

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號五第 卷一十三第

行發日一月一十年五和昭

## 論叢

遊興税の若干問題 . . . . . 法學博士 神戶 正雄  
 日本の家族制度と民法 . . . . . 文學博士 三浦 周行

## 說苑

勢力と經濟 . . . . . 文學博士 高田 保馬  
 徳川時代の工業と商業資本 . . . . . 經濟學士 菅野和太郎  
 米の卸賣相場と小賣相場との關係 . . . . . 經濟學士 谷口 吉彦  
 世界商品價格の決定 . . . . . 經濟學博士 作田 莊一  
 獨逸舊税制の崩壊と財政調整法 . . . . . 經濟學士 中川與之助  
 歸屬理論の一考察 . . . . . 經濟學士 柴田 敬

## 雜錄

元祿時代歸農武士の家計 . . . . . 經濟學博士 黒 正 巖  
 統計拾穗抄 . . . . . 法學博士 財部 靜治  
 正司考祺の專賣反對論 . . . . . 經濟學士 堀江 保藏

## 附錄

新着外國經濟雜誌主要論題

(禁 轉 載)

# 經濟論叢

第三十一卷 第五號 (通卷第百八十五號)

昭和五年十一月發行

## 論叢

### 遊興税の若干問題

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 遊興税の課税方法 (一)課税方法一般(A)印紙課税法(B)請負徵稅方法(C)單純なる徵稅機關として當業者を利用する法  
(二)請負徵稅方法の長短(A)其長所(一)財政收入上(二)課税技術上(三)稅務行政上(B)短所(一)公平課税上(二)租稅の本質上及政治上(三)財政收入上及國民經濟上に(四)課税技術上及稅務行政上)

第二段 遊興税の稅種 (一)理論上の稅種(二)我國法制上の稅種(A)其意義如何(一)消極的說明(1)負擔の直接間接(2)臺帳稅從率稅  
(三)積極的說明(1)行政上の便宜又は必要(2)徵稅義務者と納稅義務者との同視(B)此意義の批判(一)辨護(二)反對(C)負擔の間接の意味に於ける間接稅の種々相(一)最狹義(二)次狹義(三)廣義(四)最廣義)

結論(全文の要旨)

## 緒言

遊興税といふ地方税がある。其は地方の一特別税で雑種税の一であり、一の消費税、而かも奢侈消費税として調法なる一財源とされ、發達は日尙ほ浅いものに屬するけれども、其にも拘らず今日既に可なり重要な地位を占め、最早、抜くべからざるの根を張つて居る(註一)。之が課税の當否については創始當時こそ多少争はれたけれども、今となつては、之を争ふものはなく、唯だ併し其課税方法については今日尙ほ異論の容るべき餘地があり、そして之が税種の部屬にも異議の餘地がある。最近、我國に於ける此種の問題の研究者の二論文<sup>1)</sup>を見て此感の一層切なるものがあり、之についての私見を述ぶるも無意義ならずと信じたので、敢て茲に卑見を述べる。

(註一) 遊興税は大正八年石川縣金澤市に初めて起されたものであり、道府縣税としては少しく後れて大正九年に、新潟、千葉、青森、福井、高知の五縣に起された。今日にては東京府と沖繩縣とを除く各府縣に行はれ、そして市町村は之に附加税を課して居り、府縣として存せざる東京沖繩にても、其管内の若干の市町村に特別税として行はれて居る。そして道府縣の雑種税中にありては、第三位の大收額を擧ぐる重要財源となつて居る。<sup>2)</sup>

## 第一段 遊興税の課税方法

## (一) 課税方法一般

1) 元山修二、遊興税論、(雜誌、税、昭和五年二、四月號)、田中廣太郎、地方税の問接税、(雜誌、自治研究、六卷五號)

2) 元山、前出論文、二月號50、四月號37

(A) 印紙課税法——本税の如きには印紙又は證券課税方法が最便宜であり、多少遁脱の恐ありとしても其弊はいふに足らず、之によりて當業者に迷惑をかけずして、相當の成績を擧げ得るであらうといふことは、私の夙に注意した所であり、田中氏も之に共鳴して居らるゝやうである<sup>4)</sup>。けれども今日、此税につき徵税機關(徵税義務者)を定めたる<sup>3)</sup>とき此證紙に依ることを禁じて居るので(註二)、折角の此方法が未だ行はれて居らぬ。此は將來、此方法を開くことが望ましい。

