イギリスの所得税における事業からの所得にかかる基準期間の見直し

團野　正浩

はじめに

イギリスの所得税制度は，所得区分の概念があること，超過累進税率が採用されていること，総合課税方式が採用されていることなど，外形的には日本の制度によく似ているが，それぞれに異なる政治・経済・社会環境の中で成立してきたこともあり，細部を見ると多くの点で違いが見られる。

事業からの所得である trading income もその計算方法などにおいて日本の事業所得と共通点があるものの，課税期間という所得税の根幹的な部分において異なっている。

課税される所得の発生を認識する期間である課税期間については，日本の所得税では事業所得を含めたすべての所得に関して一律に暦年（1 月 1 日～12 月 31 日）を使っているのに対して，イギリスの所得税における trading income に関しては，納税者が選択した事業年度で所得計算を行い，その事業年度の決算日が属する課税年度（4 月 6 日～翌年 4 月 5 日）に帰属させるという独特の方法を採っている。

この trading income の課税期間の帰属ルールは「基準期間（basis period）」と呼ばれているが，その方式自体が複雑でわかりにくいことに加え，所得税の申告の際には合算して計算することになっている他の所得（不動産等からの所得である property income や雇用からの所得である employment income など）の帰属ルールとも異なっていることから，イギリスの所得税制度全体を直観的に捉えにくいものにしている。

外から見て分かりにくいルールであっても，納税者の中で一度定着してしまえば，それを見直さなければならない緊急性は低くなる。このルールについても，二重課税の発生など様々な問題が内在することが認識されているにも関わらず，具体的な見直しは行われてこなかった。しかし，近年のイギリス政府による税務手続の電子化推進の議論を契機に，2021 年になってようやく抜本的な見直しが行われることになった。

本稿では，イギリスの trading income を課税年度に帰属させる基準期間の仕組みと問題点を紹介するとともに，現在進行しつつある見直しの概要とポイントを解説する。その上で，今回の見直しの意義や日本への示唆などについて論じる。

なお，本稿においては，イギリスの税法の用語のうち，日本の税法にも類似の意味の用語がある場合，ほぼ同じ意味内容であれば日本語に置き換えるが，異なる意味内容が含まれる場合

には原語（英語）のまま使うこととする。

1　課税期間と帰属

(1)　課税期間

課税期間（tax period 又は taxable period）とは，課税標準の計算の基礎となる期間のことである。

日本の税法において，課税期間は，国税通則法２条９号でその定義が規定され，所得税法，法人税法など各租税実体法の中でその具体的な内容が規定されている。これらの規定によれば，例えば，日本の所得税の課税期間[1)]は暦年，法人税の課税期間は事業年度となっている（図表１参照）[2)]。

図表１　日本の所得税及び法人税における課税期間

国税通則法	
【課税期間】 国税に関する法律の規定により国税の課税標準の計算の基礎となる期間をいう。(国税通則法２条９号)	
↓	↓
所得税法	法人税法
所得税の課税期間　＝　暦年	法人税の課税期間　＝　事業年度
【課税標準】 居住者に対して課する所得税の課税標準は，総所得金額，退職所得金額及び山林所得金額とする。（所得税法 22 条） 【利子所得】 利子所得の金額は，その年中の利子等の収入金額とする。（所得税法 23 条） 【事業所得】 事業所得の金額は，その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする。（所得税法 27 条） 【給与所得】 給与所得の金額は，その年中の給与等の収入金額から給与所得控除額を控除した残額とする。（所得税法 29 条） ＊　これら以外の所得についても同様の定義規定がある。	【内国法人の課税所得の範囲】 内国法人に対しては，各事業年度の所得について，各事業年度の所得に対する法人税を課する。（法人税法 5 条） 【事業年度の意義】 この法律において「事業年度」とは，法人の財産及び損益の計算の単位となる期間で，法令で定めるもの又は法人の定款，寄附行為，規則，規約その他これらに準ずるものに定めるものをいい，（以下省略）（法人税法 13 条）

（注）下線は筆者が加筆
（出所）筆者作成

一方，相続税や酒税など一定の事実の発生などによって成立する税においては，課税期間という概念はない[3)]。

日本以外の国においても，課税標準の期間計算を行う所得税や法人税のような税目があれば，課税期間は，課税に関する基本的な概念として存在している。例えば，アメリカの内国歳入法では，所得税に関して，暦年（calendar year），会計年度（fiscal year），52-53 週（fiscal 52-53 weeks）が課税期間（taxable year）として規定されており[4]，また，詳細は後述するが，イギリスの所得税法でも，同様に課税期間が規定されている。

(2)　年度帰属の問題

課税物件や課税標準の構成要素がどの課税期間に属するかを年度帰属という。

所得税の課税期間は，所得の認識から課税までのプロセスにおいて，収入金額及び必要経費の帰属時期並びに各種控除（所得控除・税額控除）の帰属時期の二つの課税上の要素を決定している[5]。

日本の所得税では，収入金額及び必要経費の判断基準に関して，収入金額については，所得税法 36 条 1 項において「別段の定めがあるものを除き，その年において収入すべき金額」と定めており，また，必要経費については，同法 37 条 1 項において①「(収入を得るために）直接要した費用の額」及び②「その年における販売費，一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額」と定めている。

収入金額は「その年において収入すべき」という表現ぶりから，年度帰属が重要な要素であり，必要経費についても上記①は収入金額に直接対応する必要があるので間接的に年度帰属の問題があり，上記②は「その年における販売費，…費用の額」と表現されているように期間対応の費用であるので，直接的に年度帰属が問題となる。そして，年度帰属の判定ルールとしては，一般的には，収入金額については発生主義や実現主義[6]，必要経費については費用収益対応の原則などがあるとされている[7]。

---

1)　所得税では，年度帰属を論じる際に，「課税期間」ではなく，「課税年度」という表現を使うことが多い（ただし，これは所得税法上の用語ではない。）。例えば，水野忠恒（2015）『大系　租税法』（中央経済社）251 頁，注解所得税法研究会編（2019）『注解所得税法（六訂版）』（大蔵財務協会）258 頁，池本征男（2021）『所得税法　理論と計算（十五訂版）』（税務経理協会）15 頁など。

本稿では所得税に関しての考察をするが，後述するイギリスの tax year を「課税年度」と訳したことから，ここでは混乱をさけるために，日本の所得税の「課税期間」について「課税年度」という表現を使わない。

2)　日本で，所得税，法人税以外の税目で課税期間があるものとしては，贈与税（暦年），消費税（個人事業者は暦年，法人は事業年度）などがある。

3)　例えば，相続税は，相続又は遺贈により取得した財産に対して課税されるので，課税期間はない。

4)　Internal Revenue Code, s 441

5)　このように課税期間が二つの課税上の要素の帰属時期を決定していると考えることについては，注解所得税法研究会編・前掲注 1・259 頁を参照。

6)　金子宏（1995）「所得の年度帰属―権利確定主義は破綻したか」『所得概念の研究　所得課税の基礎理論上巻』（有斐閣）282 頁参照。

7)　金子宏（2021）『租税法（第 24 版）』（弘文堂）320 頁参照。

また，各種控除についても，最終的な所得税の計算過程において直接的に所得金額や税額から控除することになるので，その適用の可否の判断基準の一つである年度帰属は重要である。しかし，控除の適用要件が暦年末の現況であるもの（配偶者控除，扶養控除など），対象となる収入の帰属年分であるもの（配当控除）などがあり，年度帰属判定のルールは控除によって異なる。

年度帰属の問題は，直接的に課税標準の総額につながり，税額にも大きく影響する。特に，累進税率が適用される所得税などにおいては，連続する複数の課税期間の課税標準の総額が同じであっても，特定の課税期間にその多くの部分が帰属することになれば，累進税率によって多額の税負担が発生することになる[8)]。このことから，税務の現場においては，年度帰属を巡る問題が生じやすい。

