

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號一第 卷二十二第

行發日一月一年五十正大

特 別 號

- 重複課税の本質……………法學博士 神戸正雄
- 米穀關税と輸出地の米價……………法學博士 河田嗣郎
- 世界經濟の成立過程……………法學士 作田莊一
- 清酒庫出税と租税の立替……………法學士 汐見三郎
- 西陣の補助業に就て……………經濟學博士 木庄榮治郎
- 商品の萌芽形態に於ける社會的性質……………經濟學士 谷口吉彦
- マルクスの所謂社會意識形態に就いて……………法學博士 河上肇
- 朝鮮産米増殖計畫と世論……………法學博士 山本美越乃
- 家産制度の利弊……………經濟學士 八木芳之助
- 海運に於ける表定運賃の特質……………法學士 小島昌太郎

(禁 轉 載)

經濟論叢

第二十二卷 第一號 (通卷第百貳拾七號) 大正十五年一月發行

論叢

重複課税の本質

神戸正雄

緒言(本論の目的)

第一段 重複課税の用語 (一)邦語として適當なる術語(二)重複課税の別名(A)重複課税と同意味に用ゐられたる別名(B)重複課税と區別して使はれたれども實は其一部を示し又は其廣義のものを示す詞(イ)實は其一部を示すもの(ロ)其廣義のものを示すもの(三)似て非なるもの)

第二段 重複課税の意義及種類 (一)吾輩の見解(A)其意義(B)其種類(イ)納税義務者が別人か否かによるもの(ロ)別異税權に依るか否かによるもの(ハ)許すべきものと許すべからざるものとの別(ニ)其他の見解(A)同一税源への二度以上課税とするもの(B)人又は物へ二度以上課することとするもの(ク)同一課税物件を同一税權下では二の異りたる租税主體につき、異税權の間では同一租税主體につきての重複課税とするもの(ク)對等税權が同一課税物件につき重課する場合のみとするもの(エ)同一人の同一税源を同

論叢 重複課税の本質

第二十二卷 (第一號) 一

一又は類似税により二度以上課することとするもの(F)同一所得を同一税により二度課することとするもの(G)其他通俗解釋

第三段 重複課税問題の重要(一)問題の重點(二)此問題が近時特に重要となつた由來(A)租税の發展(イ)租税制度の複雑化(ル)租税需
要の増大(B)經濟の發展(イ)人々關係の錯雜(ル)地理的關係の錯雜(三)此問題が近頃特に公正分配から問題とさるゝこととなつた由
來(A)租税公正の重要(B)一般思想の進歩(イ)官權尊重思想の變化(ル)外人輕視思想の變化(四)問題解決の鍵

結論(全文の要旨)

緒 言

人が租税公正を語るときは、彼は屢々、或課税が重複課税だから不公正だといふて非難する。能力なき處に課税するのが不公正であり、能力あるものを免税するのも亦不公正、そして能力あるものを其能力に相應して課税しないのも不公正であることは前にも説く所の如くであるが、能力ある所に他の同等の力ある處よりもより多くを課するのは即ち此能力に相應した課税を行はざる所以であり、そして其は同等の力ある二のものに於て一方には單一の課税を爲し、他方には二度以上の課税を爲すことによりて生ずる事がある。重複課税が不公正だとせられるのは此場合である。併し重複課税だから過重負擔となるとは限らぬ。恰かも其れによりて初めて力に相應なる課税となるといふ事がある。又重複課税の範圍についても争があつて、或ものが其に屬すとして

居るのを他の者は之より除いて居るもある。其處で何處までが其範圍に屬すべきか、如何なる意味を此に附與すべきであるか、更に其如何なるものは不正のものとして避くべきであるか、其如何なるものは相當公正なりとして認むべきであるかを考査するを要する。そして此重複課税の問題は、一國一團體の内部にても起るのだが、地方間にも、國際間にも齊しく大問題であり、近時は特に此地方間及國際間に一層喧しい問題となり來つた。其れで私は是れより此等の重なる問題を一々點檢しやうと思ふが、其前に先づ以て此等各場合に共通なる重複課税の本質について説くことを必要と信ずるによりて、茲に此一文を草したのである。

第一段 重複課税の用語

(一) 邦語として適當なる術語——は、重複課税といふのだと思ふ。二重課税又は二重税といふ詞も屢々用ゐられて居る。Doppelbesteuerung, double taxation, double imposition の譯語だとすれば、二重課税、二重税といふのが最自然的のやうでもあるが、原語其ものが適當に選まれて居らないのだから、之を譯するにつきむしろ重複課税と改めて置く方が宜しいと信ずる。其は大抵の場合には二重だけでも濟むが、間々、三重四重の課税といふことが起り得るのだ、そして其等も二重課税と同様に取扱はるべきものだからである。例之、一の財産又は其收益又は其よりして來る所

1) 拙著時事經濟問題、第四十一冊、36-7。
2) Stamp, Current problems in finance and government. p. 187 Sq.
3) Seligman, Essays in taxation. 8 ed. p. 99.

