

ECの共通法人税制指令案の逐条研究

吉 牟 田 勲

(税務大学校
研究部教授)

目次

| | |
|--|----|
| まえがき | 三三 |
| 一 総則及び定義 | 三三 |
| 第一条（総則―共通税制） | 三三 |
| (1) 共通税制・基本制度 | 三三 |
| (2) 配当課税の軽減禁止 | 三三 |
| 第二条（定義） | 三四 |
| (1) 基本的定義 | 三五 |
| (イ) 加盟国の法人、(ロ) 親会社、(ハ) 子会社、(ニ) 恒久的施設、(ホ) 配当、(ヘ) 所得又は利益に対する租税 | 三五 |
| (2) 投資基金及びユニット・トラスト | 三六 |
| 二 法人税に関する規定 | 三四 |
| 第三条（通常税率と例外措置） | 三四 |
| (1) 通常税率 | 三四 |
| (2) 通常税率に対する特別例外措置 | 三四 |
| (3) 通常税率に対する一般的例外措置 | 三四 |
| 三 税額控除に関する規定 | 三四 |

| | |
|---|-----|
| 第四條（税額控除） | 二四〇 |
| (1) 税額控除の適用要件―誰に控除の権利が与えられるか― | 二四〇 |
| (2) 税額控除の適用要件の例外 | 二四〇 |
| (イ) 公益法人等の場合の配当全額課税要件の例外、(ロ) 源泉徴収税の場合の配当全額課税要件の例外 | 二四〇 |
| 第五條（控除と還付） | 二四一 |
| 第六條（第三国居住者への税額控除の容認） | 二四一 |
| 第七條（定義外配当） | 二四二 |
| 第八條（税額控除率） | 二四二 |
| (1) 税額控除の構造―どう働くか― | 二四二 |
| (2) 税額控除の構造と調和の目標 | 二四二 |
| 第九條（補完税と予納税） | 二四三 |
| (1) 補完税と予納税―なぜ必要で、どう働くか― | 二四三 |
| (2) 補完税及び予納税制度の効果 | 二四三 |
| (3) 法人の負担となる効果を回避するための解決策 | 二四三 |
| 第一〇條（再配当） | 二四三 |
| (1) 税額控除と補完税又は予納税 | 二四三 |
| (2) 親子関係があるときは | 二四三 |

| | |
|-----------------------------|-----|
| (3) 異った加盟国にある親会社と子会社の場合 | 二五九 |
| 第一条 (他加盟国所在の恒久的施設の利益の配当) | 二六二 |
| 第二条 (配当源資の充当順序) | 二六三 |
| (1) 配当の源資―基本ルール | 二六四 |
| (2) 配当源資ルールの個別適用 | 二六五 |
| (イ) 第九条の場合、(ロ) 第一〇条及び第一条の場合 | 二六六 |
| (3) 比例配分基準 | 二六六 |
| 第十三条 (控除費用の負担) | 二六九 |
| (1) 税額控除―誰が費用を負担するか | 二七〇 |
| (2) 外国子会社及び恒久的施設の利益に対する特則 | 二七〇 |
| 四 配当に対する源泉徴収税に関する規定 | 二七四 |
| 第十四条 (源泉徴収税) | 二七四 |
| (1) 源泉徴収税―通則及びその例外 | 二七四 |
| (2) 源泉徴収税―目的と問題点 | 二七五 |
| 第十五条 (定義外配当) | 二七六 |
| 第十六条 (最終税額との関連) | 二七七 |
| 第十七条 (源泉徴収税の負担) | 二七八 |

| | | |
|---|--------------------|-----|
| 五 | 税額控除及び源泉徴収税に共通する規定 | 二五九 |
| | 第一条(極少額の還付省略) | 二六〇 |
| | 第十九条(控除又は還付の不適用) | 二六〇 |
| 六 | 経過規定 | 二六一 |
| | 第二〇条(経過的補完税等) | 二六一 |
| 七 | 補則 | 二六二 |
| | 第二十一条(EC内平等の原則) | 二六二 |
| | 第二十二条(三年以内施行) | 二六三 |
| | 第二十三条(適用範囲) | 二六三 |

ECの共通法人税制指令案までのECにおける検討の経緯、すなわちノイマルク報告の二重税率方式の勧告から、ヴァン・デン・テムベル報告の分離方式による調和の提案を経て、EC委員会指令案の半額インビュテーション方式に至る経過と問題点については、別稿で検討したところである。

そこで、本稿では、このEC委員会指令案の各条項について、その趣旨、期待されている効果、前提と影響、EC諸国の指令案各条に関する現行制度等を研究することとした。

本来は、別稿と一体をなすものであるもので、別稿とともに読まれることを期待したい。

(注1) 吉牟田勲「ECの共通法人税制の進展と問題点」(中川一郎先生古稀祝賀税法論文集P461~508)。以下の指令案のテキスタイルは *European Taxation* Vol. 16, No. 2, 3, 4 (1978年2, 3, 4月号) p. 52~93 に掲げられているものによった。この指令案は一九七五年八月一日に委員会よりEC理事会へ提出された OJ No. C 253 of November 1975 である。その仮訳は、大蔵省主税局調査部月報 Vol. 22 No. 2 の翻訳を原文と対照精読し、補正して同論稿に掲げたものを用いている。

なお、最近におけるECの共通法人税制問題の進展についての二、三の報道を紹介すると、次のとおり。(1)、(2)について詳しくは、「経理情報」(中央経済社) 二二八号二三頁以下参照)

① ロンドン・エコノミスト(一九七九年一月二三日号)……ブリュッセル発として「ECの(共通)法人税―さほど厳しくはならない模様―」と題し、ECの財政コミッションナーであるリチャード・パーク氏がこの問題についての議会の反対は今や克服可能であると考えていると報じている。すなわち、共通法人税により会社及び株主の負担が軽減される

が共同体内の投資が刺激され増大し各国の歳入の減少は償われるというもので、強かったフランス社会党の消費者へ負担が転嫁等するという理由のための反対等も説得できようという報道である。

② ファイナンシャル・タイムズ(一九七九・六 P 11)……この記事は「欧州議会議員、委員会の統合計画を攻撃」と題され、ECの法人税制統合についての委員会提案が、直接選挙のための解散直前の最後の欧州議会全体会議において、攻撃されたことを報じている。これによると欧州議会の経済金融委員会(オランダのニイボルグ議員)がレポートを出し、状況はまだそのような行動のために、十分熟していないと結んでいるという。ECの財政コミッショナーであるリチャード・パーク氏は閣僚理事会の日程をきめるフランス政府を説得する努力をはじめているが、議会筋の反対はなお強いというものである。

③ タックス・マネージメント・インターナショナル・ジャーナル(一九七九年十二月号四七頁)……①のオランダのニイボルグ議員の報告を議会が承認する決議を採択したことを報じたもので、このニイボルグ報告は、「法人税及び配当に対する源泉徴収制度の段階的調和に関する提案についての予備的報告」であり、この報告では、若干の国において行われている居住者株主と非居住者株主との間の課税上の差別はできるだけ早く終了させる必要があり、また法人税及び配当に対する源泉徴収の調和の準備をする必要があると強調していると報じている。委員会は、議会から法人税の将来の調和のためのガイド・ラインを定める第一の提案及び加盟国の法人税の課税所得の調査と賦課の制度の整合を図る第二の提案を作成することを求められたとも述べられている。②と同じ報告のことを報じたものようであるが、かなりニュアンスが異っている。

一 総則及び定義(第一条・第二条)

第一条(総則―共通税制)

(1) 加盟諸国は、次条以下の規定に従い、次の制度を採用しなければならない。

法人税についての共通のインピーション制度

—— 配当についての共通の源泉徴収税制度

(2) 加盟諸国は、配当課税についての一般的軽減のみを目的とする条項を維持し又は導入してはならない。

(1) 共通税制、基本制度

この条の第一項では、法人税に関する共通税制の対象とする基本制度は、共通インピーション方式及び共通配当源泉徴収制度であることを明らかにしている。

なぜ共通税制としてインピーション方式を選んだか、どういふ議論を経て選ばれたか等は別稿^(註1)で詳しく述べたので再説しない。

共通税制としてのインピーション制度や配当源泉徴収税制度の内容は、B、C以下で明らかにされる。簡単に言えば、部分調整方式としてのほぼ半額のインピーション方式であり、源泉徴収税は受取配当の二五%の源泉徴収方式である。

(2) 配当課税の軽減禁止

第一条第二項は、配当課税の軽減禁止の規定である。この規定は、共通インピーション方式により税額控除の制度が設けられているので、さらに配当の追加軽減等を禁止しているのである。^(註2)

今回の共通インピーション制度の下では税額控除は経済的^(註2)二重課税の調整措置とされている。しかし、現在、インピーション方式を採用している各加盟国で行われている税額控除については、一方で法人税と株主に対する所得

税との二重課税を排除するために必要な措置であると説明する国もあるが、他方、株式投資のインセンティブの措置であると説明している国もあるといわれる。なお、指令案のこの第一条第二項は、国際的二重課税の調整のための税額控除（外国税額控除）との関係については、触れていないと解されている。^(注2)すなわち、外国税額控除が適用されても、ここにいう「一般的軽減」ではないと解されている。

第二条（定義）

(1) この指令において、次に掲げる用語又は表現の意義は、それぞれ次に定めるところによる。

——「加盟国の法人」とは、理事会指令：第二条に定める条件を満たす法人をいう。

——「親会社」とは、理事会指令：の規定により親会社とされる法人をいう。

——「子会社」(subsidiary)とは、理事会指令：により子会社とされる法人をいう。

——「恒久的施設」とは、理事会指令：の規定により恒久的施設とされる事業を行う一定の場所をいう。

——「配当」とは、清算中の法人を除く加盟国の法人の利益の一部分であって、その法人の権限を有する機関の正式の決定に基づき分配され、かつ、その分配が法人の構成員としての権利に比例して、その構成員の間で行われるものをいう。無償交付株 (bonus share) の割当ては、この指令でいう配当とはみなされない。

