

マレーシア移転価格税制の 最近の動向について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
別所 徹弥、茂木 裕晃

Ernst & Young Tax Consultants Sdn Bhd
Janice Wong, Bernice Tan

Contents

1. マレーシア移転価格税制の概要
2. 移転価格税制の適用範囲
3. 独立企業間価格の定義
4. 関連者の定義
5. 独立企業間価格算定方法
6. 税務調査の特徴
7. 相互協議の状況
8. 事前確認の状況
9. 文書化義務
10. 送金制限

はじめに

マレーシアは、東南アジア地域で最も経済発展が進んだ国であり、2009年のGDPとして約1,900億ドルを計上し、これはインドネシアに次ぐ数値となっている。マハティール政権による「ルック・イースト政策」の影響もあり、日本との経済交流が盛んであり、財務省の貿易統計によれば、1995年から2004年までの期間において、対マレーシアの輸出・輸入総額は全体の3%ほどで推移し、上位10位以内に位置づけられていた。現在でも重要な貿易相手国であることには変わりなく、電機産業をはじめ多くの日系企業がマレーシアで事業活動を行っている。

マレーシアでは租税回避防止規定である1967年所得税法（以下、「所得税法」という。）第140条を移転価格課税にも適用してきたが、執行手続を明確化するため、移転価格税制の規定を整備することが求められていた。マレーシア内国歳入庁（以下、「MIRB」という。）は、2003年7月にOECDの移転価格ガイドライン（以下、「OECD移転価格ガイドライン」という。）に準拠した移転価格ガイドライン（以下、「マレーシア移転価格ガイドライン」という。）を公表し、これによって移転価格税制の執行手続が明確化された。また、ガイドラインの根拠規定が所得税法第140A条として設けられ、2009年1月1日より施行されている。

1. マレーシア移転価格税制の概要

上述のように、現在のマレーシアの移転価格税制の根拠規定は、所得税法第140A条である。140A条は、MIRB長官(Director General)に対して、関連者間取引(有形・無形資産取引、役務提供取引、金融取引を含む。)について、独立企業間価格に基づいて課税を行う権限を与えている。

マレーシア移転価格ガイドラインは、移転価格税制の詳細を定めるものである。従来、マレーシアでは所得税法第140条が独立企業間価格の意味を定義していなかったため、その解釈はOECD移転価格ガイドラインに委ねられてきた。マレーシア移転価格ガイドラインは、①独立企業間価格の定義、②関連者の定義、③比較可能性の検討要素、④独立企業間価格算定方法、⑤グループ内役務提供取引の取扱い、⑥文書化等について規定を置いている。その内容は、OECDガイドラインに準拠しており大きな差異はない。

2. 移転価格税制の適用範囲

わが国の移転価格税制に関する多くの解説書では、国際間での所得移転を防止することを移転価格税制の目的として挙げているが、国内取引においても取引の一方の者が例えば優遇税制の適用を受ける場合等、価格操作によってグループ全体の課税額を減らすことが可能であり、このような租税回避に対する対抗策として移転価格税制を国内取引にも適用する国があり、マレーシアが含まれる。わが国の移転価格税制と異なり、マレーシア納税者とその国外関連者との間の取引(わが国の「国外関連取引」)だけでなく、マレーシア国内での関連者間取引も適用範囲に含まれるため、注意が必要である。

マレーシア移転価格ガイドラインの適用範囲は、マレーシアで課税を受ける(subject to tax in Malaysia)企業と国外に所在する(located overseas)企業間の取引に適用され、恒久的施設とその本店又は他の支店間の取引にも類推適用される(パラグラフ3.1、3.2)。つまり、関連者間取引のうち、国際間の取引に対して適用される規定振りになっている。マレーシア国内での関連者間取引への適用は条文上明らかでないが、実務上は国内取引についてもマレーシア移転価格ガイドラインの解釈が用いられている。マレーシア移転価格ガイドラインの根拠規定である所得税法第140A条は、国内外を問わず、関連者間の取引に対して適用されるのである。