(3)　課税期間を巡る議論

以上のように，年度帰属の問題は税務上の重要な論点のひとつであるが，そこで問題となるのは，所得計算に必要な要素である収入や費用がどの年度に帰属するかであって，課税期間自体は所与のものに過ぎず，制度論として課税期間を見直さなければならないという議論は，日本のように，課税期間が所得税は暦年，法人税は事業年度に統一され，それが納税者に定着している国においては存在し得ない。

しかし，これから述べるイギリスの所得税のように，所得の種類によって，課税期間への帰属ルールが異なる状況がある国においては，課税期間はどうあるべきかという議論が，制度の統一性・整合性，申告や納税の効率性，納税者から見た使い勝手などの観点から発生しうるものと考えられる。

以下，本稿では，イギリスの所得税の課税期間を巡る議論について整理をするとともに，考察を進めていくこととする。

2　イギリスの所得税における trading income（事業からの所得）に関する課税期間

(1)　イギリスの所得税における課税期間と基本的な計算方法

イギリスの所得税における課税期間は，「課税年度（tax year）」[9)] と呼ばれており，毎年 4 月 6 日から翌年 4 月 5 日までの 1 年間である[10)]。

二つの暦年をまたぐことから，例えば，2021 年 4 月 6 日から 2022 年 4 月 5 日までの課税年度は「2021-22 課税年度（2021 to 2022 tax year）」などと表記される。

---

8)　日本の法人税は，所得税のような累進税率を採っていないが，どの課税期間に帰属するかによって収益の繰延べができるかどうかの違いが生じるので，所得税と同様に年度帰属が租税負担の違いを生み出すことになる。

9)　Income Tax Act 2007（以下「ITA 2007」という。），s 4

すべての所得に対して同じ課税年度を基準として課税が行われることになっており，所得税の計算は，原則として，当該課税年度中に稼得された所得を合算して，税率を適用して行う[11)]。

所得税の計算に当たって，最初に，所得の性質に基づいたemployment income，trading income，property incomeなどの所得区分ごとに所得金額を計算する。そして，それらをnon-savings incomes，savings income及びdividend incomeの3種類に分けて合算する（図表2参照）。

図表2　イギリスの所得税における所得の合算

①　Non-savings incomes	• property income （日本では「不動産所得」に相当）
	• trading income （日本では「事業所得」に相当）
	• employment income, pension and some social security benefits （日本では「給与所得」,「雑所得」等に相当）
	• その他の所得 （日本では，「一時所得」,「雑所得」等に相当）
②　Savings income（日本では「利子所得」に相当）	
③　Dividend income（日本では「配当所得」に相当）	

（出所）筆者作成

次に，3種類に分類されて合算された所得から基礎控除（personal allowance）などの諸控除を引いた課税所得（taxable income）に対して，3段階の超過累進税率（図表3参照）を適用して所得税額を出す。その際の税率の適用には順番があり，最初に① non-savings incomes，次いで，② savings income，最後に③ dividend incomeに対して累進税率を適用する。

これにより，employment income，pension incomeなど担税力が比較的低いnon-savings incomesには低い税率（主にbasic rate）を適用し，利子や配当など担税力が高い所得には上積み税率（合算後の所得が多ければ，higher rateやadditional rate）を適用することになり[12)]，表面的な税率構造以上に累進性を高めるしくみになっている[13)]。

10）　このように暦年とは合わない課税年度は，教会暦（church year）に由来し，元々は年度末が3月25日であったが，1752年にグレゴリー暦を導入した際に，現在の4月5日に移ったとされている。（James, Malcolm（2021），*The UK Tax System: an introduction (Fourth edition)*, 16, Spiramus Press Ltd.）

11）　ITA 2007, Pt 2

12）「所得は，勤労性所得（給与・退職所得等），資産性所得（利子・配当・不動産・山林・譲渡所得等），資産勤労結合所得（事業所得）の3種類に大別することができるが，このうちでは，資産性所得が最も担税力が大きく，勤労性所得が最も担税力が小さい」（金子・前掲注7・221頁）とされている。

13）　このような税率の適用方法に加え，基礎控除や利子所得控除（saving allowance）の適用にも一定の所得制限がかけられていることで，累進性が一層高められている。

図表 3　イギリスの所得税の税率（2021-22 課税年度）

	適用される所得の範囲 （単位：ポンド）	税率
基礎控除	0-12,570	0%
Basic rate	12,571-50,270	20%
Higher rate	50,271-150,000	40%
Additional rate	150,001-	45%

（注）1　所得が 125,140 ポンドを超えると基礎控除が適用されなくなる。
　　2　各税率が適用される課税所得（基礎控除等を除いた所得）の範囲は，次のとおり（単位：ポンド）。
　　Basic rate:　1 - 37,700　　Higher rate: 37,701 - 150,000
　　Additional rate:　150,001 -
（出所）イギリス内国歳入関税庁 HP より筆者が作成
　　https://www.gov.uk/income-tax-rates（2022/03/03 閲覧）

(2)　trading income を認識するに当たっての事業年度と課税年度の乖離

上記 (1) の計算ルールの下で，事業からの所得である trading income は，non-savings incomes に分類される他の所得（employment income や property income など）と合算して課税される。

しかし，イギリスでは，法人形態を採っていない個人事業者やパートナーシップも任意の事業年度（accounting year）を設定することが認められているので，個人事業者やパートナーシップが 1 年間の利益を測定する事業年度と所得税の課税年度が乖離する場合があり，事業年度で測定された trading income と課税年度で測定された他の所得とを単純には合算できない。

このことから，事業年度内に事業から得られた所得を課税年度に帰属させるためのルールとして，基準期間（basis period）が決められている[14)]。そして，基準期間は，原則，課税年度内にある決算日（accounting date）が属する事業年度であり，その事業年度の損益を trading income として当該課税年度に帰属させる[15) 16)]。

例えば，毎年 6 月 30 日が決算日である 1 年間の事業年度を採用している個人事業者の場合，2021-22 課税年度（2021 年 4 月 6 日～2022 年 4 月 5 日）中に 2021 年 6 月 30 日の決算日が含まれることから，この日までの 1 年間の事業年度を基準期間として，その間の所得を 2021-22 課税年度の trading income として申告することになる（図表 4 参照）。

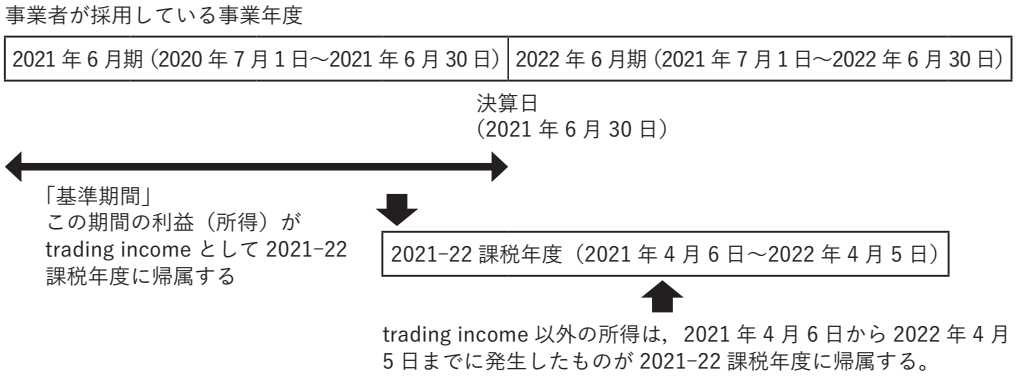
---

14)　Income Tax（Trading and Other Income）Act 2005（以下「ITTOIA 2005」という。），s 198（Finance Act 2022 による改正前）

