

共同市場の一側面

——『租税論争』を中心として——

中 村 英 雄

一 はしがき

一九五一年四月十八日、ドイツ、フランス、イタリアおよびベネルックス三国の間で調印された『欧州石炭鉄鋼共同体条約』は、これらの国々との間で、制限された分野においては関税、割当制および価格差別などの貿易障碍を除去して、一つの共同市場を創設、維持しようとするものである。この共同体が、独自の行政部と議会と裁判所をもっていることなどから、その中に単なる通商の自由以上に、超国家的性格を認めようとする見解も少なくない。¹⁾

ところで、一九五三年四月に予定されていた共同市場の発足が近づいたとき、ドイツとフランスとの間に、両国の売上税体系の差異をめぐっていわゆる『租税論争』が生じた。これは関税や割当制など、直接的な貿易阻害

共同市場の一側面

要因が除去されても、諸国の租税体系の差異が依然として貿易阻害の役割を果しうることを示したものである。本稿ではこの論争をふりかえってみて、租税体系の差異が輸出商品の租税負担にいかなる影響を与えるかについて考察したい。

- (1) Schnibiders, G.: Finanzpolitik, Berlin 1955, S. 308. 山口忠夫訳『シユルメルダース財政政策』昭和三十三年、四三五頁。ケツニニ著、野田早苗訳『共同市場』昭和三十四年、四三頁。Enke, S. and Salera, V.: International Economics, Englewood Cliffs, N. J. 3rd ed. 1957. p. 416.

一 ドイツとフランスの売上税体系の差異

一九五三年はじめには、ドイツ、フランス両国の売上税制度はつぎの通りであった。ドイツでは一般商品は取引段階ごとに四％の累積的売上税を課され、課税商品が輸出されるばあいには租税還付がおこなわれる。また輸入商品に対しては売上調整税が課される。⁽¹⁾たとえば、棒鋼についてみると、売上税の累積負担は税ぬき価格に対して九・八％、輸出のばあいの免税総額は四・七％、そして輸入のさいの売上調整税は四％であったと云われている。⁽²⁾

他方フランスでは、すべての製造業者（完成品、半製品、および原料の生産者）に税率一五・三五％の生産税が、一切の企業の取引に税率一％の取引税が課されていた。そして課税商品が輸出されるばあいには租税還付がおこなわれ、輸入商品に対しては輸入調整税が課された。フランスの生産税の著るしい特徴は、税額計算の方法

にあった。それによるとある段階における生産税は、その商品についてそれ以前の段階で生産税が納付されたことを示す送状があるばあいには、その額だけ税額から控除された。したがって事実上、フランスの生産税は単一段階の製造業者売上税であったといつてよいだろう。棒鋼について見ると売上税の負担は、租税を含む販売価格に対して一六・三五% (16.35+1)、租税ぬきの価格に対して一九・五五%で、輸出のばあいには正確にこれだけの額が還付され、また輸入調整税は価格プラス運賃の二〇%であったとされている。⁽⁴⁾

こういう条件のもとで、ドイツで生産された棒鋼がフランスへ輸出されるばあいの売上税負担を考えてみる。きわめて大ざっぱに計算すると、ドイツ国内で九・八%の売上税を課され、輸出のさいにその中四・七%だけ還付され、さらにフランスの輸入調整税二〇%を課されるから、合計二五・一%で、ドイツ国内で販売されるばあいの二倍半以上の負担となる。これに対して、フランスで生産された棒鋼がドイツへ輸出されるばあいには、フランス国内の売上税負担が一九・五五%で、輸出還付が一九・五五%だから、国内での売上税負担はゼロとなり、結局、負担として残るのはドイツの売上調整税四%だけである。この負担は、フランス国内で販売されるばあいのおよそ五分の一である。

また、ドイツ、フランス両国で生産された棒鋼の売上税負担は、それらがドイツ国内で販売されるばあいにはそれぞれ九・八%と四%、フランス国内で販売されるばあいには二五・一%と一九・五五%で、いずれのばあいにもドイツ製品の負担が五%以上大きい。このことから、両国の売上税体系の差異が、ドイツにとっては輸出を阻害する要因として、他方フランスにとってはそれを促進する要因として作用していることがわかるであろう。⁽⁶⁾

