



* 0 0 3 0 7 5 6 0 0 0 *

0030756-000

607-261

営業収益税の話

勝正憲・著

千倉書房

昭和6

AEB

332



大藏
院
議員

勝

正
憲
著

營業
收益
稅
の
話



千
倉
書
房
版

607-261

序

營業收益税の前身である營業税法は、施行以來三十年の久しき歴史を有して居つたに拘らず、常に惡税として官民の紛争が絶えなかつた。大正十五年の税制整理に當りその非難の焦點であつた外形標準を更めて純益課税と爲し、名も營業收益税と改つたけれども、而も今日に於ても仍ほ營業收益税は最も苦情の多い税である。

勿論それには色々の理由もあらう。納税者が他の税の納税者に比し自己の負擔の消長に特に鋭敏である點もあるであらう。けれどもその最も主なる原因は營業の純益が他の土地、家屋乃至は株式、貸預金等の資産の収益の如く一定せず、業により人により又處に依つて収益率が不同であるのみならず、更に年に依つても消長常ならざるものがあるが爲め、その算定に付て自ら官民意見を異にする場合が多いことに依るもの以外ならない。

しかし、この苦情は、營業收益の本質によるものであつて、之を救ふの道は制度にあらずして運用にある。而してこの運用の要諦は、官よく民情に通じ、民よく税制を知り、相互の理解ある共助を以てする外は無い。この意味に於ては納税者のために營業收益税を語ることは、他の何税よりも緊切であると信ずる。

私は將來本税に對する官民の紛争が幾分でも減殺せられむことを切に冀望して、本書を世に送るものである。

昭和五年 師走

著 者

例 言

一、營業收益税法の規定は、所得税法の規定と其の意を同じうする點が頗る多い。従つて本書説く所は自ら前著『所得税の話』と重複するものが尠くない。

しかし、本書は本書として獨立した一卷として之を説き、必しも重複を厭はなかつた。而も又讀者の範圍の自ら異なるものあるを以て之に應すべく説明の方法順序等必しも前著を追はなかつた。この點は寧ろ兩著併せて相補ふものあるを期した。

讀者之を諒とし、繁閑疎密の一ならざるを尤むるなくんば幸である。

二、所謂ロンドン條約による軍縮剩餘金を以てする減税方針は、營業收益税も亦均霑すべく、恐らく昭和六年分以降に於て相當税率の軽減せらるることを豫想せらるるのであるが、本書はその確定前脱稿したるため未だ之に觸れて居ない。

但しこの軽減は恐らく單に税率の軽減に止まり、他に多くの改正はない見込であるから、讀

者は法案確定後に於て、税率を更正せらるゝの外他に筆を勞せずして將來も亦本書を参照せらるるに差支ないことと思ふ。

目次

營業收益税とは

◇營業收益税の生ひ立ち……………三

◇何故營業に課税するか……………八

何故間接税その他が設けられて居るか——家屋税は何故地方税か——資本利子税とはどんなものか——何故個人營業は十九種に限定したか、法人は營利法人全部に課税するか

◇營業收益税法の組立て……………一九

◇税法の範圍一覽……………二三

◇免税非課税所得(純益)一覽……………二六

◇所得税と營業收益税との比較……………二九

法人の營業收益税

◇納税義務ある法人……………三二

◇税法施行地……………三三

殖民地には營業收益税は課税しないか

◇營業場.....三三

◇營利法人.....三三

◇納税義務の繼承.....三七

合併法人の納税義務について

◇營業純益の計算方.....四三

◇事業年度.....四三

◇總益金.....四五

◇總損金.....四七

◇損益に関する諸問題.....五五

創業費——建設利息——繰延資産と繰越損金——前期繰越益金と前期繰越損金——
 積立金——償面超過金——資産の償却——特殊益金と前期繰越損金補填——超過拂
 戻額——賞與、その他の給與——租税、公課——積立金の期中増減——補助金、補
 償金——配當辭退金額——合併差損益——營業賣買損益

營業に關係のない純益にも課税するか——個人營業を會社組織にするかどうかどう課税さ
 れるか——會社が個人になつた場合は？

◇課税されぬ營業純益.....二六

◇非課税純益.....二六

營業收益税法に依る非課税純益——特別法に依る非課税純益

◇免税純益.....二三

重要物産製造——製鐵業

◇非課税、免税純益の區分.....二四

◇税率及税額控除・徴收.....二四

◇税率.....二四

◇税額控除.....二四

◇徴收.....二五

地方税附加税について

◇同族會社.....二五

◇申告、申請及調査、決定.....二五

◇申告.....二五

◇申請.....二五

◇決定.....二六

◇申告、申請書式.....二七

◇審査、訴願、訴訟.....二七

- ◇ 審査.....一六三
- ◇ 訴願.....一六五
- ◇ 行政訴訟.....一六九
- ◇ 罰 則.....一七二

個人の營業收益税

- ◇ 課税される營業の種類.....一七五
- ◇ 税法施行地.....一七七
- ◇ 營業場.....一七七
- ◇ 課税營業.....一七八
 - 物品販賣業——銀行業——無盡業——金銭貸付業——物品貸付業——製造業——運送業——倉庫業——請負業——印刷業——出版業——寫眞業——席貸業——旅人宿業——料理店業——周旋業——代理業——仲立業——問屋業
- ◇ 課税外營業.....一九九
- ◇ 免税される營業.....二〇一
 - 非課税營業.....二〇一
 - 印紙切手の販賣——度量衡の製造、販賣——儲物の販賣——新聞紙法による出版

- 税法施行地外の營業——原始産業——儲業權者、外國船舶
- ◇ 免税營業.....二〇五

- ◇ 營業純益の計算方.....二〇六

- ◇ 純益四百圓以上から.....二〇六

同居家族の純益は合算されぬか——所得税の免税點と比べて——法人には何故免税點がないか——地方税との關係

- ◇ 純益計算の範圍.....二二二

計算期間——純收入金額——必要經費——必要經費に算入せざるもの——非課税純益の區分

經費と資本的支出との區別——火災、盜難の損害は？——今年の火災損はどうなるか——銀行の借入金と預金利子との相殺

- ◇ 帳簿の記載方、整理方.....二二二
- ◇ 泣き寝入りするな.....二二三
- ◇ 帳簿記録を保存せよ.....二二五
- ◇ 甘言に惑ふな.....二二六
- ◇ 要するに正直に.....二二七

- ◇申告、申請と調査、決定……………二二九
- ◇申告と申請……………二二九
- 純益金額の申告——免税の申請——地租控除の申請——申告、申請様式……………二二九
- ◇調査と決定……………二三四
- 税務署の調査——所得調査委員会——純益金額の決定……………二三四
- 間接調査に誤りがあつたら——決定通知書は何日頃如何なる方法で送達されるか……………二五二
- ◇税率・納期・納税地……………二五二
- 税率……………二五二
- 地租控除……………二五二
- 資本利子税は何故控除せぬか……………二五二
- ◇納期……………二五五
- 税金計算方……………二五五
- ◇納税地……………二五七
- 納税地申告——納税地變更申告……………二五七
- 附加税はどれ位かゝるか——附加税は何處で納めるか……………二五七
- ◇異議申立と減損更訂……………二六五
- ◇審査請求……………二六五

- 審査決定は何日頃になるか——税金はどうなるか……………二七〇
- ◇訴願、訴訟……………二七一
- ◇誤謬訂正……………二七一
- ◇減損更訂……………二七二
- ◇罰則……………二七八

附 録

- ◇營業收益税法……………二七九
- ◇營業收益税法施行規則……………二八六
- ◇固定資産堪久年數表……………二九二

目 次 終

營業收益税とは

◇營業收益税の生ひ立ち◇

營業收益税法は、大正十五年法律第十一號として發布せられ、その附則には「本法は大正十六年一月一日ヨリ施行」と定められて居る。つまり大正の終に定められた法律によつて、昭和二年から生れ出でた税金である。

しかし、しからばその以前には、營業に對する課税は無かつたかと云ふと然らず、實に明治三十年以來、營業税と云ふものがあつたのである。

では何故、その三十年來の營業税を捨てて、營業收益税と改めたのであるか。——實際は後に述べる如く、その名と共にその課税方法も根本から革められたものである。——元來營業税は、わが國の租税としてはかなり古い沿革を有つ税である、國税として明治三十年に創設施行せられ、現行税法中では、明治十七年の太政官布告と云ふ古めかしい地租條例を除いては施行最も久しい租

税であつた。租税の格言に『舊税は良税なり。』と云ふことがある。長年の歴史を有する租税は自ら官民共にその税の施行に慣熟し、納税者は其の負擔に慣れて出捐の苦痛を忘れ、之を永續すれば負擔の激變を來さず、財政の動搖を招かず、官民相互の手數は省ける……つまり古い程、缺點が緩和し改善されて行く、と云ふ意味である。しかるに營業税は、しかく古き税なるに拘らず、良き税ではなかつた、税質本來は決して悪くはなかつたが、ともかく營業税は『惡税』と稱せられて來た、官民兎角紛争の多い税であつた。勿論それには他の原因——たとへば、その納税者が古來純朴を以て稱せられる農民でなく、所謂錙銖の利に敏い商人であることなど——も數へられるではあらうが、その最も主なる缺點として攻撃せられたのは、その課税標準が所謂外形標準たることにあつた。外形標準に依つて課税すれば何故に悪いのであるか、たとへば物品販賣業に於ける賣上金額、製造業に於ける資本金額、又は建物賃賃價格又は従業者の數……の如きものを以て税額算定の基準とすることが即ち外形標準に依る課税である。然るにかくの如き外形標準は、正確に納税者の負擔能力を示すものではない、雇人の數乃至は營業場の大小は必ずしもその儲け高と一致するものではない、賣上が多いからと云つて、儲け高が多いとは限らない、外形標準であるが爲めに、雇人があれば、或は營業場が大きければ、乃至は賣上高が多ければ、たとへ見切つて賣つても、損をした年でも營業利益ありとして其の税金を負擔せねばならぬ——尤もその年の利益が、營業税金を償ふに足らなかつた場合、つまり非常に不況であつた年に限つては恰度現行法の減損更訂のやうに、その利益を限度として税金を減額する途はあつたけれども少くとも税金より少しでも多く儲かつた場合にはこれにも該當しない——と云ふのが、營業税の非難の焦點であつた。

營業收益税は、主として以上の非難に鑑みて改正されて生れ出たものであつた。勿論他にも極めて重要な改正があり、殆んど舊營業税法の面影は僅に個人の營業收益税に名残を留めて居ると云つて過言でない。しかし乍らそれらの改正は寧ろ時代の要求に伴ひ、又外形標準を捨てた結果自然に必要に迫られたものであつて、その改正の根本理由は、外形標準を改めて、純益課税とした點に在る。それを明にする爲めには、必ずしも必要ではなかつたが、税の名前そのもの

も、營業税に「收益」の二字を加へて、謂はゞ之によつて名實共に一新した理想的租税たらしめんことを期したのであつた。

けれども、現實は常に必ずしも理想と一致はしない、營業收益税法施行の趣旨や善く、又その施行の結果は失敗では無いけれども、しかし納税者は改正の初頭に當つて所期したほどの満足が得られたかどうか、私は之を過去四ヶ年の實績に徴して、往々却つて新法を失望するの聲あるに耳を掩ふ能はざるものがある。

何を以て失望とするか、それは一言にして云へば正確なる收益——營業純益——額を捕捉することの困難にある。納稅義務者の帳簿の不完全、計算の面倒、等種々なる障碍あつて遂に各納稅者の純益額は往々にして稅務官吏の認定を恣にせしめるの止を得ざるに到る。收益に應ずるの課税——能力に適するの負擔、それは先づ正確なる收益の算定を俟て後に期待すべき望である。税法の規定はいかに適當であつても、課税の根基を爲す純益金額そのもの、算定に不正確な點があるとするれば、税法の理想は結局描かれたる餅に過ぎない。今や官民相互の惱は懸つて此の點に

有るやうに思ふ。

素より、それは施行當初に於ける餘りにも高き理想に比して、失望したりと云ふに過ぎないのではあるが、それにしてもそれを出来るだけ改善して、所謂「良税」たらしめるが爲に適當なる方策を考究することが、斯税に對する官民相互のつとめでなければならぬ。私は以下本書に於て出来る限りの方法を研究し、納稅者諸君の爲めに、如何にしてこの惱を脱すべきかを説き度いと思ふ。

◇何故營業に課税するか◇

營業收益税の爲めに、今一つ辯護しておかねばならぬことは、「何故に營業に課税するか」と云ふことである。

日本には先づ所得税と云ふものがある。資産、勤勞、あらゆるものから生ずる所得に對して、法人ならば第一種所得税、個人ならば第三種所得税が課せられる。勿論營業の所得も亦その所得に算入される。然るに一度び所得税を課し、同じ營業の収益に對し二度び營業收益税を課することは二重課税ではないかと云ふ疑が起る。

これは寔に二重課税である。しかし、二重課税と云ふことは、それが爲めに負擔が過重になるのはよくないのであるが、たとへば同一の收入ある甲と乙とに對し、甲よりも乙に重く課税することを負擔能力の上から考へて相當とする場合は、乙の税率そのものを重くするか、或は一應の税

率は甲乙ともに同率として、別に乙に他の一つの税を重課するかの方法を採らねばならない。所得税の外に營業收益税のあることは實にこの後者の方法に據つたのであつて、つまり所得税に於ては、資産の所得も勤勞の所得も合せて同一税率を以て課税するが、寢て居つても財産そのものが所得を生み出してくれるところの資産所得、本人は病氣になつても死んでも收入に變動の無い資産所得と營々致々自ら汗して働いてはじめて得るところの勤勞所得、本人が一朝病氣をするとか死ぬるとかすれば直ちに其の收入の全滅する勤勞所得とは、同じ金高の所得でも税を負擔する能力が違ふ、そこで我國の租税制度では、勤勞所得には所得税だけしか課さないが、資産所得に對しては所得税の外、別の税を重課してその能力に應ずる負擔を命ずる仕組となつて居るのでこの資産所得に重課する別の税を、所得税に對する補完税と稱するのである。營業收益税は、この補完税の一つに外ならない。

むづかしい理屈は姑く措いて、兎も角も、國民が租税の支拂に應じ得る財源は、税の名目、課税の方法の如何を問はず、結局各人の收入（或は所得と云ひ、或は収益と云ふも同じ意味）からで

ある。つまり各人はその所得のうちから、若干を割いて之を租税として支拂ふのである。従つて各人の負擔する租税が、各人の所得の能力に應ずることが最も理想的であると云ふことになる。然るに所得の租税負擔力は、その量と質とに依つて必ずしも同一では無い。

と云ふのは、先づ所得の量の方面から考へると、所得の額の多いほど擔税能力の割合が高まる即ち所得二千圓の人は、百分の二の税でも重過ぎるが、十萬圓の人は百分の十でも尙輕過ぎると云ふことである。世俗の譬言を逆にいつて『貧者の一燈より、長者の萬燈が出すのに樂だ』と云ふのである。所得税法ではそれに適應するやうに、所得が多くなるほど税率が高くなる所謂累進税率。例之、千二百圓の所得に對する税額は九圓六十錢即ち〇・八%であるが、一萬二千圓では七百三十圓六十錢即ち六%餘、十二萬圓では一萬九千圓餘(約十六%)百二十萬圓では二十八萬圓餘(二十三%餘)……の如く高くなつて居る、——を採用して居るのである。

今一つ所得の質による擔税能力の相違と云ふことは、同じ額の所得に於ては、前にも述べた様に働いて得る所得よりも、寝て居つても遣入つて來る所得の方が税を納める力が強い、つまり勤

勞所得より資産所得の方が擔税力が大きいと云ふのである。資産所得は、所得者の生死如何に拘らず元本の存する限り永遠に反覆繼續する所得であるから餘裕があるけれども勤勞所得の方は身體だけが元本であるから退職、死亡等の場合は直ちに所得の資源が絶えてしまふ、従つて其の場合にも所得の減少せぬ様にするには一定の保險にかゝるとか積金をして置くとかする必要がある、即ち此の金額丈け税を負擔する力が弱い道理である。

しかるに所得税法は、量に對する累進税率の如く、質に對する特殊の規定がない、所得の種類如何に拘らず、之を同一の税率を以て課税するので、爰に別に資産所得にだけ補完税を重課して質の如何による擔税能力の相違に適應せしめることとしたのである。

一口に所得と云つても、その種類は千差萬別であるが、之を大別すれば、資産より生ずるものとしては土地、家屋、動的資本(有價證券、株式、貸預金の如き)の三つに區別し得、外に資産と勤勞との共働の所得として營業があり、純然たる勤勞の所得として職業、勤勞の收入がある。補完税は、以上の資産、所得資産勤勞共働所得に對して、夫々地租(土地)、家屋税(家屋)

資本利子税（動的資本）、並に營業收益税（營業）を課税することとしたのである。

營業收益税を課せられる營業の種類は、後にも説明するが如く、法人については營利法人全部に課税し、個人に就ては物品販賣、銀行、無盡、金錢貸付、物品貸付、製造、運送、倉庫、請負印刷、出版、寫眞、席貸、旅人宿、料理店、周旋、代理、仲立、問屋、の十九業に課税される。

○何故間接税その他が設けられて居るか

（問） 所得税を中心として、之に補完税を配する……と云ふ説明で、所謂直接税の體系（組み立て）だけは判りますが、日本の税金は單に、所得税と補完税とだけでは無く、相續税だの登録税だの（學者の所謂交通税に屬するもの）と云ふものもあれば、澤山の消費税——酒税、清涼飲料税、砂糖消費税……その他——所謂間接税に屬するものもいろいろあります。國民の擔税力に對し所得税とその補完税とだけで適當とするならば、他のいろいろの租税は不必要ではありませんか。

（答） 本文では説明の煩雜を避けたのでありますがもう少し詳しく云ふと、所得税なり補完税なりで、各

人の所得額が正確に捉へ得れば大體それだけでいゝのでせうが、實際の所得額と云ふものは仲々判らない。従つて所得——即ち收入の表口だけで課税したのでは正確でない。謂はゞ收入の動く形——流通状態を捉へて交通税を課し、又收入の裏口——支出消費の方面から消費税を課して、表口の課税の遺漏を補ふと云ふ仕組になつて居るので、此等を第二次の補完税とも稱せられます。

仍ほ租税は、國民の負擔力に適應するといふことが、一番大切ではあります。それと共に出来るだけ國民が納め易いこと、又國家が徴收に骨の折れないこと、その他いろいろの條件がありますので、いろいろの租税が設けられて居る理由は夫々にあるので單に負擔力の關係だけから説明しただけでは充分ではありませんが、租税理論ばかりに走るのも本書の目的ではありませんから、租税體系の大綱だけを説明したのであります。

○家屋税は何故地方税か

（問） 所得税ならびにその補完税は、すべて國税であるに拘らず、ひとり家屋税だけは地方税であるのは

どう云ふ譯ですか。

(答) 勿論租税体系の理想から云へば國税とするに越したことはありませんが、これは大體沿革上の理由に基くもので、即ち前に説明したやうな租税体系は、大正十五年の税制整理に於てはじめて整備されたので、その以前は補完税としては地租と營業税があつたのに過ぎませんでした。それでは、動的資本に對する課税を逸するといふので資本利子税を創設し、又土地の地租と對應して家屋に對する家屋税を創設することとしたのであります。

しかるに家屋税なるものは、その課税方法は多少區々ではあつたが、ともかくも大體各府縣に地方税として行はれて居つたので、その上に國税家屋税を設けたのでは二重になるし、さらばと云つて地方税たる家屋税を國税に取り上げること、さらでだに窮乏しつゝある地方財政を愈々苦しめることとなるので、即ち家屋税に限つて地方税として存しその課税方法を全國統一して不公平なからしめることとしたのであります。

○資本利子税とはどんなものか

(問) 本文の説明では、資本利子税は單に動的資本に對する補完税としてありますが、資本利子税に於ては、同じ動的資本でも、たとへば株式配當金の如きは課税されぬのはどう云ふ譯ですか。

(答) 動的資本と云へば、貸金(但し營業として行ふ貸金、即ち金貸付業者の貸金については營業收益税を課しますから、爰の資本利子の中には入れません)預金(所謂信託預金等も含む)公債、社債(産業債券も之に準じて含める)の利子と、外に株式配當金とが擧げられると思ひます。現行資本利子税は甲種と乙種とに分れて居りますが、結局前者には甲乙何れかに依つて課し、株式配當金には其の源泉たる法人に對して營業收益税を課する事として別に資本利子税は課税致さないことになつて居ります。

これは純理論の上からは、株式配當金にも資本利子税を課すべしと云ふ説もありますが、寧ろ源泉的に全法人に營業收益税を課することに依つてその目的を達するのが便宜であり實際的であると思ひます。

