

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號四第 卷九十二第

行發日一月十年四和昭

## 論叢

百貨店稅論

法學博士 神戶 正雄

我國に於ける生命保險業の首唱 其先驅

文學博士 三浦 周行

經濟靜學と經濟動學

文學博士 米田庄太郎

## 時論

地租の改正を論ず

經濟學博士 沙見 三郎

## 說苑

景氣變動と日本資本主義の發生

經濟學士 谷口 吉彦

預金通貨の造出するに關する通説と新説

經濟學士 小川福太郎

明治政府の貸附金

經濟學士 吉川 秀造

## 雜錄

獨逸農業の現状

經濟學士 八木芳之助

「獨立財源」の意義に就て

經濟學士 中川與之助

經濟統計するに關する國際條約に就て

經濟學士 有井 治

禁漁制度について

經濟學士 岡本 清造

近着外國經濟雜誌主要論題

# 經濟論叢

第二十九卷 第四號 (通卷第百七拾貳號)

昭和四年十月發行

## 論叢

### 百貨店稅論

神戶正雄

緒言(本論の目的)

第一段 百貨店稅の本質及長短 (一)本稅の部屬(A)特別營業課稅(B)印紙取引課稅(二)本稅の目的(A)課徵目的(イ)普通の見解(ロ)特殊の見解(B)收入使途目的(イ)一般稅(ロ)特別稅(三)本稅の發達(A)佛(B)獨(四)本稅の長短(A)其長所(イ)社會政策上(ロ)公平負擔上(ハ)財政收入上(ニ)課稅技術上(B)其短所(イ)課稅技術上隨て公平課稅上(ロ)經濟政策及社會政策上(一)社會政策上(2)經濟政策上(ハ)財政收入上)

第二段 百貨店稅の課稅方法 (一)課稅權者(A)國稅(B)地方稅(二)納稅義務者(三)課稅物件課稅標準及稅率(A)特別百貨店稅として(イ)百貨店の特別營業課稅(一)外形標準によるもの(a)種々なる外形標準によるもの(b)賣上高によるもの(2)純益によるもの(ロ)百貨店內の取引に對する特別印紙稅(B)一般營業稅の一部とすること)

結論(全文の要旨)

## 緒言

近頃、我邦の小賣商人の困弊、其極に達し、之が救済の聲が喧しい。小賣商人の困弊の原因は一にして足らず、之が救済は到底容易のことではなく、彼等は何としても、惠まれざるものであるかも知れない。處で此間に立つて百貨店が獨り益々繁榮しつゝあるので、此が小賣商人の羨望嫉視の的となり、此を抑壓することが、此小賣商人を救済するといふ中等階級政策の一ではないかと考へられ、其方法として更らに夙に、百貨店税が問題となつて居る。處で此には根本的に課否に争があり、課税するとしても課税の仕方に六つかしい點がある。今や我國にても百貨店問題が世間の一問題となつて居るの際であるから、之につきての意見を述ぶるも無意義ではないと思はるので、敢て此に之を取扱つて見る。

## 第一段 百貨店税の本質及長短

(一) 本税の部屬——百貨店税は、いふまでもなく百貨店の税であり、百貨店とはいふまでもなく、多種類商品の大規模小賣商店である。

(A) 通例、此税は特別なる營業の課税として取扱はれ(註一)、隨ふて収益税とされるのであるが

(註二)、

(B) 併し又、之を特別な取引に於ける印紙課税とすることも出来る。然るときは、一の交通税であり、或は特段なる消費税とも見られる。此を前の収益税として課するときには、直接負擔の意味にても、將た臺帳税の意味にても直接税であり、後の印紙税として課したときには、少くとも從率税の意味にて間接税だといふことになる。

(註一) テスカは、百貨店税は、大經營の特別形式の特別課税だといふ。<sup>1)</sup>

(註二) ヘッケルは、百貨店税を以て、収益税に數ふべきものだといふ。<sup>2)</sup>

## (二) 本税の目的

### (A) 課徴目的

(い) 普通の見解からいふと、此税は收入目的よりは、むしろ商業中等階級の保護といふ社會政策上の目的から成る(註三)。實に沿革上は、此が其主たる目的である。若も此税に此目的がなく、此が單に收入目的のみを有ち、随つては能力に應じた課税といふことだけからいふならば、其は既に存する營業税なり、所得税なりで澤山であり、其上に態々之を課するには及ばずとしなければならぬ。

(註三) 頗る多くの學者之を認む。即ちモンバートは、百貨店税は、専ら社會政策的副目的を持つ税である。此にては財政々

1) Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 152.

2) Heckel, Fw. I. S. 304.

策の觀察點が全く背後に退却すると爲し、ホックは、大營業に對する特別營業税は、一方には此によりて然らざれば競争能力なき小經營を生残らすが爲めに社會政策的に働く。百貨店税は財政上の傾向よりはむしろ社會政策上の傾向を有つと爲し、グルンツェルも、百貨店税は財政上の利益よりはむしろ或新現象に對する定住小商業の競争能力を強むべき經濟政策上の盡力に生じたと爲し、ビュヒナーも、百貨店の成立及普及が、此新しき大規模小營業の競争に對して、小商工業及手工業の歴史的に傳來したる形式を保護することを目的とする反對運動を生じた。此目的を達する爲めに爲された數多の方法の一として百貨店税があると爲し、レムケは、佛國の百貨店税につき、此が小商業者に對する百貨店の競争を弱める目的を有つと爲し、コンラードも、近時諸多の國にて、營業税の補充によりて、小企業の保護の爲めに、大經營、特に小賣の大企業を、高税によりて發達を抑止する試を爲したとし、エーベルヒも、此税が、所謂、中等階級政策の發端であつて、中小營業者を大資本的小賣業の往々にして壓迫する競争に對して保護するであらう。——此百貨店税によりて小經營が保護せらるると爲し、シュワルツも、特に中等階級の利益に於てす、められたる税種、即ち百貨店税と爲す。

