

2019年1月31日

Japan tax alert

EY税理士法人

英国税務当局が 利益迂回に係る 開示制度を開始

EY税理士法人アラートライブラリー

EY税理士法人が発行したアラートは、
下記サイトからご覧になれます。

www.eytax.jp/tax-library/newsletters/index.html

開示制度の概要

2019年1月10日、英国税務当局(HMRC)は、新たに利益迂回に係る開示制度(Profit Diversion Compliance Facility: PDCF)を発表、開始しました。この制度は、迂回利益税(diverted profits tax: DPT)法令の対象となる取決めなど、英国における所得を人為的に減少させているとHMRCが捉えるクロスボーダーの取決めを利用してきた多国籍企業(MNE)を対象とするものです。PDCFは、そうした取決めがまだHMRC調査対象になっていない場合に適用されます。

1月10日に公表されたPDCFガイダンスおよび2018年12月に公表されたHMRCのDPTガイダンスの改訂は、DPTや関連する移転価格(TP)調査全般に対するHMRCのアプローチについて、これまでの理解や展開を裏付けると同時に公に認めるものでもあり、その影響は広範囲に及びます。

PDCFは、これまでのDPT調査に関するHMRC内部のレビューや、未調査の企業に関して実施されたHMRC内のリスクレビュー・プロセスの結果と言えます。PDCFは、未開示のDPTや関連するTPの納税義務を有するMNEに、税務調査期間内の全年度について潜在的な法人税(CT)やDPTの納税義務を全面的かつ正確に開示することを促すものです。

この開示は、合意された期間内(通常、登録から6カ月以内)に詳細な報告・提案書をHMRCに提出するとともに、それを踏まえた税額を納付するという形をとります。HMRCは、この提案書と納税は権利関係に不利益を生じることなく(without prejudice)実行可能であると述べています。2019年1月以降、HMRCは、高リスクと評価された一部企業に警告書を送付し、PDCFおよびそれに関連してHMRCが公表したガイダンスへの注意を喚起の上、登録の検討を促す予定です。PDCFによる開示をせず調査を受けた場合に想定される調査内容や結果は、多くの点で、PDCFの枠組みでなされるものより苛酷になる可能性があるとして、HMRCは、利益迂回関連でHMRCの調査を受けるリスクのある企業は、必ずしもHMRCからの通知を待つ必要はないと警告しています。さらにHMRCは、利益迂回の点で高リスクと特定された企業のすべてに警告書を送付する訳ではないとしています。

MNEが登録した場合、HMRCは、合意された期間中、潜在的なDPTまたは関連する税制(CT/タックスヘイブン対策税制(CFC)、源泉徴収税(WHT)または付加価値税(VAT))に係る納税義務の調査を行いません。そして、通常、提出から3カ月以内にPDCF独自の審査手続を通じてそれが検討され、開示内容が適切に証拠付けられております。また、合理的で、独立企業原則に合致しているとHMRCが判断した場合、当該報告書が依拠した証拠について、それ以上調査やHMRCのレビューは行われず、利益迂回については今後低リスクとして取り扱われます。

HMRCは、PDCFの警告書に応じてなされた開示を自発的なものとして取り扱い、「不注意」による納税申告書の誤りに対するペナルティを適用することで、通常適用されるペナルティを軽減する予定です。

登録要件

HMRCの警告書を受領した企業を含め、HMRCの迂回利益の調査に基づく追加的な納税義務のリスクが高い企業にとって、PDCFは、静観するアプローチに比べ、いくつかの利点があると思われます。本アラートの最終セクションではそうした利点について概説しています。

すでに多くの企業が自社のDPTのリスクを綿密に評価しており、該当する場合、自社がDPTの範疇にあった可能性をHMRCに通知しているものと思われます。これらの企業は、HMRCがPDCFガイダンスで示した「レッドフラッグ」(下記参照)に照らして自身のDPTの分析を再検討したいと望むでしょうが、この見直しによって自身のリスク評価が変化したり、HMRCから警告書を受け取らない限り、PDCFに対して関心を持つ可能性は低いと思われる。

DPTの適用対象となる企業、または適用対象となるかどうか不明ですが、自社のコンプライアンス上の立場について詳細な検討をまだ実施していない企業は、PDCF利用検討の前に、自社の税務ポジションをチェックするために専門家のアドバイスを求めることが推奨されます。

なお、利益迂回に係る税務調査対象となっている企業は、PDCFの資格はありません。

HMRCが重視する利益迂回リスクの兆候(レッドフラッグ)

