

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號五第 卷二十二第

行發日一月五年五十正大

論 叢

交通税及消費税に於ける重複課税……法學博士 神戸 正雄

支那に於ける鴉片問題の起因を論ず……文學博士 矢野 仁一

チアアルス・ホールの文明論……教授 堀 經夫

租税收入の季節的變動……法學士 汐見 三郎

說 苑

勞農露國に於ける金融制度の復活……經濟學士 谷口 吉彦

妙心寺派教團の共濟制度……經濟學士 中川與之助

雜 錄

藩札の濫發と農民の疲弊……經濟學士 黒 正 巖

獨逸に於ける犯罪統計……經濟學士 岡崎 文規

エツヂウアース教授逝く……經濟學士 蜷川 虎三

法 令

地租條令中改正、所得稅法中改正、

經濟論叢

第二十二卷

第五號

(通稱第百零拾壹號)

大正十五年五月發行

論

叢

交通稅及消費稅に於ける重複課稅

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 交通稅に於ける重複課稅 (一) 普通の交通稅(A)稅源觀よりしての重複課稅(イ)此稅と直接基本稅との間に於けるもの(ロ)此種稅の相互間に於けるもの(B)課稅物件觀からしての重複課稅(イ)對外的の重複課稅(ロ)對內的のもの(1)重複課稅とする見方(2)重複課稅とせざる見方(二)特に相續稅(A)重複課稅の起る所以(B)國際課稅の主義(イ)屬物主義と屬人主義(1)屬物主義(a)其長所(b)其短所(2)屬人主義(a)其長所(b)其短所(3)屬人屬物併用主義(イ)屬人主義に依るだけにて被相續人主義と相續人主義(1)被相續人主義(a)其長所(b)其短所(2)相續人主義(a)其長所(b)其短所(3)相續人被相續人併用主義(a)遺產稅を被相續人國にて取得稅を相續人國にて課する主義(b)相續人國被相續人國折半課稅主義(イ)屬人主義の場合に其人の住所か居所か本籍か何れに依るや(ニ)屬物主義の場合に有價證券の所在如何)

論 叢

交通稅及消費稅に於ける重複課稅

第二十二卷 (第五號)

(一) 七〇九

第二段 消費税に於ける重複課税 (一) 税源観よりしての重複課税 (二) 課税物件観からしての重複課税 (A) 其の起る場合及其弊害 (B) 其救済方法 (イ) 間接消費税にて (1) 對内的のもの (2) 對外的のもの (3) 直接使用税にて
結論 (全文の要旨)

緒 言

重複課税の重なるものは所得税収益税財産税等所謂直接税に於て起る。斯くて此が國內的にも又國際的にも主として此種の税に於て論せられて居る。私は前の數多の論文に於て實に之を主題とした。併し重複課税の問題は其外、交通税や消費税にも之を缺くのではない (註一)。其處で今、私は敢て此に説き及んで見やうと思ふ。

(註一) ロツツは、従率税 (所謂、間接税) にても、恐らくは重複課税の場合が現はれ得る。唯だ此には研究を缺くといふて居る。

第一段 交通税に於ける重複課税

(一) 普通の交通税

A) 税源観よりしての重複課税 —

(い) 此税と直接基本税との間に於けるもの — 此交通税は元來、直接基本税 (所得税収益税財

産税)の補完的の税だから、其にて一度び捕捉されたる所得又は財産といふ税源に對する其上の課税であり、つまり同一税源への重複課税といふことにはなる(註二)。併し此意味の重複課税といふことは、今日の租税制度では許さるべきことであつて、敢て問題とするには足りない。たゞ此の如きこともあり得ると注意すれば足る。

(註二) スタインは、先づ營利が、次に各箇の共行爲が課税さるゝときに、全所得が同一源の上に重複税にて課せらるゝことは疑ない。此故に各の交通税は各の營利に對して重複課税であるといふて居る。²⁾

