

世界 税制事情

ロシア

アインスト・アンド・ヤング
モスクワ事務所
松本 裕子

ロシア税制の概要

ロシアの税法⁽¹⁾においては、8種類の連邦税（法人利潤税、VAT、物品税、個人所得税、鉱物採掘税、水税、水生生物資源の使用に係る税金、国家税）、3種類の地方税（法人への資産税、賭博税、車両保有税）、2種類の市町村税（土地税、個人への固定資産税）の合計13種類の税金があります。

主な税金は連邦税であり、また地方税であっても課税基準や課税方法などの概念は連邦法である税法の中で定められていることから、地域間で税制にはあまり大きな違いはありません。ただし、税法の解釈が必ずしも明らかでない場合、地方の税務署によって税法の解釈が異なる場合があります。

一般の事業会社にとっての税負担という面から考慮すべき主な税金及びその税率は、次のとおりです。

	連邦税	地方税
法人利潤税	2%	18%
付加価値税(VAT)	18% / 10% / 0%	
資産税		2.2%
個人所得税	13% / 30%	

法人利潤税

1 課税範囲

ロシア法人は、全世界所得に対して課税されます。ロシアには連結納税制度がないことから、各々の企業は独立した納税者となります。他方で、連結納税制度の導入について政府で検討されていますが、導入時期は未定です。なお、現在の法案では対象企業への制約が厳しいことから、制度が導入されても大半の納税者は制度を適用できないものと思われる

ています。

外国法人の場合、ロシアのPE（以下、PE）を通じてロシアで営業活動を行う場合には、そのPEに帰属する利益が課税対象となります。PEを持たない外国法人がロシア源泉所得（例えば、ロシア企業からの配当、金利、ロイヤルティーなど）を受領した場合それらはロシア源泉税の対象となりますが、租税条約により源泉税率が減免又は免除される場合があります。

2 税 率

法人利潤税率20%は、連邦税2%と地方税18%から構成されますが、税額はいずれも同じ課税基準をもとに算出されます。地方政府は、地方税の18%を13.5%まで優遇することができることから、最低優遇税率は15.5%となります。

3 課 税 所 得

すべての法人の会計年度と税務年度は、暦年と定義されています。

課税所得は、ロシア法人の場合には、商品、作業、サービスの販売に伴う売上所得から税務上損金算入が可能な経費を控除した利益になります。

外国法人の場合、PEに起因する収益からPEが負担した控除可能な経費を差し引いた額が課税所得と定義されます。また注意を要するのは、駐在員事務所が本店以外のグループ会社に対して補助的活動を行った場合に、それらの活動は第三者のためのサービス提供とみなされロシアにおいてPEを構成することです。通常、駐在員事務所はグループ会社からサービスの対価を受け取らないことが想定されますが、その場合の課税所得は、グループ会社のための活動に要した経費の20%をみなし所得として算出されます。

4 課税所得の算出

経済的に妥当なビジネス経費は、税法上損金算入できますが、経費を証明できる適切な書類が揃っていることが前提と規定されています。つまり、サービスの購入に関する契約書が揃わない場合、経費の控除は認められません。また一部の経費については、税法において損金算入制限が規定されています。例えば、無償で譲渡した資産の購入費は損金算入できない他、広告費や教育研修費などは一定要件のもとに損金算入額が制限されています。

さらに、税務署が取引の実態よりも「形式」を重視するという傾向にあることから、税務署は経費の経済的妥当性についてビジネス上のニーズを分析せずに表面的に判断する傾向があります。例えば、納税者が弁護士を従業員として雇用しているながら弁護士事務所を起用して支払った弁護士費用については、経済的妥当性がない支払いとみなして弁護士費用の損金算入を否認するケースもあります。

5 ローンの支払利子の控除について

支払利子を法人利潤税上の経費として損金算入する場合、「移転価格税制」及び「過少資本税制」の規制を受けます。ビジネス活動に必要なローンに伴う支払利子は、他の同等条件のローンの利子と20%以上乖離しなければ、原則として損金算入されます。納税者に他の同等条件のローンが無い場合には、課税所得から控除されうる最大の利子額は、税法上、ルーブル建てローンの場合には中央銀行リファイナンス・レートの1.1倍、外貨建てローンの場合は15%と定められています。

ただし、2009年1月1日から7月31日までの支払利子については、ルーブル建てローンは中央銀行リファイナンス・レートの1.5倍、外貨建てローンは22%にまで暫定的に引き上げられており、さらに2009年8月1日から12月31日までの支払利子については、ルーブル

