

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號一第 卷四十四第

行發日一月一年二十和昭

## 新年特別號

地方營業稅の課稅標準……………	法學博士 神戸正雄
固定資本論の一節……………	文學博士 高田保馬
土地所有の集中と分散……………	經濟學博士 八木芳之助
大都市時代の出現と <sup>その可の</sup> 考察……………	經濟學士 中川與之助
經營協議會制度の成立……………	經濟學士 大塚一朗
北支日系通貨に就て……………	經濟學士 松岡孝兒
アメリカ經濟の發達と通貨論爭……………	經濟學士 堀江保藏
統計・統計調査・統計教育……………	經濟學博士 蜷川虎三
貿易と生産消費との關係……………	經濟學博士 谷口吉彦
新國民主義と國民共同體……………	經濟學博士 石川興二
金融の動きと銀行勘定の増減……………	經濟學博士 小島昌太郎
新着外國經濟雜誌主要論題……………	

(禁 轉 載)

# 經濟論叢

第四十四卷 第一號

(通卷第貳百五拾九號)

昭和十二年一月發行

## 地方營業稅の課稅標準

神戸 正雄

緒言

茲に地方の營業稅といふ中には、道府縣特別稅たる營業稅ばかりでなく、國稅營業收益稅に對する地方よりしての附加稅をも含む。地方にてかけられる營業課稅を廣く意味するのである。それで我邦にては法人に直接地方營業稅はかゝらないが、先づ以て此に國稅營業收益稅がかけられる。此稅法施行地に營業場を有つ法人には國稅營業收益稅が課せられ、其結果として初めて地方から附加稅がかけられるのである。個人營業にありては、其の特に指定されたる十九種の營業（即ち物品販賣業、銀行業、無盡業、金錢貸付業、物品貸付業、製造業、運送業、倉庫業、請負業、印刷業、出版業、寫眞業、席貸業、旅人宿業、料理店業、周旋業、代理業、仲立業、問屋業）

を齊しく税法施行地に營業場を有ちて營むものにして純益四百圓以上のものには、國稅營業收益税がかゝり、隨つて地方から此に附加税を課することとなるのである。そして道府縣營業税は、個人營業、中に就きて、前記十九種の營業にして前記免稅點以下のものと、十九種以外の營業にして特に指定されたる種類のもの（運河業、棧橋業、船舶碇繫場業、貨物陸揚場業、兩替業、湯屋業、理髮業、寄席業、遊技場業、遊覽所業、藝妓置屋業）とへ課せられる。だから大體からいふと、比較的大な營業には地方税は國稅への附加税として課せられ、小營業には凡べて地方の特別税がかゝるのである。で大營業にして地方特別税のかゝるのは、極めて例外に屬するものとして良い。そして之が課税の仕方には國稅と地方税とで若干の相違があり、課税標準にも若干の相違がある。そして又地方特別税として取るものにては、相當に地方税の特質を考慮して定めて居るのだが、國稅附加税として取る方にては、基本税たる國稅に於て國稅といふ立場のみから之を考へて定め、地方附加税のことを考慮に入れて居らぬといふ嫌がある。此點を特に十分考慮に入れて税法を改良することが必要と信するので、茲に其課税標準についての卑見を開陳しやうと思ふ。

### 第一段 現行地方營業課税標準と其批判

#### (一) 現行法制に於ける課税標準

(A) 道府縣營業税に於ける課税標準——としては、(イ) 營業收益（純益、所得）か、(ロ) 外形標準（收入金額、資本金額、營業用建物の賃貸價格、若くは從業者の數）か、(ハ) 定額かの三の中の何れかを、政府の許可を得て採ること

なる。

(B) 國稅營業收益税への附加税に於ける課税標準——此は本税たる國稅營業收益税のに従ふのであり、其は又、すべて純益によるといふことになる。別に其につきて選擇の餘地はないのである。たゞ純益といふても、(い) 法人や大個人營業では、相當の簿記が備はるので、之によりて精密に計算せられて、實際の純益か、乃至、其れに近いものによることになるが、(ろ) 中小個人營業にては、此簿記が概して不完全であり、其れにのみ信賴し難く、隨ふて、實際には、先づ其純益を推定するの土臺として、收入金額又は賣上金額を押へて、其さへも必ずしも實額を擱み難く、凡その推定を下して之を定め、其から一定の推定費用割合を引去りて、其残りをば推定純益として採用することになるのである。

