

アジア10か国 移転価格税制の執行状況〈上〉

—各国における論点をポイント解説—

監修：PwC税理士法人 国際税務アドバイザリーグループ
パートナー 吉田 愛

BEPS行動13に基づく移転価格文書化ルールの導入が概ね完了したこともあり、税務リスクマネジメントの一環として、海外子会社における移転価格リスク対応に取り掛かっている企業も多いと見受けられる。

本稿は、皆さまが最も注意深く対応されてい

るであろうアジア各国の最近の移転価格税制を取り巻く環境や移転価格調査の執行状況など、日本本社の皆さまにも知っていただきたい事項について、各国のPwC担当者が取りまとめたものである。

各国の執筆者

1. 中国における執行状況

PwCコンサルティング（深セン）有限公司上海分公司 移転価格部 パートナー John Bian

2. 台湾における執行状況

PwC台湾 パートナー 奥田 健士

3. 韓国における執行状況

三逸会計法人（Samil PwC） ディレクター 原山 道崇

4. シンガポールにおける執行状況

PwCシンガポール 移転価格 シニアマネージャー 金澤 学

5. タイにおける執行状況

PwCタイランド ディレクター 武部 純

以下の内容については次号（2020年1月号）に掲載。

6. マレーシアにおける執行状況

PwCマレーシア 移転価格部 マネージャー 本間 稔

7. インドネシアにおける執行状況

PwCインドネシア パートナー 菅原 竜二

8. ベトナムにおける執行状況

PwCベトナム ディレクター 今井 慎平

9. フィリピンにおける執行状況

PwCフィリピン日系企業部 シニアマネージャー 林田 俊哉

10. インドにおける執行状況

PwCインド 日系企業部 ディレクター 古賀 昌晴

中国

1. 中国における執行状況

従来、中国税務当局は、国家税務総局（「STA」）をはじめ、各省級、市級税務当局の国際税務関連部門を通じて移転価格の監督管理を行っており、「調査、管理及びサービス」という三位一体の移転価格執行体制を構築してきた。2018年に中国経済の成長が安定期に入り、且つ昨今中美貿易摩擦がより深刻な様相を呈している中、中国税務当局としては、①税収を維持増加させていく一方、②中央政府の方針に従い外資企業にとって受け入れやすい徴税環境を整備していく必要性を認識している。2019年における中国移転価格実務の視点から、主として以下の特徴が挙げられる。

(1) 調査

移転価格調査は納税者と税務当局との対立を招きやすく、事案が取引相手国との相互協議に及ぶ可能性もある。中国税務当局の内部手続きとして、追徴税額が1,000万人民币を超える案件ではSTAの最終審査が必要となり、手続きが煩雑となる点も税務当局にとって負担である。そこで、税務当局内の人的資源不足も相まって、2016年以降、立件調査案件数は徐々に減少し、且つ安定しつつあり、年間200件前後の水準を維持している。

同時に、STAは特定の業界または企業グループに対する全国合同調査等の重大案件に注力している。2019年現在、合同調査等の重大案件を担当するSTA国際司反租税回避第三処は、不動産、自動車、医薬、消費財、メディア関係などの業界に対して業界調査活動を行っており、特に不動産及び自動車関連業界が移転価格調査の重点対象となっている。

(2) 管理

正式な移転価格立件調査と比較し、自主調整

は納税者と税務当局双方にとって協議の柔軟性が高く、各地方の税務当局が主導する管理段階における自主調整が、現在の中国移転価格調整の主な手段となっている。公表済みの2017年のデータを例にとると、自主調整額は504億人民元に達しており、正式な立件調査による追徴税額（53億人民元）の10倍近くに達する。

自主調整においては、納税者との摩擦を低減するため中国税務当局が担当官の資質向上を求めるほか、ITやビッグデータを用いた分析等の新たなテクノロジーを積極的に導入し、移転価格リスクの評価業務を効率的且つ効果的に展開する方針である。2018年、STAは多国籍企業利益監視システムの確立を完了した。2019年初旬以降、江蘇省を代表とする各地方の税務当局は納税者の移転価格リスクを評価するために当該システムを利用し、データの分析を行っている。その結果に基づき、納税者と協議し自主調整を求める流れが整ってきている。

