

《論 說》

租税の分類及解釈に関する一考察

— 固定資産税及消費税を中心として —

西 野 敏 雄

【目次】

- 一 はじめに
- 二 租税の意義・分類
 - (一) 「租税」とは何か
 - (二) 租税の分類
 - ① 分類の重要性
 - ② 代表的な租税の分類
- 三 租税法の解釈
 - (一) 租税法の解釈と沿革
 - ① 立法趣旨の重要性
 - ② 租税法と私法の関係
 - ③ 租税回避と租税回避行為の否認
 - ④ タックス・シェルターの濫用
 - (二) 固定資産税の分類と解釈
 - ① 固定資産税の沿革と性質
 - ② 地租の沿革
 - ③ 固定資産税の性質と解釈
 - (三) 消費税の分類と解釈
 - ① 消費税の沿革と性質
 - ② 日本における消費課税の歴史
 - ③ 手本としてのフランス附加価値税法と教訓
- 四 おわりに

一 はじめに

租税法の研究・講義に於て、とまどうことがある。すなわち、課税庁に

において納税者に接する場合、税務大学校に於て教授する場合、税務大学校に於て研究する場合、大学の場合、第三者の場合⁽¹⁾と、それぞれの対応には、微妙な差がある。しかし、それは「徴税者の視点」⁽²⁾といわれるものではない。

税務大学校において受講生に教授する場合には、それぞれの課程の趣旨や受講生の地位経験に応じて教授する。使用される教科書のうち、入門者用はホームページに掲載されており、エッセンスそのもので、「徴税者の視点」といわれるものではない。そこに書かれているものは最低限の基本的な内容である。これに対して、上級者用（いわゆる本科・専科用）⁽³⁾は、詳しい内容であるが、通達は織り込まれておらず、実務専門書とも異なる。研究科課程⁽⁴⁾には教科書はなく、判例研究と論文指導が中心のはずである。

その他の研修でも、研修目的に即した基本と演習に重点が置かれていた（退職後の変化は承知していない。）はずである。特定の他国の税制と税務行政への影響⁽⁵⁾や日本との比較⁽⁶⁾は、当然少ない。

大学の「税法講座」においては、シャウプ勧告⁽⁷⁾により行政法各論より独立した科目であることをふまえ、租税の意義と租税法律主義について十分に時間を割いた。法学研究科の「税法研究」（税務大学校の研究科に相当）においては、沿革を重視して、できるだけ第三者の立場を重視して講じてきた。もっとも、税法専攻者は税理士法上の受験要件免除をめざす院生が多いため、租税通達即法律と解したり、租税通達の引用で事足りりとする事が多く、その是正に苦勞した。この傾向は、実務で仕訳を重視することから生じているように思われる。

国税出身者が教員となることについて、「徴税者の視点に立つ者」とか「課税庁の提灯持ち」と批判する向きがある⁽⁸⁾。学問に忠実であれば課税庁に不利なことも指摘するし⁽⁹⁾、出入禁止もありえよう⁽¹⁰⁾。そもそも、税制の沿革には「徴税者の視点」と「納税者の視点」はなく、租税法律主義は両者に働らく。マグナ・カルタも再確認されるまでに長期間を要して

おり、輝き続けていたわけではない。マグナ・カルタが再確認されたのは、いわゆる「市民革命」を機にしているが、その「市民」にも多くの分類がある。

本稿では、考察をすすめるにあたって必要不可欠な「租税の性質・分類」という原点に立ち帰り、解釈・適用につき若干の考察を試みる。「国士館法学」1号に、税法講座の初代担当者の田中勝次郎博士が「税法の解釈適用に関する一考察」を著されており、拙稿が若干の意義があれば幸いである。本稿では、税法の解釈適用の全てを論じられないところから、近時盛んに論じられている固定資産税⁽¹¹⁾と消費税を中心とする。

なお、沿革については、大蔵省（財務省）が永年編纂してきた「財政史」シリーズ⁽¹²⁾（特に「明治財政史」「明治大正財政史」には、税法本文のみならず、税法の礎となった答申や建白書⁽¹³⁾、施行規則の類まで収録されている。）と照合することが必要不可欠である。税務大学校「租税史料叢書」⁽¹⁴⁾には、法令・法律案・法案説明等必要十分な資料が収集されている。これらを照合すれば、法律の基礎知識を疑われることもなく、「衆議院」と「集議院」をとりちがえることもない⁽¹⁵⁾。

二 租税の意義・分類

（一）「租税」とは何か

租税法は、租税に関する法体系の全体で、国家が存する限り不可欠である。そのことは、ハンムラピ法典の中に収税官吏に関する多くの条文があり⁽¹⁶⁾、収税官吏が優遇されていることから明らかである。租税法の教科書⁽¹⁷⁾では、マグナ・カルタから説き起されることが多いが、租税が聖書・四書五経・古事記⁽¹⁸⁾などにも見られるように、租税には長い歴史がある。それだけに「租税」とは何かを考える必要がある。ただし、ドイツ租税通則法3条1項の定義を参考にして「租税」とは何か、形式的に議論され、その結果、租税法律主義を免れる可能性がある。たとえば、専売を

「租税」から除くとすると、製造たばこの値上げは法律改正が不要となる可能性を生む（特例法をつくる必要もなくなる）し、その実例もある。

国家運営上不可欠な租税であり、専売制度も国家の歳入確保のために採用されることからすれば、原価控除後の残額（＝純収入）は、まさに「租税」である。江戸時代に各藩で専売制が採用⁽¹⁹⁾され、中国の王朝で「塩鉄論」⁽²⁰⁾が論ぜられたことを考えても、租税の範囲は広く解すべきである。ただし、日本専売公社時代に国の取り分が地方の取り分を下回り⁽²¹⁾、塩が赤字でも専売であったことがある⁽²²⁾。現代でも「たばこ税」「地方たばこ税」が残っていることを考えると、専売益金は租税である（国内製造のたばこは、今でも一社である）。国民の健康のため大幅に製造たばこ価格を引上げる国もあるからである⁽²³⁾。

国家として専売制度を施行することはどうか。井藤半彌博士は、「租税は資本主義を前提とし、これによって制約される財政形態なのであって、社会主義社会では原則として存立の余地は少ない。」⁽²⁴⁾としている。ただし、「社会主義社会でも租税が存立することがあり得る」⁽²⁵⁾ともしている。現にそうした国々でも租税が存在するのは、資本主義から社会主義への「過渡期の場合」などの限定された場合であり、本来「社会主義国家の財源は官業収入である」⁽²⁶⁾。それらの国家は国家全体で専売をしており、専売を極大化した場合には、租税の重要性は少なくなる。その国々においては税理士は存在する必要はない。それでも租税が残る場合は、過渡期の場合か、外国からの資本輸入がある場合、及国家専売逸脱者が存する場合⁽²⁸⁾であろう。同様に、OPEC 諸国は原油収入が主力で且つ砂漠の多い国で、所得税・法人税が存在していても欧米並みの課税が難しい国々であって、これらの国では、「租税」の意味合いは異なるのである。

このように、社会経済状況を考えれば、「租税」「権利」「市民」という言葉も意味が異なる。たとえば、イエーリング「権利のための闘争」⁽²⁹⁾で想定されている人々（「市民」）と、レンブラントの名画にでてくる「市民」とは異なってくるように思われる。「市民法」という場合、現在では

相当広義に解されているようなので、税理士法1条との関係では、微妙な問題が生じる。

(二) 租税の分類

① 分類の重要性

租税がどの分類に属するかによって、租税法の解釈の結論が左右されることがある。たとえば、人税であるから所得税は人的事情を考慮すべきであると主張されたり、消費税は本当に軽減税率に理念的になじむのか、固定資産税の性質を何と解すれば、時価を上回って課税してよいのかと、論じられたこともある。

租税の歴史・沿革をつぶさに検討すれば、同じ名前の租税であっても別の分類にした方がよいのではないかと思うものも存在する。後述する固定資産税やドイツの財産税は、その一例である。ドイツの財産税法には、歴史的に相当に広範囲にわたる性格の変化がみられる⁽³⁰⁾。

金子宏「租税法」には、「現行租税体系」と題する表が掲載されている⁽³¹⁾。もっとも、この表は、財務省・総務省の資料に基づいており、必ずしも全面的に賛成されていないのではないかと考えられる表現もみられる。後述するように、一般消費税（現行消費税の前に検討されていたもの。）や地租についても論議があったところである⁽³²⁾。この表は、あくまでも一つの目安であり、一つの税法の中に、異なる性格のものがあっても不思議ではない。