——「所得又は利益に対する租税」とは、次に掲げる諸税のそれぞれ及びこれに付加して、又はこれに代えて課される同一の若しくは実質的に類似した租税をいう。

ベルギー (Belgium)

| | | | |
|--|---|--|--|
| | 所得稅 (impôt des personnes physiques personenbelasting) | 非獨利團體稅 (impôt des personnes morales/ rechtspersonenbelasting) | 合社稅 (impôt des sociétés/venootschapsbelasting) |
| | デンマーク (Denmark) | | |
| | 所得稅 (indkomstskat) | 合社稅 (selekskatskat) | |
| | 西ドイツ (Germany) | | |
| | 所得稅 (Einkommensteuer) | 法人稅 (Körperschaftsteuer) | |
| | フランス (France) | | |
| | 所得稅 (impôt sur le revenu) | 合社稅 (impôt sur les sociétés) | |
| | アイルランド (Ireland) | | |
| | 所得稅 (income tax) | 法人利潤稅 (corporation profits tax) | |
| | イタリー (Italy) | | |
| | 個人所得稅 (imposta sul reddito delle persone fisiche) | 法人所得稅 (imposta sul reddito delle persone giuridiche) | |
| | ルクセンブルグ (Luxembourg) | | |
| | 個人所得稅 (impôt sur le revenu des personnes physiques) | 法人所得稅 (impôt sur le revenu des collectivites) | |
| | オランダ (Netherlands) | | |

所得税 (inkomstenbelasting) 法人税 (vennootschapsbelasting)

イギリス (United Kingdom)

所得税 (income tax) 法人税 (corporation tax)

- (2) この指令の諸規定は、最終受益者が投資基金又はユニット・トラストを經由して受け取る配当には適用しない。

(1) 基本的定義

(イ) 「加盟国の法人」

「加盟国の法人」とは、「親子会社に対する共通税制の指令案」(1969. 1. 15 COM (69) 6) 第二条に規定する定義によるというものである。同条の定義では、加盟国において法人税の課税対象とされている者をいうこととされている。^(注3)

すなわち、(イ)の租税のうちの法人税に係る課税対象法人をいうこととされている。したがって、加盟国で法人税が課されない団体は除外されている。^(注4)

(ロ) 「親会社」

この定義も(イ)と同じく、親子会社に関する指令案の「親会社」の定義によるというものである。その指令案第三条では、「親会社」とは、次の二つのものをいうこととされている。^(注5)

- ① ある加盟国の国内法上の法人で、他の加盟国の法律上の法人の資本金額の最低25%以上の持分を有しているもの
 ② ある加盟国の国内法上の法人で、他の加盟国の法律上、その額にかかわらず、その現物出資した資産に基づき

会社の資本持分を有しているもの

すなわち、ある会社の資本持分の二〇%以上を保有する会社というのが基本的な定義であるが、上記により、加盟国が自国の法人につき資本持分二〇%未満であっても、親会社とするという定義規定をもっているときは、それにより親会社となり、この指令が適用されるということである。^(注6)

(イ) 「子会社」

この定義も、(イ)や(ロ)と同じく、親子会社に関する指令案の「子会社」の定義によるものである。その指令案第三條第一項では、「子会社」とは、(ロ)の親会社による持分が保有されている資本金を有する会社とされている。^(注7)

(ロ) 恒久的施設

この定義は、「企業の合併、分割、現物出資に対する共通税制の指令案」(1969. 1. 15 COM(68) 5)第一二条に規定する恒久的施設の定義によるというものである。同条の定義では、恒久的施設とは、法人がその活動の全部又は一部を営む一定の事業の場所をいうこととされ、⑧管理支配の場所、⑨支店、⑩事業所、⑪工場等が列挙されており、十二か月以上の期間にわたり、建設、組立等を行う場所や代理人等を含み、商品の展示のみや購入、情報収集のみを行なう場所を含まないことが定められている。すなわち、OECDの二重課税防止モデル条約の恒久的施設の定義とほとんど同じである。また日本の法人税法第一四一条第一号から第三号まで、及び同法施行令第一八五条、第一八六条に規定する恒久的施設ともあまり相異がない。OECDモデル条約では販売のみに用いる一定の場所が除かれているが、わが国の法人税法では除かれていないとか、合併等の指令案の定義では、OECDのモデル条約案にない「合併、分割、現物出資により拠出した資産や会計帳簿の存在する場所」が追加されているとは言える。^(注8)

（附）配 当

配当の定義からは、この指令案そのもので規定している。配当とは、「構成員としての権利に比例して、その構成員の間で」しかも「その法人の権限を有する機関の正式の決定に基づいて分配されるもの」とされている。おそらく、わが国の認定配当のようなものや、西ドイツの「隠れたる利益配当」などは含まれないと考えられる。

指令案自体でも、二つのものを配当から除くことを明らかにしている。一つは、清算による利益又は剰余金の分配であり、もう一つは無償交付株 (bonus share) の割当である。

前者の清算分配金を除いたのは、この問題に関する各加盟国の見解があまりにもかけはなれているからといわれている。^(註9) わが国のみなし配当の規定 (法人税法第二四条) も昭和四二年から利益積立金からなる部分も含めることとしており、たしかに統一しにくいことは理解できる。

後者の無償交付株も似た事情のようである。現在、加盟国のうち、ベルギー、フランス、西ドイツ、ルクセンブルグ、イギリスは、ほとんど全くこれを受取人の所得としていないといわれる。^(註10) 無償交付株をその後売却すればキャピタルゲインとして課税の軽減免除が行われるのであるから、オランダのように配当所得として課税する方が理論的だといえる意もある。わが国でも、利益積立金の資本組入れによる無償交付株はみなし配当になるが (法人税法第二四条二項二号)、資本積立金の資本組入れによる無償交付株は配当とされず受取株主に課税されない。そういった点から、簡単に統一して規定しにくいことは理解できる。

もっとも、この指令案では、別途、清算分配金や無償交付株式を、ある加盟国が国内法で配当の定義に含めて規定すること、及びその配当にインビュテーション方式による税額控除等が認められることは、この指令案第七条及び第一五

条の定義外配当の問題として処理している。

(イ) 所得又は利益に対する租税

この定義は、各国別に税目を列挙して書いている。ただ、注目されるのは、地方税が全く含まれないことである。この含まれなかった理由については、これらの地方税のうちには事業税など所得計算上、必要経費として控除を認められるものがある等の理由も述べられているが、地方税の除外は法人税のハーモニゼーションの進行を阻げる重大な問題であると指摘する意見もある。^(注11)

(2) 投資基金及びユニット・トラスト

第二項は、「ユニット・トラスト」タイプの金融的仲介者を経て交付される配当について、税制以前に金融として調和が図られる必要があり、それまでは、加盟国が独自に決定できないこととされ、法人税制の調和の主要な原則が確定された後で、特別の技術的な指令によって、課税上の取扱いが定められるものと解されている。^(注12) そして、この技術的指令案は、一九七八年七月二四日に委員会が、「共通法人税制等の指令に関する共同投資団体に対する課税方式の指令案」として決定され、公表されている。

- (注11) European Taxation Vol. 16 No. 2, 3, 4 (1976. April) p. 53 参照。なお、国際二重課税との関係は p. 54 参照。本書は、同書掲載の "How the E. F. C. Commission proposes to Harmonise the Systems of Corporation Tax and of Withholding Taxes on Dividends" の Part I The Commission's Proposals (p. 52~97) 及び Appendix 1 Explanatory Memorandum to the proposal for a Directive (p. 121~127) のよみかきである。重要な論点については参照頁を一一に掲げている。なお Explanatory Memorandum の第 paragraph No. 6 が付したものの para. 1 と同じものを示した。
- (注12) European Taxation Vol. 9, No. 4 (1969. 4) (ズレ EF-1969 ヌ論議) p. 161
- (注13) European Taxation Vol. 16, No. 2, 3, 4, (1976. 4) (ズレ EF-1976 ヌ論議) p. 123, para. 15

- (注5) ET-1969, p. 162
 (注9) ET-1976, p. 123, para 16
 (注7) ET-1969, p. 162
 (注8) *Ibid.*, p. 157~158
 (注6) ET-1976, p. 123, para 17
 (注10) *Ibid.*, p. 56
 (注11) *Ibid.*, p. 56
 (注12) *Ibid.*, p. 123, para 18. 共同投資団体に関する指令案は、"Proposal for Collective Institutions of the Council Directive" *Journal of European Taxation* 1978, 12. p. 379 以下で掲げられている。

二 法人税に関する規定

第三条(通常税率と例外措置)

- (1) 加盟国は、その国の法人の利益に対し、それが配当されたものであるか留保されたものであるかを問わず、単一の法人税率を適用しなければならない。この法人税率(「通常税率」という。)は、四五%以上五五%以下としなければならない。
- (2) 加盟国は、特別な場合には、十分に限定された経済政策、地域政策又は社会政策のために、第一項の規定にかかわらず、恒久的又は時限的に通常税率と異なる税率又は完全な非課税措置を適用することができる。
- 加盟国がこの選択権を行使しようとする場合には、その加盟国は委員会に対してその規定案を通告しなければならない。

ならない。委員会は、その見解を通告受領の日から三十日以内に当該加盟国に対して通知しなければならない。当該加盟国は、この期限が切れるまで又は委員会見解の通知があるまでは、当該規定を施行してはならない。

(3) EEC加盟諸国の経済政策の統一の高度化に関する一九七四年二月十八日付け理事会決定74/120/EEC第九條第一項に反しない限り、第一項及び第二項の規定は、加盟国の経済調整のための法人税の一時的な増税又は減税の障害とならないものとする。これらの増税又は減税は、第八條第二項の規定の適用上、考慮しない。

(1) 通常税率

この條の第一項では、単一税率の原則を明らかにしている。しかも、その単一基本税率として定められる法人税率(通常税率)の範囲を四五%以上五五%以下と定めている。

単一税率の要請は、資本移動に関する課税の中立性を確保し、投資決意に影響を及ぼさないようにするためには、法人税率や税額控除率が加盟国によって著しく異なることは避けなければならないところからきている。

なお、各加盟国の現行法人税率は、次の第1表のとおりである。^(注13)

この単一税率の原則に立って、例外としても、留保と配当の差別税率の採用を認められないと解されている。なお、累進税率や付加税率は認められると解されている。^(注14)しかし、インピュテーション方式の下では、累進税率を配当分所得に適用すれば、複數税額控除率とならざるをえず、それは単一税額控除率の原則(この指令案第八條)に反することとなるので、認められない。したがって、実際上は禁止されていると同じである。

なお、経済政策的理由に基づく付加税率は、次の第二項により認められると解されている。^(注15)

