

會學濟經學大國帝都京

叢論經濟

號四第 卷三十二第

行發日一月十年五十五大

論叢

「中庸」に見はれたる經濟思想 教授 法學博士 田島 錦治
經濟議會の一種と獨逸經濟委員會 教授 法學士 森口 繁治

不在者課稅論 教授 法學博士 神戶 正雄

流通過程に於ける酒稅の轉嫁 助教授 法學士 沙見 三郎

時論

輸出信用保險について 教授 經濟學博士 小島昌太郎

講演

現今に於ける爲替相場の變動 橫濱正金銀行 法學士 水津 彌吉

說苑

我國財政の變遷 教授 經濟學博士 本庄榮治郎

琉球の慶長役以前 教授 法學博士 山本美越乃

雜錄

資本利子稅の客體に就て 和歌山高等商業學校 教授 經濟學士 小山田 小七

徵兵制度反對宣言に就て 助教授 法學士 作田 莊一

實際貸銀と其測定 講師 經濟學士 蛭川 虎三

法令

續大勞役扶助規則中改正・造船局合金製造規則・畜產物販賣證發及受托販賣獎勵規則・水產増殖獎勵規則

（禁轉載）

雜錄

資本利子税の客體に就て

小山田 小七

一 資本利子税の租税客體は所謂貸借資本の收益、就中利子及其類似物である。然るに貸借資本の形態や、(註一)其投資即ち貸借の種類方法が甚だ多様である。従て其所有者が獲得する收益の種類も(註二)方法等も亦複雑である。従て租税立法上、課徴の事實上、客體の選擇及捕捉が困難となり、延ては遁脱の餘地も亦多い。故に結局本税は不均一にしか課徴し得ぬことさへ考へらるゝ。之れ課税の公平原則上遺憾なことである。而も此客體の捕捉が不均なるを動機として貸借資本が遁脱の餘地を辿つて流動し、其結果意外の轉嫁を生ずるに於ては一層考慮を要す

る。夫れ故に如何にせば本税の客體たるべきもを比較的完全に捕へ得るか、換言せば本税の客體につき一般の原則を貫く方法如何は興味ある問題と思ふ。茲では其理論や事實上の取扱ひでなく諸國の本税に關する立法例を比較研究し、(註三)先づ客體を如何に定め、如何なる種類の收益を客體とせるかを見やうと思ふ。

(註一)租税客體たる資本收益を生む貸借資本は、貨幣又は貨幣的資本と普通考へられて居る。然し收益税の組織を本税の設定によりて補充するか、又は所謂資本を一般的に重課する意圖ならば、總ての資本財産を考慮すべきである。即ち地主家屋稅營業稅俸給稅の客體外の資本收益を捕ふべきである。故に貨幣的資本以外の形態のものを含む。かの右四稅を直稅に賦課せざる總ての資本財産の收益を本税の客體とする、パーデン、アンハルト、ザクセン、アルテンブルク、塊等の立法は、此意を表したると思はるゝ。又例ば用益權の收益(ザクセン、アルテンブルク、パーデン、塊)營業貸しの貸貸料(塊)、土地貸貸料(バイエルン)、世襲地の權利よりの收益(パーデン)、營業用家屋の貸貸料(アンハルト)、等を租税客體とする旨を、個別的に定むるを以てすれば、種々の形態のものが採用せられて居ることが窺はれる。

尙一般所得税中の利子所得に課するもの、例ば我が第二種所

1) Z. B. A. Wagner: Kapitalrentensteuer (KapRSt. と以後略す) (im Schenbergschen Handb. d. P. Ö. 3 Aufl. 1891. S. 265). Földes: Fw. 1920. S. 406. 2) 神の博士: 資本利子税轉嫁の一端(時事經濟問題、第四十五册頁、37-38)參照。 3) 以後國名を記す。 4) 1856の修正法。 G. Schanz:

