

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號六第 卷三十二第

行發日一月二十年五十大

論叢

足利時代の通商貿易

教授 文學博士

三浦 周行

家屋税の本質

教授 法學博士

神戸 正雄

表定進賃論

教授 經濟學博士

小島 昌太郎

時論

英國勞働黨の農政方針

教授 法學博士

河田 嗣郎

說苑

マックス・ウェーバーの政策論の根本概念

講師 經濟學士

藤田 敬三

露西亞に於ける農政改革とその效果

經濟學士

吉川 秀造

雜錄

領主擁護の農民騷動

教授 經濟學士

黒正 巖

民文に就きて

教授 法學博士

財部 靜治

美濃名森村の地割制度

教授 經濟學博士

本庄 榮治郎

サミュエル・ベイリー

講師 經濟學士

森 耕二郎

最近の露國組合運動

和歌山高等商業
教授 經濟學士

岩城 忠一

法令

健康保險法施行令・外國人土地法施行令

附錄

本誌第二十三卷總目錄

(禁轉載)

家屋税の本質

神戸正雄

緒言(本論の目的)

第一段 類似税との區別 (一)住居税との區別(A)理論上(B)實際上(C)轉嫁關係より(る)立法者の主義より(二)戸數割との區別(A)住居税と戸數割(B)家屋税と戸數割(三)地租資本利子税及營業税との區別(A)家屋税と此等税との共通點(B)其特異點(C)地租及資本利子税との特異(る)營業税との特異)

第二段 家屋税の課税物件 (一)所有者の自用に供した場合(A)其住居用に供した場合(B)其營利用に供した場合(C)其住居及營利兼用に供した場合(二)所有者が貸貸用に供した場合(A)住居用の貸貸家屋(B)營利用の貸貸家屋)

第三段 家屋税の地位 (一)住居用家屋の家屋税(A)住居税により代らしめ得る(B)家屋税に依るとして地租資本利子税との關係(二)自己の營利用家屋の家屋税(A)原始産業用のものにて(B)商工業用のものにて(三)貸貸されたる營利用家屋の家屋税)

結論(全文の要旨)

緒言

從來、家屋税は通例、一の収益税として扱はれて居る。家屋所有者に就きて其家屋より生ずる収益を課するものとして収益税と認められて居る。之に對して例外はある(註一)。之を収益税と認

めぬ人もあるが、其は全く例外であつて、普通、之を収益税として疑はない。斯くて此税は地租や資本利子税や營業税やと相並んで、収益税體系中には缺くべからざる一節とされて居る。然るに仔細に検討するときには、此が収益税たることにも多少疑があり、之を収益税だとしても而かも其が他の諸税と相並んで缺くべからざる一節かに疑のあることを見出す。之を明かにするのは、家屋税を知るのに大切だから、そして新しき改税にても之を國税として採らなかつたことを了解するのにも有益だから、敢て茲に之を試みやうと思ふ。

(註一) 例之、ベラフェルデスは、之を収益税中より分離して全く特別扱を爲し、エーベルヒは、少くとも家屋税中、自己の家屋及利用の家屋の税は、本来、収益税の意味に於ける家屋税と見る能はざることとは正當だと爲す。

第一段 類似税との區別

先づ此家屋税と他の類似税との區別を擧げて見る。

(一) 住居税との區別——A) 理論上、住居税と家屋税との區別は主として住居者其人を課すると家屋所有者を課するに在る。即ち住居税は家屋又は其部分たる室の占有者、住居者を其住居使用の爲めに課するものであり(註二)、隨つて一の使用税であり直接消費税であり(註三)、見様により此住居使用の奥に潜む所の住居者の所得に對する關係よりしてはむしろ一の間接税ともされ(註四)、

