

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號四第 卷四十第

行發日一月四年一十正大

論叢

二重稅論

法學博士 小川郷太郎

我が國民所得の地方別研究

法學士 汐見 三郎

マルクス氏餘剩價值説の評論

法學博士 田島 錦治

小作制と小作法

法學博士 河田 嗣郎

時論

華府會議に於ける支那關稅問題

法學博士 末廣 重雄

我邦の營業稅を論ず

法學博士 神戸 正雄

勞働保險に關する一考察

法學博士 山本美越乃

說苑

地學觀社會學説に就きて

法學博士 財部 靜治

雜錄

獨逸の同盟罷業保險

經濟學士 岡崎 文規

安倍^{法學士譯}「唯物史觀と餘剩價值」

法學士 水谷長三郎

竹内法學士譯「富國論」

法學博士 河上 肇

經濟論叢

第十四卷 第三號 (通卷第八十二號)

大正十一年四月發行

論叢

二重税を論ず

小川郷太郎

第一 二重税の意義及種別

現今文明國に於ける租税制度は多くの租税を以て組織することになつてゐて、複雑極りない。従て其間に同じ人に對し若は同じ物に對し二度以上課税することが起て來る。之を二重税 (Doppelbesteuerung, double taxation, double impositions) と云ふ。

二重税は同一の物に對し、同一の人に對し、二重に税するをいふ以上、租税の正義に適はぬともいへる様であるが、果して總ての二重税に於てさういへるか否かを先づ研究せねばならぬ、次に二重税が租税の正義に反すとすれば、如何にして之を避くべきかといふことを研究せねばなら

論叢 二重税を論ず

第十四卷 (第四號)

一 五九三

ぬ。

此研究をなすに先ちて、尙少し立ち入て二重税の意義を明にして置かねばならぬ。

二重税は、第一に、同一の物に對して二重に税することをいふのであるが、同一の物といふては、尙意義が明瞭でない。そこで學者或は同一の税源に對して二度以上税することをいふと定義する者がある。或は同一の所得、同一の財産に二度以上税するものであると定義する者がある。前者は同じ義に歸する。蓋し税源は原則として所得であり、例外として財産であるからである。所で其税源を捕捉せんとせば、其之を推定すべき租税客體を捕へねばならぬ。其租税客體を捕ふるに際し、同一の租税客體に對して二度以上も税することが起つて來る、是れ亦二重税といはねばならぬ。此くして税源に對する二重税の外に租税客體に對する二重税を認めねばならぬ。税源に對する二重税も、租税客體に對する二重税も、共に物に對する二重税であるから、之を物的二重税と名けて可い。

同一の人に對して二重に税するは、課税權主體が二つ以上ある場合に起る。尤も此場合と雖ども、同一の租税客體に對して二重に税することになるが、同時に同一の租税主體に對して二重に税することゝなるのである。此點が前の場合と異なるから、其特有の點を捕へて、之を人的二重税といふ。其二つ以上の課税權が並び立つて共に課税をなさんとする所より見て、之を課税權の競

2) Eheberg "Doppelbesteuerung" in Handwörterbuch der Staatswissenschaften. 3 Aufl. Bd III. S. 553.

3) Jèze, Cours élémentaire de science des finances p. 669.

合ともいふ。

二重税は此の如く其觀念の上から、物的二重税と人的二重税とに區別することが出来るが、二重税の正義に適するか否かを明にせんせば、形式的二重税と實質的二重税とを區別せねばならぬ。

(1) 形式的二重税 (formelle Doppelbesteuerung) とは同一の税源に對する二重税である。換言せば同一の課税權が同一の租税主體、同一の税源を税するに異つたる租税の形式を以てするものである。

(2) 實質的⁴⁾二重税 (materielle Doppelbesteuerung) とは、租税客體が同一であつて課税權の主體若は租税主體が異なる場合に起る二重税である。詳言すれば同一の若は異なる課税權が、同一の若は異なる租税主體を通過して同一の租税客體を税することをいふのである。

以上述ぶる所に依つて之を觀れば、物的二重税の中に形式的二重税と實質的⁴⁾二重税とがあり、人的二重税は殆んど實質的⁴⁾二重税であると謂つても可い。所が人的二重税の中にも形式的二重税と同じ精神に出でたものもある。

以下各種の二重税に就て別々に論じて見やう。

4) Eheberg, a. a. O. S. 553-554
Heckel, „Doppelbesteuerung“ in Wörterbuch der Volkswirtschaft 2. Aufl.
Bd II. S. 662

第二 物的二重税

物的二重税の中には、税源の二重税と租税客體の二重税があることは、前に述べたる通りである。而して税源の二重税は、形式的二重税となり、租税客體の二重税は實質的の二重税となる。仍て、形式的二重税と實質的の二重税とに分て之を論ずることとする。