此百貨店税に於ける中等階級政策目的を多少輕く見たるがある。例之、ヘツケルは、百貨店税は、國庫的、租稅政策的目的、即ち給付能力大なる小賣業の大經營の一層重き課税といふことを有つのみでなく、歴史的に傳來したる小賣業に對する此企業形式の競争の、壓迫する所の影響に對する戦争手段たるべしと爲し、テスカも、小商業に於ける大經營の特別課税は、最初の見た處では、恐らくは社會的に辯護されるやうである。併し鋭く觀察すれば多くは然らうでないといふて居る。

(ろ)特殊の見解からすると、前の考に一步を進めて考へ、此税は中等階級政策からのみ見るべきでなく、同時に之と並行して收入目的からも隨ふて能力課税の標準から見ることが出来るといふことになる。在來の營業税が大抵、比例課税であつて、營業の規模の大小を問はず同率を課するときに、大規模小賣業者は小規模同業者に比して負擔が輕きに失するといはなければなら

3) Mombert, Fw. S. 70. Bock, Fw. S. 255, 263. Gruntzel, Fw. S. 66. Büchner, Warenhaussteuer. (Elster, Hwb. d. Stw. 4 Aufl. VIII.) S. 888. Lemcke, Die Vorgeschichte und gegenwärtige Gestaltung des französischen Steuersystems. S. 87. Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 160. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 288. Derselbe, Grundriss. 3-4 Aufl. S.

ぬ。其處で之を埋合せる爲めに百貨店の如き大規模營業者に特別の課税を爲すべきものとなる。即ち此税は畢竟、夫の社會政策目的のみでなく、能力標準の課税の要求にも合し、收入目的をも有つとすべきものである(註四)。

(註四) 前註三の中の、ヘッケル参照。

(B) 收入使途目的——からいふと、

(い) 或は之を單なる一般税として、其收入にて一般經費を充たすことを妨げないけれども、  
(ろ) 或は之を特別税として、特殊の經費に充てることも出来る。斯の如きものとしては、其課税目的との關係上、之と一致せしめて、其收入を特に中小商人の保護施設に充つるのが適切である(註五)。

(註五) ビュヒナーは、往々にして小商業及手工業の利益に於て收入を使用することの爲めの特別規定が存すと爲し、エーペルヒは、此特別税の收入が小營業者の租税負擔の輕易に、又は其他、其利益に使用すべきことの規定の定めらるゝ處には、中等階級政策が特に明に現はると爲す。<sup>5)</sup>

實例としても、普魯西の一九〇〇年法に於ける地方税としての此税は、特に小營業者の利益に於て此に使用することゝなつて居た。ブラウンシュワイヒにても、此税收入が小商業及手工業の進歩の爲めに使はれた。<sup>4)</sup>

### (三) 本税の發達

(A) 佛國——此税は一八四四年、佛國に先づ發達し、<sup>7)</sup> 幾多の變遷を経て今日に至つて居る。今日

102. Schwarz, Das Gemeinde-Abgabenwesen Deutschlands. S. 29.

4) Heckel, a. a. O. S. 303. Tyszka, a. a. O. S. 152.

5) Büchner, a. a. O. S. 889. Ebeberg, Fw. S. 268.

6) Büchner, a. a. O. S. 891, 893. Tyszka, a. a. O. S. 152. Lotz, Fw. S. 356.

にては其の營業所得稅中、一般稅及一般賣上稅の外に尙、追加稅として、此種營業の賣上高に對して特に課せらるゝのである。其は生活方便又は其他の物の小賣業を主として營み、其賣上高が輸出高を除きて百萬法を越ゆるものに課し、凡べての支店の賣上高を本店のご一緒に計算して居る。そして此規定の結果、此特別賣上課稅が百貨店稅、支店稅を超へて、凡べて銀行、信用機關、保險業にも、其賣上高が百萬法を越ゆるだけにて押し廣げられた。<sup>8)</sup>

(B) 獨逸——にては一八九〇年代の中頃以來、中等階級政策の一として、各地に百貨店稅の要求が現はれ、一八九九年、先づ、バイエルンに此稅が出来、<sup>9)</sup> 其後、各邦にも此が現はれたが、一九一九年の賣上高に依る特別稅徵收の禁止を爲して以來(註六)、各地にて之を廢止し、全き獨逸中に之を再び採用したのは極めて僅少のもののみとなつた。かくて普魯西にても其市町村に百貨店稅なく、多くの他の國でも同様となつた(註七)。獨り、バイエルンと、ヘッセンとでは、國の許可を得て之を起し得せられたけれども、其れでも實際之を利用したのは少いといふことである。<sup>10)</sup> ザクセンにては既に此より先き、一九一二年に、大規模の小賣營業及支店業を含む小賣營業の賣上高課稅を禁止して居る。<sup>11)</sup> で獨逸にては百貨店稅は却つて時代遅れの氣味である。

(註六) 之によりて賣上高を標準としては百貨店稅を課し得ぬこととなつたけれども、他の標準に依りきへすれば百貨店稅が課し得るのである。<sup>12)</sup>

7) Büchner, a. a. O. S. 88g.

