

# Deloitte.

デロイト トーマツ



## 各国・地域の税制概要とホットトピックス 英国

令和3年度 経済産業省 委託事業

中堅・中小企業向け「進出先国税制および税務ガバナンスに係る情報提供オンラインセミナー」

デロイト トーマツ 税理士法人

2022年1月



# 目次

## 英国の税制概要

法人税コンプライアンス	3
課税所得計算	5
居住者による利子・配当・使用料の支払いに係る源泉所得税	7
進出・撤退時の留意すべき課税関係	8
進出形態の違いによる課税範囲・コンプライアンス手続き等の比較	10
雇用にかかるコスト・付加価値税・その他の間接税	11
法人課税にかかる各種優遇税制措置	13
PE課税-PE類型	14
税務調査及び異議申立て・税務訴訟	15

ホットトピックス	16
----------	----

新型コロナウイルス感染症（COVID-19）関連措置	17
----------------------------	----

## 英国の移転価格税制の概要、各国特有の事項、ホットトピックス

移転価格税制の概要	19
-----------	----

LF/MFの概要	20
----------	----

国別報告書の概要	22
----------	----

最近の移転価格調査におけるトピックス	23
--------------------	----

移転価格税制の動向 （新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の影響）	25
------------------------------------------	----

# 英国の税制概要

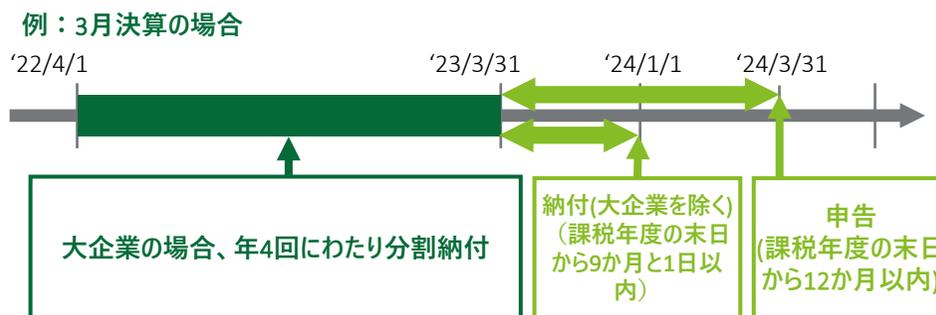
# 法人税コンプライアンス (1/2)

英国設立の法人又は管理支配の地が英国である場合に居住者とされ、全世界所得に19%の税率で課税される。大企業に該当する場合には年4回の分割納付が必要となる。

## 法人所得税

居住者	英国設立法人又は管理支配の地が英国である法人は居住者となる。
居住者の課税範囲	全世界所得課税
税率	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 19%</li> <li>■ 2023年4月1日以降は以下の税率が適用される。             <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 課税所得25万ポンドを超える法人:25%</li> <li>➢ 課税所得5万ポンド超25万ポンド以下の法人:25%(ただし、一定の減額処置あり。)</li> <li>➢ 課税所得5万ポンド以下の法人:19%</li> </ul> </li> <li>■ 特定の業界の企業には追加・個別税率が適用される(例：銀行の利益には8%の追加賦課金が適用される。ただし2023年4月1日以降は3%)。</li> </ul>
課税年度	会計年度
申告納付期限	申告:課税年度の末日から12か月以内 納付:課税年度の末日から9か月と1日以内 (ただし、大企業の場合は右記の分割納付)

分割納付	大企業は、課税年度開始後7、10、13、16か月目の14日までに分割納付を行わなければならない。大企業とは、年間課税所得が150万ポンド超2,000万ポンド以内の法人をいう(グループに属している場合には一定の調整を要する)。課税所得が2,000万ポンド(グループに属している場合には一定の調整を要する)を超える大企業の場合には、課税年度開始後3、6、9、12か月目の14日までに分割納付を行わなければならない。
時効	課税年度の終了から4年(納税者の不注意による納税漏れの場合6年、納税者の故意による納税漏れの場合は20年)



## 法人税コンプライアンス（2/2）

英国には、グループリリーフ制度、コンソーシアムリリーフ制度、キャピタルゲイングループ制度といったグループ間での損益通算、課税繰延が設けられている。

### 法人所得税（続き）

#### 連結納税 制度

##### ■ グループリリーフ制度

法人は同一グループ内の別の法人の利益と自身の損失を相殺することができる。

同一グループとは、一方の法人が他方の法人の普通株式の少なくとも75%を直接又は間接に保有している等の要件を満たす関係をいう。

##### ■ コンソーシアムリリーフ制度

コンソーシアムを構成する法人は、コンソーシアム内の法人間で税務上の損失を引き渡すことができる。ただし、基本的には引き渡し可能な損失額はグループリリーフ制度よりも制限される。

この制度は、ある法人が少なくとも75%を、それぞれその法人の普通株式の5%以上を保有している複数の法人により保有されている場合に適用される。

キャピタルロスにはこれらの規定は適用されない。

##### ■ キャピタルゲイングループ制度

同一のキャピタルゲイングループに属する法人は、グループ内の法人との間で“Nil gain nil loss”基準(いわゆる課税繰延べ)のもと資本性資産を移転することができる。

同一のキャピタルゲイングループに属するためには、一方の法人が他方の法人の普通株式の50%超を直接又は間接に保有している等の要件を満たす必要がある。間接保有の場合には、各法人はその直接子会社の75%以上を保有している必要がある。

