

諸外国における最近の税制改正の動向

岸 本 浩

はじめに

1980年代は、各国において簡素・中立へ向けた税制改革が行われ、それと合わせて減税が行われてきた。

アメリカでは、1981年に成立したレーガン政権の下で、同年、経済再建租税法が成立し、個人所得税率の引下げや法人所得税の課税ベースの縮小等を内容とする大幅な減税が行われた。1986年には、税制改革法が成立し、個人所得税の累進構造のフラット化（15、28%の2段階）、法人所得税率の引下げ（34%）、法人所得税の課税ベースの拡大が行われた。

イギリスでは、1979年にサッチャー政権が成立し、所得税率の引下げが何度か行われた後、1988年に所得税の累進構造のフラット化（25、40%の2段階）が行われた。また、法人税率も引き下げられ、1991年には、メージャー政権の下で33%になっている。

ドイツでは、1982年に成立したコール政権の下で、1986年、1988年、1990年に3段階の減税が行われ、所得税の税率と累進度の引下げ（19%～53%）、法人税率のうち留保分の引下げ（50%、配当分は36%）が行われた。

フランスでは、元来、直接税の割合が低いので、他の国々とは一律には論じにくい面があるが、1981年にミッテラン政権が成立して以来、所得税は、一旦、税率が引き上げられたが、その後引下げが行われた（56.8%）。法人税は、度々税率が引き下げられ、現在、 $33\frac{1}{3}$ %になっている。

また、これらの過程で、イギリス、ドイツ、フランスでは、付加価値税の税率が引き上げられてきた。

ところが、1990年代になって、各国において増税が課題となってきている。

アメリカでは、ブッシュ政権が増税は行わないという選挙公約にもかかわらず、1990年に、個人所得税の最高税率を31%に引き上げ、3段階の税率構造とした。また、本年より政権についたクリントン大統領は、富裕層に対する負担の強化、企業課税の強化等を含む税制改革案を提案している。

イギリスでは、1992年に所得税に20%の軽減税率が設けられたが、他方、本年の税制改正案は、インデクセーションの停止等により、ネットで増税となっている。

ドイツでも、東西ドイツの統一の負担を賄うために、連帯協約を締結することの協議が進められ、その中で増税措置がとられることとされている。

このように1990年代は、財政赤字の削減のための増税が各国で課題となる傾向がある。税制に関する国際的な視点としては、ECの税制調和の動向等があげられよう。

本年1月には、EC統合がなされたが、それとともに、付加価値税について、標準税率を最低15%とする等の税制の調和のための措置がとられている。直接税についての税制の調和は、間接税に関するほどは進展していないが、1992年に公表されたオランダのルーディングを委員長とする委員会報告で、一定の検討がなされている。ヨーロッパ諸国においては、税制の調和の観点も税制改正に影響してくるものと考えられる。

環境保護に対する関心が高まっているが、アメリカ、イギリスでは、環境保護と関連づけて増税が提案されている。環境税については、OECDにおいて、本年3月に報告書が公表されており、環境保護に対して税制の果たしうる役割についての研究が進められている。

アメリカ

クリントン大統領は、財政赤字の削減、そのための富裕層に対する負担の強化を選挙期間中から公約として掲げていたが、本年2月に発表した経済政策、また、4月に発表した予算教書では、その具体的な内容が示されている。

経済政策は、短期的な経済刺激策、長期的な経済成長・雇用創出、財政赤字削減を柱としている。このために増税措置を基本としつつ、減税措置を組み合わせる税制改正案を策定している。

予算教書によると、増税・増収額は、1994年度～97年度の4年間で2,405億ドル、減税・減収額は、同じ4年間で437億ドルであり、差引ネットで4年間で1,968億ドルの増税・増収になる。また、これらの他に、手数料等の増加を合わせると、4年間でネットで2,197億ドルの歳入増が見込まれている。税制改正の主な内容をみると、以下のようになっている。

