

京都市帝國大學經濟學會 經濟論叢

第 一 號 第 四 十 三 卷

昭和十一年七月一日發行

論 叢

地方税に適當なる税種……………法學博士 神戸正雄
 現下の土地問題と自作農創設事業……………經濟學博士 八木芳之助
 フィンヤア利子説の難點……………文學博士 高田保馬

時 論

日濠貿易の危機……………經濟學博士 谷口吉彦

研 究

世界大戦前の日本朝鮮及滿洲の金爲替本位制……………經濟學士 松岡孝兒
 古典學派の貿易理論について……………經濟學士 松井清
 チューノンの人口論……………經濟學士 菊田太郎

說 苑

市町村に於ける國政事務費……………經濟學博士 汐見三郎

附 錄

新着外國經濟雜誌主要論題

(藝 轉 載)

經濟論叢

第四十三卷 第一號 (通卷第貳百五拾參號) 昭和十一年七月發行

論叢

地方税に適當なる税種

神戸 正雄

緒言

今や我國にては、増稅的税制改革が一の重要なる問題であり、そして其が必然ともなつた。そしてまた其をば國稅、地方税を通じて行はなければならぬといふ情勢ともなつて居る。然うだとして、更に其が、從來から行はれ來つた所の税を其の儘として置いた上にての單なる増率を行ふのでは濟まされず、先づ現在の各税について根本的なる整理改良をも行ふた上にて、増稅を行はなければならぬ勢にある。それについては又、税の在り場處をば、整理し按排しなければならぬ。

即ち現には國税となつても、むしろ地方税に適當なるものならば、其は之を地方税に廻はし、從來地方税となつて居つても國税とした方が一層適當だといふものは、むしろ國税に移さなければならぬ。そして斯かる改革を行ふについては、先づ以て、其の地方税たるに適當なる條件を考へなければならぬ。其を前提として知りたる上にて、重なる諸税について其が果して此條件を具備するや否やを検討して見なければならぬ。茲に私は此問題を取上げて聊か所見を述べて見る。

第一段 地方税の條件

先づ地方税の具備すべき條件を述べやう。其れには絶對的の條件と相對的のものがある。前者は是非とも此れだけは地方税として備へなくてはならぬといふものであり、後者は其の備はることが必要だといふのではないが、ただ併し望ましきものである。前者にも亦二つあつて、一は凡べて地方税としては、其が特別税であつても、附加税であつてもなくてはならぬ條件であり、他は、特に其特別税たるときになくてはならぬものである。つまり附加税たるときには入らぬ條件なのである。

(一) 絶對の條件

(A) すべて地方税たるに缺くべからざる條件——は何かといふと、其は課税課物件が地方分別性を有つこと、即ち其が地方分別易のものであることである。そして此は地方税が特別税であらうが、

附加税であらうが、なくてはならぬ条件であり、此条件を備へぬやうな税は凡べて地方税たるには不向である。併し現に行はれて居る地方税の中には、尙ほ此条件の備はらぬものがないのではない。けれども其はあつても地方税として不適當なものであり、むしろ改めなければならぬ。例之、所得税、財産税、又は之が變體たる戸數割の如き、現には地方税として行はれて居るけれども、實は其課税物件たる所得、財産の地方分別難といふことの爲めに決して甘くは行はれて居らないのである。結局、動もすれば數多の地方からして二重に課せられることになつたり、又は何れもから漏れるものが出來たりする。そして其の二重課税とならぬやうにする爲め一定方針にて分別を行ふとしても、其分別が果して公平なものだといひ得るやは疑はしいことにもなる。交通税や消費税も大體、其課税物件たる交通事實、消費物體の交渉する所が單に一地方限りではなく、國內の數多の地方に關係するの故に、地方税として一地方の課税に服せしめるには不向である。即ち酒は灘で出來たものが大阪商人の手を経て京都の商人をも通つて京都の消費者の手に入る。之には灘と大阪と京都と三の地方が關係を有ち、此間に課税を分別することは六つかしい。手形にしても甲地方の人と乙地方の人とが關係し、更に丙地方、丁地方にまで移動することが少くない。之が地方分別は決して容易ではない。然るに茲に全く以て地方分別の容易な物件があつて、其は安心して一地方限りの物として課税し得られ、之をば地方税として選めば其には何の苦情も出でず、洵に平和の裡に行はれ得るのである。即ち其最も代表的なのは土地と家屋とであり、

