京都帝國大學經濟學會

經濟論叢

第十五卷　第二號

大正十一年八月一日發行

論叢

交通稅の捕捉すべき給付能力 …… 法學博士 神戸正雄

支那の古典に見はれたる社會政策 …… 法學博士 田島錦治

經濟道と經濟術 …… 法學士 作田莊一

小作制と小作法 …… 法學博士 河田嗣郎

時論

支那の改造と國際管理 …… 法學博士 末廣重雄

戸數割を論ず …… 法學博士 小川鄉太郎

物價問題私論 …… 法學博士 山本美越乃

說苑

ジョン・ロックの私有權論 …… 經濟學士 岩城忠一

雜錄

經濟學の革命 …… 法學博士 河上肇

大學生の一年間の學費 …… 經濟學士 藤野靖

經濟論叢　第十五卷　第二號（通卷第八十六號）　大正十一年八月發行

論叢

交通稅の捕捉すべき給付能力

神戸正雄

緒言（本研究の目的）

第一段　給付能力以外の觀點よりの交通稅の說明　(一)交通稅を租稅と爲さゞるもの(A)交通稅に租稅の性質を否認するもの(B)交通稅を手數料と爲すもの(二)交通稅を租稅と爲し而も給付能力以外の說明を爲すもの(A)國庫收入上の便利なる一手段と爲すもの(B)國家の最高權より說くもの(C)財產集積の制限手段と爲すもの(D)一般法律保護の報償と爲すもの(E)當該財產交通に對する法律保護の報償とするもの(F)一の消費稅と見るもの(G)奢侈稅と見るもの

第二段　給付能力の觀點よりの交通稅の說明　(一)給付能力よりの說明の困難(A)一般人的綜合的給付能力たらざることより生ずる疑問(B)間接未成熟能力(ろ)關係度數の相違は人的事情不考慮累進不適用(B)特別的分散的給付能力としての缺點(い)利得不明確(ろ)收得費負債狀態不斟酌は各種交通間の不均衡に文書と非文書との不均衡は同物に二三重課稅(へ)都鄙間の不公平と商工間の不公平ち好景氣時の不公平り不景氣時の不公平ぬ他稅との重復る內部の重復課稅を稅率の不完全(二)給付能力よりの說明隨て交通稅の捕捉すべき給付能力(A)給付能力の存在(い)一般(ろ)各箇の場合(B)補完稅的性質の認定(い)其存在ろ其體樣(C)一般人的に非

ずして特別的なる給付能力を捕捉する爲めの缺點の宥恕(三)給付能力よりの說明に於ける不滿足なる附帶的說明(A)平均的能力
(B)所得生成過程(C)無利得宥恕(D)富者負擔(E)動的資本課稅）
結　論（全文の要旨）

緒　言

租稅に於ては、給付能力の存する所を其度合に應じて捕捉することに其重點がある。給付能力なき處に之を課すべきでなく、其の疑はしき處にも之を課してはならぬ。然るに今日の重な國々に存在する租稅の中には、捕捉すべき給付能力の存在の疑はしきものがある。交通稅の一部、我國にていへば印紙稅登錄稅の如きである。交通稅といふても其範圍は學者により色々異つた定め方があり、其につきての解析は次の論文に殘すが、假りに廣きに從ふとし、不勞利得稅なども此に入るとすれば、日本の稅でいへば相續稅、取引所稅、超過所得稅、將來發達すべき稅としては土地增價稅、財產增價稅などは、其中の取引所稅だけは別であるが、其他のものにては、凡べて各稅にて義務者の不勞利得額が略ぼ明確に指示し計算せられ、其に應じて課せられることになるから、此が給付能力の存する處を其に應じて課するといふに就いて疑を容れない。然るに其他の交通稅、就中、印紙稅登錄稅にては間々其課稅物件に於て給付能力ありや疑はしく、其存在は疑なしとしても、其程度の明ならざるがあり、隨ふて其課稅が果して正當なりや疑問となる。之に

ついては從來の學問上の說明も尙不滿足である(註一)。仍ち私は敢て之を明かにして見やうと思ふ

(註一)ロッツは、國及地方團體に於ける手數料及其他の交通稅の正當及効果に關する評定については、獨逸の學問に重要なる準備が不滿足といふて居る。[1]

第一段　給付能力以外の觀點よりの交通稅の說明

交通稅の捕捉すべき給付能力が何であるか、交通稅に抑々捕捉すべき給付能力ありやを知るに就いては、先づ以て之を無視したる交通稅の說明を一通り知らなくてはならぬ。其によりて其の何れも租稅の說明として不滿足なること、隨ふて又交通稅に於て給付能力の說明の必要なることを理解しなければならぬ。

(一)交通稅を租稅と爲さざるもの

(A)。交通稅に租稅の性質を否認するもの——は例之、フオツケの如きで、彼は此稅が租稅の性質を有たない。此が人の當該統治團體への從屬に拘らず課せられ、一般の原則に適はず、給付能力にも適はずといふて居るが(註二)、併し此は普通の見解でない。其が給付能力に適ふことは後述の如しとして、此が其團體への從屬に拘らずといふことも、見樣によりては外國人が其團體內の交通に交涉するだけにて其團體への經濟上の從屬關係にありともいひ得べく、其と同事は彼が租稅

1) Lotz, Fw. S. 567.

と爲したる收益稅所得稅にもあつて、交通稅だけのことではない。一般の原則に適はずといふことも、此原則を給付能力ある所への一般と解し（註三）、交通稅に於て交通に現はるるだけに於ける給付能力を捕捉するものとすれば、此にても一般原則に適ふと云ふを得べく、少くとも收益物體に現はれたる給付能力を捕捉する所の收益稅に於ける一般と大差ないことゝなる。彼の說は當を得ぬ。

（註二）フォッケは曰く、交通稅が一の稅となるべきには、此が少くとも主要な點に租稅と同種のものでなくてはならぬ。併し此に此の如き何ものをも見出すを得ぬ。此稅が絕對の義務に基かない。此が人につき全く無頓着で、其法律上又は經濟上の從屬に關係ない。此が一般の原則に從はない。給付能方への考慮に從はない。此が恰かも此等凡べてのものを缺く。凡べての双務的交通出來事に於て、稅が經濟上の弱者に、隨て通例、給付能方の小なる者に歸着せしめらるゝことに依つて、此稅が租稅の正さにあるべく又給付すべきもの、反對となると。[2]

（註三）拙文、租稅負擔の一般と租稅の民衆化[3]

（B）交通稅を手數料と爲すもの――或は交通稅と手數料とを混同し（註四）、或は交通稅を手數料の延長と爲し（註五）、或は交通稅を手數料的に報償程度の輕きものとすべしと爲す（註六）、所であるが、此は交通稅が手數料より發達したる歷史上の關係にもよる（註七）ので無理もないけれども、交通現象には手數料を辨護すべき特別な官廳行爲の伴はぬものもあり（註八）、此が伴ふものにても、今日となつては手數料を超えたるものとなつて居るから（註九）此にては說明にならぬ。手數

2) Vocke, Fw. S. 102.
3) 經濟論叢十五卷一號　16.