15)　ITTOIA 2005, s 203（Finance Act 2022 による改正前）

16)　上記 1 (2)で説明した日本における収入金額及び必要経費の課税期間への年度帰属の問題と同様の議論は，イギリスの trading income に関しては，実質的には収入金額及び必要経費の事業年度への年度帰属の問題として存在することになる。

図表４　trading income を認識する際の事業年度と課税年度の乖離の調整ルール



（出所）筆者作成

なお，イギリスでは，法人も個人も任意に事業年度を設定することが可能であるが，法人税は，他の所得と合算する必要がなく，基準期間を設定して人為的に課税年度に統一する必要がないことから，法人が選択した事業年度がそのまま課税期間（chargeable accounting period）となっている[17]。

(3)　基準期間の重複と overlap profit

上記(2)の課税年度への帰属ルールでは，個人事業者等が継続的に同じ事業年度を使い続ける限りは，その期間の利益をそのまま使うだけなので，trading income の所得計算において実務上問題は生じない。

しかし，新たに事業を開始した時などにおいては，この帰属ルールの下では基準期間の重複（overlap period）が発生し，その結果，課税対象となる所得も二重に計上され，二重課税が生じる場合がある。

一般に，事業開始時等においては，事業開始の日から最初の決算日までの期間が課税年度とは一致せず，長さも 1 年（12 か月）ではないことが多いが，基準期間の適用に当たっては，初年度を除いて，原則として 1 年未満の期間を認めていない[18]。そのため，事業を開始してから 3 年間のうちで基準期間が重複してしまう期間が生じる[19]。

基準期間の重複によって二重に計上される所得は，overlap profit と呼ばれている。この overlap profit の記録を当該事業者が残しておき，将来の事業終了時又は会計期間変更時のよう

17）　Corporation Tax Act 2009（CTA 2009），ss 9-12

18）　ITTOIA 2005, s 198（Finance Act 2022 による改正前）において，基準期間は当該決算日を含む 12 か月としなければならないと規定されている。

19）　事業開始時の基準期間のルール及び基準期間重複の発生の仕組みについては，下記(4)及び(5)で詳しく説明する。

な変則的な基準期間での所得計算の際に，overlap profit relief として所得控除を受けることができる[20]。

(4)　事業開始時の基準期間のルール

上記の問題を発生させる原因となっている事業開始時の基準期間のルールは，具体的には，次のようになっている。

イ　事業開始１年目は，事業開始の日が属する課税年度の所得として計算することになり，事業開始の日から当該課税年度の末日（4 月 5 日）までの期間が基準期間になる[21]。

ロ　２年目については，

①　事業を開始した日から最初の決算日が来るまでの期間が１年以内の場合，事業を開始した日から１年間が基準期間になる[22]。

②　事業を開始した日から最初の決算日が来るまでの期間が１年超の場合，課税年度の開始日（4 月 6 日）から終了日（翌年 4 月 5 日）までの１年間が基準期間になる[23]。

ハ　３年目以降は，決算日終了後から次の決算日までの１年間が基準期間になる（つまり，事業年度が基準期間になる。）。

ニ　個人事業者等が選択した決算日が 3 月 31 日～4 月 4 日のいずれかである場合には，課税年度の終了日（4 月 5 日）と近接していることから，同一の日とみなす[24]。

(5)　事業開始時における基準期間の重複

このルールの下では，事業開始時において，事業年度を課税年度と一致するように設定しない限りは，以下の事例１[25] で示すように基準期間の重複が発生する（なお，事例１のハだけは２年目から事業年度と課税年度がほぼ一致しているので，基準期間は重複しない。）。

【事例 1】

ある個人事業者が 2018 年 11 月 1 日に事業を開始した。

事業開始後の最初の決算日の設定によって，最初の 3 課税年度の基準期間は次のように変わる。

20）　ITTOIA 2005, ss 204-207（Finance Act 2022 による改正前）

21）　ITTOIA 2005, s 199（Finance Act 2022 による改正前）

22）　ITTOIA 2005, s 200（Finance Act 2022 による改正前）

23）　ITTOIA 2005, s 201（Finance Act 2022 による改正前）

24）　ITTOIA 2005, ss 208-210（Finance Act 2022 による改正前）

25）　この事例は，Hunt, Mark and Finney, Malcolm（2020），*UK Taxation: A Simplified Guide for Students (Finance Act 2020 ed.)*, 45-47, Spiramus Press Ltd. の設例を参考にして，異なる「事業開始日」及び「最初の決算日」を筆者が設定したものである。

イ　最初の決算日が 2019 年 9 月 30 日（事業開始（2018 年 11 月 1 日）から 11 か月後）の場合

（基準期間）《2 年目に上記(4)ロ①のルールが適用》

2018/19 課税年度：2018 年 11 月 1 日～2019 年 4 月 5 日（5 か月）

2019/20 課税年度：2018 年 11 月 1 日～2019 年 10 月 31 日（12 か月）

2020/21 課税年度：2019 年 10 月 1 日～2020 年 9 月 30 日（12 か月）

（重複する基準期間）

2018 年 11 月 1 日から 2019 年 4 月 5 日までの 5 か月分，2019 年 10 月 1 日から 2019 年 10 月 31 日までの 1 か月分　＊合計で 6 か月分

ロ　最初の決算日が 2019 年 10 月 31 日（事業開始（2018 年 11 月 1 日）から 12 か月後）の場合

（基準期間）《2 年目に上記(4)ロ①のルールが適用》

2018/19 課税年度：2018 年 11 月 1 日～2019 年 4 月 5 日（5 か月）

2019/20 課税年度：2018 年 11 月 1 日～2019 年 10 月 31 日（12 か月）

2020/21 課税年度：2019 年 11 月 1 日～2020 年 10 月 31 日（12 か月）

（重複する基準期間）

2018 年 11 月 1 日から 2019 年 4 月 5 日までの 5 か月分

ハ　最初の決算日が 2020 年 3 月 31 日（事業開始（2018 年 11 月 1 日）から 17 か月後）の場合

（基準期間）《2 年目に上記(4)ロ②のルールが適用》

2018/19 課税年度：2018 年 11 月 1 日～2019 年 4 月 5 日（5 か月）

2019/20 課税年度：2019 年 4 月 6 日～2020 年 3 月 31 日（12 か月）

＊　最初の決算日 2020 年 3 月 31 日は課税年度末の 4 月 5 日に近接しているので同一の日とみなされ，端数の日数（2020 年 4 月 1 日～5 日の 5 日間）は無視される《上記(4)ニのルールが適用》。

2020/21 課税年度：2020 年 4 月 1 日～2021 年 3 月 31 日（12 か月）

（重複する基準期間）

なし

ニ　最初の決算日が 2020 年 4 月 30 日（事業開始（2018 年 11 月 1 日）から 18 か月後）の場合

（基準期間）《2 年目に上記(4)ロ②のルールが適用》

2018/19 課税年度：2018 年 11 月 1 日～2019 年 4 月 5 日（5 か月）
2019/20 課税年度：2019 年 4 月 6 日～2020 年 4 月 5 日（12 か月）
2020/21 課税年度：2019 年 5 月 1 日～2020 年 4 月 30 日（12 か月）
（重複する基準期間）
2019 年 5 月 1 日から 2020 年 4 月 5 日までの 11 か月分

(6)　事業を止める場合の基準期間と overlap profit relief の適用

事業を止める場合には，直前の決算日の翌日から事業終了の日までの期間を基準期間とする。ただし，直前の決算日と事業終了の日が同じ課税年度内にある場合には，直前の事業年度の最初の日から事業終了の日までの期間を基準期間とする[26]。

