

諸外国における税制改正の最近の動向

渡 辺 裕 泰

1. は じ め に

アメリカ、イギリス、西ドイツ及びフランスでは、程度の差こそあれ、いずれも、景気の停滞、物価の上昇、財政の赤字といった難問をかかえている。これらの国における最近の税制改正の方向を、税制のゆがみの是正等を目的とする改正は別として類型化すると、このような経済情勢を反映して、①景気刺激、②インフレ抑制、又は、③財政バランスの回復に重点をおいて行われるものに大別できる。

これを国別に見ると、税制改正の重点は、次のとおりである。

- ① アメリカでは、所得税減税を中心とする景気刺激（ただし、本年4月半ば以降はインフレ懸念から、その程度が弱まっている）
- ② 西ドイツでは、歳出抑制とともに、選択的増税、付加価値税増税等による財政バランスの回復
- ③ イギリスでは、賃金上昇率を一定水準に抑えることを条件とする所得税減税によるインフレの抑制と選択的増税による財政バランスの回復
- ④ フランスでは、付加価値税率引下げ等によるインフレの抑制と臨時付加税及び選択的増税による財政バランスの回復（ただし、本年4月以降は、インフレ対策から雇用対策へと重点が移りつつある。）

2. ア メ リ カ

（1）1975年減税法

アメリカでは、1975年に、景気浮揚を目的として、1974年分として既に納付した所得税額の10%（最高200ドル）を払い戻すこと（タックス・リベート、戻し税）をはじめとして、総額228億ドルにのぼる所得税及び法人税の時限的減税を実施した。所得税については、①概算控除の引上げ及び②一般税額控除（人的控除適格者1人につき30ドルの税額控除）の新設がその内容であり、法人税については、①投資税額控除の拡充（適格投資額の7%を10%に引上げ）及び②法人税率構造の若干の変更を内容としていた。

（注）内容の詳細については、第1表を参照のこと。

（2）公共投資か減税か

—アメリカにおける財政政策の選択—

1975年の減税は、前述のとおり、景気刺激策としてとられたものであるが、財政政策による景気刺激を行おうとする場合、我が国では公共事業（公共投資）が主として使われるのに、アメリカではもっぱら減税が行われるのは何故であろう

か。ここで見落してならないのは、アメリカでは、財政政策により景気刺激を行おうとする場合に、減税しか手段がない、いいかえれば、公共投資か減税かという選択の余地がないという事情が存在することである。アメリカで公共事業を景気刺激策として使えないのは、次のような理由による。

①まず、第1に、アメリカは国土が非常に広大であるので、公共事業が地域的な政策にしかなり得ないということである。OMB（行政管理予算庁）のエコノミストは、カリフォルニアの山の中で大水利事業をやってみても、せいぜいサンフランシスコに影響が見られる程度で、ボストンとは関係がないと表現している。本四架橋で、少くとも国土の半分位の地域に景気刺激効果が現われるであろう日本とは事情が異なるのである。アメリカにおいては、公共事業の持つこのような地域性の故に、歳出権限法が議会を通りにくいということもあるようである。これに対し、租税政策は、租税を払う国民全体に及ぶものであるから地域性がない。従つて、広大な米国においては、最も公平な財政手段ということになる。

②第2に、アメリカにおいては、公共事業より租税政策の方が伸縮性が高いということがいわれている。これは、一つには公共事業を行う主体は州政府であつて連邦が公共事業を行いうる余地は限られているという制度的な理由によるが、もう一つは、景気対策としての一般的減税に期限を付したり、またその延長のための法案への署名を大統領が拒否してもさほどの騒ぎがおこらない、いいかえれば増税が受け入れられるという下地があるという理由による。公共事業と減税それぞれの伸縮性という点は、わが国とは逆の関係にあるといえようか。

③第3に、国民総支出に占める個人消費支出のシェアが、アメリカは日本より10%程度高く、かつ、人口中に占める所得税納税者数の割合も、アメリカは日本より高いので、租税政策により個人の可処分所得をコントロールする方法は、わが国より相対的に効果が大きいということがあげられる。

