

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號一第 卷十二第

行發日一月一年四十正大

號別特

地租と營業税との對立に關する考察……………法學博士 神戸 正雄

西陣の機業仲間……………經濟學博士 本庄榮治郎

朝鮮の農業金融組織……………法學博士 河田 嗣郎

往古に於ける上海と日本の史的關係……………文學博士 新村 出

資本の社會的性質……………法學博士 河上 肇

ピオ・ソシヤル假説の意義……………文學博士 米田庄太郎

産業集中に就てのマルクス説の謬想……………法學博士 田島 錦治

金紙幣本位制……………法學士 作田 莊一

水産資本融通問題……………法學博士 山本美越乃

海運に於ける競争の運賃に及ぼす影響……………法學士 小島昌太郎

支那の帝政と支那の文化……………文學博士 矢野 仁一

倫理と經濟との關係……………法學博士 財部 靜治

經濟論叢

第二十卷 第一號

(通卷第百拾五號)

大正十四年一月發行

論叢

地租と營業税との對立に關する考察

神戸 正雄

緒言 (本論の目的)

第一段 地租及營業税の內的關係

- 其一 地租及營業税の共通點 (一) 税質 (A) 比較的古い税 (B) 収益税又は物税 (イ) 物的客觀的の課税 (ロ) 平均収益又は収益能力課税の傾向 (二) 財政上の地位 (A) 國家財政上 (イ) 可なり大なる收入源 (ロ) 徵稅費比較的 (大) (B) 地方財政との關係上
- 其二 地租及營業税の特異點 (一) 現行我邦稅制下にて (A) 税質上 (イ) 課稅物件 (1) 其成分 (2) 其捕捉難易 (ロ) 課稅標準 (1) 其本體 (2) 其數 (3) 其捕捉難易 (4) 其決定の時 (5) 其決定上に主觀の加はる大小は免稅 (1) 免稅點 (2) 特別免稅に負擔 (1) 物上負擔可能 (2) 負擔の難易 (B) 財政收入上 (C) 國民經濟上 (D) 行政上 (イ) 行政上の繁簡 (ロ) 人的内情に立入る可能 (二) 改良稅制下にて
- 第二段 地租及營業税の外的關係

論叢 地租と營業税との對立に關する考察

第二十卷 (第一號) 一一

其一 我現行制度の下に於ける關係(一)國税に於て(二)地方附加税を併せ考慮して(A)資木利子税との關係(B)家屋税との關係(C)地租と營業税との關係

其二 改良收益税制下に於ける關係(一)國税自身にて(二)地方附加税を併せ考ふるに於て)

結論 (全文の要旨)

緒 言

由來、我邦では、地租と營業税とが双翼、兩輪の如き關係を以て、中心税たる所得税を助くるものとせられて居る。其の詞が恰かも俗耳に入り易きが爲めに、人は多く之に欺かれて、錯覺に陥り、此が動かすべからざるものであるかのやうに思ふことゝなつた。が果して此詞が學術上正確な意味を有つか何うか。私は敢て茲に之を吟味して見やうと思ふ。折角、人が此にて安堵し納得して居る所へ、横合から邪魔を持出しては、平池に波を起させて相濟まぬやうでもあるが、事物の本質を明にし、人々の誤解を説くのが我等の任務でなければならぬから、實際上の結果が多少不良となるかとも思ふるが、敢て學問上の立場から此詞の眞義を捕へて見やうと思ふ。

第一段 地租及營業税の內的關係

其一 地租及營業税の共通點

地租と營業稅とが對立して考へらるゝのには一應の道理がない譯ではない。此二のものが互に似たもの夫婦ともいふべき點を共通に持つからである。即ち先づ以て

(一) 稅質からいふて、

(A) 比較的古き稅に屬するといふことが二者の共通點である。地租が最古き稅の一だといふことはいふを待たぬが、營業稅は勿論、營業生活が重きを成すに至つて初めて生すべきものであつて、地租よりは餘程後れて發達したものだ、其にしても所得稅などよりも前に、地租と並行して備はらなくてはならぬものとして考出されたものであり、むしろ舊式の稅といはなければならぬ(註一)。

(註一) ボーリニーは、地租が最一般的且最古き稅の一といひ得と爲し、パリニーは、地租ほど廣く行はれた稅はない。其が無かつたといふことは、社會經濟史では稀な例外であつて、いはゞ地租は私有財産制と共に發生したものでなくてはならぬと爲し、プレーンも地租は最古の稅の一だといひ、セリグマンは、何處にても最初には直接なる財産稅は、地租か農業資本稅かに見出さるゝと爲し、チツシアートは、最古き稅は到る處、地租であつて、之に次いで財産稅、更らに家屋稅、營業稅が重なる稅として發達したといふて居る。¹⁾

我邦にては地租は古き時代の租に發し、之から繼承されたることは人の良く知る通りだ。營業稅の起源は遠く租庸調の中の庸調にありともいふべく、特に徳川時代になつて、其種目が増加して八百餘に上ぼり、雜稅といはれ、商工業其他の生業に課し、之が課稅方法は地方によりて區々であつた。明治維新の初めには此舊慣により、明治八年以降、地方稅として各地方限りにて課したのだが、二十九年三月に至り、國稅として統一的の營業稅法が出ることゝなつた。

1) Beaulieu, *Traité de science des finances*, 5 éd. I. p. 307. Parieu, *Traité des impôts*, 26d.I. p. 170. Plehn, *Public finance*, 4 ed. p. 192. Seligman, *Essays in taxation*, 8 ed. p. 11. Tischert, *Die moderne staatliche Ertrags- und Einkommensbesteuerung*, S. 6.

