

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號六第 卷九十第

行發日一月二十年三十正大

## 論叢

營業税の不公平可能……………法學博士 神戸 正雄  
 獨占の本質……………文學博士 高田 保馬  
 道德統計論概説……………法學博士 財部 靜治

## 時論

在滿朝鮮人の現状と其の救済策……………法學博士 末廣 重雄  
 食糧問題と朝鮮の米作……………法學博士 河田 嗣郎

## 說苑

リカアドの價值論に就て……………經濟學士 森 耕二郎

## 雜錄

我國に於ける正貨の増減と金融繁閑との關係……………經濟學士 小川 福太郎  
 近世の農家經濟……………經濟學博士 本庄 榮治郎

## 附錄

本誌第十九卷總目錄

# 經濟論叢

第十九卷 第六號

(通卷第百拾四號)

大正十三年十二月發行

## 論叢

### 營業税の不公平可能

神戸 正雄

緒言 (本論の目的、問題の範圍)

第一段 我現行營業税下に於ける不公平可能

其一 法規其ものに存する不公平可能(一)主觀的租税額より(二)客觀的租税額から(A)國税のみにて(イ)他種收益に比し(1)家屋動的資本の收益に比し(2)土地收益に比し(る)營業内部にて(1)或一の時にて(a)異種營業の間(b)同種營業内(2)時の進むに隨ひて(B)地方税を併せ考へて)

其二 法規の運用によつて生ずべき不公平可能(一)不公平の原因(A)當業者の申告の不正に基くもの(B)税務官側の原因に基くもの(イ)力の不足によるもの(ロ)利益の誘惑によるもの(ハ)成績を誇るが爲めに出来るものに(ニ)壓迫厄介を加ふるに因るもの(二)不公平の情態(A)異人間(B)異時の間)

論叢 營業税の不公平可能

第十九卷 (第六號)

(一) 七九三

## 第二段 改正營業税下に於ける不公平可能

其一 小改正下に於ける不公平可能(一)税率低下の場合(二)税率引上の場合

其二 根本的改正下に於ける不公平可能(一)主觀的租税觀より(二)客觀的租税觀より(A)他種收益と比し(B)營業内部にて(イ)法規上の不公平(1)人的物的元素混在の度合の異なる爲め(2)収益捕捉難易の異なる爲め(運用上の不公平(1)當事者側(2)稅務官側)

結論 (全文の要旨)

## 緒言

由來、我國の營業税は呪はれたる税である。年來、百萬の營業者が之を以て惡税と高調して居り、全國商業會議所聯合會は之が廢止を以て其旗章として居る。併し其主張は容易に政府の採納する所とならない。曩きに彼等は一派の政治家に聲援せられて之を呼號して居た譯だが、偕て其の政治家が天下を取つて當局者となつたときには、之が採納に躊躇した。其處で營業者の中には政治家が二枚舌を使つたといふて憤つて居る者もあるが、併し之を廢止することによりて生ずる租税體系上の缺陷並に財政收入上の缺損があまりに重大なのであるから、そんなに之を簡單に片付けることは如何な當局者でも六つかしからうと思ふ。併しさうかといふて此税が良い税か公平な税かと問はるれば、然り此が良い公平な税だと明答することは出来ない。良い公平な税とはいひ兼ねるが、さりとて之を廢止し兼ねるといふのが事の真相である。私は茲に之を廢止すべしと

か否とかいふ政策論を上下しやうとは思はぬ。唯だ此に於て認めらるべき不公平の元素を指摘して論者の參考に供しやうと思ふ。

尙ほ廣く本税の不公平可能を指摘すること、なれば、營業税の課せらるべき營業の範圍の缺陷を擧ぐることも出来るが、此は既に嘗て説ける所であるから之を省く。今一つ此税の轉嫁可能の爲めに生ずる不公平（註一）もあるが、轉嫁可能といふことは有らゆる税の公平問題を議するに就ては常に一應考慮すべきことであつて、此税に限つたことでないから、特に之に論及しない。唯だ茲には所詮如何なる課税方法を工夫しても、此税に於て轉嫁可能を取除くことの出来ない所であり、其よりして生ずる多少の不公平は免れぬものだといふことを注意するに止める。

（註一）營業税は一の直接税として負擔が納税義務者たる營業者に止まるときに公平なる負擔の配分が行はれたといひ得る。けれども實際の營利生活に於て營業者とその相手方となれる人ととの相對的の力の強弱によりて、少くとも其一部を他人に移し得ることは事實であり、其だけに於ては立法者の期待に反した不公平を生ずるといはなくてはならぬ。之に關する二三の學說を擧ぐると、例之、ブローレは、其課税が問題となれる商品の爲めに市場の條件を變更するときのみ轉嫁さるゝを得る。價格が其だけ上げられることの出来る前に、先以て供給を制限しなくてはならぬ。税が之を生ずるときには轉嫁せられ、然らざるときには轉嫁せらるゝことを得ぬといひ、ケルンツニルは、輸入關税にて保護された市場では、營業税が通例買手に轉嫁せられ、外國競争の侵入によりて此税が營業者の上に止まることゝなると爲し、バスターブルは、外形標準に依る不公平な營業税が生産者の或ものを驅逐し、其残れる者をして負擔を消費者に轉嫁せしめることのあり得ることを理解すること難からずといふ所である。<sup>2)</sup>

1) 拙著、租税研究、第一卷、228以下  
2) Plehn, Public finance. 4 ed. p. 322. Gruntzel, Fw. S. 64. Bastable, Public finance. 3 ed. p. 464.

