

2023 年度 中小企業海外展開現地支援プラットフォーム事業
調査レポート

英国会計・税務ガイドブック

(2024 年 3 月)

日本貿易振興機構(ジェトロ)
ロンドン事務所

海外展開支援部

報告書の利用についての注意・免責事項

本報告書は、日本貿易振興機構（ジェトロ）ロンドン事務所が藤本日英公認会計士共同事務所に作成を委託し、2024年3月までに入手した情報に基づくものであり、その後の法律改正などによって変わる場合があります。掲載した情報・コメントは作成委託先の判断によるものですが、一般的な情報・解釈がこのとおりであることを保証するものではありません。また、本稿はあくまでも参考情報の提供を目的としており、法的助言を構成するものではなく、法的助言として依拠すべきものではありません。本稿にてご提供する情報に基づいて行為をされる場合には、必ず個別の事案に沿った具体的な法的助言を別途お求めください。

ジェトロおよび藤本日英公認会計士共同事務所は、本報告書の記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的損害および利益の喪失については、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェトロおよび藤本日英公認会計士共同事務所が係る損害の可能性を知らされていても同様とします。

本報告書に係る問い合わせ先：

ジェトロ・ロンドン事務所
E-mail : ldnresearch@jetro.go.jp

日本貿易振興機構（ジェトロ）
海外展開支援部 戦略企画課 個別支援班
E-mail : Platform-bda@jetro.go.jp

The logo for JETRO (Japan External Trade Organization) is displayed in a large, bold, serif font.

目次

はじめに	1
1. 英国財政の現状	2
2. 主な政府機関	4
2.1 Companies House (企業登記局)	4
2.2 HMRC (歳入関税庁、His Majesty's Revenue & Customs)	4
2.3 The Pension Regulator (年金監督局)	4
3. 電子申告制度への取り組み	6
3.1 Government Gateway (行政手続サービスの電子プラットフォーム)	6
3.2 Making Tax Digital (MTD)	6
4. 事業形態 (個人事業主、駐在員事務所、支店、現地法人)	7
4.1 個人事業者 (self-employed)	7
4.2 駐在員事務所 (Representative office)	7
4.3 支店 (Branch)	7
4.4 現地法人 (Public Limited company、Private Limited company)	8
5. 会計監査、決算書と会計基準	9
5.1 法定監査	9
5.2 決算情報公開と会計基準 (IFRS、FRS 101、FRS102、FRS105)	9
6. 英国の主要税目	11
6.1 個人所得税 (Income tax)	11
6.2 キャピタルゲイン税 (Capital Gains Tax : CGT)	11
6.3 国民保険料 (National Insurance Contribution : NIC)	13
6.4 職域年金 (Workplace Pension)	13
6.5 法人税 (Corporation Tax)	13
6.6 付加価値税 (Value Added Tax : VAT)	14
6.7 関税 (Duties)	14
7. 個人所得税 (給与計算、ベネフィット、駐在員税務)	15
7.1 課税所得 (Taxable income)	15
7.2 居住者 (Resident) と永住者 (Domicile)	16
7.3 確定申告制度 (Self Assessment)	17
7.4 給与計算の仕組み (Payroll system)	17
7.5 ベネフィット報告 (P11D)	19
7.6 駐在員の税務 (Tax for Expatriate)	20
7.7 英国赴任者にかかる優遇税制	21

8.	キャピタルゲイン税 (Capital Gains Tax : CGT、譲渡益課税)	22
8.1	個人にかかるキャピタルゲイン税	22
8.2	法人にかかるキャピタルゲイン税	24
9.	法人税 (Corporation Tax)	25
9.1	法人税率	25
9.2	法人税計算の仕組み	26
9.3	欠損金	29
9.4	法人税仮納付制度 (Tax instalment)	29
10.	資本的支出と税務上の減価償却 (Capital Allowance)	31
10.1	固定資産と設備・機器 (Plant and Machinery : P&M)	31
10.2	償却率	32
10.3	構造物・建物減価償却 (Structures and Buildings Allowance : SBA)	32
11.	移転価格税制 (Transfer pricing)	34
11.1	英国の移転価格税制	34
11.2	中小規模事業者 (SME) の免除規定	34
11.3	利益細分化ルール (Profit Fragmentation rule)	35
11.4	過少資本税制 (Thin Capitalisation)	35
12.	租税条約 (Tax Conventions)	36
12.1	日英租税条約 (Double Taxation Convention between Japan and the United Kingdom of Great Britan and Northern Ireland)	36
12.2	税源浸食と利益移転 (Base Erosion and Profit Shifting : BEPS)	36
13	付加価値税 (Value Added Tax : VAT)	40
13.1	課税取引 (Taxable Supply)	40
13.2	VAT 登録	41
13.3	EORI 番号 (Economic Operator Registration and Identification : EORI)	41
13.4	仕入税額控除 (Input tax reclaim)	41
13.5	VAT 申告 (VAT Return)	43
13.6	リバースチャージ (Reverse Charge)	44
13.7	輸出取引にかかる VAT	44
13.8	輸入取引にかかる VAT	45
13.9	海外事業者登録 (Overseas business registration)	45
13.10	越境 EC と VAT	46

13.11	土地・不動産取引 (Option To Tax : OTT)	48
13.12	継続事業移転 (Transfer of a Going Concern : TOGC)	48
14	事業税 (Business rates)	50
15	印紙税 (Stamp Duty) ・ 土地印紙税 (Stamp Duty Land Tax)	51
15.1	印紙税 (Stamp Duty、Stamp Duty Reserve Tax)	51
15.2	土地印紙税 (Stamp Duty Land Tax : SDLT)	51
16	高額住居用不動産年税 (Annual Tax on Enveloped Dwellings : ATED)	53
17	会社清算	53
17.1	会社更生 (Administration)	54
17.2	会社清算 (Liquidation)	54
17.3	簡易清算 (Strike Off)	54
17.4	会社更生・清算の税務	54
17.5	分配金 (Distribution) の税務	55

はじめに

英国のEU離脱（Brexit）から2024年1月末で丸4年が経過したが、Brexitと新型コロナウイルス感染拡大の影響を受けた経済の立て直しで、英国政府は大きな困難に直面している。この困難な時期において、英国政府は税制改革を通じて、英国経済の回復と成長を支援するため、様々な施策を打ち出している。

英国政府の施策に必要な歳出をまかなうため、歳入を確保するうえで税制は重要な手段である。税収は公共サービスの提供や経済支援に不可欠であり、税制は税収の安定化に不可欠な法制度である。英国歳入関税庁（HMRC）は、オンラインやAI技術を活用した税務手続のデジタル化（Making Tax Digital：MTD）を推進し、納税者が効率的に税務申告を行い、申告手続を遵守することで、納税者の負担を軽減するとともに公正かつ透明な納税システムの実現を目指している。

英国は欧州地域でも言語や生活環境、事業環境などで魅力的な国であり、日系企業にとって英国市場は投資や事業展開を検討するうえで、重要な国の1つとなっている。とりわけ英国は経済的な安定性と潜在的な成長力を持ち、海外企業に向けた事業展開の機会を提供している。

特に初めての英国進出を検討している日本企業は、現地の法令や会計、税制に関する情報を入手し、事前に対応策を検討することが重要である。

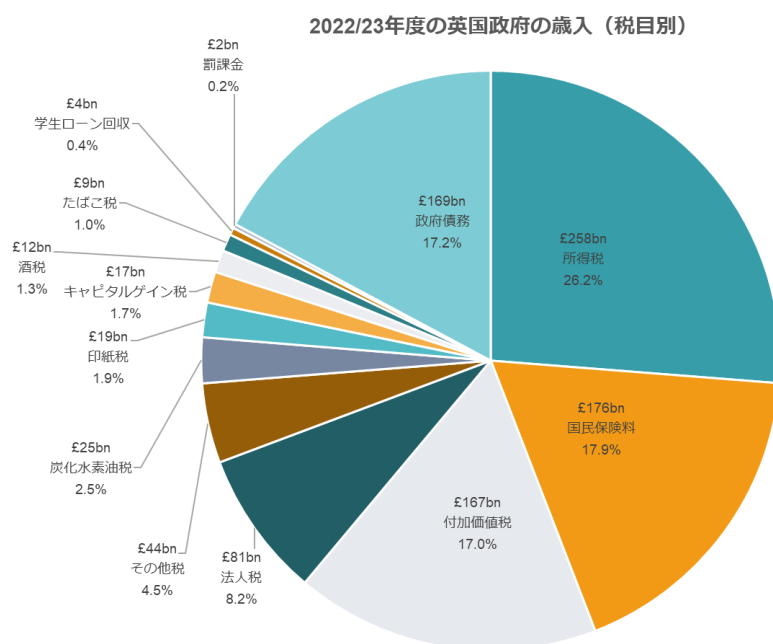
本ガイドブックが日本・日系中小企業の英国進出の検討にとって役立つことを願っている。

1. 英国財政の現状

英国予算責任局 (Office for Budget Responsibility : OBR) の財政データベースによると、財政収支は 2001 年以降に継続的な赤字収支となり、国債 (Treasury bills, Gilts) を発行して財源不足を補てんしている状況である。特に 2008 年の金融危機 (Financial Crisis) や 2020 年の新型コロナウイルスの感染拡大の影響で、英国政府が公共サービスの拡充、家計やビジネスの支援のため大幅な財政支出を行った。

英国政府の累積債務残高は、2022/23 年度で 2 兆 5,742 億ポンド (約 487 兆円)、対 GDP 比は 103% となり、2024 年以降も債務残高が対 GDP 比で 100% を推移すると予想されている (なお、日本の債務残高は 2023 年度末に 1,068 兆円、対 GDP 比 258% を見込む)。

また、英国政府の財源である歳入は、主に税収が占めており、所得税 (Income Tax)、国民保険料 (National Insurance Contribution : NIC)、付加価値税 (Value Added Tax : VAT) の 3 つの税目が歳入の 60% を占めている。2023 年度の歳入 (税目別) は以下のグラフのとおりである。



出所 : HMRC annual report and accounts: 2022 to 2023、HMRC (一部抜粋、編集)

<https://www.gov.uk/government/publications/hmrc-annual-report-and-accounts-2022-to-2023>

Public finances databank 2022-23、Office for Budget Responsibility (一部抜粋、編集)

<https://obr.uk/public-finances-databank-2022-23/>

上記の税目別歳入グラフによると、歳入のうち所得税が 26%、NIC が 18%、VAT が 17%、国債が 17% を占めており、歳入の 4 割超が個人に課される税金 (所得税と NIC) であることが特徴となっている。日本政府の 2023 年度歳入予算では、消費税が 20%、所得税が 18%、法人税が 13%、公債金が 31% を占めており、日本と比較して、英国は所得税と NIC の税収割合が高くなっている。

また、2022 年以降に発表された英国政府予算では、歳入の増加を目的とした様々な税制改正が行われている。税制改正の抜粋は下記のとおりで、個人所得税や国民保険料に関する増税策が盛り込まれていたが、2023 年後半から 2024 年前半に発表された税制改正では、従業員負担の国民保険料（NIC）拠出率の引き下げ（10%から 8%）や非永住者（non domicile）区分の廃止（2025 年 4 月から）が発表された。

【2022 年以降の主な税制改正】

- 2027/28 課税年度（2028 年 4 月 5 日）まで基礎控除（Personal Allowance）の据え置き
- 所得税の最高税率 45%がかかる所得額が 15 万ポンド以上から 12 万 5,140 ポンド以上に引き下げ
- 配当所得の基礎控除（Dividend Allowance）の減額
- キャピタルゲイン税の基礎控除（Annual Exempt Amount）の減額
- 2023 年 4 月 1 日から法人税率の引き上げ（基礎税率 19%から 25%へ）
- VAT 登録要件である課税取引基準額の引き上げ（8 万 5,000 ポンドから 9 万ポンド）
- 国民保険料（NIC）の従業員負担拠出率の引き下げ（10%から 8%へ）
- 非永住者（non domicile）区分の廃止

2. 主な政府機関

2.1 Companies House (企業登記局)

Companies House は英国に登録している企業（上場会社、非上場会社、有限責任パートナーシップ（LLP））の会社情報の管理・監督・保管や清算・解散を管轄する行政機関である。英国で設立された法人は、必ず Companies House に登記される。Companies House の活動目的は以下のとおりである。

- 有限会社の設立および解散
- 企業情報の調査および保管
- 企業情報の一般公開

出典：<https://www.gov.uk/government/organisations/companies-house/about>

Companies House へ登録すべき企業情報は、各社の取締役の氏名、就任・退任日、役職、生年月などの個人情報、および実質的支配者（Register of person(s) with significant control（PSCs）、UBO と同義）の情報である。英国企業で PSC が存在しない場合（例：日系上場企業の英国子会社）には、最終的な親会社の情報（information of the ultimate parent company）を掲載する。

登記情報や取締役の情報以外にも、年次決算書の提出（Annual Accounts）、年次会社情報の変更有無の申告（Annual Confirmation）など、毎年対応が必要な作業がある。

2.2 HMRC (歳入関税庁、His Majesty's Revenue & Customs)

HMRC は Inland Revenue と HM Customs & Excise の統合により 2005 年に設立されました。直接税（所得税、キャピタルゲイン税、法人税、相続税など）と間接税（付加価値税、関税など）の管理、監督、徴収に責任を持ち、国民保険料（National Insurance Contribution：NIC）や国民年金（State pension）の管理や貿易統計の集計・発表なども行っている。州市町村単位に所轄税務署は無く、各税目（所得税、法人税、VAT、関税など）の専門部署が存在する。

HMRC への問い合わせは、特定の税目担当部署に対して、電話、メール、政府専用のウェブサイトを利用して、行うことができる。HMRC からの連絡は、書面（レター）とメールで行われるため、特に書面を受け取る際には受取先の住所を HMRC に登録する必要がある。また、一部の申告書を除き、各種手続は電子申告制度（Electronic Filing system）を採用している。

2.3 The Pension Regulator (年金監督局)

英国の年金制度には、2012 年より年金拠出への自動登録制度（Auto Enrolment：AE）が導入され、全ての企業に従業員の職域年金制度（Occupational Pension Scheme）への強制加入と拠出義務が課されている。雇用・年金省（Department for Work and Pensions：DWP）の管轄下にある年金監督局（The Pension Regulator：TPR）が AE の運用を管理・監督している。

職域年金制度への強制加入により、公的年金である国民年金基金（State Pension）との両柱で年金加入者の退職後の年金支給を支えることを目的としている。政府統計によると、2012 年の AE 制度の導入時に平均 56%だった各産業界の年金加入率は、2021 年時点で平均 89%まで増加している。

AEの最低拠出率は、2019年4月6日から適格所得額（qualifying earnings）の8%（従業員5%、雇用主3%）となっている。年金基金の規定によっては、雇用主が3%以上を拠出することも可能である。

AE加入対象の従業員（2024年2月現在、22歳～年金支給開始年齢かつ英国で雇用されていて、年間所得が1万ポンド以上）は、就業時にAE強制加入となる（試用期間を除く）。従業員は任意でAEを脱退（Opt Out）することも可能だが、3年毎に再加入の確認作業があり、雇用主は従業員へ再加入（Opt In）の意思確認をする。

3. 電子申告制度への取り組み

3.1 Government Gateway（行政手続サービスの電子プラットフォーム）

英国政府は早くからインターネットを活用した税務申告システムの導入を進めてきた。2001年より Government Gateway が導入され、個人や法人、パートナーシップなどが各種税金申告、税務署とのコミュニケーション、リアルタイムな税金納付額の履歴確認、税金支払いや還付申請などをオンラインで手続できるようにしている。

給与計算や VAT 申告書は、ソフトウェアを使った電子申告が求められており、HMRC は電子申告の情報を Government Gateway に反映させ、納税者は納付状況を速やかに確認することができる。

3.2 Making Tax Digital (MTD)

MTD は英国政府が掲げている電子税務システムへの移行計画である。MTD はまず VAT と所得税確定申告（Income Tax Self-Assessment : ITSA）の 2 つの税目について導入が完了または検討されている。

VAT 申告は MTD への移行が 2022 年 4 月に完了し、VAT 課税登録事業者は VAT 取引を電子的に記録・保管して、VAT 申告を電子的に HMRC へ提出する。これは課税取引の規模にかかわらず、全ての VAT 登録事業者が対象である。