○何故個人營業は十九種に限定したか、法人は營利法人全部に課税するか

(問) 個人の營業收益税を十九種の業目に限つたのは何故でせうか、十九種以外にもたとへば醫師、辯護士、代書人、または湯屋、理髮業、その他いろいろの營業があると思ひます。

(答) 個人の課税業名を十九種に限つたことは別に深い理由があるので無く、唯、舊營業税法の規定をそのまま踏襲したのに過ぎません、舊營業税法では法人個人共二十種餘りの業種を限定してあつたのですが、營業收益税法に於てはそのうち個人に關係の少ない且つ其數の極めて少ない業名を削除して、残十九種を課税營業と定めたに過ぎないのであります。

尤も他にも湯屋、理髮業、其他營業收益税を課してもよろしいやうな業態もあるかも知れませんが、其の多くは、其等の業體の取締り等が地方警察の手を煩はし、其の爲に地方團體では相當の經費を支出して居ると同時に相當の地方税を課して居ります。然るに此等の營業に對する課税を、全部國家に取り上ぐることは地方の財源を不當に奪ふことになりすから、其の儘地方税として存続せしめたものも澤山あります。

(問) 營業收益税の制定に當りて舊營業税法は、法人個人共に業名を限定したのに拘らず、新法にては法人はその課税、範圍を非常に擴大して營利法人全部と定めたのは不公平ではありませんか。

(答) 個人に在ては、營業收益税を課する以外の職業(例之、醫師、代書人、辯護士等)は、大體勤勞所得と見て補完税を課さないことも一應の理屈はありますが、法人に在ては、假りに課税業種を十九種に限定するとすればその以外の法人の收益は、假令營業上の收益とは謂へないとしても、ともかく資本の收益であることは争はれません。(少くとも法人には勤勞收益と云ふものはありません。何んとなれば、法人の收益は代表者、使用人の給料報酬等はすべて損金として控除された殘額でありますから、法人の收益中には人的收益は毫も含まれて居ないのであります。)

かくの如く、法人の收益は常に全部資産所得であります。従つて之に營業收益税を課さない場合には資本利子税か、或は他の何等かの補完税を課さねば資産所得重課の目的が達せられないことになりす。即ち十九種の法人に對しては營業收益税、その他の全法人に對しては資本利子税(又は他の新らしき補完税)を課さねばならぬこととなります。故に、問題は全法人に對し一種の補完税、即ち營業收益税を

課するか、之を二つに分けて營業收益税とその他の補完税とを課するか、と云ふことに過ぎないので、之を二つに分けることは寧ろ業名の認定を徒らに煩雜ならしめたり、手数を増すだけの結果に過ぎないから、營業收益税一種だけの補完税を全法人に一律に課することとした次第であります。

◇營業收益税法の組立て◇

舊營業税法に於ては、課税方法は營業の種類に依つて異なり、その法人たると個人たるとに依つて異なるところが無かつた。即ち、物品販賣業と製造業とでは課税標準が売上金額、資本金額と夫々異つて居たが、物品販賣業であれば、それを會社が經營しても、個人が營んでも課税は同じ方法であつた。

しかるに營業收益税法では全然之を革めて、課税標準は、各人各業を通じて、一樣に「營業純益」と云ふことになつたが、その代り法人と個人とで課税の仕方をかへ、恰も法人の課税は、第一種所得税と略同じく、個人の課税は、第三種所得税中の營業所得と計算方を大體同様とした。であるから、個人の營業收益税の納税者は、法人の課税方法については全然知る必要なく、又會社の當事者は、個人の課税方法について全く風馬牛であつてよろしいこととなつた。強て兩者

の共通點を求めらるるならば、税法施行地域の關係、異議申立その他救済手續及び罰則のうちの一部分位のものに過ぎない。即ち本書に於ても、之を「會社の營業收益税」「個人の營業收益税」の二大項目に先づ區別して、全然別個の説明を試むることとした所以である。

營業收益税法を施行する地域は、日本の全領土中、朝鮮、臺灣、樺太を除いた所謂日本内地である。これは總ての税法——否總ての日本の法律が左様である如く、法令は總て日本内地に施行するを原則とし、その朝鮮、臺灣、樺太等に施行を要する場合は特に勅令を以て之を指定せらるることとなつて居る。而して營業收益税法にも施行の指定が無いから日本内地以外は施行されぬのである。

何故、施行地域などを特に研究する必要があるかと云ふと、施行地域外に於ける營業者が、營業收益税法の支配を受けないことは勿論であるが、それと共に、營業收益税法では、税法施行地内に於ける營業場より生ずる營業純益のみに課税することを規定して居るから、日本内地の營業者でも、税法施行地外に支店、出張所等を有する場合は、その支店等の營業場に屬する純益に

は課税されないこととなるのである。この點が先づ所得税と異なる、所得税は税法施行地に主たる事務所（又は本店）の有る會社、税法施行地に住所のある個人、ともにその收入する總ての所得を綜合課税して、その中に税法施行地外から生ずるものがあつても之を除外しない。

同じやうな計算方の二つの税法の規定が、この點に於て相異つて居るのは、所得税は人税であり「納税者」その人を目標として、その人の總所得を追及するに反し、營業收益税は物税であり「營業」に對する課税であり、その營業者の何人なりやは之を問はない趣旨から生ずる差異に外ならぬ。

仍ほ、所得税法には、當分の内小笠原島及伊豆七島には之を施行せずと云ふ規定があるが、營業收益税法にはかかる規定が無いからこの二つの地域には營業收益税法だけが施行される譯になる。

税法の範圍一覽	
所得税	營業收益税
税法施行地 日本内地 (小笠原島、伊豆七島を除く)	日本内地
納税義務者 (一) 税法施行地に住所又は一年以上居所を有する者 (二) 税法施行地に資産營業の所得、又は利子、配當の所得を有する者	税法施行地内に營業場を有する者
課税標準の範圍 (一)(二) に屬する納税者の全所得に屬する資産、營業、利子、配當の所得	税法施行地内の營業場より生ずる營業純益

營業收益税の課税標準は、法人、個人共に「營業純益」であるが、その計算方は、所得税の「所得」と大體同じい。即ち法人の純益は「各事業年度の總益金から總損金を控除」したものに依り、個人の純益は「前年中の總收入金額から必要の經費を控除」したものに依る、但し個人の

營業純益については、前年中途開業のものは豫算に依つて計算する。所得税に於て特定の所得は一定期間免税し、又は全然課税外に置くものがあるのと同じく、營業收益税に於ても免税又は非課税の純益がある。このうちには免税の種目、條件、非課税の種目が、兩税一致するものもあれば、夫々一方のみに特定するものもある。兩税一致する種目の營業者に在つては、所得額も純益額も一致するが、一方のみ非課税のものを營む營業者は、それだけ所得額と純益額とは一致しない。今、免税、非課税の種目を一覽すると次の通りである。

免税、非課税所得(純益)一覽	
課税別	區分
免	免に共税兩
	一、製鐵業所得(製鐵業獎勵法) 一、重要物産製造業所得(所得税法第十九條、營業收益税法第八條) (一) 金、銀、鉛、亜鉛、鐵又はアルミニウムの地金 (二) 鐵の條、竿、テーパー形、アングル形類、軌條、板、線及管(鑄製管を除く)
	所得税
	營業收益税

非		税
のの課み税所 も税非の得	も税非共 のの課に税	のもるす税
<p>一、外國船舶の所得(大正十三年法律第六號)</p> <p>一、國債利子所得(明治四十三年法律第七號)</p> <p>一、復興貯蓄債券利子所得(復興貯蓄債券法)</p>	<p>一、外國船舶の所得(大正十三年法律第六號)</p>	<p>(三)銅の合金の條、竿、板及管</p> <p>(四)汽鐘、原動機(機關車を含む)及動力を以て運轉する鐵製の機械</p> <p>(五)燐 曹達灰、苛性曹達、石灰窒素、燐酸アムモニウム、硫酸アムモニウム、石炭酸、クロル酸加里及グリセリン</p> <p>(六)製紙用バルブ</p> <p>(七)板硝子</p> <p>(八)コンデンスドミルク</p> <p>(九)絹、亞麻又は毛の織物(動力を以て運轉する機械を使用し幅鯨尺一尺八寸以上長鯨尺三十尺以上の織物のみを製造する者)</p>

税 課	
のの課み税 も税非の	のの課み税 も税非の
<p>營業收益税の非課税のもの</p>	<p>營業收益税の課税のもの</p>
<p>一、印紙切手賣捌純益</p> <p>一、度量衡製作、修覆、販賣純益</p> <p>一、自己採取採掘礦物販賣純益</p> <p>一、新聞紙法に依る出版純益</p> <p>一、税法施行地外の純益</p> <p>一、(法人)演劇、興行、漁業純益</p> <p>一、(個人)農業、林業、漁業、畜産業 (特に營業場を設けざるもの)純益</p> <p>(以上營業收益税法第七條)</p> <p>一、礦業權者の礦業純益(礦業法)</p> <p>一、取引所營業純益(税法に特別規定なきも解釋上非課税)</p>	<p>申告の期限、調査、決定の方法、等は、大體所得税と同様である。決定に對する異議申立の方法、訴訟の途も同様である。</p> <p>唯、納期、税率、免稅點等に若干の相違がある。</p>

所得税と營業收益税との比較		法人、個人 の別
項目	所得	營業收益税
申告	毎事業年度決算確定の日より十四日内 合併の日より十四日内 清算着手の日より二十日内	
調査、決定	申告に依り、申告なきとき又は申告を不相當と認むるときは政府の調査に依り、政府に於て決定	
税率	甲 普通所得 百分の五又は十 乙 超過所得 百分の四乃至二十 丙 清算所得 百分の五乃至十 外に 同族會社に付税額加算の規定あり	純益金額 百分の三・六

税額	控除	納期	審査請求	訴訟	行政訴訟	同族會社	申告	調査、決定	免税點	税率
納付したる第二種所得税額は第一種	納付したる地租及資本利子税は營業	事業年度毎に隨時徴收	税務監督局長に、決定通知書を受けたる後二十日以内に	大藏大臣に、六十日以内に	六十日以内に	計算又は行爲にして、會社又は株主、社員若は之と親族、使用人等特殊の關係ある者の所得に付所得税(純益に付營業收益税)遁脱の目的ありと認めらるゝ場合は、其の行爲又は計算に拘らず、政府の認むる所により所得金額(純益金額)を決定することを得	毎年三月十五日限 (其年分所得又は純益)	所得調査委員會の調査に依り、政府に於て決定	總所得金額千二百圓	所得金額千二百圓以下
	収益税額より控除す								純益金額四百圓	純益金額

人		個		
減損更訂	審査請求、 訴訟、行政	納期	税額控除	
所得金額(純益金額)二分の一以上減損の場合翌年一月中に申請	以上法人に同じ	第一期 七月三十一日限	なし	百分の〇・八乃至 所得金額四百萬圓を越ゆる金額 百分の三十六 (超過果進税率)
		第二期 十月三十一日限		
		第三期 翌年一月三十一日限	前年中納付したる地租額は營業收益 税額より控除す	百分の二・八 (比例税率)
		第四期 同 三月三十一日限		
		第一期 八月三十一日限		
		第二期 十一月三十日限		

法人の營業收益税

◇納税義務ある法人◇

法人の営業収益税は、税法施行地内に本店、支店その他の営業場を有する營利法人に課する。
(税法第一條)

税法施行地

税法施行地は既に説明した如く「日本内地」である。日本の全領土のうち、朝鮮、臺灣、樺太を除いた地域である。日本の法令に依つて設立されたものであると、外國法人であるとを問はず、日本内地に営業場を有して居れば、その営業場に対する營業純益に課税されるのである。

○植民地には營業収益税は課税しないか

(問) 營業收益税法の施行地は、朝鮮、臺灣、樺太を除く日本内地とありますが、しからば以上の各植民地には營業に對する課税はしないのですか。

(答) 朝鮮には、朝鮮營業税令と云ふのがあります。これは日本内地の舊營業税法と同じやうな外形標準による課税方法です。(但し舊營業税法に比し幾多の改善された點はありますが……)

樺太には樺太營業收益税規則と云ふのがあります。これは内地の税法と大體同じものであります。

臺灣には國税としてはありません。地方税即ち州税及廳地方費税として營業税があります。

營業場

營業場と云ふものについては税法に明文はないが、本店、支店、その他と云ふのであるから必ずしも本店、支店、事務所として登記した場所に限らず、營業に關する直接、間接の事務を行ふ場所を總稱するものと解すべきであらう。本店、支店、出張所、工場、發電所、停車場、倉庫、荷扱所、等悉く之に含む。

營業場たるには勿論それ相應の設備を要すべきも、さりとて必ずしも獨立の家屋、設備を必要とはしない。業務、事務の性質に應じて單なるビルディングの一室、住宅の一部等を以て之に充つることも差支ない。

營利法人

營利法人と云ふのは、營利を目的として設立せられた法人の意味である。公益法人に對する言葉である。

わが國に於ける法人の種類は左の通りである。

法人の種類

例示

根據法令

公法人

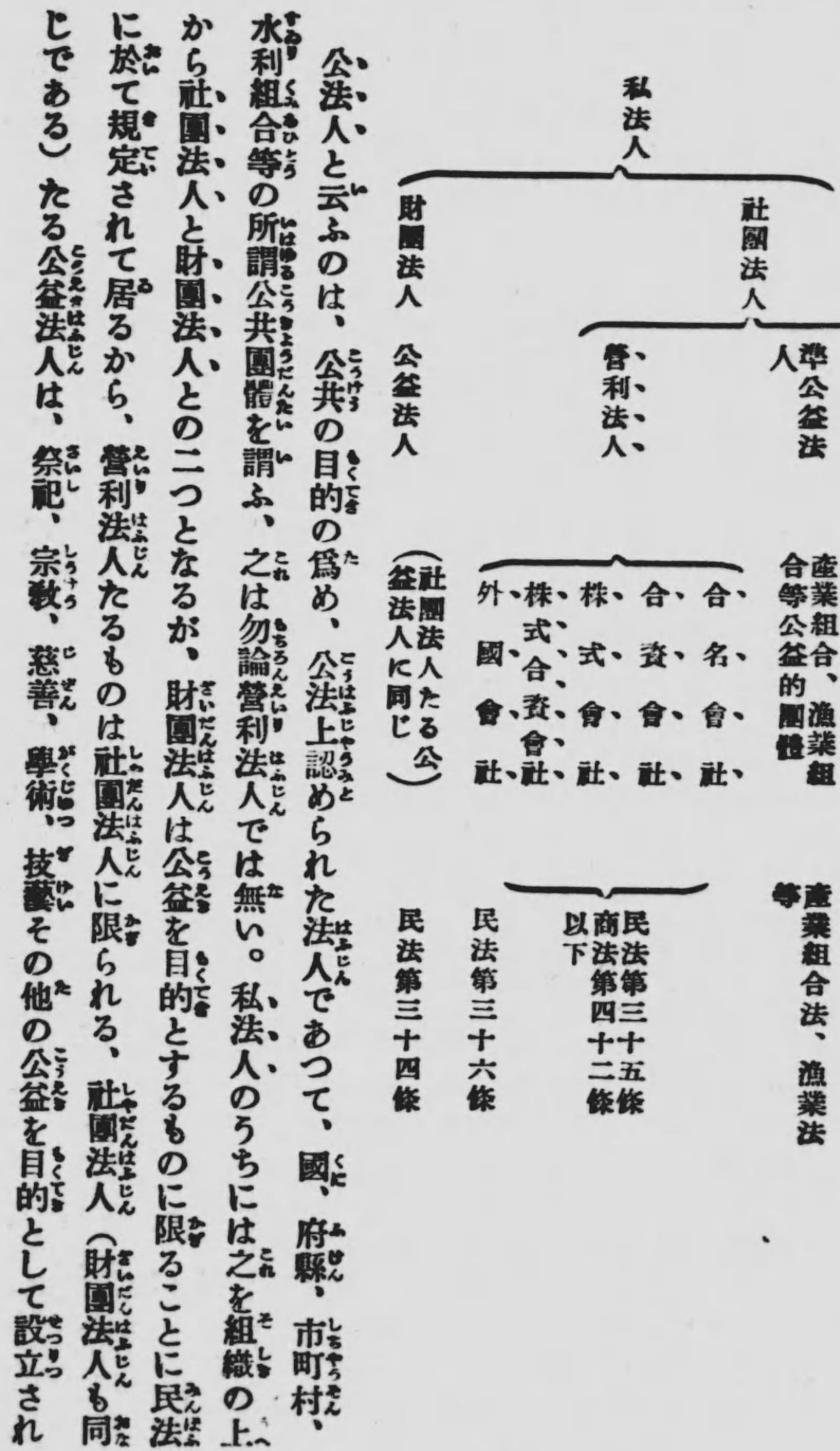
國、府縣、市町村等
公共團體

府縣制、市制、町村制等

公益法人

祭祀、宗教、慈善、
學術、技藝其他公益團體

民法第三十四條



たもので、赤十字社、愛國婦人會、恩賜財團濟生會、と云ふやうなものである。この外に民法上の公益法人ではないが、營利法人とも見られない云はゞ中間的の法人がある。産業組合、漁業組合、住宅組合、輸出組合、等の如きで、此等は何れも各特別法——産業組合法、漁業法、住宅組合法、輸出組合法、等の如き——に依つてその存立を認められたもので、一定の地域又は一定の營業に屬する組合員相互の利益を目的とするものであるから、廣く公共の福利を目的とするものは同視し難いけれども、亦一私人の私益を目的とするものでも無いので、公益法人と謂ひ得るや否やは疑問があるが、此等は何れもその特別法に於て特に營業收益税を課せざる旨の規定があるから、假りに公益法人と謂ひ難いにしても結局は課税外に置かれて居ることとなる。

従つて、遂に課税さるべき營利法人は、民法第三十五條及商法第四十二條以下に依つて設立された所謂商會社並に民法第三十六條に依つて認められた外國の商會社に限られることとなる。之れ法人の營業收益税が會社の營業收益税とも謂ひ得る所以である。

仍ほ法人と云へば以上の外に、相續人あること分明ならざる相續財産は之を法人とすると云ふ

民法第五十一條の規定があるけれども、之は法人ではあつても營業收益税を課すべき營利法人のうちには包含しないと解される。

(参照)

民法

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

リ認許セラレタルモノハ此限ニ在ラス

(第二項略)

商法

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
(第二項略)

納税義務の繼承

納税義務ある法人を説明した序に、申添えておくことは、法人が解散し又は合併した場合に於ける納税義務者は誰であるか、と云ふことである。

先づ法人は、總出資社員の同意、株主總會の決議、その他種々なる原因によつて解散する、法人の解散は個人の死亡と同様である。最後の始末をつける相續人がなくてはならない。個人に於ける相續人とは違ふけれども、ともかく解散によつて消滅した法人の債權債務の整理結末をつけるために清算人と云ふものが置かれることになつて居る、従つて法人が營業純益を未納税又は未

申告の儘解散してしまつても、清算人に於て申告すべきは申告し、納税すべきは納税せねばならぬ。

もう一つ法人が無くなるのは合併である。甲、乙、又は甲、乙、丙、丁……數多の法人が合併して新にAと云ふ法人となる場合がある。之を新設合併と云ふ。又甲、乙或は甲、乙、丙……を合併して、乙以下を消滅しそれだけ甲の資本を増加する場合もある、之を吸収合併（又は併呑合併）と云ふ。

新設合併の場合に於ける、甲乙丙丁……又は吸収合併の場合に於ける乙以下の法人を被合併法人と云ひ、前者のA、後者の甲を合併法人と云ふ、合併の場合に於ける被合併法人の後始末は合併法人がやることになるのでこの場合の兩者の關係は、全く個人の相続と同じく被合併法人の權利義務は包括的に合併法人に移ることになつて居る。従つて被合併法人の未納税、未申告の義務は當然合併法人に移るのである。（税法第五條）

（参照）

民法

第七十三條 解散シタル法人ハ清算ノ目的ノ範圍内ニ於テハ其清算ノ終了ニ至ルマテ尙ホ存續スルモノト看做ス

第七十八條 清算人ノ職務左ノ如シ

- 一 現務ノ終了
- 二 債權ノ取立及ヒ債務ノ辨濟
- 三 殘餘財産ノ引渡

清算人ハ前項ノ職務ヲ行フ爲メニ必要ナル一切ノ行爲ヲ爲スコトヲ得

商法

第二章 合名會社

第八十二條 合併後存續スル會社又ハ合併ニ因リテ設立シタル會社ハ合併ニ因リテ消滅シタル會社ノ權利義務ヲ承繼ス

第八十四條 會社ハ解散ノ後ト雖モ清算ノ目的ノ範圍内ニ於テハ尙ホ存續スルモノト看做ス
第九十一條 清算人ノ職務左ノ如シ

- 一 現務ノ終了
 - 二 債權ノ取立及ヒ債務ノ辨濟
 - 三 殘餘財産ノ分配
- 會社ヲ代表スヘキ清算人ハ前項ノ職務ヲ行フ爲メニ必要ナル一切ノ裁判上又ハ裁判外ノ行爲ヲ爲ス權限ヲ有ス

