

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號四第 卷八十二第

行發日一月四年四和昭

論叢

醫師と營業課税 法學博士 神戸 正雄

マルサスの恐慌論 經濟學士 谷口 吉彦

講演

長崎の機船底曳綱漁業と金融情況 法學士 長谷川安次郎

說苑

フランスの新貨幣制度に就て 經濟學士 松岡 孝兒

英蘭銀行の成立及び發展過程に就て 經濟學士 一谷藤一郎

大阪爲替會社の業績 經濟學士 菅野和太郎

最近の諸國幣制改革の傾向 經濟學士 島 本 融

雜錄

京都府に於ける士卒の歸農商に就て 經濟學士 堀江 保藏

英國新聞界のコンツェルン 經濟學士 磯部 喜一

國際統計協會と國際聯盟 經濟學士 菊田 太郎

經濟論叢

第二十八卷

第四號

(通卷第百六拾六號)

昭和四年四月發行

論叢

醫師と營業課税

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 醫師營業課税の實例 (一)營業對等の取扱を爲すもの(A)營業並みに特に重課するもの(B)營業並みに輕課するもの(二)營業よりも特に輕く課するもの(A)全く勤勞並みの扱を爲すもの(B)營業よりは輕けれど勤勞よりは稍々重く課するもの(C)

第二段 醫師營業課税の理論 (一)問題の税種(A)問題とならぬもの(B)問題となるもの(二)醫師の營業課税の當否(A)營業の意義上の否定論(る)肯定論(い)否定論の否定(2)肯定の根據(B)租稅體系上の否定論(る)肯定論(い)否定論の否定(2)肯定の根據(C)營業の目的及經營上の否定論(1)目的(2)經營方法(る)肯定論(い)否定論の否定(2)肯定の根據(D)經濟及社會政策上の否定論(る)肯定論(E)課税技術及財政收入上の否定論(る)肯定論(い)醫師營業課税の範圍(A)使用人たる醫師を除くもの(B)使用人並に無診察所醫師を除くもの(C)病院のみを課税するもの(D)非醫師の營むものと醫師の其に於ける極一定部とを課税するもの(E)法人のみ課税し個人全免するもの(結論(全文の要旨))

緒言

由來、我國では醫師には所得税を課し來つては居るが、營業税乃至營業收益税を課して居らぬ（尤も營業收益税にては法人にて營業を營めば課税される）。處が今度の政府計畫の地租營業收益税の地方委譲と共に、國税所得税の改革が行はれ、其第三種所得税に於て從來の累進課税の外に、從來の收益税の代りに比例課税が設けられ、此新課税が資産所得と營業所得とは及ぶけれども、勤勞所得には及ばぬことになつて居り。そして醫師の所得は其の營業所得なりに扱はれることになつて居る。此新しき所得の比例課税は、名義上は所得税の中の一節であるけれども、實は特別所得税なのであり、收益税の代りであり、つまり舊來の地租資本利子税營業收益税が少くとも一部、形を變へて、所得税の中に割込んだものとする。然るに此際に當りて、從來、營業收益税を負はなかつた醫師が新に營業收益税に匹敵する所の、右の比例課税を負ふことになるのだから、醫師としては洵に重大なる問題でなければならぬ。此と類似の干係にあるものには此他に、辯護士、著述者、藝術家などがあるが、暫らく之を措き、特に醫師に就いて見るも、之に一般商工業者、營業者なみの取扱を爲すべきものか何うかが一の興味ある問題である。前記の政府案は既に衆議院を通過したけれども、貴族院を通過するやは未だ疑はしく、或は同院にて握り潰

しに遭ふやも知れずとされるが、此興味ある問題を批判するのは、無意義ならずとして茲に之を取扱つて見る。

第一段 醫師營業課税の實例

醫師に營業課税を行ふや、營業なみの課税を行ふやは、理論上、多く議すべきものを持つが、其前に一應、之につき各國の採る所の實例を檢べて見る。其は頗る區々たるものである。

(一) 營業對等の取扱を爲すもの

(A) 營業並みに特に重課するもの——此は例之、奥國に行はれて居る。此にては所得税の外に、之と並行する營業税に當る一般營利税 (Allgemeine Erwerbsteuer) といふものがあつて、此にて商業の外に自由職業も、隨つて醫師もが課せられて居る。¹⁾ 獨逸の支分邦にては、リニベック、ブレメン、リッペ、ブラウンシュヴァイヒ、そして新しくは一九二七年以來オルデンブルヒ、一九二八年以來ヘッセン自由國にて一定の自由職業、隨つて醫師にも、完全に營業課税を行ふて居る。²⁾

(B) 營業並みに輕課するもの——其は英國が其所得税中にて努力所得 (earned income) を、然らざる所得に對して輕課して居り、そして其努力所得として營業所得をも自由職業所得をも給料所得をも課して居るが如きである (註一)。

- 1) Loewenfeld, Die österreichischen Steuern. S. 34. 41. Kleinwächter, Fw. S. 163. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 258.
- 2) Bräuer, Die Frage einer Heranziehung der Aerzte zur Gewerbesteuer. S. 9.