事業終了の日を含む基準期間の所得の計算に際しては，当該事業者が引き継いできた overlap profit があれば，その額を overlap profit relief として所得から控除することができる[27]。

(7)　事業年度を変更する場合の取扱い

個人事業者等は，イギリスの税務当局である内国歳入関税庁（HM Revenue and Customs: HMRC）への事前通知などを条件として，事業年度を変更することができる。

事業年度を変更すると，基準期間の変更が必要になり，一時的に基準期間が重複するケースや基準期間が 1 年超になるケースが生じるが，この場合にもルールが決められている[28]。

もし基準期間が重複すれば，overlap profit が生じることになるので，その額を将来に引き継ぐことになる。

また，基準期間が 1 年超になる場合には，これまで引き継いできた overlap profit のうち，基準期間が 1 年を超過した期間に対応する額を overlap profit relief として所得から控除することができる。

(8)　日本との比較から見たイギリスの trading income の課税期間に関する制度の特徴

ここまでイギリスの trading income の課税期間に関する現行の制度を説明してきたが，日本の所得税との比較からイギリスの制度の特徴は以下の点にあると考えられる。

イ　所得間の課税される時期のずれ

日本では，所得税のうち，申告を要するものについては，原則，暦年（1 月 1 日から 12 月 31 日まで）の課税期間が統一されており，このことから，所得の合算や損益通算は共通

26）　ITTOIA 2005, s 202（Finance Act 2022 による改正前）
27）　ITTOIA 2005, s 205（Finance Act 2022 による改正前）
28）　ITTOIA 2005, ss 214-220（Finance Act 2022 による改正前）

の期間に関して行うことができる。

なお，所得税基本通達では，利子所得については 36-2，配当所得については 36-4，不動産所得については 36-5，事業所得については 36-8 などで所得の種類毎に「収入すべき時期」が規定されているが，これらは，暦年の課税期間を前提として，各所得の年度帰属を定めているのであり，課税期間が所得毎に異なるというわけではない。

他方，イギリスの所得税は，帰属する課税年度（4 月 6 日から翌年 4 月 5 日まで）は統一されているものの，trading income とその他の所得は，損益が発生する期間が異なっている。そのため，所得の合算や損益通算も事実上異なる期間に関して行うことになる。

ロ　企業会計と税務会計の分離

日本の所得税の計算における事業所得の金額は「その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額」（所得税法 27 条 2 項）とされており，収入金額については所得税法 36 条，必要経費については同法 37 条でそれぞれ規定されている。そして，所得税法は，これらの計算の基礎となる決算書の作成を暦年ベースで個人事業者に対して求めている。

日本では，所得税法のみが個人事業者に対して決算書の作成を求めていることから，多くの人にとっては，この暦年による決算書が唯一の決算書であり，所得税の申告に使われる。

これに対して，イギリスでは，所得税の対象となる trading income の金額は，「一般に公正妥当と認められた会計慣行（Generally Accepted Accounting Practice: GAAP）」に基づいて計算することになっており[29]，かつ，個人事業者やパートナーシップは事業年度を自由に設定できることから，まずは企業会計ベースの決算書が作成される。そして，所得税の課税期間である課税年度は事業年度とは異なる期間であり，また，各種の税務調整もあるので，申告時において企業会計から税務会計への置き換えのプロセスが必要となる。

このように企業会計と税務会計が分離していること[30] から，イギリスの trading income の計算は，実際にかかる手間はどうであれ，日本の事業所得の計算に比べると煩雑さがあるように見える。

ハ　二重課税の存在

日本の所得税の課税期間は，暦年で統一されていることから，課税期間の重複に起因する二重課税は発生しない。また，別の理由による二重課税（法人・個人間の二重課税や国外で稼得した利益への二重課税など）が発生しても，原則として同じ課税期間内で解決す

29）　ITTOIA 2005, s 25

30）　イギリスにおける企業会計と税務会計の分離は，会計期間と課税期間の関係だけではない。例えば，企業会計で認められる減価償却（depreciation）を税務上は費用として認めない一方で，資本控除（capital allowance）を税務上認容していることなども挙げられる。矢内一好（2019）『日本・税務会計形成史―法人税・企業会計・商法の関連性』（中央経済社）72 頁参照。

る（配当控除，外国税額控除など）。

他方，イギリスの trading income に関しては，主に事業開始のタイミングで基準期間（課税期間）の重複が起きることで，overlap profit に起因する二重課税が発生する。そして，この問題は overlap profit relief という所得控除を将来使うことで最終的には解消できるが，この所得控除を使うことができるタイミングが事業終了時や事業年度変更時に限られているために，長期間にわたって二重課税の状態が続くおそれがある。

3　trading income にかかる基準期間を巡る問題

(1)　基準期間の見直しの動き

2021 年 3 月 23 日，イギリスの内国歳入関税庁は，「21 世紀の税制を支える税務行政のフレームワーク（The tax administration framework: Supporting a 21st century tax system）」という表題の文書[31] を公表し，国民に対して税務行政の効率化に関しての意見を求めた。その中で示された「課税方式の改善」というテーマの論点の一つが trading income に係る基準期間の見直しであった。

このような論点が取り上げられた背景としては，Making Tax Digital プログラム（以下「MTD プログラム」という。）の導入がある[32]。これは，帳簿保存から申告までをソフトウェアを使って電子的に行うことを義務付ける施策であり，このプログラムの下で，既に付加価値税（VAT）については，すべての登録事業者が電子帳簿保存及び電子申告を義務付けられている。そして，所得税については，2024 年 4 月 6 日以降に，所得が 10,000 ポンドを超える事業者や不動産所得者に対して電子帳簿保存や電子申告が義務付けられる予定である[33]。内国歳入関税庁としては，MTD プログラムの適用が所得税に拡大するまでに，trading income に関する煩雑な手続きを

31）　https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/972148/The_tax_administration_framework_Supporting_a_21st_century_tax_system_-_call_for_evidence.pdf（2022/02/25 閲覧）

32）　今回の基準期間の見直しを直接的に提言したのは，上記の 2021 年 3 月の文書であるが，内国歳入関税庁は，それ以前の 2016 年 8 月 15 日にも，MTD プログラムの本格実施に向けて解決すべきいくつかの論点について意見聴取するための文書を出しており，その一つである「法人形態を採らない事業者の税務の簡素化（Business Income Tax: Simplifying tax for unincorporated businesses）」という文書の中で，基準期間の問題点を指摘するとともに，見直しの方向性について納税者等に意見を求めている。
https://www.gov.uk/government/consultations/business-income-tax-simplifying-tax-for-unincorporated-businesses（2022/04/07 閲覧）

33）　HM Revenue & Customs（2022），*Policy paper - Overview of Making Tax Digital (Updated 1 April 2022)* 参照。
https://www.gov.uk/government/publications/making-tax-digital/overview-of-making-tax-digital（2022/04/28 閲覧）

改善する必要があり，それが今回の基準期間の見直しにつながった。

基準期間の見直しを実施するための納税者等からの正式な意見聴取（コンサルテーション）は，「基準期間改革に関する意見聴取（Basis period reform: consultation）」という文書（以下「コンサルテーション・ペーパー」という。）[34] を公表する形で 2021 年 7 月 20 日から 8 月 31 日まで行われた。また，同じタイミングで，本件に係る法律案（「所得税における基準期間改革（Policy paper - Income Tax: basis period reform）」[35]）を公表して，これに対しても専門家等からの意見を求めた。

(2)　基準期間の問題点

コンサルテーション・ペーパーでは，基準期間に関する問題点を税務当局の側から指摘している。

そのポイントは，以下のようにまとめることができる。

イ　基準期間と課税年度との間のタイムラグの問題[36]