一 形式的二重税

形式的二重税は、異つたる租税を以て同一の租税主體同一の税源を税することである。今日の租税制度に於ては所謂直接税も、流通税も、消費税も、皆共に税源たる所得に課することを趣旨としてゐる。されば今日文明國に於ける諸種の租税は概ね形式的二重税になつてゐるといふても過言でない。併し乍ら流通税は所得の存在を推定し得べき取引行為に税し、消費税は所得の使用せらるゝものを捕へて税するのであるから、二重税の考が起て來ない。二重税の考が起て來るのは、寧ろ直接税制度の中に存する。一般所得税で所得に税し乍ら、個別的所得税若は収益税を以て尙一度之を税する如き場合は、即ちその一例である。現に我國に於ても地主に對して地租を課し更に所得税を課し、商工業者に對して營業税を課し更に所得税を課してゐる、論者動もすれば之を以て二重税であると批難するのである。次に一般所得税で所得に税し更に財産税に依つて其

所得の由て來る財産に税する場合も亦其一例である。

此の如きは固より二重税に相違ないが、併し只形式の上で二重税となつてゐるに止まり、實質的には二重税とならぬ、從て之を以て租税の正義に反するものといふことが出來ぬ。否形式的二重税となつてこそ初めて租税の正義が保たれるのである。

然らば何故に此形式的二重税が租税の正義に適つてゐるかといふに、それは財産重課殊に財産所得重課の理論より來つてゐるのである。

今財産所得と勤勞所得とを比較するに、第一に勤勞所得は安固でない、連續性を帯びてゐない。從て勤勞所得者は其所得の中より一部を割いて將來に備へねばならぬ、財産所得者は其要がない。第二に勤勞所得者は、勤勞の爲に身體を勞する事甚しいから、其疲勞を恢復するに足る滋養分を攝取せねばならぬ、從て其所得の中よりそれだけは割かねばならぬ、財産所得者は其要がない。第三に勤勞所得者は、其心身を勞して餘す所が無いから更に勤勞を増して大に所得を得る餘地は無い、財産所得者は、財産に依つて所得を得る外に、いざとならば勤勞をも提供して所得を得ることが出来る。

是等の理由に依り、財産所得と勤勞所得とは其額を同するも其擔税力は前者に大であつて後者に小であると謂はねばならぬ。加之財産家は財産が所得を生まないとしても勤勞者より大なる

5) J. S. Mill, Principle of Political Economy Bk V, ch II, § 4.
Umpfenbach, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, S. 175. Pfeiffer, Staatseinkommen S. 18. Wagner, Finanzwissenschaft, S. 456. Schäffle, Die Steuern § 196. Eberberg, Finanzwissenschaft, § 97. Liszka, Grundzüge der Finanzwissenschaft § 23. Heckel, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, I, S. 187. Conrad, Finanzwissenschaft, § 10 jéze. op. cit, p. 657-658.

擔税力を持つてゐるといへる、蓋し勤勞所得者は其勤勞をなす機會を失すれば、忽ちに飢ゆるの外ないのに反し、財産家は財産を處分して其生活を支へ後餘りに所得を得るの道を講ずることが出来るからである。⁶⁾

此の如く財産家は勤勞者よりも大なる擔税力を有するのである、されば財産家に重く税し、勤勞者に軽く税するは租税正義の要求であるといはねばならぬ。

所で此財産重課殊に財産所得重課の趣旨は一般所得税に於て十分に之を貫くことが出来ぬ。何となれば一般所得税に於ては、其量の多少に依つて累進税率を適用するから其由て來る源に依つて差別税率を課することが出来ないからである。そこで一般所得税に依つて財産所得と勤勞所得とを一様に税し、次に財産家に對して別個の税に依つて尙一度税することが必要となつて來る。其別個の税は、或は個別所得税であり、或は収益税であり、或は財産税であるのである。⁷⁾

此の如く論じ來れば、一般所得税の外に個別所得税若は収益税若は財産税に依つて二重に税するは、財産重課の趣旨を達するに必要な方法であつて、租税正義の要求であるといふべきである。従て學者は此二重税を批難せないのである。

茲に注意せねばならぬのは、財産重課の趣旨に依る二重税である以上は勤勞所得に對して、二重税を課してはならぬことである。學者の中には収益税の中に勤勞所得税を認むる者がある。その

6) Robert Meyer. Principien der gerechten Besteuerung. S. 327.

7) Eheberg. Finanzwissenschaft 16 u. 17Auf. S. 197

Gensel. Gutachten über Personalbesteuerung S. 39-45.

Seligman. op. cit. p. 100-101.

説に依つて所得稅收益稅の對立を主張すると、勤勞所得も二度稅せられることにならう。それで却て財産重課の趣旨に反することになり、租稅の正義に適ふといへない。

二 實質的の二重稅

物的二重稅の中に於て、實質的の二重稅となるものは、同一課稅權が異なる租稅主體を通過して同一の租稅客體を稅するものである。故に此場合に於て二重に稅せられるものは租稅客體である。而して其租稅客體は、同じ人を通うして二重に稅せられるのでは無く、異なる人を通うして二重に稅せられるのである。

此の如き二重稅が起るのは、經濟の發達の結果に外ならぬ。即ち資本の貸借が盛に行はれて、債權關係が出来る、課稅權がこれに臨みて債權者と債務者とに稅すると、そこに二重稅が起るのである。又會社企業組織が發達して法人と社員又は株主が對立することになる、課稅權が之に臨みて法人と社員又は株主に稅すると、そこに又二重稅が起るのである。余は進んで債權關係の二重稅と、會社關係の二重稅とを吟味することとする。

