

英国のEU離脱完了が企業に与える 関税・VAT・法人税への影響

KPMG LLP (UK) Director (Direct Tax) **Bharadwa, Sunil**
 Director (Indirect Tax) **Weedon, Neil**
 Manager **大井 翔平**

1. はじめに

2016年6月、英国において、EU (European Union (欧州連合), 以下「EU」と略記) 残留是非を問う国民投票が実施され、幾度に渡る離脱協定交渉、離脱延長の末、2019年12月の総選挙の結果、保守党が単独過半数の議席を獲得し、2020年1月末の議会承認を得て、2020年2月1日から2020年12月31日のEU離脱への「移行期間」を経過して、2021年1月1日より、実質的に英国はEUを離脱しました。そこで本稿では、英国のEU離脱が企業に与える税務上の影響を概説します。

なお、本稿は2021年7月1日時点の公表情報に基づくものであり、本文中の意見に関する部分については、筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。

2. 関税

英国のEU離脱に伴い、Value Added Tax (付加価値税, 以下「VAT」と略記) および関税については、その取扱いが複雑に変化しています。企業の成長発展のために、企業、特に輸出入業者は当該変化を理解、対応することが求められています。EU離脱によるVATおよび関税への影響は、EUと取引するすべての多国籍企業に影響を与える可能性があります。そのなかでも関税については本章にて、VATにつ

いては次章にて、重要なポイントを記載します。

● 英EU通商・協力協定

英国とEUのEU離脱後の取引については、英EU通商・協力協定に基づいて行われることとなります。英EU通商・協力協定は2020年12月24日に発表され、2020年12月30日に英国議会の承認を得て、2021年1月1日に発効しました。

当該協定は、特に、EUと英国の間の貿易、および一方の地域から他方の地域への輸入に特惠関税率を適用するための諸条件について規定しています。EUと英国の間の取引すべてにおいて当該協定を遵守することが求められる訳ではありませんが、特惠関税率を適用するためには当該協定を遵守する必要があります。当該協定は他の貿易協定とは異なり段階的に特惠関税を適用するのではなく、発効とともに特惠関税(無関税)を適用します。

なお、以下の内容は当該協定においてカバーされていません。

- 輸入手続きの簡素化 (将来における簡素化については言及しているものの、輸入手続きについては原則的手続きに基づくこととなります)
- 他国間の貿易関係、またはEUまたは英国が保持する他の貿易協定への適用
- 拡張累積 (EU および英国の締約国のみの

付加価値や生産工程を累積可能とするのみであり、英国とEUのそれぞれが結ぶ自由貿易協定で共通する第三国の相手国なども含めた「拡張累積」は認めていません)

当該協定の特恵関税に関する主な規定は以下となります。

- ① 特恵関税率を享受するためには、当該物品が原産地規則要件を満たしている必要があります。これは、物品が当該協定の締約国内で完全に得られる完全生産品であるか、完全生産品でない場合は一定の要件を充足する必要があることを意味します。完全生産品とは農水産品（動植物・魚介類等）や鉱物資源等を指します。
- ② 完全生産品ではなく、非原産材料が含まれている場合においても、物品に対して行われる加工が一定以上の変更があると認められる場合、その物品の原産性を認めることとなっています。
- ③ EUと英国の間で、原材料・生産工程ともに認められる完全累積制度が採用されています。つまり、いずれか一方の締約国では非原産品になってしまう場合でも、他方の締約国の付加価値や生産行為を累積することにより、原産品として認められやすくなる累積ルールを採用しています。材料の累積のみならず、材料に対して他方の締約国で施された加工などによる付加価値や加工工程も累積に含めることができる、「生産行為の累積」が認められています。
- ④ 当該協定の特恵待遇を享受するためには2つの方法があります。1つは、輸出者が原産地に関する申告をする方法で、もう1つは輸入者が自らの知識に基づいて特恵待遇を要求する方法です。

また、英国、またはEUを経由する取引についても一定の措置があります。例えば、英国を経由してEUに第三国で生産された物品を輸入する場合、EU・第三国間の貿易協定に規定す

る原産地規則を満たし、英国で実質的な加工を加えず、英国輸入時に保税倉庫を利用することで、英国において関税・輸入VATを支払わず、英国からEUへの輸入時に、EU・第三国間の特恵待遇を享受できる可能性があります。

一例として、EUと英国は、両者ともに、多くの一般特恵関税制度を有しています。一般特恵関税制度とは開発途上国の産品を輸入する際により低い関税率を適用するものです。第三国経由の輸入についても、経由地の税関の管理下に置かれ、加工などされていなければ、対象国の原産性を認め、優遇税率を適用することとなっています。したがって英国、EUを経由してこれらの対象国から輸入を行う場合、それぞれ最終仕向地との貿易である旨が記載された原産地証明が必要となります。

