

月刊「国際税務」 2009年2月号掲載

知られざる欧州の税制:第3回

カザフスタンの法人関連税制概要

森山 進

英国勅許会計士(FCA)

PwC 中・東欧ホールディングス・パートナー

鈴木 洋之

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース理事長

1 カザフスタンの投資環境鳥瞰

「資源の呪い」というコトバがある。天然資源に恵まれた国では、資源に乏しい国よりも、汚職や内乱などが起き、経済発展が遅れる傾向があることを指す。

ロシアと中国に接するカザフスタンは、ウラン及びクロムの埋蔵量は世界2位、亜鉛は世界5位の資源大国で、輸出に占める石油と天然ガスの割合は7割を超え、レアメタルを含む非鉄金属の輸出は、全体の1割を占めている。つまり輸出の8割が資源関連という、典型的な資源依存型経済と言えよう。

豊かな資源を背景に、カザフスタンは、2000年以降のGDP(国内総生産)成長率が、年間平均10%を上回っている。高い成長の立役者が、旧ソ連のカザフ・ソビエト社会主義共和国共産党第1書記兼大統領からそのままカザフスタン共和国大統領に就任したナザルバエフ大統領だ。同大統領はカザフスタンを“資源の呪い”から逃れさせるため、独立直後から強力なリーダーシップを発揮して、海外の成功事例にならい、様々な経済改革を遂行してきた。

その1つが、原油価格依存型経済にはらむ脆弱性を低減するために、2001年に導入した原油安定化基金で、ロシアも導入しているが、もともとはノルウェーが考えついたアイデアである。また、年金制度についても、“南米の雄”チリの成功事例を徹底的に研究したという。サムルークというカザフスタンの国有資産管理会社も、シンガポールのSWF(国富ファンド)であるテマセックを参考にして設立したものだという。

そしてロシアにおけるフラットタックス導入の成功にならい、個人所得税率を2008年から、ロシアの13%をさらに下回る、一律10%にしている。しかも、イスラム教国として、イスラム金融に関する法整備も行っている。実際、既に、いくつもの湾岸諸国の金融機関がこの国に投資しているという。



カスピ海周辺では、欧米石油メジャーや日系企業が参画し、大規模な油田開発を行っている。2000年にこの地域で発見されたカシャガン油田は、中東を除けば、世界最大級である。同油田の操業開始は当初は2005年の予定だったが、大幅に遅れており、現在は2011年もしくはそれ以降にずれ込む可能性が高い。ただ、規模が非常に大きいため、操業後は、カザフスタンの産油量を倍増するポテンシャルをもつ。

ナザルバエフ大統領は、原油やガスの輸送ルートについて、引き続きロシア経由をメインとする方針を公言しているが、一方で中国向けパイプラインの建設も進めている。また、将来的には、欧州向けの輸出も視野に入れたパイプライン戦略を持っている。つまり、資源を通じて、多面的な経済外交を行う基盤を持っているわけである。

成長のポテンシャルは高いが、不安要因はある。1つは、カザフスタンの金融機関の負債対預金比率で、グローバルスタンダードと比較して、負債が極端に高くなっている。この比率は、通常1:1程度だが、カザフスタンの場合、2:1を超えるケースが少なくない。負債の水準が高いのは、カザフスタンの金融機関が経済成長を信用力として国際金融市場から多額の資金調達を行い、建設・不動産市場や個人への融資などに回してきたことに起因する。実際、2004年から2006年の3年間で、海外からの負債は10倍にもなっている。

