

# 會學濟經學大國帝都京 叢論濟經

號六第 卷六十第

行發日一月六年二十正大

## 論叢

賣上税の本質及長所 . . . . . 法學博士 神戸 正雄  
 日本經濟史の特性 . . . . . 法學士 本庄榮治郎  
 サン・シの社會改造哲學及び連帶思想 . . . . . 文學博士 米田庄太郎  
 價値の類型と個性 . . . . . 法學士 恒藤 恭

## 時論

支那の産業に對する投資 . . . . . 法學博士 戸田 海市  
 税法の新改正を論ず . . . . . 法學博士 小川郷太郎

## 說苑

婚姻年齡の統計的研究 . . . . . 經濟學士 岡崎 文規

## 雜錄

東京市の水面人口及所帶 . . . . . 法學博士 財部 靜治  
 炭鑛労働者の生計狀態 . . . . . 法學博士 河田 嗣郎

## 附錄

本誌第十六卷總目錄 . . . . .

# 税法の新改正を論ず(二完)

小川 郷 太 郎

## 第三 營業税の改正

私は本誌一月號に於て、營業税改正論と題し、營業税改正に關する諸意見を論評し、旁々今回の新改正にも論及したが、何分其の論文は政府案としての營業税改正案が未だ議會に提出せられざる前に執筆したものにかゝり、其改正案の内容も詳に知ることが出来なかつたので、今回の新改正に説き及ばさなかつた事項も少くないのみならず、説いて詳ならなかつたものもある。そこで、此論文にては營業税の改正の點のみを問題として論じ、前論文の缺を補はうと思ふ。

營業税に關する新改正は之を六點に大別することが出来る。其一是課税標準の改正に關することであり、其二是税率の引下に關することであり、其三是所謂免減税に關することであり、其四是徵税手續に關することであり、其五是營業税附加税に關することであり、其六是賣樂營業税に關することである。以下項を逐ふて別々に吟味することとする。

### 一 課税標準の改正

茲に課税標準の改正といふは、建物賃賃價格をその中より除くといふことである。但し、倉庫、

料理店、貸席、旅人宿の營業は此限で無いことゝなつてゐる。故に從來建物賃貸價格を課税標準としてゐた營業で、改正税法に依り之を課税標準としないやうになつたものは物品販賣、銀行、保險、無盡、金錢貸付、物品貸付、製造、印刷、出版、寫眞の十業となるのである。是等の營業に於ては、課税標準として建物賃貸價格が取り去られただけ減税せられることゝなる譯である。

一體、建物の賃貸價格は營業税の課税標準としてふさはしきものでない、蓋し賃貸價格の高い建物の中で營業を爲す者が必ずしも多くの収益を得ると限らないし、賃貸價格の低い建物の中で營業する者亦必ずしも少い収益しか得ないに限るべきでないからである。是が故に建物賃貸價格を課税標準として廢したることは一方には減税といふ結果を齎らすことゝなると同時に他方には租税の理論に適ふことゝなる。従て此改正は當を得たるものであると謂はねばならぬ。

課税標準の改正は建物賃貸價格の削除が眼目である、他の課税標準には觸れなかつた。處で建物賃貸價格を削除して見れば、各種の營業は大體に二の課税標準で税られることゝなる、其一は従業者の數である、職工勞役者を使用するものに在つては、普通の營業者と之を別つてゐるけれども、そは税率に差別を設けんとするに過ぎない、矢張り營業者に外ならぬ。其二は或は賣上金(物品販賣)であるのがあり、或は資本金(銀行、保險、無盡、金錢貸付、物品貸付、製造、印刷、出版、寫眞、運送

運河、棧橋、船舶旋盤場、貨物陸揚場であるのがあり、或は收入金（鐵道）其他の名義に於ける收入金即ち請負金（請負）又は報價金（周旋、代理、仲立、問屋、信託）であるのがあり、或は建物賃貸價格（前掲四業）であるがある。此各業に對する二種の課税標準に就て税率が當て定められるのである、そこで進んで税率引下の問題を考へて見ねばならぬ。

尙茲に一言すべきは、課税標準の計算其他に關して二三の改正があることである、課税標準の減損更訂に關するものや、課税標準の一たる資本金の増加に關するもの、如きそれである。是等は皆營業税の免減に關係してゐるから第三段に於て論及することゝする。

## 二 税率の引下

税率は各課税標準に就て定められてゐるのであるが、今回の改正は、課税標準の一たる從業者に對する税率には何等の變更を加へないで、他の課税標準に對する税率に變更を加へてゐるのである。但し物品販賣業に就ては、從業者者に對するのみならず、賣上金高に對しても、従前と同じ様の税率を課することゝしてゐる。