1) 拙、最近地方税問題、112以下、133以下

地租、家屋税は代表的なる地方税といひ得る。土地や家屋は甲地方にある其は甲地方のみの課税物件であつて、乙地方に關係はない。乙地方へ移つて往くことも、往つたり來たりするといふこともなく、乙地方からして之が課税に割込むの理由はない。乙地方にある土地家屋はまた其乙地方のみの物であつて甲地方の關係はない。勿論、之が税は物税であり、物税としては各、物の所在地のみの税として良い。是れほど明瞭に地方分別性のあるものはない。だから此等の物は地方分別性を最良く備へて居る。交通税中にも不動産のは、矢張り甲地方のは甲地方限りの物として扱ふことが出來、地租、家屋税に準じて地方分別易として良い。成程其の賣手や買手が乙地方人であつたり丙地方人であつたりして、其の爲め乙地方丙地方の交渉ありともいへるが、此不動産交通税をば一の物税と見、物の所在のみを見て扱ふとしては甲地方だけの關係のものとし得る。それから營業も土地家屋に次いで地方分別易のものである。特に一地方にのみ店舗を持つて營業して居るものは、其地方限りの物體とし宜しいのである。そして其が大多數の營業に當るのである。處が此にては往々にして本店支店、本工場分工場を有ちて其等が數多の地方に亘ることがある。かかる場合に其當該營業の全き純益を如何に關係地方に分別すべきか、少しく六つかしくなる。併し其は私の意見では、其各々の營業場の人的元素と物的元素との全體の上にもつ重さの大小に應じて分配すれば、人工的に相當公平なる分別が出來るのである。²⁾かくて營業は大多數のものは自然的にも地方分別易であり、少數のものは人工的ながらにも地方分別性を有たしめられる

ことが出来る。それから消費税中にも使用物に課するもの、例之、車、馬、牛、犬、玉突臺などの税は大體地方分別性を有つ。其等は凡べて使用地方限りのものとして使用地方にて課税して良い。甲地方にて使つて居る物は甲地方だけで、乙地方に關係はない。就中、玉突臺の如き定着使用物は一層適切である。唯だ犬のやうな動物は獨りで歩いて他地方に往つて厄介になるといふこともある。馬、牛、車とても他地方へ持つて往き又は連れて往くことが生じ、其處で他地方との關係は起るが、併し大體は此等の物は其使用地方を中心として動き、極例外的に他地方に交渉するものとして、後者の關係をネグリジブルと見て、使用地方にて課税することが出来る。ただ車の中にも、此頃發達の盛んである自動車だけは可なりに遠方の地方へ動かされ得るものであつて、之が税をば一地方の税として置き而かも各地方にて税の重さの異るときには、税の低い處の地方にて納税しつつ、税の重い地方にて活動するの不合理不公平ともなる。で此は地方分別性を大に缺くものであり、隨つて地方税には不向といふことになる。其は國税としたが良い。で使用税の中でも地方分別性を備へる度合は其々異つて居るのである。一番此條件を良く備ふるのは土地、家屋、定着的使用物に關する税であり、營業、多くの使用物の税は多少不完全ではあるが、忍び得る度にて此條件を備へて居るのである。

(B) 地方特別税たるに缺くべからざる條件——次には地方特別税たるに缺くべからざる條件、隨つては附加税としては必要でない所の條件である。其は地方機關によりても課税物件の捕捉確定、