料の延長といふに至ては、其延長さるゝ所以のものゝ積極的説明を缺く。

(註四)例之、パリューは手數料を交通稅と一緒に、行爲稅の中に入れて居る。[4]

(註五)バステーブルは、行爲稅の或ものは爲されたる勤務に對し拂はれたる手數料の延長に外ならぬ。土地讓渡及其他の法律行爲には國家官吏の干涉を要する。其勤務の爲めに負擔が公平に爲さるべく、此等の支拂が容易に租稅にまで發展せらるるといふ。[5]

(註六)此は自由貿易派の考で、例之、ファウヒアーは、國民經濟學は給付及反對給付を密接に齎らすことの可能なるが如き稅のみを是認するを得といふ。[6]

(註七)ロッシアーは、交通稅は大部分、歷史的にはレガール的手數料より出でたといひ、ヘッケルは手數料が交通稅に移つたといふ。[7]

(註八)アイセンハルトも、凡べて此等の稅が行はれたる財產移轉の効力を進むる爲めにする或官的行爲の介入に對する手數料として辯護せしめぬ。何なれば此の如き介入が必ずしも到る處に現はれないからといふ。[8]

(註九)アイゼンハルトは、官的行爲の介入の生ずる場合にも、手數料とすれば、之により促されたる官廳の費用を超へてはならぬ。然るに此稅が物體の價値により測定せられ、正當なる手數料の外に及其傍に徵收さるゝを通例とするといふ。[9]

(二)交通稅を租稅と爲し而かも給付能力以外の說明を爲すもの

(A)國庫收入上の便利なる一手段と爲すもの——卽ち國庫收入を擧ぐる必要より其徵收に最容易なる處として之を選みたるものと說くのがある(註一〇)。併し其にいふ所の收入の必要といふことは大事なことではあるが、其の爲めに唯だ此處が取り易いから取るといふのでは理由にならぬ。正當性を證するには不滿である。

4) Parieu, Traité des impôts, 2 éd. III. p. 65 et Suiv.
5) Bastable, Public finance. 3 ed. p. 574.
6) Heckel, Zur Lehre von den Verkehrsteuern. (Finanz Archiv. 7 Jg. 2 Bd.) S. 7.
7) Roscher, System d. Fw. 5 Aufl. II. S. 122. Heckel, Lehrbuch. I. S. 453.
8) Eisenhart, Die Kunst der Besteuerung. S. 195.
9) Derselbe, ebenda.

（註一〇）スタインは、一般交通稅を合理的に理由つけることは不能である。――交通稅は營利稅（收得稅ともいふ）及所得稅の傍に決して學問によりて說明せらるゝを得ぬ。併し唯國家の必要により及併し一部は其容易に擔はるゝことによりて說明せらるゝを得といひ、ラウも、官職又は名譽特典の許與の手數料は或希望すべき出來事が各人に之に結付きたる支出を不感知と爲す所の各の機會を、國庫の爲めに利用するの盡力より生ずといひ、コツサも、愈々增加する所の國家需要、直接稅及消費稅を增加することの困難、徵收の容易及小費といふことが、近世に於て此の如き稅の殆んど一般なる普及を一部は說明し一部は辯護するの理由であるといひ、エーベルヒも、交通稅が、其成立及發達に依れば往々にして唯だ財政必要により條件せられ、人が最容易に此にて目的を達することの爲めのみにて選まれたといふことを否むを得ぬと爲し、更らに不動產交通稅に就きて其が唯だ歷史的發達と徵收の容易とよりして說明せらるゝを得と爲す。尙ほフリードベルヒも、受取證、借金證書、交互計算書、計算書、及特に手形印紙を理論上租稅の中に入るべきでない。稅法的動機が存しない。之を精々、國庫の爲めの財政上の多收といふことが理由づけるといふ。[10]

（B）國家の最高權より說くもの――前者と關聯して、國家が元來、人民の財產權を規定し制限するの權能を有するが故に、之を此に利用したとして說明し得る。併し其の國家のもつ所の高權は公益上强き理由なくては活用してはならぬ。財產交通といふ如きむしろ公益上其發展の希望すべきものを抑制するといふのは穩當でない。給付能力上の根據あらばまた格別であるが、其を問はずして唯だ財政收入上の必要の爲めに、此大切な交通を抑制するといふのは穩當でない。

（C）財產集積の制限手段とするもの――即ち交通稅を以て人民の財產又は資本の集積を制限する方便としやうといふの見方である（註一一）。此は一の見解ではある。相續稅などには當るけれども

10) Stein, Lehrbuch, 5 Aufl. II-II. S. 212. Rau, Grundsätze d. Fw. 5 Aufl. I. S. 360. Cossa, Grundriss d. Fw. S. 99. Eheberg, Fw. 9 Aufl. S. 294. 322. Heckel, Zur Lehre von den Verkehrstenern. S. 12.

印紙稅や登錄稅などの如く當に財産集積者のみの負擔とならすして、財産喪失者の負擔ともなるものゝ說明にはならぬ。一般交通稅の理由としては當らぬ。

(註一一)ロアイヤーは、交通稅が、大なる財産の塊の過度なる增加を規律し制限して、經常稅の傍に間接稅にて、國民財産及國民所得の一層良く且つ一層平等なる分配を齎らすべき任務を以て一の累進稅となり得べしとする。[11]

(D)一般法律保護の報償とするもの——卽ち財産權が一般に國家の法律制度の保護を受けなくてはならぬから、其報償として交通稅を認むるのである(註一二)。此は第一利益說より租稅を說明することに於て、不當であるのみならず、第二に必すしも當該被稅者の受くる特別利益に屬せざるものゝ爲めに、當該關係者のみが報償を拂ふといふのは當を得ぬ(註一三)。第三に財産權の一般的保護の報償を其移轉の場合に求むることは、之を移轉するものと移轉せざるものとの間、同じく移轉しても屢々移轉するものと稀に移轉するものとの間にも負擔の不公平を生ずるといふ不都合がある。

(註一二)ポーリューは、他の動機が登錄及印紙稅を原則上辯護する。其は社會上の取引の凡てのものゝ保證といふことである保險料に當る賦金を取引額に應じて國家が課することは、自然にして正當であるといふ。ベソプラソフも、此稅を手數料的課徵物、一般豫防的權利保護の爲めの報償と見る。曰く、國家權力の權利保護は二樣で、一は豫防的、他は抑制的である。權利の保護は事實上及實在的なるを要せない。むしろ單に吾人の法律制度の保護する保證に於て基けらるゝを得る。此區別は二の特段なる種類、裁判上の手數料と交通稅との定まることの土臺となる。此故に交通稅は國民が國家の勤務の爲めに拂ふべき報償である。併し其勤務とは、個人の幸福及其營業行爲の爲めに絕對に必要で、國家のみが之を給付し得る人及財産

11) Heckel, Zur Lehre von den Verkehrsteuern. S. 5.

の權利の保護であると。[12]

（註一三）ラウは、全財産及全營利が法律の保護の下に立つ、然るに經濟界に於ける或行爲及出來事に於てのみ、此が他の場合よりも一層容易に徵收し得るの故のみにて、國家に於ける支拂を要求することは缺點ありといひ、エーベルヒも、財產交通に關與したる人々に、整頓したる國にて生活する凡ての人々（前者を含めて）が享受するよりもより大なる利益が、其國家の保護及法律制度につき生じないのに、何故に此に利益原則の適用さるべきかを見るべからずといふ。[13]

（E）當該財產交通に對する法律保護の報償とするもの——即ち前者よりも狹く當該關係者に對する當該特別なる交通に於ける法律保護の報償を交通稅に認むるのである（註一四）。併し此が單に登錄稅に於けるが如き官的行爲の介在するものに就き手數料的意義あるだけにては當るが、其を遙かに超へて定まる稅に於て之を認むるを得ぬ（註一五）。或は此にいふのは官廳行爲に拘らず、其事件を保護する法制の報償といふのであらうが、此の如きものを、全國家法制の恩澤の中より分別することは難い。又其報償の程度を測定することも難い。

（註一四）ラウは、人民が或私法を其利益の爲めに利用するときに、例之、彼が手形を振出すべく手形法を使用するときに此印紙稅を彼の拂ふべき手數料と見ることを得べしといひ、フイスチングは、權利交通稅は唯だ權利交通の制度に於ける各人の特段なる利益によりてのみ理由づけられる。此が十分ならざるだけにては、其辯護は傳來と慣熟との外には、唯だ國庫的必要のみに存するといひ、ハウスマンも、國家給付の利益による課稅の見地より、國家は各の法律行爲に於て潛在的勤務を爲すとして辯護する。[14]

（註一五）ワグナーは、此稅が此に國家の法律行爲に與ふる法律保護に對する報償として現はるゝも、此が實際、手數料でなくて、租稅たるだけでは、即ち費用を償はず又は勤務を賠償せざるだけでは、此理由は維持すべからずといふ。[15]

12) Beaulieu, Traité de la science des finances. 5 éd. I. p. 502-3. Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 549. Heckel, Zur Lehre von den Verkehrsteuern. S.8-9.
13) Rau, a. a. O. I. S. 358. Eheberg, a. a. O. S. 323.
14) Rau, a. a. O. I. S. 357. Fuisting, Grundzüge d. Steuerlehre. S. 32. Roscher, a. a. O. II. S. 123.
15) Wagner, a. a. O. S. 555.

