

會學濟經學大國帝都京

# 叢論濟經

號六第 卷六十第

行發日一月六年二十正大

## 論 叢

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

## 時 論

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

## 說 苑

婚姻年齢の統計的研究 . . . . . 經濟學士 岡崎 文規

## 雜 錄

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

## 附 錄

本誌第十六卷總目錄 . . . . .

# 經濟論叢

第十六卷 第六號 (通卷第九十六號)

大正十二年六月發行

## 論叢

### 賣上税の本質及長所

神戸 正雄

緒言(本研究の目的)

第一段 賣上税の本質 (一)賣上税の先例 (二)賣上税の構造 (A)大體、(B)細目 (三)賣却の範圍 (四)義務者の範圍 (五)物品の範圍 (六)課税の時期及方法 (七)税率 (八)賣上税の性質

第二段 賣上税の長所 (一)財政上 (A)財政收入上 (イ)收入十分 (ロ)收入増進 (B)財政技術上 (C)租税體系上 (二)經濟政策上 (A)節約獎勵 (イ)消費者 (ロ)營業者 (B)生産及營業過程簡單化並に生産従事者増加 (イ)過程集中 (ロ)媒介者省略 (ハ)生産者増加 (C)物價低下促進 (D)營業非特別負擔 (三)公平課税上 (A)本税其ものとして (B)他税の補完として (四)人民負擔上 (A)納税額明知 (B)負擔容易及負擔感輕易 (C)負擔歸着確實 (D)民衆的原則適應)

結論

## 緒言

我國では租税問題が政治上當面の問題であつて、今日は恰かも地租委讓の問題を中心として世

論を驥がせて居るが、此が政治上の黨争材料とせられて居るのは遺憾で、其成行によつては、却つて爲めに租税體系を改善せずして改悪することにさへなり得る。所詮之を行ふ以上は、營業税をも同様に扱はなくてはならず、進んでは所得税にも消費税にも其他の税にも改良を加へなくてはならぬが、茲に特に其營業税と消費税とに關聯して其中間的地位に立つ賣上税について考究するのが興味ある業と考へらるゝ。此税の事は我邦では、まだ多く人の議論に上ぼつて居らぬけれども、夙に先例もありをして新しくは米國などで問題となつた所であるから其に基いて考究するのも無意義ではない。特に其組織を如何にするかについては色々の先例もあり色々の方法も考へらるゝのであつて、其れ次第で結果も異り一概にいふことは出来ぬけれども、假りに從來日本に存在したる營業税に就いて其物品販賣業の賣上高のみを標準として見ても、現に我國にて其高が百八十二億六千九百萬圓にも上ぼり（大正十年度）<sup>1)</sup>之に米國で最近一部の人々のいふ如く百分一を課するとすれば、一億八千萬圓即ち約二億圓の收入を擧ぐることを得て、一の有力な財源といはなくてはならぬに就いては、之が本質及利害長短を考へて論究するといふことは實際にとりても有益な事と思はれる。仍つて茲に先づ以て其本質と長所とを述べやうと思ふ。若夫れ其弱點に至つては稿を改めて説く。

1) 主税局第四十八回年報書

## 第一段 賣上税の本質

(一) 賣上税の先例——賣上税は古くは羅馬時代にあつて(註二)、其後にては不利な例として西班牙のアルカバラが擧げらるるほどで、之あるによつて此賣上税が誤解を招いた所であるが(註三)、更らに南北戦争の間の米國にも行はれ(註三)、新しくはフィリッピン、カナダ、メキシコ、キューバ等に行はれ(註四)、特殊なものゝ獨逸(註五)、佛國に行はれ、佛國のなどは不成績なりともいはるゝが(註六)、さりとて必ずしも之を排斥し去る譯に往かぬものもあり(註七)、兎も角一應の吟味を値するものではある。

(註一) セリグマンに依れば、此税は夙に羅馬時代にあつたといはるる。<sup>2)</sup>

(註二) アダムスミスに依れば、アルカバラは初めには動産不動産の凡べての種類の財産の賣却につき、一〇%の税であつて、

後には一四、%となり、アダムスミス當時には六、%であつたといふて居り、ニツァは、西班牙には凡べての動産及商品の賣却に課したるアルカバラが存在したといふて居る。而氏の批評は之に對して不利であるが、アダムスは、此が失敗が主として其課したる重き率に歸することを推理するは公平也といふて居る。<sup>3)</sup>

(註三) アダムスが之を擧げて居る。<sup>4)</sup>

(註四) スムートの報告に依れば此等の中特にフィリッピンのは好成績といふことである。<sup>5)</sup>

(註五) 尤も此獨逸のは一九一九年に其課税物件の範圍を廣げたことに、生産者税に移つた。<sup>6)</sup>

(註六) ナシヨナルインダストリアルコンフェレンスボードの税制委員會の報告中には、佛國の此税の最近の結果は明かに不利

2) Beman, Current problems in taxation. p. 118.

3) Adam Smith, Wealth of nations. Bk. V. Ch. II. Pt. II. Art. IV. Nitti, Principes. p. 572. Beman, l. c. p. 167.

4) Beman, l. c. p. 167.

5) Beman, l. c. p. 97.

6) Pfau, Industriepolitische Gesichtspunkte in der Besteuerung. S. 59.

