



シンガポール移転価格文書化義務の 法制化とその影響

AGS Consulting Singapore Pte. Ltd.

柏村 光洋

1.はじめに

シンガポールにおける移転価格税制に関する近年の動向としては、2018年2月にシンガポール政府が所得税法において移転価格文書化規定を法制化 (INCOME TAX (TRANSFER PRICING DOCUMENTATION) RULES 2018) するとともに、シンガポール内国歳入庁 (Inland Revenue Authority of Singapore (以下、「IRAS」)) がシンガポール移転価格ガイドラインの改訂版 (第5版) を公表したことが挙げられます。

移転価格文書化は、従前から移転価格ガイドラインにおいて義務化されていたため、今回の法制化において抜本的な制度変更はないものの、独立企業間原則または移転価格文書規定を遵守しなかった場合におけるペナルティー制度の導入等により、納税者側では独立企業間原則や文書化への対応コストの発生が見込まれることから、日本企業においても今回の制改訂の内容を正確に把握しておくことが推奨されます。

2.制度及び改訂の概要

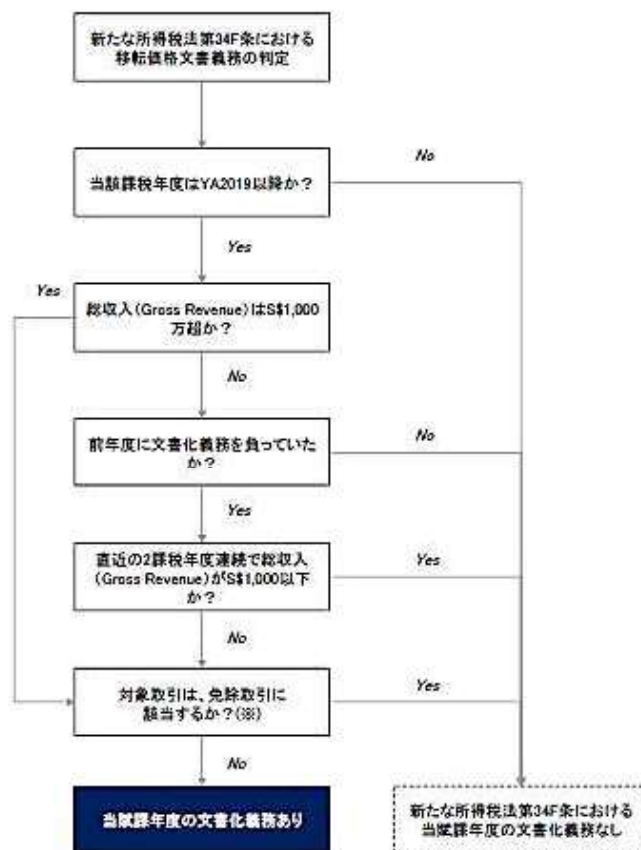
今回制改訂された項目の主な内容は、以下の通りです。

(1)移転価格文書化義務及び免除要件

今回、所得税法第34F条で法制化された移転価格文書化義務の判定フローは、右記の通りです。本制改訂により、同条で移転価格文書化義務が明文化されるとともに、免除要件についても正式に規定されたこととなります。

なお、当該文書化制度の主な内容は、以下の通りです。

- ・作成時期: 法人所得税申告期限まで
- ・提出時期: IRASの要請から30日以内
- ・保存期間: 5年間



※ 免除取引とは、関連者間取引が国内取引で、両当事者に同じ法人税率が適用されている場合や、単様な役務提供取引でコストプラス5%マークアップが適用されている場合、事前確認 (APA) 対象取引である場合など一定の場合がこれに該当します。

(2)加算税(Surcharge)及びペナルティー制度の導入

新たな所得税法第34F条において、YA2019以降の賦課年度に対し、独立企業間原則または移転価格文書義務化に違反した場合の罰則規定が新たに導入されました。

新たな罰則規定の概要は、以下の通りです。

①独立企業間原則に反しているとされた場合

対象となる事由	IRASが更正した結果、所得の増加、損金又は損失の減少があった場合
罰則(加算税)	所得の増加額の5%
納期限	加算税通知書の発行から1月以内
その他留意点	<ul style="list-style-type: none"> ▪更正に伴う法人所得税の追加納税額の有無に関わらず、増加所得の5%相当額を加算税として追加納付 ▪当該加算税は損金不算入

②移転価格文書義務化に反しているとされた場合

対象となる事由	<p>文書の不備など、以下に該当する場合</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 法人所得税の申告期限までに文書を作成していなかった場合 (b) 当該規則で求められる水準の文書を作成していなかった場合 (c) 文書を5年間保管していなかった場合 (d) IRASに要求されてから30日以内に文書を提出しなかった場合 (e) 虚偽又は誤解される文書を提出した場合
罰則(ペナルティー)	違反事由ごとに、S\$10,000以下の罰金
その他留意点	当該ペナルティーは損金不算入

(3)その他運用面でのガイドライン

移転価格文書は、原則として毎年見直されなければならないとしながらも、IRASは、納税者の負担を削減させるため過年度に作成された適切な移転価格文書が用意されている等一定の要件を満たす場合には、当該文書の活用を認める旨のガイドラインを公表しました。

当該文書に関する要件は、直近過去2賦課年度以内に作成された文書で以下の要件を満たすものとされています。

- ①検証対象取引に変更がない
- ②当該文書における国外関連者との取引である
- ③規定に基づくグループレベル及びエンティティーレベルの情報が当該文書に含まれている
- ④当該過去の文書に作成日が記載され、英語(若しくはIRASからの依頼に基づき英訳された)で作成された文書
- ⑤当該文書に記載された以下の情報に変更がない
 - その納税者と国外関連者との間での商業上および財務上の関係性
 - その納税者と国外関連者との間で設定された又は課された取引条件