(F) 一の消費税と見るもの——卽ち政府の勤務を消費するに對して課するものとするがある(註一六)。其も登錄稅の場合に於ける政府の勤務の消費ならば、まだ良いが、特段な官的行爲の伴はぬ場合の一般的勤務の消費といふに至ては、あまりに其消費の意義が適切でない。特段なる官的行爲の伴ふ場合にも、其勤務の消費といふのは穩當ではない。假りに其は可としても、此等の場合の如く生活上必要缺くべからざるものに對して課稅するのは當を得ぬ(註一七)。

(註一六)ヤコブ及マルクスは共に、消費稅を二分して、其一として公勤務の消費稅を認めた。[16]

(註一七)アイセンハルドは、此が公勤務給付の消費稅として辯護せしめない。此が消費稅の凡べての原則に反する。何となれば此の如き必要缺くべからざる勤務が特段なる課稅の適當な物體でない。又之を所得の度により消費しないからといふ。[17]

(G) 奢侈稅と見るもの——凡べての交通稅ではないが、取引所稅を以て取引所取引による利得を課するものとし、其利得が奢侈的に消費さるべきものとして此稅を奢侈稅と考ふるのであるが、(註一八)。此利得が必ずしも奢侈に使用さるゝと限らぬから、此の如くに取引所稅を斷定するは早計である。勿論凡べて其他の交通稅にも當らぬ。

(註一八)ビリンスキーの說く所である。[18]

以上によりて給付能力以外に依る交通稅の說明は失敗といふことが明かになつた。

16) Heckel, Zur Lehre von den Verkehrsteuern. S. 2. 3.
17) Eisenhart, a. a. O. S. 195-6.
18) Bilinski, Luxussteuer als Correctiv der Einkommensteuer. S. 190.

第二段　給付能力の觀點よりの交通稅の說明

（一）給付能力よりの說明の困難

（A）一般人的綜合的給付能力たらざることより生ずる疑問――斯くて交通稅は給付能力より說明しなくてならぬことになつたが、此稅が箇々の交通出來事を捕へて課し、當該義務者の全能力を綜合して課せない爲めに、如何にも能力に應じたる稅なりや否や、疑を生ぜしめることになる。卽ち（い）人の能力は收益特に所得に至つて初めて稍完全に現はるゝので、交通事實だけでは其に對し間接の表示であり、而もまだ能力が何うなるとも未決狀態にあるものに課することゝなり、之が課稅が所得とは釣合を得ぬことになる。（註一九）、（ろ）且つ略ぼ同一の全能力の人が同一期に交通事實に關係する度數が異り、或者は多く關係し、他の者は少く關係し、又は全く關係せざるがあつて、此間に不公平を生じ（註二〇）、（は）更らに此稅にては人的事情の考慮も行はれず[19]、累進も行はれないといふ遺憾がある。

（註一九）ヘッケルは、交通稅の捕促すべき元素は間接に働く所の元素として、多くは精密には測定すべからず、唯だ近接的に見積るべく、其全體の現象にて決定すべきものである。此が尙は原料であつて、此よりして經濟的利益を生ずるや否や、如何なる度にて生ずるかは經濟人の勞働と巧妙とに係るといひ、フォッケは、此にては利得がなされたりやを示すを得ぬ。此が出來ても其が如何に大なるかを示さぬ。其は其後に至り收益にて初めて現れなければならぬといひ、ウンプエンバッハも

19) Vocke, a. a. O. S. 101.

財産移轉の或行爲が生じ又は生ぜざる所得の高さは全く、此行爲にて移轉する財産の高さに係らずといひ、シャルも、交通稅は財産を與へられたる交通行爲に於ける其實際的箇別的現象にて捕促する。如何に各箇の交通行爲が年收益の獲得に、又は年所得の獲得に貢獻するかは、接近的にも確知せしめないといひ、シェフレーも、間接稅（隨つて交通稅）にては、國家は凡べての擔稅者の實際的給付能力の地位を直接に確知するを得ぬ。此地位は彼にとりて知るを得ぬ又認むるを得ぬといひ、フイスチングも、交通稅に關する出來事より給付能力の上へ最小の考慮がなされず。同一の客觀的前提の下に、貧民も富者も區別なしに課せられるといひ、コーンも此出來事が收益を生ずる物體よりもより少く租稅力を示す（相續贈與等を除きては）といひ、アイセンハルトも、賣買、小作又は貸付契約の必要は、人の恣意にて生じない。物體の價値により測定せらるゝ稅は、其人の所得に正當なる割合にて關係するを得ぬといひ、プアイファーも、或貨幣及價値額の取引は取引を行ふ者の租稅能力の標準とならない。僅に千ターラしか財産を有たぬ小仲買商人が、一日の中に最富める利殖者よりも多くの價額を取引し之が契約を爲すを得といふ。[20]

（註一〇）ウンプエンバッハは、同一大さの一の財産價値が唯一回の移轉行爲を爲すと同一の時に、他の財産價値にては百回財産移轉を爲すことがあり得るといひ、コッサも、一定の時期に同價値の財の爲めに現はるゝ移轉の異りたる度數が少からず不公平の增加に貢獻するが爲めに、反對さるといひ、ラウは、印紙義務の指定されたる出來事の屢々起るか稀に起るかは偶然として現はれ、此が公正の一般原則を誤らしむ。——登錄手數料は明に不平等となる。何となれば賣買其他の契約が往々にして、同一物體につき短期間に相次いで繰返され、往々にして永き間隔を置けばなりといひ、フオツケは、交通稅は消費稅と共に行爲に結付き、此二のもの共、不行爲により避くるを得といひ、シヤルは、特に相續稅の相當なる成形により豫防手段が講ぜられないだけでは、交通稅は、最租稅能力ある財産家、經濟上飽滿なる生存を爲すもの、卽ち十分持つ爲めに何ものをも買はず、其所有物を數代通じて維持するに十分強きが故に何ものをも賣らざるものを有利とするといふ。更にムルハルトは、此程の平等の分配は其性質上及單に偶然なる全く箇人的事情によることの爲めに全く不可能で、此の如き稅は各箇人に一日にして數年間の其全體の他の稅額よりも多く要することゝなり、此が然るときに恐らくは全生涯を通じて再び彼に

20) Heckel, Lehrbuch I. S. 450. 451. Derselbe, Lehre von den Verkehrsteuern. S. 26. Vocke, a. a. O. S. 102. Umpfenbach, Fw. S. 365. Schall, Allgemeine Steuerlehre. (Schönberg, Hb. 4 Aufl. III-I.) S. 186. Schäffle, Steuern, A. T. S. 343. Fuisting, a. a. O. S. 21. Cohn, System d. Fw. S. 452. Eisenhart, a. a. O. S. 196. Pfeiffer, Staatseinnahmen, II. S. 338.

