

シンガポール法人のタックスプランニング 概要と2023年予算案の影響

PwC SINGAPORE
税務部門 Senior Manager
北村 勝信

税務部門 Manager
山本 尚紀



北村 勝信



山本 尚紀

1. はじめに

2023年2月14日、シンガポールの2023年予算案が公表された。2021年10月にOECDにおいて国際的に合意されたグローバルミニマム課税（GloBEルール）の導入が世界各国で進められるなか、シンガポールにおける措置内容や適用時期、各種税制インセンティブとの調整などの面で、本予算案の内容は公表前から注目を集めていた。

本稿では、シンガポール税制の観点から、タックスプランニングにあたって一般的に検討が必要と思われる主な論点を概説し、また、2023年予算案がタックスプランニングに与える影響を検討する。なお、記載されている内容はすべて個人の見解であり、所属組織の見解を表明するものではないことを申し添える。

2. シンガポール税制の概要とタックスプランニング

日系企業によるシンガポールへの新規投資・事業拡大・撤退などの各局面において、税務上の取扱いや税負担の把握等のタックスプランニングを実施することは重要である。特に、シンガポールの子会社は東南アジア地域のハブとして機能しているケースも多く、国際税務の観点からは日本-シンガポール間やシンガポール-他の進出国間で生じる取引に対する課税関係が問題となるケースが多い。クロスボーダーのタックスプランニングを実施するにあたっては、日本、シンガポールおよび進出国の税制の理解が必要であるが、ここでは、シンガポールの

法人税の論点を中心に概要を記載する。

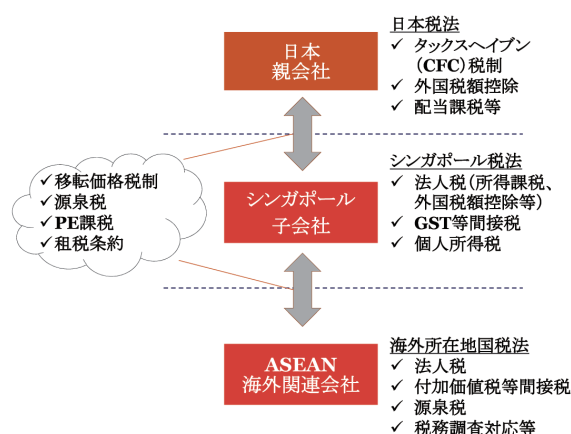


図1：シンガポール税制と国際税務の関係の概要

A. シンガポールへの進出形態と課税関係

シンガポールへの進出形態は大きく分けて、駐在員事務所、支店、子会社（法人）およびその他の事業形態（パートナーシップ等）の4種類が存在する。それぞれ、特徴および税務上の取扱いは図2のとおりである。

駐在員事務所は、一時的な拠点形態であり、利益を生み出す営業活動を行うことはできない。シンガポールへの拠点設置に向けた連絡調整・情報収集等を主目的とした活動であれば、基本的に納税義務の生じない駐在員事務所の形態での進出が税コスト面からは有利だが、設置可能期間が通常は最大3年と短いため、恒久的な拠点設置を当初から検討している場合は初めから支店や法人で進出することも考えられる。

支店および子会社については、いずれも事業活動の制限はない。税務上、支店は恒久的施設(Permanent Establishment / PE)となり、シンガポールにおいて法人税の納税義務がある。日本は全世界の所得を課税の対象としており、海外支店で生じた利益も本店の利益と合算して日本で課税されることから、法人全体でシンガポールにおける低税率のメリットを享受することはできない(シンガポールの法人税率は現在17%であり、実効税率は、各種免税制度や優遇税制の適用によりこれより低くなる可能性がある)。この場合、シンガポールで課された法人税は、一定の条件のもと、日本における法人税から控除される(外国税額控除)ことにより二重課税が調整される。また、支店は、シンガポール税務上「非居住法人」として取り扱われるため、「居住法人」が受けられるいくつかのメリットを享

受できない(次項参照)。

子会社も、支店と同様にシンガポールにおいて法人税の納税義務がある。原則として、利益はシンガポールの税率で課税されるため、低税率のメリットを享受することができる。ただし、日本には、外国子会社合算税制(一定の外国関係会社の所得を日本の親会社等株主の所得に合算して日本で課税する税制。Controlled Foreign Companyの略称として「CFC税制」と呼ばれる。)があるため、同税制による合算課税の適用関係に慎重な検討が必要となる。また、日本に配当を支払う際、日本の外国子会社配当益金不算入制度(一定の外国子会社から受け取る配当金を益金不算入とする制度)が適用される可能性があるが、複数株主によってシンガポール法人が保有されている場合は、適用要件を満たすか留意が必要である。

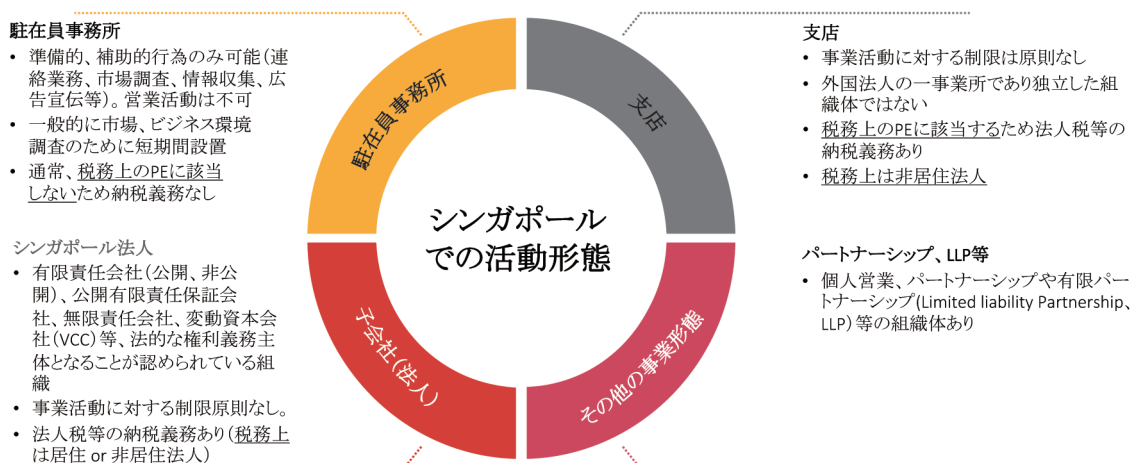


図2：シンガポールへの主要な進出形態

B. 居住法人と非居住法人

シンガポール税制上、居住法人であるか非居住法人であるかは、法人の設立地に関わらず、主に経営上の意思決定がシンガポール現地で行われているかどうかにより判断される。

具体的には、取締役会がシンガポールで定期的開催されているか、経営上の意思決定がシンガポール居住取締役により行われているか、従業員がシンガポールにいるか等の事実関係から総合的に判断される。

非居住法人となった場合は、以下の税制上の措置が適用不可となることから、基本的には居住法人と

なるように組織設計をすることになる。

- (i) シンガポールが各国と締結する租税条約の適用
- (ii) 外国税額控除の適用
- (iii) 国外所得免税規定(次項参照)の適用

C. 課税対象となる所得

シンガポールは、テリトリアル課税方式を採用しており、①シンガポール国内源泉所得と②シンガポール国外源泉所得のうち、シンガポールで受領したものが課税の対象となる。

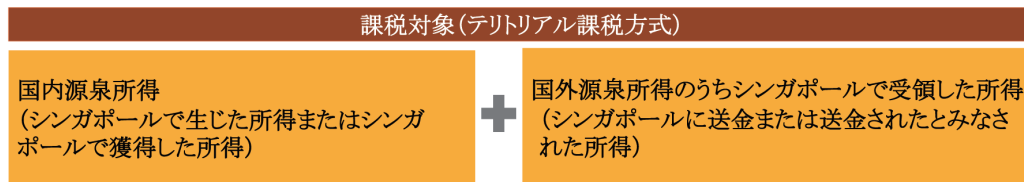


図3：課税対象となる所得

居住法人は、以下の要件を満たすことで国外所得免税規定が適用され、①海外子会社からの受取配当、②海外支店で生じた利益、③海外でのサービス所得の3つについては、当該所得がシンガポール国内に送金されたとしても、課税対象とはならない。

- ・源泉地である外国で課税済みであること
- ・源泉地国の法定最高税率が15%以上であること
- ・国外所得免税規定を適用することが有利であると認められること

また、ワンティアシステムを採用しており、シンガポール法人の配当は免税とされている。

D. キャピタルゲインの取扱い

シンガポール税務上、発生した損益は「資本取引」と事業に係る「損益取引」に区分され、資本取引に係るキャピタルゲイン/ロスは課税対象とならないため、その取引が「資本取引」に該当するかどうかの判断が重要となる。一般的には株式や固定資産等の処分に伴う損益が資本取引に該当しうが、実務上、①資産の種類、②保有期間、③取引の頻度、④付随的活動の有無、⑤資産購入時の動機、⑥資産売却時の状況、⑦取引原資等を総合的に勘案して個別に判断する必要がある（状況によって損益取

引となる可能性もある）。また、将来の税務当局への説明に備えて、検討内容を文書化しておくことが望ましいと考える。

株式譲渡の場合には、以下の要件を満たす取引の損益は非課税とするセーフハーバールールがある。

- 売却対象法人の普通株を20%以上保有していること（最低出資比率要件）
- 上記株式を売却直前において2年以上継続して保有していること（最低保有期間要件）

ただし、一定の不動産事業を行う法人の譲渡には適用されない点に留意が必要である。

E. 欠損金の取扱い

欠損金は、無期限で繰り越して、翌期以降の所得と相殺することが可能である。ただし、基準日において50%以上の株主の変更がある場合は繰り越せないため、M&A等の場面で留意が必要である。

F. 税制優遇措置（タックス・インセンティブ）

シンガポールは特定の産業を営む企業を誘致しており、特に輸出入業や海運業、地域統括機能、金融機能を有する企業に対する優遇措置が大きい。代表的な優遇措置は以下の図4のとおり。適用される軽減税率は、シンガポール当局から求められる要件の

Global Trader Program (GTP)	<ul style="list-style-type: none"> 一定の製品・商品の国際貿易や調達、販売、流通を行う企業を対象とした制度 シンガポール国内に経営管理や投資計画策定、金融・財務管理や市場開拓、物流の管理といった機能を有している企業に対して一定の製品・商品のオフショア貿易による利益に対して軽減税率が適用される。
Finance and Treasury Center Award (FTC)	<ul style="list-style-type: none"> 一定のグループ内金融子会社を対象とした制度 関係会社からの適格サービスへのフィー、利息、配当、為替取引、先物取引、オプション取引等による利益について軽減税率が適用される。 適格サービスにより生じた借入利息について源泉税が免除される
Approved International Shipping Enterprise Award (MSI-AIS)	<ul style="list-style-type: none"> 外国船籍を運航するシンガポール国内の一定の海運業者を対象とした制度 一定の海運業者で生じる一定の海運所得に対しては、最大で10年間の免税が適用される。 海運所得により生じた支払利息や備船料に対する源泉税が免除される。
Financial Sector Incentive (FSI)	<ul style="list-style-type: none"> シンガポールにおける主要な金融サービスおよび銀行業務における金融仲介機能の強化および能力の高度化を目的とする制度。 適格となる銀行・金融業務、統括本部業務、資金運用・投資顧問業務等から得られる所得に対し、5%、10%、12%または13.5%の優遇税率が適用される。なお、2023年予算案にて、10%と13.5%の2種類の税率となるよう改正される。

図4：代表的な優遇措置

充足度合いによって異なるが、おおむね5%～13.5%の範囲内となっている。

G. グループリリーフ制度

日本のグループ通算制度（旧連結納税制度）に類似した制度として、グループリリーフ制度が存在する。シンガポール法人のうち、期末時点で75%以上の資本関係がある法人同士で、当期に生じた欠損金等を他の法人の所得と相殺することが可能となるため、シンガポールに欠損が生じている法人と所得が生じている法人がある場合、本制度の適用により税務メリットを享受できる可能性がある。

H. 移転価格税制

関連者間取引（株主ローン等を含む）を行う際、他国の制度と同様に、取引価格が独立企業間価格（Arm's Length Price / ALP）でない場合には、取引価格をALPに引き直したうえで課税が行われる。実務上は、事前に取引に応じて設定された移転価格算定手法を用いて価格の妥当性を検証することが重要である。

移転価格税制は、通常、シンガポールだけでなく、相手方の関連者が所在する国においても当該国の税制として適用される。シンガポール法人の東南アジア地域のハブという特性上、東南アジア各国に所在する関連者との取引が、同時に両国の移転価格税制の対象となることが多い。この点、東南アジア各国は、国によっては積極的な税務執行を行う姿勢の税務当局もあり、税務紛争に発展するケースもあることから、シンガポールだけでなく、関連者が所在する国の移転価格税制の観点からも妥当と認められる価格設定かどうかを慎重に検討することが望ましい。

なお、総収入金額が10百万シンガポールドルを超える等の一定の企業は、各年度の法人税申告書提出期限（基本的に、事業年度終了日の翌年11月末）までに、関連者間取引の価格設定について、その妥当性を説明する文書（移転価格文書）を作成する必要がある（同時文書化義務）。また、シンガポールの移転価格税制は国外関連者間取引だけでなくシンガポール国内の関連者間取引についても原則として文書の作成義務を設けている点に留意が必要である。

3. 2023年予算案の概要とタックスプランニングへの影響

2023年2月14日に公表されたシンガポール2023年予算案は、「Moving forward in a new era」をテーマとしており、これからのグローバルな発展のために必要な能力開発と新たな機会の獲得に主眼を置き、若年世帯に対する支援や、生活費の上昇に対処するための低所得層への継続的な支援を掲げている。予算案のうち、法人向けの主な改正点として以下の点があげられる¹。

A. グローバルミニマム課税

グローバルミニマム課税（Global Anti-Base Erosion / GloBEルール）とは、各国における税率の引き下げ競争や無税国での課税逃れといったグローバルでの税源浸食の防止を目的として、原則として、子会社等が各国ごとに最低法人税率15%未満の税率で課税されている場合に、税負担が15%に至るまで追加課税するという制度である。グループ全体での年間総収入金額が7億5千万ユーロ（約1,000億円）を超える多国籍企業グループに対して適用される（ただし、上記の所得計算から国際海運に係る所得等一定の所得は除かれる）。

2023年予算案では、シンガポールにおけるGloBEルールの導入が2025年1月1日以降開始事業年度からとなることが発表された。なお、日本では2024年4月1日以降開始事業年度からGloBEルールの導入が予定されており、シンガポールにおけるGloBEルールの適用が2025年以降からであっても、日本の法令に基づいて、2024年4月1日以降開始事業年度より日本側で追加納税が発生する可能性がある。

タックスプランニングに与える影響としては、各種の税制優遇措置とGloBEルールの適用関係が論点となる。すなわち、税制優遇措置により軽減税率の適用を認められていたとしても、シンガポールにおける実効税率が15%未満となる場合には、GloBEルールによる追加課税の適用を受ける可能性がある。このため、GloBEルール導入後を見据えて、追加課税により税制優遇措置の効果が減殺されても、

税制優遇措置の適用を申請・継続するかどうかについて検討が必要となるだろう。

これに加えて、GloBE ルールの導入・適用にあたって、シンガポール子会社の経理・税務担当者においては、以下のような実務上の影響が生じると考えられる。

(1) 必要情報の整理・影響額の試算

GloBE ルールは、基本的に、日本親会社等が日本の税務当局に対して申告納税を行う制度だが、申告にあたり海外子会社から情報を適時・適切に収集する必要がある、シンガポール子会社においても日本親会社等の申告のために必要な情報を提供することになる。3月決算法人の場合、導入初年度の申告期限は事業年度終了後18月を経過した2026年9月末と想定されるが、会計の観点からは事業年度終了時の2025年3月期末時点での（四半期決算での対応が必要とされる場合は、2025年度第1四半期末から）税金引当計算が必要となる可能性がある。

このため、子会社側でも基本的な制度を理解し、どのような情報の提出が求められているのかを把握する必要がある。そのうえで、連結パッケージや Country by Country Reporting (CbCR) 等での情報収集の状況を踏まえ、追加で必要となる情報を整理する必要がある。

(2) 情報システムの活用を検討と整理

GloBE ルールにおける税額計算は会計数値がベースとなるが、多数の調整項目が必要とされており求められる情報量も多くなる。税金計算や申告納税のタイミングでこれらの情報を適時にかつ正確に収集するためのシステム導入や、自動化ツールの活用を検討する必要がある。

(3) 業務プロセス・ガバナンス体制の構築

必要情報を適時・適切に収集するためにはグループ全体での対応が必要となるため、グループ内での規則・手順書・チェックリストの作成や情報収集ツールの作成およびグループへの展開など、業務プロセスやガバナンス体制を構築・維持する必要がある。

なお、実効税率や追加課税額は国単位での算出が求められる。つまり、シンガポールにグループ会社がある場合は、各社の数値を集計する必要がある、実務フローの構築に困難が生じることも想定される。

また、シンガポールにはASEAN 地域の統括機能を有する企業が多く、傘下のASEAN子会社の情報も取りまとめて最終親会社に対して報告するプロセスとなる可能性が考えらる。この場合、シンガポール子会社はASEAN 地域における業務プロセス・ガバナンス体制をグループの方針に沿って自ら検討・構築することになると想定される。

(4) 申告対応

運用にあたり、社内で関係者に対する説明会や予行演習の実施といった対応が必要となる。

上記のとおり、グローバルミニマム課税の導入は、東南アジア地域において特にシンガポールのタックスプランニングに大きく影響を及ぼすと考えられる。シンガポール政府およびOECDの今後の発表に注視する必要がある。

B. 各種税制優遇措置の改正・期限延長

税制優遇措置のうち、主に以下のものについて改正・期限延長が行われている。

・金融セクター・インセンティブ

(Financial Sector Incentive / FSI)：一部の優遇税率を引き上げた上、2028年12月31日まで延長

・適格債務証券スキーム

(Qualified Debt Securities / QDS Scheme)：対象範囲を見直しの上、2028年12月31日まで延長

・パイオニアインセンティブ (Pioneer Incentive)：

2028年12月31日まで延長

・開発・拡大インセンティブ

(Development and Expansion Incentive)：2028年12月31日まで延長

延長が行われたインセンティブ制度について、A.に記載したとおり、将来的なGloBE ルールの導入を踏まえて、申請・継続の検討をする必要がある。

C. エンタープライズ・イノベーション・スキーム (Enterprise Innovation Scheme / EIS)

シンガポールでイノベーションを促進する活動に取り組む企業を支援するため、一定の要件を満たす費用について最大400%の所得控除を認めるEISが導入される。具体的には、①研究開発プロジェクトで生じた人件費や経費、②知的財産権の登録費用、③知的財産権の取得費用やライセンス料、④従業員のトレーニング費用といった項目が対象としてあげられる。

また、欠損あるいは十分な利益がない企業は、現金化オプションを選択し、所得控除の代わりに、すべての適格活動に対する適格支出総額（最大10万ドル）のうち20%の非課税現金給付を受けることができる。

D. 国際化のための二重所得控除 (Double Tax Deduction for Internationalisation / DTDi)

オンラインのプラットフォーム上で「電子商取引に対するキャンペーン」を展開するための一定の費用について200%の所得控除が認められた。

E. 資本的支出に対する加速償却

一定の要件を満たす設備や機械装置の改築・改装費用の支出に対して、新たな加速償却制度が認められた。

上記のC～Eの改正事項については、シンガポール子会社においても要件を満たせば適用可能であるため、タックスプランニングの一環として、適用可否を検討することが考えられる。

4. おわりに

特に国境をまたぐクロスボーダーの取引を行う場合には、複数国の税制（租税条約を含む）の観点から網羅的・総合的にタックスプランニングを実施する必要があることから、慎重な検討が必要となることが多い。日系シンガポール子会社は、東南アジア地域のハブとして機能することも多く、執務上、日本、シンガポールおよび第三国の税制を踏まえた

タックスプランニングの機会に遭遇する可能性は相応にあるものと考えられる。目下、タックスプランニングの一環として、グローバルミニマム課税の影響が論点となっており、今後、2024年4月の日本での導入に向けて詳細なルールが明らかになるにつれて、検討のスピードも加速していくものと考えている。本稿は、タックスプランニングについて、シンガポールの税務の観点から主要な検討ポイントを紹介するものであったが、これが会員の執務の参考になれば幸いである。

<訳注>

1 詳細は、「2023年予算案における税制改正の解説」(<https://www.pwc.com/sg/en/tax/assets/jp-singapore-budget-2023-commentary.pdf>)を参照されたい。

執筆者氏名

北村 勝信（きたむら かつのぶ）

経歴

都市銀行を経て、PwC税理士法人入社。入社以来、国内外の金融機関やJリークの税務申告のほか、投資ストラクチャーに係る税務アドバイスなどの金融・不動産に関する税務コンサルティング業務に従事。2017年7月より2年間、金融庁に出向し、金融機関・金融取引に関する法人課税および国際課税の税制改正に関与。2022年よりPwCシンガポールに赴任。ASEANおよびオセアニアのメンバーファームと連携して、税務関連業務を日系企業の本社とシンガポール法人に対して提供している。日本国公認会計士、税理士。

katsunobu.c.kitamura@pwc.com

執筆者氏名

山本 尚紀（やまもと なおき）

経歴

日系事業会社で経理業務に従事した後、2015年にPwC税理士法人に入所。申告業務などのコンプライアンスサービスや、連結納税の導入支援、組織再編などのコンサルティングサービス、タックスヘイブン税制、恒久的施設（PE）設立に伴うAOA対応、税務デューデリジェンスなどの国際税務コンサルティングサービスに従事。また、移転価格ポリシーや文書の作成、IGS導入コンサルティングの経験も有する。2022年よりPwCシンガポールに出向。日本国税理士。

naoki.ny.yamamoto@pwc.com