事業者が採用している事業年度を基準期間にしていることは，基準期間が常に 1 年間であることを確保し，実務的には経理処理から申告までの手続きが直線的であり，所得を申告時にあらためて期間配分する必要がないというメリットがある一方で，課税年度との間にタイムラグを生じさせることになる。

極端なケースを示すと，課税年度がスタートする 4 月 6 日を決算日とする 1 年間の事業年度を個人事業者が採っている場合，2021-22 課税年度（2021 年 4 月 6 日～2022 年 4 月 5 日）に対応する基準期間は 2020 年 4 月 7 日～2021 年 4 月 6 日となり，課税年度と基準期間が重なる日は 1 日しかないことになる。

このように基準期間が対応する課税年度をほとんどカバーしていないことが起こりうることは問題であり，実務的にも，所得の発生とそれに対する課税にタイムラグがあると，事業者が納税計画を立てられないという状況も生じる。

ロ　他の所得とは異なるルールであるという問題[37]

損益の発生を認識する計算期間が trading income と他の所得とでは異なるために，事業に関する会計処理のなかで，trading income とは異なる所得に分類すべきものが含まれている場合には，その課税年度への帰属などに関して混乱が生じる。

ハ　基準期間の重複に伴う overlap profit 及び overlap profit relief の問題[38]

現行の基準期間の考え方では，事業の開始の時点で基準期間の重複が発生して，それに

34）　https://www.gov.uk/government/consultations/basis-period-reform（2022/02/25 閲覧）
35）　https://www.gov.uk/government/publications/income-tax-basis-period-reform（2022/02/25 閲覧）
36）　コンサルテーション・ペーパー　para. 2.7-2.8 参照。
37）　コンサルテーション・ペーパー　para. 1.4 参照。

伴って，課税の対象となる所得の重複である overlap profit が発生する。

新規でビジネスを始めた者には，事業開始時点の基準期間に係る複雑な手続きに加えて，この overlap profit に対する二重課税の負担があり，その後も overlap profit relief による控除が認められるまでの間は，その状態で待つ必要がある。

また，長期間 overlap profit の記録を持ち続けること自体が負担になっている。事業者によっては，過去に得た overlap profit の情報を失ってしまい，自分に overlap profit relief を使う資格があるのか，どのように計算すればよいのかなどを知らないケースもある。

ニ　基準期間を使うことによる煩雑さの問題[39)]

基準期間を使うことで，課税年度とは別の期間をベースに会計処理を行い，また，必要に応じて overlap profit や overlap profit relief の処理もしなければならないことから，個人事業者等にとって税務処理全般が煩雑になってしまっている。

内国歳入関税庁によれば，個人事業者等の多くは基準期間に関して毎年ミスをしており，個人事業者の 22% が申告書に基準期間がいつであるかを記載していない。また，決算日が 4 月 5 日の個人事業者の中には，基準期間の重複はなく，overlap profit は発生していないにも関わらず，申告で控除を求めるケースもある。

4　trading income にかかる基準期間（課税年度への帰属ルール）の見直し

(1)　trading income にかかる基準期間の見直しに関する意見聴取の結果

trading income にかかる基準期間の見直しは，2021 年 7 月にその原案がコンサルテーション・ペーパーで示され，納税者や士業団体などからの意見聴取を経て，2021 年 10 月に内容が確定した。そして，この内容は 2022 年度歳入法案（Finance Bill 2022）に取り込まれて，議会の審議を経て，2022 年度歳入法（Finance Act 2022）として成立した。

本件に係る意見聴取[40)] では，その方向性については概ね理解が得られたが，実施に当たっての準備期間の確保が要望された。そして，当初の意見聴取前の時点（2021 年 7 月）では，2022-23 年度を移行年度，2023-24 年度から完全実施する案が示されていたが，意見聴取後に，1 年間の延期を決定した。この結果，2023-24 年度が移行年度，2024-25 年度から完全実施というスケジュールになった。

38）　コンサルテーション・ペーパー　para. 2.9 参照。

39）　コンサルテーション・ペーパー　para. 2.10 参照。

40）　HM Revenue & Customs (2021)，*Consultation outcome - Summary of responses (Updated 4 November 2021)* 参照。
https://www.gov.uk/government/consultations/basis-period-reform/outcome/summary-of-responses（2022/02/25 閲覧）

(2)　見直しの内容

今回の見直しでは，trading income の帰属ルールを事業者が採用している事業年度から課税年度に変更する。具体的には，課税年度に対応する期間に発生した所得を直接当該課税年度に帰属させることになる。

なお，本件にかかるコンサルテーション・ペーパー等では，これまでのルールを「現行年度基準（current year basis)」[41] と呼ぶのに対して，この見直されたルールを「課税年度基準（tax year basis)」と呼んでいる。

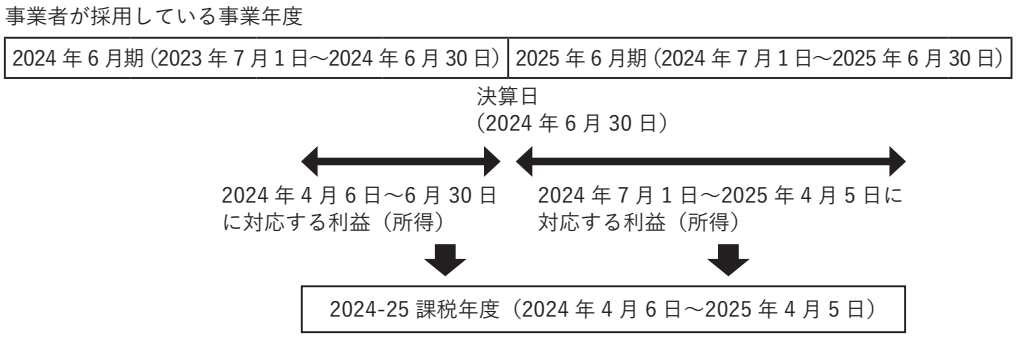
見直し内容は，以下のとおりである[42]。

イ　所得の課税年度への割振り[43]

課税年度基準による見直し後は，個人事業者等の trading income にかかる所得は課税年度をベースに認識することになり，一つの課税年度が二つの事業年度をまたぐ場合には，課税年度と重なる期間を基準に所得の按分計算を行って，当該課税年度に帰属する trading income を求めることになる。

例えば，毎年 6 月 30 日を決算日とする個人事業者の場合には，2024-25 課税年度（2024 年 4 月 6 日～2025 年 4 月 5 日）の trading income は，2024 年 4 月 6 日～6 月 30 日に対応する所得と 2024 年 7 月 1 日～2025 年 4 月 5 日に対応する所得を合算したものになる（図表 5 参照)。

図表 5　課税年度基準を使った場合の trading income の割振り



（出所）筆者作成

41）「現行年度基準（current year basis)」とは，元々は現行課税年度を基準として課税する方式全般を意味し，1990 年代前半までの所得税の課税方式であった「前年度基準（preceding year basis)」と区別するために使われた呼び名である。現在は，事業年度に稼得された所得を現行課税年度に帰属させる方式（基準期間を使った現在の方式）を意味するものとされている。(Macdonald, Graeme (1990), The reform of the preceding year basis of assessment, *British Tax Review* 1990, 5, 190-199 参照)

42）具体的な改正内容については，Finance Act 2022, s 7 及び同法 schedule 1 を参照のこと。以下，本稿では，コンサルテーション・ペーパーで示された内容を中心に紹介する。

43）コンサルテーション・ペーパー　para.3.8-3.9 参照。

ロ　暫定的な所得の推計と修正申告[44)]

