

## 欧州税制調査

- EUの税制統合の中長期的見通し（EU）
- 非居住者のキャピタルゲイン非課税措置は継続の見通し（英国）
- 固有の税制は継続の見込み（スペイン）
- 経済発展に寄与した優遇税制をEUに適合（アイルランド）
- 競争力向上と産業立地条件の改善に期待（ドイツ）
- 抜本的な法人税制改革が課題（フランス）
- EU水準への税率引き下げを目指す（イタリア）

本レポートでは、EU加盟国が行う投資優遇措置の現状と見通し、EU主要国で実施された税制改革について報告する。まず、域内法人税に対する欧州委の見方をブリュッセルから、次に、優遇税制措置の現状と今後の見通しを英国、スペイン、アイルランドを中心に探る。また、改革の概要と経済への影響を、大幅な税制改革が行われたドイツ、フランス、イタリアを中心にまとめた。

---

### EUの税制統合の中長期的見通し

ブリュッセル・センター

EUの税制の立法手続きは、加盟国の国益に大きな影響を及ぼすことから、全会一致制度が採用されている。このため、EUの税制調和への進展がなかなかみられないのが実態である。

欧州委員会は2001年10月23日、「税制による障害のない域内市場に向けて」と題する報告書を発表した。同報告書では、企業がEU域内で国境を越えた事業を展開する際に直面する法人税制上の障害を除去するため、従来からのEUレベルでの取り組みの強化とともに、新たな抜本的措置が提案された。ここでは、主に欧州委による企業活動の円滑化に向けた域内の法人税制のあり方に関する提案を紹介する。

#### 1. EUにおける税制統合の方向

税制の立法手続きが、全会一致制から特定多数決制（加盟国の人口により持ち票が加重された投票方式）に移行されない限り、税制の統合は難しい。

税制は、各加盟国の国益に関わる重大な事項であるため、EUでは税制の立法において全加盟国の賛成を要件としている。この要件がEU税制調和の進捗を遅らせている第一の原因と言える。しかし、ユーロ導入により、税制がクロスボーダーの事業展開に対する障壁としてより強く認識されるようになった。

2000年12月にニースで開催されたEUの制度改革のための政府間会議（IGC）で、欧州

.....

委は税制立法に特定多数決制を導入するよう提案したが、見送られた。

一方、IGCでは、域内市場と内務法務の分野に関しては最低8カ国が合意すれば、協力強化を進めることができる先行統合が定められた。税制立法に関してこの規定を利用すれば、全加盟国の賛成が得られなくとも、一部加盟国の間で税制を調和させることが可能になる。

さらに特定多数決への移行は、2004年に開催される次回のIGCの議題として取り上げられる可能性があるが、税制は中長期的にも加盟国の権限として残ることが予想される。

税制調和は、加盟国間で課税に対する考え方が異なるため、立法方式に関わらずコンセンサスの形成は非常に難しい。例えば、英国は小さい政府、課税軽減を掲げているのに対し、欧州大陸諸国は、高福祉高課税を政策としてきた。欧州委としても税制は基本的に加盟国の主権に属する事項であり、EUの単一市場に必要な最小限の範囲を超えての立法は行わない旨、特定多数決導入の提案の際に明言している。

課税軽減は、財政・社会福祉制度改革への圧力として働くと予想される。

現在先進国の間では、米国、英国が小さな政府、軽減課税による経済発展を実現したため、政府部門の縮小、課税軽減を目指す動きが目立っている。特に法人税率の低下が顕著である（別表参照）

しかし、欧州主要国は、従来大きな政府、高負担を政策としてきたため、政策の転換に苦しんでいる。法人税率の低下は、個人に対する課税（個人所得税、社会保険料、付加価値税など）率の上昇につながっている。相対的に資本は移動しやすく、労働者は移動しづらいつけられているが、有害な法人税競争の排除は、移動しやすい資本に対する課税軽減の代償として労働に対する課税強化が行われるという流れを止めようとしていることに

端を発している。別の見方をすれば、ユーロ導入に象徴されるEU統合に伴う財政・社会福祉制度改革への圧力が非常に強いことを物語っている。

## 2. 税制による障害のない域内市場に向けて

欧州委は2001年10月、「税制による障害のない域内市場に向けて」と題する報告書を発表し、今後の法人税制の統合に関するビジョンを示した。

### (1) 域内市場における法人税制の要件

欧州委は、域内市場における法人税制の要件として、以下の点を挙げている。

- ・EU企業の国際競争力に貢献する。
- ・税制が企業の投資判断に与える影響を最小限にする。
- ・クロスボーダーの経済活動における不必要あるいは不当に高い税負担を避ける。
- ・有害あるいは経済的に望ましくない税の競争をなくす一方で、一般的な税競争の可能性を妨げない。

さらに分権の原則から、法人税率の設定は加盟国の権限である旨明記されている。

### (2) 欧州委員会の今後の政策

報告書で欧州委は、域内市場における税制上の障害を検討した結果、今後以下の政策を実施する旨示している。

個別の税制上の障害排除を目的とする政策

#### a) 税制に関する欧州司法裁判所判例のガイダンスの作成

欧州裁判所は、国内企業と他のEU企業を差別する税制をEC条約違反とするなど、二重課税防止条約について数多くの判例を積み上げてきた。欧州委は欧州裁判所の判例をガイダンスとして文書化し、加盟国政府、企業、加

盟国裁判所を支援するとしている。

b) 合併指令と親子会社指令の改正、解釈の明確化

- ・親子会社指令を改正して、配当源泉税免除の対象となる持株率を引き下げるか、間接に持株を行っている場合も対象に含める。
- ・合併指令に関しては、対象範囲の拡大を検討する。
- ・欧州会社法が成立したことにより、合併指令と親子会社指令の対象に欧州会社を含める改正を実施する。
- ・改正案は2003年に提案する。
- ・加盟国間で実施状況が大きく異なる指令の乱用防止規定などについてガイダンスを作成する。

c) 損失の相殺に関する指令案の撤回

損失の相殺に関しては、90年に提出された指令案が現在たなざらしになっている。欧州委は、同指令案を撤回し、新方策に関する加盟国との協議を2002年に開始する。欧州委は、加盟国が同分野におけるEUの政策導入に対して極めて消極的であるため、新しいアクションを起こす前に協議が必要であるとコメントしている。

d) 移転価格税制に関するフォーラムの設置

欧州委は、移転価格税制への遵守費用が高いことを懸念し、加盟国、企業代表を含むフォーラムを2002年に設置することを決定。フォーラムでは、以下の事項を検討するとしている。

- ・事前裁定制度や書類要件のベスト・プラクティスに関する情報の交換など。
- ・移転価格に関するOECDガイドラインで挙げられている方法論の適用において、一貫性を改善することは可能かどうか。
- ・移転価格に関する仲裁協定の改善すべ

き点。

e) 二重課税防止条約の改善

EU加盟国間で締結している二重課税防止条約は約97に上り、条約により規定が異なるなど複雑である。このため、EU統一の二重課税防止条約導入の必要性を示した報告書を2004年に発表するとしている。さらに将来、EU版のモデル租税条約に発展させるとしている。

包括的に税制上の障害を排除するアプローチによる政策

欧州委は、EU全体の事業活動において、15カ国の異なる税制に対応しなければならないという問題を解消するため、法人税課税基礎（課税対象となる法人の利益を計算する方法）の統一が唯一の方策と強調している。欧州委は、EUでクロスボーダーの事業活動を展開する企業が、将来一つのルールに従って利益を計算し、法人税申告目的の連結決算を行うことができるようルール作りを進める必要性を主張している。

a) 統一された課税基礎に基づく連結決算のメリット

- ・法人税申告に要するコストを大幅に引き下げる。
- ・EU内における移転価格問題を解消。
- ・EU内における利益と損失の相殺を包括的に行う。
- ・組織再編を簡素化。
- ・外国税額控除制度の違いによる問題を軽減。
- ・二重課税の解消。
- ・差別的、制限的な状況の解消。

欧州委は同報告書で、二重課税の先行統合の規定を利用して、法人税課税基礎の統一化を実現する可能性について触れている。

また、欧州委は、次のステップとして、欧

.....

州法人税に関するコンファレンスを開催し、  
2003年に報告書を作成するとしている。

別表 主要国の法人税の実効税率

	99年	2000年	2001年	3年間の トレンド
オーストリア	34%	34%	34%	-
ベルギー	40.17%	40.17%	40.17%	-
デンマーク	32%	32%	30%	
フィンランド	28%	29%	29%	
フランス	40%	36.66%	35.33%	
ドイツ	52.31%/43.6%	51.63%/42.80%	39.36%	
ギリシャ	35%/45%	35%/40%	35%/37.5%	
アイルランド	28%	24%	20%	
イタリア	41.25%	41.25%	40.25%	
ルクセンブルク	37.45%	37.45%	37.45%	-
オランダ	35%	35%	30%/35%	-
ポルトガル	37.4%	37.4%	35.2%	
スペイン	35%	35%	35%	-
スウェーデン	28%	28%	28%	-
英国	31%	30%	30%	
チェコ	35%	31%	31%	
ハンガリー	18%	18%	18%	-
ポーランド	34%	30%	28%	
日本	48%	42%	42%	
米国	40%	40%	40%	-

出所：KPMG

## 非居住者のキャピタルゲイン非課税措置は継続の見通し (英国)

ロンドン・センター

英国の非居住者が得たキャピタル・ゲインに対する非課税という優遇税制は、事業目的でない場合に適用される。この優遇税制は、近い将来も継続される見込みが高いと考えられる。

### 1. 概要

#### (1) 非課税の適用対象

英国では、非居住者が得たキャピタル・ゲインに対しては、非課税とされている。

歳入庁のガイドラインによると、課税年度に英国に183日以上居住する者、あるいは、4年間に1年当たり平均91日以上居住する者が、税務上、英国の居住者とされ、これに該当しない者が非居住者とされている。

また歳入庁は、キャピタル・ゲインとは、広い意味では、資産の売却価額が取得原価を越える額（取得時、保有期間中、売却時の経費も差し引く）であるとし、同税は資産の売却時に課すとしている。

歴史的に、この優遇税制の目的は、国外に居住している英国人に、英国にある資産を継続して保有させることにあった。この優遇税制は、キャピタル・ゲインの実現、および、英国資産への再投資を促進させる。さらに、この優遇税制は、英国籍を持たない者も利用できるため、英国への投資を促進するものとなった。

通常、英国では、非居住者が得たキャピタル・ゲインは、英国での課税対象にはならない。

ある期間中、英国において、支店あるいは代理店を通じて取引や事業を行なった場合、これに関連して発生したキャピタル・ゲインは課税対象となるが、事業目的ではない場合

には、課税対象とはならない。

#### (2) 独立的投資顧問を利用した場合

歳入庁の通達では、独立的投資顧問を利用する英国の非居住者にも、この優遇税制の適用を認めている。その場合、源泉税のみが課税される。例えば、非居住者による投資が株式の場合は、配当にかかわる源泉税のみ課税される。

#### (3) 短期滞在者の場合

英国に4年以下の期間居住した短期滞在者が、滞在期間中に取得した資産を、英国を離れた後に売却した場合、それが事業目的でなければ英国では課税されない。

例えば、短期滞在者が英国で住居を購入し、英国の非居住者となった後に売却した場合、その滞在期間が4年以下であれば英国では課税されず、売却時の居住国においてのみ課税される。

#### (4) 具体的事例

英国の非居住者であるAが、英国の上場企業であるB社の株式を保有した場合

Aは、英国の独立的投資顧問を通じて、英国の上場企業B社の株式を保有している。同投資顧問は、B社株式を通常業務の一環として取り引きしている。AはB社の従業員ではない。またAは、個人の投資目的で同株式を所有しており、投資収益はAの主要な所得ではない。この場合、同株式の売却によって得られるキャピタル・ゲインについては、英国のキャピタル・ゲイン税の対象にならない。

.....