ところで、欧州石炭鉄鋼共同体は、関税あるいはこれと同等の効果をもつ租税を賦課することを禁じている。⁽⁶⁾

共同市場の一側面

また価格についてはつぎのように規定している。売り手は共同体の内部で価格差別、とくに買い手の国籍による差別をおこなってはならないし、競争上不当な策略を用いてはならない。さらに売手は自己の商品の価格を公表する義務を負い、これを変更するには五日間の予告期間が必要である。⁽⁷⁾

このような共同体の規定と関連して、輸入調整税は関税と同等の効力をもつ租税にあたるのではないか、また商品を輸出するとき売上税を還付することは不当な行為にあたるのではないかという二つの疑問が提出された。これに対してガットは、輸入調整税はもともと輸入品にだけ課されるのではなく、同種の国産品に対する租税である売上税に見合うべきものであるから、関税と同等な効力をもつ租税と見なすべきではなく、またある商品を見解を示した。⁽⁸⁾

- (1) 拙稿『西ドイツの売上税』、本誌第十号、十八頁以下参照。
- (2) Sanwald, R. F. and Stohler, J.: *Economic Integration*, Princeton 1959 (translated by Karreman, H. F.), p. 217.
- (3) Due, J.: *Sales Taxation*, Urbana 1957, pp. 120 f.

ここで述べたのは一九五三年の制度であって、現行の制度ではない。当時フランスの売上税体系はつぎの四税によって構成されていたが、そのうち鉄鋼に関係があったのは最初の二つだけである。

生産税 (La taxe à la production)

取引税 (Les taxes sur les transactions)

サービス税 (La taxe sur les prestations de service)

地方取引税 (la taxe locale)

- (4) Sannwald, R. F. and Stohler, J.: *op. cit.*, p. 217.
- (5) もちろんこの数字が全く正確なものであるとは云えない。現にフランスの売上税負担を二九%とみなす者もある。この数字を採ると、ドイツに輸出されるフランス製の棒鋼の売上税負担は一三・四五%となる。これらの数字を、ドイツ製の棒鋼がフランスで販売されるばあいの売上税負担二五・一%およびドイツ国内で販売されるばあいの負担九・八%と比較すると、両国のいずれで販売されるとしても、フランス製棒鋼の売上税負担は、ドイツ製のそれよりも四、五%高いことがわかる。しかしこのばあいでも、フランス製品は国内で販売されるときよりも輸出されるときの方が、売上税負担が小さく、ドイツ製品はその逆である。そしてフランス向けドイツ製品は、ドイツ向けフランス製品よりも一〇%も高い売上税を課されることになる。
- この二九%という数字は、ライホルツが、後にべるティンバーゲン委員会の報告から引用しているものである。
- Diebold, W.: *The Schuman Plan*, New York 1959, pp. 226 f.
- (6) Diebold, W.: *op. cit.*, p. 139.
- (7) Diebold, W.: *op. cit.*, p. 238.
- (8) Diebold, W.: *op. cit.*, p. 224.

三 ドイツの主張

この二つ、いう状況の中で共同市場の発足が目前に迫り、鉄鋼の生産者価格を共同体本部に提示すべき時期が来た

共同市場の一面

時、ドイツの鉄鋼産業はその製品の輸出不振を憂慮して、共同体諸国の売上税体系を改善するよう強く要望した。ドイツの主張では、共同市場が成立すれば、加盟国間の通商はすべて共同体内部の取引となり、それはもはや外国貿易ではない。したがって、もともと外国貿易に対して適用されるべき売上税の還付とか輸入調整税の賦課とかが、共同体内部の取引に対して許されてはならない。しかも買い手の国籍によって価格を差別することが共同体の規定によって禁止されているのであるから、同一の生産者による同じ財に対して異った租税が課され、異った価格がおこなわれることは、共同市場の機能と矛盾する。たとえばルールで生産された鉄鋼を買う人は、フランス人であろうがドイツ人であろうが、あるいはイタリア人であろうがすべて同一の価格を支払い、ドイツ政府によって課された租税だけを支払うべきである。⁽¹⁾ こういうドイツの主張に対して、フランスが真向から反対したことは想像にかたくない。

