

英国税務会計史(5)

矢 内 一 好

目 次

はじめに

- 1 王立委員会報告
- 2 1920年から1929年までの財政法及び所得税法等の変遷
- 3 所得税率等
- 4 超過利潤税（Excess Profits Duty）
- 5 法人利益税
- 6 配 当 課 税

はじめに

本稿は、英国税務会計史のうち、1920年から1929年までの期間を対象とする。この期間は、第1次世界大戦（1914-1918年）の影響による増税の時期であり、「所得に関する王立委員会」（Royal Commission on the Income Tax, 1919-1920）の報告書（以下「王立委員会報告」という。）が作成、公表され、この王立委員会報告は、その後の1920年財政法等に影響を及ぼしている。これについては、本稿で検討することになる。

また、この時期は、第1次世界大戦の戦後処理から米国で生じた大恐慌までの期間ともいえるのである。戦時下の臨時税である超過利潤税は、1921年財政法により廃止されている。

さらに、1920年財政法において法人利益税（Corporation Profits Tax）が規定されたことは、英国における法人課税において注目すべき事項であり、

英国の所得税の歴史において、独立して法人課税が規定されたのは法人利益税が最初である。その意味から、この内容を検討することになる。

1 王立委員会報告

(1) 概 要

英国における王立委員会は、英連邦に生じる種々の問題を検討する公的な委員会であるが、所得税に関するものとしては、次の2つの報告(①と②～④)がある。

- ① 1919-1920年 Royal Commission on the Income Tax¹⁾
- ② 1953年 Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, First Report
- ③ 1954年 Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, Second Report
- ④ 1955年 Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, Final Report

1) この報告書に関する論稿として、山本崇史「ピグーの所得税政策に関する一考察」(『経済学研究』61巻4号 2012年3月)、古川卓萬「現代的所得税制度の完成—『所得税に関する王立委員会報告書(1920年)を中心として—」(『大分大学経済論集』第23巻第5号 1972年)等がある。

なお、本稿では、2011年に極東書店から再版された4巻本を使用した。各分冊は次の通りである。

- ① Royal Commission on the Income Tax, Vol. 1 1919-1920, Minutes of Evidence, 1st to 3rd Instalments
- ② Royal Commission on the Income Tax, Vol. 2 1919-1920, Minutes of Evidence, 4th to 5th Instalments
- ③ Royal Commission on the Income Tax, Vol. 3 1919-1920, Minutes of Evidence, 6th to 7th Instalments
- ④ Royal Commission on the Income Tax, Vol. 4 1919-1920, Reports and Index to Minutes of Evidence

本稿は、上記の①の「所得税に関する王立委員会報告」(以下「王立委員会報告」という。)を対象として、1920年までの時点において所得税に関してどのような問題点が対象になったのかを検討する。

王立委員会報告は、全4巻にまとめられ、第1巻から第3巻までが委員会の速記録と関連する資料であり、第4巻が報告書(以下「報告書」という。)と、資料及び索引となっている。

報告書の前文(パラグラフ8~9)では、王立委員会報告以前の所得税に関する検討が記述されている。すなわち、この王立委員会報告における活動が、公式な所得税改革の検討としては、1904年以来であること、1904年で作業を行った分科会(Departmental Committee)が要請された検討課題は次の6つであった²⁾。

- ① 仮装隠蔽及び脱税の防止
- ② 著作権、特許権及び有期年金からの所得の取扱い
- ③ 資本勘定からの控除となる資産の減価償却費
- ④ 査定年度前3年間に於いて実際に実現した利益の平均に係るシェジュールDの利益計算システム
- ⑤ 所得税を多く納付した納税義務者による還付のルール及び規則
- ⑥ 協同組合が現行法において所得税の課税を免れているかどうか

当該分科会は、1905年に詳細な報告書を発行している。この分科会の活動は、1906年の英国下院の特別委員会に引き継がれ、所得税の累進制と恒

2) この分科会はリッチー委員会である。同委員会は1904年に設置され、1905年6月に報告書を作成している。そして、本文に掲げた6つの検討課題のうち、仮装隠蔽及び脱税の防止がこの委員会の中心問題であり、源泉徴収制度がその防止に有効であることが指摘されている(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 292-293頁)。リッチー委員会に続く下院の特別委員会はデイルク委員会である(土生芳人 同上 297-301頁)。

