

国際課税制度の創設：国際商業会議所及び Adams 教授による貢献（二）

北川 博英

Ⅲ 課税管轄権の確認

1. ローマ会議

1.1 ローマ会議に向けた準備

1922年3月1日に国際商業会議所（International Chamber of Commerce、以下 I.C.C. という。）の二重課税委員会は、第3会期の会議を開催し、国際連盟（League of Nations、以下 L.N. という。）に対して「ロンドン会議で採択された決議事項にしたがって各原則を採用すべしと各国政府に早急に要求する¹⁾。」と決議した。次いで、当該 I.C.C. の二重課税委員会は1922年12月18日及び20日に第4会期の会議を開催し、1923年3月に予定されているローマ会議の席上で、主要な所得の種類について課税権の所得の源泉への配分をも含む決議案²⁾を提出し、採択を求めようとした。

1) John G. Herndon Jr., *Relief from International Income taxation -Development of International Reciprocity for the Prevention of Double taxation*, at 24 (1932) [hereinafter cited as Herndon 1932].

2) ローマ会議での決議案を策定するために開催された会議の議事録が残されている。I.C.C. Committee on Double taxation: Meetings of 18th and 20th December 1922 (1922), Yale

Adamsを議長とするアメリカ部門は、ここでは「二重課税の排除に向けた進展は、その解決を抽象的な原則に求めるのではなく、既に実施されている実務に見出すことができる、比較的限定される範囲内のごく少数の明確な提案に同意することであり、同意した後は、主要国による採択を確実なものにすることが現時点では重要なのである。」と、これまでと一貫した進言を行った³⁾。

そこでは、各国の租税制度が区々になっている当時において、いくつかの論点について多数の国が合意できる枠組みを策定出来そうに見えた。納税者に対

Adams Papers, Box 12 (Correspondence 1923-1924 Apr.). See also Herndon 1932 *supra* note 1, at 25-26.

本決議案は下記のとおりである。

- (1) 納税者に対してその国籍により差別的取り扱いがあってはならない。
- (2) 個人及び法人に適用される住所 (domicile) の意義については、国際的合意を必要とすべきこと。そこで、法人納税者に対して個人納税者とは別の意義を与える事ができる。なお、法人の登録された事務所を法人の住所 (domicil) として取扱うことを示唆したとされている。
- (3) 住所 (domicile) を有さない個人は、その出生国 (country of birth) に住所を有するものとして取扱われなければならない。住所 (domicile) 又は認識される国籍 (recognized nationality) を有さない個人は、当該個人の居住地国 (country of residence) に住所 (domicile) を有するものとして取扱われなければならない。
- (4) 租税上の救済を得るためには、その関係当事者は、当該関係当事者が救済を求める原因となる租税が現に賦課され納付されたことを証明しなければならない。
- (5) 外国源泉から得る所得に対する二重課税に対する救済額は、当該所得に対する租税を課した一又は二以上の国によって賦課された租税の額の合計額と、等しい金額でなければならない。
- (6) 上述で提案する救済は、納税者の居住地国 (country of domicile) により一定の割合に制限されることがあるが、当該割合は、当該居住地国の領域内で稼得される所得に対して賦課される租税の額の半額を下回することはできない。なお、居住地国又は源泉地国の累進税率段階 (graduated scale) を、納税者の合計所得に適用することができる。
- (7a) 不動産から得る所得は当該不動産が所在する国内で取得されたものとして扱われなければならない。

する国籍による差別禁止に始まり、居住地国課税の原則も承認されたかに見え、居住地の定義としての住所（domicile）についての国際的合意が必要であることが確認された。また、合衆国が採用している居住地国による外国税額控除制度をも想定されていた。不動産から得る所得、利子若しくは配当、動産から得る所得、事業若しくは自由職業から得る所得に対する課税権の配分が示され、課税権が複数の国に跨る場合の準則の必要性が確認された。さらに、納税者による紛争解決機関への異議申し立て権利にまで言及しようとした。

