

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號二第 卷二十二第

行發日一月二年五十正大

論叢

國際課税の主義論争……………法學博士 神戸 正雄

單一税の實現性……………法學士 汐見 三郎

純正現象學の方法論及び問題論……………文學博士 米田庄太郎

萬民經濟交通の發展……………法學士 作田 莊一

時論

勞働爭議調停法案に就て……………法學博士 河田 嗣郎

說苑

露國金融制度の變遷……………經濟學士 谷口 吉彦

スマスの植民地觀に關して……………法學博士 山本美越乃

雜錄

神社救貧制度の一例……………經濟學士 黒正 巖

法令

營利職業紹介所事業規則

(禁轉載)

經濟論叢

第二十二卷

第二號

(通巻第百貳拾八號)

大正十五年二月發行

論

叢

國際課税の主義論争

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 屬入主義に依る國際課税 (一)一般(二)政治從屬主義(A)其長所(B)其短所(三)居所主義(A)其長所(B)其短所(四)住處主義(A)其長所(B)其短所

第二段 屬物主義に依る國際課税 (一)一般(二)其長所(三)其短所

第三段 屬入屬物併用主義に依る國際課税 (一)一般(A)各元素の割合(B)其順位(二)直接税財源地、消費税住居地課税主義(A)其長所(B)其短所(三)収益税特別所得税財產税財源地、所得税住處地課税主義(A)其長所(B)其短所(四)直接税を財源地住處地にて拆半課税する主義(A)其長所(B)其短所(五)直接税を住民税根源税結合税とする主義(六)直接税を財源地にて完全に課税し住處國にて割引輕減課税する主義(A)住所國が其住民より取るべき税より、其外來所得につき外國にて拂ひたる税額を引去るの主義(B)住所國に

て外來所得に課する成合を此國にて課すべきもの、半分度とするの主義(C)住所國にては外來の所得額から外國にて課せられたる税額を引去りたる殘額に相當の課税を爲すの主義(D)特に例外的に不動産のみにつき此種の宥恕を行ふ主義(七)住處地にて完全に全所得に課税し、外往所得に特に財源地課税を爲すの主義(八)直接税にて特定の所得又は所得源に財源主義、其他を住處主義とするもの(A)土地家屋營業及其他の有形財産に財源主義をとるもの(イ)其長所(B)不動産營業給料及仕事所得に財源主義をとるもの(C)土地家屋營業に財源主義をとるもの(D)不動産に財源主義をとるもの(九)經濟從屬主義に政治從屬主義を加味するもの

結論(全文の要旨)

緒言

重複課税について最多くの争があり、そして解決の最も困難なのは、國際的な其れである。そして又其國際重複課税を生ずるのは、主として此國際課税について採る所の主義が國によりて異なるが爲めであり(註一)、其の各國が異なる主義を採るのには其國々の立場の異なる所から避くべからず之を採るといふこともあるが(註三)、其の點は暫らく之を措き、茲に専ら國際重複課税を生ずるの主たる原因を成す所の、各異りたる國際課税の主義の論争を擧げ、同時に其と關聯して此重複課税を避くる所以の途を講ずるといふことが、理論上實際上、興時深く且つ重要なりと認めらるゝの故に、敢て之を試みやうと思ふ。此の如き主義は大別して屬人主義(政治從屬主義、居處

主義、住處主義)、屬物主義(屬地主義、財源又は源泉主義)、屬人屬物並用主義(經濟從屬主義といふべく、此に更に色々の主義が存し得る)と爲すことを得る。順を追ふて之等を批判して見るであらう。

(註一) (a)セリグマンは、如何なる主義にせよ、一國又各稅權が同一主義を採れば、重複課税を避けることは容易である。錯雜は一國が或主義を採るのに、他國が反對の衝突する主義を採ることの事實より生ずと爲し、クロイギーも、各國が各の他の主義を排して上記主義の何れかを採るときに、重複課税が屢々生ずることはないであらう。——重複課税の困難の多くのものは、諸國が一の課税主義を採ることゝなれば避けらるゝを得といふ。

b)尤も營業に關しては各國が同一主義を採ることゝなつても何れ國際課税難のあることは前文にいふ通りだが、尙、日獨英米の現行法の如き課税主義(本編の第三段の(c)に詳説す)を採るときにも重複課税は避けられない。

(註二) (a)クロイギーは、大なる自然の富源を有つ國例之、濠洲は其生ずる所にて所得を課税する主義を採ることに傾くべく、英國の如き金融中心たる國は住處を根據とする税を廢棄しないであらうといひ、ブツカンも、二國間に相互主義の採用を不可能とするやうな異つた事情があり得る。例之、アルゼンチン國にて英人の持つ財産を免する代りに、英國にてアルゼンチン國人の持つ財産を免することは滑稽であると爲し、バステープルも、英國住民のもつ殖民地財産の課税は、濠洲在住者のもつ英國内の財産の同等の課税によりて均衡せしめらるゝことゝならずといふ。

(b)尤も恰も各國の異りたる利害關係が却つて重複課税を避けることに導くことがある。例之、ロツシアが注意したる如く、外國資本を切に要する國は全く之に免税の保證を與ふことに依りて、之を誘致しやうとする。然るときは債權國は其資本の全き收益に其所得税を負はしむるを得ることになる。ワグナーも略ぼ同様の注意を爲す。曰く、外國資本を引入れること、及外國資本家の此と其本國にての重複課税を避けることに於ける内國利益への考慮が、公正からしては必然に要求されざる免税を國民經濟政策の理由から勸むべきものたらしめると。

- 1) Seligman, Essays in taxation, 8 ed. p. 111. Crobaugh, International comity in taxation. (Journal of political Economy. April, 1923) p. 263. 266
- 2) 經濟論叢二十二卷一號 23.
- 3) Crobaugh, l. c. p. 263. Buchan, The law relating to the taxation of foreign income. Introduction. p. 37. Bastable, public finance. 3 ed. p. 334.
- 4) Roscher, Fw. 5 Aufl. I. S. 347. Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 410-411.