得を課税するとして、其物又は收益乃至所得の根源の所在地の税権、其持主の本籍地の税権、其持主の住所地の税権、其持主の居所地の税権が競争して之を爲し得る(註一)。特に相続税の場合には其上にも相続人側からも被相続人側からも課税することが生じ得る(註二)。益々以て多重の課税を想像し得るのである。二重課税といふのでは物足りない。

(註一) ナルヒアールは、被税者の從屬國としては國籍州と住所州とが問題になるといふて居るが、チスカは、納税義務者の所得が一たび其一時滞在する處にて、そして今一度、彼及其家族員の住する處にて所得税を課せらるゝことありといふて居る。そればかりでなく一人にして二以上の住處をもつといふべき場合も考へられる。

(註二) 例之、ラッツは、相続財産は、其が或税権の地域内に存在する爲めに之によりて課税せられ、同時に被相続人の住處國によりて課税され、時としては相続人の住處國が第三税を課することになるといふて居る。

(二) 重複課税の別名

(A) 重複課税と同意味に用ゐられたる別名としてはコンラードの重複捕捉 (doppelte Erfassung)⁴⁾、スタインの重複されたる税 (Doppelte Steuer)⁵⁾ を擧ぐるを得る。其は Doppelbesteuerung⁶⁾ と並んで區別なく使はれて居る。

(B) 重複課税と區別して使はれたれども實は其一部を示し又は其廣義のものを示す詞

(一) 實は其一部のものを示す詞——としては重複負擔 (Doppelbelastung) を擧ぐるを得る。即ちロツツは、重複課税といふ詞を、二の同等なる税権が競争して課税する場合に限つて用ゐ、同

4) Zürcher, Verbot der Doppelbesteuerung. S. 56. Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 131.
 5) Lutz, Public finance. p. 288.
 6) Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 72.
 7) Stein, Fw. 5 Aufl. II-II. S. 211-212.

一税権内の重複して課税さるゝ場合を特に重複負擔として區別し使用した。⁸⁾をしてペレレスは、重複負擔を、同一税に依りて一租税主體(義務者)を二重に課することだといふから、⁹⁾ロツツの重複負擔に比すれば、別異の税(例之、所得税と収益税)による二重賦課を除外するだけ狭いものを示すことになる。

(ろ)實は其廣義のものを示す詞——として反覆負擔又は反覆課税(wiederholte Belastung od. Besteuerung)を挙げ得る。此はエーベルヒによりて同一税源の重複課税又は負擔の義に用ゐられて居る。¹⁰⁾

(三)似て非なるもの——重複課税とは或物を二度以上課することであつて、其は、夫の單税又は單一税制度に對する復税又は多數税制度といふ場合の復税とは異なる。此後のものは一國又は一團體の税の體系を單一の税にて形成するか、二以上の税にて形成するかといふことを意味するのである。何處かに聯絡はある。此復税がやがて重複課税となることがあるけれども、重複課税とならぬことも出来る。又單税を採つたとしても、其税の仕組次第では、二箇の單税國が同一物件を競争的に課税し、随つて重複課税の問題を引起し得る。

第二段 重複課税の意義及種類

8) Lotz, Fw. S. 271.

9) Perles, Die Besteuerung der Gesellschaften mit Beschränkter Haftung. S. 26.

10) Eheberg, Fw, 18 & 19 Aufl. S. 199. 200.

(一) 吾輩の見解——重複課税には色々違つた見解があるが、私の見解は左の如くである。

(A) 其意義——重複課税といふのは、同一課税物件の全部又は其一部に對し二度以上課税することである(註三)。

(註三) 此と略ぼ同見を採るはラッツで、彼は此詞によりて、或物件 (object) が二度以上、同一課税權又は同等の課税權によりて課税することとする。ワグナーも、重複課税の五の場合を擧げて居るのを見れば此と略ぼ同に歸する。其場合とは(1)同一物件が同一團體の同一税によりて重復的に課せらるゝ場合、(2)同一物件が同一團體の二以上の同屬税に依る場合、(3)同一物件が國と地方團體とにより課せらるゝ場合、(4)同一物件が異地方團體により課せらるゝ場合、(5)同一物件が内外國から課せらるゝ場合である¹¹⁾。

尤も其一部たる、二税權が競争して課する場合のみを指示したる使方もあるが、其にて兎も角、同一物件を課すとはして居る。例之、エーベルヒは、人は此詞を、同種類の二税權(即ち通例、二の獨立の國家)が同一課税物件を捕捉する處に用ゆるを例とすといひ、チヌルヒヤが、瑞西聯邦法上の、許すべからざる重複課税としては、二又二以上の州が同一課税物件につき同一納税義務者を同時に課せんとするときに存するといふが如きである¹²⁾。

B) 其種類

(い) 其納税義務者が別異人か否かによりて

(1) 同一人の同一課税物件に二度以上課する場合

(a) 其物件の全部につきての場合

(d) 其物件の一部につきての場合

11) Lutz, l. c. p. 287-8. Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 390.

12) Eheberg, a. a. O. S. 200. Zürcher, a. a. O. S. 12,

(2) 別異人に屬するも同一物件と認めらるゝものに各人各別に課する場合に分類し得る。(1)の(a)は例之、國稅たる所得稅、地租營業稅などに地方團體が附加稅を課するが如きである。(1)の(b)は、一國內にて物的收益又は財産を以て財産所得の代りとして選んだとし、そして財産所得重課の意味にて、所得稅と並んで物的の收益稅、物的の特別所得稅、又は財産稅を課するが如き、異國間にて、土地家屋營業等の所得につき持主の住處國より所得稅を、物件の所在國から收益稅を課せらるゝが如き、財産稅が右の所得源に對し住處國と財源所在國と双方から課せらるゝが如き、所得稅が右の所得に對し住所國と財源國と兩方から課せらるゝが如きである。(2)は、所得稅の内部にありて、法人の配當に對し法人と箇人と双方にて課するが如き、財産稅にて債權に對し債權者の財産として課稅し而かも債務者の財産から之を控除せざるが如き、諸收益稅の間に於て、抵當負債づきの土地に此負債を考慮せずして地租を課し而かも別に抵當債權者の收益に資本利子稅を課するが如き、營業稅を法人に課し而かも其から受くる收益につきて社員に資本利子稅を課するが如き、¹³⁾地租家屋稅により營業に利用せらるゝ建物を捕捉しつゝ、營業稅にて建物費を控除せざるが如きである。尤も右の内、(1)の(b)の所得稅と收益稅又は財産稅との並課(所得稅と特別所得稅との並課を除く)は、相互に課稅物件が異るともいひ得る。然るときは此重復課稅ではないともいはれ得る。併し其の所得と收益とは極めて近いものであつて、殆んど同物と見ても良

13) Stamp, The fundamental principles of taxation. p. 122.

