

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號二第 卷二十三第

行發日一月二年六和昭

論叢

不動產貸營業の地方間課税 法學博士 神戸 正雄
幕末に於ける幕府產物會所設立計畫について 經濟學博士 本庄榮治郎

時論

新地租方案を論ず 經濟學博士 沙見 三郎
率勢米價に就いて 經濟學士 蜷川 虎三

說苑

獨逸中小工業金融機關の Industrieschaft 經濟學士 楠見 一正
米の銘柄別短期清算取引を評す 經濟學士 今西庄次郎

雜錄

消費組合による米の配給 經濟學士 谷口 吉彦
段別割の存在理由 經濟學士 安田 元七
支那經濟の衰退とその復興問題 經濟學士 大上 末廣
近江日野町志を讀みて 經濟學士 菅野和太郎

附錄

新着外國經濟雜誌主要論題
本誌第二十一卷乃至第三十卷論題索引

經濟論叢

第三十二卷 第二號 (通卷第百八十八號)

昭和六年二月發行

論叢

不動産貸營業の地方間課税

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 本問題の解釋論 (一)對立する正反兩解釋と其根據 (一)營業所々在地方のみにて課税し得とする根據(B)土地家屋所在地方にてのみ課税し得とする根據(イ)法規の形式上(ろ)事物の本質上(二)解釋私見(A)法規上(イ)積極的根據(ろ)消極的論據(1)二の對立規定の調和し得ること(2)第二説の爲めには特別文句を要することは(若千の疑問(1)重複課税の掛念(2)形式的課税物件たる營業(b)實質的課税物件たる營業收益(2)營業場の意義(b)利益原則上)

第二段 本問題の立法論 (一)改定の方法(二)其理由(A)改定の必要なる理由(イ)地方間の不公正(ろ)負擔の回避(B)改定方法の説明)
結論(全文の要旨)

不動産貸營業の地方間課税

第三十二卷 二八七 第二號

一

緒言

最近東京府が某合名會社の所有にかゝる兵庫縣所在の土地及建物の賃貸から生ずる營業利益にも、國稅營業收益稅の附加稅をかけたといふので、其は既に兵庫縣にて課稅されて居るものであり、重複課稅である。怪しからぬ處置だとして、行政裁判の係争問題になつたといふことである。此は實は租稅論からいふと、地方間の重複課稅問題として、將た收益稅相互關係の本質問題として、極めて興味ある問題であり、私の、かねてより疑問として居る所なるにより、茲に之に關する檢討を爲し、一面、現行法の解釋を試み、更らに立法上の改正方策にも立入つて解決を、試みて見やうと思ふ。其は此種の問題に注意を拂ふ人々にとりては無用ではあるまい。

第一段 本問題の解釋論

(一) 對立する正反兩解釋と其根據

(A) 營業所々在地たる東京にて、營業所なき兵庫より生ずる利益にも課稅し得とするの根據——其は主として、法規上からである。即ち、先づ、國稅營業收益稅法第一條には、本法施行地に本店支店、其他の營業場を有する營利法人には、本法に依りて、營業收益稅を課すとあつて、更らに

地方税制限に關する法律(明治四十一年法律二十七號)の第二條にて、道府縣其他の公共團體は一定の制限内に於て營業收益税附加税を課し得ることになり、前記係争となりたる東京府は、其管内に營業場を有する某會社に對して、其營業利益につき國税營業收益税の附加税を制限内の度に於て課し得るのである。そして其營業利益は必ずしも其會社が東京管内に有つ土地家屋賃貸の利益にのみ限るに及ばぬ。其兵庫にて有つ土地家屋の賃貸業の利益といへども、彼が此地方に營業場を有たざる以上は、東京府からして、兵庫にて得らるゝ利益にも課税し得る。一方、府縣制の第一百七條には、納税者の府縣外にて營業所を定めたる營業、若くは其收入に對しては府縣税を課するを得ずとあるけれども、隨つて前記會社が北海道にも土地家屋を有ち、之が賃貸を營み、而かも此處には營業所を有つといふに於て、此處に於ける營業利益には、東京府からして營業課税をし得ないけれども、併し、兵庫のやうに、其處に彼が土地家屋を有つて賃貸を行ふけれども偶々、營業所を有たぬといふに於て、其利益には、東京よりして課税をして少しも差支はない。兵庫にては營業所を定めて營業を行ふて居るのでなくして、全く營業所を定めずして之を行ふて居るからである。其れから又、府縣制百八條には、府縣の内外に涉り營業所を定めて爲す營業又は其收入に對して本税を分別して納めざる者に對し、關係府縣に於て營業收益税附加税を賦課するときは、關係府縣知事協議の上、其歩合を定む。若し協議調はざるときは、内務大臣及大藏大臣