第一段 屬人主義に依る國際課税

(一) 一般——納税義務が人に屬すといふ以上、人に依つて課税するのが當然だともいひ得る。併し又其課税が人を、として課するのでなく、能力あるだけにて其能力の度に應じ、随つて物につきて人を課するのだと解するとき、人のみを見て物をも考慮せぬのには缺陷ありといはなければならぬ。

(二) 政治從屬主義(國籍又は本籍主義)——屬人といふに於て、先以て其政治上の從屬關係に依るのが一の主義となり得る。即ち外國人が内地に來住して居ても、内地は之に課税せず、併し内地人が外國に往つて居ても之には課税すといふのである。

(A) 其長所——(一) 此主義は特に古き時代には適當して居つた。當時外國との交通が少かつたから、國民は大抵、本國に居住して外國には往かない。外國人の來り住するものも少い。此少數の外來人を免じ、又少數の外往人に事實上課税難であつても、左まで財政上の不都合を引起さない。(ろ) 又此主義が良かれ悪かれ、各國が之を採るならば重復課税を避くることにはなる。(は) 又之を理論的に考ふるも、先づ納税者の心理上からして彼が國籍を維持しつゝ外國に出て居る以上は、彼は本國に對する愛着を持ち、本國に對する忠誠、随つて納税義務をも自覺するといへるし

(註三)、又此國籍が存續するに於ては、いざといふとき、本國の保護を受くるの可能もあり(註四)、
旁々以て彼は相當に本國に納税するのが至當だとしなければならぬ。

(註三) シヤンツは、公共團體の維持繁榮に人格を打込まなくてはならぬもの並に地方團體及國家に全く從屬するものは其法律上の從屬者(國民、地方民)だといひ、ワグナーは、原則上、之に對する課税は辯護せしめる。何となれば任意に其の古き國民權を維持する當該國民は其維持を彼の利益から又は愛國心から爲すべく、隨ふては租税義務に服し得るからといひ、セリグマンも、外住の國民、往々にして其本國に義務を有つとせらるゝ。政治上の忠誠は之によりて容易に乗せられない。政治上の權利には政治上の義務が含まれ、彼等に確かに納税義務があるといふ。⁶⁵⁾

(註四) シヤンツは、其人の追放及貧乏の場合に國家及地方團體が現はれて、其保護を外部に對し保證するのは法律上の從屬者だといひ、テニルヒアーが、救貧税に關し、住處原則よりの例外を生ずるとしたのは恰かも此觀察點からである。⁶⁶⁾

(B) 其短所——(い)此には第一實行難の點がある。今の如く、國際交通が盛となり、國民の外國に
出行く者、内地にあつて外國投資する者の多きときに、而も此外國關係の分を押さへて課税する
のが、實行甚だ六つかしいといふことがある(註五)。又(ろ)此外國關係のに課税するときに、其外國
にて住處主義又は財源主義により課したとすれば直ちに重復課税とならなくてはならない(註六)。
は)他方、外國人にして内地にあるもの、内地に投資して居るものも少くないが、之を外國人たる
の故を以て免税しては、其國の財政收入上には大なる不利である。而かも其を捕捉することが六つ
かしくないのに、之を見す々々逃がすといふは愚な事でもある。特に其國が債務國であつて、外

5) Schanz, zur Frage der Steuerpflicht. (Finanz Archiv. 9. Jg. II Bd.) S.
6. Wagner, a. a. O. S. 407. Seligman, l. c. p. 111.
6) Schanz, ebenda. S. 6. Zürcher, Verbot der Doppelbesteuerung S. 57.

人の資本の多く入り込んで居るときに、之に課税せずといふに於ては、其國財政は大に困ることとなり得る。(に)そして又此の如き外國人、外國投資が其國によりて相當の保護を受けて居る以上、之に對して相當の租税を負ふのが至當である(註七)。其は利益又は報償主義觀を離れて能力原則から見ても、此等は内國に存する一の能力ではあり、其能力を内國人の同等の能力よりも一層有利としてはならぬ以上、之を免するのは當を得ぬともいはれ得る(註八)。尙又、政治上の從屬といふことが近時は段々と有名無實に近づき、國籍のみに因る或人と本國との關係が餘程、薄弱となりつゝあることを見逃がしてはならない(註九)。

(註五) 此分子の捕捉難につきては、シャンツ、ワグナー、ロツシアー之を認め、バステールは、一國民が彼自身及其財産を一國から他國に移すときに、彼の見棄てた國は、彼から税を取るの權利を有せず、又實に力をも有せずといふて居る。⁹⁷⁾

(註六) ワグナーは、此が課税を止めることが本國にとりて勸むべきだ。然らざれば同一人の重複課税が多くは避けることを得ないからといふ。⁹⁸⁾

(註七) シャンツは、此内地在住の非法律上の人民は容易に捕捉せられ 又其公共團體の供する利益を受けても居ると注意して居る。⁹⁹⁾

(註八) ロツシアーは、内國に住居し内國所得を舉げて居る外國人は、彼等が其内國的競争者よりも有利とされてはならぬとき、此國の所得税に、少くとも其内國的の所得については關與しなくてはならぬといふ。¹⁰⁰⁾

(註九) シャンツは、不在者たる法律上の人民に對し本國たる公共團體が與ふる利益は大部分、彼には中止され、外國の公共團體によりて代らるゝと爲し、セリゲマンも、近時、政治從屬の力は大に弱められ、母國に對する不在者の政治上の結合は

7) Schanz, a. a. O. S. 6. Wagner, a. a. O. S. 407. Roscher, a. a. O. S. 345. Bastable, l. c. p. 333.
 8) Wagner, a. a. O. S. 407.
 9) Schanz, a. a. O. S. 6.
 10) Roscher, a. a. O. S. 346.

往々にして單に名義上だ。彼の生活は外國にて送られ、其の眞の利益は不可分に、其の新しき住家と結び、彼の故國に對する忠誠が殆んど全く失はるゝことがあり得る。——斯くて人及資本の國際移動の大なる近代では、政治上の從屬は最早、箇人的財政從屬の相當なる標準を構成せずといふて居る。¹¹⁾

(三) 居處主義——此は人の現在に於ける居處に就きて課するものである。

(A) 其長所——(い)此に納税が人に屬するといふことを基礎とし、之を最嚴正に徹底するとき、現實に其人の居る處について課するのが最適切だといはれ得るし、(ろ)現實の居所にて課税するのは課税の實行上も容易だといはれ得るといふ一應の理由を有つ。

(B) 其短所——(い)此課税主義によりては一方には過當に大なる負擔を爲さしむることゝなる可能性がある。例之、旅行者が一兩日或地に滞在するとき、偶々、納税期であつたからといふて一年分又は一期分の直接税を取られては過大な負擔である。彼とて此一二日の滞在により其地との或經濟關係が出来、此に對し若干の納税義務は生ずるとしても、此短期間の滞在の爲めに其全き能力につきて課税せらるゝといふ理由はない(註一〇)。彼には單に可動的なる消費税、交通税の負擔をさしたら其れで澤山である(註一一)。(ろ)又此主義の各地にて行はるゝときには、彼の旅行者は、各地の納税期の一様でない爲めに其全能力につき、數箇所にて課税せられて、重複課税ともなり得る(註一二)。(は)他方には又、彼旅行者が恰かも各地にて其納税に居らざることの爲めに、何處から

11) Schanz, a. a. O. S. 6. Seligman, l. c. p. 111-112.

