

月刊「国際税務」 2009 年 5 月号掲載

知られざる欧州の税制: 第 6 回

ウズベキ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

糸井 和光

PwC モスクワ・ディレクター

1 ウズベキスタンの投資環境鳥瞰

イスラム教国ウズベキスタンを「欧州」と呼ぶべきかは議論の分かれるところだが、旧ソ連国かつ CIS 参加国という観点から筆者は広義の欧州に含めている。地理的には「中央アジア」の中心に位置する国で、その他の中央アジア諸国(カザフスタン、キルギス、タジキスタン、トルクメニスタン)の全てと国境を接する。また、CIS に所属しないアフガニスタンとも南側で国境を接し、国境を 2 回通過しなければ海に達することができない内陸国である。

人口は、中央アジア最大の約 2700 万人を誇り、人口減の進むロシア等にとっては安価な労働力の重要供給地となっている。民族構成では、ウズベキ人が 8 割を占め、他にロシア人(6%)、カザフ人(3%)等がいる。また、ソ連時代に沿海州から強制移住させられた朝鮮民族が 1%を占めている。

産業面での特徴としては、伝統的には綿花栽培が有名である。古くはシルクロードのオアシス国として綿花栽培を始め、ソ連の計画経済下でも綿花栽培を担当した。但し、近年では本稿カザフスタンで述べたアラル海問題の影響が深刻化しており綿花栽培に影響を与えている。独立後は、豊富な天然資源(金、天然ガス、ウラン、石油等)を活用して積極的な工業化政策を推し進めてきており、中央アジア諸国の中では、多層的な産業構造を持つ国として知られている(但し、今でも世界的な綿花輸出国である)。

なお、日本からこの国への輸出は機械関連と鉄鋼が主たる品目であり、日本の輸入品目としては金(96%)が挙げられる。また、中央アジア諸国の中では唯一日本との直行便がある国である。

ウズベキスタン共和国	
首都	タシケント
面積	447,400 平方キロメートル
人口	約 2,700 万人(2007:推定)
公用語	ウズベク語
通貨	スム
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	2,343 ドル(2007 IMF:購買力平価)
GDP 成長率	9.5%(2007:推定)
消費者物価上昇率	11.9%(2007:推定)
法人税率	10%

2 法人にかかる税

以下、ウズベキスタンにおける税制概略を述べるが、ウズベキスタンの会計制度は国際会計基準とは著しく異なる点も少なくないため注意を要する(特に、減損会計、税効果会計、金融商品等)。

法人税

現行ウズベキスタン税制の骨格は、同国が独立宣言を行った 1991 年の税法改正に基づくものである。また、同年ウズベキスタン国家税制委員会が設置され、同機関が通達等の発行主体となっている。税制体系はその後幾多の改正を経ているが、総じてウズベキスタンの税務環境は未成熟と言えよう。法人税のほか、VAT、売上税、地下資源利用税等が、海外の投資家にも影響する主たる税目である。

納税義務者及び課税所得の範囲

法人税の納税義務者及び課税所得の範囲は、以下の 2 つに分類される：

- ウズベキスタン居住者：全世界所得
- ウズベキスタン非居住者：ウズベキスタン国内源泉所得

原則として、ウズベキスタン当局において登記を行うと居住者とみなされる。

2008 年 1 月より外国法人の恒久的施設が得るウズベキスタン国内源泉所得は、純利益課税の対象となった。これは、税引後利益に 10%の税率で課される。なお、ウズベキスタンにおける外

国法人の PE は、内国法人よりも損金不算入となる費用の範囲が広く規定されている点に注意を要する(本店からの経営指導料等、本店に対する支払利息、本店等の外国企業へのロイヤリティーやその他の無形固定資産使用料、など)。

恒久的施設を持たない外国法人が受ける、以下のようなウズベキスタン国内源泉所得には、原則として源泉税が課される：

- 配当および利子所得
- キャピタルゲイン
- 使用料
- 賃貸料等
- パートナーシップからの所得
- その他

なお、ウズベキスタンでは、民法上、「外国法人の支店」という概念が確立されていないため、税法上に規定される恒久的施設の概念をもとに判断することになる。また、駐在員事務所は、ロシアのような認証を行わねばならない。

