

フランス企業課税における課税所得算定の法的構造

中里実

目次

序

第一節 企業所得課税の概観

第一款 所得課税の発展の概観

一 アンシャン・レジーム下の直接税

二 四古税

三 所得税の導入

四 一九四八年の改革

五 一九五九年の改革

六 まとめ

第二款 一般租税法典

一 法典化の背景

二 一九二六年の法典化と一九三四年の法典化

三 一般租税法典の成立

第三款 企業の課税利益算定の概観

一 所得税と法人税の区分

二 企業所得課税の視点——課税利益算定における所得税と法人税の同一性

三 企業の課税利益

四 企業の課税利益の包括的構成——貸借対照表理論と経営計算書理論

五 所得課税における包括的所得概念への移行

六 課税利益算定方式の区分

(以上本号)

第四款 課税利益算定の企業会計準拠

第二節 企業会計の概観

第三節 租税会計と企業会計

結 び

## 序

一、本稿は、直接的には、昭和五八年一月から九月にかけて筆者が法学協会雑誌に発表した「企業課税における課税所得算定の法的構造」<sup>1)</sup> (一) (五・完) (以下、「前論文」という) を補充する同論文の関連論文であり、フランスにおいて、企業の課税所得算定が企業会計といかなる関係に立っているかを検討しようとするものである。

課税所得算定(租税会計)の法的構造を企業会計との関連で検討することの意味については、前論文の序章第一節「問題の所在」<sup>2)</sup> においてすでに述べたので、ここであらためて、それについて論ずることはしない。ここでは、この問題に関してフランスの制度を素材としてとりあげることの意味について若干述べるにとどめる。

第一に、わが国において、フランス租税法の研究・紹介が、アメリカ租税法や西ドイツ租税法の場合と比してさほど活発に行われてきていないという点を指摘しなければならない。他の法分野においてフランス法の研究が比較的活発に行われている点を考えるならば、租税法においてフランスの制度を素材に検討を行うことには一定の意味があるものと思われる。

のみならず、第二に、フランス租税法は、租税会計と企業会計との関連を論ずる上で、きわめて興味深い素材を提供する。すなわち、前論文において、筆者は、比較法の対象として西ドイツとアメリカをとりあげたが、これは、フランスの制度について検討することが意味がないという理由に基づいてそのように対象を限定したわけではない。前論文においては、わが法人税法二二条四項の解釈を提示することを目的として、わが法人税法が、課税所得の算定構造の面から租税会計の企業会計準拠を定める二二条四項を中心とする規定体系……それは、課税所得算定が直接に会計慣行に依存することを前提とする点で、アメリカ型といわれる……と、課税所得算定の基礎となる計算書類の面か

ら租税会計の企業会計準拠を定めていとされる七四条一項（確定決算主義）の体系……それは、課税所得算定が商法上の計算書類を通じて会計慣行に依存するとする点で、ドイツ型といわれる……の二系統の課税所得算定方法を設けているという考え方を否定する<sup>(3)</sup>ための前提として、アメリカと西ドイツをとりあげたにすぎない。フランスにおいては、租税法の企業会計支配が強く、課税所得の企業会計準拠という点においても、西ドイツやアメリカとは異なる独自の点が少なからず存在する。こうした点について考察を加えることは、意味のないこととは思われない<sup>(6)</sup>。

第三に、ブラン・コンタブル・ジェネラルというフランス独自のすぐれた統一的会計制度が存在する点があげられる。租税会計をめぐる、ブラン・コンタブル・ジェネラル、商法、租税法間の相互関係を検討することは、租税会計の見地のみならず、企業会計の観点からも興味深い。

第四に、フランスは、E.Cの中心国として、ヨーロッパ諸国の租税制度、会計制度に大きな影響力をもっており、その制度の動向は、実際上無視することができない。特に、E.Cの第四指令の国内法への導入の進展に伴い、ブラン・コンタブル・ジェネラルや、商法の会計規定、租税法が近年大きく変動している点は見逃せない。

本稿においては、右のような問題意識にそってフランスの租税会計と企業会計の関係について検討を加えることにより、企業の課税所得（フランスにおいては、課税利益と呼ばれる）と企業会計上の企業利益の関係および課税利益が企業利益に基づいて算定される理由、課税利益と企業利益の間の差異およびそうした差異が許される理由、課税所得算定における企業の自主経理尊重の限度、租税法の企業会計支配といった、前論文において考察した諸点に関するフランスにおける特色を明らかにしたい。

二、本稿は、フランスにおける企業の課税所得算定構造（したがって、企業の課税所得以外は、原則として考慮しない）に関する現行制度（したがって、歴史的考察は、現行制度の理解に必要な範囲においてのみ行う）について、

必要に応じて会計学的考察や商法的考察をも交えて（したがって、必ずしも法律学的考察や、租税法的考察にとどまらない）検討を行う点で、前論文と同じである。<sup>(7)</sup>

最後に、本稿の構成について若干ふれておく。本稿における議論は以下の三節からなる。まず、第一節においては、わが国において比較的なじみのうすいフランス租税法について、本稿における議論の理解に必要な範囲で簡単に説明を加えた上で、フランス企業所得課税において課税利益が企業利益に基づいて算定されていることを、課税利益算定構造および課税利益算定の基礎となる計算書類の二点から明らかにする。次に、第二節においては、課税利益算定の基礎となっている企業会計が異なる規制に服しているかを、ブラン・コンタブル・ジェネラル、商法、E C 第四指令等の検討を通じ論ずる。そして、第三節において、租税会計と企業会計の乖離という点から、フランス企業課税における課税利益算定の法的構造を明らかにしたい。

- (1) 法学協会雑誌一〇〇巻一号五〇頁、三号四七七頁、五号九三五頁、七号一二九五頁、九号一五四五頁。
- (2) 法学協会雑誌一〇〇巻一号五〇頁以下。
- (3) 法学協会雑誌一〇〇巻九号一五四六頁以下。
- (4) Beeny, J. H.: *European Financial Reporting*, 2. France, p. 165 et s., p. ii.
- (5) また、フランスの課税所得算定は、わが法人税法施行規則別表四類似の一九六五年一〇月二八日のデクレ六五―一九六八号 (J. O., 17 novembre 1965, p. 10150. 現在 G. C. G. I., Ann III, art. 38 et s.) の第一条の I の B に掲げられた会計外修正表 (Rectifications extra-comptables. 法学協会雑誌一〇〇巻七号一三〇〇頁参照) の存在など、日本と類似の面も存在する。
- (6) また、租税回避が多いという点からも、フランスの制度の検討は興味深い。さらに、国際租税法の観点からも同様である。
- (7) 法学協会雑誌一〇〇巻一号七二頁以下。特に、租税法、企業会計、商法が一定程度連動して動いているフランスについて、

会計学的考察や商法的考察を加えることは不可欠である。

## 第一節 企業所得課税の概観

### 第一款 所得課税の発展の概観

#### 一、アンシャン・レジーム下の直接税<sup>(2)</sup>

アンシャン・レジームの末期においては、主要な直接税として、タージュ (la taille)、『カピタスイオン (la capitation)』<sup>(1)</sup> および、ヴァンティエム (les vingtièmes) の三つが存在した。これらは、いずれも古い歴史をもち、時代と共に変遷してきた租税であるので、その内容は複雑であるが、それを略述すると以下のようになる。まず、タージュは、一三世紀に成立した歴史の古い封建的租税である。その名 (taille とは、切ることを意味する) は、支払を証明するために割符が用いられたことに由来する。北部地方において、タージュは、推定された所得に応じて課される人税であった。

それは、軍隊の維持のために徴収される租税であり、貴族と僧侶に対しては課されなかった。南部地方においては、タージュは、土地に対して課される租税であった。次に、カピタスイオンは、一六九五年にアウグスブルク同盟戦争 (la guerre de la ligue d'Augsbourg) の戦費調達のために創設され、一六九七年に廃止されたが、一七〇一年に復活された。それは、すべての臣民 (二ニクラスに分類) に対し推定された所得に応じて課税されたが、やがて、時とともに、平民のみに課される租税となっていく。第三に、ヴァンティエムは、一七一〇年にディズィエム (dixième、十分の一税) として設けられ、一七四九年にヴァンティエムという名称に変わった。この租税は、一七〇一年に出版された Vauban の「王国の十分の一税 (La dime royale)」という書物の影響の下に設けられた、近代的所得税の色

彩をもつ一種の分類所得税であった。しかし、同税は支配階級の反感を招き、ターユを補完する租税となつていった。

以上のように、アンシャン・レジーム下の租税の特色の第一は、その不公平性である。しかも、この不公平性は、執行上の困難から生ずる技術的なものとどまらず、特権階級の「租税を支払わない権利」を認めるといふ、より本質的なものであった。また、アンシャン・レジーム下の租税の特色の第二は、その徴収が私人により行われていたという点である。その結果、租税の徴収は、不公平かつ厳格なものであった。<sup>(5)</sup>

## 二、四古税

不公平で複雑な上に、厳しい税務調査に基づいて査定、徴収される<sup>(6)</sup>これらのアンシャン・レジーム下の租税は、フランス革命により、四古税 (les quatre vieilles contributions directes, あるいは、単に、les quatre vieilles) と総称される四つの直接税、すなわち、不動産税 (la contribution foncière)、人的動産税 (la contribution personnelle mobilière)、<sup>(7)</sup>営業税 (la contribution des patentes)、および、戸窓税 (la contribution des portes et fenêtres)、<sup>(8)</sup>に置きかえられた。<sup>(9)</sup>これらは、アンシャン・レジーム下における経験への反省から、外部的徴憑により外形標準主義的に納税額を査定できる客観的かつ形式主義的な租税であった。<sup>(9)</sup>納税者は、申告をする必要もなく、また、厳しい税務調査にさらされることもなかった。<sup>(10)</sup>すなわち、不動産税は土地、建物、人的動産税は住居、営業税は仕事場と住居、戸窓税は戸と窓の数に、それぞれ着目して、それらから客観的に税額を査定する租税であった。<sup>(11)</sup>

これに対して、間接税は、自由な経済活動を阻害する<sup>(12)</sup>という理由で、重農主義者により批判されていた。<sup>(13)</sup>したがって、革命期においては、四古税が租税制度の中心であった。しかし、一九世紀初頭に間接税が復活して、<sup>(14)</sup>第一帝制期以降その重要性を増していき、<sup>(15)</sup>所得税や売上税が導入される第一次世界大戦ころまでは租税体系の中心としての位置

を占めていた。すなわち、一九世紀後半から第一次世界大戦にかけて、フランスにおいては、四古税等が約二〇%、登録税・印紙税が約二五%、消費税・関税が約五五%を、租税収入中に占めていた。<sup>(16)</sup>このように間接税が優位となつたのは、四古税の税収と比して間接税の税収が経済発展に対して弾力的であつたことに起因するものと思われる。<sup>(17)</sup>

しかし、一九世紀が、特に産業革命の展開や海外進出の進展等を背景に国家支出が増大した激動の時代であつたにもかかわらず、フランス革命以後、第一次世界大戦に至るまで、様々な間接税が導入されて、これが主要な財源となつていくという変化はあつたものの、租税制度は概して安定的であつた。<sup>(19)</sup>企業に関わる課税の面で顕著な変化としては、一八七二年六月二九日法律により、有価証券所得税 (*l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières*) が登録税の一種として導入されたことがあげられるくらいである。<sup>(20)</sup>そして、四古税は、それほどの変化を被ることなく二〇世紀初頭に至るまで存続したが、長い歴史の中で次第に時代に合わないものとなつていった。<sup>(22)</sup>なお、企業に対する直接税としては営業税が存在したが、四古税の中心はあくまでも不動産税であり、営業税の負担は比較的軽く、こうした企業軽課は、産業の発展を考慮すれば必ずしも実態に即したものではなかつた。

### 三、所得税の導入

(1) フランスが四古税に執着している間に、諸外国においては所得税の採用が開始されてきた。<sup>(23)</sup>まず、イギリスにおいては、一八四二年に *income tax* が創設された。<sup>(24)</sup>これは、比例税率により課される分類所得税(所得類型は五つ)であつた。<sup>(25)</sup>また、ドイツにおいても、一九世紀半ばより、土地からの収入のみならず、当時増大しつつあつた商工業からの所得が課税対象とされるようになり、ロシアの一八五一年五月一日の所得税法その他が制定された。<sup>(26)</sup>特に、一八九一年六月二四日のロシア所得税法は、累進税率による近代的な所得税をもたらしした。さらに、アメリカにおいても、一八九四年に *income tax* が創設され、<sup>(27)</sup>日本においても、明治二〇年(一八八七年)勅令五号により所得税

が導入された。

(2) フランスにおいても、国家活動の多様化等による公的需要の増大に対処するために、また、課税の不公平を是正し納税者の担税力に応じた課税を実現するために、一九世紀後半から所得税導入の動きがみられた。<sup>(28)</sup> すなわち、一九世紀を通じて租税制度の骨組み自体にさほど変化はなく、租税収入の大半は四古税以外の間接税によりもたらされていたが、これは結果として富裕な階層に有利であり、産業の発展を背景に影響を増しつつあった社会主義者らの反感を招いていた。そして、租税制度の不公平さを前に、社会主義に反対する者の中にも、租税制度改革を真剣に考える者が現われてきた。<sup>(29)</sup> しかし、一八七一年から一九〇九年の間に、実に二〇〇以上の改革案が下院 (La Chambre des Députés) に提出されたにもかかわらず、これらは、いずれも、保守派の強い上院 (Le Sénat) の抵抗により実現しなかった。<sup>(30)</sup>

租税制度改革の主導者であった当時の大蔵大臣 Joseph Caillaux も、一九〇〇年に、プロシアに範をとった改革案を作成したが、これに対しては、所得税推進論者の中にもイギリス型の比例税を支持する反対論が存在した。そこで、この両者の妥協をはかって、Caillaux は、一九〇七年に、比例税率による分類所得税 (所得類型により税率が異なる) と累進税率による一般所得税の二本立てからなる改革案を作成した。この案にそった法案は、一九〇九年三月九日に下院を通過したが、上院の同意を得るには至らなかった。しかし、やがて機は熟し、一九一四年から一九一七年にかけて租税制度の大改革が断行された。<sup>(31)</sup> すなわち、まず、一九一四年三月二九日法律において、人的動産税の廃止、不動産税に代わる不動産所得税の創設、有価証券所得税の税率引上げが、また、一九一四年七月一五日法律において、一般所得税 (impôt général sur le revenu) の創設が、さらに、一九一七年七月三一日法律において、営業税の廃止と不動産所得税以外の各分類所得税 (les impôts cédulaires) の創設が、定められたのである。<sup>(32)</sup> ここに、四

古税は消滅<sup>(33)</sup>し、Système Cailiaux とよばれる所得税制度が成立した<sup>(34)</sup>。

(3) この一九一四年—一九一七年の改革で採用された所得税は、所得全般に対して累進的に課される一般所得税と、各所得類型ごとに比例税率で課される分類所得税の二本立てであり、所得は二段階で課税された。しかし、両者は別の租税であったから、たとえば、更正により分類所得税の税額に変更が加えられても、そのことにより当然に一般所得税の税額が影響をうけるわけではなかった<sup>(35)</sup>。

一般所得税は、所得全般に対して累進的に課される租税であり、基礎控除、扶養控除を認める等、人税化された近代的な租税であった<sup>(36)</sup>。同税は、一九一四年—二月二六日法律第五条により、一九一六年から課税が開始された<sup>(37)</sup>。もつとも、力点は分類所得税におかれ、一般所得税は補完的な存在にとどまった<sup>(38)</sup>。

分類所得税は、七つの所得類型<sup>(39)</sup>(cédules)の各々に対して課される七つの所得税——すなわち、不動産(所得)税 (impôt foncier)、有価証券所得税 (impôt sur le revenu des valeurs mobilières)、利子税 (impôt sur les créances et dépôts)、農業利益税 (impôt sur les bénéfices agricoles)、商工業利益税 (impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux)、非商業利益税 (impôt sur les bénéfices non commerciaux)、給与税 (impôt sur les traitements et salaires) ——の総称である<sup>(40)</sup>。

個人企業に対する課税は、營業税にかわって、主に商工業利益税により行われるようになり、近代的なものとなった。なお、法人の所得に対しては、所得類型に応じ、分類所得税(商工業利益税、不動産税、有価証券所得税)のみが課され、一般所得税は課されなかった<sup>(41)</sup>。

(4) 所得の算定や税率に関して所得類型間の担税力の差を考慮する<sup>(42)</sup>(すなわち、勤労所得、資産所得、混合所得の間で取扱いに差を設ける)ことが分類所得税導入のねらいの一つであったが、そのことが逆に、分類所得税の複雑性

と不公平性をもたらすこととなった<sup>(43)</sup>。第一に、所得類型による課税標準の捕捉率の差である<sup>(44)</sup>。分類所得税においては実額算定が一応原則であったが、この例外が数多く存した。その結果、農業利益と不動産所得は法定標準率を用いる方式 (forfait légal) により、また、中小企業の商工業利益は協定的フォルフェ (forfait conventionnel) により、過少評価されていた<sup>(45)</sup>。これに対して、給与所得は、その全額が正確に把握される事に加え、一九四〇年からの源泉徴収制度の導入により、商工業利益等と比して重い負担に服した。また、商工業利益税等に関して脱税も少くなかった。第二に、所得類型間の税率の差である。それは、課税標準の捕捉率の差を緩和する効果をもつこともあったが、逆にそれを拡大することもあった。

他方、一般所得税も、制度の不備、納税者の反感、脱税の横行等により、不公平で複雑な租税という謗りを免れなかつた<sup>(46)</sup>。

結局、Système Caillaux は必ずしも納税者により好意的に受け入れられたわけではなく、むしろ、この制度に対する反感から脱税が横行し、納税者間の不公平は改革以前とかわることなく存在したのである<sup>(47)</sup>。もっとも、こうした欠点はあったが、この改革は、従来非課税であった所得にも課税を及ぼした点、一応実額算定方式を採用した点、勤労所得と資産所得の間の担税力の差を考慮した点、そして何よりも、旧態然とした四古税を廃止して所得課税を導入した点、等におごて一定の評価を与えられている<sup>(48)</sup>。Système Caillaux は、以後の所得課税制度発展の基礎となったのである。

(5) Système Caillaux の仕組みの大枠は一九四八年まで不変であったが<sup>(49)</sup>、細部においては、いくつかの改正が行われた。Duverger は、この展開を、税率の増加と累進性の加重、農業所得者の負担軽減、扶養控除等の拡大、源泉徴収による給与所得者の負担増大<sup>(50)</sup>、の四つに要約している。

## 四、一九四八年の改革

一九四八年八月一七日法律<sup>(51)</sup>の下に作成された一九四八年一月九日のデクレ<sup>(52)</sup>により、租税制度を整理・統合して簡素化することを目的とする改革<sup>(53)</sup>が行われた<sup>(54)</sup>。この改革は、次の二点に要約することができる<sup>(55)</sup>。

第一に、法人税 (l'impôt sur les sociétés, ou l'impôt sur les bénéfices des sociétés et des autre personnes morales) が (個人) 所得税 (l'impôt sur le revenu des personnes physiques) から独立し、所得に対する課税が所得税と法人税とから構成されることとなったことである<sup>(57)</sup>。従来、法人の所得は、商工業利益、不動産所得、有価証券所得に対する分類所得税に服していたが、以後は、所得の種類にかかわらず、比例税率による法人税に服することとなった。この税率は、当初、かつての商工業利益に対する分類所得税の税率と同じ二四%であったが、徐々に引上げられ、一九五八年には五〇%となった<sup>(58)</sup>。