また、所得税確定申告への MTD 導入は、当初 2024 年 4 月からの導入を目指していたが、制度やシステムの見直しにより、2026 年 4 月以降への導入延期が決まっている。この制度のもとでは、事業所得と不動産所得が年間 5 万ポンド（導入後は年間 3 万ポンド）を超える事業者（パートナーシップの事業者も含む）は、四半期毎に各所得をオンライン上で申告することになる。

4. 事業形態（個人事業主、駐在員事務所、支店、現地法人）

4.1 個人事業者（self-employed）

英国には、およそ420万人（2023年）の個人事業者がいる。個人事業者は、みずからが事業者として事業活動をおこない、事業所得やその他所得などが個人所得税の対象となる。また、国民保険料（クラス2、クラス4 NIC）の納税を求められる。

個人事業者は、被雇用者（従業員）と異なり、毎月の給与計算や源泉徴収を行わず、年1回の確定申告をもって、総所得とそれに課される所得税・国民保険料を支払うため、歳入関税庁は確定申告前にある程度の所得税を前納するよう納税者に仮納付を義務づけている。仮納付は、前年の確定申告で確定した所得税額に基づき、申告済み所得税額と同額を2回（1月と7月）に分けて納付する手続きである。

4.2 駐在員事務所（Representative office）

英国進出の手段として、駐在員事務所を届け出て、市場調査や現地法人設立の準備を行うケースがある。駐在員事務所は、支店と同様に日本法人の一部であり、英国事業所（UK Establishment）として、Companies Houseへの登記が必要となる。

駐在員事務所と支店は、会社法上は、英国事業所として一まとまりで定義されているが、法人税の課税対象となるような営業活動の有無から、両者の区分は引き続き意味を有している。

駐在員事務所は、上述の活動を目的として、営業活動を行わないことを前提としており、法人税の課税対象とはならない。ここで、営業活動の有無は、客観的な活動の実態に基づく判断によることになるため、単に、駐在員事務所の名称で活動していることをもって、課税上を免れることはならない点に注意が必要である。

4.3 支店（Branch）

日本法人の一部として英国で事業活動を行う場合、英国事業所（UK Establishment）として登記が必要となる。英国税法上、支店は恒久的施設（Permanent Establishment：PE）とみなされて、支店の事業活動には法人税が課される。支店がPEに該当するかは、税法上の規定を参照するが、英国税法はOECDのモデル租税条約5条と同じ規定を採用しており、①固定的な事業所があり、②全体的あるいは部分的に事業が行われている場合に、PEが存在する、と定義している。

PEに認定された支店の事業所得は、OECDモデル租税条約7条のとおり源泉地（英国）で課税され、本店の居住地（例えば日本）でも課税されるため、日英間で二重課税となり、居住地（日本）において、英国で支払った税金の控除を受ける（外国税額控除を適用する）ことになる。

支店の課税所得は、移転価格（Transfer Pricing）の現状分析と機能分析（Factual and functional analysis）と第三者独立価格（Arm's length price）の手法をもって計算される。PE免除要件（事業活動ではなく、準備活動や支援活動など限定的な活動）に該当する場合は、支店はPEに該当しないものとして課税されない。

支店を届け出るには、Companies Houseへ本店（日本法人の登記住所、各取締役の氏名など）と支店の情報を登録して、支店登記番号を取得する。支店は現地法人と同じように、法人納税番号やVAT登録番号を申請・取得することができる。

4.4 現地法人 (Public Limited company、Private Limited company)

英国で法人格を持ち営業活動を行う場合、現地法人を設立・登記することとなる。公開会社は Public Limited company (plc)、非公開会社は Private Limited company (Ltd) である。定款 (article of association) の作成、Companies House に取締役 (Director) を登録するなど、会社法を順守した運営を行う。

取締役は最低 1 名必要で、英国居住者である必要はない。取締役として登録された場合、会社運営に関わる全ての法的責任を負うこととなる。

日系企業の現地法人は、駐在員を現地取締役として登記するケースが一般的で、登記にあたり駐在員に対して、英国法の下での取締役としての法的責任について、事前に説明することが重要である。

5. 会計監査、決算書と会計基準

Q. 当社は英国で子会社設立を計画している。日本法人では会計監査は受けていないが、英国の子会社は現地法令で会計監査が必須か。

A. 英国子会社の会計監査の要否は単体会社とグループ会社規模で判断する。また、会計監査の有無に関わらず、毎年決算書を作成し、Companies House へ提出する必要がある。

5.1 法定監査

英国法人の法定監査 (Statutory Audit) は、単体およびグループ会社規模が一定サイズを超える場合に必要となる。仮に日本法人が非上場・非監査対象の場合でも、英国法人は現地法令にしたがって法定監査を受ける可能性がある。駐在員事務所や支店といった英国事業所の場合には、法定監査は不要である。

会計監査が必要となる単体およびグループ会社の規模の基準は以下のとおりである。

売上高	1,020 万ポンド以上	左記 3 つの条件のうち、2 つ以上該当しない場合には、法定監査が免除される。
総資産	510 万ポンド以上	
従業員数	50 名以上	

法定監査が必要な場合、法定監査人 (Statutory Auditor) を選任して、会計年度末から 9 カ月以内 (plc の場合 6 カ月以内) に会計監査からの監査意見 (Audit Opinion) 付きの財務諸表 (Audited financial statements) を Companies House へ提出する。

5.2 決算情報公開と会計基準 (IFRS、FRS 101、FRS102、FRS105)

上述の法定監査の要否に関わらず、英国に登録している法人は、会計年度末から一定期間以内 (公開有限会社は 6 カ月以内、非公開有限会社は 9 カ月以内) に決算書 (Annual accounts) を Companies House へ毎年提出する。決算書は、損益計算書 (profit and loss account)、取締役が署名した貸借対照表 (balance sheet signed by a director)、注記 (notes to the accounts)、取締役からの報告書 (Directors' report) が含まれる (小企業以下の場合、Directors report を省略可能)。

決算書を作成する際、どの会計基準を適用するかで、決算書の記載内容が異なる。下の表が英国で適用される主な会計基準となる。中小企業には単体およびグループ会社で規模要件を満たす場合に、開示項目が少ない FRS 105 や FRS 102 section 1A が適用できる。中小規模会社でも FRS 102 や FRS 101 (IFRS 対応の英国基準)、IFRS など上位の会計基準を選択することは可能である。

会計基準	対象会社	規模要件
IFRS (国際会計基準)	小企業の基準を超える企業	売上高 > 1,020 万ポンド 総資産 > 510 万ポンド 従業員 > 50 名
FRS 101 (IFRS に対応した英国基準)		

FRS 102 (一部 IFRS 非対応の英国基準)		
FRS 102 (一部 IFRS 非対応の英国基準) FRS 102 Section 1A (簡易開示)	小企業	売上高 ≤ 1,020 万ポンド 総資産 ≤ 510 万ポンド 従業員 ≤ 50 名
FRS 105 (小規模会社向けの英国基準)	極小企業	売上高 ≤ 63 万 2,000 ポンド 総資産 ≤ 31 万 6,000 ポンド 従業員 ≤ 10 名

6. 英国の主要税目

Q. 英国で事業を行うにあたり知っておくべき税目は。

A. 個人・法人に影響がある主な税目等は以下のとおりである。

- 個人所得税 (Income Tax : IT) ・源泉徴収税 (PAYE)
- キャピタルゲイン税 (Capital Gains Tax : CGT)
- 国民保険料 (National Insurance Contribution : NIC)
- 職域年金 (Workplace Pension)
- 法人税 (Corporation Tax : CT)
- 付加価値税 (Value Added Tax : VAT)
- 関税 (Duties)

海外で新規事業を立ち上げる際に、どのような税金が発生し、新規事業にどのような影響あるかは関心の高い分野である。英国の税制は古い歴史があるが、各分野の税法が体系的にまとめられたのは、2003年、2006年、2009年～2010年と、つい最近のことになる。また、以前の税法規では文言が難解であったが、改定を機に、分かりやすい文言が使用されるようになってきている。

英国の進出にあたっては、全ての税法を読み解く必要はなく、営業活動に影響があり必要不可欠な以下の税目等について、概要を理解しておけば進出準備には対応できると考えられる。

6.1 個人所得税 (Income tax)

個人所得税は、個人の各種所得（事業所得、不動産所得、利子所得、給与所得など）に対して課税される。英国居住者・永住者 (UK resident & domiciled) の納税者は全世界所得課税 (worldwide income and gains on arising basis) となり、英国外で発生した所得も英国で課税される。

英国は確定申告制度 (Self-Assessment system) を採用しており、納税者は1課税年度 (4月6日から翌年4月5日の1年間) 中に発生した各所得を確定申告書 (SA100) に記入して、HMRC へ電子申告 (又は郵送) で申告する。確定申告の提出期日は、課税年度終了後の翌年1月31日まで (郵送の場合には同年10月31日まで) である。

例えば、2023年4月6日から2024年4月5日を“2023/24課税年度”と呼び、2023/24課税年度の確定申告は、2025年1月31日 (課税年度終了後の翌年1月31日) までに提出し、納付する流れとなる。

所得税率は20%、40%、45% (配当所得は税率が異なる) の累進課税制度であり、所得額に応じて税率が上がる。納税者には基礎控除 (Personal Allowance) が与えられるため、一定額の所得は無税となるが、課税所得が10万 (2023/24課税年度) を超える高所得者には基礎控除が段階的に削減され、課税所得が12万5,140ポンドで基礎控除が無くなる制度となっている。

6.2 キャピタルゲイン税 (Capital Gains Tax : CGT)

キャピタルゲインは、課税対象者 (Chargeable person) が課税資産 (Chargeable Asset) を売却や譲渡する際に課される。

課税対象者は個人（Individual）と法人（Company）が含まれる。個人の場合、キャピタルゲイン税は税率 10%か 20%（非商用不動産の場合、18%と 28%（2024/25 課税年度から 18%と 24%））で課税される。また、キャピタルゲインには、課税前に年次控除（Annual Exemption、基礎控除と同義）が与えられる。一方、法人の場合には、法人税率で課税され、年次控除（Annual Exemption）は与えられない。

課税資産の積極的定義は無く、1992 年キャピタルゲイン税法（Taxation of Capital Gains Tax 1992 : TCGA 1992）で特段免除されている資産（免除資産（Exempt Assets））以外は全て課税資産となる。

キャピタルゲイン税法に記載されている免除資産の一例は以下のとおりで、国債や VTC・EIS・SEIS 株式等に限定されており、基本的に資産の売却や譲渡にはキャピタルゲイン税が課されると解される。

【免除資産（Exempt Assets）の一例】

- Wasting chattels（経済的耐用年数が 50 年未満の動産、例：猟犬、競走馬）
- Gilts（ギルト、英国政府発行の国債）
- Shares in ISA
- Shares in Venture Capital Trusts
- EIS shares
- SEIS shares
- Foreign currency bank accounts
- Life insurance policy

6.3 国民保険料 (National Insurance Contribution : NIC)

NIC は雇用関係で発生する対価（給与、現物給与）に対して課され、雇用主と従業員の双方が負担するものである。また自営業者の場合には、事業利益に応じた NIC を支払う。NIC は以下の 5 つの区分（クラス）がある。

❖	クラス 1 NIC	雇用者・従業員拠出（給与所得ベース）
❖	クラス 1A NIC	雇用者拠出（現物給与ベース）
❖	クラス 2	自営業者拠出（週単位）
❖	クラス 3	任意拠出
❖	クラス 4	自営業者拠出（事業利益ベース、利益単位）

従業員を雇用する場合、クラス 1 とクラス 1A が発生する。クラス 1 の場合、雇用主は NIC 対象給与の 13.8%、従業員は 10%（2024/25 課税年度から 8%、NIC 対象給与が 5 万 270 ポンドを超えるとその後 2%）を拠出する。またクラス 1A は雇用主のみが 13.8% を拠出するが、従業員に対して金銭以外で何らかの現物支給（例：社用車、社用車の燃料費、会社負担の医療保険料や歯科保険料など）を行った場合に、クラス 1A を支払うことになる。

また、雇用主には雇用主国民保険料控除（Employment Allowance : EA）が年間 5,000 ポンド（2023/24 課税年度の場合）与えられ、13.8% の拠出額から控除することができる（ただし前年度の雇用主負担分の国民保険料総額が 10 万ポンド未満であることが要件）。

なお、2023 年 11 月の英国財務省から発表された秋季財政計画によると、2024 年 4 月 6 日から NIC の 1 つ（クラス 2 NIC）が廃止されることが決まっており、これは自営業者にはメリットがある税制変更である。加えて、2024 年 3 月に発表された春季財政計画では、従業員負担の NIC 拠出率が 10% から 8% に引き下げが決まった。

6.4 職域年金 (Workplace Pension)

英国では中小規模の企業に職域年金制度が普及しておらず、2011 年以前は職域年金基金の設立は任意であった。2012 年から 2018 年にかけて、職域年金制度を導入し、適格従業員（eligible worker）を強制的に職域年金基金へ加入させる手続（Auto Enrolment）が導入されて、現在では雇用主と従業員が定められた拠出率で、年金基金へ毎月拠出する流れとなっている。

年金基金は各社任意に選択することができ、National Employment Savings Trust (NEST)、NOW: Pensions、The People's Pension などの主要な年金基金があり、保険業界各社も年金基金サービスを提供している。

6.5 法人税 (Corporation Tax)

法人税は法人組織の課税所得に対して課される。法人組織は有限・無限責任や法人格を持たない組合（会員組合や政治団体）なども含まれる。課税所得には事業所得、非事業所得（投資や金融取引から生じる利益）、不動産所得とキャピタルゲインなどがある。

課税所得の計算は、会計上の税引前利益（Profit before tax : PBT）から税務上の調整を加えて課税所得を算出する。法人税率は 19% と 25% の 2 つあり、課税所得の金額と関係会社数によってどちらの税率に入るか判定することとなる。

法人税申告書は会計年度終了から 12 カ月以内に歳入関税庁 (HMRC) へ提出する。また、事前に法人税の支払いが見込まれる場合、会計年度終了から 9 カ月と 1 日以内に法人税を前納する。

課税所得が一定額以上と見込まれる場合には、法人税申告期日より前に予定分割納付 (Tax Instalment) を行う必要がある。分割納付は課税所得の金額に応じて、大企業 (Large Companies) と超大企業 (Very Large Companies) に区分され、納付時期が異なる。

6.6 付加価値税 (Value Added Tax : VAT)

日本の消費税と同様に、VAT は国内の課税取引 (Taxable Supply in UK) に対して課され、VAT 事業登録者 (VAT registered business) のみが VAT invoice (VAT 適格請求書) を発行し、VAT を課すことになる。

VAT 税率は 0%、5%、20% の 3 種類あり、免税取引や VAT 対象外取引は VAT 取引に該当しない。具体的にどのような取引に VAT が掛かるかについては、後章 (13 章) で詳しく説明する。

6.7 関税 (Duties)

関税は国外から英国への輸入商品に対して課される税金である。Brexit により UK 独自の関税体系 (UK Global Tariff) が導入されたが、基本的には Brexit 前の EU Tariff に類似したものとなる。

関税の種類は様々だが、主要なものには、従価税 (商品価格に一定率を掛けた関税)、重量税 (数量毎や重量毎に一定額が課される関税)、アンチダンピング税 (ADD、不当に安価な商品輸入への追徴税)、共通農業政策税 (CAP levies、農産物の輸入品への関税)、物品税 (Excise duty、酒やたばこへの関税) などがある。

従価税を計算する際、課税標準額は CIF 価格 (Cost, Insurance and Freight) である。CIF 価格を算出するにあたり取引条件 (インコタームズ、Incoterms) を確認することで、CIF のどの要素が課税標準額に含まれるのか判断できる。

輸入付加価値税 (Import VAT) も輸入時に課される税金で、英国内で消費される商品に適用される VAT 税率と同率が輸入商品に適用される (例: 食品関係 0%、チャイルドシート 5%、標準税率 20%)。

2021 年 1 月 1 日から輸入 VAT には Postponed VAT Accounting (PVA) が適用でき、VAT を支払うことなく輸入通関が可能となった。

