

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號 二 第 卷九十二第

行發日一月八年四和昭

論 叢

清涼飲料稅論 法學博士 神戶 正雄

限界經濟學と制度經濟學 文學博士 米田庄太郎

勞銀の理論 文學博士 高田 保馬

說 苑

經濟學史基礎論 法學士 石川 興二

幕末の商社 經濟學士 菅野和太郎

セイの販路說に就て 經濟學士 谷口 吉彦

シュピイトホフの景氣循環論 經濟學士 靜 田 均

雜 錄

伊太利の財政經濟近況 經濟學士 有 井 治

經濟理論と經濟史 經濟學士 堀江 保藏

近著外國經濟雜誌主要論題

經濟論叢

第二十九卷 第二號 (通卷第百七拾號)

昭和四年八月發行

論叢

清涼飲料稅論

神戶正雄

緒言(本論の目的)

第一段 清涼飲料稅の本質及長短(一)發達(二)稅質(A)消費稅(B)不要品稅(三)長短(A)其長所(イ)財政收入上(1)一般的(a)直接(b)間接(2)特定の場合(a)戦時(b)高き酒稅の場合(3)公平課稅上は公益上特に教育政策上(1)短所(イ)保健政策上(1)酒との關係上(2)其他(a)必要飲料として(b)藥品として(3)風教上は公平課稅上社會政策上に(1)財政收入上(2)經濟上(3)課稅技術上

第二段 清涼飲料の課稅方法(一)課稅權者(二)課稅物件(A)藥品と否との別(B)天然のものとな人工的のものとの別(C)上等物と下等物との別(D)場詰物と樽詰物との別(E)輸向の物と内地消費用物との別(F)酒精含有飲料單純なる果實水等(G)自家用品(三)課稅の形式(四)納稅義務者(五)課稅標準及稅率(A)原料稅か製品稅か(B)從量稅か從價稅か(六)稅の高き)

結論(全文の要旨)

緒言

我邦に清涼飲料税があり、其は外國に例のないものではないけれども、兎角、人の注意を引かず、又あまりに反對の聲も聞かず、殆んど全く看過されて居る。其は一方からいふと擔ひ易い税であり、特に酒類の諸税が高くなるときに、之が代用品たる清涼飲料の課税といふことも、其との均衡上、當然のやうにも見ゆる。併し又、其が保健材料の課税といふ點から見ると洵に不都合な税のやうでもあり、特に他方、賣藥印紙税を廢止したのとは矛盾するやうである。其にも拘らず之に苦情の起らぬのは、つまり其税率が低いといふことから生じて居るのだが、恰かも其れだからして其收入も微々たるものであつて、此が無くては財政が立行かすといふほどのものでもない。彼是れ反對の立場からも觀られ得るもので、興味深き税種に屬する。而かも其が未だ學問上に問題とされて居らぬのであるから、茲に之を考究するのも、無意義でないやうに思ふので、敢て之を取扱つて見る。

第一段 清涼飲料税の本質及長短

(一)發達——清涼飲料の本質を説く前に少しく之が發達の由來を一瞥しやう。我邦にては實に大正

十五年四月以降實施せられたもので、其は酒造税にて清酒の税率が一石三十三圓から四十圓に引上げられ、之に準じて麥酒税、酒精及酒精含有飲料税も引上げられたとの均衡から起されたのである。併し外國では多くは世界戦争に關聯して其戦費に伴ふ財政難を救ふが爲めに起されたのであつた(註二)。かくて英、佛にては一九一六年。米、獨にては一九一八年。獨的塊、チエッコスロヰキアにては一九一九年に此が出来⁵⁾。そして特にチエッコスロヰキアにては全き飲料税の體系中の一節として規定せられた。それから此には其後財源上の必要の減少したこともあり、兼ねて其税質に對する異論もあつて、米國は既に一九二一年に(尤も一部が残つて居る、其事は後段を見れば判る)、獨逸は一九二三年に何れも廢止したのである。我邦の其は此二大國が廢止したる後を承けて、西曆からいふと一九二六年に之を新しく興したのである。

(註一) 尤も獨逸にては世界大戰以前に一九〇八年に、葡萄酒税法案の討議に際して、清涼飲料税の徵税が提案されたことがあつたが、前者の廢棄と共に、後者も亦廢案となつたといふことだ。⁶⁾