14) Lotz, a. a. O. S. 271.

い。だから結局、所得税と財産税との並課のみが除かれ得ることになる。(2)の所得税の内部にて又は二収益税の間にて法人と社員との並課は、或は法人と社員とは別箇獨立の人格者として其の各人格者に於ける所得は別の物件であり之を別々に課税するのは毫も重複の課税とならぬともいはれ得る。併し法人、社員を全くの別人とはせず、夫の所得を同一物件と見て重複課税として排斥する論も可なり強い。また所得税の内部に於て又は二収益税にて負債者に於ける負債不考慮、建物費不控除の問題は之を重複課税の問題とせずとも、之と離れて負債者又は營業者の能力を測定するに於て其消極的要素として當然問題とすべきものに過ぎぬ(註四)ともいはれ得る。で(1)の場合には兎に角、(2)の場合には見様によりては重複課税問題から除去するを得るのではあるけれども、通例、此等をも此問題下に取扱つて居るから、私は之をも考に入れて問題を見ることとする。

(註四) セリグマンは、人は彼のもつものについて課税さるべく、持たざるものについて課税さるべきでない。彼が他人に負ふものは其は彼の財産の一部ではないといふて居る。¹⁵⁾

ろ) 別異の課税権に依るか否かによりて

(1) 同一税権に依る場合

(2) 別異の税権による場合

(a) 上下級團體の並課する場合

(b) 對等團體が競争する場合

(イ) 一國內の地方と地方とによるもの

(ロ) 國際課税によるもの

に分類せられる(註五)。そのて(1)に屬するは、國税に於て所得税の内部にて又は所得税と収益税(又は特別所得税)とにて又は二の収益税の間に重複課税され、又は地方税にて所得税附加税と戸數割との重複するが如きである。(2)の中、(a)は所得税地租營業税等に對する地方附加税の如きだが、此は結局、地方に於ける特別税主義と附加税主義との對立によりて決せられ、其にて附加税を良しとした以上、そして其に相當の制限及監督がついて居る以上は、其の或度までの存立は避くべからざるものとしなければならぬ。斯くて人によりては之を重複課税としての問題より除くものあるほどである(註六)。(2)の(1)は住所國と財源國との競争の如きで、其は地方團體間にも同様にあつて喧しき論題となつてゐる。

(註五) ヘリグマンは其重複課税とするものを此方法によつて分類して居り、ストルツツも亦之により分類し、同一稅權に依る方を客觀的重复課税といひ、數多の稅權による場合を主觀的重复課税といふて居る。¹⁶⁾

(註六) 前出ラッツの定義には此場合を除いて居る。

(は) 許すべきものと許すべからざるものとの區別

16) Seligman, l. c. p. 99. Strutz, Grundbegriffe des Steuerwesens. S. 22.

(1) 許すべき重複課税

(a) 一税権内にて、財産所得重課の意味にて、所得税と物的の収益税又は物的の特別所得税又は財産税との並課(註七)

(d) 異税権間にて

(イ) 對等税権の間にて或國に人税と物税とありとし人税は住所地にて物税は源泉地にて課すとしたるとき、相手國が此と同一主義を採るに於ても一物件に人税と物税と並課することにはなるが、其れは、一國內にても所得税と物的収益税等との並課の認めらるゝと同様に承認するの外きなものである。

(ロ) 上下級團體間の附加税關係も許すべきものなること上にいふ通りである(註八)。

(2) 許すべからざる重複課税

(a) 一税権内にて

(イ) 同一人の同一物件に二度以上課すること、例之、地方にて所得税附加税と戸數割との並課の如きは、戸數割が主として所得に依るものなるに於て、二者全く同一の物件に依るといふのではないが、殆んど類似なものによるのだから、之を二つ並んで課するのは不要の手續を多くかけることになる、何れか一方のみを選ぶ方が得策だ。尤も二のもの共に一般的負擔として課

せられた以上は妨げないともいはれ得るが、人税と物税といふほど異つた特徴あるもの、並課なれば兎も角、類似な人税を二つ並課するのでは穩當とは思へぬ。無用の手續を伴ふといはなければならぬ。尙ほ所得税中の法人の超過所得税が配當所得税と重複するやうにも見へるが、此は其にて所得其ものを物件としたのでなく、所得の特別有利なる状態、價値の一の異動を捕へた交通税に外ならずと爲し、所得税中にあるが一の瘤のやうなものだとすれば、重複課税とはならないし、又之を重複課税だとしても、財産所得重課の場合と並んで一の許さるべきものとしなければならぬ。

(ロ) 別異人に屬する同一物件に各別に課税すること、例之、債権につき債権者の財産として財産税を課して而かも負債者より之を控除せざるが如き(註九)、抵當負債つきの土地に此負債を考慮せずして地租を課し而かも別に抵當債権者の収益に資本利子税を課するが如き(註一〇)、地租家屋税にて營業用の建物を捕捉しつゝ、營業税にて建物費を控除せざるが如き(註一一)は重複課税として扱はずとしても、當然、負債者營業者の能力の測定から課税をしないことになり得るともいへるが、假りに之をも重複課税とすれば、其は排斥すべき其れといはなければならぬ。