-
- (7b) 融資に係る利子及び株式に係る配当は、所得の受領者が居住する国内又は当該株式を発行する法人が居住する国内のいずれかにおいて取得したものとして取扱わなければならない。
- (7c) 動産から得る所得は、当該動産が現に存在する国内で取得したものとして取扱わなければならない。
- (7d) 事業又は自由職業から得る所得は、当該事業を遂行し又は自由職業による役務を提供する国内で得たものとして取扱わなければならない。
- (8) もし、複数国の国内で当該事業を遂行し、または、自由職業による役務を提供する場合には、当該事業又は自由職業から稼得される利得は、それぞれの国内で実現する利得の割合に応じて、それぞれの国が租税を課することができる。
- (9) それぞれの国で生じた利得の金額を正確に立証することが不可能な時には、関係する国により確立されるべき準則に従って算定しなければならない。
- (10) いかなる場合においても、別々の関係国で課税される所得の部分の額の合計額が、居住地国の権限のある当局が確定する所得の合計額を超えることはできない。
- (11) なお、もし納税者自身とあらゆる国との間で、これまでに述べた原則の適用に関して紛争が生じたときは、当該納税者は、（未だ創設されてはいないが）国際的機関に異議を申し立てる権利を有する。

上記ローマ会議における決議案に対するアメリカ部門の意見書が残されている。American Section of Committee on Double Taxation: *Report on Resolutions Adopted by the International Committee on Double Taxation at the Meeting of December 20, 1922*, Yale Adams Papers, Box 12 (Correspondence 1923-1924 Apr.).

- 3) American Committee on Double Taxation, *Report on Resolution Adopted by the International Committee on Double Taxation at the Meeting of December 20th, 1922*, at 1-4, dated February 9, 1923, Yale Adams Papers Box 12 (Correspondence 1923-1924 Apr.).

1.2 ローマ会議における各国間の論争

ローマ会議は 1923 年 3 月 18 日に召集⁴⁾され、前述の決議案が提出され、ここでは初めて (しかし、それ以降は再三再四頻繁に)、「国民若しくは外国人」、「居住地国課税若しくは源泉国課税」、「物税 (又は分類所得税) 若しくは人税 (又は総合所得税)」という文言が使用され、さらに二重課税の排除の方法に関する取扱いを規定しようとする声明であった⁵⁾。

しかし本ローマ会議では、一定の国の代表者、とりわけ卓越した財政専門家とされるフランス及びイタリアの代表者までもが、それまで多数の国の代表者が支持していた重要な原則に対してまでも極端に異なる考えを表明した⁶⁾。

このような状況の下で、1923 年 11 月 23-24 日に I.C.C. パリ本部で二重課税委員会が開催され決議案⁷⁾を採択しようとした。当該決議案は、課税の根拠として居住地国課税を認識し、そのためには居住地の定義を明確にし、他方で源

4) ロンドン会議の時点で二重課税委員会を増員したが、ローマ会議の時点で一国から一人の代表者に限るように組織再編が行われ 15 カ国が参加した。この時に日本が初めて代表者を派遣した。See Herndon 1932, *supra* note 1, at 29.

5) Herndon 1932, *supra* note 1, at 28.

6) Herndon 1932, *supra* note 1, at 28-29.

7) 1923 年 11 月 23-24 日の決議事項: 第 I 部:

1. 二重課税委員会は、国際的二重課税を排除するための最適な方法は、(納税者の: 筆者加筆) 居住地が所得課税の唯一の根拠 (basis) を構成するという原則を認識することである。

当該二重課税委員会は、この原則を世界中で様々に異なっている立法に対する指導書として各国政府宛に提案する。

2. 本二重課税委員会の意見では、各国での立法の現状に鑑み、各種の所得が納税者の居住地国以外の国による課税の対象となっているが、源泉地国は、その領土内で生じる所得に対する当該源泉地国による課税を自ら自制すべきであると考えており、そのような源泉地国課税は、土地から得る所得その他 (但し可能な限り少ない種類の) 所得についてのみ認められるべきである。

各種有価証券から得る所得については、源泉地国は、非居住者である納税者に対して、当該源泉地国又はその他の国のいずれかから得る当該納税者の全所得を対象とする申告書類 (declaration) を要求してはならない。