今是等税率の變更ありたるものに付き、舊新兩率を比較對照し、其變更の歩合を示すと左の如くである。（\*税率増加）

| 課税標準營業の種類 |                | 稅 率 (千 分 比) |      | 稅率低下の<br>百分比(舊<br>率を標準と<br>す) |
|-----------|----------------|-------------|------|-------------------------------|
| 新         | 舊              | 差           |      |                               |
| 資本金       | 銀行、保險、無盡       | 14.4        | 14.4 | 1.0                           |
| 收入金       | 製造、印刷、出版、寫眞    | 14.4        | 14.4 | 1.1                           |
|           | 運送、運河、棧橋、船舶    | 14.4        | 14.4 | *                             |
|           | 從業場、貨物陸揚場      | 14.4        | 14.4 | 1.4                           |
|           | 普通收入金：鐵道       | 14.4        | 14.4 | 1.4                           |
|           | 請資金、請資         | 14.4        | 14.4 | 1.1                           |
| 貸貸價格      | 報償金            | 14.4        | 14.4 | 1.1                           |
|           | 周旋、代理、仲立、問屋、信託 | 14.4        | 14.4 | 1.1                           |
|           | 倉庫             | 14.4        | 14.4 | 1.1                           |
|           | 席貸             | 14.4        | 14.4 | 1.1                           |
|           | 料理店            | 14.4        | 14.4 | 1.1                           |
| 旅人宿       | 14.4           | 14.4        | 1.1  | 1.1                           |

右の表に依つて之を觀るときは、製造、印刷、出版、寫眞の四業に在つては、一割許りの増率となつてゐるが、銀行、保險、無盡、金銭貸付、物品貸付の五業に在つては、二割位の減率になつてゐるし、其他の諸業(物品販賣業を除く)に在つては三割内外の減率となつてゐるのである。

製造、印刷、出版、寫眞の四業に於て何故資本金額に對する稅率を増したかといふに、資本金

額を課税標準とする他の諸營業の稅率と權衡を保たしめやうとしたが爲めである。蓋し從來の稅率は是等の四營業に於て比較的輕く、他の諸營業に於て比較的重かつたのである、他の諸營業に於て舊率に對し二割方若は三割方減率したのに對し右の四業に於て一割方増率したので、初めて其開きが小となつたのである。是が故に此増率があつたにしても、之を批難することが出來ぬ。

然らば製造、印刷、出版、寫眞等の營業は、今回の稅法改正に依つて増稅の結果を得たかといふ疑が起る、それは必ずしも、さういへぬ、前に述べた建物賃貸價格といふ課稅標準が失はれたことを合せ考へねばならぬ、製造業に於ては勿論製造場として相當の建物を要することであらうし、其建物の規模は其製造業の資本金額が多ければ多い程、大となる譯で、建物賃貸價格に對する千分の七十の課稅が無くなつた爲め、愈々益々大なる減稅を得ることとなるのである、又印刷出版、寫眞等の諸營業に至つては其規模製造業の如く大なるもの少からうが、それ相應に建物を使用せねばならぬものであるから、建物賃貸價格を標準とする課稅の廢せられたる爲め營業稅全體としては却て減することとなるに相違あるまい。

此論理は物品販賣業にはモット適切に當て筈まる、物品販賣業は賣上金高に於て少しも減稅せられないけれども、建物賃貸價格を課稅標準として廢するに由て大に減稅せられることとなるからである、尤も物品販賣業中に於て、其減稅の恩澤に浴する程度は、各異つてゐるのである。

銀行、保險、無盡、金錢貸付、物品貸付の諸業に至つては前述たる通り資本金額に對する税率に於て約二割方の減税を得ることゝなつたが、同時に亦建物賃賃價格の課税標準が廢せられた爲めに二重に減税せられることゝなる、斯くして運送、運河、棧橋、船舶碇繫場、貨物陸揚場、鐵道、請負、周旋、代理、問屋、信託、倉庫、席貨、料理店、旅人宿の諸營業の三割方減率せられたのと權衡を得ることゝなるのである。

### 三 營業税の免減

第一段及第二段に於て論じたることに依つて改正營業税が如何に減税を行ふたかの一斑を明にすることが出來た。所が改正營業税法は更に一步を進め、尙三の場合に於て營業税の免除輕減を行ふてゐる。即ち其第一は、課税標準の一たる資本金が増加せられたる際に或る限度内に於て課税を輕減する場合であり、其第二は課税標準の減損更訂の處分をなす際に免税する場合であり、其第三は、營業所得皆無の際に免税する場合である。以下此三の場合に就て少しく説明して見やうと思ふ。

#### (1) 増加資本金の控除査定

資本金を課税標準とする營業は、銀行、保險、無盡、金錢貸付、物品貸付、製造、印刷、出版、寫眞、運送、運河、棧橋、船舶碇繫場、貨物揚陸場等の諸業であるが、從來の營業税法は是等

諸營業より製造業のみを引き抜き、其資本金が前年よりも二割以上増加したるときは二年間課税標準より其増加額を控除することゝしてゐた。(舊第十七號)

此規定の由て來つた趣旨は、我國の國民經濟の發達の現狀に鑑み最も製造業を奨励しやうとするに存してゐる。處で積立金や繰越金等も資本金として計算せられるのであるから、二割以上の積立金や繰越金を積み立て若は繰越をなすときは、それだけは二年間資本金より控除せられ營業税を課せられないで済むことゝなるのである。又此規定に依れば、資本金額の増加が二割以上なるときは、其増加額を控除するのであるが、之に反して資本金額の増加が二割以下なるときは、控除査定を行はない。さうして見れば二割以上増資したる場合に於ける課税標準額は二割以下増資したる場合に於ける課税標準よりも少いことゝなる、それでは増資の少きを罰すると異なる所がない。不當の甚しきものと謂はねばならぬ。是に於て改正税法は、増資の、制限超過額に就てのみ、控除査定をなすことゝした。其規定は即ち左の如し。

