

西ドイツの營業稅について

——間接加算法による付加価値稅——

中 村 英 雄

一 西ドイツ營業稅の現況

西ドイツの現行營業稅 *Gewerbesteuer* は一つの典型的な物稅あるは客體稅 *Realsteuer oder Objektsteuer* であつて、營利企業の存在という点を最大のメルクマールとする収益課稅である。その企業が誰の所有に屬するか、誰がその企業の収益を手に入れるのかというようなことは、原則としていさゝい問題にされない。この租稅の納稅義務者 *Steuerschuldner* は企業そのものである(營業稅法第五條⁽¹⁾)。この租稅の納稅者は、所得稅や法人稅を算出するさいに、それを事業支出として所得から控除することを認められている⁽²⁾。

營業稅法第一條では「市町村 *Gemeinde* は市町村稅として營業稅を徵收する權利を有する」と規定されている。營業稅が今日のように市町村稅としてほぼ整備されたのは、一九三六年十二月一日付の營業稅法および物稅導入法によるもので一九三七年四月一日以降のことである⁽³⁾。それ以前には營業稅は邦稅であつて、市町村あるい

西ドイツの營業稅について

西ドイツの営業税について

は市町村連合がしばしばそれに対する付加税を徴収していた。営業税が名実ともに市町村税になったのは一九五七年四月一日のことで、その前年十二月二十四日付の基本法第一〇六条の改正補足によるものである。⁽⁴⁾

営業税が市町村のものとされた理由について、筆者の手許にあるコメントールにはつぎのように述べられている。「企業はそれが存在することによって、また間接的には、それが雇用している従業員によってひきおこした負担あるいは費用を、営業税という形で分担しなければならない。こういった負担、たとえば公道、排水処理施設の建設維持、公共交通機関、学校、病院、公衆浴場、スポーツ施設等の維持のための費用は、まず第一に市町村によって調達されねばならないし、ほかにもいろいろの点で企業と市町村との関係は特別に密接であるから、営業税が市町村のものとされているのはきわめて当然のことである。」⁽⁵⁾ こういった叙述からも明らかのように、営業税はもともと、市町村に対して営利企業によって発生する特別な負担を埋めあわせるもの (Ausgleich) だと考えられてきた⁽⁶⁾ のである。このように、西ドイツの営業税ははつきりといわゆる応益原則にもとづく課税と考えられているようである。

ところで、「市町村は……営業税を徴収する権利を有する。」(第一条)ことはすでに見た(傍点は筆者のもの)。つまり市町村は営業税を徴収する権利をもっているけれども、その租税の徴収を義務づけられてはいないという点に注意しなければならない。実際に、きわめて少数ではあるが、営業税以外に十分な収入を確保しうる市町村が営業税を徴収していない事例が存在するのである。数字は少し古いけれども、一九六八年にはベルリン、ハンブルクおよびブレーメンといった都市国家 Stadtstaat を含む市町村が二四二八二あったが、そのうち一〇五の市町村が営業税を徴収していなかった。これらの市町村はいずれも人口一〇〇〇〇〇人未満の小規模なものだけである

表1 人口規模別市町村数

		1968年6月30日		1975年6月30日		
		市町村数	構成比%	市町村数	構成比%	
西ドイツの営業税について	100未満	839	3.5	249	2.3	
	100以上	2,607	10.7	737	6.8	
	200	7,314	30.1	2,193	20.1	
	500	5,706	23.5	2,170	19.9	
	1,000	3,850	15.9	1,883	17.3	
	2,000	1,309	5.4	860	7.9	
	3,000	1,097	4.5	841	7.7	
	5,000	869	3.6	914	8.2	
	10,000	380	1.6	588	5.4	
	20,000	199	0.8	308	2.8	
	50,000	55	0.2	84	0.8	
	100,000	30	0.1	36	0.3	
	200,000	16	0.1	20	0.2	
	500,000	11	0.0	13	0.1	
			24,282	100	10,896	100

Statistisches Bundesamt, Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1969, Stuttgart und Mainz 1969, S. 33.
Dasselbe für 1975, S. 57.

(表1)。そこでほとんどすべての市町村が営業税を徴収していると言つてよい。

このように市町村はたてまゑとして営業税を徴収するか否かについて選択権をもっているが、この選択権は徴収の有無だけを対象とするものであって、ひとたび営業税を徴収することを選択すると、どの市町村もみな全面的に営業税法の規定に拘束されることになる。どんな企業に営業税を課すべきか、それを免除されるべきものはどれであるか、課税標準は何であるか、また、それをどのように評価すべきであるか、等々の点について市町村は自らの裁量で定めることはできないのである。

つぎに営業税のいくつかの規定を見ることにしよう。まず課税対象 Steuergegenstand であるが、営業税法第一条は「現存

西ドイツの営業税について

する営利企業 *Gewerbebetrieb* は、「それが国内で営業するかぎり、すべて営業税を課される」と述べている。しかし、すべての営利企業を課税の対象とするこの規定について、第三条で、連邦郵便、連邦鉄道、専売局、国営宝くじ企業、ドイツ・ブendes銀行、復興金融機関等の公的組織とならんで、農林漁業等の諸分野のいろいろの企業に対して、それほど明白な理由もなしにこの租税が免除されることが定められている。この点についてもいろいろ議論があるようであるが、ここではそれを取上げて論ずることができない。

