

嘉庫 嘉悦大学学術リポジトリ Kaetsu

University Academic Repository

The Formation of Income Taxation and the
Characteristics of Tax Accounting in the UK

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2021-06-22 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 酒井, 翔子 メールアドレス: 所属:
URL	https://kaetsu.repo.nii.ac.jp/records/948

研究論文

英国における所得課税の形成と税務会計の特徴

The Formation of Income Taxation and the Characteristics of Tax Accounting in the UK

酒 井 翔 子*

Shoko SAKAI

<要約>

英国では、法人の課税所得算定に際しては、会計上の利益から、一旦事業所得以外の所得が控除され、会計上の減価償却費、寄附金、期間損益計算上、認められない支出等が加算される。次に、税務上の減価償却であるキャピタルアローワンス (capital allowance) が控除され、事業所得が算出される。さらに、事業所得以外の所得、キャピタルゲインが加算された後、税務上適格と認められる寄附金が控除され、課税対象所得が算定される。

税務上の減価償却に関して、英国では会計と税務の分離主義が採られているため、企業会計における減価償却費を全額加算し、税法上の減価償却費を申告調整において減算される。また、キャピタルゲインに関しては、「課税利得法」というキャピタルゲインに係る独立規定が設けられているため、法人所得課税の計算において、キャピタルゲインは、最終的に他の所得と合算されるまでは、分離して計算される。

従来、「賦課課税制度」が採用されていたため、財務諸表は税額の算定上、補助的なものにすぎず、会計上の利益と税務上の所得がうまくリンクしていなかったことも影響して、英国では、会計上の利益から出発し、たとえば、減価償却に関しては、限度超過額を加算する等の必要な加算減算による申告調整を行うわが国法人所得課税の仕組みと全く異なる様式で所得計算が行われる。本稿は、会計・税法の分離主義を採る英国税務会計の特徴の分析・検討を行っている。

なお、本稿には、わが国でいう所得税と法人税に関する用語が混在するような記述もあるが、英国における法人税法には、現在でも個人所得の所得区分の名残があり、本法の記述に倣って論じられている。

<キーワード>

所得概念、法人所得税、税務会計、キャピタルアローワンス

* 嘉悦大学経営経済学部 准教授

I はじめに

わが国における法人税の課税所得計算は、会計上の利益に申告調整を行い、課税所得を算定する。そのため、わが国の税務会計は、企業会計を前提としている。ただし、公正処理基準を基礎とする会計上の利益から出発し、必要な調整を行うわが国法人所得課税の計算において、公正処理基準の「公正妥当性」の判断を巡っては、純粋な会計理論上の判断に委ねるべきである、あるいは、「課税の公平」という法人税法固有の価値判断を加味すべきであるという本質的な見解の対立がある。

英国法人所得税は、基を辿ると個人所得税の一部であったことから、個人所得と同様に、別表 (schedules) ごとに複数の所得区分を設定する「分類所得制度」が長らく採用されてきた。現在は所得の区分なしに「課税所得に算入される項目」・「課税所得から控除できる項目」がそれぞれ規定されているものの、根本的な所得の捉え方については、所得税の領域において重視される「所得の源泉・性質」という概念が今もなお残っている。いくつか区分されている所得のうち、事業所得の算定には、会計慣行である「一般に認められた会計原則」(generally accepted accounting principles: UK GAAP) の計算に従う点では、わが国の税務会計との類似性が窺える。一方、企業会計における減価償却費を一切認めず、税法上の減価償却費を申告調整において減算する方式は、企業会計と税法の考え方が異なる象徴的な事項である。

このように、英国では、法人税の課税所得計算に所得区分の考え方が残置している点や近年まで賦課課税制度が適用されていたこと等、わが国とは異なる税務会計の特徴を有している。

本稿では、会計・税法の分離主義を採る英国税務会計の特徴を概観することにより、わが国において、法人の課税所得計算を巡る長年の議論、すなわち、純粋な会計理論・法人税法固有の価値判断を優先する見解に基づく、会計上の利益、税法の所得の関係性について検討する上での着想を得ることを目的とする。

II 所得概念と所得課税の形成

1 所得概念の形成

英国の所得税制 (system of income tax) は、1799年1月にピット (W.Pitt) 内閣によって新設・施行された¹⁾。当時の所得概念に影響され、設立当初から長らく「所得源泉説」が適用されており、規則的・反復的収入のみが「所得」として課税されてきた。そのため、偶発的 (casual) で非周期的 (nonrecurrent) な性質を帯びているキャピタルゲインは所得税 (income tax) の課税対象として捉えられていなかった。「所得源泉説」において、「所得」は樹木から成る果実のように継続的源泉 (continuing source) から生じるものである。これは、農業中心経済において、土地付財産 (landed property) が富の中心であり、相続財産 (entailed estates) が家族の富や権力を維持するのに重要な手段とされていたことに起源する²⁾。

こうした所得源泉説は、その後も広く展開され、経済活動から生じる収入を所得とする説、規則的に反復する収入を所得とする説、継続的取得源泉に重点をおく説等、「源泉」の解釈

を巡っては長らく対立が続いていた。1896年にジャンツ（G.Schanz）によって提唱された純資産増加説が60年近く続いた所得概念論争に終止符を打った³⁾。「純資産増加説」は、規則的・反復的收入のみならず、臨時的・非反復的收入も課税対象所得を構成するという所得概念である⁴⁾。

この「純資産増加説」は、アメリカのヘイグ＝サイモンズ（Haig and Simons）による「包括的所得概念」（comprehensive income concept）にも採用される等、各国の所得概念・税法に多大な影響を与えた⁵⁾。この「包括的所得概念」は、所得源泉説に基づく分類所得税を源泉別に租税負担能力を考慮する差別的課税として批判する観点から形成され、源泉が異なる場合でも、所得が同じであれば、経済力も同等であるとする。ヘイグによる所得の定義は、個人の2時点間における経済力の純増の貨幣価値であり、サイモンズによれば、消費に行使された権利の市場価値と一定期間における期首・期末での資産権の価値変動との合計額と定義される⁶⁾。