(1) 債權關係の二重稅

債權關係の二重稅は同一の債權といふ租稅客體に就て、債權者と債務者とを通うして二重に稅する場合である。そは所得稅、財産稅、收益稅等に於て起ることである。

(1) 所得税に就ていへば、債権者が得べき利子をその所得として税し、更に債務者の所得中より債務の利子に宛つべき額を控除しないで税するとき、其利子額が二重に税せられるのである。此の如き二重税は正義に反する。此場合に於て債務者の拂ふべき利子を免税し債権者の得べき利子に税すれば、二重税は之を避けることが出来る。

(2) 財産税に就ていへば、債権者の債権を財産と見て税し、更に債務者の財産より債務額を控除しないで税するとき其債権債務の額は二重に税せられることとなる。

一體、租税は個人の持つてゐる財産に税すべきであつて、個人の持つてゐない財産に税すべきでない。債権は個人の持つてゐる財産と見ても可いが、債務は個人の持つてゐる財産でない。故に此場合に於ては債権には税しても可いが債務は債務者の財産の中より之を差引くべきである。

(3) 収益税に就ていへば、土地家屋工場等を抵當として借金したる地主家主工業者に對しては、債務を負はないときと同様に、地租家屋税營業税を課し、其債権者に對しては貸金の利子に就て資本利子税を課する場合に二重税が現はれて来る。

此二重税も所得税の場合に於ける二重税と同様に論ずることが出来る、理論よりいへば債権者に對して資本利子税を課すると同時に、債務者に對しては其債務若くは利子に相應する額を控除して課税すべきである。所が収益税は多く客觀税となつて個人的事情を斟酌せず、従つて債務の

有無を問はないで課することになつてゐる、さういふ制度の下に就ては、地租家屋税營業税に於て輕減する餘地がない。そこで二重税を避けんが爲めに、此の如き抵當權者に對し資本利子税を免するより外ないこととなる。加之金錢貸借市場に於ては借主は弱者で抵當權者は強者である、故に抵當權者に課せらるゝ資本利子税は自然に借主に轉嫁することとなるであらう。若し之に反して抵當權者に税せなければ、貸付利子はそれだけ低く、借主の利益ともなるのである。果してさうであれば、初めより抵當權者に税せないで、借主の地租家屋税營業税を輕減せない方がよいと謂はねばならぬ。

(註) 此二重税に就ては、米國の諸州に種々の立法がある。多くは抵當權者と債務者と両方を税してゐるが(二十八州)、二重税を避けんとする立法も亦無いではない。即ち左の如く三の立法がある。

(1) 其第一の立法は、抵當權者を税して、債務者を免する立法である。此立法は一番初め、マサチューセツツ州に行はれた。所が法律の期待する所に裏切られた。それは外でもない、抵當權に關して課せらるべき租税は、之を債務者の負擔とするといふ契約が、當事者間に取結ばれることとなつたからである。次にカリフォルニア州も此方法を探り且つ租税を債務者に轉嫁するが如き契約は法律上無効であるといふことになつた。處が此法律の期待も亦裏切られた、それは利子が高くなつたからである、そこでカリフォルニア州では後之を廢することとなつた。

(2) 是に於て、今は債務者に税して、抵當權者を免する立法が、多くの州に行はれることになつた。

(3) 尙折衷法としては、抵當に對して、極めて輕い特殊税を課するがあり、或は抵當權に對して、登録税を課するがある。共に抵當權に税せぬ精神が現はれてゐる。登録税の如きは初年にのみ抵當權に課し、其後は税せないのである。此くして米國立法の

趨勢は二重税を避けんとして抵當權を免稅することに傾いてゐるといふことが出来る。

以上は個人の債務に關することであるが、法人の債務に就ては別に論せねばならぬ。

法人の債務に關しては、學者或は債權者をも債務者をも稅すべきであると言張するものがある。債權者を稅する理由は論ずる迄もないが、債務者たる法人を稅する理由に至つては、社債が株金等の資本金と相並んで法人の財産を形くり、擔稅力を持つてゐるといふに在るのである。

余の見る所を以てするに、此説は一應尤であるが、尙盡さない所がある。成程社債は經濟上の作用に於ては、法人の資本金と異なる所がない。例へば鐵道會社が、鐵道を敷設するに際し、株式の出資金に依るも社債に依るも結果に於ては同じである。此場合に於て社債は固定資本に變じたのである、其固定資本は會社資本の財産を形くり、年々歳々収益を生むの基礎となるのである、而して其収益は社債の利子を超過するのが普通である。此社債の利子を超過する収益は餘剩所得となるものである。此餘剩所得の還元額は社債の爲めに増加せられたる財産である。此の如く社債が財産の増加を意味するならば其社債を免する理由が無いともいへる。併し一步を進めて純理より論ずれば、此場合に於ても、債務は依然として債務に外ならぬ、只債務以上に財産が多くなつたに過ぎぬ。故に法人財産となつた部分は之を財産として計算し債務は債務として差引くのが正當である。そこで明得税に就ていへば、社債の爲めに一層大なる法人所得を儲けるのであるから、

9) Seligman, op cit p. 101-107.

