

學大科法學大國帝都京

叢論濟經

號三第 卷六第

行發日一月三年七正大

論說

營業稅ノ課稅標準(二)……………法學博士 神戸 正雄

經濟的行爲ト道德的行爲トノ關係(四)……………法學博士 田島 錦治

實質上ヨリ觀察セル植民地ノ分類……………山本美越乃

大阪ニ於ケル舊時ノ搥問屋……………法學士 本庄榮治郎

露國ニ於ケルまゝるくす説ノ發達(二)……………文學士 米田庄太郎

社會學ト社會科學(三)……………文學士 高田 保馬

我國ニ於ケル營利心ノ起源及發達(二)……………文學士 銅 直 勇

時事問題

取引所外ニ於ケル定期取引(二)……………法學博士 戸田 海市

勸業銀行ト農工銀行トノ問題(二)……………法學士 河田 嗣郎

雜錄

獨逸經濟學界近況(三)…………………………米田庄太郎

米國ノ戰時租稅法(二)……………在 米 阿部 賢一

米國ノ戰時海運政策(二)……………法學士 岸本熊太郎

社會批評家トシカあらいる(三)……………文學士 石田 憲次

暴利取締令ノ適用ニ就テ……………法學博士 神戸 正雄

經濟論叢

第六卷 第三號 (通卷第三十三號)

大正七年三月發行

論說

營業稅ノ課稅標準(二)

神戶正雄

緒言 (一)本研究ノ目的 (二)說述ノ順序

第一段 適當ナル營業稅課稅標準發見ノ困難

其一 營業稅課稅標準ノ要件

其二 各種營業稅課稅標準ノ批判 (一)收益主義 (二)外形の標準主義 (三)混合主義

第二段 營業稅課稅標準トシテ貸貸價格ノ提唱

其一 貸貸價格提唱ノ理由

其二 本提唱ニ依ル課稅ノ構造

結論 (本論文ノ要旨)

論說 營業稅ノ課稅標準(二)

第六卷 (第三號)

(一) 三〇三

緒言

今回ノ政府提出ニ係ル改稅案ノ實業界ニ不満足ヲ與ニタ其ノ一ノ理由ハ營業稅ニ於ケル改修ノナカツタコトデアアル。由來營業稅ハ實業界ニハ最不人望ノ稅デ、彼等ハ口癖ノ如クニ之ヲ惡稅トイヒ常ニ其全廢ヲ主張シテ居ル。少クトモ其課稅標準ノ改正ヲ希望シテ居ル。其全廢ハ極端ナ且ツ彼等ノ自分勝手ナ主張トシテ探ルコトハ出來ヌガ(註一)、其課稅標準ノ改正ニ至テハ傾聽スヘキ眞理ヲ有ツ。十分ニ其不平苦情ノアル所ヲ洞察シテ之ガ修訂ヲ計ルヘキデアアル。敢テ予ガ此ニ之ニツキテノ研究ヲ試ミタ所以デアアル。

(註一) 日本ノ租稅體系ニ於テ收益稅トシテ一方ニ地租ノアル以上ハ、他方ニ營業稅ナカルヘカラズデアアル。勿論日本ノ收益稅ガ此外ニ家屋稅資本利子稅ヲ缺クハ缺陷デアアル。理論上營業稅ヨリモ一層重カルヘキ此二稅ヲ缺クハ遺憾デアアル。此ハ將來ニ待ツヘキコトトシテ、此二稅ナキノ故チ以テ折角存在スル所ノ營業稅ヲ廢止シヤウトイフノハ宜シクナイ。營業利得ヨリモ資本利子ノ一層重課スヘキコトニツイテハ「ボーリウー」ハ曰ク、營業利得ハ主トシテ終身の且偶然的デ、單ニ資本利子ヨリ生ズル永久的且確定的ナル所得ヨリハ一層寛恕スヘキ理由ガアルト也。¹⁾

特ニ此營業稅ヲ全廢スルトスレバ二千二百二十五萬七千圓(一九一七年度)²⁾ヲ失ハナケレバナラヌ。之ガ代ルヘキ財源ヲ他ニ求ムルコトハ容易デナイ。此點カラモ之ガ廢止ヲ行フコトハ出來ヌ。

或ハ地租ハ田舎都會 通シテ土地所有ニ對スル稅デ、農村ニハ地租ノ外ニ營業稅ナク、都會ニノミ地租ノ外ニ營業稅ヲ課スルハ不公平負擔デハナイカトモイフガ、其ハ商工業者ニハ其營業ニツキ別ニ營業稅ヲ擔ヒ得ルホドノ大收益ヲ舉ル者アルノ故ニ之ニ營業稅ガ課セラレ、農業者ニハ農業者トシテ地租ノ外營業稅マデモ納メ得ル程ノモノガ極メテ稀デ、彼等ガ概

1) Beaulieu, Traité de la science des finances. 5 éd. I. p. 394.
2) The 17 th financial and economic annual of Japan.