共同体本部はこの問題を調査するために、四人の経済学者で構成される委員会をつくった。いわゆるティンバーゲン委員会である。この委員会の報告は、ドイツが主張するように商品が発生した国の売上税だけを賦課すること（これを発生地原則と名づける）になると、共同体加盟国の鉄鋼の生産および流通の状況に重大な変化が生じるであろうとし、原則として商品が到着した国の売上税だけを賦課すること（これを到着地原則と名づける）を勧告した。すでに見た通り、これまでの慣行はこの到着地原則に近いものであったから、ティンバーゲン報告は、概ね現状維持を勧告し、結果的にはフランスの主張を支持したと見てよいだろう。⁽²⁾

このように、この問題に対して特別の措置がとられなかったので、ドイツが強い不満を示したことは云うまでもない。その不満の一端が、鉄鋼に対する売上調整税を一二%にひきあげる権限を政府に与えるという、連邦議

会の決定となってあらわれた。⁽³⁾これはフランス製の鉄鋼がドイツに輸入されるばあい、その価格を高めようという意図にもとづくものであった。しかるにドイツ政府がこの権限を行使するまでもなく、鉄鋼の市場価格はドイツでは低下しはじめ、フランスでは上昇しはじめた。これを棒鋼について見ると、一九五二年末の価格を一〇〇として、五三年六月にはドイツでは九九、フランスでは一〇五であった。⁽⁴⁾

このような価格のうごきは、輸出促進というドイツの希望を満足させた。そこで、もともと輸出促進という意図から生じた『租税論争』は、共同市場の発足を予定より二〇日おくらせただけで自然に消滅した。⁽⁵⁾

- (1) Diebold, W.: op. cit., p.225. Samwald, R. F. and Stohler, J.: op. cit., p.217.
- (2) 委員会のメンバーはJ・ティンズ(オランダ)・L・デブリー(ベルギー)・F・ディ・フェニツィオ(イタリア)・W・B・レッターウエイ(イギリス)であった。
- Diebold, W.: op. cit., pp.228 f. Samwald, R. F. and Stahler, J.: op. cit., p.218.
- (3) Diebold, W.: op. cit., p.232.
- (4) 華沢大義『鉄鋼価格の長期的安定』。毎日新聞社「エコノミスト」第三五年第三九号(昭和三十二年九月二十八日号)四八ページ以下。
- なお一九五二年にフランスでは、ピネー内閣によるインフレーション対策の一環として鉄鋼価格のひき上げがおこなわれ、同年末における棒鋼一トンの価格は四七二マルクに相当していた。ドイツでは同年八月、鉄鋼の価格公定制度が発止されて、価格のひき上げがおこなわれ、同年末には棒鋼一トンの価格は四二八マルクであった。Diebold, W.: op. cit., p.227, p.255

(5) 鉄鋼共同市場は一九五三年四月十日に発足の予定であったが、『租税論争』のため五月一日まで開始が延期された。

四 到着地原則と発生地原則

『租税論争』におけるドイツとフランスとの対立は、これを理論の問題として考えれば到着地原則と発生地原則との対立として捉えることができる。これら二つの原則によって生じる効果の比較は、一般的売上税についてだけでなく、特殊的消費税、法人税および賃銀税などについても為されうるのであるが、⁽¹⁾ここでは一般的売上税にかぎって、これら二つの原則のもたらす効果を検討してみたい。

A、B二国を考え、そのどちらでも商品は製造、卸売および小売の各段階を経て消費者に届くものとし、これらの四者をそれぞれM、W、RおよびCであらわし、それらに1および2の数字を添えてその国籍を区別する。また両国において同種の商品が生産され、各段階におけるその商品の販売価格は、課税前には両国で等しく、たとえば製造段階で一〇〇ドル、卸売段階で一〇〇ドル、小売段階で一五〇ドルであるとしよう。運送費等はしばらく考慮の外におく。