も課税されないで済むといふことが生ずる(註一三)。即ち此主義の下に、當然課税せらるべきものが課税せられないといふ不都合をも生じ得る。(に)又居所の課税實行の容易といふことは實は外見上であつて、直接税の如く多少永續的關係に基き、或長時間の調査を伴ふが如きものを一時的浮動的なる居者に課するといふことは實際六つかしいといはなければならぬ(註一四)。

(註一〇) シヤンツは、從屬の此の如き小な度のもを、全租税義務の前提とするのは不公正と爲し、セリグマンは、旅行者が偶々徵稅官の來たときに、或市に一週間費したことの生じた場合に、何故に彼の全財産につき此特定の市から課税せらるべきかの相當な理由がない。彼と政府との關係はあまりに微であるといふて居る。⁰¹²⁾

(註一一) シヤンツは、人が一時的の居者に租税の一部のみを實行せしめるときに、例之、消費税交通税を行はしめ、其他の税には彼等を客として扱ふときに其れにて十分だといふて居る。⁰¹³⁾

(註一二) セリグマンは、旅行者が方々に行くときに彼が各所にて課税せられ又何處にても課税されないことが生じ得と注意す。⁰¹⁴⁾

(註一三) 前註一二參照。

(註一四) シヤンツは、此の如き浮動的なる人民の爲めに全き租税機關を煩はすことは目的に適はない。一般直接税又は臺帳税は技術上、不動的關係を前提すといふ。⁰¹⁵⁾

(四) 住處主義——人の住處を本位として課するので、住處といふ範圍は一年とか半年とか三月とか稍々永き間定着して居を据へたものを指すことになる(註一五)。

(註一五) 獨逸帝國法は六箇月を標準として居るが、日本の所得税法では一年以上として居り、戸數制にては三箇月以上の滞

12) Schanz, a. a. O. S. 7. Seligman, l. c. p. 112.
 13) Schanz, a. a. O. S. 7.
 14) Seligman, l. c. p. 112.
 15) Schanz, a. a. O. S. 7.
 16) Conrad, Fw. 9. Aufl. S. 71.

在を要件として居る。

(A) 其長所——(い)此主義は、人を基礎として課税する以上は、理論上最適切である。住處は人の經濟關係からしては其生活の本據で、人が之を或處に選んだ以上は、彼は經濟上、其團體員となつたものであつて、此によりて當然に此團體に向つて納税すべきものといふことになる(註一六)。之を利益關係から見ても、外國人とても其國に在住して居る以上は、此よりして相當に利益を受くる譯だからして此に對し納税の義務を生じなければならぬ(註一七)。(ろ)課税の實行からいふても、住處の如く其課税國に現存して而かも其が永續的關係に立つ以上は、其國よりしての課税は最容易に行はれる。(は)又此主義が各國に徹底的に行はるれば國際重複課税を避けることも出来る。(に)たゞ此場合、源泉國では遺憾ながら或財政收入源を失ふことになるが、併し經濟上には、源泉國は其により資本の流入を進め、其國の經濟の發達を進めるの利を有ち得る(註一八)。

(註一六) シヤンツは、各人は、住處に依つて其公共團體に確定的地歩を捉へ、其によりて彼が此公共團體の一員たらんとすることを宣明するものだ。彼は其全能力により其所得源の地位に關係なく、租税に引かるべきものであるといひ、チュルヒアーも、租税主體は彼の住する國の從屬者であつて、一時的又は永續的に財産價值を所有する國の從屬者ではないといひ、スタンプも、英國住民が、其所得が外國から來たことを理由として英國政府に對する税から免るゝことは、何人も之を許さないであらうといふて居る¹⁷⁾。

(註一七) チュルヒアーは、租税義務者は警察の人的保護、裁判所の權利保護を住所にて享受し、本籍地にては享受しない。

17) Schanz, a. a. O. S. 7. Zürcher, a. a. O. S. 60. Stamp, The fundamental principles of taxation. p. 124.

彼は又往處にて道路、學校、其他の公共福利の設備を利用する。税は、之を行政給付の形にて返す所の國家に屬すといふて居る。⁽¹⁸⁾

(註一八) スタンプは、其が外國からの資本の流入を増加し且つ未發達地方の開發を齎らすであらうといふ。⁽¹⁹⁾

(B) 其短所——(i) 此方法の困ることは此が税の種類により例之、所得税財産税には行ひ得るが、収益税には行ひ難いといふことである(註一九)。外來所得の捕捉難といふこともある(註二〇)。(r) 又一國が此主義を採つても、外國が之を採らずして、外往の所得に對して課税して居るといふときは、勢ひ重複課税となるを避くるを得ぬ。其を救ふのは相互主義により相手國にも従はせるより外仕方ないとしても、(h) 其外來の所得が其國住居者の能力の一部を構成すとはいへ、其が外國にて得られたといふ以上は、其に課税するのは、其外國政府の負擔の下に得られたものを、此國の政府が不當に利得するといふ嫌もあるし(註二二)、他方、外國住民が此國から持行く所得を免するるのは、其國政府からして保護を受け利益を受けて居るのに之を逸するのであつて、其處に公正を缺くとも見られる(註二三)。利益觀から離れて見ても其外往所得は其國に於ける一の能力であり、其國が之に課税し得べきものであるのに、之を逸すといふことになる。(i) 特に此外國住民にして此國に投資して居るものは、所謂、不在者であつて、此の如きものゝ存在は、其國にとりて社會上好ましからぬことで、其を無税とし宥恕するには及ばぬといふこともある(註二三)。他方、

18) Zürcher, a. a. O. S. 57.

19) Stamp. Current problems in finance and government. p. 196.