7. 個人所得税（給与計算、ベネフィット、駐在員税務）

7.1 課税所得（Taxable income）

Q. 駐在員を派遣するにあたり給与パッケージを検討している。課税所得にはどのようなものがあるか。

A. 駐在員の場合、まず給与所得（英国と日本で受け取る給与）と手当関係が課税所得となる。各種手当については、内容毎に検討が必要になる。また給与・手当以外に利子所得、配当所得、不動産所得がある場合、これらも課税所得となる。

英国居住者は全世界所得課税となり、英国内外で生じた所得を全て確定申告に含めることとなる。駐在員の場合、給与所得や会社負担の現物給与（各種手当、社用車とガソリン代）の他にも、個人的に受け取る利子・配当、不動産賃貸収入、株式投資や不動産の売却から受け取るキャピタルゲイン、個人事業を行う場合には事業所得などが課税所得に含まれる。課税所得に含まれる所得の例は以下のとおりである。

- 英国のポンド建て給与
- 日本の円貨建て給与
- 日本・英国の企業が費用を負担する手当（例：赴任一時金、住宅手当、通勤手当、海外旅行保険料、海外就学費、一時帰国費用、赴任・帰任渡航費用など）
- 英国で利用する社用車とガソリン代
- 利子所得
- 配当所得
- 不動産賃貸所得（留守宅の家賃収入など）
- キャピタルゲイン（動産・不動産）
- 事業所得

7.2 居住者 (Resident) と永住者 (Domicile)

Q. 英国進出で日本法人から駐在員を派遣する予定である。課税年度の途中から英国に赴任するが、英国の居住者になるのか。また居住者と非居住者で所得税にどのような影響があるか。

A. 英国の居住者判定は Statutory Residence Test (“SRT”) で判定する。居住者か非居住者かで課税所得の範囲が変わる。永住者か非永住者かという点でも取扱いに差異が生じる。
 なお、2025年4月から非永住者 (non domicile) 区分の廃止がされることになり、後述の送金ベース課税 (Remittance basis) に関する税制は変更となる可能性がある。

駐在員を英国に派遣するにあたり、給与や手当に係る個人所得税の概要を把握しておくことは、進出後のコスト管理の観点から重要な対応事項である。本回答で扱う課税の範囲の他、後述 (7.6 駐在員の税務) の駐在員の税務についても併せて検討する必要がある。

納税者が英国居住者 (UK resident) の場合、一課税年度の全世界所得が課税対象となる。従って、英国の所得のみならず、海外で発生した所得も、英国の確定申告で申告し、所得税を納税することになる。

一方、納税者が英国非居住者 (non UK resident) の場合、英国で発生した所得のみが課税対象となり、海外 (英国外) で生じた所得は一切課税されない。

居住者かどうかは Statutory Residence Test (“SRT”) で判定する。SRT は下記の3つのテストで構成されており、下記の順番でテストする。

- ① Automatic Overseas Test (該当する場合、自動的に非居住者)
- ② Automatic UK Test (該当する場合、自動的に居住者)
- ③ Sufficient Ties Test (英国に一定の繋がり (Tie) があり、英国に所定日数を超えて滞在する場合、居住者)

また、非永住者 (non-domicile) の場合、送金ベース課税 (Remittance basis) を適用できる。日本からの駐在員は、英国籍以外であれば、通常は非永住者と見なされるので、英国滞在中に海外で発生した所得を、英国に送金しなければ、英国外源泉所得は非課税となる。もっとも、英国外源泉所得が非課税になることと引き換えに、基礎控除が無くなる。送金課税を適用する場合には、その旨を確定申告書で選択をする。

居住者・非居住者、永住者・非永住者の区分による課税関係は下図のとおりである。

現行の税制度

区分	居住者	非居住者
永住者	全世界所得課税	英国源泉所得のみ課税
非永住者	全世界所得課税 又は 送金ベース課税	

なお、2024年3月に英国財務省から発表された春季財政計画で、2025年4月から非永住者区分の廃止が決定した。当該区分の廃止により、英国居住者（※）となる最初の4課税年度は英国外源泉所得が非課税、その後の年度は全世界所得課税になる予定である。

（※）直近の10年課税年度継続して非居住者であった英国居住者

2025年4月以降の税制度

区分	居住者	非居住者
永住者/非永住者の区分は廃止	全世界所得課税 （最初の4課税年度は英国外源泉所得が非課税）	英国源泉所得のみ課税

7.3 確定申告制度（Self Assessment）

Q. 英国では確定申告制度を採用していると聞いた。当社から駐在員を派遣するにあたり、具体的にはどのような手続が必要になるか。

A. 確定申告は未申告の所得がある場合や総所得額が高額（15万ポンドを超える）の場合に必要となる。課税年度後、翌年1月31日までに確定申告書（SA100）に対象年度内に発生した所得と所得税額を記入して、HMRCへ電子申告する。

確定申告制度は全納税者が所得額と納税額を個人の責任で自己申告するための制度である。後述する給与計算で源泉所得税（Pay As You Earn：PAYE）を前納するため、1課税年度が終わった時点で前納総額が当該年度の所得税額の8割以上をカバーしている場合には、翌年度のための前納は不要である。一方、給与計算で源泉所得税を徴収できない他の所得（不動産所得、利子所得、配当所得など）は年1回の確定申告で申告・納税することとなる。

確定申告する納税者は、まず納税番号（Unique Tax Reference：UTR）を入手するため、HMRCへUTR登録申請を行う。登録完了後、10桁のUTRが発行される。

課税年度（4月6日から翌年4月5日まで）が終了してから、確定申告の提出期限は翌年1月31日までに約10カ月間あり、この間にUTRを取得し、所得や経費情報をまとめてSA100を作成して、最終的な電子申告および所得税の納付を行う。電子申告は市販のソフトウェアやHMRCのオンラインページ（Government Gateway）から行うことが可能である。

上述「7.2 居住者（Resident）と永住者（Domicile）」のとおり、全世界所得課税の場合、英国外源泉所得も確定申告書に含める必要があるが、英国外源泉所得に対して海外で支払った外国税金は、外国税額控除（Foreign tax credit）を申請することで、英国での税額を上限に、当該外国税金を英国の所得税総額から差し引くことができる。かかる制度により、英国とその他国で同じ所得に対する二重課税（Double Taxation）が回避されることになる。

7.4 給与計算の仕組み（Payroll system）

Q. 英国法人で現地従業員の採用を予定している。従業員の雇用について事前に準備・対応すべき事項や手続と雇用後の対応方法について教えてほしい。

A. 従業員の雇用を開始する前に、HMRC へ給与計算スキーム番号を申請する。その後毎月の給与計算を行い、源泉所得税、国民保険料および年金拠出額を HMRC へ電子申告し、納税する。また、課税年度後、5 月末までに従業員へ源泉徴収票 (P60) を送付する。

現地従業員を雇用する、また駐在員を受け入れる雇用主は、月次で（厳密には支給のサイクル毎に）給与計算を行う。英国では、源泉徴収の仕組みを Pay As You Earn (PAYE) システムと呼び、雇用主に対して源泉所得税の申告・納付義務を課している。実務上、毎月の給与計算で徴収する所得税と国民保険料の総額を PAYE と呼称している。

給与計算を行うにあたり、各雇用主に紐づけられる給与計算スキーム番号 (Employer PAYE Reference) を取得するため、HMRC へ申請を行う。給与計算スキーム番号には、現地従業員用スキームと駐在員用スキームの 2 種類があり、現地従業員と駐在員を抱える雇用主は、通常、2 つの給与計算スキーム番号を申請する。

駐在員用スキームは見積額許容型給与計算スキーム (Modified PAYE schemes : MPAYE) と呼ばれ、手取り額保証の給与体系（先に手取り額を決定し、その手取り額から所得税等を逆算して積み上げ、総支給額を算出する方法）に対して使用され、現地従業員の給与計算とは別に計算・申告を行う。

給与計算スキーム番号を入手後、給与計算ソフトウェアを利用して、雇用主情報の入力、従業員情報の入力・更新、給与・手当・年金基金情報の入力を行い、ソフトウェア内で給与計算処理を行う。計算結果は電子申告 (Real Time Information : RTI) で HMRC へ報告し、給与計算月の翌月 22 日までに PAYE を HMRC へ納付する。

給与計算期間は、課税年度 (4 月 6 日～4 月 5 日) を 12 カ月に割った月次期間である。4 月 (4 月 6 日～5 月 5 日) を Month 1 と呼び、以降 Month 2、Month 3 となり最終月 (3 月 6 日～4 月 5 日) を Month 12 と呼んでいる。Month 12 の給与計算が完了すると、1 課税年度の従業員の給与額・源泉所得税額が確定するため、Month 12 後の 5 月 31 日までに、従業員へ源泉徴収票 (P60) を配布する。

	当地従業員	駐在員
雇用前	給与計算スキームの開設 年金基金スキームの開設 従業員が合法的に就業可能か	渡英時期の決定 給与・賞与・ベネフィットの検討 社会保障協定書の入手 見積額許容型給与計算スキーム (Modified PAYE Scheme : MPAYE) の開設
雇用時	社会保険番号 (National Insurance Number) の確認 給与・賞与・ベネフィットの決定	社会保険番号 (National Insurance Number) の取得 確定申告番号 (Unique Taxpayer Reference : UTR) の取得
雇用後	月次給与計算と源泉徴収 (PAYE) 年金徴収額の納付 源泉徴収票 (P60) の配布	MPAYE で給与計算と源泉徴収 (PAYE) の納付 確定申告作業

7.5 ベネフィット報告 (P11D)

ベネフィット報告は、現地従業員の所得税と NIC に関連する。雇用主が現金支給（給与、賞与、通勤手当、出張手当など）以外の手当（現物給与、ベネフィット）を提供している場合、ベネフィットの内容により、所得税と国民保険料がかかる。所得税はベネフィットを受け取る従業員が負担し、国民保険料クラス 1A NIC (13.8%) を雇用主が負担する。

ベネフィットは課税年度終了後、雇用主が各従業員の年間ベネフィット額を記載した Form P11D (従業員別ベネフィット申告書) と P11D(b) (年間ベネフィット額の申告書) でクラス 1A NIC (13.8%) を計算し、毎年 7 月 6 日まで (課税年度終了から 3 か月以内) に HMRC へ提出後、7 月 22 日までにクラス 1 NIC を HMRC へ納付する。

雇用主が P11D を提出すると、HMRC が、各従業員が対象の課税年度に得たベネフィット額を把握し、当該ベネフィット額に対する所得税が翌課税年度で各従業員から徴収される。

具体的な徴収は、ベネフィット報告後に、毎月の給与計算の際に適用される基礎控除額を減らして、源泉所得税を増やす調整 (Tax code adjustment) を通じて行われる。その他、課税年度が始まる前に HMRC へ申請して、月次の給与計算においてベネフィット額を含めて所得税を徴収する方法も可能である。

ベネフィット報告の流れを示した計算例は以下のとおりである。

【ベネフィット報告の計算例】

A 社は 2023/24 課税年度 (2023 年 4 月 6 日～2024 年 4 月 5 日) に、従業員 1 名に対して以下の現物給与 (ベネフィット) を支払った。この従業員の給与所得は 4 万ポンド、基礎控除は 1 万 2,570 ポンド、所得税率 20%、ベネフィットは課税期間中の給与計算に含めていない、と仮定する。

社用車	£	2,000
ガソリン代		1,000
医療保険料		500
ベネフィット総額	£	<u>3,500</u>

ベネフィット報告の手続は以下のとおりである。

- ① 課税年度終了後、A 社は Form P11D と P11D(b) を準備する。P11D に従業員のベネフィット金額を項目毎に記載して、2024 年 7 月 6 日までに従業員へ配布する。
- ② P11D(b) に全従業員のベネフィット総額を記載して、13.8% を掛けてクラス 1A NIC を計算する (3,500 ポンド × 13.8% = 483 ポンド)。P11D と P11D(b) は、2024 年 7 月 6 日までに HMRC へ提出、クラス 1A NIC を 7 月 22 日までに納付する。クラス 1A NIC は雇用主が負担するため、従業員からの徴収は行わない。
- ③ 翌課税年度 (2024/25) の給与計算を行う際、A 社は HMRC から従業員の基礎控除額を減額するように通知 (Tax code adjustment) を受ける。具体的には、基礎控除 1 万

2,570 ポンドからベネフィット総額 3,500 ポンドを減額した 9,070 ポンドを基礎控除とする通知を受ける。

- ④ 基礎控除の調整後、毎月の給与計算で従業員が負担する所得税は年間 700 ポンド (3,500 ポンド×20%) 増える。

	調整前	調整後	追加所得税
給与所得	40,000	40,000	-
基礎控除	(12,570)	(9,070)	3,500
課税所得	27,430	30,930	3,500
所得税 (20%)	5,486	6,186	700

7.6 駐在員の税務 (Tax for Expatriate)

- Q. 赴任する駐在員にはグロスアップ計算が適用されると聞いた。グロスアップ計算の概要を教えてください。

- A. グロスアップ計算は、駐在員の手取給与・手当額が確定していて、雇用主が駐在員の所得税を負担する際に適用される。

英国滞在期間中に駐在員が受け取る給与は、日本で勤務していた時期の給与体系をベースに、現地での生活コストや物価を考慮して、日本で受け取っていた手取給与と同程度のポンド建て手取給与とすることが一般的である。

英国の手取給与に加えて、日本円の給与・賞与、賃貸住宅費用、住民税 (Council Tax)、水道光熱費、インターネット代、社用車、ガソリン代といった給与や手当も発生する。上記の給与・手当が固定額である場合、駐在員の所得税は、固定額から逆計算して算出することとなり、所得税は雇用主である企業が負担する。

駐在員が英国内外へ出張する際に発生する出張経費 (交通費、海外渡航費、現地宿泊費など) は、英国勤務に直接関連する費用 (wholly and exclusively for the purposes of the performance of duties in the employment) であれば、雇用主が負担した実額については前述の現物給与 (ベネフィット) には含まれない。

他方、雇用主が実額ではなく、一定額の日当 (daily allowance) や出張手当 (subsistence) を駐在員へ支払う場合には注意が必要である。HMRC は、日当レートや出張手当レートを定めており、当該レート内で現金を支給する限り、実額でなくとも、給与やベネフィットとは扱われない。したがって、事前に出張一時金として現金を支給する場合、非課税の日当レートや出張手当レートを確認すべきである。

グロスアップ計算の例は以下のとおりで、単純な計算で、赴任者に係るおおよその費用総額を見積もることができる。

【計算例】

駐在員 A 氏の年間給与は 9 万 2,000 ポンドである。A 氏の所得税率は一律 40% で基礎控除は適用しないものと仮定する。

A 氏の年間所得（手取額） 9 万 2,000 ポンドは、所得税 40%を支払った後の残額 60%と考えると、給与総額は $92,000 \div 60\% = 153,333$ ポンドと逆計算される。また、算出された給与総額から雇用主が負担する所得税は、給与総額 $153,333 \times 40\% = 61,333$ ポンドと計算できる。

年間所得（手取額）	所得税
60%	40%
9 万 2,000 ポンド	6 万 1,333 ポンド
グロスアップ所得総額 15 万 3,333 ポンド	

もっとも、実際の確定申告では、給与や各手当が課税所得に該当するかの判別や、税率調整（20%、40%、45%の累進課税の調整）、税控除適用（基礎控除、送金ベース課税、後述の優遇税制など）で課税所得の算定で有利選択が可能であり、計算作業が複雑になる。

7.7 英国赴任者にかかる優遇税制

Q. 初めて英国に赴任する従業員の所得税について、優遇税制があれば教えてほしい。

A. 英国赴任者が適用可能な主な優遇税制には、国外勤務日に対する所得控除（Overseas workday relief : OWR）と短期赴任に対する所得控除（Temporary workplace relief : TWR）がある。

英国に赴任する際、前述（7.2 居住者と永住者）のとおり非永住者（non-domiciled）は基礎控除（Personal Allowance）の代わりに送金ベース課税（Remittance basis）を選択することで、英国に送金していない国外源泉所得の課税を免除される。

当該赴任者（取締役を除く）が英国滞在中に受け取る英国給与や海外給与（例：日本給与など）は、原則として勤務地である英国で課税されるが、英国外での勤務の対価である給与所得が英国へ送金されない場合にかぎり、国外勤務所得控除（Overseas workday relief : OWR）を適用することで、課税所得から除外できる。

OWR の適用要件は以下のとおりで、OWR 適用年度前の過去 3 課税年度の間、連続して、納税者が英国非居住者（non resident）であることを前提とする。

- 当該課税年度中は非永住者である
- 当該課税年度に送金ベース課税（Remittance basis）を選択する（基礎控除（Personal Allowance）を適用しない）
- 当該課税年度の勤務が全般的または部分的に英国外で行われている
- 英国外勤務の対価である給与所得が英国へ送金されていない