製造業ノ資本金額左ノ金額ノ十二割ニ相當スル金額ヲ超過スルトキハ其ノ超過額ヲ課税標準ヨリ控除ス

一、前年ノ資本金額が前々年ノ資本金額ナルトキハ前年ノ資本金額

二、前年ノ資本金額が前々年ノ資本金額ヲ超過スルトキハ前々年ノ資本金額

是に依つて之を觀れば、其の年の資本金額が前々年か前年か何れか其資本金額の少い年から見

て二割以上増加したる場合に、其増加金額に對して<sup>2)</sup>なく、單に其二割を超過する額に對してのみ、控除査定をなすのである、是れで二割以下の増資者と二割以上の増資者との間に負擔の不權衡を生ずるといふ批難を除くことが出来る。こは隨に改正法の一進歩であると謂はねばならぬ。

併し此斷案は増資に對する控除査定の制度を前提して、下されたものである、處が此前提そのものが一の疑問である、殊に此制度を單に製造業のみに限つて許すが如きは公平でないを謂へる。<sup>2)</sup>更に進んで資本の計算方法に至つては個人と法人とに依つて異り、又營業の種類に依つて異なるものもあつて、彼れ是れ權衡を得てゐないもの少くない。<sup>3)</sup>今回の營業稅改正は是等の點に關し餘り意を致してゐない、只末葉に亘つての改正に没頭したるの識がないでは無い。

## (2) 減免更訂に依る免稅

我國の營業稅法は其の年の課稅標準を決定するに前年の實蹟に依つて之を爲すこととしてゐる。此制度は一年後れの課稅と見れば、敢て差支ないやうであるけれども、其年の課稅標準の實蹟に依つて計算したる額が非常に減損したる場合に於ては、當業者は動もすれば營業稅の不公平であることを感ずるやうになり勝ちである。そこで營業稅法に於ては此の如き場合に營業者の請求に因り其課稅標準を更訂することとしてゐる。處で課稅標準額が前年の實蹟と其の年の實蹟とに於て少しの差ある毎に此更訂處分を爲すこととせば、煩に堪へないことであるから、法は條件を

2) 拙論 營業稅論 本誌十五卷 604頁

3) 同 上 603-4頁

附し課税標準中其の年の實蹟に依り計算したる額が政府の決定したる額の二分の一に達せざる場合に限るとしてゐる。而して此の如き場合に更訂處分を爲すときは、課税標準の額は決定の免税點以下に落つることも自然に出て来る。從來の營業税法は、減損更訂の處分の結果免税點以下に落ちても之を免せないことゝしてゐたのである。(舊、第三十一條二項)

若し夫れ免税點なければ則ち已む、苟も免税點を設けてゐる以上、免税點以下に落つるものに對しては、それが減損更訂に依ると否とを問はず、當然之を免税せねばならぬ筈である、前年の實蹟に依つて課税標準を計算したる場合に、それが免税點以下に落ちたるとき、之を免税するは極めて明白である、然るに其の年の實蹟に依り課税標準を計算して、前年の實蹟に依つて計算したるものを更訂するに當り、それが免税點を下るも、斟酌せぬといふに至つては前後辻褄が合はぬと謂ねばならぬ。改正營業税法は茲に見る所があつたと見え、此矛盾を矯めて、論理を一貫せんとし、減損更訂の結果「課税標準の課税最低限以下に減じたる場合に於ても仍其割合を以税て金を徴收す」といふ規定を削除することゝした。其意は此の場合に、免税點以下に落つるときは免税するといふに存するのである。

### (3) 營業利益皆無の場合に於ける免税

我國の營業税は外形標準主義を取り、營業者、資本金額、賣上金額其他の收入額、建物賃貸價

格等を課税標準として課してゐる。處が此の如き外形標準の數量如何に多くなつても、實際の收益は必ずしも之に伴はず、甚しきは却て逆に少くなつてゐることも無いでは無い、殊に不景氣の甚しき時に於てさうである。之を物品販賣業に就て見るも、物價が下落しつゝある際には仕入値よりも廉價で賣らねばならぬことも起つて來る。此の如き場合に於て賣上高の多きは、却て損失の多きを立證することゝなるのである。然るに我營業税法は賣上金高を課税標準として課し、營業者が營業に依つて事實上收益を舉げてゐると否とを問はない、従つて營業者が損失を重ねても免税とはならぬのである。併し乍ら何等の營業利益ないのに營業税を課するは、税源なきに濫りに税することゝなり、不當も甚しいと謂はねばならぬ、是れ營業税を以て惡税とする所以の一理由である。

改正法は茲に鑑むる所あり、營業利益なき場合は免税することゝした。法文は左の如く言ひ表はされてゐる。

其ノ年ニ於ケル營業ノ利益ガ其ノ年分營業税額ニ達セザルトキハ營業者ノ請求ニ因リ其ノ不足額ニ相當スル營業税ヲ免除ス  
(第二十九條)

此規定の表面の解釋よりいへば、營業利益が少くして、以て營業税を支拂ふに足らなければ、足らない額だけを免除するといふに歸するのである。處で營業利益が皆無の場合は如何といふに、

