

国際的二重課税論争の発生：国際連盟・経済専門家委員会『二重課税に関するレポート(Report on Double Taxation)』(1923年)の検討

竹中，知華子

<https://doi.org/10.15017/3000126>

出版情報：経済論究. 94, pp.293-317, 1996-03-31. 九州大学大学院経済学会
バージョン：
権利関係：

国際的二重課税論争の発生

——国際連盟・経済専門家委員会『二重課税に関するレポート
[Report on Double Taxation]』（1923年）の検討——

竹 中 知 華 子

I はじめに

国際課税における中心的な問題は、国際的二重課税である。旧来、この問題は、課税所得に対する課税管轄権の競合ないし配分という問題として議論されてきた。しかし、70年代頃からは、納税者による国際的租税回避や脱税、例えば、トランスファープライシングや、過少資本による国際的所得移転という問題が起り、現在では、このカテゴリーの中で議論する場合が非常に多い。国際的租税回避行為へ議論が移行したといっても、競合する国際間の課税権をいかに調整するかという問題は、いまだ根本的に解決される目途はたっていない。

国際的二重課税の問題には、ユニラテラルな救済方法としての国内法と、バイラテラルなそれとしての租税条約で対応してきた。特に、租税条約は、国家間の合意に基づいた相互調整の上、できるだけ公平に、租税の国際的配分を達成できるという点で、より合理的であるといえる¹⁾。

租税条約は、モデル条約を模範として締結されるものである。最初のモデル租税条約は、1928年、国際連盟によって整備された。この時代になって、モデル租税条約が整備される程度に、二重課税の問題が、国際的に深刻さを持つと認識されるようになった理由は、次の通りである。

第1に、第1次大戦を契機として経費膨張の傾向が明確となる中、各国の財政が逼迫したことである。各国は、所得税を租税制度の中心に据え、租税負担

の増大によって、莫大な戦費を賄おうと、歳入の増加を図った。従って国家は、居住者の国内源泉所得は勿論、居住者の国外所得や、更には、非居住者に対しても、所得源泉が国内にあれば、課税しようとしたのである。第2に、第1に挙げた事情の裏面を成すものとして、第1次大戦の終焉によって、外国会社への投資が活発になってきたことである。すなわち、国際間の経済的な交流が活発化し、国際的な経済利害が密接となったためである。こうして、国際的二重課税によって個人、法人が被る負担は、ますます深刻なものになっていたのである²⁾。

このような時代背景のもと、国際的二重課税問題を本格的に検討しようとしたのが、1920年1月に発足した国際連盟である。国際連盟には、国際的な金融問題を取り扱う経済金融機構 (Economic and Financial Organization) という専門機関があったが、特に租税問題を担当したのが、その機関の中の経済金融部 (Financial committee) という組織である³⁾。同組織は更に、1922年3月、理論的研究を連盟外の経済学者に委託し、国際租税協定のモデル作りを目指した。租税条約の理論的研究を委託された経済学者とは、オランダの Bruins、イタリアの Einaudi、アメリカの Seligman、そしてイギリスの Stamp である。この4人は、「経済専門家委員会 (Committee of Economic Experts ; 以下、委員会と記す)」を構成し、その内容を、『二重課税に関するレポート [Report on Double Taxation] ; 以下、『レポート』と記す』として残している⁴⁾。このように、『レポート』は、国際的な課税権配分の問題を本格的に研究したもとして学問的レベルを持ち、又、国際レベルでの租税条約形成史の出発点ともいえるのである。『レポート』の構成は以下の通りである。

第1部 「国際的二重課税における経済的結果」

第2部 「課税における国際的な法的権限に関する一般原則」

第3部 「先で論じた諸原則の適用」

ところで、『レポート』に関しては、幾つかの先行的研究があり、古くは、神戸正雄に、最近では、谷口勢津夫、矢内一好という2人の法律学者に代表される。これらは、国際租税条約の形成史を探る優れた研究である。但し、課税管轄権の配分のみが扱われ (即ち『レポート』第2部と第3部)、国際的投資に関

表—1

	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス	イタリア
所得税制度	総合所得税累進	分類所得税 (超過所得税は総合課税で累進)	総合所得税累進	分類所得税 (補完税は総合課税で比例)	分類所得税
国際課税のルール	源泉地・国籍課税原則併用	源泉地・居住地課税併用	源泉地・居住地課税併用	源泉地課税 補完税は居住地課税原則のみ	源泉地課税(1923年の補完税は源泉地・居住地併用)
二重課税の救済方法	1981年 外国税額控除方式 (1921年に控除限度額設定)	1920年 外国税額控除方式 (植民地間でイギリス所得税の½に相当する額以内)	1920年 外国税額損金参入方式		

する二重課税の作用については、ほとんど触れられていない。本稿では、第1部を含め、全体を議論の射程に置くつもりである。国際的二重課税の問題点は、国際投資への影響、国家間の国庫収入の負担の公平、個人間の公平などの観点から議論される必要がある⁵⁾。委員会は、『レポート』の中で、国際的二重課税の問題をどのような観点から議論したのか、第1部から第3部まで通して検討する。

本論に立ち入る前に、本論の理解の便宜として、当時の主要国の所得税制度、国際課税のルール、および国内法としての二重課税の救済方法に触れておく⁶⁾。

表—1に示すように、国際課税のルールは、各国で異なっている。アメリカが採用していたのは、国内で発生する全ての所得に課税する源泉地課税原則と、アメリカ国籍を持っていれば、どこに居住しようとも全所得に課税する国籍主義の併用である。イギリス、ドイツも、源泉地課税原則と居住地課税原則を併用していた。フランスは、分類所得税と、一定額を超える所得に対しては、補完税として総合所得税を適用していたが、補完税については、居住地国課税原則のみに基づき居住者の全世界所得に課税し、非居住者であれば国内に源泉があろうとも課税しないという点が、他国とは異なる特徴である。

又、当時は、アメリカ、イギリス、ドイツのような総合所得税制度と、フランス、イタリアのような分類所得税制度に分かれていたが、所得税制度が相違

すると、国際課税のルールとも相違し、それらが概して一致していることが分かる。これは、国際課税のルールが、自国の所得税法から自然発生的に生まれてきたものだからである。つまり、分類所得税制度を採る国では、源泉地課税原則が根強い。一方、総合所得税制度を採る国は、所得源泉地に拘わらず、全世界所得を基本とする居住地国課税原則が第1義的である⁷⁾。