建てローンは中央銀行リファイナンス・レート
の2倍、外貨建てローンは22%までの損金
算入が可能でした。

2010年8月の法改正により、2010年1月か
ら2012年12月末のルーブル建てローンの支払
利子については、中央銀行リファイナンス・
レートの1.8倍まで損金算入が制限されまし
た。ただし、2009年11月1日以前に取得した
ルーブル建てローンの利息は2010年6月末ま
で中央銀行リファイナンス・レートの2倍ま
で損金算入が可能です。他方、外貨建てロー
ンの支払利子については、損金算入可能額が、
2011年1月から2012年12月末の間、中央銀行
リファイナンス・レートの0.8倍に引き下げ
られます。

次のローンは、過少資本税制の対象となり
ます。

- ・ ロシア企業の資本の20%超を直接・間接
的に保有する外国企業からのローン
- ・ 上記に述べた外国企業と関連会社関係に
あるロシア企業からのローン
- ・ 上記に述べた外国企業とそのロシア関連
会者が保証するローン

ロシア法人が、上記に該当するローンの利
子を支払う場合、そのローン金額が自己資本
の持分の3倍を超えた場合、その超過部分の
利子は損金算入が認められず、さらに、配当
とみなされるため、支払い時に源泉税が課税
されます。

6 繰越欠損金

税務上の欠損金は、最長10年まで繰越が可
能です。

7 減価償却

固定資産は、固定資産の種類に応じ10種類
の耐用年数グループに分類されています。納
税者は、固定資産について各グループの耐用
年数の幅（例：第4グループの固定資産は5
年～7年）から適用する耐用年数を選び、ま

た、定額法か定率法のどちらかを選択するこ
とができます。ただし、建物については定額
法により償却されます。

8 キャピタルゲイン・ロスへの課税

キャピタルゲインには、法人利潤税が課税
されます。課税所得は資産の売却価格から残
存簿価（減価償却可能資産の場合）又は取得
原価（その他資産の場合）を差し引いて算出
されます。売却に伴う諸費用は控除可能です。
減価償却可能資産の売却に伴うキャピタルロ
スは、控除額を資産の残余耐用年数に均等に
配分して控除可能です。

税務署への登録義務

日系企業がロシアに拠点を置いて進出する
場合には、外国法人の駐在員事務所又は支店
を登記するか、ロシアの現地法人（有限会社
や株式会社など）を登記することが考えられ
ます。

ロシア国内で事務所を設置して活動を開始
する場合には、ロシア法人又は外国法人につ
いては、税法上^②、30日以内にその活動場所
の税務署に法人を登録する義務が生じます。
ロシアには、日本の都道府県に相当するオブ
ラスト、クライなどと称される83の地方政府、
さらにその中にいくつの市町村があります。
モスクワに本店を登記したロシア法人が、地
方都市にも事務所を設置する場合には、その
地方都市でロシア法人の支店を登録する必要
があります。同様に、外国法人の事務所をモ
スクワ以外の地方都市にも置く場合には、
各々の都市の税務署に登録を要します。

税務署に登録した後は、納税債務の有無に
かかわらず定期的に法人利潤税ほか多数の税
金の申告書の提出が義務付けられています。

加えてロシア法人の場合には四半期ごと
に財務諸表の提出も必要であり、一定の資産又
は売上基準を満たすロシア法人は年一回の法

定監査も必要となります。

外国法人の場合には年度末に簡略式バランス・シートと経費明細を税務署に提出します。法定監査は不要です。

なお、ロシア法人の場合には、本支店の収益と経費を合算して、課税所得を算出しますが、外国法人の場合には、特定の例外を除いて、各支店はあたかも別々の納税者として課税所得を計算する必要があり、つまり、支店間で収益と経費を合算できないという点で注意を要します。

移転価格税制

ロシアの移転価格税制は、関連会社間取引に加え、すべての輸出入取引、バーター取引、取引価格が市場価格より $\pm 20\%$ 以上乖離した取引に適用可能であることから日本の移転価格税制とは大きく異なります。他方で、移転価格の指標となるような独立した市場価格の定義が明確でないことから、1999年に移転価格税制が導入されて以来、税務署による移転価格税制の適用は限定的です。

