慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	現代租税制度に於ける一般取引税の地位と其本質
Sub Title	
Author	高木, 寿一
Publisher	慶應義塾理財学会
Publication year	1934
Jtitle	三田学会雑誌 (Keio journal of economics). Vol.28, No.11 (1934. 11) ,p.1697(41)- 1725(69)
JaLC DOI	10.14991/001.19341101-0041
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234610-19341101-0041

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

以上私は創始以來のハーバード各種バロメーター内容の變遷を略記した。始めに一言した通り、本文は主として Gater の記述に基くものではあるが、彼は歴史的變遷を主題となしつゝも、事實はそれに對する批判を目的とするもので、從つて私は本文に於て單にバロメーター内容の變遷だけを取扱つた關係上、幾多の箇所に於て氏の所說を省略し又は別趣の記述を加へた。斯かる各種バロメーターの統計學的意義或ひは實際の効果は、私が目下準備しつゝある別箇の問題で、從つて本文はその單なる材料の一部たるに留まるのである。又パーソンズ自身が最近提唱しつゝある著名な類推法に就ては、一切觸れるところがなかつた。蓋しハーバード・バロメーターは一九二九年のそれを以て一旦完成せるものゝ認められるからである。

（附記）紙數と時間の關係上、後半の記述が恐らく簡略に失したであらう事を恐れる。特にバロメーターの計算に於て最も重要な標準偏差に關しては殆ど述べる事が出來なかつた。蓋し是を充分に說明するには計算の實際を示す必要があるからである。これらの不備は次の機會に補ふつもりである。

（一九三四、一〇、一九）

現代租稅制度に於ける一般取引稅の地位と其本質

高木壽一

一

賣上稅又は一般取引稅（Turnover Tax, General Sales Tax, Umsatzsteuer）とは、極めて少數の例外を除き、貨物及び勞務の賣買取引を課稅物件とし其取引金額を課稅標準として、原則として劃一的稅率を以て課稅する租稅である。以下本文の記述に於て一般取引稅と賣上稅とを同義語に用ひる。此種の租稅は古來屢々租稅制度に其例を殘して居る。

古代ギリシア、及びローマに於て、中世及び近世初期のスペイン、ドイツ、フランス及びイタリー等に於て行はれ、第十九世紀にも米國とドイツのブレーメンに於て賣上稅の施行された例を見るのである。殊に近世史上に著名なるものは、スペインの賣上稅たるアルカバラ Alcabala である。

アルカバラと稱せられたる賣上稅は一三四二年より第十九世紀に入つてまで約五百年間に亘つて存續し、近世スペインの經濟的發展に至大の影響を與へる所があつた。アダム・スミスは國富論に於て此アルカバラに就て次の如

く述べて居る。

「消費貨物への課稅は商人の利潤に課する租稅であると云ふ觀念の結果として、或國々に於ては、其等の消費稅が其貨物の繼續的賣買の都度に反復繰返された。若し輸入商人又は製造業者の利潤に課稅さるゝならば、平等のためには其等の人々のいづれかと消費者との間に介在する一切の中間購入者の利潤にも同樣に課稅することを要するやうに思はれる。スペインの有名なるアルカバラは此原理に基いて設定されたやうである。其租稅は最初は十パーセント、後には十四パーセント、現在は僅に六パーセントで、動產と不動產を問はずすべての種類の財產の賣買取引に課する租稅であつて、其租稅は財產の賣却される其都度繰返されるのである。此稅の課稅には、一州より他州への貨物の輸送のみならず、或店より他店への貨物移送をも看視するに足るほどの多數の收稅吏を必要とする。其租稅は、或種の貨物の商人に止まらず、すべての種類の貨物の商人を、またすべての農家、製造業者、大小の商人をして收稅吏の間斷なき臨檢檢査を受けさせる。此種の租稅の設定される國の大部分を通じては、遠隔の市場向に何物も生產が行はれ得ないのである。其國の各地の生產は其隣接地方の消費に應ぜざるを得ない。其故にウスタリツ Ustaritz はスペインの工業の衰亡の原因を此アルカバラに歸して居る。此租稅は工業のみならず、土地の原生產物にも課稅するのであるから、彼は同樣に農業の衰微をも之に歸し得たであらう。」

Wealth of Nations (edited by Cannan) Vol. II. p. 383.

近代財政學者の賣上稅、一般取引稅に對する見解の一例としてバステーブルは次の如く述べて居る。

「すべての貨物、貨物の移動、生產の各種形態に課する租稅は產業の發達に極めて有害であり、納稅者にとつて煩瑣であり不便であるし、徵收にも費用を要すること多いであらう。財政史は之等の弊害について豐富な例證を提供する。一切の取引に課せられる租稅、アルカバラはアダム・スミスによつてスペインの農業及び工業の衰退の原因と看做されて居る。ハスキソン（Huskisson）の第一次改革前の英國の關稅は課稅の一部門に過度に重複することの弊害の例を示し、また米國の南北戰爭當時の收入制度は同一弊害の更に一層著しい例であつた。」Bastable: Public Finance. 1903. p. 345. 參照

第二十世紀の初期に於ては此一般取引稅又は賣上稅は廣く採用さるゝ可能性が殆ど認められなかつたにも拘らず、世界大戰末期及び戰後の時期に於て廣く主要諸國の租稅制度に採用されるに到つた。世界の主要國のうち此種の租稅を有せざるものは日本及び英國のみであつて米國には既に州稅として行はれて居る。ドイツが賣上稅を採用したるを最初として歐米主要國の殆どすべてが續いてドイツの例に從つて此租稅を採用した。戰爭直後の數年間にベルギー。ブラジル。フランス。イタリー。ユーゴラスヴィア。カナダ。キューバ。リトアニア。ルクセンブルグ。オーストリア。ポーランド。ポルトガル。ルーマニア。チエッコ・スロヴァキア。ハンガリー。ソヴェート聯邦及び南阿聯邦の中に採用された

Rolf Grabower: Die Geschichte der Umsatzsteuer und ihre gegenwärtige Gestaltung im Inland und im Ausland. (1925) S. S. 200-3. 參照

