

ロシアとの租税条約改正

1 日本・旧ソ連租税条約からの経緯

2017年（平成29年）3月24日に、財務省より、ロシアとの租税条約改正交渉を始めるといふ報道発表（その後2017年4月28日に実質合意）があった。これには、「この交渉の結果は、ロシア連邦以外の国と我が国との間で適用されている現行の租税条約に影響することはありません。」という注書きがあるが、これは何を意味するのかということから、この説明を始める必要がある。

日本は、旧ソ連と1986年（昭和61年）1月18日に租税条約に署名し、1986年（昭和61年）11月27日に同租税条約は発効している。

ところが、1991年（平成3年）にソ連が崩壊した結果、旧日ソ租税条約は、崩壊後に独立した、アゼルバイジャン、アルメニア、ウクライナ、ウズベキスタン、カザフスタン、キルギス、グルジア、タジキスタン、トルクメニスタン、ベラルーシ、モルドヴァ、ロシア、の各国に適用され、バルト三国（エストニア、ラトビア、リトアニア）は崩壊後の連合体に属しなかったことから、同租税条約は適用されなかった。

旧ソ連のように国が分割した場合、分割前の国が締結した条約等は、分割後の国に引き継がれるのが一般的であり、他の例としては、チェコスロバキアのチェコとスロバキアへの分割がある。この場合も、日本・チェコスロバキア旧租税条約が分割後の両国に引き継がれたのである。なお、日本国とチェコスロバキア連邦共和国との間で締結され、効力を有していた条約その

他の国際約束を確認するために、日本国とスロバキア共和国の間では適用関係に関する口上書が交換されている。

旧ソ連の国々とも、アゼルバイジャン（平成17年5月30日）、アルメニア（平成8年6月17日）、ウクライナ（平成7年4月24日）、ウズベキスタン（平成6年7月13日）、キルギス（平成5年6月4日）、ジョージア（平成6年6月1日）、タジキスタン（平成6年6月1日）、トルクメニスタン（平成7年4月7日）、ベラルーシ（平成9年1月20日）、モルドヴァ（平成10年8月26日）の国々（国名後のカッコ内は口上書交換告示日）と、旧日ソ租税条約を含む日本との間の条約等の適用関係を確認するために、両国政府間において口上書の交換を行っている。

以上のことをまとめると、財務省の報道発表の注書きの意味が分かることになる。すなわち、旧日ソ租税条約が上記の日本と口上書を交わした国々に適用になっているのである。今回は、そのうちのロシアと新租税条約を締結するための交渉を開始したのであるが、これは、あくまでも日本とロシアとの間の問題であり、旧日ソ租税条約が適用されている国々に影響を及ぼさないということである。

2 対カザフスタン租税条約

旧日ソ租税条約の適用から外れた国としてカザフスタンがある。旧ソ連の崩壊後に分割となった国の経済力では、ロシアが1位で、2位がカザフスタンである。同国は天然資源に恵まれて、日本からの投資が見込まれている。

日本とカザフスタンとの間には1991年（平成3年）後も旧日ソ租税条約が適用されており、

Topics of International Taxation

カザフスタンと、旧日ソ租税条約を含む日本との間の条約等の適用関係を確認するために、両国政府間において口上書の交換（平成6年7月11日）を行っている。

その後、カザフスタンは、1995年（平成7年）12月20日に日本・カザフスタン租税条約（旧日ソ租税条約）の適用終了を通告し、両国間の新租税条約が2008年（平成20年）12月19日に署名され、2009年（平成21年）12月30日に発効している。

3 バルト三国との租税条約交渉

バルト三国は、もともと独立国であったが、ソ連に併合され、その後再度独立するという歴史的な変遷を経て現在に至っている。

日本は、エストニアとは、2016年（平成28年）8月9日条約交渉を開始し、2017年（平成29年）5月15日実質合意、リトアニアとは2016年（平成28年）12月28日に実質合意、ラトビアとは2017年（平成29年）1月18日に新租税条約に署名をしている。

日本との経済交流が多くないバルト三国との租税条約締結が促進されている背景は定かではないが、3か国共に、2004年にEUに加盟していること、そして、日本との税務行政執行共助条約締結国で、二国間租税条約がないことが原因ではないかと推測できるのである。

4 米国の旧ソ連圏諸国との租税条約

米国は、バルト三国を除く国々のうち、アゼルバイジャン、アルメニア、ウズベキスタン、キルギス、ジョージア、タジキスタン、トルクメニスタン、ベラルーシ、モルドヴァ、と米国・ソ連旧租税条約（1973年締結）が適用されているが、経済力のあるカザフスタン（1991年第2次条約）、ロシア（1992年第2次条約）、ウクライナ（1994年第2次条約）、の主要国とはソ連崩壊後、比較的早い時期に個別に租税条約を締結している。同様に、バルト三国とは、エストニア（1998年第2次条約）、ラトビア

（1998年第2次条約）、リトアニア（1998年第2次条約）とも個別に租税条約が締結されている。

5 日口新租税条約の注目点

政治的・経済的に流動的である日本・ロシア両国間の租税条約の注目点は、配当、利子、使用料という投資所得に対して源泉地国（多くはロシアとなろうが）がどの程度税負担を軽減するのかということである。

現行の日本・ロシア租税条約（日ソ旧租税条約の適用）とその後締結された日本・カザフスタン租税条約の投資所得の限度税率を比較すると、次のとおりである。

	現行日本・ロシア租税条約の限度税率	日本・カザフスタン租税条約
配当所得	15%	5%（親子間配当）、10%
利子所得	10%	10%、ただし、特定の政府機関等の利子所得は免税
使用料所得	工業的使用料10% 文化的使用料免税	限度税率10%、議定書により5%に引き下げ

この上記の限度税率をみても、2008年署名の対カザフスタン租税条約でさえも、日本が、米英等の先進諸国との租税条約と比較すると、投資所得の税負担の軽減が少ないといえる。このことは両国間における二重課税の排除が十分でないことを示すものである。

要するに、時系列的には、現行日本・ロシア租税条約（1986年署名）、日本・カザフスタン租税条約（2008年署名）と進展していることから、その延長線上に、今回の日本・ロシア新租税条約が位置づけられるのであるが、租税条約は通常相当の期間適用されることを考えると、両国、特にロシア側の思い切った投資誘因策としての税率引き下げを期待するものである。

中央大学商学部教授

矢内 一好