



# 欧州移転価格実務 シリーズ

第 4 号：英国の観点



# Contents

1. はじめに .....	5
2. 移転価格税制の概要 .....	5
3. 移転価格調査 .....	7
4. 相互協議と事前確認制度 .....	9
5. おわりに .....	10

## 執筆者



PricewaterhouseCoopers LLP  
Debbie Ransom  
Transfer Pricing Partner  
deborah.ransom@pwc.com

### 略歴:

PwC 英国 ロンドン事務所 移転価格パートナー。日系ビジネスマーケティング担当リーダー。

18 年以上にわたり、多国籍企業に対する国際税務および移転価格サービスを提供。テクノロジー、テレコム、消費財および金融サービスセクターへのアドバイス提供に強みを持つ。

英国勅許会計士

### プロジェクト実績:

特に、移転価格モデルの構築、無形資産の管理、事業再編、税務調査対応、事前確認などにおいて豊富な実績を持つ。



PricewaterhouseCoopers LLP  
Hiroshi Niwa  
Transfer Pricing Manager  
hiroshi.x.niwa@pwc.com

### 略歴:

PwC 英国 ロンドン事務所 移転価格マネージャー。

日系化学メーカーでの米国駐在を経て、2017 年 3 月に PwC 税理士法人東京事務所に入所、2023 年 12 月より PwC 英国の移転価格チームへ出向。日英を通じて 8 年以上にわたり、多国籍企業に対する移転価格サービスを提供。

米国公認会計士

### プロジェクト実績:

移転価格文書作成、移転価格ポリシー構築、税務調査対応、事前確認などの多様なプロジェクトを担当。



PwC 税理士法人  
国際税務サービスグループ(移転価格)  
水島 吾朗  
Goro Mizushima  
パートナー

【お問い合わせフォーム】

#### 略歴:

PwC 税理士法人に入社以来 20 年以上にわたり、日系企業および外資系企業に対する移転価格コンサルティング業務に従事。2018 年から 2020 年までは、PwC ドイツのデュッセルドルフ事務所に出向し、移転価格チームのメンバーとして、日系企業だけでなく、欧米系企業を支援する案件に数多く関与。

#### プロジェクト実績:

自動車、自動車部品、産業機械、半導体、医療機器、消費財、航空、飲食、金融、エンターテインメントなど、さまざまな業界を担当。また、以下プロジェクトに関与。

##### 移転価格調査

事前確認(APA)※日本と欧州(ドイツ、スイス、アイルランド)、米国、カナダ、メキシコ、シンガポール、タイ、韓国など各国との大型案件を含む。

移転価格文書化(マスターファイル、ローカルファイル)

移転価格ポリシー構築

移転価格リスクアセスメント



PwC 税理士法人  
国際税務サービスグループ(移転価格)  
石神 則昭  
Noriaki Ishigami  
シニアマネージャー

【お問い合わせフォーム】

#### 略歴:

PwC 税理士法人入社以来、15 年以上にわたり多国籍企業への移転価格アドバイザー業務に従事。BEPS 文書化対応、APA、移転価格ポリシー、移転価格文書化、金融移転価格、無形資産評価などを担当。2020 年 8 月より 2022 年 12 月までの間、PwC ドイツのデュッセルドルフ事務所に出向し、移転価格チームのメンバーとして数多くの移転価格の案件に関与するほかにウェビナーやニュースレター、税務専門誌への寄稿を通じて日系企業を支援。

#### プロジェクト実績:

製造業、商社、リース、アセットマネジメント、保険、証券などさまざまな業界において、BEPS 文書化対応、APA、移転価格ポリシー構築、金融移転価格(ローン、保証、キャッシュプーリングなど)、無形資産評価などの経験を豊富に有する。

## 1. はじめに

英国は、安定した法制度、高度な労働力、充実したインフラなどを背景に、オランダやドイツと並び、多くの日系企業が EMEA の事業拠点や、地域統括拠点を置く国の一つとなっています。移転価格の面では、近年新たな移転価格文書化義務の導入や、英国歳入関税庁 (His Majesty's Revenue and Customs。以下、HMRC) によるコンプライアンスガイドラインの公表など、納税者の移転価格コンプライアンス負担が増す方向での変化があります。