一般取引税・賣上税の世界的普及に就ては次の如き説明がある。

「世界大戰が一九一八年の中頃に、其結末に近づきつゝあつた當時に於て、重要なる財政手段としての取引税は僅に二三の小國と獨逸に於てのみ存在し、ドイツに於ける税率は千分の一にすぎなかつた。然るに十五年後の今日に於ては此租税は四大陸に普及し、現在歐洲及び南米の大部分、オーストラリア及びカナダに於ける國税の主要なる要素をなし、米國に於ては州税として重要なる地位を急速に占めつゝある。財政史上に於て恐らくガソリン税を除いて他の租税にして斯く急速に世界に普及したものはないのである。

歐洲主要諸國の大多數は一九一八―二三年の間に取引税を採用した。此場合には明かに此租税は、戰時戰後の經費の財源欠乏により又無統制インフレーションによつて破壞されたる財政制度の救濟手段として要求されたのである。納税者の德義規律が衰へて居り、從て價格の中に「隱れ」、比較的に便宜なる事務手續によつて徴集され、日々少額づゝ消費者が結局支拂ふことになる租税であれば、諸政府にとつて既存の租税の税率の增加よりも明かに採用し易かつたのである。加之、インフレーションの物價水準に基く政府經費の急速なる增加は斯る物價水準の變動に急速に其收入が應ずるやうな租税を必要とした。取引税と世界大戰との密接なる關聯は、此租税が中立國であつたいづれの歐洲諸國によつても採用されず、英國を除いて歐洲交戰國のすべてによつて採用されて居る事實によつて示される。取引税は一度採用されれば、そのまゝ存續する傾向があつて、僅かに三四の國のみが、そのいづれも小國であるが、此租税を抛棄して居る。

米國以外の諸國に於ては通常此租税は共通の形態を備へ、製造業者、卸賣業者、小賣業者に等しく課せられる。重要なる例外はオーストラリア。オーストリア。カナダ。チェッコスロヴァキア及びイタリーによつて與へられる。之は米國の若干の州に於て行ふものとは裁然たる對照をなし、米國の州の場合には製造業者及び卸賣業を隣接諸州に驅逐することを處れ、又州間の商業取引に課税し得ざることによつて取引税を小賣取引に制限して居る、但し低率の課税が他の二種の業務に適用され或は固定的抽出産業及び公益事業が高率課税の便宜なる目的物であると云ふ例外の場合もある。若干の外國の取引税、特に獨逸の取引税は自由職業より生ずる手數料にまでも擴大されて居つたが、著者(Carl Shoup)の知る限りでは、其いづれも其範圍に於て、俸給賃銀配當利子賃貸料に課税するインディアナ州及びウェスト・ヴァジニア州の現行「總所得税」ほどに廣汎のものはない。

外國の取引税は一般に高率を以て課税され其結果としての收入をして豫算の主要項目たらしめて居るほどである。ドイツに於ては取引税は近年國家收入總額の約十パーセントを供給し、フランスに於ては國家政府の經常收入の約十五パーセントを供給して居る、ドイツに於ける此税率は一九一八年以來〇・五パーセント乃至二パーセントの間で變動して來た。フランスに於ては、其税率は數年間は二パーセントであつた。一切の段階に於ける取引に適用され、フランスの二パーセントの税率は四乃至五パーセントの小賣取引税と等しきものとなる。此租税は現在まで其を保持し來たつた大多數の國々の租税制度の主要部分となり、少しも消滅の徴候を示して居らない。

米國に於ては取引税は國家收入の財源となつて居らないし、僅に一九三一年以後に到つて州財政地方財政に於け

る重要要素となつたのである。しかし、此租稅は戰爭直後と一九三一―二年に再び米國國會に於ける論爭の主題であつた。……州財政地方財政に於ては一九三〇年までは取引稅の普及運動はなかつたやうに思はれる。ウェスト・ヴァジニア州が一九二一年に主として法人純所得課稅に代へるために取引稅を制定したが、此例に從つた州の最初のものは一九二九年のジョージア州であつた。……一九二九年末と一九三三年末との間に取引稅の採用は諸州の收入制度に於て根本的變化を及ぼした。一九三三年に十一州が始めて此取引稅を制定し實施した。他の二州に於ても一九三三年に始めて取引稅が制定されたが、たゞ其徵收の開始前の一般投票の選擧によつて否決されることあるだけになつて居る。一九三三年前に五州が取引稅を制定して居るが、其中の二州に於ては其後其稅は期限が切れて居る……」

Haig and Shoup; The Sales Tax in the American States. p. 5-7. (1934)

斯くの如く、一般取引稅は世界の主要諸國に普及したのであるが、其若干の國々の租稅制度に於ける重要性を示すために其收入が最大の割合を占めたるときを擧げる。

國名	年度	賣上稅收入	租稅收入總額に於ける百分率
ドイツ	一九二三―四年	六〇八（百萬金マルク）	三七・四％
フランス	一九二六年	七四八八・五（百萬フラン）	二一・二％
ベルギー	一九二八年	二一六〇・〇（百萬フラン）	二三・九％
オーストリア	一九二五年	二二五・九（百萬シリング）	二四・九％
カナダ	一九二三―四年	一〇一・〇（百萬ドル）	二九・六％
米國ウェスト・ヴァジニア州	一九二六―七年	四・一（百萬ドル）	二三・八％

National Industrial Conference Board; General Sales or Turnover Taxation (1929) p. 3.

一般取引稅は最近十數年間に世界の約三十ケ國に普及し、若干の國々の租稅制度に於ては極めて重要なる地位を占めるに到つてるが、其課稅物件となす範圍について廣狹がある。其範圍に從て分類すれば次の諸種となすことが出來やう。

(1) 取引一般に對する租稅

(A)――貨物及び勞務の賣買に課するもの、例ドイツ其他の數ケ國に於て、

(B)――貨物の取引のみに課するもの、例ポルト・リコ(Porto Rico)に於て、

(2) 生產者の取引に對する租稅

(A)――劃一的稅率を以て課するもの、例カナダに於て

(B)――調節的稅率を以て課するもの、例オーストリアに於て

(3) 卸賣商品取引に對する租稅、例イタリーに於て

(4) 類別的取引稅、例ウェスト・ヴァジニアに於て

(5) 小賣取引に對する租稅、例ケンタッキー州に於て

(6) 貨物及び勞務の取引に對する租稅、生產者の取引小賣取引に對する特別稅其を併合せる混成租稅、例フランスに於て

Buehler: General Sales Taxation. (1932) p. 1-2.