(ろ)此種の税の相互間に於けるもの——同一税源に重複して課税さるゝといふことは、此交通税相互間にも起る。例之、同一の賣買に際し、印紙税が課せられたる上に登録税も課せらるゝといふことがある。此等も税の異なるに隨つて、課税物件が異ると見て居るのであり、此等異つた税によりて互に補完せしめることを期して居る以上は、そして單税制度を採らずして複税制度を採つて居る以上は、避くべからざることである。單なる賣買當事者間限りの意思表示に止まるものと、第三者にも對抗し得べき證明を表はす所の登録までするのは別の物件と認め、此後者をも行ふ場合は、前者のみ行ふ場合よりは一層の能力ありとした譯であり、別々に課税するの理由は立つ。たゞ此二のものを並び課せられたときに、同一税源への重複課税とはなる。

(B) 課税物件觀よりしての重複課税

2) Stein, Fw. 5. Aufl. II-II. S. 211-2.

(い) 對外的の重複課税——特に國際的に流通する證券に對する印紙税に於て容易に此が起り得る。併し此は通例、何れにしても其税額が輕微だからあまり問題とはされない。之を避くるのは作成地主義によりて統一し協定するのが望ましい。

(ろ) 對内的のもの

(1) 重複課税とするの見方——此種の税に於ける課税物件を、交通に現はる、價値物體とするときには、此税は其が交通事實となつて現はる、機會にのみ課するのだから、假りに同等の物體三ありとしても、甲には一定期間内に此交通事實が全く起らず、随つて無課税となるのに、乙には其同期間内に此が一度起り、随つて一度課税せられ、丙には此が二度起り、随ふて二度課せられるといふことになる。即ち乙を標準として見れば、丙では同等の物件でありながら二度課せられたことになり、重複課税だといふことになる。此事は此税の本質上は避くべからざることであるが、實に不公平なものだとしなくてはならぬ。即ち交通税は此見地からして其本質上、不公平なる重複課税を包藏すといひ得る(註三)。

(註三) コンラードが、交通税にては、不正なる重複課税が殆んど避くべからずといふのは此趣旨だ。

(2) 重複課税とせざる見方——併し又交通税の課税物件を或交通事實、又は或交通に現はれたる物體と見れば、そして此税が其物體の或交通の機會に現はれたる能力のみを見て課して居る

3) Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 278.

とすれば、別に此税が重複課税となるのではないとも辯解し得る。即ち交通に現はれる物體たる土地其他の物自體に於て考へず、單に一定の時點、即ち賣買貸借の物體となつた其時限りに於ける土地其他の物體を見て課するのだとすれば、其時の土地其他の物と、同一の土地其他の物體について他の時點に於て賣買貸借の物體となりたる其とは、物理的には同一でも、租税の觀念上には全く別物、別の課税物件と見て可であり、隨つて此意味にて此が同一課税物件に對する重複課税ではないといふことになる。

(二) 特に相續税

(A) 重複課税の起る所以——此については問題は屬人、屬物(屬地)何れに依るかといふことの外、其の屬人に依るとして、相續人と被相續人と何れに依るかといふ特別の問題もある。其から尙ほ、相續人、被相續人の何れに依るとしても、其國籍、居所、住所の何れに依るかの問題もあつて、實際には重複課税が頻繁に起る。之が解決は決して容易でない(註四)。そして由來、不動産及不動産上の權利については屬物主義に依ることが多いが(註五)、其とても屬人主義に依ることがあつて、其れだけにては重複課税を生ずる。動産中、有形動産、並に何等か有形的基礎あるものは、所在地主義に依ることが出來、持主の住所主義に依ることも出來、此に重複課税が最容易に起る。尤も有形的基礎あるものといふても、例之、公社債、株券の如きは、其の所在地主義に依

るとして、證券の保管地とするか、其收益の支拂地とするか、其属する國、地方團體、會社の主たる事務所々在地とするか、其事業設備の所在地とするかに争あつて、同所在地主義を採るもの、間にも重複課税が生じ得る(註六)。單純なる無形の財産、無形の権利は所在地に依るといふ譯には往かず、此は人に依り、特に被相続人の住所に依る外ないであらう(註七)。が有形動産又は有形的の動産にありては屬物、屬人兩主義が行はれ得て重複課税生じ易きのみならず、國によりては其何れによるかを其國に都合良きやうに定めるが爲めにも一層多く此が生ずる(註八)。各國の間に何等か明確に主義が一定したものに協定されたら重複課税を避ることが出来やう(註九)。併し其は決して容易でない。