外國所得によりて此國に來つて特に贅澤なる生活を爲す者の如きは、其國其土地の繁榮策からしては、むしろ歡迎すべきものなのに、此課税主義では、之に外來所得につきても課税し、爲めに此人々を驅逐することになるの嫌もある(註三四)。(ハ)財政收入上からして見れば、外國在住者が此國の財源から持去り行くものに課税の出來ぬのが不利であり、其は其國が國際債務國たるときに特に困ることであり得る(註二五)。

(註一九) シヤンツは、此方法は、租税の人的性質が最鋭く完成することを條件とする。此が唯だ所得税財産税のみに可能である。収益税の技術が公共團體の外にある物體には適用されないからといふ。²⁰⁾

(註二〇) シヤンツは、所得源が公共團體の外に置かるゝだけでは、人は大なる度にて納税義務者の信頼すべきことに指示せられ、監督、強制手段は大に困難となるといふ。²¹⁾

(註二一) セリグマンは、住民の收入の最多くものが管外の財源から生じ得るが、此場合には本國政府は、其隣國の負擔に於て利得することゝなるといふ。²²⁾

(註二二) シヤンツは、公共團體の經費は、住民だけの利益とならずして、大なる度に於て非住民例之、外住の土地家屋營業の持主にも利益となるのだと注意す。²³⁾

(註二三) ワグナーは、不在者の不在といふことが本國にとりては經濟的社會的の損害である。此人々を免税する特段なる考慮は既に之が爲めにも適當でない。假令此に外國税のかゝる爲めに重複課税となつても然り。むしろ加之、此不在の爲めに特別な本國税さへも眞面目に問題となり得と爲し、ロツシア人も、外國に在住して内國から所得を擧ぐる不在者は、此國の間接税を殆んど負はず、且つ彼等が一般に確かに有利とすべきものでないといふに於て、彼等に収益税は勿論のこと、財産税所得税をも省却するには及ばずといふ。²⁴⁾

20) Schanz, a. a. O. S. 7.
 21) Schanz, a. a. O. S. 7.
 22) Seligman, l. c. p. 112.
 23) Schanz, a. a. O. S. 7.
 24) Wagner, a. a. O. S. 408. Roscher, a. a. O. S. 346,

(註二四) ワグナーは、内國は多くは此く如き人(外國人にして外國所得を以て内國に消費する人)の滞在に利益をもつ。之を免税又は輕税によりて有利とすることが出来るとし、ロツシア人も、内國にて外來の所得を消費し既に自ら内國消費税を擔ふ外國人は、多くは此國の國民經濟の發展に寄與する。随つて人は彼等に此國の國家的施設の一般的利用を、喜んで暫らく無償にて許すといひ、ブツカンは、國が小なる直接税を舉ぐる爲めに、外國人の在在に伴ふ一層大な間接の收入を受くることを妨ぐることをならぬよう注意しなくてはならぬといふ。²⁵⁾

(註二五) セリグマンは、之につき、市内の財産の一大部が外住者により持たるゝが如き場合に、若も政府が永久的住民のみに依頼したときには、彼は其正當なる權利の一部を失ふことゝなるといふが、實に其結果は、無形の權利を失ふに止まらず、當然有し得べき實收入を失ふことゝなるのである。

第二段 屬物主義に依る國際課税

(一) 一般——屬物主義は或は屬地主義といふも良い。財源所在地、源泉地を支配する税權にて課税するの主義である。所有者の人の如何を問はず、物の所在地に就きて課するのである。

(二) 其長所——(A) 此主義が各國にて徹底して行はるゝならば重徵課税は大體避けられる。(B) それから此主義の實行も亦容易である。之によりて物件の捕捉が大體容易であり、課税の實行の容易といふ長所を伴ふ(註二六)。(C) 理論上からいふも、或所得が或地より出ること、或財産が或地に存すといふことは、其所得財産が其地の政府によりて保全され或利益を與へられて居ることを示す。之が爲めに税を納めるのは當然としなければならぬ(註二七)。利益關係を離なれて、或物を一國に

25) Wagner, a. a. O. S. 410. Roscher, a. a. O. S. 346. Buchan, l. c. Introduction. p. 36.

26) Seligman, l. c. p. 112.

於て有つ外人は、其關係だけにては、其國の團體員となつたものとして納稅義務を盡すべきものと見られ得る(註二八)。D) 社會上經濟上からいふて、不在者を抑制するの必要があり、外國人にして外國所得を消費して生活する者を寛大にするの得策なることを前提とすれば、此主義は此等の目的に適す。E) 尙ほ此主義の下に物件の捕捉の確實なだけ財政收入の豊かなることをも得る。

(註二六) ロツツは、財源主義には監督及徴收の簡單といふ利ありとし、セリグマンは、税の一大部を財源國にて、一小部を住處國にて課する理想の達せられない處には、出来るだけ財源地主義を適用するのが一層簡單だといふ。²⁷⁾

(註二七) ロツツが、財源地主義は土地家屋營業收入の得らるゝ國の給付と此等の收入との經濟關係についての凡べての注意すべき考慮が此に準かなければならなかつたといひ、セリグマンが、財産を所有する人は常に彼の財産の置かるゝ市又は國の政府とは、之を維持することの決定的義務の下にあるが如き密接なる關係を有つものと考へらるといふのは、此點を見るのである。²⁸⁾

(註二八) チュルヒアは、法律の領土的効力によりて、土地所有者が何處に住むとも、其土地所有につきては其國の從屬者となり隨ふて租稅主體となるといひ、スタンプも、濠洲の純産物が英國住民に行くといふ理由のみにて、濠洲政府が濠洲の如地に或稅を課する權利なしと争ふを得ぬといふ。²⁹⁾

(三) 其短所——A) 此方法は實行容易だといふが、此にても尙ほ、營業所得につきての難問が残る(註二九)。B) 一國が此主義を採ても他の國が屬人主義を採れば矢張り重複課税を生ずるを免れぬ。C) 此主義に依るときに、理論上、財源を外國のみから得る所の在住者が、其に於ける住居生活によりて其國から種々の利益を受けながら又能力を有ちながらも税を負ふ所なきは不當だともい

27) Lotz, Fw. S. 274. Seligman, l. c. p. 120.

28) Lotz, ebenda. Seligman, l. c. p. 112-3.

29) Zürcher, a. a. O. S. 62. Stamp, The fundamental principles. p. 124.