われわれが詳細に検討したいのは課税標準であって、その点についてはつぎのように規定されている。

「第六条、課税標準 *Besteuerungsgrundlagen*

一、営業税の課税標準は営業収益 *Gewerbeertrag* および営業資本 *Gewerbekapital* である。

二、営業収益および営業資本と並んで、支払給与総額を課税標準として選ぶことができる。給与総額税 *Lohnsummensteuer* は邦政府の同意がある場合にかぎり、これを徴収すべきものとする。邦政府は、邦の法律によって権限ありとされた官庁に対して、右の同意の権限を委託することができる。」

そこで、市町村は営業収益および営業資本とともに基準として徴収することしかできない。どちらか一方だけを課税標準とすることは許されない。そして、営業収益と営業資本を同時に課税標準とし、そのほかさらに企業の支払給与総額を課税標準とすることもできるのである。それゆえ、営業収益税 *Gewerbeertragsteuer* と営業資本税 *Gewerbekapitalsteuer* だけを実施して、給与総額税は実施しなくてもよいわけで、現にそのようにしている市町村も存在するのである。⁽⁸⁾

ところで、右の三つの課税標準のうち、歴史的に見て最も古いものは営業収益である。一九三六年十二月一日

の營業税法が発効するまでは、ドイツの多くの邦では營業収益が營業税の唯一の課税標準であった。營業税法上の營業収益はいわゆる企業利潤とは異なっている。すなわち、それは「所得税法および法人税法の定める企業利潤 Gewinn aus dem Gewerbebetrieb」(第七條)のほか、負債に対する利子、賃借料および継続的負担金、匿名社員の利益配当分、無限責任社員の利益配当分、借入れた機械設備などの賃借料の半額(第八條)を含み、若干の項目を除外する(第九條)のである。これは、いわば「企業の客体的な収益 der objektive Ertrag des Unternehmens」であるといふことができる。⁽⁹⁾

營業資本は、一九三六年の營業税法によつて、一九三七年四月一日から、營業収益と並んではじめて全市町村の營業税の課税標準となつた。營業税法上の意味での營業資本は、営利企業の利用に供された資産の全体であつて、さらに詳しく言えば、それが誰のものであるか、すなわち企業の自己資本なのか、それとも誰か他の人の所有する他人資本なのかといふことは無関係である。ただ、地租との二重課税を避けるために、土地所有の形で存在する資産は營業税の課税標準から除外される。營業資本は、営利企業の統一価値 der Einheitswert des gewerblichen Betrieb のほか、負債利子、賃借料、継続的負担金および利益配当分に対応する債務額と、共同經營者あるいは第三者の所有する土地以外の經濟財とを含み、若干の除外項目を伴っている(第二條)。

課税標準としての支払給与総額は、各歴月あるいは四半期について計算されるが、これは營業税の納付が二月、五月、八月および十一月の各十五日に行なわれるためである。そして一歴年間に営利企業の支払う給与総額が二四〇〇〇〇ドイツマルクを超えない場合には、支払つた給与総額のうち九〇〇〇〇ドイツマルクが課税標準から控除される(第二三條)。

西ドイツの営業税について

支払給与総額を課税標準とすることに關しては、手續上若干の問題があるようである。すでに見たように、市町村は邦政府の同意がある場合にだけ給与総額税を徴収することができるのであるが、このさいの邦の同意が毎年与えられねばならないのか否かが問題点の一つである。ハノーファー行政裁判所判決（一九六四年十月十三日）は、邦政府の同意は毎年与えられることが必要であるとして、ヘッセン行政裁判所判決（一九五八年五月二十三日）では、毎年同意は不要で、かつ同意の決定が実質的に市町村に伝達されれば十分であつて、その決定を公告する必要はないとしてゐるのである。⁽¹⁰⁾

以上三つの課税標準のうち、営業収益と支払給与総額とは、それを合算すると企業の付加価値額に近いものになると思われるが、その点については、ここでは指摘するだけにとどめて、後述に譲ることにする。

三つの課税標準を併用する理由について、一九三六年營業税法の理由説明 *Begründung* の中でつぎのように述べられている。少々長いけれども関係箇所の全文を引用しておく。「この法律の立脚点は、營業税にとつて、単一の課税標準では十分でないということにある。もし營業税が營業収益だけを基準にしてきめられるとしたら、この租税は景氣・不景氣に対して非常に敏感になり、そのため市町村財政が著しい不安定性をかかえこむことになるだろう。營業資本もまた、それだけ単独で課税標準にすることはできない。というのは、それとともに營業収益もかわらしめなければ、營業資本を全くもしくは少ししかもたない營利企業が支払わねばならぬ營業税は皆無もしくは過少になるであろう。最後に、支払給与の総額だけを基準とすることも考えられない。というのは、その場合には、賃金集約的企業が一方的に負担を強いられることになるからである。それゆゑ、この法律は複数の課税標準を規定しているのである。そのさい出発点になつてゐるのは、營業税が種々の課税標準によつ

