

フィリピンの移転価格調査ガイドライン

BIR Revenue Audit Memorandum Order No. 1-2019 (RAMO No.1-2019)



PwC税理士法人 国際税務アドバイザーグループ
パートナー 吉田 愛
PwCフィリピン 日系企業部
エグゼクティブディレクター 東城 健太郎

1. はじめに

フィリピンの税務当局である内国歳入庁 (BIR-Bureau of Internal Revenue) は、2019年8月27日に移転価格調査ガイドライン (RAMO No.1-2019) を公表した。フィリピンでは2013年に出された移転価格ガイドライン (Revenue Regulation No. 2-2013) で文書化義務が明記されたものの、移転価格調査についてのガイドラインはその後長らく公表されておらず、今日に至るまで本格的な移転価格調査が行われていない状況が続いている。

一方で、2016年に就任したドゥテルテ大統領は、フィリピンの脆弱な交通インフラを改善するために「ビルド・ビルド・ビルド (造れ、造れ、造れ)」とよばれる大規模インフラ整備計画を政権の最重要政策と位置付け、その財源を支えるための抜本的な税制改革を現在急ピッチで進めているところである。

このような中、BIRは2019年5月に向こう5ヶ年の戦略計画 (2019年～2023年 RMO No. 21-2019) を発表し、「移転価格税制に関するBIRアプローチの確立」を優先プログラムの一つとして盛り込んだ。今回の移転価格調査のガイドライン (以下、調査ガイドライン) もその流れの中で出されたものであり、これまで実務的にはほとんど行われていなかったフィリピンの移転価格調査が、これを機に本格化することが予想される。

2. フィリピン移転価格ルールとその特徴

調査ガイドラインの解説の前に、フィリピンの移転価格ガイドライン (以下、TPガイドライン) の内容を簡単に説明する。TPガイドラインの内容は概ね当時のOECDの移転価格ガイドラインに沿ったものであり、納税者に移転価格文書の作成と保持を義務付けた。移転価格文書は毎年の確定申告書に添付して提出する必要はないが、BIRから要求された場合、納税者は当該文書を提示しなければならないとされている。このため、2013年のTPガイドラインの公表後、日系企業を含め多くの在比企業が移転価格文書の準備および更新を行ってきた。

また、国外関連者との取引だけでなく、フィリピン国内における関連者との取引もTPガイドラインの適用対象である点が特徴である。これは、フィリピンでは様々な投資優遇措置が設けられており、国内においても税率の異なる企業が混在することから、関連者間での恣意的な所得の移転によるグループの税負担の軽減が可能であることが背景にある。一例として、日系の輸出型製造企業の多くが登録しているフィリピン経済区庁 (PEZA) の場合、通常は商業生産の開始後、法人税の免税期間 (4～8年) が与えられ、免税期間後は原則として全ての国税および地方税に代えて総所得の5%を納めれば足りるという、いわゆる5%総所得課税期間に移行する。一方、優遇措置を受けていない通常の内国法人の場合、法人税率は課税所得に対し

て30%であり、両者の税負担率は大きく異なる。

以下は、これまでに公表されたフィリピンの移転価格関連ルールを簡単に表にまとめたもの

これまでの経緯	移転価格に関連する税法、BIRルール	主な内容
2013年より前	内国歳入法第50条	関連者間の移転価格を通じた脱税行為を防止するための国税長官の権限を規定
2013年1月	移転価格ガイドラインの公表 (RR No.2-2013)	文書化義務の明記 国外だけでなく国内関連者との取引も対象となる
2019年5月	BIRの5ヶ年戦略計画の公表 (2019年～2023年)	移転価格調査、APA (事前確認制度)、MAP (相互協議) に関するガイドラインの公表に優先的に取り組む
2019年8月	移転価格調査ガイドラインの公表 (RAMO No. 1-2019)	移転価格調査の手法、プロセスを定めたBIR職員向けの通達

3. 調査ガイドラインの目的と概要

今回、公表された調査ガイドラインの導入目的は、納税者と関連者との間の取引について標準的な調査手続きと調査手法を定め、移転価格に係る調査の質を担保することと示されている。

調査ガイドラインは全9章（付録Annexを含めて合計84ページ）から成りボリュームが非常に多く、且つ項目も多岐に渡る。以下の項目がそれぞれ独立して章立てされており、包括的なガイドラインとなっていることがその特徴である。

第3章 移転価格調査の手法（詳細な移転価格算定方法の説明を含む）

第4章 多国籍企業の事業再編

第5章 グループ内役務提供

第6章 無形資産取引

第7章 費用分担契約

第8章 金利支払取引

第9章 レポートの作成

本稿ではBIRによる移転価格調査がどのよう

である。なお、APAガイドライン、MAPガイドライン、およびBEPSに関連する通達などは2019年11月末現在でも公表されていない。

なプロセスを経て行われるのか、移転価格調査手続き（第2章）に規定される主なポイントについて解説する。

4. 調査ガイドラインの適用対象取引

調査ガイドラインの適用対象となる取引は以下のとおり。

- ① 関連者間の取引（少なくとも一方の関連者がフィリピンで課税対象となる取引）
 - 有形/無形資産の販売、購入、譲渡、使用
 - 役務の提供
 - 金利の支払い、など
- ② 恒久的施設（PE）とその本店またはその他支店との間の取引。

まず適用対象取引として①が示されており、関連者間の取引を幅広く対象としている。また、TPガイドラインの規定と同様、国外関連者との取引のみならず、フィリピン国内の関連者との取引についても適用対象となることが明記されている。関連者の定義については調査ガイドラインでも具体的な数値基準等は示されおらず、TPガイドラインに規定される「一方

解 説

の当事者が、直接的または間接的に他方の経営に参加、または支配、もしくは資本に関与している場合、これらは関連者となる」という定義が適用されるものと考えられる。

加えて調査ガイドラインでは、②のとおり、恒久的施設（PE, Permanent Establishment）とその本店、またはその他の支店との内部取引についても移転価格調査の対象となることが明記された。すなわち、調査ガイドラインにおいて、PE（例として日本法人のフィリピン支店）は、移転価格調査上、本店やその他の支店から独立した別個の企業として取り扱われることとなる。

※ 恒久的施設（PE）とは、事業を行う一定の場所等をいい、租税条約等に規定されている（例、支店PE、建設PE、代理人PEなど）。非居住者および外国法人の課税関係は決定する上での指標となるもの。

5. 移転価格調査のプロセスについて

調査ガイドラインでは、移転価格調査の流れを大きく、①準備フェーズ、②調査実施フェーズ、③レポート作成フェーズの3つのフェーズに分け、それぞれの詳細なプロセスが規定されている。

① 準備フェーズ (Preparation for Transfer Pricing Audit)

当フェーズでは、移転価格調査を実施するにあたり、BIRが納税者に対して関連者間取引に関する情報や書類を要求するほか、必要に応じて納税者とミーティングを行うことが規定されている。

BIRは入手可能な情報（法人所得税申告書、添付される監査済み財務諸表、租税条約適用申請、BIRルーリング、過去の税務調査結果、ウェブサイト、データベース等）を基に調査対象取引を確認する。

BIRは納税者とイニシャルミーティングを実施し、納税者の事業、主要な機能、製品、サー

ビス、商流、移転価格ポリシー、移転価格文書などを確認する。また、BIRは納税者に対して、書面（Request Letter-Annex 1）により以下の情報を要求できることも規定されている。

- a. 関連者間の取引（Annex 3）
- b. 財務諸表のセグメント情報（Annex 4）
- c. サプライチェーン管理分析（Annex 5）
- d. 機能・資産・リスク分析（“FAR Analysis” Annex 6）
- e. 事業の特性（Annex 7）
- f. 比較可能性分析のデータ（Annex 8）

納税者はBIRからの要求に従い、上記a～fのデータを提出する必要がある。a～eについてはテンプレート（Annex）が公開されており、納税者はテンプレートに必要情報を記載して提出する形式となる。なお、提出期限については調査ガイドラインの本文には記載がないが、Annex 1にあるリクエストレターのサンプルにはレター受領日から5営業日以内と記載されており、仮にこの日数が適用されるとすれば非常にタイトな要求となる。

- BIRは納税者から提出された情報、資料を分析する。
- BIRは納税者とミーティングを実施し、初期段階での指摘事項についてディスカッションを行う。
- 必要に応じて、BIRは納税者に対して文書による追加説明を要求する（Annex 9—Supplemental Letter Request）。
- BIRは上記過程で得た情報を基に移転価格リスクを分析する。なお、リスク分析に際して、売上や営業利益の金額に応じて関連者間取引の重要性を考慮するという文言があるが、具体的な数値基準等は示されていない。
- その後、BIRは再度納税者とミーティングを行い、更に調査の深堀りが必要な対象取引、追加の分析から除かれる取引等を決定する。

② 調査実施フェーズ (Implementation of the Transfer Pricing Audit)

当フェーズでは、BIRが納税者の事業の状況に応じた最適な移転価格算定方法を選択し、分析を行う。

a. 納税者の事業特性の決定

企業分析、産業分析、機能分析を実施し、事実関係を分析する。

b. 最適な移転価格算定手法の選択

比較対象取引、適切な移転価格算定手法を選択する。

c. 独立企業間価格の算定

比較対象企業の選定、経済分析を実施する。

なお、b. の移転価格算定手法の算定に際しては、信頼性の高い独立した比較対象取引の有無が重要とされ、内部比較対象取引 (Internal Comparables) と外部比較対象取引 (External Comparables) がそれぞれ例示されている。また、c. の独立企業間価格の算定における経済分析では、ビジネスサイクルや製品サイクルも考慮し、関連者取引を巡る状況を正しく理解するため、単年度の利益データではなく、対象年度の前後の年も含めた検証 (複数年データの利用) が有益であると述べられている。その他、ある企業が本質的に性質の異なる複数の取引 (例: 再販売取引、地域統括拠点の役割) を同時に行っている場合、それらは集約して分析されるべきではなく、別のセグメントとして分析し、取引毎にセグメント損益を設定すべきという記載もされている。

③ レポート作成フェーズ (Reporting on Audit on Transfer Pricing)

上記の分析結果を踏まえ、BIR担当官は移転価格調査レポートを作成する。また、ガイドラインでは、レポート最終化の前に全ての指摘事項について、納税者とディスカッションを行うべきことが規定されている。ミーティングにおいて、BIRは納税者の主張を理解し、また、納

税者がBIRの分析結果に同意するか或いは同意しないかなどを確認する。

(BIRが作成するレポートに含まれる項目)

- エグゼクティブサマリー
- 納税者の企業分析、機能分析と問題となる関連者間取引
- 関連者間取引に関する納税者の経済分析のサマリー
- 納税者の分析手法の問題点
- BIRによる移転価格調整額の決定
- サマリーと結論

なお、本フェーズにおける移転価格調査レポートはあくまでBIR調査官が作成する内部のレポートと考えられ、仮にBIRによる移転価格調整額が決定される場合、その金額は通常の税務調査プロセスにおける公式書面である予備的評価通知 (PAN) や最終評価通知 (FAN) などに反映され、納税者に提示されるものと思われる。

6. 移転価格調査の実施部署について

調査ガイドライン上、調査手続きや実施の際の手法については細かく書かれている一方、移転価格調査の実施部署に関する具体的な記述は全くされていない。冒頭でご紹介したBIRの5ヶ年戦略計画では、移転価格関連プログラムの責任部署 (Responsible Office) として大規模納税者サービス部 (LTS, Large Taxpayers Service) の名称が挙げられているため、今後はLTSを中心とした移転価格調査が行われることが予想される。一方で、移転価格調査はそれに特化した調査ではなく、当面は一般税務調査の枠内で行われると考えられるため、LTSに限らず、税務署 (RDO, Revenue District office) による通常の税務調査の過程で、移転価格に関する情報・資料の要求を受けることも十分に想定され得る。

従って、前述した移転価格調査プロセスに加えて、歳入規則 (RR No.18-2013, RR No.

解 説

7-2018)で定められるフィリピンの税務調査プロセスの全般を正しく理解し、仮に不合理な指摘を受けた場合には適切に反論することが移転価格調査においても非常に重要となる。一般税務調査においては、BIRによる指摘内容がいかにも不合理であったとしても、ルールで定められた期限内に納税者が反論書を提出（最終評価通知であるFANの場合はFAN受領日から30日以内）しなかった場合、指摘内容がそのまま最終確定してしまう恐れがあるため特に留意されたい。

7. 今後企業に求められる対応

BIRの徴税目標は毎年右肩上がりであり、2019年は前年実績比16%増の2.27兆ペソ（約4.8兆円）という過去最高の目標を掲げている。そのような中、BIRによる一般税務調査は非常にアグレッシブに行われているのが実情であ

り、また今回、調査ガイドラインが公表されたことで、今後移転価格調査が本格化するのも時間の問題と考えられる。企業が移転価格調査の対象となった場合、TPガイドラインで定められる移転価格文書以外にも、多くの情報や資料の提出が極めて短い期間に求められることになるため、在比企業として、調査ガイドラインの内容を把握し、リスクの所在を把握したうえで事前の準備を怠らないことが重要である。一方で、調査ガイドラインには解釈に迷う記述やテクニカルな要求事項も数多くあるため、具体的な対応については移転価格に詳しい税務専門家に相談されることをおすすめする。

本稿では調査プロセスに特に焦点を当てた解説としたが、今後、フィリピンにおいて移転価格調査が本格化した折には改めて、調査ガイドラインの第3章～第9章につき実務での取り扱いと併せて解説する機会を設けたい。

