

UAEの法人税導入に係る通達等を踏まえたポイント・留意事項

KPMG Lower Gulf Limited ドバイ事務所 日本国公認会計士 笠間 智樹

はじめに

本誌の昨年12月号に掲載した「来年導入予定のアラブ首長国連邦での連邦法人税について」では、それまでに公表された法人税Q&AとPublic Consultation Documentをベースにアラブ首長国連邦（以下、UAE）の連邦法人税について解説しました。その後、連邦法人税法（Federal Decree-Law No.47）及び約30の通達（Ministerial Decision, Cabinet Decision）が公表されましたので、今回はそれらをベースに連邦法人税法について解説します。

連邦法人税概要

適用時期

法人税法は今年6月1日以降開始税務年度から適用されるため、12月決算では2024年1月1日から、3月決算では2024年4月1日からスタートする税務年度から適用されます。5月～11月決算の会社にはすでに法人税が適用されています（執筆時点）。

課税対象範囲

課税対象範囲にはUAE国内で設立・登記された法人が挙げられ、これにはフリーゾーン企業も含まれます。また、UAE国内で管理・コントロールされている外国法人も居住者に含めら

れ、課税対象です。UAE国内で管理・コントロールされているか否かの判断については、主に取締役会の開催場所がポイントとなります。中東にはUAE以外の国に会社登記しながら、取締役がUAEのドバイに在住してそこから出張ベースでビジネスを行うケースもあります。このようなケースでは、UAEで法人税の課税対象となる可能性があり、注意が必要です。

その他、外国法人であってもUAE国内に恒久的施設（いわゆるPE）があったり、UAE国内を源泉とする所得がある場合も課税対象となります。PEには非居住者がビジネスを固定的な施設で行う、支店や事務所、作業場、工場、6か月超存在する建設プロジェクトなどといったいわゆる支店PE、建設PEが例として挙げられています。また、非居住者の代理人としてUAE国内でビジネスを実施する権利を常々行使しているいわゆる代理人PEも例示されています。これらの課税対象者には税務登録及び税務申告が必須です。

免除者

法人税法において一定の免除者が定められており、これらは課税対象とはなりません。これには政府系企業や政府がコントロールしている企業、すでに首長国レベルの法人税を課せられてきた一定の天然資源ビジネス関連企業、適格公益企業、投資ファンドや年金ファンドなどが含まれます。

適用税率

法人税率は、適格フリーゾーン企業（後述）以外には9%が適用されますが、37万5千ディルハム以下の所得には0%が適用されます。一方、適格フリーゾーン企業には適格所得（後述）には0%、非適格所得には9%の税率が適用されます（非適格所得には37万5千ディルハム以下の所得にも9%が適用されます）。

昨年12月号に掲載した「来年導入予定のアラブ首長国連邦での連邦法人税について」では、「『税源浸食と利益移転』（以下、BEPS）2.0の第二の柱に定められた大規模な国際企業（年間の連結売上高が7億5千万ユーロ以上）については別の税率が適用されるとなります」と解説しましたが、法人税法ではこれが明示されず、0%か9%が適用されることとなります。しかし、BEPS2.0第二の柱により各国が最低税率15%を課すGloBEルールを導入すれば、UAEでもこの15%の税率が導入されると見込まれています。

フリーゾーン

概要

UAEに進出する日系企業の多くの進出先は各種フリーゾーンです。フリーゾーン内企業はUAE国内よりもむしろ他の中東各国とビジネ

スを行っていることが多くあります。昨年12月号に掲載した「来年導入予定のアラブ首長国連邦での連邦法人税について」では、UAE本土企業との取引がない場合に0%が適用されると解説しました。その後、各種通達でこの意味するところがはっきりしてきました。