OWR は赴任後の 3 課税年度間のみ適用でき、その後、3 年間連続した非居住者期間があれば、再び OWR を適用できるようになる。OWR の適用例は以下のとおりである。

【適用例】

A 氏は、日本法人で 10 年間勤務したのち、2023 年 4 月 6 日（2023/24 課税年度）から英国子会社に赴任した。A 氏の年間所得は、英国給与 5 万ポンドと日本給与・賞与 600 万円（約

32,000 ポンド) であり、英国給与は英国の銀行口座へ、日本給与・賞与は日本の銀行口座へ振り込まれている。また日本の銀行口座から英国の銀行口座への資金移動は無い。

A氏は当該課税年度内に出張等で100日間、英国外で勤務した(年間勤務日数は235日)。

A氏は英国居住者・非永住者(UK tax resident and non-domicile)として送金ベース課税を選択できる。また英国外で勤務していたので、OWR適用を検討できる。OWRは3課税年度(2023/24、2024/25、2025/26)のみに適用可能である。

2023/24課税年度にOWRを適用することで課税所得から除外可能な海外給与額は、約13,617ポンド(約32,000ポンド÷235日×100日)と計算できる。これは基礎控除12,570ポンドを超えるため、確定申告で基礎控除を取らずに送金ベース課税を選択するほうが課税所得を少なくできる。

もう一つの優遇税制である短期赴任に対する所得控除(Temporary workplace relief : TWR)は、英国赴任期間が24カ月以下である場合、赴任者に支払われる各種手当(例:住宅手当、水道光熱費、通勤交通費)について、出張経費と同様に、課税所得から控除することができる(つまり、ベネフィットとして課税されない)。

適用にあたっては、英国赴任期間が24カ月以下であることを客観的に税務当局へ説明できる資料を事前に準備することになる(例:赴任に係る辞令や関係会社間の出向契約書などにおける出向期間、出向時の就労ビザ有効期間、など)。

上記のOWRが、非永住者のみに適用可能な制度であるのに対して、TWRは永住者・非永住者の区分にかかわらず適用可能となっている。

8. キャピタルゲイン税(Capital Gains Tax : CGT、譲渡益課税)

Q. 英国で発生するキャピタルゲインはどのように課税されるのか。

A. キャピタルゲインに対して、個人にはキャピタルゲイン税(Capital Gains Tax : CGT)、法人には法人税(Corporation Tax)が課税される。

8.1 個人にかかるキャピタルゲイン税

キャピタルゲインは課税対象者(Chargeable person)が課税資産(Chargeable Asset)を売却・譲渡する際に発生し、確定申告でキャピタルゲイン税を計算・納税する。なお、居住用不動産の売却から発生するキャピタルゲイン税については、確定申告を待たずに事前納税が必要である。

キャピタルゲイン税の税率は10%と20%(居住不動産の売却キャピタルゲインは18%と28%(2024年4月以降は18%と24%))となっている。所得税に基礎控除(Personal Allowance)があるように、キャピタルゲイン税にも年次控除(Annual Exemption)があり、2023/24課税年度の年次控除は6,000ポンドとなっている。税率や税控除額が所得税の仕組みと異なるため、所得税とは別にキャピタルゲイン税を計算して、確定申告書で申告する。

キャピタルゲイン税の計算方法を簡単な計算例は以下のとおりである。

【計算例】

A氏は2000年4月に絵画（購入額2万ポンド）と不動産投資用のフラット（15万ポンド）を購入し、不動産購入時に弁護士費用3,000ポンドを支払った。2023年3月に絵画とフラットをそれぞれ5万ポンドと25万ポンドで売却して、不動産の売却手数料2,000ポンドを支払った。

A氏は当該課税年度に他の課税所得があり、所得税率20%の課税枠を超えて所得税率40%で課税されると仮定する。

上記設例において、A氏のキャピタルゲイン税は3万920ポンド（6,000+2万4,920）となる。A氏は2023/24課税年度に課税資産を売却したため、2023/24の確定申告書でキャピタルゲイン税を申告・納税することになる（申告・納税期限：2025年1月31日）。

一方、不動産投資用フラットのキャピタルゲイン税は、確定申告とは別ルールがあり、売買取引完了日から60日以内にHMRCへ電子報告および税金の前払い（Payment On Account）を行う。その後、上記の確定申告書でキャピタルゲイン税の項目を記入して、最終的なキャピタルゲイン税を計算・納付する。

	絵画	フラット
売却代金	£ 50,000	£ 250,000
控除：売却手数料	-	(2,000)
	50,000	248,000
購入価額	(20,000)	(150,000)
弁護士費用	-	(3,000)
キャピタルゲイン	30,000	95,000
控除：年次控除（Annual Exemption）	-	(6,000)
課税譲渡益	30,000	89,000
<u>キャピタルゲイン税</u>		
£89,000 × 28%		£ 24,920
£30,000 × 20%	£ 6,000	

上記の計算例ではキャピタルゲインが発生することを前提に例示しているが、キャピタルゲインが発生しない場合（課税譲渡損、キャピタルロス）も当然に生じ得る。

課税譲渡損が発生した場合には、当年度の発生した他のキャピタルゲインと相殺するか、繰り越されて翌年以降のキャピタルゲインと相殺できる。なお、課税譲渡損の繰越期限に制限は設けられていない。

また、課税譲渡損を将来的に利用することが無い場合、同じ年度又は前年度に生じた課税所得（事業所得、給与所得、利子・配当所得など）と相殺することも選択できる。

8.2 法人にかかるキャピタルゲイン税

法人も課税資産 (Chargeable Asset) の売却・譲渡でキャピタルゲインが発生する際に課税されるが、個人がキャピタルゲイン税を支払うのに対して、法人税を課される。

個人のキャピタルゲインと区別するため、法人取引で発生するキャピタルゲインを課税譲渡益 (Chargeable Gains) と呼び、課税総利益 (Taxable Total Profits : TTP) の一部として法人税計算に取り込まれる。

また個人のキャピタルゲインでは年次控除 (Annual Exemption) があるが、法人に年次控除は無く、Indexation Allowance (物価調整控除、2017年12月以前に取得した課税資産の売却時に適用) がある。

Indexation Allowance は、課税資産の購入年度と売却年度で資産価格が上昇している事情を考慮して、小売物価指数 (Retail Price Index) を参照した物価上昇を加味した取得価額に調整するものである。

課税譲渡益 (Chargeable Gains) の計算例は以下のとおりで、個人のキャピタルゲイン税計算と比べて、Indexation Allowance がある点が異なる。

売却代金	£	100,000
控除：売却費用		(10,000)
		90,000
購入価額		(30,000)
購入費用		(5,000)
物価調整前の課税譲渡益		55,000
控除：Indexation Allowance (物価調整控除)		
(2000年1月に購入した資産と仮定、£35,000 × 0.669)		(23,415)
物価調整後の課税譲渡益		31,585
法人税 (物価調整後キャピタルゲイン × 19% または 25%)		
税率 19% と仮定	£	6,001

個人の課税譲渡損 (キャピタルロス) と同じように、法人の課税譲渡損も同課税年度で発生したキャピタルゲインと相殺できる。相殺できるものが無い場合には繰り越して将来のキャピタルゲインと相殺できる。また、繰越期限に制限は設けられていない。ただし、個人と異なりキャピタルロスその他の課税所得と相殺することはできない。

9. 法人税 (Corporation Tax)

9.1 法人税率

Q. 英国の法人税率を教えてください。

A. 2023年4月1日から法人税率は19%と25%の2つがある。

英国の法人税制度は1965年から導入され、それ以前は個人・法人共に所得税を課されていた。法人税制度導入時の法人税率40%からスタートして2002年に最低率の19%となり、その後は、19%から21%で推移した後、2023年4月1日から小規模利益レート (Small profits rate) 19%と基本レート (Main rate) 25%の2つの法人税率が設定されている。

課税利益が25万ポンド以上の場合には、基本レート (Main rate) 25%が適用される一方、5万ポンド以下の課税利益には、小規模利益レート (Small profits rate) 19%が適用される。

課税利益が5万ポンドから25万ポンドの範囲に入る場合には、19%と25%の税率が累進的に上昇するようにMarginal Relief (限界税率軽減策) という調整が行われる。

小規模利益レートの上限額における法人税額 9,500ポンド (= 50,000 x 19%) を出発点として、基本レートの下限額において法人税額 6万2,500ポンド (= 250,000 x 25%) に到達しようとする、その間にある限界的な利益1ポンドあたりは、基本レートと小規模利益レートの税率差 (6% = 25% - 19%) を埋め合わせるために、基本レートを超えた税率 (税率 26.5%) の負担が生じることになる。以下の例のとおり、5万ポンドから25万ポンドの間 (20万ポンド) は5万3,000ポンドの法人税額 (税率 26.5%) を負担することになる。

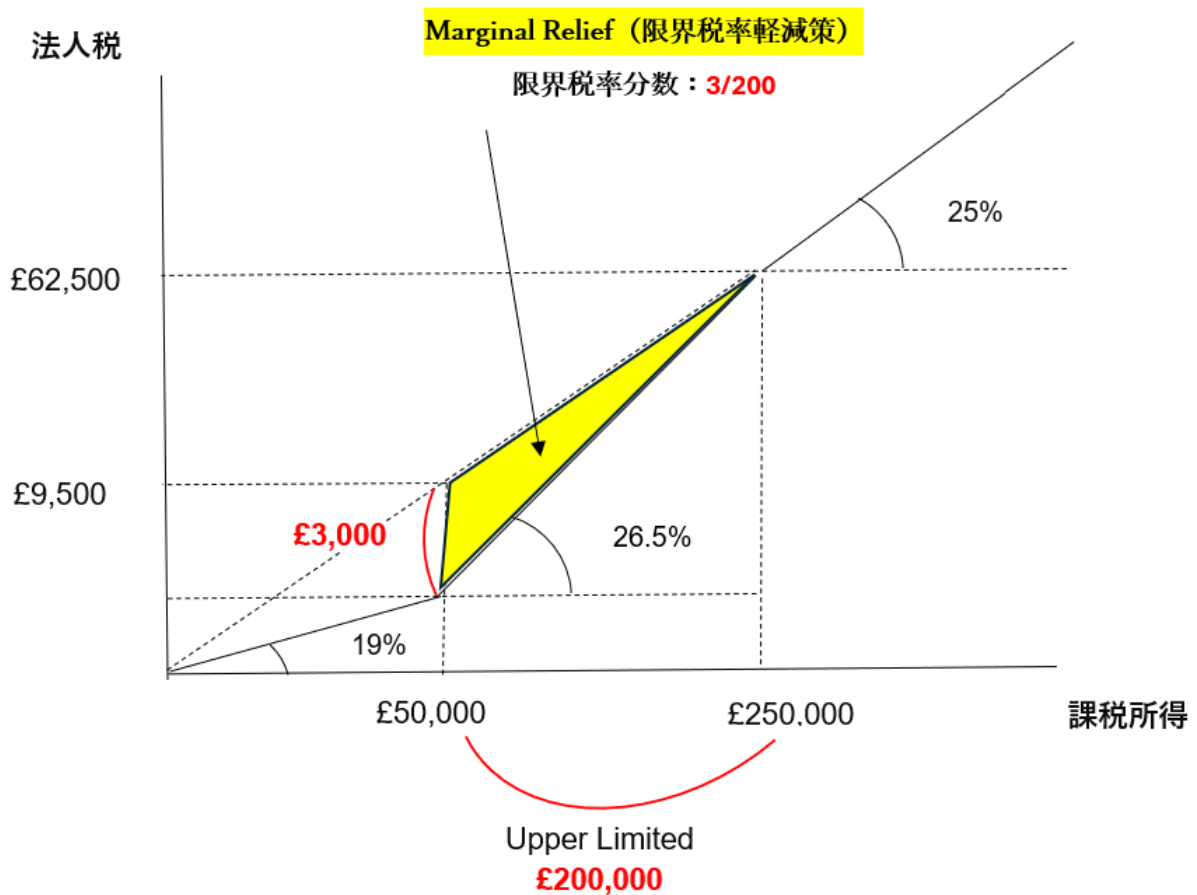
	課税利益 (£)	税率	法人税 (£)
基本レート	250,000	25%	62,500
小規模利益レート	50,000	19%	9,500
差額	200,000	26.5%	53,000

このため、課税利益が5万ポンドから25万ポンドの水準にある場合には、課税利益×税率という計算によらず、基本レート (25%) で税額を求めたうえで、基本レートを超過する税率 (1.5% = 26.5% - 25%) が、当該課税利益から25万ポンドに至るまでの所得にもたらす影響を排除するという調整を行う。

課税利益が20万ポンドの場合の計算例は以下のとおりで、Marginal Relief の適用によって、基本レートと小規模利益レートの中間にある税率 (以下の例の24.63%) に落ち着く。

	課税利益 (£)	税率	法人税 (£)
基本レート	200,000	25%	50,000
Marginal Relief (限界税率軽減策)	$(£250,000 - £200,000) \times \Delta 1.5\%$		(750)
調整済み法人税	200,000	24.63%	49,250

Marginal Relief (限界税率軽減策) の調整を図で表したものは下記のとおりである。



9.2 法人税計算の仕組み

Q. 英国の法人税申告手続と法人税計算の内容を教えてください。

A. 英国で事業を行う事業体（現地法人、英国支店、駐在員事務所など）は、会計年度末から12カ月以内に法人税申告書をHMRCへ提出する事になる。法人税を算出するにあたり、課税利益（Taxable Profit）を計算する手順がある。

法人税申告は会計期間（Accounting Period）毎に作成する。申告書を作成するにあたり、法人税計算明細を作成する。計算明細の作成手順は以下のとおりである。

① 会計期間の決定	会計期間は、通常会計決算期と同じだが、事業開始や事業停止などの事象で会計期間が切り替わる場合がある。また会社清算の開始・終了によっても会計期間が切り替わり、期間の切り替わり毎に法人税申告書を作成する。
② 申告期間の確定	申告期間は12カ月を超えることができない。そのため、例えば会計期間が18カ月ある場合、期首からの12カ月と残り6カ月の2つの申告期間でそれぞれ法人税申告書を作成する。
③ 関係会社（associated companies）の確認	申告書を準備する法人の関係グループ会社数を確認する。これは法人税率の検討に影響し、グループ会社数が多いほど、基本レートで課税される可能性が高くなる。

④ 税引前当期利益 (Profit before tax) から課税総利益 (Taxable Total Profit) の算出	損益計算書の税引前当期利益から税務調整を加えて、課税利益を計算する。税務調整には加算・減算項目がある。
⑤ 欠損金等の相殺の有無確認	前年以前の申告年度から繰越欠損金がある場合、課税利益と相殺することができる。
⑥ 法人税額の決定	全ての調整が終わった課税利益に対して税率を掛けて法人税額を算出する。
⑦ HMRC への電子申告・納税	会計年度末から 12 カ月以内に HMRC へ法人税申告書を電子申告する。また法人税の支払いがある場合、会計年度末から 9 カ月と 1 日以内に HMRC へ仮納付する。

法人の課税利益計算の例は以下のとおり（税務調整（加算、減算）の解説含む）。

	£	£	£
事業収益			
税引前当期利益 (Profit before tax : PBT)		10,000	
加算:			
減価償却費 (税法で損金不算入と決められている)	2,000		
慈善寄付 (適格慈善寄付のみ課税所得から控除可能)	500		
接待交際費 (全額、損金不算入)	700		
未払年金費用 (現金支出した費用のみ損金計上)	350		
リース費用 (CO2 排出量<50g/km、15%否認)	200		
資本的支出 (税務償却を取るため、一旦全額否認)	400	4,150	
減算:			
税務償却費 (Capital Allowance)	(2,500)		
不動産収益	(2,000)		
受取銀行利息	(500)		
固定資産売却益	(400)	(5,400)	
事業利益			8,750
非事業収益			
非事業利益 (主に金融債権債務取引)			500
英国不動産利益			1,000
海外不動産利益			1,000
課税譲渡益 (Chargeable gains)			2,000
控除: 適格慈善寄付			(500)
課税総利益 (Taxable Total Profit : TTP)			12,750
法人税 (課税総利益 × 法人税率) £12,750 × 19%			2,423

非事業利益は、主に金融債権債務取引 (Non-trade loan relationship : NTLR) であり、受取・支払利息、為替差損益、債務発行費用、債権回収費用、既存の金融債権債務の売買で発生する損益、金融債権債務の減損損失、債権放棄損、債務免除益が含まれる。

