

IRAS が「e-Tax Guide: 移転価格ガイドライン(第三版)」を公表

概要

2016年1月4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(2016年ガイドライン、又は新ガイドライン)を発表しました。2015年1月6日に発表された移転価格ガイドライン(第二版)(2015年ガイドライン)からの変更点の多くは表面的なものです。原価基準法に関するガイダンスの強化に加え、相互協議(MAP)及び事前確認(APA)プログラムの重要な変更点も含まれています。

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(circular)や法律の施行によりその内容が拡充されてきました。

- ▶ 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に係るガイドライン(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)
- ▶ IRASが移転価格に関連して示した通達とガイドラインをすべて統合すると共に、納税者に対する移転価格同時文書の作成の要求を導入した2015年ガイドライン

新ガイドラインもこれまでと同様、OECD移転価格ガイドライン(OECDガイドライン)に概ね準拠した内容になっています。以下において、新ガイドラインによって導入された主要な変更点について説明するとともに、新ガイドラインに含まれていない重要項目及びシンガポールの移転価格環境における最新動向について説明します。

【注意】当該Transfer Pricing Alertは、英語で記載されているTransfer Pricing Alertに基づき、日本語参考訳として作成されています。

MAP 及び APA プロセスの強化

今回、IRAS が行った MAP 及び APA プロセスの変更は、これらのプログラムを利用しようとする納税者すべてに影響を与えることになります。例えば、2017 年 1 月 1 日に開始する事業年度を確認対象初年度とする APA を申請することを検討している場合、その事業年度を当該 APA の対象年度とするには、2016 年 3 月 31 日までに対応を開始することが必要になる為、当該変更には特に注意を払う必要があります。

MAP プログラムの変更

MAP プログラムは、租税条約の規定に基づくものであり、過年度の事案に関係していることから、変更は限定的になっています。新ガイドラインにおいては、パラグラフ 9.2 に最新の MAP に係るタイムラインが記載されているものの、変更は概ね表面的なものになっています。

APA のロールバック期間の変更

APA プログラムの主要な変更点には、ロールバック期間に係る定義及び APA 申請に係るタイムフレームが含まれています。

2015 年ガイドラインのパラグラフ 8.19 においては、「原則として、APA 申請がなされた時点で事業年度が終了していない場合、IRAS は、当該事業年度をロールバック期間とみなさない」と定めていました。このことにより、納税者は、APA の申請期限を逃したり、意図する事業年度を確認対象事業年度に含める必要がありました。

当該ガイダンスにおいては、外部ベンチマーク分析及びその分析結果の適用に関する要件が規定されています。

新ガイドラインにおいては、このような規定は削除されており、納税者は、IRAS からロールバック期間として含めることの承認を得ない限り、APA の申請年度を確認対象年度に含めることができなくなりました。さらに、各 APA プロセスのいずれかの期限を逃した場合、次の事業年度に関しても、APA の対象に含めることができなくなります。

この変更点は、2016 年に APA 申請を検討している納税者に大きな影響を与える可能性があります。例えば、納税者の事業年度を 12 月 31 日に終了する事業年度とした場合（2016 年度は、2016 年 12 月 31 日に終了する事業年度）:

- ▶ 納税者は、もはや 2016 年度を確認対象年度に含めることができません。2016 年度を APA に含めたい場合は、2016 年度をロールバックとして申請を行う必要があります。その場合、ロールバックの適用の可否は、IRAS の判断に委ねることになります。
- ▶ 納税者は、新ガイドラインに記載されている各 APA プロセス(後述)のいずれかの期限を逃した場合、翌事業年度の 2017 年度も確認対象事業年度として申請することが困難になります。この場合も、2017 年度に対するロールバックの適用の可否は、IRAS の判断に委ねることになります。
- ▶ IRAS は、ロールバック期間として、通常は 2 事業年度しか認めていません。したがって、納税者が 2016 年度及び 2017 年度をロールバック期間に含めた場合、それ以前の事業年度を APA の対象とすることが困難になり、リスクが残ることになります。
- ▶ 国内 APA の場合、IRAS はロールバック期間を認めていません。したがって、この規定の変更に伴い、過年度をロールバック期間に含めることができなくなった為、実質的に国内 APA の申請スケジュールが大幅に前倒しされることとなります。

2016 年に APA 申請を検討されている納税者は、この変更による影響を考慮した上で、APA の確認対象事業年度に関して最大限の柔軟性を確保するため早期に作業を開始することが推奨されます。