(註一) 英國にては個人の課税所得を確定するにつき努力所得の六分一だけを全所得中から控除し、其努力所得とは俸給、賃金、恩給、並に凡べての商賈、營業及職業にして個人自らにより行はるゝもの、利益を含む。³⁾

(二) 營業よりも特に軽く課するもの

(A) 全く勤勞並みの扱を爲すもの——米國にては英國と齊しく努力所得を輕課することに於て居るけれども、營業の如く資本と努力との共力に成るものにては其所得の二十パーセントだけに努力所得の待遇を與へ、そして醫師などの所得にては資本が主たる所得收得元素たらずと見做され、其全部に努力所得の待遇が與へらるる(註三)。それから獨逸多數の國にては醫師及其他の自由職業を營業課税から除外して居り(註三)、ザクセン、チューリンゲン、バーデンにては、大戰後に一時、之を營業課税に入れたけれども、暫らくにして不利なる經驗から之を除くこととした。⁴⁾

(註二) 米國にては努力所得には正當税にて二五パーセントを宥恕せらるゝが、此につき、努力所得とは賃金、俸給、職業上の料金、其他、納税者によりて實際爲されたる人的勤勞の賠償として受領されたる額とし、納税者が、資本と努力とが共に主たる所得産出力たる商賈及營業に従事する場合には、彼は彼によりて實際爲されたる人的勤勞の爲めの相當なる賠償として、其純益の彼の分前の二十パーセントを超へざるものが認められる。仕事の主として人的勤勞の實行により成立ち、資本の使用が必要ならず、單に偶然たるるとき、そして利得が主として持主の活動に歸せらるゝときには、資本は主たる所得産出力に非ず、持主は其全き純所得を、努力所得として扱ふことを得る。即ち商業、農業、工業は、資本と努力とが所得産出力たる營業にして、辯護士、醫師、會計士又は此の如き人より成る職業的仲間の職業にては、資本は主たる所得産出力ではないといふのである。⁵⁾

3) Konstam, A treatise of the law of income tax. 3 ed. p. 15-16. Chivers, Snelling's practical income tax and super-tax. 6 ed. p. 5-6.

4) Bräuer, a. a. O. S. 9.

5) Montgomery, Income tax procedure 1927. I. p. 151-153.

(註三) 獨逸にて多くの支分邦にて醫師を營業課税から除いて居ることは、周知の事だが、さて併し其の普魯西にて、醫師としての職業の實行を營業税から免ずるといふ規定の解釋が六つかしく、其解釋上、醫師にても一部は課税せらるゝこととなり得る。即ちハイデツクに依ると、(1) 凡べての慈善的看病に従事する宗教的組合の如きものにては、第一位に病氣の世話が自目的として現はれ、利得を擧ぐる目的の爲めの方便として行はれぬから、課税されない。(2) それから私立病院、瘋癲病院、低能兒院、療養所、治療所の經營が、認可されたる醫師によりて、單に其醫師的職業の實行の目的の爲めに、自己の研究の方便として、教育及學問上の目的の爲めに企てらるゝときは、營業税は課せられない。(3) 併し其病院の經營が自目的となり、病人を置き且つ世話することにより且つ經濟的經營より利得を擧ぐる目的が存するに於ては租稅義務が現はるゝ。(4) それからマツサージの外、識者の監督の下に致動的又は受動的運動の爲め機械的設備を利用するに對し報償を拂ふ所の醫療的體操所、マツサージ所等の維持は通例、營業的企業として現はれ、特に此の如き設備は、醫師たらざる人から企てられ且つ替まるゝを得るものだと思はれ、ホツク、アレックスも、右の中(2)と(3)とにつき同じ事をいふて居り、ツアハウも、其の(3)を認めて居るが、此詞を濫に解すると、可なり多くの醫師が營業税を課せられなくてはならぬことにもなる。此點につきては後に今一度論評する機があるであらう。

(B) 營業よりは輕けれども勤勞よりは稍々重く課するもの——此は佛國の採る所である。佛國にては一般所得税の外に、特別所得税があつて、其後者にて、營業者には財産者よりも輕き、商業利得税を課し、醫師などには其とは又異つた、稍輕い非商人的職業利益税 (Impôt sur les Bénéfices des professions non commerciales) を課し、給料者には其よりも少し寛大なる給料等の税を課して居る(註四)。

- 6) Bräuer, a. a. O. S. 9. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 326. Heckel, Fw. I. S. 286. Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 148. Mombert, Fw. S. 68.
- 7) Heydeck, Die Gewerbesteuer-Einschätzung. S. 25. Hog & Arens. Die preussische Gewerbesteuer. 3 Aufl. S. 65. Zachau, Der Kapitalbegriff

(註四) 詳しくいふと、此醫師等に課せらるゝ非商人的職業利益税は、辯護士、文士、藝術家などのやうな自由職業の所得にも、其純所得について課するもので、税率は、商工業の百分十五に對し、其よりも低く百分十二である。給料等の税は税率は之と同じく百分十二であるけれども、醫師等に許されざる家族事情の考慮といふ特典を有つといふことがあつて、此處に差等が存する。⁸⁾

