

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號五第

卷九十二第

行發日一月一十年四和昭

論叢

營業税に於ける累進課税

法學博士

神戸 正雄

平均生産力説について

文學博士

高田 保馬

我國に於ける生命保険業の首唱と先驅

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

說苑

北米合衆國の農業問題

經濟學士

八木芳之助

景氣變動と日本資本主義の成立

經濟學士

谷口 吉彦

明治政府の貸附金

經濟學士

吉川 秀造

雜錄

漁業についての一管見

法學博士

財部 靜治

徳川時代の商人カルテル

經濟學士

菅野和太郎

獨逸信用組合の近狀

經濟學士

楠見 一正

禁漁制度に就て

經濟學士

岡本 清造

新地租法案の税率

經濟學博士

汐見 三郎

近著外國經濟雜誌主要論題

經濟論叢

第二十九卷 第五號 (總編第百七拾號)

昭和四年十一月發行

論叢

營業稅に於ける累進課稅

神戶正雄

緒言(本論の目的)

第一段 營業累進課稅の根據(一)消極的根據(A)比例營業課稅の理由(B)其否定の理由(二)積極的根據(A)能力標準(イ)純益の大小(ロ)業種の相違(ハ)企業形態の差別(ニ)資本の大小(ヘ)所在地區の大小(B)社會政策(C)經濟政策(D)課稅技術(三)實行上特に考慮すべき事項(A)利益原則の加味(B)課稅標準の種類(C)遁脱の難易)

第二段 營業累進課稅の方法(一)多少適當と思はるゝ方法(A)營業純益の大小によるもの(B)營業資本の大小によるもの(C)營業種類によるもの(D)企業形態に依るもの(E)純益の資本に對する割合によるもの(F)營業地區の大小によるもの(二)全く不適當なる累進課稅方法)

結論(全文の要旨)

緒 言

私は前に、百貨店税に關聯して、一般營業の累進課税を説いた。政府も一兩年前に營業收益税の改造を企て、下級者の處にて減税を行ふて累進税といふべきものとしやうとした。其から見ても何程か我國にても、時勢が營業課税に累進を勸めて居るやうである。處が古くからして、營業税は本來、収益税であり、物税であつて、隨つて此には比例率が適當で、累進率は之に適せずとの考が行はれて居り、即ち累進營業課税に反對の勢力が相當に強い。併し時勢の變が益々、此に累進を要求して居り、そして此に有利なる根據も見出されるし、之が實例も求めて得られるのであるから、之を説くのは、我國の時需にも合すると思ふので、敢て之に關する注意を引くべく、茲に之を説いて見る。

第一段 營業累進課税の根據

營業に於て累進課税の至當なる所以の理由は、之を二の方面より説くことを得る。一は消極的で、他は積極的のものである。

(一) 消極的根據——比例課税の否定

(A) 比例營業課税の理由——營業税にありては、營業を各別的に、物的に見て課税するものであり、其れだけに現はれた能力を課するもので、持主の營業以外に於ける凡べての能力を人的に、総合的に課するものでないから(註二)、其能力は等差をつけ難いのであり、隨ふて凡べて無差等、比例課税するのが至當であり(註三)、此に其の例之、収益(其他の標準に依ることも出来るけれども、最適切なのは収益だとして)に累進率を課しては却つて不公平なることにもなる(註三)。例之、十萬圓の収益を擧ぐる營業のみから所得を擧ぐる甲といふ人と、五千圓の収益を擧ぐる營業を有ち、併作ら、別に百萬圓の収益を擧ぐる乙といふ人と、の間に、單に營業収益の大小のみから見て、甲を重い率にて其營業収益に課税し、乙を軽い率にて課税しては却つて不公平であり、斯かる場合に營業収益に課税するとしては、累進といふ人工的にして而かも不公平となる税率を採るよりは、むしろ自然的なる單純なる比例税率を採つた方が、一層に公平だといふことが出来る。

(註一) 例之、コンラードは、収益税にては、人が、拂ふ所の人格を全く無視して、専ら經濟、又は經濟する物體に止まるといふ。¹⁾此のことは廣く認められて居ることである。

(註二) 例之、ヘツケルは、比例の適用區域は主としては、収益税だといふ。²⁾

(註三) 1) 營業税などの如き収益税には累進が適當ならずといふもの——例之、シェフラーは、唯だ一般税(一般所得及財産税)には累進課税が實行すべきも、(營業税などの如き)特別税には此が實行すべからずと爲し、ロツツも給付能力の觀察

1) Conrad, Fw. 9 Aufl. S. 31.