泉地課税を抑制し、土地から得る所得等だけに限定しようとするものであった⁸⁾。

3. 本二重課税委員会は、上記2項において、居住地国は、源泉地国で課税される所得を有する納税者に対して、外国で生じる所得の金額に基づいて算定される（源泉地国課税額的全額又は少なくとも実体（substantial のある））額の救済を与えなければならない。
4. 上記1項、2項及び3項で規定される原則の下での一般的租税条約（general convention）についての結論が出ていないままであるが、異なる国が相互免税又は二重課税の救済の利点をお互いに認め合うためには、本二重課税委員会は、これらの原則に基づく二国間租税条約の締結件数が一般に増加する状況を観察したいと考えていることを強調したい。
5. 二重課税委員会は、租税上の住所（fiscal residence）についての統一の定義を採用することを推奨する。
6. 1922年12月18日及び20日に開催された本二重課税委員会で採択された一定の決議に対する実務上の性質に係る反論が提起されたので、当該二重課税委員会は、下記に掲げるメンバーによる小委員会の開催を理事会(council)に提案する。Prof. J.Ph. Suyling, Dr. G.W.J. Bruins, J. Duchenois, Marrice Hill, J.B. Robinson

なお、一定の複数国で実施されている二重課税の救済制度が、不当であり適用困難であるという事実に鑑み、とりわけ、簡素であり且つ公平で適用が容易な二重課税の救済制度の導入のために綿密に考え抜かれた方法の研究へと当該小委員会の関心を直接向けることとする。

同決議事項第II部：

I.C.C. の海運委員会（Sea Transport Committee）が、1923年11月8日に開催された会議で採択した決議に留意しつつ、本二重課税委員会は、国際輸送により獲得する利益に対する相互主義に基づく免税を、各国政府が自国の領土外に居住する運輸会社に与えるであろうと期待している。

なお上記決議文は、See, *I.C.C. Resolutions Unanimously Adopted by the Committee on Double Taxation*, Yale Adams Papers Box 12 (Correspondence 1923-1924 Apr.).

- 8) 源泉地国課税を可能な限り排除して居住地国課税だけに根拠を求めようとする主張は、英国によるものである。1923年決議案に対する反論について討議した会議で、英国の Maurice Hill は、「英国が英国インド領と実施している二重課税の救済策は未だ成熟であり、既に当該救済制度を経験しているというよりも、むしろ、当該救済制度は危機に瀕している（threatened）とでもいうべきである。」とし、「今日、居住地国の原則に源泉地国の原則を調和させようとしても単に混乱するだけであり」、「課税は、居住地国だけに従ってされるべきであり、それ以外は考えられない。」と主張した。

See, I.C.C. Committee on Double Taxation Meeting held on February 29th and March 1st 1924, at 5, Yale Adams Papers Box 12 (Correspondence 1923-1924 Apr.).

しかし、合衆国を含む多くの国から反論が提起され、採択されなかった⁹⁾。合衆国については、Adams を議長とするアメリカ部門が意見書を提出し、主要国が、自国内の課税管轄内の源泉から非居住者である外国人が稼得する所得に対する課税権を放棄することなどは考えられないと反論した¹⁰⁾。結局ローマ会議では、二重課税問題についてなんらの採択もできなかった。

1.3 二重課税問題を二重課税委員会に差し戻す

結局、この時点では、未だに各国の代表者間の合意形成ができていなかったことから、二重課税問題という課題の全体そのものを再度二重課税委員会に差し戻す結果となり¹¹⁾、当該ローマ会議で採択を予定した決議案の検討につい

9) 1923 年 11 月 23-24 日の決議本会議での決議案に対しては、多くの国から批判が提起され採択することはできなかった。各国から提起された批判については、I.C.C. 本部の事務局長 (Dolleans) から各国 I.C.C. に送られた 1924 年 2 月 4 日付けの書簡が Yale Adams Papers Box 12 (Correspondence 1923-1924 Apr.) に所蔵されている。アメリカ部門から提起された問題点は、源泉地国課税が居住地国課税に優先させるべきであり、したがって源泉地国課税を土地から得る所得等に限定すべきではないこと、海運所得に対する相互免税のような取扱いを広げるべきであるとの二点であった。その他の国 (フランス、ノルウェー、ポーランド及びスイス等) からは文言についての修正要求、イタリアについては文言についての留保、英国からは無回答であった。ここでも英国は居住地国課税だけとし源泉地国課税を認めたくなかった。

10) American Committee on Double taxation, *Report of the American Committee on Double Taxation relative to Resolutions Adopted by the International Committee on November 24, 1923.*, Yale Adams Papers Box 12 (Correspondence 1923-1924 Apr.) では、アメリカ部門の反論として「アメリカ部門は、誠に遺憾ながら決議第 1 項に合意できない。その理由は、主要国の全てが相当な期間に亘って、所得課税根拠を居住地国課税だけとする当該決議の第 1 項に合意するとは考えられないからである。当該主要国のすべては、非居住者が当該国の課税管轄内で事業を行うことを認めながら、当該国の居住者が納付する所得税を当該非居住者に対して完全に免除することなどは、ほとんどあり得ない。」と回答した。