之によりて之を見るときは、營業と醫師との扱方の、實例上極めて區々になつて居ることを知ることが出来る。さて然らば理論上、之を何と見るべきか。其は段を改めて次ぎに之を説くであらう。

第二段 醫師營業課税の理論

(一) 問題の税種、——(A) 醫師を營業なみに課税するか否かの問題は一般所得税には起らぬ。此にては當然、各の所得が平等に扱はるゝ。それから之が補完税として財産税が選ばれたときにも齊しく問題は起らぬ。此財産税は結局、營業者と醫師とを問はず、其他、何如なる業務に従事することを問はず、其の財産を有つだけにて重課しやうといふものだから、其有つ限りに於て、其有つ大さに従ふて課せらるゝのであつて、全く共通の、又は統一ある標準に従ふて課せられるので、之に對して苦情のいひやうはない。齊しく營業者中にも財産の割合に大なものど其の割合に小さなものとの間には能力に差等があつて、同額の營業所得としても差等ある課税が望ましいが、其

in der deutschen Steuergesetzgebung der Gegenwart. S. 58.

8) Allix, Traité élémentaire de science des finances, 5 éd. p. 561. 570. 573. 575-6. Scholz, Grundriss des französischen Steuerrechts. S. 15. Lemcke, Die Vorgeschichte und gegenwärtige Gestaltung des französischen Steuersystems. S. 92.

れと同様、同じく醫師の中にも財産的資料を多く有つ者と、少く有つ者との間に、同額所得としても能力随つて租税にも差等あるべきものとするが、其は實に財産税によりて適當に自動的に公平な課税が行はれ得るのである。

(B) 然るに補完税が特別所得税となり又は収益税となるときに、又は特別所得税的なる正常所得税となるときに、此に營業と醫師と勤勞との取扱が問題とならなければならぬ。或は醫師を營業並みに勤勞よりも重く課することも出来るし、或は醫師を營業よりは軽く勤勞よりは重く後の二者の間として課することも出来るし、或は醫師を營業よりは軽く併し勤勞と一緒に課することも出来るし、或は醫師も營業も勤勞も一樣に課することも出来る。其は前段の實例の示す通りであり、其の現はるゝのも収益税、特別所得税、正常所得税に於てであつた。そして此等の税には人の業體の種類によりて大局の上からして其能力の差等附をしなくてはならぬことになつて、随ふて夫の財産の有無大小に依るやうな統一ある精密なる標準を有つことが出来ず、全く業體の外形によりて恣意的なる差等を爲さざるを得ぬことゝなり、其の爲め各國の立法者の所見にも相違を生じたのである。私は補完税としては財産税を勧めるけれども、其が實際、行はれずして特別所得税正常所得税又は収益税とされたときには、醫師の地位を何ものと一緒に置くべきかを考へなくてはならぬ。又た假りに國税の補完税として財産税を選んだとしても、地方税にまで

之を及ぼすのは行き過ぎと認むべきものがあつて、茲にはむしろ收益税が行はれることとなり、其處にも醫師の課税上の地位が問題とならなくてはならぬ。然らば之を何とするか。

(二) 醫師の營業課税の當否

(A) 營業の意義より見て

(い) 否定論——或は醫師を一の營業と見るといふことは、營業といふ詞の古來の用法並に世間一般の用法に適はぬといふのである。即ち營業の俗用語からして醫師を營業と見るを得ぬとするのである(註五)。

(註五) 普魯西の一八九一年の營業税にて醫師等を免税した理由は、古來此國の立法を支配する見解に依るも、一般國民の見解に依るも、此等のものが營業に屬せぬといふことにあつた。

(ろ) 肯定論——

(1) 否定論の否定——論者は營業といふ詞の古來の用法、現時の一般の用法から、醫師を營業に入るゝことを否定するけれども、詞の意義、用法は時世と共に變化し進展し得べきものだといふことを考へなければならぬ。事情の變化によりて詞の意義も變るし、醫師其ものゝ内容も亦變り來つて、醫師を營業に入れても差支なくなる。即ち營業といふ詞の意義が精密になり來り、且つ醫師の内容が進展し來るに於て、醫師を營業に入れても差支なきやうになるといふべきであ

る。單に詞の俗用、又は傳燈に捉はれるには及ばない。

(2) 肯定の根據——營業の税法上の意義は宜しく、營利を目的とする生業、交通經濟に於て報償を擧んとする業體といふか、或は今一層嚴密にして、其の特に企業的行はるゝもの、即ち資本と勞力とを結合して營利の爲めに行はるゝ業體とすべきである¹⁰⁾。營業の意義を後の意味のものとするとき、今日の醫師の殆んど大部分のものは營業といふに於て差支なきものとなる。少くとも診察所を設け看板を掲げて開業して居る醫師は營業を爲しつゝあるものと見て可い。尤も例之、大學病院の助手が別に診察所を持たず、知人の爲めに其家に就いて診察するのは營業とは見ず、單なる勤務と扱つて然るべきものである。

