

英国税務会計史(9)

矢 内 一 好

目 次

はじめに

- 1 法人利益に対する所得税と事業利益税（profits tax）の課税
- 2 1960年から1970年間の立法
- 3 1965年法における法人税
- 4 1966年財政法以降
- 5 1968年資本控除法
- 6 1965年財政法と1970年所得・法人税法の比較
- 7 1967年法と1970年法におけるグループリリーフ規定の比較
- 8 1970年法における法人所得の計算

はじめに

本稿は、これまで10年を1区切りとする時代区分で、その10年間における所得税法における法人課税等の変遷を検討対象としてきたが、前稿（英国税務会計史(8)）において、1965年財政法（以下1965年法）という。）における法人税の一本化まで触れたことから、本稿では、1965年法及びそれ以降の1968年制定の資本控除法（Capital Allowance Act 1968：以下「1968年資本控除法」という。）、1970年制定の所得税・法人税法（以下「1970年法」という。）を検討対象とする。

この次の時代区分では、1972年財政法によるインビュテーション制度の導入、1988年制定の所得税・法人税法¹⁾等が検討対象となる。なお、1970

年代には、キャピタルゲイン税法（Capital Gains Tax Act 1979）が新たに制定されている。

1 法人利益に対する所得税と事業利益税（profits tax）の課税

1965年法により、所得税と事業利益税が一本化されたことは前稿においてすでに述べた通りであるが、本稿では、前稿で取り上げなかった所得税と事業利益税の重複課税における問題点の分析から始めることとする。

(1) 所得税と事業利益税の課税の概要

1965年法による税制改正により法人税一本化が行われるまでは、法人利益に対して所得税と事業利益税が重複して課されたのである。法人の事業所得に対しては、所得税法に規定する標準税率²⁾による課税と事業利益税

- 1) Income and Corporation Taxes Act 1988 (1988 ch.1). 英国では、毎年の税制改正は、財政法（Finance Act）により立法され、一定の期間を経たのちに、所得税法等として、毎年の財政法による改正によって累積した法令を整備するのが一般的である。所得税・法人税法は、1970年に制定されたのち、1988年まで立法化されていない。
- 2) 国防税創設の1937年から法人税が一本化された1965年までの間の所得税における標準税率（standard rate of tax）は次の通りである。なお、英国における税率は、1ポンド当たりの税額で表示されることから、次の表ではそれを%に換算した。

期 間	標準税率 (%)
1937-1938年	25
1938-1940年	27.5
1940-1941年	42.5
1941-1946年	50
1946-1951年	45
1951-1953年	47.5
1953-1955年	45
1955-1959年	42.5
1959-1965年	38.75

による課税が行われた。そして、課税対象となる所得については、課税対象事業年度に基づく課税を行う事業利益税と財政年度（4月6日から翌年4月5日までの期間）に基づき課税を行う所得税では、2つの税目が同一の利益を基礎とした査定に基づくものではなかったのである。この点が法人税一本化の原因と思われる。

事業利益税は、個人に対する所得税課税における所得税付加税と同様に、法人の所得に対して、所得税として標準税率による課税があり、これに加えて事業利益税の課税が二重に課税されたのである。歴史的に見れば、20世紀に入って所得税に累進税率が導入される前の時期では、所得税率がフラットな比例税率であったことから個人或いは法人に対する適用において大きな問題はなかったが、累進税率導入後では、法人に対して、所得税の標準税率の他に、法人を適用対象とした付加税があった。

1920年から4年間課税となった法人利益税 (corporation profits tax)、1937年創設の国防税、1947年財政法により国防税を引き継いだ事業利益税の系譜であるが、法人課税が個人所得税の前取りであり、かつ、税源としての存在を考慮すると、1965年法による法人税一本化は、すでに多くの国において取り入れられている法人課税と同様の課税方式を英国が採用した

また、事業利益税の税率の変遷は次の通りである。

期 間	税 率 (%)
1937年4月以降 (国防税)	法人：5、それ以外：4
1947年財政法 (事業利益税)	法人のみ：25
1949年事業利益税法	留保分30、留保分への救済及び流出分には20
1951年財政法	留保分50、留保分への救済及び流出分には40
1952年財政法	留保分22.5、留保分への救済及び流出分には20
1955年財政法	留保分27.5、留保分への救済及び流出分には25
1956年財政法	留保分30、留保分への救済及び流出分には27
1958年財政法	12.5
1961年財政法	15
1965年法	廃止

