

「タイ国の会計監査制度・租税の概要」

惣田 一弘氏

デロイト・トウシュ・トーマツ・ジャイヨス・パートナー、日系企業サービスグループリーダー

藍原 滋氏

デロイト・トウシュ・トーマツ・ジャイヨス・アドバイザー、税務法務部門ディレクター

中島雄一郎氏

デロイト・トウシュ・トーマツ・ジャイヨス 日系企業サービスグループマネジャー

2015年8月講演

惣田 デロイト・トウシュ・トーマツ・ジャイヨスで日系企業サービスグループのリーダーをしております惣田と申します。本日は、会計・税務面から見たタイの状況をご説明させて頂きます。なお、私どもデロイト・トウシュ・トーマツ・ジャイヨスは会計士・税務専門家、コンサルタント等を含めまして約1,000名の体制でタイ全土をカバーしており、現在1,000社近くあるクライアントのうちの約400社弱が日系企業という構成になっております。また、日系企業サービスグループは世界中に1,000名ほどのバイリンガルを有しており、タイは総勢40名ほどの体制となっております。監査以外にもタックスやコンサルティングなどのニーズが多いため、日系企業サービスグループとして総合的なサポートを提供できる体制としております。

では、タイ国の租税と会計監査制度の概要につきまして各担当からご説明いたします。

1 会社の運営に関するタイの法制度

中島 では、お手元の資料に従ってご説明させていただきます。まず会社の運営ですが、外国からタイに進出する企業が留意すべき法規の1つに、外国人事業法、すなわち外資規制があります。タイの安全保障や文化保護、産業保護の観点から、指定された業種への外資の進出を規制していますが、製造業は原則として規制対象外となっています。

2つめが民商法典で、これは日本の民法および会社法に該当するものです。また、3つめの労働者保護法では労働者の雇用、賃金、福祉、職場の安全などに関する最低基準を規定しています。労働関係法は、雇用者と労働者双方が遵守すべきことが規定されています。

次に投資を推奨する法律や委員会を紹介させていただきます

す。1つめがBOI（タイ国投資委員会）でございまして、タイへの投資奨励を担当するタイ政府機関で、国内外の投資家に便宜を図り、タイ国内への投資を促すことを目的とした投資誘致活動などを担当しています。もう一つが工業団地を管轄している工業団地公社で、全国の工業団地の開発と運営を通じて工業の発展を広めることを目的としています。

続いて、タイにおける事業形態についてご説明いたします。一般的に、株式会社、パートナーシップ、駐在員事務所、地域統括事務所、支店のいずれかの形態でタイに進出することになりますが、大半のケースは株式会社になります。なお、株式会社は非公開株式会社と公開株式会社の2つに分かれています。パートナーシップは、通常パートナーシップと有限責任パートナーシップの2つになります。駐在員事務所は、外国人事業法に基づいて情報収集などの目的で設立されるもので、営業活動は禁止されています。地域統括事務所は、外国法人が地域内のグループ会社を統括する拠点として設置されるもので、こちらも営業活動は禁止されています。支店は、外国法人がタイで営業活動を行うため設置されるものですが、事業内容については株式会社と比べて活動が制限されます。

非公開会社を運営するに当たって、組織面での説明をいたします。1つめが株主総会で、これは日本と同様です。第1回株主総会（創立総会）は、設立登記から6カ月以内に開催する必要があります。通常の株主総会は12カ月ごとに最低1回、会計年度の終了日より4カ月以内に開催する必要があります。通常は、会社資本の4分の1を代表する株主の出席が必要です。決議事項は普通決議と特別決議があり、特別決議は、日本では3分の2以上ですが、タイでは少し厳しく4分の3以上の賛成が必要になります。ま

