

ミシガン州の付加価値税

小 森 瞭 一

第一節 序

1953年、ミシガン州は付加価値概念に基づく、企業活動税 (Business Activity Tax 以下 B・A・T) を採用することに決定した。企業を社会の富の生産主体であり、あらゆる所得の源泉が集約された場所と考え、そこで付加された価値に課することは全生産過程を通じて、最終生産物の価値、すなわち経済学的意味での総所得額に課することになる。この点は、これまでのミシガン州に行なわれてきた総収益税の欠陥である累積効果 (Pyramiding) を避けしめ、また所得課税の場合、効率を良くする結果生じた利益に対して課税するので「効率性を罰する」 (Penalty of Efficiency) 結果となることもないので財政学者の間で課税標準として付加価値が推奨されてきた。ミシガン州のこの B・A・T はこの意味で付加価値税であり、州税として課されたのであるが、それ以前においてアメリカのどの州においても実現していない実験的なものであった。

この付加価値税はアメリカ合衆国において第4番目の税種目となった。すなわち、それまでは、①総収益税 (Gross Receipt Tax) ②会社免許税 (Corporate Franchise Tax) ③法人所得税があった。

第二節 ミシガン州の付加価値税の経過と性格

1953年7月1日に B・A・T が公布されたがその時は、1955年3月15日を終了期限とする時限立法であった。当時ミシガン州では毎年一般会計 (The General Fund) は赤字警告の発せられるべきほどになっており何らかの処置を講

る必要があった。この点について調査を委嘱された調査団は歳入総額からみれば決して赤字になるとは考えられないが、歳入の使用に際し、それぞれ特定の用途にあてられることに制限されていたため一般会計の赤字が生じたと報告したり。

当時の州税の規定によると収益税の3セントのうち、0.5セントは地方政府に、2セントは学校補助金に割り当てることを明記していたため残り0.5セントのみが州の一般会計に歳入として含めることを認めたにすぎない¹⁾。

そこでその解決策として、州法のこの規定を除くと共に小売高税 (The Retail Sales Tax) の税収を地方政府に使用させ、その代り地方政府への補助金制度 (A System of Grants-in-Aid) を廃止するよう勧告した²⁾。この改革は長期間を要するため、その実施までの間、暫定的に収入が必要となった。このため、下院は個人及び法人所得税の1%をそれにあてる法案を可決したが上院で個人所得税部分は否決されたため、残った法人所得税部分が「電撃的速さ」(Blitzkrieg-celerity) で B・A・T として成立したのである³⁾。

しかも、肝心の長期計画は実現しないままとなってしまった。他方 B・A・T は1954年に一部改正され、1955年に大幅改正されると共にミシガン州の永久税制部門 (A Permanent Part of Tax System) に加えられた⁴⁾。

この付加価値税による税収入は特別会計でなく一般会計に入れられているため州行政の方針に従って使うことが出来る財源として大きな貢献をした。当初2年間は毎年約3,000万ドルの税収が上がり、税率改正の1955年以降は約6,000万ドルの税収が見込まれた。この数値は一般売上税やガソリン税より少ないが会社免許税 (Corporate Franchise Tax) よりも大きいと言われた⁵⁾。さらに、

1) C. K. Sullivan. The Tax on Value Added. 1965. Jan. Columbia p. 299.

2) 1908年に制定され、1948年に改正されたミシガン州法第10章第23部。

3) S. S. Sly. Report.

4) C. W. Lock, 他 "Administrative History of Michigan's B・A・T." p. 20.

5) A. C. T. 282 P. A. 1955. Sec. 251.

6) C. W. Lock, D. J. Rau & H. D. Hamiltan, "The Michigan Value-Added Tax" National Tax Jour. Vol VIII No. 4 p. 357.

1962～3年度の州及び地方税収合計の約3.8% (77,900千ドル) に達し、一般会計の歳入の20%を占め、小売高税に次ぐ歳入源となった⁷⁾。 ミシガン州法はこの税を企業収益税 (Business Receipt Tax) の一種であると考えた。 法文では「所得に対する特別課税」 (A Specific Tax on Income) と書かれていたが国会通過の際その法律は一般に企業収益税 (Business Receipt Tax) と呼ばれた。 主務官庁である歳入局は「企業活動税」 (Business Activity Tax) と名づけたが、訴訟に際しては、これを所得税の一種と主張している。 手形交換所 (Commerce Clearing House) はこれを売上高税として扱い分類上インディアナ州の総合所得税の次に掲記している。 統計局は営業免許税 (Business License Tax) として分類したが、法人には Licensing の規定は含まれていないので驚いた当局は「その他の税」という非分類項目に入れるなどの混乱を生じたほど、B・A・T の性格については法律上の複雑性、政治的連累、課税範囲などから単に分類学上の訓練以上の難問であった。 シャープ教授はこの税を消費者により支払われる転嫁可能な種類の税に属し「消費税と所得課税を結合させた付加価値税である⁸⁾。」と述べている。 言えることは、B. A. T も法人所得税も共に負担がいまいな点は共通した特徴といえる。 現在の連邦所得税水準では各州の企業の税負担は実質上半分は州外に持ち出され連邦政府の歳入となって国全体に広がると考えられるので問題はこの負担のバランスをどこでとるかにあるといわれている⁹⁾。 最初は企業所有者に負担されるようでも長期的にみれば標準原価の中に組み込まれ生産物価格に反映しよう。 付加価値税が法人税よりも迅速かつ確実に前転することは明らかでこれについては立法者も「広義の企業課税 (A Broad Based Business Tax)」と考えている。 シャープ使節団が法人所得税を付加価値税と代替させる提案の目的の一つには税負担を消費者に転嫁することにより資本形式を促進させることにあった¹⁰⁾。 この税が後転するか

7) C. K. Sullivan. op. cit. p. 298.

8) C. S. Shoup, "Theory and Background of The Value-Added Tax" Proceedings of The N. T. Asso. 1955.

9) C. W. Lock, 他 op. cit. p. 369.

という疑問に対してはおそらくしないだろうし、ほとんどその可能性はないと述べている¹⁰⁾。

ただ、ミシガン州の自動車産業の管理価格の条件の下で一部の税負担が労働に後転しうる点を示唆している。

B・A・Tの課税標準は「調整後収益」(Adjusted Receipt)とよばれその詳細については法で規定されているが、概念的には社会会計における付加価値—経済的財や用役の産出高に対して企業が貢献した貨物額—に似ている点から付加価値税という名が与えられている。すなわち、「調整後収益」はセンサス局(The Bureau of the Census)の「製造業による付加価値」よりも大きく、商務省の国民所得勘定で示された「創出された国民所得」(National Income Originating)よりも小さいといわれている¹¹⁾。実質的にはこの税の尺度は(税引前純利益+役員、従業員の労務代償+固定資産の減価償却+減損額)からなっており、他の州の事業税よりもその範囲は広いが、商工業活動のみに課せられ、労働提供による賃金や給料所得や臨時的偶発的取引による利益は課税標準には含めない。

法で特に例外として列挙された活動以外は個人法人を問わず業種の如何を問わず「調整後収益」に統一的に課税される点から「法人、個人共通企業所得税」(A Confined Unincorporated and Corporate Income Tax on Business)とも言われている¹²⁾。

實際上、「調整後収益」は企業の賃金及び利潤及び減価償却からなっている点を重視して、これは商務省が「製造業の付加価値」に近いとし、この税を純利益課税と総収益税の特徴を併有しており基本的にはそれらは異なった一種の

10) M. Brofenbrenner, "The Japanese Value-Added Tax" N. T. Jour. Vol III No. 4 p. 299.

