

論 説

イギリスにおけるキャピタル・ゲイン税の概要

高 野 幸 大

はじめに

- 1 キャピタル・ゲイン税の課税の仕組みの概要
- 2 キャピタル・ゲイン税の課税原因等
- 3 実体的租税要件
- 4 税額計算に至るプロセスのまとめ
- 5 キャピタルゲイン税における住宅の取扱い
- 6 キャピタル・ゲイン税と事業としての取引
- 7 申告等

はじめに

イギリスは、一時的な利得、偶発的な利得を所得の範囲に含めないという理解にたち、キャピタル・ゲインについても所得の範囲から除外してきたため、キャピタル・ゲインに対する課税は比較的近年になって行われるようになったものである。

短期保有の資産から生ずるキャピタル・ゲインに所得税を課すこととしたのは1962年のことであり、その後、これを補完するために、1965年財政法で、個人および法人が資産の処分により取得したキャピタル・ゲインについてキャピタル・ゲイン税 (Capital Gains Tax) が導入されたことに伴い、短期保有の資産から生ずるキャピタル・ゲインに対して課する所得税は1971年に廃止されるに至っている。

その後、1979年にキャピタル・ゲイン税法 (*Capital Gains Tax Act 1979* (CGTA 1979)) が、1992年にはキャピタル・ゲイン課税法 (*Taxation of Chargeable Gains Act 1992* (TCGA 1992)) が制定され、これらの法律により、キャピタル・ゲインに対する種々の規定が統合されることとなった⁽¹⁾。

いずれにしても、イギリスでは所得税とは別枠で、キャピタル・ゲインに対してはキャピタル・ゲイン税を課するという二元的な制度が採られており、また、わが国のように資産の保有期間に応じて、長期保有の資産と短期保有の資産とで税額計算の仕組みを区別するという制度は採られていない。

本稿は、わが国の譲渡所得課税について考察する前提としてイギリスにおけるキャピタル・ゲイン税の概要について紹介するものである⁽²⁾。

なお、現行法上、法人のキャピタル・ゲインには、キャピタル・ゲイン税ではなく、法人税が課されることとされている。ただし、現行法上の軽減の特則や一般原則には法人にもひとしく適用されるものがある。

(1) 以上の記述について、G. Morse and D. Williams, Davies : Principles of Tax Law, 4th ed. (Sweet and Maxwell, 2000) pp. 204-205, M. Tookey, Revenue Law, 3rd ed. (Old Bailey Press, 2002) p. 223, Simon's, Tiley and Collison : UK Tax Guide 2005-06, 23rd ed. (Tolley, 2005) pp. 762-763等参照。なお、所得概念について、金子宏『租税法』〔第11版〕(弘文堂、2006年) 188頁参照。

(2) 本稿は現行制度の紹介にとどまるものであり、また紹介という意味においても心許ない内容のこのような原稿を西鳥羽和明先生の追悼論文に代えることをお許し頂きたい。

1 キャピタル・ゲイン税の課税の仕組みの概要

キャピタル・ゲイン税は、導入後、数度の変遷を経て、現行の制度に至っており、それぞれ資産の処分の時期に応じて若干の違いはあるものの基本的には、1965年4月6日以後に行われた資産の譲渡について、その譲渡

をした者に対して、当該キャピタル・ゲイン（譲渡益）のうち特別控除額（annual exemption）を超えた金額を課税標準として課されるものである。なお、前述のように、イギリスにおいては長期保有の資産と短期保有の資産とで税額計算の仕組みを区別するという制度は採られていない。⁽³⁾

税額計算の流れを簡単に確認しておくと次のようになる。

- (i) 譲渡価格から取得価格を控除することにより、総利得（gross gain）を算出する。
 - (ii) 総利得から控除することの認められている費用（allowable expenditure）、特別控除額及び繰り越されてきた譲渡損失（unused transferable losses）⁽⁴⁾を控除することにより純利得を算出する。
- そして、事業上の損失について、当該年度における他の源泉の所得と損益通算を行い、なお控除しきれない部分の金額があるときは、これを当該年度のキャピタル・ゲインから控除することができるし、あるいは、前年度に繰り戻して前年度の所得及びキャピタル・ゲインと相殺することができる。

- (iii) 純利得から物価調整控除（Indexation allowance）⁽⁵⁾を控除することにより課税利得（net chargeable gain）を算出する。

1982年4月6日以降に行われた資産の処分の場合には、控除対象となる諸費用の額に調整を加えることによって、1982年以降のインフレに対応した調整が行われる。このシステムの下では、当該資産の実際の取得費ではなく、1982年3月31日現在の資産価値に物価調整を加えることになるから、さらに、調整の幅が大きいものとなっている。⁽⁶⁾

1993年11月29日以降の処分については、物価調整により、利得を減少させることができるが、経過措置として、損失を物価調整することにより、10,000ポンドを上限として、1993－1994年度又は1994－1995年度に生じた利得と相殺することができる。

また、1998年4月5日以降の処分について、個人、受託者（trustees）、人格代表者（personal representative）に対しては、物価調整控除に代えて

1998年4月5日以降の保有期間が長いほど課税利得を減少させるように、漸減控除 (Taper relief)⁽⁷⁾ が導入された。

(iv) 税率については当該課税年度における所得税の段階税率が適用される。その際、当該課税年度の課税所得に、キャピタル・ゲイン税の課税利得を上積とした場合の段階税率⁽⁸⁾が適用される (TCGA 1992 s4)。

なお、被相続人 (the deceased) が処分権を有する資産 (「自由財産」= free estate) については、その死亡の際に、人格代表者又は人格代表者から当該資産を取得した者が、当該死亡の日の市場価格でこれを取得したものとなされるが、被相続人についてはその死亡のときに当該資産を譲渡したものとなされることはない (TCGA1922 s62(1)) ため、キャピタル・ゲイン税の課税問題は発生しない。そのことにより、後述のように、当該資産の取得費の引き上げが行われる。

また、当該課税年度の翌年の1月31日がキャピタル・ゲイン税の納期限となっている。すなわち、2005年4月5日に終了する課税年度のキャピタル・ゲイン税については、翌2006年1月31日が納期限となる。

(3) S. Efthymiou, Revenue Law, 3rd ed. (Old Bailey Press, 2002) pp. 154-156, Tolley's Capital Gains Tax 2003-04 (Tolley, 2003) pp. 558et seqq., 658et seqq., 817et seqq. 等参照。

(4) 譲渡損失を、所得との間で損益通算することはできないが、将来の譲渡益と相殺することができる。ただし、特殊関係者 (connected persons) 間の取引から生じた譲渡損失については、同一の特殊関係者との取引から生じた譲渡益とのみ相殺することができる。

(5) 物価調整控除はインフレに対応するための控除である (TCGA1992 ss53-57)。1965年4月6日から1982年4月5日までに行われた資産の処分については、物価調整は行われない。

(6) 1988年財政法により1982年3月31日を基準日として資産再評価をすることが認められた。それゆえ、課税利得の計算上、実際の取得価格によるものと再評価価格によるものとの比較計算が必要となる。

(7) ただし、物価調整控除は、1998年4月5日現在で保有されている資産の譲渡には適用されるが、控除の額は1998年4月の水準を上限とする (FA1998 s122)。

(8) 1988年4月以前は、30%の比例税率で課税されていた。

2 キャピタル・ゲイン税の課税原因等⁽⁹⁾

(i) 課税原因

キャピタル・ゲイン税の課税原因は資産の譲渡である。

なお、死亡に伴う財産権の移転及びセツルメントの設定・終了もキャピタル・ゲイン税の課税原因となる場合がある。

死亡に伴う財産権の移転については、以下のようになっている。

被相続人 (the deceased) が処分する権限を有する資産（「自由財産」= free estate）については、その死亡の際に、人格代表者又は人格代表者から当該資産を取得した者が、当該死亡の日の市場価格でこれを取得したものとみなされるが、被相続人についてはその死亡のときに当該資産を譲渡したものとみなされることはない（TCGA1992 s62(1)）ため、キャピタル・ゲイン税の課税問題は発生しない。これは、後述のように、当該資産の取得費を引き上げるための制度である。

遺産管理の過程で人格代表者が当該資産を譲渡した場合、受遺者 (legatee) に対する譲渡は課税原因とはならないが、その他の者に対する譲渡は課税原因となる。

次に、セツルメントについては、以下のようになっている。

セツルメントの設定は財産全体の譲渡となる（TCGA1992 s70）。贈与者がセツルメントの下で、受益者として権利を取得した場合、又は贈与者が受託者である場合にも同様である。

例えば、贈与者が自分の家についてセツルメントを設定して、死亡時までこの家に住む権利を留保し、死後、甥に居住させる目的で贈与することとした場合、また、家屋の所有者が当該家屋についてセツルメントを設定し、高齢の叔母にその死亡時まで当該家屋で暮らす権利を与え（すなわち、「生涯権」を与え）、叔母の死後、当該家屋に自分で居住する権利を留保している（「残余権」を有している）場合など、セツルメントの設定によ

り、実際に譲渡したのが財産権の一部にすぎないと解される場合にも、当該財産全体 (entire property) の価格に基づいて課税される。

「資産」及び「譲渡」の意義についてはそれぞれ後述する。

(ii) 「資産 (asset)」の意義

国内に所在するものであるか国外に所在するものであるか、その所在地には拘わらず、あらゆる種類の財産 (all forms of property) が「資産」に該当する。