(註四) クローホーは、相続税については容易なる解決なしといふて居る。⁴⁾

(註五) 我國にては我國に於ける不動産の相続には凡べて課税す。米國にても、不動産は通例其所在州のみにて相続税を課する。瑞西も亦然り。テュルヒア一の提案亦同じ。ホンメルスハイムは、不動産及之と同格の權利には處在國の相続税のみに從ふの原則が出来たといひ、マイネンも、不動産には處在地法が標準となるといひウエストも不動産は處在地にてのみ課せらるゝことが通則のやうだといふて居る。⁵⁾

(註六) 日本法の解釋としては、此等の證券も一の動産として日本に在る以上は凡べて課税され、そして其所在の意義は日本に保管されたるものといふのだらうが、其ては一部は事實上は遺脱さるゝ外ないであらう。理論上は、前論文、國際課税上人及證券の所在にていへる所に準じ、日本の公債日本の事業の爲めの社債株券を課すとするが良しいといふべきだが、此とて無記名だと遺脱されることを免れぬ。米國の或州では其州法下に組織されたる法人の證券に對し、被相続人が其州の住民

4) Crobaugh, International comity in taxation. (Journal of Political Economy. April, 1923) p. 264.
5) Seligman, Essays in taxation. 8 ed. p. 117. 122. Zürcher, Verbot der Doppelbesteuerung. S. 132. Hommeisheim, Die Erbschaftsabgabe. S. 74. Meynen, Die Erbschaftsteuer im international. n Rechte. S. 52. West, Inheritance tax. 2 ed. p. 187.

でなく、其證券が他州に存在したときにも課税した。特に、コンネクチカットでは、住民たらざる被相続人の場合に、其人の住所州が、コンネクチカットの被相続人によりて所有する、ときに、其住所州自身の法人の類似證券を課税する場合のみに、コンネクチカット法人の株又は登記された債券を課税して居る。⁶⁾

(註七) 此にては被相続人の住所が物の所在地ともなる。随つて被相続人の住所地が主として課することにはなるが、尙ほ相続人の住所國も一小部参加し得る。我國法にても、動産、不動産、不動産上の権利は我國に存在する限り凡べて課税するが、其他の財産權、即ち無形の權利は被相続人が我邦に住所をもつ場合のみに課税する。米國にて一九一一年の規範法委員會が、住民に對しては、其凡べての無形財産、及州内にある有形財産に課すべく、非住民の場合には州内の有形財産のみに課すべきことの簡單なる規則の採用を勧め、そして一九一一年の紐育法は精密に此に従つた。同一主義が一九一二年のマッサチューセツツ法にても採用された。それからベンシルバニア判例も同様だつた。⁷⁾ 其は、つまり有形財産は所在地、無形財産は住所地に依るの主義だ。

(註八) 例之、米國にては、州の最多くのもの、常に住民たる被相続人の凡べての動産を課税したのみならず、州内に實際上又は技術上存する如き非住民被相続人の動産(地方銀行又は保管會社に於ける貨幣、證券、其他の負債證書)に課して居る。⁸⁾ 即ち住民被相続人の凡べての動産たる以上は、州外にあるものにも課税され、州外在住被相続人の州内にもつ有形動産にも課税されることとなる。

(註九) 之につきては、特に動産にはホンメルスハイムもいふ如くに、未だ國際的に承認された原則がない。之が解決方法として前註七にいふ一九一一年の米國の規範法委員會の案を各國に行はしむるも一方法であるが、或は凡べて不動産は所在地、動産は被相続人の住所にてのみ課すとするも一方法である。或は少し繁雜であるけれども、又受動的に決定すとの辭を免れないが、他國の課税を斟酌し、他國の課さないだけにて課すとして、重複課税を避くるもある。例之、メーン、バーモントでは、他州から同一相続財産に對し課せらるゝ税の範圍にて、住民たる被相続人の課税財産を宥恕し、非住民被相続人

0) Seligman, l. c. p. 122-3.
7) Seligman, l. c. p. 123. West, l. c. p. 184.
8) Seligman, l. c. p. 122.