(B) 租税體系上より見て

(い) 否定論——租税體系中に、一般所得税の外に、營業課税をも爲すといふのは、其は財産的所得を勤勞所得よりも重く課するの趣旨に出づる。然るに醫師等の所得は資本及勞働、又は財産及勤勞の共働所得ではなくして、單に勤勞所得といふべきものである(註六)。彼が之を得るにつれて色々の機械、而かも貴重高價なるものを使ふとしても、其は音樂師に取りての樂器や、學者に取りての書物と齊しく、醫師の勤勞と獨立し分別したものでなく、其と離るべからず存するものに外ならず(註七)とすべく、隨ふて醫師は單なる勤勞所得者として課税すべく、營業者とし

10) 摺著、租税研究 一卷 214-217.

て課税してはならないといふのである(註八)。

(註六) プロイヤーは、醫師の職業行為よりの所得は、其深き性質に依ると純然たる勞働所得である。——彼の職業行為より生ずる収入は純勞働所得と見るべきものと爲し、ケツペも亦、醫師、辯護士、藝術家等の自由職業は、其本質に依れば營業に屬しない。此等のものは有能なる勞働力の獨立の實證を表はすからといひ、ヘルベンスティンも、自由職業に營業税を課するのは誤りである。何ぞとなれば、此に有基所得をいふことは出来ない。たゞ此に人に結付く學問的智識のみが標準となるからといひ、それからロツシアは、奥國及佛國にては、多くの自由職業もが、假令、此に一部は全く、其勞働に、固有の資本が結合せずとも、營業税を拂はなくてはならぬといふて、其に於て單に勞働所得たることのあるのを注意して居る。¹¹⁾

(註七) プロイヤーは、醫師の機械、必要なる裝置などは、單に醫師的行為の爲みの必要な前提に過ぎぬと爲す。¹²⁾

(註八) プロイヤーは、一般所得税の傍に立つ所の營業税は、各他の収益税と齊しく唯だ、有基的の、即ち財産から生ずる所得部に追加的に負擔せしむる任務を有つ。併し此の如き収益税は、職業的勞働(醫師のやうな)の給付から生ずる所得部を、今一度課税することに役立つべきものでないといふ。¹³⁾

ろ) 肯定論

(1) 否定論の否定——如何にも一般所得税の外に營業課税を設けるのは主として財源重視の趣旨であり、そして醫師などが別に營業所といふべき診察所乃至病院を設けずして、單なる往診のみを爲したとすれば、之につき必要なる機械道具を使つたとしても、其は主として、勤勞によりて所得を擧ぐるものとして良い。其れまでも財産及勤勞共働所得とするには及ばぬ。けれども

11) Bräuer a. a. O. S. 46. 77. Köppe, Fw. S. 49. Helpenstein, Stellung und Wesen der Gewerbesteuer. S. 55. Roscher, Fw. 5 Aufl. I. S. 501.

12) Bräuer a. a. O. S. 38.

13) Bräuer a. a. O. S. 77.

既に相當の診察所、病院などを設け、色々の設備装置を設けて開業する醫師をも、單なる勤勞者として扱ふに至ては過ぎて居るとしなければならぬ。即ち醫師の全部でなくとも、大部分は營業所得者なみに扱ふのが至當とされなければならない。

(2) 肯定の根據——財産重課といふ能力原則上の見地からして、大部分の醫師に營業課税をしても良いといふことは上にいふ通りだが、尙其外に、營業税が地方税として行はるゝときの如き、或度まで利益原則が加味せられるのであるが、此點からいふと、少くとも診察所、病院を有つ醫師の如きは、其所在の地方の發達並に諸施設と密接の關係を有ちて、此等のも、からして利益を受くることは、丁度、一般營業と似たものがあり、單なる俸給者勤勞者とは異るとしなければならぬ。私は此點から見ても醫師の大部分には營業なみの課税をしても良いと思ふ。

(C) 營業の目的及經營上より見て

(い) 否定論——に色々ある。

(1) 第一には、昔から醫は仁術也といふやうに、此は公益を進捗するものであり、其の公益を計るといふことが他の一般營業よりも一層重いから之を課税上、宥恕するのが至當だといふのである。つまり、其業務本來の目的に重きを置いて之が營業課税を否定するのである(註九)。

(註九) フイステングは、自由職業が昔から營業と區別されたのは、此に營利目的が主とならないで、其が同時に高き道義的

且つ理想的考慮から行はるべきものだからだと爲し、プロイヤーも、醫師的行爲は、正當なる階級及義務觀によれば、人約利益の事項ではなくて、全き國民の保健勤務であると爲し、一八九一年の普國當時の政府當局者は、公衛生の利益からして、醫師の代表者は租税關係にて營業者と同等に置かれてはならぬ。貨幣獲得の事實は、此種職業の實行の前提ではあるが、此事實によりて、辯護士及醫師の行爲が單に收益を計る營業に、なり下がらぬとした。¹⁴⁾