課せられない程であるといひ、アイファーも登錄稅が非常に特有な稅で、或人民に一日にして彼が一年間拂つた凡べての他の稅の合計よりも多くを値し得るといふ。[21]

（B）特別的分散的給付能力としての缺點――此稅が單に特別的給付能力を捕捉するに止まるとしても尙ほ遺憾の點が少からぬ。第一に此稅が明確なる利得を捕捉せずといふことがある。卽ち給付能力の表現を捕捉すといふよりは、損失を捕捉することがあり、或は給付能力と無干係なるがあり、或は給付能力はあつても其大さが不明で、其の之を捕へ難きものがある。例之、家庭事件に關する委任狀の印紙の如き、其に給付能力が現はれたりといひ難く、此とは無干係の如くである（註二一）。或は醫師辯護士の資格登錄の場合の如き、新に給付能力を生じたとはいひ得るが、其程度大さは不明である。之に應じて適切な課稅といふことは難い。其から賣買に關する印紙及登錄稅の如きに至ては、其賣買にて賣手も買手も共に相當に利得し、其稅を此利得により双方が一部づゝ負擔すといひ得ることもあらうが（註二二）、此場合でも其利得の大さ、隨て給付能力の大さは不明である（註二三）。處が稅が此の如くに當事者双方に分擔されないで、何れか一方に負はさるゝ場合がある。此場合にも例之、消費物隨ふて生產物に課せらるゝのであると、賣手より買手に轉嫁さるることが多からう（註二四）。其はまあ、買手たる消費者の購買力に於ける給付能力を捕捉したとして、其が生活必要品なる場合の如きであると、之を以て給付能力を測るのは理想に遠

21) Umpfenbach, a. a. O. S. 365. Cossa, a. a. O. S. 99-100. Rau, a. a. O. I. S. 358. 368. Vocke, a. a. O. S. 100. Schall, Verkehrs=u. Erbschaftssteuern. (Schönberg, Hb. 4 Aufl. III-I.) S. 708. Murhard, Theorie und Politik der Besteuerung. S. 241-2. Pfeiffer, a. a. O. S. 337.

かる。其もまだよしとして、消費物たざる有價證券土地家屋の賣買に關する稅になると、賣手より買手に轉嫁さるることもあるが、此が容易でなく、賣手の負擔に歸することもある。或は買手の納むべきものと法定されても、其が賣手に轉嫁さるることとなり得る。つまり此負擔の歸着は両者間の經濟上の力の優劣により定まることで、色々になる。其買手の負擔に歸する場合は、買手が之を買取る餘力を生じた、其にて拂はる(註二五)といへば其れで說明はつく。尤も其も給付能力の良き標準とはいへなからう(註二六)。處で其の賣手に歸する場合といふのが說明のつき悪い場合である。賣手が其個人的理由よりか、一般經濟界の不況の影響を受けてか、其物を賣らざるべからざる場合に、彼が買手に對し弱者の地位にあつて夫の稅を負はなくてはならぬことになる(註二七)此の如き賣手が困まつたとき損したときに負ふ所の稅は決して其給付能力を捕捉したとはいへないやうである。貸借の場合に課せらるる稅も、貸手も借手も双方相當に負ふ場合か、貸手のみが負ふ場合ならば、まだ良いが、借手が弱者として困つた揚句、借らなくてはならなくなつて負ふ場合(註二八)は、給付能力を捕捉したといひ兼ぬる如くである。此双務的交通にては兎角、弱者の負擔となるといふのが、此稅の最大の不公平のやうである(註二九)。(ろ)此稅にては又交通に現はれたる全價値を見て、其收得費(註三〇)負債狀態を(註三一)斟酌しないといふことよりして生ずる不公平もある。(は)其れから各種交通行爲又は出來事間の能力の大小に相當な課稅といふことが六つか

しく（註三二）。（に）特に文書登錄に現はれたるもののみを課して、同種の場合にても此に現はれざるものを逸するの缺點があり（註三三）。少くとも登錄だけでは不動產偏重となり（註三四）。（ほ）消費稅ならば通例同一物に一重の課稅のみをするのに此にては二重三重の課稅となるをこと生じ他の一重の場合又は無課稅の場合とに不均衡を生ずる（註三五）。（へ）或は又交通頻繁なる都會地を其頻繁ならざる田舍地よりも重く課するの不權衡を生じ（註三六）。（と）均しく都會地にても交通干係すること多き商業者を此に干係の割合少き工業者よりも重課するの結果となり（註三七）。（ち）好景氣時には物の賣手が確かに現實に利得したのに、單なる移轉稅にては之を課する能はずして、まだ現實利得を得ざる買手の方を課することとなる不公平がある（註三八）。（り）不況時にては好況時と比し、同一率の稅にても過重の負擔となるといふことがあり（註三九）。（ぬ）更らに既に營業稅所得稅が存し消費稅が存するとして、此交通稅が其に現はれたる給付能力を重復課稅するの嫌がある（註四〇）。（る）加之、交通稅の內部にても、例之、印紙稅と登錄稅と二重に課せらるるの嫌がある（註四一）。印紙稅だけでも同一の取引に關し、借用證文で取られ委任狀で取られ受取書で取られるといふこともある。（を）稅率が價値額に累進とならずして精々比例であるが、其が既に不公平であり、其れならばまだしもであるが、其價値の大小に拘らず同金額とせらるる場合の如き太しき不公平を生ずるを免れぬ（註四二）。

(註二一)フオツケは、物體の金額が問題に來らざる契約及其他の官廳的出來事(家庭事件、委任狀等)を手數料以上に課し、貨幣價値に於ける利益を抽出せんとすることは全く理由なきことであるといふ。[22]

(註二二)バステーブルは、全體上負擔の歸着が買手と賣手との間に分配さるゝことを信ずる良き理由がある。賣手は無稅なりしならば其受取るべきよりも少きものを得、買手は同一假定の下に於けるよりも一層多くを拂ふ。而して或は稅の理由にて賣買を差控ることゝなるといふ。[23]

(註二三)註一九、フオツケ參照。尙ヘツケルは交換に於て增價の度合を十分確には答へらる能はずといふ。[24]

(註二四)バステーブルは、生産と干係したる取引の上の稅を課することは、共れだけでは生産費の增加で、生産者及商人が之を消費者に轉嫁せんと努むべきであるといふ。[25]

(註二五)ホツフマンは、買ふべき力をもつ者は稅を拂ふ能力ありといふ。[26]或は將來得んとする利益の稅ともいはれ得る。

(註二六)ラウは、或貨幣額が支拂に現はるゝことは、決して一般に或富裕の記ではないといふ。[27]

(註二七)諸多の學者之を注意す。卽ちベルギウスは、土地の購買に餘儀なくさるゝことは、賣却に餘儀なくさるゝよりも稀である。故に稅は賣手に歸す。賣却の必要に迫まらるゝこと大なれば大なるほど愈々嚴しく感ずることゝなるいひ、プアイファーも、恰かも或人が其不動產を賣らなくてならぬ地位にある場合には、彼は其の此に對し持つべき價を決定する地位にあらぬ。買手が其全き稅を賣手に轉嫁するを得る。卽ち此稅は、多くは不利な財產狀態にあつて隨ふて其財產を賣らざるべからざるもの卽ちむしろ租稅寄怨を與ふべきものより擔はるといひ、グライヒも、土地及家屋を賣る者は通例富者でなくてむしろ貧者である。隨ふて稅を課せらるゝものは富者でなくて貧者であるといひ(ムルハルトに依る)、ロツシアーも、土地の賣却は痛ましき困難の結果たるを得る。恰も然るときに印紙は最確かに賣手の負擔に歸すといひ、エーベルヒも、不動產の需要の減退したときに買手が稅を拂ふべしといふことは幻想的である。何となれば此の場合には買手は壓迫され及賣却に餘儀なくされたる賣手に稅を轉嫁するを得るからといふ。[28]

(註二八)ムルハルトは、債權者は通例、擔保に課する登錄稅を、借手より留保し又は高利により充たさんとすといひ、ロツシ

22) Vocke, a. a. O. S. 119.
23) Bastable, l. c. p. 589.
24) Heckel, Zur Lehre ven den Verkehrsteuern. S. 26.
25) Bastable, l. c. p. 588.
26) Hoffmann, Die Lehre von den Steuern, S. 417.
27) Rau, a. a. O. I. S. 358.
28) Bergius, Grundsätze d. Fw. S. 297. Pfeiffer, a. a. O. S. 336. Murhard, a.