(3) サービス

STAより発表された2018年APA年度報告書によると、昨年はBAPA 7件が締結され、そのうち5件は日本や韓国などのアジア諸国と締結されたものである。外資企業の中国における事業環境を改善するという中央政府の方針の下、2019年現在、納税者に対する重要なサービス手法であるAPAの申請に対して、中国税務当局は積極的な姿勢を示している。特に、中国に所在する会社の利益水準が高く、中国国外関連者の移転価格リスクが高いケースにおいても、STAはAPAの申請を受理する姿勢を示している。一方、STAの人的資源が不足しているため、申請プロセスが遅延し、納税者が抱えているBAPA合意への期待がSTAの実際の審査及び交渉の進捗を遥かに上回っているのも実状である。

なお、APA申請の受理プロセスにおいて、中国税務当局は申請資料の中にバリューチェーンや地域固有の優位性等、中国税務当局が着目している問題に対する分析または革新的な手法（マーケットプレミアムの定量化等）を申請書に反映した企業を優先的に検討、処理するという姿勢を見せている。

(4) その他

納税者にとって受け入れやすい税制が求められる中、2019年現在、中国税務当局、税関や外貨管理局等、他の政府機関も同時に関与する移転価格税制の検討を始めている。例えば、外貨管理規制の下で如何に移転価格調整金を受領し、または支払うか、同一の関連者取引に対し

て税務当局と税関が如何に見解を統一するか等の検討が政府機関内部で行われているところである。

過去1年間、中国税務当局が税収確保と徴税環境のバランスを改善するよう努めてきた中、納税者にとって直接的な移転価格調査リスクは低減していると言えるものの、管理段階における自主調整等の移転価格調整リスクは依然として残っており、納税者が内部管理の品質（税務担当人員の資質及び財務、税務システム等を含む）を向上させ、適時に移転価格リスクを識別・改善するとともに、必要に応じてAPAの申請など、税務当局と事前協議する手段を活用することが肝要と考える。

台 湾

2. 台湾における執行状況

台湾は、アジアの中ではかなり早期である2005年に移転価格文書化が制度化された。一方で、統計数字が公表されておらず正確なところは不明なものの、移転価格調査については、2005年以降それほど盛んに行われてきたとは言えず、実際の課税事例もそれほど多額ではない。

台湾の移転価格調査実務は、大きく以下の2種類に分けることができる。

(1) 一般調査の延長

会社は毎期決算日から5カ月目（12月決算ならば5月1日から5月31日の間）に自らまたは会計士に委託して法人税額を計算の上それを納付してから税務申告を行うことが義務付けられている。国税局は、その申告書を確認の上、税額を確定するが、税額確定前に会社に対して質問状を発行し、資料の提出や説明を要求することがある。この質問状には回答期限が定められており、申請により延長が認められることもあるが、基本的には期限内の回答が要求され

る。回答後、多くの場合で追加質問がなされ、書面での質問と回答のやり取りが数回行われたのちに調整されるか、申告通りで税額が確定される。このように台湾の税務調査は書面で行われ、原則として税務当局の人員が実地調査を行うことはないのが特徴である。

上記で述べた質問の中で移転価格報告書の提出を要求され、税額確定までの間に、移転価格の合理性に関して質問されるという例は比較的良好に見受けられる。ただし、ここから移転価格の本格調査に至ることは少なく、調整される場合でも本社に対する役務提供料の支払いがその受けているサービスに比して過大であるとして一部否認するなど、移転価格の調査というよりも費用の損金性を問題視する形が多い。

税務調査は国税局が行い、国税局で完結するのが通例であるが、移転価格調査における調整だけは例外的に国税局の上部機関である財政部（日本の財務省にあたる）の承認が義務付けられており、一般調査で国税局が移転価格調整の形をとりたがらない要因の一つと言われる。