11) C. W. Lock, 他 op. cit. p. 369-400.

12) J. A. Papke. "Michigan's Value-Added Tax after Seven Years." N. T. Jour. Vol. XIII No. 4. p. 351.

13) J. A. Papke, op. cit. p. 352.

雑種とみる見方もある¹⁴⁾。

プロフェンレンナー教授はこの課税標準は国民所得統計の「純生産物」の範囲に非常に近いとみている。

第三節 立法根拠

B・A・T は企業が支払う税を法施行地において作られた総生産物又は所得総額に対して占める割合として測定する。このことは企業が利益を計上しているのか否かに拘わらず、一定の企業活動を行なう際に与えられる政府公共機関のサービスの対価の支払としてこの税を考える。政府活動に代表される公共機関の主要部分が企業社会の活動を円滑に進めるために不可欠であり、この企業への政府の生産的サービスは全体として第5番目の生産要素を形成している。したがって、企業はこのサービスに対する身代りとして納税する。換言すれば付加価値論の基礎は応益負担の原則に立脚しており、付加価値税は企業の経済的財や用役生産に政府が貢献する範囲を実施可能にしてかつ合理的な測定能力をもっている最も適切な税である¹⁾。この付加価値税の論拠を受益論に求める見解に対しては、応益負担とは言いながら企業に対する公共サービスの原価の評価を行なっておらず、単に企業形態や純利益の有無に拘わらず企業により支払われる税金に対して莫然とした正当性しかもっていないという批判がある²⁾。いずれにしても政府機関の活動が夜警国家的存在で比較的狭範囲に止まった時代に反し、今日では福祉国家を目指し所得再分配の中枢機関として経済的にもその円滑な活動には不可欠となっており、その行政費も莫大な額にのぼっていることから積極的にこれらの行動を評価する必要が生じて来る。

富の生産の原点を企業に求めるならば、昨今の公害に伴う諸行政費の増大は何らかの形で負担されねばならない。例えば、水や空気の汚染が企業の生産活

14) C. W. Lock, op. cit. p. 361.

1) J. A. Papke, op. cit. p. 351.

2) C. K. Sullivan, op. cit. p. 300.

動に伴う副生産物であるならばその防止に必要な行政負担は当然企業が行なうべきであろう。この際、負担を公平にするには企業が利益を出しているか否かということよりもむしろ企業が正常に活動を行なうこと自体に対する副費的なものと考え利益とは別の基準が必要である。付加価値はこの政府活動を積極的に評価してその費用を負担する総括的な尺度の一つであると思われる。ミシガン州法が公布される以前には合衆国では付加価値税は殆んど具体的に知られていなかったが、研究者の間では1917年全国租税協会（National Tax Association）で Thomas S. アダムス教授が提唱して以来数人の財政学者の間で提唱されてきた。例えば P. Studenski, G. Colm, R. Arant, C. Shoup 等がいる³⁾。

また、実現しなかったが1921年及び1932年に議会に提案され、1932年 Brookling 協会の手でアラバマ州に推薦されたこともあった。ミシガン州の場合でも課税の実験や先駆者になるような意図から行なわれたのではなかった。先述の通り州財政危機の立て直しのため政府は法人利潤税を主張したが、それを回避せんとするきびしい長期間の立法闘争の中で代替的歳入源として引っぱり出されたのが B・A・T である。1953年の時は1955年3月を期限とする時限立法として P. A. Act 150 が公布され、2年後の1955年には P. A. Act 282. としてミシガン州歳入法の永久部門に含められることになった。

第四節 法規定とその改訂

1953年の法律は「納税者又はそれ以外の者で、直接又は間接に利益を得る目的で行なった当州内の企業活動に対して調整後収益（Adjusted Receipt）1ドルにつき0.4%を課す。」と定めている¹⁾。

この税は法人、個人企業は勿論、農業や専門職をも含むので合衆国の他の企業課税よりも課税範囲は広い。公共事業（ここでの公共事業の意味は連邦政府によりその収益となるべき料金率が制限され認可制のものをいう。）に対して

3) C. W. Lock, 他 op. cit. p. 358.

1) 1953年 P. A. Act 150.

は特別税率0.1%と定めた。法文上次の収入は課税対象外としている。賃金、給料その他労働の代価としての収入、資本財の売却、負債の返還による収入、売上に対する現金割引や返品による収入、保証人、管理人、執行人のような処分能力のある者以外の収入を処分したり支出する権限のない代理人の受領額等々。課税標準である「調整後収益」は課税総収入から次の法定控除額を差引いたものと定めている。

(1) 純利益を基準としない租税公課、納税者により顧客に転嫁される州及び連邦売上高税で、この税収が転嫁されないで総収益に含まれる場合はその含まれた額

(2) 正常耐用年数1年以上の資産を除く財や用役等を取得するために支払われた額……この控除額には売上原価、原材料部品費、賃借料、資本的支出以外の営業費、給料賃金が含まれる。この規定により他企業に支払われた額がその収益の中に含まれ課税されるという累積効果を避ける。

(3) 利子、賃借料

(4) 有形固定資産の合理的な減価償却及び減耗引当金……この規定は1953年に際しては不完全な形でしか入っていなかったが、それでは資本財原価は控除されないが賃借料は控除されるのでリースを利用する企業に有利となるため1955年の改訂で完全な形となった。日本やフランスの税法の場合、資本財購入の時に全額一時控除を認めたのでこの問題は生じない。歳入局はこれに関する規則を作成したがそれによると合衆国内国歳入法の減価償却表に原則的に準拠する。

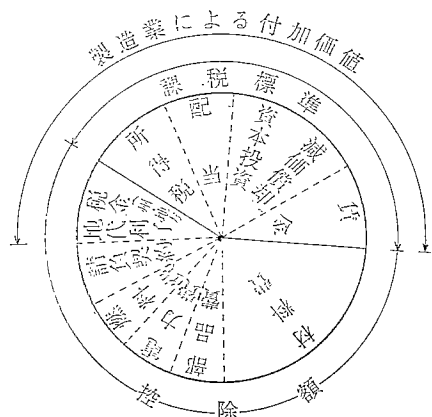
以上の法定控除額が課税総収益の50%以下の場合、納税者の選択で一率50%の控除ができる。この規定が付加価値税の理論的根拠から非常に遊離しているのは後述の通りであるが、これは控除絶対額が少ないサービス業や専門職に専業する人に対してとられた処置といわれている²⁾。したがって、サービス業や専門職は総収益に対して0.2%で課税されることになる。

2) C. W. Lock 他, op. cit. p. 360.