3. 独立企業間価格の定義

マレーシア移転価格ガイドラインは、独立企業間価格とは「同一又は類似する条件で独立企業が関連者取引と同じ取引を行った場合において決定される価格」とであると定義している(パラグラフ4.1)。OECD移転価格ガイドラインと同等の規定振りとなっている。

4. 関連者の定義

関連者の定義について、マレーシア移転価格ガイドラインは、2つの企業(enterprises)のうち一方が直接又は間接的に他方の経営、支配又は資本参加を行う場合、及び同一の複数の者(persons)が両企業を直接又は間接的に経営、支配又は資本参加を行う場合に、これらの企業は関連者の関係にあるとしている(パラグラフ4.3.2)。

「支配」の定義は所得税法第139条に定められており、ある者(person)がある会社(company)の持分の過半数を所有する場合又は清算時の残余財産に対する過半数の請求権を有する場合において支配関係があるとしている。

また、所得税法第2条では以下の4つの条件のいずれかを満たす場合、それらの会社(company)は同一のグループに属し支配関係があるとしている。

- (1) 複数の会社間に親会社(holding company)・子会社(subsidiary)関係があること。
- (2) ある会社Aと他の会社Bが関連者であり、会社Bとこれとは別の会社Cが関連者であること(最初の会社Aと会社Cも関連者となる)。
- (3) 複数会社の50%超の持分が同一の複数の者(persons)によって保有されていること。
- (4) 複数の会社が上記(3)に該当する複数の会社のいずれかの関連者であること。

5. 独立企業間価格算定方法

マレーシア移転価格ガイドラインは、独立企業間価格算定方法を定める¹。その内容は、右の表のとおり、OECDガイドラインに定める方法と同等の内容であり、わが国の移転価格税制に定める方法とも類似している。相違点²としては、いわゆる「基本三法」(CUP法、RP法及びCP法)の優先適用が定められておらず、納税者は適切な方法を選択することができる点が挙げられる。基本三法は他の方法に先んじて適用することが望ましい(advised)とはされているものの、強制されるわけではない。

独立企業間価格算定方法の選定は、以下の観点から判断しなければならないとされている³。

- ▶ 比較対象となる独立企業間取引との間の比較可能性
- ▶ 独立企業間取引の観点からのデータの網羅性と正確性
- ▶ 前提条件の信頼性
- ▶ データが正確でないか、或いは前提条件が正しくない場合に要する調整の程度

上記の検討項目のうち、比較可能性については、各算定方法別に検討事項が明記されている。その内訳は右の表のとおりである⁴。各算定方法別に比較可能性の検討事項が明記されていることは、マレーシアの移転価格税制の大きな特徴であると言える。

独立企業間価格算定方法とその特徴

算定方法名	特徴
独立価格比準法(CUP法)	独立企業間取引における価格を直接参照する。
再販売価格基準法(RP法)	国外関連取引の買手の再販売価格から独立企業間取引における売上総利益を控除することで独立企業間価格を算定する。
原価基準法(CP法)	国外関連取引の売手の原価に独立企業間取引における売上総利益を加算することで独立企業間価格を算定する。
利益分割法(PS法)	国外関連取引に係る関連者の合算利益(通常は営業利益)を一定の基準で配分する。寄与度利益分割法と残余利益分割法が含まれる。
取引単位営業利益法(TNMM)	国外関連取引の売手又は買手の通常の営業利益を算定することで独立企業間価格を算定する。