我が国においては、景気刺激のための財政政策として、公共事業と減税という二つの手段が可能であり、公共事業について、アメリカにおけるような問題もない。従つて、アメリカで減税政策が行われているからといつて、すぐに、我が国でも公共事業より減税を行うべしとする議論は、やや単純すぎる議論のように思われる。

（3）1976年税制改革法

さて、本論にもどるが、1975年の減税は、原則として1年限りの措置（投資税額控除は2年の時限的措置）であつたので、期限終了に伴う増税効果を回避するために、1975年減税

法の延長が問題とされた。この問題は、フォード大統領が歳出削減を伴わない如何なる減税立法にも拒否権を発動すると警告したこと、暫定法としての1976年6か月時限減税法が介在したこと等、紆余曲折を経た後、1976年税制改革法の成立により、最終的に解決された。

1976年税制改革法は、1969年税制改革法による改正以降、初の包括的税制改革となつているが、その概要は次のとおりである。

1) 1976年6か月時限減税法による所得税、法人税の時限的減税の延長ないし恒久化

(注) 内容については第1表を参照のこと。

2) 税制の不公平の是正

① タックス・シエルターの排除

タックス・シエルターとは、簡単にいえば、税制を本来の趣旨から離れて悪用し、租税の回避を図ることである。例えば、農業経営者に認められている現金主義会計は、本来、小規模農業者の税務計算上の負担を軽減することを目的とするものであつたが、これが大規模農業法人に租税回避として使われ、農業コスト（在庫品等の取得を含む）がその支出課税年度において全額控除され多額のペーパー・ロスを生んでいた。このようなタックス・シエルターを排除するのがこの改正である。

② ミニマム・タックスの強化

ミニマム・タックスの制度は、1965年に導入されたもので、一口で言えば、各種の租税特別措置により所得税又は法人税の課税所得から漏れたものの合計額を課税標準として、比例税率で課税する制度であるが、この比例税率を引き上げる（10%→15%）とともに、ミニマム・タックスの課税標準として合計することとされている項目を増加させることとしたのが、この改正である。

③ マキシマム・タックス制度の改正

個人の場合、その勤労所得に対する限界税率を50%で頭打ち（他の所得についての最高限界税率は70%）とするマキシマム・タックスの制度が設けられている。1976年税制改革法は、不公平是正の観点から、50%の最高限界税率の適用される課税勤労所得の計算方法を、次のとおり改正している。

(改正前)

$$\text{課税勤労所得} = \text{純勤労所得} \times \frac{\text{課税所得}}{\text{調整総所得}} \\ - (\text{租税優遇項目の合計額} - 30,000 \text{ドル})$$

(改正後)

$$\text{課税勤労所得} = \text{純勤労所得} \times \frac{\text{課税所得}}{\text{調整総所得}} \\ - \text{租税優遇項目の合計額}$$

従つて、今後は、租税優遇項目の合計額の全額（今までは一部）に対応する勤労所得は、限界税率頭打ちの制度を適用されず、70%までの限界税率で課税されることになる。

3) DISC課税の強化

DISCとは domestic international sales corporation の略であり、総収入の95%以上が輸出関連所得である等一定の要件を満たすアメリカ国内法人であるが、その課税は、従来次のように行われてきた。即ち、DISCの所得は、DISCに対しては課税されず、DISCの親会社に対してのみ課税される。この親会社に対する課税は、DISCのなす配当について行われる外、所得がDISC内部で留保される場合には、内部留保の半額は配当されたものとみなして親会社に対して課税される。しかし、内部留保のうちの残る半額については課税延期が行われ、配当されるまでは課税されない。

このDISCの制度は、1971年の税制改正の際に国際収支改善のために導入されたものであるが、GATT等から輸出優遇税制として批判されている外、国内からも不公平税制の一つとして批判を受けているため、1976年税制改革法により課税の強化が図られた。即ち、DISCの所得のうち輸出売上高が過去4年間の平均輸出売上高の67%を超える部分に相当するものの50%だけが課税延期の対象となりうるものとされたものである。

4) 遺産税・贈与税の統合

アメリカにおいては、生前贈与は生涯累積されて累進税率で課税されているが、生前贈与の累積額と遺産額とは合計されて課税されることはないこと、及び、生前贈与の累積額に適用される税率は遺産額に適用される税率の4分の3となつていること等により、生前贈与をどんどん行つた方が税金が安くなるという問題があつた。1976年の改正は、生前贈与の総額と遺産額も合計して課税する（従つて税率表も1本のものとなる）ことによりこの欠陥を是正したものである。

