



## Tax Alert

Decree No. 20/2017/ND-CP の発表：企業における移転価格管理のガイダンス（2017年2月24日）

2017年3月1日

ベトナム政府は 2017 年 2 月 24 日付で、関連者間取引を行う企業に対する税務コンプライアンスに対する指針となる **Decree No. 20/2017/ND-CP**（以下「Decree 20」）を公式に発布した。Decree 20 は、2017 年 5 月 1 日に発効する。

本ニュースレターでは、Decree 20 の重要なポイントを概説するとともに、ベトナムの納税者に対する移転価格コンプライアンス義務やビジネスモデルの見直しの必要性に係る影響および見解を示す。本ニュースレターの内容は以下の通りである。

セクション	内容	ページ
1	関連者の定義の変更	1
2	税務・移転価格調査における比較可能性分析および移転価格更正に係る重要なポイント	3
3	損金不算入となる関連者向け支払い	4
4	移転価格文書および開示フォームの義務免除要件	4
5	新しい移転価格開示フォームの導入	5
6	移転価格文書の作成・提出期限	6
7	移転価格管理に係る税務当局の権利	6
8	今後の対応	6
	付録 – Decree 20 に添付されている各フォームの要約	8

## セクション 1：関連者の定義の変更

「関連者」という用語は、直接または間接に、経営・支配・出資・投資の観点から他者と関係がある者を指す。Decree 20 では、その関係を 10 種類に分類している。旧規定である Circular No. 66/2010/TT-BTC（以下「Circular 66」）の 13 種類に比べて減少している。Decree 20 における Circular 66 からの重大な変更をまとめると、以下の通りである。

（注：番号は Decree 20 および Circular 66 の規定に則っている）

表 1

Circular 66	Decree 20
<b>直接的な関連者 – 所有</b>	
<p><b>20%</b>以上の出資関係がある場合、両者は関連者とみなされる。具体的には、</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. 一方の会社が他方の会社に直接または間接に <b>20%</b>以上出資している場合、または</li> <li>b. 両社が第三者に直接または間接に <b>20%</b>以上出資している場合、または</li> <li>c. 第三者が両社に直接または間接に <b>20%</b>以上出資している場合</li> </ul>	<p>出資比率の閾値が <b>25%</b>に引き上げられた。具体的には、</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. 一方の会社が他方の会社に直接または間接に <b>25%</b>以上出資している場合、または</li> <li>b. 両社が第三者に直接または間接に <b>25%</b>以上出資している場合</li> </ul> <p>条件 c は削除された。</p>
<b>間接的な関連者 – 借入</b>	
<p>資本金の <b>20%</b>相当額以上の貸付または保証を行っている場合、両者は関連者とみなされる。具体的には、</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>e. 一方の会社が他方の会社に対して貸付または保証を行っており（形態は問わない）、その金額が他方の会社の資本金の <b>20%</b>相当額以上かつ他方の会社の中期および長期の借入額合計の <b>50%</b>相当額超である場合</li> </ul>	<p>貸付額または保証額の閾値が資本金の <b>25%</b>に引き上げられた。具体的には、</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>d. 一方の会社が他方の会社に対して貸付または保証を行っており（形態は問わない。関連者の保証付きで第三者から借り入れ、同様の条件で貸し付ける場合を含む）、その金額が他方の会社の資本金の <b>25%</b>相当額以上かつ他方の会社の中期および長期の借入額合計の <b>50%</b>相当額超である場合</li> </ul>
<b>間接的な関連者 – 事業関係</b>	

Circular 66	Decree 20
<p>仕入額または販売額の <b>50%以上</b>の取引を <b>1社</b>と行っている場合や業務提携している場合、両者は関連者とみなされる。具体的には、</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>j. 一方の会社が他方の会社の無形資産や知的財産を使用して商品の製造または販売を行っており、その支払対価の額が商品の取得原価または原価の <b>50%相当額超</b>である場合、または</li> <li>k. 一方の会社が商品の製造または販売において使用する原材料・資材・消耗品・部品の合計額（固定資産減価償却額除く）の <b>50%超</b>を他方の会社から供給されている場合</li> <li>l. 一方の会社が販売する商品の <b>50%超</b>（商品の種類毎に計算する）を直接または間接に他方の会社にコントロールされている場合</li> <li>m. 両社が契約により業務提携している場合</li> </ul>	<p>これらの条件は削除された。</p>
Decree 20 で追加されたその他の条件	
	<p>以下の場合、両者は関連者とみなされる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i. ある個人が <b>1社</b>または複数の会社を出資を通じて支配している、もしくは経営に直接関与している場合、または</li> <li>k. 一方の会社が他方の会社の事業活動により実際に管理または支配されているような、その他の場合</li> </ul> <p>条件 k は「実態優先 (substance over form)」の原則に則っているが、現時点では詳細な説明が無いため曖昧であり、様々な解釈の余地がある。50%という明確な条件が削除され、この曖昧な条件が追加されたことで、1社からの仕入または1社への販売が相当割合を占めている場合、税務当局が関連者とみなす恐れがある。</p>

