

學大科法學大國帝都京

叢論濟經

號二第 卷五第

行發日一月八年六正大

論說

營業稅ヲ賦課ス^キ營業ノ範圍……………法學博士 神戸 正雄
 純粹資本(資金)ト資本財……………法學博士 河上 肇
 中壽ノ說(三、完)……………法學博士 財部 靜治
 現代の保險ノ成立(三)……………法學士 小島昌太郎

時事問題

製鐵業ノ獎勵……………法學博士 戸田 海市
 支那ノ裁厘加税問題……………法學士 木村增太郎

雜錄

歐洲戰亂ノ南米^{ニ及}セル^ガ影響……………山本美越乃
 ゆごすらう民族運動(二)……………米田庄太郎
 福島山形二縣ノ製絲業……………法學士 河田 嗣郎
 臺灣^{人口}統計十年報ヲ讀ム……………文學博士 内田 銀藏
 戰時利得稅ノ諸例……………法學博士 神戸 正雄
 學界ノ巨人^{しゅ}もらゝ逝ク……………法學博士 神戸 正雄

經濟論叢

第五卷

第二號

(通卷第二十六號)

大正六年八月發行

論

說

營業稅ヲ賦課スヘキ營業ノ範圍ヲ論ズ

神戸 正雄

緒言

第一段 史實ヨリ觀タル營業稅ノ營業範圍

其一 營業稅ニ於ケル營業範圍ノ變遷 (一) 人變、(二) 古代、(A) 淫賣婦(B) 諸多ノ營業(C) 凡ヘテノ商工業 (三) 近代、(A) 商上附屬業醫師辯護士等(B) 農業)

其二 營業稅ニ於ケル營業範圍ノ諸例 (一) 商工業及附屬諸業、(二) 農業、(三) 辯護士醫師等)

第二段 理論ヨリ觀タル營業稅ノ營業範圍

其一 營業ノ意義 (一) 用語、(二) 異レル意義、(A) 最廣義(B) 廣義(C) 狹義、(三) 批評)

其二 農業及其他ノ原始産業 (一) 農業、(二) 農副工業、園藝果樹植木漁業養魚牧畜等、(三) 鑛業)

其三 醫師辯護士等 (一) 課否、(二) 課稅方法、(A) 稅目(B) 課稅標準)

括言

論說 營業稅ヲ賦課スヘキ營業ノ範圍ヲ論ズ

第五卷 (第二號)

一五七

緒言

一體孰レノ國デモ營業稅ホド不平及反對ノ多イ稅ハナイ。其ハ色々ノ意義ニ於テ然リデアアルガ特ニ其賦課サルヘキ營業ノ範圍ニ於テモ然リデアアル。其範圍ハ國ニヨツテ異リ、商工業及附屬業ガ之ニ入ルコトハ多クノ國ノ一致スル所デアアルガ、農業等ノ原始産業ヤ、醫師辯護士等ノ自由職業ガ之ニ屬スルカニ就テハ揆ヲ一ニシナイ。ガ兎モ角此等ノモノニ營業稅ヲ賦課スルノ實例ガアリ、又良ク良ク考フルト之ヲ賦課スルノ至當公平ナル所以ノモノガアル。反面カライヘバ此ニ賦課セズシテ彼ノミ賦課スルコトニ一ノ不公平ガ存シ得ル。其ノ寧ロ普通人ニハ氣ノ着カザル事柄デ、實ニ隱然タル不公平トモ謂フヘキモノデアアル。今聊カ之ニツイテ理論及實例ノ上カラ論シテ見ヤウト思フ。

第一段 史實ヨリ觀タル營業稅ノ營業範圍

其一 營業稅ニ於ケル營業範圍ノ變遷

(一) 營業稅ノ賦課サルヘキ營業ノ範圍ハ細クイヘバ色々ニ變ツテ居ルガ、大勢ハ擴張ニアル。ソシテ古クハ營業ニツキ政府ノ與フル免許ニ對スルノ支拂物又ハ課徵物デアツタノガ、段々ト給付能力ノ存スル所ヲ捕ヘテ課徵スル普通ノ稅トナルニ至ツダ。

1) Pfeiffer, Staatseinnahmen. II. S. 205.-6.

(二) 營業稅ノ最古キハ(A)希臘ノアテーンニテ淫賣婦置屋ニ課シタモノデ、羅馬ニテモ此ガ摸倣セラレ、かりぐらノ下ニハ各淫賣婦ニモ課スルコトナツタ。(B)あれきさんでるせべるすノ時、Tributum capitis ニテ諸多ノ營業ヲ課スルコトニナリ、(C)こんすたんちん以來、Lustralis collatioノ生ズルニ至ツテ初メテ凡ヘテノ商工業ニ及ブコトナツタ。後中世ニナツテモ獨逸ノ方々ニ商工業稅ガアツタガ、其ハ營業者ニ課セラルル財産稅、手數料又ハ營業免許稅ノヤウナモノデアツタ。⁴⁾

(三) 近代のナル又ハ今日ノ意義ニ於ケル營業稅ノ摸倣トナツタノハ、(A)一七九一年ノ佛蘭西ノContribution des patentes デアリ、其性質ハ舊時ノ營業特權收入ノ廢止ニ代ハルモノトシテ生ジタ所ノ、營業免許手數料デアツタ。⁵⁾ソシテ其賦課範圍ハ商工業及附屬業ノミナラズ、醫師辯護士等ニモ及ブコトナツタ。次イデ英國ハ一七九八年營業稅ニ當ルモノヲ一般所得稅中ノしえぢゆーるDニテ課スルコトトナリ、歐大陸デハ一八一三年奧國ガ先ツ佛國ニ倣ツテ營業稅ヲ採リ、此ニテハ佛國流ニ辯護士等ノ如キ自由職業ニモ課稅スルコトトシタ。(B)一八一五年ニばいえるん、ばーでんガ之ヲ採ルニ至レルヲ初メトシテ、獨逸ノ諸邦ガ相次イデ採用シタガ、ばーでんノガ此稅ヲ農業ニ及ボシタルヲ初メトシテ、獨逸ノニハ農業ニモ此稅ヲ課スル例ガ少クナカッタ。

其二 營業稅ニ於ケル營業範圍ノ諸例

(一) 營業稅ニ於ケル營業ノ範圍ノ最普通ナルハ商工業及附屬諸業トイフヘキモノデ、農業自由職業ハ

2) Pfeiffer, ebenda. S. 190.

3) Pfeiffer, ebenda. S. 190. Rau, Grundsätze d. Fw. 5 Aufl. II. S. 115.

4) Pfeiffer, ebenda. S. 190. Rau, ebenda. S. 114. Vocke, Die Besteuerung der Gewerbe in England. (Zeitschrift für die gesammte Staatswissenschaft. 1862. S. 275-6.)

