〈論　説〉

# 付加価値税本質論と消費税改革

## ──フランス付加価値税誕生史の検討を中心として──

松　井　吉　三

愛知大学経済論集　第185号
(2011年3月) 抜刷
愛 知 大 学 経 済 学 会

# 付加価値税本質論と消費税改革

## ──フランス付加価値税誕生史の検討を中心として──

松　井　吉　三

# The value added tax essence theory and the consumption tax reform

## —It centers on the examination of the history of the birth of the value added tax in France—

Matsui, Yoshimitsu

**Abstract**

The purpose of this paper is to analyze the essence of the value added tax by studying the history of the birth of the value added tax in France, and is to find out the lesson for Japan's consumption tax reform. The research which approached about the essence theory of the value added tax from the historic viewpoint exists hardly. As a result of the historic analysis which concerns the evolution of the value added tax in France, the following proved to be true.

First, according to findings of this research, the essence of the value added tax is exemption to the capital. Therefore, the value added tax is a sales taxation with capital exemption. When the tax credit reached capital equipment, at the time of "The 1954–1955 reforms", the value added tax emerged. In the common view, the important element of the formation of the value added tax was looking for the wideness of coverage of general consumption taxes. However, the area of the exemption is very wide today, too.

Second, the good treatment action of the value added tax for the exportation

generates the securing and the promotion of the exportation competition power of the corporation in the country. However, in the principle of the value added tax, when the exportation is exempted, the subtraction of input tax isn't permitted. Therefore, the subtraction of the input tax which corresponds to the exports from the viewpoint of the securing of the exportation competition power was introduced.

A Lesson from the value added tax essence theory is not raising the tax rate, but is fairly treating taxable persons. About the treatment of the goods and services toward the exportation, the exemption with tax credit (or refund) should be abolished, and should be taxed like the goods and services which consumed in the country.

## はじめに

2010年7月の参議院選挙の直前に，与党民主党の党首である菅首相は，消費税を増税しても，使い途さえ間違えなければ，経済成長を阻害せず，財政再建と経済成長が両立できる旨の発言を行った。本当に，現在，消費税を増税しなければならないのであろうか。そもそも，消費税とはいったいどういう税なのであろうか。

本稿では，フランスの付加価値税に立ち返り，誕生の経緯を検討することにより，付加価値税の本質を究明する。次に，制度や仕組みの問題点に触れ，最後に，日本の消費税改革への教訓を得ようとするものである。付加価値税は，1954−55年の税制改革で，フランスで誕生し，その後，課税範囲を拡大した新付加価値税が，デンマーク（1967年3月），フランス及び西ドイツで成立（1968年1月）するとともに，各国に伝播して，現在，世界の多くの国で採用されている[1]。誕生の経緯については，主に，John F. Dueの先行研究を参考にする。





結論を先取りすれば，輸出品を含めて，取引段階ごとの二重課税の排除の範囲を，固定資本投資に拡大することによってはじめて付加価値税は誕生した。付加価値税の本質は，取引高税の内，資本投資を全面的に非課税にした点にあることを改めて究明することができた。また，二重課税の排除の実現と，二重課税の排除による減収を回避するために，必然的に，税額計算方法として前段階税額控除方式が採られたこと。さらに，単に，世界市場のなかでの自国企業の競争力の向上をはかるという理由で，非課税売上げなので本来前段階税額控除が認められない輸出売上げに係る仕入れに前段階税額控除を容認することで，輸出に対する完全非課税（又は免税。場合により，輸出戻し税を含む）が実現されたということである。

以上，付加価値税の誕生は，現代資本主義の一定の発展段階なかでの成熟した労働者階級に対して税負担を押し付ける税制改革として，一つの法則的帰結だといえる。付加価値税の本質は，流動資本・固定資本を含めた全面的な資本投資非課税にある。税額計算方法としての前段階税額控除方式がツールとして，資本非課税を支えるという構図を明確にすることができた。付加価値税の誕生，新付加価値税の成立，並びにその後の展開については，企業の生産性を向上させるために，資本非課税の取引高税として誕生し，次第に，

1　International Bureau of Fiscal Documentation, *Value Added Taxation in Europe*, Guides to European Taxation Supplement No.24, May 1979, p.7（邦訳『ヨーロッパの付加価値税』社団法人日本租税研究協会，1987年，第1章林宏昭訳，22ページ）。課税ベースが広い付加価値税の導入は，フランスに先駆けてデンマークで1967年3月に法令化され，同年7月に実施された。International Bureau of Fiscal Documentationによれば，フランスの1954–55年改革の付加価値税は付加価値税としては完全な「取引高税」とは言えないとする。本稿では，二段階以上で徴収される付加価値税を付加価値税と規定するので，課税対象を小売とサービスに拡大した課税ベースの最も広い付加価値税（1968年）を「新付加価値税」と表記する。本稿では，誕生を1954–55年改革に求めるので，両者の理念上の区別にこだわらないことにする。新付加価値税の誕生の経緯については，知念裕『付加価値税の理論と実際』税務経理協会，1995年，90ページが参考になる。知念裕氏によれば，EECの閣僚理事会は1967年4月に1日に取引高税の調和を目指した第1次指令と第2次指令を出した。第1次指令の内容は，現行の累積型取引高税を廃止し，共通の付加価値税を1970年1月1日までに実施すること，フランスの付加価値税は共通税制の中に組み込むこと，共通の付加価値税は小売段階を含むこと，税額の計算方法は売上の税額から前段階税額を控除する方法によること，などであった。

賃金課税の性格を強めるものとして改良されたことも明らかとなった。

翻って，我が国の消費税改革の展望にあたっても，あるべき方向は，消費税の増税ではない。消費税の階級的性格からいえば，消費税の廃止が最も望ましい。しかし，消費税が定着しているなかでの消費税の廃止が困難な場合の消費税改革に言及した場合においては，セカンド・ベストとして，付加価値税の原理に即した制度への移行が望まれる。それは，消費課税の枠組みを維持しつつ，付加価値（減価償却費を控除せず，粗投資を控除した付加価値）に応じた課税を実現することである。

## I　フランス付加価値税の歴史

### 1　カスケード型取引高税から単段階製造者売上税「生産税」への展開

19世紀末期から20世紀初頭にかけての成熟期の資本主義国家にあっては，大型の売上税は，厄介者扱いであった。売上税の改良などに際しても，低率での課税を原則とした。フランスでは，1871年，それまでの売上税に改良が加えられたが，すべての受取高に低税率で印紙売上税が課せられた。当時の有力な財政学者 C.F.バステーブルは，1895年の自著のなかで，30から40にも上るマイナーな個別消費税の組み合わせより，有力な嗜好品一つに対する課税の方が，生産性（productiveness），経済性（economy），公平性（equity）で優っていると述べている[2]。

2　C.F. Bastable, *Public Finance*, Macmillan and Co., Newyork, 1895, pp.476–477参照。経費支出の生産拡大効果が租税にも及ぶべきだとする。遠藤三郎教授は，バステーブルをA.スミスの後継で「消費の経済学」をめざしたとする。遠藤三郎「20世紀初頭財政思想の再考—H.C.アダムス，H.ドールトンを中心に—」（愛知大学『法経論集　経済経営篇』第89号，1979年2月），88ページ参照。また，支出が決まれば，租税負担としての貨幣の数量は自ら決まってくるとして，近代税制を労働者階級支配のツールとされるとともに，租税闘争の民主的側面を強調される。遠藤三郎「租税本質論と現代税制」（愛知大学『法経論集 経済経営篇』第86号，1978年3月），10–11ページ参照。





しかし，第一次大戦（1914－1918）を契機として，状況が大きく変わる。フランスでは，1917年には，収入を増進させるために，印紙売上税（stamp tax）がすべての小売売上に拡大され，「支払税」となる。税率は0.2%，ぜいたく品には10%であった。この「支払税」は，請求書などに印紙を添付することにより徴収されたが，税収は限られ，税の脱漏も極めて大きかったといわれる。

第一次大戦後のフランスでは，喫緊の課題として，膨大な戦時債務返済のための追加収入を得る必要があり，国債をスムーズに売却するために，何よりも財政を充実させる必要に迫られていた。しかし，所得税は税としては，当時新参者で，且つ不人気であり，行政実務上も困難を極め，収入源としては問題外であった。といって，既存の個別間接税では追加収入を賄うのには限界があった。そこで，それまでの「支払税」に代わって，最後の選択肢として，「取引高税」（transaction tax）が1920年に導入された[3]。

当初の税率は，基本税率1.1%のほかに，3%，10%の税率を備えていた。農家には行政上の理由と農業団体の政治的圧力により課税されなかった。同様に，自由職業人が行うサービスに対しても，課税されなかった。税率は比較的低いが，比較的広範囲の取引に対して課税されたので，税収は多大であり，早くも20年代中葉には，取引高税は総税収の5分の1を占めるに至る。1926年には基本税率は2%になった[4]。

以上のように，付加価値税の前身である取引高税は，戦時財源の後始末で，なりふり構わずに，何らの深慮もなく，単に増収のために導入されたもので

3　西ドイツでも，1918年に，印紙売上税（a stamp sales tax）から総取引高税（an all-stage gross turnover tax）への転換がなされた。Dieter Pormer, “Germany,” Henry J. Aaron eds., *The Value-Added Tax : Lessons From Eurooe* (Brookings Institution, 1981) p.91参照。（ヘンリー・J・アーロン編，塩崎潤訳『付加価値税—ヨーロッパからの教訓—』，今日社，1987年，88ページ参照。

4　John F. Due, *Sales Taxation*, Routledge and Kegan Paul Ltd., 1957 (Second Printing, University of Illinois Press, 1959), p.118参照。

あり，導入の年次は違うとはいえ，戦時債務返済という導入理由は，ドイツなどヨーロッパ各国でも同様である。

しかし，フランスが付加価値税に途を開いた理由は，取引高税がすべての取引に対してなされることから，種々の負担緩和の要求が起こり，部分的修正という形で，その要求に応えるかたちで取引高税が修正されていったことである。

Dueによれば，取引高税の修正は，申告納税の簡易化（一括課税制度）が組み込まれたこと，さらに，零細手工業者などが税の徴収を免除されるとともに，取引高税とは別に，税の累積の排除する新たな税が創設されたこと，また，課税ベースが商品ごとに異なることや，税率構造が複雑になったことによりなされた。

申告納税の簡易化については，「フォルフェ」という「一括（または協約）課税制度」が導入された。また，早くも，1923年には，零細手工業者について，税の徴収が免除されていた[5]。Dueによれば，零細手工業者の「非課税」(exemption) は，取引高税の最も重大な弱点の一つとなった。課税ベースについては，パンやミルクなどについては「非課税」(exemption) とされ，また，多くの商品について，一定の数値を超えて販売されている商品に対してのみ取引高税が適用されたことが，その一定の価格ラインに到達するのを避けるために，部分的に商品を販売するなどの弊害を招いたものとされる[6]。

