



タイ移転価格税制の 新法に向けた対応

25 October, 2018

Global Japanese Practice, KPMG in Thailand



タイ移転価格税制の新法に向けた対応

Agenda



09:30 | 14:30

開会のご挨拶

日系企業担当パートナー

三浦 一郎

09:40 | 14:40

移転価格税制の基礎

移転価格税制とは？

ディレクター

柴田 智以

10:00 | 15:00

タイの移転価格 の遍歴

日系企業担当パートナー

三浦 一郎

10:20 | 15:20

日本の移転価格税制

アソシエイト

澤合 恵

10:35 | 15:35

タイの移転価格税制 の新法への対応

今後何をしなければならないか？

アソシエイトディレクター

伊藤 進

11:20 | 16:20

質疑応答

11:30 | 16:30

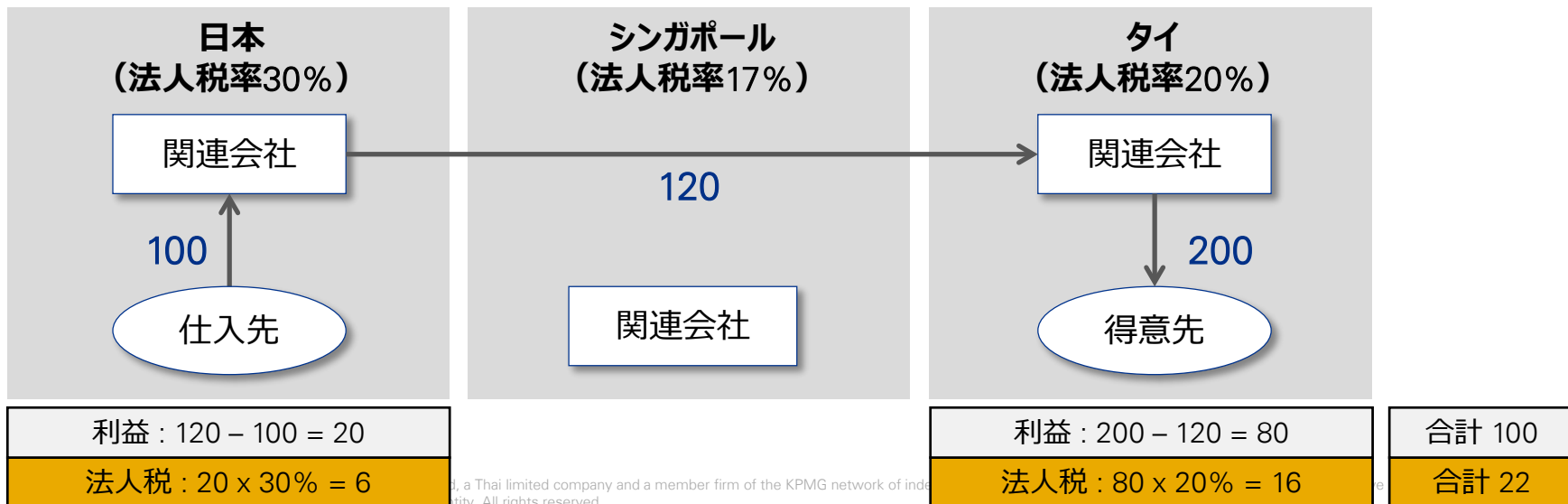
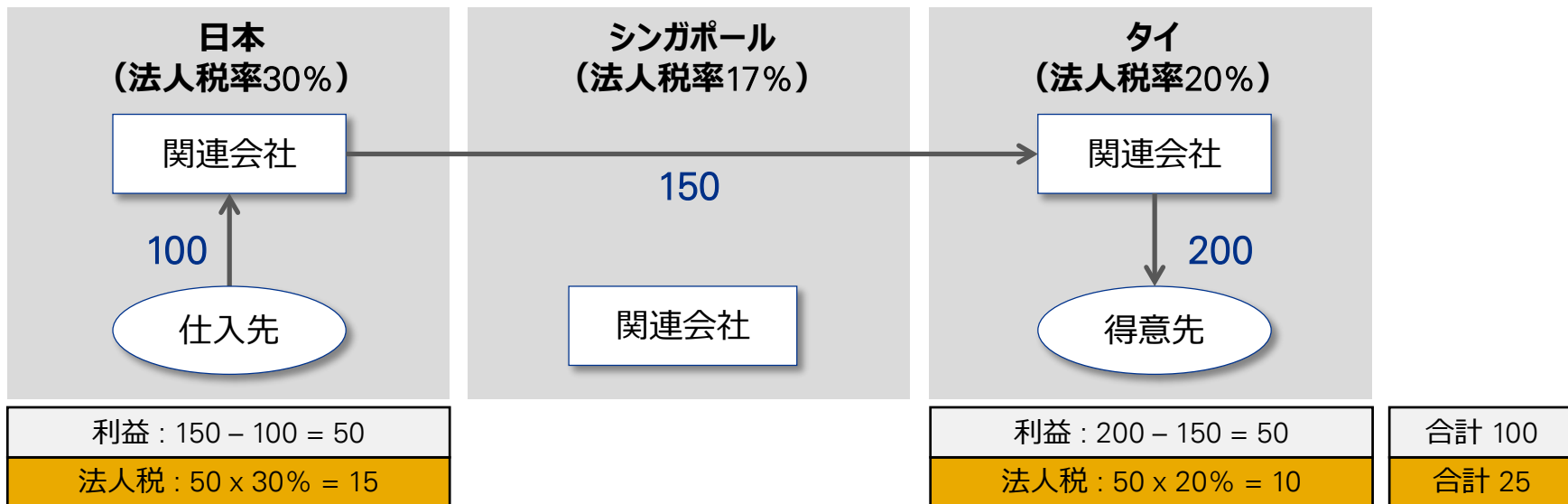
閉会