2) Heckel, Fw. I. S. 185.

點よりする累進の辯護説は、収益税體系にては頗る僅かしか當らぬといひ、ペラフェルデスも、収益税は累進税率の合理的の適用に始んど機會を與へずと爲す。メルツァーも、此種の課税(収益税)にては、累進税率を採用することが可能でないといひ、ニツチも、直接物税にては、累進を期待せずと爲し、エーベルヒは、古き収益税(即ち主として總収益税か、又は之に近かつた)にては、累進税率が適用し得なかつた。何ぞとなれば總収益は、實際の給付能力の適當なる面影を與へないからといふ。³⁾

③累進の此に行はれざることを其の缺點として指摘するものも少くない。——例之、チスカは、収益税の一缺點として其本質上、累進の採用し能はざることを擧げ、ツシンスキーも、収益税の缺點は、累進の行はれ得ぬ點にありと爲し、ジェンセンも、營業税の重大なる故障は、累進原則の容易に適用されなざることだといふて居る。⁴⁾

④源泉課税(見様によりては収益税は所得税の綜合課税に對して源泉課税だといふ特色をもつ)にては累進の行はれ難きことを説くものも頗る多い。——例之、セリグマンは、源泉課税所得税は、累進の採用に、頗る大な障礙を與ふと爲し、ハンターも、源泉にて所得を課税することの重大なる故障は、累進を適用するの困難にありと爲し、チスカは、源泉課税主義にては、租税を經濟的給付能力によりて段階つけることが、領收者課税主義のやうには十分且つ精密に實行し得ぬ。隨ふて此にては固有の意味に於ける累進はすべて排除せらるゝと爲し、ゲーツェルも、部分所得の確知に原則上制限せらるゝ税は、受領者主義に従ふ全部所得の課税のやうには有效に、累進に従ふて成形することは不可能だと爲す。⁵⁾

(B) 其否定の理由——營業税は物税であり収益税であり、營業を物的に、簡別的客觀的に見て課するものだから、比例でなくてはならぬといふのは、實は捉はれたる皮相の見である。營業税が既に純益課税となれば尙更だが、多少、資本等、外形標準に依るときにても、營業は物のみにては収益を擧げず。人に待ち、人にかゝることの大なるもので、隨ふて此税が單なる物税、収益税

3) Schäffle, Steuern. B. T. S. 120. Lotz, Fw. S. 252. Bela Földes, Fw. 2 Aufl. S. 354. Melczer, Fw. S. 54. Nitti, Principes de science des finances. (traduits par Freund) I. p. 386. Eheberg, Fw. 18 & 19 Aufl. S. 195.

4) Tyszka, Fw. 2 Aufl. S. 136. Tuschinski, Fw. S. 84-85. Jensen, Public

といふよりは、何ほどか人税を加味し、所得税分子をも有つものとしなければならず(註四)、随ふて此税にて、營業者の營業以外より擧ぐる収益を考慮せずとしても、其營業から生ずる収益のみに就きても、其大小といふものに、營業者の人的能力が多少現はれて居り、其収益の一層大いのは、一には其營業者が一層大な資本を此に投下し得たといふことにかゝり、又一には、彼が一層大な技能を有つたことにかゝり、或は又、一層有利な機會を掴み又は之に恵まれたことにかゝるのであり、其れだけにて一層大な収益を有つ者に、小収益者よりも一層、絶對的のみでなく、相對的にも大な能力ありとして良い。然るに論者のやうに、此點を無視して、營業収益の大小に拘らず、平等、比例の率を課しては、却つて不公平なものとならなければならぬ。勿論營業課税にては、營業以外の収益の現はれない爲めに、營業者の全き人的能力は判らぬといふ弱點があり、随つて所得税と同一度の累進は過ぎて居るであらうけれども、少くとも此營業収益に現はれたゞけの半ば物的にして半ば人的なる能力を見て、或度の累進課税を爲すには少しも躊躇するに及ばない。

(註四) 例之、クラインウエヒターは、營業税は純収益税でなくして、収益税と人税との中間に立つものとす。エーベルヒも、營業利益は大に、企業者の人にかゝると爲し、ヘルペンスタインも、各の營業は、其最小のものにて、通例、物體(投下及運轉資本)を、更に經濟人を前提とする。此二の元素が互に補充するといふ。⁵⁾

finance. p. 341.