(b) 對等稅權間にて(即ち對等國の間又は對等地方の間にて)、住所國と財源國との争は最著しきもので此問題が實に許すべからざる重複課税の最重大なるものといふて良い(註一二)。特に

所得税又は財産税を所有又は所得者の住所國からも財源國からも課せらるゝが如きは最著しき不都合である。そして此種の重複課税といふことは實に、所得税財産税収益税の如きものに於てのみでなく、交通税や消費税にも起るのである。

(3) 可否問題となる重複課税——其は配當又は利益につき法人と社員とに於ける重複課税の問題である。其可否を決し難きことは上にいふ通りである(註一三)。

右何れにせよ重複課税にして許すべきものか否かの主要なる標準は、結果が或物件の負擔を同等の他の物件の其よりも過重ならしめないか否かといふにある(註一四)。獨り戸數割と所得税との並課を否とするのは多少別箇の見地に立つ。

(註七) (1)之を重複課税と見ざるものがある。——例之、ロツツは、此を重複課税に屬せず、重複負擔にも屬せずとして居り、クラインウエヒターは、地主が其土地の収益につき地租のみならず所得税を課せられても重複課税とはならぬといふて居る。¹⁷⁾

(2)セリグマンは、此場合を重複課税とし、併し不公正なる重複課税ではないといふ。¹⁸⁾

(3)ヘッケルは、之を形式的重複課税主義による重課といふて居る。¹⁹⁾

(註八) エーベルヒは、之を反復課税と爲し、租税負擔の此の如き累積は、關係者によりて如何に不快に感ぜられても、此が法律秩序に基き、國家の處理に立つ税源を地方團體にも其任務の遂行の爲めに利用せしむるの必要といふことに理由づけられるといふ。²⁰⁾

(註九) セリグマンは、之を重複課税と爲し、ロツツは之を重複負擔と爲す。²¹⁾

17) Lotz, a. a. O. S. 271. Kleinwächter, Fw. S. 114.
 18) Seligman, l. c. 101.
 19) Heckel, Fw. I. S. 351. 392.
 20) Eheberg, a. a. O. S. 200.
 21) Seligman, l. c. p. 102. Lotz, a. a. O. S. 272.

(註一〇) (I) ヘツケルは、此場合を實質的重复課税の例として居り、ロツシアも、同一所得の不公平なる重复課税として避くべきものとして居る。⁰²²⁾

(2) エーベルヒは、反復負擔又は課税として居るけれども、兎も角其の不公平を認めて居る。⁰²³⁾

(註一一) ロツツは、之を重复負擔として居る。⁰²⁴⁾

(註一二) 瑞西の聯邦法上では、許すべからざる重复課税は、二又は其以上の州が同一課税物件につき同一義務者を同時に課するときに存ずとして居る。⁰²⁵⁾

(註一三) (1) セリゲマン、コンラード之を重复課税と爲し、スタインも、之を不當なる重复課税と説いて居る。⁰²⁶⁾

(2) ロツツ、ペレレスは之を重复負擔として説明して居る。⁰²⁷⁾

(3) チスカは、之を外見上の重复課税として輕く見て居る。⁰²⁸⁾

(註一四) ラツツは、重复課税が、若も其範圍に於て一般的であつて、且つ結果たる集合的稅負擔が過重でないときには、其自身、必ずしも不公平といふのでないといふて居る。⁰²⁹⁾

(二) 其他の見解

(A) 同一稅源への二度以上の課税とするもの(註一五)——もあるが、(i) 稅源といへば、所得又は財産、そして正常時には専ら所得といふことになる。そして又、殆んど凡べての稅が所得を稅源とするのであり、此稅源に達する爲めには、今日の多くの國は、所得稅の外に、收益稅、財産稅の如きものや諸多の交通稅、消費稅を有つことを避くべからずとして居り、單一の所得稅に依ることば殆ど不可能とされて居る。然るに若も同一稅源の二度以上の課税を重复課税とするとすれば、

22) Hechel, a. a. O. S. 186-7. Rorcher, Fw. 5 Aufl. I. S. 206.

23) Eheberg, a. a. O. S. 200.

24) Lotz, a. a. O. S. 272.

25) Zürcher, a. a. O. S. 12.

26) Seligman, l. c. p. 100. Conrad, a. a. O. S. 72. Stein, a. a. O. II-I. S. 408. II-II. S. 138.

27) Lotz, a. a. O. S. 271. Perelles, a. a. O. S. 26.

28) Tyska, a. a. O. S. 131.

29) Lutz, l. c. p. 288.