第三章 合資會社

第百五條 合資會社ニハ本章ニ別段ノ定アル場合ヲ除ク外合名會社ニ關スル規定ヲ準用ス

第四章 株式會社

第二百二十五條第一項 ……第八十二條ノ規定ハ株式會社ニ之ヲ準用ス

第二百三十四條 第八十四條、第八十九條乃至第九十三條……ノ規定ハ株式會社ノ清算ノ場合ニ之ヲ準用ス

○合併法人の納税義務について

(問) 法人が解散すれば清算人に納税義務が移り、合併すれば合併法人に移ることは民法、商法の規定に

よつて、明かであるに拘はらず、法人合併の場合についてだけ税法第五條に特別に明文を設けて納税義務が移ることを規定したのは何故でせうか。

(答) 或はこう云ふ明文がなくても、類推解釋によつて合併法人に納税義務があると云へるかも知れませんが、しかし乍ら法人の納税義務は純益金額の決定によつてはじめて確定するものと解されて居ます。従つて法人の解散或は合併の最終の事業年度分については、その年度が終つて(即ち解散又は合併して終つて)からでなければ決定されず、納税義務が確定しないと云ふ議論もあります。

これに對して、法人解散の場合は、解散後であつても清算中は仍ほ法人存続するものと云ふから之に決定することが出來ますが、法人合併の場合に於ては、合併と共に被合併法人は消滅してしまひますから、その後に行つて被合併法人に對して新に納税義務を申し付けると云ふことは理論上適當でない嫌があります。そこで明文を設けて合併法人に申し付けることを特に規定したのであります。

◇營業純益の計算方◇

營業收益税は、營業の純益に付き賦課される。(税法第三條)
法人の營業純益は、各事業年度の、總益金から、總損金を控除した金額に依る。(税法第四條第一項)

事業年度

個人の營業純益は、毎一年分を毎年一定の時期に申告し、一定の時期に調査決定するのであるが、法人は、事業年度毎に決定する。その事業年度は、法人により一ケ年のものもあれば、六ケ月のものもある。(その他一年以内に適宜決めることが出来る。)又その始期、終期が、自一月至十二月、自一月至六月、自七月至十二月等と決めるのもあれば四月とか十月とか、法人の事業の性

質、會計決算の便宜等によつて勝手に決めて居る。従つて法人に對する課税時期は一定しない、又課税期間も一定しない。

事業年度と云ふのは所謂決算期間である。第十何期營業報告書とか、昭和何年上半期決算報告と云ふやうな、決算を行ふ期間である。事業年度の期間及びその始期、終期を如何に定めるかは法人の任意であるけれども、それは商法に於て少くとも一ケ年を超えることは許されない。故に一ケ年を超える長期の事業年度は税務取扱上も之を認めず、假りに一年二ヶ月と云ふやうな期間の決算を行つても、課税標準の決定は一ケ年で打切つて計算することに取扱はれる。

(参照)

商法

第二十六條第一項 動産、不動産、債權、債務其他ノ財産ノ總目錄及ヒ貸方借方ノ對照表ハ商人開業ノ時又ハ會社ノ設立登記ノ時及ヒ毎年一回一定ノ時期ニ於テ之ヲ作り時ニ設ケタル帳簿ニ之ヲ記載スルコトヲ要ス

第二十七條 年二回以上利益ノ配當ヲ爲ス會社ニ在リテハ毎配當期ニ前條ノ規定ニ從ヒ財産目録及ヒ貸借對照表ヲ作ルコトヲ要ス

法人が事業年度中に解散し、又は合併に因つて消滅した場合には、其の事業年度の始から解散又は合併に至る迄の期間を以て一事業年度と看做す。(税法第四條第二項)

これは、法人の所謂最後の事業年度に關する規定であつて、たとへば自一月至十二月一ヶ年を一事業年度と定めた法人が、七月に解散すれば、その最後の事業年度は、自一月至七月を以て一事業年度とする、と云ふのである。

營業純益金額は、事業年度毎に算定するを原則とする、従つて或る取引が利益なりや損失なりやと云ふ問題と共に、何年度に屬する利益なりや損失なりやと云ふことも常に考慮されねばならぬ事項である。尤も所得税に於ては、或る年度の利益の多少は直ちに超過所得の税率にも影響して、所屬年度を決定することが直接負擔に關係することもあるけれども、比例税率である營業收

益税については負擔の増減は來さない。唯所得税と共に決定するが爲めに、所得税と共に問題となる場合はあるであらう。

一事業年度通算を原則とするが爲めには、一年度の中間に純益の成立を認むべきではない。たとへば某地の出張販賣利益だけを別途計算して積立てた、又は配當した——營業收益税の例であるから出張販賣利益など、假定したけれども法人としては左様な別途計算をすることは、殆んど無いが、プレミアム収益だけを積立てると云ふやうなことは往々ある。而してそれも矢張り營業純益となる——としても、その利益だけに課税するやうなことをせず、一年度の損益を通算して純益金額を決定するのである。

總 益 金

總益金と云ふのは、要するに『益金の總額』と云ふ意味に外ならぬ。さうして『益金』とは、『資本の拂込以外に於て、純資産増加の原因となるべき一切の事實』と

解せられて居る。

甲なる会社が成り立つ、株金の拂込がない限りその会社は未だ無一文、無財産である。

株金——資本金が一萬圓拂込まれる。爰に会社は一萬圓なる現金を有つ。但しこれは營業の元本であり元入額である。この一萬圓が会社の利益でないことは申す迄もあるまい。

一萬圓のうち現金五千圓を以て事務所用土地家屋什器を買入れ、又三千圓を以て商品を仕入れたと假定する。会社の財産は

事務所用土地家屋什器	五千圓
商品	三千圓
現金	二千圓
合計	一萬圓

となる、これでは現金一萬圓(資本そのまゝ)が、いろいろの財産に變つただけで未だ利益はない。この場合はこの取引を、交換取引又は資本的収入支出等と稱し、之を以ては未だ利益、損失の發生とはならないのである。

さらにこの商品三千圓を三千五百圓で販賣した、代金は手形で取つた、とすると会社の財産は

事務所用土地家屋什器	五千圓
手形債權	三千五百圓
現金	二千圓
合計	一萬五百圓

となり、爰ではじめて純資産が五百圓丈け増加する。この五百圓の増加が即ち利益金五百圓であつて、之を來した原因即ち販賣益と云ふ利益を生じたことになるのである。かゝる取引を損益取引、収益的収入等と云ふ。

總益金とは謂はゞ収益的収入の合計である。

總 損 金

とは『損金の總額』であり『損金』とは『資本の拂戻以外に於て純資産減少の原因となるべき一切の事實』を云ふこと、つまり益金の反對現象を謂ふに外ならない。

前の会社がさらに事務員の給料百圓を現金で支拂つたとすると、その財産は

事務所土地家屋什器	五千圓
手形債權	三千五百圓
現金	千九百圓
合計	一萬四百圓

となつて、前の現在に比し百圓の減少を來す。これ即ち給料なる損失百圓を生じたのに外ならない。

しかるに、さらに手形が満期に到つて決済を受け現金に引きかへられたとすれば、手形債權なる財産は無くなるが、その代り三千五百圓丈け現金なる財産が増加するから結局爰では損失も、利益もない資本的収入支出たるに止る。

又、資本金一萬圓を何かの都合により五千圓に減少することとし、それだけ株金——又は出資金——を現金で拂戻したとすれば、会社の殘財産は、

事務所土地家屋什器	五千圓
-----------	-----

現金	四百圓
合計	五千四百圓

となつて、純財産五千圓の減少を來すけれども、之は資本の受入れを利益としないと同じく、減少を損失とはしないこと申す迄もない。さて爰で、貸借對照表を作つて見る。

土地家屋什器	五、〇〇〇圓	資本	五、〇〇〇圓
現金	四〇〇	利益	四〇〇
合計	五、四〇〇	合計	五、四〇〇

と云ふことになる。資本金は普通に云ふ借金ではない。しかし株主から借りたものである。つまり會社を解散して財産を清算してしまふ時には株主へ返さねばならぬ財産である。(普通の借金を外部負債と云ひ、かくの如き計算上の負債を内部負債と云ふ)だから、現在の資産をもつた

めには、株主から資本として五千圓出されて居る、と云ふことを表はすために資本金と云ふ内部負債五千圓を掲げるのである。

然るに、株主からの資本金は五千圓であるが、現在の財産は五千四百圓ある。つまり最初の元入額より四百圓だけ純財産が増加して居る。之は何のために増加したかと云ふと、五百圓の販賣益から百圓の給料損を差し引いた利益額である。この利益は直ぐ株主へ配當してもよろしいし、そのまゝ會社に積立て、おいてもよろしい。(尤も會社が配當をするには、利益金の百分の五以上を積立てた残りでなければならぬと云ふ商法の規定なり、その他定款等で計算方が定められて居ればそれに従ふことは勿論である。)直ぐ配當すれば勿論のこと、假りに積立て、おいたとしても結局はそれは株主に分配さるべきものであることは、資本金と同様である。要するに利益と云ふものは株主——資本主の懐ろに歸すべきものであるから、これも亦内部負債である。

爰で右利益四百圓を全部現金で配當すると假定(積立金も要するのだが……假りに)すると、會社の財産は、

土地家屋什器	五、〇〇〇圓	資本金	五、〇〇〇圓
計	五、〇〇〇	計	五、〇〇〇

となつて、現金四百圓と云ふ純財産が減少する。しかしこの場合の減少は損失とは云はない。何となればそれは損益を通算してその結果の利益を處分するのであるから、損益の範圍には入らないのである。従つて前に云つた損金の定義は誤解なからしめるが爲めには、『資本の拂戻及利益の處分以外に於て純資産の減少を來すべき一切の事實』と云つた方がよいかも知れぬ。(尤も利益處分と云つても通例會社で行ふ決算書には、利益處分として固定資産の減價銷却などが計上されてあるが、かくの如き當然の損金は、利益の有無に拘らず、損は損なのだから、利益の處分とは云へない。結局利益處分としては、株主へ對する配當か、重役等に對する賞與かの二途に限られる。)

損金、益金の觀念に於て、誤られ易いのは借入金との關係と、評價の關係とである。

往々にして、借金だから損だ、とか、儲かつたから借金を返すとか云ふ。しかし、借金を返すこととは或はそれを返すこと、それは損益に關係ない。たとへば前の会社が、現金が不足な爲めに銀行から千圓借りたとする。

資 産		負 債	
土地家屋什器	五、〇〇〇圓	借入金	一、〇〇〇圓
現 金	一、〇〇〇	資本金	五、〇〇〇
計	六、〇〇〇	計	六、〇〇〇

はじめて千圓と云ふ外部負債が出来たが、それは現金千圓と云ふ資産が増して居るので、損でも益でもない。假りに之に一割の利子をつけて返済した、が、手許に現金は千圓しかないので、利子は未拂の儘でおく。とすると、爰ではじめて、未拂利子百圓と云ふ損金が生ずる。しかし千圓の元金を返すことは損でも益でもない。

資 産		負 債	
土地家屋什器	五、〇〇〇圓	未拂金	一〇〇圓

損 金 計 一〇〇圓
 資本金 計 五、〇〇〇圓
 (損金を資産に表はすことは、それだけ資産の方が不足して居ると云ふ意味になる——形式の上では、内部負債の反對の意味に考へてよろしい。)

もう一つ、評價の問題と云ふのは、そもく損、益と云ふものは、現金の受授その他資産の取引がなくても、現に所有して居る財産の價格の變動そのことだけでも生ずると云ふのである。所にかゝる土地家屋什器は一坪も動かさず、一點も増減しないにしても、若し坪十圓で買ふた土地が決算のときに十二圓になつて居るとすればそれだけ資産の價格が増す——假りに土地百坪とすると一坪二圓で二百圓だけの増價となるから、

資 産		負 債	
土地家屋什器	五、二〇〇圓	未拂金	一〇〇圓
損 金	一〇〇	資本金	五、〇〇〇
計	五、三〇〇	利息	二〇〇
		計	五、三〇〇

となる譯である。尤も、その決算期に於ける損金と益金とは相殺して純利益を計上するのであるから、前の決算は當然、

土地家屋什器	五、二〇〇圓	負債	
		未拂金	一〇〇圓
		資本金	五、〇〇〇
		利益	一〇〇
計	五、二〇〇	計	五、二〇〇

となる譯である。反對に所有資産の價格が下落すればそれだけ資産としての價格が減りそれだけ損金となる。

以上簡單ながら、損金、益金の觀念を概説した。設例は極めて卑近ではあつたが、十萬圓の損益も、百萬圓の取引も、原理原則の要點は以上に盡きる。一事業年度の間に以上の取引、交換が幾百度、幾千度繰り返されて、その損金の總額を、その益金の總額から控除したものが、利益、營業純益となる譯である。

損益に関する諸問題

しかし乍ら純益計算の實際に當つては、仍ほ幾多の疑問が百出するを免れない。今主なる問題を掲げて一應の解説を試みる。

創業費 又は創立費等と云ふ、法人創立に要した費用である。發起人の費用、會社設立の登記費用の如きものである。

これらは何れも明かに損金である。之を支拂ふことによつて何等の財産を交換して受入れられるのではないから、之は第一事業年度即ち創立の最初の年度に支出された損金である。しかしこの費用は、第一年度の爲めに支拂はれたものではない。會社が生れるための費用であるから、會社の全存続期間のために支拂はれたものである。従つてこれを直ちに第一年度の損金としてしまふことは適當でない。況んや創業匆々で利益の擧らぬ時代に、莫大の設立費用を拂ふこと

は困難もある。故にかくの如き將來の爲めの支出はとりあへず之を一種の資産の形を以て（之を繰延資産と云ふ）残しておき、つまり、損金とせずしてそれだけ資産を取得したと假定し、爾後漸々に一部分づゝ償却して行くのである。償却すれば、償却した額だけが、償却した年度の損金に計上される。

本来から云へば、會社の全存續期間のために支拂はれたものとして繰延資産として整理したのであるから、償却も亦、全存續期間に割り當てゝ爲すことが相當ではある。しかし會社の財産の基礎を確實ならしめる上からは、かくの如き無形の資産を長く資産として、存置することとは望ましくない。出来るだけ速に償却してしまふ方が適當である。

これを何程を如何に償却するか。それは法人の決算に従つて、税務取扱上之に干渉しない。つまり何時でも何程でも償却すればその償却した丈けを損金と認められる。

建設利息 商法第九十六條によつて支拂ふ利息である。

(参照)

商法

第九十六條 會社の目的タル事業ノ性質ニ依リ第四百十一條第一項ノ規定ニ從ヒ本店ノ所在地ニ於テ登記ヲ爲シタル後二年以上開業ヲ爲スコト能ハサルモノト認ムルトキハ會社ハ定款ヲ以テ開業ヲ爲スニ至ルマテ一定ノ利息ヲ株主ニ配當スヘキコトヲ定ムルコトヲ得但其利率ハ法定利率ヲ超ユルコトヲ得ス前項ニ掲ケタル定款ノ規定ハ裁判所ノ認可ヲ得ルコトヲ要ス

この利息の配當は、株數に應じ株主に配當する點に於ては利益の配當と同じである。従つて之を配當したからと云つて利益の處分と同様損益の問題にならぬやうにも見える。しかし、利益の配當は利益がなければ配當しないけれども、利息の配當は利益の有無に拘らず、一定利率を以て配當せねばならぬから、少くとも利益なきに配當した場合は、その配當額だけ損金でなければならぬ。

そこで、利息の配當がいかにして爲されたか、それによつて税務の取扱が違ふ。

(イ) 配當すべき利益があつた場合

開業前であるから、普通の利益は擧らないが、銀行の預金利子とか、その他雑収入があつて、その利益で利息配當が出来た場合は、その配當は利益の配當と看做し、損金としない。

たとへば、雑収入が一萬圓、建設利息配當金が一萬圓、とすると、會社の決算では

利 益	損 失
雑 收 入	建設利息
10,000圓	10,000圓
差 引 純 益	

となつて居つても、營業純益計算上は、雑収入一萬圓を以て純益金額とし、建設利息はその純益の配當と同様に看做して之を損金としないのである。

(ロ) 配當金額を繰延資産とした場合

建設利息の配當はした、しかしそれは將來開業するための準備金で、云はゞ會社の創立費用と同じであり、たとへば若しそれが鐵道とか電気とかの會社であれば、軌道、電線、發電所等

の建設の費用と同じく將來の事業開始の準備費用であるからして、之を建設費等の資産科目に算入し、恰も創業費なる繰延資産の整理と同様に取扱ふ場合がある。この場合は會社の決算に於ても損金としないのであるから損金の問題は起らない、仍ほ爾後の建設費の償却は、他の資産の償却と同様である。

(ハ) 配當すべき利益なく、且つ繰延資産ともなざる場合

この場合に、はじめて純然たる損金となるであらう。しかし既に利益なき以上、其の事業年度に於ては純益なく課税の問題を生じない。(損金として後期に繰越しても、後述する如く、繰越されたる損金は爾後の事業年度の損金には關係しない。)

尤も實際に於ては、右の如く全然損金として後期に繰越すが如き整理をすることは殆んど無い。雑収入等の利益を以て支拂ふものは格別、多くは建設費勘定に繰入れるのを通例とする。つまり前の(イ)と(ロ)との整理を爲すか、又はその(イ)と(ロ)とが相交錯する場合が多い。たとへば(イ)(ロ)が交錯して、

利 益		損 失	
雑 收 入	一〇、〇〇〇圓	雑 支 出	五、〇〇〇圓
建設費繰入	一〇、〇〇〇	建設利息	二〇、〇〇〇
計	二〇、〇〇〇	計	二〇、〇〇〇
<p>として決算せられた場合には、建設利息二萬圓中、雑収入より配當せられた一萬圓は損金としない。又建設費へ繰入れた一萬圓は會社の決算それ自身が繰延資産として整理されたのであるから損金の問題は起らぬ。結局この計算では、雑収入一萬圓が利益として純益に計上される。又(イ)と(ロ)と各別に、</p>			
利 益		損 失	
雑 收 入	一〇、〇〇〇圓	雑 支 出	五、〇〇〇圓
建設費繰入	二〇、〇〇〇	建設利息	二〇、〇〇〇
計	三〇、〇〇〇	当期純益	五、〇〇〇
		計	三〇、〇〇〇

の如く整理される場合がある。この場合には決算面に於ても建設利息は建設費に繰入れられて損金とならないのであるから、問題なく、純益五千圓が課税されるのである。

繰延資産と繰越損金、創業費の説明に當つて、之は實質が損金ではあるが姑く資産として計上するもので繰延資産である、と云つた。しからは、繰越損金と同じであるか、と云ふとそれは違ふ。繰延資産とは實質は——而して將來は損金となるべきものではあるが、恰も創業費の如く、当期の負擔すべき損失でなくして、將來の事業年度に於て負擔すべきものを云ふのである。然るに、繰越損金となるものは当期既に損失であり、当期の負擔に歸した損失である。本來ならば当期の利益を以て補填すべきものであるが、不幸にして当期に於てはそれを補填するだけの利益が擧らなかつたので止むを得ず、次期以降の利益を以て補填すべく姑くその紙を表示しておくものである。

即ち繰延資産は、それが資産として計上されて居る限り一の資産と見るべく、之を償却する

に到つてはじめて償却額文書の損失を生ずるのであるが、繰越損金は已に過去に於て表示せられた損失であつて、或る時期に於て之を利益を以て補填したとしても、それに依つて新なる損失を生ずるのでは無い。

このことは、或る損失を巧に繰延資産に假装して整理するときには、將來利益ありたる時期に於て之を償却してその利益を減殺することが出来るが、繰越損失とすれば、將來利益のあつたとき之を補填はするけれども、既に表示せられた損失であるから、再び損失に計上することは出来ない。即ち繰延資産は往々にしてその假装によつて繰越欠損彌縫の手段に供せられ得るが、稅務取扱上は、會計學上乃至從來の慣例上妥當と認めらるゝものは格別、故意に之を假装してもその實質により計算せられること勿論である。

仍ほ、前項、建設利息の説明に當つて、建設利息をそのまま建設費等の科目に算入することは一種の繰延資産だと云つたが、之は建設利息それ自身の繰入は繰延資産の性質と同じだと云へるけれども、世上建設費勘定と稱せらるゝ多くの場合は、かくの如き單純なる繰延資産でな

く、工事費、材料費等たとへば、鐵道、電線の如き一の有形財産建設上の諸費用を算入したもので、純然たる資産であり、建設利息と雖も已に之に算入したる以上は、將來の償却は資産償却の例に依るべく、繰延資産の如く隨時隨意の償却を無制限には認容せられないこととなるのである。