APA の申請プロセスの変更

IRAS は、APA の申請プロセスを変更しましたが、その中でも最も重要な変更点は、APA 申請に係る期限の変更になります。2015 年ガイドラインでは、納税者は、事前確認を受けようとする最初の事業年度開始の日の 6 ヶ月前までに APA 申請の提出が求められていました。

このスケジュールにおいては、IRAS が APA 申請前に行うことができる作業範囲を制限してしまっていました。新ガイドラインにおいては、APA 申請前に、IRAS が納税者から提出された情報を検討する期間として 2 ヶ月を充てることを前提として、「事前確認を受けようとする最初の事業年度開始の日の 4 ヶ月前までに、IRAS が APA 申請を承認する意思の有無を示します」。そして、納税者は、IRAS が示唆した日から 3 ヶ月以内に APA 申請書を提出し、IRAS は APA 申請書の受領後 1 ヶ月以内に承認通知を発行します。

| | |
|---------------|--|
| 2016年3月1日以前 | 事前相談を実施する為に IRAS と調整を開始 |
| 2016年3月1日まで | 事前相談の資料提出 |
| 2016年4月1日まで | 初回の事前相談 |
| 2016年9月1日まで | IRAS が、事前確認を受けようとする最初の事業年度開始の日の4ヶ月前までに APA 申請を受諾する意思の有無を示唆 |
| 2016年11月30日まで | 納税者は IRAS の示唆を受けてから3ヶ月以内に APA 申請書を提出 |
| 2017年1月1日まで | 確認対象期間の初日。IRAS は、申請を受諾する場合、申請の受領後1ヶ月以内に受諾通知を発行 |

当該変更は、実務上において以下の影響を与えます。

- ▶ 納税者は、APA 申請前に、IRAS からの情報提供依頼及び IRAS とのミーティング(現地調査含む)が増加することが考えられます。IRAS は、これまで以上に事案の事実関係を明確にした上で APA 申請の承認を行い、APA 申請プロセスを進めることとなります。
- ▶ 納税者は、APA 申請書に記載すべき内容に関して、IRAS から事前にガイダンスが与えられることが考えられます。
- ▶ 従来スケジュールと比較した場合、IRAS からの APA 申請に係る承認が最大で5ヶ月先になる為、確認対象期間の開始まで承認されない可能性があります。従来例からすれば、IRAS は APA の申請プロセスを通じて、コミュニケーションを積極的に取る傾向にはあるものの、納税者にとっては不確実性を排除できない期間が延びる可能性があります。

当該タイムラインの変更理由としては、APA 申請の提出後の審査段階になってから、APA の合意が困難になるような重要な問題が明らかになることを避けたいという IRAS の意向があるものと考えられます。このことは、APA 申請前の段階において、より広範な検討を行うという他国の APA プロセスにも見られる国際的な動きに合わせた形になっています。当該 IRAS の APA 申請タイムラインと APA の相手国のタイムラインとを整合させていくことが引き続き重要となります。

IRAS が APA 申請前の審査作業に変更したことに伴い、APA 申請後における審査の時間が短縮されるかどうかは、現時点では明らかになっていません。短縮することになれば、特に国内 APA に関して望ましい進展と言えます。

APA を検討されている納税者は、改訂されたタイムラインを把握し、APA 申請に向けた話し合いを IRAS と進めることが必要になります。

MAP 及び APA に関するその他の変更点

旧パラグラフ 8.29 は次のように定めていました。「MAP 又は APA の受理は、権限ある当局の裁量に委ねられている。IRAS 又は関連する外国の権限ある当局が MAP 又は APA 申請を受理しなかった場合、納税者は、移転価格リスクを管理する代替案を検討しなければならない」。

今回、「また、納税者がシンガポール税法に対する違反をしている場合、IRAS に税務調査を実施することを可能にする。」という一文が付け加えられました。

旧移転価格ガイダンスにおいても、IRAS の税務調査を実施する権限を排除するものではありませんでした。他の税務当局において、上記の一文が規定に記載されたことにより、納税者の一部が税務調査に対して神経質になることがあります。シンガポールの場合、IRAS の立場に対する疑義を無くすことを目的として追記されたのか、それとも IRAS が今後の対応を見据えて追記されたのか、現時点では明らかになっていません。

また、事前相談において提出が求められる最低限の情報に係る一覧表である Annex B2 に関しても、若干の変更が加えられました。納税者は、事前相談及び APA 申請に向けて改定された一覧表を確認しておく必要があります。