8) Büchner, a. a. O. S. 89g. Lemcke, a. a. O. S. 87. Allix, Traité élémentaire de science des finances. 5<sup>e</sup> éd. p. 563. Nitti, Principes de science des finances. (traduits par Freund) II. p. 85.

9) Büchner, a. a. O. S. 89g. Lotz, a. a. O. S. 354.

(註七) 尤も一九二三年以來、支店税がある。此は百貨店のみでなく、保險、銀行、信用機關にも關する。<sup>10)</sup>

#### (四) 本税の長短

##### (A) 本税の長所

(い) 社會政策上——此税は其起源に遡るも、社會政策、特に商業中等階級政策から出たもので、此が其出發點であり、又其最要の目的である。其事は前に本税の目的の處にていふ通りである(註八)。實際、此が何程か、百貨店を抑へて、小規模なる小賣營業を保護することに役立つ。

(註八) 前出註三參照。

(ろ) 公平負擔上——の見地からいふても、百貨店は齊しく小賣商中の小規模のものに比して能力の遙かに大なるものだからして、之に特別の課税をするのは、其能力に應じた課税を爲す所以だと爲し得る(註九)。尙ほ之につき、利益原則の見地よりして、市町村の百貨店税が、其地方に於ける警察及消防上の特別利益の報償としても説かるゝことがあるが、其は別に百貨店が特に他の營業よりも割合に多く世話になるといひ悪いから當らない(註一〇)。

(註九) 前出註三中、ヘツケル、チスカ參照。尙ほヘツケルは別の處で、疑もなく大規模小賣業の大資本的形式は、特に給付能力ある經營方法を示す。百貨店は無條件に給付能力大なる課税物件だ。だからして此が其他の小賣營業よりも重く課税さるゝときに、給付能力の原則に依る課税に相當すと爲し、エーペルヒも、此につき單に一層大なる給付能力の累進課税が適

10) Büchner, a. a. O. S. 894-895.

11) Büchner, a. a. O. S. 892.

12) Conrad, a. a. O. S. 162. Eheberg, Grundriss, S. 102.

13) Büchner, a. a. O. S. 894.



せらるゝだけにては、此に對し、租稅政策の見地から反對すべきものなしといひ、フィスチングも、給付能力及利益の考慮の下に、大經營の重課によりて小營業者の負擔輕易の方法を行ふことが出來ると爲し、ビュヒナーも、愈々多く人が、百貨店税の徵收を、かゝる大經營小商業の一層大な給付能力によりて理由づけることに制限しなくてはならなかつたといふ。<sup>14)</sup>

(註一〇) ロツツは、百貨店税を、警察及消防上の要求から市町村の特別負擔に相當するといふ説は、殆んど眞面目に取るべからずといふ。<sup>15)</sup>

(は) 財政收入上——此税が兎も角一の財政收入であり、そして時勢の進むに伴ひ、大體益々増進するといふ可能性をも有つ。此も實は此税の存立の一理由とはなる(註一一)。

(註一一) 第一の社會政策からいふと、此税が禁止的の税ともなり、随つて收入としては無意味のものともなり得るのだが、實際には、矢張り、收入をも考へ、随つて收入と社會政策(公益)とを調和して考へる。シュニツトも、百貨店税は、禁止税としては自らを證明しなかつた。サンガレンにても之が採用されたときに、國庫的の利益を有したといふて居る。<sup>16)</sup>

(に) 課税技術上——にも此種の營業は、可なり公示的であり、又集中的でもあるから、純益課税としても、賣上課税としても、印紙課税としても、何れにしても遁脱が少く、捕捉が割合に容易なものである。技術上六つかしくはないといふことも此税の長所として良い。

(B) 本税の短所——處が此税には短所も少くない。先づ

(い) 課税技術上随つては公平課税上——此税を百貨店に課税するとして、百貨店と然らざるもどこの限界を引くことが六つかしい(註一二)。多種の商品を兼扱ふことを此が一の特徴としても、

14) Heckel, a. a. O. S. 304. Eheberg, Fw. S. 268. Fuisting, Grundzüge d. Steuerlehre. S. 340. Büchner, a. a. O. S. 895.

15) Lotz, a. a. O. S. 357.

16) Schmidt, Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung. S. 50.

如何に多くを扱へば良いのか。大規模をも此が他の特徴だとして、何れだけ以上の大きなれば良いのか。此等の決定には確固たる據り處はなく、自ら立法者の恣意となり、其が一旦定まつたとして、自ら之をもぐる方法が講せられて不公平な結果ともなる(註一三)。此に於て實際の立法は往々にして百貨店以外のものにも、之と同等に扱ふべきものを、此と一緒に並べて課しても居るが(註一四)、さうなると、其列擧されたものが網羅的でなく、之に漏れたものが出来、此と一緒に課せられたものと此から漏らされたものとの間に不公平を生ずる。それから此の如く百貨店のみを特別に課し、又は百貨店と或同等扱のものだけを特別課税するときに、何れにしても、負擔一般の原則には反するの嫌もある(註一五)。又此にて技術上最便宜なりとして、賣上高を標準とするときに、此れでは百貨店の能力を測るのにはあまりに粗なりとの非難もあり得る(註一六)。随つて此からしても或不公平を生ずる。其處で彼是れ考へて比較的非難少き課税方法をといへば、百貨店の特別課税とせずして、一般的の營業税を改造して、特に各營業の純益に累進課税するといふことにしたならば、自然、百貨店は小規模の小商業よりも純益が大いので、之に應じて重き課税が行はれることとなり、而かも此にては營業の形態によりて差別課税をせぬから、之を課せらるゝものと同然らざるものとの間に苦情はないといふことが出来る。又賣上高でなくて純益によるから一層能力に適應することも出来るといふことがある。たゞ純益が多少掴み悪く、動もすれば逃げ