前期繰越益金と前期繰越損金 稅法施行規則第一條第二項には「……前事業年度より繰越したる益金又は損金は……算入せず」と斷つて居る。之は同じ意味で規定されて居る所得稅法の施行規則第一條と共に、随分反對やら苦情やらの多かつた——否今でもある、條文である。

前項でも述べた如く、繰越損失を次期以降に於て利益があつて補填しても、それはその補填した年度の損失とはならないと、云ふのである。(同時に前期繰越益があつても當期の益とはならぬ。之は後述、積立金の項に於て仍ほ説明する。) 假へば、

土地	三、〇〇〇圓	借入金	一、〇〇〇圓
家屋	一、〇〇〇圓	資本金	四、〇〇〇圓
現金	一、〇〇〇圓	計	五、〇〇〇圓
計	五、〇〇〇圓		

と云ふ会社が、家屋が焼失したとする

土地	三、〇〇〇圓	借入金	一、〇〇〇圓
現金	一、〇〇〇圓	資本金	四、〇〇〇圓
損失	一、〇〇〇圓	計	五、〇〇〇圓
計	五、〇〇〇圓		

となる。つまり会社の資産は、四千圓で負債に比して千圓不足となつたのである。之を次期に繰越す。(實際は一事業年度の間には何千何百圓の取引があつて、焼失損だけで決算するやうなことはないが、分り易いために、假りに他に損益のなかつた状態で説明する)

次期に於ては土地の時價が暴騰して、五百圓増價益が生じたと假定する。

土地	三、五〇〇圓	借入金	一、〇〇〇圓
現金	一、〇〇〇圓	資本金	四、〇〇〇圓
前期繰越損失	一、〇〇〇圓	土地増價益	五〇〇圓
計	五、五〇〇圓	計	五、五〇〇圓

となる、即ち前期に於ては、資産に比し、負債が千圓超過して居つたのが、今期に於ては五百圓の超過に止つた、つまり前期に比し純資産が五百圓丈け増加した、そこで五百圓の利益純益が生じたのである、この場合利益を以て前期繰越損金を補填すると、

土地	三、五〇〇圓	借入金	一、〇〇〇圓
現金	一、〇〇〇圓	資本金	四、〇〇〇圓
前期繰越損失	五〇〇圓	計	五、〇〇〇圓
計	五、〇〇〇圓		

となるが、しかし補填しても純資産は減らない、負債五百圓超過と云ふ勘定は變らない、即ち前期繰越損失を補填することは、当期の損益に關係しないと云ふことになるのである。積立金、積立金と稱するのは、法定積立金、任意準備金等と稱せられる、法定の文字を冠するのは商法第九十四條の規定に依つて積立てるものである。

(参照)

商法

第九十四條

会社ハ其資本ノ四分ノ一ニ達スルマテハ利益ヲ配當スル毎ニ準備金トシテ其利益ノ二十分ノ一以上ヲ積立ツルコトヲ要ス
額面以上ノ價格ヲ以テ株式ヲ發行シタルトキハ其額面ヲ超ユル金額ハ前項ノ額ニ達スルマテ之ヲ準備金ニ組入ルルコトヲ要ス

會社はこの商法の規定に依り、毎期相當の積立金を爲さねばならぬが、同時に法定積立金以外に積立金を爲すことが多い、之を任意準備金等と稱する、或は配當平均準備金、社屋新築準備

金、職工幸福増進基金、退職給與基金、等、その名稱と目的は種々である、が、要するに積立金とは、利益の一部(又は全部)を社内に留保することを謂ふのである。社内に留保すると云ふことは、利益を配當金、賞與金等に支出せず、内部負債として残しておくことである。

であるから、その名稱が積立金とか準備金とか附せられて居なくても積立金たる性質は失はない、最も普通なものに後期繰越益金がある、元來積立金は、將來不時に損失があつたときに等に備へておくものであるけれども、後期繰越金と云ふのは、今期の利益中、積立金なり、配當金なり、賞與金なりに夫々分配して残つた金額を、翌期に繰越して、翌期の利益と併せて處分しようとして留保する金額で云はゞ一年度限りの積立金であるが、それでも積立金たるを失はない。又秘密積立金と稱せられるものもある、之は會社の決算面に積立金として表示して無い積立金で、たとへば會社所有の資産(例之土地)の時價が三千五百圓であるに拘らず、之を決算上三千圓と表示して居る場合には五百圓だけ資産が隠されて居る、この五百圓はそれだけ表面に表せばそれだけ利益が表はれるのを隠して居るのであるから、つまり利益が秘密に留保さ

れて居る譯になるのである。

秘密積立金は、その名の如く秘密の利益であつて、未だ決算面に表はれないものであるが、その他の表現積立金、(秘密積立金に對し、その他の積立金を表現積立金等と云ふ)はすべて一旦何時の年度かに利益として計上せられたるを唯その處分を爲さずして社内に留保したに止まるものであるから、この積立金の處分如何はその處分の年度の損益には關係しない。

たとへば、或る事業年度に於て利益金額が少いために積立金の一部を戻入れて配當に充當したとすると、戻入前の決算面は

土地家屋什器	五、〇〇〇圓	資本金	五、〇〇〇圓
商 品	五〇〇	積立金	一、〇〇〇
現 金	一、二〇〇	利益金	七〇〇
計	六、七〇〇	計	六、七〇〇

であるとして、之を左の如く利益處分をする。

當期利益金	七〇〇圓
積立金戻入	五〇〇
計	一、二〇〇

内配當金	一、〇〇〇
賞與金	二〇〇
計	一、二〇〇

さうすると、決算面は次の如くなる。

土地家屋什器	五、〇〇〇圓	資本金	五、〇〇〇圓
商 品	五〇〇	積立金	五〇〇
計	五、五〇〇	計	五、五〇〇

かくて、當期の利益處分としては、千二百圓(配當千圓、賞與二百圓)を處分したのではあるが、當期の純益は七百圓であり、あとの五百圓は前期以前の利益金の留保を吐き出したのに過ぎないから、課税さるべき純益は七百圓である。(五百圓の積立金に對しては何時の年度かに已に課税済である筈である。)

右に示した積立金戻入の例は、さう澤山あることでは無いが、同じ理窟で、前期繰越益金を当期利益に組入れて處分することは、殆んど通例である、乍併、前期繰越益金も亦一の積立金であること既に説明した通りであるから従つてその当期組入れは一種の積立金の戻入れであり当期の課税純益に算入しないことも同様である。

額面超過金 前項積立金の項に於て、法定積立金の規定——商法第九十四條第二項に（六六頁参照）額面超過金はその金額を法定積立金に繰入るべく定められて居つた。この額面超過金（プレミアム）なるものは株主自體が持込むもので、會社の營業活動の結果によつて得たものでは無いから、會社の利益でないとの説が、今でもある。しかし行政裁判所の解釋も、稅務當局の取扱も常に之を利益なりとし、所得金額及び純益金額に算入して來て居るものである。

額面超過金は、株式の引受に伴ふものであるから、株式の引受確定の日に於て會社の利益となるものである、しかし會社が拂込の日に於て利益に計上する整理方法を探つて居れば、その計算を是認することに扱はれて居る。

資産の償却 創業費、建設利息の説明に於て、繰延資産の償却、建設費勘定の償却等と云つたが、この資産の償却と云ふことは、形式的に云へば、會社の所有資産の価格を減少し、その減少しただけ損金を計上することである。（資産の価格を減少することは純資産の減少を來すから損金となる。）

しかし、何故に償却するか、如何にして償却するか、その事由と方法とはいろいろの場合がある。

評價損益 或る所有資産の時價が下落した——たとへば、所有土地の時價を從來五千圓と計上して居つたところ時價四千五百圓となつた——とすると、その時に行ふ決算に於ては、資産の價格は時價を以て評價するため四千五百圓となる、五百圓だけ時價下落損を生ずる、之を評價損と稱する。

勿論この場合、一錢の現金の支出があつた譯でも無く、一坪の土地が減つた譯でも無く、更に又その土地の利用上の價值も別に變つたのでも無い、唯この土地を今賣却しようとき、

元の計上價格五千圓では高くて、先づ四千五百圓が適當のやうである。(勿論時價と云ふものは、實はさうハッキリ判るものでない、ほんの推定を下すに過ぎない)と云ふ爲めに五百圓の損失を計上するのである。又、反對に時價が五千五百圓に騰貴した場合は五百圓の評價益を生ずる。かくの如く、評價益又は評價損は實際の資産の取引があつた譯でなく理論上又は推定上決定せられた金額に外ならない、而して税法上の總益金、總損金中には、かくの如き推理上の益金損金をも包含するのである。

評價損益が單に推理上の金額であるが故に、その金額が適當なりや否やを認定することが困難であると共に、所謂利益調節の具にも供せられ易い、不當に評價益を計上することによつて配當の具に供することもある、過當に評價損を計上する事によつて利益を隠匿する事も出来る。若し繰越欠損を少からしめて次期以降の負擔を軽減せしめる目的で過大に評價益を計上する場合は勿論稅務取扱上是認すべき限りでは無いが、通常評價益の當否と云ふことは脱稅の問題には觸れない。しかし、假に評價減を過大に見積ることは利益を減殺し、課稅純益を寡少なら

しめる結果となるから、(會社の計算の基礎を鞏固ならしめる意味に於ては格別) 稅務取扱上はそのまゝ是認せられない。

即ち會社が、土地、建物、器具、機械、流動資産に對し評價減を爲した場合は、その評價額を原價又は時價の何れか低き一方と對照し、土地は五分、その他は一割まで低いのは是認し之を超過する部分は否認せられる。

例を以て示すと、

(一) 土地 千坪

昭和三年一月買入(原價) 五萬圓

昭和三年十二月決算評價額 五萬五千圓

(評價益五千圓——是認)

昭和四年十二月決算評價額 五萬五千圓

(評價損益なし)

昭和五年十二月決算評價額 四萬圓

(同月時價 四萬五千圓)

時價の五分低減額 四萬二千七百五十圓

評價額との差額 二千七百五十圓

(評價損 一萬五千圓の内)

一萬二千二百五十圓——是認額

二千七百五十圓——否認額

(二) 商品 一梱

昭和五年十月仕入原價 一萬二千圓

昭和五年十二月決算評價額 一萬圓

同月時價 一萬三千圓

原價の一割低減額 一萬八百圓

評價額との差額 八百圓

(評價損二千圓の内)

千二百圓——是認額

八百圓——否認額

尤も以上は大體の目安であつて、金額の多寡に拘らず嚴格に之を適用すると云ふのでは無い。

評價低下の程度大ならず特に脱税の結果を來さないと認めらるゝ者は是認せられるのである。

又、資産の種類性質に依つて將來著しき低減を豫想せられるものは、前記歩合の三倍(土地は一割五分、その他は三割)程度迄を是認し、又所得決定當時既に低落の事實あるもの(例へば、前例(一)(二)に於て昭和五年十二月決算の純益を、昭和六年十月に決定すれば、その昭和六年十月の時價が、決算當時より更に低下して居るが如き場合)に付ては、その決定當時の低落程度迄は是認せられる。

かくの如くにして、否認せられたる評價減額は、若し會社がその決算面を稅務當局の認定に従つて更正すれば格別、然らざる場合に於ては既に説明したそれだけ秘密積立金を構成することとなる。

然らば、實際に於て時價の騰貴又は下落あるに拘らず、會社が之を評價益又は評價損に計上しなかつた場合は如何に扱はるか云ふと、この場合稅務當局に於て積極的に認定を以て時價評價を行はない、唯、消極的に會社が之を計上した場合に限りその當否を検討して是否認を

決するに止まるのである。尤も既に否認して秘密積立金と認定した金額が、爾後の事業年度に於て更に時價が低落すれば會社の計算になくともそれだけ進んで損金に認めて否認額を減少して行くことは勿論である。

繰延資産の償却 繰延資産とは、他の資産と異り、その實質は損金であるが單に整理上資産の科目を附して繰延られたるものである。(例之、創業費、未經過利子、未經過保険料等。) 従つて何時、何程を償却するも差支なく、稅務取扱上その計算を是認せらるゝこと創業費の項に於て説明した通りである。

權利の償却 繰延資産と似て非なるものに各種の權利(例之、營業權、意匠權、商標權、特許權、漁業權、鑛區)がある。爰に權利と云ふは、特許權、漁業權等の如く法令上認められたるものと營業權の如く單に慣習上又は實際上存在する權利とを併せて謂ふ。

營業權 營業權は、又暖簾等とも云ふ。他の普通の同業者に比し、信用があり或は特別の營業上の秘訣等があつて、優越した利益を占め得べき状態を謂ふのである。勿論法律上左様な權利

を認められて居る譯でもなく、又事實どれだけ優越して居るか云ふことも正確には掴めないのであるが、ともかくも實際に於て、たとへば何處の店は品物が安いとか、品が確かであると云ふか、所謂老舗にはそれだけの消がつく、従つて賣れ高も多い、儲けも多い、と云ふ場合に、その消の價値が營業權であり、暖簾である。營業權をいくらに見積るか云ふことは極めて困難なことであるが、理論上は、普通の同業者に比し何程の優越した利益があるか(之を超過利益と云ふ) — 普通の店では投下資本の五分儲かるが、この店では六分儲かる、と云へば一分が超過利益となる。その超過利益はこれから何年間續けて行くか。(他の同業者が勉強して來ると何時か優越した地位が危くなることになる。) さう云ふ條件に依つて投下資本を還元して適當に計算することになるのである。自分が營業中自分が營業權を創造したからと云つて、その營業權を資産に計上(それだけ利益を生ずる)することは無い、それはしないのが普通である、しかし之を他人から營業を引受けるとき、或は個人經營の事業を法人組織とするとき等には相當に見積つて賣買し又は出資の價格に計上するのを普通とする。

營業權の償却は、その見積と同じく、持續年數を勘案して適當に分割償却すべきである。持續年數の推定は既に述ぶるが如く甚だ困難な問題で、業況により一概には云へないが通説に於ては普通十年位とする。

特許權、漁業權、鑛區、その他 此等は何れも法律上認められた權利であり、その存續期間も定まつたものもある。

存續年限の一定せられたものはその年限により又定らないものは見積により、營業權に準じて償却するを相當とする。尤も鑛區の如きは單なる權利でなく埋藏鑛物なる現實の資産があるのであるから、之によつて適當に採掘量だけを償却すればよろしいこととなる。但しその埋藏量は勿論推定の外はない。

固定資産の減價償却 前に資産の評價損のことを述べたが、爰にまた資産の時價に關係なく年々償却を要する減價がある。

元來、資産は、そのまゝその資産の効用價值又は利用價值——謂はゞはたらき——を使用す

るために所有するものと、その資産の賣買價格の差益を目的として所有するものとある。前者は之を固定資産と云ふ、營業用の土地、家屋、或は機械、器具の如きものがそれである、これらの資産は時價が騰らうが下らうが、それを賣つて儲ける目的でないから、事業を解散して清算するときの外は先づ關係はない。之に反して賣買價格の差益を目的として所有するもの——之を流動資産と云ふ——例へば商品、原料品の如きものは、仕入原價（又は原料品原價と製造費）に比べて時價が騰貴すれば、直ちにそれだけ差益が増し、下落すれば損失を生ずることとなる。即ち、時價評價損益を計上することは會計學から云へば、流動資産に對しては誠に鋭敏であるべきであるが、固定資産に對しては實は無意味であると云へるのである。

然らば、固定資産の價格は始めから、評價増減を爲さず、原價のまゝ何時までも動かさなくてよろしいかと云ふと、さうは行かぬ、爰に云ふ減價償却と云ふものが必要がある。

減價償却と云ふのは、固定資産の自然的減耗に對する償却である。

凡そ、土地を除き、家屋、機械、器具、その他固定資産の、いかなるものと雖、永久に使

用に堪えることは出来ない。いかに堅牢なる石造の建物も、いかに精巧なる機械も、何十年、何百年の後に於ては、破損磨滅いかに修理を加へても使用に堪えない時期が来る、この時期まで——即ち使用し得る時期の間——を、堪久年數又は壽命年限と云ふ、爰に一萬圓で購入した機械があるとして、これが五十年間の使用に堪えるものとすれば、この一萬圓の購入代金は、五十年間の使用料として前拂したと同様である、五十年目に、使へなくなつたその機械の殘骸、價格(廢物としての價格)が五百圓であるとするならば、 $10000 \text{圓} - 500 \text{圓} = 9500 \text{圓}$ ——即ち九千五百圓は五十年間のその機械の使用料に當る。即ち年々 $9500 \text{圓} \div 50 \text{年} = 190 \text{圓}$ 百九十圓宛その機械を減損せしめて行く勘定になる、然らば少くとも、この一萬圓の機械はその購入の第一年の資産價格は一萬圓としても、一ヶ年使用の後の價格は $10000 \text{圓} - 190 \text{圓} = 9810 \text{圓}$ ——即ち九千八百十圓と計上され、爰に百九十圓の減價償却損を生ずべきこととなる。

減價償却はかくの如く、大體次の如き公式の下に年々の損失に計上さるべきものである。

(固定資産原價 - 殘骸價格) ÷ 堪久年數 = 年々の償却額

尤も右の公式は極めて簡單な、均一方法に依るものであるが、その他償却の方法はいろいろある。或は金利を加味して償却するものがある、それは一萬圓の投下原價に對し年々の償却殘額につき一定の金利をも考慮に入れてその併せた金額を適當に償却すべく計算するのである。或はまた購入の初年になるべく多く、堪久年數の進行に伴つて償却額を少くする方法もある、之は同じ機械のはたきでも、新しい間は古くなつてからに比し能率が高い、従つてその能率に應じて使用料(償却)を計上すると云ふやうな理論から生れるものである。

が、要するに方法は何れたるを問はず、堪久年數間の償却額の合計が、原價から殘骸價格を引いたもの——要償却價格——に一致すると云ふ原則は變りはない。

減價償却の當否は評價の當否と同様に直ちに純益金額に影響する、即ち過大に償却額を計上することは、それだけ秘密積立金をつくることとなり当期の純益を不當に減殺することとなるから、稅務取扱上は左記歩合を限りその償却を是認することになつて居る。

減價償却歩合表

増久年數	原價に對する歩合	未償却殘額に對する歩合
三年	三分厘	五分厘
四年	二五〇	四三八
五年	二〇〇	三六九
六年	一六七	三一九
七年	一四三	二八〇
八年	一二五	二五〇
一〇年	一〇〇	二〇六
一二年	八四	一七五
一五年	六七	一四二
二〇年	五〇	一〇九
二五	四〇	八八
三〇	三四	七四

原價に對する歩合と云ふのは、償却額を原價から割出す場合の歩合で未償却殘額に對する

三五	二九	六四
四〇	二五	五六
四五	二三	五〇
五〇	二〇	四五
五五	一九	四一
六〇	一七	三八
六五	一六	三五
七〇	一五	三二
七五	一四	三〇
八〇	一三	二八
八五	一二	二六
九〇	一一	二五
九五	一一	二四
一〇〇	一〇	二三

歩合と云ふのは、原價からこれまでの償却額を差引いた残り高を基礎として割出す歩合である、たとへば堪久年數二十年原價一萬圓の機械を毎年償却して居るとして、五年經過した六年目の償却は、

$$10000 \text{ 圓} \times .05 = 500 \text{ 圓}$$

イ、原價を基礎とする場合

償却額年額 五百圓

ロ、末償却残額を基礎とする場合

$$\{ (原價) 10000 \text{ 圓} - (既に償却額) 4,330 \text{ 圓} \} \times .109 = 617 \text{ 圓}$$

償却額年額 六百十七圓

と計算するのである。但しこの歩合は何れも年額であるから、半年を以て事業年度とする場合はその半額が償却額となる。会社の計上した減償償却が以上の算出額以内であればそのまま是認するが、之より超過する場合は、その超過額は損金たることを否認せられるのである。仍ほ一旦堪久年數を經過した資産を取得した場合、途中に於て評價増減を爲した場合等に於

ては残存堪久年數に應じて償却額を算定する、又當期の償却額は算出額以上でも、従来の算出額の積算額と、従来の償却額の累計額との比較に於てその範囲内であれば是認される。尤も原價を基礎として償却する場合はその積算額が原價の十分の九に達した場合は以後償却は認めない、十分の一は残骸價格と認める譯になる。

さて、以上の如く理論上の減償償却金額は比較的簡單に之を決定することが出来るのであるが、問題は、その資産の堪久年數を何年と定むべきや、と云ふことである、素より資産の種類は千差萬別であるばかりでなく、時には同じ資産と雖、使用の程度如何によつて減損の程度を異にする場合を生ずる、恰も資産の時價評價と同じく、結局は常識的に適當と認める程度を判定するの外は無い、稅務當局に於て適當と認める資産の堪久年數は大體定められて居るのであるが、稍濇濇に亘るから之を末尾に附録として掲げる。(附録参照) 但し機械器具を細目に區分せず、包括的に償却するものに對しては、次の區分によつて堪久年數を定める。

機	械	鐵	製	二十五年
器	具	木	製	三十五年
		木	製	八十五年

特殊益金と前期繰越金補填、前期繰越の損金又は益金は共に当期の損益には関係しない、従つて前期繰越損金を当期の益金を以て補填しても当期の損金としないことは既に述べた所であるが、これに例外に取扱はれる場合がある。

それは、(イ)資本の切下(減少)による差益、(ロ)重役等の私財提供を受けたる利益、(ハ)債務の免除を受けたる利益、を以て繰越欠損を補填した場合には、實際の取扱上、その損益を相殺して、結局右の利益に關係しないこととなるのである。これは次に述べる如く寧ろ欠損を補填するために生れた益金とも云へるので、之を一方利益のみ計上して課税することは苛酷な結果を生ずるから之を緩和したのである。

減資差益(資本切下益) 會社は資本を減少することが出来る。資本減少は株式會社ならば、

株主總會の決議を経ると云ふやうな法律上の手續は要るが、とにかくそれらの手續によつて減資を行ふのは、

(イ)何かの都合——或は業務の縮少の如き——によつて、今までほど資本が澤山要らなくなつた場合、

(ロ)損失に損失を重ねて、會社の實際の財産の有利が大に減少した場合、等に多いのであるが、(イ)の場合に在つては通常は減つただけの資本金は株主へ返す、たとへば、

資	産	五、〇〇〇圓	負	債	五、〇〇〇圓
現	金	.....	資	本	金
其	の	.....	其	の	.....
計		.....	計		.....