れ得る(註三〇)。尤も別に消費税交通税によりて其國に貢獻する機會がないのではない。から其によりて恕することが出来るとして、或は此主義を以て利益主義に出づとして(註三二)も批判するが、其は能力原則からしても説明し得る。少くとも國內にある財源に關する限り能力主義により能力を抑へるものと答へ得る。たゞ來住外人の外來能力を逃がす點に於て稍々不滿の嫌がある。が其も別に有つべき消費税交通税に於て其能力を抑へるといふことにて或度までの答が立つ。併し能力に依るとしても財源地主義では能力主義を貫くに必要なる累進、人的事情考慮、負債宥恕の不完全たるの缺點をもつ。(D)此主義が外國資源にて内國に生活する人に直接課税せぬだけでは、財政收入上不利であり、此の如きは國際債權國にとりて特に不利である。(E)經濟上から見ると、特に負債財源國では外來の資本にも課税することにより、外資の流入、天然資源の開發を妨げるといふ嫌がある。債權國としても多少其活動を妨げらるゝ嫌がないではないが、其債務國に於ける税の負擔のかゝるだけ高い利子、利益のない以上は、之に投資しないであらうから、恐らく多く彼が困ることはないであらう(註三二)。

(註二九) 前註(一b)参照。

(註三〇) セリグマンは、有産の永久的住民は、其財産が他處にあつても、其生活する處に或義務を負ふといふ。^{c.30)}

(註三一) 現にチュルヒアーは、利益原則よりして、財源主義に出で居る。^{o.31)}

30) Seligman, l. c. p. 113.

31) Zürcher, s. a. O. S. 55.

(註三二) スタンプは、一國の投資者が被自身の國の負擔を知り、外國にて爲す所の投資の收益に對して拂ふべき高き税を見るときに、收益が被自身の國に於ける相當の投資と同一の純收を與ふる特別の場合のみに外國に投資することとなること³²⁾

第二段 屬人屬物併用主義に依る國際課税

(一) 一般——屬人屬物併用主義は一に、經濟從屬主義、又は經濟利益主義といふを得る³³⁾。此は特に住處主義と從物(財源)主義とを結び付け、或度まで居處主義本籍主義を加味し、此等人、物兩主義の調和されたものといふを得べく(註三三)、課税が關係したる經濟利益に應じて各税權に分配されたものといふを得る(註三四)。

(註三三) セリグマンは之を以て、居處、住處、財源所在の三主義を調和したものと云ふ³⁴⁾

(註三四) セリグマンは、税權衝突に因る重復課税の場合に、理想的原則は、經濟利益又は經濟從屬主義の原則だといふことを見出したと爲し、シヤンツも、立法者は法律上の從屬の代りに、住處從屬の代りに、單なる場處從屬の代りに、經濟從屬に決心するを得る。經濟從屬民を土臺とするときに、經濟上に公共團體に結付きたる各人、即ち其團體の任務の實行より利益を受くる各人が負擔せしめらるゝことになる³⁵⁾といふ。

(A) 各元素の割合——については、大體上、居者は消費税交通税の隨時的負擔に止め、住處と財源とにては財源(營利)に重く、住所(消費)に軽くするのが普通の考方であり、シヤンツの如きは之に數字上の關係を指定し、前者四分三、後者四分の一とさへもいふたが(註三五)、其はあまり獨

32) Stamp, Current problems. p. 190.

33) Seligman, l. c. p. 113.

34) Seligman, l. c. p. 113.

35) Seligman, l. c. p. 124. Schanz, a. a. O. S. 4. 8.

斷に過ぐとして、財源の方に多少重きを置くといふのは、利益觀からして、義務者が財源又は營利につき負ふ所のものが、住所又は消費について負ふよりも一層強大且つ切實なりといふのに基づく。即ち或人が或地にて或ものを儲け得たといふことについては、彼は其地の政府に深く謝しなければならない。併し或人が或地にて或ものを使つたといふことに於ては、彼も此地の政府に謝すべきものを有つてはあらうが、其地方からいふと之を使つて呉れたことにつき却つて彼に對し或度まで謝すべきものがありとせられる。其れと今一つ課税の實行上からしても財源主義の方が住所主義よりも一層容易便宜確實だといふこともある。尙又此財源主義には人々の直覺にも適うといふことがあり、そして歴史的に物税の方が人税よりも前に開けたといふことも財源主義偏傾を助けて居る(註三六)。

(註三五) シヤンツは、住處と所得源との異るとき、又は其の異なるだけにては、經濟的從屬が分割され、其從屬は小なる部分が消費團體に歸し、一層大且つ一層密なる方法にて、所得源の存在し營利の行はるゝ團體に歸する。此故に此に、所得源の公共團體が、其規定によれば負ふべき税の四分三を、住處公共團體が四分一を取るときに適當なる標準が存するであらうといふ。³⁶⁾

(註三六) スタンプは、歴史的に財源主義の方に重きを置く由來として、(1) 殆んど凡べての近代の税が其初めの發達にて推定的標準より出發し、一定の物の使用又は品物により課税されたこと、(2) 一國境界内に生じた恩恵は税を拂ふことなくしては外國にある人々の利益とせらるべからずといふことを支持する國民的直覺、(3) 富の別々の範疇によりてよりは他の方法にて個人を課税することの行政的困難、(4) 課税の利益觀、即ち法律及國家の政府より保護を受くる凡べての活動及收入源は之に

對して貢獻すべしとの考を擧ぐ³⁷⁾

(B) 各元素の順位——其は前記の割合の反面とも見らるゝが、財源と住處とでは、前者の方が後者よりも先行すべきものとせられる。其は例外は原則に先行すといふの理由によりて説明せられる(註三七)。

(註三七) チュルヒナーは、土地の存する處の税權、營業の存する處の税權、住居地の税權と三の關係は、不動産の税權が二の他の税權に對する例外を成し、隨て此二のものに先行し、營業課税は住處の一般課税の例外であつて、隨つて之よりも優先を有つといふ³⁸⁾

(二) 直接税財源地、消費税住居地課税主義——此は租税の能力には生産營利的方面と、消費支出の方面とがあつて、前者は收益財産所得税等によりて課せられ、後者は直接及間接の消費税によりて課せられる。其れで各税權に税を分配するのには右の收益財産所得税等は財源所在地にて、消費税は住居地にて課することゝするのが適當だといふのである(註三八)。

(註三八) セリグマンは、能力の二の見解から出發して、利得の擧げらるゝ國をして生産税、即ち財産又は所得、又は事業、又は生産的能力の或他の標準に應じて課せらるゝ税を分配せしめ、商人が住居し利得を消費する國をして直接間接の消費税を分配せしめよといふ³⁹⁾

(A) 其長所——(い)之によれば財源地も住居地も共に相當の財政收入を得ることになり、(ろ)理論上から見て、財源も住居も共に、人の其公共團體との經濟關係を示すから、双方の關係團體を其々

37) Stamp, Current problems. p. 191-2.

