

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號三第 卷五十二第

行發日一月九年二和昭

論叢

營業税の課税物件の地方分別難法學博士 神戶 正雄
 文化現象の凝集作用法學士 恒藤 恭
 純粹國家法學士 作田 莊一

時論

獨逸社會民主黨の農政綱領法學博士 河田 嗣郎

說苑

琉球の廢藩と日支兩屬關係の終末法學博士 山本美越乃
 植民及び植民地の意義經濟學士 長田 三郎

雜錄

英領東アフリカの現状と其將來經濟學士 田島 正雄
 同盟罷業保險の現状經濟學士 近藤 文二
 八日市の起源と歸化人經濟學士 菅野和太郎
 地方財政と累進稅比例稅法學士 沙見 三郎

法令

議院法中改正法律・震災手形處理委員會官制・公益質屋法施行規則・米及糠の輸入稅免除の件廢止

經濟論叢

第二十七卷 第三號

(通巻四百四十七號)

昭和二年九月發行

論叢

營業稅の課稅物件の地方分別難

神戸 正雄

緒言(本論の目的)

第一段 能力原則より見たる營業の地方分別難 (一)獨立營業(A) 定住獨立營業(B) 行商(二)支店分工場營業

第二段 利益原則より見たる營業の地方分別難 (一)地方税に於ける利益原則(A) 一般(B)特に營業につき(イ)否定説(ル)肯定説(二)營業

の地方より受くる利益の地方分別難(A)支店分工場營業(B)獨立營業(イ)行商(ル)定住獨立營業

緒論(全文の要旨)

緒言

營業稅は由來、其課稅物件が所在地方團體より特別なる利益を受くるの關係にあつて、其が大

體表現的不動的であり、其地方とは離るべからざる關係に立ち、各地方々々に可分的なものであり、随つて地方税として、而かも其特別税として適當なものとされて居る。營業税の地方委譲といふことも實は此から出發して居るのであるが、併し仔細に觀察すると、此課税物件が各地方々々に可分的なものだといふことに多少の疑を生ずることになる。随ふては營業税を地方に委譲するよりは、むしろ之を國税として存置した方が良くはないかといふ考をも生ずる。勿論、地方團體として營業に全く課税せぬといふことは出來ず、随ふては既に國税が存在するとして之に附加税を課せざるを得ざることになる。随つては又、夫の課税物件が地方分別難だとして、之に附加税を課するにも亦、困難を來たすことを免れない。だからして營業税を地方に委譲しないとしても、所詮は困つたことになるのに相違ないともいへる。けれども齊しく困まるとしても國税に之を維持して置いて地方附加税に於てのみ困まるのと、全く地方に委譲して地方特別税として全く此にて困まるのでは、困まる程度に違があり、前者の方が後者よりも困まり方が輕いだけに選ぶべきものだともいはれ得る。然るときは國税として、所得税を中心として之を助くるに收益税（又は特別所得税）を以てするの制度を探るときに、同等同格の税でありながら、地租家屋税は地方に置き、營業税及資本利子税は國に置くといふ多少變態的制度を探らなくてはならぬことにもなる。其も説明すれば説明のつかぬことではない。國のみにつき、又は地方のみにつきて税制

を考へず、國地方を通じた所で各税の關係を整へるといへば、其れで理窟はつくが、併し出来るならば國税のみを考へ、地方税のみを見ても筋の通つた制度となり得るのが望ましく、其が出来ぬのは矢張り變態だとして遺憾とせられなければならぬ。此は實は所得税を助くるのに財産税を採らずして、収益税又は特別所得税を採ることの弊害なのである。尤も國税に於ける所得税の補完税として財産税を採つたとしても、地方税に於て營業税が許さるゝ外なく、此に於て矢張り、其課税物件の地方分別難によりて多少困らなくてはならぬが、其は其の地方の分だけに於ける困難であつて、國税の方には此困難なく、そして國税として所得税と財産税との組合せによりて税としての筋が立ち、地方税は地方税として相當筋の通はつた仕組が出来ることになる。其れだけの長所は、財産税を採つた場合に存する。何れにせよ營業税が地方税たる限り、課税物件の地方分別難といふことが累を爲すのであり、此が營業税の痼疾であるといふことになる。營業税を地方税とするについての他の弊害として考へらるゝのは此が特別地方税たるにせよ、附加税たるにせよ、地方に存するとき、其率が自ら地方間に相違を生じ、隨つて或地方には營業が負擔易の爲めに發展を遂げ、他の地方にては營業が負擔難の爲めに發展を妨げられるといふやうな事になる。斯くして國民經濟の中に人工的に擾亂を生ずるのが缺點であるといふことを唱へるもあるが（註）、併し恰かも然るが故に、各地方自治自制の力によりて地方費を節約し出来るだけ營業の負