現在、ロシア政府は移転価格税制の抜本的な改革が進められています。

その法案は、OECDガイド・ラインに沿った概念を導入しています。

基本的には関連会社取引が対象となりますが、地下資源の販売など特定の取引も対象になる予定です。市場価格との許容乖離幅 20% というセーフ・ハーバー・ルールは廃止され、他方で関連会社の定義が拡大される予定です。また、移転価格の算定方法も現在の3法（独立価格比準法、再販売価格基準法、原価基準法）に加え、利益分割法、比較利益分割法なども認められる予定です。

さらに、納税者が法人利潤税の年度末の確定申告を行う際に、移転価格の対象となる支配取引に関して報告義務が導入される予定です。なお、税務調査において移転価格に関す

る書類の提出が要求された場合には、納税者は10日以内にそれらの書類の提出義務があることから、移転価格に関する文書化が実質的に義務付けられるといえます。移転価格税法は、2010年11月末に議会で審議され、改正案が2010年末までに承認されれば2011年1月から施行されることになります。

付加価値税 (VAT)

1 課税範囲

ロシア国内でのモノ・作業・サービスの販売取引は、通常VATの課税対象です。また、ロシアへの輸入取引もVATの対象となります。ロシア国内における無償の所有権の移転もVAT上は販売取引とみなされます。

2 税率

VATの一般税率は 18% で、特定の基礎食品と子供向け商品、特定の医薬品、新聞、雑誌の販売等には 10% の軽減税率が適用されます。輸出取引などには 0% の税率が適用されます。なお、金融取引、特定の医療機器などは、VATは免除されます。

3 VATの算出

ロシア政府に納付すべきVATの金額は、モノ・作業・サービスの販売時に顧客から受け取るVATから、仕入れ時にサプライヤーに支払ったVATを控除した残高になります。

なお、ロシアに税務登録をしていない外国法人からロシア法人がモノ・作業・サービスを購入して対価を支払い、それがVATの対象となる場合には、購入するロシア法人がVATの納税代理人とみなされ、購入代金からVATを源泉し代理納付しなければならなりません。また、代理納付したVATは仕入れVATとして相殺可能です。

VATの相殺には制限も多くあり、例えば、

ビジネス活動に直結していない経費に伴って支払ったVATは相殺できません。また、相殺にあたってはVATインボイス、契約書、モノ・作業・サービスを実際に仕入れた旨を証明する書類が必要になります。VATインボイスが形式要件を満たさないという理由で、税務署がVATの相殺を否認する場合も多く見受けられます。

4 VATの還付の問題

仕入れに伴って支払ったVATが顧客から受領したVATを上回った場合には、税法上^③、その差額について納税者は現金で還付を受ける権利があります。しかし、実際にはVATの還付を受けることは非常に難しいため、実務上は、それらを繰り越して、将来顧客から受領するVATと相殺する方法が取られるケースが多いようです。

納税者にとって、VATが実務上は還付されないこと、また相殺が遅れることは、頭の痛い問題の一つとなっています。

資産税

ロシア法人及びPEを有する外国法人は、固定資産の残存簿価に対して資産税が課されます。また、PEを有しない外国法人でも不動産を保有する場合には、その不動産に資産税が課され、税率は地方政府により2.2%を上限として決定されます。地方政府の中には、投資を優遇する目的で、一定期間、資産税を免除している場合もあります。

保険積立制度

ロシアで従業員を雇用するロシア法人及び外国法人は、従業員に支払う所得に対して一定率の保険の積み立てを行わなくてはなりません。2009年までは、統一社会保障税としての納付が必要でしたが、2010年の1月から統

一社会保障税が廃止され、年金基金・社会保険基金・医療保険基金への保険積立制度に移行しました。

積立保険料は、年金、社会保険、医療保険（地方医療保険・連邦医療保険）からなり、各基金への積立て料率は、2010年度は以下のとおりです。

年金基金	社会保険基金	連邦医療保険基金	地方医療保険基金	合計
20%	2.9%	1.1%	2.0%	26%

各基金の割合は従来の統一社会保障税と年金基金の割合とほぼ同様ですが、積立保険料は、所得が41万5,000ルーブルを超えない限り所得に対する一定率26%が適用され、この上限を超えた場合、保険積立は免除されます。この上限は平均給与水準に応じて毎年見直しされています。

さらに、2011年からは積立保険料が全体で34%に引き上げられます。

年金基金	社会保険基金	連邦医療保険基金	地方医療保険基金	合計
26%	2.9%	2.1%	3.0%	34%

税務署に代わり、年金基金が年金及び医療保険を担当し、社会保険基金が社会保険の積立金の管理を行います。外国人従業員については、これらの保険積立が免除されます。なお、全額、雇用主負担となり、個人の積立分はありません。

