

# 国際課税のケース・スタディ

## 国が併合あるいは解体された場合の租税条約の適用

### 〔事例〕

東西ドイツの併合、旧ソ連の崩壊、チェコスロバキアの分割等、近年、国際的に、政治状況が変動している。内国法人甲社は、ロシアに投資を計画しているが、旧ソ連とわが国との間で締結されていた租税条約の適用はどうか。また、旧東ドイツの場合はどうなるのか。

### 〔検討〕

#### 1 東西ドイツの併合の場合

1990年10月の東西ドイツの併合では、旧東ドイツが旧西ドイツに併合され、「ドイツ連邦共和国」(以下「共和国」という)を形成することとなった。また、旧西ドイツの憲法(ドイツ連邦共和国基本法)が、旧東ドイツにも適用となり、旧西ドイツの税法が1991年1月1日より共和国に適用されている。

わが国が旧西ドイツと締結した日独租税条約では、その適用される地理的地域について、連邦共和国とは、ドイツ連邦共和国をいい、地理的には、ドイツ連邦共和国基本法が施行される領域をいうと定められている(日独租税条約3条)。したがって、1991年以降、旧東ドイツにも、ドイツ連邦共和国基本法が適用されていることから、日独租税条約は、旧東ドイツにも適用されることになる。

米国は、東西ドイツ併合の時期に条約改正(米独新条約：1989年8月29日署名、1991年8月21日施

行)を行ったが、新条約第3条第1項(C)に、地理的なドイツ連邦共和国とは、ドイツ連邦共和国の税法の施行されている地域と規定していることから、この新条約は、旧東ドイツの地域に適用されている。なお、この新条約は、遡及して、1990年1月1日より有効となっている。

また、日本以外の国において、旧東西ドイツ双方と租税条約を締結していた国が、カナダ、インドネシア、スウェーデン、マレーシア等13カ国があるが、併合による共和国が成立後、旧西ドイツの税法が共和国全土に施行されることになったことから、旧東ドイツとの租税条約は実質的に機能しないことになろう。

#### 2 旧ソ連の場合

##### (1) 旧ソ連解体の経緯

旧ソ連が、1991年12月に崩壊し、15の共和国に分かれた。そのうち、エストニア共和国、ラトビア共和国、リトアニア共和国のバルト三国を除く12の国々は、CIS(独立国家共同体：Commonwealth of Independent States)に参加している。このCISは、旧ソ連崩壊後、相互の経済協力、核兵器の拡散を危惧する西側諸国の要請等により、グルジアを除く11カ国が参加したが、92年10月にアゼルバイジャンが不参加となり、一度離脱したが、93年9月に再度参加し、93年10月にグルジアも参加して、現在の12カ国となった。このCISは、国家ではなく、旧ソ連を構成していた共和国の調整組織である。現在、CISを構成する共和国は、

ロシア、ベラルーシ、ウクライナ、モルドバ、カザフスタン、キルギスタン、タジキスタン、ウズベキスタン、トルクメニスタン、アルメニア、アゼルバイジャン、グルジアである。

(2) 国が分割、解体した場合の租税条約の適用の先例

近年、旧共産圏諸国を中心とした国の分割、解体が多いが、その先例としては、1971年にパキスタンから独立したバングラディッシュの例がある。

例えば、わが国はパキスタンと租税条約を昭和34年に締結しているが、当該租税条約第2条において、「パキスタン」とは、パキスタンの諸州及び連邦の首府をいう、と規定されていることから、独立国となったバングラディッシュに当該租税条約が適用されることはない。また、米国の場合も、対パキスタン租税条約（1959年施行）において、わが国と同様の規定（同条約第2条）を置いていることから、その適用は、わが国と同様の結果と

なる。

しかしながら、国際法上、独立時に存在する責任、義務、条約は、その国が拒絶しない限り継続して有効となることが原則であることから、外国がパキスタンと締結した租税条約もバングラディッシュに適用となるという解釈も成り立つことになる。実際には、バングラディッシュ政府は、独立後の早い時期から外国との租税条約の締結に動いたことから、特に混乱という事態には至らなかった。また、独立後に、独立した国が、新しい税制を施行した場合、租税条約に規定する対象税目等から、その実際上の適用は困難になる可能性もあり、分割前に施行されていた租税条約が適用可能としても、その期間は、暫定的なものと考えべきであろう。