營業稅額は全部不足するのであるから、全額が免除せられることとなるのである。營業稅不足額の免除も、營業稅全額の免除も趣旨に於て異なる所がない、併し最も適用の多いのは營業稅全額の免除であらう、法の精神も此處に存すること疑ない、是れ私が營業利益皆無の場合に於ける免稅として概括した所以である。

營業利益皆無の場合に免稅するといふことは當然のことである、此改正に依つて營業稅の批難は大に緩和せられるに相違ない、私も此改正を是認したいと思ふ、只茲に一つ大に注意せねばならぬことは、此規定が我國營業稅の立法史上に於て一の新しき道を辿り初めたといふことである、從來の我營業稅法に於ては、課稅標準の方面から納稅者の擔稅力を推し、營業稅の額を定めた許りでなく、其稅の免減をも決したのであつた。然るに改正法に於ては、更に稅源たる營業利益の方面から出發し、其營業利益の有りや無しやを標準として、營業稅を徵すべきか免すべきかを決しやうとするのである、此精神を擴め、營業利益の大小を標準として營業稅納付額の多少を決することゝせば、營業所得稅の制度に到達するであらう、勿論我國の營業稅が將來左様の發達を遂げるか否かは今日より豫測することが出來ぬけれども、其免稅規定が一の新しき道を踏み初めたものであることだけは特筆大書して置かねばならぬ。

#### 四 徵稅手續上の改正

營業税の徴收手續は營業者の申告に初まり、税務署の調査となり、營業税調査委員會の調査となり、後政府の決定となる、政府の決定は之を納税義務者に通知するのであるが、納税義務者之に對して異議あるときは不服の事由を具し審査を求むることが出来る、此請求ありたるときは營業税審査委員會を開き其決議に依り政府之を決定する、營業者が此決定に對して不服あるときは訴願又は行政訴訟を提起することが出来る。

右様にして課税標準額が一たび決定すれば、之に税率を乗じ各納税義務者の税額を定める、其税額は之を半分に分ち、六月、十一月の二納期に分納せしむるのである。

此の如く徴税手續上に於ては殆んど遺憾なきが如くであるが、それでも人民の側には、虚偽の申告をなすことがあり、税吏の側には真相を穿たんとするので、終に官民の紛争を醸すことがあるのである。是等の弊を矯めんとして、改正税法は此點に關し三つの改正を施してゐる、其一は營業税調査委員會及營業税審査委員會に關する改正であり、其二は同業組合其の他の營業者の團體を諮問機關とすることであり、其三は課税標準の決定後脱漏あることを發見したる場合に於ける翌年度の課税に關することである。

### (1) 營業税調査委員會及び營業税審査委員會に關する改正

營業税調査委員會に關する改正は其選舉方法である、從來の選舉方法は間接選舉で、而も記名投

票を行ふことゝなつてゐた。改正法は之を直接選舉にし、其記名投票を行ふことゝした。所得稅調查委員の選舉制も大正九年以來さう改まつてゐるのである、營業稅調查委員の選舉制を之に倣はしめたに過ぎぬ、前の論文で論じて置いたから再び贅するの要がない。<sup>4)</sup>

營業稅審查委員に關する規定も大體所得稅審查委員に關する規定に倣ひて改めてゐる、鎖々たる事であるから一々茲に之を説く必要も無い。

## (2) 同業組合等を諮問機關とすること

營業稅調查委員會は營業者より選ばれたる委員を以て組織せられてゐるから、營業者の事情にも通じてゐる筈であるけれども、而も尙眞相を穿つことが出来ないで、稅務署と營業者との間に紛爭を生ずることを免れぬ。そこで改正法は同業組合其の他の營業者の團體を以て諮問機關として此紛爭を解決せんとしてゐる。之に關する規定は左の如し。

政府ハ同業組合其他ノ營業者ノ團體ニ對シ營業稅ノ課稅標準ニ關スル事項ヲ諮問スルコトヲ得  
前項ノ諮問ヲ受ケタル團體ハ命令ノ定ムル所ニ依リ課稅標準ニ關スル調査ヲ提出スベシ

同業組合等の團體を諮問機關とするは一名案たるを失はぬが、是等の團體が果して法の期待を裏切らざるか否かは、後日の事實に之を徴せねばならぬ。此事に就ては前の論文に於て論及したから再び贅せない。<sup>5)</sup>

4) 拙論 營業稅改正論 本誌第十六卷239—240頁  
5) 拙論 營業稅改正論 第十六卷235—236頁

### (3) 脱漏課税標準に對する溯及的課税

此改正は前に述べた所得税に於ける脱漏所得に對する溯及的課税に照應するもので、其趣旨も全く同じある。蓋し營業税も所得税と同様に申告税であるが、申告に虚偽があつても、税務署も營業税調査委員會も仲々それを看破することが出来ぬ處で營業税調査委員會の閉會後に至つて課税標準に脱漏あることが知れることも起つて來る、若し營業者が追申告をなし來つたものならば、政府が之を決定して差支ないが、營業者は寧ろ之を秘してゐるのであるから、民選の調査機關を経ないで政府が決定すれば、官民の紛争を助長することゝある。そこで改正營業税法は新に左の如き一項を設くることゝなつた。