② 代表的な租税の分類

租税には多くの分類があるが、解釈上あまり実益がないものがある。

①たとえば、国税（国が賦課徴収する租税）と地方税（地方公共団体が賦課徴収する租税）である。住民税や事業税は所得税・法人税を加減算する部分が多いし、地方消費税を国民が意識しているだろうか。また、地方税は、具体的には地方税条例とその条例から委任された規則により行政処

分がなされる。国税以上に、地方税の場合には一層、委任の限界が問題となり、調査が必要である⁽³³⁾。さらに、総務省税務局長通達や固定資産課税標準の性格も問題となる。

㊦関税と内国税の区別も、担当官庁の歴史と区別以外に意味は乏しい。国税のうち外国からの輸入貨物に課されるものが関税で、それ以外のものが内国税である。関税が税関により賦課徴収されるのに対し、内国税は原則として国税庁系統の組織により賦課徴収される。この系統の区分は多くの国にみられ、しかも税関の方が各国とも古く、それなりに理由がある。

ただし、(a)内国消費税の対象とされている貨物が輸入された場合、内国消費税も関税と合わせて、税関によって賦課徴収される。(b)関税法及び関税定率法が関税につき自足的に定めているが、関税法 11 条は、滞納処分につき「国税徴収の例による」とする。(c)関税は、税率等が国際条約により規定されまたは制約されることが多いので、条約の附属書類が重要となる。もっとも、内国税の国際課税についても、コメントリーは参考となる。

㊧直接税と間接税の区別は重要である。直接税は、法律上の納税義務者と担税者が一致することを立法者が予定している租税をいい、両者が一致しないことを立法者が予定している租税を間接税と一般的によぶことが多い⁽³⁴⁾。前者の代表が所得税・相続税であり、消費税等が間接税の代表とされることが多い。しかし、その区別は微妙である⁽³⁵⁾。

そもそも、経済的諸条件のみでなく、非経済的諸条件によっても、転嫁が左右される。酒税についても、本当に転嫁されるのか不明なことが多い⁽³⁶⁾。消費税に軽減税率が導入されようとしているが、軽減税率は、転嫁がなされるか否かとは別である。

沿革的にも、間接税は本来比例的なものである。これに対して、直接税は累進的である。すなわち、消費税には「分類から包括へ」の流れがあり、間接税には「個別間接税から一般消費税へ」「単一の個別消費税から複数の個別間接消費税へ」の流れがある。複数の個別間接消費税により単

一の場合に比して重複分は割増しとなり、結果的に累進的になる。種々の事情から、いわゆる軽減税率が設定されると累進的にならざるを得ないが、それは本来例外的なものである。したがって、消費税の軽減税率は、かえって累進税率に近似する作用を果たすことになる。したがって、「直接税が累進的であるのに対し、間接税は比例的ないし逆進的である」⁽³⁷⁾とすることができる。

旧大蔵省幹部も、「一般消費税というのは、所得のうち支出された部分に対する一種の比例課税なのだね。逆進性は個別消費税に比べるとはるかに少ないのではないだろうか。」⁽³⁸⁾、「一般消費税は逆進、逆進と言うけれども、食料品を免税したりなんかしたら、所得のうち消費された部分、つまり『消費所得』に対する比例的な税だということはもうちょっとPRしたらいいんじゃないですか」⁽³⁹⁾といている。

③④担税力の標識及課税物件の相違を基準とするものが、「取得税・財産税・消費税・流通税」の区別である⁽⁴⁰⁾。このうち、取得税は、人が収入を得ているという事実に着目して課される租税で、所得を直接に対象として課される租税（所得税）と、生産要素からもたらされる収益を対象として課される租税（収益税）にわかれる。所得税・法人税・住民税等は取得税といわれ、事業税は収益税に属するといわれる。相続税及び贈与税についても、所得税の補完税であるのか、それとも財産税の一種なのか議論がある。

また、所得税（income tax）を「収入税」と訳する場合がある⁽⁴¹⁾。「インカム」とは会計学上は「収入（収益）」であり、法人税法の「所得」が益金から損金を控除した残額であることを考えると、そこは区別すべきであろう。もっとも、日本でも「収入税法律案」が起草されている⁽⁴²⁾としても、「所得税」と訳すべきである。

⑤財産税は、財産の所有という事実に着目して課される租税で、一般財産税（ある人の財産の全体または純資産として課されるもの）と個別財産税（特定種類の財産を対象として課されるもの）にわかれる。前者には、

昭和 21 年の財産税及昭和 25 年の富裕税が該当し、後者には固定資産税などがあたるとされる。しかし、金子宏名誉教授も、「財産の所有という事実に着目して課税するのか、それとも、それがもたらすであろう収益を予想して課税するのか、必ずしも明らかでないものが多い。」⁽⁴³⁾とされる。

プロイセンの財産税は、所得税の補完的性格をもっており、それであれば、財産税の対象となる財産から生ずる収益から納付されるべきものであると、新井隆一博士は指摘される⁽⁴⁴⁾。その後、国のために 1922 年財産税法により恒久的財産税が創設され、1934 年には財産税にも人口政策的要求を強調する改正がなされ⁽⁴⁵⁾、第二次世界大戦後に財産税が増税された。財産税の改正経過は日本にも影響を与えている。

㉔消費税は、人が物品またはサービスを購入・消費するという事実に着目して課される租税である。消費行為そのものを対象として課されるのが直接消費税であり、製造業者や小売業者によって納付された租税が価格に含まれて消費者に転嫁してくることが予定されているものが間接消費税である⁽⁴⁶⁾。前述のとうり、「転嫁」の判断は微妙である。

間接消費税は、課税対象の範囲により個別消費税と一般消費税にわかれるが、個別消費税が増加し一般消費税に至る。間接消費税は、課税段階の数によって、多段階課税と単段階課税にわかれるが、タバコに対する消費税のように、単段階であっても国・都道府県・市町村にわかれて課税されるものもある⁽⁴⁷⁾。

㉕使途を特定せず一般経費にあてる目的で課される租税が普通税であり、最初から特定経費の目的にあてられる租税が目的税である。法律又は予算総則により特定の目的に充てられたり、譲与税となった後で使途が制限されることとの区別は、微妙である。だからといって、誤課税の弁解の理由にはならない⁽⁴⁸⁾。

三 租税法の解釈

(一) 租税法の解釈と沿革

① 立法趣旨の重要性

具体的な事実⁽⁴⁹⁾に法を適用する作用を「解釈」といい、租税法上も問題がある。租税法律主義及近代法治主義のもとで法的安定性が強く要請されるため、原則として解釈は文理解釈によるべきである。文理解釈により規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨・目的に照らして、その意味・内容を明らかにしなければならないことも当然である⁽⁴⁹⁾。

たとえば、所得税法における「収入を得るために支出した金額」とは何かについて、趣旨・目的に照して検討すべきである（最判平成24年1月13日⁽⁵⁰⁾参照）。また、公道を原則として走れない競争用自動車を小型普通乗用車に含める最判平成9年11月21日⁽⁵¹⁾も、趣旨・目的や経済事象に照した解釈の一例である⁽⁵²⁾。

規律対象たる経済事象に適合するように解釈し経済的意義を考慮しなければならないという考えは、旧ドイツ租税調整法（1976年末日をもって廃止。）に由来⁽⁵³⁾するもので、日本においても「実質課税の原則」として主張されてきた。しかし、今日のドイツの判例通説は、法的安定性を重視し、租税法律は原則としてその文言に即して解釈されなければならない⁽⁵⁴⁾としており、租税法律の解釈にあたって、その経済的意義が解釈の基準として重視されるべきことを否定するものではない⁽⁵⁵⁾といわれる。

日本においても、租税法の対象が経済的事象である以上、租税法律の解釈にあたって、その経済的意義が解釈の基準となるべきで、課税要件に該当する事実の認定は実質に基づいて行うことが必要である。そして、所得税法12条のような明文がなくとも、形式によって隠されている真実の法律関係に基づき事実を認定することは当然であるが、厳正な執行が必要である⁽⁵⁶⁾。租税特別措置に関する規定の解釈についても原則として文理解

