

英国税務会計史(8)

矢 内 一 好

目 次

はじめに

- 1 1950年代の英国の税法等と経済等の変遷
- 2 所得税率等
- 3 国内法としての外国税額控除の創設
- 4 王室委員会報告における法人課税の検討
- 5 国防税の概要
- 6 国防税の租税管理
- 7 1952年までの事業利益税
- 8 法人への超過累進税（The Excess Profits Levy）
- 9 1965年財政法による事業利益税の統合
- 10 1970年までの変遷

はじめに

本稿の課題は、1950年代の英国の法人税制を中心した検討であるが、この時期は、1960年代における法人税制の改正と関連していることから、1950年代が1960年代の序章としての位置づけを意識する必要がある。

この年代における注目点としては、1953年から1955年にかけて公表された「利益と所得に関する王室委員会報告」(Royal commission on the taxation of profits and income : 以下「王室委員会報告」という。)¹⁾がある。

1) 利益と所得に関する王室委員会報告は、2006年に復刻され、2分冊になっている。その正式な名称は次の通りである。

さらに、国防税が改称した事業利益税 (profits tax) が、1965年財政法による法人税一本化までの間、法人所得に対して、所得税の付加税として課されたのであるが、この改正により法人課税の一本化がなされるのである。

Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, Reprint ed. Germantown, NY : Periodicals Service Company, 2006, Reprint. Originally published : London : H. M. Stationery Off., 1952-1955.

第1分冊は、次の3つの委員会報告と英国銀行協会及び英国産業同盟からの意見書を含むものである。

- ① First report, presented to Parliament by command of Her Majesty, February 1953.
- ② Second report, presented to Parliament by command of Her Majesty, April 1954.
- ③ Final report, presented to Parliament by command of Her Majesty, June 1955.
- ④ Memorandum of the British Bankers' Association to the Royal Commission on the Taxation of Profits and Income
- ⑤ Comments by the Federation of British Industries on the final report of the Royal Commission on the Taxation of Profits and Income with and Appendix on the report of the second Tucker Committee

第2分冊は、委員会議事録である。

Minutes of evidence taken before the Royal Commission on the Taxation of Profits and Income

この議事録は、1951年6月21日～1954年7月8日までの間で、21回の会議が開催されている。

第3分冊は、3回の報告書から構成されており、各報告書の内容は次の通りである。

(1) 第1回報告書

第1回報告書の内容は次の通りである。

①序論、②現行英国税法の概要、③現行英国租税体系への批判、④送金原則、⑤対策、⑥結論、である。

第2回報告書の内容は次の通りである。

①序論、②第1款：賃金及び給与の課税、③第2款：累進税率と所得区分課税、である。

最終報告書における項目で本稿に関連するものは次の通りである。

そして、翌年の1966年財政法では、法人税に関する査定等の租税管理に係る規定の整備等が行われ、1967年財政法では、企業集団税制であるグループリーフ制度が創設され、本格的な法人課税の時代となるのである。

英国は、1973年財政法によりインピュテーション制度を導入して、法人からの配当に係る二重課税を調整することになるが、1960年代後半から法人課税が所得税と分離したことで、法人課税が新しい局面を向ける時期といえる。また、国際税務に関連する分野では、1950年財政法は、英国国内法として外国税額控除を規定している。

この他に、税制としては、1965年財政法によりキャピタル・ゲイン税が創設されたことである。

以上のことから、1950年代において本稿で取り上げる事項は、王室委員会報告における本稿と関連のある項目と、事業利益税のこの期間における変遷である。さらに、1950年財政法により創設された外国税額控除である。なお、1952年制定の所得税法は、これまでの所得税法と同様に、一定期間に財政法により改正を重ねた所得税に係る租税管理と賦課関連の規定を整備したものである。

1960年代は、1965年財政法により法人課税が所得税と事業利益税の2本立ての状態から統合されたことで、英国における法人課税の本格的な出発点といえよう。したがって、本稿における時代区分は、1950年代（正確には国防税の創設された1937年以降）に限定せず、1964年までの法人税の前段階といえる期間も対象とする。そして、1960年代の動向である、1966年財政法による改正と法人税の管理に係る規定の整備、1968年制定の税務上の

第1章 課税所得、第2章 法人課税所得、第5章 経費、第15章 減価償却資産、第16章 初年度償却、第18章 棚卸資産と利益計算、第19章 損失の救済、第20章 利潤税、第21章 利潤税（特殊法人）、第24条 国外利益、第25章 二重課税からの救済、第26章 シェジュールDにおける査定の基礎、第32章 租税回避、第33章 脱税、第34条 制定法化、である。

減価償却費であるキャピタル・アローワンス (Capital Allowance) 法等は次稿における対象となる。なお、1966年には、「王室租税委員会報告」(Report of the Royal commission on taxation)²⁾ が公表されている。