本シリーズの第 1 号では日本本社の観点から、第 2 号ではドイツの子会社の観点から、第 3 号ではオランダの観点から、移転価格の実務上の留意点などを中心に解説しました。第 4 号となる本稿では、英国の移転価格税制の概要、税務調査、そして相互協議・事前確認制度の現況について解説します。

## 2. 移転価格税制の概要

### 1. 概要

英国の現行移転価格ルールは、Taxation (International and Other Provisions) Act (以下、TIOPA) 第 4 部に規定されており、これは 2010 年 2 月に制定され、2010 年 4 月 1 日以降に終了する全ての会計期間に適用されています。

TIOPA 第 4 部は、納税者に対し、関連者との取引において独立企業原則に従った価格を用いて法人税の課税所得を算定することを求めています。TIOPA 第 4 部は、当事者間に支配関係が存在する英国国内取引または国外取引に適用されます。ここで言う支配関係とは、経営、支配、資本への直接または間接的な関与と定義されており、一方が他方を支配している場合や、両者が共通の支配下にある場合に該当します。TIOPA 第 4 部は広範に規定されており、ほぼ全ての取引形態を網羅することを意図しています。

支配関係の判定基準の一つは、50%超の資本関係ですが、これを超えない場合も、実態的な支配の状況も考慮される点に注意が必要です。なお、ジョイントベンチャーの場合は、資本関係の閾値は 50%超ではなく、40%以上となります。

TIOPA 第 4 部は、HMRC が公表している実務指針 (Statements of Practice)、国際税務マニュアル (International Tax Manuals)、タックスブリテン (Tax Bulletins)、移転価格コンプライアンスガイドライン (Guidelines for Compliance。以下、GfC) などによって補完されています。これらは納税者が TIOPA 第 4 部を適用する際の実務的な指針を納税者に提供しますが、それ自体は法律ではありません。

### 2. セルフアセスメントレジーム

英国の全ての納税者は、税務申告書の提出にあたり、独立企業原則の遵守を自己評価することが求められています。このセルフアセスメント制度の下、申告書を提出することで、納税者は移転価格ルールの適用を検討し、申告書の数値が独立企業原則に合致していることを確認したと見なされます。

### 3. 移転価格文書化

英国の納税者は、正確かつ完全な申告書を作成・提出するために必要な記録を保持することが法律で義務付けられています。これには、関連者との取引の結果が移転価格ルール、特に独立企業原則の適用に基づいて税務上決定されていることを示す記録も含まれます。

---

<sup>1</sup> Finance Act 1998 Schedule 18 Paragraph 21 and Taxes Management Act 1970 Section 12B

HMRC が文書化の十分性について主に求めているのは以下のとおりです。

「HMRC は、企業が過度なコンプライアンスコストを負担することを望んでいません。したがって、納税者は、事業または関連取引(または一連の取引)の性質、規模、複雑さ等を考慮しつつ、独立企業原則を満たしていることを十分に示す合理的な範囲の文書を作成・保持すべきです。移転価格文書は、申告対象期間に関する記録やその他の情報の組み合わせであり、さまざまな時点で作成される場合があります。」<sup>2</sup>

## 2023 年 4 月 1 日以降に開始する会計期間

この一般的な記録保持義務に加え、2023 年 4 月 1 日以降に開始する会計期間から、英国の法人に対して新たな移転価格文書化ルール(以下、新ルール)が施行されました<sup>3</sup>。これにより、従来英国では文書化の形式に対する明確なルールがなかったところ、新ルールの下では、対象となる英国法人は、申告期間ごと(通常は会計期間と一致)に、2022 年版 OECD ガイドラインに準拠したマスターファイルおよびローカルファイルを各英国法人ごとに作成・保存することが求められます。マスターファイルは従来から親会社主導で OECD ガイドラインに準拠したものが作成されていることから、対応は主にローカルファイルになると考えられます。まず、従来、複数年度分や複数法人分をまとめて一つのローカルファイルとして作成していた場合、新ルールの下では、これを申告期間ごと、各英国法人ごとに作成する必要があります。また、記載内容については、OECD ガイドラインへ準拠したものとなっているか、内容の見直しが必要です。例えば、以下に該当する場合には、留意が必要です。

