

## 租税条約の発展

— 1954年日米所得税条約をめぐる覚書

増井 良啓

### I 課題の設定

#### 1 1954年日米所得税条約

日本の租税条約締結ポリシーの歴史的発展において節目をなしてきたのは、その時々に対米条約である<sup>1)</sup>。日本国が所得課税の分野で締結した最初の本格的な二国間租税条約は1954年署名の日米所得税条約であり、それ以後の租税条約の基調をなした(以下これを「1954年日米所得税条約」という)<sup>2)</sup>。その後日本は、1964年にOECDに加盟し、1971年に日米所得税条約を全面改訂した。最初の条約と比べ、源泉地国課税から居住地国課税へと力点を移している。これは、日本が資本輸入国の立場から、徐々に資本輸出国の立場に向かうにつれ、利子や配当といった投資所得について、源泉地国課税を縮減することが可能となったからである。こうして2003年にさらに全面改訂したのが、現行の日米租税条約である。

1954年日米所得税条約は、日本の国内法整備に与えた影響という観点からみても、特筆すべき位置を占める。なぜなら、条約締結をにらんで1952年と53年に国内法を改正したばかりでなく、条約運用経験の蓄積が1962年3月の所得税法・法人税法の改正に大きく影響したからである。この1962年税制

1) 増井良啓「日本の租税条約」金子宏編・租税法の基本問題(有斐閣, 2007年)569, 574頁。  
2) 所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約(昭和30年条約第1号)。この条約テキストは、外務省のウェブサイト(<http://www.3.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/treaty/index.php>)で容易に入手できる。これを「1954年日米所得税条約」と略称する理由は、同じく1954年に署名された日米相続税条約と区別するためである。当時の文献も「所得税条約」と呼んでいた。



改正は、国内源泉所得の範囲や、非居住者・外国法人の課税方式、外国税額控除のあり方について、大枠を整備した。その枠組みを徐々に手直しして、現行法に至っている。それゆえ、1954年日米所得税条約について知ることは、まさに、日本の国際所得課税ルールの由来を知ることである、といっても過言ではない。

## 2 小松教授の回顧

1954年日米所得税条約の重みは、戦後復興の時代を生き残った租税専門家の間では、実感をもって共有されていたようである。例えば、1981年10月の租税法学会において、小松芳明教授は次のように回顧している<sup>3)</sup>。

「日米租税条約がはじめて締結された1954年(昭和29年)は、日本が連合国と平和条約を締結し(1951年9月)、国際社会に復帰して間もないころであった。当時は、……とりわけ電力事業・製鉄所の拡張、鉄道網・道路網の整備など社会資本の充実のために外資、特にアメリカからの資本導入の必要に強く迫られていた。しかるに、当時のわが国の国内租税法には、少なくとも国際課税面については外国税額控除の規定がなく、外国法人・非居住者に対する課税規定もまったく整備されておらず、個別の事案の解決に当たり困難を極めていたのである。そこで、日米租税条約の締結に備えて国内租税法を一部(源泉規定)整備するとともに、租税条約を締結することにより、課税関係を明確にし、アメリカからの対日投資を行いやすくすることが考えられた。……日米租税条約締結までのわが国の国内租税法における外国法人・非居住者課税の制度についての定めは、まったく陳腐なものであった。そのため、国内租税法の整備に当っては、アメリカとの条約交渉時における論議を通じて得られた考え方、特にアメリカ流の所得源泉地主義(所得発生地主義)を昭和27年の税制改正において国内租税法に導入し、課税対象所得を拡張して租税条約締結への基盤をつくった。また、翌昭和28年にはじめて外国税額控除制度が導入された。」

米国からの外資導入によって復興を図りたい。それなのに日本の国内法が未整備で、困っていた。そこで、条約を締結するとともに、条約にあわせて国内法を整備した、というのである。わかりやすい説明である。

3) 小松芳明「国際租税法の発展と動向」租税法研究10号(1982年)1, 3~4頁。引用にあたり注を省いた。小松教授は1953年に大学を卒業している。

## 3 本稿の課題——1954年へのタイム・トラベル

もっとも、2010年現在において、この文章の細部のニュアンスについて生き活きとした実感をもって読むことができる人の数は、既に限られてきているのではなからうか。例えば、「アメリカからの資本導入の必要」が、どうして租税条約締結を急がせたか。「まったく陳腐なもの」と形容される当時の所得税法・法人税法は、どのような姿をしていたのか。「アメリカ流の所得源泉地主義(所得発生地主義)」とは、何を指しているか。これらは、1950年代当時の議論状況がわかってはじめて、理解できることがらである。

そこで、本稿では、1954年日米所得税条約を中心として、当時の議論を簡潔に再現してみよう。この条約はいかなる経緯でできたものであり、どのような特徴を有していたか。このことを、公刊資料をもとに跡づける。いわば、1954年へのタイム・トラベルである。

実際、当時の雑誌記事などを見るだけでも、かなりのことがわかってくる。本論を先取りすることになるが、上の引用文にいう「アメリカからの資本導入」を進めるためには、日本企業が米国企業に使用料や配当を支払う場合の課税関係を租税条約で律することが必要であった。「まったく陳腐」なルールの典型例は、明確なソース・ルールを置くことなしに非居住者・外国法人の制限納税義務を定めていたことである。「アメリカ流の所得源泉地主義」とは、現代風に言い換えれば、ソース・ルールを置いたうえで源泉地ベースの課税(source-based taxation)を行うことに他ならない。条約交渉直前の日本の国内法には、所得源泉の考え方がはっきりとは存在しなかったのである。

さらにいえば、この当時は、条約上の課税権配分基準自体につき、いくつかの構想間の対立が、まだくすぶっていた。確かに、日本のポリシーメーカーは、すでに1920年代に船舶所得の源泉地相互免税措置を導入し、国際交渉を実地に経験していた。また、戦間期に国際連盟に要人を派遣していたから、1950年代初頭には国際連盟におけるモデル条約作成の議論を参照することもできた。しかし、課税権配分基準をめぐる諸国の対立は、なお激しいものがあった。英国は、資本輸出国としての立場を背景に、第二次大戦の末まで、居住地国のみの排他的課税を主張して譲らなかった。逆に、1950年に共和国となったインドは、源泉地国のみの排他的課税を主張していた。一定の制限の下で源泉地国がまず課税を行い、居住地国が外国税額控除や国外所得免除を与える、という課税権配分の方式は、現在の眼からみれば必ずしも自明のものではなかつた。