第1表 E.C.各国の法人税率

| 国名 | 指令案決定時(1975年7月)の法人税率 (イ) | 現在(1979年1月)の法人税率 (ロ) |
|---------|--------------------------|--------------------------------|
| ベルギー | 48% (1976年から42%) | イソビュラーショナル方式 48% (ロ) |
| フランス | 37% | イソビュラーショナル方式 37% |
| ドイツ | 留保分51%, 配当分15% | イソビュラーショナル方式 留保分56%, 配当分36% |
| イタリア | 50% | イソビュラーショナル方式 50% |
| イギリス | 法人利潤税28%, 所得税35% (A) | イソビュラーショナル方式 50% |
| オランダ | 35% | イソビュラーショナル方式 25% |
| ルクセンブルグ | 40% (1,312千L.F.以上の所得) | 40% |
| スペイン | 48% | 48% |
| スイス | 52% | イソビュラーショナル方式 52% |

(A) イタルランドの法人利潤税は損金に算入されるので、約50%の実効税率となる。

(B) ベルギーの法人税率は、1,500万ベルギーフラン超48%, 74年末準より10%超の利益に4.8%の付加税, 1,500万ベルギーフラン以下は33%~48%である。

(2) 通常税率に対する特別例外措置

第二項は、一定の場合に、委員会の意見を求めた後に、通常税率と異なる税率又は法人税を免除することを認める規定である。なお共通税制が導入される前からあるこの種の特例については、この指令案第二〇条に規定する類似の手続により委員会に通告することとされている。

加盟国は、法人所得の範囲や課税法人の階層により差別する方式は、継続してもよいこととされている。また、累進税率もこの項により認められる。^(注16) 十分に限定された^(注16)場合という点も、現行制度の下での実例からガイドラインを作ることが必要であろう。例えば、ヨーロッパではキャピタル・ゲインについて軽減税率等を定めている例などが多い。

(3) 通常税率に対する一般的例外措置

第三項は、経済調整、すなわち景気政策の必要上、法人税率を増減することを認める規定である。

第二項が特別例外措置といわれるのに対し、第三項が一般例外措置といわれているのは、一時的で、かつ、委員会通告等を要しないで税率を増減できるからであろう。

なお、EC諸国では、景気政策としての税率の一時的増減の制度は、西ドイツの経済安定成長促進法による一〇%の範囲内での増減、フランスの景気調整税法など一般化しつつあり、OECDのヘラー報告(Fiscal Policy for a Balanced Economy—Experience Problems & Prospects—, 1968, 12)でも知られているように、法人税率の操作が、一つの有効な景気調節の手段であり、そのような制度を有することが望ましいとの考え方は、広く普及しているという背景がある。もちろん四五%〜五五%の幅の外側への変更も認められると考えられている。なお「一時的」と「経済調整のため」の二つがこの措置についての適用要件である。しかし、一時的というのがどれぐらいの期間までをいうのか、経済調整ということの範囲はどこまでか、明らかにされていず、かなり広く、第二項の理由も相当にカバーするものと解されている。^(注17) さらに、景気調整のため法人税率を一時的に引上げても、税額控除率の引上げ等を行われないことが第三項末尾で明らかにされている。

第二項や第三項の例外税率をこのように認めることが、通常税率による共通税制を破壊するのではないかという点に

ついでには、この第三条の規定を置いて、加盟国の法人税制の統一と各国の政策手段としての税制の利用可能性の維持との均衡を図ろうとしていると説明されている。しかし、通常税率の例外がこのように広いので、完全な調和の意図がなく、普通税率を破壊しているという批判的意見も見られるという。^(注18)この点については、例外税率制度の節度ある運用によって、解決すべき問題であると考えられる。

(注13) FT-1976, p. 123; para 19. この表は、同頁 foot note 1 及び p. 58 の Table 1 から作成したが、一九七五年当時(左欄)であったので、現行(右欄)を筆者が補足したものである。

(注14) *ibid.*, p. 57

(注15) *ibid.*, p. 58

(注16) *ibid.*, p. 59

(注17) *ibid.*, p. 59

(注18) *ibid.*, p. 59

三 税額控除に関する規定

第四条 (税額控除)

(1) 加盟国の法人から分配された配当については、次の条件を満たす場合に、その受取人に対して、第八条に定める率により税額控除の権利が与えられる。

(a) その配当受取人は加盟国の居住者であること、及び

(b) 配当受取人は、その税額控除額をグロス・アップした受取配当額の全額が、終局的にその課税所得又は課税利益に算入されることにより、その所得又は利益についての課税を受けること。

(2) 加盟国の居住者であつて、所得又は利益に対する課税上、そのすべての所得又は配当より成る部分の所得について、全面的に非課税とされている者については、それが公共の利益を目的とする団体である場合に限り、第一項(b)の規定にかかわらず、税額控除を認めることができる。

この選択権を行使する場合には、その配当の源泉がどの加盟国にあるかにかかわらず、税額控除を認めなければならぬ。

(3) 行政上の便宜のために、税額控除額をグロス・アップしない受取配当額に対し、源泉徴収税その他の方法により最終的課税がなされている場合には、第一項(b)の規定にかかわらず、配当受取人に対して税額控除を認めることができる。

(4) 理事会は、必要があれば委員会提案に対する有効多数決により、第二項前段及び第三項の適用に必要な準則(measures)を採択する。

(1) 税額控除の適用要件―誰に控除の権利が与えられるか―

この条第一項の規定は、配当受取人が税額控除の適用を受けうる要件を定めたものである。

この要件は、二つであり、一つは加盟国の居住者であること、もう一つは、受取人が受取配当額の「全額」(税額控除額加算後)の「所得」課税を受けていることである。

特に、後の要件は重要である。EC諸国では、同一国内の法人間配当は全部又は一部の益金不算入が通常であり、その場合は、受取人の全額課税の要件が満たされていないので、この税額控除は認められない。配当支払法人の法人税課税の有無は、一応、この受取人の税額控除の権利には関係しない規定となっている。

インビュテーション・システムのエッセンスは、この株主に対して税額控除が認められていることであるといわれる。^(注19)

そして、この税額控除の権利は、上述の要件の結果、通常は、居住者である個人株主が、居住者である法人から、配当を受取る場合に与えられる。例外は、ベルギー、フランス等である。^(注20)

この指令案では、ある加盟国の居住者が他の加盟国の法人から受ける配当についても、税額控除を認めることが規定されている。すなわちEC居住者は、全EC源泉の配当について税額控除が認められる。しかし、共通の居住者の定義がなく、各国内法により異なるところから、重複居住者等の問題があるといわれる。^(注21)

また、受取人段階での全額所得課税要件については、国内政策上の必要から非課税や軽減を行うと税額控除が認められなくなるという問題がある。しかし、技術的には、逃げ道があると解されている。それは、所得には配当の全額を計算するが、別途、特別税額控除や税率軽減を行なうという方法である。^(注22)

EC内の子会社からEC内の親会社を受取る配当については、子会社からの配当は、通常は親会社の所得に加算して課税されるということがないので、親会社は税額控除は適用されないようにみられる。これは、直接株主と間接株主の問題に関連するからである。この問題については第一〇条のところで論じている。

(2) 税額控除の適用要件の例外

(イ) 公益法人等の場合の配当全額課税要件の例外

この条第二項は、受取人についての所得全額課税要件の例外を規定している。すなわち、配当に関して「所得」課税を受けない者のうちでも、「公共の利益」を目的とする団体、例えば、慈善団体、退職年金基金、労働組合等に対しては、税額控除の権利を与えることができることとされている。なお、制度に歪みが生じないようにするため、税額控除を認めるときは、全E C加盟国内源泉の配当が対象とされなければならない。国内源泉の配当にのみ認めることは許されない。^(注23)しかし、この場合の「公共の利益」について定義されていないので、その範囲について問題があるといわれている。^(注24)

(ロ) 源泉徴収税の場合の配当全額課税要件の例外

この条第三項は、「行政上の便宜」のために、受取配当額プラス税額控除の全額が受取人に所得課税されていることという適用要件を緩和し、収入から経費をひかず、源泉徴収の取り切り課税（日本の税法では、D Eを有しない非居住者等の利子、配当等がこれに該当する。）をしている場合には、税額控除額分の所得課税が行われていなくても、税額控除を認めることが規定されている。

この場合の「行政の便宜」^(注25)についての意味も明らかでないが、この条四項の準則でこれも明らかにされることが、期待されている。

なお、この条四項は、公益団体の場合の取扱い（例えば、公共の利益の範囲）についても、理事会が準則を定めうることを規定している。

第五条（控除と還付）

税額控除額は、配当受取人が負担すべき所得又は利益に対する税額から控除しなければならない。税額控除額がこの税額を超過する場合には、その超過額は、この税額を課する加盟国により、配当受取人に対し還付しなければならない。

この第五条は、EC内での税額控除額の控除と還付を定めたものである。税額控除は、配当受取人がその所得に対して課される租税の額から控除される。すなわち、住所地で控除又は還付されるという原則を明らかにしている。源泉地国より受け取る補償については第一三条で規定されている。^(注26)

現在、行われているインピュテーション方式では、個人株主については、控除できない税額の還付を認めるが、法人株主については認めない場合もある。指令案では、法人でも税額控除が認められるときは、控除できない金額は、全額還付されなければならない。

第六条（第三国居住者への税額控除の容認）

第四条第一項の規定にかかわらず、二重課税の回避に関する租税条約に基づき、第三国の居住者である者に対し、税額控除の全部又は一部を認めることができる。しかしながら、いかなる条件の下でも、これらの者に対してECの居住者である者に対するよりも有利な取扱いを与えてはならない。

加盟諸国は、この問題に関する共通の立場を採用するために、相互に及び委員会と協力しなければならない。

この条は、第三国(自国及びEC加盟諸国以外の国)の居住者に税額控除を認め得ることを規定している。第五条(前条)がEC内の居住者についての規定であったのに対し、この条は、第三国居住者についての規定である。

現行のインビュテーション制度では、第三国居住株主に税額控除を認めている例は少ない。この指令案では、第四条第一項の例外として、税額控除権を認めることができるということである。

後段は、有利取扱禁止の規定であるが、第三国居住者をEC居住者より有利に取扱っていけないのは、①税額控除についてだけなのか、②指令の全条項についてなのか、③会社と株主の間の課税に関する全事項なのか、必ずしも明らかでないと言われている。^(注27)

なお、このほか、開発途上国の居住者等により所有されている株式に対する配当の取扱いの問題―税額控除の容認の問題があると指摘されている。

第七条(定義外配当)