## 第一段 我現行營業税下に於ける不公平可能

### 其一 法規其ものに存する不公平可能

(一) 主觀的租税觀よりして——之を見るのに、元來、租税の公平不公平といふことは各納税義務者の全給付能力から論ずべきものだが、營業税も亦地租と相並んで一の物税として、之が課税に於て營業其ものを見て義務者其人を見ぬ傾があり(註二)、隨ふては又其義務者の人的事情を考慮せず、更らには累進率をも適用せざることとなり(註三)、唯だ此に免税點の設けられた事が地租と比較して異つた所だが、其他の點にては地租に近き諸の缺點を備へて居り、單に若干の客觀的課税標準に對し比例率を適用し、隨ふては大所得者大營業者が小所得者小營業者に比して其給付能力の割合に大いのものにも拘らず、之に相應した負擔を爲さず、結局、割合に輕易な負擔を爲すこととなり、更に負債多く係累者多き營業者は負債少く係累少き者に比して能力割合に乏しきに拘らず、同率の負擔に任ずることとなり、一層負擔の重きに苦しむといふの不公平を生ずる(註四)。此等の缺點は實に現行の我營業税に存する所であるばかりでなく、恐らく之を如何に改造しても營業税の存續する限りは、避くべからざる所であらう。

(註二) 拙文、地租の不公平可能、註一五參照。尙ほ、チヌカは、營業税は収益税として、人即ち主體に繫らないで、物體に

かゝると爲し、セリグマンも、歐羅巴に於ける營業税は營業其ものに課せられて、營業持主に課せらるゝのでないといふて居り、ヘツケルも、佛國營業税に做つた所の多くの税法は、物體を租税主體から鋭く分離し、物體を租税技術上獨立のものとし且つ營業利得を、主觀的全所得よりの客觀的成分として取出さうとするといふて居る。<sup>3)</sup>

(註三) 拙文、地租の不公平可能、註一七。<sup>4)</sup>

(註四) 拙文、地租の不公平可能、註一八及一九。尙ほ、エーベルトは、營業税では、負債利子の控除が必ずしも現はれずと注意して居る。<sup>5)</sup>

(二)客觀的租税觀からして——見て何うか。前記の不公平可能は遺憾ながら營業税には所詮避くべからざるものだから暫らく措くとして、偕て之を一の物税として、營業其ものに客觀的に課する税として果して公平かといふのに、そして此につき先以て、

(A)國税のみに就いて見るのに、

(い)他種收益、特に土地家屋資本收益に比して——營業收益が割合に重い負擔を負ふ不公平となるの事實があり又は少くとも其可能をもつ。本來からいふと、勤勞收益は暫らく別とし、少くとも土地家屋資本の收益に比しては、營業收益には其に人的元素の多少とも存在するだけ、大體一層軽く課税せらるべき筈のものである。<sup>6)</sup>然るに我國では、

(1)家屋及動的資本の收益——には全く國の收益税がかけられて居ないから、此に比しては營業税を課せられる所の營業收益が確かに過重なる負擔を爲すものだといふて良い。茲に一大不

3) 經濟論叢19卷 4,號29. Tyszka, Fw. S. 148. Seligman, Essays in taxation. 8ed. p. 327. Heckel, Fw. I. S. 288.  
4) 經濟論叢同上、29-30  
5) 同上、30. Ehcberg, Fw. 18 & 19 Auf. S. 259.  
6) 拙著、租税研究、三卷、101-122.

公平が存する。處で

(2) 土地収益——と比しては、我國には之に對して地租があるから、家屋や動的資本との對比に於けるが如き不公平は生じないが、其れでも土地と營業とに於て、課税物件及特に課税標準の捕捉の難易が異り、大體に於て此が土地に於て營業に於けるよりも一層容易なるの故に、此點からしては土地の方が營業よりも一層重い負擔となる傾をもつけけれども(註五)、併し實際、營業とても課税物件としてはそんなに逃げられるものではないし、課税標準から見ても、土地の方でも現に地價の決定が随分と困難なるものであり、營業税も外形標準に依ることになれば、そんなに六つかしきものではなくなる。此に於て兩者の間に多少の隔りはあるとしても、存外太しいものではない。此點からして土地が割合に重く負擔せしめらるゝ傾ありとしても、元來、前にもいふ如く營業の方は土地よりも人的元素のあるだけ割合に軽く課せられて然るべきものであり、大體に於て營業の本來負ふべきものは土地と勤勞との中間位にて可であるから、營業の實際収益は土地の實際収益に比し、(所得税が同等に課せらるゝとして)、少くとも収益税のみからいふと半率度のものを負へば澤山である。果して今日の實際負擔が此關係となつて居るか否かは細く計算して見なくては分らぬが、前記の課税物件及標準の捕捉の難易からして、土地と營業との負擔につきて正當と見らるべき此關係を生ずるほどであるのかには疑がある。多分左までの等差を生ずるほど

