

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號一第 卷六十第

行發日一月一年二十正大

新餘剩價值説及社會階級協和論 . . . 法學博士 田島 錦治

租稅配分に於ける公益逆比の原則 . . . 法學博士 神戸 正雄

個人と團體との關係 . . . 法學博士 財部 靜治

モントンの社會改造哲學と社會連帶思想 . . . 文學博士 米田庄太郎

マルクスの階級概念 . . . 文學博士 高田 保馬

物價調節對米價調節問題 . . . 法學博士 戸田 海市

資本論中或るの各種版本に於ける異同について . . . 法學博士 河 上 肇

今後の植民政策の基準 . . . 法學博士 山本美越乃

農業勞働自治組合制 . . . 法學博士 河田 嗣郎

營業稅改正論 . . . 法學博士 小川郷太郎

物價問題の統計的研究 . . . 法學士 汐見 三郎

營業稅改正論

小川 郷 太 郎

第一 緒 言

營業稅に關しては、世に之を批難する者頗る多く、甚だしきは之を全廢せんとする者すらあるのであるが、無條件的に之を廢止することは當を得ない、之を廢すると同時に之に代はるべき稅を起すのであれば、惡しくはない、併しその様に稅の改廢をなすには稅制の根本的整理をなすことを前提とせねばならぬ、其事は私が本誌第十五卷第四號營業稅論に於て詳論した所である。

稅制の根本的整理は、今の所一寸見當が附かぬ、稅制の根本的整理がないとして見れば、營業稅は之を廢することが出來ぬ、さればといつて營業稅の缺點は既に拙論營業稅論に於て述べた通りで、堪へ得べきでない。そこで營業稅を改正するの必要が起つて來るのである。

營業稅の改正は、其の缺點を除くといふことに存せねばならぬ。營業稅の缺點は、第一にそが外形の課稅標準に依るの結果、擔稅力に應せざるの稅となることであり、第二に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ことであり、第三に營業稅の稅率が相當に

重く假令何等の收益なくとも其稅率に何等の加減が無いことであり、第四に外形標準を捕捉するに當つて、種々の困難が生じて來ることである。是が故に營業稅の缺點は課稅標準、稅率、徵稅手續等に潜んでゐるといつて可い。其中にても課稅標準より生ずる缺點が最も重大なるものである。そこで營業稅の改正は是等の諸點に改正を加ふることゝなつて來なければならぬ。

臨時財政經濟調査會に於ては營業稅は地租と共に之を地方稅に委讓し其代りに國稅として財產稅を起すといふ案を立てたが、其初めに於て財產稅の收入が少い所から、營業稅は地租と共に其一部を國稅として留保しやうとしてゐる、而して此過渡期に於ても營業稅の缺點を其儘にして置くことが不穩當であるとし、改正案を立てゝゐる、其要領は左の如くである。

- 一、課稅すべき營業種類は大體現行法に準すること
- 二、課稅標準は大體左の如く改正すること
 - (イ) 建物賃貸價格は必ずしも營業の大小收入の多寡を代表するものに非ざるを以て、原則として課稅標準中より之を削除すること、但し席貸業、料理店業、旅人宿業に付ては例外として之を存置すること
 - (ロ) 従來建物賃貸價格及從業者のみを課稅標準としたる營業に付ては、收入金又は資本金をも課稅標準とし營業利益の多寡に適應せしむること
 - (ハ) 物品販賣の賣上金は現行法に於て賣上金に對する稅率を甲、乙に區分しあるも、其の種目中不適當と認むるものあるを以て之を相當に整理すること
- (三) 課稅最低限并資本金計算方法に付ても相當調査すること

(ホ) 其他各業に付以上各號の趣旨に準じ適當なる改善を加ふること

三、現行法に於ける課税標準額が前年の半額に達せざる場合の減損更訂の制度は之を存續し、別に其の年に於ける營業利益皆無なる場合に於ては、税金を全免するの制度を設くること

四、課税手續

(イ) 課税標準の調査に就ては、現行調査委員の外同業組合等の意見を徴するの制度を設け、以て直接納税者との折衝を少なからしむること

(ロ) 實地に就き調査するの必要ある場合は高級の税務官吏を以て之に充つるの組織とし、且秘密漏洩に對し嚴格なる制裁を設くること

(ハ) 誠實なる申告を獎勵し、成るべく其の申告を尊重するの方針を採ると同時に、無申告者又は不正申告者に對しては相當の制裁規定を設くること

五、調査、決定、徴收、納期等

現行法の通り、但し調査委員及審査委員等の制度は大體改正所得税法に準じ之を改むること

六、税率は以上各項に依り調査したる課税標準に對し總税額を適當に配分したるものとすること

此案に依つて之を觀れば、第一は營業の種類に關するもので改正の問題に觸れてゐない、第二は課税標準に關するものであり、第三は課税標準より生ずる不公平を矯めんとするものであり、第四第五は徴税手續に關することであり、第六は税率に關することである。故に臨時財政經濟調査會の營業稅改正案も大體に課税標準、税率、徴税手續に就て現行法の缺點を除かんとしてゐるものと見て然るべきである。

現内閣は税制の根本的整理を斷行する考であるか否か能く判らぬが、兎に角營業稅に就ては其改正案を第四十六議會に提出せんとしてゐるやうである、新紙の傳ふる所に依つて之を見ると、現政府の改正案は臨時財政經濟調査會の立てたる案に酷似してゐる、従て政府の改正案も亦主として課稅標準、稅率、徵稅手續等に存する缺點を改めんとするものと見て可いのである。

そこで私は以下課稅標準、徵稅手續、稅率等に就て、臨時財政經濟調査會の改正案、并に政府の改正案を批評し、旁々兎見を述べて見たいと思ふ。

第二 課稅標準改正論

營業稅改正論の中心問題となるものは、課稅標準の改正に關することである。

我國の營業稅は課稅標準として、建物賃貸價格、從業者、資本金、收入金(賣上金高、請負金報償金等をも總括していふ)を採つてゐる、何れも外形標準に過ぎない、従て營業純益に順應する課稅をなすことが出來なくなるのである、そこで營業稅課稅標準の改正に關しては現行課稅標準を全廢し或は純益のみを課稅標準とすべしといふ說、或は資本のみを課稅標準とすべしといふ說、或は建物賃貸價格のみを課稅標準とすべしといふ說が起るのである、第一の說を純益說と名け、第二の說を資本說と名け、第三の說を賃貸價格說と名けて置く。更に臨時財政經濟調査會に

於ては、現行法に相當の修正を加へんとしてゐるから、之を現行外形標準修正説と名けて置く。
以下是等の諸説に就て其當否を吟味して見たいと思ふ。

一 純 益 説

純益説は、營業の純収益を課税標準とせんとするのである、純収益は營業者の擔税力を表はしてゐるから、之に課する税は最も擔税力に應ずる税となる、又何れの營業も其純益の程度に於て課せらるゝのであるから、各營業者の間に於て負擔の不公平を來たすことが無い。更に純収益に課するのであるから、純収益のない場合に課せらるゝやうなことは起つて來ない。此くして我現行營業税法の缺點の大部分は之を除き去ることが出来る。

營業税發達の歴史に徴するに、其初めは佛國の營業税が各國の模範を示してゐた、而して其佛國の營業税は外形標準主義を採つたものである、我國の營業税も其系統に屬してゐる。所で外形標準主義に依る課税は擔税力に應せざる税となり、剩さへ各營業者間に不公平なる負擔を命ずることとなるのであつて、其弊堪ゆべからざるものがある。そこで十九世紀の末期に至つて普魯西の營業税法は純益主義を採る様になつた。是れは營業税發達の一新紀元をなすものである、是れ學者が此純益説を以て營業税の新しい主義とする所以である、尤も普魯西の營業税も純益のみを課税標準としたので無い、資本額をも課税標準としてゐたものと見ねばならぬが、原則としては