シテ營業稅ニ於ケル免稅點以下ノ營業者ニ該當スルノ故ニ特ニ營業稅ノ課セラレナイノデアル。
或ハ又營業稅ガ産業ヲ阻害セシムルトイフ非難モアルガ、此稅ナクテハ收益稅ノ缺陷トナルトイフ事實ニ對シテ重キヲ成ス
ニ足ラナイ。³⁾

本編説明ノ順序トシテハ先ツ從來ノ實例ニ於ケル收益主義并ニ外形の標準主義更ニハ兩者結合
主義ノ就レモ不満足ナル所以ヲ明カニシテ、結局營業稅標準トシテ賃貸價格ノ適當ナル理由ヲ述
べ、終リニ其ニ依ル營業稅ノ構造ニ説キ及バウト思フ。

第一段 適當ナル營業稅課稅標準發見ノ困難

其一 營業稅課稅標準ノ要件

營業稅ニ適當ナル課稅標準ヲ見出スコトハ最困難事ノ一デ是程課稅標準ノ見付ケ難キ稅ハ他ニ
殆ンドナイトイツテモ良イ(註二)。一體營業稅ノ課稅標準トナルノニハ如何ナル資格ヲ要スルカト
イフト、其ニハ勿論色々ノ要件ガ入ルガ、之ニツキ從來最多ク問題トセラレタノハ第一ニハ其ガ
營業ノ收益特ニ純收益ニ現ハレタル給付能力ニ最良ク適應スルコトト(註三)、第二ニハ容易ニ捕捉
セラレテ爲メニ産業及道義ヲ壓迫セサルガ如キモノナルコトトデアル。從來試ミラレタル諸課稅
標準ガ果シテ能ク此要件ヲ充タスヤ否ヤ乞フ項ヲ更メテ之ヲ檢シヤウ。

(註二) しえふれーハ曰ク營業稅ハ物稅中最困難ナルモノデアルト、ぶあいふあーハ曰ク營業稅ノ公平ナル分配ノ爲メニ使用

3) Eheberg, Fw. 9. Aufl. S. 229.

スルニ足ルノ標準ヲ求ムルコトハ財務行政上最困難ナル問題ノ一デアルト、ふいすちんぐハ曰ク營業税ハ到ル處租税技術ノ戰場デアルト、ぼーリウーハ曰ク眞キ租税體系ヲ作ル爲メニ生ズル最大困難ノ一ハ公平ナル營業税ヲ設クルコトデアル。

——營業税ノ改正ハ佛國テハ常ニ實際問題トナツタガ、未ダ此ガ決シテ公衆ノ満足スルガ如クニ解決サレナカツタト。⁴⁾

(註三) 此税ノ税源ハ營業ノ純收益ニ存スヘキモノデアルカラ、此税ノ課税標準ハ此純收益ニ現ハレタル給付能力ニ適應シナリテハナラヌ。

其二 各種營業税課税標準ノ批判

前記ノ標準ニ從ツテ由來選定サレタル營業税ノ課税標準ヲ稽フルト、收益主義ニセヨ外形の標準主義ニセヨ其結合主義ニセヨ孰レモ完全ニ満足ナル解決ヲ爲シ得ナカツタコトヲ見ル。或ハ其ガ第一要件ヲ充タスモ第二要件ヲ充タサナカツタリ、或ハ第二要件ヲ充タシテモ第一要件ヲ充タサナカツタリ、更ニ或ハ兩要件共ニ長ク充タサナイ。今左ニ之ヲ細察スルノニ

(一) 收益主義——營業税ノ標準トシテ營業ノ收益ニ依ルノハ夫ノ第一要件ヲ最長ク充タシ甚ダ適當ノ處置ノ如クデアアル(註四)。勿論其收益ハ課税年ノ前年カ前數年ノ平均カノ其デアアル。然ライヘバ當該年ノガ知リタイガ、其ハ出來ヌカラ、自然前年ノ實額カ左モナケレバ前數年ノ平均(註五)カニ依ルノ外ハナイ。而モ此等モ之ヲ確知スルコトガ決シテ容易デナイ。政府ガ其ヲ知ルノニハ義務者ノ申告ニ依ルカ官廳ノ認定ニ依ルカノ外ナイガ、外部特ニ政府官廳ヨリノ認定デハ役人ノ恣意ニ流レ⁶⁾不精密デアルシ、餘リニ箇人ノ人格ヲ無視シタモノ故現代ニテハ之ヲ探ルコトヲ得

4) Schäffle, Die Steuern. B. T. S. 185. Pfeiffer, Die Staatseinnahmen. II. S. 195. Fuisting, Grundzüge d. Steuerlehre. S. 338. Beaulieu, l. c. p. 393. 401.

5) Heckel, Lehrbuch d. Fw. I. S. 286.

6) Bastable, Public finance. 3 ed. p. 456.

又。現代デハ少クトモ一應ハ義務者ノ申告ニ依ルノガ選ブベキコトトナルガ、處デ人間ニハ利己心ガアリ特ニ營業者ハ他階級ノ者ヨリモ一層強キ利己心ヲ有チ、ソシテ此收益特ニ營業收益ナルモノガ可動的デ隱匿サレ易ク(註六)虚偽申告ノ誘惑多キモノデアルカラ、右ノ申告ガ不正ナルモノトナリ實際ノ收益ヲ示サザルコトトナル。特ニ營業收益ニアツテハ夫ノ地租家屋稅資本利子稅ニ於ケル所有主ノ申告ニ對スル借主債務者ノ申告ノ對立トイフカ如キモノヲ缺クノ故ニモ一層多ク此弊ガアル。之ヲ眞ニ正確ノモノタラシメヤウトスレバ、義務者一人々々ニ稅務官吏ヲ附ケテ彼ガ一舉一動ヲ監視セシメナケレバナラヌコトトナル。併シ其ハ又國家權力ノ濫用、人民自由ノ適當ナル制限又ハ束縛トイフモノデアリ餘リニ人ノ良心ヲ疑フコトノ大ナルノ恐アルノミナラズ、徵稅事務煩ニ過ギ其費用亦過大ナルノ嫌モアル。探ルコトヲ得ヌ。少シク簡單ノ處デハ營業者ノ帳簿検査ニ依リテ真相ヲ知ルコトモ出來ルガ、實ハ其レデハ二重帳簿ヲ作ルコトニヨリ帳簿ノ不正記入ヲ行フコトニヨリテ無効ニナリ得ル。其スラ營業者トシテハ最迷惑トシ且ツ不快トスル(註七)。デ此收益ニ依ルノ主義ハ決算公示ノ義務アル會社ノ如キデハ實行可能又ハ適當デアルガ¹⁰⁾其他ノ一般ニハ行フテ満足ナル結果ヲ得ルコトガ難イ。特ニ例之小營業者ニナルト簿記ガ不完全デ此收益特ニ純收益ノ幾許ナリヤヲ自ラモ知ルコトガ出來ヌ(註八)。別ニ惡意ナクトモ事實ト合ハザルモノヲ申告セザルヲ得ザルコトトナル。特ニ彼等ニ在リテハ營業經濟ト家計經濟トノ區別モ