ではあるまいと思ふ。却つて課税標準が地租にては固定不動の法定地價であるのに、營業稅にては時勢の進むと共に年々歳々自動的に變化し、多くの場合増加するものなるが爲めに(註六)、營業をして土地に比して愈々過重負擔とならしむるの傾なき能はずである。沿革的にいふと、先づ地租のみ行はれて後、營業稅が並立することゝなつたが、此二のものが初めて並び立つた時に、果して二者の間に均衡ある負擔が課せられたか何うか疑なきを得ぬけれども、假りに其當時は均衡が得られたとしても、其後、土地と雖も其收益が大體に増加して居る、少くとも穀價の騰貴から見れば可なり増加して居る筈だが、負擔は其割合には増して居らぬ。爾後小修訂はあつたが、大體に於て課税標準が其儘となり、稅率の變化の如きいふに足らぬものである。然るに營業の方は勿論其收益が年々増進しつゝはあるが、其に伴ふて之を示すべき標準たるものも自動的に増加し、其負擔は愈々益々増加して居る。で兩稅が並立した當初に負擔の均衡があつたものとすれば、其後、營業稅は地租に比して益々過重の負擔となりつゝある譯である。まして夫の當時、既に負擔の均衡が得られないで、營業收益が土地收益に比して過重負擔であつたならば、今は營業稅は地租に比して二重の過重となつて居るでもあらう。或は夫の當時は營業稅が地租に比し尙ほ過輕であつたとしても、其後に於ける地租の不動に對する營業稅の増加によりて、今はむしろ輕重が逆轉することゝもなり得る。二者の間の均衡を得ると否といふことを精密に示すことは六つかしい



が、兎も角も不動的標準をもつものと、可動的標準をもつものとの間に於ける公平の關係を生じ得る機會は理論上唯一の時のみで、あとは何れか一方の過重負擔となるを免れぬ。若も偶々最初に可動的標準をもつ營業税の方が不動的標準をもつ地租よりも過重負擔でもあつたならば、永久に公平負擔となるの時機は來らぬこととなる。

(註五) 拙文、地租の不公平可能、註三五參照。尙ほロツツは、不動産は公然であるに反し、營業の事實の確定は兎も角、其收益の確知が大なる困難に對立すると爲し、ゲルンツェルも、營業税の實行には大困難がある。其は土地家屋の如く而かく一般に認めらるゝ所の且つ常に影響する所の土室を缺くからであるといひ、チスカも、地租家屋税では課税物件が確定して居る。即ち課税すべき物が公然に存するのに、營業税では此事が同一度では現はれない。其收益の高さの確知が特に非常に困難であると爲し、ベラフェルデスは、利子勞賃、否な實に地代も各國にて或平均的水準を示し、其確定が打勝つべからざる困難に出會はないが、企業利得の客觀的決定には大なる困難ありと爲し、ウグナーも、地租家屋税では、収益能力及純收益の存在、並に少くとも或度内にて其大體の高さが容易に確知さるゝのに、營業税では、假令各種の營業にて程度は異なるにせよ、本質的に之につき不利であると爲し、バステープルも、土地家屋の評価として、複雑且つ多費なる過程であるが、營業の動搖する利得を測定する事業に比しては輕易であるといふて居る。<sup>7)</sup>

(註六) 拙文、地租の不公平可能、參照。<sup>8)</sup>

(る)營業内部に於て——は、元來、營業税の爲めの適切なる課税標準の見出し難きことが一般に認められた所であるが、<sup>9)</sup>實際我國が選んだ所の其も、洵に窮餘のものであつて、其に據る所の負擔は可なり不公平とならざるを得ない。

7) 經濟論叢19.卷、4號、38-9. Lotz, Fw. S. 326. Gruntzel, a. a. O. S. 64. Tyszka, a. a. O. S. 148. Bela Földes, Fw. S. 410-411. Wagner, Fw. 2. Aufl. II. S. 537. Bastable, l. c. p. 456.  
8) 經濟論叢19.卷4號、38.  
9) 拙著、租税研究、一卷、230-1.

(1) 或一の時に就いて見て先以て

(a) 異種營業の間に——課税標準並に税率の選擇上の注意が拂はるゝことによりて、負擔の均衡の得らるゝ傾はあるけれども、而かも其が果して眞に期待するほど適切な結果となるや疑はしい(註七)。特に異つた營業種類の爲めに異つた課税標準の選まれた場合の如き、其異つたものに據ることによりて均衡なる負擔を課するは最困難なことではなければならぬ。<sup>10)</sup>又異つた營業種類に對し同一の課税標準を用ゐ、異税率にて斟酌しやうとしても居るが、其異率が果して各業種に於ける收益事情の相違<sup>11)</sup>に適切なりやは疑はしい。<sup>12)</sup>

(註七) ベラフェルデスは、企業の種類なる種類に於て收益能力の差異を確定することは困難だといふて居る。<sup>13)</sup>

(b) 同種營業内にて——は自ら課税標準及税率が同一となつて居り、其れで相互に公平の負擔となつて居るやうにも思はるゝが、決してさうは往かない。外形標準では到底、各業體の實際收益に相應した負擔となることを期し得ぬ(註八)。否な假りに此が實際收益に相應したものと雖も、其の實際收益其ものも、精密にいふと、營業の種類(茲には同種營業について論じて居るから此點は問題外だが)及規模の大小により人的元素と物的元素との混在の度合が異なるが爲めに必ずしも之に依るの課税が公正なる負擔とはいへないといふことになる(註九)。兎も角、外形標準によりては到底公平負擔は得られない。例之、物品販賣業にて賣上金高の大小と従業者の數とに

10) 拙著、租税研究、一卷、239。

11) Schaffle, Steuern. B. T. S. 185.