1. 増税・増収措置（4年間で2,405億ドル）

(1) 税制の公平化関連

高額所得者に対する増税として、個人所得税の課税所得14万ドルを超える部分（夫婦共同申告の場合）に36%の税率を課し、更に課税所得25万ドルを超える部分に税額の10%の付加税を課す。この結果、現在、15、28、31%の3段階の税率であるところ、36%の税率が追加され、4段階になるとともに、実質的には、更に39.6%の税率が付加され、5段階の税率になることになる。

また、昨年まで55%であった遺産税の最高税率が、ブッシュ政権の下で本年より50%に引き下げられているが、これを1月に遡及して55%に引き上げることとしている。

この他、交際費の損金算入を交際費の80%から50%に引き下げ、生産性と結びつかない重役報酬の損金算入を100万ドルに制限することとしている。

(2) 企業課税関連

法人所得税の課税所得1,000万ドルを超える部分に36%の税率を課すこととする。これにより、現在、15%、25%、34%の3段階の税率が、4段階になる。

また、ロビーイング費用については、損金算入を禁止することとする。

(3) 国際企業課税関連

石油関連の多国籍企業の外国税額控除が他の業種の企業より優遇されていることを改革する。また、移転価格税制の執行を強化する。

(4) エネルギー税関連

熱量（BTU、英国熱量単位）を基準にした新エネルギー税を導入する。BTUとは、1ポンドの水を1華氏度上げるのに必要な熱量であるが、これを基にして、石炭、天然ガスについては、0.257ドル/100万BTUs、石油については、0.599ドル/100万BTUsの課税をする。

ガソリン税について、現在、暫定的に付加されている部分（2.5セント）については、恒久的に課すこととする。

(5) 執行強化関連

内容は、明確ではないが、執行を強化することにより、4年間で56億ドルの増収を図ることとしている。

表1 政府財政収支見通し（予算ベース）

（単位 億ドル、%）

年 度	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
歳 入 （対前年度比）	10,905 (3.4)	11,457 (5.1)	12,513 (9.2)	13,277 (6.1)	14,129 (6.4)	14,761 (4.5)	15,305 (3.7)
歳 出 （対前年度比）	13,809 (4.3)	14,676 (6.2)	15,153 (3.3)	15,744 (3.9)	16,246 (3.2)	16,901 (4.0)	17,810 (5.4)
財 政 収 支 （対GDP比）	2,904 (4.9)	3,320 (5.2)	2,641 (4.1)	2,467 (3.6)	2,117 (2.9)	2,140 (2.8)	2,504 (3.2)

（注）1992年度は実績値。

表2 政府歳入見通し(予算ベース)

(単位 億ドル, %)

税目	年度 1992 (構成比)	1993	1994	1995	1996	1997	1998
個人所得税	4,760 (43.6)	5,153	5,600	5,898	6,273	6,532	6,803
法人所得税	1,003 (9.2)	1,063	1,203	1,254	1,338	1,401	1,407
社会保障税	4,137 (37.9)	4,268	4,650	4,915	5,176	5,377	5,600
連邦間接税	456 (4.2)	476	514	623	726	809	827
遺産税・贈与税	111 (1.0)	125	127	137	148	158	168
間税・手数料等	174 (1.6)	192	213	223	232	242	252
その他	265 (2.4)	179	206	226	235	243	250
計	10,905 (100.0)	11,457	12,513	13,277	14,129	14,761	15,305

(注) 1992年度は実績値。

表3 増減税の歳入効果

(単位 億ドル, %)