ある加盟国の法人が、他の加盟国の居住者である者に対し、第二条に規定する配当に該当しない利益の分配を行った場合には、その利益の分配が当該ある加盟国の定める法令の下で税額控除の権利を与えられる配当とされる限り、第四条及び第五条の規定を適用しなければならない。

第七条は、定義外配当、すなわち、清算分配や無償交付株式など、第二条の配当の定義に該当しない配当でも、加盟国が国内法で税額控除の対象とする配当と規定したときには、第四条(税額控除)及び第五条(控除と還付)の規定が適用されることを明らかにしたものである。^(注28)

第八条（税額控除率）

- (1) 各加盟国は、その国の法人により分配された配当に対して付与される税額控除の率を定めなければならない。
- (2) 各加盟国においては、この率は単一でなければならない。また、この率は、税額控除額が、法人税額をグロス・アップした配当額相当額に対して通常税率を適用した法人税額の四五%以上、五五%以下となるように定めなければならない。

(1) 税額控除の構造—どう働くか—

本条第一項は、各加盟国がそれぞれ税額控除の率を定めなければならないことを明らかにする。そして、第二項は、各加盟国は単一税額控除率でなければならず、その幅について、特別に計算した法人税額の四五%以上五五%以下であるべきことを定めている。

この税額控除の率は、第三条の単一法人税率と密接に関連しているといわれる。なお、この四五%～五五%は、普通法人税率にリンクし、かつ、全く同じ幅の率である。^(註29)

この税額控除率の幅の決定方式は、きわめて特異な方式である。現行のインピュテーション方式では、この税額控除率は、株主が実際に計算する場合の便宜を考えて、受取配当額（グロス・アップ前）に対する一定率として定められているのが普通である（例えばフランスの五〇%）。したがって、これら現在インピュテーション方式を採用している諸国が、この指令案方式に定める範囲の中に入っているかどうかを計算してみると、次の2-a表のとおりである。^(註30) なお受取配当額に対する比率としての税額控除率は、次の算式により、この指令案方式の控除率等から算出される。(p11)

第2-a表 E C各国の対受取配当税額控除率から計算した対法人税額控除率（*印は指令案の範囲外のもの）

| 国名 | 法人税率 (1) | 対受取配当税額控除率 (2) | 対法人税額控除率 (3) |
|--------|------------|----------------|-----------------|
| ベルギー | 48% | 46% | 49.8% |
| デンマーク | *37 | 45 | *76.6 |
| 西ドイツ | 留*56, 配*36 | 36/64=56.3 | 留*44.2, 配*100.0 |
| フランス | 50 | 50 | 50.0 |
| アイルランド | 50 | 33/67=49.3 | 49.3 |
| イタリア | *25 | 1/3=33.3 | *100.0 |
| イギリス | 52 | 33/67=49.3 | 45.5 |

(備考) (1)欄は第1表により、(3)欄は、下の算式により算出した。

(2)欄は ET 1976. p.66 Table 3 及び foot note 36より作成。これらの計数は、p.124. foot note 1 に一部示されている。ただし、イギリス及びアイルランドの対受取配当税額控除率は54.1(35/65)とされていたので改めた。1979年に3/7に改められる見込みで、その場合はイギリスの(3)欄は、*39.5.1.となる。

$$c = \frac{a}{100-a} \times b$$
 法人税の通常税率(%) a、配当に
 対する税額控除率(%) b、配当に
 対する税額控除率(%) c

なお、逆に、受取配当に対する税額控除率cが判明しているときの法人税額に對する税額控除率bは次の算式により算出される。

$$b = \frac{100-a}{a} \times c$$

これを計算例で示すと次のとおりである。

〔計算例〕

法人税の通常税率四五%、第八条第二項の法人税額に對する税額控除率五五%の場合、受取配当額に對する比率は、次のように計算される。

$$\frac{45}{100-45} \times 55 = 45\%$$

配当額を五五〇とすれば、これに付与される税額控除額は $550 \times 45\% = 247.5$ である。

なお、指令案では、法人税率は四五%〜五五%の範囲内とされ、また法人税額に對する税額控除率は四五%〜五五%の範囲内とされているので、これから受取配当に對する税額控除率の最高と最低を計算すると、最高六七

第2-1b表 受取配当に対する税額控除率の最低と最高

| 法人税率 | 受取配当に対する控除率 | |
|------|--------------------------|---------------|
| | 法人税額に対する税額控除率が最低(45%)のとき | 同左が最高(55%)のとき |
| 45% | 37% | 45% |
| 48 | 42 | 51 |
| 50 | 45 | 55 |
| 52 | 49 | 60 |
| 55 | 55 | 67 |

％、最低三七％ということになる(注31)。(第2-1b表参照)。

(2) 税額控除の構造と調和の目標

株主の実際手取額は、この税額控除と法人税率の組合せで、どのように変わるかを計算すると、次のようになる。

まず、法人税 a 、法人税額に対する税額控除率 p とすると、実際手取額 S は、

$$(100 - a) + pa = S$$

$$100 - (1 - p)a = S$$

となる。(注32)

a と p の最大、最小は四五％、五五％であるので、

$$\text{手取最高額 } S_h \text{ は } 100 - (1 - 0.55) \times 45 = 79.75$$

$$\text{手取最低額 } S_l \text{ は } 100 - (1 - 0.45) \times 55 = 69.75$$

となるので、手取りの差は、利益一〇〇のとき一〇であり、一〇％以内ということになる。高い法人税率のときは、税額控除率も高くし、低い法人税率のときは、税額控除率も低くすれば、手取額は変わらないのである。すなわち

$$100 - (1 - 0.55) \times 55 = 100 - (1 - 0.45) \times 45 \text{ である。}$$

配当されずに社内に留保される所得に対する法人税額は、株主の税額控除の対象とされないのので、この分は、株主の追加負担となる。もっとも、税額控除率が法人

税引前配当額（グロス・アップ配当額）に対する法人税額の一定割合とされていることに留意する必要がある。

なお、この税額控除率の幅は、通常税率で課税される利益の配当のみでなく、配当される利益が通常税率より高い税率で課税され又は補完税が課された場合にも適用される。^(注33)

(3) 租税の帰着と税額控除率

なぜこの共通税額控除率が四五%から五五%の間でなければならないのかという点については、理論的には、委員会の法人税の帰着についての評価に基づいてきめられているとされている。すなわち、この選ばれる幅は、名目上は課税されるものではないが事実上負担するその配当受取人に転嫁している法人税の割合に相当すべきものである。^(注34) 名目上法人に課された税を配当受取人が負担している部分こそ、前述の税額控除を認めることによって救済されるべき二重課税の対象とされている部分であるとするのである。そこで、法人税の何%が実際に株主に転嫁しているかが問題となる。経済学者の間でこの転嫁割合についての一般的同意は、それほど確実にはえられていない。それゆえに、加盟国が選んだ税額控除率にそれほど正確な経済的二重課税の程度が反映しているものではない。明らかに委員会が、このことを知っていて、相当に幅のある税額控除率を提案しているのである。しかし委員会の公式説明メモでは、配当に対する経済的二重課税の「部分的」軽減を図るインピュテーション・システムを選んだと述べているに過ぎない。^(注35)

第九条（補完税と予納税）

- (1) 法人が、法人税を負担していない利益より配当を行う場合に限り、その法人の属する加盟国は、これらの配当に付与された税額控除の額に等しい補完税（a compensatory tax）を課さなければならない。

法人が、軽減税率によって法人税を負担した利益より配当を行う場合には、同じように補完税を課さなければならぬが、軽減税率に相当する軽減を行うことができる。

(2) 法人税を負担した利益より行われた配当であっても、それが五年以上前に留保された利益から配当されたものである場合には、加盟諸国は、第一項に定める補完税を課す権限を有する。

(3) 当該加盟国の法令により、配当の支払いにつき、少なくとも税額控除額と同額の法人税の予納 (an advance payment) が必要とされる場合であって、この予納税の還付が認められず、かつ、五年以内に終了した事業年度の法人税額からこの予納税を控除できることが規定されている場合には、第一項及び第二項の規定は、適用されない。

(4) この補完税及びこの予納税のうち、それ以前の一又は二以上の事業年度の法人税額から実際に控除できなかったものについては、配当受取人が税額控除の権利を有しない場合に限り、配当受取人に還付することができる。

この選択権を行使する場合には、配当受取人がどの加盟国の居住者であるかにかかわらず、還付しなければならぬ。

(1) 補完税と予納税—なぜ必要でどう働くか。

この条の第一項は、法人税の非課税所得又は軽減所得からの配当についての補完税の規定であり、第二項は五年以上前の課税留保からの配当についての補完税の規定である。第三項は、補完税の代替課税として用いることのできる予納税の規定である。第四項は、補完税又は予納税の還付の規定である。

これらの制度は、税額控除の適用を實際に経済的三重課税が存在する場合に限るためのものである。また、可變的な税額控除のテクニックは、課税所得、非課税所得、軽減税率適用所得からの配当を区分計算しなければならず、あまり實際的でないので採用されず、第一項後段の補完税の軽減で処理されている。^(注36)

例えば、補完税は、現在、フランスのインビュテーション方式で採用されており、予納税はイギリスのインビュテーション方式で採用されている。^(注37)

補完税及び予納税は、税額控除と同額とされる。そしてそれが課税されれば、株主はその受取配当全部について、税額控除を適用できる。補完税と予納税は、同じ効果をもつものである。これを設例で示せば次のとおりである。^(注38)

① 補完税の場合の設例

① 非課税所得、一〇〇 ② 配当額、五〇 ③ 税額控除率、受取配当額の五〇%の場合

この例の場合の配当受取人の税額控除額は $25 \parallel (50 \times 50\%)$ となる。したがって、この非課税所得からの配当には、税額控除額と同額の二五の補完税が課される。すなわち、補完税も受取配当額の五〇%ということになる。

② 予納税の場合の設例

① から③までの計数等は補完税の場合と全く同じとする。予納税制度では、法人が配当を支払うときに税額控除額と同額の予納税が納付されなければならない。この場合、五〇の配当に対し、少くとも二五を予納しなければならない。この予納税は、その年度の最終法人税額から税額控除することができるが、還付することはできない。この設例の会社は、法人税が非課税であるから、予納税二五が最終法人税額である。

補完税と予納税が同じ効果をもつことは予納税の繰戻し規定によって保証されている。第九条第三項では、予納税

は前五年以内の法人税額からの税額控除が認められなければならないこととされている。(現行イギリスの制度は二年の繰戻しと無制限の繰越しを認めている。)