ものといえるのである。

(2) 所得税付加税 (sur-tax), 超過利潤税及び超過累進税との関連

所得税付加税は、1910年財政法第66条により創設された時点では、累進付加税 (super-tax) という名称であった。この税は、その総所得が5,000ポンドを超える個人を対象として、総所得の免税点を3,000ポンドとして、これを超過する金額に対して2.5%の税を課したのである。この税目は、1927年財政法第3款第38条により所得税と統合され、同法第38条第2項に sur-tax に名称変更の規定がある。この名称変更後においても、この税目の対象は、個人であり、個人は、所得税として標準税率が適用され、所定の所得を超える者に対しては所得税付加税が課されることになっていた。そして、この所得税付加税は1973年に廃止されている。いずれにしても、この税目は個人が対象であることから、原則として法人課税との関連はないが、特定の租税回避の場合には、所得税付加税の適用がある³⁾。

超過利潤税は、1915年第2次財政法第38条により創設され、1921年財政法35条により一時廃止となっている。この税は、所得税付加税とは異なり、すべての事業所得を対象としていることから、法人又は個人という納税義務者による区分はない。その後、1939年第2次財政法第12条において再度導入され、1940年4月1日以後に開始となる会計期間から、従前の60%による課税に代えて、100%による課税となった。標準利益 (standard profits) は、1944年財政法5款第32条第1項の規定により、1944年3月後に開始となる課税年度から1,000ポンドに改正されている。

1945年第2次財政法3款第29条では、1940年の改正が1946年1月1日後に開始となる課税年度から適用されないことになった。1946年財政法第36

3) 同族会社は、一定の条件に合致する場合、留保所得に付加税の課税があった。

条により、1946年末後に開始となる課税年度から超過利潤税の適用は廃止となった。

その後、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 において、法人利益を対象として超過累進税 (The Excess Profits Levy) が規定された。この超過累進税は、1953年財政法第27条により1953年に廃止となっている。この超過累進税は、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) 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。

以上のことから、所得税、事業利益税 (創設時:国防税)、超過利潤税 (1952年以降は超過累進税) の3税が課された時期は、次のとおりである。

- ① 1940年4月以降から1946年末まで
- ② 1952年1月から1953年まで

上記①及び②の時期において、事業を営む個人と法人の所得に課された税は、個人が、①の期間に所得税、所得税付加税及び超過利潤税が課され、法人は、①及び②の期間に、所得税、事業利益税及び超過利潤税 (超過累進税) が課されたことになる。

(3) 所得税における事業利益税の控除の可否

この両者の関係は、時系列に並べると次の通りである。なお、すでに述べたように、超過利潤税の税額は、所得税及び事業利益税の計算上関連しない。

- ① 1937年財政法第25条（国防税）では、課税対象事業年度（chargeable accounting period）における事業所得に所得税を計算する場合、国防税としての支払額は費用として控除することが規定されている。
- ② 所得税と事業利益税の関連は、1952年財政法第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。

この上記②に記述した1952年財政法における改正は、超過累進税の廃止と同時期であることから、両者に関連があるように思われる。

2 1960年から1970年間の立法

1960年から1970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⁴⁾。

- ① Finance Act 1960 c.44 (8 & 9 Eliz. 2)
- ② Finance Act 1961 c.36 (9 & 10 Eliz. 2)
- ③ Finance Act 1962 c.44 (10 & 11 Eliz. 2)
- ④ Finance Act 1963 c.25
- ⑤ Finance Act 1964 c.49
- ⑥ Finance (No. 2) Act 1964 c.92
- ⑦ Income Tax Management Act 1964 c.37
- ⑧ Finance Act 1965 c.25 (法人税が所得税と分離) (キャピタルゲイン税の創設)
- ⑨ Finance Act 1966 c.18

4) この時期の英国首相は次の通りである。

- ①1957年1月～1963年10月 マクミラン首相 (Harold Macmillan) 保守党
- ②1963年10月～1964年10月 ヒューム首相 (Sir Alec Douglas-Home) 保守党
- ③1964年10月～1970年6月 ウィルソン首相 (Harold Wilson) 労働党
- ④1970年6月～1974年3月 ヒューム首相 (Edward Heath) 保守党

- ⑩ Finance Act 1967 c.54
- ⑪ Provisional Collection of Taxes Act 1968 c.2
- ⑫ Capital Allowance Act 1968 c.3
- ⑬ Finance Act 1968 c.44
- ⑭ Finance Act 1969 c.32
- ⑮ Taxes Management Act, 1970 c.9
- ⑯ Income and Corporation Taxes Act 1970 c.10
- ⑰ Finance Act 1970 c.24
- ⑱ Income and Corporation Taxes (No. 2) Act 1970 c.54

この時期における租税関連立法で特徴となるものとしては、毎年立法される財政法を除くと、税法上の減価償却を規定した1968年資本控除法がある。英国税法における減価償却については、1945年立法の所得税法 (Income Tax Act 1945) が事業用有形資産の減価償却と無形資産の償却を中心として規定した。資本控除法は、1945年所得税法の後継である。