の場合、二千圓を減資して拂戻したとすると、

現 金	三、〇〇〇圓	資 本 金	三、〇〇〇圓
其 の 他	.....	其 の 他	.....
計	.....	計	.....

となつて、結局資産も負債も共に減るから損益の問題は起らない。しかるに(ロ)の場合は

現 金	三、〇〇〇圓	負 債	
繰越 欠損金	二、〇〇〇	資 本 金	五、〇〇〇圓
計	五、〇〇〇	計	五、〇〇〇

の如き場合であつて、この會社は、純財産は三千圓しかない、二千圓の欠損を埋めるには資本を切下げる外ない、と決議すると、爰に無償切下を行ふ、株主へ株金を返さず、五千圓拂込の株券を三千圓拂込のものにかへてしまふ。(或は五株を三株にかへる。)さうすると、

現 金	三、〇〇〇圓	資 本 金	三、〇〇〇圓
繰越 欠損	二、〇〇〇	資 本 切 下 益	二、〇〇〇
計	五、〇〇〇	計	五、〇〇〇

で、二千圓だけ利益が生ずるが、それは繰越欠損補填の結果

現 金	三、〇〇〇圓	負 債	
計	三、〇〇〇	資 本 金	三、〇〇〇圓
		計	三、〇〇〇

となつて、損益なき状態になるから、右の切下益には課税ないのである。

無償切下でなく、有償の場合でも、減資額と拂戻額との差益があれば減資益を生ずるのは云ふまでもない、たとへば五十圓株を三十圓株に直して、十圓だけ現金を拂戻したとすれば一株に十圓の差益を生ずる。

減資差益が繰越欠損額を補填して仍ほ餘りある場合はその差益だけに課税されるのは勿論である、たとへば千五百圓の繰越欠損がある場合、二千圓の資本切下を行つて補填すれば、五百圓だけ差益が残るから、それは課税すべき利益となる。

私財提供、債務免除益、これらも会社が欠損に欠損を重ね、資本を無償で切下げその他あらゆる救済手段を講ずる場合に生ずる益金で、重役その他の関係者が責任上私財を以て会社の欠損を補ふとか、銀行が預金の切下、即ち債務の免除を以て整理するとか云ふやうな例である。これらも一種の利益には相違ないけれども、その動機に鑑み、補填額までは課税しないのである。尤も爰に云ふ債務とは、事業上の資金を構成する債務に對して、前記のやうな事情の下に免除される場合を意味するので、單に普通の取引に於ける賣買代金の値引、割戻の如きは包含しないこと云ふまでも無さ。

超過拂戻額、資本の有償減資の場合に於て、拂戻額が減資額と同額であれば損益の問題を生ぜず、拂戻額が少い場合は減資差益を生ずること既述の通りであるがさらに拂戻額が多

い場合がある、たとへば五十圓の株に對して五十圓の拂戻を爲すが如きである、この場合には会社は一株に付五圓の減資損を生ずる譯になるが、この場合株主に無償で交付する金額であるから損金と云ふべきでなく、これは全然利益の配當と看做す外は無い。即ち損金とはしないのである。但し株式の買入償却を爲した場合買入價格が拂戻額以上であつても損金であるとした行政判例はある。

賞與、その他の給與、会社はその使用人その他会社のために勞務に従事したものに給料、手当、賞與等を給與する。

給料は勿論会社が損益に拘らず當然支出すべき義務があるもので損金である。手当と稱するものは給料の性質を有するものもあれば、賞與の性質の有するものもある。その實質に従つて給料と同様に、或は賞與と同様に取扱はるべきは勿論である。交際費等と稱して一定の月額、年額を支給する場合がある、機密費と稱して一定の額を支給する場合がある、何れもそれが實費であることが明にせられ、会社の負擔に歸すべき費目であればそれは給與でなくて一種の營

業費であるが、一定額を費途を明にせずして支給するものは之を賞與と推定して取扱はれる。

賞與（若しくは賞與と認むべき手當、交際費、機密費等を含む）については大體原則として

一、使用人に給與したものは損金

二、重役等役員に給與したものは利益の處分

三、但し解散手當、退職手當の如き一時的の支給は何れに對する給與も全部損金

として扱はれる、蓋し使用人に對しては、慣例上給與するのが當然であり、給料の如く義務的ではないにしても、大體業務に對する報酬として損益に拘らず支出されるのを通例と認め、之に

反し役員に對するものは謂はゞ個人營業に於ける營業主の立場に在るもので利益なき限り之を支給すべきものでないと認められたのである、尤も右の取扱は、明に反證のある場合——例之

使用人に對する賞與が利益の處分と認め得る場合、或は重役に對する賞與が事實報酬に相當すと認めらるゝ場合、等——はそれに従ふこと勿論である。

勞務出資社員の報酬 勞務を以て出資の目的とした社員が、會社の業務を擔當した場合に給

料を支給する場合に、此の給料は、一見損金とすべきものの如くも考へられるが、しかし實は業務を擔當することそれ自身が、勞務の出資に外ならないのであるから、之に對して報酬を支給するも、それは假令給料として支出しても損金ではない、と云ふ行政判決がある。従つて

この場合はその支給額は利益處分たる賞與と認むべきこととなる。

租税、公課 租税公課も亦會社の損金たることは勿論である、然るに時には、未納の租税公課を損金に計上する場合がある。未納税であるからと云つて必ずしも當期の損金でないとは云へない。所謂納税義務の確定したものは損金であること勿論である、更に納税義務が現實に確定して居なくても既に抽象的に發生したものは之をも認めることに取扱はれる。

今、具體的に説明すると、

一、酒、酒精類、織物、砂糖等の如きに對する消費税は、納期の如何に拘らず、當期に於ける査定済のものに對する税金は之を認める。

二、その事業年度末月迄の取引所營業税も右に準ずる。

三、所得税、營業收益税は何れも決定のない限り具體的に納税の義務は決まらないが、しかし前期分迄（即ち既に終了した事業年度分迄）の税金を見積り損金に計上した場合は、後日之を決定した税額を限度として之を是認する。附加税亦之に準ずる。

但し当期分の所得税、營業收益税及附加税の見積額を当期分の損金に計上してもそれは認めない、蓋し納税の義務は事業年度終了に依つて發生するのであるから、いかなる場合に於ても當期中の損失として、当期分に對する税金を計上する理由はないからである。

四、地租、同附加税は納期開始の日の屬する事業年度の損金として認める。

五、礦業税、同附加税は既往の實績等に照し相當と認める金額迄は認める。

積立金の期中増減、積立金とは既に説明した如く利益の留保なのであるから、積立てるには利益處分として積立金なり或は後期繰越金なりの處理をする。又之を崩して利益に組入れて處分する場合には一旦当期利益に合算してその處分をするのを普通とする。しかるに場合によつては利益の處分の手續を爲さずして或る利益を直ちに積立金に繰入れてしまひ、或は或る損金

を直ちに積立金を以て充當してしまふことがある。

前者の場合は、当期分の所得税金の見積額等を税金引當金として損金と同様に利益處分前計上してしまふが如きである。しかし手續はいかに省略されても、当期の所得税等は当期の損失でないこと前述の通りであるから税金引當金であつても損金では無い。従つて之は利益の留保——積立金——の一種である。

後者の例は、前々項の退職手當金を、退職給與積立金等から直接支出する場合である、この場合は退職給與積立金を崩して利益に組入れ、一方その額だけ退職手當金と云ふ損金を支出したことになる、しかるに積立金の繰入れは前期繰越益金の繰入れで益金の算入せず、之に反して退職手當金は当期の損失であるから損金に算入されることになるのである。前に述べた税金引當金を翌期に到つて直ちに税金に充當したやうな場合も同じ理窟になる。

補助金、補償金、會社は國家、地方公共團體等から、補助金、補償金のやうなものを受ける場合がある。私設鐵道會社が一定の年間政府の補助を受けるが如き、或は都市區劃整理、道路

改修等の爲めに移轉料、休業補償金等を受けるが如きものである。

これらの補助金、補償金は會社の利益であることは、勿論であるから普通の場合に於てはそれを受入れた年度の益金となる。唯、或る場合には一定の條件が附せられることがある、その條件も、その成就に依つてはじめて受入るべき権利の確定するが如き條件であれば、その條件成就まで未決算として益金に入れないことは差支ない、しかしその條件が所謂解除條件付で、たとへば何日迄に竣工せざれば補助金を取消す、と云ふやうなのであれば、補助金を受入れた時一旦益金を生じ、若し解除條件が成就すればその時に反對に補助金返還の債務(損金)が生じたと解すべきであらう。

配當を辭退したる金額、或る年度の利益が豫定の配當率を維持するに足らないやうな場合、重役その他主なる一部の株主が配當を辭退して、他の株主に所定の配當を得せしめるやうなことは往々ある。

これを嚴格に解するならば、辭退しやうが配當は配當、而して辭退の結果それだけ配當の必

要がなくなつたとすればまた會社の利益、と云ふ理窟になつて、辭退した株主へは一旦は受けたものとして配當金をその人の第三種所得に計算し、更に會社は辭退金額だけ利益となつて純益金額にも加算されると云ふことになりさうであるが、それでは、全く理窟一片の實情に副かない取扱だから、稅務署に於てはさうはしない。要するに辭退益などと云ふやうな利益は計上しない取扱である。

合併差損益 會社は合併することがあることは前に説明したところである。本來ならば合併は對等の條件で、相互の損益なき状態で行はるべき理窟ではあるが、世の中のことにはさう理窟通りには運ばない。たとへば甲、乙が合併するに當り、甲は乙よりも資産の内容が良い——つまり堅實である。過大な評價や、架空の見積はない——が乙は反對であるとすれば、甲は乙と同じ條件で合併するのは厭であらう。ところが或る場合には資産の良否ばかりでもいけぬ。甲乙が競争對立するよりも合併して獨占することが事業上有利だとすれば、現在の多少の不満は忍んでも將來の爲めに合併することもある。その他いろいろな事情が相錯して合併條件は或は

甲に有利の場合あり乙に有利のこともある。即ち被合併会社が有利の条件であるときもあり、合併会社が有利の場合もある。

通例、合併の方法は、被合併会社が全資産を合併会社に譲つて、之に對し合併会社は株式を交付する。例之、

(甲會社)

資 産	10,000圓	資 本 金	8,000圓
計	10,000圓	積 立 金	2,000圓
		計	10,000圓

(乙會社)

資 産	7,000圓	資 本 金	5,600圓
計	7,000圓	積 立 金	1,400圓
		計	7,000圓

の場合、乙會社を合併して、甲會社の株式五、六〇〇圓を新に増加し、

A (合併 甲會社)

資 産	17,000圓	資 本 金	13,600圓
		積 立 金	2,000圓
計	17,000圓	合併受入積立金(益)	1,400圓
		計	17,000圓

とするが、である。しかるに必ずしも全額株式を交付せず。一部現金を交付することもある。例、場合乙會社に對して株式五、〇〇〇圓、現金六〇〇圓を交付して合併したとする

B (合併後甲會社)

資 産	16,400圓	資 本 金	13,000圓
		積 立 金	2,000圓
計	16,400圓	合併による受入積立金(益)	1,400圓
		計	16,400圓

となる。

しかし、右のA例も、B例も合併条件が先づ對等であつて、甲、乙共に損益のない（合併による受入積立金と云ふ利益はあるが之は合併差益の項で詳しく説く）場合である、甲が交付する株式又は金銭の合計額が受入る乙の資産の總額より多ければそれだけ合併差損、反對の場合合併差益を生ずる（尤も爰で合併差損と云ふのは實際の取扱に於ては、受入資産の減價償却又は評價損と同様に解せられる、これは後述、合併交付金、合併支出の項で詳しく説く）

合併差益、前のA例、B例に於て「合併による受入積立金」と假りに書いておいたが、あれだけつまり合併差益になる、乙會社の積立金そのまゝ受入れたので新しく生じた利益でないといふかも知れぬが、乙會社の積立金であつても甲會社がそれを受入れては積立金でも何でもない。積立金とは、その會社が自會社の利益を留保したものであるべきであるから、假りに受入積立金をそのまゝ甲會社の積立金に組入れたとしても、それは一旦甲會社が合併益なる利益を生じ、その利益をさらに留保することによつて甲會社の積立金となつた筋合になるから、何れ

にしてもこれが一應甲會社の利益（合併差益）であることは問題ない。——何故にそれだけの差益を生じたか、それは云ふまでも無くA例の場合には五千六百圓の株式を交付しただけで七千圓の資産を受入れたからである、B例の場合は、株式五千圓現金六百圓合計五千六百圓を交付して七千圓の資産を受入れたからである。

しかし乍ら、しからばその千四百圓の合併差益は、甲會社の純益金額として計算するが、課税するかと云ふと、それは合併と云ふことが云はゞ自然人に於ける相続と同じやうな包括的の繼承——權利義務一切の繼承であるから、乙會社が既に一回利益として課税されたものに就て甲會社に對して再び課税するは條理に反するから之を避けるために、かくの如く被合併會社の積立金を受入れることによつて生じた利益（被合併會社の積立金より成る合併差益）には課税しないことに扱はれて居る。

けれども又合併差益は、つねに被合併會社の積立金からばかり成るとは云へない。A例に於て株式五千六百圓を交付せず、株式五千圓を交付しただけで合併すると云ふ條件であつた場合

は交付株式五千圓、受入資産七千圓で、差引二千圓の合併差益を生ずる。このうち千四百圓だけは前に述べた積立金より成るものであるが、残り六百圓の合併差益は乙會社の資本金が元五千六百圓であつたのを交付株式が五千圓に減つた結果生じたので、つまり資本金より成る合併差益である。この差益は、積立金のやうに乙會社で課税を受けたものではないから課税する。つまり營業純益中に算入されるのである。

さらに又、A例の場合、株式は五千六百圓交付しても、資産を乙會社が七千圓と計上して居るのを受入れて甲會社では七千五百圓と計上する場合がある、さうすると、五千六百圓の株式を以て七千五百圓を受入れたのであるから千九百圓の合併差益が生ずる、このうち七千四百圓は前に述べた積立金より成るものであるから課税外であるが、残り五百圓は乙會社の七千圓と稱する資産が實價七千五百圓あつたことに依つて生じた差益である。これは受入資産の評価益とも考へられるが、しかし受入即時に評價益が生れることは受入直前の評價が低かつたことに因る、つまり乙會社は實價七千五百圓の資産を七千圓と評價して五百圓だけ秘密留保して居つ

たことになる、故に五百圓の合併差益は被合併會社の秘密留保金より成る部分である、これも被合併會社では課税されて居るのであるから合併差益として課税する。

そこで合併差益を、所得なり營業純益なりに算入するかしないか——つまり課税するか否かと云ふ區分は、

課税外——積立金より成る部分

——資本金より成る部分

——秘密留保金より成る部分

といふことになるのであるが、しかし實際ある合併が行はれた場合にその合併條件を吟味して、一々明快に右のやうな區分はつくとは限らない、二つなり三つなりの交錯したものが差益として生れる場合が多い、で、原則は右の通りであるが、その取扱實例を簡単に説明すると、
イ、合併會社の資産受入額と、被合併會社の資産額が同額なるときは、
(一) 合併差益は積立金より成るものと認め

(二) 合併差益が積立金額を超過し居るときはその超過額は資本金より成るものとする(後記イ例参照)

ロ、合併会社の資産受入額が、被合併会社の資産額より低きときも

イ、に準じ(一)(二)の如く計算する(後記ロ例参照)

ハ、合併会社の受入資産額が、被合併会社の資産額より多いときは

(一) その多い額だけは秘密留保金より成るものと看做す

(二) 仍ほ残りあるときはイ、ロ、の例によつて計算する。(後記ハ例参照)

ニ、被合併会社が、積立金と繰越損金とを併せ有する場合には之を相殺したる残額を以て積立金としてイ、ロ、ハを適用する(後記ニ例参照)

ホ、但しニ、の場合に繰越損金でなく最後の事業年度の損金であつて、而も受付株式が被合併会社の資本金以下である場合は、その資本金と交付株式との差額の範囲内は、右最終年度の損金だけは資本金が減少、それ以上は繰越損金同様積立金が減少したものとこの計算

に準ずる。(後記ホ例参照)

(例)

番 號	被 合 併 會 社 の 資 産 額			合 併 會 社 の 資 産 受 入 額			合 併 による 交 付 株 式 及 金 銭 の 合 計			合 併 差 益		
	資 本 金	積 立 金	計	資 本 金	積 立 金	計	資 本 金	積 立 金	計	分	分	分
イ	五、六〇〇圓	一、四〇〇	七、〇〇〇	七、〇〇〇圓	五、〇〇〇圓	一、四〇〇圓	六〇〇	一、四〇〇	計二、〇〇〇	積立金より成る	資本金より成る	
ロ	五、六〇〇圓	一、四〇〇	七、〇〇〇	六、五〇〇	五、〇〇〇	一、四〇〇圓	一、〇〇〇	一、四〇〇	計一、五〇〇	積立金より成る	資本金より成る	

産の償却の項に照して積へ、不適當のものは否認せられる事となる(つまり損金と認めないでそれだけ秘密資産があるものとして取扱はれる。)

但し同じく、合併の際支出されるものでも、純然たる合併の費用、合併慰勞金、解散手當と云つたやうな、被合併會社の資産取得の對價で無いもの——換言すれば相手方の株主に交付せられずして、役員、使用人に對する支給、合併事務に要する費用——の如きは損金に計算して差支ない。假りに之を合併支出金と云つておく。

以上説明する如く、合併支出金は單純なる合併費用であり、損金であるが、合併交付金は全く受入資産の對價に外ならぬから前項に述べた合併差益の計算に當つても全く交付株式と同じことに考へてよろしいのである。

で、爰に問題となるのは、合併差益の場合はそれでよろしいが、合併差損の場合はさう單純に決められないことである。たとへば

被合併會社

資産	負債
資産合計	資本金
10,000圓	10,000圓
計	計
10,000	10,000

と云ふ會社を、

株式	10,000圓
金	2,000
計	12,000

を交付して合併して、資産をそのまま10,000圓で受入れるとすると、2,000圓の差損となる譯であるが、しかしこの二千圓は直ちに損金と云へないことは、合併交付金が資産の對價であることから云つて當然の理窟になる。つまり合併會社は一萬二千圓出して、被合併會社の資産を買取つたのであるから、受入れた資産の買入原價は一萬二千圓である、この一萬二千圓で買つた資産を買入即時に二千圓償却して一萬圓と評價計上すると同じ理窟になる。從

つて果して二千圓の評價減乃至はその他の理由に基く償却として、適當なりや否やを調査し、適當なる場合にのみ損金として扱はるべきものであつて、然らざる場合は損金たることを否認せられるのである。

營業賣買損益 合併と似て非なるものに營業の買収がある、それも一部の買収もあれば全部の買収もある。

何れとしても買収した方の會社では買収代金と受入資産との差額により買収差益を生ずれば課税される。(この場合の差益には、合併差益のやうに、積立金より成る部分とか課税せざる部分とか云ふやうなものはない、差益全額が課税利益である。)

反對にその差額が損となる場合は、前項に於て合併差損の取扱方で説明したと同じく、資産の評價減として適否を判定することになるのである。

次に買収せられた方の會社は、それが一部の營業である場合は、會社は残りの營業によつて依然存続して居る譯であるから、之は一部の資産を賣却した場合と同じく計算してよろしい。