個人所得税

税法上の居住者は全世界所得に対して一律13%の税率で課税されます。他方、非居住者は、ロシア源泉所得に対して30%の税率が適用されます。

ロシア居住者とは、国籍によるものではなく、過去12か月間の間に183日以上ロシアに滞在する個人と定義されており、182日以下ロシアに滞在する個人は、非居住者と定義されます。

税務執行体制

ロシアでは、税務調査を実施できる期間が、税務調査が行われる年の直前3年間に限定されていることから、一般的に税法上の時効は3年といわれています。すなわち、2010年度中に法人利潤税の税務調査が開始される場合には、2007年1月1日にまでさかのぼって税務調査が可能ということです。

なお、同じ税務期間における同じ税金については、基本的には、税務調査を2度繰り返すことはできません。

税務調査

税法上、2種類の税務調査が定められており、税務署に提出した申告書類に基づき、申告期限後3か月以内に行われる書類上の調査と、税務署の担当官が納税者の事務所に来て経理書類をレビューする調査方法があります。

後者の税務調査の大まかな手順は次のとおりです。

税務調査の通知を受領

納税者は税務署から要求された書類を10日以内に収集し、納税者の事務所で税務調査が開始される。調査期間は原則2か月ただし、6か月まで延長可能

税務署は調査終了から10日以内に指摘事項を書面で交付

納税者は15日以内に書面による異議申し立てを提出

その後、納税者と税務署の間で面談を通じて指摘事項について議論

税務署は納税者の異議申し立てから10日（最長1か月）以内に査定通知書を発行

納税者は査定通知書発行から10日以内に、納税債務及び罰則金を納付

税務調査の結果、追加の納税債務が査定された場合には、未納債務の20%が罰則金とし

て加算され、さらに本来納付すべき日から現在に至るまでの遅延利息が中央銀行のリファイナンスレートの300分の1で日割計算されます。

タックスルーリング

税法の解釈が不透明な場合には、税法上は納税者から財務省又は税務署にその解釈について書面で回答を得られる制度が定められていますが、その回答については法的な拘束力がありません。さらに、必ずしもその回答には一貫性がなく、後日その税法の解釈が変更になる場合もあります。

ただし、納税者が財務省や税務署の回答に従って税務上の処理を行い、後日その解釈が変更され、その結果、納付すべき追加の税金が発生した場合には、遅延金利や罰則金が免除される可能性があります⁽⁴⁾。

税制改正のプロセス

連邦法である税法の改正には、下院の第1審議、第2審議、第3審議における可決後、上院の可決、大統領の署名が必要です。毎年夏から秋にかけて複数の「税法の改正に関する連邦法」がこの過程を得て採択され、それらの改正は翌税務年度から適用されます。税法の改正が納税者に有利な場合、過去に遡って税法が改正される場合もあります。今年の6月から8月にかけてすでに2本の税法の改正に関する連邦法が採択されており、大半の改正点は2011年度から適用されますが、一部は2010年1月に遡って適用されています。今後、移転価格に関する税法の改正が、秋の下院の第2審議、第3審議、上院で可決され、11月末までに大統領により署名されれば、2011年度から移転価格税制が大きく変更することとなります。

ま と め

ロシア経済は、リーマンショック後、2009年秋から景気が回復しており、このところロシアへの進出を再検討する会社も増えてきています。

ロシアの税制は、近年法体系の面では整備され、税負担も軽減されました。しかし、税法の解釈においては、財務省や地方税務署に一貫性がないケースもあり、そのことが効率的な税体系への障害となり、ロシア税法の適用を複雑なものとしている側面もあります。

また、移転価格税制の改正などは、ロシアへの進出にあたっては、大きな影響があることから、最新の税制改正の動向などにも注意を払う必要があります。

したがって、ロシア進出にあたっては、必要以上の課税を受けることのないよう、最新の情報を確認し、十分な事前検討が求められるものと思われます。

(注)

- (1) Tax Code, Articles 12, 13, 14, 15
- (2) Tax Code, Article 83
- (3) Tax Code, Article 176
- (4) Tax Code, Article 75, 111

【執筆者紹介】

松本 裕子(まつもと ゆうこ)
アーンスト・アンド・ヤング モスクワ事務所
法人税部門タックス・ディレクター。
1997年より、モスクワ事務所日系企業のロシア投資に関わるアドバイスに従事。