久所得と臨時所得との間の課税上の差別化の実行可能性が検討された。

報告書の見解では、1907年の税制改正により、勤労所得とその他所得における課税上の区別が規定され、1909年から累進税率が施行されたのであるが、1907年財政法は、下院特別委員会の提言を受けた蔵相アスキスによる改正³⁾が行われたのである。その後、1909年に当時の蔵相ロイド・ジョージにより累進税率が導入されるのであるが、報告書は、1907年の改正をもって近代所得税が始まったという見解である。

そして、第1次世界大戦(1914-1918年)の期間に所得税に係る検討を行う作業が中断してこの王立委員会報告につながったのである。なお、報告書の記述(パラグラフ16)によれば、王立委員会報告では1918年所得税法を現行法という位置付けで検討を行っている。

(2) 納税義務者と課税所得の範囲

イ 納税義務者の分類等

報告書第1款には、納税義務者と課税所得の範囲についての規定がある⁴⁾。

- ① 第1条：英国居住者で事業以外の国外源泉所得がある者
- ② 第2条：英国居住者で事業からの国外源泉所得がある者
- ③ 第3条：事業以外の英国国内源泉所得のある英国非居住者
- ④ 第4条：代理人を通じての事業を含む英国国内源泉事業所得のある英国非居住者

そして、第6条では英国帝国内における二重課税、第7条では、外国における二重課税に関する規定がある。

3) 土生芳人 同上 303-308頁。

4) 第1条以降の見出しに規定されているのは者(persons)であることから、者は、個人、法人、法人以外の組織を含むと理解できるのである。

ロ 個人の居住形態の判定

当時の現行法の下では、英国における個人居住者に該当する者は次の通りである（第1条パラグラフ22）。

- ① 課税年度中に英国に継続して6か月以上居住する個人
- ② 英国臣民で、通常英国に居住し、時折外国に出国する個人
- ③ 英国に居住する場所を維持する個人で、年の大半を海外に居住する者を除く。

これに対して、報告書にある改正の勧告は次の2点である（第1条パラグラフ23）。

- ① 英国に継続して6か月の間居住する者について、当該6か月が所得税の2課税年度にわたる場合、按分が必要となる。
- ② 外国で期限なしで雇用されている者で、英国国内に6か月を超えて滞在する場合は、英国においてそのすべての報酬に課税となる英国居住者とはみなされず、英国に送金した部分のみが英国において課税となる。

ハ 法人の居住形態

法人の居住形態の判定における基準は、支配（control）の場所ということであり、これに関する規定が税法にないことからその具体化が望ましいとするのが報告書の見解である（第2条パラグラフ31）⁵⁾。

ニ 国内源泉所得（事業所得を除く）

非居住者が英国で課税を受ける事業所得を除く国内源泉所得は次のように分類されているが報告書において改正に係る提言はない（第3条パラ

5) 第2条パラグラフ31では、法人の設立を規定した「有限責任法」が1842年所得税法に遅れて1855年に成立したことを理由として、法人の居住形態判定の要素である「支配（control）」について、判例法として確立したと説明している。

ラフ43)。

- ① 英国国内における人的役務に基因する報酬に係る所得（例として、英国法人の役員報酬，英国内で活動する外国人俳優，歌手等）
- ② 英国の有価証券からの所得
- ③ 英国に所在する株式，不動産等からの所得
- ④ 匿名出資者について英国国内で支配されている企業からの生じる所得

(3) 小委員会における英帝国内における二重課税の検討⁶⁾

報告書では，この問題に関して王立委員会より委託を受けた小委員会の報告書が付属書 I（以下「付属書」という。）として添付されている。

英帝国内における二重課税については，この報告書に先立って，1917年に開催された帝国戦争委員会（Imperial War Conference）において英国本国と海外の英帝国の海外領土の双方で事業活動或いは投資活動を行う場合について当時の税法の検討を提唱している（付属書パラグラフ 6）。