	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1994-97
・所得税率の引上げ	16	275	196	227	260	274	958
・健康保険料の課税対象所得額の制限撤廃	-	28	60	64	68	72	220
・法人税率の引上げ	4	75	50	51	52	53	228
・新エネルギー税	-	20	93	167	221	227	501
・プエルトリコ等で稼得された所得に対する税額控除の制限	-	2	9	17	21	23	49
・サービス産業への支払いに対する支払調書提出義務の強化	-	1	8	13	19	22	40
・過少申告に対する罰則の強化	-	3	6	4	3	3	16
・交際費課税の強化	-	18	32	34	37	40	121
・適格年金の最高拠出水準等の引下げ	-	3	8	8	9	9	27
・有価証券の時価評価	-	10	11	11	11	7	43
・転勤費用の控除項目制限	-	1	4	4	4	4	13
・ガソリン税の税率を恒久化	-	-	-	26	26	26	52
・遺産税の税率引上げ	-	5	5	6	6	6	21
・クラブ会費の損金算入禁止	-	1	2	3	3	3	9
・FDICの補助を受けた損失について損金算入を禁止	6	4	-	-	2	1	6
・ロビイング費用の損金算入禁止	-	1	2	2	2	2	7
・百万ドルを超える重役報酬の損金算入制限	-	1	1	1	1	2	4
・国際企業課税	2	13	21	24	26	27	83
・その他	-	2	1	1	1	1	6
増税・増収計	27	464	505	663	773	802	2,405
減税・減収措置	60	121	124	99	93	110	437
ネット増税・増収	32	343	382	563	680	692	1,968
その他歳入関連措置							
・内国歳入庁執行関連	2	1	1	4	5	6	9
・内国水路燃料税の引上げ	-	-	1	2	3	3	6
・その他手数料等	-	2	-	1	1	-	-
その他歳入関連措置計	2	1	2	5	7	8	15
・社会保障給付の課税強化	-	17	50	53	55	57	175
・法人税予定税率の適用恒久化	-	-	-	-	39	8	39
歳入措置総計	34	360	434	662	781	765	2,197

2. 減税・減収措置（4年間で437億ドル）

(1) 教育・訓練関連

雇用者が給付する従業員の教育補助の年5,250億ドルを限度とする非課税措置は、昨年6月に失効しているが、これを恒久的な措置とする。

(2) 投資・経済成長関連

投資税額控除は、1986年のレーガン政権の税制改革の際に、課税ベースの拡大の一環として廃止されたが、これを復活することとする。大企業の投資増加額に対して暫定的な投資税額控除を設け、また、総収入500万ドル未満の企業に対して恒久的な投資税額控除を設ける。

試験研究費の増加分に対して認められる税額控除は、1992年6月に失効しているが、これを恒久化する。

5年以上の保有を条件に、小企業発行の株式によるキャピタル・ゲインの50%を非課税とする。

(3) 税優遇措置を伴うエンタープライズ・ゾーンの創設

ブッシュ政権の時代より提案されているものであるが、都市部の振興のために、地域指定をして、産業に対する税優遇措置を設ける。

(4) 勤労所得税額控除の拡充

扶養子女を持つ低所得の勤労者に対して還付可能な税額控除を認める制度で、最高限度額は、扶養子女1人の場合1,434ドル、2人以上の場合1,511ドルである。エネルギー税等により、低所得層の負担が重くならないように、勤労所得税額控除を拡充して、低所得層の負担を相殺することとしている。

(5) 不動産投資関連

地方政府が発行する抵当証券の利子の非課税措置を恒久化する。

イギリス

ラモント蔵相は3月16日、下院で恒例の予算演説を行った。予算演説は経済見通し、財政金融政策及び1993年度（1993.4～）税制改正案などから成る。税制改正案については、産業・住宅振興対策のための印紙税及び予納法人税の引下げ、20%の軽減税率の適用範囲拡大等による所得税減税が行われた反面、所得税・相続税・キャピタルゲイン税の控除額の据置き（インデクセーションの実施の停止）、個別間接税の引上げ等の増税措置も提案され、全体として約5億ポンド（約1千億円）の増税となっている。税制改正案の概要は以下のとおりである。