税率及び課税所得

法人税率は 10% (銀行は 15%)だが、輸出比率の多い企業等に対しては軽減税率の適用も認められる。課税所得は、国内会計基準に基づく利益に税務上の加減算調整を加えて算定される。これには、事業所得のほか、キャピタルゲインや金融取引から生じた損益等、原則として全ての事業活動に伴う所得が含まれる。流通業や一定の中小法人等には別途、軽減税制度の適用も認められている。

なお、2009年1月1日より、一定の配当所得について、5年間限定の益金不算入制度が導入された。対象は内国法人で、当該所得が投資や既存の借入金返済の原資として用いられる場合等に適用される。

キャピタルゲイン(ロス)

ウズベキスタン居住者のキャピタルゲインは譲渡価額から譲渡対象資産の簿価を差し引いた譲渡益に対して計算され、益金算入される。また、固定資産の譲渡損失(キャピタルロス)は、譲渡対象資産が3年以上事業目的で使用されていた場合にのみ、損金算入が可能となる。

損金項目

原則として、収益獲得に貢献した支出のみが課税所得算定上控除できるが、以下の項目については損金不算入、又は一定の損金算入限度額の規定がある：

- 交際費
- 国際電話代
- 任意保険料
- 遅延利息
- 貸倒引当金
- 従業員への臨時賞与、一部の現物給与
- その他

また、商品販売、サービス提供に関して原価割れにより生じた欠損は損金とすることができない。

【減価償却費】

税務上の償却方法としては、ウズベキスタンでは、原則として定額法のみ認められている。無形固定資産は、原則として権利等の有効期間(契約期間等)にわたり償却されるが、当該有効期間が不明な場合には 5 年間で償却する。また、地下資源の探索、採掘等にかかる支出は、減価償却率 15%で損金算入しなければならない。なお、国内会計法では、税法上認められている定額法以外にも、二倍定率法や級数法などの減価償却方法が認められている。主な固定資産の償却率は下表の通りである。

主な資産	償却率(%)
建物及び構築物	5
自動車、トラクター、コンピューター等	20
産業用機械装置、事務所備品等	15
船舶、航空機、通信設備、電力設備等	8
上記以外の固定資産	10

【欠損金】

欠損金は原則として 5 年間の繰越が認められるが、繰越欠損金の利用は各年度の課税所得の 50%を上限とする。欠損金の繰戻は認められない。また、法人税免除期間に生じた欠損金は繰越控除できない。

源泉税

上述(「納税義務者及び課税所得の範囲」参照)のように、恒久的施設を持たない非居住者への配当金等の支払いには源泉税が課される。日本の本社との取引については、国内法並びに日本との租税条約のもと、配当金には 10%(国内法による)、利息には 10%、各種使用料や報酬には 10%(又は 0%)の源泉税率が適用される。

移転価格税制

ウズベキスタンには、現時点で移転価格税制に関する具体的な規定は存在しない。但し、現在移転価格税制導入に向けて審議中であり、近い将来施行されるかもしれない。

過少資本税制

ウズベキスタンには、過少資本に関する税法規定はない。

タックスヘイブン対策税制(CFC)

ウズベキスタンには、CFC 税制はない。

連結納税

ウズベキスタンには、連結納税制度はない。

申告及び納税

税務上の事業年度は暦年であり、内国企業の法人税確定申告期限は3月25日、納付期限は3月30日である。また、外国法人の恒久的施設の納付期限は、賦課決定通知書の受領後1か月以内である。

ウズベキスタンでは、上記の確定申告とあわせて四半期毎の予定納税制度が採用されている。最初の3四半期は、各四半期の見積り所得に基づく税額を各四半期の最初の月の10日までに、第4四半期は、実際の課税所得に基づく税額を当該四半期の翌月の25日までに申告するとともに、当該申告期限から5日以内に納付しなければならない。

税務調査

ウズベキスタンでは、原則として3年に1回、すべての法人が税務当局による調査の対象となる(但し、中小企業の場合は4年に1回)。通常は、登記住所のある地区を管轄する税務署により調査が行われるが、場合によっては、国家税制委員会が直接調査を行うケースもある。また、定期調査以外に、不定期の調査も行われる。特に、会社を清算する場合や、反面調査等で、不定期の調査が入ることがある。

調査官は、会計帳簿、申告書、証憑書類等をもとに調査を行うが、経済的実態よりも法的形式を重視する傾向が強く、厳しい調査になることが少なくない。また、通達などで法令の解釈が明示されるケースも極めて少ないため、納税者サイドは対策を立てにくい傾向にある。