I 到着地原則。

(イ) いまA B兩國はいずれも、商品の生産および流通の各段階で一般的売上税を課しており、その税率はA国では一%、B国では三%で、いずれも到着地原則に従うものとする。実際には、国産商品が輸出されるばあい、その段階の売上税が免除され、また外国商品が輸入されるばあには、輸入国の売上税と同率の輸入調整税が課

されるものとする。⁽²⁾

A国で生産された商品については、つぎの四つのばあいが考えられ、それぞれのばあいの売上税負担は下の括弧内に示す通りである。⁽³⁾

- (1) $M_1 - W_1 - R_1 - C_1$ $[100 \times 0.01 + 110 \times 0.01 + 150 \times 0.01 = 3.6 \text{ (ドル)}]$
- (2) $M_1 - W_1 - R_1 \cdots C_2$ $[100 \times 0.01 + 110 \times 0.01 + 150 \times 0.03 = 6.6 \text{ (ドル)}]$
- (3) $M_1 - W_1 \cdots R_2 - C_2$ $[100 \times 0.01 + 110 \times 0.03 + 150 \times 0.03 = 8.8 \text{ (ドル)}]$
- (4) $M_1 \cdots W_2 - R_2 - C_2$ $[100 \times 0.03 + 110 \times 0.03 + 150 \times 0.03 = 10.8 \text{ (ドル)}]$

(1)はA国で生産された商品がA国で消費されるばあいであって、特に説明の必要はない。(2)以下はA国で生産された商品がB国で消費されるばあいである。たとえば(3)のばあいには、A国の製造業者がその商品を販売する段階で一〇〇ドルの価格に対して1%の売上税が課され、つぎにそれをA国の卸売業者がB国の小売業者に販売する段階ではA国の1%の売上税は免除されるが、B国の輸入調整税3%が一〇〇ドルの価格に対して課され、B国の小売業者がそれを消費者に販売する段階で一五〇ドルの価格に3%の売上税が課されて、その合計は八・八ドルとなる。(2)と(4)についても同様である。

B国で生産された商品についてはつぎのようになる。

- (5) $M_2 - W_2 - R_2 - C_2$ $[100 \times 0.03 + 110 \times 0.03 + 150 \times 0.03 = 10.8 \text{ (ドル)}]$
- (6) $M_2 - W_2 - R_2 \cdots C_1$ $[100 \times 0.03 + 110 \times 0.03 + 150 \times 0.01 = 7.8 \text{ (ドル)}]$
- (7) $M_2 - W_2 \cdots R_1 - C_1$ $[100 \times 0.03 + 110 \times 0.01 + 150 \times 0.01 = 5.6 \text{ (ドル)}]$

$$(8) \quad M_2 \dots W_1 \mid R_1 \mid C_1 [100 \times 0.01 + 110 \times 0.01 + 150 \times 0.01 = 3.6 \text{ (ドル)}]$$

さて、右の(1)から(8)までのうち、商品がA国で消費されるばあい、すなわち(1)(6)(7)および(8)について見る。このうち(6)(7)(8)はB国で生産された商品がA国で消費されるばあいである。(6)と(1)を比較すると売上税負担は前者が四・二ドルだけ大きい。(7)と(1)を比較すると前者が二ドルだけ大きい。しかし(8)と(1)では、両者の売上税負担が等しい。つぎに商品がB国で消費されるばあいについて見ると、(2)(3)すなわちA国産の方が(5)すなわちB国産のものよりも売上税負担が小さく、(4)と(5)とではその負担が等しいことがわかる。

