

アジア10か国 移転価格税制の執行状況〈下〉

—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

各国の執筆者

※2019年12月号に掲載

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

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

マレーシア

6. マレーシアにおける執行状況

(1) 税務執行を取り巻く財政状況

マレーシアでは2018年5月の政権交代後、新政権の選挙公約に基づく間接税制度のGST（付加価値税）からSST（売上税及びサービス税）への移行に伴い、課税ベースが大幅に縮小

し、恒常的な財政赤字に陥いる状況となっている。2019年度の財政収支では518億リンギットの財政赤字になると予想されており、先日公表された2020年度の予算案においても、引き続き厳しい財政状況が予想されている。

このような財政状況の中、2018年11月から2019年9月（当初6月30日終了予定より3ヵ月

延長)にかけて納税者による修正申告・期限後申告に対して10%-15%の軽減ペナルティ率の適用を認める特別自主開示プログラムが実施された。その適用は個人事業者だけでなく、移転価格税制も含む法人所得税、不動産利得税、印紙税の幅広い税目に認められ、27万件以上の自主申告により60億リングット近い追加税収が見込まれている(正式な政府発表は2019年度末の予定)。

(2) 移転価格税制の執行状況

2018年の政権交代後は一時的に税務調査が沈静化していたものの、2019年の7月以降、内国歳入庁(以下、「IRB」)による資料提出依頼に基づく机上調査が急増している。この点について、IRBは特別自主開示プログラムの実施により納税者における税務コンプライアンスの状況が是正されたものとし、今後の税務執行においては、納税者に対し、より高いコンプライアンスを求める姿勢であることを明確にしている。

2017年7月に改訂されたマレーシア移転価格ガイドラインにおいては、BEPS行動8-10に基づき、新たなリスク分析フレームワークが導入されており、マレーシア法人が稼得する利益水準と多国籍企業グループにおける価値創造と

の一致を強く意識した内容となっている。さらに、従前は特定企業に対してのみForm MNEの提出により詳細な関連者取引の情報開示をIRBより求められてきたが、2019課税年度より、法人税申告書(Form C)において同様に詳細な関連者取引の情報開示が全ての企業に求められることとなった。

同国における二国間事前確認(以下、「BAPA」)制度の運用は依然としてその活用が進まない状況にある。2018年度に相互協議(以下、「MAP」)により解決した移転価格税制に関連する案件数は2件に留まる。今後、IRBにおけるマレーシア法人が属する多国籍企業グループの全体像への理解が深まり、詳細な関連者取引情報が集積していく中、よりの絞った調査対象の選定による効率的・効果的な調査の実施が想定される。BAPAやMAPの枠組みによる二重課税の排除が難しい中、マレーシアに現地法人を有する多国籍企業グループにおける税務リスクを低減する方策としては、多国籍企業グループ全体のバリューチェーンに照らしたマレーシア現地法人に対する適切な利益配分と適切な移転価格の文書化に重点が置かれるべきものと考えらる。

インドネシア

7. インドネシアにおける執行状況

(1) 税務執行を取り巻く環境

2019年4月に実施された大統領選挙にて再選を果たしたジョコ・ウィド大統領の第2期政権が10月20日より発足する。第1期政権の開始とともに発表された「税務執行に関する5カ年計画」についても近日改訂されることが想定されている。インドネシアは過去5年間、歳入の約85%以上を税収に依存している国である。政権2期目も継続してインフラ整備が喫緊の課題であることから毎年野心的な税収目標を掲げ税務執行を行う状況に今後も変化は見られないものと思料する。

その一方で、2019年9月初旬に公表された税制改正法案の骨子には、法人税率を現行の25%から段階的に2023年迄に20%へと引き下げることが記載されている。税率引き下げによる税収減の穴埋めとして、電子商取引への課税をはじめとする課税対象拡大も予定されているものの、税収確保のために今後も引き続き在インドネシア日系企業に対する厳しい税務執行が行われることが想定される。