次に取引稅を採用する若干の國々の例を述べて現代租稅制度に於ける其重要性を示す例證とする。

二

現代稅制度に採用されて居る一般取引稅に就て其適用範圍の最も廣いのはドイツの取引稅であり、又ドイツが世界主要國のうち此稅を採用したる最初の國であつた。

ドイツの取引稅は、大戰第三年一九一六年六月の法律により戰時利得稅とともにヘルフェリッヒ提案の戰時稅であつて同年十月より施行された。其は商品取引支拂稅であり、稅率千分ノ一を以て、營利會社については三千マルクを超ゆる取引年額に、個人の場合には百マルクを超ゆる取引についてのみ、課稅されるものであつた。戰時稅として財政收入の必要に應ずるため年額二億五千萬マルクの稅收入を生ずることを期待されたが、一九一七年度の實收入は僅に其半の約一億二千四百萬マルクにすぎなかつたと云ふ。其ために一層廣般にして收入の豐富なる取引稅を求めて、一九一八年七月の取引稅法に達したのである。

一九一八年のドイツ取引稅法は現行取引稅法の基礎となつたものであり、また近代租稅史に於ける最初にして最も明確なる考慮に基く一般取引稅の例であるとも云はれる。其租稅は商品取引並に勞務の給付に對しても千分ノ五の稅率を以て課稅し、奢侈品の小賣取引に對しては二割の課稅をなすものであつた。其は一九一八年八月一日より五ケ年間施行されるものとされた。此取引稅の課稅物件は貨物及び勞務に關する營利行爲であつて、其範圍としては、(1)繼續的なる法律的營利的業務行爲であつて、從て個人による偶時的取引を除外する、(2)利潤のために行はれるものであつて、從て協同組合の行爲及び慈善團體により原價を以て又は其以下で行ふ物資の配給或は勞務の遂行を除く、(3)獨立性を有する業務であつて、從て賃銀或は俸給を得て勞働する使用人の勞務を除く、(4)自由職業者に適用せず、と云ふにあつた。生產者又は商人による自家商品の消費は法律によつて課稅さるべき取引とされたが、特に斯る自家消費には二千マルクまでの免除が認められた。若干の種類の取引が取引稅を免除されることになつて居た。輸出及び輸入の免除、輸入後の其貨物の第二回の取引は小賣取引に非ざる限り免除され、又貴金屬、證券、信用證券の移轉土地及び賃借權(家具附貸室及び動產を除く)移動、運送、富籤及び保險等が免稅されたが、其等の取引及び勞務は既に獨立の取引稅を課せられて居たからである。一般取引稅の最低免稅額として年額三千マルクと認められた。

National Industrial Conference: General Sales Taxation. p. 167.

一九一八年の取引稅改正により、年額十億マルクの稅收入を擧げると豫測されて居つたのが、徵稅の不完全により僅かに一億五千百萬マルクを得たにすぎず、一九一九年度に到つて幾分改善されて約八億二千三百萬マルクの收入を擧げることが出來たと云ふ。

戰爭終結後に於けるドイツ財政の窮乏は益々多くの收入を必要とし一九一九―二〇年に於ける所謂エルツベルガア(Erzberger)の財政改革を必要とした。其財政改革によりドイツ全體の財政組織及び租税制度の中心を聯邦に置いて、從來各支分邦の租税であつたものを多く聯邦の課税權に歸屬せしめ、同時に租税交付制度(Steuerüberweisungsystem)によつて支分邦及び地方團體の財政收入の必要を充たすことゝした。此エルツベルガアの改革によつて、其後多數の新税法の制定あるにも拘らず、今に尙ほ行はれて居る獨逸の租税制度の基礎が形成されたのである。其財政改革の産物の一が一九一九年十二月の取引税法である。其後數回の改正を經たが、其根本觀念に於ては今も尙ほ多く異る所でないと云ふ。取引税は原則として各生産過程に於ける各國の營利的給付に、過度に高率でない税率でを以て課税する。究極の結果に於て其租税は給付の消費者に歸し、廣般に轉嫁が行はれるのである。

ドイツ聯邦取引税の課税物件は、內國に於て遂行さるゝ獨立の營業的或は職業的行爲の範圍內に於ける有價的引渡其他の給付の遂行である。「營利的行爲」の概念は廣く解すべきであつて、原始生産及び商業も其に屬するものと明示して居る。ドイツ取引税の適用範圍の廣般なることは、組合、團體が自己の組合員に對してのみ給付をなすものと雖も課税される。利益目的を要件としないのである。更に、自由職業(醫師辯護士等其他)の行爲も取引税を課せられる。反之、官吏、使用人、勞働者、僕婢の行爲は獨立性を欠く故を以て、取引税の適用を受けない。自己の消費のため即ち物を自己の企業より營利以外の目的に使用消費することも取引税を課税される。競賣に基く引渡も、强制執行の手段、遺産の相續人の分配のため、又は土地・土地權利を目的とする場合を除き、取引税を課せられる。

原則として取引税の課税標準は、給付に對して收受せられた對價(實收入)である。自己消費に於て此標準を欠くときは、其貨物の通常價格をとり、小賣人が支拂ふ平均價格による。交換取引及び其類似給付に於ては、其各給付の價値が他の給付に對する對價となる。

此課税標準について適用さるゝ一般取引税の税率は一九一八年以來次の如く變化して居る。

一九一八年八月一日より	一九一九年十二月三十一日まで	一・〇〇％	
一九二〇年一月一日より	一九二一年十二月三十一日まで	一・五〇％	
一九二二年一月一日より	一九二三年十二月三十一日まで	二・〇〇％	
一九二四年一月一日より	一九二四年九月三十日まで	二・五〇％	
一九二四年十月一日より	一九二四年十二月三十一日まで	二・〇〇％	
一九二五年一月一日より	一九二五年九月三十日まで	一・五〇％	
一九二五年十月一日より	一九二六年三月三十一日まで	一・〇〇％	
一九二六年四月一日より	一九三〇年三月三十一日まで	〇・七五％	
一九三〇年四月一日より	一九三一年十二月三十一日まで	〇・八五％	一・三五％(註1)
一九三二年一月一日より		二・〇〇％	二・五〇％(註1)　〇・八五％(註2)