1 1950年代の英国の税法等と経済等の変遷

(1) 英国税法等の変遷

1950から1959年までの間の所得税法等を規定した財政法等は以下の通りである。

- ① Finance Act 1950 c.15 (14 Geo. 6)
- ② Finance Act 1951 c.43 (14&15 Geo. 6)
- ③ Finance Act 1952 c.33 (15&16 Geo. 6 & 1 Eliz. 2)
- ④ Income Tax Act 1952 c.10 (15&16 Geo. 6 & 1 Eliz. 2)
- ⑤ Finance Act 1953 c.34 (1 & 2 Eliz. 2)
- ⑥ Finance Act 1954 c.44 (2 & 3 Eliz. 2)
- ⑦ Finance Act 1955 c.15 (3 & 4 Eliz. 2)
- ⑧ Finance Act 1956 c.54 (4 & 5 Eliz. 2)
- ⑨ Finance Act 1957 c.49 (5 & 6 Eliz. 2)
- ⑩ Finance Act 1958 c.58 (6 & 7 Eliz. 2)
- ⑪ Finance Act 1959 c.58 (7 & 8 Eliz. 2)
- ⑫ Income Tax (Repayment of Post-War Credits) Act 1959 c.28 (7 & 8 Eliz. 2)

(2) 英国の経済等の変遷

1950年代における英国の首相は次の通りである。

-
- 2) この報告書は、6分冊で公表されている。各分冊のうち、第3分冊と第4分冊が所得税に関するものである。

- ① アトリー首相 (Clement Attlee) 労働党 (1945年7月~1951年10月)
- ② チャーチル首相 (Winston Churchill) 保守党 (1951年10月~1955年4月)
- ③ イーデン首相 ((Anthony Eden) 保守党 (1955年4月~1957年1月)
- ④ マクミラン首相 (Harold Macmillan) 保守党 (1957年1月~1963年10月)

1950年代は、アトリー首相を除いて保守党の首相が続いたのであるが、労働党政権下で行われた福祉政策と産業の国有化は、1970年代末にサッチャー首相が就任するまで継続することになる。

2 所得税率等

(1) 1950年代の所得税率

1950-51年の所得税の標準税率 (standard rate)³⁾ は45%である。1951-52年、1952-53年の所得税の標準税率は47.5%である。1953-54年、1954-55年の所得税の標準税率は45%である。1955-56年、1956-57年、1957-58年の所得税の標準税率は42.5%である。1958-59年の所得税の標準税率は38.75%である。

(2) 事業利益税 (profits tax) の税率

1937年財政法により創設された国防税 (National defence contribution) は、1947年財政法において名称を事業利益税に変更した。事業利益税は、事業の利益に対して25%の税率で課税された⁴⁾。この税は、1965年財政法による法人税一本化までの間、法人所得に対して、所得税の付加税として課されたのである。

3) 標準税率とは、納税義務者の適用が最も多い税率のことである。

4) 1947年財政法第4款第30条に規定する税率は12.5%であるが、これらの税率は適用されず、事業利益税法 (Profits Tax Act, 1949) 第1条により改正されている。

1949年制定の事業利益税法 (The Profits Tax Act, 1949)⁵⁾ 第1条では、留保分には30%、留保分への救済及び流出分には20%の税率に改正されている⁶⁾。

1951年財政法第28条では、税率が、留保分には従前の30%に代えて50%、留保分への救済及び流出分には従前の20%に代えて40%に改正されている。

1952年財政法第33条第2項に、50%に代えて22.5%、40%に代えて20%の改正が規定されている。

1955年財政法第2款第2条では、22.5%の税率が27.5%、20%の税率が25%に改正されている。

1956年財政法第4款第29条では、27.5%の税率が30%、25%の税率が27%に改正されている。

1958年財政法第4款第25条では、税率が10%に改正されている。

1961年財政法第3款第31条では、税率が12.5%に改正されている。

1965年財政法第81条で事業利益税の廃止が規定されている。

3 国内法としての外国税額控除の創設

(1) 英国における外国税額控除の沿革⁷⁾

英国の外国税額控除に関する沿革の特徴は、英国本国からの外国投資の多くが当時の大英帝国に属する海外領土に対するものであったことから、英国居住者に生じた国際的²二重課税の多くが英国本国と海外領土の間のものであった。その結果、英国では対海外領土との二重課税問題に重点が置

5) The Profits Tax Act, 1949, c.64 (12, 13&14 Geo. 6).