釈によるべきで、必要に応じて規定の趣旨・目的を勘案すべき度合が高くなる⁽⁵⁷⁾。立法趣旨や目的を調べるにあたっては、本会議での提案理由説明、国会の委員会での政府委員の答弁や趣旨説明、公式回顧録⁽⁵⁸⁾が優先する。さらに、国会に提出された予算及法律案説明資料⁽⁵⁹⁾や「改正税法のすべて」⁽⁶⁰⁾が参考になる。「財政」という専門雑誌が戦前発行され⁽⁶¹⁾、その中に前述資料も掲載されているほか、主税局員の手による「税界秘話」という連載もある⁽⁶²⁾。

そもそも、税をめぐる経済活動は、極めて活発・多様・流動的で変化に富んでいるため、公平な課税を行なうべく凡ゆる事象を法定化するのには限界がある。それゆえ経済的実質をふまえて、租税法主義のなかの課税要件明確主義と合法性の原則に基づき慎重な論理解釈をなすべき⁽⁶³⁾であり、国会に説明し質問に答えるのが政府委員の職責である。立法当局者の見解とは政府委員の説明の積み重ねであり、それが沿革となり、そこから租税の理念型が浮びあがる。それゆえ、租税法の解釈にあたっては、経済的実質をふまえつつ租税の分類を厳密に行い、理念型を導き、租税法の趣旨をふまえて文理解釈をすべきである。

② 租税法と私法の関係

租税は私的部門で生産された富の一部を国家部門に移すものであるが、私的部門における財貨の生産・交換を私法が規律しているので、私法を抜きにして租税法を解釈することはできない⁽⁶⁴⁾。そのため、租税法の概念には、他の法分野で用いられている概念を用いるもの（借用概念）と、租税法が独自に用いているもの（固有概念）とがある。借用概念を他の法分野で用いられているものと同義に解するか、徴収確保ないし公平負担の観点から異なる意義に解すべきかについて、論議がかわされている⁽⁶⁵⁾。

納税義務は、第一次的に私法によって規律されている経済活動ないし経済現象より生じるので、租税法がそれらを課税要件規定にとりこむにあたり、私法上におけると同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきこ

とが租税法規の明文または趣旨から明らかな場合は別として⁽⁶⁶⁾、それを私法上におけると同義に解するのが、法的安定性の見地から好ましく、借用概念は原則として、本来の法分野におけると同義に解すべきであるが、みだりに拡大解釈を行うべきではない⁽⁶⁷⁾。

これに対し、固有概念は、社会生活上または経済生活上の行為・事実を直接租税法規の中に取り込んでおり、その法規の趣旨・目的に照らして意味内容を租税法規独自に定めるべきである。たとえば、「所得」という概念は経済上の利得の意味であるから、利得の原因をなす行為・事実の法的評価を離れて、実現した経済的成果に着目して利得が所得であるかどうか判断すべきである。所得税・法人税⁽⁶⁸⁾は、所得を個人・法人の総合的担税力の標識と捉え課税するものであるから、個人・法人の担税力を増加させるという事実に着目して所得の意義を決めるべきであり、不法な利得又は無効な利得であっても所得となる⁽⁶⁹⁾。「所得税」は「分類」から「包括」への延長線にあるのに対して、「消費税」は「個別」から「一般」への流れにあることをふまえて解釈すべきである。

③ 租税回避と租税回避行為の否認

租税法と密接な関係を有する私法には、契約自由の原則がある。私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引の見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択し、結果的に意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しつつ、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することを、「租税回避」という⁽⁷⁰⁾。租税回避が課税要件の充足そのものを回避するのに対し、「脱税」は課税要件の充足の事実を全部または一部を秘匿する行為である。また、租税回避が租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為であるのに対し、「節税」は、租税法規が予定しているところから従って税負担の減少を図る行為がある。これら⁽⁷¹⁾「租税回避・脱税・節税」の区別は微妙であるが、法律学では区別しなければならない⁽⁷²⁾。

会計実務のように仕訳ができればよいというわけにはいかない。

租税回避があった場合に、容認したうえで課税を行うべきか、それとも租税法上無視し通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして課税すべきかの大問題がある。租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うことを「租税回避行為の否認」と呼ぶ⁽⁷³⁾。

租税回避行為の否認の規定の代表的規定が、ドイツ租税通則法 42 条⁽⁷⁴⁾である。日本では、所得税法 157 条 1 項⁽⁷⁵⁾ 及 67 条の 2、法人税法 132 条 1 項及 64 条の 2 及 132 条の 2 及 132 条の 3、相続税法 64 条 1 項、地方税法 72 条の 43 第 1 項・2 項が一般的に対応しているほか、多くの個別否認規定があるものの、いずれも包括的否認規定ではない⁽⁷⁶⁾。同族会社等の行為計算否認規定（法人税法 132 条）が「甲氏の事件」をふまえて運用⁽⁷⁷⁾されているものの、そこには限界がある。否認要件や基準の設定をめぐる、裁判所も課税庁も、複雑で決め手のない負担を背負う可能性が強い。租税法律主義のもとでは、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認を認めるべきではなく、新しい租税回避行為の類型が生み出される毎に、立法府は迅速に対応し、個別否認規定を設けるべきである。

④ タックス・シェルターの濫用

租税回避を一步進め、多くの一般措置・特別措置を組み合わせ、租税負担を軽減させようとするが増加し、それをめぐる訴訟も多い。この動きは、タックスヘイブン（租税回避地）を利用することが多く、タックスシェルターともよばれる⁽⁷⁸⁾。

この動きは、ウェスティ事件（1934 年）⁽⁷⁹⁾に限らず、植民地を利用した租税逃れ⁽⁸⁰⁾ や、アメリカにおける州境を越えた会社の設立⁽⁸¹⁾、租税滞納中の海外移住⁽⁸²⁾ など、昔から例は多い。名作「小公女」⁽⁸³⁾ のテレビ版・映画の結末がインドへの出帆となる背景には、英印共助条約がある。この

ほか、多くの租税条約が締結されるほか、日本でも租税特別措置がいくつ
か制定されている⁽⁸⁴⁾。

このような沿革をふまえて、タックス・シェルターに如何に対応すべき
であろうか。一定の政策目的を実現するために税負担を軽減・免除する規
定に形式的に該当する行為・取引であっても、税負担の回避・軽減が主目
的で、規定の本来の政策目的の実現とは無縁である場合には、当該規定が
本来予定している行為・取引には当たらないと考え、当該規定の縮小解
釈・限定解釈によって、その適用を否定することができる⁽⁸⁵⁾と解する。

タックス・シェルターのうち、法人は本来、税負担の低い国で活動し、
ビジネス条件の良い国・地域を目指す存在である以上、その行為をはじめ
から否定することは難しい。ただし、行き過ぎの場合・個人に類似する場
合（ペーパーカンパニー）は別である。

個人の場合は、タックス・ヘイブン⁽⁸⁶⁾を利用して海外で得た収益につ
いて税務申告せず本国に納税しない場合は脱税である。個人がタックス・
ヘイブンで運用する資金はもともと犯罪から得た資金であるのかもしれな
い。この問題を税制の見直しにつなげるべきである。

いずれにせよ、タックス・ヘイブン諸国（地域を含む）が自動的情報交
換に応じ、「実質所有者の情報の透明性」が十分に確保されることが必要
である⁽⁸⁷⁾。それまでの間は、タックス・ヘイブンに関し、当該規定が、
本来予定している政策目的とは無縁で、本来予定している行為・取引に当
らないという解釈を積み重ねていかざるを得ない。航空券連帯税やトーピ
ン税などが構想されているが、信託法などにもループ・ホールがあるとい
われており、問題の解決は難しい。税理士の良心に頼むところも大きい。

（二） 固定資産税の分類と解釈

① 固定資産税の沿革と性質

①a 固定資産税は、地方税のなかでも自主財源として重要視されている。
しかし、固定資産税には、三年に一回の評価作業という難題があるほか、

毎年若干の負担調整という作業もあり、多くの事務量を要する。これに対し、住民税・事業税は、所得税や法人税の課税要素に依存することが多い。

このため、住民税や事業税の方が課税計算の都合もあり、地方税務のなかでは事務量は少なくて済むようである。

この固定資産税は、大正15年の大税制改正⁽⁸⁸⁾、昭和15年の大税制改正（馬場税制改革案を大きく受継いでいる。）、戦後直後の改正、シャウプ勧告に基づく税制改正を経ている。

