

クロスボーダー取引に関するEU義務的開示制度 (EU MDR: EU Mandatory Disclosure Rules)

EU MDRに関する英国法令案の公表

2019年7月22日、HMRC(英国歳入税関庁)は昨年公表されたクロスボーダー・アレンジメントの義務的開示および情報交換に関するEU指令であるDAC6を国内法化するため、英国における公開草案と法令案を公表しました。英国のEU離脱の趨勢にかかわらず、HMRCは2019年12月31日までに本法令を導入すると述べています。

要旨

英国における法令案はDAC6に準拠しており、納税者が実行したクロスボーダー・アレンジメントが特定のHallmarksに該当する場合にHMRCへの開示が求められています。そして、これらのHallmarksは広範に定義されており、多くの商取引が制度の対象となります。また、開示内容については、すべてのEU加盟国の税務当局に四半期ごとに共有されます。

公開草案では、HMRCがDAC6を解釈するアプローチを記載し、実際に制度がどのように運用されるかを詳細に説明しています。HMRCは法令の最終化と並行してさらなるガイダンスを提供する予定です。

最終的な法令は**2020年7月1日**に発令されますが、**移行期間に関するルール**により現在行っている取引にも適用される可能性があります。

2018年6月25日

移行期間開始 –
上記日から2020年6月30日
までに実行されたアレンジメントも報告対象

2019年12月31日

各EU加盟国における
法令の完成

2020年7月1日以降

報告対象のアレンジメント
はトリガーイベントから**30日**
以内にHMRCに報告義務

2020年8月31日

移行期間に実行された
報告対象のアレンジメント
をHMRCに開示する期限
最終日

HMRCへの開示義務は、**英国に拠点を置く仲介者**(法的専門家の秘匿特権が適用される場合を除く、またはその適用範囲内)が負います。仲介者が英国に拠点を置かない場合、当該開示義務は英国に拠点を置く**関連納税者**が負う可能性があります。法令を**遵守しない場合**には**罰金**が科せられます。

公開草案および法令案に記載されている留意すべき点を以下に詳しく説明します。

対象範囲

DAC6に従って、少なくとも**1つ以上のEU加盟国**が関与する**クロスボーダー・アレンジメント**に法令案は適用されます(純粋な国内のみでのアレンジメントは除外されます)。HMRCの見解では、一つのアレンジメントに複数の国が「関与」しているとみなすためには、それらの国々が当該アレンジメント上に実質的関連性を有してなければならぬとしています。

Hallmarks

クロスボーダー・アレンジメントは、該当するHallmarksが一つ以上になる場合に報告対象となります。HallmarksとHMRCの解説を別紙に要約しました。Hallmarksによっては、「**主要ベネフィットテスト**」に準拠する場合のみに適用されます。すなわち、アレンジメントの**主要ベネフィット**が、**tax advantage**である場合などがあります。しかし、他のHallmarksにこのような要件はないので、実際の適用はより広範に及ぶと予測されます。

HMRCの解説

HMRCは一連のHallmarksに関する解釈を明確にし（詳細は別紙を参照してください）、さらに「**tax advantage**」を定義しています。これにより、主要ベネフィットテストの対象となるHallmarksに該当して報告対象となるアレンジメントの数が減少する可能性があります。これらは公開草案の内容であり、最終化された法令およびガイダンスにより変更される可能性があるものの、重要な点は以下のとおりです。

- HMRCは「**tax advantage**」を税務上の恩恵が根拠規定の原則、または政策目的と一致していない場合に限定するように定義しています。したがって、主要ベネフィットテストの分析をする際、関連する

税法の根拠規定の原則や政策目的と一致するものは除外されることを意味しています。

- 例えば、HMRCは単に英国やEUの税制だけではなく、世界中のどの国においても関連する税務上の恩恵を対象とするように「**tax advantage**」を定義しています。対象税目はDACが一般的にカバーする税目と同様であり、直接税は対象になりますが、間接税などは除外されます。

誰が開示しなければならないのか？

報告対象となるアレンジメントに関与する**英国に拠点を置くすべての仲介者**は、当該アレンジメントについて知っている、保有している、またはコントロールしている情報をHMRCに報告するように義務付けられています。ただし、他の仲介者から関連するアレンジメントの番号を入手した場合、かつ、報告対象である情報が既に報告済みな場合、報告義務がありません。

