

## ロウレによる『付加価値単一税』の提唱

高尾裕二

### I は し が き

内容に立入る前に、フランス売上税制度の史的発展を概観することは、以後の議論の展開上、その時代的区分の把握を容易ならしめ有意義である。

「売上税は、フランスにおいて長い歴史を有している。20世紀におけるフランス売上税制度の展開は、現代フランス財政史上、もっとも興味深い重要な発展を示している。……フランスが想定可能な間接税制度のほとんどすべてを経験してきたということについては、第一次大戦以来設定された主要な租税リストから明らかである。——支払税(1917年)、累積的一般売上税(1920年)、単一税(“single” or “specific” taxes)(1925年)、生産税(1937年)、取引高税(1939年)、地方売上税(a local sales tax)(1941年)、分割支払生産税(fractional payments of the tax on production)(1948)。1954年と1955年の大改正により、付加価値税(原則として製造業者と卸売商人に適用)、サービス供与税(原則として小規模生産者と用役提供者に適用)、地方税(the local tax)(商人と手工業者に適用)ならびに特定商品についての内国消費税(the “single” or “specific” tax on particular products)からなる現行売上税制度が確立された。<sup>(1)</sup>」

本稿は、世界中の一般間接税の中で最も精練され、経済的に最も中立な制

---

(1) World Tax Series, *Taxation in France*, Harvard Law School, 1966, p.973. なお、本稿作成にあたり貴重な資料を提供して下さいの中村宣一朗先生に謝意を表します。

度と賞讃される<sup>(2)</sup>付加価値税制度成立(1954年)を前に、ロウレ (M. Lauré) により提案された『付加価値単一税 (taxe unique sur la valeur ajoutée)』の意義を検討することを課題とする。

ロウレによれば、『付加価値単一税』提案の意図は、当時存在した累積税(取引高税 (taxe sur les transactions), 地方税 (taxe locale), サービス供与税 (taxe sur les prestations de services))を廃止するとともに、生産税 (taxe à la production) に固有の累積の内部化現象を排除することによる生産税構造の改正を目的としたものであり、経済循環と技術進歩に中立で、生産者から最終消費者に至る全取引段階において、前段階税額控除システムを適用する結果として課税標準が導出されるという<sup>(3)</sup>意味で単純な『付加価値税』概念に到達することであった。

ロウレの新税を説明する前に、まず提案の根拠ならびに特徴を明らかにするため、必要な限りにおいて提案当時の生産税制度を詳述し(Ⅱ)、生産税制下での中断制度から分割支払制度移行による納税者の意識変化を跡付けることにより、税務実践上からその提案理由の一端を明らかにする(Ⅲ)。次いで、提案された『付加価値単一税』の内容を吟味し(Ⅳ)、最後にミュレル (A. Muller) の検討を跡づけること(Ⅴ)にしたい。

## Ⅱ 生産税制度(1953年当時)

1936年12月31日付法律は、フランス売上税制度の安定化を目的とし、従来の売上税ならびに大部分の単一税の廃止と生産税の新設を規定した。<sup>(4)</sup>生産税制度は、一方で財貨の引渡を課税対象とする売上にかかる生産税 (taxe à la production sur les ventes) と、他方で用役の提供を課税対象とするサー

(2) *Ibid.*, p. 975.

(3) Maurice Lauré, *Au secours de la T. V. A.*, Presses Universitaires de France, 1957, p. 9.

(4) 当時の状況については、森恒夫著『フランス資本主義と租税』東京大学出版会, 1967, 282ページ以降参照。

ビス供与にかかる生産税 (taxe à la production sur les prestations de services) から成り、内容はかなり相違しあつかも別個の税制の観点を呈していた。

(イ) 売上にかかる生産税 (以下、単に生産税という場合、当該税を意味するものとする)

製造部門から流通部門に至る取引、つまり商業的外観を有する財の最終生産者による販売業者への引渡時に財の価値額に比例税率 (1953年当時税込価格の 15.35%) を課税される<sup>(5)</sup>単段階税であり、納税者たる生産者は、製造・加工・変形を行なう者と規定された。<sup>(6)</sup>

- ・生産物を《製造する (fabriquer)》とは、原材料から生産物をつくり、土地その他の要素から生産物を抽出することをいう。
- ・生産物を《加工する (façonner)》とは、生産物を予定される用途に適合させることをいう。
- ・対象物を《変形する (transformer)》とは、対象物の形態内または構成内で、対象物を修正することをいう。