そもそも、大正15年の大税制改正の施行直後、経済不況に見舞われ、農村救済が大問題となっていた。それ以前から、「農村の財政が困っているということから、地租を移譲しろとか、あるいは地租につけて営業収益税を移譲する。両税移譲ということが非常に強く言われ」⁽⁸⁹⁾ていた。この主張は政友会・民政党の主張でもあり、法律案が提出されたこともある。この影響で昭和11年に「臨時町村財政補給金」⁽⁹⁰⁾ができる。続いて、国と地方を通じての大税制改正をやるという「馬場税制改革案」⁽⁹¹⁾ができたが、政争の具となるとともに財界の抵抗があり、引込められ、昭和12年に「臨時地方財政補給金」⁽⁹²⁾となり、県にも補給が行われるようになった。戦時中でもあり、結局昭和15年の国・地方を通じる大税制改正となった。地方交付税・事業税・住民税も、昭和15年を期した大税制改正によることが大きい⁽⁹³⁾。

立法当局者は、昭和15年における大税制改正における地方財政の柱について、①国費・地方費の負担区分の是正。すなわち、委任事務的なもの、国から命ぜられた仕事による財政負担がどうにもかっこがつかない。したがって、そういう国家的な事務についてはちゃんと国が負担すること。②税は物税本位。逆にいえば、所得税系統のもの、つまり、府県にあった所得税付加税、市町村にあった戸数割（納税者の評判が非常に悪かった。）を廃止し、地租移譲・営業収益税移譲を実質的に実行する。地方税制は、地租・家屋税・営業税の三収益税が基本となる結果となる。所

得は国に集中した。①地方財政調整制度を「地方配付税」の形式で確立すると、要約する⁽⁹⁴⁾。この改正によって地方の負担がなかったのは、当時の地方は平和的行政しかやっておらず、本来の意味の税務行政は地方が行っていなかった（国税の徴収も地方でやってもらっていた。）ことがその背景にあるという⁽⁹⁵⁾。この地方税の当局者は、地租・家屋税・営業税は収益税であると理解している。

そして、第二次大戦後、地租・家屋税・営業税は正式な地方税となった。国税となっていた遊興飲食税は22年度から府県税・市町村税に、入場税も昭和23年度から地方税となり、補助金も増額され、21年度に府県民税⁽⁹⁶⁾が新設されるなど地方税の確保が図られた。

電気税も、法定外普通税としてスタートしたが、住民投票により電気税の廃止に追い込まれた町村があったため、住民投票の範囲の制限とあわせて、23年度に法定税化された⁽⁹⁷⁾。

戦後税制に大影響を与えたシャウプ勧告は、地方自治をよく評価し、市町村に対し固定資産税・住民税の二大税目を認めるとともに、府県に対しても事業税と附加価値税の形で認めた⁽⁹⁸⁾。シャウプ勧告は、経費と行政に密着した税制及税務行政にしろというだけでなく、財政調整を財政調整交付金として行い、分与税を廃止するべきであるとしている。

シャウプ勧告による地方税制は、国税と異なり修正を受けることは少なく、唯一といってもよいぐらいできなかったのが附加価値税であると、地方税の立法当局者は評価している⁽⁹⁹⁾。その立法当局者は、附加価値税と直訳したものの自ら「附加価値」とは何かについて研究している状況で、「附加価値」を課税標準にすれば、利益を課税標準にする場合と比べると、もうけの多い企業が有利であるとして政争の具になり、参議院で、たしか数票ぐらいの違いで負け、附加価値税の実施を延期するとともに暫定的に事業税をやらざるを得なくなった（市町村と異なり、府県にはまだ税務機構はできておらず、25年法・26年法は暫定法であった。）とする⁽¹⁰⁰⁾。この地方税の立法当局者の見解を大蔵省の立法当局者は否定せず、シャウプ

勧告の附加価値税は取引高税の変形でもあるし、ある意味では事業税の変形でもある⁽¹⁰¹⁾としている。この沿革をみても、シャープ勧告の附加価値税は企業課税である。

前述のように、収益税であった地租・家屋税がシャープ税制により償却資産を取り込み固定資産税となる（そのかわりに、国税附加税・都道府県附加税を廃止）。立法当局者が「固定資産税」という名称を選択したのは、財産税とすると財産収奪税のような誤解を与えることを避けるため⁽¹⁰²⁾であったが、固定資産の評価に苦勞することになる。評価基準を松島五郎・佐々木喜久治がつくり、48年度・49年度と二ヵ年かけて評価額に固定資産税を課税していくという方式に切り替えた⁽¹⁰³⁾。

ただし、法人税で配当所得が一定割合を控除し、他方、市町村で住民税を課す場合には、この分は課税しない。この問題については、第一次シャープ勧告は言及せず、第二次シャープ勧告で法人税が入ってきた。しかし、理論上は、本来は、課税するか又は法人に所得割を課税するかのいずれかが正当であり、法人税割では配当控除がもとに戻らないことになり、シャープのミスである⁽¹⁰⁴⁾と、地方税の立法当局者は考えている。たしかに、国税と扱いを異にする。

② 地租の沿革

固定資産税は、国税としての地租から、実質地方税の地租及地方税の地租・家屋税を経たものであるから、固定資産税の性質を考えるには地租の沿革に遡る必要がある。

明治維新により政府が全国画一の法制の樹立を迫られていた明治3年6月に神田孝平の建議⁽¹⁰⁵⁾が提出された。この建議は、新に土地の売買を許し土地所有者に地券を交付し、地券記載の地価に応じ地租を金納させることを論じたもので、これを受け世論は地租改正に向った。明治5年1月、東京府下に地券発行地租収納規則を施行し、同年2月地所売買の禁を解き、同年7月土地を所有せし者に対しても地券を交付することになったも

の、なかなか、すべての土地に当該税法を施行するに至らなかった。

そういう状況下の明治5年7月、租税頭の陸奥宗光から「田租改正の建議」⁽¹⁰⁶⁾が提出された。この建議は、田畑の実体に従い、その幾分（たとえば百分の五）を課し、年期を定め地租に充てようとするもので、地租改正の事務方から、たたき台ともいふべきものが提出されたことになる。翌6年4月1日の地方官会議（大蔵省達7号）で激論がかわされた⁽¹⁰⁷⁾。同年5月19日大蔵省事務総裁大隈重信より布告案が正院に提出され、7月28日地租改正に関する上諭付きの太政官布告272号を以て地租改正條例が発布された⁽¹⁰⁸⁾。

明治8年3月地租改正事務局が大蔵・内務両省の間に設置され、地租改正作業がスタートした。この作業は、西南戦争の間にも進められ、明治14年に至り竣工した⁽¹⁰⁹⁾。一連の作業は、当時フランスで進められていた地租改正作業より完全精密なもので、固定資産評価基準のごとく少数者で行われたものでなかった。しかも地券の法技術は、土地所有者・納税義務者・地価を一枚で示すという秀れたものであった。

「明治財政史」収録の「地租改正報告書」⁽¹¹⁰⁾によると、課税標準となる「地価」は、「郡村ハ地味ノ肥瘠土地ノ便否耕耘ノ難易等ヲ斟酌シ其收穫ヲ査定シ市街ハ土地ノ盛衰地盤ノ燥濕運輸ノ便否等ヲ斟酌シ収益ヲ査定シ以テ其地価ヲ算定」したものである。すなわち、郡村の土地では収穫をまず査定し、そこから地価を査定する。市街の土地では近傍の収益に比準して地価を査定する。米を用いて田からの収穫を査定し、畑ではおおよそ麦や大豆を用いて収穫を査定するが、収穫量を決定し、価格で金銭に換算し、原価を算定する。市街の土地では収益から原価を算出する。土地の収益に基づき原価を算出するのに利子を用い、六分利を中等とする。種肥料及村費（郡村の公費）は全収穫の内諸費を控除した純益により地価を算出するためのもので、種肥料は全収穫の一割五分、村費は地租の三分の一とされている。そのほか、「地方官心得書」には田の小作の事例があげられている（検査変例では、四例が想定されている）⁽¹¹¹⁾。

こうしてみると、地租は、まさに収益にかかる租税であり、いわゆる財産税とはいえない。地租創定により創定された北海道の土地の地価が本州の地価を大きく上回ったため、紛争が起きた⁽¹¹²⁾のを受けて、土地賃貸価格調査法（大正 15 年法律 45 号）が制定されたのをみても、地租は収益税である。

