

英独仏におけるインピュテーション制度の廃止

1 ヨーロッパにおけるインピュテーション制度の動向

配当に係る二重課税の調整は法人税法、所得税法における大きな問題であり、各国の税制では種々の方式が採用されている。

インピュテーション制度は、配当について課される法人税と所得税を調整するための方式の一つである。

この制度は、主として、ヨーロッパ諸国を中心に採用されてきた。具体的な計算は、法人の納付した法人税の全部又は一部を株主の所得税の前払いとみなして株主の所得税の計算上この法人税を前払相当額として配当受領者に帰属(impute)させる方式である。この方式は、見方を変えれば、法人からの受取配当について法人税という形で所得税の一部が源泉徴収されたと同様に考えればよいのである。

インピュテーション制度は、フランスが1965年から2分の1インピュテーション制度を導入している。英国では1972年の財政法によりこの制度が導入され、1973年4月から適用されている。ドイツは1977年から配当軽減方式とともに採用している。

しかし、英国のインピュテーション制度は、1999年4月6日で廃止されている。ドイツは、税制の簡素化を理由として、2001年税制改正においてインピュテーション制度を廃止した。た

だし、2019年まで経過措置が講じられている。また、フランスも2005年1月以降この制度を廃止している。

フランスが1965年にインピュテーション制度を導入した背景には、法人と個人の二重課税を排除して国内投資の育成を図ること、法人が資本調達を行うために株主を優遇し法人の自己資本比率を高めること等の理由があった。

2 カーターレポート

ヨーロッパ以外では、1966年のカナダ王室税制委員会報告書(カーターレポート)は、法人税納付後の法人所得の全額をその持分に依りて株主に分割して個人所得税を課税し、個人所得税課税において既に納付済みの法人税を所得税から税額控除をする方式を提案した。

この報告書が提案された当時のカナダの税制では、法人税における受取配当の益金不算入制度、個人所得税における配当控除(受取配当の20%を税額控除)が認められていたが、有価証券の譲渡益課税がなかったこと、法人が所得を留保するためにカナダの資本市場が発展しないこと等の状況があった。このような状況下において上記の報告書による提案が行われた。

3 シンガポールの源泉控除

また、上記以外に、シンガポール等において配当について実施されている源泉控除という制

Topics of International Taxation

度がある。この制度は、1960年代の英国において採用されていたものである。シンガポールでは、法人税の賦課決定前に配当決議が行われることから、税引前利益が配当原資になる。シンガポール居住法人は、配当を支払う際に、法人税相当額を控除する。これは、法人税相当額を確保するためのもので、所得税の源泉徴収と錯覚しやすい制度であるが、別のものである。また、この制度は、インピュテーション制度とは異なるものである。このシンガポールの源泉控除制度は、2003年1月1日以降経過規定適用のものを除き廃止され、配当は株主段階で免税となっている。

4 昭和55年の視察団

ある記事（『週刊税務通信』昭和55年5月19日）によれば、この当時（1980年）、政府税制調査会の企業課税小委員会において、受取配当の益金不算入制度が一部企業の優遇税制と批判されていることを受けて、昭和56年度税制改正までに企業の配当に対する二重課税の調整措置について一定の方向性を出すために欧米の配当課税の視察が行われている。

この記事によれば、改正の方向は、フランス型インピュテーション制度（2分の1グロスアップ方式）又は支払配当損金算入方式のいずれかであると報じられている。

そして、その結果、昭和56年度税制改正では、インピュテーション制度導入に問題があるという結論が示されている（国税庁『昭和56年改正税法のすべて』71頁）。

すなわち、個人株主は自己の保有する株式の配当率について受取配当に法人税率を加算した

金額で判断する考え方が十分に行われていない状況にある。また、配当を受け取る個人の段階で税額控除を行うインピュテーション制度が配当所得者に対する優遇措置ではないことについて広く社会一般に理解されるに至っていないこと等を理由として、制度改正の利点よりも難点のほうが大きくなるという判断により導入を見送っている。

5 最近の動向

近年、株式市場が低迷した時期に、税制面では、平成14年度及び平成15年度税制改正において、証券・金融税制の改正が行われた。これらの改正の主たる目的は株価対策であった。

このときに、筆者が知らなかったのかもしれないが、株式市場の活性化の観点から昭和55年当時に検討されたインピュテーション制度の復活という話はなかったようである。結果として、日本が検討対象としたヨーロッパのインピュテーション制度は英独仏では廃止されている。そして、平成18年2月に署名された新日英租税条約及び平成19年1月に署名された新日仏租税条約では、旧条約にあったインピュテーション制度関連の規定がなくなっている。

中央大学商学部教授

矢内 一好