● 日英EPA

包括的経済連携協定（Comprehensive Economic Partnership Agreement、以下「日英EPA」と略記）は、2021年1月1日から施行され、英国のEU離脱後に締結した最初の貿易協定です。日英EPAの締結により、日本EU経済連携協定（EU-Japan Economic Partnership Agreement、以下「日欧EPA」と略記）で約束されていた英国への市場アクセスは維持されます。日英EPAは、英国が環太平洋パートナーシップ協定に参加するための重要なステップとみなされており、物品貿易だけでなく、デジタルやデータ、金融サービスなど、幅広い分野をカバーする包括的な協定となっています。

英国と日本の間で取引されるほとんどの物品について、日欧EPAに基づく特恵関税は、日英EPAに適用されます。物品によっては、特恵関税率は日欧EPAよりも低くなる場合もあります。日英EPAでは、日欧EPAと比較し、新たに鉄道用車両や電気制御盤等について追加的な関税撤廃が規定されています。

特に自動車産業は日英両国にとって重要なセ

解説

クターであり、当該部門は、日本から英国への輸入の約21%、英国から日本への輸出の約18%を占め、当該割合は2019年のデータを基にすると、それぞれ約22億ポンド、約12億ポンドの額に相当します。

日英EPAに基づく特惠関税率を適用するための原産地手続きは、英EU通商・協力協定と同様、輸出者が原産地に関する申告をする方法または、輸入者が自らの知識に基づいて特惠待遇を要求する方法により行います。小型貨物の輸送は、輸入する製品の価額が以下の場合は、原産地に関する申告を作成・提示しなくても特惠関税の適用を受けることができます。

- 英国から日本への輸入の場合、課税価格が20万円以下
- 日本から英国への輸入の場合、課税価格が1,000ポンド以下

日英EPAでは、英EU通商・協力協定と同様、生産に使用された材料の累積のみならず、材料に対して日本または英国で施された加工などによる付加価値や加工工程も累積に含めることができる、「生産行為の累積」が認められる完全累積制度が採用されています。

さらに、日本・英国・EUにまたがる取引においても日英EPAの特惠関税が活用できるよう、EU産材料の「拡張累積」を認める規定が導入されています。「拡張累積」とは、EU産の材料を使用して生産する場合やEU域内で施された加工による付加価値や加工工程がある場合、当該EU産材料やEU域内で施された加工による付加価値や加工工程を日本または英国の原産材料または加工による付加価値や加工工程とみなす規定です。

また、日英EPAでは、原産品を相手国に輸送する場合に原産性が維持される基準が定められています。日本、英国以外の非締約国を経由する際も、許容されている作業（荷降ろしや原産品を良好な状態で保存するための必要な工程など）以上の加工を加えておらず、当該非締約国税関の管理下に置かれていれば、原産性は失

われていないものとみなされます。

英国の日本への物品輸出の98%は、日英EPAの発効時に自由化され、99%はその後自由化されます。繊維製品と化学品は、日英EPAのなかでも大きな関税削減の恩恵を受けており、英国から日本に輸出されるこれらの物品に係る関税について、それぞれ約800万ポンド、約650万ポンドの削減が見込まれています。日本から英国への輸入に関しては、工作機械、および自動車部品等に係る関税について、それぞれ約1,600万ポンド、約1,000万ポンドの関税削減が見込まれています。

北アイルランド議定書

英国のEU離脱後の英領北アイルランドの取扱いについては、EU離脱協定のなかの北アイルランド/北アイルランド議定書（以下「北アイルランド議定書」と略記）において取決めがされています。

北アイルランド議定書に基づき、北アイルランドは英国の関税領域として英国の関税率と英国が第三国と結んだ自由貿易協定が適用され、EUが締結したFTAは適用されません。一方、物品貿易においてはEU規則を適用し、実質的にEUの単一市場に残留することとなります。北アイルランドにはEU関税法典が適用され、英国のその他地域であるグレートブリテン島（イングランド、スコットランド、ウェールズ）との物品取引は通関の対象となりますが、北アイルランドとEUの間の物品の移動には、通関手続きや管理は適用されません。

VATについては、引き続き英国のVAT制度の一部でありながら、実務手続きはEU規制を適用することとなります。

グレートブリテン島と北アイルランド間の取引には、北アイルランドと第三国間の取引と同様、輸出入に対するVATが適用されます。したがって、輸入時に輸入VATが課税されるため、VAT申告により還付手続き等を行う可能性が生じます。