た、召集通知は、開催日の7日前までに地方紙への公示や全株主への召集通知の発送が必要になります。

取締役会の位置付けも日本と同じですが、日本の場合、3カ月に1回の取締役会を開かないといけません、タイではそのような規程はありません。取締役は毎年3分の1ずつ選解任が必要ですが、古い方、任期の長い方から選解任しなければいけません。

配当の分配も、基本的には日本と同じです。また、準備金の計上義務があり、登録資本の10%以上の金額に達するまで、利益の5%以上の法定準備金を積立てなければならぬという規程もあります。

先ほど申し上げましたとおり、決算日から4カ月以内に株主総会を開催するという規程がございますが、日本の3カ月以内に比べて、少し長いスケジュール感です。株主総会の承認事項は、前株主総会の議事録の承認、取締役の選解任、事業報告の承認、監査済みの貸借対照表・損益計算書の承認、監査人の選任および報酬の選定などとなっています。株主総会后、14日以内に新取締役の登記が必要で、商務省への株主リストの提出も14日以内です。さらに、株主総会から1カ月以内に商務省へ財務諸表の提出が必要になります。

2 会計監査制度の2つの基準

中島 会計監査制度の概要ですが、タイでは2つの基準があります。1つはIFRS for PAEs (IFRS for Publicly Accountable Entities) という公開会社に対する会計基準、もう1つはIFRS for NPAEs (IFRS for Non-Publicly Accountable Entities) という非公開会社に対する会計基準です。日系企業は大半が非上場会社でありますので、約9割の日本企業がNPAEsの基準を採用しています。

国内外の証券市場で債権や株式が取引されている企業、または上場準備中の企業、金融機関、保険会社、証券会社、投資ファンド、不特定多数の資産を管理している企業、公開株式会社、その他会計士連盟が別途定めた企業はPAEsを使わなければなりません。これに該当しない通常の企業は、NPAEsという簡便的な会計基準を適用できます。

では、PAEsとNPAEsは具体的にどう違うのでしょうか。PAEsのコンセプトは、国際会計財務報告基準(IFRS)と基本的には同等です。一方、IFRS for NPAEsはIFRS for PAEsをベースにしていますが、企業の負担軽減などのため、開示項目の大幅な省略や簡便的な方法が認められています。具体的には、まずIFRS for PAEsは連結財務諸表の作成が必須ですが、NPAEsは作成が不要です。ま

た、税効果会計についても、PAEsでは強制適用ですがNPAEsは任意適用になっています。従業員の退職時の債務を計上するという会計基準がありますが、その金額を算定するに当たり、PAEsは年金数理人に複雑な計算をやってもらう必要がありますが、NPAEsでは会社が計算した最善の見積もりで良いことになっています。また、機能通貨という概念があって、PAEsでは強制適用ですが、NPAEsではタイパーツの通貨しか認められません。有形固定資産の再評価に関しても、PAEsは任意適用ですが、NPAEsは認められていません。耐用年数が確定できない無形資産については、PAEsでは償却せず、減損テストを行う必要がありますが、NPAEsは10年で償却するという基準になっています。

さて、日系企業から固定資産の耐用年数をどのように設定したらよいかというお問い合わせがよくありますが、会計上の耐用年数は明確に決まっておらず、各企業が独自で見積もる必要があります。どのようなものが耐用年数算定の要因になるのかを資料に記しました。例えば、予想される使用量は、当該資産の予想生産能力や、実際の生産高を参考にして検討する必要がありますし、予想される物理的自然磨耗は、当該資産を使用する操業シフトの回数や、修繕・維持計画、休止中の当該資産の管理および維持などの操業上の要因に左右されます。さらに、予想される技術的、経済的陳腐化についても、生産技術の変化、もしくは工場や当該資産によって製造・提供される役務に対する、市場需要の変化から生じるような陳腐化などを総合的に勘案して耐用年数を決めるという基準になっています。

従業員給付債務も、問い合わせが多い質問です。まず、NPAEsでも従業員給付債務の計上が必要になります。ただし、NPAEsではアクチュアリーが参入しないような簡便的な計算方法が認められます。また、「そもそも会社に退職給付制度がないのに、どうして引当金が必要なのか」というご質問もよく受けるのですが、タイでは、労働者保護法により、解雇時に解雇補償金を支払う必要があります。つまり、定年退職時にも支払いが必要なので、この金額を見積もって従業員給付債務を計上する必要があるわけです。

次に、監査についてですが、監査には3種類あります。1つは法定監査です。2つめとして、連結パッケージ監査(レビュー)というものがあります。日系企業の場合、通常日本の親会社が連結財務諸表を作成致しますので、その財務諸表に必要な数字が合っているかどうかをチェックします。最後にBOI監査です。

法定監査はタイの公認会計士によって実施されます。一番特徴的なのは、全ての会社、支店、駐在員事務所が対象

であることです。日本では、基本的に株式会社で資本金が5億円以上、負債200億円以上が対象ですが、タイでは資本金が1円でも法定監査が必要で、ここが大きな違いです。

連結パッケージ監査（レビュー）は先ほど説明したとおり、親会社の連結財務諸表を作成するために親会社が必要とする情報を集約したものです。連結パッケージを監査（レビュー）するという依頼がどこからくるかといいますと、親会社の監査人からインストラクションという指示文書が届き、それに従って私ども子会社監査人が監査（レビュー）をするという流れになります。原則的に、成果物は子会社監査人から親会社監査人へ提出します。つまり、私どもの最終的な結論は日本の親会社監査人へ提出するかたちになります。基本的には、親会社の監査人と親会社との間で合意した会計基準に従って監査をします。IFRS、TFRS for PAEs、TFRS for NPAEsのいずれかの基準に従って連結パッケージを提出し、それを監査している状況です。

BOI 監査は、日本にはないものです。「監査」とありますが、実質的には AUP（アグリード・アポン・プロセス）といって、企業と私どもの間で合意した手続きに従って作業を行います。決算日から120日以内に許可証明というかたちで BOI に提出しますので、それに間に合うように BOI 監査を行います。

3 タイの租税制度の概要

藍原 タイ国の租税の概要についてご説明します。まず自己紹介ですが、2005年までアーサー・アンダーセンにいました。最後の2年間はシンガポール駐在でしたが、残念ながら KPMG と統合ということになりました。日本に戻るに当たって、少し気分を変えようと日本の税理士法人トーマツに転職しました。トーマツ時代、タイでかなり大きいプロジェクトを担当していた関係から、現在タイに駐在しています。税務分野で30年ほど生計を立ててきました。

ではまず、タイ国の税務行政組織の概要ですが、財務省の下に歳入局、関税局、物品税局があり、それぞれの税目を担当する局があります。関税局と物品税局が担当する税目はそれぞれ関税および物品税のみで、個人所得税、法人所得税、付加価値税、特定事業税、印紙税などのレベニュー・タックスを歳入局が管轄しています。

次に、タイの税法は米国のインターナル・レベニュー・コードと同じようなかたちでタイ国歳入法に定められており、日本とは違って税目ごとに税法が分かれているわけではありません。日本でいうところの所得税法や法人税法はもとより、消費税法、国税通則法、国税徴収法、印紙税法

など、全てが歳入法に含まれています。この歳入法をサポートする勅令や財務省省令、租税委員会採決など、日本でいうところの租税特別措置法とか通達というようなものが合わさって、成文法としての税法を構成しています。

この勅令というのは、国会決議を経ずに内閣で決議をして、国王が署名するとそのまま効力を発するものです。減税や税務恩典を提供するために発行されるケースが多量に多いと思います。

財務省省令には、勅令に関する細かな取り扱いやルール、必要事項などの細目が規定されています。何らかの税務訴訟や不服申し立てなどがあつた際、租税委員会採決というものがあつるケースが多いようです。

続いて法人所得税の納税義務者ですが、これは日本の法人税と非常に似ています。事業年度は原則12カ月で、設立年度あるいは事業年度を変更した年度、または解散決議を行った場合などを除いて、12カ月でなければいけないということです。日本のように6カ月決算などは認められません。

課税対象所得ですが、タイの法律に基づいて設立された法人は全世界所得、外国の法律に基づいて設立されてタイ国内で事業を行っている法人についてはタイ国内源泉所得が課税対象となります。

4 会計処理では日本と異なる部分も

藍原 会計上の利益と費用に対して、税務上は益金や損金とありますが、日本の感覚とそれほど大きな違いはありません。ただ、益金については日本のような分離課税が存在しないので、パッシブインカムとアクティブインカムを分けるという考え方はなく、全ての利益を益金に算入します。

益金に算入される所得は歳入法で8つに分類されており、法人に関しては個人所得税に該当するもの、例えば給与所得以外のものについては全て益金に算入されます。会計については外国法人を含む全ての法人について法定監査が要求されており、タイ国公認会計士の資格を持った外部監査人が財務諸表は適正であると認めている場合、その会社がとっている会計処理は適正であり、合法的であるとみなされます。

次に、歳入法が特に規定する税務上の処理ということで、資産の再評価、外貨建て債権債務の換算、棚卸資産の評価などがあり、この辺も日本の法人税法と基本的には似ています。ただ、棚卸資産については低価法が強制的に採用され、日本のように原価法と低価法の選択適用ではありません。

損金も日本と同じで、寄付金や交際費、使途不明金、株

主に支払う配当金、付帯税（日本でいうところの加算税、延滞税）は損金に算入できません。銀行や保険会社以外の一般事業会社では、全ての引当金、準備金の損金算入は認められません。さらに、貸倒損失の計上についてもかなり細かい規定があります。減価償却資産に関連しては、日本のような少額資産の一括損金算入という規定はありませんので、極端に言えば1パーツの物品でも、その耐用年数が1年以上であれば固定資産に計上して減価償却を通じて損金化していきます。

ただし、実務上は会社によって3,000-5,000パーツ以上の物品についてのみ固定資産計上するという方法で処理されるケースが多いと思います。実際に税務調査が行われたときに、いくらをもって少額とするかは歳入局のオフィサーの判断によるでしょうが、それほど少額な資産まで調査することの優先順位は低いと考えています。

税務上の繰越欠損金は5年間の繰越しが可能で、繰戻しは認められていません。

課税所得金額の計算も基本的には日本と同様で、米国のようにタックスブックあるいは会計上のブックの2つを作るのではなく、会計上の最終損益から税務計算がスタートするという点は日本の考え方に近いと思います。

税率は、歳入法で30%と規定されていますが、2013年1月1日以降開始事業年度で、かつ今年の12月31日までに開始する事業年度については20%の軽減税率が適用されています。現在のタイの経済情勢や近隣諸国との外国資本の誘致合戦などを考慮すると、2016年も軽減税率が維持されると私は考えています。後ほど触れますが、VATの税率も本則は10%となっていますが、あと1年間は7%の軽減税率を適用することを内閣が承認しましたので、法人所得税率も現段階で本則の30%に戻すことはないだろうと思います。

5 法人間の支払も源泉税を控除

藍原 税務申告は、期末から150日以内に行います。従って、12月決算で翌年がうるう年だと申告期限が1日ずれます。毎年5月末の特定日だと思い込んでいると1日早まりますので、ご注意ください。

中間申告は6カ月を経過してから2カ月以内に行い、納税します。その事業年度の最終利益を過少に見積もった場合には過少な部分、あるいは過少に納付した部分の20%を加算税として払う必要がありますので、慎重な見積が必要です。確定申告には監査済財務諸表の添付が必須となっています。

日本では法人から法人への支払いで源泉税がかかることはあまりないのですが、タイの場合は法人間の支払いも源

泉税を控除して納付しなければならないという規定が多いので、注意が必要です。税率は、個人への支払いは5~35%の超過累進税率、あるいは3%、5%、10%、15%というように所得の種類によって税率が異なります。法人への支払いについても、税率は所得の種類によって1%、3%、5%、10%、15%となっており、これは居住法人、非居住法人も含めて徴収が義務付けられています。

固定資産の譲渡の場合の源泉税は1%だったと思います。これを、DOL（土地局）で所有権の移転登記を行う際に、歳入局ではなくてDOLに納付します。支店利益送金税は日本にはない税目で、支店あるいは恒久的施設が本店に利益を送金する際に、10%の税率で課されます。

国の税収の約50%を占めている付加価値税に関しては、以前は事業税というかたちで、多段階累積排除方式ではなく、米国でいうところのセールスタックスのように、最終的な小売の段階で課税する大きな税目として存在していましたが、それに代わって付加価値税が導入されました。付加価値税は、日本の消費税のように借受消費税から仮払消費税を差し引き、その差額を納税する方法で基本的な考え方は同じです。多段階累積排除方式に基づいて、流通の各段階あるいは役務提供の各段階で発生したアウトプットタックスからインプットタックスを控除し、差額を納付します。

付加価値税は、日本とは違って税額票方式が採用されています。非常に厳格に適用されており、細かい規定があります。違反すると法人所得税よりも高いペナルティが課される上に、罰金という言葉が頻繁に出てきます。

納税義務の発生時期については、タックスインボイスを発行した段階でアウトプットタックスを認識するというのではなく、物品の販売あるいは輸出入、役務提供それぞれにおいて、原則として「こういう事象が生じたときに納税義務が発生する」と決められており、タックスインボイスの発行イコール納税義務の発生ではないということがポイントです。通常の国内取引、輸入、輸出それぞれに課税標準が決められています。

加えて、日本の消費税のように輸出は免税、0%税率の適用と同様に、付加価値税にも免税取引（0%税率が適用される取引）が規定されています。0%税率と非課税取引は、その取り引きにかかる仮払消費税あるいはインプットタックスが控除可能かどうかという大きな違いがあるので、この区分は重要です。個人・法人を問わず納税義務者となりますが、年間売上高が180万パーツ以下の小規模事業者は免税事業者となるので登録の必要はありません。タックスインボイスを不注意で二重発行した、あるいは税額票を紛失したなどの場合は、インプットタックスの控除

ができないという厳しい規定もあるので、法人所得税と同様にVATも非常に神経を使う税目だと感じています。

付加価値税の申告と納税ですが、課税期間は1カ月ごとなので、事業年度とは関係なく毎月、申告・納付を行います。

その他の税目としては特定事業税や印紙税などがあり、一般事業会社でも他社に対して金銭の貸付けを行って利息を得た場合、その利息部分については特定事業税が課税されます。

質疑応答

A 「支店利益送金税」は初めて聞いたのですが、これは他の国にもある税金でしょうか。

藍原 今はどうか分かりませんが、ブランチ・プロフィット・レミッタンス・タックスという名称で米国にあったと思います。タイの税務当局や財務省の考え方として、タイに進出してくる企業形態が株式会社である場合には、配当として利益を送る際に10%の源泉税を課していますので、同じことを支店にも適用するために支店利益送金税が設けられたと聞きました。

A この税によって、いろいろな企業がかなりの税金を納めているのでしょうか。

藍原 先ほど中島からもお話ししましたが、タイ国内に支店を設置する際には商務省のフォーリン・ビジネス・ライセンスが必要です。また、製造業の場合に支店に進出するというのはほとんどないでしょう。自社で販売した商品のメンテナンスや大きなプロジェクトのためにコンソーシアムやジョイントベンチャーを組成する場合でも、会社を設立するケースの方が多く、支店という形は非常にレアだと思います。それよりも、税務上の恒久的施設(PE)として認定されて支店利益送金税が課税されるケースの方が多いと思います。