## セクション 2：税務・移転価格調査における比較可能性分析および移転価格更正に係る重要なポイント

Decree 20 は、比較可能性分析や移転価格更正について、Circular 66 より詳細な指針を示している。重要なポイントは以下の通り。

表 2

Circular 66	Decree 20
<p><b>比較対象取引・企業</b></p> <p>比較対象企業の選定において、納税者は、合法的に入手し、税務当局の要請があった場合に検証可能であれば、いかなる情報も、関連者間取引が独立企業原則に則っていることを評価するために使用することができる。したがって、比較対象企業に関して地理的制約は無い。</p>	<p>比較対象取引企業の選定において、使用するデータの優先順位（および必要な場合の重大な差異の調整）が以下の通り規定された。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) 納税者の内部比較対象取引</li> <li>(ii) 納税者と同じ国・地域（テリトリー）に所在する比較対象企業</li> <li>(iii) 産業の状況および経済発展の程度が類似している地域（リージョン）に所在する比較対象企業</li> </ul>
<p><b>更正の判断基準</b></p> <p>移転価格更正の判断基準についての規定は無い。</p>	<p>移転価格更正の判断基準について、独立価格比準法（CUP法）が適用される場合には比較対象取引の価格が、その他の方法が適用される場合には比較対象</p>

	取引・企業により構成される四分位レンジの中央値が用いられると規定された。
<b>移転価格更正の基準値</b>  税務・移転価格調査において、納税者が租税債務を負う（更正される）場合の基準値について、Circular 66 では以下のように規定されている。  ✓ 販売価格/利益の最も適切な更正の基準値は、税務当局により決定される市場価格レンジの <b>中央値以上</b> ✓ 購入価格の最も適切な更正の基準値は、税務当局により決定される市場価格レンジの <b>中央値以下</b>	Decree 20 では、移転価格更正の基準値について明確には規定されていない。しかし、移転価格更正の判断基準として中央値を用いるとされているため、中央値が最低水準とされるかもしれない。

### セクション 3：損金不算入となる関連者向け支払い

Decree 20 は、以下の関連者向け支払いを、「実態優先（substance over form）」の原則に従って、法人税計算上は損金に算入できないと規定した。

表 3

No.	関連者向け支払いの種類	法人税計算上損金不算入となる関連者向け支払い
1	有形資産・無形資産の使用やその他の役務の対価支払い	i. 関連者の事業活動は納税者の事業と関係しない、かつ ii. 関連者は事業活動を行うものの、資産・従業員数・機能が対価に見合わない、かつ iii. 関連者は納税者に提供される資産・商品・役務に関する権利および義務を有さない、かつ iv. 関連者の所在する国・地域（テリトリー）では法人税が課されず、関連者は納税者の事業活動に何ら付加価値を与えないまたは収益計上に貢献しない場合
2	役務提供の対価支払い	i. 関連者から提供される役務が、他の関連者に便益または付加価値を与えるのみである、かつ ii. 関連者の株主の便益のための役務である、または重複活動であり納税者に付加価値を与えない、かつ iii. 納税者に与えられたグループ構成会社の便益のための役務である、かつ iv. 役務は第三者が提供し、関連者は第三者との間に入るのみで役務に何ら付加価値を与えないにもかかわらず、費用のみ加える場合

また Decree 20 は、支払利息の損金算入限度額をその課税年度における EBITDA（利払前・税引前・減価償却前利益）の 20% と規定した。ただし、この上限は、Law on credit organizations および Law on insurance business の対象である納税者には適用されない。

当該条項は、移転価格税制と言うよりも法人税寄りであるが、移転価格税制の観点からは、金利支払いをベトナム国外送金のために利用してタックスプランニングの手段として用いることを制限しようとするベトナム政府の努力と理解することができる。したがって、納税者は負債比率および関連者・非関連者からの債務の割合を確認すべきである。