擔を軽くして其地方繁榮策を計ることに氣をつけることにもなる(註二)。また此の營業税の地方にあるが爲めに營業の發展を抑制する恐を有つといふことは、實は營業税のみに係ることではなく、其と同格税たる地租、家屋税などにも存するのである。此等のもの、低きは、其高きよりも其地方所在の營業、又は其地方に起らんとする營業にとりて有利であり、其發展を進めるのであり、反對に其等の税の高きときに、之を抑へることになるのだから、歸する所、其は全體として各地方々々の租税負擔の輕易に係ることになるので、營業税のみの他の同格税に對するの缺點ではなく、隨ふてあまり其を問題とするには及ばぬ。併し前來いふ通り、營業税の課税物件の地方分別難こそは、同格税たる地租、家屋税に比して異つた點であり、特段なる考察の値ありとする。地方税問題の喧ましき我邦の現状に於て、之を明かにするは無益ならずと信じて茲に特に研究の對象とする。

(註一) ベラフェルデスは、企業利得税(營業税に當る)を地方に委譲することには、各箇地方團體にて、企業の負擔が異なるものとなり、其の競争を困難ならしめ又は之を妨ぐることをしとなり、經濟上の擾亂を生ずることゝなるといふ不利ありといふ¹⁾居る。

(註二) パステールは、最多くの營業に、低き營業税を課するの制度は、良き地方税の重要な性質を有つものだと爲す²⁾。

第一段 能力原則より見たる營業の地方分別難

1) Bela Földes, Fw. S. 413.

2) Bastable, P. f. 3 ed. p. 398.

營業税の課税物件たる營業の地方分別難は之を、能力原則よりと利益原則よりと二の方面から見て考察するを得る。先づ前者から見て考へやう。其も營業を形態により分けて其の各に就いて考へやう。

(一) 獨立營業

(A) 其の特に定住的のもの——此種のもは、能力原則に依る課税をすることで地方分別難といふことはない。一の定住的なる獨立營業は、其に現はれたるだけにて、其所在地方に存するもののみを見て課すれば良い(註三)。其は他地方とは全く關係なくして課税し得る。精密にいふならば、其が或人に屬する唯一の營業であるのと、彼の經營する他の諸の營業の中の一たることによりて、其營業の能力も亦異なる。同一營業でも或他の關係、其は營業關係ばかりでなく、土地や家屋や動的資本や勤勞や色々の關係で能力の大な人の經營して居るのと、他の關係に於ける能力の小さな又は皆無なる又は其に於て消極的の能力を有つ人の經營して居るのでは、其の營業の能力も異なるといはなければならぬ(註四)。例之、或營業が之を唯一の土臺とし唯一の資源とする人の手により經營するときは、少々の經濟界の動搖に遇つても直ちに廢業しなくてはならぬ。然るに其と同一營業でも他方面よりしての餘力の大きい人によりて經營さるゝときには、少々位の打撃を受けても弱らず、競争力も大に、發展力も大であり、同一の外形的、客觀的の狀態の下にても、營

業の示す本當の給付能力は後者に大にして前者に小なりとしなければならぬ。併し營業税、又は營業收益税としては通例其處まで考慮せぬ。一の物税として收益税として、單に其課税物件たる營業の客觀的狀態のみから見て課税するのである(註五)。尤も全然、客觀的にのみ取扱ふのだといふては、少し言過ぎであり、大體に於て之を客觀的に見て、唯だ幾分か之に主觀を交える。即ち例之、免税點を設けるとかいふやうな點で人税的分子を兼ね有たすといふことになる(註六)。けれども主要な點では矢張り地租や家屋税や並みに、客觀的に、隨ふて營業者の其營業以外に於ける能力の關係を問はずして扱ふのである。だからして此に問題とする、獨立定住營業は能力原則からしては全く地方分別易のものといふて可い。

(註三) フイスチングは、一般には、各箇の客觀的に獨立なる營業總管が、單位となつて、課税の直接物體を形作る。隨ふて一人の手に統一された、併し外形上は獨立に存在する所の、異つた經營が、各別に課税せらるるといふて居る。