③ 固定資産税の性質と解釈

固定資産税は、前身の地租と同じく、前述のごとく収益税と考えるべきである。そのため、地方自治体の税務機構を充実し、収益価格の評価を収益還元説にたって適正に行うべきである⁽¹¹³⁾。

固定資産の評価を適正に行うことの重要性は、カリフォルニア州の「提案 13 号」⁽¹¹⁴⁾に明らかである。現在の「固定資産評価基準」は大臣告示にすぎず、ドイツの財産評価法⁽¹¹⁵⁾に準じてしかるべき手続をふんで改正すべきである。

固定資産評価基準が時価を上回らないように控え目に設定されているものである以上、収益が固定資産評価基準による評価を上回るとは許されない。最判平成 15 年 6 月 26 日は収益還元価格説を否定⁽¹¹⁶⁾するが、最判平成 16 年 10 月 29 日⁽¹¹⁷⁾は、「客観的交換価値を上回るものであれば、当該価格の決定は違法となる」と解しており、必ずしも反対とは解されない。

たとえば、東京都渋谷区円山町所在の土地（国道 246 号沿い）の評価が争われた最判平成 15 年 6 月 26 日の事例⁽¹¹⁸⁾の土地は、地租改正当時は品川県の荒地である。同じ品川県で発生した地租改正反対一揆の碑（武蔵野大学附近に所在）の土地を上回ることはない。条件が異なる両者を「正常な条件の下に成立」とすることはできず、品川宿と同等にみなすことはできない。「固定資産評価基準」を早急に法律化すべきである⁽¹¹⁹⁾。

(三) 消費税の分類と解釈

① 消費税の沿革と性質

消費税は人が物品又はサービスを購入・消費するという事実に着目して課される租税である。

消費税の歴史としては、直接消費税より、間接消費税、とくに個別間接消費税の方が古い。コストをあまり要せずに担税力のある個別物品に課税しやすい。専売⁽¹²⁰⁾にも種々の形があるが、消費税と併用することは難しい。

財政の必要上、個別物品に課する個別消費税が複数になることが多いが、条文上明記されない限り課税できないし、明記されれば課税される(掲名主義)。その後、普及した個別物品、たとえば、OA 機器は掲名されていなかったため政府税調は課税すべく掲名するよう答申したが、政党側の反対があり課税できなかった。西陣織のような高級品が掲名されていない⁽¹²¹⁾のに反し、欧米のホテルでは無料で配付されていないマッチ⁽¹²²⁾は掲名されている。パチンコ遊戯具は「がん具」として命令に掲載されており、最判昭和 33 年 3 月 28 日(民集 12 卷 4 号 624 頁)でも合憲となった。

北海道物産税・北海道水産税⁽¹²³⁾にも同様の問題があるが、大蔵省達(明治 13 年乙 7 号)は地税に準じている。たとえば、銀杏草という海藻は国宝や重要文化財の補修に使われ、高価で貴重なものとして課税される⁽¹²⁴⁾のに、蟹が課税されないのは奇妙である⁽¹²⁵⁾。こうした不思議な取扱いの理由は、なかなか公的に語られることはない。

② 日本における消費課税の歴史

消費課税は、日本でも古くから実施されている。明治以降でいえば、酒税及煙草税が中心となる。まず、明治元年に酒造税の統一的規定が發布され、明治 4 年に専売特許税が新設され、明治 6 年に印紙税、明治 8 年に酒類規則(太政官布告 26 号)が制定される。その後も、明治 13 年酒造税

則、明治 29 年に酒造税法が制定される。そのほか、酒精及酒精含有飲料税法麦酒税法、自家用酒税法など、酒類に関する規定の改廃も多い。明治大正期には、酒類以外にも、醬油税・清涼飲料税・砂糖消費税・売薬税・骨碑税等の複数の個別間接消費税が存し、いずれも比例税率である⁽¹²⁶⁾。

昭和 12 年に揮発油税及物品特別税が創設された後、昭和 15 年には多くの物品を対象として、物品税法（法律 40 号）が制定された。同年には、酒造関係の法律も酒造法（法律 35 号）に一本化されている。

その後、国民福祉税・一般消費税などの一般消費税法の試みがなされた後、直間比率の是正及消費税制度の改革を目標として消費税法（昭和 63 年法律 108 号）が制定された。これにより、物品税などいくつかの消費課税が廃止され、物品のほか、サービスにも消費税が課されるようになった。消費税の当初の税率は、原則 3%、自動車が 5% で、一部に割増税率が採用され、その後、消費税率が 5%（割増なし）、ついで 8% に引上げられた。近く消費税率が 10% に引上げられるとともに軽減税率が導入される予定であったが、消費税の増税は見送られようとしている⁽¹²⁷⁾。それでも、欧州諸国並の水準にはほど遠く、「改革」とはいえない中で、消費税法は、極めて重要かつ微妙な段階にある。

③ 手本としてのフランス附加価値税法と教訓

(a) 日本の昭和 63 年（1988 年）消費税法は、フランス附加価値税法を手本としている。欧州各国がフランス附加価値税法を手本として附加価値税を導入しているのに、アメリカには州売上税しかなく、消費税の議論は、欧州の附加価値税を手本として行われ⁽¹²⁸⁾、フランスが「附加価値税の母国」とよばれている。

(b) 絶対王制末期のイギリスは直接税と関税が中心であり、ブルジョア革命以後、国内消費税は関税と共に主要な租税となった。これに対し、フランスでは、直接税としてのターユのほか、関税・エード（飲料品税）・塩税を中心とする国内消費税が中心であった⁽¹²⁹⁾。

革命政府は、旧直接税にかえ、「新直接税」（地租・对人的動産税・營業税・戸窓税）を設け収益税中心にしたものの、ナポレオンは、飲料品税を「統合税」として復活させ、復古王制でも「統合税」を「間接税」として継続している⁽¹³⁰⁾。

せっかくの「カイヨー所得税案」⁽¹³¹⁾も容易に成立せず、ようやく、その一部の「一般所得税」が1916年1月に実施され、残る「諸所得税」も1918年1月に実施されたにすぎず、しかも見積積負課税制度を伴っていた⁽¹³²⁾。このため、第一次世界大戦期の財政は、間接税、とくに酒類・砂糖・塩・タバコなどにかかる国内消費税の増徴によってまかなわれた⁽¹³³⁾。そのなかで、1917年に一般的消費税として「支払税」が新設された。

「支払税」を受けつぎ、「売上税」として、あらゆる売買取引の段階毎に課される比例税率の一般売上税（取引高税）が1920年に導入された⁽¹³⁴⁾。この税には、(イ)手工業者の免税（1923年）、(ロ)見積課税の採用、(ハ)輸出品に対する売上税免除や代替税の払戻しが認められている。

1925年以降、一般売上税の累積とそれに基づく企業の垂直的結合を阻止すべく、特定商品について売上税に代え生産もしくは販売の一段階のみに課される代替税が課されるようになった⁽¹³⁵⁾。代替税は、当初は、石炭・食料品・肥料に対するものだけであったが、その後、増加していく。1934年、奢侈品に課せられていた特別税率（0.55%）が一般税率（2%）にかわり、酒精飲料品税と代替税との二重課税も酒精飲料品消費税に一本化（従量税率）され、生活必需品の税率が高められた。

経済危機が深まった1936年末、売上税⁽¹³⁶⁾が大改正される。すなわち、(イ)旧売上税（2%の税率）と輸入税及旧代替税が廃止され、(ロ)旧売上税にかえ、「生産税」が新設された。「生産税」は、商品が最終完成品形態で製造業者から販売業者に引き渡される過程をとらえた間接税で、生産業者間の取引を免税とし、税率は6%に引上げられた。(ハ)年間売上高30万フラン未満の中小業者には軽減税率2%が適用され、所得税の手工業者の規定を受ける者及農業者は免税となる。(ニ)屠殺税・石炭税・樹脂品税・食糧品

詰物税は存置され、「特別間接税」となる。(※)残る代替税のうち、ぶどう酒・砂糖・コーヒー・ビール・酎に課されるものは国内消費税と統合されつつ、いくつかの代替税が関税と合体される。もっとも、特別間接税が認められた屠殺肉に対しては生産税6%も課された⁽¹³⁷⁾。所得税率も引上げられている。

その後、1939年に「生産税」とは別に1%の「軍備税」が創設され、さらに1941年に地方団体の財政需要をまかなうべく「小売売上税」が創設された⁽¹³⁸⁾。それらの結果、支払手数料・投資財や非常に短期に消耗する財などを控除できるか否か等の問題を生じた。それでも、基本は比例税率であり、むしろ割増税率の方が多い。