## (二) 其批判

### (A) 其長所(現行法辯護理由)

(い) 國稅附加税に於ける實際純益又は推定純益

#### (1) 公平課税上——

(a) 特に實際純益によるもの——國稅營業收益税、隨つて其附加税に於て純益を課税標準とするのは、いふまでもなく、此を以て應能公平の上からして最良の標準とした爲めであり、<sup>1)</sup> 其は洵に其通りである。若も其れにて外形標準を用ゐたとするならば、幾多の不公平な場合に出會ふたであらう。賣上高によりたりとすれば、極めて薄利にて巨額の取引を行ふものと、巨利又は暴利を收めて小額取引を行ふものとの間にあまりにも大なる不公

1) 拙、租税研究八卷、146—147、Bräuer, Ertragsteuern. (Hdb. d. Fw. II.) S. 43.

平を來たすであらう。従業者の數によりたりとせば、齊しく一人の従業者としても働きの大いのと働きの小いのとの間には、純益上の効果の非常に差異のあるのを無視することになり、此では公平とはいへぬ。店舗の賃貸價格によるとしても、立派なる店舗を有ちながら小取引、小利益しか擧げ得ぬがあり、粗末な店にて巨大なる取引を爲し、巨大な利益を収めるがあるので、其によつても公平とはならぬ<sup>2)</sup>。其他、資本の大小によりても同しであり、大資本者必ずしも之に相應した利益を擧ぐると限らぬ。つまり、外形標準にては、企業者關係者の人的能力乃至努力の如何によりて純益に差異を生ずるのを無視するものであり、<sup>3)</sup>更には外界情勢の推移によりて純益に差異を生ずるのをも見逃がすものである<sup>1)</sup>。幸にして純益其ものよることが出來れば、此等一切の動因の綜合結果によることを得て、眞に營業に現はれたる力に應ずることになるのである。

(b) 推定純益によるもの——營業にして實際純益の比較的掴み易きものは其によつても、其の掴みにくき所の中小商工業になると、勢ひ或外形的なる標準からの推定を用ゐるのも已むを得ぬことであり、かゝるものにて純益度を推定するのは不満足ながらも忍ばれることである<sup>5)</sup>。そして此外形標準からの推定によりたるときには、其が地方物税について課税物件が其地方の發達及施設から受くる特別利益に應ずるの利益原則的公正を加味するといふよりしては、自らに夫の實際純益によりたるよりも一層に適切なるものとなる事を得る<sup>6)</sup>。若も此にて眞の實際純益のみよつたとしたならば、或營業にては實際無純益であつたとすれば、何等の本税も、隨つて地方附加税もかゝらぬことになるが、それでは斯かる營業が其地方に特別の費用をかけて居りながら、之についての對償をせぬといふことになつて、地方税としては不満足としなければならぬ<sup>7)</sup>。此に外形標準によりて推定純

2) Moll, Lehrbuch, S. 427.

3) Lotz, Fw. 2. Aufl. S. 426. Eheberg-Boesler, Grundriss d. Fw. 7. Aufl. S. 103-104.

4) Lotz, ebenda.

5) Bräuer, a.a. O. S. 44. Terhalle, Fw. S. 249.

6) 拙, 租税研究八卷, 155.

7) 拙, 同前, 155-156.