不完全なる所得税の代用ともせられる(註五)。之に對し家屋税は其家屋の所有者に對し其家屋の收益につき收益税として物税として課するものとされる(註六)。B) 理論上は右の如くであるが、實際には(イ)轉嫁現象の生ずる爲めに、收益税として所有者に課せられた家屋税が使用者借家人に轉嫁せられて住居税となることもあれば(註七)、住居税が家主に轉嫁せられて全く家屋税の實を有つに至ることもある(註八)。つまり轉嫁の爲めに二の税の區別がつかなくもなり得る(註九)。(ろ)或は初めよりして立法者が此二の税の性質を混合したものととして制定することもある。其は英國の住家税の如きである(註一〇)。

(註二) (1)例之、ピリンスキーは、住居及家賃税とは、凡べての住居(自己の又は借入れの)、隨つて又凡べての其他の借入れられたる室に課する税だと爲し、ブアイフアーは、住居税は直接に住居する人に課するものと爲し、ウグナーは、住居税は所有者が住居享樂を有つの故に又之を有つだけの範圍にて其所有者を課し且つ同一の方法にて借家人をも課すと爲し、フィスチングは、住居又は家賃税は、家屋を住居欲望の満足の爲めの方便として扱ひ、且つ義務者として住家の占有者(借家人又は自用所有者)を、住居目的の爲めに爲されたる出費により負擔せしむるものとする。更らにエーベルとは、住居税は、住居場處により又は住居目的に使はれたる消費により測定せられて家屋又は家屋部の住居者の税だと爲し、ヘツケルも、家賃又は住居税は、住居の利用者を、之により表はれたる消費の標準によりて給付せしめんとするものと爲す。但しクラインウエヒターが家賃税は家主でなくて住居の借人を課すべきものとするのは狭きに失する。²⁾

(2)右の如く住居税は家賃税と普通同一に用ゐ、何れにしても住居者の税とされるのが通例だが、家賃税を以て住居用及營業用家屋の使用税とするのがある。其れはローマンで、彼は家賃税とは、住居又は營業に利用された場處の占有者を、彼に此

2) Bilinski, Die Gemeindebesteuerung. S. 275-6. Pfeiffer, Staatseinnahmen. II. S. 483. Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 618. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 320. Eheberg, a. a. O. S. 512. Heckel, Fw. I. S. 277. Kleiwächter, Fw. S. 276.

目的の爲めに生じたる費用又は之が爲めに彼より爲されたる出費の標準によりて課せんとするものと爲す。³⁾

(註三) ビリンスキーは、住居税を一の消費税と爲し、ヘツケルも家賃又は住居税は一の消費税だとし、クラインウエヒターも、家賃又は住居税は、住居の占有者に課せらるゝ所の一の消費税だと爲し、スタンブも、家賃の價値に應じての住居者の税は一の消費税だと爲し、ロツツは住居消費の税は直接消費税の體系中に屬すといふ。⁴⁾

(註四) ビリンスキーは、住居税を一の間接税と爲し、コンラードは、家賃税は家賃の支出より収入に、隨ふて間接に給付能力に決するが故に、一の間接税だと爲し、フェイスチングも、住居又は家賃税は間接税の範圍に屬せしむべしと爲し、エーベルヒは、直接消費税は或支出より所得に決せらるゝだけでは、全く間接消費税と同一だといふ。⁵⁾

(註五) フェイスチングは、住居又は家賃税は、非常に不完全なる方法にて所得税に代り又は補充すべきものと爲し、ペラフエルデスも、之を以て非常に不完全なる種類の所得課税及所得税の代用と爲し、シエフレレーは、収益税としての家賃税は、一般所得税の補充とせられたる消費税としての住居税と混同してはならぬといひ、スタンブは、所得が家の大きと共に直接に變動する傾があることが眞理なだけにては、家の價値に應じての住者の税は、所得税の粗雑な種類だと爲し、ロツツも、固有の住居消費税では、此消費が一定の所得の大きに決せしむるといふ觀念ありといひ、チスカは、消費税(住居税を含み)は、此が唯だ其當該物體を課税する物税でなくして、税源が當該人の所得たるべく、其が唯だ多少消費の高き及大きによりて測定せらるるだけにて入税に似て居るといふて居る。⁶⁾