解 説

(2) 専門調査

国税局の中に、移転価格を専門的に調査するチームがあり、このチームによる調査は専門調査と呼ばれる。専門調査も上述の一般調査と同様、基本的にすべて書面での質問と書面での回答の形で進められ、調査員が納税者を訪問することはない。売上金額が大きい、利益率が低い、利益率の変動が大きい、タックスヘイブン国（ケイマン、BVIなど）の関係会社と取引が多い、などの会社は、専門調査に比較的選定されやすいと言えるが、これまでのところ実際の調査件数は多くない。専門調査において、比較的よく指摘される内容は以下の通りである。

① 個別分析の要請

台湾の移転価格報告書においては、相互に密接な関係があって区分するのが不適切な場合や金額僅少な場合を除き、関係会社との間の売上取引、仕入取引、ロイヤリティ支払い、などの取引種類ごとにその合理性を示すことが要求されるが、これを行わず全社ベースで一本の分析しか行っていない会社が多くみられる。このような移転価格報告書を提出すると、かなりの確率で個別分析の実施と、移転価格報告書の再作成を要求される。

② 独立企業間価格の算定方法の変更

独立企業間価格の算定方法が不適切として、移転価格報告書の作成し直しを命じられることがある。典型的なところでは、利益比準法において「移転価格監査準則」上で認め

られている利益水準指標ではあるものの、ペリーレシオの使用を国税局が否定する傾向が見受けられる。また、利益分割法の使用も否定する傾向が強く、例えば利益水準指標を売上高営業利益率にした利益比準法での分析を強要されることがある。

③ 出向者コスト

中国語を共有していることから、台湾人従業員を中国拠点へ出向させる企業が多くみられる。移転価格の調査が入ると、台湾外へ出向させている従業員のリスト、出向先、そのコストの負担、出向先への請求金額などの一覧表を提出させられるケースがある。日本では、日本人を子会社等へ出向させた場合、出向者のコストを日本本社が負担していて税務調査で否認されるという例があるが、台湾の場合はコストを全額出向先に負担させるだけではなく、要したコストに一定の利益を乗せて回収しなくてはならないという通達があり、これを根拠に出向先から報酬を得ていない、または過少だとして調整されるケースが多くみられる。

以上、台湾における典型的な移転価格調査の手法をご紹介した。台湾でもBEPS行動13に基づくマスターファイルとCbCRの提出が2017年度分から始まっているので、今後これらの情報を用いた移転価格調査が始まることが想定されるため、国税局の調査動向に注意が必要である。

韓 国

3. 韓国における執行状況

(1) 最近の税制改正

韓国の移転価格税制は、国際租税調整に関する法律（国租法）と施行令及び施行規則で構成されている。2018年の税法改正により独立企業間価格算出時の独立企業原則を補完する内容が

追加された。

第1に、課税当局は居住者と国外特殊関係人との間の、商業上・資金上の関係、取引条件を考慮して実際の取引行為を把握し、当該国際取引が合理的な取引かどうかを判断する。

第2に、類似の状況での独立企業間取引と比較して当該取引が合理的な取引ではないと判断

される場合、課税当局はその経済的実態により取引を否認または取引を再構築したのち正常価格を算出する。

ただし、OECD移転価格ガイドラインでは、一部の例外を除き実際の取引を否認したり、取引を再構築することについて制限を設けており、これらの原則と趣旨が実務上正しく反映されるかは未知数である。

上記改正により、課税当局がこれまで以上に税務調査執行を強化し課税することが可能になると考えられる。

(2) 国際租税事務処理規定の改正

2019年9月に国税庁の国際租税事務処理規定が改正された。これまでは地方国税庁の法人納税課長が直前事業年度の法人税申告について移転価格の実態分析をしていたが、今後は、地方国税庁で調査対象者の選定に関する業務を担当している誠実納税支援局長が、移転価格の分析を行うこととなる。また、移転価格による所得移転の疑いがあると判断された法人については、移転価格分析を毎年実施するようにし、国税庁に提出する移転価格関連文書の未提出者および内容を偽って提出した者に対しては、毎年過怠金を賦課するように規定した¹。