特徴の第2は、1970年立法の所得・法人税法である1970年法である。1970年法は、法人税として所得税と分離した形になり、この後に、1988年立法の所得・法人税法へと繋がるのである。

特徴の第3は、1970年立法の租税管理法 (Taxes Management Act, 1970) である。この租税管理法については、別の稿⁵⁾で検討対象としたことから、本稿では取り上げない。

全体として、この時期は、法人税制が所得税から分離して、独自の展開を迎えるのである。

5) 拙稿「英国法人課税小史」『企業研究』第23号。

3 1965年法における法人税

(1) 概要

1965年法第4款（法人及び法人からの分配に対する課税）第46条から第89条及び同法スケジュールに法人課税についての規定が設けられた。この規定は、法人の所得（the income of a company）に法人税（corporation tax）を課すというものである⁶⁾。

この1965年法は、法人からの配当に関する法人と個人株主における二重課税の調整を行わない方法を採用している⁷⁾。この状態は、1972年財政法によるインピュテーション制度の導入まで続くことになる。

1965年法第49条は、法人税の概要に係る規定である。この規定にある法人税の特徴を掲げると次の通りである。まず、以下の前提として、当時の

6) 第46条第5項(a)では、法人(company)は、法人格を有する団体又は法人格を有しない組織でパートナーシップを除くと定義している。したがって、法人税(corporation tax)の対象となる法人の利益という場合の法人は、法人格を有する団体よりもその範囲が拡大している。

7) Talbot, John E., "The corporation tax" Jan.-Feb. 1965, British Tax Review, p. 95.

また、この論文に示された1965年法人税導入時の法案を検討した結果の例は次の通りである(Ibid. p. 96.)。下記の例では、配当金額の1.9倍を税引後利益と仮定した場合、同程度の留保金額になるように導入後の金額を調整すると、配当金額の1.5倍が税引後利益となる。

	(導入前)	(導入後)
利益	100	100
所得税及び事業利益税	56.25	
法人税		40
	43.75	60
配当	23.00	
		39.15
留保金額	20.75	20.85

英国法人税は、課税当局が法人からの申告等に基づいて税額を査定する賦課課税制度であったことを理解しておく必要がある。

第1に、法人税の対象となる法人の利益 (profits) について、信託、パートナーシップ、法人の清算所得を含み、自らが受益者となる場合を除き、受託又は代理している財産等に係る利益は課税されないことになる。

第2に、英国居住法人は、全世界所得が英国において課税となるが、英国非居住法人（以下「外国法人」という。）の課税については、同法第50条に規定がある。外国法人は、英国に所在する支店或いは代理人を通じて英国国内において事業を行う場合にその生じた場所にかかわらずすべての利益に課税となる。この英国の外国法人課税は、英国支店等に帰属する利益であれば、国外における取引から生じたものであっても英国において課税対象となるというものである。この点は、日本或いは米国における外国法人課税とその課税原則が異なっている。

第3に、原則として、法人税は課税年度 (financial year) に生じた利益に課されるが、法人税の査定は、法人の事業年度 (accounting periods) に基づいて行われる。英国における課税年度は4月から翌年の3月⁸⁾であることから、課税対象となる事業年度の利益は、課税年度に振り分けられる。

第4に、査定された法人税は、事業年度終了後9か月以内に納付することになっており、遅れた場合は、査定後1か月以内となっている。

第5に、法人は、株主への配当及びその他の分配に際して、所得税を源泉徴収する義務がある。

8) 正確には4月6日から翌年の4月5日までであるが、暦年ベースの事業年度との調整では、仮に事業年度が暦年X1年とすると、X年の4月から12月までとX1年の1月から3月までが1課税年度ということになる。

(2) 所得計算

1965年法第53条以下には、所得計算に係る規定が置かれている。

第1は、法人税の課税所得の計算は、所得税における所得計算の原則を準用している点である。ただし、この計算では、個人所得税において適用される人的控除等の適用はないが、税法上の減価償却費の控除等が認められている。なお、1965年に適用されている所得税法は1952年制定の所得税法⁹⁾とその後の財政法による改正事項ということになる。

第2に、法人税の課税所得として査定の対象となるのは、課税年度ではなく事業年度である。また、事業年度終了後9か月が納期となる新設法人を除き、法人税の納付は1月1日である。これは、予定納税に近いもので、課税当局による査定による決定通知書を納税義務者が受領した後の最終税額ではない。

第3は、所得税に規定された所得区分（シェジュール）により異なる源泉から生じた所得（譲渡収益を含む。）を合計して総利益（total profits）を計算する。この総利益から控除項目を差し引いて課税対象金額を算定する。英国の場合、定期的な支払項目（例えば、利子）をチャージ項目（charges on income）として控除項目の中でも区分されており、そのうちのいくつかの項目は源泉徴収の対象となる。また、控除できない項目としては、配当或いはその他の分配がある¹⁰⁾。

第4は、配当に関する処理等である。最初に、英国法人から個人株主に對する配当等は、配当支払法人がシェジュールFに従って当該支払配当から所得税を源泉徴収する。ただし、子会社から配当又は共同会社（コンソー

9) Income Tax Act 1952 c.10 (15&16 Geo. 6 & 1 Eliz. 2).