の場合にも、其の州内に在る動産には課税し、唯だ其税額は、其被相続人の住所州にて課せらるゝ額を越ゆる度に於てのみである。それから、ウエストバージニアでは、他州所在の動産に他州の課するだけを、其國の課すべきものから控除し、非住民被相続者の動産は、其住所國がウエストバージニアの動産を免除する限り、免除する。

(B) 國際課税の主義

(い) 屬物主義と屬人主義

(1) 屬物(又は屬地)主義

(a) 其長所——(イ)此は物の所在を押へるのだから、捕捉が容易であり、實行上有利だ。特に土地家屋營業記名證券等、重なる財産には此方法が最有效だ。此方法にても扱けられるものは少からぬが、其は屬人主義にても逃げられるものだ。(ロ)又凡べて物は其所在地にて保護されて居る。だから其物の權利所屬の移るに際しての課税を、此權利を保護しつゝある所の政府にて爲すのが公正に合すといふことを得る。特に相続税中の遺産税については、被相続人存生中の其財産についての直接税負擔の遺漏を押へ補ふものだとせらるる事だけでは、其財産所在國にて課するを正當とする。(ハ)此が其所在國の財政收入上に好都合なるは勿論、(ニ)此が各國協同して行はるれば、重複課税が避けられる。

(b) 其短所——(イ)併し又翻て之を考ると、相続といふことは單なる財産上の現象ではな

9) Hommelshelm, a. a. O. S. 74. Seligman, l. c. p. 122. West, l. c. p. 188.

く、人に屬し或人の所有の状態の變更である。被相続人たる人の死亡等といふ事實により開始し、相続人が之を不勞により取得すといふことにもなり、人の事情によりて課税することにもなるといふ以上は、假令人の方のみにて決せられず、人の方のみにて課税すべきではないとしても、此人の方を無視して、物の方のみから課税するのは不當としなくてはならぬ。(ロ)人の屬する國の財政收入上からいふても、物にのみ依りて課するのでは困る。(ハ)課税技術上も、或被相続人に屬する全體の遺産とか、或相続人の受くる全體の相続財産とかについて綜合累進課税を爲すことの出來悪いといふ缺點もある。負債の控除も不完全たるを免れないことになる。動産が容易に逃れることになる。

(2) 屬人主義

(a) 其長所——(イ)此方法に依れば課税技術上には或は、被相続人の全遺産につき、或は相続人の全取得財産につき綜合累進課税の行はれる利益がある。又負債の控除も行はれ易く、それから動産の如く可動のものにても捕捉し得る。(ロ)分配の公平からいふても、被相続人の死亡等の原因によりて生じ又は相続人の不勞取得によりて課せらるゝことゝなつたものである以上は、此人の屬する國が課税するのが至當だともいへる。(ハ)それから此が此人の屬する國の財政收入にとりて有利なるは勿論、(ニ)此が義が各國に協定して實行されたら重複課税も避けられる。

(b) 其短所——(イ)併し此方法では課税技術上、遁脱の危険が大きい。尤も此點は、各國協力すれば或度まで救済し得る。(ロ)此方法にて物の所屬國を無視するのは不當である。(ハ)其の財政收入をも不利とする。此等も此方法の缺點である。

(3) 屬人屬物併用主義——即ち國際關係を生ずる所だけでは屬人國、屬物國、各所定の半額度のものを課するのである。此は(a)實行上には、屬物の關するだけにては遁脱少く、そして其利益は、此主義の下に國際協力が行はれて、屬人國にても此利益に均霑し、そして屬人國にては綜合累進課税が行はれることも出来る(適用すべき税率は、全遺産額、又は全取得額に相當なるものを取る)。(b)此によりて物の屬する國も人の屬する國も配當に與かることを得て、一層公平になり、(c)各關係國ともに財政收入上、相當に有利となる。各邦、其の何れかに偏した主義を採つた場合の有利は得られぬが、併し又其場合の不利を避けることを得て、埋合はつく。(d)此によりても大體重複課税は避けられる。だから此終の主義が最選むべきである。

