

IRAS e-tax Guide: 移転価格ガイドライン(第二版)

概要

2015年1月6日、シンガポール内国歳入庁(IRAS)は、移転価格ガイドラインの改訂版(2015年ガイドライン、又は新ガイドライン)を発表しました。102ページにわたるこのガイドラインは、IRASからこれまでに発表された通達(Circular)及びガイダンスを包含した内容となっています。2015年ガイドラインにおける特に重要なポイントは、IRASが納税者に対して移転価格同時文書の作成を要求している点です。

2006年にIRASから最初の移転価格ガイドライン(2006年ガイドライン)が公表され、その後以下の通達や法律の施行によりその内容が拡充されてきました。

- ▶ 事前確認(APA)申請に係るガイドライン(2008年)
- ▶ 移転価格コンサルテーション(2008年)
- ▶ 関連者間の金銭貸借及び役務提供取引に係るガイドライン(2009年)
- ▶ 独立企業間原則に則さない取引に関する新条項(所得税法34D)の施行(2009年)

また、2015年ガイドラインは、以下の3つの主要なセクションで構成されています。

- ▶ パート1: 移転価格の原理及び原則
- ▶ パート2: 移転価格の執行
- ▶ パート3: その他の問題



今回、改訂された2015年ガイドラインにおける重要なポイントとして、このガイドラインが、2010年度版OECD移転価格ガイドライン(OECDガイドライン)及びOECDの税源侵食と利益移転(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)に関する取組みに概ね準拠した内容になっている点が挙げられます。

以下において、シンガポールの2015年ガイドラインの3つの主要なセクションに関して、OECDガイドライン及びシンガポールの2006年ガイドラインと比較しながら説明します。

パート1: 移転価格の原理及び原則

2015年ガイドラインのパート1においては、独立企業間原則及びシンガポールにおける移転価格文書化の要件が記載されています。

移転価格の原則

独立企業間原則の適用に係るガイダンスについては、概ねOECDガイドラインにおける独立企業間原則の記載と整合した形でまとめられています。

2006年ガイドラインとの比較という点では、独立企業間原則の適用における3ステップからなるアプローチが追加されており、納税者には、当該アプローチの採用が推奨されています。

- ▶ ステップ1: 比較可能性分析の実施
- ▶ ステップ2: 最適な移転価格算定方法及び検証対象者の決定
- ▶ ステップ3: 独立企業間価格の決定

2015年ガイダンスにおいては、外部ベンチマーク分析及びその結果の適用に関しての特定の要件が盛り込まれています。

移転価格文書化

新ガイドラインにおける最も重要な改訂は、納税者に移転価格同時文書化が求められている点です。特に、IRASは、移転価格文書作成を義務付ける具体的な基準を設けており、一定の取引額基準値を超えた場合には、移転価格文書を作成することが求められます。

関連者間取引における取引額基準値は、以下のとおりです¹。

関連者間取引の種類	事業年度ごとの取引額基準値 (\$)
すべての関連者からの棚卸資産の購入	15m
すべての関連者への棚卸資産の販売	15m
すべての関連者への金銭の貸付け	15m
すべての関連者からの金銭の借入れ	15m
その他すべての関連者取引	1m / 取引種類ごと
<ul style="list-style-type: none"> ▶ 役務提供に係る収入 ▶ 役務提供に係る支払 ▶ ロイヤルティ収入 ▶ ロイヤルティ支払 ▶ 賃借収入 ▶ 賃借費用 など 	
取引額基準値の判定に際しては、関連者取引の種類ごとの合計値を使用します。例えば、複数の関連者に役務を提供していた場合には、すべての関連者からの役務提供に係る収入を合計します。	

IRASは、これらの取引額基準値の実務上の取扱方法について、具体的な例を示しています。

当該基準値を超えない場合でも、外国における移転価格文書化ルールの遵守を目的とした移転価格文書の必要性について、納税者自身が評価し、文書化の要否を決定することが期待されています。

また、上記の関連者間取引における取引額基準値に加えて、以下の場合には、移転価格文書の作成は要求されません。

- ▶ シンガポール国内における関連者間取引で、関連者に適用される法人税率が当該納税者と同様の場合(金銭貸借取引は除く)
- ▶ シンガポール国内における金銭貸借取引で、貸し手が金銭の貸借を業としていない場合
- ▶ ルーティーンサービスに対して、セーフハーバーのマークアップ率である5%を適用している場合
- ▶ 関連者間取引が、IRASとの事前確認(APA)の対象となっている場合(APA事案においては、年次報告書が引き続き求められる)

¹ 取引額基準値は、関連者とのクロスボーダー取引と国内取引の合計額になります。

新ガイドラインにおいて、IRASは、関連者間取引が行われる前又は取引が行われる時点で、取引価格(移転価格)を決定した際の根拠となる文書及び情報を保持することを「同時」と定義しています。IRASは、さらに説明を加えており、関連者間取引が行われた事業年度の納税申告書の提出時まで移転価格文書が作成されていることを、同時文書として認めることとしています。

