

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號四第 卷五十第

行發日一月十年一十正大

論叢

傳統派の社會連帶思想

文學博士 米田庄太郎

時機尙早なる社會革命の企

法學博士 河上肇

階級に就いて

文學博士 高田保馬

經濟と自由

經濟學士 堀經夫

時論

物價調節問題

法學博士 河田嗣郎

營業稅論

法學博士 小川郷太郎

說苑

租稅負擔の地方別研究

法學士 汐見三郎

雜錄

一九二一年英領印度勞働爭議

法學士 柴田規矩三

小賣相場と卸賣相場

法學士 汐見三郎

營業稅論

小川郷太郎

營業稅に就ては、目下猛烈なる廢止運動が起つてゐる、商工業者の團體を中心としての運動である。其運動の目標とする所は、無條件的に營業稅のみを廢止しやうとするのである。

政府は曩に臨時財政經濟調査會に命じて稅制整理案を立てしめたが、その臨時財政經濟調査會では、營業稅は地租と共に之を地方に委譲し、其代りに財産稅を起すといふ案を立てた。いはゞ國稅營業稅の條件付廢止である。尙臨時財政經濟調査會にては營業稅と地租との地方委譲は漸を追て之を爲すべきであるとし、其過渡的時代の制度として、營業稅は現行の制度に改正を加ふべきであるといふことを決議してゐる。

營業稅は果して無條件的に廢止すべきであるか、又は條件付に廢止すべきであるか、抑も亦現行制度に改正を加へて甘んずべきか、私は此問題に就て聊か研究して見たいと思ふ。

此問題を研究するが爲めには、先づ我國現行營業稅の概要を叙し、それが如何なる缺點を有するかを明かにせねばならぬ。

第一 現行營業稅制度の概要

我國の營業稅は明治初年以來、地方稅として課せられてゐたのであるが、明治廿九年法律第三十三號に依り國稅として設けられることゝなつた。

此國稅たる營業稅を課すべき營業は、法律に於て之を列擧してゐる。それに依ると、

物品販賣業、銀行業、保險業、無盡業、金錢貸付業、物品貸付業、製造業、印刷業、出版業、寫眞業、運送業、運河業、棧橋業、船舶碇繋場業、貨物陸揚業、倉庫業、鐵道業、請負業、席貸業、料理店業、旅人宿業、周旋業、代理業、仲立業、問屋業、信託業、

の二十六種である。此外鐵業税、賣藥營業税、取引所營業税といふ特殊營業税がある。是等の營業に屬せない營業に就ては、國税を課せぬが地方税を課する。私の茲に論せんとする營業税は、言ふ迄も無く國税たる普通營業税である。

營業税の課税標準は營業の種類并に業態に依つて異つてゐるが、その數は七つある、賣上金高、建物賃貸價格、従業者、資本金、收入金、請負金、報償金即ちそれである。各營業者は是等の二つなり三つなりを結び合はして、其課税標準としてゐる。

是等の總ての營業に共通して課税標準となつてゐるものは従業者の數である、それに配するに、(1)物品販賣業は賣上金と賃貸價格と、銀行業、保險業、無盡業、製造業、印刷業、出版業、寫眞業、金錢貸付業、物品貸付業は、資本金と賃貸價格(但し金錢貸付業と物品貸付業とは運轉資本金) (2)運送業、運河業、棧橋業、船舶碇繋場業、貨物陸揚業は、資本金 (3)倉庫業、貸席業、料理店業、旅人宿業は、賃貸價格。 (4)鐵道業は收入金、請負業は請負金、周旋業、代理業、仲立業、問屋業、信託業は報償金を以てしてゐる。所で物品販賣業の賣上金、請負業者の請負金、周旋業、代理業、仲立業、問屋業、信託業の報償金は皆それなく其業の收入金と見ることが出来る。故に課税標準は、従業者、建物賃貸價格、資本金、收入金の四に歸するのである。是等の課税標準は、營業の實際収益と全然一致するものでは無いが、實際の収益を推測することが出来るもので、而も外部に表現してゐるものとせられてゐるのである。故に之を外形標準と

いふ。課税標準は外形標準であつても、苟も營業收益を推定する尺度として、之を取つた以上營業稅の收益を税するに在りと見なければならぬ、是れ營業稅が收益稅たる所以である。

課税標準は右の如くであるとして、次に其計算方法を明にせねばならぬ。

1) 納稅義務者たる營業主に關聯して考ふるに、

(a) 同一人が同一若は異つた營業場に於て、同一若は異つたる營業を爲す場合と雖も、原則として各營業場毎に、又營業の種類毎に課税標準を計算し、各別に營業稅を課することになつてゐる、是れ營業稅が物稅なる所以である。(b) 但し、同一人が數個の營業場に於て資本を課税標準とすべき營業を營み、其營業資本が各營業所毎に區分することが出来ないときは、其課税標準を合算し、主たる營業所に於て營業稅を課する。倉庫業、鐵道業も亦之に準ずる。(c) 又同一人が數個の營業を兼ね營み其課税標準たるべきものを共通に使用するときは、稅率の最も重き營業に就て之を計算し稅率等しきときは主たる營業に就て之を計算するのである。

(2) 課税標準を時に關聯して考ふるに、前年の實績に依つて之を計算すること、してゐる。豫算主義は實際に於て逋稅を促し真相を捕捉することが出来ぬからである。

(3) 各課税標準はそれ／＼如何なる範圍に於て、如何に計算するかといふに、

(a) 從業者は名義の如何を問はず、續く營業に従事する者を總し計算す、但し營業主を除く外、十五歳未満の者及營業主と一戸籍内に在るものは此限りで無い。是等の從業者を計算する方法は前年中各月に於ける最多數の平均に依る。