ったのである。

#### 4 立法史研究のための前提条件

1950年代の状況を把握することの意義は、上の引用文の読解にとどまるものではない。当時の公刊資料の語ることがらはほとんど無尽蔵であって、この時期の日本政府が東南アジア諸国とどのように関係修復を試みていたか、国際課税ルールの形成に官民の租税専門家がどのように関わっていたか、など、興味深い点が多くある。本稿は、本格的な歴史研究を目指すものではなく、法技術的な観点からルールの沿革をたどるにとどまる。文字通りの覚書である。

世界的にみると、租税条約形成過程の研究にはきわめて精緻なものが登場している。例えば、英国は、1945年の対米条約によってはじめて二国間租税条約を締結した。この間の経緯を、交渉記録を照らし合わせて逐条的に追跡した論文が公表されている<sup>4)</sup>。精度の高い研究のためには、第一次資料へのアクセスが不可欠である<sup>5)</sup>。1956年から1963年OECDモデル租税条約の公表に至る時期の審議資料は、すでにデータベース化され、ウェブサイトで検索し閲覧することが可能になっている<sup>6)</sup>。日本の場合、条約交渉議事録をはじめとする第一次資料の発掘と公開は、今後に残された重要課題である。

## II 前史としての船舶所得相互免税

1954年日米所得税条約の交渉にあたった人たちが参照することのできた貴重な経験が、1920年代の船舶所得をめぐる議論であった。

1924年(大正13年)、日本国は法律によって、船舶所得の相互免税のしくみを設ける(「外国船舶ノ所得税免除ニ関スル法律」大正13年7月18日法律第6号)。次の規定である。

「日本ニ住所ヲ有セサル外国人又ハ外国法人ニハ外国ノ船籍ヲ有スル船舶ノ所得ニ付所得税ヲ免除ス但シ其ノ船籍国カ日本船舶ノ所得ニ付同様ノ免除ヲ為

ササル場合ニ於テハ此ノ限ニ在ラス」

これには次の経緯が報告されている<sup>7)</sup>。第一次大戦中の1916年、英国が、外国船舶業者の収益に対する課税範囲を拡張し、金銭事務を取り扱わない単純な代理店を置いた場合にまで課税した。これに対抗して米国をはじめとする諸国が報復課税をしたため、海運業者は寄港地のそれぞれで課税される不利益を被った。そこで、1921年11月にロンドンで開催された国際海運会議は、国際商業の利益のため、船舶所得の相互免税の規定を設けることを各国に推奨する決議を行った。相手国が自国船舶業者を免税してくれるなら自国でも相手国船舶業者を免税する、という枠組みである。米国は1921年歳入法で、英国は1923年財政法で、船舶所得の相互免税を採用し、これが世界的趨勢となった。

これは、日本にとって、他人事ではなかった。日本郵船・大阪商船・東洋汽船が外国で課された税額は、1917年から1920年の4年間で2900万円にのぼっていた。その一方、日本国が外国船舶業者に課していた税額は1922年に3万7000円に過ぎなかった。こうして日本も上記法律を制定し、その後徐々に英国、米国、デンマーク、フランス、カナダ、オランダなどと協定を結んで、船舶所得の相互免税を実施するようになったのである。事件が法をつくる例といえようか。

船舶所得相互免税という限られた領域についてはあるが、この枠組みの下で、日本政府は各国との交渉を行っていた。例えば、1929年(昭和4年)に、国際商業会議所日本国内委員会で、大蔵省の石渡書記官が、国際連盟における国際二重課税問題の経過を報告したときの記録が残っている<sup>8)</sup>。その中で、石渡書記官は、船舶所得に関して対オランダ交渉を行っていたところ、オランダ政府から「瓜哇〔ジャワ〕だけは除いて呉れ」といわれたと述べている。当時のジャワ島はオランダの植民地であった。オランダは本国との交渉ならば応ずると述べ、日本政府としては「本国だけでは御免を蒙りたい、若しやるなら瓜哇も入れて呉れ」と応じたというのである。これにつき、日本国内委員会の出席者からは、「日本企業が南洋方面に於て資本を下して仕事をやる」のだから、「南洋方面に対しましては余程強硬に出て一つおやり下さりたい」という発言が記録されている。交渉の背景に「南洋方面」への資本進出があったことがう

4) John F. Avery Jones, The History of the United Kingdom's First Comprehensive Double Taxation Agreement, in John Tiley ed., Studies in the History of Tax Law Vol.3 (2009) 229.

5) T. S. Adamsらが書いた1920年代の文書を用いて、米国の国際課税理解を一変させた業績として、Michael J. Graetz and Michael M. O'Hear, The "Original Intent" of U.S. International Taxation, 46 Duke Law Journal 1021 (1997).

6) <http://www.taxhistory.org>.

7) 大蔵省編・明治大正財政史(6) 内国税上(1937年) 1088~1192頁。

8) 石渡荘太郎「国際二重課税に就いて」日本経済連盟会編・国際商議関係書類36号(1929年) 20~22頁。



かがえる。

なお、1931年満州事変以降、戦争の時期における日本税制の対外的側面がどうなっていたかは、大きな研究課題である<sup>9)</sup>。1945年以前、所得税法・法人税法の施行地はいわゆる「内地」に限定されていた。いわゆる「外地」、すなわち当時の朝鮮・台湾・樺太・関東州・南洋群島については、勅令で所得税等が賦課されていた<sup>10)</sup>。そのため、内外地間の調整の規定が必要となり、「所得税法ノ施行ニ関スル法律」(大正9年7月31日法律第12号)が設けられていた。のちに、1940年税制改正に伴って、「所得税法人税内外地関渉法」(昭和15年3月29日法律第55号)とされている<sup>11)</sup>。

### Ⅲ 1954年日米所得税条約の締結

#### 1 交渉の開始

1949年5月にシャープ使節団が来日し、9月にシャープ勧告を提出する。これを法制化したのが1950年のいわゆるシャープ税制である。シャープ勧告は一国の税制をデザインしたものであったが、訪日外国人の課税に関する若干の言及を除き<sup>12)</sup>、国際的側面にはあまり触れるところがなかった。

1951年ごろから、大蔵省は租税条約締結のための検討を開始する。1951年5月、大蔵省主税局調査課が、「国際租税協定関係の参考資料集」と題する資料集を作成している<sup>13)</sup>。そのはしがきは、「講和条約の締結に伴って先ず問題となるのは、日本と各国との間の通商並びに租税協定の問題である」という認識を示す。そして、「日本が対等の立場に立って各国と租税協定を結ぶ場合」に備え、既存の資料を集成したものであるという。主税局としては、主権回復後に対等の立場で各国と租税条約を締結することを考えていたのである。この資料集はかなり本格的なものであり、大正時代の国際連盟での議論を整理し、