2019年の税収達成率は10月末の段階で6割弱といわれており、例年に比べて低調である。このことを背景として、直近の税務調査においては当局の指摘がより厳しくなっている印象を受ける。税務調査の過程で、事実関係の確認や適

解 説

用税法の解釈の議論等が十分に納税者と行われずに追徴される事案が散見される。

(2) 移転価格税制の執行状況と対策

移転価格税制の執行においては、傾向として納税者の営業利益率が低い場合に取引単位営業利益法（TNMM）による所得更正，利益率が比較的高い場合には関連者へのロイヤリティや役務提供対価の支払い等の個別取引について当該支払金額を損金否認するといったアプローチが取られる場合が多いように見受けられる。

これに加えて、近年では当地の移転価格文書で頻繁に用いられている全社利益一括検証をTNMMで行うアプローチについては否定的な見解を示す税務調査官が増え、税務調査の過程でより詳細に利益率の検証を試みる事案が増加している。すなわち、国内取引と輸出取引の利益率（売上総利益率，営業利益率），価格そのものの比較，関連者取引と第三者取引の利益率や価格の比較，などから所得移転金額の算定を試み多額の所得更正案を提示してくる事案も見られ，TNMM以外のアプローチを模索している印象も受ける。関連者取引で達成された合算利益以上の所得が国外関連者へ移転したものとされ所得更正される，いわゆるインカムクリエーションに該当するような事案も見られる。

このように、今後も継続して厳しい税務執行となることを勘案するとやはり当地で重要なことは、税務調査の準備を徹底的に行い、税務調査が開始した後は、税務調査の過程を正確に理解し、現地スタッフと十分にコミュニケーションを取りながら逐次状況を把握して対応することである。現地ローカルスタッフや現地税務コンサルタントに税務調査対応を一任している在インドネシア日系企業も未だに多いのは事実であるが、過去に税務問題が発生していなかった

会社が突如として大規模な所得更正を受けるといった事案も見受けられる。このような予測可能性が乏しい税務環境においては、税務調査の過程で何が起きているかについて、関係者全て、すなわち、現地ローカルスタッフや現地税務コンサルタント、現地日本人マネジメント、本社関連部署が理解をひとつにして戦略を協議し、対応していくことが重要であると思料する。

税務調査の段階で会社としての立場をどのように説明するかは、異議申し立て後の税務裁判での議論にも継続されるため、税務調査の過程で当局に対してどのような資料を提出し、どのような説明をするかは極めて重要である。税務裁判に進んだ段階で、税務調査を担当していたローカルスタッフや当局と議論をしていたローカルコンサルタントが不在で、その結果、税務調査の中でどのような資料が提出され、どのような議論がなされていたかについて誰も分からないといった状況は、在インドネシア日系企業においても残念ながら見受けられる。

その一方で、直近では、上記のような税務調査、異議申立、税務裁判といったイベントドリブンな税務対応をしっかりと行うことに加え、税務リスクマネジメント、あるいは税務ガバナンスの課題として、税務対応能力の向上を目的とした継続的な取り組みに関し現地マネジメントと本社（場合によっては地域統括会社）がイニシアチブを発揮して体制構築及び業務プロセスの確立を目指す企業も増えてきている。インドネシアの昨今の税務環境を鑑み、この双方の取り組みをしっかりと行うことによりインドネシアの税務リスクは低減され得るものと思料する。

ベトナム

8. ベトナムにおける執行状況

(1) 移転価格調査の概要

ベトナムでは、2012年の移転価格アクションプランに基づき、毎年移転価格執行が強化されている。2014年に税務総局に移転価格専門チームが設置され、2015年10月に主要都市・省でも移転価格専門チームが設置された。彼らは、移転価格に特化した移転価格調査を行うことができるが、最初から移転価格に特化した調査がなされることは今のところほとんど確認されていない。実際は、移転価格も含む全税務項目⁷からスタートし、調査の過程で、フォーカスする対象として移転価格が最も有効であると思われた際に、移転価格に絞って議論を進めていく、という流れが通常である。

税務調査時の当局の硬軟の特徴としては、「その時の担当官（省）の予算達成度」及び「調査に使える時間」が大きく関係しており、2018年度はそれを示す象徴的な年度であったといえる。ベトナムの歳入の9割近くは税収で占められており、予算達成はベトナム当局にとって必須命題となっている。そのような中、2018年度は、第3四半期終了時点（9月末時点）で法人税収の達成度が6割弱程度であったため、2018年度第4四半期は、多くの“駆込み”的な税務調査が実施され、「とにかく徴収する」という当局の強い意志を感じた。通常、年始に税務調査リストが各地方当局によって作成され、当該リストに基づいて税務調査が実施されるが、2018年度については、第4四半期用に追加税務調査リストが作成された。

(2) 調査項目・事例とその対策について

移転価格調査は、TNMM（CPM）の下で利益率を議論する調査と、役務提供費用等の個別項目に対する調査に二分される。まずは個別

項目への調査から記載する。

ベトナムでの税務調査では挙証責任が納税者側にあるとされているため、税務当局は、納税者が損金性を証明しづらい項目を重点的に調査する傾向にある。具体的には、ロイヤリティと役務提供取引（IGS）が代表的な項目であり、2017年には中央の税務総局から地方当局にこれら項目への課税強化方針が通知された模様である。

具体的には、以下の3点が主な検討項目となる。

- ① 契約書等の形式面が整っているか（形式面）
- ② ベトナム法人が対価を支払う上での必要かつ有効な便益を受けているか（有償性の検討・定性面）
- ③ 支払う対価が妥当であるか（定量面）

①について、ベトナムの税務調査では、実態として取引がなされていることが明白であったとしても（例えば、明らかに本社からベトナム法人に製造技術が供与されている）、契約が適切に締結されていない等の形式上の不備があると、上記②の検討なく全額否認をチャレンジされかねない。海外株主所在地国での税務リスクの観点から、正式な契約締結前に支払いを始めてしまったケースで、後のベトナム税務当局による調査の結果、同じ経済活動でありながら、契約締結前の年度について全額否認された事例が確認されている。

②については、どの国でも議論になるもので、ロイヤリティであれば、支払う対象の無形資産が何であるのか、ベトナム法人に必要なものなのか、親会社がそれを有していることを証明できるのか、という点が論点となる。

IGSであればお馴染みの要件（サービスが提供されているのかの実在性、株主活動や重複活

7 税務調査通知書上、特定の項目（個人所得税等）があらかじめ除外されている場合もある。

解 説

動ではないのか、グループ会社から提供されなければ第三者に頼むのか、等）というチャレンジ項目に対し、一つ一つ丁寧にエビデンスを元に説明することが重要となる。IGSの中でも相手国バックオフィスでの活動については、ベトナム子会社が有効な便益を受けていることを示すことが難しいため、相手国でのIGS関連の移転価格文書をうまくベトナム側文書に活用等することで対応していくことが必要となる。

なお、BEPS最終報告書の内容を織り込んだ新移転価格税制Decree 20（2017年2月発表）では、「実質主義」を重んじる旨が説明されている。しかし、これは形式面が整っていたとしても、上記②での有効性が認められない場合は否認する、というものであり、①で述べたように、その逆（形式面が一部不十分でも実態が認められれば損金算入を認める）ではないため、当局にとって都合がいいだけの「実質主義重視」といえるものである。

現在まで、③の点を議論する事例はほぼ確認されていない。理由は、単純に上記①②の議論で全額損金否認の方が手っ取り早く簡単であるからと思われる。ただし、ロイヤリティについては、2018年7月から施行されている改訂技術移転法において、科学技術省に登録されたロイヤリティ取引⁸は、次年度以降「監査」が行われる旨が規定されている。2019年10月末現在では、この法令を補足する通達が発表されておらず、誰が何をどう監査するかは未だ不明瞭である。ロイヤリティ料率の多寡が調査対象となる可能性が高いため、今後はローカルファイル上、TNMM（CPM）に基づいた会社（ないしはセグメント）全体検証だけではなく、料率の多寡の妥当性に係るベンチマークも必要となる可能性がある。

TNMM（CPM）で利益率を議論する移転価格調査も順調になされているが、ベトナム当局は未だにORBIS等の移転価格調査用の商業

データベースを有していない。また、多くの場合、税務調査では数カ月の間に結論を出す必要があるという制約が当局側にある。したがって、当局自らが納税者の機能・リスクをもとにベンチマーク分析をし、納税者とじっくり議論する余裕がない。税務当局は、このような制約の中でも、それなりの金額の課税を（ノルマとして）行う必要があるため、あらゆる納税者側の些細な「瑕疵」を発見し、それらが見つからない場合は、強引な理屈でチャレンジしてくる傾向となる。

通常、最初に当局が通知してくる課税予定金額は大きな金額となり、しばしば納税者を驚かせる。納税者から理論的に説明を続けていく中、交渉が膠着状態になってきたタイミングで当局から「いくらであれば払えるのか」という打診があり、支払可能額とロジックとを合わせた交渉がなされる。上述の個別項目での調査においては、一つ一つの取引が検討対象となるため、証拠の積上げが課税額低減に効果を発揮する一方、利益率での議論においては影響を与える要素が多いため、支払可能額での交渉になりがちなのはある意味致し方ない点もある。

（3）更正対象を何にするかの議論・交渉について

最終的に更正通知書に記載する課税対象取引をどうするのか、については、注意深く決定・交渉する必要がある。ロイヤリティやIGSは、ベトナム側で課税されたからといって、相手国税務リスクの観点から直ちに中止することは難しい。また、TNMM（CPM）における利益率で課税される場合、今後も同様の機能リスクでの活動を継続する場合、後続年度において課税された利益率以上を計上する必要が生じる。そのため、追加納税金額は合意するも、課税対象取引は、後続年度に影響を与えない項目で処理する作戦が検討・交渉されることが多い。諸事情により、後続年度に影響を与える項目での

8 2018年7月以降に改訂ないし新規締結されたロイヤリティ契約が登録の対象となるもので、既存契約に変更がない場合は、登録の必要はない。

課税となってしまった場合は、不服申立を行うケースも多く、当局の課税手法が理論的でない場合、上位当局（税務総局、財務省レベル）での検討の結果、納税者の主張が完全に認められるケースも増えている。

従って、ベトナムでの地方当局による移転価

格調査では、結局「支払える金額」での議論になる傾向はあるものの、その後の不服申立も見据え、理論に基づく文書の整備、税務調査時の一環した立場での説明という本来あるべき対応が結局のところ重要である。

フィリピン

9. フィリピンにおける執行状況

(1) 移転価格税制の概況

フィリピンでは、2013年1月に移転価格ガイドライン（Revenue Regulations No.2-2013, 以下TPガイドライン）が公表された。それ以前は、フィリピンには移転価格に関する詳細なルールは存在せず、税法本文に移転価格を通じた脱税行為を防止するための内国歳入庁長官の権限について条文（内国歳入法第50条）が一つ定められているのみであった。

OECDの移転価格ガイドラインを参考に作られたTPガイドラインの公表に伴って、関連者取引を有する企業において移転価格文書の作成及び保管が義務付けられることになり、フィリピンの移転価格税制は事実上2013年からスタートしたと言える。TPガイドラインでは移転価格文書を法人税申告書に添付して提出することは求められていないものの、フィリピンの税務当局である内国歳入庁（BIR）から要求される場合に提出する義務があることから、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及び更新を行っている。

(2) 移転価格税制の執行状況

BIR内部に専門知識を持つ人材が著しく不足していることを背景に、2013年以降、現在に至るまで本格的な移転価格調査は行われていない。税務調査時にBIRから文書の提示を求められることもあまりないという状況が続いている。それとは対照的に、一般税務調査は従来から非常にアグレッシブに行われており、調査時

にBIR担当官から不合理な多額の指摘を受けるケースは決して珍しくない。

歳入不足に悩むフィリピンでは、BIRに毎年の徴税目標が課せられ、2019年は前年実績比16%増の2.27兆ペソ（約4.8兆円）という過去最高の徴税目標を掲げている。この目標額が各税務署、さらには担当官レベルにまで割り振られることが、徴収最優先の調査が行われる背景にあることは否めない。但し、通常の税務調査における指摘事項は、法人所得税（損金性）、付加価値税、源泉税、印紙税といった項目が主であり、在比日系企業がBIRから多額の移転価格課税を受けた事例は僅かと思われる。

2019年から2023年までの5ヵ年戦略計画（BIR Strategic Plan）が2019年5月にBIRから公表され、移転価格関連ルールに関する新たな動きが出てきている。BIRは同戦略計画の中で、「移転価格税制に関するBIRアプローチの確立」を優先アクションプランの一つに位置付けており、早速その流れで、2019年8月に移転価格調査に関するガイドライン（RAMO No.1-2019）が公表された。

当ガイドラインは、移転価格調査のプロセスや移転価格手法などを細かく定めたBIR内部向けの通達であり、これを機にいよいよフィリピンでも移転価格調査が本格化するのか注目される。さらに同戦略計画の中では、2019年度中にもAPAガイドライン、MAPガイドラインを公表するとしており、これまで他国に比べて大きく遅れていた移転価格関連ルールの整備が加速する兆しを見せている。今現在、BIRが移転価格調査に注力してくるのか不透明な状況ではあ

解 説

るが、当面の移転価格コンプライアンス上、TPガイドラインで求められる移転価格文書の

作成・保管が最も重要であることは言うまでもない。

インド

10. インドにおける執行状況

(1) はじめに

インドの税は複雑、インド当局の姿勢はアグレッシブ、と言われる。それがインド投資の障害の一つとしても挙げられる。ただ、日印を通じた税の実務家の率直な感想をいえば、税法そのものは、日本の制度に比較しても違和感のないことが多い。特に、移転価格に関しては、ルールや考え方は日本のものと共通項が多く、もちろん制度的に多少の差異はある⁹ものの、投資の障害となるほどの問題は見当たらない。

法律の解釈が問題になるのは日本を含む他国も同様で、無数のバリエーションが存在する現実取引のすべてに対して、もともと税の規定に明確な回答は期待できず、特に移転価格は何が独立企業間価格かということに客観的な一つの正解がない世界なのであるから、当局の解釈と納税者の見解が異なるのも止むを得ないであろう。

具体的に何が障害と感じられるかを掘り下げていくと、その多くが制度ではなく執行の違いに行き着くように思う。この中身には二つの要素があり、一つは、制度が同じように見えるので執行でも同じことが起こることを期待して、その期待が裏切られるというギャップ。二つ目は、日本の移転価格における実務では取られないアプローチがインドでは取られているという実務慣行の違いである。

(2) 執行の違い

日本は、米国の制度を基礎として現在の申告納税制度が成立した。インドでも現在は申告納税制度が導入されているが、歴史的にあった英国式の賦課課税制度の名残が未だに強く残って

いると感じる。日本では、納税者にとって申告は「義務」であり、納税者が申告したのについてまずは正しいものとの前提があるため、当局がそれを覆すためにはそれなりの立証をする。必然的に、日本の執行には調査に力点がある。調査において争いを維持するに足る証拠が収集できないと課税には踏み込まない。したがって納税者のディフェンスのポイントも調査にある。

他方、インドでは、納税者が申告することは、自分で自分の課税額を特定するための権利行使、という理解があると思う。個人の納税申告書の提出期限は毎年7月末であるが、翌年3月を過ぎたら、期限後申告を提出するどころか、一旦提出した申告書を自主的に修正することすら許されない。従前の査定制度においては、政府が各種のデータに基づきそれぞれの納税者の納税額を査定することで税が確定するため、納税者がその査定が不合理であることを訴えることとなる。申告納税制度に移行した後も実務ではこの名残が残っている。ほとんどのケースで、更正通知は事前の当局との十分な交渉や議論の余地なく、ほぼ一方的に送付される。そうして、その課税が誤っていることを異議申立てや以降の争いのステージで立証するのが納税者の使命となる。このような慣行のもとで課税そのものを防ぐことは非常に難しく、むしろ、課税を受けたものについてその後の争いで勝つためにはどのような準備が必要かがポイントとなる。

インドにおいては、裁判所は最終的に合理的な判断を下す、という評価が高い。ただし、多くのケースで、下級審で当局が敗訴しても上告に持ち込むため、解決には長時間を要する。

9 例えば、独立企業間レンジの計算に、一般に用いられる四分位レンジではなく35%－65%の狭いレンジを取る、事前確認の申請に政府が申請手数料を徴収する、など。

(3) 移転価格における論点

インドにおいて非常に特徴的な移転価格課税の方法に、企業の特定の損益のみを切り出して、その部分についての課税を発生させる、というものがある。有名な「広告、マーケティング及び販売促進（AMP：advertisement, marketing and promotion）費用に対する課税」はその典型である。日系企業を含む外資系企業の多くが、AMP費用の売上に対する支出が同業他社に比べて高いとされ、その高い部分は、ブランドを保有する外国企業に対する一種の役務提供であると認定され課税に至ったものが、現在数多く争われている。

同様の課税は、他の項目でも発生する。日本では長期的に低金利状態が継続しているため、このような課税が日本で生じることはあまりないと思うが、国外関連者に対する売掛金の回収サイトが長いとき、その売掛金に対して年利10%を超える金利を認定する、という移転価格課税がある。

いくつかの判例において、これらは商品販売利益に織り込み済みであり、追加的に取引（AMP課税の場合には役務提供、売掛金課税の場合には貸付金）を認定することは合理的ではないという主張により勝訴した事例がある（注）。このように、インドにおいて税務リスクが高いと考えられる領域がある場合、上に述べたとおり、「ここは調査官に説明したらわかってもらえる」「当局側が立証できるはずがない」と期待することはできないのであるから、主戦場は異議申立て以降の争訟、ということを前提に、その争いに備えた証拠書類を予め納税者の側が準備しておくことが重要である。インドに駐在する日本人のマネジメントで、もともと税務会計を長く経験した人は多くない。現地的人

力化するリスクは避けたいところであり、そのための備えについては、日本本社からの主体的な関与が望まれる。

（注）インドでは、複数の種類の取引について、全てまとめて営業利益率で検証する方法は一般的ではなく、毎年の移転価格コンプライアンスにおいても、基本的には取引ごとに検証することに留意。したがって、このような主張立証のためには、それらの取引が密接に関係しており個別の検証は合理的ではないという移転価格文書を作成することが求められる。

(4) おわりに

インド国内に存在する租税紛争は、異議申立てなどを含めると数十万件に達すると言われる。インド当局の対応コストも相当なものであり、この状況を改善するために各種の取り組みが行われている¹⁰。

特に2012年に導入されたAPAは、当局側の審査リソース不足の懸念が言われているものの、一定の成果を上げている。最近では、2019年4月から9月末までに29件（うち、バイラテラル2件、ユニラテラル27件）が合意に至り、2012年の導入からの累計合意件数が300件に達したとのプレスリリースがあった。日本においては、APAは複雑・大規模な取引について両国当局者を巻き込んで確実な二重課税の排除を求めるもの、という意識が強い。インドにおいては、むしろ、インド側の対応リソースなどを考えたときに、インド側での課税リスクの対処のための有効な防止策という理解から、いまだにユニラテラルAPAが一般的である。BAPA、ユニラテラルAPAのいずれにせよ、インドにおける長期的な観点からの税務対策には、このような代替的な紛争解決・紛争防止方法の検討が不可欠と思料する。

〔了〕

10 セーフハーバー規則の導入、租税争訟で当局敗訴の際、一定以上の税のインパクトがないと上告を許さないこととする通達の発遣、間接税における過去争訟について、一定の税を支払えばペナルティ等の賦課をせずに事案を解決するスキームの導入など。