6) 留保分に重課する方法は、1947年財政法第30条第2項及び第3項から始まっている。

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

かれていて、いわゆる大英帝国内における二重課税の排除であり、一般的な外国税額控除の規定の創設は米国よりも遅れて第二次世界大戦後になる。

所得に係る国際的二重課税問題が最初に生じたのは英国である。1860年にインドが所得税を導入したことにより、英国居住者が英国とインドの双方で課税を受ける事態に至った。しかし、この問題に関する救済措置について議論がなされたが、具体的な方策は採られなかった。この状態は、その後当時の大英帝国内の諸国が所得税制を導入したことにより大英帝国内における二重課税が顕在化しても継続した。

外国税額控除が検討された要因は、1914年に始まった第一次世界大戦の戦費調達のための所得税の増税である。1916年財政法により、英国と植民地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の所得税 (Colonial income tax) 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。

英国は、1950年財政法により国内法としての外国税額控除を創設した。また、1961年以降、みなし外国税額控除を租税条約に規定することを始めている。

(2) 1916年財政法における規定

1916年財政法⁸⁾ 第43条において、英国の所得税率17.5%を超える税額と海外領土の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。

(3) 1920年財政法における規定

1920年財政法⁹⁾ 第27条において、海外領土との二重課税からの救済方法

8) Finance Act, 1916 c.24 (6 & 7 Geo. 5).

9) Finance Act, 1920 c.18 (10&11 Geo. 5).

が規定された¹⁰⁾。

第1に、海外領土における所得税率が英国の対応する所得税率の2分の1を超えない場合は、海外領土の所得税率相当額が英国所得税より還付される。

第2に、第1以外の場合には、英国の所得税率の2分の1相当額が還付される。

(4) 第1次英米租税条約¹¹⁾

第1次英米租税条約は、1945年4月16日に締結された英国と米国間の包

10) 英国では、この国際連盟により基礎研究に先立って、1919-1920年「所得税に関する王立委員会報告」(Royal Commission on the Income Tax) 全4巻がまとめられ、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。

国際的二重課税に関する検討結果は、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。)に記載されている。

この当時の状況は、大英帝国とその自治領との間の大英帝国内における二重課税が問題視されており、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大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)。

当時の大英帝国の自治領であったインド、カナダ、ニューファンドランドの国々はそれぞれに独自の税制を制定しており、所得税において居住者については全世界所得の課税を行っている。またこれらの国々以外のオーストラリア、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)。

11) この租税条約の正式名称は、Convention between the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and the United States for avoidance of double taxation and prevention of fiscal evasion, である。英国は、英米租税条約に続き、対カナダ、対南アフリカ、対南ローデシア(現ジンバブエ)、対オーストラリア租税条約を締結している。

括的な所得税租税条約である。英米租税条約は、英国が締結した初めての包括的所得税租税条約である。

第1次英米租税条約第13条（二重課税の排除）において、英国国内法に従うことを条件として、米国国内源泉所得に課される米国の租税は当該所得に係る英国所得税から税額控除をする。また、米国法人から通常の配当が英国居住者に支払われた場合、間接税額控除についての規定がある。

(5) 1945年第2次財政法における規定¹²⁾

この第1次英米租税条約は、単に、英米間の二重課税の排除に止まらず、英国国内法にも影響を及ぼしているのである。1945年第2次財政法第5款に租税条約の国内適用を可能とする規定が設けられ、その細則は、同法の第7シエジュール（以下、本項では「細則」という。）に規定されている。英国における片務的救済規定として、租税条約の有無にかかわらず英国において外国税額控除を適用する規定は、1950年財政法の規定であるが、それ以前に、租税条約に関連する規定が1945年に整備されたのである。

細則の一般規定（細則2）では、外国所得税は、英国所得税からの外国税額控除とし、外国の超過利潤税は、英国の超過利潤税から税額控除することを定めている。

細則3では、外国税額控除の適用対象者は英国居住者であるとしている。また、細則4は、外国税額控除の控除限度額について規定している。

なお、1945年財政法の後に、1947年財政法のシエジュール9に上記の細則と同様の規定がある。

(6) 1950年財政法における片務的救済の規定¹³⁾

1950年財政法第3款第36条と同法シエジュール6に英国国内法における

12) Finance (No. 2) Act, 1945 c.13 (9 & 10 Geo. 6).

外国税額控除の片務的救済 (unilateral relief) が規定された。この規定は、租税条約を締結していない場合であっても、外国において英国居住者が外国の所得税等を納付した場合、当該外国と英国との間で国際的二重課税が生じることから、この規定は、これを排除するためのものである。

この、国内法における規定は、第1段階として、大英国内の二重課税の排除、第2段階として、租税条約に基づく二重課税の排除とそれに関連した国内法の整備、という経過を経ていることから、第3段階としての国内法における整備ということになる。

この規定の特徴は、第36条の規定において、外国税額控除の控除限度額が示されている。これによれば、外国税額控除できる限度額は、英国自治領 (Commonwealth) からの場合が4分の3、それ以外の場合が、1947年財政法のスケジュール9に規定された限度額の2分の1である。さらに、スケジュール6の規定では、マン島とチャネル諸島から生じた所得は、国外源泉所得とはならないこと、国内法のこの規定よりも租税条約が優先適用になることを定めている。なお、この限度額に係る措置は、1953年財政法¹⁴⁾ 第26条により廃止されている。

この後、王室委員会報告の最終報告書第25章において二重課税からの救済が検討されている¹⁵⁾。

13) Final report, presented to Parliament by command of Her Majesty, June 1955, p. 160.