純益を課稅標準としてゐたことは争はれぬ、故に普魯西の營業稅を以て純益主義の標本とするは敢て妨げない。

以上述ぶるが如く純益説は最も理論に適ひ、且つ現行營業稅の缺點を除き去ることが出来る、故に營業稅改正論としては、此説を以て最も有力なるものとなさねばならぬ。併し此説を是認するには、稅制の根本的整理を前提とせねばならぬ、何故かといふに、純益説に依ると營業稅は箇別所得稅に歸着するからである、現行地租營業稅を廢して箇別所得稅制度を立てるのならば、聞こえてゐるが、地租を從來の儘にして置いて、營業稅のみ純益稅としては、地租と營業稅との間に權衡が取れなくなつて來る虞れがある。

假に一步を譲り地租と營業稅との權衡問題を姑く措いて、營業稅を純益稅に改めるとして考へんに、そこに所謂箇別所得稅の短所があらはれて來る、それは外でも無い、營業純益が正直に申告せられないで、稅務吏も其真相を穿ち得ないとすれば、營業稅は不公平なるものとなるが、所得稅に於ても同様に不公平の課稅をなすこととなり、營業稅と所得稅とが相補ふものとならずして、却て不公平を重ねることとなるのである、加之租稅主體が營業の外に所得を得る源を有せざる場合に於ては營業稅の課稅標準と所得稅の課稅標準とが全然其量と質とを同うすることとなり人をして租稅の重きを感じしむることとならう、是れは租稅心理の上から見て容易ならぬことで

ある。

之を要するに純益説は最も理論に適ひ、且つ現行營業税の缺點を除くことを得るも、現行収益税制度を廢し簡別所得税制度を立てねば税制の全局より見て辻褃の合はぬものとなる、故に此説は現行營業税の改正といはんよりは、税制の根本整理をなさんとするものと評すべきである。

二 資 本 説

資本説とは營業税の課税標準を資本額のみとなさんとするものである。

資本金額を營業税の課税標準となすことは、我現行法に於ても、或種の營業に於て既に之を見てゐる所である、茲にいふ資本説は、之を總ての營業に推し擴め、且つ他の外形標準を總て廢せんとするのである。

資本金額を營業税の課税標準となすの理由は之に依つて營業収益を推測し得るからである、即ち資本の大なるものは、營業の規模が自然に大となり、其収益も之に應じて大となるに反し、資本の小なるものは營業の規模を大にすることが出來ず、其収益も之に應じて小となるのである。所が此推測は必ずしも常にさうであるといへぬ、從て此課税標準に依つて税すれば必ずしも擔税力に應ずる税とならず、各營業者の間に於て必ずしも負擔の公平を得るものとならぬことが起らう。此點より論ずれば、資本を課税標準とすることは純益を課税標準とするよりも劣つて

ゐるといはねばならぬ。併し乍ら資本を課税標準とすることは税制の組織の上より見て相當に理由を具へてゐる、一體營業稅は地租其他の收益稅と共に、財産殊に財産所得に重く課するの趣旨を貫かんが爲めに、一般所得稅を補ふ稅として存在の理由を有するものである。營業の純益は一應一般所得稅にて稅せられるのである。それに加へて營業稅を課するは、營業所得が勤勞所得に比し擔稅力に富むが故である、營業所得が何故勤勞所得に比し擔稅力に富むかは、其財産の基礎があるからである、されば營業稅に於て營業資本を捉へば、税制の上にて、營業稅の存在せざるべからざる所以の根據を捉へてゐるといふことが出来る、從て營業資本を課税標準として假令純益に應ずる課税とならぬとしても、それは忍ぶことを得ない缺點といふことが出来る。

一體營業純益は資本の力と人の力が結び合はされて出來上がるものである、故に資本が小であつても純益の大なることがあり、資本が大であつても純益の小なることもあるであらう。併しそれは人の力がその間に貢献してゐると見て可からう、人の力を離し、資本が收益の上に貢献した度合を考ふれば、其資本の大小に應ずるものと見て差支ない。營業稅が所得稅の補充稅として存する以上は、人の力に依つて得たる收益を稅する必要はない、資本の力に依つて得たる收益を稅すれば可い筈である、何故なれば前者は勤勞所得の性質を帶ぶるから所得稅にて一度稅すれば足つてゐるに反し、後者は財産所得に外ならぬから所得稅の外、營業稅の名を以て之を稅すべき

であるからである。此の如く論じ來れば、資本を課税標準とするは、假令それが純益に一致せないとしても、全然正義に反するものといふことが出來ぬ。

以上述ぶる所に依つて之を觀れば、資本説は營業税に簡別財産税の性質を帶びしむることゝなる、是れ亦税制の根本的整理を前提とするものといはねばならぬ。併し一步を進めて考ふれば、所謂收益税と簡別財産税は最も氣脈を通じてゐるものである、現に我國の地租の如き、地價を課税標準としてゐる、地價は收益を還元して算出したものであるけれども、又一の財産價格と見ることが出來ないでは無い、是が故に地租は收益税の本質を具へてはゐるが、同時に簡別財産税の臭味を帶びてゐるものと見て差支ない、又歐洲の家屋税の發達を見るに、近來家屋價格を課税標準とする立法が多く成立してゐる、是れ亦簡別的財産税の形を持つてゐるといふことが出來る、此の如く收益税は課税標準を財産價格に求むるものが發達して來てゐるのであるから、營業税にても財産價格即ち資本額を課税標準として、毫も不都合は無い筈である。之を我國の税制より見て、地租を現在の儘にして置く限り、營業税の課税標準を資本額とするも決して不釣合といふことが出來ない。

資本説に依ると、資本を要すること極めて少い營業者は殆んど營業税を負擔せないことが起つて來る、或はそれを不公平といつて批難するかも知れぬが、それは論理の結果已むを得ない、併

し營業者といふ以上は全然物的要素のない者といふことが出來ぬ、席貸業にしても、料理店業にしても、旅人宿業にしても、其營業する家は即ち一の資本である、其家は借家かも知れぬ、それであつても、其地上權なり、其賃借權が一の資本價格を有つてゐる、加之其屋號、暖簾も亦一の資本價格を持つてゐる、故に如何に資本の要素を要すること少い營業と雖も、労働者や官公吏や會社員等の如き純然たる勤勞所得者と同一視することが出來ぬ、従つて資本を課稅標準とするも、營業稅を課せられぬ營業が出來ることは無い筈である、但し營業資本の極めて少きものを免稅するは此限りでない。

三 賃賃價格說

賃賃價格說とは建物の賃賃價格を以て營業稅の唯一課稅標準となすものである。

此說は神戸博士の力説する所である、博士は之に就て左の六の理由を數へられてゐる。¹⁾

- (1) 課稅便宜——營業用建物の賃賃價格は外形的標準中の特に外形的なるものであり、之を決定することは容易である、隱匿虛偽申告の行はるゝ餘地なく、帳簿検査其他の煩累が無くて済む
- (2) 公平課稅——營業稅は收益稅として純收益に比例することが望ましいが、此希望は賃賃價格標準では十分に充たされない、只大體に於て之を充たすに止まる。營業稅は他の收益稅と同様に收益に對し完全比例たるを要せぬ、近接比例で満足して良

- (3) 利用厚生——營業稅が建物の賃賃價格によりて課稅さるゝの結果は各營業者をして出來るだけ小場所小價格の處にて出來る

1) 神戸博士：營業稅の課稅標準（本誌第六卷第四號44頁以下）

だけ多大の収益を擧げることゝ努めしむることとなる。同種營業中にて一層多く屋賃を拂ふことに依り一層多大なる營業稅を貢ふこととなることも、それは自業自得である、營業場の如き伸縮の餘地あるものに就ては營業者の努力次第で適當に調節せらるることを得るにそれを等閑にしてゐるのであるからである、異種營業者間になると營業の性質上場所を多く要し又は高價なる場所を要することもあつて、其の然らざる者との間に不公平といふ非難を辭することは出來ぬが、兎に角此間には競争のないこと故想するに足る。