非居住者であるCが、英国の非上場企業であるD社の株式を保有した場合

Cは、英国の非上場の中規模会社D社の株式を保有している。CはD社の従業員ではない。また、Cは個人の投資目的で同株式を所有している。この場合、同株式の売却によって得られるキャピタル・ゲインについては、英国のキャピタル・ゲイン税の対象にならない。

非居住者であるEが英国にセカンドハウスを所有した場合

Eは、英国にセカンドハウスを自己の居住目的で所有している。Eは物件を賃貸目的や投機目的で所有しているのではなく、また不動産業を営んでいない。この場合、同物件の売却によって得られるキャピタル・ゲインについては、英国のキャピタル・ゲイン税の対象にはならない。

#### (5) 非課税適用の制限

英国で事業を営む英国の非居住者が、事業に使用している英国の資産から得たキャピタル・ゲインについては、その個人に対して課税される。

キャピタル・ゲインが事業とは関係ない場合でも、利益を得ることだけを目的とし、特に、課税回避が明確である場合は、租税回避防止措置が適用され、税制上の恩典が受けられなくなる可能性がある。こうした租税回避防止措置は、居住者・非居住者を問わず適用される。よって、税制上の恩典を受けるためには、利益を得ることだけを目的としているのではないことを示すことが重要である。

土地所有を例にとると、法律上は、英国の非居住者が、個人的にある期間所有していた不動産を売却し、キャピタル・ゲインを得た場合は非課税である。しかし、事業活動を行っていない個人に認められている税制上の恩典を利用しようとする事業家に対しては、制

限措置が定められている。すなわち、英国の非居住者であっても、事業目的で不動産を所有していたとみなされる場合、売却により得られるキャピタル・ゲインに関しては課税対象となる。事業目的とは、個人的な居住目的あるいは投資目的で不動産を購入するのではなく、開発目的で購入、あるいは居住目的以外で購入し短期間所有した結果、売却に際し大きな利益を得た場合などを指す。

またこの優遇税制の恩典が、租税条約によって制約を受ける場合もある。

#### (6) 効果

この優遇税制は、英国の非居住者に対して次のような税制上の恩典を与える。

- ・キャピタル・ゲインに対する源泉税がない。
- ・税金を差し引かれずに資金を受け取れるため、キャッシュフロー上有利で、キャピタル・ロスと直接相殺できる額が増加する。
- ・二重課税が発生せず、外国税額控除を計算する必要がない。

他のEU諸国と比較すると、英国では非常に有利な節税の機会を得る。上記(4) ~ の例をドイツで見ると、不動産の売却時にその所有期間が10年未満であると課税対象となる。また、フランスでは上記のいかなる例でも、課税対象となる。

## 2. 有害税制に関する議論

### (1) EU財務相理事会による企業課税の規範

EU財務相理事会が97年12月1日に採択した「企業課税の規範」(以下、「規範」)は、有害な租税面での競争を排除することを目的としている。「規範」は、公正な競争を阻害する種々の税制上の恩典を見直し、単一市場の成立を促進することを目指している。

この決定に基づき、加盟各国の税制が「規範」に準拠しているか否かを評価する検討部

会が創設された。欧州委から、検討部会に対し、有害となる可能性のある税制のリストが提出された。検討部会は、98年から99年にかけて、EU加盟各国が実施している約200の優遇税制につき、それらが有害な租税面での競争に該当するか否かについて検討した。検討部会はその際の判断基準として、次の5つのポイントをあげた。

特典が非居住者だけに限定されていないか、または非居住者との取り引きだけに限定されていないか。

特典が国内市場から完全に区分されていないか。

特典が、実際の経済活動あるいは経済的な実体なしに認められていないか。

多国籍企業グループ内での活動に関わる利益を決定する基準が、国際的な基準、特にOECDで合意された基準から逸脱していないか。

税法の規定が運用時に緩和されるというように、透明性を欠いてはいないか。

## (2) 検討部会の見解

上記検討部会の見解を示した欧州委の報告書は、独立的投資顧問を利用する非居住者の非課税措置を定めた英国歳入庁の通達は、非居住者のみに特典を与えていると判定した。

しかし報告書はまた、この場合適用される優遇税制は、OECDモデル租税条約第5条を反映していることを確認した。第5条は、非居住者が独立した代理人を通じて取引を行う場合、その取引が行われた国での課税権を否定するものである。言い換えれば、第5条は、英国歳入庁の通達で規定されているように、英国の非居住者のために独立的代理人が英国で取引を行う場合、英国の課税権を否定したものである。

したがってこの場合、英国の非居住者に与えられる税制上の特典は、OECDモデル租税条約を反映しているとされ、同報告書におい

ても有害な租税上の競争ではないと結論付けている。従って、「規範」は、この優遇税制の存続に対する直接の脅威とならないと考えられる。

## (3) 税制調和に関する欧州委の方針

欧州委は、EU内での公正な税制面での競争によるプラス効果とEUの競争力を国際的レベルに高めることの必要性を確認している。さらに、租税面での競争は、有害な影響を及ぼす税制を導入することにつながる可能性があるとしている。したがって、EUの税制面での政策は、調和と公正な競争により単一市場を促進するというローマ条約に記された内容と関連していることを示している。

また、欧州委の方針は、ボルケスタイン委員(域内市場/税制・関税同盟担当)による有害な税制面での競争に関する講演において、次のように示されている。

- ・欧州委は国境を越えた税制の調和の必要はないという見解を持っている。
- ・直接税のいくつかの点については、限られた範囲で調和することが必要になるだろう。他方、例えば、個人所得税制の調和は必要ないだろう。
- ・法人税やキャピタル・ゲイン税などのような移動可能な課税対象については、明確な見解は示せない。

このように欧州委は、税の分野における単一市場を推進する一方で、税制面での調和の限界も認識している。「規範」はこの税制面での調和についての解釈指針となる。「規範」によれば、英国でのキャピタル・ゲインにかかわる優遇税制は、有害な税の競争とは見なされず、税制の調和の範疇を超えるものと考えられる。

## (4) 政治的な問題

政治のレベルにおいて、「規範」がどのように推進されていくかは、一般に「税制パッ

ケージ」と呼ばれる他のEU税制問題と関連付けられる。その結果、「規範」の進展は、関連性のない議論、特に預金に関する指令などにより、遅れを余儀なくされている。政治的な遅れは、「規範」の修正や更なる検討を遅らせることになるため、英国でのこの優遇税制の存続に有利に働く。

#### (5) 施行上の問題

検討部会によって付された「規範」に対する脚注は、「規範」を施行する際の複雑さを示している。多くのEU加盟国は、それぞれ特別な取り扱いを主張し、「規範」の内容について反論を行っている。「規範」に基づく税制改革を施行する前に、こうした問題点を解決しなければならない。

EUの付加価値税に関する方針を施行上の

問題の前例として見る事ができる。すなわち、「過渡的な」付加価値税から「確定的な」付加価値税への移行は、97年に実施を予定していたが、いまだに実施されていない。

### 3. 当優遇税制の継続に対する見通し

当優遇税制は、以上の要因、すなわち、検討部会の見解、欧州委の方針、政治的な問題、施行上の問題から、EUの税制改正による影響を受けないと考えられる。また、EU加盟国が、EUの税制改革に消極的であり、「規範」は決議の段階から進展していないこと、また、「規範」は、限定的な税制調和を目指すEUの政策を反映しているが個人所得税に適用するには至っていないことから、当優遇税制は、近い将来も継続される見込みである。

(高多 篤史)



## 固有の税制は継続の見込み（スペイン）

マドリード・センター

スペイン領カナリア諸島（以下「カナリア」という）は、恵まれた地理的環境から、古くから中継貿易が発達してきたが、スペイン本土から遠隔ということもあり、従来からその税制は同島特有のものとなっている。EU財務省理事会で97年12月に承認されたタックス・パッケージによる“域内自由競争市場を脅かす有害税制の排除”の項目には、カナリアの固有税制は排除対象になっておらず、将来も独自の税制が維持される見込みである。

### 1．歴史的・地理的背景

カナリアにおける税制上の優遇措置は、その歴史的、地理的な背景に大きく由来している。カナリアは、スペイン本土から南に約1,000km、アフリカ沿岸から西に約100kmの海上に位置し、欧州、アフリカ、南北アメリカの3大陸諸国の中継基地として恵まれた地理的環境にあるため、古くから商業、貿易が発達してきた。

現行制度の基盤は19世紀半ばに確立されたが、1936年のスペイン内戦までその制度は変更されなかった。その後、「カナリア税制経済統制規定：法律30/1972」が72年に制定され、カナリアの税制度は、スペイン本土とは完全に異なる独自の道を歩むこととなった。また、カナリア自治体条例が82年に承認され、カナリアの経済全体についてスペイン本土とは異なる特殊性と保護が認められた。

このような特殊性を持つカナリアを抱えるスペインは、EU加盟の際、困難な交渉を経験している。最終的には、欧州委員会はカナリアの特殊性・特殊性を認め、スペインは86年に加盟（当時暫定）している。

### 2．認められたカナリアの固有税制

こうした歴史的背景の下、欧州委によるアムステルダム条約の第299条2項において、カナリアは、“特殊な性質および制約を持つ遠隔地域”であるとされ、その特異性がEU内においても承認されている。この“特殊な性質および制約を持つ遠隔地域”の認定は、もともとフランスのもつ海外領に対して適用されたものが、カナリアは地理的にスペイン本土からの経済的恩恵を受け難い諸島であり、観光産業以外は独自の制度で企業を誘致しない限り経済的な発展は望めないのが、カナリアにも認められたという経緯を辿っている。

一方、同委員会の合意規定と相容れないカナリアの税制については、貿易上の地理的優位性を多くの欧州加盟諸国も平等に活用でき得ることが配慮され、「カナリアへの共同体法規定の適用に関する理事会規則No1911/91」が91年に採択されている。これにより、カナリアの独自の税制については以後も維持可能となった。

EU財務省理事会で97年12月に承認されたタックス・パッケージによる“域内自由競争市場を脅かす有害税制の排除”の項目には、カナリアの固有税制については言及されていない。

### 3．優遇措置により順調な企業誘致

現行税制は、72年に制定された「カナリア税制経済統制規定：法律30/1972」が基になっているが、本税制では、スペイン本土はもちろんのこと欧州諸国と比較しても有利な税制上の優遇措置が認められている。

その主なものは後述のとおり、1)カナリ

.....