5) Rau, ebenda. S. 115. Heckel, Lehrbuch des Fw. I. S. 285. Derselbe, Die Stellung der Gewerbesteuer im Entwicklungsprozess der modernen Personalbesteuerung. (Festgaben für Adolph Wagner. S. 107.)

之ニ入レザルノガ通例デアアル。⁸⁾ 例之、普魯西ノ新シイ營業稅(其ハ一八九三年ノ法律ニヨリテ地方團體ニ交付セラレタガ)ニテハ農林業(其副業及開墾ト共ニ)、鑛山業、鐵道及自由職業ヲ除外シ、其ノ古キ一八二〇年ノ營業稅デモ農業及自由職業等ヲ除外シタル所デアアル。¹⁰⁾ ばいえるんノ營業稅モ亦タ農林業、狩獵、漁業及舊キ部分的所得稅ノ下ニ屬スルガ如キ自由職業ヲ除外シ、¹¹⁾ けゆるてんべるひノ古キ營業稅法ニテモ商工業、商業補助業、經營及收益事情ヨリイヘハ手工業ニ類似ナル二三ノ人的勤務業ヲ課稅シ、ソシテ美術業ヲ眞ノ美術家トシテ營ム所ノ人、農業獎勵者、僕婢等、自作地又ハ小作地ノ產物ノ取引ヲ除外シタ所デアアル。¹²⁾

(二)然ルニ右商工業及附屬業ノ外、農業ヲモ營業稅ノ營業ノ中ニ入レタル例カ少クナイ。例之(A)古イざくせんノ營業稅ニテハ、之ヲ課スヘキ營業ヲ(1)大商人(2)小賣人等(3)大製造家(4)旅館料理屋及造作附住居ノ貸主(5)肉屋麵麴屋(6)磨舎(7)船員(8)馭者及運送業者(9)小作人(10)手工業者及營業的技術家(11)行商ノ十一類ニ分チ、¹³⁾ 隨フテ農業者ノ一部ニ本稅ヲ及ボシタ。齊シクはのーふあニテモ小作人ニ營業稅ヲ及ボシ、¹⁴⁾ 一八一五年ノばーでんノ營業稅法モ、一八四一年ノなつさうノ營業稅法モ、スヘテ農業ニ課稅シ、匈牙利ノ Personalverbesteuer 亦タ商工業ト共ニ農業ヲモ課稅シテ居ル。¹⁷⁾

(B)右ト稍々異ルガ趣意ニ於テ同一ナルハ地租ノ外ニ、獨立ナル農業所得稅ヲ設ケタルざくせんわいまーるあいせなつは、及ざくせんあるてんふるぐノ例デアアル。¹⁸⁾

6) Pfeiffer, a. a. O. S. 206. Heckel, Lehrbuch. I. S. 244. 285.

7) Pfeiffer, a. a. O. S. 191.

8) Heckel, Lehrbuch. I. S. 286. Eheberg, Gewerbesteuer. (Conrad, Hwb. 3. Aufl. IV. S. 1034.)

9) Theisen, Die Reichs-, Staats- und Kommunalabgaben. S. 39. Heckel, Lehrbuch. I. S. 295. Eheberg, a. a. O. (Conrad, Hwb. IV. S. 1038.) Derselbe, Fw. 9. Aufl. S. 234.

(三) 更ニ他ノ特例ハ辯護士、醫師等ノ如キ自由職業ニモ營業稅ヲ及ホスモノデ、此ハ佛蘭西ノ先例ニ基ク所デアル。即チ佛國ノ營業稅ニテハ役人、教師等ハ免稅スルガ、辯護士、醫師、建築家等ノ自由職業ニハ課稅シテ居ル¹⁹⁾。之ヲ繼承シタルるざするゝどりんげんノ營業稅モ醫師辯護士公證人ニ及ンデ居リ、²⁰⁾ 澳國營業稅法モ亦此系統ヲ引キ、其ノ古キ稅法デハ營業稅ヲ課スヘキ、營業ヲ1) 製造家²⁾ 銀行及卸賣商³⁾ 小賣商⁴⁾ 技術家及手工業者⁵⁾ 代理商仲買人辯護士公證人⁶⁾ 教師⁷⁾ 運送業⁸⁾ ノ七類トシ、而シテ之ヨリ免稅サルルモノトシテハ1) 自作地ヨリノ產物ノミヲ賣却スル所ノ農業者²⁾ 著述業者及自由ナル藝術ヲ行フ人³⁾ 醫師外科醫產科醫獸醫及產婆⁴⁾ 凡ヘテノ國家官吏及國家勤務者⁵⁾ 富札賣却人煙草及印紙賣捌人火藥及硝石製造人(スベテ國庫ノ代理者ト見做サレ得ルモノ)⁶⁾ 人口四千以下ノ都邑ニテ教育ニ從事スル人⁷⁾ 日給、出來高給又ハ定額ノ賃金ニテ他人ノ計算ノ爲メ勤ク所ノ労働者及徒弟、及私人ノ家内ニ勤務スル者⁸⁾ 渡船其他ノ國庫的收入又ハ市ノ計算ノ爲メニ課セラルル所ノ賦課物ノ受負者⁹⁾ 礦山業ニ從事スル労働者¹⁰⁾ 農業又ハ工業ニ使用スル馬ヲ唯ダ時折貸ス所ノ私人等ガ列擧セラレタ。同國ノ新シイ營業稅法デ免稅サルヘク明指サレタノハ農林業、賃金手當俸給ニヨル職業、私教師等デ、辯護士公證人醫師ノ如キハ此免稅職業ノ中ニ數ユラレテ居ラナイ。匈牙利ノ Personalversteuer 亦タ商工業ト共ニ醫師辯護士教師等ヲモ課稅シ、²³⁾ なつさうノ古キ營業稅亦タ辯護士醫師藝術家私教師及各種公勤務者ニマデモ及ンデ居ル²⁴⁾。

- 10) Hoffmann, Die Lehre von den Steuern, S. 198-9. Bergius, Grundsätze der Fw. S. 328. Parieu, Traité des impôts. 2 éd. I. p. 336-7.
 11) Heckel, Lehrbuch. I. S. 296. Eheberg. Fw. 9 Aufl. S. 235. Derselbe, Gewerbest. (Conrad, Hwb. IV. S. 1040) Bayerisches Gewerbesteuergesetz. (Finanzarchiv. Bd. XXIX S. 398.)
 12) Hoffmann, Die verschiedenen Methoden der rationellen Gewerbesteuerung. (Zeitschrift f. d. g. Staatsw. 1850. S. 693.)