12) 拙著、租税研究、一卷、239。

13) Bela Földes, a. a. O. S. 412.

依つて課税して居るが、賣上金高が大かつたからといふて、其小さいものに比して其れだけ大な收益があつた又は其れだけ大な能力があるといふことは必ずしもいひ得ない(註一〇)。唯だ茲に物品販賣業の種類によりて多少分科して、小賣と卸賣と、其も更に甲乙とかに分けて異つた率を適用して居るだけは見様により公平に近づくものではあるが、併し其同一の小賣の甲に入るものにて、尚ほ異つた種類の品物に關するだけにては、恐らく賣上高と収益又は能力との間に相當の並行關係が取れるかは疑はしい。否な同一種商品の小賣としても、動搖する營業界に於て(註一一)各營業者の受くる其變化の影響の受け方は多少異らざるを得ないし、此間に處して利益を收める爲めに盡す所の營業者の手腕も異なるし(註一二)、同一賣上高によりて生ずる利益は或は大に或は小に、又他のものは之により損失を生じ得る。之によりて相互の間に公平負擔は必ずしも得られない。従業者の數によるに至つては更に一層太しい不公平を生じ得る。優秀者と然らざるものとでは收益の上に非常な相違を來たさなくてはならぬ(註一三)。其他資本金額(註一四)、運轉資本金額、建物賃賃價格(註一五)についても類似のことがいひ得る。

(註八) 拙文、營業税の課税標準、註一六參照。尙、パウムは、外形標準は納税義務者の給付能力の正當なる非難なき表示となるを得ぬと爲し、エーベルヒは外形標準が大不平等の危険をもつと爲し、フィスチングは、信頭して収益又は収益能力の決せらるゝを得る如き外形標準なしといひ、ホーリニーは、外形標準の重なる缺點の一は、此が各營業者の個人的利得を明

14) 拙著、租税研究、一卷、240-1.. Baum, Ueber die Wirkung der Reform des bayrischen Gewerbesteuergesetzes. S. 7. Eneberg, a. a. O. S. 361. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 328. Beaulieu, Traité de la science des finances. 5 éd. I. p. 402. Parieu, Traité des impôts. 2 éd. I. p. 412. Heckel, a. a. O. S. 288. Robinson, Public finance. p. 36. Seligman, l. c. p. 395. Bela Földes, a. a. O. S. 413.

にし能はざることだと爲し、パリーユは、外形標準によりて營業を課せんとする立法者は、暗中模索、及近接の制度に歸するものだと爲し、ベツケルは、外形標準による場合には、實際收益の代りに型式的平均が現はるゝと爲し、ロビンソンは、外形標準は、精々、實際の納税能力に對し頗る粗なる近接を與ふることを期するのみといひ、セリグマンは、外形標準が個人の精密なる状態に對し精密なる近接の理想を達せずと爲し、ペラフェルデスは、外形標準によりて企業收益の唯近接的評定すらも大なる困難に接することは確也といふて居る。<sup>14)</sup>

(註九) 後段註二二、二三、參照。

(註一〇) 拙文、營業税の課税標準、參照。尙ほ、コンラードも、商業に於ける販賣高は純収益にとりての標準とならずといふて居る。<sup>15)</sup>

(註一一) チスカは、營業收益は經濟上の情勢によつて大なる動搖を受くるものと爲し、ロツツも、各の小工業的大工業的商人的營業の収益は頗る大なる動搖を來たすものだといひ、更らに、外形的収益可能に依る課税は、營業收益の大なる分化に於て並に大に動搖する所の景氣に於て、特に世界市場の大なる錯綜が存し、主として地方又は國民的販路にて保證されない處には、負擔の大不平等を伴ふことゝなるといひ、グルンツェルも、實際収益は急速に變轉し且つ深く侵入する所の景氣の爲めに外形標準の収益能力とは大に異つたものとなり得ると爲し、ペラフェルデスは、營業税の困難及危険は企業利得の動搖にある。今日の營業行爲の非常なる擴張に於て及其急速なる變化に於て、外形的標準によりては、企業の収益状態に於ける相當なる洞察が得られないことは疑を容れないといひ、シエフレも、營業利得は時と共に非常に變動する。營業生活の今日の複雜に於て恰かも捕捉確定せしめざるが如き勢力、例之、營業景氣、企業者の投機才能の如きものがあるといふて居る。<sup>16)</sup>

(註一二) 前註シエフレ參照。尙ほ、パウムは、營業の繁榮は營業者の人的能力にかゝると爲し、チツシアートも、租税主體の人格如可が經濟の収益を左右すと爲し、ロツツは、各箇の營業にて用ゐらるゝ技術が之に大なる働を爲すといひ、ベツケルは、外形標準は収益成形の上に指導權利主體の影響を考慮せずといふて居る。<sup>17)</sup>

15) 拙著、租税研究、一巻、238. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 163.

16) Tyszka, a. a. O. S. 148. Lotz, a. a. O. S. 326-7. Gruntzel, a. a. O. S. 65. Bela Földes, a. a. O. S. 410. 412. Schäffle, a. a. O. S. 185. 188.

17) Baum, a. a. O. S. 7. Tischert, Die moderne staatliche Ertrags- und Einkommensbesteuerung. S. 8. Lotz, a. a. O. S. 327. Heckel, a. a. O. S. 288.