14) Finance Act, 1953 c. 34 (1 & 2 Eliz. 2).

15) 注9) 引用の報告書のパラ734～736に外国税額控除に関する次のような例示がある。

① 当時の計算例

A国、B国及び英国源泉所得は、各110とする。A国の税率は60%、B国は30%、英国は45%である。この場合、A国とB国の一括控除限度額方式で計算すると税率の平均化が行われることから、国別控除限度額方式により、A国の税額66のうち、30を所得から控除してA国の税額を36とし、英国における総所得を300 (80 + 110 + 110) とする。英国の算出税額は135 (300 ×

(7) 英国の外国税額控除の特徴

英国の所得税法では、英国居住者（個人・法人）の英国における課税所得の範囲は、全世界所得であり、外国税額控除の適用がある点では日米両国と相違していない。

しかし、英国の外国税額控除の特徴は、所得項目別方式といい、同じ税額控除方式とはいえ日米のものとは異なる方式である。英国の方式は、国外所得に課された税をその所得に課される英国の税から控除するもので、控除限度超過額の繰越、繰戻もなく、他の国外所得との通算も認められていない。そのために、英国では外国税額を平均化させるための受け皿会社（mixing corporations）が外国に設立される場合もある。

4 王室委員会報告における法人課税の検討

1955年に公表された王室委員会報告の最終報告書第20章は、事業利益税に関して、この税に対する批判、異なる事業利益税の目的、結論、現行方式の変更が検討され、続く第21章では、国営企業、公益企業等の事業利益税について検討している。

同報告書に示された検討は、1937年財政法により創設された国防税、1947年財政法において名称を変更した事業利益税、そして、1949年制定の事業利益税法を踏まえた検討である。

この検討で注目すべきは、当時の事業利益税に代わる代替案を当委員会が提言していることである。ある意味で、ここに示された提言が、後日の

45%)で、外国税額控除A国36、B国33を控除すると、66となる。

② 一括控除限度額方式を採用した場合の例として①にこれを適用すると、国外源泉所得が220 (110+110)、英国所得が110であるから総所得は330となる。算出税額は148.5 (330×45%)であり、A国とB国の税額合計99を控除すると、英国における納付税額は49.5となる。しかしこの方式の使用は、報告書では否定されている。

法人課税の一本化への思考はあったようであるが、それに対する具体的な提言はない。

(1) 所得税と事業利益税の統合 (a single-tier tax system)¹⁶⁾

当時は、法人に対する課税として、所得税と事業利益税が2段階で課税され、課税における簡素化及び課税上の便宜性からして、両者を統合して1度の課税が好ましいという提言が行われた。さらに、法人税が所得税から分離独立することで、法人税率の増減が独自に可能になること、所得税では査定対象年度が前年にあることから、この欠点を補正することができるとしている。この統合に関する提言の根底には、法人税と一般所得税を分離する思考が働いたようであるが、委員会は完全な分離には消極論である¹⁷⁾。

(2) 法人課税の問題点

王室委員会報告は、上記の事業利益税に関する検討以外に、法人課税の基本的な事項について検討を行っている¹⁸⁾。この検討の焦点は、法人課税における留保利益と分配利益の課税と、配当に係る二重課税の問題である。結果として、同委員会によれば、法人による利益の留保は、租税回避ではなく、法人利益は最終的に個人に帰属するという認識に立って課税を行うことを提言している。しかし、個人株主と法人課税との調整に関する原則を同委員会は提言していない。

16) Ibid. パラ542～559.

17) Ibid. パラ543.

18) Ibid. パラ49～57.

5 国防税の概要

国防税については、英国税務会計史(6)において記述していることから、ここでは、前稿で触れなかった国防税と査定等に係る租税管理について検討する。この国防税の特徴は次のとおりである。

- ① 国防税 (National defence contribution) は、1937年財政法第3款の第19条から第25条に条文が規定され、同法の第4シェジュール (Fourth schedule) には、国防税における課税利益の計算についての所得税法の適用が記述され、第5シェジュール (Fifth schedule) には、国防税の査定と徴収について説明されている。
- ② 国防税の前身は、1920年財政法第5款により創設された法人利益税であり、この税は、1924年財政法第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て廃止されている。
- ③ 法人税が一本化される1965年までの間、1920年創設の法人利益税、1937年創設の国防税、1947年に国防税から改正された事業利益税、そして法人税という系譜をたどるのであるが、国防税は、事業利益税に引き継がれたことから、事業利益税に関して検討する場合、国防税の創設まで遡る必要がある。
- ④ 国防税の納税義務者は、個人、パートナーシップ及び法人であり、その利益を対象とした付加税の性格を持つ税である。1937年財政法第25条の規定によれば、所得税の計算上、国防税の税額は費用として控除が認められている。