HMRCは、そのマニュアルの中ですでに公表した利益迂回リスクの兆候(レッドフラッグ)とみなす事例を明らかにしています。またPDCFガイダンスでは、契約上は主要リスクが外国法人に割り当てられながら、実態では英国法人が当該リスクを管理し、その管理機能の対価として限定的な報酬しか付与されていない状況が挙げられています。さらに経済協力開発機構(OECD)の税源浸食と利益移転(BEPS)プロジェクトと同様、コミッション、リミテッド・リスク・ディストリビューター、受託製造や契約製造、キャプティブ保険、受託研究開発(R&D)の精査が含まれます。例えばR&Dについては、HMRCのガイダンスでも、研究開発費税額控除またはパテントボックスに係るR&D管理機能の申告内容とTP文書の整合性をチェックすることが明確にされています。この点は、HMRCがリスク評価に際して広範なデータソースを利用することを示すものです。

また販売、マーケティングおよび流通に関するHMRCの見解によれば、利益迂回リスクの兆候には、英国法人が主要な地域管理機能を担っているにもかかわらず、英国法人が低廉な報酬のみ受領する構造が含まれます。同様に、主要な取引条件の交渉や販売前後における支援の提供など、有用な顧客管理の役割を果たしながら、英国法人が低廉な報酬しか受領しない事例についても挙げられています。

さらにHMRCは、調達の拠点を低税率国に置き、サプライチェーン機能を当該国に移転することによって、英国法人に配分される所得が減少する事例についても懸念を表明しています。

またガイダンスでは無形資産に関して、特に、低税率国の外国法人が重要な無形資産を所有し残余利益を受け取る一方、英国法人がその無形資産に関わる主要機能を担っているケースや、外国法人が価値創出の機能に関して英国法人に比べてわずかな従業員しか有していないケースなど、いくつかのケースが指摘されています。

PDCFの詳細

PDCFガイダンスは、PDCF上で納税者が提出する報告書・提案書において、HMRCが期待する記載内容、および作成プロセスについて明らかにしています。すべての報告書はいくつかの主要事実を記載し、識別された税務リスクに応じて「その他事実」を追加することが求められます。つまり、HMRCは、登録する企業が自身またはアドバイザーの関与を通じて、HMRCの目で資料準備を求めているように思われます。すなわち、当該企業が、関連する担当者へのインタビューや電子メールなどの証憑の検証を含め、関連するすべての証憑の確認を通じて関連する主要事実を認定し、文書化すること、認定された事実に対する関連税法(DPT/TP/居住地/恒久的施設/WHTおよび関連する可能性のあるVAT法令など)の適用に関する詳細な分析を実施すること、ペナルティに関連して企業の行動を評価すること、並びに提出される提案書が合理的で、独立企業間原則に適合するよう担保することを求めていると考えられます。

またHMRCは、このガイダンスを通じて、OECD移転価格ガイドラインを改訂補足するBEPS行動計画8-10に対するアプローチや、その改訂が過去の期間に適用されなかった場合のペナルティの適用方法を明確化しています。現在、HMRCは、2016年12月31日までになされた申告については、BEPS行動計画8-10報告書の明確化に伴い必要となった移転価格調整が、ペナルティや調査期間の延長との関連で「不注意」によるものとして取り扱われないことを受け入れています(過去の申告は関連するガイダンスや英国の法改正以前になされているため)。この明確化は、今般発表されたPDCFだけでなく、完了していないTP/DPTの調査にも関係していると理解しています。

HMRCは、調査対象としたい高リスクの事例が「数百件」に上る可能性があると考えているようです。そして、これまでのタックスアラートにありますように、HMRCは、PDCF報告書/提案書の審査、または開示に応じない企業やPDCF報告書/提案書が認められなかった企業に対する調査に対応するDPT専任要員を増強しています。HMRCは、これまで調査した多数の事案において、企業が恣意的に英国における活動の重要性や価値を過小評価するなど、TPポリシー上、故意とみられる方法で利益迂回が確認されたことを明らかにしています。HMRCは、これらの事案でFraud Investigation Service: FISの関与を開始させています。警告書が送付されてきたにも関わらずPDCFに登録しない企業に対するHMRCの標準的な対応は、FIS主導の調査です。HMRCは、「悪質な違反者の情報公開制度(Publishing Details of Deliberate Defaulters)」の法令に依拠して、故意に英国外に利益を迂回させたことを発見された企業を「公表(name and shame)」することを明言しており、当該企業の社会的信用に大きな影響を与える可能性があります。