10) 1966年4月6日以降、英国居住法人からの配当及び分配（以下「配当等」という。）を新しい区分であるシェジュールFとした。この配当等については、所得税の標準税率により源泉徴収が行われる。

シム)による共同の支配を受けている法人からの配当については、源泉徴収についての選択が認められていた。次に、英国居住法人から配当を受け取った場合の他の居住法人の処理である。この場合、配当を受領した法人において受取配当に係る課税はない。このような配当を課税済所得 (franked investment income) という。

第5は、閉鎖法人 (close companies) に関する規制である。1965年法第74条から第79条までにその規定がある。最初に、閉鎖法人の要件であるが、この規定は、1965年法スケジュール18にある。その要件は、法人が5名以下の関係者或いは役員となる関係者のいずれかにより支配されていることである。ただし、これらの要件を満たす場合であっても、議決権株式 (一定率の配当受け取る権利のある株式を除く。) の35%以上が公開されている法人で、その株式が前12か月間に公認株式市場で取引されており、その株式が公認株式市場の公式のリストに登録されているときは、閉鎖法人には該当しない。この閉鎖法人の要件に該当すると、役員報酬の損金算入の制限等がある。

第6は、1965年法第58条以降に規定のある事業上の損失の繰越である。この損失の繰越期限は、事業が継続している限り無期限である。また、同一事業年度中に生じた事業所得以外の所得との相殺も可能である。

1965年法における特徴の1つは、前述の閉鎖法人に対する法整備である。この規定自体は、日本の法人税における同族会社に係る規定とその趣旨において類似するものもあるが、法人と個人に対して同じ所得税法を適用するのではなく、閉鎖法人等に関する規定の整備を通じて法人税としての骨格が徐々に出来上がってきたといえる。

4 1966年財政法以降

1965年法により法人税が個人所得税とは別に規定されることになって以

降、1966年財政法（以下「1966年法」という。）以降の財政法及び1968年資本控除法¹¹⁾を経て1970年法へと展開することになる。

1966年法では、同法第3款第26条において、1964-1965財政年度における法人税率が40%と規定されている。また、同法スケジュール5には、法人税法の改正点として、1965年法の改正或いは補正等が規定されている。

1966年法において取り上げる規定は、外国税額控除における間接税額控除に関するものである。米国は、1918年所得税法第240条(c)において、間接税額控除を導入したが、英国は、1952年制定の所得税法（Income Tax Act, 1952）スケジュール17第1款第3項において、外国法人からの支払配当に係る二重課税からの救済を規定した。この規定によれば、英国連邦に所在する外国法人からの支払配当を、その支払配当法人の議決権株式の50%以上を直接間接に支配する英国居住法人が受け取る場合、当該配当に係る間接税額控除が行われるとしている。

この1952年所得税法の規定が1965年法により延長されたが、1966年法第30条により改正されている。間接税額控除の適用要件として、英国連邦法人の場合は、英国居住法人の持株割合は10%、英国連邦以外の法人の場合は25%となっている。

1967年財政法では、スケジュール10にグループリリーフ制度が規定されている。この制度は、グループ内法人において生じた事業上の損失を他のグループ法人の利益と相殺することを認めたものである。

1968年財政法第13条では、法人税率が1967課税年度より42.5%となっている。

11) 現行法は、2001年に制定された資本控除法（Capital Allowances Act 2001 c.2）であるが、1968年資本控除法以降、1990年の制定の資本控除法（Capital Allowances Act 1990 c.1）がある。

5 1968年資本控除法

(1) 概要

税法上の減価償却である資本控除 (capital allowance) については、1945年所得税法 (Income Tax Act 1945: 以下「1945年法」という。) がそれ以前の財政法等において規定されていた減価償却関係の規定を総括した。1968年資本控除法は、この1945年所得税法を継承するものであり、この流れは1990年に制定されている資本控除法 (Capital Allowance Act 1990) へと引き継がれるのである。

1968年資本控除法の構成は、第1款が「資本的支出への主たる救済」という見出しで、資産の種類別の減価償却に係る規定が置かれている。第2款は試験研究、第3款は総則というものである。

