

573

62



2

0030753-000

573-62

営業収益税法釈義

山本貞作・著

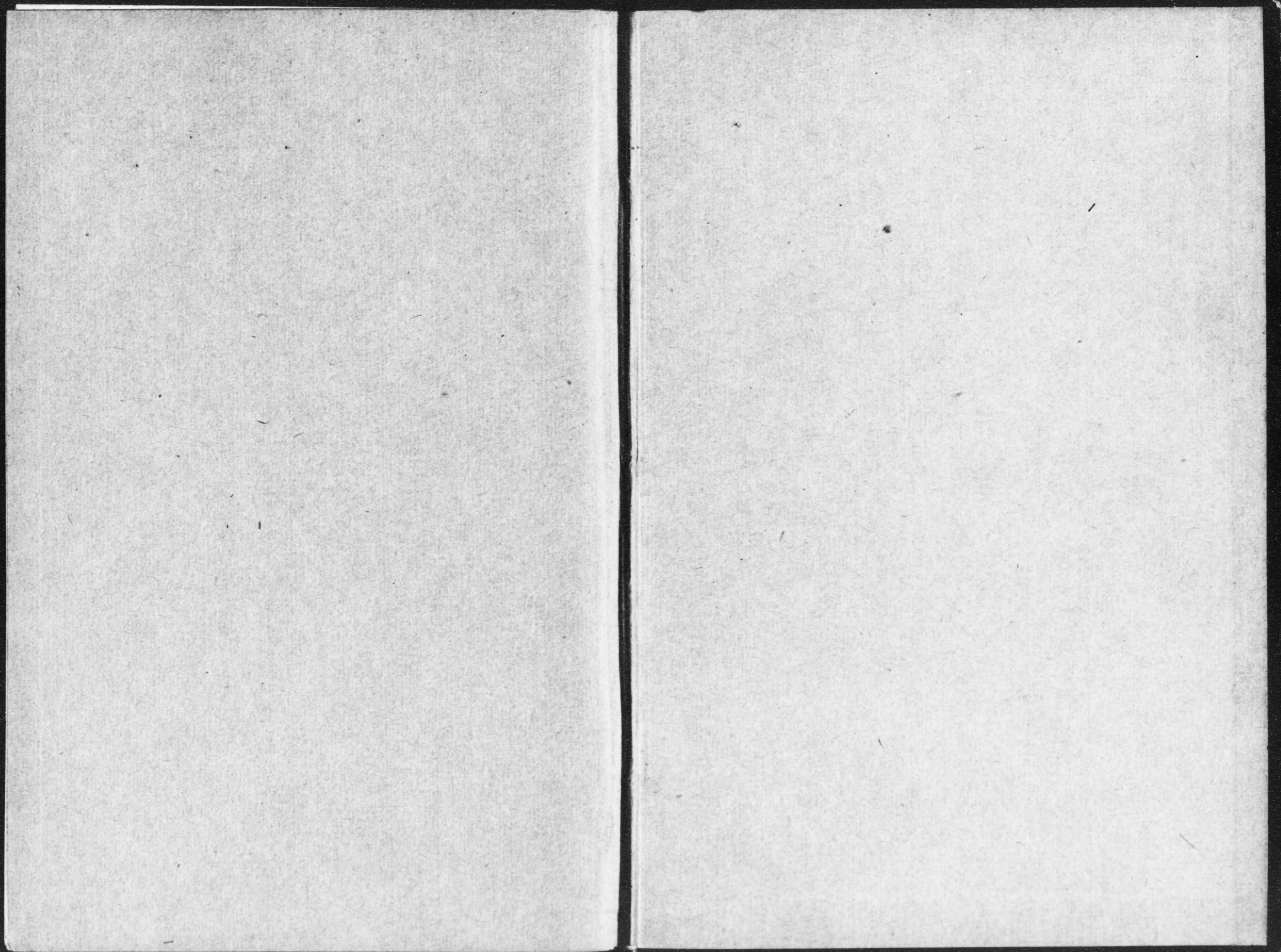
自治館

昭和2

AEB

この著作物は、著作権者不明のため、著作権法  
第67条の規定に基づき、平成12年3月23日  
付けで文化庁長官の裁定を受け使用するものです。





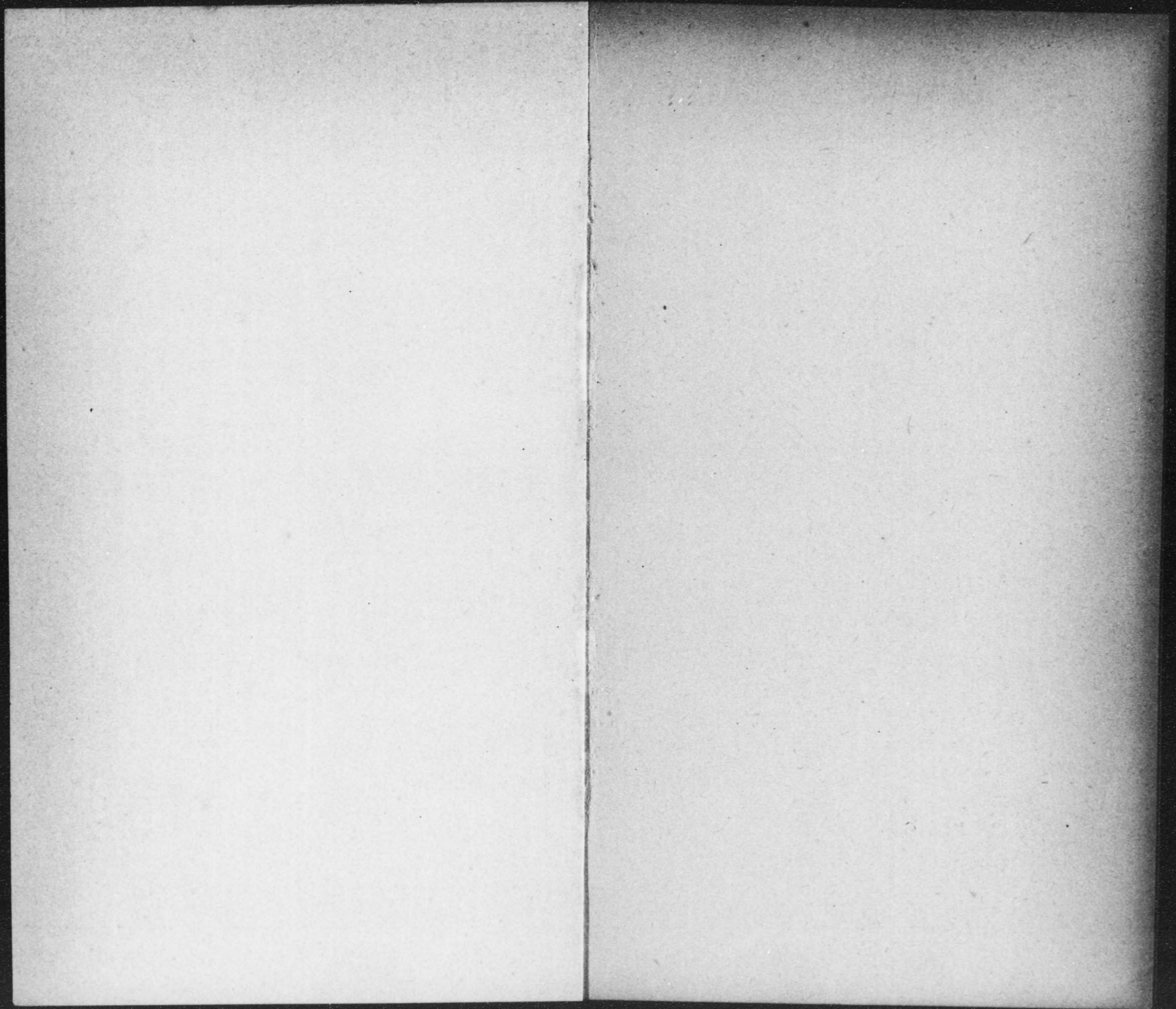


山本貞著作

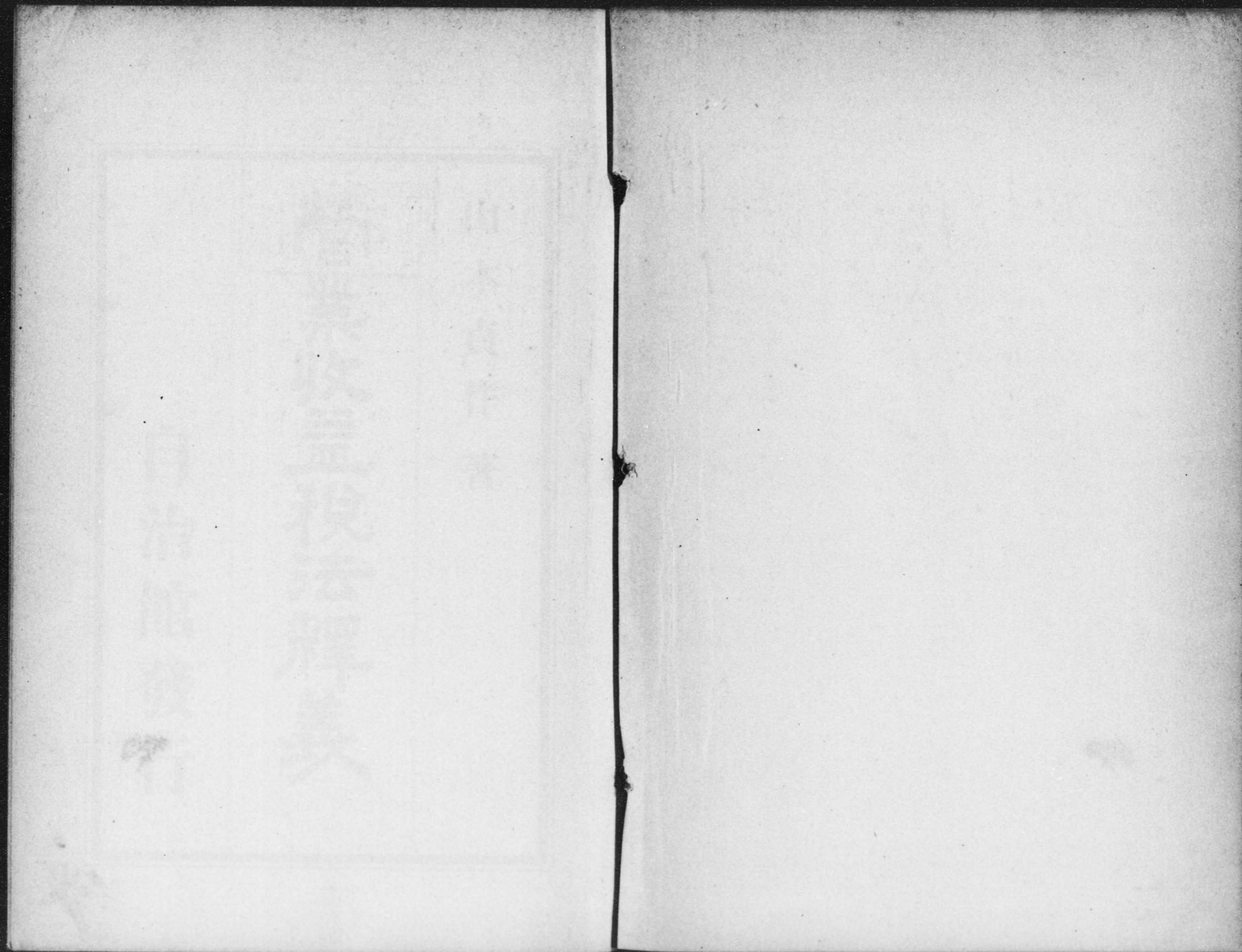
營業收益稅法釋義

自治館發行







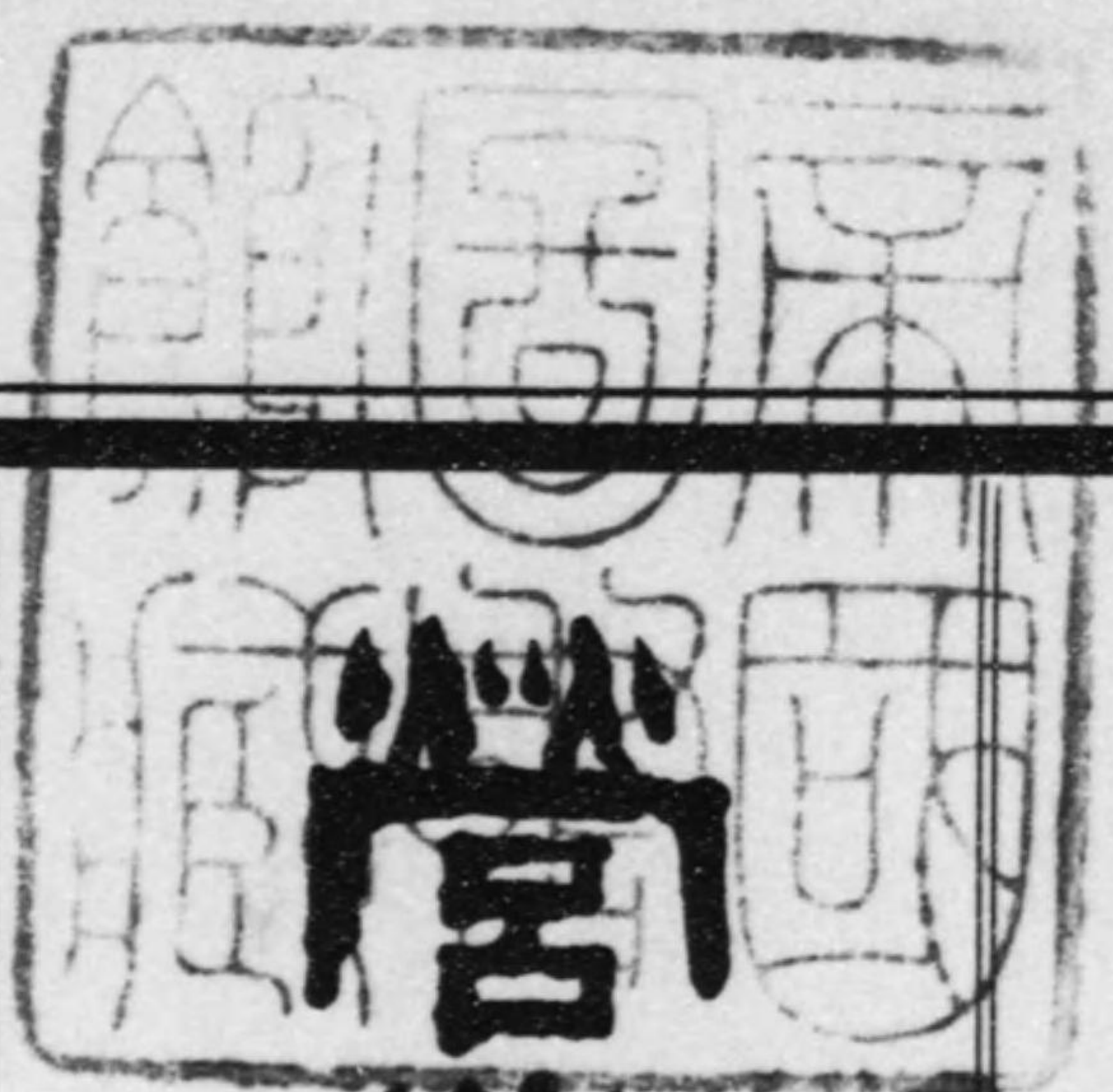




山本貞著作

營業收益稅法釋義

自治館發行





## 序

僚友山本貞作君が、書肆の徳憑に依つて「營業收益税法釋義」を述作した  
いからと云ふので、その校閲をすることを約したのは、昨年の秋であつた。  
ところが、私は間も無く税務を去つて東京市政に携はることとなつたので、  
遂にその約を果すことが出来なかつた。

この間、山本君自身も亦、新税の實施に當面し、東京稅務監督局の當該  
係長として内外多忙であり、殊にその得意の辯舌は、各地の要望するところ  
となつて、南船北馬の講演に席暖まる違もなかつた趣であるが、その間  
にも拮据推敲、舌を筆に代えて黽勉努力すること數月、遂に本書を完成す  
るに到つた。

最近、君も亦私の後を追うて東京市に來り、今や稅界の人では無いが、  
本書の著者としては、理論と實際とに通曉し、而も之を展ぶるに輕快平明  
の筆致を有すること、恐らく稅界を通じて最適任者であらうことは、當時



から私の信じて疑はざりし所である。

君の徹底癖は、瑣末の事項と雖も苟もせず、その周到懇切なる態度は、隨所の一頁を開いて直ちに首肯せられる。本書の發肆が、著しく豫期よりも後れたことも、一に君の述作的良心が、あらゆる場合「いゝ加減」で濟ますことが出来なかつた爲めであるらしい。果して然りとすれば、それは寧ろ本書の價値を玉成したものと云へるであらう。

本書の編述が、舊套を脱して、概論編・逐條編・問題編等と、所謂「粗より密に入る」君獨特の主張に基いて居ることも、必ずや識者の首肯する所であらう。

今や、新税法實施の第一年に、本書が世に表はるゝに到つたことは、極めて有意義であり、税政のために慶賀に堪え無い。

勿論、著者も匆卒の間仍ほ遺憾の點ありと云つて居るし、また、本年實施の結果に鑑みては、また新しい若干の問題も生ずるであらう。けれども、年と共に補修改訂せらるゝことによりて、本書は長く營業收益税法解

釋の定本として世に行はるゝであらう。

敢えて推奨する所以である。

昭和二年七月

勝 正 憲



## 序

大正十五年の税制整理に伴つて、三十餘年の歴史を有する營業稅が廢止されて營業收益稅が創設された。此の改正の主なる目的は、營業の利益と之れに對する課稅とを相伴はしめやうとする點にある。

從來の營業稅が所謂惡稅として非難された理由の主なるものは二つある。第一は外形的の標準に依て課稅した爲に、營業利益と營業稅の負擔とが相伴はないと云ふ點であつて、第二は官民間の紛爭甚だしく執行の圓滿を期し難いと云ふ點であつた。今回の改正に依て第一の非難は除かれた譯である。けれども第二の非難は單に稅法が改正されたのみでは直ちに除かれる性質の事柄ではない。

稅務行政の執行に付て、官民間に紛爭の起る原因は、中々複雑であつて、之れを綺麗に根絶させる爲には、各種の方面から種々の手段を講じなければならぬ事は勿論であるが、官民共に克く稅法の精神を了解するやうに努



めると云ふ事も大切な一つの要件でなければならぬ。殊に税法が改正された當初に於て最も強く此の必要を感じる。

此の意味に於て、山本貞作君が營業税法の代りに新に施行される營業收益税法の釋義を著はされたことは、寔に其の時を得たものであると信ずる。著者は本年三月まで、東京稅務監督局に在て此の税法の執行に深く關係し理論にも實際にも克く通して居る人であるから、本書の著者として最も適當の人である。

此の著に依て新法の精神が理解され、延て其の執行の圓滿を助長する効果が、必ず少くないであらうと信ずる。

昭和二年七月

藤井眞信

この書は『難産の不具兒』です。×

今頃になつてこんなものを、と思わずにはなられません。

稱すべき何物もちません。

他日を期して補正したいと思ひます。

×

この書は昨秋稿を起したものです。可なり意氣込んで著手したものでありました。そして本年一月には世に出だすべき豫定でありました。

ところが、稿半ばの頃より本年三月まで本税に關する講演の招きは實に頻繁を極め、全く文字通り日夜東奔西走しなければなりません。

購讀の申込は續々来る、書肆からは矢の催促を受ける、焦心悶々、汽車の中でも書く、旅舎に徹宵筆とつたこともありました。

が、とうとう今日迄延びてしまいました。逸早く購讀の申込をなして下さつた方々に對しては、お詫びのしやうもありません。

×

この間にあつて、僚友野津喜一郎君と片岡政一君とは、材料の蒐集から原稿の整理、校正、裝幀に至るまで、全く獻身的の御助力を賜りました。殊に野津君の御援助は謝するに言葉もない位であります。この書が流産を免がれたのは、一に兩君御助力の齎に外なりません。厚く御禮を申し上げます。

尙、勝前東京稅務監督局長閣下並に藤井主稅局長閣下には本書刊行の當初より御懇篤なる御指導を賜はつたのみならず、特に序詞を寄せられ、過褒を忝うしたことは、洵に光榮であり又感激に堪えぬ所であります。

昭和二年 中夏

著者 識



目次

緒言.....一

概論編

何故課税するか.....	七
課税組織の要點.....	一七
課税の範圍.....	一九
課税されぬ業務.....	二二
課税の標準.....	二五
課税の最低限.....	二八
税率.....	二九
税額の控除.....	三〇
申告と申請.....	三三

目次

一



決定期・納期……………三三  
 納税地……………三五  
 決定の手續……………三六  
 決定に對する不服救濟……………三七  
 罰則……………四〇  
 負擔の増減……………四一  
 總益金と總損金……………四二  
 總收入の計算……………四八  
 必要經費とは如何……………五三  
 必要經費にあらざるもの……………六〇  
 營業税との差異……………六七

逐條編

納税義務者……………七七  
 法人(第一條)……………七七  
 個人(第二條)……………一〇五  
 物品販賣業……………一一二

銀行業……………一二九  
 無盡業……………一三一  
 金錢貸付業……………一三四  
 物品貸付業……………一三八  
 製造業……………一三九  
 運送業……………一四九  
 倉庫業……………一五一  
 請負業……………一五三  
 印刷業……………一五五  
 出版業……………一五九  
 寫真業……………一五九  
 席貸業……………一六〇  
 旅人宿業……………一六三  
 料理店業……………一六五  
 周旋業……………一六六  
 代理業……………一六九  
 仲立業……………一七〇



問屋業……………一七一

非課税營業……………一七三

課税物件(第三條)……………一七五

課税標準……………一八二

法人(第四條、施第一條)……………一八二

合併法人の納税義務(第五條)……………二四七

個人(第六條、施第六條、第七條)……………二四八

非課税營業……………二六二

非課税營業(第七條)……………二六六

免税營業(第八條、施第十條、第十一條、第十二條、附、製鐵業獎勵法)……………二七三

課税最低限(第九條)……………二八四

税率(第十條、施第二條、第三條、第四條、第五條、第八條、第九條)……………二八八

申告及申請……………三〇三

法人(第十一條、施第十三條)……………三〇三

個人(第十二條、施第十四條)……………三一一

調査及決定……………三三二

純益金額(第十三條)……………三三二

調査書の送付(第十四條)……………三三八

調査委員会の決議及決定(第十五條)……………三一

決定通知(第十六條、施第十六條)……………三三四

審査及誤謬訂正……………三三八

審査の請求(第十七條、施第十七條)……………三三八

審査決定(第十八條、施第十八條、第十九條)……………三四二

誤謬訂正……………三四六

減損更訂……………三四八

請求(第十九條)……………三四八

更訂(第二十條、施第二十條、第二十一條)……………三五三

訴願及訴訟(第二十一條)……………三五七

税金の徴收……………三六六

納期(第二十二條)……………三六七

徴收猶豫(第二十三條)……………三六九

納税地(第二十四條、施第二十二條、第二十三條)……………三六九

收税官吏の調査權……………三七四

検査及質問(第二十五條、施第二十四條)……………三七四



團體諮問(第二十六條、第二十五條)……………三七七  
 同族會社に對する認定(第二十七條)……………三七六  
 罰則……………三八〇  
 検査拒否犯(第二十八條)……………三八一  
 通脱犯(第二十九條)……………三八二  
 祕密漏洩犯(第三十條)……………三八四  
 刑法の特例(第三十一條)……………三八四  
 附則……………三八六

問題編

一、簡便な帳簿組織……………三八九  
 實際上の問題……………三八九  
 複寫傳票式……………三九二  
 勘定科目……………三九三  
 傳票の作り方……………四〇〇  
 記入方と扱ひ方……………四〇一  
 毎日の締切計算……………四〇九

いろいろの記載例……………四一三  
 日計表……………四一五  
 決算の仕方……………四一八  
 傳票が不可ならば……………四二三  
 二、繰越金缺損金否認問題……………四三六  
 問題の要旨……………四三六  
 非難論……………四四一  
 辯明論……………四四九  
 著者の意見……………四五三  
 三、法人純益計算上の諸問題……………四五七  
 一、營業以外の純益……………四六六  
 二、税法施行地の内外に跨る營業純益……………四六八  
 三、地租及資本利子税控除不徹底の問題……………四七二  
 四、個人純益計算上の若干問題……………四七二  
 一、家事費及家事關聯費……………四七六  
 二、營業所得に對する所得税……………四八〇  
 三、減價償却と評價損益……………四八〇



附録

營業税法實施以降營業稅額表……………四三  
 大正十五年度營業稅課稅標準及稅額表……………四八五  
 營業税法沿革概要……………四八八  
 沿革對照 營業税法……………五〇一

營業收益税法釋義

山本貞著作

本論に先立ち



私は、先づ、本書をものするに到つた動機ならびに本書の組立について、若干の言葉を述べて置き、  
 本書の述作について、懇切な御指導を賜り且つは卷頭に過分の讃詞を戴いた前東京稅務監督局長勝  
 正憲氏は、各稅務監督局長・大藏省國稅課長等に歴任せられ、稅務の樞機に居らること二十餘年、  
 わが國稅政の權威として仰がれた方であるが、氏は常に『税金は會費である』と云ふ面白いしかも判  
 り易い言葉を以て、租稅を説明せられた。

我々は、相寄り相集つて、家を成し、町村を成し、國家を成して居る。所謂『共同生活團體』を組



成して居る。

何故に、人類は孤立して生存し得ないか、何故に共同生活が必要であるか、と云ふことは、必ずしも人類學とか國家學とか、むづかしい科學の説明を俟つまでもなく、少くともそれが、我々の生活をより安全ならしめ、より幸福ならしめるために、極めて踏易い道理であることは、何人にも肯かれるところである。

道路、港灣、治水、鐵道、學校、警察、軍隊、等々、こうした文字を並べるだけでも、直ちに共同生活の必要や目的や、は説明され得るのである。

かくの如き共同生活、社會生活、國家生活を爲すがためには、その團體の、生活費用を要することも亦當然であつて、之をわが國の國費地方費に就て見れば、一ヶ年約三十億圓を要するのである。

この三十億の費用は、我等の外に國家と云ふものがあり、我等の外に自治團體なるものが存在して之を求めのではない。國家と云ふも、自治團體と云ふも、結局我等の集團に外ならない。即ち、三十億圓は、取りも直さず我々の費用であるのである。

故に我々を外にして、この費用を求むるものなく、我々を外にして、この費用を負擔する者は居らないのである。

勿論、この費用も直ちに我々に分割負擔せしめず、或は團體自ら財産を所有してその所得を生せしめ、或は團體自ら事業を經營してその収益を得、これらの所得収益を以て費用に充當する方法もある又公債即ち借金を以て之に充てる途もある。けれども、若しも三十億の費用を悉く所有財産の収入から擧げるとすれば、日本の國富の大部分を國家及地方團體が取り上げねばならず、事業収益を以て之に充てるとすれば、現在の會社資本の二倍半以上の資本を國家が獨占せねばならない。況んや借金を以て充てるが如きは、一時凌ぎの方法に過ぎないことは云ふを俟まぬ。

この、せつばつまつたところ、他に方法のつかないところ、に租税は生れるのである。それは恰も我々が同業組合を組織すれば、その費用が、我々の頭割りに負擔させられると同様に、この我々の共同の費用は亦、我々が分擔せねばならないのであることは、寔に當然過ぎるほど當然のことであると謂はねばならぬ。

三十億の費用中、現にその約半額即ち十五億が、國稅或は地方稅として、我々の負擔となつて居るのである。

## 稅政の民衆化



しかるに、それが同業組合の費用である場合には、直ちに組合書記の給料なり或は組合總會の經費となることが納得が行くけれども、税金となると、それが道路の一部分となり、大砲の一片となることとが、すぐには考へ付かない。

爲に、恰も税金は、税務官吏が徴收し、政府が徴收するもので、國民とは別なものの収入であるかの如く誤解される。

けれども、租税が、我々自身の共同費用の分擔であるとすれば、税務官吏は、單なる分擔額の計算係に過ぎない、會費の徴收係に過ぎない。

即ち、税政は、正に、國民自身の税政であらねばならないのである。

この精神に立脚して、所謂『税政民衆化』の大旗は樹てられたので、税務を、官僚の事務室より、民衆の街頭に投げ出すべし、會費徴收の幹事であり或は委員である税務官吏は、宜しくその會費分擔の方法を性質を、會員に知らしむべし、國民は宜しくもつと税政を理解すべし、と云ふのがその基本精神である。