38) Zürcher, a. a. O. S. 64.

39) Seligman, l. c. p. 113.

の税の配當に與らしむることには相當の説明がつく。(は)其れから此は其課税實行も至極容易である。(に)各國相率ゐて之を行はゞ大體、重複課税が避けられる。

(B) 其短所——併しい)國税であれば多くの國にて消費税が可なり大く、往々にして直接税を凌駕するほどだから、此主義でも左まで住居地國が困らず、彼も相當又は其以上の配當に與かることになるが、地方の場合の如く、消費税を殆んど全く缺くものについては、此方法によつては住處國の配當が過當に小くなるの缺點を示す(註三九)。(ろ)又消費税を割當てられたる國では、其消費には能力の標準としては甚だ不満足なものだといふことがあり(註四〇)、直接税を配當された國としても、財源主義を貫くときには、能力原則上望ましき累進、人的事情考慮、負債斟酌などの行ひ難き嫌もある。(は)尙又、此主義が國際協約により採用されたときには、小くとも従來の情態と比較して、特に國際債權國が一層不利なる立場に置かるゝ嫌がある。彼を、あまりに多く不利とするの憾がある。

(註三九) セリゲマンは、消費税が尙ほ大に使用せられ、中央税權の爲めには辯護すべきものではあるが、其の地方及、聯邦各邦目的の爲めの使用は何處にも狭く制限せられる。消費税の棄てらるゝ處では、生産税を分配することに於て或調和を考ふることが必要となるといふ⁽⁴⁰⁾

(註四〇) セリゲマンも、之に附帶し、消費は所得ほどに十分な課税標準とは考へられずと注意して居る。⁽⁴¹⁾

40) Seligman, l. c. p. 114.

41) Seligman, l. c. p. 114.

(三) 直接税につき、収益税特別所得税財産税を財源地、所得税を住處地にて課税するの主義
(註四一)

(註四一) (a) 學者にも贊成者多し。例之、ロツシアは、主觀的なる人及所得税は、主體の住居する國に納税し、客觀的なる収益税は物體の存在する國に納税し、消費税は消費の生ずる國に拂ふのが最自然のやうだ(尤も、彼は、所得税は主體の住する國にも、所得の生ずる國にも屬すと附記す)といひ、エーベルヒも、理論は次の要求を定めることを辭するを得ぬ。土地家屋營業の収益の税は、物體の置かるゝ國に且つ此のみに拂ふべく、主觀的人及所得税は租税主體の住する國又は此所得(俸給恩給等)を拂ふ國に拂ふべきものと爲し、パスチーブルも、財産の上の税、又は地方のレートは、財源存在國に指定さるべく、一般所得税及消費物への間接税は住處國に歸することが至當と見ゆると爲し、ジェンセンは、人の上の税で國の課税權は、人が國內に住處を有つことにより其入の上に行はれ、財産の上には、國は主として其存在によりて税權を得る。營業の上の税權は其活動の場所によりて行はるゝと爲す。更にスタンブは、所得税原則の一層論理的且つ理論的に辯護し得る經濟觀として非ずとも、少くとも重復課税の困難の最實行的解決として、所得税住所地課税の方への一致に於て國民思想の終局の發達を見ることとなるであらうといふ。¹²⁾

(b) 實例としては、佛國の一般所得税が此主義に依る。之にては佛國に住居所を有たざる者には例令、所得を生ずる財産又は營業を有つも之を免じ、併し住所所を佛國にもつ者には内外凡べての所得に課税する。特に船舶については英米間相互主義により非住民の所得を免ずる。尚ほ一九二三年三月の國際聯盟の重復課税委員會の報告にては、所得税にては住所主義が優越だといふ結論を、一般經濟論の上に、並に經濟的效果の上に基けることに力を入れた。即ち發達した形に於ける所得税の問題に於て、非住民の相互主義的免稅が重復課税を避くる最望ましき實際的方法だとした。それから一九二三年十一月の商業會議所國際會議の委員會も亦た、國際重復課税を避くる最良の方法は住所が所得税の唯一の主義となるべき原則を承認するにありと考へた。そして一九二四年三月の本會議も、此委員會の決議を認め、重復課税を避くる最良の方法は、所得

42) Roscher; a. a. O. S. 347. Ebeberg, Fw. 18 & 19 Aufl, S. 201. Bastable, l. c. p. 333. Jensen, Public. finance. p. 169-171. Stamp, Current problems. p. 197

税の土壌として住所を採用することだと考へた。⁴³⁾

(A) 其長所——(い)斯くして人税を住所地にて、収益税等の物税を財源國にて課することによりて、大體、人税、物税の性質に適ふことも出来、特に其人税たる所得税は能力原則に適應するに於て重要な累進、人的事情の考慮、負債斟酌などを完全に採用することを得る。(ろ)此によりて又、住所國も財源國も適當に税収入の分配に與へり、財政收入上にも双方にどり好都合であり、(は)課税の實行も大體、容易といふことが出来る。(に)各國此主義を採れば重複課税も大體避けられる。

(B) 其短所——(い)併し財産税が往々にして人税的に課せらるゝことがある。然るときは之を財源國にて課するのが不適當である。さりとて之を住所國にて課しては住所國の配當が過大となる。(ろ)又或國の直接税が専ら所得税(一般的な)のみより成り、別に之と並んで特別所得税があつても其が一部のものゝみにあつて不完全であるときには、其國が住所課税の立場にては過當に有利、財源課税の立場にては過當に不利となり、斯くて其國が國際的負債國であると、不利が甚しく、債權國であると過大に取り過ぐるといふべきものがある(註四三)。(は)一般所得税も特別所得税も並存する場合にても、間々、其一般税と特別税との區劃の明確を缺くことがある。此場合にも税の種類によりて課税權國を分つことの困難なることになる(註四三)。

43) Besson, *Traité pratique des impôts cédulaires. et de l'impôt general sur le revenu.* p. 385-395. Stamp. Current problems. p. 195. 197. 198. 199. 201.