(註二) 大正十年七月地方局長通牒、十一年三月地方局長及主税局長通牒、昭和二年三月地方局長及主税局長通牒。

(B) 請負徵税方法——其處で今日實際之につき何ういふ方法が行はれて居るかといふと、責任納付制といふ、實は請負徵税方法が多く行はれて居る。つまり其は課税方法としては、全く舊式のものであり(註三)、現代ばなれのした、随つて批評の餘地の大なものである。詳しくいふと、當業者の地方毎の組合、又は其府縣聯合會が當局者よりして一年間に納付すべき責任納付税金額の通達を受け、之を各組合又は聯合會の責任にて毎月々割にて納付するのであり、随ふて實際の遊興消費額から算出された税金額が指定額よりも多いときには、當業者が、税金の一部を横取したことにもなり、併し不足したときには、當業者が自腹を切つて税を負はなくてはならぬことにもなり、又は消費は相當にあつたが、貸付になり随つて税金が納税義務者より未済になつて居るものには、當業者から立替拂をすることにもなる。差引しては大體の平準を得らるゝであらうけれど

3) 租税研究、第三卷、364

4) 田中、前出、8

も、時として他人の税を負ひ、時として税を私する結果になり、徴税機關が單なる徴税機關たらずして、擔税者たるものが生じ得る。で其の不都合たるものが益々明かになり來つて居る。たゞ何程か便宜な點もあるので、未だ之に執着して居る次第である。

(註三) 此請負徴税方法は、希臘時代に廣く行はれ、羅馬共和國にも行はれ、降つては十六七世紀頃、佛國にも行はれた所であり、今日行はるものは全くの例外である。<sup>5)</sup>

(C) 單純なる徴税機關として當業者を利用する方法——かく當業者をして責任納付せしむる方に弊害を認むることゝなつたので、今度は當業者を單なる徴收機關として、徴税に當らしめることになりつゝありとの事である。さうなると、徴税機關即ち徴税義務者は、徴收した税金を地方團體の當局者に納めなくてはならぬけれども、其れ以上を納めるには及ばず、其れだけを納むれば足るといふことになり、洵に彼れ當業者としては迷惑が少うて濟むのだが、尙ほ稅務監督上、營業の内部に立入るの弊は避けることは出来ない。

(二) 請負徴税方法の長短——上にいふ如くにして此税に於て、責任納付制が次第に行はれなくならうとはして居るけれども、尙ほ未だ此が多く行はれて居るといふに於ては、之が利害につき、今少しく立入つて吟味するのも無意義ではない。

### (A) 其長所

5) Wagner, Fw. 2 Aufl. II. s. 749. Schäffle. Steuern. A. T. s. 387-388. Kleinwächter, Fw. S. 118. Tyszka, Fw. 2. Aufl. s. 85. Bela Földes, Fw. 2. Aufl. s. 397. Shirras, Public finance. p. 209.

(い) 財政收入上——には、地方政府としては、此方法によりて特に徴税費を要すること殆んど之れなくして、一定したる税收入(責任納付額)を擧ぐることが出来(註四)、財政の安定を期し得るので、洵に都合良き方法といふことが出来る。之によりて自然増収の如きものは得られぬかも知らぬが、同時に自然減収の損失を受けずして濟み、差引しては格別の不利を有つといふものではない。

(註四) エーベルヒは、請負法は、殆んど唯だ收入のみを擧げ、且つ正當時に確實なる收入を擧ぐることが出来るから、此が徴税の最も安い方法だと爲し、ロツシヤは、請負法にては、國家は豫算したる貨幣の實際の收入につき、多少の確實を以て計算し得る。此に役人仕事の大部分が節し得と爲し、ラウ、ワグナーは一步を進めて、此が國庫に取りても一層多收なるを得とまでいふて居る(さうなると、其れだけでは財政には都合が良いと共に、他方、納税する立場にある國民の經濟が其れだけ苦しむので、左まで利益あるものとはいはれない)。即ち、ラウは、請負法は政府にとりて便利なるのみでなく、多收なるを得た。何ぜとなれば、請負人は國家の徴税官吏が收入するよりはより大なる額を拂ふからといひ、ワグナーも、請負人は、彼自らの利得の外に、容易に國家に對し、國家が自己の行政によりて收入するよりもより多くを支拂ふことを得るといふて居る。<sup>6)</sup>

(ろ) 課税技術上——からいふと、此税を徴するのに、當業者を單なる徴税機關として利用するときは、當局者としては、帳簿検査等を行はなくてはならず、其取締繁雜なのみでなく、當業者にも厄介をかけ、特に其爲め顧客干係が當局者に自ら明かになり、其れが恰かも此種營業にては當業者の好まぬ所だといふこともあつて、旁々之を避ける爲めに、請負法を選ましたのである。

6) Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. s. 230. Roscher, Fw. 5 Aufl. I. s. 363. Rau, Fw. 5 Aufl. I. s. 436. Wagner, a. a. O. s. 747.