同じ結果になることは、第一二条と関連して第九条一項を見たときにもわかる。すなわち、補完税について第一二条では配当された利益は、まづ前五年の法人税課税済利益から配当されたものとされる。したがって、補完税の負担が緩和される期間と予納税が五年の繰戻しによって緩和される期間は全く同じ期間である。また、予納税の還付禁止も、補完税と同じ結果にするための要件である。この均衡は、第九条二項により補完税を課する場合も、その補完税は五年以上前に留保された法人税課税済利益からの配当についてのみ課税できることで保たれている。(このルールが例えばフランスでは行政上の便宜のために適用されている。)^(注39)

(2) 補完税及び予納税制度の効果

補完税又は予納税は、これらを支払う法人の税負担になるかどうかというのが、ここでの問題である。答はそのとる立場によって異なる。もし、配当が、加盟国内で法人税を負担していないなら、株主の配当に税額控除の権利を認める理由はない。

会社負担となるかどうか設例でみてみよう。^(注40)

① P社利益、三〇〇(Ⅱ非課税所得)、②配当一五〇

そこで、クラシック方式では、留保一五〇、配当一五〇となる。

インピュテーション方式では、留保一五〇、受取配当一五〇(税額控除権なし)となる。

この例で、一五〇の留保をしようとすれば、グロス配当を一五〇とし、補完税五〇を控除して純配当を一〇〇とす

ればよい。補完税額は税額控除額と等しいので、一〇〇〇の現金配当と税額控除権五〇を受取れば、合計で一五〇の受取りとなる。こうすれば、前の例と同じ結果となる。

しかし、このような処理方式には二つの欠点がある。第一は、非居住者の場合で、非居住者には税額控除が認められないので、一〇〇〇の配当のみとなる点である。第二は、株主は税額控除権があっても、一〇〇〇の配当と受取るだろうという点である。一五〇〇の現金配当をするために二二五のグロス配当を行えば、会社の留保は七五となる。補完税は、会社の留保利益を減らす効果があるといえよう。

(3) 法人の負担となる効果を回避するための解決策

今回の指令案のインビュテーション方式では、補完税又は予納税が法人の負担となることを解決する完全に満足な回答は見出されないようである。最終的には第一二条の特別な配当充当ルールを用いる一般的制度による解決が試みられている。このルールでは、まず配当は法人税課税済配当からなるものとみなされている。そこで、補完税や予納税が課される場合は少なく、その結果、法人が負担するという場合はあまり生じないと思われる。例えば、現行のインビュテーション制度で補完税を規定しているフランス、アイルランド、西ドイツでも、事実上、それに近い結果となっている。イギリスも予納税の繰戻しの方法で同じようにそれに近い結果となっている。なお、補完税等の法人による負担を回避する一つの可能な方法は、現金でなく無償交付株式 (Bonus share) で支払うことである。無償交付株式は配当の定義から除外されているので税額控除の対象とされず、したがって補完税や予納税の支払義務がないからである。しかし、その株式が公開市場に上場されていない多くの会社の場合には、無償交付株式は当座の利益を望む株主に受入れられないであろう。他の可能な解決方法は、EC内の親会社から第三国の子会社及び事業に対する費用項目の配賦やEC

内の子会社や事業へ収益項目の配賦を試みることである。しかし、このような試みは、各国の税務機関から抗議されることは確実である。^(注4)

第十条（再配当）

(1) 親会社が、他の加盟国の居住者である子会社から前五年以内に終了した事業年度中に受け取った配当を再配当する場合には、子会社からの配当に付与されている税額控除の額は、親会社が負担する第九条に定める補完税の額又は予納税の額を算出する場合の基礎に算入し、かつ、その補完税額又は予納税額から控除しなければならぬ。ただし、超過額は還付されない。

(2) 加盟国の法人が、同じ国の法人より受け取る配当について法人税を課されず、かつ、その配当を再配当する場合には、次のいずれかが適用される。

—— 第一項に規定する税額控除ルールを適用する。（この場合には、当該加盟国は、配当が前五年以内に終了する事業年度より前において受け取られていたものであっても、税額控除を認めることができる。）又は

—— 第九条第一項及び第三項の規定にかかわらず、補完税又は予納税を課さないこととする。

(1) 税額控除と補完税又は予納税

第一〇条は、親子会社間の配当が再配当される場合の取扱いを定めている。第一項は、親会社と子会社とが異った加盟国にある場合の取扱いであり、第二項は、親子会社が同一加盟国にある場合の取扱いである。

指令案第四条の税額控除は、株主側で配当が課税されるときにのみ適用される。この指令案では、EC内の子会社か

ら親会社を受取る配当は課税されないことから第四条の規定による税額控除権は与えられていない。

それにもかかわらず、指令案第一〇条第一項は子会社からの配当に税額控除権が付与されると規定している。第一〇条第一項の用語の単純な解釈からは、この二つの規定は矛盾しているように思われる。もし、第九条により、その会社からの非課税の配当を再配当しているからということでは親会社に補完税又は予納税が課されるならば、親会社の株主は、第一〇条第一項の規定がなければ、子会社から直接配当を受取った場合より悪い処遇となる。そこでこの間の差異をなくすため、子会社の配当に付与されている税額控除の権利は、親会社の株主にその子会社配当が再配当がされるときのみ与えられる。これが、第四条及び第九条と関連させてみた第一〇条第一項の意味である。このように関連づけた制度は、異った方法ではあるが、現行のフランス及びイギリスのインピュテーション制度でとられている。このような直接株主と間接株主との差別をなくすために、第一〇条第一項の規定によって、税額控除を親会社の株主へ通り抜けさせているのである。^(注42)

(2) 親子関係があるときは

親子関係があるときは、この指令案第二条の親会社の定義のところの説明したように、資本の二〇%以上を有することや二〇%未満でも現物出資により設立した会社をいうこととしている。しかし、多くの加盟国は、二〇%以上の持分基準をとっている。イタリアを除き、次の第3表の最低持分以上の持分を有する法人間配当は、次表の非課税割合に掲げるように、ほとんど一〇〇%非課税として^(注43)いる。(イタリアも、第3表備考のとおり今は一〇〇%非課税である。)

(3) 異った加盟国にある親会社と子会社の場合

前に説明したように、第一〇条第一項は、親会社が他の加盟国内の子会社よりの受取配当を再配当する場合には、子会社の配当に付与されている税額控除の権利を親会社の株主に引渡さなければならぬことを意味する。このことによ

第3表 E C各国の法人受取配当の非課税割合等

| 国名 | 最低持株割合 | 非課税割合 |
|---------|---------------------------|----------------------|
| ベルギー | なし | 95% (ある場合は90%) |
| デンマーク | 25% | 100% |
| フランス | 10% (ある場合はより 少なくてもよい。) | 95% (ある場合はより 多い。) |
| 西ドイツ | 25% | 100% |
| アイルランド | なし | 100% |
| ルクセンブルグ | 25% | 100% |
| オランダ | 5% (又はより少) | 100% |
| イギリス | なし | 100% |

(備考) 1977年の改正の結果、イタリアの法人間配当は、最低持株割合の制限なしに、100% 益金不算入に改められた。イタリアのインビュテーション・システムについては、European Taxation, Vol. 18 (1978), p. 260~267で紹介されている。

り子会社の直接株主と親会社を通ずる間接株主とが同様に取扱われることになる。

なお、間接株主である親会社の株主には、その親会社の属する加盟国において施行されている率によって税額控除が認められる。そこで子会社の属する加盟国の税額控除率と親会社の属する加盟国の税額控除率とが異なる場合は、親会社の段階で調整を行う必要が生ずる。そのため、親会社が再配当をするときに、子会社の配当に付与された税額控除を親会社の補完税額又は予納税額から控除するというテクニックを用いているのである。^(注44)

計算例で、この直接株主と間接株主との調整を示すと、次のとおり。^(注45)

〔間接株主の場合〕

- ① 親会社は子会社よりの受取配当一〇〇を再配当しようとしている。
 - ② 子会社よりの受取配当に付与されている税額控除権は四一、③ 親会社国の税額控除率は受取配当額の五〇%である。
- (イ) 補完税の課税標準 $100 + 41 = 141$
- (ロ) 補完税率 $33\frac{1}{3}\%$ (税額控除率が配当額の五〇%のとき)

は、(イ)の課税標準に対する税率は $\frac{25}{50+25} = 33\frac{1}{3}\%$)

したがって、補完税額は $141 \times 33\frac{1}{3}\% = 47$

(イ) 税額控除額 41

(ロ) 差引補完税ネット額 $6 = (47 - 41)$

(ハ) 親会社の配当可能額 $100 - 6 = 94$

(ニ) に付与される税額控除 (控除率五〇%) $94 \times 0.5 = 47$

(ホ) 親会社の株主の課税所得 $94 + 47 = 141$

〔直接株主の場合〕

子会社の直接株主は、一〇〇の配当を得た場合、税額控除権は四一が付与される。その課税所得は一四一である。

このようにして、直接株主、間接株主無差別の原則が保たれる。(間接株主の税額控除は、親会社が補完税六を追加納付しているので四七となるのである。)

この例と逆に、子会社所属国の税額控除率が親会社所属国の税額控除率より高い場合には、理論的には、親会社に対して超過額を還付すべきであろう。しかし、このような手続は執行上困難であると予想されるので、無差別の原則を放棄して、還付を行わないこととされている。この点、資本の自由流通を妨げるものとして問題とされている。(注46)

なお、子会社よりの配当の受取りとその親会社による再配当との間が著しく長期である場合には、親会社の配当の原資をそれぞれ源泉に割当てすることは困難である。この困難を避けるため、子会社の配当に付されていた税額控除権の額を補完税から控除することは、過去五年以内に受取った配当を再配当する場合にのみ適用することに限定されているの

である。

(4) 同一加盟国にある親会社と子会社

同一加盟国内の親会社と子会社間の配当については、第一項の是正のメカニズムの適用を義務づける必要はない。それは税額控除率が親会社の株主も子会社の株主も同じだからである。したがって、第二項方式の第一法（控除方式）も、第二法（非課税方式）も、(注4) 実際上同じ結果となる。

第一法はフランス、アイルランド及びイギリスの現行制度で採られており、第二法はベルギーと西ドイツで採用されている。

第十一条（他加盟国所在の恒久的施設の利益の配当）

加盟国の法人より分配された配当が、他の加盟国に所在する恒久的施設に係る前五年以内に終了した事業年度の利益よりなされたものである場合に限り、次による。

——恒久的施設に係る利益に対し、その施設の所在する国において施行されている税額控除の権利を与え、かつ、第九条に規定する法人に対するルールをこの施設に対して適用しなければならない。