したがって、「包括的所得概念」によれば、課税上、資産の値上り益と他の消費力を源泉とする所得の区別はなく、担税力を増加させる全ての所得が課税対象の所得を形成する⁷⁾。ヘイグ＝サイモンズの理論は、課税の公平を強調し、担税力を持つ利得は同様に課税されるべきである応能説の立場を採る。

2 所得課税の形成

上述のとおり、英国初期の所得税制では、分類所得税制を前提とする所得源泉説に立脚した制限的な所得概念が採用されている。ナポレオン戦争の戦費調達を目的として導入された英国所得税制の背景には、産業革命の進行が大きな役割を果たしている。すなわち、産業革命による資本主義的経済発展を遂げた結果、各源泉に基づく所得を数量的に把握できるようになり、有産階級の所得に直接課税することで必要な財源確保を目指す社会的動機も含まれていた⁸⁾。ピット政権下の所得税では、所得を4つの項目（head）に大別し、19の事項（case）に基づき申告を行うことが義務付けられた。表1は導入当時の所得分類である⁹⁾。

表1 ピット所得税における所得の分類

項目	事項	所得の内容
I	1～14	土地・家屋からの所得
II	15～16	事業・専門業・年金等からの所得
III	17～18	国外にある財産からの所得
IV	19	I～IIIに当てはまらない所得

出所：Stephan Dowell, *A History of Taxation and Taxes in England from the earliest times to the present day Vol. III*, Longmans, Green, 1888. pp. 93-94 を参考に筆者作成。

戦費調達というピット内閣の臨時的な租税から、アディントン内閣・ピール内閣を経て恒久的な租税となった¹⁰⁾。所得税創設時の英国では、農業社会であり、不動産の処分が封建的に制限されていたことに加え、アダム・スミスや後のリカード (David Ricardo) の「資本に課税すべからず」とする理論の影響があった¹¹⁾。他方、負担の公平という見地から、「所得源泉説」の修正を求め、1920年、1955年の王立委員会の勧告を経て、1962年財政法 (Finance Act 1962) において、キャピタルゲインのうち、投機的な短期譲渡所得に対する課税が断行され、さらに1965年財政法 (Finance Act 1965) においてキャピタルゲインに全面的に課税する立法化がなされ、実質的に課税所得概念の拡張が行われた。したがって、現在の英国の所得概念および所得課税制度は、当初の理論的な背景というよりも時代や納税者の要請に応じて変容を遂げたことがわかる。

3 法人所得課税の形成

従来、英国法人所得は個人所得と同様に、別表 (schedules) ごとに複数の所得区分を設定する「分類所得制度」が採用されていたこともあり、現在の法人所得計算にもその名残が残る¹²⁾。「1988年所得および法人税法」(Income and Corporation Taxes Act 1988)では、別表A、D、E、Fの4つに分類され、さらに、別表Dおよび別表Eは事項 (case) という項目による詳細な所得区分が設定されていた。ICTA1988において、法人税の対象は、会社の利益 (profit) とされ、所得 (income) と課税対象となる利得 (chargeable gain) を意味する¹³⁾。

現行の法人税法は「2009年法人税法」(Corporation Tax Act 2009: 以下、CTA 2009)、「2010年法人税法」(Corporation Tax Act 2010)、「1992年課税利得法」(Taxation Chargeable Gains Act) とされている。CTA2009の制定に伴い、「分類所得制度」は廃止され、現在は所得の区分なしに課税所得金額が算定される。ただし、基本的には、法人の課税所得金額も個人の課税所得金額と同様の方法により算定されるため、課税所得の計算に際しては、所得の源泉・性質が考慮される点が特徴的である。

Ⅲ 英国税務会計の特徴

1 法人所得の計算構造

表2のように、法人税の課税対象所得 (chargeable profits) には、分類所得税制において、別表DIであった事業所得、別表Aであった不動産所得、別表DIIIであった非事業貸付関連所得 (income from non-trading loan relationships)、さらに、無形資産による非事業所得、その他所得 (雑所得)、キャピタルゲインがある。それぞれの所得区分ごとに控除できる費用項目が限定されており、各所得ごとの規定に基づき、収入金額から必要経費を差し引くことで各所得金額が算定される。

法人の課税所得算定に際しては、会計上の事業利益から、一旦事業以外の所得が控除され、会計上の減価償却費、寄附金、期間損益計算上、認められない支出等が加算される。次に、

表 2 法人の課税所得計算構造

法人利益		XXX
－項目(事業所得以外の所得)	XXX	
＋項目(損金不算入項目)		
会計上の減価償却費		XXX
会計上の寄附金		XXX
－項目(損金算入項目)		
資本控除額(税務上の減価償却費)	XXX	
事業所得		XXX
＋項目(事業所得以外の所得)		
不動産所得		XXX
貸付関連所得		XXX
無形資産による所得		XXX
キャピタルゲイン		XXX
－項目		
税務上の控除可能寄附金	XXX	
法人税の課税対象所得		XXX

出所：Alan Melville, *Taxation Finance Act 2019 twenty-fifth edition*, Prentice Hall, 2020, p. 357 を参考に筆者作成。

税務上の減価償却であるキャピタルアローワンス (capital allowance) が控除され、事業所得が算出される。さらに、事業所得以外の所得、キャピタルゲインが加算された後、税務上、適格と認められる組織・団体に対する寄附金が控除され、課税対象所得が算定される¹⁴⁾。

税務上の減価償却に関して、英国では会計と税務の分離主義が採られているため、企業会計における減価償却費を全額加算したのち、税法上の減価償却費が減算される¹⁵⁾。また、キャピタルゲインに関しては、「課税利得法」というキャピタルゲインに係る独立規定が設けられているため、法人所得課税の計算において、キャピタルゲインは、最終的に他の所得と合算されるまでは、分離して計算される。

