

月刊「国際税務」 2008年12月号

知られざる欧州の税制:第1回

ウクライナ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

## 1 ウクライナの投資環境鳥瞰

戦後、ウクライナは、ソ連の主要産業を担う重要地域として発展してきた。肥沃な大地と温暖な気候に恵まれた西部は、ソ連の大穀倉地帯として栄え、良質な石炭や鉄鉱石の産地として有名な東部は、重工業地帯として発展してきた。ウクライナは世界で十指に入る鉄鋼輸出国であり、鉄はこの国の輸出の4割を占める最大の外貨獲得源である。近年、特に2000年以降は、GDP成長率が年平均7%を超えている。国内の政局は混乱しているものの、外交関係では、ロシアに先駆けてWTO加盟を果たしたことも国民の自信につながっているようだ。

ただし、世界的金融危機と鉄鋼価格下落等の影響を受け、経済は混乱を極めている。通貨は暴落し、株式市場は大しけ状態に陥り、大手銀行の一部は国有化された。2008年10月末には、IMF(国際通貨基金)から165億ドルの緊急融資を受けることになり、欧州ではアイスランドに続くサブプライム犠牲者となった。政府は来年のGDP成長率予想を3%に下方修正している。

一方、一部東欧諸国特有の黒社会と政財界との癒着の観点からもこの国は有名で、EU加盟には、それを断ち切る様々な改革が必要だろう。また、NATO加盟への道のりも、手続き的にはEU加盟より容易なもの、ロシアとの関係を鑑みると、一筋縄ではいかないだろう。

そして、最大のアキレス腱がエネルギー問題である。この国は、天然ガスをはじめロシアへのエネルギー依存度が著しく高いのだが、世界的にも報道されたように、2004年のオレンジ革命後、公式にEU寄りの姿勢を新政権が示してから、ロシアはウクライナへの卸売り価格を急激に上げた。来年も現行価格から2倍以上の値上げが行われる予定だが、すでに2004年から5倍以上に跳ね上がっている。しかも、鉄鋼や化学関連の工場設備は老朽化しており、この国の製造業は、西欧と比べると、エネルギー使用効率の観点から、3倍近く非効率な生産を行っているという。

東欧諸国における信用経済の発展は近年目覚ましいものがある。この背景には、フラットタックス制度の導入も一要因として挙げられるが、ウクライナも2004年にフラットタックスを導入している(注:2008年の個人所得税率は15%)。その結果、直近では毎年5割を超える勢いで、この国の信用経済とそれに伴う消費市場は成長してきたが、サブプライムの影響でその成長にも陰りがでてきている。

ウクライナには170行にも上る銀行があるが、このうち20行ほどはオーストリアのライフアイゼンをはじめとする欧州等の銀行で、純資産ベースで、ウクライナの金融セクターの3分の1を牛耳っ

ている。残りの 150 行は中小の地場銀行である。

サブプライムの影響で、地場の銀行による国際金融市場からの調達コストは跳ね上がっており、舵取りは確実に難しくなっている。しかも、これまでこうした銀行はかなり割高だったが、今後調整がなされると、外資にとってより買しやすい対象となり、買収が活発化し、この国の銀行セクターの再編が加速するシナリオも否めまい。

鳥瞰の結びとして、農業を見てみたい。EU 最大の農業国フランスよりも大きな農地を持つこの国の最大の悩みは、農業生産性の低さであろう。フランスなど西欧と比較すると3分の1程度だという。ところが、外資が近代農業ノウハウを導入し、生産性を向上させようとしても、先ずまとまった農地の確保がウクライナでは困難である。これは、ソ連崩壊後、全国で 700 万人ともいわれる土地所有者に農地は細分化され、しかも農地の売買が禁じられているためだ。次の大統領選は 2010 年だが、世界的な食糧価格高騰が今後続くとなると、特に国境を接する EU のウクライナへの期待は大きい。

ウクライナ	
首都	キエフ
面積	603,700 平方キロメートル
人口	約 4660 万人 (2006)
公用語	ウクライナ語 (公用語)、ロシア語
通貨	フリブニャ
EU	非加盟
NATO	非加盟
OECD	非加盟
WTO	加盟
一人当たりの GDP	6941 ドル (2007 IMF: 購買力平価)
GDP 成長率	7.2% (2007)
インフレ率	13.3% (2006)
法人税率	25%