——恒久的施設に係る利益に対して付与される税額控除の額は、その法人が負担する第九条に定める補完税の額又は予納税の額を算出する場合の基礎に算入し、かつ、その補完税額又は予納税額から控除しなければならぬ。ただし、超過額は還付されない。

この条は、他加盟国にある恒久的施設からの利益の配当について、他加盟国の子会社からの配当の場合と同様の税額

控除の調整を規定している。

すなわち、この条では、第一〇条第一項の子会社に対するルールが修正されて、恒久的施設に係る利益に対し適用することを定めている。

その内容は、法人の本店が、他の加盟国に属する恒久的施設により稼得した利益を配当する場合には、次のように処理せよというものである。^(注48)

- ① 恒久的施設の属する国が、この利益に対して税額控除の権利を認める。
- ② 法人の属する国が補完税を課し、子会社よりの配当に対する税額控除ルールを、子会社と同様の五年間の期間制限の下に適用する。

恒久的施設に係る利益がその属する国の法律により非課税とされているときは、その国は第九条に規定する補完税及び予納税を課税する。しかし、この課税は本店がこの利益を配当したことが確認される場合にのみ行われる。

この規定は、国内の恒久的施設には適用されない。それは、国内の恒久的施設の利益はそれが区分して法人税の対象とされるのではなくて、法人の合計利益の一部として課税されるからである。なお、②の控除法の適用にあたっての還付の欠除が、資本流通の自由化を妨げることになるとの指摘もされている。^(注49)

第十二条（配当源資の充当順序）

- (1) この指令の適用上、加盟国の法人によりなされる配当は、次によりなされたものとみなされる。

—— 第一に、直前事業年度の利益であって配当の経済的・二重課税の緩和措置を受けられるもの。すなわち、そ

の国内で発生した利益、他の加盟国にある子会社よりの配当、及び他の加盟国にある恒久的施設に係る利益に帰せられる部分であつて、比例配分基準により決定される部分

——次いで、必要であれば、配当前五年以内に終了した事業年度の利益であつて配当の経済的・二重課税の緩和措置を受けられるもの。すなわち、その国内で発生した利益、他の加盟国にある子会社よりの配当、及び加盟国にある恒久的施設に係る利益に帰せられる部分であつて、それらの利益及び配当の全体を考慮して比例配分基準により決定される部分

——更に、必要であれば、その国内で発生した配当より五年以上前に終了した事業年度の利益であつて、配当の経済的・二重課税の緩和措置を受けられるもの

——最後に、必要であれば、その他の源泉からのもの

- (2) この条の適用上、「配当の経済的・二重課税の緩和措置を受けられる利益」とは、もしそれが配当されたとしても補完税の課税を受けることがないか、又は第九条第三項に規定する予納税がそれ以前の一又は二以上の事業年度の法人税額から実際に控除されるものをいい、第一〇条及び第一一条に述べられている利益も含まれる。

(1) 配当の源泉——基本ルール

この条第一項は、配当にあてられた利益の源泉を決定するルールを定めたものである。それは第一〇条（再配当）及び第一一条（他加盟国に所在する恒久的施設の利益からの配当）の補完税及び税額控除メカニズムが正しく適用されるようにするためであり、かつ、第一三条（控除費用の負担）に定める加盟国間の財政補償制度の運営のためである。^(注50)

第4表 指令案方式による源資充当

| 項 目 | 会 社 I | 会 社 II | 会 社 III | 会 社 IV |
|------------|-------|--------|---------|--------|
| 1 課税利益 | 100 | 50 | 30 | 0 |
| 2 非課税利益 | 0 | 50 | 70 | 100 |
| 3 法人税 | 50 | 25 | 15 | 0 |
| 4 配 当 | 50 | 50 | 50 | 50 |
| 5 税額控除 | 25 | 25 | 25 | 25 |
| 6 補完税又は予納税 | 0 | 0 | 10 | 25 |

この条は、法人の配当は、まず、税額控除が認められる利益を源資とするものであるという原則を立てている。この立場は、補完税が最高率で課されるケースをできるかぎり生じないようにするものであるから、法人全般にとって有利なものである。しかし、特に第三国にある子会社又は恒久的施設から相当の利益を受ける法人が不利とならないようにするために採用されたものである。

他方、配当法人の属する国において発生した利益とその他の加盟国において発生した利益については、それらに税額控除が認められている限り、区別されない。これらはすべてプールされ、厳密に比例配分基準により配当されるとみなされる。しかし、計算を簡単にするため、直前事業年度の利益が、留保されていた利益より、先に配当されたとみなされる。^(注5)

(2) 配当源資ルールの個別適用

(i) 第九条(補完税と予納税)の場合

補完税について、四つの会社の計算例を挙げると上の第4表うとおりである。いづれの場合も、法人税の通常税率及税額控除の率(対受取配当)^(注6)は、ともに五〇%とし、配当受取人は税額控除の権利があるとす。^(注7)

(第4表の説明) ①会社Iの配当の金額は、明らかに課税利益からなされたものであるから、補完税は課されない。②また、会社IVの配当の金額は、明らかに非

第5表 指令案方式と比例配分方式の比較

| 項 目 | | 会 社 I | 会 社 II | 会 社 III | 会 社 IV |
|--------|---------|-------|--------|---------|--------|
| 法 人 税 | | 50 | 25 | 15 | 0 |
| 指令案方式 | 補 完 税 | 0 | 0 | 10 | 25 |
| | 税 額 合 計 | 50 | 25 | 25 | 25 |
| | 留 保 利 益 | 0 | 25 | 25 | 25 |
| 比例配分方式 | 補 完 税 | 0 | 12.5 | 17.5 | 25 |
| | 税 額 合 計 | 50 | 37.5 | 32.5 | 25 |
| | 留 保 利 益 | 0 | 12.5 | 17.5 | 25 |

(注) 前表により配当はすべての会社が50とされている。

課税利益からなされたものであるので、二五(50×50%)の補完税が課される。①会社IIは利益の半分が課税され、かつ、半分が非課税である。しかし、配当は、前者(配当の額)が後者の金額(課税利益の額)を超えていないので、もっぱら課税利益からなされたものとみなされる。それで、補完税は課税されない。②会社IIIの場合は、配当はまず課税利益の額からされたものとみなされる。その金額は三〇であるから、残り二〇が非課税利益から配当されたものとみなされるので、補完税一〇(30×50%)を課される。

なお、EC以外の第三国からの配当があるときとないときでは、同じ利益額を前提としても実際配当額は、配当がない場合が高く、この差は第三国分の補完税が罰金(penalty)として働く場合があることを示している。

指令案の課税利益優先充当方式のほかに、比例配分充当方式も考えられる。この二つの効果を比較してみると、上の第5表のとおりである。(註53)

(第5表の説明) 会社IとIVの合計税負担は、両方式とも同じである。しかし、会社IIとIII(特にII)は指令案方式による方が負担が軽減される。会社IVは指令案方式によって税負担は増加しないが、相対的に、

すなわち会社Ⅱ、Ⅲのあるべき計数と比べて不利になる。それは、会社ⅡとⅣは指令案方式では同額の合計税負担であるが、比例配分方式ではⅡがⅣよりかなり高いことからうかがい得る。

(7) 第一〇条(再配当)及び第一条(他加盟国所在の恒久的施設からの利益の配当)の場合

同様の問題が第一〇条又は第一条の配当をした場合の第九条(補完税及び予納税)の補完税等に関して生ずる。この場合も同様の源泉充当ルールに従って処理される。それに加えて、他の加盟国にある恒久的施設や子会社の利益が合計利益のうちに占める割合が決められなければならない。配当は、それぞれの利益から比例配分基準により分配されているとみなされる。これを設例で示すと次のとおりである。^(注54)

〔設例〕 ①法人の合計利益一〇〇〇、②うち他の加盟国にある会社からの受取配当一〇〇、③うち他の加盟国にある恒久的施設の利益二〇〇、④残り七〇〇が法人の所在地国での事業活動からの利益であると仮定する。この会社が一〇〇の配当を行った場合、第九条の規定による補完税は、次のように計算される。

〔比例配分計算〕

$$\textcircled{1} \text{ 第一〇条一項が適用される配当} \cdots 100 \times \frac{100}{1,000} = 10$$

$$\textcircled{2} \text{ 第一条が適用される配当} \cdots 100 \times \frac{200}{1,000} = 20$$

$$\textcircled{3} \text{ 第九条のみが適用される配当} \cdots 100 \times \frac{700}{1,000} = 70$$

④言葉を換えて言えば、子会社からの受取配当一〇〇プラスこの配当に付与される税額控除額が、第九条の規定によ

る補完税の課税標準に算入され、同様に恒久的施設の利益ニ〇プラスこの利益に付与される税額控除額が第一条による補完税の課税標準に算入される。

すなわち、この源資充当ルールは、経済的実態にも一致し、かつ、その結果も合理的である。ただ多国籍企業の費用配分や利益配分による操作の問題はあるとみられる。^(註55)

(3) 比例配分基準

以上の説明で理解されたと思うが、源資充当ルールは、①直前年度の課税利益、②配当前五年以内の課税利益、③配当前五年を超える前の居住地国内発生^(註56)の課税利益、④その他の利益の順で優先順位により充当する。そして、①と②の場合の課税利益が①国内発生利益、②他加盟国の子会社よりの配当、③他加盟国所在の恒久的施設に係る利益の三つの部分より成るので、この①、②、③の三つの区分が比例配分基準すなわち、合計課税利益に占めるそれぞれの部分の課税利益の割合による按分計算によることとされているのである。

第十三条（控除費用の負担）

- (1) 第三項及び第四項の規定が適用される場合を除き、税額控除の財政上の費用は、配当を行う法人の属する加盟国が負担しなければならない。
- (2) 第一項の規定は、配当受取人が公共の利益を目的とする団体であつて、税額控除を受ける権利を有しない場合にも、適用しなければならない。
- (3) ある加盟国の居住者である親会社^(註57)が他の加盟国の居住者である子会社からの配当を更に配当する場合には、子

