

京都市帝國大學經濟學會

# 經濟論叢

第二號 第二十五卷

昭和二年八月一日發行

## 論叢

營業稅の課稅標準 . . . . . 法學博士 神戸 正雄

文化現象の凝集作用 . . . . . 法學士 恒藤 恭

意味現實態 . . . . . 文學博士 米田庄太郎

國家の組織 . . . . . 法學士 作田 莊一

近世の港 . . . . . 文學博士 三浦 周行

## 說苑

リカカ勞賃論とマールサス人口原則 . . . . . 經濟學士 森 耕二 郎

植民及び植民地の意義 . . . . . 經濟學士 長田 三 郎

## 雜錄

フオードの勞賃論 . . . . . 經濟學士 星野周一 郎

一九二六年度の英國銀行界 . . . . . 經濟學士 道上 清治

國際經濟會議 . . . . . 法學士 沙見 三 郎

# 經濟論叢

第二十六卷 第二號

(通巻第百四拾六號)

昭和二年八月發行

## 論叢

### 營業稅の課稅標準

神戸 正 雄

緒言(本論の目的)

第一段 日普佛最近の實例 (一)普國(A)課稅權者(B)課稅標準(イ)要綱(ロ)細目(C)稅率(イ)本稅(ロ)附加稅(二)佛國(A)課稅標準(1)要綱(2)細目(3)稅率(B)地方稅(三)日本(A)國稅(イ)課稅標準(ロ)稅率(B)地方稅(イ)附加稅(ロ)特別稅)

第二段 理論的考察 (一)斷定(二)理由(A)根本原則の理由(イ)國稅地方稅に共通の考慮(1)原則として純益の勧められること(a)能力原則上(b)收入政策上(c)經濟政策上(d)社會政策上(2)外形標準をも併用する必要あること(a)課稅技術上(b)能力原則上(c)收入政策上(d)經濟政策上(c)稅質上(3)特に地方稅としての考慮(1)外形標準の缺くべからざること(a)利益原則加味の必要上(b)地方的分別の便宜上(2)純益標準の用ゆべきこと(B)細目規定の理由(イ)純益標準に依る場合(1)人物兩元素の併用(2)人的物的各元素の内容は(稅率(1)大體(2)法人と個人との差別)

結論(全文の要旨)

## 緒 言

營業税の課税標準に就いては、私は餘程以前に一文を書いたが、あの時から見ると事情は、すつかり變つた。我國の制度が根本的に變つたのみでなく、重要な模範的の外國の制度自身が廻轉してしまつた。昨大正十五年度の營業税改正に依りて、我國の其れの課税標準は、外形標準主義からして收益主義否な特別所得主義に變つたのであるが、そして其は佛國主義からして獨逸主義に移つたのだともいはれたが、實の處、獨逸自身の課税標準が其間に大變化をしてしまつて、前に外形標準主義の模型國であつた佛國が、營業所得主義に變つてしまひ、前に收益主義であつた獨逸が、外形標準加味主義に變つた。そして營業所得主義となつた佛國が之に徹底しないで、或度まで外形標準を加味して居り、特に地方税の爲めには尙ほ舊來の外形標準が残され、斯くて此二國は形は異なるけれども、收益主義、外形標準主義に徹底せずして此二主義の加味といふことに落着いた。そして我日本は少くとも國税では收益主義に徹底したことになつて居るが、實際には矢張り外形標準が便宜上利用されて居る所であり、つまり達觀して、營業税の課税標準としては一主義特に收益主義の徹底の困難なることが認めらるゝ。畢竟、營業收益の捕捉難から來るのであつて、税質上避くべからざるものに屬する。斯く考へ來るに於て、我國の税法にても、も

1) 拙著、租税研究一卷 228 以下。

少し考へ直し、改正を企つべきものありと思ふに因つて、此についての實際家の注意を促がすべく、茲に重ねて之を論述しやうと思ふ。

## 第一段 日普佛最近の實例

私の此問題についての注意を牽いたのはむしろ實際の立法例であるから、先以て日普佛三國の其れを檢討する。

(一) 普國——の一九二六年五月六日の施行令の意味に於ての營業稅は<sup>2)</sup>其の

(A) 課稅權者は國家であり、地方(市町村)は之に附加稅を課するを得る。

(B) 課稅標準はい營業收益と營業資本とを原則と爲し、市町村の決議に依つて營業資本に代ふるに、給料金額を以てすることを得る。つまり營業所得と營業資本又は給料額とに依るのである。

(ろ) 詳しくいふと、其の(1)營業收益とは、營業の課稅すべき所得及及確知に關する共和國所得税法の規定に依つて確定せらるゝもので、其からして經費として控除されないのは(a)營業者自身に屬すると他人に屬することを問はず營業資本に對する利子、(b)營業の基礎附け又は擴張、營業資本の擴張又は其他の改良の爲めに起されたる債務の利子、(c)營業に役立つ借入れたる土地建物場所及經營材料の借料とする。其れからd)合名會社、合資會社、有限責任會社の社員、及株式合資會社

2) Hog und Arens. Die preussische Gewerbesteuer. 3 Aufl. S. 41, 66, 68.  
86-87, 90, 91, 126.