(ろ)屬人主義に依るだけにて被相続人主義と相続人主義——此については實際には被相続人にかゝらしめることが最多いが(註一〇)、併し相続人に依ることも出来(註一一)、そして理論上は後者にも強い理由が成立し得て、取捨に苦しまなくてはならぬ。今兩者の長短を考へるのに、

(註一〇) 我國法にても屬物主義を主臺とし、多少、被相続人が住所を日本に持つや否やによりて課税物件の範圍を異にして

居る。米國では、動産は、最多くの州にて、住民たる被相続人の凡ての動産に課税し、且つ州内に實際上又は技術上ありたる非住民たる被相続人の動産に課して居る。瑞西にても、動産は被相続人の住所州にて課する。チュルヒアの提案も、不動産以外のものは、被相続人の死亡時點の住所に依る。獨逸帝國法も、相続税にては被相続人の死亡時の事情、贈與の時

に於ける贈與者の事情が、租稅義務者の事情の代りとして標準となる。¹⁰⁾
(註一) ラッツは、被相続人の財産を時として相続人の住所國が課税すといふて居る。¹¹⁾

(1) 被相続人主義

(a) 其長所——此主義は(イ)實行上に於て屬物主義に比しては當るが、相続人主義に比しては優る。相続開始原因たる被相続人の住所で押へる方が、之を繼承する相続人に就いて押へるよりも一層確實なることが出来る。相続されるべき財産の少くとも一部は被相続人の住所と伴ふことが普通だからといふ點からしても、此によりて捕捉が確實だといふことを得る。(ロ)又分配の公平からいふても、此相続課税といふことは畢竟するに、相続開始の爲めに起るのであり、被相続人の死亡等によりて生じたのであり、被相続人の死亡等の爲めの其財産の跡始末に關するのである。被相続人所屬國が之を課するのは當然のやうに見へる。特に遺産税は被相続人の過去の財産上の課税の遺漏を補ふ意味のものであるといふに於て尙更ら被相続人の所屬國にて課するのが當然である。相続財産取得税とても其が被相続人に屬したる財産の跡始末に關するだけにては、被相続人所屬國にて課して然るべきである。(ハ)財政收入上には被相続人所屬國を利する。(ニ)此主義

10) Seligman, l. c. p. 117. 122. Zürcher, a. a. O. S. 132. Becker, Reichsabgabenordnung, 4 Aufl. S. 108-9.

11) Lutz, Public finance p. 288.

が各國に徹底して行はるゝならば、重複課税は避けられる。

(b) 其短所——併しイ)此主義は、固有の相続税たる相続財産取得税の如く、相続人の不勞利得を課するものにあつては、之を被相続人の所屬國が課するといふよりも、相続人の所屬國が取るといふのが一層適當のやうに思はるゝ。そして遺産税といへども、被相続人の在世中の課税の遺漏を補足すといふことの外、むしろ主としては固有の相続税の附帯だとするとき、固有の相続税を相続人所屬國にて課するを至當とする以上、此をも相続人所屬國にて課することゝすべきである。(ロ)財政收入上にも此主義にては相続人所屬國が不利となる。

(2) 相続人主義

(a) 其長所——イ)此主義は相続税を以て主としては相続人の不勞利得に因る特別能力を課するものと見る點からいへば當然なりといひ得る。(ロ)相続人所屬國が財政收入上之を利とする。(ハ)各國協定が出来れば此によつても重複課税は避けられる。

(b) 其短所——イ)此主義は相続が被相続人の原因によりて開始すること、特に遺産税が被相続人の財産課税の補遺だといふことなどから見て、被相続人所屬國を等閑にするのが不當だといひ得る。(ロ)被相続人所屬國の財政收入を不利とすることも缺點だ。(ハ)特に此主義の困ることは、遁脱の多く生ずることだ。財産の所在に依らず被相続人に於ける相続開始原因をも押へざる