調査委員會閉會後課税標準ノ決定ニ付脱漏アルコトヲ發見シタルトキハ其決定ヲ爲スベカリシ年ノ翌年ニ於ケル調査委員會ノ調査ニ依リ政府ニ於テ其ノ課税標準ヲ決定スルコトヲ得

此の如き脱漏課税標準に就ては其翌年に至つて調査決定して課税するのである、本年に課税すべきものを翌年に課税するのであるから、其課税する年より見て溯及的課税といふのである。

此規定は營業税調査委員會の調査終期が三月三十一日迄に、繰上げられた(第二十六條ノ二十七)爲め殊に必要となつて來た。營業税調査委員會の開會日數は三十日以内としてあるが、税務署が一月三十一日迄に各營業者より申告を受け、營業税調査會をして三十日にも亘つて調査せしめやうと

せば、稅務署の調査書は速急に調製せられねばならぬ、さういふ有様で課稅標準の脱漏は免れ難い所となるのである。而して其營業稅調査が終を告ぐるや、同時に所得の申告が初まり、尋で所得稅の調査會が開かるゝこととなり、其間に營業稅標準に就て脱漏のあつたことも自然に發見するに至るべきである。是れ此新規定が大なる意義を有する所以である。

## 五 營業稅の輕減と其附加稅の制限

營業稅は前數段に述べた通り、課稅標準として建物賃賃價格を廢したることに依り、稅率を減じたることに依り、更に又免減稅の範圍を擴めたることに依り、全體に於て少からぬ減稅となつた、其國庫の失ふ額は、一千九百萬圓と計算せられてゐる。

營業稅に於て減稅を行ふことは政府當初よりの目論見であつた、而して軍備の制限や、行政の整理やに依つて相當經費の節約を行ふことが出來たのであるから、此減稅は又可能でもあつた。所が國稅營業稅を減するの結果は、地方附加稅の收入減をも伴ひ來るのである、其額は千五百萬圓に上るといふ。地方費の緊縮も亦今日に於て必要のことであるが、さればとて既に地方豫算の成立してゐる後に於て、俄に千五百萬圓の經費を削除することが出來ぬ。そこで政府は營業稅附加稅收入減額千五百萬圓の中より千貳百三十五萬圓を減せないで置き、單に残り二百六十五萬圓のみを減することゝした。それで營業稅の減額は國稅と附加稅とに亘り二千六百六十五萬餘圓に上る。

ことゝなるのである。

國稅營業稅を減稅し、營業稅附加稅を大體に減せないで置かうとすれば、勢ひ附加稅の制限を高めねばならぬ。そこで明治四十一年法律第三十七號地方稅制限に關する法律と都市計畫法とは此點に於て改正せらるゝことゝなつた。其要領を述べれば即ち左の如し。

一、地方稅制限に關する法に依れば、從來營業稅附加稅の制限は本稅に對し、道府縣に於て百分の二十九、市町村に於て百分の四十七であつた。今回それを改正して本稅に對し道府縣附加稅の制限率を百分の四十一に、市町村附加稅の制限率を百分の六十一に高めた。

二、都市計畫法に依れば、都市計畫の財源として國稅營業稅割を課することが出来るのであるが、それには國稅營業稅の百分の十七以内でなければならぬといふ制限があつた。前と同じ理由に依り此制限を高めて、百分の二十二以内といふことゝしたのである。

## 六 賣藥營業稅の廢止

賣藥營業稅は從來普通營業稅に對する特別營業稅であつた。即ち此稅は賣藥稅法に依つて課せられるもので、營業稅法の支配を受けなかつたのである。納稅義務者は論ずる迄もなく、賣藥營業者であり、課稅標準は藥劑一方毎に計算したる一年間の製造高の定價總額であり、其稅率は定價總額三百圓未滿に對する三圓に初まり、差率稅を以て進み、定價總額四十萬圓以上のものに

對する百二圓の稅率を以て終つてゐた、以て普通の營業稅と如何に異つてゐるかを見るべきである。

今回賣藥稅法を改正し、此賣藥營業稅を廢し、賣藥印紙稅のみを残すこととした、賣藥印紙稅は爾今賣藥稅と呼ぶことゝなつた。

賣藥營業稅は廢止せられたけれども、賣藥營業者に營業稅を課せず置く譯に行かぬ。蓋し賣藥を製造してゐるに拘らず營業稅を全然課せぬとすれば、營業稅を課してゐる他の營業と負擔の權衡を得ないことゝなるからである。處で營業稅法に就て之を見るに營業稅を課すべき營業に製造業がある、思ふに賣藥營業者も賣藥を製造するからには製造業者であることを否むべきでないそれで賣藥營業者は賣藥營業稅といふ特別法に依つて稅せられないで、營業稅法に依り製造業として稅せられるゝに至るであらう、從て其課稅標準は之を藥劑製造高の定價總額に求めないで、資本金額從業者の數等に求むることゝなるであらう。

營業稅の改正は、前述べた通り、稅制の根本義に觸れたものでない、謂はゞ應急的改正に過ぎぬ。併し其改正は相當に理由のある改正であつて、之が爲めに、營業稅の弊害を大分緩和することが出来た、營業者も亦相當の減稅を得た譯である。