これで見ると、輸出入がM—Wという段階でおこなわれるばあい以外には、A B 両国のいずれで消費されるかにかかわらずなく、B国産の商品の売上税負担はA国産の商品の負担よりも大きい。もし課税が文字通り到着地原則にしたがっておこなわれるとしたら、両国のどちらで生産されるかにかかわらずなく、商品がA国で販売されるばあいにはB国で販売されるばあいよりも売上税負担は小さいはずである。したがって右に示された負担の差異は到着地原則の採用によって生じたものではない。その差異は一方では輸出のさいの免税（前述のドイツの例では租税還付）が、輸出段階に課されるはずであった税額だけに限られ、それ以前に支払われた租税にまで及ばないために生じたものである。他方、それは、輸入調整税の効果が輸入段階だけに限られ、それ以前の負担の不均衡にまで及ばないために生じたものである。輸出入がM—Wの段階でおこなわれるばあいだけに、両国で生産された商品はその発生地とは無関係に、到着国において等しい売上税を負担することになる。

ここにあげた例のようにきわめて単純なばあいには、輸出入がたとえM—W以外の段階でおこなわれたとしても、それ以前の段階で課された租税負担を知ることができ、したがってそれに対応するだけの租税を還付し、あ

るいはそれに対応するだけの輸入調整税を賦課することができる。しかしながら、実際の生産過程と流通過程とは非常に複雑であって、特定の商品の価格の中に売上税がどれだけ含まれているかを知ることが、ほとんど不可能である。⁽⁴⁾ ただ一般に、輸出入のおこなわれる段階が製造業者に近ければ近いほど、正確な租税還付と輸入調整税がおこないやすくなるということはできるであろう。

(四) つぎにA国では製造業者に対して9%の売上税を課し、B国では小売業者に対して6%の売上税を賦課するものと仮定する。A国で生産された商品がA国で消費されるばあいの租税負担は九ドル（ $\parallel 100 \text{ ユニツ} \times 0.09$ ）であって特に説明の必要はない。A国産の商品がB国で消費されるばあいには、到着地原則にしたがってこの九ドルの売上税は商品の輸出のさいに還付され、B国の九ドル（ $\parallel 150 \text{ ユニツ} \times 0.06$ ）の小売売上税だけが課される。A国からB国への輸出の段階には、 $M_1 | W_2$ 、 $W_1 | R_2$ および $R_1 | C_2$ の三つが考えられるが、いずれのばあいにもA国では租税の還付をおこなわなければならない。B国では、はじめの二つのばあいには、輸入後に小売売上税を賦課するので、輸入調整税の必要はない。ところが、 $R_1 | C_2$ は前述のように輸出入の段階としてはむしろ例外的なばあいであるが、このばあいには、A国で租税の還付をおこなうことも、B国で輸入調整税を賦課することもしずれも困難であろう。⁽⁵⁾

B国で生産された商品がB国で消費されるばあいには、6%の小売売上税を課されるだけである。B国産の商品のA国むけ輸出は、 $M_2 | W_1$ 、 $W_2 | R_1$ および $R_2 | C_1$ の三つの段階のいずれかでおこなわれるが、はじめの二つのばあいには、その商品はB国の小売売上税を課されていないし、またA国の製造業者売上税も課されないから、A国はこれに輸入調整税を課されなければならない。 $R_2 | C_1$ のばあいにはB国は租税の還付を、A国は輸入調整

税の賦課をおこなわなければならないが、いずれも困難であろう。⁽³⁾

そこで、到着地原則を採用すると、小売売上税を賦課している国では、輸出入が小売業者対消費者の段階でおこなわれるという、いわば例外的なばあい以外には、租税還付や輸入調整税をおこなう必要がない。これに反して、小売以前の段階で売上税を課している国では、商品の輸出入にさいして、それらの措置をとらなければならない。一国内における課税という観点から見ると、小売売上税は、多数の納税者を管理するという困難を伴うので、好ましいものとは云えないが、右に見た通り到着地原則にしたがって、経済統合および国際貿易における課税の国際的不斉一を避けるためには、きわめて有効であると考えられる。⁽⁵⁾