第二段 理論ヨリ觀タル營業稅ノ營業範圍

其一 營業ノ意義

(一) 營業稅ノ營業トイフ詞ハ佛語ノ Patentes 英語ノ businessノ譯語トイフヨリハ、獨逸語ノ Gewerbe (尤モ塊ニテハ Erwerb ヲ用ユ)ノ譯語トイフヘキデアラウ。

(二) 然ラバ此 Gewerbe トイフ詞ハ何ヲ意味スルカトイフト、之ニハ元確固タル意義ヲ缺キ、即チ此ガ浮動スル所ノ意義ヲ有チ、法律ニ於テ其ガ警察上ノ目的ヲモツヤ、商法上ノカ、稅法上ノカニヨツテ範圍ガ異リ、而モ租稅法上ニテモ其範圍ヲ一概ニイフコトハ出ナイ。²⁶⁾ 夫ノ詞ニハ工業トイフ意義ニ使ハルル場合モアルガ(註一)、其ハ稅法上ニハ用例ガナイ。獨逸デハ兎モ角、日本語トシテハ營業トイフ詞ニ工業ノミヲ意味サスルノハ可笑シイ。デA) 稅法上ノ營業ナル詞ハ最廣クイヘハ營利ヲ目的トスル生業、交通經濟ニ於テ報償ヲ舉ントスル業體トデモイフベク(註二)、B) 稍狹ク嚴格ニイヘバ其ノ特ニ企業的ニ行ハルルモノ、即チ詳シクイヘバ資本ト勞力トヲ結合シテ營利ノ爲メニ行ハルル業體トイフヘキデアアル(註三)、C) 或ハ更ニ之ヨリモ狹ク商工業及附屬諸業ト解サルルコトガアル(註四)。併シ其ハ沿革上ノ解釋デ、此ニ確固タル理論上ノ根據アル譯デナイ。

(註一) ぶゆつひあーハ曰ク、Gewerbe トイフ詞ハ普通ノ用語ニテモ、學問上ニテモ、二ノ異ツタル意義ヲ有ツ。一ハ歴史相

- 13) Hoffmann, Die Zulässigkeit einer landwirtschaftlichen Gewerbesteuer neben der Grundsteuer. (Zeitschrift f. d. g. Stw. 1854. S. 307.) Pfeiffer, a. a. O. S. 210.
 14) Hoffmann, ebenda.
 15) Hoffmann, ebenda. Derselbe, Die verschiedenen Methoden etc. (Z. f. d. g. Stw. 1850. S. 685.) Rau, a. a. O. S. 123. Roscher, System d. Fw. 5 Aufl. I. S. 500.
 16) Rau, ebenda. Hoffmann. Die verschiedenen Methoden etc. (Z. f. g. Stw. 1850. S. 680)

對的、他ハ經濟絶對的ノモノデアル。而シテ後者ニテハ工業ヲ指スト。

(註二) こんらーじガ、營業トハ一般交通ニ於ケル千與ニヨリテ行ハルル所ノ、繼續的ニ獨立シ且ツ許容セラレタル、營利ノ目的ノ爲メノ行爲デアルトイフノハ、多分此意義デアラウト思フガ、其ノ獨立トイフ詞ノ意味如何ニヨツテハ別ノ意味ニモ取レル。ちうガ廣義ニテ營業トハ高尚ナル目的ノ爲メニ報酬ガ主タル目的タラザル行爲ニ對立シテ、物財ノ獲得ヲ目的トスルノ業務トイフタノハ、不完全ナル用語デアアルガ、大體本文ノ意味ニ該當スル。びゆつひわーガ (Gabel) ニニ義アリトシ、歴史相對的ノ意義ニテハ財ノ獲得ノ目的ニテ職業的ニ行ハレタル一定ノ行爲トイヒ、此意義ノ營業ニハ職業的分業ト交通的營利可能トテ前提トシ、此職業的勞働ガ企業的经营ニテ現ハルル必要ナシトツタノハ本文ノ意味ニ當ルガ如クデアアルガ、併シ之ニ關聯シテ彼ガ更ニ農業モ醫師、著述家、辯護士等モ此意義ノ營業ニ含マルトイヘルマデハ頁イガ、(1) 單ナル自給生産¹⁷⁾ (奴婢勤務及日雇ノ行爲¹⁸⁾ 役人ノ職業的行爲¹⁹⁾ 私人ノ各箇的營利行爲例之利益ヲ得テ家屋ノ建築又ハ賣却、空ノ貸付、動産ノ賣却又ハ貸付 (尤モ賣却又ハ貸付ノ目的ニテ家屋ヲ建築スル所ノ都市的建築企業者ハ營業者デアアル。貸本屋、樂器貸業、賤間貸業モ亦然リ) (5) 國家ノ行爲 (此ガ本來ノ國家目的ノ實行ニ向ケララルダケテハ) (尤モ國有林、國有工場、鐵道、銀行ノ經營ハ國營業トイフ) ハ營業中ニ算入セストイツタノニハ、彼ノ定義ニ正確ニ適合セザル嫌アルモノガアル。全ク此點ハ實際ノ慣行ニ拘泥シタルニ外ナラヌ。

(註三) 營業稅ノ營業ナ此意義ニ解シタル學說ハ最多イ。例之らうハ狹義ノ營業デハ單純ナル賃取勞働ガ排除セラレ、資本ノ助ナ以テ營マルル營利事業ノミガ營業ト稱セラルル。隨ツテ此ハ企業ニ外ナラナイ。一部ハ使用サレタル資本ニ係ル所ノ所得ヲ生スルモノデアアル。此狹義ニ於ケル營業稅ハ隨フテ企業者ニ課セラルル所ノ稅デアルトイヒ、うんぶえんばつ³⁴⁾ ハ營業デハ其收益ニ、各箇ノ生産元素ノ利用ノ外、企業利得モアル。——營業稅義務アル收益ハ企業利得ト各箇ノ生産要素ノ利用トヨリ成ルトイト、こつさハ獨立ノ營業的企業ノ經營ヨリ生ズルモノヲ營業收益トイヒ、其營業收益ハ混性的デ、資本勞力及企業利得ヨリ生ズルトイフ、えーべる³⁵⁾ ハ亦タ營業收益ハ勞働收益、資本利子及企業利得ヨリ混成ストイヒ、あいぜんはる³⁶⁾ モ亦タ營業稅ハ資本利子課稅ト企業利得課稅トニ重稅ヲ代表ストイヒ、へつけるハ此稅ノ租稅義務ハ凡ヘテノ營業的企業

17) Eheberg, Gewerbesteuer (Conrad, Hwb. IV. S. 1050.)
18) Hoffmann, Die Zulässigkeit etc. (Z. f. g. Stw. 1854. S. 307.)
19) Beaulieu, Traité de la science des finances. 5éd. I. p. 413. Nitti, Principes de science des finances. p. 469.
20) Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 326. Eheberg, Gewerbesteuer. (Conrad, Hwb. IV. S. 1046)
21) Pfeiffer, a. a. O., S. 216-7. Hoffmann, Die verschiedenen Methoden etc. (Z. f. g. Stw. 1850. S. 674.)