各独立企業間価格算定方法に係る比較可能性の検討事項

算定方法名	要求される比較可能性の要素
独立企業間価格比準法(CUP法)	▶ 製品の物理的・質的特徴 ▶ 役務の内容及びその程度 ▶ 製品の製造段階 ▶ 製品の商標・デザイン等の特徴 ▶ 販売の規模(取引価格に影響がある場合) ▶ 販売が行われた時点(季節性や市場環境の変化の影響がある場合) ▶ 輸送費、包装費、マーケティング費、広告宣伝費、製品保証の有無 ▶ 販売市場の経済状況
再販売価格基準法(RP法)	▶ 機能及びリスク ▶ 使用される資産 ▶ 製品の類似性(CUP法ほど厳密ではない) ▶ 事業管理の方法 ▶ 製品の購入から販売までの時間 ▶ 独占販売権の有無 ▶ 会計方針
原価基準法(CP法)	▶ 機能及びリスク ▶ 契約条件 ▶ 市場環境 ▶ 製品の類似性(CUP法ほど厳密ではない) ▶ 事業戦略
利益分割法(PS法)	記載なし
取引単位営業利益法(TNMM)	記載なし

¹ パラグラフ7.1～7.6

² 但し、OECD移転価格ガイドラインは2010年7月に改正され、いわゆる「ベスト・メソッドルール」が導入された。わが国の移転価格税制での基本三法の優先適用も改正予定である。

³ パラグラフ7.2

⁴ パラグラフ7.3.3、7.4.3及び7.5.4

6. 税務調査の特徴

MIRBは、2004年より移転価格税務調査（専門の調査）を開始し、これを強化する方向にある。2009年での所得税法第140A条の導入を受け、MIRBは組織改正を実施し、移転価格税務調査の専門部署を設けた。移転価格税務調査での更正税額は10百万リンギッドから100百万リンギッド程度となっている⁵。

マレーシアの税務調査は、大きく①書類調査(desk audit)と②実地調査(field audit)に分けられる。書類調査は、MIRBの事務所内で実施され、税務申告書、帳簿データ、移転価格文書等の内容が調査される。納税者のインタビューが行われる場合もある。書類調査で十分でないと判断された場合には、実地調査が行われる。MIRBの調査官は調査対象となる企業を訪問するに当たり、事前に納税者に通知する。通知から実際の訪問までの猶予は数週間程度であることが多く、通知を受ける前に準備を行っておく必要がある。調査は、4人から6人程度の調査官により1週間程度実施され、最長で過去6年分の税務関係資料、その附属資料、契約書等について調査されるほか、関係部署に対するインタビューも実施される。以上のプロセスのイメージは、右の表のとおりである⁶。

MIRBは税務調査のターゲットを特に定めているわけではないが、一般的に以下の観点から調査対象を選定する傾向にある。なお、Ernst & Youngの過去の経験では、エレクトロニクス、直販会社、製薬、半導体、ゴム製品産業等が税務調査の対象となっている。