仲介者とは、報告対象のクロスボーダー・アレンジメントをデザイン、マーケティング、あるいは実行することを支援する者（**プロモーター**）、または報告対象のボーダーアレンジメントのデザイン、マーケティング、あるいは実行を援助したりアドバイスをする者（**サービスプロバイダー**）を指します。しかし、サービスプロバイダーが報告対象アレンジメントに関与していることを知らなかった、あるいは知ることを合理的に期待できなかった場合、仲介者とはみなされません。

アレンジメントに関連する情報が**法的専門家の秘匿特権（LPP）**の対象となる場合、仲介者は当該情報をHMRCに報告する義務はありませんが、HMRCの見解では、法的に秘匿特権の対象とならない他の情報（例えば、事実情報）を報告する必要があります。LPPにより仲介者がHMRCに情報を報告しない場合、当該情報に

関連する報告義務は、英国に拠点を置く他の仲介者、そのような仲介者が存在しない場合には納税者に移ります（以下参照）。

取引を報告する義務がある英国に拠点を置く仲介者が誰も存在しない場合、英国に拠点を置く**関連納税者**がHMRCへの報告義務が課されます。ただし、当該関連納税者、あるいは他の関連納税者が既に他の国で報告済みの場合、報告義務は課されません。「関連納税者」とは、報告対象のアレンジメントを実行可能な者、または報告対象のアレンジメントの最初のステップを実行する準備ができている、または既に実行した者となります。

DAC6が各EU加盟国で導入されるのに伴い、他のEU加盟国に拠点を置く仲介者が現地の税務当局への報告義務を有している可能性があることを理解しておくことは重要となります。同様に、英国に拠点を置く仲介者および納税者も他のEU加盟国（例えば、ポーランド）で報告する義務が生じる可能性があることを理解しておくことも重要となります。

開示すべき情報

開示しなければならない情報には以下が含まれます。

- 全ての関連納税者の氏名、出生地および生年月日（個人の場合）、居住地および納税者番号
- 関連者の詳細情報
- アレンジメントに関する説明
- 最初のステップが実施された日、またはされる日
- 取引金額

本制度に基づく初回開示に加えて、関連納税者は該当するアレンジメントが税務上の効果を有する期間における税務申告書において詳細内容を開示する義務があります。開示は電子的に行われます。使用される報告システムについての詳細は明らかではありませんが、XML形式になると考えられます。

違反した場合の罰金

報告を怠った場合は一日につき最大600ポンド、またはその他の違反には5000ポンドの**罰金**が科せられます。初回の罰金が科せられてからも継続的な不履行がある場合、更に一日につき最大600ポンドの罰金が科せられます。違反に対して合理的な根拠がある場合、罰金は免除されます。それにはアレンジメントの最初のステップの実行が、2019年7月22日（公開草案および法令案の公表日）より前である場合、あるいは違反が本制度の義務または解釈周辺の明確さが欠如していた場合も含まれます。

法令遵守に対する納税者のアプローチ

納税者は事業を行う英国および他のEU諸国の双方において、本制度の法令遵守を管理するための戦略が必要となります。本制度が取引にどのような影響を及ぼすのか、また関連するアレンジメントを特定、分析および報告するためにどのようなプロセスを実行すべきかを明確化するため、以下の5つのアプローチを推奨します。

1 リスクおよび影響 の評価	2 ガバナンスの 枠組み	3 教育およびト レーニング	4 評価、記録およ び報告	5 テストおよび 法令遵守
----------------------	--------------------	----------------------	---------------------	---------------------

推奨するアプローチ

報告対象となる可能性のある取引の種類を理解する。報告対象となる取引に関与しうる事業を特定してリスク評価を実施する。	貴社のすべてのアドバイザーが各自の責任を確実に認識する。EU全体で貴社事業について何が報告対象となるか理解する。	経営陣を対象に新制度について教育を実施する。事業部門/チームを対象に報告対象となる取引を特定するためのトレーニングを実施する。	期限内にアレンジメントを評価、記録および報告するアプローチを策定する。	法令遵守のために効果的で継続的な管理および手続きを実行する。
---	--	---	-------------------------------------	--------------------------------