IRASは、移転価格文書にその作成の日付を記載することを求めています。納税申告書の提出と同時に移転価格文書を提出することは要求されていませんが、IRASからの提出要請があった場合には、30日以内に提出することが求められています。

納税者は、機能分析又は移転価格分析に影響を与える大きな事業内容の変更があった場合には、移転価格文書を更新することを要求されています。その他の場合においても、IRASは、納税者に少なくとも3年に一度は移転価格文書を更新することを推奨しています。文書の更新にかかわらず、納税者は、関連者間取引について、適切な独立企業間価格であることを毎年検証するよう求められています。

なお、納税者から移転価格文書が提出されない場合、又は移転価格文書において、納税者が関連者間取引が独立企業間価格に基づいていることを立証できない場合には、以下の取扱いとなる可能性があります。

- ▶ IRASからの要請に応じた移転価格文書の提出が行えない場合には、記録保管の不備として、ペナルティが課される可能性があります
- ▶ IRASは、不適切な移転価格による過少申告とみなして、加算調整(課税)を行う可能性があります
- ▶ IRAS又は外国の課税当局における税務調査により、二重課税が生じた際の相互協議(MAP)におけるディスカッションにおいて、IRASは、納税者を支援しない可能性があります
- ▶ 移転価格文書を保持していない場合には、IRASは、事前確認(APA)申請を受け付けられない可能性があります
- ▶ 移転価格文書を保持していない場合には、IRASは、納税者の移転価格調整金を否認する可能性があります

なお、移転価格文書の内容に関しては、IRASは、以下の2段階のアプローチを導入しています。

- ▶ グループレベル(Group level)の移転価格文書
- ▶ 拠点レベル(Entity level)の移転価格文書

当該アプローチは、BEPSに対するOECDの取組み、特に行動13の「移転価格文書及び国別報告書(CBCR: country-by-country reporting)」のマスターファイル及びローカルファイルの考え方に整合したものとなっています。

IRASは、グループレベルの一定の情報については要求しているものの、現時点では、OECDから提案されている国別報告書(CBCR)の提出は要求していません。

パート2: 移転価格の執行

新ガイドラインのパート2においては、IRASの移転価格コンサルティングプログラム及び移転価格争訟の回避と解決に関する情報とガイダンスが記載されています。

IRASの移転価格コンサルティングプログラムにおいては、2006年ガイドラインと比較して、当該プログラムのプロセスを明確にしています。また、2008年に公表された移転価格に係る質問状のテンプレートは、IRASの調査官が移転価格コンサルティング又はリスク評価を行う際のスターティングポイントになる可能性もありましたが、新ガイドラインでは削除されました。

新ガイドラインにおいては、相互協議(MAP)及び事前確認(APA)を申請する際のプロセスに係る説明が追記されています。OECDガイドラインに基づき、別添(Annex)にはMAP及びAPAに係る雛形文書が記載されており、それぞれの手続きに関してより詳細に記載されています。しかしながら、2006年ガイドラインと同様に、新ガイドラインには、他の税務事項と同時にされる移転価格調査及び仲裁制度の手続きに関する議論については言及されていません。

パート3: その他の問題

新ガイドラインのパート3においては、移転価格調整金、関連者における役務提供取引、金銭貸借取引、及び恒久的施設への利益の帰属について記載されています。

移転価格調整金

IRASは、移転価格調整金に係るセクションを新たに設けました。これは、納税者が移転価格の結果の管理を容易にするために新設されたものであり、このような移転価格調整の実務上の取扱いを明確にしている課税当局は多くはありません。

なお、新ガイドラインでは、以下の4種類の移転価格調整の取扱いを説明しています。

- ▶ 年度末調整: 会計年度末における決算調整
 - ▶ 条件²に該当した場合には、IRASは、課税所得を増額及び減額することを認めています
 - ▶ 条件に該当しない場合は、課税所得を増額することはできませんが、減額することは認められていません
 - ▶ IRASは、年度末調整の実務上の手続きの例を示しています
- ▶ 補償調整: 事前確認 (APA) に関連した調整であり、APA合意書に基づき実施されます。IRASは、APAに係る相互協議の結果に基づき課税所得を増額又は減額します
- ▶ 自主的な遡及的調整: 過年度の移転価格に関して納税者が自主的に調整を加えます
 - ▶ IRASは、課税所得を増額及び減額することを認めています
 - ▶ 移転価格同時文書化が行われていない場合には、課税所得の増額は認められますが、減額は認められません
- ▶ 対応的調整: 課税当局から更正され、二重課税が生じた場合に係る調整
 - ▶ IRASは、相互協議 (MAP) の結果に基づき、課税所得を増額及び減額することを認めています
 - ▶ 対応的調整は、租税条約があり、納税者がその租税条約に基づき相互協議 (MAP) を行い、IRAS及び外国の課税当局が合意した場合に限り認められています