註1　一九三〇年四月一日より、前年度の取引總額百萬マルクを超ゆる企業、小賣を主とする企業、及び小賣を主とせざる

ものには小賣による取引のみについて、一・三五％の差別課稅を行ふ。其企業の取引の七五％以上が小賣なるときは其事業の主たる業務が小賣であると云ふ。三二年一月より此差別稅率は二・五％に引上げられた。

註2　農業の利益のために穀物、穀粉其他及びパン製品の取引については〇・八五％に輕課される。

ドイツ聯邦取引稅の一の特徵は、他國の取引稅に比して、其適用範圍の廣くして免稅さるゝ部分の少ないことであつた。社會政策的見地よりして、例へば社會保險に於ける醫療及び藥劑の給付、小園藝小家畜及小農業の生産物の自己消費を免稅する等其他若干の免稅事項がある。公共團體經營の企業も一般的利益のために施行せられる場合にのみ其給付が取引稅を免稅される。（例、郵便・電信・電話・瓦斯・電氣・水道・事業・屠畜場の如し）自由職業者の勞務收入については、一九二五年八月の稅法によつて、民間の學者藝術家著述家の報酬、代理店・仲買人の手數料は年額六千マルクを超えざる限り免稅され、一九三〇年四月の稅法によつて一萬八千マルクまでに引上げられた。又既に同一の給付過程に於て他種の獨立の取引稅の課せられて居る場合に免稅さるゝものに、資本取引、運送取引、富籤競馬、保險給付及び法人所得稅によつて課稅を受ける取締役配當の如きものである。

經濟政策的見地に於て小賣以外の貴金屬及其合金の取引を免稅して居るが、其等の價格は世界商業によつて決定され比較的其利益が少ないものと認めたること、且つ其種の取取の通貨政策に對する意義とに因つて居る。土地の賃貸借等の免稅は恐らく住宅不足の考慮に出でゝ居たものと云ふ。ドイツ聯邦取引稅設定の最初より免稅さるゝ最も重要なる取引は、輸出及び輸入取引である。輸出取引に對する免稅はドイツ商品の外國市場に於ける競爭上の利害の考慮によるものであつて、他の國々も亦輸出取引の免稅する例と同じである。他國が輸入に取引稅を課することあるに反して（例、フランス、オーストリア、チエッコスロヴキア其他）ドイツに於ては輸入と輸入後の第一回の取引を免稅した。若し輸入に課稅すれば一般消費貨物及び原料品の價格騰貴を生ずる。其結果としてドイツ內の消費者の購買力の減退を生じ、又ドイツ生産者は生産費の增加により其貨物の內外價格を高めることになる。輸入の課稅あることは輸出の課稅となり輸出入を、結局はドイツ産業を困難に陷れるものであると考へられた。一九二七—八年頃の輸入年額十四五億マルクとして〇・七五％の課稅をすれば年額約一億マルク以上の收入あるものと計算されたが、經濟政策的見地よりして輸入免除を行つたのである。

Lotz: Finanzwissenschaft. S. 648-50. Buehler, p. 105-6. 參照

然るに世界經濟恐慌の結果として、一九三二年一月の法律に基いて其國の通貨が金平價より下落したる國よりの貨物輸入取引に對して特別の附加稅 Ausgleichsteuer を課稅して、外國生産物の輸入に對してドイツ生産者の取引稅負擔を均衡せしめやうとした。

Hensel: Steuerrecht. (1933) S. 19. S. 219.

一般取引稅（Allgemeine Umsatzsteuer）のほかに特に奢侈品取引稅（Luxusumsatzsteuer）が一九一八年八月の取引稅法より一九二六年三月末日まで施行されて居た。奢侈品取引稅は一般取引稅とは異つてすべての經濟過程について課稅せずに、規定の奢侈品の取引を一過程のみについて課稅し、從て小賣取引稅か生産者稅であつた。其適用稅

率は一九一八年八月より一九年十二月末までは一〇％、一九二〇年一月より二四年末までは一五％、二五年一月より九月末までは一〇％其後二六年三月末までは七・五％であつた。其税収入は最大なるときにも取引税収入の六・二％にすぎず、且つ税務技術上の事務の煩雑と困難とを伴つたと云ふ。一九二六年四月以後は此奢侈品取引税は廃止さるゝに到つた。

税務行政上の手續の簡易なることはドイツ取引税の特長であると云はれる。一九一八年の取引税法以來、取引税の徴收は申告及び査定によつて居る。取引税の納税義務者は完全正確なる營業帳簿を備へて税務官吏の檢閲に供し、所定の形式によつて申告の義務を負ふ。法律上の租税期間を暦年とし（或は所得税及び法人所得税の標準となる經濟年度たることもある）、其租税期間の經過後一ケ月以内に租税義務者は納税義務を生ずる其收得したる對價を申告せねばならない。其申告を得て税務署は税額の決定をなす。此取引税納税義務者は毎三ケ月經過後十日間以内に其收得したる對價を假通告（Vorannmeldung）し其と共に其通告額に相當する取引税の前納をする。企業者が此義務を履行せず又は完全に履行せざる場合には税務署が其前納額を決定する。前納額と納税確定額とが合致せざる場合にのみ租税の請求が生ずる。若し兩者が合致すれば租税義務者に其事を通知して完了する。斯くして取引税の納税は既に支拂はれた對價を標準として其計算が容易であり、租税義務者自ら計算して、其税額を支拂ふのであるから其徴收が容易である。故に此租税によつて生ずる官廳及び納税者の勞力負擔は其税收入額に比して輕微であると認められる。之等の税務技術上の大なる利益は、其租税收入の多額なることゝ併せてドイツ聯邦租税制度より此一般取引税を除くことを困難ならしめたのである。殊にインフレーション時代に於ては物價騰貴による取引金額の膨脹と短期の租税期間（一ケ月）に於ける租税前納義務の設定によつて、すべての聯邦税のうち巨額の收入を擧げることの出來た殆ど唯一の租税となつたのである。而して現恐慌の深刻なる影響が各種租税收入の減退を生ずるに及むでは取引税は再び税率を二％に引上げ、又それまで三ケ月毎に行はれた租税の前納は一ケ月毎と改められた。ドイツ聯邦税のうち取引税の占める部分は最近十年間に次の如く變化して居る。