て分割され、それによって、納税義務者にとっていっそう内面的なつりあいがある程度まで生じることである。種々の課税標準を使用することは、同時にまた租税債権者としての市町村にとつても調整的な働らきをし、それによって、ある程度まで景気変動に対する保護を与えることになる。こういった理由で、営業収益、営業資本および支払給与総額が相並んで課税標準として選ばれたのである。もちろん、これらの課税標準がどれもみな等しい重要性をもっているのではない。営業収益と営業資本はつねに同時に課税標準にならねばならないのであって、それらは給与総額よりも大きな重要性をもっているのである。営業収益および営業資本を基準とする課税が税収に影響を及ぼす場合の關係について、数字的に確かなことは言えない。しかし、一般的に考えれば、営業収益に対する課税のほうが優先している。⁽¹¹⁾

実際に営業税額を算出するためには、課税指数 *Steuernelzahl* というものと、徴収率 *Hebesatz* というものと、二つの係数が用いられる。

営業収益についての課税指数は、納税義務者が自然人や合名会社、合資会社および社員が企業者であると見なしうるその他の会社である場合には、収益の大小に応じて〇%から五%まで累進的に定められており、また納税者が株式会社、株式合資会社、有限責任会社等の資本会社、協同組合および相互保険会社である場合には一律五%と定められている。営業収益にこういった課税指数を乗じたものは課税基準額 *Steuernelzbetrag* とよばれる(第一条)。

営業資本についての課税指数は千分の二であつて、営業資本額にこの課税指数を乗じたものが、この場合の課税基準額となる(第三三条)。

西ドイツの營業税について

西ドイツの営業税について

これら二つの課税基準額を合算したものを統一課税基準額 *einheitlicher Steuerbetrag* とよび（第十四条）、この額に対して、市町村が別に定める徴収率を乗じれば、実際に企業が納付すべき営業収益税と営業資本税の合計がえられることになる（第一六条）。

給与総額に関する課税指数は千分の二であって（第二五条二項）、この場合にも、給与総額にこの課税指数を乗じて課税基準額を求め、さらにそれに徴収率を乗じれば、企業が実際に納付すべき税額がえられるのである。ところで、同一市町村において、給与総額税の徴収率は、営業収益税および営業資本税に適用される徴収率と同じである必要はない（第二五条五項）。これら二つの徴収率が異なっている事例が実際にも存在している⁽¹²⁾。

これらの課税指数は営業税法によって全国一律に定められているが、徴収率はいずれも市町村が決定するのであるから（第一六条二項、第二五条五項）、市町村によって全く区々であって、低い方は五〇％というものから、高い方は五〇〇％以上——中には一一〇〇％——というものまである。しかし、実際には全市町村の八六％が二二五％から三〇〇％までの範囲の徴収率をもっているから、平均的な徴収率は二五〇％前後と推定され、市町村によって徴収率に非常に大きな相違があるというケースは、そう多くはないものと考えられる⁽¹³⁾。

いま、ある企業について営業収益を *P* で表わし、それに仮りに四％の課税指数、営業資本を *C* で表わし、それに千分の二の課税指数、給与総額を *W* で表わし、それに千分の二の課税指数をそれぞれ適用し、かつ徴収率を仮りにすべて三〇〇％と定めれば、この企業が納付すべき営業税の総額は、

$$\frac{4}{100} \times \frac{300}{100} \times P + \frac{2}{1000} \times \frac{300}{100} \times C + \frac{2}{1000} \times \frac{300}{100} \times W$$

となり、これを整理すると

$$\frac{12}{100} \times P + \frac{6}{1000} \times C + \frac{6}{1000} \times W$$

となる。

このようにしてえられる営業税収入は、近年、市町村の租税収入総額の八〇%にも達して、事実上市町村にとって最も重要な収入源となっている。

二 付加価値税と営業税

前節で見た営業税の課税標準を、いわゆる付加価値との関連において再検討し、この営業税そのものが一種の付加価値税として理解されるべきものであることを明らかにしたい。

付加価値 (V/A) とは原材料やサービス等の購入額に対して企業が新たに付け加えた価値額のことである。資本と在庫品の問題を別とすれば、付加価値は一定期間における企業の総産出額 (O) から、その企業が他企業より購入して生産に投入した額 (I) を差し引いた差額 ($O-I$) として示すことができる。他方、付加価値はまた企業が一定期間に支払った賃金・俸給、利子、地代・賃借料および企業の手許にのこった利潤の合計としてとらえることもできる。この場合、賃金・俸給・すなわち企業が支払った給与の総額——これこそまさに前述の給与総額の課税標準そのものである——を W で表わし、残余の利潤、利子、地代・賃借料——営業収益税の課税標準とされているもの (営業税法七、八、九条)——を P で表わせば、付加価値は $W+P$ で示すことができる。

西ドイツの營業税について

$V/A=O-I$ として付加価値をとらえる方法を控除法とよび、これに対して $V/A=W+P$ として付加価値をとらえる方法を加算法とよぶことにする。こうしてえられた付加価値に対して適用される税率を t で表わせば、付加価値税額を算出するのにはつぎの四通りの場合を考えることができる。

- 1) $t \cdot V/A = t \cdot (W+P)$
- 2) $t \cdot V/A = t \cdot W + t \cdot P$
- 3) $t \cdot V/A = t \cdot (O-I)$
- 4) $t \cdot V/A = t \cdot O - t \cdot I$