ア内投資準備金に対する所得控除（RIC）、  
2）カナリア内投資税額控除（DIC）、3）  
有形財製造に対する所得控除（BPBC）など  
であるが、EUでいう付加価値税に該当する  
「一般間接税」も、2%、5%、15%とスペイン  
本土の3%、7%、16%より低めに独自設  
定されているなど、事業展開のみならず居住  
にも有利な制度となっている。

さらに、1）一部サービス利用は非課税、  
2）過去3年間に会社設立・増資・設備投資  
もしくはカナリアへ法人の所在地を移転した  
場合で、取得した有形固定資産が一件当たり  
500,000ペセタ（約3,005ユーロ）以上である  
場合は免税、などEU本体およびスペイン本  
土と比べると制度は非常に有利である。

加えて、カナリア特別地域（ZEC）のよう  
に、EU財務省理事会が承認する枠内で設定  
される特別低減課税地域も存在する。これは、  
同地域への投資に関し、1）軽減法人税率  
1%～5%の適用（企業所得および雇用者数  
により変動）、2）法人設立や増資に伴う譲  
渡税・印紙税の免税、3）一般間接税（IGIC）  
およびカナリア自治体税の免除等の優遇措置  
が受けられる制度である。

2000年1月から欧州委の承認を得てスタート  
した同制度により、カナリアへの企業誘致  
は順調に進んでいる。現在までわずか2年間で、  
EU内外からPCソフト関連企業など進出  
済企業が23社、認可待ちを含めると65社が同  
制度を利用してカナリアに進出している。

現在、ZECの優遇制度有効期限は暫定的に  
2008年12月末日までとなっているが、延長さ  
れる見込みだ。

常夏の諸島カナリアは年間1,000万人の観光  
客を受け入れ、観光産業が発達しているが、  
離島という制約から従来、製造業、非製造業  
を問わず一般企業にとって進出対象地域とは  
なり難かった。カナリア州政府としては、優  
遇税制やZEC等の諸制度を利用して観光産業  
以外の産業育成を目指したい意向だ。

#### 4．具体的な優遇措置の内容

カナリアには、スペイン本土はもちろんの  
こと欧州諸国と比較して有利な税制上のイン  
センティブが存在する。主なものは以下のと  
おりである。

##### 1）カナリア内投資準備金に対する所得控除 （RIC）

RICはカナリア内の投資を強化するという  
明確な目的の下に立法化され、企業が投資す  
る際の自己資金の確保を容易にし、投資を通  
じてカナリアの経済を活性化し発展させよう  
とするものである。本税法の概要は以下のと  
おりである。

##### 【適用要件】

- ・カナリア内に恒久施設がある。
- ・当該施設を介した所得がある。
- ・当該施設の親会社の国籍並びに所在地は問わない。

##### 【所得控除措置の適用】

- ・非配当利益（配当を行なった後の利益残高）の最高90%を限度に所得控除。
- ・準備金の引当開始年度より5年以内の実施（投資）。
- ・本所得控除の措置を適用する為の投資対象：

- 不動産の取得：カナリア内の物件に限定される。
- カナリア自治体の債券取得
- カナリア内で商業活動を行なう企業に対する資本参加

この制度を適用した計算例は表1のとおりで、  
カナリア法人税の実質納付は5.11%となる。

表 1

	RIC適用	RIC無
税引前所得	100,000,000	100,000,000
RICによる所得控除 (94,890,511の90%=税引前利益-税)	(85,401,460)	0
課税対象所得	14,598,540	100,000,000
税率	35%	35%
税額	5,109,489	35,000,000
税引後の利益	94,890,511	65,000,000

表 2

投資項目	適用率 (カナリア内)	適用率 (スペイン本土)	適用限度率
新規固定資産 <sup>(1)</sup>	25%	-	50%
書籍発行	25%	5%	70% - 80%
映画製作	40%	20%	
金融	25%	5%	40%
調査及び開発	54% - 90%	30% - 50%	70% - 81%
文化財産	30%	10%	
環境保護	30%	10%	
情報技術	30%	10%	
陸上運送会社	30%	10%	
輸出企業	45%	25%	
職業研修	25% - 30%	5% - 10%	

(1) カナリア以外では97年度より廃止

## 2) カナリア内投資税額控除 (DIC)

投資による税額控除はスペイン本土で実施される法人税規定と類似しているが、カナリアにおける本税はその控除可能率(額)が本土より有利になっている。

### 【適用要件】

- ・カナリア内に恒久施設がある。
- ・当該施設を介した所得がある。
- ・当該施設の親会社の国籍並びに所在地は問わない。

### 【税額控除措置の適用】

- ・下表の投資項目に限定。
- ・単年度投資総額の「適用率」を最高限

度とし当該年度の確定法人税額の「適用限度率」以内を控除可能。

- ・適用開始年度から5年間繰越可能。
- ・他の税額控除を適用する場合、それら各種控除の総額は当該事業年度の確定法人税額の70%までを限度とする。

この制度の適用例は表2のとおり。

.....

### 3) 有形財製造販売に対する所得控除 (BPBC)

BPBCは、カナリア内で有形財を製造、カナリア内外へ販売をする場合に適用できる所得控除で、当該有形財から得た課税対象所得を50%まで控除することができる措置である。従って、カナリア内の製造販売企業は、法人税の申告時にその所得総額を半分としてみなすことが許され、通常の法人税35%の負担を17.5%へ引き下げることが可能である。

ただし、現在の控除率50%については、「カナリアへの共同体法規定の適用に関する理事会規則No1911/91」により、以下の様に段階的に控除率が引き下げられることになっている。

- ・2001年12月31日まで : 50%
- ・2002年1月1日～同年12月31日まで : 40%
- ・2003年1月1日より : 30%

この措置を受ける為には、カナリアに居住法人があり実際に生産製造活動を行なっている必要がある。また注目すべき点は、その他の控除措置と独立して適用することが可能なことである。

### 4) 造船及び船舶運航会社の特別登記

カナリア内における造船・船舶会社の活性化並びに世界市場における競争力の増強を目的として、92年に制定された特別優遇税制である。

#### 【適用要件】

- ・カナリア内に当該法人の管理拠点を有する。
- ・造船・船舶会社としての特別登記(一定の条件あり)を行なう。

#### 【優遇措置の適用】

- ・法人の場合は90%の所得控除。
- ・個人業の場合は50%の所得控除。
- ・船舶並びに船舶業務などの関連資産取引に対する譲渡税及び印紙税の免税。
- ・船舶乗務員の社会保障料の法人負担分は

90%減額。

### 5) 一般間接税 (IGIC) の注目すべき利点

カナリア一般間接税(IGIC)は購買時に課税されるものであり、スペイン本土を含むEU諸国におけるVATに該当するものである。

- ・標準一般税率2%、割増税率5%又は15%(高級贅沢品、自動車等)
- ・輸入品およびタバコ: 20%又は35%
- ・ある一定のサービス財又は有形財の購買は0%(通信業など)
- ・その他のIGIC免税措置:

過去3年間に会社設立・増資・設備投資もしくはカナリアへ法人の所在地を移転した場合で、取得した有形固定資産が一件当たり500,000ペセタ以上である場合には、IGICは免税扱いとなる。

### 6) 譲渡税および印紙税 (ITP y AJD) の免税措置

ITPとAJDは、資産の有償取得を行なった場合や、法人の資本に関わる取引を行なった場合に課税されるが、以下のような場合にはその免税措置を受けることができる。

- ・カナリア内における法人設立。
- ・カナリア内法人の増資。
- ・設立又は増資に関する法人書類の公正証書化された日からそれが具現化されたのが3年以内の場合。

なお、「カナリアへの共同体法規定の適用に関する理事会規則No1911/91」により、次の様に段階的に免税率が引き下げられることになっている。

- ・2001年12月31日まで : 100%免税
- ・2002年1月1日より同年12月31日まで : 75%
- ・2003年1月1日より : 50%

## 7) カナリア特別地域 (ZEC)

ZECは、EU財務省理事会が指針する税制の許容枠内で設定された特別低減課税地域であり、カナリアの同地域への企業新規参入や資本投下を行なう際に、税制上優遇するものである。

- ・軽減法人税率1%～5% (企業所得および雇用者数により変動)
- ・特別地域内での法人設立や増資に伴う譲渡税・印紙税の免除
- ・一般間接税 (IGIC) の免除
- ・カナリア自治体税の免除

他欧州諸国の特別低率課税地区 (アイルランド、オランダ、ルクセンブルク等) が「EU内の有害税制問題に取り組む総合的政策」で有害税制として取り上げられ廃止の可能性が高いのに対し、カナリアはアムステルダム議定書の第299条2項の“特殊な性質および制約を持つ遠隔地域”として認定されているため、カナリアは今後も税制上の優遇措置を維持することが可能であると思われる。現在までのところ、本規定の有効期限は暫定的に2008年12月末日までとなっているが、延長される見込である。

ZEC規定の特別地域を活用する為には、事前に関係管理当局の許認可を得た上でZEC法人として登記されていることが必須であり、その必要条件は以下のとおりである。

- ・管理当局の許認可を事前に得た同地域所在の法人である。
- ・同法人の管理代表者の少なくとも一人はカナリアの居住者である。
- ・設立登記後、2年以内に10万ユーロの投資を行なう。

- ・設立登記後、半年以内に最低5人の従業員を雇用。
- ・同法人の会社業務は、金融機関 (保険業、金融業、証券業) ではない。

## 8) グラン・カナリア島における自由地域 (ZFDC)

ZFDCにおける自由地域とは、EU域内にあってもEU関税規制の課税領域外とみなされる地域である。交易品が自由地域に陸揚げされてから地域外へ出荷 (欧州諸国内外の双方) されるまでの間、輸入関税や間接税はもとより、公安上の制限や禁止規制に抵触していない限りにおいて、その数量や製品規制、農業管理規制、原産地国規制などのEU商業貿易規制からも除外される。また、交易品に対する同地域内の滞留期間については制限がないが、動植物 (農作物など) については、EUがその期間に対する制限を規定することができる。

EU域内交易品が同地域内に入った時点で、その輸出行為に伴い納付された輸出税などを還付請求することが可能である他、欧州諸国や非加盟国から同地域内へ輸入した原材料を加工し、再び諸外国 (EU諸国内外の双方。原材料の原産地国へ加工品を再輸出する義務はない) へ輸出するいわゆる加工貿易についても一般間接税の免税扱いとなるなど、欧州企業にあっては、輸出をする際に同島を貿易中継基地とすることにより税制上の特典と恩恵を受けることができる。特に島内に工場などを設置する企業にとっては、他EU諸国 (スペイン本土含む) と比較し税制上の優遇措置が認められる重要な地域である。

(佐々木 光)

---

## 経済発展に寄与した優遇税制をEUに適合(アイルランド)

---

ダブリン事務所

アイルランドは種々の投資優遇措置などにより、外国企業の投資を受け入れ、雇用を創出することでめざましい発展を成し遂げてきた。今後のアイルランド経済は米国経済の後退局面もあり、これまでのような成長の持続は難しいといわれる。しかし、OECDは11月に、2001年5.6%、2002年4.6%、2003年6.4%と引き続き高い成長を予測した。

この経済発展の原動力となったといわれる優遇税制について報告する。

### 1. アイルランドにおける優遇税制の目的・概要

#### (1) 輸出版売優遇措置

現在の製造業への優遇税制は、アイルランドの輸出振興のため50年代半ばに創出された輸出版売優遇税制に端を発する。本制度では、アイルランド製品の輸出によって得た所得に対する法人税率を0%としたが、90年に廃止された。

#### (2) 製造業優遇措置

製造業優遇措置は80年、将来的に輸出版売優遇措置に代わるものとして導入された。本措置はアイルランドで製造された製品の取引収入に対し、10%の法人税の軽減税率を適用するものであった。本措置は、2010年12月31日まで継続するが、欧州委員会との合意により、新規に操業を開始した案件には適用されない。本措置の目的は、アイルランドへの投資促進と雇用の創出であり、同国で製造されたものについて、輸出の如何を問わず適用された。流通業者も、その取扱商品が90%以上の資本関係を有する親会社あるいは子会社のものである場合、もしくは流通・製造業者とも第3者企業の90%以上の資本関係を有する

子会社である場合は適用有資格者とみなされた。

その後、製造業の有資格者についてたびたび法改正がなされ、あらたにコンピュータサービスなどのサービス活動をはじめとする他の分野が追加された。この改正・追加は、政府のある分野に特化しての雇用創出政策と歩調をあわせたものである。(適用業種は付表1参照)

