



K P M G N e w s l e t t e r

KPMG Insight

Vol.
51
November
2021

Topic ①

ASEAN 各国の税務調査動向とその対応策



ASEAN各国の税務調査動向とその対応策

KPMGシンガポール
グローバルジャパニーズプラクティス
星野 淳／パートナー

ASEAN経済は、若い労働人口、急速な都市化に伴う中間所得層の拡大を背景とした巨大マーケットとしての魅力が増すなか、高い経済成長を遂げています。一方で、2020年から世界中で拡大している新型コロナウイルス感染症(以下、「COVID-19」という)対応としての景気刺激策による財政支出に加え、企業業績の低迷による税収不足を解消するため、ASEAN各国では積極的な税務調査が実施されています。

また、BEPSプロジェクトの流れによって、ここ数年、ASEAN各国では移転価格税制の本格導入・強化がなされ、移転価格調査による徴税実務が主流になりつつあります。本稿ではASEAN各国における税務調査の典型事例とその対応策について解説し、グローバルタックスマネジメント強化の必要性について考察します。

なお、本文中の意見に関する部分については、筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。

POINT 1

コロナ禍による企業業績の低迷に起因する税収不足を解消するために、ASEAN各国では積極的な税務調査が実施されている。

POINT 2

BEPSプロジェクトの流れのなか、ASEAN各国で移転価格税制の本格導入・強化がなされ、移転価格調査による徴税実務が定着化してきている。

POINT 3

ASEAN各国における適切な税務コンプライアンスを達成するためには、日本本社・地域統括会社・現地マネジメントによる組織的な税務ガバナンス体制の構築が重要となる。



星野 淳
Atsushi Hoshino

① ASEAN各国で強化される税務調査

従来、ASEAN地域への投資は、安価で豊富な労働力を目的とする製造拠点としての投資が中心でした。しかし、近年では急速な都市化とそれに伴う中間所得層の拡大を背景に巨大マーケットが形成されており、消費市場としての魅力を増しています。その結果、外資規制が緩和されつつある状況と相まり、インフラ、建設、金融、不動産、教育、医療、IT、飲食など多岐にわたる業種への進出が増えています。

これら経済発展の過程においては、技術の開発・移転、雇用の拡大、あるいはASEAN地域での優位性を確立するため、各国は種々の優遇税制を打ち出し、日系企業を始め多くの外資系企業を誘致してきました。進出した企業は、この地域でビジネスを行ううえでさまざまな経験と知識が内部蓄積されていると思われますが、それでも税務の分野ではまだトラブル事例の報告が多く見られます。それは、経済・産業発展の歴史、あるいは現在のステージが、国によって異なるためです。税法や税務執行制度が曖昧で、実務上の

解釈や裁量に幅があるうえ、税務当局と直接対峙する現地法人の担当者においても、さまざまな取引事象に対する税務的な知識や準備が不十分であることが主な原因と考えられます。

足元では、COVID-19対策としての財政支出に加え、企業業績が低迷するなかで税収不足を解消するために、ASEAN各国で積極的な税務調査が実施される傾向にあります。

また、全世界的なBEPSプロジェクトの流れによって、ここ数年、各国でも移転価格税制の本格導入・強化がなされています。このように、移転価格調査による徴税実務が着実に増加・定着化しつつあることも、最近のASEAN各国での税務調査の特徴と言えます。

② ASEAN各国の税務調査における典型事例

一口にASEANと言っても、経済の成熟度、税制、徴税実務などは国によってさまざまです。ただ、各国における税務調査での指摘事項や税制度などから、次に挙げる論点が税務上の主な典型事例として考

えられます。

(1) 移転価格調査

ASEAN各国の移転価格税制については、図表1に記載したとおり、導入時期などは異なるものの、BEPS行動計画に基づいた移転価格に関する規定・ルールの設定・拡充、ガイドラインの公表などが順次行われ、各国の税務当局による移転価格税制へのコンプライアンス強化が図られています。それに伴い、移転価格調査の件数は、各国で増加・拡大しており、今後さらに活発化していくことが予想されます。

移転価格税制および移転価格調査への対応については、関連者間取引の種類や内容により異なりますが、ASEAN各国においては、既に移転価格文書の作成が義務化されています。現状、フィリピンとカンボジアでの移転価格調査による徴税実務は限定的ですが、この2カ国以外では、徴税実務が確実に増加傾向にあり、移転価格文書におけるベンチマーク分析に対して当局が調整を行うケースが多くみられます。そのため、移転価格対応の第一歩として、日本本社と各国において互いにコミュニケーションを取り合い、グループ視点でのポリシーやルールを基礎として連携しな