- (a) 不動産
- (b) オプション、債権 (debt) 及び無体財産権
- (c) 英国通貨以外の通貨、及び
- (d) 建物 (building)、著作権及び営業権 (goodwill) 等の譲渡者が創出した財産、又は承継取得によることなく原始取得した財産 (TCGA1992 s21(1))

また、あらゆる種類の財産が資産に該当することから、借地権 (lease of land) のような、財産の上に設定された権利もすべて (all interests in property)、「資産」に該当することになる。

(iii) 「譲渡 (disposal)」の意義

「譲渡」の意義についてはその定義規定は置かれていないが、通常の意味において、「譲渡」とは、当該資産の所有者がその権原 (entitlement) を他に移転する (divest) ことであると解されている。それゆえ、次のような原因により所有権が移転する場合は、一般に、譲渡に該当すると解されている。

- (a) 売買
- (b) 交換
- (c) 贈与 (gift)
- (d) 収用 (TCGA 1992 s22)

交換契約は、資産の譲渡と資産の取得から成る契約であるから、取得資産の市場価格が自己の資産についてその譲渡の対価となるし、交換差金⁽⁹⁾が支払われた場合には、取得資産の市場価格と当該交換差金の合計額が資産の譲渡の対価となる。

また、贈与が「譲渡」にあたるということについては判例上確認されている。そして、実定法上、贈与が行われた場合、市場価格で当該資産が譲渡されたものとみなされることとされている（TCGA1992 s17）。例えば、父が10,000ポンドで取得した資産を子に贈与（繰延控除の対象にならない潜在的免税贈与⁽¹⁰⁾）した場合、当該資産の贈与时における市場価格が14,000ポンドであるとする、父には4,000ポンド（=14,000-10,000）の利得が発生したものとみなされる。低額譲渡の場合にも同様に解されている。ただし、後述のように、当該贈与が繰延控除の対象となる場合にはこの限りではない。

また、「譲渡」の意義は、実定法により広げられている。

まず、資産の一部を譲渡する場合、資産に対する権利の一部を譲渡する場合も譲渡に該当する（TCGA1992 s21(2)）。土地の所有者（自由保有権者）が賃借権を設定し権利金を授受する場合のように、当該取引行為以前には存在しない権利が取引によって形成される場合も、資産の部分譲渡に該当する。当該権利金についてキャピタル・ゲイン税が課されることになる。ただし、権利金のうち所得税が課される部分については譲渡の対価には含まれない。

次に、株主が資本金の分配（capital distribution）を受けた場合のように、所有者が資産からキャピタル・ゲイン（capital sum）を得た場合にも、当該資産の譲渡があったものとみなされる（TCGA1992 s22(1)）。

（iv） 資産の所有期間の判定（譲渡及び取得の日）

キャピタル・ゲイン税にはわが国の譲渡所得税の場合におけるような長期保有の資産に対するそれと短期保有の資産に対するその区別がないも

の、その税額算出については、後述の漸減控除との関連で資産の取得時期、資産の保有期間が重要な要素となるため、保有期間の判定の基礎となる「譲渡の日」・「取得の日」については以下のように解されている。

キャピタル・ゲイン税において譲渡（又は取得）の時期についての総則的規定はおかれていないため、総則的な問題は法の一般原則（general law）に従うことになる。例えば、動産の贈与が効力を発するのは、贈与の意思をもって（with requisite intention）当該動産を引き渡したときである。また、株式の譲渡には株式譲渡のための署名が必要である。その他、土地又は著作権等の財産の譲渡には、証書（deed in writing）その他の手続（formalities）が必要である。

その他、キャピタル・ゲイン税課税上、個別規定は以下のようなになっている。

通常の売買契約（outright sale）の場合には、対価の支払い等、契約の履行のときではなく、契約の締結のときが、譲渡の日とされる（TCGA 1992, s22）。

なお、割賦払契約が締結された場合で、当該割賦金が18か月を超える期間にわたり支払われるときには、当該譲渡の際に発生する課税利得に係るキャピタル・ゲイン税は、8年を超えない期間（ただし、当該対価に係る最後の割賦金が支払われる日を限度とする）を限度として、内国歳入庁が認めた期間内において、これを分割納付することができる（TCGA1992 s280）。

買主の債務不履行の場合など、売主が当該資産を取り戻した場合には、資産の譲渡は行われなかったものと取り扱われる。

停止条件付契約の場合には、当該条件が成就した日が、資産の譲渡の日となり（TCGA1992, s28）、オプション契約が締結された場合には、オプションが行使された日が資産の譲渡の日となる（TCGA1992, s144）。

また、地方公共団体の強制収用権に基づき行われる土地（についての権利）の移転も、上述のようにキャピタル・ゲイン税課税上、資産の譲渡と

なる（TCGA1992, s22）が、強制収用に際しては、収用裁決（compulsory purchase order）が行われた後、契約が締結され、契約の履行として土地（についての権利）が移転されることになるので、上述の通常の契約及び停止条件付契約の場合と同様に解されることになる。ただし、収用裁決について争いがある場合、次のうちいずれか早い日、すなわち、収用に伴う補償金についての合意があった日、と地方公共団体がその権限に基づいて当該土地に立ち入った日のいずれか早い日が処分の日となるのが通常である。

建物等の資産が棄損されるなどして、保険契約（Insurance policy）に基づき補償金等が支払われた場合には、当該補償金等が支払われた日に資産の譲渡があったものとみなされ、当該補償金等は譲渡の対価とみなされる（TCGA 1992, s22）。

（v）死亡が課税原因の場合の「みなし取得」と取得費の引き上げ

1971年までは、人の死亡はキャピタル・ゲイン税の課税原因であったため、遺産税（現行の相続税（Inheritance Tax）の前身）との二重課税がなされていたし、現行法上も、人の死亡はキャピタル・ゲイン税と係わっている。

被相続人（the deceased）が処分する権限を有する資産（「自由財産」= free estate）については、その死亡の際に、人格代表者又は人格代表者から当該財産を取得した者が、当該死亡の日の市場価格でこれを取得したものとみなされるが、被相続人についてはその死亡のときに当該資産を譲渡したものとみなされることはない（TCGA1992 s62(1)）ため、キャピタル・ゲイン税の課税問題は発生しない。

この制度により、キャピタル・ゲイン税が課税されないまま、当該資産の取得費（base cost）が引き上げられることになる。例えば、50,000 ポンドで資産を取得した A が死亡したときに、当該資産の市場価格が 60,000 ポンドであったとすると、当該資産の人格代表者から当該財産を取得した

B が後に 65,000 ポンドでこれを譲渡した場合の譲渡益は 5,000 ポンド (= 65,000 - 60,000) となる。それゆえ、10,000 ポンド (= 60,000 - 50,000) の利得はないものとなるが、A が死亡したときに、60,000 ポンドの全額に相続税が課税される（あるいはその可能性がある）ので、二重課税を避けるためにキャピタル・ゲイン税については上述のように取得費を引き上げることとされている。もっとも、当該資産を配偶者が取得したときには、相続税も課税されることはないが、やはり同様の取扱いをすることとされている。

取得費の引き上げをするという取扱いは、贈与者が死を予期して行う財産の贈与である、死亡予期贈与 (donatio mortis causa) の場合にも適用される (TCGA1992 s62(5))。

また、死亡の日から 2 年以内であれば、遺産を取得した者 (legatee) は、文書 (instrument of writing) をもって、その取得した資産について権利を放棄することができ、その際にも、キャピタル・ゲイン税を課されることはない。

なお、人格代表者が、例えば相続税を納税するなどのために、受遺者以外の者に対して遺産を譲渡した場合には、キャピタル・ゲイン税の課税問題が発生する。すなわち、譲渡益が実現するか、譲渡損が実現することになる。その際、人格代表者がその譲渡損を被相続人の譲渡益とを相殺することができるか否かについては規定がおかれていない。被相続人にその死亡の日の属する課税年度に譲渡益を超える譲渡損がある場合には、前 3 年間これを繰り戻すことができ、その後で漸減控除を適用する (TCGA1992 s62(2))。

(9) この部分の内容については基本的に特に明示する場合を除き、Davies, op. cit, pp. 206-223, A. Foreman, The Allied Dunbar Tax Handbook 2001-2002 (Allied Dunbar, 2001) pp. 294-300 による。

(10) 潜在的免税贈与の意義その他、イギリスの相続税については、高野幸大「イギリスにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集56号 (2004年) 103-154頁参照。

3 実体的租税要件⁽¹¹⁾

(i) 納税義務者

キャピタル・ゲイン税の納税義務者は、資産の譲渡を行った者で、当該譲渡を行った年に、英国内（すなわち、イングランド、スコットランド、ウェールズ及び北アイルランド）に住所を有する個人である。法人については、キャピタル・ゲイン税ではなく法人税が課される。

住所の判定は原則として所得税の場合と同様に行われる。ただし、非居住者である個人が英国内にある支店等を通じて事業を行っている場合に、当該支店で使用されている資産の処分をしたとき、及び、過去7年間のうち最低4年間居住者であった個人並びに居住者ではなかった期間が5年に満たない個人が英国に帰国したとき、には例外的にキャピタル・ゲイン税が課される。

海外に出国した個人は、当該キャピタル・ゲインが出国の日以降に実現したものであるか否かを問わず、出国の年に生じたキャピタル・ゲインのすべてに課税される。また、5年に満たない期間、居住者でなかった個人が当該課税年度中に英国に帰国した場合、歳入関税庁（HM Revenue and Customs⁽¹²⁾）は、当該個人が英国に帰国する前に処分を行ったものであっても、帰国後実現したキャピタル・ゲインに課税することができる。

