

各国の租税制度と租税条約のむかし話

1 各国の租税制度

本誌を出版している財経詳報社と関係のある話であるが、昔、小松芳明先生の著書で『各国の租税制度』（財経詳報社）という本があった。私の所有しているのは、昭和51年11月発行の全訂新版（¥8,000）であるが、この本の奥付をみると、昭和42年が初版で、44年の改訂版、47年の全訂版、そして昭和51年版となっているようで、その後の昭和55年に五訂版が発行されている。この小松先生の著書以前には、加藤清『各国租税制度の解説』（日本経済新聞社 昭和33年）等がある。また、近年は、大手税理士法人による各国の税制に関する本が多く出版されている。多分、五訂版以降であったと思うが、小松先生から依頼があり、中東の国の税制の原稿を書いた記憶があるが、その後の出版はなかったように記憶している。

インターネットのない時代で、外国税制の情報量が少なかった頃の昭和40年代から50年代にかけて、『各国の租税制度』は重宝されたものと思われる。結構高い定価のこの本が売れたから何度か改訂されたのであろう。

なぜ、今頃になって、このような昔の話をするのかというと、私自身も、財経詳報社にはお世話になり、小沢進先生と共著で、各国の租税制度等を紹介した『国際税務要覧』（財経詳報社、平成3年）を出版したこともあり、現在も、各国の税制に関する原稿を書く機会が多いが、実務における需要として、昔の税制に関する情報は必要がないことから、ある国の税制の変遷を調べるのは難しい点がある。英米独仏のような先進諸国の場合は税制の変遷に関する多くの情

報量があるが、アジア諸国の場合、或いは、日本からの投資が少ない国の場合、私は、出版順に、①『各国の租税制度』（財経詳報社）、②『国際税務要覧』と並べて、その他、各国税制を紹介した本を参考に使っている。

例えば、インドネシアの税制で、1983年（昭和57年）に同国の税制の大改正があり、1983年の改正以前において実施されていた、MPS及びMPOと呼ばれる制度が廃止されている。最近の各国の税制を紹介した本には、この用語の解説はない。『各国の租税制度・全訂新版』を参照すると、MPSは自主申告制度、MPOは源泉徴収制度と説明されている。また、同書には、当時のタイ、インド、フィリピン、マレーシア、シンガポール、インドネシア、セイロン（スリランカ）、パキスタン、ビルマ（現ミャンマー）、香港、台湾、韓国、中国等の税制の解説があり、昭和50年代当時のこれらの国々の税制を知る貴重な情報源となっている。

小松先生から生前伺った話であるが、この本の特徴といえる点は、単なる外国の租税制度の解説ではなく、第2章に、租税制度の国際比較として、課税所得概念の国際比較等を行っている点をあげておられた。

2 租税条約

日本の租税条約の沿革を見る場合の1つの転換点は、1963年（昭和38年）7月6日の公表されたOECDモデル租税条約草案（「所得及び財産に対する二重課税回避のための条約草案」：Draft Double Taxation Convention on Income and on Capital）である。当時、日本は、OECDに加盟していなかったが、OECDにおける租税

Topics of International Taxation

条約等の動向には注目しており、オブザーバーとしてその会議の経過を追っていたのである。

昭和38年当時、日本が締結していた租税条約は、署名時で並べると、米国（昭和29年）、スウェーデン（昭和31年）、ノルウェー、パキスタン、デンマーク（昭和34年）、インド（昭和35年）、オーストリア、シンガポール（昭和36年）、タイ、マレーシア、ニュージーランド（昭和38年）となっている。米国を除くと、当時の租税条約が北欧、アジア諸国と多く締結されていたことがわかる。

上記の租税条約のうち、現在も租税条約として適用されているのは、対オーストリア租税条約のみである（署名：1961年（昭和36年）12月、発効：1963年（昭和38年）4月）。また、日本とアジア諸国との租税条約で、改正されないまま現在に至っている古い条約例は、対スリランカ租税条約（署名：昭和42年12月、発効：昭和43年9月）である。なお、同国が国名をスリランカ共和国と改称したのは、昭和47年であり、現租税条約を締結した当時は、英連邦内自治領セイロンであったことから、日本・セイロン租税条約であった。

日本は、OECDモデル租税条約草案当時、既に10か国を超える国々と租税条約を締結していたが、前述した各国の租税制度以上に、租税条約に対する関心は多くないのである。租税条約に関する最初の研究書といえるのは、前述した小松芳明先生の『租税条約の研究』（有斐閣、昭和48年）であり、実務書としてはこれも前述した小沢進先生の『Q&A 租税条約の実務』（財経詳報社 昭和64年）と思われる。この『租税条約の実務』は版を重ねた本であるが、版ごとに事例の入れ替えを行っている。その全体像を知るには、税理士・高山政信先生のサイト（tax labo）を検索していただくと、昭和57年から平成13年までの小沢先生ご存命のころの原稿と、平成13年以降、これを引き継いで現在まで『税務事例』に連載中の「国際課税のケース・スタディ」の高山先生の原稿がアップされている。

そして、現在、書店の国際税務の棚に租税条約関連の多くの本が並んでいることを目にすることができる。

毎年の改正税法を解説する『改正税法のすべて』と国際税務の論稿を多く掲載している『租税研究』における租税条約の解説等を検索してみると、『改正税法のすべて』に「租税条約」という項目が加えられたのは、昭和61年頃からであり、それ以降現在まで、租税条約の締結ごとに、その解説は同書に掲載されている。

『租税研究』は、国際税務関連では、各国の租税制度について多くの論稿を掲載してきたが、昭和40年代から50年代にかけて、租税条約に関する論稿は少ないのである。例えば、対インドネシア租税条約は、昭和57年3月に署名、同年12月に発効しているが、同租税条約に関する解説は、『租税研究』に掲載はなく、また、これよりも古い対フィリピン租税条約（署名：昭和55年2月、発効：昭和55年7月）についても同様である。

しかし、同誌を発行している財団法人・日本租税研究協会は、伝統的に、租税条約に関しては、モノグラフ形式の刊行物を継続して出版している。例えば、『日韓・新日米租税条約の解説』（小松芳明著 昭和47年）、『日米租税条約逐条解説』（五味雄治・小沢進著 昭和54年）、『日英・日伊・日独・日洪・日波・日比租税条約の解説』（筒井順二著 昭和56年）、『日・中租税条約の解説』（青木寅雄著、昭和59年）、『日印・日加・日ソ・日中・日スウェーデン・日インドネシア租税条約の解説』（大久保修身著 平成2年）等が発刊されている。この後も現在まで、この形式による解説は続いている。特に、上記の旧日米租税条約の解説書であった『日米租税条約逐条解説』は、情報に関する需要が多かった日米租税条約に関するものであり、他の類書がなかったことから重宝したことを記憶している。

中央大学商学部教授

矢内 一好