(B) 其が收益稅又は物稅に屬すといふことも亦た二稅の共通點である(註三)。尤も營業稅には多少人稅的分子を有つといふことがあり、物稅からして人稅に移る過渡のものともいはるゝ所だが(註三)、其にしても根本は矢張り物稅的のものといはなくてはならぬ。隨ふて其結果として、

(註二) 拙文、地租の不公平可能の註一五、營業稅の不公平可能の註二、參照。尙ほ、ヘツケルは、地租及營業稅は、純然たる物稅の本質及性質を有すと爲し、ユーベルヒは、收益稅の特徴は此にて或人の給付能力が統一的に集められたる所得によりて課せられないで、其からして所得が出づる所の各箇の收益によりて課せらるゝことにある。是れ此稅は主として物稅だと爲し、シエフレも、地租の租稅體系上の地位は收益稅、少くとも物稅だ。營業稅は物稅中の最困難なものだといふて居る。そしてバステール亦、地租は物稅といはるといふ。²⁾

(註三) クラインウエヒターは、營業稅は實際には、收益稅と人稅との中間に立つ稅だと爲し、ジェンセンも、營業及職業稅は、財産稅と純所得稅との間の過渡的形式だと爲し、ペラフェルデスは、營業稅は企業の收益能力を決定する元素の處理難の爲めに、間もなく人稅の性質を取ることとなり、此が多少、收益稅より所得稅に移る停留所を作ることとなり、グルンツェルも、會社其他決算公示義務ある事業に、純收益に依る特別稅を課することによりて、收益稅が所得稅に近接したと爲し、パウムも、營業稅に於て、所得稅への接近といふことが外形標準による課稅の排斥によりて達せらるゝといひ、ヘツケルは、營業稅に於て、實際收益に依りて課する場合には、其歴史の起源に於ける嚴格なる收益稅原則を抛棄して、主觀原則に近接することとなるのであり、茲に、嚴格なる客觀性が缺き、其代りに本質に於て人稅が埋はれ、唯だ外形に於てのみ物稅が持續せらるゝと爲し、特に猫逸の其に於て、既に古き時代よりして、此が人稅と密接關係を有ち、且つ人稅的要素を有つたといふて居る。更らにワグナーも、營業稅は純然たる物稅的性質を有つものでないといふ。ほフェイスチングは、廣く收益稅を以て物稅といふのが誤解に導く恐ありといふて居る。³⁾

(い) 物的客觀的に課稅するものといふことになる。即ち主觀的に義務者其人を見ないで、土地又

2) 經濟論叢 19卷、4號29。同卷 6號4—5。Heckel, Fw. I. S. 255. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 233—4. Schäffle, Steuern, B. T. S. 172. 185. Bastable, Public finance. 3 ed. p. 438.

3) Kleinwächter, Fw. S. 157—8. Jensen, Problems of public finance. p. 329. Bela Földes, Fw. S. 411. Gruntzel, Fw. S. 65. Baum, Wirkung der Problem des bayrischen Gewerbesteuergesetzes. S. 95. Heckel, a. a. O. S. 285. 291. 294. Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 527. Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 83.

は營業といふものを物的客觀的に見て課税することとなる(註四)。其の此に於て選まれたる課税標準、其は多くは資本價值か其他の外形標準かであるが、時として收益其ものたることもある。が其を平等に特に比例的に課税することとなり、多くは累進率が適用されずして比例率が適用されることとなり(註五)、負債(註六)其他の人的事情の考慮(註七)といふことをも行はぬこととなり勝である。此等は公正には適はぬといへばいふことを得るが、税の性質上は已むを得ざるの缺點に屬する。

(註四) ヘッケルは、人は收益税を、所得の客觀的成分に對する負擔の基本形式として設ける。此に於て租税物體と主體とが互に分解され、租税物體を多少獨立して、經濟人の傍に立つものとして置くといふて居り、チツシアードも、收益税は多少完全に且つ合理的に租税主體を租税物體より分解すと爲す。

(註五) (1) 普通此に於て累進の行はれないことは、拙文、地租の不公平可能註一七參照。尙ほ、グルンツェルは、地租には累進不能と爲し、クラインウエヒターも累進の考は地租には行はれずと爲し、ジュンセンは、營業税に對する大なる非難は、累進原則が容易に之に適用すべからざることだと爲し、ヘッケルは、初めには收益税が累進率を有たなかつたといふ。

(2) 併し往々にして之が累進の實例もあり、之を適と爲す學説もある。即ちダルトンは、土地價格税が或人により所有せらるゝ土地の全價值に應じて免稅點を有ちつゝ累進と爲され得ると爲し、コンラードは、營業の純收益が企業の大さと共に累進的に増加するのを例とする。隨ふて純收益の大きさに依る營業税の輕微なる累進が辯護せらるゝと爲し、スタンプも、直接累進的な營業税が、富の生産的方面にて一層大なる能力に達する唯一の眞の方法たることを承認せらるゝを得と爲し、パウムに依ると、バイエルンの議會は收益税を出来るだけ累進とするの希望を表はしたといふことである。尙ほ、實例として、濠洲の土地價值税が大土地及不在地主を抑壓する目的にて累進とせられ、ニュージールランド、オクラハマの累進地租、ノ

4) Heckel, a. a. O. S. 236. Tischert, a. a. O. S. 7-8.
5) 經濟論叢 19. 卷 4 號. 29-30. Gruntzel, a. a. O. S. 59. Kleinwächter, a. a. O. S. 148. Jensen, l. c. p. 341. Heckel, a. a. O. S. 240-1.