9) 大蔵省昭和財政史編集室編・昭和財政史(15)(16)旧外地財政(上)(下)(東洋経済新報社、1960~1961年)。

10) 中村渉「本邦植民地に於ける税制沿革」税13巻2号(1935年)2頁。

11) 磯部政治「所得税法人税内外地関渉法」税18巻5号(1940年)392頁。

12) シャープ使節団日本税制報告書(復元版)第5章C節(日本税理士会連合会出版局、1979年、初出1949年)66頁。

13) 大蔵省主税局調査課・国際租税協定関係の参考資料集(1951年5月)。日本税務研究センター図書室で閲覧した。

当時の米国が締結していた11本の租税条約を訳出し、対米交渉で論点になりそうな点をリストアップしている。己を知り、相手を知ったうえで、交渉に臨むというスタンスがうかがわれる。これにやや遅れ、官民の双方から租税条約に関する検討が公にされはじめる<sup>14)</sup>。

二国間条約の締結にあたって重要なポイントは、どの国を相手国に選ぶかである。当時、交渉の相手国として米国を選ぶことは、当然の前提とされていたふしがある。たしかに、GHQによる間接統治や、シャープ勧告の受容、単独講和といった当時の情勢からすると、交渉相手として他の国の可能性を検討した形跡がないのは、自然なことであったかもしれない。1948年10月から1954年12月は、吉田茂内閣の時期である。

#### 2 交渉の経緯

対米交渉は、3年近くかかっている。1951年12月、ワシントンD.C.で第1回専門家会議が行われた。1952年10月には、一ヶ月ぶっとおして第2回専門家会議が開かれ、そこで大筋が固まる。当時、大蔵省の鈴木源吾財務参事官は、所得税条約の交渉について「相当はげしい議論をしなければならないことが起こるし、また向こう〔米国側交渉担当官〕の中同士でも相当はげしい議論をするという場合もしばしばあった」と述べている<sup>15)</sup>。特に問題になったのは、恒久的施設(permanent establishment)とは何ぞやという点であって、これを突き詰めていくと所得の源泉(sources)の観念がはっきりしない、そこで「いままでどの協定にもなかったソースという言葉を定義することになった」という<sup>16)</sup>。これは、1954年日米所得税条約に所得源泉規定が導入されるに至った経緯についての、日本側の貴重な証言である。

大筋が固まった後も、さらに交渉が続けられた。交渉終盤に相当する時期に、主税局調査課の担当官が、日本から米国投資家に配当が支払われる局面を念頭に置いて、「日本としても外資導入の見地から、なんとしてもこの配当控除の承認を実現したいところである」と記している<sup>17)</sup>。1953年10月には日米友

14) 大原一三「各国における所得税に関する国際二重課税の双務的救済——租税協定」税法学21号(1952年)7頁、橋井眞「国際租税協定」日本租税研究協会編・第4回研究大会記録(1952年)132頁。

15) 鈴木源吾「日米租税協定成立について」租税研究31号(1952年)3頁。

16) 鈴木・前掲注15)5頁。

17) 桐山章雄「日米租税条約締結における問題点」外国為替73号(1953年)6,9頁。



好通商航海条約が発効する。この10月は、池田勇人の一行がワシントンで安全保障問題やガリオア（占領中に日本が負った対米債務）問題などをめぐって交渉していた時期である<sup>18)</sup>。所得税条約は、1954年4月上旬に成案が得られ、4月16日にワシントンD.C.で署名された。

### 3 日本側の国会審議

1954年4月30日参議院外務委員会の審議では、条約の承認を求める理由として、「外資導入による国内生産力の向上、輸出入貿易の促進」があげられている<sup>19)</sup>。すぐあとでみるように、源泉地国としての課税を抑制する条項があったため、条約締結に伴い1億7000万円程度の減収が見込まれていた<sup>20)</sup>。このように、1954年日米所得税条約は、講和条約後の経済成長をにらんで、外資導入を大きな目的としていたのである。

もっとも、外資導入のための減税一辺倒で話が進んだわけではない。当時の日本で特に問題になったのは、外国からの技術導入に伴って日本企業が外国企業に使用料を支払う場合の源泉所得税であった。1952年春の税制改正で、20%で課税することにしたところ、これに産業界が反対し、租税特別措置法で10%に下げている<sup>21)</sup>。対米条約交渉で15%までの課税を許容するという線が示される中で、産業界からは、源泉地国は相互免税にすべきだとの意見、すなわち「両国とも、その国において相手国側に支払う技術使用料には課税しない……との意見が強いようである」と述べられていた<sup>22)</sup>。しかしながら、この点につき、1954年日米所得税条約7条は、上限15%までの源泉地課税を許容した。例えば、日本企業が米国企業から特許権の使用許諾を受けてロイヤルティーを支払うと、日本では依然として10%で課税される。使用料の扱いはその後も日米間の懸案となり、源泉地国免税が規定されるのは、この時から半世紀の後、2003年全面改訂を待たねばならない。

18) 宮澤喜一・東京ワシントンの密談（中央公論社、1999年〔初版は実業之日本社、1956年〕200頁。

19) 第19回国会参議院外務委員会第27号昭和29年4月30日（金曜日）政府委員小滝彬君。

20) 第19回国会参議院外務委員会第34号昭和29年5月18日（火曜日）政府委員白石正雄君。

21) 平山宗兵衛「租税協定とガット加入問題——国際課税部会印象記」租税研究30号（1952年）4頁。当時の租税特別措置法については、安川七郎「外資の導入等に関連する所得税の軽減」財政経済弘報349号10頁、353号10頁、354号8頁（1952年）。

22) 川村孝「日米租税条約案について」租税研究35号（1953年）1、2頁。

### 4 米国側の議会審議

1954年日米所得税条約が日本にとって有していた重みと、米国にとって有していた重みは、むしろ異なっていた。当時の日本は経済小国である。国民総生産や鉱工業生産は1952年によく戦前の水準にまで回復していたものの、1955年の一人あたり国民所得は、日本を1とすれば米国は9.3であり、同じ敗戦国であった西ドイツでも2.8であった。