殆んど凡べての國及地方團體の税が重複課税となり、其れではあまりに問題が廣くなり過ぎる(註一六)。勿論其も一の見解ではあり、強ひて排斥するには及ばぬが、出来るならばもつと狭く解するやうにしたが良い。私が税源といふ代りに課税物件といふのを選んだ所以である。(ろ)尤も此税源に重複となるといふ見解が無意義といふのではない。終局、税は所得に歸すといふことを考へ、之に對し色々の税が重複して取らるゝ結果が其所得に對し均衡を得たものか何うかを考へることは、單なる課税物件への重複か否かを見るよりも一層根本的重要ありともいはれる。特に所得税収益税財産税の如き類似したものゝ外に、此等と交通税、消費税との間には、課税物件の重複といふ見地からしては重複といひ難きものがあり、而かも税源からいふと重複といふことが容易にいひ得て(註一七)、公正の検討は此處まで來なくてはならない。尤も更に進んで考ふるときに、税源の重複課税といふことを別とし、課税物件の重複といふことからしても交通税消費税の各内部に於ける公平不公平を考察することは出来る。交通税が或期間内に或物件には全く課せられず又は一度のみ課せられて他の同等の物件に數回課せられ、つまり重複課税となりて不公平となる傾ありといひ得るし(註一八)、消費税にても或物件には其が其儘人的消費に充てらるゝ爲めに一度課せられるのに、其を同等に一應課せられた他の物件が他の生産物の材料となりたるるときに今一度課税せられて重複課税となるといふ如きことがある。で課税物件から見た重複課税間

題が、交通税消費税にも存するには相違ないが、併し別に税源の重複課税の見地からの考察すべきものもあつて、其れだけにては此見解が無意味ではない。或は之を廣義の重複課税といふも良からう。但し又之を廣義といふたからといふて、課税物件の重複課税に屬するもの、凡べてが此廣義のもの、中に含まるゝとはいへない。別異人に屬する物件を同一物件と見て之にも重複課税を認むる場合だけは之に含まれないことになるを免れぬ。

(註一五) ベラフェルデスは、可なり狭き解釋を採つては居るが、兎も角税源から見て定義して居る。即ち彼は、固有の重複課税は、同一租税主體が同一税源につき同一期間に、同一又は類似の税によりて同一租税権力によりて課せらるゝ處に現はるゝといふて居る。スタインも、先づ營利が、次に其各箇行爲が課税さるゝときに、全所得が同一源の上に重複課税せらるゝこと疑なしといふて居るから、矢張り税源から見て居るやうだ。³⁰⁾

(註一六) エーベルヒは、同一租税権力に依る同一税源の反覆負擔は單一税によつてのみ排除される。併し單一税は諸の理由によつて實行すべからざるものであるといひ、ストルツツも、同一税源の數回の捕捉は避けられない。税源は結局、唯だ所得と財産とのみで、此から凡べての租税権力、凡べての税が出てなくてはならぬからといひ、ラツツは、或意味では避くべからずに、重複課税が存する。凡べての税の税源が所得又は集められた財産だからといふ。³¹⁾

(註一七) スタインは、(1)所謂直接税と交通税との關係につき、給料税が雇主の處で總めて取られ、別に給料収入につき領收書印紙を課するときに重複課税だと爲し、更らに又、恰かも交通行爲を齎らす營利が、營利税の種々なる形で既に出来るだけ精密に計算され、且つ之によつて課税され、即ち先づ其營利が、次に各箇の行爲が課税せらるゝときに、全所得が同一源の上に重複課税となること疑なし。だから各の交通税は各の營利に對し重複課税だといひ、(2)直接税と消費税との關係につき、勞賃税の外に、凡べての他の勞働收得をも課税する消費税が存するときに、定額の賃金をもつ各の勞働者には辯護す

30) Bela Földes, Fw. S. 387. Stein, a. a. O. II-II. 211-212.

31) Eheberg, a. a. O. S. 199, Strutz, a. a. O. S. 22. Lutz, l. c. p. 288,

べからざる重複課税となるといふて居る。³²⁾

(註一八) ロツツは従率税にては恐らくは此の如き重複負擔の場合が現はれ得るけれども、此には研究を缺くといふて居るが、コンラードは、交通税にて不公正なる重複課税が殆んど避くべからずとして居る。³³⁾

(B) 人又は物へ二度以上課すること爲すもの——がある。(い)併し此詞は嚴格に解すれば無意味だ。有らゆる税が人即ち租税主體をもち、そして物即ち課税物件をも有つから、斯の如くに人物とを別々に見ることが出来ぬからである。即ち人に二度以上課すれば、やがて物に二度以上課することにもなり、物に二度以上課すれば人に二度以上課することにもなる。(ろ)併し之を善解すれば(1)税には人税と物税とがあり、人を主眼とするのが人税で所得税之と附帶したる財産税が其れであり、物を主眼とするのが物税で、其他の諸税は然りとし、人への二度以上の課税はつまり人税に於ける重複課税、物への二度以上の課税は物税に於ける其れだとすることも出来る。併し其れで困まることは、人への税と、物への税とを各一度づつ課した場合を何うするか、仕様がなといふ事である。之を重複課税でないとして除くには、あまりに此場合が重大である。又人税たる所得税にて全體としては重複課税とならぬが、一部の所得例之負債利子の如きにつき物的に重複課税となるといふことが起る。此は單に人への重複課税ともいへないし、又單に物への重複課税ともいへない。其處に此定義では無理が生ずる。(2)或は又別異人に屬する同一物件の重複課

32) Stein, a. a. O. II-II. 178. 211-212. 233.

33) Lotz, a. a. O. S. 272. Conrad, a. a. O. S. 278.

34) Seligman, l. c. p. 98.

