

月刊「国際税務」 2009 年 6 月号掲載

知られざる欧州の税制: 第 7 回

ルーマニア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 ルーマニアの投資環境鳥瞰

2007 年 1 月に EU (欧州連合) に加盟したルーマニアは、EU 加盟が射程圏内に入ってきた 1999 年頃から加盟までの 8 年間で平均 6% を超える成長を遂げた。EU 加盟後も勢いを増していくかには見えなかったが、昨年半ばからは、米国発サブプライム問題の余波を受け経済は失速気味である。

昨年までの高成長を支えた要因のひとつに、合計で 300 億ユーロにも上る EU 補助金を 2013 年までに受給する資格を得ていることが挙げられる。ただし、「EU 補助金があるから大丈夫」と信じて疑わなかった一部の政治家にとっては、EU 補助金の存在は、ある意味で、諸刃の剣だった。経済反転の深刻度を見誤り、IMF 緊急支援の要請など抜本的な対策を取るのが遅れたからである。結局、IMF から緊急支援を受ける東欧で 4 番目の国となったが (ハンガリー、ウクライナ、ラトビアに次ぐ)、もう少し早く動くべきだったのではないかと、という反省論がルーマニアの政財界ではあるという。今後、総額で 171 億ドルに上るローンをいかに効果的に用いるかでこの国の経済回復のスピードは変わってくることだろう。

この国の経済を下支えしてきたもう一つの要因は、200 万人以上とも言われる在外ルーマニア人たちから送られてくるお金である。毎年 60 億ユーロとも 100 億ユーロとも言われ、こうした海外からの“投資”が経済を支えてきた。しかし、在外ルーマニア人が住む西欧諸国における急速な経済悪化に伴い、送金額も低下の一途をたどっているという。

昨年までの数年間、ルーマニアでは、労働者の賃金上昇率がうなぎ登りで、年平均 25% とも言われた。それでも、イタリアやスペインなどの南欧諸国に人の流出が止まらず、熟練労働者は常に不足状態だった。そうして流出した人材が加速度的に失業しており、ルーマニアに戻ってきているようだが、もはやこの国の労働市場は去年までとは全く異なる様相を呈している。

また、EU からの補助金受給権があっても、ラテン気質がたたっているのか、行政サイドの経験不足からなのか、高速道路や鉄道網など、インフラ整備が遅々として進んでいない。中央政府と地方政府のお役人が反目し合っており、コミュニケーションが取れていないとの指摘もある。こうした状況のせいか、チェコやポーランドの EU 加盟時と違って、EU 加盟後も日本からルーマニアに投資した企業は数えるほどである。

一方、マイクロレベルでのこの国のアキレス腱は、外貨建て住宅ローンの存在である。2005 年頃から、この国の銀行(多くは外資)は積極的にユーロ建てローンを個人に提供しはじめ、爆発的な成功を収めた。しかし、外貨建てローンに孕むリスクを一般市民はどこまで理解していたのだろうか。確かに、レイ建てとユーロ建てでは利率に大きな差があるが、ルーマニアの通貨レイは、ユーロに対し著しく減価しており、毎月の返済額が大幅に増えた債務者が急増したという。

ルーマニア政府は、現在、増税策や昨年まで民間以上の賃金上昇率を誇った役人の給与上昇凍結など、様々な対応策を導入し、危機を乗り切ろうとしているが、今後の動向が注目される。

ルーマニア	
首都	ブカレスト
面積	237,500 平方キロメートル
人口	約 2150 万人
公用語	ルーマニア語(公用語)、ハンガリー語
通貨	レイ
EU 加盟国	加盟
NATO 加盟国	加盟
OECD 加盟国	非加盟
WTO 加盟国	加盟
一人当たりの GDP	11386 ドル(2007 IMF:購買力平価)
GDP 成長率	7.1% (2008)
外国直接投資額(FDI)	112 億ドル(2007)
法人税率	16%
知られざる素顔	野犬が多い点(但し、EU 加盟後はかなり減った)、吸血鬼ドラキュラの故郷

## 2 法人にかかる税

### 法人税

#### 納税義務者

ルーマニアにおける下記の事業体には、ルーマニア法人税の課税対象となる：

- ルーマニア内国法人
- ルーマニアに恒久的施設を有する外国法人
- ルーマニアでジョイント・ベンチャーを通じて活動を行う外国法人等
- 不動産取引またはルーマニア企業の株式取引を行う外国法人等

#### 法人税率及び課税所得の計算

法人税率は、原則として 16%である。課税所得は、会計上の利益に法人税法上の加算減算処理を行った上で算定される。なお、2009 年 5 月1日より、ルーマニアの全ての内国法人に最低納税額が適用されることになった。過年度売上に応じて、当該最低納付額は EUR500 から EUR10000 と規定されている。

利子及び使用料収入、サービスフィーについては、一般税率(16%)で法人税が課される。ルーマニア内国法人からの配当所得は益金に算入されない。また、EU 加盟国に所在する子会社からルーマニア法人が受け取る配当金は、当該ルーマニア法人がルーマニアにおいて法人税を納付し、かつ一定の保有要件を充たす限り、課税されない。

#### キャピタルゲイン

ルーマニア内国法人において発生したキャピタルゲインは、当該年度の事業所得として 16%で課税される。また、非居住者によるルーマニア国内不動産取引、又はルーマニア企業の株式取引においてキャピタルゲインが生じた場合にも、一律 16%で課税される。

なお、2009 年度は、ルーマニア証券取引所における証券取引により発生したキャピタルゲインは非課税となる。また、外国の投資信託等がルーマニア法人の株式売却で得た売却益は非課税となる。

#### 国外源泉所得

ルーマニア内国法人は原則として、すべての国外源泉所得が課税対象となる。但し、ルーマニア法人税率で算定された金額を限度として、国外の恒久的施設又は支店が納付した外国法人税については、外国税額控除が認められる。

#### 損金

原則として、事業経費は課税所得の獲得に貢献している場合にのみ、損金計上できる。

### (1)減価償却費

事業用固定資産については、会計上の減価償却と税務上の減価償却が明確に区別されている。税務上の減価償却計算にあたっては、取得価額に税務上の耐用年数及び認められた減価償却方法を用いて算定することになる。

税務上認められた減価償却方法は以下の通りである：

- 定額法
- 加速償却法
- 定率法

このうち、専門機器、コンピューター等はいずれの方法でも減価償却を行うことができるが、その他の資産については定額法か定率法のみ認められる。また、建物については、定額法しか認められない。

#### 【資産の耐用年数】

資産タイプ	耐用年数
建物・構築物	8-60年
機械及び装置	2-24年
器具・備品等	2-15年
車両運搬具	3-9年

なお、暖簾は税法上、償却資産とされていないが、その他の無形資産については、契約書上の契約期間・有効期間等をもって耐用年数とすることができる。

### (2)欠損金

2009年より、企業に生じた欠損金は、7年間にわたって繰越が認められる。但し、過去の繰越欠損金については、これまでの5年間繰越ルールが引き続き適用される。

複数の事業年度から生じた繰越欠損金がある場合には、最も古い事業年度に生じた欠損金から順次利益と相殺していく。相殺にあたって、インフレ調整は認められない。また、外国法人については欠損金の繰越は、ルーマニアにおける恒久的施設での活動に帰属する課税所得に対してのみ適用される。なお、欠損金の繰戻は認められていない。

### (3) 過少資本税制及び支払利息等

#### 【過少資本税制】

資本負債比率が 3:1 を超える場合、又は債務超過の場合には、金融機関以外からの借入金等にかかる支払利息及び為替差損は、全額損金算入できない。

但し、損金不算入となった支払利息等は次年度以降、無期限に繰越でき、上記基準を下回る年度で損金算入できる。

なお、負債資本比率は、対象期間における金融機関以外からの長期借入金(借入期間1年超)合計及び自己資本合計の期首期末平均にて算定する。

#### 【支払利息等】

関連会社および金融機関以外からの借入金にかかる以下の支払利息等は、当期又は来期以降の損金に算入できない。

- 外貨建借入金 年利7%を超える部分
- レイ建借入金 各四半期末のルーマニア中央銀行の政策金利を超える部分

#### 連結納税制度

ルーマニアには、法人税法上の連結納税制度は規定されていない。

#### 移転価格税制

ルーマニア移転価格税制は、OECD 移転価格税制ガイドラインに準拠しており、独立企業間原則の遵守が要請される(独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法他)。また、2006年9月より文書化規定が導入され、税務当局の要請があった場合、関連企業間取引にかかる移転価格関連書類を3か月以内に提出することが義務付けられている。

文書化詳細については、その後しばらく明確な規定は発行されなかったが、2008年2月の通達により明確化された。内容については、EU 移転価格規定に準拠しており、納税者に関する情報(グループ会社の詳細等)、関連企業間取引、機能分析結果、移転価格算定方式等が規定されているが、必要に応じて当局は追加情報の提出を要請することができる。なお、文書はルーマニア語で作成しなければならない。

#### 事前確認制度

##### (1) APA(アドバンス・プライシング・アグリーメント)

移転価格に関する事前確認制度概要は、以下の通りである：

- APA が必要か否かあるいは既に取得した APA の改定の必要性について国税庁に事前相

談することができる。

- 一定の手数料を支払い、必要関連書類添付のうえ、国税庁に申請する。必要添付書類は、EU 移転価格文書化に関する行動規範(EUTPD)に準拠する。
- 国税庁長官の承認を受けAPA が発行される。なお、内容に異議ある場合、納税者は15日以内に申し立てできる。
- APA 申請に要する期間は、原則として、ルーマニア限定の場合は12か月、二国間または多国間の場合は18か月となる。また、有効期間は、最高5年間と規定されている。

## (2) タックス・ルーリング(拘束的税務裁定制度)

APA以外にも、一定の手続きに従い国税庁に事前確認を申請することができる。手続きの概要は次の通り：

- 納税者は、裁定書の取得可能性について事前に国税庁に相談できる。
- 規定の手数料(1,000ユーロ)をレイ建てで支払った上、関連書類を添付し事前確認申請を行う。

## 源泉税

非居住者または外国法人に対してルーマニア内国法人から支払った配当、利子、使用料及びマネージメント・サービスフィー等については、原則として16%の源泉税率で課税される。但し、租税条約に基づく軽減税率が適用できる場合がある(本国の納税者証明書要)。日本とルーマニアの租税条約に基づく、軽減税率は下記の通りである：

- 配当： 10%
- 利子： 10%
- 使用料： 10%または15%

## EU 親子間配当指令

ルーマニアではEU 親子間配当指令が国内法に導入されている。ルーマニア法人がその株式の10%以上を2年間以上保有する他のEU加盟国に居住する株主に配当を行う場合、源泉税は免除される。

## EU 利子・使用料指令

ルーマニアにおいては、EU 利子・使用料指令の導入に関して2010年まで移行期間が設けられている。移行期間中において、ルーマニア法人からEU加盟国内に居住する他の会社に対して利子又は使用料の支払いが行われる場合は、支払日において当該他の会社が2年間継続してルーマニア法人の株式を25%超保有していることを条件に、10%の源泉税率が適用される。2011年以降は源泉税は0%となる。

### 駐在員事務所の課税

駐在員事務所は、準備的又は補助的な性格の活動のみ認められ、駐在員事務所の名義において営業行為を行うことはできない。

駐在員事務所には、年間一律 EUR4,000 の法人税が課され、納付日の換算レートにおいてレイ建てで納付することができる。また、年 2 回の分割納付も認められ、その場合の納付期限は 6 月 20 日及び 12 月 20 日となる。

また、年度の途中において駐在員事務所を開設又は閉鎖した場合には、営業月にわたって月割計算した金額を納付することになる。

### 租税条約

ルーマニアは、日本を含む 80 以上の国と租税条約を締結している。

### 法人税申告及び納付

法人税申告書は、四半期毎に申告し、当該四半期の翌月の 25 日までに申告及び納付しなければならない。年次確定申告書は、事業年度の翌年の 4 月 15 日までに当局に提出しなければならない。また、納付期限を遅れた場合には、延滞利息として一日の遅延ごとに 0.1%の課税が発生する。

### 間接税

#### 付加価値税 (VAT)

付加価値税は原則として、商品やサービスの供給地で課税される。また、輸入取引や EU 域内取引についても付加価値税の対象となる。

これらに加えて、EU 加盟に伴い、みなし域内取得、三角取引、加工再輸出・再輸入などの新概念が導入され、ルーマニアにおける VAT 申告上これらの取引についても申告が必要となった。但し、一定の条件を充たす場合、簡易課税方式の採用が認められる。

なお、かつては、当局規定の厳格な請求書形態要件があったが、現在では大幅に緩和されている。また、規定上は VAT 還付には、申請日より 45 日以内とあるが、実務上は、それ以上の日数を要することが多い。

### [VAT 登録]

基準期間の売上高が EUR35,000 相当のレイ金額を超える場合には、ルーマニアにおける VAT 登録が必要である。また、VAT 登録の種類は以下の通り分類される：

- ルーマニア内国法人のための標準 VAT 登録
- 域内取得を行う内国法人のための特殊 VAT 登録 (例: 公的企業)
- 外国法人のための VAT 登録 (VAT 管理人を立てる場合、立てない場合)

#### 【VAT 税率】

適用税率は以下の通り:

- 標準税率 - 19%
- 一部の医薬品、書籍、映画館等の入場料等 - 9%

なお、建物のうち新設物件については、施主における仕入 VAT の控除の可否にかかわらず、標準税率で VAT がかかる。

#### 【EU 域内取引】

ルーマニア企業が EU 域内の企業と取引を行う場合、EU 域内供給又は域内取得に分類される。域内供給については原則として 0% 課税 (免税) 対象で、前段階の仕入 VAT を控除することができる。一方、域内取得を行う企業は、リバースチャージ方式で VAT 処理することができる。