以上の控除額を差し引いた「調整後収益」が算出されるが、そこから基礎控除額1万ドルを定額控除することができる。この規定で実際課税は年総収益2万ドル以上の企業にのみ行なわれるため多くの農業、専門職、小企業は除外された。統計上にあらわれた実際の課税最低所得は製造業25千ドル、小売業55千ドル、卸売業125千ドル、法定控除選択者、20千ドル～24千ドルといわれた。このような定額免除と選択的控除は歳入局の仕事をはぶいたが歳入も減らした。

さらに保険、銀行、信託、相互会社等は会社免許税や消費税(Excise Tax)が課されているので免税になる。又、合衆国の法律で州が課税できない人の収益や大部分の非営利団体の収益も非課税であり、株式等投資有価証券から生ずる所得も免税となる。この時点での「調整後収益」の構成内容を図示すると(第一図)の通りである。

第一図 製造業に対するBATの適用



資料: ミシガン州歳入局年次報告 1953～4年p.23.
この図は減価償却を控除額として認めた1955年の改正前のもので、1955年以降は減価償却は課税標準から除かれる。

1954年の国会でこの付加価値税について定義及び行政上要点につ

いて比較的細部に明文化されたが列挙すると次の通りである³⁾。

- (1) 年次申告書作成期間を事業年度終了日以降30日を90日に延長。
- (2) 当局の承認により関係会社の遡給申告を認めた。
- (3) パイプラインが他州にもまたがっている場合の特定配分公式の採用。
- (4) 地方電化協会(Rural Electrification Asso.)及び協同組合を公共事業に指定。
- (5) 特定の季節産業に対して法定免税額を10千ドル迄拡大。

3) C. W. Lock 他, op. cit. p. 364-5.

- (6) 運輸業の配分公式で収益割合を乗客数割合や重量割合で代用することを認めた。
- (7) 分離計算 (Separate Accounting) の承認。
- (8) 1年間の納付税額を前払することにより四半期申告書省略の承認。
- (9) サービス所得の州際取引の配分に関する規定の削除。

1955年には四つの大きな修正が行なわれた。一つは減価償却を控除項目として認めたこと。二番目は州をまたがって活動する企業収益の配分公式の変更、三番目は人件費の額が相対的に多い企業に対して追加的控除額10%を認めたこと、四番目は税率を変更したこと、すなわち、標準率として「調整後収益」1ドル当り、一般の場合0.65%に、公共事業は0.15%に増加させた。この税率の増加は歳入を大幅に増大させた。その他の諸改正については項を改めて後述する。

第五節 納付税額の計算

今一度、1955年度段階における B・A・T の規定に従って納付税額を算出する手続を整理しよう。

- (1) まず課税標準である「調整後収益」を算出する。

$$\text{課税総収益} - \text{選択控除} \begin{cases} \text{㊶ 個別控除項目合計} \\ \text{㊷ 課税総収益} \times 50\% \end{cases}$$

=「調整後収益」

㊶は法規で定められた控除項目の全額を合計する場合であるが、㊷はもしそれが課税総収益の50%以下であるならば50%までが無条件で控除することを認める。したがって、企業の合理的選択としては、控除額が総収益の50%以上の場合は㊶を、50%以下の場合は㊷を選択する。

- (2) 次に人件費が課税総収益の50%以上か否かを判定する。もし50%以上であるなら控除額の追加として次の㊸㊹いずれが少ない方が加算される。

$$\text{㊸ 課税総収益} \times 10\%$$

$$\textcircled{E} \quad (\text{人件費} - \text{課税総収益} \times 50\%) \times \frac{1}{2}$$

したがって、最大控除額は課税総収益の60%迄に達する。

(3) このようにして控除額を差引いて「調整後収益」が求められるが、それから年 12,500ドルの定額の基礎控除がある。

これは収益の多寡に拘らず一定であるので最低25千ドル以下の課税総収益にはこの規定から納付税額は零以下となる。

(4) 次に純利益税額控除 (The Net Income Credit) がある。これは本来付加価値税は収益性を無視して課税するため支払能力の配慮から低収益又は無収益の企業を救済する目的から純利益と調整後収益との関係式を公式化したものである。すなわち純利益に対して調整後収益の1%の割合が25%以下の場合その割合を納付税額に乗じた額を税額控除しようという規定である。今、これを公式化すると次のようになる。

$$\frac{\text{調整後収益} \times 1\%}{\text{純利益}} = x \leq \frac{1}{4}$$

$$\text{税額控除} = \text{納付税額} \times x$$

この場合も、純利益 = 調整後収益 - (賃金給料 + 個人財産減価償却費)

例えば、調整後収益を 100千ドル、賃金給料を 50千ドル、個人財産の減価償却を 8千ドルとすると、 $x = 0.024 < 0.25$ であるから、納付税額の 2.4% が税額から控除されうる。純利益が調整後収益の 0 ~ 4% 範囲内にある企業は最大 25% 以下の税額控除が認められ (調整後収益 = 純利益) の企業は最低の 1% しか税額控除は認められない。

第六節 申告及び行政管理

B・A・T を実施するにあたって、歳入局はその形態や法文の処理手続等について他の機関に調査員を派遣して十分に調査する余裕や良い手本がなかったため、当局は独創的にその法律を研究し行政上の調整を行なわざるを得なかった。

1953年夏に60以上の産業団体と企業グループに対して納税の方法や新税の内

容、計算要領等の指導を行なった。担当官は200回以上の会合でその法律について説明を惜しまなかったし、公式の講習会も法や規則、細則が公布される前に開催された。このような啓蒙活動は1955年改訂に際しても行なわれ納税者の理解と協力の堅い礎えを築く努力が払われた。