1. 所得税率及び控除

(1) 20%の軽減税率の適用上限を現行の2,000ポンドから2,500ポンド（56万円）に引き上げる。（基本税率25%及び割増税率40%が適用される所得の上限額は据置き）。なお、1994-95年度には、3,000ポンドに引き上げる。

(2) 人的諸控除の額を前年度に同額に据え置く。ただし、1994年4月6日以降、65歳以上の夫婦に適用される夫婦者控除は200ポンド引き上げられ、夫婦者控除、追加子女控除及び寡婦控除の適用は税率20%適用所得に制限される。

(3) 慈善団体に対する寄附金控除の上限を600ポンドから900ポンド（20万円）に引上げ。

2. キャピタル・ゲイン税

控除額5,800ポンド（129万円）は据え置かれる。

3. 企業関連

(1) 所得税及び国民保険料の算定のための社用車のFRINGE BENEFITの評価額を本年4月より8%引き上げる。

(ただし、1994年4月以降、この評価額は店頭価格の35%に置き換えられ、業務上の走行距離や4年以上の使用年数を考慮して減額もされる。)

- (2) 法人の支払配当に対する予約法人税の税率を現行の25%から20%に段階的に引き下げるとともにインプューションの調整割合を引き下げる。
- (3) 1993年7月から石油開発企業の課される石油収入税の税率を75%から50%に引き下げる。
- (4) 雇用者が被雇用者に対して支払う転居費用のうち損金算入できる額について8,000ポンド(178万円)の上限を設定する。
- (5) イングランド及びウェールズの非居住用資産レイトについて、1990年改正で決められた高い税額の適用を実質ベースで凍結する。

4. 住宅関連

(1) 住宅ローン利子控除

1994年4月より住宅ローン利子控除の税額控除額を現行の25%から20%に引き下げる。

(2) 印紙税

土地等の資産の取引にかかる印紙税の課税最低限を現行の30,000ポンドから60,000ポンド(1,338万円)に引き上げる。

5. 相続税

課税最低限150,000ポンド(3,345万円)を据え置く。

6. 付加価値税

環境への配慮及び財源確保の目的のため、現在ゼロ税率の適用対象である家庭用燃料及び電力に対して、1994年4月より8%で課税し、1995年4月より17.5%で課税する。

7. 個別間接税(1993年3月16日より)

(1) 酒精税を除くその他の酒税 約5%の引上げ

(2) ガソリン等自動車燃料にかかる税 約10%の引上げ

(注) 昨年11月に廃止された自動車特別税の減収分を補うため。

(3) たばこ税 20本入り紙巻たばこ 10ペンス引上げ

5本入り葉巻たばこ 4.5ペンス引上げ

(4) 自動車税(自動車の保有にかかる税) 税額を年間110ポンドから125ポンドに引上げ

(5) 賭博遊戯税 賭博機の免許にかかる税 20%引上げ

(6) 1994年度から国営富くじ(National Lottery)の総賭金に対して12%で課税する。ただし、賞金には課税しない。

8. その他

(1) 1994年4月より、被雇用者及び自営業者の国民保険料率を1%引き上げる。

(2) 1996-97年度以降、所得税手続きの簡素化のため、申告書を提出する納税者に対して、申告課税の選択を認める。

表4 1993年度税制改正の税収に及ぼす影響

(単位 百万ポンド)