#### 【輸入】

輸入取引にかかる VAT は、VAT 登録者が通関の際に税関に納付する必要はなく、VAT 申告書上で売上 VAT と仕入 VAT を同時に記載して申告すればよい。また、輸入 VAT の課税標準は CIF 価格に関税・その他の費用を加えた金額となる。

#### 【免税取引】

免税取引 (0% 課税) は以下の通り:

- 輸取引
- 域内供給
- 旅客運送等の国際運輸
- 保税倉庫における取引 等

#### 【不課税取引】

営業譲渡に伴う資産・負債の譲渡は、VAT 法上の資産の譲渡に該当せず、課税の対象とならない。

#### 【非課税取引】

VAT の非課税取引は、金融関連の取引も含め多岐にわたる。適格機関により提供される医療、福祉、教育サービス、一定の不動産等に関するリース契約等は非課税となる。但し、金融サービ

スのうち、債権回収、ファクタリング等には標準税率(19%)が適用される。また、特定の中古建物は、一定の条件を充たすと非課税となる。

#### 【VAT 請求書】

国内売上に関する請求書は、資産の譲渡が行われた月の翌月の第 15 営業日までに発行しなければならない。また、域内供給にかかる VAT 請求書についても、取引が行われた月の翌月の第 15 営業日までに発行しなければならない。

#### 【VAT 連結納税】

一定の条件を充たすと、グループ企業内で VAT 目的の連結納税を行うことができるが、グループ企業間取引には、VAT をのせる必要がある。

#### 【申告と納付】

原則として、月次の VAT 申告が義務付けられるが、前年度の売上高が EUR 100,000 相当のレイを超えない場合には、四半期申告を行うことができる。

VAT 申告にあたって、請求書への署名や捺印は不要になったが、VAT 法上求められる請求書の記載要件を充たさなければならない。又、申告書はフロッピーディスク等で、当局に申告月の翌 25 日迄に提出しなければならない(納付の期限も同じ)。

なお、2007 年 1 月以降、域内取引に関しイントラスタット申告、売上・移送集計表(域内供給リストリング)等の提出が義務付けられることになった:

##### - イントラスタット申告

EU 域内取引における物品の流れを記載した統計目的の書類であり、域内供給・域内取得の額が一定の基準を超えた場合に申告義務が発生する。

##### - 売上・移送集計表(域内供給リストリング)

VAT に関連する申告書類で、企業がルーマニア以外の EU 加盟国の VAT 登録企業に物品を供給した場合に申告義務が発生。当局により、企業の域内取引を管理する目的で利用されている。

#### その他の税金

##### 不動産税

建物の簿価に対して 0.25%から 1.5%で課税される。但し、過去 3 年間建物が再評価されていない場合は、5%から 10%の税率が適用される。なお、3 月 31 日までに全額を前払いすると、最高 10%の納付額軽減措置が受けられる。

また、土地税については、該当する市町村より税率が定められている。建物税と同様、3月31日までに全額を前払いすると、最高10%の納付額軽減が受けられる。

#### 外国為替管理制度

外国為替法及び中央銀行法により居住者間取引については、原則としてレイの使用が義務付けられている。

ルーマニア居住者・非居住者間の取引については、外国為替法規定の一部の例外を除いて制限がなく、レイ建て・外貨建ての両方が認められている。

又、非居住者がルーマニアの銀行でレイ建て・外貨建ての銀行口座を開設することに対する制限はない。又、非居住者がルーマニアの国債を購入することへの制限もない。

#### 投資促進制度

##### 【地域助成制度】

EU 地域助成制度に準拠する下記の投資助成制度がルーマニアでは導入されている。制度適用期間は、2007年から2011年の5年間で、制度予算総額は5億ユーロと規定されている。投資毎の最大助成額は、ブカレスト地区の場合は2250万ユーロ、それ以外の地域では2812万ユーロである。

助成制度申請にあたっては、以下の条件を充たしていなければならない：

- 3000万ユーロ超の投資を行うこと
- 初期投資において300人分の雇用を創出すること
- 漁業、鉄鋼業、運輸業、建設業、農業等を除く特定の業種であること

当該助成制度の取得には、原則として、活動開始前に財務省から制度適用確認書を受け取る必要がある。

##### 【投資優遇制度案】

現在、以下のような投資促進制度案があるが、詳細や導入時期は未定である：

- 税務上の優遇措置（一定の条件を充たす資産に対する加速度償却の適用、法人税及びVATの減免措置等）
- 軽減利率による借入（支払利息の最大三割を政府が肩代わり）
- 地方政府の保証による借入

- 公共サービス(電気、ガス等)の無料使用 等

投資促進制度の適用を受けるためには、投資案件毎に、投資総額、投資目的、期間等の要件を充たさなければならない。なお、50万ユーロ以上の投資に適用された5年間の地方税免除の規定は撤廃された。

【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)