9.3 欠損金

Q. 当社の英国法人は設立から数年間、赤字が続いて繰越欠損金を有している。欠損金の種類と利用方法について教えてほしい。

A. 繰越欠損金の取り扱いは、日本の税制と異なり、欠損金は発生した事業の種類によって利用方法が異なる。

課税総利益を計算して欠損 (Tax loss) となる場合、課税総利益はゼロとして法人税は発生しない。また、欠損金を同じ課税年度で利用できない場合、繰り越して翌年以降の課税利益を相殺することになる。

欠損金が発生した事業の種類によって利用方法が異なり、各事業と欠損金の利用方法は以下のとおりとなっている。なお、相殺対象の課税利益は、適格慈善寄付金の控除前の課税利益となる。

- 事業損失 (Trading loss)

事業損失は、本業の事業活動 (後述の非事業や投資、不動産事業以外) から生じる収益が費用を下回る場合に発生する。事業損失は、今年または前年 (過去 12 カ月間) の課税利益と相殺するか、あるいは繰り越して翌期以降の課税利益と相殺することができる。

- 非事業損失 (Non-trading loss)

非事業損失は、全てプールされて、非事業利益が出る場合には法人税計算に追加され、損失が出ている場合には、課税利益との相殺を検討できる。非事業損失は主に金融債権債務取引から発生し、今年の課税利益と相殺、前年 (過去 12 カ月間) の非事業利益と相殺、或いは繰り越して翌期以降の非事業損失と相殺することができる。

- 英国不動産事業損失 (UK property business loss)

英国不動産事業の損益は全てプールされて、利益が出る場合には法人税計算に追加され、損失が出ている場合には、課税利益との相殺を検討して、相殺できない欠損金は繰り越されて翌期以降の英国不動産事業利益や課税利益と相殺できる。

- 海外不動産事業損失 (Overseas property business loss)

海外不動産事業の損益は全てプールされて、英国不動産事業と同様の取り扱いとなる。但し、海外不動産事業の損失は、同事業の利益のみと相殺可能で、英国不動産事業利益や課税利益との相殺はできない。

9.4 法人税仮納付制度 (Tax instalment)

法人税法上、大企業 (Large companies) あるいは超大企業 (Very Large companies) に区分される場合、法人税を分割仮納税することになる。対象企業の区分は利益を基準とし、拡張利益 (Augmented profits、課税利益と受取配当金の合計額) をもって判定する。大企業は拡張利益が 150 万ポンドから 2,000 万ポンドでの法人を指し、拡張利益が 2,000 万ポンドを超えると超大企業となる。

基準となる拡張利益は、関係会社の数 (number of associated companies) で割った1社あたりの金額を使用することになる。ここで関係会社とは、グループ内で支配権を行使されている全ての企業で、税務上の居住地がどこにあっても関係会社の数に含まれる。

例えば、拡張利益が5万ポンドの英国法人が、日本法人の100%子会社で、全世界に計100社（日本法人と英国法人含む）のグループ会社を有している場合、拡張利益は以下のように減額される。つまり、グループ内の関係会社が多ければ多いほど、拡張利益は減額されるため、英国法人の課税利益が5万ポンドでも、分割仮納税対象となる大企業と判定される。

英国法人の拡張利益：£50,000

拡張利益の減額計算：

150万 ÷ 100社 = £15,000（英国法人の拡張利益が£15,000を超えると大企業の判定）

2,000万 ÷ 100社 = £200,000（英国法人の拡張利益が£200,000を超えると超大企業の判定）

判定結果：英国法人の拡張利益は1万5,000ポンドを超えているので、法人税仮納付制度で大企業と判定されて分割仮納税を行うことになる。

大企業や超大企業に該当する場合でも、拡張利益が1,000万ポンド未満で、かつ、過去12カ月間において大企業や超大企業では無い場合、分割仮納税は対応不要となる。また、想定される年間の法人税支払額が1万ポンド以下の場合にも、分割仮納税は対応不要である。

分割仮納税する法人税額は、進行会計年度の見積り法人税額を使用する。見積り法人税額を算出する際は、進行期の予算ベースの損益計算書から課税利益を計算後、法人税率を掛けて見積り法人税額を算出する。

大企業と超大企業の分割仮納税スケジュールは以下のとおりである。

例：4月1日から翌年3月31日の会計年度を前提とした大企業・超大企業の分割仮納税スケジュール

納付スケジュール	大企業 (Large companies)	超大企業 (Very Large companies)
1回目	10月14日まで (期首から6カ月14日後)	6月14日まで (期首から2カ月14日後)
2回目	翌年1月14日まで	9月14日まで
3回目	翌年4月14日まで	12月14日まで
4回目	翌年7月14日まで (年度末から3カ月14日後)	翌年3月14日まで

10. 資本的支出と税務上の減価償却 (Capital Allowance)

10.1 固定資産と設備・機器 (Plant and Machinery : P&M)

Q. 当社は大型の製造設備を購入して、毎年減価償却費を費用計上している。毎年の減価償却費は、税務上も費用になるか教えてほしい。

A. 会計上の減価償却費は、税務上の費用（損金）にはならない。設備・機器 (Plant and Machinery : P&M) に該当する資産は、償却資産として、税務上の償却費 (Capital Allowance) を別に計算して損金計上することになる。

大型の製造設備、社用車、社内サーバー、パソコン、携帯電話、事務所の家具・備品など1年以上使用できる資産を購入した場合、会計帳簿には固定資産として登録することがある。固定資産の計上基準については、英国会計基準においても、日本基準と同様に、金額的基準は設けられていないため、各社は社内ルールに沿って判断することとなる。

また、固定資産計上後は、経済的耐用年数 (Useful Economic Life : UEL) を見積り、減価償却を通じて費用化することになるが、日本の実務で利用されている税務上の法定耐用年数のような詳細な規定はなく、各社が資産の実態に則した適切と思われる耐用年数を設定することになる。

このような会計上の恣意性・主観性を排除するため、税務上は、会計において計上した減価償却費を全額否認（加算調整）したうえで、税務ルールに基づいて計算される税務上の減価償却費 (Capital Allowance) を利用する。

資本的支出 (Capital expenditure) とした固定資産のうち、設備・機器 (Plant and Machinery : P&M) に区分されるものについては、税務上の減価償却費 (Capital Allowance) を計算し、損金計上する。

税務上の減価償却は、日本のそれと異なり、個々の資産に対して詳細な法定耐用年数を規定するものではなく、取得した資産を償却プールというまとまりに入れて、償却プールごとの償却率（18%、6%など）でまとめて償却する、という点に特徴がある。また、損金経理を前提としていない点も特徴になる。加えて、一括償却や 50%償却などの税制優遇策が設けられている。

2001年減価償却償却法 (Capital Allowance Act 2001) では、「設備・機器」が明確に定義づけられておらず、例えば設備・機器の性質（例：2年を超えて利用でき、事業目的で使用する装置や用具）と過去からの判例を参照して、設備・機器かどうか判定することとなる。

設備・機器として税法に規定されている資産の一例は以下のとおりである。

設備・機器に該当する	設備・機器に該当しない
建物の断熱材・断熱費用、個人用保護具、付帯設備 (integral features)、乾ドック、ソフトウェアやその使用权、移動式パーティション、ホテルやレストランの装飾品、スイミングプール、穀物サイロ、償却資産の据え付け費用、設備解体費用、5人制の人工サッカー場	建物※、土地、構造物、レストラン船 ※2018年10月29日以降に建設が始まった商業建物を除く。

10.2 償却率

設備・機器 (Plant and Machinery : P&M) の償却率は、資産区分 (General rate pool、Special rate pool) や購入時の状態 (新品か中古か、new or used) で償却率が異なる。

まず償却資産は、一括償却できる資産を除き、個別に管理する必要がなく、支出額はプールと呼ばれる適用償却率ごとの区分に集計する。プール先はGeneral rate pool (定率法18%) とSpecial rate pool (定率法6%) に分かれ、General rate poolには、Special rate poolに該当しない償却資産が含まれる。Special rate poolに該当する資産リストは以下のとおりである。

【Special rate pool の資産の例】

- 建物の付帯設備 (エレベーター、エスカレーター、暖房設備、エアコン設備、電源配線、温水・冷水システム、アラーム機器、電話・ビデオ通信機器など)
- 長期使用資産 (10万ポンド以上、耐用年数25年超の大型資産)
- CO2 排出量 50g/km 以上の車両
- ソーラーパネル
- 断熱材

次に償却資産が新品 (new) である場合、一括償却の優遇税制 (Full expensing や First Year Allowance) が受けられる。また、償却資産が中古 (used) の場合でも、年次一括償却枠 (Annual Investment Allowance : AIA) を適用できるため、新品・中古を問わず、年間100万ポンド (2019年1月1日以降) まで償却資産を一括償却できる。ただし、自動車の場合、電気自動車やCO2ゼロ排出自動車以外は、一括償却が認められない。

法人税申告対象のグループ会社が英国に複数ある場合には、グループ内で年次一括償却枠 (年間100万ポンド) を複数の会社に割り当てることができる。償却方法と対象支出は以下のとおりである。

償却方法	対象支出	新品	中古
Full expensing (from 1 April 2023) 支出一括償却 (2023年4月1日～)	支出年度で償却資産を • 100%償却 (General rate pool) または、 • 50%償却 (Special rate pool)	○	×
Annual Investment Allowance (AIA) 年次一括償却	年間100万ポンドまでの一括償却 (資産区分問わず)	○	
First Year Allowance (FYA) 初年度一括償却	特定の償却資産の支出年度での100%償却 (電気自動車・車両、ゼロ排出自動車、ガソリンスタンドの償却資産、電気自動車用の充電施設、フリーポートで使用する償却資産など)	○	×
Research and Development Allowance (RDA) 研究開発償却	支出年度で償却資産を100%償却 (研究開発費が新規事業又は既存事業に関連していること、条件次第で研究開発用途の建物も償却可能)	○	
Writing Down Allowance (WDA) 定率法償却	General rate pool (18%) と Special rate pool (6%)	○	

10.3 構造物・建物減価償却 (Structures and Buildings Allowance : SBA)

従前、英国の税務上は建物を減価償却できないのが、日本と大きく異なる点だったが、2019年財政法により構造物・建物減価償却 (Structures and Buildings Allowance : SBA) が導入され、2018年10月29日以降に建設が始まった商業建物や構造物 (事務所、小売店舗、工場、倉庫など) を33.333年 (年間3%) の定額法償却が可能である。

SBAを計上する際には、償却控除明細 (SBA allowance statement) に構造物・建物の詳細 (名称、住所、建設時の契約書日付、適格支出額、商業用の使用開始日) を明記して保管する必要がある。

定額法償却していた構造物・建物を売却する場合、買い手 (purchaser) は売り手 (vendor) から償却控除明細を受け取り、未償却の適格支出額を残存期間で償却し、売り手は構造物・建物の売却で課税譲渡損益 (Capital gains) を認識する。

例：A社 (12月末決算) は、2023年1月1日に商業ビルの建設を完了させ、使用開始した (適格支出100万ポンド)。年間のSBAは、3万ポンド (100万ポンド × 3%/年) である。2025年12月末、A社は当該商業ビルを150万ポンドでB社へ売却しました。上記の取引にかかるSBAは以下のとおりである。

A社の場合：

2023年12月期	SBA	£30,000	未償却残高	£970,000
2024年12月期	SBA	£30,000	未償却残高	£940,000
2025年12月期	課税譲渡益	£560,000 (150万ポンド - (100万ポンド - 6万ポンド))		

売却により商業ビルの所有権を失うため、過去に損金計上したSBA6万ポンドは取り消し (Claw Back) されることになる。具体的には、売却代金150万ポンドと取得価額 (Base cost) 100万ポンドで計算される課税譲渡益50万ポンドにSBA6万ポンドを追加する (取得価額をSBA6万ポンド分切り下げて、課税譲渡益を増加させることで、過去の損金を課税譲渡益へ戻し入れる)。

B社の場合：

2025年12月期	会計上の取得価額	£150万
	税務上の未償却残高	£94万
	毎年のSBA	£3万 (100万ポンド × 3%/年)

B社は、当初の適格支出100万ポンドに対するSBAを損金計上できる。A社が損金計上した最初の2年間を除く残期間でSBA計上する。

11. 移転価格税制 (Transfer pricing)

Q. 当社日本法人は英国現地法人と頻繁に取引がある。移転価格の問題を懸念しているが、英国の移転価格税制に当てはまるかどうか教えてほしい。

A. 英国の移転価格税制には、中小規模事業者 (Small or Medium-sized Enterprises : SME) 向けの免除規定がある。一方、最近施行された税法で中小規模事業者も移転価格の対象となる可能性はある。また、英国法人への貸付にも移転価格のルールが適用される。

11.1 英国の移転価格税制

移転価格税制は国内外問わず、関係会社間の取引価格が、独立した第三者と取引する際の価格 (独立企業間価格、Arm's Length Price : ALP) と異なる場合、税務上の価格を調整して利益移転を防止する制度である。

移転価格税制は、主に大企業を対象にした制度という印象があるが、中小規模事業者 (Small or Medium-sized Enterprises : SME) にも適用される税制である。休眠会社や SME のための免除規定があるが、後述する最近施行された 2019 年財政法 (Finance Act 2019) では、個人や SME でも移転価格ルールが適用されることになる。

英国の移転価格税制は、移転価格の検討方法として OECD (経済協力開発機構) の移転価格ガイドラインに沿った移転価格の設定を推奨している。移転価格税制に該当するのは、以下の条件に当てはまる取引である。

- 取引又は一連の取引が、関連会社間で行われる。
- 英国側が節税効果 (課税利益の減少や欠損金の増加) を享受する。

例えば、英国法人 A 社から日本法人 P 社への売上で、市価 100 ポンドの商品を 50 ポンドで販売する場合、A 社は 50 ポンドの課税利益を減額 (欠損金を増加) しており、関係会社取引であることから、移転価格税制が適用される。

移転価格税制が適用される場合、A 社の法人税申告書で移転価格調整 (税務上の売上を 50 ポンド増加) をおこない、市価ベースの売上に対するあるべき法人税を申告・納税する。

11.2 中小規模事業者 (SME) の免除規定

英国の移転価格税制には、中小規模事業者 (SME) への免除規定がある。具体的には、節税効果を享受する英国企業が単体またはグループ会社規模で、下記の規模要件 (①の従業員数、および②か③のいずれか) に該当する場合、課税所得の計算にあたり独立企業間価格を適用した課税所得の計算を免除される。

ここでグループ会社規模とは、英国企業とその親会社、関連会社など全てのグループ会社を合算した連結ベースの規模を意味する。

	小規模事業者	中規模企業者
① 従業員	50 名未満	250 名未満
② 売上高	1,000 万ユーロ未満	5,000 万ユーロ未満
③ 総資産	1,000 万ユーロ未満	4,300 万ユーロ未満

なお、規模要件を満たす事業者であっても、英国企業と取引を行う関係会社が、非適格国（英国と租税条約（差別禁止条項を含む）を未締結の国）の居住者である場合や、HMRC から移転価格調整の通知を受け取っている場合には、免除規定は適用できない。

11.3 利益細分化ルール (Profit Fragmentation rule)

2019 年財政法によって、移転価格税制の免除規定に該当する企業や移転価格税制の適用を受けない個人に対して、移転価格ルールと国外所得移転課税が適用されることとなった。

対象となる取引が以下の 4 点すべてに該当する場合、本ルールが適用される。

- 英国事業から生じた利益を国外へ移転する。
- 移転利益に課される税額にズレが発生する（国外の税金増加が、英国の税金減少の 8 割以下）。
- 移転された利益を引き続き英国の関連当事者が享受できる。
- 移転された利益額が、国外での事業活動に見合わず、過度な利益移転である。

利益細分化ルールに該当する事例として、HMRC のガイダンスには以下のような事例が紹介されている。利益移転の是正は、移転価格調整と同じ方法で、法人税申告書や所得税申告書で税務上の課税利益や課税所得を調整して行うことになる。

【国外への利益移転の例】

A 社は英国居住会社で、英国と海外の顧客へコンサルティング業務を提供している。A 社は海外の顧客からの支払いを受け取る場合、国外にある Z 社（コンサルティング業務とは無関係）へ送金するように契約を締結。その結果、A 社は、海外顧客へ提供した業務の対価について、直接の送金をしていないものの、顧客を経由して英国外へ移転している。