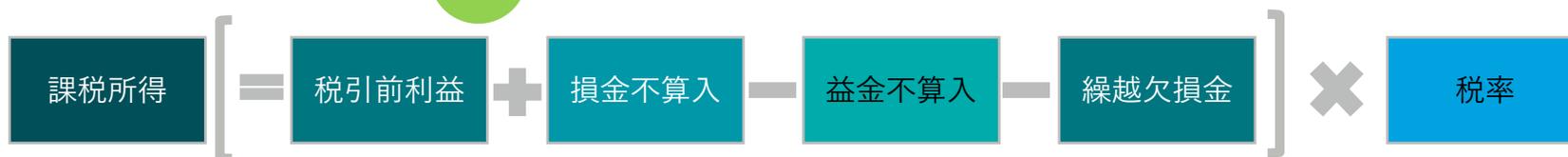
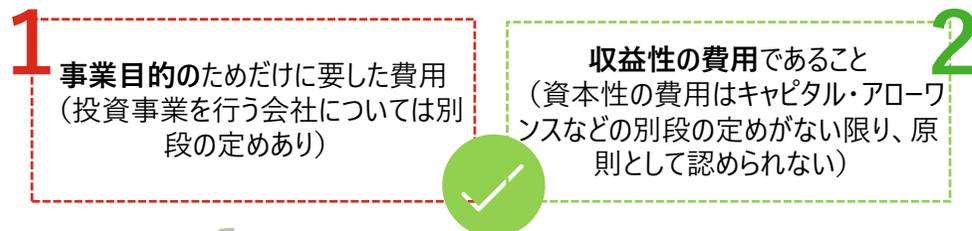
#### 税制改正

通常、毎年秋に発表される予算案の中に含まれ、翌年に可決される。

# 課税所得計算 (1/2)

## 損金性が認められる費用について

■ 以下の要件を満たす費用は損金の額に算入することができる。

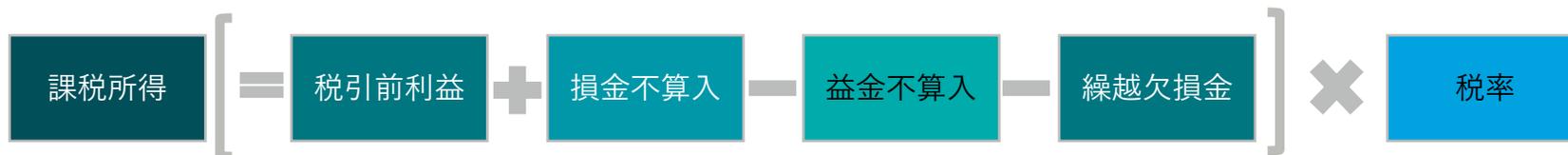


## 損金算入項目

■ **損金不算入** として、留意すべき項目の代表例

減価償却費等	有形固定資産に係る会計上の減価償却費は損金の額に算入されない。その代わりに、特定の資産グループに関する所定の年率による税務上の減価償却(キャピタル・アローワンス)が認められている。 ただし、資産の使用権の会計上の減価償却は発生主義に基づいて損金の額に算入される。 無形資産の減価償却及び評価損の税務上の取り扱いについては別途規定されている。	支払利子	原則として事業活動のための借入金から生じる利子については損金の額に算入される(ただし、過少資本税制を含む移転価格税制や過大支払利子税制による制限がある)。 英国グループ全体で200万ポンドを超える純支払利子がある場合には過大支払利子税制が適用される。その場合、支払利子は、EBITDAの30%相当額までは損金の額に算入することができる
引当金	引当金は一定の要件を満たさない限り損金の額に算入されない。 原則として、貸倒引当金(単に未払残高に一定率をかけて算出するようなもの)は損金の額に算入されないが、特定の貸倒引当金であれば、一般に公正妥当と認められる会計基準に従い、十分な精度で見積もられている場合には損金算入される。	支払配当	原則として課税所得計算上、損金の額に算入されない。
		交際費	接待交際費は原則として損金の額に算入されない(社内交際費を除く)。 また、少額の贈答品であれば一定の条件のもと損金算入される可能性がある。

## 課税所得計算 (2/2)



### 益金算入項目

- **益金不算入** として、留意すべき項目の代表例

### 税率

**受取配当** 原則として益金不算入

### 税率

- **繰越欠損金** について

- 19%

- 2023年4月1日以降は以下の税率が適用される。
  - 課税所得25万ポンドを超える法人:25%
  - 課税所得5万ポンド超25万ポンド以下の法人:25%(ただし、一定の減額処置あり。)
  - 課税所得5万ポンド以下の法人:19%

### 欠損金等

無期限の繰越が認められる。

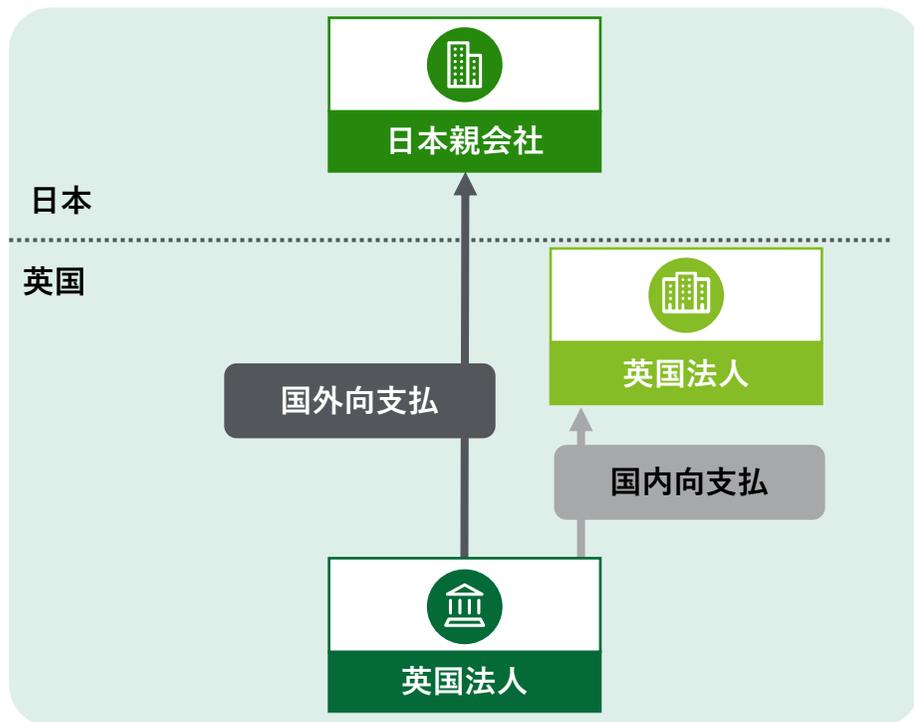
欠損金の控除額は2017年4月1日以降、**控除限度額500万ポンド + 控除限度額を超えた所得金額の50%**に制限される。控除限度額は英国グループ法人間で共有され、各法人に割り振られる。

