



Global Tax Update

シンガポール

税理士法人トーマツ

2015年1月12日

※本ニュースレターは、[英文ニュースレター](#)の翻訳版です。
日本語訳と原文(英文)に差異が生じた場合には、原文が優先されます。

シンガポール移転価格税制アップデート 移転価格ガイドラインの改定

(1) 要旨

シンガポール内国歳入庁(Inland Revenue Authority of Singapore: 以下「IRAS」)は、2015年1月6日に新しい移転価格ガイドラインを公表した。これは、2006年に公表された移転価格ガイドラインならびに2008年および2009年に公表された3つの補足ガイドライン/通達に代わる包括的なものである。

(2) 重要なポイント

新しい移転価格ガイドラインにおける最も重要な変更点は、関連者間取引が独立企業原則にのっとっていることを証明するために、納税者に移転価格文書を作成および保管することを義務付けた点である。また、同時文書の定義も併せて明確化された。

さらに、後述のとおり、新ガイドラインには文書化義務のほかにも移転価格に関する重要な指針やアプローチについての様々な改定も含まれている。

(3) 移転価格文書化義務

新ガイドラインは「同時文書の作成および保管」を納税者に明確に義務付けるとともに、これは「税務上の資料保管義務の一環」としている。

1) 移転価格同時文書とは？

新ガイドラインは同時文書の具体的な要件を規定している。

第一に、IRASは移転価格文書を適時に、すなわち関連者間取引が行われた事業年度の法人税申告期限までに作成することを納税者に要求している。さらに新ガイドラインは「各文書が作成または更新された日付を文書内に記載すべき」としている。

また、IRASは「同時文書の作成において、納税者は(作成時に)入手可能な最新情報を使用すれば良い」ことを強調している。すなわち、納税者がIRASによる税務調査の対象となって移転価格文書の提出を要求された場合、記載情報(例:比較対象企業の財務情報)は作成時のままで問題ない。

第二に、新ガイドラインはより広範な情報(特にグループレベルの情報)の記載を求めるようになった。そのため、文書の作成にはこれまで以上の時間と労力が納税者に要求される。しかしながら新ガイドラインは、OECD とは異なり、「マスターファイル／ローカルファイル」形式での文書の作成を要求も推奨もしておらず、また国別報告書(country-by-country reporting)の作成も要求していない。

グループレベルの文書

新ガイドラインでは、「グループ全体の事業の概要がよく分かる」ように、かなり詳細なグループレベルの情報が求められている。具体的には、グループレベルの文書に次の情報を含むことを求めている。

- グローバル組織図:すべての関連者の所在国および資本関係を示したもの(事業年度末時点)
- グループの事業の説明(当該事業年度におけるシンガポール納税者に関連する事業に限る)
 - ・ グループのビジネスライン、製品およびサービス、地理的市場、ならびに主要な競合他社
 - ・ グループの事業に係る業界の競争力学、市場、規制、および経済状況
 - ・ グループのビジネスモデルおよび戦略、ならびに最近の再編、買収または売却
 - ・ 事業利益の源泉となる重要な要素、ならびに無形資産およびその法的所有者である関連者のリスト
 - ・ 各グループ会社の主要な事業活動および機能、ならびに製品およびサービスの商流図
 - ・ すべての関連者間における事業上の関係(サービス提供、商品売買、無形資産の開発・保有または利用、資金の貸借、等)
- グループの財務情報
 - ・ シンガポール納税者が関与するビジネスラインに係るグループの財務諸表

上記のグループレベルの情報を文書化するためには、これまで以上の時間と労力が納税者に要求される。

エンティティ(現地法人・支店)レベルの文書

新ガイドラインは、「納税者の事業および関連者間取引についての十分に詳細な情報を提供する」ためのエンティティレベルの文書の作成を求めている。エンティティレベルの文書に含むべき情報として挙げられている項目のほとんどは旧ガイドラインと共通しており、シンガポール納税者が作成したほとんどの移転価格文書にも含まれていると思われるが、次のように新たに追加された項目もある。