11.4 過少資本税制 (Thin Capitalisation)

英国法人がグループ会社の支援無しに融資できる金額を超えた借入金を受けている状態を過少資本状態という。具体的には、国内外の関連会社から英国法人への融資額が、英国法人単体で借入可能な金額を超えている状況である。

過少資本税制は、関係会社間の融資条件（利率や期間）について、独立企業間価格のルールに沿って第三者から借り入れを行う際に適用される融資条件を反映させる制度である。過少資本状態の判定に、負債資本倍率 (Debt-to-equity ratio) や利息負担率を設定している国がある中で、英国には過少資本判定の特定の判定指標がない。従い、本制度に該当する取引かどうか、融資条件を考慮して検討することとなる。考慮すべき事項の一例は以下のとおりである。

- 借り手が自社で合理的に決済できる金額以上の過度な有利子負債を受けている。
- 借入利息が市場金利を超えた利率である。
- 借り手会社が利息や元本返済に問題を抱えている。
- 貸付期間が、独立企業間取引よりも長い期間である。
- 返済条件やその他条件が、独立企業間取引より借り手に不利な条件である。

過少資本状態であるかどうか、法人税申告書を作成する際に、自主的な判断が必要になる。関係会社の融資条件を市場条件へ合わせることで本税制に対応が可能である。

12. 租税条約 (Tax Conventions)

Q. 日本法人と英国子会社の間で親会社への配当金、ロイヤルティや親子ローン利息の支払いなどの取引がある。英国の税務上の取り扱いと租税条約の適用について教えてほしい。

A. 配当金、利息、ロイヤルティは、租税条約では、原則として、受取人の居住地国 (residence state) で課税される。但し、源泉地国 (source state) である英国で源泉税 (Withholding Tax) がかかり、源泉税の申告と納付が必要な場合がある。

12.1 日英租税条約 (Double Taxation Convention between Japan and the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland)

租税条約は、所得や譲渡所得 (income and gains) が自国と他国で課税される、或いは全く課税されない (二重課税や二重非課税) の場合に、どちらの国に課税権を付与するか決めるルールである。各国が自国以外の国々と租税条約を締結しており、現状 3,000 を超える租税条約があるといわれている。

租税条約は、基本となる雛形があり、OECD (経済開発協力機構) のモデル租税条約 (Model Tax Convention : MTC)、国連モデル租税条約、米国モデル租税条約がある。

日英租税条約は、OECD の MTC をもとに作成されている。OECD の MTC は 2017 年に改正され、後述の税源浸食と利益移転 (Base Erosion and Profit Shifting : BEPS) に対応する条文が追加された。

配当金、利息、ロイヤルティにかかる英国税法と租税条約の取り扱いは以下のとおりである。

取引内容	英国税法	租税条約	備考
配当金	0% (免税)	0% / 10%	実質的支配者 (Beneficial Owner : BO) が受取人の場合、英国で 0% 課税。
利息	20% 源泉税	0% / 10%	
ロイヤルティ	20% 源泉税	0%	受取人の英国内の恒久的施設 (Permanent Establishment : PE) から生じたロイヤルティは事業所得 (MTC 7 条) として課税される。

12.2 税源浸食と利益移転 (Base Erosion and Profit Shifting : BEPS)

多国籍企業が世界各国に事業を展開・拡大した際、投資受け入れ側の各国政府は、投資誘致のために優遇税制 (特に法人税率や源泉税免除の政策) を導入した結果、各国間で税率の引き下げ競争が生じ、その結果、低税率国や無税国への利益移転により、自国の課税ベース (Tax Base) が縮小することになった。

また、多国籍企業の「条約あさり」行為 (Treaty Shopping) により、本来であれば源泉地国 (Source state) で課税されるべき取引が、課税されずに他国間を移転することもあった。例えば、英国企業が租税条約を締結していない A 国の関係会社から配当金を受け取る際、A 国での課税を免れるため、A 国と英国両方と租税条約を結んでいる B 国に現地法人を設立して、A 国からの配当金を B 国へ中継して英国企業へ送金することで、英国・A 国間の課税逃れができてしまう (現在では租税条約の改正により、上記スキームは課税対象)。

多国籍企業による租税回避や脱税行為による課税ベースの浸食と利益移転行為を BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) と呼び、BEPS を抑制するための方策をまとめるため、2012 年から OECD が BEPS プロジェクトを立ち上げ、2015 年に BEPS に対応するための 15 の行動計画最終版 (final reports of BEPS Action Plan) を発表した。

BEPS 行動計画を受けて、2017 年に OECD モデル租税条約 (Model Tax Convention) が改正され、2018 年には BEPS 防止措置実施条約 (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting : MLI) が発効した。

15 個の行動計画のうち、租税条約や OECD 移転価格ガイドラインへ影響した行動計画の抜粋は下表のとおりである。行動計画のうち 5、6、13、14 はミニマムスタンダードとして BEPS 包摂的枠組みメンバー (Members of Inclusive Framework on BEPS) の各国に、自国法への適用・順守を推奨している項目になる。

BEPS 行動計画		租税条約等への影響
5	有害税制への対抗 ＜ミニマムスタンダード＞	モデル租税条約 26 条（情報交換）
6	租税条約濫用の防止 ＜ミニマムスタンダード＞	モデル租税条約序文 モデル租税条約 29 条（特典を受ける権利）
7	恒久的施設（PE）認定の人為的回避の防止	モデル租税条約 5 条 4.1 項
13	移転価格関連の文書化の再検討 ＜ミニマムスタンダード＞	OECD 移転価格ガイドライン マスターファイル、ローカルファイル、 国別報告書
14	相互協議の効果的実施 ＜ミニマムスタンダード＞	モデル租税条約 25 条（相互協議） モデル租税条約 29 条（特典を受ける権利）
15	多国間協定の開発	BEPS 防止措置実施条約（MIL）の発効

出所：税源浸食と利益移転（BEPS）に係る我が国の対応に関する考察（I）、国税庁（一部抜粋）
<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/79/02/index.htm>

- モデル租税条約序文

租税条約締結国以外の第三国の居住者の間接的な便益を目的とした「条約あさり」行為（Treaty Shopping）を含む脱税や租税回避を通じた免除・租税軽減の機会を無くし、二重課税を排除する、という文言が追加された。つまり、脱税や租税回避を目的とする租税条約締結国を経由した取引は、条約の恩恵が受けられなくなることを意味している。

- 恒久的施設（Permanent Establishment：PE）

OECD モデル租税条約 5 条に追加された 4.1 項は、会社機能が複数の拠点に分散している場合、各拠点の機能が本店の事業活動に密接に関係している場合、分散拠点をそれぞれ PE として認定することを目的に追加された。

OECD モデル租税条約 5 条のコメンタリーに記載された例として、金融機関が、借入申請情報の確認作業に携わる従業員を他国で雇用しており、確認済みの情報が本店で承認作業に使われる場合、他国での情報確認作業は貸し付け業務を密接な関わりがあるため、PE として認定されるケースを紹介している。

- モデル租税条約 25 条（相互協議）

BEPS 行動計画 14 は、国家間で発生する税務関係争いの解決方法を改善することを目的としている。具体的には、納税者が複数の税務当局から租税条約に沿わない課税上の不利益を受けた場合、納税者は自国あるいは他国の税務当局に対して、課税上の不利益の解消を申し出ることにより、自国と他国の税務当局間の相互協議を促すことで不利益の解決を図ることができる。

税務当局は、納税者から必要な情報を受け取ってから 2 年以内に問題解決する努力義務（obligation to seek to resolve）を負うが、税務当局間で解決できない場合、納税者は強制拘束力のある仲裁手続（Mandatory Binding Arbitration：MBA）を申請することができる。

また、BEPS 行動計画 14 では各国の税務当局が相互協議手続を期日通りに完了しているかどうか他国の税務当局にレビューさせる機能（peer review）の導入も推奨している。

- モデル租税条約 26 条（情報交換）

BEPS 行動計画 5 をうけて、有害税制を持つ国や有害税制を利用する納税者のモニタリングと、自発的な情報共有（有害税制、国内事前確認制度、移転価格の利益減額調整、PE 税制、課税回避ペーパーカンパニー制度など）を各国の税務当局間で可能にするための条項である。

本条項では、自国の税務当局から他国の税務当局へ依頼する情報は、法令の運用や執行に関係のある情報（foreseeably relevant information）に限定され、金融機関が持っている納税者にする情報も情報交換の対象となる。

- モデル租税条約 29 条（特典を受ける権利）

29 条は、「条約あさり」行為（Treaty Shopping）を含む脱税や租税回避を目的としている場合、租税条約の特典を受けることができない旨を記載している。

租税条約には、客観的な基準で特典の制限を記載した特典制限条項（Limitation of benefits : LOB）と国際取引に関する納税者の意図を確認する主要目的テスト（Principle Purpose Test : PPT）の 2 つの条項があり、モデル租税条約は、簡易 LOB と PPT、PPT のみ、または詳細な LOB のいずれかを各国の租税条約に含めることを推奨している。

- OECD 移転価格ガイドライン

行動計画 13 は、大企業（Multinational enterprises (MNEs)、前年度の全世界売上高が 7 億 5,000 万ユーロを超える企業）に対して、世界各国での事業活動の情報を、毎年、税務当局へ報告（国別報告書（Country-by-Country (CbC) Report）の提出）することを推奨している。行動計画 13 に沿って、OECD 移転価格ガイドラインの第 5 章（文書化）が作成され、大企業は標準化されたマスターファイル、ローカルファイル、国別報告書を作成・保存することを求められている。

13 付加価値税 (Value Added Tax : VAT)

Q. 当社は英国に現地法人の設立を検討している。事業活動で VAT を考慮する必要があると考えているが、具体的にどのような取引に VAT がかかるのか。また VAT の登録手続や申告方法についても教えてほしい。

A. VAT は課税取引 (Taxable Supply) にかかり。課税取引とは VAT 税率 (0%、5%、20%) がかかる取引である。VAT 登録は、課税取引が基準額未満の場合には任意登録、基準額を超えると強制登録となる。また、VAT 申告は、毎月或いは四半期毎に HMRC へ電子申告を行う。特に、VAT 還付の場合には、還付条件を満たす必要がある。

13.1 課税取引 (Taxable Supply)

英国の VAT の基本的な仕組みは、日本の消費税と同様で、VAT 登録事業者の取引段階で課税され、最終的には消費者が負担するものとなっている。また、VAT 登録事業者は、顧客から受け取った VAT を納付する一方で、支払った VAT を還付・控除できるため、損益には影響はない。

VAT がかかる取引を課税取引 (Taxable Supply) といい、これは売上取引とほぼ同義である。取引内容によって、VAT 税率は 0% (zero rate : ゼロ税率)、5% (reduced rate : 軽減税率)、20% (standard rate : 標準税率) の 3 つに分かれている。下記条件を全て満たすものが課税取引として VAT が課される。

- 物品やサービスの提供
- 英国内の取引 (英国外の取引は、VAT 対象外です)
- VAT 登録事業者が行う取引
- 事業目的の取引
- 0%、5%、20%のいずれかの税率が掛かる課税取引

課税取引にどの税率が課されるのか判断するには、1994 年 VAT 法 (Value Added Tax Act 1994) の付則 (Schedule) を参照して判断できる。付則と VAT 対象外取引のいずれにも該当しない場合には自動的に 20%税率が課される。

なお、付則 9 (Schedule 9) の免税取引 (Exempt Supply) を行う事業者は、課税取引がなく、後述の仕入税額控除の条件である物品・サービスの取引が課税取引に直接的に関連していないため、仕入で支払った VAT を控除できない。

参照順	参照先	課税取引例
①	付則 7A (Schedule 7A) 5%取引	国内光熱費、省エネ設備の設置費用、チャイルドシート、居住不動産の改築・改装、禁煙器具
②	付則 8 (Schedule 8) 0%取引	食品、下水・水道、書籍、建築、国外へのサービス、交通、金、紙幣、輸出入取引、免税店取引、慈善事業、子供用の衣服・靴
③	付則 9 (Schedule 9) 免税取引	土地、保険、郵便サービス、賭博、金融、教育 (小中高校、大学)、健康福祉 (医者、歯医者、薬剤師、小児高齢者医療)、埋葬・火葬、スポーツ競技・体育、芸術作品、慈善事業のための募金、金への投資

④	VAT 対象外取引 (Outside scope of VAT)	給与・賃金、チップ支払い、Transfer of Going Concern (TOGC)による事業売却、国外顧客へのサービス、賃貸借のフリーレント、
⑤	20%取引	参照順①から④に該当しない全ての取引

13.2 VAT 登録

VAT 登録の要件は、金額基準により任意登録と強制登録がある。過去 12 カ月間又は 30 日以内に課税取引が 8 万 5,000 ポンド（2024 年 4 月以降は、9 万ポンド）を超える場合、強制登録となり、金額基準以下の場合には任意登録が可能である。

VAT 登録申請は、HMRC ウェブサイトからオンライン申請で、事業者の詳細、課税取引の内容、VAT 申告提出の頻度（毎月か四半期か）、取締役の本人確認資料などの提出が求められる。近時は短縮傾向にあるが、登録審査の遅延のため、完了までにおよそ 40 営業日程度を要する場合もある。VAT 登録が完了すると HMRC から VAT 登録番号が書面で通知される。また、HMRC ウェブサイトからも同番号を確認できる。

VAT 登録申請に係る重要な留意点として、登録日（Date of VAT registration）を過去日付（例えば、法人の設立日や、支店の開設日など）で申請することが可能となっている。登録日を過去日付とすることにより、事業の立上げ期に支払った設備投資などにかかる比較的金額の大きい VAT の還付を受けることができる。他方、同時に、登録日以降の課税取引にかかる VAT の納付も必要となり、実務的には、遡って顧客に負担させることは難しいため、当該部分が内税処理となるデメリットもある。登録日の選択にあたっては総合的な検討が必要となる。

また、VAT 登録日より前に支払った VAT は、登録日時点で所有している商品であれば 4 年前まで、サービスであれば 6 カ月前まで遡って還付申請できる。

13.3 EORI 番号 (Economic Operator Registration and Identification : EORI)

英国へ物品を輸入する際、通関手続で EORI 番号を求められる。EORI 番号は GB+12 桁（VAT 番号 9 桁と 3 桁（000））の 14 桁で、HMRC のウェブサイトから申請すると数日で番号を取得できる。

北アイルランドで物品を輸出入する場合、上記の GB で始まる EORI とは別に、XI から始まる EORI 番号を申請・取得することになる。

13.4 仕入税額控除 (Input tax reclaim)

課税取引を行う事業者は、売上に VAT を加算して顧客へ請求する一方、事業者自身も仕入先からの請求書に記載された VAT を支払うことになる。顧客から受け取る VAT を Output tax、仕入先へ支払う VAT を Input tax と呼び、申告期間中にどちらが多いかで納付か還付が決まる（顧客から受け取った VAT が多い場合に VAT 納付、仕入で支払った VAT が多い場合に VAT 還付）。

仕入先に支払った Input tax は、下記条件に該当する場合のみ控除（仕入税額控除 (Input tax reclaim)）が可能である。

- ① 物品・サービスの取引が行われた。
- ② 取引は課税事業者によって行われた。
- ③ 物品・サービスの取引は、事業目的である。

- ④ Input tax の証憑（例：適格請求書や簡易請求書）を持っている。
- ⑤ Input tax が正しく課されている。
- ⑥ 物品・サービスの取引が、課税取引（売上取引）に直接的に関連している。
- ⑦ Input tax が仕入税額控除から除外されていない（例として、接待交際費にかかる VAT は仕入税額控除の対象から除外されている）。

従業員の立替経費精算に含まれる各種経費（消耗品費、旅費など）に含まれる VAT も、④の適格請求書がある限りにおいて、仕入税額控除が可能である。

この点、立替経費精算の場面において、カードレシートや Order confirmation などにより精算を認めてしまっている結果、立替経費に関して支払った VAT の還付機会を失っているケースが多くみられる。このため、実務的には、従業員に対して適格請求書に関する情報を周知するか、逸失する還付額が限定されるように、一定額以上の取引については経費精算ではなく、請求書払いとし、経理等での適格請求書のチェックが可能となるようなルールを設けることが望ましいと思われる。