また、**1年間の繰り戻し**が認められる (COVID-19の影響により2020年4月1日から2022年3月31日までの期間は3年間)

### キャピタル ゲイン・ロス

- **キャピタルゲイン**は、通常の税率で法人税が課される。一定以上保有の株式の処分の場合には、一定の条件のもと免税となる場合がある。
- **キャピタルロス**は、発生年度以降のキャピタルゲインと相殺することができる。2020年4月1日以降、繰越キャピタルロスは、グループ全体で控除限度額500万ポンド + 控除限度額を超えた金額の50%に制限される。キャピタルロスは繰り戻しの対象とはならない。

# 居住者による利子・配当・使用料の支払いに係る源泉所得税



受領者 所得	税率		
	居住者	非居住者	
	国内法	租税条約	
利子	0%	20% (*1)	0% or 10%(*2)
配当	0%	0%	0% or 10%(*3)
使用料	0%	20%	0%

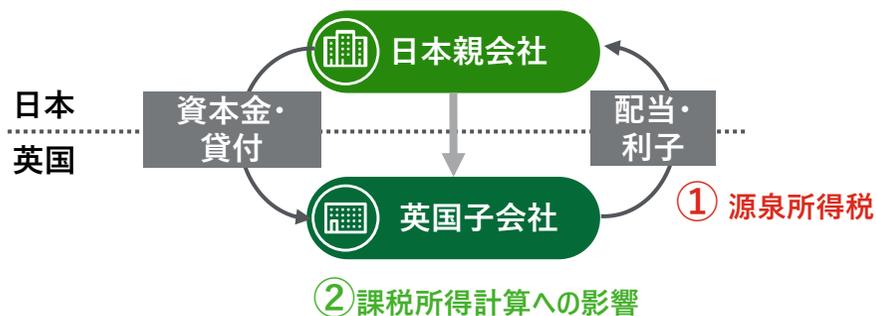
(\*1)原則20%であるが、銀行への支払利子などの一定の場合には免税となる場合がある。

(\*2)原則0%であるが、一定の場合には10%となる。

(\*3)配当の支払いを受ける者が特定される日を末日とする6か月の期間を通じ、配当を支払う法人の議決権のある株式の10%以上を直接又は間接に所有する場合及び年金基金等の場合には0%。それ以外は10%

# 進出・撤退時の留意すべき課税関係 (1/2)

## 進出時の資金注入方法の比較に係る留意点



### ① 源泉所得税 日本親会社

英国国内法上、英国法人が支払う配当については、その支払い先が非居住者であっても、源泉税は課されない。

一方で、支払利子については、当該支払利子に対して20%の最終源泉所得税(一定の場合には免税。日英租税条約の適用が認められる場合には0%又は10%に軽減)が課されることとなる。

対価を受領する者	適用税率	
	配当	利子
非居住者	0%	0%(*)

(\*)主に適用されると思われる租税条約の制限税率を記載。

### ② 課税所得計算への影響 英国子会社

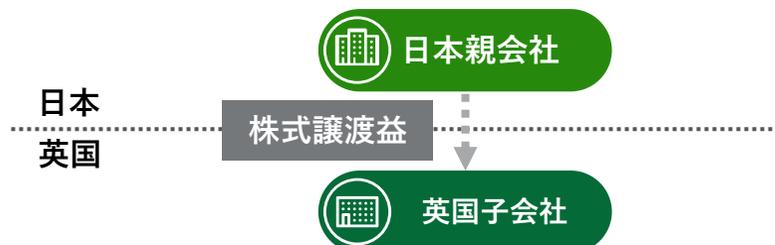
支払利子に関しては過少資本税制を含む移転価格税制などにより制限されている。

英国グループ全体で200万ポンドを超える純支払利子がある場合には過大支払利子税制が適用される。日本の親会社に対する支払利子は、EBITDAの30%相当額までは損金の額に算入することができる。

未使用の限度額は5年間繰り越すことができ、限度超過額は無期限に繰越し将来の限度余裕額に対して使用することができる。

# 進出・撤退時の留意すべき課税関係 (2/2)

## 撤退時のキャピタルゲイン（譲渡益）課税



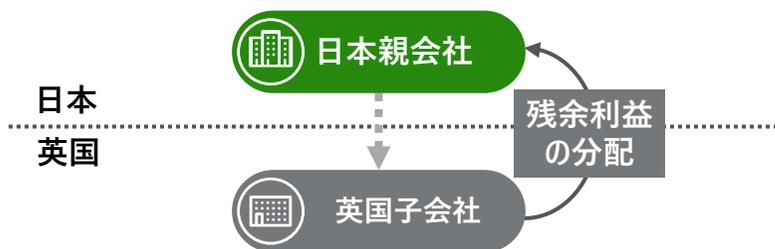
### ■ 英国におけるキャピタルゲイン課税

#### 🏢 日本親会社

非居住者は原則として、英国内に存在する資産の譲渡によるキャピタルゲインであっても英国の法人税の課税対象外となる。ただし、英国の土地や不動産化体株式の譲渡の場合には例外として取り扱われ、そのキャピタルゲインについて英国法人税を課される。

英国株式の譲渡に対しては取引対価の0.5%の印紙税が、内国法人、外国法人を問わず、買い手に課される。特定の取引については、一定の条件を満たす場合（例えばグループ間取引）には、印紙税は免除される。