及ばず乍ら、私も微力を効して、或は税務相談部の設立に、或は國民雜誌の創刊に、或は又便覽パンフレット等に、犬馬の勞を敢てし、今日仍ほ席暖る邊なきまで、筆に口に、その理想の實現に努め

來つたのである。

本書の業、亦その一として擇んだに外ならない。従つて、今、私の筆の嚮ふところは、決して、税務官吏のみでなく、實に全國民を目標として、全納税者の爲めに忠實なる案内役たり説明係たることを目的としたのである。

### 本書の組立て

翻つて、現在行はるゝ各種の著述、就中、税法の解説書を見るに、簡易なるパンフレットの如きは措き、その多くは、税務官吏の爲めに説かれたるもの如き感あることを思ふ。少くとも財政學の一端を知り、租税の術語を解する者に非ざれば、讀んで了得する能はざるものが多いのでは無いかと思ふ。

私は、聊か思ふ所あつて、敢えて在來の型を破り、先づ、概論篇を掲げて、極めて平易に、通俗に而して最も忠實に、營業收益税法の素描を試みた。

蓋し、未だ税の何ものたるをすら解せざる者も之に依つて、先づ、税法の概念を得べきことを期待したのである。



而して、進んで逐條篇に於て、出來得る限り詳細なる解説を加へて、以て徵稅者納稅者共に容易にその手續を知り容易にその取扱を解するに到らむことを期した。

さらに、問題篇に於ては、云はゞ高遠なる理論的問題を捉えて若干言を試み、以て、本論を結ぶこととしたのである。

之は、私が、從來講演に講習に、多年の經驗に依つて、先づ粗より密に入り、概念を與へて後之を詳説するの、讀者の爲めに便宜なることを想ふの婆心に出でたもので、又、全納稅者を目標とする私の筆の當然辿るべき筋道であることを私かに信するのである。但し余りに匆忙な私は、本書の稿を推敲する邊がなかつたので、志徒に大にして、その實之に伴はない憾は充分にある。他日を期して補修するつもりである。

概論編



### 何故課税するか

大正十五年四月政府は、税制の大整理をして、種々税法の改廢を行つた。如斯大改正は、まづ明治初年以來はじめてである云つても差支ない。ところが、それ等大改正の内でも、一ばん根本的な改正は、商工業者にとつては一ばん利害關係の深い營業税が廢止になり、その代りに營業收益税が設けられたことである。

云ふまでもなく營業税は、多年惡税として非難され來つた税である。通行税織物消費税と共に、三大惡税としていふん猛烈に非難され、最近にも各地の實業團體は、營業税全廢の大運動を起したのであつた。又今日堂々たる政治家實業家の中にも、全廢論者が澤山ある。通行税やまた織物消費税の内綿織物の消費税は廢止になつたに拘はらず、ひとり營業税は何故全廢にならなかつたのであらうか。形の上に於ては營業税は廢止になつたが、その代りに營業收益税が設けられた。何故全然廢止し切りにしなかつたのであらうか。

それには、かういふ譯がある。

いつたい税金といふものは、吾々がかやうな社會生活集團生活を營む以上は、先づ永久に存續せら



るべきものである。社會生活をして行くには、道路も要る、學校も要る、警察も必要だし、軍隊も必要である。それ等の經費を支辨するために吾々が出し合ふのが即ち税金である。税金は吾々の共同生活費、社會生活團體の會費に外ならないのである。

従て、社會主義者や共產主義者等の主張の如くに世の中の組織が根本的に立て直されたら格別、然らざる限りは先づ／＼未來永久に税金と云ふものはなくなならない。然らばその税金を出すに付ては、一番苦痛のない方法に依り、最も公平に出し合ふやうにしなければならぬ。

税を出すのに、吾々國民が甚だ苦痛を感じたり、それが不公平な方法であつたら、どうしても永く存続して行くといふことができない。

それなら、最も苦痛なく税を出すのには、どういふ仕組にしたら宜いかと云ふに、結局各人の『所得』か『財産』かから出すやうにするのが一ばん宜いのである。平常の場合に於ては、所得（即ち収入からその収入を得るに必要な經費を引いた残り）から税を出す、それなら一番苦痛がなく、未來永久に長続きがする。

戰時その他非常時に於ては、所得はなくとも財産から出して貰ふ。これは先づ例外であるが、そういふことにするのが、一番善い方法である。これは誰が考へてもうなづかれる事柄であると思ふ。

そこで『所得』に課する所の所得税といふものが、一番よい税であるといふことになる。即ち我國に於いても又何れの文明國に於いても、税金の中最も重要視され、各種税金の土臺となり基本となるのがこの所得税である。

しかるに、この所得税を課するのに、單に所得百圓に付何程といふやうな課税では『公平ではない』と云ふ議論が起る。即ち、所得金高の澤山ある人には、その税金の割合を重くしなければ公平ではない。假りに所得千圓ある人が一圓の税を出すならば、一萬圓の人はその十倍の十圓以上出し、更に十萬圓の人は一萬圓の人の十倍以上出すといふやうに、だん／＼税の割合を高めなければ公平でないといふ論が起るのである。

これは洵に尤もな話で、所得の少い人は、たとひ所得があつてもそれによつて家族を養ひ、色々な生活上の費用に充てなければならぬ。つまり生活費に追はれなければならないが、所得の多い人は生活費を引いても尙若干の餘裕がある。従て税を負擔する力即ち擔税力が強いわけであるから、所得税は所得額の小なる人には低く、大なるに従てだん／＼重く課するのが公平を得る所以であると申さねばならぬ。

現在の我國の所得税で云ふと、最低千二百圓までの所得に對しては、百圓に付八十錢の割合である



が、最高四百萬圓を超ゆる所得に對しては、百圓に付三十六圓の割合で税金を課することになつてゐるのである。

ところが茲に又一つ問題が起る。それは同じ千圓なら千圓、一萬圓なら一萬圓の所得でも、その所得の性質によつて、亦大いに擔税力を異にしてゐるといふことである。即ち一口に所得と云つても、財産から生ずるところの所得は、身體を資本として得るところの勤勞所得よりも、遙かに擔税力が強いのである。

そこで財産所得には軽く課し、勤勞所得には軽く課するといふことにならなければ、公平でないといふことになる。

身體を資本にして得るところの勤勞所得は、身體が資本であるから、一朝疾病等に罹つて働くことが出来なくなつたり、死んで了へば、忽ち所得が減少し又は失くなつてしまふ。

従て一朝有事の場合に處するやうに準備して置かなければならぬ、幾部を準備積立せねばならぬ性質のものである。

しかるに、これに反し財産から生ずる所得は、たとひ本人が病氣に罹つても或は死んで了つても、財産自身がひとりでに所得を生んで呉れる。此點から申しても、財産から生ずる所得に對しては重く

課税し、勤勞に因つて生ずる所得には軽く税を課さなければ公平でないことが判るであらう。

即ち所得の『量』といふ上から、所得高の大なるに従つて税率を高めて行き、所得の『質』の方面からは財産所得に重く課するといふことにならなければ、公平を得る所以ではない。

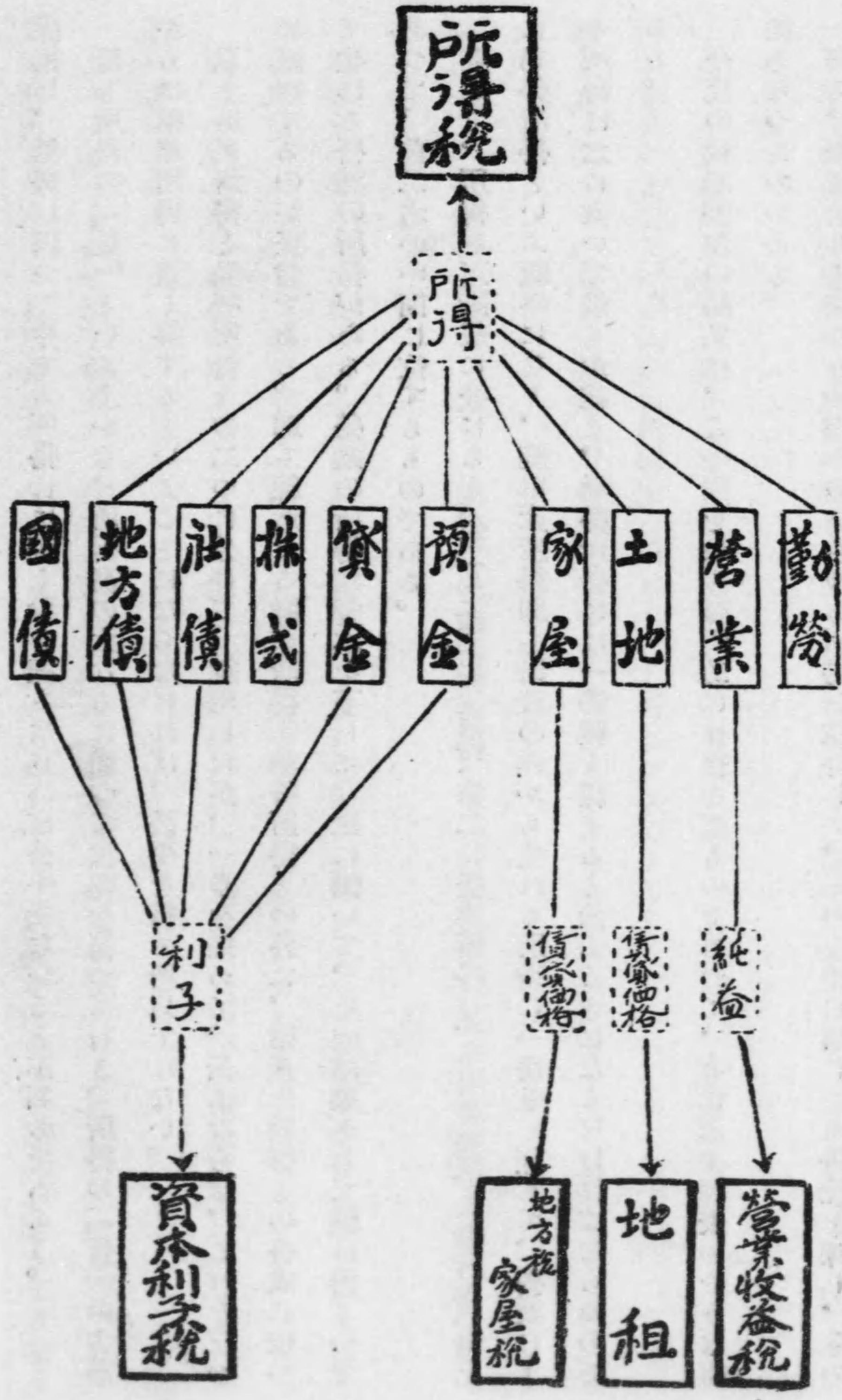
以上財産所得と勤勞所得との二つに分けて、説明したが、一步を進めて、云ふならば、これを三つに區別するのが至當である。即ち純然たる財産所得と勤勞所得との外に、財産と勤勞との合成に依つて生れる營業の所得がある。營業の所得は資本を下して、更に働いて、その結果として儲け得るのであつて、前二者の中間に位するものである。

そこで、所得を三階級に分けると、第一に純財産所得、第二に營業所得、即ち財産勤勞共働所得、第三に勤勞所得といふ順序になり、純財産所得即ち財産のみから生れる所得に一番重く課して、營業による所得は之に次いで幾らか軽く、勤勞所得には一番軽く課すると云ふことにならなければならぬのである。

今度の税制整理の結果は、この點を最も合理的に仕組んだものであつて、次に示す圖表のやうな組織となつたのである。

即ち、國債より生ずるもの以外のあらゆる所得を綜合して、その全體に對して所得税を課し、その





外に營業に付てはその「純益」を標準として營業收益税を課し、土地に付てはその「賃借價格」平たく云へば地代小作料を標準として地租を課し、家屋に付ては全國一般に府縣稅として之亦「賃借價格」即ち家賃を標準として家屋稅を課し、預金、貸金、地方債、國債等に付ては「利子」を標準として資本利子稅を課し、勤勞所得に對しては所得稅だけ、といふ仕組になつたのである。

かやうに財産所得に重く課するといふ趣旨を以て、土地以下の純財産に付ては、賃借料や利子そのまゝ、即ち大體「收入」を標準とし、財産勤勞共働の所得たる營業に付ては「純益」を標準とし、勤勞については課稅をしないと云ふ仕組となし、能くつりあひをとつてあるので、今假りに、營業收益稅廢止といふことになる、働いて取る勤勞所得と同様になり、所謂負擔の均衡を得ない、課稅の公平を缺くことになる。跛になるのである。尙貸金の内營業貸金に付ては營業收益稅を課し資本利子稅の課かるのは、非營業の貸金利子に限るのである。又地租の課稅標準を賃借價格にすることは、準備調査の關係上昭和三年から實施する豫定となつて居り、家屋稅の課稅標準を賃借價格にすることは漸次實施し昭和五年度分から全國一般に實施されることになる。そこで、どうしても營業に對する課稅はこれを廢めることが出來ないのであつて、これが即ち營業稅に代つて營業收益稅の生れた理由である。



今それ等の税金がどれ位に上るか云ふと、國税の總額は八億二千二百萬圓餘で、此外に印紙で納める税金が約六千萬圓、總計八億八千萬圓、地方税即ち府縣市町村税の總額は五億八千餘萬圓で、合せて十四億六千萬圓となる。それ等の内譯を示すと次の通となる。

國 税

——大正十五年度豫算——

所得税	二〇七、〇七五 <sup>千円</sup>	二〇・一%
地租	六五、〇九二	六・三
營業税	五九、四七八	五・八
相續税	一五、五〇九	一・五
資本利子税	一三、五三七	一・三
鑛業税	四、七五八	〇・五
兌換銀行券發行税	四、五九七	〇・五

(これが昭和二年から營業收益税となる)

酒税	二〇七、二六二	二〇・一
關稅	一〇五、三八一	一〇・二
砂糖消費税	七四、八五七	七・三
登録税 ×	五二、六九〇	五・一
織物消費税	三五、二九五	三・四
取引所税	一二、六五三	一・二
印紙税 ×	九、五三五	〇・九
清涼飲料税	三、七一一	〇・四
噸税	一、三三〇	〇・一
狩獵免許税 ×	一、九六三	〇・二

(以上×印は印紙を貼付して納める税である)

其他の税	現金納付	二、〇八五	〇・二
	印紙納付 ×	一、〇五七	〇・一
專賣益金		一五二、二二三	一四・八
			一・五

概論編 何故課税するか



(これは「税」ではないが、税と同様なもので、煙草等政府専賣品の益金で、國民の負擔するものである。)

合計 一、〇三〇、〇七八

二〇〇〇

地方税

地租	一一六、八一四	千円	二〇・〇%
國稅營業稅	六二、二一一		一〇・六%
附加稅所得稅	二五、二一一		四・三%
戶數割・同附加稅	二〇一、二五六		三四・四%
雜種稅・同附加稅	九八、四三三		一六・八%
家屋稅・同附加稅	二九、二〇四		五・〇%
其他	五一、六七五		八・九%
計	五八四、八〇四		一〇〇・〇%

(地方税は統計未了につき十四年度豫算を掲ぐ)

課税組織の要點

しからは、營業收益稅の仕組みはどう云ふ具合に出來てゐるか、昔の營業稅と今度の營業收益稅とは、どんなに變つたか。

先づこれを一覽表にして見ると次の通りである。

摘要	會社	個人
課稅業務	全部	十九種の營業
課稅標準	純益	純益
純益の計算	各店各業を通じ 各事業年度の 總益金より 總損金を引く	各店各業を通じ 前年中の 總收入金より 必要經費を引く



課税最低限	純益一圓以上	純益四百圓以上
税率	純益百圓に付三圓六十錢	純益百圓に付二圓八十錢
税額控除	納付したる地租及資本利子税	營業專用地の地租額
申告期	決算確定後十四日以内	毎年三月十五日限
税額控除申請	申告と同時に	申告と同時に
決定期	其の時々	毎年五月限
納税期	決定の時々	第一期 八月 第二期 十一月
納税地	本店所在地	所得納税地又は住所地
決定手續	政府單獨決定	所得調査委員會に附議の上決定
救済方法	審査、訴願、訴訟	審査、訴願、訴訟
減損更	更訂を許さず	純益二分の一以上減損 翌年一月末日限

訂	徴收猶豫	猶豫することができる
罰	検査拒否	百圓以下の罰金
	虚偽記載	同
	脱税	脱税高三倍の罰金又は科料
	秘密漏洩	五百圓以下の罰金
則	情狀不酌量	刑法に許されてある各種の情狀酌量減刑の規定が適用されぬ

### 課税の範圍

營業税の時代に於ては、會社も個人も、二十六種の營業を營む者にのみ課税されるのであつたが、今度は、會社は如何なる營業を爲すを問はず、全部に對して課税をなし、個人の方は次に掲げる十九種の營業を營む者に限り課税することになつたのである。

- 一、物品販賣業
- 二、銀行業
- 三、無盡業
- 四、金錢貸付業
- 五、物品貸付業
- 六、製、造業
- 七、運送業
- 八、倉庫業



- |        |         |         |         |
|--------|---------|---------|---------|
| 九、請負業  | 十、印刷業   | 十一、出版業  | 十二、寫眞業  |
| 十三、席貸業 | 十四、旅人宿業 | 十五、料理店業 | 十六、周旋業  |
| 十七、代理業 | 十八、仲立業  | 十九、問屋業  | (以上十九種) |

即ち個人の方は、昔の營業税と大體に於て變りがない。もと二十六種であつたけれども、その内七種は保險業とか、信託業とかいふ個人營業にはなかつたものや、數少ない營業であつたので之を除いたのである。従て個人としては殆ど從來通りである。

元來營業税は明治二十九年にはじめて國税として創設せられたのであるが營業に對する課税そのものはずつと以前から地方税として存在してゐたのである。

營業税全廢論者などの内には、營業税は日清戰役の結果、戰後經營上財政の窮乏を告げ新財源を得るの必要を生じて、急場の間に合せに設けられた臨時税であるから、當然廢止さるべきものだなどといふ説を唱へる人もあるが、營業に對する税は、ずつと昔の租庸調時代からあつたのである。明治維新の大業がなつてから、地租は全國を統一して國税としたが、營業税は暫く地方税として殘されることになつたのである。

しかるに、その後國運の進展に伴つて、選舉權なども直接國税何圓以上納付したるもの——と云ふや

うな納税資格が定めらるゝに至つた結果、農民は地租を納めるから選舉權が與へられるが、商工業者にはこの選舉權が與へられないと云ふことになつたので、勢ひ營業税を國税にして、商工業者に公權享有の資格を持たせると云ふことが議論されるやうになり、それに財政上の問題も手傳つて、從來の地方税の中から、比較的大規模であり、全國的に亘るもの二十三種を選んで、これを國税とし、其の他は依然地方税としてこのこされたのである。

それ故、今日に於ても、國税で課税されぬ營業に對しては、地方税の營業税が課せられて居るのである。

會社の方はその範圍が非常に擴張されたのである。

從來は個人と同様に廿六種の營業者に限り課税されたのであるが、こんどは保全會社などのやうに商賣をやらぬものに對しても、課税することになつたのである。

何故斯様に會社全部に課税するかと云ふと、會社といふものは、もとゞ營利を目的とするものであるから、その營む業務の如何に拘らず全部に課税するのが理論上當然であるのみならずこれは前の圖表で判るやうに、預金以下全部、貸金も社債も地方債も國債も悉くその利子に對して、資本金利子税が課されるのに、齊しく資本に對する利子である會社の配當金に對しては資本金利子税を課さぬのである。



これは去る大正九年に、所得税法を根本的に改正し、從來課税してなかつたところの會社配當金も、之を他の所得と合算して課税することにした、随分猛烈な反對運動もあつたが、所得高の大きさに應じて税率を高めて行くといふ趣旨を貫くのはどうしても總ての所得を綜合しなければならぬので、斷乎として反對を斥け課税することにしたのである。その結果現代の富豪即ち所謂資本家と稱する人々の所得税が一躍數十倍になり、甚だしきは一、二千圓の所得税で済んでゐたものが七、八十萬圓も納税しなければならぬと云ふ始末になつたのである。

斯様な大改正をやつた後、わづかに數年（約六年にしかならぬ）を経たばかりで、今また更に會社の配當金に對して資本利子税を課すると云ふことになれば、これがため株を持つ人が少くなり、企業心を沮喪させる虞れがある。そこで本來の性質からすれば資本利子税を課するのは當然ではあるが、今暫くの間これを見合せ、その代り總ての會社に對して營業收益税を課ける、株主の受くべき配當金の源に於て課税し、結局資本利子税を課したと同じ結果を得ると云ふ仕組みになつたのである。これが、總ての會社に對して課税することにした理由である。

### 課税されぬ業務

右の如く會社は全部、個人は十九種の營業に對して課税されるのであるが、その内次に掲げた營業に付ては課税されぬことになつて居る。

甲、會社も個人も課税されぬもの

- 一、印紙切手類の販賣
- 一、度量衡の製作、修覆、販賣
- 一、新聞紙法に依る出版
- 一、海外の營業場に於ける營業
- 一、大規模なる製鐵業（十五年間免税）
- 一、指定重要物産製造業（三年間免税）

乙、會社だけ課税されぬもの

- 一、漁業
- 一、演劇興行

丙、個人だけ課税されぬもの



特に營業場を設けずして行ふ  
 農産物 林産物 畜産物 水産物  
 の販賣及之れを原料とする製造

右のうち指定重要物産製造業と云ふのは、營業收益税法施行規則に於て指定された種目の營業のこ  
 とで、即ち

- 一、金、銀、鉛、亜鉛、鐵又はアルミニウムなどの地金
- 一、鐵の延べ金の製造
- 一、銅の合金の竿、板及管
- 一、汽鐘、原動機などの動力を以てする鐵製機械
- 一、燐、曹達灰、苛性曹達、硫酸アムモニウム、石炭酸、クロール酸加里及グリセリンなどの化  
 學藥品
- 一、製紙原料のバルブ
- 一、板硝子
- 一、コンデンスミルク

一、絹、亞麻又は毛の廣幅織物  
 の製造である。畢竟國產獎勵の趣旨により設けられた規定であつて、是等の製造をなす者は、會社  
 も個人も三年間免除することに定められてゐる。

### 課税の標準

課税の標準は非常な變り方である。これが今度の改正の中心點とも申すべきである。

課税標準と云へば、營業税の時代に於ては、外形的の標準であつて、物品販賣業に付ては賣上金と  
 従業者との標準に依り、損得に拘はらず、千圓賣れば幾ら、一萬圓賣れば何程といふ様に、また従業  
 者一人について二圓と云ふ税率を以て課税され、製造業に付ては、資本金と従業者と職工勞役者を標  
 準とし、料理店、旅人宿に付ては建物賃賃價格と従業者の數、問屋業、仲立業に付ては報償金と従業  
 者と云ふ具合に、何れも外形的な標準を以て、各營業毎に課税の標準が異つてゐたのである。

それが今度の營業收益税に於ては、如何なる營業たるかを問はず、何れも純益額に對して課税する  
 ことになつたのである。

昔はたとへ損があつても、賣上があり、資本があり、賃賃價格があれば、——云ひかへれば商賣さ



へしたならば、否が應でも課税されてゐたのが、今度は純益がなければ課税しない。如何なる營業であつても純益のないものには一切營業収益税を課さないことになつたのである。

この點が從來の營業税に比して、非常なる大改正で營業収益税の一大特色なのである。

然らば、純益はどうして計算するか。如何なる計算の結果をさして純益と云ふかと云ふと、前に示した一覽表の通り、會社に付ては、

『各店各業を通じ』『各事業年度の』『總益金より』『總損金を引く』

これが純益の計算である。今迄は東京に本店があつて、大阪に支店があれば、東京と大阪の二ヶ所で課税し、同じ營業場でも物品販賣業と製造業を兼業すれば、販賣業は販賣業、製造業は製造業と、別々に課税したのであるが、今度は何處の店であつても、又どういふ商賣であつても全部合算して、各事業年度即ち決算期間に於ける、總ての利益から、總ての損金を差引いた純益金、會社の決算報告に掲げてある純益金が營業収益税の標準となるのである。

若し外國に支店があつたならば、その純益の中から外國の支店で儲けた丈けを差引き、日本内地(税法の施行さるゝ区域内)で儲けた額を見積つて營業純益金とするのである。

ところが個人の方は、會社の計算とは違つて、

『各店各業を通じ』『前年中の』『總収入金より』『必要經費を引く』

のである。

各店各業を通算することは會社と同様である。從來は各店別に課税し、又同じ店でも違つた商賣を兼業して居れば、その營業毎に課税した、例へば自分で品物を仕入れて販賣すると同時に、他人の委託を受けて品物を販賣し、コミッションを取つて商賣する場合は、問屋業と物品販賣業とに區分して課税したのであるが、今度は如何なる營業であるとを問はず、一切合算して前年中の總収入から必要の經費を引いたものを純益とするのである。

前年中であるから、例へば昭和二年分の營業収益税に計算される純益金は、大正十五年の一月から十二月迄の總収入金から必要の經費を引くのである。

會社の方は決算期があるから各事業年度毎に計算し、個人の方はこれがないから前年中の實績によると云ふ譯である。

たゞ會社と個人と違ふのは會社の方は總益金より總損金を引き、個人の方は總収入金から必要の經費を引くのであつて、此點が非常に異つてゐると同時に、重要な急所である。

此の計算方法こそ一番營業者に直面した事項であるから、項を改めて後述する。



尙一寸断つて置くことは、以上は従来から引續きずつと商賣をやつて來た場合の話であつて、若し前年の中途に開業したとか、更にまたその年はじめて開業した場合などには、前年の一月から十二月までの收支計算をするといふ譯には行かないから、この場合は例外として豫算によつて計算するのである。

この豫算の方法は、開業後の成行きによつて、適當に推測し見込を立てるのであつて、前年中途に開業した場合には、開業後前年十二月末日までの成績を基準として一ヶ年分に換算し、その年になつてから開業した場合には、開業後その年中に儲かるであらうといふ見込額を計算すればよいのであるが、さういふ見込が適確に立ちにくい時は同業者の振り合ひとか、前にそこで營業してゐた人の營業振りなども参考にして然るべく見積るより外は無。

### 課税の最低限

課税最低限——即ち幾らから税金がかかるかと云ふと、今度の營業收益税では、會社に付ては純益一圓以上なら皆課税される。つまり會社の方には最低限がないのである。これに反して個人の方は一ヶ年の純益が四百圓以上なければ課税しないと云ふことに改まつたのである。

營業税の課税最低限は各業毎に違つてゐた。例へば物品販賣業は賣上高二千圓以上、製造業ならば資本金千圓以上で職工勞役者を通じて三人以上使役するもの、請負業は請負金額二千圓以上、周旋業、代理業、仲立業、問屋業などは報償金二百圓以上のもの——と云つた具合に、各業まちまちであつた。従てその間にいろいろ釣合がとれないとか、不統一であるとかいふ謗りもあつたが、今度は營業の何たるを問はず總て純益を標準とすることになつたから、この課税最低限も各業一律に四百圓以上と定めることになつたのである。

四百圓以上と云ふことの計算に付ては、前に述べたやうに各店各業を通じて計算するのである。

### 税 率

税金の割合はどうであるかと云ふと、會社の方は純益百圓に付て三圓六十錢、個人の方は純益百圓に付て二圓八十錢の割合である。

營業税の時代に於ては、課税標準が各業に依つて違つてゐたので、自然税率も各業毎に異つてゐたが、營業收益税の方は税率に付ても何等差別をつける必要がないので、何業によらず同率に定つたのである。



會社の方は個人に比べて課税される範圍も非常に廣く、最低限もなく、おまけに税率が高くなつてゐる。それはどういふ譯で、會社の方にかやうに重く課し、個人の方に軽く課するやうに仕組んであるのかと云ふと、それには大體三つの理由があるのである。

まづ第一の理由は、會社の配當金に對して資本利子税を課さないからである。配當金を受くる個人に對し資本利子税を課さない代りに、會社全部に課税し且つその税率を高くしたのである。又、會社の商賣は多大の資本を運用することによつて儲ける、その儲けなるものは、人の力よりも資本そのもの、力によつて生ずる部分の方が多いのである、これに反して個人の方は資本の力も無論あるにはあるが、資本よりもその人の働きに依つて生ずる部分が多いのであるから、勤勞の部分の多い個人の方に軽く課し、資本即ち財産の働きに依つて得る部分の多いところの會社に對して重く課する。これが第二の理由である。更に又、個人の方は純益金の計算上、収入から差引かれるところの必要經費の範圍が、會社の場合に差引かれる總損金よりも狭い、即ち純益計算上、會社の方が有利になつてゐるといふことも、會社の方の税率の重くなつた理由の一つである。