## 2. 法人にかかる税

### 法人税

#### 納税義務者及び課税所得の範囲

ウクライナ内国法人及び恒久的施設を通じて事業活動を行う外国法人は、ウクライナにおいて法人税の対象となる。内国法人については、事業年度における全世界所得が課税の対象となる。また、ウクライナに恒久的施設を有する外国法人については、ウクライナ源泉所得が課税対象と

なる。

#### 恒久的施設(PE)課税

ウクライナにおいては、国際社会で言う「支店」の設立を行うことができない。このため、一定の商業活動が制限されてはいるものの、外国法人がウクライナにおいて商業活動を行うにあたっては、駐在員事務所が有効な事業形態となる。恒久的施設の定義は OECD モデルに準拠しているが、代理人 PE の判断基準が厳格化されている。

ウクライナにおいて外国法人が恒久的施設を有する場合、その課税所得は内国法人に対する課税方法と同様の方法で計算する。また、課税所得がいわゆる直接法で計算できない場合には、配賦法又はみなし所得算定法による課税が適用される。

ウクライナにおいては商業活動を行わない駐在員事務所に対する特別な法人税法規定はなく、これらの事務所についても原則として法人税対象となるが、租税条約により課税が免除される。

また、ウクライナに外国法人が恒久的施設を持たない場合、原則としてウクライナ源泉所得に関して 15%の源泉税が課される。

#### 税率と課税所得

原則として 25%であるが、例外規定がある。

課税所得は、ウクライナ法人税法規定の調整後総所得から損金を控除して計算される。ウクライナでは税務会計上の取り扱いと財務会計上の取り扱いに大きな違いがあるため、企業は税務会計用と財務会計用にそれぞれ二つの帳簿を用意することが多い。

有価証券取引から発生した所得は源泉分離課税方式をとる。課税所得は譲渡価額から取得費用を差し引いて計算する。有価証券売却損は、原則として、次年度以降に繰越することができる。その他の資産の売却から生じるキャピタル・ゲインは、益金に算入され標準税率で課税される。

#### 損金

原則として、事業活動に伴い発生した費用は、損金算入することができる。但し、オフショア地域(36 の租税回避地を規定)に設立された外国法人からの物品又はサービス提供に対する対価の支払いについては、特別な規定が存在する。これらの地域で設立された外国法人への支払いについては、当該外国法人が国際的に一般的な税法の対象である点を証明できない限り、85%までしか損金算入が認められない(タックスヘイブン等の法人への支払いには注意)。

また、以下の費用については損金算入が認められない:

- ・ 法定で求められる証憑書類(契約書、発注書、受領書、小切手等)による裏づけのない費用
- ・ 交際費、広告費、試供品配布費用等で前年度の課税所得の 2%を超える金額。但し、納税者がこのような活動を主たる事業として行っている場合を除く
- ・ 当期事業年度における損金総額の 5%を超える支払保険料(但し医療費、年金及び公的保

除に関する費用を除く)

- ・ 当期事業年度における従業員給与総額の3%を超える専門教育訓練費
- ・ 営業権の取得費用及び償却費
- ・ 乗用車の駐車費用及び維持・修理費用。乗用車のオペレーティング・リース料及び燃料費、潤滑油代については発生費用の50%を超える金額
- ・ 製品保証引当金繰入額のうち売上高の10%を超える金額
- ・ 減価償却の対象となる固定資産にかかる修繕費のうち、期首における税務上の固定資産簿価の10%を超える金額(超過部分については資産計上要)
- ・ その他

#### 【支払利息】

事業目的の借入の場合、支払利息は、原則として、損金算入できる。海外から借入を行う場合には、ウクライナ国内に借入金が着金する前にウクライナ国立銀行に届け出を行わなければならない。

なお、ウクライナにおいて、過少資本税制は存在しないが、ウクライナ法人が外国法人又は免税法人により50%超の持分を直接又は間接に保有あるいは支配されており、借入金利息が当該法人又はその関連者に対して支払われる場合、支払利息の損金算入が制限される。この場合の損金算入限度額は、受取利息に課税所得(但し利息純額及び減価償却費の控除前)の50%を加えた額となる。この限度額を超える部分については、次年度以降に繰越される。但し、利息の受手がウクライナの国内法人で、課税対象である場合には、損金算入制限は課されない。

#### 【減価償却費】

##### ・有形固定資産

税務上の減価償却方法としては四半期毎の定率法のみが認められており、償却率は税法に規定されている。主な資産の最大償却率(2004年1月以降取得資産に適用)は以下の通りで、納税者はこの償却率を超えない範囲で自由に設定することができる:

##### ・無形固定資産

無形固定資産(営業権を除く)は定額法に基づき耐用年数(契約年数等)又は10年間のうち低い方の年数で償却することができる。

##### ・資産の再評価

暦年においてインフレ率が10%を超える場合には、税務上の減価償却目的上、当該資産の帳簿価額を一定の算定式を用いて再評価することができる。

#### 【使用料等】

使用料及びサービスフィー等の支払いは、原則として、損金に算入することができる。但し、関連者に対してサービスフィー等を支払う場合には、当該支払額が実際に提供されたサービスへの

対価である旨を証明する文書を保有する必要がある。また、支払額は市場価格を超えてはならない。

#### 【貸倒損失及び貸倒引当金】

貸倒損失又は貸倒引当金繰入額の損金算入にあたっては、以下の回収手続きのうちいずれか一つを少なくとも実施していなければならない：

- ・ 債権者が裁判所に債権回収の申立てを行った場合、又は破産申請(個人を除く)を行った場合
- ・ 債権者が法的手段を経て債権の回収を試みたにもかかわらず、債務者が売上発生後 90 日間にわたって債務の完済を行わない場合で、かつ債務者が申立通知を債務者に送付した場合、又は債務者が一か月以内に通知を受理しない場合
- ・ 債権者が公証人から債権回収履行通知を受けた場合

貸倒損失として損金算入した後、当該金額を回収することができた場合には、課税所得に計上しなければならない。

#### 【従業員給与】

従業員に支払う給与は損金算入できる。但し、当該個人が取締役又は株主の場合、当該個人に支払う給与は通常の給与水準までしか損金に算入することができない。また、制服、食料などの従業員への支給費用は、法定限度額を超える場合には、損金算入できない。

#### 【その他の損金算入項目】

研究開発費のうち償却対象とならない費用は、発生時に損金算入できる。また、非営利法人への寄附金等は一定額まで損金算入できる。

#### 欠損金

2008 年1月時点において、欠損金は原則として無期限に繰越が認められるが、実務上繰越に関するいくつかの制限があり、当局の解釈は流動的である。また、欠損金の繰戻は認められない。

#### 配当金と予定納税

法人が配当を支払う場合には、原則として一般税率 25%にて法人税の予定納税 (ACT)を行う必要がある。予定納税額は年次申告納税額から控除することができるが、予定納税額が上回った場合には還付を受けることができず、翌期以降に繰越される。また、収益の 90%以上を配当収入が占める法人については、予定納税制度は適用されない。

### 源泉税

ウクライナ法人から外国法人に支払われる配当金、利息、使用料は、原則として 15%の源泉税の対象となる。また、技術料、リース料、仲介手数料も同様に 15%の源泉税の対象となる。日本とウクライナの間では、旧日ソ租税条約が引き続き適用され、日本の居住者に支払われる配当金には 15%、利息に対して 10%、使用料には 10%又は0%の源泉税率が適用される。

### 移転価格税制

実務上、当局の移転価格税制執行体制は発展段階にあるが、下記のように法令上は規定されている。

以下の取引は関連企業間取引とみなされ移転価格税制が適用される：

- ・ ウクライナ内国法人を支配している、又はその支配下にある法人。なお、支配力の判断基準は 20%以上の持分所有の有無により判定
- ・ ウクライナ内国法人を支配下に置いている個人又はその親族
- ・ 法的にウクライナ納税者名義での活動が認められている役員又はその親族

税務当局は上記関連企業間取引について、市場価格と乖離している場合には、法人税法上の更正を行う権限を有する。また、市場価格の妥当性についての立証責任は納税者側にある。

以上、ウクライナには移転価格算定方法に関する規定があり、基本的には OECD ガイドラインに沿った内容となっているが、市場価格に関する十分な情報が得られない場合、契約上の価格が妥当であるとみなされる点など、いくつか異なる点には留意を要する。

### 過少資本税制

ウクライナにおいて、過少資本税制に関する規定はないが、関連者への支払利息の損金算入に関する制限がある(上述「支払利息」の項参照)。

### タックスヘイブン対策税制(CFC)

ウクライナには、タックスヘイブン対策税制は規定されていない。

### 連結納税制度

ウクライナには、連結納税制度は規定されていない。

### 申告及び納税

税法上の事業年度は暦年である。法人税の申告及び納付は四半期毎に行う。申告期限は四半期末から 40 日以内、納付期限は申告書提出日から 10 日以内と規定されている。また、これに加えて通常 11 か月目の申告が 12 月 20 日までに必要となる。