年度	租税及關税收入（百萬）	取引税收入（百萬）
一九二三年	一、六二六・一（金マルク）	六〇八・〇（金マルク）
一九二四年	七、三一一・七（ライヒスマルク）	一、九一三・六（ライヒスマルク）
一九二七年	八、四八八・五（〃）	八七七・七（〃）
一九二九年	九、一六九・八（〃）	一、〇一三・二（〃）
一九三〇年	九、〇二四・四（〃）	九九六・二（〃）
一九三一年	七、八〇三・九（〃）	九九四・二（〃）
一九三二年（豫算）	七、四六〇・〇（〃）	一、八二〇・〇（〃）
一九三三年（豫算）	六、八六五・四（〃）	一、五〇〇・〇（〃）

更にドイツ聯邦租税制度に於ける主要項目を擧げて取引税の重要性を示し、且つ交付税 Ueberweisungsteuer として其うち地方財政交付となる部分とを示すに次の如くであり、以て取引税が租税收入の主位を占め獨逸聯邦財政に於て重要なる地位にあるを知ることが出來やう。

一九三三年度豫算

	總收入（額百萬マルク）	地方交付額（百萬マルク）
1 所得稅及法人所得稅	一四三二・〇	九四一・〇
2 財産稅	三一〇・〇	—
3 相續稅	六五・〇	—
4 取引稅	一五〇〇・〇	四五〇・〇
5 運輸稅動力車稅	四一八・〇	—
6 ビール稅	二八〇・〇	二一八・九
7 酒精專賣	一四〇・九	九四・六
8 煙草稅	七七五・〇	—
9 砂糖稅	二八五・〇	—
10 關稅	一一四〇・〇	—
聯邦稅關稅收入合計	六八六五・四	一七六一・三
	（聯邦財政收入となる部分	五一〇四・〇）

Finanzieller Überblick über den Reichshaushaltsplan, 1933 Beilage 14. S. 12-3

三

ドイツの取引稅が廣般に各種の取引に劃一的稅率を適用して課稅するに對して、其と異る他の國々の取引稅の代表的なるものとしてフランスの取引稅（la taxe sur le chiffre d'affaires）を擧げることが出來やう。

現代フランスの取引稅は、一九一七年末の支拂稅はあつたが、一九二〇年の取引稅法を基礎とするものである。其取引（賣上）稅は、常時業務とすると否とを問はず、購入又は製造したる貨物を販賣したる者に對して將に免稅の規定なき限り、其販賣高を課稅標準として課稅する。貨物の販賣以外の取引を行ふものについては、其方法名稱の如何に拘らず其實際に收受したる報酬を課稅標準として課稅するのである。其稅率は一・一％であつた。此賣上稅の適用なき取引としては自由職業、農家の自作農產物家畜の販賣、販賣價格につき政府の統制を受くる事業の販賣取引、（例パン販賣、官營專賣品鐵道其他公益事業に關する取引）輸出取引、既に他の特別稅法によつて課稅さるゝ取引（例、取引所、保險會社）等であり、且つ賃銀俸給も課稅を受けないのである。其故にフランスの賣上稅はドイツのものに比して殊に自由職業及び農家の自作農產物家畜の販賣を課稅せざること及び輸入取引の課稅に於て異る所がある。

此一般取引稅と同時に奢侈品の小賣取引に對して其販賣價格を課稅標準とする一〇％の課稅があり又酒類の販賣について一五％乃至二五％の課稅があつた。營業非營業的取引の支拂に對する印紙稅も存在した。

一般取引稅については其後若干の改正があつて、殊に一九二四年及二六年の稅率の引上げがあり、又二五年には若干の貨物について生產課稅を以て代置した。其範圍は一九二六年後半より次第に擴大された。貨物の賣買取引毎に低率の課稅を行ふことの代りに、其貨物（例石炭肉類等）の初期取引過程に於て一度比較的高率の課稅を行ふものであつた。

斯くしてフランスの賣上稅は次の租稅より構成されることになつた。國內に於て行はるゝ貨物の商取引、及び輸

入取引に、損益を問はず、其總賣上高を課税標準とする税率二％の課税。手數料・利子其他商事取引と看做さるべきものの總收入金に二％の課税。貨物の種類と價格とによつて定められる奢侈品小賣取引賣上税がある。かゝる賣上税に代るべきものとして設けられたるものとして石炭・肉類・肥料・茶・コーヒー・砂糖についての生産課税があつた。其故にフランスの取引税制度はドイツの取引税に比して一層複雜なる構成を有するものであつた。フランス國税收入に於て一般取引税は、例へば一九二九年には九、九七四・七（百萬フラン）一九三〇年には八、七四六・九（百萬フラン）の收入を擧げて居る。其は租税關税收入一九二九年約五百五十億フラン、一九三〇年約五百十億フランに對して約六分の一餘を占める。且つフランスの各種租税のうち其收入に於て一般取引税が主位を占めて居る。

Statistisches Jahrbuch (1932) S. 190 參照

註　一九三〇年四月より奢侈品賣上税は三％乃至六％となつた。又一般取引税について二％の劃一的税率を課することなく四十六種の食料品取引について〇・五五％の税率に輕課され、三十九種の生産物が全然免税され又は累次的課税の代りに單一課税に變更された。二％の輸入取引税は一九三二年四月一日より、食料品に對して二％、食料品に對して四％、製造品に對して六％に變更された。Economic Condition in France, Report by Cahill (1934) p. 572-3