益が計算されるときには、實際純益によりたる場合のやうに、何ものもなきことはなく、何ほどの負擔はすることになつて、應益主義の加味には合するを得る。此は其をば當初から期して定めたのではなく、己むを得ずに行ふたものが偶々此副作用を爲し得たといふのではある。

(2) 財政收入上——外形標準によるときには、此税からの財政收入を多くしやうとすれば、自ら此標準に對する税率が相當高くなつて、薄利な營業者にとりては、其が大な壓迫となつて堪へられぬことになる。之を下げ、彼等、薄利者でも堪へられる程度のものとすれば、税率が低くなつて、厚利者には可なりに大な餘力を残しつゝも、税收入が小さくなつて必要な收入を得ないことになる。處が實際又は推定の純益によりたりとすれば、巨利を擧げた者は其に應じて多くを擔ひ、薄利者は其に相應して軽い負擔を爲し得て、假令税率が可なりに高くても、凡べての營業者が、隨つて薄利者もが堪へられる。つまり必要收入を擧ぐる事が、純益の場合には外形標準によりたる場合よりも容易だといふのである。<sup>8)</sup> 一旦税率の定まりたる後、年々の財政必要に應じて税率を變更し特に増加するにしても、純益によるのでは其幾分一といふのを加へるだけだから、凡べてのものが堪へられるけれども、外形標準によりては、其少々の増率でも堪へられぬといふことが起り、<sup>9)</sup> 隨つて此事が自由には行はれぬといふ支障を生ずる。

(3) 經濟政策上——外形標準によるときには、薄利營業者を壓迫することは上にもいふ通りだが、特に其外形標準の中でも賣上高によるものは、營業者中、利益を薄くして折角勉強するものを一層不利とするの缺點があり、純益によればさういふことのないだけ、經濟上勉強者獎勵となる。隨つては齊しく純益によつても、推定に

8) 拙、同前、148.

9) Terhalle, a. a. O. S. 253.

よるもの、即ち多くは賣上高から推定するものは、此點からいふて矢張り不満足のものである。<sup>10)</sup>尤も其推定計算を親切丁寧にして、各業の實情に適するやうに行へば此誹は緩められるであらう。それから外形標準によるときには、利益もないのに又は其少いのにくく課税せらるゝことゝもなり得て、其營業の安定を害するのに、純益によれば左様の弊害の少いといふことがある。<sup>11)</sup>特に外國にては純益によりて課して居るのに、此國に於て外形標準によりて無理な重い負擔をさして居るときには、往々にして外國の競争營業者をば内國のものよりも有利ならしめるといふことともなり得る。<sup>12)</sup>

(4) 社會政策上——からいふては、薄利多賣といふことは物價騰貴を抑制して社會生活を安樂ならしめるもののに、賣上による所の外形標準にては此に反することの嫌があり、純益によつた方が此點からしては一層良い。そして賣上からの推定純益によるものも外形標準課税と齊しき非難を受ける。それから外形標準中、給料額によるものに至りては給料抑壓の嫌がある。<sup>13)</sup>更に此給料税、更には從業者數によるものは人頭税的になる嫌もある。<sup>14)</sup>

(ろ) 道府縣税に於ける三の選擇

(1) 純益によるもの——之については、前記のものが當るから、特に説く要はないのであるが、

(2) 定額によるもの

(a) 經濟政策及行政上——此方法は課税をば最簡單に行はうといふ行政便宜の上から出たのであり、之に適うのはいふまでもなく、特に此の適用さるゝ營業は何れ、小な營業であるから、簿記は不完全であり、其を調

10) 拙、前出、149.

11) Terhalle, a. a. O. S. 254.

12) Terhalle, a. a. O. S. 257. Lotz, a. a. O. S. 439.

13) 拙、前出、149.

14) Lotz, a. a. O. S. 435.