(二) 税質——此税が

(A) 消費税たること——はいふを待たずと思ふが、併し米國のやうに、之を取引税として課する⁹⁾ ときには、見様によりては一の交通税ともいはれ得る。

(B) 不要品税たること——それから其の消費税中にも、其課税の物件の性質に考へ、其の人の

- 1) Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 508. Bräuer, Mineralwassersteuer. (Elster, Hwb. d. Stw. 4 Aufl. VI.) S. 587.
- 2) Eheberg, ebenda. Bräuer, ebenda. Albix, Traité élémentaire. 5 éd. p. 749. Scholz, Grundriss des französischen Steuerrechts. S. 69. Lemcke, Die Vorgeschichte und gegenwärtige Gestaltung des französischen

欲望に對する地位又は關係から見て、奢侈と必要との中間税（註二）又は不要品税（註三）といふべきものに屬する。

（註二） チスカは、消費税を租税物體の人の欲望に對する地位によりて、直接に必要な生活需要の上の税と、切に必要には非れども一般的なる生活需要の上の税と、全く不要なる奢侈需要の上の税との三に分ち、清涼飲料税を砂糖税と共に第二のものに入れた。¹⁰⁾

（註三） ツシンスキーは、消費税を、生活必要に屬する消費品の消費税と、生活不要に屬する消費品の消費税とに分ち、此税を後者に入れて居る。¹¹⁾

（三）長短——此税には長所もあれば短所もあつて、一概に之を良きものともいひ兼ねれば、悪いものともいひ難いものがある。

（A）其長所

（イ）財政收入上——此税の最主要なる理由は實に財政收入上に存するのであつて（註四）、（1）其は一般的に之を見てもさうであり、そして特別な場合に於ける時の必要から一層、此が重きを成すこともある。前者からいふと更に（a）直接にも此税が一の收入源となり（註五）、財政に一の方便を供するの効果を有つが、（b）間接にも此物體が酒類の代用品たるだけに於て、此が税が酒類諸税の收入を保全し、此税がなかつたとするならば、此物に向ひたるべき消費を抑制して、酒類の税收入の減少を防止するの働をも爲し得る（註六）。そして右直接間接の二の作用の中には、收入とし

Steuersystems. S. 43.

3) Bräuer, ebenda. Jensen, P. f. p. 306. Lutz, P. f. p. 414.

4) Bräuer, ebenda. Eheberg, Fw. S. 435, 508. Derselbe, Grundriss. 3 & 4 Aufl. S. 164. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 232. Köppe, Fw. S. 98. Mombert, Fw. S. 108.

ては恐らくは直接のよりも間接の方が一層有力であり重大である。恐らく此税の存立の最主眼となるのは、此間接の収入減少防止作用に存する。そして又此税の收入上の利益は(2)特に一定の場合に於ける時の必要からして一層切要となるといふこともある。其は(a)第一には、戦時の如き収入の必要の切迫したときには此が一層切要であるといふことであつて(註七)、又實に世界戦争に際しての諸國の實際が之を實證した。更に(b)此が代用の働きを成す本品たる酒類の税が低い場合には別に此税を設けなくてはならぬほどの事もないのであるが、此酒税が高率となるに伴ふては、放つて置く、消費が清涼飲料に向ふ可能性が多く、爲めに酒税收入を侵し、其高税又は其税率の引上をして無効たらしむるの恐がある(註八)。で此酒税收入を擁護するためには、收入政策上、此税の新設又は既に存在して居るなれば、之が引上を避くべからざらしめることになる。

(註四) コンラードは、此には財政を策上の理由が決定を興ふといふ。¹²⁾

(註五) 昭和四年度に我國の此税收入は四百萬八千三百八十二圓である。あまり大くはないが、一の收入源ではある。

(註六) エーベルヒは、醸水及人造炭酸水の税が往々にして酒精飲料税收入を害しない目的にて現はると爲し、ストルツツも、無酒精飲料の負擔が、財政上の考慮の外、礦水リモナーデ等の増加する普及並に之が爲め酒精飲料特に麥酒に齎らざる競争によりて辯護せらると爲し、ケツペも、人工的醸水及營業的に充たされたる天然醸水及人造飲料(リモナーデ等)及其原料の税は、酒精飲料の税を補充する。そして其は唯だ財政を策上の理由からであるといふて居る。そして如何なる程度に影響を有つかは判り難いが、我國にて酒類の税が昭和四年度に二億三千四百萬圓にも上るときに、酒からして代用品に向ふ

5) Bräuer, ebenda.