米国側の批准は日本側のそれより1年近く遅れた。1954年5月7日にEisenhower大統領が上院に対して批准を求めた。8月20日の審議では、米国側に有利な点として、次の点が挙げられた<sup>23)</sup>。①船舶航空機運用所得の相互免税（日米間で航空機を運行する日本企業が存在しないから）、②使用料に対する15%の軽減税率（映画フィルム賃貸の使用料は日本から米国に流れるだけだから）、③自国民に支払う国の給料に対する課税免除（米国政府に日本で雇用された米国人のテクニカル・エキスパートが多いから）。もっとも、日本との通商促進が米国自動車産業の賃金カットを招くことなどを理由とするMalone上院議員の審議延長論があり、決定は持ち越された<sup>24)</sup>。翌1955年2月25日によく上院を通過し、3月25日に批准に至っている<sup>25)</sup>。

こうして、日米所得税条約は、1955年4月1日に東京で批准書が交換され、同日に公布された。

### 5 条約交渉中の日本の国内法改正

条約交渉のために3年近くが経過する間に、条約締結をにらんで日本の国内法が改正されていく。1952年に所得源泉の考え方を取り入れて非居住者・外国法人の制限納税義務の範囲を拡大し、1953年に外国税額控除をはじめ導入する。前後の所得税法・法人税法の規定を比較すると、次の通りである。

昭和26年時点での所得税法・法人税法には、一方で、外国税額控除の定めがなく、外国税はせいぜい必要経費や損金に算入されるにとどまっていた。他方で、非居住者や外国法人に対して課税する場合は、次のように定められてい

23) Senate Floor Debate and Action, August 20, 1954, 83d Congress, 2d Session, 100 Congressional Record 15384.

24) Senate Floor Debate and Action, August 20, 1954, 83d Congress, 2d Session, 100 Congressional Record 15394.

25) Senate Floor Debate and Action, February 25, 1955, 84th Congress, 1st Session, 101 Congressional Record 2132.



た。すなわち、所得税法上、日本国内に「住所を有し又は1年以上居所を有する個人」が無制限納税義務者となり、それ以外の個人については、次の3つの場合についてのみ制限納税義務があった（昭26年所税1条2項）。

①「この法律の施行地にある資産又は事業の所得を有するとき」

②「この法律の施行地において、公債、社債若しくは預金……の利子若しくは合同運用信託の利益の支払又は法人から利息の配当若しくは証券投資信託の収益の分配を受けるとき」

③「この法律の施行地において、俸給、給料、賃金、歳費、年金……、恩給、賞与若しくは退職給与又はこれらの性質を有する給与の支払を受けるとき」

これらのうち、②の範囲はかなり制限的であって、使用料などは含まれていなかった。また、②③の双方についてあてはまることとして、支払地に着眼しており、どこで所得が発生したかを問うてはいない。所得源泉の発想は、未だ法文化されていなかったのである。

所得税法は同様にして、法人についても、②の場合には所得税の納税義務があるとしていた（昭26年所税1条3項）。法人税法は、「この法律の施行地に本店又は主たる事務所を有しない法人でこの法律の施行地に資産又は事業を有するもの」を外国法人とし（昭26年法税1条2号）、外国法人に対しては「この法律の施行地にある資産又は事業の所得についてのみ」法人税を課していた（昭26年法税2条）。つまり、上の①と同じ範囲で法人税の制限納税義務を負わせていたことになる。そして、外国法人の各事業年度の所得は、「この法律の施行地にある資産又は事業について」、内国法人の所得計算ルールに準じて計算するものとされていた（昭26年法税11条）。

以上と比較して、昭和28年改正後の所得税法・法人税法をみると、面目を一新している。一方で、外国税額控除の規定が新設された。所得税法は、「この法律の施行地外にその源泉がある所得」につき外国政府が所得税に相当する税を課した場合に、個人居住者に税額控除を認めた（昭28年所税15条の8）。ここで「源泉」という概念を法令用語として用いている点が注目される。また、法人税法は、「この法律の施行地外にある資産又は事業」から生じた所得について、外国の法人税を納付することとなる場合において、内国法人に税額控除を認めた（昭28年法税10条の3）。所得税法・法人税法いずれについても、外

国税額控除の控除限度額が設けられた。

他方で、非居住者・外国法人の制限納税義務は、所得源泉の考え方を取り入れつつ、大きく拡充された。所得税の制限納税義務は、上記①の場合については変わりがない。しかし、②については、内国法人の発行する債券について利子の支払を受けるときや、内国法人から配当の支払を受けるとき、工業所有権・著作権等の使用料で日本国内の事業に係るものの支払を受けるとき、事業者に対する貸付金の利子で日本国内の事業に係るものの支払を受けるとき等をカバーすることとされた（昭28年所税1条2項）。いまや、社債の発行体が内国法人であるならば、支払地がどこであろうと、日本で所得税の制限納税義務を負うこととされたのである。さらに、上記③に対応する人的役務の提供についても、「この法律の施行地においてなした勤務又は役務の提供に因り」支払を受けるときに所得税の制限納税義務がある旨が定められた（同項5号）。これは、昭和26年時点の所得税法が「この法律の施行地において……支払を受けるとき」（昭26年所税1条2項3号）として支払地に着眼していたのとは異なり、役務提供地に所得源泉があるという考え方のあらわれである。所得税法は、以上の場合を列挙したのち、「前各号に規定する場合の外、資産をこの法律の施行地にある事業の用に供することに因りその対価として支払を受ける所得その他のその源泉がこの法律の施行地にある所得で命令で定めるものを有するとき」に制限納税義務があると定めており（昭28年所税1条2項8号）、ここでも「源泉」という概念がはっきりと顔を出している。なお、法人税法は、外国法人に対して、「この法律の施行地にある資産又は事業の所得」についてのみ法人税を課し、その所得の計算方法は内国法人の場合に準ずる旨を定めていた（昭28年法税2条・11条）。

当時、1954年日米所得税条約の適用が問題となる日本の国内法の状況は、以上のようなものであった。それは、条約交渉中の数年の間に、所得源泉や外国税額控除の考え方を、急いで制度化したものに他ならなかった。

#### IV 1954年日米所得税条約の特徴

##### 1 条約の目的と構成

1954年日米所得税条約の署名後、日本側でいち早く、いくつかの解説が公



にされている<sup>26)</sup>。これらを参照しつつ、同条約の特徴をみておこう。

1954年日米所得税条約の題名は、「所得に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約」である。この題名から、「二重課税の回避」と「脱税の防止」が条約の目的であることが読み取れる。

