

# 疑問 相談

## 国際課税

### シンガポールにおける移転価格文書化義務の導入

Q

今年からシンガポールで移転価格文書の作成が義務付けられたと聞きました。内国法人である当社はシンガポールに 100%子会社 S を有していますが、S 社は移転価格文書を作成する必要がありますでしょうか。

S 社は当社から製品（年 10 億円）を仕入れてシンガポール国内の顧客に販売していますが、近年は中国メーカーとの価格競争が激しく営業赤字の状況です。S 社はまた、東南アジア市場の調査等の対価として業務委託収入（年 1 億円）を当社から得ています。

A

S 社の製品取引については移転価格文書化義務の対象ではありませんが、役務提供取引（業務委託）については対象となりますので、移転価格文書の作成が必要となります。

また、製品取引は営業赤字を計上しているため移転価格リスクが高いと考えられますので、義務化の対象ではなくとも、移転価格文書を作成しておくことが望ましいでしょう。

ドラインに明記することで明確化したもので、多くの日系企業にとって大きな影響はありませんが、1 つだけほとんどの日系企業に影響する重要な改定がありました。それが移転価格文書化義務の導入です。

旧ガイドラインにおいては移転価格文書の作成は推奨されていたものの、義務化まではされていませんでした。しかしながら、多くの企業が移転価格文書を作成していなかったことや、BEPS（税源侵食と利益移転）プロジェクトの行動計画 13 に基づいて 2014 年 9 月に改定された OECD 移転価格ガイドラインにおいて移転価格文書化の規定が大幅に強化されたという世界的な潮流も踏まえて、多くの国々と同様に移転価格文書の作成が義務付けられることとなりました。

#### 【解説】

##### 1 背景

2015 年 1 月 6 日に、シンガポール内国歳入庁（以下「IRAS」といいます。）は新しい移転価格ガイドラインを公表しました（同日施行）。これにより、2006 年に公表された移転価格ガイドラインが初めて改定されました。改定内容の多くは、2006 年からこれまでに公表された補足通達をガイドライン本文に取り込んだものと、実務上の取扱いをガイ

##### 2 文書化義務の対象取引

移転価格文書の作成が義務付けられたといっても、全ての納税者が作成しなければいけないわけではありません。以下の A～E のい

いずれかに該当する関連者間取引については文書化義務の対象とはなりません。裏を返せば、1 つでも A～E に該当しない関連者間取引があれば、移転価格文書を作成する必要が生じます。

#### 【文書化義務が免除される取引】

- A) 関連者間取引（関連者間ローンを除きます）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、貸し手が資金の調達及び貸付け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
- D) 関連者間取引が事前確認（以下「APA」といいます。）の対象取引である場合
- E) 関連者間取引の年間合計金額<sup>※1</sup>が一定の基準額を超えない場合

E の基準額は以下のとおりです。

取引の種類	基準額
製品・商品等の購入	15 百万 SGD <sup>※2</sup>
製品・商品等の販売	15 百万 SGD

※ 1 取引の種類毎の各事業年度における合計額。  
すなわち、複数の関連者から製品や部品等を仕入れている場合にはその合計額で判断する。

※ 2 シンガポールドル。1 SGD は約 90 円（2015 年 4 月現在）。

ローンの貸付け	15 百万 SGD
ローンの借入れ	15 百万 SGD
その他の関連者間取引	1 百万 SGD
・役務提供対価の受領 ・役務提供対価の支払 ・ロイヤルティの受領 ・ロイヤルティの支払 ・レンタル料の受領 ・レンタル料の支払、等	（取引の種類毎の合計）

本件の場合、S 社が貴社から仕入れる製品の購入額は年 10 億円であり、15 百万 SGD 以下であるため、E に該当し、文書化義務は免除されます。しかしながら、営業赤字を計上しているため移転価格リスクが高いと考えられますので、営業赤字の原因が移転価格設定によるものではないことを示す資料として移転価格文書を作成しておくことが望ましいと考えます。

他方で、S 社が貴社から受領する役務提供の対価（業務委託収入）は年 1 億円であり、1 百万 SGD を超えるため、E に該当しません。また、S 社が行う市場調査はガイドラインに列挙されるルーティンな役務提供に含まれませんので、C にも該当せず、文書化義務は免除されません。

### 3 移転価格文書の作成期限

新ガイドラインにおいて、移転価格文書は法人税申告期限までに作成しなければならないと定められました。シンガポールの法人税申告期限は、事業年度終了の翌年 11 月末日です。すなわち、2014 年 3 月期の法人も 2014 年 12 月期の法人も 2015 年 11 月末日が法人税申告期限であると同時に、移転価格文

書の作成期限でもあることとなります。

現在、多くの日系企業のシンガポール子会社が2014年終了事業年度の移転価格文書の作成に着手またはその準備を進めています。これは事業年度終了後に新ガイドラインが公表されたため仕方ありませんが、本来は関連者間取引の実施以前に作成しておくべきとされています。これを「同時文書化」といいますが、実務上は実現のハードルが高いため、法人税申告期限までに作成すれば「同時」とみなすこととされています。

なお、過去に移転価格文書を作成済みの場合は、現在においてもその内容が正しく、分析が有効かを確認し、適宜アップデートする必要があります。ただし、いかなる場合にも少なくとも3年に一度はアップデートすべきとされています。

#### 4 移転価格文書の提出期限

移転価格文書はIRASに提出が求められない限り提出する必要はありませんが、提出が求められた場合には30日以内に提出する必要があります。提出期限の延長が認められる可能性もありますが、新ガイドラインには延長についての規定は置かれていません。

期限内に移転価格文書を提出できなかった場合には1千SGD以下の罰金が、また罰金を支払わないときには6ヶ月以下の禁錮が科されます。

#### 5 移転価格文書の内容

新ガイドラインにおいて、移転価格文書には「グループの情報」と「現地法人<sup>※3</sup>の情報」を記載すべきとされています。これは、OECD移転価格ガイドラインにおける「マスターファイル」と「ローカルファイル」に

準じた構造ですが、内容はより限定的です。特に「グループの情報」は「現地法人に関連するもの」という限定が付されているため、「マスターファイル」に比べてかなり簡易的なものといえます。

#### グループの情報

- |  |
|--|
| グループの情報  |
| <p>(a) グループの概要（事業年度末時点）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ グループ全体の資本関係図（現地法人と取引のある各関連者の所在国及び持株比率含む）</li> </ul>   |
| <p>(b) グループの事業の概要（現地法人に関連するもの）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ ビジネスラインや製品及びサービス等の概要</li> <li>・ グループが属する業界の概要</li> <li>・ ビジネスモデル、経営戦略、最近の事業再編</li> <li>・ 利益の源泉（プロフィットドライバー）（無形資産及びその所有者のリストを含む）</li> <li>・ 各関連者の主な事業活動及び機能、サプライチェーン図</li> <li>・ 関連者間の取引関係</li> </ul> |
| <p>(c) グループの財務諸表（現地法人の事業に関連するもの）</p>   |

※3 本稿では便宜上「法人」としていますが、シンガポールの移転価格税制は支店等にも適用されるため、適宜「支店」等に置き換えてお読みください。

**現地法人（シンガポール法人）の情報**

- (a) 現地法人の概要（事業年度末時点）
- ・ 経営構造（レポート先の関連者の概要含む）
  - ・ 組織図（各部署の従業員数を含む）
- (b) 現地法人の事業の概要
- ・ ビジネスラインや製品及びサービス等の概要
  - ・ 現地法人が属する業界の概要
  - ・ ビジネスモデル、経営戦略、最近の事業再編
- (c) 現地法人の関連者間取引に関する詳細説明
- ・ 関連者間取引の詳細：関連者の名称、所在国、現地法人との関係、取引規模
  - ・ 取引条件を示す契約書や合意文書
  - ・ 機能・リスク・資産の詳細な分析（前年度との変化を含む）
- (d) 経済分析（ベンチマーク分析等）

**6 その他の留意点**

移転価格文書によって関連者間取引が移転価格税制上妥当である（独立企業原則に則っている）ことを納税者が証明できない場合、以下のような不利益を被る可能性があります。

- ・ 不適切な移転価格設定によってシンガポール法人の利益が減少していると IRAS が考えた場合、移転価格更正（追徴課税）

を受ける

- ・ シンガポールまたは取引相手国における移転価格更正によって経済的二重課税が発生しても、相互協議において IRAS は納税者をサポートしない
- ・ 納税者が APA を申請しても、IRAS は申請を受け付けない

**7 終わりに**

これまでシンガポールにおける移転価格リスクはあまり意識する必要はありませんでしたが、移転価格に係る調査や更正が増加するなど、この数年で状況は大きく変化しています。本件の場合、製品取引は文書化義務が免除されますが、営業赤字であるため移転価格リスクが高いと考えられますので、リスク低減のために文書化しておくことが望ましいでしょう。

今回はシンガポールで移転価格文書化が義務付けられましたが、タイでも年内に移転価格ガイドラインを改定して文書化を義務付ける方針であると税務当局が発表しています。これにより東南アジアの全主要国において文書化が義務付けられることとなります。日本においても OECD 移転価格ガイドラインに則った移転価格税制の改正が 1～2 年内にあると見込まれています。したがって、今は、移転価格文書の作成をそれぞれの国や法人のコンプライアンスの問題と片付けず、グループとして適切な文書を効率的に作成する方法を検討するよいタイミングではないかと考えます。

《税理士法人トーマツ 移転価格サービス パートナー 小林 正彦

税理士法人トーマツ / Deloitte & Touche LLP 移転価格サービス マネジャー 高木 格》