方程式の取扱いとしては1)と2)および3)と4)はそれぞれ同じものと見られるが、実際に租税を取扱う上からは右の四つの式はそれぞれ異なるものである。いま1)を直接加算法、2)を間接加算法、3)を直接控除法、そして4)を間接控除法と名づけることにする。⁽¹⁴⁾

これら四つの方程式で示される税額算定方法に対応する付加価値税の実例を諸国の立法の中から拾いだして示してみたい。

1)の直接加算法による付加価値税の例は、わが国でかつていわゆるシャープ勧告にもとづいて立法化された「附加価値税」の中に認められる。一九四九年のシャープ税制使節団報告は、当時も今日と同じように道府県税として実施されていた事業税の「課税標準としての利潤にかかっている累進的圧迫をいくぶん緩和すること」を⁽¹⁵⁾目的として、「税率を利潤にだけ適用しないで、利潤、利子、賃借料および貸金総額の合計に適用すること」を⁽¹⁶⁾提案し、さらに翌一九五〇年の第二次報告でも重ねてそれを勧告した。⁽¹⁶⁾すでに、第一次勧告にもとづいて一九五

○年には地方税法が改正されて、「第二章 道府県の普通税」の中に「第一節 附加価値税」が事業税に代ってとり入れられ、その課税標準は直接控除法によって算定されること——後述参照——が規定されていたが、一九五一年には、課税標準を右の直接控除法によらないで、「各事業年度の所得並びに当該事業年度中において支払うべき給与、利子、地代及び家賃の額の合計額によって算定する方法（加算法という。）」（地方税法第三十一条の二）⁽¹⁷⁾を用いてもよいことが追加的に規定された。当時の地方税法では、これを單純に加算法とよんでいるが、われわれの分類に従えば、これは直接加算法とよぶべきものであることは明らかである。しかし、このようにして法制化された附加価値税⁽¹⁸⁾が、ついに一日も実施されなまま廃止されてしまったことは周知の通りである。

一九七五年秋、わが国の自治省は、中小法人を除く法人事業税（府県税）の課税標準として、従来行なわれてきた所得のほか、企業の附加価値あるいはさらに総資本をも併用すべきであるという意見を、政府の税制調査会に出したと報じられている。ここで企業の附加価値というのは所得（利潤）のほか、支払給与、利子、地代および家賃の合計のことであるとされている。⁽¹⁹⁾すなわち事業税の外形標準課税の問題である。この附加価値の算定法が、前述の一九五一年の地方税法第三十一条の二の規定と全く一致している点に注目したい。これが実現されれば、事業税は直接加算法による附加価値税となる大きな可能性をもっているのである。さらに、事業税のうち総資本を課税標準とする部分は、西ドイツの営業資本税に酷似したものになることは明らかである。

こういった点と関連して、わが国の政府の税制調査会が本（一九七七年十月四日付の答申の中で、「事業税における外形標準課税の導入について」⁽²⁰⁾）実に漠然とはあるが言及していることも指摘しておかなければならない。つぎに2)の間接加算法による附加価値税の例として示されるのが、本稿の主題である西ドイツの営業税であ

西ドイツの營業稅について

る。

西ドイツの營業稅は、すでに見た通り、營業收益稅、營業資本稅および給与総額稅の三つの部分によって構成されているが、そのうち營業資本稅を除外して、營業收益稅と給与総額稅を一体のものとしてみると、これはまさしく間接加算法による付加価値稅である。課稅標準についてみると、給与総額稅では企業の支払給与の総額であり、營業收益稅では企業利潤のほか、負債に対する利子、賃借料および継続的負担金、匿名社員の利益配当分、無限責任社員の利益配当分等が含まれており、これら課稅標準の合計額は企業の付加価値にほぼ等しいものとなる。こういった付加価値に対して、それを P の部分と W の部分とに区分して課稅するのである。すなわち $P + t \cdot W$ の形で、 P に適用される稅率と W に適用される稅率とが同一でなく、前節であげた例をかりて示せば

$$\frac{12}{100} \times P + \frac{6}{1000} \times W$$

という形で P と W に対して別々に課稅されている。

ここで再び、前述の自治省案と伝えられるものについてみると、もし付加価値が、所得(利潤)、利子、地代および家賃を合計した部分—— P ——と、支払給与総額の部分—— W ——とに区分され、それぞれ異なった稅率が適用されることになると、この場合の事業稅は間接加算法による付加価値稅となる可能性もあり、これにさらに事業稅のうち総資本を課稅標準とする部分が追加されることになると、事業稅は全体として現在の西ドイツの營業稅とほとんど同じものになるであろう。

ちなみに、フランスでは一九七六年から新しい營業稅が實施されている。収益課稅はもともとフランスで始つ

たといわれており、同国では一七九一年に制定された営業免許税 *contribution des patentes* が、*le département* および市町村 *commune* の有力な財源として一九七五年まで存続していた。これはわが国の事業税にあたるもので、その課税標準は、(1)使用される建物および設備の賃借料、(2)従業員数、および(3)営業の種類ならびに企業の所在市町村の人口規模によってきまる定数の三つであった。この営業免許税に代って、一九七六年一月一日から新しい営業税 *taxe professionnelle* が実施されることになったが、この新税の課税標準は、(1)支払給与総額の五分の一、および(2)使用される固定資産の賃借料の二分の一の二つである。⁽²¹⁾