6 国防税の租税管理

国防税の租税管理については、1937年財政法の第5シェジュール第1款

に、「査定と徴収」第2款に、「不服申立て」第3款に「補足的諸規定」がそれぞれ規定されている¹⁹⁾。

(1) 査定と徴収

所得税法のスケジュールDケースI（事業所得）等では、この規定創設以来、法定所得は、前3年間の平均金額とするものであった。1920年創設の法人利益税は、この法定所得算定法を採らず単年度の利益を対象としたが、国防税も同様に、課税対象事業年度（chargeable accounting period）における税額が査定の対象となった。この査定の除斥期間は課税対象事業年度終了後6年であり、この期間内であれば、再査定を行うことができる。

現在は申告納税制度に改正されているが、賦課課税制度を当時採用していた英国の場合、申告と査定は次のように行われた。

- ① 検査官（surveyor）が納税義務者に対して課税期間に係る申告書の提出を要請する通知を発送する。
- ② 完全な申告書が送り返されてくる。
- ③ 検査官は、申告書に記載の情報を調査する。
- ④ 検査官が申告書の内容を適正と認める場合、査定が行われる。しかし、申告書が所定の期間内に送り返されてこない等の場合、推計による査定（estimated assessment）が検査官の最良の判断となる。
- ⑤ 推計による査定が正確な納税額を示していない場合、納税義務者は、不服申立てをすることになる。
- ⑥ 検査官は、申告書が適正かどうかを調査する明確な権限を有していないが、申告書の内容に疑義がある場合、検査官の最良の判断で査定するために、納税義務者に対する質問を基礎にその判断を通知するこ

19) Finance Act 1937 c.54 (1 Edw. 8 & 1 Geo. 6).

となるが、これらは法定の権限ではない。

スケジュールD適用の個人の場合、申告書には事業からの所得、利子所得、海外領土及び海外債券からの所得、海外領土及び海外属領からの所得、その他の所得の区分ごとに所得金額を記入し、これらの所得を合計した総所得を記入する。さらに、人的控除等の請求を行うことになる。

法人の場合は、個人と異なり人的控除等の請求がなく、総所得から機械及び設備に係る減価償却費相当額を控除した金額を申告することになる。

(2) 不服申立て

査定のお知らせを受け取った者は、所得税の査定を行っているその地区の一般委員会又は特別委員会のいずれかに対して不服申立てをすることができる。一般委員会及び特別委員会は、証人の召喚及び宣誓の調査を行う権限がある。

7 1952年までの事業利益税

(1) 事業利益税の概要

事業利益税は、1947年財政法²⁰⁾ 第30条から第48条までと同法の第8スケジュールに利益の計算方法の細則が規定されている。そして、1949年に事業利益税法 (The Profits Tax Act, 1949)²¹⁾ が制定されているが、この税の概要は、1947年財政法に規定されている。また、超過利潤税 (Excess Profits Tax) は、1946年末後に始まる会計期間の利益に対して課税されないことになった (1946年財政法第36条)。

事業利益税の税率については、前出 2(2)で述べたことからここでは省略

20) Finance Act 1947 c.35 (10&11 Geo. 6).

21) The Profits Tax Act, 1949, c.64 (12, 13&14 Geo. 6). 1949年財政法には事業利益税に関する規定はない。

するが、この税は、国防税を名称変更した後継の税である。また、この税が国防税と大きく違う点の1つは、個人及び個人がパートナーであるパートナーシップには課税されないということである。

また、国防税から継承した事項としては、事業年度 (accounting periods) の定義である²²⁾。事業年度は、継続する12か月に事業上の帳簿等が作成されている場合をいい、課税上の事業年度 (chargeable accounting period) は、原則として、1937年の4月1日から始まる5か年のうちに12か月間連続して事業を行い、帳簿等が作成されている場合をいう。

この税の免税点は、原則として、2,000ポンドである。また、1937年財政法に規定された国防税に関する第4 シェジュールのパラグラフ11では、法人に支配力を有する役員報酬の上限を1,500ポンドと規定していたが、1947年財政法第45条において、この金額を2,500ポンドに改正している。

なお、1952年財政法により超過累進税の課税が、2年間行われたことから、事業利益税の適用を1952年までを1区切りとした。1953年以降は、以下の9以降において検討する。

(2) 2段階税率の適用

1949年制定の事業利益税法第1条では、2段階税率が規定されており、留保分利益に30%、留保分の救済 (reliefs for non-distribution) 税率及び流出分 (distribution charges) の税率として20%となっている。

