

會學濟經學大國帝都京

叢論濟經

號四第 卷二十四第

行發日一月四年一十和昭

論叢

ナイトの利子理論

文學博士 高田保馬

學校と課税

法學博士 神戸正雄

貿易構成の變化

經濟學博士 谷口吉彦

時論

税制改革の具體案

經濟學博士 汐見三郎

我が國特有の社會問題としての融和問題

法學博士 山本美越乃

研究

フランスに於ける通貨構成變動の意義

經濟學士 松岡孝兒

價格構成に於ける商業の作用

經濟學士 堀新一

クニースの價值論

經濟學士 出口勇藏

說苑

再保險の損害率について

經濟學士 佐波宣平

賣上税の一側面

經濟學士 柏井象雄

附錄

新着外國經濟雜誌主要論題

(禁轉載)

賣上税の一側面

柏井象雄

一、賣上税の進出

財政膨脹は大戦以來に於ける各國共通の姿である。

かゝる背景をもつて夫々の租税制度は著しく變化した。特に獨逸・佛蘭西等を始めとする各國の賣上税創設は我々の注意をひく。しかも賣上税は今や豊富なる収入源として夫等の諸國に於ては重要な役割を演じてゐるのである。更に一部にあつては賣上税を中心とする租税體系が提案せられてゐる¹⁾。

賣上税は已に古代に於て或は中世に於て存在したと云はれる²⁾。然し乍ら近代的意味に於ける所謂「賣上税」は大戦以來の財政難時代の産物である³⁾。即獨逸に於ては一九一六年、佛蘭西に於ては一九一七年に始めて賣上税が採用せられたのである。爾來白・伊・埃・露其の他の歐洲諸國は之に倣つて賣上税を採用した。歐洲に於て全然その試みの無いものは英・和・瑞の三ヶ國に過

ぎない⁴⁾。歐洲以外の諸國にして之に追隨したのも少くない。然して現在賣上税を採用するもの三十ヶ國を超へるとさへ云はれてゐる⁵⁾。且此等の諸國に於て賣上税は極めて豊富な収入を齎らし、今や所得税に代つて租税體系に於ける王座に進まんとしてゐるのである。試みに一九三二年度に於ける獨逸及佛蘭西の賣上税収入額及びその全租税収入に對して占める割合を示せば次の如くである⁶⁾。

	賣上税 収入	全租税 収入	賣上税収入に 對して占める 割合%
獨逸(百萬麻)	一三五・四	六四六・五	二〇・三
佛蘭西(百萬法)	五五・四	三九二・五	一三・九

二、賣上税の性質

賣上税は通常あらゆる營業的商品の引渡し及びその他の給付を課税物件とし、夫に對する對價を課税標準とする。

例へば獨逸賣上税法第一條はその課税物件を次の如

1) R. Fricke; Die Kartellsteuer (Umsatzsteuer) als Grundlage der Finanzreform. (Finanzarchiv N. F. Bd. 3 SS. 131-151)
 2) J. Popitz; Umsatzsteuer (Handwörterbuch der Staatwissenschaft VIII. SS. 380 ff.)
 3) W. Lotz; Finanzwissenschaft 1930 S. 646.
 4) J. Popitz; a. a. O. SS. 380 ff.

く規定してゐる。

一、企業者が對價を得て行ふ引渡し及びその他の給付。取引が法規に依つて強制せられてゐる場合にも納税の義務を免れ得ない。

二、自己消費。例へば企業者が自己企業の財貨を企業以外の目的に使用する場合の如し。

三、財貨の輸入

即賣上税は一般にあらゆる財貨の移轉を課税物件とする。従つて生活必需品たると否とを問はずすべての財貨の消費に課税する一般消費税に比するも不當で無いと云はれてゐる。⁷⁾ 然し乍ら現在一般に行はれてゐる賣上税は財貨の消費に限らず、その他の給付をも課税する。従つて一般消費税よりも更に廣汎な領域にわたるものと考へる事が出来る筈である。⁸⁾