従来、英国では、長らく「賦課課税制度」が採用されていたため、財務諸表は、税額の算定上、補助的なものにすぎず、会計上の利益と税務上の所得がうまくリンクしていなかったこともこうした措置に影響している¹⁶⁾。「1998年の財政法」(Finance Act 1998)において、課税所得の算定は、「一般に公正妥当と認められた会計実務」(generally accepted accounting practice)に基づいて作成された財務諸表を基礎とし、特定の法律・判例法による税務上の調整を経て行われることとなった。1998年の改正を受け、内国歳入庁によって発行された通達によれば、収益・費用の認識も UK-GAAP に準拠して行われ、IFRS に基づき算定された利益も会計上

の利益として取り扱える。

2 各種所得の計算

(1) 事業所得の計算

事業所得とは、英国国内において継続して行う事業 (trade) または専門的職業 (professions and vocations) から生じる収入をいい、1 課税年度の基準期間 (basis period) における全所得が課税対象とされる。法人税法上の事業所得は、課税事業年度に生じた会計上の収入金額 (益金項目) から、別表 DI 所得として認識されない非事業所得や控除可能な支出 (損金項目) を差し引き、控除不能支出 (加算項目) を加えた調整済事業所得 (adjusted trading profit) である¹⁷⁾。損金項目に関しては、判例が多く存在し、各判決が控除可能支出の判断指針となっている。損金性の有無について、最も重視される点は、専ら (wholly and exclusively) 事業目的のために支出された費用であるかどうかであり、事業関連性のある支出に限り控除される (CTA 2009, Sec. 54(1))。

たとえば、役員給与の損金算入に関して、わが国のような詳細な規定は設けられておらず、専ら事業に従事した結果、支払われる従業員報酬および役員報酬であれば事業所得算定上、損金として認められる¹⁸⁾。さらに、事業債権 (trade debts) やその他金銭債権以外の債権 (non-monetary debts) 等の貸倒債権 (bad and doubtful debts) に関して、事業関連性があり、当該貸倒債権の発生が実際に見込まれる (estimated) 場合、すなわち、貸倒損失あるいは貸倒見込の高い債権に対する負債性引当金は控除が認められる¹⁹⁾。

減価償却の詳細は後述されるが、会計上の減価償却費は税務上一切認められない。英国では、税務上の減価償却としてキャピタルアローワンス (capital allowance) という手法が採られているため、会計上の減価償却費は、一端、会計上の利益に全額加算され、キャピタルアローワンス法に基づき算出された減価償却額が調整済事業所得から減算される。事業損失の取扱いは、主として、繰越によって控除する場合、総所得金額から控除する場合の2つの方法が認められている。

繰越による事業損失の控除は、発生事業損失を次年度以降に繰越し、将来の同事業所得から控除することをいう。事業損失を総所得金額 (税務上の寄附金控除前所得) から控除する場合には、事業損失の生じた年度末日から2年以内に適切な手続きを行う必要がある。事業損失控除を行っても、控除しきれない事業損失が生じる場合には、さらに、当該損失の生じた年度前12ヵ月間における総所得金額から差し引くことができる。

(2) 不動産所得の計算

不動産所得とは、英国国内の土地・建物および借地権・地上権等その他不動産に関する権利から生じる収入である。不動産 (estate) を源泉とするすべての収入が課税対象とされ、個人所得税と同様に計算されるが、次の①から③については、法人独自の取扱いがなされる。

① 賃貸不動産を取得または修繕する場合、法人が支払う貸付利子は貸付関連規則に基づいて

取り扱われ、不動産所得の算定上控除されない、②不動産業に伴う損失を控除する損失控除（loss relief）は個人に適用可能な損失とは異なる、③個人に適用される賃貸部屋控除（rent-a-room）は法人には適用されない。

不動産所得に係る控除可能な支出は、当該損失の生じた会計年度における総所得から控除することができる。ただし、不動産損失が①不動産業が継続して行われている翌年度以降の総所得と相殺する、②グループリリーフにより相殺する方法のいずれにおいても控除できない場合に限る。②のグループリリーフとは、一定の要件を満たすグループ企業間であれば、損益の振替えが自由に行える英国の企業集団税制をいう。

（3）非事業貸付関連所得

銀行預金・住宅金融組合預金、銀行当座貸越、国債、社債その他の借入金等、一般的な貸付けに関して、債務者あるいは債権者となる法人は貸付関連法人という。貸付関連所得は、事業に関連するものを除いて、非事業貸付関連所得に分類される。事業性があるものは事業所得に含まれる。したがって、事業の運転資金に係る借入金等、事業性のあるものは事業費用として事業所得の計算に組み込まれる。

一方、設備・機械を購入する際の借入金利息等、事業に直接関係のないものは非貸付関連所得から控除される損金項目として取り扱われる。非事業貸付関連の債権・債務はすべて合算され、債権額が債務額を上回る場合には、課税所得に算入され、法人税の課税対象となる。債務額が債権額を超える場合には、その債務超過額が多様な方法で控除される。

したがって、非事業貸付関連所得に関して生じている純損失（net debits）は、次の①から③の3つの方法により控除される。

- ①当該欠損の生じた会計年度の総所得と相殺される。この場合の総所得とは、繰越事業損失控除後、当該年度の事業損失・適格慈善寄附金控除前の金額をいう。つまり、同年度の事業損失・適格慈善寄付金に優先して控除される。
- ②グループリリーフにより救済される。
- ③前12ヵ月間に生じた非事業貸付関連所得と相殺される。この適用を受ける法人は、欠損の生じた会計年度末日から2年以内に手続きを行わなければならない。適用を受ける場合には、当該欠損は自動的に繰り越され、翌年度以降の非事業貸付関連所得と相殺される。

このように、事業所得以外の所得は、原則として、同所得ではなく、一括して総所得から控除される。

IV 税務上の減価償却

1 キャピタルアローワンス法による減価償却

キャピタルアローワンス法（Capital Allowance Act）によれば、現在、建物に対する減価償却は認められておらず、一定の設備・機械に対する18%・6%の定率による普通償却（writing down allowance）と産業促進・環境対策に関する特別償却のみである²⁰。原則として、建物

に対する減価償却が認められていない点が税務上の減価償却の特徴といえる。石造りの建造物が数世紀にわたり多く残される英国では、建物は半永久的に使用可能であるという概念が根強く残っており、建物等固定資産が減価するという概念が皆無に等しく、減価償却の正当性が否定されている²¹⁾。

設備・機械には、建物断熱材に関する支出、防犯・安全装置のために必要な支出、コンピューター・ソフトウェアに対する支出額、設備・機械の設置のために要する建物修繕費および付随費用等が該当し、これらの適格支出 (qualifying expenditure) が減価償却の対象となる²²⁾。

しかし、税法上、設備・機械の定義は設けられていないため、償却対象の設備・機械に該当するか否かは判例法 (Case Law) に基づいて判断されるのが一般的である²³⁾。一連の判決において共通するのは、償却対象資産の検討が事業に対する積極的要素 (active function) を基準に行われていることである。この積極的要素という文言には、当該資産を欠くことで、事業が成立しないという意味が内包されており、設備・機械に該当するか否かの判断は事業との関連性を重要な軸として極めて柔軟に行われている。その一方で、同じ資産を有する事業者の状況に応じて取扱いが大きく異なるため、予測可能性を欠く危険性がある。租税法律主義のもとでは、法的安定性や予測可能性の確保は不可欠な要素であるが、取引の多様化に伴って、税法関連規定の一般化・抽象化を防ぐことは困難であり、規定の意義を巡る疑義や見解の相違が多発している問題は否めない²⁴⁾。

2 普通償却の計算方法

英国税法における普通償却 (writing down allowance) は、わが国の様に資産の細目ごとに耐用年数は設定されておらず、一般税率区分資産あるいは特定税率区分資産に該当するか否かによって、18%および6%の償却率が適用される。一般的な設備・機械に対して適用される減価償却方法である。普通償却の対象資産は、「一般税率区分資産」(main pool) あるいは「特定税率区分資産」(special rate pool) のどちらかに該当するかによって適用償却率が異なる²⁵⁾。表3には、区分資産の具体例が示されている。

表3 税率区分別適用対象資産

一般税率区分資産 (償却率 18%)	特定税率区分資産 (償却率 8%)
①車両	①CAA 2001 に限定列挙されている資産
②機械・設備全般	②建物断熱材や太陽光熱材
③自動車	③耐用年数25年以上の資産で当該資産に企業が年間100,000ポンド以上支出する場合
・排ガス 110g/1km 以下のもの	④自動車
・2018年4月1日前取得の場合は、130g/1km 以下のもの	・排ガス 110g/1km 超のもの
	・2018年4月1日前取得の場合は、130g/1km 超のもの

出所：Alan Melville, *Taxation Finance Act 2019 Twenty-Fifth edition*, Prentice Hall, 2020, p. 158 を参考に筆者作成。

工場の機械や事務所施設等の設備・機械全般に加え、軽トラック、オートバイ、トラック等の車両は「一般税率区分資産」として区分される。自動車に関しては、原則 1km 当たりの排ガスが 110g/1km 以下（2018 年 4 月 1 日前取得の場合は、130g/1km 以下）のものに 18% の償却率が適用される。

一方、「特定税率区分資産」には 6% の償却率が適用され、1km 当たりの排ガスが 110g 超（2018 年 4 月 1 日前取得の場合は、130g/1km 超）の自動車、CAA 2001 に列挙されている資産（電気・水道設備、冷暖房設備、エレベーター、エスカレーター、動く歩道、外接の日よけ）、建物断熱材や太陽光熱材、耐用年数が 25 年以上の資産（年額 100,000 ポンド以上の支出に限定）に該当する場合に「特定税率区分資産」として取り扱われる。

たとえば、毎年 7 月 31 日を決算日とする事業者が 2018 年 8 月 1 日に事業を開始し、表 4 のような取引を行った場合を想定する。この場合の 2019 年・2020 年決算日における減価償却費は次のように計算される²⁶⁾。

まず、a 自動車および b 自動車はともに一般税率区分資産であるため、一般税率区分投入額 19,000（＝ 8,600 + 10,400）ポンドに 18% の償却率を乗じた 3,420（＝ 19,000 × 18%）ポンドが 2019 年 7 月 31 日における減価償却額となる。

次に 2020 年決算日における減価償却額を計算する。一般税率区分投入額の未償却残高 15,580（＝ 19,000 - 3,420）ポンドのうち b 自動車を 6,400 ポンドで売却しているため、残額の 9,180（＝ 15,580 - 6,400）ポンドに 18% を乗じた 1,652（＝ 9,180 × 18%）ポンドが一般税率区分資産償却額となる。c 自動車は特定税率区分資産に該当するため、特定税率区分資産の償却額 852（＝ 14,200 × 6%）が計上され、合計 2,504（＝ 1,652 + 852）の減価償却額が算出される。

このように、設備・機械の普通償却制度は減価償却額を個別資産ごとではなく、一般税率区分または特定税率区分への投入金額ごとに把握する特徴を有している。また、自動車のように期中取得された場合でも、わが国のように月数按分による減価償却額の算出を行わないため、新規取得資産に対する支出額は当該資産の取得日に関係なく、全額がその事業年度における減価償却の対象として認められる。一連の計算手順を図式化したものが表 5 である。

表 4 自動車の売買取引

取引内容	日付	取引資産	価額
取得	2018 年 9 月 8 日	a 自動車(排ガス 1km あたり 110g)	8,600 ポンド
取得	2018 年 10 月 27 日	b 自動車(排ガス 1km あたり 130g)	10,400 ポンド
売却	2019 年 7 月 31 日	b 自動車	6,400 ポンド
取得	2020 年 7 月 31 日	c 自動車(排ガス 1km あたり 145g)	14,200 ポンド