原価基準法の適用ガイダンスの強化

原価基準法の適用ガイダンスに係る主要な変更点は、コストベースの決定に関連しています。新ガイドラインにおいては、「原価基準が独立企業間原則に基づくようにする為に、必要に応じて調整が行われる。コストベースには、検証対象者の財務諸表に反映されていないコストが含まれることがある。」と定められています。また、本来なら役務提供者のコストベースに含まれるはずのコストの一部を役務受領者が直接負担している例が挙げられています。当該ガイダンスによれば、このコストは、役務提供者の財務諸表に反映されていない場合でも、役務提供者のコストベースに含めるべきであるとしている。

その他のコメント

上記のセクションにおいては、新ガイドラインに盛り込まれた主要な変更点について説明しましたが、新ガイドラインに含まれていない重要項目は以下のとおりです。

新ガイドラインに盛り込まれなかった変更

2015年10月5日、OECDは、税源浸食と利益移転(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)に関する最終報告書を公表しました。同報告書は、国際課税ルールを総合的に見直すものであり、移転価格に影響を与える数多くの方策を盛り込んでいます。重要な点として、新ガイドラインには当該最終報告書の内容を反映させる変更が盛り込まれていないことが挙げられます。

- ▶ 新ガイドラインには、納税者に国別報告書(Country-by-Country reporting)を作成することは要求していません。しかしながら、現在、その導入に関するコンサルテーションが実施されています。
- ▶ BEPS 行動 8-10 における最終報告書には、低付加価値サービスに関するセクションが含まれていました。同セクションにおける記載内容は、既存の IRAS ガイドラインに記載されているルーティーン・サービス(マークアップ率として5%を適用など)に関する内容と概ね一致していますが、新ガイドラインでは、これらのサービスを正確に整合させようとはしていません。

BEPS 行動 8-10 に関する報告書の他の内容(DEMPE: 開発・改良・維持・保護・利用機能の対価など)及びその他の報告書に関しては、当該新ガイドラインにおいて検討されることが想定されていました。しかしながら、これらの BEPS 報告書の承認は 2015 年の終盤にようやく行われたものであり、新ガイドラインは、依然として BEPS プロジェクトの結果、特に実質の重要性及び移転価格の結果と価値創造との一致に関して整合性を取ろうとしています。したがって、今後、ガイドラインに反映されると見込まれています。

シンガポールの移転価格税制環境に関する最新情報

2016年ガイドラインの主要な変更点は、MAP及びAPAを申請を検討する納税者に関連しているのに対して、2015年に導入されたガイダンスは、シンガポールの納税者に大きな影響を与えるものでした。多くの納税者は、明確化された移転価格文書化ガイドラインに従って初年度の移転価格文書の作成を進められたはずですが、2015年ガイドラインにおいて導入された当該ガイダンスは、税務申告の提出期限までに移転価格同時文書を作成することを義務付けるものでした。

IRASは、継続的に移転価格コンサルテーションプログラムを実施しており、一部の納税者は、コンサルテーション・プロセス一環として、2015年の賦課課税年度(2014年の会計年度)の移転価格文書の提出要請を受領しています。

終わりに

新ガイドラインは速やかに実施される予定です。既に一部の納税者は、改定されたAPAプロセスを適用することを要求されています。MAP又はAPA申請を検討されている納税者は、早期に準備を開始すると共に、厳格な執行が想定される改定されたスケジュールを確認することが必要になります。

一方で、移転価格同時文書の維持管理を含め、引き続きガイダンスを遵守し、シンガポール移転価格の枠組みへの変更に注意を払っていくことが重要になります。

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下さい。

Contact us

Luis Coronado

Partner, Asean Transfer Pricing Leader
Tel: +65 6309 8826
Email: luis.coronado@sg.ey.com

Henry Syrett

Partner, Transfer Pricing
Services Tel: +65 6309 8157
Email: henry.syrett@sg.ey.com

Stephen Lam

Partner, Transfer Pricing
Services Tel: +65 6309 8305
Email: stephen.lam@sg.ey.com

Stephen Bruce

Partner, Financial Services Tax
Tel: +65 6309 8898
Email: stephen.bruce@sg.ey.com

Senaka Senanayake

Director, Transfer Pricing Services
Tel: +65 6309 8040
Email: senaka-k.senanayake@sg.ey.com

Jonathan Belec

Director, Transfer Pricing Services
Tel: +65 6309 6175
Email: jonathan.belec@sg.ey.com

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

About EY

EY is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in building a better working world for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity.

Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients.

For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2016 Ernst & Young Solutions LLP.
All Rights Reserved.

APAC no. 12000658

ED None

Ernst & Young Solutions LLP (UEN T08LLO784H) is a limited liability partnership registered in Singapore under the Limited Liability Partnerships Act (Chapter 163A).

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax, or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

ey.com