賣上税の性質に關しては種々の見解が行はれてゐる。

Is. Moll;⁹⁾ 賣上税は流通税に屬するものであると云ふ人もある。然し賣上税は最も廣い意味に於ける財貨の消費を課税するものである。従つて賣上税は消費税に屬するものである。

F. K. Mann;¹⁰⁾ 租税の影響を基礎として分類を試みる人は

賣上税を消費税であると云ふ。然し乍ら租税の影響に基く租税の分類は正確ではない。むしろ課税物件に基いて租税の分類を行ふ可きである。然らば賣上税は當然流通税に屬する筈である。

J. Popitz;¹¹⁾ 實質的分類方法に依れば賣上税は消費税に屬する。形式的分類方法に基けば賣上税は所有税乃至流通税に屬する。獨逸に於ては行政法上所有税及び流通税の項に屬せしめてゐる。

神戸博士¹²⁾、賣上税は大體に於て一般的の消費税と云ふ可きで、夫に多少營業税的分子の加味せられたものであると云ふ事が出来る。且此の税は間接税と云ふ方が當つてゐるが、營業者を一の徵税機關と見れば直接税と云ふ事に

何れにしろ現在にあつては企業乃至企業者を中心としてすべての經濟活動が營まれてゐる。且企業乃至企業者を通じて財貨が移轉し或は給付が爲されるのである。その反面に於ては企業乃至企業者に對して必ず對價が支拂はれる。従つて賣上税の課税物件及び課税標準は極めて豊富に存在し、その收入額も巨額に上る筈である。しかも課税標準としての對價も容易に捕捉し得るから徵税技術も他の租税に比すれば至つて簡單で

5) A. G. Buehler; Sales Tax (Encyclopaedia of the Social Sciences, Vol. 13. pp. 516-519)
 6) Statistisches Reichsamt; Statistisches Jahrbuch für das deutsche Reich 1934. に依る。
 7) A. Hen-el; Steuerrecht 1933 S. 219.
 8) W. Lotz; a. a. O. S. 646.

ある。あたかも此處に賣上税進出の理由がある。

然し乍ら賣上税は商品或は給付に關する價格成立の過程を通じて當然轉嫁の問題を伴ふ。即賣上税の轉嫁を繞つて企業者相互間に、或は企業者と消費者との間に各種の問題が生ずるのである。

例へば獨逸賣上税法第十條は賣上税の轉嫁に關して「納税義務者は税額を對價と別に要求し得ず、……」と定めて賣上税の公然の轉嫁を禁止してゐる。然し價格に關する當事者の競争の結果に依る賣上税の轉嫁は之を認めてゐる。

更に此の轉嫁の過程を通じて當然賣上税は社會及び經濟に對して各種の影響を及ぼす。特に賣上税の課税物件が廣い範圍にわたる丈、賣上税に依つて生ずる波紋も各種の方面に及ぶ。

三、賣上税の影響

(一) 社會上 賣上税が課せられる事になれば、企業者はその負擔を消費者に轉嫁する爲商品或は給付の價格を引き上げる。商品或は給付に對する需要の弾力性が小であれば、賣上税の負擔は當然消費者に轉嫁せられる

事になる。只商品等に對する需要の弾力性が大である場合には、消費者は價格騰貴に伴ひ各々需要を或程度制限するであらう。従つてある種の賣上税の夫を消費者に轉嫁し得ぬ丈企業者の利潤に喰ひ込む事になる。¹¹⁾

然し乍らかゝる場合にあつても企業者及び消費者の間に自然淘汰が行はれ、結局に於ては賣上税は消費者の方向に轉嫁せられて行くであらう。かくて賣上税は究極に於ては消費者に轉嫁せられる傾向を持つものと云ふ事が出来る。

然し特に轉嫁の容易なものは需要の弾力性の小なる商品或は給付に關する賣上税である。且需要の弾力性の小なる商品或は給付は日常生活に特に密接な關係を持つもの、従つて生活必需品が多い。然るに生活必需品の消費量は各人に就いて一定である。貧富に應じて差等のある譯で無い。又生活必需品に向けられる可き各人の所得額は夫々の總所得額に反比例するのが通常である。しかも前述の如く生活必需品に關する賣上税は最も轉嫁の容易なものである。かくて賣上税は人頭

9) B. Moll; Lehrbuch der Finanzwissenschaft 1930 S. 670.
10) F. K. Mann; Deutsche Finanzwissenschaft 1929 SS. 133-144.
11) J. Popitz; a. a. O.
12) 神戸博士; 賣上税の本質及び長所(租税研究 第五卷)
13) A. Lampe; Umsatzsteuer (Wörterbuch der Volkswirtschaft III. SS. 632-633)
F. K. Mann; a. a. O. S. 41.