課税標準の計測評定の行はれ得るが如きものといふことである。地方機關は國家機關に比較しては、權力、視野、技能、公平の態度などについて可なりに劣るものであり、到底、國家機關と同程度にては甘く此事が出来得ないのである。それで彼自ら之に當るやうな特別税には向かず、國家機關の手により其が行はれて出来上つた所の國税への單なる附加税なれば行はれ得るといふことがあり得る。勿論凡べての税についてさうだといふ譯ではなく、税によりては地方機關にても、殆んど國家機關と同程度に甘く行はれ得るほどに簡單なものもある。即ち或簡單に課税事務の行ひ得らるるやうな税だけが、地方特別税となり得るのであつて、少しく六つかしきものになると、其は地方の附加税にはなり得ても、特別税とはなり得ないのである。詳しくいふと此は二になる。左の如し。

(い) 課税物件の捕捉の容易なること——が其第一である。即ち課税物件が公然的で外形的のものであれば、何人からも捕捉し得られ、地方機關にても容易に之をつかみ得る。即ち例之、土地や家屋や營業場を有つた營業といふやうな公然たるものは彼にても容易に掴み得るのである。けれども既に動的資本、特に無記名なる其れ、所得、財産などになると、此は各人の經濟の内狀に立入りて調べなければ真相が判らず、之を知るには強力なる權力がなければならず、更に全國に亘りての廣き視野のきくことにもならなければならぬ。處で其は國家機關であればまづ出来る。彼は必要とあれば強き權力を揮ふことも出来る。又、全國に調査網を張ることも出来る。其れに

技能の勝れた人員をも備へて居るから彼なれば何とか此課税物件をつかみ得るのであるが、地方機關にては既に權力が不十分であり、視野も必然に狭く、技能も勝れて居らぬのであるから、到底かかる物の捕捉を甘くやることは出来ぬのである。ただ地方機關にても田舎農村の其は、義務者の經濟の内狀につき狭けれども深き智識を有つといふことがあり得る。其點が所得、財産を摺む上には有利なる點であるけれども、何分にも其は其一地方限りの内情であつて、廣き地域に亘る事情を盡すことの出来ぬといふ大なる缺點があり、そして今日の時世にて人の經濟内狀を知るには此廣き地域に亘るものを漏れなく盡すことが肝要なのである。處が田舎農村の地方機關にては之をば缺くのであり、大都市の其は其點につき共通の缺點を有ち、其上にも各人の狭き地域に於ける内狀をも知り得ぬといふ缺點を有つ。此からいふと地方にとりては表現的外形的の課税物件を有つ税が適する。例之、土地、家屋、營業の税である。更に車、馬、牛、犬などの如き公然たる物に課する税も之に次いで適當である。但し又、地方特別税でなくして、國家にて調べて作つた税への附加税といふのであれば、其は、所得や財産や、動的資本やなどへの税にても少くとも此點からしては地方税となり得るのはいふを待たない。

(ろ) 課税標準の評定の容易なること——元來、或税が甘く行はれ、義務者をして満足せしめるのには、課税標準の評定が相當公平適當なものであり、又は少くともかかるものとしての信頼が存しなければならぬ。處が國家機關は課税につきて一層有爲であり技能も勝れ、公平でもあるの

3) Bela Földes, Fw. 2 Aufl. S. 541.

4) Shultz. American public finance and taxation. p. 364.

5) Hutchinson, State-administered locally-shared taxes. p. 20.

に、地方機關だと、此等について前者に劣り、特に狭き地域にては動もすれば、黨争、階級争が極端に烈しくなつて、税について反對黨を壓迫するに使ふといふこともあり得る⁶⁾。だから、財産税、相續税に於ける財産價格の評定、地租、家屋税に於ける賃貸價格の評定、營業收益税に於ける純益の見積の如き、可なりに技巧を要するものについては、國家機關の當つた方が、地方機關の當るよりも一層甘く又一屬公平にも行はれるし、又、事實同位の程度に良い結果が得られたとしても、國家機關のやつた方が一層良いといふ信用を博し得る。此點からして、土地家屋營業の税は地方特別税とするよりは、地方附加税と爲し、國家の定めたものへ地方としては單に附加税を課するとした方が一層甘く往くといふことになる。即ち前來擧げた條件からしては此三物税は地方特別税としても差支ないのだが、此にいふ點から之を附加税とするのを選ましめるのである。尤も地租にしても價格とか賃貸價格とかによらず、單に反別割の如き形によるのであれば、地方機關によりても十分であり、かかる税は、課税標準の評定の容易なものとして地方特別税たり得る。使用物について單に一個幾らといふが如き税を課し、又は單簡なる等級を分けて階級税を課する場合も同じである。家屋税も外形標準によるものは地方特別税で良いし、營業税にして外形標準によるものも同じである。尙ほ、財産税の如きは地方的の税だといふ見方もあり、地方に適切な税のやうにも見ゆるが、其は昔の時代の如く、或人の財産が大むね其住所地方に偏在し且つ其財産の種類も單純で其評價の簡單であつた時には其れで良かったのであるが、今日の如く或人