(4) 1977年減税及び税制簡素化法

アメリカの新大統領カーターは、1977年1月27日、1976/77会計年度（1976.10～1977.9）及び1977/78会計年度（1977.10～1978.9）の2年度にわたる雇用の増加を目的とした財政政策を発表した。その中で、税制については、1977年中に、次の減税を行う予定である旨を述べた。

1) 1976年分所得税の払い戻し（1回限りの措置）

- ① 1976年分の所得税を納付した者について、本人及び扶養親族1人につき、各50ドルの金額を払い戻す。
- ② 課税最低限以下の者であつても、社会保障給付の受給者については、同様の措置がとられる。

2) 所得税の概算控除の引上げ

3) 企業減税

企業は次のうち、いずれか有利な方を選択できる。

- ① 社会保障税の企業負担額の4%を法人税額から控除すること。
- ② 投資税額控除につき、通常の10%の控除率にかえて12%の割増控除率を適用すること。

しかしながら、アメリカの景気が上向いていることから、このような大幅減税はインフレにつながり危険である。ま

た、特に1人当たり50ドルのタックス・リベートは、単に2～3週間小売上げをふやすだけで設備投資刺激効果をもたないから、財政的には非効率的であるという批判が強く、1977年4月14日、カーター大統領は、1)の1976年分所得税の払い戻し及び3)の企業減税をとり下げた。

その後議会の審議を経て、1977年5月23日、「1977年減税及び税制簡素化に関する法律」が成立したが、その主な内容は、次のとおりである。

1) 所得税の概算控除の引上げ

(注) 内容については、第1表を参照のこと。

2) 所得税の一般税額控除の延長(1978年末まで)

3) 現行の法人税率構造の延長(1978年末まで)

4) 雇用税額控除の新設

1977年中及び1978年中に開始する事業年度については、1977年中(又は1978年中)に支払われた連邦失業保険税の課税標準となる賃金総額が、1976年中(又は1977年中)に支払われた同賃金総額の102%を超える場合、当該超過額の50%相当額を法人税(又は所得税)から税額控除することを認める。ただし、①当該税額控除相当額は、損金算入できる賃金の額から控除し、②1977年中(又は1978年中)の賃金総額が前年の賃金総額の200%を超える場合は当該超えた額は税額控除の対象とせず、かつ、③雇用主1人につ

き認められる雇用税額控除の額は、1年当たり10万ドルを限度とする。

この措置は、1977年中及び1978年中の新規雇用(雇用者の純増)を促進することを目的としたものである。

(5) エネルギー税法案

カーター大統領は、1977年4月20日、包括的エネルギー政策を発表した。これは、省エネルギー、エネルギーの代替及び新エネルギーの開発を目的としたものであるが、そのうちの税制面の施策としては、①低燃料効率車に対しては年を追うごとに税率が漸増する消費税を課するとともに、高燃料効率車に対しこの消費税を還元すること、②ガソリンの年間使用料が目標値を超えた場合、当該超える率が高くなる程税率も高くなるようなガソリン消費税(スタンド・バイ・タックス)を新設すること、③省エネルギー設備については一定の税額控除を認めること、④国産石油の価格と外国産石油の価格とのバランスをとるため、価格平衡税を設けること等が挙げられている。なお、これらの措置は、例えば、スタンド・バイ・タックスの税収は所得税額に応じて納税者に還付することに見られるとおり、増収を目的としたものではない。この包括的エネルギー政策は、現在、米国議会で審議中であり、各界の注目を集めている。