B 物品税とは、どういう趣旨の税金でしょうか。

藍原 日本の酒税やタバコ税などと同じだと思います。日本では物品ごとに税目が付いていますが、タイではそれをひっくるめて物品税と呼んでいます。日本でも消費税導入前には物品税という税目があったと記憶しています。課税対象となる製品をタイ国内で製造しているのであれば蔵出税のかたちで、出庫の段階で申告します。輸入業者の場合、課税対象になるものを輸入した段階で物品税局に申告納付を行います。対象はアルコール類、タバコ、自動車、エアコン、オートバイ、ヨットなど、どちらかといえば生活必需品ではないものが課税対象と考えてよいでしょう。メーカーからディーラーに出す、あるいは、販売会社に出す段階で物品税が申告納付されて

います。現在、物品税法の改正が行われている最中で、蔵出税とはいいながら物品税の課税標準は最終小売価格を参考に決めていくという動きになっているようです。なかなか複雑な税目です。

C VATの勅令での変更について、そもそも税金を最終的に決める権限はどこにあるのでしょうか。

藍原 もちろん、本来であれば国会です。

C 勅令は、どういう人たちが出しているのですか。

藍原 勅令は、閣議決定されたものを国王が署名することによって効力を発しますが、時限立法的なものが非常に多いようです。

C 例えば、他にどのようなものがありますか。

藍原 法人所得税、VATの軽減税率のお話をしましたが、個人所得税は最高税率を37%から35%に下げている、これも勅令によって決まりました。

基本的に、BOI(投資委員会)から税務恩典のある投資奨励を受けることによって税務恩典が享受できます。原材料の輸入関税の免税などという場合、BOIに「この投資奨励に基づいてこれらの原材料を輸入するので輸入関税の免税を適用します」という届出をします。これが認められると証明書が発行され、それを関税局に提出して輸入関税の免除が実現します。あるいは、法人所得税が8年間免除される場合、免税期間が8年間であってもトータルの免税金額に上限がある場合とない場合の2種類があります。BOIが定めた、タイにとっての最重要事業については8年間の免税期間と同時に免税金額も青天井というケースがあります。このような恩典は、BOIに申請して投資奨励を受けると、基本的には自動的にその権利を有します。インターナショナル・ヘッド・クォーターズ(IHQ)については、BOIが提供するのとは非税務恩典だけです。一方、税務恩典も享受したい、例えば海外の関連会社から受け取るサービスフィーやロイヤリティーの免税15年間とか、タイのアフィリエイテッド・エンタープライズから受け取るサービスフィーに10%の軽減税率を適用する場合には、歳入局に申請をして承認を得る必要があります。この点が、通常のBOIの投資奨励事業とIHQの税務恩典の手続き上の大きな違いです。このように歳入局が権限を持つIHQの税務恩典についても、勅令で規定されます。勅令は基本的に時限立法ですが、税の軽減を与える際に使われるケースが非常に多いというのが私の理解です。従って、歳入法自体の改正よりも素早いものになります。

C パーツの大暴落や数年前の洪水のような時に、日本企業が申請して最終的に勅令が出るということもあり得ますか。

藍原 あります。例えばホンダのアユタヤ工場では、洪水の時に在庫も含めて数千台の完成車が全てだめになってしまいました。その際、ホンダがタイ国内で生産している車と同じ仕様で同じ生産台数については、完成車輸入にも0%関税を適用しました。これはホンダだけです。これも勅令だったかどうか記憶にありませんが、2011年

の洪水のような天災のときは数多くの勅令が出ました。有形固定資産が流れてしまったとか損傷して使えなくなったというときに、たとえ簿価を上回る金額の保険金が入っても、その上回る部分については免税にするという勅令が出ていました。