の無限責任社員の會社の爲めに行ひたる勞力及勤務に對する報酬、(e)生活方便又は家計上の物體を共同にて大量で買入れ、且つ少量にて販賣する組合に於て、所謂、購買者利益の、物品に對し給付された現金支拂額の百分五を超ゆるだけの分も亦、控除さるべきものでない(茲に其購買者利益が組合員に與へらるゝと、非組合員に與へらるゝとを區別しない)。法人の形にて營まれざる營業、有限責任會社、及株式合資會社に於て、營業主(社員)の人的の勞力及勤務に對する報酬として一九二五決算年には總額九百馬克、一九二六決算年には總額千五百馬克だけを控除する(此が軀がて此税の免稅點となる)。尙ほ營業收益と見られないのは、(a)保險業にて保險給付の爲めの準備金として必要な額、(b)明かに賦課年の初以來、或他の營利會社の全き株、受配權利券の少くとも四分一を有つ會社に於て、其に歸する各種の配當とする。(2)次に營業資本とは、投下及運轉資本を含み、共和國評價法の意味に於ける營業財産(其營業に繼續的に用ゐらるゝだけにて)とする。即ち此共和國評價法にて確定せらるゝ單位價を標準と爲し、之に(a)右單位價の決定にては減却された債務であつて、通り抜ける債務に屬しないもの、(b)他人の財産に屬する物點であつて、其企業に役立つもの、價值、(c)一九二五決算年度にては共和國評價法二十七條にて除外さるゝ其力の價值の三口を加ふる。(3)給料額は經營に従事する勞務者に支拂はるゝ全き賃銀及給料の標準に依る。茲に勞務者とは、賃銀給料又は其他の貨幣價值的の反對給付に對して繼續

的に又は一時的に従事する凡べての人を指す。但し所得計算上控除すべき經營費に屬しない收入を有つ人を除く。文書上の契約により法規上の教育を受くる徒弟、並に少くとも百分の五十だけ營利不能なる戦争及災害の廢疾者も計算されない。賃銀又は給料としては、ボーナス、贈物、自由住居の價値、給養、及凡べて其他の與へられたる賠償及反對給付を含む。

(C) 税率はい)本税、營業收益に對する税率は租稅義務ある收益の第一の二千四百馬克及其までの分に百分一、其次ぎの一千二百馬克及其までの分に百分一半、其れ以上の部分に百分二とする。營業資本に對する税率は一萬二千馬克を超えざる營業資本部に一九二五決算年には百分一、一九二六決算年には千分の三分の一、一萬二千馬克を超ゆる部分には一九二五決算年には百分一半、一九二六決算年には千分の二分の一とし、給料額に對する税率は其の千分の一とする。(ろ)市町村は右國家の賦課したる基本額に附加税を課するを得る。其は資本又は給料に對するのは收益に對するのと同率たるを要する(註一)。

(註一) バイエルンの一九二一年法にても、其營業税は、純益と資本價格とに依りて之を課し、税率は資本には千分の〇・七五乃至千分の一と爲し、純益には百分の〇・二五乃至百分の一・五五とする。<sup>3)</sup>

## (二) 佛國

### (A) 國稅營業所得稅

3) Ringelmann, Bayerisches Gewerbesteuer-gesetz vom 27. Juli 1921. S. 58-59. 65.

4) Scholz, Grundriss des französischen Steuerechts. S. 7-10. Puyrnaly, Les signes extérieurs et l'impôt sur le revenu. p. 102.

(い) 課税標準——(1) 一九一七年法に依ると、前暦年又は前營業年度の純所得によりて課することとなる。詳しくいふと或は前年の實際について申告されたる純所得に依り、或は年取引額に對し利益率を適用したるもの即ち擬制的なる純所得に依る。(2) もつと之を詳しくいふと、第一の(a) 實際所得の申告といふことは、凡べての貸借對照表を公示する義務ある會社に強制せらるゝ。そして更に戦時利得税の爲めに純所得を申告したる租税義務者にも、強制せらるゝ。終に、既に前年に損益勘定を租税官廳に報告したる人又は會社にも強制せらるゝ。其れ以外の租税義務者は申告する權利は有つが、義務は有たない。彼等が之を使はなかつたときには年取引額が基礎とせられる。一九二五年法によりて課税すべき純益の中から、企業に屬する貸方資本よりの所得(即ち資本收益)が資本利子税の課せらるゝだけに於て並に法律上之を免せらるゝだけにて控除さるゝこととなつた。尤も此控除すべき所得部に關する負債及負擔は(總資本收益の、其他の營業的總所得に對する割合に於て)、此所得から控除せらるゝ。(b) 前記純所得の申告の行はれないだけでは、年取引額が申告さるべきものとする。取引税に於ける概算課税の許さるゝ租税義務者にては取引額申告の義務が免せらるゝ。此年取引額に依る場合に純益を見出す爲めには、凡べて、三年毎に、混成委員によりて定められたる、凡べての營業分科の包括的なる目録に於て、各營業分科別に純益を見出す爲めに適用すべき一つ宛の率が、多くは最高率と最低率とが指定せられる。例

之、眼鏡製造者にては五—一五、即ち取引額の百分五乃至十五が其純益とせられる。官廳は之につき其々の場合に適當と認める率を適用する。彼は其選みたる率を豫め決定して租稅義務者に通告し、義務者は二十日以内に文書又は口頭にて抗議し得る。然る後に賦課決定し、之に對し救済の途は別にある。小なる租稅義務者の爲めには、最高最低率たらざる一定の率が混成委員によりて指定せられる。此の如き小なる義務者といふのは、主として賣却又は紹介を爲す營業では其前年の取引高二十萬法を超えざるもの、其他の營業では四萬法を超えないものとする。