アーも、弱き當事者の負擔する例として高利貸を受くるものを擧ぐ。[29]

（註二九）ロッシアーは、交通稅には大不平等がある。此が殆んど常に經濟上弱き當事者より擔はるゝ故ひ、フォッケは、凡べての双務的交通出來事に於て、稅が經濟上の弱者に隨ふて通例給付能力の小なる者の方に歸着せしめらるゝことに於て、此稅が租稅の正さにあるべく又給付すべきものゝ反對となるといひ、シェフレーも、凡べての交通行爲が營利を與へぬ。往々にして双方に損失を與ふ。取引を締結するにつき、弱き方の當事者が通例交通印紙を擔ふものであらうといひ、ラウは、賣却等は往々にして不利なる事情の結果として例之負債出稼の結果として行はれ、隨ふて賣手が低き價格を得、此にて課徵物の轉嫁をも受けなくてはならぬといひ、コンラードは、同一稅率に於て、賣手が利得を得ず又は强制的に其財產を賣らなくてはならぬ場合には、不幸なる者が一層困難とせられる。如何に多く彼が之を賣價の中に計算し得るかは力の問題で、弱者が其負擔を引受くべく、之を最容易に擔ひ得べき者が引受けない。故に給付能力に適應することゝなり得ぬといひ、ベルナーは、交通稅の轉嫁が負擔に於ける大な不平等となり得る。殆んど常に經濟上弱き當事者の負擔に歸することゝなるといふ。[30]

（註三〇）ヘックルは、收益稅及補完財產稅は、權利主體にて過渡段階に現はれ、及隨ふて分離すべき收得囊に顧慮なくして、分量的に生產及營利を課するといふが、[31]此は交通稅にも當る。

（註三一）ヘックルは、收益及交通稅では、借方の引去が大困難に遇ひ、一部は一般に原則的に許すべからずといふ。[32]

（註三二）スタインは、交通行爲の諸多の種類及各箇のものに於ける實際の營利は非常に多樣で、人が財政上の收益を法律上假定することは出來るが、決して實際的收益を知ることを得ぬ。此故に交通稅は租稅の平等を絕對に達すべからざるものであるといふ。[33]

（註三三）スタインは、各の課稅方法が、凡べての營利を齎らす交通行爲の半分を課稅することが出來ないで、文書を必要とする場合のみに現はるゝことは證明を待たぬ。交通稅の一般化を齎らすことは不可能であるといふ。[34]

（註三四）シャルは、全体の財產交通を交通稅にて捕捉することは、事實上可能でないから、此が財產交通の各方向の一方的負擔、特に容易に捕促すべき不動產交通の一方的負擔を生ずることゝなるといふ。[35]

a. O. S. 246-7. Roschar, a. a. O. II. S. 125. Eheberg, a. a. O. S. 294.

29) Murhard, a. a. O. S. 242. Roscher, a. a. O. II. S. 126.

30) Roscher, a. a. O. II. S. 126. Vocke, a. a. O. S. 102. Schäffle, Steuern. B. T. S. 399. 402. Rau, a. a. O. I. S. 368. Conrad, Grundriss d. Fw. 2 Aufl. S. 113. Berner, Das Wesen der Steuern insbesondere der indirekten. S. 39.

31) Heckel, Lehrbuch. I. S. 450.

(註三五)註二〇、ウンプエンバツハ、コツサ、ラウ參照。尙ほ、ロッシアーは、交通稅の不公平の一として、第二第三の手を經る買手を、第一手のよりも一層重く負擔せしむる傾あることを擧げ、ベルナーも、一物の第一の買手は第二第三の買手よりも輕く稅を給付するといふ。[36]

(註三六)ロッシアーは、一の不公平は各交通稅が其動的交通を以て、田舍よりも都市を一層重く負擔せしむること、文化の遲れたる地方よりも、文化の進める地方を一層重く負擔せしむる傾をもつことであるといひ、シャルも、此稅が發達したる交通と動產化したる財產とを有する都會人民に、分業生活に入らざる農民的自給經濟をもつ田舍よりも一層重く負擔せしむるといひ、ベルナーも、此程にて活潑なる交通を有する都市は田舍よりも一層多く課らせれ、高き文明地方は低き其よりも一層強く課せらるといふ。[37]

左もソグナーは反對の見方を爲す。曰く、課稅の歷史的發達によれば及收益稅體系の物稅に於ける其の新しき發達によれば不動產は左なくとも既に動產、營業利益、勞働收益等よりも一層重く課せられ、而して其收益は事實上既存の稅よりも一層容易に捕捉せられた。斯くて本來は全く正當なる交通稅によつて、全收益稅が唯一層不平等とせられた。特に同時に國稅及地方稅を擔ふ所の田舍の土地は實に往々にして過重負擔となり、都市は動的資本、營業、自由職業の主たる場處として少くとも相對的に有利とせられたと。[38]

(註三七)ブアイファーは、二三の營業、特に商業にては、多くの文書上の交通、手形、約束書、受取書及類似のものが必要となるのに、他の恐らくは重要にして利益ある企業、特に例之工場にては、往々にして全く斯かる行爲を行はず又は一層少く行ふことになるといふ。[39]

(註三八)エーベルヒは、此によりて投機隆盛の時代には、人が恰も最多くの利得をなした人、卽ち建築用地及新建物を賣却する者を課せずといふ。[40]

(註三九)ベルナーは、此に於て負擔が國民經濟の低下時代に、上進時代よりも異常に重くなるといひ、シャルも、此稅は好況時にも不況時にも交通に同一の重さを課すといふ。[41]

32) Heckel, Zur Lehre von den Verkehrstenern. S. 31.
33) Stein, a. a. O. II.-II. S. 212.
34) Stein, ebenda.
35) Schall, Verkehrs=und Erbschaftsstenern. S. 708.
36) Roscher, a. a. O. II. S. 126. Berner, a. a. O. S. 39.
37) Roscher, a. a. O. II. S. 126. Schall, Verkehrs=und Erbschaftssteuern. S. 708. Berner, a. a. O. S. 39.

（註四〇）スタインは、交通稅の齎らす營利は恰も營利稅の種々な形にて既に出來るだけ精密に計算せられ、課稅せらるる。交通稅は各の營利の爲めに二重課稅であるといひ、ラウも、所得が既に直接稅にて愈々完全に取らるれば取らるるほど、印紙稅で國家權力より租稅動機として選まるべきでないといひ、シヤルも、人が交通稅の本質を專ら各箇の營利行爲の利得の課稅に置くならば、既に各箇の營利行爲より集成したる租稅義務者の經濟過程の全成果が收益及所得稅の發達したる體系にて捕捉せらるるときに、此外に交通稅の爲めに餘地が存じないやうであるといひ、プアイファーも、登錄稅は各箇人の租稅能力を課しないで地組所得稅により既に高く課せられたものを主として課する。又取引稅を大商人銀行等が擔ふときに、此等の者は凡べて營業稅及所得稅にて國庫に納稅して居る。何故に彼等が今更ら其の行ふ所の取引而も唯二三の偶々行ふ取引の爲に課稅せられなくてはならぬのかといふ。[42]

（註四一）ニツチは、登錄と印紙稅とは、此等が明瞭でない處では屢々同一行爲を二度捕捉することになるといひ、ベルナーは生存者間の交通の負擔は必然相續稅にて補完されなくてはならぬ。併し然るときに。多くの場合二重課稅が現はるる。生存者間の交通にて稅の課せらるる度數の異る財產が通例又相續に現はるることとなるといふ。[43]

