

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號三第 卷二十二第

行發日一月三年五十正大

## 論叢

- 「大學」に見はれたる經濟思想……………法學博士 田島 錦治
- 横濱及び神戸の開港事情……………文學博士 三浦 周行
- 國際營業の課税……………法學博士 神戸 正雄
- 統計による因果關係の研究……………法學博士 財部 靜治
- 理性と現實……………文學博士 米田庄太郎

## 時論

- 勞働組合と月給取階級……………法學博士 河田 嗣郎

## 說苑

- スミスの植民地觀に關して再び 矢内原教授に應ふ……………法學博士 山本美越乃
- スミスの植民地論につき 矢内原教授に答ふ……………經濟學士 長田 三郎

## 雜錄

- 合衆國における勞働銀行に就いて……………經濟學士 松岡 孝兒

(禁轉載)

# 國際營業の課税

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 國際營業課税の困難 (一)國際營業課税困難の事情 (二)問題の税種 (A)所得税 (B)収益税 (C)外形標準主義下に於ける純益標準主義 (下に)

第二段 國際營業課税の解決方法 (一)本店所在地と支店其他の營業設備所在地との間の分配方法 (A)専ら本店にて綜合的に課税する方法 (い)其長所 (B)本店支店等各別に課税する方法 (い)其長所 (C)本店の爲めに特別留保を爲して課税する方法 (い)其長所 (二)各營業設備所在地への分配標準 (A)所得に依るの主義 (い)其長所 (B)總收入に依るの主義 (い)其長所 (C)資本金額に依るの主義 (い)其長所 (D)土地建物の賃賃價格に依るの主義 (い)其長所 (E)從業者數に依るの主義 (い)其長所 (F)從業者の俸給額に依るの主義 (い)其長所 (G)諸多の標準の結合に依るの主義 (い)所得と其他の外形標準とを結合するの主義 (1)所得と資本とに依るの主義 (a)其長所 (b)其短所 (2)所得と給料額とに依るの主義 (a)其長所 (b)其短所 (3)數多の外形標準を結合するの主義 (1)一般的に一定の組合せを定むるの主義 (a)賣上高土地建物の賃賃價格從業者數に依るの主義 (い)其長所 (b)設備の賃賃價格と從業者數とに依るの主義 (い)其長所 (2)業種により外形標準の組合せを別とするの主義 (a)其長所 (b)其短所

結論(全文の要旨)

## 緒言

營業課税は面倒なものだ。一地一國限りに働く營業だと文句はないが、近代交通の發達に伴ふて營業が他地方他國にまで手を延ばし、足場を廣げるときに、勢ひ税權の管轄争が生じなければならぬ。之につき船舶の如く相互主義によりて免税(註一)といふことにでもすれば、簡單だが、此の如きは國際船舶の如き特殊のものについては行ふて良いだけで、廣く商工業に亘つて斯の如きものを及ぼすことは出來兼ねる。今日、國際的營業に對して課税するのに、眞逆に純然たる屬人主義に依るといふ譯にも往くまじく、それかといふて純然たる屬物主義に依るといふことも出來ず、恐らく屬物屬人併用主義中の何れかの一の主義を採る外なきこと、ならうが(註二)、其の物に依り所に依りて營業に課税するだけにては、其が單一地又は單一國にのみ營業所を有つときには問題は簡單であるけれども、其が數多の地方、國に亘るときに、此等を管轄する税權が如何に之を課税すべきか、如何に此等のもの、間に税を配當すべきかの標準を見出すことが六つかしくなる。齊しく不動的の物でも土地家屋では物的の所屬が明かであり、一しかあり得ぬ(尤も數多の地方、國にまたがる大な土地、家屋といふことも想像し得るが、其は各地各國に分別して課税することが容易であり、一國、一地方のみに限られたる場合と殆んど異らぬことが出来る)。け

れども營業は數多の稅權區域に亘つて行はるゝことが可なり頻繁であり、一の營業收益又は所得に對して如何にせば重複課稅たらしめざるを得るかは頗る困難なる問題でなければならぬ。實に其は未解決の問題に屬する(註三)。だからして茲に之が解決方法についての所見を述べたならば、學問上にも實際上にも有益であらうと思ふたに因つて敢て此文を作る。茲には主として國際間の問題として扱ふが、併し勿論、其際、地方間のことを參照し、そして結論は此地方間にも準用し得る。將た加之、母國殖民地間にも準用して可である(註四)。