請負法だと、凡べて此等の弊がなくして済む。そして前記、當局者の取締の繁雜に堪へぬかといふことは國家の場合よりもより多く地方の場合に當るのであつて、地方稅務當局者の之に關する能力の乏しきに於て、一層多く、請負法を使ふことになるのである(註五)。

(註五) エーベルヒは、舊時に屢々現はれたる租稅請負制度は、國家行政が信賴すべく使用すべき役人材料を缺く處には、多少必要であつたけれども、今日では少くとも、直接稅に關しては一般に排斥せらるゝと爲し、ロツツも、古き都市共和國に於ける政治上の前提は、自ら其官職が市民義務となつて交代する名譽職によりて行はるることとなり、有給の職業吏員によりては行はれないやうにした。其結果としては、希臘及羅馬共和國にて、租稅徵收の面倒且つ責任大なる仕事は、通例、國家機關に依らず、請負人及請負會社によりて行はるることになつたといふて居る。

(は) 稅務行政上——には、前にいふ之が徵稅費の少くして済むといふことが、最小費原則に適う所以であり、營業者の帳簿検査を行はず、營業内狀に立入らず、納稅義務者の内的生活に立入らぬといふのは、營業者の便宜に適ひ、納稅義務者たる消費者もの便宜に適ひ、即ち便宜の原則に適うといふものである(註六)。

(註六) 普通の營業に對する課稅にては、請負法は營業の壓迫となり、義務者の便宜に反することとなるけれども、此特殊の場合には、却つて營業者、義務者からいふて便宜に適することになるのである。普通の營業について、例之、チスカは、此請負法はアダムスミスの第三則たる便宜の原則に反すといふて居る。<sup>7)</sup>

## (B) 其短所

7) Eheberg, a. a. O. s. 230. Lotz, Fw. s. 228.  
8) Tyszka, a. a. O. s. 86.

(い)公平課税上——には、此請負法に依るときに、營業者が納税義務者に代り負擔することゝもなつて、立法者の期待せざる又は希望せざる擔税者を生ずることになるのみでなく、反對に、其税額が消費者たる擔税指定者の能力に相應して當然且つ適當のものと假定して、之が一部、中間人たる營業者に横取せらるゝことあるに於て、擔税指定者(此場合同時に擔税者でもある)が少くとも政府に對し相當の税を負はずといふ不公正をも生ずる。營業者が此方法下に徵税義務者に過ぎずして納税義務者ではないとしても、結果に於ては間接消費税に於ける納税義務者に齊しき地位に立ち、特に實際、自ら擔税する場合をも生ずるといふに於て、彼が別に負ふ所の營業税と重複課税となるの嫌もある(其は恕すべきものかも知れぬけれども)。何れにしても公平の課税といふ上からは宜しからぬことである。

(ろ)租税の本質上及政治上——本來、租税は統治團體と團體員との關係上、前者が其課税權に基きて後者に課徴するもので、此に統治團體たらざる中間人たる私人の營業者が入り來つて徵收に當り、而かも單なる徵税機關としてなく、責任徵收者として時として政府へ納入する以上のものを取るといふが如きは租税の公的性質を傷ふものである(註七)。其は政治上にも好ましからざることだが、尙ほ其上にも、其結果、營業者が責任納付額を出来るだけ少くして、其中間利得を大にしやうといふことにもなつて、當局者に對して盛んに運動を行ひ、其爲めに政治の腐敗を助