課税年度基準の導入で，所得の発生する時期と課税のタイミングが一致するが，個人事業者等は所得の把握を事業年度単位で行っていることから，課税年度の後半部分の所得を正確に把握することが難しい場合がある。特に，決算日が遅い（課税年度の後半に設定してある）事業者ほど当該部分の所得の計算が申告（申告期限[45)]は，紙の申告の場合には課税年度終了後の10月31日，オンラインでの申告の場合には課税年度終了後の1月31日）時点で困難になる。

そのような個人事業者等は，課税年度の後半部分の所得を推計することで所得金額を算出して申告する所得税額を計算する。そして，最終的にこの期間に割り当てる所得が確定した時点で修正申告を提出する。

上記の図表5で示した事例では，2024-25課税年度のうち2024年7月1日～2025年4月5日の所得は，2025年6月期の事業年度の利益から計算するため，課税年度の終了日から3か月後の2025年6月30日まで確定しない。この場合には，課税年度末において正確な所得金額が把握できなくても，申告期限（紙の申告の場合は2025年10月31日，オンラインでの申告の場合は2026年1月31日）までには2025年6月期の事業年度の決算は終えており，正確な所得金額の把握及び所得税額の計算が間に合うので問題はないと考えられる。

しかし，事業年度の決算日が1月末や2月末のように課税年度の後半時期に設定してある場合には，申告時点では後半の事業年度の決算が終わっておらず，正確な所得金額の把握ができないので，2024-25課税年度のtrading incomeの申告は推計値で行い，その後，確定した時点で修正申告を行うことになる。

ハ　決算日が3月31日と4月5日の間に設定されている場合の取扱い[46)]

今回の見直しでは，事業年度が課税年度に一致しない場合には，ずれる部分についての所得を日割り計算するのが原則的な方法である。しかし，現状では，かなりの割合の個人事業者等は，営業上の理由から，4月5日を決算日にするよりは（多くの法人が使っている）3月31日を決算日にしている。そうすると，これらの者は，5日間のために，煩雑な日割り計算を毎年行うことになる。

そこで，決算日が3月31日と4月5日の間に設定されている場合には，一律に課税年度末に決算日が設定されているとみなして，3月31日から4月5日までのわずかな期間の日割り計算をせずに済むようにした。

このような取扱いは，これまでは，事業開始後3年間の基準期間の調整の際にだけ認め

44）　コンサルテーション・ペーパー　para. 3.10-3.13参照。
45）　Tax Management Act 1970（TMA 1970），s 8
46）　コンサルテーション・ペーパー　para. 3.14-3.20参照。

られていたが，今回の見直しで，事業が継続している途中の年度においても認められることになった[47]。

ニ　事業開始時・終了時・事業年度変更時の取扱い[48]

事業開始時において，初年度は，これまでのルールと同様に，事業開始時から課税年度末までの期間で課税されるが，2年目以降は，課税年度で課税されるので，特別な調整は必要ではなく，overlap profit も発生しない。

また，事業終了のときも，通常の課税年度のルールが適用されるので，最終年度は，課税年度開始の日から事業終了の日までの期間で課税される。

さらに，事業年度の変更のときも，課税年度に所得を割り振る計算方法が変わるだけなので，overlap profit が発生することはなく，overlap profit relief を使う機会もない。

ホ　パートナーシップの取扱い[49]

パートナーシップは，原則として，パートナー個人単位で課税されているが，その課税ルールは課税年度基準の導入後も同様であるが，各パートナーの所得計算が個人事業者と同様の影響を受けることになる。

(3)　移行年度における特例措置

すでに上記(1)でも言及したように，見直し後の新ルールは，2023-24 課税年度を移行年度として，2024-25 課税年度以降が本格実施となる。

移行に関する問題点及びそれへの対応策は，以下のとおりである[50]。

イ　移行に伴って発生する問題

この移行に当たっては，次の問題があるとされている。

- 基準期間を現行年度基準から課税年度基準に切り替える際に，従来の事業年度の終了から次の課税年度末までの1年超の期間が基準期間になってしまう。その結果，事業者によっては，一時的に多額の所得が発生して，多くの納税をすることになる。
- これまで引き継がれてきた overlap profit を今後 overlap profit relief として使う機会がなくなり，既に発生している二重課税が解消されず放置されたままになる。

ロ　特例措置

上記の問題を解決するために，次の特例措置が講じられることになった。

---

47)　今回の trading income の基準期間にかかる一連の見直しのうち，課税年度末の直前に事業年度の決算日が設定されている場合の取扱いに関しては，不動産等からの所得である property income についても同様の取扱いをする改正が行われた（Finance Act 2022, s 8）。

48)　コンサルテーション・ペーパー　para. 3.21-3.28 参照。

49)　コンサルテーション・ペーパー　para. 3.29-3.31 参照。

50)　コンサルテーション・ペーパー　para. 4.1-4.10 参照。

- 移行年度において，overlap profit relief を使うことを認める。そして，その後の年度については，overlap profit relief の使用は認めない。
- 移行年度の所得は，従来のルールによる事業年度の所得と当該事業年度終了後から当該課税年度末までの期間の所得を合算したものになるが，そこから overlap profit relief を使って所得控除しても，その所得が従来の事業年度の所得を上回る場合には，上回る部分を 5 年間で分割して課税する（つまり，4 年間段階的に課税の繰延べを行う。）。

ハ　移行時の所得計算の事例

移行時の所得計算については，コンサルテーション・ペーパーの中で 3 つの事例が示されている[51)]。

コンサルテーション・ペーパーでは移行年度を 2022-23 課税年度に設定していたが，その後，実施時期の 1 年延期が決定されたことから，以下の事例は，移行年度が 2023-24 課税年度の場合に修正（事例のすべての日付を 1 年後ろ倒し）している。

【事例 2 − 1】（移行年度の所得が従来の事業年度の所得を上回る場合）

4 月 30 日を決算日とする個人事業者である。この事業者は，2023 年 4 月 30 日を決算日とする事業年度で 55,000 ポンド，2024 年 4 月 30 日を決算日とする事業年度で 66,000 ポンドの所得を得た。

なお，この事業者は overlap profit relief の権利を 20,000 ポンド持っている。

（2023-24 課税年度の所得）

従来の事業年度（2023 年 4 月 30 日決算）の所得		55,000 ポンド
従来の事業年度が終了してから課税年度末までの期間（2023 年 5 月 1 日〜2024 年 4 月 5 日）の所得		
66,000 × 11/12	=	60,500 ポンド
overlap profit relief の適用		▲　20,000 ポンド
2023-24 課税年度の所得		95,500 ポンド

＊　2023-24 課税年度の所得は，従来の事業年度の所得を上回るので，超過利益の 5 年間の分割を行う。

51）コンサルテーション・ペーパー　Annex B

（5年間分割できる所得の額）

従来の事業年度の所得よりも2023-24年度の所得が多くなる部分

95,000　－　55,000　＝　40,500ポンド

超過部分を5年に分割したときの1年分

40,500　／　5　＝　8,100ポンド

2023-24年度に実際に課税される所得の額

55,000　＋　8,100　＝　63,100ポンド

翌課税年度以降4年間は，追加的に8,100ポンドを各課税年度の所得に加算されることになる。

【事例2－2】（移行年度の所得が従来の事業年度の所得を上回らない場合）

6月30日を決算日とする個人事業者である。この事業者は，2023年6月30日を決算日とする事業年度で35,000ポンド，2024年6月30日を決算日とする事業年度で20,000ポンドの所得を得た。