当時の英帝国の自治領である国々はそれぞれに独自の税制を制定していた。インド，カナダ，ニューファンドランド⁷⁾は，所得税において国内源泉所得と居住者については全世界所得の課税を行っている。また，オーストラリア，南アフリカの所得税では，国内源泉所得のみが課税となっていた（付属書パラグラフ 9）。

6) 二重課税の検討は，国際連盟が1921年に開始した国際的二重課税に係る基礎研究（Bruin, Einaudi, Seligman and Stamp, "Report on Double Taxation" League of Nations, E. F. S. 73 F. 19: これについては拙著『国際課税と租税条約』第2章参照）に先立つものといえる。なお，国際連盟から基礎研究の依頼を受けた4名の学者のうちに，上記の小委員会のメンバーであるスタンプ博士（Dr. J. C. Stamp）が含まれている。

7) ニューファンドランドは，1497年に英国の海外領土となり，1854年に自治領，1949年にカナダの州となり，現在に至っている。

このような二重課税に関して、外国及び海外領土で納付した所得について、英国本国ではこの税額を損金算入とすることを原則としたが、英国において適用される所得税率が17.5%を超える者の場合、次の①又は②のいずれか少ない金額の還付を受けることができた(付属書パラグラフ10)。なお、この下記の規定は、1916年財政法第43条に規定されたものである。

- ① 所得税率が27.5%を超える部分の金額
- ② 海外領土における所得税の税額

例として、英国居住者がオーストラリア源泉所得(£2,000)を取得した場合、英国の所得税率は1ポンド当たり5シリング3ペンス、オーストラリアの所得税率は1ポンド当たり3シリング4ペンスであり、オーストラリアにおける納付税額は、333ポンド6シリング8ペンスであった。2,000ポンドから333ポンド6シリング8ペンスを控除した差額である1,666ポンド13シリング4ペンスに17.5%を乗じた291ポンド13シリング4ペンスが英国の納付税額である。したがって、オーストラリアと英国の納付税額の合計は625ポンドとなる(付属書パラグラフ11)。

二重課税の排除に関する理論として、小委員会のメンバーであるスタンプ博士は、源泉地国においては応益課税(benefit principle)であることから比例税率で課税し、居住地国は応能課税(according to ability)であることから累進税率が望ましいという考えを示している(付属書パラグラフ24)。

付属書における提言は、次の通りである(付属書パラグラフ27)。

- ① 英国と海外自治領の双方で所得税課税がある場合、英国の税額から控除をすることになるが、その場合の控除限度額は英国の税額(累進付加税を含む)の2分の1を上限とする。
- ② 英国と海外自治領の双方において同一所得に所得税が課された場合、救済額は、いずれか低い金額相当額とする。

(4) 報告書における英帝国内における二重課税の検討

前述の付属書パラグラフ10に記述のある二重課税の排除の方法は、1918年制定の所得税法 (Income Tax Act, 1918) 第55条にある規定である。報告書では、英帝国内の二重課税問題が顕在化した背景には、戦時財政による税負担の増加があることを指摘している (報告書第6条パラグラフ67)。

報告書におけるこの件に関する勧告は次の通りである。すなわち、英国と海外自治領の双方において同一所得に所得税が課された場合、救済額は、いずれか低い税率適用の金額とすること。また、税額の納付前の段階で救済が行われ、その調整は居住地国で行われること。そして、英国と海外自治領の間において税の清算等がないこと、を原則とする勧告である (報告書第6条パラグラフ69)。

報告書における勧告の例示が3つ示されているが、その1つの例は次のようなものである (報告書第6条パラグラフ74)。

(1年目)	英 国	海外自治領
救済前の税額	£1,000 (3s. 9d.)	£600 (1s. 6d)
救済額	£1,000 (1s. 6d)	
救済後の税額	£1,000 (2s. 3d)	£600 (1s. 6d)
(2年目)		
救済前の税額	£300 (3s. 0d)	£900 (1s. 6d)
救済額	£300 (1s. 6d)	
救済後の税額	£300 (1s. 6d)	£900 (1s. 6d)

上記の例について注釈を加えると、当時のポンドは、£1 = 20s. (シリング) = 240d. (ペンス) であったことから、1ポンド当たり 3s. 9d は、税率に換算すると18.75%、1s. 6s は、7.5%ということになる。現行の日本