(註四) フイスチングは、一の營業の給付能力は、彼により行はれたる各箇の經營によりて測られないで、況んや同一經營の場處的に分別した支店によりて計られないで、唯だ彼の營業的企業の全體によりてのみ測らるるといふが、もつと進んで考へると、營業者の營業以外の有らゆる關係よりしての能力もが之に影響する所である。

(註五) フイスチングは、ひろく收益税にては主觀的租稅義務が後面に隠れるといひ、エーベルヒも、收益税は、收益源及其大きさに結び、收益を舉ぐる人的分前及人的事情を全く考慮せず、又は唯皮相的に考慮すと爲し、ナスカは、營業税は收益税として、一の物體に結び、人、主體に結びかずと爲し、セリグマンも、歐洲に於ける營業税は營業を營業としての上に課せられ、營業の所有者に課せられずといふて居る。

- 3) Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 327.
- 4) Fuisting, a. a. O. S. 328.
- 5) Fuisting, a. a. O. S. 370. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 234. Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 148. Seligman, Essays in taxation. 10 ed. p. 327.

(註六) ワグナーは、近代の収益税にては、營業税は純然たる物稅的性質を有たざることとなつたといひ、ヘツケルも、營業税を人税と密接に結付けることによりて、此が所得税に近づく⁶⁾と爲し、ジェンセンも、諸多の營業税は財産税と純所得税との間の過渡的形式だといひ、ヘルベンスタインは、今日、營業税に於て、人的収益も考慮さるゝだけに、初めには客觀的であつた収益税の益々主觀化することが行はれると爲し、チスカは、人が純益のみによりて營業税を課するや否や、此が客觀的収益的性質を失ふて主體税又は人税となるといひ、パウムは、バイエレンの營業税につき、外形標準課税が後、に退き、収益課税が前面に現はれること、其他により一般所得税への近接が遠せらるるといふ。更に、或はジェンセンが、營業税に對する重大なる非難は、之に累進原則の直ちに適用すべからざることだといふけれども、此とて獨・佛などにて輕微の累進は既に行はれつゝある。⁶⁾

(B) 行商——に至つては前者とは異り、色々の地方に廻り往く可能性があるから、彼を能力によりて課するとしても、彼の行く各の地方に交渉あることゝて、其の有つ全體の能力を各地にて分別することは六つかしい。強めて各地にて課するときには、重複課税ともなり得る。到底精密に各地方々々にて彼の收めた純益など調べて課することは困難だとして、彼の各地に於ける其々の賣上高によりて課するのが、せめても此場合に重複課税を避けることゝなるであらう(註七)が、此とて精密にいふて重複課税たらずといへるか疑ありとしなければならぬ。一の營業に於ける各の取引は凡べて有機的に關聯して居る。彼が或地方に於て賣つたとき偶々何等かの事情があつて特に大な儲をしたから、他の地方にて賣るときには利を薄くして賣つたとか、損をしつゝも賣つ

6) Wagner, Fw. 2 Aufl. II. S. 527. Heckel, Fw. I. S. 288. Jensen, P. f. p. 329. 341. Helpenstein, Stellung und Wesen der Gewerbesteuer. S. 34. Tyszka, a. a. O. S. 150. Baum, Wirkung der Reform des bayrischen Gewerbesteuergesetzes. S. 95.

などかいふやうな事も起る。其れを唯だ各地方に於ける賣上高によりて課したのでは果して公平な分別が行はれたといへるであらうか。だからして此の行商はむしろ各地方での課税を禁じて、凡べて廣い國家のみが課するとした方が明確であるといふこともいへる。現に普國は此主義を採つて居る(註八)。我國の地方税則にて行商及露店營業を地方營業税の課税物件から除いたが、其は普國などの主義とは異り、全く唯だ社會政策上、細民を宥恕するの趣旨から出でて居る。

(註七) シェフラーは、行商につき、取引高に依る課税が恐らくは正當だと爲す。⁷⁾

(註八) 普にては地方團體には唯、定住商のみに課税を許し、行商には許さず。むしろ此が國に屬し、其稅收入の一部を國からして地方に交付する。尤も獨逸全體から見ると、行商の營まるゝ又は營まるべき各支分邦が他の支分邦とは獨立に課し得ることゝなるから、行商が近接の支分邦を廻るときに、二重三重に課せられて重い負擔をすることゝなる。⁸⁾