#### (3) 国際金融サービスセンター(IFSC)

アイルランド政府は87年、ダブリンの税関埠頭地区を再開発し質の高い雇用を創出するための優遇措置計画を発表した。この地区は後にIFSCとして知られるようになった。本優遇措置は、指定された国際金融サービス(付表2参照)についてアイルランドの非居住者を対象に、アイリッシュポンド以外の通貨で金融業務を行う企業を対象とした。本措置の目的は、海外からのアイルランドへの投資促進および雇用の創出であった。さらに、同地域内に建物を建設することに対する助成措置もあり、地域全体の発展に大きく寄与した。IFSCで適用される優遇措置は下記のとおり。

2005年12月31日まで、法人税率は10%を適用。

適格資材、設備に対する100%の加速減価償却

外国企業の各自国のタックスヘイブン税制を斟酌しての税率適用

非居住者に対する支払利子源泉税の免除

不動産税の10年間免除

IFSC内に最初に物件を定めた時から10年間にわたる賃借料倍額控除

地域内に新規に建設された建物に対する加

## 速減価償却

一般に75%の資本関係を有する親会社に対し支払う利子は課税対象配当とみなされ、損金算入できない。しかしIFSC企業の場合は、例外的に損金算入が可能。

これらの優遇措置の適用には、大蔵省から業務内容とその条件を記載したIFSC認可状取得が必要。各認可内容には具体的な雇用義務も記載される。

## (4) シャノン空港地区

59年にシャノン空港地区の産業振興のため優遇措置が導入され、シャノン空港地区での一定の事業利益は法人税の控除対象とされた。

その後、この優遇措置は同地区の製造業一般にも適用され、空港そのものの発展にも寄与した。優遇措置は以下の通り。

90年4月5日まで0%、それ以降2005年12月31日まで、法人税率10%を適用。

100%の税務上の加速減価償却適用が可能。非居住者に対する支払利子源泉税の免除。輸入物資に対しての関税およびVAT免除。シャノン地区を当該物資が出る場合は、関税を支払わなければならない。

これら優遇措置の適用には、企業は業務計画の詳細を提出し、シャノン・フリー・エアポート開発株式会社から認可を受けるとともに、大蔵省から税務証明の取得が必要。

## (5) 補助金

外国製造業誘致のための種々の補助金は以下の通り。

土地整備、建設、新規機械、設備などへの設備投資補助金

雇用創出に伴う雇用補助金

従業員の研修のための訓練補助金

研究開発から生じるコストへの研究補助金  
認可されたリース機関のリース用機械、設備のコストに対する補助金。借り手のレンタル料軽減が目的。

## 2. 優遇税制の効果

### (1) 製造業優遇税制

本措置による効果は以下のとおり。

アイルランドに734の製造業が進出

11万5,000人の雇用創出(97年)

363億6,000万ユーロに上る工場生産高(97年)

これら製品のうち90%の輸出比率

同時期の民族系工場の生産高は161億9,900万ユーロで、このうち34.3%が輸出されたのみであった('Ireland - Community Support Framework 2000 - 2006'、大蔵省)

### (2) 国際金融サービスセンター(IFSC)

アイルランドのIFSCの成功は世界的に知られるところである。大蔵大臣は「IFSCは成功物語の最良のものの一つで、それはアイルランドがビジネスにおいて新しい方式を取り入れ、それまでの経済的失敗により停滞していたところから、いかにして成功まで登りつめたかを説明するものである」と述べている(2000年3月27日の大蔵大臣スピーチ)。

この成功により、国際金融取引サービス業はアイルランド経済において中心的地位を占めるに至った。以下はIFSCの成功を示すものである。

1,000を超える企業がIFSCで操業。

IFSC企業は8,500名以上を直接あるいは間接的に雇用(同大蔵大臣スピーチ)。

1,260億ユーロに達するIFSCでの資金量(同)。

1,350億ユーロに達する国際金融資産(同)。

92年以来、外国危険打歩は26倍に成長し、

98年には14億アイリッシュポンドに(同)。

IFSCで操業する生保は92年の2社から98年には28社に(同)。

これらはアイルランド経済におけるIFSCの重要性も示している。

.....

### (3) シャノン地域

当該地域向けの優遇税制はシャノン空港地区の発展に大きく寄与し、2000年末現在には8,000名以上が雇用されている。

### 3 . Code of Conductに照らした問題点

EUは当初、製造業への10%税率を国家補助とはみなしていなかったが、96年にアイルランド政府に国家補助に該当するとの見解を通知。IFSCおよびシャノン地区に関する10%課税については、従来から国家補助に該当と指摘、本優遇措置のいかなる延長についてもEU委員会の合意が必要としていた。EUは2005年までIFSCおよびシャノンでの製造業優遇措置の延長を認めている。

97年12月EUは加盟国間での税の競争を抑制するため「有害な税についての行動規範 (Code of Conduct)」を取り決めた。これはアイルランドの10%課税を直接のターゲットとしたものと言える。行動規範では以下のように規定されている。

「税制において加盟国から疑問視されるゼロ課税を含む極めて低い課税水準は、潜在的な有害税制とみなされる。」

このため、アイルランドはEU委と行動規範に照らして問題が生じないようにするための交渉に入った。98年7月22日、EU委との間で、事業所得に関する10%税率に替え一般法人税率12.5%を導入するとの合意がなされた。本税率は以下に述べる例外を除き、事業を営むすべての企業に適用される。本合意は12.5%税率の段階的導入を盛り込むとともに、10%税率の取り扱いを取り決めている。詳細は下記のとおり。

一般税率、2000年	24%
一般税率、2001年	20%
一般税率、2002年	16%
一般税率、2003年以降	12.5%

98年7月22日現在、10%税率の適用を受けている企業は、従来からの取り決め通り

2005年もしくは2010年12月31日まで適用を受けることができる。

98年7月22日以降10%税率を承認された企業は、2002年12月31日まで適用を受けることができる。

EU委と合意済みであり、認可手続きが進行中の案件で98年7月31日までに認可されたプロジェクトについては、2005年もしくは2010年12月31日まで業態に応じ適用を受けることができる。

新規プロジェクトの最終認可期限は、再保険業務などを例外として99年12月31日とする。

合意以降の新規プロジェクトはその時点の一般法人税率が適用される。このため近年いくつかの金融機関はIFSC外に立地している。

EU委との合意によりアイルランドは行動規範に抵触するところなくなったと考えられる。

### 4 . 他の優遇税制も廃止へ

上述したように、事業所得に対する12.5%一般法人税率は欧州委と合意されたものである。より高率の25%税率が非事業所得および事業所得の例外、例えば石油を含む天然資源開発に課せられる。非事業所得にはレンタル収入、投資収入が含まれる。加速減価償却などの他の優遇措置も10%課税同様終了する。さらにIFSC及びシャノン地区の適格企業のみ適用されてきた賃借料倍額控除など他のすべての優遇措置も廃止される。

### 5 . 新たな優遇税制には欧州委の承認を必要

今後、EU加盟国は新規に優遇税制を設立あるいは現存する助成措置を変更する場合は、事前に欧州委に通知、制度実施前に承認を得られなければならない。



## 6. 雇用関連税制

### (1) 社会保障

アイルランドの社会保障費（PRSI）は一旦アイルランドでの雇用が開始されればアイルランドで支払われねばならないとの一般ルールがある。雇用主の所在、給与支払の場所、雇用契約などは考慮されず、アイルランドの社会保障費を支払う義務が生じる。外国人雇用主によって支払われた給与収入の総額が、（送金がなく所得税の課税対象とならない場合でも）課税対象となる。

ひとたびアイルランドでの就業が始まれば、雇用主、従業員とも外国人雇用主によって支払われた給与収入を対象としてPRSIの支払義務が生じる。

2001年の率は以下の通り。

	率	上限
雇用主	12%（注1）	上限なし
従業員	4%（注2）	35,870ユーロ
従業員（健康保険）	2%（注3）	上限なし

注1：週給355ユーロ以下の所得に対しては8.5%の軽減税率が適用。

注2：毎月550ユーロの給与所得控除あり。

注3：13,681ユーロ以下の所得は支払義務なし。

社会保障費は雇用主が従業員の所得から控除してこれを支払う。

PRSIはPAYE（Pay As You Earn）システムにのっとり支払われる。従業員の社会保障控除は源泉徴収され歳入庁長官に直接支払われる。

毎月、及び年1回報告義務がある。

### (2) 日本人駐在員で給与を日本で支払われているもの

日本企業との間に雇用契約があり、給与が日本で支払われるものについては、原則アイルランドで給与支払を受ける現地採用者と同様にPRSIの支払義務がある。

PRSIは、給与収入を対象に算出する。

アイルランド源泉徴収システム（PATE）は日本からの給与収入には適用されない。従ってPRSIへの支払は特別徴収システムに則り社会家族省あてに直接送金されなければならない。

この特別徴収システムは社会保障費のみに適用される。健康保険（2%）についてはこの対象ではなく、従業員が直接歳入庁長官に所得税とともに納付する義務がある。

PRSIの特別徴収システムでの支払は原則PAYEシステムと同じ期限内に支払われなければならない。

しかし、従業員数が少ないことなどを理由として、社会家族省は年1回の送金での支払を認める場合もある。

毎年末に以下の書類を提出する必要がある。

SC1：従業員支払カード

SC1B：年末調整フォーム

SC4：従業員給与支払総額証明

### (3) 52週免除

アイルランド法において、一定の資格を有する個人に対し、雇用主および従業員双方のPRSIを免除される。

免除は大臣の裁量によるが最長で52週間（1年）である。これはその雇用主もアイルランドの居住者でなく、その主たる業務を行う場所がアイルランド、北アイルランド、グレートブリテン島あるいはマン島でない場合であり、その個人がアイルランドの居住者ではない場合である。

従って、本免除の適用をうけられれば、日本人駐在員にとってアイルランドのPRSIを支払う場合は、日本の親会社（日本所在の非アイルランド企業）が給与の支払いを行う方が、アイルランド在住企業が支払うより有利になる。

.....