5) Seligman, The income tax. 2 ed. p. 38. Hunter, Public finance. p. 304. Tyszka, a. a. O. S. 179. Dietzel, Englische und preussische Steuerveranlagung. S. 26.

6) Kleinwächter, Fw. S. 157-158. Eheberg, a. a. O. S. 258. Helpenstein,

(二) 積極的根據——

(A) 能力標準——

(い) 純益の大小——同一種營業を假定して、一層大な純益を擧ぐる者は、一層小な純益を擧ぐる者に比して、其營業純益に關する限り一層能力が大であり、絶對的のみならず、相對的にも大である。他の關係を考慮に入れるときに反對となり得るとしても、之を暫らく別とすれば確かにさうである。又大體から見ても、そして租税事項には一般に此大體觀を許すが、之からいふて、大純益を擧ぐるほどの大營業には、小純益を擧ぐる小營業に比して比較的富める者が多く關與して居り、小營業には富者よりはむしろ多く貧しき者が關與して居る。隨ふて其純益の大小に應じて累進課税することは大體には公平に合ふて居る(註五)。尤も法人營業を見るときには、そして之を箇人の共同營業の手段と見るときに、大會社に貧乏人が關與し、小會社に富者の關與することが少からずして(註六、⁷⁾ 法人營業の累進課税を否定する根據が強いことにはなるが、此とても、大純益を擧ぐるほどの法人は割合に多く富者の掌中に收められ、小純益を擧ぐる法人は比較的に貧しき者の手に歸する傾があるとせられる。何れにせよ、營業に對する累進課税は、之が課税標準に純益を採用してから主として注意せられたものであり(註七)、此が外形標準に依られた時代には、何うも比例率の外なしとせられたものである。

Stellung und Wesen der Gewerbesteuer. S. 34.

7) Bastable, Public finance. 3 ed. p. 461.

(註五) ファイスタングは、増加する収益と共に、利益及給付能力の度が増加するから、収益税率の累進的成形が勧めらるゝとし、コントラドも、純収益の高さに依る營業稅の豫かなる累進が正當のやうだと爲し、ヘツケルも、収益稅が所得稅の構成材料を利用するだけにては、此が齊しく、少くとも一部、累進税を利用し得る(營業稅、資本金子稅)と爲し、エーベルヒも、人が近頃、社會感情の壓迫の下に、収益稅體系を有つ國にても、累進税を採つたときに、此事は唯だ、人が此収益稅の各個のものをも、負債控除、自己申告などによりて、部分所得稅に變形し、且つ相互關係に置いたことによりて可能としたと爲す。

(註六) セリグマンは、小會社が少數の株主から所有せられることのあり得るに、大な又は一層成效した法人の株が數千、數百の箇人の間に分配さるゝことがあり得ると注意して居る。

(註七) プロイヤーは、此租稅形式(収益と資本とを主たる課稅標準とする)に於て、累進の原則が、既に割合に古くから採用を見出したといふて居る。尙前註五、ヘツケル、エーベルヒ參照。

(ろ) 業種の相違——同額の収益としても、營業の種類の異るときに、其處に、資産的要素と勤勞的要素との働きの割合の相違があり、随つて能力に相違を生じ、随つて又此間に差等課稅を至當とすることに亦なる(註八)。此も亦た一種の累進課稅である。但し此の二要素の働く割合は精密にいふと非常に複雑なるものとなりて、之による差等課稅は殆んど實行不可能にもなる(註九)。之を採用するとすれば大雜把な分類しか行はれない。

(註八) ヘツケルは、營業所得の成形に於て二の成分が頗る異りたる度にて干係する、或營業にては主成分は勞働報酬であり、他の營業にては資本金利得だと爲し、エーベルヒも、營業の性質によりて或は此要素、或は彼の要素(勞働収益、資本收

8) Fuisting, Grundzüge der Steuerlehre. S. 391. Conrad, a. a. O. S. 164.
Heckel, a. a. O. S. 186. Eheberg, a. a. O. S. 195.
9) Seligman, Progressive taxation. 2 ed. p. 317.
10) Bräuer, Ertragsteuern (Handbuch der Fw. V-I-A.) S. 47.