こうした海外負債比率の増加は、米国のサブプライムローン(信用力の低い個人向け住宅融資)による信用不安が広がり、借り入れコストが膨らんでいることを考えると、2009年はカザフスタンの多くの銀行にとって、試練の年になる可能性がある。総額で110億ドルにも上る、海外からの負債の償還年となるからである。こうした状況を鑑み、政府は銀行、不動産業、農業、中小企業に焦点をあてた、最大で210億ドルにのぼる公的支援を決定している。また、今年のGDP予想成長率を5%から3%に下方修正しているが、さらに低い成長率になる可能性もある。

| | |
|------------|---------------------------|
| カザフスタン共和国 | |
| 首都 | アスタナ |
| 面積 | 2,717,300 平方キロメートル |
| 人口 | 1,530 万人 |
| 公用語 | カザフ語 |
| 通貨 | テンゲ |
| EU 加盟国 | 非加盟 |
| NATO 加盟国 | 非加盟 |
| OECD 加盟国 | 非加盟 |
| WTO 加盟国 | 非加盟 |
| 一人当たりの GDP | 11,086 ドル(2007 IMF:購買力平価) |
| GDP 成長率 | 10.6%(2006) |
| 失業率 | 7.8%(2006) |
| 法人税率 | 30% |

2 法人にかかる税

カザフスタンでは、ロシアやその他旧ソ連諸国と同様、経済的実態よりも法的形式が重視され、厳しい証憑要件が適用される。このため税務リスク管理の一環として文書化の徹底が肝要である。

納税義務者及び課税所得の範囲

定款の規定により、主たる事業所又は法的主体がカザフスタンに所在する法人は、内国法人として、全世界所得が課税対象となる。

本店又は主たる事業所が外国に所在する法人のカザフスタン支店も、税務上は居住者とされ、カザフスタン法人と同様に法人税が課されるが、カザフスタン国内源泉所得のみが課税対象となる。なお、外国法人の支店には、税引後利益に対して 15%の純利益課税(留保金課税)がなされる。カザフスタン国内に恒久的施設を持たない非居住者は、カザフスタン国内源泉所得が源泉税の対象となる。

また、合併契約等に基づく特定の投資事業体はカザフスタンにおける納税主体とはならず、投資事業体への出資者が持分に依りてカザフスタンでの納税義務を負う。但し、無限責任組合、有限責任組合は法人として課税される。

税率及び課税所得

法人税率は一律 30%である。原則として全ての事業活動に伴う収益が合算され益金として計算

されるが、国内外からの受取配当金は非課税である。キャピタルゲイン(株式や社債に関する一定の例外を除く)のほか、無償での役務及び物品の收受、為替差益、賃貸収入等は課税所得となる。

損金項目

原則として、収益獲得に貢献した支出が課税所得算定上、損金となるが、以下の項目については一定の損金算入限度額がある：

- ・出張旅費及び手当
- ・支払利息(後述の過少資本税制参照)
- ・固定資産の修繕費(資本的支出)

また、3年を超えて滞留した売掛金等にかかる貸倒引当金は、関連する証憑等の保管等を要件として全額損金算入が認められる。

(1) 減価償却費

原則として定率法のみ認められている。償却率は所定の4つの固定資産グループにより10%から40%までと規定されている。また、新規取得固定資産については初年度に限り通常の2倍の償却率の適用が認められる。但し、適用条件として、当該固定資産が3年間以上、事業の用に供されること、および初年度は他の固定資産とは区分して計上することが要請される。また、固定資産グループ又はサブグループ毎の期末未償却残高が300テング未満となる場合には、当該事業年度において該当する資産グループ等の帳簿価額を即時償却することができる。

| 固定資産グループ | 償却率 (%) |
|-----------------------|------------|
| 建物及び建物付属設備(資源関連設備を除く) | 10 |
| 機械及び装置(資源関連を除く) | 25 |
| 事務機器及びコンピューター | 40 |
| 上記以外の固定資産 | 15 |

(2) 欠損金

欠損金は原則として3年間の繰越が認められる(資源採掘契約等に基づく事業から生じる欠損金については7年間の繰越が可能)。

源泉税

2009年1月現在、カザフスタンは40数か国と租税条約を締結している。日本との租税条約は、旧

日ソ租税条約を継承した条約が 1995 年に失効しており、2007 年 12 月以来、条約の再締結に向け交渉が重ねられ、2008 年 12 月 19 日に両国による署名に至った。但し、本条約は両国においてそれぞれの国内手続きを経た後、国内手続き完了の旨を相手国に通告し、遅い方の通告が相手国に受領された日から 30 日の日に効力が生じ、効力が生ずる年の翌年から適用される。以下、現時点の国内法に基づく規定を列挙する：