(註六) フェイスチングは、収益税體系にては家賃税の物體は、所有者又は受益者に収益獲得の獨立の源として用立つ所の建物だと爲し、ヘツケルは、家賃税を以て、家賃所有の供する収益を課せんとするものと爲し、ワゲナーは、所有者が家賃よりの収益の爲めに拂ふ収益税と爲し、クラインウエヒターは、家賃税は立法者の考によれば一の収益税であつて家主を課税すべきものだといひ、チスカは、立法者は家賃税にて借家人を課せんとせずして、土地及家賃所有者を課せんとするのだといひ、プアイフアーは、家賃税は家賃所有者が其固定的財産より取得する所得を課せんとするものだといふて居る。⁷⁾

(註七) プアイフアー、シエフレレー、ヘツケル、ロツツ等之を説く。⁸⁾

3) Lohmann, Die besonderen direkten Gemeindesteuern in Preussen. S. 28.
4) Bilinski, a. a. O. S. 287. Heckel, a. a. O. S. 277. Kleinwachter, a. a. O. S. 153. Stamp, The fundamental principles of taxation, p. 70. Lotz, Fw. S. 312.
5) Bilinski, a. a. O. S. 287. Cradon Fw. 9 Aufl. S. 251. Fuisting, a. a.

(註八) 住屋の供給の相對的に大いの場合、家賃が獨占價格を表はす所の都市の中心地の場合には、家賃税が家主の負擔に歸する傾がある。⁹⁾

(註九) クラインウエヒターは、實際には轉讓の爲めに此二税が全く同一に現はることとなるといふ。¹⁰⁾

(註一〇) 英國の住居家屋税は通例、住居者又は借家人より支拂はるるが、分割して賃貸されたものにては所有者から拂はる。其故に並に蓋然的な轉讓事情の爲めに、収益税と住居税との混合的性質を有つ。尤もブアイフアーは其にも拘らず之を單なる家賃税といふて居る。¹¹⁾

(二) 戸數割との區別——戸數割は所得税の變體であり、世帯主、即ち家屋又は其一部の使用者に對し其全所得に依り、併も幾分か其資力の見立をも加味して人稅的に課するものであるから、(A) 主體に於て住居税と同だが標準に於て將た物件に於て(標準は一方は家賃、他方は所得及見立。物件は一方は住居、他方は構戸又は獨立生計)之と異なる。(B) として家屋税とは主體に於ても課稅物件に於ても異り、課稅標準も亦全く異なる。戸數割の主體は世帯主、家屋税のは家屋所有者。戸數割の物件は構戸、又は獨立生計、家屋税のは家屋又は其所有又は其收益であり、戸數割の標準は所得及見立、家屋税のは家屋の價格又は其家賃又は其外形標準である。税質からいふても戸數割は人稅であつて、家屋税は一の収益税であり物稅である。

(三) 地租資本利子税及營業税との區別——(A) 家屋税は一の収益税として物稅として此等の三税と其通性をもつのはいふを待たぬが、(B) 此等の三税と對立して一の獨立のものとなる爲めには、其課

O. S. 320. Eheberg, a. a. O. S. 511.

6) Fuisting, a. a. O. S. 320. Bela Földes, a. a. O. S. 522. Schäffle, Stuern, B. T. S. 180. Stamp, l. c. p. 70. Lotz, a. a. O. S. 483. Tyska, Fw. 2 Aufl. S. 226,

7) Fuisting, a. a. O. S. 320. Heckel, a. a. O. S. 277. Wagner, a. a. O.