得税の如きも、其性質上資本利子税として取扱はるゝ事されど、茲には夫れを含めらる。

(註二)貨借資本の収益の種類の複雑なるは、(三)に略述するが如くであるが、其収益の實體も亦貨幣のみならず。貨幣で評價さへ出来れば、貨物給付、権利の取得等でも収益たる限り捕捉すべきである。例ば抱括的に、資本財より生ずる貨幣又は貨幣的價值(ハイエルン)⁵⁾或は、別に列擧したる各種の資本の収益(利子、利益配當等)と共に、若くは夫れの代りに與へらるゝ特別の報酬又は利益(獨逸)を客體たる収益となすが如きは行の意であらう。又貨幣又は貨物利用の形に於ける年金(エリスサス・ロートリンゲン)⁶⁾、貨幣的、貨物又は利用の形に於ける年金(ハイエルン)と規定するが如きは客體たる年金に就ては、特に其収益の實體を廣く示したるものと思ふ。

(註三)獨逸帝國、其支分國(ハイエルン、ハツセン、メタレンブルグ、グイテンベルグ、バーデン、マンハルト、ザクセン、アルテンブルグ、エリスサス・ロートリンゲン)、佛、奧、露、羅馬ニヤの諸國の事例である。而も數次變遷した國もあるが、材料とした事例は次の年次のものである。依つて悉皆的になく部分的な研究に止るけれども、片鱗を窺ふには足ると思ふ。尙此外にハンガリー、スイス、ポーランド、チエクスロバキヤ、セルビヤ諸國に事例がある山である。⁷⁾但し右の中、波蘭は一部露國、一部奧國のものを、チエク國は奧國のを承け繼ぐて居るのやあると云ふ。

獨逸: Kapitalertragssteuergesetz vom 29. März 1920.

雜 錄 資本利子税の客體に就て

ペーザン: G. die KapRSt. betr. vom 9. Juni 1899 (im Finanzarchiv (F. a. 484) XVII Bd. II. 797 ff.). Das KapRSt. G. vom 14. Aug. 1910 (im Ertragssteuergesetz von G. von Brunig. 283. ff.) (ハンナ: G. d. Einführung einer KapRSt. betr. vom 8. Juli 1884: (im F. a. II. Bd. I. 497 ff.)). Kontraktions-Kontraktions: Kontraktionsedikt vom 11. Mai 1897 (im F. a. XV. Bd. I. 462 ff.). Kontraktions: G. betr. d. Kapitalsteuer vom 8. Aug. 1903 (im. F. a. XXI. Bd. I. 147 ff.). Kontraktions: G. betr. d. Ermittlung d. Erträge aus Kapital, Lohn u. Besoldung vom 2. Juli 1898. (im F. a. XVI. Bd. I. 345 ff.). G. betr. d. Kapitalsteuer vom 13. Juli 1901 (im F. a. XIX. Bd. I. 192 ff.). Kontraktions: G. d. Feststellung d. Zahl d. jährlichen Grundsteuertermine u. d. Erhebung einer Ergänzungsteuer betr. vom 20. Juni 1902 (im F. a. XX. Bd. I. 295 ff.). Kontraktions: G. d. KapRSt. betr. vom 6. März 1886. (im F. a. II. Bd. II. 411 ff.). Kontraktions: G. d. Einführung einer neuen Ergänzungsteuer betr. vom 24. April 1866 (im F. a. IV. Bd. II. 424 ff.). Kontraktions: G. ü. d. Besteuerung d. Einnahmen aus Geldkapitalien vom 20. Mai 1885 (im F. a. III. Bd. I. 274 ff.). Kontraktions: Loi du 29 juin 1872 (Impôt sur le revenu des valeurs mobilières) (Traité pratique de la Taxe de 3% sur le revenu.