11) International Chamber of Commerce. Brochure 34 Third Congress (Brussels, June 21-27, 1925) [Hereinafter cited as I.C.C. Brochure 34], at 6 では、1923 年 11 月 23-24 日で開催さ

でも I.C.C. の二重課税委員会に再度付託することとなった。

1.4 ローマ会議による居住地国の原則の決議

その後、1924年3月7日に再度開催されたローマ会議において、源泉地国の原則と居住地国の原則を調和させる決議案が採択されたが、その主な規定は次のとおりである¹²⁾。

① 多くの国で、納税者の居住地の原則及び所得の源泉地の原則を同時に適用することは必然的に二重課税へと導くが、二重課税委員会の認識は、このような二重課税を回避するための最適な方法は、所得に対する課税の根拠に基づく居住地の原則に合意することであると考える。しかし、本委員会は、このよ

れた I.C.C. 二重課税委員会に言及し「ローマ会議に提出された決議案は、その性質において技巧的で詳細なものであり、二重課税問題に終止符を打つ事を狙ったものというよりも、むしろ、二重課税問題を緩和することを狙ったものであるが、未だに各国からの代表者間の合意形成が不足していることを理由に、さらなる研究を本二重課税委員会に差し戻すこととなった。なお、二重課税委員会は、再度検討するに当たって、これまで様々な国間で採用されている受け入れ可能な提案を詳細に策定することは困難であり且つ時期尚早であることを考慮し、ここであえてローマ会議での決議を行わずに、暫時、二重課税問題に完全な終止符を打つことに向けた広範な原則の研究だけに限ることとした。」とある。なお、本会議には、ベルギー、フランス、英国、インドシナ、ポーランド、スイス及び合衆国の代表者が出席し、合衆国は Adams の代理として J.B. Robinson が出席した。

- 12) Wang Ke Chin, *International Double Taxation On Income: Relief Through International Agreement 1921-1945*, 59 *Harvard Law Review* 73, at 99 (1945). [hereinafter cited as Wang 1945]; Wang 1945, *supra* note 12, at 99. See also, I.C.C. Brochure 34, *supra* note 11, at 7-8.

合衆国を含む多くの国から反論が寄せられた 1923 年 11 月 23-24 日付けの I.C.C. 二重課税委員会による決議案について、1924 年 2 月 29 日及び 3 月 1 日に本二重課税委員会において再度討議が行われ、その結果まとめられたのが本決議案である。当該二重課税委員会の詳細な議事録が残されている。なお、当該 I.C.C. Brochure 34 については、I.C.C., *Committee on Double Taxation Meeting held on February 29th and March 1st 1924*, at 17-20, Yale Adams Papers Box 12 (Correspondence 1923-1924 Apr.) から入手した。

うな原則を適用するとしても、不動産から稼得する所得さらには商業上又は産業上の事業 (enterprise) 及び農業から稼得される所得の源泉に基づく課税を完全に妨げることができるとは考えられないという認識を表明している¹³⁾。

② 例外なくすべての場合において、所得の源泉に基づく課税を避けることができないとすると、本委員会は、所得の源泉地で稼得する所得に影響を与える租税と、納税者の居住地を理由に当該納税者の全世界所得に影響を与える租税とを、区別しなければならないと考えている。また本委員会は、源泉地国は、自国領土内で生じる所得だけに対して源泉地国課税を課するが、同時に、源泉地国課税を厳格に制限することも必要となる、と考えている。しかし、これまで述べたことは、非居住者である納税者に対して、その所得の源泉を問わず当該納税者の所得を構成する部分を含む納税申告の関係書類を要求する権利までも源泉地国に与えられていることにはならないと考える¹⁴⁾。

③ 本委員会は、居住地国は、その所得を源泉地国で課税された納税者に対して、外国で納付された租税であることを考慮した上で、救済を与えなければならない。

④ 税務上の住所については、統一的定義を採択すべきである¹⁵⁾。

つまり、I.C.C. のロンドン会議における源泉地国課税を基礎とする立場から、一転して居住地国課税を認め、限定された所得に対してのみ源泉地国課税を認めるという考えに転換し、そこで生じる二重課税に対する救済を居住地国が与えるべきとすることとしたのである。

1924 年 3 月 7 日に I.C.C. の理事会 (Council) は、上述の決議案を採択したが、同時に、イタリアの代表から出された留保を受け取ったことに言及することに

13) Wang1945, *supra* note 12, at 99.