II 発生地原則

(4) A B 両国がいずれも単一段階の売上税を課しているばあいを考える。まず、両国が小売売上税を採用しているものとする。A 国商品の B 国むけ輸出は、それが小売業者対消費者の段階でおこなわれる例外的なばあいを除くと、発生地原則にもかかわらず A 国の売上税を課されない。他方 B 国では、ある種の商品のうち輸入品だけを、国産品とは区別して免税するという厄介な措置をとらなければ、輸入品は B 国の小売売上税を課されることになる。つぎに、A 国だけが製造業者売上税に移行したとする。A 国商品が B 国で消費されるばあいには、A 国の製造業者売上税と B 国の小売売上税が二重に課されるので、B 国は特別の措置をしなければならない。この二重課税を避けるためには、B 国も製造業者売上税を採用しなければならぬことは、前の例からあきらかである。一般に、単一段階の売上税の課される段階が消費者に近ければ近いほど、発生地原則にしたがうことは困難であるということが出来るだろう。⁽⁶⁾ こういうばあいには、商品はそれを輸出する国で課税されなければならない

のに、課税の段階に達しないうちに輸出されてその課税を免れ、また輸入国では売上税を免除されるはずであるのに、そのための特別な措置がとられないかぎり課税されることになる。

(四) AB両国がともに一般的な累積的売上税を課しているものとし、A国の税率はB国のそれよりも高いと仮定する。発生地原則にしたがうと、両国の商品の売上税負担は、その商品の輸出される段階が製造業者に近ければ近いほど小さく、また両国商品の輸出段階が対応するばあいにはA国産商品の負担がB国産商品のそれよりも大きい。ところで、いまA国産の針金がB国に輸入され、それを原料として釘が製造されるばあいを考える。このばあい発生地原則にしたがうと、針金に対してはA国の売上税だけが課され、釘に対してはB国の売上税だけが課されなければならない。しかしB国の釘に対する累積的売上税は、その原料である針金の価値に対する課税をも含んでおり、発生地原則からの乖離を意味する。もしB国が生産に対する附加価値税を採用し、釘の生産者に対して、A国で針金に課された租税の控除を許すならば、ある程度までその原則は貫徹されるであろう。しかしこのばあいにも、売上税が消費者に近い段階で課されると、この原則にしたがうことができます困難になるという事情は同じである。⁽⁶⁾

発生地原則のばあいには、到着地原則のばあいと比較して、売上税率の差異が注目すべき経済的作用をもってゐる。発生地原則にしたがえば、税率の高い国に位置している輸出企業は、税率の低い国の輸出企業よりも大きな売上税を負担しなければならないから、売上税の面だけから考えれば、この原則は、輸出企業を税率の低い国へ集中させる傾向があるといいうるのであろう。⁽⁷⁾

(1) Sanwald, R. R. and Stohler, J.: *op. cit.*, pp. 200 f.

共同市場の一側面

(2) これは、商品が発生した国では売上税を免除し、それが到着した国では国内の売上税と等しい租税を負担させるために、多くの国で実際におこなわれている措置である。それが現実の制度として意図通りの効果を生じえないことについては、たとえば、拙稿『西ドイツの売上税』本誌第十号、参照。

(3) 以下にあげる八つのばあいのうち、(2)と(6)は小売業者が外国の消費者に輸出するばあいであって、実際には外国人旅行者に対する販売以外には、ほとんど見られないであろう。そういうばあいに、輸出国が一般に小売業者に対していかにして租税を還付しうるか、また輸入国がその商品に対していかにして輸入調整税を賦課しうるかは、ここでは論じない。ただ理論上可能なばあいを列挙したのである。この段階における輸出入は、アメリカ合衆国の州売上税について重要であると考えられる。Sannwald, R. F. and Stohler, J. : op. cit., p. 207.

(4) 拙稿『西ドイツの売上税』本誌第十号、二六頁参照。

だがもちろんこの割合を推定するための研究も皆無ではない。たとえば、Zeitler, G.: Die Steuerlastverteilung in der Bundesrepublik Deutschland, Tübingen 1959, および、拙稿『西ドイツ売上税の負担について』本誌第十二号、二九五頁以下を参照。

(5) Sannwald, R. F. and Stohler, J. : op. cit., p. 206.

(6) Sannwald, R. F. and Stohler, J. : op. cit., p. 210.

(7) Sannwald, R. F. and Stohler, J. : op. cit., p. 211.

(一九六〇・一〇・一七)