(2) 第二に醫業の經營上には一面には其仕事の影響が公益に重大であり、危険も大いので、色々の點から政府の監督の下に立ち色々の制限を受ける。此につきては、一般營業に比し、並に齊しく自由職業者中にも、音楽家や、畫家などにも比して一層の制限に服する(註一〇)。此點からしても醫師には代償として課税上有恕があつて良い。それから他面、彼の自發的にも慣例上、細民には慈善的に無料にて診察し投薬することが少くないが、此點からしても普通の營業に比しては一層寛大に課税さるべき所以のものがある(註一一)。それに又慣習上、彼の謝禮收入が或度まで不確實なる高さ及方法にて入るといふ不利もある。此れ亦た彼を宥恕するの理由となる(註一二)。といふのである。

(註一〇) プロイヤーは、醫師の行動は自由に且つ妨げられずに行はるゝことは出來ない。此に重要な公益が現はれ、國家は原始的の國家必要、高く立つ所の公共衛生に於ける公益から生ずる最強き條件を定めることを其義務とする。——かくて此の高く立つ所の公共衛生に於ける公益上の考慮から、醫師には立法及階級慣例によりて、自由職業の他の代表者が忍ぶことの出來ないやうな條件が附せられると爲す。¹⁵⁾

14) Fuisting, a. a. O. S. 184. Bräuer, a. a. O. S. 11. 57.

15) Bräuer, a. a. O. S. 53. 78.

(註一一) プロイヤーは、今日にありても多くの場合、醫師が、疾病金庫に屬しないやうな貧乏なる私人患者を無償にて又は殆んど無償にて處置することが、醫業の本質に存在し、且つ醫師の深く根ざしたる傳燈に相應すといふ。⁽¹⁶⁾

(註一二) ファイステンゲは、醫師の未納謝金を收入として扱はうとすれば、此が全く不確實な元素だといふことを見出す。何ぞとなれば此債權が、何時、且つ如何なる額にて入金するか、全く不定であつて、往々にして受領者の意思にかゝらないからといふて居る。⁽¹⁷⁾

ろ 肯定論

(1) 否定論の否定——論者は醫師には公益目的が伴ふといふ。如何にもさうであるか、併し彼に營利もが伴つて居り、其の伴ふ限りに於て且つ之を現實にして居る限りに於て之に營業なみの課税をして良い(註一三)。公益上の目的といふことは實は醫師のみの専ら有つものではなく、一般營業者にも齊しく有つ所であり、特に必需品供給營業や重要物産の營業などには可なり到此が強く現はれる。此等の營業にても營業税を課する以上は、醫師にても假令公益目的をも追ふにせよ、少くとも其が營業と齊しく物的設備を設けて營利する限り、營業なみの課税をして差支ないものとしなければならぬ(註一四)。彼の營業に於て何程か特別の制限又は監督を受くることは認めなければならぬけれども、其は凡べての營業にも存すること、制限監督の種類程度こそ異れ、凡べての營業者が何等か之を受くる所であり、其あるが故に課税を躊躇することは出来ない。別に課税の條件が存する以上は、此制限及監督の故のみからして課税を躊躇することは出来ない。

16) Bräuer, a. a. O. S. 73.

17) Fuisting, a. a. O. S. 185

實際、營業の中には例之、料理屋貨座敷などの如き可なり厄介なる統制下に立つ。醫師のみが監督制限下に立つのではない。それから醫師に於ける収入の不確實といふこと、並に無料診療といふことは、醫師課税を其實際の収入、純収益の成績によりて行ふとすれば自らに斟酌し得ることであり、必ずしも之あるが故に不課税とするには及ばないことである。或は之を外形標準によりて課税するといふならば、其税率の定め方に於て相當の斟酌を行へば足ることであり、必ずしも之が爲めに全然課税を否定するには及ばぬ。また實際此無料診察とか不確實収入とかいふことは時世の進展と共に、段々と少くなりつゝもあるとして良い。

(註一三) フイステングは、此等の自由職業の實行が利得を求むる一般經濟交通への關與を示すだけにては、此等のものが觀念上營業に數へらるゝを得と爲す。¹⁸⁾

(註一四) 此點は私の嘗て主張した所だが、普魯西に於ける一八一一年當時の反對者も、職業階級の理想的奮力の高調は正當でない。何となれば各の他の正當なる職業も皆な其々に國民の幸福に役立つから。且つ又醫師辯護士に於ける職業の理想的方面は主要なるもの又理想たるものでもない。却つて此にも往々にして營業的たること且つ金儲といふことが主となるといふて居つた。¹⁹⁾

(2) 肯定の根據——上記の如く其目的に於て醫師と一般營業との間に區別少きものであつて、強めて醫師に於て公益目的が主となる場合といへば、研究資料を得んが爲めに行はれて何等の利益を求めず單に實費を賠償せしむるに止め又はむしろ費用持出しにてせらるゝか、乃至は慈

18) Fuisting, a. a. O. S. 183-4.