14) *Ibid.* at 99.

15) *Ibid.*, at 99

なった¹⁶⁾。ここで、各国が採用する所得税制度の違いを抱えた上に、第一次世界大戦後の債務国からの代表と債権国からの代表との衝突が表面化するようになった¹⁷⁾。

2. アメリカ部門 (Adams) が行った提案

I.C.C. の本部は、各国の商業会議所に対して具体的な提案を提出することを求めていた¹⁸⁾。

ここで、源泉地国の原則と同時に居住地国の原則を適用するという考え方に直接影響を与えたと考えられる Adams を議長 (chairman) とするアメリカ部門による提案がある¹⁹⁾。本提案は、Adams が繰り返し且つ一貫して I.C.C. のパリ本部に提案してきたことであり、Adams の二重課税問題に対する対応についての基本的な考え方を示している。しかも、この段階で海運所得の相互免

16) イタリアの商業会議所は、課税の根拠としての居住地の原則に合意しなかった。その理由は、各国の租税制度が基本的に異なっており、二重課税を排除する単一の方策を採用することは不可能であり、すべての物税に対する課税の根拠として認められる所得源泉のほうがより公正である。See Herndon 1932, *supra* note 1, at 34 and Wang 1945 *supra* note 12, at 100; See also L.N., Double Taxation and Tax Evasion: Report and Resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee of the League of Nations, at 8 (1925) [F212] [Hereinafter cited as L.N.1925A].

17) Herndon 1932, *supra* note 1, at 34. では、ここで債務国からの代表の考え方と債権国からの代表者の考え方との間の対立がみられる。前者の債務国にとっては、理論的にも源泉地国としての課税を強調するに十分な根拠を有しており、それに加えて、戦後の復興を促進するために資金を必要とする債務国としての事情もある。一方後者の債権国にとっては、二重課税を排除する公正な基礎を決定する上で、(誰が資金を用意したのかという点で：筆者加筆) 居住地国による圧倒的圧力も認識している。このように対立する考え方を調整することが、財政専門家の仕事となってしまった、という。

18) Herndon 1932, *supra* note 1, at 26-27.

19) Suggestions for Report on Double Taxation by the American Section of the Committee on Double Taxation, date unknown, at 1, Yale Adams Papers Box 12 (Correspondence 1923-1924 Apr.).

税の必要性をすでに提案していた。

第一に、源泉地国課税の原則及び居住地国課税の原則の両方に課税の根拠があることを確認する。しかしその結果、複数の源泉地国の間及び源泉地国と居住地国との間の課税権の衝突が生じ二重又は多重課税を招来する結果になるが、その解決のために決して抽象的な理論を求めめるのではなく、あくまでも各国における執行上の実務及び既に諸国の間で締結されている租税条約における規定について詳細に調査しながら、そこで見出せる具体的な提案を議論することにより二重課税の問題を解決できるはずであり、しかもそこでの選択肢は少数である²⁰⁾、という。つまり (1) 所得が課税されるべき適切な場所 (つまり複数の国に跨り得る源泉地国課税管轄及び納税者の居住地国課税管轄：筆者追記) については共に、論理的に正当な課税の根拠が存在するとし、(2) 合衆国の制度のような居住地国が全世界所得課税を課する制度を採用する場合に生じる二重課税を外国税額控除 (Foreign Tax Credit、以下 FTC という。) のような方法で救済すべきことを提案し²¹⁾、さらに、(3) 現在では主要な海運国のほとんどが採用している海運所得に対する相互免税を提案し²²⁾、(4) 外国支

20) *Ibid.* See Also, International Chamber of Commerce, Committee on Double Taxation, Report Submitted by the American Section (1922.6.27), Yale Adams Papers Box 12 (Correspondence 1923-1924 Apr.), at 1.