(二) 支店分工場營業——即ち一營業に屬する店舗又は工場が多地方に亘る場合には、其營業の各地方毎の能力を精密に分別し確定することは六つかしい。精密にいふならば各店各工場の能力は其々の營業所の純益に依るべしといふことになるが、第一に其純益其ものが、全き營業について見ても分り難いものである(註九)。尤も其が分り易いこともある。例之、會社などだと分り易い。假令其にて多少は誤魔化されたにしてもまづ分り易いとして良い。けれども其一の全營業の純益中就きて各別の地方にある各箇の店舗工場のもつべき分前を各分別することは到底出來得ない

7) Schäffle, Steuern. B. T. S. 192.

8) Tyszka, a. a. O. S. 364; Lotz, Fw. S. 275. 347.

(註一〇)。其が販賣所と販賣所と並立し、同一工程の工場が幾つも並立して居るときには、まだまだ各別に其純益を分けることが出来易いが、其れでも各店舗工場が一企業單位に屬するときには其は全然別のものではなく、有機的關係を有つからして、精密に各地にある各店舗各工場の純益を分けることは出来ぬといはなければならぬ。併し既に同一營業内の別異の營業所が、工場と販賣所とに分れ、工場にても別の段階に屬するものが、即ち最初の工程のもの、次の工程のもの、仕上げの工程のものが各別の地方に在るときに如き、各店舗各工場の純益の分前を區別することは殆んど不可能としなければならぬ。固より最初の工程の工場や中間の工場の如きは、見様によりては純益は現はれて居らぬともいはれるが、其れでも此工場店舗が他の最後の工場販賣所など、共に一地方内に在る場合には、結局、最後の工程の工場か、販賣所かにて其等の第一、中間工場の分をも含み全體の能力が押へられるから良いといふことはいへるのだ。處が此等のものが凡べて別異の地方にあるときの如き、最初の工程の工場や、中間工程の工場やを凡べて課税上の能力表示として見逃がすといふことは出来ぬ。然りとて此に問題とする如き工場などの純益を全體の純益から精密に分別することは出来ない。其れで便宜上からしては此等の場合には人的及物的の外形標準を用ゐて、各工場各店舗の此の如き標準の大小に應じて按分して、全體の純益を分けるか、或は初めより純益を考慮せず、簡單に各地に於ける外形標準のみから分別課税する

より外はない(註一〇)。併し又其は飽迄も唯便宜上から出たものであり、そして大體上から能力を各地へ分別したのみであり、其れで以て眞に精密に公平に能力が分別されたとはいひ得ぬ。物的の外形標準たる建物の賃貸價格とか資本金額とかが大いからといふて、其れで各部の純益が精密に之に比例して大いともいひ兼ねるし、使用人數や給料額やが多いからといふて、之に應じて純益大なりともいひ難い(註一一)。斯く考へて來ると、夫の獨立營業だけは良いけれども、前記の行商や茲にいふ支店分工場を有つ營業では、能力課税に於て地方分別難なものとしなければならぬ(註一二)。

(註九) 營業純益の捕捉難、隨ふて之により課税の困難なることは一般の承認する所である。ラウ、プアイフアー、シエフレ、ワグナー、ロツンアー、ヘツケル、エーベルヒ、チムカ、ベラフェルデス、ロツツ、バスターブル等々。⁹⁾

(註一〇) ジェンセンは、行政の見地よりして純益によりて、州間の性質の營業につき決定することが困難だ。一營業の全體としての純益を知るとは十分困難だが、全き利益中につきて、一州内にての其營業から生ずる部分を決定することは一層困難だと爲し、スタンプは、單一營業の利益が二の課税權の間に分たるべき場合には、輕税の方へ、利益の重きを投ずるやうな決定方法の選擇に工夫することの大な餘地があると爲し、セリグマンも、重複課税に關し、不動産の場合には解決は明かだが、營業利得等の場合には大に錯綜すといふて居る。¹⁰⁾

(註一一) されば、普國にては、(1) 純益に依る税額の分割は、本店所在の地方團體が先づ十分一を前引し、殘の十分九のものが、(a) 保險、銀行及信用的企業にては各地方團體内にて得られたる總收入に應じて分配され、(b) 其他の營業では各地方團體内にて生じた給料及賃金の支拂額に應じて分配せらるゝ。(2) 營業資本に依る税額の分割は、本店に對する十分一前引を除き

9) Rau, Fw. 5 Aufl. II. S. 117. Pfeiffer, Staatseinnahmen. II. S. 192. Schäffle, a. a. O. B. T. S. 185. Wagner, a. a. O. S. 537. Roscher, Fw. 5 Aufl. I. S. 500. Heckel, a. a. O. S. 287. Eheberg, a. a. O. S. 259. Tyszka, a. a. O. S. 148. Bela Földes, a. a. O. S. 410. Lotz, a. a. O. S. 326. Bastable, l. c. p. 462-463.