(3) 国税庁本庁に移転価格審議委員会を設置

移転価格調査に関連した事項としては、国税庁本庁に移転価格審議会を設置し重要事案の審議を強化するとともに、多国籍企業の情報分析システムを構築することにした。

これまでは、地方国税庁に設置された移転価格審議委員会が所得調整金額50億ウォン以上の事案を審議していたが、2019年からは調整金額が大きい事案は国税庁本庁に設置された移転価格審議会で審議されることになる。これに伴い、地方国税庁に設置された委員会では今後、

総所得調整金額が50億～500億ウォン未満の取引、及び取引類型別の所得調整金額が300億ウォン未満の事案に対してだけ審議することになる。また、国税庁本庁に設置された委員会では、所得調整金額基準に該当しないものでも、これまで委員会で審議されていなかった事案、以前の審議内容を変更するために審議しなければならない事案、納税者の権利や義務に重大な影響を及ぼすと予想され地方国税庁長が要請する事案に対しても審議することになる。

(4) 国税庁長官人事

2019年6月28日にキム・ヒョンジョン（金鉉峻）国税庁長官が就任した。キム・ヒョンジョン長官は国際課税の実務に精通しており、本庁調査局長及びソウル地方国税庁在職中、大企業と海外企業の知能的脱税に対する税務調査を指揮し、また、2017年にはタックス・ヘイブンや海外現地法人などを利用して所得や財産を隠匿する租税回避に対する本格的な調査を行った実績を持つ。

韓国では2019年は2018年と比較し大幅に税収予算が増額されている²。しかし、税収は7年ぶりに対前年比で減少するものと予想され、税収確保に向けた努力が一層強化されると見込まれている³。税収確保に向けて、具体的には、法人税や相続・贈与税などの申告漏れを減らすのに注力するという方針を立て、国税庁が保有している課税情報を基に対象納税者への事前案内を強化し、税金の自主申告を増加させるといった施策を行うとしている。2019年8月にキム・ヒョンジョン長官の就任以後初めて開かれた全国税務官署長会議を通じて発表した「国税行政運営方案」でも、税収管理のために納税者の誠実な申告を支援することに注力する旨を明らかにしている。

1 2019.8.9 税政新聞 (http://www.taxtimes.co.kr/hous01.htm?r_id=240911)。

2 2019年国税行政運用方案によると、2019年の歳入予算は前年対比26.9兆ウォン増加した284.4兆ウォンである。

3 2019.9.2 韓国日報 (<https://www.hankookilbo.com/News/Read/201909011654045479>)

解説

(5) APAの状況

2017年APA申請は44件が受け付けられ、合計39件のAPAが処理された⁴。APA申請および処理は全般的に増加する傾向である。納税者の移転価格に対する認識の増加と迅速なAPA

処理のための努力により、申請および処理件数は今後も増加していくと判断される。

2017年12月31日現在の処理基準を見ると、APA対象国家は日本が112件と最も多く、アメリカが108件とその次に続いている。

シンガポール

4. シンガポールにおける執行状況

(1) 税務執行を取り巻く状況

シンガポールにおける移転価格税制は、2015年に移転価格ガイドライン（第2版）が公表されて以降、2018年の第5版公表まで、毎年改正されており、近年において急速な制度整備がみられる。その建国以来、経済発展を最大の国家目標とし、世界中の企業や優秀な人材を自国に誘致するための環境整備を徹底的に行ってきたシンガポールにとって、先進国との緊密な関係は極めて重要であり、税務コンプライアンスを遵守している国であることを世界中に発信する狙いがあると考えられる。加えて、OECD/G20のBEPS行動13を支持し、国際基準に基づいた移転価格税制の整備と運用を実施していくことを世界に示している。

(2) 移転価格税制の執行状況

シンガポールにおける税制面の特徴を一言で表現すると税務コンプライアンス重視であり、税務調査は他のアセアン諸国に比してそれほど厳しくない。法人所得税に係る税務調査の件数は、2013年に約7,000件まで増加したものの、近年では約3,000～4,000件で推移しており落ち着きを見せている⁵。

近年の特徴として、法人税申告内容に関して送付される質問状（Comptroller of Income Tax）において移転価格に関連する質問が増え

ていることがある。質問件数の増加だけでなく、質問内容自体も変化しており、移転価格文書の具体的な内容や移転価格ポリシーに係る根拠など、事前の準備がないと回答が難しい、より本質的な質問が目立つ。加えて、本質問状の送付対象先には、税恩典を取得して免税となっている企業や移転価格文書化の免除要件を満たしている企業も選定され得る点に留意が必要である。当該質問状に対する回答が不十分であった場合には移転価格のみを対象とした税務調査（コンサルテーション）に発展する可能性があるため、当該質問状に如何に対応するかが非常に重要である。

シンガポールにおけるもう一つの特徴として、APAといったタックスルーリングや優遇税制の適用を積極的に受け入れるという点がある。前者のAPAについては、移転価格税制上の枠組みでの各税務当局との合意となるため、独立企業原則に沿っていることが当然の条件となるが、後者の優遇税制の適用においても独立企業原則に沿っていることが求められる。これは、前述の税務コンプライアンスを遵守しているという国であることを他国に示し、過度な税制優遇を行っていないことを示すことが目的と言える。APAの受理件数はここ数年20件前後で推移⁶しており、安定的に機能している。シンガポール内国歳入庁（「IRAS」）において日本国税庁との交渉チームが個別に編成されてい

4 「2017年APA年次報告書」 韓国国税庁HP https://www.nts.go.kr/info/info_06_04.asp?minfoKey=MINF7420080211211649&type=LR

5 IRASが公表している法人所得税調査件数より

ることも、日系企業に対するAPAの門戸が広く開かれていることの現れである。

(3) 最後に

IRASは、公正公平な税務当局であり、アセアン各国の税務当局と比して移転価格に関する

理論的な議論が可能な税務当局と言える。納税者としては、移転価格文書といった税務コンプライアンス対応をしっかりと行うと共に、APAの活用も視野に入れながら、移転価格対応を行っていくことが肝要だと思われる。

タイ

5. タイにおける執行状況

(1) 移転価格税制の概況

タイにはこれまで関連者取引に係る独立した税制が存在しなかったが、2015年に移転価格税制草案が閣議決定されて以降、約3年に亘る検討の末、漸く2018年11月に改正歳入法典において、骨組みとなる移転価格税制に関する条文が導入された。

当該税制が法制化される以前の2002年には移転価格ガイドラインが制定されており、その翌年には中央国税局の大企業租税管理事務所（Large Business Tax Administration Office：LTO）内に移転価格税務部門が創設された。タイにおける経済成長の構造上、海外資本に大きく依存しているため、安定的に十分な財源を確保するためには、早急に移転価格に関する理解と整備が必要不可欠であり、タイにおいてはこの頃から本格的に移転価格税制の検討が開始された。

今回導入された移転価格税制に伴う主な変更点は、納税者による関連者取引の情報開示が義務化されることに限定される。移転価格調査については、当該制度の導入以前より、「全ての取引は市場価値で行うこと」を規定する既存の条文に基づき、頻繁に移転価格調査が実行されており、今後も2019年度より前の会計年度であっても移転価格調査の対象となる可能性がある。但し、過去年度においては関連者取引の情

報開示は義務化されないため、開示しないことによる罰金は発生しない。しかし、調査官に対して関連者取引に係る合理的な説明ができない限り、罰金を遥かに上回る多額の追徴課税を課されるケースが頻発しているので注意されたい。

年間売上高が2億バーツ以上の納税者は、新規定に基づき、2019年1月1日以降開始の会計年度より関連者取引の情報を開示する必要がある。調査官による移転価格調査の対象納税者選定において当該情報が活用されることで、より一層の効率化が図られることに伴い、移転価格調査の実行件数が増加するものと見込まれる。但し、中央国税局の移転価格調査部門は国際取引における移転価格調査に関する長年の経験値が蓄積されている一方、地方当局は移転価格調査に不慣れな状況である。よって、当面の間は、地方当局においては、移転価格調査よりも一般税務に着目した調査が実施されると見込まれる。