若し、全部の賣却であれば、會社はそれによつて存立の目的を失ふから、賣却と同時に、それと間も無い時期に於て解散することとなる。従つて假りに賣却益が生じてもそれは清算の收益と看做され、所得税の方では清算所得として課税されるけれども營業收益税に於ては清算中の純益には課税されぬから問題とするに及ばぬこととなる。

○營業に關係のない純益にも課税するか

(問) 以上いろく營業純益計算上問題となる損益について説明されましたが、そのうち、營業とは全く關係のない損益——たとへば、額面超過益とか合併差益とか、或は、資本の減少差益などさう云ふものまで、營業純益に合算するのは、營業と云ふ名に副はないと思ひますが、それでも營業收益税を課税されるのですか。

(答) お説の通り、營業上の收益に關係のないものも悉く營業純益に算入課税することは、一寸不合理のやうであります。元來、營利法人全部に課税すると云ふ趣旨が、抑も營業收益税と云ふ名に副はない

場合も少くありません。例へば單純なる財産保全の會社などは營業はやつて居ないものも少くありませんが、之は前に説明した通り、假りにこれらの非營業會社には營業收益税を課さないとしても、營利法人たる本質と補完税の組立の上からと考へて、それらの會社には資本利子税又はそれに準じた何等かの税を課さねばならぬ。さうすると非營業の營利會社には資本利子税と云ふ名を以て課税するか、その他の名を以てするかと云ふ税目だけの問題になつてしまふので、寧ろ營業資本なりや、非營業の營利資本なりやなど、區別するの煩を避けて一律に營業收益税の名によつて補完税を課することとしたのであります。この趣旨は、また今お尋ねの、一會社の收益中營業收益と非營業收益とがある場合も同様に云へるのであります。即ち假りに營業收益だけに營業收益税を課するとしても他の非營業收益にはまた何等かの補完税を課する必要がある、しからば之を態々税目を區別するの煩を避けて、營業收益税の名の下に一律に補完税を課すると云ふことになるのであります。

従つて、營業とはまるで關係のない收益でも、苟も課税される營利法人の收益である以上（營業收益税法その他の法令によつて特に免税されるものを除き）一切課税されることになります。

○個人營業を會社組織にするとう課税されるか

（問）個人營業を會社組織にした場合には、どう云ふ風に課税されますか。

（答）個人の營業收益税は、後に述べるやうに、毎年分を三月十五日までに申告して五月頃決定されることになつて居ります。そうして、前年一月一日から決定の時まで引續き營業をして居るものは前年の實際額によつて營業純益を計算し引續いて居ないものは、本年の豫算で課税すると云ふことになつて居ります。

そこで、昨年中に個人營業を會社組織に変更したのであれば、本年は個人の營業收益税を課されぬことになつて居ります。

又、本年になつて五月の決定當時までに個人營業から會社になつたのであれば本年一月一日から會社になるまでの間の純益金額に課税されます。（勿論その金額が四百圓未満であれば課税外であります。）

それから、本年の個人の營業純益額を決定してから後——五月の末頃から後——に個人營業から會社になつたのでは、決定するときは前年から決定當時まで引續いて居るのでから個人の前年分の實際に

よつて本年分が課税されます。つまり一年分の税金がかかることとなりますが、一旦決定した金額は、減損更訂の場合の外變更されませんから、本年分だけは個人で課税されることとなります。減損更訂によつて訂正されるのは引續いた會社の利益と通算して本年分の營業純益が決定額の二分の一以下に減つた場合に限るのであるから順調にやつて居る營業ならば會社になつても減損更訂はせられない。)

しからば、個人の營業を引受けた會社の方の課税はどうかと云ふと、これは何日引受けても、引受けて——つまり會社を設立して——から、先づ第一回の事業年度が済むまでは何も課税は無く、事業年度が終了すれば、その事業年度毎に課税されるのでありますから、繼續の時期によつて計算が違ふやうなことはありません、何日から始めても、常に一事業年度毎に、その實績によつて課税されます。

○會社か個人になつた場合は？

- (問) しからば、會社をやめて個人經營とした場合にはどうなりますか。
- (答) 譲つた會社の方は、會社をやめるまでを最後の事業年度として實績によつて課税するのであります

から、これ亦何日會社を解散しても別に變りはありません。

引受けた個人の方は、それが前年中途で引受けた場合は、本年分は本年一月一日から十二月三十一日までの豫算によつて純益金額を申告し、決定されることとなります。

本年中途——決定するまでの間——に引受けた場合は、その引受けた時から十二月末までの豫算額で決定を受けることとなります。

本年分決定後——本年分の所得調査委員會閉會後——引受けた場合は、本年分については個人には、決定されませぬ。(但し引受後、年末までに純益四百圓以上の見込があり、且つ本人から決定を受けたい旨特に申出でれば、追加決定を受けることが出来ます。)

◇課税されぬ營業純益◇

以上に述べた通り、法人の營業收益税は、營利法人の全部に對し、その收益の總てに課税されるのであるが、唯、税法その他の法令によつて、特に課税せざるもの、申請によつて免税されるものがある。前者を非課税純益とし、後者を免税純益と假稱して以下之を説明する。

非課税純益

非課税純益は、さらに之を(一)營業收益税法の規定に依るもの、と(二)その他の法令に依るもの、に區別することが出来る。

- (一) 營業收益税法に依る非課税純益 は次の六つのものである。(税法第七條)
 - 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、税法施行地外にある營業場に於て爲す營業
- 六、漁業
- 七、演劇、興行

一、印紙切手類の賣捌 の純益を課税外に置くのは深い理由はないと思ふが、元來之は營利の目的と云ふよりも一種の政府の補助機關として爲す性質のものである而もその差益も極めて僅少であるから除外したのである。舊營業税法の免税規定がそのまゝ踏襲せられたのに過ぎない。

二、度量衡の製作、修覆、販賣 これも舊營業税法の規定をそのまゝ受けたのに過ぎない。その事業がかなり嚴重な取締の下に、保證金、免許料、檢定手数料を徴せられ、その製作品が公益的性質を有する等の關係に基く。仍ほ、本項の度量衡とは、度量衡法に定められた度量衡器は勿

論、同法施行令第一條の五の計量器を含むものとして取扱はれる。

(参照)

度量衡法

第六條 度量衡器ノ製作修繕又ハ販賣ノ業ヲ營マントスル者ハ勅令ノ定ムル所ニ依リ行政官廳ノ免許ヲ受クヘシ

第七條第一項 度量衡器ヲ製作、輸入、移入又ハ修繕シタル者ハ命令ヲ以テ定ムルモノヲ除クノ外其ノ檢定ヲ受クヘシ

第二十條 第六條乃至第八條ノ二……ハ勅令ヲ以テ定ムル計量器ニ之ヲ準用ス

度量衡法施行令

第一條ノ五 度量衡法第二十條ノ規定ニ依リ計量器ヲ定ムルコト左ノ如シ

- 一 晴雨計以外ノ計壓器
- 二 浮秤
- 三 物體ノ膨脹ニ依ル溫度計
- 四 生絲織度檢定器
- 五 乳脂計

三、鑛物ノ販賣 鑛業に對しては鑛業法に依り鑛業税を課し營業收益税を課さないと云ふ鑛業法の規定があるから別に本項で規定しなくとも當然免稅されると解される。唯しかしたとへば北海道の鑛業所で採掘した鑛物を東京で販賣した場合と云ふやうな鑛業所以外に於る營業も免稅するか否かと云ふ點が鑛業法の上でははつきりしないから本項に於て之を明にしたと考へられる。

しかし爰に所謂鑛物とは、鑛業法に定める鑛物に限る、従つて土砂、石材等の如きは、科學上の分類では鑛物であつても、稅法に所謂鑛物には之を含まない。

(参照)

鑛業法

第二條第一項 本法ニ於テ鑛物ト稱スルハ金鑛、銀鑛、銅鑛、鉛鑛、蒼鉛鑛、錫鑛、安買母尼鑛、水銀鑛、亜鉛鑛、鐵鑛、硫化鐵鑛、格魯謨鐵鑛、滿侖鑛、重石鑛、水鉛鑛、砒鑛、燐鑛、黑鉛、石炭、亞炭、石油、土瀝青及硫黃ヲ謂フ但シ砂鑛ハ此ノ限ニ在ラス

四、新聞紙法による出版 一定の題號を用ゐて定期に刊行する所謂新聞及雜誌は大部分これに

該當する。

これも舊營業稅法の規定の階級に外ならないが、要するにそれが文化事業であるといふ點に免稅理由を有する。

日刊の新聞紙は大體新聞紙法によるものであるが、その他の定期刊行の所謂雜誌（週刊新聞紙等の類とも）には、新聞紙法によるものと、出版法によるものとある。出版法によるものは専ら學術、技藝、統計、廣告の類を記載するものに限るので、之は免稅の範圍外である。新聞紙法によるものの中にも、時事問題を掲載することを得るもの（即ち保證金を納めたるもの）と、然らざるもの（保證金なきもの）とがある。免稅規定はその何れにも及ぶのである。

（參照）

新聞紙法

第一條 本法ニ於テ新聞紙ト稱スルハ一定ノ題號ヲ用キ時期ヲ定メ又ハ六ヶ月以内ノ期間ニ於テ時期ヲ定メシテ發行スル著作物及定時期以外ニ本著作物ト同一題號ヲ用キテ臨時發行スル著作物ヲ謂フ

同一題號ノ新聞紙ヲ他ノ地方ニ於テ發行スルトキハ各別種ノ新聞紙ト看做ス
第十二條 時事ニ關スル事項ヲ掲載スル新聞紙ハ管轄地方官廳ニ保證トシテ左ノ金額ヲ納ムルニ非サレハ之ヲ發行スルコトヲ得ス

- 一 東京市、大阪市及其ノ市外三里以内ノ地ニ於テハ二千圓
- 二 人口七萬以上ノ市又ハ區及其ノ市又ハ區外一里以内ノ地ニ於テハ千圓
- 三 其他ノ地方ニ於テハ五百圓

前項金額ハ一箇月三回以下發行スルモノニ在リテハ其ノ半額トス
（第三項略）

出版法

第二條 新聞紙又ハ定期ニ發行スル雜誌ヲ除クノ外文書圖畫ノ出版ハ總テ此法律ニ依ルヘシ但シ専ラ學術技藝、統計、廣告ノ類ヲ記載スル雜誌ハ此法律ニ依リ出版スルコトヲ得
新聞紙法による出版業の範圍として

- （イ）新聞紙の販賣、周旋、取次
- （ロ）新聞廣告の取次

(ハ)新聞紙法による雑誌の發行者と小賣業者との間に介在して單にその取次をなすもの(所謂大取次業者)——月遲品の取次を含む)等は何れも之を課税外に取扱はれる。

官報は新聞紙法によるものではないが、之に準じてその販賣には課税しないことに扱はれて居る。新聞紙法による出版業者が、その新聞紙法による出版物以外に出版を爲し、又は印刷の請負を爲し、或は代理部等と稱して物品の製造販賣等を營む場合、それらの營業に對しては勿論課税される。(但し臨時的の行爲で單なる新聞紙法による出版業附隨の業務に過ぎない程度のもは此限りで無い。)

五、税法施行地外の營業、營業收益税法は元來税法施行地内に於ける營業場に對する營業純益に課税(税法第一條)するのであるから、本項の規定を俟つまでも無く、税法施行地外にある營業場に於ける營業には課税されない譯である。唯、税法第一條或は第二條の法文には「本法施行地ニ……營業場ヲ有スル……營利法人(又は「營業ヲ爲ス個人」)ニ課税スル……」旨が規定され

てあるので、或は本法施行地に營業場を有する營利法人にはその全部に課税するか、その施行地内と施行地外とに互る場合は之を區別して施行地内の營業純益だけに課税するかが判然しない點もあるので、常に税法施行地内の營業場に對するものみに課税し、施行地外に於けるものは之を除外する旨を明にしたのである。

仍ほ營業場で無くとも、税法施行地外に土地、建物、漁區又は鑛區の權利等を有する場合はそれから生ずる純益にも課税しないことに扱はれて居る。

六、漁業、舊營業税法に於ては、原始産業——農業、漁業、林業等の如き——は列擧せられた各種の營業の業名の範圍に屬せずと云ふ解釋の下に法人個人共課税外に置かれて居つたのであるが、營業收益税法に於ては個人の原始産業に就ては之を課税外に置くの明文を設けたのに反し、法人は却つて營利法人全部に課税することとなつたので原始産業を營む場合と雖課税することとなつた。

しかるにそのうちの漁業だけは、本項の明文を設けて特に之を課税外に置いた、これは主とし

て地方税の關係に依るもので、即ち税法改正の際、法人の原始産業に新に課税することとなつた結果、漁業に對し從來地方税漁業税等としての財源を國税に奪ふこととなるのを慮り、附加税としての課税技術にも困難があるので、これだけを地方税に据置いたのである。

本項に所謂漁業とは、主として公共の用に供する海面に於て營む魚介類又は海藻等の採捕養殖の事業を指すものと解せられるから、私有の養魚池等に於て營む魚介類の養殖事業の如きは之を本項の範圍外として扱はれる。

又、製造場又は販賣場を特に設けて、漁獲物の製造又は販賣を營む場合に限りその純益は漁業の範圍外として取扱はれる。但しかの蟹工船の如く隨時航行中の船舶内に於て製造を爲すが如きものは特に内地に販賣場あるものの外は課税しない。

漁業権の賃貸収益は漁業の範圍でないから課税せられるのであるが、しかしその賃貸が一時的であつて、漁業の附隨行爲と認められる場合は課税しない。

七、演劇、興行 法人の演劇又は興行を課税外に置いた理由も漁業と同じく、全く地方税の關

係に依る。

本項に所謂演劇又は興行とは、地方税に關する法律に所謂雜種税を課せらるべき演劇又は興行を指すものと解し、同法に依り營業税を課せらるべき寄席業、遊技場業、遊覽所業の如きは之に包含しない。但しそれらの業務が演劇興行の附隨業務と認められる場合は此の限りでない。

(參照)

地方税ニ關スル法律(大正十五年法律第二十四號)

第十五條 營業税ヲ賦課スヘキ營業ノ種類ハ營業收益税法第二條ニ掲タルモノ及勅令ヲ以テ定ムルモノニ限ル

第十九條 雜種税ヲ賦課スルコトヲ得ヘキモノノ種類ハ勅令ヲ以テ定ムルモノ及大藏大臣ノ許可ヲ受ケタルモノニ限ル

地方税ニ關スル法律施行ニ關スル件(大正十五年勅令第三三九號)

第十五條 大正十五年法律第二十四號第十五條規定ニ依リ營業税ヲ賦課スベキ營業ノ種類ヲ定ムルコト左ノ如シ

.....
寄席業
遊技場業
遊覽所業
.....

第十七條 大正十五年法律第二十四號第十九條ノ規定ニ依リ雜種税ヲ賦課スルコトヲ得ヘキモノノ種類ヲ定ムルコト左ノ如シ
.....

演劇其ノ他ノ興行

(第二項以下略)

演劇興行を目的とする會社が、その興行場の一部又は全部を貸付けた場合、又は入場客に飲食物その他の物品を販賣し、或は他人をして販賣せしめて一定の歩合金を收得するが如き行爲は、それが演劇興行の附隨業務と認められる程度のものなるときは強て課税しないが、然らざる場合は之を演劇興行の範圍外として何れも課税されるのである。映畫會社がフィルムを貸付ける

行爲に付ても同様に取扱はれる。

會社が他人と共同して演劇興行を営む場合も勿論課税外ではあるが、それが共同の興行でなく興行場を有する會社が他人をして興行を爲さしめ自らその損益に與らず、唯その收入金に對する一定の歩合金を收得するに過ぎないやうな場合は、興行場の賃貸營業として前に述べた如く取扱はれる。

電氣鐵道會社、土地會社等がその附屬遊園地等で經營する演劇興行も亦本項のうちに包含すること勿論である。

(二)特別法による非課税純益

鑛業權者の鑛業純益、鑛業權者の鑛業に對しては鑛業税を課する、この鑛業税は一種の特別營業收益税とも謂ふべきものであるから、之に對しさらに營業收益税を課さないのである。

(参照)

鑛業法

第一條 本法ニ於テ鑛業ト稱スルハ鑛物ノ試掘、採掘及之ニ附屬スル事業ヲ謂フ

第二條 本法ニ於テ鑛物ト稱スルハ金鑛、銀鑛、銅鑛、鉛鑛、蒼鉛鑛、錫鑛、安質母尼鑛、水銀鑛、亞鉛鑛、鐵鑛、硫化鐵鑛、格魯謨鐵鑛、滿侖鑛、重石鑛、水鉛鑛、砒鑛、燐鑛、黑鉛、石炭、亞炭、石油、土瀝青及硫黃ヲ謂フ但シ砂鑛ハ此ノ限ニ在ラス

含油層ト密接ノ關係アル可燃質天然瓦斯ハ之ヲ石油ト看做ス但シ工業用其ノ他營利ヲ目的トセスシテ單ニ一家ノ用ニ供スルモノニハ本法ヲ適用セス

第四條第一項 本法ニ於テ鑛業權ト稱スルハ試掘權及採掘權ヲ謂フ

第十三條 本法ニ於テ鑛業稅ト稱スルハ鑛區稅及鑛產稅ヲ謂フ

第八十一條第一項 鑛業權者ニハ鑛業稅ヲ課ス

第八十二條 鑛業權者ニハ其ノ鑛業ニ付營業稅及營業收益稅ヲ課セス

鑛業の範圍に就ての取扱方を示すと、

(一) 鑛業主が一定の店舗を設けて鑛夫その他の使用人に物品を販賣し及びその販賣に附隨して使用人以外の者にも販賣することあるも何れも鑛業の範圍内と認め別に課税しない。

(二) 鑛業權者が鑛業用の軌道を利用し、その餘力を以て一般交通の利便のため實費を受けて旅客、貨物の運送を爲すも之亦鑛業の範圍内と認める。

(三) 鑛業權者が自己の採掘鑛物を製鍊するため多少他人の採掘した鑛物を買入れその鑛業附屬の製鍊所で製鍊する場合も鑛業の範圍内と認める。

(四) しかし鑛業權者が自己の採掘した鑛物をその鑛業附屬の製鍊所に非ざる獨立製鍊所に於て製鍊する場合は、その製鍊及製品の販賣は鑛業の範圍外とする、鑛業權者たると否とを問はず他人の採掘した鑛物のみを買入れて製鍊又は販賣する場合及び他の委託を受けて製鍊又は販賣する場合も勿論鑛業の範圍外である。

(五) 鑛業權者が自己の採掘鑛物を製鍊するは鑛業の範圍内なるも、その製産物を更に加工して他の製品(例之、電氣銅を材料として銅板等を製造するが如き)を製造し、及その製造物を獨立の製鍊所に輸送して更に製鍊するが如き業務は何れも鑛業の範圍外とする。

(六) 鑛業權者が自己の採掘した鑛物又はその附屬製鍊所で出來た粗製品を、更に他人に委託

して製鍊する場合の委託製鍊に依る純益に付ては(五)と同様課税する、但しその委託製鍊所が自己の鑛業附屬の製鍊所として認可されたものである場合は鑛業の範圍内と認める。

(七) 製鍊所が鑛業附屬の製鍊所なりや又は獨立の製鍊所なりやは、鑛業附屬の製鍊所として主務官廳(鑛山監督局長)の認可を受けたりや否に依つて決める。

(八) 鑛物と云ふ範圍は鑛業法第二條の鑛物に限ること勿論で、砂礦及石土を含まない。

外國船舶の純益 外國會社が日本内地に於ける營業場に於て船舶運送業を營む場合には、國際二重課税回避の爲め左の法令に依つて相互的に免税する。

(參照)

外國船舶ノ所得税及營業收益税免除ニ關スル件(大正十三年法律第六號)

日本ニ住所ヲ有セサル外國人又ハ外國法人ニハ外國ノ船籍ヲ有スル船舶ノ所得及純益ニ付所得税及營業收益税ヲ免除ス但シ其ノ船籍國カ日本船舶ノ所得及純益ニ付同様ノ免税ヲ爲ササル場合ニ於テハ此ノ限ニ在ラス

大正十三年法律第六號ニ依ル外國船舶ノ營業收益税免除ニ關スル件(昭和四年大藏省令第十七號)

第一條 亞米利加合衆國(「アラスカ」布哇及「ヴァージニアアイランド」ヲ含ム)及丁抹國(「フェーロー群島」及「グリーンランド」ヲ含ム)ニ船籍ヲ有スル船舶ノ純益ニ付テハ昭和三年五月十二日以後ノ營業收益税ヲ免除ス

