

## シンガポールが移転価格 文書規定を法令化及び 移転価格ガイドラインを改定

### EY税理士法人アラートライブラリー

EY税理士法人が発行したすべてアラートは、下記サイトからご覧になれます。

<https://www.eytax.jp/tax-library/newsletters/index.html>

### エグゼクティブ・サマリー

2018年2月22日、シンガポール政府は、シンガポール所得税法に基づく、「2018年所得税(移転価格文書)規則」(以下、「TPD規則」)を公表しました。TPD規則は、2018年2月23日から発効されることになり2019賦課年度(Year of Assessment、以下、「YA 2019」)から適用されます<sup>1</sup>。

上記のTPD規則に加え、2018年2月23日、シンガポール内国歳入庁(Inland Revenue Authority of Singapore、以下、「IRAS」)は、シンガポール移転価格ガイドライン-第5版(以下、「2018年シンガポール移転価格ガイドライン」)を公表しました。今回のガイドライン改定により、TPD規則が移転価格ガイドラインに組み込まれたほか、詳細な説明及び例示が加えられました。また、2018年シンガポール移転価格ガイドラインでは、比較可能性分析及び取引単位利益分割法(Transactional profit split method、以下「PSM」)に係るガイダンスが明記されています。

本タックスアラートでは、TPD規則及び2018年シンガポール移転価格ガイドラインの要点を解説致します。

1. 「賦課年度(Year of Assessment)」とは、税務当局に納めるべき税額が納税者に賦課される年度のことを示します。納税者の賦課年度に係る基準期間(課税対象期間)とは、その賦課年度の前暦に終了する年度をいいます。例えば、2019賦課年度(YA2019)は、3月末決算の場合は2018年3月31日決算期、12月末決算の場合は2018年12月31日決算期が該当します。

## TPD規則及び2018年シンガポール移転価格ガイドラインの要点

### 所得税法第34F条に基づく移転価格文書義務化の要件

所得税法第34F条に基づき、以下のいずれかの要件に該当する納税者は、移転価格文書の作成が求められます。

- ▶ 課税対象年度における納税者の総収入(取引又は事業から稼得した収入)が1,000万シンガポールドル(約760万米ドル)を超えており、移転価格文書の免除規定に該当しない場合
- ▶ 前課税対象年度に移転価格文書の作成義務があり、当課税対象年度において移転価格文書の免除規定に該当しない場合<sup>2</sup>

TPD規則は、移転価格文書の記載要件などの詳細を定めることで上記要件を補完しているほか、所得税法第34F条を参照することにより、移転価格文書作成が免除される具体的な状況をまとめてあります。

### シンガポールに所在する恒久的施設(PE)の関連者

従前の移転価格ガイドラインにおいても、独立企業間原則の考え方はPEにも適用されていましたが、2018年シンガポール移転価格ガイドラインでは、非居住者がPEを通じてシンガポールで事業を行う場合は、利益の帰属先を決定する上で、シンガポールのPE及び非居住者のPEを区別して取り扱うことを明確にしています。

### 比較可能性分析の実施に関する追加ガイダンス

2018年シンガポール移転価格ガイドラインでは、比較可能性分析の実施に関するガイダンスが改定されました。当該ガイダンスは、2017年7月に公表された経済協力開発機構(以下、「OECD」)の移転価格ガイドライン(以下、「2017年OECD移転価格ガイドライン」)に基づいた内容になっており、税源浸食と利益移転(以下、「BEPS」)プロジェクトの行動8から行動10の報告内容にも準拠しています。

### 関連者間取引に係る契約書の重要性

IRASは、比較可能性分析の実施に加え、契約条件の真の実体に基づく関連者間取引に係る契約書の重要性を2018年シンガポール移転価格ガイドラインの中で強調しています。したがって、納税者は、関連者取引に係る契約書がない場合は早急に整備する必要があります。また、既存の契約書がある場合は見

直し及び修正を加え、関連者が果たす機能、負担するリスク、及び使用する資産などを契約書に適切に反映させることが重要になります。

### 取引単位利益分割法(PSM)に関する追加ガイダンス

2018年シンガポール移転価格ガイドラインは、2017年OECD移転価格ガイドラインに定められているPSMに関するガイダンス<sup>3</sup>を踏まえた内容になっています。PSMの採用理由についての基本的な考え方は同じですが、PSMを適用する際の条件などが追加されています。

また、IRASは、ガイダンスの中で比較可能性が不足しているという理由のみでは、PSMを用いる理由として十分ではないことを明らかにしています。そのような理由でPSMが用いられた場合、独立企業間価格ではない結果に繋がる可能性を指摘しています。