### 税額の控除

以上の割合に依り算出した税金の内から、地租と資本利子税を控除すると云ふ規定が設けられてゐる。

これは従來はなかつたことで、今度新らしく生れた規定である。

即ち會社については、その事業年度中に納めた地租と資本利子税を營業收益税の税金のうちから差引き、個人については營業専用の土地に對する地租だけを税額から引いて課税すると云ふ規定である。なせ、これ等のものを營業收益税から引くかと云ふと、前の圖表の通り、營業收益税も地租も、資本利子税も、財産所得に重く課税するための、所得税の補助税金、學問的に云ふと補充税又は補充税である。それ故、若しもこの税金控除の規定がないのならば、補充税の二重課税となる。例へば、會社が銀行に預金をすると、その利子に對しては利子を収入するとき資本利子税が課せられ、更にその利子はその會社の總益金のうちを含められて純益が計算されるのであるから、營業收益税も課かることになる。同一のものに對して資本利子税と營業收益税とを二重に課けることになるのである。これは土地の場合も全く同様であつて、つまり補助税即ち補充税の二重課税となり、同じ土地なら土地、預金なら預金に對して地租と營業收益税、資本利子税と營業收益税と云ふやうに同じ種類の税金を二色にかけることになるのでこの缺點を除くために以上の規定が設けられたのである。



しからば何故に會社に付ては、納付した地租の全部を控除するに拘はらず、個人に付ては、特に營業專用地の地租だけを控除するのかと云ふ疑問が起る。

これは會社の方はすべての益金からすべての損金を差引いたものを營業収益税の純益とするのであるから、否でも應でも、土地から生ずる収益も、預金から生ずる利子もこれを含めて計算しなければならぬ。そこで苟くもその事業年度中に納付した税金額全部を差引くのである。

ところが個人の方では、資本利子税のかゝつた利子の如きは、もとゞ計算に入れない。つまり營業収益税の純益を計算するのに、これ等預金、貸金、公債、社債などの利子ははじめから計算に入れないのである。従て資本利子税を差引くと云ふ問題が起らない。

地租の方も、營業に關係の無い部分の収益はこれまた最初から計算に入れないから、關係のある部分だけ——直接に營業に使用されて居る部分だけを差引くと云ふ立まへなのである。

### 申告と申請

それでは、かやうにして計算した純益は何時迄にこれを申告すればよいかと云ふと、會社の方は決算が確定してから十四日以内、個人は毎年三月十五日限りである。

營業税に於ては、會社も個人も毎年一月三十一日迄に申告したのであるが今度は會社に對しては決算期毎に課税すると云ふことになつたので、決算が確定してから十四日以内に稅務署に申告するのである。

それからまた、税金の控除は黙つて居ては受けられない。本人から純益高の申告をすると同時に申請をしなければならぬことになつてゐる。

例へば、當會社の申告した營業収益税の税金から當該事業年度中に納付したこれこれの資本利子税を引いて貰ひ度いとか、または自分の店舗の敷地に供してゐる土地に對してしかじかの地租を納めたから、營業収益税の税額から引いて貰ひ度いと云ふことを申告と同時に申請しなければならぬ。

### 決定期・納期

營業収益税は何時決めるかといふと、會社については、その決算期毎に、その時々決定する。個人の方は、毎年五月三十一日までに決めるのである。つまり五月三十一日が最終期限になつてゐるのである。

そこで個人の方は一定の時に定められるが、會社の方は會社の決算次第で、會社によつては年に一



回のものもあれば年二回のものもあり、それも六月と十二月に決算をするものもあれば五月十一月に決算するものもあるから、會社次第で随時に決定されることになるが、随時と云つても、決算が確定した後——株式會社で云ふならば總會の決議があつて後十四日以内に申告せねばならぬ、その申告に基きその折々決定するので、その會社各自に付いて考へれば略一定の時期に毎年繰り返し決定をうけることになるのである。

かやうにして決定された純益に對する税金は何時納めるのであるかと云ふと、會社の方は其の時々々に定められるから勢ひその時々々に納め、個人の方は五月末日までに定めた純益高によつて計算した税金を二分して、その第一期分を八月の末日まで、第二期分を十一月の末日までにそれぞれ分納することになつてゐるのである。

今迄は一月三十一日までに申告をして三月迄に決定してゐたので、第一期を六月とし、第二期を十一月としてあつたが、今度の税法では申告の期限を三月十五日、決定の時期を五月と云ふ具合に各繰り下げられたので、納期の方も第一期を八月とし第二期を十一月と定められたのである。

何故斯うなつたかといふことに付ては後に述べる如く、今度改正された所得税と同じ様に定められたのである。申告も決定も所得税と一緒にし、一緒に決められるやうになつたのである。これは所得

も純益もその計算方が同じであるから、從來のやうに營業税は三月に決定し、所得税は八月に決定すると云ふやうに別々にやらないで、同時に申告して同時に決定するやうに改正されたのである。

### 納 税 地

ところで納税をする場所であるが、今迄は營業所毎に納税してゐたので、例へば同じ東京でも神田區に本店があつて日本橋區に支店があれば、神田區の分は神田區を管轄する神田橋稅務署で納め、日本橋區の分は日本橋區を管轄する永代橋稅務署で納めるといふことになつてゐたが、今度の税法では各店各業を通じて純益を計算することになり、従て、今の例のやうに本店と支店とがある場合でも一ヶ所で決定され一ヶ所で納税するやうに改正されたのである。

しからば何處で納税するかといふと、會社ならば本店の所在地、個人ならば、所得税のかゝつてゐる人は所得税の納税地、若し所得税を納めぬ人であればその人の住所地で納税することになつたのである。

例へば、營業收益税のかゝる店が神田區にあつて、其の人の生活の中心といふべき住所が麻布區にあるとすれば、營業收益税は神田區で納めずして、麻布區で納める。



### 決定の手續

それならば、どういふ具合にして營業收益税を決定するのであるかと云ふと、其の手續は、會社の方は政府が單獨で決定する。會社の申告を見て、相當であるかどうかは、稅務署の認める所で決定するのであるが、個人の方は政府が獨斷で決めずして、所得調査委員會の決議を経たる上で決定するのである。若し委員會と稅務署長とが見解を異にしたやうな場合には再調査を命じたり或は色々の方法でやるが、まづ大體に於て調査委員會の意見で決めるといふ仕組である。

今迄は營業税は營業税の納稅者から選舉した營業税調査委員會の決議により、所得税は所得税の納稅者から選舉した所得調査委員會の決議によつて決定してゐたが、今度は純益と言ひ、所得と言ひ、その事柄が同じであるから、共に所得調査委員會に於て決定することに改まつたのである。

従て所得調査委員會は今迄より權限が廣くなつた譯である、今迄は所得金高だけであつたが今度は所得金高の調査と同時に營業收益税の純益をも調査しなければならぬことになつたのである。

營業税調査委員會は大正十五年限り廢止になり、その代り今度の所得調査委員は、所得と、營業との兩方の納稅者から選舉することになつた、その結果、今迄の所得調査委員の數よりも、その人員が

多くなつてゐる。

### 決定に對する不服救濟

以上の手續を経て決定されると、その決定された純益高が通知されるのであるが、萬一この通知された決定に對して不服であつた場合はどうすればいいかと云ふとその救濟方法が三つある。

その第一は審査の請求である。これは稅務署から通知のあつた金額に對して不服があれば、その決定通知を受取つてから廿日以内にその不服の事由を述べた書面を、稅務監督局長宛に認ためて、稅務署に出す。稅務署からし、かじかの純益の通知があつたけれども、當方の計算はこの通りであつて、この決定は不服であるから更に調べ直して貰ひ度いと云ふ意味のことを申立てるのである。

すると、稅務署の方では一と通りこれに目を通し、稅務署の調べ違ひであつたり、違算であつたりする場合は、稅務署で自發的にその誤りを訂正して申立をきゝ入れる。またさうでないものはその稅務署の決定に對する意見を付して稅務監督局に送り届けるのである。

稅務監督局では右の書類を受け取ると、本人の申立と、稅務署の意見とを仔細に調査し時宜に依つては、本人の所に監督局員が出張して精査をする。然る上各稅務署の所得調査委員の中から、更に各



府縣毎に一人づつ選舉されて居る審査委員を監督局に招集し、審査委員會と云ふものを開いてその審査案件を附議する。本人は斯ういふ、税務署の意見はかうである。而して監督局員の再調した所はかく／＼と詳細なる調書を委員會に提出して慎重審議するのである。その審議の結果に基いて税務監督局長が決定する。そして監督局長から、貴下の申立になつてゐた不服について、審査の結果右の通に決定したと云ふ通知が参るのである。

その審査決定に對して尙ほ不服がある場合には第二段の方法として、審査決定の通知を受けてから六十日以内に大藏大臣に對して訴願するか、または行政訴訟をすることが出来る。

併し訴願と訴訟と兩方一遍にやる譯には行かぬ。何れか一方しかやることは出来ぬことになつて居る。

以上は税務署の決定に對して不服な場合であるが、その以外に、税務署の決定には不服はなかつたが、不慮の災難に遭つて店が丸焼になつたため、商賣が出来なくなつたとか、或は營業が非常に不振であつたために殆ど商賣が出来なかつたなどいふやうな場合に、或程度迄これを救済しなければならぬ。そこで減損更訂といふことが許されてゐるのである。

それは、昭和二年分の例で申すと、大正十五年の一月から十二月迄の收支計算をなし、その純益で

課税をうけるのであるが、一ヶ年経つて、昭和二年中の收支計算をして見たところが、税務署で決めた金額の半分以下であるといふやうな場合、その減つた金額に對する税金の拂戻しを申出でることが出来るのである。

例へば五千圓の純益が二千圓に減つたと言ふ場合には、減つた三千圓に對する税金が拂ひ戻されるのである。

但しその減り方が二分の一未満であつてはこの恩典はない。即ち五千圓のところの不景氣のため三千圓に減つたと云ふのでは駄目である。

そしてその願出は翌年の一月三十一日迄にしなければ無効なのである。昭和二年分の營業收益税について申すと、昭和三年一月三十一日まで、自分の營業の純益はいくら／＼に減つたから更訂して貰ひ度いといふことを申出ることが出来るのである。

中には、五月に五千圓の決定をうけたところが、六月に店が火事に遭つたため、其年一杯は再開の見込がなく、而も一月から六月迄の計算をした所其の純益が二千圓にも足らぬと言ふやうな場合、即ち半額以上減損することが明らかに豫測し得られる場合には、翌年の一月をまつる要がないから、六月に直ぐその事情を申出で、本年一年は私の方で再開の見込が無いから減損更訂が願ひ度いと云ふ意



味のことを書面で豫め申請しても宜い。そうすると税務署は、その實情を見て成程純益が減るであらうといふ見込が付いたならば、八月と十一月に納むべき税金の徴収を猶豫することが出来るのである。

以上の取扱を願出ることを減損更訂申請と云ふ。これは個人に付てのみ許されてゐるのであつて、會社の方には許されぬ。營業稅では課稅標準が外形的な標準であつた關係上自然會社にも個人と同様に減損更訂の途が與へてあつたが、今度の稅法では、所得稅と等しく、個人には減損更訂の途があつて、會社にはこれを與へないことになつたのである。會社には寧ろさう云ふことは不必要となつたのである。

## 罰 則

次には罰則のことであるが、罰則には色々あるが、今度新らしく設けられた罰則に、帳簿検査を拒んだ場合及帳簿に虚偽の記載をなしたものは百圓以下の罰金に處すと云ふのがある。

何故かやうな罰則を必要としたかといふと、今迄は外形の標準であつたので、例へば賣上高であるとか、建物賃貸價格であるとか、大體外からでも或る程度の推測は付いたのであつたけれども、今度

は収入が如何程で経費が幾ら要つたかといふことを、ことこまやかに調べて見なければならぬから、自然從來よりも帳簿を調査する必要が多くなつたのである。

そこでどうしても、出来るだけ帳簿を調査しなければならぬといふ立場から、萬一それを拒んだり、虚偽の記載をした人があつたならば罰金に處するといふことになつたのである。

右の罰則は脱稅しやうがしまいが、検査を拒んだり、帳簿に虚偽の記載をすれば適用されるのであるが、若し脱稅をして居つたらその外に脱稅額の三倍に相當する罰金又は科料に處せられるのである。

それから營業收益稅の調査又は審査に從事した者が、其の調査又は審査に關して知り得た秘密を正當の事由なくして漏洩したときは、五百圓以下の罰金に處すると云ふ規定もある。

これは所得調査委員が税務署に集まつて調査する際に、みんなの懐勘定が見える譯であるから、その人が職務上知つたことを勝手に外部に發表してくれては、安心して調査を托されぬ。官吏は秘密を守るのは當然であるが、調査委員には罰則を設けて禁止しておく必要があるのである。

それからまた、刑法には情狀の酌量といふことがある。例へば不具者が罪を犯した場合には刑を輕減するとか、十四歳未満の者の犯罪などに付ては、刑を輕減するといふ規定があるが、稅法の犯罪に付ては一切情狀の酌量はやらないことになつてゐる。畢竟するに、脱稅といふことは、六千萬人のふ



ところから盗みとると同じことであるからである。要る丈の税金はどうしても要るのである。これがなければ國が立たぬのである。従て、今若し誰かゞ脱税をすれば、自らそれ丈他の人々の肩にかゝる譯合となる。世の多くの人々は、個々の泥棒や詐欺や火つけは、憎み過ぎる程憎むに拘らず、この六千萬人のふところから盗む大泥棒、大詐欺である所の脱税に對しては、寛大過ぎる程寛大である。まぢがつた話であると思ふ。

### 負擔の増減

以上のやうな仕組となつた結果税金の負擔がどうなるかと申すと、政府の計算によれば全國で總計約五百萬圓程税が減することになつてゐる。尤も各人／＼に付て言ふと、その營業の性質により、賣上高の割合に純益の歩合の少ない人は營業税よりも營業收益税の方がズツト減る譯である。然し賣上高は少いけれども割合によく儲かる人々には從來よりも税金が高くなる。殊に製造業のやうな商賣になると、營業税では資本金を標準としてゐたから、資本金さへ少なければ、たとへ商賣は盛んであつても、税金は少くて済んでゐた。従てそつういふ製造業だとか、印刷業、出版業、寫眞業などのやうに、資本金額を標準として課税されてゐたものは、從來よりも税金が可なり重くなるであらう。

營業收益税は、昭和二年分から實施されるのであるが、この營業收益税を實施すると、營業税に比し全國の總額に於て約五百萬圓減税になる見込であるが、それは全國的の數字で、且現在を基礎としての數字である。各個人／＼の税額は、或は増すものもあらうし、減するものもあらうが、全國の總額に於ては、結局五百萬圓ばかり減する見込である。又、將來に於ては、財界の景氣不景氣や、或は調査を精密にすると否とに依つて、増減することは云ふまでもないが、先づ現在を基礎にして打算すると五百萬圓の減税になる勘定である。

大正十四年分の營業税額は、約六千萬圓であるから、その中、五百萬圓の減税になるものとすれば、約八分餘の割合となる。そこで、政府は、大正十五年分營業税に付ては、當り前に算出した税額の内から、百分の八だけを減するといふ特別の法律を發して、恰も營業收益税を大正十五年分から實施したと同一の効果を與へることにしたのである。

以上に依り、營業收益税の大體の筋道は、一應終つたのであるが、その中で、最も重要なことは、前にも述べた通り、課税の標準となる『純益』額をどう計算するかといふことである。

その他の事項と雖、いろ／＼重要な點があるが、何人にも共通して大切なことは、この純益の計算方である。



### 總益金と總損金

先づ、法人の純益計算方であるが、これは前述の如く、『各事業年度の』『總益金』より『總損金』を控除するのである。

そこで、總益金とは如何であるか、總損金はいかに計算するか、問題となる。殊に注意しなければならぬのは、『各事業年度の』『總益金、總損金』といふ點である。

極く平たく云へば、總益金とは總ての利益、總損金とは損失の總てといふことである。従て、現今各會社が、毎決算期に作成する損益計算書上の當期純益は、とりも直さず營業收益税の課税標準たる純益となる。只、海外に支店がある場合であるとか、營業收益税が免税になる事業も兼營してゐるとか、いふ場合には異ふけれども、先づ普通の場合に於ては、損益計算書や貸借對照表上の當期純益額は、直にとつて營業收益税の課税標準たる純益額とすることができるのである。

しからは、利益——益金とは何ぞ、損失——損金とは何ぞといふことが問題となる。これは、なかなか難しい問題で、そう簡単に片付けられないが、要するに、益金とは、各人の純財産を絶對的に増加する金額、損金とは純財産を絶對的に減少するの金額である。

凡そ、人の財産状態は、二つの方面に分れる。即ち一つは資産、他は負債である。資産は積極的財産、負債は消極的財産などといふ。そして、財産状態が宜いといふことは、資産が負債よりも多いといふことであり、又悪い、マイナスだなどといふことは資産よりも負債の方が多いことである。

資産高より負債高を引いた残りは、之を純財産高といふ。即ち、財産状態がよいといふことは、この純財産高が多いことを指し、まづい、マイナスだといふことは、この純財産高がないこと、更に進んで赤書——借金の方が多いいふことである。

各人が、商賣をしたり、その他いろ／＼な經濟上の行動をすれば、必ずこの財産即ち資産又は負債に増減を來たす。資産が増えるか減するか、或は、借金が殖えるか減するかする。ところが、この資産が増したり減したり、又は、負債が増したり減したりする場合に、他の資産又は負債が増減する場合と、然らざる場合とがある。

『**資産が増加**』した場合の例に就て云ふならば、例へば茲に有價證券なる資産が壹萬圓増加したとする。しかるに、これが、現金を出して買ったものなら、有價證券なる資産が増加する一方に於て、現金なる『**資産が減少**』する。もし又、掛買をしたものとすれば、壹萬圓だけ『**負債が増加**』する。資産が殖えても、他の資産がそれ丈減じたり、借金が殖えたのでは、差引純財産高は一向に増減しな



い。かういふのを財産の相對的増減などといふ。

しかるに、資産が増加し、一方に何等資産が減せず、負債も増加しない場合、例へば、その有價證券を無條件で貰つたとか、或は商賣の仲介をしてその口錢を現金で収入したとか、いふが如き場合は、それだけ絕對的に純財産高を増加することになる。この純財産高が絕對的に増加した場合には、即ち『利益』が生じたといふのである。

更に『負債が減少』した場合の例に就て云ふならば、例へば借金壹萬圓を現金で返済したといふが如き場合は、負債壹萬圓が減少する代り、一方に於て現金なる『資産が減少』し、差引純財産高には一文の増減も來さない。又、借金の借換をした場合とすれば、古い負債が減少する代り、新しい『負債が増加』する、從て差引とんくで、純財産高には一向に影響を及ぼさない。

ところが、借金を無條件で棒引をして貰つたといふが如き場合は、絕對的に負債が減少するのである。即ち、かゝる場合を稱して利益が発生したといふのである。

要するに、絕對的に『資産が増加』し又は『負債が減少』した場合、即ち純財産高が増加した場合に、その原因を名付けて利益といふのである。

損失は、以上の反對の場合で、絕對的に『資産が減少』するか『負債が増加』した場合、即ち純財

産高が減少した場合に、その原因を名付けて損失といふのである。

營業收益税法に所謂總益金とは、即ち、この各人の純財産高を絕對的に増加せしめる所の利益の一切といふ意味であり、總損金とは、即ち純財産高を絕對的に減少せしめる所の損失の一切といふ意味である。

從て、利益はいかなる利益でも、例へば資産の評価益といふが如き、商賣以外の利益乃至現實せざる利益でも一切含むことになり、同時に、あらゆる損失は總て之を計算し、差引して利益が損失よりも多かつたら、それが即ち『純益』である。

只、問題は、その事業年度——決算期間の益金又は損金でなければならぬといふことである。たとへ利益は利益でも、その決算期の利益でなければ計算をしない。彼の積立金を繰入れたといふが如き場合は、正しく利益には相違ないが、それは既往の利益で、その決算期の利益ではない。從て、之は營業收益税に於ける純益計算上は算入すべきではない。

又、彼の前期繰越缺損金の如きは、たとへその決算期の損益計算に繰入れてあつても、それは、既往の損金であるから、營業收益税に於ける純益計算上は損金に計算することができない。

尚、法人の益金、損金に付ては詳しく述べなければ判らぬものが多いから、逐條篇の方で具體的に



述べることとし、以上の記述に止める。

### 總收入の計算

次には個人の純益計算方であるが、個人の方は、前にも述べたが如く、「前年中の」「總收入金額」より「必要の経費」を控除した残額に依るのである。

之を法人と比較してみると、法人は「各事業年度」の計算をするに反し、個人は「前年中」の計算をするのである。計算の期間が先づ第二に異なる。これは、法人には法律上、事業年度即ち決算期といふものがあり、是非とも一定期間毎に決算をしなければならぬ義務が定められてゐる。勿論個人でも商人である以上は、やはり決算をしなければならぬことに商法では定めてゐるが、法人程之を強制してゐないし、事實に於ても、法人同様に決算をする個人はその數甚だ尠ないのである。従て事實上個人には決算期といふやうなことを期待することができない。そこで、法人は、それ／＼各法人が定めてゐる決算期毎に計算し、個人はすべて前年中即ち前の年の一月から十二月までの計算に依ることにしてゐるのである。

第二に、法人の方は「總益金」とあるが、個人の方は「總收入」とある。「益金」と「收入」とは、どう意義が違ふかは、甚だ解釋に苦しむ所であるが、立法の沿革や、法文審議の経過等から稽へて、「益金」の方は「收入」よりも意味が廣い、收入する、はいつて來るものでなくとも、純財産高を増加するものなら何でも含む。従て資産の評価益であるとか、無償で減資をした爲に生じた益金であるとか、積極的に入つて來ないものでも、觀念的な、目にみえないものでも一切之を含むの趣旨であり、之に反し、「收入」の方は、入つて來るもの、現實に入らなくともやがて入つて來るべきもの、即ち収益といふ意味である。それ故、前述の評価上の益といふやうな、自分の内輪から生れ出でしめるやうなものには含まない、といふやうな差異があるのではないかと思ふ。

第三には、法人の方は、「總損金」を控除すると定めてゐるが、個人の方は、收入を得るに「必要の経費」を控除すると規定してゐる。

「總損金」と云へば、總ての損金を含むが、「必要経費」となると、損金よりも、すつと意味が狭くなる。損金は、前にも述べたが如く、純財産を絶對的に減少せしむるものを一切含むが、経費となると、恰も肥料のやうなもので、その経費をかけることによつて、何等か收入が生じたとか、或は收入があつた爲に支出をする必要を生じたとか、少くとも收入と因果の關係がなければならぬ。経費は必ず損金であるが、損金ではあつても経費とは云はれぬものがある。此の點が、可なり問題となる。いづれ



後記の經費の所で具體的に述べるであらう。

さて、しからは「總收入金」はいかに計算するか、いかなるものが、總收入金として計算すべきであるか。

一と口に申すなら、營業上の利益——入つて来る性質の利益は、一切總收入金である、營業上の収益が即ち總收入である。けれども、營業上の収益は、各々商賣の種類によつてちがふ。

今、最も数の多い商賣、即ち物品販賣業の場合に就て申すならば、物品販賣業は即ち商品を仕入れて之を販賣し、その差を儲けるのが商賣の眼目である。そこで、先づ、商品の「賣買差益」が第一番の収益、眼目となる収益である。そして、それにいろいろな雑収益、例へば商賣の序でに口錢をとつたとか、手数料を收入したとか、或は又、古い荷箱を賣つたとか、いふ商賣に附帶した収益を加算すれば、それが即ち、此の場合の「總收入金」である。

ところが、一番眼目となる商品の賣買差益といふものは、そう簡單には計算がつかぬ場合が多い。

といふのは、一と品毎に、八十圓で仕入れて百圓に賣つた、從て二十圓儲かつたといふやうに、はつきり計算がつくものではない。これが商品が單一で、たとへば米産地に於ける米商が、貨車で賣買をするといつた場合などには、一車毎に賣つた品物の原價を計算し、これで幾ら儲かつたといふ計算

がつくが、通常の場合にはなかく勘定がつくものではない。

そこで、こゝにいふ方法によつて、商品の賣買差益を計算すれば宜い。即ち先づ前年中の賣上金額を計算する。現金がとれたのも、掛で残つてゐるのも一切計算する。次にはその十二月末日に現在賣残つてゐる品の原價を調べ上げる。所謂商品の棚卸し勘定をして、現品を調べ、その品物の仕入原價を

賣上金額	
現在商品原價	
計	
仕入金金額	
繰越商品原價	
差引賣買差益	

計算する、その棚卸しをした時の相場で勘定せずに、最初仕入れたときの値段を計算する。この現在商品原價と前記賣上金額との合計から、前年中の仕入金額と前々年から繰越した商品の原價とを控除する、そうするとその残額が即ち商品の賣買差益である。

仕入金額の計算方は、賣上金額の計算の場合と同様に、前年一月から十二月までに、仕入れた金額一切を計算すべきで、現實代金を仕拂つたと否とを問はぬ。

繰越商品原價は、即ち前々年末現在の商品の原價であるから、現在商品原價計算の場合と同様の方法で計算すべきである。

以上は、物品販賣業の場合の例を挙げたのであるが、製造業の場合にも、右の方法で計算がつく。



只異なる點は、製造業の場合は、單に商品丈ではなく原料品、半製品等をも計算に入れねばならぬ丈である。

料理屋とか、待合、旅人宿などとなると、全然計算方が違つて来る。計算方といふよりも、計算すべき科目が違つて来る。料理屋などは、前述の物品販賣業の場合の計算をする外に、茶代とか、藝妓玉代の頭をはねたのなどが加はる。待合ならば、席料、藝妓玉代、酒肴取次や自動車賃立替の頭をはねたのや、茶代、祝儀等が収入であり、旅人宿なら、宿泊料、茶代が主要なる収入であること説明の要があるまい。

要するに、營業上の収益一切が『總収入金』で、只、觀念上の利益、入つて來ない利益、營業に係のない利益を計算に入れないといふ點が、法人の場合と異なるのである。

### 必要経費とは如何

次には、總収入金額より控除すべき『必要の経費』とは、どんなものであるかといふことである。税法では、單に、必要の経費と定めてゐるが、之をうけた施行規則の規定によれば、『収入を得るに必要なものに限る』のである。元々、経費といふ觀念が、既に収入に因果關係をもつものに限るの

であるから、施行規則はその趣旨を明確に示したものに外ならない。

この必要経費も亦、各々商賣の種類によつて異り、一々の場合を茲に記述することは、頗る煩はしいことである。そこで、先づ物品販賣業の場合を基本にして、たいていの商賣にありそうな経費の科目を表にしてみる。便宜上、營業場費、雇人費、商品費、營業費の四つに大別する。

營業場費	家賃	地代	保險料	修繕費	給料	賞與	仕着費	食費	保健費
營業場費	家賃	地代	保險料	修繕費	給料	賞與	仕着費	食費	保健費

營業場費は即ち、營業をする場所家屋に關する経費を總括して云つたので、若し借家であつたなら家賃、家丈が自分のものであつたなら地代、家屋の保險料や修繕費、これ等は何れも營業に關する経費である。營業をするには、場所が要る、店舗が要る、その營業の爲に要する場所家屋に關しての経費は、所謂収入を得るに必要な経費であることは疑ひない。

ところが、茲に注意しなければならぬのは、税法施行規則で、『家上の費用及之に關聯するものは之を控除せず』といふ規定になつてゐることである。即ち、家賃、地代、保險料、修繕費等は勿論収入を得るに必要な経費であるが、家事に關聯するものは必要経費として控



商	慰安費	運賃諸掛	荷造包装費	口銭・手數料	保險料	倉敷料	加工・仕上料	動力料	營業費	廣告費	店頭裝飾費	賣出品費	景品費	配達費	負債引子、割利料	器具機械の修繕費	補充費
---	-----	------	-------	--------	-----	-----	--------	-----	-----	-----	-------	------	-----	-----	----------	----------	-----

除しないといふのである。

従て、例へば、一つの建物内で營業もしてゐるし住まつてもゐるといふ場合には、その建物の家賃なり、修繕費なり、或はその敷地の地代なり、の全部が「必要経費」として控除されないといふことになる。そうすると、現今の個人商店は、多くは同一の場所で營業もし、住居もしてゐるのだから、大ていの店では、この營業場に關する經費を控除することができないといふことになる。これは、洵に困つたことである。冷酷な法文と謂はざるを得ない。

けれども、法文としては、どうもかやうに定めるより外に仕方があるまい。そこで、この事は實際の運用上に於て緩和し調節して行くより仕方がない。即ち、家事に關聯する場合でも、その内營業用の部分それ自體は、家事關聯ではないといふ解釋をとり、従て、家賃なら家賃、地代なら地代の内、營業用の部分は、區分計算のつく限り「必要経費」に計上するやうにして行くが宜いと思ふ。