第二條 「グレート、ブリテン」及北方「アイルランド」聯合王國ニ住所ヲ有スル英國臣民又ハ同王國法律ニ依リ設立セラレ且同王國ニ本店又ハ主たる事務所ヲ有スル法人ニ對シテハ同王國ニ船籍ヲ有スル船舶ノ純益ニ付昭和三年五月十二日以後其ノ營業收益税ヲ免除ス

第三條 「カナダ」ニ住所ヲ有スル外國人又ハ外國法人ニ對シテハ「カナダ」又ハ外國(日本船舶ノ純益ニ付課税免除ヲ爲ス外國)ニ船籍ヲ有スル船舶ノ純益ニ付昭和三年五月十二日以後其ノ營業收益税ヲ免除ス要するに日本の營業收益税を課せらるべき外國會社又は外國人のうち特定國(米、丁、英、加)のそれに對しては、その所有船舶の純益を相互的に免税すると云ふので適用の範圍は極めて狭い詳説を略する。

取引所の純益 取引所は取引所税法によつて取引所營業税が課せられる、この取引所營業税は一種の特別營業收益税であるから、之に對して更に營業收益税を課することは重複になる、恰も鑛業權者に鑛業税を課するが故に營業收益税を課さないと同様に取扱はるべきである。

しかし、取引所税法には、**鑛業法の如く特別に「……營業收益税ヲ課セス」と云ふ明文がない**即ち取引所は、特別法に依る非課營業税では無い、解釋上、特別法あるものと同様に非課税の取扱を爲しつゝあるものである。

取引所には株式会社組織のものと同様に會員組織のものがある。取引所營業税を課するのは株式会社だけであるが、元來會員組織のものは、營利法人と謂へないから營業收益税の課税外と解釋せられて居る。

(參照)

取引所税法

第一條 取引所ニハ賣買手数料收入金額百分ノ十五ノ割合ニ依リ取引所營業税ヲ課ス

第四條 會員組織ノ取引所ニハ取引所營業税ヲ課セス

取引所法

第五條 取引所ハ土地商業ノ情況及賣買取引スヘキ物件ノ種類ニ依リ會員組織又ハ株式会社組織ト爲スコトヲ得

第七條 取引所ハ法人トシテ財産ヲ所有シ及之ヲ處分スルコトヲ得
取引所ノ責任ハ其ノ財産ニ限ルモノトス

第八條第一項 取引所ハ政府ノ認可ヲ受ケ取引所ノ賣買取引ニ附帶スル業務ニ受クコトヲ得

取引所が倉庫業を兼營するは取引所の附隨事業であるから別に課税しない、但し土地、建物の賃貸を爲す場合はそれが取引所附隨の業務と認められる程度のもを除外は課税される。

免 税 純 益

納税義務者の申請に依り、開業後一定の期間一定の條件を以て免税するものに、(イ)重要物産製造業と、(ロ)製鐵業とがある。

重要物産製造業 左に掲げる重要物産の製造を営む者には、納税義務者の申請に依り、開業の年及其の翌年から三年間、その業務から生ずる純益に付、營業收益税を免除する。(税法第八條施行規則第十條)

- 一、金、銀、鉛、亜鉛、鐵、アルミニウム、の地金、
 - 二、鐵の條、竿、テーパー形アングル形類、軌條、板、線、管（鑄製管を除く）
 - 三、銅の合金の條、竿、板、管、
 - 四、汽罐、原動機（機關車を含む）動力を以て運轉する鐵製の機械、
 - 五、磷、曹達灰、苛性曹達、石灰窒素、硫酸アンモニウム、磷酸アンモニウム、石炭酸、クロール酸加里、グリセリン、
 - 六、製紙用バルブ、
 - 七、板硝子、
 - 八、コンデンストミルク、
 - 九、絹、亞麻、毛の織物（但動力を以て運轉する機械を使用し、幅一尺八寸以上及長一尺三十尺以上の織物のみを製造する者に限る。）
- 重要物産とは以上の種目に限られる。往々單に重要物産と云へば日本では生絲や茶も含むやう

に考へる人もあるやうであるが、税法が免税しやうとするのは、特殊の重要物産で保護助長の産業政策上必要のもののみである。

免税の期間は開業の年及びその翌年から三年間である、つまり開業の年から五年目になつて課税される譯である。昭和二年の七月に開業したとすれば昭和二年七月から十二月まで、及び昭和三年一月から昭和五年十二月までの純益が免税される。若し會社の事業年度が昭和五年から昭和六年に跨つて居つたとすればその年度の純益は日割に依り免税純益を計算される。

右免税期間中に營業の全部又は一部を繼續した場合又は繼續と認むべき事實ある場合は、前營業者の免税残存期間は後の營業者に免税する。（施行規則第十一條）

本條に所謂開業とは全然新規開業の場合のみならず、種目又は製造場を増加した場合の増加種目分又は増加製造場分の開業も含むとして扱はれる。（但しそれが從來の製造場の移轉若くは從來の製造場の一部と認められる場合を除く。）

免税を受けやうとするには、營業純益の申告と同時に免税の申請をせねばならぬ。（施行規則第

十二條) 申請の手續は「申告、申請」の項に於て説明する。

製鐵業 一定の製造能力ある設備を以て製鐵事業を営む者には、その設備完成の年及びその翌年から十五年間、その業務から生ずる純益に付免稅される。(製鐵業獎勵法)

(參照)

製鐵業獎勵法(大正十五年法律第四十九號)

第一條 一ノ場所ニ於テ一年三萬五千應以上ノ製鐵能力及一年三萬五千應以上ノ製鋼能力ヲ有スル設備ヲ以テ營ム製鐵事業ハ土地收用法第二條ノ……事業トシ同法ヲ適用ス

第二條 主務官廳ノ認可ヲ受ケ一定ノ期間内ニ前條ニ規定スル設備ヲ新設シタル製鐵事業者ニハ設備完成ノ年及其ノ翌年ヨリ十五年間其ノ設備ヲ以テ營ム製鐵事業ニ付營業税、營業收益税及所得稅ヲ免除ス

前項ノ製鐵事業者其ノ設備完成前其ノ設備ノ一部ヲ以テ製鐵事業ヲ營ム場合ニ於テモ其ノ事業ニ付營業税、營業收益税及所得稅ヲ免除ス但シ前項ノ規定ニ依ル期間内ニ設備ヲ完成セサルトキハ此ノ限ニ在ラズ

第三條 第一條ノ規定ニ該當セサル設備ヲ以テ製鐵事業ヲ營ム者主務官廳ノ認可ヲ受ケ一定ノ期間内ニ第一條ノ規定ニ該當スルニ至ルヘキ設備ヲ増設シタルトキハ其ノ増設シタル設備ヲ以テ營ム製鐵事業ニ付

前條ノ規定ヲ準用ス

第一條ニ規定スル設備ヲ以テ製鐵事業ヲ營ム者作業上必要ナル場合ニ於テ主務官廳ノ認可ヲ受ケ一定ノ期間内ニ其ノ場所ニ於テ製鐵又ハ製鋼ノ設備ヲ増設シタルトキ亦前項ニ同シ

第四條 主務官廳ノ認可ヲ受ケ一定ノ期間内ニ一ノ場所ニ於テ一年五千二百五十應以上ノ製鋼能力ヲ有スル設備ヲ新設シタル鍛鋼品又ハ鑄鋼品製造事業者ニ付テハ第二條ノ規定ヲ準用ス

主務官廳ノ認可ヲ受ケ一定ノ期間内ニ一ノ場所ニ於テ一年二千五百應以上ノ製鐵能力及ハ製鋼能力ヲ有スル設備ヲ新設シタル低燐銑鐵製造事業者、坩堝製鋼事業者及電氣製鐵事業者ニ付亦前項ニ同シ

第五條 第一條乃至前條ニ規定スル製鐵事業ノ範圍ハ勅令ヲ以テ之ヲ定ム

第六條 製鐵ノ事業ヲ繼續スル者又ハ其ノ事業ヲ繼續スルモノト認ムヘキ事實アル者ハ前事業者カ本法ニ依ル營業税、營業收益税及所得稅免除期間内ニ在ルトキハ其ノ期間ヲ繼承ス

附則第三項 本法施行ノ際現ニ營業税、營業收益税及所得稅ノ免除ヲ受クルコトヲ得ヘキ製鐵事業ニ付テハ仍從前ノ例ニ依ル但シ從來ノ規定ニ於テ開業ノ年又ハ能力増加ノ年及其ノ翌年ヨリ十年間トアルハ之ヲ開業ノ年又ハ能力増加ノ年及其ノ翌年ヨリ十五年間トシ營業税トアルハ營業税及營業收益税トス

(註) 前ノ規定(舊製鐵業獎勵法)は大正十五年四月十日改正現行法が實施せられた以前のもので一年五千二百五十佛噸以上の製鐵能力及ハ製鋼能力(低燐銑鐵製造事業者及電氣製鐵事業に付ては二千五百佛噸)を有する製鐵業者は開業の年、右の能力増加の設備を爲したるときは増加の年及以降十年間の免稅を認められたものである

製鐵業獎勵法施行令

第一條第一項 製鐵業獎勵法第一條乃至第四條ニ規定スル製鐵事業ハ銑鐵、鋼鐵、壓延鋼材（軌條及鐵目板ヲ含ム）鍛鋼製品若ハ鑄鋼製品ノ素材又ハ商工大臣ノ指定シタル副生物ノ製造ニ關スル事業トス

第四條 ……營業收益稅ノ免除ヲ受ケムトスル者ハ……營業收益稅法第十一條若ハ第十二條ノ規定ニ依リ純益金額ヲ申告スルトキ其ノ旨所轄稅務署ニ申請スヘシ
前項ノ場合ニ於テ免除ヲ受クヘキ事業ト其ノ他ノ事業トヲ有スルトキハ之ヲ區別シタル内譯書ヲ添付スヘシ

第十四條第一項 商工大臣必要ト認ムルトキハ營業稅、營業收益稅及所得稅ノ免除ヲ受ケムトスル者ニ對シ製鐵事業ニ關スル書類又ハ製鐵原料若ハ製品ノ試料ノ提出ヲ命シ又ハ當該官吏ヲシテ製鐵事業ニ關スル設備帳簿其他ノ物件ノ檢査ヲ爲サシムルコトヲ得……

第十五條 稅收官吏又ハ稅關官吏必要ト認ムルトキハ前條第一項ノ檢査ヲ爲スコトヲ得

製鐵業獎勵法施行規則

第一條 製鐵業獎勵法施行令第一條ノ副生物ノ種類左ノ如シ

- 鑄鐵
- 鑄鐵煉瓦
- 鑄鐵瓦

- 高爐セメント
- 鑄鐵パラス
- 精製瓦斯
- タール
- 無水タール
- 輕油
- 中油
- 重油
- ピツチ
- アムモニア
- アムモニア水
- 硫酸アムモニア
- 粗製ナフタリン
- 石炭酸
- アンストラシン
- ペンゾール
- トルオール

キシロール
ソルベントナフサ

第十六條 營業税、營業收益税及所得税ノ免除ヲ受ケ若クハ受ケムトスル者……ハ其ノ製鐵事業ニ付毎年一月三十一日迄ニ其ノ前年ノ事業報告書ヲ商工大臣ニ提出スヘシ
前項ノ事業報告書ニハ左ニ掲クル事項ヲ記載スヘシ
營業概況

- (一) 事業資金ノ總額及内譯
 - (二) 従業者數(職員ト労働者トヲ區別シテ記載スヘシ)
 - (三) 生産及販賣ノ數量及價額
 - (四) 收支決算
 - (五) 其ノ他營業概況ヲ明ニスヘキ事項
- 設備概況
- (一) 敷地面積
 - (二) 工場建物ノ棟數及建坪
 - (三) 銑鐵鋼鐵及鋼材ノ製造ノ設備及能力
 - (四) 原動機ノ種類、用途、數及實馬力
 - (五) 輸送設備

(六) 其ノ他主要ナル設備
作業概況 主要ナル設備毎
ニ記載スヘシ

- (一) 操業開始ノ時期
 - (二) 操業日數
 - (三) 労働者數及其ノ延工數
 - (四) 生産額
 - (五) 主要ナル原料及燃料ノ使用額 生産地別ニ記載スヘシ
- 營業税、營業收益税及所得税ノ免除ヲ受クルコトヲ得サル製鐵事業ヲ併セ營ム場合ニ於テハ前項第一號及第二號ニ掲クル事項ニ付テハ其ノ區別ヲ明ニスヘシ

非課税、免税純益の區分

法人の營業純益は、營業收益税を課すべき營業に付、其の總益金から總損金を控除して之を計算する。(施行規則第一條)

即ち法人が非課税營業を兼營するときはその課税營業だけについて總益金、總損金を計算する

と云ふのである。しかし、法人が免税營業（重要物産製造又は製鐵業）を兼營する場合は、一應總營業につき總益金、總損金、純益金額を計算し、更に免税營業に付免税申請のあつたときは、その總益金、總損金、免税純益を計算し、之を總純益金額から控除する。之は、免税營業は本來課稅營業の一部に屬するもので、免税申請に依つて特に免税せられるに外ならないから、一應共通計算を爲すのである。

總益金、總損金を全然除外して計算すると、一應總額につき計算し總純益から免税純益を控除して計算するのでは、何方にも純益がある場合は同じ結果になるが、假りに免税營業に損失がある場合は、共通計算すれば課稅純益が免税損失だけ減少し、區別計算する場合は、損は損、利益は利益となつて課稅營業の純益そのまゝが課稅純益になる。之は免税營業が損失であれば免税申請がなく従つて課稅營業に合算すべき筋合となるから前記の如く共通計算の方法によるのを相當とするのである。

（非課稅營業兼營の場合）

損益計算	課稅營業	非課稅營業
總益金	一〇、〇〇〇圓	一、〇〇〇圓
總損金	五、〇〇〇	二、〇〇〇
差引純益	五、〇〇〇	損一、〇〇〇
課稅純益	五、〇〇〇	—

（免税營業兼營の場合）

損益計算	課稅營業	免税營業
總益金	一〇、〇〇〇圓	一、〇〇〇圓
總損金	五、〇〇〇	二、〇〇〇
差引純益	五、〇〇〇	損一、〇〇〇
課稅純益	四、〇〇〇	—

非課稅營業又は免税營業を兼營する場合、課稅營業の益金、損金と、非課稅又は免税の益金、損金と區別するに當り、製品の販賣收入とか、その製品の原料代、工賃、仕入原價等の如き、明かにその何れに屬するか判明するものはよろしいが、中には、その何れに屬するか區別の明か

でないもの或は全然共通のものがある。例之、免稅製造業と、課稅製造業と二ヶ所の營業場がある場合のその二ヶ所に命令する本店の經費は何れにも共通する。又兼營する會社の社長その他業務の分擔を定めざる重役等の報酬の如き、或はかゝる會社の額面超過金、社債及借入金の利子等の如きである。

かゝる場合には、或は專屬の益金の比例、或は各業の收入の割合、專屬の損金の比例、專屬の資産價額の割合等に依り適當に見積區分するのである。

非課稅、免稅純益區分例

摘要	課稅營業	製鐵業	海外營業	合計	備考
益金					
專屬收入	一〇、〇〇〇圓	二〇、〇〇〇圓	三〇、〇〇〇圓	三三、〇〇〇圓	(比免、三〇〇六、六〇九一)
雜收入共通分	一、五一五	三、〇三〇	四五五	五、〇〇〇圓	右ノ比ニヨリ按分
額面超過金	四五五	九〇九	一三六	一、五〇〇圓	同
計	一一、九七〇	二三、九三九	三、五九一	三九、五〇〇	
損金					

專屬支出	五、〇〇〇	一五、〇〇〇	二、〇〇〇	二二、〇〇〇	(比免、二二七〇、六八二一)
引當金ヨリ支出シタル消稅	一四三	—	五七	二〇〇	課、非ノ比ニ按分
同營業收益税	一〇〇	—	—	一〇〇	全額課稅營業ニ屬ス
共通經費	一、〇〇〇	三、〇〇〇	四〇〇	四、四〇〇	課、免、非ノ比ニヨリ按分
計	六、二四三	一八、〇〇〇	二、四五七	二六、七〇〇	
純益額	五、七二七	五、九三九	一、一三四	一二、八〇〇	

◇税率及税額控除・徴収◇

税
率

法人の營業收益税は、營業純益金額に對し百分の三・六を課する。即ち比例税率である。(税法第十條)

(註) この税率は、目下政府に於て更に減率すべく調査中である。即ち所謂ロンドン條約に依る軍需剩餘金を以てする減税率について審議中であるから、昭和六年からはこの税率は若干の輕減を見ることと思ふ。

税
額
控
除

法人が各事業年度に於て納付した營業の用に供する土地又は資本利子に對する、地租又は資本利子税は、之を當該事業年度の營業收益税額から控除する。(税法第十條第二項)

例之、其事業年度の營業純益が一萬五千圓であるとすると、その營業收益税額は三・六%の五百四十圓であるが、若しそのうち資本利子税四十五圓、地租百五圓、納付して居る場合は、之を差引して三百九十圓を營業收益税として徴收すると云ふのである。

右の地租、資本利子税は、何れも課税營業の用に供するものに限るのであるから、他の營業を兼營して、土地又は資本利子を共通する場合は、收入金額、又は資産金額、純益金額その他適當と認める方法)によつて按分計算する。(施行規則第二條)

例之、前例に於て課税營業の純益が一萬圓で、非課税營業の純益が五千圓であるとすると、課税純益一萬圓に對する營業收益税額三百六十圓のうちから、地租七十圓、資本利子税三十圓(以上何れも假りに)の如く計算し、差引二百六十圓を徴收税額とするのである。

何故、資本利子税や地租を控除するか、これは本書冒頭に於て説明した通り營業收益税は營

業の收益に、資本利子税は資本の利子に、又地租は土地の收益に課する補完税である。爰に會社あり、土地を所有し之に對して地租を納め、その土地を營業の用に供するときは、その土地の收益は自ら營業收益に包含せられることになる、しかるにその營業收益に對して再び營業收益税を課するときは一の土地收益に對し二度補完税を重複課税することとなるから、營業收益税額から地租を控除して恰も土地の收益部分に對しては營業收益税を課せざると同一の結果を期した次第である——資本利子額の控除も亦同じい。

であるから、先づ地租については、その土地が貸付たる土地である場合は、その土地の純益の百分の三・六の金額を限つて控除する。(施行規則第二條第一項但書)

これは假りに、その營業純益が一萬圓、内貸付たる土地の純益が一千圓でその地租が四十圓である場合、土地の純益には營業收益税を課せざると同一の結果を來すためには一萬圓に對する營業收益税額三百六十圓から土地の純益たる一千圓に對する推定税額三十六圓を控除すれば足るので、偶々、地租は課税標準が純益金額でない爲めに純益に對しては三・六%以上の場合

もあれば、その以下の場合もある、地租が四十圓であるためそのまゝ控除すると、重複課税を避くる爲ならば三十六圓の控除を以て足るものを、それより多く控除することとなるのでかくの如き制限を設けたのである。

資本利子税のうち、公債、社債、産業債券に對する税は、その全額を控除せず、會社が所有した期間に對する税を按分して計算する。(施行規則第三條)

例之、自一月至十二月事業年度のうち七月一日に社債一萬圓を買入れ、十二月末日に利子六百圓を受取り此資本利子十二圓を支拂つたとすると、此事業年度中の納付資本利子税は十二圓であるが、右六百圓の利子は一月から十二月迄の一年分であり、會社はそのうち三百圓だけしか收益がない(七月一日買入の際、経過利子三百圓は、社債の裸相場に加算されて居るから會社の収入にはならぬ)故に資本利子税も亦三百圓に對する六圓を控除するのである。

(税法第十條第四項)

地租も資本利子税も、總損金のうちであることは勿論である、従つて普通の場合には總損金中に算入されるけれども、既に之を控除する以上、恰も之を納付せざると同じ結果を來すから、従つて總損金中にも算入しないと云ふのである。

例之、總益金二萬五千圓、總損金一萬圓、純益金額一萬五千圓の場合、資本利子税四十五圓、地租百五圓を控除すると云ふ場合は、總損金から右資本利子税及地租を除外し、總損金九千八百五十圓、純益金一萬五千五百五十圓とし、此營業收益税額五百四十五圓四十錢として、そのうちから前記資本利子税、地租、合計百五十圓を控除するのである。

資本利子税、地租の控除を受けむとする場合は、地租に付ては土地の地目別、地價、納付税額、控除すべき税額等の明細書、又資本利子税に付ても資本利子の種類別に、利子額、納付税額、控除すべき税額等の明細書を、添付し、營業純益の申告と同時に控除の申請を爲さねばならぬ。

(施行規則第四條)

稅務署長に於て必要と認める場合は、その申請に對し、その計算を證明すべき書類又は帳簿の

呈示提出を命ずることを得る。(同第五條)

徴 收

法人の營業收益税は、事業年度毎に徴收する。(税法第二十二條)