税物件に於て重複せないやうにしないでならぬ。所が此が容易に重複課税となりて獨立存在の意味を成さぬことゝなり得る(註一〇)。(一)先づ其の地租及資本利子税との關係からいふと、家屋收益なるものは畢竟するに其爲めの地代と建築物の資本利子との合成物であつて、家屋税は地租と資本利子税との結合税¹⁴⁾だともいひ得るものだからして、此等との重複を避くるのには、地租との關係にては、地租に於て家屋つきの土地を課しないことにするか、家屋税に於て既に地租にて課せられたる地代の分子を除いて建物の分のみに課するかの外ないが、我國の如く地租の發達可なり古く、建物つきの土地にも地租を課する例に慣れて居るときに前の方法は採り難く、後の方法を採るより外はなきことになる。處が此にて家賃より地代の分子を控除したものを抜き出すことが可なり六つかしくはある。斯くて動もすれば實際には地租が凡べての土地の地代を課税しつゝ、(註一二)、家屋税もが凡べての家賃(地代を引かざる)を課税して重複課税といふことになる。それから資本利子税との關係では、資本利子税の方に家屋抵當の貸付資本を課税しないことゝするか、家屋税の方に借入資本にて建てたる家屋を除外する(自有資本による家屋のみを課税し)ことゝするかでなくては重複課税が避けられない。そして此二の方法の中につきては、家屋税の方が資本利子税よりも捕捉の一層容易なものだから(註一三)、同ものでも出來るだけは家屋税の處にて取つた方が便宜であり、隨ふて家屋税では凡べての建物を十分に課税し、資本利子税にて建物

H. S. 618. Kleinwächter, a. a. O. S. 153. Tyska, a. a. O. S. 147. Pfeiffer, a. a. O. S. 174.

8) Pfeiffer, a. a. O. S. 181. Schäffle, a. a. O. S. 184. Heckel, a. a. O. S. 278. Lotz, a. a. O. S. 312.

9) Kleinwächter, a. a. O. S. 153. 277.

擔保の貸付資本を除外することゝすべきだが、さて併し實際には資本利子税にて建物擔保の分を除くことが出来ないで(註一四)、其結果、重複課税となることも生ずる。(ろ)營業税との關係では、營業用の家屋にては營業收益の中に其家屋收益に當るものが含まれて居るのだから、營業税と家屋税との重複を避くるのには、家屋税にて全く營業用家屋を除外するか、營業税にて營業者が其自有家屋を營業用にしたると借入家屋を營業用にしたるとを問はず、凡べて營業收益から家賃に當るものを除きたるものに課するかとの二の中、何れか一を採る外ないが、家屋税の捕捉易に基き右の中では第二を採り、即ち家屋税にては凡べての家屋を課し、營業税にて家賃控除を行ふとするのが選むべしといふことになる。處が實際我國の營業收益税の如く營業者の借入家屋の場合にのみ家賃を費用として控除し(註一五)、自有家屋の場合には之を控除せぬといふことになる、少くとも自有家屋に關する限り、普通の家屋税は營業税と重複することになる。そして其家屋税にて屢々行はるゝやうに、自有家屋なるの故に、借入家屋よりも重い率を適用するに於ては一層の不公平をも生ずる。

(註一) 拙文、地方家屋税の當否、第一段(A)に參照。

(註二) 我國の地租は然り。

(註三) ファイフアー、チヌカ、ロツツ、ペラフェルデス等、家屋税の物件の捕捉易を説く。¹⁰⁾

(註四) 我國の資本利子税は然り。

10) Kleinwächter, a. a. O. S. 153.
 11) Wagner, Fw. III. S. 257. Fuisting, a. a. O. S. 321.
 12) Pfeiffer, a. a. O. S. 487.
 13) Pfeiffer, a. a. O. S. 174. Conrad, a. a. O. S. 145.
 14) Bela Földes, a. a. O. S. 519.