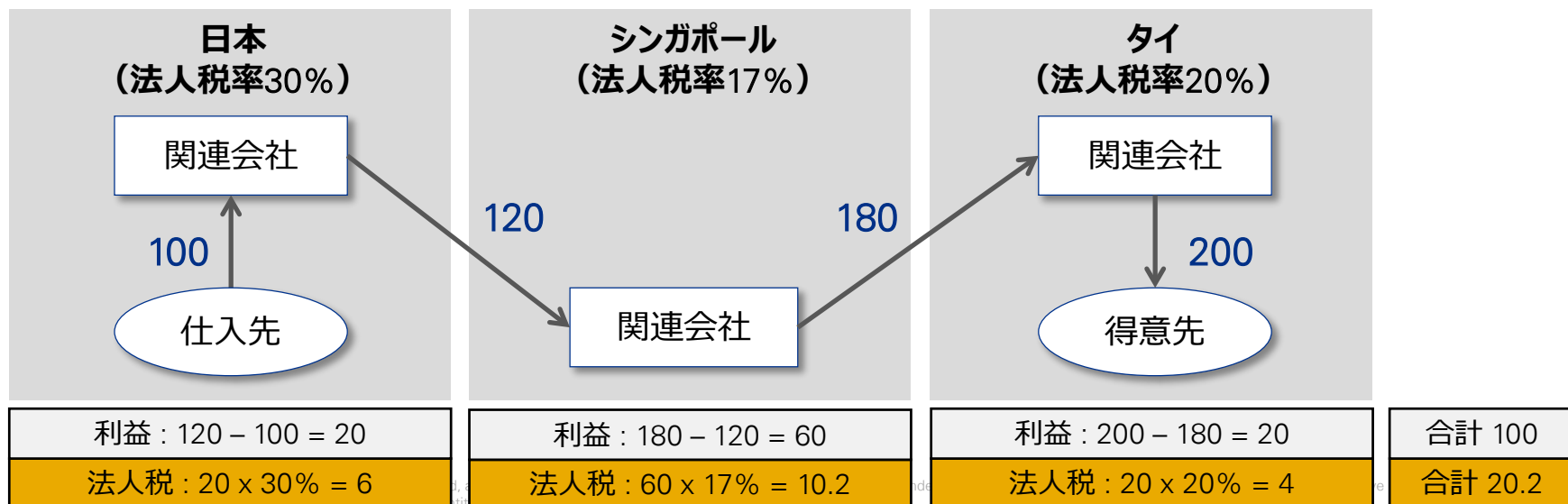
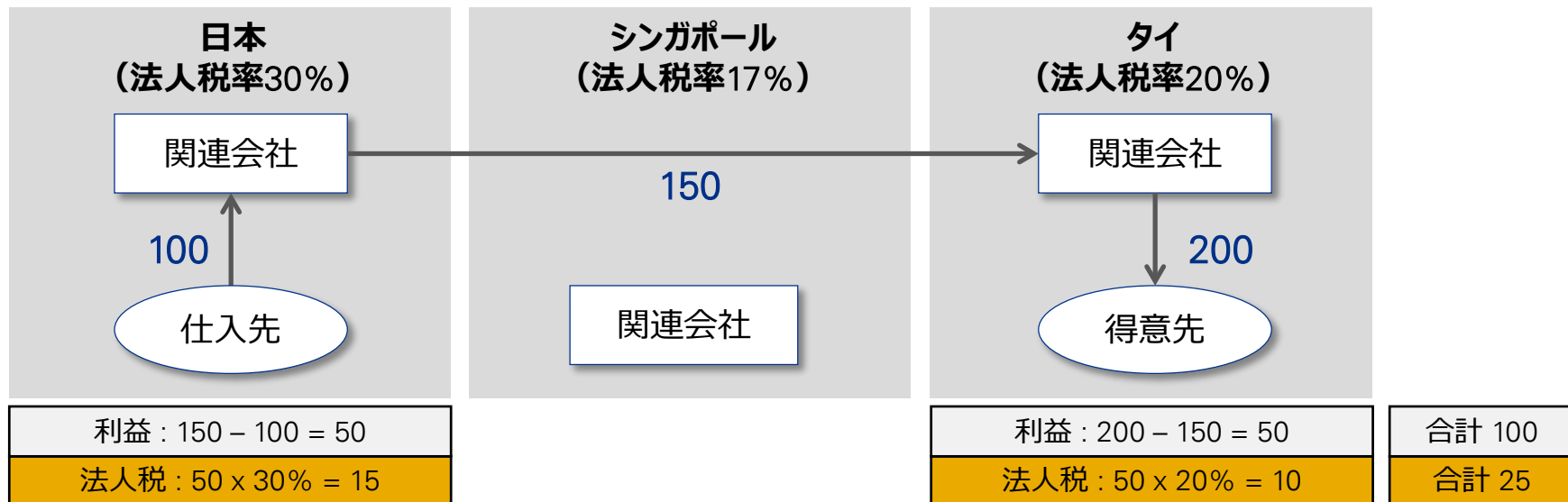
移転価格税制の 基礎

柴田 智以
Director

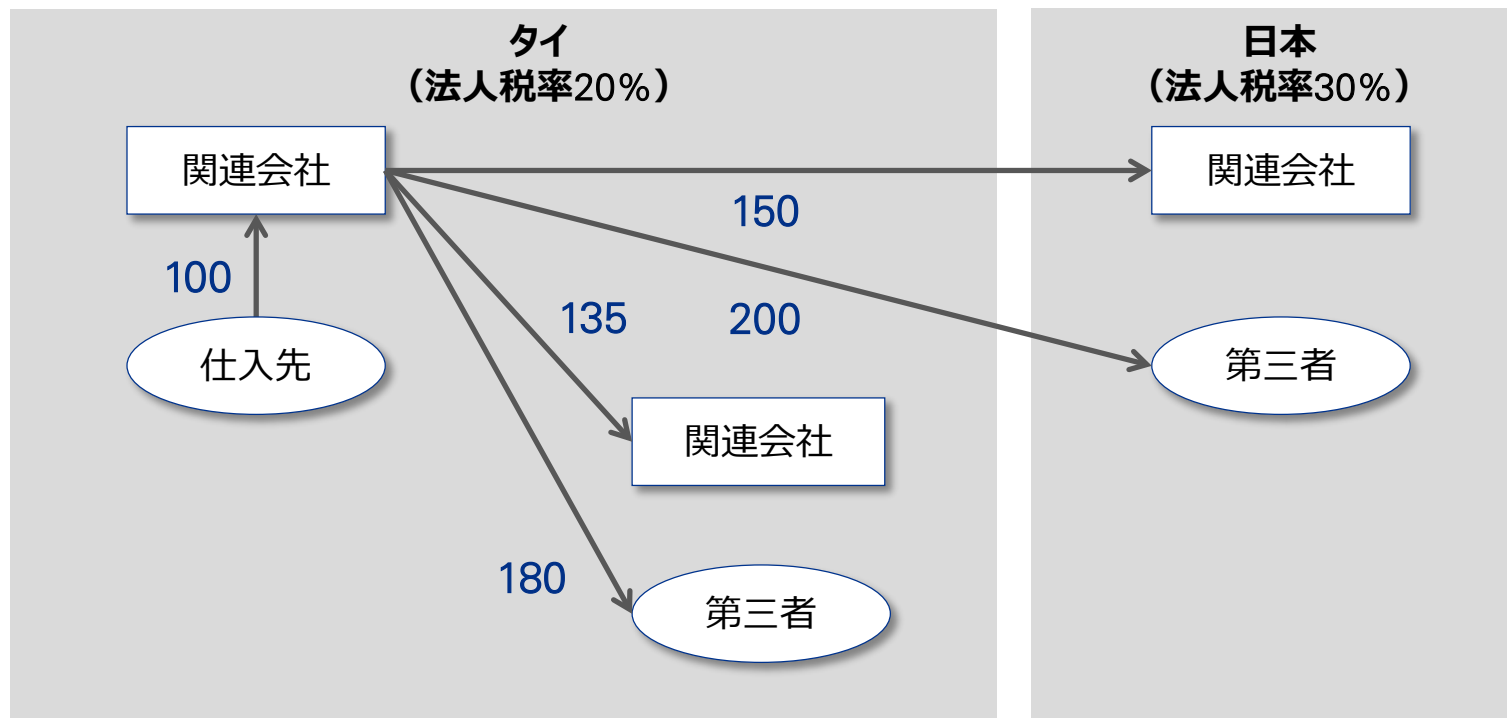
"移転価格税制"とは？



“移転価格税制”とは？



“移転価格税制”とは？



“移転価格税制”とは？

移転価格税制とは？

- 関連会社間の取引を、資本や人的支配関係のない独立した企業間で取引される価格（“独立企業間価格”）により行うことを求めるもの
- 関連会社間の取引が、独立企業間価格と異なる価格で行われた場合、税務当局はその取引価格が独立企業間価格で行われたものとして課税所得を算定することができる
- これにより、国際的な所得の適正な配分と各国の課税権の確保を目的とする税制

タイ歳入法の関連規定

- 会社が合理的な理由なく市場価格よりも低い価格で取引を行っている場合、法人税の計算において、税務当局はその取引が市場価格で行われたものとして課税所得を更正することができる（歳入法第65条の2(4)）
- 会社が市場価格よりも低い価格で取引を行っている場合でも、付加価値税（VAT）の計算上は、市場価格を課税標準とする（歳入法第79/3条(1)）

“移転価格税制”とは？

移転価格税制においては、あらゆる関連会社間取引を「独立企業間価格」で行うべきことが定められている

関連会社取引の例

有形資産取引

- 棚卸資産取引（仕入・販売）、生産設備等の購入/売却取引など

無形資産取引

- ロイヤリティ契約に基づく製造ノウハウ・技術使用料
- ライセンス契約に基づく商標使用料など

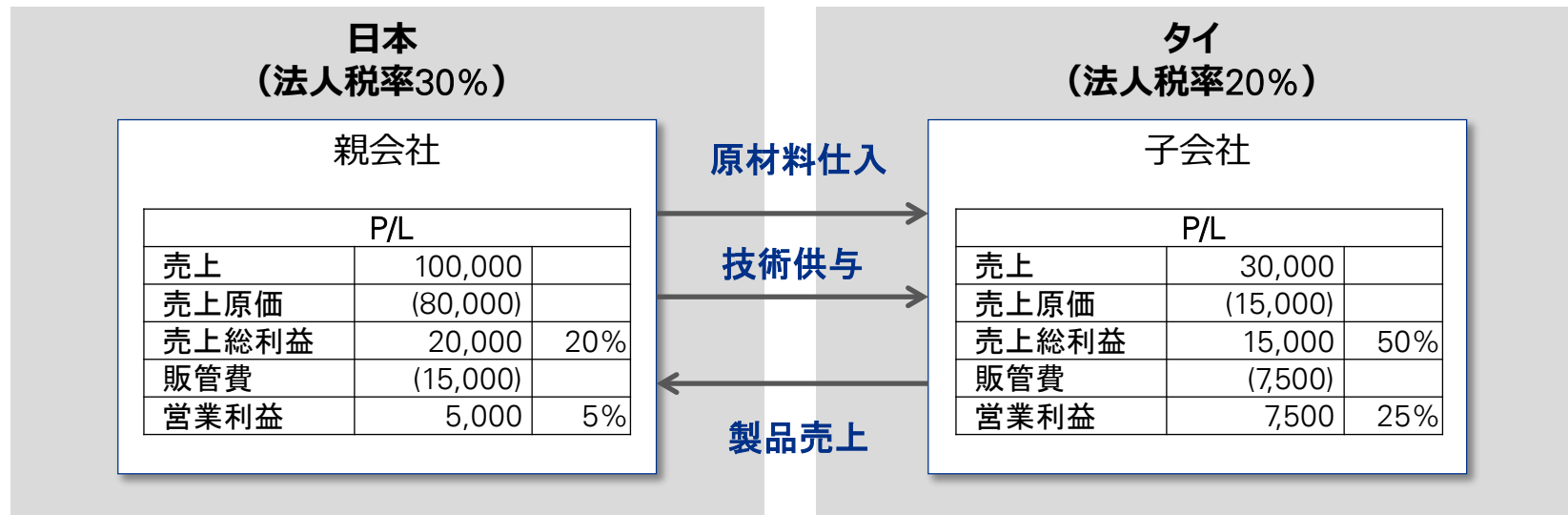
役務提供取引

- 親会社の役務提供に対する支払、マネジメントフィー、出張者派遣にかかるアブゼンスフィーなど

金融取引

- 親会社からの借入に対する利子の支払、関連会社への貸付に対する利子の受取など

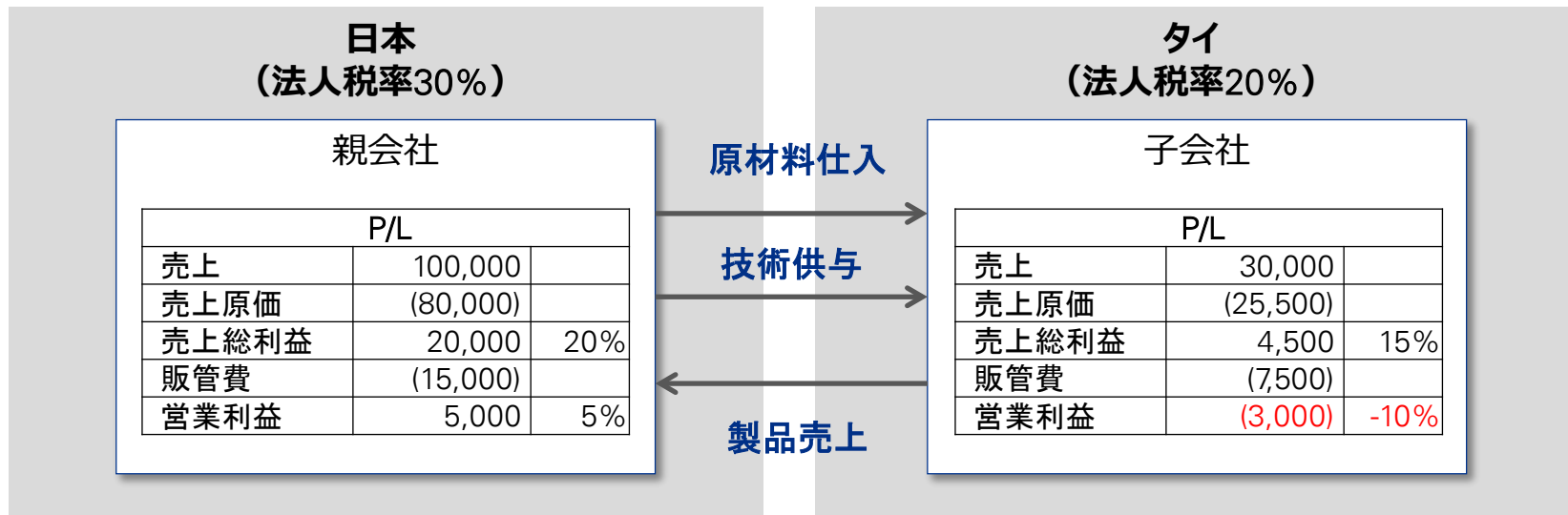
税務当局の着目ポイント



日本の税務当局の視点

- タイ子会社への原材料の販売価格が市場価格よりも低いのでは？
- タイ子会社からの製品の仕入価格が市場価格よりも高いのでは？
- 日本の親会社が行っている研究開発や技術供与に対する対価をタイ子会社から適正に回収していないのでは？
- タイ子会社に対して生産管理やバックオフィス等のサービスが無償で提供しているのでは？

税務当局の着目ポイント



タイの税務当局の視点

- 日本の親会社からの原材料の仕入価格が市場価格よりも高いのでは？
- 日本の親会社への製品の販売価格が市場価格よりも低いのでは？
- 日本の親会社へ支払っているロイヤリティが高額、もしくは実際に便益を受けていないのでは？
- 研究開発リスク、為替リスク、在庫リスクなどを負っていないのに、なぜ赤字なのか？

税務当局の着目ポイント

税務調査で資料提出が求められるもの

関連者名 (Name of Related Party)	所在地国 (Country of Incorporation / Domicile)	取引の概要 (Description of Goods / Services)	取引金額 (Amount (state currency used))

税務当局の着目ポイント

税務調査で資料提出が求められるもの（例）

P/L	
売上	860,000
売上原価	(765,000)
売上総利益	95,000
販管費	(90,000)
営業利益	5,000

	関連会社A	関連会社B	得意先C	得意先D
売上	300,000	180,000	150,000	230,000
売上原価	(278,000)	(176,000)	(123,000)	(188,000)
売上総利益	22,000	4,000	27,000	42,000
粗利益率(%)	7.3%	2.2%	18%	18.3%



		関連会社A	関連会社B	得意先C	得意先D
製品A	売上	200,000	100,000	50,000	30,000
	売上原価	(180,000)	(92,000)	(39,000)	(24,000)
	売上総利益	20,000	8,000	11,000	6,000
	粗利益率(%)	10%	8%	22%	20%
製品B	売上	100,000	80,000	100,000	200,000
	売上原価	(98,000)	(84,000)	(84,000)	(164,000)
	売上総利益	2,000	(4,000)	16,000	36,000
	粗利益率(%)	2%	(5%)	16%	18%

税務当局の着目ポイント

税務調査（移転価格調査）で指摘を受けやすい会社

1. 関連会社間取引の利益率が低い又は赤字

- 製品の多くを関連会社に販売している
- 原材料・部品の多くを関連会社から購入している
- 多額の技術支援料・ロイヤリティ・その他の費用を関連会社に支払っている
- 販管費に占める関連会社向け費用の割合が高い

2. 会社全体の利益率が低い又は赤字

- 過去に赤字の事業年度がある
- 粗利益ベースで赤字となっている
- BOIの投資奨励による法人税の免除期間の終了後に利益率が悪化した
- BOIの投資奨励の対象事業（免税事業）は利益が出ているが、そうでない事業（非免税事業）は赤字となっている
- 原価割れ価格で販売している特定製品群がある

3. 取引価格の比較可能性

- 家電製品などの最終消費財を製造する法人
- 同種製品を関連会社と第三者に販売する法人

“独立企業間価格”とは？

独立企業間価格とは？

資本や人的支配関係のない独立した企業間で取引される価格

- 第三者との取引 = 基本的に独立企業間価格といえる
- 関連会社との取引 = 第三者との取引価格を参照して決定

第三者との取引価格がない場合は？

→ 各関連者の各取引において負っている機能・リスクに応じて決定

個々の取引価格が独立企業間価格であることをどうやって立証する？

→ 会社が定めた一定の関連会社間の取引価格の決定ルール・ポリシーに基づいて行った取引の結果を、“移転価格文書”として取り纏め、期中の取引価格の妥当性を立証する

“移転価格文書”とは？

会社が期中に行った関連会社間の取引について、その取引価格の妥当性を文書に取り纏めたもの

移転価格設定方針に関する説明資料			
事実分析 ■ 会社・グループ概要 ■ 資本関係 ■ 事業概要 ■ 決算概況 ■ 取引関係図 ■ 主要製品セグメント ■ 組織図 ■ 関連者の概要 ■ 関連者間取引の詳細 その他	産業分析 ■ 販売市場に関する動向分析 ■ マーケットシェア ■ 競合他社の状況 ■ 政府規制の有無 ■ 製品ライフサイクル ■ 販売流通チャネル その他	機能分析 ■ グループ内取引の概要 ■ グループ各社の担当する機能 ➢ 製造活動 ➢ 研究開発活動 ➢ 販売・マーケティング活動 ■ グループ各社が負担するリスクの分析 その他	経済分析 ■ 比較対象会社の概要・損益分析 ■ 自社の製品別原価・利益 ■ グループ全体のセグメント利益 ■ 製品別の合算利益及び利益配分の状況 ■ 無形資産の価値分析 その他
独立企業間価格算定に関する説明資料		結論	付録
算定方法の選定 ■ 独立企業間価格算定方法選定の根拠 ■ 他の算定方法を適用検討結果 その他	算定方法の適用 ■ 適用にあたっての前提 ■ 適用方法 その他	■ 移転価格の正当性を導く結論 その他	■ 比較対象候補企業一覧と除外理由 ■ 比較対象企業の財務情報 その他

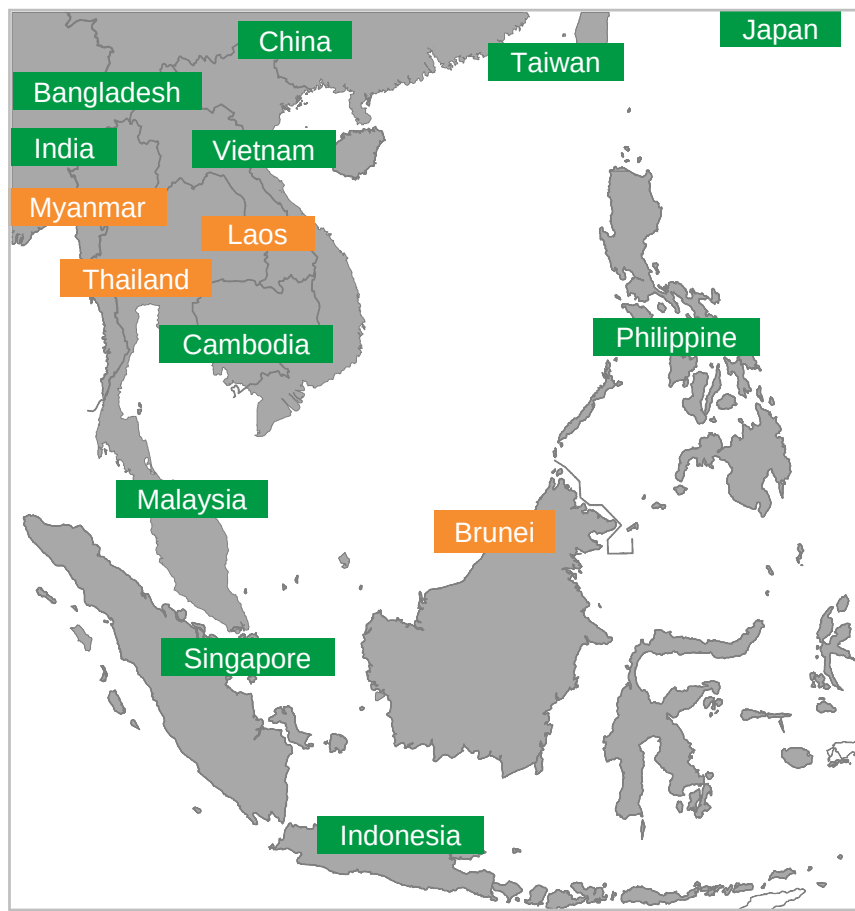
“移転価格文書”とは？

関連会社間取引における独立企業間価格の算定方法については、以下の方法がある

関連会社間取引価格の算定方法		概要
基本三法	独立価格比準法 Comparable Uncontrolled Price (CUP) Method	✓ 関連者間取引の 価格 を、第三者のそれと比較する方法 ✓ 価格を直接比較する方法となるため、非常に高い比較可能性が求められる
	再販売価格基準法 Resale Price Method (RPM)	✓ 製品を関連者から購入し、第三者へ再販売する取引に適用される方法 ✓ 関連者間取引に係る 売上総利益率 を検証する方法 ✓ 通常、販売会社が製品に大きな価値を付加しないで再販売するケースに最適な方法となる
	原価基準法 Cost Plus Method (CPM)	✓ 関連者に対して製品やサービスを提供するサプライヤーのコストに対する グロスマークアップ を検証する方法 ✓ この方法は、製品の製造、組立、その他の生産を行い、関連者に販売する取引、関連者に対してサービスを提供する取引に対して有効である
その他の方法	利益分割法 Profit Split Method (PSM)	✓ 一連の関連者間取引の 連結利益の分割状況 を検証する方法 ✓ 取引が相互に強く関連しており、個別に検証を行うことが出来ない場合、ユニークな無形資産が関連する場合等において、第三者間での比較対象取引が無い場合に有効となる方法 ✓ 残余利益分割アプローチと、貢献度利益分割アプローチが規定されている
	取引単位営業利益法 Transactional Net Margin Method (TNMM)	✓ 関連者間取引に係る 営業利益 の水準を検証する方法 ✓ RP法やCP法と同様に取引関連当事者の一方の利益率を検証する方法であるが、売上総利益ではなく営業利益を検証する点が大きな相違点となる

“移転価格文書”とは？

ASEAN周辺国の文書化の状況



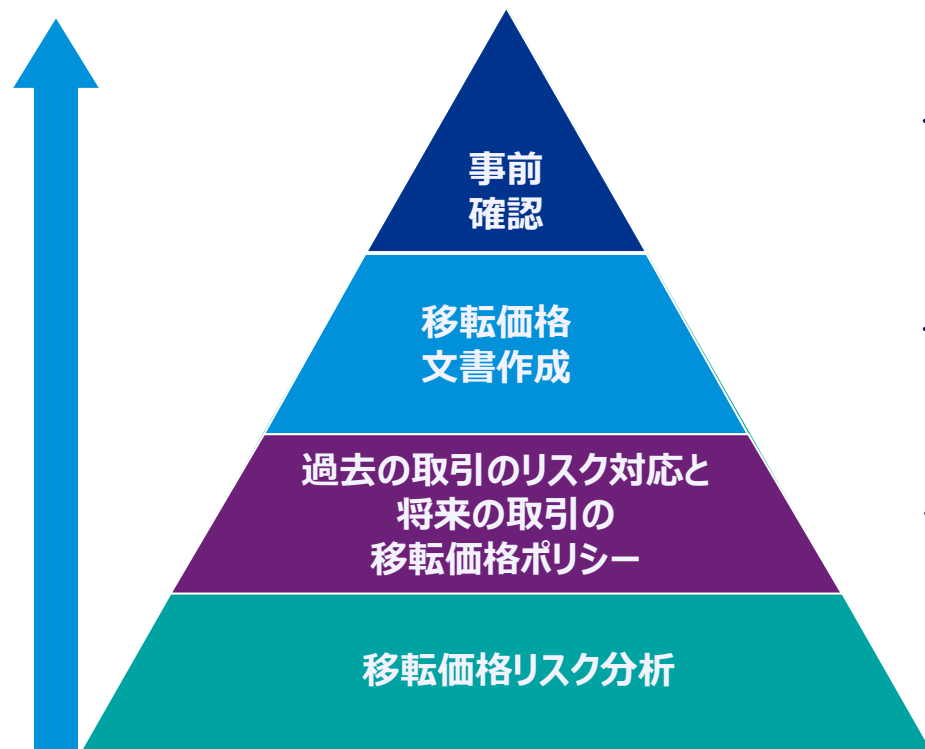
- 法的に移転価格の文書化が義務付けられていないのは、タイ以外にはミャンマー、ラオス、ブルネイ

文書化義務あり

文書化義務なし

移転価格リスクの対処法

移転価格リスクへの対応



- 関連会社間取引価格の設定ルールについて税務当局の“お墨付き”を得る
- 移転価格調査・課税の回避
- 税務当局対応として過去の取引の妥当性を示す文書の整備・保存（定期的に更新）
- 納税者主導の移転価格調査対応
- 移転価格税制に配慮した関係会社間取引価格の設定ルールの確立とロジックの形成
- グループ内取引の把握と整理
- 関連当事者間の機能・リスク分析
- 関連当事者間の所得配分の検証

移転価格リスクの対処法

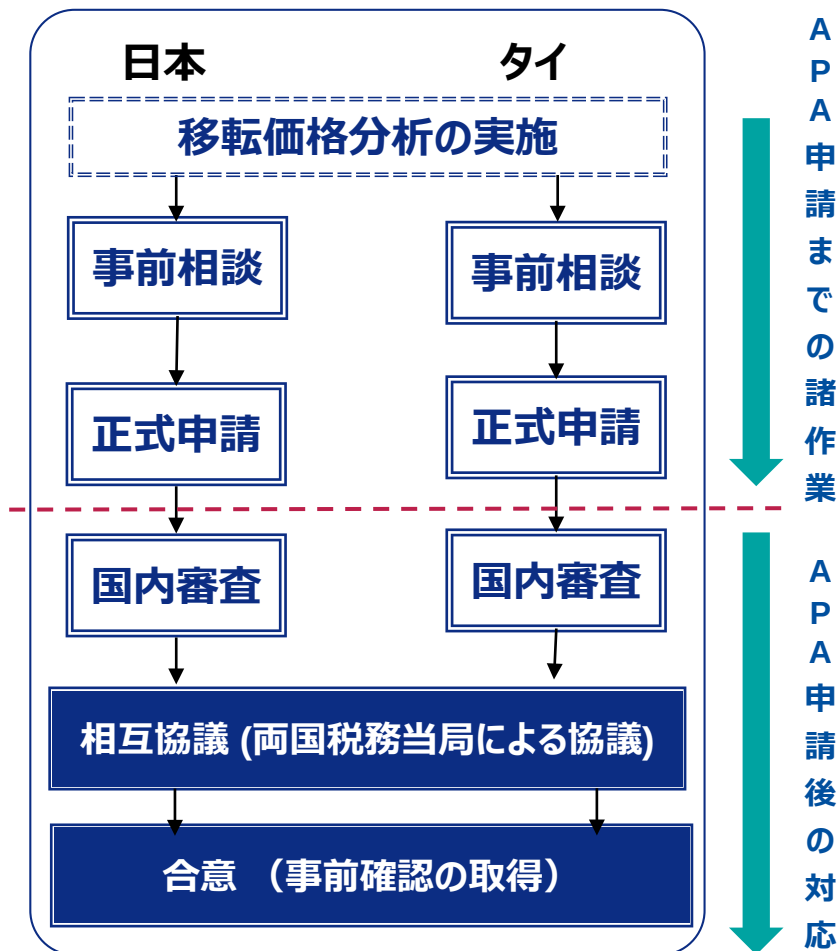
タイの事前確認制度（APA）の概要

- 関連者取引に係る移転価格分析の内容について、納税者が税務当局に申請し、事前に確認を受ける制度
- タイでは取引相手国も含めた二国間事前確認（Bilateral APA）のみ申請可

APAの手続き

- APAの対象とする関連者取引を特定し、その取引について移転価格算定方法・比較対象会社の選定等の分析を実施
- タイでは2010年4月にタイ歳入局より公表されたAPAに関するガイドラインに記載の手続きに従った申請が必要
- APAの正式申請後は、税務当局による申請内容の審査、二国間APAについては、その後二国間での相互協議による交渉が行われる

【二国間APA手続きの流れ】





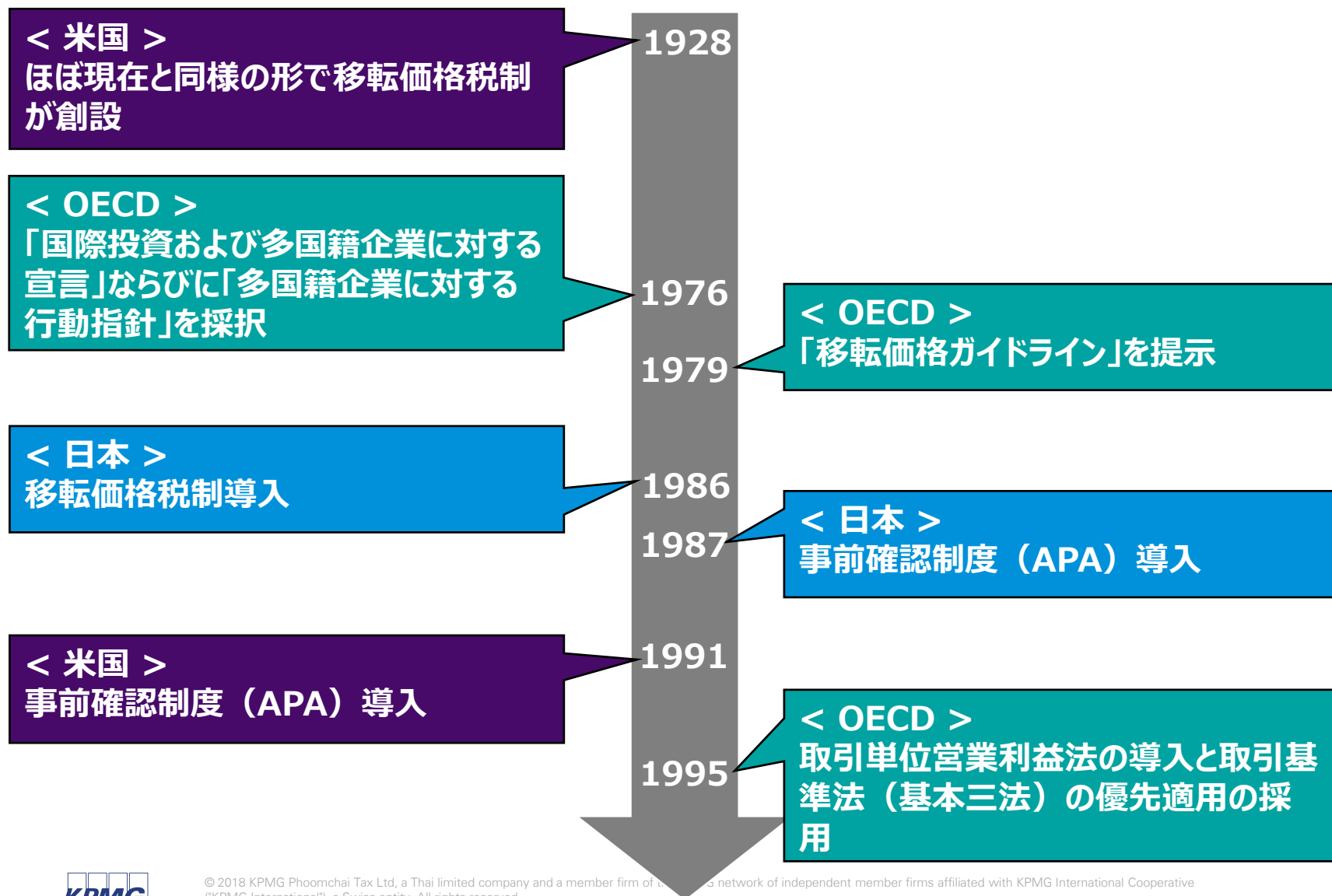
タイの移転価格の 遍歴

三浦 一郎

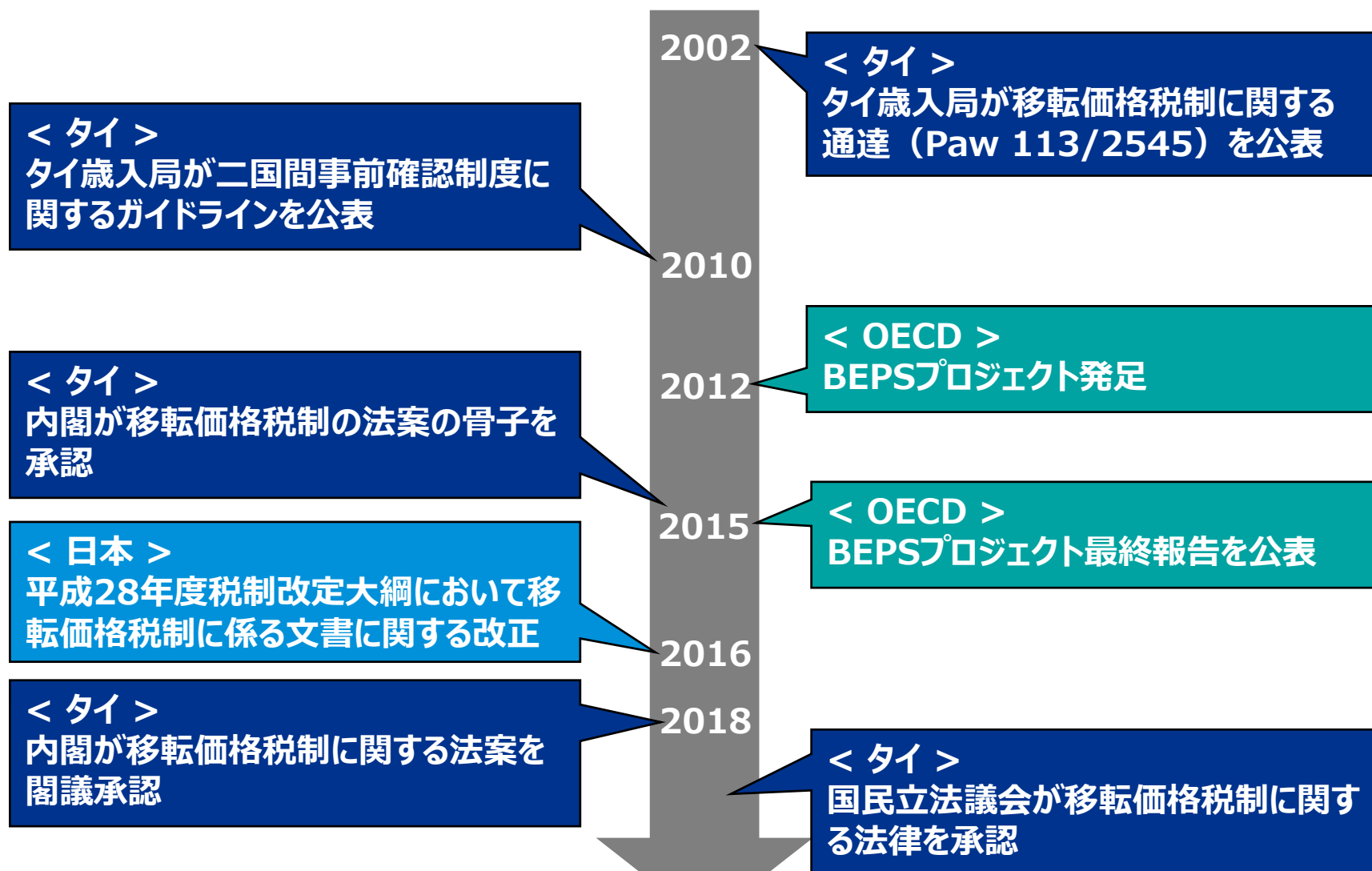
Partner,

Head of Global Japanese Practice

タイにおける移転価格の遍歴① ～2000年



タイにおける移転価格の遍歴② 2000年～





日本の移転価格 税制

澤合 恵
Associate

BEPSプロジェクトとBEPS行動計画

BEPS : Base Erosion and Profit Shifting (税源浸食と利益移転)

■ BEPSプロジェクト

- 「税源浸食と利益移転 (Base Erosion and Profit Shifting) プロジェクト」
- 一部の欧米多国籍企業による意図的な利益移転が英国議会などで政治問題に発展したことに端を発し、2012年6月、OECD（経済協力開発機構）が同プロジェクトを発足
- 各国の協調と制度調和により、税制の抜け穴を利用した租税回避を防止することが目的
- OECD加盟国のみならず、G20各国も含めた各国の税務当局が議論を重ね、2015年、OECDは最終的に「BEPS行動計画」として15項目を公表
- そのうち、BEPS行動計画13において、多国籍企業が準備すべき新移転価格文書を勧告した。