ニ及ブトイヒ、營業收益ハ人的勞力ノ收益ト營業的固定及運轉資本ノ利用トヨリ成ルトイフ。此營業收益ノ人的物的兩元素ヨリ成ルコトハ一々ハ述ヘナイガ其他多數ノ學者ノ認ムル所デアアル。彌リびーるざつクハ營業利得ハ企業者ノ人的行為ヲ報酬ト企業ニ結付ケル損失危險ノ賠償トデアアルトイフテ、資本利子ヲ除外スルガ、兎モ角營業ヲ企業ト認メタルコトニ於テハ前數者ト揆チ一ニシテ居ル。

(註四) 例之こんらーどガ立法ハ租稅目的ノ爲メニ營業ヲ狭キ意義ニテ理解シ、原始産業及自由職業ヲ排除ストイヒ、えーべろヒガ課稅スヘキ營業トシテ人ハ通例、此ガ手工業、家内工業、工場工業、大小商業、運送、保險又ハ其他ノ企業ニ現ハルルヲ問ヘズ、詞ノ廣キ意味ニ於ケル凡ヘテノ營業的經營(げうえろべーざりー)ヲ示ストイフ、モ亦タ此意義ニ於テデアアル。

(三) 以上二様ノ解釋ノ中、孰レヲ採ルヘキカハ絕對ニ決定スルヲ得ヌ。併シ營業稅ヲ租稅ノ系中ノ一成分トシテ、他種ノ直接稅特ニ他收益稅トノ關係上ヨリ(註五)、即チ收益源ノ性質ニ基キテ租稅ヲ分科シ、其間ニ課率ニ輕重ヲ附ケル爲メニハ(註六)、營業稅ヲ人的物的兩元素ヲ結合スル企業稅ト爲シ、即チ其營業ヲ第二義ニ解スルコトトシテ、土地家屋資本ニ課スル地租家屋稅資本利子稅ヲ物的元素ノ勝レル稅ト、勞働收益稅(或ハ租稅體系中ニ之ヲ缺クコトモ出來ル。勞働收益ニハ單ニ一般的ナル所得稅ノミヲ賦課スルトシテモ良イ)ヲ人的元素ノ勝レル稅トノ中間的ノ重サノ稅トスヘキデアアル。尤モ重人的の收益ト偏物的の收益ト物人並行的の收益トノ限界ハ實際ニハ決シテ明確ナルモノデナイ。營業者ハ物人並行トイフガ、大規模營業トナレバ、物的元素ガ勝ルコトニナリ、小規模營業トナレバ、人的元素ガ勝ルコトニナル(註七)、地主屋主資本主ノ收益

22) Oesterreichisches Gesetz betreffend die direkten Personalsteuern. (Finanzarchiv. Bd. XIV S. 115-6.) Heckel, Lehrbuch. I. S. 298. Eheberg, Gewerbesteuer. (Conrad, Hwb. IV. S. 1049.)
 23) Eheberg, Gewerbesteuer. (Conrad, ebenda. S. 1050.)
 24) Hoffmann, Die verschiedenen Methoden etc. (Z. f. g. Stw. 1850. S. 680)
 25) Stein, Lehrbuch d. Fw. 5 Aufl. II. 2. S. 180.
 26) Fuisting, a. a. O. S. 325.
 27) Eheberg, Gewerbesteuer. (Conrad, Hwb. IV. S. 1034) Roscher, a. a. O. S. 50.

ヲ擧クルノハ偏物的トイフテモ、全ク人的努力ナシトイフコトハ出來ナイ。唯タ人的成分ガ少イトイフマデアル。但、資本主ノ一部タル動的物件ノ貸付ヲ業トスル者ノ如キニハ其設備營業方法ニ於テ資本主トシテ取扱フヨリハ、營業主トシテ營業稅ヲ賦課スルコトノ穩當ト認ムヘキガアル(註八)。重人的收益ニテモ高級吏員ノ俸給ノ如キ、之ヲ收得スルコトトナルマデニハ巨額ノ資本ノ下サレタ所デアリ、之ニ資本利子ニ當ルモノアリトモイハルルガ、併シ其ハ營業等ニ於ケル資本トハ意義ヲ異ニシテ、假令其ニ資本ガ潜在スルニセヨ、最早人間ノ身體生命ニ固著シテ離ルヘカラザル關係ニ立チ、其人ノ健康生存ニヨリテ消長スルヲ免レザル所ユヘ、之ヲ重人的收益トシテ下級吏員又ハ勞働者ノ擧グル收益ト同一ニ扱フテ良イ(註九)。就レニセヨ各種收益ノ分界ハ明確デナイカラ、稅法ニ於テ適當ニ決定ヲ與フルノ外ハナイ(註一〇)。

(註五) へつけるハ曰ク、佛獨ノ稅法ハ營業稅ヲ收益稅トシテ成形シタト、我邦ノ稅法亦然リ。

(註六) しえふれーハ、營業稅物件ノ範圍ガ何處マテ及ブカハ、他ノ收益稅ニ依ル捕提ニ歸スルトイヒ、ぼるぐさハ此ニ於ケル營業ノ内容ハ其他ノ收益稅及所得稅ノ成形ニ係ルトイフテ、營業稅ノ營業 關テ他收益稅ノ範圍ニ係ラシメヤウトスルガ、此ハ當テ得ヌ。ムシロ凡ヘテノ收益ニ就イテ、其人的元素物的元素ノ多少ニ依ツテ、各收益稅ニ其々分配スヘキモノデアル。

(註七) 營業收益ニ於ケル資本利子ト勞力報酬トノ割合ハ、企業ノ規模ニヨリ異リ、其大ナルモノハ資本利子ノ分子大デ、小ナルハ人的報酬ノ分子割合ニ大イ。⁴⁵⁾

28) Bücher, Gewerbe (Conrad, Hwb. 3. Aufl. IV. S. 847.)
 29) Conrad, Grundriss. Fw. 2. Aufl. S. 57.
 30) Rau, a. a. O. S. 114.
 31) Bücher, ebenda.
 32) Bücher, ebenda.
 33) Rau, a. a. O. S. 114-5.
 34) Urhpfenbach, Fw. S. 265-6.
 35) Cossa, Grundriss d. Fw. S. 91.
 36) Eheberg, Fw. o. Aufl. S. 230.
 37) Eisenhart, Kunst der Besteuerung. S. 60.
 38) Heckel, Lehrbuch. I. S. 286-7. Derselbe, Die Stellung etc. (F.f.A. W. S. 109.)