6) Bastable, Public finance. 3 ed. p. 393.

の財産が諸の地方に散在し、且つ財産の種類が複雑で其評價の六つかしい時代には、到底地方機關の手にては、其の漏れなき捕捉が出來ず、且つ此にいふ評定が甘く公平には行はれ悪いのであつて、地方特別税たるには不適當といふことになるのである。

(二) 相對的物件

(A) 國税にてはあつても差支はないが、特別の重きを有たず、併し地方税としては必ずしも此がなくてはならぬといふほどのものでないけれども、其の在ることの望ましき條件、

(い) 課税物件が地方から特に利益を受くるの關係あるものなること——地方税は凡べて利益原則によるものだといふのではない。此にも純能力税があつて良く、又なかるべからずである。併し此地方税にては利益原則の加味が必要であり、隨つて利益原則を加味しつつ能力に應ずるが如き税があるべきであつて、恰かも土地、家屋、營業が、かかる地方の發達及施設から特別の利益を受くるものとして、かかる物件への税が地方には之なかるべからずといふものである。固より其等が國税として存在してはならぬといふのではなく、國税としてあつても良いが、併し特に國に適すといふことはなく、却つて地方にてはかかる條件を備へたものが望ましく、恰も此に適當するといふことになり、夫の利益原則加味に應ずるが爲めに、國税よりも地方税への特段なる税としてかかる税を地方に指定するといふことにもなる⁷⁾。車の税なども、此點からいふても地方税に適するものとして良い。

7) Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 686-7.

8) Reitzenstein, Das kommunale Finanzwesen, (Hdb. d. p. O. 4 Aufl. III-II.) S. 105.

(ろ)課税物件が地方と永續的且つ不可離關係を有つものなること——課税物件が地方から特別利益を受くるの關係があれば、其税が地方税として望ましきことは上にいふ通りだが、其關係が更に永續性を備へ且つ不可離のものであれば、一層にも地方税に適當する。かかる關係にあるのは土地、家屋の税であつて、營業の税も或度までは之に準ずるものである。¹⁰⁾土地や家屋は一の地方に存するものである以上、其は他地方に移さるといふことは出來ず、永久に又は少くとも永續的に其地方と離れられない關係を有ちつづける。随つて彼等は其地方の爲めには有らゆる犠牲をも忍ばなければならぬものであり、地方が必要とする費用は假令重くても其にて負はざるを得ぬものであり、かかる物件の税は地方に適當なものである。營業も大體は同じだが、此れになると、他地方へ移る可能性が可なりにあつて、あまりに一地方の負擔が重いと、其輕い有利なる他地方に移ることもなり得る。車特に自動車の税になると、もつと他地方に移る可能性が大い。其と地方との關係は一時的且つ能離的のものといふて良く、此にいふ條件は殆んど此にては備はつて居らぬといふて良いのである。

(は)課税物件が地方の世話になり又は地方に迷惑をかけるが如きものなること——課税物件が地方から特に利益を受くるが如きものに地方税のかかるの適當なるは上にいふ通りであるが、それほどでなくとも、兎も角、其物件が地方に勞費をかけ、又は地方に迷惑をかけるが如きものも亦た此につきて地方税のかかる事を妥當たらしめる。それでかかる條件の備はるものが地方税

9) 拙、租税研究、三卷、253. taxation. p. 163.

10) Armitage-Smith, l. c.