(b) 賃貸價格は、同一區域内に在るか、又は區域外に在るも敷地の接續するか、若は使用上接續すると認めらるゝ土地家屋其他の築造物にして、直接又は間接に營業に使用せらるゝもの、并に同一區域外に在つて尙直接に營業に使用せられるものに就き計算す。而して其決定方法は貸主が公課修繕費、其他土地又は建物の維持に必要な經費を負擔する條件を以て、店舗其他

營業用の土地建物を賃貸する場合に於て貸主の取得すべき金額の前年中の平均額に依るものである。

(c) 売上並、収入金、請資金、報償金は、前年の總額に依る、但し前年中に開業したるものにあつては豫算に依る。

(d) 資本金の計算方法は、總て前年中各月末に於ける資本金額の月割平均額に依ることになつてゐる。

資本金に計算せらるべき範圍に至つては之を有する人の如何に依つて異なるのである。

(イ) 合名會社合資會社にあつては、出資金額、各種の積立金額、其他名義の何たるを問はず、積立金の性質を有する資産額及借入金あるときは其出資金額を超過する金額を總括し。(ロ) 株式會社、株式合資會社にあつては、拂込株式金額、出資金額及各種の積立金其他名義の何たるを問はず積立金の性質を有する資産金額を總括する。保險會社に於ける保險責任準備金及保險支拂準備金は之を除く。(ハ) 個人にあつては、他より借入れたるを否かを問はず、固定資本及運轉資本を總括する、但し銀行業のみは合名會社、合資會社の例に依る。

此く算定したる資本金額より控除すべきものがある。即ち(イ) 會社にあつては資本金額を課税標準と爲す營業と、之を課税標準と爲さざる營業又は營業税を課せざる營業とを兼營するときは其資本金額より兼營の營業に對する見積資本金額を控除する、又會社の繰越損金額に其缺損事實の確實なることを證明したるものに限り資本金額より之を控除する。(ロ) 個人にあつては、繰越損金額を控除せぬが、銀行業のみは例外とし之を控除する。(ハ) 法人と個人を問はず、製造業にあつては其資本金額が前年のそれに對し五分一以上増加したるとき二年間其増加額を課税標準中より控除する。

以上は所謂資本金を課税標準とするものに就てのことなるが、運轉資本金を課税標準とするものにあつては、會社と個人に論なく、前年各月末に於ける貸付及貸付すべき金額又は物品の見積價格の月割平均を以て計算する、それが他より借入れたるものと否かを問はないのである。

營業税の税率は、課税單位に對する收益の割合を測り、各業の收益に對する割合を同じ様にするを目的として定めたといふのであるが、各課税標準に依つてそれ／＼異つてゐる。即ち左

の如し、

(1) 従業者に對しては一人に付金貳圓、職工勞役者に對しては一人に付金五拾錢の定額率を課し、(2) 建物賃價格に對しては、千分の七なるを原則とし、建物を以て營業の主なる要件とするものに對して税率を高め、倉庫業に千分八十、席貸業に千分の百十五、料理店業に千分の百二十、旅人宿業に千分の七十五とし、(3) 資本金に對しては業種に依つて率を異にし、(a) 製造業、印刷業、出版業、寫眞業に、千分の三、(b) 銀行業、保險業、無盡業に、千分の四、(c) 運送業、運河業、棧橋業、船舶碇繋場業、貨物陸揚業に千分の五、(d) 金錢貸付業、物品貸付業に千分の六とし、(4) 收入金に對しても亦業種に依つて次の如く率を異にしてゐる。即ち、(a) 請負業者の請負金には、千分の四、(b) 鐵道業の收入金には千分の二十、(c) 周旋業、代理業、仲立業、問屋業、信託業の報價金には千分の二十、

(d) 物品販賣業には

卸賣	甲萬分の十一	イ 卸賣小賣とも甲を適用するもの、米、麥、石油、肥料、鹽、煙草、薪炭の販賣、
	乙萬分の十二	ロ 卸賣、甲、小賣、乙を適用するもの、繭、白絹糸、白絹布、棉花、叻、白絹糸、
小賣	甲萬分の二十	ハ 卸賣小賣とも乙を適用するもの、以上の外の販賣
	乙萬分の三十	

(イ) 卸賣、甲、小賣、乙を適用するもの、繭、白絹糸、白絹布、棉花、叻、白絹糸、
 (ロ) 卸賣、甲、小賣、乙を適用するもの、繭、白絹糸、白絹布、棉花、叻、白絹糸、
 (ハ) 卸賣小賣とも乙を適用するもの、以上の外の販賣

營業稅には免稅點が設けてある。其營業規模の小であつて、課稅標準の額の少きものは擔稅力が無いと見たのであらう。其免稅點は課稅標準の種類に依つて異なる。即ち

(1) 従業者に就ては、製造業、印刷業、寫眞業、運送業に、三人以下。旅人業、宿料理店業に、四人以下(2) 賃貸價格に就ては席貸業に百圓以下(3) 資本金に就ては、製造業、金錢貸付業、物品貸付業に千圓以下(4) 收入金に就ては、物品販賣業の賣上金、請負業の請負金に二千圓以下。周旋業、代理業、仲立業、問屋業、信託業に二百圓以下を免してゐる。銀行業、保險業、無盡業、運河業、棧橋業、船舶碇繋場業、貨物陸揚場業、倉庫業、鐵道業には免稅點を設けない。皆營業の規模大なりと見たのであらう。

尙營業の性質上免稅するものがある。

(1) 政府より發行する印紙切手類の賣捌。(2) 自己の採掘又は採取したる礦物の販賣。(3) 度量衡の製作、修復、販賣。(4) 出版業にして新聞紙に依るもの、如きそれである。(5) 又相互保險會社、產業組合、漁業組合、漁業組合聯合會、農業倉庫業、製鐵業等に特別法に依つて營業税を課せない。

營業税の徵收手續は左の如し。

毎年一月末日迄に納稅義務者の申告に初まり、其中告に基て稅務署之を調査し、必要あらば收稅官吏は營業に關する帳簿物件を檢査し、又は營業者に質問し以て其真相を確め、其調査の結果を民選の調査委員會に附議し、其決議に基いて、稅務署長は之を決定し(一定の場合には職權を以て決定することがある)、納稅義務者に通知し納稅せしむるのである。