7) Beaulieu, l. c. p. 401.
 8) Roscher, System d. Fw. 5. Aufl. I. S. 503-4.
 9) Murhard, Theorie und Politik d. Besteuerung. S. 390.
 10) Roscher, a. a. O. S. 503. Cossa, Grundriss d. Fw. S. 93.

不明確デ、¹¹⁾此點カラモ自己申告ガ困難デアル。加之元來凡ヘテ營業收益ナルモノガ土地家屋資本ノ收益ノ一定期毎ニ入り來ルモノト異リ、日々否ナ刻々ニ多様ナル形ニテ(註九)入り來リ、有形的ニ入り來ラズトモ單ニ相場ノ變動ノミニヨリチモ利益スルコトガ出來、又損失スルコトトモナリ、而モ其損得ガ時間的ニ變動常ナク、(註一〇)一口ノ内ニ損シタカト思フト復々得シ、得シタト思ヘルモノモ間モナク消失スルトイフモノデアリ、其得タル物ヲ場處的ニ移動サスルコトモ容易ナルモノデアル所ヨリ、脱税ノ惡意アル場合ハ勿論デアルガ、此惡意ナキトキト雖モ之ヲ正確ニ計算スルコトハ容易デナイ。斯カルモノニツキテ帳簿記入ハ必スシモ容易デナク又之ガ不正記入ヲ爲スコトガ容易デアル。此ニ於テ帳簿検査モ到底不満足ナルノミナラズ、役人ガ一々營業監視ヲ行ツテモ到底十分ニ收益ヲ捕捉スルコトハ出來ナイ。隨フテ此收益主義ニ依レバ一見スレバ最良ク給付能力ニ適合シタル課税ガ出來ルヤウチアルガ、實ハ然ラザルコトトナリ、而モ之ニ伴フテ義務者ノ道義ヲ紊ラシメ其産業ノ内部ニ立入り吟味スルコトニ依リテ産業壓迫ノ弊ヲ生ズルヲ免レヌ。或ハ收益ヲ決定スルノニ自己申告及ビ官廳認定ノ外、事情通ノ委員ニ依ル認定ノ案モアル。其委員ノ人サヘ良ケレバ義務者ノ事情ニ適切公平ナル課税ガ行ハレ而モ申告ノ審査ニ伴フ苦情ナキヲ得テ甚ダ好都合ノヤウデアルガ(註一一)、此ニ事實上ノ根據ヲ缺キテ委員ノ偶然ナル個人的ノ理解恣意及誤謬ニ陥ルノ弊アルノミナラズ、¹²⁾其委員ナルモノガ全國同一人デナイ以上、此異

11) Pfeiffer, a. a. O. S. 194.

12) Rau, Grundsätze d. Fw. 5 Aufl. II. S. 134.

リタル人ノ判断方ノ相違ノ爲メニモ不公平ヲ生ズルヲ免レヌ 恐ラク諸多ノ委員ノ認定ニヨツテ
出來タル結果ヲ比較審査シテ全國ニ亘ツテ均衡ヲ得セシムルカ如キコトハ到底不可能デアラウ。¹³⁾
又委員ガ認定トイヒツツモ餘リニ義務者ノ經濟ニ立入レバ矢張り産業及道義ヲ紊ルヲ免レヌ。

(註四) えーべるひハ曰ク此ニ租税賦課ノ爲メニ最良ナル標準ハ疑モナク實際的収益デアルト、こんらービハ曰ク實際ノ精密
ナル標準ヲ人ガ此ニモ唯ガ純収益ニ見出スコトヲ得ベシト、ふいすちんぐハ曰ク從來通例ノ制度ニ反シテ出來ルタケ廣キ
範圍ニテ實際ニ從ヒ擬制ヲ避ケナケレバナラス。而シテ實際コリ遠カルコトヲ絕對ノ必要ニ限ラナケレバナイト。¹⁴⁾

(註五) えるざすろーとりんげんニテハ収益能力ニ依ル。畢竟平均収益デアアル。普通ノ事情ノ下ニ正常ノ經營ニ於テ經營費ノ
排除ノ後ニ經驗上假定サルルヲ得ルカ如キ平均的ノ年収益デアアル。¹⁵⁾

(註六) しえふれーハ曰ク營業稅ノ困難ハ租税物體ノ性質ニアアル。營業利が認識スルコト困難ニ、隨フテ容易ニ隱蔽サレ得
ルコトデアルト。¹⁶⁾

(註七) 現行營業稅法ノ下ニ營業者ガ最苦ム點ハツキ京都ノ營業者ノ意見ヲ徵シタノニ、帳簿検査ヲ最迷惑トスルトイフ答デ
アツタ。えーべるひハ曰ク、實際収益ニ依ル課税ハ營業者ノ不快ニ感スル所ノ面倒ナル監督ヲ皆メ相當ナル罰則ヲモ定
ムルコトトナルト、むるはるごハ曰ク凡ヘテノ人ノ交通ニ札問的侵入ナクシテハ資本ニ對スル收益關係ニツキテノ報告ハ得
ラレナイ。銃ヲ紮間シテモ之ニツキテノ信賴スヘキ報告ハ得ラレナイト、こつさハ曰ク、最精密ナル監督ナクシテハ正當ナ
ル結果ガ得ラレナイ。而モ此監督ハ營業者ノ營業狀態ニ頗ル忌避サレタル侵入ナクテハ可能デナイト。¹⁷⁾