益、企業利得の中の)が一層多く前面に現はれ、小經營及勤務營業にては、収益が勞銀に近づき、大經營にては資本の協力が主として前面に現はると爲し、クラインウエヒターは、營業の種類によりて、財産の大きが異つた重さを有つ。例之、煙突掃除人、屋根葺、室内塗劑、理髮師などは全く財産を前提としないか、又は全く重要ならざる度の財産を前提とする。然るに他方、例之、指物師、錠前屋、今日の裁縫師等、及び凡べての大經營のやうに或營業資本なしには營まるゝことの出來ない營業があるといふ。¹¹⁾

(註九) フォツケは、恰も營業にては、有基所得、無基所得の間の區別に、税率の差別によりて適應するの不可能が現はれる。何せとなれば財産が勞働に對し營業に干與する度合の限なき差等に於て、營業の各の種類のため、實に各個の營業の爲めに、特段なる税率を避まなくてはならぬことになるからといふ。¹²⁾

(は) 企業形態の差別——即ち同一種同額純益の營業としても、法人營業か箇人營業かによりて或度まで能力に相違あり、隨つて此間に差等課税、即ち一種の累進が行はれ得る(註一〇)。其は法人にては箇人に於けるよりも、資産的元素が一層多く働くこと、並に法人課税が結局、箇人に歸するとして、其が間接の負擔となることからしてである。

(註一〇) クラインウエヒターは、營業税にては、會社、特に株式會社(固有の大經營を表はす所の)が箇人企業よりも一層強く負擔せしめらるゝだけにて、或果進が存すといふ。¹³⁾

(に) 資本の大小——によりても或度まで能力に差等を認めしめる。大資本の營業は絶対的のみならず相對的にも小資本の營業よりも能力大なりとする。其は資本が一層大なるときに一層大な、資本の割合以上にも大な収益を擧げ得るの可能性あるのみならず(註一一)、大營業にては小營

11) Heckel, a. a. O. S. 287. Eheberg, a. a. O. S. 258-259. Kleinwächter, a. a. O. S. 158.

12) Vocke, Fw. S. 307.

13) Kleinwächter, a. a. O. S. 112-113.

業に比して一層多く、資産的要素の働くものであるからである(註一二)。かくて純益の大小の外に、或度まで資本の大小をも差等課税の標準とし得ることになる(註一三)。

(註一一) コンラードは、企業の大きと共に、利益が其割合以上に増進するを例とする。随つて倍だけ大な營業は純益に於て二倍以上を前提せしめるといふ。¹⁴⁾

(註一二) ヘツケルは、小なる且つ最小なる營業にては、營業收益は主として勞働報酬に關する。中企業にては、二の元素が全體上、同重さを有ち、企業の大き及範圍と共に、資本の勢力が増加し、結局、最大のものにて決定的元素となると爲し、ロツツも、特に小經營にては、營業收益が經營持主の勞働に歸すべきものと爲し、ツシンスキーは、經營の範圍により、一の成分又は他の成分(勞働收益、資本收益、企業利得の)が主となると爲す。¹⁵⁾ 尙前註八、ユーベルヒ、クラインウエヒター参照。

(註一三) スタンプは、此辯護が、營業の、資本により計算せられて其大きに依る累進課税の爲めに近頃十分に進められたといふ。¹⁶⁾

(ハ)所在地區の大き——純益の大小に依る場合には問題とならぬけれども、外形標準に依る場合には、營業場所在の地區の大小も亦、收益に大小を生ぜしむる力となり、隨ふて差別課税の標準となる(註一四)。併し此には反對の理由も成立し易いので、少くとも精密なる標準としては利用し難い(註一五)。

(註一四) ロツツは、各箇の營業にとりて所在場所が有力なる役目を働くと爲し、ペランエルデスも、住處地の經濟的重要

即ち重要なる交通を有つ大都市に於ける企業は、小なる不重要地のものよりも、通例、一層良き成績を擧ぐると爲し、クラ

14) Conrad, a. a. O. S. 163.