(註一五) エーベルヒも、借家人にとりては、家賃は營業用家屋に於て生産費の一部を成すといふ¹⁷⁾。之を營業税にて控除するは當然の處置である。

第二段 家屋税の課税物件

家屋税の類似税との區別關係は上にいふ如くで、其によりて此税の主體の家屋所有者たること、課税標準は家屋の價格、家賃又は外形標準だといふことも略ぼ明かとなつたとして、其課税物件は家屋、其所有、又は其收益だとせられたが、其が一の收益税だとせられる以上は、此が物件が家屋又は其所有だとさるゝとしても、此に收益の實在又は推定が存すと解すべきである。處が其收益の現はれ方が家屋の用途によつて異なるものがあり、其を明かにするのは、此税の性質を知るに於て必要である。仍つて茲に之を説く。

(一) 所有者の自用に供したる場合

(A) 其住居用に供したる場合——所有者が其家屋を用ゐる方法の第一は之を自己の住居用に供した場合である。そして其にしても固有の住居とはいへないやうな、而かも營利用ともいへないやうな、無意味な、又は贅澤な使用をすることもあるが、其も畢竟するに、彼の生活上の一使用方法として、廣義では住居用に入れて可である。而して此等凡べて住居用の場合には此家屋は所有者に何等、有形の收益を生じない(註一六)。唯だ茲に家賃に相當するもの(よりして地代を除きた

15) 拙著、租税研究、七卷 298 頁以下。
16) Pfeiffer, a. a. O. S. 170. Tyszka, a. a. O. S. 145. Lotz, a. a. O. S. 312.
Bela Földes, a. a. O. S. 520.
17) Eheberg, a. a. O. S. 248.

るもの)を生じたとして、觀念上に収益を認めることは出来る。だから其場合の収益は唯だ全く無形のものである(註一七)。併し之を有形収益でないからといふて無税としては有形収益の生ずる場合との權衡上、不公平になる。だからして之をも一の有形収益と對等のものとして一様に課税すべきではある。併し更に進んで考ふるときは此にては有形収益の生じないのみでなく、之が維持修繕に費用を要し、斯くても尙ほ古くなるに隨ひて家屋建物自身、其價值を減少して行くといふ不利があり(註一八)、特に其が自有資本で出来て居ればまだ樂でもあるが、借入資本から成る場合の如き、其上にも元利拂をしなくてはならず、彼是計算するとき其用費及損失と認むべきものを、家賃に相當するものから差引くと、残るものは殆んどなくなる。尤も精密にいふときは、借入金の子は費用として差引かなくてはならぬが、元金拂は差引くに及ばぬともいへる。其元金拂の行はれたゞけは、家屋所有主の純財産の増大となつて行くからである。併し其と同時に古くなるに隨つて建物自身の價值を減少する度合を見積つて控除することは必要となる。で結局、廣く家賃に當るものからして、地代、借入資本の子、修繕費、減價消却費だけを控除するのが正當だといふことになる。

(註一六)

クライン、ウエヒターは、所有者自身の住居する家屋は何等の家賃収益を生ぜずといひ、ベルグトも、自ら利用する建築用地及建物、詞の固有の意味に於ける収益を生ぜずといひ、エーベルヒも、自己住居及自己利用は唯だ収益を觀念

するのみで、収益其ものではないといふて居る。¹⁸⁾

(註一七) 前註エーベルと参照。尙ほ彼は別に、自己住居といふことが、然らざれば家賃に現はれたる収益を現はすと爲し、クラインウエヒターは、租税立法の實際は、所有者が其家屋を賃貸し得ること、然るときに彼が家賃収益を有したるべきこととの假定に據る。或は此の如き場合に、家主が他人の家屋に住つたならば、彼が拂つた管の家賃を自身に拂ふといふことが假定せらるゝと爲す。其他ペラフェルデスが、自己の利用に用立つ家屋及住居にて税源は利用の價值だといふて居るのは其税源といふ詞の使方が不適當ではあるが、此場合の課税物件が利用の價值だといふ意味とすれば正しい。¹⁹⁾