現に、新制度が施行された今年度の税務調査執行状況は例年と比較し増加傾向にあるが、地方当局による税務調査では投資奨励事業の税務、駐在員給与、VAT、源泉徴収税、印紙税等の指摘が圧倒的に多く、当面は、地方における税務調査のトレンドに大きな変更はないと見受けられる。

(2) 移転価格税制の執行状況

因みに、タイにおける税務調査対象となる典型的な税務トピックの例として、移転価格、投

6 IRASが公表しているAPA・MAP件数より

解 説

資奨励事業の税務、駐在員の給与に伴うPEが上げられる。

法人税については、召喚状による正式な税務調査の時効は法人税申告書の提出後5年間であり、期限内であれば召喚状による税務調査が完了していない限り、調査官は何度でも納税者の自主修正申告を促す調査を行うことができる。例えば、2019年中に2017年度の投資奨励事業に係る税務について調査官の指摘に基づき自主修正申告を完了したとしても、数年後に別の調査官によって2017年度の移転価格を指摘されるケースがある。また、タイにおいては、税金の還付請求の際には必ず税務調査が実行されるが、全ての税務項目が税務調査の対象となりうるため、移転価格調査が実行されることもある。

3年ほど前から移転価格調査においては二次調整が実行されている。これまでは当該取扱いについて明文された規定がなかったため、稀に交渉の余地があった。しかし、新制度に基づく補則（まもなく公布）において二次調整が含められるため、取下げ要請を交渉できなくなる。現に、今年に入って移転価格課税を受けた納税者に対しては、全て二次調整が実行されている模様である。二次調整の回避策として実際に親会社から価格調整金を送金する対応例もあるが、最近、納税者がこの回避策を適用するケースが増加しているため、タイ当局が当該回避策の適用を認めないケースが出てきている。

ここ最近、タイの日系企業が関心を持つ移転価格に係る取扱いとして、タイ子会社の利益率が高過ぎることを懸念する相談が増えている。背景に、日本親会社が国税局による税務調査を受け、タイ子会社の利益率が高いことを指摘されるケースが増加していることがある。タイ当局の強固な姿勢として、利益率を下げる方向への説得には困難を極めるので、もちろんケースバイケースではあるが、最も有効な対策の一つ

としてAPA（事前確認）の検討を提案したい。

仮に、APAを適用せずに、例えば、ベンチマーク分析に基づく利益レンジ内に収まる程度にロイヤリティ料率を上方修正しタイ子会社の利益率が下がるような調整を行う場合、残念ながらタイ当局は利益率の減少に対して非常に敏感なため、そのような会社に対して移転価格調査を実施する可能性が極めて高い。また、ロイヤリティ変更後の利益率が利益レンジ内に収まっていたとしても、合理的な理由が必要となる。例えば、ロイヤリティ料率を上方修正する際の理由として、親会社の税務リスクの軽減のみでは調査官を説得するには不十分であろう。ロイヤリティ料率増加に相応する新たなノウハウや無形資産の提供に伴う便益の増加を証明できない限り、調査官を説得することは難しい。更に、仮に実態と書類を合理的なものに整備したとしても、利益率の減少自体は当局と合意した取扱いではないため、税務調査リスクの上昇は避けることができず、過年度の高い利益率実績を理由として、調査官が否認する可能性がある。

タイでは現在70件程度のAPAが手続中であり、その内、8～9割が日タイのAPAである。新制度施行により一段と移転価格調査が活発化することが見込まれるため、最近のタイ当局の姿勢としてAPAを推奨する動きもある。

移転価格文書の作成・保管を継続したとしても、分析結果や事業実態について、当局からお墨付きを得ていることにはならないため、税務調査リスクが潜在する。税務調査に係るコンサル費用、追徴課税、場合によっては裁判期間やそのコスト等を考慮すると、長期的視点により、移転価格に係る税務の安定性を確保する上では、APAが最善策となる可能性が今後より高くなると見込まれる。新制度が施行された今、改めてAPAを検討するのも良いタイミングかもしれない。

〈続〉