(3) 旧ソ連との租税条約の適用（米国の場合）

旧ソ連を構成していた共和国については、上記のバングラディッシュの例よりも複雑な状況にある。

**本書の特色**

- 様々な特典と共に多くの制約の下にある社団法人・財団法人の「設立」「運営」「解散・清算」に至る全ての実務・ノウハウを明らかにし、適切な登記手続・運営手法・会計・税務等を分かりやすく解説しました。
- 設立から運営、解散・清算の流れの中で必要な手続、諸規程、各種書式や様式の具体例を80余り収録し、事例等も紹介しながら、詳細な解説を加えました。
- 公益法人の設立・運営等の実務に、数多くの経験と実績を持つ大手監査法人が、その豊富な経験に基づき、全てのノウハウを公開。


# 社団・財団の 設立・運営 ハンドブック

朝日監査法人 編  
★A5判・572頁  
定価6,500円(税込)全3巻

**主な内容**

- 第1章 社団法人及び財団法人の概要
- 第2章 社団法人及び財団法人の設立
- 第3章 主務官庁の監督
- 第4章 社団法人及び財団法人の運営
- 第5章 公益法人の税務
- 第6章 公益法人の登記
- 第7章 公益法人の会計
- 第8章 解散及び清算
- 第9章 定款・寄附行為の変更

様式例



**第一法規** 〒107 東京都港区南青山2-11-17  
☎(03)3404-2251/FAX(03)3404-2269

米国は、旧ソ連と、租税条約を締結しており、1976年1月から施行されている。ここで、旧ソ連であった共和国との租税条約の適用を考える場合、米国の状況が参考になると思われるので、ここで現状を述べる。

1992年11月に公表された内国歳入庁（IRS）の文書「米国の租税条約（U. S. Tax Treaties）」では、CIS参加の11の共和国（当時は、グルジアは参加していない）とは、旧ソ連との租税条約が、新租税条約を締結するまでの間、暫定的に有効とされている。グルジアは、93年10月にCISに参加していることから、他のCIS参加国と現在では同様の取扱いになるものと思われる。CIS参加国のうち、米国は、ロシアとは、1992年6月に、新租税条約及びそれに付随する議定書に署名しており、現在批准を待っている状態である。また、米国は、カザフスタン、ウクライナとはすでに条約交渉を開始しているが、その他の共和国とはまだ条約交渉は開始されていない。

CISに参加していない、エストニア共和国、ラトビア共和国、リトアニア共和国のバルト三国は、CISに参加している共和国とは一線を画している。米国財務省は、これらバルト三国に対して、旧ソ連との租税条約の適用ができるという見解を公表していない。米国財務省の報告では、財務省は、バルト三国に対して、新租税条約の交渉、批准を行うのに必要な3年程度の期間、旧ソ連との租税条約の適用ができるよう要請をしたが、バルト三国は、いずれも、この要請に対して同意をしていない。

#### (4) 旧ソ連との租税条約の適用（日本の場合）

ロシアをはじめとする旧ソ連を構成した国々と、わが国政府が、租税条約についてどのような確認等の活動をしたのか不明であるが、日本・ソ連租税条約（昭和61年施行）の現行の適用については、CIS参加国は、旧ソ連との間の租税条約について、

暫定的期間、その有効性を認めるものと考えられる。しかしながら、投資に係る不測の事態もないとはいえないことから、早急に経済的関連性の生じる可能性の強い国とは、租税条約の締結を行うことが望ましい。

また、わが国とバルト三国の関係が、米国とバルト三国の関係と同様であるのかどうか明らかではないが、仮にバルト三国が、外国に同様な方針で臨んでいるのであれば、わが国の場合も、米国と同様に、日本・ソ連租税条約の暫定的なバルト三国への適用はないことになる。

しかしながら、わが国の経済的な利害が最も強いのは、ロシアであることから、実質的には、対ロシア投資に関する租税条約の適用が、最も重要視されることになろう。ロシアは、旧ソ連の国際上の義務を承継することを内外に示していることから、租税条約についても、現状において、日本・ソ連租税条約が適用可能と考えられる。

以上は、私見であることから実際の適用に関しては、当局の見解・確認の必要があることはいうまでもない。

（税理士 小沢 進）