

英国税務会計史(3)

矢 内 一 好

目 次

はじめに

- 1 1900-1910年までの所得税の変遷
- 2 勤労所得に対する軽減税率の適用
- 3 累進付加税の導入による税率の累進化
- 4 国際税務に関する用語
- 5 課税年度，課税所得の計算等
- 6 実際損益の算定
- 7 申告等
- 8 累進付加税の導入
- 9 企業会計と課税所得計算の関連性

はじめに

本稿は、英国税務会計史のうち、20世紀最初の10年間（1900-1910年）を対象とする。このような時代区分にした理由は、次の10年間（1911-1920年）が第1次世界大戦の時期となり、増税の時期であり、「所得に関する王立委員会」（Royal Commission on the Income Tax, 1919-1920）の報告書により多面的に所得税が再検討されたこと等から、次の10年間に別にしたのである。

1910年までの時期における所得税に係る顕著な事象については、次の項において略記するが、本稿は、これまで2回原稿において取り扱わなかった法人税実務を中心として、個人及び法人の所得税の実際を検討対象と

する。

1 1900-1910年までの所得税の変遷

(1) この時期の所得税関連法規一覧

前稿では、1899年までの所得税法に関連した法規の一覧を記述しているが、その後の、1900年以降では、次の通りになる。

- ① Finance Act of 1900 (63 & 64 Vict. c.7 Part IV)
- ② Finance Act of 1901 (1 Edw. 7 c.7 Part III)
- ③ Revenue Act, 1903 (3 Edw. 7 c.46 Part III)
- ④ Finance Act of 1904 (4 Edw. 7 c.7 Part II)
- ⑤ Revenue Act, 1906 (6 Edw. 7 c.20 s.11)
- ⑥ Finance Act of 1907 (7 Edw. 7 c.13 Part V)
- ⑦ Finance (1909-1910) Act, 1910 (1 & 2 Geo.5 c.2 Part IV)
- ⑧ Finance Act, 1911 (1 & 2 Geo.5 c.48 s.14)

この時期は、第1次世界大戦(1914-1918年)までの時期であり、その後増税となる戦時財政に移行する期間である。なお、この時期の所得税法は、1842年法が基本法であり、1842年法以降、1853年新所得税法(グラッドストーンの新所得税法)によるアイルランドへの適用拡大、1878年法による減価償却規定の創設後、1894年財政法、1890年関税及び内国税法及び1898年財政法による一部改正等があり、1910年財政法により累進付加税(super-tax)が課されることになった。

(2) 単一税率から累進税率への変遷

この時期における顕著な事象の1つは、累進税率が所得税に導入されたことである。

1842年法における税率は、約3% (1ポンドに対して7ペンス)¹⁾であり、

クリミア戦争時には、約7% (1ポンドに対して1シリング4ペンス) であり、1890年から1892年²⁾までは2.5%、1893年は3%、1894年から1899年までは1ポンドに対して8ペンス (約3.3%) であった。

1900年は5%、1901年は6%、1903年が1ポンド当たり11ペンス (約4.5%)、1904年から1906年は5%であった。1907年に勤労所得に対する軽減税率を導入し、1909年以降、税率が多元化している。

(3) 勤労所得 (earned income) とその他の所得 (unearned income) の 区別

1907年財政法により、勤労所得とそれ以外の所得は前者についての税負担を後者の所得よりも軽くすることとした。

(4) 累進付加税 (super-tax) の導入

累進付加税 (super-tax) は、1910年財政法により課されることになったが、1909-1910財政年度から1913-1914財政年度の間、5,000ポンドを超える全ての所得に課されることになった。英国はこの後に、いわゆる戦時財政として増税期に入ることになる。

さらに、超過利潤税 (excess profits duty) が1915年財政法、1916年財政法及び1917年財政法により規定されて導入されている。なお、この税目については、次の稿で述べる予定である。

1) 当時は、1ポンド=20シリング=240ペンスであった。したがって、7ペンス÷240≒3%となる。英国の税法の規定では、税率に関して1ポンド当たりいくらかという規定によるため、パーセンテージによる表示はされていない。