出所：Alan Melville, *Taxation Finance Act 2013 Nineteenth edition*, Prentice Hall, 2014, p. 154 を参考に筆者作成。

表5 普通償却費の資産区分別計算方法

(単位：ポンド)

	一般税率区分資産	特定税率区分資産	減価償却額
2018年8月1日			
区分残高(8,600+10,400)	19,000	-	-
減価償却額(18%)	3,420	-	3,420
未償却残高	15,580		
減価償却額合計			3,420
2019年7月31日			
期首区分残高	15,580		
新規取得資産		14,200	
売却処分資産	△6,400		
期末区分残高	9,180	14,200	
減価償却額(18%)	1,652		1,652
(6%)		852	852
未償却残高	7,528	13,348	
減価償却額合計			2,504

出所：Alan Melville, *Taxation Finance Act 2013 Sixteenth edition*, Prentice Hall, 2014, p. 154 を参考に償却率を現行法に訂正して作成。

なお、設備・機械を売却処分した場合、残額控除 (balancing allowance) あるいは残額加算 (balancing charge) という特殊な手法が採用される²⁷⁾。売却処分価額が当該資産の取得価額を超える場合には、取得価額が区分資産残高から控除され、売却処分益はキャピタルゲイン課税の対象となる²⁸⁾。また、売却処分価額が当該価額控除前の区分残高 (未償却残高) を超える場合には、当該区分資産の減価償却額はゼロとなり、区分残高超過額と同額の残額加算が生じる。残額加算は「負の減価償却」(negative capital allowance) として (事業) 所得に加算され、結果として課税所得を増額する。減価償却は未償却残高から売却処分価額控除後の金額を基礎に行われるため、ある区分資産を売却処分したことにより、区分残高がマイナスとなる場合には、そのマイナス金額は益金として加算される。

したがって、たとえば、ある課税年度末の区分残高が 3,200 ポンドである設備・機械を 4,020 ポンドで売却した場合、区分残高超過額の 820 (= 4,020 - 3,200) ポンドは残額加算として、益金に算入される²⁹⁾。

3 年次投資償却の計算方法

わが国の特別償却に該当する投資促進税制として、英国には、年次投資償却 (Annual investment allowance) と初年度償却 (First year allowance) が適用されている。

年次投資償却は、自動車以外の一般設備・機械に対する支出額のうち毎年最初の 200,000

ポンドの即時償却を可能とする手法であり、小規模事業者（smaller businesses）に対する簡便措置として2008年に導入された³⁰⁾。年次投資償却を利用する事業者は年次投資償却全額を適用する必要はなく、自由裁量により支出項目間に年次投資償却額を配分することができる。そのため、大多数の事業者は普通償却のうち、減価償却率の低い「特定税率区分資産」へ優先的に年次投資償却額を配分する³¹⁾。

たとえば、ある課税期間（12ヵ月間）の設備・機械に対して、支出した金額のうち、160,000ポンドが「一般税率区分資産」に対する支出額であり、80,000ポンドが「特定税率区分資産」に対する支出額である場合を想定する。

普通償却を行う際の「特定税率区分資産」は6%の償却率であるのに対し、「一般税率区分資産」の場合は18%の償却率が適用される。そのため、表6に示されるように、当該課税期間の年次投資償却200,000ポンド分を最大限に利用するためには、「一般税率区分資産」の区分残高が大きくなるように「特定税率区分資産」へ優先的に年次投資償却額を配分する。

表6 年次投資償却の配分と普通償却の適用 (単位：ポンド)

	一般税率区分資産	特定税率区分資産	合計金額
当期投入金額	160,000	80,000	240,000
年次投資償却利用額	120,000	80,000	200,000
区分残高	40,000	0	40,000
普通償却率	18%	6%	—
減価償却額	7,200	0	7,200
未償却残高	32,800	0	32,800

出所：Alan Melville, *Taxation Finance Act 2013 Sixteenth edition*, Prentice Hall, 2014, p. 154 を参考に償却率を現行法に訂正して作成。

つまり、「特定税率区分資産」と相殺するために80,000ポンドを「特定税率区分資産」へ配分し、残りの120,000ポンドを「一般税率区分資産」へ配分する。これにより、200,000（＝120,000＋80,000）ポンドが年次投資償却として即時償却され、一般税率区分残高の40,000（＝160,000－120,000）ポンドに対しては「一般税率区分資産」の償却率18%が適用されるため、結果として当該課税期間の控除額が最大となる。

なお、年次投資償却の限度額は、2010年4月6日以後、50,000ポンドから100,000ポンドに引き上げられ、2012年4月6日以後は25,000ポンドへと引き下げられた。2013年の1月1日から2014年の12月31日の2年間は、控除限度額が10倍の250,000ポンドとなった³²⁾。さらに、2016年1月1日以後から200,000ポンド（およそ26,800,000円）、ただし、2019年の1月1日から2020年の12月31日の2年間は、再度10倍の1,000,000ポンド（およそ134,000,000円）の即時償却が認められており、その時々々の成長戦略に応じて弾力的に改変されている³³⁾。

技術系の資産のように、継続的に取り替えられる短期性資産（short-life assets）に関しては、普通償却の資産区分に加算せず、個別に償却を行うことが認められる。「短期性資産」とは、取得事業年度末日から8年以内に売却処分される資産、すなわち、耐用年数が9年以下の資産である³⁴⁾。短期性資産の取扱いを受ける場合には、当該資産に係る支出が生じた課税期間末日から2年以内に届け出を行わなければならない（CAA 2001, Sec. 83(b)）。

わが国においても、事務手続の煩雑さを解消するべく、少額資産の損金算入制度が設けられており、取得価額が100,000円未満の資産は一時に損金算入が認められる。また、取得価額が300,000円未満の事業用資産に対して、年間3,000,000円までの損金算入が認められる中小企業者等の特例が設けられている。しかし、年次投資償却の場合、設備・機械の支出額に対し、毎年おおよそ26,800,000円、2019年から2年間に至っては、おおよそ134,000,000円を上限に即時償却が可能となるため、投資促進措置として遥かに有効性を帯びているように思われる³⁵⁾。