### IRASによる独立企業間価格の調整

IRASは、2018年シンガポール移転価格ガイドラインにおいて、移転価格調整を行う場合の条件などに係るガイダンスを具体例と共に追加しています。

IRASが移転価格調整のトリガーとして挙げている主な項目は、利益が過小又は控除が過大に計上されている場合になりますが、損失が過大に計上されている場合においても同様に移転価格調整のトリガーになるとされています。

類似の状況下において、関連者間で締結する商業的又は財務的な関係と非関連者間で締結すると考えられる商業的又は財務的な関係が大きく異なる場合は、IRASは、非関連者間の商業上又は財務上の関係に基づき、実際の関連者間取引に係る独立企業間価格を決定することを強調しております。

さらに、以下のいずれかの例外的な状況に該当する場合、IRASは、実際の関連者間取引を却下又は代替取引に置き換えることとしています。

- ▶ 類似する状況において非関連者間であれば加味されると考えられる経済的な合理性が欠けている取決めが存在する取引
- ▶ それぞれの独立した取引当事者の観点及び現実的に選択できるオプションを考慮した価格決定を経ない取引

上記の内容を鑑みると、納税者はこれまでに作成した移転価格文書を改めて確認し、適用している移転価格ポリシー及び実務ベースで正当性を主張できるように万全な内容にすることがよ

2. 本課税対象年度における総収入が1,000万シンガポールドルを超えない場合においても、当該要件に該当する場合は移転価格文書の作成が求められる点は注意が必要です。

り重要になります。また、関連者間取引の経済的合理性も評価し、文書化しておくことが推奨されます。

## 移転価格文書の変更

IRASは、納税者が2019賦課年度(YA2019)以前の年度について、既に作成した移転価格文書を整備してある場合、2018年シンガポール移転価格ガイドライン又は移転価格ガイドライン第4版(以下、「2017年シンガポール移転価格ガイドライン」)に定められているグループレベル(Group level)及び拠点レベル(Entity level)の情報を活用できるとしています。

IRASは、従前のガイドラインからの移行、及び2019賦課年度(YA2019)から導入される新しい規定への対応ができる十分な時間を納税者に与えています。

IRASは、納税者が他の国の規定を遵守するために同様の移転価格文書(例えばOECDに準拠したマスターファイル及びローカルファイル)を作成していること、また当該資料がシンガポール移転価格文書の一部になる可能性があることを認識しているため、シンガポールにおいても他の国と同様に、「グループレベルの文書」、「拠点レベルの文書」、「国別報告書」の3層構造を導入しています。しかし、シンガポール移転価格文書がシンガポールの要件を遵守しているとみなされるためには、TPD規則の別表2に記載されるすべての要件に沿った内容である必要があります。なお、2017年OECD移転価格ガイドラインと比べて2018年シンガポール移転価格ガイドラインに記載されている特有の移転価格文書要件がある点には注意が必要になります。

## 加算税(Surcharge)及び罰則

納税者が独立企業間原則又は移転価格文書規定を遵守しなかった場合に科せられる新しい加算税(Surcharge)及び罰則制度が、2019賦課年度(YA2019)から施行されます。

納税者の関連者間取引が独立企業間原則に基づいて設定されておらず、IRASが移転価格調整が必要であると判断した場合には、移転価格調整に対して5%の加算税(Surcharge)が科せられます。当該加算税(Surcharge)は、移転価格調整による納税額が増えるか否かにかかわらず科せられます。ただし、納税者がIRASの見解を受け入れられない場合には、移転価格調整及びそれに伴う加算税(Surcharge)について異議を申し立てることができます。

また、上記の加算税(Surcharge)に加え、移転価格文書の不備などのコンプライアンス違反とみなされた場合には、10,000シンガポールドル(約7,600米ドル)以下の罰金が科せられます。

当該加算税(Surcharge)及び罰金はいずれも損金算入することはできません。

## 過年度の移転価格文書の活用に関するガイダンス

IRASは、移転価格文書を毎年見直しを行い、更新することを納税者に求めています。ただし、IRASは、コンプライアンス上の納税者の負担を考慮し、過年度に作成した移転価格文書(当該移転価格文書の対象となる年度の直前の賦課2年度、例えば、2019賦課年度(YA2019)に関しては、2017賦課年度及び2018賦課年度の2年)を活用することを納税者に認めています。

「過年度の適格文書(qualifying past documentation)」とみなされるためには、TPD規則に記載されている要件を満たしている必要があります。

## 影響

TPD規則の遵守を怠った場合には、罰則が科される可能性があるため、納税者は移転価格文書を作成するにあたり、TPD規則及びシンガポール特有の移転価格文書要件を考慮する必要があります。

納税者は、移転価格文書の作成を免除されている場合においても、移転価格調整に係る加算税(Surcharge)の適用対象となるため、所得税法第34D条に基づく独立企業間原則を遵守するよう関連者間取引を確認することが推奨されます。