第十三卷 (第四號 一五十一) 六八一

Das bayerische Ertragssteuersystem und seine Entwicklung. (im F. a. XVII. Bd. II. S. 78) 5) 1910 の法律。 6) 1868 及 1901 の二法共に。 7) Popitz: Kapitalrentensteuer. (im Handwörterb. d. St. w. von Conrad. 4. Aufl. S. 608-610). 之にはハンガリーとセルビヤとを欠ぐ。ハンガリーは Heckerl: KapRSt. (im Handwörterb. d. St. w. von Contad. 3. Aufl. S. 791-792)

Par. V. Bosson. 1887. 15ff.), 尙 Loi du 29 Mars 1914 (Impôt sur le revenu des Valeurs mobilières françaises et étrangères) 及 Vogel: Die direkten Steuern Frankreich und ihre Reform (im F. a. XXXII. Bd. I. 366ff.) の解説。オーストリア: 1 APRIL. G. vom 25. Okt. 1896 の解説 (Handb. d. Österreichischen Finanzverwaltungsrecht von Konrad. 1913. 324ff.)。ルーマニア: Creanga Finanzen Rumaniens u. d. Ergebnisse d. neuen Finanzpolitik d. Überschlüsse (im F. a. XXIX. Bd. I. 180ff.) 中の G. vom 20. Feb. 1905. の解説。此外上記法行の施行規則例は獨、バーデン、エクスス等あれを略す。

二

右の如く本税の客體たる収益も、之を生ずる貸借資本も種々雑多であるが、諸事例の通觀に依て知り得る事は、先づ第一に、一は部分的に資本収益を捕へ、他は一般的に課税せんとするものがある事である。前者は即ち部分税で、後者は一般税である。前者は例ば千八百七十二年の佛國の有價證券收入税、ルーマニアの資本利子税、露國の貨幣資本收入税の如きである。(註四)我が資本利子税も此れに屬する様である。(註五)

後者の例として獨逸及其支分國のものを舉げ得る。(註六)

第二に客體を指示するに列舉主義に依ると抱括主義に依るものがある。前者は更に、(イ) 収益及其源たる資本を共に列舉するものがある。上述の佛、露、ルーマニア、日本の立法は大體之れに屬する。(註七) 此は部分税たる性質上来る規定の方法であらう。尙一般税で之れに屬する例は千八百九十九年のバイエルの事例がある。(註八) (ロ) 収益の種類形態は包括的で其際を列舉するものがある。獨逸帝國の事例は之れに近い。(註九) (ハ) として右(ロ)に正反對の定め方も考へらるゝが、其の事例は發見せない、次に後者、即ち抱括主義にも、消極的と積極的との二通りがある。(イ) 前者は、例ば他の収益税で直接に課税せられないものや本税の客體とすると云ふが如き定め方で、ザクセン、アルテンブルグ、バーデン、ヘッセン、アンハルト、等の税法に表れて居る。(註十) (ロ) 後者は本税の客體の何たるかを排他的でなくして抱括的に定む

に。セルビヤは F. a. XLII Bd. II. S. 309 の Register に見え F. a. XXX にある由。 8) Popitz: a. a. O. S. 608 (チェク國) S. 609 (波國)。

るものである。例は千九百十年のバイエルン、メクレンブルグ、ヴァイテンベルグの例がある。而て何れにせよ抱括主義によるものは、特に、就中、一般的にはなど、して収益又は収益源を例示して居る。甚しきに至りては、列挙主義と大差ない。

第三に國別に客體の廣狹を見るに、一般税主義の獨逸系(獨、共支分國、澳、洪)⁹⁾、部分税主義の佛國系(千九百十七年前の佛、ルーマニヤ、スイス)¹⁰⁾とがある。尙別に折衷主義で部分税に近い露、日があり、一般税に傾いて居る千九百十七年後の佛がある。