税を物への重複課税とし、同一人に於ける同一物件の重複課税を人への重複課税とするの考へも起る。併し何れにしても同一物件といふことが重複課税の論點であり、同一人に於ける場合とても、單に人への重複課税ではなく、同一物件につきて二度以上課したものに外ならぬ。だから吾輩の採つた定義の方が此見解よりは一層適當だと思ふ。(3)更に或は異稅權間のを人への重複課税とし、同稅權下のを物への重複課税とするといふのも、亦到底其によりて明確には説明することを得ぬ(註一九)。

(註一九) 此說明を次ぎの(C)の見解と併せ用ゐれば、説明がつくやうだが、其(C)の見解其ものが不適當なのだから、いけな

(C) 同一課税物件を同一稅權下では二の異りたる租稅主體につき 異競争稅權の間にては同一租稅主體につき重なりて課税することゝ爲すもの(註二〇)、——此見解は狭きに失する。成程重複課税の主たる問題は其處にあるが、併し同一稅權下にて、同一租稅主體についても亦重複課税の場合を想定し得るから、適當でない(註二一)。

(註二〇) チヌカは、廣義の重複課税に二あつて、(1)は同一稅權による同一課税物件の二の異りたる租稅主體に於ける述提(外見上の重複課税)で、(2)は同一課税物件が同一租稅主體にて二の競争する租稅權方によりて課せらるゝもの(純粹なる重複課税)だといふて居り、ヘッケルは、有非所得重課の如き場合を形式上の重複課税と爲し、實質上の重複課税としては(1)同一課税物件が同一稅權により異りたる租稅主體にて課せらるゝものと(2)同一課税物件が同一租稅主體の處にて二の異つ

た租税権力から課せらるゝものとを舉ぐ。³⁵⁾

(註二) 例之、所得税と財産税との併課は同一主體に於ける別異物件の重課だとして除くことも出来るが、所得税と特別所得税との併課に至つては、同一主體に於ける同一物件の二度以上の課税として之を重複課税から除くことは出来ない、唯其事が許すべからざるものではないにせよ、一の重複課税としては考へて見なくてはならぬ。更らに交通税の重複課税といふことを考ふるときに、稀なことではあるが、同一人に屬する土地が屢々擔保換をした爲めに、登録税を數回擔ひ、而も其事が他の同等の人が偶々、一回のみ擔つたのと比して不公平な重複課税となるの避くべからざることを考へることが出来る。

(D) 對等税權が同一課税物件につき重課する場合のみとするもの(註三)。——如何にも重複課税の主要問題が結局此にあるのではある。けれども、其外にも重複課税の問題が多々あることは上にいふ通りだから此見解は探らぬが良い。

(註三) (1) ロツツは、財政技術上の詞の使用は二の同等の税權が同一租税主體につき其者の租税能力に對して課する場合の爲めに重複課税といふ詞を留保する。財政技術上の意味では、同一公共團體内には重複課税はあり得ぬ。唯だ一定の租税主體の重複負擔あるのみだと爲し、エーベルヒも、人は重複課税といふ詞を、同種の二の租税権力即ち通例二の獨立の國が同一租税物件を通提する處にのみ用ゐるを例とすと爲す。³⁶⁾

(2) チスカは、同一課税物件が同一租税主體にて二の競争する租税権力によりて課せらるゝ場合を純粹なる重複課税と爲し、ペレレスは、重複課税といふ詞は第一位に、多數の税權による一租税主體に於ける同一課税物件の賦課を意味すと爲し、ストルツは、租税政策上排斥すべき重複課税の狭き意味では、人は同一税權の同一税にて、同一課税物件の爲めの故に同一課税物件を數回賦課することよりは、むしろ同等の數多の租税権力によりて同一租税主體につき同一課税物件を賦課することのみを示すと解すといふて居る。³⁷⁾

35) Tyszka, a. a. O. S. 103-1. Heckel, a. a. O. S. 186-7.

36) Lotz, a. a. O. S. 271. Eheberg, a. a. O. S. 200.

37) Tyszka, a. a. O. S. 131. Perels. a. a. O. S. 26. Strutz, a. a. O. S. 23.

(E) 同一人の同一説源を同一又は類似税(同一租税権力の)によりて二度以上課することとするもの(註二三)、——此にては税源といふ詞より生ずる不穩當は、同一又は類似税といふことの爲めに直されることを得るが、別異人に關する場合、異稅權による場合といふ大事な場合を除くことになるのが何としても此見解の大缺點だ。

(註二三) 前出註一五參照

(F) 同一所得を同一税により二度課すること、爲すもの(註二四)——此はあまりに狭きに過ぎる。之によりて重要なる國際重復課税が除かれ、國內にても異稅によるもの、所得のみならず財産に關するものを除くことになるのが缺點である。

(註二四) クラインウエヒターは、人は重復課税によりて同一所得が二度、同一税よりして課せらるゝ事實を解する。即ち往々にして二人が同一所得に關與することが生ずる。債權者に利子を拂ふ所の債務者、嫁したる娘又は成人した子息に年金を與ふる父の場合で、第一收得者(負債者、父)が其所得を十分に課税され、其上にも第二の收得者(債權者、娘息子)が問題の收入を彼の處で課税さるゝときに正きに重復課税があるといふ。³⁸⁾

(G) 其他、所謂通俗的解釋といふのがある(註二五)。其は結局、吾輩の見解と近いものともいはれる得るが、用語の不精確といふ非難を免れない。

(註二五) ロツツは、人が公共團體の方便が、納税者から其能力に應じて齎すべき原則を宣言するときに、各納税者が其國又は地方團體の租税制度によりて租税體系の精神よりすれば唯交代的に生ずべく、集積的たるべからざる諸多の負擔を同時

に負はざることを確定し得ると信ずるときに、不當な處置だとの感情が行はるる。此を俗界にては重複課税といふことに類いたといふ³⁹⁾

第三段 重複課税問題の重要

(一) 問題の重點——此重複課税といふことが問題とさるゝのは主として租税負擔の公正からである(註二六)。併し之と並んで又は之に次いで經濟政策上の問題ともせられ、更らには財政收入上の問題ともせられる所だ(註二七)。