(2) 税法上の減価償却の沿革¹²⁾

ここで対象となる資産は資本資産 (capital asset) であるが、日本の税法上でこの用語を使用しておらず、また、英国税法においても定義がないことから、この用語を定義している米国内国歳入法典 (Internal Revenue Code) 第1221条を参考にすると、株式、内国歳入法典第167条の規定する減価償却の対象となる事業用資産又は事業用不動産、著作権等が資本資産から除かれると規定されている。しかし、英国がこの米国の定義と同様に資本資産を定義しているかどうかは不明である。英国の場合は、資本的支出により取得する資産である資本資産取得に要した金額を事業上の利益計算において費用として控除できないことを定めている。そして、当該資産については、企業活動に使用されて摩損 (wear) 或いは破損 (tear) 若し

12) 英国歳入関税庁 (Her Majesty's Revenue and Customs: 略称 HMRC) CA10040に資本控除に関する略歴が紹介されている。

くは陳腐化等によりその価値が減少するが、企業会計では、これらについて利益計算上減価償却費として控除していたが、税法上ではこの規定が所得税法上に当初から置かれていたものではない。この点が、英国税法における特徴の1つといえよう。

英国の税法における減価償却に関する沿革としては、減価償却に関する税法上の初めての規定は、1878年関税及び内国税法第12条である¹³⁾。これ以降、税法において認められる減価償却は、機械及び設備に限定されていたが、その後、減価償却の範囲を建物まで拡大することを提案したのは、1919年から1920年に作成された所得税に関する王室委員会の報告 (Royal Commission on the Income Tax) である。

そして、1945年法が制定され、この法律は全8款の構成であるが、第1款は産業用の建物及び構造物、第2款は機械及び設備、第3款は鉱山、油井等、第4款は農業土地と建物、第5款は特許権、第6款は試験研究費、第7款は減価償却の特例、第8款はその他一般、という構成である。

1945年法の規定における特徴は、初年度償却 (initial allowance) が、産業用の建物及び構造物については適用されることを規定したこと、試験研究に係る規定を置いたこと等がある。1945年法における初期償却率は、事業用建物等が10% (通常償却2%)、機械設備が20%である¹⁴⁾。1945年法は、税法上の減価償却に係る規定を整備したものであり¹⁵⁾、第2次世界大戦終

13) 同上の資料によれば、控除される金額については、正確かつ合理的 (just and reasonable) であることとされ明定されていない。また、この時期の判例 (Coltneß Iron Co. v. Black, 6 App Cas 315, 1881) では、鉱山の減耗償却分の控除が争われている。このように、実務上では、課税所得計算における控除の可否について、裁判等において争われた事例が多い。

14) 内国歳入庁 (The Board of Inland Revenue) は、機械設備ごとに償却率を定めている。

15) Chafley, D.A., "The New System of Capital Allowances" British Tax Review 1971 No. 4, p. 231.

了後の立法ということから判断して、戦時中の軍需産業において使用された設備等の早期償却を意図したものといえる。

1945年法の後は、1952年所得税法第10款に規定があり、機械設備の初年度償却率は40%になっている。そして、1954年財政法第16条に、投資控除 (investment allowances) が創設され¹⁶⁾、1968年資本控除法が成立するのである。その後、1971年財政法 (Finance Act 1971) 第3款第44条第2項において、機械設備に関する償却率が25%となった。この後の展開については、稿を改めることとする。

英国における税務上の減価償却は、資本的支出を所得計算上控除しないという原則に基づいているといえる。そして、1945年法前の規定は、機械設備等の摩損 (wear) 或いは破損 (tear) を原因とする資産価値の下落を中心に展開し、後にその対象が建物まで拡大するが、これらについて税務上手当をしたのである。

6 1965年財政法と1970年所得・法人税法の比較

(1) 概 要

所得から法人税の分離があったのは1965年財政法であるが、法人税という名称で立法化されたのは、1970年所得・法人税法 (Income and Corporation Taxes Act : 以下「1970年法」という。) である。

1970年法の構成は、全20款、条文は第1条から第540条である。法人課税 (company taxation) は、同法第11款第238条以降である。この1970年法は、1988年立法の所得・法人税法に引き継がれることから、法人課税という側

16) 投資控除は、建物、機械設備等に対する新しい投資を促進することを目的として、初年度償却及び年次償却に加えて控除できた。その率は、事業用建物等が10%、その他の資産が20%である。なお、投資控除は1962年まで適用された。

面では、1965年法がより大きな意義を持つといえよう。

1965年法における法人課税が40条余の条文から構成されているのに対して、1970年法が1965年法を発展拡充したものであることがわかる。以下は、2つの法律の構成の比較である。