スタコダの荒地税、カナダの類似の税が類似の目的を有ち、ルーメニアの地租が所有者が自ら耕す土地には百分五、國內に住居しつゝ其土地を小作に附するものには百分六、國內に、勉學と公務と以外の關係にて在住しないものには百分十二を課する。⁶⁾

(註六) 拙文、地租の不公平可能註一八、營業税の不公平可能註四參照。尙ほ地租にて負債の考慮されざることについてペラフェルデス、コンラード、ロツツ、バステープル之を注意し、廣く收益税につきヘツケル、チスカ等之を注意す。そして、ワグナーは、負債不考慮といふことが物税としての收益税の租税技術上の性質に相應すと爲し、クラインウエヒターは、收益税の特徴は此が負債を考慮しないことであり、其理由は二つあつて、一は租税技術上で、之を考慮すれば脱税を可能ならしむといふことであり、今一つは收益税は元來、其財産及收益が整頓したる國家制度の力によつて保護せらるゝことの報償とすべきものだといふ原則上の理由からである。人が此立脚點に立てば、人は負債を負ふた財産が無償の其と同一利益を國家制度から受けて居ることを承認しなくてはならぬといふて居り、ユーベルヒは、收益税では實際、負債利子の控除が或は全く斷念され、或は唯不完全に又は一部行はるといひ、フィスチングは此負債利子控除が、地租家屋稅營業税では其負債と財源との經濟的聯絡の證明に繋るといふて居る。⁷⁾

(註七) 拙文、地租の不公平可能註一九參照。尙ほ、チスカは、收益税にては租税主體の人的事情が全く考慮せられずと爲し、ヘツケルも、個別經濟の簡人的給付能力に影響を有つた事情を考慮しないことが近世的收益税の全構造に適合すと爲し、ユーベルヒ亦、收益税は收得者の人的事情を考慮せず又は唯皮相的に考慮すといふて居り、コンラード、ペラフェルデスは、地租に於て土地所有者の人的事情を考慮せずと注意して居る。⁸⁾

(ろ) 次ぎには此二税ともに、むしろ實際收益、純收益に依らず、生産費斟酌も不完全となり(註八)、平均收益又は收益能力に依つて課税することとなる傾をもつ(註九)。我國の地租營業税とも現に此の如きものに屬して居る。其は公正の見地からいへば遺憾なことではあるが(註一〇)、さり

6) Dalton, Public finance. p. 113—4. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 164. Stamp, Fundamental principles of taxation. p. 43. Baum, a. a. O. S. 4. Jensen, l. c. p. 297. Kleinwächter, a. a. O. S. 148. Bela Földes, a. a. O. S. 403—4. Seligman, l. c. p. 462.
 7) 經濟論叢 19. 卷 4 號, 30. 6 號, 5. Bela Földes, a. a. O. S. 397. Conrad, a. a. O. S. 31. Lotz, Fw. S. 283. Bastable, l. c. p. 438. Heckel, a. a. O. S. 239. Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 135. Wagner, a. a. O. S. 539. Kleinwächter, a. a. O. S. 143. Eheberg, a. a. O. S. 234. Faisting, a. a. O. S. 365.
 8) 經濟論叢 19 卷 4 號 30. Tyszka, a. a. O. S. 134, Heckel, a. a. O. S. 240,

とて往々にして行はるゝやうに、營業稅の方だけなりとも實際收益に依ることゝ爲し、地租營業稅ともに之に依ることゝ爲すことは出来るが、此には實行上の困難があるのみでなく、所得稅と重複の嫌もあり、所得稅に對して收益稅の特色、機能を發揮せしむるには都合が良くもないから、むしろ地租營業稅の仕組は現状でも、そんなに悪いともいへない。

(註八) 拙文、地租の不公平可能註一〇參照⁹⁾

(註九) 拙文、地租の不公平可能註五參照。尙ほ、(1)廣く收益稅につき、エーベルヒは、收益稅では往々にして人が課稅の標準として、最近年の具體的の收益事情の代りに、二又は數年の平均的收益を置くことにて満足したといひ、ヘツケルも、收益稅では人が初めより實際收益への賦課を斷念し、一般に捕捉すべき平均にて満足しなくてはならなかつたと爲し、ロツツも、收益稅制度は多くの場合、實際的の個人的なる純收益を求めないで、推定的可能的なる收益を求むと爲し、クラインウエヒターも、收益稅は利用財産の平均的收益を課すべく、年々の動搖に考慮なくして、そして當該財産を管理する人の才能の大小に考慮なくして生ずる收益をすべきである。此稅が當該經濟の首腦として、平均經濟を導く所の平均人が立つことを假定するといふ。——之に對し收益稅にても實際收益を標準とするのを原則とすべしと爲すのはフィスチンゲ、彼は、收益稅では收益又は收益能力を課稅の標準と爲す。特段なる理由が實際收益に依る課稅原則の例外を爲すだけでは收益能力が標準となるといふて居る¹⁰⁾。

(2)地租につき、ベラフェルデスは、地租の稅源は通例の勉強にて及通例の經營方法にて平均年に擧げらるべき平均的純收益だと爲し、ゲルンツェルは、地租では、納稅義務者の人的共力が看過さるべきが故に、年々動搖する實際收益ではなくして、或外形的特徴に依りて、平均的中間的の收益能力が計算せられたと爲し、コンラードも、地租では、土地の當時の純益を確知しやうといふのではなくて、其土地の状態に應じ通例の經濟方法にて各人より得らるべき觀念的の平均收益を確知

Ehberg, a. a. O. S. 234. Conrad, a. a. O. S. 31. Bela Földes, a. a. O. S. 397.
 9) 經濟論叢 19卷 4號 25-6.
 10) 經濟論叢 同上 24-5. Ebeberg, a. a. O. S. 234. Heckel, a. a. O. S. 237. Lotz, a. a. O. S. 391. Kleinwächter, a. a. O. S. 142. Fuisting, a. a. O. S. 83. 365.