HMRCが最近改訂したDPTガイダンス(2018年12月31日公表)では、DPT調査に対する極めて徹底した調査方針が明記されていますが、これまでの経験と総合的です。この調査アプローチでは、詳細な情報提供の要請(必要に応じて正式な通告)を特徴としており、「不注意」に対するペナルティや「故意」のペナルティの可能性、またTP調整の期間制限の延長を考慮するなど、そのアプローチはますます厳しくなっています。このアプローチは、PDCFの開示により、過少申告やその結果としてのペナルティを生み出してきた考え方や行動への対象を企図するHMRCの方針と整合していると言えます。

PDCFは試験的に運用開始され、その反応や提出された報告書/提案書の内容を踏まえて2019年を通して調整されていく予定です。

上述のように、PDCFや関連するガイダンスは、PDCFが年頭としていない企業にとっても留意することが推奨されます。この新たな方針は、移転価格さらには利益迂回全般に対するHMRCのより厳しくかつ明確なアプローチを示すものであり、潜在的なDPTの納税義務を通知するかどうか、または申告取引に係るTPポジションをどのように文書化および/もしくは防御するかに関する意思決定に影響を与える可能性があると考えられます。

対応方法

HMRCから通知を受領した場合、またHMRCガイダンス上の利益迂回リスクの兆候である「レッドフラッグ」が確認される場合で、PDCFへの登録しない場合には、HMRCの非常に詳細な調査が入る可能性が高いと考えられます。もちろん場合によっては、全くの誤解によって通知書が交付される可能性もあり、その場合には、その点をHMRCに明確に説明することが望ましいと考えられます。一般的にPDCFには、以下のようなメリットをもたらす可能性があると考えられます。

- ▶ **事実認定および調査プロセスに対するコントロール**-これまでのHMRCによるDPT調査は、非常に詳細な調査がなされ、企業側の対応するコストも並外れたものになっています。

HMRCの情報依頼では、論点が絞られている場合でも、バリューチェーンに関する多面的な確認、主要契約やその他関連資料（電子メールその他の関連文書など）の確認、機能分析などの観点から各部門主要担当者とのインタビューの実施、第三者の情報確認を実施することは通例となっています。多くの場合、HMRCによる事実認定手続における情報提供依頼は非常に広範囲にわたり、DPT調査においては、納税者側で調整可能な手段は極めて限られています。また今後は、FIS主導の調査となる可能性もあり、その場合アプローチはさらにアグレッシブなものになる可能性があります。そのため、事実認定や調査プロセスに対するコントロールは、重要な意義を持っていると考えられます。

- ▶ **HMRCとの合意が友好的かつ迅速に進む可能性** - 実務運用詳細は今後明らかになると考えられますが、PDCFは効率的な手続を目指すもので、HMRCは、基本的に合理的で十分な事実認定に基づく提案がなされれば、それを受け入れると考えられます（もちろんPDCF審査の中で、より多くの情報／文書の提供や、独立企業間原則の範囲内のできるだけ高めの価格で妥結を図る可能性はあります）。例えば、HMRCは提出から3カ月以内に提案に対応することを目指しています。PDCFの報告書／提案書が認められなかった場合でも、HMRCはゼロから調査を始めるのではなく、中断した議論から実施すると考えられます。またHMRCは、報告書を基礎とし、対話を通じて、協動的、積極的かつ透明性をもって、HMRCとMNEの見解の相違から生じる税務上の不確実性やリスクを迅速かつ効率的に解消することを約束しています。
- ▶ **ペナルティが軽減される可能性** - PDCFで提出された税務ポジションが確固たるアドバイスを基礎としている場合は、HMRCは「不注意」によるペナルティを適用することはできないと考えられます。また、HMRCの通知に対応してPDCF登録を実施した場合、自発的情報提供とみなされ、多くの場合ペナルティは適用されないと考えられます。このことは、企業がPDCFに登録せずにHMRCの調査を受ける場合には当てはまりません。
- ▶ **税務リスクの低減および将来的に税務的不確実性の改善可能性** - PDCFガイダンスは、提案書が受け入れられた場合、MNEにおいて、過去に関する税務ポジションの確実性、および将来的な利益迂回に関するリスク低下が期待できるとしています。

本アラートに関するお問い合わせは、下記担当者までご連絡ください。

EY税理士法人

ヨアヒム・ストブズ
クレア・ブル

パートナー
シニアマネージャー

joachim.stobbs@jp.ey.com
clare.bull@jp.ey.com

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
 2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。
- * なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。



@EY_TaxJapan

最新の税務情報を配信しています。

本ニュースレターに関するご質問・ご意見等ございましたら、弊社の担当者又は下記宛先までお問い合わせください。

EY税理士法人

ブランド、マーケティングアンドコミュニケーション部
tax.marketing@jp.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて

EYは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い社会の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、ey.com をご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い社会の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2019 Ernst & Young Tax Co.
All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE 20190131

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

www.eytax.jp