

會學濟經學大國帝都京

叢論經濟

號二第

卷七十三第

行發日一月八年八和昭

論叢

相續稅改造の一案 法學博士 神戸 正雄
 利子の資本蓄積に及ぼす作用 文學博士 高田 保馬
 赤子の夭折統計觀 法學博士 財部 靜治

時論

爲替戰爭と圓爲替の騰貴 經濟學博士 谷口 吉彦

研究

簿記の目的に就いて 經濟學士 蛭川 虎三
 資本蓄積論 經濟學士 柴田 敬
 信用統制に就いて 經濟學士 松岡 孝兒

說苑

國家の相續權 經濟學士 三谷 道麿
 所謂『賣上稅』に就いて 經濟學士 佐伯 玄洞
 百貨店と専門店 經濟學士 堀 新一

附錄

新着外國經濟雜誌主要論題

(葉轉載)

に歸屬するかに就いては理論的に是を明確にして居ない様である。

註九、West は Bentham を以つて國家の相續權を主張したる最初の人なりとする見解の誤謬を指摘して『彼の試案は直系親族間を除く外の無遺言相續を否定し、更に直系の子孫を有せぬ遺言者の遺贈し得る權利を制限せんとするものであり、而して或る場合には子孫の受可き財産の一部を國家に興へんとするものであつた。彼は其の提案を國庫歸屬の擴張と呼び何等國家の相續權に根據を置く事なく、却つて密接なる關係なき個人間の無遺言相續を是認する事が全く理由なき事を其の論據とした。』と述べて居る。¹⁸⁾

所謂『賣上税』に就て

佐伯 玄洞

第一緒言

最近、昭和九年度豫算の編成期に當り、幾多の力強い増税論が主張されてゐる。之等の増税論は必ずしもその内容を一にしないが、その中で最も我々の注意を惹くものは、所謂『賣上税』創設の提唱である。

所謂『賣上税』は又取引税、取引高税、移轉税、賣買税、賣上取引税等と呼ばれてゐるが、いづれにせよ甚だ耳新しい名稱であり、一般には寧ろ奇異の感じさへ抱かせるものである。併し所謂『賣上税』なるものは昨今始めて創案せられたものでもなく、又現在諸外國に存在しないものでもない。歴史の教ふる所に依れば既にギリシヤ、ローマの昔に於てその先例を見ることが出来、¹⁴⁾現在に於ても十八ヶ國の多數が之を採用してゐるのである。¹⁵⁾従つて、諸外國に於ては具體的なる先例と豊富なる實例とを有するのであるが、我が國に於ては未だその採用を見たることなく、これに關する研究も充分に行はれてゐない。¹⁶⁾故にこの機に於て若干これが研究を試みやうと思ふのである。

所謂『賣上税』は Sales Tax (Turnover-tax); Umsatzsteuer;

Taxe sur le chiffre d'affaires 等に相當するものと考へられるが、今こゝに歐米諸國に於けるものを悉く紹介することは紙幅の許さざる所であるから、此處には現在に於ける最も著しき實例として獨逸の Umsatzsteuer

und Stats. S. 258. 259

- 14) J. Bentham, *ibid.*, Vgl. Seligman, *ibid.*, Max West, *ibid.*, p. 427.
 15) J. S. Mill, *Principles of Political Economy*, P. 889.
 16) v. Scheel, *Erbschaftssteuern und Erbschaftsreform*.
 17) Eschenbach, *Erbschaftsreform und Erbschaftssteteuer*
 18) M. West, *ibid.* p. 436, Vgl. Seligman. *ibid.* p. 129.

の大體を説明し、併せて所謂「賣上税」の本質と考へらるゝものに就て多少の考察を加へて見たいと思ふ。

第二 獨逸に於ける賣上税¹⁾

獨逸に於ては以前奢侈賣上税、特別賣上税等も存在したが、現在施行されてゐるものは一般賣上税(一九三二年一月發布)のみである。

一般賣上税に於ける課税物件は、國內に於て營まるゝ經濟生活の各段階に於ける凡ゆる獨立の營業的又は職業的行爲中に於ける有償的なる引渡及びその他の給付であるが(賣上税法第一條第一號)、營業的行爲の概念はこの場合、極めて廣義に解すべきものとせられてゐる。併しながら營利の意思は必ずしも之を必要としない。法律の明示する所に依れば、『原生産及商取引(Unterzeugung und Handel)』が之に屬するのであるが、それは生産者、製造者、輸入者の取引から消費者の取引に至る全ての取引を包含する。従つて、自己の組合員にのみ物の交付をなす組合、結社、社團等の給付も亦

所謂「賣上税」に就て

この法律の適用を受けることになり、更に醫師、辯護士等の自由職業者の行爲による給付もこの規定によつて課税せらるゝのであるが、官吏、勞働者、僕婢等の行爲にもとづく給付は獨立性を欠ぐものとして課税せられない。尙公權力の行使も亦取引義務の目的とは考へられない。何となればそれは營業的給付とは考へられないからである。こゝに注目すべきは自己消費 (Eigenverbrauch) に對する課税である。即ち、企業者が企業中の物をその企業から取出し營業的又は職業的行爲以外の目的に使用消費したる場合には、その物の一般價格を標準として課税するのである(第一條第二號)。賣上税の課税物件たるものには以上の外、尙『競賣に基く引渡』がある(第一條第三號)。従つて、獨逸の賣上税の課税物件の範圍は極めて廣大なるものと云はなければならぬ。

上述する所より推知せらるる如く、一般賣上税に於ける物的並びに人的租税免除は極めて限られたる範圍に止る。賣上税法第二條、第三條は之等の免稅に關す

- 1) R. Grabower; Die Geschichte der Umsatzsteuer und ihre gegenwärtige Gestaltung im Inland und im Ausland, Berlin, 1925; W. Lotz; Finanzwissenschaft, Tübingen, 1931, S. 646.
- 2) J. Popitz; Umsatzsteuer (Handwörterbuch der Staatwissenschaft VIII, S. 380ff.).
- 3) 纏れる研究としては神戸博士論文：賣上税の本質及長所、賣上税の缺點(租税研究第五卷二三〇頁以下)、賣上税に依る奢侈課税(經濟論叢第三十五卷

る規定であるが、先づ物的租税免除(第二條)について見るにその最も重要なものは二重課税を避けるためになされる免税であつて、同一生産過程又は給付過程に於て他の流通税を課せらるゝ故を以て賣上税を免除せられるものである(第二條第五號、第八號、第九號、第十號、第十一號、第十二號)。課税の根據から免除せらるゝ右の場合の他、公共の福利を目的として活動する一定の職業及び生産業に對しても亦、賣上税の免除が行はれる。例へば、疾病基金計算による治療及び醫藥その他の治療手段の給付に對する免税は即ちそれであるが(第二條第十三號)、尙、不動産の用益賃貸及び使用賃貸(第二條第七號)、両親の住居以外の地に於て教養を受ける青年に對する給與(第二條第十五號)、小園藝、小家畜業及び小農業の生産物の自己消費(第二條第十六號)、一定の組合的行動(第二條第十八號、第十九號)等も免税せられてゐる。尙この外にこの部類に數ふべきものとして『純取引』がある。これは一九三〇年の緊急税法に依つて大取引のみに限らるゝことゝなつたが、この種

の取引に於ては物の引渡が多く經濟上不可避の中間商人の介在により行はるゝのであるから、之に對して租税を課すると一定の物は過當に負擔を蒙ることになるので、免税特權によつてその負擔を避けしめんとするのであるが、その結果としてかゝる場合に租税義務の目的となるものは、直接占有の讓渡を受けた企業者の引渡のみである(第七條)。次に勞働者及び雇人に對する通常の物品給付は課税せられないことになつてゐるのであるが(第二條第十四號、第十七號)、それはかゝる補償が特に農業的企業に於て行政技術上之を把捉すること困難なるに基く。物的租税免除として最後に擧ぐべきは、大取引に於ける貴金屬及び貴金屬合金の賣買に對する租税免除である(第二條第六號)。これらのものゝ取引價格は世界市場の價格によつて定まるものであるから一般には賣上税の如き比較的低額の負擔さへ之を負擔する餘地はない。従つて、これらのものゝ取引によつて他の取引が全然阻害されるか、少くとも強く影響を受けるやうなことがなければ、賣上税を課すること