しやうとすると爲し、シエフレも、地租では物體は單に平均的中间的純益によりて捕捉せられ、實際的變動的の純益によりてせられないといひ、ロツツは、不動産を合理的に課税しやうとすれば、土地の實際的純益の年々の變動を追跡することを止めなくてはならぬ。むしろ目標として、平均的可能的なる土地收益の確知せらるゝことを置かなければならぬといふ。¹¹⁾

(3) 營業税に關し、コンラードは、營業税では、營業者は平均に相當した税を拂ふべきものとなるを爲し、ボーリュエも、營業税は營業の實際利益を課税しやうといふのでなくて、むしろ各義務者が營業を営む條件に應じ、可能的又は蓋然的なる利益を税せんとするものであると爲し、ジエンセンは、營業及職業税は、所得を示すべく假定された所の或外形標準によつて間接に所得に達せんとすると爲し、グルンツェルは、營業税の外形標準によりて唯だ收益能力、特に大略の平均收益が確知せられたといふて居る。¹²⁾

(註一〇) ロビンソンは、外形標準に依る課税は、實際の納税力に頗る粗なる接近を期待するを得るのみだといふて居る。¹³⁾

(二) 財政上の地位

(A) 國家財政上には、

(い) 収入上、此二税ともに其収入源となり且つ可より大な収入を供することははいふまでもない(註一一)。此は我國にては特に然りであつて、此が公正の要求上大な缺點を持つにも拘らず、尙ほ容易に棄て難い重大な一の根據となる。其が又代るべき新税源に移ることさへも妨げる。

(註一一) バステープルは、特に地租につき、此が全體上、國の收入にも地方の收入にも大な額を貢獻すといふて居る。¹⁴⁾

(ろ) 稅務行政上には、徵稅費用の割合に大いといふ弱點をもつ(註一二)。我國地租の如く臺帳制

11) Bela Földes, a. a. O. S. 396. Gruntzel, a. a. O. S. 57. Conrad, a. a. O. S. 136. Schäffle, a. a. O. S. 174. Lotz, a. a. O. S. 283.

12) Conrad, a. a. O. S. 31. Beaulieu, l. c. p. 409. Jensen, l. c. p. 329. Gruntzel, a. a. O. S. 65.

13) Robinson, Public finance. p. 36.

14) Bastable, l. c. p. 437.

度を採つて、其臺帳價格が一旦定まつて見れば、徵稅費割合に少くて濟むが、當初の臺帳制定費まで計算すれば、可なりの費用に上ばり、營業稅に至つては年々の調査の爲めに割合に大な費用を使はなければならぬ(註一三)。但し此弱點は別に堪へられないといふほどのものではない。

(註一二) チスカは、收益稅の缺點として、其最初の賦課が頗る多費であり、特に地租の爲めの臺帳作成が非常なる費用を要すと爲し、ゲルンツェルも、地租の臺帳作成が非常に多費だと爲し、ジェンセンは、營業稅は其課せらるべき營業及職業が多くなれば其徵收費が多くなるべしといひ、ワグナーは、收益稅の多費は、收益捕捉困難の必然の結果だといふ。¹⁵⁾

(註一三) 試みに我國の年々の徵稅費を見るのに、大正十年度に我國稅中、徵稅費の割合に最大なのは登録稅であつて、次は自家用醬油稅、醬油造石稅、相續稅で、其次が營業稅(稅金百圓につき五圓貳拾九錢)、地租(稅金百圓につき五圓拾四錢)となる。¹⁶⁾

(B) 地方財政との關係上には、地方附加稅の存することに於て兩者共通である。兩稅共に元來地方稅たるに適當で、¹⁷⁾此が國稅に於て存する以上は、地方にて之に對し附加稅の設けらるゝは自然の數である。

其二 地租及營業稅の特異點

(一) 現行我邦稅制に於て——之を見るのに、

(A) 稅質上、特に

(i) 課稅物件に於て兩稅に大なる相違がある。先以て、

15) Tyszka, a. a. O. S. 135. Gruntzel, a. a. O. S. 59. Jensen, l. c. p. 340. Wagner, a. a. O. S. 538.

16) 主稅局第四十九回統計年報書

17) 拙著、租稅研究、三卷 247 以下、特に 253

(1) 課税物件の成分——が異なる。即ち地租は純物的なる土地又は土地の収益を物件とするのに、營業税は半人的半物的なる營業又は其収益を課せんとする。土地に至つては持主が何等の勞力を加へずとも、収益を生じ得るのに、營業であると、持主が之に人力を加へずしては収益を生じない。随ふては収益に對する税の割合も、前者に重く、後者に軽くして可である(註一四)。尤も營業に於ける人的元素と物的元素との混在の度合は、營業によりて多少異り、或ものにては主として物に依ることとなり、他のものは之と反對に主として人に依ることとなる(註一五)。だから一概にはいへないが、併し大體に於て、土地に比しては、より多く人的元素の參加する傾がある。其れだけ必然、課税上に斟酌を加へらるべきものでなければならぬ。