之を定むとあるから、前諸會社が東京にも北海道にも營業所を有つといふに於て、東京府は北海道との間には、協定をして附加税を課するの歩合を定めることになるべきであるけれども、兵庫のやうに其處に物體は存すれども營業所なき地方とは、特に協議を爲すの必要もなき譯である。

だからして此等の規定を綜合して考ふれば、前記會社の營業所ある東京は其會社の營業收益附加税につき、其會社の營業所なき兵庫に於ける營業利益にも課税し得るのであり、却つて、兵庫に於ては其管内から收得さるゝ營業利益には課税し得られぬといふものである。

(B) 土地家屋の收入については、其所在の兵庫に於てのみ之に課税し得、他地方たる東京よりしては之に課税し得ずとするの根據——

(い) 法規の形式上——前記會社の營業收益は、單なる營業收益ではなくして、特に土地家屋の收入に外ならぬものである。然るに此土地家屋の收入については、府縣制第一百七條に、納税者の府縣外に於て所有し使用し占有する土地家屋物件若くは其收入に對しては府縣税を賦課することを得ずとあつて、兵庫縣所在の土地家屋の收入に對し兵庫縣が之に課税し得、又兵庫縣のみが之に課税し得て、其の非所在地方たる東京府としては、之に對し課税し得ざるものとしなくてはならない。其が一面、營業所を定めて爲す營業にも關するけれども、土地家屋に關する以上は、むしろ此特別なる規定に従はなくてはならぬといふのである。

(ろ)事物本質上——さて又、地方税特に其物税については、利益原則の加味といふことがある。地方の課税上には、其課税物件の地方の發達又施設によりて受くる利益といふものをも考慮すべしとする。然るに此に問題となる土地家屋の營業については、前記營業所々在地たる東京からしての利益を受くるといふことは殆んどいふに足らずして、むしろ主としては、土地家屋の所在地たる兵庫からして利益を受くることが大であり、又著しいものである。前者は之を無視するにもせよ、後者を無視してはならない。此點から考へて、土地家屋の所在地たる兵庫のみをして課税せしむべしとはいひ難いにもせよ、少くとも、營業所々在地たる東京よりも、むしろ土地家屋所在地たる兵庫をして課税せしめる方に理由ありとしなければならぬ。夫の課税につきては兵庫をして少くとも參加せしめなくてはならず、東京のみ課税するのは不當だとしなければならぬ。といふのである。

(二)解釋私見——

私は右二の見解の中に就きては、解釋論としては、第一説に従ふ。併し其は論者のやうに、單に法規の末節のみに拘はるのではなく、自説に都合良き規定のみを捕へて固執し、反對根據たり得る規定を無視するが如き態度を把るのでもない。事物の本質を考へ、而かも此二の對立規定を調和して解決しやうとするものである。

(A) 法規上

(い) 積極的根據——前記の場合に於て、營業所々在の東京にて、營業所なき兵庫の土地家屋の營業利益にも課税し得、却つて此に兵庫からしては參加し得ぬといふ事に關する法規上の根據は、前記(一)の(A)に掲げたる諸規定によりて明かである。