第1表 アメリカの減税措置の内容

A 個人所得税に関するもの

	1974年	1975年減税法	1976年6か月時限減税法 1976年税制改革法	1977年減税及び税制 簡素化法
(1) 概算控除				
① 低所得控除 (定額)	独身 } 1,300ドル 夫婦 }	独身 1,600ドル 夫婦 1,900ドル	独身 1,700ドル 夫婦 2,100ドル	定額の概算控除に一本化 独身 2,200ドル 夫婦 3,200ドル
② 比率法概算控除 (定率)	調整総所得の15% 最高 独身 } 2,000ドル 夫婦 }	調整総所得の16% 最高 独身 2,300ドル 夫婦 2,600ドル	調整総所得の16% 最高 独身 2,400ドル 夫婦 2,800ドル	
(2) 一般税額控除	なし	人的控除適格者(納税義務者及び扶養親族)1人につき30ドル	次のうちいずれか大きい方 ⑤人的控除適格者(納税義務者及び扶養親族)1人につき35ドル ⑥課税所得の2%相当額(最高180ドル)	1978年末まで延長
(3) 戻し税(Tax Rebate)	なし	1974年分所得税の10%(最高200ドル)を払い戻し	なし	なし

B 法人所得税に関するもの

(1) 投資税額控除

1974年	1975年減税法	1976年税制改革法
控除率、投資額の7%	控除率、投資額の10% (1975年、76年の2年間)	1980年12月31日まで延長

(2) 法人税率

	課税所得 2.5万ドル以下	2.5万ドル超 5万ドル以下	5万ドル超
1974年	22%	48%	48%
1975年減税法 1976年6か月時限減税法 1976年税制改革法 1977年減税及び税制簡素化法	20%	22%	48%

3. イギリス

(1) 1976年度歳入法

イギリスの1976年度歳入法成立過程の著しい特色は、賃上げによるコスト・プッシュ・インフレを抑制するため、所得政策と租税政策とを一体として実施するような施策を講じたことである。即ち、税制改正の最重要項目である基礎控除の引上げ、所得税税率表のブラケットの改訂等が、1976年8月以降の賃金上昇率を年率3%程度とする政府一労使間の合意成立を条件としたことである。なお、1976年5月5日に政府とイギリス労働組合会議(TUC)との間に、8月以降の賃金上昇率を平均で年率4.5%程度とするという合意が成立し、基礎控除の引上げ等も盛り込んだ税法改正案が国会に提出され、国会の議決を経て、1976年7月29日に女王の裁可を得た上、同年4月に遡及して適用された。

税制改正の具体的内容は、次のとおりである。

1) 個人所得税の減税

基礎控除、扶養子女を有する寡婦(夫)控除、老年者控除及び子女控除を、それぞれ引き上げるとともに、税率ブラケットの区分を、500ポンドずつ引き上げた(ただし、限界税率60%のブラケットの下限まで)

2) 法人税に関する改正

イギリスでは、在庫評価の方法として先入れ先出し法しか認められていない(後入れ先出し法が認められていない)ため、インフレ時には、企業の帳簿上の利潤がそれだけ実質よりふくらむ結果となつていく。これを避けるため、在庫評価の増加額(＝期末在庫額－期首在庫額)が、減価償却前の事業所得の10%を超過する場合には、その超過額を期末の在庫評価額から控除するという特例を1974年に導入した。これは、事業所得の10%程度の在庫増は、通常の在庫増加である(従つて課税する)が、それを上回る増加は、すべてインフレの結果によるものである(従つて課税しない)と判断したためとられた措置であると説明されている。1976年度歳入法においては、この措置に若干の変更が行われた。即ち、控除額の基礎となる事業所得が減価償却費控除前で計算されるため、固定資本投資を行う法人に不利に作用しているという批判を考慮して、控除額の基礎となる事業所得を減価償却費控除後とした。また、この改正による税収減を補うため、期末在庫額から控除できる額と、在庫増加額のうち事業所得の15%を超える額と改めた。

また、法人税率適用区分を次のように改正している。

(改正前)

年間利潤額 2.5 万ポンド未満の法人	年間利潤額 2.5 万ポンド～4 万ポンドの法人	年間利潤額 4 万ポンド以上の法人
42%	52% ただし、(4万ポンド一年間利潤額)×1/6 を税額から控除する。	52%

(改正後)

年間利潤額 3 万ポンド未満の法人	年間利潤額 3 万ポンド～5 万ポンドの法人	年間利潤額 5 万ポンド以上の法人
42%	52% ただし、(5万ポンド一年間利潤額)×3/20を税額から控除する。	52%