であるといふて居る。<sup>8)</sup>

(註七) ニューヨークタイムスの説では、此佛國に於ける缺點は、未だ經驗なき新しき税の收入の樂觀的測定と、何處にも現實にして單に賣上税の存する處のみに限らざる理由たる取引の沈滞とにあるべしといふのである。<sup>9)</sup>

(二) 賣上税の構造——賣上税には色々の構造が考へらるゝが、(A) 大體は、營業的賣却(及賃貸)

(註八) の總額に對し、營業者よりの申告に基き翌月又は四半季毎に、一定の稅率を適用して其營業者より徵收するものである(註九)、尤も(B) 細目になると色々の異つた方法が存じ得る。

(註八) スムートの案では賣却の外に賃貸をも課税する。此は脱稅防止の爲めである。<sup>10)</sup>

(註九) プレインは、總賣上税といふは、或商品が賣却せらるる總額に對しての一又は二、%の稅を意味するものと解せらるゝといひ、ヘツケルは、一般賣却税とは凡べての商品交通に課するものといふて居る。<sup>11)</sup>

(い) 賣却の範圍——を或は最廣くは有らゆる賣却とすることも出来る(一般賣上税)(註一〇)。併し其れは農業者其他の原始産業者にも課するので面倒で煩に堪へぬから之を除き、從來、營業稅消費稅を課せられ來つて此種の稅に慣れて居る所の營業者つまり商工業者より其營業的販賣に對して課するといふことも出来る(商品稅)(註一一)。併し又更らに此等の營業的賣却の凡べてに課せずして、特殊なる賣却例之卸賣的なるものを免じて小賣のみに課することも出来(小賣稅)(註一二)。或は加奈陀等に例ある如く、原始産業者の第一賣却を除くは勿論として、尙ほ其外に小賣をも免じて、主として卸賣と、そして序でに製造者より消費者への直接賣却とに課することも出来る(卸賣

7) Auerbach, Die Luxusumsatzsteuer, ein neuer Weg für die Verbrauchsbesteuerung? (Zeitschrift f. d. g. Stw. 76]g. 1&2 Hft.) S. 142.

8) Beman, l. c. p. 134.

9) Beman, l. c. p. 90.

10) Beman, l. c. p. 91.

11) Plehn, Public finance. 4 ed. p- 327. Heckel, Lehrbuch. I. S. 483.

税(註一三)。此等は同一物につき卸賣にても小賣にても課税しては餘りに過重となるから之を緩めやうといふのであるが、併し其には一の賣却が小賣か卸賣かの區別の困難(註一四)といふことがあつて、何れにしても税を逃ぐる爲めに、無税の方の賣方を爲す者が多くなるから、徵税からいへば此税を探る以上は、卸賣にも小賣にも課するのが得策である。

(註一〇) 西班牙のアルカバラは、凡べての動産及不動産の賣却に課して居つたやうである。<sup>12)</sup> 隨つて商工業者のみならず、農民までもが之を課せられ、稅務行政の監視の下に立つた。此義務者の範圍の廣過ぎたことも其失敗の一原因であつた。

(註一一) スムートの案は原始産者の第一賣却を免じて居らぬし、ロードの案も、生産者より消費者に至るまでの商品の凡へての賣却に於ける一%といふ小歩合の税として居るが、加奈陀の法律は自然狀態に於ける食料品及、畑、漁業、鑛山、森林の産物の第一賣却を免じて居り、フイリソピンの法律も、農産物にして生産者又は、其出來たる土地の所有者より賣却さるゝものは、其の原狀の儘たるを然らざるを間はず免することとなつて居る。<sup>13)</sup>

(註一二) シエフレートの小賣税といふのが此であり、スタンプの擧げた賣上税もつまり此に外ならぬ。ナシヨナルインダストリアルコンフェレンスボードの稅制委員報告中の一案として示したものの中にも、消費又は使用の爲めの商品の凡べての終局の賣却の税といふがある。<sup>14)</sup>

(註一三) シエフレートの所謂、卸賣税で、加奈陀の賣上税も此である。即ち此は一般的な賣上税でなくて、トレーダー即ち製造者、卸賣者、問屋、輸入者に限り課税し、小賣人には課税しない。<sup>15)</sup>

(註一四) シエフレートは、卸賣税とすれば、其卸賣と小賣との境界が困難だといふて居る。<sup>16)</sup>

(ろ) 義務者の範圍——此税の義務者の賣手たることはいふを待たずとして(註一五)、其實手は廣く何人でも物を賣却する以上は之に課すといふことも出來るが、原始産業者の産物の一次賣却は之

12) Adam Smith, l. c.

13) Beman, l. c. p. 90. 94. 105. 134.

14) Schäffle, Steuern. B. T. S. 259. Stamp, The fundamental principles of taxation. p. 79. Beman, l. c. p. 125.

15) Schäffle, a. a. O. S. 259. Beman, l. c. p. 90. 134.

16) Schäffle, a. a. O. S. 260.

を除き、營業的當事者にても或は小賣人を除き或は卸賣人を除くことを得ることは上にいふ如しとして、其外、一般に國家、地方團體、公益團體を除くことが出來(註一六)、更らに一年の總賣上高一定額以下又は月額一定以下のものは之を免すといふことも出来る(註一七)。

(註一五) 尤も異説はある。スムート案では賣手又は貸貸者を義務者として居り、オルカントは、賣手を義務者とせずして、此税を以て商品の賣手が徵稅者(政府の爲めに買手より取集むべき)となるべきが如くに課せらるる税とし、つまり賣手を徵稅機關として居る<sup>17)</sup>

(註一六) スムート案に於て、賣手又は貸貸者にして免ぜらるるのは、(1)合衆國又は洲、地方團體、陸海軍委員、酒保、(2)外國政府、(3)排水及水利組合、(4)病院、専ら宗教、慈善、學問又は教育上の目的又は小供又は動物の虐待防止の爲めに組織せられ及活動する團體(其如何なる純利もが私の株主又は箇人の利益とならざる)である。<sup>18)</sup>

(註一七) スムート案では此免稅點を年額六千弗とし、財源委員會案では、月五百弗以下の卸賣、並に月千弗以下の其後の賣却を免稅として居る。<sup>19)</sup>

(ハ)物品の範圍——については有らゆる物及勤務をも含ましむるを得るが(註一八)、併し此税を消費稅的のものとする趣旨よりすれば、單に有形動物的の商品に限り、貨幣や有價證券や土地建物の如きを含まざることとすべきである(商品稅)(註一九)。唯だ中に就き土地建物の加きは税を擔ふ方が可なり大いから、尙くも之を營業者が營業的に賣却する以上は商品同様に課稅して可であり、隨つて不動産と商品とに課さうといふことも考へらるゝ(不動産及商品稅)(註二〇)。尤も營業者のみならず有らゆる人の賣却に課する場合であると、不動産については特に不利なる境遇にある其

17) Beman, l. c. p. 78. 91.