(註一) 船舶所得については、日、英、米に相互主義的に、外國人の分に免稅する規定あり。<sup>1)</sup>

(註二) 埃甸繼承國間の一九二一年の協定が其である。此事は前論文に述べた。<sup>2)</sup>

(註三) ジェンセンは、諸多の關係稅權の間に納稅義務者を正當に分配する問題は營業については未解決だといふて居る。<sup>3)</sup>

(註四) 英本國と殖民地との間には、此重複課稅を避くるが爲めに特別な方法を採用した。即ち一九一九年に任命されたる所得稅につきての帝國委員會が次の如き勸告を決議し、一九二〇年、英本國は其財務法中に此趣旨の宥恕を規定し、殖民地も續いて之を採用し、多くのものは之に一致したが、皆な凡てが、さうしたといふのではない。帝國委員會の勸告の要點は、此本國と殖民地と双方から課稅せらるゝ所得に對しての宥恕の金額は此二のものゝ中の低い方に齊しかるべく、納稅者は此二の中の高い方の分に相當なるだけは負はなくてはならぬ。斯くて第一に英本國所得稅(追加稅の分をも含む)の相當の稅よりして、同一所得につき課せられたる殖民地所得稅の全部が控除せらるべきである。尤も如何なる場合にも、英本國にて與へらるゝ宥恕の最高率は、英本國所得稅率の半分を超へざるを要す。第二に、金額が英本國と殖民地との二の稅の低い方に達するまでの宥恕を納稅者に與ふる爲めに必要なる其上の救済は、當該關係殖民地の方にて與へらるべきものとす

1) Reddish and Teverson, Principles and practice of income tax etc. p. 74. Seed and Rawlinson, Double income tax relief. p. 110-111. Stamp, Current problems in finance and government. p. 201.  
2) 經濟論叢、前號、27.  
3) Jensen, Public finance. p. 171.

と云ふのだ。<sup>4)</sup>

## 第一段 國際營業課税の困難

(一) 國際營業課税困難の事情——税を物的に課税するに於て簡明なのは土地家屋である。其が何の税權に屬すべきかは物的には争ひはない。之につき其所在地の税權と其所有者の税權との間には争を生じ得るけれども、其所在地といふものは一あつて二あり得ぬ。二の國、又は地方に跨がるといふことはあるが、其にしても有形的に此を分別して各國、各地方に於ける所屬を定めることが出來、問題は容易に解決さるゝ。其他の有形動産に至つては可動なだけに問題は起るが、兎も角其が表現的ただけでは之が所在は明示される。或は之が持主に従ふものとして持主の住所が即ち其所在だとしても良い。處が營業となると、表現的であり不動的のものでもあるが、前記のものに比しては捕捉の六つかしいものといふ事がある(註五)。若も此が唯だ一の店、一の工場のみから成立つて居れば、土地や家屋と同様に其所在地にて取れば良いので、税權の争は起らぬ。處が營業には往々にして、一企業單位に屬する數多の店、工場、事務所、設備などがあり得る。支店、出張所、分工場といふことは珍らしとせぬ。其が凡べて一税權の區域内にあれば問題は簡單に解決するが、此が異つた税權に屬し、特に其も地方と地方となればまだ解決し易いが、國と國

4) Seed and Rawlinson, l. c. p. 2-5. 116. Crobaugh, International comity in taxation. (Journal of Political Economy. April. 1923.) p. 270. Shirras, Public finance. p. 173.

との間に分れて一企業の設備が數多存在するときには、勢ひ課税難どもなり、已むを得ず重複課税ともなる。此單一企業に屬する數多の店又は工場が各並行し獨立して營業し經營され、隨つて其等の所得収益が別々に計算され得るときはまた良いが、各設備が單に全體の仕事の單なる段階に止まるに於ては最後の段階たる設備のみが明確なる収益所得を生じ、前の方の段階に屬するものは、此最後のもの、準備たるに止まつて、其自身直接には何の収益所得を生せぬといふことになる。併し此が生せぬからといふて其設備を管轄する税權が全く之に課税せぬといふことは出来ない。さりとて如何にして全體の収益、所得の中から此等の準備的設備に相當したるものを分別するか六つかしい問題といはなくてはならぬ。若夫れ一企業内に並行獨立して經營せらるゝ別異の店舗、工場といへども、其等が一企業に屬する以上は、完全に獨立しては居らぬ。各部として獨立活動の方面もあるが、又共通して活動する部分もある。其れだけにては又一企業單位の全體から其々の局部に相當なる負擔を分別する標準を見出すことが難いとしなくてはならぬ。

(註五) セリグマンは、營業利得の場合には問題は一層錯綜することゝなるといふて居る。<sup>5)</sup>

## (二) 問題の税種

(A) 所得税——にては何としても問題となる。一營業單位(自然人に屬すると法人に屬することを問はず)の所得中からして如何にして各國各地に散在する所屬設備に相當する部分を區別するか

六つかしい。我現行所得税法では、我邦に住處又は一年以上の居處を有つ自然人及法人は（内國人たるも外國人たるを問はず）、内外何れの處にもつものでも其凡べての店舗工場等より生ずる凡べての所得に人的に課税すといふから、此分は課税方法としては簡明だが、併し一面には其外國より生ずる分につき捕捉難といふことは免れぬ。其は已むを得ぬとしても、他面には外國から來る分につき外國にても當然課税することになると重複課税となるを免れず、其は避けたがよいといふことになる。此外來の分を全所得中から分別する方法に困るといふことにもなる。それから前記の條件にかゝらざる人、即ち在外國の人が我邦にて有つ所の營業、其れは恐らくは多くの場合、外國に本店があつて内地に支店出張所分工場などを有つ場合であらうが、此場合、此人は其内地にて有つ營業の所得だけについて我邦にて所得税を物的に課税せらるゝことゝなる。此終の場合、彼の全營業所得から内地關係の分のみを分別するといふことが又、六つかしいといはなければならぬ。