長するといふこともある(註八)。此れ亦た政治上の不利としなければならぬ。

(註七) エーベルヒは、請負法は、其目的が單に國家的慾望の満足たるべき租税徴收を、私人の一營業と爲す。其は租税の國家的性質に反する。國家と納税者との間の直接且つ自然的關係が、租税の徴收につき其自身の營業上の利益を追ふ所の中間人によりて破られると爲し、ベラフェルデスも、請負法にては租税徴收が一の企業の性質を取ることとなり、之によりて請負人が宥恕せざる方法にて出来るだけ大な所得を納税者から搾取せんとするやうになると爲す。それからロツシヤは、請負法にては請負人が唯だ、其れ自身の利益を計らうとするものだといひ、クラインウエヒターも、請負人は無遠慮なる嚴酷にて、租税を取るときにのみ多收するを得と爲し、ジエーツも、請負人は常に財務法律の適用に於て非常に嚴酷であり、其の收入其利益は彼等の嚴酷にかかるといふ<sup>9)</sup>。尤も此嚴酷といふことは、此遊興税の場合には、さう大したことはあるまいと思はれる。

(註八) ワグナーは、此請負契約の締結に於て、小な請負金の爲めの賄賂、人的の偏額が避けられることは出来ないといふ<sup>10)</sup>。

(は) 財政收入上及國民經濟上——請負人が此方法により自ら負ふことはあり得るけれども、又彼が政府の當然收むべきものを横取することもあり得るし、是が經濟界の自然の發展に依る自然増收といふこともあり(註九)。それから利に敏なる營業者としては、むしろ不利なる場合を土臺として請負額を計算し、其點よりして政府の收める分を取るといふこともある(註一〇)。其外にも請負人は出来るだけ自ら利せんことを計り、全體上、請負人が失ふよりは得る所のものゝ方が大であり、其れだけ政府財政上の不利といふことが出来、又、國民經濟が請負人の爲めに其利を奪はれて居るとも見られる(註一一)。

9) Eheberg, a. a. O. s. 230. Bela Földes, a. a. O. S. 397. Roscher, a. a. O. s. 363. Kleinwächter, a. a. O. 118. Jéze, Cours de finances publiques, 1928-1929. 394.

10) Wagner, a. a. O. s. 748.

(註九) ジエーツは、人は請負法が政府に取り公收入の確定を保つ利益を有つといふけれども、眞實には不利なるものだ。

此法は文化の低き、行政の進まざる國(其處にては徴收について、僥倖が頗る大い)にては理解せらるるが、徴收方法の進歩と共に、僥倖が存せず、國家が租税の全收入を確保する方法を有つことになつて、直接徴收法が國民的發達及繁榮より生ずる増收額の全部を國庫に利益せしめるといふ。<sup>11)</sup>

(註一〇) ラウは、請負人は租税の何の位が取れないことになるかの不確の爲めに、其申出に於て不利なる場合を土臺と爲し、既に其れだけにて利得すると爲し、ロツシアでも、請負法にては、法律上の税率の越ゆべからざることにて、請負人が有利なる機會よりも、むしろ不利なる機會を豫想して請負ふこととならなくてはならぬと爲す。<sup>12)</sup>

(註一一) 前出註七及八參照。尙ほ、ジエーツは、直接管理法が一層經濟的方法だ。何ぞとなれば、請負人は約束したる額及其吏員の俸給を拂はなくてはならぬのみでなく、其投資に對し、危險に對し、苦痛に對し、復雜なる事件を處理する爲め必要なる智識及能力に對して相當の利益をも取るからといひ、ラウも、直接管理法によりて、請負法に依つたならば、租税義務者の負擔に於いて、請負人に歸屬したるべき利益を國庫に歸することが可能だと爲す。ロツシアは、此請負法が寄生的の金持と結び、其が其資本を眞に生産的なる商工業に投下しないで、むしろ國家の御蔭により高利貸的の搾取に投ずることになると爲し、ロツツも、請負人が國家の租税行政に對し爲し得る利得が、其經營の經濟上の功績によりてでなくして、むしろ唯だ納税者又は國庫の負擔に於て爲さるときに、此が寄生的だと爲し、チスカは、此請負法により徴收せらるる税の一部のみが國庫に入り、他部が租税取立人に歸し、そして其租税請負人の利益は多くは寄生的だと評す。それからペラフェルデスは、凡ての債權者の中で、租税請負人が一番、貪欲だといふて居る。<sup>13)</sup>

(に)課税技術上及稅務行政上——課税技術として請負法によりては、直接管理に比し監督不十分

といふことは明かであり(註一二)。それから稅務行政上、一層小費用にて濟むやうに見えるけれど

11) Jéze, l. c. p. 395.