(註八) ふんづけハ曰ク、多クノ場合ニ此最良標準(収益)ガ利用サルヲ得ナイ。何トナレバ簿記ニヨル實際収益ガ示サレナ
イカラト、ばすてーぶるハ曰ク、時トシテハ納稅者自ラモガ彼ノ利得ガ一定年ニ幾許ナリシヤチイフコトハ不可能デアラウ
ト、ぶあいふのーハ曰ク銀行家大商人及製造家ハ(善意サヘアレバ)斯カル申古ヲ爲スコトヲ得ルモ、小手工業者小商人等ハ
通例其商業ニテ如何ニ多ク儲ケタルヤヲ知ラナイト。¹⁸⁾

13) Rau, ebenda.

14) Eheberg, a. a. O. S. 230. Conrad, Grundriss. Fw. 2 Aufl. S. 63. Fuisting, a. a. O. S. 379.

15) Wernicke, Die Steuern in Deutschland. S. 25. Elsass-Lothringensches Gesetz, betr. d. Gewerbesteuer. (Finanz Archiv. XIV S. 874.)

16) Schäffle, a. a. O. S. 185.

17) Eheberg, a. a. O. S. 230. Murhard, a. a. O. S. 388. Cossa, a. a. O. S. 93.

(註九) えーべるひハ曰ク營業利得ハ營業ノ發達ト共ニ愈々多様ニナルト、匿名政治家ハ曰ク、營業ノ數及多様ハ異常ニ大テ、日々擴張シ、各營業ハ其階段ナル事情ヲモツ。其管理、資本、勞働及市場モガ全ク異リタル結果ヲ生ジ、隨フテ或營業ヨリ他ノ營業ヲ推定スルナ得ナイ。否ナ同一種營業ノ諸多ノ企業者スラ精密ニハ互ニ比較スルナ得サル程デアルト、わぐな一ハ曰ク、收益ノ確知ガ種々ナル營業ノ種類、規模、技術の性質ニヨリテモ全ク同テナイ。同一分科ノ各箇ノ營業ニテモ均シク異ルト、しえふれーモ亦營業利得ノ確知難ノ理由トシテ第二ニ營業利得ガ日々増進スル多様ヲ有ツコト第四ニ特段ナル營利分科ニテ夫レ々々獨特ナルコトヲ擧グル¹⁸⁾。

(註一〇) ぼーりゆーハ曰ク、營業利得ハ頗ル變動的ノモノデ、頗ル不快ナル審査ナクテハ決定スルコトノ難イモノデアルト、えーべるひハ曰ク營業利得ハ時及場所ニヨツテ頗ル變動的デアルト、匿名政治家ハ曰ク多クノ營業テハ收益能力ハ單ニ場處の事情ニヨツテ條件セラルルノミナラズ時間的事情ニヨツテモ條件セラル。ソシテ最強キ動搖ガ現ハレ、其豫算ハ全ク不可能デアルト、むるはるこハ曰ク各ノ營業經營及其資本貯藏ハ全ク停止的ノモノテナクテ常ニ變動的デアルト、ろつしあーハ曰ク、國家ガ外部ヨリ或營業ノ純收益ヲ測定スルコトハ私人所得ノ全額ヲ測定スルト齊シク困難デアアル。物體ノ大ニ動搖シ得ルコトノ爲メニ本來一層困難デアアル。昔時ハ事情異ルモ今日ハ世界市場、鐵道、電信、廣告、旅商、行商、發明等ガ營業の純收益ノ動搖ヲ愈々大トシタト、しえふれーモ亦營業利得確知難ノ理由ノ三トシテ此ガ時ニヨリ變動スルモノナルコトヲ擧グ²⁰⁾。

(註一一) ぶあいふあーハ之ニヨツテ時間及骨折ヲ省キ、厄介ナル審査ヲ避ク——此見積ガ適當ナル人ニヨリテ行ハルルトキハ、其ノ得ラレタル結果ハ今日普通ノ制度ノ何レヨリモ負擔ノ公平ニ於テ劣ルコトハナイデアラウトイフテ居ル。えーべるひモ亦代表者ニ於ケル事情ニ通シタル且公平ナル適用ニヨリアハ、租稅組合ノ各箇ノ從屬者ノ事情ニ相當ナル課稅ニ導クコトヲ得ルトイフ²¹⁾。

(二) 外形の標準主義——實際立法ニモ此外形の標準ヲ利用スルガ多クアリ、學者ニモ之ヲ獎ムル

- 18) Vocke, Grundzüge d. Fw. S. 311. Bastable, l. c. p. 456. Pfeiffer, a. a. O. S. 193-4.
 19) Eheberg, a. a. O. S. 229. Staatsmann a. D., Fw. S. 265-6. Wagner, Fw. 2. Aufl. II. S. 538. Schäffle, a. a. O. S. 185.
 20) Beaulieu, l. c. p. 394. Eheberg, a. a. O. S. 229. Staatsmann a. D., a. a. O. S. 266. Murhard, a. a. O. S. 389. Roscher, a. a. O. S. 500. Schäffle, a. a. O. S. 185.
 21) Pfeiffer, a. a. O. S. 199-200. Eheberg, a. a. O. S. 234.