21) International Chamber of Commerce Committee of Double Taxation, *Report submitted by the American Section* (1922/6/27), at 1-3, Yale Adams Paper Box 12 (Correspondence 1923-1924 Apr.). See also, Suggestion for Report on Double Taxation by the American Section of the Committee on Double Taxation, date unknown, at 4, Yale Adams Paper Box 12 (Correspondence 1923-1924 Apr.). なお、ここで外国税額控除制度についての提案は、合衆国が 1918 年法及び 1921 年法での立法に基づくものである。

22) 外国所有の船舶を国際的輸送に運用することにより稼得される所得は、当該船舶が登録された国又は当該船舶を所有する会社の実質的に管理 (control) が行われている国においてのみ課税されるべきである、と提案しているが、これは、合衆国が 1921 年法での立法 (歳入法 § 213) に基づく提案である。See Seidman's Legislative History of Federal Income Tax Laws-1938-1861 (Second printing (2003), at 819.

店又は外国関連会社を通じて製造及び販売することにより生じる、所得源泉地の配分上の衝突を避けるための所得配分（又は分割）に係る準則が必要となること、を示唆していた²³⁾。

しかし、I.C.C.の二重課税委員会は、上述の（3）の海運所得に係る提案について、特定の事業に対して特別な取り扱いを認めて課税上のメリットを与えることは正当化できないことを理由に、少なくとも保留にしてさらなる完璧な調査を行う必要があるとして、事実上アメリカ部門の提案を棚上げにした²⁴⁾。

I.C.C.二重課税委員会に対して海運所得の相互免税による取り扱いを決議するように正式に求めたのは日本の商業会議所であった²⁵⁾。我が国の当時の国

合衆国は、この時点で、リーダーシップを発揮してデンマーク、ドイツ、英国、オランダ、日本、ノルウェー及びスウェーデンとの間の二国間租税条約による海運所得の相互免税を既に具体化していた。See also, International Chamber of Commerce, *Journal of the I.C.C. Quarterly Publication* No. 4, April 1925, at 12, Yale Adams Papers Box 13 (League of Nations).

- 23) International Chamber of Commerce Committee of Double Taxation, *Report submitted by the American Section*, at 3, Yale Adams Paper Box 12 (Correspondence 1923-1924 Apr.).
- 24) International Chamber of Commerce, *Committee on Double taxation, Meeting of 18th and 20th December 1922*, Date Unknown, at 10, Yale Adams Papers Box 12 (Correspondence 1923-1924 Apr.)によれば、上記本文に示した保留する理由の他に「もしこのような規則 (regulation) を採用すると、既に採用された規則が意味する原則の範囲を大幅に狭める結果を招く。」という。
- 25) International Chamber of Commerce Committee of Double Taxation, *Reciprocal Exemption from Taxation of Shipping Profits, 1925/4/25*), at 1, Yale Adams Papers Box 13 (League of Nations). See also, I.C.C. Brochure 34, *supra* note 83, at 11-12. なお、日本の商業会議所が海運所得の相互免税を二重課税委員会のブリュッセル会議でおこなった提案内容は、「『船舶』により獲得される利得は、当該船舶の旗が示す国内だけではなく当該船舶による通商を遂行するために行ったり来たりする他国のほとんどの国で課税対象となっており、したがって不当にも様々な各国による政策の下で租税負担を負っている。』、とし「本総会 (Congress) は、海運所得のような変則的実務を認識し、一回だけの課税とする正義に同意するよう、それぞれの政府を説得するために必要な手順を進め、外国船舶の利得に対する課税を源泉地国で免除するか、または、少なくとも英国及び合衆国に見られるような相互主義の原則を採用するように、嘆願されている。』、とした。

税庁は、この問題について次のように報告している。船舶を利用する国際貿易に与える障害並びにその課税手続きの煩雑さを考慮し、他国に先駆け、合衆国が 1921 年に立法した内国歳入法 (§ 213 条(b)(8)) の下での外国船舶に対する相互免税主義を採用し、アルゼンチン他 11 カ国との間で相互免税を実行し、英国に対しても 1923 年の財政法をもって、政府に対し「各国と船舶所得の免税に関する協約を締結する権限」を与え、その結果、1924 年 11 月に合衆国政府と英国との間で相互免税の協約を締結していた²⁶⁾と報告してる。

1924 年 11 月 7 日に開催された I.C.C. 理事会では、翌年に予定されているブリュッセル会議で、日本の商業会議所が既に我が国で実施されている法令²⁷⁾を根拠に提案する議題を取り上げることを承認し、I.C.C. の二重課税委員会及び海運委員会 (Sea Transport Committee) の両方に検討を委託した。海運所得に係る取扱いは、次に述べるブリュッセル会議の最大の議題となった。