(ii) 課税物件

前述のように、英国内に所在するものであると否とを問わず、あらゆる種類の資産が課税物件となる。例えば、オプション、債権、無体財産権一般、英国通貨以外の通貨、譲渡者が創出した物すべて、原始取得した物すべてが課税物件となる（TCGA1992, s21(1)）。

制定法の「あらゆる種類の財産（any form of property）」という文言は包括的なものであるため、法令上明示的に物的除外とされている物を除

き、キャピタル・ゲインを生み出す財産すべてがキャピタル・ゲイン税の課税対象となることになる。

当初、一身専属的な権利 (personal rights) がキャピタル・ゲイン税の課税上、資産に該当するか否かについて争いがあったが、賃貸借法 (Rent Acts) の適用のある賃借権や不法行為訴訟における損害賠償請求権は譲渡性がないものであるが、資産に該当することになる (TCGA1992 s19(5)参照。)。

(iii) 非課税物件

物的に課税除外されているのは以下のものである。

- (1) 個人の主たる住居 (principal private residence)。 (TCGA1992 s222)
- (2) 事業の用に供されているもので譲渡者が後述の譲渡費用として取得費等を控除している場合を除き、減耗資産 (wasting assets) である動産 (chattels)。 (TCGA1992 s44)

減耗資産とは、耐用年数が50年以下の資産をいうと定義されており (TCGA1992 s45)、機械設備 (plant) 及び機械類 (machinery) の耐用年数は50年以下であると推定されている。

- (3) 6,000ポンドに満たない対価で譲渡された動産。6000ポンドを超える対価で譲渡された場合には課税の軽減が行われる。 (TCGA1992⁽¹³⁾ s262)

なお、この6,000ポンドの非課税枠は、個々の物件 (例えば、テーブルと切手など) ごとに適用されるが、一組の物件 (例えば、チッペンデール様式のような装飾のふされた椅子) を同一人等に譲渡した場合には、複数の取引により分散して譲渡した場合にも、一の取引によるものとみなされる。

- (4) 栄典。ただし、受賞者本人が売却したときにかぎる。 (TCGA1992 s268)
- (5) 英国国外で使用するために個人が取得した外国通貨。 (TCGA1992

s269)

- (6) プール賭博、競馬、ビンゴその他宝くじ等、賭博の利益。
(TCGA1992 s51)
- (7) 職務上被った損害等に対する賠償金。(TCGA1992 s51)
- (8) 債権。(TCGA1992 s251)
- (9) 国の貯蓄証書及び市場に流通していない証券。(TCGA1992 s121)
- (10) 優良債券及び適格社債。(TCGA1992 s115)
- (11) 個人の預金口座 (ISA) に預け入れられている株式等。(TCGA1992 s151)
- (12) 1986年3月18日以降の増資計画 (business expansion scheme) の下で発行された株式等。
- (13) 企業の投資計画の下で発行され、所得税上の課税対象となる適格株式。
- (14) ヴェンチャー・キャピタル信託の持分。
- (15) 自動車。但し、自家用車又は旅客自動車として使用するに適さないものは課税対象である。(TCGA1992 s263) 同様に、骨董的価値を有する自動車についても課税対象である。
- (16) 森林地。(TCGA1992 s250)
- (17) 公益団体に対する贈与、及び、1984年相続税法、sch. 3 に列挙された国家目的の一のために行われた贈与。(TCGA1992 s257)
- (18) 相続税等として物納された美術品 (works of art)。(TCGA1992 s258)
- (19) 住宅供給協会 (housing association) に対する贈与。(TCGA1992 s259)
- (20) 譲渡抵当 (mortgage) における金銭の収受 (cash-back)。
- (21) 1988年4月29日から1994年6月30日までの間に、間違った助言が行われた結果、契約していた (taken-out) 個人年金 (personal pension) を錯誤により売却したことに対する賠償金。

(22) 生命保険証書。ただし、当初の所有者又は受益者が保有しているものに限る。(TCGA1992 s210)

例えば、取得価額1,000ポンドの資産を8,000ポンドで譲渡した場合、対価のうち6,000ポンドを超える部分、すなわち2,000ポンド(=8,000-6,000)の $5/3$ である3,333ポンド(<7,000ポンド=譲渡による利得)が課税対象となるし、取得価額6,500ポンドの資産を6,600ポンドで譲渡した場合には、100ポンド(<1,000ポンド=(6,600-6,000) $\times 5/3$)が課税対象となる。

また、6,000ポンドに満たない対価で譲渡したことにより譲渡損が発生した場合には、当該対価は6,000ポンドとみなされる。例えば、6,200ポンドで取得した動産を6,200ポンドで譲渡した場合、実際の損失は400ポンドであるが、控除できる譲渡損失は200ポンドということになる。

(iv) 課税標準

キャピタル・ゲイン税は資産の処分により発生した利得に対して課されるものであるが、キャピタル・ゲイン(利得)またはキャピタル・ロス(損失)は、基本的に取得費(original cost)及び各種控除額の合計額を譲渡による利得(以下、「譲渡収入」と表記する場合がある。)から控除することにより算出することになる。

以下、この点について、場合を分けて述べることにする。

(a) 譲渡収入

原則として、譲渡収入金額には市場価格(market value)が用いられるが、当該取引が独立当事者間で行われた場合には、現実の取引上の対価が譲渡収入金額となる。

独立当事者間にない者の間で時価以下の価額で低額譲渡が行われた場合には、キャピタル・ゲイン税の課税上、市場価格で取引されたものとみなすことができる。また、親族等の縁故者間で資産の処分が行われた場合には、独立当事者間の取引ではないことが自動的に推定され、現実の取引上

の対価ではなく、常に市場価格で取引されたものとみなされることになる。このことの例外は、夫婦間で取引が行われた場合、公益団体等に贈与が行われた場合、取得費の引継ぎ（hold-over）が選択された場合の三つである。

また、契約上、将来、対価の一部を返戻する義務、いわゆる停止条件付責任（contingent liabilities）を負っている場合も、停止条件付責任を考慮することなくキャピタル・ゲインを算出し（TCGA 1992, s49）、当該停止条件が満たされた場合に、キャピタル・ゲイン税が還付されることになる。

同様に、将来、条件が成就したときに追加的に対価が支払われるという、停止条件付対価（contingent consideration）支払契約が締結された場合には、当該条件が成就したときに支払われることになる金員の全額が資産の処分の日譲渡収入金額となり、条件が成就しなかったために、将来追加的金員を受領しなかった場合には、キャピタル・ゲイン税が還付されることになる（TCGA 1992, s48）。

そして、資産の譲渡に伴って所得税が課された場合には、課税所得の算出上算入された金額は処分の対価から控除され、その残額がキャピタル・ゲイン税の課税上算入されることになる。

(b) 譲渡費用

キャピタル・ゲインとキャピタル・ロスの算出上控除することのできる費用の範囲は限定されている。

TCGA 1992, 38条(1)項によれば、次のものに限定される。

- (a) 取得費及び取得に付随する費用、又は、当該資産を取得してもらうためにもっぱら処分者が負った費用、
- (b) 資本的支出で処分のときに当該資産の現況または性質に反映されているもの、及び、処分者がもっぱら当該資産に対する権原（title）又は権利を証明し、維持し、護るために支出した費用、

(c) 仲介手数料等処分を行うことに付随する費用。

上記のことを敷衍すると以下のようになる。

1982年3月31日又は1965年4月6日における資産の市場価格は、当該日時に保有されていた資産については、現実には要した費用の額をもってこれを替えることができる。

また、取得に伴う費用は、測量士 (surveyor)、会計士 (accountant)、弁護士 (legal adviser) 等の職業専門家に支払った報酬、印紙税その他移転に必要な費用、仲介手数料 (advertising to find a seller) にかぎられる。

資金的支出については、前述のように、「処分のときに、当該資産の現況または性質に反映されているもの」という条件がついているため、時間の経過により効果の消滅するものは除外されることになる。賃貸用に取得した資産に支出した当初の修繕費については、所得計算上、軽減の適用を受けていなければ控除することが認められるということが限界事例であろうし、支出とは金銭的価値を有するものをいうから、肉体的労務は含まれない。

上述の38条(1)項(b)号のもとで控除することができるのは、測量士、会計士、弁護士等の職業専門家に支払った報酬、印紙税その他移転に必要な費用、仲介手数料 (advertising to find a seller)、キャピタル・ゲイン税のために必要なものであって、評価等のために支出することが合理的であると解されるその他の費用である。ただし、歳入関税庁と合意するために、評価に要した職業専門家への報酬は含まれない。

資産の一部が処分された場合には、費用は処分された部分とその他の残余部分の割合に応じて按分されることになる (TCGA 1992, s42)。

ここで、取得した対価又は取得したとみなされる対価をAとし、残余部分の市場価格をBとすると、取得費は $[A \div (A + B)]$ という算式により、按分されることになるから、例えば、10,000ポンドで取得したX社の株式1,000株を保有している場合に、X社が吸収合併され、現金5,000ポ

ドと合併会社の発行する転換社債15,000ポンド相当を受領したとき、売却資産の取得価格は次のように按分されることになる。

$$10,000 \times [5,000 \div (5,000 + 15,000)] = 2,500$$

それゆえ、残余財産の取得価格は、7,500ポンド（=10,000ポンド－2,500ポンド）となる。

ただし、このような按分を行わずに、所有者の取得費から受領した金額を控除する場合もある（TCGA1992, s122）。例えば、株主が引受権付発行（rights issue）の権原を、通常、無償扱いで（a nil paid basis）売却する場合などが典型例である。受領した金額が3,000ポンドより低額であるか、資産価格よりも低額である場合、収入金額を所有者の取得価額から控除することができる。ここで、歳入関税庁の解釈によれば「低額」とは、市場価格の5%を超えない価額をいう。