租税公課組合費	旅費	電信、電話、郵便費	文房具費	薪炭、電燈、瓦斯、水道費	得意先接待費	贈答交際費	其他營業上に關する雜費
---------	----	-----------	------	--------------	--------	-------	-------------

次は雇人費である。

雇人に對する給料、手當、賞與、お仕着せの費用、食費、保健費、慰安費、いづれも必要経費たるべきものである。只その雇人は、營業のための雇人でなければならぬことは、いふまでもない。家事上の雇人に對するそれ等の費用は計算すべきでない。

こゝにも、家事關聯の問題が起つて来る。即ち、營業の方にも、家事上にも使用する雇人に對する費用はどうするかといふ問題である。

建物や土地の場合ならば、營業用と住居用との坪數の割合等で區分することもできやうが、一人の人間を區分する譯にはゆくまい。小僧は、大體店の爲に使用してゐるけれども、時には、「お大根買つて来て頂戴」といふ場合もあらう。尤も、その大根は、やがて店員の食料にもなり、主人公の食料にもなるとすると、その小僧さんの給料やお仕着せや食費等の内、その大根を買ひに行つた部分のその又店員の食料になつた部分に相當するものを見積區分しなければならぬといふ大へんやうなこしいことになる。



又、女中は、大體家事の爲に雇つて置くのだけれども、時には、お店の客に茶を運ぶこともあらうし、第一店員の食事をも取扱ふのだから、之亦營業上と家事上とに關聯することになる。

これ等も、よろしく事實認定の上に於て緩和し調節して行くべきである。家事關聯の場合は、全額之を控除せずといふ法文通り眞つすぐな解釋をとるならば、小僧に對する経費も女中に對する経費も、一切之を控除しないことになるのだから問題はないが、それでは今日の常識に合はない。實際の施行に、適せない。よろしく常識に合ふやう、先づ小僧は營業用、女中は家事用、といふやうに、主たる任務によつて區別し、小僧の分は全部必要経費とした方が宜いと思ふ。

商品費即ち商品に關しての費用が、必要経費たるべきは極めて明瞭である。運賃諸掛、荷造包装費支拂つた口錢手數料、保険料、倉敷料、加工仕上費、動力費等、商品を仕入れ仕上げをするに付ての費用は、總て必要経費である。

この商品費に付ては、家事關聯の問題が殆んど起らない。只、販賣すべく仕入れた商品の内、自家用に供した場合には、その自家用にした商品に對する経費は、營業上の必要経費ではない。理論上は正にそうだが、ミア少しばかりの場合には、そんな事をかれこれいふべきではあるまい。最後は營業費である。

廣告費、店頭裝飾費、賣出の費用、景品代、配達の費用、負債の利子割引料、器具機械の修繕補充費、租税公課組合費、旅費、電信電話郵便等の通信費、文房具費、薪炭電燈瓦斯水道費、得意先接待費、贈答交際費、等、等、いづれも必要経費たるべきものである。勿論すべて營業に關するものでなければならぬ。

ところが、これ等營業費が又、最も家事關聯の問題が起るのである。

廣告、店頭裝飾、賣出、景品、配達等の費用には、そうした問題が起る餘地がないが、借金の利子、割引料には可なりこの問題が起り、事實に於ても從來すいぶん論議折衝の種となつてゐる。商品を買つて手形をとつた、之を銀行で割引をする、その割引料は勿論營業用負債の割引料で、何等疑問が起らないが、有價證券を擔保に金を借りた、果してそれが營業の資金に使用されたか、株を買ふ爲に使はれたか、或は貸家を建てる爲であつたか、但しは所謂食ひ込みの爲に、生活費に充てたか、なか／＼判らない場合が多いのである。これが何時も問題となる、營業用の資金に充てられた借金なら、正にその利子や割引料は必要経費として控除さるべきだが、その用途が明瞭を缺くと、どうも認められない場合が起る。それに付けても、營業者は、常に帳簿を整頓し、金錢の出納を明白にして置く方が宜いと思ふ。



器具機械の修繕補充費も、營業用の器具や機械の修繕費、補充費に限ることは勿論である。

租税、公課、組合費、これもかなり家事關聯の問題が起る。先づ所得税であるが、この所得税が必要経費として控除すべきか否かが既に問題で、現在の取扱としては、控除しないといふことになつてゐるが、それには私は若干異論をもつ、けれどもその議論は後にするとして、假りに所得税及その附加税は必要経費だとしても、それは營業所得に對する分に限る。その人の所得が營業所得だけなら問題はないが、貸家の所得もある配當もあるといふ場合には、所得税は、それ等一切の所得を綜合し、その合計に對して累進税率で課税されてゐるのだから、かゝる場合は、その税額中、營業所得に對する分を按分計算しなければならぬ。

この租税公課等でも、たとへば、世の中が物騒だから犬を飼ふ、そうすると蓄犬税といふ府縣税がかかる、しかるに犬がワン／＼吠える、それが果して營業の爲に吠えたのか、家事の爲に吠えたのか、これはどうも犬にきかなければ判らぬ、しからは、その蓄犬税は、營業上の必要経費として控除するや否や、などといふ問題も起る。といつたやうな譯で、どうしても、理窟一點張りでは解決のつかぬことがある。勿論、犬の吠えるのは家事に關聯するから、その蓄犬税全部を必要経費と認めないといふ議論でゆくなら問題消滅だが、そんな事をいふと、個人營業では、商品費の外殆んど家事關聯なら

ざるものはなく、従て、必要経費として控除し得るものがなくなつて了ふであらう。

旅費や通信費、文房具費、薪炭電燈等の消耗費等に付ても、常に營業用のもの丈を計算するといふことを忘れてはならぬ。

得意先接待費や交際費などにも、かなりこの關聯問題が起る。問屋筋や取引先の人々を呼んで御馳走をする、正にそれは營業上の必要経費となる。所が、その内最も懇親な人を連れて待合へ行つた、二次會をした、その費用は果して營業費か、家事費か大に問題であらう。尤も、當節の事だからそうすることによつて、仕入が巧くできたとか、賣行がよくなつたとかいふなら、それは正しく收入を得るに必要な経費といふことができるであらう。

之を要するに、收入を得るに必要な経費とは、結局營業をするに付必要な費用といふことに外ならぬ。只、家事に關聯した場合には、その關聯する部分だけは必要経費として控除されないと考へれば宜い。換言すれば、一見家事に關聯する費用でも、その内、營業の部分を區分計算ができる限りは、施行規則の所謂家事關聯費ではなく、區分計算のつかない部分だけが家事關聯費といふ具合に解釋するならば、實際にも適すると思ふ。



### 必要経費にあらざるもの

個人の営業純益計算上、収入を得るに必要な経費とはいかなるものであるかの大體は、以上述べた通りであるが、理論上又は從來所得税に於ける所得計算上常に議論の種となる必要経費に似て非なる事項に就て少しく記述したいと思ふ。

繰越 欠損 金
前々年以前の掛倒金
建物器具等の見積減價
建物の増築、改築費
器具機械の新調、改良費
商品原料品等の値下り損
盗難火災等に因る損害
營業に關係なき負債の利子
同 租税、公課
本人及家族への諸給與
生活上の費用

第一が繰越欠損金である。營業純益は、前年中の總収入金額より、必要の経費を控除するのであるから、収入、経費ともに前年中のものではないければならぬことは、自明の理である。従て、前々年迄の欠損金は、たとへ前年に繰越し、前年中の経費に繰入れ計算をしても、それは前年中の必要経費として控除する譯にはいかぬ。しかも、前述の如く、損金必ずしも経費とは云へぬのであるから、この繰越欠損金の如きは、必要経費とは云へぬのである。要するに繰越欠損金は、前々年以前のものであるといふ點からするも、又損金であつて経費ではないといふ性質の上からするも、之を前年中の必要経費として勘定する譯

其の他家事に關聯する費用  
營業専用地の地租

にはいかぬのである。

前々年以前の掛倒金、これは、前々年以前の賣掛金にして貸倒れになつたものといふ意味である。之亦、繰越欠損金と同様で、前年中の

必要経費といふ譯にはいかぬ。

元來、掛倒れといふものは、何時掛倒れになつたか、即ち損失となつた時期如何が可なり難しい問題である。相手方の支拂能力がなくなつた時とも云へやうし、もう取れないからと貸主があきらめた時だとも云へる。前の方は所謂客觀的の議論、後の方は主觀的の見方である。

もし、客觀的に決すべきものだとすると、これは實際の認定上甚だ困難な問題だし、主觀的に決すべきものだとすると、營業者の心持次第でどうにでもなる。従て、今年は、純益が多く、營業收益税も所得税も澤山かゝるからといふので、五年分も七年分も一度に掛倒れを計算することもできる。どうもこの倒れとなつた時期といふものが理論上も實際上也甚だ難しいことである。

更にその性質を稽へてみるのに、損金であることは疑がない、絶對的に純財産をそれ丈減することになる。けれども果して経費であるかどうか、疑なきを得ない。経費とは前述の如く、収入を齎すべき肥料である、それを支拂ふことに因つて収入の増加を齎すべきものでなければならぬ。しかる



に掛倒れになつたからといつて、収入が殖える譯ではない、従て経費じやないといふ議論も立つが、一方現今の商賣上の實状からすれば、掛倒れは何の商賣にも附き物である、少々位倒れになる覺悟で商賣するからこそ、商賣ができるのだとも云へる。

時期の點、性質の點も、議論の餘地があるが、現在稅務署の取扱としては、之を必要経費とは認めないことになつてゐる。私一個の考では、むしろ、各商賣の種目に依り、その既往の掛倒れ統計等に徴し、一定歩合までの掛倒れは、之を必要経費として認めるといふやうにした方が宜いと思ふ。

前年中の賣掛金にして、前年中に既に掛倒れとなつたものには、議論はあらうが必要経費として認めるか、或は又、全然収入金の方に計算をしないか、どちらかの方法で純益から除く方が宜いと思ふ。

建・物・器・具・等・の・見・積・減・價・といふのは、建物や器具等は、目に見えぬけれども自然に減耗して行く、たとへ修繕を施して行つても、何年かの後には使へなくなる。もし、その器具なり建物なりが、十年で駄目になるものとすれば、總價額から、駄目になつたときの廢物としての價額を引いた残りの十分の一づつは、毎年の純益計算上必要経費として控除すべきではないか、といふ問題が起る。

もしも借家や、器具を借入使用する場合は、その家賃や使用料は必要経費として引かれるのだから、そのつりあひから云つても控除すべきであるといふ議論が出る。殊に、料理店、旅人宿などの如く、建物それ自身が商賣上必須のものである場合や、印刷業に於ける機械の如きは、どうしてもその年分の減耗を見積つて、経費とすべきであるといふ議論が出る。尤もなことである。

けれども、現在の税法の立てまへは、個人營業の純益計算は、法人とは根本から異り、収入からその収入を得るに必要な経費を引くに止り、資産そのものの増減に因る損益は計算に入れないことになつてゐるのである。それ故、これ等建物機械等の減耗額は、一般的には必要経費として認めない、減耗が顯著で、且つその減耗の償却——補填計算の明確なものに限つて認めることになつてゐるのである。

尤も、これを一般的に経費として認めることにしても、實行上困難な點がある。といふのは、會社ならば、それ等建物器具機械等の購入、取得の原價が明瞭になつてゐるが、個人となると、祖先傳來の家で營業してゐる場合があり、天保何年に幾らで建てた建物だ、などといふやうなことになる、なかなか判らないことも出て来る。しかし、早晚この税法の立てまへそれ自身が改正さるべきであると思ふ。建・物・の・増・築、改・築・費が経費にあらざることといふまでもないが、修繕費とどの程度で區別するか、問題である。

抽象的に云へば、建物を舊形——從來の利用程度に保持存続せしむる爲の費用は修繕費で、從來よ



りも效用を増すことになれば即ち増築改築費となる。増築は數量を増すこと、改築は數量は増加しないが、利用價值、效用が増加することを意味する。

しかしながら、實際上の認定は甚だ困難であらう。

器具機械の新調、改良費、これも建物の増築改築費と同様で、補充費との分界がむづかしい。

新しく器具機械を購入したり、又は従来以上に效用を發揮するやう改造する爲に支出した金額は、正しく経費ではないが、さりとて、そろばん一個買ったから、それは経費じゃないといつては、餘りに非常識である。又印刷業の活字代の如きも、理窟から云へば、在來の活字の滅失したものを補填する爲に買ったのは補充費で、それ以上は所謂新調、購入だといふことになるが、そこは程度問題である。商品原料品の値下り損、これは経費の問題といふよりは、賣買差益計算上の問題といふ方が適當である。前にも述べたやうに、すべて個人は、収入、経費を計算するのであるから、たとへ値が下がつても、品物で持つてゐる以上は、元値で勘定をする、値下り損を見積るべきではない。値上りの利益も勘定しないし、値下り損も計算しないのである。

盗難火災等に因る損害は、正に損失ではあるが、経費とは云はれない。只、商品の萬引に因る損失は、それ丈有品調の際不足する、即ち現在商品の棚卸高がそれ丈減するから、賣買差益がそれ丈減る

従て、経費として控除したと同一結果にはなるが、賣溜金を盗まれた、詐欺にかゝつて損をしたと云つてもそれは経費とは云はれない。

建物や商品等が焼けたとか、水害で駄目になつたとかいふ場合の損害も損失にはちがひないが、之を経費として控除することはできない。即ち、そうした損失あることに因つて、何等収入の増加を齎らす譯でもないからである。彼の大震災火災の際に、この問題が所得税や營業税に付て起つたことがある。

所得税に於ける個人の營業所得の計算方は、ちやうど營業收益税に於ける純益の計算方と同一であり、又營業税の方にも、所得計算方と同一の方法で計算した結果、その年の營業利益が營業税にも達しなかつた場合は、その不足額は免税するといふ規定があつた。

ところが、大震災火災に因り店舗も商品も焼けた、えらい損害を受けた、しかも九月一日であつたから、所得税第一期の納期である。何とかして税を免除したいが、困つたことには、所得税も營業税も前述の如くかうした損失を経費とは認められない規定になつてゐる。

そこで法律に代るべき緊急勅令を發布し、所謂税の方は、被害の割合と所得の高とに應じて、全免するとか、何割天引免税するとか、云ふやうな方法で救済規定を設け、營業税の方は、利益不足免税の規定を適用する上に於て『大震災火災に因る損害は、この際に限り、必要経費と認めて控除する』と



いふ特別規定を作つたのである。それで、漸く免税處分をすることができたのであつた。かゝる特別の規定のない場合に於ては、かういふ火災その他の災害に因る損害は、損失には違ひないが、収入を得るに必要な経費といふ譯にはいかぬのである。

營業に關係のない負債の利子、割引料、租税公課等が、必要経費として認められないことは既に前に述べた通りである。

本人及家族への諸給與、これも必要の経費には計算すべきではない、それ等は純益の分配に外ならない。これが、會社營業の場合なら、會社から給料等を拂へば、會社の方は之を損金とし、その代り、之を貰つた個人には給料等の所得として計算するが、個人營業の場合には、かういふ區別をしない。營業主本人及其の家族への給與は之を経費とすべきでない。

生活上の費用その他家事上に關聯する費用は必要経費として控除されないことは、前に述べてあるから、繰り返す必要はあるまい。

最後に、營業専用地の地租であるが、これはその性質から云へば、勿論必要経費ではあるが、前述の如く、營業收益税額より控除する規定ができたのであるから、もし該規定に依り、所定の申告申請をなし、税金の方から控除する場合は、必要経費としては引かない。その手續をしなかつた爲に、税

額から控除を受けない場合は、必要経費として控除さるべきは云ふ迄もない。

### 營業税との差異

營業收益税のいかなるものであるか、營業税とどういふ具合に違ふかの大體は、以上によつて一應説明を了したのであるが、尙一層明確に了解し易からしむるため、營業税と營業收益税との規定の異なる點を、換言すれば改廢の要點を比較對照して、概論篇を結ぶことにする。

摘要	營業税	營業收益税
本 質 性 の 税	<p>一、資産所得に重課し、且課税物件を側面より捕捉し、以て一般所得税の補完税たる性質を有する。</p> <p>二、營業を本位とする所謂物税である。</p> <p>三、營業の収益に課する收益税である。</p>	<p>一、營業税と何等異なる所が無い。只課税標準を純益とし、殆んど所得と異なる所がなくつたから、課税物件を側面より捕捉するといふ作用は期待されぬこととなつた。</p> <p>二、各營業場各營業を通算して課税することになつたため人税たるが如き觀を呈するに至つたが、やはり營業を本位とする物税である。</p> <p>三、收益税たることはその名の如くであるが、課税標準が純益であるが爲殆んど特別所得税たるの觀がある。</p>







期の  
年の十二割額を超過するときは、その超過資本金額に對して課税せぬ。

業名		課税標準	税率
物品販賣業	賣上金額	卸賣 甲萬分の八 乙萬分の十一 小賣 甲萬分の二十 乙萬分の三十一	一人毎に金二圓
銀行業	資本金額	一人毎に金二圓	一人毎に金二圓
無盡業	資本金額	一人毎に金二圓	一人毎に金二圓
金貸付業	運轉資本金額	一人毎に金二圓	一人毎に金二圓
物品貸付業	資本金額	一人毎に金二圓	一人毎に金二圓
製造業	資本金額	一人毎に金二圓	一人毎に金二圓
印刷業	資本金額	一人毎に金二圓	一人毎に金二圓
出版業	資本金額	一人毎に金二圓	一人毎に金二圓
寫真業	資本金額	一人毎に金二圓	一人毎に金二圓
運送、運河、橋、船舶	資本金額	一人毎に金二圓	一人毎に金二圓
碇場、揚場	資本金額	一人毎に金二圓	一人毎に金二圓
貨物陸揚場	資本金額	一人毎に金二圓	一人毎に金二圓
の各業	資本金額	一人毎に金二圓	一人毎に金二圓

た。

- 一、營業の種類如何を問はず、法人は純益の百分の三・六、個人は純益の百分の二・八
- 二、次の如き規定を設け、ひとしく所得税の補充たる地位に在る地租又は資本利子税との重複課税を避く。
  - (イ)、法人が各事業年度に於て納付した地租及資本利子税額を、其の事業年度の營業收益税額より控除する。但し資本利子税額は、公社債等を所有したる期間の利子に對する分に限る。
  - (ロ)、個人が營業専用の土地に付納したる地租額は營業收益税額より控除する
  - (ハ)、法人個人共に、右の控除は、所定の申告及申請をなしたる場合に限る。

率	
倉庫業	賃借物格賃 千分の五十七
鐵道業	收入金額 千分の十四
請負業	請負金額 千分の二・八
貸席業	賃借物格賃 千分の七十九
料理店業	賃借物格賃 千分の八十
旅人宿業	賃借物格賃 千分の五十
周旋代理屋	賃借物格賃 千分の二十一
仲立問屋	賃借物格賃 千分の二十一
信託の各業	賃借物格賃 一人毎に金二圓



製造業の申請	一般の申請	納税の期	決定の手續	納税
<p>一、一般製造業の増資不課税は、何等申請を要せぬ。</p>	<p>一、法人個人ともに毎年一月三十一日迄に營業名及課税標準額を申告しなければならぬ。</p>	<p>一、法人個人共に、税額を二分し、第一期六月、第二期十一月に納付する。</p>	<p>一、法人分も個人分も、營業名及課税標準額は、營業税調査委員会の決議を経て政府が決定する。</p>	<p>一、法人個人ともに、各營業場所所在地</p>
<p>一、指定重要物産製造業の免税を受けんとするには、前記純益金額の申告と同時に申請しなければならぬ。</p>	<p>一、法人は各事業年度の決算確定したる日若し合併の日より十四日以内、又は清算手の日より二十日以内に、純益金額を申告しなければならぬ。</p> <p>二、個人は毎年三月十五日迄に純益金額を申告しなければならぬ。</p> <p>三、前記の地租又は資本利子税の控除を受けんとする場合は、前二號の申告をなすと同時に、申請しなければならぬ。</p>	<p>一、法人は其の時々個人は納期は、第一期八月、第二期十一月。</p>	<p>一、法人分は政府の認定に依り決定する。個人分は、所得調査委員会の決議を経て政府之を決定する。</p>	<p>一、法人は、本店又は主たる事務所の所在地。</p> <p>二、個人にして、第三種所得納税者は、所在地。</p>

一般の不救済	開業の繼續	地
<p>一、決定を受けたる營業名又は課税標準額に不服なときは、税務監督局長に決定通知を受けた日より二十日以内に申立て審査を請求することができぬ。</p> <p>二、右審査請求ありたるときは、營業税審査委員会の決議を経て、審査決定を爲す。</p> <p>三、審査決定に對し、尙不服なときは、通知を受けた日より六十日以内に大藏大臣に訴願し、又は行政裁判所に訴訟を提起することができぬ。</p>	<p>一、廢業したるときは、其の年一月より廢業の月迄の月割税額を隨時徴収する。</p> <p>二、同一の場所、六ヶ月以内に同一の營業を開始したる場合は其の月より直に徴税する。</p> <p>三、營業を繼續し又は繼續の事實あるときは、前營業者の税額を徴収する。</p>	<p>得納税地(即ち原則として住所)、其の他は住所、若し住所なきときは主たる營業場の所在地。</p> <p>一、上記の如き規定は一切なくなつた。蓋し各業共純益を課税標準とすることになつた結果、かゝる規定を必要としなくなつたのである。</p>
<p>一、大體營業税の場合と同様、審査、訴願訴訟の三つの救済方法が設けられてゐる。只、營業税審査委員会はなくなつて、所得審査委員会の決議に依り審査決定をする丈が異なる。</p>	<p>一、大體營業税の場合と同様、審査、訴願訴訟の三つの救済方法が設けられてゐる。只、營業税審査委員会はなくなつて、所得審査委員会の決議に依り審査決定をする丈が異なる。</p>	<p>一、大體營業税の場合と同様、審査、訴願訴訟の三つの救済方法が設けられてゐる。只、營業税審査委員会はなくなつて、所得審査委員会の決議に依り審査決定をする丈が異なる。</p>



罰	利 益 不 足 免 税	減 損 更 訂
<p>一、無申告者、虚偽申告者、故意に帳簿の記載を爲したる者は一圓以上一圓九</p>	<p>一、營業の利益(實質は純益)が、營業税額に達しなかつた場合は、その不足額に免税を受けることができる。不足額は免税を受けることができない。營業年度終了後三十日以内に、又個人は翌年度の一月三十一日迄に申請しなればならぬ。</p> <p>二、この免税處分は、對する救済方法は減額更訂の場合と同様である。</p>	<p>一、個人に付ては營業税の場合と同様、減損更訂の途が設けられてゐる。徴收猶豫、訴願、訴訟の規定亦同様である。只營業税の場合は減額更訂と謂ひ、營業收益税に於ては減損更訂と稱する丈のちがひに過ぎぬ。</p> <p>二、法人は純然たる實蹟課税となつたから減損更訂をしない。</p>
<p>二、百圓以下の罰金。</p> <p>三、詐偽したる者は不正の行爲に因り税金を逋脱したる者は、脱税高の三倍の罰金又脱税高の三倍の罰金。</p> <p>四、同上</p>	<p>一、當初より純益を課税標準とするが故にかゝる規定を必要としなくなつた。</p> <p>二、帳簿物件の検査を妨げ、又は虚偽の記載を爲したる帳簿を提示したる者は</p>	<p>一、課税標準が二分の一以上減額したときは、翌年の一月三十一日迄に、申請して、課税標準の更訂を求めるとができる。</p> <p>二、右の申請があつた場合には、事情に依り税金の徴收を猶豫することができる。</p> <p>三、減額更訂處分に不服なときは、稅務監督局長に訴願し、仍その裁決に不服なときは、大藏大臣に訴願し、又は行政裁判所に訴訟を提起することができる。</p>

罰	則
<p>二、營業税以下の料。</p> <p>三、調査又は審査に參與する者、調査又は審査事項を漏洩したるときは三十圓以下の罰金又は科料に處し、且其の職を失はしむ。</p> <p>四、刑法上の各種の宥恕規定を適用せぬ</p>	<p>二、營業税以下の料。</p> <p>三、調査又は審査に參與する者、調査又は審査事項を漏洩したるときは三十圓以下の罰金又は科料に處し、且其の職を失はしむ。</p> <p>四、同上</p>

(概論篇終)





逐條篇



## 納税義務者

### 法人

#### 第一條

本法施行地ニ本店、支店  
其ノ他ノ營業場ヲ有スル  
營利法人ニハ本法ニ依リ  
營業收益稅ヲ課ス。

營業收益稅は、いかなる者に課するの、課税すべき主體を定めなければならぬ。即ち、税法第一條は、營業收益稅を課すべき法人の範圍を定め、第二條は課税すべき個人の範圍を定めたものである。

税法第一條の規定は、上記の如く、本法施行地に、即ち、この營業收益稅法の施行さるゝ地域内に、本店、支店其の他の營業場を有する營利法人に課税する旨を定めてゐる。従て、營業收益稅法施行地内に本店、支店其の他の營業場を有すること、及びそれが營利法人であることの二つの要件に該當するものは、いかなる營業を爲すを問はず、總て營業收益稅が課せらるゝのである。

營業稅に於ては、法人も個人も、共にその税法第一條に列擧する物品販賣業以下二十六種の營業を爲す者に限つて課税さるゝ規定であつたが、營業收益稅は、苟くも税法施行地内に營業場を有する營



利法人には、總て課税することとなつたのである。

しからは、本法施行地即ちこの營業收益税法の施行さるゝ地域は如何、本店、支店其の他の營業場とはいかなる意義を有するか、營利法人とは何であるか、を明かにせねばならぬ。更に又、何故にかくの如く課税の範圍を擴張し、總ての營利法人に課税することにしたのであるか、その趣旨を明かにしなければならぬ。

**本法施行地** 本法施行地とは、この營業收益税法の施行さるゝ地域のこと、我國領土の内、臺灣、朝鮮、樺太、を除きたる地域を指すのである。通俗に云へば日本内地、即ち一道三府四十三縣を謂ふのである。

凡そ、一國の法令は、原則としてその國の全領土に亘り施行さるべき筈である。總て、特別の定めのない限り、營業收益税法は、日本の全領土に施行さるべき筈である。

しかるに、我國の新領土たる朝鮮、臺灣、及樺太は、民情、風俗、慣習等社會の事情が日本内地とはずいぶん異つてゐる。之に對し、内地と同様に一般法令を施行することは不適當であるから、此等新領土に對し『法律の全部又は一部を施行するを要するものは、勅令を以て之を定む』る旨の法律が定められてゐるのである。明治四十年三月法律第二十五號、明治四十四年三月法律第三十號、大正十

年三月法律第三號、がそれである(參照一乃至三)。從て、勅令を以て指定されぬ限り、一般法令は此等新領土には施行されぬ。營業收益税法は、即ち此の指定がないから、此等新領土には施行されぬのである。

關東州は租借地であり、南洋群島は委任統治地で、共に我國の領土ではないから、何等かくの如き規定がなくとも、當然に一般法令は施行されぬ。

所得税に付ては、所得税法第八十四條に、當分の内小笠原島及伊豆七島には所得税法を施行せざる旨の規定があるけれども、營業收益税法には、かゝる規定がないから、此等の島にも施行さるゝのである。

**營業場** 營業場とは營業取引の中心たる場所を謂ふ。税法第一條には、『本店、支店其の他の營業場』と規定してあるが、これは、本店や支店は勿論のこと、その他出張所、派出所、工場等名前はどうかあつても其の實質營業の中心たる場所があればといふ意味である。税法第二條には單に營業場と規定し第一條には本店、支店其の他の營業場と規定してあるが、もと／＼本店、支店は營業場であることは勿論であるから、其の實質上の意義には毫も差異がない。

營業取引の中心たる場所とは、營業上各般の取引を爲す本據といふ意味である。從て、單に營業取



引を爲す場合とは異なる。營業取引は隨時隨所に於て爲すことができる、相手方の店頭に於てもはた街頭に於ても爲すことができるであらう。しかしながら、それ等個々の取引行爲の行はるゝ場所は之を營業場といふことができない。そうした個々の營業取引を總括する場所、中心たり本據たる場所を謂ふのである。

それ故、營業場には、相當の設備あることを普通とする。しかしながら、その設備の程度は營業の性質規模の大小に依り自ら差異があり、或る場合に於ては、算盤一個、机一脚にても亦設備ありと云ふことができるであらう。又營業場とは、營業用の建設物といふ意味ではない。營業場たるには、必ずしも特種の建設物があることを必要としない。同時に、建設物のある場所必ずしも營業場といふことができない。要するに營業の中心となる場所が營業場である。營業の中心、本據であるならば、住家の一部でも、停車場の一隅でも、ビルディングの一室でも營業場と謂ふを憚らぬ。同時に、彼の倉庫、單なる製造工場、商品の仕入所、商品の引渡所等の如きは家屋や建設物があつても、直に以てその場所を營業場と謂ふことができる。