適格請求書と認められるためには、以下の内容が記載された証憑を入手、保管することが求められる。

【適格請求書 (Full VAT invoice) の必須記載事項】

- 証憑の識別を可能にする請求書の連続番号
- 取引の日時
- 証憑の発行日（取引の日時と異なる場合）
- 仕入先事業者の名称、住所、および VAT 登録番号
- 物品・サービスの提供を受ける事業者の名称と住所
- 提供された物品・サービスを特定するのに十分な説明書き
- 物品・サービスが複数ある場合、各々の説明書き、数量又はサービスの範囲、VAT 税率、および外貨表示された場合、VAT 抜きの外貨支払金額
- 外貨表示された場合、VAT を除く外貨支払総額
- 現金割引がある場合、割引率
- 請求される ポンド表示 の VAT 総額
- 単価
- VAT 税率 0% 又は免税の場合、その理由

出典 : <https://www.gov.uk/guidance/record-keeping-for-vat-notice-70021#vat-invoices>

13.5 VAT 申告 (VAT Return)

VAT 登録完了後、HMRC から初回 VAT 申告の期間を指定されるので、会計帳簿を作成して、申告期日 (VAT 対象期間終了から 1 カ月 7 日以内) までに電子申告する。

例えば、2023 年 10 月から 12 月の 3 カ月間の VAT 申告を行う場合、HMRC への電子申告は 2024 年 2 月 7 日までに完了させる。

VAT 申告は電子申告のみ対応しているため、会計システムや VAT 申告専用ソフトウェアに取引情報を入力して、VAT 申告書を作成する。

VAT 申告書の内容は以下のとおりである。

Box	Details	内容
1	VAT due on sales and other outputs	売上などの VAT
2	VAT due in the period on acquisitions of goods made in Northern Ireland from EU member states	EU から北アイルランドへの輸入品にかかる VAT (リバースチャージ用)
3	Total VAT due	Box 1 と 2 の合計額
4	VAT reclaimed on purchases and other inputs	仕入れなどの VAT
5	Net VAT to be paid to Customs or reclaimed by you (difference of box 3 and 4)	HMRC へ納付する、又は HMRC から還付される VAT (Box 3 と 4 の差額)
6	Total value of sales and all other outputs excluding any VAT	VAT 抜きの課税取引の総額
7	Total value of purchases and all other inputs excluding any VAT	VAT 抜きの仕入総額
8	Total value of intra-community dispatches of goods and related costs, excluding any VAT, from Northern Ireland to EU Member States	VAT 抜きの北アイルランドから EU への課税取引の総額
9	Total value of intra-community acquisitions of goods and related costs, excluding any VAT, made in Northern Ireland from EU Member States	VAT 抜きの EU から北アイルランドへの仕入総額

13.6 リバースチャージ (Reverse Charge)

海外（英国外）事業者とのサービス取引には、特殊な VAT ルールがある。海外事業者からサービス提供を受ける場合、サービス提供地は、原則として、下記ルールが適用される。

❖ 英国のサービス受け手（受益者）が、
 事業者（Business, B2B 取引） → 受け手の所在地（英国）がサービス提供地となる（したがって、英国 VAT 対象）。
 消費者（Consumer, B2C 取引） → 海外事業者の所在地（海外）がサービス提供地となる（したがって、英国 VAT 対象外）。

B2B のサービス取引に関する提供地ルールの例外として、例えば、英国内の不動産関連サービスでは、不動産の所在地となり、当該不動産サービスを提供する海外事業者は、VAT 登録義務を負うことになる。

一方で、一般的なサービス提供の場合、物品と異なり国境を越えた取引について捕捉が容易でなく、海外事業者に英国での VAT に登録・申告を求めるのは困難と考えられる。そこで、HMRC は海外事業者からのサービス提供取引について、本来サービス提供した事業者が行うべき課税売上取引に関わる VAT の申告を、サービスの受益者である英国事業者に転嫁している。これをリバースチャージ (Reverse Charge) と呼んでいる。

【リバースチャージの申告例】

VAT 登録事業者である英国法人 A 社は、海外事業者から 1 万 2,500 ドル（1 万ポンド相当）のコンサルティングを受けた。

サービスの受け手は事業者（A 社）であるため、課税取引は英国で発生しており、英国 VAT の対象となり、リバースチャージ処理が必要である。コンサルティング取引は、英国内では標準税率 20% で課税されるため、VAT 相当額は 2,000 ポンド（1 万ポンド相当×20%）である。

Box	Details	リバースチャージの記入例
1	VAT due on sales and other outputs	£ 2,000
2	VAT due on acquisitions from EC Member States	-
3	Total VAT due	2,000
4	VAT reclaimed on purchases and other inputs	2,000
5	Net VAT to be paid to Customs or reclaimed by you	-
6	Total value of sales and all other outputs excluding any VAT	10,000
7	Total value of purchases and all other inputs excluding any VAT	£ 10,000

13.7 輸出取引にかかる VAT

輸出取引は、物品が英国から離れるため VAT 法上の課税供給地が英国であり、輸出証明の証憑（例：Waybill など）を保管していれば、0%課税取引となるが、当該取引において英国内を介する場合や複数の事業者が介在する場合には、取引毎に課税取引の有無と適用する税率を確認するべきである。

例：英国法人 A 社は VAT 課税登録事業者で、海外の法人顧客である日本（C 社）、米国（D 社）、オーストラリア（E 社）へ物品を売買している。米国（D 社）は英国支店をもつ。各顧客との取引内容と VAT の取り扱いは以下のとおりである。

法人事業者	取引内容	VAT の取り扱い
日本（C 社）	A 社が物品の輸出手続きを行う。	輸出取引で 0%課税取引
米国（D 社）	英国支店があり、支店が物品を受け取り、D 社自ら輸出手続きを行う。	D 社への物品引き渡しが、英国内で行われているため、輸出取引に該当せず 20%課税取引
オーストラリア（E 社）	A 社が英国内の B 社から物品を調達し、E 社の指定する物流業者が B 社から物品を受け取り、E 社に代わり輸出手続きを行う（当該物品は、A 社を通さず、B 社から E 社へ直送される）。	B 社から物流業者への物品の引き渡し後、当該物品は輸出手続きを経て英国外へ出荷されるため、輸出取引に該当し、A 社が輸出証明の証憑を保管している場合、A 社と E 社の取引は 0%課税取引

英国事業者が 150 ユーロ以下の商品を EU 加盟国内の顧客へ輸出（直送）する場合、当該少額商品の迅速な物流を促進するために、受け入れ先の EU 各国では輸入 VAT や関税が免除されるが、商品の販売先である EU 各国の VAT が課される。

2021 年 7 月 21 日より導入された Import One Stop Shop (IOSS) を利用することで、EU 各国へ輸出した少額商品の売上にかかる VAT を一括納付することができる。IOSS 制度を利用する場合、いずれかの EU 加盟国での IOSS 登録を行い、申告対象月の翌月末までに IOSS 申告書を提出することになる。

13.8 輸入取引にかかる VAT

輸入取引は、物品が英国へ到着するため VAT 法上の課税供給地が英国外であり、物品を英国へ出荷した海外事業者が輸入通関に責任を負わない場合、顧客である英国事業者が輸入通関の義務を負い、輸入 VAT（及び物品に応じて関税）を納付する。輸入物品にかかる VAT 税率は国内で同等物品にかけられる税率である。

輸入 VAT は、通関時に HMRC へ支払うか、Postponed VAT Accounting (PVA) を適用することで支払いを免除される。PVA を適用するためには VAT 課税事業者として登録する必要がある。通関時に算出された VAT 額と課税標準額を VAT 申告書に含めて電子申告することになる（VAT 額と課税標準額は HMRC が作成する PVA Statement を参照する）。

前述（13.8 輸出取引にかかる VAT）で説明した 150 ユーロ以下の商品を EU 加盟国内の顧客へ輸出（直送）する場合と同じく、英国でも 2021 年 1 月 1 日から、商品価格が 135 ポンド以下で、海外事業者が英国消費者・事業者へ直販する場合、輸入 VAT はかからず、英国内の VAT がかかる（物品税がかかる商品は対象外であり輸入 VAT と物品税がかかる）。すなわち、海外事業者は商品売上にかかる VAT を英国消費者・事業者から徴収して、HMRC へ納付する責任のみを負う。

また商品価格が 135 ポンドを超える場合は、輸入 VAT（及び物品に応じて関税）がかかり、物品の輸入に責任を負う海外事業者あるいは顧客のどちらかが輸入 VAT や関税を HMRC へ納付する。

13.9 海外事業者登録 (Overseas business registration)

海外居住者、或いは海外で設立された企業で、英国に事業拠点を持たない事業者を海外事業者（non-UK Company、non-established taxable person：NETP）と呼んでいる。海外事業者が物品やサービスの課税取引を英国国内で行う場合、強制登録に係る金額基準は適用されず、VAT 登録が必須となる。

VAT 登録の対象となる取引は、海外事業者が、商品・製品などの物品を、自身の名義で英国に輸入・通関して顧客に販売する取引であり、英国の顧客が自ら商品・製品の輸入手続を行う場合には該当しない。また、課税取引が全て 0%税率の取引の場合には、海外事業者でも VAT 登録を免除される。

例えば、自社ウェブサイトを利用して英国の顧客へ商品を直販する場合、135 ポンド以下の少額物品の直販であれば、海外事業者には売上にかかる VAT の徴収・納付義務が生じ、少額物品以外の商品の直販であれば、輸入 VAT（及び物品に応じて関税）の納付義務が生じるため、いずれの場合にも上述の登録対象取引に該当して VAT 登録が必要である。

後述（13.10 越境 EC と VAT）で説明する通り、海外事業者で EC サイトを使って英国国内で販売活動を行う場合、EC サイトへの登録時に VAT 登録番号を求められるので、事前に VAT 登録の登録を済ませておく必要がある。また、商品価値や販売時点の商品保管場所に応じて、VAT を請求・徴収・納付、あるいは輸入通関時の VAT 申告手続きがあるため、英国での VAT 登録が必要となる。

13.10 越境 EC と VAT

近年、日本に拠点を置く企業や個人が英国国内の消費者へ商品を販売する際に EC サイト（オンラインマーケットプレイス、Online Marketplace：OMP）を利用して販売活動を行う事例が増えている。海外事業者による英国国内での物品販売が増加するなかで、VAT 登録・納付を正しく行わない事業者がいる状況に鑑みて、HMRC は VAT の請求・徴収・納付を売買仲介者である OMP に対して求めることとしている。

OMP は、運営管理者（サイト内のアクセスとコンテンツを管理する者）以外の事業者がウェブサイトなどのインターネットを介した商品販売を容易にする環境を指す。

HMRC のガイダンスによると、OMP はウェブサイトや携帯アプリを用いて顧客へ商品を販売する事業であり、以下 3 つの条件すべてに当てはまるものと定義されている（顧客の商品購入にかかる決済処理、商品の掲載や広告宣伝、他のウェブサイトや携帯アプリへの顧客の誘導・転送など、販売活動の一部のみを行う事業は OMP には該当しない）。

- 商品提供に関する取引条件を規定している。
- 顧客の支払いを承認または仲介に関与している。
- 商品の注文や配送に関与している。

OMP は事業者の売買を仲介するので、VAT 法上はみなし事業者であり登記場所や事業所の所在地に関わらず、英国 VAT 登録が必要となる。

また、OMP は海外事業者が VAT 登録や納付において違反をしている場合、その違反行為にも共同責任を負うことになるため、海外事業者を EC サイトに登録する際には、海外事業者が提供する情報の正確性を確認し、登録前の EC サイト上で商品登録や宣伝活動を制限するのが一般的である。

OMP が確認する主な事業者情報は以下のとおりである。

- 英国の VAT 登録番号 (UK VAT registration number)
- 海外事業者の名前や会社名と登記住所
- 商品・製品の保管場所
- 事業者が以前 VAT 登録を拒否して EC サイトから削除されていなかったか
- 商品の保管場所を考慮して、事業者が事業開始するタイミングが適切か
- 英国の顧客からの注文を受け付ける体制が整っているか
- 事業者が英国 VAT の登録要件に違反する、または不正行為をする兆候があるか

OMP を通して英国で商品を販売する際の VAT の取り扱いは以下のとおりである。販売時点での商品の場所と輸入金額 (Consignment value) により、OMP と海外事業者で対応方法が以下のとおりとなる。

販売時の商品場所	取引内容	オンラインマーケットプレイス (OMP)	海外事業者である販売者 (Seller)
海外 (販売後、直送)	135 ポンドを超えない商品の輸入		輸入 VAT・関税は課されない。
	消費者 (Consumer) へ販売 (135 ポンドを超えない商品)	VAT を計上、申告、納付する。	
	事業者 (Businesses) へ販売 (135 ポンドを超えない商品)	VAT 計上の義務は無し (購入した事業者においてリバースチャージで処理される)。	
	£135 を超える商品の輸入		輸入 VAT と輸入関税を支払う (購入者か海外事業者のどちらが負担するかは貿易条件による)。海外事業者が負担する場合、輸入 VAT は通関時の支払い、あるいは Postponed VAT Accounting (PVA: 輸入 VAT の支払免除) で対応。
	消費者・事業者へ販売 (£135 を超える商品)	販売者または購入者が VAT を負担するため、OMP では処理なし。	VAT を計上、申告、納付。 (したがって、VAT 登録が必要)
英国 (販売後、OMP 倉庫から出荷)	商品の輸入・仕入		<ul style="list-style-type: none"> ● 商品を英国に輸入する時点で、輸入 VAT・関税を納付。 ● 英国内に商品を仕入れた時点で、仕入に係る VAT を負担。
	消費者・VAT 非登録事業者へ販売	VAT を計上、申告、納付。	OMP に対するゼロ税率のみなし売上 (Deemed Supply) を計上。
	VAT 事業者へ販売	取引に関わる情報を海外事業者に提供。	VAT を計上、申告、納付。 (したがって、VAT 登録が必要)。

13.11 土地・不動産取引 (Option To Tax : OTT)

Q. 「13.1 課税取引 (Taxable Supply)」に例示された税率別の課税取引において、不動産関連の取引は 5%、0%、免税と異なる税率が適用されていた。土地や不動産にかかる VAT について、詳細を教えてください。

A. 不動産の種類 (居住用、慈善事業用、商業用、混合不動産など) や保有権 (リースホールドかフリーホールドか) で VAT 税率が異なる。また不動産にかかる免税取引は、Option To Tax (OTT) を適用する事で課税取引に変換することができる。

土地建物の取引に関わる VAT は複雑であり、取引内容を精査することになる。VAT 税率も 0%、5%、20%、免税と全ての税率が適用されるため、税率ごとの取引内容を簡単に整理した一覧は以下のとおりである。

税率	取引内容
0%	フリーホールド又はリース期間が 21 年以上の住居、関連住居か慈善事業用の建物建築 (商業建物を住居へ改築して販売する場合も含む)
5%	住居の改築に係るサービス費用 (例: 1 世帯住居から複数世帯住居への改築)
20%	<ul style="list-style-type: none"> フリーホールドの工事未完了や新築 (築 3 年以内) の商業不動産の売却 建設資材 専門家 (建築家、測量士、コンサルタントなど) の費用 ゲームや釣りをを行う土地権利の付与 ホテルでの宿泊施設の提供 駐車場施設の提供 スポーツ競技場、劇場やコンサート会場の席利用の権利 セルフストレージの提供 美容院の椅子の貸し出し
免税	<ul style="list-style-type: none"> 20%と記載された以外の取引 例: 住居や商業不動産のリース権料とリース料

不動産のリース取引は免税取引 (Exempt Supply) であり、テナントに請求するリース料に VAT は課されないが、仕入業者へ支払う VAT も還付できないことになる。特に商業不動産のリース事業は取引規模が大きく、仕入先に支払う VAT も高額となるため、事業者が何らかの方法で VAT を還付できる仕組みがないかが問題となる。

この点、HMRC は不動産の免税取引を課税取引 (標準課税 20%) に変換する仕組みとして Option To Tax (OTT) を導入している。この仕組みは建物毎に適用され、OTT 適用後、将来的な免税取引は全て課税取引として税率 20%が課される。例えば、事務所賃貸料として 1,000 ポンドを請求している事業者は、OTT 適用後に 1,200 ポンド (賃料 1,000 ポンド + VAT 20%) をテナントへ請求し、VAT を HMRC へ申告・納付する。

リース料が課税取引となるので、課税取引に直接関係のある仕入取引に課されている VAT にも仕入税額控除が適用可能となる。

13.12 継続事業移転 (Transfer of a Going Concern : TOGC)