## 第四 印紙税の改正

印紙税の改正は之を三點に大別することが出来る。其一は税率并に課税物件に關する改正であり、其二は免稅點に關する改正であり、其三は罰則の改正である。順次に研究して見やうと思ふ。

### 一 税率並に課税物件に關する改正

印紙税の税率に關聯して其課税物件を分類して見るに、改正前に於ては、之を三種となすことが出来た、其一は定額税率を課すべき文書であり、其二は定額累進税率を適用すべき文書であり、其三は比例税率を適用すべき文書であつた。更に詳言すれば、第一種の文書は委任狀、爲替手形、銀行預金證書、船荷證券、運送貨物引換證、倉荷預證券、保險證券、株券、債券、株式申込書、地上權永小作權地役權に關する證書、使用貸借、賃貸借、雇傭、寄託、定期金に關する契約證書、定款及組合契約書、權利の變更に關する證書、追認承認に關する證書、物品切手、賣買仕切書、送狀、受取書、金高記載なき書類、擔保品差入證書、擔保品預證書、通帳、判取帳であり、第二種の文書は約束手形であり、第二種の文書は其他の文書である。而して税率は第一種の文書に於て委任狀の二錢を除く外は三錢均一であつて、第二種の文書即ち約束手形に於ては三錢より累進して七圓迄に上つてゐた、第三種の文書にては證書の記載金額に對し萬分の五の割合を以て課し

最高税額五十圓に至つて止めることゝなつてゐた。此第三種の文書と税率は印紙税に於ては原則たるべきもので、他の二種の文書と税率とは例外と見るべきものである。

此課税物件の分類と税率の定め方とは共に、非常の弊を生ずるに至つた、其弊の主なるものを挙げれば、第一に同じ作用を爲す文書に關しては税率の最も低きものゝみ慣用せられることゝなる、若し税率の高き文書を作製する者ありとせば印紙税の負擔に權衡を得ないことゝなるのである。例へば十萬圓の借金を爲したる場合に於て、借用證書を作製すれば第三種の文書となつて印紙税五十圓を納めねばならぬ、之に反して約束手形を發行すれば、第二種の文書となり印紙税は四圓となる。若し夫れ自己宛の爲替手形を振り出すことゝせば、第一種の文書となり印紙税は三圓にて足りるのである。此の如き税率の差があつては、何人も税の輕きに就かんが爲め自己宛の爲替手形を振り出す様になることは自然の勢である、借用證書は姑く措き、手形に就て考ふるに約束手形と爲替手形との間に税率の差等を設くるは謂はれないことである、印紙税法も其初に當つては之を同様に律してゐたのであるが、明治四十年小切手課税を廢止するに及んで、其收入の缺陷を補填せんが爲めに約束手形に對し定額累進税率を適用するに至つたのである。然れども實際に於ては立法者の期待は全く裏切られ、約束手形印紙税は殆んど空しいといふ有様となつたのである。

次に第一種の文書として印紙税法に列記せられてゐないものは、第三種の文書として記載金高の萬分の五を税せられる、金高の嵩まる取引で薄利にて甘んずるものも、その取引に關聯し證書を發行すれば、此萬分の五の印紙税を納めねばならぬこととなる、そは印紙税として重きに過ぐるのである、そこで證書の發行者は百方之を遁脱せんことを圖るに至つた。棉花綿糸布株券等の賣買の如きその一例である。

改正印紙税法は是等の缺點に鑒むる所がありて、税率と課税物件とに關聯して左の如き改正を爲すに至つた。

(1) 約束手形に對する階級的定額累進税を廢して、爲替手形と同様に三錢均一の印紙税を課することとした。是に至つて所謂第二種の文書税は無くなつたこととなり、印紙税の課税物件は定額税に従ふものと比例税に従ふものとの二種となつたのである。又爲替手形と約束手形と同様に律することとなつたから、自己宛爲替手形を振出して約束手形の高き税を遁脱する必要も無くなり、借金主は手形の用法に従ひ約束手形を發行するやうになるであらう。こは今回の改正に於て最も當を得たものの一つである。

(2) 定額税率を適用すべき文書を増して、三十五とし、更に税率をも四種に分ち、一錢を税するものと、二錢を税するものと、三錢を税するものと、二十五錢を税するものとを區別してゐる。

此中二錢を税するもの(委任狀)と二十五錢を税するもの(判取帳)とは従前の通りであるから、論するの要が無い。只一錢を税するものと三錢を税するものに付き一言を費して見よう。

(A) 其一錢を税すべき文書は

- (イ) 貯金通帳、積金通帳及積金證書(貯蓄銀行法第一條の貯金又は積金に付發するものに限る)、
- (ロ) 産業組合の發する貯金通帳
- (ハ) 産業組合又は住宅組合の發する出資證券
- (ニ) 農業倉庫證券

である、是等の文書は改正印紙税法に於て初めて他の文書と區別し特別に輕い稅率を適用することゝなつたものである。若し特別に他と區別することがなければ、普通の通帳倉庫證券等と同じく三錢を税せらるゝことゝならう。一體貯蓄銀行といひ、産業組合といひ、住宅組合といひ、農業倉庫といひ、皆社會政策の趣旨に依つて成り立つてゐるものである。印紙稅に於ても亦社會政策的趣旨に基き此等機關の發行したる通帳證券に付き普通の通帳倉庫證券等よりも輕い稅を課することゝしたのである、租稅の社會政策的目的を是認する者は此改正をも是認せねばならぬ、