の法人税法上の控除限度額計算に引き直すと、 $2,875 \times 600 / 1,600 = 1,078.125$ ポンドが控除限度額になる。したがって、現行の日本における外国税額控除との相違は、まず、英国で全世界所得に課税をしていないこと、海外自治領の税率を英国国内源泉所得に乗じて救済額を算定している点で、国際的二重課税の排除に関する検討がこの段階では不十分であったといわざるを得ない。

(5) 減価償却

イ 王室委員会報告における減価償却に係る概要

産業化が進展した経済社会における企業の課税所得の計算では、資産に占める固定資産の割合が増加していることから、固定資産に係る減価償却計算の意義は大きなものがある。企業会計とは別に、税法では、税率の引き上げに伴い、納税義務者は、税負担の軽減を図るために所得から控除できる項目を注目することになる。

ある意味では、減価償却計算は、企業会計と税法の接点であると共に、償却方法の選択或いは耐用年数等の規定等に税法の立法政策が窺える項目であるともいえるのである。

英国税法上、減価償却に関する規定が初めて設けられたのは、1878年関税及び内国税法12条が始まりであり、その後、1907年財政法へと続くのであるが⁸⁾、そこでは減価償却の対象となる資産は、機械及び設備 (machinery or plant) に限定され、企業活動に使用されて摩損或いは破損した場合、その価値の減少分の合理的な金額を控除することが認められていた。

王室委員会報告では、税法でそれまでの減価償却の規定を踏まえて、ど

8) Customs and Inland Revenue Act of 1878 (41 & 42 Vict. c. 15 s. 12). その後、1907年財政法 (Finance Act of 1907 (7 Edw. 7 c. 13 Part V)) 12条に同様の規定がある。

のような検討が行われたのかということは、当時の税法における企業会計との距離感及び立法政策の一端を知ることになる。

王室委員会報告は、第3款第1条に減価する資産 (wasting assets) を規定し、同第2条に設備及び機械の減価償却、同第3条に建物の減価償却を規定している。

前述のとおり、1907年財政法において機械及び設備が償却資産として規定され、王室委員会報告ではそれに加えて、設備及び機械を含む所定の建物もその対象とされている。機械及び設備が償却資産として減価償却の対象となった理由としては、減価償却費がこれらの資産の取替費用とほぼ同額になるからと説明されている。そして、すべての建物に同様の減価償却計算を行うこととするを王室委員会は提言している (パラグラフ180)。

そして、減価償却について、王室委員会は、減債基金法 (sinking fund method) を基礎に減価償却を考えている (パラグラフ188)。そして、耐用年数の最大限を35年と決め、それ以上の耐用年数はこの処理の対象外としている (パラグラフ187)。

減債基金法の特徴は、会計学辞典から引用すると、次の通りである⁹⁾。

- ① 年々同一額の減価償却費を計上する。
- ② 償却により回収された資金を外部に投資してその利子を償却費に加算し、投資資金の元利合計を償却総額とする方法である。
- ③ この方法の論拠は、固定資産廃棄時に必要な取替資金の確保である。この方法では、利子分だけ償却費が加算されるので実際の償却費は増加することになる。
- ④ この方法は、取替資金の確保の観点からは賢明な策であるが、計算の困難性、外部投資の危険性、インフレの際の取替不確実等の弱点が

9) 神戸大学会計学研究室『新会計学辞典—追補版一』(同文館 1968年)収録の「減債基金法」(高田正淳)。

あり、理論的にはあるが、実務的ではない。

王室委員会は、減価償却計算に減債基金法を勧告したのである¹⁰⁾。減債基金法は、減価償却の償却方法としては残存価額の無い定額法である。王室委員会報告に掲げてある例によれば、取得価額1万ポンドで耐用年数20年の資産の償却費は、同一資産で耐用年数35年（減価償却が認められる制限年数）と比較して、20年の耐用年数で毎年の償却費に想定利子3.5%が生じるものとして合計した金額から、35年耐用年数の場合の同様の計算をした金額を控除した差額であり、これを年次の償却費とする例が同報告書にある（パラグラフ190）。