① 損益状況

- ▶ 同業他社と比べて継続的に利益率が低い。
- ▶ 何年もの間に亘り継続して損失を計上している。
- ▶ 年度によって損益が著しく変動している、

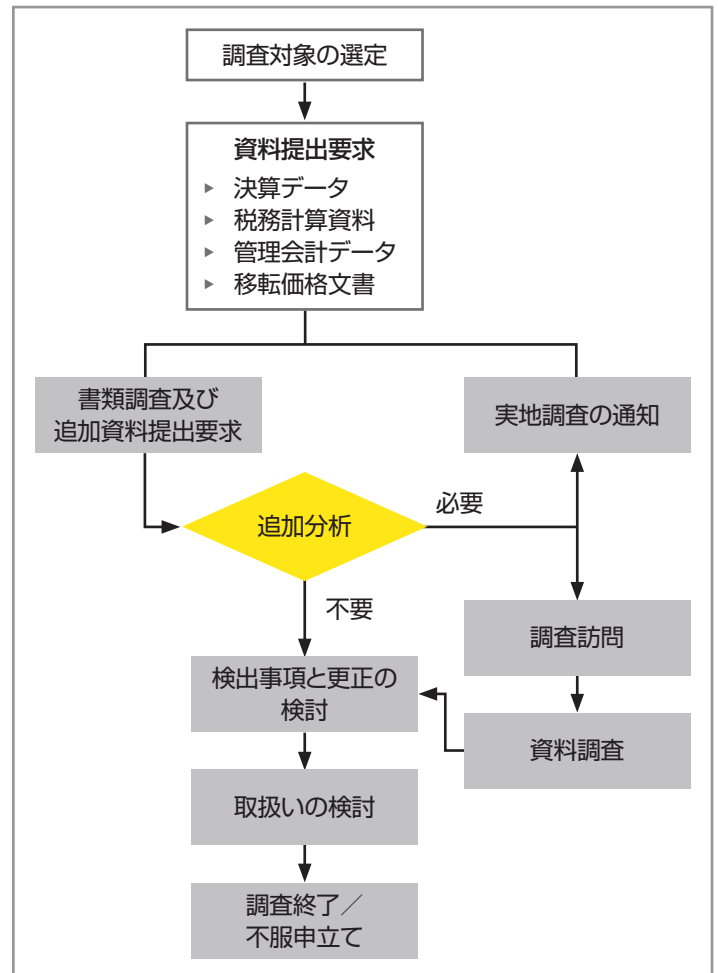
② 関連者間取引の金額

③ 移転価格文書の作成状況

④ 事業再編の有無

⑤ 低税率国(特にタックス・ヘイブン)との取引の有無

税務調査の手順概要



⁵ Mitchell J. Tropin, "Malaysia 2009 Budget Contains Transfer Pricing, APA Provisions", Transfer Pricing Report vol.17 No13, Tax Management Inc., p514

⁶ S.M. Thanneermalai, Jagdev Singh, Fung Mei Lin, Anushia Joan Soosaipillai, "Malaysia-Transfer Pricing", IBFD, p7

⑥ 他の政府機関からの提供情報

企業の損益は、事業活動の成否や市場動向により変動するものであり、MIRBとしても損益が悪化していることのみを以って所得移転があったと判断するわけではない。しかしながら、関連者間取引では取引価格の操作による所得移転が行われ易いことから、損益悪化の原因が移転価格の設定方法ではないことを説明できるよう準備する必要がある⁷。例えば、自然災害や事業所の閉鎖等の臨時的な損失により損益が悪化した場合に、その影響額と臨時損失がなかったとしたときの損益を説明できるようにしておくことである。なお、マレーシア法人を含むグループ全体で赤字を計上する場合（いわゆる「チャンネル・ロス」が発生するケース）、日本の親会社としてはグループの損失をマレーシア法人にも負担させたいと考えることがあろうが、MIRBがマレーシア法人の損失負担を認めるとは限らず、注意が必要である。

特に、グループの移転価格設定方針においてマレーシア法人に一定の利益を計上させると定めている場合、従来の移転価格設定方針に反して、マレーシア法人にも損失を負担させる価格設定に変更することは認められない可能性がある。

頻繁な事業再編も、租税回避目的で行われていると判断される可能性があり、税務調査のトリガーとなり易い。マレーシア法人が、例えば販売機能全般を果たし、そのリスクも負担する「フル・フレッジド・ディストリビューター」から、限定された機能を果たし、一部のリスクだけを負担する「コミッションエア」に再編される場合、独立企業原則では一般により多くの機能を果たし、多くのリスクを負担する者に対してより多くの所得を配分するため、マレーシア法人に配分される所得は組織再編により減少する場合がある。このような場合、納税者は、組織再編が租税回避を目的とするものではなく、経済合理性があることを説明する必要がある⁸。

⁷ Ong Ai Ling, Thanneermalai Somasundaram, "Recent Changes in the Malaysian Transfer Pricing Landscape", Transfer Pricing Report vol.19 No14, Tax Management Inc., p825