6) Jensen, l. c. p. 307. Lutz, l. c. p. 414. Büchner, Die Finanzpolitik und das Bundessteuersystem der Vereinigten Staaten von Amerika. S. 383.

7) Eheberg, Grundriss. S. 164. Köppe, a. a. O. S. 98. Mombert, a. a.

が爲めに酒稅收入に生ずべき損失は可なり大な額であつて、清涼飲料稅の酒稅收入減少防止の效果は清涼飲料稅の直接收入よりも大なものと推測せらるる。

(註七) プロイヤーは、戦時財政の立脚點から、戦時中に於ける此稅の徵收には殆んど反對するべきものでないとして、ジエンセンも、戦時中の收入増加の必要が、非酒精飲料の内國稅の賦課に導き、そして此非常事變の時には、かゝる稅が疑もなく辯護せられ、且つ愛國の柏車の下に、良く行はるべきであると爲し、ユーベルヒは、増加する國費の壓迫の下に此種の稅が現はれたと爲し、ペラフェルデスも、世界戰爭が實に課稅飲料の範圍を擴張したといふて居る。⁹⁾

(註八) プロイヤーは、特に麥酒及葡萄酒の高き課稅に於て、多くの消費者が非酒精飲料に向ひ、爲めに凡ての酒精飲料稅收入を損害することを認めなくてはならぬと爲し、別の處にては、火酒麥酒葡萄酒及シャンパンの重き課稅に於て、安き無酒精の飲料が特に麥酒と此迄よりも一層多く競争に進むべきことが豫見せられた。隨つて高稅の酒精飲料から此迄無稅であつた鐵水への移轉によりて大なる租稅損失が期待せられ、之に應ずる爲めに一九一八年に無酒精飲料にも相當の課稅をすることに決心したのだと説いて居り、コンラードも、交戰國及同情國に於ける戦時の非常に増加した財政需要の爲めに實行された重き酒精飲料の課稅が、他の飲料、特に礦水、リモナーデ、及其他の清涼飲料の如く、酒精飲料と益々有効に競争する飲料の課稅を必要たらしめたといふ。¹⁰⁾

(ろ) 公平課稅上——此清涼飲料の消費といふことは何程か、消費者に於ける給付能力の存在を意味する。家庭に於ても、そして特に飲食店料理屋宿屋宴會などに於て、人が清涼飲料を用ゐるといふことは、之を用ふる人に於て特別な給付能力の存在を意味する。彼が節約主義を貫くならば、恐らく清涼飲料を用ふるに及ばず、たゞ天然水を用ふるにて足る。精々番茶でも足るのである。然るに其を敢てせずして、特に多少高い代價を拂つて清涼飲料を用ゐたことによりて給付

O. S. 108. Bela Földes, Fw. 2 Aufl. S. 503. Tuschinski, Fw. S. 142. Strutz, Handbuch des Reichssteuerrechts. 3 Aufl. S. 1034.

8) Bräuer, Mineralwassersteuer. S. 586.

9) Bräuer, Mineralwassersteuer. S. 589.

10) Tyska, Fw. 2 Aufl. S. 261-262.

能力を推定するのは決して不當ではない(註九)。たゞ其中についても、天然礦水を用ふる場合の如きには、全く之を一の藥品として用ゐることがある。即ち已むを得ずして之を用ゐて居り、其を直ちに税を擔ふべき給付能力の存在とせられては氣の毒のやうでもあるが、併し其場合に之を一の藥品としたとしても、其は恐らくは主たる藥品が別にあつて、其上にも之を用ゐるといふことが多く、此の如きは極貧者には到底出來ぬことであり、之を用ゐるほどの者は矢張り、給付能力の相當に大きいものだ、大體に於ていふて差支なく、随つて之に特段なる課税も許さるべきこととなる。固より此が眞に各消費者の人的給付能力に公平なものとはいへぬのであるけれども、其は一般に消費税に共通のことであつて、一般に消費税の許さるる以上、忍び得べきものに屬する。此が藥となることはあつても富者、又は少くとも多少餘裕ある人の藥であつて、貧乏人の藥とはならない。だからして一般民衆の藥に課した單なる賣藥印紙税などに比しては、遙かに忍び得る消費税といふを得る。

(註九) ストルツツは、非酒精飲料といへども、經濟的の弱者は之が消費を斷念するものであつて、其が之を爲し得る者に於て、課税せらるゝ能力のある消費に關すといふ。¹⁰⁾