ロ 設備及び機械の減価償却

前述のとおり、英国税法上、減価償却に関する規定が初めて設けられたのは、1878年関税及び内国税法第12条であり、1842年法にはそのような規定はなかったのである。1878年法の執行では、減価償却費の控除と金額の算定に関しては、地方査定官（Local Commissioners）にその権限が与えられていた。そして、1907年財政法以降、実際の控除額が査定額を超える場合、当該超過額は繰越することが認められたのである（パラグラフ209）。1918年には、地方査定官の定める償却率に不服があるときは、審査会（the Board of Referees）に申立てをすれば、当審査会が償却率を定めることになっていた（パラグラフ210）。

王室委員会報告では、従前の方法の継続を基本としつつも、資産の所得価額に関連して減価償却の計算に係る帳簿記入をしている納税義務者の権利を認めることを勧告している（パラグラフ213）。

10) 会計分野におけるこれに関連する論稿としては、Guthrie, Edwin, "Depreciation and sinking funds, The Accountant, December, 5, 1885, がある。

2 1920年から1929年までの財政法及び所得税法等の変遷

この期間における財政法等の変遷は次の通りである。

- ① Finance Act 1920 (10 & 11 Geo. 5 c. 18)
- ② Finance Act 1921 (11 & 12 Geo. 5 c. 32)
- ③ Finance Act 1922 (12 & 13 Geo. 5 c. 17)
- ④ Finance Act 1923 (13 & 14 Geo. 5 c. 14)
- ⑤ Finance Act 1924 (14 & 15 Geo. 5 c. 21)
- ⑥ Finance Act 1925 (15 & 16 Geo. 5 c. 36)
- ⑦ Finance Act 1926 (16 & 17 Geo. 5 c. 22)
- ⑧ Finance Act 1927 (17 & 18 Geo. 5 c. 10)
- ⑨ Finance Act 1928 (18 & 19 Geo. 5 c. 17)
- ⑩ Finance Act 1929 (16 & 17 Geo. 5 c. 22)
- ⑪ Colonial Development Act 1929 (20 & 21 Geo. 5 c. 5)

上記の法律において特記すべきことは、1920年財政法5款に、法人利益税 (corporation profits tax) が同法第52条から第56条に規定されたことである。1920年財政法には、所得税 (同法2款)、超過利潤税 (同法4款) と上述の法人利益税が規定されたことになる。

3 所得税率等

この期間の所得税率及び累進付加税 (super-tax) の税率の変遷は下記の通りである。なお、直前の最高税率は、所得税 (25%) と累進付加税 (17.5%) の合計で、1ポンド当たり8シリング6ペンス (税率42.5%) ということになる。また、累進付加税は、1927年財政法第3款第38条により所得税と統合されて1929年に名称を変更した (sur-tax)。

年 分	所得税標準税率(%)	累進付加税 (%)
1920-1922	30	① ￡2,000 : なし ② 次の￡500 : 7.5 ③ 次の￡500 : 10 ④ 次の￡1,000 : 12.5 ⑤ 次の￡1,000 : 15 ⑥ 次の￡1,000 : 17.5 ⑦ 次の￡1,000 : 20 ⑧ 次の￡1,000 : 22.5 ⑨ 次の￡12,000 : 25 ⑩ 次の￡10,000 : 27.5 ⑪ ⑩の金額の超過額 : 30
1922-1923	25	同上
1923-1925	22.5	同上
1925-1927	20	① ￡2,000 : なし ② 次の￡500 : 3.75 ③ 次の￡500 : 5 ④ 次の￡1,000 : 7.5 ⑤ 次の￡1,000 : 11.25 ⑥ 次の￡1,000 : 15 ⑦ 次の￡2,000 : 17.5 ⑧ 次の￡2,000 : 20 ⑨ 次の￡5,000 : 22.5 ⑩ 次の￡5,000 : 25 ⑪ 次の￡10,000 : 27.5 ⑫ ⑪の金額の超過額 : 30
1927-1928	20	同上
1928-1929	20	(所得税との合計税額) ① ￡2,000 : なし ② 次の￡500 : 23.75 ③ 次の￡500 : 25 ④ 次の￡1,000 : 27.5 ⑤ 次の￡1,000 : 31.25 ⑥ 次の￡1,000 : 35 ⑦ 次の￡2,000 : 37.5

⑧ 次の£2,000	: 40
⑨ 次の£5,000	: 42.5
⑩ 次の£5,000	: 45
⑪ 次の£10,000	: 47.5
⑫ ①の金額の超過額	: 50

次の項で取り上げる超過利潤税は第1次世界大戦の終戦によりその目的を達して廃止となるが、所得税及び累進付加税の税率は、第1次世界大戦の終戦後においても減税されないのである¹¹⁾。1907年財政法により、勤労所得 (earned income) とその他の所得 (unearned income) を区別して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。他方、累進付加税を1910年財政法により創設することで所得税の税収は全体として増加したのである¹²⁾。しかし、1927年財政法38条(1)において、1929-1930年及びその後の年度について累進付加税の課税が統合されたことが規定されている。

1910年財政法により創設された累進付加税 (super-tax) は、1927年財政法第3款第38条1項によりそれまで別の税目であったものが所得税と統合され、付加税部分については、同条2項により sur-tax に名称変更されたのである。

11) HM Revenue & Customs の資料 (Income tax today : <http://www.hmrc.gov.uk/history/taxhis7.htm> : 2012年10月20日採取) によれば、この税目は、後日に Surtax という名称になったが、1966年に発売されたビートルズのアルバム (Revolver) に収録されたジョージ・ハリソン作曲の「Taxman」により批判されて1973年に廃止されたことが記述されている。

12) 土生芳人 前掲書 329頁。

4 超過利潤税 (Excess Profits Duty)

1915年第2次財政法 (Finance (No. 2) Act 1915) 第38条に超過利潤税の規定があり、すべての事業所得を対象として戦前の標準利益 (pre-war standard of profits) の超過額から控除利潤額 (200ポンド) を差し引いた額に税額を乗じて計算するものである¹³⁾。

超過利潤税の税率の同制度創設以降の変遷は、次の通りである。なお、この税は、1921年財政法第35条により廃止となっている。

適用期間	税率 (%)
1914年8月14日後～1915年7月1日の間の会計期間 (1915年第2次財政法第38条)	50
1915年7月1日後～1917年8月1日の間の会計期間 (1916年財政法第45条)	60
1917年8月1日後～1918年8月1日の間の会計期間 (1917年財政法第20条) : 1917年1月1日以後の期間に適用	80
1918年8月1日後～1920年8月1日の間の会計期間 (1920年財政法第44条)	40
1920年8月1日後～1921年8月1日の間の会計期間 (1920年財政法第44条)	60

1914年から始まった第1次世界大戦が1918年において終戦となったことから、戦時間の財政を賄う目的であった同税は戦時経済終了と共に廃止されたのである。

13) 超過利潤額の計算等に関しては英国税務会計史(4)「4 超過利潤税」の項参照。

5 法人利益税¹⁴⁾

(1) 法人利益税の沿革

法人利益税の変遷は次の通りである。

- ① 1920年財政法 (Finance Act 1920 (10 & 11 Geo. 5 c. 18)) 第5款により創設。
- ② 1921年財政法 (Finance Act 1921 (11 & 12 Geo. 5 c. 32)) 第6款第53条に法人利益税における利益として扱われない利子についての規定がある。
- ③ 1922年財政法 (Finance Act 1922 (12 & 13 Geo. 5 c. 17)) 第5款第43条は、1908年会社法第20条に基づいて登録された団体の利益に対して法人利益税が課されないことを規定した。
- ④ 1923年財政法 (Finance Act 1923 (13 & 14 Geo. 5 c. 14)) 第4款第36条は、法人利益税が減額となる場合について規定している。
- ⑤ 1924年財政法 (Finance Act 1924 (14 & 15 Geo. 5 c. 21)) 第3款第34条第1項において、1924年6月30日後に開始となる会計期間の利益について、法人利益税を課さないことが規定され、法人利益税は、この日をもって廃止となったのである。

(2) 法人利益税の概要

1920年財政法第5款 (Finance Act 1920 (10 & 11 Geo. 5 c. 18)) 第52条から第56条までに法人利益税の規定がある。第52条には、1919年12月31日後に終了する事業年度に生じた利益に対して5%の税率の法人利益税が課される

