

# 事業課税の外形と本質

箕浦格良

## 一 序 説

一 事業課税の外形と内容

二 一般売上税

三 生産税

四 取引高税、営業税

五 附加価値税

六 附加価値の概念

七 事業税

八 特別所得税

## 二 事業課税の対象

一 事業税の課税対象

二 特別所得税の課税対象

三 附加価値税の課税対象

四 原始産業に対する免税

## 三 事業課税の本質

四 事業課税の転嫁

五 事業課税の根拠

六 むすび

## 一序 説

一、事業課税の外形と内容　事業課税とは包括的意義に於ては一般の事業に対する課税をいうのである。即ち法人、個人を問はず一般事業を対象とし課税されるものをいうことになる。従つてかく包括的意義にとれば一般の事業の主体をもその概念の内容としその対象として包括されることになる。即ち法人税又は所得税をもその対象とすることになるのであるが本質上かかる包括的広義に於て之を把握することは妥当なことではない。ここで事業課税というのとは一般の事業の行つた契約又は取引を対象として課税するものをいうのである。かくの如く事業課税を定義すれば従来より事業課税として考えられるものは種々の名称が用いられて施行せられている。即ち一般売上税、一般取引税、生産税、農業税等、我国に於ては營業税、取引高税、事業税、特別所得税、附加価値税等である。

二、一般売上税　一般売上税 *General turnover tax* と一般取引税 *General sales tax* とは一般に全く同じ意味に用いられている。即ち貨物、財産或は労務の販売、交換、移転に対する租税である。売上税を創設したる最も古い国としては一般にスペインといはれているのであるが、売上税がその本質上弾力性に富み財政収入の最も豊かなる租税であるところから第一次世界大戦中、急激に膨脹する財政需要に対する充当手段としてドイツ、フランスに於て創設せられてより漸次各国に發展した租税である。売上税或は取引税は販売税と称せられることがある。今ここに強いて売上税を定義すれば売上税とは販売者又は給付者を納税義務者とするものであり、販売又は給付という事実について販売又は給付に於ける金額を課税物件及び課税標準とする租税である。總ての商品の販

売、総ての給付の事実に対する金額に対して一般的に課税するものを一般売上税というのであるが、殊に商品の販売に関してのみ課税するものを商品売上税 *Warenumsatzsteuer* と称し商品中奢侈品に対してのみ課税し、或はこれに対し特別の税率を適用するものを奢侈品売上税 *Luxury turnover tax, Luxusumsatzsteuer* と称するし、又商品の流通段階によっては生産者税 *producer's tax, manufacturer's sales tax*、卸売上税、小売税等と呼ばれる。生産者税は生産品の最初の流通段階に於て捕捉せらるる租税であり、生産者の所得課税とは異なるものであるが、製造場より移出せられたる物品の価格又は数量に応じて製造者より徴収せられる我国の物品税とは一見類似している。然し物品税は製造場より移出せられたる特定の物品をその対象とするものであり、貨物、財産或は勞務の販売、交換、移転に対する租税とはその本質が異なるのである。

\* 物品税法 三

三、生産税 *taxe à la production* 生産税は生産過程に対して中間製品又は完成品を課税対象とする租税である。フランスに於ける従来の生産税は生産過程が連続する場合に於て一製品の完成工程即ち最終生産行程をうけもつ最終的生産に対してその製品の売上高を課税標準として課税せられてきたものである。そうして原料、半製品即ち中間製品の生産者に対しては課税せざることになっており、これによって租税の重複課税を回避できると考へられていたものである。最近フランスに於てはこの制度に対して生産過程が連続する場合に於て各生産段階に於て之を捕捉し課税することに改正されている。その課税方法としてはその製品又は中間製品の売上高を課税標準とし之に税率を適用して割出されたる税額より各生産者がその製品のために負担したる生産税額又は原料等の輸入について各生産者が負担したる生産税額があるときは之を控除するという方法によるものである。

四、取引高税、營業稅 取引高税は商品の販売者に対してその取引に依りて課する租税である。その把握方法としては売上金額、その他の収入金額を直ちに課税標準としたものである。營業稅は營業者を納稅義務者として營業という事實に依りて課する租税である。その把握方法としては取引高税と同じく売上金額、その他の収入金額を直ちに課税標準とする方法、これは大正十五年以前に於ける營業稅が採用した方法である。及び總売上金額その他の總収入額より商品の仕入額及び棚卸額を控除して把握する方法とがある。

五、附加價值稅 Value-added tax は注目すべき租税であつて從來の事業稅と課税標準が相當に変更されている。従つてその本質に就ても從來の事業稅の如き收益課税とは變つたものとなつてゐるのである。附加價值稅の目的とするところは、從來の事業稅の如く純益課税として幾多の欠陥を認められていたものを排除し、又他方に於て取引高税に於てみられる取引段階の差異によりて異なる負担の差をなくすることである。事業稅改革の目的は「第一に、純益を課税標準として累積的に圧迫することを幾分緩和すること、第二に、賦課徵收方法を一層簡易化し、原則として国税の賦課徵收の結果に依存しないようにすること、の二つである。」<sup>①</sup>附加價值稅は第一種事業から第三種事業の附加價值に對し附加價值額を課税標準として、事務所又は事業所所在の道府県において、その事業を行う者に課するところの租税である。<sup>②</sup>この附加價值稅はアメリカに於て事業課税または売上課税の研究と共に發展してきたところの租税の一つの形態である。この租税の新しい形態は千九百二十一年、アメリカのトーマス・エス・アダムス博士 Thomas S. Adams によつて初めて唱えられたものである。<sup>③</sup>それ

以來、各國の學者間或は実務者間に於て論議せられてきたのであるが、未だにづれの國に於ても之が實施を見ないのである。即ち法制上に於ても、亦實際の實施上に於ても、いづれの國もその經驗を有しない形態である。我

国に於てはカール・エス・シャウプ氏 Carl S. Shoup を团长とする日本税制改革使節団の勧告に基き改正せられたる地方税法により新しく法制化せられたのであるが之を以て世界に於ける最初のものといわなければならぬのであるが未だ之が実施の段階には至らないものである。従つて我国に於ても、附加価値税の実施に当つては、その課税の技術的研究、又は国民経済に及ぼす影響、我国に於ける現下の経済事情等その充分なる考察をなす必要を有するものである。従つて未だにその論議の絶間なく、附加価値税を廢止して従來の事業税を修正存続すべきであるとか、又はその施行を延期すべきであるとか、とかく批判の対象となつていて未だにその実施をみないのである。附加価値税は附加価値を課税標準とする事業課税の一種であり、従來の事業税及び特別所得税の改正せられたるものと見る事ができるのである。

六、附加価値の概念　附加価値 Value-added とは各企業により新しく作出されたる国民所得である。即ち各企業が価値創造或は価値移転の段階に於て新しく創造したる価値である。換言すれば企業が価値を獲得し各種の過程により新しく価値を作出し又之を移転せしむることによつて新しく作出するところの価値を附加価値と称するのである。企業の活動の結果新しく獲得されたる物資又は労務の価値は附加価値であるが、単に既存の価値を移転することにより、より高き価値を作出する場合に於ても国民所得の作出について一つの持場をもつてゐるのであり、経済的にそれだけ機能を有しているといふことができるのである。かくて附加価値の概念として把握することができるのである。又単に或一定の労務を提供する場合に於ても或一定の労務を提供することによつて一つの経済的価値を創造し又は経済的価値を増加しているといふことができるのである。従つてそれに対応する価値作出の持場をもつといふことがいえるものであり附加価値の概念として把握されるものである。要するに