10) Jensen, l. c. p. 342. Stamp, The fundamental principles of taxation, p. 111. Seligman, l. c. p. 124.

て前記、純益の場合に準ず。即ち總收入か給料額かにより分配せらるゝ。(8) 給料額に依る税額の分割は給料額によりて分けらるゝ。新しき奥國の營利税(營業税に當る)では、諸多の地方團體の間には、(1) 工業的生産については、販賣所に三分一を、生産所に三分二を配當し、其上にて販賣所間の分配は取引高に依り、生産所間にては給料及賃金拂高に依る。販賣も生産も行はないときは(例之、企業者の純然たる事務所)、分前は生産所同様に扱ふ。(2) 商業其他の職業にては總收入によりて分配を行ふ。¹¹⁾

(註一二) ファイファアは、此等凡べての外形標準の中、一として、實際の營業收益の大きさの絶對の表示として當り得るものなしと爲し、ロツシアーも、外形標準の一として完全に信賴すべきものなしと爲し、ジェンセンも、外形標準は明に信賴すべからざるものだといひ、シエフレは、經營資本及労働者數は實際收益の上に決せしめない。各企業の兩元素の概括的推定によりて、近接的精密及均衡さへも生じ得ぬといふのは、少し酷に失する。バスターブルが外形標準は利益の弱き推定よりも以上のものを與ふことは出来ぬといふのが釋當である。¹²⁾

(註一三) ロツツが、困難は、營業が獨逸帝國の種々なる部分に支店を有つ場合に生ずといふたのも無理はない。更らに、スタンプが、富が益々廣くに亘り且つ捕捉し悪くなるの事實に基き、主觀的の税を取扱ふについての凡べて地方行政の必然なる失敗が、地方税をして、物税の上に一層多く依らしむることとなつた。斯くて二の運動が行はるゝ。一は地方税にて人稅から物税への運動であり、他は國家全體として物税から主觀税への反對運動だといふのも無理からぬ。即ち此點からいふと營業の税はむしろ國の税となる方へ向ふといふことになる。¹³⁾

第二段 利益原則より見たる營業の地方分別難

(一) 地方税に於ける利益原則

- 11) Hog & Arens, Die preussische Gewerbesteuer. 3 Aufl. 1926. S. 115-118. 119. Loewenfeld, Die österreichischen Steuern. 1927. S. 43-44.
- 12) Pfeiffer, a. a. O. S. 195. Roscher, a. a. O. S. 505. Jensen, l. c. p. 340. Schäffle, a. a. O. B. T. S. 190. Bastable, l. c. p. 462.
- 13) Lotz, a. a. O. S. 274. Stamp, l. c. p. 21.

(A) 一般——前段には能力原則から見ての營業の地方分別難を説いたが、次ぎには利益原則から見て之を説かなければならぬ。處で地方課税にても利益原則の考慮は無用だといふ見方もあるには、あるけれども(註一四)、其を必要とするの見方もあり、そして此よりして更らに地方税として土地家屋營業の三物税に重きを置くべしといふの見解があり、其が學界に有力でもあり、私も亦之を採ることは、前に述べたる所の如しである。其れで私は此前提の下に、營業に於て地方税の利益原則適用が甘く行はれるかの關係を考察して見やうと思ふ。

(註一四) 例之、シエフレーは、租税給付は、給付能力のみによりて斷定すべきものと爲し、ビルンパウムも、給付能力原則が地方税にも主として其標準となり、利益に依る特別な地方税原則は地方税體系の土臺と爲さるゝを得ずと爲し、ヘルペンスタインは、一般住民に多少平等に利益となる經費と、全く又は主として土地家屋の所有又は營業に利益となるの經費との間の明確なる限界は、一般には引かしめない。此事が可能でないとするれば、之が結論は、課税は唯だ、反對給付なしの給付といふ原則によりてのみ生じなくてはならぬといふこととなり得るといふ。¹⁵⁾