第二に、従来<sup>(59)</sup>の分類所得税、一般所得税等が廃止されて、単一の (個人) 所得税 (と法人税) が設けられた<sup>(60)</sup>。この所得税は、比例税 (la taxe proportionnelle) と累進的付加税 (la surtaxe progressive) とからなっていた。比例税は従来<sup>(61)</sup>の分類所得税に、また、累進的付加税は従来<sup>(62)</sup>の一般所得税にかわるものであったが、両者は、所得税という単一の租税を構成する二つの要素にすぎない点で従来と異なる。例えば、比例税と累進的付加税の一方についてなされた更正等は自動的に他方についても効果が及ぶとされた<sup>(63)</sup>。しかしながら、所得税の統合は、以下にみるように、依然として不完全であった。第一に、この改革により (所得類型の区分は存続したもの) 所得類型ごとの税率の差がなく<sup>(64)</sup>なり、比例税は一律一八% (一九五八年以後は二二%) とされたが、この原則には重大な例外が存在した。すなわち、給与所得者は、一九四八年一〇月一日のデクレにより、比例税を免除され、給与の五%の概算支払 (versement forfaitaire、支払は雇用者によりなされる) に服し、また、事業性の所得 (商工業利益、農業利益、非商業利益) の一定

部分は、本人の労働に起因するとして、比例税の税率が5%に減じられた<sup>(64)</sup>。したがって、分類所得税の税率の統合という一九四八年改革の当初の目的は必ずしも十分に達せられず、不公平感は依然として残ることとなった。第二に、比例税においては七つの所得類型が設けられていたが、各類型ごとに所得(利益)の定義、控除、課税物件の評価方法等の定めが異なっていた<sup>(65)</sup>。すなわち、各所得類型の所得(利益)算定は、各所得類型の性質により異なっていたのである。この所得類型の区分は厳格であり、例えば所得類型間の損益通算は認められていなかった<sup>(66)</sup> (Art. 13-2, al. 2, CGI)。第三に、比例税と累進的付加税とは、納税義務の範囲が異なっていた。すなわち、比例税が、国外所得免税方式に基づきフランス国内源泉の所得にのみ課されたのに対し、累進的付加税は居住者の全世界所得について課された<sup>(67)</sup>。なお、自営業者の課税所得を実額所得に近づける試みも必ずしも成功しなかった。例えば、従来の台帳所得(revenu cadastral)を用いる方式にかえて、農業利益を作物の種類等を考慮して定められた一ヘクタールあたりの平均的利益をもとに求める法定標準率方式(forfait collectif)や、不動産所得を実際の賃料から求める方式が採用されたが、これらは納税者の強い抵抗にあった<sup>(68)</sup>。また、商工業利益等におけるフォルフェは、脱税の温床となっていた<sup>(69)</sup>。

一九四八年改革は、租税制度の合理化、統一化、簡素化を目的としていた点で、より根本的な改革を指向した一九四一年—一九一七年の改革とは性格を異にしていた<sup>(70)</sup>。租税制度の簡素化等は一定程度実現されたが、課税の原則的事項に変化があったわけではない<sup>(71)</sup>。結局、一九四八年改革は、形式的改革にすぎなかったと評価することが可能であろう。

## 五 一九五九年の改革

(1) 従来の制度が依然として分類所得税の名ごりをとどめることが複雑性と不公平性の原因であるとの認識<sup>(72)</sup>の下に、一九五九年一月二八日法律により租税制度の改革が行われ、一般的かつ包括的な単一の所得税が誕生した<sup>(73)</sup>。この改

革により、比例税(税率二二%)にかわって税率九%の補完税<sup>(76)</sup>(taxe complémentaire)が導入され、同時に、従来の累進的付加税が所得税<sup>(77)</sup>(l'impôt sur le revenu des personnes physiques)と名をかえた<sup>(78)</sup>。補完税の税率は、一九六〇年に九%、六一年に八%、六二年以降六%と次第に引下げられ、同税は、一九六九年十二月二四日法律第五条により一九七〇年以降廃止され、以後、所得税は、l'impôt sur le revenu des personnes physiques から l'impôt sur le revenu という名称に変更された<sup>(79)</sup>(一九七一年予算法律第二条)。しかしながら、一九五九年改革による所得税の統合は必ずしも完全ではなかった<sup>(80)</sup>。確かに、個人に対する所得課税が所得税という単一の租税により行われるようになり、納税義務者や課税所得の定義等が統一され、また、各所得類型間の損益通算が認められた(右一九五九年十二月二八日法律一一條)が、所得類型の区分が残ったことに対応し、各所得(利益)の算定方法も所得類型により異なっていた<sup>(81)</sup>のである。

(2) 自営業者と給与所得者の租税負担の均衡に関して、一九五九年以後、興味深い展開が見られる。まず、一九五九年改革においては、第一に、比例税の廃止に伴い、従来の累進的付加税の後身である所得税の税率が累進的付加税と比して一率五%引上げられたが、給与所得者は従来の比例税に服していなかったので、その結果としての給与所得者の負担増大を緩和するために、給与所得者に対する五%の税額控除の制度が設けられた<sup>(82)</sup>。同改革においては、第二に、インフレによる名目的利益に対する課税を調整するために、減税措置が講じられた<sup>(83)</sup>。すなわち、自営業者等については、比例税の廃止と補完税の税率引下げ(および廃止)が行われ、また、給与所得者については、従来の累進的付加税について一五%であった特別控除(réfaction)は、給与所得者の所得が正確に捕捉されることからくる自営業者との不平等を是正するために設けられていた制度である)が、一九六〇年に一九%、一九六一年以降二〇%と引上げられた<sup>(84)</sup>。そして、一九七〇年以後、さらに所得税の統合が進む<sup>(85)</sup>とともに、自営業者等と給与所得者の取扱いも

接近してきた<sup>(86)</sup>。第一に、一九七一年・一九七二年の改革で、給与所得者に対する5%の税額控除が廃止され、かわって、すべての納税者について税率の5%引下げが行われた<sup>(87)</sup>。これは、給与所得者に対する5%税額控除の恩恵を全納税者に拡大したものである<sup>(88)</sup>。第二に、給与所得者に対する20%の特別控除の制度が、一九七八年の予算法律により、一定の中小企業に対しても拡大された<sup>(89)</sup>。Duvergerは、これらを評して、「一九五九年—一九七二年の改革は、中流階級の『資本家』に有利で、給与所得者に不利である」と述べている<sup>(91)</sup>。

#### 六、まとめ

以上のように、第一次世界大戦以後のフランス所得課税制度の展開は、分析的租税 (impôts analytiques) から総合的租税 (impôts synthétiques) への発展の過程としてとらえることができる<sup>(92)</sup>。所得課税の分野におけるこの発展は、一九五九年改革により各所得類型間の損益通算が認められたことによって一応の完成をみたといえよう<sup>(93)</sup>。しかし、制度面において一定の統合がなされたにもかかわらず、所得類型間の不公平は必ずしも解消されていないのが実情である<sup>(94)</sup>。

- (1) フランスにおける租税の歴史については、Marion, Marcel: *Les impôts directs sous l'ancien régime, principalemment au XVIII<sup>e</sup> siècle*, 1910; Marion, Marcel: *Histoire Financière de la France (depuis 1715)*, Tm. I (1715-1789) 1914, Tm. II (1789-1792) 1919, Tm. III (20 sept. 1792-4 février 1797) 1921, Tm. IV (1797-1818) 1925, Tm. V (1819-1873) 1928, Tm. VI (1876-1914) 1931; Allix, Edgard/Lecerclé, Marcel: *L'impôt sur le revenu*, Tm. I, 1926, pp. 56-157; Mehl, Lucien: *Science et technique fiscales*, Tm. II, 1959, pp. 345-383; Gaudemet, Paul Marie: *Finances publiques*, Tm. II, *Emprunt et impôt*, 1975, pp. 372-404; Trotabas, Louis/Cotteter, Jean-Marie: *Droit fiscal*, 3<sup>e</sup> éd., 1977, pp. 179-205; Tixier, Gilbert/Gest, Guy: *Droit fiscal*, 2<sup>e</sup> éd., 1978, pp. 283-308. 等『おやぢ』森恒夫「フランス資本主義と租税」(一九六七)を参照。

- (2) ところでいう「直接税」は、慣用的意味で用いられているのであり、理論的かつ厳密な意味で用いられているわけではなからぬ。フランスにおける直接税 (les impôts directs) と間接税 (les impôts indirects) の區別については、Tixier-Gest, op. cit., p. 58 et s.; Rullière, Gilbert: *Unité et réalité de la distinction entre les impôts directs et les impôts indirects, Revue de Science Financière*, vol. 58 (1966), p. 338 参照。なお、フランスにおおつては、慣用的あるがは理論的な意味の直接税と間接税の區別とは別に、租税の徴収に関する行政上の方法に基づいて區別が存する (cf. Duverger, Maurice: *Éléments de fiscalité*, 1976, p. 37 et s.)。ちなみに、この區別によれば、原則として、納税者名簿 (le rôle nominatif) に従って徴収される租税が直接税とされるのに対して、一定の事実 (たとえば、ある行為の登録) あるがは一定の申告 (たとえば、売上高の申告) に基づいて徴収される租税が間接税とされる (Juliot de la Morandière, Léon/Rodière, René/Houin, Roger: *Droit commercial et droit fiscal des affaires*, Tm. II, 3<sup>e</sup> éd., 1965, p. 321)。
- (3) これらの租税の詳しい説明は、注 (1) で引用の諸文献に委ねる。なお、Mehl, op. cit., pp. 348-351 の解説が簡潔である。
- (4) Duverger, op. cit., p. 147 et s.
- (5) Duverger, op. cit., p. 150.; Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 181. なお、アンシャン・レジーム下における租税制度改革をめぐる対立については、cf. Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 182.
- (6) Gaudemet, op. cit., p. 373 et s. なお、旧制度の下における租税制度の欠陥については、たとえば、Mehl, op. cit., p. 354 et s. 参照。
- (7) 四古税にうつりて簡潔に説明したものととして、たとえば、Gaudemet, op. cit., p. 374 et s. 参照。不動産税は一七九〇年に、人的動産税と営業税は一七九一年に、戸窓税は一七九八年に設けられた (Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 183)。
- (8) また、フランス革命期の租税制度改革には、重農主義者 (physiocrates) の思想の影響が見られるとらう (Gaudemet, op. cit., p. 374)。
- (9) Gaudemet, op. cit., p. 374.; Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 183 et s. なお、自由や公正とらうたフランス革命の理念と

- 租税制度改革との関連について Tixier-Gest, op. cit., p. 286 et s. 参照。
- (10) Juliot de la Morandière et al., *Tm. II*, op. cit., p. 323.
- (11) Duverger, op. cit., p. 152; Tixier-Gest, op. cit., p. 288 et s. については、資産税と考えることもできるが、外形標準的な所得税と考えることもできるので。
- (12) アンパン・アシエールのエツァ (les aides) ケンヌ (la gabelle) ユーヌエツァ (les traites) 等 (いれらじいじは、cf. Duverger, op. cit., p. 148 et s.) の間接税について、その税を排除されたこと (Duverger, op. cit., p. 150 et s.)。
- (13) Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 183; Tixier-Gest, op. cit., p. 289.
- (14) Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 184; Tixier-Gest, op. cit., p. 289 et s.
- (15) Duverger, op. cit., p. 153. なお、間接税の恣意性の排除という点においてはフランス革命の理念に合致していたものと思われる。
- (16) Tixier-Gest, op. cit., p. 292.
- (17) Duverger は、この間接税の優位 (と商工業者の所得に対する軽課) がブルジョアジーにとって有利であったことを指摘している (Duverger, op. cit., p. 154)。
- (18) Cf. Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 184 et s.
- (19) Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 184 et s.; Tixier-Gest, op. cit., p. 290. 註 26 について cf. Bouvier, J.: *Le système fiscal français du XIX<sup>e</sup> siècle* (in Schnerb, R.: *Deux siècles de fiscalité française*, 1973, p. 238). これは、夜警国家の下で公的需要が第一次世界大戦以降の時期におけるほどは増大しなかったこと、経済発展に応じて間接税の税収が自動的に増加したこと、等に起因するものと思われる (Duverger, op. cit., p. 154)。
- (20) Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 186; Duverger, op. cit., p. 153. 本税は、配当券に対して課され、源泉徴収された (Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 186)。
- (21) Cf. Tixier-Gest, op. cit., p. 291.

- (22) Troabas-Cotteret, op. cit., p. 184 et s. は、一九世紀における租税制度の安定性により租税制度が産業の発展を背景とする経済的・社会的変化に対応できなかったことを、第一次世界大戦期の租税制度の大改革の理由としてあげている。
- (23) Tixier-Gest, op. cit., p. 294.
- (24) *Le revenu de l'Income tax* は、すなわち一七九九年に臨時に課されたことがあり (Tixier-Gest, op. cit., p. 294)。
- (25) 所得類型により税率が異なっていた。
- (26) 拙稿「企業課税における課税所得算定の法的構造(二)」法学協会雑誌一〇〇巻三号四八六頁以下参照。
- (27) 同税は、連邦憲法一条二節三項と同九節四項に反して違憲であるとされた (Pollock v. Farmers' Loan and Trust Company, 157 U. S. 429 (1895)) が、修正一六条の成立により一九一三年から income tax が復活した (cf. Surrey, Stanley S. et al.: Federal Income Taxation, vol. I, 1972, p. 4 et s.)。なお、アメリカにおいては、一八六一年以来すでに臨時的に所得税が課せられた (ibid., p. 3 et s.)。
- (28) Duverger op. cit., p. 154 et s. しかし、重要だったのは、あくまでも不公平是正という動機である (Troabas-Cotteret, op. cit., p. 186; Polti, Maurice: Quarante ans d'impôt général sur le revenu; son évolution de Joseph Caillaux à nos jours, *Revue des Travaux de l'Académie des Sciences Morales et Politiques et Comptes Rendus de ses Séances (Revue des Sciences Morales et Politiques)*, 1955, p. 14)。
- (29) Tixier-Gest, op. cit., p. 293 et s.
- (30) Tixier-Gest, op. cit., p. 294; Troabas-Cotteret, op. cit., p. 186.
- (31) なぎょうとした直接税の改革と並行して間接税の改革も進行しており、一九二〇年には売上税 (la taxe sur le chiffre d'affaires) が創設された (cf. Duverger, op. cit., p. 265 et s.)。
- (32) Tixier-Gest, op. cit., p. 294 et s.; Mehl, op. cit., p. 370 et s.
- (33) ただし、四古税 (戸籍税を除く) は、以後も、一九七四年および一九七六年の地方税制改革まで地方税として存続した (Tixier-Gest, op. cit., p. 288)。

- (34) 立法の過程で、'プロミアおまひイギリスの所得税制度が参考とされた (Gaudemet, op. cit., p. 389 et s.)。
- (35) Juliot de la Morandière et al., *Tm. II*, op. cit., p. 328.
- (36) Tixier-Gest, op. cit., p. 297; Troabas-Cotteret, op. cit., p. 187; Duverger, op. cit., p. 155 et s. なお、一般所得税に  
 関し、詳しき Polli, op. cit., *R. S. M. P.* 1955, p. 17 et s. 参照。
- (37) Troabas-Cotteret, op. cit., p. 187.
- (38) Tixier-Gest, op. cit., p. 295.
- (39) Duverger, op. cit., p. 155 は、不動産税を建物に対するそれと土地に対するものの二つに分け、計八つとしている。
- (40) このうち、有価証券所得税は、一八七二年に登録税として創設されたものが存続したものである。不動産税は、四古税の  
 一つである不動産税 (la contribution foncière) の変化したものであり、不動産からあがる所得に対して課された。商工業利  
 益税は、四古税の一つである営業税 (la contribution des patentes) が変化したものである。農業利益税は、農業経営から生  
 ずる利益に対して課された。利子税と給与税は、従来課税を免れていた所得に対して新たに課された。非商業利益税は、自由  
 業者の所得の他、他のどの所得類型にも属さぬ所得に対して課された。以上は、Tixier-Gest, op. cit., p. 295 et s. による。  
 なお、Troabas-Cotteret, op. cit., p. 187 et s. 参照。
- (41) Duverger, op. cit., p. 157.
- (42) このような発想は、アメリカでは明確には見られぬ。
- (43) Tixier-Gest, op. cit., p. 296 et s.
- (44) Juliot de la Morandière et al., *Tm. II*, op. cit., p. 324 et s.
- (45) フォルノキロウは、第三款で詳述する。
- (46) Tixier-Gest, op. cit., p. 297.
- (47) Troabas-Cotteret, op. cit., p. 188 et s.
- (48) Troabas-Cotteret, op. cit., p. 188. なお、四古税に残っていた repartition (徴収すべき税額の総計をあらかじめ決定し、

これを累ごとに割当てる方式)が排除され、所得税が完全な *impôt de quotité* (あらかじめ定められた税率で租税を徴収する方式。税収の総額がどれだけになるかは、あらかじめわからなく)とされた点も重要である(Tixier-Gest, op. cit., p. 296. *cf.* *quotité et répartition* p. 107 *cf.* Duverger, op. cit., p. 24 et s.; Trotabas-Cottetret, op. cit., p. 57 et s.)°

(49) *Système Cailiaux* 採用と一九二〇年の売上税創設(前注(31)参照)以降、所得税と売上税が租税制度の中心を占めることとなる°

(50) Duverger, op. cit., p. 155 et s.

(51) 「国民議会のみが法律を議決する。国民議会はこの権利を他に委任することができない。」と定めた第四共和国憲法一三条との抵触を形式上避けながら、しかも実質的には立法権限の行政府への委任を認めるために制定されたのが一九四八年八月一七日法律である。この法律は、フランスにおける法律と命令の関係を考える上で極めて重要な意味をもつ。この法律につき、詳しくは、例えば Pinto, A.: *La loi du 17 août 1948, R. D. P.* 1948, p. 517 参照°

(52) *Cf.* Trotabas-Cottetret, op. cit., p. 96, p. 189.

(53) Trotabas-Cottetret, op. cit., p. 190.