(B) 收益税——たる營業税にては、税質上内地分のみを分別して課することゝなるであらう。我現行營業税法も亦此趣旨であり、物品販賣業を初めとして特に指定したる營業にては當然、營業場毎に課税し、隨ふて内地の分のみを課することゝなり、其以外の營業にては内地と外國とに涉るものは内國に於ける課税標準を見積りて課税すといふから此も矢張り内地の分のみを課するこ

どになる。(い)其につき此迄の外形標準主義の下に、既に資本金額には分別難がある。賣上金額收入金額に至つては、分別して分別の出來ぬことはないが、企業單位の全體から見て其と其内地にある分との關係が不均衡だといふことにはなり得る。矢張り茲に公平なる分別の困難といふものがある。従業者數、建物賃賃價格に至つては分別一層容易ではあるが、尙ほ或度まで類似の不均衡がある。(ろ)今度の改稅案が通はつて營業稅が純益又は所得に依るの主義をとることになれば、國際營業の内地にて得る分を分別することは所得稅について前にいふたと同じ困難に出會はなければならぬ。此れ亦、改稅案の一缺點だ。此點からいへば現行制の方が改稅案よりは、ましである。

## 第二段 國際營業課稅難の解決方法

(一)本店所在地と支店其他の營業設備所在地との間の分配方法

(A)専ら本店に於て綜合的に課する方法——各營業につき物的に(人的でなく)課するとしても、其の本店所在地稅權が其各支店分工場等より來る凡べての所得を一括して課稅し、支店支所等の所在地稅權は全く課稅せすことが出來る(註六)。此は人的に營業の持主に就きて課するのでは異り、矢張り一の物的の課稅方法ではある。營業所有者の住處と營業本店の所在地とは必ずし



も一致せぬ。其一致せぬだけに於て此方法は人的課税方法とは異なる。

(任六) (a) 理論上、セリグマンは、一國が法人を其法律上の住處、即ち本店處在地にて課税するを得といふて居るが、自然人の營業についても、此の如き方法が亦一の方法としては存し得る。

(b) 實例としては、英國を舉ぐるを得る。此國にては、外國關係の營業につき全利得に課するか、此國に送越さるゝ利得のみに課するかは住處に依らず、決定的の力は營業の眞の支配の存し又は行はれ得る場處といふことであり、一の營業が英國にて管理せらるゝ場合には全利得が課せられ、其が外國にて管理せらるゝときには、英國にまでの送金のみに課す。英國と愛蘭との關係では、本店のある處で全利得が課せられ、支店の所在地では、其支店にて得らるゝ利得に關するだけにて課税する。て英國では外往所得には此主義を貫かぬが、外來所得には此主義を採る。日本にても、法人にあつては日本に本店があれば外國支店の分にも此本店處在地たる日本にて所得税を課税せられ、外國に本店をもつ法人の日本に於ける支店は其支店の分のみにつき日本に納税する。自然人にありては其もつ營業の本店が日本にありて其人の住所も日本にあれば、内外の店より來る凡べての所得に對して日本で納税することになり、(日本に住する外國人には外國にある店より來るものを免す) 其本店が外國にありて支店が内地にあり而かも持主が内地に住する場合にも内外より來る凡べての營業所得に日本にて課税さるゝこととなり、外國に住する人の内地にもつ支店は勿論、内地にもつ本店についても、内地にもつものだけについて日本の所得税を課し、外國から生ずるものには之を課しない。即ち日本法にては法人では外往所得に屬物主義をとり、外來所得につき屬人主義と屬物主義としての本店主義との一致を見るが、自然人については本店主義ではなく、外來所得には屬人主義、外往所得には屬物主義を採る。それから奥匈繼承國が一九二一年羅馬にて協定した所によれば、支店が其所在の國に、其にて得らるゝ利益につき支拂はなくてはならぬものゝ外は、營業利益は其活動が外國に及ぶとも、本店所在國にて課税すといふから、條件附ではあり完全ではないが、主義としては此にいふものを探る。尙ほ來國の地方税では一般に財産税を本店の所在地にて課する。假令、其營業利得の最多くのものゝが國內の他地方から得られても然りとていふことである(此場合、

6) Seligman, Income tax, 2 ed. p. 647.

7) Reddish and Teverson, l. c. p. 83. Seed and Rawlinson, l. c. p. 88. Stamp, l. c. p. 189. Crobaugh, l. c. p. 272. Seligman, Essays in taxation. p. 118.

