

シンガポール：『移転価格税制ガイドライン』

三菱東京UFJ銀行
アジア法人業務部

1. はじめに

2006年2月23日、IRAS (Inland Revenue Authority of Singapore :シンガポール国税局) が、シンガポール初の「移転価格税制ガイドライン」を発表しました。今回のレポートではその概要について纏めましたので、ご参考にいただければ幸いです。

2. 移転価格ガイドライン発表の背景

移転価格税制は、通常行われる取引の価格とは異なる価格をもって関連会社間の取引が行われた場合において、その取引の価格を独立した非関連者間で行われた価格に引き直して課税を行う制度です。企業活動の国際化の進展に伴い、海外の子会社や関連会社等との取引価格を操作することによる所得の海外移転及びグループ全体での節税の問題が国際課税の分野で重要になり、税務当局が企業所得を自国で確保しようとする目的から、各国で移転価格に関する税制が制定されてきました。

シンガポールでは移転価格に関する特定の法令は設けられていませんが、IRAS はシンガポール所得税法 (Singapore Income Tax Act (53条2A・3及び33条)) 及びシンガポールと各国間で締結された二重課税防止条約 (DTA :Double Taxation Agreements (通常 Section 7 (Business Profit) と Section 9 (Associated Enterprises))) における租税回避防止規定を根拠として、実態的には移転価格税制を運用しています。

シンガポール所得税法 53条2A 及び同条3では、非居住者と居住者が密接な関係にあり、非居住者が居住者に対して支配力もあり、支配力によって居住者の利益を適性利益より小さくしている場合、IRAS は非居住者に対して課税する代わりに、居住者に対して課税すると規定されています。同33条では、居住者・非居住者間における課税を変更・回避または減少させる取引に対して、IRAS はそれを修正して税額の再計算をする権限が与えられていると規定されています。

シンガポールは周辺諸国に比べて税率が低く、所得がシンガポールで計上されるケースが多いため、従来煩雑な文書化の必要性などによってビジネスコストを上げるようなガイドラインの作成は見送られて来ましたが、しかしながら、「海外事業を持つ多くのシンガポール企業が移転価格の概念を知らず、将来相手国で不利になる可能性があること」「シンガポールで事業を行っている多国籍企業が、シンガポールでタックス・インセンティブを受けており、母国の税務当局から調査を受けているケースがあること」さらに「近隣諸国（タイ・マレーシア等々）で移転価格税制に関する法律整備と運用強化が実施されていること」を受けて、今回のガイドライン発表の運びとなりました。従って、シンガポールにおける「移転価格税制ガイドライン」は、課税強化というよりはむしろ、納税者の合理的な価格設定と十全な文書保存による移転価格調整や二重課税のリスクの軽減が目的とされているようです。

3. 移転価格ガイドラインの概要

今回のガイドラインは、概ね OECD の移転価格ガイドラインの内容に沿った内容となっています。シンガポール納税者とその関連会社間で行われる全ての国内取引・クロスボーダー取引に関する「独立企業間価格の原則 (The Arm's Length Principle)」と「文書保存義務 (Documentation Requirement)」、さらに関連者がシンガポールと二重課税防止条約 (DTA) を締結した国に居住している場合に有効な二重課税の事前回避「Advance Pricing Arrangement (APA)」及び課税後の排除「Mutual Agreement Procedure (MAP)」のための相互協議申請手続きについて規定しています。移転価格ガイドラインの構成は以下のとおりとなっています。

移転価格ガイドラインの構成

- 1) 序文 (Introduction)
- 2) 範囲 (Scope)
- 3) 独立企業間価格の原則 (The Arm's Length Principle)
- 4) 文書化 (Documentation)
- 5) 相互協議 (Mutual Agreement Procedure : MAP)
- 6) 事前確認 (Advance Pricing Arrangements : APA)
- 7) 添付 A-F 独立企業間価格算定方法の例示
- 8) 添付 G 文書化に関するガイダンス

当ガイドラインは原則として、全ての関連者間取引（商品・サービス・無形資産等）の当

事者の一つがシンガポールで課税対象になる場合に適用されます（但し某会計事務所によりますと、シンガポールでは、今のところ実体面では、関連会社間のローン金利は取引の対象に含まれていませんが、将来的に含まれる可能性もあるとのこと）。関連者とは、二つの法人のうちどちらか一方が直接的または間接的に片方を支配している、またはされている場合、二つの法人が直接または間接的に共通の法人の支配下にある場合、を意味します。従って、関連者には関連会社や、同一企業でも別の課税主体である恒久的施設も含まれます。但しガイドラインでは、持株比率の基準等については特に明記されていません。