PwCがお役に立てること

重要となるリスク領域を評価し、法令遵守のための準備をする。	リスクを特定し管理する、役割と責任を明確にする、法令遵守を管理するためのガバナンスの枠組みを策定する。	トレーニング教材を作成、貴社に提供する。弊社の Learning Lab というアプリに本制度のコンテンツがあり、ご希望通りのカスタマイズをすることができます。	DAC6 Smart Reporting は、PwCが開発したオンライン報告ツールであり、報告対象の取引を可視化したデータでデジタル記録として一元管理することが可能です。	テスト計画および重要となる管理分析を策定します。また、弊社スペシャリストが貴社内または社外監査をサポートします。
-------------------------------	---	---	--	--

その他、PwCは特に英国に拠点を置く仲介者が存在しない状況で実行されたアレンジメントの影響を分析することにより、貴社が法令遵守をするためのサポートを致します。弊社の **DAC6 Compare Tool** をご覧ください。各EU加盟国における本指令の導入状況を比較するのに役立ちます。

コンタクト先

ご質問などございましたら、PwCの貴社担当者もしくは以下まで御遠慮なくお問い合わせ下さい。

デヴィッド・イェーツ

PwC ジャパニーズビジネスネットワーク
英国税務リーダー
david.a.yates@pwc.com
+44 (0)7843 331 264

藤野 孝太郎

マネージャー
kotaro.fujino@pwc.com
+44 (0)7483 378 391

田中 聡史

マネージャー
satoshi.x.tanaka@pwc.com
+44 (0)7841 072 433

本コンテンツは一般的な情報の提供をのみを目的とし、プロフェッショナルアドバイザーのコンサルテーションの代替として使用されるものではありません。

クロスボーダー取引に関する EU義務的開示制度

(EU MDR: EU Mandatory Disclosure Rules)

別紙



Hallmarks

カテゴリーA	主要ベネフィットテストに関連する一般的なHallmarks
A1. 秘密保持条項が付されているアレンジメント <i>HMRCはこのHallmarkに関する重要なコメントを未だ発表していません。</i>	主要ベネフィット テストの適用あり
A2. 仲介者がtax advantageに関連する報酬を受け取る権利を有するアレンジメント <i>HMRCはこのHallmarkに関する重要なコメントを未だ発表していません。</i>	主要ベネフィット テストの適用あり
A3. 実質的に標準化されたドキュメンテーションストラクチャーを有するアレンジメント <i>HMRCはこのHallmarkに関する重要なコメントを未だ発表していません。</i>	主要ベネフィット テストの適用あり
カテゴリーB	主要ベネフィットテストに関連する特定のHallmarks
B1. 欠損金の買収を含むアレンジメント <i>HMRCはこのHallmarkに関する重要なコメントを未だ発表していません。</i>	主要ベネフィット テストの適用あり
B2. 課税所得をキャピタルゲインまたは免税/低税率所得に変換するような影響を有するアレンジメント <i>HMRCはこのHallmarkに関する重要なコメントを未だ発表していません。</i>	主要ベネフィット テストの適用あり
B3. 循環取引を含むアレンジメント <i>HMRCはこのHallmarkに関する重要なコメントを未だ発表していません。</i>	主要ベネフィット テストの適用あり