(ろ) 消極的論據

(1) 二の對立する規定は調和し得るといふこと——處で、(一)の(B)の(い)に擧げた、納税者の府縣外にて所有し使用し占有する土地家屋若くは其收入に對し府縣税を課するを得ずといふ規定から往くと、東京府が兵庫縣の土地家屋の營業收入に課税するのは之に抵觸した大なる不都合のやうにも見える。併し實は其が之に抵觸するものではなく、少しも不都合でない。此法規に於て、府縣外にて所有し使用し占有する土地家屋若くは其收入といふのは、其は單なる物としての土地家屋又は其收入だけを意味し之が營業としての收入ではない。單なる物としての土地家屋の營業に於ける其收入とは喰違がある。營業となるに、物的材料を使つて、經營者の努力が加はり、時運の背景をも利用して利得を收めやうとすることになり、恐らくは多くの場合に、多少とも、營業收益の方が單なる物的收益よりは大きいことを得るであらう(註一)。そして此營業收益が物的收益を超過し得るだけにて、土地家屋税と並んで對立する所の物税としての營業税が其同一の

土地家屋に關しても存立し得るのであり、其收益部につきては、前記の場合に、東京のみが課税を爲して、兵庫は與らざることになるのであり、即ち營業所ある地方のみが營業所なき地方の土地家屋の營業收益にも課税し得ることになるのである(註二)。そして此につき納税者の府縣外にて營業所を定めて爲す營業若くは其収入には府縣税を課するを得ずとあつて、前記の場合、兵庫は東京の營業には課税し得ず、併し東京からいふと、却つて府縣外にて營業所を定めおして行ふ、即ち兵庫からして得らるゝ營業的収入にも課税し得るといふことになる。併し其營業収入は、土地家屋の單なる物的收入を超へたるものなのであり、其れで夫の抵觸するやうに見える二の規定が調和し得るのである。

(註一) ワグナーは、地方内に於ける凡べての固有の不動産所有の重課といふことは必然に營業目的に役立つ不動産にも及ばなくてはならず、一樣に、單なる景氣の結果として此營業用不動産に生ずる増價の尙一層特別なる課税もが之に及ばなくてはならぬといふて、營業用の不動産に、普通の土地家屋課税以上に課税すべき餘力の存することを暗示し、ロツツは更らに、營業收益は唯其の一部のみ動産不動産の利用に歸し、他部は經營主の勢力に歸し、終りに利得の一大部は景氣にかゝると爲して、一層夫の趣旨を明かにして居る。尤も營業に於ける人的元素、物的元素の參加の度合の多様なること、そして、特に貸地貸家の營業にて、物的元素が重大であり、人的元素は此に比して軽いものだといふことは勿論認めなくてはならぬ。此終の點については、拙文参照。

(註二) モルは、一企業が、異りたる市町村に於ける數多の營業所及支所より成立つときは、其營業所及支所が租税義務あ

1) Wagner, Die finanzielle Mitbeteiligung der Gemeinden. s. 59. Lotz, Fw. 2. Aufl. s. 426. 租税研究三卷 102. 以下

りと爲す。尙實例を見るに、國際條約の多數（獨逸とチエツコスロバキア。獨逸と埃土利。獨と匈。獨とザールゲビート。ポーランド、及ダンチツヒ。獨と伊。埃とチエツコスロバキア。埃と匈）では、營業よりの所得並に收益は、營業所が營業の實行の爲めに維持せらるゝ國に於てのみ、直接税に引かゝることを定めて居る。

(2) 第二説の如く解し得る爲めには、法規中に特別の文句を要すといふことを——論者は、府縣制第七七條に、納税者の府縣外にて所有し使用し占有する土地家屋若くは其収入と、相並べて、又は府縣外にて營業所を定めたる營業若くは其収入を舉げ、之に對し府縣税を課するを得ずとするから、前に來る土地家屋の方が後に來る營業よりも特別なる規定だとして、土地家屋に關する限り其に關する營業的収入をも込めて、一切の収入につき、先づ此規定が適用せられて、隨つて兵庫の土地家屋に屬する一切の収入、其は之が營業的なる収入をも込めて、兵庫にて課税すべく東京からして課税してはならぬといふかも知らぬが、併し我法文にては、土地家屋収入と、營業収入との間に斯の如き差等待遇を爲すやうな文句を入せず、全く平等對等に之を扱つて居る。然りとするとき、土地家屋を優先的に見ることは出來ず、むしろ最自然的に、土地家屋の營業によるの収入たる以上は、其直接の所屬たる營業収入として見るを至當とする(註三)。勿論此にて土地家屋の課税と重複課税とならぬやうな、斟酌をすることは當然であるけれども(又我國法にては、後にいふやうに、此斟酌が行はれて居る)、課税の部屬としては、むしろ先づ一應は營業にて

2) Moll, Lehrbuch der Fw. s 351. Riehemann, Die internationale Doppelbesteuerung s. 78.

課するを至當とする。随つて其の營業課税については兵庫は與からず、却つて東京をして之に課税せしむることになる。併し若も論者のやうに解しやうとするならば、法文中に、先づ、府縣外にて所有し使用し占有する土地家屋物件又は其收入に對しては府縣税を課するを得ずと規定し、次に府縣外にて營業所を定めたる營業の其他の財産及收入に對しては府縣税を課するを得ずとしなくてはならぬ。其れならば、夫の土地家屋の營業收益に對し兵庫から課税して、東京からしては課税し得ぬといふことになり得る(註四)。併し我邦の府縣制の規定はさうなつては居らぬのである。

(註三) フイスチングは、自己の營業に役立つ土地は營業の根源に屬すといふが、³⁾其は營業用の土地は、むしろ先づ營業に屬すると見るのである。

(註四) チュルヒアーの重複課税回避聯邦法案の規定の仕方が恰かも、さうなつて居る。即ち其第一條、國家及地方目的の爲めの直接回期税は、

- (a) 其領域内に存在する不動産(此より生ずる所得を含む)に關しては其各邦に屬す。
- (b) 其領域内にて營まるゝ商業的及工業的企業、又は、其支營業の其他の財産及所得に關しては其各邦に屬す。
- (c) 其領域内に住所を有する實際人及法人の其他の財産及所得に關しては、其各邦に屬す。⁴⁾

(は) 若干の疑問

(1) 重複課税の掛念——右の説明によりて法文の解釋としては第一説が正しと思ふが、之により

3) Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. s. 158.

4) Zürcher, Verbot der Doppclbesteuerung. s. 130-131.

て同一の土地家屋の収益に對して、東京と兵庫とからして重複課税となりはせぬか。疑問がある。此は前の説明だけでも明かに氷解し得るとは思ふが、併し念の爲め重ねて説明して置く。其は決して重複課税にはならぬといふのである。先づ、

(a) 營業税の形式的課税物件たる營業——といふものから見ても、問題の營業収益税附加税の本税たる營業収益税は、其課税物件としての營業に、營業場を要件として居り、即ち本法施行地に本店支店又は其他の營業場を有する營利法人(箇人の分は此には問題外とし)となつて居る。營業場を有たずとも、或處にて繼續的に營業行爲をやれば直ちに其處にて營業課税しても良いやうであり、其處に課税權を認めても良いやうであるが、併し我國法にては營業課税は營業場本位となつて居り(註五)、營業収益税法が然るのみでなく、府縣制にても、前に擧げたやうに、營業所を定めたる營業云々といふて、營業場を土臺として課税することにして居る。だからして營業課税に關する限り、前記の法人は、營業場を有つた東京のみにて課税せられて、兵庫にては課税せられず、重複課税はあり得ぬことになるのである。

(註五) (1)尤も一九二一年のザクセンの營業税にては、營業を以て、利益獲得に向けられたる繼續的の獨立の行爲といふから、此からいふと獨立に(他人に雇はれずして)繼續して(一回的でなく)營利行爲をすれば良いのであつて、別に必ずしも營業所はなくとも良いといふことになる。⁵⁾

5) Moll, a. a. O. s. 426.

(2)併し我國のでは營業場が要件になり、其は、普魯西の地方税法にても、一定の營業は、經營の現はれる市町村にて營業税に服するとなつて居り、經營といふ以上は、結局、營業所の存在を前提する。それから、瑞西については、スパイザーに依ると、住所の外に或他の州に於て、營業的定住所(本店か支店か)を有つ者は、此營業的定住所にある財産及所得につき、此營業州に税を拂はなくてはならず、住所州以外にての單なる營業行爲は此特別税住所を基づけぬ。特別税住所を基づける爲めには、聯邦の實際は、獨立の裝置、仕事場、事務所、工場、又は店を要求すといふ。チュルヒアーに依ると、當時瑞西聯邦法上の實際に依れば、營業所は、一定の營業を行ふ爲めに定住許可を受くる事により、事實上の定住所、仕事場、工場、事務所、商店の建設により基づけらるといふ。尤も我國の實際にては金錢貸付業の如きには、別に店舗はなくして、業者の住所にて繼續的に營まるゝとも、其れで營業所といふに妨げなしと解されて居る。即ち明治三十九年第七十號四十年六月十九日行政裁判所第三部宣告によると、金錢貸付の營業場は、特別の設備を要するものにあざれば、苟くも一定の場所にて引續き、金錢貸付を爲す以上は、税法の所謂、營業場に該當すといふのである。⁶⁾

(b)實質的課税物件といふべき營業收益——からいふては何うかといふのに、之からいふても東京よりしての營業課税によりて、兵庫に於ける土地家屋課税とは重複課税とはならない。兵庫としては其所在の土地家屋に課税しても、其は單なる土地家屋の收益に課するのであり、此が營業的に經營せられることによりて其以上にも生じ得る收益部に對しては東京が課税することになるのであり、兵庫の課せんとする收益と、東京の課せんとする收益とは同一物の別の層である。同一物といひ條、別の物である。又税法の規定上も、重複課税とはならぬやうに相當の注意が拂はれて居る。即ち營業收益税法第十條に、法人が各事業年度にて納付したる地租額は、當該年度の

6) Kreuter, Die preussischen Kommunalabgabengesetze. 4 Aufl. s. 19. Speiser, Grundzüge eines Bundesgesetzes betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung. S. 20-21. Zürcher, a. a. O. s. 85. 野津. 租税判例總覽. 79—80.

營業收益税額より之を控除することとなり、其地租の地方附加税並に、地方税たる家屋税に至りては、此は別に、營業收益の計算上、必要経費として控除されて居る筈である。だからして東京の課税する營業收益は、兵庫の課税したる單なる土地家屋收益を超へたる營業收益部に過ぎずして(註六)、二の課税の間に重複課税はないのである。固より精密にいふて何がしかの重複といふことがいひ得るとしても、其は立法技術上、恕すべきものであり、少くとも立法者は其處に、出來得る限りにて重複課税なからしめやうと努力はして居る。

(註六) シェフレーは、營業税の任務は、既に地租及家屋税にて捕捉されざる、營業利得を課税せんとすることにありと爲し、ロツツは、注意深き課税技術に於て、割合に簡單に解決すべき問題は、地租及家屋税にて既に捕捉されたる収益及財産部を營業税により今一度課税さるゝことを避くることだといふ。

(2) 營業場の意義——土地家屋其ものが、土地家屋の營業に取りて一の營業場(營業收益税法には場とありて、府縣制には所といふ別の文字を使つて居るけれども、意味は同じだと思ふ)とは見られぬか、之を一の營業場と見ることによりて、夫の營業課税に兵庫も亦、參加し得ることにならぬか、一の問題である。成程、營業場といふと、必ずしも店舗とは限らぬ。事務所、工場、仕事場、倉庫でも、苟くも營業の爲めの有形の場所的装置であれば良い。特別の装置をせずとも、營業者の單なる住所が同時に或營業の爲めに營業場といふて差支なきこともある(註七)。併し此に

7) 租税研究七卷. 82.

8) Schäffle, Steuern. B. T. s. 184. Lotz, a. a. O. s. 426—427.

土地家屋の貸付營業にとりて、單なる土地家屋其ものをも營業場とは何としてもいひ難い。其營業の爲めの材料とはいひ得やう。併し其を營業の爲めの場所的裝置とは爲し得ない。

(註七) デールケスに依ると、普の税法上の意味での營業所とは、定住營業の經營の實行に役立つ確定したる場所的の裝置又は設備だといひ、リーエマンは、營業所とは、一般に行はるゝ模型では、本店、支店、工場、購入所、賣場、倉庫、勘定場、及其他、營業の實行の爲めに、企業者自ら、其組合員、支配人、又は其他の永續的代表者によりて維持せられたる營業裝置を見ると爲す。尙、前出註五、チュルヒアー、我行政裁判例參照⁹⁾。