II 国際的な資本移動と効率

——『レポート』第1部の検討——

『レポート』第1部は、海外投資に対する二重課税の経済的作用について述べている。前述したように、国際的な経済交流が活発化してきたこの時代には、海外投資が重要な役割を果たしており、これと課税との関係は、各国の主要な課題であった。特に、イギリスにおいては、この問題が、『レポート』よりも以前から重要視されていた。というのは、イギリスの資本輸出は、20世紀初頭に急増しており、インド、オーストリア、カナダ等を投資先国とする、イギリス帝国内投資が増大したからである。従って、帝国内投資に伴う、自治領との間での二重課税は、イギリスにとって深刻な問題であった⁸⁾。イギリス王立委員会でのこの問題に関する議論は、経済金融部の Basil Blakett が、1921年『二重課税に関する覚書 (Memorandum on Double Taxation)』⁹⁾、および『海外投資に対する二重課税の影響に関する覚書 (Note on the Effect of Double Taxation upon the Placing of Investments Abroad)』¹⁰⁾ として残している。『レポート』第1部の理論は、特に後者の覚書に沿って理論展開されているので、まず、理論の基礎となる覚書の内容を要約する。

覚書は、投資受入国 (the country of investment) での課税の影響をテーマとし、投資の有利性は、税引き前収益率 (net yeild on the investment before dedution of foreign taxation) の差のみに依存し、他の条件は一定と仮定している¹¹⁾。

(1) 投資家は、投資受入国での課税額を控除した後の収益が、同額の資本を国内に投下した場合に得られる収益よりも多くなければ、海外投資はしないと

いえる。とすれば、投資家が、海外投資を事実行っているということは、投資受入国での課税を知って、その租税負担を、投資受入国の借り手に転嫁している (throw back) ののである。従って、投資家は、二重課税を被るのではない¹²⁾。

- (2) 非居住投資家は、世界的水準の、或いはそれ以上の純収益を要求し、投資受入れ国の所得税率に相当する収益率の増加を、つまり、貸付金利の上昇を投資受入国、或いは、投資受入国の借り手に対して要求する¹³⁾。
- (3) 投資受入国の課税によって、非居住投資家が要求する金利の上昇は、投資受入国の追加的コストになると言える¹⁴⁾。
- (4) 投資受入国、或いは、投資受入国の借り手によって支払われることになる増加分は、投資価格を上昇させ、投資受入国での資本需要を低下させる。その結果、投資家の居住地国の限界的投資は、投資受入国での課税が存在しない別の場所を求めることになる¹⁵⁾。
- (5) 投資受入国で課税されるとき、それが、既に投資を行った後で、しかも、投資家の予想を超えるほど重い場合、投資前に予想された投資受入国の課税を、資本還元のような経済行為によって回避することが出来ない¹⁶⁾。

委員会は以上のような覚書の内容を第1部で繰り返して、その理論を、「負担 (burden)」「障壁 (barrier)」という2つの効果に分けて整理している。

「負担」としての課税とは、外国人投資家が投資した後に、源泉地国が新たに課税する場合、或いは、外国人投資家が、源泉地国に投資する前に予想した税率を上回るような税率の引上げがある場合、これを「負担」とする。このような課税を、外国人投資家は免れることが困難であるということが、本当の意味での二重課税である。

又、外国人投資家が、源泉地国に投資する前に存在する、源泉地国課税のことを「障壁」と呼ぶ。これは、「貿易を確立したとき、もし関税が課され、又もし、輸入国において [関税を相殺する] 財価格の値上がりが必要ならば、この輸出業者は税を負担することになる」¹⁷⁾ という関税効果とまさに同じである。「障壁」は、源泉地国に、2つの結果を招くと述べる。第1に、外国人投資家は、源泉地国課税に係わりなく、投資前に期待する収益を必ず得ようとし、資本還

元のような経済的作用を通じて、源泉地国課税を源泉地国に転嫁する。従って、「障壁」として存在する源泉地国課税を「負担」することになるのは、外国人投資家ではなく、源泉地国自身である。第2に、「障壁」によって、外国人投資家が駆逐され、潜在的投資が抑制される。もしも、外国人投資家が源泉地国課税を、源泉地国に転嫁することが不可能であるならば、源泉地国への資本流入が止まり、その結果、源泉地国の経済発展が阻害されることになる。つまり、この場合もまた、二重課税の弊害を被るのは、源泉地国自身なのである¹⁸⁾。

このように、個人投資家にとっては、課税の「障壁」が必ずしも「負担」になることを意味しないが、源泉地国にとっては、「障壁」が「負担」になるという見解を示している。すなわち、源泉地国で、外国からの投資により、農業或いは、工業が急速に発展すると想定されている時、外資に対する源泉地国課税は、その流入を抑制する。従って、抑制された分だけ資本不足が生じ、必然的に経済的進歩が遅れる。その一方で、金利の上昇は、源泉地国での生産コストを上昇させ、最終的には、消費者に負担が追加されるようになる。更には、金利の上昇が、源泉地国での国債のような債券の資本価値を下げることにもなる。こういった状況が、源泉地国にとっての経済的不利益 (economic handicap) になるという¹⁹⁾。つまり、「障壁」としての課税は、結局、源泉地国にとって「最終的には、……もっと大きな「負担」となる²⁰⁾ わけである。従って、源泉地国は、「障壁」としての課税を、課税による税収入と比較した上で、「非常に慎重になるべき (be exceedingly chary)²¹⁾」と述べている。

以上のように、『レポート』第1部の要点は、資本需要国の経済発展を目的とし、資本需要国における源泉地国課税は譲歩さるべきであるというものであった。

Ⅲ 国際課税の一般原則の定式化

——『レポート』第2部の検討——

国際的二重課税が生じるのは、一方がある原則に従い、もう一方が、それと反対の原則に従うからである。何らかの理想的な原則が定められ、各国がその

共通原則に従えば、国際的三重課税の問題は容易に解決される²²⁾。『レポート』第2部では、どのような国際課税の原則が理想であるのかという点を検討している。それには、第1に、国家がどのような根拠をもとに課税するのか、という租税根拠を考えねばならない。この理論には、大別して、利益説と義務説があるが、ここでは、経済的帰属 (economic allegiance) という概念が使われている。これはもともと、1892年に、Schanz によって示された租税概念である。国家の保護のもとで所得を享受するという事は、その国家から経済的利益を受けたとして、その人、或いはモノは、その国家に経済的に帰属すると説明されている²³⁾。従って、課税根拠としては、利益説に近いと考えられる。

第2に、課税権配分の問題を考えねばならない。これは、「国家間での課税権配分は、国家が与える利益に応じて課税すべき²⁴⁾」であると述べていることから、経済的帰属が、租税の根拠であると同時に、国家間の課税権の配分の原則ともされていることがわかる。しかし、委員会は、国際的に共通の課税原則は、「ある人の能力に従って支払われる租税総額の各部分を、各々の課税当局のもとで得られたその個人の経済的な利益に応じて [分割し]、競合する課税当局に納付する²⁵⁾」と述べている。すなわち、国家レベルでの応益原則に、個人レベルの応能原則を巧みに取り込んでいる。そして「理論の出発点は、経済的帰属原則でなければならない²⁶⁾」と述べるように、理想的な国際課税原則は、経済的帰属原則であるとする。

国際課税の共通ルールは、経済的帰属原則に基づき、どのように決定されるのだろうか。

委員会は、まず、「人は、何らかの義務を負うところの複数政府によって、どのように、どの程度、サービスを受けているのであろうか²⁷⁾」という問いについて考えている。委員会は、