納税者は1年間の税額を前払いする場合を除いては法は現金主義又は発生主義により四半期毎に申告書の作成を義務づけている。(当局はこの四半期毎の申告制度を廃止することを求めたが1954年の法律上認められなかった。)最初、この四半期申告書様式は裏面に法定免除額を四等分した額等の使用上の指示を書いた I. B. M. のパンチカードであった。しかし、当局のファイルが莫大化するため、この形態は中止され標準様式に変更され、総収益、控除総額、税額残高、今回要納付額の四項目について合理的な見積額をも含めて記載することが必要となった。当初、この四半期申告書は当局から納税者一人一人に送付していたが、後に納税者が1年間分の申告用紙一式を受けとり、四半期毎に事業年度とその申告書がどの月の分かをチェックして申告書を作成する。この税額の計算は計算機により機械的に検証される。第4四半期の申告書は年次申告書であり「長文形式」をとるが計算は簡単で、その提出期限は事業年度末以降90日迄に行なう。この時点で納税者は残額を支払うか、もし支払過ぎの場合は還付又は今後の税との相殺のため前納するかを決める。農業や季節産業の場合は年次申告だけで中間は省略できる。申告書の他に登録様式(Registration Form)がすべての潜在的納税者に適用できる様式で設計されている。この用紙は無料で配布され、統計分析や申告書の処理、納税者一覧表、滞納管理に使われている。

当局は徴税に際し、一定の監査手続を確定し B・A・T に対する現場監査人を訓練した。しかし今日まで最初の監査計画は税率が低いこともあって拡大されていない。1954年度中に204の B・A・T の調査の結果は数ヶ月間の課税債務しか含まれなかったためほとんど過少申告はなかったと報告されている¹⁾。

B・A・T の行政管理上の長所として二つあげられる。一は納税者が相対的

1) C. W. Lock, 他, op. cit. p. 366.

に順応しやすいことであり、他は行政費用が低廉ですむ点である。1954年度の当局の活動費の機能的分析で、税収100ドルに対して売上高及び使用税（Sales and Use Tax）が85セントに対し B・A・T の場合78セントという割合を示している²⁾。

第七節 税 収

新しい税が課される場合、まず第一に行政当局によって関心があるのは、それによって生じる税収額である。当初、長期税制改革に着手する間の暫定的税法であった B・A・T も一時的な歳入源を与えるという最初の目的から、1955年ミシガン州の永久的税制の中に組み入れられ、かつ、税率の増大の影響をフルに受けた。1956年度からは一般税収に占める割合は20～25%に定着して来た。

第一表は税収の毎年の変化と一般税収額に占める割合を示している。

第一表 企業活動税の納税

年 度	納税額（千ドル）	前年比増減率	一般税収入合計に占める企業活動税の割合
1954	23,423		7.6
5	29,976	27.6	9.3
6	59,448	98.3	26.4
7	64,316	8.2	27.2
8	60,727	△ 5.6	25.9
9	55,326	△ 8.9	23.8

資料 ミシガン州歳入局 年次報告

1956年度は前述のように税率のアップの影響が全面的に現われ、前年比の約2倍近い税収が生じた。しかし、1958～9年は不況の時期であり税収の前年比は負となっている。この点 B・A・T は企業の状況を敏感に反映するといわれている³⁾。例えば、1954～5年の B・A・T の税収は27.9%の増収を示したが、この年度にミシガン州の個人所得税は僅か3.9%の増加を示したにすぎない。

2) Michigan Dept. of Rev. Annual Report 1953-1954 pp. 17-19.

3) C. W. Lock, 他, op. cit. p. 368.

逆に不況期である1958～9年度では B・A・T は前年度比で8.9%の減収となったが個人所得税では0.8%の減少を示したにすぎない。このように B・A・T は個人所得税に比した場合は景気変動により高い弾力性をもつといえるが、連邦法人所得をも含めた所得税の変動をみた場合 B・A・T の方がより安定しているといえる。例えば、1957～9年度に B・A・T は14.5%の減収に止まったが、連邦所得税の場合、21.7%も低下したと言われている。

次に企業形態別に B・A・T の税収を分類した第二表をみてみよう。申告書

第二表 企業形態別 B・A・T 税収

1954年7～9月期

企業形態	申告書数	%	納付税額	%
個人	26,836	50.8	595,550.86	9.2
パートナーシップ	12,340	23.8	529,643.76	8.2
法人	13,340	25.3	5,336,057.77	82.4
その他	340	0.1	11,607.97	0.2
計	52,792 ※1	100	6,472,860.36	100

※1 コードなしや「税額なし」の申告書は除く

数では約半分を占めている個人企業は約10%ならずしか納付税額において貢献していないのに対して、申告書数では約25%の法人が全税収の80%以上を納めていることが判る。この意味で B. A. T. による税収は法人からの源泉が最も大きいと断言出来る。全申告書数の0.1%以下にしかない納税額100千ドル以上の申告者の数は税収の3分の1以上を納めてきた。この100千ドル以上の企業数は1956年 43社 1957～8年 42社 1959年 40社である。これに対して申告者数合計は1956年 97,950人 1957年 103,678人 1958年 100,140人 1959年 100,612人である。

第三表は1956～9年、業種別納税額を表わしている。この表から製造業が A・B・T の高額納税者のトップであり、次に小売業、サービス業（1956年は逆）卸売業 公共事業、自由業 鉱業の順になっている。この4年間製造業は

(2) J. A. Papke, 他, op. cit. p. 353.

第三表 業種別の企業活動税（B・A・T）の納税額と割合

1956～59年度

	1956		1957		1958		1959	
	千ドル		千ドル		千ドル		千ドル	
製造業	32,617	54.9	38,744	60.2	33,153	59.5	31,346	56.7
卸売業	2,556	4.3	3,427	5.3	2,998	4.8	2,858	5.2
サービス	12,197	20.5	8,853	13.3	8,679	14.3	8,321	14.9
小売業	9,465	15.9	10,642	16.5	10,294	17.0	10,272	18.6
自由業	648	1.1	835	1.3	852	1.4	886	1.6
農業	49	0.1	71	0.1	76	0.1	85	0.2
鉱業	442	0.7	290	0.5	409	0.7	386	0.7
その他	366	0.6	134	0.2	66	0.1	65	0.1
公共事業	1,108	1.9	1,320	2.1	1,230	2.1	1,197	2.2
合計	59,448		64,316		60,727		55,326	

合計額は四捨五入のため各項の合計と一致していない。

資料 ミシガン州歳入局年次報告。

税金全体の平均55%以上を納めてきた。他方その申告書数では全体の10分の1以下であると言われている³⁾。

さらに業種別構成比率からみて製造業は最も景気変動に敏感な業種と言える。何故ならば、例えば不況期の1959年製造業の構成比率は2.8%減少したが、他の8業種は同じかやや増加していることから判る。以上の分析から製造業、ことに巨大製造会社にB・A・Tの税金の最大源を求めており、このことがB・A・Tが成功した原因でもある。そこでこの部門をさらに詳細に分析してみよう。

第四表は1956～7年度の製造業を1,000ドルから始めて納税額別に分類して表わしている。表からわかるように2,354社の製造会社が約35,700千ドルを納めており申告書総数に対して2.4%のものがB・A・T税金総額の55.6%を占めている。この表からも巨大製造会社の重要性は明らかである。すなわち、税額を10万ドル以上を納めている27企業は申告者数の僅か0.03%でありながら総税

3) J. A. Papke, 他, op. cit. p. 354.