また、資産が滅失又は損壊した場合、通常、キャピタル・ゲイン税の課税上、資産の譲渡が行われたものとみなされる。ただし、保険契約等によって、当該資産について金員を受領した場合にも、少なくとも当該金員の95%が資産の修復に充てられたときは、当該所有者は資産の譲渡をしなかったものと扱われることを求めることができる（TCGA1992, s23）。

借入金の利子（payment of interest）は原則として控除できない⁽¹⁴⁾。ただし、建物（buildings）その他構築物（structure and works）の建設のための借入金に関し、その処分時までの期間に法人（company）が支出した利子については、当該借入金により建設された建物が譲渡された場合には控除することができる（TCGA1992 s40）。そのほか、当該資産にかかる損害賠償保険の掛け金も控除することはできない。

また、資産の購入の歳に転嫁された付加価値税（VAT）は仕入税額控除できるため、キャピタル・ゲイン税の課税上、控除することはできない。付加価値税を仕入税額控除することができない場合には、転嫁された付加価値税を譲渡費用に含めることができる。

(c) 1982年3月31日及び1965年4月6日に保有する資産の取得原価の計算
1982年3月31日に資産が保有されている場合、「資産再評価 (rebasings)」
により、当該資産は同日に売却され、同日の市場価値で直ちに取得された
ものと推定される、というのが原則である。

再評価後のゲイン (利得) 又はロス (損失) と当初の取得費用を基にし
て算出したゲイン又はロスとを比較し、キャピタル・ゲイン税の課税上、
以下のような取り扱いが行われる。

当初取得費用	82年3月の価格	キャピタル・ゲ
による場合	による場合	イン税上の取扱
ゲイン	ゲイン	低い方のゲインが用いられる
ロス	ロス	低い方のロスが用いられる
ロス	ゲイン	利得・損失不認識 no gain/loss
ゲイン	ロス	利得・損失不認識 no gain/loss

ただし、資産再評価が包括的に選択された場合、当初の取得費用はまっ
たくこれを無視することができる。

資産再評価が包括的に選択された場合 (TCGA 1992, s35(5))、資産再評価
のルールは、1982年3月31日時点で保有される資産の譲渡のすべてに適用
されるが、一度この選択を行った後には、これを取り消すことはできない
こととされている。

1988年4月6日と1982年3月31日に保有されている資産については、最
初に譲渡が行われた日の属する課税年度の終了後2年以内にこの選択をし
なければならない。1982年3月31日に保有されている資産について、この
選択が行われず、1988年4月6日から1998年4月5日までの期間に当該資
産が譲渡された場合には、もはや選択を行うことはできないことになる。

夫婦はそれぞれ独立にこの選択を行うことができるが、夫婦間で資産の

譲渡が行われ、資産を取得した配偶者が後にそれを譲渡した場合には、当該資産に係るゲイン又はロスとは当該資産を譲渡した他方配偶者が包括的に資産再評価を選択していたか否かにより算出することになる。

なお、1965年4月6日に保有されている資産の処分については特別ルールが適用される。

すなわち、1965年にはじめてキャピタル・ゲイン税が導入されたとき、当該日時以前に発生していたキャピタル・ゲインに課税すべきではないと認識されていたため、1965年4月6日に取引市場に出された株式及び開発利益を有する土地以外の資産については、「期間配分原則（time apportionment basis）」により、一定率（uniform rate）で資産価値が上昇したものとしてゲインを算出し、一般に1965年4月6日以前の期間に対応するものについてはこれを除外することが権利として納税者には認められている。

土地に開発利益がある場合には、期間配分原則を用いることはできず、1965年4月6日の市場価値か1982年3月31日の市場価値を用いなければならない。

1982年4月1日から1988年4月5日までに贈与によって取得した資産に係る規定（TCGA1992, Sch 4）については、以下の条件がすべて満たされたときに適用される。すなわち、(1)1982年4月1日から1988年4月5日までの間に、当該資産が贈与により取得されたものであるか、又は信託から移転されたものであること、(2)贈与者が1982年3月31日時点で当該資産を保有していたこと、(3)贈与者の当初費用を受贈者が引き継げるように、贈与者が持ち越し軽減措置（holdover relief）という三つの条件がすべて満たされていることが必要である。

資産再評価制度がはじめて導入されたとき、1988年4月6日以前に移転された資産について、その際のゲインが持ち越されている場合には、なんらかの軽減措置を講じるべきであると認識されていた。1982年3月31日時点で当該資産を保有していなかったために受贈者が軽減措置を利用できないということに対応するため、受贈者が1988年4月5日以降に当該資産を

譲渡した場合、持ち越されたゲインの半分は課税の対象に含めないという立法上の措置が講じられている。

なお、上述の軽減措置については、当該処分を行った日の属する課税年度の終了後 1 年 10 カ月以内に申告をしなければならない。

(d) その他の取得費

資産を相続した場合、原則として、相続人は被相続人 (testator) の死亡の日に市場価格で当該資産を取得したものとみなされる。この点に対する例外は、被相続人の死後、株式の相場が下落した場合に、相続税からの控除が認められるということである。

信託から資産の移転を受けた場合、原則として、受益者 (beneficiary) は当該資産が同人に対して移転された日の市場価値で当該資産を取得したことになる。ただし、受託者 (trustee) が、1989 年 4 月 5 日まで適用されていた規定により持ち越し軽減措置の適用を申請していたときか、1989 年 4 月 6 日以降適用されるより厳しい規定のもとで持ち越し軽減措置の適用を申請していたとき、には、取得価額をより低いものとすることができる。

非適格のストック・オプション権 (non-approved share option) を行使した場合のように、資産を取得した者に所得税が課された場合、当該所得税を算出するに際して算入した価額で取得したものとみなされる。

夫婦間の贈与を除き、贈与は市場価格での資産の譲渡と取り扱われる (TCGA1992, s17)。夫婦間の資産の移転については、利得も損失も認識せずに資産が移転したものとみなされる。すなわち、配偶者の資産の移転を受けた他方配偶者は、その配偶者の取得費用を引き継ぐとともに合わせて物価調整額との合計額で当該資産を取得したものとみなされることになる。これを、利得・損失の不認識基準 (no gain/no loss basis) と呼んでいる。

資産が損壊し又は滅失した場合は、資産の譲渡が行われたことになる (TCGA1992, s24)。これについては、火事のように物理的に損壊等を受け

る場合と、破産等のように法的・財政的に損壊等を受ける場合が想定できるが、このような場合、名目的な価格 (negligible value) で資産を処分したものと取り扱われるように選択することができる。

(e) 物価調整控除 (Indexation relief)

キャピタル・ゲインを得た者は、実際の取得価額に当該資産の取得の月から処分の月までの小売物価指数 (retail price index) の上昇分を加えた額を控除することができる。

その際、 $(RD - RI) \div RI$ という公式が用いられる。

ここで、RD とは、処分の月と1998年4月の、いずれか早い月における小売物価指数をいい、RI とは、1982年3月と費用を支出した月の、いずれか遅い月の小売物価指数をいう。

1998年4月30日以降に処分が行われた場合、1998—1999課税年度から漸減控除 (taper relief) が導入されたため、1998年4月の数値を参照しさえすれば物価調整控除が算出できる。

また、キャピタル・ゲインを減額させるということが物価調整控除の機能であるから、キャピタル・ロスを増大させるためにこれを用いることはできない。ただし、1993年11月の予算までは、1993年11月以前の取引に関連して、物価調整控除によって、キャピタル・ロスが生み出され、又はキャピタル・ロスが増大するようなルールが適用されていた。

1998年4月6日以後実現したキャピタル・ゲインについては、1998年4月までの期間については物価調整控除が設けられているが、それ以降の期間のゲインについては物価調整控除は適用されない。それゆえ、1998年4月6日時点で保有されており、その後処分が行われた資産については、取得の日から1998年4月までの期間についてのみ物価調整控除が算出されるだけであるし、1998年4月5日以降に取得された資産については、物価調整控除は適用されない。

(f) 漸減控除 (Taper relief)

上述のように、1998年4月5日以降に取得された資産については、物価調

整控除は適用されないため、物価調整控除にかわって漸減控除 (taper relief) が設けられた。漸減控除は資産の保有期間に応じて課税標準額を減少させるものである。すなわち、漸減控除は、物価調整控除並びに当該年度に実現したキャピタル・ロス及び繰り越されたキャピタル・ロスを控除した後の、純利得 (net gains) に対して適用される。

そして、漸減控除は、1998年4月5日以降の保有期間に応じて次のように適用される。

- (1) 夫婦間で資産の移転が行われた場合、後の処分の際に適用される漸減控除は夫婦の保有期間を通算して適用される。
- (2) その他の利得・損失を認識しない (no gain/no loss) 取引については、漸減控除は新所有者の保有期間についてのみ適用される。
- (3) 株式配当 (bonus issue) により持分が増加した場合には、当初の株式を取得した日を基準として適用される。
- (4) 引受権付発行又は組織変更によって取得した株式については、当初の株式が取得されたときに取得されたものと扱われる。
- (5) 後に処分がされるまで、発生した利得に対する課税を繰り延べる控除 (relief) が適用される場合、課税が繰り延べられた利得に対する漸減控除については、当初の資産を保有していた期間も考慮される。
- (6) 事業用資産に対する繰り延べ控除のように、代替 (買替) 資産の取得費を低くする規定の適用を受ける、漸減控除は当初資産の保有期間に応じて適用される。