(2) 1965年法の構成

1965年法については、本稿においてすでに述べたところであることから、1965年法第9款の見出しをまとめると以下の通りである。

- ① 総論（第46条から第48条）
- ② 法人税（第49条から第61条）
- ③ 所得税と法人税双方に影響を及ぼす一般規定（第62条から第65条）
- ④ 地方公共団体、ユニット・トラスト及び特殊な法人（第66条から第73条）
- ⑤ 閉鎖法人（第74条から第79条）
- ⑥ 開始と経過規定（第80条から第87条）
- ⑦ 補足事項（第88条から第89条）

この他に、シジュール11以降に、法人課税関係の規定がある。

(3) 1970年法の構成

1970年法第11款の法人課税は、全3章に規定している。また、同法第12款は、保険会社等の特殊な会社に係る規定であるが、以下は、第11款の構成である。

- ① 第1章 主要な諸規定（総論、法人税、課税済配当、グループ所得、グループリリーフ）
- ② 第2章 法人の譲渡収益（総論、優良株式に係る免税等の制限、法人のグループ、価値の下落した証券等の取引による損失）

- ③ 第3章 閉鎖法人 (閉鎖法人の意義, 配当として扱われるものに係る追加事項, 貸付金等に係る課税, 配当等に係る不足に対する課税, 付加税の配分, 情報, 一般的な定義)

1965年法と1970年法との比較では, 1970年法には, 1967年財政法により導入されたグループリリーフ制度の規定があり, ここに相違点がある。

7 1967年法と1970年法におけるグループリリーフ規定の比較

(1) 現行のグループリリーフ制度の概要

現行の英国のグループリリーフ制度¹⁷⁾は, その適用後の所得と税額について個別法人が納税義務を負うことが基本であり, 振替金額等の取扱いについてもグループ全体を調整するものではなく, グループ内の譲渡損益は認識しない (1970年法第273条)。その適用条件は, 双方の法人が合意することを条件として, 黒字法人が, 赤字法人から欠損金額の全部または一部の振替を受けて, 自己の所得と相殺することができることである。

この方式のメリットは, 選択適用ができ, 振替先は自由に選択でき, 限度額以内であれば振替金額は自由であり, 継続的適用要件はなく, 対価支払いは自由であり (ただし, 会社法等の理由から実際は対価の支払いは行われている。) 課税所得への影響はないことである。この方式は, 日本の連結納税制度導入に際して検討対象とされたが, 欠損金額の供与又は売買という

17) Income and Corporation Taxes Act 1988, Part X. 2006年4月1日にグループリリーフの要件が改正されている。改正前の要件は, 損失移転法人及び損失受入法人のいずれもが法人税の課税対象である英国居住法人或いは英国にPEを有する外国法人で, かつ, 同じグループのメンバーであることであった。改正後は, 2006年4月1日以降, 欧州経済地域 (European Economic Area) に所在する75%要件を満たす子会社にまでその適用範囲が拡大している。なお, 英国は, 日本或いは米国のように, 連結納税制度を導入しておらず, グループリリーフ制度が創設以来継続している。

概念が、わが国においてなじみのないものとして検討対象から外された経緯がある。

以下は、英国グループリリーフ制度の概要である。

イ 75%グループ

この75%グループの場合の内容は、親会社とその株式の75%以上を所有する子会社又は共通の親会社に75%以上株式を所有されている子会社とその親会社がグループを形成し、グループ内法人は、次のような処理を行うことになる。

- ① 利益法人が、欠損法人から欠損金額の全部または一部の振替を受けて、自己の所得と相殺することができる。この場合、原則として、利益法人と欠損法人の間において合意することが必要となる。したがって、この場合、当該欠損法人は、振替対象となる事業年度の欠損金額のすべてを他のグループ内の特定の利益法人に振替することもできるが、その欠損金額を分割して、グループ内の利益法人数社に対して振替することもできる。
- ② 75%グループについて、利益法人及び欠損法人は、英国非居住法人に直接支配されていない内国法人でなければならない。したがって、共通の親会社が英国非居住法人である英国内国法人(いわゆる兄弟会社)は、この制度の適用を受けることはできないが、当該英国非居住法人が英国に当該兄弟会社の持株会社としての内国法人を設立するような場合、この制度の適用を受けることが可能となる。
- ③ この方式は、グループ全体で連結納税申告書を提出するのではなく、グループ内において欠損金の振替後に、各法人が、個別申告を行うことになる。
- ④ この方式の使用は、選択適用であり、継続適用を義務付けられない。なお、上記の75%グループの他に、その他の制度については、以下にお

いてその概要を説明する。

ロ 共同会社 (Consortium Relief)

普通株の75%以上が5%以上の持株を有する内国法人により直接及び実質的に所有されている会社(共同会社)の場合、その共同所有株主が利益法人又は欠損法人であるときに、次の法人を相手方として振替が行われる。

- ① 共同所有され、かつ、他の法人の75%子会社でない事業法人
- ② 共同所有される持株会社の90%子会社であり、かつ、他の法人の75%子会社でない事業法人
- ③ 共同所有され、かつ、他の法人の75%子会社でない持株会社

