

国等が併合・分離された場合の租税条約の適用

はじめに

古くは、1971年に、バングラディッシュがパキスタンから分離独立し、1990年10月に東ドイツが西ドイツに併合され、1991年6月に、スロベニアとクロアチアがユーゴスラビア連邦から分離独立し、同年9月には、マケドニアがやはりユーゴスラビア連邦から分離独立している。また、1991年12月に、ソ連は、15の国に分かれ、1992年3月には、ボスニア・ヘルツェゴビナがユーゴスラビア連邦から分離独立し、1993年1月には、チェコスロバキアが、チェコとスロバキアに分離してそれぞれ独立している。そして、1997年7月に香港が、中国に返還されている。

このような国等の併合・分離の場合、この併合・分離前の国と締結していた租税条約の適用はどうかという点は、当該国に投資を行っている企業等にとっては、重要な事項といえる。

1 米国の対応

米国は、1973年に米国・ソ連租税条約を締結しているが、1991年のソ連分割後、ロシア連邦とは、1992年7月に新租税条約に署名するという素早い対応をしている。その後、1993年には、カザフスタン共和国、1994年には、ウクライナ、1998年には、バルト海三国である、エストニア、

ラトビア、リトアニアと租税条約を締結している。この米国とバルト海三国との間の租税条約には、電子商取引に関して、租税条約施行後5年以内に電子商取引等から生じた所得について協議することになっている。この規定は、現在、国際的なコンセンサスのない電子商取引に対する租税条約の新しい取組みの一例といえる。

また、分離したチェコ及びスロバキアとは、1993年に租税条約を締結している。なお、米国が現在、旧ソ連租税条約を継続して適用している国は、アルメニア共和国、アゼルバイジャン、ベラルーシ共和国、グルジア共和国、キルギスタン、モルドバ共和国、タジキスタン共和国、トルクメニスタン、ウズベキスタン共和国である。

このように、国が分離独立した場合、分離前の国と締結している租税条約は、分離後も、分離した国が分離前の国の権利及び義務を継承することから、例えば、旧ソ連の場合、ソ連から分離独立した国々は、基本的に、旧ソ連租税条約の適用となるが、各国が、独自に税制改正等を行うこと等があることから、法的安定性の点では、早急に新国家と租税条約を締結することが望ましいとされている。

また、米国は、1997年7月に返還された香港に対する米国・中国租税条約の適用について、米国内国歳入庁は、同条約が香港に適用されな

Topics of International Taxation

いことを明らかにしている (Notice 97-40, 1997-28 IRB 6)。

2 ドイツの場合

1990年10月に、旧東ドイツが、旧西ドイツに併合されてドイツ連邦共和国となった。

この場合、旧西ドイツ憲法(ドイツ連邦共和国基本法)が、旧東ドイツに適用されたことから、日本・西ドイツ租税条約における条約の適用される地理的地域について、同条約第3条に規定するように、ドイツ連邦共和国基本法が施行される領域という規定から、日本・西ドイツ租税条約が、旧東ドイツ地域に適用されることとなった。

3 日本の対応

わが国は、旧ソ連から分離独立した国については、アルメニア共和国と平成8年6月17日(外務省告示第263号)、ウクライナとは、平成7年4月24日(外務省告示第258号)、ウズベキスタン共和国とは、平成6年7月13日(外務省告示第367号)、カザフスタン共和国とは、平成6年7月11日(外務省告示第363号)、キルギスとは、平成5年6月4日(外務省告示第231号)、グルジア共和国とは、平成6年6月1日(外務省告示第325号)、タジキスタン共和国とは、平成6年6月1日(外務省告示第326号)、トルクメニスタンとは、平成7年4月7日(外務省告示第235号)、ベラルーシ共和国とは、平成9年1月20日(外務省告示第6号)、により、旧ソ連との租税条約を含む条約等の適用関係継続について、両国政府間において、口上書の交換を

行っている。

ロシア連邦との間の確認は、上記に掲げたものに含まれていないが、これは、ロシア連邦が旧ソ連の国際間の約定を継承するからであろう。また、カザフスタン共和国は、日本・旧ソ連租税条約の適用終了を通告(平成7年12月20日:外務省告示第672号)したことから、平成8年1月1日以後について、旧ソ連租税条約は、対カザフスタンについて効力を失っている。

また、分離独立したチェコスロバキアについて、チェコとスロバキアそれぞれに対して、旧チェコスロバキアとの間の条約等の適用関係継続について、両国政府間において、口上書の交換が行われている。

また、香港に対する日中租税条約の適用については、香港が、一国二制度の下で、独自の基本法に基づいて自治が行われていることから、日中租税条約第3条に規定されている「中国の租税に関する法令が施行されているすべての領域」という規定からして、独自に税制を規定している香港の場合、日中租税条約は適用にならないことになる。なお、この日中租税条約の規定は、米中租税条約の規定と同様の内容である。

中央大学商学部教授

矢内 一好