(B) 三錢を税する文書は從來の二十三の外に更に次の六を加ふるに至つた。

(イ) 約束手形

- (ロ) 産業組合又は産業組合聯合會の發する貯金證書

(ハ)産業組合聯合會の發する出資證券

(ニ)相互保險會社の發する基金證券

(ホ)無盡に關する證書

(ヘ)物品又は有價證券の賣買に關する證書

此等の證書の中で最も影響の多いのは約束手形と物品又は有價證券の賣買に關する證書である。約束手形に就ては既に前に述べて置いたから再び贅するの要がない。物品又は有價證券の賣買に關する證書に就ては舊法の税率は高きに過ぎてゐたことを前に述べて置いた。改正法は之を三錢の定額税としたのである、税率の低下は尋常一様でない、當業者は非常に肩を輕ふすることであらう。是に至つて最早脱税を試みる理由はなからうと思ふ。

要之改正税法は三錢課税をなすべき證書を著しく増した、それだけでも印紙税に於て減税をなしたことを論結することが出来る。

原則としての萬分五課税を三錢課税とするは固より相當の理由の存することであるが、抽象的に論ずれば、萬分の五課税と三錢課税との間に存する距離が餘り遠くなり過ぎてゐないかと疑はれるのである。萬分の五課税からいへば、三錢の印紙を貼付するのは、證書の記載金高が六十圓である場合である、六十圓以上の證書は悉く三錢以上の印紙税を支拂はねばならぬ、是が故に何人も萬分の五課税を回避し、三錢課税にて納税義務を果たさうとするに至る、殊に物品又は有價

證券の賣買に關する證書が三錢課税となつた以上は賣買に關して萬分の五課税は殆んど行はれぬことゝならう、是に至つて私は原則としての萬分の五といふ税率が次第に意義を失ふに至らぬかを疑はんとするものである。

## 二 免稅點に關する改正

印紙税は定額税と比例税とに分れることは前段に論じた通りである。免稅點は從來定額税を課すべき文書に就ても亦比例税を課すべき文書に就ても定められてあつた。勿論免稅點は文書に金高を記載するものに就て之をいふことである。而して其免稅點は從來五圓であつた、詳言すれば萬分の五を課すべき普通の證書に關しては一通毎に其記載金高五圓未滿のものを免稅し、定額税を課すべき證書に關しては、金高五圓未滿の爲替手形、約束手形、送狀、受取書、賣買仕切書を免稅してゐた。改正税法は此免稅點を高めて十圓としたのである、詳言すれば萬分の五を課すべき普通文書は勿論、定額税を課すべき爲替手形、約束手形、送狀、受取書、賣買仕切書の金高十圓未滿のものを免稅することにしたのである。こゝは單に舊法に於ける免稅點たる金額を改めたに過ぎないが、更に進んで新に定額税の中に加へ來つた證書並に從來定額税を課してゐたに拘らず免稅點を存せなかつた證書に對しても、亦十圓未滿を免稅することゝした。其證書は左の如し。

(イ)産業組合、産業組合聯合會又は住宅組合の發する出資證券

(ロ) 積金證書、及銀行預金證書

(ハ) 産業組合又は産業組合聯合會の發する貯金證書

(ニ) 物品又は有價證券の賣買に關する證書

此の如く改正法は免稅點を認むべき證書を増してゐるが、多くは定額税を課すべき證書が増した自然の結果である。但し銀行預金證書のみは従前より定額税を課する文書となつてゐた。

思ふに銀行印紙税法が制定せられて既に二十四年にもなるが、其間に物價は著しく騰貴し、貨幣價格は之に比例して下落したのである、是で其當時の五圓は實價に於て今日の十圓若は十五圓にも相當するといふことが出来る。それにも拘らず免稅點を從來の儘に放任して置くときは、丁度免稅點を下したると同じ結果となるのである、是に於て改正税法は此免稅點五圓を引き上げて十圓としたのである。

此改正は民間よりも促されたものである、議會の開かれる毎に、此點の改正に關する請願書の出づること幾何なるを知らない有様であつた、此改正は勿論是等の運動者を満足せしめたであらう。同時に又理窟にも適つてゐると評することが出来る。

### 三 罰則に關する改正

以上述ぶるが如く、今回の印紙税法の改正は大體に減税に歸着するが、減税の上に脱税が行はるゝこと依然として舊の如くんば、啻に印紙税の收入が大に減するのみならず、印紙税を課する

の精神が失はれることゝならう。そこで改正法は減税する代りに脱税を無くするの方針を取つた。脱税を無くするは制裁を嚴にするに如くは無い、此見地に立つて、二の點に於て罰則の改正が行はれたのである。

由來印紙税は證書、帳簿に印紙を貼用して納むるのを原則としてゐる、只例外として、印紙税額に相當する現金を政府に納付して税印の押捺を受け印紙貼用に代ふることが出来ることにしてある。而して其印紙を貼用するときは、證書又は帳簿の紙面と印紙の彩紋とにかけて證書又は帳簿作成者の印章又は署名を以て判明に之を消さねばならぬ。脱税は第一に印紙を貼用せず又は税印の押捺を受けざることに依り、第二には印紙に消印をなさざることに依つて行はれるのである。故に此の點に於て制裁を加へねばならぬ。