(註八) らうハ曰ク、馬、書籍、樂器、家具等ノ貸手ハ營業者ナアルガ、一ノ家屋又ハ數多ノ家屋ノ貸手ハ然ラナイト。⁴⁶⁾ 勿論一概ニラうノイフ通りトイヘナイニセヨ、大體土地家屋ノ貸手ニ在ツテハ偏物的デアリ、動産ノ貸手ノ場合ニハ人的努力ガ一層大デ、營業的ニナルトイフコトガ出來ル。

(註九) らうハ曰ク、高級勤務ハ智識及熟練ヲ要シ、之ヲ得ルガ爲メニハ多クハ費用ノカカツタモノデアアル。併シ此ヲ資本トイツテモ、其ハ唯非固有ノ意義ニ於テノミ資本トイフヘキモノテ、多クノ點ニ於テ營業ノ眞ノ資本トハ異ツテ居ル。其大サハ同一ノ所得ノ諸多ノ人々ニテ頗ル不同デアリ、其經濟上ノ成果モ擔當者ノ生命、健康其他ノ諸多ノ事情ニ係ルト。⁴⁷⁾

(註一〇) ぶあいふあーハ曰ク、資本ガ優勢ヲ占ムル處ト、勞力ノ優勢ヲ占ムル處ト、資本所得又ハ勞力所得ヨリモムシロ營業收益ガ優勢ナル處トノ限界ヲ引クコトハ頗ル困難デアアル。法律ハ併シ此ガ決定ヲ與エナケレバナラヌト。らうモ亦曰ク、營業チ一方ニ上級及下級ノ買取勞働ヨリ、他方ニ利子チ生スル所ノ資本ノ單ナル放下ヨリ區別スル所ノ限界ガ、法律ニヨリテ精密ニ定メラレナケレバナラヌト。⁴⁹⁾ 而シテらうハ各種ノ生業中營業稅ヲ課スヘキ營業トシテ下ノ如キモノヲ擧ゲテ居ル。(1)土地勞働——礦物ノ採取、各種ノ農業、漁業、(2)工業——手工業、工場工業、建築工業、飲食店、(3)商業及其補助營業——荷車屋、船主、船員、汽船會社、銀行家、銀行、運河及鐵道會社、(4)勤務營業及物件ノ使用ニ關スルモノ、例之實稼馬車、乗合馬車、劇場、野獸見セ物、湯屋、曲馬、音樂師、理髮屋等、(5)混性的營業例之ニ三四ヲ兼テタル居酒屋及旅館、二三ヲ兼テタル藥屋、(6)危險ノ擔當ヨリ利得ヲ擧グル營業、火災、海上、生命保險等。⁵⁰⁾

其二 農業及其他ノ原始産業

- (一) 農業ニ就イテハ(イ)或ハ(1)凡ヘテ之ニ營業稅ヲ課スヘシトイヒ(註一一)(2)或ハ凡ヘテ之ニ營業稅ヲ課スヘカラズトイヒ(註一二)、(3)或ハ地租ノ成形如何ニ依ツテ營業稅ノ課否ヲ定ムヘシトイヒ(註一三)、(ろ)更ニ或ハ(1)自作農ハ營業稅ヲ課セズ單ニ小作農ニ之ヲ課スヘシトイヒ(註一四)、(2)或ハ小作

39) Parieu l. c. p. 342. Stein, a. a. O. S. 149-150. Murhard, Theorie und Poitik der Besteuerung. S. 385. Staatsmann a. D., Fw S. 239.
 40) Biersack. Ueber Besteuerung S. 28. (41. Conrad; a. a. O. S. 57.
 42) Eheberg. Fw. 9 Aufl. S. 229.
 43) Heckel, Die Stellung etc. (F. f. A. W. S. 107.)
 44) Schäffe, Die Steuern. B. T. S. 184. Borgh, Fw. S. 130.
 45) He. kel, Lehrbüch. I. S. 287. Derselbe, Die Stellung etc. (F. f. A. W. S. 109.) Eheberg. Fw. 9 Aufl. S. 230.

農ハ當然營業稅ヲ課スヘキモ、自作農ニハ地租ノ成形ニヨリテ課否ヲ決ストイフガアル(註一五)。孰レモ地租ニ對スル見解ノ相違ニ關聯スル。併シ既ニ農業ガ前ニ述ヘタル第二義ニ於ケル營業ナル以上ハ、之ヲ營業稅ノ物體トスルコト毫モ不都合ハナイ。別ニ地租ガアツテモ、地租ガ地代ニ對スルノ租稅デアリ、土地所有ニ對スルノ稅タル以上ハ、此土地ヲ用キテ更ニ他ノ資本勞力ヲ加エテ交通經濟ニ於テ營マレ、地代以外ノ收益ヲ生ズル所ノ農業ニ營業稅ノ課セラルルコト、理論上毫モ差支ナイ。別ニ地租ヲ負擔スル土地ヲ利用シテ行ハルル商工業ニ營業稅ノ課セラルルト齊シイ(註一六)。(い)ノ(1)ノ說ノアル所以デアル。(い)ノ(2)ノ說ガ農業ニ凡ヘテ營業稅ヲ課セズトイフノハ、之ニ既ニ凡ヘテ地租カ負擔サセラレテ居ルカラトイフニ在ルガ、小作農ノ如ク直接ニ地租ヲ負ハヌモノニシテ、而モ其經營ヨリシテ時ニ大ナル利得ヲ擧ゲテ居テモ、別ニ何等ノ收益稅ヲ負ハヌトイフノハ當ヲ得ナイ。自作農ハ別ニ地租ヲ負フテハ居ルガ、其ガ單ニ土地ノ所有ニ對スルノ稅ナル以上ハ、其經營ニ對スル別ナル稅ガ課セラレテモ不當デハナイ。唯ダ(い)ノ(3)ニイフガ如ク、地租ノ成形如何ニヨリ即チ此ガ單ニ地代ヲ課稅スルノミナラズ、農業ノ資本及企業利得ヲモ課稅スルホドナル場合ニハ、其上ニ農業ニ營業稅ヲ課スルニ及バヌトイフコトハ尤モ至極デアツテ、特ニ例之日本ノ地租ノ如ク其ガ割合ニ重イ場合ニハ、此上農業ニ營業稅ヲ及ホスノハ避ケンケレバナラス。理論上カラ嚴格ニ論スレバ、ムシロ此重キ地租ヲモツト輕ク下ケテ置イテ、別ニ

46) Rau, a. a. O. S. 119.
 47) Rau, a. a. O. S. 116.
 48) Pfeiffer, a. a. O. S. 203-4.
 49) Rau, a. a. O. S. 118.
 50) Rau, a. a. O. S. 119.