營業税法の時代に於て、この營業場の意義に關し、幾多の判決例や行政例がある。代表的のものを擧ぐるならば、

◇營業場とは住家の一部分たるを否とを問はず、不斷公衆の自由に入出して、營業の取引を爲す場所を謂ふ（同三十四年十月行政裁判所判決）

◇金錢貸付業は、其の業體の性質上、特別の設備を必要とせざるが故に、苟くも住宅の一部に於て、貸付の事務を取扱ふ以上は、之を以て營業場と認めざるを得ず（行政裁判所明治三十八年第三百五十號事件、同四十二年四月判決）

右の通で、その他同趣旨の判例が澤山ある。判決文では、單に營業を爲す場所である以上營業場であるといふやうに書いてあるが、前述の如く、單に個々の營業取引が行はれたからと云つて營業場といふことはできぬ、營業取引の中心となる場所でなければならぬと思ふ。

營業税法の規定には、『一定の店舗其の他の營業場を有し云々』といふやうに、『一定の』といふ文字が使れてゐた。しかるに、營業收益税法には、この一定のといふ文字がないから、一定しなくとも宜いのかといふ疑をもつ人もあらう。然しながら、營業場の意義は、前述の如く取引の中心たる場所を云ふのであるから、自ら一定のといふ意味が含まれてゐると解すべきである。相當の永き期間營業の中心場たらしむべき意思を以て定めた場所と解すべきである。然らざれば、彼の縁日商人の如き、今日甲地、明日は乙地と轉々する場合に於ても、それ等甲地、乙地は何れも營業場だといふことにな



要するに、營業場とは、建設物や設備の有無、乃至場所の何處たるを問はず、營業取引の中心となる場所を謂ふのである。

營業 しかれば、營業とは何であるかと云ふ疑問が次いで起るであらう。

學者は、通常『營業とは、絶えず利益を擧ぐるの意思を以て、連続して爲す同種多數の行爲である。』と謂ふてゐる。

絶えず利益を收むる意思がなければ營業と云ふことはできない。従て、一時の目的で爲す行爲は營業ではない。又、連続して爲す所の同種類且つ多數の行爲でなければ營業とは云へない。従て、多數の行爲と雖、それが各々獨立して箇別な場合は、之亦營業とはならない。營業たるには、同種多數の行爲が相重つて一團をなし一群をなしてゐる状態でなければならぬ。而して茲に多數といふのは、澤山のといふ意味で豫め三箇五箇といふが如く數の一定するものである場合は營業といふことができない。

かやうな定義を以てすれば、營業の範圍は、極めて廣汎となる。所謂商業、工業は勿論のこと、農業、牧畜業、漁業の如き原始産業も、更に醫師、辯護士、俳優、理髮師といふが如き精神、肉體の活

動に依る業務も、總て包含することとなる。しかしながら、法人にはその性質上自ら精神、肉體の活動に依る業務といふものがない。又我が營業收益税法に於ては、個人に付ては特別の規定を置き、又は解釋上、此等の原始産業乃至精神、肉體上の業務等は除外するやうに定めてゐる。

要するに税法第一條に所謂營業場とは、營業取引の中心たる場所を謂ふものであり、而してその營業とは、前述の如き廣き意味のものである。

尙、營業なる文字は、時に客觀的の意義に用ひらるゝことがある。その場合に於ける營業とは、所謂營業財産と同一意味であつて、營業者の營業用に供する財産を綜合し一體として觀察したものである。營業を譲渡したとか、繼續したとかいふ場合にいふのは、即ちこの客觀的意義に於ける營業のことである。營業財産には、所謂積極的財産（資産）と消極的財産（負債）とある。この營業上の資産負債を總括し、一體として觀たのが客觀的意義に於ける營業である。税法第一條の營業場の解釋上の營業なる意味は、かゝる客觀的のものではなく、主觀的のもの——營業とはどういふ行爲をすることであるかといふ觀方に立脚するものである。

營利法人 營利法人とは、營利即ち經濟上の利益を收むるを目的とする私法人の意で、結局會社を指稱するものに外ならぬ。



元來、法人とは、自然人にあらずして人格を認められ、権利の主體たることを得るものである。之に付て從來學説がいろ／＼に岐れ、或は法人實在説なるものがあつて、法人とは社會上經濟上の發達に伴れ自然にできたものである、之を法律で認めやうが認めまいが、現に實在することは否定できぬではないか、といふ。

之に對し、法人擬制説なるものがあり、たとへ人なり財産なりの集合體があつても、法律がその存在を認め、権利の主體たることを得せしめなくては、人格のないものである。法律が認めてこそ人格を附與してこそ始めて法人たるものである、といふ。

その議論の當否は、茲に論ずる限りでないが、我國に於ける法制では、恰もこの兩説中主として擬制説に依り、即ち民法第三十三條には『法人は本法其の他の法律の規定に依るに非ざれば成立することを得ず』と規定してゐる。しかしながらこれは、私の事項を目的とする所謂私法人に關する規定であるのみならず、國は、何等法律の規定に依つたものではなくとも尙且法人として権利の主體となつてゐるから、強ち所謂擬制説にのみ立脚してゐる譯でもない。

が、兎に角、營業收益稅法上に於ける法人は、法律上に根據のあるものでなければならぬと解すべきである。たとへ、實質上法人と等しき人又は財産の集合體であつても、法令に根據のないものは、こ

の稅法上の法人ではないと解すべきである。

而して、法人は、之を大別して公法人と私法人とに區別される。主として公益を目的とし、公共の事項を取扱ふを目的とするものが公法人であり、主として私益を目的とし私の事項を取扱ふを目的とするものを私法人と謂ふ。

公法人は本來營利を目的とするものではないが、時に營利の事業を爲すことがある。例へば國が鐵道營業を爲すが如き、府縣市町村等が、電氣、瓦斯等の事業を營み利益を擧ぐるを目的とするが如きがそれである。しかしながら、此等公法人が、かゝる營利行爲を爲す所以のものは、その本來の目的、固有の目的を達するの手段に外ならない。公法人本來の目的は、公共の福利を増進し、社會の安寧秩序を維持するに在る、それ等の目的を達する爲に諸般の施設を爲すには、それ／＼費用を要する、その費用を支辨し調達する方法として前述の如き營利的事業を行ふのである。従て、公法人には、結局營利法人なるものはあり得ないことになる。國家や府縣市町村等は、即ち公法人であるから、たとへ營利的事業を爲しても、營利法人とはならず、従て營業收益稅は課せられぬのである。

營利法人とは、結局私法人に限るのであるが、私法人中にも、營利を目的とせざる法人即ち所謂公益法人と、營利を目的とする法人とがある。又、私法人は、その組織の上から、人と財産との集合體



である社団法人と、財産のみの集合體である財団法人とがあり(民法第三十四條、第三十五條)、更に相續人が曠缺した場合は、その財産を法人とする規定がある、即ちこれは社団法人でも財団法人でもない特別法人である(民法第千五十一條)。而して、財団法人には營利を目的とするものではなく、悉く所謂公益法人であり少くとも非營利法人である(參照四)。又特別法人はその成立の性質上營利法人にあらざること明かであるから、結局、營利法人とは、私法人中の社団法人、その又社団法人中の營利を目的とする法人に限ることになる。

しかるに、民法第三十五條第一項は、『營利を目的とする社團は商事會社設立の條件に従ひ之を法人と爲すことを得』と定め、その第二項は『前項の社團法人には總て商事會社に關する規定を準用す』と規定し、更に民法第四十二條第一項は『本法に於て會社とは商行爲を爲すを業とする目的を以て設立したる社團を謂ふ』と規定し、その第二項は『營利を目的とする社團にして本編の規定に依り設立したるものは商行爲を爲すを業とせざるも之を會社と看做す』と規定してあるから、究極する所、營利法人とは、商法上の會社に外ならぬことなるのである。(參照五)

從來、右の商法第四十二條第一項に依る會社即ち、商行爲を爲すを業とする目的を以て設立したる會社は之を商事會社と謂ひ、民法第三十五條に成立の根據を置く會社、即ち商行爲を爲すを業とせざる

も營利を目的とする會社、例へば農業、漁業、等を營むを目的とする會社は、之を民事會社と稱し來つたが、何れも結局は商法上の會社である。

又、外國人中商事會社は、我國に於て其の成立を認許され、日本に成立する同種のものと同じの私權を有することを原則とし(民法第三十六條參照四)、商法は第二編第六章に於て「外國會社」なる一章を設け、第二百五十五條以下數ヶ條に亘り之を規定してゐる。故に外國法人たる商事會社も亦商法上の會社といふを妨げぬ。

かくの如く、營利法人とは、私法人中の社團法人で營利を目的とするものを謂ひ、結局商法上の會社に外ならぬのであるが、私法人中には、非營利法人(公益法人)にもあらず、營利法人にもあざざるものがある。學者は之を中間性法人と稱してゐる、相互保險會社、產業組合、同聯合會、同中央會、產業組合中央金庫、會員組織の取引所、漁業組合、同聯合會、住宅組合、輸出組合、重要輸出品工業組合、同聯合會等がそれである。(參照六乃至一三)

此等は何れも夫々の法規に依り法人たるもので、私法人に屬するけれども、公益を目的とするものではないから公益法人でもない、さりとて營利を目的とするものとも認め難いから營利法人と謂ふこともできぬ。正しく中間性の法人である。中間性法人は營利法人ではないのだから、當然に税法第一



條に該當せず、從て營業收益税の主體とはならぬと解すべきが如しと雖、實際上は疑問に涉るべきが故に、夫々各特別法を以て、營業收益税を課さぬ旨を規定してゐる。(參照六乃至一三)故に、營業收益税に關しては、此等法人を營利法人と解するも、將又公益法人なりと解するも、結局課税の範圍外となる。(此等中間性法人に關する各特別法には、依然營業税を課せずと規定しあるも、之は未だ改正の手續を爲さぬのであるから、營業税とあるは營業收益税の意と解し課税せぬことに取扱つて宜からうと思ふ。)

尙、農業倉庫業法に、農業倉庫業者には營業收益税を課せずとの規定があるけれども、元來農業倉庫業者たり得る者は、産業組合、農會、農業の發達を目的とする公益法人並に市町村及之に準すべきものに限り、而して此等法人は、既に夫々營業收益税の主體たらざる者であるから、此の農業倉庫業法の規定を俟つまでもなく農業倉庫業者には課税せざることとなるべき筈である。

ところが、中間性法人にして、例へば左記の如きものに付ては、税法はもとより、その特別法の上にも、何等營業收益税を課せざる旨の規定がない。從て、一見此等の法人に對しては、課税すべきものであるかの如き疑が起るかも知れない。殊に、耕地整理組合であるとか、酒造組合であるとか、いふものに付ては、所得税法では之に課税せざる旨を明かにしてゐるのに(參照一四)、營業收益税法

には、何等規定して居らぬし、又、それ等法人に關する各特別法に於ても規定してないから、課税すべきものではないかといふ疑が起るかも知れぬ。

しかしながら、此等法人は、營利法人でないといふ點から非課税の理由がたつのみならず、假りに營利法人なりと解しても、此等の法人は營業を爲すものではなく、從て「營業場」を有せぬのである。それ故、税法第一條には該當せぬから、課税すべきものではない。

- 一、耕地整理組合(耕地整理法第四十一條)
- 一、森林組合(森林法第六十三條)
- 一、農會(農會法第二條)
- 一、水産會(水産會法第二條)
- 一、水産組合及同聯合會(漁業法第五十四條)
- 一、畜産組合(畜産組合法第三條)
- 一、外國領海水産組合及同聯合會(外國領海水産組合法第八條)
- 一、酒造組合及同聯合會(酒造組合法第七條)
- 一、重要物産同業組合及同聯合會(重要物産同業組合法第六條)



- 一、商業會議所（商業會議所法第一條）
- 一、醫師會（醫師法第八條）
- 一、齒科醫師會（齒科醫師法第八條）
- 一、藥劑師會（藥劑師法第十三條）
- 一、獸醫師會（獸醫師法第九條）

私法人中の公益法人乃至非營利法人及び所謂中間性法人等に對しては、その本質の上から、はた又特別法規の規定から、結局課税すべきものでないことは、以上の通りであるが、若しも、その公益法人が、營利の事業を營む場合には課税すべきか否か、又、中間性法人が、その目的の範圍を超えて、營業を爲し、從て營業場を有する場合はどうするかといふ問題が起る。

私法人中の公益法人と云へば、社團法人中の公益法人、及び財團法人とであるが、此等の法人が、時に營利の事業を營んでも、その本来の目的を達する手段として行つたものである場合には、公法人の場合と同様課税すべきものではなく、もし全然本来の目的遂行上に關係なき營利事業を爲す場合は、その行爲は該法人の行爲とは謂はれぬ。蓋し、法人はその目的の範圍内に於てのみ存在するものであるからである。從て、かゝる場合には、該營利事業關係個人の事業と認め、その個人に課税すべきであらう。

又、特別法人即ち相続人曠缺の場合の相続財團は、その成立の本質の上から、營利事業を爲すことはあり得ないと思ふが、しかし、例へば從來商工業を營んでゐた者が死亡し、全く相続人がない場合、而して、その跡を從來の番頭達が事實上引續き經營してゐる場合に、その營業に對して課税すべきか否か、といふやまな問題が起り得る。

元々、民法上この財産に對し法人格を與ふる所以のものは、無主の財産の管理の便宜に出でるものであるから、その管理清算の行爲を『營業』とは謂ふことはできない、營業にあらずとせば『營業場』がなく、結局課税すべきものではないと思ふ。

私は前述の如くこの特別法人を、非營利法人として論じて來たが、之を營利法人なりと解する論者もないではない。が、假りに營利法人なりと解しても、その行ふ所は、結局營業とは謂はれぬから、何れにしても課税の圏外に置くべきものと思ふ。餘り實益のない問題であるから、深く論ずることを避ける。

中間性法人が、その目的の範圍を超えて營利事業を營んだ場合、例へば産業組合が、その組合員以外の一般の者にも、物品の販賣、金融等を行つた場合の如きは、之亦前記公益法人の場合と同様その



關係個人の營業を認め、個人に對して課税すべきである。從來、營業税の取扱例としては、組合長代表者たる個人に對して課税してゐる。

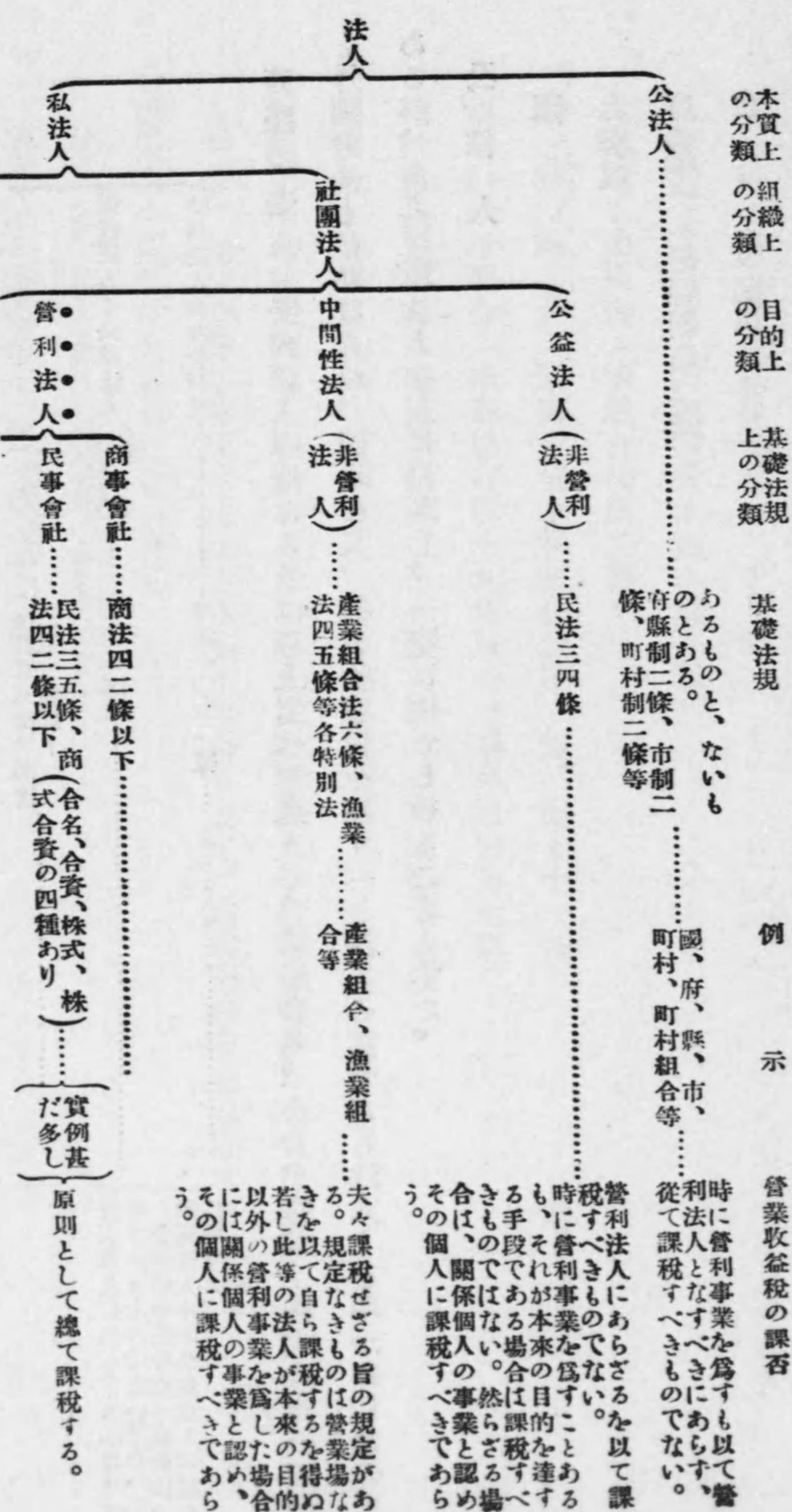
以上述べたが如く、營業收益税を課すべき營利法人とは、結局「會社」に外ならぬのであるが、我國の會社は商法第四十三條の規定によつて合名、合資、株式、株式合資會社の四種に分れるから、要するに、税法第一條に所謂營利法人とは、この四種の會社及び外國會社を指すことになる。

而して、我國領土中營業收益税法を施行せざる臺灣、朝鮮、樺太及租借地たる關東州に本店を有する會社所謂殖民地會社が、税法施行地内支店その他の營業場を有する場合には、その支店その他の營業場に於ける事業に對しては營業收益税を課すべきこと勿論である。所得税に付ては大正九年法律第十二號所得税法の施行に關する法律第二條に、朝鮮、臺灣、關東州又は樺太に本店を有する會社の、所得税法施行地内に於ける支店等の所得に對しては、所得税法に依る所得税を課しない旨を定めてゐるけれども、營業收益税に付ては、かゝる法律がないから、課税すべきものである。

之を要するに、税法第一條に所得「營利法人」とは、營利を目的とする法人の義であつて、詮じつむれば、私法人中の社團法人、その社團法人中の營利法人たる會社、即ち「日本内地に於て設立せられたる合名、合資、株式、株式合資の四種の會社」「臺灣、朝鮮、樺太、關東州等に於て設立せられたる

會社の税法施行地内に於ける支店等』及び「外國會社の支店等』を指すものに外ならぬ。

記憶に便ならしむるが爲め、以上の趣旨を要約して、左に表解することにする。





外國會社……………民法三六條、商法二五五條以下……………

財團法人(公益法人(非營利法人))……………民法三四條……………

特別法人(非營利法人)……………民法一〇五一條……………

營利法人にあらざるを以て課税すべきものでないが、<sup>1</sup>營利の事業を爲す場合には、社團法人中の公益法人の場合に準ずる。

非課稅法人 營利法人の何たるやは以上述べた通りで、結局合名、合資、株式、株式合資の四種と外國會社とに外ならぬ。同時に又、營業收益税を課すべき法人と課せざる法人とを明かにしたのであるが、尙非課稅法人を左に列擧し、一覽に便せしむることとする。

公 法 人

國

北海道

府・縣 (府縣制第二條)

市 (市制第二條)

町・村 (町村制第二條)

區 (市制第六條)

府 縣 組 合 (府縣制第二百二十六條ノ二)

市 町 村 組 合 (市制第四百四十九條)

町 村 組 合 (町村制第二百二十九條)

北海道地方費 (同地方費法第八條ノ三)

北海道土地組合 (同組合法第二條)

水 利 組 合 (同聯合會水利組合法第二條、第七十一條)

市町村學校組合 (市制第四百四十九條及地方學事通則第七條)

町村學校組合 (町村制第二百二十九條及地方學事通則第七條)

社團法人中公益法人

理論上は公益法人たる社團法人に限るも、社團法人の名稱を用ひるものは、殆んど公益法人であるから、先づ全部が非課稅法人とみて差支あるまい。尙前記の表を參照すること。

社團法人中間性法人(括弧内は免稅條項)

產 業 組 合 (產業組合法第六條)

產業組合聯合會 (同 第八十一條)



- 産業組合中央會 (同 第九十二條)
- 産業組合中央金庫(産業組合中央金庫法第八條)
- 住宅組合 (住宅組合法第十六條)
- 輸出組合 (輸出組合法第三十三號)
- 重要輸出品工業組合(重要輸出品工業組合法第三十三條)
- 漁業組合 (漁業法第四十五條)
- 漁業組合聯合會 (同 )
- 農業倉庫業者 (農業倉庫業法第十四條)
- 相互保險會社 (保險業法第九十條)

右以外の中間性法人は、結局營業を爲さず從て營業場を有せざるが故に課稅することができぬ。

#### 財團法人

財團法人は營利を目的とせざるものに限るが故に、財團法人の名稱あるものは總て課稅の圈外に置いて宜い。尙前記の表を參照すること。

#### 特別法人

相續人あること分明ならざるときはその相續財産は之を法人とす、といふ民法第千五十一條の規定に基くものであるから、本質上非營利法人である、從て課稅すべきものではない。

**非課稅營業** 以上述べたる所に依り明かな如く、苟くも此の稅法施行地内に營業場を有する會社に對しては、總て營業收益稅が課せらるゝのであるが、左記の營業より生ずる純益に對しては、絶對的に又は或一定年間營業收益稅を課せられぬ。詳細は第七條の説明に譲る。

#### 絶對的非課稅營業

- 一、政府の發行する印紙切手類の賣捌
- 二、度量衡の製作、修覆又は販賣
- 三、自己の採掘し又は採取したる礦物の販賣
- 四、新聞紙法に依る出版
- 五、施行地外に在る營業場に於て爲す營業
- 六、漁業又は演劇興行

(以上稅法第七條に依り非課稅)

#### 有期非課稅營業



七、指定重要物産製造業(稅法第八條に依り三年間免稅)

八、大規模の製鐵業(製鐵業獎勵法第二條に依り十五年間免稅)

全會社課稅理由 營業稅法に於ては、法人も個人も、共に同稅法第一條に列擧せる物品販賣業

以下二十六種の營業を爲す者に限り課稅する組織であつたが、營業收益稅法に於ては、個人に對しては後述する如く、大體從來の營業稅法の例に倣ひ、營業の種類を限定し、其の營業を爲す者に限り課稅するに反し、法人に對しては、上述の如く、原則として其の營業の種類如何を問はず課稅することにしたのであるが、その理由は大體次の通である。

一 營業稅法に於ては課稅營業を限定した結果、自ら營業稅を課せらるゝ會社と課せられざる會社とが生じた。しかしながら、會社は、元來事業の種類如何を問はず、總て營利を目的として存在するものである。等しく營利を目的として存在するものに對し、事業の細目に依り、或は課稅し、或は課稅しないといふことにしては、不權衡である。

二 會社の收益は主として資本の收益である。從て資産所得に重課するの趣旨から、どうしても之に對し、一般所得稅の外に何等かの補充稅を課するのが理論上當然である。しかも今回の稅制整理の結果、この資産所得重課稅の趣旨を一貫する爲、從來所得稅のみを課せらるゝに過ぎなかつた、公債

社債、預金の利子等に對し資本利子稅を課することにしたのである。從て、今若し、從來の如く、會社も一定の營業に對してのみ營業收益稅を課することにするならば、其の課稅を受けざる會社又は課稅を受けざる營業分の收益に對しては資本利子稅を課さねばならぬことになる。源泉課稅の意味を以て會社自身に對して課するか、又はその收益の分配を受くる株主、社員等の個人に對し資本利子稅を課するのが、理論上當然である。結局は營業收益稅を課すべきか資本利子稅を課すべきかの問題に過ぎない。然らば、寧ろ一律に會社に對し營業收益稅を課することにした方が簡明であらねばならぬ。

三 もしも、一定營業の收益に對しては、營業收益稅を課し、その他の收益に對しては資本利子稅を課することにしたならば、課稅すべき營業と非課稅營業とを兼營する會社に付ては、その收益を按分計算しなければならぬし、資本利子稅を株主、社員等の個人に對して課する仕組に依るならば、該會社の配當金中、營業收益稅を課せられざる營業の收益より成る部分を算出して資本利子稅を課さねばならぬことになる。洵に煩雜なことになる。殊に、かゝる會社が積立金を崩して配當した場合の如きは、その配當金中資本利子稅を課すべき部分、即ち營業收益稅を課せられざる營業の收益より成る部分何程なりやは殆んど計算がつかぬことになる。蓋し、積立金とは、既往幾事業年度間の純益を積立累算し來つたもので、その純益中には課稅營業の收益も非課稅營業の收益も含まれてゐるが、そ



の割合は各年度に依り區々であるから、到底非課稅營業の收益より成る部分の如きは計算できない。

四 理論上は、會社より受くる配當金は、正しく資本利子であるから、之に對し資本利子税を課するの當然だとしても、概論篇に於て述べたが如く、大正九年所得稅法の大改正を行ひ、會社より受くる配當金に對しても他の所得と綜合して個人に第三種所得税を課することにしてから僅かに數年を出でざるに、今又之に對し資本利子税を課することにするならば、會社に對する投資——企業心を沮喪し、延て産業の發達を阻害することになる。そこで産業政策の見地から、今姑くは、個人の受ける會社よりの配當金に對しては、資本利子税を課さぬことにするを得策とする。

以上は、會社とは畢竟個人の寄り集りである、會社の収益は即ちその株主、社員等の収益に外ならぬといふ觀念に立脚した論である。従て、源泉的に會社に課するか、その組成分子たる株主社員等に課するか、といふ説明をしたのであるが、若しも、今日の會社は、所謂組合とは違ひ、法律上は勿論經濟上に於ても株主社員等とは別箇獨立の人格である。會社は會社、株主は株主だといふ觀方に立脚するならば、會社自體に對し營業收益税を課するの外、株主社員等の受くる配當金に對し、更に資本利子税を課すべしとの論も起るであらう。この論の當否は、にわかには斷定しがたいが、會社事業の發達に伴れ、漸次かういふ論が強くなるのではあるまいかと思ふ。

〔參照〕

一 明治四十年三月二十九日法律第二十五號(抄)

法律ノ全部又ハ一部ヲ<sup>●</sup>樺太ニ施行スルヲ要スルモノハ勅令ヲ以テ之ヲ定ム

二 明治四十四年三月二十四日法律第三十號(抄)

第四條 法律ノ全部又ハ一部ヲ朝鮮ニ施行スルヲ要スルモノハ勅令ヲ以テ之ヲ定ム

三 大正十年三月十五日法律第三號(抄)

第一條 法律ノ全部又ハ一部ヲ臺灣ニ施行スルヲ要スルモノハ勅令ヲ以テ之ヲ定ム

四 民法(抄)

第三十三條 法人ハ本法其他ノ法律ノ規定ニ依ルニ非サレハ成立スルコトヲ得ス

第三十四條 祭祀、宗教、慈善、學術、技藝其他公益ニ關スル社團又ハ財團ニシテ營利ヲ目的トセサルモノハ主務官廳ノ許可ヲ得

テ之ヲ法人ト爲スコトヲ得

第三十五條 營利ヲ目的トスル社團ハ商事會社設立ノ條件ニ從ヒ之ヲ法人ト爲スコトヲ得

前項ノ社團法人ニハ總テ商事會社ニ關スル規定ヲ準用ス

第三十六條 外國法人ハ國、國ノ行政區劃及ヒ商事會社ヲ除ク外其成立ヲ認許セス但法律又ハ條約ニ依リテ認許セラレタルモノハ

此限ニ在ラス

前項ノ規定ニ依リテ認許セラレタル外國法人ハ日本ニ成立スル同種ノモノト同一ノ權利ヲ有ス但外國人カ享有スルコトヲ得サル



權利及ヒ法律又ハ條約中ニ特別ノ規定アルモノハ此限ニ在ラス  
第一千五十一條 相續人アルコト分明ナラサルトキハ相續財產ハ之ヲ法人トス

五 商 法(抄)