- ・用いられた移転価格算定方法
- ・所得税法第34D条及び当該ガイドラインのセクション5に記載の独立企業間と取引での条件

3. 日本企業への影響

今回の制改訂による日本企業への影響が想定される点として、主に下記2つの項目が挙げられると推察されます。

(1)ペナルティー制度導入に伴う文書化対応コスト又は追加納税コストの増加

各国の税務当局は、OECDのBEPS行動計画を反映すべく国内法の制改定手続を進めており、今回のシンガポールにおける法制化およびガイドラインの改訂もその一環といえます。

従前からシンガポールは低税率国であること等を理由に、積極的に移転価格の対応を求められている状況ではない(すなわち、シンガポールでの移転価格課税リスクは少ない)と考える納税者も多いのではないかと推察されます。

しかしながら、今回の制改訂により、独立企業間原則に基づいていない又は求められている水準での文書化が達成されていない場合、課税所得の有無に関わらず追加納税が課されることになったことから、過年度の文書を見直す乃至は改めて文書を作成するためのコストや、実際に課された際の納税コストが発生してしまうことが推察されます。

(2)社内コンプライアンス体制の強化

今回新たに導入された加算税(サーチャージ)は、その更正に伴う追加の法人所得税が発生するか否かに関わらず、調整金額の5%に相当する加算税が課されることとなります。

そのため、これまで法人所得税の納税が発生していなかったシンガポール子会社についても、移転価格に関する更正があった場合には新たにペナルティーの追加納税が発生することとなります。

移転価格は、2社以上のグループ会社に関わって取引価格を決定するものであることから、現地におけるコンプライアンス強化や、親会社側でのガバナンス強化の観点からも、グループ間取引に関する決定権限の明確化や管理体制強化が求められます。

4. 移転価格に対する税務調査の特徴および実務上の対応

前述の通り、今回の改訂に伴って新たに対応が求められる日本企業が多く存在すると推察されますが、すぐさま移転価格調査での課税認定が極端に増えることは想定し難いと考えられます。

そもそも実地の税務調査事例が少ないシンガポールにおいて、移転価格の税務調査は通常の法人所得税やGSTの税務調査と比較して、①追徴税額や加算税等の金額的影響が大きく、②調査対応や更正後の相互協議手続等の手続に相当な時間・コスト・労力を要するため、今回の制改訂を受けて移転価格としての課税事例が急増することは想定し難いと考えられます。

ただし、IRASは今回の制改訂を踏まえて、近い将来、加算税等の賦課事例を一般に公表していくことで文書化対応を促進したい意図があると想定されることから、少なくとも移転価格文書の提出要請は増えていく傾向にあると推察されます。

5. 日本本社の税務関連事項

(1) シンガポール移転価格文書の共有

国外関連取引については、関連当事者の両所在地国における税務論点となることから、シンガポール子会社側で一方向的に独立企業間価格を決定した結果、日本本社側では本邦移転価格税制に照らして独立企業間原則に遵守していないとされることのないよう、日本本社とシンガポール子会社の双方で文書の内容を共有しながら互いの移転価格文書化をすすめることが重要になります。

(2) 移転価格税制以外の税務留意点

移転価格税制は、前述のとおり税務調査においても時間・コスト等がかかるため、日本の税務当局についても、更正に至るまでの負荷がより低い「国外関連者寄付金」としての課税認定のケースが多いのが実状です。否認を受ける代表的なケースとして、以下の例が散見されます。

① 出向者の給与負担金	シンガポール子会社等への出向者の給与の全部または一部を、合理的な理由なく日本本社が負担している場合(一定の格差補填金の負担除く)。 例えば、大まかに給与の半分を本社で負担している場合など、当該負担理由ないし割合に関して合理性がない場合
② 出張旅費関係	シンガポール子会社等都合で発生した日本本社の出張費用を、日本本社で負担している場合。 例えば、子会社における問題解決のため、本社スタッフが出張してサポートした場合の費用など
③ 本社での立替費用	システム利用料など、日本本社で一括して支払った後に、本来その便益を享受している各子会社に負担させるべき費用を、子会社へ請求していない又は請求額が少ない場合など

従って、今後も引き続き上記項目を中心とした国外関係者寄付金の取り扱いには留意することが推奨されます。

6. 最後に

今回の法制化及びガイドラインの改訂により、移転価格文書化義務およびそれを遵守させるための罰則規定の導入、さらには独立企業間原則実現のためのガイドラインの更なる具体化が行われたことは、外国企業の誘致が国営の根幹となっているシンガポールにおいても、IRASとして世界的な移転価格コンプライアンス強化の潮流に遵守する姿勢を示したといえます。

したがって、シンガポール移転価格税制は今後も法整備が進められていくと考えられることから、納税者においては、税務コンプライアンス強化と管理コスト低減のためにも、迅速かつ正確な制度理解と体制整備が求められると考えます。

AGS Consulting Singapore Pte. Ltd.

柏村 光洋

大手Big4税理士法人にて、主にM&Aにおける税務デューデリジェンスや組織再編の税務アドバイザリー業務、大手総合商社への出向を経験。その後、日系大手金融グループ税務室に入社し、国際税務マネージャーとしてグループ税務ポリシーの構築や移転価格等の国際税務業務に従事。AGSグループ入社後は移転価格を含む国際税務を中心に、日系企業に対する海外支援やシンガポール会計税務アドバイスなどの総合的なサービスを提供している。