(54) Julliot de la Morandière et al., *Tm. II*, op. cit., p. 325. 1)の改革については、Aufermann, Ewald: *Der Aufbau der neuen französischen Einkommensteuer, Steuer und Wirtschaft* 1951, Sp. 34 ff., Sp. 146 ff. 参照° また、一九四八年改革直前の状況については、Morange, Georges: *La réforme du système fiscal français, Revue de Science et Législation Financières* Tm. 40 (1948), p. 53 参照° なお一九四八年改革以後の租税制度における企業所得課税については、Blancher, René: *Les Impôts des Entreprises Industrielles et Commerciales, 1954* 詳し° また、Houghteling, James L., Jr.: *The Income Tax in France, 5 Public Policy* 307 (1954); Shoup, Carl S.: *Taxation in France, 8 National Tax Journal* 325 (1955) 参照°

(55) この改革は、所得課税に関して、英米(特にアメリカ)型の制度の導入をはかったものである(*cf.* Laufenburger, Henry: *La réforme fiscal, Revue de Science et Législation Financières*, Tm. 41 (1949), p. 5)°

(56) また、同時に、関税の特殊性を考慮して、関税を他の国税から分離して整理する改革も行われた(Tixier-Gest, op. cit.,

- p. 298)°
- (5) Tixier-Gest op. cit., p. 298. 註「Laufenburger, op. cit., RSLF 1949, p. 11 et s. 参照°」
  - (6) Tixier-Gest, op. cit., p. 298; Trotabas-Cotteret op. cit., p. 191; Duverger, op. cit., p. 157.
  - (7) 一九四八年二月九日の法令第一条°
  - (8) Tixier-Gest, op. cit., p. 298 et s.; Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 190; Duverger, op. cit., p. 157. 註「Laufenburger, op. cit., RSLF 1949, p. 7 et s. 参照°」
  - (9) Juliot de la Morandière et al., Tm. II, op. cit., p. 328.
  - (10) CE 30 octobre 1957, *Gaz. Pal.* 1958, I, 263.
  - (11) Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 191. 註「Duverger, op. cit., p. 157 et s., p. 249 et s. 参照°」
  - (12) Tixier-Gest, op. cit., p. 299.
  - (13) Juliot de la Morandière et al., Tm. II, op. cit., p. 329. #が「他の」累進的付加税に服する *revenu global* の算定に關する特別な規定を存在した (ibid.)°
  - (14) Juliot de la Morandière et al., Tm. II, op. cit., p. 330. したがって、比例税に服する各所得 (利益) の合計が、累進的付加税に服する *revenu global* の算定に關する特別な規定を存在した (ibid., p. 329)°
  - (15) Juliot de la Morandière et al., Tm. II, op. cit., p. 328 et s.
  - (16) Tixier-Gest, op. cit., p. 299.
  - (17) Tixier-Gest, op. cit., p. 299.
  - (18) Juliot de la Morandière et al., Tm. II, op. cit., p. 325.
  - (19) Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 191.
  - (20) Cf. Déclaration de Giscard d'Estaing, Valéry (Secrétaire d'État aux Finances), *Le Monde*, 11 novembre 1959. など°  
cf. Giscard d'Estaing, Valéry, *J. O. R. F.*, Débats Parlementaires, A. N., 21 octobre 1959.

- (73) 一九六〇年一月一日から執行された (Tixier-Gest, op. cit., p. 300.)
- (74) この改革については cf. La réforme fiscal, *Statistiques et Études Financières* N° 136 (1960), p. 349; Vergnaud, Pierre: La politique fiscale française et la réforme du 28 décembre 1959, *Revue de Science Financière* Tm. 52 (1960), p. 486. 々々 cf. Laufenburger, Henry: L'impossible («réforme fiscale»), *Revue de Science Financière* Tm. 52 (1960), p. 5; Duthilleul, Pierre: Die Besteuerung der französischen Kapitalgesellschaften, *Die Aktiengesellschaft* 1962, S. 41 ff.
- (75) Duverger, op. cit., p. 158. けれど「租税制度改革を議論するために設立された Brasart 委員会の一九五九年の報告書 (Rapport du Comité Brasart) は従来のごとく支持しようとした (Jura Europae, Droit fiscal, 1972, Tm. I, p. 30.00. 5)°.
- (76) 給与所得者は補充税を免除されていた (Tixier-Gest, op. cit., p. 300) また、一九六五年には、動産所得と手工業者の商業利益についても補充税が免除された。 (ibid., p. 301)°.
- (77) 比例税廃止による税収減少を補うために、税率が五%引上げられた (Duverger, op. cit., p. 158)°.
- (78) 比例税も累進税も人税化したので、二本立つ方式を維持する意味がなくなつたこと等が、この改革の理由としてあげられて居る (Juliot de la Morandière et al., Tm. II, op. cit., p. 326; Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 191)°.
- (79) *Jura Europae*, op. cit., p. 30.00.5; Duverger, op. cit., p. 158.
- (80) Juliot de la Morandière et al., Tm. II, op. cit., p. 330 et s.
- (81) Tixier-Gest, op. cit., p. 300.
- (82) La réforme fiscale, op. cit., S. E. F. 1960, p. 350.
- (83) Duverger, op. cit., p. 159 et s.
- (84) La réforme fiscale, op. cit., S. E. F. 1960, p. 353; Duverger, op. cit., p. 158 et s.; Tixier-Gest, op. cit., p. 300.
- (85) Tixier-Gest, op. cit., p. 301. 々々「所得税は単に "impôt sur le revenu" である税ではなかつた (ibid.)° 々々 vgl. Viegner, Johannes: Wichtige Neuerungen im französischen Steuerrecht, *Außenwirtschaftsdiens des Betriebs-*

*Beralters* 1972, s. 176 ff.

- (89) Tixier-Gest, op. cit., p. 302. それにより、一九七一年に、租税審議会 (Conseil des Impôts) が設置された (*ibid.*)<sup>9</sup>。
- (90) Duverger, op. cit., p. 138.
- (91) Tixier-Gest, op. cit., p. 301. 一九七二年以後、すべての納税者について同一の税率表が適用されることになる (*ibid.*)<sup>9</sup>。
- (92) Tixier-Gest, op. cit., p. 302. すなわち、公認経営センター (centre de gestion agréé) 加入者に対する二〇%控除の制度が、それである。公認経営センター (以下、「センター」とする) は、商工会議所、会計士協会等のイニシアティブで、一九七四年十二月二七日の修正予算法律で創設された制度である。センターの設立には、課税庁の承認を必要とし、義務を守らない場合は承認が取消される。各センターは、会員に対して、経営指導、記帳指導 (代行)、租税上の助言を行うことを使命とする。会員は、簿記等に必要な資料の提出、会計士またはセンターに申告の代行を依頼すること、センター作成の小切手用紙を用いること、等の義務を負う。会員のうち、実額算定方式ないし簡易 (超簡易) 実額算定方式に服する、一定の売上高 (二八〇万四〇〇フラン。ただし、サーヴィス業の場合は五四万フラン。なお、付加価値税込。ただし、この売上高による制限は、一九八三年の予算法律七二条四項により廃止された) 以下の者は、利益のうち、一六万五千フラン以下の部分につき二〇%、一六万五千フランから四六万フランの部分につき一〇%の控除を受けることができる。このセンター加入者に対する二〇%控除は、給与所得者に対する二〇%控除 (これは、フォルフェ等により利益の過少評価を受ける自営業者と、所得をほぼ正確に把握される給与所得者の間の租税負担の均衡をはかるために認められてくる) を、適正な会計を行っている (それは、センター会員の義務である) 自営業者に対しても及ぼしたものである。以上は、Cozian, Maurice: *Précis de fiscalité des entreprises*, 7<sup>e</sup> éd., 1983, p. 169 et s. 174-40<sup>9</sup>。
- (93) Duverger, op. cit., p. 139.
- (94) この問題の改訂は、cf. Merigot, J. G.: Une grande espérance déçue: La réforme fiscale 1960, *Revue de Science Financière* Tm. 52 (1960), p. 534; Blancher, R.: Caractères des récentes modifications en matière d'impôt sur le revenu en France, *RSF* Tm. 58 (1966), p. 856; Norr, Martin: *Taxation in France*, 21 *Tax Law Review* 387 (1966); Viegener,

- a. a. O. 法人税のころは、Blancher, R.: L'évolution de l'impôt sur les sociétés, *Journal des Sociétés Civil et Commerciales* Tm. 60 (1969), p. 129 参照。又、cf. Troabas-Cotteret, op. cit., p. 194 et s.
- (2) Gaudemet, op. cit., p. 388; Tixier-Gest, op. cit., p. 293.
- (3) 所得課税の統合のころは、cf. Maroireau, Jean-Marie: L'unicité de l'impôt sur le revenu, *Revue de Science Financière* Tm. 65 (1973), p. 101; Garrigou-Lagrangé, André: Évolution du système fiscal français au vingtième siècle, *Revue de Science Financière* Tm. 53 (1961), p. 199; Conac, Gérard: Unité ou dualité dans la taxation des revenus, *Revue de Science Financière* Tm. 52 (1960), p. 741.
- (4) Duverger, op. cit., p. 110.

## 第二款 一般租税法典

### 一、法典化の背景<sup>(1)</sup>

フランス租税法の法源の中で最も重要な位置を占めるのは法律<sup>(1)</sup>である。このことは、フランス第五共和国憲法三四条二項が、「各種の賦課の課税基礎、税率、徴収の態様 (l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures)<sup>(2)</sup>」に関する定めを法律の専属的管轄事項の一つとして列挙してゐる<sup>(3)</sup> (同項四号) ことから明らかである。そして、複雑な経済活動に対応して公平な課税を行うために、租税に関する法律の定めは、数が多く複雑である。また、租税制度を実際に運用するためには法律のみでは不十分であり、法律の定めを実行にすための各種の命令が不可欠である。こうした租税事項に関する命令の類も、数が多く多様である。さらに、租税事項に関する法律や命令については、他の法分野と比較にならないほど頻繁に改正が行われる<sup>(6)</sup>。

このように複雑でまた改正の多い租税法令を正確に把握、理解することは、納税者にとっても、課税庁にとっても、

裁判所にとっても容易なことではない。そこで、フランスにおいては、古くから、租税法関係の法令を整理、分類し、体系化する努力が行われてきた。

二、一九二六年の法典化と一九三四年の法典化<sup>(7)</sup>

一九一四年—一九一七年の租税制度改革以後の最初の法典化(codification)は一九二六年に行われた。まず、一九二六年四月二九日法律<sup>(8)</sup>の八条が、所得税関係の法令の法典化を定め、同条の委任のもとに発せられた一九二六年一月一五日のデクレ<sup>(9)</sup>により、所得税に関する既存の諸法令が論理的順序に従い整理された。また、一九二六年八月三日法律<sup>(10)</sup>の第一条に基づいて、所得税以外の各種租税(間接税、関税、登録税、売上税、印紙税、有価証券税)に関する既存の法令の整理も行われた<sup>(11)</sup>。

次に、その後の法令の改正に対応するために、一九三四年七月六日法律<sup>(12)</sup>の第一三条と一四条により、政府は、租税法関係の既存の法令を整理してデクレによって法典に編纂すべきことを命ぜられ、その結果、一般直接税法典(Le Code général des impôts directs)<sup>(13)</sup>、登録税法典(Le Code de l'enregistrement)<sup>(14)</sup>、有価証券税法典(Le Code des valeurs mobilières)<sup>(15)</sup>、間接税法典(Le Code des impôts indirects)<sup>(16)</sup>、売上税法典(Le Code de la taxe sur le chiffre d'affaires)<sup>(17)</sup>、および、関税法典(Le Code des douanes)が成立した<sup>(18)</sup>。なお、諸法典をアップ・トゥ・デイトなものとするために、一九三六年二月一〇日法律<sup>(14)</sup>の第一二条は、新たに制定された法令を法典に組み込むことを毎年定期的に行うべき義務を行政府に課した<sup>(15)</sup>。

三、一般租税法典の成立

右の諸法典は、一九四八年の租税制度改革の際に、さらに、一般租税法典(Le Code général des impôts ou C. G. I.)と関税法典(Le Code des douanes)にまとめられた<sup>(19)</sup>。この結果成立した一般租税法典は、一九五〇年四月六日の

デクレ五〇一四七八号により公布された<sup>(17)</sup>。二巻より成る。第一巻は法律を整理したもので、二〇〇〇以上の条文を含む。その第一部は、国および地方団体の各種の直接税、間接税の課税基礎 (assiette) と税額算定 (liquidation) に關するものであり、第二部は、徴収 (recouvrement) に關するものである。他方、第二巻は、命令をその形式に依じて分類し、それぞれを体系的に整理した四つの付録 (annexes) から成る。第二付録は行政命令 (règlement d'administration publique)、第二付録はコンセイユ・デタのデクレ (décret en Conseil d'Etat)、第三付録はデクレ・サンブル (décret simple)、第四付録は省令 (arrêté ministériel) をそれぞれ整理したものである<sup>(18)</sup>。裁判所で引用されるのは、この法典の条文であり、それに組み込まれた個々の法律等の条文ではない<sup>(19)</sup>。

この一般租税法典の従来の諸法典と比した場合の特色は、次の三点に要約することができよう。すなわち、第一に、それは法令を、課税基礎、税額算定、徴収というように従来よりはるかに体系的かつ論理的に分類している<sup>(20)</sup>。第二に、法令の法形式別による編成がなされており、改正の際に便利な反面、利用者にとっては不便である<sup>(21)</sup>。第三に、それは、従来の諸法典と比してはるかに包括的に法令を含んでいる<sup>(22)</sup>。また、一九五一年三月一日法律は、政府に、デクレにより毎年新しい租税法令を一般租税法典に組み込んでいく義務を課している<sup>(23)</sup>。しかし、一般租税法典には、租税に関するすべての法令が含まれてはならず、臨時的な法令は含まれず、また、新法の制定が常に一般租税法典への修正、追加という形で行われるわけではない結果、法典からみられる法令も存在する点に留意しなければならない<sup>(24)</sup>。

一般租税法典は、命令等も含んでいるのであるから、その全体が法律であるかのような印象を与える。「一般税法」とか「一般租税法」といった訳語は避けるべきであろう。また、一般租税法典の編成がデクレによりなされてきた点も注目<sup>(25)</sup>に値する。

なお、租税行政庁そのものも、一九世紀以来、直接税庁 (les Contributions directes)、間接税庁 (les Contribu-

tions indirectes)、『登録税庁 (l'Enregistrement)』および『関税庁 (Les Douanes)』に分かれていたが、一九四八年の租税制度改革によって、関税法典を除く諸法典が一般租税法典にまとめられたのと同時期に、関税庁を除く三つの租税行政庁が統合されて一般租税庁 (la Direction générale des impôts) が成立した。<sup>(27)</sup>

最後に、現在、新一般租税法典 (Nouveau Code général des impôts) 作成の動きが進行しており、その一環として、新たな法典の一部として、『Livre des procédures fiscales』が編成され、発表されていることを付け加えておく。

- (1) Mehl, Lucien/Beltrame, Pierre: Science et Technique Fiscales, 1984, p. 597 et s.
- (2) フランス租税法の教科書における総論の解説は、『課税物件 (la matière imposable)』として何を選び(=課税物件の選択)、それをいかなる価額で評価するか(=課税物件の評価。すなわち、わが国でいう課税標準の算定)という「課税基礎 (assiette)』に関する議論、税率等を扱う「税額算定 (liquidation)』に関する議論、および、「徴収 (recouvrement)』に関する議論の三つに分けられている。
- (3) 詳しくは、『拙稿』フランスにおける租税法主義の原則——序説(田上先生喜寿記念「公法の基本問題」所収)参照。
- (4) ただし、法律により租税が設けられていても、毎年予算法律 (loi des finances) による承認がなければ、その年度に現実には租税を徴収することは許されなく (Jura Europae, Droit fiscal, 1972, Tm. I, p. 30.00-12)。この租税徴収の年度承認は、中身分制議会の課税承認権に由来する (Duverger, op. cit., p. 78 et s.)。
- (5) 行政権が強いという第五共和国憲法の特色は、『租税法』においてもあてはまる。この点については、注(3)にあげた拙稿参照。
- (6) フランスにおいては、一九七〇年から一九七四年の五年間に、『租税』に関して、一七の法律、一八七のデクレ、一九三のarrêtés、二六二五の instructions、三三三三の réponses ministérielles が発せられたと云う (Mehl・Beltrame, op. cit., p. 597.
- (7) Trotabas, L.: Le Code général des impôts, D. 1950, Chr., p. 101.
- (8) D. P. 1926. 4. 209.

- (6) *D. P.* 1927. 4. 26.
- (10) *D. P.* 1926. 4. 297.
- (11) 以下して成立した法典自体は、法律としての価値をもたないとされていたと云う (Trotabas, op. cit., *D.* 1950, Chr., p. 101)
- (21) *D. P.* 1935. 4. 1.
- (31) Goré, François/Jadaud, Bernard: *Droit fiscal des affaires*, 1980, p. 3; Julliot de la Morandière et al., *Tm.* II, op. cit., p. 316.
- (41) *D. P.* 1937. 4. 79.
- (15) Cf. Trotabas, op. cit., *D.* 1950, Chr., p. 102.
- (19) Goré-Jadaud, op. cit., p. 3; Julliot de la Morandière et al., *Tm.* II, op. cit., p. 316. この新たな法典化は、一九四八年一月九日のデクレ (*D.* 1949, 44-66) の第二七四条に基づくものであった。そして、このデクレの背後には、フランス第四共和制期の法律と命令の関係を考える上で重要な意味をもつ一九四八年八月一七日法律 (*D.* 1948, 278) の第五条が存在した。法典化にからむ法律と命令の関係については、Trotabas, op. cit., *D.* 1950, Chr., p. 102 et s. 参照。また、ある論者は、一般租税法典は、一九五〇年四月二日法律により定められた期限内に公示されなかったから違法であると述べている (Chrétien, Maxime: *Une opinion sur la codification fiscale, Revue de Science et Législation Financière*, *Tm.* 42 (1950), p. 501 et s.)。その論拠は複雑であるが、要約すると以下のようになる。すなわち、一九四八年の租税制度改革の際には、法律事項の非法律化 (délégalisation) を定めた一九四八年八月一七日法律の委任に基づき、一九四八年八月一七日に、租税制度改革に関するデクレと、租税法令の法典化に関するデクレの二つ (両者とも、デクレ・ロアである) が発せられた。政府は、前者に基づいて行われる改革の内容をとり入れて法典化を行うために、後者の公示を延期した。そして、前者の二七四条が、右の調整 (前者の内容をとり入れて法典化を行うこと) はデクレ (その形式は特定されていない) により一九四九年七月一日までになされなければならないと定めていたのに対し、一九四八年二月三十一日の法律四八—一九七四号の一五条は、こうした調

整が公行政命令 (règlement d'administration publique. これは、コンセンヤ・トキの l'Assemblée générale の意見を徴した後に発せられるデクレである) により行われるべきである (ただし、その期限は定められていない) と定めていた結果、法典化は、一九四九年七月一日までに公行政命令により行われなければならないこととされた。この期限は何回か延期されたが、一九五〇年四月二日法律 (J. O., 4 avril 1950) の一五条により、最終的に、同法律の公布の日から八日をこえない日までとされた。そして、この一般租税法典を含む公行政命令は、一九五〇年四月六日に発せられたが、その公示が行われたのは一九五〇年四月三〇日であった。そして、命令が効力を生ずるのは公示の日からであるから、一般租税法典は期限内に作成されたものとみえず、したがって違法であるとしようのである (以上の点につき、ちよと詳しは、cf. Chrétien, Maxime: De l'illégalité du Code général des Impôts devant les tribunaux judiciaires, *La Semaine Juridique*, 1954 I, 1149, nos 11 et s.)。

なお、一般租税法典中のいくつかの規定の legalité に關しは、cf. Chrétien, Maxime: Les décisions juridictionnelles relatives à l'illégalité de certaines dispositions du Code général des Impôts, *La Semaine Juridique*, 1955 I, 1241. #42、この點に關する判例を引くは、Conseil d'Etat 12 novembre 1954 (req. n. 9161), Commune de Saint-Yorre, *Actualités Juridiques-Droit Administratif*, 1954 II, p. 503 (cf. Chrétien, op. cit., J. C. P. 1955 I, nos 5 et s.)。

⑥ 即ち Conseil d'Etat 6 décembre 1957 (req. n. 9231 et 9232), Union des industries métallurgiques et minières, *A. J. D. A.*, 1958 II, p. 32; Conseil d'Etat 27 juin 1958 (req. n. 37. 423 et 37. 424), Secrétaire d'Etat au Budget, *A. J. D. A.*, 1958 II, p. 327 (cf. Chrétien, Maxime: Chronique annuelle de jurisprudence fiscale, *Revue de Science Financière* Tm. 51 (1959), p. 291 et s.)。

參照。

- (17) Goré-Jadaud, op. cit., p. 3. #44、vgl. Balzer, Hans C.: Grundbegriffe und Grundsätze des Französischen Steuerrechts, Diss. (Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität), 1964, S. 21 ff.
- (18) Goré-Jadaud, op. cit., p. 3 et s.; Julliot de la Morandière et al., Tm. II, op. cit. p. 316.
- (19) Julliot de la Morandière et al., Tm. II, op. cit., p. 316.
- (20) Trotabas, op. cit., D. 1950, Chr., p. 103.