(4) 負擔輕易——營業稅が賃貸價格に依ることになれば其營業場の物上負擔となりて、其物稅たる特色が一層長く發揮せられ、營業者の負擔が輕易に感ぜらるゝを得ることとなる。

(5) 收入豊富及其屈伸力——賃貸價格を標準とするによつて十分の收入を得らるゝ見込があり、單一標準に依るが故に必要な應じて稅率を増減することは少くとも多數標準を用ふる場合よりも容易である、賃貸價格も時勢の進歩に従ひ増加しつつあるから、之に依る營業稅の收入額は大體益々増加の一方である。

(6) 他稅との關係——我國にては國稅として家屋稅のなきことであるから、尙更ら建物賃貸價格を標準とする營業稅を薦むる理由がある、之により家屋稅の一部を行ふことにもなる。

博士の説は營業稅の課稅標準論として、慥に斬新の説であるといふべきである。併し私の見所を以てすれば、營業稅の外形標準中で最も惡いものを取つて、最も良いものであるとせらるるが如くに思はれ、卒然として聞いて寧ろ奇異の感に打たれるのである。私は今博士の説に服することが出來ぬ所以の理由を述べて見たいと思ふ。

(1) 營業稅が惡稅として最も非難せられてゐるのは、それが擔稅力に應せない稅となり、各營業者との間に不公平なる負擔を生ずるからである、今博士の説に依り賃貸價格を唯一の課稅標準とせば

當に此缺點を除き得ないのみならず、却て其缺點を大ならしむることゝなりはせぬかと思はれる。博士は營業稅は收益に完全比例せなくとも近接比例をすれば良いと論せられてゐる、それはよろしいとして置くが、それよりモット大切な問題は賃貸價格を課稅標準として收益に近接比例となすべき課稅をなし得るか否かといふことである、私の見る所に依れば、賃貸價格に依りては多くの場合に於て收益に遠ざかつた課稅となる虞れがある。成程家屋を營業の唯一條件とするものにあつては、賃貸價格は營業收益を推定する標準となることも云へやう、席貸業、旅人宿業、料理店業の如きそれである。所が一步を進めて考ふるに、同じく家屋を營業の一條件とするも、更に他の多くの條件を要するものにおいて、賃貸價格は決して收益に近接するもので無い、同じ場所に相接して、同じ賃貸價格を有する家屋に於て、均しく小賣業を營むも、其收益は必ずしも同じでないであらう。況んや同じ賃貸價格を有する家屋で、卸賣を營むと小賣を營むとに於て其收益を異にし、物品販賣業を營むと製造業其他の工業を營むとに於て其收益を異にするであらう。故に賃貸價格は收益に近接比例するものと見ることが出来ぬ。更に進んで考ふれば、營業に依つては家屋は營業の一條件をなすも其收益に貢獻すること極めて微小なるものがある、例へば製造工業の如きそれである、製造工業は近來場末に於ける土地賃貸價格の極めて低い所を選んで起さるゝ傾がある、土地賃貸價格の低い所では、家屋賃貸價格も亦比較的低いことになる、併し同一の工業の

市中に在るものより収益少いと斷する譯に行かぬ、従つて賃貸價格は収益に近接比例するものと見ることが出來ぬ。最後に家屋が殆んど營業の條件を爲さぬ營業がある、例へば鐵道業、海運業、運河業、棧橋業、船舶碇繫場業、貨物陸揚業の如きそれである。勿論是等の營業と雖ども事務所を必要としそれが家屋の中に存することせば、家屋も營業上全然無視することは出來ないが、併し是等の營業に依つて得べき収益と其事務所の家屋賃貸價格とは殆ど没交渉のものであるといはねばならぬ、チヨット考へて見ても日本郵船會社の事務所と東洋汽船會社の事務所とは其賃貸價格に於てたいした差は無いかも知れぬが、其収益に至つては非常の差があるであらうと思はれる。此卑近な例を取つて考へても、賃貸價格を唯一の課稅標準としては収益に對し近接比例をなす税とならぬのである。

以上述ぶる所に依つて之を見れば、賃貸價格を唯一の課稅標準としては収益に對し近接比例をなす税とならぬことが明となつた、従つて營業税は擔稅力に應ぜない、而も各營業者の間に負擔の公平を得ない税となるのである、現行營業税を改善するにあらずして却て改悪するものとも評せねばならぬ。

(2) 博士は更に進んで利用厚生と題し營業税が建物の賃貸價格によりて課稅せらるゝの結果は各營業者をして出來る丈け小場所小價格の所にて出來るだけ多大の収益を擧げること努めしむる

ことゝなると論せられ、賃賃價格を課稅標準とすることに依つて營業稅に教育的目的を持たしむることを考へられてゐるが、さういふ論法でいへば、如何なる外形標準も皆之を是認せねばならぬことゝなる、例へば資本金を課稅標準としても、其結果は各營業者をして出来るだけ小資本で出来るだけ多大の收益を擧げようことを努めしむることゝなると謂へる。然らば此點よりして、賃賃價格を營業稅の唯一課稅標準とするといふ理由とすることが出来ぬ。更に進んで營業稅に教育的目的を持たすことに就て考ふるに、それはそれ自身頗る問題であると謂はねばならぬ、私は敢て營業稅が收入の目的以外に教育的目的を持つてはならぬと云ふので無いが、營業稅に此副目的を持たしむる必要は無いと信ずる、博士が「營業場の如き伸縮の餘地あるものに就ては營業者の努力次第で適當に調節せらるゝことを得るに、それを等閑にし、一層多く屋賃を拂ふことに依り一層多大なる營業稅を負ふことゝなつてもそれは自業自得である」と論せらるゝは、屋賃の小なる所に退いて營業すべきに屋賃の大なる所に於て營業してゐるのであるから之に多く稅して罰しても可いといふが如く聞こえ、教育的目的を重んじ過ぐる嫌がある。これは同種營業者中に就ての議論であるが、此論理は異種營業者の中に當て嵌められ、營業の性質上高價なる場所を要するものを去つて低價なる場所を要するものに移りて行くの自由があるに拘らず、高價なる場所を要する營業をなし、多くの營業稅をなすも、それは自業自得であると論せられるかと豫期してゐたのに、

博士は急に論鋒を轉じ「營業の性質上場所を多く要し又は高價なる場所を要することもあつて、其然らざる者との間に不公平といふ非難を辭することは出來ぬが、兎に角此間には競争のないことと故恕するに足る」と論せられてゐる。それでは、異種營業者間には、教育的目的を達することと出來なくなる。加之博士は異種營業者間に就ては、貸賃價格を唯一課税標準とすることに依つて負擔の不公平を生ずることを認められることとなる、是れは明に博士の前に説かれたる貸賃價格を以て収益に對する近接比例をなすものとする理論を裏切るものである。而して「負擔の不公平を生じて、異種營業者間には競争を生せぬから、恕するに足る」と論せらるるに至つては、論理は更に不可解となるのである、競争を生せねば負擔の不公平も妨げないと云へば、公平課税の原則は非常に輕せられることとなる、私の見る所を以てすれば負擔の不公平を生ずるが如き課税標準は悪いといふべきで、競争を生せぬといふ理由で之を恕することが出來ぬ、勿論營業税の課税標準としては純益以外の課税標準にては何れを取るも、擔税力に完全比例することゝはなるまいけれども、異種營業者間に於ても比較的負擔の公平を得るが如き課税標準を取るべきである、此點に於ける博士の説は公平課税の立場より見ても、所謂利用厚生といふ立場より見ても、大に矛盾してゐると評せねばならぬ。