(ろ) 稅率——は純益の百分八とする。尤も今日は一九二四年の法律に依る二割附加の爲めに、百分九・六となつて居る。尙ほ千五百法までの純益は其四分一に、千五百乃至五千法のには其二分一に稅率を適用するので、自ら輕微なる累進が行はれる。小供恩典が此にも許されるし、其他色々社會政策的の宥恕が行はれて居る。即ち一定の小住宅會社、一定の信用會社等が免稅せられ、一定の小手工業者、行商人、御者運轉手、舟夫、漁夫は専ら賃金稅の方へ廻はされ、消費組合が一定條件の下に、全く免稅せらるゝ。

(B) 地方稅——としては、府縣及市町村の爲めに、外形標準に依る舊時の營業稅、即ち擬制的の本稅に對して附加稅を課することを許して居る。<sup>5)</sup>

### (三) 日本



## (A) 國税としては

(い) 課税標準——は營業純益で、實は營業所得である、其の法人にては各事業年度の總益金よりして總損金を控除したる金額に依り、個人にては前年中の總收入金額から必要の經費を控除したる金額に依る。そして法人では各事業年度に於て納付したる地租額又は資本利子税額は當該事業年度の營業收益税額から控除し、個人にては資本利子税を課せらるべき資本利子は純益に算入せぬ。營業用の土地につき納付したる地租額は其營業收益税額から控除する。個人も法人も各、其純益を政府に申告し、收税官吏は營業に關する帳簿物件を検査し又は營業者に質問することを得るし、政府は同業組合其他の營業者の團體に對して本税に關する事項を諮問するを得る。

(ろ) 税率——法人は百分三・六、個人は百分二・八である。

(B) 地方税——(い) 前記國税に對する附加税の存する外、(ろ) 特別税としての府縣稅營業税があり、此に對する市町村よりの附加税がある。そして府縣營業税は、(1) 營業收益か、(2) 收入金額(賣上金額、請負金額、報償金額を含む)、資本金額、營業用建物の賃貸價格、若くは從業者の數、つまり外形標準に依るか、(3) 定額税とするか、地方の狀況に應じ、適當なるものを選択して政府の許可を受けて之を定めるといふことになつて居る。

## 第二段 理論的考察

(一) 斷定私は右の最近の實例に動かされて考直したるの結果として、且つは、營業稅が所詮、單純なる國稅としてのみ存立し得ずして地方稅としても重きを成すべく、或は全く國家から地方に委讓さるゝか、或は此が國家に残さるゝとしても其は必然、地方の爲めに附加稅が課せらるべく、何とせよ此稅が地方稅として一層重きを成すか、又は少くとも地方稅としても重きを成すべきものかといふこと、隨ふて之が標準については地方稅にても相當適切なものとなり得るやうに工夫すべきことを考慮したるの結果として、前記、獨佛二國法を折衷融和したる方法を探るべしと思ふものである。即ち營業稅の課稅標準としては、一半は純益(所得)に依り、他半は外形標準に依り、其の純益に依るものにては、會社、銀行等、決算公示の義務ありて其中告の大體信賴し得るものは其實際純益に依り、普通の個人營業の如く決算の明ならず申告の信賴し難きものは收入金額(賣上金額、報償金額、請負金額)を申告せしめて、豫め定め置きたる各業に相當なる純益率を適用して推定純益を計算して之を課稅標準とすべきである。そして此終の推定計算を今日我邦に見る如く行政官の手加減でなく、法規上から正々堂々行ひ得るやうにしなければならぬ。それから外形標準としては建物の賃貸價格(又は分るならば資本金額)と從業者の數(又は知り易き場

合には其給料額)とに據り、此二の外形標準の中では税率の決定に於て幾分、前者即ち物的元素に重くなるやうにするのが至當と思ふ。

## (二)理由

(A) 根本原則の理由——即ち私が營業税の課税標準として純益のみにも、外形標準のみにも依るとせず、二者並行を勧めるのは左の理由に據るのである。

(イ) 國稅地方税に共通して考慮さるべきもの

(1) 原則として純益の勧められること

(a) 能力原則上——租税は能力に従つて公平に分配すべきことを要求する。特に國稅としては此原則に従ふて、所得税を中心として、營業税其他の物的收益税又は特別所得税の如きものを附置し以て財産的所得の重課を計るべきものとするが、此際營業の示す能力は其純益によりて最良く現はれるといふべきで、即ち純益の有無大小に依り、之あれば課し、之なければ課せず、其大なるものは小なるものと等差を附して課するのを最公平とする(註三)。此能力原則からいふと、外形標準に依りては満足の結果が得られず、むしろ不公平なるものとなるとしなければならぬ(註三)。何せかといふと、一見すると此外形標準によりて其凡ての純益が推定さるゝやうではあるが、元來、營業純益の有無大小が之に用ゐらるゝ外形材料等のみに係らずして、當事者の才能と

外界の推移とに係ることが大いのであり(註四)、外形標準が大いからといふて必ずしも純益の大きいことを保し難いからである。

(註二) 殆んどいふを待たぬことだが、例之、コンラードは、實際的に精密なる標準を此にも唯だ純益に於てのみ見出すことを得と爲し、ローマンも、營業的収益は原則上、營業課税の最正しき標準だと爲し、パウムも、収益に依る課税が一層自然的にして且つ一層公平だと爲し、セリグマンは、特に法人税につき、純益に依るのが公正にして簡單であり、且つ生産的能力に比例となるといふて居る。