（註四二）ロツシアーは、左なくとも凡べて精密に分級せざる交通稅は、大營業者よりも小營業者を一層多く壓迫するといひ、ベルナーも、大量にて安き價にて買ふ所の大營業者は小なるものに對し有利なりといふ（以上、比例率の非難）。フオツケは更らに此稅にては物體の價値に顧慮なく、小なる同額稅にて又は多少監督の出來る處では非常に緩かな方法にて上る所の率にて負擔せしむることで滿足しなくてはならなかつた。此際如何なる方面よりしても平等又は均等といふことがいひ得ないといふ（確定率及階級率の非難）。

斯の如く此稅を給付能力より說明するも種々なる故障があるので、能力よりしての此稅の說明の開祖ともいはるるスタインか後に至て自說を撤回したのも强ち無理なしとせぬ（註四三）。

（註四三）スタインは、其著財政學に於て、第一版では交通稅即ち間接所得稅を或種の資本移轉を媒介する各箇の行爲より課せ

38) Wagner, a. a. O. S. 553-4.
39) Pfeiffer, a. a. O. S. 338.
40) Eheberg, a. a. O. S. 294.
41) Berner, a. a. O. S. 39. Schall, Verkehrs=und Erbschaftssteuern. S. 708.
42) Stein, a. a. O. II-II. S. 211-2. Rau, a. a. O. I. S. 358. Schall, Verkehrs=- und Erbschaftssteuern. S. 704. Pfeiffer, a. a. O. S. 336, 338.
43) Nittt, Principes de science des finances. p. 509. Berner, a. a. O. S. 38-9.
44) Roscher, a. a. O. II. S. 126. Berner, a. a. O. S. 39. Vocke, a. a. O. S. 105.

らるる稅とし、そして此際、其資本又は權利の移轉が一方又は他方より實際の餘剩價値の得らるることなしには想像するを得ぬ。此餘剩價値が獨立の純收益で、此が最早生產に基かず、單に資本の移轉に基き、此移轉の行爲により媒介せらるるものである。此に存する利得が交通稅の稅源であるといふた。第二版では營利稅が既に企業の凡べての產物を其收益に從つて課稅して居るが、此によりて不課稅となるもののみが租稅物體となり得る。其は當該企業の生產の性質により與へられず、併し獨立に此等のものの傍に立つものと見做されなくてはならぬ所の、そして規則正しき營利の傍に獨立の純收益を供する所の交通行爲である。此が併し唯價値交通の現はるる場合のみで、卽ち具體的價値が流通に置かれ此にて利得の爲さるる場合のみである。此よりして交通稅は其物體として唯だ廣義の價値收得のみを有し得ること、此が稅源は常に各の價値取引に存在せざるべからざる價値利得なることが生ずといふ。第三版では交通稅の說明が取去られ、第四版では夫の理由說明を止め、此稅を合理的に說明することは不可能である。此稅は學問により說明する能はず、併し唯國家の必要より說明するを得といひ、第五版も全體上第四版に基き、交通稅の一定種のみが、利得、凡べての勞働なしの營利として、營利稅の傍に辨護せらるゝ一觀察點ありといふ。其はつまり不勞利得稅に當り、他の交通稅は存立理由なきことになる。[45]

(二)給付能力よりの說明隨て交通稅の捕捉すべき給付能力、

(A)給付能力の存在——(い)一般にいふて此交通稅の課せらるる場合に或增價がある。其の大さを明確に指示することは出來ぬが(註四四)、存在することだけは確かである。其大さを明確にいへないだけにて此稅を高いものとすることは出來ぬが、輕ければ許すべしと思ふ。之によりて其缺點を緩むることになる(註四五)。(ろ)各箇の場合についていふも、先づ家庭事件の委任狀に給付能力ありやなしやは六つかしい場合であるが、此とても其委任事項の解決如何により其家庭の狀態が改められ、其により結局其經濟上の利益も伸ばさるるから其れだけにて給付能力に關係ありといふ

45) Stein, a. a. O. II-II. S. 210. ff. Wagner, a. a. O. S. 548-9, Heckel, Lehre-von den Verkehrsteuern. S. 9-11.

ことになり、其に重き課稅は堪へられぬか知らぬが、輕いものなら堪ゆるだけの力はありといひ得る。醫師辯護士の資格を得た場合には其により得らるる能力の大小はいへないけれども、其人に能力が生じたことは確である。其れだけにて課稅するのであり、其大小の明示し難きだけに此も可なり輕く課することになる。又賣買貸借等に於て其負擔が弱者に歸し、困却したる賣手、借手に歸する場合の如き、實に氣の毒で、損失の場合無利得無增價の場合に課稅さるるやうであるが、併し良く考ふれば凡べて賣買といひ貸債といひ其が當事者双方に何等かの利得又は增價なくしては行はれぬ（註四六）。夫の困つて居るといふ賣手も借手も、此賣買貸借を行はなければ之を行つたときよりも一層困つた筈で、之を行ふによりて一層利得して居る。之により假令積極的に或利得を爲さなかつたとしても、消極的に或損失を避くるを得て居る。甚だけにて利得し其れだけに於て給付能力がある。此場合にも其利得の大さは明確には現はし得ないが、兎も角利得はある。であるから此稅が賣手にかかつても買手に課せられても、貸手に行かうが借手に行かうが、何處に往つても給付能力を捕へると見る。唯併し困つた地位にある者を課することのあり得ることを顧慮して、矢張り重く課してならぬといふことにはなる。

（註四四）註一九、二三參照。

（註四五）諸多の學者之を注意す。例之、シャルは此が射倖利得稅相續贈與稅の如く、收益、利得、又は其他の財產增價の高さ

を考慮することの出來ないだけでは、此が唯だ緩かな稅率にてのみ平等に對する牴觸が避けらるるを得ないひ、コーンも此稅が殘酷とならぬ爲めには緩かに課せられなくてはならぬといひ、ベルナーも、此に存する不平等を弱むる爲めに稅が輕く課せられなくてはならぬといひ、アグナーは、合理的交通稅は稅率に正當な高さを與へて適當の方法にて逃まなくてはならぬといひ、ボーリユーも、此稅を無害とする爲めに二の條件を要する。稅率が極めて緩かなること及之を徵收する爲めに義務者に課する形式につき用心深くすることであるといひ、コツサは、此稅の度合は輕きを要すとし、ラウは印紙手數料の課率の低きことを期し、エーベルヒは不動產交通稅の低きことをすすむ。[46]

(註四六)ヘツケルが各の交換行爲は、經濟的成果又は財產權上の利益を得んとするものといひ、交換によりて財產權上の利益を得んとすること卽ち、より少き價の物を一層使用すべき形に換えんとすること併し直ちに絕對的なる計算上確定すべき增價を齎らさざることの考が基礎となるといふのは至當である。[47]

(B)補完稅的性質の認定——(い)此稅は既に直接稅や消費稅の存する以上は重複課稅の如くにも見ゆるが、さうでなく、實は此等のものゝ補完であり、彼にて漏るゝことあるべきものを捕捉しやうといふのである。多少重複する所はあつても、其輕卒なることによりて怨するを得る。勿論補完稅であるから基本稅となるの資格は缺く。(ろ)そして其補完稅たる有樣は、詳しくいへば、直接に所得稅其他の直接稅の補完たることゝ、其補完稅の一たる支出又は消費稅の補完となり隨て間接に直接稅の補完となるといふことゝの二方面があり、前者には更らに、規則正しき所得、收益特に商業者利殖者の所得(註四七)にして所得稅等より漏るゝものを捕捉するのと、各箇的一時的所得で所得稅等にて捕捉すべからざるものを捕捉することとがある(註四八)。

46) Schall, Verkehrs=und Erbschaftssteuern, S. 709. Cohn, a. a. O. S. 452. Berner, a. a. O. S. 40. Wagner, a. a. O. S. 560. Beaulieu, l. c. p. 503. Cossa, a. a. O. S. 100. Rau, a. a. O. I. S. 359. Eheberg, a. a. O. S. 294.