(B) 特に營業につき

(い) 否定説——尤も一般には地方税に於ける利益原則加味を認むるとしても、其は土地家屋の課税にだけ之を認めて、特に營業には之を否定するがある。即ち土地家屋は其所在地方の發達及施設によりて利益を受けつゝ、反面に其地方が其土地や家屋から利益を受くるといふことがあつて之を補償するとはいひ得ない。けれども、營業は其地方の施設及發達によりて利益を受くるこ

14) 拙著租税研究、三卷 252-256。

15) Schäffle, a. a. O. A. T. S. 270. Birnbaum, Die gemeindlichen Steuersysteme in Deutschland, S. 10. Helsenstein, a. a. O. S. 10.

共に、其地方に對して利益を與ふるといふことがあつて、差引きして彼が所在地方から受くる利益に對する報償といふことは問題とするに足らずとするのである。彼が地方から利益を受くるといふのは、精密にいふと彼が地方の發達及施設よりして營業上に利便を受くると共に、彼の營業の運行上、自ら地方團體の厄介となり地方團體に費用を使はしめることを意味する。即ち營業は一方には地方の發達繁榮によりて及其道路等の改良によりて益々其營業收益を増加することゝなるのみでなく(註一五)、他方、其使用する勞働者使用人及其家族の爲めに地方團體をして、教育費、救貧費、衛生費、警察費をも多く要せしめ、其運搬する荷物の爲めに地方團體をして道路修繕費を多く使はしめ、其持つ建設物商品等の爲めに消防警察上の費用を多く使はしむるが如きである(註一六)。併し反面からいふと、營業によりては例之、優等使用人を多く使用する銀行保險會社外國貿易商などになると、其の使用人が大して地方團體に教育救貧警察衛生費をかけることもなく、格別、道路修繕費を多くかけることもなく、消防等にしてもあまり多く厄介にはならないといふことがあり(註一七)、而かも其營業が其地方に出來た爲めに、其地方人に營業使用人としての地位を與へ、其營業自體並に其使用人が他の營業の爲めに販路を供し、其地方の土地家屋の需要を増加することによりて其地價家賃を騰貴せしめ、隨ふては又其地方團體に色々の稅收入を増加するといふことにもなるといふことがある(註一八)。だからして營業は一方に、地方から利益を

受けても他方に於て地方に利益を與ふることが少くなく、差引きしては利益原則の租税上の考慮無用といふのである。

(註一五) エーベルヒは、營業は地方の繁榮及其交通設備よりして大な利益を受ける。其營業收益と、地方團體の増進する發達との間の關係は證明を要せずして明かである。そして諸の工業が都市に集まり、此に工業的商業的營業所の益々増加するのは、此に於ける大なる市場の利益、販路の便宜、交通の便利であるのだといふ。¹⁶⁾

(註一六) ロッツは、營業稅義務者を地方目的の爲めに特に引くことの理由としては、彼等に地方團體の行動によりて生ずる致富の理由よりは、むしろ彼等が地方に費用を生ぜしめた理由の方が導かるべきである。例之、大工業鑛山業が多數の勞働者を引入れ、隨ふて學校救貧費警察費道路修繕費を當該地方團體に生ぜしめることとなる。隨ふて此營業者を地方營業稅に特に引くことが全く正當だと爲し、エーベルヒも商工業が好んで大なる交通の中心點に移ることとなり、之によりて都市に、勞働者人民の爲めの大なる費用(學校、救貧、失業救濟、少年保護、住居問題、職業紹介等)をかけることとなると爲し、ローマンも、多數の勞働者の入來ることにより高めらるゝ費用は特に學校及救貧費である。勞働者家族に小供多きことの爲めに學校費の急速なる増加を生じ、且つ救貧費が、工業地方團體にては、富者の住む地方團體よりも大いといふて居る。¹⁷⁾

(註一七) ヘルベヌタインは、人は例之、銀行業大商業輸入業保險會社等の如き唯だ高き給料の使用人のみを使ふものは殆んど何等地方費を生ぜしめず、そして此等の營業が地方團體の諸多の施設に對して有つ利益は唯頗る小なるものだといふことを指示するといふ。¹⁸⁾

(註一八) ヘルベヌタインは、商工業は其地の人民に勞働と麵包とを與へ、勞働者により及營業自身によりて、他の營業の收益が増加し、隨ふて營業稅收入の増加が生ずるといふて居る。¹⁹⁾

(ろ)肯定說——成程營業によりて地方に費用をかけることの少いのはある。けれども夫の高給

16) Eheberg, a. a. O. S. 687. 690. 691.