分割支払生産税制度下において、各生産者は、製造し、加工し、変形した生産物の売上高に課税されるとともに、その税額から生産に用いた財のうち控除容認財が負担した前段階の税額を控除し、その差額を国庫に納付する。ただし、控除原則としては財務的基準ではなく物理的基準が適用された結果税の内部化現象が引き起こされたこと、また、物理的基準適用における境界面定について納税者と税務当局との間で激しい税務紛争が引き起こされたことについてはすでに明らかにした。<sup>(7)</sup>

(ロ) サービス供与にかかる生産税 (以下、単にサービス供与税と呼ぶ)

商業活動上のあらゆる種類の用役提供は、物的財の製造・変形を目的とす

(5) 拙稿「生産税に関する一考察」現代財務会計の動向、第22章、国元書房、昭和54年、252ページ。

(6) Maurice Laué, *La Taxe sur la Valeur Ajoutée*, Recueil Sirey, 1953, p. 16.

(7) 前掲稿、252～254ページ参照。なお物理的基準適用の境界面定を明確化するた

るものではないという租税法上の理由(売上としての用役提供には、用役を生産するため購入された財がなんら具現する訳ではない。他方、売上としての製品には、製品を製造するため購入された用役がなんら具現するものではないという2つの側面における厳格な物理的控除基準の適用の結果であると考えられる)で生産税の課税対象とはならず、サービス供与税が、用役提供高に比例税率(1953年当時税込価格で5.80%<sup>(8)</sup>)で課税された。

サービス供与税は、前段階で徴収された税額を考慮することなく、用役の提供時に用役の全価値に課税されるものであり、累積税方式である点が生産税と大きく異なる。

サービス供与税の累積効果は、それ自体累積税方式の一般消費税である、つまり売上時のサービス供与税から購入時のサービス供与税の控除が認められないことに起因する累積効果の他に用役提供を生産税の課税対象とせず、別個に生産税と全く連結しないサービス供与税を創設したことから発生する。ただし生産税から前段階のサービス供与税を控除することも、サービス供与税から前段階の生産税を控除することもできず、生産者が用役提供に依存するたびに、用役提供者が生産税を負担する財を利用するたびに累積効果が発生するからである。ただし後者の場合に累積の内部化現象を回避するため用役提供者が業務に必要な財を自家製造したとしても(たとえば、運送業者がタイヤを自家製造する場合)自己引渡の基準<sup>(9)</sup>が適用される結果、自家製造財は外部購入財と同一視され、生産税の課税対象となり、その目的を達成しえないのに対し、前者の場合には、自己用役提供の基準(*théorie des «prestations de services à soi-même»*)が存在しないが故に、生産

---

めの制度的措置として、一度限りの利用により固有の性質が破壊・滅失する財の基準、急速消耗財の基準、特殊工具の基準が規定されたが、これら諸基準が対象とする財、換言すれば物理的基準適用時に問題となる財は、概ね会計学的資産分類上、たな卸資産と有形固定資産の中間に存するとみなされる財であり、税法上の劣化資産に該当すると思われる。

(8) *Ibid.*, p. 20.

(9) 自己引渡の基準については前掲稿, 254ページ参照。

者が生産に必要な用役提供を自己で行なうこと（たとえば、生産者が原材料の運送を運送業者に依頼せず、自己所有のトラックで運送する場合）により累積現象は回避される<sup>(10)</sup>。

生産税とサービス供与税が連結せず一応別個の租税制度として存在することに起因する欠陥は、また、財の販売と用役提供が一体化している労働企業者（*entrepreneurs de travaux*）の場合に指摘される。たとえば電気器具を販売し（財の販売取引）、同時に家庭に器具を備え付ける（用役提供取引）電気器具販売業者は、売上高が両取引から構成されるが故に、収入割合に応じて生産税とサービス供与税が別個に課税されねばならない。しかしこの割合は必ずしも常に明瞭とは限らず、職種別一般比率係数を便宜的に利用するとしても、各状況においてかなりのへだたりがあり、恣意性をまぬがれない<sup>(11)</sup>。

#### イ) 免税・非課税・軽減税率・割増税率

免税・非課税・軽減税率・割増税率についてはロウレの文献に明らかなものについて以下、次ページに表として要約する<sup>(12)</sup>。

(10) *Ibid.*, pp. 20~21.

(11) *Ibid.*, pp. 21~22.

(12) *Ibid.*, pp. 22~25.