第四表 支払額別、製造業の企業活動税 1956～57年度
(但し、1,000ドル以上の納税額あるもの)

支払税額	申告書数	申告件数 (割合)	支払総税 (額)	支払税額 (割合)
\$ 1,001～\$ 5,000	1,626	69.2	3,686千ドル	10.3
5,001～ 10,000	326	13.8	2,281	6.4
10,001～ 25,000	260	11.0	4,114	11.5
25,001～ 50,000	81	3.4	2,730	7.6
50,001～ 100,000	34	1.4	2,477	6.9
100,001～	27	1.2	20,421	57.3
合 計	2,354	100	35,712	100

資料 ミシガン州歳入局 研究統計局の特殊資料から計算された。

取額の約3分の1を支払っている。さらに製造業を製品種別に納税額及び申告書数を分析すると第五表の通りとなる。

第五表は財政年度でなく暦年基準の1956年単年度をベースにしているのでこれまでの財政年度単位の表と必ずしも比較出来ないが品種別製造業の中での

第五表 1956年製品種別製造業の企業活動税納税と申告書数
(5,000ドル以上の納税額あるもの)

業 種	納 税 額 (千ドル)	構 成 比	申告書数	構 成 比
自 動 車	15,508	49.4	11	1.5
自 動 車 部 品	1,630	5.2	56	7.6
什 器 備 品	555	1.7	23	3.1
化 学 製 品	1,282	4.0	26	3.5
石油及石油精製品	399	1.0	7	0.9
食品及家庭用品	648	2.0	33	4.5
ゴ ム 製 品	17	0.5	3	0.4
紙 及 加 工 品	721	2.3	52	7.0
そ の 他	8,921	28.5	38	5.1
鉄 鋼 加 工 品	1,609	5.1	491	66.4
合 計	31,290	100	740	100

資料 ミシガン州歳入局 研究統計局の特殊資料から計算された。

相対的位置というものには明らかとならう。ミシガン州の場合、1954年のアメリカ全体の自動車業者による付加価値額全体の47.2%を占めていることからみてミシガン州で自動車関係の製造業が税収において大きな割合を占めているのは驚くに当らないといえる⁴⁾。同年ミシガン州全産業の総付加価値額に占めるこの自動車関連産業の割合は34.6%であった。自動車及び部品製造業を合わせると1956年の全製造業の半分以上を占め、かつ、全業種の税収の約3分の1を納めている。

以上の税収額と申告書分析から、B・A・Tを成功させるか、失敗させるかは数社の自動車製造会社にどのように重点をおくかにかかわっているという結論が引き出せよう。

これらの企業の納税額の変動は税収の絶対額そのものに重要な影響を与えるのみならずこの変動は疑いもなく他産業ならびに製造業の他品種製造業者の税額にも間接的な影響を与えることとならう。

第八節 ミシガン州付加価値税の特徴

付加価値税にはある基本的理論が具体化されている。しかし、それを実際に適用する際、新しい税法が採用された場合、常にそうであるように多くの経済的・政治的圧力により条件づけられ、かつ、税政策形式に際して公式や理論の堅さを和らげるため法的配慮が施こされる。ミシガン州の場合、州税として一般に受入れられるために、種々の配慮が行われ、これが本来の付加価値税理論から乖離させる原因と考えられる。殊に重要性が高いもので非合理的なものは付加価値税の本来の長所を否定することにもなりかねない。これらの乖離は他面においてはミシガン州の付加価値税の特徴となっている。そこで以下において、付加価値税の論理に焦点を合わせながらミシガン州の特徴について分析吟味してみよう。

4) Census of Manufactures 1954.
Bureau of the Census in J. A. Papke, op. cit. p. 356.

(A) 一律最低控除割合と定額免除

本来、付加価値税の適用に際しては、企業による付加価値は絶対値として存在する必要があったり、又総収益に比例して存在する必要は必ずしもなく、他企業の付加価値とも殆んど一致しないという結論が暗黙裡にある。したがって、税額は劃一的なものでなく又税額を劃一的なものにしようとする企図は付加価値の基本的前提を崩すことになる。ミンガン州の B・A・T の場合、その課税標準計算に際して総収入の50%を一律的に控除額として選択できることは、実際控除額が本来的に少ないサービス業や自由業に対する配慮のほかに実際控除額の各企業ごとの多様性の変動幅を少なくすることにより、行政上の管理を容易にする利点はあったが、他方非常な歳入減をもたらしたのみならず企業の選択によるという任意性の要素を取り入れることになる。この50%の一律控除は課税総収益の絶対額が大きいもの程その控除額が多くなるのは当然であるが、控除額は規模が小さければ最低必要なものの割合は大きくなり、規模が大きくなればなる程このような最低必要な固定的控除額のウェイトは少ない。例えば、課税総収益30千ドルの場合、50%控除額は15千ドルとなり3000千ドルの場合のそれは150千ドルとなるが、後者1ドルのもつ固定費的性格は前者のそれ程ではない。また、個別控除法で50%以上になる場合は当然個別控除法によると考えられるから、50%控除法を選択する場合は、たいてい実際控除額を集計すれば50%に満たない場合となる。

したがって50%控除法を選択すること自体、個別法との差額が免税として選択した企業に恩恵を与える。50%控除の場合、課税総収益に対してであるため、総収益が同じで一方が他企業から仕入が主で他方が労働や資本の投入により多くの付加価値を商品に付与している場合、付加価値一単位当りの課税額は後者の方が小さい。このように一律50%控除は B・A・T を本来の付加価値から「企業の垂直的結合により売上高に比して付加価値が相対的に高い企業に有利

1) 50%選択控除が歳入へ与えた影響は少なく見積っても、1,000万ドルでこれは1959年度、租税収入の約18%に達する。 J. A. Papke op. cit. p. 358.

な一般売上税又は累積課税型売上税に歪曲した²⁾。」と批判されている。

自家生産の固定資産を自己使用する場合、税がかけられないのも一般売上税と同じである。一般に課税公平の原則に言う公平性を公平に取扱うべきものと解釈すると、付加価値税の場合、同額の価値を付加する企業は税額も等しくなければならないので納税者の全付加価値は課税標準の測定に用いられねばならない。総収益に対して多額の賃金を支払う企業に対して追加的に10%の控除額を認めることは、横の公平性が大きく破壊される。

この10%追加控除は洗濯屋や散髪屋のようなもっぱら労賃のみが主要経費である企業の軽減措置といわれているが、これにより公平な税としての付加価値税の長所を一層ゆがめ、一部の高い賃金が他部門の低い賃金支払により相殺される百貨店のような特殊企業を優遇する点がとくによく批判された³⁾。課税標準である「調整後収益」が計算されると各納税者は基礎控除額12,500ドルの権利がある。この規定は50%控除と併用して25千ドル以下の課税総収益を非課税にし、専門的自由業、サービス業及び農業の一部にとってはB・A・Tは無関係となった結果、納税者数を減少させることにより行政事務を縮小した。これについても公平性の観点から上述の論理が適用される。12,500ドルの基礎控除は一般企業の税率が0.775%であったので約96.38ドル公共企業の税率は0.2%であるので25ドルの減税となる。もし、この基礎控除を認めなければ課税総収益100千ドル以上の企業からだけでも約1,000万ドルの税の増収が見込まれる。これは徴税に必要な行政経費に匹敵する⁴⁾。小企業の救済措置として免除や軽減を要するという理論はB・A・Tの場合問題である。例えば、12,500ドルの免除といってもその免除の結果受ける限界的利益は小さい。現在の水準で免税することは政治的方便で行政上の考慮からはその効果は少ないと考えられる。要するに、B・A・Tは一律最低控除や定額免除規定のためその範囲が不当に

2) C. K. Sullivan, op. cit. p. 301.