附加価値とは企業がその活動の結果国民所得の総体価値に附加したところの価値である。この各企業によって作出されたる附加価値の総計は国民所得の総額と一致するものといえるのである。斯くの如く各企業は年々新たに価値を生産し、かつこの価値は国民経済に分配されて一国内に於て国民所得を形成する。従つて既に述べた如くこの企業によつて生産せられる価値は有形的財貨は勿論であるが労務の作出についてもいえるのである。現在の社会経済生活に於ては労務によつて与えられる利益、換言すれば経済的価値は相当に重要な役割を果すものである。ここに労務とは交通業、商業等によつて提供せられる無形的な価値としての労務を指すものであり、尚一般的にいえば宮公吏の役務或は医療、教育等の施設による役務をも含むものである。現在の国民一般の経済生活に於て労務がその生活内容をなす地位は一般の財貨と同様である。既に述べた如く一国内に於て財貨或は労務が年々新しく生産され且分配されてゆくのであるが、この国民所得を生産という面から見れば各種の生産物及び労務の総生産額よりその生産に必要な原料、燃料、機械設備等の生産財に関する費用を控除したところの純生産額をいうことになる。この純生産額としての国民所得には恩給、公債利子等の振替所得は含まれておらないのであるが、個人収入にはならないところの社内留保や事業上の租税等を含んでいるのである。又この国民所得を分配という面から見れば個人の収入による賃金、給料、利子、地代、利潤等を用いるのである。この分配国民所得には恩給、公債利子等の振替所得も含んで個人の収入を形成すると考へるのが普通である。企業はその活動の結果創造したる附加価値によつて、その企業に於ける各段階に參與したところの生産要素としての労務の対面、資本の利子、土地家屋の賃貸料等の決済をなし、剩餘の利潤を獲得せんとするものである。従つて附加価値の觀念は二様の面より把握することができるのである。附加価値の把握についてはかく二様の方法をもつもので

あるが、その一つは分配国民所得としての段階に於て把握する附加価値の観念である。「単に利益だけでなく、利益と利子、賃貸料および給与支費額の合計に課税標準を拡張してこれに税率を適用することである。」<sup>④</sup> 尚一つは、生産国民所得として把握する附加価値の観念である。即ち「右の課税標準を別な方法で定義すると、それは全収入額から、資本設備、土地、建物等他の企業からの購入の金額を差引いたものがそれである。この差引額は、原料等、他の事業から購入したものの価値に、その企業が附加したところの額である。」<sup>⑤</sup> かくして把握し得たところのものは次の等式によって表現し得るものである。

$$\text{総売上金額} - \text{多量購入額} = \text{賃金給与} + \text{地代家賃} + \text{利子} + \text{利潤} = \text{附加価値}$$

附加価値の把握について、総売上金額より企業に直接必要な外部への支出金額、即ち特定の支出金額を控除する方法を控除法というのである。<sup>⑥</sup> 即ち生産国民所得として把握するものである。賃金給与、地代家賃、利子、利潤の合計額として附加価値を把握する方法を加算法というのである。<sup>⑦</sup> 即ち分配国民所得として把握するものである。附加価値の現実の把握方法としての計算方式はかくの如く簡単である。我地方税法は原則として控除法を採用し、加算法を附加価値額算定の特例としている。<sup>⑧</sup> かくの如く附加価値の現実の把握方法は簡単であるが、控除法と加算法のいずれを適當とするかについては論議のあるところである。控除法によれば技術上最も困難である企業の所得即ち利潤の計算を必要としないのである。此点計算は簡単であるが、然しながら附加価値の計算以外に企業の成績に関する計算を必要とする場合がある。「然し大規模なる製造企業等にあつては、その帳簿が原価計算を主体にしているので、控除方式では、却つて複雑だといわれている。こうした大規模な製造業等の帳簿のことも考え合せると、将来経済の安定したあかつきには、一定資本金以上の大企業に限つて加算方式をとつた方

が適當であると思う。<sup>⑨</sup>」と考えられる。然し加算法は便宜上その所得が明らかにされている所得税、或は法人税に依存することになり、事実上国税に依存する結果を生ずることになり、又所得課税の性質をもつ結果に至るものである。即ち加算法に従えば、附加価値税のための特別の帳簿、特別の計算を必要とせず、法人税のための帳簿によることができるのである。従つて經理手續が簡単であり、附加価値の把握が容易であると考えられている。然し斯様な企業に於ける技術的な立場に於て考察することは妥当なことではないのである。附加価値税の有する本質的な立場に於て考察しなければならぬのである。附加価値税のもつ本質的な立場に於ては「この税は附加価値税が營業税と売上税という二重性をもっているものであるという特性を輕視するものである。二重性という本税のこの特性を尊重するときは加算方式は問題とはならぬ。当然控除方式でなければならぬ。何故かという、附加価値税という新税がアメリカで提案された動機の一は売上税の欠陥を除去するにあつた。普通の売上税ではその形態の何たるやを問わず、すべて総収入高乃至売上高のみを対象とし、原料代、買入商品代等他企業への支出高を無視するため不公平だということ、また turnover tax では取引の都度あらゆる取引に課税せられるため、租税の累積となり垂直的結合企業に不当に有利となるということ、これ等の欠陥を除去し、そして売上税の形を保持しようとするのが附加価値税のねらいである。」<sup>⑩</sup> 加算法に従えば「もはや取引高を課税標準とする租税とは称し得なくなり、附加価値税の売上税的要素は抹消され、純粹の營業税に近いものとなるのである。むかし内外諸國で、營業税の課税基準として、營業用不動産の賃貸価格、従業員の数、売上金高等の外形標準がとられた実例があるが、加算方式による附加価値税は、その實質は、かかる外形標準を精密化したものにはかならないのである。これでは附加価値税が売上税と營業税の二要素をもつという特性は失われるのである。」<sup>⑪</sup> 要する

に附加価値税は国税の賦課徴収の結果に依存せず、所得税又は法人税の各課税標準との重複を回避することを目的とし、企業に於ける租税の適正負担という立場から赤字附加価値額の繰越の制度を認め、控除法を原則として採用したのである。我国の地方税に於て附加価値税というのは総売上金額から特定の支出金額を控除したる金額として把握するものである。即ち附加価値税は法人については各事業年度の総売上金額から特定の支出金額を控除したる金額をいうのである。個人については当該年度の初日の属する年の一月一日から十二月三十一日又は事業廃止の日までの総売上金額から特定の支出金額を控除したる金額をいうのである。ここに所謂総売上金額の内容をなすものは、一、物品の売上金額又は役務の対面として収入すべき金額、二、固定資産の売却額、三、その他事業に附随して収入すべき金額、の合計額をいうのである。特定の支出金額の内容をなすものは、事業に直接必要にして外部に支出すべき金額にして、一、土地、家屋、家屋以外の減価償却が可能なる固定資産の購入代金、二、商品、半製品、原材料、補助材料及び消耗品の購入代金、三、手数料、保管料、使用料、四、銀行業、無尽業、信託業、保険業及び金銭貸付業を行う者が支出すべき利子、五、損害保険料、六、修繕料及び加工料、七、宣伝広告料、八、運送料及び通信料、九、動力料、水道光熱料、一〇、公租公課、一一、国庫納金等の合計額をいうのである。物品の売上金額には土地、家屋、電気、ガス、動植物その他普通物品といわないものの収入すべき金額を含むのである。役務の対面として収入すべき金額には、金銭以外の物又は権利をもって収入すべき場合において、その物又はその権利の価額を収入すべき場合において、その物又は権利の価格を収入すべき金額として総売上金額に含ましむるのである。流動資産を処分することによって得たる金額は、当然に総売上金額に加えられるべきである。損害保険金の給付或はその給付の確定したるときは総売上金額に加えないが然しこれ