第四號)があるのみである。

- 4) Umsatzsteuergesetz von 30 Januar 1932: A. Hensel; Steuerrecht, Berlin, 1933, S. 218; J. Popitz; Umsatzsteuer (Handwörterbuch der Staatswissenschaft. VIII. S. 373 ff.): M. Vehlou; Die Umsatzsteuer (G. Strutz; Handbuch des Reichssteuerrechts, 3. auf. 1924, S. 576 ff.): Die deutsche Umsatzbesteuerung nach dem Kriege, Berlin, 1928 (Statistik des Deutschen Reichs,

に依つてその價格を騰貴せしむべきでないからである。尙以上の外、海外より獨逸へ輸入せらるゝものに對する免税がある（第二條第一號、第二號）。その主なるものは關稅政策上關稅法によつて免税せられてゐるもの、原料、補助原料、半製品等の如く國內生産業に必要欠くべからざるもの及び食糧品等であつて、之等のものに對する免税は獨逸の現状が之を餘儀なくせしむるものである。従つて、一定の條件の下に免税せられることになつてゐる。

人的租稅免除（第三條）は元來一般的には企業者、即ち租稅義務の目的たる營利行爲又は職業的行爲をなす者に關してのみ問題となることではあるが、租稅免除の範圍を狭く限るといふことは客觀的物件の方面よりも主觀的租稅義務者について強く主張せらるゝ所であつて、公の權利主體の給付に對しても一般的租稅免除は認められない。何となれば、かくする時は私企業に對立して公權の主體に獨占的地位を與ふることゝなるのであつて、これは國民經濟上無條件に希望すべきこと

所謂『賣上稅』に就て

でないからである。従つて公共團體は唯一般利益のために施行せらるゝ企業（郵便、電信、電話事業、屠畜場、瓦斯、電氣、水道事業等）についてのみ租稅の免除が認められる（第三條第一號、第二號）。更に主觀的理由に依つて租稅の免除が認められるものは、専ら共同利用及び公共福利増進の目的を有し、その給付に對しては平均して同種の企業より僅少の對價を請求するに止る企業及び國家的監督に服し公の手段により保護せらるゝものである（第三條第四號）。この他一定の限度以下の取引をなす特殊のものが免税特權を有する（第三條、第五號、第六號、第七號）。

次に賣上稅の課稅標準となるものは、原則として一定租稅期間に於てその給付に對して收納したる對價の總額である（第八條第一號）。併し租稅義務の目的たる『自己消費』に於てはかゝる標準を缺ぐので、この場合はその物の一般價格が基礎とせらるゝ（第八條第二號）。交換行爲その他之に類する給付については、各個の給付の價格が他に對する對價となる。課稅標準の計算に

第三十七卷 二八九 第二號 一三七

於て注目すべきことは、營業費その他の費用に對する控除の認められてゐないといふことである。現在に於ける税率は二パーセントである(第十三條第一號)。併し穀物、麥粉等の取引に對しては〇・八五パーセントの税率が適用される(第十三條第二號)。これに對して或る企業の一定租税期間に於ける賣上總額が百萬RMを超ゆる場合には、第二號規定の物件を除く賣上に對して二・五パーセントの高率に課せられる(第十三條第三號)。

以上、獨逸の賣上税の中心をなす諸點について考察したのであるが、更にこれに關連して手續法上の問題を若干説明する。

賣上税は所得税と並んで、行爲並びに企業に於ける各個種々の形態をなす租税義務者の最大範圍を包括する。従つて、租税の賦課は最も簡單な形式でなされる必要がある。かくて今日の賣上税の課徴は一定の賦課手續によつて極めて簡單に行はれる。