会社の属する加盟国は、親会社の属する加盟国に対し、子会社の配当に付与された税額控除の額を支払わなければならない。

この支払額は、子会社の配当額に対し、親会社の属する加盟国において配当された時点で施行されている税額控除率を適用して得た額を超えることはできない。

(4) ある加盟国の法人が他の加盟国に所在する恒久的施設に係る利益から配当する場合には、恒久的施設の所在する加盟国は、法人の属する加盟国に対してこれらの利益に付与された税額控除の額を支払わなければならない。

この支払額は、恒久的施設に係る利益に対し法人の属する加盟国において配当のなされた時点で施行されている税額控除率を適用して得た額を超えることはできない。

(5) 第一項から第四項までの規定にかかわらず、加盟諸国は、相互の協定に基づき、税額控除の費用を分担することができる。ただし、この協定によって、この指令に定める配当受取人の諸権利に影響を及ぼしてはならない。

(1) 税額控除—誰が費用を負担するか—

この条は、源泉地国（配当支払法人の属する加盟国）が、税額控除の財政上の負担を負うこと及び加盟国間の財政上の補償原則を定めたものである。^(注56) すなわち、第一項は源泉地国負担の原則を、第二項は非課税の公益団体については住所地国で還付が行われ得るので第一項の準用を定めている。第三項は親会社が行う他の加盟国内の子会社からの配当の再配当についての子会社所在国負担の特則を定め、第四項は他の加盟国にある恒久的施設の利益からの配当についての第三項の準用を定めている。第五項は相互的な協定により分担原則の例外を定めうることを規定している。

直接株主の場合における税額控除の権利を与え、かつ、財政上の補償を行う手続は、次のとおりとされている。^(注57)

- ① 株主は、配当支払法人又は支払銀行から配当と併せて、配当に付与されている税額控除を保証する保証書を受取る。
- ② 株主は、自分の国で税額控除を受ける場合には、自分の国に対する納税申告に際してこの保証書を添付しなければならぬ。

③ 株主の居住地国は、財政上の補償を請求する資料として、この保証書を配当源泉地国（支払法人所在国）に送付する。

(2) 外国子会社及び恒久的施設の利益に対する特則

直接株主については、第一項により支払法人所在地国負担が原則である。しかし、他の加盟国の子会社からの配当を親会社が間接株主に再配当した場合は、この再配当の支払法人である親会社の所在地国が負担するのではなく、子会社の所在地国が負担する。なお、その財政上の補償の額は、親会社の属する国において施行されている税額控除率により決定される最高限度額を超えることはできない。その理由は、子会社の属する国の税額控除率が親会社の属する国のそれよりも高い場合でも、前述のようにその超過額は親会社に対して還付されないからである（第一〇条参照）。

恒久的施設に係る利益についても、第四項により、同様のルールが適用される。^(注58)

(注19) ET-1976, p. 60

(注20) *Ibid.*, p. 60

(注21) *Ibid.*, p. 61

(注22) *Ibid.*, p. 61

(注23) *Ibid.*, p. 62

- (注24) *ibid.*, p. 62
- (注25) *ibid.*, p. 62
- (注26) *ibid.*, p. 124, para 23
- (注27) *ibid.*, p. 64
- (注28) *ibid.*, p. 124, para 24
- (注29) *ibid.*, p. 124, para 25
- (注30) *ibid.*, p.124, para 27 この計算式及び計算例が書かれている。第2—a表によると、デンマーク、イタリーがEC指令案の範囲外となっている。イギリスの一九七九年改正後も範囲外となる。

(注31) *ibid.*, p. 66, Table 2

(注32) *ibid.*, p. 67

(注33) *ibid.*, p. 124, para 26

(注34) *ibid.*, p. 68。法人税の転嫁及びキャピタルゲイン課税とインピュテーションシステムとの関連についてはなお研究が必要と考えている。法人税の転嫁については、昭和四六年八月の「税制調査会答申審議の内容と経過の説明」の一二七頁に次頁の参考表のようにまとめられている。なお、その後K・Mモデル、キルパトリックモデルに加え、ハーバーガーモデルやデュサンスキイモデルなどについて古田精司、中井英雄、西野万里の諸氏の研究が進んでいる。

(注35) *ibid.*, p. 121, para 4, p. 68

(注36) *ibid.*, p. 125, para 28

(注37) *ibid.*, p. 69

(注38) *ibid.*, p. 70 補完税の場合の設例が同頁の Example 2 であり、子納税の場合が同頁の Example 3 で掲げられている。

(注39) *ibid.*, p. 70

(注40) *ibid.*, p. 71, Example 4 で掲げられている。

参考表 法人税転嫁に関する各種モデル要約

| モデル名 | 結論 | 批判等 |
|--------------------------------------|--|---|
| (1) Ratchford-Han (1957・英) | 税引後収益率が法人税率の大幅上昇にかかわらず上昇しているので、法人税の大部分は転嫁された。 | 収益率や分配率に大きな影響を与える税外要因を無視している。 (税以外の財政金融政策、景気情勢、技術進歩など) |
| (2) Adelman (1957・米) | 利子控除前の税引前法人利潤分配率の大幅上昇にかかわらず安定したもので、転嫁は足こっていない。 | |
| (8) Kryzyzaniak-Musgrave (1963・米) | <ol style="list-style-type: none"> 8本の方程式からなるマクロモデルから、消費、在庫、売上、法人税以外の財政動向を勘案した法人粗利潤関数を導き、これにより転嫁率を1935—59年の間のデータにより計測。 転嫁率は、134%(西ドイツ、カナダについて同モデルで計測した結果も100%転嫁) | GNPギャップ、生産性賃金など他の要因を導入して計測すると、転嫁率が著しく変動するきらいがある。 (Goode・Slitor・Harberger等) |
| (4) Kilpatrick (1965・米) | <ol style="list-style-type: none"> 転嫁を企業の市場支配力に依存するものと考え、1955—57年の間のデータにより計測。 転嫁率62~92%(製造業のみ) | 支配力が高ければ、利潤が高いので、税率が高いから利潤が高いといいきれない。 (Goode) |
| (5) Gordon (1962・米) | <ol style="list-style-type: none"> 企業がマーク・アップ価格形成を行なうと仮定して1935—59年の間のデータにより計測。 転嫁率6~21% | マーク・アップ率を稼働率一杯の状態のみでおり、また、需要条件を無視している。 |
| (6) 古田 精 司 | <ol style="list-style-type: none"> K-Mモデルを1952—62年の間わが国全産業、製造業及び電力業に適用、いずれも200%超の転嫁率を示した。 Kilpatrickモデルについても、1950年と1954年の各年につき32業種で試算。転嫁率130~280%。 Gordonモデルにつき1929—41年・1952—63年の2期間について試算。転嫁率94~98%(ただし、統計的に問題がある。) 自らの試論モデルによって1952—63年の間のデータにより計測。転嫁率19~50% | |

- (注41) *ibid.*, p. 72
- (注42) *ibid.*, p. 72~73
- (注43) *ibid.*, p. 74, Table 5 以下。
- (注44) *ibid.*, p. 125, Para 31
- (注45) *ibid.*, p. 125, para 31と附帯のたばこの Example 以下。
- (注46) *ibid.*, p. 75, p. 125, para 31
- (注47) *ibid.*, p. 75~76, p. 125~126, para 32
- (注48) *ibid.*, p. 126, para 33
- (注49) *ibid.*, p. 77
- (注50) *ibid.*, p. 126, para 34
- (注51) *ibid.*, p. 126, para 34
- (注52) *ibid.*, p. 79, Table 6
- (注53) *ibid.*, p. 81, Table 7, Table 8 を合成したものである。
- (注54) *ibid.*, p. 82, Example 12
- (注55) *ibid.*, p. 82
- (注56) *ibid.*, p. 126, para 35
- (注57) *ibid.*, p. 126, para 36
- (注58) *ibid.*, p. 126, para 37, なお、この指令案は発効していないが、すでにEC内の二か国間で補償協定を結んで補償している例が伝えられている。すなわち、スイスとフランス間は差額決済方式で一九七七年にすでに数億フランを決済し、デ

ンマークとドイツ間は差額決済の不必要な協定を結んだと伝えられている。(European Tax News 1976, p. 111)

四 配当に対する源泉徴収税に関する規定

第十四条（源泉徴収税）

- (1) 加盟諸国と第三国との間に締結された租税条約の規定に従う場合を除き、各加盟国は、その国の法人によりされた配当に対し、配当受取人が誰であっても、二五%の源泉徴収税を課さなければならない。
- (2) 第一項の規定にかかわらず、加盟国は、各加盟国の居住者である親会社に対する子会社の配当について、源泉徴収税を課してはならない。
- (3) 第一項の規定にかかわらず、加盟諸国は、次のいずれかの場合に該当するときは、当該加盟国の居住者に対して支払われる配当について、源泉徴収税を課さないことができる。
 - 配当受取人の氏名、住所及び受取配当額が税務行政当局に対して自動的に通知される場合
 - 配当法人の資本に対するその持分を表示する有価証券が、所有者名義で登録されている場合

(1) 源泉徴収税—通則及びその例外—

この条第一項は、源泉徴収税制度の原則、法人、個人、団体等いづれに対しても二五%で課することを明らかにしている。

なお、加盟諸国における居住者に対する配当の源泉徴収税率は、次の第6表のとおりである。^(注59)

第6表 EC各国の配当に対する源泉徴収税率

| 国名 | 源泉徴収税率 |
|---------|----------------------------|
| ベルギー | 20% |
| デンマーク | 30% |
| 西ドイツ | 25% |
| フランス | 0 |
| アイルランド | 0 |
| イタリア | 10% (一般) (源泉分離選択課税は30%) |
| ルクセンブルグ | 15% |
| オランダ | 25% |
| イギリス | 0% |

この源泉徴収税については、現在、第6表のように、全然それを有していない国もあるのに、指令案は簡単に取扱い過ぎていくとの批判もある。^(註63)

(2) 源泉徴収税—目的と問題点—

源泉徴収税の目的に関しては、次のように考えられている。すなわち、インピュテーション方式の下での法人税と配

なお、この二五％は、受取配当プラス税額控除額の二五％でなく、受取配当額の二五％である。したがって、グロス・アップ後配当に対しては一五％ $\left(\frac{25}{100+67}\right)$ から一八％ $\left(\frac{25}{100+37}\right)$ となる(二五二頁第2―b表の最高、最低参照)。なお、相互協定で第三国の居住者に対し、加盟国の居住者より、低い税率による課税を認めることは、第六条に違反すると思われる。^(註64)

第二項は、子会社から親会社に対して配当が行われる場合における例外を定めている。親会社はこの所得に対して課税されないのであるから、源泉徴収の必要もないということである。^(註65)