財産税を營業から見れば營業稅營業所得稅の代りのものと見ることが出来る。

(イ) 其長所——(1) 此方法は本店といふもの、事業の全體に對する重さから見て或度まで正當だといひ得る。(2) として此に依れば各部につき課稅標準を分別する必要もないから取扱は至極簡明なるを得る。(3) 又此主義が各國に行はれたならば重複課稅もなくて済む。

(ロ) 其短所——(1) 併し此方法は何といふても關係國に對しての配分の公平を得ぬといふ大缺點を持つ。此によれば本店所在地稅權が過當に有利となる。支店支所等の所在國政府といへども其爲め相當に盡して居るのに、全く之に對し課稅し得ぬといふのは、あまりに不公平だ。又、此方法が各國に於て行はるゝのときは、營業者は相率ゐて課稅の比較的低い地に本店を置くことになり、此點からしても愈々以て不公平なる分配を助ける。(2) 其は懸がて支店所在國の財政を困らすことになり、財政收入上にも缺陷を生ずる。(3) として本店のみにて課稅する結果として、支店等の分が遁脱されるといふ實行上の危險も少くない。

(B) 本店支店等各別に課稅する方法——此は前の方法の反對で、本店のみならず、支店等にも其れ相應の課稅を爲すのである(註七)。之を國際的に公平に行ふ爲めには勿論、本店支店等の所在地が凡べて一定の標準によりて分配することゝならなくてはならない。

(註七) 獨逸では一企業下の諸多の營業所が獨逸各邦に涉り存するとき、分割的課稅の行はるゝこととなる。一九〇九年以

來、各の確定的なる場處的の設備(定住營業の經營に役立つ所の)が營業所と見られ、且つ其の所在國から課すべきものとされる。此にて定着したる營業の本店が營業所とせらるゝのみでなく、支店、工場、仕入場、賣場、倉庫、監督處、並に、營業を行ふ爲めに企業者自らにより、其の仲間、支配人、又は其他の代表者によりて維持せらるゝ營業の設備も營業所とせられる。そして其營業所の存在する各邦にて全營業の全収益が課せらるべからずして、課税はむしろ此の場合、諸多の各邦によりて分配的に生ずべきものとされた。バイエルの一九二一年の營業税法にても、此國にて營まるゝ營業が之を課せられ、本店のみならず、支店、工場、賣貨所、事務所、其他、營業の實行の爲め企業者自身、其仲間、支配人又は其他の代表者によりて維持せらるゝ營業設備に課せられる。諸他の國にも涉る諸多の營業所が組織的に統一ある全營業として合一するときは、課税が分配的に行はるべしとせられる。チュルヒア一の重複課税回避法にも、カントン領域内にて營まるゝ商工業業又は其支所の不動産以外の財産及所得は其カントンの税權に服せしむとある。日本の地方税にても、納税者の府縣外にて營業所を定めたる營業又は其収入には府縣税を課するを得ずとして居る。

(い) 其長所——(1) 此方法は各の關係税權の財政收入を相當に有利とする。(2) 各税權は其が本店の處在地たる支店等の所在地たるを問はず、何れも其營業所と關係を有し、之が爲めに費用を使つて居る所だから、之に應じて相當の分配を受くるのが至當ではあり、此方法は之に適應する。(3) 此れは又各關係地にて監督することゝなつて税務行政上遺漏少きの利もあり、(4) そして各國の間に之につき協定が出来て、相並んで行はれたならば、先づ大體に於て重複課税を避けることが出来る。

(ろ) 其短所——(1) たゞ此方法に依るときに、本店といふものゝ企業の全體に對する重さに考へ

8) Lotz, Fw. S. 274-5. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 201. Ringelman, und Mühlfeld, Bayerisches Gewerbesteuer-gesetz. S. 31. Zürcher, Verbot der Doppelbesteuerung. S. 131.

ては、之を支店並みに扱ふことの公平を缺くと思はるゝ節がある。(2)それから齊しく公正の見地から並に實行上の見地からして、各地に分配するについて適當なる標準の求め難いといふこともある。

(C)本店の爲めに特別留保を爲して課する方法——即ち支店分工場等の所在地にても課税するが、本店所在地にて特別に多くを課せしむる方法で(註七)、其爲めには其企業全體に對し本店所在地税法に依れば當然課せらるべきもの、一定部(例之四分一)は本店所在地税權にて先づ以て課税し、其殘に當る部分を本店支店分工場等の所在地税權間に一定標準にて分配するか、又は先づ一應、一定の標準によりて本支店所在地税權の間に分配し、特に本店所在地税權には全體に對する一定部を留保し、前標準によりて本店所在地に分配せらるべきものが此一定部に達しないときに、各支店等の所在地の分を按分削減することにしたら良い。

(註八) 私は嘗て地方税に關し、此方法を提案した。當時、從業者の報酬金額を標準として本支店所在地に分配し、但し全體の四分一度のものを本店に留保すべしとした。普魯西の地方營業税の分配にては、全所得の十分一が本店所在地に留保され、殘のものが一定の標準によりて本支店所在地に分配せらるゝ。

(い)其長所——(1)此方法は第一方法と第二方法との中庸を採つたもので、第一法の如き本店所在地偏重を避け、併し第二法の本店所在地の重さを無視するの缺陷を免れ、本店所在地に相當の

9) 拙著、租税研究、第三卷 321-2. Birnbaum, Gemeindlichen Steuersysteme in Deutschland. S. 43. Asch, Gemeindefinanzen und -steuern in Preussen. S. 30. Adickes-Falk, Kommunal Abgabengesetz. 6 Aufl. S. 120.