られるといふことがあり、今度は其點からの不公平があり得るといふことは免れない。即ち此にても尙ほ何程か不公平の可能性は存する。

(註一二) ビュヒナーは、此税計畫の實際上の實行には、初からして困難があつた。何せとなれば課税の物件が一義でなく、又明かに規定し得ぬからである。百貨店の意義は租税立法の爲めに、確實なる基礎を與ふるやうに、非難なき方法にては定めらるゝことは出來ないといふ。<sup>17)</sup>

(註一三) ビュヒナーは、立法者が如何なる特徴を選んだとしても、百貨店は常に新しき各種の防禦方便を見出したといふ。<sup>18)</sup>

(註一四) ビュヒナーは、課税物件の決定につき立法者は、其の負擔せしめんとする物體の範圍を多少明かに定める爲めには、愈々進出しなくてはならなかつたといふ。<sup>19)</sup>

(註一五) ロツツは、人の如何に拘はらず、一定原則によりて租税を成形すべしとの考(負擔一般原則)は、若も一の營業税中に、所謂悪むべき營業、例之、百貨店を、凡べて他の營業よりも異つた原則にて特に之よりも一層嚴しく負擔せしめらるゝときには、實現せられぬといふ。<sup>20)</sup>

(註一六) コントラードは、租税給付能力を認めしむる標準(營業にては其は第一位に収益)の代りに、此に賣上高といふ陳腐となつた租税測定基礎に據るときに、疑はしくなる。賣上の高きは純益、隨つて給付能力の判断には據り處を與へないといひ、エーペルヒも、通例此にて行はるゝ年賣上高に依る高き課税が平等及公正の要求に反する。百貨店税は總賣上高によりて測定せらるゝけれども、此が公正なる課税の爲めに適當な土臺ではないといふ。<sup>21)</sup>

(ろ) 經濟政策及社會政策上——經濟政策と社會政策とは此には互に錯綜して居るのであるけれども、敢て之を別々にして説明するのに、

(1) 社會政策上——百貨店が出來て、此が發展するといふことは、一般消費者民衆に取りて

17) Büchner, a. a. O. S. 888.

18) Büchner, a. a. O. S. 895.

19) Büchner, ebenda.

20) Lotz, a. a. O. S. 264.

21) Conrad, a. a. O. S. 160, 162. Eheberg, Fw. S. 269. Derselbe, Grund-

は、安く、便利に、日常需要品を供せられることになる(註一七)。之を税によりて抑制するといふことは第一、此消費者民衆の利便を抑壓するものである。今此に特別の税が課せられたとして、百貨店は其營利者の立場上、出来るだけ此負擔を自ら擔はないやうに努める。然るときは一の可能としては、此税が弱き消費者に價に込めて轉嫁さるゝといふことである(註一八)。斯くて折角、百貨店によりて物價が低下され得たのが、再び何程か騰貴して民衆を苦しめるといふことになる。其ればかりではなく、百貨店は此税を多少は、其使用人勞働者の待遇の改惡に向けて、此人々を苦しめることともなり得る。更には又、百貨店が其供給者たる商工業者に轉嫁することがあり得る。而かも此供給商工業者は一方、百貨店を以て其實力の大く且つ確實なる大事な顧客だとして、此には安く賣りつゝ、其埋合せとして他の一般小賣商人へは一層高く賣るといふことになり得る。然るときに丁度、百貨店といふ競争者の出來た爲めに保護しなくてはならぬとして税まで取つたのに、其税が實は保護さるべき一般小賣人の頭にかゝるといふことにもなり得る(註一九)。だから此税は社會政策税たらうとして、結果に於て反社會政策的のものとなり得るといふ大きな缺點を有つ。

(註一七)

百貨店は中下層社會にとりては、其の安き價によりて、小企業者にては供し能はざるが如きの利益を與ふる。<sup>622)</sup>

(註一八)

ピユナーは、此に租稅轉嫁問題が生じ、百貨店が自ら此税を負擔するや又はむしろ、供給者又は消費者が負擔した

いかの問題を生ずと爲し、キユルベルも、此の如き税が容易に其目的に反したもとなり、百貨店は其税を他に轉嫁せんと企て、彼が之を全く供給者に歸することに成功しなかつたときには、此租税上の多費を大に擴張されたる販賣に配分し、中等階級が其損害を負ふこととなるのが自然だとする。<sup>23)</sup>