(註三) (一) 一般に外形標準の不公平なることにつき、例之グアイフアーは、凡べて此等の外形標準中に就きて、實際、一營業の収益の大小の絶對の記號として行はれ得る唯一のものなしといふことは明かだといひ、エーベルヒも、外形標準は常に大なる不平等を有つ。此標準が良く選まれても、多くは唯だ總収益の概數の表示となるに止まり、純益の表示とはならぬと爲し、フィスチングも、外形標準が収益能力又は實際収益の高さの確なる決定を許すことは稀だといひ、ジェンセンも、外形標準は盛るべからざるものだといひ、ポリーユーも外形標準の缺點は、此が各個商人の個人的利益の上に光明を與へないことだといふて居る。

(二) 其他、各個の外形標準に於て其の純益又は能力に相應せざることを説くものは限りなく多い。取引高についてはコンラード、パウム、セリグマン等之を説き、資本金額についてはシエフレ、ローマン等之を説き、建物貸賃價格については、コンラード、フィスチング等之を説き、従業者數につきてはコンラード、シエフレ、パウム、フィスチング、ナスカ、等之を説く。

(註四) シエフレは、今日の營業生活の複雑に於て、捕捉し難き勢力、即ち、例之、營業景氣、企業者の投機才能が増大する勢力を有つからして、列擧の外に存しなくてはならぬ最重要なる元素が少くないといふて居る。

(b) 收入政策上——外形標準に依るときには、收入を大きくしやうとすれば、自ら此標準に

- 6) Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 164. Lohmann, Die besondern direkten Gemeindesteuern in Preussen. S. 107-108. Baum, Wirkung der Reform des bayrischen Gewerbesteuergesetzes. S. 7. Seligman, Essays in taxation. 10 ed. p. 215.
- 7) Pfeiffer, Staatscinnahmen. II. S. 196. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S.

對する税率が高くなつて、營業者中、薄利なもの、如きは之により大な壓迫を受けて苦しむことになる。其れで之を避けやうとし、薄利な連中でも堪へられる度のものですれば、税率は自ら低くなつて、収入小となり収入不足といふことにもならざるを得ぬ(註五)。然るに純益に依れば、多利のものは其に應じて負擔するのみでなく、薄利なものも相當に負擔が輕くなり得ることになり、假令税率は可なり高くても、凡べての營業が、そして薄利なるものでも、之に堪へることが出来る(註六)。隨ふて財政の必要とする収入を擧ぐる事が、外形標準に依りたるときに比して容易だといふことになる。

(註五) チスカは、外形標準に依る營業階級税が、収入を大ならしむべき高率にては、常に不公平に働けばかりでなく、特に不況時、競争の烈しき時には、全き經濟生活を不具とすることになる。併し之を避けて税率を低くするときは、財政収入が頗る小さなものとなるといふて居る。<sup>13)</sup>

(註六) バウムは、バイエルン法にて、外形標準に依る爲めに過高又は過低税となるべき場合に、營業の年收益に依ることを許したる規定は、之によりて往々にして外形標準課税から必然に生ずべき嚴酷を緩和するを得るであらうといふて居る。<sup>14)</sup>

(c) 經濟政策上——には、外形標準に依ると、動もすれば薄利なものには營業の壓迫となることがなるのに反し、純益に依れば左様な心配がないといふことがある。といふ事は上記によりて明かだが、特に賣上金高に依る場合には、折角、薄利多賣で營業に勉強をするものを抑壓するといふ不都合がある。

261. Fuisting Grundzüge der Steuerlehre. S. 329 Jensen, Public finance. p. 340. Beaulieu, Traité de la science des finances. 5<sup>e</sup> éd I. p. 402.

8) Conrad, a. a. O. S. 163. Baum, a. a. O. S. 9-10. Seligman, l. c. p. 243.

9) Schäffle, Steuern. B.T. S. 190. Lohmann, a. a. O. S. 159.

10) Conrad a. a. O. S. 164. Fuisting. a. a. O. S. 329.

(d) 社會政策上——營業者が薄利多賣をするといふ事は、物價騰貴を牽制する所以であつて、社會政策上望まじきことであるのに、外形標準中、賣上高に依るときは此と反對の方向に向はしむることゝなるといふのは遺憾なりとしなければならぬ。又給料額に依るときには給料の騰貴を抑壓する傾もあり(註七)、従業者數に依るときに人頭稅的に働くといふ嫌もある。

(註七) ローマンは、給料標準の適用は、此が給料改良の妨害となり、又は不良時に給料削減の刺戟となる危険なき處に心配なきものだと注意して居る。<sup>11)</sup>

(2) 外形標準をも並用するの必要あること

(a) 課稅技術上——純益が原則上望まじき標準たることは上にいふ通りだが、此純益なるものは技術上、捕捉が難く(註八)、外形標準は之に比しては捕捉が容易なのであるから、此外形標準をも採用して純益標準の遺漏を補正するを得策とする(註九)。尤も詳しくいふと、外形標準の中でも賣上高や資本金高や給料額は多少捕捉の六つかしい點もあるのに、賃賃價格と従業者數とは一層其が容易だといふことはある。それから純益が捕捉難だといふても、營業により特に決算公示義務あるものにては、此が捕捉左まで難からずといふこともあり(註一〇)、且つ其義務を缺く營業の純益についても、地方團體の如く營業者に密接に立つものでは一層之を知り易き事情があるから、之を利用したら良からうといふこともある(註一一)。更らに此純益の分り易いものにては、

11) Conrad, a. a. O. S. 163. Schäffle, a. a. O. S. 190. Baum, a. a. O. S. 7. Fuisting, a. a. O. S. 329. Tyszka, Fw. 2. Aufl. S. 154.  
 12) Schäffle, a. a. O. S. 188.  
 13) Tyszka, a. a. O. S. 153-154.  
 14) Baum, a. a. O. S. 9.  
 15) Lohmann, a. a. O. S. 157.