ときに、單なる相續人の相續を押へるといふことは随分六つかしいことが多く生ずるであらう。

(3) 相續人被相續人併用主義——即ち相續人所屬國にも被相續人所屬國にも之が課税の機會を與ふるの主義である。此にも二あり得る。

(a) 遺産税を被相續人國にて、取得税を相續人國にて課するの主義——此は之によりて被相續人國、又は相續人國の何れか一方に偏した場合の弊を避けることが出來、而かも遺産税が被相續人國と關係深く、取得税が相續人國と關係の深きことを斟酌して適當に分配するを得るやうではあるが、此二の税とも或度まで他方の國にも關聯して斯く明確には分別し難しといふこともあるし、其は暫らく措くとしても、國によりては此二種の税を並用せず、或は遺産税のみを持ち、或は取得税のみを持つ國がある。此場合に此主義に依るときには關係國間に不公平なる分配とならざるを得ぬ。随ふては其財政收入上にも不利を生じ得るから、之を勧めることは出來ない。

(b) 相續人國被相續人國拆半課税主義——此なれば關係國に於ける相當の要求を相當度に充たして公平なることを得、各國財政も相當の收入に與かり得られ、實行も六つかしくない。夫の遺産税のみを持つ國にても、取得税のみをもつ國にても行ふて、當事國間に公平分配を得せしめることが出来る。

(は) 屬人主義の場合に於て、其人(相續人が被相續人か)の住所が居所か本籍か、何れに依るや

——に就いては、既に國際課税の主義論争に於て述べた通り、住所に依るのが一番適當である。

今日の時世に於て人の經濟生活上に最密接の關係を有つのは住所である。本籍國籍といふことは今日は重きを置くに足らず、居所も全く一時的の關係に止まり、之によりて特に人の一時代に一回のみ課する如き税の課否を決するのは當を得ない。既に然りとするとき、交通税消費税が大體、居所にかゝることの少くないのに、特に相續税が其等と歩調を同じくせず、特殊の地位を有することは注目すべきことである。

(に) 屬物主義の場合に、有價證券の所在如何——といふことも問題となる。が此も既に國際課税上人及證券の所在にて述べた通り、其關係團體又は事業の主たる事務所所在地、株の場合には事業設備所在地とするのが最適切である(註一三)。勿論、其事業設備の所在地にまでも遡ることは、實行上には面倒なことを免れない。併し其とても行はうといへば國際協力によりて出來ぬといふことではあるまい。尙ほ此證券が相續税の物件となつた場合に、之を其所在地のみにて課するのは正當でなく、半ばは屬人主義によりても課すべきことは勿論である。

(註一三) 紐育及マツサチニューセツトにては、法庭が立法者の意思を以て内地會社の株に課税するものとした。理由は株を以て單に會社財産に於ける利益を表はすものとしたからだ。マツサチニューセツトは更に進んで公共勸務會社株については、所

在の哩數により分割する處までにした。¹²⁾

第二段 消費税に於ける重複課税

(一) 税源觀よりしての重複課税——同一税源を二度以上課税するといふ意味の重複課税は、消費税には初めよりして免れない。消費税は元來、人の支出に現はるゝ能力を捕へて課するものであつて、そして所得税収益税財産税等が人の所得、又は所得となるべき収益、財産に現はれたる所得を課せんとするものであるといふに於て、而かも其支出は畢竟するに所得から出るものに外ならずといふに於て、つまり支出に課するは所得を税源と爲し、所得に課するのに外ならずして、一たび所得税や収益税財産税等にて所得が課税せられた其上に、二たび又は三度目四度目に、其所得の支出せらるゝ處にて課税せらるゝことゝなるのだ。即ち夫の税源觀からしての重複課税には外ならない(註一三)。尤も此は今日の税制としては許すべからざるものではない。

(註一三) スタインは、勞賃税の外に、凡べての他の(定額給料よりも外の)勞働所得をも課する所の消費税が存するときに、定額給料を有する各の勞働者にとりては辯護すべからざる重複課税となるといふて居る。¹³⁾

(二) 課税物件觀からしての重複課税

(A) 其起る場合及其弊害——此は固有の意味に於ける重複課税だが、此が實際往々にして起る

論叢 交通税及消費税に於ける重複課税

第二十二卷 (第五號) 一五 七三三

12) West, l. c. p. 184-5.

13) Stein, a. a. O. S. 233.