- (21) Goré-Jadaud, op. cit., p. 4.
- (22) Trotabas, op. cit., D. 1950, Chr., p. 103. 従来の諸法典に含まれていたのは、法律、デクレ・ロー等の立法的性格の法令のみであるが、一般租税法典には命令的性格の法令も含まれている (Chrétien, Maxime: Une opinion sur la codification fiscale, *Revue de Science et Législation Financière*, Tm. 42 (1950), p. 500)°
- (23) Goré-Jadaud, op. cit., p. 4; Julliot de la Morandière et al., Tm. II, op. cit., p. 316 et s. #64° cf. Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 206. #49° cf. L. 59-1472, 28 dec. 1959, art. 103. 一般租税法典は、いくつかの出版社から出版されている (cf. Goré-Jadaud, op. cit., p. 4)°
- (24) Goré-Jadaud, op. cit., p. 4; Julliot de la Morandière et al., Tm. II, op. cit., p. 316.
- (25) Cf. Mehl-Beltrame, op. cit., p. 599. #49° cf. Trotabas, op. cit., D. 1950, Chr., p. 102 et s.
- (26) Tixier-Gest, op. cit., p. 195.
- (27) Tixier-Gest, op. cit. p. 196. じれは、一九四八年四月一六日のデクレ四八一六八九号による°
- (28) Mehl-Beltrame, op. cit., p. 600, p. 739; Dalloz—Code général des impôts (mise à jour au 1<sup>er</sup> mars 1984), *Avertissement*.

### 第三款 企業の課税利益算定の概観

#### 一、所得税と法人税の区分

(1) フランスにおける所得課税は所得税 (l'impôt sur le revenu……C. G. I., art. 1) と法人税 (l'impôt sur les sociétés……C. G. I., art. 205) から成り、企業所得課税における所得税と法人税の二元構造が存在する。しかしながら、両税の納税義務者の範囲は、わが国とかなり異なる。すなわち、フランスにおいては、大まかにいって、物的会社 (sociétés de capitaux) には法人税が、人的会社 (sociétés de personnes) には所得税が課される。様々な企業

形態のうち、株式会社 (société anonyme) 、株式合資会社 (société en commandite par actions) 、有限会社 (société à responsabilité limitée) 、合資会社 (société en commandite simple) 、合名会社 (société en nom collectif) 、個人企業のみを念頭に、この点を整理すると次のようになる。

まず、物的会社である株式会社、株式合資会社、有限会社 (ただし、家族経営の有限会社は、法人税の課税を受けるが、社員に対する所得税の課税を選択することもできる<sup>(1)</sup>。C. G. I., art. 239 bis AA) に対しては法人税が課される (C. G. I., art. 206-1)。これらの物的会社の他に、合資会社の利益のうち匿名社員 (commanditaires、有限責任社員である) の持分に応じた部分についても、合資会社に対して法人税が課される (C. G. I., art. 206-4)。

次に、人的会社である合名会社と合資会社 (ただし、合資会社の利益のうち無限責任社員 (commandités) の持分に応じた部分) については、社員に対して持分に応じて所得税が課されるのが原則である (C. G. I., art. 8) が、これらの会社も、法人税の課税を選択した場合には法人税の課税を受ける (C. G. I., art. 206-3)。

その結果、企業の利益に関する所得税の課税は、個人商人、会社が法人税の課税を選択しなかった場合の合名会社の社員と合資会社の無限責任社員、および、所得税の課税を選択した場合の家族経営の有限会社の社員に対して及ぼされる。

このように、租税法上、物的会社が会社というヴェールに包まれて独立の納税義務者とされる「不透明な会社 (sociétés opaques)」として扱われているのに対し、人的会社が会社というヴェールを取去られた「透明な会社 (sociétés transparentes)」として扱われている<sup>(2)</sup>結果、企業所得課税における所得税の重要性は、かなり高いものとなる。

(2) 企業所得課税における所得税と法人税の差異は、ほぼ以下のように要約することができよう<sup>(3)</sup>。第一に、所得税が企業の活動に着目して課されるのに対し、法人税は企業の法的形態に着目して課される<sup>(4)</sup>。第二に、課税利益算定に

關して、所得税においてはフォルフェが認められているが、法人税においてはフォルフェが認められていない。第三に、所得税の税率が累進税率であるのに対して、法人税の税率は五〇%の平均税率である。第四に、所得税が納税者名簿 (le rôle nominatif) に基づいて徴収されるのに対し、法人税は、三〇〇〇Fのミニマム・タックス、四回の予納 (前年度の所得がベース)、残額の計六回にわたる徴収という独特の方式で徴収される。

## 二、企業所得課税の視点——課税利益算定における所得税と法人税の同一性

(1) 右のように、企業所得課税は所得税と法人税により行われ、両税には種々の差異が存在するにもかかわらず、課税利益の算定方法は、所得税においてフォルフェが認められている点を除けば、原則として同一である。すなわち、一般租税法典二〇九条一項は、「法人税の課税利益は、この節の諸規定の留保の下に、三四条乃至四五条、五三条乃至五八条、および、三〇二の七Aの二条の定めに従って……算定される」と規定し、しかも、法人税の課税利益の算定に関する節 (一般租税法典第一巻第一部第一編第二章第三節) は、法人税に特有の若干の規定をおくのみである。企業課税における課税利益算定に関して所得税と法人税は基本的にそれほど異なるところがなく、法人税の課税利益算定は、原則的に所得税 (商工業利益) に関する一般租税法典の定めに沿っているわけである。

(2) このように、商工業利益と法人税の課税利益の算定方法が原則的に同一であるにとどまらず、租税法上、私法には見られない所得税と法人税に共通の「企業 (entreprise)」の概念が形成されつつあるという傾向がうかがえる。指摘する論者も存在する。少くとも、フランスにおいては、法人税と所得税を一括して企業所得課税として、あるいは、間接税等も含めて企業をとりまく法律関係の一環である企業課税として、統一的に把握することが行われている。『Droit fiscal des affaires』、『Fiscalité de l'entreprise』といった題名の書物の存在は、企業課税の統一的な理解がなされていることを物語るものといえよう。

### 三、企業の課税利益

(1) 一般租税法典は、所得税の課税所得の一般的な定義をおかずに、単に、所得税は「一五六条乃至一六九条の規定に従って算定された納税者の全純所得 (Le revenu net global)」に対して課される (C. G. I., art. 1) とし、さらに、この全純所得は、不動産所得 (revenus fonciers)<sup>(12)</sup>、商工業利益 (bénéfices industriels et commerciaux)<sup>(13)</sup>、一定の会社からの役員報酬<sup>(14)</sup> (rémunérations des gérants ou associés de certaines sociétés)、農業経営利益<sup>(15)</sup> (bénéfices de l'exploitation agricole)、給与・年金等<sup>(16)</sup> (traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères)、非商業利益<sup>(17)</sup> (bénéfices des professions non commerciales et revenu y assimilés)、有価証券所得<sup>(18)</sup> (revenus de capitaux mobiliers)、および譲渡所得<sup>(19)</sup> (plus-values) の八種類の純所得の合計 (Le total des revenus nets) であると規定している (C. G. I., art. 1)。これらの種類のそれぞれについて粗所得の定めがあり、各種類の純所得は、「粗所得 (produit brut) ……の、当該所得の獲得および保持のために用いられた諸費用 (les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu) に対する超過分」と定義され (C. G. I., art. 13-1)、各類型ごとに固有の定めに従って独立に計算される (C. G. I., art. 13-3)。各類型の純所得を合算したものが全純所得<sup>(20)</sup> であり (C. G. I., art. 1, art. 13-3)、そこから人的控除を差し引いたものが課税純所得 (revenu global net servant de base à l'impôt) とされる<sup>(21)</sup> (C. G. I., art. 13-2)。

本稿の考察で重要なものは、商工業利益である。所得税の課税所得に含まれる八種類の所得 (ないし利益) のうち、商工業利益のみが企業の所得だからである。いかなる種類の所得が商工業利益に含まれるかという点は多少複雑であるが、商工業あるいは手工業を行うことから生ずる自然人により実現された利益は商工業利益に属する (C. G. I., art. 34)。商工業利益は、あらゆる企業活動から生ずる収益から、あらゆる費用を控除して計算される (C. G. I., arts.

38-1, 39-1, 13-1)。

(2) これに対して、法人税の場合は、所得類型の区別はない。法人の所得ないし利益はすべて法人の利益として課税され<sup>(23)</sup> (C. G. I., art. 205)、この法人の利益の算定方法は、フォルフェが認められていない点を除けば、原則として商工業利益と同一である (C. G. I., art. 209-1)。なお、商工業利益が所得税の課税所得 (＝全純所得) の一部であるにすぎないのに対して、法人の利益はそのまま法人の課税所得である点は注意を要する。したがって、本稿では、法人の課税所得については「法人の課税利益」、また、法人の課税利益と商工業利益をあわせた場合は、「企業の課税利益」という語を用いることとする<sup>(25)</sup>。

#### 四、企業の課税利益の包括的構成——貸借対照表理論と経営計算書理論

(1) 商工業利益における課税利益の概念をめぐっては、一九一七年七月三十一日法律以後一九四一年に至るまで有名な争い<sup>(26)</sup>が存在した。すなわち、分類所得税を導入した一九一七年七月三十一日法律は、「課税利益とは、経営の用に供される不動産の賃借料および一般に認められた減価償却費を含めた、それぞれの種類の商工業の慣行に従って、あらゆる費用を控除した後の純利益である (le bénéfice imposable est le bénéfice net après déduction de toutes les charges, y compris la valeur locative des immeubles affectés à l'exploitation et les amortissements généralement admis, d'après les usages de chaque nature d'industrie ou de commerce)」(同法第四条)と規定するのみで、商工業利益に対する分類所得税における課税利益の明確な定義をおかなかつた<sup>(27)</sup>。また、後に一九二六年一〇月一五日のデクレによる法典化により成立した法典の第四条も同文であった<sup>(28)</sup>。そこで、商工業利益の定義に関するこの規定の解釈をめぐり、行政庁と企業の間で争いが生じたのである(この争いは、法人税が所得税から分離される一九四八年改革以前のものです)。以下の叙述は、当然のことながら法人の課税利益についてもそのまま妥当する。この争いは歴

史的なものであるが、フランスにおける所得概念の包括的構成と関連する重要なものであるから、以下、少し詳しく述べることにする。

(2) 商工業利益における課税利益の概念について企業が依拠したのが経営計算書理論 (la théorie du compte d'exploitation)<sup>(29)</sup>である。すなわち、一九一七年七月三一日法律第四条(＝一九二六年一月一五日のデクレにより成立した法典の第四条)には商工業利益の粗利益 (le bénéfice brut) の定義がないが、商工業利益に対する分類所得税が所得税の一種であることに鑑み、bénéfice とは revenu と同義であると解すべきである、そして、この revenu の定義も租税法上存在しないから、一九一七年法は民法等における理論を暗黙の前提としてしていると解すべきである、ところで、民法でいう果実 (fruit ……民法典五四九条) とは元物がその本質を損うことなしに規則的に産みだすところのものであり、また、経済学の観点からも所得は資本に対立する概念であり周期的 (périodique) なものであるから、租税法でいう revenu も周期的な概念である。<sup>(30)</sup>したがって、商工業利益に対する分類所得税は、経常利益、すなわち企業の通常の操業により毎年度実現される利益に対してのみ課され、例外的に生ずるキャピタル・ゲイン (gain en capital) は課税の対象とはならない、というのがこの理論の骨子である。これに対して、行政庁が依拠したのが貸借対照表理論 (la théorie du bilan)<sup>(31)</sup>である。これは、源泉が何であれ、あらゆる形の企業の純資産の増加 (それは、期末と期首の貸借対照表の比較により求められる) が課税の対象となるとする理論である。したがって、企業の事業用資産の譲渡の際に実現されるキャピタル・ゲイン等の例外的利得も課税利益の中に含まれることになる。この理論は、商工業利益に関する法律の条文は Revenu ではなく Bénéfice という語を用いている、また、租税法の解釈は私法とは独立に行う必要がある、<sup>(32)</sup>そして、例外的利益も企業経営の結果として実現されるものであることに変わりはない、<sup>(33)</sup>という考え方に基づく。<sup>(34)</sup>行政庁がこの理論に親近感を覚えたのは、第一に、貸借対照表理論による方が経営計

算書理論によるよりも税収が増大すること (rendement の考慮)、第二に、商人等の通念として利益は貸借対照表から導かれるものと考えられていたし、また、一九一七年法は納税者に損益計算書(その残高は貸借対照表に振替えられる)の要約表の提出を義務づけていたので、貸借対照表理論による利益計算の方が容易であったこと (simplicité の考慮)の二つの理由による。

企業の収益および費用は経常的なものと例外的なものに分けられる<sup>(36)</sup>。このうち、経常的なもののみを扱うのが経営計算書 (le compte d'exploitation) であり、例外的なものまで含めるのが損益計算書 (le compte de pertes et profits)<sup>(37)</sup>である。経営計算書は、わが国でいう当期業績主義に基づく損益計算書に相当するものといえよう<sup>(38)</sup>。これに對して、損益計算書は、経営計算書残高(経営計算書から振替えられる)、過年度損益、臨時損益等を記載したもので、その残高は、当期純損益 (Bénéfice net totale ou perte nette totale)<sup>(39)</sup>を示し、貸借対照表に振替えられる。したがって、経営計算書理論と貸借対照表理論との関係は、わが国会計学でいう当期業績主義と包括主義の関係に類似したものである。

(3) コンセイユ・データは、企業側に与して経営計算書理論を採用し、商工業利益に対する分類所得税は所得に對して課される租税であり、經常利益 (les bénéfices d'exploitation)、すなわち企業により毎年度実現される利益に對してのみ課されるとして、臨時的なキャピタル・ゲインを課税の対象から除外した<sup>(40)</sup>。すなわち、第一に、コンセイユ・データは、利益が企業の通常の目的 (l'objet normal) と関連する場合には、それは經常利益であり課税の対象となる<sup>(41)</sup>と判示していた。これに對して、コンセイユ・データは、第二に、企業の通常の目的と関連しない利益はキャピタル・ゲインであり課税の対象とならないとして、ワイン商人がその大樽を譲渡した場合、毛皮会社が不動産を購入して二年間事業用に用いた後に転売した場合<sup>(42)</sup>、等について、当該行為は納税者の追求している事業目的と関係のないもので

あるとして、そこから生ずる譲渡益の商工業利益としての課税を否定していた。

右の第一の場合について、ある取引が企業の通常の目的と関連するか否かを判断する際に、コンセイユ・デタは、会社については定款の文面を重視し（したがって、実際には、問題となつてはいる取引が企業の通常の目的と関連するか否かを検討することなく）て判断を下していたが、やがて、定款の文面より事実関係に着目して判断するようになった。<sup>(44)</sup>そして、こうした変化は、必然的に、企業の通常の目的による区分そのものの廃棄を導いた。

・ CE 19 juin 1934, S. 1935, 3, p. 51, 1<sup>re</sup> espèce. ある会社が事業計画遂行のために購入した土地を当該計画廃棄後に転売した際に、実現された利益は、この一連の取引行為が例外的 (exceptionnel (←habituel)) なるものである限度において、キャピタル・ゲインであり、商工業利益に対する分類所得税に服さない。

・ CE 19 juin 1934, S. 1935, 3, p. 51, 2<sup>e</sup> espèce. 子会社株式の譲渡益は、この譲渡が例外的なものである限りにおいて、キャピタル・ゲインであり、商工業利益に対する分類所得税に服さない。

・ CE 19 novembre 1934, S. 1935, 3, p. 49. これは、右の第一の判決と同意である。

これらの判決において、コンセイユ・デタは、取引の内在的性格を考慮して、資産の一要素に関する例外的取引により実現された利益を、当該取引が企業の通常の目的に関連するか否かにかかわらず、キャピタル・ゲインとして非課税にしている。<sup>(45)</sup>特に、一九三四年一月一九日判決においては、当該会社の定款に事業目的として、石炭販売とならんで、それに付随する一切の取引が掲げられていたから、旧判例によれば本件土地の譲渡は企業の通常の目的に関連してはたはずである（したがって、その譲渡益は、商工業利益とされたはずである）が、それにもかかわらず譲渡益がキャピタル・ゲインとして非課税とされた点は注目に価する。

資産の一要素の譲渡が例外的ではなく平常行われていた場合については、コンセイユ・デタは、次のような微妙な判断を示している。

・CE 21 janvier 1935, *Rec.*, p. 75, 7<sup>e</sup> esp.; S. 1935, 3, p. 49.