この2つの用語では「留保分の救済」と「流出分」については、1947年財政法第30条第4項に定義規定がある。この規定によれば、同法第34条に定義のある分配純額 (net relevant distributions to proprietors) が事業利益税の課税対象となる利益よりも少額である場合、事業利益税の課税は、利

22) 1937年財政法第20条。条文上の用語は、「会計期間」であるが、ここは敢えて事業年度という訳語を使用した。

益から分配純額を控除した差額に対し事業利益税が課税される。また、逆に、分配純額が利益よりも多額である場合、その差額分に対する税額が通常の事業利益税に加えて課されることになる。

この点についての筆者としての理解は、例えば、利益100に対して、分配純額が60とすると、差額の40に対して20%の税率が課税となる。逆に、利益80に対して、分配純額が100であった場合、80に対して25%（1947年財政法の税率）の税率が課され（税額20）、差額である20に対して、20%の税率が適用されて税額が4となり、これらの合計額24が納付税額となるものと思われる。

(3) 事業利益税の適用対象となる利益計算

事業利益税の課税利益の計算における焦点は、所得税のスケジュールDにおける所得計算と異なり、独自の項目があるか否かという点である。

その1つは、国防税の規定（1937年財政法第22条：以下「第22条」という。）にある子法人（subsidiary companies）に関する規定である。この規定は、所得税にはないものである。

第22条の規定は、英国居住法人が、他の英国居住法人である親法人の子法人である場合²³⁾、親法人と子法人の課税対象事業年度に関する調整規定である。この場合、法人側の処理を認める処理を課税当局に文書により通知（notice）するのである。

1947年財政法第38条では、第22条に規定する通知により有効となるものとしては、次のものが規定されている。すなわち、通知に記載のある課税対象事業年度に関連する子法人の他の内国法人からの受取配当等の課税済所得（the franked investment income）と社外流出総額（gross relevant

23) この場合の親子法人の要件は、子法人の普通株式の10分の9以上が親法人に所有されている場合である。

distributions)²⁴⁾ は、親法人の対応する事業年度における課税済所得及び社外流出総額に含められる。

所得税と事業利益税の関連は、1952年財政法²⁵⁾ 第33条により、1951年末後に終了する課税対象事業年度における事業利益税は、1951-52課税年度以降の所得税の計算上、控除が認められないことになった²⁶⁾。

(4) 小 括

法人の利益に対しては、所得税の課税が行われていたのであるが、事業利益税は、法人のみを対象として所得税の付加税であるが、この税が、超過利潤税の廃止と同時に導入されたことから、超過利潤税の歳入分を確保する目的があったことは明らかである。

事業利益税の税率に関して、理解が難しい点は、法人の利益留保を奨励する税率構造を採用している点である。これについて、王室委員会報告では、法人の利益留保を促進した理由として、インフレーションの抑制と留保利益の再投資が目的であったと分析している²⁷⁾。すなわち、配当を少額にすれば、その分、消費が抑えられるという論理である。

また、税率構造として、この税は2段階の税率になっていた点に特徴があるといえる。この点については、前出の7(1)で述べた通りである。

24) 1947年財政法第35条によれば、株主等への社外流出総額は、法人の構成員に対する分配総額であると定義されている。

25) Finance Act 1952 c.33 (15&16 Geo. 6 & 1 Eliz.2).

26) 1952年制定の所得税法第141条では、事業利益税の税額は、利益計算において控除できることが規定されている。

27) Comments by the Federation of British Industries on the final report of the Royal Commission on the Taxation of Profits and Income with and Appendix on the report of the second Tucker Committee, op. cit. pp. 158-159.

8 法人への超過累進税 (The Excess Profits Levy)

1952年財政法第36条から第66条及び同法スケジュール 8 から12までは、法人利益を対象として超過累進税に係る規定である。この超過累進税は、1953年財政法²⁸⁾ 第27条により1953年に廃止となっている。

(1) 超過累進税の概要

課税対象事業年度における法人事業の利益が標準利益 (standard profits)²⁹⁾ を超える場合、その超過部分に対して、30%の課税が行われる。なお、この課税における課税対象事業年度 (chargeable accounting period) は、事業利益税における課税対象事業年度と同じである。また、この課税は、1952年1月1日に始まる期間を対象としている。

この超過累進税は、所得税及び事業利益税とは異なる税目に分類されており、この税の納付額は、所得税及び事業利益税の所得等の計算上控除されない。

この税の課税対象は、法人又は英国の通常居住者 (ordinary resident) とする法人³⁰⁾ による英国国内におけるすべての事業活動 (投資法人による活

28) Finance Act 1953 c.34 (1 § 2 Eliz. 2). 1915年第2次財政法により導入された超過利潤税 (Excess Profits Duty) は1921年に廃止され、その後、1939年から1946年まで戦時下において再導入されたものである。超過累進税 (Excess Profits Levy) は、税の名称が異なることから、超過累進税という訳を使用しているが、その内容は、超過利潤税と同様といえる。