条文は全部で20条あり、次のように構成されている。

対象税目と定義	1条～2条
所得カテゴリー別に日米両国間で課税権を配分	事業の所得(3条～5条) 利子・使用料・不動産所得(6条～8条) 人的役務の対価(9条～12条)
所得の源泉地	13条
二重課税の排除	14条
公益法人・扶養控除	15条～16条
手続関係	17条～20条

主要条文を条約の目的に照らし合わせると、次の構造になっている。「二重課税の回避」という目的を達成するため、13条で所得の源泉地を定め、3条から12条の所得カテゴリーごとに、源泉地国で課税できる範囲を定める。そして、14条で、居住地国は、外国税額控除の方式で二重課税を回避する。日米両国は、相互主義にもとづいて、このようなやり方をとることに合意したわけである。

このことを、事業所得に即して例解しよう。いま、米国企業が、東京に支店を設けて事業を営んだという例を想定する。このとき、日本側の課税は、次のように規律される。この企業の「産業上又は商業上の利得」については、事業所得に関する3条が適用される。支店は恒久的施設であるから(2条1項(c)の定義規定)、この米国企業は日本に恒久的施設を有する。それゆえ、日本国は、

「自国内の源泉から生ずるその企業の全所得に対して租税を課することができる(3条1項2文)」ことになる。「できる」という文言に対応する英文は may であり、日本国が課税することを3条が許容している。いかなる取引から「自国内の源泉から生ずる」所得があるかについては、13条に所得源泉の定めがある。例えば、この米国企業が日本国内で動産を売買して儲けていれば、動産の売却が行われる国すなわち日本国内に源泉がある(13条(c))。これに対し、単に商品を購入するだけでは、「所得の計算上考慮しない(3条2項)」こととされており、日本で課税できる所得にカウントできない。以上が、外国企業の事業所得に対して、日本が源泉地国として課税できる範囲を定めるルールである。

同じ例で、当該米国企業に対して、米国が居住地国として課税権を行使する。米国は米国企業の全世界所得に課税するので、日本の課税との間で二重課税が生ずる。そこで、この二重課税を排除するため、14条が、米国は「その租税から日本国の租税の額を控除するものとする」と定めている(14条(a)但書)。「ものとする」に対応する英文は shall であり、米国は、その範囲で条約上の義務を負うわけである。

いま例解したのが、事業所得に関する課税管轄権の調整ルールである。これと同様にして、所得のカテゴリーごとに、源泉地国がどこまで課税できるか、逆に、居住地国がどこまで外国税額控除をしなければならないか、を定めていることになる。

以上に対し、「脱税の防止」という目的との関係を見ると、17条が、政府間の情報交換と、制限的な徴収共助を可能にしている。

## 2 各種所得の源泉を決定する基準としての13条

二重課税を回避するためには、各種所得の源泉地がどこであるかについて、日米両国間で統一のとれた取扱いをすることが重要である。そのための定めが13条であり、配当、利子、動産売却益、製造物品の売却益、不動産所得、人的役務に対する報酬、使用料について、それぞれ条約上の統一ルールを明定した。

13条の定めが日米の国内法といかなる関係にあるかについて、日米双方でややニュアンスの異なる説明がされている。米国側での上院に対する説明は、当時の内国歳入法典のソース・ルールとほとんど異なるというものである。

26) 志場喜徳郎「日米租税条約について」ジュリスト58号(1954年)17頁、同「日米租税条約について」税経通信9巻7号90頁、8号268頁(1954年)、加藤清「日米租税条約について」税法学41号(1954年)11頁、大倉真隆・経団連パンフレットNo.18日米租税条約解説(1954年)、福田幸弘「日米所得税条約の概要」外国為替96号3頁、97号20頁、98号5頁(1954年)、谷川寛三「日米所得税条約について」会計67巻4号(1955年)591頁。



国務省の説明文書は、条約に明記された所得源泉に関する条項が「日本に支店を有する米銀の場合に主に生ずる問題に対処する上で有益である」と述べるとともに、「大部分において、この条項は内国歳入法典 119 条に反映する原則と整合的である」と説明している<sup>27)</sup>。条約の所得源泉条項は米国法をコピーしたとまではいわないものの、整合的だというのである。より率直に米国側の認識を表明しているのは、8月6日の議会審議資料である。そこでは、Joint Committee on International Revenue Taxation のメモランダムとして、「原則として、これらのソース・ルール〔1954年日米所得税条約13条の所得源泉規定〕は、合衆国内国歳入法典に含まれるソース・ルールに由来するものである」という記述がある<sup>28)</sup>。上院の同意を得るためのリップ・サービスと読むべき面もあるかもしれないものの、当時の米国内国歳入法典のソース・ルールをもとに条約の所得源泉条項を設けたという認識が示されているといっていよい。

これとは逆に、日本側の説明は、13条は日本の国内法の原則を貫いていると評価しつつ、むしろ米国国内法の修正点を強調している。大蔵省主税局第1課志場喜徳郎氏の解説によると、「その規定〔1954年日米所得税条約13条の規定〕の内容は、わが国の国内法の原則がおおむね貫かれているということができるのであるが、米国の国内法については、かなり修正されたものとなっているのである。たとえば、配当についていうと、本条約では、A国の法人の支払う配当はA国で発生したものとしている（わが国内法も同様）が、米国では、外国法人の支払う配当でも、その法人の所得のうち5割以上が過去引き続き3年間米国で生じたものであるときには、米国で発生したものとしており、また、給与所得についていうと、本条約では、労務が現実になされた場所で発生したものとしている（わが国内法でも同様）が、米国では、外国で勤務した場合にも、給与の支払が米国内でなされているときは、米国で発生したものとしている等である。」というのである<sup>29)</sup>。行間から、講和後まもない経済小国を背負った担当官の高揚感が伝わってくる。

客観的にみると、交渉ごとである以上、日米が互譲によって歩み寄ることが

27) Message from the President of the United States, 83d Congress, 2d Session, Senate, Executive D (May 7, 1954).

28) Double Tax Convention with Japan and the United Kingdom, 83d Congress, 2d Session, Senate, Executive Report No.6 (August 6, 1954).