2) 英国における課税年度は4月6日から始まる1年間である。

(5) 国際税務に関する判例

1905年（控訴院）、1906年（貴族院）において、デビアス（DE BEERS）事案³⁾の判決が出されている。英国における法人の居住性に関する判例は、これよりも古く19世紀後半にもあるが⁴⁾、この時期は、英国においても国際税務問題が顕在化する時期である。英国における外国との二重課税の調整は1916年財政法により始まる⁵⁾。

2 勤労所得に対する軽減税率の適用⁶⁾

この時期の所得税率の変遷は前述の通りであるが、1907年財政法第5款・所得税法第19条において、勤労所得とその他の所得の間において、前者の税負担を軽減する税率を採用した。

この第19条に規定する対象者は次の通りである。

① 個人

3) 貴族院判決：De Beers Consolidated Mines Limited v. Howe, 5 TC 198 (1906).

4) The Calcutta Jute Mills Co., Ltd v. Henry Nicholson, 1 TC 83, [1874-1880] All ER Rep 1102 (1876). The Cesena Sulphur Company, Ltd v. Nicholson, 1 TC 88, [1874-80] All ER 1102.

5) Davis, David R., Principles of International Double Taxation Relief, Sweet & Maxwell, 1985, pp. 29-32.

6) earned income を勤労所得と訳したのは、それ以外の所得が投資所得或いは不労所得の意味があることから、これとの対比を強調するためであった。なお、累進付加税の税収及び納税義務者は次の通りである（Seligman, Edwin R.A., The Income Tax-History, Theory and Practice of Income Taxation (1914), Reprinted by Kelly (1970), p. 220）。

年	累進付加税税収額（ポンド）	納税義務者人数
1909-1910	2,649,512	11,380
1910-1911	2,670,000	11,500
1911-1912	2,775,000	11,650
1912-1913	2,850,000	11,800

- ② 適用要件は、全ての源泉からの所得が2,000ポンド以下であり、かつ、その所得のいずれかの部分が勤労所得である。
- ③ この年度の所得税率は、1ポンド当たり1シリング(税率5%)であるが、勤労所得に対する軽減税率は、1ポンド当たり9ペンス(税率3.75%)である。

第19条第7項において、所得(income)については、所得税に定める規則等に従って算定される所得を意味するとのみ規定して、明確な概念に係る説明はない。

勤労所得は、個人の取得した利益から支払われた人的役務提供による所得、個人の取得した利益から支払われた人的役務提供による所得を基因とする財産からの所得、自由職業、商業、製造業等からの所得で、個人又はパートナーシップ(事業等を行うパートナーの場合)の活動から個人として生じる所得のことである。

3 累進付加税の導入による税率の累進化

前記2において、勤労所得の軽減税率について記述したが、1910年財政法第4款⁷⁾第65条、第66条及び第67条において、税率は次のように定められている。

- ① 1909年4月6日以降に始まる課税年度における所得税標準税率は、1ポンドに対して1シリング2ペンス(税率約6%)である。
- ② 累進付加税は、個人の所得が5,000ポンドを超える場合、3,000ポンドを超える金額に対して1ポンド当たり6ペンス(税率2.5%)が所得税に加算される。
- ③ 1907年財政法に規定された勤労所得への軽減税率の適用について、

7) Finance (1909-1910) Act 1910 (1 & 2 Geo.5 c.2 Part IV).

全ての所得が2,000ポンドを超えるが、3,000ポンド以下である場合の勤労所得は、1ポンド当たり1シリング（税率5%）、全ての所得が2,000ポンド以下である場合の勤労所得は1ポンド当たり9ペンス（税率3.75%）であり、2,000ポンド以下の勤労所得については、1907年財政法と同じ税率ということになる。

このような増税に至った背景としては、英国における軍事費及び社会保障費等の予算の拡大が考えられる。例えば、1893年の軍事費が3,340万ポンドであったのに対して、10年後の1903年には7,220万ポンドになっている⁸⁾。ちなみに、日本語の「ド級（弩級）」という新語を生み出し、各国の海軍関係者を驚かせた英国戦艦ドレットノートは、1905年に起工されている。