## 7. 雇用関連諸税の今後（減税の動きなど）

### （1）一般的見解

2000年4月5日まで雇用主および従業員双方にとって、アイルランドPRSIの上限があった。しかし、雇用主の上限は4月6日以降撤廃された。大蔵大臣は従業員の上限の廃止を考えているとみる向きもある。従業員、雇用主の徴収率を軽減するものと考えられる。

### （2）PRSIプラン

現在、現金以外の手当てについてはPRSI

の対象とはなっていない。しかし、大蔵省および社会家族省は見直しの方向と思われる。

### （3）雇用主のPRSI免除

一定の資格を有する従業員に対して雇用主は雇用主負担のPRSIの免除を申請できる。適用要件は、この従業員の雇用に際し社内従業員数は増加しており、かつ採用時点でその個人の年齢が23歳以下であり、以前にフルタイムで就業した経験がないことである。外国人でアイルランドへ移住し、アイルランド以外で働いていた個人も、他の条件が満たされれば、同様の資格を有すると考えられる。

（太田 康富）

付表1 製造業者として資格を有する活動のリスト

1. 魚養殖
2. ミクロ増殖もしくは植物クローンによる植物栽培
3. 食肉加工
4. 船舶修理
5. EU外でのエンジニアリング業務に関連するサービス
6. コンピュータサービス
7. アイルランド登録船による貨物および乗客の輸送
8. 輸出業務
9. 航空機エンジン、部品の保守、整備、修理
10. 商業用映画製作
11. 本来の製造業者によるコンピュータ装置の再生および修繕
12. 農業、漁業組合の販売活動
13. 農協で指定先に販売されるミルク
14. 外国為替取引により生じる利得
15. 新聞製作
16. 商社サービス

付表2 IFSC適格業務

1. アイルランド非居住者向けの銀行業務
2. アイルランド非居住者に代わって行う以下のサービス  
 世界市場における資金運用業務  
 通貨、先物、オプションおよび同様の金融資産の国際取引業務  
 債券、株式および同様の証券類の取引業務  
 以下の資産の一部または全部の管理、運用業務
  - ・投資先限定資金
  - ・アイルランド非居住者の投資資金
  - ・適格法人企業の資金
3. 居住者に対する金融活動に関連した運用、管理、経理、通信、支払、決算または情報センター業務
4. 非居住者に代わって行う商品先物、オプション業務
5. 管理部門の業務またはサービスを行う上で使用するコンピュータソフトウェアの開発または供給、あるいは金融活動に関しての情報処理、解析または同様の業務
6. IFSC地区の発展に寄与すると大臣が判断する上記同様あるいは上記の補助的業務

# 競争力向上と産業立地条件の改善に期待（ドイツ）

デュッセルドルフ・センター

2001年1月1日に施行された税制改革はドイツの重要政策課題である産業立地条件の改善を図るもので、所得税・法人税率の大幅な引き下げと条件緩和が最大の特徴である。経済界では総じて好意的に受けとめられており、ドイツ企業の競争力の向上と産業立地の増加を期待する声が多い一方、中小企業にとっては相対的に不利なものとの批判もある。

また、2001年から急速に悪化した国内経済の回復を図るため、2003年の減税措置を2002年に前倒し実施するよう要望が出ている。しかし、現在の財政赤字は深刻であるため、連邦財務省がこれに応じる可能性はきわめて低い。

## 1. 改革実施の経緯

連邦政府は2000年1月13日に所得税・法人税の引き下げと課税ベースの拡大を主な内容とする大規模な税制改革案を発表、2000年上半期を通して大規模な議論が行われた末、7月14日に連邦参議院で最終的に可決して2001年1月1日に施行された。

ドイツの税負担の高さは、統一後の92～93年の不況を契機にドイツの産業立地条件の改善が政策の大きなテーマとなった際の主要な問題点の一つであり、財政健全化と企業減税の推進は、連邦政府が93年9月に産業立地条件改善の指針として閣議決定した「ドイツ産業立地の将来保全」の中では最重要課題の一つとして挙げられていた。所得税率・法人税率の引き下げと課税ベースの拡大は、コール政権下でも実現が図られた政策課題であり、97年には今回とかなり近い内容の税制改革法案が上程され、連邦議会を通過したものの、連邦参議院の合意を得ることができず、廃案となったこともあった。

今回の税制改革によって産業立地条件の改

善というドイツにとって10年来の政策課題の一つに大きな前進があった。もっともその内容にはコール政権下での税制改革案にすでに盛り込まれていたものもあり、保守・革新両政権で数年間の時間をかけて国政の重要課題に回答を出したといえる。

## 2. 2001年税制改革の内容

2001年年頭から実施された税制改革の主な内容は下記のとおりである。税率の引き下げと課税対象の拡大が基本方針であり、所得税・法人税の税率引き下げが行われる一方で、税負担増につながりうる課税ベース拡大措置も取られている。基本的には2001年1月1日以降に開始される事業年度からの適用となるが、一部2002年以降に実施される予定のものもある。

### (1) 所得税関係

税率の引き下げ（2001年、2003年、2005年の3段階）

	最低税率	最高税率
（2000年）	22.9%	51.0%
2001年	19.9%	48.5%
2003年	17.0%	47.0%
2005年	15.0%	42.0%

基礎控除額の引き上げ（2001年、2003年、2005年の3段階）

	（単位：ユーロ）	
	独身	夫婦合算
（2000年）	6,902	13,805
2001年	7,206	14,413
2003年	7,426	14,853
2005年	7,664	15,329

事業所得に対する特別軽減税率の廃止  
個人事業主・人的会社などに適用される事

業経営所得に対する軽減税率を廃止し、それに代えて営業税の支払い額を個人事業主などの所得税から控除する方式を導入する。

## (2) 法人税関係

### 法人税率の引き下げ

法人所得に対する課税が内部留保利益(40%)対配当利益(30%)対支店利益(40%)と3種類あったものを一本化し、税率を25%に引き下げる。

### 配当源泉税率の引き下げ(25% 20%)

2001年1月1日以降に開始する事業年度についての配当から適用される(実際には、期中配当の場合は2001年内に行なわれる配当が対象となりうるが、普通配当であれば2002年1月1日以降に行なわれる配当が対象となる)

### 資本会社に対する出資持分売却益の扱いの変更

国内法人(株式会社、有限会社、株式会社など)の資本会社)に対する出資持分の売却益については、従来通常の法人税課税の対象となっていたが、売却前1年間以上継続して保有していること、出資持分の評価額について税務上の評価減が行なわれていないこと、の2つの条件を満たせば非課税となる。(出資先法人の2002年1月1日以降開始する事業年度で発生する売却益に対して適用)

外国法人に対する出資持分の売却益については、従来から10%以上の出資比率、投資先外国法人の能動的活動、ドイツとの租税条約締結、という3つの要件を満たせば非課税扱いであったが、これらの要件は撤廃され、前述の1年以上の保有期間、評価減なしの2つの条件を満たせば非課税となる(出資元法人の2001年1月1日以降開始する事業年度で発生する売却益に対してこの新规定が適用される)

法律的には、外国法人に対する出資持分

についての条項を改正し、それを国内法人に対する出資持分に準用している。

### 支配・従属関係にある複数の会社による連結納税(オルガンシャフト)の適用条件の緩和

従来は、損益移転契約を締結することに加えて財務的編入(支配会社が従属会社の資本の過半を出資)組織的編入(支配会社の経営者が従属会社を事実上指揮)経済的編入(従属会社が支配会社の事業目的に沿った活動を実施)の三つの条件を充足する必要があったが、財務的条件のみ充足すればよいこととなった。

なお、営業税、付加価値税についてのオルガンシャフト適用については適用条件の変更はない。

### インピュテーション方式の廃止

従来、配当に対する二重課税を防ぐため、配当受取人が配当に課せられる所得税を支払う際に、配当支払法人が支払った法人税を控除する「インピュテーション方式」が採用されていたが、これを廃止し、配当受取人が個人の場合は配当半額課税方式(配当受取人のもとで配当額の半額だけを課税対象にする)に、配当受取人が法人の場合は、受取法人のもとで配当は非課税扱いに移行。

支払済法人税の調整減額措置実現のため、15年の経過期間を設ける。

### タックスヘイブン税制の変更

タックスヘイブン税制とは外国の投資先(低税率国)で発生した所得に対する課税であり、今回の改革で「低税率国」の定義となる税率を変更(30% 25%)したほか、ドイツでの課税方式を、他の所得との合算課税から分離課税(38%)に変更。

## (3) 課税対象の拡大措置(法人関連)

### 減価償却に関連する変更

i 動産に対する年間最高償却率を「定額

法償却率の3倍以内かつ年間償却率の30%以内」から「定額法償却率の2倍以内かつ年間償却率の20%以内」に変更。

ii その他固定資産の償却耐用年数の変更（個別の物品についての償却耐用年数を規定した「償却資産償却年数表」の改定）

iii 建物（事業用資産）の償却耐用年数を25年から33年に延長（償却率年4% 3%）

過少資本税制の強化

借入金と自己資本の許容比率を以下のように変更。

持株会社 9 : 1 3 : 1

その他の会社 3 : 1 1.5 : 1（利益非参加型借入金の場合）

従来自己資本の50%まで認められていた利益参加型借入金については、認めないこととする。

その他として、付加価値税法の申告手続上、電子インボイスを請求書として認定したことや、2002年1月1日以降の税務調査時、調査官に企業のデータベースへ直接アクセスする権限を付与したことがあげられる。（従来は文書の写しを提示する義務のみ）

### 3. 2001年税制改革の評価

#### (1) 各界の反応

今回の税制改革で所得税率は5年間で10ポイント近く引き下げられ、これまでドイツの産業立地条件では大きな弱点の一つとされてきた法人税負担が大きく軽減された。例えば法人税率は日米を大幅に下回り、EU諸国でも最低水準となった。その他法人所得に課せられる国税や地方税を加算しても英国やオランダを若干上回るものの日米やフランス、イタリア、ベルギーを下回る。このため、国民負担の軽減、ドイツの投資環境の改善につながるものとして基本的にポジティブに評価された。2001年7月14日に税制改革案が最終的に可決された際には、アイヒェル蔵相が「今世紀最大の改革」、シュレーダー首相が「ド

イツは、ドイツ病・改革の停滞の過去から訣別した。世界におけるドイツの見方が変わった」と述べたほか、ドイツ連邦銀行のヴェルテケ総裁も今回の税制改革を「歴史的な決定」とし、税制改革だけで0.5%の経済成長効果があるとした。また、ドイツ労働総同盟では、税制改革が経済成長効果をもたらし、労働市場へ好影響をあたえることを期待している。フランクフルト証券取引所でも改革案の成立翌日には金融・保険関連株を中心に高値をつけ、ドイツ株式指数(DAX)は過去1カ月間で最高の7,318を記録した。

経済界では、フォルクスワーゲンなど大企業から歓迎の声が聞かれる一方、さらなる改革が必要という声もある。ドイツ商工会議所連合会のシュティール会長は、数年後に所得税の最高税率を40%に引き下げる必要があるとの見解を表明した。中小企業の間では、批判的な見方が強く、ドイツ建設業中央連盟は「中小企業の黒い金曜日」と表現している。経済研究所の間では、ハンブルク経済研究所のシュトラウプハール所長は、税制改革によって失業者数が減少し、ドイツが外国の投資家にとって再び魅力のある産業立地になるとする一方、ifo経済研究所(ミュンヘン)のジン所長は、個人企業が冷遇された点が不満で、所得税減税との見方を示し、評価が割れている。

2001年9月にハンデルスプラット紙が行なったアンケート調査によると、対象となったドイツ企業のトップ経営者の37%が2001年税制改革はドイツ企業の国際競争力の向上に結びつくとし、58%はドイツの産業立地環境が改善するとしている。

また、国内企業への出資持分売却益の非課税化(前述1.(2)参照)がドイツ企業をめぐるM&Aの活発化とドイツ国内の大企業における株式持合い構造の再編・解消につながるの見込まれる。金融機関が保有株式の含み益実現のため、株式売却を進めれば、銀行

の企業への影響力が低下するとともに、売却益を元手にさらなるM&Aを進めることが予測される。主要株主である金融機関が株式売却を進めることが産業界の再編につながる可能性もある。ドイツでは、銀行による出資と監査役会への役員派遣による企業経営への影響力行使というドイツ独特のスタイルから、株主重視の米国スタイルに経営のあり方が変わりつつあるが、この措置がドイツの産業構造・企業文化をどこまで変えることになるのか、注目されるところである。

## (2) 個人事業主・人的会社への対応

所得税率が法人税率を上回る水準であること、個人事業主を対象とした事業所得への特別軽減税率が撤廃された(前述1.(1)参照)こと、配当や法人への出資持分の売却益に対して、法人の場合は非課税となるが個人事業主・人的会社であれば半額課税になることなどから今回の税制改革では、資本会社に比べ個人事業主・人的会社への(大企業に比べ、中小・零細企業への)恩恵が少ないという批判もある。