12) Rau, a. a. O. s. 437. Rescher, a. a. O. s. 364.

13) Jéze, l. c. p. 394. Rau, a. a. O. s. 436-437. Roscher, a. a. O. s. 365. Lotz, a. a. O. s. 230. Tyszka, a. a. O. s. 85. Bela Földes, a. a. O. s. 397.

も、其は皮相であり、前にいふやうにして請負人が出来るだけ多くを利しやうとするに於て、結局、國民全體にとりては一層多費といふことになり、最小費の原則に反することにもなる(註一三)。

(註一二) シェフレーは、請負契約の決定にても、政府の請負人への監督に於ても十分なる救済手段はない。かかる監督は十分有効なものではない。何となれば此が當該行政機關に缺けて居るからといふて居る。<sup>14)</sup>

(註一三) チスカは、だからして租税請負法は、アダムスミスの第四則(最小費の要求)に反すると爲す。<sup>15)</sup> 尙ほ前註一一、ジエーツ参照。

だからして此方法には長所もあるには相違ないけれども、之に對立する短所が少くなく、而かも短所の方が全體上、一層重大のやうであるから、成るべく之を廢止したが良からうと思はれる。

## 第二段 遊興税の税種

(一)理論上の税種——此税は理論上からいへば、そして負擔の直接間接からいひ、納税義務者と擔税指定者との一致と否とにより分つ方法からいふと、此税に於ける當業者は單に徵税機關であつて、納税義務者ではなく、消費者が納税義務者であり、兼ねて擔税指定者だからして、直接税に外ならぬ。<sup>16)</sup> 又、臺帳税從率税の意味の直接税間接税の別からいふと、此が明かに一の從率税であり、随つて間接税に外ならない。<sup>17)</sup>

14) Schäffle, a. a. O. s. 387.

15) Tyszka, a. a. O. s. 85.

16) 拙著、租税研究、三卷、355 租税論、308

17) 同上、

(二)我國法制上の税種——處が實際について我國の制度を見ると、此が地方の一の間接税とされ居る。昭和二年八月内務省告示四百十九號によりてさうなつて居るとの事だが(註一四)。其が如何なる意味にて、さうなつて居るのか、又さうしたのか、問題となる。聊か之につき吟味し且つ批評して見やう。

(註一四) 之に依ると

(1)府縣税中

(a)直接税は特別地税、戸數割、家屋税、營業税、遊興税及觀覽税以外の雜種税であり。

(b)間接税は遊興税、觀覽税の二とする。

(2)市町村税中

(a)間接税は遊興税、觀覽税、宴席消費税、特別消費税、觀覽税、入湯税、遊興税附加税、觀覽税附加税であり。

(b)直接税は右以外の税とする。

北海道にても、大體之と同じであり。

(1)道税中

(a)直接税は、特別地税、戸數割、家屋税、營業税、遊興税以外の雜種税とし。

(b)間接税は、遊興税とする。

(2)市町村税中

(a)間接税は遊興税附加税であり。

(b)直接税は其他の税とする。

馬券買得税、馬券買得税附加税が將來間接税に入れられる可能性あるものだといふ。<sup>18)</sup>

(A) 其意義如何

(い) 消極的説明——此意義は何うも普通、國税などに於て用ゐらるゝ其れと、又前にいふた理論上の其と異り、全く特別のものゝやうである。

(1) 之を擔税指定者と納税義務者との一致と否とからいふならば、此税は前にもいふやうに直接税としなくてはならず、間接税とはし得ないのである。だから此が此意義ではないと斷じて誤りない。

(2) 臺帳税從率税の意味からいへば、此は間接税といへること、上にいふ通りだから、或は法制上の意味は茲にあるのかといふのに、何うも其れでもなさゝうである。其は地方税中の、不動産取得税や、屠畜税や、立木伐採税の如きものが、茲にいふ意味では從率税であり、間接税であるべき筈なのに、我法制が之等を直接税に入れて居るのを見ると、遊興税も、茲に其意味からして間接税とされたのではなさゝうである。

(ろ) 積極的説明——處で此が

(1) 行政上の便宜又は必要——から出たのだとも説かるゝ。<sup>19)</sup> 即ち改正前の市町村公民の要件(舊市制九條、舊町村制七條)、夫役現品賦課の原則的準率(市制一二五條、町村制一〇五條)、府縣