(c) フランス革命以来、フランスでは国内の複雑な利害の交錯と、それにもとづく政争が激しく、内閣の交代も頻繁で政府も弱く、憲法改正もくり返されてきた。政治体制も、王制・帝制・共和制（現在は第五共和制）の間を揺れ動き、第二次世界大戦後は、植民地独立戦争と、植民地居住者及軍人の大量帰国という難問をかかえた。そのため強固な徴税行政を築けなかったうえに、税制上からも資本の海外逃避を促がした⁽¹³⁹⁾。そこで、フランスは、国家体制の整備強化と、徴税行政の確立をめざしてゆく。

フランスの税務機構は、長期にわたり、直接税局・間接税局・関税局・登録税印紙税国有財産局にわかれ、納税者はそれぞれの機構から別個に、帳簿検査を受けていた。ついに1947年、所得税・売上税・登録税は租税総局にうつり、消費税・関税は間接税局に統合され、国有財産管理は別の局に移った。そのうえで、ポリヴァランが創設され⁽¹⁴⁰⁾、税目毎でなく業者毎に調査できるようになった。税務検査官が物価統制に回されることが多かったため、徴税強化と曲解する納税者が存在していた。そもそも、伝統的にフランスは間接税を重視してきており、中小商工業者が税額控除できない事例が散見される一方、生産業者間の免税措置も脱税手段として使われており、流通過程も非常に複雑であった⁽¹⁴¹⁾。

その中で1948年、「生産税」は、原料仕入れにかかる税額を売上げにか

かる税額から控除（仕入税額控除）することに改められた（投資財及びサービスにかかる税額は除く）。さらに、同年、「生産税」からサービス部門が「用役税」として分離する。

小規模商業及手工業に対する不満がくすぶる中で、1953年、西南地方で発生した反税運動（「ブジャーダ運動」）が全土に広がり、1956年1月、国民議会総選挙でブジャーダ派⁽¹⁴²⁾の議員が多数当選したが、1958年11月の総選挙でドゴール派が圧勝し、第五共和制に移行し、政府は強くなった⁽¹⁴³⁾。ブジャーダ派はその中で消滅していくものの、税務調査を妨害したり、示威運動をし、納税を拒否したりした⁽¹⁴⁴⁾。

この運動におおされ、1954年「生産税」に「取引高税」が吸収されて「付加価値税」となった。そこで、投資財及びサービスにかかる税額も控除できるようになり（卸売段階は選択適用）、「軍備税」が廃止され、軽減税率が導入された。それでも、地方小売上税が残るとともに、「用役税」が「サービス供与税」に改組された。「サービス供与税」を付加価値税にとり込み、地方小売上税を廃止し、小売段階にも付加価値税を適用することができたのは1968年である⁽¹⁴⁵⁾。このタイプがEC型付加価値税及日本の消費税のモデルとなった。

(d) 付加価値税の創設には多くの時間を要した。一般消費税は、本来比例税率で、軽減税率が採用されたのは比較的最近（約五十年前）のことで、本来税率が二十%台になってから機能するようになる。しかも、フランスでは複数税率がいくつもととも、多くの体制・政権が交代した（日本でも消費税の導入の際は少数の内閣交代があった）。それでも、複数税率（特に軽減税率）は所得税の論理である。消費税の本来税率は比例税率であり、別の税及割増税率によっても消費所得に対し比例税率になっていたはずである。

それにもかかわらず、フランスは、そうした大変革の段階で、従来の特例税率と代替税を取り込んだ結果、軽減税率の区分がはっきりしなくなってしまった。そこで、フランスのトリュフ（黒・白）、フォアグラ、バ

ターとマーガリンの区別等の微妙な問題を各国ともかかえた。日本でも、まつたけ、高級料亭のおせち、高級果物（たとえば、1箇又は1箱1万円超のもの）など問題をかかえており、これから訴訟も提起される虞れがある。

日本に一般消費税である消費税が導入されたのは、そもそもシャウブ税制の手直しであり、おかしな形となっていた所得税の修正とあわせてやったものであり、主要先進国の付加価値税導入にならったもの⁽¹⁴⁶⁾にすぎない。フランス附加価値税法制定時のような「政局」とはいえず、今でもそうした「政局」ではない（政治家は政局にしたがるが）。そもそも軽減税率は、欧州並の税率となつてはじめて効果が発揮できるものであり、導入された場合でも極めて厳密かつ縮少して解釈されるべきである。それであつてこそ、消費税の税務の混乱と税務行政への悪影響を避けることができる⁽¹⁴⁷⁾。

四 おわりに

解釈とは何か、これまで考え続けてきた。近代法治主義及租税法律主義からいって、原則として文理解釈によるべきであろう。しかし、租税法の対象たる経済事象は、複雑多岐にわたり且つ流動する。さらに、納税者も変っていく。その場合、基本たる理念型より離れず、制度や規定の趣旨目的に遡ることが必要である。基本書である金子宏「租税法」も、趣旨目的を無視しておらず、趣旨目的を相当重視しているのである。

私も、これまで、できるだけ原典にあたり、立法趣旨にあたろうとしてきており、今回の総括となつた。その結果、固定資産税は収益税であり、消費税は比例税率が本来の姿であることを確認した。

- (1) 第三者の立場に立つ租税事件担当裁判所調査官の場合には、司法の論理・倫理が適用される。

- (2) 「徴税者的視点」「納税者的視点」という考え方は、増田英敏教授や神森智名誉教授らを中心に主張されている。
- (3) いわゆる本科・専科用講本は、外部でも尊重され、古書店で入手可能である。
- (4) 研究科には内部から選抜され、1年3カ月にわたり主要大学院に派遣され、研究論文に取り組む。研究科生には、大学教授・研究部教授・国税庁課長補佐の三人がセットで論文指導にあたる。なお、課税庁に勤務しながら、自費で大学院に通学する者も存在する。
- (5) たとえば、附加価値税の母国であるフランスは、長期にわたって中小工商业者の政党があり、なかには税務行政に非協力的な政党も存在していた。この運動は、現代のポピュリズムにも通ずる。
- (6) シャウブ勧告にも、「反逆者達」という表現が散見する。なお、シャウブ博士は、フランスに対しても勧告しているが、あまり活用されなかった。
- (7) 「シャウブ使節団報告書」226頁。
- (8) 具体的に名指しされていないが、そのような表現に接することがある。
- (9) 論理に区別はない。
- (10) 大蔵省出身者で大蔵省出入り禁止になった人がいるといわれている。
- (11) 拙稿「固定資産税の誤課税の救済——名古屋高裁と大阪高裁の一連の裁判例を契機として——」国士館法学43号・45号・46号は課税庁に批判的である。
- (12) 第二次大戦期からは大学教員が中心となって執筆している。
- (13) 地租改正に関する建白書としては、神田孝平と陸奥宗光のそれが有名であるが、「明治財政史」は、両者の要旨を公平に扱っている。それでも、神田孝平の建白書の方が地租改正條例に近い。
- (14) 税務大学校税務情報センターの租税史料室が編さん刊行しているもの。古書店で入手可能である。
- (15) 「衆議院」は大日本帝国憲法及日本国憲法下の正式な立法機関であるのに対し、「集議院」は、明治6年頃に一時期存在した機関にすぎず、権限も弱い。公法専攻者が両者を混同することはありえない。
- (16) ハンムラビ法典は、罪刑法定主義の典型として引用されることが多い最古級の法典である。
- (17) 金子宏「租税法（19版）」（以下、「金子租税法」という。）も、租税法法律主義に関してマグナ・カルタを引用しているが、長期間無視されていたことは、あまり紹介されていない。原文は田中秀夫「羅和対訳・マーグナカルタ」参照。
- (18) 皇国租税理念研究会は、これらを含めて論議している。雑誌「財政」所収

の論稿及吉牟田勲教授の研究を参照。「復租紀恩碑」（京都市左京区八瀬）も天皇制に関連する。

なお、天皇即位のための米と犠牲については、石母田正「日本の古代国家」岩波書店。所功「日本歴史再考」（講談社学術文庫）第8章参照。天皇即位時には戦前は租税特別措置が制定されている。