(註四二) 例之、バスタープルは、此場合、外國より得らるゝ所得の或形、例之、土地の地代の如きは(住所國即ち債權國にては) 免税を要求し得べきものだといふ。⁴⁴⁾

(註四三) バスタープルは、一般所得税と特別収益税との間に明なる區別を引くことは容易でない⁴⁵⁾と注意して居る。

(四) 直接税中に就き、収益税は財源地課税とするとして、所得税及財産税を財源地と住所地とにて拆半課税するの主義(註四四)——但し収益税を全く財源地のみの課税としつゝ、所得及財産税を拆半課税するのでは公平を缺く。収益税と所得税とを有ちて収益税に可なり重く課する國は、所得税のみを持つ國、又は所得税財産税を並課して居る國よりも過大なる配當に與ることになる。で収益税所得税並課國では、収益税と所得税との合計の半分度ものを標準とし、外住民の収益には特に其程度ものを課し、外來の所得に齊しく其程度ものを課すとすべきである。そして此にいふ拆半課税の際、累進率を適用するについては、所得税のみの場合には外來の所得は半額の所得を以て、内來所得に合計し、併し之に適用すべき税率は、外來所得の全額と内來所得額との合計に相當なるべき税率とすべきである。そして収益税所得税の並存國では、其収益税と所得税との關係が、平均率に於て一と一との如く相匹敵するときは、所得税に於て外來所得の全額に課税して可であり、夫の關係が一と二との如きものなるときは、所得税にて外來所得の四分三に課税すべく、夫の關係が二と一との如きものなるに於ては、所得税に於ける外來所得は其本額に四分

44) Bastable, l. c. p. 333.

45) Bastable, l. c. p. 333.

一追加を爲したるものに課税すべきである。此等の計算は面倒でもあり、又精密ではないかも知れないが、出来るだけの公平を求むる以上、此種の事項には已むを得ぬ處置である。

(註四四) 白耳義が、自國外に活動する自國會社に、五〇%の減税と地方税の或免稅とを與ふるのが、一部此主義を採るものだ。

(A) 其長所——(い)此にては一般所得税といへども財源國と住處國とにて拆半分配せられて、兩國とも財政收入を相當に擧げることが出来る。(ろ)財源國も住處國も共に此課税には相當の理由をもつ。當然の課税といへる。(は)實行は左まで六つかしくなく、特に收益税がなくなり、専ら所得税のみか、之と財産税とにより直接税の出來て居る場合には一層簡單である。(に)此を各國が採れば大體に於て重複課税は避けられる。

(B) 其短所——(い)各國が相率ゐて所得税主義となつてしまへば良いが、特に收益税と所得税との併用主義の國があると、其の收益税は源泉課税の外なきものであるから、多少取扱が面倒になるといふことがある。(ろ)財源國と住處國との分配の割合を拆半としたのには獨斷の嫌もある。けれども斯かる事項には或度の獨斷も已むを得ぬこととして恕するには足る(註四五)。斯くて住所國は直接税にて半分度のものを收め、別に消費税收入をも擧ぐるに於て、財源國に對し過大なる配當ではないかと思はれるが、課税にありては何處にて或ものを儲けたかといふことの物的關係よ

りは、或人が何處を生活の本據と定めて居るかといふ人と公共團體との關係に重きを置くべしといふ見解を探るならば、此れで宜しいといへる。從來の財源地偏重よりも此住所地偏重の方が一層進んだ考だと前提し、重なる各國直接税が所得税本位に傾き、少くとも収益税を棄て、つゝあることを見るべきに、出來れば此主義にて國際協定の生ずるのが望ましく又適當だと思はるゝ。

(註四五) セリゲマンは、精密なる分配は必然に獨斷となる。併し獨斷なる分配が無分配よりもより良きものだといふ。¹⁷⁾

(五) 直接税を住民税根原税結合税とし、外來所得に住民税を、外往所得に根原税を、内國に出でて内國に止まる所得に結合税を課するの主義(註四六)——此は形式上には一の別の主義であるが、結局、前掲(四)の主義を行へば最良く此主義に適うやうに思はるゝ。或は(三)の主義にても同様のことが出来るが、其れでは特別税と一般税との割合の不同、二税の區別の不明の爲めに不公平なる實際分配を生ずるを免れぬ。

(註四六) スタンプは、各國が國內より得らるゝ所得につき其住民に一の結合税を課し、外國より得らるゝ所得に一の住民税を、並に出で行く所の凡べての所得に一の根原税を課すれば、其結果、率に於ける僅少の差を別として、重複課税の問題のないこととなるであらうといふ。⁴⁸⁾

(六) 直接税を財源國にて完全に課税し、住所國にて割引軽減を行ふの主義

(A) 住所國が其住民から取るべき税より、其の外國より來る所得につき外國にて既に拂ひたる税

47) Seligman I. C. p. 114.

48) Stamp. Fundamental principles. p. 125.

額を引去るの主義(註四七)——此によれば財源地税が住所地税よりも重きときには其上、住處地にて之に課税せず、住所地の方が一層重きときに、其重いだけを課するので、此れによりて重複課税が避けられるともいはれるが、併し此れでは住所國政府が財源地國政府の利益の爲めに犠牲を拂ふこととなるので(註四八)、前者が之に同意することを背んじないであらうし、又實に不公平なる國際分配といはなければならぬ。

(註四七) 此は一九二一年六月の商業會議所國際會議のロンドン會議にて述べられた主義である。⁹⁴⁾

(註四八) スタンプも、此は負債國に於ける増税の全き負擔を、債權國に投ずることとなると評して居る。⁹⁰⁾

(B) 財源地國にて完全に課税したる上に、住所國にても外來の所得に課税するが、其度合を此國にて當然に課すべきものゝ半分度とするの主義(註四九)、(C) 財源地國にて完全に課税し、住所國にては外來の所得額から外國にて課せられたる税額を引去りたる殘額に相當の課税を爲すの主義(註五〇)、(D) 特に例外的に不動産の如きものゝみ源泉國課税とし、住處國にては其法規に従ひ其に對して當然課すべき税より、其源泉國にて課せられたる額だけを控除するの主義(註五一)などもあるが、何れも(A)主義と略ぼ同様の非難を受ける。

(註四九) 此は商業會議所國際會議の一九二二年十二月の羅馬會議の決議である。此に依れば、住處に相應した全き税から、

所得受領國(住處國)にて外國(財源地國)よりの所得に課せらるゝ税について着想を與ふべく、此着想は彼自身の境域内(住處國)に生ずる所得への税の半分より小ならざる部分にまで住處國にて制限せらるへしといふのだ。⁹⁵⁾

49) Stamp, Current problems. p. 188. 195.

50) Stamp, Current problems. p. 195.

51) Stamp, Current problems. p. 198.