重さを認めつゝ、支店等の所在地にも相當の配當を得しむるの故に最も公平に適うと思はるゝ。  
 (2) 勿論此により各地の財政收入にも相當の貢獻を爲し、(3) 實行も左まで難からず、特に第一法に見る如き輕稅地へ本店を殊更に移すの弊にも陥らず、(4) 之につき各國の協定協力さへ得らるれば、大體、重複課税は避けられる。

(ろ) 其短所——(1) たゞ此方法は餘りに巧みなだけに、實行上多少の面倒を免れぬ。(2) 且つ公平といふことも嚴正にいへば問題とはなる。夫の一定部の選み方、各地への分配の標準といふことに於て嚴格なる公正が得られたとはいへない。併し此種の問題には大體の公正を得るによりて甘んずる外なく、そして若干の實行難も已むを得ずとするならば、此方法は少くとも他の方法に比しては最勝れた方法といふて良からう。

(二) 各營業設備所在地への分配標準——上記の如く本店所在地と其他の營業設備の所在地との間には或度まで等差を附けて分配するのが適當だとして、各營業設備への配當標準として何を選むべきかに就きては、色々の標準が考に浮ぶ。左に之を列擧して比較研究して見やう。

(A) 所得に依る主義——先づ其々の營業設備に於ける所得を計算して之に應じて各關係地にて課するといふ主義がある(註九)。

(註九) 我國所得税にて、外往所得といふべきものに此が行はるる。即ち日本に住處又は一年以上の居處を有せざるものが日

本に營業を有つとき、其の所得につきて所得税を課すといふので、之を採つて居る。今度、營業税が外形標準主義から、營業所得主義となれば此にも其が行はるゝことゝならう。それから一九二一年の羅馬に於ける頃例繼承國の協定に依れば、營業利得は各國が其境界内に存在する設備により生ずる所得の上に課税することゝなる。<sup>10)</sup>

(い) 其長所——(1) 此は出來れば、最公平ではある。同一企業單位に屬する甲地の營業所に於ける所得と乙地の營業所に於ける其とが明かに分別し得るならば、甲地稅權では、甲地營業所の分のみを課税し、乙地稅權では乙地營業所の分のみを課税し、尤も中央本店の分に多少特別留保を行ふとするのが最公平なる分配たること争はれない。(2) 其によりて各地相當の財政收入を收めることが出來、(3) 又其實行さへ出來れば、之によりて大體、重複課税も避けられる。

(ろ) 其短所——(1) 併し元來、營業所得其ものが、所得中でも捕捉難なものであるといふ實行上の障得のある其上に、一企業下に甲地乙地に分れて營業所が存在し、此二のものが不可分的に作業し、其各が一の全營業の別方面又は異つた階段だといふ場合に、其所得を二箇所分別することは六つかしく、強て分別するときは、例之、甲地に牧場を、乙地に乳製品工場を、丙地に罐詰工場、丁地に販賣所をもつ場合には、見様によりては丁地にのみ所得があつて、甲乙丙ともに未だ所得といふべきものを生じて居らぬといふことになる。甲乙丙地とても此企業につき或度まで稅收入を得なくてはならぬのに、此方法によりては分配のしやうがないといふことになる。甲地

の店は中央販給所で、乙丙丁地の店が小賣店だといふときにも、甲地に所得なし、隨つて此地の税權に稅收入を與へずといふのも不當であり、さりとて此方法によりては之に分配のしやうがない。甲乙丙丁地の店が凡べて齊しく小賣店だと、別々に計算が出来るやうでもあるが、其等が企業單位の一部だといふと凡べてに共通なる營業費といふものがあつて、眞の各店別の所得といふものは見出し難いといふこともある。全く此方法には實行難といふ大缺點がある(註一〇)。(2)此實行難あるに拘らず、強て實行するとすれば、配當の不公平といふことにならざるを得ぬ。特に此配當實行難の虛に乘じ、營業者に於て比較的輕税の地方へ出来るだけ多くの所得を向けるやうに人工を加ふる餘地もあつて、此點からしても益々不公平となる(註一一)。(3)其結果、或關係國にとりて甚しき財政收入減となることもあるし、前記、所得の見様によりては、或營業所の所在地の税權が稅收入上、大な缺陷を見出すことにもなる。

(註一〇) ジェンセンは、行政眼からして、國際的性質の營業につき純益を決定することは困難だ。全體としても此營業の純益を定めることは十分困難だが、其よりも一層困難なのは、全利得中、其國內の營業より生ずる部分を決することであるといふ<sup>11)</sup>。

(註一一) スタンプは、單一事業の利得が二の税權に分配されるべきときに、税の輕き方へ、利得の重きを置くやうに決定の方法を選ぶ技巧の大なる餘地を生ずるといふて居る。<sup>12)</sup>

(B) 總收入又は賣上金額に依るの主義——所得の代りに總收入を持來ることも出来る(註一二)。

11) Jensen, l. c. p. 342.