(3) 營業税の課税標準としては収益に完全比例するものを求むことが出來ないから、収益に近接

比例するものにて満足するとし、更に進んでいへば其收益を距ること相當に大であつても、已むを得ないこととする。併しそれであつても依つて以て營業稅の存在理由を説き明かすことが出来れば、敢て不可といふことが出来ぬ、所が貸賃價格を唯一の課稅標準としては、到底營業稅存在の理由を説明することが出来ぬ。

一體營業稅が所得稅と並び立つてゐるのは、財産殊に財産所得に重課せんとするが爲めである、財産殊に財産所得に重課せんとすれば、所得稅一本にては不可である、之を營業資本殊に營業所得に就ていへば、所得稅を徵する外に尙一度營業稅にて徵せねばならぬ、その稅制からいへば、營業資本を課稅標準とすることは相當に理由あることと云へるが、貸賃價格を唯一の課稅標準とするは理由を爲さぬ、成程前に述べた通り、營業の中には家屋を營業の主要條件とするものがあつてそれ等は家屋を以て營業資本の主なるものと見ることを得るが、其他の營業に至つては、家屋を以て營業資本の大小を推すことが出来ぬ。貸賃價格は斯くの如くにして、依つて以て收益に近接比例をしてゐるものと見ることが出来ず、又營業資本に近接比例してゐるものとも見ることが出来ぬ、果して然りとせば貸賃價格を以て唯一の課稅標準とすることは財産殊に財産所得を重課する方法としては當を得ないものと云はねばならぬ。

更に一步を進めて考ふれば、貸賃價格を唯一課稅標準とすれば、家屋稅と區別し難くなる、賃

賃価格は明に家屋の収益である、家屋の収益に課する税は家屋税とならねばならぬ、此論は營業者が自己の家屋を營業場とする場合に於て最も適切に當て嵌まる、營業者が他人より借りたる家屋を營業場とする場合に於て、其家屋の賃貸價格を標準として其營業者に課する税は使用税となつて來る、収益税たる家屋税は依然として家主に税せねばならぬからである。併し乍ら、借家に對して家屋税を課するとし、課税標準として賃貸價格を取るとせば、其税は借主に轉嫁することが多い、そうすれば營業者に對し家屋の賃貸價格を課税標準として營業税を課するも、其家屋の賃貸價格を標準として家屋税を課するも、同じ結果となると謂はねばならぬ。そこで神戸博士は賃貸價格を課税標準として營業税を課すれば、家屋税の一部を行ふことゝなると論せられてゐる。所が營業税に依つて家屋税の一部を行ふと云ふことを自身が大なる問題である。

神戸博士は我國の現在に於ては國税として家屋税を存せぬから、營業税に依つて家屋税の一部を行はんと論せられるのであるが、現行國税に家屋税が無ければ、家屋税を新設すれば可い、營業税の名に於て家屋税の一部を行ふは、税制を混亂せしむるに過ぎないで、良くないことである。之を税制の整理から觀るに、所得税に對して収益税を並立するの税制を取るとせば、地租營業税の外に家屋税貸付資本利子税を起さねばならぬ。此中の家屋税は家屋賃貸價格を標準とすることにならう、さうなれば家屋の賃貸價格は一に家屋税の課税標準となり、再び博士の説に依つて

營業稅の課稅標準となる。是に至つて納稅者は家屋稅が二重に課せられ、營業稅が免せらるゝ様な感を抱き、家屋稅の負擔に堪へないといふ叫びが起つて來るに相違ない、是れ賃貸價格説の當を得ないことを反證するものと謂はねばならぬ。此點は博士も後の論文に於て認められてゐる様である。

(4) 博士は收入豊富及其屈伸力と題し、賃貸價格を營業稅の唯一課稅標準とすれば、十分の收入を得るのみならず容易に稅率を動かし得て其收入に屈伸性を與へ得ることを説かれてゐるが、私はそれは程度の論となつて仕舞ふと思ふ、若し「單一標準に依るが故に必要に應じて稅率を増減することは少くとも多數標準を用ふる場合よりも容易である」といふ故を以て收入に屈伸力ありといふならば、其他の標準もそれが單一である以上は又爾かいふことが出來、敢て賃貸價格を唯一標準とする場合に限つたことでない、例へば資本額を唯一標準としても亦其收入に屈伸力ありと云はねばなるまい。

又「賃貸價格も時勢の進歩に従ひ増加しつゝあるから之に依る營業稅の收入額は大體益々増加しつゝあり」として自然增收を説かれてゐるが、自然增收も亦賃貸價格を唯一標準とするに足らぬ。資本金額を唯一標準とすれば更に自然增收は大であらうと思ふ、蓋し拂込資本の多くなるは自然の勢であるがそれがなくとも、年々歳々積立金等を多くして事實上資本を増加して行くのが

普通であるからである。

更に賃貸價格のみを課税標準として十分の収入があるかといふに、神戸博士は「假に今日本にて之を採用するとして現在の收額は賃貸價格の約四分一率にて十分である」と論せられてゐる、¹⁾所で賃貸價格の四分一といふ税率は十分重い税といはねばならぬ、更に博士は其提唱せられる課税方法に依る構造を説いて「税率は公平の上よりは累進とするを至當とする」といはれてゐるのである、²⁾若し累進税率を適用するにせば大營業場は賃貸價格の三割四割の税率を適用することも起るであらう。それに税制整理をなして家屋税を起して同じく賃貸價格を課税標準として課するにせば、賃貸價格の半分以上を奪ふことになるかも知れぬ。博士の説かるゝが如く「賃貸價格を課税標準として課するの爲め營業税は營業場の物上負擔となりて其物税たる特色が一層發揮せられるもの」とせば、營業税は家屋の財産價格の二割五分若は三割四割を沒收することとなり、家屋税と併せ課するにせば少くとも家屋の財産價格の半分以上を沒收することとなるであらう。營業收入の豊富を期するが爲めに、斯の如き財産價格を沒收することは當を得ない、此の如くせば必ずや苛斂誅求の聲が高くなりて、之を實現することが出来なくならう、從て此課税標準に依つては十分の収入を得ることが困難であると謂はねばならぬ。

(5) 以上述ぶるが如く賃貸價格を以て營業税の唯一標準とするは、收益に近接比例して税するこ

1) 前掲論文 500頁

2) 同上 503頁

と、ならずして、擔稅力に應ずる課稅ともならず、又各營業者間に於ける負擔の公平を得るものともならず、さればとて此課稅方法に依つて財産若は財産所得に重く稅するの趣旨を貫くことが出来ない、若し收益稅制を完成するが爲めに新に家屋稅を設ければ、營業稅は家屋稅と競合することとなり、却て稅制を混亂せしむることとなる。而して其課稅方法に依るも收入が十分で、而も屈伸力に富むといふことも出来ぬ。是等の理由は以て賃貸價格説を非認するに足つてゐると思ふ。「建物の賃貸價格は外形標準中の特に外形的なるものであり之を決定することが容易である」といふ課稅便宜論を以てしても到底賃貸價格を唯一課稅標準とするの短所を補ふことが出来ぬ。

終に斷つて置く、私は此説を神戸博士の説として敬意を拂ひ詳に評論して置いたが、神戸博士は或は其説を改めたと言はれるかも知れぬ、それといふは、博士の近頃發表せられたる「我邦の營業稅を論ず」といふ論文に於て、博士は大藏省にて多年調査しつゝあつた案（多分臨時財政經濟調査會の案となるものを指されたるならんと思ふ）に論及し、「其大體の骨子は(a)建物賃貸價格が多くの營業に於て營業收益の大小を計る標準として適切ならずと認め、席貸業、料理業、旅人宿業の如き其賃貸價格と營業收益との關係の大なる特殊營業の外は之を課稅標準中より除くこととし(b)……云々」を其案を紹介し、是等の案の全體の批評として「多分此改正でも行はれたらば、今日よりは大體一層公平となり」と云はれてゐる（一見賃貸價格を課稅標準の中より除くことに賛成せられたと思はれる。所が博士は同じ論文に於て「從來の營業稅を存置し不完全ながら外形標準を應用することとして、如何に之を改正するかが問題となる、此につき私は嘗て賃貸價格のみにて仕組んではどうかと提案したことがあるが、其はあまり急激な變化であるから、強いて主張もせぬ、特に其は國稅たる收益稅として家屋稅なく、單に地租營業稅のみの存することを假定した案であり、若も地租營業稅を存して稅制改革を行ふとすれば、勢ひ別に資本利子稅家屋稅が新