(は)公益上特に教育政策上——奢侈が道義上經濟上社會上不利なるものであつて、匡正さるべきものだとして、清涼飲料の消費に幾分か奢侈の意義ありとするに於て、其れだけにては此が課

11) Tuschinski, a. a. O. S. 142.
 12) Conrad, a. a. O. S. 232.
 13) Eheberg, Grundriss. S. 163-164. Strutz, Grundlehren des Steuerrechts. S. 125. Köppe, a. a. O. S. 98.
 14) Bräuer, Mineralwassersteuer. S. 589. Jensen, l. c. p. 306. Eheberg,

稅が、之についての反省を促すといふ效果があるといふことを見逃してはならない(註一〇)。

(註一〇) ジェンセンは、無酒精飲料といふ品物が一部奢侈品であり、そして之が消費の節減が頗る大な損害ではないであらうといふ¹⁷⁾

(B) 短所

(1) 保健政策上——(1) 此稅が前にいふやうに、假令、酒稅收入を保護するが爲めに避くべから

ず且つ其自身の收入もが一の財源となり得て財政收入上有利だとしても、此物體が酒といふ有害物の代用品として、むしろ保健上有益品であるといふに於て、酒稅の高き爲めに、其消費が減じて、此清涼飲料の消費を増加するといふことは、保健上むしろ喜ぶべきものとして放置して良い(註一一)。別に財政收入上に失ふ所はあつても、國民全體に取りては保健によりて其他風教上更には經濟上などにまでも或は無形的に或は有形間接的に生ずる利益に比してはいふに足らぬものとして良い。財政收入上の損失が重大だとし、之のみから見ても、成程、直接には此が不課稅によりて財政收入を失ふやうではあるが、間接のことを計算すると、國民保健の増加によりて經濟力の増加をも促し、其結果として財政收入の自然増収が大きくなることによりて優に埋合せが出来るかも知れない。斯くの如くにして清涼飲料が、保健上有害なる酒の代用となることによりて有利でありて、隨ふて之が課稅の躊躇さるべきものを有つ所であるが、(2) 斯く清涼飲料が酒との對立

Fw. S. 499. Bela Földes, a. a. O. S. 502.

15) Bräuer, Mineralwassersteuer. S. 589. Derselbe, Die Neuordnung der deutschen Finanzwirtschaft und das neue Reichssteuersystem. S. 50. Conrad, a. a. O. S. 232.

16) Strutz, Grundlehren. S. 67-68.

上、有益なものとせらるるのみでなく、之との關係を別として考へても、(a)特に往々にして、處により、天然水の飲用が保健上危険であるが爲めの故に清涼飲料の使用の有益必要なことさへもあつて(註一二)、此が課税が不要品課税でなくして必需品課税となるといふことがあるし、(b)特に又清涼飲料が斯くの如く他品との相對的のみでなく、其れ自身、一の藥として或種の病氣を醫するの働きがある(註一三)。此の如きの用に供せらるるだけでは、之が課税は保健上不都合なりとしなければならぬ。

(註一二) ケツペは、此種の飲料は其享樂の無害且つむしろ健康進歩の性質の爲めに、並に此が酒精享樂の代用となつて其れだけにて之に反對して働くこととなる爲めに、本來免稅すべきものと爲し、コンラードも、礦水等は免稅されるべきものである。此が本來、酒精飲料の代用として出来るだけ安く公衆の手に入らしめらるべきものだから。と爲し、又別の處にて、酒精飲料の消費の相當なる減少への衛生上及倫理上有利なる影響が、積極的に此税の廢止を勧むと爲し、ストルツツは、麥酒及葡萄酒、特に火酒の課税に取りて、酒精享樂の制限の觀察點が行はれるときに、礦水税による無酒精飲料の負擔は此と調利しないと爲し、エーベルヒは、從來、國民衛生の理由からして礦水課税が行はなかつたのだと爲し、プロイヤーは、特に天然礦泉の高き消費が國民保健の利益に於て唯だ獎むべきものだ。そして此が酒精の濫用的の使用を防ぐ最良の方法の一だといふた。¹⁷⁾

(註一二) ストルツツは、礦水及人造飲料の享樂が健康の上に損害することなくして、通例の水によりて代られ得るといふことと、隨つて礦水及人造飲料の享樂が不要なる奢侈的消費として現はれることは決して何處にも當るのではない。多くの場合にては水の事情が不良であつて、出来るだけ水の享樂の制限が衛生上望ましきことだといふ。¹⁸⁾

(註一三) ストルツツは、特に藥用として飲まざるを例とする礦水に税を課するといふことは辨護し得ないといふて居る。¹⁹⁾

17) Jensen, l. c. p. 306.

