ

る。然るに我が税法は兩者同一の所得であるとして、同一額の所得税を課する。更に一例を挙げよう。例へば甲乙兩人あり、甲は三千圓の勤勞所得と五百圓の年收を生ずる株券を所有し、年額五百圓の家賃を支拂ひ、乙は同じく三千圓の勤勞所得と年額五百圓の賃貸價格を有する自住の家屋を所有して家賃を支拂はないとする。此の場合他に事情の異なる所がなければ、兩者は所得額給付能力共に同一であつて、同一額の所得税を負擔すべき筈であるのに、我が税法に據れば、甲の總所得は三千五百圓であり、乙の總所得は三千圓である。随つて甲は乙よりも多く所得税を支拂はなければならぬ。斯の如きは給付能力に應ずる課税と認むるを得ない。英吉利に於ては自有自住の家屋に就ても、其の賃貸價格を標準として、所得税を課して居る。當然の事と云はなければならぬ。

(2) 實物所得。是も金銭で見積ることの出来ないものは課税物件となり得ない。勞働者が工場の醫療娛樂設備に依つて得る所得の如きはそれである。併しながら實物所得の中には金銭に見積り得るものが甚だ多い。所謂實物給與の大部分は金銭に見積り得るものであるが、我國の所得税に於ては其の全部を見逃して居

る。一例を擧ぐれば、官舎社宅の如き、給料の一部と看做すべき場合が多い。年俸五千圓を受くる甲乙二人の官吏あり甲は官舎を給せられて家賃を支拂はず、乙は之を給せられずして家賃を支拂ふとする。此の場合他の事情に變りがなければ、甲は乙よりも給付能力が高いにも拘はらず、我國に於ては同一の所得税を課せられる。是は明かに不合理である。官舎の如きは公私兼用のもの(例へば大臣官舎の如き)もあるから、其の賃貸價格を所得と見積るに當り、多少の困難はあるであらうが、之を全然課税の範圍外に置くことは他との均衡上不穩當である。

(三) 不控除の問題

所得を得るに必要な経費は之を總所得の中から差引くのが當然であり、我國の所得税に於ても大體これを差引くことにはなつて居るが、引き方が不十分である爲めに、(例へば負債の利子の如き)又或る種の所得(例へば勤勞所得の如き)に就ては全然費用を差引かぬ爲めに、負擔の不均衡を來す場合が多い。更に所得を得るに必要な経費ではなく、又給付能力の點から斟酌せらるべきものでもないが、社會上その他の理由から差引くことを必要とするもので、實際には差引かれないも

のが少くない。茲には後者の例として寄附金を擧げよう。(負債の利子に就ては重複課税の一問題として之を論ずる)

寄附金の不控除。公益團體に對する寄附金を所得から控除することは、米國獨逸等に例があり、殊に米國に於ては、教育、宗教、教化、慈善、學術、文藝、その他の方面に亘り、廣く控除する規定であるが、我國に於ては全然これを控除しない。此の種の寄附金が米國に於て非常に多く、我國に於て甚だしい其の原因の一は、此の邊に存するのではなからうか。斯ういふ實例がある、某大銀行の重役が某官立大學に於て或る講座を受持ち、之に依つて得た報酬を全部その大學に寄附したる處、機敏なる稅務官吏は、其の報酬に相當する金額を其の重役の他の所得と合算して之に所定の所得税を課したと云ふ。云はゞ寄附講座に税金を課せられた形である。現行稅法の下では當然の課税であらうが、寄附金を所得から控除せざる結果は、斯の如き不都合を生ずるのである。教育、宗教、教化、慈善、學術、文藝、その他に於ては民間の施設經營に俟つ所が甚だ多い。而して是等に關する民間の施設經營は篤志家の義捐に負ふ所が大である。此の種の寄附金を所得より控除せざることは、少しく