税率の累進化への立法の過程は、1906年5月4日に17名の委員から構成された委員会（議長は Sir Charles W. Dilke）が発足し、1906年11月29日に報告書を提出している。この報告書では、第1案として申告納税方式、第2案として累進付加税の導入、第3案として累退税率が検討されたが、既存の源泉徴収制度を維持しつつ歳入の減少を生じさせない方法として第2案が高額所得に対する付加税として実践的であるとしたのである⁹⁾。

また、同委員会において、勤労所得とその他の所得の区分が検討されている。勤労所得について、個人企業からの所得を勤労所得としたのは、同委員会において、株式会社からの所得は投資所得として勤労所得以外に分類したためである¹⁰⁾。

8) 土生芳人『イギリス資本主義の発展と租税：自由主義段階から帝国主義段階へ』東京大学出版会 1971年 196, 302頁。

9) Seligman, Edwin R.A., op. cit., pp. 197-198. 土生 同上 298-299頁。

10) Seligman, *ibid.*, p. 200. 土生 同上 300頁。

4 国際税務に関する用語

国際税務の問題が問題として広く普及するのは、第1次世界大戦終了後の1920年代であり、国際連盟主導のモデル租税条約が作成されるのは1928年である。しかし、それ以前においても、各国個別に国際税務問題が顕在化していたことは事実であり、英国も19世紀から個人或いは法人等に関する国際税務問題があったことは、判例等から推測できることである。

国際税務に関連する用語として、検討を要すると思われるものを列挙すると次の通りである¹¹⁾。

- ① 居住判定 (residence)
- ② 国外源泉所得 (foreign income)
- ③ 外国税額 (foreign taxes)
- ④ 外国人 (foreigners)

(1) 法人の居住形態の判定

英国居住者の所得税における課税所得の範囲は、英国国内源泉所得と国外源泉所得のうち英国に送金された利益であったが、1914・1915年以降、所定の所得を海外に留保していても課税となった。英国非居住者は、国内源泉所得のみが課税所得となる。

英国居住法人は、英国内に事務所を有し、海外において事業活動を展開している法人であり、この居住法人は、全ての利益が英国で課税となる。

11) これらの用語については、Snelling, W.E., *Income Tax and Super-Tax Practice: including a dictionary of income tax, specimen returns, tables of duty, etc.*, Sir Isaac Pitman. を参考にした。この本は、出版年が不明であるが、1918年所得税法が記述されていることから、1918年直後の出版と推定できる。また、この著者は、英国国内歳入庁の職員である。

英国非居住法人は、英国国内源泉所得のみが課税対象となる。

所得税法では、1842年法第39条に個人が一時的に海外に出た場合、居住者とすることが規定されている。また、外国居住者が英国に一定期間滞在する場合、2か月の英国滞在であっても英国居住者とされた判決がある¹²⁾。

デビアス事案では、実際の経営が行われている場所として経営管理の場所を判定基準とした¹³⁾。このデビアス事案に係る所得税法の規定は、1853年法2条のシェジュールDの規定であるが、この規定だけでは法人の居住性は、設立場所（南アフリカ）ではなく実際の事業が支配されている場所であると判断することができず、デビアス事案の判例（1904年判決）により、管理支配地（英国のロンドン）により居住法人を判定する基準が明確になったといえる。

デビアス事案以前の1897年判決の事案¹⁴⁾では、ノルウェーで設立された船会社で、株主名簿及び会計帳簿の所在地、株主総会開催地、経営を執行する取締役、いずれもノルウェーに所在しているが、備船及び船賃の受払いは、英国のグラスゴー居住者が行い、経費或いは配当の支払いまでその資金を管理していた。判決では、法人は、英国居住法人ではないが、英国国内において取引を行い利益を上げていたことから、グラスゴー在住の代理人は英国で生じた利益に所得税が課されることになった。他には、法人の設立地と事業を行う場所が異なることをもって、所得の発生地で課税を受けるべきという主張を行った事例等がある¹⁵⁾。また、この判決とは逆に、

12) Cooper v. Cadwalader, 5 TC 101 (1904).

