シンガポールにおける移転価格税制

（2022年12月）

日本貿易振興機構(ジェトロ)

シンガポール事務所

ビジネス展開支援課

本報告書の利用についての注意・免責事項

本報告書は、日本貿易振興機構（ジェトロ）シンガポール事務所が現地会計事務所 SCS Global Consulting(S) Pte Ltdに作成委託し、2022年11月に入手した情報に基づくものであり、その後の法律改正などによって変わる場合があります。掲載した情報・コメントは作成委託先の判断によるものですが、一般的な情報・解釈がこのとおりであることを保証するものではありません。また、本報告書はあくまでも参考情報の提供を目的としており、法的助言を構成するものではなく、法的助言として依拠すべきものではありません。本報告書にてご提供する情報に基づいて行為をされる場合には、必ず個別の事案に沿った具体的な法的助言を別途お求めください。

ジェトロおよびSCS Global Consulting(S) Pte Ltdは、本報告書の記載内容に関して生じた直接的、間接的、派生的、特別の、付随的、あるいは懲罰的損害および利益の喪失については、それが契約、不法行為、無過失責任、あるいはその他の原因に基づき生じたか否かにかかわらず、一切の責任を負いません。これは、たとえジェトロおよびSCS Global Consulting(S) Pte Ltdが係る損害の可能性を知らされていても同様とします。

本報告書に係る問い合わせ先：

日本貿易振興機構（ジェトロ）
ビジネス展開・人材支援部　ビジネス展開支援課
E-mail：BDA@jetro.go.jp

ジェトロ・シンガポール事務所
E-mail：SPR@jetro.go.jp

JETRO

Copyright©2022 JETRO. All rights reserved. 禁無断転載

目次

1. 移転価格税制の経緯 1
2. 移転価格税制の基礎 2
3. シンガポールの移転価格文書化 5
4. 事前確認制度（APA） 7

Copyright©2022 JETRO. All rights reserved. 禁無断転載

シンガポールにおける移転価格税制

1. 移転価格税制の経緯

シンガポールの内国歳入庁（以下、「IRAS」という）では、2006 年 2 月 23 日に移転価格に関するガイドライン（初版）が公表されたことをはじめとして、その後も「ローン契約および役務提供契約に関する e-Tax Guide」等の移転価格に関するいくつかの通達やガイドラインを公表してきた。IRAS は 2015 年 1 月 6 日にこれらを統一する形式で、移転価格に関するガイドライン（「Transfer Pricing Guideline(Second Edition)」以下、「2015 年ガイドライン」という）を公表し、同日施行した。シンガポールでは、周辺諸国と比較しても移転価格の調査は厳しいものとはいえない状況で運用されてきた。しかし、2015 年ガイドラインでは近年の OECD による国際課税の議論（BEPS、税源浸食と利益移転）などを意識して、国際的な基準に沿うように制定したと見受けられる。

移転価格の問題を巡ってまず留意しなければならないことの一つとして、移転価格文書化が挙げられる。企業は、国外の関連者間との取引を適正な価格（独立企業間価格）にて行っていることを各国税務当局に説明する必要があるが、その典型的な手法として移転価格文書化がある。これは、企業がどのような検討を踏まえて独立企業間価格を算定したかを記録し説明する文書であるが、具体的にどのような内容を記載する必要があるのか、いつまでに準備する必要があるのか、重要性が乏しく文書化を行う必要がない取引の範囲などは、各国税務当局によってそれぞれ決められている。

シンガポールでは、2015 年ガイドライン施行前は移転価格文書化については推奨されているのみで、必ずしも作成する必要がなかったのに対して、2015 年ガイドラインでは移転価格文書化について一定の要件のもとに作成が求められることが明記されている。従って、2015 年ガイドライン以降は税務調査の有無にかかわらず、原則として企業は、国外の関連会社間の取引について、事前に移転価格文書化を行い準備しておかなければならないという点で、コンプライアンスの観点から対応を求められることになった。その後毎年のように、ガイドラインは改訂が行われているが、2018 年 2 月 23 日に公表されたガイドライン（e-Tax Guide: Transfer Pricing Guidelines (Fifth edition)）の公表とともに、所得税法上でも移転価格文書化が明記されたことによって法制化され、移転価格の所得調整に 5%のサーチャージがペナルティーとして追加で課されることになった。さらに、2021 年 8 月 10 日には Transfer Pricing Guidelines (Sixth edition)（以下、2021 年ガイドラインという）を公表し、納税者がより一層、移転価格税制のコンプライアンス

Copyright©2022 JETRO. All rights reserved. 禁無断転載

を順守しやすいよう内容を拡充する一方、コンサルテーションという文言を削除し、移転価格「調査」プロセスと呼ぶようになり、移転価格税制の執行を厳格化していく姿勢が見て取れる改正となっている。

2. 移転価格税制の基礎

① 移転価格税制とは

そもそも移転価格税制とは、国外に所在する関連会社との取引を通じて、その取引価格を恣意的に操作することによる所得の海外移転を防止することを目的として、当該取引に独立企業間価格を用いて課税所得を計算することを求める制度である。典型的には、国外の関連会社間で行われる取引について、税率の高い国から税率の低い国に恣意的に利益を多く配分するような取引価格を設定するケースを防止することを目的とする。取引価格を不当に操作し、外国に所在するグループ会社に所得を移転することによって、国家の課税権の侵害にまで問題が発展してしまうことがある。

② 対象法人の範囲

移転価格税制の対象法人、つまりどのような会社を関連会社として独立企業間価格の算定を強いるのかという点については、国ごとに規定されており若干の違いがある。シンガポールでは関連会社（Related party）を以下のように定めている。

A ‘related party’, in relation to any entity, means any other entity who, directly or indirectly, controls that entity, or is controlled, directly or indirectly, by that entity, or where both entities, directly or indirectly, are under the common control of a common entity.

シンガポールの関連会社の範囲では、明確な株式持ち分比率を記載せずに、直接的または間接的に支配（Control）関係にあるかどうかという広義の用語を用いている。一般的には株式持ち分が50%を超える会社やそうでなくても実質的に支配関係にある会社との取引は関連者間取引として移転価格税制の対象になると考えられる。

③ 対象取引の範囲

原則的には、すべての関連会社間の取引が移転価格税制の対象になる。2021 年ガイドラインには具体的に、以下の関連会社間の取引が移転価格税制の対象と定められている。

Copyright©2022 JETRO. All rights reserved. 禁無断転載

- 棚卸資産取引
- 役務提供取引
- 無形資産取引
- 賃貸借取引
- 金銭貸借取引
- 保証取引
- その他の関連会社取引

なお、受動的所得（受取配当金等）や資本取引は対象範囲には含まれていない。

④　独立企業間価格の算定方法

(1) 概要

移転価格税制の対象となる取引については、最終的に関連会社間の取引を独立企業間価格で行えばよいのであるが、この独立企業間価格をどのように算定するかが移転価格税制の根本的な議論である。シンガポールにおける独立企業間価格の基本的な考え方は、「It requires the transaction with a related party to be made under comparable conditions and circumstances as a transaction with an independent party」とされており、同様または類似の状況下で独立第三者間取引として行われたとした場合に成立する価格と同額をもって独立企業間価格としている。

具体的な独立企業間価格の算定方法は、下記の五つの計算方法のうちから最も適切な算定方法を選択する方式（いわゆるベストメソッドルール）を採用している。これは国際基準に沿った内容で、日本における移転価格算定方法の基準とも同様である。

- 独立価格比準法　　：同種の取引を同様の状況下で独立第三者と行った取引額を基準に計算する方法
- 再販売価格基準法　：買い手が第三者に再販売する価格から通常利益を控除した額を基準に計算する方法
- 原価基準法　　：売り手のコストに通常利益を加算した額を基準に計算する方法
- 取引単位営業利益法：比較対象取引の営業利益率等を基準に計算する方法
- 取引単位利益分割法：関連者の利益を、それぞれの寄与度に応じて分配する方法

なお、IRAS は以下の三つのステップによって独立企業間価格を算定することを推奨している。

Copyright©2022 JETRO. All rights reserved. 禁無断転載

Step 1 – 比較分析の実施（取引の特定、機能リスク分析、経済分析など）

Step 2 – 独立企業間価格の算定方法の選定

Step 3 – 独立企業間価格の算定

(2) ルーティン・サポートサービス

株主活動や重複活動等を除く、受領者が経済的かつ商業的に便益を受ける識別可能な役務提供取引は原則、独立企業間価格の適用が求められている。ただし、原則どおり、サービスの性質などを考慮に入れて、サービスに要したコスト、またベンチマーク分析に基づくマークアップの適用は納税者に相当な負担を課してしまうことになる。そのため、納税者の負担を考慮し、IRAS は、後述するルーティン・サポートサービスに該当する場合は、簡易的に、5%のマークアップ率を適用して企業間の価格を設定することを認めている。

- 会計・監査（Accounting and auditing）
- 債権・債務の管理（Accounts receivable and accounts payable）
- 予算（Budgeting）
- システムサポート（Computer support）
- データベースの管理・保守（Database administration）
- 従業員の福利厚生（Employee benefits administration）
- 総務（General administration）
- 法務（Legal services）
- 従業員の給与（Payroll）
- 広報（Corporate communications）
- 人事管理（Staffing and recruiting）
- 税務（Tax）
- トレーニング（Training and employee development）
- マネジメントへの報告（Management reporting）

(3) 金銭貸借取引

関連会社間の金銭貸借取引（金融商品のうち、資本の性質部分は含まない）では原則、独立企業間価格を反映した金利の設定が求められる。ただし、後述するとおり、貸付業を除くシンガポール国内企業間の金銭貸借取引、ならびに IRAS が毎年、公表するスプレッドを適用した 1,500 万シンガポールドル（以下、「S ドル」）以下の金銭貸借取引は金利のレートを不当に設定することによ

Copyright©2022 JETRO. All rights reserved. 禁無断転載

り、シンガポールの税収を脅かす恐れが少ないため、独立企業間価格を調査した移転価格文書の作成は不要である。独立企業間価格の金利を設定するにあたり、以下の要素を踏まえて、決定する必要がある。

- ローンの性質および目的
- ローン実行時のマーケットの状況
- ローンの元本金額、期間、条件
- ローンの通貨
- 貸し手または借り手が負担する為替リスク
- 担保の有無
- 保証の有無
- 財務制限条項の有無
- 返済順位（劣後負債か優先負債か）
- 借り手の信用状況

なお、独立企業間価格の金利の算定方法は独立価格比準法が望ましく、独立価格比準法を採用するときは、同様の信用格付けローンを利用可能な公表データを用いて、算定しなければいけない。当該金利は通常、2021 年度までは、LIBOR、SIBOR もしくはプライムレート等のベース参照金利（Base Reference Rate）に借り手の信用状況を基に算出した信用リスク（Credit Margin）を加えて、算定する。

3. シンガポールの移転価格文書化

① 移転価格文書の内容

シンガポールにおける移転価格文書は、グローバル全体のビジネス概要、組織構造、移転価格ポリシーなどを記載した「Group Level」と、当該シンガポール法人に関する上記 2.④の各 Step のような検討内容を記載した「Entity Level」の 2 種類を作成する必要がある。これらの移転価格文書は通常、毎年見直すことが求められるが、過去に実施した機能分析や経済分析の内容が引き続き有用であることなどを条件に、簡易版の移転価格文書を用意すればよいとされる。ただし、少なくとも 3 年に 1 度は文書の見直しが求められるため、最長、2 年しか簡易版の移転価格文書は認められていない。なお、英語以外の外国語で作成された文書は、IRAS のリクエストに応じて英語に翻訳することも要求される。

Copyright©2022 JETRO. All rights reserved. 禁無断転載

② 作成期限と提出義務

新ガイドラインでは、原則として対象取引の価格設定をする過程で移転価格文書の作成を要請しているが、実際には実務上の負担を考慮して、取引のあった年度の法人税申告書の申告期限（事業年度終了日の翌年 11 月末日）までに作成すればよいとされている。

作成した移転価格文書は、法人税申告書等と一緒に提出する必要はなく、該当の関連会社取引が発生した年度から 5 年間の保管が求められているのみである。ただし、IRAS から移転価格文書の提出要請があった場合には 30 日以内に提出しなければならない。

③ 罰則規定

移転価格文書を行っておらず、関連者間の取引価格の妥当性を証明できなかった場合、次のような罰則が想定される。

- IRAS によって所得が加算調整され、ペナルティーが科せられる。
- シンガポールと相手国で 2 重課税が発生しても相互協議が認められない。
- シンガポールにおいて事前確認制度（APA）の利用ができなくなる。

④ 移転価格文書化が免除される取引

移転価格文書化による納税者の過度な負担を回避するため、次のような取引に関しては関連会社間取引であっても移転価格文書化は必要ないとされている。

1) シンガポール国内取引の場合（同じ税率の法人間での取引）
2) シンガポール国内でのローン取引の場合（貸金業を除く）
3) 1,500 万 S ドルを超えないローン取引で、IRAS が公表するスプレッド（Indicative Margin）を適用した取引
4) ルーティンサービスの提供で 5%コストマークアップを採用している場合
5) 事前確認制度を利用している場合
6) 関連会社間取引が、各事業年度で以下の金額を超えない場合

Copyright©2022 JETRO. All rights reserved. 禁無断転載

関連会社との取引の内容	取引額 (S ドル)
関連会社からの仕入合計	1,500 万
関連会社との売上合計	1,500 万
関連会社からの借入残高合計	1,500 万
関連会社への貸付残高合計	1,500 万
その他取引（以下例示） • サービス関連の収入 • サービス関連の費用 • ロイヤリティー収入 • ロイヤリティー費用 • 賃貸収入 • 賃貸費用	100 万 各カテゴリーごと

なお、2019 賦課年度以降は、総収入金額が 1,000 万 S ドル以下であり、かつ、その前年度において移転価格文書化義務がない場合には、上記免除要件のいずれも満たしていなかったとしても、移転価格文書化の義務がなくなる。

移転価格文書化にはある程度の時間とコストを費やすことになるため、移転価格文書化を具体的に検討するに先立って、上記要件は確認しておきたい。ただし、移転価格文書化が免除される取引であっても独立企業間価格で取引を行わなければならないことに変わりはなく、IRAS からの計算根拠に関する問い合わせを受けることも想定されるため、社内で移転価格算定根拠を確立しておく必要がある旨は留意が必要である。

4. 事前確認制度（APA）

シンガポールでは、企業が算定した独立企業間価格が適切かどうかを事前に税務当局に確認してもらう制度（Advance Pricing Arrangements, 以下「APA」という）も設けられている。APA は、納税者からの申し出による事前ミーティングによって開始される。なお、納税者は事前ミーティングの 1 カ月前までには必要資料を提出しなければならない。その後、IRAS との協議を重ね、IRAS の同意を得たうえで正式な APA 申請書を提出することになるが、実際に APA の効力が生じるのは正式な申請から 6 カ月以上後となる。

なお、シンガポールでは、IRAS と APA 対象取引相手国の税務当局との両当局同士での協議

Copyright©2022 JETRO. All rights reserved. 禁無断転載

（相互協議）を要請する二国間 APA（バイラテラル APA）や、相互協議を 3 カ国以上で行うことを要請する多国間 APA（マルチラテラル APA）といった制度も整備されている。移転価格税制はいわば国家間の所得の綱引きであり、一方国での所得が増加すれば他方国での所得は減少する。そのため、取引関係国すべてでの事前確認が受けられるバイラテラル APA やマルチラテラル APA は望ましいといえる。しかし、1 カ国のみで APA を行う場合と比べて時間もコストもかかるため、リスクに応じた APA 申請を検討する必要がある。

Copyright©2022 JETRO. All rights reserved. 禁無断転載