上記の内，付加価値税への接近に決定的影響を与えたのが，税の累積を避けるため，「取引高税に代えてただ一度又は非常に少ない回数でのみ徴収される税の創設[7]」の要求を受けて，各種の「特定単段階税」(la taxe unique。「単段階税」と訳されることもあるが，後に導入される単段階売上税の生産税とは異なり，広範囲なものではないので，本稿では「特定単段階税」と表記する。）が次々に導入されたことである。

5 「フォルフェ」とは，次年分の売上見込額 (sales during the coming year) を自己申告し，税務諸局が店舗面積や従業員数，地代等の基準で別途チェックを実施するもの。合意した数値でその年の取引高税を支払う。1925年には取引高税の納税義務者の約50％がこの制度に服していたものといわれる。John F. Due, op. cit., pp. 116–117参照。付加価値税の下では，2年ごとに税額が見直されることになる。平均率で課税する簡易課税制度とは異なる。

6 John F. Due, op. cit., p. 118参照。





最初の特定単段階税は石炭と肉に対するものであった。その特定単段階税の数はあっという間に30に達したものとされる。特定単段階税が歴史的に重要なのは，単段階の広範な売上税である「生産税」への架け橋になったからである。ジョルジュ・エグレによれば，1932年に導入された「脂肪性物質税」(la taxe sur les corps) が，後に成立する生産税に見られる「生産者」(producteur) と「課税猶予購入」(d'achat en suspension de tax) の概念の起源を備えていた。生産者とは，「課税商品を製造もしくは加工し，または製造もしくは加工させる者，または自己の名もしくは自己の商標で販売する者」である。脂肪性物質税では，「生産者の《前の段階》では，販売される商品と物理的に一体化する物のみが課税を猶予されて購入される。」。また，「《後の段階》では，生産段階で課税された商品のそのままの状態での転売は非課税 (exonérées) とされた。」のである[8]。

ただし，取引高税が廃止されたわけではないので，小売業者は個別単段階税がかかる生産物と，通常の取引高税がかかる生産物とを区別して記帳する必要に迫られたといわれる。

もとより，取引高税の実施は，3つの要素の反応をもたらすものとされる。①売上のコミッション化を促進し，②不統合企業の不平・不満を増進し，③小売業者の非課税（免税）要求，の3つである[9]。

7 Georges Egret, *LA TVA*, 2nd édition, Collection QUE SAIS-JE? No 1748, 1982 (Original Copyright by Presses Universitaires de France, 1978), p. 12. ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳『付加価値税』，白水社，1985年，17ページ参照。

8 本段の説明は，Georges Egret, op. cit., p. 13. ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳，前掲訳書，17–18ページによる。

9 John F. Due, op. cit., p. 117参照。

取引高税が存置されるなかでの特定単段階税の乱立は，フィージビリティーの観点から困難を極める。脂肪性物質税など，単段階で徴収される制度（the single-stage collection system）には，一般的に，取引高税の下でよりも，輸入と輸出の取り扱いで容易になるメリットもあるが，克服しえない数々の障害もある。Dueによれば，4つの障害があるものとされる。

第1は，最終税負担面で，税収を取引高税の適用によってもたらされるものと同一にしようとしても，両者の税の性格が異なるために，困難なことである。第2に，税収確保の面で，単段階で徴収される税が比較的高税率にならざるを得ないことである。第3に，物品が用途に応じて著しく異なる場合，製造段階のみで徴収する課税では対応できないことである。第4に，一般的な取引高税に服する生産物と，特定の単段階税に服する生産物との両方を取り扱う商人の場合に，とくに事務上の複雑性を招くのが避けられないことである[10]。

### 2　生産税の導入

こうして，取引高税と特定単段階税の併存に見られる多くの困難を克服することと，小売業者を課税範囲から除外するために，1936年12月31日に多段階売上税の取引高税が廃止され，単段階売上税である「生産税」が導入された。創設当初，税率は6％で，そのほかに，事業者によって供給されるサービスに対して2％の税（サービス供与税）が課税されることになった[11]。

「生産税（production tax）」は製造業者と輸入者に課され，卸売業者及び小売業者は，原則として，非課税とされた。ここで，税の徴収を製造段階に限定するのは，納税義務者の数を減らすことができるとともに，税率を高くすれば，低税率の取引高税と同額の税収が得られるものと期待されたからにほかならない。Dueによれば，生産税は後世のカナダの製造業者売上税と似

10　John F. Due, op. cit., p. 117参照。
11　Ibid., p. 118–119参照。





ており，原材料や部品，半製品など，製造業者から他の製造業者へ販売されるものは非課税とされた[12]。

生産税における課税猶予制度（Suspension de taxe）は，製造段階の前の取引に対する課税を停止して，課税製造商品の価値に一挙に課税するものである。製造段階より後の段階にあって，製品をそのままの状態で販売する場合は非課税とされた。付加価値税が前払い税額である前段階税額を課税財貨の税額から回収する差引計算であるのに対して，生産税は製造業者がそれまでの取引段階の納税猶予税額を含めて国庫に納入するものである。税率が同じであれば，課税猶予制度と前段階税額控除方式の税収は等しい。最後に一括して国庫に納めるか，取引ごとに納めるかの違いにすぎない。しかし，生産税への移行により，多段階の売上税における税の累積的性格が排除されたことは画期的だといえよう。

ところで，生産税の課税猶予制度では，登録製造業者が非登録事業者（多くは卸売業者）に財貨を引き渡す段階で商品価値に対する税額のすべてを国庫に支払うことになる。そのため，課税猶予制度には，「課税猶予購入を可能にする《証明書》の制度」（非課税証明書のこと—筆者）が付随していたが，証明書の制度が脱税を招いたといわれる[13]。

取引高税から単段階課税の製造者売上税への展開にあたっては，取引高税における資本蓄積阻害要因を除去することにより，投資優遇の芽を備えていったことが重要である。

### 3　生産税の修正，並びに生産税の付加価値税への展開

取引ごとの税の累積を排除すべく，取引高税に取って代わった生産税が，1939年と1948年の改正により，付加価値税への途を開いた。課税猶予購入

12　John F. Due, op. cit., p. 119参照。
13　Georges Egret, op. cit., p. 15. ジョルジュ・エグレ著　荒木和夫訳　前掲訳書，20ページ参照。

の範囲の拡大と分割納付制度の導入によってである。

生産税が導入されてからわずか3年しか経っていないにもかかわらず，1939年には，課税猶予購入の範囲が，販売される商品と物理的に一体化した物品のほかに，物理的に一体化せずとも，製造過程で消費される材，即ち，「ガス，電気，研磨剤，漂白剤等，1回の製造過程においてその特質が失われ，または失われるもの」（「製造材」。les agents de fabrication」）について，それ自体の購入も含めて課税猶予で購入できるように修正された。このほか，製造過程で相対的に比較的短期に消費される材，即ち，「限られた回数しか使用できないもの（耐火レンガ，電極等）」（「短期消費財」。les produits de consommation rapide）についても，価格の50％しか課税しないこととされた[14]。ジョルジュ・エグレによれば，伝統的に間接税においては，価値よりも原材料に関心を示してきたのだが，中間的な財貨に対して累積的に課税されていることに気付いた業界が，課税猶予購入をすこしずつ増やそうとして圧力をかけたことによる[15]。

1948年9月24日には，生産税の納付方式が，課税猶予制度（the suspension system, suspension de taxe）から「分割納付制度」(the fractional payment technique）に転換された。製造業者は，1月ごとに，生産税を申告する。その一方で，当該課税期間に負担した税を，租税債務額から控除することが容認された。ただし，税額控除は次月の租税債務額から控除されることとされた[16]。この1948年の生産税の修正により，各取引段階で税の徴収を分け合う，付加価値税の徴収方式の原型が誕生したことになる。売上税の計算方法として，前段階の税額を控除する方式が確立したものといえる。

しかし，それにもかかわらず，克服されない障害がなお残され，批判の矢面に立っていた。Dueは，生産税に対する批判として，次の５つを列挙している。

第1に，生産税において，前段階税額控除の限界が不明確なため，製造材や短期消費財について，その範囲がハッキリしないことである。第2に，資本設備に対する課税が最終生産物に二重課税をもたらしているという非難である。第3に，サービス供与税が生産税でも控除できず，サービス供与税の計算においても控除されずに，最終生産物で二重課税が生じていることである。第4に，零細手工業者の免税は税回避誘因を含めて，経済に悪影響を与えることである。1950年には，非課税事業者の数が42万件に達した（1938年，18万件）といわれる。第5に，生産税において，輸出される商品の生産に使用される資本設備にかかる税の還付に失敗していることである[17]。

上記のうち，事業者にとって重大なのは，生産税において，投資が完全に控除されないことにより，生産税の枠内で二重課税が生じたことである。事業者のサイドに立てば，そもそも自由であるべき事業活動に対して，ペナルティーが課されていることになるからである。

このほか，付加価値税の成立をもたらした付随的事情として，生産税が実施されるなかで，1939年には，軍備のための税収をあげる理由から，1936年に廃止された取引高税が復活，卸売業者及び小売業者に適用された。さらに，1941年には，小売販売に対して地方売上税が確立し，製造業者による販売を除くすべての売上げに対して拡大されていた事情も挙げないわけにはいかない。こうして，フランスの売上税の制度は4本建てとなり，すこぶる複雑な制度を呈することになる。基本の製造業者売上税のほかに，サービス供与税があり，さらに取引高税と地方売上税が林立することになったのである。

Dueによれば，新取引高税と地方売上税も，数々の問題を引き起こした。

14 Georges Egret, op. cit., p. 15参照。同上訳書，19ページ参照。
15 Ibid., p. 14参照。同上訳書，19ページ参照。
16 John F. Due, op. cit., p. 119。
17 John F. Due, op. cit., pp. 122–123参照。

第1に，最終税負担が商品ごとに異なること。第2に，輸出の完全非課税が困難なこと。第3に，不統合企業に対するペナルティーをもたらすこと。第4に，統合された小売売上業者の売上に高税率を課すことが，統合問題を解決せず，新たな不公平をもたらすこと。第5に，記帳コストが多大であること。第6に，新取引高税と地方売上税の税の脱漏が大きいことである[18]。

このように，新取引高税及び地方売上税においては，カスケード税の故に，取引の度に税の累積が生じており，事業者の垂直的統合を促進する要因となり，不統合企業との納税格差が生じていた。また，取引高税の復活は，輸出品に含まれる前段階税額の確定を困難にし，輸出免税の完全実現を困難にしていたのである。