に存することは望まじきことである。例之、犬、車などの如きは取締上、地方に特別の勞費をかけるものであり、遊興の如きは其地方に何ほどか風教上の迷惑をかけるものの例である。

(B) 國稅にては望まじからず、地方稅にてはむしろ望まじき條件としては

(い) 收入の動搖性の少きものなること——である。國家財政にては經費は膨脹の方向にあつて、歳入としては之に應ずるが如くに益々自然增收を生ずるものを望ましと爲す。處が恰かも斯の如くに自然增收の勢を有つものは、景氣の變轉するとき、却つて自然減收ともなり得べきものであり、そして國家財政にてはかかる場合にも、公債を起すことが比較的容易であつて、之を以て其自然減收に備へることが出来るから、心配はなく、むしろ平生順調の時に自然增收の大勢を有つもの、即ち收入の動搖するものを望ましとするのであり、收入の固定するが如きものは望ましくないのである。然るに地方財政にても經費の膨脹の勢のあるだけにては國家財政についていふと同じく、自然增收となるが如き稅を望ましとするといふ事がいへるけれども、此にては經費の膨脹の勢が弱くして、必ずしも自然增收的な稅を要するのでないこともあり、又かかるものを要し、其の存するときにも、其が自然減收を生じた場合に其を穴埋めする爲めの公債の起債といふことが容易でなくして大に困まることにはなる。随つて此にては收入の固定し、動搖性の少きものに重きを置かなければならぬといふことにもなるのである。此點からいふても、地租や家屋稅の如く、課稅標準の多少永い年の間、固定する爲め收入の變動少きものは、地方稅としては國稅

としてよりも望ましきものといふことになるのである。之と異り、所得税¹¹⁾、消費税などの如く收入の動搖性大なるものは地方税としては有利なこともあるが、大に迷惑となることもあるのである。但し地租の收入の固定不動といふことは財政にとりては經濟界の不況時に好都合であるけれども、恰かも其場合に之を擔ふ所の人民にとりては、其の重きに苦しむといふことにはなる¹²⁾。

(ろ) 零碎なる收入を生ずるが如きものなること——零碎なる收入を生ずるものは一般には好ましからぬことであつて、特に國税としては好ましくないのである。さやうなものは、むしろ地方に委ねた方が良いのである。然るに地方税としても勿論、相當巨大な收入の生ずるのに越したことはないのだけれども、彼としては慾をいふことの出來ぬ地位にあつて、零碎收入のものでも尙甘んじて貰受けなければならぬ。だから、かかるものは相對的にはむしろ地方に適するのである。彼にとりてはこんなものでも尙ほ且つなきには勝つて居り、望ましきものとしなければならぬのである。

(は) 課税物件が地方によりて事情の甚しく異なるが如きものなること——課税物件が全國に同様なものであれば、國税としても地方税としても望ましきことはいふを待たぬ。併し其が地方によりて事情の大に異なるものの如きは、其を國税としては、各地方の間に不公平となる恐がある。かかるものは國税として取つてはいけぬといふのではない。國税としても之を取りて、適當に其事の相違を考慮して公平ならしむるやうに仕組むことも出来る。併し其れよりは、むしろ之をば

11) Kaufmann, Kommunal финанzen, II. S. 119.

12) Terhalle, Fw. S. 215.

地方税に任かし、各地方にて利用せしめるのが適切である。例之、住居税の如きである。住居の具合は都會と田舎とで異り、更に齊しく都會にても、田舎にても、各地にて多少異なるものである。かかる税はむしろ地方税とし、其々の事情に應ずるやうに課せしめるのが選むべきである。

(に)課税物件が他地方にはなく、或地方にのみ存するが如きものなること——課税物件が全国各地にありて其が全國同様なものであれば、國税として行はれても公平であり、地方税としても固より差支はない。處が他地方にはなく一地方だけにあるやうな物は、其存在する地方の税としては調法であり、之から収入を擧げても、其爲めに、其と競争する他の地方との比較上、其地方を不利とはしない。かかるものは其所在地方にて課税物件として選むべきものとする。之が税は地方税として望まじきものである。併し又、此の如き或地方に偏在するが如き物の税は之を其所在地方にてのみ取るべくして、全き國の税としては課してはならぬといふことはない。固より國家の立場からしては何んな物でも其國內にある限りのものに課税して宜しい。課税するのは其權力の範圍内あり、必要とあれば之を行ふのではあるが、併し、さういふ地方によりて存在事情の異なるものを課するときに、地方と地方との間に不公平なる負擔の分配を生ずることにもなり得るから、國税としてはむしろ躊躇すべきものである。それでかかる物はむしろ特に地方の雜種税として課するに適當することになる。例之、櫓の税、鵜の税、等々の如し。