本件において、納税者であるX会社（船会社）は、有価証券の売買により利益をあげていた。Xの有価証券売買が例外的なものではなく平常行われていたものであるために、そこから生ずる利益が商工業利益に含まれるか否かが争われたが、コンセイユ・デタは、企業が資産を自己の利益のために管理しているにすぎない場合はともかく、本来の事業とは独立の事業を行っているときみなされる場合には、譲渡益を商工業利益に含めなければならぬと判示した。

なお、収用（expropriation）等は例外的であり、そこからはキャピタル・ゲインが生ずるとされ、また、同様の理由で、事業終結時に実現される増価もキャピタル・ゲインとされた<sup>(47)</sup>（したがって、非課税）。

(4) こうしたコンセイユ・デタの判例に対して、行政庁は、部分的には協調の姿勢を示し、営業の全部または一部の譲渡（cession totale ou partielle de l'entreprise）の際に実現された増価（plus-values）の非課税の方針をうち出したものの、資産の一部の譲渡により実現された増価に対して課税する方針は維持した<sup>(48)</sup>。

そして、財政状態の窮迫を背景に右の取扱いを法律上明確にするために、一九三三年二月二八日法律において、貸借対照表理論が採用され、課税利益は、「企業によりなされたあらゆる性格のすべての操業の成果に従って算定される（……est déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises）」（同法四六条）との規定が設けられ<sup>(49)</sup>、さらに、一九三四年七月二〇日のデクレ・ロワ<sup>(50)</sup>（＝一般直接税法典）において貸借対照表理論がより包括的な形で採用されるに至り、右規定にかわり、「課税利益とは、事業の継続中で

あれ終結時においてであれ、企業によってなされたあらゆる性格のすべての操業——特に、あらゆる資産の譲渡を含む——の成果に従って算定されるところの純利益である (Le bénéfice imposable est le bénéfice net déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation) (同法三七条) と同じ規定がなされた。<sup>(57)</sup> こうして、商工業利益に対する分類所得税はキャピタル・ゲインに対しても課される租税であり、bénéfice は revenu と同義でないことが法律上確認されたわけである。<sup>(58)</sup>

そこで、コンセイユ・デタは、自らの採用してきた経営計算書理論は新法により否定され貸借対照表理論が採用されたのであるから貸借対照表にあらわれたすべての利益は課税されるとして、旧法に同じく CE 21 janv. 1935 (Rec., p. 75, 7<sup>e</sup> esp.; S. 1935, 3, p. 49) 等におおつ下した判断をくつがえしつ、CE 31 mai 1937, Rec., p. 540 において、収用の際に実現された増価につき、また、CE 5 juin 1937, Rec., p. 560 において、賃貸借契約更新権の放棄の対価として受領した金銭 (いむゆる、l'indemnité d'éviction par le propriétaire) につき、課税を認め、右法改正に従ったのである。<sup>(59)</sup>

(5) しかし、コンセイユ・デタは、CE 17 mai 1941 <sup>(55)</sup> において、態度を急変させ、(一九三三年法四六条と) 一三四年のデクレ・ロワの七条は、企業の事業経営の際に企業自身によりなされた操業の結果としてもたらされた利益のみについて課税を認めている<sup>(55)</sup>として、企業の意思と無関係に生ずる、店舗の賃貸借契約の更新拒絶の対価として支払われる補償金 (indemnités) の課税を否定した。<sup>(56)</sup>

このように、収用等の企業の操業とはみなされない事態において実現された利益が課税の対照とならないこととされたことに対抗するために、一九四一年一月一三日法律によって、右の一九三四年の一般直接税法典の七条に第二項

として新たに、「純利益は、事業年度の期末と期首における純資産価額の差額から、経営者あるいは社員によってなされた出資の追加分を減額し、引き出し分を増額した額に等しい (le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés)」という規定がつけ加えられ、<sup>(58)</sup>源泉の如何にかかわらず純資産価額の増加のすべてが課税の対象とされることになり、貸借対照表理論が完全に採用されるに至った。<sup>(59)</sup>これにより、狭い利益概念からより拡張的な利益概念への移行が一応完成したといえよう。<sup>(60)</sup>

ただし、一九四一年五月一七日判決の理論は一九四一年法により完全に克服されたわけではない。すなわち、第二次世界大戦中に統制経済 (l'économie dirigée) の下で配給その他の政策のために各種の団体がつくられたが、こうした団体の利益が商工業利益に対する分類所得税に服するか否かが、コンセイユ・デタの一九四五年三月二九日判決<sup>(61)</sup>において争われた。統制経済立法である一九三八年七月一日法律の下で株式会社として設立されたXは、所管大臣により作成された定款のひな形をそのまま定款として用いており、その定款には、Xの会員である製造業者に行政庁からある物資を配給する際の仲介を行うことが定められていた。コンセイユ・デタは、Xの活動が純粹に行政的なものであり、かつ、Xの唯一の収入が物資の原価をまかなうために会員から受領する額のみであることを指摘し、会社は、それ自体によりなされた操業の結果であるところの利益を有効に実現した場合にのみ商工業利益に対する分類所得税の課税を受けるという一九四一年五月一七日判決の理論を援用して、Xは商工業利益に対する分類所得税を受けないと判示した。また、コンセイユ・デタの一九四六年五月二七日判決も、<sup>(62)</sup>営利目的の活動を行わず、ある病気の治療に関する科学研究という公益目的の活動のみを行い、その収入は基本的に国家からの補助金であるところの団

体に対する商工業利益に対する分類所得税の課税を、一九四一年五月一七日判決の理論を援用して否定している。しかし、これらは例外的なものであると考えることができる。なぜなら、後に、コンセイユ・デタの一九四七年六月四日判決<sup>(63)</sup>が、一九四一年五月一七日判決が利益が商工業利益に対する分類所得税の課税を受ける要件として示した、企業自体の操業の結果として実現された利益であること、および、企業の事業経営の際に実現された利益であることという二要件のうち、前者を放棄することを明らかにしたからである。<sup>(64)</sup>すなわち、従来、利益が右の二要件をみたす場合に商工業利益に対する分類所得税の課税の対象とされてきたことの裏面として、費用、損失等の控除も同様の二要件をみたす場合に認められていた。<sup>(65)</sup>しかし、一九四七年六月四日判決は、費用、損失は企業の事業経営 (La gestion commerciale de l'entreprise) と関連していれば控除できるとして、洪水による損失の控除を認めたのである。

(6) 右の一九三四年七月二〇日のデクレ・ロワの規定は現行の一般租税法典の三八条一項として、また、一九四一年一月一三日法律の規定は同二項として、それぞれ、現在も生き残っている。企業の純資産価額の増加が通常、企業の操業の結果として生ずることを考えれば、右の二つの課税利益の定義は基本的には同一のもので、この二つの定義からは原則として同じ結果が導き出されると考えられる。<sup>(66)</sup>なお、三八条一項の「企業によりなされたあらゆる性格の操業 (opérations de toute nature effectuées par les entreprises)」という文言からは、課税対象となる利益は、企業によりなされた行為から生じたものでなければならぬとされ、収用等により実現されたキャピタル・ゲインは商工業利益に含まれないこととなるが、三八条二項により利益の概念が拡大されているために、そうしたキャピタル・ゲインも商工業利益に含まれることになる。<sup>(67)</sup>コンセイユ・デタもこれを認め、一九四七年六月二三日判決<sup>(68)</sup>において、「課税利益は、当該事業年度の貸借対照表に通常現れ、その結果企業の事業経営と関連するところの操業の総体から生ずるのであり、そうした操業が納税者の意思に依存した事実を原因としているか、納税者の意思から独立した事実

を原因としているかを問う必要はない」と判示している。

一項の定義が分析的かつ記述的であるのに対し、二項の定義はより包括的かつ代数的である。<sup>(69)</sup> 収用等により実現されたキャピタル・ゲイン等を含むという意味で、重要なのは二項の定義であるが、<sup>(70)</sup> 実務上は、貸借対照表による純資産比較という二項の定義に基づく算定方式よりも、一項の定義に基づく損益計算の方がより多く用いられる。<sup>(71)</sup>

##### 五、所得課税における包括的所得概念への移行

(1) ここで、フランスにおける所得概念の問題について検討しておこう。包括的所得概念が採用されているか否かという点を考える上で重要なのは、主に、キャピタル・ゲインと違法所得の二つであろう。このうち、これまでの記述から明らかなのは、少くとも企業所得課税を念頭におく限り、フランスにおいては、キャピタル・ゲインが課税利益に含まれるようになったということである。しかし、このことは必ずしもフランスにおいて包括的所得概念が採用されたということを意味しない。法律および判例上貸借対照表理論が採用されたとはいっても、それは、あくまでも商工業利益に対する分類所得税についてであり、他の所得類型に対する分類所得税については、原則としてキャピタル・ゲインは課税の対象とならず、<sup>(72)</sup> 所得課税全般をみれば、商工業利益に対する分類所得税にのみ服する法人の場合（そこにおいては、貸借対照表理論採用の結果として、キャピタル・ゲインが課税利益に含まれるという点においては所得概念が包括的に構成されている）を別として、個人の所得課税の面においては包括的所得概念が採用されていないのである。このことは、分類所得税が廃止されて所得税にかわった後も同様であり、<sup>(73)</sup> 企業（個人および法人）が事業用資産を譲渡した場合に実現される事業増価（plus-values professionnelles）が原則として所得税（商工業利益）あるいは法人税の課税の対象となるのに対して、<sup>(74)</sup> 個人が非事業用資産を譲渡した場合等を実現される個人増価（plus-values des particuliers）は原則として非課税であった。<sup>(75)</sup> しかし、一九六三年三月一五日法律と一二月一

九日法律により、個人増価の一部が所得税に含することになり、さらに、一九七六年七月一九日法律によりキャピタル・ゲインの課税がより一般化された。<sup>(78)</sup>したがって、現在、キャピタル・ゲインの課税の点に関しては、不十分ながら、一応所得概念が包括的に構成されつつあるわけである。

(2) 次に、フランスにおいて違法所得が課税の対象となることについては問題がない。これは、租税法の自律性の原則 (le principe d'autonomie du droit fiscal) から導かれる。以下、この点について概観しておくこととする。租税法の自律性の原則は、わが国における「実質主義の原則」や、ドイツにおける「経済的觀察法 (Wirtschaftliche Betrachtungsweise)」に相当するもので、租税法の解釈が他の法分野から独立に行われることを内容とする原則である。<sup>(82)</sup>しかし、実定法上、「租税法の自律性」という表現を直接に用いた法令の規定は存在しないし、また、コンセイユ・デタヤ破毀院 (Cour de cassation) の判決も存在しない。<sup>(83)</sup>この原則は、学説上発展させられてきたものなのである。所得税や売上税<sup>(84)</sup>が導入される第一次世界大戦ころまでは、登録税 (droit d'enregistrement) と様々な間接税が租税法系の中心であったが、これらの租税に関する争訟は行政裁判所ではなく司法裁判所の権限に属していたので、これらの租税についても私法学者により論じられることが多く、その結果、民法等の私法が租税法を支配するという觀念が一般に存在していた。<sup>(87)</sup>こうした私法による租税法支配という觀念に対して真向から反論を展開したのが、若き日の Louis Troabas<sup>(88)</sup> であった。彼は一九二六年に Recueil Dalloz に「租税法と私法の関係 (Les rapports du droit fiscal et du droit privé)」を発表して、租税法の私法からの独立を主張した。さらに、二年後の一九二八年に、Troabas は、「租税法に関する試論 (Essai sur le droit fiscal)」と題する有名な論文の中で、租税法の自律性に関する体系的な考察を行っている。Troabas は、この論文の中で次のように説く。すなわち、法の各分野はそれぞれ固有の原則に従って体系的に構築されており、その意味で自律的である。<sup>(91)</sup>たとえば、行政法は、他のいかなる法分野

とも異なる行政法固有の法原則に支配されており、法律が沈黙を保っているような場合においても、必ずしも私法の法原則に依拠して解釈を行う必要性は存しない<sup>(92)</sup>。そして、租税法は、国家ないし公共団体と私人との間の関係を規律するという意味において公法に属する<sup>(93)</sup>。したがって、租税法の解釈を私法の法原則に基づいて行わねばならない必然性はない<sup>(94)</sup>。しかし、彼は、租税法が私法から絶対的に独立であることを主張しているわけではなく、私法の法原則が租税法の解釈の指針となる場合があることを認めていることに留意しなければならぬ<sup>(95)</sup>。これに対して、伝統的な私法優位を主張する論者から激しい反論が展開された。こうした論者の中で代表的なのが François Gény である。彼は、一九三一年に、Raymond Carré de Malberg の七〇歳祝賀の論文として、「租税法の特異性 (Le particularisme du droit fiscal)」を發表し、Trobas の考えを批判した。Gény は、「一般的な法秩序内部における各法分野の相互関係を重視する。そして、彼は、租税法は私法と必然的な関係をもち、一方が他方に対して優位であるということはないが、両者は法という一つの世界の中で一定の協調関係に立つ、ゆえに租税法の自律性なるものは存在しないと説く<sup>(97)</sup>。もっとも、Gény は同時に、租税法が特異な性格をもった法分野であることは認める。しかし、彼は、いかなる法分野もそれ自体完結したものではないから租税法の「自律性 (autonomie)」という語は適切でないとして、これを排斥し、租税法の「特異性 (particularisme)」という語を用いることを提唱している<sup>(98)</sup>。以上、租税法の自律性を前提として、例外的に私法の原則が租税法の解釈においても認められることが結果としてはありうるとする Trobas の考え方と、私法の尊重という基本的立場に基づきながら、特異性の認められる範囲内で租税法独自の解釈を認める Gény の考え方<sup>(99)</sup>の間には、その基本的な姿勢においてかなりの隔りがある。しかし、この対立は、一定程度は言葉の問題に帰するところがあるように思われる<sup>(100)</sup>。むしろ、問題なのは、租税法の「自律性」であれ、その「特異性」であれ、その具体的内容がいかなるものであるか、換言すれば、租税法の解釈がどの程度私法と異なる法原則に基づいて

なされているかという点である。さて、租税法の自律性の原則をめぐる学説の対立の歴史にもかかわらず、今日のフランス租税法の学説において、この原則は、程度の差はあれ、また呼び方の差はあれ、一般に承認されたものといふことができ、また、破毀院およびコンセイユ・デタの判例上も、この原則は、その内容において認められている。<sup>(10)</sup> 租税法の自律性の原則は、わが国における、租税法と私法の関係（借用概念の解釈）、租税回避、違法・無効な所得に對する課税といった様々な問題と関連する広範な内容をもった原則である。租税法の自律性の原則によれば、国庫は、租税の賦課に関して、普通法 (*droit commun*) における一般的な法的定義に拘束されずに、現実の状況に基づいた租税法固有の定義を用いることができる。<sup>(11)</sup> その結果、第一に、わが国でいう借用概念の解釈につき統一説は否定される。たとえば、商工業利益の算出に関して用いられる「商人 (*commerçants*)」の概念は商法におけるそれとは異なる。<sup>(12)</sup> 第二に、租税法の自律性の原則が、私法上の法形式の濫用による租税回避 (*évasion fiscale*) に對する對抗手段として用いられることがある。<sup>(13)</sup> 第三に、ある行為が違法であることや私法上無効ないし取消すべきであることは、課税に影響を及ぼさない。<sup>(14)</sup> したがって、たとえば売春による所得も非商業利益 (*benefices non commerciaux*) として課税の対象となる。<sup>(15)</sup> 租税法の自律性の原則は、租税法により設定された限界の中でのみ作用する。すなわち、租税法上明文で私法上の定義を採用する旨が規定されている場合に、この原則は働かない。<sup>(16)</sup> そうした明文の規定がない場合にはじめて、租税法の自律性の原則が登場することになる。<sup>(17)</sup> そして、租税法は私法上の法律構成よりも事実を尊重するという特色をもつから、租税法が私法上の用語を用いているからといって、それを私法におけると同じ意義に解する必要はないとされるのである。<sup>(18)</sup> 租税法の自律性の原則は、租税法（ないし財政法）の独立の法分野としての確立という歴史的な流れの中で生れ、今日に至るまでフランス租税法の基本的な原則の一つとして維持されてきている。ドイツにおいても、第一次世界大戦後、エンノ・ベッカー (*Enno Becker*) 等により「経済的觀察法」が提唱さ

れ、租税法の学問としての独立に大きな役割を果たしたことを考え合わせると、ほぼ時を同じくしてフランスにおいても同様の現象がおこったことは興味深い。しかし、その後ドイツにおいては、経済的觀察法が経済的事実そのものの重視を内容とするものから目的論的解釈を内容とするものへと変容を遂げ、かつ、法的安定性の尊重という観点からの経済的觀察法への歯止めという視点も現れているのに対して、フランスにおいては、より、なまの経済的事実を尊重する傾向が根強く存在することは注目に価する。また、わが国において、いわゆる借用概念の解釈につき目的適合説とならんで統一説が有力であること、さらに、租税回避行為の否認についても、個別的否認規定がない場合にこれを否定する見解が有力に主張されていること、と比較すると、フランスの状況は多少異なるといえよう。いずれにせよ、右の叙述から明らかなとおり、フランスにおいては、この租税法の自律性の原則により違法所得も課税の対象となるから、この点においても所得概念は包括的に構成されているのである。

以上、現在のフランスにおいては、不十分なながらも一応包括的所得概念が採用されていると結論することができるのではなからうか。

(3) なお、ここで、包括的所得概念と貸借対照表理論との関係について一言しておこう。貸借対照表理論は、経営計算書理論と対比させられるもので、企業の課税利益にキャピタル・ゲイン等が含まれることを意味する理論である。すなわち、それは、分類所得税(または、所得類型の区分)を前提として、一定の源泉(たとえば、事業経営)から生ずる臨時的な成果も(その源泉に対応する分類所得税あるいは所得類型の)課税利益に含まれる(たとえば、キャピタル・ゲインも商工業利益に含まれる)ことを述べる理論である。これに対して、包括的所得概念の理論は、所得源泉説(*la théorie de la source*)と対比させられるもので、臨時的源泉(*sources occasionnelles*)から生ずる成果も所得税の課税対象となつて、総合所得税の採用を説く理論で、貸借対照表理論とは一応異質のものである。

六、課税利益算定方式の区分

(1) 所得税における商工業利益の算定方式には、実額算定方式 (l'évaluation réelle)、簡易実額算定方式 (l'évaluation réelle simplifiée)、および「フォルフェ (l'évaluation forfaitaire) の三種類」と、一九八三年の予算法律により新たに設けられた超簡易実額算定方式 (l'évaluation réelle super-simplifiée) が存在する<sup>(127)</sup>。

・実額算定方式 (C. G. I. arts. 53 ~ 59, 209-I)

売上高 (付加価値税込み) が一八〇万フラン (ただし、サーヴィス業の場合は五四方フラン) を超える大企業 (法人および個人) に対して強制的に適用されるほか、簡易実額算定方式 (ないし、超簡易実額算定方式) に服する企業に対しても、その企業の選択により適用される<sup>(128)</sup>。商工業利益は、会計帳簿に基づき会計的に算定される。申告に際しては、貸借対照表、損益計算書、一般経営計算書 (II わが国でいう、当期業績主義に基づく損益計算書) その他の会計書類の提出が要求される。

・簡易実額算定方式 (C. G. I. art. 302 septies A bis)

売上高 (付加価値税込み) が五〇万フランから一八〇万フラン (サーヴィス業の場合、一五万フランから五四方フラン) の間の小企業 (ただし、実額算定方式を選択しない場合) に対して適用される他、フォルフェに服する小企業についても、その選択により適用される<sup>(127)</sup>。納税者の負う記帳義務等の義務が実額算定方式よりも緩和され、申告の際に提出すべき会計書類も簡易である。この方式に服する企業は、実額算定方式を選択することができる。この方式は、一九七〇年の予算法律をうけて、一九七〇年一月五日のデクレにより新設されたもので、実額算定方式とフォルフェの中間的形態を認めることにより、企業が実額算定方式より比較的軽い負担でフォルフェほど不正確でない課税利益算定を行うことを可能にすることを目的としていた<sup>(129)</sup>。この簡易実額算定方式は一九七七年の予算法律による改正を

受け、企業の負担のさらに軽減された新しい簡易実額算定方式 (l'évaluation « mini-réel » とよばれる) が成立した。<sup>(13)</sup> その結果、企業は、課税利益ないし損失の計算書 (compte simplifié de résultat fiscal faisant apparaître le bénéfice brut, les frais généraux, les amortissements, les provisions et enfin le résultat net) / 減価償却の一覽表 (tableau des amortissements) / 引当金の一覽表 (relevé des provisions) を含む申告書の提出は要求されるが、貸借対照表等の提出を要求されなかった。<sup>(13)</sup> しかし、一九八三年の予算法律で超簡易実額算定方式が設けられたことに伴い、簡易実額算定方式については貸借対照表の提出が要求されることとなった<sup>(13)</sup> (同法七二条一項二号)。また、帳簿への記入が規則的 (régulière) かつ真実に合致してゐる (sincère) こと、および、申告書記載事項を証明する資料を添付することが要求されるが、現金主義 (la comptabilité de trésorerie) が行政上容認されていたことから明らかなように、簡易実額算定方式における記帳の要求はそれほど厳格なわけではない。<sup>(13)</sup> なお、簡易実額算定方式の下においては、納税者の義務が実額算定方式より軽減されるのみならず、課税利益の範囲も実額算定方式と異なる点に留意しなければならぬ。<sup>(13)</sup> すなわち、まず、本来フォルフェに服する者が選択により簡易実額算定方式を採用している場合には、フォルフェの場合同様、事業用資産の譲渡等により事業増価が実現されても、それは非課税(ないし、個人増加と同じ扱い)となる。また、初めて簡易実額算定方式の選択を行った納税者については、非償却資産の譲渡等による増価について非課税の措置が講じられてゐる<sup>(13)</sup> (C. G. I., art. 39 octodécies)。さらに、簡易実額算定方式に服する企業は、投資増加額について認められる一〇パーセントの控除<sup>(13)</sup> (一九七九年七月三日の法律七九一五二五号)の恩恵に浴することができな<sup>(13)</sup>。

・超簡易実額算定方式 (C. G. I., art. 302 septies A ter A)