18) 田中、前出、2

19) 田中、前出、3-4

費分賦の標準(府縣制施行令二七條)の爲めに、遊興税(觀覽税なども一緒に)が直接税とするに適しないからして、之を除外し、特に間接税としたのだといふのである。類似のことは、例之、國税の場合にも、相續税を間接税とするに於て起る。

(2) 徵稅義務者を納稅義務者と同一視——するの見地からしても、遊興税を間接税とするといふことが説明され得る。前記、行政上の便宜といふことが此取扱の眞の理由かも知れない。けれども其れではあまりに無原理である。之をしてもつと理論的たらしむるには、此場合、徵稅義務者たる當業者を納稅義務者と見做し、消費者を單なる擔稅指定者と見做して、其處に負擔の直接間接よりしての間接税を認めたといふの外ない。此場合、特に請負徵稅法が行はれて居ることでもあり、非常に良く、間接消費税に似通つて來て居る。眞實の納稅義務者たる消費者が、此場合何人であるかは政府からは明かでなく、當業者が政府に納めた税金の全部を其儘、消費者に移し得るとは限らず、全く又は少くとも一部、自ら負ふの外なきことがあつて、徵稅義務者とはいひ條、殆んど納稅義務者に齊しいのである(註一五)。之を此場合、納稅義務者と見做すのも無理からぬ。既に之を納稅義務者と見るを得るならば、そして消費者を擔稅指定者と見るならば、此税は納稅義務者と擔稅指定者との別人たる税として間接税と爲し得る。不動産取得税等を直接税として、遊興税等を間接税とするのは斯かる見地からだとしても大過あるまい。

(註一五) 納税義務者と徴税義務者とは別であつて、又近接したものである。かく徴税義務者が納税義務者とも見做し得るが、反對に納税義務者のことを徴税義務者とも見られ得る。例之、ベラフェルデスは、普通の消費税の場合に、生産者、商人が、租税主體(消費者)の代りに、納税者として、多少は徴税者として現はると爲す。<sup>20)</sup>

(B) 此意義の批判

(い) 辯護——上にいふやうに、此税に於て、政府と擔税指定者との間に中間人の入るに於て、其が嚴格にいふては政府の爲めの徴税機關であるにせよ、納税義務者とも見られる關係にあるので、其あるが故に、之を間接税に入るゝのも強ち無理ではない。まして行政上の便宜からしても之を間接税とするのが適當であり、直接税とするに不都合があるといふに於て尙更である。

(ろ) 反對——併し單なる行政上の便宜といふことからいふならば別であつて、かゝる軽い根據からならば何れにても宜しく、其も亦、已むを得ぬとして、理論上の根據からしては、成るべく概念を明確にすることが至當であり、既に此場合の營業者を政府の徴税機關とする以上は、飽迄も之を其れとして、納税義務者としないので良い。そして此税は飽迄も一の直接税として置くのが正しい。又此場合に營業者をして納税義務者に近づかしむるやうな請負徴收法其ものをも改めて、正規の方法に立歸らしめ、以て益々、彼の徴税機關たる地位を明かならしめるのが至當である。かくて此税を理論上、間接税とすることは出来なくなるが、併し其れでも行政上の便宜から

20) Bela Földes, a. a. O. s. 342.

之を間接税に入れるのだといふ實際上の説明は残り得るであらう。

(C) 負擔の間接の意味に於ける間接税の種々相——上の如く解するとき、負擔の直接、間接の意味に於ける直接税間接税の區別よりしての間接税に廣狹幾段かの範圍のあることを見出す。試みに之を附説して置く。

(い) 最狹義——間接消費税を間接税とする場合で、例之、我が酒造税の如く納税義務者と擔税指定者が明かに別異人たる場合である。

(ろ) 次狹義——前記の外、納税義務者と擔税指定者は同一人であつても、政府以外の私人を徵税機關として、其に責任納付を爲さしめ、其爲め彼をして納税義務者の如き地位を取らしむる税をも加ふるを得る。其は前にいふ遊興税などの如きものをも間接税とする場合である。

(は) 廣義——もつと廣く、其外に、納税義務者と擔税指定者が同一人たるの税にて、政府以外の私人を單なる徵税機關とし、其徵收したる分のみを政府に納め、其以上を納めざるものとする場合に、其者が納税義務者ではないにせよ、茲に納税上、政府と擔税指定者との間に中間人の入り來たものとして、間接税と爲し得る。我が第二種所得税の如きは此意味にて之に屬する。所得の源泉課税は現に屢々間接課税といはれて居る(註一六)。そして類似のことは収益税についても起り得る(註一七)。遊興税の正規徵收方法によりたる場合も亦此意味にては一の間接税である。