3) 資産移転税の軽減

わが国の相続税・贈与税にあたる資産移転税については、生前贈与の免税点の引上げ等若干の軽減を図っている。

4) 間接税に関するもの

イギリスの付加価値税の標準税率は8%であるが、家庭用電機製品、ボート、宝石等については割増税率が適用されている。この割増税率が25%から12.5%に引き下げられた。

他方、炭化水素油税(わが国の揮発油税に相当)、酒税及びタバコ消費税が引き上げられた。

(2) IMF借款に伴う改正

1976年12月15日、イギリス政府は、IMFからの借款に関連して、公共支出の削減、増税等の措置を講ずることを発表したが、このうちの税制面の施策として、1977年1月1日より、酒税及びタバコ消費税が10%引き上げられた。

(3) 1977年度歳入法

イギリスの1977年度歳入法案は、所得税の減税、法人税率適用区分の改正とともに、酒税、タバコ税、自動車燃料ガス税等の増税をその内容としている。所得税の減税は、諸控除の引上げと税率ブラケットの改訂、それに、基本税率(最低限界税率、イギリスではこの税率のブラケットが非常に大きいためかなりの者がこの税率で比例的に課税されている)の引下げが主たる内容であるが、このうち、基本税率の引下げについては、1976年度の場合と同じく、1977年8月以降所得政策の第3段階に移行することが条件とされている。現在までの所、所得政策の第3段階への移行についての合意が、政府とTUCとの間に成立するかどうか危ぶまれている。従つて、1977年度歳入法が最終的にどういう姿になるかは、政府とイギリス労働組合会議との話し合い及び議会審議によることになる。

4. 西ドイツ

(1) 財政赤字対策－付加価値税の増税等

西ドイツ政府は、1975年末に至り、財政バランスの回復を目的として、歳入面から付加価値税の増税、酒税、タバコ税の増税、諸金融機関に対する法人税率の引上げを行うとともに、歳出面から公務員の人員整理、諸補助金の削減、建築プレミアム法及び貯蓄プレミアム法によるプレミアム率の引下げを行うこととした。以上の措置のうち、諸金融機関に対する法人税率の引上げは、諸補助金の削減、プレミアム率の引下げとともに、財政構造改善法として1975年12月に成立し、1976年1月から施行された。また、酒税、タバコ税の増

税法は、1976年6月に成立し、本年1月から施行されている。

付加価値税の増税法案（標準税率を11%から13%に引上げ）は、1976年6月に、野党連合諸州により否決された。1977年に入り、西ドイツ政府は、同法案を再度議会に提出したが、再び否決されたため、税率の引上げ幅を当初案の半分（標準税率11%→12%）にした法律案を提出し、7月15日に成立した。なお、付加価値税の増税を行うかわりに、①外形標準課税であるため不況時の企業に過大な負担となるという批判の強かった営業税の減税、②財産税（富裕税）の税率引下げ、③所得税の保険料概算控除率の引上げ等が、同時に行われた。

（2）法人税の基本的仕組みの改正

—インピュテーション方式の導入—

この2～3年に、各国で行われた種々の法人税改正のうち、最も注目を集めたのは、西ドイツのインピュテーション方式の導入であろう。といつても、インピュテーションという用語を初めて聞かれた読者も多いと思われるので、ここで法人税と所得税の調整の問題（俗に言う、二重課税調整の問題）を、基礎から簡単にふりかえることとしたい。

法人税の性格については、租税哲学として対立する二つの議論が、昔からなされている。第1の考え方は、法人課税は株主たる個人に対する課税に外ならないとするものであり、第2の考え方は、法人は株主から独立した1個の実体であるから、それ自体として独立の課税対象たりうるとするものである。

第1の考え方を究極までつきつめたのが、1967年にカナダの「税制に関する王立委員会」が出した報告（いわゆる「カーター報告」）である。この報告書においては、実質的に、内部留保されたものまで含めたすべての法人の所得を株主に按分し、株主に対して課税するという考え方が述べられている。これは、いわば、法人税と所得税の「完全統合」の考え方といえる。しかし、この方法は、少数の株主によつて構成される法人税の課税には適合しようが、何十万という多数の株主を持つ法人の場合には、適切に執行することがきわめて困難である。

そこで、内部留保されたものはひとまず置いて、配当された分についてだけ、法人税と所得税の調整を図ろうという考え方が出てくる訳であるが、この配当に関する調整方式には次のようなものがある。