この改正の最初の案では、課税標準が、(1)利潤、(2)支払給与総額の二分の一、および(3)使用される固定資本の賃借料の三つとされていたが、結局、利潤は全面的に除外され、支払給与総額については二分の一から五分の一に圧縮されたのである。⁽²²⁾ もし課税標準が当初の案の通りに実現されていたとすると、この営業税は西ドイツの営業税によく似て、間接加算法による付加価値税に近いものとなったはずである。

3)の直接控除法による付加価値税の例としてあげられるのは、前述のシャープ税制使節団の第一次報告にもとづいて、一九五〇年の税制改革において、地方税法第二章道府県の普通税、「第一節 附加価値税」として法制化されたものである。シャープ報告では、「この課税標準を定義する……方法は、総収入額から他企業よりの購入額を控除することであり、後者には資本設備、土地および建物の購入が含まれる。その差額は企業が他企業から購入した原料に付加した価値額である」と述べており、⁽²³⁾ 地方税法第三十条第四および五項は、その点について、「付加価値額は、総売上金額から特定の支出金額を控除した金額とする」と規定している。⁽²⁴⁾ この差額としての付加価値額 *O-I* に対して税率 t が適用されるのである。この場合の税額は $t \cdot (O-I)$ となり、これはまさしく

西ドイツの営業税について

直接控除法による付加価値税である。

このような課税方法をはじめて提唱したのは、ドイツのウィルヘルム・フォン・ジーマンスであって、一九一九年のことと言われている。ジーマンスは当時行なわれていた売上税 Umsatzsteuer の負担が累積することを避けるために、改良売上税 veredelte Umsatzsteuer を考案し⁽²⁵⁾、その課税標準を算出するには「総売上額から……すでに知られている仕入額を……差引く……だけでよい。その差額が課税標準となるはずの純売上げ——付加価値・中村——を示しているのである⁽²⁶⁾」と述べている。

ジーマンスの案は、のちに一九五三年二月十四日付西ドイツ大蔵省学術顧問団報告書『有機的税制改革』の中でも大いに推奨され、売上税改革案のうち最有力のものとなったが、種々の曲折をへてついに実現を見るに至らなかったのである⁽²⁷⁾。

わが国の政府の税制調査会は、前述の一九七七年十月四日付の答申において、「一般消費税の基本的な仕組みの検討」を行ない、そのさい課税標準に触れてつぎのように述べている。「課税標準は、国内において事業を行う者については売上額（累積課税の排除を行う方式の場合には、売上げから他の事業者からの仕入れ等を控除したもの）……とすることが適当である⁽²⁸⁾」（傍点は中村）。これは明らかに直接控除法による付加価値税を示しているのである。

最後に、4)の間接控除法による付加価値税の例として示されるのは、今日ヨーロッパの多くの国々で実施されているいわゆる E C 型付加価値税である。

この租税について、英国の付加価値税白書はつぎのように正確でわかりやすい説明を与えている。「実際に納

税者は自分が現実につくりだした付加価値を計算する必要はない。……かれはまず、その期間に自分が仕入れ先に支払った租税（「仕入れに課される租税」input tax）をすべて合計し——本稿の表現では f_I を求め——、ついで同じ期間に自分の売上げについて顧客から徴収した租税（「売上げに課される租税」output tax）をすべて合計する——本稿の表現では f_O を求める——。これら二つの租税の差額—— $f_O - f_I$ ——が、この業者が税務当局に支払うべき租税額である。⁽²⁹⁾ すなわち EC 型付加価値税はいわゆる前段階税額——この場合には f_I ——控除を伴う売上課税—— f_O ——であって、本稿の表現では間接控除法による付加価値税である。西ドイツでは、「売上税法（付加価値税）、一九六七年五月二十九日」⁽³⁰⁾ によって、一九六八年一月一日からこのタイプの付加価値税が実施されており、現在ではヨーロッパの十数か国がこの EC 型付加価値税を採用しているのである。

以上、各国の立法に即して四つのタイプの付加価値税の各々について実例を示したが、それによって今日西ドイツには、間接加算法による付加価値税たる営業税——営業資本税を除く——と間接控除法による付加価値税たる売上税とが並存していることが明らかになった。

同時に、現在わが国で論議されている事業税の外形標準課税への移行は、直接加算法——場合によっては間接加算法——による付加価値税の出現をみる可能性があり、また一般消費税として論議されている売上税は直接控除法による付加価値税として現われる可能性をもっていることも併せて理解されたであらう。

三 営業税割当額

西ドイツの営業税が本来市町村税であることはすでに見た通りであるが、こんにちではその租税収入の一部が西ドイツの営業税について

表2 所得税及び法人税収入の配分比率

	連 邦	邦
1951	27%	73%
1952	37	63
1953—1954	38	62
1955—1957	33 ¹ / ₂	66 ¹ / ₂
1958—1962	35	65
1963	38	62
1964—1966	39	61
1967—1968	37	63
1969	35	65

Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 1976, Bonn 1975, S. 178 f.

