

世界税制事情

シンガポール

アインスト・アンド・ヤング シンガポール
関口 俊克

シンガポール税制の概要

シンガポールは、人口498万人（うちシンガポール国籍及び永住権保有者の人口373万人）、面積が710万平方キロメートルという東京23区又は淡路島と同程度の小国です。1965年の建国以来、初めは中継ぎ貿易基地、次いで重化学工業から電子工業、さらに金融産業の興隆を経て、現在はアジアの医療・バイオ・観光・アートのハブにならんとしており、45年の短い歴史を通じて先進国への道をまい進してきました。

シンガポールの税制の特徴は、納税申告に賦課決定制度を採用していること、低税率（17%）であること、配当やキャピタルゲインの非課税、パイオニアステータスなど特定産業の優遇税制を数多く設けていること、などが挙げられます。税法の条文は、定義されている固有の用語以外は平易な英語で記述され、通達（Circular）によって税務当局の見解が明確に示されていることも特徴のひとつです。税制は、外国資本の誘致を促進するための重要な政策としても位置付けられています。国税・地方税の区別はなく、直接税としては所得税（法人・個人）が、間接税では消費税（GST）、固定資産税、印紙税、物品税、外国人雇用税などが挙げられます。

法人税

1 課税所得と税率

納税義務者は、居住法人与非居住法人与に区分されます。居住性の判断をする際には、シンガポールにおいて事業の経営と管理（Management and Control）がなされていることが要件となります。いわゆる管理支配地主義によることが特徴的ですが、具体的にどのような活動を指すのかは法令では定義されていません（シンガポールの税法では、すべてが明文化されているわけではなく、実際の納税者の経済活動の状況や制度運用における慣習などを考慮して判断するケースが多いことが特徴です）。事業方針の決定機能があることが最低の条件といわれており、実務上は、取締役会の開催場所とその決議内容、事業計画や運営方針の承認権限の所在、資金調達の策定能力の所在、重要資産の売買や重要な契約の承認場所、決裁者や決済印の所在など諸々の事項に基づいて、その居住性が総合的に判断されます。

居住法人及び非居住法人については、国内源泉所得（シンガポールで発生又は稼得（accruing in or derived from Singapore）された所得）と、国外源泉所得のうちシンガポールに送金された所得が課税対象になります（いわゆる属地主義）。ただし、国外源泉所得のうち配当・海外支店の利益・サービス収入については、発生した国で15%以上の税率で課税対象になっているなどの所定の条件を満たせば送金された場合でも非課税となります。

なお、シンガポールの会社法で設立され、シンガポール内で事業活動をしていても、非居住者とみなされる場合は、外国企業と同等の取扱いになり、シンガポール国内で発生する利息やロイヤリティ、サービス・フィーを受け取る際に源泉税が課税され、外国税額控

除制度や租税条約上の恩典を受けられないといった不利益が生じることになります。

課税対象となる所得は、事業所得、投資所得（利子や配当）、資産所得（賃貸料やロイヤリティ）、国外源泉所得の分類ごとに計算されます。課税所得は、国際会計基準とほぼ同じであるシンガポール会計基準に基づいて算定された税引前利益を起点として計算されます。シンガポールでは、会計と税務が分離しており、日本でいう確定決算主義を採用していません。例えば、会計帳簿での損金経理を要件として損金算入を認める規定がないなどの点で日本の税法とは異なります。

また、会計上の減価償却費がそのまま税務上の損金計上できる費用にはなりません。これは、シンガポールの税法上、資本的支出の損金算入が認められていないためです。ただし、政策的配慮から、減価償却に代わるものとして、キャピタルアローワンス（Capital Allowance）という所得控除項目が設けられており、一定の生産設備に関しては損金算入が認められています。無形資産（営業権や特許権、ノウハウなど知的財産）の取得のための支出もそれを事業に供していることを条件として損金算入できます（Writing-down Allowance）。

同様の理由から、会計帳簿で費用計上された費用、例えば、支払利息や賃貸料、修繕費、為替差損、貸倒損失も、営業用資産や営業債権に関るものは損金算入されますが、設備購入のための借入金に付随するこれらの費用は損金不算入となります。

シンガポール国内企業からの受取配当金とキャピタルゲインは、非課税となります。外国企業から受け取った配当金も上述のとおり、一定の条件を満たせば免税になります。キャピタルゲインは、当該資産を購入した動機が投資目的なのか、又は投機活動によるものかで、キャピタルゲインか否かの判定がなされます。両者の峻別が難しいのが通常であり、

取得や処分における会社の意思決定の過程や取引条件などをもとに総合的に判断されます。

欠損金は無期限に繰り越せますが、主要株主に変更がないことが条件で、欠損金が発生した年度と所得控除する年度において株主の過半数の変動がないことを示す必要があります。

法人税率は17.0%で、アジアでは香港の16.5%に次いで低い税率となっています。課税所得のうち30万シンガポール・ドルまでは部分的に免税になるため、実効税率は17.0%より低くなり、課税所得が520万シンガポール・ドル未満では実効税率は香港の法人税率より低くなります。

2 日星租税協定と源泉徴収税

利子、使用料などシンガポールに源泉のある所得を非居住法人（者）に支払う場合には、源泉徴収が必要となり、国内法での税率は、利子は15%、使用料（ロイヤリティ）は10%となっています。また、配当については、2008年1月より国内企業から支払われる配当については、原則として非課税となっています。日星租税協定では、利子については、10%に軽減されていますが、ロイヤリティは10%で国内法と同じ税率です。

直接税はシンガポールの実効税率（17%）の範囲内で外国税額控除できます。租税条約を締結していない国から受け取るサービス所得、配当や海外支店からの収入、ロイヤリティ収入についても外国税額控除が認められています。控除しきれない外国税額を繰越してできない点で日本と異なります。

（注）シンガポールは、二重課税の回避と脱税の防止のために、現在61か国と租税条約（協定）を結んでいます。

2010年2月4日に、日本国政府とシンガポール共和国政府間で租税協定を改正する議定書が署名されました。この改正議定書は、現在の情報交換に関する規定を国際標準に

沿った規定に改正するもので、改正後は、国際基準に基づいて課税当局間で租税に関する情報交換を効率的に行い、G20等で重要性が確認されている国際的な脱税及び租税回避行為の防止に役立てようというものです。なお、本改正議定書は、2010年7月14日に発効し、両国において、同日から適用されます⁽¹⁾。

3 グループ税制

シンガポールのグループ税制（Group Relief）は、シンガポール国内で75%以上の資本関係があるグループ会社間において、あるグループ会社の当期発生した欠損金やキャピタルアローワンスを他のグループ会社において相殺を認めるという方式です。繰越欠損金や過去の未消化キャピタルアローワンス、海外支店の損失は対象になりません。

4 移転価格税制

シンガポールでは、税務当局から2006年2月にOECDガイドラインに沿った移転価格ガイドラインが公表され、独立企業間価格の原則、文書化、相互協議、事前確認などについて規定されました。

さらに、2009年2月には、貸付と役務提供に関する独立企業間価格の原則についてガイダンスが公表され、また海外グループ会社ばかりでなくシンガポール国内法人間の取引についても独立企業間価格の原則が適用されることになりました。2009年8月から移転価格コンサルテーション（内国歳入庁による文書による質問手続き）が開始され、移転価格の文書化が促されるようになりました。

5 優遇税制

シンガポールには、外資導入の国策に沿って、特定の費用や収益に対する優遇措置や特定の業種に対する軽減税率が設けられています。ある条件を満たせば、輸出促進費用や研究開発費用の二重控除が認められ、海運業や

金融機関の収益が非課税になります。

特定の業種に適用される優遇税制としては、先端技術の企業が一定期間免税となるパイオニアステータス、承認された研究開発や生産能力増強等のプロジェクトへの支出を損金算入できる制度（Investment Allowance）、軽減税率が適用されるものとして、貿易業者に対するGTP制度、地域統括会社へのIHQ/RHQ制度、金融会社向けのFSI制度、ファンド・マネージャーやトラスティーの業務収入の優遇制度などが代表的なものです。

個人所得税等

納税義務者は、まず、滞在日数合計183日を基準として居住者・非居住者の判定が行われます。さらに、滞在日数を基準とした区分以外に、滞在の実態から居住性を判定する実質基準もあり、居住性が総合的に判断されることになります。

例えば、シンガポール企業の上級取締役（Executive Director）については、取締役は所在する場所がどこであれ、日々の経営管理に携わっているとみなされるため、シンガポールでの滞在日数に関係なく、シンガポールで課税されるという、実質区分による判定が行われます。

個人所得税は、法人と同様に属地主義に基づいて国内源泉所得が課税対象になりますが、個人は国外源泉所得をシンガポール国内に送金した場合でも免税となります。

課税対象の所得には給与・賞与、現物給与（社有車、住宅など）、事業所得、投資所得、不動産所得、ロイヤリティがあり、各種の所得控除制度があります。シンガポール源泉の利息収入のうち、認可された銀行又は金融会社からの預金利息や債券証券からの利息は非課税になります。これは、シンガポール政府の金融機関育成政策の一環で設けられた制度です。

シンガポール居住者の個人所得税には、累進課税を適用していますが、その最高税率は20%です。

シンガポールでは、相続税が2008年2月15日以降に死亡した方の相続財産から適用されなくなっています。また、贈与税がないことも特徴的です。

消費税（Goods and Service Tax：GST）

シンガポールでは、売上高1百万シンガポール・ドル以上の事業者はGST納税義務を負う事業者として登録が義務付けられており、グループ企業群をひとつの納税義務者とするグループ登録制度も利用できます。この事業者が取り扱う物品及び提供するサービスがGSTの課税対象になります。上記の条件を満たさない事業者も任意登録が認められています。