一九八三年予算法律 (一九八二年二月二十九日の法律八二一一二六号) の七二条一項により新たに設けられた制

度である。同項を組み込んだ一般租税法典の三〇二の七 A の三 A 条は、次のように規定する。<sup>(139)</sup>

「所得税の課税を受け、かつ、三〇二の七 A の二条に定義された方式〔簡易実額算定方式〕に服する納税者は、超簡易会計 (comptabilité super-simplifiée) を行うことができる。この会計は、毎日、収入と支出の細目のみを記録する。債権と債務は事業年度末に確認される。在庫と仕掛品は、予算担当大臣の省令により定義された簡易な方法で評価することができる。」

右の条文から明らかなおり、超簡易実額算定方式を選択できるのは、商工業等を営む企業<sup>(140)</sup>で、簡易実額算定方式に服した(フォルフェに服するが)簡易実額算定方式を選択しており、所得税の課税<sup>(141)</sup>を受けるものである。<sup>(142)</sup>超簡易実額算定方式は、現金を主たる決済手段とするような小企業を念頭において定められた制度である。商工業を営み所得税に服する企業のうち、フォルフェまたは簡易実額算定方式を採用しているもの(すなわち、超簡易実額算定方式に移行しうるもの)<sup>(143)</sup>はかなりの数に及ぶから、この制度のもつ実際上の意味は大きい。<sup>(144)</sup>超簡易実額算定方式の特色は、営業の記録が発生主義 (comptabilité d'engagement) ではなく現金主義 (comptabilité de trésorerie (ou caisse)) に基づいて行われること、債権・債務は期末にまとめて会計的手続によらずに確認されること、原価計算における在庫の評価が概算的に簡易な方法で行われること、の三つに要約することができる。<sup>(145)</sup>この方式は、発生主義と現金主義の折衷的色彩をもつということができる。<sup>(146)</sup>超簡易実額算定方式の立法目的は、簡易な記帳方法を認めることにより小企業の記帳を促進すること、記帳により事業所得者の所得の把握を正確にし、給与所得者との均衡をはかること、小企業が経営状態を判断する資料を作成することを助長することにより小企業の経営合理化をはかること、等にある。<sup>(147)</sup>

・フォルフェ<sup>(147)</sup> (C. G. I. arts. 50, 51)

売上高(付加価値税込み)が五〇万フラン(サーヴィス業は一五万フラン)以下の小企業で、個人企業と所得税に

服する人的会社について認められる方式である。ただし、不動産取引その他一定の取引を主たる業務として行う企業はフォルフェの適用から排除される<sup>(18)</sup>。この方式に服する企業は、簡易実額算定方式（ないし、超簡易実額算定方式）を選択することができる。この方式の下においては、まず、課税庁が、納税者から提出された資料（家族数、乗用車の数、家賃等の個人的なものと、売上高、在庫額、仕入額等の職業上のものを含む）と、課税庁が独自に入手した情報（専門家の意見、地域性、納税者の業務状態等）をもとに、納税者の商工業利益の額を一応決めて、これを納税者に通知する。納税者は、三〇日以内に、これを受け入れるか否かを決める。納税者が右の課税庁の提示した額を受け入れれば、それに応じて課税が行われるが、納税者が右額を受け入れない場合は、その額を出発点として納税者と行政庁の間で交渉（discussion）が開始される。納税者は、行政庁の提示した額が高すぎることを示すためにあらゆる適正な方法を用いることができる。両者の間で話し合い（accord）が成立するとフォルフェの手続は終了する。話し合いが成立しない場合は、異租税仲裁委員会（Commission départementale des Impôts directs et des Taxes sur le chiffre d'affaires, C. G. I., art. 1651）において商工業利益の額が決定される。これに不服な納税者は、さらに行政裁判所で争うことができる。フォルフェにより定められる利益は、「企業が通常産み出す利益（le bénéfice que l'entreprise peut produire normalement）」（C. G. I., art. 51）に対応したものでなければならぬとされている<sup>(19)</sup>。この通常利益は、会計的に算定される実額の利益とはア・プリオリに異なる。その注目すべき点としては、以下のようなことがあげられよう。第一に、通常利益を導く際には、原則としてキャピタル・ゲイン（ロス）は考慮されない（C. G. I., art. 151 *señales*）。ただし、簡易（ないし、超簡易）実額算定方式を選択した企業も売上高が五〇万フラン（サーヴィス業の場合、一五万フラン）以下なら、この扱いを受ける。これは、企業がフォルフェに執着するのを防ぎ、簡易（ないし、超簡易）実額算定方式に移行するのを促進するためである。第二に、フォルフェの手続は、小

企業の実態を考慮して行わなければならないとされ、業種ごと、地域ごとの標準率等が作成されている (C. G. I., art. 302 *ter*, al. 2 *bis*)。第三に、フォルフェにより導かれる利益は、通常、現実より低くされる傾向があるが、マイナスとはされない。フォルフェにより一度商工業利益の額が確定されると、それは二年間課税の基礎とされ (これを、フォルフェの二年度性 (biennalité du forfait) という)、さらに、納税者または行政庁による破棄 (dénouciation) が行われ (C. G. I., art. 302 *ter*, al. 9) なければ、暗黙の更新により、それはさらに一年間課税の基礎とされる。このように、一度フォルフェにより確定された商工業利益の額が原則として変更されずに、二年ないし三年の間課税の基礎として用いられる (これを、フォルフェの不可侵性 (intangibilité du forfait) という) のは、この制度の利用者に安定感を与えるためである。フォルフェに服する企業は、仕入れ (サーヴィス業の場合、営業収入) についての一定の簡易な記録作成義務を負う (C. G. I., art. 302 *sexies*。ただし、これは、商法上の義務とは無関係である) 他、仕入額、収入額、一二月三一日現在の在庫額、従業員数、等の営業上の情報、および、家族数、家賃、乗用車数等の個人的情報を、毎年二月一六日までに行政庁に報告する (これも、*declaration* とよばれている) 義務を負う (C. G. I., art. 302 *sexies*)。もし、フォルフェにより確定された商工業利益の額が納税者の提出した不正確な情報に基づいて、ることを行政庁が発見した場合、このフォルフェは失効し (これを、フォルフェの失効 (*la caducité du forfait*) という)、新たなフォルフェの手続が開始される<sup>(153)</sup>。実額算定方式で課税利益を算定するのに十分な会計帳簿を備えることを小企業に要求するのは酷であり、また、無数に存在する小企業の実額算定方式で算定された課税利益を逐一検査することは行政庁にとって不可能であるという思考が、フォルフェが認められている背景には存在する<sup>(154)</sup>。しかし、この方式に対しては、「企業が会計を行うことについて無関心であることを許しているフォルフェの残存には、理論上大いに批判の余地がある<sup>(155)</sup>」といった批判がなされている<sup>(156)</sup>。

ここで、フランス企業課税における申告納税方式の採用について一言しておくこととする。フランス租税法の教科書における総論の解説は、通常、課税物件 (la matière imposable) として何を選び (≪課税物件の選択)、それをいかなる価額で評価するか (≪課税物件の評価) という「課税基礎 (assiette)」に関する叙述、税率等を扱う「税額算定 (liquidation)」に関する議論、および、「徴収 (recouvrement)」に関する議論の三つに分けられている。この「課税基礎」の部分の後半で扱われる課税物件の評価 (わが国でいう課税標準の算定) の方法としては、①外形標準 (les signes extérieurs, ou indices) 方式、②フォルフェ (les forfaits)、③申告 (déclaration)、および、④賦課決定 (l'évaluation administrative)<sup>(157)</sup> の四種が存在する。これらのうち、どれが用いられるかは所得類型により異なり、たとえば、非商業利益については、③申告 (C. G. I., art. 96 et s.) と④賦課決定 (art. 101 et s.) の二つが用いられる<sup>(158)</sup> (art. 95)。そして、商業利益については、②フォルフェと③申告が用いられる。すなわち、企業は、右に述べたように、その売上高等に応じて、申告かフォルフェを選択することができる。そして、申告の場合の記帳義務等の程度に、実額算定方式、簡易実額算定方式、超簡易実額算定方式の三種類が存在するわけである<sup>(159)</sup>。他方、フォルフェは、最初の課税利益の提示が行政庁により行われる点で賦課課税方式的要素を含み、申告とは異なるが、納税者も一定のイニシアティブを発揮できる点で申告納税方式的要素をもっている<sup>(160)</sup>。

(2) 右は、個人企業および所得税に服する法人企業の場合であるが、法人税に服する法人企業についても、フォルフェが認められていない点を除けば、ほぼ右と同様である<sup>(161)</sup>。

(3) なお、付加価値税についても、所得税 (商業利益) と同じように、大企業に対する実額算定方式、中企業に対する簡易 (ないし、超簡易) 実額算定方式、小企業に対するフォルフェ<sup>(162)</sup> の区分が存在する。区分の基準である売上高は、商業利益の場合と同じである。企業は、所得税ないし法人税と、付加価値税とで、同一の方式を採用しな

なければならないとされている。<sup>(16)</sup>

また、企業の規模、記帳能力等に応じた区分は、企業会計においても存在する。すなわち、一九八二年に成立した新しいプラン・コンタブル・ジュネラル<sup>(17)</sup>においては、財務諸表等の作成方法が、企業の規模等に応じて、基本方式 (système de base)、略式方式 (système abrégé)、発展方式 (système développé) の三つに分けられている。いずれの方式においても、作成すべき書類は、貸借対照表、成果計算書 (le compte de résultat)、付属明細書 (l'annexe) の三つであるが、その内容の詳細さが異なっている。この三つの方式の区分は、E Cの第四指令の影響を受けたものである。<sup>(18)</sup>

(4) 租税法上、小企業がフォルフェを放棄し実額算定方式 (ないし、簡易実額算定方式、超簡易実額算定方式) を選択することを奨励する措置が種々講じられている。<sup>(19)</sup> これは、企業が実額算定方式 (ないし、簡易実額算定方式、超簡易実額算定方式) を選択すると、簿記を行う義務を負うので、これを経営判断の指針とすることができ、また、行政庁も課税利益のより正確な判断を行うことが可能となるからである。<sup>(20)</sup> こうした、フォルフェから実額算定方式 (ないし、簡易実額算定方式、超簡易実額算定方式) への移行促進措置としては、以下のようものがあげられる。

第一に、フォルフェを採用することを認められる企業の売上高の上限が、一九六五年以来据置かれている結果、インフレのために、フォルフェを採用できる企業数が減少している。<sup>(21)</sup>

第二に、フォルフェから会計記録に基づく実額算定方式への移行を円滑にするために、簡易実額算定方式、およびそれをさらに簡素化した超簡易実額算定方式が設けられた。

第三に、フォルフェを廃棄して簡易 (ないし、超簡易) 実額算定方式に移行した企業に対して、次のような一定の優遇措置が講じられている。

○フォルフェに服していた納税者が初めて簡易(ないし、超簡易)実額算定方式を選択した場合、一般租税法典三九条の一八により、一定の非償却固定資産(営業権、土地等)の再評価を非課税で行うことができる。すなわち、フォルフェに服する企業(その実現したキャピタル・ゲインは課税利益に含まれない)の売上高がフォルフェの認められる売上高の上限を超えた場合、その実現したキャピタル・ゲインは課税に服する(C. G. I., art. 151 septies)ことになるが、企業は、売上高がそこに至らないうちにフォルフェから簡易(ないし、超簡易)実額算定方式に移行して再評価を行うことにより、譲渡等の場合のキャピタル・ゲインの課税を回避することができる。<sup>(17)</sup>

○公認経営センター<sup>(18)</sup>(Centre de gestion agréé)に加入し、いくつかの租税法上の恩恵に浴することができる。公認経営センターは、わが国の青色申告会にいく分類似した組織である。この制度は、商工会議所、会計士協会等のイニシアティブで、商業従事者、製造業者、職人、農業従事者については、一九七四年一月二七日の修正予算法律で、また、自由業者については、一九七七年の予算法律で、それぞれ創設された。公認経営センターの設立には、課税序の承認を必要とし(他方、課税序も、公認経営センターの運営について様々な助言をする)、義務を守らない場合は承認が取消される。各公認経営センターは、その会員に対して、経営指導、記帳指導(ないし、記帳代行)、租税に関する助言(申告書作成代行)を行うことを使命とする。会員は、簿記に必要な資料をその属する公認経営センターに提出すること、会計士か公認経営センターに申告の代行を行わせること、公認経営センター作成の小切手用紙を用いること、等の義務を負う。会員に対して認められた租税法上の特典としては、以下のようなものがある。<sup>(19)</sup>

・ 会員のうち、所得税の課税に服し、実額ないし簡易(超簡易)実額算定方式を採用する企業は、利益のうち、一六万五千フラン以下の部分につき二〇%、一六万五千フランから四六万フランの部分につき一〇%の控除を受

けることができる (C. G. I., art. 158, al. 4 bis)。フランスにおいては、フォルフェ等により過少評価を受ける自営業者と、所得をほぼ正確に把握される給与所得者の間の租税負担の均衡をはかるために、給与所得者に対して、所得の二〇%控除の特典が認められてきたが、公認経営センター加入者に対する二〇%控除は、この給与所得者に対する二〇%控除を、適正な会計を行っている (それは、公認経営センター会員の義務である) 自営業者に対しても及ぼしたものである。<sup>(175)</sup>

・フォルフェから簡易 (超簡易) 実額算定方式に移行した企業 (したがって、その売上高は、フォルフェの認められる上限内である) が公認経営センターに加入すると、記帳等の経費に見合う額として二千フランまでの税額控除を受けることができる。<sup>(176)</sup>

・設備投資促進のために一九八三年の予算法律七一条により設けられた特別償却 (それは、法人税に服する企業、および、所得税に服し各実額算定方式を採用する企業について認められている) を行うことが可能となる。<sup>(177)</sup>

また、フォルフェにおいては、課税利益は最低ゼロでありマイナスとはならないが、各実額算定方式においては欠損が生じうること、フォルフェについて認められているキャピタル・ゲインの非課税に対抗して、簡易 (ないし、超簡易) 実額算定方式を選択した企業についても、その売上高がフォルフェの認められる売上高の範囲内ならば、キャピタル・ゲイン非課税の措置が講じられていること、等も、フォルフェの廃棄を促進しうるものと思われる。<sup>(178)</sup>

#### 七、純資産比較 (貸借対照表) と損益計算 (損益計算書)

(1) 一般租税法典は、企業の課税利益を算定するための二つの会計的方法を規定しているといわれている。すなわち、貸借対照表を用いた純資産比較と、損益計算書を用いた損益計算である。<sup>(179)</sup>

第一に、課税利益は、当期末と期首における純資産の差額として算定される (C. G. I., art. 38, al. 2)。この純資

産の差額は、貸借対照表の比較により求められる<sup>(181)</sup>。ただし、当期中に出資の追加および引出しがなされている場合、その点に関する調整がなされなければならないことはもちろんである。

第二に、課税利益は、損益計算書を用いた損益計算により算定することができる<sup>(182)</sup>。損益計算書は企業のあらゆる収益および費用・損失を記録したものであるから、前者から後者を差引けば課税利益が得られる。この第二の計算方法は、前述の一般租税法典三八条一項の規定<sup>(183)</sup>、および、「課税利益あるいは課税所得とは、粗所得……の、当該所得の獲得および保持のために用いられた諸費用に対する超過分である (Le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut……sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu)」という同法典一三条一項の規定から生ずる。

右の二つの方法から得られる結果は、同一である<sup>(184)</sup>。

(2) 實際上、企業は損益計算に基づいて課税利益の算定を行っている<sup>(185)</sup>。また、各種の租税法の教科書の商工業利益および法人税の課税利益算定方法を具体的に述べた箇所においても、損益計算に基づく方法についての説明がなされている<sup>(186)</sup>。ドイツ流の事業財産比較に基づく方法についての叙述は見当たらない<sup>(187)</sup>。さらに、一般租税法典においても、貸借対照表を用いた純資産比較の具体的な方法について定めた規定は存在しない。しかも、商工業利益を期末と期首における純資産価額の差額と定義している一般租税法典三八条二項が貸借対照表理論の採用のために設けられた規定であり、直接的には収用等の企業の操業とはみなされない事態において実現された利益を課税利益に含めることを目的としている<sup>(188)</sup>こと、同三九条が、粗利益 (Bénéfice brut) から純利益を算出する際に差引くべき費用等を列挙していること、等を考慮すると、一般租税法典は、課税利益の算定方法として損益計算を定めていると考えられよう。

- (1) Cozian, Maurice: Précis de fiscalité des entreprises, 7<sup>e</sup> éd., 1983 (以下「*Précis*」) p. 237 et s.
- (2) Cf. Cozian, Maurice: Les grands principes de la fiscalité des entreprises, 1983 (以下「*Principes*」) p. 233 et s.
- (3) Cf. *Jura Europae*, Droit fiscal, 1972, Tm. I, p. 30. 21 • 3 et s.
- (4) Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 244.
- (5) 本節第一款の注(2)参照。
- (6) Cf. Cozian, Précis, op. cit., p. 263 et s.
- (7) Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 250.
- (8) これらは、すべて、所得税における商工業利益の算定に関する規定である。
- (9) *Jura Europae*, op. cit., p. 30. 21 • 5; Juliot de la Morandière et al., Tm. II, op. cit., p. 500; Gaudemet, op. cit., p. 521 et s. なお、一九五九年改革をもたざした一九五九年十二月二十八日法律の第二編(三二条以下)のタイトルが「商工業企業の課税と法人税」であった点等にも、このことはうかがわれよう(*Jura Europae*, op. cit., p. 30. 00 • 6)。
- (10) *Jura Europae*, op. cit., p. 30. 00 • 6, p. 30. 21 • 1 et s. ただし、このことは、租税法が独自に、個人企業主と独立の人格を企業に対して認めてゐることを意味する(Kechedjian, Denis: L'entreprise individuelle et le droit fiscal: Un nouveau sujet de droit?, *Revue de Science Financière* Tm. 66 (1974), p. 415, p. 488)。
- (11) また、所得税・法人税と付加価値税の間において、一定の統合が行われてゐる(cf. *Jura Europae*, op. cit., p. 30. 23 • 7)。
- (12) C. G. I., arts. 14-33 *quater*.
- (13) C. G. I., arts. 34-60.
- (14) C. G. I., art. 62. これは、有限会社等の一定の閉鎖法人の社員で役員をしている者の役員報酬について給与と異なる取扱ふを許すために設けられてゐる類型である。 Cf. Harvard Law School: World Tax Series—Taxation in France, 1966 (以下「*World Tax Series*」) p. 100.