それはそれとして計算し、社債利子は其中より差引くべきである。又財産税に就ていへば社債に依つて法人の財産を増したのであるから、それはそれとして計算し、それより社債を差引くべきである。收益税に就ていへば、實收益を課税標準とする場合には、債務利子を減じて得たる殘額を以て之に充つべきであるが、地租家屋税等に於て従前定めたる地價を課税標準とするものにあつては社債に依つて増されたる財産價格に就て考慮せないのであるから、社債を差引く必要も無い。故に此の如き場合に於ては個人の場合と反對に債務を免する理由がないことになるのである。

以上の理論は、社債に就て之を述べたのであるが、個人の債務であつても、それが生産的信用である以上は、同様に論ずることが出来る。只個人の債務にあつては、それが果して生産的信用であるか、消費的信用であるか、確め難い、又個人に在つては、貸借對照表に依つて財産狀態を明せないから、餘剰所得の還元額即ち生産的信用に依つて増されたる財産額をも確かめることが出来ぬ。故に租税技術上、社債と同様に取扱ふことが出来ぬ、是れ個人債務と社債との間に結果を異にするものも出て來る譯である。

(2) 法人關係の二重税

營利法人は、個人と同様に利を營み、其得たる利益の中より社員又は株主に配當し、且つ重役其他の關係者に賞與金を與ふるのである。そこで營利法人の所得に税し、更に又配當金賞與金に

税すれば、其配當金賞與金に宛てらるべき所得は二重に税せられることとなる。

此二重税は是認すべきか否かといふに、第一に租税普遍の原則より見るときは、之を是認すべきである。蓋し法人が所得を得てゐる以上、租税義務を負はねばならぬと同様に、社員株主若は重役等が配當金若は賞與金を得る以上、亦租税義務を負はねばならぬからである。第二に租税平等の原則より見るに、是れ亦之を是認せねばならぬ。假に此二重税を避けんとして、法人に課税し配當金又は賞與金に免税するとせんに、其處に不當の結果が表はれる、それは外でも無い、所謂源泉課税法の理論に陥り、小額の配當金に對して軽減したり免税したりすることもせず、巨額の配當金に對して高き累進税率を適用することもせず、配當金と他の所得とを併せて擔稅力を計らない爲めに事實上の大有得に對して輕い税を課することとなり、却て租税平等原則に戻ることとなるのである、然らば配當金賞與金に税し、其之に充つべき法人所得を免税すべきかといふに、それでは法人の積立金のみに税することとなり、法人の擔稅力全體に應ずる課税とならぬ。又之を實際に徴するに、法人は營業税と同様に所得税を以て營業費と看做し、之が爲めに配當率を下すことのない様に努めるが普通である、假に一步を譲り此所得税の爲めに配當率が下つたとしても、租税心理よりいへば、社員又は株主は單に配當の少いといふことを感ずる許りで、法人所得税の負擔を感ぜない。そこで法人の配當所得に税しても不當でないことになる。¹⁰⁾

以上論ずる所に依つて之を見れば、租税普遍の原則より見るも、租税平等の原則より見るも二重税となつて宜しいといふことになる。併し乍ら二重税となる部分は他の部分よりも擔税力が弱められるのであるから之に斟酌を加へ之を軽く税せねばならぬ。

獨逸諸聯邦に於ける從前の所得税にては、資本金に對する相當歩合を控除して其殘額に法人所得税を課してゐた。例へば普國の立法は拂込資本の百分の三半を減じて殘額に課し、パターン、ザウルテンベルグの立法は資本金の百分三を減じて其殘額に課してゐた。是れ配當所得が二重に税せらるゝを緩和するものに外ならぬ。

我國の所得税は法人の留保所得にも配當所得にも百分五を税してゐる、其間に區別を設けてゐないが、其初めの法案に於ては配當所得税がなかつた、是れ二重税を避けんとしたのであつたが、議會が配當金に對し四割の控除査定をなすべきことを提議するに及んで其補充として配當所得税を認むるに至つたのである。併し余は理論上から配當所得税を以て不當であると思ふ、但し留保所得税よりも税率を軽くするのが更に當を得てゐると思ふ。

第三 人的二重税 (課税權の競合)

人的二重税とは、同一の租税主體に對して同一の租税客體を二重に課するをいふ。同一の租税主體に對して二重に税するといへば、二つ以上の課税權の主體が之に臨む場合でなければならぬ。そこで之を他の方面より見れば、課税權の競合となるのである。

課税權の競合は皆共に學者の所謂實質的の二重税を形くるものである、從て可成之を避けねばならぬ。併し乍ら中には形式的の二重税と精神を同うするものがある。そこで場合を分て研究せねば

ならぬ。

一體何故に課税權の競合が起つて來るかといふに、それには二の理由がある、其一は政治上の理由で、人の移住の自由が許されたことであり、其二は經濟上の理由で、資本經營の組織が發達したことである。それで個人の本籍のある所と、住居する所と、資本のある所と、營業所のある所とが相互に異つてゐるものが出來たのみならず、其經營してゐる企業に就ても、自己の資本許りでなく、他人の資本をも借り來るのがあり、更に進みては自己の資本は株式や社債に依つて他の企業に投下するがありて、資本投下の關係も亦複雑となつて來たのである。そこで、個人の本籍のある地又は個人の居住する地に於ける課税權は其個人に就て税しやうとするし、資本や營業の存する地に於ける課税權は其資本に就て税しやうとするし、同一の人が同一の租税客體に關し、二度も三度も税せられることが起つて來るのである。