- (19) 薩摩藩（砂糖など）・徳島藩（藍など）・米沢藩（米沢織など）等多くの藩で専売制を施行していることについては、多くの研究がある。「明治財政史」も専売制度に一卷を割いている。「税ってなんだろう」238頁以下参照。
- (20) 「塩鉄論」は東洋文庫に収録されている。「税ってなんだろう」186頁以下。
- (21) 地方たばこ消費税は、損金扱いされるのに対し、葉たばこを2年以上寝かせ且つ全量購入するため、国のとり分が減少していた。
- (22) 塩の専売制は1997年に廃止され、しばらくたってから、塩事業センターが設立された。平成28年3月29日付日本経済新聞「塩、24年ぶり値上げ」参照。
- (23) 平成28年2月1日付日本経済新聞「たばこ包装『警告』大きく」参照。各国ともWHOからの厳しい指摘に苦しんでいる。
- (24) 井藤半彌「租税論——社会主義租税と資本主義租税」千倉書房、昭和32年（以下、「井藤『租税論』」という。）12頁。
- (25) 井藤「租税論」13頁。
- (26) 井藤「租税論」13-14頁。
- (27) 井藤「租税論」11頁。
- (28) 中国王朝交代の背景には、塩密売商人とその警護隊がからんでいる。
- (29) 「権利のための闘争」岩波文庫の訳者（村上淳一）も、訳語を使いわけしている。当時の独英の経済状況は相当異なる。
- (30) 新井隆一「ドイツ財産税法の制度的展開」「税法の原理と解釈」所収（以下、ドイツ財産税について引用）。日本税法学会は当時ドイツ財産評価法の研究にとりこんでいた。
- (31) 「金子租税法」15頁。
- (32) 平田敬一郎・忠佐市・泉美之松共編「昭和税制の回顧と展望」（以下、「昭和税制の回顧と展望」という。）下巻577頁。柴田護氏（自治省出身）も「固定資産税は財産的に考えるのか、利用・価値というものに対する課税と考えるのか、ほくは後者だと思います」と発言している。
- (33) 冷凍倉庫の事案の中には、地方税における委任が適法になされているか疑問な事案がある。そのほか、滞納処分でも、充当順について、委任が適正になされているか微妙な例が散見される。
- (34) 「金子租税法」12-13頁。

- (35) 転嫁は表面的には予定されていても、現実に転嫁されるか否かとは別である。
- (36) 「金子租税法」13頁。「所有者が地代・家賃に含めて借地人・借家人に転嫁することが多い」とされるが、賃借料の引上げの争訟が多いことも事実である。田舎の実家を相続し運良く賃貸に出すことができたとしても、固定資産税を転嫁することは容易ではない。現在は、国土交通省の指導もあり、実地上自動更新になっている例が多い。
- (37) 「金子租税法」15頁。
- (38) 「昭和税制の回顧と展望」下巻10頁、平田敬一郎発言。
- (39) 「昭和税制の回顧と展望」下巻582頁、平田敬一郎発言。
- (40) 「金子租税法」13頁注(4)。
- (41) 「英和和英法律会計・税務用語辞典」株式会社アイ・エス・エス編、WAVE出版。143頁。
- (42) 明治7年については大蔵省主税局編「所得税百年史」4頁。
明治17年ルードルフ「収入税法草案」については、牛込努「明治20年所得税法導入の歴史的考察」税務大学校論叢56号437頁参照。
- (43) 「金子租税法」14頁。
- (44) 新井隆一「税法の原理と解釈」223頁。
- (45) 新井隆一「税法の原理と解釈」226頁。
- (46) 「金子租税法」14頁。
- (47) 日本専売公社やJTの管理官庁をどう決めるかは別問題である。
- (48) 固定資産税や軽油引取税がその例にあげられる。消費税を目的税と考えると、消費税収の額に社会保障費が制限される可能性がある。
- (49) 「金子租税法」112頁。
- (50) 民集66巻1号1頁。
- (51) 月報45巻2号421頁。
- (52) 非常に厳格な解釈を主張する論者の中には、納税者に有利になるよう趣旨解釈を行おうとする傾向もみられる。
- (53) 中川一郎「税法の解釈及適用」三晃社。「金子租税法」113頁。なお、本法はナチスの経済思想を実現するために制定された法律であり、ナチスの権力集中に貢献したといわれる。
- (54) 岩崎政明「経済的観察法をめぐる最近の論争」租税法研究11号127頁参照。
- (55) 「金子租税法」113頁。酒の安売規制法も参照。
- (56) 函子善信「税法概論(11訂版)」42頁。
- (57) 東京高判平成15年4月16日、月報50巻6号1841頁参照。もともと、租

税特別措置による課税のゆがみをどの程度考慮すべきかの問題が残されている。

- (58) 「昭和税制の回顧と展望」の中で、大蔵省・自治省の立法当局者が対談・回顧している。「戦時税制回顧録」等も復刻されている。
- (59) 日本租税研究協会が「税制参考資料集」として刊行している。
- (60) 大蔵財務協会が予算成立後に刊行している。
- (61) 「財政」の目録を税務大学校税務情報センター租税史料室が編集刊行している。
- (62) 拙稿「無利息融資と所得税法 157 条——平成九年東京地裁判決を契機として——」国士館法学 30 号 43 頁に引用。「平和事件」は、甲氏の事件の変型である。
- (63) 関子善信「税法概論 (11 訂版)」40 頁。
- (64) 「金子租税法」112-114 頁。
- (65) 「金子租税法」115 頁。
- (66) 「金子租税法」115 頁。今村隆「借用概念論・再考」税大ジャーナル 16 号 25 頁及谷口勢津夫「借用概念と目的論的解釈」税法学 539 号 105 頁参照。
- (67) 「金子租税法」116-117 頁。たとえば、レボ取引における債券の売買代金の差額につき東京高判平成 20 年 3 月 12 日金判 1290 号 32 頁参照。ただし、レボ取引の差額は平成 21 年度改正により貸付金の利子として分類されている。
- (68) アメリカは今でも法人税と所得税を同じ国内歳入法典に規定している。日本は、昭和 15 年に法人税法を所得税法から独立させた。
- (69) 賄賂なども所得となる。賄賂を得るための支出が経費となるかについて議論がある。
- (70) 「金子租税法」121-122 頁。
- (71) 「金子租税法」121-123 頁。今村隆「租税回避とは何か」税務大学校論叢四十周年記念論文集」11 頁。清永敬次「租税回避の研究」ミネルヴァ書房、岡村忠生編著「租税回避研究の展開と課題」ミネルヴァ書房。木村弘之亮「節税と租税回避の区別の基準」小川英明ほか「租税争訟 (改訂版)」青林書院、319 頁参照。
- (72) 経済学者には節税と脱税を同一視する傾向があり、法律学者にも租税回避に租税を軽減することを含める説がある。
- (73) 「金子租税法」125 頁。
- (74) 谷口勢津夫「ドイツにおける租税回避の一般的否認規定の最近の展開」税務大学校論叢四十周年記念論文集 237 頁参照。
- (75) 拙稿「無利息融資と所得税法 157 条——平成九年東京地裁判決を契機とし

- て——」国土館法学 30 号 43 頁参照。
- (76) 最近の一般的否認規定の増加を「包括的否認」と考える論者が増加している。
- (77) いわゆる「平和事件」は、「甲氏の事件」に「上場会社公開益の特例」を組みあわせた事例で、課税処分が一部取消となった。
- (78) 渡辺智之「タックスヘイブンなにが問題か」日本経済新聞平成 28 年 4 月 22 日付。中里実「タックスシェルターと租税回避否認」『キャッシュフロー・リスク・課税』24 頁（有斐閣）。
- (79) 「パナマ文書が問う一中」平成 28 年 5 月 1 日付日本経済新聞参照。
- (80) 植民地を使って投資するケースが多い。
- (81) ユニタリー課税は、国際通商法の問題になるとともに、他国の抗議により移転価格税制をうみだしている。
- (82) 滞納したまま一旗挙げるため植民地に行ったり、全財産の売却代金を送金した上で移住するケースなど、事例は多い。竹内新平「国税徴収上の日満共助」財政 3 卷 10 号 86 頁参照。
- (83) バーネット作（新潮文庫所収）。主人公は相続手続のためにも、インドに帰る必要がある。
- (84) 外国の船籍を有する船舶の所得に対する相互免除に関する法律（大正 13 年法律 6 号）、商船運航による相互免税取極外 5 件の協約（大正 15 年）や海外企業の所得に対する所得税及法人税の軽減（昭和 15 年～19 年）などがある。「所得税・法人税制度史草稿」国税庁参照。
- (85) 「金子租税法」126 頁。
- (86) シンガポールやアイスランドやオランダ等は、基準によっては、タックス・ヘイブンとは言い難く、他方、そうした国や地域にとって、収入を得る途を奪うに等しく、政治混乱になりかねない。日本では、パナマ以外の方が多く利用されているのではないか。深見浩一郎「〈税金逃れ〉の衝撃」（講談社現代新書）参照。
- (87) 岡村忠生「グレゴリー判決再考——事業目的と段階取引」税務大学校論叢四十周年記念論文集」83 頁参照。「パナマ文書」については、その後も新聞等で報道され続けている。
- (88) 「昭和税制の回顧と展望」下巻 3-4 頁。
- (89) 「昭和税制の回顧と展望」下巻 4 頁。拙稿「地価問題と北海道の税務行政組織」比較法制研究にも数回登場する問題である。
- (90) 「昭和税制の回顧と展望」下巻 5 頁。
- (91) 「昭和税制の回顧と展望」下巻 10-11 頁。
- (92) 「昭和税制の回顧と展望」下巻 5-6 頁。