13) De Beers Consolidated Mines Limited v. Howe, 5 TC 198 (1906).

14) James Wingate and company v. Webber, 3 TC 569 (1897).

15) The Calcutta Jute Mills Co., Ltd v. Henry Nicholson, 1 TC 83, [1874-1880] All ER Rep 1102 (1876). The Cesena Sulphur Company, Ltd v. Nicholson, 1 TC 88, [1874-80] All ER 1102.

英国企業がエジプトに保有するホテルについて、その事業活動は英国において行われていないという判断が示されている¹⁶⁾。

(2) 個人の住所に関する判例¹⁷⁾

年代としては後になる1928年の貴族院判決 (House of Lords) であるが、英国の住所に関する判例がある。この問題の焦点は、所得税法が住所に関する明確な定義をおいていないことになり、その空白を判例が埋める形になっている。

イ Lysaght 事案

英国法人 (John Lysaght, Ltd.) の役員であるL氏は、イングランドに居住して法人の経営を行っていたが、1919年に一線を退き、アイルランドに転居したが相談役となり、1920～1925年の間、定期的にイングランドを訪れてホテルに滞在して毎月開催される取締役会に出席すると共に、イングランドにある当該法人の支店を視察している。L氏の家族はアイルランドに居住している。L氏のイングランド滞在日数は、1923年4月5日の課税年度で101日、1924年度で94日、1925年度で84日、1926年度 (1925年9月25日まで) で48日である。なお、同氏のイングランド訪問は全て役員としての仕事の関係のみであり、妻を同道したことはない。L氏は、英国の通常居住者 (ordinary resident) 又は居住者 (resident) ではないと主張したが、不服申立てを受けた特別委員会 (special commissioners) は通常居住者又は居住者であるとした。その後の判決は国側の処分が認められている。

16) The Egyptian Hotels, Ltd v. Mitchell, 6 TC 542 (1915).

17) ここに取り上げる判決は、Inland Revenue Commissioners v. Lysaght, 13 TC 511(1928) であるが、その他に、Levene v. The Commissioners of Inland Revenue, 13 TC 486 (1928) がある。

ロ 判決の背景

個人が通常居住者に該当するか否かを争われた背景には、1918年所得税法第46条(1)の規定の適用がある。この規定は、債券の利子非課税に係るもので、その適用要件は、当該利子の受益者が英国の通常居住者ではないこととなっている。

現在の英国所得税法では、居住者 (residence)、通常居住者 (ordinary residence) 及び永住者 (domicile) という区分がある。

居住者については英国国内における1課税年度における物理的滞在日数が6か月を超える場合、居住者となる。

また、居住者は必ずしも通常居住者というわけではない。通常居住者の場合は、永続して習慣的に居住している個人のことである。

後には、居住者、通常居住者等の概念は、所得税法に規定されたが、その当初は、判例法により判断されていたのである。

(3) 国外源泉所得

法人の場合、その事業を外国で行っていたとしても、事業の管理の場所が英国国内である場合、外国法人にはならない。国外源泉所得に関する処理は、1913-1914年までとそれ以降では異なっている。1913-1914年までは、国外源泉所得を英国に送金した場合、英国における課税所得となった。結果として、英国に送金されない国外源泉所得は、課税対象ではなかった。例えば、海外への融資に係る受取利子を英国に送金せず、会計帳簿には受取利子を記入した場合、送金とはされなかった¹⁸⁾。

18) Forbes v. Scottish Provident Institution, 3 TC 443 (1895).

