

## Global Tax Update

### シンガポール

デロイトトーマツ税理士法人

2018年2月号

※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。

#### シンガポールにおける移転価格文書化義務の法制化と移転価格ガイドラインの改定

##### (1) 概要

2017年10月26日に所得税法改正案がシンガポール国会にて承認され、2018年2月23日に2018年所得税(移転価格文書化)規則(Income Tax(Transfer Pricing Documentation) Rules 2018: 以下「所得税規則」)が公表されると同時に、シンガポール内国歳入庁(Inland Revenue Authority of Singapore: 以下「IRAS」)は所得税法の改正内容及び所得税規則を反映した移転価格ガイドラインの改定版(第5版)を公表した。

これまで、移転価格ガイドラインにおいても移転価格文書化が義務化されていたこともあり、今回の所得税法改正における従来からの変更点に目新しさはないものの、本改正及び所得税規則に移転価格文書化要件が盛り込まれたことにより、これまでの実務ベースのTP制度からより規定ベースの制度への転換が特徴付けられる。

特に、移転価格文書化については、移転価格ガイドラインによる免除要件付ではあるものの、税務の記録管理の一環として作成が義務化されていた(Singapore Income Tax Act(所得税法)第67条)が、本改正に伴い、新たに追加された所得税法第34F条において移転価格文書化義務が明記され、免除要件についても正式に所得税規則に盛り込まれた。

##### (2) 移転価格ガイドライン改定に係る主な変更点

###### 1) 移転価格文書作成義務要件及び免除要件

新たに追加された所得税法第34F条において、2019賦課年度(YA2019)より要件を満たす移転価格同時文書(contemporaneous documentation)の作成及び更新が義務化され、改定版移転価格ガイドラインにおいては、「第34F条に基づく移転価格文書化」との記載で当該義務化が反映されている。

ただし、当該義務化については、前述のとおり、第34F条の追加前に所得税法第67条及び移転価格ガイドラインにおいて既になされており、これらについては特に変更はなく、引き続きYA2018以前に適用される。YA2019以降については、第34F条に基づき移転価格文書を作成することが求められる。

第34F条に基づく移転価格文書化に係る要件は、法人税申告期限までの作成(記載情報の水準や種類等を含む)、IRASの要請から30日以内の提出、5年間の保存等、現行の要件とほぼ同様となっているが、本改正及び所得税規則において成文化された。

目立った違いは、企業の年間総収入が1,000万シンガポールドル以下の場合の作成免除要件が新たに導入された点が挙げられる。これまでの免除要件はそのままに、新たなセーフハーバーとして売上高基準が加わる形となる。

当該売上高基準は以下の2つの条件から成り、両方の条件を満たす場合において移転価格文書の作成が免除される。

- 総収入(事業及び取引からの収入)が1,000万シンガポールドル以下、かつ
- 第34F条による前年度の移転価格文書化義務がない(YA2020において初めて適用)

しかしながら、上記b)の基準を満たさない場合においても、総収入が1,000万シンガポールドル以下の賦課年度が文書化対象年度を含め3期連続である場合は、移転価格文書の作成が免除されることとなる。

そのため、移転価格文書化が免除されるか否かの判断においては、最初に上記の新免除要件を満たすかの確認をし、もし満たす場合は、文書の作成が免除される。一方、新免除要件を満たさない場合においては、文書作成が求められるが、取引高基準の免除要件を満たすかの判断を行う。こちらは、既存の免除要件とほぼ同様であるが、現在は所得税規則の下、以下のとおり成文化されている。

- 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、貸手が資金の調達及び貸付を事業として行っていない場合
- c) 関連者間ローンに指針金利マージンが適用されている場合
- d) 関連者間取引が移転価格ガイドラインに列挙されているルーティン(単純)な役務提供であり、かつ、その移転価格設定としてコストプラス 5%マークアップが適用されている場合
- e) 関連者間取引が事前確認(APA)の対象取引である場合
- f) 関連者間取引の年間合計金額が、以下の一定の基準値を超えない場合

関連者間取引の種類	金額(シンガポールドル)
製品・商品の購入	1,500 万
製品・商品の販売	1,500 万
貸付	1,500 万
借入	1,500 万
役務提供対価の受領	100 万
役務提供対価の支払	100 万
ロイヤルティーの受領	100 万
ロイヤルティーの支払	100 万
債務保証の差し入れ	100 万
債務保証の受け入れ	100 万
その他取引	100 万

また、所得税規則及び移転価格ガイドラインにおいては、移転価格文書化で求められる情報やフォーマット等についても言及しており、移転価格ガイドライン(第 5 版、6.25 章)においては、移転価格文書化で要求される情報が含まれている限りにおいては、1 冊の文書に全ての情報を入れ込む必要はなく、OECD 規定するマスターファイル及びローカルファイルに分ける形も認めるとしている。

## 2) ペナルティーの導入

新たに追加された第 34F 条においては、適切な移転価格文書を適時に作成していない等、法律違反の場合、違反毎に最大 10,000 シンガポールドルのペナルティーが課せられるとしている。具体的には、以下の場合がペナルティーの対象となる。

- a) 所得税規則にて求められる基準に則り適切な移転価格文書を作成していなかった場合
- b) 税務申告期限までに移転価格文書を作成していなかった場合
- c) 移転価格文書を 5 年間保管していなかった場合
- d) 移転価格文書を IRAS の要求から 30 日以内に提出しなかった場合
- e) 虚偽または誤解を与える内容の移転価格文書を提出した場合

移転価格文書未作成に係るペナルティーとしては大幅な増額となっている。第 34F 条の追加以前は、移転価格文書未作成や IRAS の要求があった際に適切な移転価格文書を提出できなかった場合においてペナルティーの発生はなく、所得税法第 94 条 2 項に基づく一般的な違反に対する罰則(1,000 シンガポールドル以下の罰金)が科せられることとなっていた。

なお、本ペナルティーの導入は YA2019 からとなる。

### 3) 移転価格文書の更新

現行の移転価格ガイドラインにおいては、納税者は機能分析及び移転価格分析に影響のある重要な事業上の変更が生じた場合において、移転価格文書の更新が必要と明記されている。また、IRAS は納税者に対し、少なくとも3年毎の移転価格文書の更新(メジャーアップデート)を奨励している。

言い換えると、移転価格ガイドラインは納税者の事業や産業において重要な変更が生じない限りにおいては3年毎の移転価格文書のメジャーアップデート、また、その間の2年においては、内容のレビュー及びベンチマーク分析結果の更新(マイナーアップデート)を求めているということになる。

移転価格文書更新については、新たに追加された第34F条に明記されているものの、正式な枠組みについては所得税規則において定められている。

移転価格ガイドライン(第5版)においては、納税者は移転価格文書を毎年見直し、更新しなければならないとしている一方、納税者のコンプライアンスに係る負担を低減させるべく、IRAS は過年度において適切に作成された移転価格文書の使用を認めている。

「適切な文書」とは、直近過去2年以内(Year 1 に作成された移転価格文書は Year 2 及び Year 3 においても使用可能であるが、Year 4 においてはメジャーアップデート、若しくは新規で移転価格文書を作成する必要がある)に作成された、また、同時に以下の基準を満たす移転価格文書を意味する。

- a) 過年度の移転価格文書における検証対象取引から変更がない
- b) 過年度の移転価格文書における検証対象取引が同じ関連者と実施されている
- c) 過年度の移転価格文書が所得税規則に則って作成され(英語)、作成日が記載されている、かつ
- d) 過年度の移転価格文書に含まれる以下の情報が現在においても変更がない
  - 納税者と関連者間の商業的及び財務的關係
  - 納税者と関連者間で設定された/課された条件
  - 関連者間取引に適用された移転価格算定手法
  - 所得税法第34D条に規定の独立企業間で設定される条件(独立企業間で見られる条件や状況等に係る比較可能性を含む)

なお、Year 1 の移転価格文書を Year 2 及び Year 3 に適用するためには、以下の内容を含む簡易移転価格文書の作成が求められる。

- 上記の条件を満たすことの証明
- 過年度の移転価格文書(添付)

簡易移転価格文書は法人税申告期限までに作成し、IRAS からの要請により提出をすることになる。

### 4) 移転価格更正及び加算税(サーチャージ)

現行の所得税法第34D条においては、独立企業原則に則らない関連者間取引により利益が過少となる場合において、IRAS に更正の権限を与えている。

第34D条は大幅にその範囲を広げ、独立企業原則の判断において、第三者間で合理的に同様の取引を実施するか否かの状況についても独立企業間であることの検討の必要性を明確にしている。また、本所得税法改正においては、関連者間での取引実態と実際の取引形態が一致しない場合において、IRAS に関連者間の実際の商業的または財務的關係を否認する権限を与えている。

移転価格ガイドライン(第5版)においては、移転価格調整について大幅な修正及び新たな項の追加がなされた。(5.117~5.124)

改定された第34E条では、移転価格更正がなされた場合の加算税(サーチャージ)について定められている。

IRAS が34D条に基づき移転価格更正を行った結果、所得の増加、または損金や損失の減少があった場合、当該増減額の5%が加算税として課せられる形となった。

加算税(サーチャージ)については、法人所得税の追加納付の有無(繰越欠損金がある場合やパイオニア優遇制度を適用している場合)に関係なく課せられ、加算税通知書の発行から1カ月以内に支払う必要がある。

なお、加算税(サーチャージ)の導入はYA2019からとなる。

### (3) デロイトの見解

所得税法の改正及び所得税規則から、シンガポールの移転価格税制は現行の実務ベースから規定ベースへの大幅な変更が読み取れる。

移転価格文書化における作成要件及び更新については大幅な変更はないが、ペナルティー及び加算税(サーチャージ)の導入により、独立企業原則や移転価格文書化未対応へのコストが大幅に増加することになる。

新たな免除基準(売上高基準)の導入によって小規模法人は移転価格文書化義務が免除される可能性があるが、当該基準の適用に当たっては、特に YA2019 以降については少々複雑となることが予想される。

重要な点としては、移転価格文書化免除要件について責任を負うのは納税者となり、判断を誤った場合、各違反において、新たに追加された第 34F 条 8 項に基づき最大 10,000 シンガポールドルのペナルティーが科せられるため、注意が必要である。

同様に、過年度の移転価格文書を適正文書とし、後続年度の文書として使用する責任も納税者にあり、IRAS によって不適切と判断された場合、ペナルティーの対象となることに留意されたい。

そのため、移転価格ガイドラインにおいては、前述の記載にかかわらず、移転価格リスクの管理のため、IRAS は納税者に対して、移転価格文書化規定や記載のガイダンスに沿った移転価格文書の作成を奨励している。

YA2018 の移転価格文書化については、2015 年の移転価格文書作成義務化を定めた移転価格ガイドラインに従い、納税者の多くは新たに作成、若しくは、YA2015 からのメジャーアップデートを実施したと理解している。納税者が YA2018 においてメジャーアップデートを実施した様に、移転価格ガイドライン(第 5 版、6.36)においても、第 34F 条新設以前の移転価格文書について後続年度に有効な文書として位置付けている。そのため、YA2018 においては、新たに文書を作成するか、YA2015 のメジャーアップデートをする必要があり、YA2018 の文書が現行の条件の下適切に作成されている場合においては、後続年度においても条件を満たす場合に限り、適切な移転価格文書として認められるということになる。

新たに導入された加算税(サーチャージ)については、法人所得税の発生に関わらず、全ての移転価格更正において適用される。そのため、繰越欠損金やインセンティブによって法人所得税の支払いが発生しない企業においては、適切に移転価格文書が準備されているか、新たな条件の下アップデートされているか等、現在作成済の移転価格文書について再確認が必要となる。

法制化された移転価格文書化義務、重い罰則の導入、及び移転価格更正について大幅な移転価格ガイドラインの改定が実施されたことは、IRAS からの実務ベースの TP 制度からより正式な制度への、罰則を科すことを含めたコンプライアンス強化のシグナルと考えられる。

それ故、前述の変更の下、ノンコンプライアンスのリスクが増大している中、企業は最大限の注意を払い関連者間取引を実施し、新たな移転価格文書化要件を満たすことが求められる。

## 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](http://www.deloitte.com/jp/tax/nl/ao)

## 問い合わせ

### デロイト シンガポール

パートナー See Jee Chang [jcsee@deloitte.com](mailto:jcsee@deloitte.com)  
シニアマネジャー Lee Siew Ying [sylee@deloitte.com](mailto:sylee@deloitte.com)  
マネジャー 下川 直輝 [nshimokawa@deloitte.com](mailto:nshimokawa@deloitte.com)

## ニュースレター発行元

### 東京事務所

〒100-8305

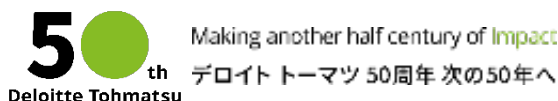
東京都千代田区丸の内三丁目 3 番 1 号 新東京ビル 5 階

Tel: 03-6213-3800(代)

email: [tax.cs@tohmatu.co.jp](mailto:tax.cs@tohmatu.co.jp)

会社概要: [www.deloitte.com/jp/tax](http://www.deloitte.com/jp/tax)

税務サービス: [www.deloitte.com/jp/tax-services](http://www.deloitte.com/jp/tax-services)



デロイトトーマツ 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であるデロイトトーマツ合同会社およびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツ コンサルティング合同会社、デロイトトーマツ ファイナンシャルアドバイザリー合同会社、デロイトトーマツ 税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイトトーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む)の総称です。デロイト 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、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 11,000 名の専門家を擁し、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。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト ([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp)) をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリーサービス、リスクアドバイザリー、税務およびこれらに関連するサービスを、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 Fortune Global 500® の 8 割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約 245,000 名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

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。Deloitte のメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

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(デロイト トーマツ 税理士法人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。

Member of  
**Deloitte Touche Tohmatsu Limited**

© 2018. For information, contact Deloitte Tohmatsu Tax Co.



IS 669126 / ISO 27001