(註五〇) 夙にロツシアーが之を擧ぐ。佛國の所得税が此點に於て此に依る。即ち此國の義務者によりて外國に拂はれたる税が控除さるべきものとせられる。⁰⁵²⁾

(註五一) 一九二三年六月、國際聯盟の專門委員が一の方法として之を勸めた。⁰⁵³⁾

(七) 住處地にて完全に全所得に課税し、外住所得に對し特に財源地課税を爲すの主義——此は所得税に於ける一の主義だが、收益税等は當然此主義に依ることゝなる。そして此に依れば外國に行くものには此國にて課税するが、外國より來るものに向つて免除を行はず、之をもすべて住所主義によりて課税するのである。此は課税國としては財政上好都合だが、之にて重複課税を避くることは六つかしい(註五二)。

(註五二) 日本、英國、米國、獨逸等すべて是れだ。日本では、日本在住者には内外より來る凡べての所得に課税し(但し國籍主義を幾分加味し、日本の國籍を有せざる者の外國の資産、營業、職業よりの所得を免す)、外住者の内地より資産、營業、公債社債銀行預金利子、貸付信託利益、法人よりの利益、利息、剩餘金、賞與として受くる所得をも課税す。英國では、英國内に住處を有つ者には凡べての所得に課税し、英國内に住處を有せざるも、英國内の財産、營業よりの所得、政府の基金、又は公債に關して拂はるゝ所得、公債入より拂はるゝ所得、又は英國にて生ずる所得には租税義務がある。米國では其管内にある凡べての人の余き純所得を課税し、外國に出行くものといへども此國にて生ずる凡べての所得に課税し、何處に住するとも米人の凡べてのものに税權を要求する(此點にて國籍主義を併用す)。で米國人と内國の在住外人とは内外何れよりして生ずる所得にも課税する。獨逸帝國所得税法にては、六箇月以上の在住者(及在外獨逸人にして一定のもの)は内外より來る全所得に課税し(國籍主義が一部加味さるゝ)、内國の土地、家屋、營業、營利行爲よりの所得、又は此の如く規則正しく繰返さるゝ収入又は補助金(内國の公の金庫から現在又は將來の勤務又は職業に考慮して與へらるゝ)に於て財源主

52) Roscher, a. a. O. S. 346. Besson, l. c. p. 424.

5) Stamp. Current problems. p. 200.

義により外國に出行くものにも課税す⁵⁴⁾で外往所得の課税については、日獨は多少制限して居るが、英米は範圍が制限されない。

(八) 直接税にて特定の所得又は所得源に財源主義を取り其他を住所主義とするの主義

(A) 土地家屋營業及其他有形財産に關する限り財源國主義をとり、無形財産及之が所得並に其他の所得については住所國主義をとるもの(註五三)——但し此を探るとして、無形財産中、法人證券に關するものは法人の所在國不動産上の抵當權は不動産所在國にて課するのが便である(註五四)。

(註五三) スタンプも之を舉げて居る。セリグマンは、州間又は國際間の同意の爲されぬ以上は、最簡單なる方法は有形財産を課することは所在國、無形財産又は其所得を課税するのは住所國とすることだと爲し、ジェンセンも、有形財産は一般に存在する處に所在地をもつとせられ、無形財産は所有者の住所地に課すべきものだといふ。ブツカンも、所得中、一層人的なる形式、例之、營業又は職業の實行より生ずるもの、如きは住處國に屬すべく、土地、株式又は人的に管理されざる營業の如き物の上の税は源泉國に行くべきものだといふ。⁵⁵⁾

(註五四) 此事はセリグマンが舉げて居るが、ジェンセンも、不動産の抵當權は土地財産の在る國にて課すべきものとせられるを得といふ。⁵⁶⁾

(一) 其長所——(1) 此主義は各國が之を採れば重複課税を大體避け得る。(2) 實行も容易だ。(3) 財源國も住所國も各相當の配當に與かつて財政收入上にも好都合だ。(4) 此課税方法には又物件との關係上特別の説明はつく。特に土地家屋營業の如きは其所在地と不動にして離るべからざる關係に立つから其所在地にて課税するのが至當であり、其他の可動的なものとは人と共に住所地に屬す

54) Underhay, Income tax. p. 14. Holmes, Income tax. p. 20. Stratz, Hand-
ausgabe des Einkommensteuergesetzes. 3. Aufl. S. 11-12.
55) Stamp, Fundamental principles p. 120. Seligman, l. c. p. 116. Jensen,
l. c. p. 170. Buchan, l. c. Introduction, p. 37.
56) Seligman, l. c. p. 116. Jensen, l. c. p. 170.

とするのが當然といふことになる(註五五)。

(註五五) 此點からしては土地家屋營業のみに限つた方が一層適切で、後に掲ぐる(c)の主義の方が避むべきだ。チュルヒアーは動産は斷へず流動し、或國の領域に或は入り、或は去るのに、不動産は一國の富の不動の成分として、國民所得の永續的要素として又は少くとも此の如きものと見られなくてはならぬといふて居るが、營業も此上加へても良からうと思ふ。

(ろ)其短所——(1)併し此では財源國があまりに多くの收入を收める嫌があり、住處國の分前が少きに失する。國際債權國の不利となるの不都合がある。(2)理論上から見ても土地家屋營業等の關係のものなりとて、全然、財源國のみが關係をもつとすべきでない。其所有者の住處國も其人格につき、隨つて夫の財源から出たる所得につき經濟關係をもつとすべきである。だから此方法は當を得ない。

(B)不動産、營業、給料及仕事よりの所得を財源國に、動産、資本等は住處國にて課税するの主義(註五六)、(C)土地家屋營業關係を財源國に、資本利子勞働收益を住處國に委ぬる主義(註五七)、(D)不動産(不動産抵當權を含む)のみを財源國に止め其他を住所國にて課するの主義(註五八)、などに至ても、(A)に、ふたと略ぼ同様に、國際配當を公平ならしむる方法とはいへない。

(註五六) 一九二一年に、奥匈の繼承國間に羅馬にて結ばれ、其々の議會にて承認された主義である。⁵⁷⁾

(註五七) 獨逸にては、既に一八七〇年に、土地家屋營業收入は、其存在地たる獨逸各邦にて租稅義務あるものとするの原則が行はれ、又當時既に土地家屋營業を別とし、義務者の住所を第一位に置くの原則が行はれた。但し例外として獨逸國庫よ

57) Zürcher, a. a. O. S. 62.
58) Crobaugh, l. c. p. 272.