3) C. K. Sullivan, op. cit. p. 302

4) J. A. Papke, op. cit. p. 358.

制限され実施上区別されている。

全企業の課税標準をその企業が貢献した財と用役の価値に結びつけることを目的とした本来の付加価値税の下では選択的50%控除規定により経済的意味で同じ立場にある納税者を同等に扱っていない点で公平性に反するため、まずこの規定を廃止すべきである。基礎免除控除は合衆国全体を通じて小企業の救済と行政上の便宜のため一般化しているが、ミシガン州の場合、これが一律50%控除規定と結合して財政上影響が大きくなっている。

税収減の改善と税構造に激しい変化を与えないため一律50%控除か定額12,500ドルのうちいずれか低い方を課税総収入から控除する方法を代案として提案し、行政上の便宜さと公平性及び歳入の配慮から定額控除を最低、例えば、2,500ドル程度に引き下げることが望ましいと勧告している⁵⁾。

(B) 資本財投資と減価償却

資本財の購入の場合、それを売却した企業においては課税総収益として実現しているが、他方それを購入した企業はその資本財を使用する過程において減価償却という形で原価の中に含まれてくる。ミシガン州の付加価値税はその当初減価償却をも課税対象の中に入れていたのでこの資本財に具体化された付加価値は二重に課税されることになった。

この二重課税を防止する方法として資本財購入時にその税額を全額控除するか、あるいは減価償却として実現していく過程で部分的に控除していくかの二つの方法が考えられるがフランスの場合は前者をとっている。ミシガン州の場合「調整後収益」を計算する際に資本財購入に伴う付加価値を購入時に一時に控除するか、減価償却過程で控除するかにより二重課税が阻止されるが、実際には購入時一時全額控除は認めなかった。購入時に全額一時控除を認めるか年償却費控除を認めるかは最終的には同一額が課税総収益から差し引かれることになるが、後者の方が資本財の耐用年数を通じて安定しているといえよう。ミシガン州は前述のように当初減価償却を控除することを認めなかったが、1955

5) J. A. Papke, *op. cit.* p. 358.

年の改正で営業用不動産（Real Property）に対してのみ認め、動産（Personal Property）には認めなかった。この改正は少なくとも減価償却を認めることにより二重課税との批難をまぬがれると共に、リースの場合はその支払賃借料は控除できるのに対して、同じ固定資産を購入した場合にその経費である減価償却が控除できないのでは法律上の不平等であるという欠点もなくなったが、営業用不動産と動産との間での判定の問題が新しく生じた。法文上、営業用有形固定資産の範囲についての一般規定はあるが、実務上その区分は難しく行政上両者の区別の問題が争われている。ミシガン州歳入局長であった C. W. Lock はそれを「行政上、われわれが直面している最大の困難な問題とかつて語っている⁶⁾。しかし、企業は動産として分類された資産を賃借することにより賃借料は経費化されることを通じて両者の差別をさける努力をしているとも言われている⁷⁾。しかし、動産に対して減価償却を認めないことは付加価値本来の理論からくるところではない。行政管理上、計算の簡単化から言えば営業用不動産にしる、動産にしる減価償却控除は認められない方が望ましいが、それでは二重課税のそしりはまぬがれない。

公平性から言えば、資本財購入時に一時全額控除が認められないという規定が存続するかぎり全資産に対して減価償却を控除することを認めるべきであり、もし、営業用不動産や動産の償却費全部を控除させないという見解ならば資本的支出は課税標準から除くべきである。

(c) 利子と配当

付加価値税の理論によれば、受取利子と受取配当は共通して免税が受けられる。一企業の受取分が他企業の課税標準に含められている場合、二重課税防止のため前者の課税標準から除外すべきである。しかし、取引の両当事者である支払人側及び受取人側いずれからも除外されるならば控除は認めるべきではな

6) C. W. Lock, "Administrative History of Michigan's B·A·T." N. T. Asso. 1955. p. 24.

7) C. K. Sullivan, op. cit. p. 303.

い、さもなければ経済社会での付加価値の一部を課税の網目から永久に洩らすことになりその結果は重大な税の抜け道が出来る。ミシガン州の法令は銀行、トラスト会社、信託会社、非営利団体、公益団体等免税企業の範囲が広いためこの抜け道がある。銀行の免税は連邦法が国立銀行に対する課税は付加価値税以外の税に限定している点からミシガン州もその州にある銀行に対して国立銀行に課されないような税を積極的に課すことは出来ないという理由からであった⁸⁾。トラスト会社や信託会社は連邦所得税で免税を受けているためであり、非営利団体や公益団体は「その企業や協会の調整後収益のいかなる部分も直接又は間接的に個人や個別株主の利益に資していない。」という理由で B・A・T からはずされた⁹⁾。

いずれにしろ金融機関をはじめこれら企業に対して B・A・T を適用するには課税標準の決定に際して概念的問題を生じたり、潜在的納税者から政治的反対圧力のため実現しなかったが、この免税範囲の広さはこれらの団体が利子配当収入の主要な受取人のメンバーであることから財政上の損失は大きい。

すなわち、受取利子、配当収入については投資資産収益税 (Intangible Tax) が課されるため免税となっている。しかし、ミシガン州の規定によれば支払利子は控除項目に含まれているが配当は控除項目ではなく支払側の付加価値の一部となって課税される。このことは利子については支払側では控除項目で受取側は免税というまったく非課税のルートがあることになる。この利子と配当の差別的取扱いはいずれの元本である他人資本を自己資本よりも優遇しているという批判をあびる。

利子配当の税負担を均等にし、かつ金融機関や非営利団体の法律上の免税措置の抜け道をふさぐ現実的解決法は全資産所得を統一的に取り扱うことにある。すなわち、課税標準からこのような収益を除くと同時に付加価値を計算する際、

8) P. A. Firmin, "The Michigan Businee Receipt Tax". Michigan Business Report No. 24.