18) Beman, l. c. p. 94.

19) Beman, l. c. p. 91. 94. 168.

賣手の財産没収となる危険あるの故に之を除いたが良いといふこともある(註二二)。何れにせよ貨幣や有價證券は單なる投資物體ではあつても、消費物ではないから、之が賣却に課するは消費費たる賣上税としては至當でない。併し更らに商品の中について特に奢侈品だけを選んで奢侈的出費(料理屋の支拂の如き)と共に之を課さうといふ考もあるが(註二三)、其であることあまり一方に偏重して、賣上税としては不適當といふことになる。或は既に消費税の課せられて居る物は其に任かし、賣上税では之を免じやうといふ考もあり(註二四)、或は既存消費税の少くとも一部を止めて賣上税に統一包容しやうといふ考もある。或は初めより輸出に定められたる物又は特に若干指定されたる重要輸出品の賣却には一定取締の下に免税とすることも出來(内國向商品税)(註二五)、又は其は輸出産業の重要な爲めに至當の處置である。

(註一八) ナショナルインダストリアルコンファレンスボードの税制委員會の報告の中には、一案として、實に商品のみならず勤務、不動産、資本財産等の各の賣却及地代及利子の上の税を擧げて居る。

(註一九) オルカットは、此税の物體たる商品に於て、財、品物、商品、土地產物及製造品を意味すと爲し、スムート案にはアイツ、ウエーアス、又はマーチヤンダイセスといひ、其物が粗製品たるを製造品たるを、半製品たるを間はず、内國産品たるを外國産品たるを間はずといふて居る。<sup>21)</sup>

(註二〇) アダムスミスに依ると、西班牙のアルカバラは、動産及不動産の凡べての種類の財産の賣却に課せられた。<sup>22)</sup>

(註二一) ロードは、不動産の賣却税は取引の一定種に於て資本の没収となる故障がある。例之、或人が一萬弗の價ある小な畑を有し、之を九千弗に賣らざるべからざる境遇にある人の場合の如しといふて居る。<sup>23)</sup>

20) Beman, l. c. p. 125.

21) Beman, l. c. p. 78. 91. 93.

22) Adam Smith, l. c.

23) Beman, l. c. p. 105.

(註二二) 近時の奢侈取引税といふ考は此である。

(註二三) 既にフイリツピンにても、特別税に従ふ所の阿片以外の物を免じて居り、スムート案に依るも、既に特段なる歳入法規にて課税せられて居る所の、飲料、葉巻、煙草、及其製造品、自動車、其車臺、車、自動自轉車、及タイヤ、部分品及附屬品、短剣、錐、快速船、動力船其他のものを免税とする。<sup>24)</sup>

(註二四) フイリツピンでは、賣手より實際輸出せらるる商品に免じて居り、スムート案にても、輸出の爲め賣却され又は貸貸せられ且つ正當の手續にて實際輸出せらるる物品には此税を適用せぬこととなつて居る。<sup>25)</sup>

(一) 課税の時期及方法——としては印紙によることを得る(印紙税)(註二五)。けれども之を凡べての一家の小賣にまで及ぼすことの餘りに煩に過ぐるが故に、むしろ各營業者をして毎翌月か毎四半季に申告せしめ、共に従つて徵税する(註二六)。そして當事者をして營業事項の記録義務を負はしめ、之を檢查し取締ることとするの方法(申告税)が選むべきである。

(註二五) 佛國のは徵收形式よりすれば原則は印紙税で、單に大な納税義務ある取引を有する企業には之に代るに、納税義務ある取引の申告に基き月の終りに現金による納税が可能であつた。そして剛逸の一九一六年の商品取引印紙も之と同様であつた。<sup>26)</sup>

(註二六) ナショナルインダストリアルコンフェレンスホードの税制委員會の報告に此が前月又は前四季の賣却に對し月々又は四半季毎に拂はるるを得といふて居る。<sup>27)</sup>

(二) 税率——は課税便宜よりいへば一率の比例税、例之、一%とするが最可である(註二七)。併し物の種類により其奢侈的性質の多きに從ひ三四段に分けて簡單な累進課税を行ふことを得るし、

24) Beman, l. c. p. 94. 134.  
25) Beman, l. c. p. 92. 94. 134.  
26) Auerbach, a. a. O. S. 140. 141.  
27) Beman, l. c. p. 127.

其例もある(註二七)が、併し又賣買當事者によりて差等課税をすることも出来る(註二九)。

(註二七) スムート案も一%を採つて居る。<sup>28)</sup>

(註二八) 加奈院では、基本率を定め、其に附加して左記特定品に附加的高率を課する。

三% — チウインゲガム、

五% — ビアノ、

一〇% — 一定價以上の着物、敷物、毛布、上着、運動具、舟、快速船、寫眞器、糖菓、銃器、驅藥筒、四百五十弗以上の

ピアノ、他の樂器、光具、刃物の一定種、化粧品、カッタガラス器、掛時計、懐中時計、杖等、

一五、% — 三千弗以下の小賣價格の自動車、東洋の毛布、古物、家具及陶器の一定種のもの、

二〇、% — 三千弗以上の小賣價格の自動車、五弗以上の寶石、一定の化粧品、揃の着物、獵衣及獵用刃物、喫煙器、一定

の賣藥、香水等、

五〇、% — 一定の金製品、

それから一九一九年の獨逸の法律案にても大なる度にて奢侈税の調子を負ひ、

五%の一般小賣税率を奢侈品にては一五%とした。<sup>29)</sup>

(註二九) 加奈院ではトレーダー(營業者)相互間のは一半%(舊一%)、製造家より小賣人に又は直接消費者への賣却は特に三%

(舊二%)を基本率として居る。<sup>30)</sup>

(三) 賣上税の性質 — 右いふ如く賣上税の構造が區々であるから其性質を概言することが難いが大體はむしろ内國消費品に於ける一般的の消費税といふべきで(註三〇)、其に多少營業税的分子の加味されたものといふことが出来る、假りに之を日本の如きで探るとすれば、消費税の多くのも

28) Beman, l. c. p. 91.