なお非課税（無税）と免税は、確立された付加価値税のもとでは明確に異なる。「無税は英語では *zero rating* という語が使用され、その財に全然課税されない場合である。その財については、売上高は非課税であり、またその財の買入高、原料その他の仕入れをするときにすでに支払った租税があるときは、この分は国庫から還付されるのである。これにたいして免税 *exemption* の場合は、売上高は非課税となるが、その財や原料を購入するときに既に支払われた仕入高税があっても国庫から還付されない。……抽象理論的に考えると無税の対象となるものは、生活必需財、輸出品、航空機、新聞、書籍、その他、社会的にみて非課税とすることが望ましいと考えられている物資、サービスであるべきである。これに対して免税の対象となるべきものは、財自体ではなく、納税者自体の性格、取引の性質、態様などの立場からみて、その段階で課税しないのが、最終消費者の負担軽減、小企業の保護、または徴税費の節約、その他行政事務上便利である

	生産税・サービス供与税	備考
標準税率 (税込価格)	15.35%      5.80%	
免税 (Exemption)	農業者, 自由職業者, 手工業者 農業協同組合	手工業者 (artisans) とは, 活動が主として手作業である生産者・用役提供者で大規模な設備を有せず, 一般的な商業的販売活動をなさない者で, 他方, 直系の親方または従弟もしくは仲間一人か18歳以下の弟子の協力しか得ることができない者をいう。
非課税 (Exonération)	<p>輸出品</p> <p>特定の生産物を優遇する目的で非課税とされるもの</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) 社会的理由               <ul style="list-style-type: none"> <li>—穀物・穀物粉・パン</li> <li>—牛乳・バター・チーズ</li> <li>—魚貝類</li> <li>—学生用廉価食堂…</li> </ul> </li> <li>b) 経済的理由               <ul style="list-style-type: none"> <li>—人工養殖組合・農産物利用組合</li> <li>—船舶・航空機</li> <li>—信用協同組合・相互信用農業金庫</li> </ul> </li> <li>c) 文化的理由               <ul style="list-style-type: none"> <li>新聞</li> <li>書籍</li> </ul> </li> </ul>	

	<p>すでに固有の税 が課されている という理由で非 課税とされるも の</p> <p>—商品取引所税・株式取引所税に 従がう取引 —保険会社の行なう取引や資本金 社の行なう取引 の</p> <p>課税の効果が認 められないとい う理由で非課税 とされるも の</p> <p>—国家の独占生産物の販売 —公的機関に認可された税率で公 益事業により行なわれる水・ガ ス・電力・圧縮空気の販売</p>	
<p>軽 減 税 率 (税込価格6.35%)</p>	<p>わずかに手が加えられた農産物・水産物 塩魚・干魚・燻製魚・乾燥野菜・皮をむいた野菜… ある種のエネルギー資源 非課税の対象とならない石灰・ガス・電力・水・ 暖房用水蒸気</p>	<p>軽減税率適用財の賦納税額の控除は、一 般税率のもとでの生産税と同じ方式で行 なわれる。</p>
<p>割増税率 (標準税率 に付加)</p>	<p>4%付加の 《特別税》</p> <p>25%付加の 《特別税》</p>	<p>ミネラルウォーター・ビール・酢・からし・その他 の香辛料・コーヒーの代替物等</p> <p>ヴァニリン・トランプ・(トマト)ソース・飲料水製 造用またはアルコール香水製造用エキス</p> <p>特別税は、標準税率の生産税から控除さ れず、また生産税を控除することもでき ない。</p>

(注) なお、次ページ本文中のエネルギーに関する付加現象の内容と上図の内容との間に若干不明瞭な点が認められるが、一応  
原著の通りに示した。

(13)  
(二)単一税と特別措置

ロウレによれば、生産税の不正行為や税率の上昇という現実に直面し、売上税制度を複雑にした1925年から1935年にかけての単一税の創設という不幸な試みにもかかわらず、単一税を再考すべしとの主張が強まり、1951年5月24日付法律によりブドウ酒と肉について特別単一税(*taxes uniques spécifiques*)の創設が規定された。単一税と生産税とは別個の租税制度であり、連結が認められず、生産税から単一税を控除することも、単一税から生産税を控除することも認められず、生産税とサービス供与税にみられる累積現象と同様な累積現象がここにも存在した。

石油については、生産税に代りうる内国消費税 (*taxe intérieure de consommation*) が課税され、生産税との連結が認められず、この場合にも同様な累積現象が認められた。

(ホ)生産税の短所

生産税の短所としてロウレが指摘した点についてはすでに別稿で一部明らかにしたが、<sup>(14)</sup> 生産税制度ならびにそれと隣接する一般消費税制度を概観することにより前提が整ったこと、生産税制度の短所の一部分は付加価値税成立後も改善されず大きな課題となることに鑑み、前稿と重複しない範囲で以下

場合である。……要するに無税は租税の客体、課税物件の特殊性によるものであり、免税は租税の主体、取引態様の特殊性によるものである」井藤半彌稿「フランス型付加価値税の問題点」租税財政論集第3集所収、日本租税研究協会、昭和50年、169～170ページ、に従ってロウレが当時明確に区別していたか否かは別にして一応 *exemption* を免税、*exonération* を非課税と訳しておく。

(13) *Ibid.*, pp. 25～26.

(14) 生産税の短所としてロウレが指摘するのは、(a)生産税は、生産要素に制度上付加税を課す点、(b)生産なる概念の複雑性にもとづく税務上の紛争を引き起こす点、(c)生産税は現行規定下において、効率的企業を犠牲にし、競争原理をゆがめる誤った免税を認める点、(d)生産税が用役提供を課税対象とすると、「累積」という支障をきたす点、*Ibid.*, p. 59. の4点であるが、以下のべる (i) 手工業者の免税は(c)に、(ii) エネルギーに関する付加現象は(a)にそれぞれ該当し、用役提供に

2点について簡潔に述べることにする。

(i) 手工業者 (artisans) の免税<sup>(15)</sup>

手工業者の租税法上の概念規定は、先の図表で明らかであるが、手工業者の地位改善という租税政策上の目的による生産税・サービス供与税の免税措置（その他に営業税・徒弟税の免税、個人所得税の軽減税率の適用という優遇制度が存在した）は、生産税の税率が低い初期における当処の効果にもかかわらず、税率の上昇につれて生産性向上の阻害という反作用が露呈するに至ったとロウレは指摘する。生産者は免税制度の特権を享受するため、自己の営業に必要な従業員の雇用・設備投資・適正な販売活動を行わず、さらには故意に効率的大規模企業組織を分割するまでに至り、事実、他の製造業者・商人がほとんど増加していないにもかかわらず、手工業者数は180,000人（1938年）から475,000人（1954年）<sup>(16)</sup>に激増した。

この免税制度は究極的には、決して手工業者の地位改善に有効ではなく、手工業者は保護はされても援助はされたといえるものではなかった。生産性の向上を阻害せず、同時に手工業者の福祉を実現する他の租税政策への希求がロウレの新税提案の根拠であった。

(ii) エネルギーに関する付加現象<sup>(17)</sup>

当時、主要エネルギーはすべて同一の課税方式に従うものではなく、石炭・ガスは原則として生産税（軽減税率）の対象となり、電力は原則として生産税の課税を免れ、石油は生産税が非課税である一方でより重い国内消費

かかる生産税において述べた累積現象は(d)に該当する。なおそれ以外の点については前掲拙稿、256～258ページ参照。

(15) *Ibid.*, pp. 69～71. なお原書では *L'exonération des artisans* となっているが、製品の売上時、用役の提供時の生産税、サービス供与税の免除が明記されている反面、前段階税額の処理については何ら示されていないこと、ならびに確立された付加価値税制下における免税と非課税の定義から、この場合、免税と訳すことが妥当であると判断した。

(16) *Taxaton in France*, p. 985.

(17) Maurice Lauré, *La Taxe sur la Valeur Ajoutée*. pp. 66～68.

税が課せられた。

一般的に税法上、エネルギーは、製造用動力源・製造用熱源として、また化学的触媒として利用される場合には『一度限りの利用により固有の性質が破壊・滅失する財の基準』の適用が認められ物理的控除原則のカテゴリーに含められ、既納税額の控除が可能であった。

他方エネルギーが輸送用・室内照明用・暖房用に供された場合には、物理的控除原則の適用が否認され、税の累積現象が露呈する。

以下、もう少し具体的に生産者におけるエネルギーの税務処理について述べると次のようである。

- 電力（電力が公益事業以外の個人により、または行政官庁の認可をうけていない税率で供給される場合はこの限りではない）

課税は免がれ、累積現象は見出しえない。

- 石炭・ガス

《一度限りの利用により固有の性質が破壊・滅失する財の基準》の適用が認められる利用の場合には、エネルギーが負担した税額は控除され累積現象は存しないが、上記基準の適用が否認される利用の場合、つまり輸送用・暖房用・照明用に利用される場合には付加税を負担することになる。

- 他のエネルギー

石油以外のエネルギー（木材・おが屑・アセチレン等）の課税方式は石炭・ガスの場合と同様。ただある種の産物について割増税率が適用され、この場合付加現象がみられる。

- 石油製品

石油製品については、生産税に代わり、石油消費量節約を目的として内国消費税が課されたことはすでに見たが、生産税と連結されず、かなり重課であったことから、累積現象が回避されず、石油利用に基づく生産性向上への障害が顕著であったと指摘される。

エネルギーに対する生産税を含む一般消費税制度は、その制度自体の欠陥、つまり二重課税による租税制度上の非論理性、生産性向上の阻害、国際

競争力の弱体化、効率的経済考慮の歪曲、課税方式の複雑化等の短所が端的に現われ興味深い。エネルギー課税をも含む広範な一般消費税制度の改正がぜひとも必要であるとされる根拠はこの点にも見いだすことができよう。