15) Heckel, a. a. O. S. 287. Lotz, a. a. O. S. 327. Tuschinski, a. a. O. S. 94.

16) Stamp, The fundamental principles of taxation. p. 41.

インウエヒターは、事情によりては、或營業の營力力にとりては存在場處が決定的だ。例之、村の裁縫師、村の靴屋は、大都市に於ける一流の裁縫師、一流の靴屋とは全く異つたものだといふ。¹⁷⁾

(註一五) コンラードは、場處の大きさの標準は重要なものとは見るべきであるが、確かに單獨の決定的のものとはいへないと爲し、エーベルヒも、場處が大ければ一層、營業收益が大なるべしといふ考は、精密なる考察にては當らないといふ。¹⁸⁾

(B) 社會政策——から見ても、前記、能力原則から見ると一層に累進課税を至當とするものがある。即ち營業を同一種と假定して、一層大な資本を有つた營業は、一層小さい資本を有つたものに比して競争上一層有利なるものあることを示し、一層大な純益を擧げたものは、過去の競争に於て一層有利であつたこと、隨ふては此から後も一層有利に競争し得ることを示す(註一六)。之を單なる比例課税として置いては、資本の大なる者、力強き者が益々、其暴威を振つて、弱小者を壓倒するに任かすことになる。茲に營業者間の社會政策からしても或度までの累進課税を辯護せしむることになる。

(註一六) セリグマンは、法人税に關聯して、法人の利得能力が大ければ大いほど、國から與へられた特權が一層價值あるものとなり、且つ小さい競争者に對し成功ある競争を爲すの機會が一層大くなるといふて居る。¹⁹⁾

(C) 經濟政策——上からいふて營業の種類によりて或ものを一層保護し進捗せしめたといふ事

があり得る。其れだけにも營業課税の上に、差等課税を行ふて良く、此に一種の累進の行はるゝ根據を見出す。例之、商業は大體に於て、工業よりも儲の割合に大なるものとして能力一層大なる

17) Lotz, a. a. O. S. 327. Bela Földes, a. a. O. S. 420. Kleinwächter, a. a. O. S. 158-159.

18) Conrad, a. a. O. S. 164. Eheberg, a. a. O. S. 360.

19) Seligman, Progressive taxation. p. 316.

りとも見られ(註一七)、此點から商業を工業よりも一層重く課して良しともいはれ得るが、其を暫らく措き、經濟政策上からいふても大體に於て工業の一層進められたきものがあるであらうし、特には輸出工業、又は特に重要輸出工業の特に進められたきものがあらう。特に近頃の我國のやうに國際貸借改善が重要政策となるときには、重要輸出工業の特別輕税が勧められることにもなる。

(註一七) ベラフエルデスは、大體、商業は工業よりも一層大な利得を擧ぐるといふて居る。²¹⁾

(D) 課税技術上(轉嫁抑制の爲めの)——本來、營業税は立法者に於て一の直接税として營業者を課する趣旨にて出來したものであり、此にて轉嫁の起らざること、起ることの出來るだけ少からんことを期して居る。また此が轉嫁さるゝとなれば、消費者中、比較的大所得者へは此が差控へられ、小所得者へ割合に多く移さるゝ傾がある(註一八)。愈々以て營業税の轉嫁は社會政策から見ても望ましからぬものである。然るに税率からいふと、營業税を比例にした方が累進にしたよりは一層多く轉嫁を行はれしむる。比例だと、此營業税もが消費税と同等に見られて、税を當然に營業費中に計算することになる。然るに累進だと、營業者間に於ける負擔の度合が異り、隨つて之を消費者に轉嫁するとしても、最小度のものを移すに止まる傾がある。