第四十二條 本法ニ於テ會社トハ商行爲ヲ爲スヲ業トスル目的ヲ以テ設立シタル社團ヲ謂フ

營利ヲ目的トスル社團ニシテ本編ノ規定ニ依リ設立シタルモノハ商行爲ヲ爲スヲ業トセサルモ之ヲ會社ト看做ス

第四十三條 會社ハ合名會社、合資會社、株式會社及ヒ株式合資會社ノ四種トス

第四十四條 會社ハ之ヲ法人トス會社ノ住所ハ其本店ノ所在地ニ在ルモノトス

六 産業組合法(抄)

第一條 本法ニ於テ産業組合トハ組合員ノ産業又ハ其ノ經濟ノ發達ヲ企圖スル爲左ノ目的ヲ以テ設立スル社團法人ヲ謂フ

一 組合員ノ産業ニ必要ナル資金ヲ貸付シ及貯金ノ便宜ヲ得セシムルコト(信用組合)

二 組合員ノ生産シタルモノニ加工シ又ハ加工セスシテ之ヲ賣却スルコト(販賣組合)

三 産業又ハ經濟ニ必要ナル物ヲ買入レ之ニ加工シ又ハ加工セスシテ又ハ之ヲ生産シテ組合員ニ賣却スルコト(購買組合)

四 組合員ヲシテ産業又ハ經濟ニ必要ナル設備ヲ利用セシムルコト(利用組合)

第六條 産業組合ニハ所得稅及營業稅ヲ課セス

第八十一條 産業組合聯合會ニハ……(中略)……産業組合ニ關スル規定ヲ準用ス……(下略)

第九十二條 第六條……(中略)……ノ規定ハ産業組合中央會ニ之ヲ準用ス

七 産業組合中央金庫法(抄)

第一條 産業組合中央金庫ハ法人トシ其主タル事務所ヲ東京市ニ置ク

産業組合中央金庫ノ組織ハ有責任トス

第八條 産業組合中央金庫ニハ所得稅及營業稅ヲ課セス

八 住宅組合法(抄)

第一條 住宅組合ハ組合員ニ住宅ヲ供給スルヲ以テ目的トス

住宅組合ハ法人トス

第十六條 第二項

産業組合法ハ……(中略)……住宅組合ニ付之ヲ準用ス

九 輸出組合法(抄)

第一條 同一種類ノ重要輸出品ノ輸出ヲ業トスル者又ハ同一市場ヲ目的トシテ商品ノ輸出ヲ業トスル者ハ其輸出貿易ノ振興ヲ圖ル

爲共同ノ施設ヲ爲ス目的ヲ以テ輸出組合ヲ設立スルコトヲ得

前項ノ重要輸出品ハ主務大臣之ヲ指定ス

第二條 輸出組合ハ法人トス

第三十三條 ……(上略)……産業組合法第六條……(中略)……ノ規定ハ輸出組合ニ付之ヲ準用ス

一〇 重要輸出品工業組合法(抄)

逐條編 第一條



第一條 重要輸出品ノ製造ニ關スル工業者ハ其工業ノ改良發達ヲ圖ル爲共同ノ施設ヲ爲ス目的ヲ以テ工業組合ヲ設立スルコトヲ得但シ特別ノ事情アルトキハ二種以上ノ工業者ヲ以テ之ヲ設立スルコトヲ得前項ノ重要輸出品ハ主務大臣之ヲ指定ス

第二條 工業組合ハ法人トス

第三十八條 ……(上略)……産業組合法第六條……(中略)……ノ規定ハ工業組合ニ付之ヲ準用ス

一一 漁業法(抄)

第四十三條第一項

漁業組合ハ法人トス

第四十四條第二項

漁業組合聯合會ハ法人トス

第四十五條 漁業組合及漁業組合聯合會ニハ所得稅及營業稅ヲ課セス

一二 農業倉庫業法(抄)

第三條 農事倉庫業者ハ營利ヲ目的トシテ其ノ事業ヲ爲スコトヲ得ス

第四條 産業組合、農會、農業ノ發達ヲ目的トスル公益法人並市町村及之ニ準スヘキモノニ非サレハ農業倉庫業者タルコトヲ得ス

第十四條 農業倉庫業者ニハ所得稅及營業稅ヲ課セス

一三 保險業法(抄)

第九十條 相互會社ニハ營業稅ヲ課セス

一四 所得稅法(抄)

第十七條 北海道府縣市町村其ノ他命令ヲ以テ指定スル公共團體、神社、寺院、祠宇、佛堂及民法第三十四條ノ規定ニ依リ設立シタル法人ニハ所得稅ヲ課セス

所得稅法施行規則(抄)

第十二條 左ニ掲グル公共團體ニハ所得稅法第十七條ノ規定ニ依リ所得稅ヲ課セス

- 一 府縣組合、市町村組合、町村組合、市町村内ノ區及部、北海道地方費、市町村學校組合、町村學校組合、學區、水利組合、水利組合聯合會、耕地整理組合、耕地整理組合聯合會、北海道土功組合、重要物產同業組合、重要物產同業組合聯合會、森林組合、酒造組合、酒造組合聯合會、水産組合、水産組合聯合會、外國領海水産組合、外國領海水産組合聯合會、畜産組合、畜産組合聯合會、農會、商業會議所其ノ他此等ノ公共團體ニ準スヘキモノ
- 二 朝鮮、臺灣、關東州又ハ樺太ノ公共團體ニシテ各其ノ地ノ法令ニ依リ所得稅ヲ課セサルモノト指定セラレタルモノ

個人

第二條 本法施行地ニ營業場ヲ有

ある。

稅法第二條は、營業收益稅を課すべき個人の範圍を規定したもので



シ左ニ掲クル營業ヲ爲ス  
個人ニハ本法ニ依リ營業  
收益稅ヲ課ス

- 一 物品販賣業（動植物  
其ノ他普通ニ物品ト  
稱セサルモノノ販賣  
ヲ含ム）
- 二 銀行業
- 三 無盡業
- 四 金錢貸付業
- 五 物品貸付業（動植物  
其ノ他普通ニ物品ト  
稱セサルモノノ貸付  
ヲ含ム）
- 六 製造業（瓦斯電氣ノ  
供給、物品ノ加工修  
理ヲ含ム）
- 七 運送業（運送取扱ヲ

即ち、課稅すべき個人は、本法施行地に營業場を有し、茲に掲ぐる物品販賣業以下十九種の營業を爲す者である。法人の場合は、前述の如く、本法施行地に營業場を有する營利法人であれば、何業を營むを問はず、原則として總て課稅する規定であるが、個人の方は、茲に列擧する十九種の營業を爲す者に限るのである。この點が、法人と大に趣を異にする。

營業稅法に於ては、法人も個人も共に物品販賣業以下二十六種の營業を爲す者に限り、課稅する規定であつたが、法人に對しては、前述（九四頁）の如き理由に依り總て課稅することとし、個人は從來の例に倣ひ、限定したる營業を爲す者に限り課稅することとし、しかも殆んど營業稅の時代と課稅の範圍を等しくするのである。

從來は二十六種の營業を爲す者に課し、今回は十九種の營業を爲す者に課することになつたから、一見課稅の範圍が縮小されたやうに思はれるけれども、その削除された七種の營業は、次の如く法人にあら

- 八 倉庫業
- 九 請負業
- 十 印刷業
- 十一 出版業
- 十二 寫眞業
- 十三 席貸業
- 十四 旅人宿業（下宿ヲ  
含ミ木賃宿ヲ含マス）
- 十五 料理店業
- 十六 周旋業
- 十七 代理業
- 十八 仲立業
- 十九 問屋業

ざれば爲すことのできない營業か、然らざれば、極めて營業者の尠ない營業である。從て、結局個人としては、從來營業稅を課せられ來つた範圍と同様であると考へて差支ない。削除された營業を擧ぐれば、次の通である

保險業 これは、保險業法第二條（參照一）に依り、株式會社又は相互會社にあらざれば營むることができないことになつてゐる。

信託業 この營業も、信託業法第二條（參照二）に依り、資本金百萬圓以上の株式會社にあらざれば營むことができない。

運河業・棧橋業・船舶碇繋場業・貨物陸揚場業

この四種の營業は、個人でも營むことができるけれども、從來の實績に徴すると、左表の如く營業者も極めて尠く、稅額も徴々た

るものであるので、除くことになつたのである。（左表は大正十五年分の全國計）



業名	總額		同上の内個人營業額	
	人員	稅額	人員	稅額
運河業	二	一、四五二	兼 （他の營業者の營）	一四
棧橋業	六	一四七	五	四〇
船舶碇繫業	二	八、四八五	一	五
貨物陸揚業	一七	二、一〇八	一五	九六

鐵道業 これも個人としては、大正十五年分に於て、全國で僅かに一人、その稅額五十四圓に過ぎなかつたので、削除されることになつた。しかし、旅客貨物の運送を爲すものは、運送業に該當するから、鐵道業の名はなくなつても、課稅はされる。

本法施行地の何たるや、又營業場とはいかなる意義を有するかは、法人の場合に於て既に述べた通りである。從て、茲に之を再びしない。

元來、この營業名を限定して課稅するには沿革がある。營業の收益を目あてとする課稅は、遠く中古の時代からあつたのであるが、徳川時代に於ては、之を小物成と稱して商工其の他の生業に課し、其の數八百餘種の多きに上つた。定率に依つて課するものを運上と云ひ、免許を得て營業するが爲に納むるものを冥加と唱へ、賣上高の十分の一、二十分の一又は三十分の一を納むるものを分一と稱した。明治維新に至り、稅制は一に舊慣に依つてゐたが、明治八年二月布告を以て從來の雜稅を廢し、同年九月從來の租稅及賦金を國稅及府縣稅に二分し、全國一般に賦課して國費に充つるものを國稅とし、地方各府縣に於て之を賦課し、地方の費用に充つるものを府縣稅とし、而して營業に對する課稅は之を府縣稅の中に編入され、府縣限り之を徵收する制度とした。

その後、明治十一年七月、同十二月、十三年四月、十五年一月に若干の改正が加へられたが、明治二十七年八年の日清戰役の結果、戰後經濟上國費多端となり、新財源を得るの必要を生じたのと、從來の營業課稅は、各地まち／＼で甚しく均衡を缺き、之を統一して負擔の公平を期する必要がある、更に從來の國稅中多額の徵稅費を要し、之を地方稅にするを便宜とするものは之を府縣の財源に移し、以て國稅を整理するの必要もあつたのみならず、明治二十三年國會が開設され、衆議院議員の選舉權は、一定の直接國稅を納むる者に與へられることになつたが、農業者の納むる地租は國稅であるから選舉權を得られるのに、商工業者の納むる營業稅は府縣稅であるが故に選舉權が與へられぬ、そこ



で、營業税を國稅とし、商工業者にも公權享有の資格を具備せしむる必要も起つて來た。

即ち第一國の歲入増加を圖り、第二商工業者負擔の均衡を得せしめ、第三國稅を整理して地方に財源を與へ、第四商工業者に公權享有の資格を具備せしむる爲に、明治二十九年三月法律第三十號を以て營業稅法が發布され、物品販賣業以下二十四種の營業を爲す者には、國稅としての營業税を課することになり、其の他の營業を爲す者には、從來通り府縣稅としての營業税又は雜種稅を課することとなつたのである。

その後營業稅法は、しばしば改正されたが、この業名を列舉規定するの例はすうつと存續して來たのである。今回營業稅法を廢止し、營業收益稅法を設けても、個人の營業に付ては、この列舉規定するの例を捨てなかつたのである。

業名を列舉することは、營業税と同様であるが、營業税に於ては、各業毎に課稅標準も異り、免稅點や稅率も夫々異つてゐたのである。從て、業名の認定如何は、延いて負擔の上に輕重を來たす場合を生じ、爲に飲食店は、物品販賣業なりや、料理店業なりや、はた又製造業なりや、といふが如き問題を生じたが、營業收益稅に於ては、何業たるを問はず總て『營業純益』を課稅の標準とし、各店各業を綜合して一ヶ所に於て課稅し、免稅點はその綜合計算したる『純益四百圓未滿』といふことになつ

たから、營業名の認定に付ては、深く論議する必要は尠くなつたのである。

なほ、各業の類別は、名稱の如何に拘らず營業の實體に依つて判定すべきで、たとへば吳服問屋とか米問屋とか云ふ名稱の下に營業して居るものでも、吳服、米、の販賣業に屬するものもあれば、名稱の通り問屋業に屬するものもあらう。それ等は何れも實體を究めて決定すべきで、若し又實體が明瞭でない場合の如きは、其の重なる點で判定し、仍ほ類別に入らないやうな場合に強て類推せず、適宜に扱ふべきである。

また、特殊の營業、たとへば接客營業たる飲食店、旅人宿、料理店、待合の如きは警察取締の方面から地方行政廳に於て、一樣に料理店として免稅を受けさせるとか云ふやうなことがあつても、稅務官廳の業名認定は必ずしもそれに拘束されないで實體により區分すべきであり、反對に地方行政廳では、旅人宿業として免稅を與へて居つても實體は料理店業であり或は席貸業であると認められるが如き場合には、その實體に依り課稅すべきである。之は、單に警察の方面だけでなく、他の行政處分上の認定も、稅務官廳は必ずしもそれに從ふことを要しないのである。

左に、十九種の營業について、その意義及び從來問題となつた點を順次説明することとする。(舊營業稅時代に於ける行政例中、現行法の解釋の淵源となるものも少くないから、それ等は隨所に之に摘



出することにする。)

### 物品販賣業

物品販賣業とは、他人の委託に依らず、物品を他より仕入れて、之を販賣する營業を謂ふ。

およそ、物品の販賣を爲すことは、各種商工業の基本的行爲である。従て、單に『物品を販賣する』營業といふならば、製造業も、料理店業も、問屋業も、みな之に該當する。

しかしながら、税法は、物品販賣業の外に十八種の業名を掲げてゐるのであるから、物品の販賣を爲す營業の内、他の十八種の營業に該當せざるものを物品販賣業と謂ふの法意である。詳言すれば、物品を製造して販賣するものは『製造業』に該當し、客席を設けて飲食物の調理販賣を爲すものは『料理店業』であり、客室を設けて旅客等を宿泊せしめ同時に食料の販賣を爲すものは『旅人宿業』に該當し、他人の委託に依つて物品の販賣を爲すものは『問屋業』である。その他、『請負業』にしても『印刷業』にしても、はた又『出版業』『寫眞業』等、何れも物品の販賣をする營業であるが、此等のものに該當せざる物品の販賣を爲す營業を税法は『物品販賣業』と指稱してゐるのである。即ち、他人の委託に依らずして、他より物品を仕入れ、原則として之に加工せず、調理せずに販賣するのが、物品

販賣業である。

尤も、モスリン商が白生地を他より仕入れ、之を染屋をして染色せしめて販賣する場合や、精穀商の店頭に於て玄米を精白販賣するなど、加工と云へば加工である、又菓子屋が店舗裏に調理臺一臺を設けて生菓子を製造して販賣するのも、カッフエーがコーヒーを調理販賣するのも、加工、調理と云へぬことはない。従て、之を製造業と稱すべきや、はた又料理店業なりや、といふ段になればかなり問題である、結局は、程度の問題となるであらう。

營業税の時代に於ては、課税標準や、免稅點などが、各營業の種類に依つて異つてゐた。物品販賣業は賣上金額及従業者の二つを課税標準として、賣上金額二千圓以上のものに課し、製造業は資本金額、従業者、職工勞役者の三つを課税の標準とし、資本金額千圓以上、使用従業者及職工勞役者四人以上のものに課するといふが如く、異つてゐたのである。従て、業名の決定如何は、可なり重要な問題であり、その如何に依り負擔額が左右されてゐたが、最早、營業收益税に於ては、そう迄深く詮議立ては要らぬことになつたのである。

何となれば、營業收益税に於ては、何業たるを問はず、總て『營業純益額』を標準とし、免稅點も等しく『純益四百圓未満』といふやうに一定してゐるからである。従て、或る業態を、物品販賣業な



りと解するも、製造業なりと解するも、更に又、料理店業、問屋業と解するも、税の負擔の上に影響を及ぼすことは極めて稀となつたのである。(後記製造販賣の項參照)

**物品** 物品販賣業とは前述の如く、物品を他より仕入れて販賣する營業であるが、しからば、物品とは何ぞやといふことを第一に解決しなければならぬ。けれども、物品の何たるやに付ては、税法に何等規定する所がない。従て、之を通常の觀念なり、他の法規なり、に依つて決しなければならぬ。

物の觀念に付ては、學者は『人類にあらざる自然界の一部で、人の需用を充たし、場所的存在を有する獨立の物體である』と云ふ、又、民法第八十五條は、『本法に於て物とは有體物を謂ふ』と規定してゐる。何れにしても物とは、形體を備ふるものと謂ふべきであるが、物品とは、單にその『物』といふ意味ではなく、それよりも少しく狭い意味のものであると解すべきである。即ち、常識的に云へば『品物』でなければならぬ、『物』であるばかりではなく、『品物』といふ觀念に副ふものでなければならぬ。商法の商行為編には、しばしば物品なる文字を用ひてゐるが、その解釋に關する學者の通説は、物品とは『商の對象となる物』を謂ひ、『有價證券を含み』、『不動産を含みぬ』といふてゐる。税法に所謂物品の意義も、大體に於て先づかくの如く解して差支ないものと思ふ。

ところが、税法には、『動植物其他普通に物品と稱せざるものの販賣を含む』と括弧規定してゐる。その結果、右の物品の意味よりは、可なり廣くなるが、しからば、不動産も含み、結局『物』といふ程度までに擴がるといふとそれは問題である。

**不動産** 民法第八十六條の文言をかりて云へば、不動産とは土地と其の定著物を謂ふのであるが、果してそれが物品といふ觀念に副ふかといふと、これは決して物品ではない、品物といふ觀念には副はない。しかし、税法では、普通に物品と稱せざるものの販賣も物品販賣業とするやうに規定してあるから、不動産の販賣も、物品販賣業に該當するではないかといふかも知れぬ。

けれども、税法は單に『普通に物品と稱せざるもの』と規定してあるのではなく、『動植物其他普通に物品と稱せざるもの』とあるのである。従てその文理解釋上、『動植物、其他之に類する物で、普通に物品と稱せざるもの』の意味と謂はなければならぬ。現在稅務當局に於ても、『土地家屋』の賣買を爲すものには、營業收益税を課さぬことに取扱つてゐる。もしも、不動産も亦所謂『普通に物品と稱せざるもの』の内に含むといふならば、何故に、單に物の販賣業とせずして物品販賣業と規定したかを解するに苦しむであらう。

**立木** そこで又かういふ疑問が起るかも知れぬ。明治四十二年法律第二十二號立木に關する件第二條には、『立木は之を不動産と看做す』と規定してゐる。今若し、不動産の販賣は、物品販賣業に含ま



ないとするならば、『動植物』と規定したことが無意味となるではないか。假りに不動産の販賣は含まないと解するが宜いとしても、立木の販賣は含むではないかといふ疑問である。

私はかう答へる。『立木』とは、土地に定著した状態に於ける觀念である。従て、土地に定著した儘の販賣なら、之は物品の販賣ではないが、一と度土地から離脱せしめたなら、即ち伐採して『木材』となし、又は根付のまゝ之を抜きとつて『植木』となせば、茲にはじめて物品らしいものになり、税法の所謂動植物の『植物』に該當するやうになる。税法の規定は正にこの『植木』となつた場合や、『草花』やを指稱するものであると。

尙、明治二十九年九月、營業税法の施行に付て始めて出した主税局通牒中に、『山林所有者にして、立木又は伐採の儘買捌くものは、課税すべきではない』といふ一項があるが、これは立木又は伐採したる儘の木は、物品ではないから課税するな、といふ意味ではなく、其の山林所有者のそうした行爲は、林業又は、單なる山林經營行爲の範圍内と認めて課税するなといふ趣旨と解すべきである。殊に前記立木に關する法律はその後の發布に係るものであるから、この通牒を以てしては本件の解決とはならぬ。私は、現行法の解釋上から立木の販賣は、所謂植物の販賣とはならぬ。従て物品販賣業として課税すべきものではないと思ふ。

有價證券 公債、社債、株式等の有價證券が、物品なりや否やも少しく問題である。

營業税の時代から、稅務當局の取扱としては、無記名有價證券の販賣に付てのみ物品販賣業として課税し來つたのである。即ち『無記名有價證券の賣買にして他の營業（問屋業）とならざる場合に於ては物品販賣業として課税すべきものである』といふ趣旨の省議決定があり、又主税局通牒でも、無記名有價證券の販賣は物品販賣業として課税すべき旨を定めてゐるが、記名證券に付ては何等規定する所がない。

思ふに、無記名證券の販賣のみを物品販賣業とする所以のものは、民法第八十六條第三項に『無記名債權は之を動産と看做す』と規定してあるのに推論の根據を置くのかも知れぬが、然りとせば、私は所見を異にする。

前述の如く、物品販賣業に於ける物品中には、不動産を含まない。即ち、物品とは動産を指すものと解すべきであるが、さりとて動産全部が必ずしも税法上の物品に該當するとは云へぬ。物品とは、少くとも動産中の幾部である、或は動産中の大部分は、物品といふ觀念に副ふかも知れぬ、殊に税法では、動植物其の他普通に物品と稱せざるものを含む旨を特に規定してゐるから、殆んど動産の大部分が、包容される結果になるかも知れぬ。しかしながら、單に民法上動産と看做さるゝの故を以て



無記名證券の販賣業のみを、物品販賣業とするのならば、論理に合はぬ解釋方である。

物品販賣業に於ける物品の概念は、商法上の物品の概念と殆んど同一義と解するを可とする事は前述の通である、即ち、『商賣の對照物』といふ意味に解するのが一番妥當の見解であると思ふ。而して有價證券は、無記名式のものとは勿論のこと、記名式のものとは雖、實際證券なる一の商品視されて轉讓取引されてゐる。普通商品の特徵である代替性を完全に具備してゐるのである。のみならず、商法中運送取扱に關する第三百三十條（參照三）の規定や、運送營業に關する第三百三十八條の規定、寄託に關する第三百五十五條の規定等に於ては、明かに有價證券を『物品』と認めてゐるのである。從て、商法上に於ける『物品』中には、有價證券を含むものと解するを相當とすべく、このことは學者間殆んど異論のない所である。しからば、營業收益稅法上に於ける解釋としても、有價證券は、無記名式たると記名式たるとを問はず、『物品』に含むと謂ふを妥當とする。無記名式のもの販賣に限つて物品販賣業とするは、甚だ謂れなきことと謂はねばならぬ。

**販賣** 物品の意義は、以上の通りであるが、次には、販賣の意義如何が問題である。販賣といふ最後の行爲は、ひとり物品販賣業のみの特有の行爲ではなく、製造業に於ても、問屋業に於ても、料理店業に於ても、販賣行爲はあるのである。

そこで、物品の販賣をするに至る動機や、事情や、経過や、形態やを考慮してみなければならぬ。即ち、物品販賣業に於ける販賣とは、他の各業に於ける販賣行爲に該當せざる販賣でなければならぬ。換言すれば、(イ)自己の生産したる物品を販賣する場合であつてはならぬ。(ロ)原則として加工製造等を爲さず、仕入物品を大體に於て變形することなく販賣する場合でなければならぬ。(ハ)客席を設け、或は旅客を宿泊せしむるといふが如き、特殊の設備又は行爲を隨伴する場合の販賣であつてはならぬ。(ニ)他人の委託に依らずして販賣するものでなければならぬのである。要するに、かゝる場合の販賣は、それ〴〵他の業に該當するからである、——課稅營業中の何業か、又は非課稅營業かに該當する場合の販賣は含まぬのである。左に二三疑問となる點を少しく説明して置きたい。

**原始産業の販賣** 先づ第一に、農業、林業、牧畜業、漁業等所謂原始産業を營む者が、その收穫物の販賣をした場合には、物品販賣業として課稅すべきや否やの問題が起る。

從來、この事に付ては屢々判決もあり、行政例もあつたが、營業收益稅法に於ては、之を法律の明文で解決してゐる。即ち、第七條第一項第七號に『個人の自己の收穫したる農産物、林産物、畜産物、若は水産物の販賣又は之を原料とする製造に對しては特に營業場を設けた場合の外課稅しない』旨を明かにしたのである。詳しいことは、非課稅營業の説明に譲る。



**勤勞的職業の販賣** 第二には、主として勤勞に依る職業者の販賣である。

適例は、藥劑師が、藥品を調合して販賣する場合である。この點に付ては、營業稅の時代に於ても、課稅せざることに取扱つて居り、營業收益稅に付ても同様に扱ふこととなつてゐる。蓋し、その販賣は、藥劑師なる職業の範圍内の行爲と解すべきであるからであらう。醫師の投藥亦同様に解し、課稅の圏外に置くべきものであらう。

しかしながら、元來營業と職業との差異を決することは困難な問題であるのみならず、原始産業に於ける販賣に付ては、前述の如く法の明文を以て定めてある以上、此等精神的職業に於ける販賣に付ても、明文を以て解決しなければ、法律上は疑問となる事項と思ふ。

**製造販賣** 物品を製造して販賣するものは、製造業たること云ふまでもないが、

一、一定の製造場を設けず、物品を製造して販賣するもの（小規模製造）

二、他人をして物品を製造せしめて販賣するもの（依託製造）

は、製造業なりや物品販賣業なりやは、若干の疑なきを得ない。しかも、この問題は、稅の負擔にも影響を及ぼすのである。即ち、絹、亞麻又は毛織物など稅法施行規則第十條に列擧する製造販賣である場合は、之を製造業と解せば稅法第八條に依り三年間免稅の利益に浴し得るが、然らざれば、直に

課稅されることになる。實際上の問題としては、或は、此等重要物産の製造に付かゝる小規模製造、依託製造などの例はないかも知れぬが、理論上はあり得ることである。

**小規模製造** の實例は可なりある。印刷屋、足袋屋、洋服屋、石屋、穀屋、菓子屋、などで、店頭又は店裏の一部に於て製作をしてゐるのがそれである。只、その規模の程度如何に依り、『一定の製造場あり』と認むべきや否やが決められるので、歸する所程度の問題、事實判定の問題となる。營業稅時代に於ては、よく穀屋が問題となつたものである。店頭に精白機を据付けてやるのは、所謂一定の製造場なきものと謂ふて誰しも異論がないが、裏の物置内でやつたらどうする、店舗の裏に下屋おろしをやつて、精白したらどうする、更に又、水車小屋で精白したときは如何といふやうな問題が起り、最近にも宇都宮市の水車精穀業者三十餘名から行政訴訟が提起された。

**依託製造** の實例も決して乏しくない。モスリン商が白生地を仕入れ、染屋をして之を染色せしめて販賣するが如き、彼の東京柳原に於ける所謂既製品屋が和洋服の生地を下職に供給して之を仕立てさせて販賣する如き、更に又織物製造業者が、所謂出機と稱して、原料糸を供給し賃織せしめて販賣するが如き、皆その適例である。

營業稅法に於ては、その第二條第二項に於て、この問題を明文を以て解決してゐた、即ち此等小規



模製造や、依託製造は、物品販賣業と看做すと規定してゐたのである（參照四）。しかるに、營業收益稅法には、何等かゝる規定がない。思ふに、舊營業稅法に於ては、前にも述べた如く、業名の認定如何が、負擔を左右する組織であつたから、かくの如く明定して置く必要があつたが、營業收益稅法に於ては、それほどしなくとも宜しいとして規定を略したものであらう。

理窟を云へば、疑問に亘る事項であり、從て何等かの規定を必要とする事柄ではあらうが、法の沿革から考へても、此等は製造業とはせずに、物品販賣業とすべきものであらう。依託製造の如きは、誰しも製造業にあらずとすることに異論はあるまい、問題は小規模製造の場合であるが、結局は程度の問題であり事實判定上の問題に歸するであらう。

製造區域外の小賣 舊營業稅法に於ては、業名の認定如何が、稅の負擔の上に影響する所大であつたが爲に、右に述べた小規模製造や依託製造の場合の外に、『製造業者が、其の製造場區域外に別業場を設けて自製品の小賣を爲す場合』には、その小賣に對しては、製造業の範圍外の行爲と認め、別に物品販賣業として課稅する趣旨の規定（舊稅法第二條末項）があつたが、今日では、最早さういふことは問題となくなつた。

