

## 謎の多い英国法人税の歴史

### 1 米国法人税の歴史との比較

英国は、所得税の母国といわれ、ナポレオンとの戦争による戦費調達のために、ピット(William Pitt)により1798年に所得税が創設され、1799年1月9日に法律が成立している。この法律は国民に不評であったために1802年に廃止されるが、1803年に所得税が再導入され、スケジュール制(Schedule System)と源泉徴収制(Stopping at source)が採用されている。そして、1853年にグラッドストーン(Gladstone)による新所得税法が制定され、同法が、1853年以降の改正を経て恒久税となったのである。

米国は、英国から会計等の分野において多くの影響を受けているが、米国は、南北戦争による戦費調達のために所得税を1861年に導入したが、1872年に同税は廃止されている。その後、少し期間をおいて、1894年に所得税と法人税が再度立法されるが、1895年のポロック判決により同法が違憲であるとされて廃止され、1913年に憲法を修正して、法人税を含む所得税法が制定されて現在に至るのである。

以上のことから明らかなように、英国のほうが、米国よりも早い時期に所得税を導入している。また、英国では、19世紀中ごろから会計士協会が設立され、会社法等の法整備も進むのであるが、法人課税の問題がこれら関係する文献等にほとんど取り上げられていない。英国の場合、会計士協会が国王から勅許状を授けられることから、勅許会計士という名称が使用されているが、この勅許会計士が19世紀末から20世紀初頭にかけて渡米して、米国における会計士業務の発展に貢献するのである。英米共に、会計

士は、所得税等の納税申告書の作成に関与することから、会計或いは会社法等の関連する書物に法人税に関する記述があつてしかるべきと思われるのであるが、米国と比較して、英国の法人税に関連する事項が多く取り上げられていない。これはなぜかという疑問が生じるのである。

### 2 税務会計の観点からの分析

法人における課税所得と法人税額の計算を行うことを一般的に税務会計というが、英国と米国は共に企業会計と税務会計が別々の分離型という特徴がある。我が国の場合は、確定決算主義を採用していることから、企業会計と税務会計が一体となる統合型である。

米国の税務会計がなぜ分離型であるのかという点については、拙著『米国税務会計史—確定決算主義再検討の視点から—』(中央大学出版部 2010年)において、米国憲法の規定と、会社法等の私法が州法であるという米国固有の事情に基因していると分析したのである。また、1913年に、米国法人税が立法される以前に、間接税としての法人免許税(法人の純所得に課される税である)が法人の純所得に税率を課す方式を定着化したものと思われる。英国においては、米国における固有の原因といわれるようなもののいずれもが存在しないのである。

### 3 シンガポール税制における源泉控除

シンガポールの法人課税は、賦課課税制度が採られている。現在は廃止されているが、かつて、源泉控除という制度があった。シンガポールでは、課税当局からの賦課決定通知書が法人の配当決議よりも遅れたのである。法人は、こ

# Topics of International Taxation

の配当決議の段階で法人税額が最終的に確定していない状態であった。したがって、法人は、配当の原資を税引前所得にせざるを得なくなり、法人税相当額を支払配当の額から控除することになる。この控除をすることを源泉控除というのである。この控除する金額の性格は、法人税の前取りであると共に、当該配当の受領者が負担する金額ではない。

この金額に係る処理として、内国法人等が配当の受領者となる場合に、当該配当受領者の外国税額控除が当時問題となったのである。表面的には、配当から控除される金額について、配当に係る源泉徴収税額ではないかという解釈をする者がおり、配当を受け取る法人側において直接税額控除を適用できるとする誤った理解（正しくは間接税額控除の適用）があったのである。

シンガポールは、古くは英国の海外領土であったことから、税制は英国税制を模倣している部分が多い。シンガポールの隣国であるマレーシアも同様に、英国税制の影響が強い。この源泉控除は、古い英国の法人税制の影響ではないかと思われるのである。

## 4 英国の法人税制

現在、英国の法人税法は独立している（The Corporation Tax Act）。それ以前は、所得税・法人税法の形態であった（Income and Corporation Taxes Act 1988）。さらに、それ以前は、所得税としての課税であった。したがって、法人に対する課税が注目されなかった原因の1つはこの法体系にあるともいえるのである。

英国法人税の歴史の概要は次の通りである。

① 1965年前の時期は、法人税という形態ではなく、法人に対して所得税が課税されていた。この時期の課税方式が上述したシンガポールの源泉控除と同様の方法によるものであった。すなわち、この時期は、法人税としての課税ではなく、支払配当に対して源泉控除を行うことで

所得税を課税する形態であった。

② 1965年、所得税と利潤税を統合して法人税となり、40%の比例税率による課税が行われた。

③ 1973年にインピュテーション方式が採用された。なお、この方式は、1999年4月6日に廃止されている。

そして、現在は、法人税法として独立したものとなっている。上記①から③までは、法人税法上の区切りとなる事項である。問題は、法人の課税所得はどのように算定されるのかということである。英国の場合、課税対象となる所得は、Taxable profitsと表現され、Taxable incomeは収入概念である。したがって、法人の課税所得は、事業及び投資の利益と譲渡所得（capital gains）である。

法人の課税対象となる所得（Taxable profits）は、財務諸表上の税引前利益から、税務調整として、①会計上の減価償却費（depreciation）の加算、②税法上の減価償却費（capital allowance）の減算、③その他の所得の加算、④認められている項目、損失等の控除と行うことになっている。そして、税務調整後の金額に税率を乗じて税額を算出し、さらに、算出した税額から税額控除の額等を控除することになる。

英国法人税の課税所得計算の特徴となる項目の1つは、企業会計上の減価償却費と、税法上の減価償却費が明確に区分されていることである。これ以外にもいわゆる分離型となる特徴はあるが、本稿では、この点の指摘にとどめることになる。

また、英国会社法には、会社の財務諸表において会社の財政状態及び経営成績について「真実かつ公正な概観（true and fair view）」を提供することが規定されているが、この概念を巡る検討、会社法と法人税法との関連等、多くの課題があるように思われる。

中央大学商学部教授

矢内 一好