に対応する損害保険料は総売上金額から控除せられるのである。国庫補助金、都道府県、市町村の補助金等も総売上金額の要素となる。然しこれにより固定資産を取得したときのその取得に要したる金額、生産設備を拡充したときのその拡充に要したる経費は総売上金額から控除せられるのである。低物価政策の一方法としてなされる差額補給金はその生産品の価格の一部をなすものとして総売上金額に入れるべきである。尚特定の支出金額として算入したるものにして支出をなさざりしものあるとき、或は返還金のあるとき共に之を総売上金額として取扱わなければならないのである。支出金額について金銭以外の物又は権利をもって支出すべき場合においては、その物又はその権利の価格が支出金額となる。そうして支出金額は事業に直接必要な支出すべき金額でなければならぬ、事業に必要な支出すべき金額であっても間接的に支出するところの厚生福利費、旅費交際費等は支出金額として取扱をうけないのである。又外部に支出すべき金額であることが必要であるから企業の内部に於ける決済手段は支出金額とはならないのである。商品、半製品、原材料及び消耗品等の棚卸資産についても棚卸計算を行わず、之が購入のときに於て、その金額を一時に総売上金額から控除する方法をとるのである。棚卸計算は所得や純益の把握には必要である。然し附加価値に於ける把握対象は、必ずしも所得や純益とは限らないのである。かくの如く減価償却費の計算を必要とせず、棚卸資産の増減についても考慮に入れないのであるから純益課税の場合に比較して附加価値税に於ては課税標準、税額等の計算が簡単である。運送及び通信については、外部用役によるものなることが必要である。従つて自家用役内部施設による場合には支出金額にはならないのである。加工料については、請負契約による支払金については法定の特定の支出金額ではない、然し企業が一般に下請に出す場合の請負契約金の如きは加工料として控除されることになる。これらの請負契約金については請負契約金

の支払を受けるものは、その請負契約金を事業の収入金額として即ち加工業者の段階に於てそれぞれ附加価値税の対象となり課税されるのである。

註 ① シャップ勧告

② 地方税法二三一

③ Thomas S. Adams, Fundamental problems of Federal Income Taxation. "The Quarterly Journal of Economics," August 1921.

④ シャップ勧告

⑤ シャップ勧告

⑥ 地方税法三一の二一

⑦ 地方税法三一の二一

⑧ 地方税法三一の二一

⑨ 奥野誠亮氏 地方税法九〇頁

⑩ 井藤半弥氏 附加価値税の問題点 経済研究 第四卷二四四頁

⑪ 井藤半弥氏 附加価値税の問題点 経済研究 第四卷二四四頁

七、事業税 事業税は我国現行の事業課税であり地方税中道府県税として施行せられ地方財政収入の有力な

財源となるものである。事業税の納税義務者は法人及び個人である。法人の行う事業並びに個人が行う第一種事業及び第二種事業をその対象として課する租税でその課税標準はその所得である。課税標準となる所得の把握については法人にありては総益金から総損金を控除した金額とする。又個人にありては総収入金額から必要な経費を控除した金額とするのである。かく事業税は純所得に対する課税でありその転嫁は予期できない事業主負担の

租税であるといわれている。

八、特別所得税　特別所得税は道府県税である。附加価値税は事業税とこの特別所得税とを綜合して改正したものと見られるのであるが然しその本質に於ては全く異なるのである。即ち事業税及び特別所得税はその所得を課税標準とし全くその転嫁は予期出来ないものであるといわれているが附加価値税は国民所得として把握する附加価値を課税標準としその転嫁が予期できる租税である。特別所得税は我国現行の地方税でその納税義務者は個人である。即ち個人の行う第一種業務及び第二種業務を対象として、個人のその所得を課税標準として課するところの租税である。事業税に於ては法人の行う事業、個人の行う第一種事業及び第二種事業をその対象とし、特別所得税は個人の行う第一種業務及び第二種業務をその対象としている。課税標準はいずれもその所得である。特別所得税における課税標準としての所得の把握方法は総収入金額より必要な経費を控除して行うのである。即ち所謂純所得を課税標準とする所得課税の性質を有するものである。

註　地方税法七四一、七四四、七七六、七七七各条参照

## 二 事業課税の対象

国家又は地方公共団体の多額なる財政収入の要求に応ずる収入調達的手段として、各種の形態に於ける取引税等所謂事業課税が広く諸国に施行せられているが、その方法は課税対象が少数の特定せる貨物とするものあり、又広範なる貨物、労務をその課税対象とするもあり各国によって異っているのである。広汎なる範圍に亘つて課税対象を規定する事業課税はその社会的経済的效果に関して数多くの研究課題を与えるものである。

一、事業税の課税対象 我国の事業税については第一種事業と第二種事業とに分け次の如くあげている。

第一種事業 一 物品販売業(動植物その他普通に物品といわないものの販売業を含む) 二 金銭貸付業

三 証券業 四 物品貸付業(動植物その他普通に物品といわないものの貸付業を含む) 五 製造業(物品の

加工修理業を含む) 六 電気供給業 七 ガス供給業 八 土石採取業 九 無線通信放送事業 十 運送業

(運送取扱業を含む) 十一 自動車道事業 十二 運河業 十三 さん・橋業 十四 船舶ていけい場業 十五

貨物陸揚場業 十六 倉庫業(物品の寄託を受け、これを保管する事業を含む) 十七 請負業 十八 印刷業

十九 出版業(法令で定める新聞業を除く) 二十 写真業 二十一 席貸業 二十二 旅館業 二十三 料理

店業 二十四 周旋業 二十五 代理業 二十六 仲立業 二十七 問屋業 二十八 両替業 二十九 削除

三十 演劇興行業 三十一 遊技場業 三十二 遊覧所業 三十三 前号に掲げる事業に類する事業で政令で定

めるもの

第二種事業 一 畜産業(農業に附随して行うもの及び主として土地を利用して行うものを除く) 二 水

産業 三 前二号に掲げる事業に類する事業で政令で定めるもの

以上の如く事業税は広汎なる事業をその課税対象としているのである。

二 特別所得税の課税対象 我国の特別所得税の課税対象は第一種業務、第二種業務に分け次の如く定めて

する。

第一種業務 一 医業 二 歯科医業 三 薬剤師業 四 助産婦業 五 獣医業 六 前各号に掲げる業

務に類する業務で政令で定めるもの 七 理容業

第二種業務 一 弁護士業 二 司法書士業 三 行政書士業 四 公証人業 五 弁理士業 六 税務代理業及び税理士業 七 公認会計士業 八 計理士業 九 設計監督士業 十 諸芸師匠業 十一 前各号に掲げる業務に類する業務で政令で定めるもの 十二 湯屋業

以上の如く特別所得税は主として所謂自由業に対して課するところのものでありその範囲も広汎に亘っている。三 附加価値税の課税対象 附加価値税はあらゆる事業に対して課税されるのが当然であると考えられるが、然し現実に於ては総ての企業に対して課税することは不可能であり又不適當なる場合がある。我地方税の定むるところによればその課税対象とする企業を明確に区分するのである。又その企業の性質によってはその税率に差等を設けざるを得ないことがある。故にその課税対象とする事業の種類を第一種事業、第二種事業、第三種事業の三種に分類するのである。

第一種事業 一 物品販売業（動植物その他普通に物品といわないものの販売業を含む。） 二 銀行業（銀行、農林中央金庫、商工組合中央金庫その他政令で定める金融機関が行う金融事業をいう。） 三 無尽業 四 信託業（担保付社債信託法（明治三十八年法律第五十二号）による信託事業を含む。） 五 保険業（保険業法（昭和十四年法律第四十一号）又は外国保険事業者に関する法律（昭和二十四年法律第百八十四号）によって主務大臣の免許を受けて行う保険事業に限る。） 六 金銭貸付業 七 証券業 八 物品貸付業（動植物その他普通に物品といわないものの貸付業を含む。） 九 製造業（物品の加工修理業を含む。） 十 電気供給業 十一 ガス供給業 十二 土石採取業 十三 無線通信放送事業 十四 運送業（運送取扱業を含む。） 十五 自動車道事業 十六 運河業 十七 さん橋業 十八 船舶ていけい場業 十九 貨物陸揚場業 二十 倉庫業（物品