(註一九) シュミットは、此税に於ける中等階級保護の理由づけは、此税について外國にて行はれた經驗から見て最早、有功とは見られぬと爲し、コンラード、エーベルヒ、ロツツ、モンバート、ボック等、何れも、此税が百貨店への供給者たる製造家生産者へ轉嫁さるゝ可能性あることを説く。チスカの之に關する説明は一層詳しい。彼はいふ。此税の結果は期待されたとは全く異つたものであつた。百貨店は此税の轉嫁に成功した。特に其供給者へである。何ぞとなれば此百貨店は、各供給者にとりては尖つてはならぬ大仕事な顧客だからである。即ち供給者は、顧客としての百貨店を失はぬ爲めに、其供給する品物の値引を認める。其は新しい百貨店税と略ぼ同丈の値引である。之によりて税が供給者に轉嫁せらるゝ。併し其が供給者に止らない。資本金の大な供給者は、此税を更に轉嫁しやうとして、特に經濟上、彼よりも弱き人々へ之を行ふ。そして其は恰も小商人、小店持主で、實は此人々を空息税(百貨店税)によりて保護しやうとしたのだ。此小店持主は、往々にして百貨店と同一の供給者を有ち、彼等が此百貨店税の轉嫁を受けなくてはならなかつた。といふのは、彼等は通例、供給者へ長期の信用を要求し、随つて其死命は此資本金大なる債權者たる供給者に制せられて居るからである。<sup>24)</sup>

(2) 經濟政策上——には此税によりて百貨店を抑壓しやうといふのは、つまり政府が營業の方法を左右しやうといふので、其は現代經濟の骨子となつて居る營業自由の原則に反すことしなればならぬ(註二〇)。尤も今日にては此原則は公益に反する限り、或度まで之を制限して可なりといふのが普通の見解だから、此點は重く見るには及ばぬ。第二には百貨店が出来て、從來よりも安く供給せられるといふこと、此にて一層合理的の經營方法の進むといふことは、一國經濟の進

23) Büchner, a. a. O. S. 895. Kübel, Das Braunschweigische Warenhaussteuergesetz. S. 34.  
 24) Schmidt, a. a. O. S. 91. Conrad, a. a. O. S. 162. Eheberg, Fw. S. 263. Lotz, a. a. O. S. 221. Mombert, a. a. O. S. 70. Bock, a. a. O. S. 255. Tyszka, a. a. O. S. 108, 153.

歩を意味するし、此によりて民衆の生活が一層少費にて出来ることになれば、賃金の標準も低下するし、此によりて資本を、そして土地をも一層有効に利用することになれば、此等のものゝ報酬も低下し、其等が其國民經濟の、外國との競争を一層有利ならしむる譯である(註三)。然るに税によりて此百貨店の發展、利用を抑制するといふのは、自ら其國民經濟の發展を呪ふにも齊しき、反經濟策といふことになる。

(註二〇) エーベルヒは、人が此特別税を、營業自由原則と一致せずとしたといふが、瑞西のサンガレンの百貨店税も、一九一九年の聯邦裁判所の判決によりて、其が、聯邦憲法にて保證された營業自由及權利平等に反し、憲法違反と宣告されたといふことだ。<sup>25)</sup>

(註二一) ホックは、かゝる大營業の特別税は技術上の進歩に對する刑罰的の税だ。何ぞとなれば大經營は進歩の擔當者だからといひ、フィスチングも、公正が國家の基礎であり、公正原則が租税制度の凡べての大改造に於て先頭に置かるゝとき、租税的の方の方便の不公平なる使用によりて、經濟的戰爭を決着せしむる試みは宜しくないといふ。<sup>26)</sup>

(は) 財政收入上——からいふと、此百貨店税の收入は大なるものでない(註二二)、之に累進課税でもすることになれば、大收益者に於ける遁脱を進めて、此點からしても收入を小ならしむるといふことがある。

(註二二) ビュヒナーは、此が財政上の結果は常に頗る低いものであつたと爲す。<sup>27)</sup>

25) Eheberg, Fw. S. 268. Schmidt, a. a. O. S. 91.

26) Bock, a. a. O. S. 255. Fuisting, a. a. O. S. 340.

27) Büchner, a. a. O. S. 896.

## 第二段 百貨店税の課税方法

(一) 課税権者——此税の課税権者を何れに置くかが第一に問題となる。

(A) 或は之を國税とすることも出来る。其は百貨店が小賣業だからして其勢力範圍が主として一地方に局限するやうでもあるけれども、又た其資本規模の大い爲めに他地方に支店を有ち、他地方へ通信販賣を行ふといふ如くにして全國的に活動するやうにもなつて居るのからして見ると、之を國税として全體から見ると至當とするものもあるからである。併し、さうするとしても、其本店の或地方に偏重するといふこともあり、更には各店所在地にても大體、摺み得るものもあるので、此國税收入の一部を地方に交付するといふことも出来るし、<sup>28)</sup> 此國税に地方をして附加税を課せしめるといふことも出来る(註二三)。

(註二三) 例之、嘗て行はれたバイエルンのは、國税として、其れに地方附加税が許されて居つた。<sup>29)</sup>

(B) 或は之を初めより地方税とすることも出来る(註二四)。或は其の地方税たる此税の收入の一部を國に歸せしめるといふことも出来る(註二五)。

(註二四) ビュヒナーは、此税は之を國家自ら課するを得るし、又は之を任意的又は強制的に市町村に委かすを得る。そしてバイエルンにて一八九九年に最初に採用したときには、國税としてであり、其後間もなく地方附加税が生じたが、一九一〇

28) Büchner, a. a. O. S. 889.

29) Büchner, a. a. O. S. 890.