第二 現行營業税制度の缺點

現行營業税は前に述べたる通り、外形標準に依つて課稅することゝ爲るのであるが、それより種々の缺點が出て來る。

一、營業税は外形標準に依るの結果、擔稅力に應ぜざる稅となるのである。

外形標準は、實收益を推測すべき表現的事實を取つたものではあるけれども、實際に於ては、實收益と遠ざかつたものを捕へることゝなつて來るのである。一體、外形標準主義は技術の變せない且つ經濟狀態の靜止的である社會に於て適用せらるべきものである。今や交通機關の發達に伴つて商工業は世界的市場の狀況如何に依つて常に動搖するやうになつた。同量の外形標準を持

つてゐても、營業利益は變せざるを得ないのである。此の如く常に變じつゝある營業利益を測るに、それと同じ様に變せざる外形標準を以てするのであるから、到底真相を得ることが出来ぬ。加之外形標準は如何に多くのものを列ねても、營業利益の多寡に影響する總ての原因を捕へることが出来ぬ。是れ亦、外形標準が實收益と相遠さかる所以である。

今之を四種の課稅標準に就て見んに、

(1) 從業者の數は、一應營業利益を推測する一資料とすることが出来る。即ち從業者の多きは、少きよりも營業の規模が大であり、其利益も亦從て大であると云ひ得られる。所で從業者といつても、營業利益に對する貢獻は必ずしも一様でない。第一に、其從事すべき勞務の性質種類より見れば、普通從業者と職工勞役者の間に異つて來る。我法は唯普通從業者と職工勞役者とを分けて、之に異つた稅率を適用してゐる。第二に、從業者の年齢より見れば、成年從業者と幼年從業者との間に異つて來る。我法は十五歳未滿の從業者に就ては悉く之を免することゝしてゐる。十五歳未滿といへば、所謂了稚小僧、幼年職工であるが、それが營業に對し成年從業者程貢獻することの出来ぬは、今更論する迄も無い。併しそれが何等貢獻する所なしとするのは、當を得ない。明治四十三年以來は、是等の幼年從業者に普通稅率の半分を課してゐたのであるが、それを大正三年以來、改めて全く免稅することゝしたのである。此改正は社會政策の見地より行はれたので

あらうが。併し問題は幼年従業者をものに課税するといふのでなく、従業者が營業に貢獻する程度を見、それに依つて營業主の利益を推測せんとするに過ぎないから、實は社會政策の問題で無い。従て此改正は、却て當を得ないものと云はねばならぬ。

要之、従業者の數が變せないのに、營業收益に大なる差を生ずることは稀で無い、是れ偶々變動の營業利益を測るに不變的外形標準を以てするといふ批難の起る所以である。

(2) 賃貸價格も一應は營業利益を推定する一標準とすることが出來やう、殊に土地家屋等を營業利益の主要なる條件とするものに於てさうである。所が多くの營業に於てはさう行かぬことが起つて來る。一體賃貸價格は建物の構造、規模、位置等に依つて定まるものであるが、營業利益は必ずしも之に比例すると限らぬ。之を構造並に規模に就ていふも、廣大なる建物にて營業する者が必ずしも大なる利益を得るといへぬ。例へば卸賣商や問屋業の如き、大なる建物で營業する者とも相當に利益を擧げるのである。従つてそれが大なる建物で營業してゐる小賣商の利益より少いと限らぬ。又之を其建物の位置に就ていふも、熱鬧の地で營業するもの必ずしも利益大であるといへぬ。近來工業は却て場末に於ける土地賃貸價格の低き所を選んで起される趨勢がある、それであるからといつて工業の利益が少いと斷すべきでない、否却てそれが固定資本を少くし、純益を多くする所以ともなつてゐるのである。

要之、土地や建物の賃賃價格は長い間には次第に騰つて來るが、半ヶ年や一ヶ年には左程變化あるものではない、所が營業利益は、其半ヶ年や一ヶ年の間に大に變換することがある。是れ變動的營業利益を測るに不變的外形標準を以てするといふ批難の起る所以である。而して此批難は、從業者の數に對するよりも更に甚しいのである。

(3) 資本金額は、外形標準として前の二者よりも餘程優つてゐる、蓋し資本の多きものは少きものよりも大なる營業を爲し、従つて大なる利益を得ることが出来る。資本は外形標準とはいふものゝ實は營業の基礎を作るものである、夫の從業者の數は、賃賃價格の如き、寧ろ資本の多寡を表徴してゐる外形標準と見ても可い位である。是が故に資本金額を以て課稅標準とするは意義のあることであると謂へる。併し乍ら營業利益は常に資本の多寡に比例するものとなすことが出来ぬ。同じ資本を擁し乍ら營業利益の多きこともあり、又少きこともあるからである。

(4) 收入金額は、營業稅の課稅標準として更に一步を進むるものである、收入金とは總收入金を指す、純收入金となれば、正しく純收益となるのである。總收入金は固より純收益では無いが、純收益を測るには慥に一の標準となるものである。殊に請負業の請負金や、周旋業、代理業、仲立業、問屋業、信託業の報價金の如き、さうである。所が物品販賣業の賣上金高に至つては同様

に律することが出来ぬ。その理由は外でも無い、賣上金高といふも他方に仕入金高がある。如何

に賣上金高が多いといつても、仕入金高よりも少きに於ては、却つて損失となつて来るからである。不景氣の阪を下りつゝある時期に於ては此の如き現象が多く表はれて来る。然るに我營業税法に於ては、仕入金高を見ず、賣上金高を見て、それを標準として課するのである。此の如き場合に於て營業税は最も擔稅力に應ぜない、従つて最も堪え難き税となるのである。營業税が悪税であるといはれる所以の一である。