### 4　1954－55年税制改革における付加価値税の誕生

1953年9月から1955年7月のあいだに，ドラスティックな改革がなされた。改革は生産税からすべての「カスケード」要素を取り除き，且つ，製造業者の生産物に対してより完全な免税を実施するためになされた。ただし，Dueは，これらの改革について，1948年の生産税に対する単なる基本修正の拡張にすぎないと指摘する[19]。いわば，基本的枠組みの改革は生産税の改正の過程で，ある程度実現されており，1954－1955年の改革は，非課税範囲の拡大と税の徴収段階の拡大にあったと解釈するからである。一連の改革をとおして，生産税に備わる投資促進面の欠点を改良するものとして，また，新取引高税と地方売上税におけるカスケード税的性格を排除するために，生産税が付加価値税に生まれ変わった。

付加価値税への代替に際して，具体的には，投資非課税についての著しい拡大が実施された。改革当時，すでに，生産税の枠内で原材料のほかに，製

18　John F. Due, op. cit., pp. 123–124参照。同書では，卸売など「流通部門」における両税の脱漏額は潜在税収の16％に上るという試算が紹介されている。

19　Ibid., p. 124参照。





造材，短期消費材の税額控除が容認されていたのだが，1953年9月に，機械などの設備の購入に係る税の50％が控除され，続いて，1954年には，資本設備投資について100％の控除が容認された。生産税の付加価値税による代替にあわせて，軍備税といわれた新取引高税は廃止され，サービス供与税は付加価値税に統合された。地方売上税については，カスケード税的要素が削減された[20]。

1954－55年の税制改革の方向性は，旧税の欠点に対する議論により暗示されていた。Dueの指摘によれば，改革の目的は次の3つである[21]。

第1に，産業近代化に対する税のペナルティーの削減である。世界商業に占める自国の地位を維持し，さらに，国民の生活水準の向上に資するために工業の拡大と近代化がとりわけ重要なのにもかかわらず，生産税の高さが，それらを犠牲にして，新規投資のコストを増加させている。税のペナルティーを取り除くためには他のいかなる税よりも，付加価値税へのシフトが手っ取り早いということにほかならない。

第2に，地方売上税と新取引高税のカスケード効果の削除である。それらは明確に企業の統合の促進を刺激しているものと理解されている。

第3に，税制の単純化である。とりわけ，租税債務を計算する場合に控除に限界を定めることに問題点がある。これは要するに，資本設備購入に対する完全免税を念頭に置くものである。

付加価値税の高税率負担を緩和するため，また，税の支配からの自由を求める零細小売業者を懐柔するために，1954－55年税制改革は意図されたということである。小売業者は，この改革により，付加価値税の納税を免れることになったのだが，これはまた，新たな税制の複雑性と実施上の公平を減じることとなるのはいうまでもない。

さらに，1954－55年税制改革による付加価値税誕生の背景として，エグ

20　John F. Due, op. cit., pp. 124–125参照。

21　Ibid., pp. 124–125参照。

レが述べているとおり，1952年および53年の不況（stagnation）により，投資を盛り返すことが必要となっていた経済情勢があったことについて，強調されなければならない[22]。

とはいえ，徴収段階の拡大にあわせて，製造段階に限って徴収されていたものを一部卸売段階まで延長することで，少なくとも，生産及び分配面で生じた付加価値に対する課税が実現されたことは確かである。

以上，売上税が取引高税から生産税にさらに付加価値税へと進行するなかで，産業界の要求を受けて，資本設備の即時全額控除の容認に見られるように，投資非課税の拡大が付加価値税に結実したものといえる。輸出品についても，資本設備に対する税が含まれているのであるから，輸出品に戻し税（または還付）を適用する場合，原材料等に含まれる税額のほか，その投資分税額相当額についても，輸出企業を優遇することになる。

## 5　1954－55年税制改革のフランス付加価値税の概要

### (1) 納税義務者

フランスの付加価値税が前段階税額控除をとらなければならなかった大きな原因は，非課税事業者の容認と数々の非課税品の容認，それに負担緩和の要求を受けた軽減税率の容認のなかで，確実な転嫁と確実な税収の確保を求めたからである。以下，Dueの論文に従って，成立当初のフランスの付加価値税の概要を紹介しよう。

付加価値税の納税義務者は ①製造業者（農業を除く），②輸入者，③請負業者，④統合された大小売業者，⑤卸売業者であった。しかし，製造業者であっても，手工業者は非課税（免税）とされた。ただし，その場合，購入材料に含まれる税額を控除することはできない。卸売業者の場合，付加価値税は地方売上税との選択適用であり，受領額に比較した付加価値の割合が

22　Georges Egret, op. cit., p. 24参照。荒木和夫訳，前掲訳書，29ページ参照。





低い場合には付加価値税が，高い場合には，粗売上に対して一律に課税される地方売上税が選択されたもようである。これは導入当時の付加価値税率が高く，それに比較して地方小売税の税率が低かったからにほかならない。サービス業者や組立業者などサービス供与事業者に対しては，サービス供与税の代わりに付加価値税を適用することが認められた[23]。

### (2) 非課税（exemption）

輸出取引は完全に非課税である。フランスでは，非課税のなかで，前段階税額できるものとできないものに区別され，なかでも，輸出は税額控除可能な非課税とされる。非課税は，課税すべきものを課税しないという意味で使用されている[24]。石油生産物税やワイン，サイダーなど特定の個別消費税に服している商品は非課税とされた。生活必需品として指定された特定の商品も非課税とされ，パン，肉，魚，クリーム，バター，チーズなどが非課税リストに掲載された。新聞や本は価格の半分が課税ベースに算入され，後の半分は非課税とされた[25]。

### (3) 税額計算方法

付加価値税の計算方法は，売上トータルに対する仮の租税債務を計算，次に購入に対して支払われた税額を控除するという2段階計算である（税から税を控除する計算方法)[26]。

### (4) 税額控除の制限

納税義務者にのみ税額控除が許される。小売業者，サービス事業者，農家など，付加価値税に服さない企業は税額控除を得ることができない。企業経

23　以上の説明は，John F. Due, op. cit., p. 127による。

24　西ドイツもフランスと同様である。オランダでは輸出は課税取引でゼロ税率が適用された。本稿では，exemptionを邦訳の伝統にしたがって，非課税と訳す。日本では，「免税」は輸出免税や零細事業者に対する徴収の免除を意味し，人的な非課税の意味で用いられている。

25　John F. Due, op. cit., pp. 127-128参照。

26　Ibid., p. 128参照。

営者の個人使用を除いて，生産に使用された購入材が控除される。購入材は，軽減税率適用材や輸出材を含めて，課税材の生産をプロデュースするために使用されるものでなければならない。控除税額の合計は購入請求書に明記されていなければならない。建築材料については，税の脱漏を招くという理由で控除されない。乗用車は鉄道や道路交通との間の公平を維持するために税額控除が認められない。事務用家具も税の脱漏を招くという理由で控除不可とされた[27]。

また，フランスでは，非課税が細かく規定されていたために，課税されるものと課税されないもの（日本の消費税の用語でいう非課税）の両方の生産に用いられる物品に対して，適正な税額控除額を抽出するために，成立当初から，複雑な按分計算（プロラタ控除）が要求された[28]。

(5) 税率

導入当初の付加価値税の税率は高い。1957年4月現在の基本税率は税込実効税率で19.5%である。1955年にはこれより2.65%低かった。この19.5%は税込本体価額に占める税の負担割合である。税抜本体価額に対する税率に引き直せば24.2%の高さである。付加価値税の実効税率は税込で表示されていたが，今日では殆どの国で，税抜本体価額に対する税金の割合で表示されるようになっている。基本税率が高いのは生産税の代替として付加価値税が導入されたからである。基本税率19.5%のほかに，軽減税率や割増税率が定められた。肉製品，燃料（用途を問わない），課税ガスと電気，殆ど加工されていない農産物などの生活必需品には10%の税率。野菜油，米，砂糖，フルーツジュース，種々のお子様食品など多くの食物には12%。肥料などは7.5%。ビール，ミネラルウォーターは22.9%。バニラやプレーイングカードには44.5%という具合である[29]。

27 John F. Due, op. cit., pp. 128-129参照。
28 Ibid., p. 129参照。
29 Ibid., pp. 129-130参照。





6　付加価値税から新付加価値税への展開

付加価値税の投資非課税の基本的枠組みは1954－55年税制改革で実現していた。しかし，これが小売・サービスまでに至る取引の全段階に拡大されたのは1968年1月1日を待たなければならなかった。1968年税制改革によって，すべての取引をカバーする多段階売上税の付加価値税（本稿ではこれを新付加価値税と表記する）が実現されたことになる。

生産税，付加価値税，新付加価値税への展開がスムーズに進んだのは，それまでの取引高税の下での税の累積に対して，事業者がほとほと嫌気がさしていたからにほかならない。実際，フランスでは，付加価値税及び新付加価値税の導入前と導入後で売上税関係の税収規模は変わらなかったからである。

1920年代中葉で取引高税の総税収に占める割合は，既に2割だったのであるが，付加価値税導入後の1965年には付加価値税の総税収に占める割合が23.3%，新付加価値税導入（1968.1.1）後の1972年には，26.0%，1975年には23.3%であった。西ドイツでも，取引高税の時代の16.5%，付加価値税導入（1968.1.1）後の1970年17.1%，1975年14.7%という具合である[30]。

フランスにおける売上税の歴史を概括すれば次のようになる。取引高税から生産税への移行は，第一次大戦後の経済の混乱期を乗り越えた時期における，混乱除去という経済界の要請に応え，どちらかというと，カスケード税の排除が主眼であった。これに対して，生産税から付加価値税への移行は，高度成長を競い合う業界の競争上のポジションを下げないという経済界の積極的な要求や，政府の小売業者に対する懐柔などの政治的要求に応えるために実施された。付加価値税は，第二次大戦後の高度成長を見据えた大企業に

30 内山昭『大型間接税の経済学―付加価値税の批判的研究―』大月書店，1986年，69ページ参照。

対する投資促進税制として導入されたものだということである。

## II フランス付加価値税の特徴

### 1 投資優遇税制

フランスでは，売上から原材料等を控除した残額（以下，減価償却控除前の付加価値という）から粗投資を控除することにより，投資課税によるカスケード的要素を排除することによって付加価値税が実現した。生産税では，原材料，製造消費材，短期消費材（50％）は課税猶予購入（1948年以後，前段階税額控除）とされたのであるが，設備投資は控除されず課税されていた。これが，前述したように，付加価値税への代替にともない，資本設備の50％（1953年），すぐさま100％（1954年）が前段階税額控除の対象となる。

さて，減価償却費を控除とせず，粗投資を控除とする付加価値税の課税ベースは，決して経済学上の「付加価値」ではない。生産税の時代には，資本設備については非課税ではなかったのだから，課税ベースが狭くなったことについては，深い考慮の下でなされたものではなく，商品価格に含まれる投資相当額についての税の累積に気付いた資本サイドの要求を受けてのものにほかならない。現在でも，フランスなどでは，脱税などによる税の減収を避けるために，社用乗用車などが100％税額控除できない。このように，付加価値税は，付加価値に対する課税はおろか，グロス・マージンに対する課税を実現する手段としても完全ではないのである。