連邦および邦に割当てられて、営業税割当額 Gewerbesteuerumlage とよばれている。つぎに、この営業税割当額が出現した経緯とその現状を見ることにする。

一九四九年に西ドイツの基本法が成立した当初は、連邦、邦および市町村に対する租税の配分はいわゆる分離方式 Trennsystem によって行なわれ、関税、財政独占、売上税および消費税は連邦に、所得税、法人税および継続的財産税は邦に、そして不動産税および営業税は市町村に属するものとされていた。ところがその後、戦争犠牲者の救済などと関連して、連邦の支出が増大したので、連邦は邦に対して所得税および法人税収入の一部を与えるよう要求し、結局、一九五一年に所得税および法人税収入の二七％が連邦に配分されることになった。それ以後、連邦および邦に属する租税は「専属的な連邦税 ausschließliche Bundessteuern」、「専属的な邦税 ausschließliche Landessteuern」および「共同税 gemeinschaftliche Steuern」の三種に区分されることになった。⁽³¹⁾ 共同税たる所得税および法人税収入に関する連邦と邦との間の配分比率の変遷は表2に示す通りである。

さらにその後、一九六四年には財政改革のための専門委員会が設けられ、その答申にもとづく改革案が国会の審議にかけられて、その結果一九六九年に財政改革が実現された。ここではその財政改革によって実現された連邦、邦および市町村の間の租税収入の配分の変更について、三つの点をとりあげてみたい。

表3 共同税および営業税（給与総額税を含まず）収入の配分比率 (%)

年 度		1970	1971	1972	1973	1974	1975 (見込)	1976 (見込)
所 得 税	連 邦	43	43	43	43	43	43	43
	邦 市	43	43	43	43	43	43	43
	町 村	14	14	14	14	14	14	14
法 人 税	連 邦	50	50	50	50	50	50	50
	邦 市	50	50	50	50	50	50	50
	町 村	0	0	0	0	0	0	0
売 上 税	連 邦	70	70	65	65	63	68.25	69
	邦 市	30	30	35	35	37	31.75	31
	町 村	0	0	0	0	0	0	0
営 業 税 (除給与 総額税)	連 邦	20.3	20.9	19.7	19.8	19.6	19.4	19.4
	邦 市	20.3	20.9	19.7	19.8	19.6	19.4	19.4
	町 村	59.4	58.2	60.5	60.5	60.9	61.2	61.2

Finanzbericht 1976, S. 180 f., S. 184 ff. より算出

第一は、それまでにすでに、前述のような経緯で連邦と邦の共同税とされていた所得税および法人税のほか、従来は専属的な連邦税とされていた売上税（付加価値税）が新たに共同税に加えられた点である。

第二は、従来、共同税として連邦と邦だけが収入にあずかってきた所得税について、収入の一部が市町村に与えられることになった点である。

第三は、第二点とも関連して、従来その収入が市町村だけのものでとされていた営業税について、収入の一部が連邦と邦に対して等しい割合で割当てられることになった点である。

まず、第一の点についてであるが、売上税はもともとライヒの租税として採用され、発展してきたもので、第二次世界大戦後も、ひきつづき連邦税であり、その収入は連邦に帰属していた。一九六八年一月一月付で売上税から付加価値税への移行がおこなわれたのちも、この事情は同じであった。ところが、近年、連邦と邦の財政需要の進展に適

西ドイツの営業税について

応する必要上、租税収入の面でも連邦と邦がつりあいのとれた発展の可能性をもつことが要請されるようになる、そのため、従来すでに連邦と邦の共同税とされていた所得税および法人税のほか、一九七〇年からは売上税⁽³²⁾に付加価値税もまた共同税に加えられることになった。

この点について、地方財務協会編『世界の地方財政制度』は具体的につきのよう述べている。「これは、所得税及び法人税が景気に対して弾力性が強いいため好景気のときは著しい自然増収をもたらす反面、不景気になるとその税収入額の落込みは著しく、当時これらの租税収入に依存している邦の財政運営を不安定ならしめていたため、景気変動に十分対応できる新たな租税結合方式が要請されたことによる。租税結合においては、景気に敏感な租税と収入が景気動向にあまり左右されない租税を組合わせることにより個々の租税収入の変動がその方式の中で調整されるとき、その効果が発揮され、安定的な収入が確保されることから法人税及び所得税と比較し、景気に対しある程度非弾力的性格を有するものであるとともに、各邦内の財政需要と関連を有するものを共同税として追加すべきと考えられ、売上税が共同税として追加された⁽³³⁾。」共同税としての所得税、法人税および売上税の収入が連邦と邦の間で配分された割合は表3に示す通りである。

第二点についてみると、市町村独自の租税収入中に占める営業税収入の割合は、第二次世界大戦前、たとえば一九三一年には一九％であったが⁽³⁴⁾、近年、一九六〇年には七七％、六五年七九％、七〇年七七％、七四年八二％というように、圧倒的重要性を示している⁽³⁵⁾。他方、営業税収入は、それぞれの市町村に存在する営利企業の数や規模に依存しており、かつ大企業は地域的に集中、偏在していることが多いので、市町村間における営業税収入の不均衡もまた著しいものがある。そこで、国家による市町村間の財政調整が不可避となり、とくに多数の田園

表4 所得税交付額と営業税割当額 (単位100万DM)

	所得税交付額 (A)	営業税割当額 (B)	A - B
1970年	7,152.2	4,354.6	2,797.6
1971年	8,560.0	5,156.6	3,403.4
1972年	10,207.4	5,851.4	4,356.0
1973年	12,278.9	7,022.8	5,256.1
1974年	13,825.5	7,344.6	6,480.9
1975年(見積)	13,650	7,000	6,650
1976年(見積)	15,120	7,188	7,932

Finanzbericht 1976, S. 186 f. より算出

的小市町村はこの財政調整に対する依存性をますます高めるようになった。こういった状況のもとで、一九六九年五月十二日付第二一次基本法改正法(通称財政改革法)⁽³⁶⁾——一九七〇年一月一日発効——によって、従来、連邦および邦の共同税であった所得税収入の一四%が財政調整のため市町村に交付されることになったのである。⁽³⁷⁾

第三の点は、第二点と関連して、市町村がその邦の住民の納付する所得税収入の一定割合——一四%——を受ける代りに、市町村税たる営業税収入が連邦と邦に割当てられることが、一九六九年九月八日付の市町村財政改革法——一九七〇年一月一日発効——によって定められた。⁽³⁸⁾これが営業税割当額であって、市町村はこの割当額を、その地域を管轄する税務署へ引渡すのである。この割当額は全市町村に対して一律に、営業収益税および営業資本税の統一課税基準額の一二〇%と定められている。⁽³⁹⁾営業税割当額の算定にあたって、給与総額税が除外されていることと、市町村が個別的に決定する営業税徴収率の効果が及ばないように工夫されていることに注目したい。このことによって、給与総額税を実施したり、やむをえず平均以上に高い営業税徴収率を適用している特別高負担の市町村が、それよりも楽な状況にある市町村よりも大きな金額の引渡しを求められることが回避されるのである。

営業税割当額は、実際には、営業収益税と営業資本税の収入合計実績額に一二〇%を乗じ、それを市町村の徴収率で割って算出する。こうして年度——一月一月から十二月三十一日まで——についてえられた割当額が所轄税

図2-7-6の細報を以下

表5 連邦、市町村の租税収入 (単位100万DM)

	1970年	1971年	1972年	1973年	1974年	1975年(見込)	1976年(見込)
1. 専属の連邦税	27,396.0	29,555.1	31,549.2	35,111.7	34,550.6	33,328	34,370
2. 連邦割当分							
a) 所得税	21,967.5	26,291.4	31,351.3	37,713.6	42,464.1	41,925	46,440
b) 法人税	5,368.5	4,620.6	5,341.9	6,455.6	6,488.7	5,850	5,735
c) 売上税	26,687.3	30,028.2	30,537.9	32,165.6	31,469.3	32,397	35,357
d) 營業稅	2,177.3	2,578.3	2,925.7	3,511.4	3,672.3	3,500	3,594
連邦稅收入合計	83,596.6	93,073.5	101,706.0	114,957.9	118,645.0	117,000	125,496
3. 専属的邦税分	9,530.9	10,247.0	10,882.4	11,485.3	11,789.5	12,102	13,210
4. 邦割当税							
a) 所得税	21,967.5	26,291.4	31,351.3	37,713.6	42,464.1	41,925	46,440
b) 法人税	5,368.5	4,620.6	5,341.9	6,455.6	6,488.7	5,850	5,735
c) 売上税	11,437.4	12,869.2	16,443.5	17,319.9	19,700.2	17,623	18,820
d) 營業稅	2,177.3	2,578.3	2,925.7	3,511.4	3,672.3	3,500	3,594
邦稅收入合計	50,481.6	56,606.5	66,944.8	76,485.8	84,114.8	81,000	87,799
5. 専属的市町村税	4,951.8	5,573.5	6,229.3	6,866.7	7,542.8	8,350	9,080
6. 所得稅交付額	7,152.2	8,560.0	10,207.4	12,278.9	13,825.5	13,650	15,120
7. 營業稅(除割当額)	6,373.0	7,156.7	8,995.1	10,754.0	11,430.0	11,000	11,334
市町村稅收入合計	18,477.0	21,290.2	25,431.8	29,899.7	32,798.3	33,000	35,534
負担調整基金收入 欧州共同体割当分	1,581.6	1,439.0	1,379.5	1,297.3	1,299.1	1,200	1,150
合計	153,136.7	172,409.3	197,002.8	224,803.4	239,618.0	238,300	256,709

務署に引渡され、その総額が連邦と邦の間で折半される⁽⁴⁰⁾。これまでの数年間についてみると、営業税割当額は営業収益税と営業資本税の収入合計額の四〇%前後になっている(表3)。

前述の市町村に対する所得税交付額と市町村からの営業税引渡額とを比較してみると、表4に示す通り、市町村にとってかなりの受取超過となり、それが市町村財政状況の改善に役立っていることがうかがわれる。表5の市町村税収確定額でみると、この増収分が税収全体に占める割合は年々増大し、一九七〇年の一五%から一九七四年はおよそ二〇%にも上っている。

以上に見た通り西ドイツでは、間接加算法による付加価値税の性格をもつ営業税が、間接控除法による付加価値税(いわゆるE.C型付加価値税)の性格をもつ売上税と共存している。そして市町村税たる営業税の収入の一部が連邦と邦にも割当てられ、同時に連邦および邦の共同税たる所得税収入の一部が市町村にも与えられており、売上税は連邦と邦の共同税とされている。これらの点はわが国における一般消費税導入論議や、事業税の外形標準課税論議にさいして、十分検討すべきものであると思われる。

(1) Gewerbesteuer-gesetz (GewStG 1974) in der Fassung vom 15. August 1974, in: Hans Mütling und Ernst Fock, Hrsg., Steuerkommentar, Gewerbesteuer-gesetz mit Durchführungsbestimmungen und Ergänzungsvorschriften, München 1976.