課税權の競合は之を大別すると、獨立したる國家の間に起るものと、國內に起るものとの二とすることが出來る、前者を國際的課税權競合といひ、後者を國內的課税權競合といふ。

以下此二者を別々に論じて見やうと思ふ。

一 國際的課税權競合

國際的課税權競合は、異つた獨立の國家が、同一の租税主體に對し同一の租税客體を税する場

合に起るもので、所謂國際的⁽¹⁾二重税 (international double taxation) である、學者の所謂本來の意義に於ける二重税は即ち是れである。¹¹⁾

此種の二重税は、各國が租税に對して異つた主義を採るに依つて生ずるのである。今是等の主義を案するに、大別すれば二に歸する、其一是屬地主義であつて、其二是屬人主義である。屬地主義とは物を逐ふて税せんとするものである。屬人主義は人を逐ふて税せんとするものである。屬人主義は更に國籍主義と住所主義と居所主義とに分つことが出来る、國籍主義とは、本國籍を有する者を逐ふて課するの主義である、居所主義とは人が現に居る所を捕へて税するの主義である、故に旅行者は旅行先きに於て税せられることとなる、住所主義とは其人の住所として定むる所に於て税するの主義である。

是等の主義の中にあつて、總ての國が特定の一の主義を採るときは、國際的⁽²⁾二重税は起らぬ。處が、何れの國も特定の一の主義を以て貫くことが出来ぬ、其理由は左の如し。

(1) 國籍主義を貫かんとせば、本國人が外國に移住する場合にも之を税するに反し、外國人が内地に來り住する場合には之に税せぬことゝせねばならぬ。併し國際交通の盛なるに及んでは、外人の内地に來つて住する者に對して全然免税することが出来ぬ。そこで今日は内地に來住する外人に對しては課税するのを例とするに至つた、そこに居所主義住所主義が採用せらるゝ譯である。

11) Eheberg. Doppelbesteuerung, a. a. O. S. 554-555.

(2) 居所主義も極端に之を貫かんとせば、偶然其地に来る者に悉く税することとなり、其人の去るに及んで忽ちに其税を失ふこととなる。又之を租税主體からいへば、旅行する先き々に於て幾度も税せられるに至つては、其經濟力は到底租税を負擔し切れないことになる。そこで居所主義を採るにしても一年とか若はそれ以上其他に居住することを條件とせねばならぬ。

(3) 住所主義を貫かんとせば、内國に土地や其他の資産や營業所があつても、それが外國に住所を有する内外人の所有に歸してある場合には、之に税することが出来ないことになる、それでは國家は大に租税収入を失ふことになつて財政を變理することが出来なくなる。そこで今日の文化國にありては此主義をも制限し、之に配するに屬地主義を以てする様になつた。

以上述ぶるが如く、國籍主義、居所主義、住所主義、屬地主義が或る制限の下に交々行はれて居るとせば、そこに二重税が起つて來なければならぬ。此二重税を避けんとして茲に一の新しい主義が考へ出された。それは經濟的利害主義である、經濟的利害主義とは、各人の有する經濟利害關係に依つて其租税を各國の間に配分するのである。蓋し各人は其住所居所にも經濟的利害關係を有してゐるが、其資産や營業所得を有する所にも經濟的利害關係を有するからである。¹²⁾

此主義は勿論之を是認すべきであるが、諸如何にして租税を配分するかといふに至つては、容易に決し難い。論者或は一定の割合に依つて住居國と所在國其他の間に租税を配分せんとするもの

12) Seligman. op. cit. p. 113.

があるけれども、それは仲々行はれ難い。余の見る所を以てすれば、租税の種類に依つて其所屬を定むるより外ない、即ち消費税は其消費する國に於て之を課し、流通税は其行爲地に於て之を課し、物税は其物の所在地に於て之を課し、人税は其人の住所若は居所に於て之を課すべきである。各國立法の趨勢に徴するに、段々此方針に向つて進みつゝある様であるが、未だ全く軌を同うするに至つてゐない。殊に人税に至つては、住所主義若は居所主義を徹底し得ない事情がある。先づ内國人が外國に移住し、而も内國に存する資産や營業に依つて所得を得てゐる場合に就て考ふるに、之に對して所得税等の人税を免する譯には行かぬ、若し之を免せば、富豪は住居を外國に移して脱税を圖るに至るからである。此課税は、正しく國籍主義と屬地主義との要求に合するもので、文明國の殆ど總てが之を採つてゐる。¹³⁾次に外國人若は外國法人が内地に於て資産や營業地を有し、それより所得を得てゐる場合も亦同様之に税せねばならぬ。¹⁴⁾是れ國籍主義を捨て、屬地主義を採れるもので、多くの國の採用してゐる所である。蓋し若し之を税せなければ内國法人の如きは本店を外國に移して外國法人となり、巧に脱税するに至るからである。

是等は皆共に住所主義の例外をなすものである。所で右述べたる場合に於て其所得を得べき人の住居する外國（假に之を乙國と名け、前の本國を甲國と名ける）よりいへば、一般所得税の本質からして、其人が得べき所得の全體を綜合して之に課すべきであり、そが既に甲國に於て税せ

13) 拙著租税總論 293頁 Seligman op. cit. p. 119.