(註一六) チーツェルは、英國の所得税に於ける源泉課税法を所得の間接課税法方法 (indirekten Methode der Einkommensbesteuerung) とし、モルは、之を間接課税の原則 (Ein Princip indirekter Besteuerung) と爲し、但併し其は徴收形式の可なり外形的の意味に於てのみ然りと爲す。尙ほクラインウエヒターは、所得税を、使用人よりの代りに、雇主から取る等の場合に、其はラウの定義によると、間接税となるべきであるといひ、シルラスも、例之、シエヂニールAの下の英國所得税にては、地主の土地建物の所有よりの所得の上の税は、法律に従ふて其占有者から徴收せらるる。假令、其が法律上、地主の上に課せらるるのだけれども。そして占有者は地主に歸すべき賃料から税を控除し、之を控除せずといふ契約は無効である。ミルの定義に依ると、此税は間接税でなくてはならぬが、併し眞實は直接税だといふて居る。<sup>21)</sup>

【註一七】 ロツシアーは、地租、家屋税も、借地人、借家人が之を拂はなくてはならぬときには間接税となると爲し、ペラフェルデスは、租税の支拂に關し直接税が間接税となる場合がある。例之、地租が小作人から取られ、家屋税が借家人から、資本利子税が賃借者かち取らるる場合に然りと爲し、ワグナーは、借地又は借家人が地租家屋税を、所有者に代りて拂ひ、之を地代家賃の支拂に際して差引くときに、此意味にて間接に徴收せらるるシャツツンゲンを指示し得と爲し、ヘツケルも、營業税、資本利子税等にて、中間人に依る間接の現金支拂が行はるといふ。<sup>22)</sup>

(に)最廣義——右の外、納税義務者と擔税指定者と同一人たる税にて、納税義務者の爲めに之に代つて納税を管理する者(即ち一の納税者)の法定さるる場合をも間接税に入れ得る。例之、我國の地租にて不在地主につき土地所在地方に納税管理人を置く場合の如し(註一八)。かゝる場合まで包容さるる間接税としては、政府と擔税指定者との間に中間人の入る税と解しなくてはならぬことになる。

21) Dietzel, Englische und preussische Steuerveranlagung. s. 9. Moll, Lehrbuch der Fw. s. 489. Kleinwächter, a. a. O. s. 101. Shiras, l. c. p. 117-118.

22) Roscher, a. o. O. s. 192. Bela Földes, a. a. O. s. 342. Wagner, a. a. O. s. 238. Heckel, Fw. I. s. 143.

(註一八) チスカヤ、フリードベルグのやうに納税者(國庫に税を拂ふもの)、擔税者(事實上、之を擔ふもの)概念を擧げて、納税義務者、擔税指定者を認めざるもの、カイツルのやうに、擔税者と擔税指定者とを區別すれども、納税者を認めて納税義務者を擧げざるものからいふと、<sup>23)</sup>地租に於て納税管理人(納税者)が之を拂ひたるときは間接税といふことになり得る。

## 結 論

以上要之、遊興税は新しき發達に屬する地方の一雜種税にして、特別税であるけれども、地方財源としては可なりに重きを成しつゝある。随つて之が課税方法については、相當に工夫しなくてはならぬのに拘らず、多少此點の注意が閑却され、舊式なる請負法を採用しつゝあるのは遺憾である。此が一面、地方行政にとり極めて便利のやうではあるけれども、爲めに税の本質に反し、課税の公正にも反し、其他の弊害をも認めしむるに於て、之を新なる形式、例之、證紙課税方法の如きに改めては如何と思はれる。それから之が税の部屬について、實際上には之を間接税に屬せしめて居るのにも、其れに實際上の便宜といふ根據は認められるけれども、之が理論上の明確なる根據を缺くのを遺憾とする。たゞ強めて之に理由づけることを得ぬといふのではない。併し然るときには負擔の直接、間接に依る間接税に廣狹數段の意義の生ずることを注意すべきである。

23) Tyszka, a. a. O. s. 85. Friedberg, Allgemeine Abgabenlehre. s. 48. Kaizl, Die Lehre von der Ueberwälzung der Steuern. s. 76. 77.