(2) 「事業支出 (Betriebsausgabe) とは事業の経営に要した出費 (Aufwendung) をいう」(所得税法第四条四項)。
大蔵省主税局国際租税課編「調査時報」第二卷第五号、一九七五年(ドイツ所得税法、一九七四年)一一三頁。

(3) Gewerbesteuer-gesetz vom 1. 12. 1936 und Einführungsgesetz zu den Realsteuern vom 1. 12. 1936,

西ドイツの営業税について

西ドイツの租業税とドイツ

- Steuerkommentar, § 1, S. 2.
- (4) Gesetz zur Änderung und Ergänzung des Art. 106 Grundgesetz vom 24. 12. 1956, ebenda.
- (5) Steuerkommentar, § 1, S. 1.
- (6) Steuerkommentar, § 1, S. 2a.
- (7) Steuerkommentar, § 1, S. 1.
- (8) Schmolders, Allgemeine Steuerlehre, 4. Aufl., Berlin 1965, S. 140.
中村英雄訳『シキスニクス・租税の一般理論』中央大学出版部、一九六七年、一六〇頁。
- (9) Steuerkommentar, § 6, S. 2.
- (10) Steuerkommentar, § 6, S. 3.
- (11) Steuerkommentar, § 6, S. 1.
- (12) Schmolders, G., a. a. O., S. 140. 前掲拙訳一六〇頁。
- (13) Steuerkommentar, § 1, S. 2.
- (14) 中村英雄『西ドイツ附加価値税の研究』千倉書房、一九七三年、一九二頁。
- (15) Shoup Mission, Report on Japanese Taxation, Tokyo, Suprem Commander for the Allied Powers, 1949, Vol. II, p. 201.
- (16) Shoup Mission, Second Report on Japanese Taxation, Tokyo, Japan Tax Association, 1950, pp. 17f.
- (17) 荻田保『新地方税制度解説』日本経済新聞社、一九五一年、に付載の「地方税法」による。
- (18) 前掲拙著、二七五頁。
- (19) 日本経済新聞、一九七五年十一月十八日および一九日。

- (20) 税制調査会『昭和五二年一〇月、今後の税制のあり方についての答申』一九七七年十月四日、二六頁以下、四七頁以下。
- (21) Bulletin for International Fiscal Documentation, January, 1976, pp. 8—13.
Rassat, Patrick (ed.), La Fiscalité, Paris, 1975, pp. 182 f., p. 194, et p. 292.
- (22) Bulletin for International Fiscal Documentation, September, 1974, pp. 364—392.
- (23) Shoup Mission, Report, p. 201.
- (24) 荻田、前掲書。
- (25) 前掲拙著、一五七頁。
- (26) Siemens, Wilhelm von, Veredelte Umsatzsteuer (Neudr. Siemensstadt, Selbstverl. 1921).
- (27) 前掲拙著、一六〇頁。
- (28) 前掲、税制調査会答申、四三頁。
- (29) The Chancellor of the Exchequer, Value Added Tax (Presented to Parliament by the Chancellor of the Exchequer by Command of Her Majesty, March 1972) London, p. 2, § 9.
- (30) Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer) vom 29. Mai 1967.
- (31) Schmolders, G., Finanzpolitik, Berlin/Göttingen/Heidelberg 1955, S. 35 und S. 37.
山口忠夫訳『シュメルダース、財政政策』東洋経済新報社、一九五七年、五四頁および五八頁。
地方財務協会『世界の地方財政制度』一九七六年五月、一三三頁。
- (32) 前掲拙著、一八一頁以下。
- (33) 前掲『世界の地方財政制度』一三三頁。

西ドイツの營業税について

図ルヤンの類義語について

- (34) Steuerkommentar, § 1, S. 2a.
- (35) Bundesministerium der Finanzen, Finanzbericht 1976, Bonn 1975, S. 182 f.
- (36) Das Einundzwanzigste Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Finanzreformgesetz) vom 12. 5. 1969.
- (37) Steuerkommentar, § 1, S. 2a.
Schmolders, G., Allgemeine Steuerlehre, S. 140. 権限用語 | 四〇頁。
前掲『世界の地方財政制度』一四五頁以下。
- (38) Das Gesetz zur Neuordnung der Gemeindefinanzen (Gemeindefinanzenreformgesetz) vom 8. 9. 1969.
- (39) Steuerkommentar, § 1, S. 6.
- (40) Steuerkommentar, § 1, S. 8.

(一九七七年・一〇・一七)