1) 配当損金算入方式

これは、法人の支払配当を、支払利子と同様に損金に算入する方法である。（この場合、支払われた配当が、株主段階で所得税の課税を受けることは勿論である）いいかえれば、この方法は、法人の所得のうち配当された部分は他の個人所得と全く同様に課税し、留保された部分についてだけ法人税を課するというものであり、配当に係る法人税と所得税の調整を「法人段階」で行うものといえよう。

2) インピュテーション方式

これは、法人の所得に対して留保、配当の区別なく法人税を課し、配当に充てられた部分については、それに対する法人税を、受取株主の源泉徴収として取り扱う方法である。例えば、仮に、法人税率を50%、配当に対し株主に課せられる所得税の限界税率を40%とし、法人税込みの配当額を100としよう。法人段階で、100の配当に対して50の法人税が課せられる。従つて、株主が現金で受け取る配当額は、 $100 - 50 = 50$ ということになる。次に株主の所得税を計算するにあつては、現金で受け取った配当額50に、その配当について課せられた法人税額50をたして（受取配当額にそれに係る法人税額をたすことを「グロス・アップ」という。）100とし、この100を株主の他の所得と総合して所得税額を計算するわけである。この設例では、配当に対し株主に課せられる所得税の限界税率は40%であるから、株主は配当について $100 \times 0.4 = 40$ の所得税の納税義務が生ずるが、既に法人税（＝所得税の源泉徴収）として50税金を払つていたので、配当については、 $40 - 50 = -10$ となり、10だけ還付を受けることになる。これは、配当にかかる法人税と所得税の調整を株主段階で行うものといえよう。

3) 配当控除制度

インピュテーション方式を手続上簡素化して、同様の目的を達しようというのがこの方式である。即ち、①受取配当の一定割合を所得税額から控除するか（配当税額控除）、②受取配当の全部又は一部を所得税の課税所得に算入しない（配当所得控除）というやり方である。この方法は、グロス・アップを行わない点で手数がかからないし、特に現金還付を伴わない点で手数は大いに簡略化される反面、配当にかかる法人税と所得税の完全調整が行われないという問題がある。

4) 二段階税率

これは、法人税率を内部留保にかかる税率と、配当にかかる税率の2本立にした上、後者を前者より軽いものとするることによつて、配当にかかる法人税と所得税の調整を行うものである。この方式は、手続的には簡便であるが、やはり完全な調整は行われないという問題がある。

ここで、主要国ではどのような方式をとつているかを見ると、第2表のとおりである。

わが国は、2段階税率方式を基本にした上で、概算の配当税額控除を併用している。アメリカは少額の配当所得控除のみであり、法人はそれ自体として独立の課税対象たりうるという考え方かなり近いやり方となつている。イギリス及びフランスはインピュテーション方式によつてはいるが、どちらも法人税と所得税を完全には調整していない。即ち、イギリスの法人税率は52%であるから、受取配当に $52 / (100 - 52) = 52 / 48$ をグロス・アップしなければ完全調整ができないわけであるが、 $35 / 65$ しかグロス・アップを認めていない。また、フランスの法人税率は50%であるから、受取配当に $50 / (100 - 50) = 50 / 50$ をグロス・アップしなければ完全調整にならない訳であるが、 $25 / 50$ しかグロス・アップを認めていないので、半分しか調整していないことになる。

第2表 主要国における法人税と所得税の調整方式

国		項目	調整の方式	法人段階(注1)	個人株主段階
日本			2段階税率方式 (概算の配当税額控除あり)	留保分 40% 配当分 30%	配当所得を上積みとして総合し、課税総所得金額1,000万円までは、受取配当の10%、1,000万円を超える部分は5%を税額控除する。
アメリカ			分離方式 (少額の配当所得控除あり)	法人税率 48%	総合課税。ただし受取配当のうち100ドルを所得控除する。
イギリス			インピュテーション方式	法人税率 52%	受取配当にその35/65を加算した額を課税所得として税額を算出し、受取配当の36/65を算出税額から控除する。
フランス			インピュテーション方式	法人税率 50%	受取配当にその1/2を加算した額を課税所得として税額を算出し、受取配当の1/2を算出税額から控除する。
西ドイツ	改正前		2段階税率方式	留保分 51% 配当分 15% (注2)	総合課税
	改正後		インピュテーション方式 (2段階税率方式を併用)	留保分 56% 配当分 36%	受取配当にその36/64を加算した額を課税所得として税額を算出し、受取配当の36/64を算出税額から控除する。