第四に歴史的に客體の變化を見るに、獨逸系にては殆んど變化はない、これは一般税主義で且つ多くは抱括的に客體を規定するからであらう。只各支分國の本税を皆消滅させて出来た獨逸帝國の立法には、客體にも多少の變更がある。特に年金の種類が少くなり、法定利息や或る種の保險企業内の被保險人の保險料準備金利率子を客體とする旨を明記せるが如きは目につ

く。佛國系では佛國自身が客體を漸次擴張し來つて居る。而して此系に屬すと見得る、日、スイス、ポーランド¹¹⁾の如きは設定後日尙淺きにより、今後の變遷に興味がある。

(註四) 大凡そ、佛國では總ての性質の株式、會社、組合、又は金融又は商、工業の企業の持分の利子、利益配當、又は其他の収益。上述の會社、企業等の又は國家を除く佛の公法人の債務の利子に限り¹²⁾——一九一四年前——後、佛の植民地債及外國の公、私債の利子を追加した。¹³⁾——一九一四後。更に一九一七年本税の補充税を設定して(信用、預金及供託金利得税)、¹⁴⁾——一層擴張し、綜合的に見れば後には餘程部分税から遠かつて居ると思ふ。ルーマニヤでは、名義の如何を問はず公法人又は會社の發行した債務證書の利子、利益配當(但し營業税を課する會社は除く)とし、佛國では公、私法人の利子附有價證券(但し商工業會社の株式を除く)の收入。及公立又は株式組織の銀行又は相互信用組合の定期預金又は其他の利子附預金の收入に限つて居る。

因みに、何れの國でも一般的に定めた客體に若干の免税とする例外のものを設けて居る。が然し本稿では其免税せられて居る例外的の客體には一々及ばぬ。例ば前の露、ルーマニヤでは國債の其發行條件に一般的免税があるものには本税も亦免税するが如きである。

(註五) 我國では本法施行地に於て支拂を受くる、(甲種)公債、

9) 洪國は Heckerl. a. a. O. より推測。 10) スイスは Popitz: a. a. O. より推測。 11) Popitz: a. a. O. に出れば、スイスは Bundes G. v. 25. VI. 1921. 波國は G. vom 16. VIII. 1920. チェクは GG. v. 1919 u. 1920 に出りて設定さるゝと。 12) Loi du 29 juin 1872., 13) Loi du 29 Mars 1914., 14) Impôt sur les revenus des créances, dépôts et cautionnements. 之れに

社債、産業債券若は銀行預金の利子又は貸付信託の利益、(乙種) 第三種所得税の納税義務者の第三種所得税中の非營業貸金又は預金の利子、と定むる。法人の貸附金利子、株式其他會社組合の持分の利益の如きは客體外である。又當局の從來の第二種所得税の見解¹⁵⁾を甲種資本利子税に準用せば¹⁶⁾、割引利子も客體でない。要するに部分税に近いとせねばならぬ。

(註六) 一例を擧ぐれば、資本財産の收益、並びに年金及其他の收入にして、此等が直接土地(家屋を含む)の所有若は營利的企業の經營より生ずるか、若くは(現在又は過去の)労働、勤勞又は職業の報酬ならざる限り、下の規定によりて資本利子税を賦課すと云ふが如きである。¹⁷⁾ 而て夫れに續いて若干の客體を例示して居る。

(註七) 極く嚴格には列擧主義とは云へぬかも知れぬ、蓋し註四及五に掲げた様に、各國の事例には共に抱括的な概念が、殊に其他が用ひられて居るからである。少くとも悉皆的の列擧ではない。然し比較的限定されたものを列擧せる意では一つの列擧主義と見る。

(註八) 其一部を例示すれば、A種、帝國債支分國債市町村債其他の公法團體債の利子及年金、擔保附貸金、抵當證券及債權、土地債權地代償讓受互計算の又は貯蓄金庫の持分、身元及其他の保證金、供託金立替金手附金債權、約束手形債權、其他の利子附資本投資よりの利子及年金。¹⁸⁾ と云ふ様に可成細かく列擧せられて居る。元來千八百九十九年の税法は千八百八十一年の税法を免稅と稅率の點に修正を加へたものであるから、如此列