また、非事業用資産についての漸減控除は以下のとおりである。

1998年3月17日以前に取得された資産については、1998年4月5日が基準日となるから、保有期間に1年余分に追加することができる。このルールはすべての資産について適用されるから、1998年1月1日に取得した資産を2000年7月1日に処分した場合、漸減控除の適用上、当該資産はまる3年間 (すなわち、1998年4月5日以降のまる2年とプラス1年)、保有して

所有年数	漸減控除の割合（％）
2 年以下	0
3 年	5
4 年	10
5 年	15
6 年	20
7 年	25
8 年	30
9 年	35
10 年	40

いたものとみなされる。また、1998年3月17日時点以降で保有されていた非事業用の資産については、2000年4月6日まで漸減控除を適用することはできず、2000—2001課税年度に譲渡された場合に、5％の漸減控除を適用することができる。

事業用資産についての2000年4月5日までの漸減控除については、当該資産が1998年3月17日時点で保有されている場合には、保有年数プラス1年の各1年ごとにつき7.5％の漸減控除を適用することができる。

2000年財政法により、事業用資産についての漸減控除の割合は大幅に変更されたため、2000年4月5日以降処分された事業用資産には、以下のよう
に算出された漸減控除が適用されることになる。

この制度の適用について、1998年3月17日から1998年4月5日までの期間があっても、1年余分に期間が計算されることはなくなった。

(g) 事業用資産に対する漸減控除（Taper relief）

上述のように、漸減控除の割合は当該資産が事業用資産か否かにより異なるため、事業用資産とはどのようなものか、その概念が問題となる。

「事業用資産」は次のように定義されている。

(1) 個人が保有する適格会社（qualifying company）の持分又は株式

2002年4月6日以降2002年4月5日まで

所有年数	漸減控除の割合	40%の税率が適用される 納税者に対する実効税率
1 年	12.5%	35%
2 年	25	30
3 年	50	20
4 年以上	75	10

2002年4月6日以降

所有年数	漸減控除の割合	40%の税率が適用される 納税者に対する実効税率
0 年	0	40%
1 年	50	20%
2 年以上	75	10%

- (2) 適格会社がその事業目的のために使用する資産
- (3) 適格事務所 (qualifying office) 又は専従者の雇用のために保有される資産
- (4) 単独であるか組合形式であるかを問わず、個人が行う事業のために使用される資産

ここで、適格会社とは、事業を行う会社又は事業集団の持株会社 (holding company)、及び個人で次の基準の一を満たすものをいう。

- (1) 専従の職員である場合には、議決権の 5% にあたる株式を有する個人であること、又は
- (2) 専従の職員ではない場合には、議決権の 25% にあたる株式を有する個人であること。

その他、株式等に係わるルールは種々あるが、ここでは詳述しない。

適格を有する資産のうち、事業用の土地と建物は典型例である。例えば、個人が組合に対して有する権利を、親族や他の組合員に譲渡すると

き、組合が所有する資産のすべてに対する持分を処分したことになるから、組合が使用する建物の処分が問題となり、ひいては漸減控除が問題となる。

また、事業兼用資産の場合、その処分により発生した利得も適用される漸減控除額も、事業用部分と非事業用部分の割合に応じて按分されることになる。処分の前10年以内に非事業用へ用途が変更された場合、漸減控除の適用上、不利な扱いを受けることになる。

例えば、1998年1月1日以降、事務所として所有してきた資産を、2000年4月5日まで賃貸した後、2001年4月6日まで再び自己の事業の用に供して、同日売却し、300,000ポンドのキャピタル・ゲインを実現した場合、以下のような按分計算をすることになる。

非事業用部分

1998年4月6日から2000年4月5日までの期間 $(2/3) = 200,000$ ポンド
キャピタル・ゲインのうち、この部分については、4年間の漸減控除の適用があるから、10%の漸減控除が適用される。

事業用部分

2000年4月6日から2001年4月6日までの期間 $(1/3) = 100,000$ ポンド
キャピタル・ゲインのうち、この部分については、3年間の漸減控除の適用があるから、50%の漸減控除が適用される。

(h) 土地に係る特別ルール

(i) 所得課税との関係

土地に対する投機的取引又は短期的取引については、所得税の課税を受けることになる。事業 (trade) が行われているか否かは、事実問題である。課税庁が挙げる「事業の判定基準 (badges of trade)」は以下のものである。

- (1) 当該資産を、短期間で売却する目的で取得したという証拠。
- (2) 取得費の大部分が、借入金、とりわけ当座借入 (overdraft) のよう

な短期借入によること。

- (3) 当該納税者が反復して同様の取引を行っていること (background of similar transactions) 又は資産の処分により利益を上げる特別な専門性を有すること。

判例上 (Kirkby v Hughes [1993] STC 76)、納税者が事業を行っている
と解される場合の判断基準として以下のものが上げられている。

- (1) 自己の占有に供する (for sole occupancy) ものと解されるよりも当該不動産の規模が大きいものであること。
- (2) 占有の期間が短期であること。
- (3) 最初に取得した不動産を売却する明確な意思がないにもかかわらず、当該資産に居住を継続している間に、他の不動産を取得したこと。
- (4) 当該納税者が最初の家屋を自己の資産として取得したという意味を証明する証拠がないこと。

上述の基準とは全く別に、1988年所得法人税法776条は、当該利益に対して、所得税の課税をすることができることとしている。すなわち、同条項は、イギリスの土地が以下の条件を満たしたときで、キャピタル・ゲインが実現した場合に適用される規定である。

すなわち、(1)譲渡に際して利益を実現することを唯一の又は主たる目的として土地を取得したこと、と(2)処分に際して利益を実現することを唯一の又は主たる目的として土地を開発したこと。

さらに、土地を保有する会社の株式が処分されたときに所得税が課税される場合もある。

同法776条は、イギリス居住者であるか否かにかかわらず適用される規定である。キャピタル・ゲインは第三者が受領することができるが、第三

者が利益を取得する機会を移転した場合には、なお同法776条の下で課税することができるし、共通の目的を有するという明白な証拠がある場合には、一連の取引に対しても同法776条の下で課税を行うことができる。

同法の下で、土地からの利得に課税されるイギリス居住者にとっての主たる不利益は物価調整控除を利用することができないか、特別控除を利用することができないかということである。また、利得に所得として課税されるということは、繰り越してきたキャピタル・ロス又は他の取引で発生した同一年度のキャピタル・ロスを利用することができないということである。しかし、一方で、土地を取得するために借入をしている個人の場合には、所得税上、利得の計算をする際に借入金利子を控除することができる。

1988年4月6日以降、キャピタル・ゲイン税は基本的に所得税と同じ税率で課税されているため、土地の取引からの利得が所得として課税されるべきであるということは課税庁の職員にとって共通の認識ではない。土地の取引からの利得に所得課税をするべきであるということを歳入関税庁が主張する主たる場合は、当該個人が建設業者、開発業者若しくは仲介業者である場合、又は当該個人が非常に多くの土地の取引を行い若しくは特定の取引に係る金額が高額である場合である。

(ii) 土地取引からの利得計算上の特別な問題

減耗資産（wasting assets）を譲渡した場合、取得費は減額されなければならない。土地の賃借権（leasehold interest in land）を譲渡した場合で、譲渡のときに賃借期間が50年に満たないときが、その例である。

賃借権の取得費のうち、費用に算入することができない部分は次の計算式による。

$$[P(1) - P(3)] \div P(1)$$

ここで

P(1)とは、取得の時の残存賃貸借期間について、次に掲げる表から求めた割合、をいう。

賃借権の減価償却

年数	割合	年数	割合	年数	割合
50 年以上	100%	33	90.280	16	64.116
49	99.657	32	89.354	15	61.617
48	99.289	31	88.371	14	58.971
47	98.902	30	87.330	13	56.167
46	98.490	29	86.226	12	53.191
45	98.059	28	85.053	11	50.038
44	97.595	27	83.816	10	46.695
43	97.107	26	82.496	9	43.154
42	96.593	25	81.100	8	39.399
41	96.041	24	79.622	7	35.414
40	95.457	23	78.055	6	31.195
39	94.842	22	76.399	5	26.722
38	94.189	21	74.635	4	21.983
37	93.497	20	72.770	3	16.959
36	92.761	19	70.791	2	11.629
35	91.981	18	68.697	1	5.983
34	91.156	17	66.470	0	0

P(3)とは、処分の時の残存賃貸借期間について、上に掲げる表から求めた割合、をいう。

上記のことから、1989年に10,000ポンドで48年間の賃借権を取得し、1997年に当該賃借権に影響を与えるような資本的支出として2,000ポンドを支出した後、2001年に残存期間36年で当該賃借権を処分したとすると、当該賃借権の取得費は次のように計算されることになる。

$$\text{取得費} 10,000 \text{ポンド} \times (99.289 - 92.761) \div 99.289 = 657 \text{ポンド}$$

追加費用2,000ポンド× $(95,457-92,761) \div 95,457 = 56$ ポンド

合計 713ポンド

それゆえ、控除することのできる費用の合計は

12,000ポンド－713ポンド＝11,287ポンド

となる。

何年間にもわたって資産の改良費を支出することがあるが、当該資産の売却の際にその現況に改良の跡が反映されていれば、当該費用を控除することができる。

当該支出が1982年3月31日以降行われたものであれば、当該支出額を取得費に加算することができるほか、当該支出のときからの物価調整控除の対象となる。

当該支出が1982年3月31日以前に行われたものであれば、資産再評価の選択が行われておらず、当初の取得費と当該支出の合計額が3月31日現在の市場価格を超えている場合にのみ、考慮される。