29) 標準利益は、1952年財政法第38条に規定があり、1947年以前に開始となる事業の1年分の法人利益の2分の1である。また、これ以外の場合については、第38条第6項等に規定がある。なお、法人は、選択により、5,000ポンドを標準利益とすることができる (同法第41条)。

30) 通常の居住者という用語は、現在では、個人の納税義務者の分類に使用されており、一定の期間 (3年を超えて) 英国に居住する個人がこれに該当する。1950年代であれば、1945年に締結した英米租税条約において、すでに恒

動も含む。)である。ただし、通常居住者である法人の場合、その管理支配地が英国国外の場合、その株式のすべてが英国通常居住者でない法人により所有されている場合、その株式の10分の9以上が英国居住者或いは英国通常居住者以外の個人により所有されている場合は、適用対象外となる。

(2) 課税利益の計算等

超過累進税における事業年度 (accounting period) は、基本的に、連続する12か月の会計記録が作成された期間をいう。

この税の課税利益の計算は、基本的に、事業利益税の利益計算と同様であるが、事業利益税の利益計算を一部修正している。これについては、1952年財政法第9スケジュールに規定があり、その主たる項目を列挙すると次の通りである。

- ① 利益計算は、免税点及び投資所得を含まずに計算する。
- ② 損失の繰越及び減価償却費の控除は除かれる。
- ③ 合理的でない不必要な経費は損金不算入となる。
- ④ 1事業年度で終了しない長期請負工事等の場合、その期に行われた契約遂行分が利益となる。

(3) 租税管理

まず、検査官が事業を行っている法人に対して、申告書を送付する。納付は、査定後1か月後までである。不服申立て等に係る手続きにおいて、この税独自に定められた規定はない。

久的施設 (permanent establishment) という用語を使用していることから、在英の外国法人の支店を恒久的施設という表現で法定化することができたのであろうが、英国税法では、伝統的に、場所的な概念である恒久的施設を使用せずに、英国内における事業活動を課税要件としたものと思われる。

9 1965年財政法による事業利益税の統合³¹⁾

1953年財政法では、超過累進税が廃止されている。その後、税率の改正等があり、1965年財政法第46条において、従前の所得税及び事業利益税に代えて、法人税が規定された。

(1) 1965年財政法による主たる改正事項

法人税における一般的な規定は次の通りである³²⁾。

- ① 1964-1965課税年度では、付加税を除く所得税の課税に関連する所得税の規定は、法人の所得に対して、原則として適用されない。
- ② 法人税は、英国居住法人の配当及びその他の分配（以下「配当等」という。）に対して課税されない。
- ③ 配当等は、法人税の課税所得の計算上、控除されない。
- ④ 配当等は、1965-1966課税年度後の査定年度の所得税において、英国居住法人の配当等に関してシェジュールFとして課税となる。これ

31) 1953年財政法以降、1964年までの財政法は次の通りである。

- ① Finance Act 1953 c.34 (1 & 2 Eliz. 2).
- ② Finance Act 1954 c.44 (2 & 3 Eliz. 2).
- ③ Finance Act 1955 c.15 (3 & 4 Eliz. 2).
- ④ Finance Act 1956 c.54 (4 & 5 Eliz. 2).
- ⑤ Finance Act 1957 c.49 (5 & 6 Eliz. 2).
- ⑥ Finance Act 1958 c.58 (6 & 7 Eliz. 2).
- ⑦ Finance Act 1959 c.58 (7 & 8 Eliz. 2).
- ⑧ Finance Act 1960 c.44 (8 & 9 Eliz. 2).
- ⑨ Finance Act 1961 c.36 (9 & 10 Eliz. 2).
- ⑩ Finance Act 1962 c.44 (10 & 11 Eliz. 2).
- ⑪ Finance Act 1963 c.25.
- ⑫ Finance Act 1964 c.49.
- ⑬ Finance (No. 2) Act 1964 c.92.

32) Finance Act 1965 c.25.

らの配当等は、所得税の適用上、所得とみなされるが、課税になるのは、これらの所得の受領者の段階である³³⁾。

- ⑤ シェジュール F が1965年財政法により創設され、源泉控除³⁴⁾により所得税が徴収される。
- ⑥ 英国居住法人が他の英国居住法人から配当を受け取った場合、課税済み受取配当の金額が配当の金額を上回る場合、その超過額は、翌年に繰越となる。
- ⑦ 1964-1965課税年度における法人税率は40%である（1966年財政法第26条）。ちなみに、なお、1964-1965年度における所得税の標準税率は38.75%である。1966年財政法により規定された個人所得税の税率は、41.25%である。また、個人所得税の場合は、その所得が2,000ポンドを超える場合、付加税（sur-tax）が課されていた。なお、この付加税は、1973年に廃止されている。