9) P. A. Act 282 1955 Sec. 4(c)

支払額の損金算入を認めず利子配当を受取人側の付加価値と考える方法が至当と考えられる。したがって、このような財産所得は免税団体が受取る前に課税されることになる。

(D) 二段階税率

ミシガン州の場合、公共事業といわれる規制産業 (Regulated Industry) は他に比して軽減税率が適用されてきた。すなわち、B・A・Tの税率は最初一般税率0.4% 公共事業の軽減税率 0.1%であったが、1955年0.65%と0.15%に増加し、さらに1960年には0.775%と0.2%に上昇したが、たえず公共事業に対する軽減税率の幅は大体4分の1になっている。

その理由はこれらの企業を有利に扱うのは政府機関によりその料金率が「適正」回収率しか認めない程度に規制されているため、その軽減部分は他企業に相対的負担となる。

この二段階税率に対する批判には二つの見解がある。一つは付加価値税理論に基づくもので、他は実際的に二段階税率による税収減によるものである。前者の見解は次の通り。

企業の生産物に対する国の貢献度の合理的尺度は租税負担を生産過程で作られた価値に直接結びつけて得る必要がある。政府サービスは企業の活動や利益の多寡に拘わらず全企業に利用される。企業の正味活動量測定の公平な尺度としては全企業を通じて単一の税率構造であるべきで二段階差別税率はこの基本条件を害なう。後者によれば、1959年6月30日時点で約731の公共団体の申告納付税額は1,196,708ドルであった¹⁰。この時他の一般企業に適用された率(0.65%)で徴収されたとすると5,178,738ドルでこの差3,991,030ドルは軽減税率による減収額で総税収の約7%を占めており財源としては極めて大きく財源難の折から重要であるといえる。

(E) 純利益に対する税額控除

付加価値の一般原理として生産過程で使用された投入額の変化により税額が

10) Michigan Dept. of Rev. 18th Annual Report p. 68.

影響を受けることは必然である。その結果、利益が0又は欠損であっても通常賃金やその諸費用があるかぎり積極的に税債務を負担しなければならない。したがって、利益のないことや欠損が課税を免がれる正当な理由にはならない。「No Profit No Tax」という考え方は付加価値税の課税根拠である政府サービスと全企業との間の関係を否定することになる。というのは、政府サービスは内部経済や利益の大小に拘わらず与えられている。利益計上企業とそうでない企業とを差別することは間接的に利益を計上している企業の能率向上の努力を罰することになる。B・A・Tの下で1959年7月1日に作られた純利益に対する税額控除はやや複雑な計算を要するが、付加価値に対して純利益の計上が少ない企業に対して、その租税支払能力の点から救済措置を計ったものである。この税額控除は最高を25%とし付加価値に対して純利益の計上が大きくなればなる程少なくなる。純利益の変動要因は複雑で業種により又規模により異なるため州への負担を正確に測定することは困難であるが、純利益と課税標準との間の関係を相対的に把握することが出来る。第六表は純利益が課税標準に対して種々の割合に応じてこの規定により納付されないで歳入減となった額と割合を示している。

第六表 1959年製造業の純利益に対する税額
控除規定による歳入減見積

課税標準に対する 純利益の割合	平均純利益に対 する税額控除	歳 入 減 (千ドル)	総納付税額の 割合
0 ~ 9.9	21.0%	6,583	11.9
10 ~ 19.9	6.7	2,100	3.8
20 ~ 29.9	4.0	1,254	2.3
30 ~ 39.9	2.8	878	1.6
40 ~ 49.9	2.2	690	1.2
50 以 上	1.5	470	0.9

資料 ミシガン州歳入局 年次報告書

これによると、課税標準に対して純利益が10%未満のものが過半数を占めている。このことは付加価値税の割に利益が少ないもの程税額控除が統計的にも

高いことを示す。しかし、低利潤企業のすべてがこの歳入減を配分することにより救済されたかは確かめられない。税額控除の効果は殆んどの企業に生ずるため少なくともその節税効果は一部には不当な恩恵を与えていると考えられるし、税収入の減少額や救済規定による恩恵の配分等についてはそれを正確に知ることに限界があることからこのような税額控除は付加価値の精神と合理性に反することになる。

(F) 州際取引配分公式

ミシガン州の B・A・T で論争のあった特徴の一つは二州以上の州にわたって企業活動を行う企業収益の配分規定をめぐってである。

すなわち、州際取引の配分公式である。一般に採用されているのは「納税者の総収益に対してミシガン州企業からの収益」割合によっていた。ミシガン州企業からの収益を計算する基本公式は次の合計である。

- ① ミシガン州のみの売上利益
- ② ミシガン州以外の顧客への売上収益の50%
- ③ ミシガン州以外の在庫商品の売上収益の50%
- ④ ミシガン州に居る納税者が所有しているが、企業の永久的かつ、連続的所在地が州内に存在しない場合、例えば、積送中又は倉庫内商品でそのオーダーが州内に受取られる場合、財の売上収益の50%

以上の基本公式での課税収益は[ミシガン州内売上高+州際取引収益の50%]である。この配分公式の特長は配賦基準として売上高を唯一の要素としている点で、立案者の主張としてこの公式の目的は出来るだけ多くの企業に適用が出来、ことにミシガン州で多くの売上をあげているのに同州の税法では基本的設備資産が存在しない場合、殆んど課税されない州外企業を含めるように計られた¹¹⁾。

1954年の改正に際しては、配賦基準として売上、資本財投資、賃金の三要素を用いる公式を歳入局は勧告したが受入れられなかった。

11) C. W. Lock op. cit. p. 361.

しかし、その後配分公式に猛烈な批判が集中した。批判の主な点は次の通りであった。

- ① 組立処理等を目的としてミシガン州以外への部品を出荷している企業と もっぱら同州内で製造販売している企業とを比較すると競争上後者が不利となる¹²⁾。
- ② 中間業者への売却や州外の棚卸資産倉庫への商品の移転により税の出し抜きによる抜け道が生ずる。
- ③ ある場合には、ミシガン州の企業の公正なシェア以上になる。
- ④ 公式は憲法違反の疑いがある。

この公式の合憲性については訴訟されたことがないため明らかでないが、法律学者の見解では B・A・T の課税を法廷が所得税とみるか総収益税とみるかにより合憲性及び有効性の考えが変る。もし総収益税と判断されるとその合憲性に疑問が生じるといわれている¹³⁾。

この批判の結果、1955年改正法では別個に計算された次の三つの割合の平均値を調整後収益に適用して計算するよう改められた。

- ① ミシガン州内にある有形無形資産が納税者の全有形無形資産に占める割合。
- ② 州内の従業員及び役員に対して支払われ又は発生した賃金及び給料の賃金総額に占める割合。
- ③ 州内サービス、賃貸、ローヤルティから生じた総収益と出荷発送が州内

12) この見解の例として、一多額納税者の次の言がある。「現在の単一要素公式は一州以上にわたり営業している人のミシガン州の投資を十分考慮していないため不公平と考えられ、又、賃借する人と所有する人との間に差異があると考えられる。ミシガン州にその生産設備の実質的部分を有しているが、売却前に州外に発送するメーカーは売上を単一要素とした公式の下では優遇される。単一要素公式はミシガン州以外で企業取引をしない納税者には直接影響はないが、かかる納税者に対してはそれが全企業の課税標準を減らすため、税率をアップしなければならないことになり、間接的影響をもつ。」

C. W. Lock, op. cit. p. 362.

13) W. Pexter, "Michigan Business Receipt Tax" (Chicago, 1954) p. 49.

