

国際税務の名著『租税条約の研究』の周辺について

はじめに

国際税務の分野に偉大な足跡を残された亜細亜大学名誉教授の小松芳明先生が平成16年3月12日に逝去された。かつて税務大学校において先生から御指導を受けた者として、また、現在、先生と同じ分野の研究をする者として、本欄では個人的な感慨も含めて先生の業績中最も著名である『租税条約の研究』に関連する事項について述べさせていただきたい。

1 『租税条約の研究』の周辺について

小松先生の業績は多方面にわたることは承知しているが、個人的に最も記憶にあるのは、平成元年8月に税務経理協会より刊行された『逐条研究・日米租税条約』の打合せのときである。確か、新宿の駅ビル内のレストランであったと思うが、小松先生は、日米租税条約に関する研究をまとめることがご自身の責務であるようなお話をされたように記憶している。

その後、雑誌に連載の形による日米租税条約の逐条別研究が掲載され、それを後にまとめたものが前述の単行本である。私もこの共同執筆者に加えていただき、第7条（無差別取扱条項）、第9条（恒久的施設）、第17条（自由職業所得及び芸能人等）、第18条（給与所得及び役員報酬）及び第19条から第24条（人的役務提供所得）の執筆を担当した。特に、無差別取扱条

項が、雑誌掲載1回分あり、結構悩みつつ書いた記憶がある。

この日米租税条約の原稿を書く際の参考資料は、米国財務省から公表された日米租税条約に関する議会のための説明資料であるテクニカル・エクスプラネーションのコピー、Bischel編著のIncome Tax Treatiesに収録されている日米租税条約に関する論文と五味雄治・小沢進共著『日米租税条約逐条別解説』（社団法人日本租税研究協会、昭和54年）であったが、最も参照したものは、小松先生が書かれた『租税条約の研究（新版）』であった。

この『租税条約の研究（新版）』は、奥付によれば、昭和48年に初版が発行され、昭和52年にOECDモデル租税条約改訂版が公表され、また日本の租税条約が整備されたこと等の理由から、昭和56年にこれらの動向を書き加えた新版として出版されている。

さらに、私は、『逐条研究・日米租税条約』と並行して、小沢進先生の御著書『租税条約の実務』（財経詳報社、平成元年3月刊）の分担執筆に加えていただいたが、この本も小松先生の御著書に拠るところが大きいといえる。そして、『逐条研究・日米租税条約』は第3版まで版を重ね、同様に、『租税条約の実務』も3訂版まで出版されている。

わが国における国際税務に係る規定として、外国税額控除は昭和28年度の創設であるが、タ

Topics of International Taxation

ックスヘイブン対策税制の創設が昭和53年度、移転価格税制は昭和61年度の創設である。

したがって、『租税条約の研究』の初版が出版されたときには、国内法としては外国税額控除と非居住者関連規定があり、租税条約があるという段階であり、昭和40年代後半の税務調査では、海の向こうに何かがあるということで次第に国際的な取引に対して焦点が当てられ始めた時期といえる。この当時、外国税制に関する著書としては、小松先生著『各国の租税制度』（昭和42年初版）が著名であり、『租税条約の研究』以前では、日本租税研究協会から出版された平尾照夫著『租税条約の解説—OECD租税条約草案—』（昭和39年）が知られている。

2 『租税条約の研究』に続く2冊の本

小松先生は、これまでに記した著書以外に、『国際税務』（ぎょうせい、昭和58年）という国内法に関する著書を出版されているが、『租税条約の研究』に続く2冊は、昭和62年出版の『国際課税のあり方—国際租税法の発展をめざす—』（有斐閣）と平成6年に出版された『国際取引と課税問題・国際租税法の考え方』（信山社）である。この2冊の本は、雑誌に先生が連載された論考を集大成されたもので、大蔵省では小松先生の後輩に当たる小沢進先生は、これらの本について、「小松理論のエッセンスが詰まった本」ということをおっしゃっている。

そして、この小松理論の中心は、租税条約と国内租税法の研究であり、その中でも、所得源泉ルールに関するもの及び帰属主義課税の主張といえよう。この『租税条約の研究』に続く2冊の本では、移転価格税制等、各種の論点を取

り上げて検討がなされているが、『租税条約の研究』から一貫した小松先生のお考えは、事業所得課税における国内法の適用と帰属主義課税の関係に関するものである。私は、この主題に関する先生の多くの論考の中でも、特に、『国際取引と課税問題・国際租税法の考え方』61頁以降に掲載されている「帰属主義課税再論—実践税法の正しい理解のために—」がその白眉ではないかと考えている。

ここでは、その内容を詳しく述べるスペースがないが、これと同様の内容のお考えについては、直接先生から何度かお聞きしている。後に続く研究者に対して、誤った理解をしないようにという先生のお考えであろうが、この主張については、一歩も引くつもりはないという先生の気迫が感じられたものである。

以上、小松先生の理論の周辺ということで、取り留めのないことを書かせていただいたが、本論のタイトルを国際税務の名著『租税条約の研究』としたのは、小松先生が、わが国において未開拓な分野であった租税条約を中心とした国際税務について初めてといえる研究書をお書きになったということと、その理論が長い間後進の者の道標となったこと等から、この本は名著であると個人的には思っているということである。

小松先生のご冥福を心からお祈りする次第である。

中央大学商学部教授

矢内 一好