⁸ Ibid, p826

7. 相互協議の状況

マレーシアの国内法には相互協議に関する規定は定められていないが、日馬租税条約を含む各国との租税条約においては相互協議条項が定められており、租税条約に適合しない課税が行われた場合、納税者はその救済を求めることができる。相互協議の申立ては、課税処分を受けてから3年以内に財務省(Ministry of Finance)のTax Analyst Divisionに対して行う必要がある。相互協議の申立てに必要な提出書類は、現在の法令には規定がないが、アーンスト・アンド・ヤングの経験では、以下のものが要求されている。

- ▶ 相互協議申立ての背景及び二重課税の発生状況
- ▶ 相手国
- ▶ 二重課税の発生に関する納税者の意見
- ▶ 納税者の税務プロフィール
- ▶ 外国税務当局に提出した資料

相互協議の件数は公表されていないが、現時点では多いとは言えないようである⁹。しかしながら、上述のようにMIRBは移転価格課税を強化する傾向にあり、今後相互協議の申立てが増加するものと見込まれる。

8. 事前確認の状況

マレーシアの事前確認制度は、2007年に所得税法第138B条でAdvance Rulingが導入されたことに始まる。移転価格の事前確認もこのAdvance Rulingの一つとして処理されることとなった。当初は、いわゆる「ユニラテラルAPA」しか認められていなかったが、2009年1月1日からは所得税法第138C条が施行され、国外関連取引について「バイラテラルAPA」や「マルチラテラルAPA」も申請できることとなった。

マレーシアの事前確認制度は導入から日が浅く、申請件数は多いとは言えない。現時点では6件のユニラテラルAPAが申請されている状況である。しかしながら、事前確認制度は納税者に将来時点での関連者間取引に係る予測可能性を与える制度として各国で利用件数が増えており、MIRBによる移転価格課税が強化される傾向にあることから、今後は申請件数が増加するものと思われる。

事前確認の申出に必要な資料について、MIRBは公式なガイドラインを出していないが、ユニラテラルAPAの申出様式を公開している¹⁰。その書式の中で要求されている主な情報は、以下のとおりである。

- ▶ 社名、住所、納税番号
- ▶ 資本関係図、組織図、機能分析を含む事業状況に関する情報
- ▶ 事業内容、産業情報(産業、市場、競合に関する分析を含む。)、グループ全体の組織等に関する情報
- ▶ APAの対象取引とその内容
- ▶ 選定する独立企業間価格算定方法とその選定理由
- ▶ 申出内容をサポートする文書
- ▶ 重要な前提条件を含む事実に関する詳細情報
- ▶ その他関連情報

⁹ 2007年7月時点では、マレーシアが行った相互協議は1件であった。オマール・ラーマン、テレサ・ゴー、福島節子「マレーシア移転価格税制シンポジウム」『租税研究』第698号2007年、99頁参照。

¹⁰ MIRBの以下のwebsite参照。
http://www.hasil.org.my/pdf/pdfam/BorangAPA_1.pdf

9. 文書化義務

マレーシア移転価格ガイドラインは、移転価格文書化義務を規定している¹¹。納税者は、税務申告書と同時に移転価格文書を提出する義務はないが、MIRBからの要求時に提出することが求められている。移転価格文書を作成しない場合、それ自体にペナルティは課されないが、移転価格課税が行われた際に加算金が課される。加算金は実質的に更正所得金額の25%から45%までとなっている。納税者が移転価格文書を提示して独立企業間価格の算定方法についてMIRBに自主的に説明する場合、上記の加算金の率は以下の条件に応じて引き下げられる¹²。また、移転価格文書を作成しない場合、独立企業間価格算定に関する举证責任を納税者が負担することとなる。したがって、移転価格文書作成は不可欠である。