年法にては市町村が強制的に之を課することとなり、前の附加税は止められた。其他、プロイセンに於ても、之を一九〇〇年に市町村特別營業税として採用し、ザクセンにては市町村に之を任かし、ヴュルテンベルヒにては、市町村にて採るべきものとし、バーデンにては一九〇四年法にて之を市町村税と爲し、ブラウンシュヴァイヒにても同じく一九〇四年、市町村の爲めに任意なる百貨店税法を出した。アンハルトにては、一九〇五年法にて市町村に之を課する権能を與へ、ロイス・ユンゲレ・リニエーにても一九〇五年に市町村に此税の採用を任かし、エルザス・ロートリンゲンにても一九〇九年法にて市町村の爲めに之を備ふることとなり、ヘッセンにては一九一一年に之を任意の地方特別税とし、現存バイエルン、ヘッセンの百貨店税は市町村税としてある。<sup>30)</sup>

(註二五) ブラウンシュヴァイヒにては、市町村の設けたる百貨店税収入の三分二を市町村に、三分一を國庫に歸することとし<sup>31)</sup>

(二) 納税義務者——此税を以て取引印紙税とするにせよ、特別營業課税とするにせよ、累進一般營業課税の一部とするにせよ、何れにしても納税義務者は營業者といふことにならう。

(三) 課税物件、課税標準及税率——を何う定めるかは六つかしい問題である。

(A) 特別百貨店課税として

(い) 百貨店の特別營業課税とすることは從來最廣く行はれたものであるが、其には凡べて其の百貨店の意義範圍の限定を要するのに、此が實は六つかしく、結局或度まで恣意を免れず、又百貨店のみならず、之と同等扱をすべしと認めらるゝ他の種の營業をも一緒に之を課することゝなるといふやうな無理な結果になる(註三二)。其は已むを得ぬとして、更に此が課税標準及税率の定

30) Büchner, a. a. O. S. 889, 890, 891, 892, 893, 894. Tyszka, a. a. O. S. 152.

31) Büchner, a. a. O. S. 893.



め方に色々異つたものがあり得る。

(註三六) ヘツケルは、此にては同時に商品團の澤山のを販賣することを前提する。此に百貨店の意義を見出しけれど、此企業の多角形的變動的現象に於て、百貨店といふ課税物件が確實には記述せしめぬといふて居るが、ビュヒナーは、詳しく此税の成行を記述して居る。即ち立法者は、初めには此企業の租税義務の爲めの特徴を、多種の商品の商業を営むことに求むる根本觀から出發した。處が此商品の多種の精密なる規定が諸多の疑問を生じ、更には法律上の規定を以て之を正さなくてはならぬこととなり、人が此目的の爲めに商品の團塊を作り、少くとも其團塊の二を有する小賣業が租税義務を基つけることを規定した。それから立法者の進んだ他の方法は、課税物件を精密に定める爲めに、其他の外形標準の澤山のものをも利用することであつた。即ち此に右の商品團塊の數の外に、特に従業者の數、營業所の賃貸價格又は面積、賣上高又は營業手續の全き方法を利用した。遂に入は租税義務ある營業の特段なる列擧によりて課税物件を確定するの試をした。此に法律上の定義にても争ある詞たるワーレンホイザーを用ひ、尙其上にも多くはバザール、グロースマガチーネの如き詞をも添へた。其上の發展は、租税義務ある經營の範圍を種々なる方向に擴張することになつた。例之、往々にして通信販賣業月賦拂販賣業、鏡賣業、見切賣業、割引私業、及類似のもの、更には生産組合、消費組合も租税義務あるものと宣言せられた。更に特別の形式としては支店營業をも之に屬せしめた(此に於てか更に、特段なる形式として不在支店税が生じた。其は租税區域の外に本店を有し、又は外部に住する人に屬する營業のみを課する)。更に近頃は又、保險、銀行、信用機關等をも之と關聯して租税義務あるものとして、百貨店税の範圍は全く破裂したことになるといふて居る。<sup>32)</sup>

尙ほ此物件の範圍の立法例を擧ぐると、

(1) 普魯西の一九〇〇年法にては、支店の分を併せて年賣上高四十萬馬克以上であつて、法律によりて區分されたる四の商品團塊の以上の商業に従事する小賣營業を租税義務ありとした。ザクセンのヘムニツツ(一九〇六年)ツウイカウ(一九一〇年)にては地方所得税の補充として、普魯西の手本に従ふて、四種の商品團塊の以上の定住小賣營業に特別課税をした。

ロイス・ユンケレ・リニエーのゲラにても、普魯西の例に倣ひ、四種の商品塊によりて、課税物件を定めた。<sup>33)</sup>

(2) バーデンの一九〇四年法にては、バーデンに本店を有する二十萬馬克以上の年賣上高を有する小賣業であつて、其營む商品の種類、従業者の數、營業場の貸賃價格の高、及其營業方法から百貨店と見るべきものに課した。一營業に屬する諸の店が一の經營として扱はれるし、此國の外にて營まるゝ百貨店の此國に於ける支店も、此國の支店の年賣上高が三萬馬克以上のときには齊しく之を課す。ブラウンシュワイヒの地方百貨店稅法にても、租稅義務ある營業の經營が規則正しく行はるゝ原則及形式からして本質的に違つた定住營業であつて、其地方に定住する小賣業及小工業の經營を大に傷けることになることせらるゝものに特段なる營業稅を課するを得と爲す。<sup>34)</sup>

(2) 一八九九年のバイエルン法にて特別課税するものとしては、ワレーンハウス、グロースマガテン、グロースパザールの外、月賦拂營業、競賣業、通信販賣業、支店營業、大なる特別營業をも數へた。ゲュルテンベルヒの一九〇三年法にても、種々なる種類の商品の大規模小賣業であつて、ワレーンハウス、グロースパザール、年賦拂營業、競賣業、通信販賣業の法にて行はるゝものを特別營業稅にて課するとした。支店營業が、其地方區内の本店と一緒に全體として扱はれた。<sup>35)</sup>佛の現行法が百貨店稅支店稅を越へて、銀行、信用機關、保險業までも及ぶことは前に本稅の發達にていふ通りである。