4 初年度償却の計算方法

初年度償却は、対象資産が取得された期間に償却額を増加させることによって、償却対象設備・機械への投資促進を図る目的で導入された。2008年4月に年次投資償却が導入されるに伴い、初年度償却は一端廃止されたが、「2009年財政法」（Finance Act 2009）において再導入されている³⁶⁾。初年度償却は、わが国における特別償却に相当し、取得課税期間における適用対象資産に対する100%の即時償却を可能にする。現在、初年度償却を利用する場合には、100%の償却率のみ設定されている³⁷⁾。

100%初年度償却に関しては、償却対象資産が限定列挙されており、下記①～③のような環境保全目的の設備・機械に対して適用が可能である³⁸⁾。

- ① 2021年3月31日以前に生じた1km当たりの排ガス50g以下の自動車に係る支出
- ② 2021年3月31日以前に生じた天然ガス、バイオガス、水素燃料を燃料とする乗物を使用する設備・機械に対する支出
- ③ 省エネや水利用効率の高い設備・機械

1kmの排ガス基準に関して、2013年4月1日前は110g、2018年4月1日前は75g、そして現在の50gという様に技術の進化に柔軟に対応して初年度償却が適用されている。

V キャピタルゲインの計算

1 課税対象となるキャピタルゲインとキャピタルロスの取扱い

法人税の課税標準（basis of assessment）となるキャピタルゲインとは、土地・建物、設備・機械等固定資産の売却処分により得た所得をいい、資産の売却処分利益から当該資産の取得価額、資本的支出（enhancement expenditure）、売却付随費用等の控除可能費用（allowable expenditure）と後述される物価調整控除（indexation allowance）を差し引いた金額である³⁹⁾。

算定された課税対象キャピタルゲインは同事業年度のキャピタルロスあるいは過年度のキャピタルロスと相殺することにより減額される。控除可能損失が売却処分利益を上回る場合には、売却処分利益はゼロとなり、損失は次年度以降に繰り越される⁴⁰⁾。つまり、第一に、同会計年度のキャピタルゲインと相殺され、第二に、次年度以降のキャピタルゲインと相殺される。キャピタルロスは、他の所得との相殺は不能であり、グループリーフ制度も適用できないため、キャピタルロスが生じる資産を売却する際には、緻密なタックスプランニングが必要となる。

2 物価調整控除

物価調整控除は、インフレによる物価上昇部分に対する課税の排除を目的として1982年に導入され、取引ごとの支出額に対して、物価指数(indexation factor)を乗じることにより、控除可能支出が算定される(TCGA1992, Sec. 54)。したがって、キャピタルゲインが生じた場合、実際の取得価額に当該資産の取得月から処分月までの小売物価指数の上昇分を加えた額を控除することができる。物価調整控除額は、資産売却月の小売物価指数(retail price index) : RD と売却資産に係る支出が生じた月の小売物価指数 : RI の差額を RI で除した算式により求められる。つまり、資産取得時の小売物価指数と資産売却時の小売物価指数から、売却益の中に含まれているインフレの影響額を算出し、キャピタルゲインから控除されることにより、最終的な課税対象キャピタルゲインが算出される。

たとえば、RPI が 174.4 である 2001 年 7 月に機械を 1,200 ポンドで取得し、RPI が 224.8 である 2010 年 8 月に 3,350 ポンドで売却した場合、物価調整控除額は RD と RI の差額を RI で除した $347 \{ = (224.8 - 174.4) \div 174.4 \}$ ポンドとなり、物価調整前キャピタルゲインから物価調整控除額を差し引いた 1,803 $(= 2,150 - 347)$ ポンドの課税対象キャピタルゲインが表 7 のように算出される。

表 7 物価調整を伴う資産売却の計算例

内 容	金 額
売却価額	3,350
取得価額	△1,200
物価調整前利益	2,150
物価調整控除	△347
課税対象キャピタルゲイン	1,803

出所 : Alan Melville, *Taxation Finance Act 2019 Twenty-Fifth edition*,
Prentice Hall, 2014, pp. 367-368 を参考に筆者作成。

おわりに

本稿では、法人所得税制の計算において、わが国と異なる形式を用いている英国の所得概念・税務会計の特徴を概観した。

所得源泉説を発端として所得税制が創設され、そして所得税制の一部として形成されてきた法人所得税制には、所得分類やキャピタルゲインの取扱い等、現在でも分類所得税制の要素が制度の至る所に残されている。

とりわけ、減価償却に関しては、わが国のように、損金算入の限度額計算による償却超過額の加算手続きは行われず、会計とは別個独立した規定に基づく税務上の減価償却が申告書の控除項目において減算される非常に大きな特徴を有している。

確定決算主義を採用するわが国において、減価償却の目的は、あくまで適正な費用配分であり、適正な損益計算を行う企業会計の減価償却概念に準拠している。そのため、詳細な耐用年数にわたって資産の給付能力減少額が原価配分される一方、特別償却としての減価償却は臨時的な措置として、租税特別措置法や時限付特例法に基づき実施される。ところで、減価償却に関しては、企業会計原則に耐用年数等の定めがないことから、法人税法の定めが事実上の会計処理基準となり、多くの企業が税法規定に倣っている。つまり、税法の基準となるべき企業会計が、逆に税法によって制約を受ける逆基準性が生じている。政策的意図から導入された250%定率法や200%定率法は、会計の予定する減価償却方法とは懸け離れており、税務会計の逆基準性への問題意識、さらにそこから確定決算主義への問題指摘へと発展を見せている。