の寄託を受け、これを保管する業を含む。）二十一 請負業 二十二 印刷業 二十三 出版業（政令で定める新聞業を除く。）二十四 写真業 二十五 席貸業 二十六 旅館業 二十七 料理店業 二十八 周旋業 二十九 代理業 三十 仲立業 三十一 問屋業 三十二 両替業 三十三 演劇興行業 三十四 遊技場業 三十五 遊覧所業 三十六 前各号に掲げるものを除く外、これに類する事業で政令で定めるもの

第二種事業 一 畜産業（農業に附随して行うもの及び主として土地を利用して行うものを除く。）二 水産業 三 前二号に掲げるものを除くの外、これらに類する事業で政令で定めるもの

第三種事業 一 医業 二 歯科医業 三 薬剤師業 四 助産婦業 五 獣医業 六 弁護士業 七 司法書士業 八 行政書士業 九 公証人業 十 弁理士業 十一 税理士業 十二 公認会計士業 十三 計理士業 十四 設計監督士業 十五 理容業 十六 諸芸術匠業 十七 公衆浴場業 十八 新聞業（第二項第二十三号の政令で定めるものに限る。）十九 前各号に掲げるものを除く外、これらに類する事業で政令で定めるもの

事業税と異なり銀行業、無尽業、信託業、保険業をその課税対象としていることは注目に値する。又特別所得税においては所謂自由業を業務と称するに反し公衆浴場業、新聞業を包括せしめて事業というている。公衆浴場業は浴場を設置して一般大衆を入浴せしめることを業とするものであるがこの公衆浴場は国民の保健衛生上欠くべからざるものであり公益的性格をもつ事業である。従って入湯料金を引上ぐることは国民保険衛生に対してよい結果をきたさないこととなるのである。附加価値税に於ても公衆浴場に対する課税の結果が必要者に転嫁され入湯料金の引上げとなることを避けるため税率の低き第三種事業として取扱ひ転嫁の負担の軽減を計っているの

である。

註 地方税法七四一、七七一、二三各条参照

四 原始産業に対する免税 従来の事業税は農業に対して第二種事業として課税してきたのであるが現行法

に於ける事業税は農業及び林業、鉱物の掘採事業、農業に附随して行う蓄産業、及び主として土地を利用して行  
う蓄産業、並びに主として自家労力によって行う原始産業に対しては、之を賦課することはできないことにな  
るのである。「現行法では千九百四十九年の非主食からの所得に対して、農夫は千九百五十年に事業税を払うであ  
ろう、千九百五十年以後の年の所得に対しては土地に対する餘計の税を払うことでもあるから、農民に対して事  
業税を全面的に免除するよう勧告するとの趣旨に従ったものである。附加価値税についても事業税と同じく免税  
となっている。「農民は、その販売価格に広汎な政府統制が行われている事情に徴し、また地租および家屋税の  
大中の引上げも負担することになるのであるから、免税さるべきである。地租および家屋税の負担増加は商業者  
および製造業者についてもいえることであるが、この影響は、主要な事業資産が土地である農民にとってはるか  
に強いものとなるであろう。」<sup>⑤</sup>から免税となっている。ソ同盟に於ける農業税は<sup>\*</sup>いましばらくおくとして、売上  
税についても多くの場合原始産業特に農業者の自家作物の売上、日用品の売上等については租税を免除するのを  
原則としている。「農業地方に於ては不動産に関する租税が農業者階級にとって実に苛重なる負担となっている  
と一般に考えられているがこれは事実である。尚農業に於てはその大部分が有効にその生産費を減少せしめてよ  
り一層大なる剩餘利益を作出しそれによって租税を支払い得ることになる技術を向上させていない。租税上に於  
て農業を免税するという特典を廢止するということが此向上を助長するか或は又農業人口を一そう圧迫するだけ

であるかはいまだ解決できない問題である。「一農業者は多くの場合免税或は減税というやうな特典を受けている。この理由の研究は社会学にも経済学的にも興味ある研究である。ジョージア州の憲法は其所有が一年を超えざる収獲物に対して免税している。総収入額を課税標準とする租税は農業者に対して明らかに有利になっている。農業的要素が農業諸州の立法部を支配していて農業者に特典を与えない租税法は成立させないであろう。」<sup>④</sup>かく農業は保護せられているのであるが純理論に於ては農業を完全に保護すべき理由はないのである。「論理的根拠よりすれば総収入額を課税標準とする租税に対して特典を与えるべき理由は殆どない。」<sup>⑤</sup>のである。農業生産物に各種の租税が集中して農業者の負担の増加することを緩和する手段として免税することは当然の措置であるといえるかもしれないが然しもっと本質的なものは農業生産に於ける主要なる事業資産である土地というものの性格とその生産手段によらなければならない。土地というものは移動性を有しないもので地域的に固定化し交易性に乏しいものであり土地に於ける生産手段も固定化しているものである。又所謂完成生産には相当の期間を要するものでありその生産についても自然的条件によって制約せられなければならない。従つて農業に対する租税を重課するときは農業生産は減退するおそれを有するものである。又課税技術に於ても純然たる原始的生産なる場合と機械力を導入する資本家的生産とによって区別せられなければならないと思はれる。又同じく農業といつても農業的なる他の事業との区別のつけにくい場合があり技術的に困難を生ずることがある。「純然たる農業と他の事業とは事実上区別のつけにくいことがある。例えば農家が仔豚を購入し自家の土地の生産物によって飼育しその成長したる豚を売却したる場合理論からいえば売却する目的のために購入したものとはいえない。然し他人よりの購入飼料を使用したとすれば課税はうけることになるであろう。」<sup>⑥</sup>とにかく農業を事業課税より除くことについて

は理論的根拠がうすいといはなければならぬ。

註 地方税法七四一、七四三、各条参照

- ① シャップ勧告
- ② シャップ勧告
- ③ Harley L. Lutz, The Georgia System of Revenue, its Problems and their Remedies, Atlanta 1930. p. 62.
- ④ 同書同頁
- ⑤ 同書同頁
- ⑥ Carl S. Shimp, The Sales Tax in France, New York, 1930. P. 219.

\* 沢村康氏 ロシヤ農地制度史論三三六頁以下に詳細な研究が発表せられている。

### 三 事業課税の本質

売上課税の問題はアメリカを初めドイツ、イタリ、フランス等に於て發展したところの租税で理論的にもあらゆる角度から研究の対象となっている。又各国共年々増大する財政需要充当の手段としても租税収入の極めて多き弾力性に富む重要な租税である。附加価値税はアメリカに於て売上課税又は事業課税の研究と共に發展したところの新しい租税の形態である。附加価値税は営業者、事業主を納税義務者とするものであるから事業税或は営業税としての性質をもつものといえるのである。又取引高税または売上税の要素をもっているともいえるのである。即ち本質的に異なるところの営業税と売上税の二重的性格を有するものである。従つてここで附加価値税の本質を一元的に把握して規定しようとすることは困難なことである。事業税は法人の行う事業並びに個人が行