之のみによるときには矢張り出来るだけ遁脱しやうといふの工夫が多く行はれるといふ心配がある(註一二)。特に會社法人では純益が分り易いといふのだが、其社員が同族仲間のもののみから成る場合の如き、假令之が決算に公示の義務はあるとしても、其公示する決算を誤魔化す恐が多く、特に仲間の者に給料などとして餘計に拂ふて純益を過小ならしむるの危険もある(註一三)。だから之を抑える爲めに此等のものでも外形標準の併用の望まじきものがあるばかりでなく、純益の分り悪いといふ箇人營業などでは一層多く、外形標準の力を借ることを必要とすることになる。

(註八) 諸多の學者之を説く。フアイフアー、ペラフェルデス、エーベルヒ、チスカ、クラインウエヒター、パウム等然り。尙ほ特に、シユフラーは、營業利得は第一に認識すること難く、容易に隠匿し得るものであり、第二に此が日々益々多くの多様を生じ、第三に時間的に非常に變動的であり、第四に場處的に不平等であり、第五に各々の營業分料によりて獨特であり、而かも此等凡べて其の推移を捕捉することを困難とする原因が迅速に増加しつゝありといふて居り、折くてホーリユーが、良き租税制度を作るにつきての最困難なる問題の一は、商工業及自由職業の利益の公平なる課税といふことだと嘆ずるのも無理ならぬことである。<sup>16)</sup>

(註九) クラインウエヒターは、從來の立法は、純益確知の困難を、外形標準によりて避けやうとしたと爲し、ホーリユーも、營業利益については、推定又は外形標準に依ることを餘儀なくせられたと爲し、ジュンセンも、外形標準は、爲めに納税者の義務の指數が容易に定められ、其時の實際の所得が課税標準とせられた場合に必要なる吟味的調査を避けることが出来るといふ想定利益を有つといふて居り、ポツケーは、人は營業税(地方の)に於て、國稅の困難にして吟味的なる詮索を避

16) Pfeiffer, a. a. O. S. 192. Bela Földes, Fw. S. 4to. Ebeberg, a. a. O. S. 258. Tyszka a. a. O. S. 148, 153. Kleinwächter, Fw. S. 161. Baum, a. a. O. S. 7-8. Schäffle, a. a. O. S. 185. Beaulieu, l. c. p. 393.

けて、捕捉の容易なる外形標準を論理的に結び付け得る、地方税の標準として良きものを見出したといふて居り、それから一九一八年の佛政府の訓令にも、商工業は殆んど常に外形手段により行はれて、其によりて其利益が課税に従ふ所の企業の調査が一般に特段なる困難なしに行はれ得るといふて居るのも凡べて同意味である。<sup>17)</sup>

(註一〇) シェフレは、収益の最多き企業が決算を公示し、隨ふて直接に捕捉し得べきものとなつて、斯くて國民經濟上の發達が課税技術を助くることとなつたといひ、エーベルヒは、實際収益が規則正しき簿記に基き(例之、決算公示義務なる會社企業の如く、又は法律上財産目録及貸借対照表を作成する義務ある商人の如く)、又は其他收支の対照によりて確定され得る處では、其が第一位に基礎として利用されることとなるといひ、クラインウエヒターも、企業が公に決算を示す義務があつて其企業の純益を直接に告白する義務あるときには純益確知の困難なしといふて居り、ペラフェルデスも、企業利得確知の困難の例外を成すは、公的性質にして公の監督に屬し決算公示義務ある企業、隨つて多くは協會、法人、株式會社、組合、又は其他の企業(種々の理由によりて公の監督に屬する)、並に其產物に消費税を課する企業等であると爲し、プアイフアーは、銀行家、大商人、及製造家は純益申告を爲し得るが、小手工業者小商人等は通例、自らも如何に多くを儲けたかを知らないといふて居る。<sup>18)</sup>

(註一一) ペラフェルデスは、企業税が一に國税に相當なものではない。何ぜとなれば集約的にして且つ複雑なる經濟事情をもつた大な國家では、國家機關が一般に租税賦課を相當に實行するに堪へないから。隨ふて此税は地方に任かざるべきである。何となれば地方機關が其地方にある企業の租税能力を一層長く詮議し得るからといふて居る。<sup>19)</sup>

(註一二) クラインウエヒターは、決算公示義務ある企業が租税給付を出来るだけ逃れる爲めに、其貸借対照表を出来るだけ不利なるが如くに成形する危險ありと爲す。<sup>20)</sup>

(註一三) セリグマンは、純益税の非難として、之に依るときに、役員に不相當に大な給料を拂ふことによりて、勘定が裝はれ、即ち利益が名義上の費用として分配されて、結局頗る小なる純益を残し又は全く残さぬこととなり得るといふことを擧げて居る。<sup>21)</sup>

17) Kleinwächter, a. a. O. S. 161. Beaulieu, l. c. p. 394. Jensen, l. c. p. 340. Bocquet, La réforme des impositions locales. p. 17. Puyrnaly, l. c. p. 102.  
18) Schäffle, a. a. O. S. 185. Ebeberg, a. a. O. S. 259. Kleinwächter, a. a. O. S. 161. Bela Földes, a. a. O. S. 411. Pfeiffer, a. a. O. S. 193-194.