## セクション 4：移転価格文書および開示フォームの義務免除要件

Decree 20 においては、関連者間取引に係る文書および開示フォームの義務の要件が以下の通り緩和された。

表 4

緩和措置	免除要件
Form 01 のセクション III および IV における開示義務の免除	<ul style="list-style-type: none"> <li>i. 納税者の関連者間取引の相手全てがベトナムの法人税を課されている、かつ</li> <li>ii. 関連者間取引の両当事者がその課税年度において優遇税制の適用を受けておらず、同じ税率が適用されている場合</li> </ul>
移転価格文書作成義務の免除 (移転価格開示フォームへの記載義務は免除されない)	<ul style="list-style-type: none"> <li>i. 納税者の売上高が 500 億ベトナムドン未満、かつ、納税者の関連者間取引高合計額が 300 億ベトナムドン以下</li> <li>ii. 納税者が Advance Pricing Agreement (以下「APA」) を締結しており、かつ、APA 関連規則に則って年次報告書 (Annual Report) を提出している (APA 対象取引のみに適用)</li> <li>iii. 納税者は単純な機能のみを果たしており、無形資産の開発および使用による収益や費用を計上しておらず、かつ、売上高が 2,000 億ベトナムドン未満、かつ、営業利益率 (売上高に対する利払・税引前利益の比率) が以下に該当する場合 <ul style="list-style-type: none"> <li>- 販売：5%以上</li> <li>- 製造：10%以上</li> <li>- 加工：15%以上</li> </ul> </li> </ul>

## セクション 5：新しい移転価格開示フォームの導入

Decree 20 に添付されている 4 つのフォームでは、Circular 156/2013/TT-BTC (以下「Circular 156」) が求める既存の移転価格開示フォームと比べて、かなり多くの情報の記載が求められている。納税者は、以下の移転価格文書を作成・保存すべきとされている。

- ❖ フォーム No. 01：関連者との関係および関連者間取引についての情報 (法人税確定申告書 No. 03/TNDN に添付)
- ❖ フォーム No. 02：必要な内容を記載したローカルレポート
- ❖ フォーム No. 03：必要な内容を記載したグループレポート
- ❖ フォーム No. 04：究極親会社 (※) グループの国別の利益情報の公表

※：Decree 20 における究極親会社の定義は、多国籍企業の他の法人を直接または間接に所有し、他の法人に所有されず、その連結財務諸表は他の法人の財務諸表に連結されない法人。

フォーム No. 04 は、以下の条件に該当する場合のみ提出が必要となる。

- ✓ 納税者がベトナムで設立された法人で、その課税年度における連結売上高が 18 兆ベトナムドン超のグループの究極親会社である場合
- ✓ 納税者の究極親会社が外国で設立された法人であり、究極親会社が国別報告書を所在国の税務当局に提出しなければならない場合、納税者は国別報告書のコピーまたはフォーム No. 04 を提出しなければならない。ただし、納税者がそれらを提出することが認められないとする居住国の特定の規則について、その理由、法的根拠および説明を記載した公式な書面を納税者が保有している場合はその限りではない。

各フォームの詳細については、付録を参照されたい。

## セクション 6：移転価格文書の作成・提出期限

Decree 20 は、移転価格文書の作成・保管・提出のタイムラインを以下の通り定めている。

- 作成期限：移転価格文書は、年次法人税確定申告書の提出前に作成しなければならない
- 提出期限：
  - ✓ 税務調査中の場合、税務当局の要求から 15 営業日以内に移転価格文書を提出しなければならない
  - ✓ 税務調査前のコンサルテーション段階の場合、移転価格文書は税務当局による書面での要求から 30 営業日以内に提出しなければならない。ただし、15 日間の延長が一度認められる

したがって、複数年度を対象とした移転価格文書はコンプライアンス違反であるとして認められないと考えられる。

## セクション 7：移転価格管理に係る税務当局の権利

税務当局は、以下の方法により租税債務を決定できる。

- **納税者の会計・請求書・領収証の管理体制が完全に整備されている場合**、租税債務計算上、収入・費用・課税所得は、Decree 20 が規定する関連者間取引価格の管理において使用される比較可能性分析、移転価格算定方法およびデータベースに従って決定される。
- **その他の場合**、租税債務は、会計・請求書・領収証の管理体制が完全に整備されていない企業に対する税務調査に係る規則または租税に関する違反行為に係る規則に従って、税務当局のデータベースに基づき決定される。