確実に言えることは，付加価値税が，商品に対する課税（消費型付加価値税）を標榜しつつも（消費＝付加価値），資本投資の即時100％控除を永久化することにより，長い目で，利潤に対して課税せず，労賃に対して課税しようとする狙いが仕組みのなかに含まれていることである。

ここで，Cを消費，Iを粗投資，Wを賃金，Pを純収益，Dを減価償却費





とすれば，消費型の付加価値税の課税ベースは，$W+P+D-I=C$である。ここで，$W+P+D$はGNPなので，消費型の付加価値税の課税ベースは，結局，GNPから粗投資を控除したものである。シャウプ博士によれば，消費型付加価値税は，投資のフル控除によって，資本を非課税とする（exempt）ものである。このほか，投資収益を非課税とする付加価値税がある。永久に，資本をフル控除で課税除外とすれば，投資収益についても永久に課税が及ばなくなる。これが，賃金型の付加価値税である。シャウプ博士によれば，賃金型の付加価値税の課税ベースは，所得型の課税ベースから純収益を控除したものであり，$NNP-P=C+I-D-P\equiv W$と表わされる[31]。

ただし，消費型の付加価値税を永遠に実施することで，消費型付加価値税も労働賃金税に転化することが，オークランドによって指摘されている。投資の減価償却の即時全額控除を永遠に実施すれば，投資と投資収益のすべてが課税ベースから控除されるので，消費型付加価値税が労働賃金税に転化するというものである[32]。

ところで，1954年4月にフランスで法令化されたものは，製造段階と卸売段階（一部）に限定された付加価値税である。課税ベースとしては，国内の付加価値の全てを含むものではない。Dueによれば，付加価値税と単段階

31 Carl S. Shoup, *Public Finance*, Aldine Publishing Company, 1969, pp. 250–256参照。カール S.シャウプ著塩崎潤監訳『財政学（1）』有斐閣，1973年，360–368ページ参照。シャウプ博士によれば，付加価値税はGNP型と所得型，それに投資非課税型の三つに分かれる。Gross National Productの課税ベースは：$GNP=C+I=W+P+D$になる。付加価値税の所得型は，Net National $Income=C+I-D=W+P$であり。GNP型から減価償却費を控除したものである。シャウプ博士の指摘によれば，フランスでは，1948から1953年まで，GNPタイプの付加価値税が採用されていたといわれるが，投資控除が認められなかったことによる。

32 William H. Oakland, "The Theory of the Value-Added Tax; I A Comparison of Tax Bases, *National Tax Journal*, vol. 20, June 1967, p. 136参照。

売上税の税負担上の相違は，一部は，付加価値の計算に含められた諸要素に依存し，一部は，種々の段階で税が前方へ転嫁する程度に依存する[33]。付加価値税の小売，サービス部門への拡大は，1968年1月1日を待たなければならない。転嫁の確実性についても，Dueが指摘するように，小売から遠くなればなるほど転嫁は確実に保障されない。

このように，フランスの付加価値税は取引高税からカスケード税的要素を取り除くことにより，結果的に消費型付加価値税に近接していったという歴史的経緯がある。

## 2　税額の計算方法―税額控除法―

シャウプ博士の指摘によれば，付加価値税の計算方法として，控除法，税額控除法，加算法の三つがある[34]。GNP型及び所得型では，売上高から仕入高（粗投資を含む）を控除する方法（前段階取引高控除方式。以下，控除法と表記する。）のほか，付加価値の構成要素の積み上げ計算（加算法）も可能である。消費型の付加価値税の下では，控除法によれば，付加価値に対する課税と生産物に対する課税を両者とも満足させることができる。

しかし，フランスでは，付加価値税の成立前夜，生産税において，非課税が広く指定されており，税率も複数存在していた。1948年以後，前段階の税額を控除する要件として，インボイス（請求書）の交付を求める前段階税額控除方式（以下，税額控除法と表記する。）の生産税が実施されていた。そのなかで，税収の確保，確実な転嫁，正確な国境税調整を求める観点からは，付加価値税への代替にあたっても，控除法の採用は極めて困難であったものと推察される。

しかも，1954－55年の改革で誕生した付加価値税は，製造と卸売に限る

33　John F. Due, op. cit., p. 126参照。
34　Carl S. Shoup, op. cit., pp. 257-261参照。カール S.シャウプ著塩崎潤監訳『財政学（1）』有斐閣，1973年，370-375ページ参照。





もので，国内の全ての付加価値をカバーするものではなかった。いわば，製造者売上税に毛が生えたようなものであったので，製造者や卸売業者にのみ付加価値の計算を押し付けることはできなかったのである。

もちろん，消費型の付加価値税にあって，税額控除法を採用した場合，付加価値を計算する必要がないので，所得型付加価値税の税額計算では必須の減価償却の計算を不要とする。且つ，インボイスの有無で税額控除の判断が明確となる。売上税額から，取引の相手先から交付されたインボイス記載の仕入税額を控除する方法によって，正確且つ手早く納税額を計算することもできる。現在でも，付加価値税を実施する国では，日本を除いて，税額控除法の付加価値税が採用されている。

しかし，採用国の多さにもかかわらず，税額控除法は決して付加価値税の本質的特徴ではない。税額控除法と同じ税収は，単一税率の下では，控除法によるほか，課税猶予制度の下でも得られる。輸出の際の非課税（exonération）についても，ジョルジュ・エグレは，仕向地国課税主義の下では，輸出事業者に対する売上げに課税猶予を適用すれば，「輸出の際の非課税を一段階手前で行うことができる[35]。」と指摘する。輸出売上は，輸出非課税のために，売上げが非課税になる。また，輸出事業者は購入品を課税猶予で購入できるので，輸出品に係る税負担を回避することができるからである[36]。

税額控除法に見られる付加価値税の分割納付システムは，税収の早期確保と税収の脱落の制限を狙って，課税猶予制度を改良したものにすぎない。税額控除法が付加価値税の本質的特徴ではないことについては，従来，あ

35　Georges Egret, op. cit., p. 77. 荒木和夫訳，前掲訳書，93ページ
36　課税猶予（停止）制度の下では課税生産者への全額課税により，生産者より前の取引に対する課税を取り戻すことができる。そのためジョルジュ・エグレによれば，課税猶予制度は非鉄金属の業種で脱税を断つために利用されてきた。Georges Egret, op. cit., p. 77参照。荒木和夫訳，前掲訳書，93ページ参照。

まり指摘されたことがなかったように思われるので，ここで強調しておきたい。

### 3　輸出促進税制

フランスでは，取引高税（1920年）では，輸出は非課税とされたが，税の還付までは認められなかった。「生産税」（1936年）にあっては，販売される商品と物理的に一体化した原材料等，製造財，短期消費財について課税猶予購入が容認された。さらに，1948年の改正で，分割納付制度とともに，輸出品に係る投入材について，付加価値税の還付がスタートした[37]。ただし，還付は原材料，製造材，短期消費材に限られた。1948年はGATTがスタートした年でもあり，国際貿易の自由化の波を受けて，戦間期のあからさまな輸入制限や輸出補助政策に頼ることなく，税制面で輸出企業を援助することの必要性が問われた結果ともいえる[38]。

付加価値税（1954年4月）において，資本設備及び一般経費についても，一般的に前段階税額控除が容認されることで，輸出品についても，輸出戻し税が投資材にも及ぶことになる[39]。

仕向地（消費地）国課税主義の付加価値税では，閉鎖経済における付加価値税の課税ベースW＋P＋D－Iは若干修正される。これから，輸出Xをマイナスして輸出Mをプラスすることによって得られる国内最終消費Cが，開放経済下の付加価値税の課税ベースである。仕向地主義の付加価値税の下，

37　Georges Egret, op. cit., p. 18参照。荒木和夫訳，前掲訳書，23ページ参照。

38　湖東京至「租税のあり方と納税義務者数―谷山理論を発展させる観点から―」（『税制研究』第56号（再刊第16号），2009年9月），38–39ページ参照。

39　国内消費品についての控除しきれなかった税額控除過大分の還付は1972年から始まる。それまでは，収税額を増加させるために，当月の税額控除額を翌月の租税債務から控除することとされていた。これをバファー（butoir）といい，付加価値税の発案者ローレ氏により考案されたと言われる。投資財に対する税額控除につき1か月のタイムラグが廃止されたのが1965年である。Georges Egret, op. cit., p. 18参照。荒木和夫訳，前掲訳書，23–24ページ参照。





輸入より輸出が多い場合に，仕向地主義で輸入より輸出が少ない場合に比較して，課税ベースが大きくなる[40]。

今日，各国は，仕向地国課税で合意している。しかし，従来，取引高税の下で，還付されなかったか，または不十分（平均率等で，適当に）に還付を受けていたのが[41]，輸出企業に固定設備の税を含めて，完璧に還付できるようになったのであるから，輸出刺激効果は絶大だったといわなければならない[42]。付加価値税の税率が他国の取引高税の税率と比較して高い場合には，輸出刺激効果は絶大である。フランス以外に付加価値税が入っていない時代には，フランスでは，25％（税込）の高率の付加価値税が，ドイツの6％の取引高税と競合して（税率は1962年現在），フランスからドイツへ向けた商品の輸出価格が，ドイツのフランスへ向けた輸出価格に比較して著しく低いものになっていた。例えば，鉄鋼棒については，両者の間に約30％の違いがあったといわれる。フランス側からのドイツへの輸出には25％の税額控除又は還付がなされる。一方，ドイツからフランスへの輸出にはドイツ国境で6％の割り戻しがなされるが，フランス国境で25％のフランスの付加価

40　Carl S. Shoup, op. cit., p256参照。塩崎潤監訳，前掲訳書，367–368ページ参照。

41　シャウプ博士によれば，1926–1927年のしばらくの間，フランスでは還付はおろか，輸出に対しても課税されていた。Carl S. Shoup, op. cit., p210参照。谷山治雄氏は，取引高税の下で，輸出に対して，恣意的に還付率が定められていた場合があり，著しく透明性を欠いたものだという批判が巻き起こったことを紹介しておられる。谷山治雄「消費税の統計分析―官庁資料による」『税制研究』第55号，2009年2月，126ページ参照。

42　ただし，付加価値税の国際収支を改善する経済効果については，新規創設の場合には，殆ど効果がないといわれる。既存の間接税に代替して導入する場合でも，その効果はあまり大きくないというのが通説である。実際，既存の売上税から付加価値税に移行したフランス，西ドイツ，オランダ，イギリスなどでも，改善が見られた証拠はない。Henry J. Aaron, “Introduction and Summary,” in Henry J. Aaron, eds., *The Value-Added Tax: Lessons from Europe*, The Brookings Institution, 1981, p. 13参照。ヘンリー・J・アーロン編，塩崎潤訳『付加価値税―ヨーロッパからの教訓―』，今日社，1987年，12ページ参照。