なお，この事業者はoverlap profit reliefの権利を30,000ポンド持っている。

（2023-24課税年度の所得）

従来の事業年度（2023年6月30日決算）の所得　35,000ポンド

従来の事業年度が終了してから課税年度末までの期間（2023年7月1日～2024年4月5日）の所得

20,000 × 9/12　＝　15,000ポンド

overlap profit reliefの適用　▲　30,000ポンド

2023-24課税年度の所得　20,000ポンド

＊　2023-24課税年度の所得は，従来の事業年度の所得を上回らないので，超過利益の5年間の分割は行わない。

【事例2－3】（パートナーシップの場合）

AとBは，お互いに持分50%を保有するパートナーシップとして事業を行っており，このパートナーシップの決算日は9月30日である。パートナーシップとして2023年9月30日を決算日とする事業年度で130,000ポンド，2024年9月30日を決算日とする事業年度で92,000ポンドの所得を得た。

なお，二人のうちoverlap profit reliefの権利をパートナーAは40,000ポンド，パートナーBは10,000ポンド持っている。

（パートナーＡの 2023-24 課税年度の所得）

従来の事業年度（2023 年 9 月 30 日決算）の所得　　130,000／2 = 65,000 ポンド

従来の事業年度が終了してから課税年度末までの期間（2023 年 10 月 1 日～2024 年 4 月 5 日）の所得

92,000 × 6/12 × 1/2　=　23,000 ポンド

overlap profit relief の適用　▲ 40,000 ポンド

2023-24 課税年度の所得　48,000 ポンド

＊　2023-24 課税年度の所得は，従来の事業年度の所得を上回らないので，超過利益の 5 年間の分割は行わない。

（パートナーＢの 2023-24 課税年度の所得）

従来の事業年度（2023 年 9 月 30 日決算）の所得　　130,000／2 = 65,000 ポンド

従来の事業年度が終了してから課税年度末までの期間（2023 年 10 月 1 日～2024 年 4 月 5 日）の所得

92,000 × 6/12 × 1/2　=　23,000 ポンド

overlap profit relief の適用　▲ 10,000 ポンド

2023-24 課税年度の所得　78,000 ポンド

＊　2023-24 課税年度の所得は，従来の事業年度の所得を上回るので，超過利益の 5 年間の分割を行う。

（5 年間分割できる所得の額）

従来の事業年度の所得よりも 2023-24 年度の所得が多くなる部分

78,000　－　65,000　=　13,000 ポンド

超過部分を 5 年に分割したときの 1 年分

13,000　／　5　=　2,600 ポンド

パートナーＢが 2023-24 年度に実際に課税される所得の額

65,000　＋　2,600　=　67,600 ポンド

翌課税年度以降 4 年間は，パートナーＢは，追加的に 2,600 ポンドを各課税年度の所得に加算されることになる。

(4)　異なる選択肢の検討

コンサルテーション・ペーパーでは，上述の方法とは別の選択肢として以下の二つの方法も提示しているが，それぞれに問題があるとしている[52]。

イ　事業年度を課税年度に合わせることを義務付ける方法

事業年度を課税年度に合わせることは，新たに事業を開始する個人事業者等には負担はないものの，既に事業を行っており overlap profit を引き継いでいる個人事業者等には二重課税の状態が解消されないという問題がある。

また，事業年度が課税年度に統一されると，会計士など会計業務に携わる専門家の業務のピークが一時期に集中してしまうことにもなる。

ロ　法人税と同様に事業年度に合わせて課税する方法

この方法を採った場合でも，新たに事業を開始する個人事業者等には負担はないものの，既に事業を行っており overlap profit を引き継いでいる個人事業者等には二重課税の状態が解消されないという問題がある。

また，申告納税制度を事業年度に合わせることには，システム対応などに膨大な費用がかかる。

(5)　今回の見直しで期待される効果

今回の trading income に係る基準期間の見直しで期待される効果は，次の点にあるとされている[53]。

イ　納税者から見た煩雑さの軽減

trading income の計算期間を他の所得と同じにすることで納税者から見て実務的な煩雑さを減らすことになる。

ロ　システム化後の税務手続の簡素化

MTD プログラムが所得税で実施されるようになると，納税者からの定期的な報告が重要になるが，trading income の計算期間が課税年度に一致することで，報告の回数を減らすことが期待されている。

ハ　二重課税の排除

課税年度基準にすることで，課税期間の重複が起きないことから，二重課税も生じなくなる。

---

52)　コンサルテーション・ペーパー　para. 3.34–3.39 参照。

53)　コンサルテーション・ペーパー　para. 1.1–1.7, 3.1–3.7 参照。

5　考察及び日本への示唆

(1)　これまでの経緯を踏まえた評価

イ　今回の見直しをどう捉えるか

今回の基準期間の見直しに関して，最近の議論だけを見ていると，二重課税など現在の制度の問題をこれまで放置してきたことに対する疑問やより抜本的な改革の必要性を指摘する意見などもあるのかも知れない。

しかし，先に述べたように，今回の見直しの議論は，直接的には2021年3月に公表された文書から始まったが，課税期間の問題はそれ以前から指摘されていることから，もっと長いスパンで評価されるべきものと考えられる。

ロ　申告納税制度導入時から続く議論

イギリスの所得税制度は，長らく賦課課税制度を採っていたが，1994年歳入法（Finance Act 1994）によって所得税及びキャピタルゲイン税に申告納税制度（self-assessment）が導入され[54]，1996-97年度から実施された。

この制度改革の検討の過程において，これまで前年度基準が適用されていた課税期間や所得区分毎にバラバラであった計算方法についても見直しが行われた[55]。

一連の見直しの中で，特に個人事業者の所得（当時はtrading incomeではなくSchedule Dという所得区分で呼ばれていた。）に対する課税については，課税期間をどうするかにつき検討された。その検討では，申告納税制度の下でいかに簡素で納税者に負担が少ない形で課税できるかにつき考慮された[56]。

1992年及び1993年のコンサルテーション・ペーパー[57]では，課税期間について，事業年度に合わせる方法や課税年度に合わせる方法が検討された。そして，納税者などからの幾度かの意見聴取を経て，最終的に選択されたのが，課税年度に合わせる方法である現在の現行年度基準である。

54）　Finance Act 1994, s 178

55）　これまでの経緯については，Macdonald・前掲注41を参照。

56）　この見直しに関して当時出された納税者等への意見聴取のための資料（コンサルテーション・ペーパー）では，個人事業者の税務の見直しの方向性として，①納税者にとって理解しやすい制度の構築，②納税者及び税務当局双方にとってより簡素でより効率的な制度の構築，③税務当局が納税者の作成した会計処理について追加的な処理を加えずに普通に受け入れることが可能な環境にすること，④納税者が正しいタイミングで正しい税額を税務当局の介入なく普通に自ら支払うことができる環境にすること，⑤個人に関する所得税の制度を簡素化した上で統合してさらに改善していくための道筋をつけること，の5点が示されていたとされる。(Shipwright, Adrian J. (1992), Consultative Document on a simpler system for taxing the self employed, *British Tax Review* 1992, 1, 12-20参照)

57）　Shipwright・前掲注56及びShipwright (1993), Consultative Document on a simpler system for assessing personal tax, *British Tax Review* 1993, 2, 65-70参照。

しかし，この課税期間の見直しは，所得区分毎の課税期間の統一などは実現できたものの，制度の複雑さを完全には排除できず，導入当初から批判があった[58]。そして，この問題に対して，税務行政の電子化を契機に取り組んだのが，今回の基準期間の見直しである。

ハ　一連の改革の最終段階としての位置づけ

これら一連の経緯を踏まえると，基準期間の見直しは，1990 年代の申告納税方式への導入に伴う改革の最終段階に位置づけられると評価することができる。

(2)　納税者利便の観点からの評価

イ　納税コスト

これまでの一連の議論においては，納税者（特に個人事業者等）が申告や納税のために負担するコストである納税コスト（compliance cost）をいかに下げるかということが主要な論点であった。