以下の場合、税務当局は、納税者の税務申告に用いられる価格・利益率・利益配分割合、並びに課税所得・法人税債務を決定することができる。

- 無申告の場合、または関連者間取引の情報の記載が不十分な場合、または Decree 20 が規定するフォーム No. 01 を提出しない場合
- フォーム No. 02 およびフォーム No. 03 が規定する移転価格文書に関する情報の記載が不十分な場合、または移転価格文書および比較可能性分析の根拠として用いられたデータや資料を提出しない場合
- 比較可能性分析や関連者間取引価格の申告において信頼性・実用性が低い情報を用いた場合、または違法もしくは無効な資料やデータに依拠した場合、または関連者間取引に適用した価格・利益率・利益配分割合の決定に用いた情報源が不明な場合
- 移転価格規則に違反する行為を行った場合

## セクション 8：今後の対応

Decree 20 は、OECD の BEPS 行動に沿って独立企業原則を関連者間取引に適用するための詳細な指針を示しており、既存の規則をより包括的なものにしている。コンプライアンスの観点からは、ベトナム税務当局に提出する情報の一部は納税者の手元に無いことが想定されるため、納税者は親会社と協力して、規定の期限内に相当量の情報を入手・作成しなければならない。

セクション 4 で述べたセーフハーバー規定に関しては、納税者は、新規則に基づきビジネスモデルの見直しが必要かを検討するとともに、移転価格コンプライアンス義務が免除されないかを確認すべきである。そのためには、例えば、

- 既存のビジネスモデルの再検討 - 新規則に基づいて何らかの変更は必要か？既存の事業構造に調整を加えることで税務の観点から何らかのメリットは得られないか？
- 関連者間契約の再検討および新規則に基づく修正
- グループ内役務提供の対価を受領する関連者の実態の再検討

- 義務免除要件の該当可能性の確認
- 新規則における関連者の特定
- 毎年度の移転価格コンプライアンスは期限内に完了しているか？

Decree 20 は 2017 年 5 月 1 日に発効するため、2017 年 3 月 31 日終了事業年度（法人税申告期限が 2017 年 6 月末）の納税者は、既存の規則に従えば良いものと考えられる。この点について、税務当局の確認が得られ次第、お知らせする。

\* \* \* \* \*



## 付録 – Decree 20 に添付されている各フォームの要約

### 1. フォーム No. 01 – 関連者との関係および関連者間取引についての情報

フォーム No. 01 は、Circular 156 における移転価格開示フォームをベースとしているものの、以下の情報を追加で記載することが求められている。

- **セクション I – 関連者の情報**：会社名、所在国、納税者番号および関連者の種類。
- **セクション II – 開示義務および移転価格文書の提出義務が免除される要件**：フォーム No. 01 のセクション III および IV における開示および移転価格文書の作成が免除されるかを記載する。
- **セクション III – 関連者間取引の開示**：既存の規則により開示が求められていた関連者間取引の情報に加えて、このセクションでは、列 12 において恒久的施設（Permanent Establishment：PE）に帰属する収益および費用を、列 13 において関連者間取引が APA の対象取引かを記載する。
- **セクション IV – 移転価格更正の判断に用いる業績**：このセクションは Decree 20 により新しく求められるようになったもので、納税者を所属する業界により以下の 3 つに分類している：(i) 製造業、貿易業、サービス業；(ii) 銀行業、貸金業；(iii) 証券業、資産運用業。どれに分類されるかにより、記載する項目が異なっている。また、関連者間取引による損益と非関連者間取引による損益を区分して記載すること、関連者間取引による損益については移転価格文書および APA に基づく数値であることが求められる。

### 2. フォーム No. 02 – ローカルレポートに必要な情報のリスト

- (i) 納税者についての一般的な情報：組織および経営のストラクチャーについての情報、事業活動および事業戦略についての詳細な情報、主要な競合先についての情報、等
- (ii) 重要な関連者間取引についての情報：取引の種類、取引の概要、関連者との関係、機能分析、移転価格算定方法、重要な前提条件、実施した比較可能性調整、関連者間契約のコピー、等
- (iii) 財務情報：納税者の申告対象年度の財務情報、比較可能性分析に用いた財務情報、損失を 3 年超計上している場合はその原因の説明、等