12) Stamp, The fundamental principles of taxation. p. 111

(註二) 此は一部、我國の現行營業稅が採つて居る。勿論其が此のみに依るのではなく、他の標準をも併用して居る。又我地方稅でも、例之、大阪府では其他の營業所が他地のと聯絡して分別し難き場合、其地に於ける製造品の價格又は其販賣代金の二分一を收入金とすることがある。普魯西の地方稅にても、保險、銀行、信用業務にては、全所得の十分一は本店所在地に留保し其殘餘を關係市町村にて得らるゝ總(グロス)收入の割合にて分配すといふことになつて居る。<sup>13)</sup>

(い) 其長所——(1) 此總收入又は賣上高は多くの營業については、少くとも所得に比しては捕捉し易い。其れだけに於て實行容易である(註一三)。(2) 其捕捉易なだけに於て收入の確實だといふこともあり、(3) 更に所得ほどには行かぬが、之によりて所得の大體の目安は得られ、各地に略ぼ公平に分配することが出来る。(4) 此方法によりては又後にいふやうに或地方にて配當を得ぬといふやうな不都合は生ずるが、併し其の行はるゝ限りに於て、重複課稅はないことを得る。

(註一三) シュワルツは、商業的所得の分配にては、支店營業の關するだけにて取引高が分配標準として許さるべしといふて居る。<sup>14)</sup>

(ろ) 其短所——(1) 此方法は一企業單位に屬する營業所が凡べて商業を爲すときには各地に相當に賣上高を伴ふから宜しいが、既に工業と商業との一體を爲したる場合には工業の行はるゝ處には賣上高又は總收入はなきことゝなり、其存在する所の地方は收入を得ざることゝなる。商業と商業との合體するときにも、甲地のは中央配給所、乙地丙地丁地等のは小賣店だといふときには、甲地には賣上高なしといふことになりて、即ち工業所在地、中央配給所々在地不利となる。

13) Birnbaum, a. a. O. S. 43. Adickes-Falk, a. a. O. S. 120. Asch, a. a. O. S. 30.

14) Schwarz, Das Gemeinde-Abgabenwesen Deutschlands. S. 16.



此にも配當しなくてはならぬのに、其が六つかしい。實行難となる。(2) 強ひて此等のものに於ける取扱高にも課するとすれば重複課税の嫌も生じて来る。(3) 之を捕捉しなくても不公平、強ひて之を捕捉しても不公平、何れにしても不公平なるのみでなく、抑々又賣上高又は總收入では所得に比しては尙ほ本當の能力表示とはいはれぬといふ根本的の不都合もある。(4) そして嚴正に總收入を解して夫の工業又は中央配給所々在地に配當しないときには、其所在地の財政としては大に迷惑を感じなくては濟まぬ。

(C) 資本金額に依るの主義(註一四)

(註一四) 此は現行の我が營業税の一部に行はれ、そして所得税中の法人の超過所得計算の基礎たる資本金を見る爲め、外國法人につき内地に於ける其の營業の資産金額を見出して、此と其事業の内外に亘る總資産金額との割合から計算しやうとして居る。

(い) 其長所——(1) 此方法は、資本金額公示の義務ある法人、銀行、並に資本が外形に表現して略ぼ捕捉し易き工業などには行はれ易い。(2) 随つて其れだけでは財政收入の確實といふこともあり、(3) 重複課税も避けられ、(4) 之により所得ほどではなくとも、所得の間接表示として其の一目安として之に依るの各地への分配が大體、公平なものといひ得る。特に前に擧げた所得や、總收入の如く或營業所の所在地に配當の全く出來ぬといふやうな不都合もないことが出来る。

(ろ)其短所——(1)併し此は多くの箇人營業にては捕捉し難いといふことを一大缺點とする(註一五)。そして之を捕捉したとしても、一業體の中でも、牧場、工場、販賣所が並存するとして其捕捉難易の度合は同一でなく、後者ほど六つかしいといふ不都合がある。(2)斯くして各稅權に不公平なる分配となるの弊もある。又、所得の大きさに應ずるといふ見地からして、資本金額の大きによりては此に應じて居らぬといふことがあり、此點より生ずる不公平配當といふこともある。(3)其等の爲め或稅權に於ける財政收入を甚しく不利とするといふことが生じ得る。

(註一五) 此資産の計算の困難なる場合あることは、前記、我所得稅の超過所得計算上、此に依るを不適當とするときは、收入金又は所得の割合其他適當なる方法に依るべきことを規定して居るのに因つても分かる。

(D)土地建物の賃貸價格に依るの主義(註一六)。

(註一六) 我邦の現行營業稅の一部が之に依つて居る。

(い)其長所——(1)此は外形標準中にも最表現的のものだから、最も捕捉の容易だといふことに於て、並に各地分別的であつて各稅權に分つの容易なることに於て、他の何れの標準にも勝る。(2)斯くして此が最實行易のものであるのみならず、營業所といふ以上は、何れのものも或度まで之を持ち、各所とも之に應じた分擔を爲すことによりて、其所在地の稅權に公平なる分配を爲し得る。特に此によりて、其々の營業所が所在地政府から受くる保護、利益の度合が大體、良