先づ賣上税義務の目的たる企業は、自己の收納する對價について廣い範圍の通告義務を負ふ(第十八條)。

即ち、第一條第一號の意味に於ける租税義務の目的たる各行爲は、全て租税監督に服従しなければならぬ。之を具體的に云へば租税期間經過後一ヶ月以内に、租税義務者はその收納済の對價であつて租税義務の目的たるものにつき形式を備へた申告をなすことを要するのである。この申告に基き税務官は租税の認定をなし、税額の決定を與へる。併しこの申告と税額の決定とは今日の賣上税に於ては主として監督手段たる意義を有するに止まる。實際に於ける税額の國庫への納入は既に豫先通告(Vor anmeldungsverfahren)及び前納手續の方法で済んでゐるのである。曆年經過後十日以内に於て、義務者たる企業者はその收納したる對價に關する豫先通告をなすと同時に、之に相當する税額を前納するのである。この豫先通告は租税法の所謂租税申告、前納額は租税に該當するものである。企業者がこの義務を全然履行しなかつた場合には、税務官が前納額を決定する。此決定に對しては訴願手續が與へらるゝのみで控訴手續は認められない。右の前納手續は年

末に於ける租税申告の提出に際してその提出義務を消滅せしむる効果を有する。前納額が終局的に徴收せらるゝ税額と不一致なる場合には租税の返還又は請求が許される。もし両者が一致すれば租税義務者に對して、その租税事務の完了を確實ならしむる單純なる通知をなせば足りることになつてゐる。

以上に於て獨逸に於ける一般賣上税の組織をその大體について見たのであるが、最後にその收入の如何なるものであるかを見れば次の如くである。

年 度	賣上税收入	租税收入	%
一九二五—二六	一、四一六・〇	七、三三・九	元
一九二六—二七	八七五・八	七、九三・〇	二
一九二七—二八	八七七・七	九、三六・五	九
一九二八—二九	一、〇〇〇・一	九、九八・〇	二〇
一九二九—三〇	一、〇一三・一	九、九八・五	二
一九三〇—三一(豫)	一、一六五・〇	一〇、九四・四	二
一九三一—三二(豫)	一、〇四〇・〇	九、八七・四	二〇
(一九二九—三〇年度)		(一九二八—二九年度)	
所得 税	三、五八・四	三、七八・一	

所謂賣上税に就て

關 稅	一、〇九五・三	一、二〇四・六
賣上 稅	一、〇三三・三	一、〇〇〇・二
煙草 稅	九二四・四	八〇〇・五
財產 稅	五三三・三	四三〇・八
麥酒 稅	四二一・八	三六六・九

(以下略)

第三 賣上税の本質

『世界大戰以來の財政難時代に復活した一般的賣上税は、事實上必需品たるものと否とを問はず課税する所の一般的消費税に外ならぬ』とは普通に説かれる所である。⁵⁾併し實際に於て、全ての營業的給付といふことを問題とし、自由職業者の行爲にもとづく給付をも課税する一般的賣上税は、一般的消費税よりも更に廣い範圍に及ぶものと考へられる。即ち形式的には一般的賣上税は廣く貨幣の支拂ひに對する課税として、從つて取引行爲に對する課税として現れるのである。かくて現在に於ては賣上税の思想は一般消費税並びに一般取引税の思想として、世界經濟に密接なる關係を有する多くの國々に廣がつてゐると考へられるのであるが、更に

5) Statistisches Jahrbuch für das deutsche Reich, 1931, S. 445 (尙同書五一八頁: Finanzen und Steuern S. 410 参照).
 6) W. Lotz; Finanzwissenschaft. Tübingen, 1930, S. 646.
 7) R. Grabower; a. a. O. S. 198.
 8) J. Popitz; a. a. O. S. 375: 神戸博士、前掲書、二三九頁。

特殊なるものとしては之を多少營業稅的分子の加味されたものと考へるものもある。⁸⁾ 思ふにこれはその課稅形式の類似せるがためであるが、本質に於ては全く異なるものと考へられる。いづれにせよ、賣上税を以て近時に於ける一般間接税に比するの是不當ではない。⁹⁾ 即ち賣上税は一般間接税と同じく各種の生産過程に於ける各個の營利的給付に對し、適當に高額でない稅率を以て負擔を課するのである。かゝる稅は一般に終局に於て消費者が負擔することになる。即ち廣い範圍の轉嫁作用が行はれるのである。¹⁰⁾ 獨逸賣上税法第十二條は明瞭な轉嫁作用を禁止はしてゐるけれども、之を以てこの稅の經濟上の轉嫁を弱めることは出来ないばかりでなく、依然として前行の生産過程に於ける對價の全般を基礎とする賣上税は、結局に於て生産の最終的受取人に依つて負擔せられてゐるのである。¹¹⁾ かくて我々の注目すべきことは賣上税の性質如何の問題ではなく、如何なる作用を有するかと云ふことである。