さらに、インボイス方式が採用されており、GST納税義務者はタックス・インボイスを発行することが義務付けられ、原則として四半期ごとにGST申告を行います。

GST税率は、品目ごとに7.0%又は0%が適用されます。0%が適用される代表例が輸出される財貨・サービスや航空機事業・海運業における取引です。これ以外に免税取引があります。GSTは供給地主義ですので、財貨の供給やサービスの提供がシンガポール国外でなされる取引は課税対象外となります。金融取引（利息や為替取引など）と居住用不動産の売買取引は政策的に免税となっています。

2010年度税制改正

2009年度は金融危機後の企業救済を意図した改正が中心でしたが、2010年は景気が回復し経済が成長軌道に戻ったのを受けて、企業の生産性向上と競争力強化を目指す諸政策が

2010年2月22日に公表されました。生産性向上のための研究開発や知的財産取得、従業員教育への投資について支出額の250%を所得控除する生産性革新クレジット、M&A投資額の5%の所得控除を認めるM&Aアローワンス、M&Aにおける印紙税免除、F S I制度の強化、エンジェル投資家優遇税制の新設、G S T記帳ルールの簡素化などがその主なものです。

税制改正案は毎年2月下旬に政府予算案の発表の一部として公表されます。ただし、その時点では方針として概略が示されるにとどまり、ディスカッション・ペーパーや通達の形で改正内容の詳細が発表になるのは5月以降になります。2009年度税制改正案の目玉の一つであった合併 (Amalgamation) のような新税制の場合には、実業家や専門家との間で、半年以上にわたって盛んに意見交換が繰り返されたため、通達が正式に配布されたのは1年後の2010年1月20日でした。

税 務 調 査

上述のとおり、シンガポールでは賦課決定制度が採られているため、会社が提供した税務申告書類に基づいて2年から3年かけて内国歳入庁が課税額を算定します。その過程でタックス・エージェントである会計事務所を通じて収益・費用の内訳や性格、取引条件など質問を繰り返して課税所得の内容を吟味しますので、定期的な税務調査はなされません。

ただし、疑わしい企業に対しては、Taxpayer Audit を実施し、課税額を見積もる権限を持っています。租税回避行為が認められた場合は、その過失・故意の度合いにより、200%から400%の加算税が課されます。

2006年以降 Taxpayer Audit の実地件数は増え続けていますが、最近では、悪例をメディアを通じて公表する傾向があり、その公表件数は2008年の6例に対して2009年は25例

となっています。また、会社の税金計算に関わる内部統制を評価してリスク重視の査察を行うように変化しており、1社に対して法人税ばかりでなくG S T、関税、印紙税の査察を同時に行う例が見られます。

企業の自主性を促すため、2009年4月に自主修正申告した場合の加算税軽減措置 (Voluntary Disclosure Program) が施行されました。自主修正申告した場合に限り、過少申告税額に対して課される加算税を通常200% (故意・重大な過失でない場合) であるものを、1ヵ年あたり5%にするという措置 (例：1事業年度前の過少申告税額に対しては5%、2事業年度前は10%、3事業年度前は15%の加算税。事業年度を遡及するごとに5%ずつ追加。最大6年前まで遡及) です。

なお、G S Tに対しては、G S T算定プロセスの内部統制レベルの事前認定制度 (A C A P、任意) の導入が予定されています。

ま と め

シンガポールは、実物・サービス取引ではアセアン各国の市場に隣接しながら中国・インド・オセアニアの3極を結ぶ物流の中間点に位置し、金融市場の面では欧州・北米の裏側に位置するという類まれな立地条件を具えています。

シンガポールは、産業インフラや住環境とともに、外国資本の誘致とシンガポール企業の競争力を促進する一手段として、簡素化・透明性・税金コスト軽減を柱に税制を整備してきました。外資誘致においては大企業の進出を促すばかりでなく、東南アジアのビジネス・ハブを目指して人材や投資財源、知的財産をシンガポールに集約する戦略です。法人税17%、個人所得税20%という低税率に加えて各種のインセンティブが用意され、地域統括会社、金融機関、研究開発型ビジネスが利益留保・再投資を行いやすく、個人富裕層向

けサービスを行う投資顧問会社や運用会社が税コストを軽減できる環境が整っています。

さらに、日本の平成21年度税制改正で導入された外国子会社配当益金不算入制度や、平成22年度税制改正における外国子会社合算税制の適用除外基準の見直しによって、シンガポールで持株会社や物流統括会社を有することへの税制面での憂慮事項が減少しことから、今後は、シンガポールを拠点とした国際税務戦略実施の余地が広がるものと期待しています。

(注)

- (1) 財務省「租税条約に関するプレスリリース」より

【執筆者紹介】

関 口 俊 克（せきぐち としかつ）

新日本有限責任監査法人パートナー。新日本有限責任監査法人よりアーンスト・アンド・ヤング シンガポールに駐在。

在シンガポールの日系企業や日本人個人事業主に対して会計監査、税務申告、国際税務アドバイス、M&Aストラクチャー分析やデューデリジェンスまで様々なサービスを提供。在日企業に対してはシンガポール進出やシンガポール証券市場でのIPOについてアドバイスを提供。