べて、純益乃至外形標準を定めることの六つかしいものである。だから此方法はかゝるものには特に適切な方法といふて良く、營業者の經濟内部に立入らぬから、彼等の營業を邪魔することなきを得るといふ利益もある。

(b) 公平課税上——成程、此方法にては同種營業にて利益に大小のあるのに之を無視して課するから、一見不公平のやうには見ゆるが、小營業の間では利益に大小ありといふても、大營業者間の如くそんなに大差があるのではないから、假令其にて精密にいへば不公平だといふても、まづ忍ばれる度の不公平といふて良い。特に又利益原則加味の點からいふと、此方法によれば、凡べての營業が小額ながらも何ほどか課税せられて、夫の實際純益によりたる場合の如く、全くの無純益であつたからといふて、地方に費用をかけさせながらも、何等の地方負擔をせぬといふやうな不公正はなくなり、地方課税の利益原則加味の趣旨には合するとして良い。

(c) 収入上——此によれば収入の動搖せぬといふことが其一の長所といへば長所である。

### (3) 外形標準によるもの

(a) 課税技術上——此方法の出發點は課税技術上の便宜である<sup>15)</sup>。元來、營業純益を見出すことは困難<sup>16)</sup>であるから、之を見出さうとすれば自らに官民の間に紛争を生じ、又、自ら吟味のとなる。其を避ける爲めに、此方法を生じたのである。此なれば争議が少くて濟むとして選ばれたのであるが、たゞ中については資本額の決定が往々にしては技術上にも稍六つかしい<sup>17)</sup>。それでも此が大體判明することがあり、此が判れば其によりて純益も大體ながら推定し得らるとはいへる<sup>18)</sup>。

### (b) 公平課税上——

### 地方營業税の課税標準

15) 拙、前出、150。

16) Lotz, a. a. O. S. 426. Bela Földes, Fw. 2 Aufl. S. 418.

17) Terhalle, a. a. O. S. 254.

18) Marco, Fw. S. 204.



## (イ) 應能公平

1、純益との均衡——外形標準にも色々あるが、何れも其から純益の大體の大きさを推すには足る。特に既に一應、純益が調べられて居る上に、も一つ其上の標準として、之を補完する標準として此が用ゐらるゝときには、一層有意義である。<sup>19)</sup> 箇々の具體的の例では純益とは必ずしも並行せぬとしても、平均的に又永い時の間についていふと自ら大體の均衡はとれる。業種の異なるによりて利益率に相違があり、随つて各業一率に往かぬといふことはあるが、少くとも同種業相互の間にては此にて釣合は得られる。或税が外形標準によると或種の業者にとりて過重といふことがあれば、其も永い間には、或度まで其負擔に堪へられるやうに、其外形標準を減少するの努力が行はれて、其過重を緩和するやうになる。特に同種業者中の箇々の業者にとりての不均衡は、永い間には一層良く解消する。例之、従業者を多く使ひ過ぎる爲めに税が純益に比し過重といふことになれば、自ら彼は人減しを行ふことになるであらうし、賃貸價格が高過ぎる爲めに税が過大とあれば、其の安い處に移ることになるし、資本が過大とあれば、此も適當に減資することが出来る。唯だ賣上は假令此によりて課せらるゝ爲めに税が高うなつても、之を減ずるといふことは業者として忍び難きことであるけれども、其れでも税を是非とも拂はなければならぬとなれば、其税の堪へられるだけ賣價を高くし、又は差益を大からしめて、自ら賣上減少を餘儀なからしめることにもなる。

2、資産重課——外形標準中にも、特に資本金額によるときには、そして之を適當に利用すれば資産的所得を重課するの趣旨を達することが出来る<sup>20)</sup>といふことがある。

19) 拙, 前出, 152—153.

20) Lotz, a. a. O. S. 435.

3、平準作用——特に又、單一の外形標準でなくして、幾つもの其によりたるときには、其一つによりたるときに生ずべき不公平を平準するといふこともあるのである。

4、地方間分配の公正——單に純益のみによりたるときには、之をば各關係地方に分配することの六つかしいことになるが、外形標準があると、之によりて一營業に屬する數地方に互る各營業所へ分配することが容易に出來、又相當に公平に此が行はれ得る。<sup>21)</sup> 即ち外形標準中の物的元素と人的元素との重さによりて分けることが出来る。又、之によりて地方間の重複課税も避け得られる。<sup>22)</sup>

(ロ) 應益公平

1、一般に——いふて地方税の應益課税からしては、純益によるよりも、外形標準による方が一層好都合である。<sup>23)</sup> 此なれば或營業が純益がなかつたからといふて、或地方から世話になつて置きながら、地方税を拂はぬといふやうな事はない。