う第一種事業及び第二種事業に対し、所得を課税標準として、事務所又は事業所所在の道府県に於てその法人及び個人に課する租税である。即ち事業を対象とし所得を課税標準とするのであるが附加価値税は第一種事業から第三種事業の附加価値に対し附加価値額を課税標準として事務所又は事業所所在の道府県において、その事業を行う者に課する租税である。即ち事業の附加価値を対象として附加価値額を課税標準とするのである。事業税に於ける所得は法人にありては総益金から総損金を控除した金額、個人にありては総収入金額から必要な経費を控除した金額即ち所謂純所得である。営業税は収益税の一種である。収益税というのは収益を課税標準とする租税である。収益と所得との意義については見解の分れるところであるが租税論に於ては、収益とは経済的価値を生産する源泉とその経済的価値を生産したる結果との関聯に於て把握する概念である。即ち収益税は収益を課税標準とする租税であり物税である。所得とは経済的価値を生産する主体とその経済的価値を生産したる結果との関聯に於て把握する概念である。従つて所得を有する個人に課する所得税は経済的価値を生産する主体に課する人税である。事業税に於ける課税標準としての所得はそれが生産せられる源泉は事業そのものであつてこれを生産する経済主体としての法人又は個人に關聯した概念ではない。従つて事業に於ける所得は収益と同じ概念に考え、て差支えないと思はれる。特別所得税は事務所又は事務所を設けて個人が行う第一種業務及び第二種業務に対し所得を課税標準として、事務所又は事務所所在の道府県において、その業務を行う者に課する租税である。特別所得税に於ける課税標準としての所得も事業税に於ける場合と同じことがいえるのである。即ちここに所謂所得はそれが生産せられる源泉は業務そのものであつてこれを生産する経済主体としての個人ではない。従つてここでも所得と収益とを同じに考えて差支えないのである。我地方税法に於て附加価値というのは総売上金額から特

定の支出金額を控除したる金額として把握するところのものである。附加価値税に於ては企業が固定資産を取得したるときはその取得したるときに於て取得金額の全部を一時に控除するのである。従つて企業が固定資産を他に譲渡したるときは、その譲渡により獲得されたる金額を課税対象とせなければならぬのである。即ち固定資産の処分収入は総売上金額として取扱ひ、固定資産の減価償却によつてその減価償却費を年々控除する方法にはよらないのである。かくの如く附加価値税に於ては固定資産の購入額を一時に控除する方法をとるが故に固定資産による設備の拡充に対して不利なる取扱をうけることがないのである。従つて企業にありては労働力を節約することができる結果となるのである。土地、家屋、家屋以外の減価償却の可能なる固定資産について、減価償却を行わず、之を購入したるときその金額を支出金額として取扱ひ一時に総売上金額より控除するということは既に述べたところであるがこれは附加価値の把握を可能なる限り簡単ならしめんとするものである。又企業に於ける資本の有機構成の高度化を計り機械化、能率化の実現を期待し得るものであり投資誘発の機能をもつものということがいえるのである。この固定資産の購入額を一時に控除するという方法は資本蓄積ということには役立つものであるが、然しながら固定資産の購入代金による控除額が大となるときは附加価値税は小となり各企業相互間に、或は大企業と中小企業間にその負担の不均衡を生ずる結果となるのである。附加価値税に於ては総売上金額には、利子及び株式配当金並びに地代及び家賃の収入額を含まないものとする。但し利子及び株式配当金については銀行業、信託業、保険業及び金銭貸付業を行う者が収入すべき利子及び株式配当金はこれ等の事業の総売上金額に算入するのである。これ等の金融業に限り収入として取扱うのであるがこれは金融業の特性に因るものである。即ち金融業に於ては利子及び株式配当金は支出の時に於て支出金額として控除し収入の時に於て総売

上金額に含ましめるのである。金融業に於ける利子及び株式配当金は物品製造業に於ける原材料購入代金と同じ性質を有するからである。金融業以外の事業に於てはその利子の支払先が附加価値税の必ずしも課税の対象となり得るものとはいえないのである。附加価値税の課税対象とならないものに対する利子の支払もあるのであるからこれが支出の段階に於て課税の対象としなければ課税されないことが起り得るのである。従つて金融業以外の事業に於ては、これが支払の時に於て支出金額として取扱わず又収入をなしたるときに於ても之を総売上金額とはしないのである。附加価値税に於ては地代及び家賃による収入は如何なる場合に於ても総売上金額の要素としての取扱を受けないのである。これは地代及び家賃の支払先が附加価値税の課税対象たる事業をなすものであり又これ以外のものもあり得るので課税されることが起り得るのである。これを防ぐために之が支払の段階に於て課税するのである。従つて附加価値税に於ては地代及び家賃は総売上金額には入らないのである。附加価値税は本来転嫁が予想せられる租税であるから、その転嫁を正当ならしむるためには価値を作出したところに於て課税対象を捕捉する必要がある。価値作出の過程に於て之を捕捉するときは正当なる転嫁は望めないのである。それが予期せざるところに転嫁をみることとなり負担の転嫁に於て公平を欠くことがあり得るからである。換言すれば企業の創造したる附加価値は土地、家屋の提供者に対しては地代、家賃として支払われるのであるが、これが生産要素の提供者に分配せられる前に一括捕捉して課税対象とする必要があるのである。附加価値税に於ては地代及び家賃は総売上金額には入らないと同時に、又これを特定の支出金額として総売上金額から控除を行わないのである。附加価値税にありては土地及び家屋の貸付業に対しては各企業が土地及び家屋の貸付業者に支払つた地代及び家賃は附加価値税の支出金額として控除されることなく各企業の段階に於て課税されることになる。

ので附加価値税の対象とはならないのである。既に述べてきた如く一般売上税と一般取引税とは同じ内容をもつものとして取扱われている。これは貨物、財産或は労務の販売、交換、移転に対する租税である。財政需要に即応する租税として重要な地位にあるものであり財政需要の増加につれて之が充当手段として設定せられる場合が多い。即ち徴税技術が容易でありその課税対象が広範に亘って求められ租税収入が多く最も弾力性を有しているからである。我国に於ける取引高税もその当時の増大する財政需要充当手段として設定せられている。一般に売上高或は取引高を課税標準とする場合が多いのである。一体に事業を対象とする課税方法には、売上金額又はその他の収入金額を直ちに課税標準とすること、又事業に於ける純益を課税標準とすること、又は国民所得として把握せられる附加価値を課税標準とする三者の方法が認められる訳である。換言すれば課税標準として総収入高を採用するか又は収益を採用するか或は附加価値を採用するかに要約せられるのである。附加価値税に於ける附加価値の計算に於ては、総収入金額という言葉を用いずして総売上金額という言葉を用いるのは総売上金額には資産収入を含まないことを明確に表現するためである。一般取引税に於ける一つの特性は租税の累積するということである。即ち一般取引税に於ては或価値の創造に参与する各種の構成要素の各連続的取引段階毎に租税が加算されることよつて取引税が累積することになるのである。この価値創造の過程と同じく分配の過程に於て行われるところの連続的取引に於てその租税は累積することになるのである。一般にその価格は連続的の各取引の都度増加するのである。その租税負担が各販売の都度なされ、その負担が価格の一部を形成せしむることになるならばそれは取引税の累積ということがいえるのである。従つて一般取引税についてはその創造されたる価値の構成要素を供給する各企業が排除せられるならば消費者の負担となる累積的租税額を減少することになるのである。

總ての生産工程が一企業に帰したと仮定すれば消費者への価格をそれだけ減少せしめる結果となるのである。企業に於て縦断的結合企業と単一生産工程に於ける企業とを比較して縦断的結合企業に於けるより単一生産工程に於ける企業に対して不利なる結果を導くものである。単一生産工程に於ける企業は創造したる価値物の価格に租税を加えることになるのであるがそれだけ租税が累積することになるのである。従つて消費者に対する価格は累積的租税の累次増加する金額が縦断的結合企業に於けるそれよりも消費者への価格を増加することとなるのである。分配の過程に於て直接に企業により供給される場合の方が複雑なる分配過程をもつものより有利なる結果を来すことは当然である。一般取引税を以て消費税なりとなすものがあるもこれは取引税が価格を増加しその結果消費者によって負担せられるものであると推定するからである。一般取引税或は一般売上税は一般に消費税と考えられてゐるが然し流通税の一種と考えられる税もあるのである。勿論課税標準が交通段階に於て捕捉せられる場合は流通税と考へて差支えなきものと思う。この租税の累積的作用を避けるための努力は附加価値税によつてなされてゐるのである。即ち附加価値税に於ては企業に於ける取引段階を異にすることにより異なる結果を来すことがないのである。即ち附加価値税に於てはその課税標準たる附加価値の把握に於て総売上金額より法定の特定の支出金額、即ち資本設備土地建物等他の企業よりの購入額を控除して求むる結果、租税の累積作用による累積的圧迫を緩和し取引段階を重ねることによつて租税負担の不公平を来すことを排除するものといえるのである。アダムスは売上税の賦課に於て、納税者が既に負担したところの売上税があればその分は控除せられなければならぬといつてゐる。<sup>①</sup>これは取引税の欠陥であるところの、この租税の累積的作用を回避することを主張するものである。フランスに於ける生産税も同じく租税の重複課税を回避せんとしてゐる。即ち生産過程が連続する