(註一八) ゲーデは、直接税からしても消費者の負ふやうな間接税となつて、其爲めに、自然、更に小所得が大所得よりも一

附強き度にて擔はさせらるるといふ²¹⁾

(三) 實行上特に考慮すべき事項——以上にて營業にも累進課税を行ふべき理由は盡きて居るが、さ
て之を實行するに就いては、豫め注意すべき事項がある。

(A) 利益原則の加味——上にいふた累進の理由は能力原則から出發して居る。然るに地方税には
利益原則が加味せられる。其の限りに於ては累進の躊躇すべきものがある。利益干係にては、大
收益者も小收益者も平等に利益して居るといふを至當とするからである(註一九)。併し地方税にて
全く此利益原則のみに依るといふのでなく、單に之を加味するに止まるから、此にて能力原則か
ら出發した累進を全然排除するものでない。たゞ利益原則の加味さるゝ限り、累進を幾らか緩か
にするのが穩當といふことになるだけである。

(註一九) セリグマンは、利益説は、論理上、比例に導き、累進に導かずと爲す²²⁾

(B) 課税標準の種類——純益の大小に依つたときには、能力の大小が一番良く表はれて、累進課
税の理由が強くなるが、外形標準に依つたときには多少弱くなる。中にも獨り資本の大小に依
るものには、能力原則からしても、社會政策からしても累進の理由が成立つけけれども、例之、賣
上高の如きに依ることになると、純益の大小との關係が必ずしも並行せず、隨つて之に依るとき

20) Bela Földes, a. O. S. 420.

21) Gaede, Die Gewerbesteuern besonders im Verhältnis zur Einkommensteuer. S. 35.

22) Seligman, Progressiv taxation. p. 301.

には、むしろ比例を穩當とすることになる。

(C) 遁脱の難易——元來が營業收益特に純益は捕捉難であり、随つて遁脱易のものであるが(註二〇)、之に比例を課するなればまだ遁脱が少くて濟むけれども、累進となると、特に比較的大い營業者にて遁脱を多からしめるといふを免れない。累進は理論上は宜しいが、技術上の此缺點があつて、随つては財政收入上にも或は却つて不利な結果にもなる。尤も、累進の爲めに、比較的小な營業者に於ける遁脱を少くするといふこともあり、そして遁脱の多くなるといふ大營業者には決算公示義務ある會社法人が少くないといふことで、多少の埋合せは得られる。

(註二〇) 營業收益の捕捉難は、ペラフェルデス、クラインウエヒター、エーベルヒ、チズカ、メルツァー、シュフレイ、バステープル等々、の説く所である。²³⁾

第二段 營業累進課税の方法

營業累進課税の理由は上の如しとして、さて之を實行することは決して容易ではない(註二一)。けれども大體、次のものが勧められるであらう。

(註二一) エーベルヒは、累進の採用は、收益税にては、細き色々の改良に拘らず、満足な方法では解決し得なかつたといふ。²⁴⁾

23) Bela Földes, a. a. O. S. 418. Kleinwächter, a. a. O. S. 16f. Eheberg, a. a. O. S. 258, 259. Tyszka, a. a. O. S. 148. Melzner, a. a. O. S. 51. Schäffle, a. a. O. S. 185. Bastable, l. c. p. 456.
24) Eheberg, a. a. O. S. 292.

(一) 多少適當なりと思はれる方法

(A) 營業純益の大小による累進——が色々の見地から至當だといふことは、上にいふ通りであり、そして此には先例もある(註二二)。

(註二二) (1) 營業税(營業所得税をも入れて)の範圍にては佛國の現行營業所得税がさうである。或は此は累進税の精巧なものともいふべきであるが。即ち五萬法以上の純益の營業には何等の控除なく百分の十五を課し、五萬法以下には

八〇〇法及其以下のに

二二、五〇法

八〇一——一、五〇〇、法

四五、

一、五〇一——三〇〇〇、

一五〇、

三、〇〇一——五、〇〇〇、

三〇〇、

五、〇〇一——七、〇〇〇、

七五〇、

七、〇〇一——一〇、〇〇〇、

一、〇五〇、

一〇、〇〇一——一五、〇〇〇、

一、五〇〇、

一五、〇〇一——二〇、〇〇〇、

二、二五〇、

二〇、〇〇一——二五、〇〇〇、

三、〇〇〇、

二五、〇〇一——三〇、〇〇〇、

三、七五〇、

三〇、〇〇一——三五、〇〇〇、

四、五〇〇、

三五、〇〇一——四〇、〇〇〇、

五、二五〇、

四〇、〇〇一——四五、〇〇〇、

六、〇〇〇、

四五、〇〇一——五〇、〇〇〇、

六、七五〇、

それから奥國の箇人營業に對する營利稅

(A) 第一類營業には純益の

——一、四〇〇、——志(シルリング)