2、特に従業者——の數又は給料額によるものがあれば、地方としては、營業に使はれる使用人勞働者の爲めに地方經費を要するのに、應ずるといふ上からも好都合といふものである。<sup>24)</sup>

(c) 財政收入上——純益によるときには、營業事情の變化によりて其純益が屢々動搖し、<sup>25)</sup> 隨つては國庫收入を動搖せしめることになり、<sup>26)</sup> 特に其が増したときは、まだ良いけれども、減少したときには非常に困ることになるのに、外形標準によれば、之と比較しては、そんなに標準が動かさず、收入の動搖も少くて濟み、收入が常に相當に得られるといふの長所を有つ。特に外形標準中にも資本が一番、動搖性著しからず、獨逸で好んで此資

21) 拙, 前出, 158.

22) Reuter, La double imposition et l'évasion fiscale. p. 10.

23) 拙, 前出, 155.

24) Terhalle, a. a. O. S. 258. Lotz, a. a. O. S. 435. Bräuer, a. a. O. S. 43.

25) Lotz, a. a. O. S. 426.

26) Terhalle, a. a. O. S. 253. Bräuer, a. a. O. S. 44-45.

本といふ外形標準を用ゐるのは、此點に重きを置くからである。<sup>28)</sup>

(d) 經濟政策上——純益だと、税務官が自ら營業の秘密にも立入り、取締を厳しくすることになり、營業者にとりて不快であるばかりでなく、營業妨害ともなる嫌があるのに、外形標準によれば此の如き心配はない。<sup>29)</sup> 其上にも、外形標準だと、營業者に於て、其税額をば豫め營業費として計算してかゝることの出来るといふ便もある。<sup>30)</sup> 營業者に於て同一課税標準から一層多くの純益を擧げやうと思つて、一層の努力を刺戟せられるといふこともある。

(e) 税質上——別に一般所得税があつて、之を補完するの税としての營業税といふことになれば、其が所得税よりも異つた課税標準によるときに有意義である。其營業税の標準を純益即ち所得によるときには、其が特別所得税といふことになり、つまり、所得税と重複し、其補完税の意味を失ふやうになる。其點からしては、むしろ之が標準を外形標準にした方が一層有意義とする<sup>31)</sup>のである。

## (B) 其短所

### (い) 國稅附加税に於ける純益

#### (1) 實際純益によるもの

(a) 公平課税上——國稅からいへば此にて先づ申分ないとはするが、其れでも資産的要素を重課する爲めの補完税としては、單に純益によるといふのでは、其幾許が資本から生じ、幾許が勞力から生じたかを確めることが出来ず、<sup>32)</sup> 隨つて純益への一律課税にては物足らぬといふことがある。其は暫らく措くも、

27) 拙、前出、153.

28) Terhalle, a. a. O. S. 254. Lotz, a. a. O. S. 435. Bräuer, a. a. O. S. 45.

29) 拙、前出、154. Bräuer, a. a. O. S. 41.

30) Lotz, a. a. O. S. 429.

31) 拙、前出、154.

32) Moll, a. a. O. S. 426-427.

(イ) 應益公正——純益のみによるのでは、地方の利益干係加味を考慮する地方税としては不満足といふことがある。或相當大資本をもつ營業が、相當大な營業設備を備へ、多人數の使用人を使ひ、巨額の商品材料を運送して、其地方に、道路、教育、社會、消防などの費用をつかはせながら、偶々或年に純益がなかつたといふて之を賠償せぬとあつては不都合でもあり、特に却つて小營業者が地方營業税により隨つて純益なくとも負擔することのあるのと比較しては大に不公平といふことになる。

(ロ) 地方分配——それから營業を單に此の純益によりて課するときには、或營業が數地方に互りて營業所をもちて營業するのを課税するについて、其の各地方への公平なる分配の六つかしいといふことがある。