擧は已に八十一年の税法からと見へる。蓋し設定の時即ち千八百四十八年の税法は甚しく抱括的に以後二回小修正が加へられ八十一年に大改革をされたのであるからである。¹⁹⁾ 因みに、千九百十年の税法で復た抱括的に歸つた。

(註九) 同國の税法では客體を七分して、殆んど悉皆的にその源を規定して居る。簡單なものを例示すれば、公の登錄簿に登録し又は證券を發行したる公債利子(二號)、契約に基く債權の利子、債權の期限が六ヶ月以上に亘る場合には法定利子にも適用す、民法百九十六、百九十七條記載の種類の債權に關する場合には右期間を二ヶ年とす(四號)と云ふが如し。而て其收益に就いては特別の報酬又は利益を資本收益と見做すこと前述の通りである。從て收益は抱括的に其源は列擧的であると思ふ。²⁰⁾ 然し全部悉皆的の列擧であるとする説もある。

(註十) 註六のバーデンの例を参照。エリサス・ロートリンゲンは、一應租稅客體としては積極的抱括的に規定し、免稅の所で、自己の營業に用ゆるもの、己に地租、家屋税を課せられて居るものを免稅すと定め、²¹⁾ 消積的に限定して居る。變態的の一特別である。

三

更に租稅客體とされて居る資本收益を分拆して見れば大體次の様に分類するを得る。

(i) 内國公債の利子類。此種のものには源泉課稅法を採れば、大體、證券の存在せると否とを問は

就ては Eheberg: Fw. 18-19 Auf. 1922. S. 283-Popitz, a. a. O. S. 609, Vogel: a. a. O. S. 396 ff. 參考。15) 中村繼男氏: 法人所得及所得稅, 三版, 頁二九七-二九九。藤澤弘氏: 改正所得稅法通義, 六版, 頁五六。16) 資本利子税に關する注意事項 (大阪銀行通信錄三四六號, 頁七二)。17) Bvdisches Gesetz (a. a. O.) 一條。18) Bvdisches G. v. 1899. a. a. O. 一條 A號。

す、債権者の誰人なるか又如何なる種類の利子なるかを論ぜずして課徴し得る便利がある。之れ公人自ら債務者であるか又は監督が比較的容易なるによる。且つ所謂利札税として課徴し得るも此種のものである。之れには内國公債、社債、其他法人の債務證券、株式、其他會社又は組合の持分、登記を要する債權(抵當權其他)、公人に對する供託金、保證金等の利子、利益配當等が屬する。内國公債利子は佛國が自國々債を公債政策上全然課せざると、露、ルーマニヤが特殊のものを免稅とせる外各國共に課する。株式、其他會社の利益配當には、己に營業稅を法人に課する場合免稅とする事、日、露、奥、アンハルト、ヘッセン、ルーマニヤ等の如きがある。會社の中、無限責任社員の特分には免稅する例もある。例は千九百十年のバイエルン、バーデン、獨逸帝國の事例の如し。

(2)預金貸金の利子類。今日の如く複雑で且變化の激しい交通經濟では、其真相が捕へ難く、従つて債權債務の何れの側で課徴するも、隱匿通

雜錄 資本利子税の客體に就て

脱の餘地が大である。特に帳簿又は證書を充分に具へざるものはそうである。只、銀行、組合又は金庫等のものは、幾分容易で、預金利子は源泉課税も出来る。餘程(1)類に近い。此種には預金貸金、交互計算上の及償還金の殘額、利子附たる前渡金手附金保證金未拂金等の利子、用益權の收益、土地家屋營業の賃貸料等が屬する。