(註一四) 拙文、營業の租税給付能力參照。尙ほ、クラインウエヒターは、地租家屋租資本利子税は、假令一部は唯だ私經濟上の意味ではあるが、其儘、収益税だといふて良い。何となれば、此等の税は或度までは、いはゞ自ら即ち人的干渉なくして収益を擧ぐる所の財産を課税するからである。土地は人的干渉なくしても動植物を育てることが出来る。其所有者は此土地を貸付けても良い。彼は働かないで小作料にて地代を擧げることとなる。借家は其所有者に無勞の所得を與へる。貨幣資本よりの利子は初めからして自らに流れ来る。此に對し、營業に投下された財産は自らには何等の収益を生じないといひ、エーベルヒは、營業収益を分析するときは、此が通例混性であつて、種々の源より成る。即ち勞働収益、資本収益、企業利得より成るのを見出すと爲し、ロツツは、營業収益は一部は、動産不動産の利用に負ひ、他部は營業者の勞力に歸すべきものと爲し、バステープルも、利益税は物體として資本と營業能力との共同の産物を取るといひ、そして、メラフェルデスは、地代は、所有者が多くの場合、何等の努力、心配なくして享くる所の所得の種類だといふて居る。¹⁸⁾

18) 拙著租税研究、三卷 101. 以下、Kleinwächter, a. a. O. S. 158. Eheberg, a. a. O. S. 258. Lotz, a. a. O. S. 327. Bastable, l. c. p. 455. Bela Földes, a. a. O. S. 396.

(註一五) チスカは、營業收益は以時には、むしろ投下されたる資本の高さに歸せられ、他の時には特に小企業では經營者の人的努力に歸せらるゝと爲し、エーベルヒは、營業の性質次第で或時は此成分、他の時は他の成分が一層多く前面に現はる。小經營及勤務業では收益が賃金に近づき、大經營では資本の力が前面に現はるといふて居る。¹⁹⁾

(2) 課税物件の捕捉難易——が多少異なる。即ち地租の課税物件たる土地は最明確で捕捉し易いが、營業税の課税物件たる營業は之に比しては多少不明確なるものがあつて、一部の遁脱を免れない(註一六)。

(註一六) 拙文、地租の不公平可能註三五、營業税の不公平可能註五參照。尙ほ、パリュエーは、土地は明かなる富であつて、其含むべからざる實證が精確に擧げらるゝを得るものと爲し、ジエンセンは、行政上からいへば、繼續的にして有形的な財産は、年々の賦課日に於ける所有状態に基き容易に課税せらるゝを得る。斯かる財産は隠匿することが出来ず、其供給が通例、税の爲めに變化することゝはならない。併し有形動的の財産にては然らずといふて居る。²⁰⁾

(ろ) 課税標準

(1) 課税標準の本体——が又兩税に於て異なる。地租の其は不完全ながらも、純益の還元價格である。詳しくいへば不完全なる生産費控除の下に、純収益と總収益との中間物を基礎として還元した特段にして人工的な法定臺帳地價であるのに(註一七)、營業税の其は總収益たる賣上金額や、資本金額や、建物賃貸價格や、從業者數やの如き純然たる外形標準の二以上を結付けたものであり、此點だけでも兩税が相互に等質のものとはいひ得ざる所であり、二税間に均衡の負擔あ

19) Tyszka, a. a. O. S. 149. Elieberg, a. a. O. S. 258-9.

20) 經濟論叢 19卷 4號 39. 6號 8. Parieu, l. c. p. 170. Jensen, l. c. p. 294.

ることを斷ずることは難い(註一八)。兩者の間に均衡ある負擔を爲さしめやうとすれば、兩者とも純收益に依ることも一方法だが、其が捕捉難であり及其他の理由にて採り難いとすれば、兩者に存する實際資本價格に依るの外なからう。

(註一七) エーベルヒが、地租に於て純收益の代りに、往々にして總收益か、又は總收益と純收益との中間物が基礎に置かるといひ、ヘツケルが、地租は、假令形式上には總收益より、又は總收益と純收益との中間物から出發すとはいへ、原則上は常に純收益の確和に定めらるといふのは、恰かも我邦の地租に當る。²¹⁾

(註一八) 拙文、地租の不公平可能註三六參照。²²⁾

(2) 課税標準の數——右の如くにして兩税に於て課税標準の本質が異なるのみでなく、其數の相違といふことが亦結果を異ならしむることとなる。地租では單一なる法定地價に依るのに、營業税では常に復數の標準に依ることとなる。復數の標準に依る場合には、單一のに依るよりも幾分か一方的偏重的となるのを緩和し牽制する利はあるけれども、斯くして兩者の間の均衡ある負擔といふことは、此點からしても望めないことにならなくてはならぬ。

(3) 課税標準の捕捉の難易——兩税共に本來課税標準たるべき純益を捕捉することが難いのだが、此點に於て或土地の収益は他の土地の其からして類推しても大體に於て誤なきことを得るのに、營業の純益の方は千態萬様であり、變動も烈しく、之を知ることは一層六つかしい(註一九)。

21) Eheberg, a. a. O. S. 237, Heckel, a. a. O. S. 256—7.

22) 經濟論叢 19卷 4號、39—40.