第三項は、一定の要件をみたす場合の源泉徴収税の課税除外である。加盟各国の税務機関が配当受取人を確認できる状態にあれば、脱税の危険はない。第三項はこのような場合について、各国に対して源泉徴収税制度を適用しないことを認めている。^(註66)

当受取人に認められている税額控除の制度は、源泉徴収税と同じ様な効果をもっている。それは源泉徴収税制度と同様に、受取人の最終租税負担の前払いとその調整である。そこで、ここに提案された法人税制を補完するために源泉徴収税制度が必要であるかどうかという問題が生ずる。ECの委員会は、脱税の防止のためには、源泉徴収税制度が絶対必要であるとの見解をもっている。^(注64)これは、第八条に定める税額控除は、課税所得のおよそ三分の一（法人税率、税額控除率とも五〇%のときの $\frac{25}{50+25}$ ）を源泉で控除するものであるが、多くの株主には、それよりも高い所得税率が適用されるので、課税の公平がこれによって十分に確保されているとは言いがたいという考え方に基づいている。

ECの委員会が脱税の防止を目指している以上、源泉においてより多くの合計控除を行うことが絶対必要である。そのため、委員会は配当に対する二五%の源泉徴収税の導入を提案していると説明する。これはその効果において課税所得の五〇%程度を源泉で合計控除することに等しいと説明されている。^(注65)

この点については、指令案によれば、最低五八% $(45\% + (100 - 45) \times 25\%)$ 、最高六六% $(55\% + (100 - 55) \times 25\%)$ の合計負担を課することとなり、高過ぎるのではないかとこの批判もある。とくに第三国投資やタックス・ヘイブン投資問題に関連して、そのことが論じられている。^(注66)

第十五条（定義外配当）

加盟国が第二条でいう配当に該当しない利益の分配に対して源泉徴収税を課している場合には、この指令の源泉徴収税に関する規定を適用する。

この条は、第七条と同じで、指令案の定義上配当とされていないもの（無償交付株式や清算分配金等）について源泉

徴収税を課するときには、この指令案の規定に従い税率等を定めるべきことを明らかにしたものである。

第十六条（最終税額との関連）

(1) 第十四条により源泉徴収された税額は、配当受取人が配当に関して課される所得又は利益に対する租税の額から控除される。

前段に規定する所得又は利益に対する租税の課税を行う加盟国は、源泉徴収された税額が所得又は利益に対する税額を超える場合には、その超過額を、また、その配当受取人に所得又は利益に対する税額がない場合には、源泉徴収税額の全額を、それぞれ還付しなければならない。

(2) 第一項の規定にかかわらず、源泉徴収額の還付が課税の中立性の原則と両立しないと認められる場合には、加盟国は、その加盟国において所得又は利益に対する課税を受けない者に対し、源泉徴収税額を還付してはならない。

理事会は、必要があれば委員会提案に対する有効多数決により、本条の適用に必要な準則を採択するものとする。

この条第一項は、源泉徴収税額の前払からの控除及び還付を定めている。第二項は中立性阻害の場合の還付不用の規定である。

源泉徴収税制度は配当受取人の最終税負担の前払を意味するものであるから、その税額は最終税額から控除されるか、又は配当受取人に還付されるのが当然である。この一般原則が第一項で述べられているわけであるが、さらに第一

項では、納税者の便宜を考へて、配当受取人の居住地国が還付しなければならぬことを定めてゐる。そして、この居住地国は第一七条の定めに従つて、源泉地国より財政上の補償を受けることができるのである。^(注67)

第二項は、生ずるかも知れない乱用に備へて、原則に対する例外を定め、還付しないでよいこととしてゐる。第二項は、個人や法人税が課税される法人に対しては適用されず、非課税団体に対してのみ適用されるものであると説明されてゐる。^(注68)

第十七条（源泉徴収税の負担）

- (1) ある加盟国において徴収された源泉徴収税額が、その他の加盟国において税額控除又は還付がされた場合に限り、源泉徴収税の徴収を行った国は、その税額控除又は還付がされた他の加盟国に対して、源泉徴収税額を支払わなければならない。
- (2) 第一項の規定は、所得又は利益に対する税額が、源泉徴収税額に一致するとみなされる場合、又は源泉徴収税額に制限される場合にも、適用される。
- (3) 第一項の規定にかかわらず、加盟諸国は、相互の協定に基づき、源泉徴収税額を分担することができる。ただし、この協定によつて、この指令に定める配当受取人の諸権利に影響を及ぼしてはならない。

この条は、源泉徴収税に関する加盟諸国間の財政上の補償について定めてゐる。税額控除に関する補償を定める第一三条に類似しており、ほぼ同じ考え方に基づいて定められてゐる。

(注 69) E.T.-1976, p. 126, para. 38, foot note 1. その後の改正も補正して表を作成してゐる。

- (注60) *ibid.*, p. 85
(注61) *ibid.*, p. 127, para 39
(注62) *ibid.*, p. 127, para 40
(注63) *ibid.*, p. 46
(注64) *ibid.*, p. 122~123, para 13
(注65) *ibid.*, p. 123, para 13
(注66) *ibid.*, p. 87
(注67) *ibid.*, p. 127, para 41
(注68) *ibid.*, p. 127, para 42

五 税額控除及び源泉徴収税に共通する規定

第十八条(極少額の還付省略)

この指令の規定は、行政活動の軽減のために、当額金額が非常に少額である税額控除額又は源泉徴収税額の還付を認めないこととする国内規定の適用を、妨げるものではない。

この条は、極少額の場合の還付省略を認めるための規定である。

現在のEC諸国の実例では、フランスで一万フラン以下、西ドイツで一、〇〇〇マルク以下が還付されないこととなっている。^(注69)

第十九条 (控除又は還付の不適用)

この指令の規定は、配当受取人が不当な優遇を受けることを防ぐために、税額控除又は源泉徴収税の控除又は還付を認めないこととする国内規定の適用を、妨げるものではない。

配当受取人の属する加盟国は、税額控除を認めるとすれば不当な優遇となると考える場合には、税額控除を認めないことができる。どういう場合を不当な優遇とするかは、例えば、①配当が行われる直前に株式を取得した場合、②株式が個人から企業に移された場合等があるが、加盟国間で見解は必ずしも一致していない。^(注70) 配当受取人の属する加盟国が税額控除を認める場合には、源泉地の属する加盟国が自国ではそのような場合には税額控除を認めないこととしているときでも、その加盟国に対し、第一三条に基づく財政上の補償を行わなければならないことになる^(注70)と予想される。同様のことは、源泉徴収税についても適用される。

わが国では、短期保有株式の受取配当益金不算入除外の規定があり、配当計算期末前一月以内に買入れ、かつ、その期末後二月以内に売却したものは、益金算入されてしまう。これなど不当優遇を受けないこととするための措置に入るのであろう。

(注69) ET-1976, p. 106

(注70) ibid, p. 127, para 44

六 経過 規定

第二十条（経過的補完税等）

- (1) 親会社が、第二二条に定める日付け前に子会社より受取った配当を、その日付け後に再配当する場合には、親会社の属する加盟国は、第九条第一項に規定する補完税を課することができる。
- 第二〇条第一項及び第一三条第三項の規定は、親会社の属する加盟国と子会社の属する加盟国との間に協定が締結されている場合にのみ適用する。
- (2) 法人が、第二二条に定める日付け前に恒久的施設により稼得した利益を、その日付け後に配当する場合には、その法人の属する加盟国は、第九条第一項に規定する補完税を課することができる。
- 第一一条及び第一三条第四項の規定は、法人の属する加盟国と恒久的施設の所在する加盟国との間に協定が締結されている場合にのみ適用する。
- (3) 加盟諸国は、この指令の告知の日付けより三か月以内に、委員会に対し、その日付けの時点で施行されている第三条第二項前段に規定する特別規定について、通告しなければならない。
- 委員会は、この通告の日付けより六〇日以内に、加盟諸国に対して、それらの特別規定に対する委員会の立場を通知しなければならない。

本条第一項は、施行日前受取りの子会社配当を施行日以後に再配当した場合の補完税の課税について規定している。第二項は、施行日前に稼得した恒久的施設の利益を施行日後に配当した場合の補完税の課税を規定している。第三項は施行日前に行われている経済政策等による軽減法人税率等の通知について規定している。

親会社又本店がこの政令の施行後に配当を行ったが、この条第一項及び第二項により、第一〇条、第一一条が適用されない場合には、親会社又は本店の属する国は、配当に付与される税額控除の資金の充当をするために補完税を課することができる。この指令の施行前に稼得した国内源泉利益の配当については、配当源資である利益が第三条第一項に定める下限の税率よりも低い税率で課されている場合には、必ず補完税又は予納税を課さなければならないこととされている。^(注1)

(注1) ET-1976, p. 127, para 45

七 補 則

第二十一条 (E C 内平等の原則)

E E C 条約第九二条の規定の適用を妨げることなく、ある加盟国の居住者は、他の加盟国に属する法人より配当を受けた場合には、その居住地国において居住地国の法人より配当を受けた場合に比べて、より不利な課税上の取扱いを受け、又はこれに関して何らかの追加的負担を要求されることはない。ただし、その者の居住地国が第一三条又は第一七条のために課する負担は例外とする。

この規定は、税額控除又は源泉徴収税の取扱いに限定されていないため、広くかつ一般的な無差別の原則を定めるものとなっている。ある加盟国の居住者が他の加盟国の源泉より受取る配当は、加盟国の源泉より受取る類似の配当に比べて不利に取扱われることはない。無差別の原則は配当受取人の属する加盟国が源泉地国より財政上の補償を受ける権利を確立するために必要な場合にも適用される。^(注72)

第二十二條（三年以内施行）

- (1) 加盟諸国は、この指令の採択の年より三年後の一月一日までに、この指令の規定の施行のために必要な立法上及び行政上の諸規定を施行し、かつ、これを直ちに委員会に対して、通告しなければならない。
- (2) 加盟諸国は、この指令が適用される領域内で採用した国内法の主要規定の条文を、委員会に対して通告しなければならない。

この条は、採択の年の三年後の一月一日に必要な手続を済ませて施行することを明らかにし、二項で国内法改正の主要条文の通告義務を明らかにしている。

第二十三條（適用範囲）

この指令は、加盟諸国に対して発令される。

慣例的な指令の施行地域（地域管轄）の規定である。

(注72) ET-1976, p. 127, para 46