先づ賣上税は消費全般に對して著大な負擔をかける

が、その負擔は必ずしも平等ではない。¹²⁾ 何となれば、各給付又は引渡を目的とする該稅全般の賦課額の高度は、生産物の完了迄に經過する生産過程の多少といふ偶然にかゝるものだからである。而かもかゝる場合に於ける各生産段階の負擔は夫々一つの生産費として現れる。従つて、一般賣上税の設定に際しては、かゝる租稅設定の必然的結果として小工業過重負擔の現象を生じ、一般生産過程の垂直的集中現象を惹起し、¹³⁾ 國民經濟上望ましからざる状態を呈することゝなる。勿論かゝる状態も時と場合によつては是認せられ得る。併し種々の點から見てかゝる状態の望ましからざる場合あることは否み難い。こゝに於て我々は賣上税の本質に關し、社會上、國民經濟上望ましからざるものあることを知ることが出来る。¹⁴⁾

併しながら、賣上税は行政技術上に於て、財政收入に於て大なる利益を有する。¹⁵⁾ 即ち、既に給付された對價と云ふ材料をその課稅標準とするから計算が甚だ容易であること、稅額の計算に於て複雑困難なる手續が

9) A. Hensel; a. a. O. S. 219.

10) J. Popitz; a. a. O. S. 375: National Industrial Conference Board; op. cit. p. 8 ff. (Chapter I).

11) A. Hensel; a. a. O. S. 219.

12) A. Hensel; a. a. O. S. 219; J. Popitz; a. a. O. S. 375: 神戸博士、前掲書、二五六頁以下。

行はれないから賦課が容易であること、租税義務者は一般に自ら計算し自ら支拂ふことが出来るから租税の徴収は甚だ簡易に行はれること、従つて賣上税のために費される官廳及租税義務者の勞力は、その徴収額に比して僅少なりと考へらるゝ。以上の事實は課税範圍の廣大なること、相俟つて、租税収入の少からざることを想像せしめる。世界大戰勃發後世界の各國がその財政難時代に處するため、競ふて賣上税を採用した事實はこの間の事情を證明して餘りあるものである。

こゝに於て租税の一般命題、即ち一つの租税は只それだけでは決定的判断は下されない。決定的判断は租税體系全體との關係に於てのみなされ得るといふ命題がこゝにも妥當することを知らるのである。¹⁶⁾ 前述の如く賣上税は一般にその本質として消費税の有する缺點をそのまゝ有する。従つてそれは甚だ反社會的作用を伴ふ。而かも、それによつて課税せらるゝ範圍の廣大なること、經濟生活のあらゆる階段に於ける取引をもその對象とすることあるによつて、その反社會的作用は増加

する。故に一國の租税體系が累進税によつて、特に累進度の強い所得税に依つてその反社會的作用を平準化され得る場合に於てのみその存在は認められる。かく一般的には賣上税は國家の財政的欲求が非常に強く所得税その他の累進税が極度に引き上げられても、尙その財政需要を充すことの出来ない場合に於てのみ認められうると云ふことが出来る。¹⁷⁾

第四 結 語

以上簡單ながら、世界に於ける現行賣上税の最も著しき實例として、獨逸の賣上税の大體を研究し、更に賣上税そのものゝ本質について若干の考察を加へたのであるが、要之、賣上税は一種の非常時税と稱すべきものである。各國に於ける實例に鑑みるも、税そのものゝ本質より見るも、賣上税は非常時に於ける租税と云はなければならぬ。従つて、我が國に於てこれが問題となるとすれば、飽くまで叙上の意味に於てなればならない。

- 13) A. Hensel; a. a. O. S. 219: 神戸博士、前掲書、二六六頁以下。
 14) J. Popitz; a. a. O. S. 375.
 15) J. Popitz; a. a. O. S. 375. 神戸博士、前掲書、二四〇頁、二四二頁。
 16) J. Popitz; a. a. O. S. 375.
 17) J. Popitz; a. a. O. S. 375.