なお、上述の実地調査以外に、机上調査(準備調査および書面照会による調査)もおこなわれる。これは、通常、申告書提出時に、当局が申告書等の資料をもとに税務署内で行う税務調査を

指す。

なお、2009年の法人税制改正により、納税者および当局による帳簿書類等の保存期間が少なくとも5年間と定められた。

間接税

付加価値税(VAT)

ウズベキスタンでは、VAT登録という独立した制度はなく、包括的な納税者登録を行うと、VAT登録も完了したことになる。

標準税率は20%である。外貨による商品の輸出、国際輸送サービス等については免税率(0%課税)が適用される。また、また、下記は非課税取引となる：

- 金融サービス
- 医療関連サービス
- 固定資産および無形資産の現物出資
- 民営化案件の不動産取得
- リース取引
- 技術設備の輸入(適格取引のみ)
- その他

ウズベキスタン国内での物品やサービスの提供はVAT対象取引となるが、各種コンサルティングや会計監査などの役務提供については、サービスの種類や受領者の所在国により課税取引か否かが判断される。例えば、ウズベキスタン居住者に提供されたサービスは、当該サービスが実際には国外で提供されていても、ウズベキスタンのVAT課税取引となる。

商品・サービス等の原価割れ販売について、VAT当局は市場価額に基づく再評価を行う権限を有する。ここで問題になるのは、原価割れはしないが、市場価額以下で販売を行った場合である。このような割引をおこなった場合、明確な規定が存在しないため、慎重な納税者は市場価額で販売したと仮定してVATを納めている。なお、固定資産を純資産価額以下で売却した場合は、VATはかからない。

【輸入VAT】

輸入品については、関税評価額に基づくVAT算定が行われる。通常は請求書をもとに関税評価額が算定されるが、ウズベキスタンの場合、関税当局は同等物取引価格など、いくつかの評価方法を用いる権利を有するため留意を要する。

〔VAT 還付〕

仕入 VAT は、購入者が物品又は役務を検収し、かつ正式な請求書を受領することが仕入控除の要件となるが、輸入 VAT は支払いが完了するまで仕入控除を行うことができない。また、有形・無形固定資産の取得にかかる仕入 VAT は仕入控除することができず、資産計上が要請される。仕入 VAT の現金還付は実務上困難で、将来の売上 VAT と相殺されるのが通例である。

なお、ロシア等 CIS 諸国と同様、還付のための証憑要件は厳格なため、文書管理（請求書、契約書、関税関連文書等）と文書化の徹底が重要である。特にサプライヤーからの請求書については、当局規定の形式要件を満たしていないと、還付が否認されるため細心の注意を要する。請求書上には、下記の情報が載っていないなければならない（名前、住所、サプライヤーと購入者の納税者番号、商品サービスの内容と量、取引価格、VAT 税率と金額、物品税率と金額）。

〔申告と納税〕

ウズベキスタンでは、原則として、全ての法人が課税事業者として VAT 申告・納税義務を負う。四半期申告が容認される一定の中小企業等を除き、毎月申告及び納付を行わなければならない。申告期限及び納付期限は、申告対象月の翌月 25 日である。

関税

関税率は 0% ~ 30% までと定められているが、原産地国と輸入品目により適用が異なる。具体的には以下の通りである：

- CIS 自由貿易協定締結国（アゼルバイジャン、ベラルーシ、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、トルクメニスタン及びウクライナ）からの輸入に対しては免税。
- 最恵国待遇が付与されている欧州及び日本を含むアジアの一定の国と米国、エジプトには標準税率が適用される。
- 上記以外の国については、標準税率の 2 倍の関税率が適用される。

2007 年にウズベキスタン政府は、80 品目に及ぶ技術設備等について輸入関税の免除（0%）を導入した。

物品税

ウズベキスタンでは、特定の輸入品（清涼飲料水、タバコ、アルコール飲料、石油・石油製品、ビデオ、冷蔵庫など）に対して物品税が課される。輸出品は、原則として、物品税の対象ではないが、政府規定の一部の商品には適用される（タバコ、アルコール飲料、紙、家電関連など）。なお、2009 年より米や茶などが物品税の対象から外された。