- ① 将来所得になるべきものが物理的ないし経済的に生み出されるのは、どこか
- ② 将来所得になるべきものが、完全な生産物として、生産過程の最終的なものとして見出されるのは、どこか
- ③ 生産過程の最終段階としての、将来所得となるべきものを、譲渡できる権

利を行使されうるのは、どこか

④ その所得が消費ないし処分されるのは、どこか

という4つを挙げている。これらにそれぞれ照応させて、「経済的帰属の要素を持つ国 (the four elements of economic allegiance)」を以下のように挙げた。

- ① 富の源泉地 (the place of origin of wealth)
- ② 富の所在地 (the place of the situs of the wealth)
- ③ 富の権利行使地 (the place of enforcement of the rights of wealth)
- ④ 居所ないし住所地 (the place of residence or domicile)²⁸⁾

委員会は次に、上のような「経済的帰属」、即ち、源泉 (origin)、所在 (situs)、権利行使 (enforceability)、及び住所 (domicile) が存在する国家に対して、どのような方法で課税権を与えるかということを検討する。その方法とは、課税権の重なりが生じないように、経済的帰属が相対的に重要であると判断される国を優先して、所得の種類ごとに、課税権の割り当ての程度を決めるというものである。

表—2は、委員会の議論をまとめたものである。例えば、不動産の貸付および譲渡による所得に関する見解を見てみよう。「[不動産所有者は、]その不動産が所在する社会において、経済的な一部を形成する。ということは、所有者の経済的利害が、[不動産と]密接に絡み合っているので、[所有者の]主な経済的帰属が存在するのは、その場所」²⁹⁾であり、不動産所得の課税権は、当該不動産が所在している国に与えることが、最も適切であると考え³⁰⁾。

さらに、「生産の最終目的地、経営の場所、利潤を受け取る場所は、異なることがありうる」ことも考慮し、(1)生産地国 (源泉地国) と販売地国 (源泉地国) 間の競合と、(2)不動産の所在地国 (源泉地国) と、所有者の居住地国が異なる場合の、2国間の競合を考えている³¹⁾。(1)生産地国と販売地国間の競合では、農業生産物と住宅賃貸を例に挙げる。農業生産物は、一般的に (国際的な市場がある時も)、最初の販売と対価受取りは、生産地国においてなされるとし、また、賃貸料についても、一般的にその場所で支払われるとする (所有者が不在の場合でもその場所に居るその人の代理人によってなされる)。従って、生産地

表—2

	源 泉	所 在	権 利 行 使	住 所
I. 不動産所得 (土地・住宅)	・経済的関係が最も密接。 (1)生産地と販売地間は、通常一致するので、競合の問題は生じない。 (2)不動産所在地と所有者が異なる場合、経営者のパーソナリティよりも、不動産の性質の方が重要。	・物理的所在は源泉地と一致、よって源泉地の補強要素。	・不動産所在地国にあり、よって、源泉地の補強要素。	・居住者の、居住地に対する義務を全く否定することは出来ないが、配分はごく僅かなもの。
II. 事業所得 II a. 鉱山・油井 etc.	・土地に直接依存。Iに類似。ただし、(1)生産地と販売地間の不一致と、複数源泉地の存在により、競合の問題が生じる。 (2)生産地と経営者が異なる可能性がIよりも大きくなるが、所得源泉の豊かさ、質、量の方が生産貢献にとって重要。	・Iと類似(源泉地の補強要素)。	・Iと類似(源泉地の補強要素)。	・Iよりも僅かながら重要性が増す。
II b. 製造業設備 (工場)	(1)数カ所の販売代理店が存在する可能性が高くなり、II a よりも源泉地分割の問題が重要。 (2)経営者が現地に居ないことも少なくはない(→居住地補強)。	・農地の所在は自然発生的であるのに対し、工場の設立に伴う所在には、設立者の意思が働いていると考えられるが、源泉地の補強要素。	・源泉地の補強要素。設立許可地と所在地が異なる場合もあるが、法律上設立された corporation にも、通常管理執行権は与えられているので、問題なし。	・経営者が源泉地と異なることも多くなるので、II a. よりもいくぶん重要性が増す。
II c. 商業設備 (本社)	(1)販売代理店ないし支店が多数存在。源泉地分割の問題が非常に重要 (2)本社の所在地と経営者が異なる可能性が高く、経営者のパーソナリティをより重要視(→居住地補強)。	・工場よりも移動容易性が高いが、源泉地の補強要素。	・源泉地の補強要素。	・経営者が本社に居ない可能性が高くなるため、さらに重要性が増す。

<p>Ⅲ. 有形動産 (固定性の程度で分類)</p> <p>Ⅲ a. 土地に附随する動産 (工場機械・農業器具・家畜 etc)</p>	<p>・所得の発生は固定所在地と非常に密接な関係にあり、固定所在地と切り離しては何の経済的価値もない。よって源泉地補強。</p>		<p>・僅かな部分の重要性を認める。</p>	
<p>Ⅲ b. 人に付帯する動産 (金銭・宝石・家具・絵画・蔵書 etc)</p>	<p>これらは所有者に享受されるものであり、貨幣収入は発生しない、よって「源泉」という概念は問題外。</p>	<p>・人に所有されてこそ経済的有用性をもつので、居住地の補強要素。</p> <p>(1)所有者に付帯せず、預けられる場合、実際所在するところの場所は、偶然的且つ一時的なもので、重要でないと考え、法廷上の所在地の方を重視。</p> <p>(2)例えば個人が複数住居を所有し、各々の住居に家具 etc. が付帯する場合。いずれかを常習の居所とし、課税権を与える。この場合、競合する居所は、居住地の補強要素とならない。従って家具 etc. を不動産として区別し、法律上の所在地より、実際の所在地を重視する。</p>	<p>・居住地の補強要素。</p>	<p>・唯一の重要要素。</p> <p>・(2)所在地と、(3)管理執行地に補強される。ただし1つ例外として、複数住居が存在する場合は、家具 etc. が所在する場合は、所有者の住所として、法律上の場所に選ばれる (所在(2)で説明)。</p>
<p>Ⅳ. 固定的所在地のない有形動産 (船舶)</p>	<p>・運輸の存在自体が源泉要素として重要。</p> <p>・2 国間以上にまたがる船舶運輸は、源泉地国が多数存在することになる。</p> <p>・外洋航路船には、収益に寄与するドックが数カ国に存在する。その場合大規模なドックおよび企業が存在する国に一部課税権があるのが妥当。</p> <p>・収益は、相対的に、艦長の船舶術よりも、所有者の経営能力に依存する。(→居住地を補強)</p>	<p>・恒久的物理的所在地は存在しない。</p>	<p>・外洋航路船に関して、特に財産税の場合に、管理執行地は、船舶の登録国を意味するものとして、非常に重要な要素となる。登録国と管理の行われる場所が異なる場合は、登録が優勢的に課税権を持つべき。登録国での課税を回避するため、登録国を変更するような問題も生じる。但し、可航水域を運航する船舶に関しては、源泉が重要要素。</p>	<p>・所有者の経営能力が補強要素となる場合のみ、重要性を持つ。</p>