取引税制度に於て特徴を有するのは、オーストリアの取引税である。一九二四年四月より施行され國内の一般營業取引に一％、奢侈品の販賣取引に十二％の税率を以て課税するものであつた。其後、一般取引税の税率は二％に引上げられ、奢侈品取引税は小賣取引にのみ課せられて普通税率は一〇％であるが、特別の奢侈品については十八％に及ぶ。

オーストリア取引税制度の特徴は所謂 Phasenpauschalierung である。一般取引に對する課税の基本税率が、貨物の生産取引過程の回數に應じて變化する。即ち、基本税率は二％であるが、其々の貨物につき一定の取引過程回數のすべてを包含するやうに調節される。基本税率二％として、綜合税率は二％乃至六％であつて平均三・五％となると云ふ。此種の租税の利益は企業集中による取引回數減少の利益を少なからしめ、又各取引毎に徴税する手數を省き、生産及は配給上の或一階段に於て課税する。多くは生産者に於て又は輸入者について課税するがために實際上は生産課税となるのである。其輸出品について外國人は取引税を支拂つて居らないのであるから、國内生産者保護のために、輸入取引は内國取引よりも高率の課税を受ける。貨物によつて取引回數を異にするがために適用すべき生産課税の税率を貨物約四百種について定めてあると云ふ。此課税方法は多くの國々の模倣する所となつたが、ドイツに於ても一九三一年十二月の法律により少數の生産部門につき此 Phasenpauschalierung を實施する權限を聯邦大藏大臣に與へて居る。

註　既述以外の現代取引税制度の大要は Buehler: General Sales Taxation (1932) に敍述されて居る。

現代租税制度に於ける取引税の特殊なる地位はソヴェート聯邦の場合に著しく示される。其社會主義租税制度の特徴は殊に一九三〇年九月の税制改革に現はれて居る。其改革は、ソヴェート經濟の社會化部分に對する課税と私經濟部分に對する課税とを區別して居る。社會化部分の課税は國庫に速かに又合理的方法に於て收入を齎らすことを主眼とし、私經濟的部分の課税は政治的企圖の下に於て階級鬪爭の武器とされて居る。社會化部分に課せられる

租稅は取引稅と所得稅とである。私經濟的部分に課せられる租稅に營業稅があつて、小營業者に對する一定金額の課稅と私的事業の取引高に對する課稅を含む。此取引稅は、社會化部分については、或貨物について唯一回の課稅であるが、私經濟的部分の取引については何回も課稅される。ソヴェト聯邦國家豫算の收入に於て此社會化部分より生ずる取引稅收入は全く壓倒的地位を占めて居る。

註　ソヴェート聯邦取引稅については本誌、昭和八年十月號所載拙稿、ソヴェート租稅政策概說、三三―三六頁參照

一九三三年單一國家豫算

一、社會化經濟よりの收入	二八、七四八、九一二（千ルーブル）
內　取引稅	二一、七九六、二〇〇
社會化經濟利益控除	一、一〇五、八八七
運輸通信收入	二、七七五、四〇〇
其他　略す	
二、國民資金動員	五、三六四、四二〇
三、其他の收入	八九七、五八八
總　計	三五、〇一〇、九二〇（千ルーブル）

滿蒙經濟調査會編、ソヴェート聯邦年鑑（一九三四年版）三四五―六頁參照

ソヴェート國家豫算の收入の絕對的大部分は、其國民所得の構成狀態を反映して社會化經濟部分より得られて居り、社會化經濟部分よりの收入の大部分は取引稅によつて得られて居るのである。

四

セリグマン教授は第十九世紀末及び第二十世紀初頭に於けるドイツ。英國。及びオーストラリア。ニュージーランドに於ける主要なる稅制改革を敍述したる結論として、近代稅制改革は社會的條件と財政的條件の諸考慮の結合であり、或は寧ろ狀勢の社會的方面に適當の考慮を拂ひながら財政問題を解決せむとする企てが行はれて居るものと考へて居る。（Seligman: Essays in Taxation. p. 541）之は近代稅制改革が、所謂公正原則に於ける租稅負擔の普遍平等の條件と、財政政策的原則に於ける租稅收入の豐富且つ伸縮性あることの條件によつて左右される所が多かつたことを云ふものである。

其後、世界大戰に參加したる國々は、其戰費の大部分或は全部を公債收入によつて支辨したるもの多く、英米兩國を除いては、戰費の財源を租稅收入に求めることは殆どなかつたと云へる。しかし大戰終了後に於て戰時財政整理のために財政收入の必要に迫られたときに、財源として求められ、それによつて各國租稅制度の構成に大なる變化を生ぜしめた所の租稅は所得稅と賣上稅とである。所得稅の祖國は英國であるが、米・獨・佛の諸國に於て國稅・聯邦稅として所得稅が採用さるゝに到つたのは、戰時又は戰後のことである。米國については一九一三年十月に聯邦所得稅法が制定され、フランスが始めて所得稅の採用を決したのは一九一四年七月であり其が施行さるゝに到つたのは一九一六年のことである。且つフランス現行所得稅の體系が完成されたのは一九一七年七月の稅制改革である。世界大戰前の獨逸租稅制度に於ては直接稅は各支分國に、間接稅はドイツ帝國に屬せしめると云ふ原則が大體

行はれて居た。其故に一九二〇年のエルツベルガァ財政改革までは、所得税は專ら各支分邦の課税權に屬して居つたが、此財政改革によつて聯邦所得税が設定されたのである。イタリーに於ては一八六四年以來、英國の所得税を模範とする所得税が行はれて居た。しかし、世界大戰後に既に所得税を有すると否とに拘らず、各國所得税は戰時・戰後に於ける其新設又は既設所得税の增率によつて其租税制度に於ける重要なる地位に達したのである。

世界大戰後の英・米・獨・佛の租税制度に於て所得税が新に重要なる地位を占めるとともに、獨逸及び佛國の國家財政は賣上税に頼ることも大であつて、現に各種の租税收入のうち賣上税收入が主位を占めるまでに到つて居る。獨・佛の賣上税は既述の如くに其課税範圍の廣きことゝ殊にインフレーション時代には物價の騰貴とによつて多額の收入を擧げることが出來た。殊にフランスの關税制度の如く保護關税政策を採用して居る場合、或は關税・物産税に從量税が多く行はれて居る場合には物價の騰貴に準じて租税收入の直接の增加を生じない。且つ所得税・相續税等の直接税は戰後のインフレーション時代には財政收入增加の必要に適應することが出來なかつた。反之、此賣上税は豐富に且つ伸縮性ある收入を國庫に齎らすものであり、所謂財政政策的原則の要求する所に最もよく合致するものであつた。