○

一、四〇〇、——四、八〇〇、 百分一

四、八〇〇、——六、〇〇〇、 百分二

六、〇〇〇、——七、二〇〇、 百分三

其以上 百分四

(B) 第二類營業には(此にては純益八千四百志以上の純益のもののみが入る)

八、四〇〇、——一〇、八〇〇、 百分五

一〇、八〇〇、——一四、四〇〇、 百分六

一四、四〇〇、——一八、〇〇〇、 百分七

其以上 百分七半

次に普魯西の營業稅が

(A) 營業收益は

二、四〇〇馬克までは、 百分一

二、四〇〇、——三、六〇〇、 百分一半

其以上の部分 百分二

(B) 營業資本は

四、八〇〇、馬克までは

○

一、一〇〇〇までは

千分一 (一九二六年法は)

其以上の部分

千分二 (一九二六年法は)

(C) 給料額

千分一

(2) 營業税に近きものにては、獨逸國の一九二〇年の法人税が初めには、純益の百分十といふ比例税と、配當額への追加税として資本の三分を越ゆる額に、累進税を課し、其が配當の百分二乃至十となつて居つたが、一九二二年には此累進の代りに、百分十五の比例を課し、一九二五年には此二重の課税標準を廢して、其後は、營利會社及之に準ずるものに、純益の百分二十の比例率、其他の法人に百分の十の比例率のみ課することになつた。たゞ有限責任會社と産業組合とは純益の超過累進に於ける差等課税を行ふことになつた。其率は、百分十、百分十二半、百分十五、百分二十、百分二十五、百分三十である。²⁵⁾

(B) 營業資本の大小に依る累進——此も至當なる所以のものがあはることには上にいふ通りであり、

そして之が先例もある(註三三)。

(註三三) パーテンにては、年々財務法にて定めたる稅率を、課税標準たる營業財産に課す。併し此財産に對し其小なるものには、其大小に應じて控除を行ふ。例之、一九二三年(通貨膨脹時代だが)には、五十萬馬克までの總營業資本には其五〇、%を控除し、其から四段あつて、最高四百萬馬克の資本にては其一〇、%を控除す。四百萬乃至八百萬馬克には、財務法にて定められたる比例率を其儘適用し、之より後は追加税を課し、七段あつて、五%に初まり、四〇、%に至る。其最高率は八千萬馬克の營業資本に於て來る。だから營業資本の四百萬馬克までは累進、四乃至八百萬馬克は水平、八百萬馬克以上に更に累進を課して居る。²⁶⁾

(C) 營業種類による差等課税——此は資産元素の輕重、經濟政策上の保護の要否から行ふて良

25) Allix, Traité élémentaire. 5 éd. p. 561. Loewensfeld, Die österreichischen Steuern. S. 41. Mirbt, Grundriss des deutschen und preussischen Steuerrechts. S. 239. Hog-Arens, Die preussische Gewerbesteuer. 3. Aufl. S. 90-91. Bräuer, Umriss und Untersuchungen zur einer Lehre vom Steuertarif. S. 124. Strutz, Handbuch des Reichssteuerrechts. 3

く、又先例もある(註二四)。尤もあまり多様な差等は出来悪い。

(註二四) ルメニアに於ける營業税が其比例税率を分級して、正常率は一〇、%とし、銀行には特に一二、%に高め、工業、逓送業などには八、%を課す。²⁷⁾

(D) 企業形態に依る差等課税——此は法人營業を箇人營業よりも重課するもので、現に我國に行はれ、そして他にも例がある(註二五)。

(註二五) 塊國が此に依る。所得税の補完税として、法人營業には法人税を課し、箇人營業には營利税を課す。營利税は前出註二二にいふ通りであり、法人税は左の如くで、右箇人の税率よりは高くしてある。即ち法人税は純益に對し

- (a) 一般には百分二十五
- (b) 相互保險會社——保險料の千分二・六
- (c) 貯蓄金庫は純益の高さにより百分の十乃至二十五、
- (d) 特典ある組合は純益の高さにより百分八乃至十二、
- (e) 消費組合——取引高の百分一を徴め引去りたる純益の百分十二、
- (f) 外國法人は百分十五。²⁶⁾