<p>V. 無形動産 Va. 不動産モーゲージ</p>	<p>・資産税。相続税の場合、土地との関連に経済的価値があり、土地自体がモーゲージにおける資本担保となるとみなされ、源泉地課税。ただし、支払い金利の源泉が不明確。その他の担保からの金利との区別が困難という理由から、所得税は課税不可能。</p>	<p>・債券証券の物理的所在地は問題外、経済的所在地は、債券所有者にあり、居住地の補強要素。</p>	<p>・資産税。相続税の場合、源泉地の補強要素。所得税の場合は異なる。</p>	<p>・債権者の知識および投資能力によりところが大きく、所得税課税を支持する。</p>
<p>Vb. 企業株式および特殊関連企業株式</p>	<p>・企業所在地における経済基盤が、企業の収益に貢献する重要な要因ではあるが、経営者を専任する株主のパーソナリティの方が重要（→居住地補強）。 ・株式配当金が稼得される場所を、源泉地と見なすならば、源泉地分割等の複雑な問題が発生。</p>	<p>・Vb に同じく、経済的所在地は、株主にあり。</p>	<p>・無記名株式に対し、記名株式の方が重要。 ・株式の権利行使できる場所は、国際資本市場において重要。</p>	<p>・株主のパーソナリティが重要 ・課税の優劣要素。</p>
<p>Vc. 社債</p>	<p>経済的帰属配分の理論上、株式と区別必要なし。</p>			
<p>Vd. 公債</p>	<p>・資産税。相続税では、発行地（すなわち源泉地）が重要と考えられるが、実際、外債の支払い利子を非課税にする政府があるため、源泉地課税放棄、居住地課税が支持される。また、理論上、株式・社債と区別する必要なし。</p>			
<p>Ve. 一般商業信用</p>	<p>・所得の発生は、債権者・債務者の双方に同程度依存、いずれかに真の経済的発生ありとするのは、ほぼ不可能。</p>	<p>・帳簿の所在地は問題外。</p>	<p>・支払い行使地ないし受取行使地は、重要でない。 ・支払い請求権の少なくとも一部は、債権者居住地国にある。</p>	<p>・特に源泉、権利行使に補強される場合は、居住地課税が適用。</p>
<p>VI. 自由職業所得および給与所得</p>	<p>個人の活動について取得する所得に対しては、居住地国においてのみ課税できる。ただし他国に、活動を行うための固定的施設が存在する場合は問題。この場合は、むしろ商業企業となり、IIbを準用。</p>			

と販売地間を区別する意味はなく、競合も生じない。

次に、(2)不動産の所在地国と居住者の居住地国との競合では、不動産の特質と、当該不動産の所有者のパーソナリティ (personality of the individual)、すなわち所有者の経営能力のいずれが、所得稼得に寄与するものとして重要であるかを考えている。農業所得は、農業者のパーソナリティにかなりの程度依

存しているとも考えられるが、大抵、農業経営者は、その場所 (the spot) に住んでいると考えられ、問題は生じない。不動産の運用の場合も、不動産の特質より、当該不動産への投下資本の方が、重要な生産要素であるような場合のみ、所有者のパーソナリティが重要となり、所有者の居住地国との競合も問題となるという。しかし、大抵、不動産所得は、所有者のパーソナリティよりも、不動産自体の特質に依存していると考えている。従って、不動産所得の課税権は、圧倒的に源泉地国にあるとされる。しかし、居住地国についても全く捨象するわけではない。例えば、不動産の所在地と、所有者の居住地が異なる場合、人と居住地国の関係は、不動産には関わりなく捉えられる。それを、居住地国が個人に与える便益という観点からではなく、個人が居住地国になさなければならない義務 (duties or obligations) という観点から捉えることによって、「個人が、その人が済む場所に対して何らかの義務を負うということは否定できない。……(従って,) 個人が、そこで生活することを選択するような社会は、少なくとも、個人によってある程度支えられる資格があると当然言えるであろう」とし、「純粹理論上のこととして、住所原則による課税権を見落とすべきでないという見解を、わずかながらでも続けるべき」³²⁾ と主張する。

②所在地と③権利行使地は、「[これらが] 重要なときは、……源泉地と居住地のどちらか一方の課税権を補強する場合のみ」³³⁾ であるとする。例えば、「②所在地と③権利行使の場所が、居住地より更に重要にするような程度において、源泉地を補強するならば、源泉の構成要素が有利」³⁴⁾ となる。つまり、源泉地と住所地の、いずれか一方の課税権を補強する役割を持つにすぎないとされ、結局は、源泉地国と居住地国間の割当てが論じられている。表—3は、その結論を示している³⁵⁾。

委員会が理想とするこのような配分方法について2点注記したい。

第1に、経済的帰属の概念に従えば、課税権の割当方法は通常複数見出されることになる。例えば表—2で、所得の種類Vに関して、委員会は、債権者の居住地国が所得の発生地であるという課税原則を採った。それは、源泉地判定の困難性と、居住者である債権者のパーソナリティの貢献を理由としている。しかし、これは1つの見解にすぎない。債務者の資金運用の結果、所得が発生

表—3

相対的に重要な経済的帰属の要素		
富（所得）のカテゴリー	源泉地	居住地
I. 土地	X	
II a. 鉱山、油井等	X	
II b. 商業用施設	X	
III a. 農業用具、機械、家畜等	X	
III b. 金銭、宝石、家具等		X
IV. 船舶	X（船籍国）	
V a. 不動産モーゲージ		X
V b. 株式		X
V c. 社債		X
V d. 公債		X（債権者の居住地）
V e. 商業信用（その他の債券）		X（債権者の居住地）
VI. 職業収入		X

するという見解に立つことも可能である。その場合には、債務者の所在地が、所得の発生地となる。いずれが最も適当であるか判断するには、決定者の恣意が織り込まれる。

第2に、所得の種類によってその程度は異なるが、どの所得に関しても、所得と居住地国との間には経済的帰属の関係があることに固執している点である。その場合、委員会の観点は、居住地国における居住者の納税義務の主張であった。委員会は、納税義務説をアプリアリに前提していたように見える³⁶⁾。

ところが、表—3のような結果は、第2部の中心として、詳細に議論されたにも拘わらず、結局は、国際課税の一般原則として定式化されない。委員会は、「経済的帰属をそれぞれの〔所得〕種類の中で、源泉地か、住所地（居住地）に正確な割合で割り当てることは、ほとんど不可能である」³⁷⁾と述べ、理論上、理想であるはずの経済的帰属原則は、実行上では、余りに複雑であるという見解を示した。経済的帰属の意義は、所得の発生する国が、所得発生に対し経済的利益を与えたものとして、所得源泉地国課税原則を正当化することにある。従って、委員会が、経済的帰属に基づく課税権の割り当て方法に限界を投じたことは、『レポート』第2部の見解が、源泉地国課税原則を否定することを意味