これに対して、会計と税務の分離主義を採用し、税法独自の手法で減価償却費を算定する英国では、年次投資控除、初年度償却等の政策的即時償却制度を一般法の中で規定するとともに、設備投資の早期回収という政策的観点から弾力的に改変される即時償却・初年次償却を一般化している点は非常に興味深い。企業の経済活動および会計基準の国際化、そしてそれに伴い拡張する大企業と中小企業における会計上・税務上の差異が顕著となる今日において、一部分離型の英国税務会計の検討からは、多くの示唆を得よう。

注

- 1) Bill Pritchard, *Income Tax includes Finance Acts 1987 16th Edition*, hongman Group UK Ltd, 1987. pp. 1-3. Stephen W. Mayson and Susan Blake, *Revenue Law-Tenth Edition*, Blackstone Press Limited, 1989, p. 40. D. W. Williams, *Taxation: A Guide to Theory and Practice in the UK*, Hodder and Stoughton, 1992, p. 36. David Collison and John Tiley, *Tiley & Collison UK Tax Guide 2006-07 24th edition*, Lexis Nexis Butterworths, 2006, p. 221.
菊谷正人『税制革命』税務経理協会、平成20年、21頁。
- 2) Richard Goode, *The Individual Income Tax*, Studies of government Finance, 1975, p. 180.
初期の所得概念に影響をおよぼしたアダム・スミス (Adam Smith) は、1776年の『国富論』において、真の富は、土地や労働によるすべての生産物である総所得ではなく、総所得から固定資本・流動資本・維持費等を差し引いた純所得であり、直接消費に振り替えることのできるものを所得として捉えていた。アダム・スミスの見解を発展させたアービング・フィッシャー (Irving Fisher) は、富のストックは資本と呼ばれ、一定期間に富から得られるサービスのフローが所得であるとしている (木村牧「所得概念と課税標準—所得源泉説と純資産増加説—」『商学論叢』第39巻第1・2号、1944年、185頁)。

- 3) ドイツでは、1832年のヘルマン (F. Hermann) 所得概念以降、シャンツに至るまでの約 60 年間で所得概念論争の期間と言われている。ヘルマンから発し、シュモラー、ロツシャー、フォック、ワグナー、ノイマンの論者に共通するのが、周期性に発生するものを所得として捉え、非周期的な相続、贈与、キャピタルゲインを所得概念から除外している点である (栗林隆『R.Mヘイグの課税所得概念』『千葉商大論叢』第 47 巻第 2 号, 2010 年, 2 頁)。
- 4) シャンツによれば、所得とは、一定期間における第三者の利得と金銭的価値のある成果を含めた純財産の増加であり、一定期間において、個人がどれだけの経済力を示し、どれだけの資金を処分できるのかを表すものである。この所得を計算するにあたり、すべての純利益、資産運用による経済的価値、金銭価値のある第三者への給付、贈与、相続、遺贈、当たりくじ、保険金等あらゆる利益が含まれ、すべての負債・資産損失は除かれる (Schanz, G., *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, in *Finanzarchiv*, Jg., 1896, 篠原章訳「ゲオルク・シャンツ, 所得概念と所得税法」『成城大学経済研究』107 号, 1990, 46-47 頁、宮本憲一=鶴田廣巳編『所得税の理論と思想』税務経理協会, 2004 年, 149-150 頁)。
- 5) 栗林隆『カーター報告の研究—包括的所得税の原理と現実—』五紘舎, 2005 年, 79-80 頁。
- 6) Haig, R.M., “The Concept of Income-Economic and Legal Aspects,” in *The Federal Income Tax*, R.M. Haig, ed., Columbia University Press, 1921, p. 7.
Simonc, H.C., *Personal Income Taxation*, university of Chicago Press, 1938, p. 50.
- 7) Richard Goode, *The Individual Income Tax*, Studies of government Finance, 1975, p. 179.
- 8) 佐藤進「ウィリアム・ピットの財政政策とナポレオン戦時の所得税」『武蔵大学論集』第 8 巻第 2 号, 1960 年, 21 頁。
- 9) Stephan Dowell, *A History of Taxation and Taxes in England from the earliest times to the present day Vol. III*, Longmans, Green, 1888. pp. 93-94.
Arthur Hope-Jones, *Income Tax in the Napoleonic Wars*, Cambridge University Press, 1939, p. 21.
Seligman, Edwin Robert Anderson, *The income tax: a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad*, Macmillan, 1911, p. 79.
- 10) Seligman, Edwin Robert Anderson, *The income tax*, Macmillan, 1914, Book I, ch. 1.
ナポレオン戦争の停戦により、1802年アディントン (H. Addington) 内閣において、所得税は廃止され、戦争の再開とともに、1803年に再導入された。その際、「分類所得税制」(schedular income system) と「源泉徴収制度」(withholding tax system) といった所得税制の基本的枠組が構築されている。その源泉 (sources) に応じて、別表 (schedule) A から別表 E の 5 つに分類され、別表 A の不動産所得 (income from land and building)、別表 B の農業所得 (farming profit)、別表 C の公的年金所得 (public annuities)、別表 D の事業・その他所得 (self-employment and other items)、給与・年金所得 (salaries and annuities and pension) により区分された (Keith M Gordon and Ximena Montes-Manzano, *Tiley and Collison's UK Tax Guide 2009-10 27th edition*, Lexis Nexis, 2009, p. 269、Stephan Dowell, *op.cit.*, pp. 99-101)。
1816年には、ナポレオン戦争の終戦を機に廃止されるが 1842年にピール (R.Peel) 内閣により「ピール経済改革」(Peel's economic reforms) の一環として再び導入された。
- 11) 竹内謙二訳『リカード 経済学及び課税の原理』千倉書房, 1981 年, 150-152 頁。
- 12) David Smailes, *Tolley's Income Tax 2009-10 94th*, LexisNexis 2009, pp. 451-452, 807・1025・1139.
- 13) Income and Corporation Taxes Act 1988, section6, Paragraph4.
- 14) 寄附金に関して、2010年の税制改正において、贈与助成法 (gift aid scheme) に基づく贈与寄附金 (gift aid donations)、慈善目的の株式・有価証券に関する贈与、慈善目的の土地・建物の贈与は、適格慈善寄附金 (qualifying charitable donations) とされ、法人の課税所得の計算上控除されることとなった。ただし、寄附金は、事業損失のように繰越しが認められないので、事業損失・繰越事業損失が生じている課税年度においては、寄附金控除による減殺は期待されない。
- 15) Juliana Watterston, *Corporation Tax 2009/10*, Bloomsbury Professional, 2009, p. 600.
- 16) 佐藤穰治・金保仁・山田祐介「英国における法人税制と企業会計の乖離と法人体系」『租税研究』第 672 号, 2005 年, 135-136 頁。
- 17) Alan Melville, *Taxation Finance Act 2019 Twenty-Fifth edition*, Prentice Hall, 2020, p. 346.
- 18) Stott and Ingham v Trehearne, 1924, 9TC 69.
Earlspring Properties Ltd v Guest, 1995, 67 TC 259, 1995 STC 479.
- 19) David Smailes, *Tolley's Income Tax 2009-10 94th*, LexisNexis 2009, p. 1360.
- 20) Alan Melville, *op.cit (2020)*, pp. 158-159.
- 21) 菊谷正人『英国会計基準の研究』同文館出版, 昭和 63 年, 49 頁。