極端に云へば、恰も寄附金に税を課して是等民間の施設を妨害するに等しきものである。我が所得税法の改革を期する者の一考を要する所であらう。

五、重複課税の問題

重複課税の問題は之を國內的重複課税と國際的重複課税とに大別して考察するのが便宜である。

(一) 國內的重複課税

國內的重複課税の問題として主要なるものは、配當金の問題と負債利子の問題であらう。

(1) 配當金の問題。第一種所得税に於て法人の全所得に課税し、更に第三種所得税に於て個人が法人より受くる配當金の十分の六を他の所得と綜合して課税することは、假に法人が經濟上獨立の人格を有するとしても、重複課税の嫌ひがある。況んや法人が經濟上獨立の人格を有するや否やに就ては大なる疑問がある。税法が右の如く、個人の法人より受くる配當金より十分の四を控除し、殘額十分の六を他の所得と綜合して課税することゝして居るのは、株式が借金に依つて購はれ

る場合の多いことを斟酌せるものであるが、同時に重複課税を緩和する意味も含まれて居る。斯かる姑息の手段に出づるよりも、法人の課税所得中より社外に分配すべき配當金を除き、個人所得の算定に於て右十分の四の控除を止め、配當金の全額を他の所得と綜合し、其の代り負債の利子を控除する方が遙に合理的である。又斯くすることに依りて、株式に關し何等の債務を有せざるものが、配當金の十分の四を減じて軽く課税せらるゝの不合理を除き、免稅點以下の小所得者が法人より受くる配當に就き間接に課税せらるゝの不都合を避けることが出来る。米國に於ては、法人には個人よりも高率の所得税を課するけれども、重複課税を避くる爲めに、法人の配當金は個人の課税所得から除くことになつて居る。(2)

(2) 一九二六年の税率は個人三分乃至五分、法人一割三分五厘、但し一萬弗以上の個人所得に對しては普通所得税の外に追加所得税 (Sur-tax) を課す。法人には追加所得税なし。

(2) 負債利子の問題。負債の利子を課税所得から控除しない爲めに、重複課税の行はるゝ場合が多い。例へば借金して土地を買ひ、家を建て、之を他人に賃貸した

とする。此の場合貸貸料から借金の利子は控除されない。之に反し其の金を貸した者は貸金の利子に對して所得税を課せられる。即ち明かに重複課税である。營業上の借金に就ては、必要なる經費の一部として、或程度まで其の利子を控除するけれども、控除は利子の全部に就て行はるゝのではなくして、其の一部に過ぎない。随つて此の場合にも多少の重複課税は免がれない。米國に於ては業務上の負債は勿論、生計上の負債に就ても其の全利子を控除する規定であるが、之を其の儘我國に適用することは困難であるとしても、十分に證明し得られる負債の利子は成るべく廣く之を控除するのが至當であらう。負債の利子を控除することより生ずる副産物とも見るべきは、債務者の爲す利子控除の申請に依り債權者の利子収入を容易に捕捉し得ることである。

(二) 國際的重複課税

國際的重复課税とは、同一課税物件の全部又は一部が二國以上に於て課税せらるゝことである。國際的重复課税の一般的防止は一國の單獨行爲の能くし得る所でない。是は國際間の商議協定に俟たなければならぬ。我國が『日本に住所を

有せざる外國人又は外國法人に對し外國の船籍を有する船舶の所得及び純益に付』相互主義に依り所得税及び營業收益税を免除するが如きは其の一例であつて、(3)現在この規定は北米合衆國、丁抹及び英吉利のみに適用されて居るけれども、將來其の適用の範圍が擴大され、且つ船舶の所得以外にも及ぶならば、其の効果は大なるものがあるであらう。併しながら國際間の協調に依る重複課税の一般的防止の外に、所得税法の改正に依り我國單獨にて解決し得べき問題も少くはない。

我が所得税法に據れば、日本内地に居住する外國人の外國に於ける資産、營業又は職業より生ずる所得は免税である。是は重複課税防止の趣旨に出でたものであらうが、日本人の外國に於ける同種の所得に對しても何等かの寛典があつて然るべしと思ふ。海外より是等の所得を得る邦人をして、其の國の所得税その他を負擔し、更に我國の所得税その他を負擔せしむることは、給付能力に應ずる所以の途でないばかりでなく、邦人の海外發展を阻止するの一障礙と認めざるを得ない。是は單純なる収入の問題ではなく、國策に重大なる關係を有する問題である。米國人(國內に住所を有すると否とを問はず)及び米國法人は外國又は米國の屬領に