14) 拙著租税總論 298. 309頁 Seligman. op. cit. p. 121.

られたるを否とを問ふ限りでない。是れ國籍主義を捨て、住所主義を採れるもので、英獨其他多くの國の採用する所である。是に於て二重税は之を避けることが出来なくなるのである。

此二重税を避くるには國際條約に依らねばならぬ、處が國際條約は仲々容易に出来ない、從て二重税は納税者に取つて過重の負擔となる、そこで各國は自己の法律に依つて之を軽くする方法を講せねばならぬ。之を前例でいへば、乙國の自然人又は法人が甲國に於て資産や營業所を有するが爲めに甲國の所得税を課せられたるときは、その所得に對しては乙國が更に所得税を課せぬとすべきである。次に甲國人が乙國に住居する場合にも甲國より得べき所得は、甲國が之を税する限り乙國に於て税せないこととすべきである。¹⁵⁾

(註)二重税を避くるが爲めに國際條約を結んだ例は無いではない。奥國と普國との間に結ばれた一八九九年の條約、奥國と巴威爾との間に結ばれた一九〇三年の條約の如き、其著しい例である。國際關係の密なるに従ひ、此の如き條約は益々多くなつて来るであらう。

我國に於ては、此の如き條約は何れの國とも取り結ばれてゐない。故に我國と他國との間に於て二重税の起ることを避けることが出来ぬ。只我國の所得税法に於ては、日本の國籍を有せざる者の外國に於ける資産營業又は職業より生ずる所得に税せないこととしてゐる(所得税法十八條六號)、故に此點に於ける二重税は之を避けることが出来る。併し乍ら我邦人が外國に於ける資産營業等より得べき所得に對しては之を免ぜないから、外國の課税權が其國に於ける資産又は營業より我邦人の得べき所得に税するときは、二重税は當然起る。又我所得税法は我國に住居せざる外國人に對しても、我國に於ける資産又は營業より得べき所得、我國に於て受くべき第二種所得(公債社債定期預金の利子)、我國の法人より受くべき配當

15) Roscher, System der Finanzwissenschaft Bd 1. 5. Aufl. § 63
Eheberg, Doppelbesteuerung, a. a. O. S. 555-556

金賞與金に就ては、之を税することゝしてゐるから、其外國人が本國に於て是等の所得をも綜合して總ての所得に税せらるゝときは國際的ニ重税を生ずることとなる。

二 國內的課税權競合

國內的課税權競合は、一國內に於て起る課税權の競合であるが、此の如き課税權の競合が起る場合は二つある。其一は上下級の公法人間に於て起る場合であり、其二は同一級に屬する公法人の間に於て起る場合である。

(1) 上下公法人間の課税權競合

上下級公法人間に於ける課税權の競合は、國家と地方團體との間に起り、又上級地方團體と下級地方團體との間に起る。

國家と地方團體とが同一の租税主體に對し同一の租税客體を税すると云へば、國家と地方團體が兩方面より同一の租税を課することになる。勿論同一の租税といふも其名を異にすることも出来る。又地方團體は國税と異つた課税標準や其他の課税方法を定むることも出来る。併し乍ら國税に於て租税理論の示す所に從ひ課税標準や其他の課税方法を定めたとすれば、地方團體が之に做ふは當然の事理である。そこで國税に附加して地方税を課するといふことが起つて來る。之を國税附加税といふ。

此理論は、上級團體の租税と下級團體の租税に對して下級團體が附加税を課する場合にも當て
徹まる。例へば府縣税に對して市町村が附加税を課するが如し、之を府縣税附加税といふ。

此の如く地方團體が附加税を課するのを附加税制度 (Zuschlagssystem) といふ。

附加税制度は明に二重税である、此二重税は正當であるか否か、先づ之を吟味せねばならぬ。
一體、地方税制度は國税制度と一緒にして財産重課の趣旨を貫く様に之を組み立つべきである。
而して國税制度に於て、消費税と直接税が並び立ちてゐる場合には、地方税の制度としては更に
直接税を立てる必要があるのである。所で國税としての直接税が人税のみより成り立つてゐる場
合には物税を地方特別税となすことが出来る、從て附加税制度に依らなくとも可いこととなる。
去り乍ら國税としての直接税が人税のみならず物税をも網羅してゐる場合には、地方特別税とし
ては目ぼしきものが残つてゐないことになり、附加税制度に依らざるを得なくなる。而して其國
税に於て人税と物税とが成立してゐる以上は之に對して附加税を課することゝなるは自然の結果
である。¹⁶⁾

以上論ずる所を以てすれば國税が人税と物税とに依つて成り立つ場合は地方税として之に附加
税を課するは不當でない、否斯くして初めて財産殊に財産所得重課の趣旨を貫くことが出来る。
故に附加税制度は二重税であるとはいへ、其精神は前段に論じたる形式的二重税と異なる所が無い。

16) 拙稿、地方税の整理を論ず(本誌十三卷四號 101-116)