北アイルランドとEU加盟国間の商品の取引には、2020年12月31日より前に存在していた、ECセールスリストとイントラスタット申告義務を含む各種手続きが引き続き適用されます。

トライアングレーション（三角貿易）やコールオフストックなどのEU共通簡素化ルールは、EU加盟国と北アイルランド間の取引については引き続き適用されます。なお、これらのEU共通簡素化ルールはグレートブリテン島とEUとの取引においては適用されなくなります。

3. VAT

● 輸入VAT延期会計制度(Postponed Import VAT Accounting)

2021年1月1日より、英国政府は輸入VAT延期会計制度(Postponed Import VAT Accounting, 以下「PIVA」と略記)を導入しました。当該PIVAにより、英国のVAT登録事業者は、輸入のたびに輸入VATの支払い・還付請求をすることなく、VAT申告書上で輸入VATの支払いと還付の処理を行うことができます。当該制度を利用することにより、輸入時にVATを支払い、その後VAT申告を通じて還付金として回収するという一連の手続きから発生するキャッシュフローの問題を解消することができます。

PIVAを使用する手続きは、一定のフォームにVAT登録番号等を記入するといったシンプルなものとなっています。

また、英国税務当局(Her Majesty's Revenue and Customs, 「HMRC」)は、月次でPIVA明細書を発行します。当該明細書により納税者は輸入VAT控除を請求するための必要情報を入手することができます。各明細書には前月に支払った輸入VATの合計が記載され、通常当該月の翌月6営業日後に入手可能となります。

● 2021年7月1日からの英国への輸入に関するVAT規則の変更

2021年1月1日より、15ポンド以下の商品の輸入VATを免除する低価格移送品免除措置(Low Value Consignment Relief, 「LVCR」)は廃止されました。これは、積荷価格が135ポンドを超えない場合に、輸入時点ではなく、販売時点で英国VATの納税義務が生じる新たなルールに置き換えられました。

商品が英国の顧客に直接販売される場合、海外の販売者は英国でVAT登録し、VATを徴収する必要があります。オンラインマーケットプレイス(Online Marketplace, 以下「OMP」と略記)を通じて販売が行われる場合、VATの徴収を行うのは、海外の販売者ではなくOMPとなります。

なお、輸入VATが課されない等、一定の優遇措置がある場合においても、税関申告手続き自体は必要となります。

積荷価格が135ポンドを超えない企業間取引(B2B取引)も、新しい規則の対象となります。ただし、顧客企業が英国のVAT登録番号を有している場合、販売者は当該VAT登録番号を入手し、顧客企業はリバースチャージ方式(販売者に代わってVATの申告納付を行う方法)を適用する必要があります。

● 2021年7月1日からのEU VAT規則の変更

2021年7月1日から、EU(および北アイルランド)への輸入に対しても、低価格移送品免除措置(LVCR)の廃止および積荷価格135ポンド(150ユーロ)を超えない輸入に対し新しいルールが適用されます。

2021年7月1日までは、EUに輸入される22ユーロ以下の商品について輸入VATの支払いは免除されていましたが、2021年7月1日以降、第三国または第三地域からEUに輸入されるすべての商業商品は、その価格にかかわらずVATの対象となります。そのため、第三国

解説

または第三地域からEUに輸入された通信販売のための特殊スキームが創設され、低価値の商品の販売に対するVAT申告・納付が容易になりました。

この制度は、一般的に輸入スキームと呼ばれ、第三国または第三地域からEU域内の顧客に発送または輸送された商品を販売する供給者は、顧客から輸入された低価値通信販売に係るVATを徴収し、輸入ワンストップショップ(Import One-Stop Shop、以下「IOSS」と略記)を介して申告・支払いを行うことができます。IOSSを利用した場合、EUへの低価格品の輸入にはVATが免除されます。VATは購入価格の一部として顧客から支払われます。この特殊スキーム(IOSS)の利用は必須ではありません。

また、EUに輸入された積荷価格150ユーロを超えない商品に対する関税救済は、引き続き適用されます。これは、EUに輸入される商品のうち、その本質価値が150ユーロ(アルコール製品、香水、化粧水、たばこおよびたばこ製品を除く)を超えない商品については、関税の支払いを免除するものです。当該救済措置は、IOSSが使用されているかどうかに関係なく適用されます。

4. 法人税

英国の法人税法は、英国のEU離脱後も引き続き適用されますが、英国は直接的にEUの干渉を受けないため、EU離脱後は、EUの共通ルールとされてきた、EU親子会社指令や子・ロイヤルティ指令、合併指令、租税回避防止指令等の各種EU指令が適用されなくなります。このなかで、影響を受ける可能性があるいくつかの例を以下に述べることにします。