所得税として分類されるべきであるという論拠として法第二部「ミシガン州で営業を営む者に対し、次の率で所得に特定の税を課す。」という文言によっている。

第七表 35大企業のBATデータ

	公式の割合		年基準調整された 1953年支払税 額	改正法の下での 債務 ③ 0.4%
	現行法	改正法		
1	25.99%	39.98%	19,268 \$	29,639 \$
2	71.99	90.70	50,302	63,454
3	48.60	67.50	17,372	24,127
4	24.19	15.72	23,846	18,545
5	6.05	6.29	32,207	36,678
6	56.60	69.85	14,576	17,862
7	22.70	42.53	58,524	109,648
8	28.32	50.95	30,735	55,294
9	37.59	51.98	932,493	1,288,088
10	25.51	55.60	3,956	8,618
11	39.38	24.90	13,492	8,530
12	30.12	41.43	29,535	40,625
13	26.85	33.53	196,900	246,253
14	31.80	26.77	121,272	102,089
15	43.87	43.21	20,347	20,040
16	49.17	53.13	39,868	97,105
17	16.25	42.16	1,118,649	2,815,656
18	2.90	6.70	5,849	13,513
19	16.34	32.07	2,382,697	4,676,440
20	11.08	20.32	9,601	17,607
21	81.70	87.00	389,926	415,220
22	16.08	18.43	26,994	29,472
23	50.00	51.33	87,712	90,097
24	18.45	19.21	73,944	76,989
25	73.72	74.22	38,400	38,659
26	57.98	61.73	261,570	278,487
27	31.57	25.02	26,164	20,735
28	72.32	81.88	10,580	11,835
29	21.00	53.54	27,033	68,920
30	55.50	88.30	10,382	14,103
31	89.00	92.70	44,134	45,968
32	55.15	72.94	19,348	25,588
33	37.76	51.74	63,244	86,658
34	48.50	60.00	12,970	16,045
35	56.10	70.82	72,548	91,583
合計			6,341,443	11,000,430
平均割合	21.78	37.79		

で行なわれる動産の売上の総収益に占める割合。

この公式の改正が税金に及ぼす影響はミシガン州下院税制委員会の報告が示す通りである。……第七表……

さらに1955年の改正で運輸サービスの特種形態のものについては次の特殊な配分公式を規定している。その配分要素は次の通り。

- ① 油輸送パイプライン……輸送管1マイル当り重量(バレル)換算。
- ② ガス輸送パイプライン……輸送管1マイル当り立方フィート換算
- ③ その他の輸送……1マイル当りの収益

また当初の法でサービス業の本社がミシガン州にある場合、その企業の全調整後収益を課税対象とすると定められた規定は1954年非合憲と見做された削除された。さらに州際取引の配分公式に代るものとして、多州にまたがる納税者に対しては分離会計の選択を1954年に認めている。

第九節 B. A. T. の評価

ミシガン州の付加価値税に関する経験は多くの議論をよびおこしたが、その中で B・A・T の長所及び短所が明らかにされてきた。

まず B・A・T の立法者は次のようにその長所を列挙している。

- ① 税金が法人所得税より安定している。
- ② 法人所得税の場合よりも納税者の会計は簡単である。
- ③ 各企業は利潤の有無に拘わらず公平に課税される。
- ④ 総収益税 (Gross Receipt Tax) のように累積しない。
- ⑤ 概念的に簡単で容易に順応出来、管理しやすい。
- ⑥ 所得課税のように「能率向上を罰する」ことなく租税回避するため偽の費用化傾向はない。
- ⑦ 経済的中立性。

Studenski 教授は理論上、最も公正な税であるとしてその理由を次のように述べている。

各企業はこの税の下では実際の生産，すなわち，最終的に組織社会で維持されている市場その他施設を企業が利用する相対的割合に応じて課税される。

Shoup 教授は、「これは経済的に最も中立的な企業課税形態である。それは利潤課税の場合のように労働節約的工夫を使うことにより差別されることはないし、賃金課税のように労働以上に機械を優遇することはない。売上高税や総収益税のように巨大な垂直的結合を促進させない¹⁾。」と書いている。

これら B・A・T の積極論者は反法人所得税という立場で共通しているが、逆に付加価値税の批判の多くは法人所得税賛成論から出ており、ミンガン州税の主な批判のうちその配分公式をめぐる批判はミンガン州独特のものと考えられるのでそれ以外のものを列挙すると次の通りである。

- ① 納税者の支払能力を無視している。
- ② 小企業に厳しい。
- ③ 高度に機械化した産業を有利にし、賃金支払を不当に重課し、中立的でなく、技術的失業を招きやすい。
- ④ 付加価値税は製造業者売上高税の別名である。
- ⑤ この税は不公平，不十分，例外が多く複雑である。

B・A・T が小企業に対して不公平であるという議論は説明が困難である。非法人企業や一部小会社は法人所得税に代えて B・A・T や法人免許税で代替するという1955年提案で利益を受けている。しかし、1955年配分公式の変更は大企業に対して小企業の不利な立場を深めた。一律50%の選択的控除や労務費の追加的10%控除や法定免税は小企業に対して重要な恩典となっている。

B・A・T が所得税より会計帳簿が簡単ですむという事実はあるかも知れないが、納税者にすれば連邦所得税や他の州の所得税計算は欠かせないためその必要からやはり会計帳簿を簡略化することは出来ない。しかし、行政に関する他の長所は重要で B・A・T の場合でも十分立証される。

1) P. Studenski, "Toward a Theory of Taxation" p. 648.
 Jour. of Political Eco. 1949. Oct.

2) C. Shoup "Tax Reform in Japan" N. T. Jour. 1949. p. 412.

全般的に B・A・T は非常に効率良く行政管理しやすく、順応されやすく、法人所得税と比した場合、多くの企業納税者に人気があった。その基本理論が広く理解されていないという事実は重大な障害になる。良い税か、悪い税かはあくまで個人の価値判断であり、その立法が望ましいか否かはそれが立法化された租税体系全体にどのように適合するかにあるといえよう。