そして，今回の見直しが個人事業者等に及ぼす影響を納税コストの観点から見ると，次のように評価することができる。

①　現行制度の利便性

イギリスでは，個人事業者等が作成する企業会計と税務会計が分離した状況となっており，それが今後も続くと考えた場合には，現行制度にも一定の合理性があると考えられる。少なくとも，overlap profit を抱えていない個人事業者等にとっては，課税のタイミングが現実の利益の発生よりもかなり後にはなるものの，事業年度にかかる利益が確定した後に申告するのであれば，それ自体は個々の個人事業者等には決して煩雑なものではなく，継続的に事業を続けるということを前提に見れば，むしろ効率的な制度であるという見方もできる。そうすると，これら継続的な個人事業者等にとっての納税コストは決して高いものではない。一方，新規の個人事業者等にとっては，煩雑な事務処理，overlap profit の発生などから納税コストが高い。

②　見直し後の利便性

見直し後の制度においては，事業年度にかかる利益をベースに課税する方式は変わっていないものの，事業年度と課税年度が一致していない個人事業者等にとっては，二つの事業年度にかかる利益から当該課税年度の所得を計算していくことになり，継続的な事業者であるかどうかに関わらず手間がかかるようにも見える。

しかし，今回の基準期間の見直しの契機は，所得税申告等の電子化（所得税への MTD プログラムの拡大）であり，個人事業者等の課税にかかるデータがオンラインにより迅

58）　例えば，Thompson, Susan and Teviotdale, Wilma (1999), Self assessment: revenue authorities v. taxpayers: a state of conflict?, *British Tax Review* 1999, 4, 272-283 など。

速に税務当局に報告される体制が構築されるのであれば，その計算の手間も所詮システムの中の話で収まり，個人事業者等の納税コストは低く抑えることも期待できる。

ロ　制度変更による一時的な負担

制度が変われば，関係者には多かれ少なかれ一時的な負担増になることが懸念される。

基準期間の見直し後の新方式の導入は，納税者等からの意見聴取の結果，準備期間が必要であるとして，1年先延ばしになった。他方，既に多くの個人事業者等はその事業年度を課税期間に合わせており，個人事業者の約93%及びパートナーシップの約67%はこの基準期間改革から直接的に影響を受けないという政府の推計がコンサルテーション・ペーパーの中で示されている[59]。

見直しに伴う納税者の負担は，現在事業年度と課税年度を一致させていない一部の個人事業者等にのみ発生するとされており[60]，これらの者についても1年間の準備期間が与えられているので，全体的にはそれほど大きな影響はないと考えられる。むしろ，これと並行的に実施される所得税申告等の電子化への対応の方が多くの人にとってシステムの導入や報告手順自体が変わることから一時的な影響は大きいと見込まれる。

(3)　イギリスの所得税における課税期間に関して残された課題

今回の見直しによって，イギリスの所得税の課税期間を巡る一連の議論に区切りがつくものと考えられるが，全く課題がなくなったというわけではない。

新しい方式の下でも，事業年度と課税年度が一致しない個人事業者等は，未だ終了していない事業年度のうち当該課税年度に対応する期間の所得を推計して申告をしなければならない。所得税の申告や納税の手続きに推計という要素が残っていると，個人事業者等から見ると煩雑さが残ることになり，また，税務執行という観点から見ても，申告の完全性や正確性が不十分ということにもなる。

制度として事業年度と課税年度の不一致を許容する以上はやむを得ないことではあるが，今後税務手続の効率化を更に推進していく際には，推計を前提とした制度をどうしていくのかが課題になっていくと考えられる。

(4)　日本の所得税制度への示唆

イギリスのように会計実務において個人事業者等が事業年度を任意に設定できることを維持

---

59)　コンサルテーション・ペーパー para. 4.3

60)　納税者への意見聴取後の2021年10月27日に内国歳入関税庁が公表した文書「基準期間改革（Policy paper -Basis period reform）」では，多くの個人事業者等は新制度が始まるまでに自分たちの事業年度を課税年度に変更するので，実際の制度変更の影響は更に小さくなると予測している。
https://www.gov.uk/government/publications/basis-period-reform/basis-period-reform（2022/02/25閲覧）

しながら，税務上は課税年度に所得を帰属させるということは，個人事業者等の会計実務を所得税の課税期間に合わせている日本の所得税制度では起こりえず，このことから日本の制度の方が優れているようにも見える。

しかし，基準期間を使わなければならなかった背景を考えると，個人事業者等が法人と同様に事業年度を設定して企業会計のルールに則って会計処理を行っているというイギリスの状況は，かなりの割合の個人事業者等にしっかりした記帳体制が普及しているという見方もでき，このことを考慮すると，日英の制度の優劣を論じることは難しい。

今回の見直しの日本の所得税制度への示唆としては，電子化の進展とそれ以前に作られた各種制度との折り合いをどのようにつけていくかという点である。イギリスでは，所得税にかかる税務手続の電子化の推進のために，trading income に関して課税年度への帰属方法の見直しを行った。日本でも，例えば，電子申告の利便性を高めるために，申告時の添付書類の提出の省略などを行った[61]ところであるが，更なる電子化のためには，場合によっては既存の制度の根幹を見直すということもあるのかも知れない。その際には，イギリスでの議論の内容や進め方は参考になるはずである。

むすびにかえて

本稿では，イギリスの所得税における trading income にかかる基準期間の見直しの動きを紹介するとともに，その意義等について論じてきた。

所得税発祥の国であるイギリスでは，初期の分類所得税から現在の総合所得税への制度変更（キャピタルゲイン税の新設，schedular system の廃止など），比例課税から累進課税への制度変更（higher rate や additional rate の導入，人的控除への所得制限導入など），賦課課税から申告納税への制度変更など，伝統的な所得税の制度を理論的に見て理想の形にするために時間をかけて見直しを重ねてきたという歴史がある[62]。今回の基準期間の見直しも理想形を目指すそのような改革の一つであったと考えられる。

本研究を通じて，所得税の申告納税制度の下，個人事業者等が自由に事業年度を設定できる環境を維持しながら，trading income が他の種類の所得と同じ期間をベースに課税される仕組みを作るためのイギリス政府の苦労を垣間見ることができた。

また，日本の所得税の分野では，年度帰属の議論はあるものの，課税期間自体を論じることがこれまでほとんどなかったことから，イギリスでの議論から，あらためて課税期間が果たし

61）　平成 31 年度税制改正等で導入。

62）　イギリス所得税の制度の変遷については，Gordon, M. Keith and Manzano, Ximena Montes (ed.) (2014), *Tiley & Collison's UK Tax Guide 2014–15 (32nd edition)*, 395–407, Tolley, James・前掲注 10・1–3 頁などを参照。

ている機能の重要性を認識することができた。

先にも述べたように，基準期間の見直しは，納税者等からのスケジュール変更の要望の結果，2023-24 課税年度の移行年度を経て，2024-25 課税年度以降から本格実施となった。そのため，本稿を執筆している時点（2022 年 4 月）では，実際にどのような影響が実務で生じるのかを知ることはできない。したがって，今後も引き続き，本件に係る動向を注視していくこととしたい。

Basis Period Reform for Trading Income in the UK Income Tax System

Masahiro Danno

Abstract

Income tax is assessed based on income generated during the tax period. In the UK income tax system, the tax period for trading income uses a unique method which is called “basis period”. With this method, income is calculated in the accounting year selected by the taxpayer, and the income is attributed to the tax year (April 6 to April 5 of the following year) to which the accounting date of the accounting year belongs. On the other hand, the Japanese income tax system is adopting a calendar year (January 1 to December 31) uniformly for all incomes including business income.

This paper describes the mechanism and problems of attributing trading income to the tax year, and explains main points of the basis period reform currently in progress in the UK. I will discuss the significance of this reform and its implications for Japan.