(註一四)、消費税には起りやうなしといふもあるが(註一五)、其は消費に際して課するものとしたら起り得ぬともいへるけれども、實際此税が生産に際して課せらるゝことが多いから、甲生産地にて課税せられたる一物が乙國に入るに際して又課税せられて重複課税となり得る。それから輸入税を拂つて輸入したる材料を内地にて加工した上にて輸出した物が外國に入るに際して輸入税を課せらるゝといふことが起る。茲にも重複課税となる。それから對内的には、一物の生産に際し課せられた後、其を原料としたる第二の生産に際し又々課せらるゝことが生じ得る(註一六)。その他、直接使用税に於て、使用物體を甲地より乙地に移して使うときに、甲地にても乙地にても二重に課税せらるゝこととなり得る。右の内、内地にて消費税を課せられたる物の輸出に内地消費税を戻さずとしたら、其國の輸出を不利ならしめ、其國の經濟上不得策といふことにもなり(註一七)、加工輸入品の輸入税の下戻し又は納税猶豫を行はないのも、同様に其國の關係商工業を不利とすることになる(註一八)。原料と製品とにて二度課するといふことも、關係産業を壓迫すること大でもあり、消費者への負擔としても過大といふを免れない。直接使用税の二重の課税も過重の負擔として排斥しなくてはならぬ。

(註一四) クローギーは、國際重複課税は消費税關係にても生じ得といふて居る。¹⁴⁾

(註一五) チュルヒアーは、間接消費税には重複課税は想像すべからず。何となれば例之、一の州にて消費せられ隨ふて此州

にて課税せられたる糖が、他の州にては最早、消費せられず歸て課税するを要しないからといふ。¹⁵⁾

(註一六) 例之、酒造税を徴ふた清酒を原料として造つた他の清酒に酒造税を拂はしめ、酒精及酒精含有飲料糖を拂ひたる酒精及酒精含有飲料を原料として造つた他の酒精及酒精含有飲料に此税を課し、砂糖税を拂ひたる砂糖を原料として造りたる砂糖、糖水に此税を課するが如きである。

(註一七) ロッツは、麥酒輸出國にて、麥酒税が麥酒の生産過程に際し、内國消費の爲めのも輸出用の爲めのも區別なく課税せらるゝときに、其輸出に戻税が行はれざるだけにては、其輸入麥酒に關税を課せらるゝ國々への輸出が止められなくてはならぬことになるといふて居る。¹⁶⁾

(註一八) ロッツは、輸出の爲めの關稅義務ある材料の加工に於て、其關稅の支拂猶豫及拂戻が許されなるときには、其國の商業と輸出加工業とが傷けられ、結局、生産者の租稅能力に利害關係を有する所の國庫が傷けられることになるといふ。¹⁷⁾

(B) 其救濟方法

(い) 間接消費税(註一九)に於て——は解決は左まで困難でない。¹⁸⁾ 大體、此については戻税か又は免稅(一定條件に従ふて)に依りて解決する(註二〇)。そして此は各國が夙に主として經濟政策上の見地から並に負擔上の見地から行つて居る。

(註一九) 此に間接消費税といふた詞にて關稅をも含ましたのは、精確ではない。關稅を課せらるゝ場合には直接消費税とすべきものが少くないからだ。併し此には便宜上、普通の用法に従ふて斯く使ふて置く。

(註二〇) ロッツは、人が茲に重複課税を避くる爲めに提案した方法は種々であり、或公共團體の着かす重複課税に於て彼の要求する税の拂戻、又は納稅者税を現はれしむることが可能である。此は關稅及消費税にて行はるゝ方法であつて、直接税には通例現はれないといふて居る。¹⁹⁾

15) Zürcher, a. a. O. S. 111.
16) Lotz, a. a. O. S. 273.
17) Lotz, ebenda.
18) Grobaugh, l. c. p. 264.
19) Lotz, a. a. O. S. 273.