18) Köppe, a. a. O. S. 98. Conrad, a. a. O. S. 191, 232. Strutz, Grundlehren. S. 67. Eheberg, Fw. S. 499. Bräuer, Mineralwassersteuer. S. 589.

19) Strutz, Grundlehren. S. 67.

(ろ) 風教上——には酒との關係上有益なるものがある。即ち酒類が保健上有害なもののみでなく、風教上にも有害なるものである。之を自由に消費せしむるのは、國民の氣風を堅實にする所以のものでない。酒は人を輕薄ならしめ、狂暴ならしめ、怠慢ならしめ、粗大ならしめ、そして人に眞剣味を失はしめる。社會上の諸の罪害の根源ともなる。特に日本のやうに國民の國際的地位の尙ほ低しとすべき處にては、飲酒に對して或度の制限を加へ、之が消費を他の無害有益なる消費に代らしむるの工夫をしなければならぬ。清涼飲料の消費獎勵は實に國民の飲酒を幾分なりとも此種の無害有益なる消費に轉換せしむる所以で、國策上、大に進めなければならぬものに屬する。然るに之に課税して折角の此轉換を防止するのは不都合なりとしなければならぬ。

(は) 公平課税上社會政策上——清涼飲料税にも、消費税共通の弱點たる、此が人的給付能力の大小に應じた課税たり得ぬといふことの外、特に前記、保健上の弱點に於ていふたやうに、清涼飲料が天然水の不良なる場合の救済として、特に又一の藥品として用ゐらるゝ場合の如き、之に對するの課税に於て、能力に應じた課税としては不適當といふべきものがあり、やがて其が社會政策にも合しないといはなければならぬ。も一つ此税の遺憾なことは、酒は主としては男子の飲物であつて、之が課税は大體、能力の強き者を課税することになるのだが、清涼飲料が之に反して、能力の乏しき婦人子供の飲物だといふことである(註一四)。其は大したことではない。婦人

小供が能力乏しとしても、其等の者の飲料代は結局、大むね能力ある男子から拂はれることにならうから、終局にては之を課税しても差支ないことではあるけれども、少くとも形式上には其處に一の不公平といふものが存する。

(註一四) 此飲料が主として女、子供飲料だといふことが、實に獨逸の議會にて争はれた論點の一であつたといふことだ。²¹⁾

尤も之に對して、ストルツツは、釧水が特に成年男子の飲料であつて、其れだけにては、釧水税が人頭税的負擔でないといふ。葡萄酒、葡萄酒、大酒税の特徴の一部を支持すといふ。²²⁾

(二) 財政收入上——此税には徴收費があまりにも多くかゝり(註一五)、收入が割合に少い(註一六)。成程、此税自身の收入は少いけれども、併し間接に酒税收入を保持することが相當に大いのであらう。けれども又、元來は其酒については之が消費の減じ隨つて其税收入の減するほどになることが、保健上風教上有益であつて、其等の重大利益は優に、收入上の缺點を補ふて餘りありともいはれ得るものであるから、酒税收入の保維といふことは大して重きを成すに足らない。又若し此收入上から代用品消費の防止を努めるといふならば、何が故に、此酒税に於ける清涼飲料ばかりでなくて、織物税に於ける莫大小、砂糖税に於ける餉をも課することにならぬか。莫大小、餉には清涼飲料以上にも之を宥恕するの理由はなき筈である。餉には一部、藥品として用ゐらるゝといふことがあるといふが、清涼飲料にも齊しく薬として用ゐらるゝことがあり、そして餉の本

21) Bela Földes, a. a. O. S. 503.
22) Strutz, Grundlehren. S. 67.