(d) 収入上——には、前にもいふ如く、純益課税によりては、税収入が年により動搖するといふことがあり、其の偶々減收するが如きは地方にとりては特に困る事である。

(c) 經濟政策上——外形標準によりたる場合の如く、同一標準から一層多くの純益を得やうとして努力を刺戟するやうなことはなく、而も營業の秘密に立入られるの恐はあり、外形標準の如く豫め税を計算することは出來ず、營業者の經營を不利ならしめるものがある。

(b) 課税技術上——成程、一部の營業、即ち公示義務ある會社等にては純益を見出すことは出來るが、其他の多くの特に中小營業にては純益を見出すことは頗る六つかしい。

(2) 推定純益によるもの——此は我邦では大むね賣上金高の幾分といふこととなり、而かも各業種につき相當手加減して定めるから、大體の公平は得られるとも見らるゝが、其缺點としては

(a) 平準作用缺乏——外形標準をば二つ三つ數多く採用すれば、一のものに於ける不公平を、他のものに於ける其によりて或度まで平準し緩和することが出來て、甚しき不公平をなからしめることが出來るが、此の唯一の標準によるときに此作用が行はれず、不公平が極端となる恐がある。例之、稀な例だが、綿糸商の如き薄利な營業では一年賣上一億七千八百萬圓、純益、僅に三十六萬五千圓といふがある。純益が賣上の一割にも當るやうな營業と比しては、一律に賣上よりの推定によられては大なる不公平となる。

(b) 地方分配の難き場合——を生ずるといふこともある。一の賣上高を標準とするときに、或營業の數多の營業所が數多の地方に散在するとして、此各地方に分配して課税するにつき、其營業所がすべて販賣所なれば簡單であり、其々の賣上高によりて大體の公平は得られるが、此が一營業所は販賣所、他の營業所は仕入専門店更に他のものは製造所だといふときには、賣上高のみによりては分配が出來ぬといふことになる。

(c) 推定につき法律上の根據の缺乏——此推定方法は實際には已むを得ず、又多くの場合には大體公平であり得るのであるけれども、而かも其は法律上の根據を缺くといふことがある。此が實際に便宜だとするならば法制上、之を用ゐるを得ることを定め、そして其推定のし方をも指定しなければならぬ。

(ろ) 道府縣税に於ける三の選擇

(1) 純益によるもの——については其缺點は上にいふ通りであり。

(2) 定額によるもの——は技術上には便利であること前にいふ如くだが、

(a) 公平及社會政策上——からは、同一額を課せらるるものゝ間に、純益に於て可なりの大小不同のある

のに、之を無視するので、不公平であり、又、特に此が多く小營業者に關するので特に社會政策上にも不都合とすべきである。かゝる業者にては大して問題とはならぬであらうが、地方間分配といふ點からも適正なる標準を缺くことになる。

(b) 經濟政策上——には或業者にとりては過重ともなつて、其發展を阻礙するといふことも起り得る。

(c) 收入上——には、此にては自然増收の得られぬといふ不利がある。

(3) 外形標準によるもの

(a) 公平及社會政策上——外形標準は必ずしも純益と並行せず、其からして純益を推定することが六つかしい。<sup>33)</sup> 又數多の外形標準によれば、一のものゝ不公平を平準し緩和するともいふが、此の如きことは必ずしも期待出來ず、却つて或營業に一層過重とならしめるといふこともあり得る。随つて社會政策上特に小營業者に氣の毒なことともなり得る。

(b) 經濟政策上——爲めに過重の負擔に苦しむ産業を壓迫するといふこともあるし、

(c) 收入上——には、自然増收が純益によると比しては、得難いといふ不利がある。

## 第二段 改 良 案

前段の記述からして、現行法制改革の方法も自ら明かである。私の此についての提案を示す前に、少しく外國の實例を検べて見る。

(一) 外國例

(A) 英國——の營業課稅は國稅であつて、地方稅ではないけれども、其國の營業所得課稅にては勿論、原則は純益課稅であり、前年の純益によるといふことになり、其總收入から費用として引くものと、引かざるものとを明示して居る。そして其利益といふのは普通の營業上に於ける利益とするものとは多少異つたものだとして居る。<sup>34)</sup>