- Six step risk analysis<sup>4</sup>や DEMPE (Development, Enhancement, Maintenance, Protection, and Exploitation) 分析が実施されていない。
- 切り出し損益が作成されていない。またそれと法定会計書類(損益計算書)との一致の検証(一致しない場合にその理由の説明)がされていない。
- 移転価格算定手法の選定に際して、潜在的な内部比較対象取引の確認を十分に行わずに独立価格比準法(CUP 法)の適用を除外している。
- ベンチマーク分析において、比較対象企業の財務データの更新を每期行っていない。
- 金融取引も含め、重要性のある全ての関連者間取引について文書化をしていない。

ただし、100 万ポンド未満の特定取引や、税務上の利益が生じない英国国内取引は文書化を免除されるなど、いくつかの例外があります。新ルールの対象となるのは、特定の会計年度においてグローバル連結売上高が 7 億 5,000 万ユーロを超える多国籍企業グループに属する英国法人です。なお、英国支店(Permanent Establishment)は新ルールの対象外です。

移転価格文書は、申告書提出時まで同時に作成・整備されている必要があります。HMRC から提出を求められた場合は、通常 30 日以内に提出が必要です。移転価格記録は、調査以外でも HMRC から要求されることがあります。例えば、従来 HMRC はビジネスリスクレビュー(大企業を対象に、HMRC が企業の税務コンプライアンスを評価するプロセス)の中で、納税者に対して非公式に移転価格文書の提出を求める場合がありますが、納税者はこれを提出する義務はなく、対応は任意とされていました。新ルールは、このような調査以外の場面で、HMRC が正式に移転価格文書の提出を要請することを可能にすると考えられます。

また、HMRC は、グループ内の別会社に「権限または所有」が帰属している英国の移転価格記録を取得する権限を有します。従来 HMRC が移転価格文書の開示を求める上での要件として、その文書の「権限および所有」が英国法人に帰属している必要がありましたが、新ルールではこれが廃止され、HMRC がより広範に英国の移転価格記録の開示を求めることを可能とします。例えば、英国においても、多くの場合に取引単位営業利益法(Transactional Net Margin Method: TNMM)を用いた移転価格の検証が一般的となっていますが、HMRC が調査において、他の移転価格算定手法による課税を検討する場合、例えば CUP 法を検討する場合に、グループ内の別会社に「権限または所有」が帰属している契約書等の開示を求めるといった場面が想定されます。

<sup>2</sup> HMRC International Manual at INTM483030

<sup>3</sup> The Transfer Pricing Records Regulations 2023

<sup>4</sup> The 2020 OECD Guidelines 1.60

新ルールでは、HMRC が立証責任を納税者側に転換した点に留意が必要です。すなわち、HMRC による調査の結果として移転価格調整が行われた場合、納税者が移転価格の管理(方針設計、実施、ガバナンス)および文書化の十分性について合理的な注意を払ったことを証明できなければ、過失があったと推定されます。合理的な注意を払ったことを証明できない場合、ペナルティ(加算税)や時効期間の延長などの制裁が科されます。このペナルティについては、移転価格調査のセクションで後述します。

#### 閾値未満の多国籍企業グループに属する英国法人と英国支店の取り扱い

上述のグローバル連結売上高 7 億 5,000 万ユーロの閾値を満たさない多国籍企業グループに属する英国法人、また全ての英国支店には、この新ルールの適用はありませんが、移転価格申告ポジションを裏付けるための適切な帳簿・記録を維持する法的義務は依然としてあります。そして HMRC は、OECD 移転価格ガイドラインに沿ったマスターファイルおよびローカルファイルの作成が、適切な分析が実施・文書化されたことを示す有効な方法であると助言しています<sup>5</sup>。なお、上述の合理的な注意義務のテストは、これらの英国法人また英国支店にも同様に適用されますが、文書化の形式がより柔軟であり、ペナルティや時効に関しては HMRC 側に立証責任があります。これは新ルール施行前の全ての納税者にも同様に適用されます。