(註一八) プアイフアーは、或家屋の家賃の上る場合には、實は家屋の立つ處の土地の價值騰貴に外ならぬ。家屋は其自身、其價值にて利得することは出来ぬ。反對に物の性質からいふと、古くなればなるほど、修繕を要し價值を減ずることとなるといふ。²⁰⁾

(B) 其營利用に供したる場合——家屋所有者が其家屋を自らの營利用に供した場合にも、其が獨立した有形収益は生じない(註一九)。たゞ其が家賃に相當したものの²¹⁾ため、營業収益の全體の中に含まれて居るべきであり(註二〇)、其からして人工的方法にて計算し出す²²⁾ことが出来るだけである。尤も精密にいへば此家屋に地代、修繕費、減價消却額、利拂費などの費用を伴ふだらうが、其の家賃に當るものが何程か此等の費用を超過したものだといふことは推測し得る。併し其超過部の大くないといふことはあらう。

(註一九) コンラードは、營業用の建物は獨立の収益を生ぜずといひ、ボルグトも、所有者が其家屋を自己の農工商用に供したゞては、此が經濟的活動の補助材料となる。此の如きものとして獨立且つ計算上分別すべき収益を生ずることは出来な

18) Kleinwächter, a. a. O. S. 150. Borcht, Fw. 5 Aufl, II-I. S. 100.
Eheberg, a. a. O. S. 249.
19) Eheberg, a. a. O. S. 248. Kleinwächter, a. a. O. S. 150. Bela Földes,
a. a. O. S. 520.
20) Pfeiffer, a. a. O. S. 174-5.

ことさす²¹⁾

(註二〇) ペラフェルデスが、營業的經營に用立つ家屋及住屋にては、此經營の收益が税源を成形すといふのは、²²⁾詞は不適當だが、茲にいふと同義とすれば正しい。

(C) 其の住居及營利兼用に供したる場合——往々にして一の家屋、時としては同一の室をも、住居と營業とに併せ用ゆることがある。此場合には理論上には別物として扱ふことは出来るが、實際に之を分別することは頗る六つかしい。²³⁾

(二) 所有者が賃貸用に供したる場合——此場合には、少くとも所有者の私經濟上には明かに家賃といふ有形の収益を、直接に擧げ得る(註二一)。實に家屋税が地租と離れて収益税として獨立の地位を占むるに至つたのも、家屋に於ける賃貸が生じて、之に於て有形収益の生ずることゝなつた爲めであり、全く經濟界の一般の進歩に伴ふものに外ならぬ。尤も家賃の全部が家屋所有者に屬すと限らず、先以て地代を引去らなくてはならず、更に借入資本による場合の如き、少くとも利子拂をも差引かなくてはならず、修繕費、減價消却費も引かなくてはならず、少くとも夫の利拂の續く限り家屋所有者にとりて剩す所の少いといふことはあり得る。

(註二二) ホルゲトは、建物つき土地の収益は、此が賃貸された時に最明かに現はると爲し、そしてクラインウエヒター、ペラフェルデス、エーベルヒ等、此場合の家賃を明かに所有者の所得と爲す。²⁴⁾

(A) 住居用の賃貸家屋——にありては上にいふ通り、少くとも家屋所有者にとりては収益が有形

21) Eheberg, a. a. O. S. 248.

22) Fuisting, a. a. O. S. 373.

23) Conrad, a. a. O. S. 146, Borgh, a. a. O. S. 101,

24) Bela Földes, a. a. O. S. 520.

25) Schäffe, a. a. O. S. 180. Eheberg, a. a. O. S. 248. Bela Földes, a. a.