事業年度毎と云つても、年度終了即時徴收すると云ふ譯では無い、各事業年度の決算確定後十日以内の申告——稅務署長の調査、決定——の上、納税告知書を發付するのであるから、決定が遅れば半年も一年も後のことも尠くない。唯、個人のやうに毎年定期々に徴收しない、之を随時收入と云ふ。又個人の如く市區役所、町村役場を経由せず、直接稅務署長の納税告知書に依りその指定場所に納付する。

○地方稅附加稅について

(同) 營業收益税の附加稅は何程かゝりますか。

(答) 地方税の制限に關する法律に依つて、原則として、府縣税としては本税の百分の四十一、市町村税としては同じく百分の六十に制限されて居りますが、地方財政の都合により特殊の事由があり、内務大臣の認可を得てより以上の賦課を許される(之を制限外課税と云ふ)場合もありますので、全國の平均から云つても、この制限より少し多いことになつて居ります。

(問) 本税は本店一ヶ所で徴收されますが、附加税は各營業場所所在地で徴收されますか。

(答) 左様です。會社の營業が數府縣數町村に跨つて居る時には各關係市町村、又は關係府縣が協議して本税の分割歩合を定め、各自の分割額だけの本税に對して附加税を課することになつて居ります。

(問) 本税の税率は、毎年變りませんが、附加税は年々變更されるやうです。たとへば昭和五年度の税率は、本税百分の四十で、昭和六年度の税率は百分の四十五である場合、自昭和五年一月至昭和五年十二月事業年度分純益金額を、昭和六年六月一日に決定された場合は、附加税率は何れによりますか。

(答) 最近行政裁判所の判例によつて、事業年度終了の日の屬する年度(本例にては昭和五年度)の税率によることになつたやうであります。

◇同族會社◇

株主又は社員の一人(及之と親族、使用人その他特殊關係ある者の所有を含む)の所有する株金額又は出資金額が、その會社の資本の半額以上を占める會社を、同族會社と云ふ。

同族會社の行爲又は計算が、その會社の營業收益税を遁脱する目的を以て行はれたと認められる場合は、税務署長はその計算又は行爲の如何に拘らず適當と認める純益金額を決定することが出来る。(税法第二十七條)

例之、社長が會社の所有資産を非常に安く買入れた、と云ふ場合はその賣買は適法に行はれて居つても、その結果會社に損失を多からしめ純益金額を減殺するから之を否認して正當額にて賣買ありたるものとして計算する。或は同族の一人から非常に高價に資産を買入れるが如き、その買入後償却によつて損金を過大にする。同一資本系統の數會社を所有して彼此損益を共通均分

するやうな結果を來す方法もある。その他如何なる行爲又は計算たるを問はず、會對同族間に於ける取引が税金通脱の目的ありと認めるときは税務署長は之を否認することが出来る、と云ふのである。

◇申告、申請及調査、決定◇

申告

法人の純益金額は、普通の年度に於ては毎事業年度決算確定の日から十四日以内、合併により解散の場合の最後の年度分は合併の日から十四日以内、又普通解散の場合は、清算着手の日から二十日以内に、税務署に申告せねばならぬ。(税法第十條、施行規則第十三條)但し、同時に第一種所得金額についても同じ申告が必要なのであるから、結局所得の申告書に併記して出せばよろしい、又その方が便宜でもある。

申請

資本利子税、地租の控除申請、或は免税營業に對する免税申請も亦、右の純益金額の申告と同時に申請せねばならぬことは、それらの項に於て説明した通りである。

決定

法人の純益金額は、純益の申告により稅務署長に於て單獨決定する。個人の如く所得調査委員會の議を経ない。之は法人の決算に基き實蹟に課税するのであるから特に調査機關の要を認めないのである（不服があれば後述する如く、審査、訴願、訴訟を許すのであるから、爲めに稅務官廳の専恣に陥る弊は無い。）申告のないとき、申告を不相當と認めるときは、稅務署長の相當と認める金額を決定する。（稅法第十三條）
稅務署長、純益金額を決定したときは、申告に據りたる否とに拘らず決定通知書を法人に送達する。（稅法第十六條）異議申立その他のことは、決定通知書の送達から始まる。

申告、申請書式

純益金額その他の申告、申請書及附屬書類として提出すべきものは、凡そ左の通りである。

自 年 月 日 至 年 月 日 事業年度分第一種所得金額及營業純益金額申告書

區分	第一種所得			所得金額又ハ純益金額	摘要
	甲普通所得	乙超過所得	丙清算所得		
營業純益					一、決算確定 添附書類 所得及純益計算内譯書 貸借對照表 損益計算書 附純損益金ノ處分 損益金說明書 各參通 業

右及申告候也

第二種所得稅額及地租並資本利子稅額控除申請書

營業收益稅	第一種所得稅	第二種所得稅	區分	控除申請稅額	摘要
	地租	資本利子稅				此ノ明細別記ノ通
同	同上	同上			

右及申請候也

昭和 年 月 日

稅務署長殿

名	在 所
人	區市郡
法	村町
	番地
其者代	番 電
印及表	號 話
	本申告ニ關
	シ應答スハ
	キ係員名又ハ
	係員名

摘要	金額	說明
總純益	(+)	明

課稅純益計算書

第二種所得稅及地租並資本利子稅控除申請額明細書

課稅純益	控除申請地租	(+)	差引課稅分	(控除)非課稅純益
	資本利子稅	(+)		

種類	金額	備考
當期中現實ニ收入シタル利子又ハ收益額(税金ヲ控除セザルモノ)		
第二種所得稅		
當期中納付シタル同ノ内控除ヲ受ク		
資本利子稅又ハ地租		
當期中納付シタル資本利子稅又ハ地租總額(税金ヲ控除セザルモノ)		
當期中納付シタル同ノ内控除ヲ受ク		
銀行預金		
社債		
地方債		
國債		

左此ノ内課
左記ノ内課

貸借対照表
損益計算書

(以上様式省略)

◇ 審査、訴願、訴訟 ◇

審 査

税務署長の純益金額の決定通知書に對し不服ある場合は、審査の請求を爲すことが出来る。審査請求は、税務監督局長に宛て、所轄税務署長を経由して提出するのである。(税法第十七條、施行規則第十七條)

審査請求については別に一定の様式は定まつて居らぬが、不服の事由を詳具し、證據書類を添へ、決定通知書を受けてから二十日以内に税務署長に提出する。

税務署長は一應之を調査し、意見を添へて税務監督局長に進達する。

税務監督局長は所得審査委員會の決議に附し、その意見により純益金額を決定して之を審

査請求の法人に對して通知する。(稅法第十八條、施行規則第十九條)
 所得審査委員會の決議が不當と認められる場合は再議に附すること、或は政府決定すること等は
 は大體所得調査委員會の夫れと同じである。

審査請求書例

自昭和 年 月 日 事業年度營業純益金額審査請求書
 至昭和 年 月 日 何 圓
 一、決定純益金額 何 圓
 右何稅務署長ヨリ純益金額決定通知書何月何日受領致候處左記事由ニ依リ異議有之候條何程ニ更
 正相成度審査請求候也
 年 月 日
 何々會社代表者 何 某團
 何稅務監督局長殿
 一、不服ノ事由

一、何稅務署長ハ當會社ノ決算何々ヲ否認シ、利益何程ト認定決定セラレタルモ右ハ別紙決算報
 告書ノ通り利益何程ニ付更正相成度
 (一、何々何程ハ當會社ノ支出シタル損金ナルニ拘ラス何稅務署長ハ之ヲ否認セラレタルモ右ハ
 何々ノ事由ニ依リ(別紙證據書類ノ通)相違無之ニ付純益額何程ニ更正相成度)
 (一、何々)
 一、添付書類
 一、決算報告書
 (一、何々計算書)
 (一、何々)
 以上

第一種所得金額の決定と同様に異議のある場合も、各別に不服の意思を表明しておかねばなら
 ぬ、但し同一の紙に兩税に異議のある旨を記載することは差支ない。

訴 願

審査決定額に對し、仍ほ不服ある場合は、大藏大臣に訴願することが出来る。訴願は文書を以て、決定通知書を受けてから六十日以内に稅務監督局長を經由提起するのである。

(参照)

訴願法

- 第二條第一項 訴願セントスル者ハ處分ヲ爲シタル行政廳ヲ經由シ直接上級行政廳ニ之ヲ提起スヘシ
- 第四條(抄) 裁判所ノ裁判……ヲ經タルモノハ其ノ事件ニ付更ニ訴願スルコトヲ得ス
- 第五條第二項 訴願ハ文書ヲ以テ之ヲ提起スヘシ
- 第六條第一項 訴願者ハ其不服ノ要點理由要求及訴願者ノ身分職業住所年齢ヲ記載シ之ニ署名捺印スヘシ
- 第七條第二項 法律ニ依リ法人ト認メラレタル者ハ其名ヲ以テ訴願ヲ提起スルコトヲ得
- 第八條 行政處分ヲ受ケタル後六十日ヲ經過シタルトキハ其處分ニ對シ訴願スルコトヲ得ス
- 行政廳ノ裁決ヲ經タル訴願ニシテ其ノ裁決ヲ受ケタル後三十日ヲ經過シタルモノハ更ニ上級行政廳ニ訴願スルヲ得
- 行政廳ニ於テ宥恕スヘキ事由アリト認ムルトキハ期限經過後ニ於テモ仍之ヲ受理スルコトヲ得
- 第十條 訴願書ハ郵便ヲ以テ之ヲ差出スコト得
- 郵便送達ノ日數ハ第八條ノ訴願期限内ニ之ヲ算入セス

訴願書例

訴 願 書

……………番地

何々會社代表者

訴願人 何

某

(何年何月生)

一、裁決ヲ仰ク要旨

昭和何年何月何日附ヲ以テ何稅務監督局長ノ決定シタル訴願人ノ何事業年度純益金額何程ヲ何程ニ更正セラレムコトヲ求ム

一、事 實

- 一、何稅務署長ハ昭和何年何月何日附ヲ以テ訴願人ノ何事業年度分純益金額ヲ何程ト決定何月何日決定通知書ヲ受領シタリ
- 二、訴願人ハ右決定ニ不服ナリシヲ以テ昭和何年何月何日稅務監督局長ニ審査請求ヲ爲シタル所
- 同局長ハ昭和何年何月何日附ヲ以テ純益金額何程ト決定何月何日決定通知書ヲ受領シタリ
- 一、不服ノ事由

一、何稅務監督局長ノ決定セル純益金額中ニハ何々ヲ何々ト認定セラレタルモ右ハ何々ニ付更正セラレタシ

(一、何稅務局長及何稅務監督局長ノ純益決定ハ認定決定セラレタルモ右ハ事實別紙決算報告書ノ通ナルニ付何程ト更正セラレタシ)

- 一、立 證
- 一、何々ニヨリ何々ヲ立證ス
- 一、………
- 一、添付書類
- 一、純益金額審査決定通知書 一通
- 一、何事業年度決算報告書 何通
- 一、何々

以上

右御裁決相仰度訴願仕候也

年月日

大藏大臣 何 某殿

何々會社代表者
訴願人 何

某印

行政訴訟

審査決定に不服のある場合は、前項の如く大藏大臣に訴願してもよろしいが、或は行政裁判所に出訴してもよろしい。大臣に對する訴願と、行政訴訟とは、その何れか一方を選ぶべきで、双方を併せ爲すことは許されない。

(參照)

行政裁判法

第十七條第三項 各省又ハ内閣ニ訴願ヲ爲シタルトキハ行政訴訟ヲ提起スルコトヲ得ス

第二十二條(抄) 行政訴訟ハ行政廳ニ於テ處分書……ヲ交付シ……タル日ヨリ六十日以内ニ提起スヘシ六十日ヲ經過シタルトキハ行政訴訟ヲ爲スコトヲ得ス……

第二十四條 行政訴訟ハ文書ヲ以テ行政裁判所ニ提起スヘシ法律ニ依リ法人ト認メラレタル者ハ其ノ名ヲ以テ行政訴訟ヲ提起スルコトヲ得

第二十五條 訴狀ハ左ノ事項ヲ記載シ原告署名捺印スヘシ

- 一、原告ノ身分、職業、住所、年齢
- 二、被告ノ行政廳又ハ其他ノ被告
- 三、要求ノ事件及其理由
- 四、立證
- 五、年月日

訴狀ニハ原告ノ經歷シタル訴願書裁決書並ニ證據書類ヲ添フヘシ
 第二十六條 訴狀ニハ被告ニ送付スル爲メニ必要文書ノ副本ヲ添フヘシ
 第四十二條第二項 行政訴訟ノ文書ニハ訴訟用印紙ヲ貼用スルヲ要セス
 訴狀様式

營業純益金額審査決定ニ對スル不服ノ訴狀

.....番地
 何々會社代表者
 原告 何
番地
 (右訴訟代理人辯護士 何
 某) 某

一定ノ申立

被告カ昭和何年何月何日附テ以テ決定シタル原告ノ何事業年度分營業純益金額何程ハ何程ト更正ス訴訟費用ハ被告ノ負擔トス、トノ判決相成度

事 實

何々 (訴願書の例参照)

理 由

何々 (訴願書の「不服ノ事由」の例参照)

立 證

何々 (訴書願の例参照)

行政廳ヨリ處分書ヲ交付シタル年月日

昭和何年何月何日何稅務監督局長ノ審査決定通知書受領

年 月 日

何々會社代表者

原告 何

(訴訟代理人 何

行政裁判長官 何 某殿

何稅務監督局長

被告 何 某

某 某

某)

◇罰則◇

検査拒否犯 收税官吏は、營業者の營業に關する帳簿物件を検査し又は質問することが出来るが（稅法第二十五條）この検査を妨げ又は虚偽の記載を爲した帳簿を提示した者は、百圓以下の罰金に處せられる。（同第二十八條）

脱税犯 詐偽又は不正の行爲に因り營業收益稅を遁脱した者は、その脱税金高の三倍の罰金又は科料に處せられる。但し司法官憲に自首するか、稅務署長に申出るかした者には税金を追徴するに止め罪は問はない。（同第二十九條）

以上、二ヶ條の犯罪に對しては刑法の輕減の例を用ゐない。（同第三十一條）

秘密漏洩犯 營業收益稅の調査又は審査に従事した者が、その職務上知り得たる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せられる。（同第三十條）

個人の營業收益稅

◇課税される營業の種類◇

個人こじんの營業收益税えいぎやくしは、税法施行地せいはししかうちに營業場えいぎやうばうを有つて、次の十九種しゅうの營業えいぎやうを營む者いとなものに課せられる

(税法第二條)

- 一、物品販賣業ぶつぴんはんばいげふ (動植物どうしよくぶつ其他普通たふつうに物品ぶつぴんと稱せざるもの、販賣はんばいを含む)
- 二、銀行業ぎんかうげふ
- 三、無盡業むじんげふ
- 四、金錢貸付業きんせんかしてけふ
- 五、物品貸付業ぶつぴんかしてけふ (動植物どうしよくぶつ其他普通たふつうに物品ぶつぴんと稱せざるもの、貸付かしてけを含む)
- 六、製造業せいぞうげふ (瓦斯がす、電氣でんきの供給きやうきやう、物品ぶつぴんの加工修理かこうしうりを含む)
- 七、運送業うんそうげふ (運送取扱うんそうとりあひを含む)

- 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（下宿を含み木賃宿を含まず）
- 十五、料理店業
- 十六、周旋業
- 十七、代理業
- 十八、仲立業
- 十九、間屋業

税法施行地

營業收益稅法を施行する地域——朝鮮、臺灣、樺太を除いた日本内地を謂ふ。即ち日本内地に營業場を有つて居つて、十九種の營業のうち何れかを營む個人に課税するのである。

營業場

營業場と云ふのは、營業を爲す爲めの一定の場所である。本店、支店は勿論、出張所、倉庫工場の如きも亦一の營業場である。但し營業場たるがためには、それ相應の場所的設備若しくは物的設備をした場所であることは或る程度まで必要である。大道の一角を占有して營業する露店商人の如きは營業場を有するものとして取扱はれぬことになつて居る。轉々所在に商品を持ち歩く行商專業者も亦營業場を有しないから營業收益稅の課税外に置かれる。

しかし爰に所謂場所的又は物的設備と云ふことは程度の問題であつて、その營業相應の場所

又は設備を以て足り、必ずしも特に一棟一戸を占有せねばならぬとか、何々の設備が無ければならぬと云ふ譯では無い、場所としては住宅の一隅たるも可、ビルディングの一室たるも可である、又物的設備とは云ふものゝ、たとへば金銭貸付業の如きは、居宅の一隅に手帳一冊、算盤一挺を設備すれば足る場合もある、この場合物的設備が貧弱であるからと云つて、營業場でないとは云へぬ、ビルディングの一室に電話一本引いて、プロカーをやつても立派な周旋業乃至仲立業の營業場である。要は事實問題、常識問題であるが、先づ露店商人及び行商、專業の者を除外し、他は何れかに營業場を有するものと見ることが普通であらう。

課税營業

の種類は、前述の如く十九種である。舊營業税法に於ては二十六種の業名が課税されて居つたのに比すると、一見その課税範圍が縮小されたかの如く見えるけれども、之は縮小したのでは無く、舊營業税法の業名は、法人、個人共に業名を限定されたのであるが、營業收益税法に於ては

その限定は個人の課税に對してのみのもとなつた、従つて法令上法人に非ざれば營むことを許されない營業は、個人の課税營業として掲げる必要がないこととなるので、それに該當する保險業、信託業の二業名はその意味で無くなつたのである、その他の五業、運河業、棧橋業、船舶碇繋場業、貨物陸揚場業、及び鐵道業は、何れも個人でも營むとは出来るのではあるけれども實際に於ては殆んど該當者が無い、全國の合計で、一業最も多くて税額九十六圓(營業人員十五人、貨物陸揚場業)少いのは、一業僅かに税額五圓(營業人員一人、船舶碇繋場業)と云ふ有様なので特に國稅營業收益税として存置するの必要なしとして削除したものである、業名の數の上では課税範圍の縮小と云へぬことは無いかも知れぬが、實質上は殆んど同じこととしたのである。仍ほ右のうち鐵道業については、その業名は無くなつても、鐵道を敷設して旅客貨物の運送を爲す以上當然運送業として課税される筈であるから、之は業名を少くした丈で課税は變らない譯である。

さて然らば、その課税さるべき各業の實體は如何。舊營業税法の時代に於ては各業毎に課税最

低限が異り、課税標準が異り、従つて税率を異にしたため、業名認定の如何に依つては自ら負擔の輕重を來す關係もあつて、かなり問題と爲つたことも尠くないが、現行法に於ては、課税標準は一率に營業純益であり、最低限は純益四百圓、税率は百分の二・八と各業一樣であるから、その何業と認定するも負擔の上には影響を來さないこととなつた。が、しかし、一面それが課税營業なりや課税外の營業なりやと云ふ點の争は仍ほ殘されて居る譯である。従つて一應課税營業名の説明を試みることは徒爾でない。尤も業名の認定は出来る限り常識的に、所謂細故に拘泥せずして之を爲すことに取扱はれては居るけれども文化の進展、經濟組織の複雑化と共に税法の豫期しない新營業が表はれて自ら業名認定に惑ふが如き場合は必ずしも稀では無いやうである。

それから往々にして地方廳に於て、警察取締の必要等から、旅人宿、料理店、飲食店或は質屋の如きは免許を要することとしたものがある、乍併、警察上の取締と、課税とは自ら立場が異なるものがあるから、警察官廳の免許なきに課税上はその免許を要する業名に認定し、或は免許上の業名と課税上の業名と異なることがあり得るのであるが、かゝる場合は常に稅務官廳獨自の認

定に依つて課税し、必ずしも地方官廳の認定等を顧慮しないことに取扱はれて居る。

一、物品販賣業 最も普通な最も數の多い商賣である、「物品」を「販賣」する營業である、米屋、酒屋、八百屋、呉服屋、あらゆるもの、販賣業を含む。税法では「普通に物品と稱せざるもの販賣を含む」と斷つてある、牛馬賣買、苗木の販賣等の如く物品と名付けるにはやゝ適切でないもの、販賣も含むと云ふのである。しかし、土地や家屋の賣買は本業に該當しないと解されて居る、普通に物品と稱せざる物とは云つても、何んでも彼でも包含すると云ふ趣旨では無く少くとも商の對象となり得るもの——「品物」と云ふ觀念に副ふものでは無ければならぬ、であるから有價證券は物品と云へるが、不動産は包含しないと云ふ程度に解されて居る。従つて無記名有價證券を販賣する者は物品販賣業（記名有價證券は單純な物品とは云へない之は多く問屋業に屬する。）として、取扱はれて居る。

尤も、物品を販賣する業でも、例へば自己の製造したものを販賣する製造業、出版業、寫眞業、或は席室を供して飲食物を販賣する旅人宿業、料理店業等の如きは、夫々の該當業名に於