(註二六) クラインウエヒターは、公正分配の要求よりして重複課税の避けらるゝことの要求が其結果として生ずと爲し、チスカも、之を排除することが課税の公正及平等の要求だと爲し、ラッツも、重複課税問題は租税負擔の適當なる分配に關して重要な事件となる。他の人は同一の所得又は財産につき全く課せられず又は唯一度課せらるゝに、二度課せらるゝといふ事は、或人にとり又は或種の財産にとり公正の固有の意味を破るとだといひ、ブツカンは、此問題は通例其形式的方面から論ぜられた。其は通例、租税分配の何れかの説と其實を一致せしむることの可能と關係したといふて居る⁴⁰⁾。

(註二七) ロッツは、各國及地方團體が他の團體の處置を注意しないで支配權の行はれ得る處に、直接税及機會税を課する各の機會を捉へたときに、當に各納税者にとりて過重負擔が生ずるのみでなく、長い間には納税者の營利能力及隨ふて給付能力を傷けて、國庫利益をも傷ぶ結果を生ずると爲し、ウグナーも、外國資本を引入れること及外國資本家の此國と其外國とにての重複課税を避くることに於ける内國利益への考慮が、公正よりして必然に要求されざる租税免除を、國民經濟政策の理由より勸むべきものたらしむと爲し、ブツカンは、本當の問題は、實際が租税の形式上の説と衝突するかでなく、其が實際得策なりである。其課税が重きに過ぎて、生産者の所得の生産を妨げ、所得收得者の國際活動を制限することゝなら

39) Loiz, a. a. O. S. 271.

40) Kleinwächter, a. a. O. S. 113-4. Tyszka, a. a. O. S. 131. Lutz, l. c. p. 388. Buchan, The law relating to the taxation of foreign income. Introduction. p. 35.

ざるか、又國が小さな直接税を擧ぐる爲めに外國人の在住に伴ふ一層大な間接の收入を受くるのを妨ぐることゝならざるかであるといふ。⁴¹⁾

(二)此問題が近時特に重要となつた由來——此問題は嚴格にいへば説と共に古い(註二八)。而かも其が舊時にはあまり重きを置かれないうで、近頃益々重きを置かるゝやうになつたのは下の如き次第からだ。

(註二八) セリグマンは、此現象は頗る古き現象で又頗る新しい現象だといひ、ブツカンは、特に、其の外國所得の課税は所得税法と同じだけ古い問題だといふて居る。⁴²⁾

(A) 租税の發展

(い) 租税制度の複雑化——其には租税制度が簡單から複雑になつたことが與つて力がある(註二九)。舊時には税制は簡單なもので、一又は二の重なる税から出來て居つた。だから別に重複課税など多く起らなかつた。例之、地租が殆んど唯一の主税といふときに重複課税は想像し難い。然るに其後色々税が出來、又其が補完作用を完了せしむる爲めに必要だといふことになる。此間に重複課税の生ずるは自然の數である。

(註二九) セリグマンは、税の種類が多様なるが如くに重複課税の多くの種類があると爲し、ベラフェルデスは、重複課税は租税體系の錯雜を生ずといふたが、反對に租税體系の錯雜が重複課税を生ずといふこともある。⁴³⁾

(ろ) 租税需要の増大——右租税制度の錯雜と相並んで其反面に、租税需要が大きくなつたといふ

41) Lotz, a. a. O. S. 273. Wagner, a. a. O. S. 410-411. Buchan, l. c. p. 36.
42) Seligman, l. c. p. 98. Buchan, l. c. p. 22.
43) Seligman, l. c. p. 99. Bela Földes, a. a. O. S. 387.

ことも、重複課税を生じた一原因である。此需要が小いならば何にも重複課税まで行ふに及ばぬ。其が敢てせらるゝのは實に租税需要が大いから止むを得ぬといふにも因る(註三〇)。

(註三〇) スタンプは、大歳入、隨ふて高い租税の一般的必要が、對外投資の自由の最大障壁の一たる禁止的重复課税を存せしむることゝなつたといふて居る。⁴⁴⁾

(B) 經濟の發展

(い) 人々關係の錯雜——經濟社會は益々複雑となり人々間の關係が錯雜となつたのも重複課税を進めた原因である。孤立的に他と交渉なくして經濟した時代には重複課税は殆んど起らぬ。交通が開け、他人に賣り又は借るといふ關係が混雜して來ると、一人の課税が他人への課税と關聯し、勢ひ重複課税を生ずることになる(註三一)。

(註三一) セリグマンが、事實上文明國に於ける現在の殆んど凡べての重複課税は近代の產業上の錯雜を注意しないことに歸すといふも道理である。⁴⁵⁾

(ろ) 地理的關係の錯雜——他地他國への來往、住居、企業、投資の益々自由となることが勢ひ重複課税の機會を多からしめる(註三二)。そして特に大戰後に又は國情によりては戰前からしても外資、外人來遊を歓迎するに於て此勢は一層助長せられる(註三三)。そして之を解決する爲めに或一の主義が双方の國に行はるゝことになつたとしても、此地理的錯雜から生ずる難題の解決し兼

44) Stamp, Current problems. p. 187.

45) Seligman, l. c. p. 99.