ガ少クナイ(註二二)。勿論其目的ハ、收益ニアル。唯ダ收益其モノヲ捕捉スルノト異ツテ其ガ多少客観的デ、²³⁾多クハ公然デアリ(註二三)、收益ノ直接捕捉ノ弊害即チ恣意煩累虚偽吟味等ヲ避クルコトヲ得ルノ故ニ選マレタ。斯カル外形の標準トシテ擧ゲラレタノハ營業ノ種類、規模、資本額、特定ナル固定又ハ流動資本特ニ機械原料助成品等ノ種類及數量、營業場ノ賃賃價格又ハ大サ、從業者ノ數又ハ之ニ對スルノ支出、製品又ハ販賣ノ爲メノ貯藏品ノ量、所在市町村ノ人口數、賣上金額、義務者ノ公然タル富裕及生活狀態等デアル。而シテ各營業ニ就キ其等ノ標準ノ一ノミヲ用キテハ不公平ニナリ得ルカエ、通例其數多ノモノヲ組合セテ公平ヲ得セシメ(註一四)且ツ各業ニヨリ重キヲ置クモノガ異ルカラ(註一五) 其ニ應シテ業體ニヨリ標準ヲ多少別ニスル所デアル。併シ此外形の標準ハ到底正確ニ收益關係ヲ代表シ得ナイ(註一六)。且ツ必スシモ公然デナク隨テ捕捉ガ難イ。例之營業種類ニヨリ收益ノ大體異ルコトハ銀行業ト小賣業トデ分カルガ、併シ此兩者ノ間ノ適當ナル數字の關係ヲ指定スルコトハ容易デナイ。資本ノ大サモ一部ハ營業ノ種類ニヨツテ異ル。²⁷⁾或ハ銀行ノ如ク資本ニ依ルコトノ大ナルガアリ、或ハ周旋業ノ如ク勞力ニ依ルコトノ大ナルガアル。其ハ營業ノ種類ノ處デ斟酌サルルトシテ、同種營業ニ就テイフモ各營業者ガ同一大ノ資本ニテ擧クル所ノ收益ノ額ハ不同デアル。又資本ノ如キハ會社等ノ如ク資本金ヲ公稱スルモノノ交

通業ノ如ク外部ヨリ推測シ易キモノノ外ハ多クハ捕捉モシ難イ。賣上金高モ亦純收益ノ標準タル

22) Stein, Lehrbuch d. Fw. 5. Aufl. II. S. 183.

23) Heckel, a. a. O. I. S. 288.

25) Cossa, a. a. O. S. 93.

27) Heckel, a. a. O. I. S. 287.

24) Pfeiffer, a. a. O. S. 195.

26) Bastable, l. c. p. 456.

ニハ足ラナイ。²⁸⁾ 此ガ捕捉モ多少難イ。流動資本、原料、製品等ニヨリテモ收益ノ推定ガ難ク、其捕捉モ難イ。²⁹⁾ 尤モ賣上金、原料製品額等モ之ニ關聯スル消費稅アル場合ニ例外的ニ捕捉ノ容易ナルコトハアル。機械、貯藏品量等ハ稍々捕捉シ易イガ、固ヨリ收益ト比例スルト限ラナイ。特ニ機械ノ如キ其品質ト其使用ト否トニヨリテ其生ズル收益ニ大小ヲ生ズルヲ免レヌ。營業場ノ賃賃價格モ亦營業ノ種類ニヨリ差異ガアリ(註一七)、同種營業ニテモ其大ナルモノ必ズシモ收益大ト限ラナイ(註一八)。從業者ニ至テモ少數堪能ナル者ハ多數ノ劣等ナル者ヨリモ有功デアリ、其數ヨリシテ營業ノ純收益ヲ決定スルヲ得ナイ。³⁰⁾ 或ハ之ニ對スル賃金拂高ノ如キハ自然勞働ノ品質ガ計算ニ入レルルコトニナルカラ、營業ノ收益ニ近ヅクガ尙ホ其レデモ營業ノ純收益關係ハ分ラヌ。從業者數及其ニ對スル支拂高ハ若干虛偽ノ弊ヲモ伴フ。營業地ノ人口數ノ如キモ收益ノ標準ニナラヌ。繁榮ナル市ニテ小收益ナルガアリ非繁榮市ニテ大收益ヲ舉グルガアリ、事業ニヨリテハ必ズシモ大市ニアルヲ要セズ寧ロ田舎ニアルヲ選ムモアル(註一九)。營業者ノ富裕及生活度モ其測定既ニ難イガ、之ガ確定サレタリトテ彼ガ他ノ收入源ノ關係ヲモ吟味スルノ困難煩累ヲ免レナイ。³¹⁾ ソシテ此等ノ外形の標準ニヨリテハ結局大體收益ヲ多少不動ノモノト見做シ、其收益ノ變動トイフコトヲ十分ニ考慮シナイトイフ嫌ガアリ、且ツ或營業ノ爲メニ一旦或標準ヲ選ミタリトモ、今日ノ急速ニ變轉スル世ノ中ニテハ嘗テ適當ナリシ標準モ益々不適當トナルヲ免レナイトイフコトモ

28) Conrad, a. a. O. S. 62.

29) Eheberg, a. a. O. S. 233. Schäffle, a. a. O. S. 190.

30) Schäffle, a. a. O. S. 190.

31) Rau, a. a. O. S. 133.

32) Cossa, a. a. O. S. 93.