継続事業移転 (TOGC) は、継続性のある事業全体を売却する際、売却時の課税取引が VAT 対象外となる制度である。例えば、C 社が事業を D 社へ売却する際、C 社が保有する商品在庫、設備機器や建物 (事務所や倉庫など新築、又は OTT が適用されている場合) などの個別資産を売却すると VAT 20%が課されるが、TOGC の条件に該当すると VAT 対象外となり、VAT が掛からない。

TOGC は適用条件を全て満たした場合に強制適用される。適用条件の一例は以下のとおりである。

【TOGC の適用条件例】

- 買い手が購入する資産は、売り手が使用していた同種事業（同一事業である必要無し）で使用される。
- 売り手が VAT 登録事業者である場合、買い手も既に VAT 登録事業者か事業移転時点で VAT 登録事業者に登録する。
- 事業の一部のみが移転される場合、移転対象の事業が単独で事業継続が可能である。
- 事業移転の結果、買い手が事業を所有、運営できる状態になる。特定の資産売却だけでは事業移転とみなされない。
- 移転対象の事業は、継続性がある事業である（経済的・財務的に継続可能である必要はなく、例えば、財政難で規模を縮小している事業、将来的に売却を前提としている事業や清算人や破産管財人により営業活動を継続している事業も、継続性のある事業とみなされる）。
- 事業の移転前後で、通常の営業活動に大幅な休業期間が発生しない。
- 特に不動産取引で、連続的な売却取引が発生していない（買い手が購入した不動産を営業活動で使用せず、即時転売するなど）。

14 事業税 (Business rates)

Q. 日本には地方自治体へ納付する事業税があるが、英国に同じような税金はあるか。

A. 英国の事業税 (Business rates) は、所得をベースとした申告方式の制度ではなく、事業用不動産の価値に応じた賦課方式の制度となっている。

事業税 (Business rates) は地方自治体が公共サービス (ごみ処理、清掃、警察や消防) の財源として徴収するもので、事業用不動産に課される税金である。オフィス、店舗、パブ、倉庫や工場等が事業用不動産に該当する。課税期間は、4月から翌年3月で、地方自治体から納付通知が事業所へ送付される。納付方法は、一括支払い又は分割支払いを選択できる。

年間の事業税は、建物の課税対象額 (Rateable Value、専有面積を基に資産評価局 (Valuation Office Agency : VOA) が計算する) に乗数 (multiplier) を掛けて算出される。課税対象額は3年ごとに更新される。また、乗数 (multiplier) は 51.2 ペンス又は 49.9 ペンス (2023/24 課税年度の場合) となり、課税対象額 £1 あたり税額を表す (課税標準額が 5 万 1,000 ポンド未満の場合、49.9 ペンスを適用できる)。

事業税の具体的な計算例は以下のとおりである。

【計算例】

A 社は事務所兼倉庫を借りる予定である。候補物件の課税標準額 (Rateable Value) は、資産評価局 (Valuation Office Agency : VOA) のウェブサイトから 51 万ポンドと確認できた。もし当該物件を借りる場合、年間の事業税は以下のように見積もることができる。

$$\begin{aligned} \text{年間事業税} &= \text{課税標準額 (Rateable Value)} \times \text{乗数 (multiplier)} \\ &= 510,000 \text{ ポンド} \times 0.512 \\ &= 261,120 \text{ ポンド (一括払い、または分割払い)} \end{aligned}$$

15 印紙税 (Stamp Duty) ・ 土地印紙税 (Stamp Duty Land Tax)

Q. 英国で株式取引や土地取引を予定している。日本の印紙税のような税金はあるか。

A. 株式や証券の売買取引には印紙税 (Stamp Duty)、土地取引には土地印紙税 (Stamp Duty Land Tax) がかかる。

15.1 印紙税 (Stamp Duty、Stamp Duty Reserve Tax)

印紙税は株式や証券を売買する際にかかる税金で、法律文書として訴訟時に効力を有する文書である事を担保する重要な意味合いを持っている。取引証書に印紙を貼り付ける場合には Stamp Duty、電子的な株式・証券売買で Stamp Office (印紙局) での印紙が不要となる場合には、Stamp Duty Reserve Tax (SDRT) を支払う。

印紙税は取引対価 (Consideration) に対して 0.5% (上場企業の株式の場合、1.5%) が課される (取引対価が 1,000 ポンド未満の場合、印紙税はかからない)。また、取引日から 30 日以内に印紙税を HMRC へ支払う。取引対価には、現預金取引だけではなく非現預金取引 (例: 負債や株式や証券の支払免除による決済) も含まれる。

なお、印紙税の免除規定があり、例えば、企業買収で現預金取引を伴わない株式交換、会社清算前に清算人 (Liquidator) へ株式を移転する場合、グループ会社間で株式を移転する場合には印紙税の支払いが免除となる。

15.2 土地印紙税 (Stamp Duty Land Tax : SDLT)

土地印紙税 (SDLT) は、イングランドと北アイルランド (England and Northern Ireland) での土地取引にかかる印紙税である。土地取引には不動産売買や長期のリース取引が含まれる。スコットランドとウェールズには、それぞれ異なる土地印紙税があるが、本項では SDLT のみを取り扱う。

SDLT は、取引内容や取引対象が商業用 (commercial) か居住用 (residential) か、フリーホールドかリースホールドか、購入者やテナントが個人か法人か、居住者か非居住者か、その他免税条件の適用有無で税率が異なる (SDLT 検討時、個人の居住者判定は、所得税で紹介した Statutory Residence Test (SRT) は使わず、滞在日数の 183 日規定のみを考慮する)。

SDLT 計算の課税本体である取引対価 (Consideration) は、現預金や現金同等物により決済する際の金額を意味しており、仮に取引額に VAT が含まれている場合には、VAT も含めた取引対価が SDLT の課税本体となる。また、SDLT の有無に関わらず、土地取引の詳細を記載した SDLT 申告書 (SDLT Return) を取引完了日から 14 日以内に HMRC へ必ず提出し、SDLT の支払いがある場合、上記の期日以内に HMRC へ納付する。

個人の土地不動産取引やリース取引にかかる SDLT 税率は以下のとおりである。

税率	居住用不動産、 居住用リース権料	商業用不動産、 商用用リース権料	居住用リース賃料の 現在価値	商業用リース賃料の 現在価値
%	£	£	£	£
0	0 - 125,000	0 - 150,000	0 - 125,000	0 - 150,000
1			125,000 以上	150,000 - 5,000,000
2	125,001 - 250,000	150,001 - 250,000		5,000,000 以上
5	250,001 - 925,000	250,000 以上		
10	925,001 - 1,500,000			
12	1,500,001 以上			

また、法人の土地不動産取引やリース取引にかかる SDLT 税率は以下のとおりである。

税率	居住用不動産、 居住用リース権料	商業用不動産、 商用用リース権料	居住用リース賃料の 現在価値	商業用リース賃料の 現在価値
%	£	£	£	£
0			0 - 125,000	0 - 150,000
1			125,000 超	150,000 - 5,000,000
2				5,000,000 超
3	0 - 125,000	0 - 150,000		
4				
5	125,001 - 250,000	150,001 - 250,000		
8	250,001 - 500,000	250,000 超		
15	500,000 超			

法人が居住用不動産を購入する場合、個人の SDLT 税率に 3%が追加される。また、居住用不動産の購入額が 50 万ポンドを超える場合、SDLT 税率は定率 15%となる。

また、日本の居住者や日本法人が、英国の居住用不動産へ投資を検討している場合、以下の追加税率が課される。

- 非居住者である個人や法人が居住用不動産を購入する場合、通常の SDLT 税率に 2%の追加税率が課される。
- 居住者・非居住者を問わず、既に居住している不動産があり、2 戸目の居住用不動産を購入する個人については、3%の追加税率が課される。

英国の不動産は、投機目的で海外投資家が購入することが多く、投資活動が不動産価格を押し上げている原因となり、本来住居が必要な現地滞在者への不動産供給が問題となっている。英国政府は、特に非居住者（個人・法人）の高額な不動産購入に対して追加の SDLT を課している。

例えば、日本法人から 100 万ポンドの英国居住用不動産を購入する場合、SDLT 税率は 17% (定率 15% + 追加税率 2%) となる。加えて、法人投資家には高額住居用不動産年税 (ATED) が掛かる (16 章参照)。

16 高額住居用不動産年税 (Annual Tax on Enveloped Dwellings : ATED)

Q. 日本法人で海外不動産投資を検討している。非居住者 (法人) が英国不動産へ投資する際に特別な税金はあるか。

A. 非居住者法人が、高額な居住用不動産住居を購入する場合、不動産の用途によっては高額住居用不動産年税 (Annual Tax on Enveloped Dwellings : ATED) が課される。

ATED は 2013 年 4 月から導入された法人やパートナーシップ、信託 (Trust) といった個人以外が保有する居住用不動産のうち、評価額が 50 万ポンドを超える不動産に課される税金である。これは、個人以外の投資家が居住用不動産を買い占めることで起こる不動産価格の高騰や不動産供給の減少といった事象を抑制するため、投機目的の高額の居住用不動産の保有に課税するものである。

ATED の課税年度は、4 月 1 日から翌年 3 月 31 日で、ATED 申告書 (ATED return) と税金納付は翌年 4 月 30 日までに、不動産を保有する事業体 (法人、パートナーシップ、信託 (Trust)) が HMRC へ申告・納付する。

ATED は居住用不動産ごとに、不動産価値に応じて以下のテーブルの年間税額が決まっている。ATED を計算するため、納税者は 5 年ごとに不動産価値を再評価する必要がある。

不動産価値 (£)	年間税額 (£) (2023 年 4 月～2024 年 3 月)	年間税額 (£) (2024 年 4 月～2025 年 3 月)
500,000 未満	-	-
500,000 - 1,000,000	4,150	4,400
1,000,000 - 2,000,000	8,450	9,000
2,000,000 - 5,000,000	28,650	30,550
5,000,000 - 10,000,000	67,050	71,500
10,000,000 - 20,000,000	134,550	143,550
20,000,000 超え	269,450	287,500

一方、ATED 免税・減税制度があり、下記リストの不動産は ATED 申告書で申請することで免税・軽減をうけることになる。

- 第三者へ賃貸する住居
- 売買目的又は開発目的で保有する住居
- 慈善活動目的や少なくとも年間 28 日以上は一般公開される住居
- 不動産保有会社の社員 (会社の株式を 10% 以上保有しない社員) が住む住居
- 農場の母屋や農業従事者が住む住居

17 会社清算

Q. 英国現地法人の業績や将来的な収益性を考慮して、事業撤退を検討している。会社清算などの税務の取り扱いについて教えてほしい。

A. 事業撤退の場合、会社更生 (Administration)、会社清算 (Liquidation) や簡易清算 (Strike Off) などの手続がある。各手続で税務処理が異なる。

17.1 会社更生 (Administration)

会社更生は管財人 (Administrator) を選任して、事業を継続しながら会社の再生を図ることが目的になる。管財人には清算専門家である Insolvency Practitioner (IP) が選任され、会社更生は IP の独占業務である。

17.2 会社清算 (Liquidation)

会社清算は清算人 (Liquidator) が資産売却、債務返済および残余財産の株主への分配を行い、会社を消滅させることが目的になる。会社清算も Insolvency Practitioner (IP) の独占業務であり、清算人は資産の実質的な支配者・受益者となり、法人税を含む税金や負債に対して全ての責任を負う。

会社清算は、任意清算 (Voluntary Liquidation) と強制清算 (Compulsory Liquidation) がある。

対象企業の財務状態が資産超過の場合、株主の特別決議で行われる構成者任意清算 (Members Voluntary Liquidation: MVL)、債務超過の場合、株主と債権者が清算人を選任して行う債権者任意清算 (Creditors Voluntary Liquidation: CVL) が適用される。

一方、強制清算 (Compulsory Liquidation) は取締役と株主が会社の営業停止と清算を裁判所へ申請することで開始される。強制清算には、公的破産管財人 (Official Receiver: OR) が任命される。

17.3 簡易清算 (Strike Off)

簡易清算 (Strike Off) は過半数の取締役が発議・承認して開始する清算手続である。清算開始予定日より過去 3 カ月間に事業活動を停止していることが条件である。Strike Off の準備、債務返済などの事業停止にかかる活動、法定申告の手続など、会社運営に最低限必要な活動は事業活動に含まれない。

簡易清算手続は、所定のフォーム (Form DS01) を Companies House へ提出後、通常 2 カ月ほどで審査が完了し、解散 (Dissolved) の事実が Companies House のウェブサイトに表示される。簡易清算は、管財人や清算人の選任が不要であり、他の清算方法に比べてコストが抑えられる一方、清算後も一定期間、債権者等の異議申し立てが可能となっている。

17.4 会社更生・清算の税務

会社更生で管財人が事業を継続する場合、税務上の取り扱いは通常の事業会社と同じだが、管財人が選任された時点で新しい会計期間が始まり、選任日以前の会計期間の法人税申告が必要である。管財人の選任日以降も、会計期間ごとの法人税申告を行う。事業再生ができず、会社売却も難しい中で清算に移る場合、後述の会社清算の税務処理を適用する。

会社清算では、清算開始日まで事業を継続する場合、税務上の取り扱いは通常の事業会社と同じである。事業経費は事業に直接関連する費用 (wholly and exclusively for the

purposes of the trade) であれば、損金算入が可能で、清算人が事業継続を代行する際に会社が支払う清算人費用も損金に算入できる。一方、清算業務にかかる清算人費用、資産売却、債務弁済、株主への分配にかかる費用は、事業活動に直接関連する費用ではないため、損金にならない。

また、事業を停止した後に受け取る収益は益金となり、この収益に直接関連する費用のみが損金となる。事業停止後の清算手続中に売却できなかった商品在庫や設備・機器は、市場価格（時価）で売却したものと見なして、法人税計算に含める。

課税資産については、実際の売却が完了するまでキャピタルゲインが発生しない。また従業員解雇に伴う法定退職金は損金となり、勤続報奨金については従業員1名あたり法定退職金の4倍までの金額は損金計上できる。

17.5 分配金 (Distribution) の税務

会社財産を株主へ分配する際、分配金への課税は、株主が英国居住者の個人株主や英国法人である場合、分配金を受け取るタイミング（清算開始前か開始後か）で税務上の取り扱いが異なる。

税法上、管財人や清算人を選任する前の分配金は配当金 (Dividend)、選任後の分配金は払込資本の返金を超える金額は課税譲渡益 (Capital Distribution) である。

英国居住者の個人株主が分配金を受け取る場合、配当金には所得税が課され、課税譲渡益にはキャピタルゲイン税が課される。配当税率 (2023/24 課税年度現在 : 8.75%、33.75%、39.35%) とキャピタルゲイン税率 (2023/24 課税年度現在 : 10%、20%) を比較すると、課税所得が高くなるにつれて配当税率の方が高税率となるため、個人株主は清算開始後に分配金を受け取り、キャピタルゲイン税を支払うほうが税務的なメリットがあると言えるが、清算の主目的が分配金の配当金課税を回避することである場合、所定の条件に該当すると課税回避対策ルール (Targeted Anti-Avoidance Rule : TAAR) が適用されて、管財人や清算人の選任日以降に英国法人や海外法人から受ける分配金は、配当金として課税される。

また、株主である英国法人が分配金を受け取る場合、配当金は益金不算入だが、課税譲渡益には法人税が課される。法人の課税譲渡益は、清算対象会社が所定の条件に該当する場合に、重要な持分の処分に係る非課税制度 (Substantial Shareholding Exemption : SSE) が適用されて、課税譲渡益は全額免税となる。

英国法人から日本法人へ支払う配当金には英国で源泉税がかからず、課税譲渡益も非居住法人であれば英国では課税されないため、英国法人の清算開始前後に受け取る分配金には税務的な影響が少ないと言える。

なお、管財人や清算人を選任しない簡易清算で残余財産を分配金する場合、分配金の受け取りのタイミングで配当金 (Dividend) または課税譲渡益 (Capital Distribution) となる。具体的には、①清算対象会社が債権債務を全て決済して、かつ、②分配金が2万5,000ポンドを超えない場合、課税譲渡益としてキャピタルゲイン税が課される。上記①と②の条件に当てはまらない（分配金が2万5,000ポンドを超える）場合、分配金全額が配当金 (Dividend) として配当税率で所得税がかかる。