此の如く附加税制度は國税制度の組み立て方如何によりては漫に二重税として斥けることが出来ぬ。然れども附加税を是認するとしても際限なく之を課して可いといふ譯でない。一體、國税を起すに當りては國民の負擔方に鑑み其堪へ得る程度を考慮して以て税率を定むるのである、然るに地方團體が無制限に附加税を課するときは租税主體は過重の負擔に任せねばならぬこととなり國税に於て税率を定めたる趣旨は没却せられ、形式的二重税の精神は失はれて、實質的二重税の作用が發揮せられることにならう。そこで附加税に對して一定の制限を加へねばならぬ。而して其制限は其税をして納税者に對して過重の負擔とならない點に於て之を定むべきである。

我國法に依るに、地方税の附加税には制限を設けてある、處が其制限は相當に高いに拘らず實際に於ては、所得税地租營業税等の附加税は皆其制限を超えて居り、其他の國税附加税は皆其制限點に逸達してある、故に形式的二重税といはんよりは實質的二重税の作用を呈してあると謂へやう。¹⁷⁾

(2) 同級公法人間の課税權競合

茲にいふ同級公法人は、聯邦を組織する各邦であることがあり、各府縣であることがあり、各市町村であることがある。従て聯邦内の各邦間に於ける課税權競合と地方團體間に於ける課税權競合を區別して觀ねばならぬ。

一、聯邦を組織する各邦は、宛然として一の國家を形くるものである、従て聯邦内の各邦間に於ける課税權の競合は、國際課税權競合に準じて見ることが出来る。故に再び贅せぬ、只茲に之を避

くる方法に就て考へて見やう。思ふに聯邦が組織せられてゐる以上は、聯邦に於て法律を制定することが出来るから、其聯邦の法律に依つて課税權の競合を避けることが出来る。其例は既に獨逸帝國瑞西等に於て之を見るのである。

獨逸に於ては一八七〇年に於て二重税に關する法律を制定し、一九〇九年に之を改正してゐるそれに依ると、獨逸國民は直接税は其住所若は居所を有する邦に於て之を納め、不動産并に營業に對する税は其不動産并に營業の所在地に於て之を納める、營業所が多く邦の間に散在してゐる場合には一定の比例に依つて各邦の間に之を分ける。

瑞西に於ては、一八七四年以來二重税を避けることに努めたが、一八八五年の法律となつた、其主義は、獨逸のそれと殆ど同じである。只瑞西の法律は進んで相續税に迄之を適用してゐる、即ち不動産の相續税に就ては其不動産の存する州の收入とし、其他の財産に對する相續税に就ては死亡者の住居する州の收入となすこととしてゐるのである。

米國に於ては、聯邦の法律に依つて之を定めてゐない、各州の定むる所に任じてある。其立法の趨勢からいふと、不動産に就ては屬地主義に依つて之を税することに傾いてゐるけれども、人的財産又は營業に對する税に至つては、屬地主義に依るがあり、住所主義に依るのがある。故に其所有者が其人的財産や營業所のある州に住居せないときは、二重税を課せられることが起て來る

そこで之を避けんが爲めに其州に住する人の人的財産が他州に在つて其他州で税せられたるときは之を免することを定むるものがある。此の如き法律のない州に於ては二重税は依然として存してゐるのである。¹⁸⁾

二、各府縣各市町村等の同級地方團體間に於ける課税權の競合は、是等の地方團體が同一の租税主體に對し同一の租税客體を税する場合に起るのである。其場合は之を分つて一とする。其一是、租税主體の住所若は居所と租税客體の所在地とが異なる場合であり、其二是租税客體が二つ以上の地方團體に跨つて存する場合である。

第一、租税主體の住所若は居所と租税客體の所在地とが異なる場合は、國際的課税權競合に準じて之を見ることが出来る。此場合に於ては勿論國籍主義なるものは無いが、租税客體の存する地方團體は其所在に依つて税せんとし、租税主體の住居する地方團體は其住所又は居所に依つて税せんとするであらう、從て屬地主義と住所主義若は居所主義が衝突して茲に地方團體間に於ける二重税を生ずる譯である。

此二重税は、國家の法律に依つて之を避けることが出来る。而して國家の法律が此二重税を避けんとせば經濟的利害主義に依らねばならぬ。經濟的利害主義に依らんとすれば、既に國際的課税權競合の條下に於て述べた通り、物税は其物の所在地に於て之を税し、人税は其人の住所の存す

18) Seligman, op. cit p. 114-115.

る地方に於て之を税すべきである。是等の物税や人税が既に國税に依つて課せられてゐる場合は附加税に依つて此趣旨を實現すべきである。

所で此主義を字義通りに實現すれば、地方團體間に於ける二重税は之を避けることが出来るけれども、之と同時に不公平の結果を生ずることがある。殊に所得税等の人税に於てさうである。若し所得税附加税其他の人税が納税者の住所地若しくは居所地に於てのみ課せられるとせば、財産や營業所の存する地方團體は、其財産や營業より生ずる所得に對して税するに由なく、財源の枯竭を來たすに反し、偶々大所得者の來り住する地方團體は其團體地域内に所得の生ずる源なきに拘らず、所得税附加税其他の人税に於て巨額の收入を得るからである。此の如きは必ずしも經濟的利害主義に適ふといへぬ、故に地方團體間に於ては所得税附加税等は其財源の存する地方團體に或部分を割くことが必要となつて來る。