之を要するに、外形標準は、營業の實收益と相應せないことが多い。元來營業税にあつては、營業の實收益を以て稅源としてゐる、即ち其營業の實收益が擔稅力を表はしてゐるのである。然らば外形標準に依つて課稅するは、營業税をして擔稅力に伴はざるものとなすのである。

二、外形標準の異なるに従ひ、各營業者の間に於て、負擔が不公平となつて來るのである。

此負擔の不公平は種々の方面に現はれるが、私は之を次の三に分けて論じたい。

1、營業が極めて類似して居るに拘らず、一の營業に稅し、他の營業に免稅してゐるので、其間に不公平を生じて居る。

例へば金銭貸付業、物品貸付業に對しては、運轉資本金額、建物貸付價格、從業者の數を標準として課してゐるが、不動産貸付業を營む者に對しては何等稅する所が無い。所が今日に於ては、家屋の貸付、土地の貸付を營業とするものが出て來た、大都の眞中に於て、又其場末に於て、その營業は相當に榮へて居る。甚しきは、土地の貸付、家屋の貸付をなす目的を以て土地會社迄が起されるに至つた、之に對して課稅せないので、他の營業に比して負擔の均衡を得るものといふことが出來ぬ。

(2) 同じく營業稅が課せられて居る營業の間に於ても、課稅標準の選擇を異にするが爲めに、其間に負擔の權衡を得ないことになつてゐる。

課稅標準の中で比較的實收益に近い點を捕へ得るものは、資本金と收入金であるが、資本金は比較的大資本を要件とする商工業に對し相應はしき課稅標準となり、收入金は資本よりもより多く他の條件に支配せらるべき營業に對し、相應はしき課稅標準となるのである。

(a) 資本金を課稅標準とする營業は、銀行業、保險業、無縫業、製造業、印刷業、出版業、寫眞業、金錢貸付業、物品貸付業、運送業、運河業、棧橋業、船舶修繕業、貨物陸揚場等となつてゐるが、是等營業の多くと同様に營業の主要條件として資本を重要視すべき倉庫業、鐵道業に對しては資本を課稅標準としてゐない。是れは儘に權衡を得てゐない。鐵道業に就ては、其初め營業を課せんとしたる時に於て資本金額を課稅標準とすることに對して強い反對運動があつた爲めに、斯ふなつてゐるのである。鐵道は歐戰地に依つて收益に多大の差異があるから資本の多寡を標準とするは宜しからず、收入金高を標準とするに如かずといふならば、茲に資本金を標準とする諸營業の中に於ても亦爾か云ひ得るものが少くない。兎に角能く似てゐる營業に異つた課稅標準を配するが爲めに不權衡となつてゐることは爭ふことが出来ぬ。

(a) 收入金を課稅標準とする營業は、鐵道業、物品販賣業、請資業、周旋業、代理業、仲立業、問屋業、信託業等となつてゐるが、鐵道業と物品販賣業とを除けば、資本よりも他の事情に依つて收益の多少が定まるやうな營業である。然るに資本以外の事情に依つて收益の變する様な營業としては、此外に席貨業、料理業、旅人宿業等がある。收入金額といふ課稅標準を此等の營業に及ばないのは、權衡を得たもので無い、是等の營業それ自身に就て考へても、從業者の數と建物賃賃價格のみでは、營業利益を推測するに十分であると云ふことが出来ぬ。

之を要するに、類似の營業に配する課稅標準が異つてゐるが爲めに、相互の間に負擔の不公平

を生じてゐると謂はねばならぬ。

(3) 同一の課税標準を課するもの、間にあつても、其課税標準の計算方法を異にするが爲めに、相互の間に負擔の不公平を生じてゐるものも亦少くない。

(a) 建物賃貸價格の計算に就ては、住居と店舗とを接續せしめてゐるものと、住居と店舗とを全然別つてゐるものとの間に、負擔の不權衡を生じてゐる。前にも述ぶる通り賃貸價格は同一地區内に在るか、又は區域外に在るも敷地の接續するか若は使用上接續すると認めらるゝ土地家屋其他の築造物にして直接又は間接に營業に使用せらるゝものに就て計算するのである。故に住居と店舗とを接續せしめてゐる者は、住居の部分も皆事實上課税物件となる。然るに住居を營業所と全然離してゐるものは、之を以て間接に營業用に供するものと看做されぬから之を課税物件とせないのである。兎に角、そこに不權衡を生じて來るのである。

(b) 資本金の計算方法に就ては非常に不權衡を生じてゐる。

(イ) 借入金と資本金の中に入れるか否かに就ては、其借入金を爲す人に依つて異なることになつてゐる。即ち株式會社、株式會社、會社の借入金は、之を資本金の中に算入せない。合名會社、合資會社の借入金は、その出資金に超過する限り之を算入し。個人の借入金は、それが固定資本運轉資本を爲す限り悉く算入してゐる。但し個人が銀行營業をなす場合には合名會社、合資會社の計算方法に依るのである。一體、營業税の課税標準たる資本金は之に依つて營業利益を推測せんとするものである。然れば借入金であつてもそれを運用し、又はそれを固定資本に變じ營業利益を得る手段に供してゐる以上は、之れを他の資本と同様に

見なければならぬ。そうして見れば、個人營業に於て借入金を加算するのは不當でない。此論理は法人に於ても異なる譯は無い。然るに合名會社合資會社にあつては、其出資金に超過する部分を限つて、資本金に加算し、株式會社株式合資會社にあつては、全然加算せざらぬのである。不稱衡も甚しいと謂はればならぬ。

(ロ) 金銭貸付業並に物品貸付業にあつては運轉資本金を課税標準とし、その借入金であるを否かを問はず、又其營業主が個人であるを法人であるを區別せないのである。所が、銀行業は一方に金銭を貸付け、他方に金銭を借つてゐるのであつて、金銭貸付業に酷似してゐるが、其銀行の預金は明白に經濟上の意義に於て借入金と見るべきであり、銀行はその預金を以て營業資金とするを特色とするに拘らず、之を資本金の中に加算せないのである。是れ不稱衡の甚きものである。

(ハ) 會社に於ては各種の準備金は皆資本金の中に加算してゐる、所が保險會社に於ては、其保險責任準備金、保險支拂準備金は資本金の中に加算しないこととなつてゐる。其立法の理由は、保險會社の準備金を保護し、その晒されてゐる危險に備へしめんとするに存するのであらうが、實際に於ては保險會社は此準備金を有利に放資してゐる、保險會社の利益は此放資に負ふ所多しといはればならぬ位である。此の如く保險會社の利益を得るに貢献すること少からざる準備金を課税標準の外に置いては擔稅方に應ずる課税をなすことが出来ない。更に之を他の會社にして準備金を資本金に加算するものと比較して見れば不公平極まれりと斷せざるを得ない。

(ニ) 繰越損金は事實に於て資本金がそれだけ減じたと同じ結果に歸するものである。そこで會社にあつては、缺損事實の確實なることを證明するものに限り資本金額より控除することとなつてゐる、然るに個人にあつては、銀行業を營むもの、外之を控除せない。是れ亦不稱衡の甚きものである。

(ホ) 製造業にあつては、其實本金額が前年のそれに對し、五分一以上増加したるとき、二年間其増加額を課税標準中より控除することゝなつてゐる。こは製造業を奨励するの意であらうが、他の營業は之と同様に奨励する必要なきか、聊か不稱衡の嫌ないでは無い。加之會社にあつては、積立金繰越金等も資本金として計算せられるのであるから、前年の資本金の二割以上程積立金、繰越金をなせば、増資となり、それ丈けば二年間免稅の恩典を得ることとなる。是れ亦不公平といはればならぬ。

三、外形標準が實收益に遠ざかつてゐるに拘らず、之に課すべき税率は相當に重い、加之、營業收益は絶無であつても、税率に加減が無い。是れ人々が營業税を以て非常に負擔し難い税とする所以の一である。營業税の税率は、日露戦争當時の非常特別税法に依つて十五割も引き上げられたのであるが、明治四十三年並に大正三年の改正法に依つて多少減せられて來たけれども、尙相當に高い所にゐる。尤も免税點も設けられて多少之を緩和することになつてゐるが、其免税點なるものも今日の狀態からいへば、さして取り立てゝいふ程のものでも無い。

思ふに税率に就て最も苦情のあるは、物品販賣業であらう。而して物品販賣業は、今日に於て營業税収入の半以上を占めてゐる、物品販賣業の苦情が、營業税に對する苦情となつて來る所以である。何が故に物品販賣業に苦情が多いかといふに、一方に仕入れ他方に賣つて行くものとして、其實上金高に對する税率が高いからである、殊に少しの利益で多量の商品を買つたり賣つたりする人に取つて堪へ難いのである。米の卸賣は、萬分の八、棉花綿糸系の卸賣は萬分の十一である。これでは取引數量の大なるに従ひ巨額の税を拂はねばならぬこととなる、成程税法は卸賣小賣の別を設け、その卸賣小賣の中にも甲と乙とを分ち、異つた税率を適用するとしてゐるが、それでも尙當事者をして重きに堪へ難い感を抱かしむるのである。

四、外形標準を捕捉するに當つて、種々の困難が生じて來る。營業税は、申告税となつてゐるけ

れども、營業者は必ずしも十分に眞實を申告すると限らぬ、そこで稅務署は法律に依つて與へられたる職權を以て調査するの必要を感じ、或は帳簿物件を檢査し、或は營業者に質問することゝなるが、其局に當るものが多く下級の屬官であり、官權を笠に着て、臨む傾がないでもないで、そこで營業者は稅務署に對し、非常の惡感を抱くことになつてゐる、所謂官民の紛争は即ちそれである。是れ營業稅を以て惡稅とせられる所以の一である。

第三 營業稅廢止論の批評

前段述べた通り、現行營業稅には、かなり、重大なる缺點がある。其第四缺點たる徵稅上の紛争の如きは、官民互に諒解するの道を講じ、稅法を改めば、緩和の出來ないことでもない、又第二の缺點たる各營業の間に負擔の不公平を生ずることも、第三の缺點たる稅率の重きに過ぎてゐることも、稅法の改正に依つて、其弊を除くことが出來ないでもなからうと思ふ。只第一の缺點たる擔稅力に應ぜざる課稅となることに至つては、之を根絶することは甚だ困難であると思ふ。そこで現行營業稅を廢止するといふ論が起つて來らざるを得ないのである。

所で廢止論には、前にも述べた通り、無條件的廢止論があり、條件付廢止論がある。順を逐ふてそれを吟味して見やう。

一 無條件的全廢論

一、無條件的全廢論は、所謂營業稅廢止運動者の目標としてゐる所であるが、それは如何なる理由に依るのであるか、只營業稅が悪稅であるからといふ概括的斷定のみを以て理由とするのでは、何人をも首肯せしむることが出来まい。前段に述べた營業稅の缺點を捕へ來て營業稅を全廢すべしといふならば、一應の理由ともなからうが、それでも無條件に全廢すべしといふ理由とならぬ。何故なれば營業稅を全廢して而も其代りのものを立てなければ、收益稅の一角を崩して所得稅と收益稅と對立してゐる稅制を打ち壞はすのみならず、田舎と都會との間に於ける負擔の不權衡を來たし、大に稅制を紊だすこととなるからである。是が故に營業稅全廢論は直接稅全體の體系より觀察を下して是非を判斷せねばならぬ。世の所謂營業稅全廢運動者は、直接稅體系の上から無條件的に營業稅を全廢して可いといふ理論を打ち立ててゐるかも知れぬが私は寡聞にして未だそれを耳にしてゐない。若し其理論が無いとすれば營業稅廢止運動は十分に權威を立てることが出来ないかとも思はれるのである。

二、近頃小林博士は此運動に根據を與へられんとしてか、租稅體系の上から、營業稅の全廢すべきことを提唱せられてゐる。其論の要旨は左の如くである。¹⁾

營業稅は今日の收益稅として存続し來つたのであるが、既に時代は收益稅主義より所得稅主義に進轉し來り、今日一般所得

1) 小林丑三郎博士、稅制整理の第一歩として營業稅を全廢せよ(中外商業新報八月廿八日以降)

稅が完成せられたる以上、營業所得に課する所得稅として統一包含せらるべきもので、最早別に收益稅たる營業稅の存続すべき理由は滅却せられて居る。英米佛伊が一般所得稅を完成して、營業稅を廢したるの事例は最も雄辯に之を語るものである。

營業稅全廢否認者は我國租稅體系維持上營業稅たる地租の存在する以上、商工業の收益に課する營業稅のみを全廢するは不可なりといふが、此理據に承服し兼ねる。何ぞなれば嚴正な意味からして、地租は必ずしも營業稅だまは云ひ得ないからである。地租は農業者の利用する土地のみの負擔では無くして商工業者一般に苟くも土地の所有者たる以上は皆齊しく之を負擔するものといはねばならぬ。依つて地租を獨り農業者のみの負擔であることは、極めて不當の見解であつて、畢竟地租は一般的の地代稅と解するのが至當である。或は地租は農商工業一般の土地負擔であり、農商工業の有する固定資本に對する不動産納りといふが適當である。斯くの如く地租が既に營業稅に非ずとすれば、租稅體系維持論よりする營業稅全廢否定の理據は一顧にだも値しないものと云はなければならぬ。況んや農商工業三業の收益又は所得に對しては、既に一般所得稅があり、營業所得と共に營業所得にも亦課稅せられてゐる。之を換言すれば農商工業三業は共に齊しく其固定資本たる土地に對しては地租を負擔し、家屋に就ては地方稅ながら家屋稅を負擔し、所得に對しても亦齊しく所得稅を負擔してゐるといふ關係になつてゐるから、これで三業負擔の權衡は是れて居るのである。然るに尙其商工業に限つて特に營業稅を課せなければならぬといふことは、商工業者に農業者に比較して、過重な負擔を荷ふて居るものといはねばならぬ。

此の如く地租と家屋稅と所得稅とで農工商三業とも負擔の均衡がされてゐるのである、それに若し此上商工業に營業稅を賦課するならば、農業に對しても更に商工業に對比する課稅をしなければ均衡を失するといふ理窟になるのである。之を要するに土地と家屋の負擔は農商工業其他一般の負擔であつて、事業の負擔ではない、これ吾人が地租は廢せなくても營業稅を全廢しなければならぬといふ理由である。

博士の説は我學界に於て慥に一の新説といふべきである。私は不幸にして、其論理に承服することが出来ぬ。今一々其理由を述べて見たい。

(1) 博士の第一論據は、一般所得稅が完成せられたる以上、營業所得に對しては所得稅に於て統一

的課税をなし、別に營業税を存すべきでないといふに存する。これは、直接税體系の議論となつて来る。博士の論理よりいへば、營業所得に對しては所得税にて一度税すれば可い、二度税してはならぬといふのである。換言すれば形式的二重税を否認するのである。

(a) 私の信する所では、形式的二重税は直接税體系上に必要である。¹⁾ 其理由は外でも無い、第一に財産を有するもの若は財産所得を有するものは勤勞所得を有するものよりも大なる擔税力を有してゐるから、之に重く税せねばならぬ。²⁾ 第二に、財産所得は十が十迄申告せられないで、多く脱税せらるゝに拘らず勤勞所得は虚偽の申告をなし得ないが爲めに、殆んど脱税が無い。此等の理由に依り所得税のみで一度税するも、未だ擔税力に相應するものとならぬ。そこで所得税の外に尙一度課すべき税を立てねばならぬ、是が所謂形式的二重税である、私は之を直接税の二本主義といふ。³⁾ 博士が此形式的二重税を否認せられるのは、直接體系論の上よりも承服することが出来ない。

(b) 博士は次に英米佛伊の立法例を引證して營業税の存すべからざることを力説せられてゐるが、併しそれは毫も形式的二重税否認の事例とすることが出来ぬ、何となれば是等の國にては、營業税といふ名こそ存せざれ、一般所得税の外に別に營業所得に對する課税が存してゐるからである。成程英米伊にては法律の形式上、所得税の外に營業所得税がないやうであるが、實はさう

1) 拙著、租税總論 638頁
2) 同上、498 頁以下
3) 同上、759、及 771 頁

でない。所謂普通所得稅で、營業所得にも稅し、更に附加所得稅で綜合所得の上に累進稅率を適用し尙一度稅するのである。此附加所得稅が我所得稅に該當する。故に營業所得も他の所得と同じ様に一般所得稅并に簡別所得稅に於て二重に稅せられてゐると見ねばならぬ¹⁾。佛國にては一般所得稅と分類所得稅とが對立してゐる。故に營業所得は形式的二重稅を課せられてゐるのである。果して然らば、博士の論せらるゝ如く、「英米佛伊の事例は一度所得稅が完成せらるゝ以上、營業稅は營業所得に課する稅として統一包含せらるべきであつて別に營業稅を存すべきで無いことを最も雄辯に語つてゐる」と云ふことが出來ない。寧ろ營業稅の身代はりが出來てゐることを雄辯に語つてゐると云はねばならぬ。

(c) 博士は營業所得に對しては形式的二重稅を極力排せられてゐるが、地主の所得に對しては一般所得稅の中に綜合統一して稅する外地租を課することを承認せられてゐる、否此くするのが負擔の權衡を得る所以であるとせられてゐる。それでは土地の所得に對しては形式的二重稅を是認することになる。何故に營業所得に對して形式的二重稅を斥け乍ら、土地所得に對して之を是認せられるのであるか、私は如何にしても其論理を解することが出來ぬ。

(2) 博士の第二論據は、地租が農業稅でないから、租稅體系上、之に對して營業稅を廢してはならぬといふ理窟が無いといふに存する。これは、所得稅を中軸とし之に配するに收益稅たる地租

1) 拙著、租稅總論 531-532頁

2) 同上 533頁

營業税を以てするの直接税制度を批難するものである。

(a) 博士は地租が農業税でなく、固定資本に對する不動産税であると説かれるのであるが、それは地租の収益税たる性質を否認し、之を財産税の一種と看做すこととなる。併し我税法は明に地租を以て農業の収益に課する税としてゐる。蓋し地租の課税標準たる地價は農業の収益から還元したものに外ならぬからである。所で其地價は博士の論せらるゝが如く、「古い以前の米價一石三圓時代に於ける課税の算定法に過ぎないので、現實の經濟的算定法からいへば、決して収益を代表して居るものでない」と謂ふことが出来る。¹¹⁾併しそれは課税標準の當を得ないことを論ずるに過ぎないで、地租が収益税でないといふことを斷する譯に行かぬ。

(b) 次に博士は地租が農業税でないといふ論理から、それが營業税と對立するものでないとし、營業税を廢するも差支ないといふ結論を下されてゐるのであるが、少しく形式論に囚はれてゐる嫌がある。博士は現行制度維持論者が、「農業に對する地租の存在する以上、商工業に對しても營業税を存しなければならぬ」といふを捉へて、之を反駁し、地租は農業に對する税でないを斷じ、農業に對する税がない以上、商工業に對する税のみを存してはならぬといふのである。併し税制の組織よりいへば、地租が農業に對する税であるとか無いとか營業税が商工業に對する税であるとか無いとかといふことを問題とするのでない。問題は主として土地より収益を得るものに課する税

と、主として資本より収益を得るものに課する税とを對立せしむることに在るのである。収益よりいへば、土地の収益と營業の収益とが對立し、財源よりいへば、土地と資本とが對立するものとなる。從來學者は其収益といふ見地から地租と營業税を収益税であるといふのである。博士は地租が収益税でなく、不動産税であるとせられるのであるが、そういふ風に収益の由て來るべき財源から觀察するならば、多くの營業税も亦之を以て營業資本税と見ることが出來やう。或は租税を負擔すべき階級からいへば、地租は農業に課する税でないとしても、主として農業者の負擔に歸する税であるといふことが出來る、之と同様に營業税は主として商工業者の負擔に歸するものであるといふべきである。従つて地租は主として田舎の負擔する税となり、營業税は主として都會の負擔する税となるのである。是が故に地租と營業税とは、収益税の兩眼目をなすことを否認しても、財政上より見て相對立してゐるものであることを認めねばならぬ。而して此對立に意義の存することを忘れてはならぬ。果して然らば、地租が不動産税であれば、營業税は廢止しても可いと論ずることが出來ない。地租が不動産税であれば、之に對して資本税若は動産税がなければならぬといふ論理が立ちはずまいかと思ふ。

(a) 博士の第三の論は營業税がなくとも地租と家屋税とで、均衡が取れてゐる、營業税を課すれば商工業者の負擔を過重することゝなるといふのである。これは理論といふよりも、事實問題

となつて来る。

所得税が農工商の三業に亘つて税せられることは論ずる迄も無い、所で之に地租が加はるとせんに田舎の農業者は所得税と宅地租と田畑租雑地租を負擔し、都會の商工業者は、所得税と宅地租とを負擔するのである。是れ既に負擔の不權衡を來たしてゐるのである。加之所謂商工業者の中には殆んど地租と云ふ地租を納めぬ者も出て來る、鐵道業者や海運業者は其著しきものである、地租は鐵道の軌道にも船舶にも課せられぬ、地租が課せられるとせば、其事務所の宅地位である。此くして鐵道業や海運業は大資本を要する事業で、其擔稅力が大であるにも拘らず、所得税の外に事務所の宅地租を拂へば良いことになる、之に反して農業者は、所得税の外に宅地租と田畑租とを拂はねばならぬ。それでは負擔の均衡を得たものといふことが出來ぬ。是れは一例に過ぎぬ、程度の差こそあれ、他の商工業に就ても同様のことが云ひ得られる。

要するに、農業者に所得税と宅地租と田畑租とを納めしめ、商工業者に所得税と宅地租とを納めしめたのでは、農業者の負擔の重く、商工業者の負擔が軽いといはねばならぬ。

博士は地租が農工商三業の負擔せられることを説かれるのであるが、農工商三業が之を負擔して而も其負擔が均衡を得てゐるといふからには、地租が農工商三業の擔稅力に應じて課せられてゐるものと見ねばならぬ。所で租稅統計に徴するに、近年の地租の收入は約七千四百萬圓に上つ

てゐるが、其中、田租は四千五百餘萬圓、畑租は約千萬圓、雜地租は約二百萬圓、宅地租は千六百餘萬圓である。而して宅地租の中で郡村宅地租と市街宅地租とは各半分位を占めてゐる。是が故に地租は田舎が約九割を、都會が一割強を負擔してゐるものと云はねばならぬ。此比例は決して都鄙の擔稅力に應ずるものと見ることが出來ぬ。若しこれが都鄙の擔稅力に應ずるものとせば、財産なり、所得なりが大體之に並行して之に比例して分配せられてゐると見ねばならぬ。然るに實際はさうでない、今諸種の財源と其所得を調査するに左の如くである。(大正八年又は九年の事實を基礎とし、所得に在りては營業所得は四百圓以下、其他の所得は二百圓以下を除く計算す。表は概算に止まる)