(4) 外国税額

外国及び英国の海外領土において利益に課された所得税は、英国においてその所得が二重課税となることから、英国の所得税の課税所得の計算上、控除することになる。また、国際的二重課税の救済については、1916年財政法¹⁹⁾に、海外領土の二重課税の調整規定が設けられた。この規定によれば、英国と海外領土の双方で所得税を納付した者は、英国の所得税率17.5%を超える税額と海外領土所得税のいずれか小さい金額の還付を受ける措置を講じた。その後、1920年の財政法により英連邦内税額控除制度(Dominion income tax relief)が導入された。

事例としては、1909年のダーバン社事案判決がある²⁰⁾。この会社は、南アフリカで金鉱山を経営していたが、鉱山からの生産物に10%の租税を課されたのである。当時は外国税額控除の規定が整備される以前であったため、スケジュールDにおける所得計算において、南アフリカで納付した税額を控除することが認められたのである。

(5) 外国人

英国の場合は、日本と同様に、国籍による納税義務者の区分を行っていない。課税上問題となる点は、その者が英国居住者であるのか、英国非居住者であるのかということである。

5 課税年度、課税所得の計算等²¹⁾

(1) 課税年度

所得税の課税年度(financial year)は、4月6日から翌年の4月5日まで

19) Finance Act, 1916 (6 & 7 Geo.5 c.24 s.43).

20) Stevens v. The Durban-Roodepoort Gold Mining Company, Ltd., 5 TC 402 (1909).

である。例えば、1917年4月6日から1918年4月5日が課税年度ということになる。納税は、1月1日現在で行うのであるが、1917-1918年の事業年度の場合、1918年1月1日がこれに当たることになるが、この時点では、事業年度が終了していないことから、所定の法定所得 (statutory income : 以下「法定所得」という。) に基づいて納税することになる。

(2) 課税所得の計算 (1)

この法定所得は、事業等から生じるスケジュールDに分類される所得であるが、1917-1918年の事業年度の場合、1914-1915年、1915-1916年、1916-1917年の3事業年度の平均利益ということになる。後日、1917-1918年の実際の利益が算定されることになるが、この金額は当該事業年度における納税に関して重要視されていないことになる。

この法定所得は、実際利益 (actual profits) をベースにして算定されるのであるが、利益ではなく損失 (loss) の年分がある場合については、異なる計算方法が採られることになる²¹⁾。

例えば、各年分の実際損益の額は次の通りとする。

- ① 1912-1913年が利益4,400ポンド
- ② 1913-1914年が利益3,100ポンド
- ③ 1914-1915年が利益1,200ポンド
- ④ 1915-1916年が損失900ポンド

1915-1916年の法定所得の計算では、上記①②③の平均利益は、2,900ポンド $((4,400 + 3,100 + 1,200) \div 3)$ である。この計算方式によると、実際の実損益は、損失900ポンドであるにもかかわらず、2,900ポンドの利益ということになる。

21) Snelling, *op. cit.*, ch. III.

22) *Ibid.*, pp. 23-24.

過去3事業年度の平均利益から当期の法定所得を算定する方式では、上記の例にある1915-1916年の損失900ポンドは、1916-1917年、1917-1918年、1918-1919年における法定所得計算に含まれることが原則的な方法である。

しかし、上記のような場合、事業者は次のように例外的な法定所得方法を採用することができたのである²³⁾。

- ① 1915-1916年の法定所得2,900ポンドから900ポンドを控除して、2,000ポンドを法定所得とする。
- ② 1916-1917年、1917-1918年、1918-1919年における法定所得計算に損失である900ポンドがないものとして計算する。

上記と異なる例として、法定所得が損失となる次のような場合である²⁴⁾。

- ① 1913年の利益：100ポンド
- ② 1914年の利益：200ポンド
- ③ 1915年の損失：600ポンド
- ④ 1916年の利益：500ポンド

上記の結果、1913-1915年の3年間の平均損益は、損失の100ポンドとなり、1916年の法定所得はゼロになる。1914年-1916年の間の平均損益は、33ポンドとなり、1917年の法定所得は33ポンドとなる。

(3) 開業時の課税所得計算

開業時の課税所得計算は、例で示すと次の通りである²⁵⁾。

- ① 開業は1913年1月1日で、決算は同年12月31日である。

23) Customs and Inland Revenue Act, 1890, s.23 (53 & 54 Vict. c.8 ss.23, 24).

24) Snelling, op. cit., p. 321.

25) Ibid., pp. 19-20.