税制改正の項目	物価上昇の効果を除いた各年度の税収の増減		
	1993-94	1994-95	1995-96
所得税			
・ 人的控除及び基本税額適用範囲の据置き	660	920	960
・ 夫婦者控除等の適用所得の制限	-	910	1,170
・ 20%の軽減税率の適用範囲の拡大	300	710	850
・ 住宅ローン利子控除の適用控除額の引下げ	-	820	870
・ 社用車等のFRINGE BENEFITの改正	200	345	390
・ 転居費用の損金算入制限	-	200	200
印紙税			
・ 土地等の資産にかかる印紙税の課税最低限の引上げ	220	270	265
企業関連			
・ 予約法人税率の引下げ及び配当課税の改正	100	100	900
・ 石油収入税の改正	-	300	400
・ 租税回避の防止措置	70	460	450
非居住用資産レイト	370	260	...
キャピタルゲイン税			
・ 事業者に対する救済措置	*	20	30
付加価値税			
・ 家庭用燃料及び電力に対する課税	-	950	2,300
・ 罰金の改正	50	75	75
・ 貸倒れに対する救済措置	150	-	-
個別消費税			
・ 酒税	30	50	55
・ ガソリン等にかかる税	195	640	1,020
・ たばこ税	245	295	310
・ 自動車税	300	310	320
国民保険料			
・ 被雇用者	-	1,750	2,100
・ 自営業者	-	40	110
その他の税制改正項目	20	30	30
全体の効果	490	6,725	10,305

- : 税収に影響しない。 * : 無視できる程小さい効果。 ... : 適用されない。

表5 財政収支

(単位 十億ポンド, %)

年度		1991	1992	1993	1994	1995
項目		(実績)	(見込)	(見通し)	(見通し)	(見通し)
	一般政府歳出	236.1	260	280	296	314
	一般政府歳入	222.2	224	229	251	275
	一般政府借入所要額 (GGBR)	14.0	36	51	45	40
	公企業借入所要額	0.2	1	1	1	1
	公的部門借入所要額 (PSBR)	13.8	35	50	44	39
	PSBR / GDP	2.4	5.75	8	6.5	5.5

表6 経済見通し

(単位 %)

項目	1992 (実績)	1993 (92.3見通し)	1994上期 (見通し)
実質GDP成長率	0.5	1.25	3.0
国内消費	0.5	1.25	3.0
純貿易	1.25	0	0
経常収支(億ポンド)	12	17.5	18.5
小売物価上昇率	3.75	3.75	3.75

ド イ ツ

1. 利子源泉徴収制度の導入

利子所得は、従来、申告により他の所得と合わせて課税されていたが、連邦憲法裁判所は、1991年6月27日、当時の利子所得に対する課税の実態を憲法違反であるとし、1993年1月1日までにこれを改善することを求める判決を下した。同判決では、源泉徴収が行われない当時の利子課税制度では、利子所得を正直に申告した者とそうでない者との間で著しい不公平を生じているため、憲法違反であるとされた。

判決を受けて、政府・連立与党は、1993年1月1日より、利子所得に対して源泉徴収制度を導入することとし、1992年4月8日、関連法案を閣議決定した。

閣議決定された法案では、利子所得に対する税率25%の源泉徴収制度の導入、貯蓄者控除(利子所得等に対して認められる所得控除)の、独身者600マルク、夫婦者1,200マルクから、独身者6,000マルク、夫婦者12,000マルクへの引上げ、銀行の守秘義務の維持等が定められていた。これは、利子課税制度の不公平を是正するために源泉徴収制度を導入すると同時に、1989年に10%の源泉徴収制度を導入しつつも、ドイツからの資本流出の激化により半年で廃止した経緯を踏まえ、貯蓄者控除の引上げ等の措置をとったものと思われる。

閣議決定された利子源泉徴収法案は、1992年6月に連邦衆議院で可決されたが、連邦参議院で否決され、同年7月の両院協議会における妥協成立後、9月24日に連邦衆議院で可決、9月25日に連邦参議院で承認され、成立した。

1993年1月1日より施行されている利子源泉徴収法の概要は以下の通り。

(1) 利子所得に対して30%の源泉徴収制度を導入

源泉徴収は総合課税の前取りとして行われ、源泉徴収額は所得税、法人税の申告に際して考慮される。

(2) 貯蓄者控除の引上げ

貯蓄者控除額を独身者6,000マルク、夫婦者12,000マルクに引き上げる。

(3) 銀行の守秘義務の維持

税務署が一般的監視を目的として、金融機関に対して個人の口座に関する情報の提供を求めることを禁止する規定(租税通則法30a条)を維持する。

なお、政府は今回の利子源泉徴収法の導入による資本流出はさほど大きくないと予想していたが、1993年1月以降、資本がドイツ国外(特にルクセンブルク)へ大量に流出しているようである。