- 下、WTS-France へ略す)、p. 477 et s.
- (15) C. G. I., arts. 63-78.
- (16) C. G. I., arts. 79-91.
- (17) C. G. I. arts. 92-104 A. 自由業者の所得等の他に、他の類型に属さない所得も、この類型に含まれる (Tixier-Gest, op. cit., p. 384).
- (18) C. G. I., arts. 108-146 *quater*.
- (19) C. G. I., arts. 150A-150T. フランスにおけるキャピタル・ゲイン (gains en capital) の課税は少し複雑である。キャピタル・ゲインは、個人が非事業用資産を譲渡した場合等に実現される個人増価 (plus-values des particuliers) と、企業(個人および法人)が事業用資産を譲渡した場合等に実現される事業増価 (plus-values professionnelles) とに分けられる。事業増価は、原則として、所得税(商工業利益)あるいは法人税の対象となる(商工業利益や法人の利益という場合の利益 (Dénégée) は、定期的にもたらされる所得 (revenu) 以外に、増価を含む (Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 234))。これに対して、個人増価は原則として非課税であった。しかし、一九六三年に個人増価の一部が所得税に服することになり、さらに、一九七六年の改正によってその範囲が拡大された。そして、第八の所得類型として譲渡所得が設けられたわけである。以上の点に regard して、cf. Cozian, Précis, op. cit., p. 211 et s.; Tixier-Gest, op. cit., p. 407 et s.
- (20) この過程で、各所得類型間の損益通算が行われる (C. G. I., art. 13-2)。
- (21) 一般租税法典一五六条は、「各納税者の処分可能な、各年度の純所得の総額 (le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque contribuable)」に対して課せられると定めている。このから、所得税の課税所得の性格「すなわち、納税者の処分可能な (à la disposition du contribuable) 毎年度の (annuel) 全 (global) 純 (net) 所得 (revenu) とし、五点が」が導き出される (Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 233 et s. 準) cf. Tixier-Gest, op. cit., p. 364 et s.; Cozian, Précis, op. cit., p. 20 et s.; Gaudemet, op. cit., p. 457 et s.)
- (22) ただし、商工業利益の範囲は、このような企業利益にとどまるわけではなく (cf. C. G. I., arts. 34, 35, 155)。この点に

- とらふ詳細については cf. Cozian, Précis, op. cit., p. 29 et s.
- (23) 一般租税法典二〇五条は「会社および他の法人により実現された利益ないし所得の総体 (l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales)」に対して法人税が課せられると規定している。たゞ、株式会社等の農業経営による利益を「同一の方法で算定する」(Cozian, Précis, op. cit., p. 251)。
- (24) 一般租税法典は「les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés」の語を用いている (art. 209-1)。
- (25) なお、本稿にもとづいては「企業利益」という場合は「企業の企業会計上の利益をあらわす」。
- (26) 商工業利益以外の所得類型も含めて所得税における *revenu* の概念を論じた論文として Blancher, R.: La notion de *revenu* en Droit fiscal, D. 1960, Chronique, p. 139 et seq. など cf. Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 215, p. 233 et s.
- (27) Tixier-Gest, op. cit., p. 318 et s.
- (28) CE 17 mai et 4 juillet 1941, *Juris-classeur périodique* 1941, II, 1726, note Chrétien, I.
- (29) この叙述は、*Revue Chrétien*, op. cit., J. C. P. 1941, II, 1726 (注 (88)) に引用の CE 17 mai et 4 juillet 1941 判決の *note* にある。経営計算書理論については例えは *Coté-Jadaud*, op. cit., p. 712 et s.; *Juliot de la Morandière et al.*, *Tm.* II, op. cit., p. 351 et s.; *Mehl*, op. cit., p. 410 et s.; *Mehl, Lucien/Beltrame, Pierre: Science et Technique Fiscales*, 1984, p. 234 et s.; *Tixier-Gest*, op. cit., p. 318 et s. 等参照。
- (30) *Blancher*, op. cit., D. 1960, *Chr.*, p. 139, 4等 cf. *Tixier-Gest*, op. cit., p. 52 et s.
- (31) Cf. *Trotabas-Cotteret*, op. cit., p. 233 et s.
- (32) 貸借対照表理論については「前記注 (29)」に掲げた諸文献参照。
- (33) この「租税法規の解釈が他の法分野から独立に行われること」を内容とする原則を「租税法の自律性 (l'autonomie du droit fiscal)」の原則とす。これは「我が国における「実質主義の原則」や「ドイツにおける「経済的觀察法」(wirtschaftliche Betrachtungsweise)」に相当する原則である。
- (34) *Juliot de la Morandière et al.*, *Tm.* II, op. cit., p. 352 et s.



- 面を根拠にキャピタル・ゲインの課税を説いたので、課税と非課税の区別の困難を理由に、一九三三年二月二八日法律が議会に提出されたわけである (note, S. 1935, 3, p. 50)°。
- (50) このテクレの根拠となったのは、一九三四年七月六日法律三条三項である (note, S. 1935, 3, p. 49)°。
- (51) note, S. 1935, 3, p. 50; Chréten, op. cit., J. C. P. 1941, II, 1726, I; Goré-Jadaud, op. cit., p. 713.
- (52) めっどめ、こうした考え方に対しては反論が存した (note, S. 1935, 3, p. 50 et s.)°。すなわち、商業利益に対する分類所得税は企業経営から生ずる *revenu* に対して課される租税であり、キャピタル・ゲインを課税対象に含めるには明文の法律の規定が必要である。しかし、一九三三年法はキャピタル・ゲインについて明文でふれてはいないし、また、一九三四年デクレも一九三四年七月六日法律の委任に基づく (前注 (50) 参照) ものであるから、キャピタル・ゲインに対する課税を独自に定めることはできないであろう。
- (53) note (CE 17 mai 1941), S. 1943, 3, p. 4.
- (54) S. 1943, 3, p. 4; J. C. P. 1941, II, 1726, 1<sup>re</sup> espèce.
- (55) 判決の原文は「*des recettes perçues du fait de la liquidation d'une partie de l'actif de l'entreprise ne présentent le caractère d'un bénéfice imposable que si elles sont la conséquence d'opérations effectuées par l'entreprise elle-même à l'exercice de sa gestion commerciale*」である。
- (56) これは、商業利益に対する分類所得税は *revenu* に対して課される租税であり、その例外を定めた一九三四年のテクレ・ロワの七条は制限的に解すべきである、そして、同条の操業 (*opérations*) という語をこれを裏付けする (note, S. 1943, 3, p. 4) という理由による。なお、この判決は CE 16 et 29 févr. 1944 による論議を伴っている (note (CE 29 mars 1945 et 27 mai 1946), S. 1947, 3, p. 1)°。また、CE 4 juillet 1941, J. C. P. 1941, II, 1726, 2<sup>e</sup> espèce, 3<sup>e</sup> espèce の二判決も、この判決と同様の考え方に立っている。また、CE 20 octobre 1941, S. 1942, 3, p. 23 も、非商業利益に対する分類所得税に「*ce*」の判決と同様の考え方を述べている。
- (57) *Jura Europae*, op. cit., p. 30. 22 • 8 et s.

- (85) 旧来の第七條は七條一項のなかに「……le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation」と述べられた。また「一項は」の語句は「L'actif net sentend de l'excedent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées」として規定された(Chrétien, op. cit., J. C. P. 1941, II, 1726, II A)°。また「本條は」の語句は「cf. Rampou, G.: La refonte du Code des impôts directs, J. C. P. 1941, II, étude 193; Bocquet, L.: Le remaniement du Code général des impôts directs, loi du 13 janvier 1941, Gaz. Pal. 1941, I, Doct., p. 34.
- (86) Goré-Jadaud, op. cit., p. 713. さらに「會計的な利益概念(une notion comptable du bénéfice)を採用するに当たっては重要なもの(ibid.; Blancher, op. cit., D. 1960, chr., p. 141 et s.)
- (87) Trotabas-Corteret, op. cit., p. 215; Cozian, Maurice: La fiscalité des entreprises, 3<sup>e</sup> éd., p. 38 et s. の「行政片は以後の貸借対照表理論を濫用して用いられること(「Tixier-Gest, op. cit., p. 320」)°。行政片は「表現された」利益(bénéfice «réalisé»)として原則として「貸借対照表理論を絞りをかけた形で用いた」とする(Duverger, op. cit., p. 203.)°
- (88) S. 1947, 3, p. 1, 1<sup>re</sup> espèce
- (89) S. 1947, 3, p. 1, 2<sup>e</sup> espèce.
- (90) S. 1947, 3, p. 81.
- (91) もっとも、前者の要件が存在しないとしても、一九四五年三月二十九日判決や一九四六年五月二十七日判決の事案においては、後者の要件に該当しなうとして課税を否定できるものと思われる。
- (92) note (CE 4 juin 1947) par M. Letourneur, S. 1947, 3, p. 81.
- (93) Plagnet, Bernard: Droit fiscal de l'entreprise, 1984, p. 346 et s.; Goré-Jadaud, op. cit., p. 713 et s.; Mehl, op. cit., p. 411.
- (94) Plagnet, op. cit., p. 345 et s.

- (80) R. O., 1947, p. 252. そして「今日に於ては、周期性 (Périodicité) という所得の要件は、判例上かなり後退して来るべきである (Beltrame, Pierre: L'imposition des revenus, 1970, p. 17)°」の如く「すべし」cf. CE 11 octobre 1965, req. n° 62820. *Actualité Juridique - Droit Administratif* 1966, p. 175; CE 7 janvier 1966, req. n° 64047, R. S. F. 1966, n° 4; CE 13 juillet 1966, req. n° 62823, A. J. D. A. 1967, p. 174.
- (89) Tixier-Gest, op. cit., p. 318.
- (90) Goré-Jadaud, op. cit., p. 714.
- (91) Plagnet, op. cit., p. 346 et s.
- (92) たゞ「非商業利益に於ける分類所得税に「すべし」CE 20 octobre 1941, S. 1942, 3, p. 23 (前注 (56) 参照) を参照 (ただし「この判決は、キャピタル・ゲインは非商業利益に対する分類所得税に服さないとしながらも、契約の仲介を個人的になした納税者がその代償として得た収益は、偶発的に発生したものであっても所得であり、課税の対象となると判示している。したがって、Beltrame, Pierre: L'imposition des revenus, 1970, p. 16 を説くように、この判決は「所得の概念を拡張した」と評するべきである)°」など「一般所得税に於ける「所得」の概念を述べた (cf. CE 15 févr. 1923, D. P. 1923, 3, p. 9; CE 27 juillet 1923, 22 novembre 1923 et 5 novembre 1926, S. 1927, 3, p. 41; CE 29 mai 1942, S. 1942, 3, p. 33; CE 24 juillet 1945, D. 1947, J., p. 16; CE 26 mars 1953, S. 1954, 3, p. 18)°」
- (93) Blancher, op. cit., D. 1960, Chr., p. 140 et s.
- (94) Cf. Cozian, Précis, op. cit., p. 58 et s.; Tixier-Gest, op. cit., p. 325 et s.
- (95) Cozian, Précis, op. cit., p. 211 et s.
- (96) Tixier-Gest, op. cit., p. 55.
- (97) この法律は「一般租税法典一五〇一条から一五〇七条、三〇二条から三〇二七条に組み込まれている (Tixier-Gest, op. cit., p. 410)°」
- (98) Cozian, Précis, op. cit., p. 211 et s.; Tixier-Gest, op. cit., p. 55 et s., p. 407 et s.; Trotabas-Cottaret, op. cit., p. 230

- et s. 註) Cozian, Maurice: la loi du 19 juillet 1976 sur l'imposition des plus-values ou la montagne fiscale accouchant d'une souris, *J. C. P.* 1976, éd. N. I., 2800 bis; Lalumière, Taxation des plus-values: une nouvelle définition du revenu, *Le Monde*, 25 juin 1974; Delmas-Marsalet, J.: L'imposition généralisée des plus-values du capital, Une situation peu satisfaisante, *Le Monde*, 9 juillet 1974. なおその後一九八三年の予算法律によりキャピタル・ゲイン課税制度の簡素化が行われた (Cozian, *Précis*, op. cit., p. 212)。
- (79) より広く「財政法の自律性 (l'autonomie du droit financier)」という表現が用いられることもある。
- (80) この原則については、日本においても詳しく研究がいくつ也存在する。こゝでは、そのうち研究の中でも最新の秀れたものとして、岩崎政明「租税法における経済的觀察法——ドイツにおける成立と発展」筑波法政第五号 (一九八二年三月) 三〇頁をもちいさす。
- (81) 形式 (form) より実体 (substance) を重視するところ、アメリカ租税法における考え方も、これらと同方向のものである。 Cf. Doheny, J. (ed.), *Mertens—Law of Federal Income Taxation*, vol. 1 (1976), § 5.09.
- (82) Trotabas・Cotteret, op. cit., p. 13. この原則は、フランス租税法上重要な意味をもち、それに関する論文も数多い (cf. Trotabas・Cotteret, op. cit., p. 346)。<sup>○</sup>しかし、わが国においては、フランス租税法の研究自体がほとんど行われていないため、この原則に関する議論もほとんどなされていないのが現状である。なお、この原則と同様の原則は、イタリア (l'autonomia del diritto finanziario, 参見 Trotabas・Cotteret, op. cit., p. 13) の原則と同様の原則は、イタリア (l'autonomia del diritto finanziario, nell'unità del diritto, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1941; Zingali, G.: Aspetti ed effetti dell'autonomia del diritto tributario, *ibid.*, 1953 (24) Trotabas・Cotteret, op. cit., p. 346 44 頁(下冊))、フランス (la autonomia del derecho financiero. Cf. Sainz de Bujanda: La autonomía del derecho financiero en el cuadro de disciplinas de las Facultades de derecho (publ. Fac. dr. Madrid), 1938 (24) Trotabas・Cotteret, op. cit., p. 346 44 頁(下冊)) 及びベルギー (La nature juridique de l'imposition (Bibliothèque de droit public, Trn. CIX), 1972, (22) Bern, Philippe: La nature juridique du contentieux de l'imposition (Bibliothèque de droit public, Trn. CIX), 1972,

- p. 148.
- (24) 売上税 (La taxe sur le chiffre d'affaires) は一九二〇年に創設された。これについては cf. Duverger, op. cit., p. 265 et s.
- (25) Cf. Tixier-Gest, op. cit., p. 292.
- (26) 現在も、大まかにいって、所得税と売上税は行政裁判所の、また、他の租税は司法裁判所の管轄に属する (cf. Duverger, op. cit., p. 109 et s.)。
- (27) Bern, op. cit., p. 149.
- (28) 彼は、フランスにおける租税法および財政法学の第一人者で、Nancy 大学を拠点に、租税法、財政法学のみならず、憲法学、行政法学を含めた公法学全般にわたり秀れた研究を行っている。
- (29) D. H. 1926, chr., pp. 29 à 32.
- (30) *Revue de Sciences et de Législation Financières* 1928, p. 201.
- (31) Trotabas, op. cit., *RSLF*, p. 213 et s.
- (32) Trotabas, op. cit., *RSLF*, p. 214 et s. など、cf. Bern, op. cit., p. 155 et s.
- (33) Trotabas, op. cit., *RSLF*, p. 217 et s. のところ、公法と私法の区別を批判して法の統一性 (l'unité du droit) を主張する学説も存在するが、国家対私人の関係と、私人対私人の関係とは基本的に異なるというのが Trotabas の考え方である (Trotabas-Cottetel, op. cit., p. 12 et s.)。
- (34) Trotabas, op. cit., *RSLF*, p. 216.
- (35) Trotabas, op. cit., *RSLF*, p. 225 et s. など、Trotabas は、租税法の私法からの独立を唱えるのみならず、租税法の、公法他の分野、特に行政法からの独立も説いている (Trotabas, op. cit., *RSLF*, p. 221 et s.)。彼は、コンセイユ・デタールの判例を引合らに出して、この考え方を述べている (ibid.)。しかし、この考え方に對しても強い反論がなされている (cf. Bern, op. cit., p. 151, p. 158 et s.)。

- (96) *Revue Trimestrielle de Droit Civil*, 1931, p. 52.
- (97) Gény, op. cit., *RTDC*, p. 807.
- (98) Gény, op. cit., *RTDC*, p. 799 et s. 4等 のほか「租税法の「特別性 (spécificité)」という語を用いる論者も存在する (デュ・ゲニ、Mehl, Lucien: *Science et technique fiscales*, Tm. II, 1959, p. 651) 等、Gény は「この語も斥けている。それは「もしも」かなる法も固有の意味で自律的でないとしても、反対に「すべての客観的法は「いかなるものであれ、必然的に特別である。法の一部が他から分けられる」ということ自体からして、その法の一部は、その特別性を示し、一定の独立的性格を有する」(Gény, op. cit., *RTDC*, p. 800) という理由に基づく。
- (99) Cf. Gény, op. cit., *RTDC*, p. 803 et s.
- (100) Bern, op. cit., p. 153.
- (101) Duverger, op. cit., p. 80.
- (102) Cf. Gour, Claude/Molnier, José/Tournié, Gérard: *Droit fiscal (THEMIS: Les grandes décisions de la jurisprudence)*, 1977, p. 52 et s.
- (103) Duverger, op. cit., p.80; Gorté-Jadaud, op. cit., p. 10 et s. こうした自律性は訴訟手続においてもみられる。すなわち租税事件を扱う裁判所は、他の管轄の裁判所の先例に拘束されなす (Gorté-Jadaud, op. cit., p. 10 et s.)。なお、同族会社 (société de famille) とか、租税法上の法人格否認 (Transparence fiscale. これは、具体的には、人的会社に対して法人税を課さず、その私法上の法人格を租税法上無視して、その社員に対して持分に応じて所得税を課することを意味する) といった私法と異なる新たな概念が租税法上創り出されることもある (ibid.)。
- (104) Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 15 et s.
- (105) Duverger, op. cit., p. 80; Gorté-Jadaud, op. cit., p. 10 et s.
- (106) Duverger, op. cit., p. 81, p. 49 et s.
- (107) Cf. Bern, op. cit., p. 170 et s.

- (108) Duverger, op. cit., p. 81; Goré-Jadaud, op. cit., p. 10 et s.
- (109) 逆に、租税法が私法と異なる定義を明文で定めている場合に、その租税法の定めが尊重されることはもちろんである (Trotabas・Cottetet, op. cit., p. 14)。要するに、租税法上明文の規定が存在する場合には問題はないのである (ibid., p. 15)。もっとも、租税法による私法概念の変容という点に問題がないわけではない。たとえば、減価償却とか引当金とらった概念の定義が租税法と企業会計とで異なるために、企業会計上の利益と租税会計上の利益とが異なっている事 (Goré-Jadaud, op. cit., p. 10 et s.) などが、そうした問題の一つとしてあげられよう。
- (110) Duverger, op. cit., p. 82.
- (111) 租税法が私法上の用語を用いることは混乱の原因となると指摘する論者もいる (Goré-Jadaud, op. cit., p. 10 et s.)。
- (112) Trotabas・Cottetet, op. cit., p. 15 et s.; Duverger, op. cit., p. 82.
- (113) 岩崎・前掲論文四八頁以下参照。
- (114) もっとも、フランスにおいても、租税法の自律性の原則を、租税法の解釈について法律の目的を尊重することを要求する法律解釈の原則として理解する論者も存在する (Duverger, op. cit., p. 82)。
- (115) 岩崎・前掲論文一一四頁。
- (116) 金子宏「租税法と私法——借用概念及び租税回避について——」租税法研究六号一頁以下参照。
- (117) 金子宏「租税法」一〇七頁以下参照。
- (118) なお、経済政策の手段としての租税ないし財政制度の使用という今日的視点をもちりこんで租税法の自律性を論じた Dertilis の論文 (Dertilis, P. B.: *Considérations sur le problème de l'autonomie du droit fiscal ou plus généralement du droit financier, Revue du Droit Public*, 1957, p. 53) 註示峻に當る。
- (119) キャピタル・ゲインと違法所得の問題の他、以下の点を指摘することができる。第一に、現物の所得も課税の対象に含まれる (C. G. I., art. 13, al. 1.)。その結果、たとえば、現物給与も給与所得となる (C. G. I., art. 82, cf. WTS-France, op. cit., p. 450 et s.)。第二に、わが国の雑所得にあたる所得類型として非商業利益 (*Bénéfices non commerciaux*) が存在する。

これは、主に、自由業者の所得を念頭においた所得類型であるが、他の所得類型に分類されない所得の受け皿としての機能もはたしている (C. G. I., art. 92, al. 1. 以下、cf. Tixier-Gest, op. cit., p. 384 et s.; WTS-France, op. cit., p. 460, p. 464) 第三に、帰属所得の課税 (Tixier-Gest, op. cit., p. 56; WTS-France, op. cit., p. 532, p. 542) であるが、フランスにおらずに、帰属家賃も一九六五年まで不動産所得 (revenus fonciers) に含まれるとされていた (Tixier-Gest, op. cit., p. 369, これは、四古税の一つである不動産税の名残りであると思われる)。その場合、所得は、不動産の賃貸価額から修繕費、維持費その他を控除して算定されており、その額は通常マイナスであったから、一九五九年改革により所得類型間の損益通算が認められるようになってからは、持家に住む者が優遇される結果となったために、一九六四年二月三日の予算法律一一条一項により、帰属家賃の課税 (および、損失の控除) は廃止された (WTS-France, op. cit., p. 532 et s., p. 538 et s.)。

(120) 包括的所得概念については、金子宏「租税法における所得概念の構成 (一) ～ (三・完)」法学協会雑誌八三巻九・一〇号一二四一頁、八五巻九号一二四九頁、九二巻九号一〇八一頁、参照。フランスについては、cf. Beltrame, Pierre: *Limposition des revenus*, 1970, pp. 11-20. また、貸借対借対照表理論と包括的所得概念の混同について、cf. Dersin, Arthur: *La théorie authentique du bilan*, *Revue de Science Financière*, Tm. 66 (1974), p. 551, p. 567 et s.