### 3. フォーム No. 03 – グループレポートに必要な情報のリスト

- (i) グループの組織ストラクチャー：資本関係、事業活動を行っているグループ構成会社の所在地、等
- (ii) グループの事業活動：営業収益を得る方法、売上高上位 5 位までおよびグループの売上高の 5% 超を占める製品・サービスのサプライチェーンの概要、それらの製品・サービスの主要な地理的市場についての情報、重要な役務提供契約の概要、等
- (iii) グループの無形資産：研究開発（R&D）施設の所在地、無形資産および重要な契約のリスト、等
- (iv) グループ内金融活動：グループの資金配分方法の概要、移転価格ポリシー、等
- (v) グループの業績および納税状況：申告対象年度の連結財務諸表、納税者と取引を行っている関連者が事業活動から得た利益に対する税額を決定するために適用した税率、締結した APA、等

### 4. フォーム No. 04 – 国別の利益情報の公表

- (i) 居住地国等毎の収入金額および納税額の配分および事業活動の概要：第三者からの収入額および関連者からの収入額、法人税の発生額および納付額、資本金の額、利益剰余金の額、従業員数、有形資産（現金および現金同等物を除く）の額、等
- (ii) 居住地国等毎のグループ構成会社のリスト

\* \* \* \* \*

不明な点がありましたら、ご連絡ください。



## Contacts

For more information, please contact:

**Thomas McClelland**

Tax Leader

+84 (8) 3910 0751

tmcclelland@deloitte.com

**Bui Ngoc Tuan**

Tax Partner

+84 (4) 6268 3568

tbui@deloitte.com

**Bui Tuan Minh**

Tax Partner

+84 (4) 6268 3568

mbui@deloitte.com

**Phan Vu Hoang**

Tax Partner

+84 (8) 3910 0751

hoangphan@deloitte.com

**Dion Thai Phuong**

Tax Partner

+84 (8) 3910 0751

dthai@deloitte.com

**Dinh Mai Hanh**

Tax Director

+84 (4) 6268 3568

handinh@deloitte.com

**Joy Mukherjee**

Tax Director

+84 (8) 3910 0751

joybmukherjee@deloitte.com

Website: [www.deloitte.com/vn](http://www.deloitte.com/vn)

Email: [deloittevietnam@deloitte.com](mailto:deloittevietnam@deloitte.com)

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively, the "Deloitte network") is, by means of this communication, rendering professional advice or services. No entity in the Deloitte network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see [www.deloitte.com/vn/about](http://www.deloitte.com/vn/about) to learn more about our global network of member firms.

Deloitte provides audit, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services to public and private clients spanning multiple industries. Deloitte serves four out of five Fortune Global 500® companies through a globally connected network of member firms in more than 150 countries and territories bringing world-class capabilities, insights, and high-quality service to address clients' most complex business challenges. To learn more about how Deloitte's approximately 245,000 professionals make an impact that matters, please connect with us on Facebook, LinkedIn, or Twitter.

## **About Deloitte Southeast Asia**

Deloitte Southeast Asia Ltd – a member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited comprising Deloitte practices operating in Brunei, Cambodia, Guam, Indonesia, Lao PDR, Malaysia, Myanmar, Philippines, Singapore, Thailand and Vietnam – was established to deliver measurable value to the particular demands of increasingly intra-regional and fast growing companies and enterprises.

Comprising over 290 partners and 7,400 professionals in 25 office locations, the subsidiaries and affiliates of Deloitte Southeast Asia Ltd combine their technical expertise and deep industry knowledge to deliver consistent high quality services to companies in the region.

All services are provided through the individual country practices, their subsidiaries and affiliates which are separate and independent legal entities.

## **About Deloitte Vietnam**

Deloitte Vietnam, a pioneer in the Advisory and Audit industry with over 25 years of experience in the Vietnam market, is part of the global Deloitte network, one of the Four largest professional services organisations in the world. Our clients are served by over approximately 800 located in our Hanoi and Ho Chi Minh City offices but also enjoy access to the full strength of our Deloitte Southeast Asia member firm with practices in Brunei, Cambodia, Guam, Indonesia, Lao PDR, Malaysia, Myanmar, Philippines, Singapore and Thailand. Through our extensive network, Deloitte Vietnam delivers value-added services in Tax, Financial Advisory, Risk Advisory, Audit and Professional Training Services to the private and public sectors across a wide range of industries.