## 清算時の残余利益に対する課税



### ■ 英国における配当課税の有無

#### 🏢 日本親会社

清算中の英国法人から日本親会社への分配には原則として源泉税は課されない。

英国法人が保有する資産を日本の親会社に移転する場合には、その資産の性質に応じ課税所得が生じる可能性がある。その場合の資産の移転は時価で行われたものとみなされる。

# 進出形態の違いによる課税範囲・コンプライアンス手続き等の比較

支店は英国における取引に関連して生じる所得が課税される一方で、子会社は全世界所得に課税される。それ以外に税務の観点から大きな差異はなく事業目的や法務面等において差異が生じるかを確認することが推奨される。

	 <b>子会社 (現地法人)</b>	 <b>支店</b>
課税所得の範囲	<b>全世界所得課税</b> (英国子会社の海外支店がある場合、支店免税選択により支店の所得を課税対象から除外可)	<b>英国における事業に関連して生じる所得</b>
法人所得税適用税率	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 19%</li> <li>■ 2023年4月1日以降は以下の税率が適用される。                             <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 課税所得25万ポンドを超える法人:25%</li> <li>➢ 課税所得5万ポンド超25万ポンド以下の法人:25%(ただし、一定の減額処置あり。)</li> <li>➢ 課税所得5万ポンド以下の法人:19%</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 19%</li> <li>■ 2023年4月1日以降は以下の税率が適用される。                             <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 課税所得25万ポンドを超える法人:25%</li> <li>➢ 課税所得5万ポンド超25万ポンド以下の法人:25%(ただし、一定の減額処置あり。)</li> <li>➢ 課税所得5万ポンド以下の法人:19%</li> </ul> </li> </ul>
申告手続き	申告:課税年度の末日から12か月以内 納付:課税年度の末日から9か月と1日以内 (ただし、大企業の場合は年4回の分割納付)	申告:課税年度の末日から12か月以内 納付:課税年度の末日から9か月と1日以内 (ただし、大企業の場合は年4回の分割納付)
利益の還流	配当源泉税は課されない	利益送金に源泉税は課されない

## 雇用にかかるコスト・付加価値税・その他の間接税 (1/2)

VATについては、標準税率は20%であり原則として四半期ごとの申告・納付が必要である。ただし、一定のVAT負債を有する課税事業者は毎月納付を行う必要がある。

付加価値税 (VAT)	税率	<b>標準税率は20%</b> 家庭用燃料、電力、福祉促進のアドバイス、特定の住宅建設資材の供給の場合は5% 銀行その他の金融サービス、特定の教育・職業訓練サービス、保健・福祉サービスは免税
	課税対象取引	課税対象者が事業の過程で英国内で行う商品及びサービスの供給(免税のものを除く)並びに英国外から行う商品の輸入(EUと北アイルランド間については別途規定あり)
	課税対象者	一定期間内の課税売上高が所定の基準を超えた場合にはVAT登録が必要となる。 2017年4月1日以降、課税対象者は、 <b>過去12か月間の課税売上高が85,000ポンドを超える場合に30日以内にVAT登録をしなければならない</b> 。自主的なVAT登録も可能である。 VAT登録は英国内で課税取引を行う <b>非居住者企業</b> にも必要である。非居住者企業には登録の基準値は設けられていないため、 <b>英国内で課税取引を行った場合には登録が必要となる</b> 。
	申告期限及び納付期限	ほとんどの課税対象者は <b>四半期ごとに申告を行う</b> 。 申告は承認されたAPIソフトウェアを使用して <b>電子申告</b> を行う必要がある。 申告期限は <b>課税期間終了後1か月と7日以内</b> となる。 12か月およびそれ以下の期間内でVAT負債が230万ポンド超となる課税対象者は、毎月の支払と四半期ごとの申告値に基づく差額の支払を行わなければならない、申告期限は課税期間終了後1か月以内に短縮される。
	インボイス制度	課税対象者は課税取引について <b>VATインボイスを発行</b> しなければならない。

## 雇用にかかるコスト・付加価値税・その他の間接税 (2/2)

雇用主は職業実習賦課金、国民保険拠出金の拠出を行う必要がある。国境をまたぐデジタルサービスへの課税についてはOECD Pillar 1の進展により将来的に廃止される可能性がある。

従業員の雇用にかかるコスト等

### 職業実習賦課金(Apprenticeship levy)

2016年財政法において職業実習賦課金が導入された。2017年4月6日から施行されており、職業訓練費を補助する基金の創設を目的に英国全土で適用されている。

職業実習賦課金は、その課税年度における雇用主が支払った給与総額に0.5%の率で課される。

雇用主は年間15,000ポンドの控除を受けることができる。関連する複数の雇用主は全体で年間15,000ポンドの控除となる。

### 国民保険拠出金

#### (National Insurance Contribution(NIC))

この制度は病気や失業、医療、退職年金などの給付を目的として。一部は雇用主と被雇用者から拠出されており、所得税と共に給与から源泉徴収されている。

雇用主が支払うNICは2021/22年度においては13.8%の率で課される。

雇用主の拠出額が前年に10万ポンド未満であった場合、雇用主は、その年の拠出額と相殺するために4,000ポンド(2020/21年度の場合)の控除を受けることができる。

### 健康・社会保険料(Health & Social Care Levy)

2022年4月6日より、社会保障料を支払う全ての者は、その社会保障料の対象となる所得の金額に1.25%の率で健康・社会保険料を支払うこととなる予定である。2023年4月6日以降は、年金受給年齢に達している人に対しても適用される予定である。

2022/23年度については社会保障料に含め(率の引き上げ)徴収され、2023年4月6日以降は別途徴収される予定である。

### 固定資産税 (Business rates)

ビジネスレートは、店舗、事務所、倉庫、工場などの事業用不動産の入居者に課せられる。地方当局は不動産の評価額に基づいてビジネスレートを設定する。

事業用資産の評価額は不動産市場の変化を反映するように調整されており、通常は5年ごとに調整される(2023年より3年ごとに変更することが提案されている)。

なお、スコットランドと北アイルランドではビジネスレートの取り扱いが異なる。

### 印紙税

英国株式の譲渡には通常0.5%の印紙税又は印紙準備税が課される。

英国資産(土地及び建物)の譲渡には土地印紙税が課せられる。税率は、譲渡資産の種類や価格によって決定される。なお、スコットランドとウェールズは独自の譲渡税を課している。

