

国際課税のケース・スタディ

シンガポール子会社に対するタックス・ハイブン対策税制の適用

〔事例〕

平成4年の税制改正により、タックス・ハイブン対策税制が改正になり、従来の大蔵大臣により指定された軽課税国等の指定制度が廃止され、外国関係会社のうち、所得に対する税負担が25%以下であるものは、タックス・ハイブン対策税制により合算課税を受けることになった。

内国法人甲社は、シンガポールに100%子会社A社を有している。シンガポールは、上記改正前には、軽課税国等の指定を受けておらず、タックス・ハイブン対策税制の適用外であったが、改正後は、所得に対する税負担が25%以下の判定次第で課税を受ける可能性が生じた結果、その検討が必要となった。A社は、シンガポールを中心とする東アジア地域を統括する役割を負っていることから、近隣諸国でも、事業活動を行い、所得を得ている。このような場合、タックス・ハイブン対策税制の適用の要件である税負担が25%以下の判定をどのように行うのか。

〔ポイント〕

- 1 タックス・ハイブン対策税制の適用要件の検討
- 2 シンガポール税制の概要
- 3 シンガポール子会社のチェックポイント

〔検討〕

1 タックス・ハイブン対策税制の適用要件の検討

A社はタックス・ハイブン対策税制の適用要件である、内国法人の50%所有要件を充足していることから、A社がタックス・ハイブン対策税制の適用を受ける特定外国子会社等に該当する基準は、所得に対する税負担が25%以下の判定にかかっている。

この判定に係る算式は、特定外国子会社等に対して課された外国法人税額を、特定外国子会社等の所得金額で除したものである。この特定外国子会社等に対して課された外国法人税額とは、その本店等の所在地国で課されたもののほか、第三国で課されたもの（本店所在地国における間接控除の対象となる外国法人税を含む。ただし、本店所在地国において非課税となる一定要件の親子間配当に係るもので外国で課された源泉所得税は除かれる。）及び納付したものとみなされる税額（租税条約に定められているみなし外国税額控除のうち間接控除の対象となるもの。）も含まれる。また、特定外国子会社等の所得金額は、その本店所在地国の法令に従って計算され、その本店所在地国の法人からの受取配当（当該子会社の所在地国における国内配当）及び外国に所在する子会社等からの一定の配当につき非課税のもの（一定要件の親

子間配当のうち非課税となるもの)を除く非課税所得金額及び損金算入された配当等の額及び、外国法人税額の加算を行い算定する。

以上を整理すると以下のとおりである。

(算式)

$$\frac{\text{特定外国子会社等に対して課される外国法人税額}}{\text{特定外国子会社等の所得金額}} \leq 25\%$$

(分子) 特定外国子会社等に対して課される外国法人税額 = 本店所在地国及び第三国で課される法人税額 + 本店所在地国で間接控除の対象となる外国法人税額 + みなし外国税額控除の対象となる外国法人税額

(分母) 特定外国子会社等の所得金額 = 本店所在地国の法令により計算された所得金額 + 非課税所得 (本店所在地国の国内配当及び一定要件の親子間配当を除く) + 損金算入支払配当の額 + 損金算入外国法人税額 - 益金算入還付外国法人税額

2 シンガポール法人課税の概要

(1) 法人税の特徴

シンガポールの税法は、その規定の内容及び手続き等においてイギリスの影響がある。その一方、支払配当に関する源泉控除、優遇税制としての、バイオニア企業、投資控除、経営本部等に独特の規定を置いている。また、企業所得課税として、地方税がなく、タックス・ヘイブン国以外の国としては相対的に租税の負担が重くない国といえる。

(2) 居住法人の判定

居住法人又は非居住法人を分ける基準は管理支配地主義であり、その法人の設立された場所にかかわらず、取締役会の開催、経営上の運営管理がシンガポール国内で行われる法人は居住法人となる。また、シンガポール会社法で設立された法人でも、管理支配の場所が国外であれば、非居住法人となる。

(3) 課税所得の範囲

居住法人及び支店等を国内に有する非居住法人

の課税所得の範囲は、シンガポール国内から生じる所得、シンガポール国内で稼得する所得、国外源泉所得のうちシンガポール国内で受領する所得が課税所得の範囲となる。所得の種類としては、事業所得、利子又は割引料、不動産所得及び使用料等の財産から生じる所得、その他、所得の性格を有する利得又は所得が挙げられている。キャピタルゲインは、非課税であることから、上記の所得には含まれない。なお、支店等を国内に有しない非居住法人の課税所得の範囲は、国内源泉所得に限られている。

(4) 受取配当

経済拡大奨励法により承認を受けたバイオニア企業等からの受取配当を除き課税となるが、支払配当の段階で法人税相当額を源泉控除として控除している。この控除された税額相当額は配当を受領した法人が税額控除を行い実質的には受取配当に対する課税はないことになる。

(5) キャピタルゲイン

キャピタルゲイン及びキャピタルロスは税務上益金又は損金とならないことから、会計上の利益又は損失としてこれらが計算されている場合、課税所得の計算上調整が必要となる。

(6) 法人税率

賦課年度1993年の法人税率は30%である。シンガポールは賦課課税制度で課税年度が暦年基準であり、暦年以外の事業年度を採用している法人は暦年基準に引き直す必要はなく、事業年度の翌年に賦課される。したがって、1993年賦課年度の税率が適用される法人とは、1992年中に事業年度を終了した法人を意味することになる。

(7) 支払配当の源泉控除

シンガポールはインビュテーション制度を採用し、法人税は所得税の前払いとして株主の段階で税額控除される。また、配当決議は、法人税の賦課以前に税引前利益について行われることから、

配当支払の際に法人税相当額を控除する。これを支払配当の源泉控除というが、配当に係る源泉徴収とは異なる性格のものである。

(8) 優遇措置等

経済拡大奨励法に基づいて各種の優遇措置が規定されている。

イ バイオニア企業

シンガポールにおける未開発の産業分野で将来発展が見込まれるものについては、承認を申請することができる。この認定を受けた企業は、バイオニア企業として、5年以上10年以下の期間、当該企業の製品により生じる所得が免税となり、その所得から支払う配当も免税となる。

ロ 投資控除

この投資控除は既存の企業が生産活動を拡大するために、工場建設、新技術の導入等に資本的支出を行う場合、所管する官庁の承認を受けて認められる。この控除は一定の設備資産に対する投資として支出した金額の50%を限度として、投資開始の日から5年以内とされている。この控除は課税所得の範囲内で損金算入され、投資控除の未使用額は将来の所得と相殺される。

ハ 経営本部

シンガポールの法人が海外子会社を統括する機能を持ち、一定の許可要件を満たす場合、一定期間、軽減税率（10%）及び受取配当の免税の恩典がある。

3 シンガポール子会社のチェックポイント

タックス・ヘイブン対策税制の適用においては、各事業年度ごとに、外国の関連会社が特定外国子会社等に該当するか否かの判定が必要となる。シンガポールは、法人税率が30%と低く、地方所得税もないことから、現地に設立した子会社については、特定外国子会社等の判定を慎重に行う必要がある。その際のチェックポイントを掲げると次のような事項が想定できる。

- (1) 算式分母の関連で、シンガポールで非課税となる送金されない国外源泉所得の有無
- (2) 算式分母から減算される国内配当の有無
- (3) シンガポールは国内法において外国税額控除を規定せずに、租税条約に規定がある場合のみ外国税額控除を認めていることから、算式分子の外国法人税についての租税条約に基づく外国税額控除対象の外国法人税の有無
- (4) 算式分子の関連で、みなし外国税額控除の対象となる税額の有無

上記のポイントのうち、(1)の事項については特に留意が必要とされる。

シンガポールの税務申告では、子会社の会計上の決算に含められた金額のうち、国外源泉所得のうちの送金されない部分の金額及びキャピタルゲイン等の金額は、税務上減算されるが、タックス・ヘイブン対策税制の適用においては、当該減算前の金額が、判定の算式の分母として計算されることになる。したがって、シンガポール居住法人の国外源泉所得が、シンガポールへ送金されない場合、上記判定の算式における結果が25%以下になるケースも生じる。

(税理士 小沢 進)