関連者間における金銭貸借及び役務提供取引

2009年の通達に加えて、IRASは関連者間の金銭貸借及び役務提供取引に関して追加的なガイダンスを示しました。

- ▶ 関連者間の金銭貸借に関しては、新ガイドラインにおいて重要性のある取引額を明確に示しています。また、以下の項目が含まれています
 - ▶ 国内の金銭貸借取引の独立企業間原則の適用
 - ▶ 独立価格比準法 (CUP法) の適用
 - ▶ 比較可能性の調整に係るガイダンス
 - ▶ CUP法が使用できない場合の独立企業間価格決定のための3ステップの方法

- ▶ 関連者間の役務提供取引に関しては、役務提供取引に適用される移転価格算定方法のフローチャートが示されています。この新しいフローチャートは、シンプルな作りになっており、以下の項目が追記されています
 - ▶ 最初のステップとして、役務提供の受益者の便益を証明するために、「便益テスト (benefits test)」を実施します (OECDガイドラインのコンセプトと同様)
 - ▶ 最初にパススルーコストの決定を行うという記載を削除し、当該項目を役務提供に係る独立企業間価格を決定するための3ステップの方法に含めています

重要な点として、パススルーコスト及びコストプーリングに関するガイダンスは、新ガイドラインに残されていることが挙げられます。

また、セーフハーバー (safe harbour) である5%のマークアップに係る記載は残されており、対象となるルーティーンサービスのリストにも変更はありません。今後、最近のOECDディスカッション・ドラフトの低付加価値役務 (low value-adding services)³ に対するマークアップ、つまり関連費用の2%から5%とする提案との関連性がどのように変わっていくのかについて、さらなるガイダンスが必要と考えられます。

恒久的施設への利益の帰属

新ガイドラインにおいては、以下の一定の条件に該当する場合には、恒久的施設へのさらなる利益の帰属は要求していません。

- ▶ 納税者が、国外関連者から機能・リスク・資産内容に応じた独立企業間価格での対価を収受している場合
- ▶ 国外関連者から納税者に支払われた対価の妥当性について、十分な移転価格文書を準備している場合
- ▶ 納税者によって実施される活動以外に、国外関連者がシンガポールにおいていかなる機能も有しておらず、いかなるリスクも負わず、またいかなる資産も使用していない場合

² 納税者は、適切な移転価格分析を実施し、独立企業間価格を記載した移転価格同時文書を保持する必要があります。両関連者が適切に決算調整を行う必要があります。また、当該調整は、税務申告書の提出前までに実施する必要があります。

³ 「BEPS行動10: 低付加価値サービスに関するOECD移転価格ガイドライン第7章の変更案」と題されたディスカッション・ドラフト

終わりに

新ガイドラインは、速やかに施行される予定です。2013年度の税務申告期限が既に経過しているため、新ガイドラインの適用初年度は、明記はされていないものの2014年度になるものと考えられています。しかしながら、それ以前の事業年度に関連するIRASからの質問においては、IRASは、納税者に価格設定の根拠として移転価格文書の提出を求めてくる可能性があります。

新ガイドラインが貴社の移転価格実務にどのような影響を及ぼすかについて、ディスカッションの機会をいただければ幸いです。ご遠慮なく弊社までご連絡ください。

メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、上記ニュースレター、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。

ニュースレター全般に関するご質問・ご意見等ございましたら、下記までお問い合わせください。

EY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

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

EYについて

EY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ーなどの分野における世界的なリーダーです。私たちの深い洞察と高品質なサービスは、世界中の資本市場や経済活動に信頼をもたらします。私たちはさまざまなステークホルダーの期待に応えるチームを率いるリーダーを生み出していきます。そうすることで、構成員、クライアント、そして地域社会のために、より良い世界の構築に貢献します。

EYとは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのグローバル・ネットワークであり、単体、もしくは複数のメンバーファームを指し、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、ey.com をご覧ください。

EY税理士法人について

EY税理士法人は、EYメンバーファームです。税務コンプライアンス、クロスボーダー取引、M&A、組織再編や移転価格などにおける豊富な実績を持つ税務の専門家集団です。グローバルネットワークを駆使して、各国税務機関や規則改正の最新動向を把握し、変化する企業のビジネスニーズに合わせて税務の最適化と税務リスクの低減を支援することで、より良い世界の構築に貢献します。詳しくは、www.eytax.jp をご覧ください。

© 2015 Ernst & Young Tax Co.

All Rights Reserved.

Japan Tax SCORE CC20150128

本書は、一般的な参考情報の提供のみを目的に作成されており、会計、税務及びその他の専門的なアドバイスをを行うものではありません。EY税理士法人及び他のEYメンバーファームは、皆様が本書を利用したことにより被ったいかなる損害についても、一切の責任を負いません。具体的なアドバイスが必要な場合は、個別に専門家にご相談ください。

www.eytax.jp