農業ニ營業稅ヲ課スルコトトスル方ガ正シイガ、實際ノ便宜カラシテハ寧ロ今ノ儘ニシテ別ニ之ニ營業稅ヲ課セヌ方ガ良イ。其ニ日本デハ農民ノ大多數ガ自作ト小作トヲ問ハズ小規模經營デ、資本ノ力ニ依ルヨリハ人的力ニ依ルコトガ洵ニ大デ、餘裕ニ乏シク、(註一七)營業稅ヲ課セラルルトシテハ免稅點以下ナルモノガ多イトイフ狀態デアルカラ、此點カライフテモ之ニ營業稅ヲ課スルコトヲ避ケタ方ガ良イ。或ハ此農業ニ於ケル餘裕ノ乏シキコトヲ以テ、(一)ノ(2)ノ理由トセントスル者モアルガ(註一八)、大小規模ノ凡ヘテノ農業ニ就イテ之ヲイフハ過ギテ居ル。更ラニ(一)ノ(1)ガ自作農ニハ營業稅ヲ課セズ小作農ニノミ之ヲ課スルトイフノハ、前者ハ別ニ地租ヲ負ヒ後者ハ之ヲ負ハザルノ故ニ出ヅルノデアアルガ、純地代以外ノ農業收益ニ對シテハ小作農ト齊シク、自作農ニモ課稅スルコトヲ得ナケレバナラヌ。(一)ノ(2)カ自作農ニ於テ地租ノ狀態如何ニヨリ別ニ營業稅ヲ課スルヤ否ヤヲ決スルトイフハ正シイガ、其同地租ノ如何ガ齊シク小作農ニ對スル營業稅ノ課否ヲモ決シナケレバナラヌ。要スルニ農業ニ對スル營業稅ハ地租ノ狀態ト農業規模ノ事情トニ係ルヘキデ、日本デハ實際之ニ營業稅ヲ及ホスコトヲ躊躇セシムル所デアアル。

(註一) ちるはるこハ曰ク、農業ハ既ニ地租ニ依リ十分課稅セラルトイフガ、併シ此ハ本來土地ノ所有ノミニ係ルモノデア
ル。別ニ營業稅ヲ課シテモ良イト⁵¹⁾ あいぜんはるこモ亦曰ク、營業稅ヲ農業ニモ擴張スルコトガ學理ノ命ズル所デアアル。特
ニ小作ノ場合ニ明ニ然リデアアル。其故ハ此ニテモ、同一ノ資本ニテ、資本及企業利得ガ凡ヘテ他ノ營業ニ於ケルト均シク生
セララルカラト⁵²⁾。其他らうモ農業ナスヘテ、營業稅ヲ課スヘキ營業ノ中ニ算ヘテ居ル⁵³⁾。

51) Murhard, a. a. O. S. 393.

52) Eisenhart, a. a. O. S. 67.

53) Rau, a. a. O. S. 119.

(註一二) ほふまんハ曰ク、農業ハ既ニ地租ニヨリ課税セラルルノ故ニノミ、營業稅ヨリ觸レラレズト。ふいすちんぐハ曰ク、租稅上ノ營業意義ノ限界ニ關シテハ、廣義農業ノ排除ガ、地租ノ負擔ノ爲メニ必要ノ命ズル所ナルダケニ於テ、此ニツキ一般的一致カ存スルト。⁵⁵⁾

(註一三) ろっしあーハ曰ク、純地代ノミヲ稅スル完全ナル地租ニ於テハ、農業カ疑モナク尙一ノ營業稅ニテ課税セラレナクレバナラス。之ニツイテハ自作ト小作トヲ問ハナイ。併シ多クノ地租蠲帳ノ不完全ニ於テ、農業ニ於ケル資本利子及企業者報酬カ既ニ地租ニヨリテ多少稅セラレテ居ルト。こつさモ亦タ此問題ヲ決スルノニハ、地租カ實際農業利得ヲ稅セルヤ否ヤヲ確定スルコトが必要デ、其次第ヲ肯定トモ否定トモナルトイフ。⁵⁶⁾⁵⁷⁾

(註一四) ぶあいふわーハ曰ク、農業ガ營業の企業タルコトニハ疑チ容レナイガ、土地所得稅(地租)ニヨリ既ニ課税セラレタルモノハ二度目營業稅ニテ侵シテハナラス——然シ小作人ハ營業稅ヲ課セラレナクレバナラスト。⁵⁸⁾

(註一五) わるかーハ曰ク、小作人ハ當然營業稅ヲ課スヘキモノデアル。自作農ニ營業稅ヲ課スルコトハ其キ地租ノ前提ノ下ニハ、無用ナル狡猾デアルト。しえふれーハ曰ク、小作人ニハ理論上營業稅ノ賦課カ肯定セラルル。何トナレバ此ガ地租ヲ支拂ハナイカラ。——併シ自作農ガ其農業ニ於テ收入スルモノハ經營者ノ土地、固定及運轉資本及經營勞働ノ結合シタル結果デアル。故ニ地租ガ地代ニ當ル農業利得ノミヲ稅スルトキハ、地租ノ外ニ營業稅ガ存立スルコトヲ得ルト。彼ハ別ノ處ニ於テハ曰ク、小作農ハ本來營業稅ノ物體デアル。——事實上地租ガ租稅體系上公正ナル標準ニテ課税セラレザルトキニノミ、自作農ガ營業稅ノ物體デアルト。⁵⁹⁾⁶⁰⁾⁶¹⁾

(註一六) ほつふまんハ曰ク、固有ノ地代ノ外ニ、農業ニ使用セラレタル努力及資本ヨリ生ズル收益ハ、此モノガ實際純所得ヲ構成スルダケデハ、課税物體タラザルヘカラサルコトニツキ爭ヒハナイト。ばすてーは曰ク、(農民ハ佛國ノ營業稅デハ蠲除サルルガ)地租ハ主トシテ地代ノ上デアツテ、工業利益ニ對スル稅ニ均衡スルモノト見ルコトハ出來ナイト。⁶²⁾⁶³⁾

(註一七) らうハ曰ク、小資本ノ小作農ハ普通ノ勞賃ヲ擧グルニ過ギナイ。隨フテ賃取勞動ト同一ニ取扱フヲ適當トスル。何トナレバ無産ナル農業者ノ間ノ大ナル競争ガ通例各地ノ小作料ヲ地代ノ割合ニ大ニ高キ處マテ驟リ上グルカラト。⁶⁴⁾

54) Hoffmann, Die Lehre v. d. Steuern. S. 215.

55) Fuisting, a. a. O. S. 325.

56) Roscher, a. a. O. S. 499.

57) Cossa, a. a. O. S. 94.

58) Pfeiffer, a. a. O. S. 205.

59) Walcker, Fw. S. 42.

60) Schäffle, Die Grundsätze d. Steuerpolitik. S. 320-1.

61) Schäffle, Steuern. B. T. S. 184.