(i) 税 率

① 現行税率

2000—2001課税年度以降の課税年度については、キャピタル・ゲイン税の税率は利子所得（savings income）に対する税率と同じ税率が適用される。それゆえ、2005—2006課税年度については、以下のように、10%、20%、40%の3段階の超過累進税率が適用される。

【例1】 2000—01課税年度において、5,000ポンドの所得金額と7,000ポンドのキャピタル・ゲイン（物価調整等後）があった場合、キャピタル・ゲイン税の計算は次のようになる。

所得金額	5,000
人的控除	－4,385

課税所得	615
課税キャピタル・ゲイン	7,000
	7,615

CGT 税額

905 (=1,520-615) @10%	90
-----------------------	----

(所得税において、課税所得 0～1520ポンドは段階税率10%が適用される課税標準単位であることから。)

6,095 (=7,000-905) @20%	1,219
CGT 納税額	1,309

【例 2】 2000—01課税年度において、30,000ポンドの給与所得と、1,500ポンドの利子所得及び4,000ポンドのキャピタル・ゲイン（物価調整等後）があった場合、キャピタル・ゲイン税の計算は次のようになる。

給与所得	30,000
利子所得	1,500
	31,500
人的控除	-4,385
課税所得	27,115
課税キャピタル・ゲイン	4,000
	31,115

CGT 税額

1285 (28400-27115) @20%	257
-------------------------	-----

(所得税において、課税所得1,521～28,400ポンドまでが、段階税率20%の適用される課税標準単位であることから。)

2,715 (4,000-1,285) @40%	1,085
CGT 納税額	1,343

② 1999年 4 月 6 日以前の税率 1999—2000課税年度については、キ

ャピタル・ゲインを課税所得と合算し、総所得金額のうち当該キャピタル・ゲインを上積として、当該総所得金額に応じて、20%、23%、40%の超過累進税率で課税される。

【例 1】 1997—98課税年度に、27,245ポンドの総所得金額（利子所得はないものとする。）と20,000ポンドのキャピタル・ゲインがあった場合、税額の計算は以下のようになる。

総所得金額	27,245
人的控除	－4,045
課税所得	23,200

キャピタル・ゲイン	20,000
課税最低限	－6,500
課税対象	13,500

課税標準単位

2,900 (26,100－23,200) @23%	667
10,600 (13,500－2,900) @40%	4,240
合計	4,907

1993—94課税年度から、特定の配当所得に対して若干の制約を導入したため、キャピタル・ゲイン以外の所得が低い課税標準単位に属する場合、キャピタル・ゲインについて課税標準単位を一つ上に引き上げる効果をもたらされることとなった。

【例 2】 上述の【例 1】で、総所得金額に22,200ポンドの利子所得が含まれており、それゆえ、1,000ポンドは非利子所得を構成するとした場

合、税額計算は以下のようになる。

3,100ポンド (=4,100-1,000) については、非利子所得があるために低い段階税率が利用できない。それゆえ、3,100ポンドのキャピタル・ゲインについては20%で課税され、200ポンド (=23,200-(26,100-3,100)) の利子所得は、所得課税上、課税標準単位が一つ引き上げられることになる。

課税標準単位

3,100@20%	620
10,400@40%	4,160
13,500	4,780

この例では、キャピタル・ゲイン税の税額は、【例1】の場合よりも、127ポンドだけ低額となる。

③ 信託に対するキャピタル・ゲイン税の税率 1998—99課税年度以降、受託者が資産を処分した場合には税率34%でキャピタル・ゲイン税が課税されてきたが、現行税率は40%である。当該課税年度以前には、裁量信託と累積信託以外の信託にはその利得の多寡にかかわらず所得税の基本税率で課税が行われていた。

④ キャピタル・ゲイン税と所得税の関係 1988年4月5日以降、キャピタル・ゲイン税と所得税の税率は統一されているが、これら二つの税は異なる別個の税であるから、一般に、所得税の軽減規定や控除はこれをキャピタル・ゲインに適用することはできない。所得税における人的控除をキャピタル・ゲイン税に繰り越して使用することも、キャピタル・ロスや特別控除を課税所得に対して利用することもできない。

(j) 特別控除額 (annual exempt)

キャピタル・ゲイン税の課税最低限である特別控除額は、物価調整される (index linked) ため、2000—01課税年度は7,200ポンド、2001—02課税年度は7,500ポンド、2002—03課税年度は7,700ポンド、2003—04課税年度は7,900ポンド、2004—05課税年度は8,200ポンド、2005—06課税年度は

8,500ポンドである。

信託の場合、個人に対する額の半額が特別控除額とされる。すなわち、2005-06課税年度については、4,250ポンドである。

(v) 各種軽減措置

① 繰延控除 (Hold-over Relief for Gifts Immediately Chargeable to Inheritance Tax)

繰延控除は事業用資産 (business assets) 及び相続税が課税される260条の適用対象である贈与に対して適用される。260条によれば、贈与に対する繰延控除が適用されるのは相続税が直ちに課税されることになる場合のみである。すなわち、繰延控除の対象となる贈与は相続税における課税譲渡 (chargeable transfer) でなければならず、潜在的免税譲渡 (PET) には適用されない。その意味で、繰越控除が適用されるのは、主として、裁量信託が設定されるか、終了する場合である。その他、低額譲渡 (bad bargain) が行われた場合にも、市場価格と対価との差額について繰延控除の適用を受けることができる。さらに、政党や歴史的建造物の維持基金に対する贈与のように相続税の非課税対象となっている贈与についても繰延控除の適用を受けることができる。

そして、相続税が課税されれば、現実に納付される相続税額の多寡 (negligible) は問題ではない。

繰延控除は、キャピタル・ゲインの額を取得者の取得費用から控除することを認めるというものである。

例えば、Aが10,000ポンドで取得した資産をBに15,000ポンドで譲渡した場合、物価調整と漸減控除の問題を無視すると、Aは5,000ポンドの利得を獲得することになる。繰延控除が適用されると、Bは10,000ポンド (=15,000-5,000) で当該資産を取得したものとみなされる。その後、Bが当該資産をCに対して20,000ポンドで譲渡した場合には、物価調整と漸減控除の問題を無視すると、Bには10,000ポンド (=20,000-10,000) の

利得が発生したことになる。

また、漸減控除は、Bの所有期間についてのみ適用される。

なお、BからCへの譲渡も繰延控除の対象となる場合には、Bに発生した10,000ポンドは課税されず、Cの取得費が10,000ポンドだけ低くなることになり、以後の譲渡についても同様である。それゆえ、一の資産について一連の贈与を繰り返すことにより、キャピタル・ゲインに対する課税をすべて繰り延べることができる。

そして、最後の受贈者が死亡し、当該資産が移転した場合、既に述べたように繰り延べられたキャピタル・ゲインは、遺産管理人が市場価格で当該資産を取得したものとみなされることにより消滅することになるが、受益者に当該資産が移転した際にキャピタル・ゲインが発生することもない。

また、この繰越控除が適用された場合には、事業用資産に対する軽減規定 (relief) を併せて適用することはできない。

繰延控除の適用を受けるためには贈与者と受贈者が共同で請求しなければならない。

② 事業用資産の贈与に対する軽減措置

個人が、自己の、又はその人的会社の、若しくは当該人的会社の子会社である商社 (trading company) 行う事業の用に供されている事業用資産を独立当事者間取引以外の取引において、イギリス居住者に譲渡した場合で、当該取得者が法人でないときに、事業用資産の贈与に対する軽減規定が適用される (TCGA1992 s165)。非上場株式の又は贈与者の人的会社の株式の、上記と同様の譲渡についても、この軽減措置は適用される。この軽減措置は、次に述べる廃業控除 (retirement relief) を適用してもなおキャピタル・ゲインが存する限りにおいて、当該軽減措置と併せてこれを適用することができる。

廃業控除とは異なり、事業用資産の贈与に対する軽減措置は繰延控除であり、漸減控除適用前の譲渡利得の額を受贈者のみなし取得費 (市場価

格）から控除することができる。

③ 廃業控除 (retirement relief)

個人が営業権 (business interests) の譲渡をした場合に適用される軽減措置で、一定額 (specified cash amount) を課税利得から控除するというものである。2003—04課税年度以降、この軽減措置は適用されず、漸減控除が代わって適用されることになる。

この軽減措置の概要は以下のとおりである。

この軽減措置の適用を受けるためには、次の三要件を満たさなければならない。

- (1) 当該納税者が、当該譲渡のときに50歳を超えているか、疾病を理由として廃業をしようとしていなければならない、かつ当該財産を少なくとも1年間保有していなければならないこと、
- (2) 当該譲渡が（事業の）主たる部分の譲渡 (material disposal) その他の適格譲渡 (qualifying disposal) でなければならないこと、かつ
- (3) 当該譲渡が課税対象である事業用資産 (chargeable business assets) でなければならないこと

この控除の適用を最大限に受けるためには、当該個人は10年間当該資産を保有していなければならない。

2000—2001課税年度にこの控除の適用を最大限に受けた場合、150,000ポンドまでであれば課税利得は完全に排除されるし、150,000ポンドから600,000ポンドの間であれば、課税利得の半分は排除される。所有期間が10年に満たない場合、1年につき10%ずつ控除額は減額されることになる。所有期間が5年であれば、控除額は75,000ポンド及び300,000ポンドの利得についてその半額となる。

ここで、（事業の）主たる部分の譲渡 (material disposal) とは、(1)個人事業者 (sole trader) 又は共同事業者が事業又は事業の一部を譲渡すること、(2)当該事業を当該者が行っている場合、当該事業を廃止したときに事業のために用いられていたもので、当該者が所有する資産を譲渡するこ

と、(3)正規の従業員 (full time working officer) 等が人的会社 (personal⁽¹⁵⁾ company) の出資持ち分を譲渡すること、である。

④ 個人の住宅に対する軽減措置

項目を改めて別途記述する。

(11) この部分の内容については基本的に特に明示する場合を除き、Davies, op. cit., pp. 205-268, A. Foreman, op. cit., pp. 290-358, M. Tookey, op. cit., pp. 224-284, Tiley and Collison, op. cit., pp. 766-1003による。

(12) 内国歳入庁 (Inland Revenue) と関税消費税庁 (HM Customs and Exeise) が統合され、2005年4月18日に歳入関税庁が設置された。この点について Tiley and Collison, op. cit., pp. 38-41参照。

(13) 6000ポンドを超える対価で当該動産が譲渡された場合に、当該譲渡による利得と当該対価のうち6000ポンドを超える部分の5/3に相当する部分のいずれか低い金額が課税対象となる。

(14) Davies, op. cit., p. 239.