するものであった。

IV 居住地国課税の選択——『レポート』第3部の検討——

『レポート』第3部では、国際的³⁸⁾二重課税を排除できるような、4つの選択肢を挙げることから議論を始めている³⁸⁾。

- (1) 外国税額控除方式 (the method of deduction for income from abroad) 居住地国への納税額から、源泉地国での納税額を控除する方式である。この方式は、今日では、二重課税排除の基本的な方法として、OECD や国連のモデル租税条約でも採用されている。
- (2) 外住所得免除方式 (the method of exemption for income going abroad) 源泉地国が、全ての非居住者に対して、その国内の源泉から発生した所得を免税とする方式である。
- (3) 税額分割方式 (the method of division of the tax) 源泉地国及び居住地国が、それぞれの課税額のうち、一定の額を放棄するという方法である。
- (4) 所得源泉分類・割当方式 (the method of classification and assignment of sources)

源泉地国は、所得を特定した上、且つその特定の種類の所得に対し、完全な (specifically and wholly) 課税権を持つ。居住地国は、源泉地国課税を、居住地国課税から控除することだけを認める以外は、全ての所得に対して課税権を持つ。

以上の方式は、制度的には区別されているが、結局は、2つの考え方を基礎に再分類することもできる。方式(1)と(3)は、国家間で租税を配分すること、方式(2)と(4)は、国家間で所得を配分することである。すなわち、方式(1)は、実質上は税額分割であるから、方式(3)の1つの形態であると考えられる。又、方式(2)は、国家間における所得の分配という考え方を極限まで押し進めた方式(4)の変形と考えられる³⁹⁾。

以上の4つの選択肢の中から、委員会が選択するのは、方式(2) (外住所得免除方式) である。すなわち、居住地国に課税権を一方的に与えるという原則で

ある。これは、『レポート』第1部・第2部と整合する。

議論は、まず、「理論上最も適切であると考えべき」⁴⁰⁾方式(4) (源泉分類・割当方式) から始めている。これは『レポート』第2部で詳しく議論してきた、経済的帰属原則に基づく課税権の配分を反映した方式である。経済的帰属原則に基づけば、物の生産に関わったとされる国々に、課税権を割り当てねばならない。しかし、所得の源泉に係わったと主張することのできる国は、物理的なモノの発生に関しては勿論、物の輸送、宣伝活動、販売、或いはそういった経済活動の全ての指揮といった、人的な関わりも含めれば、多数の国が存在することになる。委員会は、「物の複雑な生産活動によって利潤が得られる場合、その利潤の正確な量を、関連各国に割り当てるのは、決して最終決定できるものではない」⁴¹⁾と述べた。

委員会は次に、方式(3)が方式(4)に代替できるかを検討している。経済的帰属に基づいては克服できない困難を、「大まかな手法 (a broad line)」⁴²⁾である方式(3)、すなわち、関連各国が、課税額のうち、一律にないしは固定的な割合だけ放棄することによって、解決可能なものにするができるかどうかである。委員会は方式(3)に関して、「非常に建設的であり、……特定国間での協定にたどり着くことも可能であろう」⁴³⁾という。しかし、方式(3)にも次のような難点があることに注意すべきだとする。

第1に、経済的帰属に基づく方式(4)が実行不可能である理由に似た問題点がある。すなわち、「純粋な経済理論上において、[課税分割によって各国に割り当てられる] いかなる割合を、實際上採用するべきか示すのは不可能である」ということである。詳述すれば、「A国は、海外 (A国以外の国) に対して、B国より相対的に源泉地国として優勢で、居住地としては重要でない国で、B国は、海外 (B国以外の国) に対して、A国より相対的に、居住地として優勢な国で、源泉地国としては、より劣るような国である」場合、ある割合が決定したとしても、すなわちそれが「A国と海外にとって、真の[課税権放棄による]妥協を表す」としても「B国と海外との間では不適切なもの」にすぎない。更に、A国にとって最適であるような、ある割合が決定したとしても、「[A国以外の] 全ての国に対し、一括して採られる場合は、正しい割合であるが、一国

ごとに採られる場合には、極めて不適當な割合」ということである⁴⁴⁾。すなわち、方式(4)で決められた各国間での課税権の割合を、別の形で詳細に決定できる方式(3)では、ある所与の国に対する割合を、仮に理論上示しうることができるとしても、その国と関連するそれぞれの国ごとに、別々に再決定されなければならないということである。

第2に、一方の居住地国が与える控除額の決定に関する問題である。他方の源泉地国による課税相当額を、一方の居住地国が、居住者に対して放棄することによって二重課税を排除するということが、方式(3)の本質である。しかし、所得あるいは収益の算出方法は、各国の税法によって異なり、方式(3)は、「實際上、容易な概念でなく、非常に複雑なものである」⁴⁵⁾と主張される。企業活動がますます国際的になり、また、各国の租税制度が複雑化していった当時では、他国での課税によって、居住者が受ける実際の影響を決定することは、困難な問題とされる。一方、方式(3)は、1920年の王立委員会の報告書において勧告され、実際、連合王国(British Imperial Government)と自治領の間によって採られていた。連合王国の税額から、自治領による課税額を、連合王国所得税額の最高50%を限度として控除するよう規定されていた。更に、自治領の租税が連合王国の租税よりも多い場合は、連合王国による最高50%の控除を超えた部分の二重課税は救済されない。従って、この部分は、自治領が控除するよう規定されている⁴⁶⁾。しかし委員会は、イギリスでこの方式が十分に機能したのは、他国間では存在しない2つの特質、すなわち、第1に、イギリスと自治領の間に「イギリス帝国への帰属(imperial allegiance)とイギリス帝国に対する共通の役務(common imperial service)」⁴⁷⁾という要素が存在すること、第2に、共通語の使用、所得に対する共通の概念の存在によって、税務行政が容易であるということ認められるからであると主張する。従ってイギリスの場合は、「方式(3)を最大限容易に利用することになる」⁴⁸⁾が、異なる言語、異なる所得税システム、所得に対する異なる概念を持ち、また政治的關係が薄い国家間においては、これがうまく簡単に機能することは期待できない。以上のような検討から、方式(3)はイギリス以外で一般的に機能するとは考えられず、却下されることになる。