■ BEPS行動計画

No	行動計画	No	行動計画
1	電子経済の課税上の課題への対処	9	移転価格税制と価値創造の一致（リスクと資本）
2	ハイブリッド・ミスマッチ取極めの効果の無効化	10	移転価格税制と価値創造の一致（他の租税回避の可能性が高い取引）
3	外国子会社合算税制の強化	11	BEPSの規模・経済的効果の分析方法の策定
4	利子控除制限ルール	12	義務的開示制度
5	有害税制への対抗	13	多国籍企業の企業情報の文書化
6	租税条約の濫用防止	14	相互協議の効果的实施
7	恒久的施設認定の人為的回避の防止	15	多数国間協定の策定
8	移転価格税制と価値創造の一致（無形資産）		

BEPS新移転価格文書の概要

日本では平成28年税制改正により、BEPS行動計画13に沿った形で、3層構造の移転価格文書の作成が要求されている。

特定多国籍企業グループ（連結総収入金額1,000億円以上）に適用

親会社と対象会社の年間取引金額が50億円以上、または無形資産取引金額が3億円以上である場合に適用

① **マスタファイル (MF)**
(親会社が作成)

多国籍企業グループの活動の全体像に関する情報

- ✓ 組織構造を示した図
- ✓ 事業概要
- ✓ 無形資産に関する情報
- ✓ グループ内金融活動に関する情報
- ✓ グループ財務状態と納税状況

② **国別報告書 (CbCR)**
(親会社が作成)

多国籍企業グループの親会社・子会社の所在地国別の下記情報

- ✓ 収入・利益・税額・資金等の財務情報
- ✓ 従業員数
- ✓ 有形資産額
- ✓ 子会社等の名称及び主要事業等

③ **ローカルファイル (LF)**
(親/各子会社が作成)

多国籍企業グループの各構成企業の下記情報

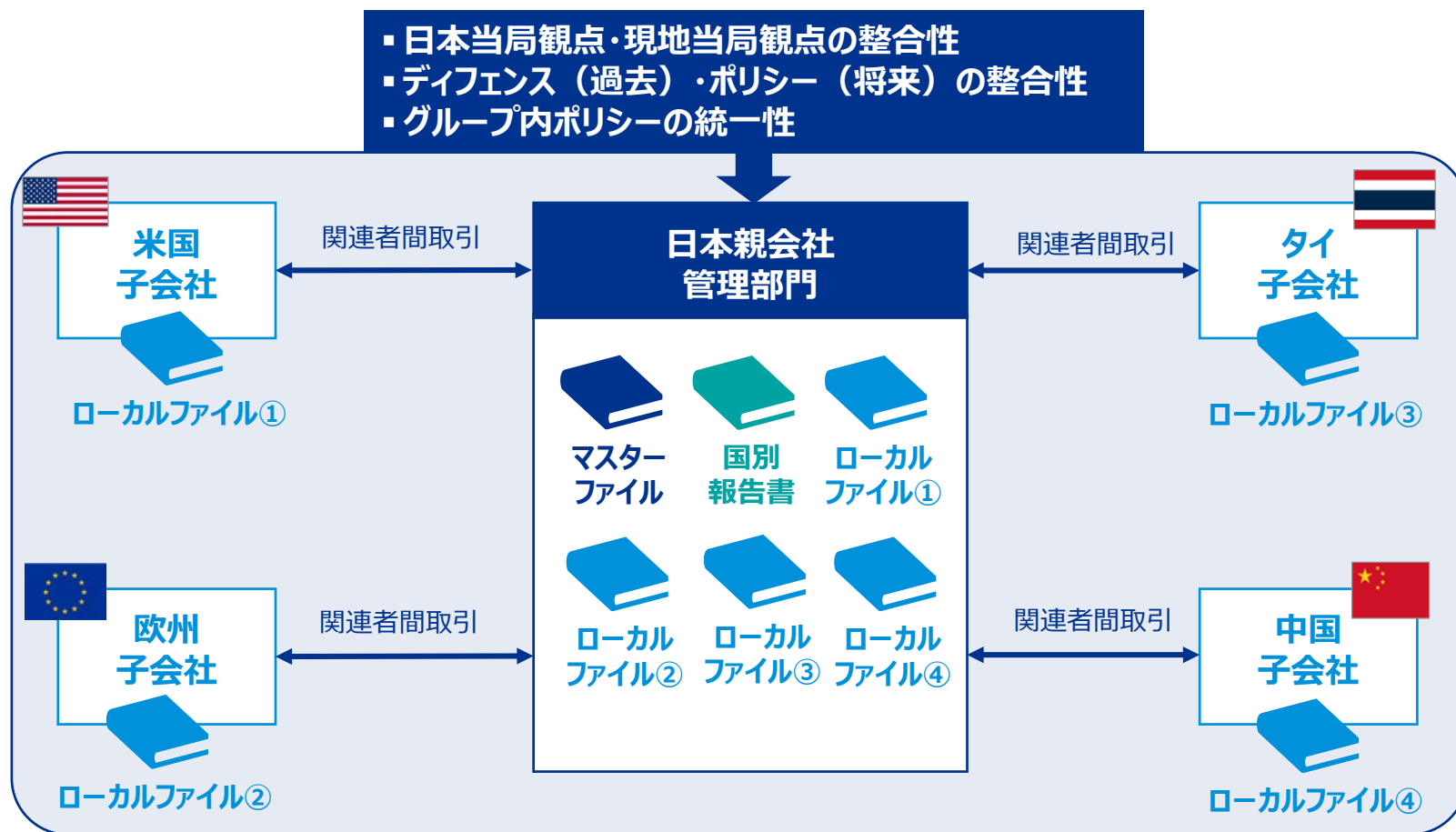
- ✓ 会社概要、組織図
- ✓ 事業戦略、再編内容
- ✓ 主要競合企業
- ✓ 重要な関連者間取引に関する情報
- ✓ 移転価格算定方法
- ✓ 財務情報

BEPSプロジェクトで勧告された3種類の文書

従来より要求されていた
移転価格文書
(ローカルファイル)

移転価格文書作成のイメージ図

- 親会社側でマスターファイル、国別報告書、各地のローカルファイルを管理する。
- 3種類の文書の作成にあたり、グループとして一貫性や整合性が確保されているか、一方の国のみでなく、他方の国の移転価格リスクを考慮した内容になっているか、等を確認する必要がある。



① マスターファイル

- 多国籍企業グループの活動の全体像に関する情報を記載。
- 組織構造を示した図、事業概要、無形資産に関する情報、グループ内金融活動に関する情報、グループ財務状態と納税状況等以下の通り。

マスターファイルに係る事業概況報告事項の各項目（日本）

措規第22条の10の5第1項（抄）	
1号	会社名、本店又は主たる事業所の所在地、会社間の関係を系統的に示した図
2号	イ：収益の重要な源泉 ロ：主要製品（5種）又は役務提供のサプライチェーン、市場概要 ハ：5%を超える主要製品又は役務提供のサプライチェーン、市場概要 ニ：役務提供取引の重要な取決めリスト、概要 ホ：機能、リスク ヘ：重要な合併、分割、譲渡の概要
3号	無形資産の研究開発、保有、使用の包括的な戦略の概要、主要な設備、管理場所の所在地
4号	重要な無形資産の一覧、所有者の情報
5号	無形資産の使用許諾、研究開発に係る費用負担、研究開発に係る役務提供の重要な取決め一覧