(15) 人的会社 (personal company) とは、当該者が議決権の5%以上を所有する会社をいう。

4 税額計算に至るプロセスのまとめ

キャピタル・ゲイン税の計算は、「譲渡の対価」から「控除対象とすることのできる費用 (allowable expenditure)」を控除することによる。控除することのできる費用は一般に法令上限定されているほか、上述のように、部分的な処分や停止条件付契約等については特例がある。

基本的な計算式は以下のとおりとなる。

	£	£
譲渡の対価		x
控除：費用		
取得費(A)	x	
取得に伴う付随費用(B)	x	

資本的支出(C)	x
付随的処分費用	(x)
物価調整前のゲイン	x
控除：A, B 及び C に対する物価調整控除	(x)
漸減控除前のゲイン	x

多くの国で、自国内に所在する不動産の処分について、当該不動産の所有者が自国の居住者であるか否かにかかわらず、キャピタル・ゲインに課税することとしているので、二重課税の調整を行うこと必要となる。英国居住者には、外国税額控除が認められている（TCGA 1992, ss277-278）。

5 キャピタルゲイン税における住宅の取扱い⁽¹⁶⁾

(i) 主たる住居とキャピタル・ゲイン税

多くの個人にとって、主たる住居からのキャピタル・ゲインが中心的なものであるが、次のような条件を満たすものについては非課税とされている。

(a) 主たる住居に対する非課税（main residence exemption）

所有の期間を通じて、個人の主たる住居であった資産を処分したことによりキャピタル・ゲインが実現した場合には、非課税とされている（TCGA 1992, s222）。この住居に対するキャピタル・ゲイン税の非課税の適用については、当該住居が英国内にあるか、外国に所在するものであるかの別は問わない。

敷地のうち「非課税対象部分（permitted area）」にあたる部分については非課税とされている。この非課税対象部分は通常0.5ヘクタールであるが、当該面積が0.5ヘクタールを超える場合にも、当該資産の保有のために合理的であると解される部分については非課税とされる。

また、同居の夫婦については、一定の期間について、非課税とされるの

は一の住居のみである。

以下、住居に対する非課税の要件について分説する。

12か月までであれば、原則として当該住居の取得から使用の開始までに時間的隔たりがあっても、非課税の取扱い上問題とはならない。この12か月という期間は、已むを得ず旧住宅の処分に手間取った場合など、所有者に居住を開始できない十分な理由 (good reasons) がある場合には、さらに12か月まで延長されるし、当該資産が居住者の主たる住居であった場合には、所有者が譲渡の直前3年間は、当該住居に居住しているか否かにかかわらず、これも非課税の期間に算入されることになる。

敷地のうち0.5ヘクタールを超える部分について、これを非課税対象と扱ってもらうためには、納税者と歳入関税庁職員 (inspector) との間で協議をする必要があるが、合意に達しなかった場合には、歳入関税委員会 (Commissioners) がこれを決定することになる。

考慮される要素は、同種の住宅の敷地が一般に0.5ヘクタールを超えているか否か、プライバシー等を護るためにそれだけの面積が必要であるか否か、当該資産を快適に利用するための施設 (amenities) 等を設置するための場所が必要であるか否かということである。

また、「住居」の概念については、使用人が利用する部分が住居にあたるか否かが争われた事例が幾つかある。例えば、同一の敷地内に、主たる住居と管理人 (caretaker) 用の小屋 (lodge) がある場合に、当該小屋は無償で管理人に提供されており、主たる住居とその小屋の間にテニスコート程の空間があいていたという事例 (Batey v Wakefield [1981] STC 521) において、控訴院は納税者の請求を認容し、当該納税者の住居は母屋とそれに付随する建物のすべてからなり、それらの建物は所有者の居住目的のために存在するものであると判示されている。

(b) 住居の意義

制定法上、キャピタル・ゲイン税の課税に関連して、住居 (dwelling-house) の意義についての定義規定はおかれていない。ただし、マンショ

ン (flat)、戸建て住宅 (house)、住居に使用することのできるその他の構築物をいうことは明らかである。

問題となるのは、新築中、改築中の建物や、火災で内部が損壊した建物など廃屋 (derelict building) となった建物である。重要なことは、当該建物が譲渡の日に住居として用いられていることである (TCGA 1992, 222条(1)項は、「住居又は住居の一部を処分し、若しくは住居又は住居の一部に対する権利 (interest) を処分した」場合に生じたキャピタル・ゲインについて、非課税とする旨規定する。)。

しかし、実務上は、例えば、当該建物が譲渡のときにもっぱら事業の用に供されていても、それ以前に住居として用いられてきた場合などには、事業用に用いられている期間と居住用に用いられている期間とで期間配分 (apportionment) をすることが認められる。

(c) 非課税に対する制約

事業用の資産について主たる住居についての非課税の適用がないのはいうまでもないが、当該資産が事業兼用住居である場合には非課税規定の適用がある (TCGA1992, s224(1))。

住居の一部を賃貸している場合、非課税の適用上制約がある (TCGA 1992, s223(4)) ため、例えば、住居の3分の1が賃貸されている場合、当該資産を処分した際に生じるキャピタル・ゲインについて非課税規定の適用を受けるのは、原則として、3分の2の部分についてである。ただし、当該資産が居住用として貸与されている場合には、当該部分に対応するキャピタル・ゲインについても、所有者が占有する部分に対する非課税額と40,000ポンドまでのいずれか低い額まで、非課税とされる。

なお、夫婦が共有する資産については、それぞれ40,000ポンドまで非課税の適用を受けることができる。

そして、例えば、会社所有のマンションに居住している役員が会社から当該マンションの譲渡の申込を受けたときに転得者の心当たりがあるためにそれを承諾するような場合にみられるように、転売目的で資産を取得

し、キャピタル・ゲインを実現させた場合には、非課税規定は適用されない。

また、判例上、争われた問題としては、次のようなものがある。すなわち、家屋と当時の非課税対象部分にあたる、1 エーカーに満たない土地を所有していた納税者が当該家屋と土地の一部を売却した後、12 カ月後に残りの部分の土地を建築業者に売却し、その間に同人は開発許可を受けていたため、相当なキャピタル・ゲインを得たところ、建築業者に売却した土地の売却益について課税されたという事例 (Varty v Lynes [1976] STC 508) である。高等法院は、当該土地取引は非課税対象とはならないと判示した。

個人が住居を複数所有している場合には、いずれが主たる住居であるかについて、歳入関税委員会が決定することになるが、その場合の判断基準は、当該個人が大部分の時間を過ごしているか否かということではなく、必ずしも明確ではないとされている。

もっとも、納税者にはいずれの資産が主たる住居であるかについての選択権が与えられている (TCGA 1992, s222(5))。選択した住居を変更する場合は、先に選択したときから 2 年以内にこれを行わなければならない、歳入関税庁及び高等法院の判例 (Griffin v Craig Harvey [1994] STC 54) によれば、二つ目の住居に居住をはじめた時点から 2 年以内にしなければならないと解されている。

この点について、歳入関税庁が認める例外が一つあり、ESC D21は、以下のように取り扱うこととしている。

すなわち、「個人が複数の住居を有する期間があるが、同人の当該住居のそれぞれに対する権利が、又は一の住居を除いてそれぞれに対する権利が、公開市場 (open market) において僅かな価値しかもたない (例えば、賃貸用ウィークリー・マンション又は雇用主の提供する住居 (accommodation) 場合で、当該個人が選択をなすべきことを認識していないときには、2 年という期限は延長される。そのような場合には、当該個人が選択

をなすべきことを認識したときから合理的な期間内に選択をなすことができる。その場合、当該選択は、当該個人が複数の住居をはじめて所有することとなった日から効力を有するものとみなされることになる。」

ここで、事業関連住居（job-related accommodation）とは、次のような場合に雇用関係を根拠として当該被用者またはその配偶者に提供される住居をいうと定義されている。

- (1) 職務を適切に履行するために、当該住居に居住することが必要である場合、
- (2) その職務のよりよい履行のために提供されており、当該雇用関係においては雇用者が住居を提供するのが慣例である場合、又は
- (3) 被用者の安全のための特別の取り決めの一部として提供された住居である場合。