この方式では、適用対象法人間において振替できる欠損金額は、共同会社に対する持株割合に応じた金額である。

(2) 1967年財政法の規定

本稿においてすでに述べたように、法人税におけるグループリリーフ制度は、1967年財政法第20条及び同法スケジュール10において創設されたものである。

第20条に規定するグループリリーフ制度の適用となる要件は次のいずれかである。

- ① 損失移転法人 (surrendering company) が共同会社に所有されている事業法人で、法人の子会社でなく、かつ、損失受入法人 (claimant company) が共同会社のメンバーである場合、或いは、
- ② 損失移転法人が事業法人である場合で、共同会社により所有されている持ち株会社の90%子会社であり、かつ、持ち株会社を除く、法人の子会社でない場合で、さらに、損失受入法人が共同会社のメンバーである。或いは、
- ③ 損失移転法人が共同会社に所有される持ち株会社で、法人の子会社

ではなく、かつ、損失受入法人が共同会社のメンバーである。

前述した現行法と比較すると、創設時のグループリリーフの適用要件は、現行法の75%リリーフにはなっていない。

(3) 1967年財政法スケジュール10

スケジュール10（グループリリーフ）に規定のある13条の見出しは次の通りである。

- ① 事業損失（第1条）
- ② 資本控除（第2条）
- ③ 管理費（第3条）
- ④ 所得への課税（第4条）
- ⑤ 他の救済規定とグループリリーフ規定の関連（第5条）
- ⑥ 対応する事業年度（第6条）
- ⑦ グループ或いは共同会社（consortium）への加入と離脱（第7条と第8条）
- ⑧ 二重控除の排除（第9条）
- ⑨ 請求と調整（第10条）
- ⑩ 3年の剰余（第11条）
- ⑪ 国外事業所得を有する法人（第12条）
- ⑫ 所定の証券取引からの課税上の特典の抹消（第13条）

(4) 1970年法

1970年法では、グループ所得として、第256条（グループ所得）、第257条（グループ所得への選択）があり、グループリリーフとして、第258条（グループリリーフ）、第259条（グループリリーフの種類）、第260条（他の救済規定とグループリリーフ規定の関連）、第261条（対応する事業年度）、第262条（グループ或い

は共同体への加入と離脱)、第263条(二重控除の排除)、第264条(請求と調整)である。したがって、条文の見出しとしては、前出の1967年法スケジュール10の⑤から⑨までが同じということになる。

(5) 小 括

日本における連結納税制度導入においても理論的には、租税の中立性及び健全性を中心に議論されたのである。すなわち、法人の組織上の分化である完全子会社等に対しては、連結してその税額を決定することは、法人内において損益通算ができる事業部制と比較しても理論的に整合性があるといえる。また、経済の実態として、持株会社等による法人グループが存在していることから、このようなグループを一体としてみることは、課税の健全性、便宜性の観点からも自然であったのである。

しかし他方、平成14年度税制改正の要綱(平成14年1月17日閣議決定)によれば、平成14年度の税制改正による増減収見込額のうち、連結納税制度に関連するものとして、平年度の税収減は約8,000億円であり、連結納税制度の導入は法人減税であったことも事実である¹⁸⁾。

このような日本における状況から類推して、英国では、第2次世界大戦後の労働党政権下(アトリー内閣)¹⁹⁾において実施された主要産業の国有化と社会福祉政策により、サッチャー政権が各種の改革を実施する1970年代後半までの1960年から1970年代の期間、経済の停滞があったのである。このことから、法人税関連規定の整備と一体で、法人グループに対して減税

18) 連結納税制度を採用した法人については、減税効果があったといえるが、この税収減の穴埋めとして、退職給与引当金制度の廃止等の増税措置が講じられたことから、増税となった法人もある。なお、日本の連結納税制度の導入については、拙著『連結納税制度』中央経済社 2003年2月 第1章参照。

19) アトリー(Clement Richard Attlee)政権は1945年から1951年まで続いた。

を行ったものと思われる²⁰⁾。

8 1970年法における法人所得の計算

1965年財政法により法人税が所得税から分離し、1967年財政法では、グループリーフ制度が創設され、1970年法において法人税という名称による立法が行われたのである。

すでに述べた事項を整理すると、1965年法は、それ以前に施行されていた事業利益税を継承していることである。したがって、1965年法以降の法人税は、法体系上では所得税から分離した形にはなっているが、事業利益税が法人税の前身である。

そして、1965年法と1970年法における法人税の概要と所得計算に関する規定は、基本的な原則において、両者に大きな相違がない。したがって、再度、英国法人税に関する規定を分析するのであれば、1965年法の成立時までさかのぼる必要がある。以下では、1965年財政法の法案に関して当時の大蔵大臣が議会に対して作成した説明資料²¹⁾に基づいてまとめることとする。