(註一三) 拙文、營業税の課税標準参照。尙ほ、コンラードは、従業者数の元素は同種企業間の比較には間に合ふが、併し本来、之にて収益を認めしめないといふて居る。<sup>18)</sup>

(註一四) 拙文、營業税の課税標準参照。尙ほ、クラインウエヒターは、同一大さの財産にても營業収益が、之を營む者の技能次第にて頗る異りたるものとなることは明かである。又財産の大さが異りたる營業にとりて異つた重要をもつことも自明だと爲し、パリーは、營業資本は同一年内にても異つた時期によりて變動すべきものだといふて居る。<sup>19)</sup>

(註一五) 拙文、營業税の課税標準参照。尙ほ、コンラードは、大な取引が小な店にて行はるゝのに、立派な店飾を有つた大な店が必ずしも最大な収益を擧げない。却つて特段な評判をもつ所の小な店が最大の収益を擧ぐる。特に此際、異つた營業が全く異つた方法で、大な、そして高價な場處を持たなくてはならぬことゝなるといふて居る。<sup>20)</sup>

(2) 時の進むに隨ひては——各業體の間の不公平は外形標準課税によつて一層増大する傾をもつ。其は一方には時勢の進むに従ひ、營業の種類が益々多く分化して収益事情の複雑を増加するのみでなく、他方には企業規模も亦益々大となつて、其大なるものと小なるものとの収益が愈々多く外形標準に比例せざることゝなるからである(註一六)。

(註一六) ヘツケルは、凡べての國民經濟上技術上及社會上の進歩と共に、外形標準に依る營業階級税が益々實際と遠かることゝなるといひ、エーベルヒは、十八世紀の終及十九世紀の初めに於ては、外形標準の危險が少かつた。何となれば當時、中小經營が遙かに多く、大經營は稀であつて、資本及企業者人格が収益の上の影響は後世に於けるが如くには而かく重大でなかつたからといふて居る。<sup>21)</sup>

(B) 地方税をも併せ考ふるに於て——右の國税に存する所の不公平は之が爲めに一層増長せしめ

18) 拙著、租稅研究、一卷、238. Conrad, a. a. O. S. 163.  
 19) 拙著、租稅研究、一卷、237. Kleinwächter, Fw. S. 158. Parieu, l. c. p. 405.  
 20) 拙著、租稅研究、一卷、238. Conrad, a. a. O. S. 164.  
 21) Heckel, a. a. O. S. 291. Eheberg, a. a. O. S. 259—260.

らるゝことゝなる(註一七)。唯だ我國の地方税には家屋に對する特別税の存するだけは前記の不公平を一部緩和することにはなるが、其も凡べての地方に存するのでなくて、主として都會地のみに存するだけでは其價値を落すことゝなる。更らに附加税率が營業税に於て地租に於けるよりも低いだけでは、夫の營業の過重負擔可能を緩和すともいへるが、其は宅地外の地租と比した場合についてあり、宅地租と比較すると、地租の附加税の方が營業税のよりも輕くなつて居るといふことがある。斯くて地方税をも併せ考ふるときに、土地收益と營業收益との間に均衡ある負擔は必ずしも行はれて居ないやうだ。附加税もなく特別税の例も乏しき動的資本の收益と比しては營業收益は國税の上に地方附加税のかゝるだけ一層過重の負擔を爲すことゝなる。

(註一七) 拙文、地租の不公平可能、註三十三、ニーベルヒ參照<sup>22)</sup>

## 其二 法規の運用によつて生ずべき不公平可能

(一) 不公平の原因——我國現行營業税は法規其ものに於て、既に前記の如き諸の不公平可能をもつが、別に之が運用上からしても其上の不公平の加はる可能がある。

(A) 營業者の申告に於ける不正に基くもの——其は第一には營業者が虚偽の申告を爲すによつて生ずる。從業者の數の如き、諸の課税標準の中でも最虚偽的の申告のしにくいものゝやうだが、其でも或程度までは營業者が之を少くないふことがある<sup>23)</sup>。建物の賃賃價格も比較的評定し易いもの

22) 經濟論叢19卷 4號 38.

23) 拙著、租税研究、一卷、238.

だが、此も或度までは屈伸性を有つから、低いいふことになり得る。資本金額及運轉資本金額に至つては、會社法人なれば比較的信頼し得るけれども、其も或度まで實と遠かるを免れず、まして箇人又は箇人的の營業では虚偽の申告となることが多からう。賣上又は請負又は收入又は報償金額に至ても、帳簿を二重三重に作つて偽はり得る。此等につきての營業者の申告が其儘採納されるのではないが、其の採納さるゝだけでは不公平を生じ得る。皆人が一様の度合にて虚偽をいふならば、まだ營業者相互に相對的の公平が得られて居るともいへるが、實際、其度合が人により異なるので、何としても不公平とならなくてはならぬ。

(B) 税務官側に於ける原因に基くもの——上記の如く營業者の申告の必ずしも信頼し難い以上は、税務官は之に對して相當の訂正を加へなくてはならない。然るに其結果が又必ずしも公平にはならない。(い)其は第一には彼の力の缺乏に因る。彼等も出来るだけ正確なものを見出さんとして色々苦心して居る。けれども限りある力を以て漏れなく捕捉することは出来ない。或ものは悉く押さへる。他のものは逃がし、そして更に他のものについては取り過ぎにまでなる。其中に就き實際以上をも取つた場合には、營業者が恐らく不承知で、審査を請求し、訴願、行政訴訟まで往つて訂正を求め得る譯ではあるが、其には手数を要し、費用を要するので、泣寝入りになることもある。此方は或は訂正されるとしても、實際額以内で甲乙營業者の間に捕捉さるゝ度合の異

24) 同上、237-8.