(イ) 試みに英國法にて費用として引去ることを認めるものを擧ぐると、

(1) 營業用場所の修繕費、使用されたる道具、器具、又は物品の仕入又は修繕費（前三年の平均による、同種目的の爲め通例用ゐられたる額を超へざるだけにて）

(2) 貸倒れとして證明されたるもの、並に其々に貸倒となるべしと見積らるゝ度にて疑はしき貸金。

(3) 専ら營業用となる（住處たらざる）場所の賃貸料。

(4) 一部營業用となれる住家の賃貸料の一部（通例三分二を超へざるものとす）

(5) 専ら營業用として用ゐられ、且つ住處として用ゐられざる英國内の營業場所の年價值（但し營業場が年價值よりも安き賃貸料を拂ふときは、其年價值が賃貸料を超過する部分のみが、賃貸料に附加して、茲に控除として許される）

(6) 營業用として一部が用ゐらるゝ英國内の住所の年價值の一部にして通例其三分二を超へざるもの（但し住家が年價值よりも安き賃貸料を拂ふときは、許さるべき年價值の部分は、既に控除として許されたる賃貸料の割合によりて減却せられる）

34) Spicer and Pegler, Income tax and super-tax. 10 ed. p. 13.

35) Spicer and Pegler, l. c. p. 85-88.

36) Spicer and Pegler, l. c. p. 83.

(7) 英國以外に置かれ、且つ營業用の爲めに用ゐられたる工場、商館、又は類似の營業場の年價値の六分一  
(8) 法人利得税、超過利得税、又は石炭税として拂はれたる額（但し超過利得税が一九一八年の財政法の規定の  
みによりて課せられ、且つ營業の通常の進行に於けるよりも以外の營業品の賣却より生じたる利得に關するもの  
を除く）

(9) 廢物となれる装置又は機械を取替る爲めの費用、即ち新に取替へられたる装置及機械の費用から、かゝる装  
置又は機械の磨損の爲めに既に爲されたる宥恕の總額と、舊物賣却の代金とを差引きたるもの

(10) 全く且つ専ら營業用の爲めに出されたる其他の出費又は費用

(11) 認められたる老廢基金への通例の年積金

(ろ) 次ぎに控除として認められないものは、

(1) 資本金子、年利子、年金、又は其他の利益中から拂はるべき年々の支拂、又は特許料又は特許權の使用の爲  
めに拂はるゝ額

(2) 營業主への俸給として又は營業主による賣上として拂はるゝ額

(3) 營業に於ける資本として投下され又は使用されたる額、又は營業より取除かれたる資本に關する額

(4) 營業場の改良に費されたる額、又は土地建物、又は賃借權の減價として消却されたる額

(5) 營業と結付かざる又は營業から生ぜざる損失

(6) 被課税者、其家族、又は住處の維持費、又は其他の家庭的又は私的目的の爲めに費さるゝ額



(7) 保險により又は賠償契約により回復すべき損失

(8) 利得又は利益につき又は營業場の年價值につき英國所得税として拂はれたる額、又は一定の場合を除きて英領所得税として拂はれたる額、但し利得につき其の生ずる場處にて拂はれたる外國所得税は控除さるゝことあるべし。

(9) 機械及装置の磨損料、又は生命保險の掛金、但し此等にも一定の場合には、宥恕が申請によりて與へられる。

(B) 獨逸——では、地方營業税に於て、課税標準の選擇が行はれる。(い) 普、ヴュルテンベルヒ、ハンブルヒにては、收益が主たる課税標準とされる。それでも特に普にては、主要なる此標準の外に、資本と給料額とを補充として用ゐる。ハンブルヒにては給料にもよる。ヴュルテンベルヒにては、資本の五%を最小收益と見做すとして資本をも標準としたが、後に此五%を六%に改め、其外、例外的に給料額をも標準とした。(ろ) バイエレン、ザクセン、チューリンゲン、バーデン、ヘツセン、リュベツク、ブラウンシュワイヒにては、收益と資本とが同等に相並んで用ゐられる。リュベツクにては、給料にもよつて居る。<sup>37)</sup>