(b) 能力原則上——には外形標準は原則としては純益に劣るけれども、右の課税技術上の捕捉易といふことの爲めに、純益に比しては能力の脱漏の少いだけでは能力原則に一層良く適うといひ得るし、又此が或度までは純益の不明を助けて其表示となり得るので、此が精密ではなくとも、粗なる公平には適うといひ得る(註一四)で、此のみに依りて安心はなり難いが、純益と相並んで其補完的意味のものとしては獎めて良い。

(註一四) ローマンが、勞働者使用人の給料によりて、此給料の高さが通例(假令常にはなくとも)、經營の平均的収益力に相當なる比率に於て立つだけにて、經營の全き給付能力もが考慮せらるゝといふが、此事は他の外形標準についてもいひ得る。

(c) 収入政策上——には、純益に依ると、營業の實際利益の動搖に伴ひ、國庫収入が動搖することを免れないのに(註一五)、外形標準だと、純益に比しては収入動搖の少きことを得るといふことがある。此も亦一の長所として擧ぐるに足る。

(註一五) ジェンセンは、財政上の見地から純益標準は好ましきものではない。何となれば純益は年により大に動搖し、此源よりしての財政収入を隨る不確實のものとするからといひ、ローマンも、収益は短い期間に於て動搖し、隨ふて地方財政にとりて不確實且つ信頼すべからざる標準を成すといひ、更に他の處で、地方團體が資本標準を併用することによりて、其財政上の必要を充たしたといふて居り、そしてポッターは、外形標準による營業税は年々の利益の動搖に従はずといふて居る。<sup>23)</sup>

19) Bela Foldes, a. a. O. S. 413.

20) Kleinwächter, a. a. O. S. 161-162.

21) Schigman, l. c. p. 245.

22) Lohmann, a. a. O. S. 157.

23) Jensen, l. c. p. 342. Lohmann, a. a. O. S. 108. 159. Bocquet, l. c. p. 23.

(d) 經濟政策上——純益に依るときには、自ら營業秘密にも立入り、そして課税取締の上から色々の點について營業者に不快を與ふるを免れぬ(註一六)。其等は營業を妨害することになるのだが、外形標準だと此恐れは少くて濟み得る。

(註一六) ホーリューは、營業利益は頗る可變的のものであつて、故不快なる吟味なしには捕捉し難きものと爲し、更らに外形標準による營業税が不公平を含むけれども、意外に、人民が之を便利とするのは事實だといふて居り、ボツケーは、外形標準税が營業所得税に比し、諸の不快を避けしめる利益を有つのみでなく、行政官の獨斷をも避くる利ありと爲す。<sup>24)</sup>

(e) 税質上——營業税をも純益に依るときには、此税が本來の客觀性を失ふこととなり、特殊なる所得税といふことになり、他方に存在する所得税と重複するの嫌を生ずる(註一七)。所得税と並立する營業税としては、むしろ外形標準のやうな、所得とは異つた標準を採ることが望まざらざらぬといふこともある。

(註一七) チスカは、營業税を營業收益によりてのみ課するに於ては、此が客觀的なる收益税的の性質を失ひ、主觀税又は人税となる。——此が収益税たる性質を脱し、營業收益税たらざることとなりて營業的所得税となる。——そして所得税を別に持つ國にては、營業税が所得税と衝突に來り、重覆課税の非難を受くることとなるといふて居る。<sup>25)</sup>

(ろ) 特に地方税として考慮さるべきもの

(1) 外形標準の缺くべからざること

24) Beaulieu, l. c. p. 394. 410. Bocquet, l. c. p. 23.

25) Tyszka, a. a. O. S. 150. 153.

(a) 利益原則加味の必要上——地方税にては能力原則の外に、利益原則をも加味すべしといふことがある。營業といふものには、此が其所在地方からして何等か特別の利益を受くるといふことがある。或營業が或地方に存在するときに、其營業は其營業用の諸材料製品商品の運搬に其地方の道路を使ひ、消防の庇護を受け、其労働者使用人が其地方の教育、救貧、警察、衛生等の厄介を掛けることも少くない。勿論其等の爲めに地方に費用をかけ又は地方の費用をかけたものを利用する度合は營業によりても一樣ではないが、皆な多少の度に於て之に與かるとはいへる。此等のものに對する對償といふことを考へて營業税の課税標準を定めなければならぬ。之を考ふるときに、營業收益の分り兼ねた場合のみでなく、其分り易い場合にも、少くとも一部は、外形標準によりて營業を課税するのが至當といふことになる(註一八)。即ち營業が或地方からして利益を受け、又は少くとも其地方に費用を費やさしめた以上は、彼が純益を擧げたる否と、其大小如何を問はず、其營業の外形的材料によりて相當の税を以て酬ふなければならぬといふことになる。彼が純益を有たぬからといふて、全く税を免れては不都合だとしなければならぬ。單純に能力原則のみからいへば純益なきに課税するのは不都合だといふことにもなるが(註一九)、利益原則からいふと、之に課税しないときに却つて不都合だといふことになる。尤も此利益原則加味といふ上からいへば、其れは加味なのだから、主たる能力原則に依ると比しては軽く扱つて