14) corporation profits tax は、法人利得税とも訳せるが、英国では、所得 (income) と profits (利益) という用語を使い分け、この用語が所得税法において重視されていることから、法人利益税という訳を使用した。

ことが規定されている。なお、この税率は1923年には2.5%に引き下げられている。

課税に係る基本事項は次の通りである。

- ① 12か月の事業年度において生じた利益の場合、500ポンドが免税点である。また、事業年度が12か月よりも短い場合、500ポンドは、その期間に按分される。
- ② いずれかの事業年度における英国法人の納税額は、5款の規定に従って見積もられた利益の残高の10%を上限とする。
- ③ 5款の規定に従って見積もられた利益の残高とは、本法開始前に発行された債務、社債券、優先株式について固定率により利益から実際に支払われた利子或いは配当、本法開始前の債務等を置き換える目的で本法開始後発行された債務、社債券、優先株式について固定率により利益から実際に支払われた利子或いは配当を控除した金額である。

(3) 課税利益の範囲

課税の対象となる利益及びその範囲については、次のように規定されている。

- ① 事業を行う英国法人の利益（投資所得を含む）
- ② 英国において事業を行う外国法人の利益で、この利益は英国国内において生じたものに限る。

(4) 非課税法人¹⁵⁾

非課税法人は次の通りである。

15) 英国の税務雑誌（The Accountant Tax Supplement, Vol. 1 January 30, 1926, pp. 65-66）に法人利益税の非課税法人に関する記事がある。ここで取り上げているのは、英国法人のうち、一般の営利事業と公益事業を兼業している

- ① ガス，水道，電気，路面軌道，水力発電，ドック，運河，鉄道，その他価格及び配当等に法規制のある業種で，その事業のほとんどを英国国内で行っている法人
- ② 住宅金融組合と同種の法人

(5) 定義等

本法に規定する法人 (company) とは，法律により設立され，かつ，株主が有限責任であるもので，公共事業体から発行された株式等がその資産のほとんどを占める法人で，本法施行前に設立したものはここに規定する法人には含まれない。

(6) 利益の算定

本法における利益計算は，課税年度 (income tax year) 或いは数年間の平均額による計算ではなく，事業年度において生じた実際の利益を対象としている。これまで，英国の所得税では，スケジュールDにおける事業所得計算は，過去3年間の平均所得を課税対象としてきたことから，法人利益税に係る方法は大きな改正といえるのである¹⁶⁾。これ以前の1918年8月8

場合の法人利益税の課税である。英国高等法院 (High Court of Justice) は，Ryde Pier Company 事案の判決において，下級審の判決を覆して，公益事業 (同法人は，埠頭における路面軌道の運営事業を行っていた。) を行っていたことを認めて，非課税法人とした。

- 16) シェジュールDにおける3年前の平均所得による定所得算定方法は，王室委員会が1904年に行った分科会 (Departmental Committee) において検討課題とされていたが，改正されたのは，1925年及び1926年とされている (Sabine, B. E. V., A History of Income Tax, George Allen & Unwin Ltd. 1966. p. 167)。また，王室委員会報告によれば，当時のスケジュールDの所得算定方法は次のように分かれていた。①外国証券からの所得は査定の年に生じた所得，②ガス会社と鉄道会社は，査定の前年の利益，③一般の事業者等は過去

日に成立した所得税法 (An Act to Consolidate the Enactments relating to Income Tax) では、直近3年分の所得の平均金額が課税対象となっている。

イ 利益項目

利益項目については、次のような規定がある。

土地、貸家、法人の資産に含まれる無形資産、利子、配当、その他の投資等からの所得、事業年度中に受領した利益及び利得を含み、法人利益税の納税義務を負う法人から直接、間接に受け取った利子、配当等は含まれず、法人の使用する設備の年次価値に係る控除額は認められない。