17) Lotz, a. a. O. S. 343. Eheberg, a. a. O. S. 687. Lohmann, Die besondern direkten Gemeindesteuern. S. 102.

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

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

使用人を多く使ふ銀行保險會社大商業者といへども、全く地方の教育、救貧、警察、衛生費を増さぬとはいへない。まして建設物等に對する警察、消防費などに至りては相當に多くかけることしなければならぬ。又地方の發達及施設によりて營業收益の上に利益を受くることは齊しく凡べての營業に於てもいひ得ることである。又地方が營業からして利益を受くるといふこともあるには相違ないが、其が一般には地方が求めて營業に來て貰つたといふのでなく、隨つて之につき營業からして地方に向つて要償すべきものではなく、彼營業の地方から受くる利益と差引くべきものではない。尤も時として或地方團體が其地方繁榮を計る目的で、或營業の來ることを歡迎し、其の開業を求めるといふ例はある。けれども其時には其初めに相當、地方團體からして此營業に向つて補助の途を講ずるので、其れで以て地方が求めて營業から受けたものに對する報償は濟んで居る。其が既に行はれたる以上、最早、其後に於ける彼が地方から受くる利益につきて、彼の地方に與ふる利益を持出して差引きすることは許すことを得ぬ。尤も地方の立場に於て、夫の營業の存続を必要とする理由の強き場合には、特に其に對する營業税をも減免するといふこともあり得る。斯かる特別事由のあるときは別だが、然らざる限りは、營業が地方から受くる利益のみを見て地方税を考ふれば足る。で營業税にて利益原則を加味し考慮することは差支なきのみならず、當然だとして良い。

(二)營業の地方より受くる利益の地方分別難

(A)支店分工場營業——であると、其が多くの異つた地方に分散して存在するときに、其が所在

地方から利益を受くることを考慮して課稅する上にて、其の各地方から利益を受けて居るといふことは確かだが、其各地方から利益を受ける割合は之を精密に分別することが出来ない。實際に前記に能力原則に依る處でいふたやうに、便宜上、課稅技術上からしては、其各の店舗又は工場に於ける人的及物的の外形標準、即ち使用人の數又は給料支拂額、及使用建物の賃賃價格又は資本金額によりて、其の受けた利益の度合を測つて、之に應じて分配する外ないのであるけれども、實は其れとて大體之れで良いといふに止まり、精密に相當したものであり公平なものだといへない。或店舗にて支拂ふ給料が多いといふ場合の如き、其使用人が優等使用人であつて、地方費を使はせることが、給料支拂額のより少くして下等の使用人を使ふことの多きものよりも、より少くして濟むかも知れない。又使用人の數の大小からいふても、其多きもの必ずしも地方費の厄介を多くかけると限らず、其使用人の少きものよりも、より少き厄介しか掛けぬといふことがあり得る。或店に於ける建物が大きくても其は恰かも不燃質のもので、其小さくても可燃性のものよりも、より少く消費費の厄介になるといふこともある。營業資本が大きくても其營業にては貴重品や有價證券を扱つて、資本が小さくても安物を扱ふ營業に比して、道路の修繕費を地方にかけるこ

どが一層少くて濟むといふこともある。だからして或一の營業が各地方に亘りて店舗工場を有つときに、其が各地方からして受くる利益の度合は精密には測定し難く、隨つて、其利益は理論上には分別し得ても、少くとも技術上には分別し難いものだといはなければならぬ。尙其上にも、各店舗工場の各地方限りの關係から見ても其が其地方限りの利益關係のものとは必ずしもいひ難く、多少他地方との交渉のあるものだといふこと、後にいふ如くであるとする、尙更以て地方分別難だといふことになる。

(B) 獨立營業

(い) 行商——となる。其往く先々々の地方の利益に與かることになり、其度合は其地方々に於ける賣上高の如きものによりて測るの外、技術上には致方がなからうが、其が行商の受くる利益の眞の標準とはいへず、其の眞の利益の度に應じて各地方に分別することは殆んど不能と云ふて良い。固より此行商の營業上を受くる利益といふことについて、其營業地たらざる彼の單なる住處地は之に關係なしとして可なりである。けれども或地方にて營業の行はるゝ以上は、其にて何等か不動産を有つことはなくとも、其地方よりして利益を受け、隨ふて之に其地方からして其利益に應じての營業税を課することは當然とする(註一九)。