関連者間取引が独立企業間価格の原則に従っておらず、利益と納税額が過少計上されていた場合、税務当局により設定価格が更正されます。一カ国だけでの更正の場合は、もう一方の税務当局が対応的調整を行わない限り、関連者間取引から生じる全体の課税所得が増加することになり、結果として二重課税が生じます。DTA が、双方の関連者の居住国間で締結されている場合、納税者は MAP の申請が可能です。最終的に双方の税務当局同士が独立企業間価格が設定されていることを承認すれば、二重課税は排除されます。これに対し、税務当局と特定の関連者との特定期間の取引における独立企業間価格について事前に取決めをする手続きが APA となります。

4. 独立企業間価格の原則 (The Arm's Length Principle)

独立企業間価格とは、グループ会社間の恣意的な取引価格との対比において、独立した企業間（非関連者）での取引価格となります。独立企業間価格の原則は多くの国で採用されているため、この国際的な規定を採用・遵守することで、納税者と税務当局は関連者間取引に対する共通の認識を持ち、結果的に「移転価格調整・移転価格に関する争論・二重課税の可能性」が減少することになると考えられています。

独立企業間価格の原則の適用にあたり、ガイドラインでは以下の 3 ステップのアプローチが推奨されています。

- ステップ 1： 比較可能性分析
- ステップ 2： 適切な移転価格算定方法と検証対象企業の選定
- ステップ 3： 独立企業間価格の決定

ステップ 1： 比較可能性分析

まず初めに、独立企業間価格の原則の適用については、比較可能な非関連者間取引の存在を見つけることが必要となります。この非関連者間取引をベンチマークとして、関連者間の取引との類似点や相違点が移転価格に与える影響を分析します（比較可能性分析）。比較可能性に影響を与える要因としては、「商品・サービス・無形資産の特徴」、「役割・潜在リスク・使用される資産の分析」及び「営業的経済的環境（例：初期段階または成長段階）の考察」等があり、ベンチマークとなる非関連者間取引は、経済的特徴が十分に類似しており、相違点がある場合は、それが価格や利益に与える影響が少なく、合理的な調整が可能なことが必要となります。

ステップ2：適切な移転価格算定方法と検証対象企業の選定

「比較可能性分析」の結果を基に、最も適切な移転価格算定方法を選択します。ガイドラインでは、5つの移転価格算定方法を2つのグループ（価格を導き出す方法 利益を分割する方法）に分け、状況に応じてベストなものを適用するように推奨しています。

価格を導き出す方法 Traditional Transaction Method（基本三法）		
1	独立価格批准法 (CUP) Comparable Uncontrolled Price Method	同様の商品について同様の状況下において非関連者間で行われた取引価格に基づき、関連者間の適正な移転価格を検証する方法
2	再販売価格基準法 (RP) Resale Price Method	関連者から購入した商品を非関連者へ再販売する場合に適用。非関連者への再販売価格から通常のマージンの額を控除した額によって、関連者間の適正な移転価格を検証する方法
3	原価基準法 (CP) Cost Plus Method	製造等の原価にマージンを加算した額によって、関連者間の適正な移転価格を検証する方法
利益を分割する方法 Transactional Profit Method（取引単位利益法）		
4	利益分割法 (PS) Profit Split Method	取引が高度に相互関連しており、切り離した評価をすることが非常に困難な場合及び特有の無形資産の存在が正確な比較を困難にしている場合に、適正な移転価格を検証する方法
5	取引単位営業利益法 (TNMM) Transactional Net Margin Method	同様の事業活動を行う非関連者の利益水準指標（費用・売上・資産等）を用いて、適正な移転価格を検証する方法

(1) Traditional Transaction Method（基本三法）

- 独立価格批准法（CUP：Comparable Uncontrolled Price Method）

同様の商品について同様の状況下において非関連者間で行われた取引価格に基づき、関連者間の適正な移転価格を検証する方法です。精度の高い比較が可能な場合、直接的で説得力のある証拠となるので、最も推奨される方法です。

(例) 関連者間取引価格	80	
非関連者間取引価格	100	
適正な関連者取引価格	80	100

➤ 再販売価格基準法 (RP : Resale Price Method)

関連者から購入した商品を非関連者へ再販売する場合に適用されます。非関連者への再销售价格から通常のマージンの額を控除した額によって、関連者間の適正な移転価格を検証する方法です。商品の類似性が高い方がより精度の高い結果が得られますが、マージンは再販者の果たす役割・潜在リスク・使用される資産に見合う対価であるため、商品の類似性がなくても商品以外が全て比較可能な状況にある場合、独立価格批准法 (CUP) を用いるより精度の高い比較が可能となる場合もあり、推奨される方法です。再販者が複雑な加工や無形資産の創出・維持などの付加価値を加える場合は適用が難しいとされています。比較可能な再销售价格マージンは、以下のいずれかの方法で算定されます。