(1) 對內的のもの——之を我國の税法について見るのに、形式は色々である。或は(a)消費税を課せらるべき物の原料として作られる物を不課税又は免税として居る。例之、酒造税(同一製造場内にて酒類を製造する爲めに原料として使用する酒類。腐敗したる酒類又は災害に罹り飲用すべからざるに至りたる酒類にして焼酎の製造に供するもの)、酒精及酒精含有飲料税(同一製造場内にて酒精及酒精含有飲料を製造する爲め原料として使用する酒精及酒精含有飲料)、砂糖消費税(政府の承認を受け砂糖、糖水、酒精の製造の原料として引取らるゝ砂糖、糖蜜)に行はるゝ。(b)或は一旦消費税を拂ひたる原料にて造らるゝ物に同種消費税を免することがある。例之、砂糖消費税(政府の承認を受け、消費税を課せられたる砂糖を以て製造する糖水)に行はるゝ。(c)同一物が二度の引取を繰返すも、最初の引取に際して課せられた以上、二度目には課せずとすることもある。織物消費税(消費税を納付して製造場より引取りたる織物を再び其製造場に戻入したる場合、其種類及數量につき政府の承認を受けたるときは、其織物を製造場より引取るも税を取らず)に行はるゝ。

(2) 對外的のもの——此については國際重複課税を避くる爲めに、國際協定をするまでもなく、各國が各自發的に、其經濟上の立場を有利とする爲めに其々施設をして居る。即ち(a)一方、内國消費税についてイ)或は其を課すべき物又は其製品であつて初めより輸出の目的をもつものを、

特別の取締に立たしめて無税とすることもある。例之、我國では清涼飲料税（外國に輸出する目的にて製造場外に移出するもの）、砂糖消費税（政府の承認を受け外國輸出の目的にて引取らるゝ砂糖、糖蜜、糖水）、骨牌税（外國に輸出する骨牌）、織物消費税（外國に輸出する織物又は製品と爲して外國に輸出せんとする織物）、に行はるゝ。(a) 或は一旦納税したる物又は其製品の輸出に際し戻税を行ふこともある。例之、我國では酒造税（造石税を課せられたる酒類を外國に輸出するとき）、麥酒税（同税を課せられたる麥酒を輸出するとき）、酒精及酒精含有飲料税（同税を課せられたる酒精及酒精含有飲料を輸出するとき）、砂糖消費税（消費税を課せられたる砂糖にて製造したる輸出菓子、糖果につき、之に含有する甘蔗糖百斤當り五圓）、織物消費税（一旦消費税を納めたる織物又は之を以て製造したる物品を外國に輸出するとき）、に行はるゝ。(b) 他方、關税につきて、所謂、加工貿易、其他一定材料の免税、又は戻税によりて行はるゝ。

(ろ) 直接使用税に於て——は各地にて使用せらるゝ期間の分別し得るものにては、其使用期間の長短に依ることとし、一旦甲の處にて全額を拂ひたる場合にも、乙に移したるときは、残りの期間分を返戻すとしたら公平であり、期間の區分の爲し難く、年内に數多の地區に亘つて使用さるゝものによりては、其數地區間に按分分割納税することとして協定するの外、適當の解決方法はない。

結 論

以上要之、交通税及消費税に於ける重複課税の問題は往々にして人の闕却する所だが、此にも問題が確かにある。但だ併し普通の交通税に於ける其は大體、見様によりては重複課税たらずともいひ得るほどのものであつて、之が排除の爲めの努力を爲すにも及ばぬし、間接消費税の重複課税も、何れの國も其經濟政策上の見地からして、對内的にも、特に對外的に進んで之が排除の努力を爲しつゝあつて、別に問題とするほどのものではない。然るに特に相続税については夙に問題がやかましく、之に關して各國に色々の主義があつて重複課税をも引起すのだが、此は私は屬人屬物併用主義に依り、屬人主義に依るだけにては更らに相續人被相續人併用主義により而かも各、折半方法を用ひ、人については住所を基礎とし、證券の所在については其代表する團體又は事業の所在に依るとするのが最適當と思ふ。尙又別に、國際流通の證券の印紙税、國際的に使用せらるゝ使用物の直接消費税についても問題となるが、前者は作成地主義によることゝし、後者は使用期間によりて分割課税を爲し、其の行はれざるだけにては按分分割課税を採用するのが最便利であり、他により適當なる解決方法は見出し兼ねる所である。