### (1) 外形標準によるもの

a) 種々なる外形標準によるもの——此に於て其々の標準につき或は定額稅を課し、或は階級稅を課し、或は比例稅を課することも出来る(註二七)。或は其或ものに累進課稅をも爲し得る(註二八)。此は課稅技術上には便利ではあるけれども、外形標準として選むものが或度まで恣意によりて定まり、其に課する稅率の按排にも亦た恣意が加はり、其結果が百貨店の純益に釣合の得

33) Büchner, a. a. O. S. 891, 892, 893. Tyszka, a. a. O. S. 152.  
34) Büchner, a. a. O. S. 893.  
35) Büchner, a. a. O. S. 890, 893.

られるとは限らず、不公平なものともなるであらう。

(註二七) 此の如き外形標準としては、營業場處の面積、其貨賃價格、所在地方の大きさの階級、營業資本、賣上高、支店の數、従業員數、使用されたる馬及車の數、營業品目の數の如きである。——此を實際探つたのは、古き佛國法で、此にては一八四四年法によりて、營業稅中にて、Magasins de plusieurs espèces de marchandisesの特別稅が課せられることになつた。此は百貨店には特別の地位が與へられなかつたが、此に比が二十四人以上の賣子を有つとき一千元法の定額稅と、場處の貨賃價格の二十分の一の比例稅とを特に課することにした。此は其後、擴張せられて一八五〇年法によりて、各従業員につき二十五法の定額稅が課せられ、一八五八年法によりて比例稅が貨賃價格の十五分の一に、一八七二年法によりて其十分の一に引上げられた。それから普國にて地方が、標準法に定めた以外の標準を採ることもあつたが、其場合の標準は、従業者の數、營業場の貨賃價格又は面積であつたといふことだ。それからスワットガルトにて一九一〇年終以來、營業課稅資本への百分五十の附加稅があつたといふことである。<sup>36)</sup>

(註二八) 佛國にては一九〇五年以來、定額稅の外に、従業員の数に依る累進的の附加稅、使用の馬及車の數による累進的の附加稅があつた。其上にも所在地の大きさの階級に依る比例稅、及營業所の貨賃價格による累進稅(最高其三分一)が生じ、一九一二年には、支店營業の特別稅が生じ、營業が五乃至十の店を有つときは、定額及比例稅を四分一だけ、十一乃至二十の店を有つときは三分一だけ、二十一乃至五十のときは二分一だけ増し、五十以上は倍とすることゝした。バイエルンにて一九二一年法にて爾今、市町村が百貨店稅を國稅營業稅の附加稅として課することゝしたが、本稅が資本と收益とに對する輕微なる累進稅だから、自ら此に資本への累進課稅が行はる。<sup>37)</sup>

(b) 賣上高によるもの——此によるとして更に比例率を課することも出来るし(註二九)、累進率を課することも出来る(註三〇)。其の累進なるは比例なるよりも何程か公平に一層近づぐが、

36) Büchner, a. a. O. S. 889, 892, 893.

37) Büchner, a. a. O. S. 889-890, 894. Allix, l. c. p. 563.

併し賣上高自身が百貨店の特別給付能力の指示として適切でなく、随つて公平に適ふに於て不満  
足であり(註三二)、加之、此標準には轉嫁可能が大きく、物價騰貴助長の非難を伴ふといふこともあ  
る(註三二)。

(註三二) ブラウンシュヴァイヒの地方税たる百貨店税は賣上高によるものとし、其百分二を越ゆべからずとした。エルザスロ  
ートリンゲンも、市町村の等級により三級に分つ。税率は賣上高の百分一半を越ゆべからず、賣上高の百分の五分一以下た  
るべからずとした。<sup>0.285)</sup>

(註三三) 佛國の現行法(一般の營業所得税と取引税との外に課せらるゝ百貨店特別税)では、營業所得税の特別追加税とし  
て、其賣上高に對し、百萬乃至二百萬法には百分一、二百萬乃至一千萬法は百分二、一千萬乃至一億法には百分三、一億乃  
至二億法には百分四、二億法以上には百分五とする。普魯西の一九〇〇年法にては、年賣上高四十萬乃至四十五萬馬克にて  
四千馬克、四十五萬乃至五十萬馬克にて五千五百馬克、……百萬乃至百十萬馬克にて二萬馬克、百十萬乃至二十萬馬克に  
て二萬二千馬克、其上の十萬馬克を加ふる毎に二千馬克を加へる。かくして計算されたる百貨店税が純益の二割を越ゆると  
きは此に切り下ぐるを得る。但し百貨店税率の半額以下とするを得ずといふ。バーデンにても、四十萬馬克以下の賣上高に  
ては百分二、其より百萬馬克に至るまでは、二十萬馬克毎に百分一を加へ、其より先きは十萬馬克毎に百分一を加へる。全  
體上、税は純益の百分十を超へてはならぬ。併し凡べての場合に賣上高の百分一が課税の最小限となる。一九一二年、此累  
進率が年賣上高の百分三乃至二十に引上げられ、最高限は營業純益の百分十二乃至二十とされた。それから、アンハルトに  
ても地方税たる百貨店税の税率は賣上高の百分〇・一乃至一とす。併し純益の百分二を越ゆべからずとす。ロイス・ユンゲレ  
リニエーのゲラにては税率は年賣上高の百分の半乃至二とす。バイエルンの一九一〇年法は多少の變形はあるが、根本は賣  
上高の累進税である。即ち三十萬馬克までの賣上高には百分一乃至二半、三十萬乃至五十萬馬克には百分一半乃至三、五十