#### 4. 公的ガイダンス

新ルールと併せて、HMRC は国際税務マニュアル等を通じて、英国納税者が実施すべき分析、収集すべき証拠、文書化の内容等に関する詳細な公的ガイダンスを発行しています。これには、詳細な移転価格記録ガイダンス<sup>6</sup>、リスク管理に関するガイダンス<sup>7</sup>、移転価格コンプライアンスガイドライン(GfC)<sup>8</sup>などが含まれます。特に、GfC は、A4 印刷で 100 ページにもおよぶ長編で、そこで扱われる内容は移転価格ポリシー策定から文書化まで、多岐にわたります。多くの納税者、特に英国での事業規模の小さい納税者にとって、全ての項目に対応することは現実的ではないと考えられますが、ここで言及されている英国納税者の移転価格コンプライアンスに対する HMRC の期待値を把握し、自社の移転価格対応との間に大きなギャップがないか確認しておくことが推奨されます。

GfC の詳細は、[税務インサイト\(英語\)](#)をご参照ください。

### 3. 移転価格調査

HMRC は移転価格を重要な税収源と位置付けており、移転価格調査を重点的に実施しています。HMRC 公表の直近 6 年間における調査終了件数と、それに要した平均期間(月数)は以下のとおりです。平均値ではあるものの、調査終了に 3 年程度の期間を要しているという事実があります。

---

<sup>5</sup> HMRC International Manual at INTM450080

<sup>6</sup> HMRC International Manual at INTM450000

<sup>7</sup> HMRC International Manual at INTM485025

<sup>8</sup> <https://www.gov.uk/government/publications/help-with-common-risks-in-transfer-pricing-approaches-gfc7>

## Enquiries (including real-time interventions)

Number of enquiry cases (including real-time interventions) settled from the 2018 to 2019 tax year to the 2023 to 2024 tax year

12 months to 31 March	2018-19	2019-20	2020-21	2021-22	2022-23	2023-24
Number of cases settled	138	125	124	175	153	128

Average age of settled enquiries from the 2018 to 2019 tax year to the 2023 to 2024 tax year

12 months to 31 March	2018-19	2019-20	2020-21	2021-22	2022-23	2023-24
Average age of settled enquiries (months)	33.1	31.4	36.0	34.0	38.9	33.1

出所: HMRC Transfer Pricing and Diverted Profits Tax statistics: 2023 to 2024 9

移転価格調査では、HMRCは継続的に資料提供依頼を行います。これには関連する電子メールや議事録の提供依頼、詳細な機能リスクインタビューの実施を含みます。

移転価格調査における主要な論点として以下のようなものがあります。

- 無形資産の所有の実態: 特に費用分担契約や委託研究開発取引において、英国納税者が担うDEMPE機能や商業上の意思決定の実態が、移転価格に適切に反映されているか。
- 上級役員の貢献: 英国の上級役員 (Senior management) によるグループの事業への貢献の実態が、移転価格に適切に反映されているか。
- コストプラスで対価設定している販売支援サービス: 英国納税者が関連者に対して販売支援サービスを提供し、その対価をコストプラスで得ている場合に、販売への貢献に比べて、対価が過少となっていないか。
- Exit analysis (事業再編・機能移転分析): 事業再編や機能移転が行われた場合に、移転価格の観点から分析が行われているか。特に、事業再編や機能移転に伴う対価の授受なしと結論付けされている場合、その結論は妥当か。
- 無形資産の評価: 耐用期間や割引率の想定は妥当か。

調査の結果として移転価格調整 (所得調整) が行われた場合、それに伴う追加の法人税額に、一定の率を乗じた金額がペナルティ (加算税) として科される可能性があります。この率は、その調整の要因となった申告書の誤りに対する納税者の行為 (behaviour) と、その誤りが HMRC に露見した際の状況に応じて決まり、下表のとおり整理されます。

9 <https://www.gov.uk/government/publications/transfer-pricing-and-diverted-profits-tax-statistics-2023-to-2024/transfer-pricing-and-diverted-profits-tax-statistics-2023-to-2024>



Type of behaviour	Unprompted disclosure (自発的な開示)	Prompted disclosure (自発的な開示以外の開示)
Reasonable care	No penalty	No penalty
Careless	0% to 30%	15% to 30%
Deliberate	20% to 70%	35% to 70%
Deliberate and concealed	30% to 100%	50% to 100%