- ② 暦年ベースの利益は、1913年が1,120ポンド、1914年が1,340ポンド、1915年が870ポンド、1916年が1,030ポンドである。
- ③ 法定所得計算は、1912-1913年（1912年4月6日から1913年4月5日）を基準とすることから、1912-1913年は、特別な理由がない限り、暦年利益の4分の1である280ポンドと計算するが、この金額には課税されない。
- ④ 1913-1914年は、1,120ポンドと1914年の四半期分ということになる。

6 実際損益の算定

前項でも述べたように、当時の英国の所得税課税は、事業年度終了後に当該事業年度の利益に対して税額計算をする方式ではない。過去3事業年度の平均額を法定所得としてその所得に係る税額を納税するものである。

次に問題となるのは、法定所得算定の基礎となる各事業年度の実際損益の算定方法である。この算定方法は、基本的に、会計帳簿上の損益の金額に所得税法の規定に従って加算或いは減算を行うものである。

最も典型的な例は、事業者が損益勘定を記帳していた場合、現金勘定のみを記帳していた場合、記帳のない場合の法定所得計算ということになる。以下では、それぞれの場合において、どのように調整計算が行われるのかを検証する²⁶⁾。

この事業者の損益勘定の概要は次の通りとなる。なお、単位はポンドである。

(1) 収益項目

- | | |
|---------|-------|
| ① 売上総利益 | 1,746 |
|---------|-------|

26) Ibid., pp. 8-10.

② 課税済受取配当	18	(収益計) 1,764
-----------	----	-------------

(2) 費用項目

① 支払利子	25	
② 支払地代	15	
③ 所得税	57	
④ 支払年金	200	
⑤ 減価償却費	35	
⑥ 出資者引出金利子	70	
⑦ 家族への給与	550	
⑧ 営業権償却費	50	
⑨ 貸倒引当金繰入	30	
⑩ 債権償却取立益	23	
⑪ その他	386	(費用計) 1,441
		(利益) 323

(3) 調整計算

既に述べたように、損益勘定に表示された利益(323ポンド)が、当期の利益として法定所得計算に組み込まれるわけではない。所得税法では、損益勘定に示された利益金額は、その事業者が事業等の目的のために計算したものであり、この利益金額をベースに調整計算が行われることになるが、所得税法上減算することを認めない項目を加算し、会計上では費用として控除できない項目であるが、所得税法では減算することが認められる項目を差し引くことになる。

上記①の内訳は、受取利子15、銀行借越支払利子10、抵当権に係る支払利子25の残高25である。受取利子は減算項目であり、加算は抵当権に係る

支払利子25であり加算額は25である。②及び④は加算項目である。

③の所得税は、営業者の個人的な費用であることから加算となる。⑤と⑧の償却費は加算項目である。⑥と⑦は営業者の引出金に相当する項目であるために加算となる。⑨の貸倒引当金繰入額30と債権償却取立益23は加算となる。その他として資産勘定に相当する支出4が加算となる。

以上のことから、加算額合計は1,059になる。

また、税務上の控除項目は、課税済受取配当(18)、課税済受取利子(15)、貸倒償却(43)、シェジュールA対象の事業用資産の価値(100)で、控除額合計は176であり、課税対象となる利益額は、帳簿上の損益(323) + 加算額合計(1,059) - 控除額合計(176)で課税上の利益は、1,206となる。この1,206が3年間の平均額の計算に使用されることになる。

7 申告等

法人申告書(シェジュールD: Specimen Return No.12)は、次のような様式となっている²⁷⁾。

(1) 所得の種類 (Section A)

- ① 事業等の所得
- ② 源泉徴収されていない利子所得
- ③ 海外領土及び外国の債券からの所得(英国において源泉徴収されていない所得)
- ④ 海外領土及び外国の株式等からの所得(英国において源泉徴収されていない所得)
- ⑤ 上記以外の財産又は利益

27) Ibid., pp. 56-57.