- シンガポール納税者の経営構造に関する記述(シンガポールの経営陣が事業活動を報告する関連者の概要を含む)
- シンガポール納税者の組織図(各部署の従業員数を含む)

これらの情報はシンガポール納税者が把握しているものの、一般的には移転価格の観点から作成または整理されてはいないため、注意深く検討し、必要であればシンガポール納税者の機能リスク分析と整合的な形に再整理した上で、文書に記載すべきである。

2) 移転価格文書作成のセーフハーバー基準

新ガイドラインは次の条件に該当する場合には移転価格文書の作成を免除している。

- a) 関連者間取引(関連者間ローンを除く)が国内取引であり、かつ、取引の両当事者に同じシンガポールの法人税率が適用されている場合
- b) 関連者間ローンが国内取引であり、かつ、貸手が資金の調達および貸付を事業として行っていない場合
- c) 関連者間取引がガイドラインに定められている「ルーティン」なサービスであり、かつ、その移転価格設定として納税者がコストプラス 5%マークアップを適用している場合
- d) 関連者間取引が事前確認(Advance Pricing Arrangement: 以下「APA」)の対象取引である場合
- e) 関連者間取引の金額が次の基準額を超えない場合

取引の種類	事業年度ごとの基準額
関連者からの製品・商品の購入	1500 万シンガポールドル(合計で)
関連者への製品・商品の販売	1500 万シンガポールドル(合計で)
関連者への貸付	1500 万シンガポールドル(合計で)
関連者からの借入	1500 万シンガポールドル(合計で)
その他の関連者間取引 > 役務提供対価の受領 > 役務提供対価の支払 > ロイヤルティーの受領 > ロイヤルティーの支払 > レンタル料の受領 > レンタル料の支払、等	100 万シンガポールドル(取引の種類ごとの合計で)

移転価格文書作成に対する上記のセーフハーバー基準の導入は、納税者の低リスク取引に関するコンプライアンス費用および管理費用を抑えるのに寄与するであろう。

3) 文書の保管および更新

新ガイドラインは、各事業年度の法人税申告期限までに移転価格文書を作成することを義務付けている。ただし、その文書を法人税申告の際に提出することまでは求めておらず、文書は納税者により保管され、IRAS から要求があった場合には 30 日以内に提出されるべきとしている。なお、30 日という期限の延長についての規定は新ガイドラインに置かれていないため、個別の事案に応じて延長が認められるかは不明である。

また新ガイドラインは、移転価格文書の機能リスク分析および経済分析が依然として正確かつ有効であることを定期的に確認することを推奨している。具体的には、「重大な変化」があった際には移転価格文書をその都度更新し、そのような変化が無い場合でも「少なくとも 3 年に一度」は更新すべきとしている。

4) 移転価格文書を作成しない場合の影響

移転価格文書が未作成または不十分である場合には次のような「悪影響」が生じ得る。

- 文書を作成していない場合には、税務調査においてシンガポール所得税法第 34D 条に基づく移転価格課税が行われる可能性が高まる。新ガイドラインは、移転価格コンサルテーション(以下「TPC」)制度についての規定を第 7 章に置き、関連者間取引に係る税務調査のプロセスについての指針を与えるとともに、「独立企業原則にのっとりしない関連者間取引により納税者の課税所得が過少となっている場合、IRAS は(税務調査において)シンガポール所得税法第 34D 条に基づく追徴課税を行うかもしれない」(パラグラフ 7.10)ことを再確認している。IRAS は 2008 年以降 TPC を実施しており、移転価格文書が移転価格課税に係るリスクの低減や課税額の減少に有効であることが明らかになっている
- 旧ガイドラインを踏襲して、外国税務当局によって移転価格課税が行われた場合に、IRAS は相互協議において納税者をサポートしないかもしれない。新ガイドラインはさらに、IRAS が納税者の APA 申請も受け付けられない可能性があることを強調している
- もし納税者が IRAS から要求があったにもかかわらず適時に適切な文書を提出できなかった場合は、シンガポール所得税法第 65 条、65A 条および 65B 条が定める資料保管義務に違反したとして、同法第 94 条第 2 項に基づく罰則が課されるかもしれない。なお、第 94 条第 2 項が定める罰則は 1,000 シンガポールドル以下の罰金であるが、それが支払われないときには 6 カ月以下の懲役が課される

新ガイドラインは、旧ガイドラインと同じく、移転価格文書の内容が不十分または適時に作成されていないことに対する特別な罰則は定めていない。その代わりに、上述のとおり、シンガポール所得税法が定める資料保管義務および一般的な罰則規定が適用される。ただし、新ガイドラインの 30 ページの脚注 7 において、「IRAS はコンプライアンスの水準を注視し、必要であれば、移転価格についての特別な資料保管規則を含む、より厳しい措置を検討するかもしれない」という明確なメッセージを打ち出している。

(4) その他の重要な変更点

新ガイドラインには、次のとおり、テクニカルな改定も多く含まれている。

1) 比較対象企業の選定

新ガイドラインにおいて、比較対象企業の選定に関して注目すべき点は3つある。

第一に、非上場企業よりも上場企業の方が、より多くの公開情報が得られるため、比較対象企業として望ましいとしている。

第二に、同じ国に所在する企業が比較対象企業として望ましいと明言している。同じ国に所在する企業だけでは比較対象企業の数不十分な場合にのみ、他の国に所在する企業も比較対象企業として選定し得るとしている。

第三に、損失計上企業を比較対象企業として選定し得るかについて指針を示している。通常、検証対象期間における加重平均利益率がマイナス、または検証対象期間の過半の事業年度において損失を計上している企業は、比較対象として信頼性が低いと考えられる。

2) 利益水準指標(Profit Level Indicator: 以下「PLI」)の選定

新ガイドラインは、取引単位営業利益法(Transactional Net Margin Method(TNMM))を適用する際に一般に使用されるPLIを列挙している。これらはOECD移転価格ガイドラインとおおむね整合的である。

特にベリー比についての記述は新しく、注目すべきである。新ガイドラインでは、ベリー比は「代替的な」指標であり、次の条件をすべて満たす場合にのみ使用すべきとされている。

- a) 納税者が関連者から商品を購入し、別の関連者へその商品を販売するという取引仲介を行う
- b) 納税者が商品に関して販売以外の付加価値活動を行わない
- c) 納税者が果たす機能の価値は商品の価値に影響されない
- d) 販管費と売上総利益に直接的な関連性がある
- e) 納税者がその取引において無形資産を使用しない

ベリー比に関する記述の全体的なトーンから、ベリー比の使用に対してIRASが要求するハードルの高さがうかがえる。これは、これまで経験してきたTPCにおけるIRASの姿勢と一致する。

新ガイドラインは、ベリー比は費用の分類の影響を受けやすいことから、「安易な使用は比較可能性を低下させる」ため、「限られた場合にのみ使用すべき」としている。

したがって、移転価格ポリシーとしてまたは独立企業原則の検証に当たってベリー比を現在使用している企業は、IRASの指針および見解を踏まえて今後の使用の是非を検討すべきである。

3) レンジの使用および実績値の検証

新ガイドラインは、四分位レンジの使用を独立企業間レンジの算定に当たって信頼できるアプローチであるとして認めている。フルレンジの使用は、レンジ内のすべてのポイントの信頼性が同等である場合にのみ使用し得るとされている。

実績値の検証に関して、新ガイドラインは、単年度検証が適切なアプローチであると明言しており、複数年度検証は「例外的な」状況においてのみ認められ得るとしている。

4) 期末調整

新ガイドラインは、検証対象企業の実績値を毎年検証し、期末に決算を締める前に適切な期末調整を行うことを納税者に求めている。次の条件を満たす場合、期末調整はシンガポール税務・移転価格税制上認められる。

- a) 納税者は新ガイドラインに従って移転価格分析を実施し、移転価格同時文書を作成しなければならない
- b) 期末調整は関連者間取引の両当事者の財務諸表に対称的に反映されるべき
- c) 調整は法人税の申告書提出前に行われなければならない

なお、課税所得を減少させる(年度をまたぐ)遡及調整は通常認められないものの、新ガイドラインはシンガポールの課税所得を増加させる遡及調整の可能性は排除していない。

5) 関連者間ローン

新ガイドラインでは、関連者間ローンに係る既存の指針が取り入れられたが、信用力について重要な記述が追加された。IRASは借り手の信用力を「単体」で評価する方が望ましいとしているものの、「独立企業である貸手がグループの格付を同様に許容することが立証可能な」場合には、グループの信用状態を用いる余地を残している。

(5) 結論

移転価格税制は今後もIRASの重点項目であり続ける。新ガイドラインは、シンガポールの移転価格の歴史上重要なマイルストーンであるとともに、納税者が適切な移転価格文書を作成し、独立企業原則を遵守することを確実化するというIRASの意思を再確認するものである。

新ガイドラインの公表を踏まえて、各納税者は次の点に留意すべきである。

- 移転価格文書が未作成である場合、新ガイドラインにおいて求められる同時文書を作成および保管すること。それにより、IRASとの移転価格論争のリスクは最小化される。IRASによる税務調査が行われなくとも、期末調整を行う条件として調整を実施するときに同時文書が作成されていることが要求されているため、移転価格文書が無ければ課税所得を減少させる期末調整はシンガポールの税務および移転価格上認められない
- 移転価格文書を作成済みであれば、更新を検討すること。新ガイドラインでは、文書に記載すべき情報が追加され(例:グループの情報)、少なくとも3年に一度の更新が求められている
- 文書作成の時期に関しては、法人税の申告までに作成すれば同時文書として認められるものの、検証は単年度ごとに行われなければならない、期末調整は決算を締める前に行う必要があるため、事業年度終了前に作成すべきである
- 新たに示された移転価格分析に関する様々な指針(例:ベリ一比の使用、同じ国に所在する企業の選好性、損失計上企業の許容可能性、等)が関連する場合、関連する取引や分析を見直し、追加の分析や補強が必要かを検討すべきである
- 関連者間ローンにおける借り手の信用力の評価方法に関して、これまでIRASの考えは不確実であったが、「単体」ベースとグループベースのどちらも認められ得ることが明らかとなった。納税者はそれぞれの状況に応じて最も適切なアプローチを再検討し、必要に応じて関連者間ローンの利率設定に関する移転価格分析またはポリシーを見直すべきである

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/ao

問い合わせ

Deloitte Singapore

パートナー See Jee Chang jcsee@deloitte.com

シニアマネジャー Lee Siew Ying sylee@deloitte.com

マネジャー 高木 格 itakaki@deloitte.com

ニュースレター発行元

本部・東京事務所

〒100-8305

東京都千代田区丸の内三丁目 3 番 1 号新東京ビル 5 階

TEL: 03-6213-3800(代)

email: tax.cs@tohmatsumatsu.co.jp

URL: www.deloitte.com/jp/tax-co

本資料に記載されている内容の著作権はすべてデロイト 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連会社（税理士法人トーマツ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）に帰属します。著作権法により、デロイトネットワークに無断で転載、複製等を行うことはできません。

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現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、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前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。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。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド（英国の法令に基づく保証有限責任会社）のメンバーファームおよびこれらの関係会社（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー株式会社および税理士法人トーマツを含む）の総称です。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、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,800 名の専門家（公認会計士、税理士、コンサルタントなど）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。詳細はトーマツグループ Web サイト（www.deloitte.com/jp）をご覧ください。

Deloitte（デロイト）は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザリーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 200,000 名を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte（デロイト）とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド（“DTTL”）ならびにその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の関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL（または“Deloitte Global”）はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。