例えば、移転価格調整に伴う追加税額が 100 万ポンドの場合に、HMRC が、納税者の行為を Careless (Reasonable care を怠った)、調整の要因となった申告書の誤りが Prompted disclosure (納税者から自発的な開示がなかった) であるとそれぞれ推定した場合、100 万ポンドに、15% から 30% のレンジを基に HMRC が最終的に決定する率を乗じた金額がペナルティの金額となります。

このペナルティに加え、調査対象期間(時効)が延長される可能性もあります。例えば、納税者の行為が Careless と推定された場合、HMRC は調査対象期間を 4 年から 6 年へ延長することができます。

## 4. 相互協議と事前確認制度

英国では、相互協議(Mutual Agreement Procedures。以下、MAP)と事前確認制度(Advance Pricing Agreements。以下、APA)ともに利用可能です。

APA は、ユニラテラル、バイラテラル、マルチラテラルのいずれも利用可能で、申請料は不要です。また、合意内容のロールバック(確認対象年度より前の期間にも適用する)が認められる場合もあります。

以下は、OECD 公表の直近 2023 年の、日本と英国における MAP と APA の件数情報です<sup>10</sup>(日英間の MAP と APA に限定した件数は公表されていないため、ここでは相手国を問わず全件を記載しています)。移転価格課税事案の MAP の開始件数は、英国の 104 件に対し、日本は 42 件と、英国は日本の 2 倍以上となっています。一方、APA の開始件数は、英国の 45 件に対し、日本は 200 件と、日本は英国の 4 倍以上となっています。ここから、移転価格コンプライアンスの達成に向けて、日本は APA を積極的に活用しているのに対し、英国は税務調査とその後の MAP を通じた二重課税の解決を志向していることが、全体的な傾向として読み取れます。英国での APA は、複雑ないし取引金額規模の大きい取引を対象に申請を検討することになります。

### MAP:

#### 英国

Cases started as from 1 January 2016	2023 Start inventory	Cases started	Cases closed	2023 End inventory
Transfer pricing cases	299	104	134	269
Other cases	335	187	228	294

Average time to conclude TP MAP cases is 32.1 months.

<sup>10</sup> <https://www.oecd.org/en/data/datasets/advance-pricing-arrangement-statistics.html>

## 日本

Cases started as from 1 January 2016	2023 Start inventory	Cases started	Cases closed	2023 End inventory
Transfer pricing cases	83	42	35	90
Other cases	14	8	7	15

Average time to conclude TP MAP cases is 19.3 months.

## APA:

## 英国

2023 Start inventory	Cases started	Cases closed			2023 End inventory
		Granted	Rejected	Other reason	
139	45	15	0	10	159

Average time to conclude APAs is 45.5 months.

## 日本

2023 Start inventory	Cases started	Cases closed			2023 End inventory
		Granted	Rejected	Other reason	
534	200	164	0	8	562

Average time to conclude APAs is 32.9 months.

## 5. おわりに

欧州移転価格実務シリーズの第4号では、英国の移転価格税制の概要、税務調査、そして相互協議・事前確認制度の現況について解説しました。英国子会社や日本親会社の担当者の皆さまが、英国での移転価格対応を検討される際のご参考となれば幸いです。



〒100-0004 東京都千代田区大手町1丁目2番1号 Otemachi One タワー

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

PwC 税理士法人

国際税務サービスグループ(移転価格)

パートナー シニアマネージャー

水島 吾朗 石神 則昭

#### 【お問い合わせフォーム】

PwC 税理士法人は、企業税務、インターナショナルタックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、クライアントが複雑性を競争優位性へと転換できるよう、信頼の構築と変革を支援します。私たちは、テクノロジーを駆使し、人材を重視したネットワークとして、世界 149 カ国に 370,000 人以上のスタッフを擁しています。監査・保証、税務・法務、アドバイザリーサービスなど、多岐にわたる分野で、クライアントが変革の推進力を生み出し、加速し、維持できるよう支援します。詳細は [www.pwc.com](http://www.pwc.com) をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替になるものではありません。

© 2025 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors.