

## 対 ASEAN ビジネス上の税制の課題とシンガポールの移転価格税制改革

板津 直孝

### ■ 要 約 ■

1. OECD Development Centreは、年次報告書「経済アウトルック2015」の中で、ASEAN 諸国等が長期的な経済成長を持続可能なものとするためには、制度の質を強化する改革が不可欠であると述べている。国税庁が取りまとめた国際的な二重課税解消を目的とした相互協議の状況を見ても、年々増加傾向にある相互協議事案の中で、OECD非加盟国との協議事案の割合が高いことが問題となっている。
2. ASEAN諸国では近年、ASEAN経済共同体の創設を視野に入れて、税収源としての側面からも外国資本に着目している。共同体域内では関税が一部の商品を除いて撤廃されることと、堅調な経済成長を持続するには、インフラ開発を推し進めていく必要があることなどが背景である。
3. 日本企業がASEAN諸国で活動するなどの国境を越えた二国間取引においては、日本と進出先国の課税が競合し、二重課税が発生するリスクがある。日本の国税庁でも、移転価格課税等により国際的な二重課税が生じた場合、租税条約に基づき外国税務当局との相互協議を実施してその解決を図っているが、近年、処理件数は増加傾向にある。
4. 一方、シンガポール内国歳入庁（IRAS）は、2015年1月6日、OECD移転価格ガイドラインに概ね準拠した移転価格ガイドラインの改訂版を公表した。経済構造の特性上、シンガポールとしては、国際協調体制の動向を注視し、他のASEAN諸国に先駆けて税制の透明性と汎用性を表明し始めていると思われる。ASEAN諸国への進出やビジネス拡大の実績のある日本企業にとって、この改訂はシンガポールでのビジネスを円滑に進めるうえで重要な影響を持ち得る。
5. 本稿においては、ASEAN諸国におけるビジネス上の税制の課題とその動向を踏まえつつ、ASEAN諸国において先駆けとなる動きを見せ始めたシンガポールに焦点を当て、日本とASEAN諸国の二国間取引から生じる税制上の議論の整理を図る。

## I. ASEAN 諸国の持続的成長に求められる「制度の質」と税制

### 1. はじめに

OECD Development Centre は、2014年11月13日、年次報告書「東南アジア、中国、インド経済アウトルック 2015」を公表した。ここでは、2015年から2019年までのASEAN 10

カ国及び中国とインドの年間 GDP 成長率が平均で 6.5%となる見通しを示すとともに、法や契約の履行など市場メカニズムをもとにした制度の構築や、税制、民間部門への規制において、依然課題が多いと述べている。

包括的で、優れた経済開発計画を策定するために、公共部門の政策遂行能力を高める必要があり、租税・歳入体系による財政のあり方と行政活動のあり方について改革が求められる。改革は、公共部門の組織と活動の 6 エリアをカバーしており、税務当局の再編、予算編成の改革、法令や規則のフレームワークの強化などが挙げられている。

すなわち、ASEAN 諸国は中期的に堅調な成長が見込まれているが、この経済成長を持続可能なものとするためには、長期的に「制度の質」を強化する改革が不可欠といえる。

特に、税制の分野では、近年、ASEAN 諸国が各国レベルで外資系企業に対する課税の強化を図っていることもあり、域外企業は進出先である ASEAN 諸国と母国での二重課税に直面するケースが増加している。日本企業にとっても、ASEAN 地域における二重課税の解消は課題となっている。

本稿においては、ASEAN 諸国におけるビジネス上の税制の課題とその動向を踏まえつつ、ASEAN 諸国において先駆けとなる動きを見せ始めたシンガポールに焦点を当て、日本と ASEAN 諸国の二国間取引から生じる税制上の議論の整理を図る。

## 2. 急速な経済成長と外資系企業に対する課税の強化

投資奨励制度などによる積極的な外国資本誘致は、ASEAN 諸国に急速な経済成長と雇用の確保をもたらしたが、近年では、税収源としての側面からも ASEAN 諸国は外国資本に着目している。その背景として、ASEAN 経済共同体の創設がある。

ASEAN は、総人口 6 億人、名目 GDP は 1.8 兆ドル、一人当たり名目 GDP は 3,107 ドル、域内総貿易額は 2.1 兆ドルに上り<sup>1</sup>、2015 年末には、ASEAN 経済共同体の発足を予定している。