## 税務調査

### 【定期調査】

ウクライナにおいて、税務当局は定期税務調査を一年に一度だけ行うことができる。定期調査の実施にあたっては、企業は調査開始の 10 日前までに書面で通知を受ける。通常は税務調査は 20 日以内に終了するが、10 日間の延長も認められる。

### 【非定期調査】

税務当局は、以下の状況に該当する場合には、非定期的な税務調査を行う権限を有する：

- ・ 税務当局からの情報提供要請等に対して、納税者が 10 日以内に回答しない場合
- ・ 反面調査の際、納税者の違反が判明した場合
- ・ 一企業が申告期限までに税務申告書を提出しない場合
- ・ 納税者が税務署の賦課決定に対して不服申立てを行う場合
- ・ 企業が組織再編、又は清算する場合
- ・ 税務警察が税務調査の必要性を判断した場合
- ・ 納税者が 10 万フリブニャ超の VAT 還付申請を行った場合

非定期調査の場合、調査期間は 10 営業日を超えることができない。また、税務調査官は税務調査開始前に、納税者に対して調査範囲及び期間を通知しなければならない。

## 間接税

### VAT (付加価値税)

#### 【課税対象取引】

標準税率は 20% であるが、原則として、物品の輸出及びそれに付随する一定のサービスの提供等については 0% 課税(免税)となる(但し、サービスの国外提供については、非課税取引とみなされる傾向がある)。原則として、取引価額を基に売上 VAT や仕入 VAT の額は算定されるが、取引価格が市場価格より 20% 以上低い場合(仕入については購入額が市場価格を 20% 以上、上回っている場合)、市場価格を用いて VAT を算定しなければならない。

#### 【非課税取引】

ウクライナ VAT 法における非課税取引には、以下のようなものが挙げられる：

- ・ 金融サービスの提供及び一定の金融資産の譲渡
- ・ 有価証券の信託、登記、ブローカー業務等に関するサービスの提供
- ・ 保険及び再保険に関するサービスの提供等
- ・ ウクライナ国内における商品及び旅客の輸送
- ・ その他

なお、ウクライナ VAT 法においては、非課税取引と VAT 対象外取引を別途規定しているが、いずれも仕入税額控除の対象とならない。

## 〔VAT 登録〕

過去 12 か月における売上高が 300,000 フリブニャを超える場合、事業者はウクライナの管轄地方税務当局において VAT 登録を行わなければならない。又、輸入業者は原則として VAT 登録が要請される。VAT 登録申請後、原則として地方税務当局は 10 営業日以内に VAT 登録証明書を発行する。また、VAT 登録は登録証明書の記載日以降有効となる。

## 〔申告及び納付〕

VAT 申告及び納付は、原則として月次で行う。申告期限は申告月の翌月の 20 日で、申告期限から 10 日以内に納付しなければならない。なお、VAT 還付は理論上 2 か月連続で還付ポジションにある場合に申請可能であるが、実務上、現金還付を受けることは極めて難しい。

## 関税

物品のウクライナへの輸入に際しては関税が課される。現在、米国や EU を含む最恵国待遇対象国を原産地とする物品については軽減税率が適用される。また、CIS 自由貿易協定締結国（アゼルバイジャン、ベラルーシ、グルジア、カザフスタン、キルギスタン、モルドバ、ロシア、タジキスタン、アルメニア、トルクメニスタン及びウズベキスタン）並びにマケドニアからの輸入に対しては免税となる。

## その他の税金

### 特別年金基金税

特別年金基金税が課税される主な取引は以下の通り：

- ・ 外国為替市場におけるフリブニャを対価とする外貨の購入に対して 0.5%。なお、銀行が源泉徴収を行う。
- ・ 乗用車の取得価額に対して 3%、但し、身体障害者向けに設計された乗用車の譲渡、又は相続の場合を除く。乗用車を取得した法人又は個人が納付義務を負う。
- ・ 不動産の取得にあたり契約価額に対して 1%。不動産を取得する法人又は個人が納付義務を負う。
- ・ 携帯電話の通話料に対して 7.5%。携帯電話サービスの加入者である個人又は法人が支払い義務を負い、業者が徴収代行して当局に支払いを行う。