支拂ふべき所得税を米國の所得税から或る限度まで控除される。是などは我國に取つて參考となるであらう。(4)

- (3) 大正十三年七月法律第六號外國船舶ノ所得税及營業收益税免除ニ關スル件「日本ニ住所ヲ有セサル外國人又ハ外國法人ニハ外國ノ船舶ヲ有スル船舶ノ所得又純益ニ付所得税及營業收益税ヲ免除ス但シ其ノ船籍國カ日本船舶ノ所得及純益ニ付同様ノ免除ヲ爲ササル場合ニ於テハ此ノ限ニ在ラス」
- (4) 米國所得税より控除せらるべき外國所得税の割合は同一課税年度に於て米國より生ずる純所得の全純所得に對する割合を越ゆることを得ない。

六、勤勞所得及び小所得輕課の問題

(一) 勤勞所得輕課

勤勞所得が確實性及び永續性に乏しいことは資産所得に比して之を輕課する最大の理由であるが、勤勞所得に於ては之を得るに必要な経費を控除するの困難なることも亦輕課の一理由でなければならぬ。勤勞所得に於ても例へば通勤費の如き、職業用の器具機械書籍費の如き、明かに所得を得るに必要な経費であるが、必要の限度を知ることがは實際に甚だ容易でない。場合に依つては殆ど不可

能である。故に我が税法に於て必要な経費を控除しないのは已むを得ないが、一萬二千圓以下の勤勞所得に對し一割乃至二割の金額控除に止むことは、以上の諸點を斟酌したるものとしては、少きに過ぐる嫌ひがある。

更に我が税法に於て勤勞所得と認めたるものは俸給、給料、賞與、歳費、年金、恩給、退隱料及び是等の性質を有する給與であるが、是は勤勞所得の通念に比して餘りに狭く、之が爲め勤勞に依つて衣食する者の間に多大の不均衡を來し、甚しきは同一人の同一職業より生ずる所得が、或る時は勤勞所得として取扱はれ、或る時は非勤勞所得として取扱はるゝが如き、不條理なる結果を招いて居る。例へば小説家の報酬が給料と呼ばれるれば勤勞所得となり、原稿料と呼ばれるれば非勤勞所得となるが如き、それである。勤勞所得輕課問題の一部として考へなければならぬ點である。

(二) 小所得輕課

此の問題に於て第一に考究すべき點は、戸主と其の同居の家族、又は戸主と別居する二人以上の同居の家族の所得を合算し、之に對して所定の税率を課すること

である。所得を個人本位に見ずして家族本位に見るの可否は姑く別問題として、右の如く二人以上の所得を合算して之に比較的高き税率を課する結果は、家族間に甚しき不均衡を來すのみならず、小所得者に過重の負擔を課して其の生活を壓迫し、小所得を輕課せんとする税法全體の趣旨と矛盾するの嫌ひがある。

次に小所得に對し扶養家族の有無多少を斟酌して定額の控除を行ふことは、趣旨に於て誰しも賛成する所であるが、扶養家族一人當りの控除額が餘りに少く、百圓控除の寛典に浴する者の最高所得額が餘りに低い(三千圓爲めに、効果の見るべきものがないやうである。若しも稍や見るに足るべき効果を收めんとすれば、少くとも前者を倍加し、後者を五千圓程度に引上ぐる必要があるであらう。

最後に小所得の輕課と關聯して一言を要するのは、免稅點の問題である。千二百圓の免稅點は決して高くはないが、我國の富の程度、全國民の生活標準、諸外國との比較から見ても、低きに過ぐるものとは云へない。併しながら配偶者の有無に拘はらず凡て千二百圓とするのは當を得ない。之を多少合理的に定めんとすれば、英米流に、獨身者に低く、既婚者に高くする必要があらう。(6)

(6) 英は獨身者百三十五磅、既婚者(配偶者と同棲するもの)二百二十五磅。米は獨身者千五百弗、既婚者(配偶者と同棲するもの)三千五百弗。

(附記) 本稿は左の三書にヒントを得た所が多い。

Spaulding; The Income Tax in the Great Britain and the United States.

神戸正雄著 日本租稅論

堀江歸一著 財政學