萬乃至百萬馬克には百分二乃至三半、百萬乃至二百萬馬克には百分二半乃至四、二百萬乃至四百萬馬克には百分三乃至五、四百萬乃至六百萬馬克には百分四乃至六、六百萬馬克以上には百分五乃至七とする。此範圍内の税の測定のためには、企業の大き、商品の數、支店の數、營業實行の方法、及他營業への影響が考慮せらるる。そして税は純益の二割を越ゆべからず、併し又總売上高の百分一を下るべからずとす。<sup>39)</sup>

(註三二) エーベルヒは此年売上高による課税を以て公正平等の要求に反すと爲し、ビュヒナーも、此よりして一の企業の租税給付能力の上に直ちに決定し得ぬといふ。<sup>40)</sup>

(註三三) レムケは、佛國の賣上課税につき、此が取引税の性質を有ち、隨つて通例、消費者に轉嫁せらるることゝなると爲し、ビュヒナーは、獨逸にて、物價騰貴たらしむる賣上高の數度の負擔を避ける爲めは、舊來の百貨店税を廢止しなくてはならぬと信ずることゝなつたといふ。<sup>41)</sup>

(2) 純益によるもの——前の外形標準に比しては、純益に依るときに、一層公平にはなる。<sup>42)</sup> たゞし之が捕捉の一層六つかしいといふ缺點は免れぬ。此に依るとしても、更に之に比例率を適用することも出來(註三三)、更に累進率とすることも出来る(註三四)。後者の方一層公平だが、強ゝて缺點を求むると、大收益者に於ける遁脱を多からしめるといふことがあり、隨つては其點から公平にも反し収入上にも不利となり得る。

(註三三) 獨逸にて賣上高に依る百貨店税を廢止して以來、一九二〇年法にて普魯西のゲルゼンキルヘンにて、舊舊法に於ける四種の商品圖の一以上を營むものに、収益の二割といふ課税を爲すといふ唯一の例外があつたが、一九二一年に之を認めぬことゝなつた。<sup>43)</sup>

39) Büchner, a. a. O. S. 890, 897, 893. Lemcke, a. a. O. S. 87. Allix, l. c. p. 563. Nitti, l. c. p. 88.

40) Eheberg, Fw. S. 269. Derselbe, Grundriss. S. 102. Büchner, a. a. O. S. 895.

41) Lemcke, a. a. O. S. 87. Büchner, a. a. O. S. 896.

(註三四) バイエレンにて一九二一年法により市町村に國稅營業稅への附加税を此につき許すこととなり、ヘッセンも、一九二〇年法により市町村の百貨店税を國稅營業稅の附加税としたが、本税が収益と資本とに對する累進だから、此に一部、収益累進課税が存することになる。

(ろ)百貨店内の取引に對する特別印紙税とすることも出来る。此は恐らくは之が使用の受取書への従價比例課税とでもしたら良からうが、然るときに百貨店の範圍の限界の六つかしいといふ根本の心配の外、多少營業者の厄介を増し、經濟上不利だといふこともあり、又連脱の心配も多少あるし、且つ營業者の能力に應ずるに於て、將た買主の能力に應ずるに於ても不満足なものがあつた。まして之を定額税とすれば取扱は簡單となるが、不公平が一層甚しくなる。

(B)一般營業課税の一部とすること——此は私の最公平と思ふ方法だが、其は一般營業税を改正して、各營業者の純益の大小に應じて累進課税とするものである。此に依るときに百貨店と然らざるものとの限界につき苦慮する必要もなく、自動的に、純益の大なる百貨店が小規模の小賣業よりは一層重く課せられて、公平に適ひ、多少、百貨店抑制の働をも爲す。其爲め大純益者に於て純益を娯廢化す心配が多少は残るが、之を別として見れば先づ公平に近いものである。既に一般營業税が収益課税となつて居るだけにては、百貨店税を此に包容することは左までの困難ありとは思はれない(註三五)。

- 42) Conrad, a. a. O. S. 162.  
43) Büchner, a. a. O. S. 894.  
44) Büchner, a. a. O. S. 84.

(註三五) ヘッケルは、給付能力に依る課税は百貨店に限らるべきでなく、むしろ凡べての大經營小賣が其儘に捕捉せらるべきであるといふ。<sup>40)</sup>

## 結 論

以上要之、百貨店税は中等社會政策から並に公平課税の見地からして存立の理由を有ち、一時は盛に行はれたものであるけれども、他方、課税技術上、随つて公平課税上、更には經濟及社會政策上、不都合な點も著しくなり、稍々下火となつたやうではあるが、併し何程か存立根據もあるので、萬更ら棄てたものではなく、之を課するとして課税の方法には色々あるが、何れも一長一短ありで、あまり感心せぬ。むしろ一般營業税、營業收益税を改正して、累進純益課税を行ふことによりて、自動的に百貨店課税をするやうにしてはどうかと思はる。さうすれば此は當然に、一の収益税であり、或はむしろ特別所得税であり、地方税と限るに及ばず、むしろ國税と地方附加税を許すとして良く、又必ずしも目的税とするに及ばず、一般税として一般經費の爲めに使用し、自ら目的税たる場合の社會政策的用途に多く使ふことにしたら良からう。