47) Heckel, Lehrbuch. I. S. 451. Derselbe, Zur Lehre von den Verkehrsteuern. S. 26.

（註四七）ワグナーは利殖者銀行家商人及類似の階級の所得課稅、並に貸付利子及凡べての商業の收益課稅が通例妥當でないといふ。[48]

（註四八）(A)漠然、他稅の補完となるべしとするもの――例之、ロッシアーは、交通稅は其他の租稅體系の缺陷を多少補充するに特に適當なるが如しといふ。ポルゲトも、交通稅によりて實際上、其他の稅種の缺陷を充たすことになるといふ。[49]よりして見れば此に屬するが如きも、別の處より見れば(B)(い)に屬するが如し（註五二參照）、

(B)直接稅の補完といふもの

(い)一般に之を認むるもの――ニッチは、印紙及登錄稅は直接稅を補完し、之を逃るる所の富の其部分を捕捉することに用立つといひ、コーンも、交通稅は交通生活に於ける多樣なる形に現はるる各個の營利行爲に課せらるる。此稅は營利稅の補完方便として現はるといひ、ヘッケルも、交通稅が營利稅の第三節として收益稅所得稅の缺陷を充たす、其が二重の觀点にて。卽ち第一は此租稅形式が經濟的給付能力の漸次の發達を租稅技術上追跡する可能を期待し、第二には交通稅が收益及其稅にては尙ほ存せず、所得にては最早存せざる營利の元素、卽ち經濟主にて唯過渡段階にあつて貸方部として第三者に歸する額を捕捉すと爲す。ロッツも、收益稅國では人が特段なる執着を以て不動產移轉稅を維持し、其が直接稅の不完全にて辯護されたといひ、ロアイヤーが交通稅が回期的に繰返さるる營利稅の追加稅として徵收さるべしといふも同趣旨である。ワグナーは、租稅體系に於ける缺陷を二とし、第一は職業的營利が其租稅法律にて定められたる稅により事實上十分に課稅されざる場合で、吾人は所得稅にても收益稅にても此課稅が十分行はれざることを見た。次には職業的營利の外に、各箇の行爲による營利に現はれ、其には前の各稅が原則上にも全く干係なきものであるとし、交通稅は此二のものを補完又は補充するといふ。[50]

(ろ)特に一時的營利の課稅により直接稅を補充することを認むるもの――例之フリードベルヒの如し。[51]ジエフレーも此に重きを置く。曰く、間接稅は補正的に働く。此が直接稅を逋脫する所得部を捕捉してである。凡べての臨時の且つ不規則なる收入(相續、發明、射倖利得、贈與等)は一般に確實に且つ規則正しく捕捉するを得ぬ。直接稅にて其く徵收せられず、此に對して一定の間接稅が其爲めに定められると。[52]

48) Wagner, a. a. O. S. 557.
49) Roscher, a. a. O. II. S. 123. Borght, Fw. S. 159.
50) Nitti, l. c. p. 508. Cohn, a. a. O. S. 451. 462. Heckel, Zur Lehre von den Verkehrsteuern. S. 5. 33. Lotz, a. a. O. S. 512. Wagner, a. a. O. S. 556-7
51) Heckel ,Zur Lehre von den Verkehrsteuern. S. 12.
52) Schäffle, Steuern. A. T. S. 349.

(C)直接稅及消費稅の補完とするもの――例之、エーベルには、此稅が各個にて多くは唯だ他の稅特に收益稅、併し又一般所得稅の補完としてのみ見らるゝを得る。そして此に屬する交通過程に於ける財產が營利を供するだけにては此が特別營利稅として働き、此が享樂及消費に用立つだけでは消費稅として働くといひ、シヤルも亦同樣のことをいひ、更に此二千係（營利稅及消費稅）にて交通稅は租稅體系に於ける缺陷及缺點を補完し、租稅を一層多く、個別的實際的の給付能力に適應せしむる希望すべき方法を供すといふ。[53]

(C)一般人的に非ずして特別的なる給付能力を捕捉する爲めの缺點の宥恕――如何にも此稅には前に擧げたる如き色々の缺陷をもつ。けれども其が補完稅として特に輕率を課するの注意の拂はるゝ以上は、宥恕するを得る。前にいふ如く其の此に給付能力の存在だに承認さるゝことが出來るならば、そして補完稅としての輕稅ならば之を課するも認容しなくてはならぬ。但し負擔を公平にする爲めに課稅物件の選定課稅率の等差につき出來るだけの注意は拂ふ。

(三)給付能力よりの說明に於ける不滿足なる附帶的說明

(A)或は此稅が給付能力を捕捉するとして、其能力が現實的でなくて、平均的（註四九）推定的のものといふことが往々にしていはるゝ。勿論交通稅の中にも各箇の現實の利得を計算して其を捕へる場合もあるが、其を別とし、普通の登錄稅印紙稅などに於て現實利得を押へざるものに就いては、此に存すべきものを平均して課稅するのであるといふのであるが、其は適切でない、直接稅特に收益稅などに於て多少外形的なる標準を選みて年々規則正しく課す場合には當るが（註五〇）

53) Eheberg, a. a. O. S. 289, 323. Schall, Verkehrs- und Erbschaftsteuern, S. 706.

交通稅の如き各箇の機會に課するものにては、斯かる平均的の力によつたといふのは適切でない。單に各箇の場合の給付能力の存在、其大體の大さを推定したといひ得るのみである。推定といふことはいへるが（註五一）、平均とまでいふことはいひ過ぎである。

（註四九）ヘックルは、各箇の交通行爲の近接的測定が租稅技術上は、唯表現する所の、又は併し蓋然且つ平均的に假定すべき給付のみを捕捉し得る。交通稅及收益稅に於て實際數の代りに平均の代用といふ共通の事項があるといひ、他の處にて、交通稅は表現する所の又は少くとも蓋然且つ平均として假定すべき經濟上の貢獻力を租稅技術上捕捉すべき盡力及任務をもつ收益稅及交通稅では主として可能、蓋然、平均の確知につき、又は此唯だ一般的且つ摸型的に確定すべき協力元素を租稅技術上評定すべき賦課の盡力につき爲すべきであるといふ。ホックも、實質の場合の利得は二樣であつて、其の一は賣手に於ける利得であるが、此方は既に收益及消費稅にて課せられて居るから問題にならぬ。其二は買手の方に於ける收得せんとする利益で、此は營利稅でも所得稅でも課することが出來ぬから特別に課することゝなる。此は各法律行爲に現はれ、各の場合の特性に立入らずに、其各種のものに一定の平均的の額にて確定さるゝを得といふ。[54]

（註五〇）ヘックルは說明して居る。曰く、一定の營業資本を有つ企業は經驗上、一定の平均所得をもつことが蓋然である。事實上の經濟成果の大小は確かな處は貸借對照表に至て初めて判斷せしむる。一樣に一定の等級の土地は蓋然的の所得を齎ぐる。併し事實上のものは市場に穀物の賣却の後に初めて確知せらるゝこと。[55]平均的といふはつまり此意味である。

（註五一）コーンは、交通稅は其出現よりして立法者が收益及所得の獲得を推定する所の營利生活に現はるゝ法律行爲に課するといひ、ヘックルも、收益及交通稅原則が一般的評定、所得成形の爲めに或生產方便の推定的成果より出發するといひ、ワグナーも。補完的に交通稅によりて、各箇の法律行爲又は交通行爲の實際上又は推定的の營利を課稅することは常に可なり粗なれども、原則上正當で、且つ實際上適當なる手續であり、隨ふて財政々策的租稅原則にも適ふといふ。[56]

（B）或は交通稅に於ける交通を、結局、所得收益に現はるべき其の生成過程の表現と爲し、之を

54) Heckel, Lehrbuch, I. S. 451. Derselbe, Zur Lehre von den Verkehrsteuern. S. 26. 29. Hock, Das öffentlichen Abgaben und Schulden. S. 234-235.
55) Heckel, Lehrbuch, I. S. 451. Derselbe, Zur Lehre von den Verkehrsteuern. S. 22-3.
56) Cohn, a. a. O. S. 461. Heckel, Zur Lehre von den Verkehrsteuern. S. 29. Wagner, a. a. O. S. 557-8.