世界大戰後の事情の下に於て、英・米の國家財政は所得税に頼る所多きに對して、何故に獨・佛の國家財政は所得税と併せて賣上税採用の政策を採らねばならないか。其根本的原因は其々の國に於ける國民所得の構成を反映するものであり、資本主義的條件の維持發展と云ふ財政政策決定の基本的條件によつて制限されて居るものと考へる。

英・米兩國に於ては、其國家財政に存在する大所得者に還流すべき經費支出の大なることゝ、國民所得の構成に於て大所得の占める部分の多きことによつて多くの累進的所得税に堪え得るが、此二條件のいづれか一を欠く場合、例へば獨逸及び佛國に於ては累進課税のみに多くの收入を期待し難く又一層の大所得重課は其資本主義的條件の維持發展にとつて危險である。

英・米・獨・佛の國民所得に於て大所得の占める部分を觀るに次の如くである。（一九二八年に就て）

國名	二〇〇〇磅を超ゆる所得	國民所得の百分比	五〇〇〇磅を超ゆる所得	國民所得の百分比
獨逸	五〇、〇〇〇マルクを超ゆるもの	二・五％	一〇〇、〇〇〇マルクを超ゆるもの	一・四％
佛國	二〇〇、〇〇〇フラン　同	三・三％	五〇〇、〇〇〇フラン　同	一・五％
英國	二、〇〇〇ポンド　同	一三・五％	五、〇〇〇ポンド　同	八・二％
米國	一〇、〇〇〇ドル　同	一四・二％	二五、〇〇〇ドル　同	九・七％

Statistisches Reichsamt: Internationaler Steuerbelastungsvergleich. S. 621. 參照

斯くの如く、獨佛の國民所得の構成に於ける大所得の占める部分は英・米の場合に比して極めて小部分である。此國民所得の構成に對して國税地方税の構成を對照する。英・米・獨・佛の國税及地方税を「所得收得に對する課税」と「所得支出に對する課税」及び獨・佛の賣上税とに分類して其構成部分を見る。

一九二八年度獨・佛・英・米の國税地方税の構成

國名	所得收得に對する課税	%	所得支出に對する課税	%	賣上税	%
獨逸	八、五九〇・（百萬マルク）	五九・七	四八〇四・（百萬マルク）	三三・四	一〇〇二・（百萬マルク）	六・九
佛國	二三、六五三・（百萬フラン）	四一・五	二三、六八七・（百萬フラン）	四一・六	九六五六・（百萬フラン）	一六・九
英國	五八八・（百萬ポンド）	六七・三	二八五・八（百萬ポンド）	三二・七		—
米國	七、四四五・（百萬ドル）	七六・八	二、二四五・（百萬ドル）	二三・二		—

Internationaler Steuerbelastungsvergleich. S. 622. 參照

而して國民所得に對する租税及び社會保險負擔の割合は米國に於て約十分ノ二餘であるほかは、英・獨・佛ともに五分ノ一乃至四分ノ一に及むで居る。獨・佛に於ける租税負擔の苛重は賣上税による所が多い。

註　前掲獨逸統計局の調査によれば、一九二九年度に於て租税及社會保險負擔の國民所得に對する割合は獨逸に於て二五・八％、フランスに於て二三・二％、英國に於て二〇・七％、米國に於て一一・二％を示して居る。前掲書六四五頁參照

其故に其國民所得に於て大所得部分の少なき獨・佛國民經濟に於ては所要の租税收入を「所得收得の課税」に含ましむる大所得に對する累進課税に俟つことが出來ない。前掲「所得收得に對する課税」累進課税を含むが、其代表的なるものは所得税である。しかし其累進性の强度は、「所得支出に對する課税」に含まるゝ消費税の逆進性の强度には到底及ばない。英・米・獨・佛に於て所得收得課税と所得支出課税の構成による租税制度を比較して獨佛の租税制度を一層逆進的ならしめて居るのは其賣上税である。しかし、國民所得に於ける大所得の部分が少なく從て其部分の累進課税に多く期待し難く、且つ既に消費課税に於て重課して居るにも拘らず尙ほ一層多くの租税收入を得やうとすれば賣上税の方法に赴くことは資本主義國財政の自然の歸趨でめらう。我國に於ても國民所得の構成に於て大所得の占める部分の少なきことと、將來國家財政に於て租税收入に財源を求めること多くなつたとすれば、所得税・財産税・相續税等の累進課税とても、此一般取引税採用の可能性が極めて多いと考へられるのである。

而最近の各國財政に於て特に大戰前に比して著しく重要なる地位を占めて居る租税は所得税と賣上税とであることは既に再三述べて來た。其等の租税の負擔關係を觀るに、所得税は其負擔が他に轉嫁することなく所得税納税者に直接歸着するものと認められて居る。即ち所得税の課税に於ては其租税負擔の分配を一應强制的に決定する。然るに賣上税に於ては之に反して其負擔の歸着を直接に決定することがない。しかも特定種類の貨物又は勞務の取引のみを課税物件として選出せず原則としてすべての貨物又は勞務の取引に課税する。それぞれの個々の取引については比較的低き税率を以て課税し、其租税の負擔の轉嫁歸着については一に其貨物又は勞務の取引の當事者の經濟的取引能力に委ねて置く。物産税又は關税等であるならば課税貨物として特定の貨物を選擇し、少くとも其選定されたる課税貨物關係の生産者か商人か消費者かに其物産税又は關税を負擔せしむることを意識的目的として居る。特定の目的のための消費支出と其人の所得の間には密接なる關係あるものと推定し、其を以て支出課税の根據として居る。假りに價格の高い貨物を消費する者は價格の低い貨物を消費する者に比して給付能力が大なるべき筈であり、貨物の種類によつ差別を設けて高價の貨物に重く課税すれば比較的少ない犧牲に於て課税し得る。課税すべき貨物を選擇するに當つて、其貨物の消費者たるものが、其消費に就いて選擇の餘地ある貨物を選定せねばならない。