25) 同上、238.

ることによりて生ずる不公平は残らなければならぬ。(ろ)第二には當局者の力足らざる爲めならば、  
まだしもであるが、彼が當業者よりして受くべき現實又は未來に掛る所の利益の爲めに、偏頗な  
る處置を爲し、或者に殊更寛大と爲すことによりて不公平を生ずることがある。(は)第三には當局  
者が上司に對し自己の職務上の成績を良く見せる爲めに無理に搾り出さうとすることがあり、其  
結果として不公平となることもあり得る。(に)第四には當局者が當業者と交渉するにつき其態度の  
亂暴なるが爲めに、當業者の心裡上に壓迫を加へ、彼が帳簿検査、質問等の爲めに店舗に往つて  
其營業の邪魔をするが爲めに有無形の損害を與へるといふこともあつて、此等も租税金額以外の  
負擔として當業者の頭上に落つるものとなる(註一八)。此が相手の當業者の人によつて一様となら  
ぬので、是れ亦た不公平負擔の一原因となり得る。

(註一八) アダムスミスが租税原則の第四則中の第四點として述ぶるものが營業税に最良く當る。曰く、徵稅官の頻繁なる巡  
視及厄介なる吟味によつて、人民に不必要な厄介壓迫を加ふることとなるであらう。此厄介は嚴格にいへば費用ではない  
が、確かに各人の負ふべき費用に齊しいものであると。<sup>26)</sup>

## (二) 不公平の情態

(A) 異人間——右の原因に依り生ずべき不公平は先づ以て人々間に現はるゝ。そして特に其が同  
業者間に存するときには、營業者としては單なる負擔問題たるのみではなく、其はやがて其競争



條件を不對等として其過重負擔者をして其經濟上の存立を失はしめることゝもなる。其が俸給者の負擔の不公平以上に重大な問題となる。營業者が負擔の不公平について喧しくいふのには其業體の性質上、最同情すべき所以のものがある。

(B) 異時間——營業者としては元來、好景氣時には税を擔ひ易しとし、不景氣時には擔ひ難しとするものであるが、恰かも其好景氣時には、稅務當局者としてあまりに追求しなくても稅收入が豫算よりも多く入り來るので、多少寛大の態度に出るが、不景氣になると、動もすれば收入減の傾を示し來るので、手厳しく調べ上げんとすることゝなる。斯くて營業者としては前記の不公平負擔の苦痛を、不景氣時に於て一層太しく覺ゆることゝなる。

## 第二段 改正營業税下に於ける不公平可能

### 其一 小改正下に於ける不公平可能

現行營業税を改めるとして最簡單なるものは、大體現狀の儘として、單に稅率の變更を爲すことであるが、假りに

- (一) 其稅率を低下したとすれば——上記の不公平は幾らか緩和さるゝといふ結果になる。併し
- (二) 稅率を増加するとしたならば、——其とは反對に、夫の不公平を増長することゝならなくては

ならぬ。そして今後とも財政上増収の必要の生ずることは屢々であらうから、其場合に處する爲めにも、此税の根本の標準を、もつと公平なものとして置くことに力を用ゐなくてはならない。

## 其二 根本的改正下に於ける不公平可能

我現行營業税が不公平可能の大なものとし、併し之を廢止せずして根本的に改良するとすれば、一方に家屋税資本利子税を設け、地租にも修正を加へ、地方税制にも改善を行ひつゝ、營業税其ものは、むしろ營業所得税ともいふべきものに改造することの外ないであらう。併し此場合とても必ずしも、そんなに理想的の公平を齎らすことは到底出來ない。

(一) 主觀的租税觀よりして論ずると——尙ほ此が一の物税として義務者の全能力を見ないで、營業に關するだけの所得を見るが爲めに、公平負擔の上に缺點ありといひ得る。恐らく此に於ても負債其他人的事情の考慮が不十分なるを免れまいし、税率の如きも恐らく相變らず比例が選まれ、隨ふては大所得者又は大營業者が小所得者又は小營業者に比して過輕負擔となるを免れないであらう(註一九)。

(註一九) コンラードは、營業の純収益は企業の大さと共に累進的に増加するを例とする。其純収益の高さに對する税の繰か  
なる累進は辯護せられ得と爲す。<sup>27)</sup>