第二段 各税の地方税適否

以上、地方税たる條件を説いたから、次ぎには之に照して重なる各税について其適否を検討しやう。

(一) 所得税及戸數割——此種のもものが國税に適することは論なき所である。ただ此が地方税たるに適するやは一の問題である。固より此は純能力税であつて、應益原則加味の税ではなく、地方にありて其地方から受くる利益に應ずるの税たるには適はない。¹³⁾ けれども地方税にても當に應益税のみでなく、能力税がなくてはならず、人税もなければならぬ¹⁴⁾とするものがあるので、我國にても所得税附加税又は戸數割をば、此の如きものとして行ひ來つたのである。處が或人の所得は必ずしも一の地方のみからは生ぜず、他の諸の地方から來る可能性があつて、¹⁵⁾ 其は國家機關なれば判るが、地方の手にては判らず、國家機關のみが今日の複雑なる經濟界にては、各人の全き所得、財産を正しく攪むに必要な機關であつて、¹⁶⁾ 地方機關にては所得税を甘く行ふだけの技能をば缺くのである。¹⁷⁾ 彼は他地方の分を攪み得ないばかりでなく、其地方内のみの分を調べるとしても、細民の分まで調べるとなれば、可なりの面倒困難に出會ふであらう。¹⁸⁾ 假りに又地方が國税の上に附加税を課するとして、國の調べたものの上に依存するとしても、其を各地方に分別することが更に六つかしく、或は強ゐて分けるときに、不當なる配分ともなり、或は制度上からも漏れるも

13) Bela Földes, a. a. O. S. 539. Bastable, l. c. p. 392. 396. Lauterbach, Die Staats- und Kommunalbesteuerung, S. 32.

14) Armitage-Smith, l. c. p. 162.

15) 拙、租税研究、三卷、296.

16) Popitz, Der Finanzausgleich. (Hdb. d. Fw. II) S. 353.

17) Haensel, Zur Theorie der Kommunalbesteuerung. (Festgabe f. G. Schanz. II)

のを來すことになる。²⁰⁾ 其處で、此所得稅的の地方稅は、國の手にて集中的に課稅して其收入を地方に分與し交付するのがむしろ選むべしといふことになるのである。²¹⁾

(二) 財産稅——此稅は米、瑞などにて地方稅として發達したので、其爲め由來、地方稅として適するもののやうに誤解された。其は昔時のやうに、人の財産が主として又は専ら一地方のみに存し且つ其財産の種類が單純であり其評價が形式的に行はれ得たときには、地方機關の手によりても容易に行はれて地方稅となり得たのであるが、今日のやうに或人に屬する財産は全國に亘り、いな國際にまで延び、種類も有無形、動不動、等、種々のものから成り、場處的の移動自由に、價格の變動も時々刻々に行はれて其評價の六つかしい時世には、地方機關の手にては網羅し得ず、²²⁾ 追求し得ず且つ評價も出來ない。つまり地方吏員の扱ふには適せぬのである。²³⁾ 特に此等が出來得られても地方と地方との間に分別することが六つかしいのである。即ち地方稅には不向である。²⁴⁾ 地方分別難があるからしては、地方附加稅としても甘く往かないのである。だから地方歳入として必要があるならば、地方附加稅に當る分を國にて取つて、其上にて其を地方に分與し交付するの外ない。但し地方にとりての物稅としては、財産稅に依頼するよりは土地家屋等の稅による方が一層適切である。獨逸でも財産稅は之を單に國稅とのみして居る。

(三) 相續稅——は畢竟、財産稅と類似したもので、隨つて其は國稅には適するが、²⁵⁾ 地方稅には適しない。²⁶⁾ 地方吏員の技能にては之を行ふに堪へないのである。²⁷⁾ 附加稅とするとしても地方分別難と

S. 415.

18) Shultz, l. c. p. 364.