附隨的販賣 物品販賣業以外の課稅營業又は非課稅營業等の經營に隨伴して物品の販賣を爲す場

合がある。これは、其の實際の狀態に依つて課否何れとも決しなければならぬので、一概に斷定し去る譯にはいかぬ。二三の實例に付て説明を加へる。

移入酒 酒類製造業者が、他より酒類を買入れて販賣する場合は、舊營業稅の時代に於ては、之を製造業とは別個に、物品販賣業として課稅してゐたが、今後は、かく區別するを要せぬ。

仕出し料理 料理店業者が、自己の店舗以外に料理を仕出し販賣する場合は、之亦、料理店業の外に物品販賣業として課稅する取扱であつたが、今後はかゝる區別を爲さず料理店業として包括課稅して差支ない。

構内賄 學校病院等の賄を、其の構内に於て調理販賣するものの如きは、それ等學校病院等の經營上殆んど必然的に隨伴するものであるから、從來に於ても課稅せざる取扱であつたが、今後は課稅の圈外に置くべきものである。勿論、それは、學校、病院の經營者が自營する場合のことで、他人が之を爲す場合は、課稅すべきである。

鑛山飯場 鑛山業者が、工夫其の他の使用人保護目的の下に一定の店舗を設けて物品の販賣を爲す場合は、假りに之を公開し、一般人にも販賣し、其の營業狀態が一般物品販賣業と異なる所なき場合と雖、其の主たる目的が使用人保護と、鑛業經營の便を圖るにある以上は、物品販賣業として課稅すべ



きものではないと思ふ。このことは、稅務當局に於ても舊營業稅の時代も又、營業收益稅の取扱に關しても非課稅として扱はれることになつてゐる。

**出版物の販賣** 出版業者以外の者が、出版物を販賣するのは、疑もなく物品販賣業であるが、新聞紙法に依り發行する新聞紙、雜誌及官報の販賣に付ては、取扱の沿革上課稅の圈外に置くことになつて居る。稅法第五條には、『新聞紙法に依る出版』自體に付ては課稅せざる旨を規定してゐる、從て所謂新聞紙及新聞紙法に依り出版する雜誌類の出版業に課稅せざることとは議論の餘地はないが、從來はそれ等出版物の取次、販賣、周旋に付ても總て課稅せざること取扱はれてゐた。營業收益稅の取扱方に付ても、同様である。理窟はない。官報の販賣に付亦同様である。

**先物取引** 先物取引とは、商品の受渡及び代金の受渡を、將來に於てする取引である。しかるに、この先物取引には、商品及代金を授受して決濟する場合（**現物決濟**）と、同額の反對の取引即ち轉賣買戻を行ふて、その賣買差損益金のみを授受して決濟する場合（**差金決濟**）とがある。

現物決濟の場合は、何等問題は起らない。現物決濟に了る先物取引は賣買契約の時期と、その賣買の効果の實現する時期とが異るといふ丈が、普通の取引とちがうのであるから、課稅上少しも疑問はないが、差金決濟の場合には、若干考慮が要る。ところが、この先物取引は、取引所法に依つて設立

された取引所に於て行はるゝ場合と、取引所外に於て行はるゝ場合とがある。

**取引所の取引** 取引所に於ける先物取引は、其の『**限月**』即ち商品の受渡及び代金の授受等を行ふべく、豫め一般的に定めて置いた期日迄の間に於て、『**轉賣買戻**』即ち當初の賣買と反對の賣買を行ひ、彼と此との賣買の差額のみを授受を行ふ所謂差金決濟を通例とし、限月に至りて商品の受渡を爲す場合は稀である。

右取引所内に於ける先物取引中、差金決濟に終つた取引に付ては、營業收益稅を課すべきものではない。又、現物決濟をなしたる場合に於ても、取引商品と同様の商品の販賣業を營む場合に於ては、その販賣業の範圍内の取引と認めて課稅すべきであるが、然らざる場合は、課稅の圈外に置くべきものと思ふ。此の點に付て、營業稅法の時代に、かういふ判例がある。『米穀取引所に於ける定期賣買は、轉賣又は買戻に依りて決濟し、始めより現物を授受するの意志を以て行はるゝにあらざるを常例とする。從て、定期米の買附をなしたるものが、現米を引受けただけども、處理する設備なく、他の商店に委託販賣をなさしめたるが如きは、米穀販賣を營業として爲したるものと認むるは當を得ざるものである。』（明治四十四年十一月行政裁判所判決）

**取引所外の取引** 取引所外に於ける先物取引も、其の實質に於ては、取引所に於ける取引と何等異



る所なく、差金決済の場合あり、現物受渡の場合があるが、差金決済の取引は、元來取引所法に依り、取引所以外に於て行ふことを得ざるものである、それ故事實差金決済のものでも、現物受渡のものと同様に看做すより仕方がない。この事に付ては、稅務當局でも『砂糖、綿糸、綿布、麥粉等の先物買買に依り、差額取引(定期取引所以外に於て)を爲す者に對しては、物品販賣業として課稅すべきものである。』といふ趣旨に扱はれ又『先物取引にして、取引所法第二十六條の二に違反する取引は、無効なるを以て、課稅標準に加算せざるを相當とすれども、其の無効なることの裁判確定したるもの(綿布)の外は、無効なりや否や區別困難なるを以て、課稅標準に計算すべきものである』といふことに扱はれて居る。

殊に取引所取引に付ては、間接營業稅とも稱すべき取引稅が課せらるゝに反し、取引所外取引に付てはかゝる課稅なきを以て、かたゞ取引所外の先物取引に付ては、差金決済に了りたると否とを問はず、原則として課稅するを相當とし、只何等その取引商品に縁もゆかりもない者が、たゞ先物取引をした場合の如きは、課稅すべきものではない、蓋しそれは營業とは認められないからである。たゞ先物取引を爲した場合でも、その取引商品と同種類の商品の販賣業者なるとき、又は或る營業者が、營業上の保險作用を爲さしむるために先物取引を行つたが如き場合にはその先物取引に付て

も課稅すべきである。

**海外直輸出** 稅法施行地外、即ち朝鮮、臺灣、樺太、關東州其の他諸外國に於て販賣する爲、稅法施行地内に於て物品を買入れ、之を稅法施行地外に在る自己の營業場に輸送する場合、所謂直輸出に對しては、課稅すべきものではない。蓋しその販賣は、稅法施行地外に於けるものと認むべきであるからである。稅務當局に於ても營業稅の時代から、かやうな取扱となつてゐる。

**移輸入販賣** 前項とは反對に、外國其の他稅法施行地外に於て自己の製造したる物品、又は農産物林産物、畜産物、水産物等原始産業に依る收穫物に加工し又は加工せずして之を稅法施行地内に移輸入し、營業場を設けて販賣した場合には、物品販賣業として課稅すべきである。

**營業場外の販賣** 一定の營業場ある物品販賣業者に付ては、當該營業場以外に於て販賣する場合(行商を含む)の販賣に對しても課稅すべきものと思ふ。尤も、『營業場以外』といつても、稅法施行地外は含まぬ。施行地内に於ける當該營業場以外といふ意味であることはいふ迄もない。

**販賣業附隨の行爲** 以上は各種の販賣行爲に對する考察であるが、次には反對に販賣以外の行爲にして、販賣業附隨のものとして認むべきものなきや否やを考察するの要がある。

**割賦販賣業者の行爲** 有價證券割賦販賣業者は、(有價證券割賦販賣業法第六條參照)、營業上の資金



運用の方法として(イ)公社債株式等の引受買入、(ロ)此等の有價證券又は自己の販賣する有價證券を擔保とする貸付、(ハ)買入の契約を爲したる者に對し、既に拂込みたる賦拂金を限度とする貸付、等を爲すことができるが、此等の諸行爲は、結局有價證券の割賦販賣なる本來の目的を達する爲の運用、助長の手段に過ぎないのであるから、物品販賣業の範圍内の行爲と認むべきである。從て、此等附隨行爲に因り生じた収益は、物品販賣業の純益計算に算入さるべきである。

賣掛金の利息收得 一般の販賣業者が、賣掛金に對し、利息を附せしめても、之を以て金錢貸付の別箇の行爲とせず、やはり物品販賣業の範圍内の行爲と認むべきである。但し、該買掛金を普通の消費貸借に變更したと認めらるべき場合は、此の限りではない(同上)。從て、(イ)單に賣掛金に對し、慣習上から利息を附せしめた場合は、その利息は販賣業の純益計算に算入すべく、(ロ)普通の消費貸借に變更したと認めらるる場合に於て、それが金錢貸付業に該當する程度なるときは、その収益は、營業純益計算上算入すべきである。即ちその場合に於ける營業者は、物品販賣業の外に金錢貸付業を兼營するものと認め、兩業の純益を計算するといふ趣旨で算入するのである。(ハ)若しも、普通の消費貸借に變更した場合に於て、それが金錢貸付業と認むべき程度に至らざる場合は、その利息は全然營業純益上計算すべきではなく、所謂非營業貸金の利子として、乙種資本利子税を課すべきである。

從來、かうした附隨的行爲に就き考察したのは、主として之を別箇の營業として課税すべきか否かを決する爲に行はれたのであるが、今後は、之をその業の範圍内の行爲と認むると否とは、純益計算上算入すべきや否やを決することになるので、その意味に於て考察を要するのである。

### 銀行業

銀行業の何たるかに付ては、税法に何等規定する所はないが、次の如く銀行條例、貯蓄銀行法及特別銀行に關する八つの法規にそれ／＼職分を規定してゐる。

- 一般銀行
  - 普通銀行……………銀行條例
  - 貯蓄銀行……………貯蓄銀行法
  - 日本銀行……………日本銀行條例
  - 日本勸業銀行……………日本勸業銀行法
  - 農工銀行……………農工銀行法
  - 日本興業銀行……………日本興業銀行法
- 特別銀行
  - 横濱正金銀行……………横濱正金銀行條例



北海道拓殖銀行…北海道拓殖銀行法

朝鮮銀行……………朝鮮銀行法

臺灣銀行……………臺灣銀行法

ところが、貯蓄銀行及特別銀行は、孰れも法人に限るを以て、茲に謂ふ銀行業とは、専ら銀行條例に依る普通銀行を指すのである。

銀行條例第一條に依れば、「銀行とは、公に開きたる店舗に於て、營業として證券の割引を爲し、又は爲替事業を爲し、又は諸預り及貸付を併せ爲すものは何等の名稱を用ゐるに拘らず總て銀行とす」と規定してゐる。故に、銀行業とは、公開の店舗に於て證券の割引を爲す營業、爲替事業を爲す營業諸預り貸付を併せ爲す營業の總稱であり、又此等營業の一を爲すも、二以上を爲すも銀行である。

無認可銀行 ところが、普通銀行業を営まむとする者は、銀行條例(參照五)第二條の規定に依つて、大藏大臣の認可を要するのであるが、若しも、その認可を受けずして事實上銀行の業務を営む場合は、課税上如何に取扱ふべきか、といふ疑問が起る。

之に關し、會計検査院の照會に對し、主税局は「認可を受けざる者と雖、事實上銀行の業務(例へば手形割引の如き)を営む以上は、銀行業として課税すべきものである」と回答してゐる。蓋し、認可は、一の事實に對し、法律上の效力を附與する行政處分で、認可はなくとも事實は事實として現存するのであるから、かやうな見解を採るのは、當然である。類似の問題は、彼の地方長官の認可を必要とする質屋、古物商等に付ても起るが、一〇七頁に於て説明した如く、稅務の取扱は、名稱の如何に拘らず營業の實體に依つて判定することに一定してゐるから、依然かゝる無認可銀行と雖、その實體が銀行業に該當する以上は、銀行業として課税すべきである。

たゞ、これ等無認可銀行を發見した場合は、稅務官應は速かに主管官廳に移牒して、その取締に便ならしむべきである。

兼營業務 普通銀行が、銀行以外の業務を兼營せんとするときは、大藏大臣の認可を必要とする(銀行條例第二條第二項)が、認可を受けずして兼營した場合と雖、それ〴〵その實體に應じて課税すべきである。しかしながら、銀行業者の兼營業務は、通常銀行業務の助長を爲し又は隨伴的の業務に限られてゐるやうであるから、多くの場合に於ては、銀行業の範圍内と認め課税することになる。

而して、次の業務の如きは、認可を経たると否とに拘らず、通常銀行業者の行ふ業務である。從て、此等の行爲は銀行業の範圍内と認めて課税の計算を爲すべきである。

イ、有價證券の買入販賣



ロ、他の銀行の代理店として爲す業務

## 無 盡 業

無盡業の何たるやに付ては、税法に規定する所がない、無盡業法の定むる所に依つてその意義を決すべきである。同法第一條には、『本法に於て無盡と稱するは、一定の口數と給付金額とを定め、定期に掛金を拂込ましめ、一口毎に抽籤入札其の他類似の方法に依り掛金者に對し、金錢の給付を爲すを謂ふ。無盡類似の方法に依り、金錢又は有價證券の給付を爲すもの亦同じ、但し賭博又は富籤に類似するものは此の限に在らず』と規定してゐる。即ち、無盡業とは、かゝる無盡行爲を業として行ふものである。しかるに、無盡業法第二條第二項には、『營業として、無盡の管理を爲すは之を無盡業と看做す』と規定してゐる。従て、無盡業とは、本來の無盡業と、無盡管理業とを總稱するのである。詳言すれば、無盡業とは、

甲、次の如き要件を備ふる無盡を業として營むこと。

(イ)、掛金の拂込を爲さしむること。

(ロ)、其の掛金は定期なること。

(ハ)、一定の口數が一組となり居ること。

(ニ)、掛金として集まれる金錢は之を掛金者に給付すること。

(ホ)、掛金を給付するには、一口毎に抽籤、入札其の他類似の方法を用ふること。

乙、無盡類似の方法に依り、金錢又は有價證券の給付を爲すこと。無盡類似の方法とは、(イ)給付の口數と、掛金者の口數とが一致せざるが如きもの、(ロ)掛金の額が豫め一定することなく、入札に依り始めて定まるが如きもの、を謂ふ。

丙、營業として、無盡の管理を爲すこと。

右三者の何れかに該當するものを謂ふのである。

而して、無盡業は、左の方法に依るの外其の營業上の資金を運用することができないことになつてゐる(無盡業法第九條)。

一、國債證券、地方債證券其の他特別の法令に依り設立したる會社の債券又は株券の買入。

二、前號の有價證券を擔保とする貸付。

三、掛金者に對し、既に拂込みたる掛金額を限度とする貸付。

四、銀行への預け金又は郵便貯金。



この規定たる畢竟無盡業取締上の必要から設けあるものではあるけれども、又一面に於ては無盡業者は、かゝる行爲をなし得ることを定めたものであつて、無盡業には必然的に隨伴する行爲であるとも云へる。従てかゝる資金運用上の行爲は、無盡業の範圍内の行爲と認めて課税すべきである。

**無免許無盡業** 無盡の營業は、主務大臣の免許を受くるにあらざれば之を行ふことができない（無盡業法第二條）ことになつてゐるが、無免許の場合と雖、事實上無盡業法第一條の範圍に該當する業務を営む場合は、無盡業として課税する取扱となつてゐる。

又、會社にあらざる無盡業者が、他の事業を兼營せんとするときは、主務大臣の認許を受けねばならぬことになつてゐる（無盡業法第五條）が、この規定に反して事實上、他業を兼營した場合は、それら行爲の實體に應じて課税すべきである。

### 金錢貸付業

金錢貸付業とは、讀んで字の如く、金錢を貸付する營業である。營業であるから、汎く公衆に貸付くるを目的とし、繼續して之を行ふことを要し、親戚故舊の如き、特殊の事情ある者のみに貸付くるが如きは、營業と認むべきものではない。此の點に付て、かういふ判例がある。『營業税法第三條は、

金錢貸付の業を営む者に對して營業税を課するの趣旨である。従て、親族、故舊、小作人等特殊の關係を有する者に對し、偶々、金錢を貸付したりとて、直に營業税を課すべきものではない』（明治三八年六月、同四〇年五月行政裁判所判決）

然るに又次のやうな判例もある。

◇『金錢の貸付を爲す者が、農を以て本業となし、且、債務者の一部に親戚又は知己ありとするも、此等の事實は、其の貸付が營業たるや否やを判定するに何等の關係なし』（明治四一年二月、同四二年四月行政裁判所判決）

◇『金錢貸付者の一部に、親戚故舊等特殊の關係に基くものありとするも、之に對し、概ね一割五分乃至二割の利息を附し、登記を経て、之を貸付くるものなる以上は、營利の目的に出でたるものと謂ふを妨げない。従て、營業として課税したのは、不當でない。』（四四年七月行政裁判所判決）

◇『親戚故舊に對し、營利の目的を以てせず、金錢を貸付くるは之に營業税を課するを得ずと雖も利息及擔保を徴すること他に營利的に貸付けたると何等異なる所なきときは、親戚間の貸付に對しても尙營業税納付の義務あるものである。』（大正七年二月行政裁判所判決）

要するに、營利の目的を以て、繼續して金錢の貸付を爲す以上は、借主の如何を問はず、金錢貸付



業と認むべきであるが、其の程度に至つては、事實に依つて判定するの外はない。

**營業場** ひとり金銭貸付業のみならず營業收益税を課せらるべき各業は、本法施行地に營業場を有することを要件とするのは、既に述べた通りであり、而して營業場の何たるかに付ても既に述べたのであるがこの金銭貸付業に付ては、營業の性質上「營業場ありや否や」が可なり問題となるのである。換言すれば、金銭貸付業には、特に營業場らしい營業場を要せぬ場合が多いので、どんな程度を以て營業場と認むべきやといふことが問題となるのである。この點に付ての判例を左に掲げてみよう。

◇金銭貸付業は、其の業體の性質上、特別な設備を要するものにあらざるを以て、苟くも、一定の場所に於て、數次貸付の行爲を爲す以上は、之を以て營業場と認めざるを得ない。(明治四〇年六月、同四〇年七月、同四二年四月行政裁判所判決)

◇營業税法第三條の趣旨は、専ら定まりたる營業場なく、轉帳不定の場所に於て貸付行爲を爲す者を除外するに在りて、金銭貸付の如く、其の業體の性質上、特別な設備を必要とせざるものに迄其の設備を命じたるものではない。(四〇年六月同判決)(其他にも類例の判例あるも略す)。

言葉は、各々異なるが、其の趣旨は一貫してある。別段に店舗又は營業場としての設備はなくとも、貸付行爲を反覆する場所が、即ち金銭貸付業の營業場だと云ふて差支ないのである。

**貸付方法** 前述の如く、營利の目的を以て、繼續的に、金銭の貸付を爲せば、即ち、金銭貸付業で其の借主の何人たるを問はぬのであるが、其の貸付の方法如何も亦、何等問ふ所ではない。

従て、質屋の如く、物品其の他の動産擔保に貸す者でも、土地建物等に抵當權を設定して貸す者も將又、登記しやうが、信用貸であらうが、期限の長短利率の高低等一切問ふ所ではない。けれども、物品販賣業者が、慣習上等から賣掛金に對して利息を附せしめたといつても直に以て金銭貸付業とすべきものではない(二二六頁參照)、又、問屋業者や倉庫業者が、賣買當事者又は寄託主の爲に資金を貸與し、又は立替金を爲して一定の金利を收得する行爲は、之を問屋業又は倉庫業の範圍内と認むるを相當とし、金銭貸付業を兼營するものと認むべきではない。

**貸付の程度** 金銭を貸付するといふ行爲は、數多の人の行ふ所であるが、いかなる程度に反覆繼續したなら「金銭貸付業」と認むべきや、事實判定上の問題であるが、可なり實務上惱まされる問題である。一樣には之を斷定する譯にはいかぬが、質屋以外の貸金に付ては大體十口以上の貸付があれば營業と認むる取扱となつてゐる。

**無認許貸付業** 金銭貸付業に付ては、府縣に依り、認可又は免許を受くべき旨の府縣令を制定してゐる所がある、質屋の如きは、著明なる例である、然しながら、其の認許を受けぬ場合と雖も、



營業税を課することは、何等妨がない。最近の判例に、『富山縣令に依りて免許を受けざる金銭貸付業者に對し、金銭貸付業として營業税を課税するも違法でない。』（大正一三年二月行政裁判所判決）といふのがある。

### 物品貸付業

物品貸付業も亦、文字通りである。殊に、税法では『普通に物品と稱せざるものを含む』と規定して居るから、益々明瞭である。唯、『物品と稱せざるもの』と云つても、土地家屋の如き不動産は之を包含しない。従つて貸地業、貸家業は之を物品貸付業と認めないことは恰も、土地家屋の賣買業を物品販賣業としないと同様である。

然しながら、船舶を、賃貸借契約に依つて賃貸するものは物品貸付業として扱はれて居る。

又物品貸付業の中には、船舶の貸付を包含する旨の判例もある（大正九年九月行政裁判所判決）。或る工場内の機械全部を賃貸するが如き場合でも、之を營業と認めらるゝに於ては、物品貸付業に該當する。

### 製造業

製造業とは、本來物品を製造して販賣する營業である。詳言すれば原料品を仕入れ、之を加工製成し、原料品とは異りたる性質の物品となし、之を販賣する營業である。

製造業の特質は、製造して販賣する點にあり、或る物品を仕入れそのまゝ之を販賣するものは物品販賣業である。製造業は、原料たる物品に勞力を加へて原料品とは異りたる物品となして販賣する營業である。棉花を紡いで綿糸となし、米を用ひて酒となして販賣するが如きである。尤も、製造業たるには、現實に製品を販賣することを必要としない、販賣の目的を以て製造を爲せば、以て製造業と稱するに憚らない。

製造業は、物品を製造して販賣する營業である、不動産の製造（開墾又は地目を變換するが如き）販賣は之に該當せぬものと解すべきである。物品の何たるやに付ては、物品販賣業の項に於て説明した通であるから重ねて絮説しない（一一四頁参照）。

製造業本來の意義は以上の通であるが、税法は、この外に、『瓦斯電氣の供給』と、『物品の加工修理』とを製造業の範圍内に包含せしめてゐる（法文参照）。



瓦斯電氣の供給とは、瓦斯又は電氣の供給請負である、俗に云へば瓦斯電氣の販賣に外ならない。しかしながら、瓦斯電氣の販賣は、普通の物品販賣業とは、大に其の趣を異にする。鐵管、電線等を敷設、架設しなければ販賣のできぬものである。又、之を直に「物品」と稱し得べきや否やも疑がある。刑法に於ては、竊盜及強盜の犯罪に付て、電氣は之を財物と看做す旨を定めてゐる（刑法第二百四十五條）が、一般的の觀念としては、瓦斯電氣を目して物品と稱すべきや否やは疑なきを得ない。旁々、税法では、之を明文を以て解決し、製造業の中に包含せしめることにしたものと思ふ。而して税法には、單に瓦斯電氣の供給のみ規定してゐるから、その瓦斯、電氣が、自己の製造に係るものなると、他より買入れたるものなるとは問はぬ。従て、全部他より買入れて供給する場合に於ても、仍製造業である。

物品の加工修理とは、或物品に勞力を加へ、其の物品の本體本質を失はしめざる程度に於て之を變更することである。加工が製造と異なる點は、物品を變更せしむる程度が、その物の同一性を失はしむるか否かに在る。例へば足駄の甲良を仕入れ、之を足駄に仕上げるのは製造であるが、齒を入れる丈ならば加工である。修理も加工の一種であるが、單に其の物を原狀に復せしむるに止まるものは修理と謂ふのである。例へば、呉服を仕立て、衣類となすは加工であり、ほころびを繕ふのが修理である。

而して、税法は、物品の加工修理も、製造業に包含する旨を定めてゐるが、單に加工修理のみが目的のもの、即ち、加工修理をなし、その賃錢、報償を受くるを目的とするものは、請負業であつて、製造業ではない。製造業本來の意義には、販賣を目的とすることが含まれてゐるのである、販賣の目的を以て製造し、加工し、修理するでなければ製造業とは謂へない。原料品は悉く他人の所有で、製造者は單に之に勞力を加ふるに過ぎないものは製造業ではない。

舊營業税法に於ては、「一定の製造場を設け」職工勞役者を使役して「物品を製造する者又は製造の一部を助成する者と規定してゐた（舊第四條參照）が、營業收益税法に於ては、本法施行地内に營業場を有する限り、「一定の製造場を設け」なくとも、又「職工勞役者を使用し」なくとも製造業と謂ふのである。彼の菓子屋に於て見る如く、店頭又は所謂店裏に於て、菓子を製造しても製造業と稱するに憚らないし、親子兄弟だけでやつても、製造業には該當する。

又、舊營業税法に於ては、「穀物の精白搗碎を爲し」又は「染物を爲す者」は、之を製造業と看做す旨を規定してあつたが、營業收益税法には、かゝる規定がないから、それ〴〵營業の實態に應じて、或は物品販賣業、或は請負業と爲すべきである。殊に、加工修理の意義が前述の通り、販賣の目的を以て加工修理するものでなければ、製造業とは云へないから、染物を爲す者と雖、可染物が依頼人の



供給に係り、専ら染賃を得るを目的とする場合の如きは、製造業とは謂ひ得ないと思ふ。

舊營業税法に於ては、製造業なりとせば、開業の翌年より三年間徵稅されなかつたし、其の課稅も資本金額等であつたが、物品販賣業、請負業なりとすれば、何れも開業の翌年より課稅され、且賣上金額、請負金額、等を課稅の標準としたので、前述の穀物の精白搗碎や、染物に付ては可なり議論が起つた、そこで、明文を以て之を解決したのであつたが、營業收益税法に於ては、指定重要物産の製造業にあらざる限りは、製造業も請負業も物品販賣業も、課稅上に何等異なる所はない。従て、從來通り之を製造業とするも、請負業と認むるも何等課稅上には影響せぬ、際どく論ずるの實益はないが、議論の種にはなる。

要するに、營業收益税法に於ける製造業とは、税法施行地内に營業場を有し、販賣の目的を以て、物品の製造を爲し、瓦斯電氣の供給を爲し又は物品の加工修理を爲す營業である。

**原始産業の製造** 製造業の意義は上述の通であるが、問題となるは、原始産業に於ける製造である。

例へば、地主が自己の收穫したる小麥を用ひ粉を製造して販賣するが如き、山林所有者が自有山林より立木を伐採し製材して之を販賣するが如き、或は漁師がその漁獲を原料として罐詰を製造販賣す

るが如き場合も、正しく製造業には該當するが、之に對して課稅すべきや否やは問題である。

税法第七條は、この點に付て、『個人の自己の收穫したる農産物、林産物、畜産物若しくは水産物の販賣又は之を原料とする製造業に對しては課稅せぬ。但し、特に營業場を設けて販賣又は製造した場合は課稅する。』旨を規定してゐる。従つて、特に營業場を設けなければ課稅せぬのであるが、その『特に』營業場を設けたるものとみるべきや否やは程度の問題であり、事實判定の問題であるから、茲に一概に斷定する譯にはいかぬ。

しかしながら、元來、營業收益税を課すべき營業は、本法施行地内に營業場を有することが要件となつてゐる。従て、原始産業を營む者が、收穫物製造、販賣を行つても、その設備が『營業場を有する』とみらるべきでなかつたら、全然營業收益税課否の問題は起らない。従て、税法第七條の規定は、要するに『營業場を有す』と認めらるべき場合であつても、『特に』營業場を設けたと認めらるゝ場合の外に課稅せぬといふ趣旨と解すべきである。故に、事實の判定に當りては、極めて寛容な見解を探るべきであらうと思ふ。

**蠶種製造** ところが、蠶種の製造は、この免稅規定にはまるかどうかといふ問題が起る。即ち蠶種は農産物に含むか否かといふことである。



謂ふまでもなく、我國の蠶業は、そのはじめ農業に附隨して發達したものである、少くとも養蠶は農家の殆んど必然的副業であり、同時に、蠶種を製造することは必然的に養蠶家に附隨したもので、それが漸次組織的となり、遂に蠶種製造を業とする者を生ずるに至つたのである。

それ故、養蠶家が、自家用蠶種を製造した場合（今日自ら自家用蠶種を製造するといふことは事實上はないであらうが）には、正しく自己の收穫したる農産物を原料とする製造に該當するであらう。（蠶業を農業とは別箇獨立のものと觀れば別だが。）しかしながら、當初から販賣する目的を以て、即ち販賣蠶種を製造する場合は、之を自己の收穫したる農産物を原料とする製造と謂ひ得るかどうかは、若干の疑なきを得ない。しかも、今日の如く蠶業が發達してから蠶種を農産物と謂ひ得るかどうかに既に疑なきを得ないのである。

けれども、蠶業は、我國輸出貿易の根幹を爲す産業でもあるし、たとへ、若干の疑ありとするも、『疑はしきは税せず』の原則に依つて、蠶種の製造に對しては課税せざるを妥當とする。現在稅務官廳の取扱としても課税せざることとなつてゐる。