29) 志場・前掲注26) ジュリスト 58号 21頁。ほぼ同旨、同・前掲注26) 税経通信 9巻 7号 101~102頁、加藤・前掲注26) 12~14頁、福田・前掲注26) 外国為替 98号 5頁。

あったであろう。13条が日米いずれの国内法の立場を採用したかについては、各種所得ごとにみていくのが冷静な評価と思われる。配当や給与のように日本ルールと同じことになったものもあれば、事業所得のように日本ではルールがはっきりせず米国の原則に準拠したものもあり<sup>30)</sup>、使用料のように日米で一致していたものもあった。この間の経緯は、米国国内法の内容が一方的に条約にコピーされて日本法に影響した、などというような単純なものではなかった。日本側は交渉の過程で、もちろん米国側から多くを学んだであろう。だが、交渉の内実はおそらくはもっと濃密かつ相互的なものであって、その結果が13条のテキストに刻み込まれているのではないだろうか。

なお、米国側の立法資料は、「ソース・ルールに関する個別規定は遺産税条約のおなじみの一部となっているが、本条約は詳細なソース・ルールをはじめて設ける所得税条約である」と述べている<sup>31)</sup>。米国にとっても、ソース・ルールをはじめて詳しく明文化したのが、1954年日米所得税条約であった。このことは、先にみた日本側の証言<sup>32)</sup>と一致する。ここで、遺産税条約で財産の所在地を定める条項との並びで所得税条約の所得源泉条項に言及していることは、当時の認識を示すものとして興味深い。遺産税と所得税を横断する形でソース・ルールをとらえる視点は、その後いずれかの時点で、失われてしまっている。

### 3 相互主義の下におけるいくつかの片面的規定

1954年日米所得税条約は相互主義に基づいているため、多くの条文で「一方の締約国」と「他方の締約国」が日米で入れ替わっても、同じルールが適用された。のちに大蔵事務次官をつとめる大倉真隆氏は、1954年4月23日における経団連での講演において、「完全な相互主義に基づいた条約である」と強調している<sup>33)</sup>。対等な主権国家間の条約だといいたかったのであろう。

ところが、1954年日米所得税条約の中には、片面的な規定もある。それでは、それらの規定は、日米間にアンバランスを生じさせるようなものだったのだろうか。もしそうだとすれば、その範囲で「不平等条約」の要素が入ってい

30) この点を明言するのが、加藤・前掲注26) 13頁。

31) 前掲注28)。

32) 鈴木・前掲注16)。

33) 大倉・前掲注26) 2頁。



ることになってしまう。この点についてはさらに検討すべき問題が残されているが、条項の内容自体は、必ずしも日本に一方向的に不利というものではなかったように思われる。

例えば、14条(c)は、日本法人が米国株主に配当を支払う場合の扱いについてのみ定めており、米国法人が日本株主に配当を支払う場合については定めを置いていない。これは、当時の日本の法人税制が、シャープ勧告をうけて、株主に対する所得税の前取り（源泉徴収）として構成されていたことを反映するものである<sup>34)</sup>。米国株主が配当を受け取る場合、米国としては、その当時としてやや異例の譲歩をして日本法人の納付した法人税を外国税額控除の対象にした。上院の審議でも問題とされた点である<sup>35)</sup>。そのかわり、日本としては、法人税に追加して配当に源泉税を課すことはしないと約束したのであった。この約束はもともと、シャープ勧告自体が勧めていたことである。すなわち、外国人の日本投資が解禁された暁には、「日本に居住していない外国人株主に支払う配当について源泉課税を行わないことを勧告する」としていたのである<sup>36)</sup>。なお、米国法人から日本株主に配当を支払う場合については定めがない。よって、米国は国内法どおり30%で源泉税を課すことになる。その意味で、日本から米国に対する直接投資については、条約の特典は与えられないことになる。

片面的な規定といえ、むしろ日本側の要望を米国側が容れた条項もある。米国は非居住者に対して原則として扶養控除を与えていなかったところ、16条1項がこれを与えることにした<sup>37)</sup>。これに対し、同条2項は、日本がすでに国内法で認めているところを確認的に書いただけにすぎない。日本の担当官は、「これはアメリカの方に大いに譲歩してもらった条項である」と説明している<sup>38)</sup>。

もちろん、条約の交渉過程が平等な手続によっており、条文の内容がおおむね相互主義によっていたとしても、投資バランスの関係からみて、条約の適用結果がいずれかの国にとって不利になることはありえた。実際、当時の日本は高度成長の入口を迎えたところであり、資本輸入国であったから、源泉地国とし

34) 志場・前掲注26) ジュリスト58号21頁。

35) 前掲注24)。

36) シャープ勧告・前掲注12) 69頁。

37) 志場・前掲注26) ジュリスト58号20頁。

38) 大倉・前掲注26) 29頁。

ての課税を制限することを米国に約束したということになるだろう。しかし、それは、外資導入と貿易振興のために必要なことであるという決断のもとになされた約束であった。

なお、論証を省略するが、米国が戦勝国との間で締結した租税条約、たとえば1945年米英所得税条約と比較しても、1954年日米所得税条約の課税権分配基準はそれほど大きなへだたりがないことを付言しておく。

#### 4 条約の実施と部分改訂

1954年日米所得税条約の発効に伴い、条約の規定によって所得税の軽減・免除を受ける場合の手続規定が省令として設けられた（昭和30年大蔵省令第13号<sup>39)</sup>）。事業所得の課税について最も解釈上の問題が多いことは認識されていた。例えば、恒久的施設の有無の判定、包括代理店の判定基準の設定、恒久的施設に帰属すべき所得の算定の方法等である。しかし、これらの事項は「おおむね通達を以て処理すべき事柄のみであり、かつ、……米国側と処理方法の統一について意見を交換する方が適当である」ため、条約の発効に伴って軽減・免除を受ける者のとるべき手続を定めるにとどめたのであった<sup>40)</sup>。届出がない場合には国内法上の通常の例による源泉徴収を行い、後になって軽減や免除の条件に該当することが判明したときは、申請を待って還付することとされていた<sup>41)</sup>。一般的に、租税条約で税率を軽減していたり免税としたりする場合の手続については、①いったん国内法上の税率で課税してから還付するやり方と、②条約上の要件を満たしている限りは直接に軽減・免税を行うやり方があるところ、この当時から日本は②を採用していたことになる。当時の米国の手続と同様である<sup>42)</sup>。

1957年に補足議定書が設けられ、輸出入銀行が受け取る利子が源泉地国で相互免税とされた。1960年には、利子の源泉地国相互免税の対象に、日米の

39) 大倉真隆「日米租税条約の発効に伴う諸手続について」財政経済弘報498号（1955年）7頁、無署名「日米租税条約発効前後の課税関係と減免手続」外国為替117号（1955年）36頁、佐藤春亥「日米租税条約の実施に関する大蔵省令について」税経通信10巻5号（1955年）109頁。