29) Beman, l. c. p. 126-7. Pfau, a. a. O. S. 59.

30) Beman, l. c. p. 90.

の並に營業税を廢止するを至當とすることゝなる。そして其賣上税が比例率をもつといふことになれば、殊に重課する理由ある所の既存の奢侈的消費税だけは残さなくてはならない。それから此税が直接税か間接税かといふことになれば、間接税といふ方が當つて居るが(註三二)營業者を一の徵税機關と見ること通行税の如きと同とすれば直接税といふことになる。

(註三〇)パリエューは、動産的移轉の上の一般税(アルカバラの如き)は其結果に於て消費税の澤山のものの結合に齊しといふ。<sup>31)</sup>  
 (註三一)コンパーは、其徵收方法によれば此がむしろ直接税に近づく。何となれば此が指名されたる人に達するから。併し其歸着からいへば、此がより多く間接税に近づく。何となれば此が消費者に達し、此が回收すべきものであるからといふて居る。<sup>32)</sup>

## 第二段 賣上税の長所

### (一) 財政上

A) 財政收入上——賣上税には色々の長所があるが、先づ以て財政收入上の其を擧ぐる事が出来る。中に就きてても(い)其收入が可なり豊富で、徵稅費亦多からず(註三二)、純收入隨つて大なることは其重要な長所でなければならぬ(註三三)。此あるによりて此税が他の幾多の苦情ある税に代り得ることゝもなる。米國では大體二十五億圓許りとも見積られて居るが(註三四)、日本でも營業税の材料から推せば百分一税として二億圓位は得られさうに見ゆる。此税には勿論後に擧ぐる如

31) Parieu, Traité des impôts. 2 éd. II. p. 94.

32) Combat, La taxe sur le chiffre d' affaires et la taxe de luxe. p. 17.

き種々の缺點があるから、此收入上の點のみからのみ打算することは出来ないが、併も此税に收入上此の如き長所ありといふことが他の弱點を緩むる大な方ではなくてはならぬ。(ろ加之、此が國民經濟進歩の結果として漸次増收をも期し得る。勿論此が行はるゝに於て賣買商業の方法の變化も起らうし、特に不況時代も廻り來るであらうし、必ず増收の一方とはいへないにせよ、不況時にても非常なる減收などといふことにはならず(註三五)、大勢のむしろ收入増加にあることは争はない。

(註三二) バツチ、オルカット、ロード等、此税の徴收の經濟的なることを主張す。フィリッピン政府より華府政府への報告にも彼の有つ税の中で最多收的のものであつたといふて居る。<sup>33)</sup>

(註三三) バツチ、オルカット、ロード、スムート、アダムス等、其多收可能を主張し、フィリッピン政府より華府政府への報告中にも彼の有つ税の中で最多收的のものであつたといふて居る。尙又、ヘッケルも、一般賣却税は租稅收入を本質的に増加すべしといふて居り、ロビンソンも、佛國の一般取引税につき此が國庫にとりて一層多收となることを期待せられたといふ。<sup>34)</sup>

(註三四) ニューヨークタイムスに依れば、スムートの十二億五千萬弗の收入見積は相當にして過大でないといふことであり、アダムスは、一般賣上税(最廣き)とすれば百分一税にて年五十億弗でなくとも、確かに二十億弗以上となるべしといふ。<sup>35)</sup>

(註三五) バツチは、賣却税は政府歳入に據るべきの確な、人民の支出といふものを基つけることとなる。其支出は斷へず増進し、歳入に大なる影響を與ふるが如き度にては好況時又は不況時にて變化せずといひ、オルカットも、此賣上が利潤及所得より一層確實な基礎を政府收入の一大部の爲めに供すといひ、ロードも同様の主張を爲す。<sup>36)</sup>

33) Beman, l. c. p. 78. 89. 97. 108.

34) Beman, l. c. p. 77. 78. 89. 95. 107. 167. Heckel, a. a. O. S. 483. Robinson, Public finance. p. 49.

35) Beman, l. c. p. 91. 167.

36) Beman, l. c. p. 77. 88. 107.

(B) 財政技術上——には納税義務者にとりても特に徴税當局者にとりても其手續が左迄繁雜ならずむしろ簡單にして自動的といひ得る(註三六)。

(註三六) バツチ、オルカント、ロード、スタウプ、スムート等此を脱く。フィリッピン政府の華府政府への報告中にも之を擧ぐ。アリアバツチハも、租税義務が直接に企業に結付られて、一定の物體に結付げられないときに、特に全體の營業取引の可能に従つて租税義務あるものと爲すべきときに、大なる簡單を意味することなるといふ。<sup>37)</sup>

(C) 租税體系上——には此税は何としても營業税を以て目することは出来ぬ。營業税に當るものは別に所得税の内部にてか、所得税外の直接税にてか考慮するを要するが、兎も角之を消費税と見るとして、此を採るとすれば、從來の雜多な消費税を整理して此が體素を簡單とするには最妙でつまり此によりて税制を簡單化することが出来る(註三七)。其に於ても此税が有意義である。

(註三七) バツチは、此税は現行税の複雑なるに對して簡單であるといふ。<sup>38)</sup>

## (二) 經濟政策上には

(A) 節約獎勵 (い) 此税があらゆる消費物に其金額に應じて課税せらる結果、そして此が消費者に轉嫁さるべき傾をもつといふに於て、成程消費物の中でも必要品の如く消費の節し難きものはあるが、兎も角此の如きの税ある以上は、消費者の立場として全體上何處かで出来るだけ其消費を節するといふ考になる(註三八)。(ろ) 又營業者としても其營業に使用する物につきて出来るだけの節約を爲すことに促がされなくてはならぬ(註三九)。其れだけにて社會經濟の全體に於て有益である。

37) Beman, l. c. p. 73. 77. 78. 89. 94. 97. 108. 146. Auerbach, a. a. O. S. 144.