移転価格文書はマレー語又は英語で作成する必要がある。記載事項は、以下のとおりである¹³。

① 会社情報

- ▶ 資本関係図
- ▶ 組織図
- ▶ 機能の説明を含む事業状況

② 取引に関する情報

- ▶ 関連者間取引のサマリー、並びに関連者の名称及び住所
- ▶ 関連者間取引と類似する独立企業間取引のサマリー、又は類似する取引若しくは事業を行う独立企業から入手される情報
- ▶ 関連者間取引が行われた時期における経済状況
- ▶ 取引条件
- ▶ 過去7年間における価格設定方針
- ▶ 製造原価の内訳
- ▶ 製品のプライスリスト

③ 独立企業間価格の算定

- ▶ 選定した独立企業間価格算定方法及びその選定理由
- ▶ 機能分析
- ▶ 比較可能性分析の結果として独立企業間価格を一定の幅で算定した場合における、幅に関する情報、及び幅の中から特定の価格を選定した理由

また、所得税法第82条は上記移転価格文書とは別に、十分な記録(帳簿、請求書、証憑、領収書等を含む。)を7年間保存することを義務付けている。

移転価格文書化と更正時の加算金

区分	自主的に説明した時点	ペナルティ
自主的な説明	税務申告書提出から60日以内に提出	10%
	税務申告書提出から61日以上6ヵ月以内に提出	15.5%
	税務申告書提出から6ヵ月超1年以内に提出	20%
	税務申告書提出から1年超3年以内に提出	25%
	税務申告書提出から3年超の時点で提出	30%
	税務調査(実地調査)の通知があつてから実地調査が実施されるまでの間に自主的に提出	35%
調査での指摘	自主的に説明することなく税務調査で所得移転の指摘を受けた場合	45%

10. 送金制限

移転価格の管理において重要な留意事項が各国の送金制限である。国によっては、例えばロイヤルティ名目での送金が制限される。マレーシアでも2002年10月まではロイヤルティの送金制限があり、マレーシア国内の製造業者は海外の会社にロイヤルティの支払を行う際には当局の許可を得る必要があった。また、商号やノウハウ使用に係るロイヤルティは、マレーシア工業開発庁(the Malaysian Industrial Development Authority)のガイドラインに基づき、対象製品のネットセールの5%を超えることは許されないのが通常であった。このようなロイヤルティの送金制限は2002年10月を以って撤廃され、現在、送金制限はない。

¹¹ パラグラフ10.1

¹² MIRBは2009年1月に「Tax Audit Framework」を公表し、パラグラフ10でペナルティについて規定している。以下のURL参照。
http://www.hasil.org.my/pdf/pdfam/TaxAuditFramework112009_2.pdf

¹³ パラグラフ10.3

おわりに

以上、マレーシア移転価格税制の特徴や最近の改正点を見てきた。マレーシア移転価格税制はOECD移転価格ガイドラインに準拠しており、わが国に似ている点が多くある。しかしながら、マレーシアの移転価格税制は最近数年間で整備されたばかりであり、執行に関する情報も多いとは言えない。MIRBは移転価格課税を強化する方針を明確にしており、今度の動向が注目される。

Contact

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人

インターナショナル アンド トランザクション タックス サービス部

別所 徹弥	パートナー	+81 3 3506 3036	tetsuya.bessho@jp.ey.com
茂木 裕晃	マネージャー	+81 3 3506 2822	hiroaki.motegi@jp.ey.com

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。

* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要がございます。

本記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
コーポレート・コミュニケーション部 Tax.Marketing@jp.ey.com

Ernst & Young

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーサービスの分野における世界的なリーダーです。全世界の14万1千人の構成員は、共通のバリュー（価値観）に基づいて、品質において徹底した責任を果します。私どもは、クライアント、構成員、そして社会の可能性の実現に向けて、プラスの変化をもたらすよう支援します。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、www.ey.comにて紹介しています。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザリー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。詳しくは、www.eytax.jpにて紹介しています。

©2011 Ernst & Young Shinnihon Tax
All Rights Reserved.

EY TAX SCORE CC20111331-2

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はいしなひでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。