- 同じ再販者が比較可能な非関連者との取引から得るマージン(内部批准取引)
- 外部再販者が比較可能な非関連者との取引から得るマージン(外部批准取引)

(例) 関連者間取引価格	80	
非関連者への再销售价格	120	(そのうちマージン 20)
適正な関連者取引価格	80	100 (120 - 20)

➤ 原価基準法 (CP : Cost Plus Method)

製造等の原価にマージンを加算した額によって、関連者間の適正な移転価格を検証する方法です。半製品の加工取引やサービスの提供が関連者間でなされる場合に最も有効となります。直接費 (原材料等) 間接費 (減価償却費・期間配分される修繕費・保守費等) 営業費用 (営業費・管理費等) との比較可能性があることが重要となります。比較可能なマージンは、以下のいずれかの方法で算定されま

- 同じ供給者が比較可能な非関連者との取引から得るマージン(内部批准取引)
- 外部供給者が比較可能な非関連者との取引から得るマージン(外部批准取引)

(例) 対関連者マージン	100%	
対非関連者マージン	80%	
適正な対関連者マージン	100	80%

(2) Transactional Profit Method (取引単位利益法)

対非関連者取引から生じた利益と対関連者取引から生じた利益を比較する方法です。

➤ 利益分割法 (PS : Profit Split Method)

利益分割法は、取引が高度に相互関連しており、切り離した評価をすることが非常に困難な場合及び特有の無形資産の存在が正確な比較を困難にしている場合に有効となります。以下の2ステップで評価します。

1. 「分割されるべき利益」の特定

取引により生じた総利益(通常は営業利益(総利益 - 費用))または、受益者を特定するのが困難な残余利益(通常は高付加価値で特有の無形資産に関連)が、「分割されるべき利益」となります。

2. 独立した市場データを参考に、取引に寄与した程度(果たした役割・使用された資産・引き受けたリスク)に応じて利益を分割します。以下の2つの方法を用いて計算します。

- The Residual Analysis Approach (残余利益分割法)

総利益を2つの取引段階で分割します。第一段階では、独立した市場データを参考に、特定可能な役割に関する所得(製造・販売・サービス等)について双方に基礎利益が割り当てられます。第二段階で、非関連者間取引ではどのように分割されるかということを考慮した上で、残りの双方の無形資産(創造力等)によってもたらされた利益を分割します。

- The Contribution Analysis Approach (貢献利益分割法)

総利益を取引に寄与した程度に応じて分割する前に基礎利益を分割せず、

一括で按分します。

利益を全て取引に寄与した程度から数値化することは非常に困難なことから、利益分割法が用いられる場合、The Residual Analysis Approach の選択が推奨されています。

➤ 取引単位営業利益法 (TNMM : Transactional Net Margin Method)

同様の事業活動を行う非関連者の利益水準指標 (費用・売上・資産等) を用いて、適正な移転価格を検証する方法です。「再販売価格基準法 (Resale Price Method) 」並びに「原価基準法 (Cost Plus Method) 」と似ていますが、重要な相違点は TNMM は営業利益に着眼するのに対して、その他のアプローチは、粗利益に着眼することです。このアプローチの弱点は、営業利益は様々な直接的・間接的・または関係ない要因によって影響を受けやすく (例：工場・機械の効率性、マネジメントの能力、競争的地位等) 正確で信頼できる調整がなされない場合、独立企業間価格の設定は困難であると考えられています。

IRAS は、独立企業間価格の原則の適用を支持していますが、比較対象となる独立企業間価格情報の入手や分析が困難な場合もあり、その適用は常に容易では無いことに理解を示しており、相談に応じています。ガイドラインでは、入手可能な正確なデータに基づき最も信頼できる独立企業間価格が設定されれば、算定方法について特に優劣は定めておらず、さらに十分な証拠と資料をもって独立企業間価格を設定する場合、上述の方法を修正して適用しても、それ以外の方法を使用しても良いとされています。

利益分割法を除く移転価格算定方法においては、どの企業を検証対象として移転価格分析を行うかを決定する必要があります。ガイドラインでは、シンプルな機能と業務形態の企業を検証対象企業として選定するよう推奨されています。

ステップ 3 : 独立企業間価格の決定

最も適切な移転価格算定方法が決定次第、非関連者間取引に関するデータに対して当該方法を適用し、独立企業間価格を設定します。特定の販売価格・マージンは特定のレンジでも良いとされており、例として四分位範囲法 (データを大きい順に並べ、データ数が均等となるように四等分した上で、第一四分位値 (Q1) と第三四分位置 (Q3) の間を「幅」として採用する方法。この場合、「幅」の中には全体の 50% のデータが含まれることになる) が挙げられています。