捕捉することにより直接稅の補充としやうといふ考がある(註五二)。交通稅が此の如きものたることの多きことは確であらうが、併し其のみでなく、支出又は消費過程を捕捉することもあることを見逃してはならぬ(註五三)。例之、普通の消費物の賣買に課せらるゝものゝ如きは、むしろ此れに屬し、賣手にも買手にも負擔せしめらるゝものにて其買手の負擔するものゝ一部も均しく此に屬する。更らに支出過程を捕捉するともいへず嚴格に所得生成過程を捕捉するともいひ難きものがある。例之、夫の急迫の餘り土地を賣却するものに課する稅の如きである。尤も此は寬かに解すれば一の所得生成過程を捕捉するものと解し得る。

(註五二)ヘッケルは、交通稅を以て營利稅の一で、財產及所得成形に於ける交通の機能的効果を考察し、交通を經濟的給付能力の生成に於ける構成元素として租稅技術上捕捉すべきものと爲し、更に收益稅と對立して、凡そ各經濟經營は、各經濟主体の處理する生產及營利方便の相對的に確定したる價額と、相對的に流動的な價額との共力に基き、前者を捕捉するのが收益稅で、此後者に於ける價値成形の崩芽的元素を租稅技術上捕捉するのが交通稅といひ、交通が其經濟經營の影響によりて收益の量額原則よりして所得の品質原則に成形するを得せしめ、收益の未來の爲めの單に可能的蓋然的な享樂を、所得に存する積極的の享樂可能に變更する過渡を成す、此過渡を捕捉するのが交通稅であるといふ。ワグナーも交通稅を一の營利稅とし、收益稅に近く其傍に特別收益稅といふを得とし、各箇の任意者を、彼が營利目的の爲めに一定の各箇の行爲を爲し、及此際推定的に、直接又は間接に或利得を爲すときに、併し又其時にのみ課稅すと爲し、カイゾルも、直接稅の第二種たる交通稅は、其稅源が實際か又は財務法の假定によれば、經濟的財の交通にて人民が收得する各箇の偶生の箇別的たる收入(所得的收入)たるの稅であるとし、ボルグトも、交通稅は所得獲得の共力の歸すべき行爲及出來事を捕捉す。此共力の爲めに右の行爲及出來事は所得より生ずる給付能力に關係がある。此が各箇のものは全く僅少の例外を以て、關係者の一に於て

捕捉すべく且つ其自由なる方便に於ける增加か、又は此の如き方便の獲得の見込に於ける增加を目的とする。隨ふて終局に於て給付能力の增加を期する。他部にとりては此際方便の讓渡がある。併し必ずしも其經濟上の地位の實際の弱めることでない。往々にして十分其地位の改良を齎らし又は少くとも之を期する所であるといふ。[57]

（註五三）註四八參照、尙ほフヒツケは、交通稅は或は財產額に干涉し、或は其保存に、或は營利に或は消費に干涉するといふ。[58]

（C）或は交通稅が所得生成過程又は營利方面を捕捉するとして、時として此が實現せず營利なきことがあつても關はぬ。其は收益稅などにてもあることで同樣に怨すべきことゝいふ說がある（註五四）。けれども上にいふ如く營利の達せられざりしが如く見ゆる場合にも、或利得ありといひ得べきものがあるから、斯く說明するのは無用である。

（註五四）ボルグトは、給付能力の期せらるゝ增加が往々にして達せられないことは原則上此に反對しない。何となれば特別なる稅（收益稅）により捕捉せらるゝ所得獲得の道程にてもが、營利勞働の私經濟的目的が必ずしも達せられない。而も爲めに此課稅が止められることにはならぬからといふ。[59]

（D）或は交通稅がむしろ富者階級の負擔となるに於て、直接稅に於ける累進の不十分を補償するとし（註五五）、或は重き消費稅を補償し（註五六）、或は更らに有基卽ち財產的所得の重課を爲し得（註五七）ともいはるゝが、其が時として窮迫したる營利者を課し、必要なる支出の課稅ともなるといふに於て、斯く一概にいふことは過言である。

（註五五）エーベルヒは、所得稅及特に收益稅の今日の形に於けるものゝ累進の不十分に於て、交通稅が或租稅体系にて此方面

57) Heckel, Lehrbuch, I. S. 448. 450. Derselbe, Zur Lehre von den Verkehrsteuern, S. 19. 22. Wagner, a. a. O. S. 233. 236-7. Kaizl, Fw. II. S. 164-5. Borght, a. a. O. S. 158-9.
58) Vocke, a. a. O. S. 103.
59) Borght, a. a. O. S. 159.

に補償的に働くを得といふ。[60]

(註五六)エーベルヒは、交通稅が重き消費稅國では價値の大なる且つ補償的に働く所の對重となるを得べしといひ、ベルナーは個人の經濟的不平等に於て財產階級が政治上優勢なだけでは、大に消費稅を重くして直接稅を制限する傾を示す。此に交通稅が調整的に干渉するを得、租稅体系に於ける公正原則を行はれしむることとなるを得といふ。[61]

(註五七)ヘッケルは、收益及交通稅は、假令例外なしではないが、主として唯だ有基所得に關するを得といひ、コンラードは一定の財產稅なきだけでは、特に大財產が事實上餘り輕く課せらるゝだけでは、財產部が容易に捕捉せられ得る所で課する爲めに、各の機會を利用するを適當とすといふ。[62]

(E)或は此稅が有價證券其他の動的資本課稅の機會を供して、資本利子稅を缺く所に、其代りとして收益稅の補完となるともいふが(註五八)、其は國により當るが、國によりては當らぬ。又資本利子を交通稅にて課するのは、資本利子課稅の適當な方法でもない。

(註五八)エーベルヒは、特に動產に關する最重要なる交通出來事の稅が假令不十分なりとも、資本利子稅の一の代りとして働くべしといひ、コンラードは、此にて到る處特に動產を捕捉した。何となれば此が所得稅よりして、租稅義務をあまりに多く逃るゝからといふ。[63]

結論

要之、交通稅は交通に現はれたる特段なる給付能力を捕捉し、此交通にも確かに或給付能力が存在し、唯だ其大さの指示の六つかしいことあるを免れぬ。其あるが故に及之に於ける諸多の缺

60) Eheberg, a. a. O. S. 324.
61) Eheberg, a. a. O. S. 324. Berner, a. a. O. S. 40.
62) Heckel, Zur Lehre von den Verkehrsteuern. S. 31. Conrad, a. a. O. S. 112.
63) Eheberg, a. a. O. S. 324. Conrad, a. a. O. S. 112.

點の伴ふ爲めに、此に於て給付能力を否定し、別の說明を採らんとした人も少くないが、其には及ばぬ。矢張り飽迄、給付能力より說明し、そして其他の稅の補完稅としての存在理由を認むべきである。勿論此が基本稅にはなれない。此にては稅率を高くしても可けない。が此が補完稅として特に輕率を課するならば、給付能力を捕捉する一の稅としては存在を許して良い。其給付能力を捕捉する所に正義は確守せられて居る。此に於ける正義が二次的從屬的である（註五九）と卑下するには及ばぬ。

（註五九）ロッツは、凡ての交通稅に共通なことは、此に稅が如何に働くか、此稅が何人に歸着するかの不確に於て、嚴格且つ批評的に考察された或種の正義觀が、唯だ從屬的の役目しか働く能はずといふことであるといふ。[64]

64) Lotz, a. a. O. S. 513.