ねる場合さへも生ずる。特に營業に關して然りである(註三四)。

(註三二) エーベルヒは、此重複課税は今日是人及物の交通の自由の爲めに大なる範圍に達したと爲し、セリゲマンも、競争稅權による重複課税は資本及勞働の近世的可動の產物だと爲し、ロツシアは、國際間の人及物の交通の重要な増加が國際重複課税問題を愈々重要ならしめたとし、バスタープは、貿易及國際關係の發達の爲めに、一國に於ける住居者か他國との經濟關係を變更した。彼等の多くが其收入の一部を外國より引き、そして外國の産業商企業に利害を有つ。歸化の益々自由となること並に外國人の無能力の減少したことが、外國人の内國財産を有つことを進め、斯の如くにして外國人を一國稅權内に連れ來り、國際從屬の此發達が、從來よりも一層大なる重要を重複課税の難問題の上に與ふることになつたといふ。⁰⁴⁶⁾

(註三三) スタンプは、世界特に歐諸國の成功したる恢復が、有力なる國から貧窮國への投下資本の自由なる流出を要求すと云ふて居る。⁰⁴⁷⁾

(註三四) 假りに財源地主義を數多の關係國が採つたとしても、例之、加奈陀に果樹園を有ち、シカゴに包裝荷造處を置き、英國にジャム製造場を有ち、印度、澳洲、日本に小賣店を有つ會社は何處から所得を擧ぐるのか。根源地による利得の分割が殆んど解決すべからざる問題を提供する。⁰⁴⁸⁾

(三) 此問題が近頃特に公正分配上から問題とさるゝことゝなつた由來——此問題が益々重大視さるゝことになつたのは右の如しとして、特に公正負擔から問題視さるゝことゝなつたのは

(A) 租税公正の重要——が益々注意さるゝに至つた爲めである。元來、舊時とても或度の公正は注意されたが、當時は今日ほど精密ではなく、又力の前に無理を強められても忍んで居つたのだ。然るに段々と租税公正を重大視することゝなり、其も微細に亘つて注意するに至つて、重複問題が昔ではあまりに注意されなかつたのに、今は公正觀から特に注意せらるゝことゝなつた

46) Eheberg, a. a. O. S. 200. Seligman, l. c. p. 99. Roscher' a. a. O. S. 345. Bastable, Public finance. 3 ed. p. 332.

47) Stamp, Current problems. p. 187.

48) Stamp, The fundamental principles. p. 127.

(註三五)。

(註三五) セリグマンは、競争税権による重復課税につき之を説く。⁴⁹⁾

(B) 一般思想の進歩

(い) 官権尊重思想の變化——嘗ては官権に絶対の力が認められ、人は之に服従する外なしと考へたが、今は人が自主的となり、官権の處爲に對し批判的となつたことによりても、嘗ては問題とされなかつた重復課税をも、やかましく問題とするに至らしめた。前の租税公正の重要視と相待つて此に至らしめた。

(ろ) 外人輕視思想の變化——他方更に舊時には外人を敵と見、又は少くとも卑しむべきものと爲し、此に過重に課税することを不公正と見なかつたのだが、今日は段々と外人に寛大となり(例外は少くない)内外人を對等に扱ひ、内人よりも外人を過重に課することを不當とするに至つて、重復課税問題が公正觀から一層重視されなくてはならぬ(註三六)。

(註三六) セリグマンが競争税権による重復課税問題の今日重大となることに關係して之を説く。⁵⁰⁾

(四) 問題解決の鍵——右重復課税問題の解決は要するに一國の國及地方税制度の改善と國際協約の明定とにあるといへば足る(註三七)。

(註三七) (1) ブッカンは、重復課税の苦情を救ふ唯一の方法は國際協約の締結だと爲し、スタンプは、國際聯盟の専門委員も、國際重復課税につき爲すべきものは、均衡ある協約の外なしとし、此が理想への一步だといふ確信を有つたといふ。⁵¹⁾

49) Seligman, l. c. p. 110.

50) Seligman, l. c. p. 110.

51) Buchan, l. c. p. 36. Stamp, Current problems. p. 201.

(2) ラツツは、改良の第一方法は此に存する弊害を正すべき考にて各國の租稅體系を修訂すること、第二は非住民に今日行はるゝ最重大なる弊害を除くべき州際租稅立法の統一を導くことと爲し、ロツツは、或は場合に臨んで商議を爲し或は凡べての場合を律する所の約束により(稅權間の)疑ある場合に於ける解決の原則を備ふことが可能である。それから地方團體の稅權は國の立法により規定せられて問題を解決し得るといひ、ヘツケルは、此の如き不良狀態は聯邦國及類似の國家共同制度にては法律により、其他の場合には國際協約によりて除かれ得とし、バステープルは、國際間では公平平等は唯だ國際協約によりてのみ生ずべく、聯邦國では中央權力又は憲法條項にて決せられることが出來、地方稅の類似の場合には、他の方法(地方目的に用ゐられる收入の分別及制限)が勧めらるるといふて居る。⁵²⁾

結 論

以上要之、重複課稅は往々にして二重稅といはれるが當らない。其意義は同一課稅物件に二度以上課稅すると解すべく、之には別異人に屬する物件についての場合と同一人に屬する其れについての場合とがあり、同一稅權が行ふ場合と別異稅權が行ふ場合とがあり、後者には更に上下級團體の行ふ場合と對等團體の行ふ場合とがあり、或は同一稅により或は別異稅により行はる。其等の或ものは許すべきものであり、他のものは許すべからざるものである。其許すべからざるものの最重要なのは實は對等地方間及國際間のである。之を調整することが必要でなければならぬ。そして此が時代の推移により今日は益々重大視せられ、特に公正觀から重大視さるゝことゝなつたについては、之が解決は實に切要なる目前の大問題である。其解決の方法自體については編を改めて論じやう。

52) Lutz, l. c. p. 289. Lotz, a. a. O. S. 273-4. Heckel, a. a. O. S. 187. Bastable, l. p. 334.