始期と終期 製造業の始期と終期に付ては、若干考究し置く必要がある。即ち製造業は、何時を以て開業されたとみるかといふことは、製鐵業や指定重要物産製造業に於ける免稅年限を決する起算點

ともなるからである。

先づ開業の時期であるが、製造業といふものは、多くの場合、製造に著手してから販賣する迄に相當の期間を要するものであるが、製造に著手すれば以て開業と謂ひ得るか、或は製造行程を一通り済まされなければ未だ以て開業とは謂ひ得ないか、更に又販賣を開始するに至らなければならぬか。この點に付て、營業稅法時代に次の如き判例及行政例がある。即ち、製造設備に著手すれば開業であるといふのである。

實質主義 營業開始とは、資本金を募集すると否とを問はず、實際營業を開始したるときを以て開始とし、一定の形式に拘泥すべきものではない。

機械試運轉 製紙機械の運轉を開始したる目的は、専ら、其の機械の試運轉に在りとするも、既に製紙を開始せしことを原告が自認する以上は、即ち、其の運轉開始の時を以て、製紙營業を開始したものとすべきである。（明治三十八年一〇月行政裁判々決）

見本製造 製造業の營業開始の爲には、必ずしも自己の工場が完備し、各種の製造工程が總て施行せらるゝに至り、賣品を製造することを必要とせず、其の事業の目的たる物品の注文を取る目的を以て、見本として製造するときは、營業の開始である（大正一三年一〇月行政裁判々決）。



●●●●●  
一部開業 商法第九十六條の『開業』は、會社の目的たる事業の全部開業を意味し、一部開業の場合を含まざることに大審院の判決があつたが、税法第二十一條の『開業』は、事業一部の開始も之を含むと解し、從來の通り取扱ふべきものである。

税法第二十一條第二項の開業中には、軌道特許線路の一部の營業開始をも包含するものと解するを相當とする（大正八年四月行政裁判々決）。

特許線路中の區間を分ち順次貨客の輸送を爲す場合に於て、最初一區間の運轉を開始したるときは、第二十一條第二項の開業ありたるものと解すべく、從て、最初の區間の運轉開始後三年を経過したる以上は、運轉開始後未だ三年に満たざる區間の營業收入及從業者を、課稅標準中に算入するも違法でない。（同上）

次は終期の問題であるが、現在稅務官廳の取扱としては、製造業者が、製造作業を休止するも、從前の製造品を販賣し居る間は、仍ほ製造業を營むものとして課稅することになつてゐる。

以上記述したる事項の外先例、取扱實例等を左に舉示する。

買入鑛物製練 鑛業權者以外の者が、買入鑛物の製練を爲すは鑛業法第八十二條の鑛業の範圍外であるから、製造業として課稅すべきは勿論なるも、鑛業權者が、他より買入れたる鑛物を製練す

るときは、其の製練行爲が、自己の採鑛に關する鑛業と附隨の關係あるものと認めらるゝ場合は、課稅すべきものでない。

然しながら、自己の採鑛に關する鑛業と附隨の關係なく、全く別個の業と認め得べきものは、課稅すべきものである。

茶の再製 製茶を買入れ、外國向の茶に再製するの目的を以て、製造場を設け、精製する者は、製造業として課稅すべきものである。尙、最初の製茶に付ても特に、製造場を設けたる場合は、製造業として課稅すべきは云ふ迄もない。

裁縫 職工を使用し、専ら、裁縫を業とするもの、又は洋服類を裁縫販賣するものにして、一定の製造場あるものは、共に製造業として課稅すべきものである。他人の依託に依る賃縫は、請負業とすべきである。

瓦斯電氣の買入販賣 電燈會社に於て製造する電氣の供給需要高に不足を生じたるが爲、他の同種の會社より其の不足額を買入れ、之を需要者に供給する行爲は、製造業の範圍と認むべきものである。

鍍金・塗師・經師屋 これ等の者に對しては、製造業として課稅すべきものである。但し、經師屋



に付ては、其の實體に依り適宜區分すべきものである。即ち、經師屋が自ら原料を買入れて、襖の類を製作販賣する場合は製造業、他人の依頼に依り製作するは請負業とすべきである。鑛金、塗師も亦同様である。

**染色** 一定の製造場を設け、職工を役使して、原料品の染色整理を爲し、之を他人に供給し、工錢を支拂ひ、物品を製造せしめて販賣する者は、製造業として課税すべきものである。而して茲に染色整理とは、染色と整理とを併せ行ふの必要なきは勿論、其の他の製織行爲（例へば、糸繰、糊付、整經、模様縞柄の割付等）を行ふものと雖も、製造業として課税すべきものである。但し他人の委託に依り、製織行爲のみを爲す場合は、請負業とすべきである。

又、染物を業とする者は、假令、其の可染物が、他人の供給に係り、専ら賃金を得るを目的とするものと雖も、製造業として取扱ふべきものである。他の場合ならば、請負業たるべき性質であるが、染物業は、本來の性質上、常に賃金を得るを目的とするものであるから、今若し、此の場合を請負業とするなら、税法第四條が特に染物を爲す者を製造業とした趣旨が没却されるから、かやうに解すべきであらう。此の先例は、染物は製造業とする旨の規定のあつた營業税法時代のもので、現在此の通り取扱ふべきか否かは若干の疑なきを得ない、（前記一四二頁の説明参照）

**出機** 織物製造業者が、たまく他人に出機（賃織）を爲すも製造業の範圍内として取扱ふべきものである。

## 運送業

運送業とは、運賃又は手数料等を受けて、旅客、貨物等の運送を爲し、又は其の取扱を爲すを業とするものである。電車、汽車、汽船、馬車、人力車等の如き運搬機關を用ふると否とは問ふ所ではないが、主として自己の勞力に依り運送を爲す者に對しては課税すべきではない。それは勤勞的職業であつて、財産所得に重課するといふ營業收益税本來の性質からして課税すべきものではない。稅務官廳の取扱亦課税せざることになつてゐる。

舊營業税法に於ては、地方鐵道法又は軌道條例に依り運送の業を營む者に對しては、鐵道業として課税すべき旨を特に定めてあつた（舊法第五條の二）が、營業收益税法には、かゝる規定がないから、此等のものも亦運送業として課税すべきである。

商法第三百二十一條は、『運送取扱人とは自己の名を以て物品運送の取次を爲すを業とする者を謂ふ』と規定し、又第三百三十一條に於ては、『運送人とは、陸上又は湖川、港灣に於て物品又は旅客の



運送を爲すを業とする者を謂ふ」と規定してゐるが、此の商法の規定に該當する運送取扱人及び運送人中、主として自己の勞力に依りて爲す者以外は、總て稅法の運送業に該當すると同時に、この商法の規定に該當せざる者と雖、苟くも運送を業とし、又は運送の取扱を業とし、主として自己の勞力に依りて爲す者以外は、一切稅法の運送業に該當する。

例へば汽車、汽船等の切符販賣の取次業者（ツーリスト）の如きは、『物品運送の取次』ではないから、商法の所謂運送取扱人には該當しないけれども、稅法上の運送業とは謂ひ得る。

又、空中の輸送を業とする者は、『陸上又は湖川、港灣に於ての運送』ではないから、商法の所謂運送人には該當せぬが、之亦稅法の運送業には該當する。

而して、右商法の所謂物品中には、有價證券を包含することは、物品販賣業の説明の際既に述べた通である。

先例及取扱實例等を左に舉示する。

本船通ひ小舟 小舟を以て波止場と碇泊中の汽船との間を往復し、旅客送迎、貨物運輸をなす者は、運送業として課税すべきものである。

船頭 獨立して、舟子を使用し貨物を回漕する船頭の如きは、運送業として課税すべきものである。  
乗合馬車 乗合馬車の如きも、運送業として課税すべきものである。

曳船 自ら、曳船作業に依り、旅客貨物の運送を爲すものは、運送業として課税すべきである。

自動車 自動車を貸付くる營業にして、常に、自己の備人たる運輸手並車掌等を付して運轉せしむるものは、運送業として課税すべきものである。若し、運轉手等を附することなく、全然自動車のみ貸付くる場合ありとすれば、それは物品貸付業である。

傭船 同様の趣旨に依り船舶のみを貸付くる場合は、前述の如く物品貸付業なるも、傭船契約に依り、船員等を付して船舶を利用せしむる場合は、運送業として課税すべきものである。

## 倉庫業

倉庫業とは、倉庫を備へて、他人の爲に、貨物を保管し、倉敷料其の他の名義を以て報酬を受くる營業である。（舊營業稅法第六條、商法第三百五十七條參照）倉庫業の要件は、倉庫を備へることである、倉庫なる特別の建設物を必要とする。従て、倉庫なきものは、たとへ他人の爲に物品を保管するも、倉庫業ではない。



先例取扱例を左に擧示する。

無責任保管 倉庫を備へて貨物を預るものには、其の保管に付損害賠償の責に任せざる場合と雖、課税する。

運送附隨 運送業者にして、其の荷物の保管に對し、口錢又は倉敷料を受くるも、特に倉庫の設備なきときは、倉庫業には當てはまらぬ。即ち、運送業の範圍内の行爲とみるべきである。

取引所附隨 米穀取引所の經營する倉庫事業に付ては、取引所附隨の業務として課税すべきものではない。

保管生繭の乾燥 倉庫を設け、他人の物品を保管する業なるを以て、其營業上生繭の寄託を受けた場合に於て、保管中蛹の發生を豫防する爲、乾燥を爲すも、其の乾燥行爲は、保管の責任上、當然の行爲に屬し、廣く乾燥を業とするにあらざるときは乾燥することを寄託の附帶契約としてゐると否とに拘らず、又乾燥料を徴すると否とを問はず、總て倉庫業の範圍内に屬するものである。

米券倉庫 農家本位の米券倉庫と雖、税法第七條に該當するものなるときは、倉庫業として課税すべきであるが組合組織にして、營利を目的とせざるものには課税すべきものではない。又、農業倉庫業法に依るものならば、同法の規定に依り課税すべきものではない。

## 請 負 業

請負業とは、仕事の完成又は勞務の供給等を請け負ひ、之を遂行して報酬を受くる營業である。

請負業の特質は、所謂「請け負ふ」ことに在る。概括的に或る行爲の遂行を約すことに在る。射倖的性質に富む特質を有する營業である。が、およそ營業には、所謂請け負ふといふ意味の含まれる場合が、甚だ多い、彼の官廳等に物品を納入することをも請負ふといふし、又、製造販賣でも、印刷でも注文を受けて製作する場合の如きは、請負と云へば請負である。従て、請負業と此等の營業とを實質上の確に區別することは甚だ困難であつて、概念的に決するの外はないことになる。

只、他と區別し得る點は、「仕事の完成」と「勞務の供給」とが、請負業に於ける基本的の行爲で、物品や金錢の單なる供給は含まないといふことである。従て、物品販賣業や、物品貸付業や、金錢貸付業等と區別し得ることはできるけれども、之とて程度の問題で、例へば、彼の裝飾屋の如き、裝飾用の物品を貸付くる營業だとも云へるし、裝飾なる仕事の請負だとも云へる。況んや、製造、印刷、運送、寫眞等の營業に至つては、到底はつきりと區別觀念することができぬ。

民法第六百三十二條には、「當事者の一方が或仕事を完成することを約し、相手方が其の仕事の結果



に對して之に報酬を與ふることを約するに因りて其の效力を生ず」と規定し、請負なる行爲のいかなるものであるかは、之に依つて窺ふことができるやうであるが、この規定は本來請負契約の效力發生の時を定めたものであつて、請負行爲自體の何たるやを定義したものと解せぬ。單にこの規定を通じて、窺ふことができるに過ぎない。

商法第二百六十四條(第五號)として、『作業又は勞務の請負』なる行爲を營業として爲すときは、之を商行爲とする旨を規定するに止まり、請負行爲自體に付ては、的確に示してゐない。

要するに、請負業の意義は、概念的に定むるの外はない。従て、所謂請け負ふ營業の内、他の各業に該當するものは、それ／＼其の業名に依り課稅し、該當せざるものに限り請負業として課稅すべきである。

實例や取扱先例等を左に掲げやう。

課稅例 左記のものは、何れも請負業として課稅すべきである。

イ、大工、左官等にして、人の依頼を受け、工事の手間賃を見積り、豫め其の額を定めて引受をなすもの

ロ、工事に必要の材料其の他の諸費を供給し、損益を賭して他人の工事を請負ふもの

ハ、他人の依頼を受け、起毛、晒、洗張、洗濯、上繪、下繪、織物整理、陶器繪付、和洋裁縫、製

本、穀物賃揚、生繭の乾燥、曳船等を爲すもの

ニ、塵芥の運搬又は道路の撒水を請負ふもの

非課稅例 人畜死體の火葬を請負ふものに對しては、從來課稅せぬ取扱となつてゐる、理論的根據はない。

### 問題

イ、染物は、從來製造業として課稅すべき旨税法に特定してあつたが、こんどは何等かゝる規定がないから、その業態にも依るが、大部分は請負業に該當するであらう。

ロ、近時、所謂『直營工事』と稱し、註文主が、建築技術者又は請負者を自己の使用人又は囑託、顧問の如き地位に置き、仕事の指揮監督に任せしめ、其の勤勞に對し所謂設計監督料として報酬を拂ふことにするものがあるが、之が請負業に該當するや否やは研究を要する問題であらう。

私は結局事實の判定であり、自己勤勞が主たるや否やの程度認定の問題であり、従て、一概に之を斷定することはできないと思ふ。



## 印刷業

印刷業とは、他人の注文に應じ、機械を用ひ又は化學的方法に依り、文書圖畫を製出する營業である。

印刷業は、文書圖畫を製出する營業であるから、恰も製造業であるかのやうに思はれるが、製造業は、製造物品を一般的に販賣する目的を以て製造する營業であり、印刷業は注文に應じて製造する營業である。印刷業に於て所謂印刷料と稱する場合でも、恰も印刷物を販賣するに等しい場合がある。即ち狭い意味の印刷料と紙代、製本代、裝禎料等を含めて包括的に印刷物の代償を收入する場合は、正しく印刷物の販賣と云へないことはないが、それは一般的に印刷物を販賣するのではなく、注文主に販賣する——注文に應じて印刷物を製作し、その代償を受けるに過ぎないのである。此の點に於て製造業には該當せぬのである。もしも、注文の有無に拘らず、印刷物を製作し、一般的に販賣する場合は、出版業に該當し、税法が出版業なる業名を設けなかつたら、製造業に該當する。

むしろ印刷業は、印刷物を製作し、之に對し報償を受くる營業であるから、明かに請負業に該當する、印刷請負業に外ならない。只、税法が、印刷業なる業名を別に規定してあるから、請負業として

課税しない丈である。

印刷業は、機械を用ひ又は化學的方法に依つて文書圖畫を製出する營業である。即ち印刷なる行為は、機械を用ひ又は化學的方法に依つて文書圖畫を製作することである。従て自ら手を下し筆寫する場合は印刷ではない。要するに、印刷業の特徴は、(イ)注文に應じて印刷を爲すこと(ロ)目的物が文書圖畫であること(ハ)機械を用ひ又は化學的方法に依り製作することに在る。

只、例外を爲すのは寫真である。即ち税法は、寫真業なる業名を別に掲げてあるから、寫真業に該當するものは印刷業として課税すべきものではない。つまり印刷業とは、請負業に對しては特別的地位を占めるが、寫真業に對しては一般的地位を占める、と觀念すべきである。換言すれば、印刷業は特別請負業であり、寫真業は特別印刷業である。

## 先例

一、石版摺、銅版其の他何等の機械を以てするを問はず、書籍、圖畫、名刺等を印刷して其の料金を收入するものを印刷業と謂ふ。

一、新聞雜誌の發行、其の他の出版業者にして、他人の爲に印刷を爲し、報償を受けたる場合は、其の印刷に付ては印刷業として課税すべきものである。



## 出版業

出版業とは、文書圖畫を印刷して販賣し、又は印刷せしめて販賣する營業である。

目的物が文書圖畫であることと、印刷なる製出方法をとることとは、恰も印刷業と同様であるが、印刷業と異なる點は、その目的が印刷物の販賣に在るといふことと、他人をして印刷せしめる場合あることとである。換言すれば、印刷業に在りては、注文あつて始めて印刷し之に對し報償を受くるのであるが、出版業に在りては、注文の有無に拘らず印刷し、又は他人をして印刷せしめ、而して一般的にその印刷物を販賣して収益を擧ぐるを目的とするのである。

自ら印刷して販賣する場合は、正しく文書圖畫の製造販賣である。従てこの場合の出版業は本來製造業に該當する。又他人をして印刷せしめて販賣する場合は物品販賣業に該當する。故に、もし税法が出版業なる一目を設けざりしならば、製造業又は物品販賣業として課税すべきである。即ち出版業は、製造業又は物品販賣業に對し、特別的地位に在るもので、その特徴は、製造又は販賣の目的物が文書圖畫に在ること、又その文書圖畫が印刷なる製作方法に依つたものなることに存する。

先例

- 一、出版業とは、文書圖畫を印刷し、又は印刷せしめて之を發賣するを業とするものを謂ふ。
- 一、出版業の業域は、單に物品を製造するのみにあらずして、印刷を爲し、且つ、之を販賣すべきものである。(大正元年十二月行政裁判所判決)

## 寫眞業

寫眞業とは、他人の注文に應じ、機械又は化學的作用に依り、光線を利用し人物又は風景等の影像を寫出し、その料金を收入する營業である。

寫眞業は、廣き意味に於ける印刷業であることは、印業刷の項に於て述べた通である、従て税法が寫眞業なる一目を擧げなかつたならば、印刷業として課税すべき性質のものである。製出物が人物又は風景の「寫眞」なること、その製出方法が機械を用ひ、専ら光線と藥品との化學的作用に依るものなる點に於て、一般の印刷業と區別する。

注文に依らずして寫眞を製作し、一般的に販賣する場合は、出版業に該當する、彼の寫眞帳寫眞繪はがき等を發賣する如きそれである。



## 席 貸 業

席貸業とは、客室又は集會場を貸す營業を謂ふ。

かやうに云へば、極めて簡單だが、實際の施行に當つては、可なり疑問が起る、先例等と共に、左に項を分ちて説明しやう。

## 貸座敷

貸座敷は即ち人肉の販賣業である、望ましくはないが已むを得ざる社會的存在である。それあからぬか從來貸座敷業は、課税外の營業として來たのであるが、貸座敷業者が、その本來の性質たる遊客に客室を使用せしめ又は飲食物を提供して遊興せしめる以外に、一般普通の集會に客を貸し、又は飲食物を販賣するときは、席貸業又は料理店業として課税すべきである。

## 待合

席貸業の著明なものは所謂「待合」である。待合といふのは、一定の客室を設け、客の需に應じ他より酒肴を取寄せ之を供給し、藝妓等を招き、遊興せしめ、席料、酒肴料、花代、口錢等を收入する營業である。勿論藝妓を招かざる場合、所謂「連れ込み」の場合もあるが、その場合でも客室を貸し、席料を受くるのであるから明かに席貸業に該當する。

## 茶屋

芝居や相撲に於ける茶屋、所謂本家茶屋の類は、席貸業として課税すべきものである。芝居茶屋や、相撲の茶屋は昔は可なり盛であつたが、漸次減れて行きつゝあるやうである。昔は、芝居や相撲を見物するのに、いきなり木戸口で切符を買つて入場するのは野暮な客で、氣の利いた者は、所謂茶屋に上がつて酒肴を喫し、その茶屋から送られて豫め茶屋がとつてある場席に入場して見物をする。而して入場料も酒肴料も共に茶屋に支拂ふのであるが、今日は、漸次かやうな遊覽方法がすたれ、殊に芝居に於ては、いきなり木戸口で入場券を求め、酒肴飲食は、それ／＼劇場内の食堂等で爲すやうになつてゐる。

芝居茶屋や、相撲の茶屋は昔は可なり盛であつたが、漸次減れて行きつゝあるやうである。昔は、芝居や相撲を見物するのに、いきなり木戸口で切符を買つて入場するのは野暮な客で、氣の利いた者は、所謂茶屋に上がつて酒肴を喫し、その茶屋から送られて豫め茶屋がとつてある場席に入場して見物をする。而して入場料も酒肴料も共に茶屋に支拂ふのであるが、今日は、漸次かやうな遊覽方法がすたれ、殊に芝居に於ては、いきなり木戸口で入場券を求め、酒肴飲食は、それ／＼劇場内の食堂等で爲すやうになつてゐる。

## 引手茶屋

茶屋の一種に、引手茶屋といふものがある。それは、貸座敷業の補助機關となる營業で、吉原や洲崎等の遊廓には澤山ある。貸座敷に登樓する遊客の手引をする茶屋で、即ち、遊客に對し、他より酒肴を取寄せ、藝妓、帮間等を招ぎて遊興せしめ、後、貸座敷に案内して登樓せしめる。而して貸座敷に於ける遊興費は引手茶屋に於て引受け支拂ふ仕組となつてゐる。即ち、客は貸座敷に於ける遊興費も引手茶屋に於ける遊興費も共に引手茶屋に支拂ふこと恰も芝居茶屋や相撲茶屋に於て入場料も酒肴料も一切その茶屋に支拂ふ如くである。畢竟、昔は、貸座敷といふものは所謂「フリ」の客——通り一遍の見ず知らずの客を登樓せしめず、必ず引手茶屋を通して登樓せしめる。(遊興代の掛倒



れ防止の意味も含まれてゐるので、かやうなものが發達してゐたのであらうが、現今吉原などでは切符制度になり、どん／＼登樓せしめる有様であるから、之亦漸次すたれて行く傾向がある。

引手茶屋は、以上の如く、芝居茶屋や相撲茶屋と何等異なる所はないが、もと／＼貸座敷業の補助機關たる營業で、而して貸座敷は、沿革上課税外の營業としてある爲、引手茶屋も亦貸座敷に準じて從來から課税せぬを原則とし、本來の目的以外に、一般普通の集會等に客室を貸し、又は飲食物を販賣するときは、それ／＼席貸業又は料理店業として課税する取扱となつてゐる。

**劇場・寄席**

劇場や寄席は、沿革上地方税で課税し國税は課税せぬことになつてゐるが、演藝の目的以外に、集會場として他人に使用せしめ、その程度が別箇獨立の業と認むるに足るものなるときは席貸業として課税する取扱となつてゐる。従て、偶々一般の集會に貸しても、直に以て席貸業として課税すべきではない。

**保養地貸間**

温泉地又は海水浴場等に於て、客室を設け、宿泊を條件とせず、隨時一定の期間貸間を爲し、報酬を受くるを業とするものは席貸業として課税すべきである。

**ビルディング**

近年の發達であるビルディング業、即ち數多の居室を設け事務所等に使用せしめ、室料を收入する營業は、之亦席貸業として課税すべきものであると思ふ。一般の所謂貸間とは異

り、當初より一定の企業計畫の下に貸室を爲す即ち營業として貸室を爲すのであるから、課税すべきものである。

**府縣の認定**

府縣令に於て、『席貸業と雖、客に酒肴を供することあるときは、之を料理店業と看做すと規定し、従て警察署に於て料理店業と認め、又市役所にて料理店税を徴收するも、之が爲營業税法に所謂席貸業にあらずと云ふことはできない。(明治四十一年二月行政裁判所判決)』

### 旅人宿業

旅人宿業といふのは、飲食物を供すると否とに拘らず、旅客を宿泊せしめ、又は人を寄宿せしむる營業である。通常旅客を宿泊せしむるものを旅人宿と謂ひ、人を寄宿せしむるものを下宿と謂ふが、税法は旅人業には下宿も含む旨を明かに規定してゐるから、所謂旅人宿も下宿も共に税法では旅人宿業として課税するのである。

而して、税法は、下宿は含むが、木賃宿を含まずと規定してゐる。そこで、木賃宿とは何ぞやが問題となる。

**木賃宿**

木賃宿の何たるやに付ては、かういふ判例がある。即ち『税法に所謂木賃宿とは、



其の營業が木賃方法に依るものにして、普通貧民を宿泊せしむることを目的とし、旅人宿に比して其の規模小なるものを指稱するのである』と判決されてゐる。(明治四十一年二月行政裁判所判決)

木賃宿も本來の性質は旅人宿ではあるが、其の宿泊の方法が、所謂木賃にて宿泊する、一夜十錢とか二十錢とかの木賃丈で宿泊し、炊事等は自らやるといふ特徴があり、而して、専ら貧民を宿泊せしめ、その規模概して小なるものである。

しかしながら、かういふものを取締る所の『當該行政廳が、縣令に依り木賃宿と認定し、許可を與へたる營業と雖、其の實態にして旅人宿なる以上は、該府縣令の如何に拘らず旅人宿業として課税し得るものである』といふ判例がある。(明治四十一年二月行政裁判所判決)

要するに、何業でも、その實狀實態に依つて課税すべきもので、府縣令等の認定等は、餘り顧慮するを要しないのである。

### 温泉宿

ところが、温泉地の旅人宿などでは、往々所謂木賃の方法に依つて宿泊せしむる場合がある。あれも所謂木賃宿かといふ疑問が起るが、税法の所謂木賃宿とは、前記の如く、木賃の方法に依るばかりではなく、専ら貧民を宿泊せしむるを目的とする小規模のものを指稱するのであるから、温泉旅館等の如きものは、たとへ木賃の方法に依つて宿泊せしめても、所謂木賃宿には該當しない。従て課税すべきである。

船宿 又、彼の汽船問屋等に於て、運送の都合に依り、一時乗客を宿泊せしむる場合があるが、あれもやはり旅人宿業として課税する取扱となつてゐる。

## 料理店業

料理店業とは、客室を設けて飲食物を販賣する營業である。而して通常その飲食物は、原則として自己の調理製出に係るものである。

もしも、税法が特に料理店業なる業名を掲げなかつたならば、物品販賣業又は製造業に該當すべきものである。即ち、主として酒肴その他飲食物を他より仕入れて販賣するならば物品販賣業に該當し、自己の調理したる飲食物を販賣する場合は製造業に該當するのであるが、税法は料理店業といふものを特に掲げてあるから、物品販賣業又は製造業としては課税せぬのである。尤も、各業共純益を課税の標準とするやうになつた今日に於ては、こんな區別をそう詮議立てする必要はないが、理窟を云へばさういふことになる。

要するに料理店業の特質は、客室を設けて販賣すること、その販賣の目的物が飲食物であることの一



點に存する。通常酒肴料理を調理して販賣するものを料理屋と謂ひ、蕎麥餛飩の類を販賣するものを飲食店と謂ふけれども、税法上は共に料理店業に該當する。只、客室を設けて販賣するか否かと、物品販賣業又は製造業との分界點となる。而して「客室を設け」と謂ひ得るや否やは、程度の問題であり、事實の認定問題である。彼のおしるこ屋や、バーや、喫茶店、などに於ては果して客室を設けたと謂ひ得るや否や可なり認定に困る場合が多い。即ち、物品販賣業とすべきや、料理店業となすべきや、の決定に困る場合が多い。舊營業稅の時代は、課稅の標準も、課稅要件、最低限などが、販賣業と料理店業に依り異つてゐた爲、その認定方法が可なり問題であつたが、今日は最早そう際どく論ずる必要がなくなつた。この客室に於て「飲食物を販賣する物品販賣業者が、其の營業場たる建物の二階に設けたる客室に於て、飲食物を販賣するも、其の販賣が、物品販賣業に屬する販賣に附隨して行はると認むべき程度のもは、料理店業を營むものとなすべきではない」(大正五年四月行政裁判所判決)といふ判例がある結局程度の認定如何に依つて決するより外はないのである。

## 周旋業

周旋業とは、物件の賣買・賃借、男女の雇傭就業、負債の督促取立等、他人の依頼に應じて、媒介、

取次、用辨等を爲す營業を謂ふ。

周旋業と仲立業とは極めて近似の營業であるが、仲立業は他人間の商行爲の媒介を爲すもので、周旋業は商行爲以外の媒介を爲すものである。媒介取次等の目的たる行爲が商行爲であるか否かがその分界點である。

又、周旋業は代理業と區別せねばならぬ。代理業とは後述の如く、使用人にあらずして一定の商人の爲に、その商行爲の代理又は媒介を爲す營業である。之亦商行爲の代理媒介といふ點に於て區別される。

要するに、一定商人の爲に商行爲の代理、媒介等を爲すものが代理業で、一般的に商行爲の媒介を爲すものが仲立業、而して代理業、仲立業に該當せざる媒介、取次、等を爲すものが周旋といふことになる。

**移民取扱人** 移民取扱人は、周旋業として課稅すべきものである。

**差配** 他人の委託に依り、家屋貸付及明渡に係る事、借家人戸籍に係る事、家賃金を收得する事、及び、其他の家屋管理上に要する一切の事件に對し、自己の名義を以て、直接に其の權利を實行するもの如きは、單に家屋の管理を、自己の名義を以て行ふに止まり、管理せらるべき財産權