税的性質をもつものとなり、又所得に逆進的な負擔を課する事となる。¹⁴⁾ 従つて賣上税はその負擔關係を問題とする場合には、租税公平負擔の理想に全く相反する事となる。

賣上税の負擔關係を一層不公平ならしめるものとして更に次の如き事實がある。即賣上税は一般に消費者に向つて轉嫁せられる可能性を持つ爲、賣上税の負擔額は商品が消費者に到達する迄に通過す可き企業者の數に比例する事となる。¹⁵⁾ 商品が消費者に達する迄に通過す可き企業者の數は全く偶然的な事實である。その多少は商品の擔税力乃至消費者の擔税力と必ずしも一致するもので無い。此處に賣上税の免れる事の出きない缺點がある。多くの企業者を通過すべき商品と然らざる商品の間には當然不均衡な關係を生じる。即夫々の商品を消費する消費者の賣上税負擔相互間には明な不公平が生れるのである。

賣上税の轉嫁に關するランペの見解は注目す可きものがある。¹⁶⁾ 即彼は次の如く述べてゐる。

「消費者が或商品を欲求した場合に、その慾望がその背後に購買力を持つておれば、如何なる商品に對する賣上税も問題無く消費者に向つて轉嫁されるであらう。然し乍ら購買力をその根底に持った需要のみが有效需要として、市場に於て商品の供給に對立するのである。従つて賣上税の轉嫁に關する最も典型的な過程は、社會の購買力の總額を先づ一定せるものと假定する事に依つて最も明瞭に理解し得るであらう。

即賣上税が創設せられたならば企業者は租税の負擔を免れる爲に、先づ商品の價格の引上げを計るであらう。そしてその負擔を消費者の側に轉嫁せんと努めるであらう。然し乍ら之に對して一方には商品の價格騰貴に伴つて消費者の需要制限が行はれる。然し需要の弾力性の小なる商品に關しては、消費者はその價格が引き上げられても需要の制限を行ふ事は出きない。従つて需要の弾力性の小なる商品に對しては、全體として賣上税創設前に於けるよりも多額の購買力が向けられる事になる。然るに社會の總購買力の量は一定である。従つて其の他の商品の需要に向けられる可き購買力は以前よりも減少する譯である。即消費者は夫々かかる商品に對する需要の制限を餘議なくせられる事になる。従つてかかる商品を企業者が從來と同一量賣却し得る爲には、企業者は商品の價格を從來よりも引き下げなければならぬ。若し企業者が賣上税を消費者に轉嫁する爲

14) A. Lampe; a. a. O. S. 632.
 15) A. Henacl; a. a. O. S. 219.
 16) A. Lampe; a. a. O. SS. 631-633.

に商品の價格を引き上げるならば、夫等の商品の賣上量は
大いに減少する筈である。只かゝる商品に關與するある種
の企業者は、自己の商品をすべて賣却し得る限り、租税の
負擔を免れるであらう。然し他面に於てある種の企業者は
賣上量の減少を見る。そしてその賣上量の減少の程度に應
じて利潤額も當然減少する筈である。即かゝる企業者に於
ては夫丈賣上税は利潤額に喰ひ込むであらう。需要の彈力
性の大なる商品に對する賣上税は轉嫁が困難な譯である。
只需要の彈力性の小なる商品に對する賣上税は容易に轉嫁
せられる」。