的且つ直接に生ずる。彼の私經濟上には収益を生じ、彼の所得ともなるのだが、併し國民經濟の全體からいへば一の享樂用に供されたに過ぎずして、生産用に供されたのでなく、何等の収益を生じなかつたといはなくてはならぬ(註三二)。たゞ租税に於て問題とする所のものが、國民經濟上の意味にての収益ではなく、私經濟にて各人の見て以て収益を生じたと爲し、所得を生じたと爲すものであるのだから、此れあるが故に、此が課税の物體とならぬといふには及ばぬ。

(註三二) クラインツウエヒターは、(住居の)家屋税は私經濟の意味にてのみ収益税であつて、國民經濟の意味では収益税とはいふを得ぬ。住居は財を生産し、實際収益を生ずる生産用具ではないといふて居る。²⁶⁾

(B) 營利用の賃貸家屋——にありては、此は所有者にとりて私經濟上直接に有形収益を生ずるのみでなく、國民經濟上にも、借主の營利収益の中に、此に使用されたる家屋相當の収益をも生じて居る。此場合の家屋税は何れの意味にても収益税である。

第三段 家屋税の地位

前段に於て家屋税の課税物件を明かにしたるの後は、最より此税の存在の餘地如何を檢して見るであらう。

(一) 住居用の家屋の家屋税

論叢 家屋税の本質

第二十三卷 (第六號 三三) 九一三

O. S. 520.

26) Bela Földes, s. a. O. S. 519.

27) Borghl, a. a. O. S. 100. Kleinwächter, a. a. O. S. 150. Bela Földes, a. a. O. S. 520. Ehrberg, a. a. O. S. 248.

28) Kleinwächter, a. a. O. S. 149-150.

(A) 住居税によりて代らしめ得る。——住居用の家屋に家屋税が課せられたとしても、少くとも自用住居家屋に關する限り、其は住居税と選ぶ所はない(註三三)。他種の家屋は、家賃収益なり營利収益なりを擧げるものに課するのだから収益税だとしても、此自用住家については住居税に外ならずとして、家屋税はつまり住居税と家屋税との結合、即ち使用税と収益税との結合だといひ得る。そして賃貸住屋にても其家屋税は借家人への轉嫁可能が大いだから、此住居用の家屋は一層のこと、必然に住居税の性質をもつべき自用住家の分と、賃貸住居家屋の分とを一緒にして住居税として課することにしやうかとの考も起る。確かに此も一案である。

(註三三) エーベルヒは 家屋税は、自住者にとりては其働きに依れば住居消費の税に當り、そして其他の所得から支拂はるることになるといひ、クラインウエヒターも、所有者自ら住居する家屋は家賃収益を生じない。此の如き家屋は収益財産でなくして一の享樂財産だ。此に課する税は収益税でなくして直接消費税だといひ、ペラフエルデスは、賃貸されずして所有者自ら利用する家屋の税は強き消費税の性質をもつといふ。²⁰⁾

(B) 家屋税に依るごして地租資本利子税との關係に考慮を要する。——此住居家屋でも、賃貸された分は明かに所有者にとりて収益を生ずるのだから、収益税たる家屋税を課しても良いし、自住家屋には有形収益はないけれども持主即ち住居者にとりて一の無形の収益を生じたとも爲し得るから、之にも収益税たる家屋税を課して良い。併し此場合には其家賃に當るものに含まるる地代は、既に地租にて課税されたとして考慮しなくてはならず、借入資金にて家屋を建てたるとき

20) Eheberg, a. a. O. S. 249. Kleinwächter, a. a. O. S. 150, 151. Bela Földes, a. a. O. S. 520.

には、之に課せられたる資本金子税をも考慮しなくてはならぬ。然るときは此住居家屋税にて課せらるべきものは、自有資本にて建設せられたる住屋の家賃から地代を控除した残りのものと、借入資本にて建設せられたる住屋の家賃から地代及利子を引いた残りのものとのだけとならなければならぬ(註三〇)。然るに近頃の如く借入資本に依りて建てらるるものが多くなると、此處に於ける家屋税を課するの餘地は益々狭いものとなりざるを得ぬ。尙其上にも修繕費減價消却費をも控除するときには愈々以て其餘地が狭くなる。