株式又は資産のグループ内移転の場合に一定の条件を満たすことで印紙税が免除される。

### 国境をまたぐ デジタルサービス への課税

2020年4月1日、デジタルサービス税(DST)が施行された。DSTは英国ユーザーが参加する特定のオンライン事業活動(検索エンジン、SNS、オンライン市場など)から生じる収益に対して2%の税率で課税される。DSTはグループレベルで①課税年度中にデジタルサービスから生じた収益が全世界合計で5億ポンドを超え、②その収益のうち2,500万ポンドを超える金額が英国ユーザーからもたらされる場合に適用される。OECD Pillar 1の進展により将来的に廃止される可能性がある。

# 法人課税にかかる各種優遇税制措置

項目	対象企業	優遇措置内容						
<p>パテント・ボックス (The Patent Box regime)</p>	<p>適格な権利（例：英国特許権や排他的ライセンス）を保有し、能動的保有及び開発条件を満たす企業</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 特許権その他の適格な権利に起因する所得は通常税率（現在19%、2023年4月1日から25%）の代わりに<b>10%で課税</b></li> </ul>						
<p>研究開発費控除 (Research and development expenditure credit)</p>	<p>適格な研究開発費を支出する企業</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 企業の規模に応じ、以下の通り規定される。</li> </ul> <table border="1" data-bbox="1073 489 1980 715"> <thead> <tr> <th data-bbox="1073 489 1384 568">企業規模 (研究開発税制上の定義)</th> <th data-bbox="1384 489 1980 568">内容</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="1073 568 1384 639">中小企業</td> <td data-bbox="1384 568 1980 639">適格な研究開発費について、<b>実際の支出額の230%相当の金額を損金に算入</b>することができる。</td> </tr> <tr> <td data-bbox="1073 639 1384 715">大企業</td> <td data-bbox="1384 639 1980 715">適格な研究開発費の<b>13%に相当する”Above the line” credit</b>を請求することができる。</td> </tr> </tbody> </table>	企業規模 (研究開発税制上の定義)	内容	中小企業	適格な研究開発費について、 <b>実際の支出額の230%相当の金額を損金に算入</b> することができる。	大企業	適格な研究開発費の <b>13%に相当する”Above the line” credit</b> を請求することができる。
企業規模 (研究開発税制上の定義)	内容							
中小企業	適格な研究開発費について、 <b>実際の支出額の230%相当の金額を損金に算入</b> することができる。							
大企業	適格な研究開発費の <b>13%に相当する”Above the line” credit</b> を請求することができる。							
<p>キャピタル・アローワンス (Capital allowances)</p>	<p>適格資産に係る資本的支出を支出する企業</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 法人は、<b>一定額(Annual Investment Allowance(AIA))までの適格資産に係る資本的支出の100%償却</b>を行うことができる。AIAは年度ごとに変動するが、2020年12月31日までの1年間は100万ポンドであり、少なくとも2023年3月31日までは同額となることが予想される。</li> <li>■ AIAに該当しない金額には次のルールが適用される。             <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ プラントや機械装置については<b>定率法による残高に18%のキャピタル・アローワンス</b>が認められる</li> <li>➢ 一定の資産に係るキャピタル・アローワンスはより低い率が適用される(例：照明及び電気システムの場合は<b>定率法による残高に6%</b>、建物及び構築物の場合は<b>定額法による残高に3%</b>)</li> </ul> </li> <li>■ 研究開発資産及び一部の低排出ガス車については、<b>支出年度において100%のキャピタル・アローワンス</b>が適用される。</li> <li>■ 投資を促進するため、2021年4月1日から2023年4月1日までの期間に発生したすべての<b>適格資産</b>について、<b>実際の支出の130%相当のキャピタル・アローワンス</b>が一時的に認められている。</li> </ul>						

# PE課税—PE類型

## PEの種類

### 支店PE

- ① 事業の管理の場所
- ② 支店
- ③ 事務所
- ④ 工場
- ⑤ 作業場
- ⑥ 鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場その他天然資源を採取する場所