そして、上述のような雇用に関連して提供された住居に居住する必要がある場合、当該被用者が所有し、又は将来住居として利用しようと考えている家屋は住居として扱われる。それゆえ、当該住居は、当該所有者がこれを主たる住居として選択している場合には、譲渡をする前に、賃貸するなどして自分で居住することがなかったとしても、非課税の対象となる。

パブの経営者のように仕事場の近辺に居住しなければならない自営業者やその配偶者も最終的に居住することになる住居を主たる住居として選択することができる（TCGA 1992, s222(8)）が、このことは1982年4月5日以降の期間についてのみ適用される。

非課税対象となる期間について、TCGA1992 222条は、特定の条件が満たされた場合には、キャピタル・ゲインを居住の期間に応じて按分することを認めている。

非課税部分の算出は通常次の算式により求められる。

$(\text{適格利用期間} \div \text{全所有期間}) \times \text{物価調整後のキャピタル・ゲイン}$

この場合、1982年3月31日以前の期間については、非適格の利用に供されているときにも算入されない。

また、当該資産がいずれかの時点で所有者の主たる住居であった場合、所有期間の最後の 3 年間もまた非課税対象となる (TCGA 1992, s223(2))。このことは、当該期間の全体を通じてまたは一部期間において他に賃貸されまたは他の資産が主たる住居として選択されていた場合にも、さらに当該資産が主たる住居として使用されていた期間が1982年 3 月31日以前であった場合にも、適用される。なお、1991年 3 月19日以前の処分については、当該期間は24カ月となっている。

そして、当該資産を主たる住居として使用している期間中に、所有者が海外で勤務しなければならなくなった場合、当該資産は依然として、当該所有者の主たる住居として非課税の対象となる。

3 年を超えて当該住居に居住していない場合にも、当該不在期間が現実には居住していた期間に前後して継続しているときには、非課税期間として扱われる。

また、主たる住居に対する非課税に加えて、1988年 4 月 6 日以前から居住に用い供されている不動産が扶養親族 (dependent relatives) の主たる住居として占有されているものである場合には、当該不動産についても非課税措置が講じられている。この非課税措置の適用を受けるには、何の対価もとらずに無償で当該不動産が扶養親族の居住の用に供されていなければならない (TCGA 1992, s226)。

寡婦である母親 (義理の母親も含む。) は、自動的に扶養親族とみなされる。その他の親族については、高齢又は疾病により独立して生計を維持できない場合にのみ、扶養親族とみなされることになる。ただし、この非課税措置は1988年 4 月 5 日以降に取得された不動産については適用されず、この点については、当該不動産がそれ以前に当該扶養親族の居住に供されていた不動産の代替資産として取得されたものであるか否かは問題ではない。

(16) この部分の内容については基本的に特に明示する場合を除き、A. Foreman, *op. cit.*, pp. 331-338による。

6 キャピタル・ゲイン税と事業としての取引⁽¹⁷⁾

キャピタル・ゲイン税と事業としての取引については、株式に係わるものなど多様な問題があるが、ここでは、事業用資産の買替え（replacement）等の問題に限定して記述することにする。

事業用資産の買替えに場合には、繰り延べ控除（roll-over relief）を利用することができる。すなわち、この制度の下では、キャピタル・ゲインを買替え資産の取得費から控除することができるという意味で、課税が繰り延べられる。なお、繰り延べられる利得に対しては漸減控除適用前のものであることに留意する必要がある。

例えば、農場を450,000ポンドで売却し、200,000ポンドのキャピタル・ゲインを得た者が、新たな事業を始め、倉庫に500,000ポンドを投資したとすると、200,000ポンドの利得に対する課税を免れ、倉庫の取得費を以下のように減少させることができる。

実際の取得費	500,000ポンド
繰り延べ控除	<u>(200,000) ポンド</u>
みなし取得費	<u><u>300,000ポンド</u></u>

繰り延べ控除の適用は、譲渡資産及び買替資産ともに事業用資産にかぎられ、以下に掲げるものでなければならない。

- (1) 土地及び建物
- (2) 固定設備及び機械
- (3) 船舶
- (4) 営業権（goodwill）
- (5) 牛乳及びじゃがいもの割当生産量
- (6) 航空機
- (7) ホバークラフト、衛星及び宇宙船

(8) ロイズの保険共同引受団体権

(9) 雌羊及び乳牛の割増割当生産量と割当漁獲量

買替資産は、通常、当初資産の処分の日から 1 年前又は処分の日から 3 年を経過する日までに取得しなければならないが、納税者の責めに帰すことのできない事由に基づいて、買替資産を当該期間内に取得することができないときには、歳入関税庁の裁量で、当該期間を延長してもらうことができる。

所有期間内に当該資産を事業の用に供していない期間がある資産については、152条が適用され、事業兼用資産の場合と同様に扱われることになる。

2000年4月に、倉庫を譲渡し、漸減控除適用前に、50,000ポンドの利得を得たときに、当該資産を取得したのは1992年4月であるが、事業の用に供したのは1994年4月以降であるとする、繰り延べ控除の額は以下のように計算することになる。

キャピタル・ゲイン50,000ポンド×当初資産を事業に供した期間／所有期間

$$50,000 \text{ポンド} \times 6 / 8 = 37,500 \text{ポンド}$$

それゆえ、12,500ポンド（＝50,000－37,500）が課税利得となる。

また、買替資産が減耗資産（耐用年数が50年を超えないもの又は10年以内の期間減耗資産に供される物）である場合、繰り延べ控除は修正される。

ここで、設備又は機械の耐用年数は、常に50年であるとみなされ、残存期間が60年を超えない賃借権の取得は減耗資産の取得とみなされ、逆に、営業権は減耗資産とはみなされない。

この場合、キャピタル・ゲインに対する課税はいつまでも繰り延べられるのではなく、以下に掲げる事由の一がはじめて生じたときに課税されることになる。

- (1) 買替資産の譲渡
- (2) 当該資産が事業のように供されなくなったこと
- (3) 10年の経過

これに対して、10年以内に減耗資産ではない資産を取得した場合には、減耗資産の購入の際に繰り延べられた利得は、新しい資産に引き継ぐことができる。

休日に賃貸する家具付の家屋についても繰り延べ控除の適用がある。

さらに、被用者 又は公務員（employee or office-holder）は、雇用に関連して使用している資産について繰り延べ控除を利用することができる。

また、1989年4月5日までの法律の下では、繰り延べ控除を利用することにより、イギリス居住者はイギリス居住者に対して利得も損失も認識せずに（no gain/no loss basis）資産を譲渡することができたが、1989年にほとんどの種類の資産の贈与について繰り延べ控除は、廃止された。ただし、イギリス居住者に対する事業用資産の贈与に対しては依然として繰り延べ控除が認められている。

繰り延べ控除の適用について、事業用資産とは以下の様に定義されている。

- (1) 贈与者が商業又は専門職（profession or vocation）に用いていた資産
- (2) 贈与者のファミリー企業が事業に用いていた資産
- (3) 贈与者のファミリー企業の子会社が事業に用いていた資産
- (4) 商事会社の取引相場のない株式（unquoted shares）
- (5) 当該法人が贈与者のファミリー企業である場合の、取引相場のない株式
- (6) 相続税法上の農業用資産控除の適用対象となる農地

1999年11月8日以降行われた贈与については、イギリス法人に対する株

式又は証券の贈与に関して繰り延べ控除を適用することができない。

(17) この部分の内容については、A. Foreman, op. cit., pp. 339-358による。

7 ⁽¹⁸⁾ 申告等

キャピタル・ゲイン税においては、申告納税方式が採用されているが、この制度の下では、納税者は、正当な理由がない限り課税年度の終了のときから6月以内に、すなわち、2005—06課税年度であれば、2006年10月5日までに、歳入関税庁に対して納税義務がある旨の通知をすることが義務づけられている。この通知は、所得税の通知と併せて行うこととされている。

なお、申告納税制度が採用される以前には、キャピタル・ゲイン税の納税義務者は当該課税年度の終了のときから12月以内に、上述の通知をすることが義務づけられていた。

また、納税義務者が個人又は組合である場合、申告納税制度の下では、納税義務者は、申告をするか、歳入関税庁に課税処分をしてもらうかを選択することができる。後者の場合、納税義務者は、課税年度終了後9月30日までに申告書を送付するか、遅くとも、当該課税年度の申告をするよう求める通知の送達を受けてから2月以内に申告書を送付しなければならない。

そして、所得税とキャピタル・ゲイン税の複合申告書の提出期限は、課税年度終了後の1月31日か、申告書の提出を求める通知書の送達を受けた後3月、のいずれか遅い日である。

ただし、当該課税年度において、①課税総額が課税最低限を超えないこと、と②キャピタル・ゲインを発生させる処分の対価の額の総額が課税最低限の額の2倍を超えないこと、という二つの条件を満たしている場合、申告書の提出に代えて、当該二条件が満たされている旨の申述をすればよい。

申告納税制度が導入される以前には、課税標準申告を求める通知書において、30日以内に当該申告をすることも求めていたが、実務上、課税年度終了後の10月31日が期限と解されていた。というのは、当該日時が利子税（default interest）の起算点となるからである。

1997年4月1日以降、キャピタル・ゲイン税の納税義務がある個人及び受託者は、申告書の提出をする前に、所轄税務署（tax office）に評価案（draft valuations）を提出することができた。

(18) この部分の内容は Tolley's Capital Gains Tax 2003-04 (Tolley, 2003) pp. 658-675による。