## (二) 客觀的租税觀よりして——

論叢 營業税の不公平可能

第十九卷 (第六號 一七) 八〇九

(A) 他種收益と比して——何うかといふと、此改革に依りても尙ほ、營業收益と他種收益との間に均衡ある仕組を作ることは困難であり(註二〇)、隨ふては矢張り不公平となり得る。家屋税と資本利子税との加はるだけは、從來よりも一層公平となるが、其とても家屋税にて採らるゝ課税標準の如何によつては、例之、家屋の價格、又は其形狀、大きさ、地位などによるならば、營業所得税とは異つた標準に依ることゝなつて、二者の間に均衡ある負擔が得られぬことゝなり得る。賃貸價格に依るときに、餘程、營業所得に近似することゝなるが、其でも家屋の所得と賃貸價格とが同だといひ切り得ないだけに於て幾分か異つた性質のものとして均衡を得ざる嫌がある。資本利子税に於ける課税標準たるべき資本利子は營業所得と最近の性質のものだから大體均衡が取り易いとして、倍て地租に至つては、其が國税として行はるゝ以上、恐らくは在來の台帳價格の修正により、隨ふて矢張り相變らず固定不動的の課税標準に依る外なきことゝもなつて、營業所得税の場合の年々變更さるべき可動的の標準に依るものとは性質が太しく異なることゝなり、此間に於て均衡ある負擔は望み難きことゝなる。或は地租の方も、年々の土地所得に依るといふことゝにすれば比較し得るものとなるが、其は國税には行ひ難からうし、精々、土地の賃貸價格位に依ることゝなるを得やうが、其れなれば既に營業所得とは少し許り意義が異なるし、又其すらも國税として實行するには臺帳制よりも厄介で、行ひ難いといふことゝもある。

(註二〇) 拙文、地租の不公平可能、参照。<sup>28)</sup>

(B) 營業内部にて——倍て又營業税を營業所得税と爲すときには、恐らく各營業の所得又は收益に一齊に或一定比例率を課することゝなるであらうが、然るときは一見すると其が各營業の示す給付能力に最良く適うやうでもあるが(註二一)、其實は必ずしも然ることを得ぬ所以のものである。第一に、

(註二一) 拙文、營業税の課税標準参照。尙ほ、エーベルヒは、營業税では課税標準として最良きものは實際收益だと爲し、コンラードも、人は營業税にても眞に精密なる標準を唯だ純收益に求むるを得べしといふて居る。<sup>29)</sup>

(い) 法規上の不公平——として、(1) 各營業に存する物的元素人的元素混在の度合の異なるに應ずることが出来ぬといふことがある。そして其は營業の種類によりても異なる。著しきは口入業の如きにては人的元素が勝ち、銀行業なれば物的元素が勝つが如くである(註二二)。然らば各種營業により税率に差等を設くれば之にて能力に應じた課税が出来るやうだが、併し其税率の差等の定め方が又六つかしくなり、眞に公平適切なるを得ることは出来ぬ。其につき假りに或度の不公平已むを得ずとしても、更には同種營業にても人的元素と物的元素との存在の割合が必ずしも同一率でないといふことがあり、特に其營業の規模の大小によりても異り、小規模にては人的元素が勝り、大規模にては物的元素が勝り(註二三)、そして時勢の進歩と共に、營業が益々複雑となり、

28) 經濟論叢19卷、4號、39-40.

29) 拙著、租税研究、一卷、231. Eheberg, a. a. O. S. 259. Conrad, a. a. O. S. 164.

30) Heckel, a. a. O. S. 287.

31) 拙著、租税研究、三卷、103.

規模の大小の相違が大なるに於て、各業平等の課税方法は益々以て不公平を増長する傾をもつ。(2)今一つ、營業收益又は所得の捕捉の難易が初めよりして營業種類の異なるによつて異り(註二四)、更らに規模の異なるによりても異るといふことがある(註二五)。収益課税によつて之等に適切な差等課税を成すことは難い。

(註二二) ヘツケルは、人的物的二成分が營業所得の成形に頗る異つた度に於て干與する。或營業では主たる成分が勤勞報酬であり、他營業では資本利得である。そして其が經營の經濟及技術的特質にかゝると爲し、フィスチングは、資本と勢力との重要は頗る多様である。資本干與の殆んど之なき營業もあれば、其非常に大なる干與の營業もある。そして此二の反對の間に多様な段階があるといふて居る。<sup>332)</sup>

(註二三) エーヘルビは、小規模營業及勤務營業では収益が賃金に近き、大規模營業では資本の協力が前面に現はると爲し、ヘツケルは、勞資干與の割合の差異が企業規模にかゝる。小營業では營業收益は主として勤勞報酬であり、中企業では二元素が全體上均衡を得、企業の大規模と共に資本の勢力が増加し、遂に最大のものに至て決定的元素となるといふ。<sup>333)</sup>

(註二四) ヲグナーは、商業、銀行及類似業には、多くは工業に於けるよりも収益の捕捉一層困難だといふて居る。<sup>334)</sup>

(註二五) ヲグナーは、大經營では小經營よりも収益捕捉一層困難と爲す。<sup>335)</sup>

(ろ)運用上の不公平——假りに制度上相當に營業種類及規模の異なるによりて生ずる能力の差等を考慮して公平になつて居たとしても、運用上よりして此公平が破れることゝなり得る。元來、營業は特に收益又は所得の真相の捕捉し難き種類のものであり(註二六)、特に其が行政の不完全にして國民道義の進まざる處に太しく(註二七)、我國も此點につきては良い方ではない。此については

32) Heckel, a. a. O. S. 287. Fuisting, a. a. O. S. 328.

33) Eheberg, a. a. O. S. 258-9. Heckel, a. a. O. S. 287.

34) Wagner, a. a. O. S. 538.

35) Wagner, ebenda.