適格フリーゾーン企業

まず、法人税率0%が適用されるにはフリーゾーン企業が適格フリーゾーン企業でなければなりません。その条件は下記の通りです。

- ・適切な実体を有している
- ・適格所得を得ている
- ・一般税率（9%）を選択しない
- ・移転価格税制に準拠する
- ・その他大臣が定める条件に準拠する

適格所得

適格所得とは以下の3つを指します。

- ・他のフリーゾーン企業との取引から発生する所得（除外活動から発生する所得を除く）
 - ・フリーゾーン企業以外との取引から発生する所得で適格活動から発生する所得
 - ・非適格所得の中で総収入の5%までの分の所得（最大5百万ディルハムの収入分）
- すなわち表にすると下記の通りとなります。

	他のフリーゾーン企業との取引	フリーゾーン企業以外との取引
適格活動	適格所得	b. 適格所得
その他の活動	適格所得	非適格所得 ^(注1)
除外活動	a. 非適格所得 ^(注1)	非適格所得 ^(注1)

(注1) ただし、これらが総収入の5%までの分の所得は適格所得とみなす（5百万ディルハムの収入分まで）

ここでいう適格活動として以下が列挙されています。

■製品や資材等の製造、加工

■株式等証券の保有、関連当事者向け本社サービス・財務サービス等

■船舶の保有・管理・運営、航空機のリース

解説

- 一定の金融サービス（再保険、ファンドマネジメント、資産管理サービス等）
- 指定地域内^(注2) あるいは指定地域から顧客への製品や資材の販売（但し、当該顧客はそれを再販売するか、販売のために加工や改造をする）
- 物流サービス

(注2) 指定地域とはVATが課税されない一定の区域（主にフリーゾーン内）

一方、除外活動として以下が列挙されています。

- ・個人との取引（但し、船舶、航空機、ファンドマネジメント、資産管理を除く）
- ・銀行、保険サービス（但し、再保険は除く）
- ・財務、リースサービス（但し、関連当事者向け財務サービスと航空機リースを除く）
- ・不動産、知的財産権の所有、開発

このため、例えばフリーゾーン内の取引であっても不動産の保有・開発に関する所得は除外活動に当たるとして適格所得とはなりません（上記表のa.）。一方、フリーゾーン企業がUAE本土や外国企業との取引を行う場合であっても、関連会社への本社サービスであれば適格活動ですので、フリーゾーン外の取引ですが、適格所得となります（上記表のb.）。

課税所得の計算

会計基準

UAEで一般に公正妥当と認められる会計基準に基づき計算された会計上の利益に一定の調整を加えて課税所得を計算することとなり、この会計基準は国際財務報告基準（IFRS）を指します。ただし、中小規模企業には一定の便宜的な処理が認められており、年間収入が5千万ディルハム以下の企業には中小企業向けIFRSが認められ、更に年間収入が3百万ディルハム

以下の企業には現金主義での記帳も認められません。加えて、年間収入が3百万ディルハム以下の企業は課税所得を0とみなせます（但し、連結売上高が31億5千万ディルハム以上の国際企業グループの構成企業及び適格フリーゾーン企業を除く。2026年12月31日終了税務年度まで）。

非課税所得

受取配当金は非課税となります。ただし、外国法人からの配当については以下の免除要件を満たす必要があります。

- ・少なくとも12か月間継続して持分を保有している
- ・外国法人が所在国で少なくとも9%以上の法人税を課せられている
- ・配当可能利益の5%以上、清算時剰余金の5%以上を受け取る権利がある
- ・株式取得価額が4百万ディルハム以上

損金不算入支出

完全に事業目的で支出した費用は資本的支出でない限りは基本的に発生時に損金に算入します。ただし、以下の費目については一定の制限があります。

- ・支払利息（その期の利払前・税引前・減価償却前利益（EBITDA）の30%が損金算入の上限）
- ・接待交際費（接待交際費総額の50%が損金算入の上限）
- ・寄附金（適格公益法人への寄附のみ損金算入可能）
- ・罰金、賄賂、その他の不法支出は損金不算入
- ・支払配当金は損金不算入
- ・ビジネス目的でない支出は損金不算入
- ・非課税所得に関する支出は損金不算入

繰越欠損金

赤字となり税務上欠損金が生じた場合、その欠損金を翌事業年度以降に繰り越し、その課税所得と相殺することにより納税する法人税額を抑えることができます。翌年度以降に控除に利用できる繰越欠損金は、その事業年度の課税所得の75%までです。また、法人税が適用される前の欠損金や課税事業者となる前に発生した欠損金は控除に利用できません。

欠損金を繰り越して利用するためには以下の条件を満たさなければなりません。

- ・欠損金が発生した事業年度の期首から期末まで50%以上を所有する株主に変更がない
- ・50%超の株主の変更があった後も同じあるいは類似の事業を続ける

なお、日本では繰越欠損金は10年しか繰り越せませんが、UAEでは今のところ繰越期限は設定されていませんので永遠に繰り越すことができます。

課税繰り延べ措置

適格グループ

適格グループ内での資産の譲渡は簿価で行われたとみなすため譲渡損益は生じず、課税が繰り延べられます。同じ適格グループであるとみなすのは、下記の全ての条件を満たした企業です。

- ・居住者、またはUAE国内にPEを有する非居住者である
- ・75%以上の持分を直接、または間接的に有する
- ・免除者でない
- ・適格フリーゾーン企業ではない
- ・使用する会計基準及び会計年度が同じである

但し、譲渡日から2年以内に適格グループ外

に当該資産を譲渡した場合や、企業が適格グループでなくなった場合には、この課税繰り延べ措置は適用できません。

事業再編救済

事業の全て、あるいは事業の独立した一部を譲渡し、その対価を現金ではなく株式で受け取る場合、事業再編救済措置が適用され、課税所得は認識されません。これは事業が他社に移った後も、その会社の株式所有を通じて投資が継続しているとみなせるからです。この措置を適用するには、以下に掲げる全ての条件を満たさなければなりません。

- ・居住者、またはUAE国内にPEを有する非居住者である
- ・免除者でない
- ・適格フリーゾーン企業ではない
- ・使用する会計基準及び会計年度が同じである
- ・ビジネス上、合理性のある取引である

但し、事業譲渡日から2年以内に株式が適格グループ外の企業に譲渡されたり、事業が他社に売却された場合には、この措置は適用できません。

税金グループ

一定の要件を満たせば、子会社と一緒に税金グループ制度を適用し、グループ全体が一つの納税主体として納税申告することができます。その条件とは以下の通りであり、この全てを満たさなければなりません。

- ・親会社、子会社ともにUAE居住者である
- ・親会社が子会社の株式を直接的または間接的に95%以上保有する
- ・親会社が子会社の議決権の95%以上を直接的または間接的に保有する
- ・親会社、子会社ともに免除者でなく、適格フリーゾーン企業でもない

解説

- ・親会社も子会社も同じ会計基準を使用し、会計年度が同じである

税金グループの課税所得を計算するには、親会社及び各子会社の損益や資産、負債を合算し、税金グループ内の取引を消去します。

移転価格税制

移転価格税制とは、企業が関連当事者との取引価格を調整することによって利益を法人税率の低い国などに移すことにより、グループ全体として法人税負担を不当に引き下げること防止するための税制です。UAEの連邦法人税でもこの制度が導入されており、関連当事者との取引は、その他の独立した第三者と取引を行った結果と同じとならなければならない（独立企業間価格）としています。関連当事者として以下の者が挙げられています。

- ・4親等以内の親族や養子縁組、後見人
- ・直接的、または間接的に50%以上出資している個人、法人
- ・直接的、または間接的にコントロール^(注3)している個人、法人
- ・複数の法人が同じ個人や法人に50%以上出資されている、またはコントロールされているその者同士（兄弟会社など）

(注3) 議決権の50%以上を行使できる、取締役の半数以上を任命できる、50%以上の剰余金の分配を受けられる、ビジネスの重要な判断の決定権があるなどの場合は、コントロールしていると言えます。

独立企業間価格を決めるために採用する方法として、以下が挙げられています。

- ・独立価格比準法（CUP法）
- ・再販売価格基準法（RP法）
- ・原価基準法（CP法）
- ・取引単位営業利益法（TNMM法）
- ・利益分割法（PS法）

これらの中で最も適切な方法を採用しなければなりません、もしこれらの方法が適切でな

いと証明できれば、その他の方法を用いることもできます。

このほかに関係者も定義されていて、関係者への支出がその市場価値に見合ってビジネス目的である限りにおいて、その支出は損金算入できるとされています。関係者として挙げられているのは、オーナー、役員、オーナーや役員の関連当事者です。例えば、予想以上に利益が出た場合に法人に利益を残さないため、役員に必要以上に報酬を支払って法人税額を不当に低く抑えることはできません。

コンプライアンス

法人税の課税対象となる企業は、まずは法人税登録が必要になります。登録期限は最初の法人税申告書提出日までとなっています。UAEでは中間申告制度は設けられていませんので、最初の申告書というのは最初の年度の確定申告書となります。法人税の納税・申告期限は税務年度末から9か月後となっていますので、12月決算であれば翌年の9月末、3月決算であればその年の12月末が期限となります。

通貨はUAEディルハムのみ認められ、その他の通貨建ての取引については、中央銀行が設定した為替レートで換算しなければなりません。

法人税申告書には、少なくとも以下の情報を含めなければなりません。

- ・申告書の課税対象期間
- ・会社名、住所、税務登録番号
- ・申告書提出日
- ・決算書作成のために利用した会計基準
- ・課税所得
- ・控除した欠損金額
- ・移転した欠損金額（一定の要件を満たすと欠損金を他社に移転できます）
- ・源泉税及び外国税額の控除金額
- ・納税額

UAE法人税法において課税所得計算の基礎となった財務諸表に会計監査が必要な企業として、以下が定められています。

- ・売上高が5千万ディルハム超の企業
- ・適格フリーゾーン企業

また、一定の規模以上の企業は移転価格税制におけるローカルファイルとマスターファイルの整備が要求されます。その企業とは、以下の通りです。

- ・連結売上高が31億5千万ディルハム以上の国際企業グループの構成企業
- ・売上高が2億ディルハム以上の企業

課税所得計算のベースとなった情報などの会計帳簿類は、税務年度終了から7年間保存しなければなりません。

まとめ

以上で見てきたように、UAE法人税の詳細が少しずつ明らかになってきました。これを踏まえて各社の実情に沿った対策が必要です。

例えば、フリーゾーン内企業にとっては適格フリーゾーン企業を選択すべきかの検討が必要

になります。適格フリーゾーン企業を選択すると適格所得には0%の法人税率が適用されるというメリットがある一方、各種の課税繰り延べ措置が適用できなかつたり、非適格所得については37万5千ディルハムを下回っても9%の税率が適用されることや、会計監査が必須となるといった面もあります。UAE国内に複数の企業を有する企業グループにとっては、適格グループ、税金グループなどの定義を理解してどういったグループ構成になっているのか、そしてどのようなメリット、デメリットがあるのかについて検討が必要になります。駐在員事務所で進出している企業にとっては、UAE法人税法におけるPEに該当しないかどうかの検討が必要です。

また、今まで決算書作成が求められてこなかった企業について、今後UAE法人税に対応するための決算書作成の体制ができているかどうか、人材やIT面での検討が必要です。法人税が導入された6月以降も、適格活動の定義や罰則規定が公表されるなど重要な通達が発表され続けています。常に最新の情報を得られるよう会計事務所と密にコンタクトを取るなどの工夫も必要かもしれません。