### III 分割支払生産税制度の納税者への影響

生産税における『税の中断引渡制度(1936年)』から『分割支払制度(1948)』への移行の根拠について、生産税体系の整備、税務監督の便宜性という点にもまして、徴税方式を修正することによる臨時的税収の確保にあったものようである。事実、徴税方式の移行により、購入にかかる税額の控除が1カ月のズレをもって行なわれることから、1カ月分の補足的税収を国庫にもたらした<sup>(18)</sup>。

他方、生産税が連続的かつ分割して納税される租税メカニズムは、税務当局の改正の意図にもかかわらず、前段階税額控除方式の付加価値税制確立への大きな前進であったことは、ミュレールの指摘をまつまでもなく明らかであろう<sup>(19)</sup>。

まず実践的、現実的影響としては、控除メカニズムの連続性を維持するため、生産者間に介在する非生産者も以後生産税の枠組の中に組入れられたことによる納税者数の増加、他方、既納税額控除可能財の区分記帳とそれに基づく会計期末のたな卸資産評価の複雑化、ならびに控除容認財取引における送り状での税額の明記の必要性による税務簿記上の納税者の負担増が指摘される<sup>(20)</sup>。

---

(18) Maurice Lauré, *Au secours de la T. V. A.*, p. 8.

(19) André Muller, *L'Assiette Réelle de la Taxe sur la Valeur Ajoutée*, Dalloz, 1965, p. 26.

(20) *Ibid.*, p. 26.

より重要な納税者への影響は心理面に裏付けられた理論的影響である。中断制度下においては、最終生産者から卸売業者への取引高に課税され、課税標準は売上高であった。他方分割支払税制下においては一部既納税額の控除が容認された結果、売上高からなる表面的課税標準 (*assiette apparente*) にかわり実質的課税標準 (*assiette réelle*) に関心が集中するに至った。既納税額の控除が容認されるのは製品に物理的に組込まれた生産要素に限定され、製品の製造に必要な生産要素でありすでに購入時に税を負担したにもかかわらず控除対象とならない要素コストの存在を納税者に明確に認識せしめ、二重課税(とりわけ投資財について)という心理的圧迫感を納税者に意識せしめるに至る。この付加税現象は、分割支払制度が単に中断制度の徴税方法の変更であったが故に当然中断制度下においても存在した。しかし中断制度下では、生産要素の課税を購入時に解離させることにより納税者に二重課税現象を露呈する生産要素の存在の自覚を防げる『玄惑』効果があったとミュレールは指摘する。<sup>(21)</sup>

分割支払制度は、課税の二側面(課税される財と非課税となる財)を結合させ相関的に把握せしめることにより二重課税現象を浮き彫りにするという税務当局の意図しない効果があった。物理的控除原則から財務的控除原則へという要求、同じことだが前段階で既に獲得された(既に課税対象となった)価値を除いて、納税者が製品に新たに付加した純価値に課税せよという要求は、生産税の税率の上昇とともにますます強まるのである。<sup>(22)</sup>

製品製造に必要な生産要素の一部ではあるが、前段階税額の控除を認めたことは単に賦課徴税方式の変更に留まらず、生産税を売上税から解離させ、表面的課税標準にかえて実質的課税標準の問題を浮かび上がらせ、中断制度下での二重課税現象に対する納税者の無関心を取り除いたとするミュレールの主張は、付加価値税制度確立の動因として二重課税による租税理論上の非論理性、効率的経済考慮の歪曲、国際競争力の弱体化を指摘するロウレの主張

---

(21) *Ibid.*, pp. 26~27.

(22) *Ibid.*, p. 27.

とは若干異なり、税務実践に立脚した興味深いものであり、ロウレの新税提案の背後にも単に理論的観点ばかりでなくミュレールの目覚めた納税者の生産税改正への要請が存したことは疑い得ない。

#### IV ロウレによる付加価値単一税 (taxe unique sur la valeur ajoutée) 構想

##### (i) 新税提案時に考慮しなければならない要点

現行制度としての生産税を直視し、他方で新税が構想される場合、提案されるべき新税は、現行税制の長所を継承し、短所を排除し総合的に組立てられたものでなければならない。ロウレが生産税の長所として指摘するのは、

(i) 従価税としての特徴

(ii) 原則として総ての生産物に一度限り課税されるという特徴

他方、短所として指摘されるのは、

(i) 分割支払生産税制度における控除基準は物理的基準であって財務的基準ではない。

(ii) 生産税の課税範囲は『生産者』に限られ、商人に適用されるものではない。

(iii) 生産税は、用役提供について別個のサービス供与税制度を設定する。

(iv) 石油製品消費税 (droit de consommation sur les produits pétroliers) は生産税と同一視しえるものではない。

(v) 生産税は不当な免税措置を多く容認する。

よって(ii)・(v)の短所を一応考慮外とすれば、満足すべき間接税体系は次の要件を満たしたものである。

(1) 従価税であること。

(2) 一般税 (taxe générale) であること。生活必需品は別として総ての生産物と総ての用役提供を課税対象とした税であること。

(3) 各々の生産物・用役提供につき一回課税される税であること。

(4)分割支払制度における控除原則として財務的基準が採用されること。

このような税はごく概略的に、フランスにおいて、総ての商人または生産者によりなされた取引につき  $x\%$  の税率で課税される税であり、各商人・各生産者は自己がなした売上・用役提供につき付された加税額から、財・用役の供給者に支払った税額を控除し、その残額を納付する税であると定義できる。<sup>(23)</sup>

ロウレの新税は課税範囲としては、生産者から消費者に至る総ての取引が該当し、課税対象として財貨のみならず用役提供をも含むものであり、他方控除原則を財務的基準に拡張することにより累積効果を完全に排除するものである。財務的基準(財務的統合概念)にもとづく控除額は、ミクロ的観点から、物理的基準該当財(一度限りの利用により固有の性質が破壊・滅失する財の基準・急速消耗財の基準・特殊工具の基準により理論構成されたたな卸資産と有形固定資産との中間財を含む)に加え投資財(設備財)や一般経費(調査研究費、広告宣伝費、製造原価に組込まれない燃料費、事務の機械化費……)が負担した税額から構成され、包括的には企業がその活動を遂行するに際し必要とした外部購入の費用要素が負担した税額に該当する。ただこの場合控除の結果導出される課税標準は、なんらかの理論的背景にもとづく付加価値に相応するか否かは問題であるがロウレの意図が課税標準としての付加価値額を直接考察の対象とするものではない点(ミュレールによれば<sup>(24)</sup>実質的課税標準)は今までの記述より明らかであろう。他方マクロ的観点から、国民総生産(GNP)から投資財の一括即時控除を、換言すれば、投資財の100%加速償却を行なったものに等しく、いわゆる消費型付加価値(記号で表わせば、 $GNP = C + I = W + P + D$  ただし  $C =$  消費、 $I =$  投資、 $W =$  賃金、 $P =$  利潤、 $D =$  減価償却額とすれば消費型付加価値は  $C = W + P + D - I$  となる)<sup>(25)</sup>に該当すると思われる。

ロウレによれば、付加価値単一税は経済学的用語の『付加価値』税とは、前

(23) Maurice Lauré, *La Taxe sur la Valeur Ajoutée*, pp. 83~85.

(24) ロウレの観点については(v)を参照。

(25) 佐藤進著『付加価値税論』税務経理協会、昭和52年、5ページ。

者が国民総生産から投資が一括即時控除されるのに比べ、後者は国民総生産から資本減耗引当が控除されるという差異にすぎず、長期的観点から減価償却費の合計は投資財価額に等しく結局は付加価値単一税と経済学上の『付加価値』税<sup>(26)</sup>とは等しいものであるとする。ここでロウレの想定する『付加価値』税の課税ベースは国民純生産 (NNP) に等しく税務上の用語では所得型付加価値に同義といえるが、経済的効果・課税ベースの経済学的意義等を勘案すれば二者を等価とする主張は疑問なしとしない。ただロウレは、提案した付加価値単一税について生産性・公平性の観点からは付加価値税と等しい長所を備え (税の累積効果に起因する投資阻害・経済循環の非中立性を意味すると思われる)、単純性の観点から付加価値税の有しない利点を有する (付加価値単一税の課税ベースが所得型付加価値ではなく消費型付加価値であるが故に投資財の複雑な減価償却計算を要せず売却高と購入額の差額として容易に算定されるという計算の簡便性)<sup>(27)</sup>と指摘している。

(ii) 不正行為の危険性

生産税の納税者が原則として生産者に限定されているのに比べ、付加価値単一税は広く最終消費者に至る商業段階まで課税対象とするものであり、ごく単純には不正行為の発生頻度が増加するのではないかと想定され、この危険は売上税制下の不正行為が生産者よりも商人が、さらに卸売商人より小売商人の段階でより多く発生したという経験的事実により強調される。しかし実際、売上税検査官の主要な関心は、販売額・購入額に存したのではなく生産行為の概念であり、物理的控除原則の範囲やサービス供与の法律的概念に関する税務上の問題であり、結果として税務紛争は価格に不当な引上げをもたらした。このような税務上の複雑さ・困難さは生産税制度に固有なものであり、付加価値単一税で問題になる販売額・購入額は取引者の相互チェックで不正防止が容易となる。ロウレは付加価値単一税制度においては、控除可能税額に納税者の個人的費消財の負担税額の混入防止が、またその境界

(26) *Ibid.*, p. 85.

(27) *Ibidi.*, p. 85.

認識が問題となるのみであるとしているが、これとても事実上所得税検査官の検査対象であり、付加価値単一税導入による不正行為多発の疑念は根拠のないものとして退けている。<sup>(28)</sup>

(iii)改善されるべきその他の制度<sup>(29)</sup>

生産税制下における手工業者の租税特権は手工業者自身の福祉にも経済全体としての生産性向上にも利益とならず、廃止されるとともに付加価値単一税の一般制度に組入れられるべきである。手工業者の配慮は所得税で行なうことが望ましい。

石油製品についても固有の消費税を廃止し付加価値単一税に組入れるべきである。

(iv)付加価値単一税の会計処理<sup>(30)</sup>

ロウレが提案する新税の処理メカニズムは次のようである。

- ・購入……商人・生産者・用役提供者・手工業者は、帳簿に自己が支払った税額を国（または単一税）という勘定の借方に記入する。
- ・販売……売上高にもとづいて受取った税額を同じ勘定の貸方に記入する。
- ・月末……貸方残高を間接税事務所に納付するとともに国（単一税）勘定の締切りを行なう。借方残高の場合には次月に繰越すか払戻しを受ける。

[具体的処理例]

付加価値単一税の実効税率18%の下で製造業者ジュボン氏は今月中に次のような取引を行なったと仮定する（価格はすべて税抜価格）

(単位：フラン)

		借方	貸方
1. ジュボン氏は2,000,000フラン税額360,000の平行旋盤 (tour parallèle)を購入した。	国(単一税)	360,000	
	工具(平行旋盤の購入)	2,000,000	
	銀行		2,360,000

(28) *Ibid.*, pp. 93~94.

(29) *Ibid.*, pp. 95~97. なお ロウレは非課税物品についても 詳細に 記述しているが、この点については一応考慮外とした。

(30) *Ibid.*, pp. 85~58.

2. ジュポン氏は製品を10,000,000フラン、税額1,800,000フランで販売した。	顧客	11,800,000	
	売上 国(単一税)		10,000,000 1,800,000
3. ジュポン氏は事務用紙とインクを100,000フラン、税額18,000フランで購入した。	国(単一税)	18,000	
	事務費(用紙・インク) 銀行	100,000	118,000
4. ジュポン氏は金型 (matrice d'estampage) 製造用の木材を10,000フラン、税額1,800フランで購入した。	国(単一税)	1,800	
	製造勘定(木材の購入) 銀行	10,000	11,800
5. ジュポン氏は、作業屑を200,000フラン、税額36,000フランで売却した。	銀行	236,000	
	売上(作業屑) 国(単一税)		200,000 36,000
6. ジュポン氏は、動力用ならびに暖房用石炭を500,000フラン、税額90,000フランで購入した。	国(単一税)	90,000	
	石炭 銀行	500,000	590,000
7. ジュポン氏は原材料を4,000,000フラン、税額720,000フランで購入した。	国(単一税)	720,000	
	原材料 銀行	4,000,000	4,720,000
8. ジュポン氏は運送業者に対し、50,000フラン、税額9,000フランの運送代を支払った。	国(単一税)	9,000	
	運送費 銀行	59,000	50,000

月末における国(単一税)勘定は以下のようである。

(借方) 国(単一税) (貸方)

360,000	1,800,000
18,000	36,000
1,800	
90,000	
720,000	
9,000	

9. 貸方残高637,200フランにつき申告書に記載するとともに小切手で間接税事務所に納付する。	国(単一税)	637,200	
	銀行		637,200

以上により国(単一税)勘定は締切られる。

(借方)	国(単一税)	(貸方)
360,000		1,800,000
18,000		36,000
1,800		
90,000		
720,000		
9,000		
637,200		
<u>1,836,000</u>		<u>1,836,000</u>

なお、この処理例は確立された付加価値税制度とは一応区別して、あくまでもロウレの構想であることに注意することが必要である。

(v) 上記処理例と現行分割支払生産税制度との比較<sup>(31)</sup>

(イ) 生産税制度下において税額控除が否認されるケース。

- ・ 平行旋盤購入にかかる税額 (前例 1) (平行旋盤は設備財である)
- ・ 事務用紙・インクの購入にかかる税額 (前例 3)
- ・ 金型製造用木材の購入にかかる税額 (前例 4) (金型は特殊工具に該当する)
- ・ 輸送にかかる税額 (前例 8)