(註一九) ビリンスキは、營業者が或地方團體外に住んで其地方團體に不動産を有てば、其に物税を納めることとなるべきだ

が、然らざるとき(不動産を有たぬとき)には、住居せざる營業者に對しては、特別なる物税は辯護せられず、といふが、其は誤りである。彼のいふやうにすれば住居地たらざる營業地では、行商に對しての課税は出來ぬいふ不都合を生ずる。

(ろ)定住獨立營業——としては、一見すると其所在地團體のみから利益を受けるので、之に依る課税に於て地方分割といふことは問題にならぬやうであるが、精密にいふと、其が他地方からしても利益を受けるといふことがある。勿論、營業の中には全く其地方限りの營業で其地方のみの利益を受けるといへるものがある。例之、其地方のみを販路とする小さな營業、例之、豆腐屋米屋といふやうなものは然りであるが、併し此とても其用ゐる材料は他地方から仕入れ、他地方から持つて來たのであり、其用ゐる資本や勞力やにつき他地方から供給を仰ぐといふことが少なくなく、其れだけでは矢張り或度まで他地方の利益を受くるとしなればならぬ。而かも其利益を與ふる地方が或定まつた地方であれば、當該營業所在地と其定まつた他の關係地方とから利益を受くると明確にいひ得るのだが、其が往々にして確定せず、或時は甲の他地方から、他の時は乙、丙の他地方から利益を受くるといふことがあつて、其關係の他地方を明示し難いといふことがあり、他地方からも利益を受くるとはいへるが、何の地方からといふことがいひ得ず、又各地方から、即ち所在地及其他の諸の地方から受くる利益の度合も動搖し變化しつゝあつて、何れにしても或地方から受くる利益を明かに分別することは出來難い。更らに他地方から利益を受く

るといふても販路關係でなくして、材料や勞力や資本の供給を受くる關係となると、むしろ間接であり二次的であるとして看過することも出来るが、併し營業に依ると特に卸賣などになると、販路さへも其所在地方よりもより多く他地方に有つといふことがあり、さうなると其所在地方から受くることは他地方より受くるよりも、より薄いといふこともなる(註二〇)。其れに材料も資本も勞力も他地方から、而かも其が不定であり可動的なる他地方から受くるとすると、之を地方的に分別することは非常に困難となる。其から又、特に其使用人勞働者が營業所在地に住しないで、むしろ他の隣接地方團體に住つて、其に厄介を多くかけ、其營業にて使ふ材料又は出來た製品の輸送の爲めに、所在地の驛又は港を使はずして隣接地方團體の其を使ひ、其から營業所まで、營業所から其處まで運搬するのに、其隣接地方團體の道路を多く使ひ、其道路修繕費を多く使はせるといふことがある。斯く考へ來ると、愈々以て利益關係は錯綜して來ることとなり、或營業の一地方から受くる利益を、他地方より受くるものと分別することは非常に六つかしいといふことにならなければならぬ。

(註二〇) ロツツは、定住營業が地方團體の經費によりて測定すべき致富を受くるといふことは、唯全く少數の場合にのみ主張され得る。此は宿屋及地方的販路を有する商人及手工業者に當る。併し此觀點(地方團體の發展が各箇の營業に測定すべき致富を與へるといふ)は、輸出的大工業、大商業、保險、大銀行等には當らないといふ。²¹⁾

結 論

以上要之、營業は由來、地方的利益關係もあり、其表現によりて地方的に分別することも出来て、地方税たるに適する一物税の課税物件とせられて居り、其にも相當の根據はあるが、併し其は多少粗大な取扱方といふ嫌があり、精密にいふと、能力原則から見ても、利益原則から見ても、之を地方的に分別することの困難なる點の少からざることを見出す。即ち營業の地方物税の課税物件としての資格は、土地家屋の其に於ける資格に比しては劣つたものだといふことは確かである(註三二)。

(註三二) 茲に於てか嘗てピリンスキーが、營業税は地方團體にとりては、地租家屋税の如くに適當でもなく必要でもないといふたのが今更乍ら想ひ出さる。