(B) 利益原則上——土地家屋につきては其所在の地方が、營業地方よりも一層關係密接であり、與ふる利益が著大であるやうでもあるが、其の所在地方の與ふる利益といふのは、主として單なる土地家屋としての利益であつて、其については兵庫が重大なるものを與へるけれども、之が營業上の利益、營業的利益部については何程か兵庫が關係ありとはいへ、其は主としては矢張り、營業所々在の東京に負ふものとしなければならぬ。營業の主腦者及補助者たる人、並に其職務の場所の存在して居る地方が、其營業利益には重大なる貢獻を爲すとしなければならぬ。假りに其にも拘らず兵庫も亦た、之が營業に干與すとしても、地方税に於ける利益原則といふものは、此に於ける單一主要の標準でなく、單に加味參酌せらるゝに過ぎぬのだから、即ち主としては能力原則上から見るべきものだから、此に拘らずして此問題を解決しても、大して不都合ではなく、隨つて、此を暫らく無視して、他の關係から、相當と認めらるゝ解決をしても大した不都合ではない。

9) Dierkes, Die preussische Gewerbesteuer. s. 21. Riehemann. a. a. O. s. 78.

第二段 本問題の立法論

以上、第一段に於て説く所は我現行法の解釋論である。若干、利益原則にも訴へて考察はして見たが、其からしては多少此解釋に躊躇せざるを得ざるものがある。まあ大して不都合なしといふ程度のものである。併し規定の形式に依りて見れば、右の解釋にて毫も差支はない。即ち解釋論としては、前記の場合に、東京が營業課税を爲し、兵庫は之に與らぬとするを至當と爲す。併し立法論としては其れては何としても不満足であり、夫の營業利得に對し、獨り營業所々在の東京のみならず、土地家屋所在の兵庫をしても課税に與らしむるやうに改法すべきものと爲す。其の爲めに特に明かなる規定を設くるのが望ましいのである。

(一) 改定の方法——乃ち私は、營業の中に就ても、特に土地家屋賃貸の營業については、土地家屋其ものをも、營業所と相並んで、營業收益を生ずる物的材料と認め、そして其所在地方をしても、營業所々在地方と相並んで、之が營業課税權に與らしむるやうにすべきものであると思ふ(註八)。そして其分配の方法としては、私が兼ねていふやうに、此營業については、其の人的元素と、物的元素とを對等視して、其各に半分度ものを割當て(註九)、隨つて、前記の場合には、例之東京と兵庫とに土地家屋があつて、營業所は東京にのみあり、そして土地家屋の所在の割合は東京四、兵庫六の割合とすれば(但し東京の土地家屋中には、營業所の爲めのを含む)、東京は人

的要素の點よりして全體の半額度に與かり、其上にも殘の半額の十分四を占めることになつて、全體上、東京七、兵庫三の割合にて分配せらるゝことになるべきである。

(註八) ラインウエストフアール地方にては、多數の市町村に亘る營業又は、多數の市町村に營業所(營業税法の意味に於ける經營所)、又は營業的裝置、又は支店を持つ經營は、其市町村に置きたる營業部の度によりて分割課税せらるゝ。そして市町村に經營地方(Betriebsort)の性質を與ふる一又は數多の支店又は經營裝置として擧げらるゝものゝ中に、單なる不動産がある。¹⁰⁾

(註九) 此點については拙文、國際營業の課税參照、尤も別に、營業所につきては、本店に特別の重きを與へて、一層多くの配當を得しむるを至當とするといふこともある。其點も同一論文にて説いてある。¹¹⁾

(二) 其理由

(A) 改定の必要なる理由(現行規定の不都合)

(い) 地方間の不公正——元來、營業の課税權の配分所屬については、決して單に皮相的にのみ考へてはならぬ。出來得る限り廣く關係する所のものに之を分配するやうにしなければならぬ。茲に營業利益の生ずる起因の何處にあるかを出來るだけ廣く考へなくてはならぬ(註一〇)。然るに營業利益の課税は現行法にては、單に營業所を土臺として課税權を基つける。其營業所の意味は勿論、店舗ばかりでなく、工場、仕事場、倉庫なども入れらるゝであらうけれども、併し前記の場合の土地家屋は營業所とはされない。併し工場や倉庫が一の營業所として考へらるゝ以上、此等のものが假令直接に収益を擧げずとも、収益を生ずる材料として、營業所とまでも、認めらる

10) Oehler, Die besondere Gewerbesteuer in den Gemeinden des rheinisch-westfälischen Industriegebiets. s. 35. 37.