(C) チェッコ國——の營業税法が右ヴュルテンベルヒのに似た處があり、純益によるを本則として、たゞ租税の最小額としてのみ、資本を用ゐ、其標準税率は、純益の百分二・五とし、其の第一の三萬クローネには百分〇・五を課し十四萬クローネを超ゆるものには百分四を課するのだが、資本が十萬クローネ以上のときには、税は資本の千分〇・五を下ることを得ずとして居る。<sup>38)</sup>

37) Lichtenstein, Die Finanzwirtschaft der deutschen Grosstädte. 73. Bleicher, Kommunale Finanzwirtschaftslehre. (Hdb. d. Fw. II) S. 462.

38) Engländer-Schranil, Fw. S. 150-158.

(D) 佛蘭西——では

(い) 地方税にありては、今も尙ほ舊時代の數多外形標準への課税を採つて居るが、<sup>39)</sup>

(ろ) 國税たる營業所得税にては

(1) 一般——には實際利益により、<sup>40)</sup>

(2) 一定のもの——には、即ち政府の監督權に従ふ會社よりも以外の義務者については、年賣上高が、物品販賣業にては三十萬フランを超へざる場合、其他の企業にては年取引高四萬法を超へざる時には推定利益によることになる。此場合、利益の評定は査定官によりて行はれる。査定官と義務者との意見の一致しないときには賣上税の材料に従ひ、此推定の爲めの地方委員會によりて定めらるゝことになる。一旦推定されたものは二年間有効とし、事業の性質又は事情の著しき變化によりて各年更定の可能なる場合の外は、其儘此が繼續される。<sup>41)</sup> 尙ほ前の、實際利益の計算上、費用として引去ることの認めらるゝのは、

(1) 營業用不動産の賃貸價格

(2) 各種營業の慣例によりて一般に認められたる減價消却、

(3) 企業の正常の費用

(4) 營業の缺損

である。<sup>42)</sup>

(二) 改良私案——私は以上の所説に基きて、左の如きものが改良案として至當だと考ふる。

39) Reuter, l. c. p. 10.

40) Trotabas, Précis de science et législation financières. 4 ed. p. 198.

41) Trotabas, l. c.

42) Trotabas, l. c. p. 199-201.

(A) 國稅營業收益税(及隨つて其附加税)にても地方營業税にても、營業は凡べて純益によりて課するを原則とし、唯だ一定賣上又は收入高(例之、一萬圓)以下の個人營業にては、法規上に其純益を賣上高又は收入金高に對し公機關によりて各業につき定められ、且つ年々多少づつ時情の變化に應じて修訂せらるゝ純益率を適用して推定するを得る旨を規定し、之に基きて純益推定を行ふこととする。一定度以下の小な個人營業にては此が必要であり、そして之をば行政官の恣意によりて行はず、法規に従ひ公正に行ふべきものとする。

(B) 更に地方税に關するだけにては、國稅附加税についても地方特別税についても、營業の大小を問はず(又は少くとも法人營業及、一萬圓以上の賣上を有つ大個人營業にて)、税が資本額の幾分一にして給料額の幾分一を下ることを得ざるものとして、夫の純益、特に實際純益によるが爲めに、無純益なりとして不課税となることなからしめなければならぬ。そして其は常に各業、又は少くとも大營業につきて營業の物的及人的元素の重さを調べて地方間分配を容易ならしめることにもなる。

## 結 論

以上要之、我國に於ける現行の地方に於ける營業課税の標準は其に相當の辯護理由を有つけれども、而も缺陷もあり、特に大營業については實際純益による爲めに、地方から不課税となるの不都合を生ずる恐もあり、地方間分配の公正なる標準を有ち得ざるの缺點もあり、小營業については推定純益によることは避けられぬとしても之を行ふのに法的根據を缺くの弱味もあるから、此等の缺陷を補充すべき改正を行ふのが至當であると考ふる。