(ロ) 税額控除につき按分計算を行なわねばならないケース。

- ・ 石炭につき動力用は控除が認められるが、暖房用は認められない(前例6)

以上の具体的例示による付加価値単一税と現行生産税制度の比較は、ロウレの新税提案の性格を明確にする。

ロウレによれば新税の特徴としてまず単純性の観点から、新税の納税者は営業活動の商業的側面たる外部取引、つまり売却高と購入高にのみ税務的配慮を払えば足り、現行税制下における既納税額の控除容認財と否認財の境界上の税務紛争はもはや発生之余地なく、生産者の製造工程における租税の影響は完全に排除される。財務的観点から投資財が負担した税は一括即時控除

(31) *Ibid.*, pp. 88~89.

されることにより現行税制に比し、360,000フランの国庫補助金を受けたの  
と同一の効果があるとし、さらに投資財の控除容認は生産性の観点から投資  
財購入に要した利子、減価償却費、維持修繕費の費用負担ですみ、換言すれ  
ば投資財は真の価値に還元され、もはや技術進歩を阻害する要因は排除され  
ると指摘し、新税の経済活動に与える利点を総括する。<sup>(32)</sup>

## V ミュレールの『付加価値単一税』の検討

ミュレールによれば、ロウレの新税はあらゆるものが課税され同時にすべ  
てのものが控除される結果、同一価格の商品は同額の税を最終消費者の段階  
で負担する一見魅力的税制であるとする。換言すれば税の累積現象を完全に  
排除し経済循環に中立的であり生産性向上に対する不都合は存在しないと指  
摘<sup>(33)</sup>していることから、ロウレの意図が新税に具現されている点についてはミ  
ュレールも是認していると考えられる。ミュレールのロウレ提案の新税の疑  
問は、ロウレの新税提案の根拠とその動因が具現された具体的提案という一  
連の構想に対するものではない。

拡大された控除メカニズムを特徴とする付加価値単一税の課税標準は単に  
控除の結果にすぎず計算書上でしか抽出しえないものであり、なんらの明確  
な経済的概念から構成されるものではないとするのがミュレールの疑問の骨  
子である。さらに『予算上……生産税と取引高税により獲得された全歳入が  
付加価値税におきかえられるに相違ない……』と主張するロウレの予想にか  
かわらず、多額の税額控除に起因する税収の減少分の補充は容易ではなく、  
経済的付加価値から解離した不明瞭な課税標準の経済的概念は、現実の財政  
需要の圧力に対抗できず法律に組み込まれる過程で重大な修正を蒙らざるを  
えない運命にあったと批判する。<sup>(34)</sup>

(32) *Ibid.*, p. 89.

(33) *Audré Muller, op. cit.*, pp. 29~31.

(34) *Ibid.*, p. 32.

先に述べたようにロウレの新税は税務サイドから一応消費型付加価値税として分類されるものであり、経済的に不明瞭な概念であるとするミュレールの主張の真意の所在は明瞭でないが、この批判の理由の一つは、両者の付加価値税制度のアプローチの相違に存することは明らかである。ロウレはマクロ経済的観点から税の累積現象に起因する不平等・技術進歩の阻害・効率的経済考慮の歪曲等の是正を目的とし控除対象の拡大を主張したものであるのに対し、ミュレールはミクロ的観点から付加価値税の適正な課税標準に関心を有し、課税付加価値の確定を第一義とし、確定された課税標準がなんらかの経済的意義を有すべきであるとする。このようなアプローチによればロウレの新税における課税標準は控除の結果として導出されるという意味で、間接的なものであり確固とした経済的概念に裏付けられていないとするミュレールの批判は一応理解できる。

## VI む す び

租税制度の改廃・発展の経緯は、租税理論上の動因に加え、時の財政需要・税務行政的観点が混入され、さらに一般制度の別枠としての租税政策的な現行特別措置が既得特権化し、改正の方向を左右する影響力を有するに至り、結果として成立する新制度は初期の構想から大幅な後退をよぎなくされる場合が多い。この点については、フランス付加価値税制度とて例外ではない。売上税から生産税をへて付加価値税に至る過程は、ロウレによれば経済循環に対する不平等の是正・技術進歩の阻害要因の排除が主な理論的背景であるが、各種の免税制度、特別制度は付加価値税の成立(1954年・1955年)以前にも以後にも一般制度に寄生し、一般制度の有する理念を不明瞭なものとした。付加価値税制成立直前に提案されたロウレの付加価値単一税がどの程度の影響をもち、その結果どの程度制度として組み込まれたか、成立した付加価値税制度に対しロウレがいかなる批判を有していたか、より精練化された制度に至るプロセスはいかなるものかを吟味することが次のわれわれの課題である。