これまで、建物に対しては、商業用・工業用の建物に対して、政策的観点からそれぞれ「1978年財政法」(Finance Act 1978)・「1945年所得税法」(Income Tax Act 1945)により導入され、初年度償却および普通償却が併用されていたが2011年4月6日をもって廃止に至っている(詳細は、酒井翔子『現代英国税制』税務経理協会, 2018年)。

- 22) Alan Melville, *Taxation Finance Act 2010 Sixteenth edition*, Prentice Hall, 2011, p. 151.
Alan Melville, *Taxation Finance Act 2013 Nineteenth edition*, Prentice Hall, 2014, p. 152.
- 23) *Ibid.*, p. 148.
なお、設備に関する定義が最初に明示された判例は、1887年のヤーマウス対フランス事案(Yarmouth v France)である。この判例は、「1880年雇用者責任法」(Employer's Liability Act 1880)に基づいて議論されており、設備とは、「事業者が事業を継続して行うに当たり、使用する器具全般であり、売買取引において棚卸資産となるものではないが、すべての人的財産、固定資産または動産、使用中または使用済資産である」と判示されている。つまり、事業を継続するために必要な資産が設備に該当する。
- 24) 菊谷正人＝内野正昭「現行税制の課題と展望(第23回)／税務相談制度・事前照会制度の現状と課題－納税者サービスと租税回避防止指導の改善に向けて－」『税経通信』第62巻第11号, 2007年, 203頁。
- 25) Alan Melville, *op.cit.*(2014)., pp. 152-153.
償却率に関して、2019年4月6日前は18%・6%が適用され、2012年4月6日前は20%・10%の償却率が適用されていた(Alan Melville, *Taxation Finance Act 2011 Sixteenth edition*, Prentice Hall, 2012, p. 153, Alan Melville, *Taxation Finance Act 2019 Twenty-Fifth edition*, Prentice Hall, 2020, p. 159)。
- 26) Alan Melville, *op.cit.* (2014)., p. 154.
- 27) Alan Melville, *op.cit.* (2012)., p. 160.
- 28) 個人に対しては、「所得税法」および「キャピタルゲイン税法」は別個に規定されているが、法人の場合は両者を統合して課税所得を計算するため、法人の場合は単に課税所得金額に加算されることになる(Keith M Gordon and Ximena Montes-Manzano, *op.cit.*, p. 1181)。
- 29) Mavis Moullin, John Sargent, *A Guide to the Taxation of Companies*, McGraw-Hill Book Company Limited, 1982, p. 19.
- 30) Keith M Gordon and Ximena Montes-Manzano, *op.cit.*, p. 662.
中小事業者の区別に関して、英国では売上高、資産総額、従業員数により判断され、小法人(small company)と中規模法人(Medium-sized company)とに分けられる。小法人には、売上高が560万ポンド以下であり、資産総額が280万ポンド以下かつ従業員数が50人以下の法人が該当する。一方の中規模法人には、売上高が2,280万ポンド以下であり、資産総額が1,140万ポンドかつ従業員数が250人以下の法人が該当する(Juliana Watterston, *op.cit.*, p. 8)。
- 31) Alan Melville, *op.cit.* (2014)., p. 155.
- 32) *Ibid.*, p. 156.
- 33) Alan Melville, *op.cit.* (2020)., p. 162.
- 34) *Ibid.*, p. 162.
2011年4月6日前に取得した資産に関しては、取得事業年度末日から4年以内に売却される資産が短期性資産として取り扱われる(Alan Melville, *Taxation Finance Act 2010 Sixteenth edition*, Prentice Hall, 2011, p. 160)。
- 35) ポンドの円換算に関しては、1ポンド＝134円で計算してある。
- 36) Alan Melville, *op.cit.*(2014)., p. 156.
- 37) *Ibid.*, p. 159.
2009年4月6日から2010年4月5日までに生じた支出(自動車、特定区分資産の設備・機械、リース資産に係る支出を除く)に関しては、40%初年度償却が適用され、主として年次投資償却と併用される。減価償却対象資産に対する支出が年次投資償却限度額を超える場合には、その超過額に対して普通償却あるいは40%初年度償却が適用される。40%初年度償却は時限立法であり、2009年4月6日から2010年4月5日の課税期間に生じている支出のうち年次投資償却限度額を超える金額を対象に償却が認められていた(Alan Melville, *Taxation Finance Act 2012 Seventeenth edition*, Prentice Hall, 2013, p. 156)。
- 38) Juliana Watterston, *op.cit.*, p. 150.
- 39) Alan Melville, *op.cit.* (2020)., pp. 365-367.
- 40) *Ibid.*, p. 542.