ロ 控除項目

控除項目については、次のような規定がある。

- ① 法人のための借入金に係る支払利子、支払家賃、支払使用料、利益分配スキームに基づく使用人分への分配額、源泉徴収に係る所得税額で、配当或いは利益分配の支払でないものが控除となるが、直接或いは間接、単独或いは共同、永久負債に関する利子であろうとなかろうと、会社を支配する者に対する支払使用料、支払利子は控除されない。
- ② 会社を支配する者で会社経営を行う取締役、支配人等に対する報酬は、直接或いは間接、単独或いは共同であろうとなかろうと、控除できるが、年間で1,000ポンドを上限とする。
- ③ 英国において支払う超過利潤税、鉱山税及び超過鉱山税、同一事業年度に英国外において支払うこれらと類似の諸税は控除ができるが、英国における超過利潤税の利益計算において所得税の控除はできない。

3年間の平均所得額、④炭鉱所有者は5年間の平均、⑤荘園の所有者の利益は7年間の平均、となっていた (王室委員会報告パラ473)。

ハ 控除できない項目

控除できない項目については、次のような規定がある。

- ① 本法本款の適用上、会社の利益となる金額を人為的に減少させる取引等に関するものは控除できない（第53条2(d)）。
- ② 会社の発展のための資本資産の摩損（wear）、破損（tear）或いは更新、陳腐化による控除は、所得税或いは超過利潤税において認められている額のうち、いずれか大きな額を除いて、認められない。
- ③ 負債、所得税、法人利益税は控除にならない。

ニ 親子法人の場合

法人（親法人）が他の法人（子法人）の株式のほとんどを所有する場合、子法人の利益は支店利益同様にみなされて親法人の利益と合算されて課税となり、子法人が単独で課税を受けることはない。また、子法人から親法人に対する支払額は控除できない。

(7) 納 税 等

すべての法人は、法人利益税の納税義務を負うことになる。この税は、内国歳入庁長官により査定され、その査定終了後2か月以内に納付することになる。

(8) 法人利益税の意義

法人利益税が規定されたことにより、法人の利益計算に与えた最も大きな変化は、課税利益の計算に関して、これまで過去3年間の平均額を対象としてきたが、法人利益税は、事業年度において生じた実際の利益を対象としていることである。しかし、この税目は、すでに述べたように、非常に短期間で廃止されたのである。

6 配当課税

(1) 配当所得に係る所得税の二重課税

英国の所得税は、1842年法を基本法として、これにその後に毎年改正される財政法の規定が加えられ適用されてきたのであるが、1918年制定の所得税法が、1842年法とその後の改正等を総括してまとめられた。この期間における最も大きな改正は、1910年財政法により累進付加税 (super-tax) が導入されたことである¹⁷⁾。また、英国における法人課税は、前出の法人利益税が1920年から1924年という短い期間の適用となった以外に、法人課税は、所得税の一部として展開をしてきたのである。

配当課税に関しては、1918年法において、法人利益に課される所得税と個人の配当所得に課される所得の二重課税を調整するために、株主は、配当所得について法人段階で納付した税相当額のクレジットを受け取ることができたのである。そして、前出の累進付加税の導入後、場合によると、配当は株主段階で標準税率以外に累進付加税の課税が行われたのである¹⁸⁾。

英国と異なる配当課税を行っていた米国の場合、配当に係る法人課税と個人課税を分離する課税方式であったために、法人に利益を留保する誘引が働いたことにより、法人の留保金課税の問題が生じたが、英国の場合は、配当所得に係る二重課税の調整が行われていたことから、法人による配当としての社外流出は多く、米国のような問題は生じなかったものと思われる。

17) Bank, Steven A., "The Dividend Divide in Anglo-American Corporate Taxation" *The Journal of Corporation Law*, 2004 Fall, p. 31.

18) *Ibid.*, p. 31.

(2) 法人利益税の影響

すでに述べたように、1915年第2次財政法 (Finance (No. 2) Act 1915) 第38条において超過利潤税がすべての事業所得を対象として課税するために創設され、1920年には、法人利益税が創設された。

法人利益税は、それ以前の配当所得に係る二重課税を調整する方式ではなく、法人課税と個人課税を分離する米国と同様の方式であったが、この税は短期間のうちに廃止されている。要するに、英国では、法人独立納税主体説ではなく、伝統的に株主集合体説を基礎とした配当課税を行ってきたといえるのである。 (続く)