も良いのだが、其れにも拘らず私が純益標準と外形標準とを半分々々とし對等に扱つたのは、能力原則に依る上にも、純益のみにては不確かであり、課税技術上、外形標準をも併せ用ゐるのが得策だといふこともあること上にいふ如くであるのを併せ考慮した結果である。尙又、營業が其所在の地方から利益を受けるといふことに對しては、反面に其地方が其營業からして利益を受けるといふこともある。其營業あるが爲めに其地方が繁榮し、其地方人に職業を授け、其地方の他の營業に利益を増加し、地價や家屋の價格を騰貴せしめるといふこともある(註二〇)。隨ふて彼是れ差引きして、營業が其の受くる利益に對しての補償を爲すに及ばぬやうにも見ゆるが、併し其營業が所在地方を潤ほすといふことは、大抵は、其地方からいふて、求めて潤ほして貰つたといふのでない。或地方が其地方を繁榮せしめる爲めに或營業を歓迎したといふことも稀にはあるが、其れだけにては恐らくは其初めに當つて何等かの補償を其地方が當該營業に對して拂つて居る。そして其後に於ても其營業が其地方にとりて大事だといふときには、地方として何等かの方法にて其營業に對して便宜を與ふる。租税にても或度まで之を寛大に扱ふ。其れで或營業が其地方に與ふる利益の補償は濟んで居る。其れ以上にては、其營業が其地方から利益を受くるのに對して、別に租税の上にも特段なる考慮を爲さなくてはならない。

(註一八) チヌカは、勞働者の數を標準としてとることは、地方税にては給付及反對給付課税の原則によりて勸めらるゝ。何

となれば大なる労働者の数といふことは、地方團體にとりて大なる負擔を意味するから。彼等労働者は一方には、他の市民と同丈けの費用を使はしめるが而も不良なる納税者である。他方、彼等は、地方團體に相當なる報酬を爲すことなくして、恰かも學校負擔、救食負擔、警察負擔を大に増加するといふて居り、ヘルペンスタインも、給料税について、使用人及労働者によりて地方團體に多費を生ぜしめ、其が工業的方面から營業税に拂はれたる額と均衡が取れないといふことからして出發し得ると爲し、エラーに依ると、一九〇五年の地方營業税に關する普の内務大臣の宣言にも、營業人頭税が、特に多數の使用人及労働者を入れることによりて地方團體に生ずる増加したる經費の平準に關する處には適當したる課税方法として行はるゝを得とあつた。尙ほローマンは、地方團體が收益標準に、資本標準を結合することによりて、租稅條例次第では給付及反對給付を考量して、各箇の營業種類の分級を行ふこととなるといふて居る。<sup>26)</sup>

(註一九) ヘルペンスタインは、收益なき企業を課税する爲めに、營業資本を捕捉するのは不公正だといふ。<sup>27)</sup>

(註二〇) ヘルペンスタインは、夫の辯明は誤である。何ぜかとなれば、商工業は其地の人民に労働と麵粉とを與へ、其労働者により及其營業自身によりて他の營業の收益を増加し、隨ふて營業稅收入の増加をも生ずるからといふ。<sup>28)</sup>

(b) 地方的分別の便宜上——國稅であれば一營業が國內にある限り何處から收益を擧げても、之に課すれば足るのでが地方稅だと其營業が其地方に關する限りに於て分別して之を課しなければならぬ。然るに其分別といふことには純益標準に依ると六つかしく、外形標準を借りると、行はれ易いといふことがある(註二一)。其處にも外形標準の長所があつて、地方稅には此が棄て難い。

(註二一) ジェンセンは、行政者の見地から、純益は國際間の性質の營業に於て決定困難だといふが、推して地方間のものに及ぼすを得る。セリグマンは大鐵道會社の場合に純益稅が行ふべからざるものとせらるゝ。即ち此が他の州に特許線を有ち

26) Tyszka, a. a. O. S. 154. Helpenstein, Stellung und Wesen der Gewerbesteuer. S. 38. Oehler, Die besondere Gewerbesteuer in den Gemeinden des rheinisch-westfälischen Industriegebiets. S. 30. Lohmann, a. a. O. S. 159.

27) Helpenstein, a. a. O. S. 42.

て、重き抵當に従ふた特許権が、實際負擔以上に、何等の利益を擧げざるが如くに運輸を處理することに利益を有つことにならぬといふが此も同趣旨に歸する。<sup>29)</sup>

(2) 純益標準の用ゆべきこと——技術上の見地からして、純益は大體、見出し難いといふのだが、併し間々、地方團體は人民に接觸して居るからして、之を掴むのに好都合といふこともないではない(註三三)。其れだけにては純益標準が地方特別税として用ゐるべきものであり、附加税としても、國を助けて課税標準の正確なる捕捉を進めることになる。

(註三三) 前出註一一參照。

### (B) 細目規定の理由

(一) 純益標準に依る場合に——其れに直接據り難きときに、其の明なり難きだけにて、収入金額から純益歩合を適用して之を見出すことは、實際技術として已むを得ぬことが想像し得る(註三三)。唯だ之を我邦の現行の如く、法律規定以外の手加減に依るのを止めて、明文に之を定め、正々堂々と行ふやうにしたいものである。

(註三三) 前出註九參照。

### (ろ) 外形標準に依る場合

(1) 人的要素物的要素併用が至當である。此二を併用して物的要素の率を人的要素のよりも

28) Helpenstein, a. a. O. S. 38.