11) 租税研究. 七卷. 139-141. 152-155.

以上、前記の場合の土地家屋も亦、假令、營業所、營業の爲めの場所的装置とはいひ兼ねるにもせよ、少くとも、營業の爲めの重要な材料として、此が所在地方をして營業課税權に與らしむるのが地方間の均衡を得しむる所以である。現行法のやうに之を除くのは不公正である。随つては當該土地家屋所在の地方をして財政上に不利ならしめるのみでなく、利益原則加味からいふても、假令營業には營業所々在地方が一層重大なる利益を與ふるにもせよ、前記、營業の爲めの土地家屋所在の地方も亦た、其營業に若干の利益を與ふるとはしなくてはならず、随つて此點からしても土地家屋所在地方をして營業課税權に參加せしめなくては不都合である。

(註一〇) セリグマンはいふて居る、曰く。富が生産せられ又は發生せらるゝ場所は明に大なる重要なものだが、之につき物理的生産と經濟的生産との間に區別することが必要だ。物理的には、富は、特定の場所に置かれたる或勤務又は物體から生じ又は此と結付いたものだ。併し經濟上には、事柄はそんなに簡單ではない。富は其起因を、其の關係したる特定の物體に負ふのみでなく、或所に住する個人の活動にも負ふ。尙其のみでなく、廣義の生産には運送をも含むときに、富は此が消費者に齎らさるゝまでは、實際に生産せらるゝとはいへない。生産の經濟上の場所は、其の物理上の場所とは異り得ると。¹²⁾

(ろ) 負擔の回避——此の營業につきて營業所本位の課税として置き、其重要な土地家屋の如き物的材新の所在地を無視するとき、人は同一物的材料につきても其營業所を定めるのに、其課税の出来るだけ輕き處を選ぶことになり(註一一)、其處に、地方間の課税權の分配の只さへ不公正なのを一層にも助長することになり、かくて又、同種營業の間に、地方(營業所々在の)の異なるに

12) Seligman, Double taxation and international fiscal cooperation. p. III.

よりて競争條件を不平等ならしむるといふの不都合をも引起す(註一二)。

(註一一) ハンターが、米國の法人税の例について、株式が會社の本社所在地にて課税せらるゝことになるときに、税の低き、併し仕事とは關係外なる地域に會社の本社を置くものを生じたといふのは、此場合にも當たる。

(註一二) ベラフェルデスは、各市町村にて企業負擔の異なることの爲めに、其競争を困難ならしめ、又は妨げ得ると注意す¹⁴⁾

(B)改定方法の説明——營業課税の分配方法として物的元素、人的元素に對等の重さを與へる理由は、私が既に國際營業の課税にて説く所で、今更めて説くに及ばぬ(註一三)。唯だ此場合に營業の物體となりたる土地家屋をも、其物的元素中に加へたといふことが特別である。そして彼を此に加へるといふことは、前記(A)の説明にて明かなやうに、此を加へない爲めに生ずる現在の不都合を更正するの趣旨に出づる。のである。

(註一三)前出註九参照、

結 論

以上要之、不動産賃貸營業の地方課税權は、現行法下にては、營業所々在の地方に屬する所であり、物體所在の地方は之に與からぬものと解釋するの外ないのであるが、併し其れでは地方間の分配を不公正ならしめ、逋脱の傾向を作るものでもあり、地方間の競争を妨げるものでもあるから、此は、此土地家屋をも營業の物的元素に加へて、地方課税權の分配の行はるゝやうに改法するのが選むべきだと考へらるる。

13) Hunter, Public finance. p. 336—337.
14) Bela Földes, Fw. 2 Aufl. s. 421.