### 代理人PE

独立した地位を持つ者を除き、企業に代わって活動し、企業の名において契約する権限を有する者で、当該権限を反復して行使する代理人



英国のPE類型は、日本と締結した租税条約において規定されている。

### 建設PE

建築工事現場、建設、据付け（12か月超の期間存続する場合に限る）



### MLI条約の署名：

日本：2019年1月1日に発効

英国：2018年10月1日に発効

（両国とも、源泉徴収による租税は2019年1月1日以後の課税事象から、その他の租税は2019年7月1日以後開始課税期間から適用）

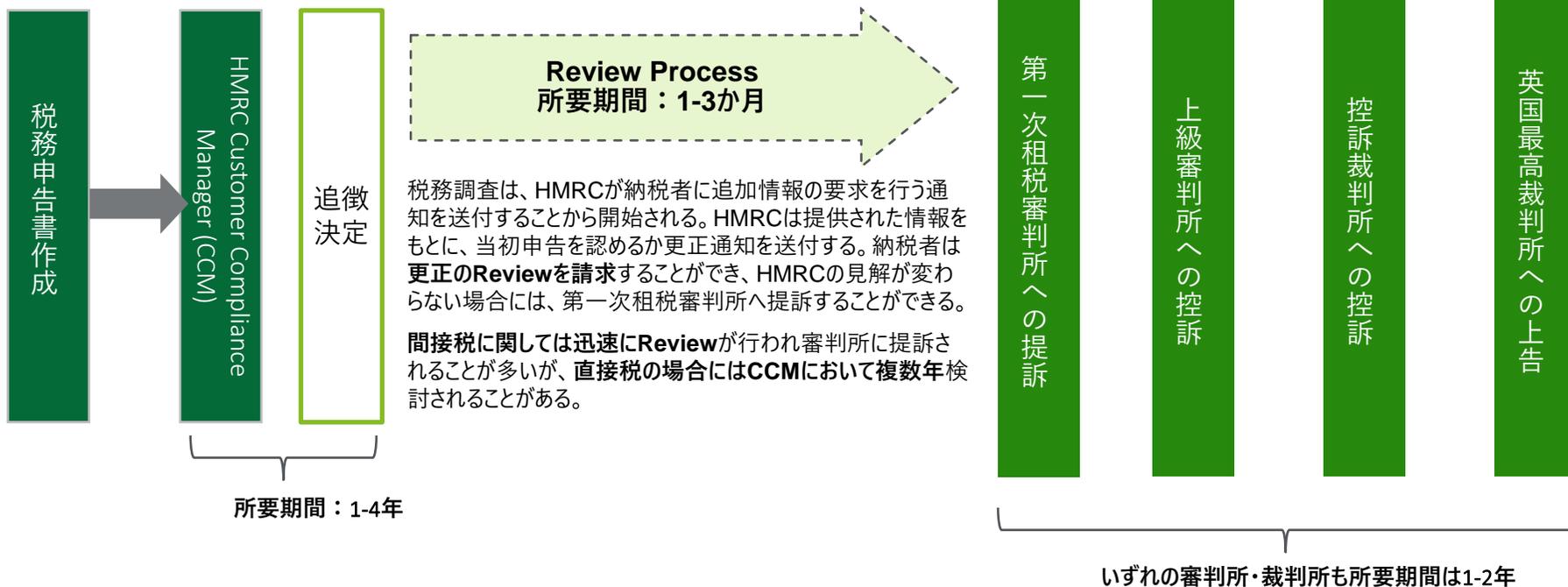
### PEに関連するMLI条約の規定の適用

第13条 特定の活動に関する除外を利用した恒久的施設の地位の人為的な回避

第15条 企業と密接に関連する者の定義

# 税務調査及び異議申立て・税務訴訟

- 第一次租税審判所の判決は当事者のみを拘束し、他の審判所を拘束しない。上級審判所以降については、下級審についても拘束する。
- 審判所の審判によらず紛争を解決するAlternative Dispute Resolution (ADR)を通じてHMRCに対して納税者の税務ポジションを示すことも可能である。



- 税務当局の名称：歳入関税庁（Her Majesty's Revenue & Customs; HMRC）  
<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs>
- HMRCは近年**データ主導型の組織**として活動しており、各国の税務当局との情報交換により以前よりも容易に納税者への調査を行うことが可能となっている。HMRCと早期に合意する各オプションを理解することで効果的な問題解決が可能となる。
- HMRCは納税者が過去に行った取引や意思決定プロセスの背景について、公式非公式を問わず**頻繁に情報要求**を行い判断している。

# ホットトピックス

BRR+はHMRCが企業の税務コンプライアンスを評価し、議論するプロセスである。BRR+の一環として、SAO規則及びCCO規則の要件を満たしているか評価される。

01

ビジネスリスクレビュー(BRR+)

論点

- BRR+はHMRCが企業の税務コンプライアンスを評価し、議論するプロセスで、大企業が対象となる。  
このプロセスの一環としてHMRCは企業のリスク格付けを決定する。リスク格付けが高いほど将来において企業の税務問題を深く精査することとなる。  
リスク評価は、ビジネスの規模、複雑さ及び企業が示す行動（企業のシステム及びプロセス、内部ガバナンス、税務コンプライアンスへのアプローチ、HMRCへの協力）に影響される。
- BRR+は低リスクではない企業を対象に少なくとも年1回実施される。低リスク企業に対しては一般的に3年周期で実施される。

02

シニアアカウントングオフィサー(SAO)及び  
コーポレートクリミナルオフENS(CCO)規則

論点

- これらは近年HMRCが調査を開始した領域であり、SAO規則及びCCO規則に従わない場合、罰則が適用される可能性がある。  
これらの規則の要件を満たしているかBRR+の一環として評価される。
- SAO規則の下、SAO(例：CFO)はHMRCに対して、当該会計期間を通じて適切な税務処理が行われていたことを証明する必要がある。仮に適切に処理されていない場合には、SAOは不備の詳細を提供しなければならない。
- CCO規則の下、企業は関係者(例・従業員)が脱税行為を防止するための合理的な手続きを導入したことを証明しなければならない。

03

Brexit

論点

- 英国のEU離脱後、HMRCは、英国への物品の出入りに関する英国の付加価値税と関税の状況について多くの税務調査を行っている。  
これは、定型的なチェック(資料依頼リストの要求を含む)の後に、HMRCが入手情報をレビューする際にピックアップした特定の事項に関して追加質問を行うという形をとっている。

# 新型コロナウイルス感染症（COVID-19）関連措置

- 英国におけるCOVID-19関連措置は数多く導入されている。ただし、英国政府は変化する状況に対応するために頻繁にその措置の更新を行っている。
  - 最新のCOVID-19関連措置の状況は下記webサイトにて確認することが推奨される。  
[COVID-19: how HMRC will continue to support customers and the economy - GOV.UK \(www.gov.uk\)](https://www.gov.uk/government/news/covid-19-how-hmrc-will-continue-to-support-customers-and-the-economy)
-

# 英国の移転価格税制の概要、 各国特有の事項、ホットトピックス

# 移転価格税制の概要

01

## 移転価格税制導入時期

1915年以來

02

## 関連者の定義

直接または間接的に管理関係、支配関係、資本関係にある納税者、および、直接または間接に同一支配下にある納税者。（Section 148 of Part4 TIOPA10、Section 157 to S163 of Part4 TIOPA 10）

なお、管理関係については下記のように定義されている。

- (1) コントロールできる権利を有しているまたは将来的に獲得する場合
- (2) 一方の利益のために活動する必要がある場合
- (3) 潜在的に関連性がある場合（血縁関係、管財人等）
- (4) 一方の法人が他方の法人と共同して、特定の法人をそれぞれ40%以上保有している場合（ジョイントベンチャー、パートナーシップ関係）