	財産價格	實食料其他所得
田畑郡村宅地其他の土地の	三,三六七,四四〇	三,三六七,四四〇
郡村家屋	二,〇七五,八二一	五,六八七,四〇〇
山林立木	一,一〇七,〇〇〇	—
家畜	四,〇〇〇,〇〇〇	—
市街宅地	二,〇七五,八二一	五,六八七,四〇〇
市街地家屋	五,〇〇〇,〇〇〇	二,〇七五,八二一
倉庫工場其他築造物	四,〇〇〇,〇〇〇	四,〇〇〇,〇〇〇
貸付資本(公債、社債、銀行預金、流通貨幣)	二,〇〇〇,〇〇〇	四,〇〇〇,〇〇〇
商工業(機械器具、原料品、商品)	六,〇〇〇,〇〇〇	四,〇〇〇,〇〇〇
船	四,〇〇〇,〇〇〇	—
鑛業(鑛山)	四,〇〇〇,〇〇〇	—
投式其他法人投資	二,〇〇〇,〇〇〇	—
計	三〇,〇〇〇,〇〇〇	三〇,〇〇〇,〇〇〇

是に依て觀れば、農業者の財産は全國財産の約四割に當つてゐるけれども、其所得は全國所得

の二割位にしか當らぬ、之に反して商工業者の財産は全國財産の六割であるけれども、其所得は全國所得の八割に當てゐる。此數字は多少事實に違つてゐるにしても、我國の現在に於て商工業者の負擔力が、大體農業者の負擔力に勝つてゐることを知るに足つてゐる。繼て小林博士の説を見るに商工業者に對しては所得税の外、市街宅地租を拂はしめ、農業者に對しては、所得税の外田畑地租雜地租宅地租を拂はしめるべきであるといふのである。市街宅地の財産價格は都會に於ける商工業者の財産の六分にも充たないし。市街宅地の所得は都會に於ける商業者の所得の一分四五厘に過ぎぬ。農業者に對しては所得税の外に尙一度其全體の所得を生ずる源に就いて普遍的に税し、商工業者に對しては所得税の外に、其財産の六分其所得の一分四五厘を生むものに對してのみ尙一度税せよといふ。それでは如何にしても負擔の均衡を得ることが出來ぬ。若し所得税の外に尙一度税するの必要があるとせば、商工業者の財産の九割四分、又其所得の九割八分五六厘を生むものに對しても税せねばなるまい。然らば、商工業者の財産即ち所得の九割八分以上を生むものは何かといへば、主として家屋、倉庫、工場、貸付資本、機械、器具、商品等である。その中の家屋は家屋税で税せらるべきであるが、それも商工業所得の八分位にしか當らぬ。残る九割は營業税に依つて税せられねばならぬ。

博士は「所得税と地租と家屋税とで負擔の均衡が取れてゐる」と説き、家屋税をも眼中にせられてゐる、或は商工業者の負擔の軽い所は、家屋税を以て補ふといふ意かも知れぬが、其家屋税な

るものは、我國の現行制度に於て、府縣稅であり、市町村稅であつて、決して都會の稅であるに止まつてゐない、まして戶數割を課する地方に於ては家屋稅は課せられぬことゝなつてゐる。現に府縣稅家屋稅を配賦して課してゐる地方は二十一ケ市、五十ケ町村で、市町村特別稅家屋稅を課してゐる地方は十四ケ市、十七ケ町村に過ぎぬ。家屋稅が都鄙に於ける負擔の不權衡を矯正する作用は毫も之を見出すことが出來ぬ。

要之、所得稅の外に地租と家屋稅とを以てした丈では、負擔の均衡が取れてゐないと謂はねばならぬ。そこで營業稅は其身代はりなくして之を廢することが出來ないことになるのである。

(4) 假に一步を譲り營業稅を全廢するとせんに、必ずや營業稅に代はるべき稅を起さねばなるまい、今國稅としての營業稅を廢するとせば、之に對する地方附加稅は勿論之を廢せねばならぬ。又國稅よりも擔稅力の乏しき營業に課してゐる府縣營業稅并に其附加稅を廢せねばならぬ。而して是等の稅に代はる稅を認めなければ、地方財政は遣り繰ることが出來ぬ。若し府縣の物稅として都鄙共に地租の附加稅のみを以て之に充つるとせば、都鄙の負擔は更に大なる不權衡を生ずるに至らう。殊に市の稅として營業稅に代はるべき物稅を起すことを認めなかつたならば、到底其財政を變理することが出來まい。是が故に身代りなくして營業稅を廢止せんとする論は實行し得られざる空論となつて仕舞ふであらう。そこで實際問題としては營業稅の無條件的全廢論を採るこ

とが出来ないで、條件付廢止論となつて來なければならぬ。

二 條件付廢止論

條件付廢止論といふは、營業税は之を廢止するも、之に代はるべき税を認むるのである。臨時財政經濟調査會の立案は正しく此條件付廢止を行はんとするものである。國税としては之を廢するも、其代りに財産税を起さんとするからである。

私は我國の直接税制度を整理するが爲めに、財産税を起すは、當を得てゐるものであると信じてゐる。¹⁾

既に財産税を起すにせよ、國税として營業税を廢せねばならぬ。臨時財政經濟調査會の案に依れば、過渡的時代に於ては、財産税と營業税とが國税として並び立つことになつてゐるが、それは不徹底と評するより外ない。併しその過渡的時代は數年の間に過ぎないことを期してゐるやうであるから、其理想の達せられたときのことを見て、其案に大體に賛成して置く。

所で今日の狀態で察するに、財産税は或は實現せられずして已むかも知れぬ、政府に其之を實現するの確信があること見えぬからである。若し財産税が起されぬとすれば、營業税は國税として廢することが出来ぬ。所で營業税の缺點が前段に述べた如しとせば、之を改正せないので、置く譯に行くまい。是に於て營業税改正論が起つて來るのである。そは次號に於て之を論ずることとする。

1) 拙著、租税總論 773-774頁
拙稿、直接税の整理に就て (本誌第十三卷第一號89頁以下)
拙稿、財産税論 (本誌第十五卷第三號)