(1) 第一の點即ち印紙を貼用せず、又は税印の押捺を受けざる者に對しては從來脱税高二十倍の料料又は罰金に處することゝしてあつた。脱税高二十倍と聞けば相當に嚴しい様にも思はれるけれども、三錢の定額税に就ていへば、脱税高の二十倍は六十錢に過ぎぬ、偶々税務署に發見せらるゝとしても六十錢を支拂へば可い、多くは税務署に發見せられないで了るから、營業者は脱税しても危険でなく、利益であるといふやうな確信を抱くやうになるのである。是に至つて罰則があつても毫も制裁の意味を爲さなかつたのである。そこで改正法は之を左の如く改めた、

證書帳簿ニ相當印紙ヲ貼用セズ又ハ第六條但書ニ依リ税印ノ押捺ヲ受ケサル者ハ脱税高二十倍ノ罰金又ハ料料ニ處ス但シ脱税高二十倍ノ金額三圓ニ達セサルトキハ三圓ノ料料ニ處ス

此改正規定に依れば、原則としては従前の如く脱税高の二十倍の制裁を課することにしてゐるが、従前と異り、制裁の最低限を設け、之を三圓としたのである、是れが改正の眼目である、故に三圓の定額税からいへば、脱税高の百倍に當るのである、百通脱税しても一通押へらるれば忽ち脱税に依る利益を失ふのである、脱税の危険は相當に大となつて來た譯である、是れ固より以て脱税を根絶するに足るまいが、脱税者に一脅威を加へたことは争ふことが出來ぬ。

(2) 第二の點即ち貼用したる印紙に消印を施さざる者に對しては、從來壹圓九十五錢以下の料料に處してゐた、一圓九十五錢以下といへば一圓九十五錢に限つてゐないことは論ずる迄もなく、税務署の意見に依り一圓とすることも五拾錢とすることも出來る譯である。併し處分が寛になればなる程制裁の威力は無いことになり、當事者は愈々益々印紙に消印を施さないで、他の場合に更に流用の餘地を残さうとするに至るであらう。そこで改正法は此の如き場合には「證書帳簿一箇毎に二圓の料料に處す」ることと定めた。其意は税務官吏の斟酌を許さず、常に二圓の料料を處するといふに在る、是れ亦大に制裁を嚴にしたるものと評せねばならぬ。

印紙税の改正は、前述する所に依つて明なるが如く、其免税點を高めたことに依り、其或る證書

に對し比例税を改めて定額税となしたことに依り商工業者等に少からぬ減税を施したことになる、併し同時に罰則を嚴にする所があつたから、先づ寛嚴宜しきを得たものと評してよからう。さうはいふものゝ印紙税の改正も應急に過ぎぬ。未だ以て根本的改正と見る事が出來ぬ。

## 第五 石油消費税の廢止

石油消費税は燈油用の石油に課してゐたものである、今や之を廢するに至つた。一體燈油用の石油は電燈瓦斯の普からぬ田舎に於て消費せられてゐるものである、故に石油に税するは生活最低費に税することゝなる、それだけで石油消費税が惡税であることを證することが出来る。加之我國に於ては資力に富める都人士の消費する電燈瓦斯燈に税せないで、資力に乏しき田舎人の消費する石油に税してゐたのであるから、負擔の權衡を得ないことになつてゐたのである。此點より見るも、石油消費税は惡税であつて、理論上之を廢せねばならぬ譯であつた。

又之を實際の上に見るに、石油消費税の收入は年々歳々減じつゝあつた。これは電燈が普及しつゝある結果に外ならぬ、それが故に石油消費税は假令之を廢せず置くも、幾年かの後には自然に消滅するの運命を持つてゐたものであると謂つても可い、そこで財務當局者も此税を惜しむ情は割合に薄かつた様である、現に寺内内閣のときに當つても此税の廢止が提唱せられた、それが

終に第四十六議會に至つて實現せられたのである。

此の如く石油消費税の廢止は國庫に影響する所は極て少いが、消費税の體系より見れば生活必需品税の一角を崩したることになるのである、税制整理上より見れば一進歩であるを謂はねばならぬ。

## 第六 結 論

以上論じたる所に依つて之を見れば、今回の税法の改正は應急的改正といふ語を以て之を約することが出来る、未だ以て根本的改正と看做すことは出来ぬのである。併し乍ら是等の改正も決して税制整理の目標に遠ざかりつゝあるものと見るべきでない、所得税の改正は明に所得税の缺點を矯めたものであつて、税制整理の一端であり、石油消費税の廢止も亦明に生活必需品系の體系を打ち破るものであつて、税制整理の一端である。印紙税の改正は印紙税の缺點を正したるものであつて、是れ亦税法の一進歩を立證して居り、營業税の改正は現行税制の上に於て少からぬ改善の跡を認めることが出来る。之を要するに是れの改正は税制整理の目標に向て一段近づいたものと謂ふべきである、唯全體の税制に亘り根本的整理をなすことは將來に残されてあると謂はねばならぬ。