38) Beman, l. c. p. 77.

(註三八) オルカットは、此税が浪費の代りに節約を奨励すべしと爲し、ロードは、此が將來の産業發展の爲めに、貯蓄の集積を許すといふ。<sup>39)</sup>

(註三九) バッチ及ロードは此税が營業節約を進めることを注意す。<sup>40)</sup>

(B) 生産及營業過程簡單化並に生産従業者増加——(イ) 次ぎに又此税あるに於て、大企業にて從來あまり分業的となり過ぎて、仕事の一部を外部に仰ぐことゝなつて居たのを、今度は一企業の内部に結合し、生産過程の集中を計ることゝなる傾を生ずる。尤も分業を以て一層經濟的也とする點もあつて、此方の利益が、分業とする爲めの此税の損失より(註四〇)も一層大いこともあるから、一概にはいへないが、併し集中とするのをむしろ利とすることもあつて、其れだけでは此税が之を進める。そして生産過程があまり分散し企業と企業と分立し過ぎるの結果は、或企業としては其經營上に不安をもつを免れぬから、此の如くに此税の刺戟によりて或度まで企業の結合を促し、企業の自主自立を進めることは無意義ではない(註四一)。此點は或は左までのことでないとして、(ロ)生産者消費者が此税あるによりて出来るだけ中間的媒介者たる人を節しやうといふ傾向を生ずる。一度でも多く中間業者の手を経るほど税の負擔が嵩むこととなるから、出来るだけ之を少くしやうとして、或は販賣組合、或は購買組合を作ることとなり、此事を人が一層眞面目に考ふることゝなる。此は中間商人の立場からいへば困つたことであるが、併し社會全體からいへば有

39) Beman, l. c. p. 89. 107

40) Beman, l. c. p. 77. 107.

利である。此の如き中間人にも利益があり又全、無くすることは出来ぬにせよ、其出来るだけ少  
 きが望ましく、今此税によりて此を減じ、そして(其が今度は結局生産者となつて何等かの物を作  
 り出すことに向はざるを得ざるだけでは、世の中の富源を開發し(註四二)、物の供給を充實して消  
 費者をして割安に之を獲得せしむることとなる。勿論此税ある爲め、他方に消費節約が行はれて  
 、生産されたる物の國內にて消化されざるだけでは、國際的販路の開けた今日では外部に其消化  
 先を見出し得る。で此税の經濟上の結果は前の財政上の長所と相待て頗る重大である(註四三)。

(註四〇) スムートに依れば、六の生産過程を一企業に集めた場合と、別々の企業にて行ふ場合との百分の一税の負擔の差異は  
 百分一と百分六との差ではなくて、實は別々の六の企業にて行はる場合のが二半%乃至三半%で、此と百分一との差であ  
 るといふことである。<sup>41)</sup>

(註四一) ベツチは、終局の傾向は凡べての營業の爲めに一層自立となることであらう。若も此税が此過程を急がすすれば、  
 其は此税が時代精神にて動きつつあることを確證するといふ。<sup>42)</sup>

(註四二) ロードは、此税が自然の富源の開發を進めることとなるであらうといふ。<sup>43)</sup>

(註四三) 少くともフイリツピンの實績では此が此島の營業又は工業の如何なるものをも妨げなかつたといふことである。<sup>44)</sup>

(C) 物價低下促進——上記(A)(B)二のものの相當に行はるる結果は、物價を大體、合理的に低下せ  
 しむる傾を有つべきであるが、此の如き消費税によりては之を名として此税額以上に多くのもの  
 を價格の中に附加することは出来まじく(註四四)、又あまりに多く附加することは一層夫の中間人

41) Beman, l. c. p. 99.

42) Beman, l. c. p. 76.

43) Beman, l. c. p. 107.

44) Beman, l. c. p. 97.

を節する爲めの運動を行はれしむることゝもなる(註四五)。勿論此の如き税は出来るだけ轉嫁しやうと努められ自ら價格中に入れられる傾は強いが、併し此税によりて他の諸税に代らるるを得るとすれば、之によりて價格を高めることは、他税に於けるよりも一層困難で、全體上物價の一層の騰貴を生ずるに至らずして、却つて之を牽制し、むしろ低下さへ促進することゝならう(註四六)。

(註四四) オルカットは、此が税其ものの額以上に、物の價格を上げすことは出来ぬといひ、ロードも同様の主張を爲す。<sup>45)</sup>

(註四五) コンバーは曰く、過高なる所の物價に對して防制する爲めに、消費者は中間人を節し、及直接に生産者に行く爲めに組織を作る必要にのたであらう。既に之が爲めに消費組合が發達した。斯くて商工業が新税によりて其取扱ふ物價の上の影響を彼等自身拂ふべき額に應ずるだけに制限せざるべからざることとなるを考へらるること。<sup>46)</sup>

(註四六) 之につき、スムートは、六回の賣却としても各百分一づつの税にて終局の消費者にまりての商品價格の騰貴が三半%よりも多くなることは稀であつて、超過利得税の作用より生ずる二十三%の物價騰貴と比較して殆んどいふに足らぬものであると爲し、パツチは、今日は税(此新税により代らるべき現行税)が物價を殆んど二十五%だけ増加して居るのに、賣上税は平均二半%以上は物價を高めないであらうといひ、ロードも、生産者より消費者に行くまでの間の凡べての賣却へ一%の税の附加的結果は、小賣價格に於ける三%には達するを得ぬ、然るに多くの政府當局者は、現在の課税方法が價格を二十五%だけ高めることに導き、而かも其大部分が政府に達しないことを承認して居るといふて居る。<sup>47)</sup>

(D) 營業非特別負擔——而して此の如く一率にして輕き税は固より營業者にとつて一の生産費とはなるが(註四七)、其を消費者の方へ轉嫁して行くことはむしろ容易で、大抵營業者自身の負擔とはならざるの傾を有つ(註四八)。又事情が許すならば營業者としては此税額以上にも價格を上げやう

45) Beman, l. c. p. 89, 108.  
46) Combat, l. c. p. 16.  
47) Beman, l. c. p. 77, 98, 107, 108.