(注) 1. 各国とも、中小法人等に対する軽減税率は除いてある。
2. 西ドイツは、さらに付加税(法人税額の3%)が課されている。

さて、西ドイツでは、従来、2段階税率方式を採用してきたが、今回の改正により、1977年1月1日からインピュテーション方式に移行した。この西ドイツの新方式について注目されているのは、次の2点である。

第1は、インピュテーション方式をとりながら、なおかつ、2段階税率方式(内部留保に対する税率56%、配当に対する税率36%)を併用している点であるが、これは他のどの国にも見られないことである。第2は、イギリス及びフランスは、インピュテーション方式を採用してはいるものの、前述のとおり半分位しか法人税と所得税を調整していないのに、西ドイツは100%の調整を行つている点である。即ち、配当にかかる税率が36%であるのに対し、受取配当の36/(100-36)=36/64をグロス・アップすることとしているから、受取配当について課せられた法人税は、全額グロス・アップされることになるのである。

第2点の、完全調整を行うこととしたねらいは、次のように説明されている。

- ① 株式から得られる所得には、配当とキャピタル・ゲイン(株価上昇により得られる譲渡所得)の両方があるが、配当せずに内部留保を増加させれば、それだけ株価が上昇する(従つてキャピタル・ゲインがふえる)と一般に考えられている。従前の制度の下では、配当については法人税と所得税の両方が課されるのに対し、株式のキャピタル・ゲインは、わが国の場合と同様に、一般的には非課税である。従つて、大株主はなるべく内部留保しようとするのに対し、中小株主は(配当にかかる限界所得税率も低いし、株式の譲渡益をあまり期待しないか

ら)なるべく配当をふやそうとする。この大株主と中小株主の利害の調整を図るというのが、第1のねらいである。

- ② 第2のねらいは、株式発行による資金調達と、借入れによる資金調達を、税法上同等に取り扱うことである。
- ③ 第3のねらいは、大株主の留保意欲を減退させて配当を促進することにより、適正な企業(発展性のある企業)が、資本市場を通じてより多くの資本を調達しようという「適者生存」の経済に近づけることである。
- ④ 4番目のねらいは、西ドイツでは、株式会社、有限会社には法人税が課せられるが、わが国の合資会社、合名会社にあたるものは、ドイツ商法上法人格がないため、個人所得税が課せられることになっているので、小規模の有限会社と大規模の合名・合資会社との間の税負担のバランスを図る必要があつたことである。

また、注目されている第1点、インピュテーション方式と2段階税率方式併用の理由は、次のように説明されている。

- ① 56%という新法人税率は、所得税の最高限界税率と等しいから、法人税率を56%1本にしておくと、ほとんどすべての株主につき税額の還付を生じてしまうこと。
- ② 法人は「現金配当」(法人税引後の配当)の水準でものを考える傾向があるので、一定額の現金配当に係る法人税負担が軽減されれば、それだけ内部留保がふえることになり、法人の手元流動性はいく分か案になる。

5. フランス

(1) 1976年度予算法

フランスにおいては、物価上昇による名目所得の増加と累

進税率とから、実質的な税負担が増大することを防ぐため、1970年以降毎年、課税最低限の引上げと税率表のブラケットの変更を行ってきた。1976年度予算においても、障害者控除、老年者控除の引上げ、子女扶養経費控除（課税所得が100,800フラン未満の独身者、離婚者は、3才未満の扶養子女1人につき、1,800フランまで扶養経費として所得控除が認められる制度）の創設も併せて行っている。

（2） バール・プラン

1976年9月、フランス政府（首相バール）は、新インフレ対策（いわゆるバール・プラン）を閣議決定し、発表した。同プランは、物価の凍結、賃金の抑制と併せて、歳出・歳入の両面からするインフレ対策を内容とするものであるが、税制面の措置については、同プランと時を同じくして決定された1976年度修正予算法案及び1977年度予算法案に盛り込まれている。