次に、方式(1)に関する議論である⁴⁹⁾。方式(1)に関して、まず注意すべき点は、Seligman が次のように述べていることである。すなわち、この方式に基づけば、「外国の税率が自国の税率を上回る場合、アメリカのように、控除額を制限しないならば、全く歳入がなくなるということもある」⁵⁰⁾。方式(1)を却下した理由として、委員会は以下のような見解を述べている。第1に、却下された方式(1)は、アメリカの1918年の歳入法⁵¹⁾のような、控除限度のないものが想定されたので、居住地国が源泉地国に対して、課税権の譲歩を「一方的に」行うことを意味するものであった。Seligman は、これを「余りに気前がよく、一方的な調整 (over-generous and one-sided arrangement) である」⁵²⁾ と述べている。委員会は、「アメリカ、イギリス、オランダのような債権国が、外国政府の……意のままにあることを、今後ずっと承認するかどうかは疑わしい」⁵³⁾ という見解を示した。第2に、『レポート』において繰り返し述べていることであるが、各国が、外資導入の際には、積極的に源泉地国課税を免除する実例が多いということである。方式(1)が採用されれば、「非居住投資家に対して、自国の国債利子を非課税にすることで債務国が被っている国庫負担を、債権国が被るため、債務国は、もはやそのような規定を設ける必要がなくなる」⁵⁴⁾ が、これは当時の一般的慣行に反するものであると主張する。

方式(1)を却下することに対して、委員会が余り理論的に論じてない⁵⁵⁾ 理由は、委員会が、方式(1)と方式(2)は、「極端に対照的」⁵⁶⁾ であると述べ、2つの方式を対極的に捉えていることにあるように思われる。方式(1)が意味するのは、居住地国が源泉地国に対して課税権を譲歩し、源泉地国課税を第一義とするということである。これは当然、居住地国課税を第一義とする方式(2)と相反する。つまり、方式(2)を選択するためには、理論を超えて、相反する方式(1)を却下せねばならなかった。

方式(2)以外についての批判は、以上のようなものであった。このような批判から、委員会は、方式(2)を「問題を解決する最も巧みな手段」⁵⁷⁾ とし、その根拠を挙げている。第1に、居住地国に課税権を一元化することは、方式(1)、(3)および(4)に比べ、税務行政上、ずっと簡便な方式ということである。第2に、方式(2)は、方式(1)の第2の否定理由である外国政府による一般慣行と一致するか

らである。つまり、オーストラリア、ニュージーランド、フランス、ブラジルでは、国債発行の際、非居住者の利子所得を非課税とし、イギリスも、戦時には戦時国債を同様に扱った。このような事実が、源泉地国主義の自己放棄の実例として、方式(2)を補強すると主張する。第3に、『レポート』の第1部における結論を根拠としている。すなわち、債務国が外資を得られるのは、非居住者に対して、債務国が非課税とするか、あるいは非居住投資家が、債務国によって課された租税負担を、債務国自体に転嫁するという原則のもとにおいてのみであった。方式(2)のもとでは、源泉地国への資本流入を促すという経済効果が図れるとされる。

以上のような理由から、方式(2)が支持されるのであるが、委員会は、方式(2)を排他的に選択するわけではない。方式(2)が債務国にとって、「国庫の最も負担となるものであり、源泉地主義に基づく当然の課税権の主張を、まさに侵すものである」⁵⁸⁾とし、代替案を示す。それは、方式(2)のもとで居住地国が課税した中から、方式(4)のもとで、個々の居住者が支払うべき源泉地国税額の合計額を、源泉地国に対して還付するという方式である。すなわち、2国間で税収を移転 (exchequer transfer) することになる。これは、方式(2)を採用し難いとする債務国に対しては、方式(3)によって修正された方式(4)を認めるものである。このような、いわば債務国に対する妥協の見解を、Seligman は「幾分煮えきらない (hesitant)」⁵⁹⁾ 結論であると述べているが、妥協案においても、「方式(2)の行政上の機能と結合する」⁶⁰⁾ ことから、方式(2)を根本原則として譲らないスタンスが窺える。

以上のような帰結を導いたことについて、委員会が次のような見解を持っていたことを更に指摘しておく。第1に、議論の土台である所得税に関して、委員会は、所得税の理想的な形態は、「発展した形態の所得税」⁶¹⁾、すなわち、総合所得税であるとする。総合所得税制度を理想とすれば、経済的帰属という理論そのものの必要性がなくなることになる。総合所得税制度は、所得の発生が確認されるまでの別々の段階で課税されることはない。つまり、所得の源泉そのものを考えること自体意味をなさない。従って、源泉地国と居住地国との間の、経済的帰属に基づく所得の割り当ては、量の割当が不可能であることとは別

に、総合所得税制度を採れば、経済的帰属の概念それ自体が必要がないのである。第2に、将来的には、中進国が、より産業化し、債務国と債権国の間での利害の対立を招いている経済的状况が変化し、いずれはその区別が弱まるにつれて、居住地国課税が、より広く容認されるようになるという認識である。方式(2)を採用するのは、「[経済] 状況がかなり等しい」諸国において望ましいとしている⁶²⁾。委員会は、債権国・債務国という国家間の経済的格差がなければ、方式(2)が相互に同等の結果をもたらすことになる。委員会は、最後に次のように述べている。

「今後、統一的な方針として、究極的には、方式(2)に沿って〔国際課税に関する〕国家の見解が発展することを期待する。方式(2)は、たとえ所得税に関する〔国際課税の〕諸原則における、より論理的で理論的に正当的な経済的見解でないとしても、少なくとも二重課税問題の最も現実的な解決策である。」⁶³⁾

V おわりに

『レポート』における委員会の見解は、次のようにまとめられる。

第1に、源泉地国課税を認めない方式(2)では、源泉地国には全く租税収入が与えられない。従って、資本輸出国である居住地国を中心とした課税原則を確立するものであって、租税収入面での不公平をもたらすものである。だが一方で、Seligman が、「源泉地国の課税が、関税のように作用して源泉地国が被る負担は、源泉地国が租税収入を得ることからの便益よりも重い」⁶⁴⁾と述べる点が示唆的である。すなわち、外国資本の需要を満たすためには、源泉地国自らが、課税権の譲歩をすべきであると結論した第1部を含めて評価すれば、『レポート』は、債権国を中心とした課税原則を確立しようとしたとみるのは一面的で、同時に資本需要国に関する政策的な選択をしたものと考えられる。

第2に、委員会は、当時の諸国の課税状況を「近年の租税の全分野を概観すれば、いかに各国政府が、外国人に課税するという欲望によって完全に支配されているかが分かるう」⁶⁵⁾と述べている。又、「一般的にいて、源泉地国が一義的な重要性をもち、居住地国は第二義的に重要であるということが……主た

る直観的原則 (instinctive principle) である」⁶⁶⁾ と言う。国際的⁶⁷⁾二重課税の排除は、どちらかの国家が、何らかの形で課税権を放棄することを意味するものであるから、直観的なものに従えば、課税権を放棄するのは、源泉地国ではなく、居住地国ということになる。つまり、「債権国が二重課税を救済することで、大きな損失を被り、債務国は結局、何の損失もない」⁶⁷⁾ ということになる。