03

## 移転価格調査の時効

**4年**（ただし、納税者側の過失により過少申告が行われた場合は6年、故意に過少申告が行われた場合は20年に延長される可能性がある）  
（TMA 1970 s29、HMRC SP1/06）

04

## 独立企業間価格の算定方法

OECDガイドラインに準拠する以下の方法（Section 164 of the TIOPA10、Sections INTM410000-INTM500000 of HMRC IM）

- ①CUP法
- ②RPM法
- ③CP法
- ④TNMM
- ⑤PS法

05

## 日本とのAPA/MAPの適用可能性

- 日本との租税条約の有無：**あり**（発行日：2006年10月12日）
- 実務上の適用可能性：**長年にわたる実績あり**（日本・英国間の相互協議は通常年2回程度実施されている）

# LF/MFの概要 (1/2)

## ローカルファイル (LF) の概要

### ①作成義務対象者

- 閾値等はない

### ②作成期限

- 法定の作成期限はない。しかし、税務調査中に提出を求められる可能性があることから、**確定申告書の提出期限までに準備しておくことが推奨される。**

なお、HMRCのInternational Manual (INTM483030) では、納税者がHMRCに対して各申告年度の国外関連取引が独立企業原則に従っていることを示すため、調査で提供すべき資料として以下が挙げられている。

独立企業原則への準拠を示す書類以外は毎年申告書作成時には当然作成されている記録 (Record) であるため、実際はLFをOECD移転価格ガイドラインに従って作成することが期待されている。また、HMRCは毎年提出される申告書の内容が、独立企業原則間価格を反映していると期待しているため、申告書の提出と同時にLFが作成されていることを期待している (Contemporaneous documentation)。

- 会計記録：会計帳簿等、財務諸表作成のための会計記録
- 税務調整記録：法人税申告書作成時に行なう税務調整項目の記録。移転価格税制に基づく税務調整を含む。
- 関連者取引の記録：移転価格税制適用対象となる取引の記録
- 独立企業原則への準拠を示す書類：企業の取引が、移転価格税制上の独立企業原則に沿っていることを証明する書類

### ③提出期限

- 税務調査中、当局の要求に応じて提出 (30日～45日以内に提出を求められることが一般的)。

### ④作成言語

- 英語以外の言語で作成されている場合、英国当局は翻訳のために提出期限に猶予を与える場合がある。

### ⑤罰則

- 確定申告の内容が不正確な場合、①合理的な注意を払っていれば、罰金なし、②過失による場合、追徴税額の最大30%、③故意に不正確な内容を表示した場合、追徴税額の最大70%、④故意に虚偽の内容を表示した場合、追徴税額の最大100%の支払い義務が課される。  
(Schedule 24 of the Finance Act 2007)

また、文書を保持していない場合3,000ポンドの罰金が課される可能性がある。

## LF/MFの概要 (2/2)

### マスターファイル (MF) の概要

- ①作成義務対象者
  - 規定なし
- ②作成／提出期限
  - N/A

# 国別報告書の概要

## 国別報告書 (CbCR) の概要

(セカンダリーファイリング\*の場合のみ)

### ①作成義務対象者

- 直前会計年度連結総収入金額750万ユーロ以上の多国籍企業グループ (Regulation 4, Taxes (BEPS)(CbCR) Reporting Regulations 2016) はCbCRの作成・提出が求められる。
- 最終親会社の本国で国別報告書の提出が義務付けられていない場合、英国居住者に国別報告書の作成・提出が義務付けられる。この場合、提出範囲の対象は多国籍企業グループの英国子会社に限定される。(Regulation 3, Taxes (BEPS)(CbCR) Reporting Regulations 2016)
- 2016年1月1日以降開始事業年度 (Regulation 3, Taxes (BEPS)(CbCR) Reporting Regulations 2016) 以降が対象

### ②提出期限／作成期限

- 最終親会社の会計年度終了の日の翌日から12ヵ月以内 (Regulation 2, Taxes (BEPS)(CbCR) Reporting Regulations 2016)

### ③罰則

- CbCRの提出義務および通知義務に違反した場合、**300ポンドの罰金** (Regulation 12, Taxes (BEPS) (CbCR) Reporting Regulations 2016)
- また、誤った情報を記載した場合、**3,000ポンドの罰金** (Regulation 14, Taxes (BEPS)(CbCR) Reporting Regulations 2016)

### ④国別報告書に係る通知書 (Notification) の要否

- 英国に所在するすべての構成会社等に対し、2017年9月1日以降、**CbCR提出期限までに通知義務**が課される。これを遵守しないと、**当該全ての構成会社等がCbCR提出義務を負う** (不順守の場合ペナルティの対象になる可能性もある)。多国籍企業の最終親会社が英国に居住していない場合、税申告提出期限までに再度通知確認をする必要がある。(HMRC's International Exchange of Information Manual section IEIM300110)

\*セカンダリーファイリングとは最終親会社の所在する国において国別報告書に関する法整備がされていない等の理由により、最終親会社以外の構成会社が当該構成会社の所轄税務当局に提出することである。

# 最近の移転価格調査におけるトピックス（1/2）

## 移転価格調査が行われやすい取引形態の特徴

01

現地側課税事例の  
傾向

論点

- 契約に関する事項：実態として、事業上の各種リスクの管理機能が英国企業により担われているにもかかわらず、英国企業のターゲット利益率を低く設定する目的で、主要なリスクを国外関連者に負担させている契約

例：英国企業を、コミッションアや限定された機能・リスクを有する再販売拠点として位置付け対価設定を行う契約、委託製造契約、委託開発契約。

- 販売に関する事項：販売・マーケティング活動について、英国企業が重要な機能を果たしているにもかかわらず、実際に当該英国企業に帰属する利益が低い場合

例：欧州地域を対象として、事業戦略、価格戦略を策定し、管理統括する機能を英国企業が果たしているにもかかわらず、当該機能を踏まえると英国企業が獲得すべきと考えられる利益が相対的に低い場合。