と努むる(註四九)。で多分彼の特別負擔とはならぬであらうが、但だ經濟界不況の場合に營業者自ら擔はなくてはならぬことがあり得る所ではある(註五〇)。其れにしても此の如き軽い率であればむしろ忍び得るものといふことが出来る(註五一)。

(註四七) マイルは、消費及使用税は材料調達費、資金等の爲めに生ずる費用と齊しく特別生産費の明に認むべき元素を成すといふ。

(註四八) アダムスは、此の如き税が永い間には消費者によりて擔はるることがむしろ確かであるといひ、スタウプは、此が營業の負擔とはならぬであらう。何となれば凡べての賣却の上に同一税率なるが爲めに買手の上に轉嫁せらるるを得るからといふ。

(註四九) コンパーは、生産が正常に達せざれば達せざるほど、需要が供給を越ゆれば越ゆるほど、及賣手が自由競争により阻止されなければされないほど、商業者としては自ら取引税によりて生ずべき一般費用額をも超へたる額に、其價格を高める爲めに機會を利用する傾をもつであらう。租税によりて傷けらるる所でなくて、むしろ此が恩典の源となるであらうといひ、プレーンも、若し需要が頗る強いときは、消費者は税及其以上をも擔ふこととなるであらうといふて居る。

(註五〇) コンパーも、不況の場合には此が抵抗の流に遇ひ、爲めに其結果を遅延せしむといひ、既名政治家も、各の間接税に於て、轉嫁が完全に正當に又は唯一般に生じ、隨ふて税が眞の義務者を課するといふ保證を有たすといひ、エーベルヒも、間接税にて假定せらるる轉嫁が信頼すべき方法にて行はれない。むしろ税が往々にして生産者又は商人に歸することが看過すべからずといふ。

(註五一) パウは、商品取引税は一般的消費税として現はるるだけでは、經濟上より見て、唯輕き率に於て辯護さるるといふ。

(三) 公平課税上——よりしては(A)本税其ものとして考へて、此には遺憾乍ら後にいふ色々の弱點も

48) Georg von Mayr, Zur Theorie der indirekten Steuern. S. 53.

49) Beman, l. c. p. 146. 170.

50) Combat, l. c. p. 15. Plehn, l. c. p. 327.

51) Combat, l. c. p. 16. Staatsmann, a. D., Fw. S. 285. Eheberg, Fw. 9. Aufl. S. 398.

52) Pfau, a. a. O. S. 65.

あるが、併し兎も角、消費の高さに應じて課税さるゝことゝはなり、多く消費する者は、多く給付し得るの力ありといひ得るだけでは、此に一の公平が存すといひ得る(註五三)。勿論此に色々の不公平の動機がある。營業用消費と人事用消費との區別をせぬとか、消費物の種類によりて差等を附せぬとか、同一種消費にても消費者に至るまでの間に經たる度数の多少を考慮せぬとか、經濟界不況の場合に營業者の負擔となるのが不都合とかいふやうなことが色々並べ立てらるゝけれども、其も一%といふ如き軽い税であり、それも更に人々の負擔に堪へられぬだけでは度数を省略する餘地あるに於て、完全ではないが、忍び得るものとはいへる。(B)其他此税が消費税の一として直接税の補完といふことがいひ得るし(註五三)、特に又生産政策加味の租税に於て望ましき享樂及使用財産重課の爲めの享樂財産直接税を假りに設けるとして、此直接税が遁脱の恐あるよりして其補完の意味にて此種の取引税を探りたしといふこともある(註五四)。尤も此終の目的の爲めには、此賣上税を單に享樂財産のみに限るか、又は一般的に課するとしても此に累進課税を行ふこと加奈陀制度の如くしなくてはならぬといふ困難がある。

(註五二) バツチ、ロード、オルカット、スムート等、此税の公平を唱ふ。フィリッピン政府の報告亦之をいふ。更らにブアイ  
フアーは、消費税を消費の各物體の上に課するを得たるときは、特に其が各物の價值に平等の割合にて課する税なるときは  
此が恐らくは吾人の定めた原則に最良く適應する税であらうといひ、コッサも、戒者の支出と所得との間に釣合を有すとい  
ふ想候は、或限界内にては合理的であるを爲し、ロツツは若干の選まれたる消費物の負擔の代りに、一般の商品の課税を實

行することが一層公正且つ一層目的に適ふものでないかといふ考があるといふ。<sup>53)</sup>

(註五三)例之、シエフレイは、直接及間接税の両方が全租税體系の特立の一節として、互に他を必要とし又互に他のものを前提とする。同種の税の各が其充足及租税體系の主機能に於て、他のものによりて代らるべからず、隨つて副機能として各が他のものを多少補充することとなるといふ。<sup>54)</sup>

(註五四)パウロは、生産政策的租税體系の計畫として享樂及使用財産が租税上重課されなくてはならぬといふことが定めらるべきである。此が爲めに一般所得税と、収益財産税と享樂財産税とが定められ、而も後者が最高率且つ最鋭き累進にて定めらるべく、此後のものの一部が回期的評定に拘らず、租税回避となる傾があるから、其他の租税體系(特に消費税及商品取引税)にて此缺陷が充たされなくてはならぬといふ。<sup>55)</sup>