即ち物産税及び收入關税に於ては人が消費の取捨選擇の餘地なき生活必需品よりは、奢侈品に對する消費支出に課税すべきである。歐米主要國の物産税・關税に於ても、保護政策的目的に出づるものを別として見れば、主要收入財源として選擇されて居る課税貨物は煙草、ビール、火酒、葡萄酒、酒精、及び砂糖の類であつて、生活必需品としての砂糖を除き、他の貨物については其消費について若干の選擇に餘地あるものである。物産税・關税の負擔が課税貨物の供給者と需要者のいづれの負擔となるかは其貨物に對する供給と需要の伸縮性の如何によるが、いづれにしても、其負擔は當該特定貨物の生産者か商人又は消費者かである。しかるに一般取引税は其本質としてすべての取引に課税するのであるから、特定の貨物又は勞務の生産、取引、消費關係者に其負擔者を意識的に限定して居らないのである。一般取引税制度に於て社會政策的又は經濟政策的目的よりして免税さるべき貨物又は勞務を設定して其適用範圍を狹くすれば、それだけ一般取引税の本質が失はれる。若し又貨物の種類により取引税の適用税率等によつて差別課税をすることがあれば、其差別課税された程度だけ物産税に近い性質を持つことになる。現實の取引税制度は既述の如く、各種の例外的規定を有するのであるが、茲には取引税がすべての貨物勞務の取引に劃一的税率を以て課税されるとものとして取引税の本質を考察する。

ロッツ教授は取引税の經濟的作用に關して經驗に基く研究の未だ充分なるものがないと云つて居る。（Finanzwissenschaft. S. 655）しかし少くとも取引税の經濟的作用の主要なる一般的傾向を推定することは出來やう。

第一に取引税と消費者との關係を觀る。現代いづれの國家に於ても其國民の大多數は小所得者であつて、其所得は專ら生活必需品のための支出に充てられて居るが、其部分の消費支出は需要の制限し得ざる部分である。一般取引税によつてすべての貨物の取引が卸賣より小賣取引に到る各過程に於て課税さるゝとすれば、生活必需品の取引税は累積して價格騰貴を以て其等の貨物の消費者に轉嫁する。奢侈品への取引税は其購買者が需要を制限することによつて取引税の或部分を賣手に轉嫁し負擔せしめることも出來る。即ち生活必需品のみを購ふ小所得者には取引税の負擔が累積し其生活を壓迫する。反之奢侈品又は其に近き貨物を消費し得る大所得者ほど取引税の負擔を回避することが出來ることによつて、一般取引税の負擔が貧富の消費者の間に著しく不公平なる結果を生ずるであらう。

又、生産者及び販賣業者として或貨物又は勞務の取引當事者に於て、大資本を擁し大經營によるものと、小企業者との間には當然其取引能力を異にし、前者にとつて有利であるから、其取引について課せられる取引税は小企業者に轉嫁され易いのである。即ち貨物又は勞務の取引税は企業所得、財産所得勞働所得のいづれにもせよ、小所得者の負擔に轉嫁せしめられること多きを否定し得ないであらう。

又すべての過程の取引について、損益を問はず、其取引金額を課税標準として劃一的に同一税率を以て課税されるのであるから、其租税負擔の累積を避けるために或貨物について生産者より消費者までの取引回數を減少せしめやうとする。其によつて市場に於ける競爭上有利なる條件を作ることが出來る筈である。取引税は斯くして企業の縱斷的結合を促進し、且つ獨占的企業結合によつて取引税の負擔を取引の相手方に轉嫁することが容易になる。企業結合を生ぜしめるについて取引税が其主要原因をなしたとは考へられないとしても、假令輕微なるものであつた

にせよ一の助成的原因とはなり得るであらう。又或貨物又は勞務の市場に於ける供給或は需要の狀態が、經濟的原因又は經濟外の原因によつて、變動して價格の騰貴の方向に進み又は價格下落の方向に進みつゝある時は、取引税は其各取引過程に課せられて前者の場合には其前轉によつて價格の騰貴を、後者の場合には後轉によつて價格の下落を一層促進することになる。常に取引税の負擔の歸着する所は市場經濟に於て最も取引能力に乏しき者である。

要之、一般取引税は資本主義社會の構成要素の經濟的地位の強弱に於ける杆格を一層促進する。すべての取引に適用さるゝ本質的なる一般取引税は資本主義的諸關係の中に解消して、其諸關係相互間の相剋を一層大なしめるものである。租税は資本主義的手段であつて社會主義社會に於ては消滅すべきものであると云はれる。殊に一般取引税は資本主義經濟社會の構成要素のいづれの部分に對して負擔せしめるかについて、例へば一定の所得者にも財産所有者にも或は限定された貨物・勞務の生産・取引・消費の關係者にも其負擔の分配を何等の範圍に限定せず、全く積極的・意識的に強制的決定を行はず、其負擔分配のすべてを資本主義市場經濟の諸關係に委ねる。斯くして本質的なる一般取引税は租税負擔分配の決定について國家の強制的權力を全く拋棄するが故に、最も資本主義的なる租税である。

ソウェート租税制度に於ても亦、取引税が壓倒的重要性を有することを前に述べた。其取引税は社會化經濟部分に適用さるゝものと、私經濟部分とに適用されるが、前者に於て殊に重要性が絶對的に大きいのである。其限りに於てはソウェート聯邦の取引税は社會化産業相互間に於ける資金の移動を生ぜしめる手段であつて、名稱形式こそ取引税であるが、資本主義國に於ける取引税とは本質を異にする。所謂ソウェート經濟の二重性が存續し、ソウェート聯邦に租税制度の存する限りに於て、其取引税は最も社會主義的なる租税であると云へる。

資本主義國財政に於て、又ソウェート財政に於て、一般取引税は最もよくそれぞれ其租税制度に於て資本主義なるものの及び社會主義なるものを具現して居るのである。