値税が課されるからである[43]。フランスに付加価値税が誕生した1954年から1959年の間に，鉄及び鋼鉄の輸出が，国内生産の20.7％であったのが，28.9％に増加したといわれる[44]。フランスの輸出価格は，国内価格と同じではなく，平均で約20％低いものと考えられていたようである[45]。

それに，消費地国の税率に歩調を合わせるといっても，各国の生産物が非課税品の材料や，非課税（免税）事業者が供給する材料で製造されている場合には，購入品についての税額を還付することまで認められていない[46]。非課税が介在する場合，消費地国の消費者は，生産地国の付加価値税を負担することになる。上述のとおり，税率が彼我の間で異なる場合には，競争上の優劣が生ずる。加えて，各国の公共支出水準の差が競争上の優劣に影響する[47]。付加価値税の国境税調整などできる筈がないのである。

もとより，世界市場のなかで，租税転嫁は不可能である。輸出，輸入にあたっての価格設定は，付加価値税の還付がなされたところで決まるわけでは

43 Martin Norr and Pierre Kerlan, *Taxation in France*: Harvard Law School International Tax Program, Chicago: Commerce Cleaning House, 1966, pp.1033–1034参照。設例では，フランスとドイツの産地間での輸出入があった場合が想定されている。税率は1962年現在の数値である。ロレーヌ地方のティヨンビルの鉄鋼棒の税込価格は563F，フランス国境での税額控除又は払い戻しが113Fで，この差額450Fにドイツ国境で27Fが加算され，オーバーハウゼンでの供給価格は477Fとなる。一方，ドイツのオーバーハウゼンでの鋼鉄棒の税込み価格は531F，ドイツ国境で32が戻されるが，この差額499Fに25％のフランスの付加価値税が課されるので，ティヨンビルでの供給価格は624Fになる。したがって，フランスの輸出価格がドイツに比較して約30％低くなるものと説明されている。

44 フランス財務省の試算による。また，同試算によれば，7つの主要製造業における輸出割合（生産高に対する割合）は1954年には9.1％であったのが，1959年には12.3％に増加した。John Sheahan, *Promotion and Control of Industry to Postwar France*, Hervard University Press, 1963, p.159, Table 9. Sourceは，Ministère des Affairs Economiques, *Les Comptes de Nation*, Paris, 1960, Vol.1, pp.310–317.

45 Martin Norr and Pierre Kerlan, op.cit., p.1034参照。

46 Alan A. Tait, *Value Added Tax International Practice and Problems*, International Monetary Fund, Washington, D.C., 1988, p.223参照。

47 佐藤進『付加価値税論』税務経理協会，1973年，10ページ参照。





ない。ヨーロッパなど国境を隣接している国の場合，商品価格はいわば国際的統一価格（世界市場価格）で売買される。イギリスの穀物価格は，古くから，世界市場価格だといわれている。

一般に，生活必需品に対する課税は消費者に転嫁するものとされているが，近代経済学の教えを待つまでもなく，独占価格が支配している場合，生産物に対する課税は供給者が負うことになる。これ以上儲けが出ない最高の価格で販売できているのであるから，それら独占価格が支配している商品に税が課された場合，それが所得税であれ間接税であれ，独占的企業の負担するところとなる。農産物の場合にも，一種独占価格で売られるので，それらに対する課税は農家の負担することが知られている[48]。国境を接している場合など，価格が似通っていないと，価格の安い隣国で買い物をされてしまう。世界市場にあっても，輸出価格は低いほど良いに決まっている。付加価値税は生産性の悪い企業に輸出補助金を付与していることになる。

アメリカ財務省の大統領に対する報告書（1984年11月）も，「輸出還付や輸入課税は，付加価値税を仕向地原則に沿ったものにするために要求される国境税調整にすぎない[49]。」という。しかし，仕向地国課税の原則という

48 何故ならば，農産物の価格は最劣等の条件で生産される個別的価値で決まるので，それに課税されないかぎり，税の転嫁は起こらず。税は地代（差額地代）を減少させる。差額地代が存在しない場合にも，「農産物は生産価格には水準化されない点」で常に独占価格で売られるからである。Karl Marx, *Das Capital*, Bnd Ⅲ, Dietz Verlag Berlin, 1953, S.812. 長谷部文雄訳『資本論』，第13分冊，青木書店，1953年，1075ページ。付加価値税の下で，フランスなどで，農家や自由職業人が免税とされ，特別な納税方式が容認されてきたが，これは，税の転嫁が困難だという事情によっている。実質所得減少のために，ぜいたく品が労働者階級に消費される場合でも，価格の引き上げは困難である。

49 Office of the Secretary Department of the Treasury, *Tax, Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth The Treasury Department Report to the President*, vol.3 (November 1984), p.22参照。日本税務研究センター訳『公平・簡素・経済成長のための税制改革　第3部　付加価値税―アメリカ財務省の大統領に対する報告書（1984年11月）』財団法人日本税務研究センター，1985年，36ページ。

のは，理論的には絶対ではないのである。実際，付加価値税を支出税のセカンド・ベスト課税と考える立場からは，仕向地国課税の考え方は出てこない。支出税の考え方では，「総収入一粗支出」が課税ベースである[50]。輸出は営業収入増加要因として，賃金と同様に，課税ベースを構成する。支出税の流れを汲むフラット・タックスの考え方でも，課税は人に対してなされるものと考えるので，事業者の課税についていえば，輸出は所得を上げるので課税，輸入は逆で課税されないことになる[51]。

それに，付加価値税を税額控除法で算定する場合，輸出などの非課税（日本等では，免税またはゼロ税率）の売上高を区別しなければならない。しかし，この方法は，輸出を含めて差引計算により課税対象額を算定する支出税やフラット・タックスに比較してsimplicityで劣るものといわなければならない。差引計算で課税対象額を算定する場合には，輸出は，プラス要因として，課税売上げに含まれるのが似合っていると思われる[52]。

### 4　フランス付加価値税の特徴

Dueの議論を参考にして，筆者なりに，フランスの付加価値税の特徴を手短かにまとめれば，次のとおりである。

50　ニコラス・カルドア著時子山常三郎訳『総合消費税』，東洋経済新報社，1963年，220–221ページ参照。Nicholas Kaldor, *An Expenditure Tax*, London, 1955.

51　Henry C. Simonsは「所得税は所得そのものに対して課せられる租税ではなくて，各人の所得に応じて人に課せられる租税である。……，政策の目的は，人々の間の公平でなければならない。」と述べている。Henry C. Simons, *Personal Income Taxation*, The University of Cicago Press, 1938, p.128.

52　A.テイトによれば，付加価値税は付加価値から直接算定するか否かにより，直接方式，間接方式に区別される。税額控除額を帳簿から求めるかインボイスにより求めるかにより，加算法，減算法の区別がある。EC型付加価値税は「減算一間接方式」だという。 Alan A. Tait, op. cit., p.4参照。減算一間接方式の申告では，付加価値の算定と消費に対する課税が分断されるといえるが，これはとくに輸出免税の取り扱いに顕著に表れる。





(1) 施行地が原則として国内であることから，内国消費税である。

(2) 売上税である取引高税の延長上にある税である。投資に対するインセンティブ効果を高めるために，取引高税からカスケード税的要素を取り除いてきたこと。資本の完全免税は投資規模が相対的に多い資本集約企業に有利で，小規模事業者を税制上不利に扱うことになること。

(3) 世界市場における自国企業の競争力を高めるために，輸出に対する非課税を強化してきたこと。輸出を非課税にするばかりではなく，設備投資を含め，輸出にかかる仕入税額控除（控除できない場合には還付）を容認したこと。

(4) インボイスの交付に基づいて，税額の控除額を計算するので，売りと買いの行動に相互牽制が及び税収の脱落を防止することができる。非課税による税収の減少が後の取引段階で取り戻される効果（「取り戻し効果」）がある。しかし，同時に，インボイスを交付できない取引や事業者を牽制する。非課税の取引や事業者を取引から排除するなどの弊害行動がもたらされる。

(5) 価格転嫁が不確実なこと。税額控除法を採用したからといって，税の転嫁については，取引上の力関係で決まる。小売段階を離れれば離れるほど，転嫁は確実ではなくなる。転嫁のできない企業は身銭を切ることになる。

(6) 消費者は転嫁する相手がいない。殆どの場合，税負担者は消費の主体者である労働者階級である。名目所得が増加しない限り，課税により労働者階級の実質所得が押し下げられる。課税による実質所得減少率は，貧困世帯ほど顕著である。

(7) 非課税，軽減税率の設定によって，逆進的負担構造は若干緩和されるが，生活必需品への非課税や軽減税率の適用範囲を拡大すると税収確保につながらず，かえって，基本税率の高税率をもたらすこと。さらに，複数税率は思ったほど累進性を確保しないものであること。

(8) 非課税や複数税率の採用は，納税事務を著しく複雑にすること。

## Ⅲ　フランス付加価値税からの教訓

### 1　「セカンド・ベスト」としての消費課税

Dueによれば，付加価値税などの売上税は，消費支出を課税ベースに負担配分をなす支出税の代わりとして，政治的発展の状況が所得税を許さない場合に所得税の代わりとして，しかも，「セカンド・ベスト」な税として容認されるべきものである。この意味で，売上税が容認される場合は，Dueによれば次の三つの場合に限られる。(1) 支出税の代わりの税として，①所得税の逆インセンティブ効果を避けるため，②発展途上国のように資本蓄積を図る必要がある場合。(2) 経済発展の状況，行政レベル，納税者の教育水準やモラルなどの基準によって，所得税の上昇を許さない土壌がある場合。その場合でも，適正な収入を得るために，売上税が使われなければならない。(3) 連邦制度のなかの州の自主財源の充実をはかる必要がある場合である[53]。

Dueの指摘によれば，行政的に運営可能な状況が現れた場合，支出税のみが売上税の廃止を可能にする。売上税（取引高税）は財政危機の時代の産物であり，他に財源を見つけることが困難だったために，深い考慮などなく，「早まって」(hastily) 導入されたものである[54]。日本では，消費税は1989年に導入されたが，決して，発展途上国ではない。急いで，資本蓄積を促進する状況ではなかったのにもかかわらず，所得税や法人税の減税が先行することで，また，「社会保障の財源」として導入された経緯がある。省みれば，導入する条件は整っていなかったものといえよう。