19) Armitage-Smith, l. c. p. 162.

20) Bastable, l. c. p. 395. 拙、租稅研究、三卷、299.

21) Haensel, a. a. O. S. 415.

22) Hutchinson, l. c. p. 17.

いふことに會ふのである。

(四)土地家屋税——大體、収益税は地方税に適すとせらるるが、²³⁾就中、土地家屋の税が然りとせらるる。²⁴⁾其は地方分別易といふことが此に於ける第一の適性であり、更に物體が外形的表現的で、地方當局でも摺み易く、²⁵⁾地方税に於ける利益原則加味にも適して居る。²⁶⁾ただ一の缺點は、其物件の評価が多少、地方機關では六つかしくはないかといふ事である。地方機關でも訓練をすれば出來ぬこともあるまいと思はれるが、比較的には國家機關に比して技能に於ても劣り、公平の態度に於ても劣るとも見らるる。此點から此をばむしる國税と爲し、國家の手にて捕捉し評定したる上にて、之に地方附加税をかけることとするのが適當といふことにもなるのである。獨逸の市町村税は實に不動産及營業の税について此附加税主義をとり、²⁷⁾佛國も亦同じである。²⁸⁾或は之につき所得税と同じやうに國に於て地方附加税に當る分をも併せ取つて其收入を地方に分與することにしては何うかとも考へらるるが、此にては地方分別難といふことがないから、其には及ばぬのである。

(五)營業税——も亦、地方税たるには適すとせらるる。²⁹⁾其は此が課税物件が地方との間に利益關係を有つし、³⁰⁾外形的表現的で地方にても容易に捕捉し得るし、多くのものは自然的にも地方分別易であり、少數のもの地方分別難のものにても人工的に地方分別が可能であるし、³¹⁾旁々地方税として行ひ得るのである。ただ此にて其課税標準をば純益といふものに取りるときに、之を捕捉し評

23) Shultz, l. c. p. 364.
 24) Bastable, l. c. p. 396.
 25) Bela Földes, a. a. O. S. 539.
 26) Haensel, a. a. O. S. 410.
 27) Shultz, l. c. p. 364.
 28) Bela Földes, a. a. O. S. 539.

定することの稍々六つかしきものがあつて、之を正しく擱むのには地方機關よりも、國家機關の方が一層巧みであり公平でもあり、信賴を得るといふこともあるので、國家の捕捉し評定したものに附加税を課することが選むべきものだといふことはある。或は之につきて國が地方の取るべき分をも一緒に取つて、然る上にて収入の一部を地方に分與するといふことも出来るが、地方分別可能性が課税物件に存し得るだけにては、かかる廻り路を取るの必要はないのである。

(六)資本利子税——此税の物件は地方分別難でもあり、非表現的で捕捉六つかしく、之を調べるのには國家權力に待つものがあり、又技能を要して、國にして初めて出来るといふこともあり、地方との利益も濃厚でなく、又假りに之を地方の手にて課すれば税の輕き地方へ物件が移動して往くといふこともあり、²⁹⁾ 旁々之を地方税とするには適せぬのである。附加税としても矢張り地方分別難に引きかかる。所詮之が収入を地方にも與へやうとすれば、國家が地方の分をも併せ取つて、あとから地方へ分與するの外はない。

(七)不動産交通税——此は地租家屋税に準すべきである。課税物件たる土地家屋に地方分別易の性質があつて、地方との利益關係もあるし、表現的で捕捉易でもあるし、地方税としては適當なものである。³⁰⁾ 但し此種の税が既に國税としてもあるときには、地方特別税とされたとしても、事實上は附加税と同じになる。

(八)動産交通税——の課税物件は國內全體の交通に關係し得るし、隨つて又地方分別難であり、非

29) Bastable, l. c. p. 396, 397.