40) 大倉・前掲注39) 7頁。

41) 大倉・前掲注39) 9頁。

42) 小松芳明「日米租税条約発効に伴い米国でなすべき租税減免手続」外国為替124号（1955年）30頁。



中央銀行が追加された<sup>43)</sup>。これは、金融機関に対して支払う利子について、源泉地国で課税することに不都合があったからである。1960年12月に、主税局税制第1課の上野雄二氏は、日本企業が外債を発行するときに、米国の金融機関がこれを引き受けようとする、課税上の扱いがネックになって、社債の発行条件が不利になってしまうので、条約改訂による解決が必要だという意見が強くなっていると論じていた<sup>44)</sup>。

## V 1954年日米所得税条約のインパクト

### 1 日本の租税法条約締結ポリシーに対する影響 (1963年まで)

1954年日米所得税条約の締結後、日本国は次々と二国間租税法条約を締結し、租税法条約ネットワークに参加していく。1954年以降1963年までの間に、日本国は、次の国々との間で二国間条約を結んだ。署名の年の順に記すと、スウェーデン(1956年)<sup>45)</sup>、パキスタン(1959年)、ノルウェー(1959年)、デンマーク(1959年)<sup>46)</sup>、インド(1960年)<sup>47)</sup>、シンガポール(1961年)、オーストリア(1961年)<sup>48)</sup>、英国(1962年)<sup>49)</sup>、ニュージーランド(1963年)、タイ(1963年)<sup>50)</sup>、マレーシア(1963年)である。北欧三国の他は、比較的のみてコモンウェルス諸国が多い。

43) 井口武夫「二重課税防止二条約を修正補足——日米租税法条約修正補足議定書および日本・パキスタン租税法条約補足議定書について」時の法令386号(1961年)28頁。

44) 上野雄二「外債発行をはばむ追加利子——外債利子に対する二重課税問題と租税法条約」時の法令372号(1960年)17頁。

45) 佐藤春玄「日本国とスウェーデンとの租税法条約」外国為替166号(1957年)24頁。同条約の特徴として、「所得の源泉地に関する規定は具体的かつ網羅的に掲げたこと。(日米間では例示的)」をあげている。

46) 塩崎潤「パキスタン、ノルウェー、デンマークとの租税法条約」租税法研究109号(1959年)1頁、堀寛「パキスタン、ノルウェー、デンマークとの間の租税法条約」時の法令314号(1959年)13頁。

47) 大原一三「日印租税法協定について」財経詳報295号(1960年)8頁。

48) 吉国二郎「オーストリアとの租税法条約について」租税法研究145号(1962年)29頁。これに先立って、塩崎潤「租税法条約について」租税法研究136号(1961年)12頁は、ドイツ・スイス・オーストリアとの条約交渉およびOEEC租税法委員会出席について帰朝報告を行っている。

49) 上野雄二「日米租税法条約の改定と日英租税法条約調印について」租税法研究152号(1962年)1頁、平尾照夫「日英租税法条約及び日米租税法条約の改訂について」財経詳報463号(1962年)5頁。

50) 安井誠「タイとの租税法条約交渉について」租税法研究145号(1962年)34頁。さらに、吉田哲朗「四租税法条約とその特例法——国際的二重課税を排除する英、澳、ニュージーランド、タイとの条約とその所得税法等の特例法について」時の法令462号(1963年)14頁。

1954年日米所得税条約は日本国が西欧の経済先進国との間で締結する租税法条約のベンチマークとなった。これに対し、日本の租税法条約締結ポリシーにやや異なる要素を付け加えたのが、東南アジア諸国との間の租税法条約であった。1955年当時、東南アジア諸国との関係は、賠償交渉を含めた平和条約交渉によってようやく道が開けつつある状態であり、貿易回復が遅れていた<sup>51)</sup>。第二次大戦前の日本のアジア貿易の依存度が4割から6割であったのに、これが途絶しているようでは、日本の経済発展にとって重大なボトルネックになってしまう。大蔵省主税局の塩崎潤税制第1課長は、1959年4月6日の講演において、「私どもが最も経済交流の密接なところと考えているのは東南アジア諸国である。国会方面においても、私どもの内部においてもそうであったが、……なぜ東南アジア諸国と条約を結ばないかということがいわれておった」と述べている<sup>52)</sup>。

日本国が東南アジア諸国と締結した最初の租税法条約は対バングラデシュ条約であるが、1954年日米所得税条約と異なる特徴を明確に示したのは1960年日印租税法協定である<sup>53)</sup>。インドは、国際的二重課税回避の方式として、外国税額控除ではなく、源泉地国のみの排他的課税を主張していた。居住地国で課税しないとすると、源泉地国の租税法優遇措置はそのまま効果を有することになるはずであった。これに対し、日印租税法協定では居住地国の課税を認めつつ、源泉地国の租税法優遇措置の効果を承認すべく、みなし外国税額控除(tax sparing credit)のしくみを採用したのであった。当時、主税局税制第1課の大原一三課長補佐は、インドが締結した産業先進国との租税法条約において、①みなし外国税額控除方式か、②源泉地国のみの排他的課税方式のいずれかを採用していたところ、この②は「自国企業の海外所得を、課税の対象から外すという点でドラスティックに過ぎ」、むしろ①が「理論的には最終的課税権を確保しつつ、低開発国に対する投資誘因の形成に役立つ」点で「すぐれている」と解説していた<sup>54)</sup>。インドが広範な優遇税制を設けており、条約でみなし外国税額控除を採用したことから、利子・配当・ロイヤルティー等の投資所得について源泉地国課税の軽減措置は定めなかった。なお、事業所得は、恒久的施設に帰

51) 武田晴人・日本経済の事件簿——開国からバブル崩壊まで(新版)(日本経済評論社、2009年)240頁。

52) 塩崎・前掲注46)1頁。

53) 小松・前掲注3)5頁は「アメリカ型条約からの離脱」と評している。

54) 大原・前掲注47)3頁。



属する利得に限って恒久的施設所在地国で課税することとされた。1954年日米所得税条約と異なる点である。

こうして、日本の租税条約は、1954年日米所得税条約をモデルとする対経済先進国のそれと、1960年日印租税協定をモデルとする対経済新興国のそれに大きく分かれることになった。1961年3月13日の講演で、塩崎主税局税制第1課長は、日本の租税条約に3つの型があると分析した<sup>55)</sup>。塩崎氏のいう第1の型が、米国をはじめとして経済的に密接な関係のある経済先進国との間のものである。これに対し、第2の型が、パキスタンやインドとの間であって、シンガポール・マレーシアとの交渉をその線で進めており、タイ・セイロンとも条約締結の機運があるとしている。なお、塩崎氏は第3の型として北歐三国との間の条約を第1の型とは別グループにしており、あまり経済的には密接な関係にないが、「国際社会の一員として」締結しているものと整理していた。