● 源泉税

親子会社間の配当に関する共通課税指令(通称、親子会社指令(EU Parent-Subsidiary Directive))

親子会社指令とは、子会社から親会社に対する利益の分配に関して、二重課税を課さないこと、および源泉税を課さないこととするルールですが、当該指令が適用されなくなることによる英国国内法への影響は限定的です。というのも、すでに英国では、当該親子会社指令に沿った国内法の整備がなされており、英国では英国企業から海外企業へ支払われる配当に関して源泉税は課されず、英国企業が海外子会社から受け取る通常の配当は、法人税法上免税措置が規定されているためです。

しかし、EU加盟国企業から英国企業への配当に係る源泉税については、当該親子会社指令の適用はなくなり、EU加盟国の国内法および英国との租税条約により源泉課税されることとなります。ただし租税条約によっては、親子会社指令と同様の恩典を享受できるものもあります。

移行期間終了後である現在は、当該源泉税はEU加盟国の国内法および英国との租税条約のいずれか低い税率が適用されることとなります。(租税条約の恩典を受けるための一定の要件を満たさない場合には、EU加盟国の国内法が適用されます。)英国は130を超える広範な租税条約ネットワークを有しており、ほとんどの租税条約では、配当に係る源泉税を課さないこととしています。しかしながら、いくつかのEU加盟国との間では源泉税が課される可能性もあります。その一例として、影響のある国々の国内法、英国との租税条約、親子会社指令の適用税率を併記し、その影響額を示したものが以下の表となります。

※ 通常の親子会社間の利益の配当に係る源泉税率を記載しており、保有割合等の状況によって当該税率は異なることがあります。

配当に係る源泉税率				
国名	国内法	英国との租税条約	親子会社指令	影響額
クロアチア	10%	5%	0%	-5%
チェコ共和国	15%	5%	0%	-5%
ドイツ	25%	5%	0%	-5%
ギリシャ	5%	N/A	0%	-5%
イタリア	26%	5%	0%	-5%
ルーマニア	5%	10%	0%	-5%

この表からも分かるとおり、租税条約の恩典享受のための一定の要件を充足したとしても、ドイツなど一定の国からの配当については5%の源泉税が課されることとなります。

移行期間終了後である現在のEU加盟国からの配当に係る源泉税の取扱いは、各加盟国の国内法、英国との租税条約に左右されることとなります。各国の国内法の税率や手続きについても変更される可能性があるため、EU加盟国から英国への配当支払いを検討する場合には、最新の情報に留意する必要があります。

異なる加盟国の法人間において支払われた利子およびロイヤルティに対する共通課税システムに関する理事会指令（通称、利子・ロイヤルティ指令（EU Interest and Royalties Directive））

この利子・ロイヤルティ指令は、異なる加盟国間で、一定の要件を充足する関係会社間で支払われた利子およびロイヤルティについて、源泉税を排除することを目的としています。しかし、上述した親子会社指令と同様、移行期間終

了後の現在は、当該利子・ロイヤルティ指令の適用はなくなり、当該源泉税はEU加盟国の国内法および英国との租税条約のいずれか低い税率が適用されます。（租税条約の恩典を受けるための一定の要件を満たさない場合には、EU加盟国の国内法が適用されます。）

配当の際と同様、ほとんどの租税条約では、利子・ロイヤルティに係る源泉税を課さないこととしていますが、いくつかのEU加盟国との間では源泉税が課される可能性があります。その一例として、EU加盟国企業から英国に支払われる通常の貸付金利子に係る源泉税、およびロイヤルティに係る源泉税について、影響のある国々の国内法、英国との租税条約、利子・ロイヤルティ指令の適用税率を併記し、その影響額を示したものが以下の表となります。

※ 通常の貸付金に係る利子およびロイヤルティに係る源泉税率を記載しており、貸付金の内容やロイヤルティの対象内容等の状況によって当該税率は異なることがあります。

貸付金利子に係る源泉税率				
国名	国内法	英国との租税条約	利子・ロイヤルティ指令	影響額
クロアチア	15%	5%	0%	-5%
イタリア	26%	10%	0%	-10%
ポーランド	20%	5%	0%	-5%
ポルトガル	25%	10%	0%	-10%
ルーマニア	16%	10%	0%	-10%