ただし，支出税そのものにしても，問題がないわけではない。支出税は，フラット・タックスなどの主張と同様，貯蓄や資本収益を非課税として取り

53　John F. Due, op. cit., pp. 386–387参照。
54　Ibid., p. 389参照。





扱う租税の一つなのである[55]。その意味で，近年の税制改革の議論に際して，所得税に代わるものとして，付加価値税は，資本家サイドにとって，フラット・タックスと同様に賛意を表明されるものとなっている。

### 2　付加価値税の逆進性と負担緩和の限界

売上税の税負担配分の逆進性については，Dueによれば，生活必需品に対する免税は税負担の逆進性や貧困者に対する税額を著しく減少させ，賃金上昇傾向を減殺する。だが，軽減税率などを含む複数税率の採用により累進性を確保することについては疑問を投げかけている。しかも，税率の差別化は適用税率についての識別の問題を掘り起こし，著しく行政を複雑にする。彼によれば，すべての租税が累進的負担である必要はない[56]。少なくとも，売上税そのものは累進性で所得課税に劣るものだからである[57]。

フランスの付加価値税の税率水準は成立当初から非常に高く設定されている（標準税率19.5%）。したがって，税負担の逆進性も明確である。食料品等に対するゼロ税率も存在しない。逆進性の緩和については，もっぱら，非課税で対応している。しかし，非課税や複数税率の設定によってしても，付

55　課税ベースが広く税率が低い所得税や，flat-rate tax, indexed income tax, 支出税，税率削減の諸策については，資本からの収益をより統一的に取り扱うものであり，国民資本の誤配分を減少するという観点からは，税制改革の選択肢として不合理ではないものとして推奨されている。C. Eugene Steuerle, *Taxes, Loans, and Inflation How the Nations's Wealth Becomes Misallocated*, The Brookings Institution, Washington, D.C., 1985, P. 178参照。
56　John F. Due, op. cit., pp. 388–389参照。
57　売上税の逆進性については異論もある。エドガー.K.ブラウニングによれば，貧困者の売上税や個別消費税の平均負担率に対して，移転所得の加算による調整（Indexed）を施せば，貧困者は何ら税を負担しない。高所得者は減算調整により高負担となる。Edgar K. Browning, “The Burden of Taxation,” *Journal of Political Economy*, vol. 86 (April 1978), pp. 649–671. Edgar K. Browning, Incidence, Indirect Taxes, and Transfers,” *National Tax Journal*, vol. 38 (December 1985), pp. 525–533.

加価値税負担に累進性を求めることはおろか，逆進性すら緩和することはできない。

1972年の付加価値税について，ジーン・ピエール・バラダーとアントワーヌ・クーティエールが行った所得階級別付加価値税家計負担率の推計によれば，貧困者に対する高負担と，家計所得に対する逆進的負担構造が明確である。所得階級1万フラン以下の世帯で22.17%，10万フラン以上の世帯では，5.44%であった。家計数が最も多い2万—3万フランの世帯では，平均負担率は11.74%であった[58]。1972年には，標準税率17.6%。食料品，住宅家賃などに対する軽減税率7%，自動車，オートバイ，カメラ，宝石，毛皮等に対する割増税率33.3%という税率構造であった。食料品等に対する軽減税率採用によっても，税負担の逆進性は解消されていないことに注目すべきである。税率構造については，1972年と現在では大きくは変わっていないので，付加価値税について，貧困者の高負担と家計所得に対する逆進負担構造に変化はないものと思われる[59]。

Dueによれば，食料品，生活必需品を非課税とすることにより，逆進的負担構造は著しく緩和されるが，それらの物品について富者も購入することにより，富者も非課税の恩典を受けることを指摘する。そのために，売上税に食料品や他の生活必需品の非課税に代えて，「人的非課税」(personal exemption) を施すことを提案する。

58 Jean-Pierre Balladur and Antoine Coutière, “France,” in Henry J. Aaron, eds., *The Value-Added Tax: Lessons from Europe*, The Brookings Institution, 1981, p.26参照。ヘンリー・J・アーロン編，塩崎潤訳『付加価値税—ヨーロッパからの教訓—』，今日社，1987年，27ページ参照。ただし，農家に対しては特別扱いで，1972年現在では，前段階税額控除が容認されないかわりに，政府から，売上高の3.5%（卵及び肉），2.4%（その他の製品）の支払を受けたものとされる

59 2010年1月現在のフランスの付加価値税の標準税率は19.6%。食料品，書籍，旅客輸送，肥料，外食サービスに対しては5.5%の軽減税率。新聞・雑誌，医薬品などに対しては，2.1%である。割増税率はない。Jean-Pierre Balladur and Antoine Coutière, op. cit., p.20. ヘンリー・J・アーロン編，塩崎潤訳，前掲訳書，29ページ（註2)。





この個人的非課税措置として，四つの選択肢をあげているので紹介しよう。第1は，小売業者が各世帯に購入時に「租税スタンプ」を発行することである。一定額に達したら現金化できるものとする。第2は，政府による「租税クーポン」の発行である。使い果たされるまでは，納税の必要がない。年末に使い切れない部分が換金される。第3は，政府による最低消費額に対する税額相当の「現金手当」を各家族に一律に支給することである。第4は，これが行政上最も簡便だとしているが，「税額控除制度」を適用することである。所得税から控除できない部分は還付される。消費による家計の税負担は所得税の源泉徴収制度のようなものである。使い勝手は上記4つの方策のなかで最も良いが，反面，控除・還付のために所得税申告を要するのが欠点だとされる[60]。

付加価値税の人的非課税の議論は，後に，「the Hall-Rabushka personal exemption VAT」などフラット・タックスへの移行の議論に継承される[61]。付加価値税における非課税，複数税率の採用は，経済的に非効率であり，ときに弊害行動を惹起する。フラット・タックスでは，扶養家族数に応じて控除額が決められ，均一税率が適用された上で，源泉徴収税が差し引かれる。税負担配分上，低所得者により適切だと主張される。また，輸出は課税，輸入は非課税となる。人的控除付きの付加価値税は，一種の支出税である。

非課税や免税点の設定などにより，付加価値税の負担が消費者ばかりではないということにも留意する必要がある。フランス財務省の試算によれば，

60 John F. Due, op. cit., p.379参照。

61 Charles E. Mclure, Jr., *The Value-added tax: Key to deficit reduction?*, American enterprise institute for public policy research, 1987, p.2. and, p.32参照。フラット・タックスは，個人，法人に対して適用される原産地課税主義の税であり，所得税，法人税の代替税である。Robert E. Hall and Alvin Rabushka, *The Flat Tax Second Edition*, Hoover Institution Press, Stanford, California, 1995 (First Edition, 1985).

部門別に見た付加価値税の徴収の分布は，家計が72.1％，企業が17.3％，一般政府が9.8％であった[62]。付加価値税の仕組みには，損税が発生する土壌がある。付加価値税の枠組みでは，貧困者の高負担と逆進負担構造，それに事業者負担（損税）を排除することは容易ではない。

## 3　付加価値税の教訓から学ぶ消費税の問題点と，消費税改革へのインプリケーション

フランスの付加価値税誕生の歴史を辿ることで，日本の消費税については，次に掲げる問題点が浮き彫りになると思われる。

第1に，日本における消費税導入が果たして正しい選択であったのかということである。売上税は第一次大戦を契機とする究極の財政危機にあって税収確保のためになりふり構わず，「何らの深慮もなく，早まって」(Due) 導入されたものである。付加価値税への代替または移行には，悪弊の除去という積極的な意味もあった。しかし，わが国における消費税の導入はバブル経済真っ盛りの1989年である。税収が極端に増えつつある時期であった。消費税の創設にあたっては，法人税・所得税の減税が先行したので，結果的に消費税が法人税等の減税財源になった。ヨーロッパ諸国では，最初の売上税が創設されたのは戦争（第1次大戦）を契機とする究極の財政逼迫時である。

第2に，付加価値税が資本優遇税制の消費課税であることから，その裏返しで，強い大衆課税の性格を備えていることである。誕生史に照らせば，輸出品を含めて，取引段階ごとの二重課税の排除の範囲を，すべての資本投資に拡大することにより付加価値税が誕生した。とくに，付加価値税では，設備投資の非課税がメルクマールである。設備投資に対する税額控除は付加価値税の前身である生産税では容認されていなかったからである。付加価値税は，分割納付制度を備える資本投資（在庫及び固定資産）非課税の売上税なのである。しかも，仕向地国課税主義の論理を援用して，輸出品を非課税扱いとするにもかかわらず，輸出にかかる購入品について前段階税額控除を容認することによって，無理論的に輸出企業に補助金を与えることになった。

第3に，輸出を非課税だと規定するにもかかわらず，輸出品に含まれる資本部分の二重課税を排除する必要から，前段階税額控除を容認することである。このために，輸出はもはや非課税売上ではなく，ゼロ税率適用売上として規定しなおされることになる。非課税売上と課税売上は完全に異なるので，ここに大きな論理の飛躍を認めないわけにはいかない。輸出売上についての改革案については，輸出を非課税として，前段階税額を認めないという考え方も出てくるが，輸出は少なくとも付加価値を高めるもので，本来の非課税には当たらない。重要なことは，非課税が税額控除の連鎖を断ち切り，取引に対する中立性を阻害する可能性を否定できないことである。この阻害作用は税額控除法の付加価値税でより強いが，付加価値税の価格転嫁が経済的力関係によるところから，控除法の付加価値税でもないとはいえない。私見では，消費課税ではあるが，付加価値に対する課税に接近するために，輸出を通常の税率で課税し，税額控除も容認すべきだと考える。一方で，輸入者が企業者である場合，輸入品に対して前払いした付加価値税を後の販売段階で回収することは比較的容易である。それに，輸入を非課税とした場合の税収面の減少を見逃すことはできない。

第4に，必ずしも，インボイスに税額の記載がなければ，課税の転嫁ができないわけではない。フランスでは，生産税の下で，多くの非課税品，差別税率，非課税事業者を前提とし，また，生産税から付加価値税への代替にあたり，課税対象が製造と卸売に限定され，小売やサービスに及ばなかったことから，税収確保の要請もあって，生産税の下で実施されていた税額控除法を採用せざるを得なかったことである。「課税猶予制度」や，控除法の場合

62 Jean-Pierre Balladur and Antoine Coutière, op. cit., p. 24. ヘンリー・J・アーロン編，塩崎潤訳，前掲訳書，24ページ。出典は，Bureau des Etudes Fiscales, Direction de la Prévision, "VAT 79 Model," *Ststistiques et Etudes Financières*, Série Orangé, (Ministere de l'Economie, forthcoming, 1981).