30) 拙、租税研究、三卷、259.

31) Popitz, a. a. O. S. 352. Kaufmann, a. a. O. S. 118. Haensel, a. a. O. S. 412. Bastable, l. c. p. 396. Nitti, Principes, (traduits par Freund) II. p. 448.

32) Lichtenstein, Die Finanzwirtschaft der deutschen Grossstädte. S. 71-72.

33) Preuss, Die Finanzverfassung der Gemeinden und Departments in Frankreich.

表現的であつて、之を擱むのに相當強い權力を要し、技能も入るし、旁々國税には適するが、地方税には適しない。³⁸⁾

(九) 使用税——の課税物件は大體、地方分別易であり、多くは（少くともかかる物件として選まるものは）表現的で、技術上、地方にても擱み易く、地方との間に利益關係乃至事務的關係があり、各地方にて事情の區々たるものがあるので尙更らに地方税たるに適すとせられる。³⁹⁾ 而かも其が實際には特別税となるのである。但し自動車税の如きは特にむしろ國税に適するものがある。⁴⁰⁾ 其は此が課税物件が全國的に動く可能性が大いからである。

(十) 普通の消費税——は大體、課税技術も可なり六つかしく、特に課税物件の地方分別難といふことがあるから、むしろ國税とすべく、⁴¹⁾ 地方税とすべきものではない。關税が國税としてのみ課すべきことは一國家對他國家的のものだといふ點から當然である。⁴²⁾ 但し、遊興税、娛樂税などの如き地方分別性もありて、其地方の風教に關係あるものは地方税としても適切であり、⁴³⁾ 更らに佛國などに行はるる入市税⁴⁴⁾は、地方分別性もあつて、地方税たるに不適當ではないけれども、其税其ものが感心したものでない。⁴⁵⁾ 此が結局、貧乏人苛めとなり、不公平の太しきものもあり、取引を妨げるといふの弊もあり、尙其上に徵稅費の多過ぎるといふ缺點もある。

結 論

S. 19.

34) Haensel, a. a. O. S. 420. Bastable, l. c. p. 397.

35) Kaufmann, a. a. O. S. 118. Popitz, a. a. O. S. 352.

36) Nitti, l. c. p. 447-448.

37) Haensel, a. a. O. S. 420. Popitz, a. a. O. S. 352. Eheberg, a. a. O. S. 690.

38) Popitz, a. a. O. S. 351.

以上要之、元來、國稅は多少の無理があつても、殆んど凡べての税をば其れ自身の税として選ぶことを得るのであるけれども、其でも彼には適當せず、むしろ地方税に任かしたが良いといふものがある。そして地方税に至りては、之に適當した税の範圍は國税に適當するものよりは遙かに狭いものであつて、地方税となるに缺くべからざる條件、特に其の特別地方税たるに缺くべからざる若干の條件がある。其の爲め可なり多くの且つ重要な税が地方税とはなり得ないのである。それから若干の條件は國税にあつても關はぬが、地方税には其の存することの望ましきものがあり、又他の條件は國税にて望ましからず、却つて地方税に於て望ましき如きものがある。此等の關係を明かにした上にて、國税と地方税とを區別して其々に適税を適所に配置するといふことは、税制を整理し改革するには肝要なることである。そして結局、地租、家屋税、營業税、不動産交通税、使用税、少數の消費税、其他の雜税が地方税には適するものだといふことに歸着するのである。

- 39) Eheberg, a. a. O. S. 692. Nitti, l. c. p. 450. Bastable, l. c. p. 395.
 40) Hutchinson, l. c. p. 20.
 41) Bela Földes, a. a. O. S. 539. Popitz, a. a. O. S. 351. Lauterbach, a. a. O. S. 31. Bastable, l. c. p. 392.
 42) Lauterbach, ebenda. Bastable, l. c. p. 394.
 43) Eheberg, a. a. O. S. 692. Haensel, a. a. O. S. 420.
 44) Preuss, a. a. O. S. 51.
 45) Bastable, l. c. p. 394. Asmitage-Smith, l. c. p. 162. Nitti, l. c. p. 450.