場合に於て各生産段階に於て課税標準を捕捉するも各生産者がその製品のために既に負担したる生産税額は控除することになっている。即ちかくすることによって租税が累積し消費者価格を不当に増加せしめないようにするものである。一般取引税に於ては企業の立場に立てば縦断的結合企業と単一生産工程をとる企業間に不均衡をきたすことは既に述べたところである。即ち単一生産工程によって供給せられ完成品の消費者価格はより多くなる。これは租税の累積作用の結果なることは既に述べたところである。従つてこの点有利なる縦断的結合企業を促進せしめる結果となるものである。附加価値税にありては「純所得を課税標準としてはいけないが、取引高税の歪められた傾向は持たない。というのは附加価値税は企業の垂直的結合を促進させるようなことはない」<sup>②</sup>「これについては例を設けて説明できる。ある原料品生産者がその原料品を十万円の小製造者に販売したとする。その製造業者はこの原料品を加工して最終製品とし、これを卸売業者に五十万円で購入した。卸売業者はその商品を小売業者に六十万円で購入し、小売業者はこれを公衆に百万円で売った。取引高税だとすると」<sup>①</sup>「取引高額は十万円、五十万円、六十万円および百万円の合計二百二十万円につきつぎと賦課されてゆく。今これらの企業が一つの大企業と競争していたとする。その大企業は垂直的に結合されたものであり、自ら原料生産、加工、卸売および小売を一手に行っているとする。大企業はわずかに百万円に対する取引高税を納めるにすぎない。取引高税の下においては、このことは決定的な競争の優位である。しかし附加価値税の下においては税は次の金額に対してかかるのである。即ち原料生産者は十万円、製造業者は四十万円（五十万円から十万円差引く）、卸売業者は十万円（六十万円から五十万円差引く）、小売業者は四十万円（百万円から六十万円を差引く）。これら課税標準の総計は百万円である。また垂直的に結合した大企業は他の企業から買入れた商品は零であるから同じく百万円に対す

る附加価値税を納めるのである。」取引税が消費者に転嫁されると、或はその租税が吸収せられるとは結果に於ては同一であると考えられる。<sup>④</sup>取引税が転嫁されると仮定すれば単一生産工程をとる企業はより高き価格を以て競争することになる結果、売上高が減少する。その租税が転嫁されないと仮定すれば単一生産工程をとる企業はそれだけ利潤を犠牲にすることになるのである。商品の価格が租税の累積作用によって高くなる額は、その商品の各構成要素が消費者に到達する以前に経過する取引度数によって異なるのである。取引税の累積作用による効果は消費者に対する価格を騰貴せしめ、或は現実の企業形態を变革せしめる要因を作るものである。「事業収益に課せられる数種の税の合計が現在の税法下におけるように過重となる場合には、収益税の一部分は、価格を引上げてこれを消費者に、転嫁させることになりがちである。しかし、転嫁は、附加価値税の下におけるよりもより不平等であり恐らくはより不公平に行われることとなろう。」<sup>⑤</sup>かくして売上税に於ては消費者に対する価格を騰貴させることになるし、或は現存の企業形態及び方法を攪乱せしむる効果をもつことになるのである。附加価値税に於てはかかる売上税の欠陥が緩和されたものといひ得るのである。売上税の課税に於て同一生産品の各売上毎に即ち取引の都度課税する方法である。然しこの課税方法に従へば生産品の生産者より消費者に至る流通過程の度数即ち長短によって同一生産品にありてもその租税負担の不公平を生ずるものであり従って同一生産品にありてもその租税負担の不公平を生ずるものであり従って同一生産品にありてもその租税負担の不公平を生ずるものであり従って同一生産品にありても消費者価格に差異を来すものである。従ってこの不公平を排除する目的をもって生産品の流通過程に於ける或一点に於て之を捕捉し課税する方法がある。生産品の流通過程の或一点に於て之を捕捉する方法のうちで生産者税の如く生産者の過程に於て之を捕捉課税する方法に於ても半製品、仕掛品、完成品の種類によっては消費者負担を公平にすることは不可能なる

場合がある。この流通段階に於て問屋の過程に於て捕捉課税する卸売税の場合に於ても同じことがいえるのである。ただ流通の最終段階に於て捕捉課税するときはその租税の消費者負担の不均衡は比較的緩和せられるものと考えられるが企業相互間に於ける不公平なる課税となることは否定できない。既に述べたる如く売上税に於ける特質は租税収入が多く増大する財政需要に即応する性質を有し徴税技術が單純であり且本質的に弾力性を有する租税である。その租税の転嫁によつて消費者価格の一部が形成せられるが消費の節約がなされ又企業に於てその集中が計られるのである。尚売上税は物価を騰貴せしめる傾向を有し社会的租税負担の分配に不公平を来たさしめるものである。又大企業は比較的有利となり小企業は不利なる地位におかれることになるものである。従来租税の負担を免れる結果となるが、これは能力負担の立場からすれば正当なるも国家又は公共団体より一定の役務による利益を受けている、その応益的対価としての租税を免れる結果となるのである。従つて斯くの如き場合に於ては従来に於ては地方公共団体は適當なる外形標準を用いて或特殊の課税をなしこの欠陥を補うか或は又寄附金等の形式によりこの欠陥を補うかしてその結果に於て事業税の課税と同等の効果をもつよう行なわれる場合が多かったのである。これは純益課税を事業税に採用する欠陥である。附加価値税に於ては、企業に於ける損益を問うことなく附加価値に対して課税標準を求むるのである。従つて事業税によるこの欠陥を除去するものである。純益課税に於ては企業純益を正確に把握するがためには複雑なる手続を必要とするものであるが、附加価値税に於ては簡單であり、減価償却、棚卸計算を必要としないのである。附加価値税は企業の活動の分量に応じて課税せられ、企業に於ける純益とは關係を有していないために經濟の変動に対して或程度安定した租税である。

取引高税、或はかつて施行せられたことのある營業税に於ては、売上金額、その他の収入金額を課税標準としていたのであるが、この取引高税によれば、取引高の多い卸売業等、企業の性質によっては高額な租税負担をなすことになる。又企業の性質によっては例えば単に勞務の提供をなすことを業とする企業に於ては比較的低い負担を以て足る結果となるものである。附加価値税にありては附加価値を課税標準とする限り、この取引高税に於ける欠陥は緩和せられるものといわなければならぬのである。純益課税は担税能力という立場に立てば妥当なる方法と考えられるのであるが然し応益の原則という立場から見れば企業間に於ける租税負担の不公平ということ否定できないのである。又取引高税に於ては既に論述したる如く、その取引の段階に差異あるときは租税の負担の差異を生ずるものである。純益課税の存続を主張し附加価値税に反対するものは附加価値税が担税能力に根拠をおくということよりも応益の性格をもった租税であるということを見られるのである。要するに附加価値税は純益課税としての事業税の欠点を緩和し取引高税の場合に生ずる取引段階を異にすることによる租税負担の差を緩和したものであるといえるのである。附加価値税は經濟の急速なる回復策、企業の合理化の促進、企業に於ける資本の有機的構成、資本の蓄積という課題と無理ある結合によって本質的に幾多の矛盾を包蔵するものである。国民所得として附加価値を課税の対象とすることは正当と考えられるも現行法における技術的過程に於ては企業に於ける資本の有機的構成を促進せしむることは勿論であるが固定資産の購入額を一時に法定の支出金額として控除せらるるが故に大企業は益、固定資産による設備を増大する結果となり赤字附加価値の繰越の制度が認められているために大企業は附加価値税を納付する必要なく益、増大化する傾向となり且勞働需要の減少となって現れてくるものと思われる。地方財政に於てその財政収入の有力な財源としての地位を有