でも，付加価値税の計算は可能である。ただし，控除法では，非課税範囲が狭く，且つ，単一税率の場合にのみ付加価値税の税額計算が可能となる。課税ベースを広くすれば，税率は単一税率で，且つ，低税率が可能である。

フランスの付加価値税が取引高税，生産税からの移行，代替なのに対して，日本では，消費税は新設の税金である。既存の個別物品税の消費税への整理・統合がなされた上で，創設時の税率が比較的低く（3%）設定され，また，非課税の範囲も比較的狭く，インボイスにこだわる必然性がなかったのである。単に，事務的負担の軽減の要請に応え，帳簿方式（控除法）に落ち着いたわけでなないのである。したがって，今後の税制改革にあたっても，多くの非課税や複数税率を想定しなければ，控除法をわざわざ税額控除法に移行する必然性もないのである。

第5に，非課税については，原則的に廃止が求められるということである。誕生史を辿れば，非課税は，資本投資非課税の手段であると同時に，税収の脱落を防止するために設けられたものである[63]。日本では，資産譲渡等の対価がすべからく課税扱いになっているので，課税すべきでないものを非課税としなければならなかった経緯がある。非課税やゼロ税率による付加価値税の課税ベースの侵食とコンプライアンス・コストや行政コストの増加については，最近，イギリスで刊行されたマーリーズ・レビューが警鐘を鳴らしているところである。政府行政にも課税するニュージーランドと比較して，EU諸国の課税ベースが著しく狭いことが明らかにされている[64]。ニュージーランドでは，政府供給は原則的に課税されている[65]。仮に，政府部門に課税しない他の諸外国と比較して，価格面への影響などの点で，ニュージーランドの付加価値税の最終効果にたいした変化があるわけではないとしている[66]。一方，非課税は，金融サービス[67]（保険を含む），非営利団体へ寄付，賃貸住宅サービス，賃貸住宅の用に供される賃貸土地，貴金属に限定されている。マーリーズ・レビューでは，課税範囲の拡大と単一税率の採用により，最小のコストで税収を得ることができるという見本として，ニュージーランドのGSTを推奨している。

非課税についての改革の方向としては，非課税を廃止して，課税と不課税の区別のみで，金融取引などについても，価値を高めない取引として，即ち，不課税取引として，現行の非課税取引と同様のプロラタ計算を行えばよいと思われる。課税不課税の判定にあたっては，付加価値または価値（労働価値説でいう価値）の観点から，課税されるものは価値を高めるものとすべきである。価値を高めない単なる資産の移転は付加価値税の範囲以外とすべきである。

第6に，課税ベースについても，現行の資産の譲渡等の対価（いわゆる売上価値）から，グロス・マージン（減価償却費を控除せず粗投資を控除した付加価値）に変更すべきである。控除法の下で，付加価値に対する適正な課税を確保するとともに，修正申告時の過大納付（損税）を避けるためである。

最後に，付加価値税の誕生後の展開については，今後の研究の課題である

63 税を免除する方法として，①非課税，②ゼロ税率，③ゼロ税率と非課税の組み合わせ（例えば，政府機関などへの販売にはゼロ税率を適用するとともに，政府機関を非課税にする《exempt》こと）が知られる。Office of the Secretary Department of the Treasury, op. cit., pp. 68–69参照。日本税務研究センター訳，前掲訳書，102–103ページ参照。ゼロ税率の減収効果は大きい。イギリスが標準税率17.5%なのに，食料品など消費額の約半分以上がゼロ税率とされているので，税収規模が5%の単一税率の日本と変わらない。ゼロ税率は，非課税では購入品の税額控除ができないために，無理やり非課税売上を課税扱いにしたもの。フランスやドイツでは非課税のなかで，前段階税額控除ができるものという扱いである。

64 Ian Crawford, Michael Keen and Stephen Smith., Institute for Fiscal Studies, "Value Added Tax and Excices," *Dimensions of Tax Design The Mirrless Review*, Oxford University press, 2010, p. 299他参照。

65 OECD, *Taxing Consumption*, Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris, 1988, p 172参照。

66 Ibid., p. 173参照。

67 ニュージーランドでは，登録事業者に対するすべての金融サービスは中間サービスとして，ゼロ税率が適用されている。Ian Crawford, Michael Keen and Stephen Smith., Institute for Fiscal Studies, "Value Added Tax and Excices," op. cit., p. 307参照。

が，以上の誕生史からの類推によれば，労働者階級の一定の成熟の下で，企業の生産性を国家が援助するために，徐々に，資本非課税の裏返しとしての賃金課税の性格を強めていったということが想定される。

## おわりに

本稿の目的は，付加価値税の誕生史についての検討を中心として，付加価値税の本質を検討することにより，わが国の消費税改革のあり方に接近することであった。付加価値税の投資・貯蓄優遇的性格については，何となく知られていたが，付加価値税生成の歴史を検討した結果，資本主義論としての租税論の位置づけについては，フランスの1954－55年税制改革によって確立したことが判明した。当改革により，輸出品を含めて，取引段階ごとの二重課税の排除の範囲が，設備を含むすべての資本投資（在庫及び固定資産）に拡大された。すべての資本投資を非課税とする分割納付の売上税がここに確立したものといえる。さらに，当改革により，資本投資非課税が輸出品に及ぶことになり，輸出企業の税負担が大幅に緩和されることになった。付加価値税は課税対象の拡大により，一般に，1968年1月に確立したとする考え方が通説だと思われる。しかし，本稿では，付加価値税について，課税対象の外延的拡大ではなく，税額控除の連鎖をとおして，すべての資本投資（流動資本や固定資本）を非課税とする売上税だと特徴づけるものである[68]。この点で，本稿では，フランスの1954－55年改革によって付加価値税が誕生したものだと捉えている。

68 Dueは，生産税の中で製造段階で出現した付加価値に対する枠組みが完成して､1954-55年改革で，生産税の基本修正が卸売段階にまで延長されたと述べている。John F. Due, *Sales Taxation*, op.cit., p.124.　同様の評価が，シャウプ博士によって示されている。Carl S.Shoup, "Government Taxing and Spending: Developments of the Last Decades and Current Problems　Some Distinguishing Characteristics of the British, French, and United States Public Finance Systems," *American Economic Review*, May, 1957, p192.





さて，税額控除の連鎖で前段階購入に係る税額を控除するのであれば，輸出に対応する前段階購入についての税額を控除することは認められない。課税売上げに係る税額から課税仕入れに係る税額を控除するのが，付加価値税の原理である。したがって，非課税の輸出売上げに対応する仕入についての税額を控除することは付加価値税の本来の仕組みである，税額控除の連鎖により累積課税を排除する制度の基本原理に反するものである。累積課税を排除することが生産税の歴史的意義であり，これが生産税で実現されたのだから，1948年の生産税の内部改訂の時点で，輸出売上げに対応する仕入税額控除は認められるべきでなかったのである。

しかし，付加価値税の実際の取り扱いでは，輸出について，例外的に税額控除ができる非課税とされてきた。そこで，フランスの付加価値税の誕生の歴史を検討した結果，輸出が非課税とされてきたのに例外的に仕入税額控除を認めてきたのは，なにより，税制要因による自国の企業の輸出競争力の低下を避けるためにほかならないことを明確にすることができた。このように，歴史的に検討した結果，輸出戻し税は，付加価値税の原理からは外れているということである。

また，付加価値税の本質がすべての資本投資に課税しないということにある以上，税額計算の方法については，税額控除法も，控除法も，資本非課税を実行するためのツールでしかないことも明らかである。わが国では，仮に，消費税の標準税率を引き上げる場合には，税額計算の正確性を担保するためにインボイスを用いるのが不可欠だとの主張がある。しかし，インボイスは，付加価値税の計算に必ずしもなくてはならないものではない[69]。歴史

69 EU諸国では，請求書＝インボイスである。インボイスのほかに請求書や領収書を発行する義務はないので，税額控除のためには，一般の請求書に税が別記されていることが条件だというにすぎない。したがって，「インボイス方式の付加価値税」という呼称は事実誤認に導くおそれがある。税額控除法というのが正当である。ニュージーランドでは，税額控除票（Tax Invoice）の発行が求められるが，少額取引にまで発行を求めていない。レジ・ペーパーなどで代替可能である。

的に検討すれば，インボイスを用いる税額控除法の付加価値税が非課税をとおして税収脱落を防止してきた点が重要である。税額計算方法としての控除法（account method）は，消費課税とグロス・マージンに対する課税を両立させるという点では，税額控除法に優っている。また，税の転嫁は競争条件のあり方によって重大な影響を受ける。税額控除法の付加価値税だからといって，転嫁が保障されるわけではない。マルクスの所説を引き合いに出して述べたところである。

わが国の消費税改革については，なすべき方策は限られている。わが国の消費税が所得税や法人税の減税と引き換えに導入され，増税されてきたこと。また，近年，財政支出が成長優先政策の下で分配逆行的に推移し，格差拡大を助長させたことを考えると，本来は，消費税の廃止が望ましい。しかし，消費税導入以来20年を経過し，定着を許してしまった状況を認めた場合には，少なくとも，税率アップなどの増税を許す環境にはない。

それよりも，消費税については，現行の付加価値税のなかでの無理論的且つ階級的装置の継承部分について，廃止または編成替えが先決である。とりわけ，輸出戻し税は，輸出企業に対して大幅な補助金と化しており，システム上，最大の不公平税制である。

輸出戻し税は，輸出品が輸入材料から成る場合には，輸入分の消費税をも控除・還付してしまうことになる。商品が輸出される場合には，輸入を含めて，輸出に至るまでの取引のすべてが課税上取り消されることになる。取引段階の中途にあっても，企業は生産活動や購買活動を通じて公共財を費消している。しかし，輸出向けということで，すべて課税が最終的に取り消されている[70]。輸出売上げに課税しないことによる税の脱漏も大きい

70 輸出を最終的な消費の精算（ミード報告で提案された支出税での「遺産」のように）とみなせば，輸出者に対して課税することも可能である。The Institute for Fiscal Studies, The Structure and Reform of Direct Taxation, London, George Allen & Unwin, 1978, p.41参照。また，ECの第6次指令（第4条）によれば，付加価値税の納税義務者となるには，課税取引が独立して行なわれなければならない。これにより，給与所得者が課税から除外される。しかし，課税取引が国内で行なわれるか，国外で行なわれるかは問われない。この意外ともいえる，付加価値税の生まれながらの全世界課税的性格は，付加価値税が売上税として展開されてきたことに由来する。





**（表1：わが国の消費税収と仕入税額控除の推計参照）**。仕向地国課税主義の消費税では，輸出に課税しない代わりに，輸出に対応する仕入税額の控除（輸入税を含む）を行うことによって，1国消費課税を実現している。通常，その場合の付加価値税の課税ベースは，付加価値以下に止まる[71]。

加えて，輸出非課税（免税）については，単なる税収の脱落というのみではなく，輸出戻し税が輸出大企業に集中しているという重大な事実を見逃すわけにはいかない。輸出戻し税の廃止と輸出に対する課税[72]（全世界型のグローバルな付加価値税の導入[73]）に向けた取り組みが望まれるところである。

最後に，再度，輸出免税（又は戻し税）にあらわれる国境税調整の取り扱いが付加価値税の基本的原理をねじ曲げて成立したものであることを主張して，本稿の結語としたい。

71 ニュージーランドのGSTが消費に単一税率で課税した場合の105％（C効率性）の水準にあることがマーリーズ・レビューで紹介されている。Ian Crawford, Michael Keen and Stephen Smith., op.cit., p.299.