#### (四) 人民負擔上

(A) 納税額明知——次ぎに此税は人民の負擔の上には、人民をして納税額を容易に知了せしむるといふことがある(註五五)。其は此税の仕組の簡單なるが爲めに然るのである。復雜の税に比して此が確かに人民にとりては樂である。

(註五五) パツチ、スムート、ロード、アダムス等之を唱ふ。ナシヨナルインダストリアルコンフェレンスボードの税制委員會報告も同様である。<sup>56)</sup>

(B) 負擔容易及負擔感輕易——此税は一の間接税として物の價格中に込められて負擔されること、なるから、消費者の氣の着かぬ所で取られて其爲め苦痛少しいふ傾があり(註五六)、特に其が一度に固まつた負擔をするのでなくて、小額づゝに分割して擔ふこととなるといふこともあり(註五

53) Beman, l. c. p. 77. 89. 95. 97. 108. Pfeiffer, Staatseinnahmen. II. S. 345.  
Cossa, Fw. S. 105. Lotz, Fw. S. 720.  
54) Schäffle, a. a. O. S. 361.  
55) Pfau, z. a. O. S. 51-2.  
56) Beman, l. c. p. 78. 95. 108. 127. 167.

七、又其は消費者として之を拂ひ之を擔ふに最都合良き時が選まるゝといふこともあり(註五八)、負擔するか否かを選択する自由もあり(註五九)、消費者としては其經濟の内部に立入つて調べらるゝ不快もなく役人と直接交渉するの煩もなしといふことがあり(註六〇)、何れにしても消費者にとりて樂である。又其が重い率でありそして物が消費者に至るまでの間に餘り多くの手を経るとすれば、終局堪へ難きほどの負擔ともならうが、此税あるによりて自ら其度數も少くなり、そして本税も一%位の軽いものであるならば、其が數回繰返されたとしても結局大したものではなく、(註六一)、今日此税なしとしても物の轉々する間に生産原價と消費者に於ける價格との差額の可なり大いのに比すれば殆んどいふに足らぬものであらう。特に景氣の良く營業利得の大いときなどには、一%位の税は、むしろ優に利得の中で吸収し盡されて消費者の特別負擔とはならぬであらう(註六二)。故に此税が消費者に轉嫁するだけでは負擔は容易であり其につきての負擔感は輕易であり得る(註六三)。但だ此が轉嫁せられずして營業者の負擔となるだけでは苦しみを生ずるが併し營業者といふ地位の者は他の消費税についても營業税についても此種の場合に遭遇することのあり得べきもので、此税に限つたことではなく、否な税のみならず、凡へての營業費についても此種のことを伴ふもので(註六四)、彼としては此不利なるものを有利なる時に於ける利益で平準することが出來、そして營業は元來、平均的に有利なりと思へばこそ存立し成立するものといふべく、つまり夫の一時的不利は全體上には補償されて居ると見るを得る(註六五)。彼は夫の不利を忍ばなくてはならぬ。

(註五六) 諸多の學者之を注意す。例之、ヘルギウスは、間接税は物の價格中に入れられて之を取出すことは絶対に不可能と爲しラツは、消費が既に永き時存在すれば、生活方法が之に従ふて定められ、人は之を價格の重要なる一成分と見ることに慣れ、或支出の中に含まれた税は此の如きものとして注意を引くこと少しといひ、匿名政治家も、此税が買價中にあつて全く注意せられずと爲し、ヒツグスも、間接税が物の價の中に匿さるる爲めに相對的に苦痛なき性質のものといひ、コンラードは、大なる公衆は此納税を殆んど注意しない。此が税の高きにつき不明で、隠ふて既に永き時存在した所の税は反對なしに堪へらるるを爲し、ブアイフアーは、消費税の利益は、國民が此方法にて税を拂ふこと及如何に多く拂ふかにつき注意すること少きことに存すと爲し、ウルカーも間接税は直接税よりも一層負擔の感ぜられざるものと爲し、フォック、エーベルヒは消費税の長所として負擔の不顯著が挙げらるるを爲し、コーンは、多數人民の國民的及經濟的不完全なる爲めの直接税の困難が、不注意の間且つ少しづつ税額を拂はしむる所の間接税を選ましむといふて居る。<sup>57)</sup>

(註五七) 前註コーン参照。ツグナーは、消費税の理由として此に於ける租税支拂の小なる且つ任意の時に給付すべき分割支拂に於ける分解を挙げ、コンラードも、此が小額にて及義務者に最容易なる時に支拂はるるを爲し、リンホフも、間接税にては課税の時期を選むにつきても、支拂ふべきもの大きさを定むにつきても消費者にまりて全く自由であるを爲し、其他、ラッホルグト、エーベルヒ、フォック等、小額支拂の長所を擧ぐ。<sup>58)</sup>

(註五八) 前註ツグナー、コンラード、リンホフ参照。尙ほリンホフは、間接税は任意的のものである。税の課せられる消費物體の使用又は消費を断念する者は之を逃れることが出来るからである。そして人は之を左なくとも或支拂を爲すべきとき即ち貨幣を準備した時に支拂ふ、之によりて人が税の支拂につき特別の盡力及扨介を有たないといふ。<sup>59)</sup>

(註五九) 前註リンホフ参照尙ほアイゼンハルトは、何故に此消費税が或他の税よりも少き不平にて擔はるるかの主たる理由は、吾人が此を生活の不要品に制限して之に同化する所の此税の任意性にありといひ、マイルも、終局的擔税者にまりて、非常に分散した納税手續が、給付の或金額について被稅者の拘束なしに、及租税を貢はんとする範圍につき各人にまりての大なる屈伸力を以て現はるる。此税では一般に租税義務を負ふこと又は之を避くることに於ける大なる選擇の自由が與へらるるとい

57) Bergius, Fw. S. 306. Rau, Fw. 5. Aufl. II. S. 211. 214. Staatsmann a. D., a. a. O. S. 278. Conrad, Fw. 2. Aufl. S. 24. Pfeiffer, a. a. O. S. 353. Walcker, Fw. S. 97. Vocke, Fw. S. 81. Eheberg, a. a. O. S. 399. Cohn, Fw. S. 486. Higgs, Primer of rational finance. p. 69.  
58) Wagner, Fw. 2. Aufl. II. S. 638. Conrad, a. a. O. S. 23-4. Lintoff, Indirekten Steuern oder nicht? S. 8. Rau, a. a. O. S. 214. Borcht, Fw. S. 134.