Stamp は、源泉地国課税を第一義的とする選好の根拠として、以下の4つを挙げている⁶⁸⁾。

- (1) 租税の発展の初期段階で、租税は、人ではなく物によって支払われるという共通の感覚 (common instinct) によって、課税されていた。
- (2) 非居住者が所有する国内財産に対しても、所在地国は利益を与えているとする。すなわち、利益説に基づく課税原則が、非居住者に対しても成り立つ。
- (3) さらに、このような非居住者に対して、何の租税もなく、国内の利益を与えるべきでないという国家的直観 (nationality instinct)。
- (4) 所得を源泉別に課税する以外は、徴税技術上困難であること。

確かに、以上のような根拠は、源泉地国課税を強く支持してきたものの、委員会はこうした根拠が弱まっていく理由を挙げている。それは、第1に、「源泉ごとの課税ではなく、個々人に対して資源全てを一括に課税する考え方」、すなわち、租税は物ではなく、人によって支払われるという認識の普及、第2に、既に述べたように、フランス、ブラジル、チェコスロバキアおよび戦時中のイギリスが、非居住者の国債利子を非課税にしたという事実である⁶⁹⁾。

Stamp は、『レポート』に対して、「この結論は [二重課税の] 全問題に利害関係のある諸国が採用する国際課税の諸原則において、1つのめざましい転換を形成した」⁷⁰⁾ と論評している。つまり、委員会のたてた根本命題は、「源泉地国課税主義は、不可侵の原則でありえるのであろうか」⁷¹⁾ というものであり、この命題を正面から否定するものとなった。ここに、元来、第一義的とされた源泉地課税から、居住地国課税への転換をめざしたという、『レポート』の国際的⁷²⁾二重課税論の歴史上の意義を見いだすことができるのである。

しかし、「1つのめざましい転換」とする Stamp の自画自賛は、その後の国際課税制度の発展をみると、明らかに控えられなければならない。その後の国

際租税条約の流れは、『レポート』が勧告した居住地国課税のみを認めるという原則から再び、源泉地国課税を第一義的にしようとする原則に移行している。『レポート』の結論は、今日の国際課税に、実務的法律的な形では影響しなかったといえる。何故、影響することがなかったのであろうか。

今後は、上記の問いを視野に入れつつ、未だ残されている「居住」「源泉」或いは PE (恒久的施設) の定義上の問題を念頭において、『レポート』以降の租税条約の議論に関して検討したい。

注

- 1) 大原(4)7—18頁。
- 2) 中田(8)37—46頁。
- 3) 国際連盟の専門機関の説明については、藤瀬(9)序章「国際連盟と経済金融問題」を参照。
- 4) Bruins(10)
- 5) 国際課税における原則については、P. B. Musgrave (14) の中で整理されている。これら諸原則に関しては、藤江(1)103—136頁、村井(5)1—28頁、藤田(16)291—294頁等を参照。
- 6) 主に汐見(17)、神戸(21)によって整理した。
- 7) 東海銀行(20)18頁。
- 8) 村岡・木畑(46)21頁。
- 9) 『二重課税に関する覚書』は、王立委員会によって指名された小委員会が、自治領の代表者と、帝国内での二重課税問題について協議した内容となっている。覚書の内容を見ると、ここでも、源泉地課税と居住地課税のいずれを選択するかの議論がなされている。源泉地課税主義は、自治領代表から特に主張されていたようだが、これについて小委員会は、以下のように結論している。

「……(源泉地課税のみを採用するという)主張は、各国が、租税を課す際に、その課税の手段を自ら選択できる、完全な自由を持つという理論を侵すものであり、理論的な原理に基づき正当化するには難しい。もし、この主張が承認されるならば……支払い能力に基づく課税権を放棄するように要求されることになる。[これは、]この国の居住者の間で直ちに不公平が生じることになる。……更に、そのような解決策を受け入れた場合の影響は、ほとんど全て、イギリスの国庫に及ぼされる。それは、自治領に投下されるイギリス資本の額と、イギリスに投下される自治領資本の額の不均衡のためである。……居住地国の課税は、源泉地国が、自国の税を増加させた場合の、その額だけ、自動的に減少される」(ANNEX III. paragraph 22)

小委員会のレポートを受けた王立委員会は、1920年に、「所得税に関する王立委員

会のレポート」を作成している。この中でも、「支払い能力というのは、イギリス所得税に重要な基本的原則の1つであり、これを守るならば、居住地課税主義のみに基づくものとする主張を放棄することは出来ない」(ANNEX IV. paragraph 81)としている。尚、小委員会のメンバーに、『レポート』の委員会のメンバーでもある Stamp が含まれていた。

- 10) この覚書は、Blakett によって連盟に提出されたが、作者は、内国歳入庁 W.H. Coates である。
- 11) Blakett (27) p. 37. paragraph 6.
- 12) *ibid.*, p. 37. paragraph 8.
- 13) *ibid.*, p. 37. paragraph 9.
- 14) *ibid.*
- 15) *ibid.*, p. 37. paragraph 11.
- 16) *ibid.*, p. 37. paragraph 21.
- 17) Bruins, *op. cit.*, pp. 7-8.
- 18) *ibid.*
- 19) Bruins, *op. cit.*, p. 9.
- 20) Bruins, *op. cit.*, pp. 9-10.
- 21) *ibid.*
- 22) seligman (25) p. 111.
- 23) 谷口(1)90頁。
- 24) Bruins, *op. cit.*, p. 20.
- 25) *ibid.*
- 26) *ibid.*
- 27) *ibid.*, p. 22.
- 28) *ibid.*, p. 23.
- 29) *ibid.*, p. 28.
- 30) *ibid.*, pp. 28-29.
- 31) *ibid.*, p. 28.
- 32) *ibid.*, p. 29.
- 33) *ibid.*, p. 25.
- 34) *ibid.*, pp. 25-26.
- 35) *ibid.*, p. 39.
- 36) 納税義務説に関して、森(2)145—146頁は、「租税の根拠そのものを提示したとはいえない。租税の根拠という問いに対して、それを義務だからと言ってみてもトロジーにすぎないからである」と述べている。
- 37) Bruins, *op. cit.*, p. 39.
- 38) *ibid.*, pp. 41-42.