ドイツ経済研究所(在ケルン、i w)では、資本会社の所得に対する実効税率(法人税)が2001年以降38.6%となる一方で、個人事業主・人的会社の場合(所得税)は2001年で50.6%、2005年で44.9%と、2005年に所得税率の引き下げが終了した時点でも資本会社に比べて6ポイント強高い税率となること、減価償却期間の延長措置がサービス業に比べ資本集約度の高い製造業ではマイナス効果が大きいことを指摘している。ドイツ産業連盟(BDI)のロゴウスキー会長が、ヴィルトシャフトヴォッヘ誌とのインタビューで「税制改革は、減価償却と個人事業主・人的会社の扱いについて改善が必要だ」と述べている。

i wでは年間売上高3,500万マルク、売上収益率2.6%、経常利益2,000万マルク、設備率36というケースで税負担のモデル計算を行

なっている。それによると、減価償却を計算に入れた場合、資本会社形式であれば2001年の税負担は2000年と比べ9.5%減、2003年には同9.9%減、2005年には同12.1%減となるが、個人事業主・人的会社の形式であると2001年は2000年と比べ1.5%の税負担増、2003年で同0.8%の負担減、2005年で同7.6%減と、個人事業主・人的会社の場合は負担減が少なく、2001年時点では負担増すら生じている。

このような議論を受けて連邦政府では2001年8月に個人事業主・人的会社向けの追加措置を閣議決定し、2002年以降、個人事業主・人的会社が資本会社への出資持分を売却した場合、売却益を2年以内に他の資本会社へ投資するという条件で非課税扱いとした。

## (3) 減税措置の前倒しを巡る議論

2000年下半年以降、ドイツ経済は減速の度を強め、2001年は年頭から米国の景気停滞の影響で低調であったところに米国テロ事件の影響を受け大きく落ち込んだ。2001年の実質GDP成長率は0.6%とEU諸国の中でも最低水準の成長率を記録し、失業者数も400万人に近づいている。

このような状況の中で、2001年10月に6大経済研究所が春に続いて成長率を大幅に下方修正するという内容の秋季合同経済予測を発表した際、i f o経済研究所のジン所長は、景気てこ入れのため、2003年に予定されている減税措置を2002年に前倒して実施すべきと述べた。BDIのロゴウスキー会長が2001年11月にヴィルトシャフトヴォッヘ誌とのインタビューで「短期的な景気刺激のためには、2003年の減税措置を2002年に前倒しすることが必要」と述べるなど、この発言は経済界で、また野党キリスト教民主党/社会同盟(CDU/CSU)で賛同を呼んでいるが、アイヒェル蔵相はこれ以上の減税措置の追加、あるいは前倒しは一切考えていないとし、頑と

.....

してこれを受けない構えである。背景には財政赤字が対GDP比2.7%まで拡大しているという状況がある。現在、ドイツが自ら音頭をとって定めた欧州成長安定協定に抵触する（財政赤字が対GDP比3%を超えたら制裁措置）可能性が出てきており、財政状況が改善しない限りは減税措置の追加などは見込めない。

#### 4. 日本企業への影響

デュッセルドルフ日本商工会議所税務委員会は、99年末に2001年税制改革案が発表されたのを受けて、2000年4月にコメントを発表した。

これによると全般的には肯定的に評価できるが、注意を要する点や税制上のさらなる課題、日独租税条約で改善が必要な点も明らかになったと述べ、具体的には次のとおり指摘している。

法人税率の大幅引き下げでドイツの産業立地が大幅に改善されるのは明らかである。但し、営業収益税（地方税）・連帯附加税に変更がないことから、実効税率で比較するとようやく近隣諸国なみになる（英国、オランダより若干高い）。実効税率の半分近くは営業収益税であり、ドイツの実行税率を下げるためには営業収益税の改革が必要。

これまで、支店形態でのドイツへの進出は、子会社形態での進出に比べて税金の負担額が若干高かったが、改正後は日本企業のドイツ子会社の税額は、日本企業のドイツ支店や、欧州会社のドイツ子会社の場合に比べて高くなる。これは日独租税条約による配当源泉税率(15%)が高いため（日本と英・仏間は0%、日本とオランダ間は5%）、日独租税条約の改定が望まれる。

インピュテーション方式の廃止により、税金の事務は単純化されるが、移転価格の否認による追加税金の計算が大幅に変わることが予想される。

ドイツに進出している日系企業の多くは販売拠点であることから、減価償却率の引下げによる増税効果が、法人税率の引下げによる減税効果を上回ることはないと見込まれる。

日本からの出向社員は多くの場合手取り補償であることから、所得税減税は直接的に労務費の減少につながる。ただ、ドイツの高い労務費の是正にどの程度効果があるかは予想できない。

過少資本税制の厳格化については注意が必要。

（立川 雅和）



## 抜本的な法人税制改革が課題（フランス）

パリ・センター

現在、ジョスパン政権は2000年8月に発表した3カ年（2001～2003年）の減税プランに取り組んでいる。同プランの中で政府は、法人向け減税の主なポイントとして、95年にジュペ内閣により導入された法人税付加税の段階的撤廃、中小企業を対象とした軽減税率の導入、の2点をあげている。しかしながら、産業界、また与野党内でも、実施中の減税プランでは不十分とし、抜本的な法人税改革を求める声が強まっている。

ここでは、現行の法人税制度の概要、法人税の計算例、法人税制の推移、現在ジョスパン政権が着手している3カ年減税プランの概要などを紹介する。

### 1. 現行の法人税制度の概要

現行の法人税は、（1）法人税＋（2）法人税付加税＋（3）社会保障負担金の3つから構成される。法人税は当期税引前利益が課税ベースとなるが、法人税付加税と社会保障負担金は法人税の税額が課税ベースとなる。以下（1）～（3）にこれら3つを説明する。（4）では具体的な課税例と実効税率を示し、（5）では配当金への課税制度について概括する。

2000年に法人税の税収は2,447億フランに上った。2001年には、同税収は2,793億フランに上るものと推測されている。

なお、実際の納税では、前年の利益に対する課税分を納めることになるため、2002年に実際に納める税額については、2001年度の課税率が適用されることになる。

#### （1）法人税

法人税の標準税率は33.33%。中小企業については優遇税制が存在する。3万8,120ユーロを限度とする税引前利益について、2001年度

の決算において25%、2002年度の決算において、15%の特別税率が適用される。この適用を受けるためには、当該年の売上が763万ユーロ未満であり、株式の75%以上を個人（または株式の75%以上を個人が保有している法人）が保有していることが条件になる。

長期キャピタルゲインには別途、19%の優遇税率が適用される。これは一部のキャピタルゲインの税金控除後の残額を特別準備金として社内留保した場合に適用される。一部のキャピタルゲインとは、保有する他社の株式（金融投資除く）の売却益、特許権・ロイヤルティーなどの売却益、ベンチャーキャピタルの売却益（5年間以上保有した場合）ならびにベンチャーキャピタルへの出資から生じた配当金のことを指す。

#### （2）法人税付加税

法人税（標準税率ないしは優遇税率を適用して算出したもの）の税額を課税ベースに、付加税が課せられる。中小企業を含めたすべての企業が対象で、税率は2001年度決算については6%、2002年度決算については3%が適用される。同税は、段階的な減税が進んでおり、2003年には撤廃される予定。

この税率は税額に対する税率であり、標準税率＋付加税率は $[33.33\% + (33.33 \times 3\%) = 34.33\%]$ （2002年度）となる。標準税率と付加税率を単純に積み上げ計算してはならない。

#### （3）社会保障負担金

週35時間制導入企業向けの公的援助の財源確保を目的に、一部の企業には（2）の付加税と同様、法人税の税額を課税ベースとして、社会保障負担金が課される。税率は3.3%。

通常の社会保険料とは別物である。

社会保障負担金は、当期の売上が763万ユーロ未満の企業には課税されない。また、課税ベースから一律76万3,000ユーロが控除される。この控除の結果、同負担金の法人税課税ベースに対する実効税率（標準税率を適用した場合）は、 $[ 33.33 \times 3.3\% = 1.1\% ]$ より必ず低くなる。

#### (4) 計算例と実効税率

以下に、具体的な法人税の計算例をあげる。

例：2002年度決算で450万ユーロの税引前利益（キャピタルゲインを除く）、15,000ユーロの長期キャピタルゲインを達成した企業の場合。

法人税額（キャピタルゲインにかかる部分を除く）：

$$4,500,000 \text{ユーロ} \times 33.33\% = 1,500,000 \text{ユーロ}$$

キャピタルゲインにかかる税額：

$$15,000 \text{ユーロ} \times 19\% = 2,850 \text{ユーロ}$$

$$\begin{aligned} \text{法人税総額} &: 1,500,000 \text{ユーロ} + 2,850 \text{ユーロ} \\ &= 1,502,850 \text{ユーロ} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{法人税付加税} &: 1,502,850 \text{ユーロ} \times 3\% \\ &= 45,085.5 \text{ユーロ} \end{aligned}$$

社会保障負担金：

$$\begin{aligned} & (1,502,850 \text{ユーロ} - 763,000 \text{ユーロ}) \\ & \times 3.3\% = 24,415 \text{ユーロ} \end{aligned}$$

（法人税本体の課税ベースに対する実効税率：0.54%）

$$\begin{aligned} \text{法人税} + \text{法人税付加税} + \text{社会保障負担金} \\ &= 1,502,850 \text{ユーロ} + 45,085.5 \text{ユーロ} \\ &+ 24,415 \text{ユーロ} = 1,572,350.5 \text{ユーロ} \\ & \quad \quad \quad \text{（実効税率：34.83%）} \end{aligned}$$

法人税（法人税 + 法人税付加税 + 社会保障負担金）の税引前利益に対する実効税率は、売上の規模や利益の性質（長期キャピタルゲインの有無など）によって異なる。以下に、長期キャピタルゲインはないものとして算出した実効税率を目安として示す。

$$\begin{aligned} \text{売上763万ユーロ以上の企業} &: 34.33 \sim 35.43\% \\ & \quad \quad \quad \text{（社会保障負担金の金額により異なる）} \\ \text{売上763万ユーロ未満の中小企業} &: \\ 15.45\% & \text{（税引前利益で3万8,120ユーロまで）} \\ 34.33\% & \text{（3万8,120ユーロ超の部分）} \end{aligned}$$

#### (5) 配当金に対する課税

配当金は法人税支払後の利益から支払われる。したがって、利益に法人税が課税された段階で、支払い側の企業において配当金についても、通常33.33%の法人税率が課税済みとみなされる。

配当金を受け取る側については、配当金収入には個人の場合は所得税が、法人の場合は法人税がそれぞれ課税される。ただし、前述したような配当金に対する二重課税を避ける目的で、配当金の受け取り側に一定の税額控除が認められる。

税額控除制度のあらましは多少複雑である。税額控除の金額は、個人の場合、受取配当金の50%、法人の場合は15%（2002年度以降）となる。以下に税額控除の計算例を示すが、この場合の課税ベースは、受取配当金ではなく、 $[ \text{受取配当金} + \text{税額控除額} ]$ （以下のb式参照）となる。

例：1,000ユーロの配当金を受けた企業が、同配当金にかかり納める税額。

$$\begin{aligned} \text{(a) 税額控除額} &= 1,000 \text{ユーロ} \times 15\% \\ &= 150 \text{ユーロ} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{(b) 税額控除前の法人税額} \\ &= (1,000 \text{ユーロ} + 150 \text{ユーロ}) \times 33.33\% \\ &= 383.3 \text{ユーロ} \end{aligned}$$

(c) 税額控除後の最終的な法人税額

$$= 383.3 - 150 = 233.3 \text{ユーロ}$$

法人向けの税額控除額の算定率は、99年以来、徐々に引き下げられている。99年には45%、2000年には40%、2001年には25%、そして2002年には15%にまで引き下げられた。税額控除額の算定率引き下げは実質的な増税を意味し、同時期に進められた法人税の税率引き下げ効果を一部相殺する措置であり、企業側や野党の保守中道勢力の側からは批判も出されている。