するならば地方財政は衰微する結果となり中央財政に対する依存度を高めることになるのである。又大企業と中小業間に負担の不均衡を来たし大企業は益々増大し国家政策と結合するおそれのあるものである。換言すれば現行法に於ては地方に於ける企業殊に大資本に対して戦争能力を温存せしめる結果ともなると考えられ徴税を中心として技術的に研究の要ある租税といわなければならぬのである。

註 ① Thomas S. Adams, *Fundamental problems of Federal Income Taxation*, "The Quarterly Journal of Economic," August, 1921, P. 553.

②③④⑤ シャウプ勧告

#### 四 事業課税の転嫁

一般には一般取引税、一般売上税の負担は消費者に転嫁されるものと考えられている。即ち消費者に前転して帰着することを予定せられており又現実にもそうである場合が普通であるけれども経済事情によってはそうでない場合が生ずる。このことは他の種類の消費税の場合と同じである。営業税に於ても同じことがいえるものである。然し一般売上税又は一般取引税の負担が貨物の生産者及び販売者に転嫁せられるならばその利潤の減少を生ずるものである。一般取引税が経営費に含まれて価格の騰貴によって消費者に転嫁せられるならば利潤差額には影響をきたさないのである。即ち後転する場合に於ては利潤の減少となって現われ前転の場合に於ては利潤差額にはその影響はないのである。総て転家が完了するためには産業上の或調節期間が必要である。この期間は企業形態、一般取引税又は一般売上税の賦課による価格傾向によって異なるものである。一般取引税又は一般

売上税に於てはその税率の变化によって数多くの調節過程をもつことになり企業の不安をきたすこととなるのである。カール・シャウプ氏はフランスに於ける売上税に対する転嫁について、「売上税は消費者の負担となるまで続いて転嫁されて行くものであると思つてゐる。これは売上税を賦課したときの目的となつてゐる。売上税が製造業者及商人によって負担せられる營業税であると考えることを欲しなかつたのである。物価が継続的に暴騰し、又生産が需要に追従し得ない状態であつた。之に關聯して、資本が非課税領域に移り得ないという証明としてその租税の普遍性があげられる。その租税は全部転嫁されるという考えは段々になくなつたが其時の經濟恐慌が事業家に損失を与え、事業家はその損失について一部を売上税の責に歸せしめようとしたのである。しかし好景氣になるとともに転嫁し得るといふ考えも回復したようである。」<sup>①</sup>と述べてゐる。既に事業税に於ける所得の概念について収益と同じ意味に見て差支えないと述べておいたがシャウプ氏は事業税に於ける所得について純所得という言葉を用いてゐる。即ち従来の事業税については「消費者に転嫁されないものとされてゐるようである。事業税が純所得に課せられてゐるといふ事實は、事業主は全税額を負担すべきものであるといふ趣旨を示すにはかならない。純所得税といふものは非転嫁性のものと考えられるのが普通である。この建前は、純所得の上に全税制の重荷が累積して余りに苛酷とならない限り、受け容れられる。現在日本に於ては既にこの限界は突破されてゐる。なかならず個人事業についてはそうなのである。現在のところ、個人小商工業者は、(一)基礎控除および扶養控除を行つた後の純益について国税を、(二)純所得を課税標準の一部とする都道府県民税ならびに市町村税、および(三)事業税を納めてゐる。中級所得者ですら、この三種の税のため合計七十%近くといふ限界率の納税を行つてゐるのである。しかのみならず、この事業税は、しばしば純所得をごく粗雑に概算する方法で

賦課徴収されることも明らかである。」<sup>⑨</sup> 附加価値税は之に反し一応その転嫁が予想せられる租税である。即ち附加価値税は前転して最終的負担者は一応は消費者であると考えられるのである。取引高税に於ては、最終的負担者の負担が企業に於ける取引段階を異にすることによって異なることがあり得るので転嫁の公平を欠くことも起り得るのである。然し附加価値税に於ては企業に於ける取引段階を異にすることにより最終的負担者に対する最終的負担額に異なる結果をきたすことが緩和せられているため転嫁の公平を期待することができると思われるのである。故に附加価値税にありては租税の最終的負担の公平という立場よりみれば取引税よりは一応妥当なる租税であるといえるのである。一般的には売上課税は取引段階を異にすることによりその負担の公平を欠くと考えられている。これに対して附加価値税はその租税負担が公平であると考えられている。然しながら事実上の問題として附加価値税の最終的負担者が消費者或は需要者であるかは疑いの余地のあるところである。かく常に附加価値税の負担が前転するものとは考えられないのである。後転する場合も考えられるのである。又労働者所得、或は企業利潤を侵蝕する場合も考えられるのである。附加価値税に於てはその課税対象たる企業の性質、業務の性質によつては企業者相互間に課税の不均衡をきたすものであるがこの不均衡は附加価値税が消費者に転嫁せらるべきものであるからこれによつて一応は解消すると考える者があるがこれは誤りである。常に附加価値税が消費者に転嫁すると考えるのは誤りであると思われる。即ち「この主張にも賛所できぬ。何となれば経済統制の強化されている場合は別として、自由経済社会では、一般的にいつて租税の帰着は経済上の最広義の勢力関係によつて決定されるものであるから、この場合も消費者へ転嫁という現象がわれに必ず現実化されるものとは期待し得ないからである。また消費者への転嫁がかりに事実上可能としてもこれによつて問題が解決するという考え自

体にも批判の余地がある。何となればこれは企業者本位の消費者大衆の利益を顧慮しない偏頗な見解であるからである。<sup>③</sup> 附加価値税は純益又は所得を対象とせず附加価値に対して課税されるものであるから企業に於て企業利潤を全く挙げられなかった場合に於ても課税されることになる。即ち附加価値税は附加価値に対して課税されるものであるから、企業に於て損失をもつ場合に於ても企業が附加価値を作出している場合には課税されることは当然である。

註 ① Carl Shoup, *The Sales Tax in France*, New York, 1930, p. 323.