(2) 法人税の概要

法人税の構造に関する主たる事項は次の通りである。

- ① 法人は、場所を問わず生じた（wherever arising）すべての利益に法

33) 英国は、1972年財政法（1973年4月より施行）によりインピュテーション制度を導入して配当に係る二重課税を排除してきたが、1999年4月6日をもって廃止している。この1972年財政法以前の配当課税は、法人と個人の双方に課税となる古典的といわれる方式であった（Kay, J.A. and King, M. A., *The British Tax System : Fifth Edition*, pp. 158-159）。

34) 英国では、賦課課税制度のため支払配当が法人税の納付より先になる。その場合、支払配当額から法人税相当額を控除することになるが、これを源泉控除といい、所得税の源泉徴収と異なるものである。源泉徴収は、その所得の受領者が負担する税額をその支払者が支払時に天引きする方式であるが、源泉控除は、その金額の受領者が負担する金額を控除するのではなく、その支払者が負担する税額相当額を控除するものである。

人税が課される。

- ② 法人は、信託、パートナーシップを通じて生じた利益等に課税され、法人の清算利益にも課税となる。しかし、受託者等として生じた利益については課税されない。
- ③ 課税年度 (financial year) に係る法人税は、その期間に生じた利益に対して課されることになる。法人税の査定は、法人の事業年度 (accounting period) に対して行われる。事業年度に生じた課税所得は、事業年度に含まれる課税年度に配分される。例えば、事業年度が暦年で、課税年度が4月から開始されるとすると、1月から3月までの分と、4月から12月までの分に按分計算が行われるということである。
- ④ 事業年度に基づいて査定された法人税は、当該事業年度終了後9か月以内に納付されなければならない。遅れた場合は、査定後1か月以内となる。

(3) 外国法人の課税

外国法人は、支店 (branch) 或いは代理人 (agency) (以下「支店等」という。) を通じて、英国国内において事業活動を行う場合に課税となる。外国法人で、支店等を通じて事業を行っている場合、課税対象となる利益は、支店等から直接、間接に生じた利益及び支店等により使用され或いは保有されている財産或いは権利から生じる利益で、かつ、英国非居住者である個人の場合に課される譲渡利益税 (capital gains tax) の課税対象となる資産の処分により生じる課税対象利得である。

英国における外国法人課税において、租税条約において事業を行う一定の場所を示す用語として使用されている恒久的施設という概念はここでは用いられていない。支店或いは代理人という用語は、租税条約において定義されている恒久的施設概念よりも狭義である。1965年財政法のときには、

英国居住法人の定義が制定法化されていなかったのである³⁵⁾。

これが、後の1988年制定の所得税・法人税法（Income and Corporation Taxes Act 1988）第11条（外国法人）では、恒久的施設（permanent establishment）という用語が使用されている。

1988年所得税・法人税法第11条における規定は、次の通りである。

- ① 外国法人は、英国に所在する恒久的施設を通じて、英国内で行う事業を行う場合、法人税が課される。
- ② この場合、課税対象となる所得は、英国に所在する恒久的施設に帰属するすべての利益で、その生じた場所を問わない。この場合、恒久的施設に帰属する利益という意味は、恒久的施設を通じて又は恒久的施設から直接・間接に生じる事業上の所得、恒久的施設において使用され又は所有されている財産又は権利からの所得、1992年法第10条Bに適合する

(4) 課税所得の計算

法人税の所得計算は、基本的に所得税の原則を踏襲するものである。

10 1970年までの変遷

1965年財政法において、法人税の一本化がなされたが、所得税時代の残

35) Dicker, A., *Taxation of UK Corporation Investment in the US* second edition, Butterworth 1995, p. 58. 制定法化以前は、判例法により法人の居住形態が判定されていた。以下は、その代表的な判例である。

- ① *Calcutta Jute Mills Co. Ltd. v. Nicholson* (1 TC 83) (1876). 管理支配地により判定。
- ② *De Beers Consolidated Mines Ltd v. Howe* (5 TC 198) (1906). 管理支配地により判定。
- ③ *Bullock v. The Unit Construction Co. Ltd* (38 TC 712) (1959). 外国において設立された法人が、英国居住法人となる場合。

滓を多く抱えた規定といえよう。この後、1970年制定の所得税・法人税法³⁶⁾と同年制定の租税管理法³⁷⁾までの過程において、1966年財政法³⁸⁾における改正と法人税の管理に係る規定の整備、1968年制定の予定納税法³⁹⁾、税務上の減価償却費であるキャピタル・アローワンス (Capital Allowance) 法⁴⁰⁾等が整備されて、1970年制定の2つの法律に至るのである。

(続く)

36) Income and Corporation Taxes Act 1970 (1970 ch.10).

37) Taxes Management Act 1970 (1970 ch.9).

38) Finance Act 1966 c.18.

39) Provisional Collection of Taxes Act 1968 c.2.

40) Capital Allowance Act 1968 c.3.