解 説

ロイヤルティに係る源泉税率				
国名	国内法	英国との租税条約	利子・ロイヤルティ指令	影響額
クロアチア	15%	5%	0%	-5%
チェコ共和国	15%	10%	0%	-10%
イタリア	30%	8%	0%	-8%
ポーランド	20%	5%	0%	-5%
ポルトガル	25%	5%	0%	-5%
ルーマニア	16%	15%	0%	-15%

これらの表からも分かるとおり、租税条約の一定の要件を充足したとしても、イタリア・ポルトガル・ルーマニアからの貸付金に係る利子については10%、クロアチア・ポーランドからの貸付金に係る利子については5%の源泉税が課されることとなり、ルーマニアからのロイヤルティについては15%、チェコからのロイヤルティについては10%、イタリアからのロイヤルティについては8%、クロアチア・ポーランド・ポルトガルからのロイヤルティについては、5%の源泉税が課されることとなります。

配当の際と同様、移行期間終了後のEU加盟国からの利子・ロイヤルティに係る源泉税の取扱い、各加盟国の国内法、英国との租税条約に左右されることになり、各国の国内法の税率や手続きについても変更される可能性があるため、EU加盟国から利子・ロイヤルティの支払いを検討する場合には、最新の情報に留意する必要があります。

異なる加盟国間での合併・分割・一部分割・資産の移転および株式交換に関する共通課税システムに関する指令(通称、合併指令(EU Merger Directive))

英国のEU離脱に伴い、これまでの合併指令によるEU加盟国間での組織再編行為に対するキャピタルゲイン課税の繰延や欠損金の引継ぎなどの恩典を享受することができなくなり、ク

ロスボーダー合併や資産譲渡等の組織再編等を活発に行うことができなくなる可能性があります。したがって、クロスボーダーの組織再編等を行う場合には、事前にその取扱いを十分検討することが必要となります。

国庫補助

英国は、EU離脱により、EUの基本的自由を阻害する国庫補助禁止条例の適用を受けなくなり、英国への投資促進を目的とした優遇税制の制定等、一定の柔軟性を持つこととなります。ただし、EU加盟国も一定の英国企業に対し市場への参入や投資の規制等を行う可能性があるため、究極的には、英国は従来と同様、EU離脱後もEUの共通ルールを踏まえた各種規則を制定することが予想されています。

相互協議

企業が国際的二重課税の状況となる場合、一般的に相互協議手続きを通じて解決を求めることができます。EU加盟国内では、納税者はEU仲裁条約に基づいて相互協議を要求することができますが、EU離脱により、英国は当該EU仲裁条約の対象外となります。

よって2021年1月1日から、相互協議の実施は、有効な二国間租税条約を通じて行われる必要がありますが、租税条約によっては、税務当局は二重課税を排除するために「努力」することのみを要求する場合があります。幸いなことに、相互協議の効果的実施を行うため、

BEPS行動計画14に基づくBEPS防止措置実施条約 (Multilateral Instrument, 「MLI」) により、英国は多くの国との租税条約において、事案解決のために努める合意努力義務規定および成立した合意を実施する合意実施義務規定を規定しています。

● 英国法人税率

EU離脱に直接関連した事項ではありませんが、現在19%の英国法人税率は、2021年3月の予算案において2023年4月1日から25%に引き上げられることが発表され、2021年6月に女王陛下承認 (Royal Assent) を経て法案が成立しています。

● その他

EU離脱により、EUと英国の間の人々の自由な移動に制限を与える可能性があります。これは、多国籍企業の従業員の国際間人事異動、いわゆるグローバルモビリティに影響を与えることを意味し、多国籍企業は従業員がEUまたは英国で働く権利を持っていることおよび従業員の個人所得税等の取扱いを確認する必要があります。

5. おわりに

英国は、引き続き米国およびその他の国との貿易協定締結に努めています。これらの協定により、英国はEU以外の地域、例えばオーストラリア、ニュージーランド、中東、アフリカ等との取引もある、日本企業を含む多国籍企業にとって魅力的な一拠点となり得ます。

英国は、EU離脱による税務上の懸念が予想されつつも、日本企業にとっては、G7諸国のなかで最低レベルの法人税率、研究開発税制や一定の特許権等に係る所得に対し優遇税率を適用するパテント・ボックス税制や、特別償却等の各種投資優遇税制および税務だけでない側面 (言語や生活環境) から依然として、ヨーロッパにおける重要な拠点となるだろうと考えます。

総論として、現状英国のEU離脱が企業に対し、極めて重大な税務上の影響を与える可能性は低いと考えますが、各種税制の取扱いについては今後変更することも予想されるため、英国に拠点を有する、または英国との取引がある日本企業は、常に最新の情報に留意する必要があります。