- 1) 神戸博士：我邦の營業稅を論ず（本誌第十四卷706頁）
- 2) 同上705—706頁

設せられるであらうし、然るときは此案の前提を失ふこととなるから、此案が強く主張し得ることとなるといはれてゐる。此案が強く主張し得ることとなるといふは、此案を抛棄したとも思はれぬ、況や現政府の如く家屋税を新設せないうで單に營業税の改正を企てんとするに於ては、博士の前提は依然として存してゐるから、博士は此案を強く主張せらるゝものを見るのが至當であると思ふ。是れ私が此案を神戸博士の説として茲に引用した所以である、若し今日博士が家屋税が起されなくとも此説を主張することを止められたのであるならば、私は神戸博士の説とすることを取消すに躊躇せないうであらう。

四 現行外形標準修正説

茲に外形標準修正説といふは、現行營業税の外形標準を原則として認め、之に多少の修正を加へんとするものを指す、臨時財政經濟調査會の當分存續すべき營業税の整理案及び政府改正案は即ちそれである。

現行營業税の外形標準は、從業者、建物賃貸價格、資本金、收入金(所謂收入金、賣上金、報價金、請負金等を總括す)等であつて、營業の種類に依つて其二つ若くは三つを組み合はしてゐるのである。臨時財政經濟調査會の改正案は前に示した通り、第一に此外形標準の中で、建物賃貸價格を少しの例外を除く外、廢し、第二に建物賃貸價格と從業者のみを課税標準とする營業に就ては收入金又は資本金をも課税標準とし、第三に賣上金といふ課税標準に就て其種目に修正を加へ、第四に課税最低限并に資本金計算方法に相當の修正を加へんとするのである。此中で第一、第二の改正は外形標準を、大體、從業者、資本金、收入金の三とし之を適當に組み合はせんとす

るものであり、第三及第四の改正は各課税標準に就き從來の弊を矯めんとするのである。

政府の改正案も大體に臨時財政經濟調査會の改正案に依つてゐる、但し新紙の傳ふる所に依ると、臨時財政經濟調査會改正案の第二と第三とを缺いてゐる様である。

此改正案に依つて之を觀れば、外形標準としては各業に亘り、従業者を以て充て、之に配するに、資本金を以てするものと、收入金を以てするものと、賃賃價格并に收入金(政府改正案は收入金を除く)を以てするものと三があることとなるのである。

私は此等の改正に就て少しく批評して見たいと思ふ。

(1) 賃賃價格廢止案

現行營業稅法に依つて賃賃價格を課税標準とする營業は、物品販賣、銀行、保險、無盡、製造印刷、出版、寫眞、倉庫、席貸、旅人宿、料理店の諸業である。臨時財政經濟調査會の案では、此中で席貸、旅人宿、料理店の諸業を除く外は、悉く賃賃價格を課税標準とすることを廢せんとするのである。政府の改正案は此中で倉庫業に就ては之を存せんとするが如くに傳へられてゐる。

賃賃價格を課税標準とすることの當を得ないことは、前段、賃賃價格説を批評するに際し詳論した、再び茲に贅するの必要が無い、尤も賃賃價格説を批評するに當つては、それが唯一の外形標

準に依らんとするのを批難したが、その批難は此所に當らぬ、賃貸價格を課税標準とすることそれ白體に對する批難は全く此所に當て嵌まるのである。是が故に私は臨時財政經濟調査會案が原則として賃貸價格を課税標準の中より除かんとするのを是認せざるを得ないのである。

以上は原則としての論であるが臨時財政經濟調査會案は例外として賃貸價格を課税標準としてゐるものがある、それは、席貸、旅人宿、料理店の三業である。是等の諸業に就て之を觀れば、家は營業の最も重要な條件をなすものである、従つて其家屋の賃貸價格は營業收益に近接比例するものであるといふことが出来る、果して然らば是等の諸業に於て賃貸價格を外形標準の一とすることは又決して不當であるといふことが出来る。それで私は此臨時財政經濟調査會案を是認したいと思ふ。

(2) 從來賃貸價格及從業者のみを課税標準とする

營業に對する課税標準修正案

從來賃貸價格及從業者のみを課税標準とする營業といへば、倉庫業と席貸業、旅人宿業、料理店業とである。臨時財政經濟調査會の修正案に依れば、席貸業、旅人宿、料理店の三業に對しては、建物賃貸價格及從業者の外に収入金をも課税標準に加へ、倉庫業に對しては、課税標準として賃貸價格を廢し資本金を以て之に代へんとしてゐるのである。そこで此二者を別々に觀察せねばな

らぬ。

先づ席貸、旅人宿、料理店の三業に就て之を考ふるに、前述べた通り建物賃貸價格を課税標準とするは一理あることである、併しそれでも尙建物賃貸價格は營業收益に完全に比例するものでない、従つて同じ賃貸價格を有する家屋に於て營業するも其收益に差を生ずることあるは免れ得ない所である。そこで収入金をも課税標準の中に加へんとする案が出て來たのであらう。収入金を課税標準とせば、此等營業の擔稅力に相應する課税をなすことが出來、隨に賃貸價格及從業者のみを標準として課するよりも公平なるものとなつて來ると思はれる。斯様に觀來れば、臨時財政經濟調査會の此改正案も之を是認せねばならぬ。政府の改正案は此點に就ては改める所が無い様である、臨時財政經濟調査會改正案の方が優つてゐると謂ふべきである。

次に倉庫業に就て考ふるに、倉庫そのものは一の建物である、従つて倉庫業は建物を營業の主要條件とするものであるといふことが出來る。さうすれば、倉庫業に對しては建物賃貸價格を課税標準とするも一理あることであり、之を廢して資本金を以て之に代ふる必要がない様である。併し乍ら倉庫業に於て倉庫は其資本の主なるものといふことが出來る、資本金といへば倉庫といふ建物をも含みてゐることは論ずる迄も無く、更に建物の外、倉庫業を營むに必要な設備其他の資本をも包括することゝなる、倉庫業の收益は此建物といふ資本と其他の資本とに比例するも

のなりと見る方が、建物のみに比例するものと見るよりも更に正確である。又一體倉庫業といへば多く大資本家の經營する所にかゝり、資本を主要とする營業といはねばならぬ、従て營業税を課する上に於て之を製造業運送業等と區別して、別個の課税標準を設くる謂はれが無い。さういふ様に觀れば、倉庫業に對し賃貸價格の代りに資本金を以て課税標準とすることは又當を得てゐる、政府改正案が之を改めないのは宜しくないと謂はねばならぬ。

(3) 賣上金に關する整理案

營業税中最も主要の地位を占めてゐるものは、物品販賣業に對する營業税である、而して物品販賣業は從來賣上金、賃貸價格、從業者の三つを以て課税標準としてゐる。臨時財政經濟調査會の改正案并に政府改正案では、賃貸價格を廢し、賣上金と從業者の二を以て課税標準とせんとしてゐる。茲には其賣上金といふ課税標準に就て論ずることとする。

賣上金を課税標準とすることに就て起る缺點は大體に二とすることが出来る、其一は賣上金といふ課税標準そのものより起る缺點であり、其二は賣上金に關し營業の區分より起る缺點である。

賣上金といふ課税標準そのものより來る缺點とは、賣上金高が必ずしも營業收益に比例するものでなく従て擔税力に相應したる課税の標準となすに適したものでないといふことである、此の

事に就ては私は嘗て次の如く論じて置いた。¹⁾

「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、仕入金高より少いに於ては却て損失となつて来る、不景氣時代に於て此現象を見ることは決して珍しくない。然るに我營業稅法に於ては、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稅は最も擔稅方に應ぜない、最も堪え難き税となるのである。

營業稅が惡税といはるゝ所以の一である」

と。所で臨時財政經濟調查會改正案并に政府改正案は依然として賣上金高を課稅標準としてゐる、賣上金高を課稅標準とする限りはそれより生ずる缺點の堪ふべからざるものは之を除くことに注意せねばならぬ、而して賣上金高といふ課稅標準より生ずる缺點の堪ふべからざるものは、收益極めて少く、甚しきは却て損失を見る如き場合に於ても、其賣上金高が多きに上るの故を以て巨額の税を課せらるゝ場合である。そこで臨時財政經濟調查會の改正案并に政府改正案に於ては、營業利益皆無なる場合に於て税金を全免するの制度を設くることを提唱してゐる、是れは素より物品販賣業に於てのみならず、營業稅を課せらるべき總ての營業に於て爾か云ひ得ることであるが、物品販賣業に於て最も多く其例を見ることである。従つて之を物品販賣業に於ける賣上金高といふ課稅標準より生ずる大缺點を除く一方法と見ることが出来る。

賣上金に關し營業の區分より生ずる缺點とは、其區分の粗に過ぐるが爲めに起るものを指すのである。同じく物品販賣業といふも、中には薄利にて多く賣るの主義もあらうし或は又少く賣

1) 拙論：營業稅論 (本誌第十五卷600-601頁)

つて多く利するの主義もあらう。然るにも拘らず賣上金高を同うするの故を以て同額の税を課せば、實收益に應せざるの税となつて仕舞ふ。そこで現行法にても物品販賣業を卸賣と小賣とに分ち、其卸賣と小賣とを更に甲乙に分ち、之に各異なる税率を適用すること、してゐる、其卸賣小賣とも甲に屬するものは米麥、石油、肥料、鹽、煙草、薪炭の販賣。卸賣の甲小賣の乙に屬するものは、繭、白絹糸、白絹布、棉花、綿、白綿糸、白綿布、白麻糸、紙、麥稈、真田、麻、真田、經木、真田、花、蕙、砂糖、麥粉、燐寸、銅鋼鐵の販賣。卸賣小賣とも乙に屬するものは其他の販賣となつてゐる。所で臨時財政經濟調査會の改正案は此區分を以て十分でないとし、卸賣に於ては甲乙丙の三種に分たうとしてゐるのである、其甲乙丙の三種の中に如何なる商品の販賣を配當せんとするかは未だ之を聞くことを得ないから姑く之を論ずることを見合はせやう。只甲乙丙の三種を區分することそれ自身に就て批評せんに、現行法よりも更に進んだものとなるに相違なからうが、私が見る所を以てすれば、それでは未だ十分でない、卸賣小賣ともに量の大なる割合に價の低き物の販賣と然らざる物の販賣との間に、又我國に於て多量に而も頻繁に賣買せられてゐる物の販賣と然らざる物の販賣との間に、尙多くの區分を劃することが必要であると思ふ。此區分を微細にすれば、する程、各種の販賣業の利益に近接比例して税することが出来るやうにならう。政。府。改。正。案。は。此。點。に。就。て。何。等。改。正。を。加。へ。ない。や。う。で。あ。る、臨時財政經濟調査會の改正案よりも劣つ

てゐると評せねばならぬ。

(4) 資本金計算方法改正案

資本金を課税標準とする營業は現行法并に政府改正案に於ても銀行、保險、無盡、金錢貸付、物品貸付、製造、印刷、出版、寫眞、運送、運河、棧橋、船舶碇繋場、貨物陸揚場である、臨時財政經濟調査會の改正案にては更に倉庫業をも加へんとしてゐる。此の如く資本金は多くの營業の課税標準となつてゐるが、其資本金を計算する方法は各業に亘つて統一せられねばならぬ。然るに我國の營業稅に於ては、其資本の計算方法が、個人と法人とに依つて異り、又營業の種類に依つて異なるものもあつて、彼れ是れ權衡を得てゐない。私は此點に就て左の如く論じて置いた。¹⁾

(1) 借入金¹⁾を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、合資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れが出資金に超過する限り之を算入し、個人¹⁾の借入金はそれが固定資本運轉資本をな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。一體營業稅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。さ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、全然加算せないといふのである。不權衡も甚しいと謂はねばならぬ。

(2) 金錢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、それが借入金であるか否かを問はず、又其營業主が個人

1) 拙論：營業稅論 (前掲603-4頁)

であるを法人であること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も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。是れ不權衡の甚しきものである。

(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貢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獻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。是れ亦不權衡の甚しきものである。

(ホ)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こととなつてゐる、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、聊か不權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、それだけは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、

右論する所に依つて之を觀れば、資本金計算方法に關して生ずる不權衡は第一に會社借入金、

銀行預金、保險準備金を資本金に算入せざること、第二に個人の繰越損金を控除せざること、第三に製造業に限り資本金額が前年に比し二割増加したる場合其増加額を二年間課税標準中より控

除することに存してゐる。

臨時財政經濟調査會の改正要領なるものを見ると、單に資本金計算方法に就ても相當調査することゝいふに過ぎないが、其委員會が一般所得稅を中樞とし收益稅を補足稅とするの稅制を立つると假定して營業稅の改正を企てんとしたる案に依つて之を見ると、私の今論じた第一、第二の不權衡に留意し之を矯正せんとしてゐる、即ち第一の不權衡を矯正するが爲めに資本金の中には拂込資本金の外に社債、借入金、銀行預金及保險責任準備金等の一部を資本金として計算することゝしてゐる。社債借入金を資本金の中に計算すとせば、株式會社株式合資會社と合名會社合資會社とに論なく總て之を算入することゝなり、會社の種類に依る不權衡もなくなり、個人と會社との間に於ける不權衡もなくなる。又銀行預金を資本金に計算するとせば、金錢貸付業物品貸付業と銀行との間に於ける不權衡をなくすることゝなり、更に保險責任準備金を資本金に計算するとせば、保險會社と普通會社との間に於ける不權衡をなくすることが出来る。但し社債、借入金、銀行預金、保險準備金は必ずしも金額を資本金に算入せねばならぬものでない、個人の借入金に就てはそれが固定資本運轉資本となつてゐる程度に於て之を算入することゝしてゐる。會社の借入金に就ても、それが純益を齎らす程度に於て之を資本の中に計算すべきである、臨時財政經濟調査委員會の改正案に依れば、其廣義の借入金を資本に算入する程度は、自己資本を以てする純益

歩合と借入資本を以てする純益歩合との割合を大體の標準とすることとしてゐる。此標準に依れば、銀行預金は、それが預金支拂準備金になつてゐる限り、之を除くこととなり、保險準備金も、其支拂準備金に屬するものを除き責任準備金のみを算入することとなる。

次に第三の不權衡に關しては増加資本金額が前年の資本金額に對し五割を超過する場合に於て其超過額のみを控除することに改めんとしてゐる。其理由とする所は左の如くである。

此恩典は製造業のみなるを以て他業との權衡上廢止するを可とすべし、然れども沿革上存置せざるを得ずとせば、其増加割合の二割は少きに失するを以て之を改め、且つ増加金額全部を控除するは二割未滿の増加を爲したるものよりも却て其課税少き結果となり不權衡なるを以て之を改正するの要あり

此理由に依つて之を觀れば、委員會改正案も根本的に此恩典を廢するを以て最も權衡を得るものとしてゐるが沿革上廢し得ないとせば増加割合の二割を改めて五割とし、増加總額を控除するのを改めて五割を超過する額のみを控除せんとするのである。故に五割以下の増加に就ては此恩典を受けることが出來ぬ、五割以上資本を増加するも、五割を超過する部分のみが此恩典を受けることとなるのである、従つて製造業に於ても五割以下の資本増加は他業と同じ様に課税標準の資本中に計算することとなり、五割を超過する部分のみが二年間資本金に算入せられないこととなる譯である。

政府の改正案は、此五割超過の代りに二割超過となさんとする様である、現行法と異なる所は二割以上増加の場合に其増加額を控除する代りに超過額のみを控除するといふ點である、勿論此改正に依つて現行法よりは進んだものとなるが、臨時財政經濟調査會委員會の改正案にも及ばないと謂はねばならぬ。

第三 免稅點及稅率の改正

課稅標準を改正すると、免稅點及稅率にも改正を加へねばならぬ、從來の課稅標準を其儘襲ひ來れるものもありても、亦改正を要するものがある。臨時財政經濟調査會の答申に依れば、課稅最低限に就ても相當調査すること、稅率は課稅標準に對し總稅額を適當に配分したるものとなすこと、いつてゐるに過ぎぬが、其委員會に於て所謂直接稅整理第二案が立てられたときの營業稅改正要領を見ると、具體的に免稅點及稅率の改正を提唱してゐる、それを委員會改正案として少しく批評して見やうと思ふ。

一 免稅點改正案

從來免稅點を存せなかつた營業は、銀行、保險、無盡、運河、棧橋、船舶碇繫場、貨物陸揚場、倉庫、鐵道の諸營業のみであつたが、改正案は大體にそれを襲ひ、運河、棧橋、船舶碇繫場、貨物

陸揚場の四者に新に免稅點を設けんとしてゐる。これは大體に於て當を得てゐる、蓋し是等の四營業に於ては、比較的小規模のものもあつて其收益も亦極めて少いからである。銀行、保險、無盡、倉庫、鐵道の諸營業に至つては概ね大規模の營業に屬し其收益も比較的大なるが故に免稅點を設くる必要が無い。

免稅點は、現行法に依れば、各營業に對し課稅標準の一に就て之を定めてゐる、但し製造業のみは二の課稅標準を結び付けてゐる。而して其免稅點を定むるに就て取つた課稅標準は從業者、賃賃價格、資本金、收入金の四である、即ち從業者に就ていへば、製造、印刷、寫眞、運送の諸業に三人以下、旅人宿、料理店の兩業に四人以下。賃賃價格に就ていへば、雇賃業に百圓以下、資本金に就ていへば、製造、金錢貸付、物品貸付の諸業に千圓以下、收入金に就ていへば、物品販賣業の賣上金、請負業の請負金に二千圓以下、周旋、代理、仲立、問屋、信託の諸業に二百圓以下を免じてゐる。改正案は免稅點を定むるに就ては、一營業に對し一課稅標準を取るの主義を徹底し、其課稅標準中より從業者を除き、資本金、賃賃價格、收入金の三者を取つてゐる、而して賃賃價格は只雇賃、旅人宿、料理店の三業に就てのみ之を存するのであるから、大體からいへば、資本金と收入金とを以て免稅點を定むる目標としてゐると見て可い。其資本金を目標とするものは、製造、印刷、

出版、寫眞、運送、運河、棧橋、船舶碇繫場、貨物陸揚場であり、収入金を目標とするものは現行法と同じく物品販賣業の賣上金、請負業の請負金、周旋、代理、仲立、問屋、信託の諸業の報償金である。此改正は現行法に比すれば一步を進むるものといつて可い。

委員會改正案の免稅點とする額に就て之を見れば、其資本金を標準とするものにおいて、千圓と二千圓とを分ち、印刷、出版、寫眞の三業を千圓とし他を二千圓とし、賃貸價格を標準とするものにおいて各二百圓とし、収入金を標準とするものにおいて、賣上金、請負金に於て三千圓、報償金に於て三百圓としてゐる。故に現行法と同一の標準を取るものに就ていへば、製造業の資本金千圓を二千圓に、席貸業の賃貸價格百圓を二百圓に、物品販賣業の賣上金、并に請負業の請負金各二千圓を三千圓に、周旋、代理、仲立、問屋、信託の諸業の報償金二百圓を三百圓に引き上ぐることになる譯である。現行法の免稅點は、大正三年の改正の際に大體定まつたものである、其以來物價の騰貴著しく、生活の標準も亦一般に甚しく上がつてゐる、免稅點の五割引上げば、當然の事と謂はねばならぬ。

二 稅率の改正

稅率に就ては委員會改正案并に政府改正案は次の如く改めんとしてゐる。

は現行法を維持し、其他の收入金と資本金と賃貸價格に於て稅率を減せんとしてゐるのである。私の見る所を以てすれば、物品販賣業の賣上金に就ては其區分を細かにし、其稅率を低くする必要がある、其點に於ては調査會改正案の方が一步を進めてゐるといはねばならぬ。次に總ての稅率に亘つて概括的に評すれば、現行法は勿論政府改正案も高きに過ぎてゐると謂ふべきである。其資本金を課稅標準としてゐるものに就て之を見るも、政府改正案は千分の三・三より千分の四・八迄の間に定めてゐる、財産稅案が總ての財産價格に千分の一・五を課せんとするに對し、元本を侵蝕するものであるとして反對したもの、目より見れば、驚くべき高い稅率であると謂はねばならぬ。蓋し稅率が高ければ、虚偽の申告をなすといふことにもなるのである、従て收入よりいへば一方に得て一方に失ふのである、それよりも稅率を輕減して、申告の誠實を期した方が收入の上には於ては損する所なく、而も課稅は公平となるから、遙に公平であると謂ふことが出来る。

第四 徵稅手續改正案

徵稅手續上の缺點は、第一には營業者の申告が眞實を缺き、調査が精確に行かぬといふことに存し、第二には稅務署が徹底的に調査をなさんとするが爲めに官民間に紛争を生ずるといふにしてゐる。¹⁾そこで徵稅手續の改正は此等の缺點を除くことを趣旨とせねばならぬ。

1) 拙論：營業稅論（前掲 605-6頁）

臨時財政經濟調査會の改正案は此點に關し、第一には課税標準の調査に就て、同業組合等の意見を徴するの制度を設け、第二には高級の稅務官吏を以て實地調査をなさしむるの組織を立て、第三には無申告者又は不正申告者に相當の制裁規定を設け、第四には、調査委員及審査委員の制度を大體改正所得稅法に準じて改めんとしてゐる。政府改正案も此第一、第四の點に就て同様の改正をなさんとしてゐる。今此等の改正案に就て順次に觀察して見やうと思ふ。

一 同業組合等の意見を徴するの案

營業稅徵收に際して生ずる官民の紛争は、一方が隠さんとするに對し、他方が官僚的に臨み官權を振り廻はし過ぐるより生ずるのである。同業組合等の意見を徴するは、此官民の紛争を緩和せんとするものである。同業組合は同種の營業をなすもの、團體であつて、其組合員の營業状態には能く通じてゐなければならぬ、従つて同業組合の意見を徴すれば、其組合員たる營業者の課税標準に就て、不正の申告をたゞし、真相に近きものを明にすることが出来る、稅務署が此意見を尊重すれば、營業者も稅務署に對し惡感を招く由もなく、徵稅上の支障を起すこともなからう。但しこは同業組合が最も理想的に行動することを前提としたものである、所が同業組合の意見は常に公平であり得るか否かゞ問題である、同業組合の意見といはゞ其幹部に在る人々の意見となつて來るに相違ない、然るに同業組合の幹部は總ての組合員に就て、資本金、從業者、收入金等