上記①～⑤までの金額の合計額からこの金額算定で控除していない減価償却額を差し引いて純額を記入する。

例えば、1917-1918年分の法人の所得の記載は次のようになる²⁸⁾。

- ① 1914年 6,843ポンド
- ② 1915年 6,927ポンド
- ③ 1916年 7,044ポンド

3年分の合計額は20,814ポンドであり、その3分の1は、6,938ポンドである。法人は、機械に係る減価償却費635ポンドを控除することができる。差引純額は、6,303ポンドとなる。なお、1906年までの税率は単一の5%である。

(2) 宣誓文

この申告書が完全かつ真正な申告書 (a full and true Return) であることを宣誓し、日時、署名等を記入する。

8 累進付加税の導入

累進付加税は、1910年財政法²⁹⁾により創設された税である。

一般に所得税の増税を図る場合に、最高税率の引き上げ等という税率構造の改正以外に、所得税の税率に付加税を加算する方式と超過利潤税或いは戦時利得税の方式がある。付加税は、一定の税率の加算であるが、超過利潤税或いは戦時利得税は、戦時における企業の超過利潤を税として徴収することを目的としたものであるが、厳密に言えば、課税標準の算定方法は、投下資本の一定割合を適正な所得と想定し、純所得がその適正な所得を超過する額に課税をする超過利潤税の課税方式と、戦前の一定期間の平

28) Ibid., p. 61.

29) Finance (1909-1910) Act, 1910 (10 Edw.7. c.8 s.72).

均所得を超える所得を戦時所得として課税する戦時利得税の方式がある。

超過利潤税は、既に述べたように1915年財政法により創設されるのであるが、1910年創設の累進付加税とは、税の増収を図る手段である点では共通しているが、その性格では異っているのである。

累進付加税の概要としては、全ての所得が、5,000ポンドを超える所得に対して、1ポンド当たり6ペンス（税率2.5%）の累進付加税の課税が行われることになったが（1909-10年～1913-14年の間）、1914-15年からは、3,000ポンドまでは課税対象とはならなかった。

9 企業会計と課税所得計算の関連性

(1) 概 要

米国の税務会計（法人税の課税所得計算）では、企業会計と課税所得計算は、独立した形である分離型となっている³⁰⁾。これに対して、日本の税務会計は、企業会計上の利益に基づいてこれを調整して課税所得を導き出す統合型である。

英国は、企業会計により算定される法人の作成する損益計算書上の利益と課税所得の金額に直接的な関連性がない。本稿においてすでに述べたように、法人の事業所得であるスケジュールDの法定所得計算では、その対象となる過去3事業年度の利益金額算定において、損益計算における利益はその基礎となる数字となるが、3事業年度の利益を合計してそれを3分割した法定所得が課税所得となるために、英国の場合も、米国とはその背景が異なるが分離型である。

そこで、焦点となるものは、何故、過去3事業年度の平均額を課税所得とするという方式を英国が採用したのかということである。

30) 米国が何故分離型になったのかは、拙著『米国税務会計史』中央大学出版社 2011年 249-251頁。

この方式は、1803年制定の所得税法（以下「1803年法」という。）第84条のシェジュールDの課税所得に直前3事業年度の平均額（a fair and just average of three years）によることが規定されている。このいわゆるアディントンの所得税がこの方式の嚆矢といえる。

この方式は、現代の視点から見れば、直前3事業年度に欠損がある場合は、その欠損金額が3年間の平均額を引下げる効果があることから、欠損金の繰越控除に類似する効果を持つといえる。また、直前3事業年度の平均所得額を法定所得とする方式は、仮決算による中間申告と似たようなものともいえるのである。

(2) 1803年法のシェジュールD

1803年法のシェジュールDは、以下の6つの形態に分類されている。

- ① 商業、製造業等からの所得（この場合の課税所得は直前3事業年度の平均額である。）
- ② 専門職業からの所得（この場合の課税所得は前年の所得である。）
- ③ シェジュールAで課税できなかった財産（鉱山のように事業に使用される財産）
- ④ 英国（Great Britain）外からの利子
- ⑤ 英国国外所得で英国に送金されたもの
- ⑥ 他のシェジュールに分類されなかった所得

以上の分類から、課税所得を直前3事業年度の平均額とするのは上記①であることが判る。しかし、前稿（英国税務会計史(2)）で述べたように、法人の課税所得計算が一般化するのには、19世紀中盤の会社法等の整備終了以降ということになる³¹⁾。