(註一八) ほふまんハ一般ニ農業稅ニ反對サルル理由トシテ(1)農業ニテハ相當ナル純收益が多ク場合又ハ最多ク場合ニ之ナキコト(2)農業ガ他ノ營業ヨリモ特ニ不利ナル事情ニアリテ、課稅上他ノ營業ヨリモ特段ナル宥恕ノ必要アルコトヲ擧ゲ、⁶⁵⁾らうモ亦自作農ニ營業稅ノ課セラルルコトニ對スル故障トシテ(1)農業ガ商工業ノ如ク利益ノ増減ニ應ジテ經營ノ規模ヲ屈伸調節スルコトノ困難ナルモノナルコト(2)地主ガ低當價ノ爲メニ苦シムモノ多キ實狀ニアルコト(3)特ニ大農及小農ハ(中農ニ對シ)經營上最不利ナル境遇ニアルコトヲ擧グル。ガ右農業ニツキ一般のニ説明サレル苦痛ハ小農ノ場合ニハ當ルデアラウガ、大農ニ就テハ當ラナイ。彼等ハ大ナル資本ト智識トヲ擁シテ、之ヲ經營スルコトガ少クトモ數年間ノ平均上、相當ノ利潤ヲ生ズルコトヲ前提トスルデナケレバ、之ヲ爲スモノデナイカラ。

苟ホほふまんハ右理由ノ中ニ農業ニ在テハ純收益ノ確知ガ非常ニ困難ナルコトヲ算フルガ、⁶⁷⁾らうハ却テ農業ニテハ他ノ營業ニ於ケルヨリモ租稅評定ガ正確ニ近ク、脫稅少キノ故ニ之ヲ特ニ宥恕スルノ正當ナルコトヲ擧グル。⁶⁸⁾此點ニ於テハ實際問題トシテ後者ヲ當レリトスル。

(二) 農ノ副工業、園藝果樹植木漁業養魚牧畜等……ハ其規模ガ小デアリ、單ニ農業ノ片手間ニ行ハルルニ止マルト認ムヘキダケデハ、營業ノ中ニ入レザルノガ至當デアルガ、最早本業ヨリモ却テ重要ナル地位ヲ占メ、爲メニ相當ニ大ナル資本ヲ備エ、他ヨリ人ヲ雇入レテ營ムホドナルモノニ就テハ、ムシロ之ヲ營業稅ノ營業トシテ取扱フコトヲ至當トスル。此等ノモノガ原始產業ナルノ故ニ營業稅ヲ課セズトイフ理由ハナイ。苟モ自給自足ノミニ甘ンゼズ、營利ノ爲メニ經營サルル以上ハ、ソシテ相當ニ大ナル資本ヲモ用ユルホドナル以上ハ、營業稅ノ營業トシテ之ヲ扱フノ根據ハ十分ニアル。(註一九)

(註一九) ふいすちんぐノ說ニ曰ク、種々ノ農業的分科ノ傳來的及慣例的形式ニテ土地利用ノ分派トシテ現ハルル農業者ノ行

62) Hoffmann, Die Zulässigkeit etc. (Z. f. g. Stw. 1854. S. 309. 319.)
 63) Bastable, Public finance. 3ed. p. 459.
 64) Rau, a. a. O. S. 120.
 65) Hoffmann, Die Zulässigkeit etc. (Z. f. g. Stw. 1854. S. 309.)
 66) Rau, a. a. O. S. 121-2.
 67) Hoffmann, Die Zulässigkeit etc. (Z. f. g. Stw. 1854. S. 309.)
 68) Rau, a. a. O. S. 122.

爲ハ凡ヘテ農業トシテ扱フヘキテアル(假令營業の區域ニ偶々又ハ副的ニ干渉スルコトガアツテモ)。併シ明ニ營業の形式ニテ行ハルル行爲ハ、此ガ偶々農業者ヨリ行ハルルトモ、其ガ爲メニ其營業的性質ヲ失フコトハ出來ナイト。⁶⁹

(三) 鑛業ニツイテハ多クノ國ニ於テハ別ニ鑛業稅ノ賦課サルル所ヨリ、營業稅カラ除外スルコトニナツテ居ル。之ヲ營業ト認メザル爲メデハナイ(註二〇)。日本ニテモ亦タ然リ。但ダばいえるんニテハ之ニ營業稅ヲ課シテ居ル。⁷⁰

(註二〇) らうハ曰ク、鑛業ハ通例此營業稅ヨリ除外セラレタ。其ハ人ガ此ニ對シ、鑛山特權ノ爲メニ既ニ高イ鑛業稅ヲ課シテ居ルカラト。⁷¹

其三 醫師辯護士等

(一) 醫師辯護士等ニハ營業稅ヲ課スル例モアルガ、之ヲ課セザル例ガ少クナイ。我國亦此後者ノ例デアルガ、之ニハ賦課論モ仲々勢力ガアル。之ヲ課シナイノハ決シテ合理的デハナイ。⁷²之ヲ課シナイノハ一ハ其ガ人的力ニ依ルコトノ大イトイフコトト、他ハ公共的文化的事業ニ干與スルトイフコトトニ因ルノデアアル。併シ醫師ノ如キハ可ナリ大キナ資本設備ヲモチ、辯護士ノ如キハ割合ニ此ガ少クテ濟ムガ尙ホ且ツ一定ノ事務所ヲ構エ、之ニ對シ可ナリ高イ屋賃ヲ辭セナイ。此點ニ於テ商工業者中ノ仲立營業者ヤ手工業者ト比較シテ異ル所ハナイ。後者ノ資本設備ガ營業タルニ十分ナラバ、醫師辯護士ノ其デモ之ニ十分トイハナケレバナラヌ。(註二二)夫ノ役人勞働者ノ如ク人ニ雇ハレテ人的力ノミヲ提供シテ報酬ヲ得ルモノトハ異ル。又彼等醫師辯護士等ガ公共的文化的

69) Fuisting, a. a. O. S. 325.

70) Schanz, Das bayerische Ertragssteuersystem und seine Entwicklung. (Finanzarchiv. Bd. XVII. S. 728.) Bayerisches Gewerbesteuergesetz. (Finanzarchiv. XXIX S. 398.)

71) Rau, a. a. O. S. 119.

72) Murhard, a. a. O. S. 393.