19) 拙著、前出、228. Bräuer, a. a. O. S. 11.

善的に無料又は實費賠償度の報償に行はる、かゝる場合のみである。斯かることの明瞭さる、だけにては之を公益目的が主となるとして免じて、良いが、多くの場合に彼等が實費賠償以上のものを收める以上、そして相當の物的設備を設けて之を行ふ以上、一般營業と區別することは出来ないものである。特に其經營に於て、病院、診療所を備ふることに於て一般營業の營業所事務所と似たるものがあり、廣告宣傳を行ふの點にても、諸多の設備機械等を備付けることに於ても益々營業に近づき、甚しきは病舎、食事等の供與によりて旅館業者料理業者の經營を兼ねるの實あるものもある。此等のものと一般營業を區別して課税するのは太しき不公平としなくてはならない(註一五)。或は醫師にても人的給付が主となり、物的材料が二次的重さを有つこともあるが、其も營業中の手工業や代理商など乃至は周旋業の如く人的給付の主となるものが營業とさるる以上は、其あるが故に醫師を營業並みの課税から除くことは出来ない(註一六)。尤も診療所をも持たぬほどの單なる廻り醫師に至つては一般營業に於て營業場を有たぬものを免ずると同じに之を除外しても不都合ではない。病院其他に雇はるる醫員も亦同じである。それから營業の經營にありては間々収入の不確實とか無料診察とかいふことからの不利が伴ふけれども、其は大したものはなく、概していへば利益のむしろ大なるものであるといふことも、利益の薄き小商工業者などの課税さるると對立して醫師を寛大にするを不公平とならしむる(註一七)。

(註一五) プロイヤーは、種々の方面から次の點に力を込めて指示せられた。醫師も亦た、其機械、設備等に於て、比較的廣大なる且つ多岐なる施設を爲すこと、此に多少、營業者に於ける經營財産に類似したものが與へらるること、並に特に其の經營財産が明かに多くの散在する私立病院に於て且つ専門醫、設備に於て現はるることに指示せられたと爲し、ザクセンの一九二六年に醫師課税提案當時の理由中にも、經濟發達の進みに於て、自由職業が營業に非常に接近した。彼等が大なる範圍にて技術的補助材料を利用し、其行爲に於て益々營業者の慣習に適應することとなつたとあり、そして之と同様の考が一九二八年の帝國經濟委員會(Reichswirtschaftsrat)の考にも現はれて居つた。²⁰⁾

(註一六) ファイスタングは、假令此にて營利財産の協力が、從屬的の重きを有つとも、同じ事は多くの營業にも存して居る。例之、手工業、獨立代理商の如しと爲す。ヘルペンスタインも亦、小手工業は殆んど經營財産を有たない。此にて有基的所得を生じない。むしろ此にて勞働力が主となるといふ。²¹⁾

(註一七) 一八九一年普魯西にて自由職業免稅案に反對したるものは、此職業の經營が小營業者に比して高き利得を擧げ、隨ふて之を免ずることによりて、此職業階級に辯護すべからざる租稅特權を與ることになるといふにあつた。²²⁾

(D) 經濟及社會政策上より見て

(い) 否定論——醫師課税が患者の方に轉嫁せらるる可能性ありとして(註一八)、其れだけにては疾病税となり、隨ふては貧民税ともなつて、資力乏しき者を苦しめ、社會政策上望ましからざる結果を齎らすのみでなく、其が更に賃金の引上に及ぼすだけにては各種産業の費用を増加することとなつて、其國の國際競争を不利ならしめ、經濟政策上にも不利なる影響を生ずることとなる。

20) Bräuer, a. a. O. S. 12. 34. 79.

21) Fuisting, a. a. O. S. 184. Helpenstein, a. a. O. S. 55.

22) Bräuer, a. a. O. S. 11.

23) Bräuer, a. a. O. S. 75. 76. 79.

(註一八) フロイヤーは、全き帝國領域に於ける醫師の全體に廣がる所の營業税は、凡べての豫想 依ると、永い時の間に
は、彼等から擲はれないで、段々と轉嫁さることとなるであらうといふて居る。²⁴⁾

(ろ)肯定論——此點に關する否定論は可なり強いもので、實に之を全く打消し去ることは六つかしい。此點からいへば確かに醫師には課税せぬ方が良いといはなくてはならぬ。けれども、此をいひ出し來ると、齊しく民衆に必要であり、一日として缺くことを得ぬやうな生活必需品の營業者(例之、米屋)にも課税して、自ら其が或度まで貧乏人にまでも轉嫁せらるるのだといふことをも想像するとき、夫の否定論を貫くといふと、此等の營業税をも否定しなくてはならぬこととなり、其は實行し難きものとならなくてはならぬ。即ち此との振合上からいふと、醫師課税も恕し得るものとされることになる。特に此が國際競争に立つ營業の生産費といふ上からいふと、此が單に轉嫁可能性によりて迂廻して漸くに達するものであるから、其營業に直接課せらるる營業税に比しては堪へ易きものといふこともある。