アル(註二〇)。加之此等ノ標準ニヨリ課稅サルルノ結果ハ大體小營業者ノ過重負擔トナル傾ヲモ有ツ(註二一)。既ニ此等ノ各種外形の標準ガ凡ヘテ單獨ニテ收益ニ對シテ公平ナル結果ヲ舉ルコトガ出來ナイトスレバ之ヲ多數組合セテモ必スシモ公平ナル結果ヲ生ズルヲ得ヌ³³⁾。偏輕ト偏重ト結付イテ公平トナルコトモアリ得ルガ、偏輕ト偏輕トガ結付キ、偏重ト偏重トガ結付キテ不公平ノ倍加トナルコトモアリ得ル。或業種ニハ或標準ガ重キヲ成シ他ノ業種ニハ他ノ標準ガ重キヲ成スカラ各業種其々ノ標準ニ依ルトシテ此異レル標準ヲ使用スル間ニ公平ナル關係ガ必ズシモ得ラレナイ。又同一標準ガ諸多ノ異レル營業ニ適用サルトシテ其ノ間ニ差等ヲ要スル所デモアルガ(註二二)、其等差ヲ公平ニ設クルコトハ又難イ。加之從來此外形の標準ニテ擧ゲラレナカツタモノデ而モ收益ノ上ニ大ナル力アルモノガアル。其ハ營業者ノ人的力ト時運ノ良否トデアル(註二三)。而モ此ガ到底外形の標準ニ表ハスコトガ出來ヌ(註二四)カラ困ル。從來外形の標準ガ成功シナカツタトスレバ此困難ニ因ルヤ最大イ。尙ホ或ハ右ノ外形の標準ニヨリ一旦各種ノ營業ニ於ケル租稅組合ヘ即チ同種租稅主體ノ全體ヘ配賦シテ、其ヲシテ組合内ノ各主體ニ配當セシムルコトモ出來ル³⁴⁾。ソシテ役人ノ恣意、小營業者ノ過重負擔等ハ之ヲ避ルコトヲ得ルガ、之ニ依ルモ尙組合ト組合トノ間ノ分配ノ公平ヲ得ルコトガ困難デアリ、更ニ組合内ノ各人間ノ分配モ前ニイフ如ク委員ノ認定ニ依ルトシテ必スシモ公平ヲ期スルヲ得ヌ。

33) Pfeiffer, a. a. O. S. 198-9.
 34) Schaffle, a. a. O. S. 185.
 35) Roscher, a. a. O. S. 505-6.
 36) Eheberg, a. a. O. S. 234.

〔註一二〕 びるさつくハ營業利得ノ課税ニ就キテ出來ルダケ外形の特徵ヲ用ニルコトガ染ムメシトイヒ、ばすてーぶるハ假定(外形の標準ニヨル)ノ使用ガ多少生ズヘキ不公平ノ方、自己申告ノ生ズヘキ不正直ノ獎勵ヨリモ全體上弊ガ少イ。佛國法ガ抽象的ニハ不公平テアルケレトモ實際ニハ一層公平ニ見ユタトイフ。³⁷⁾

〔註一三〕 うんぶえんばつハ特ニ固定資本ノ大サハ通例完全ニ公然ニ存在シテ、多クノ場合ニ此ノミニテ既ニ營業ノ地位ニツキ十分ナル説明ヲ供シ、人が他ノ特徵ニ依ルノ必要ハナイトイフ。³⁸⁾

〔註一四〕 につちハ曰ク營業收益ニ關シテハ其課税收益ヲ計算スル爲メニ單一ノ要素ヲ求ムルコトハ不可能テアルト。³⁹⁾

〔註一五〕 ほつくハ例示シテ曰ク、教養所下宿屋ニテノ屋賃額ガ特段ナル重要ヲ有シ、裝飾及美術品營業ニテハ支拂ハルル所ノ勞賃及報償額ガ特ニ重要テアルト。⁴⁰⁾

〔註一六〕 ぼるぐこハ曰ク、外形の特徵ガ純收益又ハ純收益能力ヘ從乎タル結論ヲ可能トシナイ。一此外形の標準ニヨリテ適當ナル結果ヲ擧タルニハ餘リニ概括的テアルト、ぶあいふあいハ曰ク諸特徵中一トシテ實際營業收益ノ大サノ絕對ノ記號トナリ得ルモノハナイト、ばすてーぶるハ曰ク、此等ノ標準ノ孰レモガ精密ナル結果ヲ生ズルコトヲ望ムテ得ヌト、えーべるハ曰ク此ノ如キ外形の要素ノ不確ニ於テ大不公平ノ現ハルヘキコトハ明カテアル。此特徵ガ多クハ唯ダ大體ノ總收益ノ狀勢ヲ示スモ純收益ノ其ヲ示サナイト、へつけるハ曰ク、之ニヨツテ近接的ニ純收益ヲ確知シヤウトスルガ、此目的ハ決シテ確實ニ達スルヲ得ヌ。何トナレバ此特徵ハ純收益ヨリハムシロ總收益ヲ指示シ、收益成形ニ於ケル主體ノ影響ヲ顧慮セズ營業生活ノ差別的要素ヲ計算ニ入レナイカラト、るつしあいハ曰ク此等ハ凡ヘテ純收益ヨリハ寧ロ總收益ヲ指示スル。併シ純收益ノ方ガ租税能力ニハ一層多ク意味ヲ有スト、ふいすちんぐハ佛國ノ營業税ガ恣意的且ツ不平等ナル負擔ニ導クトイヒ、ばりゆーハ營業税ハ佛國立法者ノ自テハ階級人頭税ノ一種タルガ故ニ、此税ガ租税ノ所得ニ對シ比例ヲ保ツヘキ關係ニツキ種々ナル異例ヲ示ストイヒ、ばりゆーハ此外形の特徴ガ一般ニ近接正確ニ過ギナイ。且ツ各箇ノ場合ニ屢々誤謬ヲ見出スノ大缺點ヲ有スル。一其ノ重ナル缺點ノ一ハ此各商人ノ箇人の所得ノ上ニ如何ナル光明ヲモ與フルコトノ出來ナイコトテアルトイフ。⁴¹⁾

37) Biersack, Ueber Besteuerung. S. 155. Bastable, l. c. p. 456. 462.
 38) Umpfenbach, F.w. S. 270.
 39) Nitti, Principes de science des finances. p. 467.
 40) Hock, Die öffentlichen Abgaben und Schulden. S. 209.
 41) Borgh, F.w. S. 129-130. Pfeiffer, a. a. O. S. 196. Bastable, l. c. p. 456. Eheberg, a. a. O. S. 231. 233. Heckel, a. a. O. I. S. 288. Roscher, a. a. O. S. 505. Fuising, a. a. O. S. 329. Parieu, Traité des impôts. 2éd. l. p. 320. Beaulieu, l. c. p. 394. 402.

