

## ロシア・カザフスタン投資と租税条約の課税関係

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

内国法人 A 社は、ソ連時代から同国に投資を行い、ソ連崩壊後も投資を続けてカザフスタンとロシアに関係会社を置いて取引を行っている。平成29年9月に、日本とロシアの間に新租税条約が署名されたことと、OECDによるBEPS防止措置実施条約（以下「BEPS条約」という。）に日本が参加署名したこと等から今後何か影響が出るのか。

### 〔ポイント〕

- 1 旧日ソ租税条約の適用
- 2 日本・カザフスタン租税条約
- 3 日本とバルト三国との間の租税条約
- 4 日本・ロシア新租税条約の署名
- 5 BEPS条約の影響の有無

### 〔検討〕

#### 1 旧日ソ租税条約の適用

カザフスタン、ロシアの現状を理解するためには、平成3年のソ連崩壊から始める必要がある。この崩壊後、旧ソ連は、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、モルドバ、ロシアの共同体グループ（CIS）とバルト三国（エストニア、ラトビア、リトアニア）で租税条約の適用関係が異なった。前者のCISは、旧日ソ租税条約を継続して適用することになり、

バルト三国はCISに入らず旧日ソ租税条約の継続適用を拒否したのである。

#### 2 日本・カザフスタン租税条約

カザフスタンは、旧ソ連分割後において、ロシアに続く経済力を有する国で、天然資源が豊富なことで知られている。同国は、平成7年に旧日ソ租税条約の適用終了を日本に通告した。その後、平成20年に現行租税条約（以下「対カザフ条約」という。）を締結し日本と締結して翌年発効するまでの間、日本と同国との間は租税条約の空白期間となっている。

対カザフ条約は、配当の限度税率が5%（親子間配当）と15%（その他）ということで、旧日ソ租税条約の15%よりも軽減されている。利子の限度税率は10%で旧日ソ租税条約と同じであるが、使用料は限度税率が10%のところ、議定書で5%に引き下げられている。

#### 3 日本とバルト三国との間の租税条約

バルト三国は、前述のようにCISに加わらず、独自路線ということであるが、これらの国と日本との間の貿易量はそれほど多くはないが、これらの国がEU加盟国であり、税務行政執行共助条約の締結として日本とのネットワークがあることから、租税条約の締結が行われている。ラトビア新租税条約は平成29年7月発効、リトアニア新租税条約は平成29年7月署名、エストニア新租税条約は平成29年8月署名ということで、日本との租税条約が整備されたのである。

#### 4 日本・ロシア新租税条約の署名

ロシアのGDP世界ランキングは2016年で12位で韓国が11位である。また約400社を超える日本企業がロシアに投資をしている。

日本・ロシア新租税条約（以下「新条約」という。）は、平成29年3月24日に条約改正交渉が始まり、同年4月28日に実質合意して、平成29年9月7日に新条約が署名されたのである。この署名は、ロシアのウラジオストックで開催された「第3回東方経済フォーラム」に安倍首相他が出席したこと等に併せて行われた模様である。新条約は、今後、両国議会の承認等の手続を経て発効し、適用となる。

新条約は、全30条の本文と付属の議定書5項目の構成であり、租税回避等に対する規定が多く含まれていることから、OECDによるBEPS（税源浸食と利益移転）プログラムの影響を受けているものと思われる。

##### (1) 配当

現行租税条約では、配当に係る限度税率は15%であるが、新条約では、①年金基金が配当の受益者である場合は、源泉地国における課税は条約免税である。また、②配当の受益者が、当該配当の支払を受ける者が特定される日をその末日とする365日の期間を通じて、当該配当を支払う法人の議決権の15%以上を直接に所有する法人である場合の限度税率は5%であり、その他の限度税率は10%である。

配当条項で目立つ事項は、不動産化体株式会社等（当該株式又は同等の持分の価値の50%以上が、当該配当の支払に先立つ365日の期間のいずれかの時点において、第6条に規定する不動産であって他方の締約国内に存在するものによって直接又は間接に構成される場合）の限度税率は15%としていることである。

##### (2) 利子

現行租税条約では、利子は、政府・中央銀行が受け取る場合は免税、それ以外は限度税率10%である。新条約では、利子は原則として源泉地国免税であるが、取入、売上げ、所得、利

得その他の資金の流出入等を基礎として算定される利子等の限度税率は、10%である。

##### (3) 使用料

現行租税条約では、文化的著作物の著作権は条約免税、特許権等の工業的使用料の限度税率は10%である。新条約は条約免税としている。

#### 5 BEPS条約の影響の有無

BEPS条約は、平成29年6月7日に67か国の国と地域が参加して署名した多国間条約であり、今後、各国の承認等の手続が完了すると発効することになる。このBEPS条約は、源泉地国における課税の減免という効果はなく、各国が締結している租税条約に対して、租税回避規定の置換え或いは追加を目的としたものである。

BEPS条約への参加署名は、日本とロシアは行っているが、カザフスタンは行っていない。したがって、対カザフ条約についてはBEPS条約の影響はないことになる。また、日本は、日本が締結している租税条約のうち、BEPS条約の対象租税条約を35に絞り、その旨をOECDに通知している。現行日露租税条約は、その対象租税条約に含まれていない。他方、ロシアも対象租税条約を選択しているが、日露租税条約はこれに含まれていない。したがって、現状では、日露租税条約にBEPS条約の影響はないことになる。日露間において、対象租税条約としない選択をした理由は明らかにされていないが、新しく締結される租税条約は、BEPSプログラムの改正事項を含んでいることから、改めてBEPS条約による修正を必要としないということも考えられるのである。

以上のことから、事例のA社の場合、現在対カザフ条約及び旧日ソ租税条約が適用されているが、今後、新条約が適用になると、ロシア子会社からの配当等に課される源泉徴収は軽減されることになる。