の課稅標準を詳にすることが出來ぬ、勢ひ事務員等を以て調査するの必要が起らう、殊に其同業組合の組合員が多くなるに従ふてさうである。斯くの如くして同業組合の意見を定むるとしても、必ずしも、十が十迄真相を穿ち得ると限るまい。又同業組合の意見が課稅標準調査に於て尊重せらるればせられる程、同業組合内に於て、種々の物議を生ずる様になつて來るかも知れぬ。又同業組合の豫備調査が手敷を要するに従つて、それに對し政府が交附金を下附するの必要も起つて來、徵稅費を増すことゝもならう。是が故に私は同業組合の意見を徵するの案に對し賛成の意見を表するに躊躇せないが、同時に之に餘り多くを期待することが出來ぬと附言して置きたいと思ふ。

二 高級稅務吏の實地調査案

營業稅徵收の際に於ける官民の紛争は、之を稅務署の方より見れば、下級の屬官が實地調査の局に當るより來てゐる。蓋し下級の屬官は事理に通せないのみならず、地位低いが爲めに、動もすれば民間實業家の嘲笑を買ふことになるので愈々反抗心を挑發せられ、益々官權を笠に着て質問を發し、帳簿物件を檢査し、營業者の有する課稅標準たるべきものを無暗に多額となさんとするに至るからである。營業稅廢止論は、制度としての反對論よりも、此徵稅手續上の弊に堪へ兼ねて發せられた怨嗟の聲の凝つて來たものと見ても可い位である。臨時財政經濟調査會の改正案

は高級税務吏をして實地調査に當らしむるの組織を作らんとしてゐる。高級税務吏が實地調査に當れば、當業者との諒解も圓滑に出來、よし質問を發し、帳簿物件の検査をなすも、爲めに當業者の反感を買ふこと少く、而も其真相を穿つことが容易であらう。而して當業者は其營業に就て皆それ／＼秘密を持つてゐるものである、税吏の質問や検査に依つて營業の秘密が世間に洩れるときは自然非常に迷惑を感じることも起つて來るであらう、従つて秘密漏洩がないといふ保障がないと質問に對しても眞實を答へないことになり、帳簿物件等の検査に對しても誠意を以て迎へぬことゝならう、是が故に秘密漏洩に對しては嚴格なる制裁を附せねばならぬ。

此の如く論じ來れば、高級税吏を以て實地調査に當らしむるの案は、大體に於て現行營業税徵收上の缺點を除き、以て營業税に對する反感を緩めることになると思はねばならぬ、従つて此案は之を是認せない譯に行かぬ。所で一步を退いて考ふれば、此組織をなすが爲めには、多數の高等税吏を登庸せねばならぬ。従つて徵稅費を嵩むことゝならざるを得ない。そこで此徵稅費の増加を來すも、敢て辭せないで之を斷行するか否かといふ問題が起つて來る。私の見る所に依れば、之を斷行するに依つて營業税の批難を緩和するの利益は、徵稅費増加に依つて被る損害を償つて餘りあると思ふ。是れ私が此案に對し双手を擧げて賛成する所以である。

此案に就て尙一言を附加せねばならぬ、そは外でもない、營業税の收入を多くせんが爲めに、

年々歳々、前年度に比し幾割を増さんと前提して課税標準の調査決定を爲すことを應ずるといふことである、今日下級屬官が實地調査に當るも、上官より幾割増加の結果を得る様にこの旨が授けられるとか、又は假令其旨が授けられぬにしても、課税標準に就き調査を爲し收入を多くする様に腕を振ふ下級屬官を賞するといふ風があると言ひ傳へられてゐる、官民紛争の原因は茲にも存すといつて可い。故に高級税吏をして實地調査に當らしむるとしても、年々歳々増收を來すべしといふ前提を置いてはならぬ、唯有りの儘を調査してそれを基礎として徵税すべきである。

三 虚偽申告の制裁案

營業稅徵收の際に於ける官民の紛争は、之を營業者の方より見れば、眞實の申告をなさないことより來るのである。故に虚偽の申告それ自身が弊害の源であるともいへる、此弊害の源を除き去らんとせば、人民をして眞實の申告をなさしむる様にせねばならぬ。併し申告が虚偽となるのは現代に於ける租税道德の反射とも見るべきであつて、租税道德の變せざる限り、人民を反省せしめて此弊を根絶せんとするも、それは六ヶ敷い註文といはねばならぬ。そこで法律の力に依り無申告者又は不正申告者を制裁するの必要が起て來る。

現行營業稅法に依れば、納稅義務ある營業者は毎年一月三十一日迄に、新に開業したる者は其際に、營業名及課税標準を詳記し政府に申告すべきに拘らず、其申告を爲さず、若し虚偽の申告を爲したる者、又は營業者は貨物の仕入、賣上、受入、貸付、廻送、從業者の人員及營業に關する金錢の出納を明にする爲め帳簿を備へ營業上一切の事實を記載すべきに拘らず、其帳簿の記載

を怠り若は虚偽の記載を爲したる者は一圓以上一圓九十五錢の科料に處す(營業税法三十四條)とし、營業税を逃脱したる者は脱税金高二倍の罰金又は科料に處す(同第三十四條之二)としてある、制裁は極めて輕い、虚偽申告者の制裁に至つては殆んど制裁の權威が無い。

臨時財政經濟調査會の改正案は茲に鑑むる所があつて、無申告者又は不正申告者に對して相當の制裁規定を設くべきことを提議してゐる。相當の制裁といへば現行法の制裁を高めることにならるのである。それは慥に虚偽の申告を少くする一良法といはねばなるまい。唯其相當といふ程度が問題である、私の見る所を以てすれば、其程度を高め、此無申告并に虚偽申告に對し嚴酷なる制裁を加へることが必要であると思ふ、制裁が嚴しければ、それを恐れて、營業者は申告をなさないで置いたり、虚偽の申告をすることがない様にならう。そうなつて來れば、稅務官吏の調査も簡單となり、容易となり、稅務行政の費用をも節することゝなるべきである。

四 調査委員會審査委員會の改善

營業稅調査委員會は人民の選舉したる委員を以て組織し、専ら營業稅の課稅標準を調査するものであり、營業稅審査委員會は收稅吏三人調査委員四人を以て之を組織し、課稅標準の決定に對し異議を申立てる者ある際に之を審査するものである、共に徵稅上官民の紛争を避くるが爲めに必要な機關である。從て是等の制度を存置せねばならぬことは論ずる迄も無い。唯選舉の方法に就て缺點あるが故に之を改むるの必要がある。現行制度に依れば、審査委員中の民選委員は、調査委員より選び、其調査委員は調査委員選舉人之を選び、調査委員選舉人は營業稅の納稅義務

者之を選ぶこととなつてゐる、而して是等の選舉は悉く記名投票を以て之を行ふのである。所が所得稅に在つても調査委員會、審査委員會の制度があり、審査委員中の民選委員を調査委員中より選ぶことは、營業稅の場合と異ならないが調査委員の選舉に關しては、最近の改正に於て、無記名投票を以て直接選舉を行ふこととなつた。そこで臨時財政經濟調査會の改正案も、今回の政府案も、營業稅調査委員の選舉に就ても、所得稅調査委員の選舉と同様に無記名投票に依る直接選舉に改めやうとしてゐる。此改正は最も當を得てゐる、蓋し納稅義務者が直ちに自分の信する人を投票することが出來、而も其投票が他人に強いられないで自由意志の儘に行はるゝ様になつてこそ初めて選舉の本旨に叶ふからである。

五 結 論

以上論ずる所に依て之を觀れば、營業稅を廢止せざる限り、現行法の課稅標準、稅率、徵稅手續は之を改正せねばならぬ、臨時財政經濟調査會の改正案は、此點に關し大に意を用ひてゐる、之を實行すれば、現行法に依る缺點の多くを除き去ることが出來やう。固より未だ完璧といふことが出來ぬ。今回政府が議會に提出せんとしてゐる改正案は、未だ確かなことを知り得ないが、大體に於て臨時財政經濟調査會の改正案を採らんとしてゐる様である。併し其悉くを採用してゐない以上は、政府の改正案は、臨時財政經濟調査會の改正案よりも現行法の缺點をモット多く殘すことになりはすまいかと疑はれるのである。