(1) 総 論

法人税が個人に対する課税と分離した税目であり、法人はその利益

20) 労働党ウィルソン首相 (James Harold Wilson) の内閣 (1964年10月16日～1970年6月19日) までの間における大蔵大臣は、ジェームス・キャラハン蔵相 (Leonard James Callaghan : 1964年10月～1967年11月)、後任は、ロイ・ジェンキンス蔵相 (Roy Harris Jenkins : 1967年11月～1970年6月) である。

21) The Corporation Tax (Cmnd. 2646), April 1965. この文書は、1965年法案の説明資料として作成されたものである。この文書は、法案についての解説に終始しており、米国税法改正における合同委員会資料のように、その背景等に関する記述はない。

(profits) 及び所得 (income) のすべてに法人税の納税義務を負うことになり、これらに対する所得税の納税義務はなくなり、また、法人のみを対象としていた事業利益税が廃止されている。ただし、個人株主は、法人からの配当及びその他の分配に関して所得税の納税義務を負い、法人は、配当等からの源泉徴収義務を負うことになる。

(2) 査定の基準 (Basis of assessment)

当時の法人税の課税は賦課課税方式であったことから、法人の納税額に関して、課税当局による査定が行われていたのである。この査定の基準となる期間は、適用となる法人税率が定まっている4月から翌年の3月末の課税年度(financial year)ではなく、法人の事業年度(accounting periods)²²⁾とした。したがって、課税年度により法人税率が改正された場合、法人の事業年度が暦年とすると、1月から3月までの期間と、4月から12月までの期間に分けて行うことになる。

(3) 法人税の納期限

現存する法人の場合は1月1日、新設法人の場合は事業年度終了後9月である。

(4) 配当に係る源泉徴収

法人は、創設されたシェジュールFに基づいて、配当及びその他の株主への分配について所得税の源泉徴収を負い、源泉徴収税額を月次で歳入庁に報告する義務がある。

22) 説明資料では、会計期間という用語を使用しているが、企業会計と区分する意味で、日本の法人税法と同様に事業年度という訳語を使用した。

(5) 他の内国法人からの受取配当

当該配当の受取法人では、源泉徴収済みの配当を受け取ることになるが、英国では、当該受取配当に法人税の課税をしないが、日本の法人税のように法人税額から源泉徴収された所得税額を控除することはできず、原則として、配当受取法人は、受取配当に係る源泉徴収税額を支払配当からの源泉徴収税額と相殺することになる。ただし、受取配当法人に事業損失が生じた場合は源泉徴収された所得税の還付を受けることができる。

(6) 外国税額控除

法人税において外国税額控除が認められている。間接税額控除を受ける場合は、海外法人の普通株式の25%以上の所有要件が必要である。

(7) 非居住者への支払配当に係る源泉徴収

英国法人から非居住者である株主に支払われる配当については、標準税率により源泉徴収を行うが、租税条約が適用になる場合はこの限りではない。

(8) 事業損失の処理

事業損失は、翌期以降に繰り越して同じ事業上の利益と相殺するか、同じ事業年度及び過年度分の他の所得と通算する選択肢もある。なお、法人が解散する場合は、3年遡及ができる。受取配当に係る源泉徴収税額の還付については、前出5で述べた通りである。

(9) 資本控除

法人税においても資本控除が認められる。利益がない場合の資本控除が、利益がない場合は認められない。

(10) 組織再編

所有権の変更を伴わない法人の組織再編成の場合、再編成された法人の損失及び未使用の資本控除は繰り越されて新法人の利益と相殺される。

(11) 閉鎖法人

閉鎖法人については、1965年法の箇所述べていることからそのポイントだけ掲げると、事業利益税の場合と同様に、役員報酬に制限等がある。

(12) 小 括

英国法人税の特徴は、シェジュール制に基づいてシェジュールごとに所得が計算され、これらの所得と課税対象となる譲渡収益 (capital gains) を加えた合計額が総所得 (total income) となる。現行の英国法人税は、申告納税方式に変更されているが、シェジュール制度は存続している。形式面では、1803年に制定されたアディントンの所得税に規定されたシェジュール制と源泉徴収制度が英国法人税の出発点である1965年法においても改正の対象とならなかったのである。

この改正に関する論評²³⁾によれば、この立法までの間、租税裁判において生み出されてきた多くの解釈を反映させることとされているが、英国法人税が1965年をもって本格的に開始されたのである。 (続く)

23) この改正に関しては次の論評がある (Talbot, John E., op. cit. pp. 95-116, Lawton, A. Douglas, "Changes in the corporation tax" British Tax Review, 1965 June-July pp. 170-177)。