到底稅務官の力のみにては捕捉することが出來ず、<sup>36)</sup> (1) 隨ふて當業者の申告をも利用することゝならざるを得ぬが、其營業者としては營業其ものゝ性質上、多少の虚偽をいふの已むべからざるものもあり(註二八)、隨ふては會社其他簿記の明瞭なる營業者の場合(註二九)の外は、當業者の申告に多少の虚偽が交り(註三〇)。そして(2) 稅務官が査定するとしても其力の足らざる爲めか又は何等かの故意を以て、或は過大に見積り或は過小に見積りて不公平を來たすことは、前に現行法下の運用についていへると同であらう。

(註二六) 拙文、營業稅の課稅標準及所得稅の弱點參照。尙ほ、クラインウエヒターは、營業の純收益の確知は外部の者には異常に困難だと爲し、エーベルヒは、營業所得を適切に確定することは必ずしも容易でないといひ、チスカは、營業收益の確知は非常に困難と爲し、シエフラーも、營業利得は之が認識困難であつて、容易に隠匿され得るものと爲し、ロツツは、營業の收益課稅は、經濟及政治組織が實際得られた所の營業結果に關する眞實の申告の、義務者よりして期待せらるゝ前提を供しない以上は最困難な問題だといふ。<sup>37)</sup>

(註二七) ロビンソンは、特に財務行政が無能又は腐敗した國、又は納稅者が經濟上未發達か又は其方便の詳細な陳述を難ぶが如き國では、方便の大小に従ふて分級されたる細巧な人稅の發達は困難だと爲し、バステープルは、營業利得測定難に關し、其大困難が納稅者の申告を好きざること存すと爲す。<sup>38)</sup>

(註二八) ロツツは、營業者は不動産所有者よりも一層容易に賦稅機關の目を盜む可能をもつのみでなく、彼の營業成績につき外部に知らしむることを嫌ふ傾をも有つ。其は備かる場合には競争者を出ることを恐れ、損をした場合には此事實の知るゝ爲めに、其信用及販路の損傷されんことを恐るゝからであるといひ、グルンツェルは、營業の純收益課稅に於て、商工業では其競争上、農業に於けるよりも一層大な營業秘密を犠牲とするの危険が故障となると爲し、ベラフェルデスは、企業利得の大な多様、之に共力する元素の多様が、主として營業秘密の宥恕の爲めに、企業利得の計算に用立つべき事項の申告の要求されぬこと尤もなることを説明すといふて居る。<sup>39)</sup>

36) Fuisting, a. a. O. S. 394.

37) 拙著、租稅研究、一卷、232-4. 同上三卷、200. Kleinwächter, a. a. O. S. 161. Eheberg, a. a. O. S. 258. Tyszka, a. a. O. S. 143. Schäffe, a. a. O. S. 185. Lotz, a. a. O. S. 327.

38) Robinson, l. c. p. 37. Bastable, l. c. p. 456.

39) Lotz, a. a. O. S. 327. Gruntzel, a. a. O. S. 65. Bela Földes, a. a. O. S. 411.

(註二九) エーベルヒは、例之、決算公示義務ある會社企業に於けるが如く、又は法律上財産目録及貸借対照表を作る義務ある商人に於けるが如く、實際収益が規則正しき簿記に基いて確定され得る處には、又は其他、實際収益が収入支出の對照によりて確定され得る處には實際収益が第一位に標準として利用さるゝてあらうといひ、クラインウエヒターも、企業者が決算を公示し、之によりて其企業の純収益を直接に示す義務ある場合には、營業收益確知の困難なしといひ、グルンツェルも、参加者の利益に於て營業状態を公示しなくてはならぬ所の近世資本團體に於て營業純收益課税が最良く成功すと爲し、ベラフェルデスは一層直截に、企業所得確定の困難の例外は、公的性質を有し、公共監督の下に立ち決算公示の義務を有する企業のみだと爲し、パウムは、小な給付能力の乏しき營業者は、其營業收益状態を精密に申告するを得ぬ。彼等は正確なる簿記を有たないから。併し又大經營は其貸借對照表を容易に胡亂化し得る。但だ最重要なる大經營、株式會社にては其胡亂化しは困難だといふて居る。<sup>040)</sup>

(註三〇) ホーリニーは、申告制の下に、可なり多くの虚偽の誘惑ありと爲す。<sup>041)</sup>

## 結 論

以上要之、營業税なるものは収益税制度を採る以上、此仕組を抛棄しない以上は、體系上の一要素として存立を要求し得るものであるけれども(註三二)、併し此點を別として自由に批判するならば、之が我現行法の儘に於て其法規上にも運用上にも不公平可能が嚴存し、雷に現行法下のみならず、之が改造改革の行はれたにしても所詮不公平が取去られない。凡べての税に多少の不公平は免れずと大觀し切つてしまへば辛棒の出來ぬことではないが、此に不公平可能の存することは打消し得ぬ。營業税悪税だといふのも全然無意義だといひ得ないやうだ。

(註三一) ベラフェルデスは、収益税の體系中には營業税を缺くことを得ぬと爲し、グルンツェルは、營業税の解放は、國庫の利益にも公正の要求にも適はぬと爲す。<sup>042)</sup>

40) Eheberg, a. a. O. S. 259 Kleinwächter, a. a. O. S. 161. Gruntzel, a. a. O. S. 65. Bela Földes, a. a. O. S. 411. Baum, a. a. O. S. 8.  
41) Beaulieu, l. c. p. 401.  
42) Bela Földes, a. a. O. S. 410. Gruntzel, a. a. O. S. 64.