## 2 日本の1962年税制改正への影響

1962年3月の税制改正において、1954年日米所得税条約およびそれ以後の租税条約の運用経験が、国内法の内容に反映されていく。

第1に、国内源泉所得に関するルールを整備した(昭37年所税1条3項、昭37年法税1条3項)。その内容は1954年日米所得税条約13条と類似している。1962年改正の立案担当者であった大蔵省主税局総務課の福山博隆氏は、「日本が締結した租税条約や諸外国の制度を参考にしてその規定の整備を図ったものである」と述べている<sup>56)</sup>。所得源泉につき条約の定めが国内法の定めと異なる場合、条約により日本国内に源泉のあるものとされた所得を国内法上も日本源泉とみなすルールも置かれた(昭37年所税1条9項、昭37年法税1条5項)。

第2に、外国企業の事業所得課税について、恒久的施設概念を国内法に導入した(昭37年所税1条8項、昭37年法税1条4項)。これは、1954年日米所得税条約2条1項(c)と3条(およびその後の租税条約の対応する条項)をうけている。それまでは、日本に事業を有していれば課税することとしていたが、ど

55) 塩崎潤「最近の租税条約」租税研究132号(1961年)1頁。シンガポール、ドイツ、スイスとの交渉経過の報告である。

56) 福山博隆「外国法人及び非居住者の課税その他国際的な側面に関する税制の改正」税経通信17巻6号(1962年)101頁。

のような場合に事業を有しているかについて明確な規定がなかった。そこで、租税条約で詳細に規定していたところを参考にして、事業の内容を具体化したのである。もっとも、外国企業に対する課税所得の範囲は、恒久的施設に帰属する範囲とせず、すべての国内源泉所得とした。日印条約のやり方ではなく、1954年日米所得税条約のやり方を踏襲している。

第3に、外国税額控除を整備した(昭37所税15条の9、昭37年法税10条の3)<sup>57)</sup>。1954年日米所得税条約14条(b)はあまり詳細ではなく、限度額の設定を予定している程度であるが、その枠内でいわゆる一括限度方式を採用した。この一括限度額の算定について、パキスタンやインドとの租税条約でみなし外国税額控除を設けたことに対応するルールを設けた。さらに、日本の親会社が外国子会社から配当を受け取る場合について、間接外国税額控除を新設した。

これらの所得課税ルールは、その後、1965年(昭和40年)の所得税法・法人税法全文改正によって現行法にほぼそのまま取り込まれ、現行法の骨格を成している。もっとも、間接外国税額控除は2009年税制改正で廃止された。当時に成立したルールは、いま、転換期を迎えつつある。

## 3 1963年OECDモデル租税条約の公表以降

国際的なフォーラムでは、1963年にOECDモデル租税条約が公表される。それ以降、日本の租税条約締結ポリシーは、OECDモデル租税条約に準拠し、一定の部分につき留保を付すという現在のスタイルで表現されるようになっていく。日本は、カナダ(1964年)、フランス(1964年)、ドイツ(1966年)、ブラジル(1967年)、スリランカ(1967年)、ベルギー(1968年)、エジプト(1968年)、イタリア(1969年)、オーストラリア(1969年)、ザンビア(1970年)、オランダ(1970年)、韓国(1970年)、スイス(1971年)との間でそれぞれ租税条約を締結し、1971年3月8日に日米所得税条約の全面改訂に署名することになる。

## VI 結論と展望

以上、1954年日米所得税条約がいかなる経緯でできたものであり、どのよ

57) 上野雄二「外国税額控除制度及び非居住者又は外国法人の課税に関する所得税法等の改正」財経詳報435号(1962年)1頁。



うな特徴を有していたかを、当時の公刊資料をもとに簡潔に再現した。とりわけ、条約交渉中に日本法が所得源泉と外国税額控除の考え方を取り入れ、それを補完するものとして条約の規定が成立していたことが明らかになった。その後、日本の1962年税制改正は、1954年日米所得税条約以降の条約運用の蓄積を国内法に反映させた。このようにして、米国法と日本法は租税条約締結を媒介項としつつ、相互に関係を持ったのである。いわゆる法制度の移植 (legal transplant) が、必ずしも一方的な押しつけやコピーによるのではなく、相互交渉によってお互いのシステムを修正しながら行われる様子を、私たちはここにみてとることができる。

より一般的に、占領期から講和条約を経て高度成長に向かう時期の日本税制の流れは、1950年のシャープ勧告実施とその解体過程として語られることが多い。これに対し、国際所得課税ルールの形成過程についていえば、上のような形で米国産のルールが移植され、その時形成された原型が現在に至るまで生き延びていることになる。

冒頭に述べたように、本稿は、将来における真剣な歴史研究に向けての覚書にとどまる。史料の発掘と公開が進めば、この程度の覚書による知見は、次の世代によってやすやすと追い越されるであろう。特に、条約交渉中の日米間のやりとりと、昭和27、28年税制改正との間の相互関係が、いまひとつよくわからない宿題として残った。本来ならば、租税条約の発展は、遅くとも明治期の関税自主権の回復に向けての動向から説き起こすべきものである。その作業は、日本の近代を国際課税という窓から描き出すことにつながるに違いない。





租税法の発展

*Development of Tax Law in Japan*

2010年11月13日 初版第1刷発行

編 者 金 子 宏  
発 行 者 江 草 貞 治  
発 行 所 株式会社 有 斐 閣

郵便番号 101-0051  
東京都千代田区神田神保町 2-17  
電話(03)3264-1314 (編集)  
(03)3265-6811 (営業)  
<http://www.yuhikaku.co.jp/>

印刷・大日本法令印刷株式会社/製本・大口製本印刷株式会社

© 2010, Hiroshi Kaneko. Printed in Japan

落丁・乱丁本はお取替えいたします。

★定価はカバーに表示してあります。

ISBN 978-4-641-13077-7

**JCOPY** 本書の無断複写(コピー)は、著作権法上での例外を除き、禁じられています。複写される場合は、そのつど事前に、(社)出版者著作権管理機構(電話03-3513-6969, FAX03-3513-6979, e-mail:info@jcopy.or.jp)の許諾を得てください。