其處で已むを得ず、日本の現行法の如く、地租は法定地價に依り、營業稅は若干の外形標準に依ることになつたが、其に於て地價は一旦定まつて見れば確かに之を捕へ得るけれども、營業の外形標準は矢張り面倒なる手續を繰返して、其捕捉に苦しまなければならぬ。此點からしても兩者不均衡となる可能性が存する。

(註一九) 前出註一六參照。尙ほ、ニーベルヒは、營業利得を確定することは必ずしも容易でないといひ、シエフレも、營業利得は認識し難く、容易に隠匿せらるゝものと爲し、チスカも、營業收益の高さの確知は非常に困難である。特に此が經濟上の狀勢により大なる動搖に置かるゝときは然りと爲し、ホーリユも、營業利益は頗る變動的であり、頗る厄介な吟味なくては確定の困難なものと爲し、そしてワグナーは、容易に認識し且つ捕捉すべき收益は、然らざるものよりも一層多く負擔せしめらるゝこととなる。隨ふて特に不動産が過重負擔となり、動産が過輕負擔となるといふて居る。²³⁾

(4) 課稅標準決定の時——が兩稅にて異なることが、兩稅の負擔の均衡の上に大なる影響を及ぼす。即ち地租の方は數十年前の決定に繋りて古き陳腐なものとなり、營業稅の方は前年の實蹟に依り、新しいものである。言を換へていへば一方は不動であり(註二〇)、他方は可動である。斯くして營業稅は此點からして地租よりも益々重くなるの傾がある(註二一)。

(註二〇) 拙文、地租の不公平可能註二二參照。尙ほ、クラインウエヒターは、地租は不動だと爲し、ペラフェルデスは、地租がむしろ不動なる所得を供すといひ、シエフレも、地租は屢々之を更正することの大なる費用の爲めに間もなく不動となるといひ、ワグナーも、人が地租にては課稅標準の變更を見逃し、其爲め原則に反し且つ實際不良なる不動といふことゝなると爲す。²⁵⁾

23) Eheberg, a. a. O. S. 258. Schäffle, a. a. O. S. 185. Tyszka, a. a. O. S. 148. Beaulieu, l. c. p. 394. Wagner, a. a. O. S. 537.
 24) Tyszka, a. a. O. S. 135. Gruntzel, a. a. O. S. 59.
 25) 經濟論叢 19卷 4號, 32. Kleinwächter, a. a. O. S. 148. Bela Földes, a. a. O. S. 397. Schäffle, a. a. O. S. 174. Wagner, a. a. O. S. 542.

(註二二) 拙文、地租の不公平可能、及營業税の不公平可能參照。²⁶⁾

(5) 課税標準決定上に主觀の加はる大小——に於ても兩税に相違がある。地租の課税標準たる地價の決定にも或度まで之が決定者の主觀的斟酌の加はる餘地はあるが(註二二)、此方は大體、客觀的の規準が示されて當局者に於て斟酌を行ふ餘地極めて小であり、其があつても唯一回限りである。定まつてしまへば其からして後は此斟酌が行はれぬ(註二三)。然るに營業税にては年々夫の標準が決定せられ、此にて營業者の申告に依ることがなくてはならず、其れど稅務官の査定と次第では、同一の物が大小多様に現はれ得る(註二四)。主觀的に變動せしめらるゝ餘地が大であり且つ其が頻繁にも起る。此點にては地租は營業税よりも不公平可能が小さい。

(註二二) 拙文、地租の不公平可能註六、一四參照。尙ほ又、メラフェルデスは、稟議の作成に恣意の餘地ありと注意して居る。²⁶⁾

(註二三) チスカは、收益税は各の恣意が排除せらるゝの特徵を有すといふが、其は特に地租に當り、而かも臺帳制定後のみ當る。營業税には當らない。

(註二四) 拙文、營業税の不公平可能參照。²⁶⁾

は免稅

(1) 免稅點——は地租には設けられて居ないが、營業税には存在して居る(註二五)。此點に於ては營業税の方が一層公平だともいへるし、社會政策にも適ふ譯である。

26) 經濟論叢同上、38. 6號、7.

27) Bela Földes, a. a. O. S. 410.

28) Bela Földes, a. a. O. S. 399. 經濟論叢 19. 卷 4號 25. 28.

29) Tyszka, a. a. O. S. 135.

30) 經濟論叢 19. 卷 6. 號、13—15.

(註二五) 拙文、地租の不公平可能註一七参照。尙ほシエフレーは、營業稅物體の一部たる小營業は、看過せらるゝを得る。

小企業は間接稅に依つて補償的に捕捉さるゝものとしてあるといひ、コンラードは、課稅が下級者にては非常に厄介だから、一般に小手工者を免稅することが辯護せらるゝと爲し、パウムは、社會政策的動機が營業稅でも免稅に於て現はるゝといふて居る。³¹⁾

ヘッケルが、收益稅は初めには最小活資の免稅を有たなかつたものだといふのは當つて居るが、チスカが、收益稅の缺點は、小資力者に最小活資免稅を與へざることにありといふのは、我地租には當るが營業稅には當らない。³²⁾

(2) 特別免稅——についても二稅の間に異なるものがある。地租では天災地變によりて荒地となつたとき又は收穫皆無となつたときに免稅特典が與へらるゝが、營業稅だといふと、其年に於ける營業利益が其年分の營業稅額に達しないときには、其不足額に相當した營業稅を免除し、課稅標準中、其年の實蹟により計算した額が政府の決定した額の二分一に達しないときには、其課稅標準を更訂することゝなる。此點からいふと、營業者の方が地主よりも有利となつて居る。

(に) 負擔

(1) 物上負擔となる可能——が地租特に不動額の地租には大であり、營業稅の如く年々課稅標準の變動するものには小さい。³³⁾ 此點からいふて地租は一層負擔し易いものといふことがいひ得るが、併し義務者其人に課稅しやうといふ見地からいへば多少不公平のものだといはなくてはならぬ。

31) 同上、4號、29-30. Schäffle, a. a. O. S. 185. Conrad, a. a. O. S. 162. Baum, a. a. O. S. 19.

32) Heckel, a. a. O. S. 240-241. Tyszka, a. a. O. S. 136.

33) 拙著租稅研究 5卷、92. 102.