(1) 配当金

非居住者に対する配当金の支払いについては、国内法の下、原則として、15%の源泉税が課される(日本との条約発効後は、持株割合が 10%以上であれば限度税率 5%、それ以外の場合は 15%)。なお、カザフスタンの内国法人に支払う配当金には、源泉税は課されない。

(2) 利息

利息の支払いには、原則として、15%の源泉税が課される(日本との条約発効後の源泉地国の限度税率は原則として 10%)。

(3) 使用料等

使用料、無形資産(著作権、特許権、商標等)の譲渡対価、その他報酬(コンサルティング料、技術援助、経営指導料等)には、原則として、20%の源泉税が課される(日本との条約発効後の源泉地国の限度税率は 10%、さらに議定書において実質的に 5%に下げられている)。

移転価格税制

税務当局及び関税当局は、企業の国際取引を監視し、市場価格から乖離する取引価格を修正する権限を有する。取引価格が修正される場合、追徴課税のほか延滞利息や罰金等が課される。具体的には、以下の取引が当局の取引価格に関する監視及び更正対象となる：

- ・関連企業間取引(「関連者」の概念は、非常に広い範囲で定義されており、直接又は間接の 10%以上の株式保有関係等が要件となる)
- ・政府規定の 45 の低税率国に法人登記された又は銀行口座を有する当事者との取引
- ・特別優遇税制を適用している当事者との取引
- ・過去 2 年間欠損を申告している当事者との取引
- ・その他

上記のほか、原油やガソリン等特定の生産物や取引も移転価格税制の対象であり、税務調査の対象となる。なお、カザフスタンは、2009 年 1 月 1 日より、移転価格税制に関し、以下のような新しい移転価格税制を導入している：

- ・「10%のセーフハーバー(安全圏)ルール」(国際取引において、取引価格と市場価格の価格差が 10%以内であれば、移転価格税制の対象外)は廃止され、OECD ガイドラインに基づく独立企業間原則(価格レンジの概念等)を導入

- ・文書化規定
- ・TNMM 法と利益分割法の導入
- ・事前確認制度
- ・その他

但し、実務への適用に際し、曖昧な点が多数ある点を政府は認識しており、追って実務指針等を発行する意図を表明している。カザフスタンでは、徐々に移転価格税制先進国のような洗練されたルールや調査体制が整備されていくものと思われるが、過渡期においては、調査における属人性(調査官ごとの知識・経験のバラつき)の影響は高くなると思われる。

過少資本税制

過少資本税制は、国外支配株主など一定の関連者からの借入金にかかる負債資本比率が、4:1を超える場合に適用される。なお、関連者が金融機関の場合、負債資本比率7:1が適用される。

タックスヘイブン対策税制

カザフスタンでは、タックスヘイブン対策税制は規定されていない。

連結納税

カザフスタンには、連結納税制度はない。

申告及び納税

法人税確定申告書の提出期限は、毎年3月31日である(納付期限はその10営業日後)。

カザフスタンでは、毎年期首に年間の見積課税所得を税務当局に通知し、これに基づく税額を毎月20日に均等で予納しなければならない。

なお、確定申告による予定納税額の超過分は、自動的に、まず法人税の加算税や罰金等に、次にその他の税金等あるいは将来の納税債務に充当される。納税債務等が一切ない場合に限り予納額の超過納付分の還付申請が認められる。

間接税

付加価値税(VAT)

2008年1月よりVAT税率は14%から13%に引き下げられ、更に2009年から12%の税率が適用されている。

輸出、国際輸送にかかるサービスの提供及び特別経済地区における一定の商品等の販売はVAT免税(0%課税)取引となる。これらの課税売上に対応する仕入VATは、原則として申告書上、仕入控除が認められる。

土地及び居住用建物にかかる賃貸料や売却収益、特定の金融サービス、地下資源に関する地質調査や試掘、インフラ整備事業関連の役務提供、特定資産の現物出資などは非課税取引となり、当該取引に関連して発生した仕入 VAT は売上 VAT から控除することができない。

また、一定のサービスの提供(コンサルティング、会計、税務、エンジニアリング、広告、IT サービス等)に関しては、当該サービスが提供された又は提供を受ける者が事業を行う場所で VAT が課される。このため、同国で VAT 登録していない非居住者によってカザフスタン居住者に提供されるサービスについては、リバースチャージが適用される(リバースチャージとは、通常はサービスの提供者が申告納付すべき売上 VAT を、サービスの受領者が、申告書上で当該取引にかかる(輸入)仕入 VAT と相殺することで、キャッシュフローを発生させずに、役務提供者の申告納付義務を代替する欧州における VAT に特有の手続きである)。

連続する 12 か月以内の期間で VAT 課税売上が 16, 380, 000 テンゲを超えた場合、15 日以内の VAT 登録義務が生じる。前 3 か月間の平均 VAT 納税額が 1, 000 テンゲ超の場合は月次申告、それ以外の場合には四半期毎の申告が必要となる。申告及び納付期限は申告対象期間の翌月 20 日である。

なお、実務上、免税率が適用される輸出業者等が VAT 還付申請を行うと、不正還付防止等の目的で、複数の調査官による税務調査が行われる。また、カザフスタンの VAT 制度では、様々な証憑管理規定があり、文書管理が肝要である。

関税

カザフスタンの関税率は商品等により 0 % ~ 30 % である。また、臨時輸入制度によって関税等の一時的減免措置を受けることもできる。

法定適格要件を充たす 58 種類の固定資産の輸入については、ファイナンスリース契約に基づく場合、関税が免除される。一時的減免措置を受ける資産が再輸出されない場合には、認められた期間経過後、通常に関税等の支払いが発生する。

物品税

下記の物品等の販売及び輸入に対し物品税が課される。なお、税率は物品により異なり、かつ頻繁に改定される。

- ・天然資源(原油、天然ガス、ガソリン、軽油等)
- ・アルコール飲料
- ・たばこ
- ・自動車
- ・賭博、宝くじ事業

その他の税金

不動産関連税制

不動産にかかる税には、固定資産税と土地税の二つがあり、共に地方税である。固定資産税については、原則として償却資産の年平均簿価に対して1%の税率で課される。但し、自動車や土地は固定資産税の対象外である。また、一定の納税者(例:個人事業主や非営利法人)に対しては軽減税率が適用される。土地税は、国の定める土地の用途及び品質基準を基に課税標準が決定され、個人及び法人とも同様の納税義務を負う。

固定資産税は課税年度中に、土地利用税は課税年度の翌年度に、それぞれ四半期毎の予納を行い、翌年の4月10日までに最終税額の納付を完了しなければならない。

自動車税

カザフスタンでは、保有する自動車の製造年およびエンジンサイズにより、自動車税が課される。納付は年1回であり、納付期限は7月1日である。

環境税

カザフスタンでは環境汚染への配慮から、環境税が課される。これは地方税であり、産業別及び地方別に税率が設定されている。

地下資源採掘税

カザフスタンでは地下資源採掘者に対しては通常の法人税等のほか、地下資源採掘税が課される。地下資源採掘税制は二つの課税モデル(超過利潤課税モデル、生産物分与契約モデル)があり、それぞれ詳細な課税規定がある。地下資源採掘税制は2004年1月に新制度が導入されたが、依然として旧制度が適用されている案件も多くあり、実務上の適用に際し細心の注意を要する。

なお、カザフスタンでは、戦略的に重要な地下資源の採掘契約に関し、政府に対して契約内容の修正権限を与える法律を発効しており、物議を醸している。

投資促進制度と外国為替制度

投資促進制度

カザフスタンにおける投資促進税制としては、主に法人税免除制度(追加生産投資に関する追加的法人税額控除を含む)、固定資産税・土地税の免除制度及び関税免除制度がある。法人税免除制度は最長10年間の適用が可能である。また、固定資産税・土地税の免除は最長5年間の適用が可能である。

投資促進法令上、カザフスタンにおける優遇措置は政府と契約を締結したカザフスタン内国法人にのみ適用される傾向がある。また、政府は重点的投資分野(原油、天然ガス、運輸、建設、化学、農業、食品等)を定めており、これに沿って主に特別経済地区、石油化学産業、特定高付加価値製品の販売業に対する投資優遇措置が設けられている。特別経済地区及び石油化学産業に対する適格投資家については法人税の100%免除を受けることができ、一定要件を充たす特定高付加価値製品の販売業では法人税の軽減税率が適用される。また、保税倉庫内で製造した特定の商品の国内販売については、輸入VATが免除される。

外国為替管理制度

カザフスタンにおける為替管理制度は2007年1月に大幅に緩和されたが、居住者間取引については為替管理の対象となっており、決済に際しては現地通貨(テンゲ)建て決済のみ認められている。居住者と非居住者間の決済については外貨建て決済が認められる。

但し、カザフスタン居住者と非居住者間の借入及び輸出入取引について、取引期間が180日間を超え、かつ30万ドル(一定の場合10万ドル)を超える取引規模の場合には、カザフスタン中央銀行において登録が必要となる。

【参考文献】『拡大欧州投資・税制ガイド』(スティーブ・モリヤマ著:中央経済社刊)

「まばゆい資源の光とアラル海の陰翳」

この国で、金融機関の負債のほかに懸念されるのが、アラル海をめぐる環境問題である。カザフスタンとウズベキスタンに跨るアラル海。1960年には、世界で4番目に大きな湖だったが、2009年現在、60年時点と比較しても、既に4分の1以下に縮小している。80年代末には北側の小アラル海と南側の大アラル海に分断され、さらに2005年頃には大アラル海が東西に分断され、3つの湖となった。

このうち2つ(総称“大アラル海”)が、危機的状況にある。塩分濃度が上がりすぎて、チョウザメ等の魚類やその他動植物は死滅し、一時期隆盛を誇った漁業と関連産業は壊滅的打撃を受け、沿岸の街はゴースタウン化した。また、塩害は、風とともに人口密集地域にも飛び火し、空気と飲料水を通して、付近住民に深刻な健康問題を引き起こしているという。

砂漠気候のアラル海周辺は、そもそも、大量の水を要する綿花や稲の栽培には向かない土地である。しかも、土壌には大量の塩分が含まれており、灌漑を行っても、いずれ塩害で不毛地帯に逆戻りしてしまう。だが、旧ソ連政府は、1940年代より「自然改造計画」を打ち出し、中央アジアの砂漠地帯を農業用地に変え、綿花、米等の栽培を行った。そのために実施した灌漑は、原始的な

手掘りに基づく稚拙なもので、せっかくの水が農地に到達する前に、砂漠化した土地に吸収されてしまうものだったという。しかも、キルギスタンやタジキスタンの山脈を通してアラル海に流れ込む川の上流部に運河を建設したため、水量が激減し、大アラル海は消滅寸前の危機に見舞われている。

小アラル海については、カザフスタン政府が世界銀行から融資を受け、2005年にコラル・ダムを建設したことにより順調に回復しつつあるようだが、大アラル海はこのまま対策を怠ると、2010年代には、完全に干上がってしまう可能性もある。カザフスタンも対策に乗り出しているが、上流河川流域が複数国に跨っているため、利害関係の調整は一筋縄ではいかない。

1994年に、カザフスタン、ウズベキスタン、トルクメニスタン、タジキスタン、キルギスタンは、アラル海修復のため、国家予算の1%を拠出する協定を結んでいる。しかし、この地域の河川の管理等について、関係国による具体的な条約や協定は交わされていない。また、水資源の豊富な上流諸国(キルギスタン、タジキスタン)とエネルギー資源の豊富な下流諸国(カザフスタン、ウズベキスタン)との間で、水とエネルギーとのバーター構想もあるようだが、具体化していない。

2010年までに、競争力において世界の上位50か国入りを目指すというカザフスタン。ナザルバエフ大統領は憲法を改正し、終生、大統領選に立候補できるそうだが、国際社会としてはこの国が様々な“資源の呪い”の影響を最小限に抑え、大統領だけでなく国の安定が永続的に続くことを、環境の面からも望んでいるのではなかろうか。