(E) 純益の資本に對する割合に依る累進——此は現に我國の超過所得税に行はれて居り、公平の上からも、社會政策上からも説明はつく。尤も法人にのみ行はれて箇人に行はれ難いので、茲に公平を缺く憾がある。そして此は此點を忍べば行ふて良いし、又之を營業税に行ふた例もある(註二六)。

(註二六) レットランドの一九二四(一九二五年一月以降實施)年の商工業税が、其決算公示義務ある會社につき之を採り、百

Auf. S. 609.

26) Bräuer, Ertragsteuern. S. 48.

27) Bräuer, Ertragsteuern. S. 47.

28) Loewenfeld, a. a. O. S. 68.

分三の配當にての百分五の税率に初まり、段々と上つて、百分二〇、の配當にて百分十一半に達する。²⁹⁾

(F) 外形標準に依る場合特に免許税の場合に營業場所在地區の大小に依る差等課税——此は營業收益に依る新しき營業税にては問題とならぬけれども、舊式の外形標準に依つたのでは或度まで辯護せられる。之が實例は今日にても尙ほ稀でない(註二七)。

(註二七) 波蘭にては其營業税が免許税となつて、其が營業地の大きさと、營業の種類とによりて階級的に定められる。營業種屬は先以て、商業と工業との別により、商業は其商品の種類、従業員の数、取引高、によりて分けられ、工業は生産の大きさ、利用設備の種類、使用されたる機械、動力、労働者の数によりて分けられる。そして

(A) 商業(單位、プロチー)

業種	ワルシャウ	一等地	二等地	三等地	四等地
第一類	二、〇〇〇	二、〇〇〇	二、〇〇〇	二、〇〇〇	二、〇〇〇
第二類	四〇〇	三三〇	二七〇	二〇〇	一三〇
第三類	八〇	六五	五〇	四〇	二五
第四類	三〇	二五	二〇	一五	一〇
第五類A	五〇	五〇	五〇	五〇	五〇
第五類B	一五	一五	一五	一五	一五

(B)

工業	第一類	第二類	第三類	第四類
第一類	六、〇〇〇	六、〇〇〇	六、〇〇〇	六、〇〇〇
第二類	四、〇〇〇	四、〇〇〇	四、〇〇〇	四、〇〇〇
第三類	二、〇〇〇	二、〇〇〇	二、〇〇〇	二、〇〇〇
第四類	六〇〇	六〇〇	六〇〇	六〇〇

29) Bräuer, Umriss und Untersuchungen zur einer Lehre vom Steuertarif. S. 47.

第五類	二〇〇	二〇〇	二〇〇	二〇〇
第六類	一一〇	一〇〇	八〇	六〇
第七類	六〇	五〇	四〇	三〇
第八類	一五	一二	一〇	六
				四

それから露國の營業税中の免許税が有、波蘭のと類たものである。尤も税率は一層複雑ではある。³⁰⁾

(二) 不適當なる累進課税方法——大體外形標準を採用した場合に累進率を適用するのは適當な方法とは認められない。例之、賣上高にせよ、建物の賃貸價格にせよ、從業者の數又は給料額にせよ、之に累進を課して公平なる課税となるとはいひ兼ねる。賃貸價格の如き、住居税の標準としては累進に特別の意義もあるが、營業税の標準としては累進はあまり感心しない。

結 論

以上要之、營業税は動もすると、一概に比例課税すべきものとせられるけれども、仔細に考案するときには、特に此にて純益、資本などを課税標準とする場合に、累進の至當なる所以のものが能力原則からしても、社會政策からしても、課税技術からしても説明せられる。それから經濟政策から累進の勧めらるゝこともあり、營業税にても可なり累進の適用さるゝ餘地がある。そして此等は最早、單なる空論ではなく、段々と先例を作りつゝある。そして此後はおつと此が發展するであらうと私は考へる。

30) Taylor, Finanzpolitik und Steuersystem der Republik Polen. S. 234-237. Haensel, Die Finanz- und Steuerverfassung der Union der sozialistischen Sowjet-Republiken. S. 29-31.