更に賣上税の轉嫁不能の場合に關する賣上税の作用に就き
ランペは次の如く云ふのである。¹⁷⁾

「賣上税の轉嫁が行はれない場合にはその負擔は當然企業
者を壓迫する。従つて企業者の利潤は夫丈減少する。企業
者が従來通りの利潤を得る爲には生産費を何等かの方法に
依つて引き下げなければならぬ。生産費引き下げが若し
勞働者に關して行はれるならば、勞銀が引き下げられるか、
勞働者の一部が解雇されるであらう。即賣上税の反響は勞
働市場に迄も及ぶ事になる。然かも勞働者に對して悪い結
果を與へるのである」。

然し乍ら此のランペの主張はあまりにも一面的である。若
しランペの云ふ如く賣上税の影響を此の點迄擴大して考へ
るとすれば、更に問題を今一段擴大して、従つて賣上税の

賣上税の一側面

反面としての經費をも考慮に入れる可きであらう。即賣上
税に依る収入が如何なる形をとつて國家に依つて支出せら
れるか、従つて如何なる経路を辿つて國民經濟に還流する
かの問題をも考へなければならぬ筈である。勿論經費は
その國民經濟に對する影響を基礎として、生産的經費と不
生産的經費とに分たれてゐる。然し乍ら賣上税収入が生産
的經費の形をとつて支出せられる限り、夫は國民經濟に於
て新しい産業部門を開拓しつゝ、賣上税創設の結果或種の
企業から排斥せられた勞働者を吸収する筈である。従つて
ランペの云ふ如く賣上税が勞働者に惡影響のみ及ぼすもの
とも限らない譯である。

(二)經濟上 賣上税が一般に消費者の方向に向つて轉嫁
せられる事は已に述べた如くである。従つて或種の商
品がその生産完了までに數多の生産段階を経過しなけ
ればならない場合、或はある種の商品が消費者に到達
する迄に數多の仲間商人の介在を必要とする場合に於
ては、賣上税は當然各種の生産段階或は數多の仲間商
人を順次經過して來るであらう。しかもかゝる場合に
於ては各生産段階乃至仲間商人の負擔、従つて各種企
業者の負擔は夫々生産費として作用するのである。従

17) A. Lampe; a. a. O. S. 633.

つてその結果として賣上税は中小企業に對する過重負擔となつて現はれる場合が多い。或は又必然的に中間生産段階又は仲間商人排除の傾向が顯著となり、企業の垂直的結合を招來するであらう。此の企業の垂直的結合の結果獨占の弊が現はれ、消費者に對しては賣上税以上の負擔が課せられる事も豫想される。¹⁸⁾

のみならず賣上税の負擔が重い場合には、夫に伴つて國內物價は暴騰する。その影響は國民の生活問題のみならず爲替關係にまでも及ぶ。且その當然の結果として外國商品の輸入を激化するであらうし、或は國內企業の輸出能力を大いに減殺するであらう。何れにしろかゝる場合に於ては賣上税が國內企業を壓迫し、併せて國民經濟の發展を阻止する事は明なる所である。¹⁹⁾

四、賣上税採用の條件

賣上税の課税物件は極めて廣い範圍に及んでゐる。従つて當然極めて豊富な收入を齊らす。しかもその課税技術は所得税・相續税或は消費税等に比較して非常

に簡單である。然し乍らその轉嫁の過程を通じて社會上・國民經濟上好ましからざる多くの影響を及ぼす。かくて國民經濟の發展に關する問題を租税政策上特に重視する論者はその採用を排斥する。²⁰⁾ 又採用を否定せぬにしても特にその社會的影響を重視する論者は、所得税或は相續税等に於て極度に累進税率の引き上げられた場合にのみ、賣上税の採用は許される可きであると云ふ。²¹⁾ 或は賣上税の採用を極度の財政難時代にのみ限る可しと或論者は主張する。²²⁾

然し乍ら賣上税の採用に當つては、此等の條件の他に更に多くの事情を考慮しなければならぬのである。

(一) 賣上税は各方面に種々の思はしからざる影響を及ぼす。例へば人頭税的な影響或は物價騰貴等。従つてかゝる影響を最少範圍に止める爲税率を出き得る限り低率なものとしなければならぬ。賣上税の税率を低く定めてもその課税物件を廣範圍にさへ求めれば、比較的豊富な収入源とする事が出来る筈である。賣上税

18) W. Lotz; a. a. O. SS. 655-666.
B. Moll; a. a. O. SS. 674-676.
A. Lampe; a. a. O. SS. 633-634.
19) W. Lotz; a. a. O. SS. 655-666.
B. Moll; a. a. O. SS. 674-676.
A. Lampe; a. a. O. S. 633.