(2) 負擔の難易——からいふて、右の如く地租には物上負擔となる傾大なることも之が負擔を、營業税よりも輕易ならしむるが、地租額が年々同一だといふ事自身も亦た、税額不同なる營業税よりも其負擔をして一層輕易ならしむる(註六)。

(註二六) コンラードは、收益税では永い間賦課が同等に生ずるを例とするから、全體上、他税に於けるよりも一層輕く現はるといふが、此は特に地租に當るものである。尙ほスタンプは、『舊税は最早、税に非ず』といふ詞の好例は古き地租に見るといふのは妙である。³⁴⁾

(B) 財政收入上、——には地租の收入は不動であるのに、營業税收入の方は可動であり、大體益々増加するといふの相違がある(註二七)。地租收入の不動といふことは其長所であつて短所である。營業税の收入の大勢増加に向ふといふことは長所だが、其の時として減收し又動搖するといふのはむしろ之が短所としなければならぬ。

(註二七) エーベルヒが、地租の收入は課税標準の變化の小さいことの爲めに、殆んど不動である。隨ふて産業の進歩しつゝある國では、此が他税、特に營業税よりも重要に於て退却することとなるといひ、シユフレーが、地租の財政上の重要が相對的には、少くとも國家財政にては減退したといふのは正しいが、コンラードが廣く收益税の賦課は永き時の間、不變に現はれ、國家は割合大な確實さを以て收入に計算すと爲し、エーベルヒが、收益税は可動性を缺き、増加する國家需要の爲め必要なる大收益を擧ぐる資格を缺くといふのは、稍々言ひ過ぎである。³⁵⁾

(C) 國民經濟上——には、地租の方は物的元素を課するからして、之を課した爲めに國民の生産

34) Conrad, a. a. O. S. 32. Stamp, l. c. p. 134.

35) Eheberg, a. a. O. S. 236-7. 291. Schäffle, a. a. O. S. 172. Conrad, a. a. O. S. 32.

努力を弱める傾は小さい(註二八)。然るに營業稅の方は、人的努力(元素)にも課するだけ、之が賦課の爲めに人の努力を弱めさせる傾がある。特に營業稅の内部に於て避け難き不公平が營業者特に同業者間の競争條件を不平等ならしめて不利なる營業者を苦しめ以て其營業の發展を妨げ(註二九)、且つ營業に避け難き營業秘密が課稅の爲めに或度まで發かるゝが爲めにも同様の結果を齎らす。此等の點を考ふるに於ては地租よりも營業稅の方が不良の影響を有つ。

(註二八) ベラフエルデスは、土地所得の一部が國費支辨の爲めに取られても、爲めに營利活動が弱めらるゝことはなからうといふて居る³⁶⁾

(註二九) 拙文、營業稅の不公平可能參照³⁷⁾

(D) 行政上

(イ) 行政の繁簡——からいふて、地租の方は少くとも既に一旦、課稅標準が定まつた以上は、稅務行政が頗る簡單であつて、殆んど無爲にして化すといふべきだが、營業稅の方は年々面倒なる手續を踏み、好ましからざる紛争をしなくてはならない(註三〇)。地租の營業稅に勝る一の點である。

(註三〇) ジェンセンは、財産の一種又は少數種の上の稅は、其財産が特に有形且つ不動なる場合に一層簡單に行政さるゝを得といひ、チスカは、臺帳がたび定められたときには、收益稅が多くの厄介と費用となしに、容易に徵收せらるゝであらうといふて居る³⁸⁾

36) Bela Földes, a. a. O. S. 396.

37) 經濟論叢 19.卷 6號、15—16.

38) Jensen, l. c. p. 295. Tyszka, a. a. O. S. 135.

(ろ) 人的内情に立入る可能——は、地租には殆んど之なく、營業税には自ら多きを免れない(註三二)。此も營業税の一弱點である。

(註三二) チスカ、ヘッケルが、人的内情に立入らざることを收益税の長所に數ふるは地租に當るが營業税には當らない。バステープルは、營業税では義務者の申告に任かすことが無効であつて、官的賦課が私人事情への獨斷的干渉の大なる額を含むといふて居る。³⁹⁾

(二) 改良税制に於て——如何といふのに、恐らく我國にて地租營業税を國税として維持しつゝ改良するごすれば、營業税だけは特別所得税的のものに改むることゝなるであらうが、此場合にも地租だけは、其特徴を發揮する爲めに國税としては現行制と同一主義を採り、唯だ其臺帳の修正といふこと位の外ないのかも知れない。然るときには地租と營業税との間には今日よりも一層明かに税質が異なることゝならざるを得ぬ。其地租は單に收益能力に依りて純收益に依らず、其にて生産費の控除不十分であり、一旦或時の状態に基いて定められては其が其儘永い間不動となつて、時の進むに従ひ益々陳腐ともなるべき課税標準に依ることゝなるが、營業税は其時々實際の純益に依り、眞實の給付能力に近いものを捕捉することになる。斯くて此二者の間には此迄よりも一層大な間隔が出来て、其並行兩立の意義又は價値の之なきことゝもならざるを得ぬ。

39) Tyszka, a. a. O. S. 135. Heckel, a. a. O. S. 237. Bastable, l. c. p. 456.