## 2. 法人税制の推移

### (1) 法人税制改正の推移

85年：法人税の税率引き下げを含む税制改革の検討開始。

93年：法人税の標準税率を33.33%に引き下げ（現水準）。これに伴い、支払配当金向け特別課税率を事実上廃止。

95年：ジュベ政権が法人税付加税を導入（2003年に廃止予定）。

97年：ジョスパン政権が法人税追加付加税を導入（税率15%）。

99年：法人税追加付加税の税率を10%に引き下げ。

2000年：法人税追加付加税を撤廃。同時に、時短企業向け公的援助の財源確保として、社会保障負担金を導入。

2000年9月：法人税付加税率の段階的引き下げを盛り込んだ3カ年の減税プランを発表。

### (2) 93年までの法人税制改革

政府は85年以降、法人税制の段階的な改革に着手した。この改革は93年まで継続的に進められた。

その基本方針は、税制の簡素化による標準税率の引き下げにあった。これにより、優遇税率が適用されていた一部収益が徐々に法人税標準税率に適用される課税ベースに移され

た。その一方で、当初は50%に上っていた標準税率は、段階的に引き下げられた。つまり、広く薄く課税する方向で、制度改革が進められた。

### 標準税率の推移

88年度	42%
89年度	39%
90年度	37%
91年度	34%
93年度	33.33%

93年度の標準税率引き下げにより、従来の支払配当金向け特別課税率と標準税率が横並びとなり、支払配当金向けの優遇税率は事実上消滅した。

法人税標準税率は93年以来、現在に至るまで同水準に据え置かれている。しかし、90年代半ば以降、財政健全化が優先課題として浮上、それまでの減税の流れが反転し、法人税の実効税率は引き上げられる。

### (3) 法人税付加税の導入（95年）

#### 背景

95年春季に行われた大統領選で保守の共和国連合（RPR）所属のシラク氏が当選、ジュベ首相（RPR）を首班とする保守中道政権が発足した。シラク大統領は選挙公約である「社会の亀裂の修復」、とりわけ失業対策の強化のための財源を確保するという名目で、法人税付加税の導入を含む一連の増税（付加価値税の増税など）を実施した。ジュベ政権は増税に当たって、ユーロ導入への参加に必要な財政赤字の圧縮努力を継続することを同時に強調した。法人税付加税は同年夏季に可決された法案により、95年度以降の決算から適用された。

95年の法人税増税が、これまでの減税傾向の流れに逆行する最初の決定となり、97～98年に増税はピークを迎えた後、再び減税基調

に戻った。

#### 概要

導入時の法人税付加税率は10%（実効税率は3.3%）で、2000年まで同税率が維持された。現在は、2003年の全廃を目指し、段階的な税率引き下げの途上にある。

#### (4) 法人税追加付加税（97年～99年）

##### 背景

97年春季の総選挙で社会党を主軸とする左派連合が過半数を獲得、ジュベ右派政権からジョスパン左派政権への政権交代が実現した。ジョスパン政権は、ユーロ導入への参加条件となる経済財政基準（財政赤字を対GDP比率で3%以内に抑制するなど）を達成することを主な目的に、法人税追加付加税を暫定措置として導入する方針を決め、同年11月成立の法律によりこれを導入した。ユーロ導入国の決定は1997年の実績が基準となるため、1997年1月1日以降締め決算から追加付加税が課税された。同税の導入時の税率は15%（実効税率ベースでは5%）、1999年には10%（実効税率ベースでは3.3%）に引き下げられ、2000年には全廃された。

##### 概要

法人税追加付加税は、法人税付加税と同様、法人税額を課税ベースとする。税率は導入時には15%であり、実効税率は5%となる。[33.33%（法人税標準税率）×15%] 課税対象は、売上5,000万フラン以上の法人に限定され、売上が5,000万フラン未満で株式の75%以上を個人が（ないしはその株式の75%以上を個人が保有する法人が）保有している中小企業には法人税追加付加税は課税されない。政府によると、法人税追加付加税の税率として10%が適用された99年の同税課税総額は18億9,000万ユーロに上った。

#### (5) 3カ年減税プラン（2000～2002年）とその効果

##### 背景

ジョスパン政権は2000年に3カ年の減税プランの導入を発表した。同年には、好景気に伴い税収が予測を大幅に上回ったが、これを受けて、政府が税収超過分を国民に隠し、国民の税負担を増加させているとする批判が野党側を中心に高まった。内閣改造に伴い新たに就任したファビウス経済・財政・産業相は、こうした批判をかわす目的もあり、3カ年の減税プランを策定、2000年から順次実現する方針を明らかにした。

左派政権カラーを出すためか、減税は特に世帯向けを中心とし（所得税、住民税など一部の地方税、付加価値税など）、企業向けでは、中小企業に力点が置かれた。

##### 法人向けの主な減税ポイント

###### 中小企業向けの特別税率

売上763万ユーロ未満の企業で、個人（または株式の75%以上を個人が保有する企業）が株式の75%以上を保有する企業を対象に、特別税率を導入する。この特別税率は、税引前利益のうち3万8,112ユーロ以下の分について適用する。同制度は2001年に導入され税率25%でスタートしたが、2002年には15%に引き下げられる。政府はこの措置による減税額を、2001年に4億6,000万ユーロ、2002年中に10億7,000万ユーロと推定している。

###### 法人税付加税

95年に導入された法人税付加税の税率を順次引き下げる。2000年度10%の同税率を、2001年度決算については6%、2002年度決算については3%に引き下げる。2003年以降は同加算税を全廃する予定。政府は、同税率を10%から3%に引き下げることによる減税効果は30億5,000万ユーロに上ると試算している。

## 減税プランの効果

政府は、法人向け減税プランの効果について、政府の優先課題である雇用拡大を支援することが狙いであるとし、また中小企業向けの特別税率導入も、大規模な雇用創出が期待できる中小企業を支援することが目的であるとしている。また、職業税の課税ベースに算入されている支払い給与総額を段階的に課税ベースから外し、2003年には完全に課税ベースから外すという改正が進んでいるが、これについても、政府は、企業が新規雇用により税の負担増を強いられることがなくなり、結果的に雇用創出支援につながると説明している。

一方、野党側は、減税プランの効果について批判的な見方を示している。上院の野党議員がまとめた報告書は、2000年中に、法人が受け取る配当金の税額控除額が引き下げられたことで15億フラン、親会社が子会社から受ける配当金に係る特別課税率引き上げで42億フランの実質的な増税がなされ、さらに、法人が所有する車両の車両税増税などもあることから、減税効果が実際には一部相殺されていると主張している。また、中堅企業ならびに大企業向けの減税措置が不十分なことで、資本力のある仏内外の大企業が、税制のより優利な諸外国に移転したり、対仏投資を手控えたりする恐れがあると主張している。

### (6) 法人税実効税率の推移

98年：41.66%

99年：40%

2000年：36.66～37.76%

2001年：売上5,000万フラン以上の企業  
：35.33～36.44%

売上5,000万フラン未満の中小企業  
：26.5%

(ただし税引前利益のうち25万フランまで)

2002年：売上763万ユーロ以上の企業  
：34.33～35.44%

売上763万ユーロ未満の中小企業  
：15.45%

(ただし税引前利益のうち3万8,120ユーロまで)  
2003年：売上763万ユーロ以上

：33.33～34.44%

売上763万ユーロ未満の中小企業  
：15%

(ただし税引前利益のうち3万8,120ユーロまで)

### (7) 税制改革への反応と今後の展望

#### 産業界の批判

国内最大の経営者団体である仏企業運動(MEDEF)のセリエール会長は、2000年秋に発表された3カ年の減税プランについて、不十分な措置であるとして批判的な姿勢をみせている。

会長は2000年11月、「今後3年間で経済成長により国内総生産(GDP)は2,500億フラン増加する見込みであるのに、減税規模はその半分に過ぎない」と述べて、減税プランが不十分であることに強い不満を表明した。会長はまた、抜本的な税制改革を実施し、雇用の促進と企業のイニシアチブの鼓舞を図り、外国からの投資を呼び込める魅力的な環境を作るべきだと主張した。また同会長は、5年間で2,500億フラン規模のドイツの減税プランの方がはるかに優れているなどと述べた。法人税について同会長は、中小企業向けの減税措置が中心となったことを非難し、大企業を含めた広い範囲を対象に、さらに踏み込んだ減税政策に取り組むべきだと主張した。

#### 野党側の主張

上院は2001年6月に提出した報告書の中で、中堅以上の企業向けに踏み込んだ法人税の減税の必要性を強調した。上院は野党の保守・中道勢力が過半数を占めており、上院の報告書は野党側の提言という色彩が強い。

報告書は、中小企業向けの法人税優遇税率

.....

について、 優遇税率適用の上限額の前後で  
不公正が生じる恐れがあること、 複数の税  
率が存在し、制度が複雑化することで、特に  
外資が対仏投資を敬遠する恐れがあること、

企業が節税のみを考えた近視眼的な行動に  
終始する可能性があること、の3点を挙げて  
批判し、中堅以上の企業についても減税を進  
める必要があることを強調した。特に、中堅  
以上の企業の場合、フランスの不利な税制を  
嫌って外国移転を進めることが比較的容易  
であり、その意味でも、減税の対象に大企業  
を含めることが望ましいと述べている。

#### 与党側の提言

社会党所属のシャルザ下院議員は2001年7  
月、ジョスパン首相の依頼に応じて、フラン  
スの産業立地の国際競争力に関する報告書を  
提出した。シャルザ下院議員は報告書の中で、  
法人税の実効税率引き下げを含み、幅広い税  
制改革を検討するよう提言した。社会党の一  
部からは、税制改革に向けた要望が強まって  
いるが、2002年4月に大統領選、6月に総選  
挙を控えた難しいタイミングであるだけに、  
報告書を踏まえた政策論議は今のところなさ  
れていない。政府が具体的な改革に着手する  
のは、選挙後になるものとみられる。

シャルザ下院議員は報告書の中で、特に法  
人向け税制について、短期的課題とし、企業  
買収や合併等の際に発生する税金などのコス  
トを軽減するための、制度改正が必要であると  
指摘した。中期的な観点からは、国際比較  
を踏まえ、企業の全体的な課税水準を適正化  
を検討する必要があるとした。また同議員は、

法人税の税率の見直し、 フランス企業が  
国際進出を進めていることに伴い、60年代に  
骨格が決められた配当金課税( 税額控除制度  
など )制度の抜本的な見直し、 ドイツでも  
2002年1月から株式譲渡益税が廃止され、国  
際的にもキャピタルゲイン非課税が主流にな  
りつつあるキャピタルゲイン課税制度の見直

し、などが課題であるとしている出されている。

## EU水準への税率引き下げを目指す（イタリア）

ミラノ・センター

ここ数年、イタリアでは法人所得税について他のEU諸国と同じ水準に近づける試みが行われてきている。イタリアはEU諸国や他の先進工業国のなかでも高い税率を維持していることに加え、複雑な税制度や硬直的で非効率的といわれる財政システム、政府と納税者との間の対話不足などの構造的な問題を抱え、外国企業のイタリア市場への進出意欲を減退させる大きな要因となっていることが指摘されている。これらの問題はイタリア企業や既進出企業が事業展開するうえでも障害となることがあり、多国籍企業のなかには、政策決定などの中枢部門をオランダやルクセンブルクなど企業を優遇する税制を持つ国に移したり、資産を海外設立した持ち株会社に移すといった対策を講じる動きも出てきている。このため政府は税制上の優遇措置を講じたほか、税務手続きの簡素化を図るなどの対策を通じて問題解決の試みを行っている。税制改革の動きと特徴的な優遇税制について報告する。