- 39) 本浪³³85—88頁。
- 40) Bruins, op. cit., p. 45.
- 41) *ibid.*, p. 26.
- 42) *ibid.*, p. 45.
- 43) *ibid.*
- 44) *ibid.*, p. 46. 「例えば、ブラジルと外国で経済的帰属を分割する場合、イギリス及びアメリカに対しては、ブラジルに割り当てられる割合は非常に大きくなり、アルゼンチンに対しては、[ブラジルの] 割合では非常に小さくなる。」
- 45) *ibid.*, p. 45.
- 46) 本浪³³89—91頁。
- 47) Bruins, op. cit., p. 47.
- 48) *ibid.*
- 49) この方式を採り、現在、国内法の規定によって、自国民及び法人に、片務的に救済を与えている国が多い(但し、控除限度についての規定がある)。OECD 租税条約でも、双務的救済方法の1つとして、この方式が採用されている(Article-23)。このように、現在ではこの方法は、二重課税排除の基本的な方法として、片務的にも双務的にも普遍化している。その理由は、居住地国の国庫の犠牲を伴うものの、居住地国、源泉地国の課税権が同時に認められ、国家1の公平を達成しつつ二重課税が排除されると評価されるからであろう。谷口⁽⁸⁾265頁は、この方式を、「居住地国及び源泉地国の課税権の範囲に関する調整を行うことを必要としない方式であり、居住地国が一方的措置によって採用することもできる」と説明している。
- 50) Seligman (6) p. 135.
- 51) アメリカが、1918年歳入法第131条によって、外国税額控除方式を採用していた理由を、水野⁽²⁴⁾743—746頁は次のように述べている。アメリカは、総合所得制度を採用し、所得を包括的に捉える。従って、自国企業の海外活動によって、国内において配当、売上、給与として所得が発生した時点で課税し、それが、国庫の収入に繋がる。アメリカでは、国際的_{二重課税}による負担を避けて、海外事業活動を行うアメリカ企業が外国法人化することで、アメリカ自身の国庫の減収を防ぐことが目的とされ、この方式が採用された。
- 52) Seligman, op. cit., p. 135.
- 53) Bruins, op. cit., p. 42.
- 54) *ibid.*, pp. 41-42.
- 55) 谷口⁽⁸⁾266頁も、「外国税額控除方式については、[二重課税排除のための全負担を債権国が負うことを、債権国が認めるか疑わしいという] 問題点を指摘するだけで、殆ど検討を行わないまま、妥当な方式ではないと結論付けている」と述べている。
- 56) Bruins, op. cit., p. 42.
- 57) *ibid.*, p. 48.

- 58) *ibid.*, p. 49.
- 59) Seligman, *op. cit.*, p. 139.
- 60) Bruins, *op. cit.*, p. 50.
- 61) *ibid.*, p. 26.
- 62) *ibid.*, p. 48.
- 63) *ibid.*, p. 51.
- 64) Seligman, *op. cit.*, p. 120.
- 65) Bruins, *op. cit.*, p. 40.
- 66) *ibid.*
- 67) *ibid.*
- 68) Stamp (2) pp. 187-202.
- 69) Bruins, *op. cit.*, p. 40.
- 70) Stamp, *op. cit.*, pp. 197-198.
- 71) Bruins, *op. cit.*, p. 40.

参 考 文 献

- (1) 藤江昌嗣『移転価格税制と地方税還付』中央経済社, 1992年。
- (2) 貝塚・石・野口・宮島・本間編『グローバル化と財政』有斐閣, 1990年。
- (3) 渡辺淑夫『外国税額控除——国際的二重課税排除の理論と実務——』同文館, 1990年。
- (4) 大原一三「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, 1977年。
- (5) 大原一三「国際二重課税とその救済」『企業会計』(中央経済社) 1953年。
- (6) Seligman, "Double Taxation and International Fiscal Cooperation", The Macmillan Company, 1928.
- (7) 石下孟「国際二重課税研究」(4)『経済学論纂』(中央大学経済・商業学会) 1962年。
- (8) 中田謙司『租税条約の読み方』中央経済社, 1993年。
- (9) 藤瀬浩司『世界大不況と国際連盟』名古屋大学出版会, 1993年。
- (10) Bruins, Einaudi, Seligman and Stamp, "Report on Double Taxation", League of Nations, E. F. S. 73 F. 19, 1923.
- (11) 谷口勢津夫「モデル租税条約(一)」『甲南法学』第25巻第3・4号, 1985年。
- (12) 矢内一好『国際課税と租税条約』ぎょうせい, 1992年。
- (13) 石下孟「国際二重課税研究」(1)『経商論纂』(中央大学経済・商業学会) 1958年。
- (14) P. B. Musgrave, *Interjurisdictional coordination of taxes on capital income, Tax Coordination in the EC*, 1987.
- (15) 村井正編『国際租税法の研究』法研出版, 1990年。
- (16) 藤田晴『所得税の基礎理論』中央経済社, 1991年。

- (17) 汐見三郎『各国所得税制論』有斐閣, 1934年。
- (18) 田村謙治郎『列国の財政回復と財政論考』日本評論社, 1929年。
- (19) 高木壽一『世界戦後の国家財政』同文館, 1932年。
- (20) 東海銀行『調査月報』552号, 1993年。
- (21) 神戸正雄『租税研究』第一部第五編, 弘文堂書房, 1916年。
- (22) 中里実『日・米租税制度の比較——外国税額控除——』『第42回租税研究大会記録』1991年。
- (23) 大蔵省主税局調査課『国際租税協定関係の参考資料集』国税庁, 1951年。
- (24) 水野忠恒「国際租税法の基礎的考察」『憲法と行政法』良書普及会, 1987年。
- (25) Seligman, Essays in Taxation, The Macmillan Company, 1897.
- (26) F. Walker, Double Taxation in the United States, Columbia College, 1895.
- (27) Basil P. Blakett, "Note on the effect of double taxation upon the placing of investments abroad", League of Nations, E. F. S. 16 A 16, 1921.
- (28) Stamp, "Current Problem in Finance and Government" King & Son LTD, 1924.
- (29) 大蔵主税局国際租税課編『租税条約関係法規集』青文社, 1991年。
- (30) 川田剛『国際課税の基礎知識』税務経理協会, 1989年。
- (31) 占部裕典「租税条約における「恒久的施設」概念の機能と限界」『総合税制研究』1992年。
- (32) 森恒夫『現代財政学』有斐閣, 1994年。
- (33) 本浪章市『国際租税法序説』関西大学出版部, 1983年。
- (34) 中里実『国際取引と課税——課税権の配分と国際的租税回避——』有斐閣, 1994年。
- (35) 大原一三「国際二重課税問題」『税法学』16号, 1977年。
- (36) 小松芳明「国際租税法の発展と動向」『租税法研究第10号』有斐閣, 1982年。
- (37) 小松芳明『逐条研究 日米租税条約』税務経理協会, 1889年。
- (38) 小松芳明『租税条約』教育社, 1978年。
- (39) 宮武敏夫『国際租税法』有斐閣, 1993年。
- (40) 中田謙司・谷本真一『国際税務入門』日本経済新聞社, 1994年。
- (41) 黒田東彦編『国際課税Ⅰ』税務経理協会, 1889年。
- (42) 石下孟『国際二重課税研究』(2)『経商論纂』(3)(5)『経済学論纂』中央大学経済・商業学会, 1959年, 1961年, 1962年。
- (43) 北崎進「国際重複課税防止策」『経済及商業』第2巻第2号, 明学会編纂, 1923年。
- (44) 成瀬義春「国際重複課税の防止」『三田学会雑誌』第30巻第5号, 1929年。
- (45) 尾崎正利・大仲淳介「アメリカ国際税法の基礎概念」『三重法経』第51号, 1981年。
- (46) 村岡健次・木畑洋一編「イギリス史3(近代史)」山川出版社, 1993年。