ひ、ブアイフアーム、納税者(實は擔稅者)が税を拂はんとするか及如何に多く拂はんとするかが彼の自由に存し、此の如き税が決して壓迫となる能はずといひ、ラウも消費を制限する自由が此税の壓迫に對する緩和方便であるといひ、匿名政治家も、此税が多く課せらるるや少く課せらるるやは人の自由意思に存すといひ、ロツンシアも此に或自由が結付くといふ。<sup>60)</sup>

(註六〇)ホルグトは、多くの消費税では、消費者が彼の事情に於ける厄介なる侵入及稅務廳との直接の接觸を逃れるといひ、コンラードも、此税の長所は、税を擔ふ者の大なる數が全く稅務官廳と交渉に來らぬことであるといふ。<sup>61)</sup>

(註六一)一物につき六回手を廻るとしても負擔は一%税として二半乃至三半%に止まる(前註四〇、四六)。然るにコンバーに依れば、一九二〇年六月二十五日の佛國の法律の準備調査に於て及其に關して行はれたる討論の中に、人は一の商品が平均四又は五回課税されることを認めたといふことである。<sup>62)</sup>

(註六二)フイリツピンの經驗では、一%の賣上税が正常時には通例の商取引に於て税につき頗る小なる注意が拂はれ、利得が通例よりも一層大なる異常の状態の下には、賣上税が之にて吸收せられたといふことである。<sup>63)</sup>

(註六三)パツチ、スムート、スタウパ等、賣上税が消費者に於て殆んど負擔を感じないほどのものといふ。<sup>64)</sup>

(註六四)パツチは、營業者にとりては賣上税は結局簡單に一の直接營業費と見らるべきもので、之を計算することに於て或他の營業費例之、地代勞賃等と同様に取扱はれなくてはならぬ。物價下落の時に此等の費用が賠償されることの出來ないことが可能であつて、税も亦同一運命を分つべきものであるといふ。<sup>65)</sup>

(註六五)パツチは之を説明して居る。曰く、營業は凡べて利益の爲めに行はるものと見做されなくてはならぬ。そして損失の時は當然例外でなくてはならぬ。然らざれば營業が立行かない。そして利益の時に凡べての費用が計算せらるること。<sup>66)</sup>

(C)負擔歸着確實——といふことも此税について往々にしていはる(註六六)。其は此が多くの場合消費者に轉嫁され行くからであるが、併し例外的にせよ營業者の負擔となることありといふに於て斯くいふのは少しいひ過ぎである。

Ehberg, a. a. O. S. 399. Vocke, a. a. O. S. 82.  
59) Linhoff, a. a. O. S. 7. 8.  
60) Eisenhart, Kunst der Besteuerung. S. 173. Mayr, a. a. O. S. 40. Pfeiffer, a. a. O. S. 352. Rau, a. a. O. S. 212. Staatsmann a. D., a. a. O. S. 278. Roscher, Fw. 5. Aufl. II. S. 3.  
61) Borgh, a. a. O. S. 133-4. Conrad, a. a. O. S. 23.  
62) Combat, l. c. p. 15.

(註六六) パツチ、オルカツト、ロード等之を擧ぐ。<sup>67)</sup>

(D) 民衆の原則適應——といふことも此につきていひ得る。其は此税が平等的のもので、人々に其買取る物の多寡に應じて課税し、富者は大體自然貧者よりも多く負ふことにはなるが、兎も角廣く貧者も之にて負擔する機會が出来、其が他の税よりも多く、此點にては此税が民衆的の税といひ得る(註六七)。其は併し貧民には餘りに過重となるから不都合だともいひ得るが、併し又近時民衆の權利が益々伸ばされ又保護さるるに於て、其に相當して彼等も直接税では負擔が出来ぬにしても、せめては賣上税の如き間接税でなりとも負擔するのが至當だともいひ得る(註六八)。此には若干異論の入り得る餘地はあるが、一の主義としては成立し得る。

(註六七) パツチは此税が堅き民衆の原則に基けらるる爲し、ロードも同様のことをいふ。<sup>68)</sup>

(註六八) ヘルナーは、之につき、近代國家は凡べて彼の從屬者の政治上の共力に基く。此よりして必然に、凡べての國民が、國家目的の爲めに必要なる支出の充足に引入られなくてはならぬといふことが生ずるといふて居る。<sup>69)</sup>

## 結 論

以上要之、賣上税には先例もあり賛成説もあつて、一の研究に値する好題目である。構造方法には色々あつて一定せぬが、大體は廣く營業的賣却に一定の税率を適用するものであり、性質は間接消費税で、多少營業税分子が加味されて居る。公平課税上には強い異議が潜むが、其からしても一應の説明はつき、財政上、經濟政策上、人民負擔上には全體上有利な點が勝つ。若夫れ其弱點に至つては後文に於て之を詳説し、此と相待つた處で最後の斷定を下さうと思ふ。

63) Beman, l. c. p. 93.

65) Beman, l. c. p. 74.

67) Beman, l. c. p. 78. 89. 108.

69) Berner, Das

64) Beman, l. c. p. 73. 95. 146.

66) Beman, l. c. p. 74-5.

68) Beman, l. c. p. 78. 108.

Wesen der Steuern insbesondere der indirekten. S. 33.