ASEAN 諸国では、2003 年に「ASEAN 共同体」を創設することに合意し、2009 年には、「ASEAN 政治・安全保障共同体」、「ASEAN 経済共同体」、「ASEAN 社会・文化共同体」のそれぞれの共同体設立に向けた中長期的な取り組みを示す「ASEAN 共同体ロードマップ (2009~2015)」が発出され、共同体形成に向けた取り組みが加速している。「ASEAN 経済ブループリント」には、ASEAN 経済共同体の創設に向け、下記の 4 つの柱の実施計画が盛り込まれている<sup>2</sup>。

### 1) 単一市場と生産基地

- ①物品貿易、②サービス貿易、③投資、④資本移動、⑤人の移動、
- ⑥優先統合分野、⑦食糧・農業・林業

<sup>1</sup> 経済産業省「東アジア経済統合に向けて」2015年6月30日

<sup>2</sup> ASEAN, "Roadmap for an ASEAN Community," April 2009. なお、金融・資本市場分野での ASEAN 統合の動きについて、林宏美「アセアンの域内金融統合に向けて—公表されたブループリント『アセアン金融統合への道筋』—」『野村資本市場クォーターリー』2013年夏号参照。

- 2) 競争力ある経済地域
  - ①競争政策、②消費者保護、③知的所有権、④インフラ開発、⑤税制、⑥電子商取引
- 3) 公平な経済発展
  - ①中小企業、②ASEAN 統合イニシアティブ
- 4) グローバル経済への統合
  - ①対外経済関係、②グローバル・サプライ・ネットワークへの参加

このうち、税制については、可能な限り共同体メンバー間において、2国間の二重課税防止条約を締結することが重要視されている。

ASEAN 経済共同体発足後、域内では関税が一部の商品を除いて撤廃され、貿易拡大による経済効果が期待される一方で、関税収入の減少が懸念される。また、堅調な経済成長を持続するには、実施計画に盛り込まれたインフラ開発を推し進めていく必要があることから、財源である税収を確保するため、税収源である外国資本に対して目が向けられている。

ASEAN 地域に進出をしている日本企業は、納税者であり、この動向を注視する必要がある。日本企業は、一般的に、米国関連会社との取引については税制上の対応を進めているが、ASEAN 諸国での取引については、下記に詳述する移転価格リスクなど税務リスクへの十分な対策を進めていないことが多いからである。

## II. 日本と ASEAN 諸国との二国間取引：着目される所得の適正配分

### 1. 二国間取引から生じる国際的な二重課税問題

日本企業が ASEAN 諸国で活動するなどの国境を越えた二国間取引においては、日本と進出先国の課税が競合し、二重課税が発生するリスクがある。

各国の政策を反映している税法を二国間取引において具体的に調整する手段としては、租税条約がある。日本の租税条約ネットワークは広く各国におよんでおり、現在、64 条約、90 カ国・地域<sup>3</sup>となっている。ASEAN 諸国においては、インドネシア、シンガポール、タイ、フィリピン、ブルネイ、ベトナム、マレーシアの 7 カ国との間で租税条約が日本と締結されているが、カンボジア、ミャンマー、ラオスの 3 カ国とは条約が締結されていない。日本と租税条約が締結されていない国においては、当該国の国内法が適用される。日本からの投資が多い ASEAN 諸国に対しては、日本企業がビジネスを円滑に進めるうえで、より質の高い租税条約の締結・改定交渉を政府・当局に求めたいところである。

なお、租税条約には、国際標準となる「OECD モデル租税条約」があり、加盟国である日本は国際標準に沿った対応をしている。OECD モデル租税条約は、基本的には OECD に

<sup>3</sup> 財務省「我が国の租税条約ネットワーク」2015年6月1日

加盟する先進国間の標準的な租税条約であり、具体的な内容については、投資や技術供与などの経済活動が双方向的に行われない場合等もあるため、二国間において課税権の確保を考慮した条約内容の取り決めが行われている。

二重課税の回避に係る OECD モデル租税条約の主な内容は以下の通りである。

- 源泉地国（所得が生ずる国）の課税できる所得の範囲の確定
- 外国税額控除等による居住地国における二重課税の排除方法
- 税務当局間の相互協議（仲裁を含む）による条約に適合しない課税の解消

上記の内容を、ASEAN 諸国に進出している日本企業の立場として置き換えると、以下の通りとなる。

- ASEAN 諸国が課税できる所得の範囲の確定
- 外国税額控除等による日本における二重課税の排除方法
- 日本と ASEAN 諸国税務当局間の相互協議（仲裁を含む）による条約に適合しない課税の解消

上記「租税条約に適合しない課税」には、近年、二重課税の事例が多く発生している移転価格課税がある。移転価格税制による課税は、企業において経済的二重課税の発生となり一般的には高額となるため、その回避が必須となる。

移転価格税制とは、親子会社間のような関連者間の取引価格を通じた所得の海外移転を防止するため、独立した企業間において成立すると考えられる取引価格に引き直して課税所得を計算し、実態と乖離している場合に課税をする制度である。二国間取引において、一方の関連者の課税所得に修正が生じると、グループ全体では二重課税が発生する。この場合、租税条約に基づき、税務当局間の相互協議によって、条約に適合しない課税の取り扱いを定め、二重課税を排除することとなる。

## 2. 税務当局間の相互協議の状況

日本の国税庁でも、移転価格課税等により国際的な二重課税が生じた場合、租税条約に基づき外国税務当局との相互協議を実施してその解決を図っている。

国税庁が取りまとめた相互協議の状況<sup>4</sup>によると、相互協議事案の処理件数は増加傾向にあり、平成 25 事務年度（2013 年 7 月 1 日から 2014 年 6 月 30 日）は過去最多となっている（図表 1 参照）。

しかも、相互協議事案全体に占める OECD 非加盟国（2014 年 6 月末現在：中国、香港、インド、インドネシア、シンガポール、タイ）との協議事案の割合は増加傾向にあり、平成 25 事務年度の発生件数のうち約 23%、繰越件数のうち約 29%を占めている。

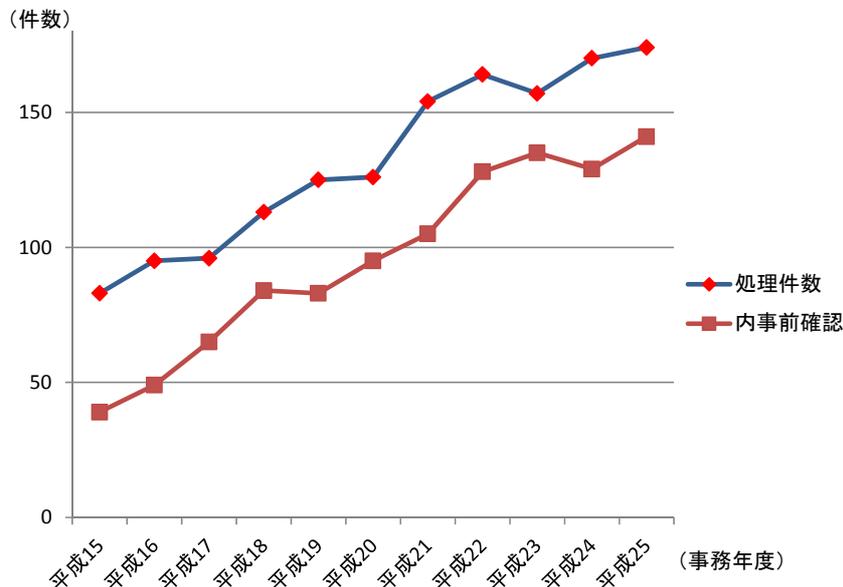
国内法の整備段階にある相手国においては、税制が複雑かつ頻繁に改正されるため、即日施行や遡及適用などの対応に困難な状況となっている。

こうした状況の下で、OECD 非加盟国であるシンガポールは、国際標準となる OECD 移

<sup>4</sup> 国税庁「平成 25 事務年度の『相互協議の状況』について」2014 年 10 月

転価格ガイドラインに概ね準拠する形で、自国の移転価格ガイドラインを改訂し、注目されている。以下で、シンガポールの改革を概観する。

図表 1 相互協議事案の処理件数



(注) 事前確認とは、移転価格に関し税務当局から事前に確認を受ける制度(詳しくは後述)。  
 (出所) 国税庁「平成 25 事務年度の『相互協議の状況』について」(2014 年 10 月)より野村資本市場研究所作成

### Ⅲ. 制度の質の強化：シンガポールの動向

#### 1. OECD の取組と歩調を合わせたシンガポールの動向

シンガポール内国歳入庁 (IRAS) は、2015 年 1 月 6 日、移転価格ガイドラインの改訂版 (Income Tax: Transfer Pricing Guidelines (Second Edition)) を公表した。これは、OECD 移転価格ガイドラインに概ね準拠する内容となっている。これまで、対内投資を積極的に誘致してきたシンガポールが、国際標準とされる OECD の取組に概ね基づく当ガイドラインを策定したことは、OECD が推進する多国籍企業による「税源浸食と利益移転」(BEPS: Base Erosion and Profit Shifting)<sup>5</sup>への対応との関連で、世界的に強化されつつある移転価格税務執行の方向性に協調し、先進諸国と歩調を合わせることを狙ったものと考えられる。一方、ASEAN 諸国への進出やビジネス拡大に実績のある日本企業にとっては、シンガポール税制が先進諸国の税制に近づくことで、現地固有の規制を考慮したシステム構築負担が徐々に軽減される効果があり、シンガポールにとっても外国資本誘致の増加及び経済の国際化

<sup>5</sup> 多国籍企業等が、グループ関連者間における国際取引により、その所得を高課税の法的管轄から無税又は低課税の法的管轄に移転させることで、国際的二重非課税を生じさせるもの。国税庁「税源浸食と利益移転 (BEPS) に係る我が国の対応に関する考察 (中間報告)」2014 年 2 月 28 日

の進展に寄与しよう。透明性と汎用性の高い税務執行は、進出企業がビジネスを円滑に進めるうえで欠かせない要素であるからである。

シンガポールでは、2015年1月の移転価格ガイドライン改訂版公表までの間、数年に亘って、税制に関する透明性を高めるための取組が行われており、国内法の改正作業が進められてきた。例えば、2006年に最初の移転価格ガイドラインがIRASから公表され、それ以前は所得税法33条「一般的租税回避防止規定」及び53条2A「居住者・非居住者間取引に関する規定」のみであった関連規定が整備された。その後、2008年に移転価格コンサルテーションの通達及び事前確認制度のガイドライン、2009年に関連者間金銭貸借及び役員提供取引に係るガイドラインが公表され、さらに独立企業間原則<sup>6</sup>の新条項が施行された。

新ガイドラインでは、独立企業間原則の適用や移転価格同時文書化要件の詳細な説明がなされており、また総則的で解釈が必要とされた部分（比較可能性分析や移転価格算定手法など）が明確化された。

## 2. 相互協議と事前確認制度

IRASのホームページより「イータックス・ガイド (e-Tax Guide)」にアクセスすると、今回の改訂版移転価格ガイドラインを参照することができる。当ガイドラインは、「パート1：バックグラウンド」において、国際標準であるOECD移転価格ガイドラインに概ね準拠している旨を明確に記載している。移転価格の内容と納税者による独立企業間価格原則の遵守が強調されており、透明性の高い移転価格に係る報告が必要となってきたことをIRASが明確に示している。

「パート2：移転価格の執行」においては、前述した相互協議と事前確認を申請する際のプロセスについて、付属書 (Annex) に示された申請書類のサンプルなどと合わせて、詳細に説明されている。

ここで、事前確認とは、納税者が税務当局に申し出た独立企業間価格の算定方法等について、税務当局がその合理性を検証し確認を行うことをいい、納税者が確認された内容に基づき申告を行っている限り、移転価格課税は行われない。したがって、移転価格課税が発生して相互協議を始めるのではなく、事前確認をすることで、将来発生するかもしれない不測の二重課税協議を未然に防ぐ機能を果たす。相互協議を伴う事前確認は、独立企業間価格の算定方法等について、当該取引の当事者を所轄する税務当局間で相互協議を行い、移転価格課税についての予測可能性を確保すると同時に二重課税のリスクを回避することを目的としている。この事前確認については、日本でも、図表1の通り、相互協議を伴う事前確認事案の処理件数が増加傾向にある。

<sup>6</sup> 資本関係等のある関連者間の取引価格は、独立した企業間において成立すると考えられる取引価格に引き直して課税所得を計算する原則をいう。

### 3. 移転価格同時文書化

今回のガイドラインの大きな改訂点のひとつとして、納税者へ移転価格同時文書化を促進している点がある。同時文書（Contemporaneous Documentation）とは、関連者間取引前又は取引時点で移転価格決定の根拠となる文書情報と定義され、関連者間取引（例えば日本企業とシンガポール現地子会社との取引）がガイドラインに示された一定の基準金額を超える場合に、移転価格同時文書化が求められる。

投資奨励制度などにより積極的な外国資本誘致をしてきたシンガポールにとって、納税者負担が大きい同時文書化を導入したことは大きな変化であり、移転価格税務執行が国際的に強化されていることの表れであると同時に、IRAS による透明性の高い移転価格の重要性への配慮が感じられる。

移転価格同時文書化の重要性は、二重課税解消のための相互協議と事前確認におけるガイドラインの以下の記載からも窺える<sup>7</sup>。

- 移転価格文書によって移転価格が独立企業間価格に基づいていると立証できない場合は、不都合な結果を被る可能性がある。例えば、
  - IRAS 又は外国の課税当局による移転価格税務調査を受けて二重課税が生じた場合、IRAS は二重課税解消のための相互協議のディスカッションにおいて納税者をサポートしない可能性がある。
  - 納税者が事前確認を申請した場合、IRAS は申請を受け付けられない可能性がある。

日本企業が日本と進出先のシンガポールとで二重課税の問題を抱えた際に、IRAS による二重課税解消のためのサポートを受けられない、または、日本企業の事前確認申請を IRAS が受け付けられない事態とならないためにも、一定の取引規模のある日本企業は、改訂された移転価格同時文書化に適正に対応する必要がある。

天然資源がないなど経済的な制約を抱えるシンガポールでは、経済構造の特性上、高付加価値を提供する外国企業の誘致を政府の主導で推進している。シンガポールとしては、国境をまたがる国際課税制度の対応を図る BEPS 行動計画や、OECD が提言している移転価格関連の文書化など、国際協調体制の動向を注視し、他の ASEAN 諸国に先駆けて税制の透明性と汎用性を表明し始めていると思われる。

### 4. 日本企業にとっての改訂版ガイドラインの意義

外資系企業では、ASEAN 地域を有力投資先と捉えた投資奨励制度による企業進出が盛んに行われてきたが、日本企業は地理的にも優れたシンガポールに着目し、諸外国に先駆けて地域統括会社を設立している。他の ASEAN 諸国とは異なるシンガポールの制度の質の強化は、日本企業にアジア地域の統括拠点としてシンガポールを活用する動きをより促進させると考えられる。IRAS 自身も、その動きを後押しするように、地域統括本部優遇措置（RHQ : Regional Headquarters Award）や国際統括本部優遇措置（IHQ : International

<sup>7</sup> IRAS, “Transfer Pricing Guidelines, Part I, 6 Transfer Pricing Documentation, 6.21,” January 2015.

Headquarters Award) を講じ、軽減税率をはじめとする個別のインセンティブパッケージを用意している。

以下は、シンガポールの製造・サービス企業向け優遇措置のうち2つの概要を抜粋したものである<sup>8</sup>。

- 地域統括本部優遇措置 (RHQ : Regional Headquarters Award)

アジア太平洋地域の統括拠点をシンガポールに置く企業で政府の認定を受けた企業は、増分適格所得について3年間にわたり15%の軽減税率が適用される。適格所得とは海外のマネジメントフィー、サービス料、売上、貿易所得、ロイヤルティーを指す。地域統括本部の認定を受けるには、投資額、シンガポールでの事業規模など公表されている規定の基準をすべて満たさなければならない。最初の3年目以降は、企業が要件をすべて満たす場合にかぎり更に2年間にわたって15%の軽減税率が適用される。

- 国際統括本部優遇措置 (IHQ : International Headquarters Award)

国際統括本部は、地域統括本部としての適格要件を大幅に超える事業計画を約束する企業を対象とするものである。国際統括本部としての認定を希望する企業は、適格所得に対する5%または10%の低率な軽減税率をはじめとする個別のインセンティブパッケージについてEDB (Economic Development Board、経済開発庁) と協議を行う。軽減税率やその適用期間は5年から10年で、個々の統括会社の規模やシンガポール経済への貢献度により決定される。

また、シンガポールの法人税率が17%であるなかで、EDBなどの政府機関によって認定を受けた企業に関しては、軽減税率の適用を受けることができる。

以上の各種優遇措置は、十分周知されていないこともあり、日本企業の間ではまだ有効に活用されていない。今後、シンガポールの優遇措置は、日本企業にとって今まで以上に検討する価値があると思われる。

## IV. 今後の課題

積極的な外国資本誘致による経済政策を推し進めているASEAN諸国において、多くの取引相手国はG20やOECD加盟国である。これら先進国の企業にとっては、海外展開する際に、二重課税の問題が重要関心事のひとつであることは間違いのないことから、ASEAN諸国それぞれ又はASEAN経済共同体が、シンガポールの例を参考にして、OECDガイドラインやBEPS行動計画に準拠する形で制度の質を強化していくことは意義がある。実際、シンガポールにおける移転価格ガイドラインの改訂により、現在増加している相互協議事案の中で、日本とシンガポールの二国間協議については、今後、国際標準に基づいた解決へと進展する可能性が高い。一方で、租税条約の側面においては、国際標準となるOECD

<sup>8</sup> JETRO「シンガポール税制」2015年2月6日

モデル租税条約に則した、質の高い租税条約が確立していない ASEAN 諸国が存在する。日本企業がグローバル化し、アジアの経済成長を取り込むためにも、日本の政府・当局が ASEAN 諸国との間で租税条約の締結・改定交渉を進めることが望まれる。