02

対応方法についての  
助言

論点

- 形式と実態との齟齬が生じないよう、契約内容が実態に反映されているか取引の開始時点はもちろん、実施されて以降も継続的にモニタリングすることが、移転価格のみならずPE（恒久的施設）認定リスクの回避という観点からも推奨される。また、実態を反映した価格設定（利益率設定）を行うことが重要であると考えられる。

# 最近の移転価格調査におけるトピックス（2/2）

## 移転価格調査が行われやすい取引形態の特徴（続き）

03

現地側課税事例の  
傾向

論点

- サプライチェーンに関する事項：グループのサプライチェーンにおいて、本来英国企業に帰属すべきと考えられる利益が、果たす機能が相対的に単純な低税率の地域に所在する国外関連者に帰属する場合

例：以前は英国企業が実行していた機能を、サプライチェーン上の他の法人に移管したことで、大きく英国企業の収益性が低下する場合。

例：サプライチェーン上「ハブ」として位置付けられるような低税率の国に所在する法人が、グループ内のシナジーや規模の経済性により、多くの利益を獲得しており、当該法人が果たす機能・負担するリスクに見合っていないとみなされる場合。

- R&Dに関する事項：英国で実施されるR&Dについて優遇税制の申請にあたり当局に行った説明と、移転価格分析上の説明に齟齬がある場合

例：英国税務当局に対して、R&D関連の優遇税制の適用目的で、「英国において重要な無形資産の開発活動や開発活動に係るマネジメントを実施している」と説明しているにもかかわらず、移転価格分析上英国において実施されている開発活動は重要な付加価値のないものであると説明を行う場合。

- 国外関連者が重要な無形資産の法的所有権を有するものの、実態として英国企業よりも当該関連者が当該無形資産の形成・維持・発展に対して貢献していないにもかかわらず、英国企業より多くの超過収益を獲得している場合

例：英国外の関連者が当該無形資産の形成・維持・発展に貢献していない、または貢献度が相当程度低い場合

例：英国企業が無形資産に関する主要なリスクを管理・負担している場合

例：無形資産の形成・維持・発展等に関与しているとされる英国外の関連者の人員数が英国企業よりも大幅に少ない場合

例：英国外の関連者の開発活動等が、実態として他の関連者等に開発委託されたものによるである場合

04

対応方法についての  
助言

論点

- 適切な機能リスク分析を記載した移転価格文書および当局への説明資料を具備するなどの対応が必要。

# 移転価格税制の動向（新型コロナウイルス感染症（COVID-19）の影響）

<b>税務当局における税務調査の状況の変化</b>	<p>HMRCの対応は基本的には2020年12月にOECDにより公表された「Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic」に沿っており、同ガイダンスによると以下の方針が示されている。詳細については同ガイダンスを参照されたい。</p>
<b>APA審査・協議対応の変化</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>■ 新型コロナウイルス感染症の世界的感染拡大によって影響を受ける期間中の単なる企業業績の変化は、重要な前提条件への抵触にはならず、重要な前提条件への抵触があったかどうかは、ケース・バイ・ケースで分析されるべきであり、その際、納税やや取引環境に関する個々の状況が考慮されるべきである</li><li>■ 既存のAPAにおいて重要な前提条件の抵触が生じる場合、税務当局は既存のAPAの改定、取消、撤回を行う可能性がある。</li><li>■ 重要な前提条件の抵触が生じる場合、納税者は速やかに税務当局に通知すべきである。</li><li>■ APAの重要な前提条件に抵触があった場合、納税者は関連する証拠資料を収集し税務当局に対して提供することが重要である。</li><li>■ 納税者と税務当局が2020年度を対象とするAPAを協議中の場合、対象期間や協議手段について、柔軟で協調的なアプローチを採用することが推奨される。</li></ul>
<b>現地当局が容認するCOVID-19への対応措置（比較可能性の検討、特殊要因の検討、その他の取扱いの検討等）</b>	<p>HMRCの対応は基本的には2020年12月にOECDにより公表された「Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic」に沿っており、同ガイダンスによると、COVID-19の流行による経済的影響は業界や事業により大きく異なるため、企業はCOVID-19の影響に関する移転価格分析において、パンデミックによる影響を受けている場合は詳細を同時文書化すべきであり、場合によっては比較対象企業の見直しや検証期間の調整を行うべきであると記載されている。詳細については同ガイダンスを参照されたい。</p>

# お問い合わせ

運営受託：デロイト トーマツ税理士法人

email : [info@i-tax-seminar.go.jp](mailto:info@i-tax-seminar.go.jp)

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての2021年10月時点における一般的な解釈について述べたものです。経済産業省及びデロイト トウシュ トーマツ リミテッド、そのメンバーファームまたはこれらの関係法人（デロイト トーマツ税理士法人を含むがこれに限らない、以下「デロイトネットワーク」と総称します）は、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う際は、必ず資格のある専門家の適切なアドバイスをもとにご判断ください。

また本資料中および講演中の発言における、意見にわたる部分は講演者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。経済産業省及びデロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

無断転載を禁じます。

本テキストをコピー等で複製することは、社内用、社外用を問わず、執筆者の承諾なしには出来ません。

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイト ネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション 合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のビジネス プロフェッショナル グループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスク アドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約30都市以上に1万名を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト ([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp)) をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、デロイト トウシュート マツ リミテッド（“DTTL”）、そのグローバル ネットワーク 組織を構成するメンバー ファームおよびそれらの関係法人（総称して“デロイト ネットワーク”）のひとつまたは複数 を指します。DTTL（または“Deloitte Global”）ならびに各メンバー ファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバー ファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドはDTTLのメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における100を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte（デロイト）は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、リスク アドバイザリー、税務およびこれらに関連するプロフェッショナル サービスの分野で世界最大級の規模を有し、150を超える国・地域にわたるメンバーファームや関係法人のグローバル ネットワーク（総称して“デロイト ネットワーク”）を通じFortune Global 500®の8割の企業に対してサービスを提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約312,000名の専門家については、([www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)) をご覧ください。



IS 669126 / ISO 27001