措規第22条の10の5第1項（抄）	
6号	研究開発、無形資産の対価設定方針
7号	重要な無形資産の移転に係る会社名、所在地、無形資産の内容、取引金額、概要
8号	資金調達方法の概要
9号	金融機能を果たす会社の名称、本店又は主たる事業所の所在地
10号	資金の貸借に係る対価設定方針
11号	連結財務諸表
12号	事前確認申請及びルーリング
13号	そのほか参考となる事項

②国別報告書（Country by Country Report）

- 国別の所得、納税額、経済活動の配分に関する情報を記載。
- 税務当局によるハイレベルな移転価格リスク評価が目的。

表1：居住地国等における収入金額、納付税額等の配分及び事業活動の概要

居住地国等	収入金額			税引前当期利益 (損失) の額	発生税額	資本金の額	利益余剰金の額	従業員の数	有形資産（現金 及び現金同等物 を除く）の額
	非関連者	関連者	合計						
A国	100	200	300	50	15	1000	100	600	1500
B国									
C国									

表2：居住地国等における多国籍企業グループの構成会社等一覧

居住地国等	居住地国等に 所在する構成 会社等	居住地国等が 構成会社等の 所在地と異なる 場合の居住 地国等	主な事業活動										
			研究開 発	知的財 産の保有 又は管理	購買また は調達	販売、 マーケティ ング又は 物流	管理、運 営又はサ ポート・ サービス	グループ 内金融	規制金 融サービ ス	保険	株式・そ の他の持 分の保有	休眠会 社	その他
A国	X社		/		/	/	/						
A国	Y社						/	/					
B国	Z社												

表3：追加情報

必要と考えられる追加の情報や国別報告事項に記載された情報への理解を円滑にする説明等を英語で記載してください。

③ローカルファイル

- **多国籍企業グループの構成企業毎に作成**（※年間取引額50億円以上、または無形資産の取引金額が3億円以上）
- **親会社と対象会社の間に関連取引について、独立企業間価格で行っていることを自らが税務当局に対して証明することを目的とした文書であり、具体的には以下の項目を記載することで証明される。**

ローカルファイルに係る事業概況報告事項の各項目（日本）

措規第22条の10第1項（抄）	
1号	国外関連取引の内容を記載した書類 イ：資産及び役務の内容 ロ：機能及びリスク ハ：使用した無形固定資産 ニ：契約関係 ホ：取引価格の選定、事前確認等の状況 ヘ：国外関連取引に係る損益の切り出し ト：市場の状況 チ：事業内容、事業方針及び組織の系統 リ：密接に関連する他の取引

措規第22条の10第1項（抄）	
2号	国外関連取引に係る独立企業間価格を算定するための書類 イ：選定した独立企業間価格の算定方法及び選定理由 ロ：比較対象取引の選定 ハ：利益分割法を用いた場合の計算 ニ：複数取引を一の取引とした場合の理由及び取引の内容 ホ：差異の調整

日本側ローカルファイル VS タイの移転価格文書

タイの移転価格文書は、日本側のローカルファイルで代用可？

	日本側ローカルファイル	タイの移転価格文書
分析対象とする関連者取引の範囲	親会社（日本）とタイ現地法人が行う関連者取引のみが分析対象	タイ現地法人が行う関連者取引すべてが分析対象
独立企業間価格の算定における比較対象会社の選定	ほとんどの場合、グローバルのデータベースを使用するため、タイ国外の法人や外資比率が50%以上のタイ法人が比較対象会社に含まれる	現行のタイの実務上、タイ資本の会社のみが比較対象会社として妥当とみなされる

- 結論としては、日本側のローカルファイルでは不十分（税務調査に耐え得るものとはいえない）
- タイの実務に合わせてタイ現地法人の移転価格文書を個別に作成すべきであるが、日本側のローカルファイルの内容と整合性が取れる形で作成が必要



タイの移転価格 税制の新法への 対応

伊藤 進

Associate Director

移転価格税制に関する法律の概要*

2018年6月に国民立法議会に提出された移転価格税制に関する法案が、ついに2018年9月27日に当議会にて承認された。今回、承認された法律は、国王による署名がされた後、タイ国官報（Royal Gazette）にて公告されることになる。

承認された法律のサマリーは以下の通り。

	概要
開始年度	2019年1月1日以降開始年度
対象法人	その事業年度の売上（P/L年間売上）が <u>2億バーツ以上</u> の法人
義務化されるもの	1. 関連者間取引に関する付表の提出（法人税申告書に添付して提出） 2. 歳入局の職員から提出を要求された場合に、原則として60日以内に移転価格文書を提出（移転価格文書の保存義務）、 <u>ただし、初回のリクエストに限り180日以内の提出が認められる</u>
関連者の定義	- 50%以上の直接又は間接の資本関係にある法人 - 実質支配関係にある法人 ※タイの場合、関連者を国外に限定していないことから、国内及び国外の関連者との取引が移転価格税制の対象となると考えられる
罰則	関連者間取引に関する付表や移転価格文書を期日までに提出しない、あるいは提出した書類に不備がある場合には、20万バーツを超えない範囲で罰金を課される
移転価格調査の時効	その事業年度の関連者取引に関する付表が提出された日（法人税申告書の提出日）から5年間

*2018年9月27日時点

今後必要となる対応

その事業年度の売上（P/L年間売上）が2億バーツ以上の企業は、下記2種類の書類の準備が必要。

1

関連者間取引に関する付表

(Transfer Pricing Disclosure form)

- 関連者間取引の有無に関わらず提出が求められる
- 提出期限は事業年度末日から150日以内（法人税申告書に添付）
- 記載内容は現時点で未公表
- 諸外国のケースを参考とした場合、数ページの明細書と想定される

2

移転価格文書

(Transfer Pricing Document / Local file)

- 提出期限は税務署より要請を受けてから原則60日以内（**保存義務**）
- 初回のリクエストに限り、リクエストを受けてから180日以内の提出が認められる
- 一般的には100ページ近いボリュームの報告書となるため作成作業に数か月を要する
- 法施行前の現在においても税務調査で作成を要求される場合あり
- 日本では「ローカルファイル」と呼ばれている
- 言語については明確にされていない（タイ語での提出を要求される可能性あり）

(参考例)

- 関連会社名
- 所在地国、住所
- 取引の概要
- 年間取引金額
- 取引金額の算定基準 等

法人税申告書別表17(4)-日本

国外関連者に関する明細書

事業年度
又は連結
事業年度

法人名

別表十七(四)

平二十九・四・一以後終了事業年度又は連結事業年度分

御注意

21

(「名称」には、(「名称

移転価格文書の目次

移転価格文書の目次は下記の通り。専門家に依頼した場合の移転価格文書作成にかかる時間は通常3～6ヶ月程度

※ただし、複雑な関連者間取引を行っている会社、赤字の会社、事業再編会社等、特殊要因のある会社の文書化については相対的に時間がかかる傾向にある

章	項目	内容
第1章	序章	- レポートの範囲および用途 - エグゼクティブサマリー
第2章	会社の概要	- グループの概要 - 会社の概要 - 製品の概要 - 会社組織の概要
第3章	ビジネスモデル	- 関連会社取引の内容 - 価格設定ポリシー
第4章	市場分析	- 会社が属する業界の概要 - 市況が関連者間取引に及ぼす影響
第5章	機能・リスク・資産分析	- グループ各社が果たす機能 - グループ各社が負うリスク - グループ各社が保有する資産
第6章	独立企業間価格算定方法の選定	- OECDガイドラインにおける独立企業間価格算定方法の種類 - 最適な独立企業間価格算定方法の選定 - 独立企業間価格算定方法の適用妥当性の評価
第7章	経済分析	- 独立企業間価格レンジの決定（ベンチマーク分析の結果） - 会社および比較対象会社の利益率分析