図表1 各国の移転価格税制

国名	移転価格の導入年度	関連者の定義	移転価格文書の作成義務	直近の動向
タイ	2002年	50%以上	あり	2019年に移転価格文書の作成義務が法令化され、移転価格の対象が明確化された。
ベトナム	2006年	25%以上	あり	2020年の法規制改正により、最低レンジの25%分位から35%位への変更などがなされた。
シンガポール	2006年	50%超支配関係	あり	2018年に移転価格文書の作成義務が正式に法令化された。また、2021年に移転価格ガイドライン(第6版)公表され、金融取引、費用分担契約等に係る具体的なガイダンスが追加された。
マレーシア	2009年	20%以上要件あり	あり	2019年に移転価格調査のフレームワークが改訂され、罰則の強化が図られている。
インドネシア	2008年	25%以上	あり	2016年にBEPS対応として、ローカルファイル、マスターファイル、国別報告書にかかる規定が公布、施行された。
フィリピン	2013年	数値基準なし支配関係	あり	2020年に関連者取引一覧表の提出や移転価格文書の具備対象会社の明確化を定めた税務ガイドラインが公表された。
カンボジア	2017年	20%以上	あり	2017年に移転価格文書の作成義務が法令化され、移転価格の対象が明確化された。

出所：ASEAN各国の法令に基づき、KPMG作成

から移転価格文書の作成および準備をしておくことが重要となります。

また、コロナ禍において、損失計上や低利益率を計上せざるをえない企業も想定されますが、そのような場合は、損失や低利益率が関連者取引を原因とするのではないことを定量的に示せるよう、特に留意が必要となります。

(2) グループ会社への支払い

ロイヤリティ、テクニカルフィー、マネジメントフィーなどの費用を現地法人から日本本社やシンガポールなどの地域統括会社に支払うケースは多いと思いますが、グループ会社への支払いにかかる損金性は、税務調査の典型論点の1つです。論点となるのは、事業関連性、当該サービスにかかる便益の有無、関連する証憑による裏付け、そして取引価格の妥当性です。

まず、費用の損金性の大前提として、税法上、事業との関連性が要求されることとなります。次に、当該サービスにかかる便益の有無について、たとえば、経理機能など現地法人に既にある機能に関連したサービスを親会社や地域統括会社から受ける場合には、その合理性や重複がないことを説明し、現地法人にベネフィットがあることを示す必要があります。なお、通常、株主として行う行為については、損金性が否認される点にも留意する必要があります。また、ロイヤリティは利益に貢献する対価との前提のもと、現地法人が赤字を計上している場合には、利益貢献がないとしてロイヤリティの損金算入が税務調査で否認される場合があるため留意が必要です。

これら損金性にかかる合理的な根拠を説明するためには、契約書、請求書、サービスの内容、成果物など、サービス提供の事実と当該サービスによって現地法人が受けたベネフィットを具体的に立証できる証憑などの準備が重要となります。

(3) 税制優遇にかかる税務調査

ASEANでは、外国資本の誘致、特定産業の発展、地域統括の設置などを促進する目的で、法人税の減税・免税などを企業に付与する優遇措置が多々あります。製造業では、タイのBOI(タイ投資委員会)、フィリピンのPEZA(ペザ:経済特区庁)企業、ベトナムやマレーシアにおける特定事業・特定所在地に対する税制優遇など、地域統括機能であればシンガポール、タイ、マレーシアにおいて種々の税制優遇が規定されています。

ただし、これらの税制優遇を享受するためには、一定の要件を満たす必要があります。これらは、当該要件の充足性について事前に承認を受けるケースと、自主申告に基づくケースとに大きく区分されます。前者であれば優遇税制付与時の要件の継続的順守性、後者であればその要件の充足性について事後的に確認が必要ですが、企業自身によるモニタリングが不十分なため、税務調査において遡及的に課税が指摘されるケースが見受けられます。

また、税制優遇の対象となる事業と対象とならない事業の両方を営む場合、一般的には両事業の損益を適切に区分し、税制優遇対象事業にかかる事業所得を算定する必要があります。しかし、間接費の配賦など、その配賦や区分の合理性を十分説明できない場合も散見されます。このようなケースも、典型的な税務調査での指摘事項となりますので留意する必要があります。

(4) 税務証憑類の記載漏れ、記載誤り

Tax Invoiceの記載漏れ、記載誤りなど要件を順守していない場合に、VATの仕入れ税額控除が受けられないといったことも、税務調査での典型論点の1つです。また、契約書など税務処理に関する関連証憑、あるいは法人税申告書の添付書類への記載誤りがある場合には、形式主義の強いベトナムやインドネシアなどでは、そ

の税務上の損金性に疑義を持たれたり、当局からの指摘に対して正しく抗弁できないといったことになりかねません。したがって、正確な証憑類の準備、作成および整備は特に重要となります。

(5) 還付請求にかかる税務調査

特にタイ、インドネシア、フィリピンなどでは、基本的には還付請求をトリガーとして税務調査が実施されます。そして、ひとたび税務調査が実施されれば、短期間で終結するケースは極めてまれです。税務調査の結果、追徴税額が生じることにより還付金が減額されることが大半ですが、最悪の場合、追徴税額が還付金を上回り、追加納付が必要となるケースも散見されます。

そのため、還付ポジションとなる場合は、税務調査に備えて税金計算の正確性、適切性を事前に再確認するとともに、各種証憑書類等を用意するなど、事前の入念な準備が不可欠です。なお、還付金額と税務調査の対応コストを勘案して実際に還付請求を行うか否かを判断することも実務上は必要と考えられます。

また、ビジネスの進出国における税制、業種、商流、利益ポジションによっては、税務上、常に還付ポジションとなり、毎年税務調査を受けなければならないケースも想定されます。たとえば、製品を海外へ販売する場合、輸出は通常、0%課税取引となりVATが課税されません。一方で、原材料の調達や、経費にはVATが課税されるため、常にVATの還付ポジションとなります。また、インドネシアでは、製造業者が原材料を輸入する際や、商社などの販売業者が商品などを輸入する際には、輸入品目に応じた税率で源泉税が課されます。これは、法人税の前払いの性格を有するために、年次の法人税申告の際に控除が可能となりますが、源泉税率が高いため、会社の利益率の状況によっては、常に還付ポジションになってしまうケースがあります。

このように、税務上、常に還付ポジションとなるビジネス形態の場合には、毎年、税務調査を受けることになります。そのため、税務調査期間を考慮した資金繰りを計画する必要があります。一方、コストと時間を勘案して還付請求を行わないと判断した場合には、還付見合分がコストとなってしまいます。かかる状況を避けるためには、事業部門が海外事業展開における計画を策定する段階から、税務所轄部門と連携して事前に税務リスクを把握検討しておくことが重要となります。

III 税務調査の対策ポイントと税務ガバナンス高度化に向けて

以上、ASEANでの税務調査における典型論点とその対応策を概観してきました。日系企業が税務リスクを管理していくためには、各国の実務担当者はもちろんのこと、日本本社あるいは地域統括会社の税務担当者も各国の課税実務、課税リスクについて正確に理解し、積極的に関与していく必要があります。現地法人における税務リスクを低減させるための事前の準備を本社・地域統括会社は常にモニタリングし、実際の調査場面では組織的な対応を図ることが重要です。

(1) 事前の準備(日常の業務)

通常、税務調査の通知(電話・レター)から実際の税務調査開始までの期間は非常に短期であり、通知を受けてから対応していたのでは時間的な制約から十分な証憑や合理的な説明が準備できないリスクがあります。また、調査対象年度が数年前まで遡ることが通常であり、当時を知るマネジメントや担当者が既に不在であったり、証憑の保管場所が特定できないようなケースも決して珍しくありません。よって、図表2に記載した項目について事前の準備を行い、現地法人・本社・地域統括会社が一体となって常日頃から税務リスクを意識

図表2 税務調査への対応

【事前の準備】

- 税務調査のプロセスの理解
- 法律やガイドラインに準拠した適切な税務処理の確認
- 税務処理を裏付ける証憑などの事前準備
- グループ間取引については移転価格文書などの事前準備

【調査時の対応】

- 記録文書、データなど客観的事実に基づく調査官への説明
- 適切な現地税務専門家の関与による合理的な反論の構築
- ローカル担当者任せにせず、マネジメントによる積極的な関与
- 日本本社、地域統括会社、現地マネジメントの緊密な連携

し、税務当局の付け入る余地を最小化しておくことが重要です。

(2) 税務調査時の対応

税務調査官からの指摘や課税に対しては、税法に基づいた論理展開が重要となります。具体的には、適切な税務専門家の理論的支援を受けながら合理的な反論を構築するとともに、それを裏付ける証憑を提示することにより、税務調査官へ説明していくことが求められます。

また、ASEAN各国では、税務担当官などの役人の地位が高いと一般的に認識されており、現地法人の経理担当者が税務調査官に恐縮して言われるがままに指摘を受け入れるケースも散見されます。しかし、会社が税務調査官の指摘を一度受け入れてしまった場合は、仮にその指摘が不合理であったとしても、その後に反論することは極めて困難です。そのため、安易な妥協は禁物です。

このような事態を避ける対策として、現地語で行われる税務調査を現地法人の担当者任せにしないことが挙げられます。現

地のマネジメントはもちろんのこと、本社および地域統括会社に配置されている税務担当者が税務調査に積極的に関与し、首尾一貫した合理的な説明を行い、関連資料の提出など情報コントロールをいくことが重要になります。

ASEAN地域に展開する日系企業の多くは、税務知識に精通した現地人材の不足、日本本社から税務専門家を派遣することも現実的でないといったリソース上の課題を抱えています。また、現地法人のみではバリューチェーンの全体像を把握することが困難で、関連者間取引における各社の機能やリスクを合理的に説明できないケースも多々あります。こうした状況を考慮すると、本社、地域統括会社、現地マネジメントが密に連携し、税務ガバナンスの高度化に向けて組織的に対応することが求められます。

本稿に関するご質問等は、以下の担当者までお願いいたします。

KPMGシンガポール
星野淳ノパートナー

☎ +65 6213 3388 (代表電話)
✉ atsushihoshino@kpmg.com.sg

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com

home.kpmg/jp

home.kpmg/jp/socialmedia



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2021 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2021 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.