品(飴を代用品として其の本品)たる砂糖は有害物でなくしてむしろ營養材料であり、清涼飲料の本品たる酒はむしろ有害物であるとすると、其の有害物たらざる砂糖から齊しく有害物たらず、むしろ藥品となることある飴に移るのを防止しないで置きつゝ、有害物たる酒から無害物にして時に薬となる清涼飲料に移るのを防止するのは解するに苦しまなければならぬ。

(註一五) プロイヤーは、鐵水及其加工品の税は、其大なる徵收費に於て、唯だ之が獨占への過渡によりてのみ報めらるゝと爲す。⁰²⁴¹

(註一六) 前註五參照。

(は)經濟上——此税には、之が課税上の面倒厄介が當業者の經濟を壓迫するといふことがある(註一七)。其は何税にも免れないことで忍ぶべしともいはれるが、併し其も一の缺點ではあり、そして別に生ずる此税の利益があまり大きくないときには、此缺點も亦た、此税の存立を否定する有力なる材料とはなる。

(註一七) プロイヤーは、之につき、製造場に於ける自動的測定器の備付が其經營を妨げ且つ困難とする。製造家に於ける申告義務、帳簿及倉庫監督、凡べて全き租稅監督が厄介と費用とを生じ、此が此税の小收入に對し正しき關係に立たざるものと爲し、ジェンセンに依ると、米國の一九二一年法にて之が廢止されたのは、其行政上の困難と共に、消費者及商人への厄介といふ理由からであつたといふことだ。⁰²⁴¹

(へ)課税技術上——には清涼飲料の製造が例之麥酒のやうに集中して居れば便利であるけれど

23) Bräuer, Mineralwassersteuer. S. 589.

24) Bräuer, Mineralwassersteuer. S. 589-590. Jensen. l. c. p. 307.

も、我國に於ける其のやうに頗る分散して小規模にて行はるゝ處にては(註一八)、可なり取締上の面倒の多いといふことを免れない。此も此税の一の缺點とする(註一九)。尙又、之が公平課税上望ましき物體の區別の出來悪いことも一の缺點といへばいへる(註二〇)。

(註一八) 昭和二年度に之が製造場二千六百五十六に上ぼる。⁰²⁵⁾

(註一九) ジェンセンは、此税に對する主たる反對は其行政上の困難だといふ。それからプロイヤヤーが、獨逸國の如く人工の清涼飲料の製造が小經營の深山のものから行はるる處では、消費税の代りに租稅的獨占の採用が殆んど考ふべからずといふが、其の多數の小經營の存在といふことは、實は獨占採用に不適當なばかりではなく、消費税として行ふにも不適當なわけ⁰²⁶⁾ある。

(註二〇) プロイヤヤーは、藥用の天然礦水の本來希望すべき免稅は行はれなかつた。何ぜとなれば凡べての事情の下に課税すべき食卓用の水との分別が可能でなかつたからといふて居る。⁰²⁷⁾

第二段 清涼飲料税の課税方法

清涼飲料税の本質及長短は上の如しとして、次ぎに之が課税方法を考ふるに、

(一) 課税權者——は通例、國家であるが、之を地方に許す例はある(註二一)。

(註二一) 其は佛と埃とである。佛國にては、礦泉源の存する市町村は、國税に對して一サンチームの附加税を課することを許され、埃國にては、市町村に、曹達水、リモナーデ等につき五年より長からざる期間にて一定最高限内に課税する權能を與へた。⁰²⁸⁾

25) 主稅局五十四回統計年報書、473.

26) Jensen, l. c. p. 306-307. Bräuer, Mineralwassersteuer. S. 589.

27) Bräuer, Neuordnung. S. 50.

28) Bräuer, Mineralwassersteuer. S. 589. Schutz, a. a. O. S. 69, 100. Allix, l. c. p. 749. Wittschieben, Das österreichische Besteuerungssystem. I.

(二) 課稅物件——として何を選むか。

(A) 藥品と否との別——清涼飲料中にても、本來課稅して良いのは食卓用のに限るべく、薬用のはむしろ之を免稅すべきものである(註三三)。併し課稅技術上之を區別するのは六つかしいことは前にもいふ通りである。隨ふて實際には凡べての其に課することになる。但し獨的奥國にて專賣制の下に藥用を免する例はある(註三三)。

(註三三) ブロイヤールは、鑛水の租稅負擔にては、當然に第一位に、單に清涼に用立つ食卓用水に計置せられる。そして藥用とされる水を免稅することが適當だと爲す。²⁹⁾

(註三三) 獨的奥國にては、專賣制下に、浴場用及飲用の爲めに直接に鑛泉にて醸つて溫泉場にて使用せらるるものは免稅せられる。更に病院及疾病金庫(我國の健康保險)には一定條件の下に、戻稅が與へらるる。³⁰⁾

(B) 天然のものど人工のものとの別——此は課稅上區別するに及ばぬ。對等に扱つて可である。但し鑛泉地にて直接飲用するのは免じて可なりである。

(C) 上等物と下等物との別——此は例之、リモナーデにて玉ラムネといふもの、如き下等品は、結局、下層民の飲用するものとして、恰も砂糖に於ける黒砂糖のやうに輕課するを至當とはするけれど、此とて無稅とするには及ぶまい。上等品のみ課稅しては特に收入上不得策である。

(D) 樽詰物と樽詰物との別——此は課稅程度にては區別すべきでなく、むしろ課稅標準の選み方

S. 30.

29) Bräuer, Mineralwassersteuer. S. 587.