1976年度修正予算法案の主要内容は、1976年夏の干ばつによる被害を補償するための追加歳出は、すべて増税で賄うというものであり、増税の内容は、所得税の付加税（1年限り、所得税額の4%又は8%）、法人税の付加税（同じく1年限り、法人税額の4%）、高額所得農業経営者に対する特別税、石油産品内国消費税の引上げ及び自動車税の引上げ（車種に応じ43%～127%に及ぶ大幅引上げ）である。

1977年度予算法案においては、均衡予算の実現を図るために歳出の大幅削減を行うとともに、多くの工業製品、特に衣料品等の日用品の値下がりを目指して、付加価値税の標準税率を引き下げている。なお、これによる減収分は、石油産品内国消費税の引上げ、アルコール消費税の引上げ等により賄うこととした。

また、ここ数年間行ってきた物価調整減税（所得税の諸控除の引上げと税率ブラケットの調整）は、1977年度については部分的なものにとどめられるため、実質増税という形になっている。法人税については、法人役員及び高給をとつている職員の旅費・赴任費用、その使用する自動車、贈答、接待費を課税所得から控除することにつき、一定の制限を設ける等の改正を行っている。

（3） 第2次バール・プラン

1976年9月の（第1次）バール・プランは、インフレの抑制をねらいとするものであった。この効果もあつて物価の上昇率はその後幾分か低目になったものの、失業者数はむしろ増加傾向にあり、特に青年層の雇用問題が深刻になつてきた。このため、バール内閣は、1977年4月26日、雇用対策を中心とする新経済政策「第2次バール・プラン」を閣議決定した。

第2次バール・プランの雇用対策としては、新規学卒者を採用した企業に対しては当該新規学卒者についての社会保険料の雇用主負担分を一定期間免除すること、臨時雇の公務員を増加させること、職業訓練を充実すること等が挙げられるが、これらの措置をとるための財源の一環として、税制面では石油産品内国消費税の引上げ等を図っている。

（4） キャピタル・ゲイン課税法

フランスでは、キャピタル・ゲイン（譲渡所得）については、部分的にしか課税していなかったが、1976年7月に成立した本法により、一般的に課税することとされた。本法施行による増収はたかだか4億フランの見込みであつて、増収策としては期待されておらず、むしろ税制上の不公平是正をねらいとしたものといえることができる。

改正後の基本的課税方法は次のとおりである。①不動産の譲渡で取得後2年以内のもの及び動産・有価証券の譲渡で取得後1年以内のものに係るキャピタル・ゲインは、通常の所得と同様に全額を総合課税する。②不動産の譲渡で取得後2年超10年以内のもの及び動産・有価証券の譲渡で取得後1年超10年以内のものに係るキャピタル・ゲインは、取得価格について、物価調整を行つた上、5分5乗して課税する。③不動産および動産の譲渡で取得後10年超のものに係るキャピタル・ゲインは10年後の保有期間1年につき一定率で減額され、取得後20年超（又は30年超）保有した場合は非課税となる。また、有価証券の譲渡で取得後10年超のものに係るキャピタル・ゲインは非課税。

なお、株式のキャピタル・ゲインについては、従来は、①事業資産たる有価証券の譲渡に係るもの、②当該会社の総株数の4分の1以上を所有している者による譲渡に係るもの、および③証券取引所において建てられた相場を利用して行う継続的・組織的売買による譲渡に係るもののみが課税され、個人の一般的売買によるキャピタル・ゲインは課税されていなかった。改正後は、株式のキャピタル・ゲインは、一般に課税されることとなる。

不動産及び動産のキャピタル・ゲインについては、1977年1月1日より新法が適用されている。有価証券のキャピタル・ゲインについては、当初1978年1月1日より適用とされていたが、フランス政府は1977年4月、有価証券については、更に1年適用期日を延期し、1979年1月1日からとすると決定した。この理由は、①近時下落が続いているフランス株式市場に対して心理的にてこ入れを行う必要があること、②キャピタル・ゲイン課税法自体が非常に複雑な法律で実施にはかなりの困難が伴うと見込まれること等である。

（筆者は主税局総務課課長補佐）