く現はされる。(3)斯くして各地税權が何れも相當に大な收入を收めることが出來、(4)各國が相率  
ゐて之を採れば重複課税も避け得られる。

(ろ)其短所——(1)唯だ之によりては營業所の物的元素のみを捕へて人的元素を見逃がすことの  
爲めに分配に不均衡を生ずる恐がある。其人的元素も亦た其所在地との關係をもつ所以であり、  
之を見逃がすのが缺陷である。特に單一企業に屬する別箇の種類の設備にて、其賃賃價格のみに  
よりては、例之、工場と賣店との間の如きにて工場の方が過大の配當となる傾がある。同じく賣  
店としても甲乙地間にて、賃賃價格と所得とに均衡ありや疑はしい。(2)其結果としては或營業所  
の所在地財政が甚しく困ることを生じ得る。

(E) 従業者の數に依る主義(註一七)。

(註一七) 我營業税に一部利用せられて居る。

(い)其長所——(1)此は捕捉が大體易い。(2)そして各營業所ともに相當の従業者を持ち、之によ  
りて各地に相當公平に分配するを得る。特に従業者の多少といふことは所在地政府に厄介を掛く  
る程度とも關係して居る。(3)各地税權とも之に依つて相當に收入を擧ぐることを得る。(4)重複課  
税を避くるにも足る。

(ろ)其短所——(1)此が最大の缺點は公平な分配といへないといふことである。特に全企業の所

得と各所従業者の數とに均衡ある關係ありとはいひ難い。従業者の中には高級なるあり、低級なるもある。有能なものあれば無能なものもある。其を頭ごなしに計算しては公平とはいへない。又一事業單位の中でも人に依ること多き賣店の如きがあり、人に依ること少き作業場もある。従業者の數のみによりては公平な分配とはいひ兼ねる。(2) 斯くて此方法に依るときに或營業所々在地の財政收入上にも困ることが生じ得る。

(F) 従業者の俸給額に依るの主義(註一八)、

(註一八) 私は嘗て地方間の分配につき、之を標準として分配し(尤も少くとも全所得の四分一)を本店に留保したる良からうといふた。普魯西の地方税にても、保險、銀行、信用業務以外にては、各市町村にて生ずる俸給給料の支出額の割合を標準とした。

(い) 其長所——(1) 此は従業者の數に比しては劣るけれども、捕捉が左まで六つかしくはない。大體は押さへられるといふ利をもつ。(2) 而かも従業者の數と異り、其階級、能力によりて自ら彼等の全企業所得に對する影響の異なる度合が表はれて、其に比しては一層公平なるものたるを得、そして(3) 各營業所々在地ともに相當の收入に與かることが出來、(4) 勿論各國が此主義を採れば重複課税は避けられる。

(ろ) 其短所——(1) 缺點は多少捕捉の六つかしいといふことであり、(2) 其のみならず、此にては

尙ほ事業の人的方面のみを見て、物的元素を閑却して居るだけに於て、茲に一の不公平を生ずる間隙があり、(3) 随ふて或地方の収入を困らすといふこともある。

(G) 諸多の標準の結合に依る主義——上記單獨標準にては何れによりても完全を得ることが出来ぬので、此等の或ものを結合するの主義を生じた。此には色々の組合せが考へられ得るが、其實例ある重なるものは左の如くである。

(い) 所得と或他の外形標準とを結合する主義

(1) 所得と資本とに依る主義(註一九)

(註一九) 普魯西の地方營業税は所得と資本と(地方によりては所得と給料額とにて代ることを得)によりて課税され、營業が一部、普魯西にあつて、他部が他國にあるときは、普魯西にある所得、資本(又は給料)の部分のみに課する。バイエルンの營業税法にても、數國に亘る營業にては各國の割前を所得と資本とに依るものとする。<sup>16)</sup>

a) 其長所——(イ) 此には所得に依ることの原則的公平といふことと、其に於ける捕捉難を補ふ爲めの資本の利用といふこととに依りて、其何れか一方のみを採つたよりはより公平ならしめ、且つロ一層捕捉を容易ならしめるといふ長所がある。(ハ)之により各國収入を相當に確保することになり、(ニ)として各國が之を採れば重複課税も大體避けられる。

b) 其短所——(イ) たゞ之によるも所得の捕捉難、資本の捕捉難が或度までに残る。それに

所得の分別難もある。(ロ)且つ之に依ると、所得といふ人的元素及物的元素の働きの結果の外に、資本といふ物的元素を今一度押さへる爲めに、營業の物的關係の分配が人的關係のよりも重きに過ぐるの嫌がある。

(2) 所得と給料額とに依る主義(註二〇)

(註二〇) 前出註一九参照。

(a) 其長所——(イ)此も所得の原則的公平と、其捕捉難を比較的捕捉易なる給料支出額にて補完する作用とを利用して一層公平なることが出来るし、(ロ)同時に實行の容易といふことも得らる。 (ハ)随つて各國の收入を確保し、(ニ)各國が之を採るとすれば重複課税も避けられる。