72 輸出目的で輸入されるものに対しては，EU諸国の付加価値税では，輸入を非課税としているのが通例である。それらに輸入段階で課税した場合には，輸出段階でも課税しないと輸入税が価格アップ要素となってしまうからである。わが国では，そのような輸入非課税規定はない。同様に，税額控除法の下で，付加価値に対する課税を実現するためには，輸入税を課した上で，輸出向け商品に課税しなければ，付加価値に対する課税は達成されない。

73 「しかし，一部の国（ex. ニュージーランド，南アフリカ）では，課税国に居住する供給者による海外での供給も課税対象とするグローバル税（global tax）を採用していることが紹介される。」（篠原正博「Schenk, A. & O. Oldman., *Value Added Tax: A Comparative Approach*, Cambridge University Press, 2007, pp.532」（中央大学『経済学論纂』第50巻第5・6合併号，2010年3月），63ページ）。

**表1　わが国の消費税収と仕入税額控除の推計（2008年度）**
**—企業サイドからの推計—**

（単位：10億円，%）

| 項　　目 | 決算数値（全産業） | 輸出の調整 | 差引金額 | |
|---|---|---|---|---|
| 課税売上高 | 1,479,277 | | | |
| 輸出売上高 | −71,145 | | | |
| 課税標準額 | 1,408,132 | | 1,408,132 | a |
| 非課税売上高 | 40,640 | | | |
| 課税売上割合 | 97.33% | | | |
| 消費税（国税）（a × 0.04） | | | 56,325 | b |
| 課税仕入額 | 1,195,182 | | | |
| 2008年度粗投資額 | 28,966 | | | |
| 課税仕入小計 | 1,224,148 | | 1,224,148 | c |
| 仕入税額控除（c × 0.04） | | | 48,966 | d |
| 差引消費税（国税） | | | 7,359 | e |
| 地方消費税（e × 0.25） | | | 1,840 | f |
| 消費税及び地方消費税（e＋f） | | | 9,199 | g |
| 輸入消費税の税収推定額（輸入額71兆8720億円 × 0.04） | | | 2,787 | h |
| 地方消費税貨物割の税収推定額（h × 0.25） | | | 697 | i |
| 消費税及び地方消費税の税収計（g＋h＋i） | | | 12,683 | j |

（資料）財務省財務総合政策研究所編『財政金融統計月報　法人企業統計年報特集（平成20年度）』，2009年9月号，64–65，143，163，169，217ページ。

（注）1　非課税売上高は，下記計算による。（単位：10億円）

| | | |
|---|---|---|
| 全産業の営業外収益 | 23,862 | k |
| 医療，教育業売上高 | 6,219 | l |
| 不動産業の土地売上高 | 10,559 | m |
| 計 | 40,640 | n |

（注）2　課税仕入高の計算は，下記のとおり。課税売上高から付加価値を控除して求めている。
（単位：10億円）

| | | |
|---|---|---|
| 課税売上高 | 1,479,277 | o |
| 付加価値 | 244,781 | p |
| 付加価値算定上控除した減価償却費 | 39,314 | q |
| 課税仕入高 | 1,195,182 | r{o−(p＋q)} |

（注）3　輸出額は71兆1450億円。輸入は71兆8720億円。通関名目値による。財務省財務総合政策研究所編『財政金融統計月報　法人企業統計年報特集（平成20年度）』2009年9月号，216ページ。

（注）4　2008年度の粗投資額は，全産業の固定資産の増減値に，減価償却費を加味して推定している。同上編，『財政金融統計月報　法人企業統計年報特集（平成20年度）』，20–21，64–66ページ。

（注）5　上記推計には，個人事業者を含まない。国民経済計算の2008年度の分配個人企業所得は約14.1兆円である。（内閣府ＳＮＡホームページ，2008年度版の数値，2010年11月8日閲





覧分）。
実際の税収は国税分が4279億円，地方消費税相当額1070億円を足しても5349億円である。（国税庁編『国税庁統計年報書平成20年度版』，258ページ，既往分を含む）。

（注）6　2008年度の消費税及び地方消費税の実際の税収は，12.443兆円（国9.969兆円，地方2.474兆円）である。同上編『財政金融統計月報租税特集』2010年4月，127，141ページ。2008年度の地方消費税貨物割の実際の税収は，6616億円である。総務省『平成20年度地方財政統計年報』（総務省ホームページ，2011年2月13日閲覧分）。

※本稿は，「付加価値税本質論と消費税改革」（遠藤三郎先生喜寿祝賀記念論文集編集委員会編『遠藤三郎先生喜寿祝賀記念論文集』三恵社，2010年11月），pp.13–42に大幅に加筆，修正を施したものである。

## 参考文献


1, Alan A. Tait, *Value Added Tax　International Practice and Problems*, International Monetary Fund, Washington, D.C., 1988.

2, C.F. Bastable, *Public Finance*, Macmillan and Co., Newyork, 1895.

3, Carl S. Shoup, *Public Finance*, Aldine Publishing Company, 1969, pp. 250–256参照。カール S.シャウプ著塩崎潤監訳『財政学（1）』有斐閣，1973年。

4, Carl S. Shoup, "Government Taxing and Spending: Developments of the Last Decades and Current Problems　Some Distinguishing Characteristics of the British, French, and United States Public Finance Systems," *American Economic Review*, May, 1957.

5, Charles E. Mclure, Jr., *The Value-added tax: Key to deficit reduction?*, American enterprise institute for public policy research, 1987.

6, C. Eugene Steuerle, *Taxes, Loans, and Inflation　How the Nations's Wealth Becomes Misallocated*, The Brookings Institution, Washington, D.C., 1985.

7, Edgar K. Browning, "The Burden of Taxation," *Journal of Political Economy*, vol. 86 (April 1978).

8, Edgar K. Browning, Incidence, Indirect Taxes, and Transfers," *National Tax Journal*, vol. 38 (December 1985).

9, Georges Egret, *LA TVA*, 2nd édition, Collection QUE SAIS-JE? No 1748, 1982 (Original Copyright by Presses Universitaires de France, 1978). ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳『付加価値税』，白水社，1985年。

10, Jean-Pierre Balladur and Antoine Coutière, "France," in Henry J. Aaron, eds. *The Value-Added Tax: Lessons from Europe*, The Brookings Institution, 1981. ヘンリー・J・アーロン編，塩崎潤訳『付加価値税―ヨーロッパからの教訓』，今日社，1987年。

11, John F. Due, *Sales Taxation*, Routledge and Kegan Paul Ltd., 1957 (Second Printing, University of Illinois Press, 1959).

12, John Sheahan, *Promotion and Control of Industry to Postwar France*, Hervard University Press.

13, Josph A. Pechman, *Who Paid the Taxes, 1965–85 ?*, The Brookings Institution, Washington, D.C., 1985.

14, Henry J. Aaron, “Introduction and Summary,” in Henry J. Aaron, eds., *The Value-Added Tax: Lessons from Europe*, The Brookings Institution, 1981. ヘンリー・J・アーロン編，塩崎潤訳『付加価値税―ヨーロッパからの教訓―』，今日社，1987年。

15, Henry C. Simons, *Personal Income Taxation*, The University of Cicago Press, 1938.

16, Ian Crawford, Michael Keen and Stephen Smith., Institute for Fiscal Studies, “Value Added Tax and Excices,” *Dimensions of Tax Design The Mirrless Review*, Oxford University press, 2010.

17, The Institute for Fiscal Studies, The Structure and Reform of Direct Taxation, London, George Allen & Unwin, 1978

18, International Bureau of Fiscal Documentation, *Value Added Taxation in Europe*, Guides to European Taxation Supplement No.24, May 1979. 邦訳『ヨーロッパの付加価値税』社団法人日本租税研究協会，1987年。

19, Martin Norr and Pierre Kerlan, *Taxation in France*: Harvard Law School International Tax Program, Chicago: Commerce Cleaning House, 1966.

20, Karl Marx, *Das Capital*, Bnd Ⅲ, Dietz Verlag Berlin, 1953. 長谷部文雄訳『資本論』，第13分冊，青木書店，1953年。

21, Nicholas Kaldor, *An Expenditure Tax*, London, 1955. ニコラス・カルドア著時子山常三郎訳『総合消費税』，東洋経済新報社，1963年。

22, OECD, *Taxing Consumption*, Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris, 1988.

23, Office of the Secretary Department of the Treasury, *Tax, Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth The Treasury Department Report to the President*, vol.3 (November 1984). 日本税務研究センター訳『公平・簡素・経済成長のための税制改革　第3部　付加価値税―アメリカ財務省の大統領に対する報告書（1984年11月）』日本税務研究センター，1985年。

24, Pierre Lasségue, *Gestion de L’entreprise et Comptabilité*, Septième Édition, Dalloz, 1975.

25, Robert E. Hall and Alvin Rabushka, *The Flat Tax Second Edition*, Hoover Institution Press, Stanford, California, 1995 (First Edition, 1985).

26, William H. Oakland,” The Theory of the Value-Added Tax; I A Comparison of Tax Bases, *National Tax Journal*, vol.20, June 1967.

27, 池上惇『財政思想史』有斐閣，1999年。

28, 内山昭『大型間接税の経済学―付加価値税の批判的研究―』大月書店，1986年。

29, 遠藤三郎「租税本質論と現代税制」（愛知大学『法経論集 経済経営篇』第86号，1978年3月）。

30, 遠藤三郎「20世紀初頭財政思想の再考―H.C.アダムス，H.ドールトンを中心に―」（愛知大学『法経論集　経済経営篇』第89号，1979年2月）。

31, 湖東京至「消費税を廃止しても財源はある」（税制経営研究所『税制研究』第58号（再刊第18号），2010年8月）。

32, 湖東京至「租税のあり方と納税義務者数―谷山理論を発展させる観点から―」（税制経営研究所『税制研究』第56号（再刊第16号），2009年9月）。

33, 佐藤進『付加価値税論』税務経理協会，1973年。

34, 篠原正博「Schenk, A. & O. Oldman., *Value Added Tax: A Comparative Approach*, Cambridge University Press, 2007, pp.532」（中央大学『経済学論纂』第50巻第5・6合併号，2010年3月）

35, 谷山治雄「消費税の統計分析―官庁資料による」（税制経営研究所『税制研究』第55号，2009年2月）。

36, 知念裕『付加価値税の理論と実際』税務経理協会，1995年。