(註三〇) ベラフェルデスは 各の土地、隨て建物つき土地もが地租を課せられ、各の資本、家屋建築に用ゐられたる資本もが資本税を課せらるるときには、家屋税は物體なきこととならうといふて居るが、實際、我國の資本金子税では借入資本のみを課税して居るから、彼のいふはほどに家屋税が物體を缺くことにはならない。

(二) 自己の營利用家屋の家屋税——は別に存する地租や營業税やの追加税又は補足税ともいふべきもので(註三五)、其等との關係を考慮し、尙其上にも資本金子との關係を検しなくてはならない。そして中に就き

(註三五) エーベルヒは、家屋税は、自己の經濟に利用したる家屋については、地租營業税、事情によりては一般所得税の附加税として現はるといふ。

(A) 原始産業用のものにては——其家賃に當るものの中から、先以て地租にて課せられたる地代を控除し、借入資本にて造られたる家屋なるときは、資本金子税をも考慮しなければならぬ。更

30) Bela Földes, a. a. O. S. 519-520.

31) Eheberg, a. a. O. S. 249.

に修繕費減價消却費も引去るときに茲には課税の餘地はあつても價額に見積つて大したものではなからう。

(B) 商工業用のもの——にては地租と資本利子税とのみならず、尙ほ營業税をも考慮しなくてはならぬ。そして我國税法では營業收益税にて地租及資本利子税を考慮して居るけれども、其營業所得の計算に於て營業者の自用家屋の家賃に當るものを費用として引かないから、營業收益税が既に此場合の家屋税をも含んで居る譯であり、自動的に營業用家屋の課税を行つて居るとしなればならぬ。だから茲には家屋税を課すべきの餘地は全くないのである。強めて此に之を課したならば、其は重複課税といふことにならざるを得ぬ(註二六)。

(註二六) ロツツは、發達した營業税又は營業者の其他の多收的の負擔を存する國に於て、店舗工場事務所到家屋税を課するときに、自己の家屋にて活動する營業者の重き重複負擔が現はれ得といふて居る。³²⁾

(三) 賃貸されたる營利用家屋の家屋税——は私經濟上よりしても國民經濟上よりしても收益を生ずべき家屋の課税といふを得る。で此は獨立の收益税といふことは出来る。併し其にしても、其家賃に當るものから、地租にて既に課税されたる地代、借入資本に依りたる場合の利子にして資本利子税から課せられたるものを差引くときは、残りは多くはなくなる。其れに修繕費、減價消却費をも引くべしとすれば残りは一層少くなる。

結 論

以上要之、家屋税は一の収益税として家屋所有者に對し其収益につき課税するものと爲し、住居税や戸數割と區別し得る。幾多の収益税中にて獨立の地歩を占めることも出来る。併し此が單純なる収益税とはいふことを得ずして、少くとも其一部は住居税だともいへる。併し又此を凡べて収益税だと説明し得ぬことはない。其にしても他の収益税との關係を見ると、可なり錯綜して居り、之をして重複課税たらしめぬ爲めには面倒なる方法を採らなくてはならず、之を精密に考慮に入れ、且つ家屋に伴ふ修繕費、減價消却費までも考慮するときには、之が課税の餘地は可なり狭きものならざるを得ぬ。特に借入資本により家屋を建設することが多くなるに随つて一層此が著しい。そして特に自有家屋にて營業を爲すものに於ける其營業用の家屋に至つては家屋税を課税する餘地は全くないのである。之を考ふるときに、今度の改税に於て國税に家屋税を缺くのは左まで大な缺陷とならぬのだとも辨明し得ることになる。併し其れにししも尙ほ若干、家屋につき課税すべき餘地がないのではないのだから、家屋税を缺くことが一の缺陷だともいへる。更らに之を見るにつけても収益税にて所得税を補完せしむる方法自體が可なり困難なる方法であつて、之によりて公平に、重複なきものを仕組むことの六つかしきことを知るにも足る。