### 不動産譲渡税

不動産の譲渡には原則として以下の課税がある：

- ・ 譲渡契約に従い、売手又は買手のいずれかが 1% の印紙税を負担。
- ・ 一買手（契約者）が 1% の年金基金への支払いを負担。

なお、不動産譲渡契約は公証人の認証を受けなければならず、上述の税金は通常公証人が徴

収する。

#### 印紙税

印紙税は、原則として、契約の公証、裁判所への書類の提出の際等に課される。又、商品取引や不動産譲渡の際にも1%の印紙税が課税される。

#### 物品税

物品税は、輸入品、国産品を問わず、自動車、アルコール飲料、ビール、タバコ、石油燃料などに課税される。

#### 環境税

環境税は、汚染物質を大気又は河川に廃棄する事業体、又は廃棄物を廃棄する事業体等に対して課される。

#### 地方税

地方政府が課税する地方税には15種類程度あるが、主なものは以下の通り：

- ・ 広告税
- ・ 市町村税
- ・ 地方商標使用税

#### 投資促進制度

2008年1月より以下の投資優遇制度が導入され、原則として5年間の免税措置の適用が可能となった：

- ・ 国内におけるエネルギー資源節約のための一定の設備等の製造・販売による所得については、課税免除額を当該設備の製造に再投資することを条件に、法人税が免除される。
- ・ 更に資源節約に貢献していると政府より認定された適格法人については、最大50%の課税所得の免除が適用される。

上記制度が導入されたものの、具体的な申請手続きは依然として不明瞭である。

#### 外国為替管理

ウクライナ居住者間の事業取引は、原則として現地通貨(フリブニャ)建てで行わなければならない。一方、貿易・投資活動に関する居住者・非居住者間の国際取引においては、外国通貨建てでの取引が認められる。2008年1月1日より、ウクライナ法人が、国外における取引先から受け取る外貨建収益は、物品の輸出日又はサービス提供日から180日以内にウクライナの銀行口座に入金しなければならず、これを怠った場合には法令遵守違反として罰金が課される。同様に、ウクライナ法人が物品の輸入にあたって前払金を支払う場合には、前払いを行った日から180日以内に物品の輸入を完了しなければならない。

その他の外貨建取引(ウクライナにおける外貨建決済など)を行うにあたっては、ウクライナ国立銀行発行の許可証の取得が必要となる。また、ウクライナ居住者が海外投資活動を行うためには、許可証を取得しなければならない。該当する海外投資活動としては、外国法人株式の取得、外国銀行口座の開設及び外貨建借入などが含まれる。なお、為替取引において一方の当事者が許可証を取得している場合は、他方も許可証を取得しているものとみなされる。

#### 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)

#### 「お上(かみ)は紙が好き」

つい先日、ウクライナの首都キエフで、クライアントの事務所開所式に出席した。以前と違って今は、日本人はビザ不要のため、形式的には入国はラクになったはずなのだが、今回のように入国に1時間以上を要することも起こる。原因は、入国管理局の職員数が少なすぎる点にある。空港のキャパが限界を超えているのだろう。しかも、モスクワと同様、ひどい渋滞がせっかちな日本人のアドレナリン・レベルを不要に上昇させる。市内の道路はソ連の都市計画に基づいて作られたため、現在の自動車数は当時のソ連官僚たちには、想定外の状況だったのだろう。その日のように「雨が降ったから仕方がない」という訳のわからない理由で、さらに移動に時間を要することも少なくない。

キエフには国際的なホテルの数が非常に少ない。大手は、米国系のハイアットとスカンジナビア系のラディソン SAS しかない。この理由のひとつとして、あまりにも許認可取得に時間がかかる点が指摘されている。実際、その開所式の会場だったハイアット・ホテルの建設には十年以上を要し、建設等にあたって取得した許認可数は 500 を超えたという。旧ソ連諸国で働いていると、役人たちの「紙好き」には辟易させられる。この書類が足りない、あの書類が足りない。ちょっとでも形式要件を充たしていなければ却下。申請には、膨大な時間と労力、そして根気を要する。ウクライナも、EU 寄りとは言え、まだまだ社会主義的な役所メンタリティーを引きずっているであろう。しかしながら、ポテンシャルは大きな国である点は否めない。だからこそ、早急な規制緩和と政策をとることが、持続的成長のためには、不可欠ではなかるうか。