第二段 地租及營業稅の外的關係

其一 我現行制度の下に於ける關係

(一) 國稅に於て——地租と營業稅とを對立して考察すれば上説の如きものとなるが、偕て進んで此二稅が所得稅の補完稅だといふことに之が存在の根本義があるとするならば、此點からいふて此二稅は其だけでは不完全であり、其重大使命を全うし能はぬこと、ならなくてはならぬ。是非とも其共力者として少くとも家屋稅と資本利子稅とを備へなくてはならぬのであるが、所が此新しき二稅を作ること、そして斯舊併せて四の稅の間に均衡ある負擔を爲さしむることも大に困難なる事業である(註三二)。それで現狀に甘んずるとすれば、此は何としても右の家屋稅と資本利子稅とを缺くことに於ける重大なる租稅體系上の缺陷を免れない。而かも其家屋稅や資本利子稅が稅質からいふと、本來、營業稅よりも一層重く課稅せらるべきものだといふに於ては、右の缺陷は營業稅を負ふ者の立場に於て二重の不公平を受けつゝありとして訴へることが出来る。

(註三二) 拙文、地租の不公平可能註三六參照。⁴¹⁾

(二) 地方附加稅を併せ考慮して——見ると、元來、地方附加稅は、國稅に地租營業稅の如きものがある以上は、避くべからず之に向つて附け加へらるゝこととなるが、此附加稅の出来るときに

40) 拙著、租稅研究、三卷 101—122.

41) 經濟論叢 19. 卷 4. 號 39—40.

は、現存國稅體系に存する不公平が一層増長せらるゝことを免れない。⁴²⁾ それで、

(A) 特に資本利子税が國稅にないのみでなく、地方税にも殆ど全く之を缺くが爲めには、土地及營業と、動的資本との間には三重の不公平を生ずることゝもなる(註三三)。

(註三三) 拙文、營業税の不公平可能参照。⁴³⁾

(B) 家屋税が地方特別税として存するだけでは、幾分か、土地營業と家屋との間に於ける國稅上の負擔の不均衡を緩和するとはいへるが、此家屋税が凡べての地方に行直つたものでないのみならず、其課せらるゝ度合も、土地營業の國稅及附加税の合計額に比して決して均衡あるものではない。家屋税なき地方にては此不均衡は資本利子税についていへると同様となる(註三四)。

(註三四) 拙文、營業税の不公平可能参照。⁴⁴⁾

(C) 地租と營業税との間に於て、其附加税が我邦にて地租の方に幾らか重い率となつて居るだけでは、其度合の當否を別とし、其事自身、兩者に於ける物體の給付能力の原則上の等差より見て當然としても、細くいふて特に宅地租の附加率が營業税の其よりも輕くなつて居るのは不公平のやうである(註三五)。又一般に地租と營業税との間の附加率の度合に於て均衡ありや否や、未だ容易に肯定を許すことは出来ない。

(註三五) 拙文、營業税の不公平可能参照。⁴⁵⁾

其二 改良收益税制下に於ける關係

42) Eheberg, a. a. O. S. 291.

43) 經濟論叢 19卷 6號, 13.

44) 同上、

45) 同上、

前記は現行税制下に於ける考察であるが、更らに我國の収益税制度を改良して、地租營業税の外に、家屋税資本利子税を新設するとしても尙ほ且つ、

(一) 國税自身にて——其各収益税相互の間に多少、課税標準が異り、隨ふて税の性質も異り、均衡ある負擔を課することは太だ難い(註三六)。恐らくは此場合に、地租と家屋税とは収益其ものに依らずして、収益能力に依ることゝなる傾が大きく、隨ふて純然たる物税となるのに、營業税は収益能力に依るとしても其場合の課税標準は、地租などの其とは異つたものとなる傾があり、そして此が特別所得税となることも出來て、此場合には可なり多く人稅的分子を有つことゝなる(註三七)。資本金利子税に至つては初めより純益又は特別所得による所であつて、此點に於て地租家屋税などは異なるものたるを免れぬのみならず、其上にも或度まで人的事情の考慮も行はれて、可なり多く所得税に近づき、人稅的分子をもつことゝなる。此の如き事情の下に、到底各収益税の間に均衡ある負擔を課することは出來ない。少くとも非常に六つかしいことでなければならぬ。

(註三六) 拙文、營業税の不公不可能參照⁴⁶⁾

(註三七) ダルンツェルは、營業税に於て純収益に依ることによつて、此税が所得税に近づくことゝなるといひ、ベラフェル

デスは、此場合の營業税は、収益課税から所得課税に移る停留場を形作るといふて居る。⁴⁷⁾

(二) 地方附加税を併せ考ふるに於て——右の如く國の各収益税自身が多少異つた標準により、隨

46) 經濟論叢同上、18.

47) Gruntzel, a. a. O. S. 65. Bela Földes, a. a. O. S. 411.

つて其間に均衡ある負擔の得難き事情の下に、其附加税も亦到底公平なるものを得ることは出来ない。少くとも太だ六つかしいことではなければならぬ。

結 論

以上要之、地租と營業税とは或共通點を有つて居り、相並び行はれて租税體系中の特殊地位を有つが如くであり、双輪兩翼の如くに、所得税てふ中心税を助けて居るやうであるが、併し事物の本質を立入つて吟味すると、此二のものゝみでは到底、所得税の第一次的支持者たるの機能も發揮し難く、此二本足では大なる鼎を支へるに由なき所であり、第三足として家屋税資本利子税なかるべからずである。特に又地租と營業税とは所得税てふ鼎の足としても、其地金が多少異り、一方は金、他方は銀、其れで特色ありといはばいへるかも知らぬが、同一物の足としては確かに不揃であり、而かも國税としての地租と營業税とを同一質のものに改造するの難き事情があり、そして第三足を加ふることには面倒のあることであるが、其を別としても、其が益々異つた地金の銅の足を附ける嫌もあつて、土地課税と營業課税とを眞に所得税の支柱としやうといふの目的を達するのには、現行法維持では勿論駄目、そして収益税組織の完成にても無効。即ち他の全く別箇の途を選まなくてはならぬといふことを見るのである。