31) 19世紀初頭の法人としては、イングランド銀行、東インド会社、南海会社があり、法人格を持たない事業体も多かったのである（Cf. Avery Jones,

1803年法以降、1816年に所得税法が廃止され、1842年にピール（Robert Peel）により3年の臨時税として所得税（以下「1842年法」という。）が再導入され、その後延長されたのであるが、1842年法は、その原型が1803年法であることは、周知の事実であり³²⁾、1803年法、1842年法と英国所得税の系譜は繋がっているのである。

なお、本稿では、企業会計と所得税法における法人課税の関係を焦点としていることから、スケジュールDを主として取り上げているが、スケジュールAからEまでの5種類の所得は、最終的には総合して課税となるのである。

(3) 事業年度、納税及び申告³³⁾

英国所得税の課税年度（financial year）は4月6日から翌年の4月5日である。そして、納税は、この課税年度中の1月1日である。これは、4月から始まる課税年度の約4分の3を経過した翌年1月1日に納税することになる。

スケジュールDに係る納税については、法人は1月1日の年1回であり、利子等の不労所得に課税となる者も法人と同様である。しかし、事業を営む個人或いは専門職業からの所得のある個人の場合は、1月1日と7月1日の分納ができることになっている。

また、例えば、1917-1918課税年度である場合、申告書は、1917年5月中に提出することになる。そして、納税は1918年1月1日である。結果として、1917-1918課税年度における実際の利益を申告することはできない

John F., "Defining and Taxing Companies 1799 to 1965" in Tiley John ed. *Studies in the History of Tax Law* vol. 5, Hart Publishing, 2012, p. 18)。

32) 土生芳人 前掲書 113頁。

33) Snelling, *op. cit.*, pp. 17-18.

ことになり、課税対象となる法定所得と課税年度における実際利益は、直接的な関連がないことになる。このような制度上の問題を解消するために、所得税法上の法定所得により課税する方式が採られたことになる。

(4) ま と め

何故、当時の英国の所得税の事業所得課税では、課税年度の実際の利益を課税対象としなかったのかという問題は、なんらかの理論的背景に基因しているのではないかと推論していたのであるが、実際は、課税年度、納税時期及び申告等の時期が混在しているためのある種の調整的な意味合いを持つ制度と理解することができた。

(続く)

[補遺]

1900年代初頭における英国所得税の動向について、シェハープ『累進課税論』(shehab, F, Progressive Taxation- A study in the Development of the Progressive Principle in the British Income Tax, Oxford University Press, 1953, 294 pp) 及びこの著書に関連する論文等^{注)}がある。

シェハープ氏は、本稿において取り上げた勤労所得 (earned income) とその他の所得 (unearned income) の区別は、ヘンリー・アスキス蔵相の所得税改革であり、累進付加税の導入はロイド・ジョージ蔵相の提案と述べている。

また、ヒックス夫人の著書 (Hicks, Ursula A K, British Public Finances their structure and development, Oxford University Press 1954) 記載の1880-1950年までの税収の数値によれば (Hicks, Ibid. p. 75) によれば、上記の累進税率導入時期に近い1913年の税収では、所得及び資本に係る税は8,800万ポンドに対して、間接税の税収が1億5,560万ポンドであり、所得及び資本に係る税が税収に占める比率は35%である。10年後の1923年に数値では、所得及び資本に係る税が税収に占める比率は49%に増加している。

注) 大川政三「F・シェハープ著『累進課税：イギリス所得税における累進原理発展の研究』『一橋論叢』第34巻第1号。佐藤進「シェハープの累進税論」日本租税研究協会編『税制改正の基本方針』所収 1961年。早見弘「F. シェハープ

「累進課税論」小樽商大『商学討究』第10巻第2号。宮本憲一，鶴田広巳編著『所得税の理論と思想』税務経理協会 2001年 第2章。なお，シェハーブ氏の著書は，イラクのバクダット在住の同氏がオックスフォード大学に提出した博士学位論文である。