(b) 其短所——(イ)たゞ此に於て所得の捕捉難、分配難が残り、(ロ)特に此方は前の方法と反對に營業の人的元素に偏重する嫌がある。

(ろ) 數多の外形標準を結合する主義

(1) 一般的に一定の組合せを定むる主義

(a) 賣上高、土地建物の賃貸價格、從業者數に依るの主義(註二一)

(註二一) 伊太利の新領土たる舊境領地に行はるゝ地方税法では、支分所ある營業に對しての税は、當該地方團體に於ける營業設備の重さ及大き、勞働者使用人の數、營業取引高、管理者制與者の所在(本店か否か)を考慮して分配の割合を定むる

こととなつて居る。<sup>17)</sup>

(イ) 其長所——比較的捕捉易のものを標準とするだけ、實行は容易であり、そして單一の標準に依らないから、一方の缺點を他方をして捕完せしめることが出来、一層公平だといふことが出来る。特に人的元素、物的元素が公平に見積られて居る。此により各地相當の收入を收め、各地共同して之を採れば重複課税も避けられやう。

(ロ) 其短所——強めて缺點をいへば、あまりに標準が多過ぎて、取扱面倒といふことと、人的元素たる標準に於ける従業者の數といふのが従業者の價値を見て居らぬことである。後者を従業者への給料支出額に改めたら良からう。

(b) 設備の賃貸價格と従業者の數とを折半結合する主義(註三二)

(註三二) 我國の地方にて、例之、兵甲縣にて營業が他地に巨り收入金額を分別し難きときに、營業總收入金中、一半は建物賃貸價格、一半は従業者數に比例したるものを標準とす。<sup>18)</sup>

(イ) 其長所——其標準は凡へて捕捉易であり、前方法に比し標準の少いただけが簡單であり、而かも人的元素も物的元素も平等に斟酌せられ、後に述ぶるが如く業種により別の標準を選んだ場合のやうに、各業、業種異なる爲めの標準の相違よりしての苦情もなく、同企業單位内に於ける各部の人的元素、物的元素の偏傾によりて生ずる苦情もなく、先づ以て大體公平なる分配が

17) Mair, Die Reform der Gemeindesteuern. S. 20.

18) 拙著、時事經濟問題四十一冊 36.

得られる。収入も各地とも相當に收められるし、それから各地相率ゐて之を採れば重複課税も避けられる。

(ロ) 其短所——強ひて缺點を求むれば人的元素の従業者數にて、其従業者の價値を見ないことである。だから此を従業者へ支拂はるゝ給料額(賞與をも含め)と改めたら良からう。尤も進んで考ふると使用人への給與額にせよ、設備の賃貸價格にせよ未だ其營業設備から生ずる所得と並行すといへないといふことも出来る。けれども其能力に適應するに最適當とせらるゝ所得によりて分配することに於て實行の大困難がある以上は、不十分ながらも此にいふやうな外形標準を利用する外はない。そして此が特に國際又は地方際課税の問題については却つて所得よりも適切な標準だといふことがある。といふのは此別異の國、地方の間の税收入分配については、義務者又は物件の能力といふことのみでなく、其が各稅權の屬する政府から受くる利益の度合といふことをも考慮するのが至當である。此を前提するとき、營業に於ける人的元素たる使用人労働者も其所在の政府から色々の世話になるのであり、營業の物的元素たる設備も色々と所在政府から世話になるのであり、此から行くと、使用人の給支額、設備の賃貸價格の如きに依るの分配は適切なるものだといふを得る。此關係からいへば従業者について其給與額とせずして従業者の數といふことにするのでも大なる不都合はないことになる。

(2) 業種により外形標準の組合せを別にするの主義(註三)



(註三) 我國現行營業税が採つて居る。

(a) 其長所——イ) 此は前の方法が物的元素に於て設備の賃貸價格と一定するのでは窮屈であり、營業によりては其よりも他の標準、例之、資本金額、賣上金高を選んだ方が適切且つ實行容易といふものに於て、之を利用するの便のあるだけ、前の方法よりも一層實行易でもあり、(ロ) 又一層公平の分配ともなり得る。(ハ) 各地之により相當の收入を得、(ニ) 且つ各國が皆之を採るならば重複課税を避けることも出来る。

(b) 其短所——イ) 此によるときに、各種の營業に異りたる標準を指定するのに獨斷が行はれ、其異つたもの、行はるゝ結果として、各業種間に或度の不均衡を免れぬ。(ロ) 標準の不統一なだけに取扱繁雜であり、異りたる國の協定といふものが、一層、得悪いといふ實行上の難點もある。

## 結 論

以上要之、營業が國際的に分在する爲めに國際課税といふことは大に困難を見出す所であるが、之を適當公平に分配して重複課税なからしむる爲めには、國際間に一の主義が確立協定さるゝことが望ましく、其方法としては本店所在地と其他の營業所所在地との間には一定の差等を附け、且つ各營業所々在地の間に設備の賃貸價格と從業者の數又は其への給與額との比例により分配するのが最も適當だと思ふ。此れでも不満は殘るが、相對的に良き方法として推すことは出来る。