カテゴリーC	クロスボーダー・アレンジメントに関連する特定のHallmarks
<p>C1. 2社以上の関連企業間で行われるクロスボーダー取引において支出側で損金性を有するアレンジメントのうち、以下のいずれかに該当するもの:</p>	N/A
<p>(a) 受領者が税務上いずれの国の居住者でもない</p> <p>HMRCは、受領者とは一般的に本受領によって課税される者であると明確にしました。ゼネラルパートナーシップのような導管組織の場合、このHallmarkの目的上は各パートナーが受領者として扱われます。</p>	主要ベネフィットテストの適用なし
<p>(b)(i) 受領者が法人税率がゼロあるいはほぼゼロの国の税務上の居住者である</p> <p>HMRCは、税率が1%未満の場合は「ほぼゼロ」とであると明確にしました。これは会社の実効税率ではなく表面税率に適用されます。</p>	主要ベネフィットテストの適用あり
<p>(b)(ii) 受領者がEUまたはOECDで挙げた課税に対して非協力的な国の居住者である</p> <p>HMRCは、報告義務が発生する日に非協力的な国のリストを調べる必要があることを明確にしました。非協力的な国に関するリストが後に変更された場合、Hallmarkが適用されるかどうか再評価する必要はありません。</p>	主要ベネフィットテストの適用なし
<p>(c) 受領者の税務上の居住者である国において、支出の性質により免税が適用されるベネフィットがある</p> <p>HMRCは、免税されるかどうかを考慮する際には、受領者のステータスよりも支出の性質により判断することを明確にしました。そのため、年金基金のような非課税事業体は自動的に該当しません。</p>	主要ベネフィットテストの適用あり
<p>(d) 受領者の税務上の居住者である国において、支出の性質により優遇税制が適用されるベネフィットがある</p> <p>HMRCは、何が「優遇税制」なのかという明確なリストは存在しないとしているが、パテントボックス税制や特定の税優遇措置を提供する経済特別区が含まれると思われる。</p>	主要ベネフィットテストの適用あり
<p>C2. 同一資産に対して減価償却費が二つ以上の国で損金算入される</p> <p>HMRCは、二つ以上の国で減価償却を考慮する際に、同じ国でその資産から生じる利益を対象とする課税がある場合、アレンジメントは報告対象にはならないことを明確にしました。</p>	主要ベネフィットテストの適用なし
<p>C3. 同一項目に対して二つ以上の国において二重課税調整を受ける</p> <p>HMRCはこのHallmarkに関する重要なコメントを未だ発表していません。</p>	主要ベネフィットテストの適用なし
<p>C4. 資産譲渡を含むアレンジメントで、その資産の対価として支払われるべき金額が、関係する国で大きく異なっている場合</p> <p>HMRCは、譲渡資産の「対価が支払われるべきものとされる」金額は税務上支払われるべき金額であると明確にしました。</p>	主要ベネフィットテストの適用なし

カテゴリーD	自動情報交換および受益者に関連する特定のHallmarks	
<p>D1. 共通報告基準(CRS)下の報告義務を損なうような影響を有するアレンジメント</p> <p>HMRCは、本テストは客観テストであることを明確にしました。アレンジメントがCRSを損なうようなことを意図したものであるかどうかは問題ではなく、それがCRSに影響を与える可能性があるかどうかは問題です。</p>		<p>主要ベネフィットテストの適用なし</p>
<p>D2. 受益者の特定が困難なストラクチャーとなっているアレンジメント</p> <p>HMRCは、本テストはHMRCを含む関連する税務当局が受益者を合理的に特定可能かどうかであることを明確にしました。受益者の身元が公表されている必要はありませんが、受益者が公簿に記載されていれば、このHallmarkを満たさなくなるのに十分です。</p>		<p>主要ベネフィットテストの適用なし</p>
カテゴリーE	移転価格に関連する特定のHallmarks	
<p>E1. ユニラテラルなセーフハーバールールを含むアレンジメント</p> <p>本法令は、関連納税者およびその関連グループ会社が休眠状態にあるか、または中小法人(SME)で基本的な移転価格ルールの適用を免除されているような場合、クロスボーダー・アレンジメントから除外しています。このことにより、英国SMEの移転価格に関する免除規定は「ユニラテラルなセーフハーバー」であり、Hallmark E1を充足しているという懸念を除いています。このような除外は他のEU加盟国では適用されませんので、英国SMEの移転価格に関する免除規定から恩恵を受けているグループは、関連するアレンジメントを他のEU加盟国では開示しなければならない可能性があることに留意が必要です。</p> <p>HMRCは、事前確認制度(APA)はユニラテラルなセーフハーバーではないので、このHallmarkの対象にならない事を明確にしました。</p>		<p>主要ベネフィットテストの適用なし</p>
<p>E2. 評価することが困難な無形資産の譲渡を含むアレンジメント</p> <p>HMRCはこのHallmarkに関する重要なコメントを未だ発表していません。</p>		<p>主要ベネフィットテストの適用なし</p>
<p>E3. グループ内の機能、リスクまたは資産のクロスボーダーでの譲渡で譲渡者のEBITがその譲渡を行わなかった場合のEBITの50%未満となるようなアレンジメント</p> <p>仲介者または関連納税者は、譲渡者のEBITが譲渡しなかった場合の50%未満になるか否かについて、情報を有している第三者を仮定してその観点から考慮する必要があります。もし、事後に譲渡者のEBITが実際に下落したことが明らかになった場合、報告をしないと決定する根拠となった予測が、当該仮定の第三者の観点からも合理的であれば、本法令に違反していることにはなりません。</p>		<p>主要ベネフィットテストの適用なし</p>