29) Jensen, l. c. p. 342. Seligman, l. c. p. 245.

稍重くすることによりて、財産的所得重課にも適ふことが出来る。物的元素のみを採ることによりて、此の財産的所得重課には一層適ふやうにも見ゆるが、併し營業には本來人的元素と物的元素とがあつて(註三四)、人的元素と物的元素との割合が營業によりて多様であるのだから(註三五)、純益を見出す爲めの補助手段として外形標準を用ゐるといふ點からしては、一方のみを用ゐては不當であり、是非とも兩方を採らなければならぬ。夫の利益原則加味の點からいふても兩元素とも採ることを必要とする。

(註三四) クラインウエヒターは、營業収益は一半は之に投下されたる財産の収益であつて、他半は之に従ふ人の行動の結果だといふ。尙ほ拙文参照<sup>30)</sup>

(註三五) フイステンゲは、營業にては通例資本と勞力とが収益獲得の爲めに結合し、併し此二者の重要は大に多様である。資本又は營業財産の殆んど加はらざる營業もあれば、此の非常に大に關與する營業もあつて、此二の極端の間に多様な段階ありと爲し、チスカも、營業収益は或は一層多く投下資本の高さに係り、他の場合には、特に小企業にては人的勞力にかゝると爲し、エーベルヒも、營業の性質によりて或は此元素、或は他の元素が一層重きを成すといふて居る<sup>31)</sup>

(2) 人的物的各元素としては、勞働者數、建物賃貸價格が技術上見出し易いといふこともあり、そして營業が地方團體に厄介をかけ費用を使はしむることに對する代償といふことからも、も此等のもの、方が適切だといふこともあるが(註二六)、純益を見出す爲めの手段といふ點からいふと、むしろ人的元素としては給料の額、物的元素としては資本金額の方が勝るといふを得

30) 拙著租税研究三卷 102. 以下。Kleinwächter, a. a. O. S. 158.

31) Fuisting, a. a. O. S. 328 Tyszka, a. a. O. S. 149. Eheberg, a. a. O. S.

る。だからして此終の二のもの、見出し易き法人とか銀行、工業などには此等に依るも悪しくない。

(註二六) ヘルペンスタインは、優良労働者が一層多く給料を拂はるゝからといふので一層大な度にて營業税に引かるべき理由はない。むしろ此に軽減が生じなくてはならない。優良労働者は、不熟練労働者よりもより少き費用を地方團體にかけるものであるといふて居る。<sup>32)</sup>

(は) 税率——については(1)大體、純益標準と外形標準とを對等とし、外形標準の處にて人的元素を物的元素よりも稍軽くするのが至當のやうである。(2)それから法人と個人とで税率を區別すること我邦の如きは、正當とは思はれぬ。個人は逃れ易いから、之をして成るべく多く申告せしめる爲めに其税率を低くして置くともいふが、此は個人の遁脱を前提とするものであつて感心せぬ。或は個人營業にては營業費の控除が、法人營業の場合よりも不十分だから、前者の税率を低くしなくてはならぬともいふが、此も其ありといふならば、税率を加減するよりも營業費計算の對等を計るが良いといはなければならぬ。此等の理由は成立たぬが、強ゐて理屈をつければ、法人は本來、資本團體だからして資本團體たらざる個人營業に比して多少重く課しても良いといふこと(註二七)、法人課税は其成員たる個人にとりては間接なる課税となるから比較的軽く擔はるゝ(註二八)。隨ふて個人直接課税よりも多少重き率で取られても良いといふことである。



(註二七)

ベラフェルデスは、人は株式會社が一層大なる給付能力を示すといふ考に従ふといふ。<sup>33)</sup>

(註二八)

クラインウエヒターは、株式會社から拂はるゝ税は、各箇の株の上に全く小な、感ずべからざる額に分配せられ、且つ其にて税の拂はるゝことが株主には自覺に達しないといふて居る。<sup>34)</sup>

## 結 論

以上要之、營業税の課税標準は租税問題中にも最六つかしいもの、一であるが、最近に於ける獨佛二國に於ける實際立法の推移に顧み、そして此税の地方税としての重さにも考へ、併せて純益標準及外形標準の長短をも慮ると其の何れに偏重するよりも、此二の標準を半分々に採用し、そして其純益に依るものにて、普通の個人營業の如く決算の申告の信頼し難きものに於ては、収入金高(賣上金高、報償金額、請負金額)を申告せしめて豫め定められたる各業相當の純益率を適用して推定純益を見出し以て之を課税標準と爲し、そして外形標準としては人的元素と物的元素とを併用し、前者としては知り易き場合には從業者の給料額、其知り難き場合には從業者の數を用ひ、後者としては知り得るならば資本金額、其の分り悪いだけでは使用建物の賃貸價格の如きものに依り、此二種の外形標準の中では幾分、人的元素の方を一層輕課するやうにしたが良いと思ふ。

33) Bela Földes, a. a. O. S. 414.

34) Kleinwächter, a. a. O. S. 162.