我國法は此問題に關し左の如く定めてゐる。

地方團體内に於て土地家屋物件を所有し使用し若し又は占有し又は營業所得を定めて營業を爲し、又は其地方團體内に於て特定の行爲を爲す者は其土地家屋物件營業若し其收入に對し又は行爲に對し賦課する地方税を納むる義務を負ふ(府縣制一〇六、市制一一九、町村制九九)

納税者の地方團體外に於て所有し使用し占有する土地家屋物件若し其收入又は地方團體外に於て營業所を定めたる營業若し其收入に對しては、其團體の税を賦課することを得ず(府縣制一〇七、市制一二〇、工町村制一〇〇、工)

此規定に依ると、物税は其物の所在地に於て行爲税は其行爲地に於て税するの趣旨が明である。所が各地方團體は國税に對し附加税を課することが出来る、而して其國税が租税客體の所在地に從つて税するものにありては、附加税も其主義に依つて課せられるから問題が無いが、所得税の如き國税に於て住所主義を採るものにおいて、附加税も自然住所主義に依つて之を課することゝならう。但し多少此主義を制限するものはある、それは第二の場合に關係する。

戸數割は所得税附加税よりは一步を進めてある所がある。新戸數割規則に依ると、戸數割は其賦課に關し納税者の資力算定の主なる標準を所得に求めてある。而して其所得に關しては、所得税と同様に住所主義を採つてある。戸數割規則七條二項。が亦同時に所在地主義をも認めてある。即ち同一人に對し數個の府縣若は數個の市町村が戸數割を課する場合には各府縣若は各市町村に於ける所得を以て其者の資力算定の標準とするのである。(同規則第七條一項三項)之を要するに、我國法に依れば、租税主體の住所と租税客體の所在地が異なる場合に於ては多少不公平の結果を生ずるも、二重税を避けることになつてゐる。

第二、租税客體が二つ以上の地方團體に跨る場合に於て各地方團體が全體の租税客體に對して課税するときには二重税が起る。鑛區、探鑛業、營業等に於て之を見ることである。此の如き二重税も租税の平等原則に反するから之を避けねばならぬ、而して之を避けんとせば、一定の歩合に依つて各地方團體の間に租税を分配するより外無い。

我國法も大體に於て各地方團體に租税を分配するの主義を採つてゐる。

營業に就いては、物品販賣業、請負業、席貸業、旅人宿業、料理店業、周旋業、仲立業、問屋業、信託業は各店舗其他の營業場毎に營業税を課する、其他の營業で店舗其他の營業場數箇所あるとき、其資本を區分したるものは各別に營業税を課し其資本を區分せざるものは合算して之を課することになつてゐる。(營業税第十二條)。そこで多くの地方團體に亘り營業所を設け營業をなす者に對して、營業税附加税を課するに際しては、本税を營業所毎に分別して課するものには之に附加して税すれば足るのであるが、本税を分別せないで課するものに至つては關係府縣知事若は關係市町村長の協議の上で附加税額若は本税額

の歩合を定め其協議が整はない場合は其上級官廳が之を定めることとなつてゐる。(府縣制一〇八、市税及町村税の賦課に關する件、明治四十四年九月二十二日勅令二百四十一號、第一條)

尚石の後の場合に於て營業より生ずる所得に對し府縣が所得税附加税を課するときは、關係府縣知事の協議に依つて歩合を定め關係府縣に分配することとなつてゐる。(府縣制第一〇八條)

鐵區又は砂鐵區が地方團體の内外に涉る場合に於て鐵區税砂鐵區税の附加税を賦課するときは鐵區又は砂鐵區の屬する地表の面積に依り本税額を分割し其一部のみに賦課するのである。(府縣制一〇八條二項、前掲市税及町村税の賦課に關する勅令二條一項)

又地方團體の内外に於て鐵業に關する事務所其他の營業所を設けたる場合に於て鐵産税の附加税を賦課せんとするときは鐵區税の例に依る、(前掲勅令二條二項) 但し府縣にありては關係知事が協議の上歩合を決定する。(府縣制一〇八條)

住所滞在同時に地方團體の内外に涉る者の收入で土地家屋物件又は營業所を設けたる營業より生ずる收入でないものに對し地方税を賦課せんとするときは同級地方團體の間に於て其收入を平分して其一部のみに課するのである。(府縣制一〇八條二項、前掲勅令第三條)

戶數割賦課の標準たる所得に就ても、そが數府縣若は數市町村に涉て而も分別し難きものある場合は、之を關係府縣若は關係市町村に平分するのである。(府縣制戶數割規則七條一項末文、並に三項)

結 論

二重税といへば一概に不當なるものといふ感が起るが、よく調べて見れば、所謂形式的二重税なるものは、却て租税の正義に適ふものであり、附加税に依る二重税も制限内に於ては不當でないし、配當金賞與金に關する二重税も強ち批難することが出来ぬ。併し其他の實質的^二重税に至つては租税の正義に戻つてゐるから之を避くることに努めねばならぬ。之を避くる方法としては法律に依るべきであるが、國際的^二重税に至つては國際條約に依らねばならぬ。