2. 連邦緊縮計画

1990年行われた東西ドイツ統一に伴う財政負担の増加については、政府は当初増税によらず、歳出の大幅削減により対処することとしていた。しかし、旧東独諸州の財政状況の悪化と湾岸支援策の実施の必要性に伴い、1991年に「連帯法」により、所得税・法人税に対する付加税(税額の7.5%を一定期間徴収するもの)の実施、鉱油税、保険税、たばこ税の税率引上げ等が行われた。

その後、旧東独地域の復興は思うように進展せず、政府の財政赤字も増大するなか、1992年以降、コール首相の

提唱により、連邦・州・与党・野党・財界・労働組合が参加して、旧東独地域への支援策及びその財源等について「連帯協約」という形で合意すべく協議が進められている。1993年1月21日、政府・連立与党は、連帯協約のたたき台として「連邦緊縮計画」を合意し、同年3月4日には実施法案が閣議決定された。

1993年1月に合意された連邦緊縮計画の概要は以下の通り。

(1) 連帯付加税の導入

1995年1月1日から、所得税、法人税に対する連帯付加税（税率7.5%）を実施する。

(2) 財産税の増税

個人用財産に対する財産税の税率（現在0.5%）を1995年1月1日より、1.0%に引き上げる。また、基礎控除を7万マルクから12万マルクに引き上げる。

(3) 保険税の増税

保険税の税率（現在10%）を、1993年7月1日より12%、1995年1月1日より15%にそれぞれ引き上げる。

（注）税率及び実施時期等については、法案化及び今後の審議の段階で変更される可能性がある。

フ ラ ン ス

1993年度予算法は1992年12月30日に成立し、31日に公布された。以下、この予算法における主な税制改正を見ていくことにする。

1. 所 得 税

(1) 扶養子女の就学費用にかかる税額控除の創設

中高等教育を受けている子女を持つ家族に対する税額控除制度が新設される。

(2) 賃貸不動産投資優遇措置の強化

賃貸住宅の供給の増加と建設、公共事業分野の活性化を目的に、賃貸住宅投資に対する税額控除が拡大される。

2. 法 人 税

(1) 法人税率の引下げ

1993年1月1日以降に始まる事業年度の利益に対しては税率が34%から $33\frac{1}{3}$ %に引き下げられる。

今回の法人税率引下げはここ数年の法人税改革を完成するものであり、企業の租税負担を軽減し、自己資本の強化を促す政策の一環である。従来、配当課税との調整が部分的にしか行われてこなかったが、これにより完全調整されることになる。

(2) 証券投資信託会社の株式・持ち分及び割引債又はゼロ・クーポン債に関する税制の改正

現行制度では、企業により保有されている証券投資信託会社の株式や持分の値上がり益は、証券の譲渡時のみに課税されることとなっているため、即座に課税される生産部門への投資に比して優遇されている。今回の税制改正で実物投資にインセンティブを与えるため、法人により保有されている証券投資信託の株式や持分は各事業年度毎にその清算価値で評価し、評価益に課税することとした。同様の目的で、割引債やゼロ・クーポン債の元本組入利子は償還差益が取得価額の10%を超えていることを条件として決算毎に課税することとした（元本組入利子額は保険計理の利率から算出される）。

(3) 概算課税制度の税率の変更

概算課税制度は赤字申告をして法人税を納めない企業が多いことに対処する目的で導入された制度で、利益の有無にかかわらず総売上高に応じた額を課税される。今回の改正では総売上高5,000万フラン～1億フラン、1億フラン～5億フラン、5億フラン～という新たな刻みを設けてより多くの負担を求めている。