- (93) 「昭和税制の回顧と展望」下巻 44-49 頁。
- (94) 「昭和税制の回顧と展望」下巻 5-6 頁。荻田保発言。
- (95) 「昭和税制の回顧と展望」下巻 14-15 頁。国税については上巻 32 頁以下。
- (96) 「昭和税制の回顧と展望」下巻 16-18 頁。荻田保・平田敬一郎発言。
- (97) 「昭和税制の回顧と展望」下巻 21-22 頁。住民投票については、「税ってなんだろう」第一章参照。
- (98) 「昭和税制の回顧と展望」下巻 41-43 頁。「金子租税法」16 頁参照。
- (99) 「昭和税制の回顧と展望」下巻 46 頁、245 頁。
- (100) 「昭和税制の回顧と展望」下巻 45-47 頁、奥野誠亮発言。
- (101) 「昭和税制の回顧と展望」下巻 49 頁、平田敬一郎発言。
- (102) 「昭和税制の回顧と展望」下巻 50 頁、奥野誠亮発言。
- (103) 「昭和税制の回顧と展望」下巻 56 頁、62-65 頁。
- (104) 「昭和税制の回顧と展望」下巻 51 頁、奥野誠亮・荻田保発言。
- (105) 「明治財政史」第 6 巻 320-332 頁。
- (106) 「明治財政史」第 6 巻 324 頁。松方正義は、当時、租税権頭である。
- (107) 「明治財政史」第 6 巻 324-325 頁。松方正義が、地方官会議での激論を要約し、評を下している。
- (108) 「明治財政史」第 6 巻 336 及 361 頁。太政官布告の中でも重要なものしか、上諭が付されていない。
- (109) 「明治財政史」第 6 巻 362 頁。当時、フランス政府は、税制の中心を間接税から地租を中心とする収益税に移そうとしており、フランス政府から、日本の地租改正事業が賞讃を受けた。
- (110) 「明治財政史」第 6 巻 362-392 頁。
- (111) 「明治財政史」第 6 巻 345-346 頁に「検査例」が、6 巻 355-356 頁に「検査変例」が、掲載されている。いずれも、「地方官心得書」の一部分である。
- (112) 紛争時の札幌税務監督局長（北海道全部を所轄）は丸亀税務監督局長（四国の半分を所轄）に異動し、後任の税務監督局長は後に東京税務監督局長（東京を含む関東甲信越を所轄）となる。全道をめぐり地価査定に不満を示す人々と会い事後処理をした黒田英雄参事官（既に丸亀税務監督局長を歴任）は後に次官に昇任、貴族院議員ともなる。
- (113) 山田二郎「固定資産税の評価をめぐる最高裁判決とその影響」税理 46 巻 14 号 16 頁。東京高判平成 14 年 10 月 29 日（判時 1801 号 60 頁）参照。
- (114) 拙稿「世論調査にみる納税者意識の動向——『納税者の反乱』と『歳出の反乱』を中心として」税務大学校論叢 13 号 285 頁。
- (115) 日税研論集 66 号は、日本税法学会のドイツ財産評価法の翻訳に言及していないように見受けられる。

- (116) 阿部雪子「寄稿にあたって」地方税 2010 年 9 月号 19 頁。このプロジェクトは、毎回報告者がかわり、2011 年 2 月号まで続く。
- (117) 「固定資産税制度に関する調査研究——判例資料集」(以下、「判例資料集」という。) 判例番号 259。
- (118) 「判例資料集」判例番号 259。
- (119) 平成 28 年 3 月 28 日付日本経済新聞「過払い税金、企業が『奪還』」。固定資産税の評価の誤りが多数発見されたのを受けて、総務省は固定資産評価基準の見直しに着手したという。見直しの段取りは不明である。
- (120) 「塩鉄論」東洋文庫所収。日本の各藩でも、専売制が行なわれたが、専買に近いものもあることが研究で明らかである。
- (121) 「昭和税制の回顧と展望」上巻 48 頁、下巻 357 頁。
- (122) 「昭和税制の回顧と展望」上巻 48 頁、松隈秀雄発言。
- (123) 拙稿「北海道水産税史——北海道租税史(一)——」税務大学校論叢 21 号 1 頁。なお、地税には地租も含められている。
- (124) 姫路城や京都御所等の補修に用いられるほど粘り気の強い海藻である。昔は工業用であった。
- (125) 蟹により課税物品たる昆布が食されるためという説がある。
- (126) 「明治大正財政史」第 7 巻 621-982 頁。
- (127) 平成 27 年 12 月 15 日付日本経済新聞「検証・軽減税率」、平成 28 年 4 月 6~8 日付日本経済新聞「どうする消費増税(上~下)」、平成 28 年 4 月 7 日付日本経済新聞「『増税再延期論』の既視感」滝本洋一、平成 28 年 5 月 15 日付日本経済新聞「首相、消費増税先送り」参照。
- (128) ドイツ附加価値税法を取り扱った邦語文献に比べ、フランス附加価値税法のそれは少ない。
- (129) 森恒夫「フランス資本主義と租税」東京大学出版会(以下「フランス資本主義と租税」という。) 19-26 頁。
- (130) 「フランス資本主義と租税」66-77 頁。統合税はナポレオンに打撃を与え失脚の有力な原因となった。
- (131) 「フランス資本主義と租税」198-205 頁。1907 年提出のカイヨー所得税案は、プロシア型とイギリス型とが二重結合していると評され、所得税史上必見すべきである。
- (132) 「フランス資本主義と租税」211-218 頁。「一般所得税」は「総合所得税」とも、「諸所得税」は「分類所得税」とも訳され、その一部が売上税に引き継がれている。
- (133) 「フランス資本主義と租税」212 頁。
- (134) 「フランス資本主義と租税」238-239 頁。

- (135) 「フランス資本主義と租税」242-243 頁。
- (136) 「フランス資本主義と租税」283-284 頁。
- (137) 「フランス資本主義と租税」284 頁。
- (138) 「税ってなんだろう」98 頁。
- (139) 国外所得免税の一因ともなる。
- (140) 「税ってなんだろう」105-108 頁。
- (141) 「フランス資本主義と租税」241 頁。「税ってなんだろう」99 頁。フランスは、もともと中小業者が多く、ブジャード運動が発生した西南地域に、大企業は特に少なかった。この点は日本も共通する。
- (142) ブジャード自身はアルジェリアからの引揚軍人である。現代の「国民戦線(FN)」もアルジェリア独立への不満から誕生した政党である（平成 27 年 12 月 23 日付朝日新聞「『敵』を定める政治台頭」参照）。
- (143) 「税ってなんだろう」104 頁。
- (144) 当時日本で多かった質問検査権や推計課税訴訟の原告達の行動に類似するものがある。
- (145) 「税ってなんだろう」11 章・12 章。
- (146) 「昭和税制の回顧と展望」下巻 570 頁、吉國二郎発言。なお、大倉真隆は、シャウプ勧告で入っていた付加価値税は、所得型付加価値税であるという（同 569 頁）。
- (147) 大矢教詞・林豊文「消費税の単一税率維持について」税研 186 号 97 頁。山本守之「消費税あれこれ」税務弘報 2016 年 5 月号 113 頁参照。

〔補註〕 脱稿後、「日税研論集 70 号」（「消費税の研究」）に接した。