30) Bräuer, Mineralwassersteuer. S. 588.

にて考慮すべきものであらう。勿論一方を免じ他方を課するが如き區別の行はるべきものでない。

(E) 輸出向の物と内地消費の物との別——輸出向のものが特に免せらるゝのは一般に内國消費税に共通の事柄であつて、いふまでもなく、其は輸出奨励乃至輸出進捗の爲めに出づる。

(F) 酒精含有飲料單純なる果實水等——此は他の飲料税との關係にもかゝるが、我國の如きにては、百分一以上の酒精を含有する限りは酒精及酒精含有飲料税にかゝることとなり、單純なる無酒精の果實水の如きは別に課税されない(註三四)。

(註三四) 獨逸にても、自然的なる又は唯だ甘くされたる果實水は免ぜられた。³¹⁾

(G) 自家用品——は我國にては免せられた。其は此まで課するときは、取締があまりに煩雜且つ面倒なばかりでなく、此が家庭的製造の簡單なもので而かも保健上奨むべきものであるといふことに考慮したのであらう。獨逸にては従業員が製造場内にて飲むものにも免じて居るが、我國にては之には課税して居る(註三五)。之に課するとしても遁脱され易いものではあるまいか。³²⁾

(註三五) 我國清涼飲料税法第五條第一項第一號に、製造場内にて飲用せられたるとき、之を製造場外に移出されたるものと見做すとあつて、自ら労働者が場内にて飲用しても規期上は、課税さるべきものといふことになる。

(三) 課税の形式——專賣とするか普通の税の形にて課するかかの選擇が問題となる。³³⁾ 生産の場處が集

31) Conrad, a. a. O. S. 232.

32) Eheberg, Fw. S. 508. Conrad, a. a. O. S. 233.

33) Bräuer, Mineralwassersteuer. S. 587.

申した處にては專賣を行ふに都合が良いけれども、然らざる處にては普通の稅としても面倒を免れないが、併し此にては普通の稅とするの外ない。專賣を行ふたのは一九二〇年の獨的埃國だが、此國は恰かも上記の專賣とするに適した條件を備へて居る(註二六)。

(註二六) 此國にては、世界戰爭前には、天然礦泉が豊富であつて之を利用する者が多かつた。戰後には、主要なる天然礦泉が外國の手に歸し、而も從來、人造事業が盛んでなかつたから、今や輸入品に依るか、新設工場に依るの外なきこととなり、專賣が行はれ易い状態にあつた。但し天然礦泉が若干、戰後にも此國領内に殘つて居つて、其收用、賠償の煩を避くる爲めに、政府は從來通り各人に之が私有を許し、此が産物にして取引に現はるる物に免許料を取ることとした。だからして此國の專賣は、天然礦泉については販賣獨占であり、人造品については完全獨占である。但し其人造品についても、政府の獨占的製造の權利が實は一の會社に請負はされて居る。³⁴⁾

(四) 納稅義務者——は多くの國にて生産者として居るが(註二七)、併し之を引取稅として引取人に課するとしても良い。

(註二七) 我國は然り、佛國にても製造者に課し、米國も原則として生産者に課した。獨逸にても製造又は充填後、取引に齎らす者(又は外國より輸入した者)に義務ありとした。³⁵⁾

(五) 課稅標準及稅率

(A) 原料稅か製品稅か——天然産の飲料にありては、其産物自體に依るの外ないけれども、人工的のものにありては、原料稅とすることも出來れば製品稅とすることも出來る。我國にては原料稅製品稅を並用して居るが、其は獨逸でも同じである。³⁶⁾³⁷⁾

34) Bräuer, Mineralwassersteuer. S. 587, 588.

35) Scholz, a. a. O. S. 69. Bräuer, Mineralwassersteuer, S. 587, 589. Strutz, Grundlehren. S. 125. Conrad, a. a. O. S. 233. Eheberg, Fw. S. 508.

36) Bräuer, Mineralwassersteuer. S. 587.