(E) 課税技術及財政收入上より見て

(い)否定論——此醫師課税が課税技術上六つかしいものであり、隨つて徵稅費が多かかり、實收の割合に少いものだといふことがある(註一九)。

(註一九) 獨逸二三の國にて大戦後に之を行ふて而かも間もなく廢止した其の主原因は、之が賦課徵收に伴ふ困難及費用が、

其小収入に對して不釣合といふことにあつたといふことだ。²⁵⁾

(ろ)肯定論——課税技術上の困難をいへば一般營業とて同じであり、其位のごとで、別に理由ある課税を否定してはならない。此が六つかしいといふても、既に其純益課税といふことは所得税に於て行はれて居る筈であり、何にも特別の勞といふものではない。又此技術上には多少の困難があるとしても、兎も角、此からして一の収入を生じて國庫の役に立つことのあるのは見逃してならない。

(三)醫師營業課税の範圍——前にいふやうに醫師も亦、少くとも其一大部のもの、又は一部のものは營業課税さるべきものとして、次ぎには之が課税と否との限界が問題となり、其を定めることが六つかしい。此にも色々な方法が考へらるる。

(A)最廣くは使用人として俸給者として存する醫師のみを除き、苟くも獨立に開業するだけにては全部(醫師を使ふて營む者は勿論のこと)營業課税とするものである(註三〇)。が、獨立開業して居つても診察所を有たず、單に思家を廻るだけの醫師の如きをも課税するのは、一般營業との釣合からいふても避けた方が良さうである。此の如きものは單なる勤勞者として能力原則上も資産重課からしては免るべきものであり、利益原則の加味からいふても、診察所を有つ者のやうに其地方からの特別利益に與からぬものと見て不課税とさるべきものである。

25) Bräuer, a. a. O. S. 13.

(註二〇) ヲグナ―は、獨立にて營利目的にて行ふ自由職業(醫師等)は經濟上、營業に近く、隨つて營業稅の擴張によりて一
緒に課稅し得ると爲し、それからフィスチングも、營業と共に獨立なる自由職業にも課稅する營業稅を主張し、ペラフネル
デスは、營業稅(營業稅の意味にて)には、獨立に營まるるだけにて、精神的職業分科、即ち醫師、辯護士、文士等の職業も
服すると爲す。²⁶⁾

(B) 次ぎは、使用人たる醫師、獨立開業しても診察所を有たす單に往診のみ爲す醫師を除外して
其他の開業醫、病院を課稅する。そして其病院は醫師自ら設立し經營すると、他の非醫師の設立
經營にかかることを問はない。尤も慈善病院、大學又は研究所附設病院の如きは特に公益上の理由
から免稅する(註二一)。私は前來説き來つた理由から此が最適切なる方法であると思ふ。

(註二一) 研究所附設病院の如きは、國家、公共團體、公益團體に屬する研究所なれば、當然之を免稅しても良いが、私人に
屬するものである場合には、通脱の方便となり得るから、相當の公監督の下に、確に營利の爲めならずといふことの取締の
つき得る限りに於て、之を免稅するが良い。

(C) 使用人たる醫師、無診察所の醫師の外、單なる診察所を有つだけの醫師をも、其位の設備は
醫師の勤務を果たすに避くべからざる材料として之を免稅し、たゞ病院を設け患者を收容する設
備をもつに至つて、其處に醫師の人的給付の外に、相當重要な物的材料、資本金分子が供せられ
たるものとして、單なる人的の勤務を超へたるものとして、一の企業となり、人的物的元素の共
力の業體として營業課稅をしようといふことも一方法として考へらるる(註二二)。併し此にては夫

26) Wagner, Fw. II. 2 Aufl. S. 529. Fuisting, a. a. O. S. 376. Bela Földes, Fw. 2 Aufl. S. 418.

の診察所と病院との間にあまり大な差異を作るもので、完備したる診察所と、簡單なる病院との間に斯かる等差を附しては却つて不公平なる結果を生ずることになる。此はむしろ營業税に於ける振合をも考へ、診察所といふやうな場處的要素の存在を以て限界とした前の方法の方を選ぶべしとする。

(註三二) ヘルペンスタインは、私立の病院が營業税を課せられなくてはならぬといふことが認められなければならない。何れとなれば此に經營資本が大なる役目を働く所の營業的企業に關するからといふ。²⁷⁾

(D) 使用人、無診察の醫師は別とし、診察所又は病院を有つ營業について、此が非醫師にて經營せらるゝときは凡べて課税し、醫師にて經營せらるるときには、其が其醫師の人的仕事に附帶して之を行ふのに避くべからざるだけにては課税せず、其を越へたりと認めらるるだけにて課税すべしといふことも考へらるる(註三三)。此に非醫師によりて經營せらるる場合の如きは、營利的目的が顯著であり、其にて人的物的兩要素を結合して營まるるのだから、之に課税するのは論なしとして、醫師の經營する場合に其人的の仕事に附帶して避けられぬものか否かの區別が六つかしく、之を寛大にすれば凡べて無税としなければならなくなる(註三四)。普魯西の規定の如く醫師としての職業の實行を免税するといふのは、即ち此にいふのに當るけれども、此適用は六つかしく、普通には此が解釋として、彼が之によりて利得を擧ぐる以上は之に營業税を課して良いと解

27) Helpenstein, a. a. O. S. 55.