5 . 文書化 (Documentation)

他の多くの国と異なり、シンガポールでは十分な文書化がなくてもペナルティを払う必要はありません。但し、税務当局の調査の際に適切な移転価格の設定の根拠を説明できるよう、コストパフォーマンスを考慮した上で、十分な文書を保存しておく必要があります。納税申告の際に文書化は不要ですが、後に提出を要求される場合があります。所得税法 67 条では、会計記録の保存年数は「5 年」と規定されていますが、移転価格調査の対象となる可能性がある限り、関連文書を保存しておくことが賢明と考えられます。望ましい文書化の例は添付資料のとおりですが、個別企業がその状況に応じて必要な文書化を行う必要があります。

6 . 相互協議 (Mutual Agreement Procedure : MAP)

シンガポールは現在、50 カ国以上との間で租税条約を締結しており、それぞれの租税条約で二重課税解決のための MAP に関する規定が設けられています。IRAS は、納税者が必要条件を満たしている場合（租税条約の期限内（3 年）に申請すること、二重課税の発生がほぼ確実であること、十分な文書化等により納税者が全面的な協力をすること）、申請を受理し、二国間の税務当局が、納税者の二重課税に関して協議・調整をします。納税者が結果に納得しない場合は、裁判等、他の手段に訴えることとなります。ガイドラインでは、手続きの詳細が記載されています。

7 . 事前確認 (Advance Pricing Arrangements: APA)

事前確認制度は、取引開始前に特定の期間の特定の関連者間取引について、関連税務当局から移転価格についての合意を得る手段です。多くの場合、申請から 3-5 年間または過去 1-2 年間分について APA を申請するケースが多いようです。ガイドラインでは、手続きの詳細が記載されています。

以上

(アジア法人業務部 小林裕子)

E-mail: kobayashi@sg.mufg.jp

TEL: (シンガポール)65-62311793

本レポートは IRAS ガイドライン等の信頼できる資料を基に作成しておりますが、弊行が内容の完全性を保証するものではありません。お取引の詳細については、貴社顧問会計事務所等にお問い合わせいただくようお願い申し上げます。

【 補足 】

移転価格についての IRAS 窓口

International Tax Branch
Tax Policy and International Tax Division
Inland Revenue Authority of Singapore
55 Newton Road, Revenue House
Singapore 307987
Fax: 65 6351 2131
Email: international_tax@iras.gov.sg

参考資料

- IRAS Circular : Transfer Price Guidelines
(<http://www.iras.gov.sg/ESVPortal/resources/transferpricingcircular.pdf>)
- シンガポール移転価格ガイドライン解説 (Deloitte & Touche)
- 2006 年バジェットセミナー 移転価格税制 (Ernst & Young)

添付資料

「文書化の例」次ページをご覧ください。

文書化の例

Annex G Guidance on Documentation Requirements

Details on what should be documented includes the following:

(a) General Information on the Group

- (i) Details on worldwide organisational structure, showing the location and ownership linkages amongst all related parties;
- (ii) Information on the group's line of business, industry dynamics, market, regulatory and economic conditions in which the group operate;
- (iii) The group's business models and strategies (past, present and future);
- (iv) Brief information on the principal business activities and functions of each party in the group;
- (v) Brief information on the business relationships (services provided, goods sold, intangible use, etc.) amongst all related parties; and
- (vi) Consolidated financial statements of the group.

(b) Information on each Related Party in Singapore ("Singapore Entity")

- (i) General information such as company registration number, address, etc.;
- (ii) Detailed information on the entity's line of business, industry dynamics, market, regulatory and economic conditions in which the entity operate;
- (iii) Detailed information on the entity's business models and strategies (past, present and future);
- (iv) Detailed information on the entity's functions, risks and assets employed; and
- (v) Financial statements including detailed profit & loss statements.

(c) Details on Transactions between Singapore Entity and all Related Parties

- (i) Detailed information on all transactions with related parties;
- (ii) Contracts or agreements (if any) to show the terms of the transactions; and
- (iii) Segmented financial accounts with respect to the transactions, including explanations on the assumptions (if any) used to derive the segmented information.

(d) Transfer Pricing Analysis

- (i) The choice of the tested party and reasons supporting the choice;
- (ii) Details on comparables and the screening criteria for choosing the comparables;

- (iii) Comparability analysis of the related party transactions and the comparables;
- (iv) Details of (and reasons for) the adjustments deemed necessary to be made to achieve comparability;
- (v) The transfer pricing method chosen and substantiate why the method is most appropriate;
- (vi) The determination of the arm's length price/margin, showing the detailed computation and explanation of any assumption made; and
- (vii) If an arm's length range is determined, furnish details/reasons to support the determination and use of the range.