(3)年金類。此種のものが客體たるには、勞務の報酬でない事、即ち資本投資の收益たるを原則とする。且此種のもものは客體たる可き收益と元本の濟し崩し部分とを分離し難いので、兩者を含めて客體とする。而て之れには收益の實體を廣く特に定むる事例あるは註二に述べた所である。課徴捕捉の難易は、公の制度であるか、私人間の契約によるかで異り、前者の場合は源泉的に容易に捕へ得る。此種には、相續年金、終身年金、定期年金の外、終身扶助料²⁰⁾、寡婦扶助料²¹⁾、王室年金²²⁾等を含む。

(4)割引利子類。例は手形又は其他の證券の割引

第二十三卷 (第四號 一六三) 六八五

19) 沿革に就ては、G. Schanz; a. a. O. 55 ff., Bressig; a. a. O. S. 277-278, 20) H. Stölze; Kommentar zum KapRSt. G. vom 29. März 1920. S. 44.
21) Elsass-Lothringisches G. vom 13. Juli 1901. 二條及三條。 22) Württembergische G. 23) Mecklenburg, Badisches u. Württembergisches GG.
24) Mecklenburg, Württemberg u. Sachsen-Altenburgisches GG. 25) Ba-

利子、貸與せられたものより以上に返還さるゝ無利子の定期債權 (Zielforderung)、其他の無利子債權に含まれて居る利子、無利子債券の割増金の如きである。此種のもの先づ利子の發見が困難である。故に、又其性質上債權者の申告に依らねばならぬ性質を持つて居る。従つて疑しき場合にはある割合の利子を含むものと看做すなど、擬制を設くるに至る。外國の有價證券の利子、利益配當も亦此類に近い性質を持つて居る。

大略、右の如く四分し得るも尙特殊事例として見らるゝ若干がある。例ば遺産の利子、²⁶⁾ 或種の保險會社内の被保險人の保險料準備金の利子の如きは夫れである。²⁷⁾

如此、收益も收益を生む投資も種々雑多であるが、課徴の上に各々難易の差がある。更に公平課税の上からすれば、此等總てを課税する事の可否が問題となる。それは此等が果して何の程度迄給付能力を現して居るか、問題であるに基く。ともあれ從來の税法上以つて租税客體と

して捕捉せんと力められたものゝ大様は上述の様である。

四

要之、從來の税法上の本税の客體とするものは相當複雑である。が大別すれば、内國公債利子、預金貸金利子、年金、割引利子類の四となす事が出来る。而て夫れ等を規定するに列擧と抱括の二主義があり、採擇する上に部分的なると一般的なとがあり、且獨逸系と佛國系の二流がある。其何れの主義を採り、何れの系統に依るやは、大體各國の經濟事情と税制就中所得税、收益税の組織如何とに基くことが多い。尙又本税設定の動機や本税の免税事項によつても客體の種税範圍は異なる。故に精細に見てゆけば各國夫れ々に特色を持つて、(註十二)而も上述の主義又は流れに依つて居る様である。

(註十一) 例ばヘッセン、ザクセン・アルテンブルグが共に資本財産收益を消極的抱括的に規定して而も收益を純收益と定めたる如き、又ヴァイテンベルグが年金額を多く——凡ての種類の年金即終身年金終身扶助料定期年金相續年金、王室會計法に依り

yerisches G. v. 1910. 一條三號。疑しき場合は債權額の 4% を以て評價す。
 26) Anhaltisches G. 入條 (Zinsen und Rentensteuer) 27) Deutsches Reichsgesetz v. 1920. 28) Württembergisches G. 一條三號及四號。

王室財産の責任たる王室員の王室年金扶助料宮女小使錢寡婦扶助料²⁸⁾としての収入と定む——を採用したるが如き、或は佛國が自國々債の利子を租稅容體とせざる、或は露國が商工業會社の株式の配當を除外し乍ら特に鐵道會社の株式及社債を公債と同一視したる²⁹⁾が如き其國の特色と云ひ得る所である。

(二五、八、一五)