せられて居るが(註二五)、其れでも更に其利益の計算が六つかしく、其計算法の上に疑問を生ずる(註二六)。むしろ診察所病院を持つて營業を營む以上は一應は營業税を課すべきものと認め、其收支の計算を明かにした上にて、純益なければ課税せずとすれば、營利を軽く見、研究、慈善、公益を主とした營業の如きは事實上、課税から免れることとなるであらう。

(註二三) プロイヤーは、私立病院の經營から生ずる収益は當該病院の持主が醫師か、非醫師かによりて營業税の上には別異に判断すべきものである。非醫師の所有にかゝる場合には、特に營利會社より立つ所の私立の病院の場合には、其収益は、有基的の、經營財産から生ずる、随つて營業税を課すべき所得と見るべきものだ。併し醫師が病院の所有者たるときには、此よりの収益から、先以て、凡べての種類²⁸⁾の醫術的給付の報酬(持主たる醫師自身の分も)を除き、病院其ものの經營よりの凡べての一般費用を引去り、且つ相當なる減價消却をも引去りて残る純益が確定されたときに、營業税的負擔が問題となり得ると爲し、ホツグ及アレンスも、病人から報酬を取つて滞在、食事、看病を與ふる私立病院の非醫師の經營は通例、營業的企業だと爲す²⁹⁾。

(註二四) プロイヤーは、専門醫の或人々にとりては、自己の附屬經營(病院の如き)を附帶することが、其職業上の實行の缺くべからざる前提だといひ、彼は又、専門醫の所有にかゝる私立病院は通例、獨立の収益を擧ぐることは出來ないといふて居るが、斯ういふ見方をして居ると殆んど専門醫の病院からしては課税は出來ないことになる。

(註二五) 前出註三、ハイデツク、ホツグアレンス、ツアハウ、参照。プロイヤーも、醫師の所有に立つ私立病院から醫師的給付の報酬の傍に凡べての一般の費用及相當なる減價費等を引去りたる後に、獨立の利得が確定された處には、此利得が營業税の物體と見るべきものだとする³⁰⁾。

28) Bräuer, a. a. O. S. 78. Hog-Arens, a. a. O. S. 64.

29) Bräuer, a. a. O. S. 42-44.

30) Bräuer, a. a. O. S. 44-5.

(註二六) 前註プロイヤーの方法にて示された利益計算は詳かではないが、特に經營主たる醫師自らの人的給付の報償を引くべきや否や、之を引くとして、如何に高く見積るやは六つかしいことである。尤も之につき、ホッゲ、アレックスはこの目的が同等の主目的たるときに(醫師としての職業の實行と、營利と)は、經營が一部免税、一部課税さるべきこととなるべく、此場合、病人から報酬として事實上要求された且つ不可分に要求された料金が、醫師的行爲と、入院及看護料とに相當に分配して、其からして報酬に對する適當なる状態を知ることとなるといふけれども、此にても其分配が又六つかしい³¹⁾。

(E) 最寛大なのは法人經營の營業には凡べて課税し、個人には凡べて免税すること、我邦の營業收益税のやうにすることも出来る。けれども法人營業は純營利的のものであり、單なる資産所得とも見られ得るものだから(註二七)之が課税は論なしとして、個人のを全免するのは過ぎて居る。個人が頗る大なる資本を投じて完備したる病院設備を爲すときの如き、特に其が保養所のやうに、醫療よりもむしろ安静保養の爲めの物的設備に重きを置く場合にも、尙且つ之を單なる勤勞所得と對等の取扱をずるのは、あまりにも寛大に過ぐるものごしななければならない。

(註二七) プロイヤーは、此の如き資本的會社の所得は、有基的營業税を課せらるべき所得だと爲す。³²⁾

結 論

以上要之、醫師を營業なみに課するや否やは、實例からいふと肯定的の例も否定的の例もあ

31) Hog & Arens, a. a. O. S. 65.

32) Bräuer, a. a. O. S. 41.

る。そして之を理論的に考察するのに、肯定否定双方に相當の論據を有ち、經濟及社會政策上の見地からしては否定の方が強いけれども、營業の意義、租税體系、營業の目的及經營、課税技術及財政收入などの見地からしては、むしろ肯定の方が強いやうである。それで之を營業なみに課税するとして、其範圍としては色々の案もあるけれども、使用人たる醫師、並に診察所の設備を有たざる獨立の醫師を除き、併せて公益上の免税の理由あるものをも除きて、其他の苟くも診察所を有ち又は病院を有つた醫師、並に醫師を使用して經營する營利的の個人又は法人に屬する診察所及病院に營業なみの課税をするのが至當と思はるる。