その他の税金

不動産関連税制

不動産にかかる税金は、固定資産税と土地税に別れる。固定資産税は、有形固定資産については修正簿価(毎年1月1日に再評価を行う)、無形固定資産については未償却残高及び滞留建設仮勘定の一定の評価額が各々課税標準となる。固定資産税率は 3.5%だが、据付が遅れた機械装置等の固定資産には倍(7%)の税率が適用される。

輸出を行う製造業者には、売上高に占める輸出割合に応じて軽減税率が適用される。また、新規設立企業は登記から2年間固定資産税が免除される。政府指定の一部の設備にも最長5年間の免税措置が設けられている。

土地税は、当該土地の品質基準、立地及び水道設備の状況により政府規定の一定額が課される。税率は2009年より3.5%となった(2008年度は2.8%)。なお、2008年1月1日よりウズベキスタンに恒久的施設(PE)を持たない非居住者にも、固定資産税と土地税が課されることになった。

地下資源採掘税

生産物分与契約(PSA)の場合を除き、地下資源の採掘又は加工を行う企業には、次の3つの税が課される：

- 採掘(生産)量又は加工量に応じた税(税率は資源の種類により異なり、天然ガスは30%、原油は20%、金は5%、銀は8%等)
- 市場取引価格と公示価格の差額に課される税(税率は銅については60%、セメント、天然ガス等には75%:なおPSAを結んで活動する企業には適用されない)
- 地下資源の採掘等に関する政府との契約締結時の一時納付金(取引所の価格に基づく埋蔵価値が課税標準)

外形標準課税(売上税)

売上高を課税標準として道路基金、年金基金及び学校教育基金への拠出金が課される。税率は、原則として、各々1.5%、1%及び1%、課税標準は年間総売上高からVAT及び物品税を控除した金額であるが、企業活動の種類により異なる。

投資促進制度と外国為替制度

投資促進制度

下記要件を充たす法人は、石油・ガスの探索及び採掘、製品等の輸出、消費財の製造等に関する新規投資等つき、一定の税務上の優遇措置が受けられる：

- 法定資本金 150,000 米ドル以上であること

- 出資者の中に外国法人を含むこと
- 外国法人の持分比率が 30%以上であること

特に石油・ガスの採掘プロジェクトについては最優遇措置が設けられており、7 年間の法人税免除(その後は標準税率の 50%の軽減税率適用)や外国人投資家の出資比率に応じた各種税金の軽減措置や外国為替管理規定の軽減措置等の適用を受けることができる。また同様にその他産業についても一定の免税措置等の優遇措置が適用される。

なお、京都議定書に基づく排出権削減プロジェクト(CDM)については、当該プロジェクト期間のウズベキスタン国内源泉所得への法人税は免除される。

次に投資優遇措置の適用には政府との投資に関する契約締結が義務付けられている。政府は、外国経済関係・投資及び通商省(MFERIT)が代表し、契約内容について同法の事前承認が必要となる。事前承認は、その後、司法省、財務省、国家税制委員会その他関係省庁の最終承認により完了する。

外国投資家は、将来の法令の不利な変更から 10 年間保護される。但し、当該規定の対象は外国投資家に支払われる配当金にかかる法人(源泉)税率の引き上げに限定され、手続き等の変更には適用されない。また、税率の変更や新税制の導入は「不利な変更」とはみなされず、適用対象外となる。

外国為替管理制度

ウズベキスタンは自国通貨であるスムの安定のため、厳しい外国為替管理制度を定めている。具体的には以下の通りである。

まず、原則として、全てのウズベキスタン法人の国内決済についてはスムで行うことが要請され、銀行振込みによることが義務付けられている。また、企業の(小口)現金保有も制限され、給与等又は出張費用の支払目的にのみ現金を用いることが認められている。なお、クレジットカード等の利用は非現金取引として扱われる。

また、法人は外貨収益の 50%を外国為替業務認可を受けた銀行を通じて、国内の為替市場でスムに換金することが要請される(一定の小規模法人は当該規定の適用除外とされる)。

更に、2002 年 10 月以降、法人及び個人は消費財の輸入を目的として、スムを外貨に両替することが認められたが、これには輸入手続きにかかる多数の適用要件を充たすことが条件となる。

上記に加え、ウズベキスタン企業は、中央銀行の事前許可なく国外で銀行口座を開設することができない。また、外貨借入や資本取引、不動産取引及びリース取引等についても同様に中央銀行からの事前許可が必要である。

【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）