(121) 商業利益の算定方式には「フォルメ」と実額算定方式の二種類があり、後者は「さらに、通常の実額算定方式 (régime normal du bénéfice réel, ou bénéfice réel de droit commun) と簡易実額算定方式に分かれる」と説明されることもある (たとえば、Tixier-Gest, op. cit., p. 376; Duvergier, op. cit., p. 230)。

(122) 中里実「所得税・法人税は所得に対して課される租税か——小規模企業の課税を中心に——」一橋論叢九一巻六号七八七頁、七八九頁以下参照。なお、cf. Beltrame, Pierre: *L'imposition des revenus*, 1970, p. 20 et s.

(123) Cf. Cozian, Précis, op. cit., p. 174 et s.; Goré-Jadaud, op. cit., p. 845 et s.

(124) 本来、売上高等の要件からフォルメに服する企業が選択により簡易実額算定方式 (ないし、超簡易実額算定方式) を採用している場合には、実額算定方式を選択することはできなく (Plagnet, Bernard: *Droit fiscal de l'entreprise*, 1984, p. 549)。

- (125) Cf. Cozian, Précis, op. cit., p. 176; Goré-Jadaud, op.cit., p. 846 et s.; Plagnet, op. cit., p. 557 et s.
- (126) 一九八二年一月一日より、一八〇万フラン、五百万フランと上限が大幅に引上げられた(それ以前は、それぞれ、一〇〇万フラン、三〇万フラン)。これは、簡易実額算定方式の適用範囲を拡大するためである(Plagnet, op. cit., p. 545)。
- (127) Cf. Bresson: L'option pour le régime simplifié, *Petites Affiches de Paris*, 28-1-1983, p. 16.
- (128) Goré-Jadaud, op. cit., p. 846; Tixier-Gest, op. cit., p. 377 et s. 売上高の要件は、五〇万フランから一〇〇万フランの間(サーヴィス業の場合は、一五万フランから三〇万フラン)であった。
- (129) Goré-Jadaud, op. cit., p. 847; Tixier-Gest, op. cit., p. 378; Plagnet, op. cit., p. 557.
- (130) Goré-Jadaud, op. cit., p. 847; Tixier-Gest, op. cit., p. 378.
- (131) Goré-Jadaud, op. cit., p. 847. ただし、これは所得税の場合で、法人税については貸借対照表の提出が要求されていた(Plagnet, op. cit., p. 557)。
- (132) Plagnet, op. cit., p. 557.
- (133) Plagnet, op. cit., p. 558.
- (134) Cf. Goré-Jadaud, op. cit., p. 847. ただし、原則として同一である(Plagnet, op. cit., p. 557)。
- (135) *« le « 1970年1月1日以降「この措置は「営業権の非償却要素 (éléments non amortissables du fonds de commerce) の適用を認むる。 »*
- (136) Goré-Jadaud, op. cit., p. 821 et s.
- (137) Goré-Jadaud, op. cit., p. 848.
- (138) Cozian, Précis, op. cit., p. 177; Plagnet, op. cit., p. 558; Descargues, Robert: Les obligations comptables des petites entreprises: Le système de comptabilité super-simplifiée, *Revue Française de Comptabilité*, n° 145 (avril 1984), p. 143; Bresson: Nouveau dispositif comptable pour les petites entreprises, *Petites Affiches de Paris*, 13-5-1983, p. 6.
- (139) *« だが、これを免けて、一九八三年一月一日の省令(→C. G. I., Annexe IV, art. 4 LA)を、一九八三年二月十三日*

通達 (Instruction du 23 février 1983, *Droit fiscal*, 1983, n° 12, ID 7648) を定められたこと。

- (140) したがって、自由業者は、超簡易実額算定方式を採用することができなう。なお、超簡易実額算定方式の適用は、一九八四年の財政法律により、農業所得者にも拡大された。以上、cf. Descargues, op. cit., *RFC* n° 145, p. 144.
- (141) 所得類型でいえば、商工業利益と農業利益である。法人税の課税を受ける企業(人的会社が法人税の課税を選択した場合を含む)は、超簡易実額算定方式を選択することができなう。以上、cf. Descargues, op. cit., *RFC* n° 145, p. 144.
- (142) Descargues, op. cit., *RFC* n° 145, p. 144.
- (143) Descargues, op. cit., *RFC* n° 145, p. 143.
- (144) Descargues, op. cit., *RFC* n° 145, p. 144 et s. なお、帳簿の正規性の要求は通常の場合と同じである (ibid., p. 146 et s.)。
- (145) Cozian, Précis, op. cit., p177. #4' cf. Descargues, op. cit., *RFC* n° 145, p. 150 et s.
- (146) Descargues, op. cit., *RFC* n° 145, p. 147 et s. それは、また、E.C.J.の租税制度・会計制度の harmonisation を要求するフォルネ採用者ができるかぎり実額算定に移行させようとする政策を反映してゐると思われる。
- (147) Cf. Cozian, Précis, op. cit., p. 178 et s.; Plagnet, op. cit., p. 530 et s.; Goré-Jadaud, op. cit., p. 839 et s.; Tixier-Gest, op. cit., p. 379 et s.; Troabas-Cotteret, op. cit., p. 215 et s.; Duverger, op. cit., p. 229 et s.; Mehl-Beltrame, op. cit., p. 124 et s., p. 293 et s. #4' Lapidioth, Arye: The Use of Estimation for the Assessment of Taxable Business Income, 1977, p. 89 et s.' 中里実「所得税・法人税は所得に対して課される租税か——小規模企業の課税を中心として——」一橋論叢九一巻六号七八七頁、七九一頁以下、同「会計記録が不備な場合における課税所得の間接的認定方法」シナリスト七九号九四頁以下参照。なお、cf. Troabas, L./Cézeze, J.: L'imposition forfaitaire des B. I. C., 1958; Cézeze, J.: Étude statistique sur la structure du groupe forfaitaire des B. I. C., *Revue de Science Financière* 1961, p. 231.
- (148) この五〇万フラン(一五万フラン)とらう売上高の限度額は、一九六五年から引上げられたこと (Plagnet, op. cit., p. 544)。これは、フォルネの適用を狭めるためである。なお、cf. Plagnet, op. cit., p. 544 et s.

- (149) Cf. Pagnet, op. cit., p. 546.
- (150) Pagnet, op. cit., p. 546; Goré-Jadaud, op. cit., p. 840.
- (151) 各実額算定方式の下においては、納税者自身が自らの責任で商工業利益の額を算定するのに対し、フォルフエの下においては、納税者に譲渡した権利 (le privilège d'auto-imposition) は認められていないわけである (Cozian, Précis, op. cit., p. 180)。なお、フォルフエを採用する企業と会計記録の関係については cf. Pagnet, op. cit., p. 549.
- (152) Cozian, Précis, op. cit., p. 180 et s.
- (153) したがって、フォルフエの不可侵性といっても、それは、納税者が行政庁の調査を受けないという意味ではない。ただし、現在までのところ、そうした調査が行われることは比較的小さい (Cozian, Précis, op. cit., p. 184)。なお、フォルフエの失効については、cf. Pagnet, op. cit., p. 554 et s.; Casimir, J.-P.: La caducité du forfait commercial établi sur la base de renseignements inexacts, *Revue Française de Comptabilité*, juin 1979, p. 327.
- (154) WTS-France, op. cit., p. 347. et s.
- (155) Duverger, op. cit., p. 231.
- (156) ここに、フォルフエの利点と欠点 (cf. Tixier-Gest, op. cit., p. 131 et s.)、および、フォルフエ制度の評価 (ibid., p. 135 et s.) について筆者がかつて述べたところ (拙稿「会計記録が不備な場合における課税所得の間接的認定方法」ジュリス ト七九九号九五頁) を引用しておく。「フォルフエは、納税者にとって、正確な会計帳簿を備える場合よりも記帳義務がはるかに軽減され、プライバシーが守られやすいという利点をもつ。それは、また、行政庁にとっても様々な利点をもつ。すなわち、税務調査が楽で紛争が減少する結果徴税コストが少なくて済み、また、少ない徴収コストの割には個々の納税者の個別的状況に応じた課税を行なうことができるし、さらに、過小評価の傾向はあるにせよ安定した収入を獲得することが可能となる (ある論者はフォルフエを「租税的平和の道具 (un instrument de paix fiscale)」と呼んでゐる (D. de la Martinière, cité à Tixier-Gest, op. cit., p. 133))。これに対して、フォルフエの欠点は、その不正確性につきるといえる。……行政庁は、経験に基づいて算出された平均値を用いて交渉を行うわけであるから、正確さは当初から断念されている。そして、この不正

確かなしは納税者にとって有利となっている (Tixier-Gest, op. cit., p. 134)。「フォルフェについては、フランスにおいても批判が強い。すなわち、その過小評価傾向故に、フォルフェは自営業者を給与所得者に比して不正に優遇しているというのである。これに対する改革論として、その適用範囲の制限、現金収支記録作成の義務づけなどが提案されている。しかし、フランスにおけるフライバシー尊重、納税意識の低さ等を考えると、フォルフェは必要悪といえよう(過小評価の傾向はあるにせよ、納税者の協力を得にくい実額算定方式よりもフォルフェの方が真実に合致しているといえなくもない (Tixier-Gest, op. cit., p. 133))。ヨーロッパの租税および会計制度のハーモナイゼーション、経営の近代化等を通じてフォルフェの地位は低下するとしても、それが廃止されることは当分ないであろう。」

(17) Cf. Duverger, op. cit., pp. 18-24; Tixier-Gest, op. cit., pp. 125-139; Trotabas-Cotteret, op. cit., pp. 34-41; WTS-France, op. cit., pp. 345-368.

(18) *évaluation administrative* という語が、一定の場合の賦課決定という意味の他に、行政庁による評価一般をさす語として用いられることがあるという点については、Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 40 参照。

(19) ①外形標準方式は、フランス革命後かなり重視された(四古税)が、現在ではあまり用いられていない。ただ、総所得金額(revenu global)に関する一般租税法典一六八条は、外形標準方式を定めた規定として注目される。これは、納税者に通常の申告の際に、「生活水準の要素(éléments du train de vie)」とよばれる一定の資産等——住宅、別荘、使用人、車、ヨット、飛行機等がこれにあたる、そして、各要素ごとに、それが一定額の所得を示すものとして、一定の額が定められている——を保有(ないし、雇用)しているか否かを申告させ(C. G. I., art. 171)各要素ごとに定められた額を合計して、当該納税者の所得はこの合計額より少ないことはありえなうとして課税を行う制度である(Trotabas-Cotteret, op. cit., p. 236 et s.; Tixier-Gest, op. cit., p. 138, p. 191 et s.; WTS-France, op. cit., p. 362 et s.; Lapidot, Arye: The Use of Estimation for the Assessment of Taxable Business Income, 1977, p. 63 et s.)など、行政庁による評価は、賦課決定を、申告を前提として一定の所得類型について用いられる決定(évaluation d'office)・更正(rectification. C. G. I., art. 58. Cf. WTS-France, op. cit., p. 918 et s.)の他に、総所得金額についての決定(taxation d'office. C. G. I., arts. 179-181. Cf. WTS-

France, op. cit., p. 915 et s.) におおつても行われる (Tixier-Gest, op. cit., p. 17 et s.)。この総所得金額についての決定の中で重要なのは、一般租税法典一八〇条の個人支出 (dépenses personnelles, ostensible et notoire) を基準とした課税である。右の「一六八条や一八〇条については」 cf. Tixier-Gest, op. cit., p. 187 et s.; Lapidoth, op. cit., p. 61 et s., p. 63 et s.; Gaudemet, P.-M.: L'aménagement de la taxation d'office face aux exigences de légalité devant la loi et de la procédure budgétaire, *Actualité Juridique-Droit Administratif*, mai 1974, p. 236; Buisson, Jaques/Maitrot, Jean-Claude: Les avatars de l'article 180 du Code Général des Impôts, *Revue de Science Financière*, vol. 67 (1975), p. 26; Wachsmann, Patrick: L'article 168 et l'article 180 du Code Général des Impôts, *R. S. F.*, vol. 68 (1976), p. 645; Casimir, Jean-Pierre: Les signes extérieurs du revenu, 1979. また、中里実「所得税・法人税は所得に対して課される租税か」一橋論叢九一巻六号七九四頁参照。一八〇条の制度は、申告義務違反等に対する制裁 (sanctions fiscales) としての意味あつをもつてゐる点で、一六八条の制度と区別される (Protabas-Cotteret, op. cit., p. 237)。

(160) 課税物件の評価の一方としての申告であるから、課税標準申告である。

(161) 実額算定方式、簡易実額算定方式、超簡易実額算定方式の三者の区分は、記帳義務の程度等の差異に基づく申告の方式の区分である(ただし、超簡易実額算定方式と簡易実額算定方式においては、申告の方式は同一であり (Cozian, Précis, op. cit., p. 177)。両者は、記帳義務の程度を異にするだけである)。しかし、それは、また、課税利益の内容自体に影響を及ぼす算定方式の区分ともいえる。

(162) 中里実「所得税・法人税は所得に対して課される租税か」一橋論叢九一巻六号七九一頁以下参照。

(163) 法人税の課税利益算定の一般的原则を定めた一般租税法典二〇九条一項は、課税利益の算定方法について大部分を所得税 (商工業利益) に関する規定に委ねてゐるが、そこで参照させられてゐるのは実額算定方式についての五三条乃至五八条である。

(164) Cf. Cozian, Précis, op. cit., p. 259 et s.; Goré-Jadaud, op. cit., p. 816 et s.

(165) Cf. Cozian, Précis, op. cit., p. 416 et s.; Plagnet, op. cit., p. 543 et s.

- (166) Cozian, Précis, op. cit., p. 174, p. 176, p. 416 et s.
- (167) これについては、本稿第二節で詳しく述べた。
- (168) ECの第四指令は、株式会社、株式会社、および有限会社を、資産、売上高、従業員数という三つの基準により、大、中、小規模企業の三つに分け(同指令一一条)、小規模企業については略式の計算書類の作成のみを要求している。また、商法典一〇条三項の類似の方式を採用している(Descargues, op. cit., R. F. C. n. 145, p. 149 et s.)
- (169) Plagnet, op. cit., p. 547 et s.
- (170) Cozian, Précis, op. cit., p. 178.
- (171) Cozian, Précis, op. cit., p. 186; Plagnet, op. cit., p. 544.
- (172) Cozian, Précis, op. cit., p. 186; Plagnet, op. cit., p. 548.
- (173) C. G. I., art. 1649 *quater* C et s.; C. G. I., Ann. II, art. 371 A et s. #2; cf. Cozian, Précis, op. cit., p. 169 et s.; Plagnet, op. cit., p. 568 et s.; Gore-Jadaud, op. cit., p. 848 et s.
- (174) Plagnet, op. cit., p. 572 et s.
- (175) Duvergier, op. cit., p. 235 et s.; Tixier-Gest, op. cit., p. 397 et s.
- (176) Plagnet, op. cit., p. 573 et s.
- (177) Plagnet, op. cit., p. 547, p. 396.
- (178) Plagnet, op. cit., p. 548.
- (179) Plagnet, op. cit., p. 548.
- (180) Juliot de la Morandière et al., *Tr. II*, op. cit., p. 353 et s.
- (181) 純資産の比較に用いられる貸借対照表は、租税法上特別に作成されたものではなく、通常の商事貸借対照表である。しかし、租税法上、企業会計と異なる評価規定が存在することから、貸借対照表がこれらの特別規定の要求を満たすように作成されていなければ、調整がはたせられることとなる(WTS-France, op. cit., p. 289)。なか、同書には、そうした調整を避

けるために企業会計が租税法の定めに従う傾向があるという指摘 (p. 289, note 10) がなされているが、この点については第三節で論ずる。

(182) Cf. Julliot de la Morandière et al., Tm. II, op. cit., p. 355.

(183) 本款四(4)参照。

(184) Julliot de la Morandière et al., Tm. II, op. cit., p. 355. なお、損益計算書を用いて課税利益を求める方法も、本款四(4)述べた貸借対照表理論に立脚している。なぜなら、損益計算書は、経営計算書と異なり、經常損益のみならず臨時的な損益を記録しているからである (cf. Julliot de la Morandière et al., Tm. II, op. cit., p. 352)。

(185) Plagnet, op. cit., p. 346 et s.; WTS-France, op. cit., p. 290, note 11; Plagnet, Bernard: Les rapports entre le droit fiscal et la comptabilité commerciale, *Revue de Science Financière*, vol. 66 (1974), p. 705.

(186) Cf. Brachet, Bernard: Manuel de droit fiscal, 1972, pp. 119-128; Cozian, Précis, op. cit., pp. 37-161; Duverger, op. cit., pp. 203-215; Gambier, Claude: Les impôts en France, 7<sup>e</sup> éd., 1975, pp. 28-87; Gaudemet, Paul Marie: Finances publiques, Tm. II, Emprunt et impôt, 1975, pp. 465-471; Goré-Jadaud, op. cit., pp. 727-816; Julliot de la Morandière et al., Tm. II, op. cit., pp. 351-436, 500-524; Mehl-Beltrame, op. cit., pp. 241-274; Plagnet, op. cit., pp. 354-431, 435-443; Ripert, Georges/Durand, Paul/Roblot, René: Le droit fiscal des affaires après la réforme fiscale (Extrait du Traité élémentaire de droit commerciale, 4<sup>e</sup> éd., Tm. II, 1959), 1960, pp. 164-191, 216-228; Tixier-Gest, op. cit., pp. 321-350; Turq, André: Fiscalité de l'entreprise, 4<sup>e</sup> éd., 1977, pp. 66-121.

(187) Grundzüge der Gewinnermittlung im französischen Steuerrecht (Institut "Finanzen und Steuern", Heft 101), 1971, p. 12.

(188) 本款四(5)。しかも、三八条は、(一)項において、課税利益は純利益であるとした上で、(二)項において、純利益が期末と期首における純資産価額の差額であると規定している。すなわち、一般租税法典三八条二項は、商工業利益が損益計算によって算定される(純利益)という語が、このことを物語っている)ことを前提とした上で、課税利益の範囲を拡大して企業の操業と

はみなされない事態において実現された利益をも課税利益に含めるために、純資産比較に言及しているのであり、課税利益の算定方式として純資産比較を規定しているわけではない、と考えることもできよう。

〔未完〕