### 1. 法人税引き下げなどの動き

#### (1) 97年および98年の税制改革

##### 地方税の廃止とIRAPの導入

97～98年にかけてイタリアは税制改革の大きな波を迎えた。そのひとつとして地方法人税（ILOR：Imposta Locale sui Redditi）などの地方税を廃止し、新たに生活活動地方税（IRAP，Imposta Regionale sulle Attività Produttive）を導入した。IRAPは外形標準課税で、事業活動によって生み出された付加価値を課税標準とした州税である。ILOR以外に市町村事業税や付加価値税番号税、純資産税、国民医療サービス保険料が廃止され、IRAPに一本化されたかたちになっている。

IRAPの税率は3.5%～4.25%で、廃止された当時のILORの税率16.2%に比べ企業の税負担が大きく減少したように見える。しかし、ILORとIRAPでは算出根拠となる収入のベースが異なるため、必ずしもすべての企業にとって税負担が大きく軽減したとはいえない点は注意が必要である。IRAPでは銀行への支払い金利が課税控除対象にならない。このため、事業を行う上で銀行からの借入金を減らし、かわりに自己資金調達比率を高める傾向が強まる。IRAPの導入で政府が意図したことのひとつがこの点にあり、財務面で企業の足腰を強化し競争力を高めることを目的としている。

##### 法人税に対する軽減税率（DIT）の導入

法人税（IRPEG：Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche）は、イタリアで収益活動を行うすべての事業体が課税対象となる。この場合、イタリア国内に法的登記をしている、もしくは主要な営業基盤を置いている事業体、すなわちイタリア居住法人については、二重課税に関する租税条約を締結している国を除いて全世界所得が課税対象になり、非居住法人についてはイタリア源泉所得のみがその対象となる。

97～98年にかけての税制改革において、IRPEGの軽減措置として二重課税法（DIT：Dual Income Tax）が導入された。DITは企業の自己資本調達、とくに株式化による資本の充実を目的としている。DITは当該会計年度における自己資本増加額に政府発表の係数を乗じて算定された額に対しては軽減税率19%が適用されるもので、残りの部分は一般税率が適用される。ただし、DITを適用した場合、IRPEG課税所得の27%が納税額の下限

となり、DITを適用した上で算出した納税総額がIRPEG課税所得の27%を下回った場合は、この27%相当額が納税額となる。

#### 企業再編に伴う課税（キャピタル・ゲイン課税）の改正

98年7月、企業の再編（合併・買収、株式交換、売却など）を促進することを目的にキャピタル・ゲイン課税が改正された。同改正はEU指令90/434/EECを国内法化したものである。

同改正により、優先株の売却のような金融資産売却による利益に対して12.5%、課税対象資産額に対して27%のいずれかを選択できるようになった。ただし、上場企業の議決権の2%以上または資本の5%以上を売却した場合と、非上場企業の議決権の20%以上または資本の25%以上を売却した場合は27%とされている。

#### (2) 2000年10月の法人税引き下げ

2000年9月30日、当時の中道左派連立内閣は2001年度（暦年）の予算・財政法案において、IRPEGの税率引き下げや個人所得税引き下げなどの減税施策の導入を閣議決定した（その後議会で成立）。税率は2001年に37%から36%に引き下げられた後、2002年は36%、2003年は35%に引き下げられることになっていた（ベルルスコーニ政権の税制改革で、法人税率は2002年から33%になった）。ドイツ、フランスなど欧州主要国が大型減税策を実施するのと足並みをそろえるかたちで導入され、決定当時に試算された減税規模は28兆リラにのぼる。IRPEGの引き下げと同時に企業の社会保険料の一部を政府一般歳出による肩代わり、従業員を新規に雇用した企業に対する優遇税制なども盛り込まれた。

本施策導入の背景としては、2001年5月に行われた総選挙を前に勢力を強めていた中道右派に対抗するため、中道左派政権が国民の

支持率を高めるために実施した色合いが濃い。それゆえ、産業界の受け止め方も冷やかかたで、イタリア産業連盟は短期的には個人消費の刺激になるものの、法人税の減税幅は不十分であり、また巨額の財政赤字を産む構造的要因がそのまま残っていること、政府歳出の削減が図られていないことなどを指摘している。欧州委員会も財源確保の前提となる経済回復が予想通り進むとは楽観視できないとし、財政支出の抑制に改善点がみられないことに強い懸念を示した。減税施策により財政運営は厳しさを増し、中道右派政権に転換後、再び財政赤字拡大の危機に見舞われる結果となった。

#### (3) 中道右派政権の税制改革

##### 「発足後100日間の経済施策」における税インセンティブ

2001年6月に発足した中道右派連立政権（ベルルスコーニ内閣）は、新政権発足時に発表することが慣例となっている「発足後100日間の経済施策」において、もっとも重要な施策のひとつとして税制改革を掲げた。プログラムにうたわれている税制改革の目的としては、イタリアの税制度を国際水準に照らして不足のないものとし、企業の経済活動を刺激し活性化させる点にあるとされ、具体的には以下の4つの税関連の改革案が盛り込まれている。

##### 地下経済の浮上（解消）に向けたインセンティブ

脱税などによる隠匿資産や預金を市場に引き出し地下経済を解消し、イタリアの経済システムの近代化を図るとともに税収増加による財政赤字削減への貢献を目的として、一定期間内に自己申告した場合は追徴金を課すことなく軽減税率を適用するもので、税率は2004年まで段階的に引き上げながら適用される。イタリア中央統計局の推計ではイタリアにおける地下経済の規模はGDPの14%、欧州



委によれば28%というデータもある。

## 再投資に対する減税

一般に「トレモンティ新法」と呼ばれる減税パッケージ施策のひとつに位置付けられるもので、現在施行されているDITのような優遇税制よりも簡素で幅広い事業活動を対象にできることを目指している。対象分野は機械、プラント、建設、研究開発、職業訓練ならびに中小企業など多義にわたり、減税額は今後2年間で総額15兆リラを予定している。

## 手続き簡素化

設立した企業の株式資本を購入する企業に対する減税措置、工業特許の研究開発費などに対する減税措置と手続きの簡素化、ユーロ導入に伴う会計帳簿上の形式の簡素化などを図る。

## 相続税・贈与税の廃止

本プログラムに盛り込まれた後、2001年10月18日付法律383号にて相続税、贈与税の廃止が決定された（2001年10月24日付け官報にて公布）。ただし贈与税については、4親等を超える第三者に贈与する場合で贈与額が3億5,000万リラ超の場合は、登録税を支払う必要がある。

## 2002年の税制改革

ベルルスコーニ内閣は2002年の予算・財政法において、IRPEGとIRAPの税率改定を中心とする改革を決定した。

政府によれば、今回のIRPEGの改定ではオランダやドイツの企業法人税をモデルにして、「企業税」(Imposta sulle Società)という名称に変えるとともに法人税率をEU平均に近い33%に統一することが決定された。

IRAPについては、課税対象所得から労働コストを除外しながら税率を現行の4.25%から2002年に2.5%、2003年に2.0%と段階的に引き下げ、最終的に2004年からは廃止することが決定された。

## (4) 予想される効果と見通し

生産財への投資に対する減税措置は緩やかな経済成長を目的として導入されるものであるが、国際的な経済環境が停滞傾向にあることに加え、米国テロ事件がイタリア経済に与える影響が少なくないこと、また外国企業と比較してイタリアは規模が小さい企業が多く、スケールメリットを得ることが難しいことなどから、施策の効果があがるまでには時間がかかるとみられる。

2002年の経済成長率について、政府が2%超と強気の姿勢を崩していない一方で、産業界は1%達成も容易ではないと厳しい見方を示している。イタリアにおける企業の景況感や消費者の景気信頼感も、米国テロ事件後一時的にはあるが、かつてないほど低下した。それゆえ税率引き下げを含む税制改革については、産業界にも歓迎ムードが強い。問題点として指摘されているのは、政府による実行力と減税による財政負担に政府財政が耐えることができるかどうかという点である。

短期的な経済効果を別にすれば、一連の減税措置を通じてイタリア市場のメリットを外国投資家にアピールすることは着目に値する。これまで高税率や官僚的な手続きが障害となって、投資対象国としてのイメージが低かったイタリアの印象が改善され、対欧州投資を検討する上で他のEU諸国と同レベルになっていることを強く印象付けることができる。ただし、依然としてこれらの国との間には相違点も少なくない。例えば、持ち株の売却によって得たキャピタル・ゲインを非課税とするEU加盟国内の持ち株会社に対して適用される規定や、非居住者に対して金利や配当、ロイヤリティを支払う際の課税システムの欠如（イタリアでは課税されるが、国際協定に基づき免除されるケースもある）などがある。

.....

< 法人税の概要 >

法人に対して課される税にはIRPEGとIRAPの2種類がある。いずれも、イタリア国内で事業活動（収益活動）を行うすべての事業体、具体的には、当該課税期間にイタリア国内に登録されている事業体やイタリア国内に本社、支社、主要な活動拠点を置き、収益活動を行った事業体が対象となる。

【IRPEG】

名称：Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche（法人所得税）

課税対象収益：通常の事業収益に加え、以下の収益についても課税対象となる。

独立した経営と会計帳簿をもつ海外法人からの事業収益

イタリア国内の居住・非居住法人からの配当金

税率：2001年 36.0%  
2002年 33.0%

【IRAP】

正式名称：Imposta Regionale sulle Attività Produttive（生産活動税）

課税対象収益：事業収益から売上げ原価、減価償却費、外部委託手数料などを差し引いた額が課税のベースとなり、人件費や金利負担は控除されない。

IRAPは企業が所在する地域において生産した付加価値を課税標準とした地方税で外形標準課税である。98年にIRAPが導入されたことに伴い、地方法人税、市町村事業税、付加価値税番号税、純資産税、国民医療サービス保険料が廃止された。IRAPはIRPEG算出に当たっては損金と

して計上されない。

税率：2001年 3.5%～4.25%  
2002年 2.5%  
2003年 2.0%  
2004年 廃止

2. 特徴的な優遇税制 < オフショア・センター >

トリエステの「オフショア・センター」は、金融投資の促進、とくに中・東欧諸国からの資金の取り込みを目的として設立が検討されたものである。しかし、実質的な効果の有無に懐疑的な意見が多かったことや資金的なめどが立たなかったこと、さらに政府および欧州委の賛同が得られなかったことから、最終的に計画は実行に移されず頓挫している。

本計画が実現されれば、イタリアへの金融資本の流入が一定の増加をみることは確実であるが、欧州やその他の地域に対して高い競争力を持つほどには至らないというのが一般的な見解となっている。欧州委のモンティ委員（競争担当）が、トリエステのオフショア・バンキング・センターがEUの進める税制調和の政策と相容れないとする報告を行ったことも、計画を凍結される契機となった。イタリアでは、他にこの種のオフショア・センターは存在していない。また、政治的な後押しが得られない状況下で、今後、イタリアでこの種のセンターが再度誕生する可能性も非常に小さい。

欧州委およびEU各国では、オフショア・センターの設立趣旨とは相反する市場の自由競争の原則が第一に掲げられている。各国におけるこの種のセンターの創設は、EU域内の金融市場の機能性を妨害するものとして、市場の透明性と完全な自由競争の達成を目指して、タックス・ヘイブンの段階的撤廃と金融システムのフレームワーク作りが進められている。

（小林 浩人）