(註一七) 之ニツキぶあいふあーハ宿屋業ト寶玉商ト、紡績業ト匾條商トナヒスヘシトイヒ、こんらービハ種々ナル營業分科ガ全ク異リタル方法ニテ大且ツ高價ナル店ニ指定セラルトイフ。更ラニヘツけるハ營業場ヘノ屋賃稅ノ擴張ハ此ニ於ケル支出ガ營業ノ種類ニヨリ異ル爲メニ、租稅技術ノ困難ヲ増加スルトイフ。⁴²⁾

(註一八) につちハ曰ク、屋賃ノ支出ハ殆ント全ク營業收益ノ變化ニ從フテ變化シナイト、ふいすちんぐハ曰ク營業場ノ眞賃價格ハ稀ニ收益能力ハ實際收益ノ確ナル結論ヲ許スト、ぶあいふあーハ外市ノ小店ニ於テ、市ノ中心ニアル立派ナル店ヨリモ一層ノ大利得ヲ擧クルコトヲ得ルトイヒ、こんらービハ頗ル重要ナル營業ガ小ナル事務所ニヨツテ行ハルルコトガ出來、又大ナル立派ナル店ガ必スシモ最大ノ收益ヲ擧ゲナイデ、特別ノ評判ヲ有ツ所ノ小店ガ之ヲ學クル所デアルトイフ。⁴³⁾

(註一九) えーべるひハ曰ク市町村ノ大サハ往々ニシテ適切ナル假定ニシテ又同時ニ不適切ナル假定デアルト、こんらービハ曰ク或營業ハ他ノ營業ヨリモ一層多ク此ニヨツテ其收益ニ條件セラルル(例之衣類商ハ工場ヨリモ一層多ク營業地ノ繁榮度ニヨル)他方ニ小ナル市町村ノ商工業者ガ往々ニシテ優良ナル商賣ヲ爲ス。何トナレハ此處ニ競争が大デナク、又富メル周圍ノ田舎ガ其地ノ買手ノ缺乏ニ對スル補充ヲ供スルカラト、らうハ曰ク營業地ノ人口數ハ一般的ニハ辯護スルヲ得ナイデアラウ。例之其產物が遠方ノ輸送ニ堪エ又ハ其販路ガ主トシテ遠隔地ニアル營業地ハ所在地ノ大サノ如キハ何ノ關係モナイ。(例之安キ熱料水力ノ爲メノ工場ガ田舎ニ在ルカ如シ)又通例ハ唯ダ所在地ヲ販路トスル他ノ營業ガ附近ノ市町村ニテモ多クノ買手ヲ見出スコトヲ得(例之都市附近ノ村ニ於ケル手工業者)又ハ例外的ニ廣キ範圍ノ爲メニモ活動スルコトヲ得ル。(例之特ニ良キ土ナ材料トスル陶工、著シキ好評アル靴工指物師麥酒醸造家等)⁴⁴⁾

(註二〇) へつけるハ曰ク凡ヘテノ國民經濟上技術上及社會上ノ進歩ト共ニ此標準ガ愈々多ク實際ト遠カツタ。此ガ不動ナル技術及同一ノ經濟狀態ニ基キテ制定セラレ急速ナル變化ニ追隨スルコトヲ得ナカツタ。特ニ急速ニ増加スル大經營ノ捕捉ヲ爲スコトガ出來ナカツタ。外形の特徴ハ不變ニアツタノニ營業の發達ハ斷エズ變轉ノ潮流ニ在ツタト、こさハ曰ク此等ノ標準ハ工業ガ急速ナル變遷ヲ成スノ今日ニアツテハ適當ナル標準ヲ與フルコトガ舊時ヨリモ一層少ナイト。⁴⁵⁾

(註二一) こさハ曰ク殆ンド常ニ不完全ナル階級ニ依ル賦課ニヨツテ小ナル租稅義務者ヲ困難トスルト、わるかーハ佛國ノ

42) Pfeiffer, a. a. O. S. 196. Conrad, a. a. O. S. 62. Heckel, a. a. O. II. S. 282.
43) Nitti, l. c. p. 472. Fuising, a. a. O. S. 329. Pfeiffer, a. a. O. S. 196.
Conrad, a. a. O. S. 62.
44) Eheberg, a. a. O. S. 232. Conrad, a. a. O. S. 62. Rau, a. O. S. 130-1.
45) Heckel, a. a. O. I. S. 291. Cossa, a. a. O. S. 92.