を採用してゐる諸國に於ける税率は大抵一%乃至二%である。²²⁾

又セリグマンは賣上税の轉嫁不可能な場合は、税率が一%位であつても賣上税の企業の利潤に對する負擔割合は、五%時に依つては三〇%までにも上ると云つてゐる。²³⁾かゝる意味に於ても税率の低き事が望まれる。

(二)賣上税の税率を低くする爲には當然その課税物件も廣い範圍に求めなければならぬ。然し乍ら社會政策的乃至經濟政策的の精神に基き、或種の取引或は或種の企業者に對しては、免稅特權を與へる事が必要である。

例へば獨逸賣上税法第四條はかゝる精神よりして免稅特權を規定してゐる。即

- (一)失病基金計算に依る治療・醫藥・その他の治療手段の給付
- (二)原料・補助原料・半製品等國內生産に必要欠く可からざるもの及び食糧品の輸入
- (三)公共團體が一般の利益の爲に行ふ企業（郵便・電信・電話事業・屠宰場・瓦斯・電氣・水道事業等）

等の如きである。

賣上税の側面

(三)賣上税は極めて廣い範圍に課税物件を求めめる必要がある。此の結果生活必需品の取引もその目的とされる事がある。従つて負擔の逆進的な影響を緩和する爲に、商品乃至給付の性質に従ひ各種企業に應じた質的累進の制度を採る必要がある。例へば獨逸賣上税法第七條は此の目的に合致せんとするものである。即獨逸賣上税の一般税率は二%である。然し穀物・麥粉・パン等の取引に對する税率は一%である。

(四)賣上税採用の必然的結果として企業の垂直的結合を促進する。かくて結合した企業は有利となり中小企業は壓迫される事となる。かくて大企業乃至企業の垂直的結合に對しては特別の規定を設けなければならぬ。

獨逸賣上税法第七條及び第八條は此の點を考慮したものである。即百萬麻以上の取引を爲した企業の税率は二・五%である。又大藏大臣は垂直的に結合した企業と然らざる企業の間不公平を除く爲の權限を與へられてゐる。

20) A. Lampe; Reine Theorie der Finanzreform (Finanzarchiv N. F. Bd. 2 SS, 274-277)
21) J. Popitz; a. a. O. S. 375.
22) E. R. A. Seligman; Studies in Public Finance p. 131.
23) A. G. Buehler; a. a. O. pp. 516-519.
E. R. A. Seligman; a. a. O. p. 134.

(五) 賣上税は物價騰貴を伴ふ。此の結果輸出及び輸入の兩方面に關聯して、國內商品の外國商品に對する競争力を減殺する。即國內企業の發展を阻止する。従つて輸出及び輸入に關して特別の考慮を拂はなければならぬ。獨逸賣上税法第一條の調整の爲の租税 (Ausgleichsteuer) 及び第十六條の戻税規定は此の對策として定められたものである。

尙此等の諸條件の他賣上税の採用に當つて考慮すべき問題は幾多ある。例へば類似租税との二重課税に關する問題の如きである。然し此等の諸條件は租税體系全般と關聯せしめ、或は賣上税の本質そのものを究明する事に依つて始めて決定せられる可きものである。

然して此等の諸條件が租税體系との關聯に於て、或は又賣上税の本質を究明する事に依つて提供せられた時に始めて、賣上税は夫の持つ幾多の缺點が緩和され、豊富なる収入源として重要な役割を一國の財政に於て演じ得るに至るであらう。又その時に始めて賣上税はその採用が是認せられ且その長所を充分發揮し得る

に至るのである。