37) Bräuer, Mineralwassersteuer. S. 588.

(B) 従量税か従價税か——此税は原料又は産物の分量の大小に應じて課税することも出来るし、産物の價格に應じて課税することも出来る。後者は恐らく單なる従價比例税ともならうし、或は品質により等差をつけた従價比例とすることも出来る。前者は單純なる従量比例ともなり、品質により階級をつけた従量比例とすることも出来る。實例は區々である(註二八)。

(註二八) (1) 我國は品質により段階をつけた従量比例税で、玉ラムネ燻詰のもの一石につき七圓、其他の燻詰のもの同十圓となる。

(2) 獨逸も日本と同方法を取る。其當初法にては税率は、天然及人工の鐵水に一リター毎に五布、リモナーデ等に同十布、濃厚なる人工リモナーデ同一馬克、其製造原料同二十馬克である。尤も此が一九二二年に倍とされた。³⁸⁾

(3) ナエツコスロヅキアにても、同様で、天然及人工鐵水は一リター毎に八ヘラー、リモナーデは同十二ヘラーとする。³⁹⁾

(4) 英國も同様の方法に依るもので、天然鐵水は一ガロンにつき八片、甘味ある又は炭酸包有の人工水は一ガロンにつき四片、ハーフビアは一ガロンにつき二片とする。⁴⁰⁾

(5) 佛國も同じで、リモナーデ、ソーダ水等、炭酸含有飲料は一リターにつき五サンチム、天然鐵水には一場三十サンチム以下の卸賣價格のものは一リター毎に五サンチム、右よりも高價なものには一リター毎に十サンチムとする。⁴¹⁾

(6) 米國法は嘗て品質に依り階級をつけた従價比例と、單純なる従量比例とを併用した。其後此が廢止せられ、其後一部殘つて居るともいふべきものにては全く單純なる従量税が行はれる。即ち舊法にては天然鐵水は一ガロンにつき二セントといふ従量比例を課し、穀物から作つた非酒精飲料は生産者賣價の百分十五、葡萄汁ジンジャエール人造鐵水等は同じく百分十、軟き飲料は賣價の百分十とした。一九二一年に此が廢止されたが、穀物から作つた非酒精飲料の税のみが残り、此が一九二六年法にては、全く又は一部穀物から作られ百分の二分一よりも少き酒精を含む凡べての飲料は一ガロンにつき十分一セント

38) Bräuer, Mineralwassersteuer. S. 588. Derselbe, Neuordnung. S. 50.
Strutz, Grundlehren. S. 125. Eheberg, Fw. S. 508. Conrad, a. a. O.
S. 233.
39) Bräuer, Mineralwassersteuer. S. 589.
40) Bräuer, ebenda.

トを課することとなつた。⁴¹⁾

(六)税の高さ——此税の高さとしては、各種類によりて或度の大小の定めらるゝは勿論のことゝして、全體上、酒精飲料に比して可なり大な開きを有つて低く定めらるべきことは、物の性質上、當然に要求されなくてはならない(註二九)。

(註二九) ストルツツは之につき、釀水の税は、酒精飲料の糖の高さから遠かつて、此に達してはならないといふ。⁴³⁾

結 論

以上要之、清涼飲料税は其性質は一の消費税であり大體、不要品税である。最新しき發達に屬し、一時盛んに利用さるゝかとも見へたが、むしろ今となりては之に對するの執着が弱くなつて來て居る。其に若干、能力課税と辯護すべきものがあり、特に直接にも一の収入となり、間接には酒税といふ主要收入を確保するので之が存立が避くべからざるが如くでもあるが、他面、其保健全上風教上等に及ぼす重大なる弊害を顧み、並に其他の見地をも併せ考へては利よりは弊の方が一層大くはないかと考へらるゝ。若し夫れ之が課税方法としては、此には地方税の例もあり專賣の例もあり、原料課税と共に製品課税も行はれて居り、従量課税と共に従價課税も行はれて居る。併し何れにしても、其を課するとしての税の高さは、酒精飲料に比して遙かに々々低く定めなくてはならぬものに屬する。

41) Bräuer, ebenda. Eheberg, Fw. S. 508. Allix, l. c. p. 749. Scholz, a. a. O. S. 69.

42) Bräuer, Mineralwassersteuer. S. 589. Jensen, l. c. p. 306. Büchner, a. a. O. S. 316, 408.

43) Strutz, Grundlehren. S. 68.