營業稅ニツキ其比例率ガ屋賃ニヨリ随フテ大經營ヲ不當ノ方法ニテ有利トスルトイフ。⁴⁶⁾

(註二) ほつくハ例示シテ曰ク、流行品ノ小賣業者ハ綿糸及絹糸ノ卸賣ヨリモ一層高キ屋賃ノ店ヲ要スルモ其全營業利得ハ平均的ニハ遙カニ一層小デアル。(随フテ屋賃ニ於ケル稅率ハ兩者ノ間ニ別異トシナケレバナラヌ)絹織物業ノ稅率ハ同數ノ機ニツイテモ毛織物業ニ於ケルヨリモ一層高ク定メ、美術的指物師ノハ同數ノ労働者ニツイテモ普通指物師ヨリモ高ク定ム(キデアルト。⁴⁷⁾)

(註三) うんぶえんばつハ營業收益ヲ示ス標準トシテ固定資本ノ大サ、流動資本ノ大サ、販路ノ大サノ外ニ、企業者ノ著シキ人の能力及事業ノ景氣ノ地位ヲ擧ケテ居ル。——匿名政治家ハ營業收益ガ企業者ノ人的性質ニ係ルコト最大デ、假令一營業ガ他ノモノヨリモ大サ及擴張ニ於テ同一デモ、他ノモノガ其結果ノ半分ヲモ達スルヲ得ナイコトガアルトイヒ、ふいすちんぐハ營業ニ於テハ收益ノ高サハ大ニ各個ノ經營ノ個性及其特主ノ主觀的性質ニ係ルトイフ。⁴⁸⁾

(註四) むるはるどハ爾ク非常ニ異リタル肉體的精神的力ノ大サ、而モ單ニ其客觀的差異ノミナラズ主觀的差異ヲモ測定シ得ルノ標準ガナイトイヒ、こんらーじハ企業者ノ能力ハ唯ダ専門家ノミガ正當ニ判斷シ得ルモノトイフ。あだむすが此營業稅ハ個人ヲ無視スルコトトナリ得ルトイフノハ右ノ結果ヲ見タデアアル。又うんぶえんばつハ八人的能力ニツキ恣意ニ陷ラザランガ爲メニ頗ル用心深ク且ツ條件的ニ利用スヘキモノトイフテ居ル。⁴⁹⁾

(三) 混合主義——國民經濟并ニ國家法制ノ發達ガ營業收益ノ決算公表ノ事業ヲ増加シツツアル。デ此方ハ收益主義ニヨツテ課稅シ、其他ハ外形の標準ニ依ルトイフ考ガアル(註二五)。折角收益ノ容易ニ捕捉出來ルモノハ之ニ依ルヘク、其ノ捕捉出來ナイダケニテ已ムヲ得ズ外形の標準ニ依ルトイフノデアアルガ、然ルトキハ此別異ノ標準ヲ探ル爲メニ其間ニ特段ナル不公平ヲ生ズルノ非難ヲ免レナイ。勿論其外形の標準ニツキテノ特有ノ非難モ免レナイガ、其公示サレタル收益トテモ

46) Cossa, a. a. O. S. 93. Walcker, Fw. S. 43.

47) Hock, a. a. O. S. 211.

48) Umpfenbach, a. a. O. S. 271. Staatsmann a. D., a. a. O. S. 266. Fuisting, a. a. O. S. 388.

49) Murhard, a. a. O. S. 387. Conrad, a. a. O. S. 63. Adams, The science of finance p. 377. Umpfenbach, a. a. O. S. 271.

十分信頼出來ルヤ斷言が出来ナイ。

(註三五) しえふれーハ曰ク國民經濟ノ發達ガ課税技術ノ助ヲ成スカ如シ。即チ收益ノ最多キ企業ガ公ニ決算ヲ示シ隨フテ直接ニ之ヲ捕捉スルヲ得ルコトトナツタ。——最小及「小中」經營ノ課税ニハ既ニ階級課税ガ十分ナル信頼ヲ受ク。併シ最大ノ困難ハ尙ホ常ニ公ノ決算ヲ示サザル「大中」及大營業ニアリ。此ニハ主トシテ常ニ尙ホ上ニイヘル三ノ課税形式(外形的標準ニヨルモノ)ガ考察サルト、ふなづけハ曰ク收益主義ガ凡ヘテノ場合ニ實行スヘカラザルノ故ヲ以テ、此最良標準ヲ全ク用井ナイア間接ノ收益特徴ニヨル課税ヲ規定スルノハ誤テ居ルト、えーべるハ曰ク收益ガ規則正シキ簿記ニ基キテ確定サレ得ル處ニ例之決算公示ノ義務アル會社企業又ハ法律上財産目錄及貸借對照表作成ノ義務アル商人又ハ其他收支ノ對立ニヨリテ收益ノ計算サレ得ル處ニハ課税標準トシテ第一ニ收益ガ利用サルヘキデアアル。然ルニ若モ此ガ凡ベテノ場合ニ適用スヘカラサルノ故ヲ以テ立法ガ此標準ヲ使用シナイテ、直接ニ收益ニヨリ課セラレ得ル處ニモ外形的特徴ニヨル課税ヲ規定スルトセバ、此ハ確ニ缺點アルモノトイフベキデアアル。⁵⁰⁾

餘白ヲ借リテ讀者ノ注意ヲ仰グ。

予ハ豫テヨリ日本現行ノ國及地方税制ノ缺陷ニツキ特段ナル注意ヲ拂ヒ且ツ研究ヲ怠ラザル所デアアル。ソシテ其カ理論上ヨリ推論シ得ルダケデハ、予自ラモ亦之ヲ注意スルコトノ出來ル所デアアルケレトモ、斯カル缺點ハ到底予一人ノ乏シキ注意力ノ克ク盡ス所テナク、世ノ多數人ノ實際經驗上ノ注意ニ待ツテ初メテ明カニセラルルモノガ多カルベキデアアル。仍リテ予ハ茲ニ讀者諸君ガ之ニツキ氣附カレタル點ヲ臆藏ナク予ニ通報サルルコトヲ御願スル。其ハ獨リ予ノ研究欲ヲ充タスコトトナルノミナラズ、結局予チシテ研究ノ結果ヲ發表セシムルユトヨリ學問及實際ニ貢獻スルコトトモナルデアラウ。

京大法科研究室ニテ 神 戸 正 雄

50) Schäffle, a. a. O. S. 185-6. Vocke, a. a. O. S. 311. Eheberg, a. a. O. S. 230.