② シヤウプ勸告

③ 井藤半弥氏 附加価値税の問題点 経済研究第四卷二四〇頁

## 五 事業課税の根拠

一般に租税原則としてあげられるものに応能的原则と応益的原则とがある。応能的原则は租税は各個人がその租税を担い得る能力に応じて課せらるべきである。即ち租税は各個人がその有する経済的給付能力によって、或は担税能力に応じて課せらるべきであるとなすものである。即ち人間の社会生活に於ける至上形態は国家である。そうして人間は国家生活を通じてその生存或はその向上の要件を求めるものである。従って国家は人間生活の歴史に於て把握せられる至上形態である。そうしてその国家の存立維持に不可欠なる手段はすべてその国家社会の組成員によって分担せられなければならない。このことはその国家社会の組成員である国民の義務である。そうしてその分担の配分に於ては当然に各個々の個人、のそれぞれ有する負担能力に應ずべきであるとなすものである。

る。之に反し応益的原則とは国家の活動によって創造せられる利益を享受する量によってその分担を負担すべきものである。即ち国家はその職能を果すがためには各種の活動を行うものである。この活動の結果は国民のために各種の利益を創造するものである。国民はこの利益を享受してその生活活動又はその發展を期待し得るものである。換言すればこの国家活動によって創造せられる利益と、之が利益を享受する国民との間に於てはその対価關係が生ずる。即ち国家と国民との間に於ては国家による或一定の給付に対し、或一定の反対給付という私經濟的關係が生ずるものである。従つて租税の負担は各個人が国家活動によって作出せられる利益の量に比例して配分すべきものであるとなす見解である。そうして此二つの応益的原則と応益的原は互に相矛盾するところの見解であり一般の租税原則とは応益的原則が容認せられるのであるが、殊に地方税に於ては相當に応益的原則が加味されてきているのである。ここに尚一層發展した見解として国家又は地方公共団体によって創造せられる役務なら利益なりを國民經濟的に一つの生産要素と見ることである。即ち国家或は地方公共団体の活動の結果、作出せられるところの利益又は役務は各企業に於ける生産手段としての土地、労働及び資本或は経営組織と等しく各企業の生産要素と見る見解であるが、この見解に対しては經濟學的に考察して幾多の疑点もたれるものである。この疑点の解明についてはとにかくあずかりおくとして既に述べてきた如く従来の純益課税としての事業税の場合に於ては事業そのものの存続のためには地方公共団体によって作出される役務の利益を享受しておるにもかかわらず企業がその活動の結果、事業成績があがらず損失をきたしたる場合に於ては事業税を負担する必要がなかったのである。このことは地方公共団体の役務作出に対する財政需要に対してその企業が生命を維持する限り於ては当然分担して負担すべき筈のものであり、この負担を免れるということは企業活動の結果たる成積を挙げたる

企業がその成績の挙りざる企業の負担に対して犠牲となることに外ならなくなり応益的対価の負担に対して企業相互間に不均衡をきたすものである。単に担税能力という立場より考えれば純益課税は優れたる方法であるが応益的課税という立場からみればその妥当性が少ないのである。ピュアール・ステュデンスキー Paul Studenski は国家或は地方公共団体の作出する役務をもって生産要素の一つと見るのである。即ち土地、労働、資本及び経営の如き一般に生産要素或は生産手段と考えられているものと共に国家或は地方公共団体より提供せられる役務を生産要素の一つと考えるのである。そして事業課税の根拠をここに求めるのである。換言すれば企業がその生産手段を継続できるのは国家又は地方公共団体によって提供せられる役務によって得られる保護の結果である。

如何なる企業もその生産手段継続のためには国家又は地方公共団体の保護を必要とするものである。事業課税は、この国家又は地方公共団体の役務としての保護に対する対価である。「都道府県が企業にある種の税を課することは正当である。というのは、事業及び労働者がその地方に存在するために必要となってくる都道府県施策の経費支払を、事業とその顧客が援助することは当然だからである。たとえば、工場とその労働者がある地域で発展増加してくれば、公衆衛生費は当然増加して来るのである。」かくの如くあらゆる事業は国家又は地方公共団体より提供せられる一定の役務により利益を享受しているのである。そうして国家又は地方公共団体により提供せられる役務による利益の量は、その企業の事業活動の分量に依っているのである。かく企業は国家又は地方公共団体により提供せられる利益を享受する程度に応じて、その対価たる税を負担せなければならぬのである。この応益的原則を実現するものは附加価値税である。各種の租税原則の中に於ても、特にこの応益的原則は地方税に於て強く主張せられるところのものである。附加価値税は総売上金額から買入資産、原材料代、他企業の活動

により作出せられる価値、即ち所謂特定の支出金額が控除せられるのであるから、従って、その企業の純粋の事業活動の量を、より正確に表現するものといえるのである。事業活動の分量を最もよく示すところの課税標準をとるのが附加価値税である。事業活動の分量に応じて課税標準を求むることは一応妥当であると思われるのである。然しながら企業相互間に於ける租税負担の不均衡は否定できないところである。即ち各企業がその企業の種類によっては、その企業の活動の結果作出するところの附加価値の大きさに差異あるものである。その事業活動の分量、或は投下資本等に於て等しいものと仮定しても、その活動の性質、業務の性質等によっては、その創造せられるところの附加価値に於ては差異を有することは否定できないのである。賃金給与の多い企業に於てはその作出せられる附加価値は大となる。又単なる価値の移転を業とする企業にありては、之に比して作出するところの附加価値は小となるものである。従って各企業間に於ける附加価値税の負担に不均衡をきたすことは否定できないのである。従業の純益課税である事業税によれば、その企業がその活動の分量に応じて地方公共団体等より提供せられる利益を享受しているにもかかわらず、企業成績に於て欠損をきたしたる場合には租税負担を免れていたのであるが、附加価値税に於てはこの欠陥が除せられているのである。

註 ① Paul Studenski, *Toward a Theory of Business Taxation*, *The Journal of Political Economy*, Oct. 1940.

② シェアアップ勧告

## 六　　む　　す　　び

以上に於て甚だ不充分ながら現在までに於ける所謂事業課税と目されるものについて、大体その外形と内容と

を述べてきたのであるが要するに問題の中心をなすものは同一形態の外形と資本に於ける企業相互間に於ける租税負担の公平と立場から又あらゆる形態内容の企業間に於ける租税負担の均衡という立場から観察しそして一般に社会経済的負担の公平という立場に於て論じてきたつもりである。その構造に於ては複雑であり又多岐に亘る。この本稿は甚だ不充份であり、又不体裁であるがこれを以て自己の研究の一応の足場としたいのである。

国家財政についても同じことがいえるのであるが殊に地方財政においてその財政収入に対して経済変動によつて起る企業の動搖に原因する財政収入の不安定性を排除し、経済変動による財政収入の変動に対して比較的刺戟せられること少く財政収入の安定性の期待できる租税組織が要請せられるのであるがこれは今後のことにする。事業課税に関する研究については次の如き文献がある。

- ① Carl S. Shoup, *The Sales Tax in France*, New York, 1930.
- ② Shoup, Friedman and Mack, *Taxing to prevent Inflation*, New York, 1943.
- ③ Alzada Constock, *Taxation in the Modern State*, New York, 1929.
- ④ Gerhard Colm, *Method of Financing Unemployment Compensation*, "Social Research," 1935.
- ⑤ Thomas S. Adams, *Fundamental Problems of Federal Income Taxation*, "The Quarterly Journal of Economics," August 1921.
- ⑥ Roy G. Blakey, *Report on Taxation in West Virginia*, Charleston, 1930.
- ⑦ Harley I. Lutz, *The Georgia System of Revenue, its Problems and their Remedies*, Atlanta, 1930.
- ⑧ Paul Studenski, *Toward a Theory of Business Taxation*, "The Journal of Political Economy," Oct.

1940.

- ⑨ National Industrial Conference Board, Current Tax Problems in New York State, New York, 1931.
- ⑩ Alfred G. Buehler, Public Finance, third edition, second impression, New York, 1948.
- ⑪ Alfred G. Buehler, General Sales Taxation, New York, 1932.
- ⑫ Alfred G. Buehler, The General Sales Tax in Fiscal System, "Harvard Business Review," 1931.
- ⑬ Harold W. Groves, Financing Government, New York, 1945.
- ⑭ Harold W. Groves, Post-War Taxation and Economic Progress, New York, 1946.

- ① 井藤半弥氏 財政学研究

本書には附加価値税に関する詳細な研究が収められている

- ② 井藤半弥氏 附加価値税の問題点 経済研究第四号 等本税に関する幾多の論文を發表せられている
- ③ 渡辺進氏 附加価値の把握と課税 産業經理一九五〇年二月号
- ④ 拙稿 附加価値税の本質 立命館経済学第一卷第一号
- ⑤ 拙著 附加価値税提要