事業ニ干與スルトイフガ、即チ營利ノ爲メデナク、理想的觀察點カラ行動スルトイフガ、其モ當ラヌ。⁷³⁾ 成程嘗テハ然ル高尚ナル精神カラ行バレタカ知ラヌガ、今日ハ彼等モ半バ以上營利ノ爲メニ行フテ居ル。人ニヨツテハ全ク營利ノ爲メニ行フテ居ルトイフテモ良イ。物質的傾向ノ上進ト共ニ、此理想的觀察點ガ大ニ退却シツツアルコトヲ認メナイ譯ニ行カナイ。之ニ全然公共的文化的意義ナシトハイヘナイガ、決シテ其ノ爲メノミニ行フテ居ルノデハナイ。又見様ニヨレハ今日ノ交通經濟ノ世ノ中ニ活動シテ居ル者ハ、其職業ノ如何ヲ問ハズ皆ナ他人、又ハ社會ノ爲メニ貢獻シツツアル譯デ、商工業者ト雖モ然リデアアル。特ニ吾々ニ日常ノ生活必要品ヲ供給スル商人、吾々ノ病ヲ醫スルニ必要ナル藥品ヲ供給スル藥屋、吾々ニ見聞ヲ廣ムル機會ヲ與フル運送業者、吾々ノ不慮ノ災害ニ對スル經濟上ノ危險ヲ排除スル保險業者スヘテ此等ノ者モ社會ニ對シテ確カニ公共的又ハ人文的貢獻ヲ爲シテ居ル。其ニ對シテ其營利ヲ目的トスルノ點ニ着眼シ、其ノ之ニ人的物的力ノ共働スル點ニ着眼シテ營業稅ヲ賦課スルナラバ、何故ニ醫師辯護士等ニモ營業稅ヲ賦課シナイカラ解スルニ苦シマナケレバナラヌ。(註二二)

(註二二) ふいすちんぐ曰ク、今日ノ狹義ノ營業者ノ大數(仲立業者手工業者等)ガ獨立ナル自由職業者(醫師、辯護士等)ヨリモ一層少キ營業財產ヲ有テ、而モ一層少キ收益ヲ舉グルコトヲ考慮スルトキハ、此兩者ノ間ニ異リタル課稅上ノ取扱ヲ爲スコトヲ不當トシナケレバナラヌト。⁷⁴⁾ 某退隱政治家ハ曰ク、醫師辯護士等ニ在テハ其所得源ハ其勞力ニ對スル報酬デアアルガ——漸次此ガ營業稅ニ移ルコトニナツタ。其ハ少クトモ多少資本ノ力ガ之ニ加ハルカラデアアル。例之醫師ハ外科的道具

73) Fuisting, a. a. O. S. 375.

74) Fuisting, a. a. O. S. 375.

ナ、辯護士ハ法律書ヲ備エナケレバナラス。隨テ勞銀ノ獲得ニ資本モ共カスルコトトナルト。⁷⁵⁾

(註二二) ふいすちんぐハ曰ク、自由職業ノ實行カ利得ヲ目的トシテ一般經濟交通ニ干與スルコトヲ示スダケテハ、觀念上營業ニ數フルコトヲ得ルト。⁷⁶⁾

(二) 諸ヲ辯護士醫師等ニモ營業稅ヲ賦課スルトシテ更ナル問題ハ(A)營業稅ヲ擴張シテ此等ノ者ヲ包括スルコトトスルヤ、別ニ特段ナル租稅ヲ起スコトトスルヤデアルガ、此等ノモノヲ營業ト同一ニ取扱ハウトイフ趣旨ヨリシテハ之ヲ營業稅中ニ包含セシムルノガ至當デアアル(註二三)次ニ又問題トナルハ其課稅標準デアルガ、其ニツイテハ收入金額、建物賃賃價格、從業者ノ數ノ三ヲ採ルヲ可トスル。收入金額ノ不正確不十分ナル所ヲ、後ノ二者ニヨリテ幾分カ補償スルコトトナル。

(註二三) (1) 一般營業稅中ニ包含スヘシトイフハ例之わぐな一デ、彼ハ曰ク、獨立ニテ營利目的ニテ行フ所ノ自由職業(醫師辯護士、私教師、著述家、美術家、技術家等)ハ經濟上ハ通例ノ營業ニ近ク、隨ツテ營業稅ノ擴張ニ依リテ之ヲ、緒ニ課稅スルコトヲ得ルト。ふいすちんぐモ亦タ、所謂營業ト共ニ獨立ナル自由職業行爲ニモ課稅スル營業稅ヲ主張スル。⁷⁷⁾ (2) 之ニ對シ自由職業ヲ獨立ニ課稅スルコトヲ唱フルハしほふれ一デ、彼ハ曰ク、自由職業(辯護士、醫師、著述家等)並ニ資金取ハ此ガ一般所得稅ニテ十分ニ課稅セラレナイトキハ、營業稅トハ分離シテ課稅スルヲ可トスト。⁷⁸⁾ 又曰ク獨立ニ營業ル自由職業ハ多クハ寧ロ營業稅ヨリ分離サルル。之ヲ俸給稅ノ中ニ入ルル不合理ハ、租稅技術上ノ實際理由ノ爲メニ辯護セララルト。⁸⁰⁾

括言

以上要之、營業稅ニ於ケル營業ノ範圍ハ史實ヨリ見テモ變遷ヲ遂ゲ且ツ多様ヲ示メシテ居ル。

75) Staatsmann, a. D., a. a. O. S. 260-1.
76) Fuisting, a. a. O. S. 183-4.
77) Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 529.
78) Fuisting, a. a. O. S. 376.
79) Schäffle, Steuern. B. T. S. 184.
80) Schäffle, Steuerpolitik. S. 320.

理論上ニモ異説ハアルガ、本稅ノ租稅體系中ノ地位ニ顧ミテ、之ヲ企業の經營ト解スルヲ最適當トシ、隨ツテ管ニ商工業及附屬諸業ノミナラズ、農業等ノ原始産業ヤ醫師辯護士等ノ自由職業ニテモ、苟クモ其ガ企業的ニ經營サルル以上ハ、之ヲ營業稅ノ營業範圍ニ包括セシムルヲ至當トスル。唯ダ礦業ハ別ニ礦業稅ガアルカラ、除外スルトシ、更ラニ農本業ト其純然タル副業トモ亦、日本ノ地租ノ過重ナルコトト、日本ノ農業ノ一般ニ小規模ナルコトトニ顧ミテ宥恕スルトシテ、其他ノモノハ苟クモ企業的ニ經營サルル以上ハ、スヘテ營業稅ヲ及ホスコトニシタイ。特ニ不取敢、醫師辯護士ニ營業稅ヲ及ホスコトガ最適切ノ處置デアルト信ズル。

(附記) 校正ニ際シ餘白ヲ發見シタルニヨリ一言足ラザル所ヲ補録スル。

(一) 本文ニハ醫師辯護士ニツキ特別ノ說明ヲシタガ、其他之ニ準スヘキモノハ公證人、一又ハ數人ノ經營ニ成ル私立學校ノ如キデ、特ニ此私立學校ノ中ニ實際營利的ナルガ少カラザルコトヲ看過シテハナラヌ。

(二) 又醫師、辯護士ノ如キモノニツキテモ、其經營上益々營利的色彩ノ濃厚トナル傾アルコトハ爭ハレナイ。或企業主又ハ資本主ガアツテ、數多ノ辯護士又ハ醫師ヲ使ツテ行ク。其企業主資本主ガ初メニハ自ラモ辯護士又ハ醫師デアツタノガ、段々ト純然タル企業主又ハ資本主ニナツテ來ル。斯クテ遂ニハ株式組織ニマア發達スヘキ運命ニアルト思ハルル。