3. ブリュッセル会議における海運所得に対する相互免税の決議

3. 1 Adams のヨーロッパへの長期渡航

L.N. による財政専門家委員会が作成した最初の報告書の原案²⁸⁾が 1925

26) 国税庁『国際租税協定関係の参考資料集』303-304 頁 (1941 年 5 月 10 日)。

27) See I.C.C. Brochure 34, *supra* note 11, at 11-12. なお、国税庁、前掲 26) 315-330 頁までは、当時の我が国の法令について、法律第六号 (大正 3 年 7 月 18 日) を以って、「日本ニ住所ヲ有セザル外国人又ハ外国法人ニハ外国ノ船籍を有スル船舶ノ所得ニ付所得税ヲ免除ス但シ其ノ船籍国ガ日本船舶ノ所得ニ付同様ノ免税ヲ為ササル場合ニ於テハ此限りニ在ラズ」の如く交付されていた。我が国は、外国船舶に係る所得税の相互免税に関し米国と協定を締結しており、当該米国は 14 カ国と双務協定を締結していた。我が国による外国船舶に対する所得税法上の取扱い並びに立法の経緯及び双務協定を締結している国名については、国税庁、前掲 26), 303-314 頁。また我が国が、英国、合衆国、デンマーク、フランス、カナダ、ノルウェー及びオランダと締結した海運所得に係る相互免税の協定及び交換公文書については、国税庁、前掲 26) 315-318 頁。

28) L.N 1925 A, *supra* note 16.

年2月にL.N.に提出されたが、L.N.は当該原案をI.C.C.にも送付していた。I.C.C.は、自らの二重課税委員会に当該原案を検討させるための会議を計画し、1925年5月4-6日にパリのI.C.C.本部で開催した。ここでI.C.C.は当該会議へのAdamsの出席を要請したが、合衆国政府は、L.N.への加入さえ拒んでおり、L.N.からの財政専門家の派遣を要請する書簡に対して未だに未回答のままであった²⁹⁾。そのような状況でAdamsのヨーロッパへの出張を認めるかについて、関係部門間で非常に数多くの文書が交換された³⁰⁾。最終的に連邦財務省が承認することになり、Adamsは、I.C.C.パリ本部で二重課税委員会の議長を務め³¹⁾、本会議終了後も同年6月に予定されているブリュッセル会議にも出

次いで、I.C.C.との調整を行った上で提出された最終報告書が、L.N., Double Taxation and Tax Evasion-Extract of the Report of the Financial Committee to the Council of the League of Nation [Document C.368.M.115.1925. II (1925. 6. 11)] (1925) [Hereinafter cited as L.N. 1925B].

29) L.N.による活動に対して、合衆国の外交政策としてヨーロッパ諸国に対して不干渉とするモンロー主義の影響が当時どの程度残っていたかは明らかではない。モンロー主義については、アーネスト・R. メイ編中屋健一訳『アメリカの外交』96-98頁（東京大学出版会、1966年）であるが、本書は、Ernest R. May, *The American Foreign Policy* (1963) が邦訳されたものである。

また、Mitchell B. Carrollは、*International Tax Law: Benefits for American Investor and Enterprises Abroad (Part I)*, 2 *International Lawyer* 692, at 694 (1968) [hereinafter cited as Carroll 1968A]において、1920年代の中頃になって、ワシントン政府の当局者の一部が、同一の所得又は同一の財産に対する二重課税を防止するために行われる互恵的譲歩を具体化しながらそれを二国間租税条約として締結しているヨーロッパ方式を合衆国も採用することが、合衆国連邦財務省のみならず合衆国納税者との双方の観点から、より有益であることに気が付き始めていた、という。

30) Adamsを出席させるための数多くの交換文書が、Yale Adams Papers Box 13 (League of Nations) に収蔵されている。

31) I.C.C. Brochure 34, *supra* note 11 at 10-17の冒頭に、1925年4-6日の二重課税委員会の議長はAdamsであったとある。See also Herndon 1932, *supra* note 1, at 34.

席させるために、引き続きそのままヨーロッパに滞在するよう命じられた³²⁾。

ブリュッセル会議は 1925 年 6 月 21-27 日に開催された。上記の数多くの文書から推察するに、2 カ月弱もの長期間にわたって、Yale 大学の教授であり合衆国連邦財務省の顧問の任にある Adams をヨーロッパに滞在させることは、当時では極めて異例であったと考える³³⁾が、その一つの理由は、L.N. の財政委員会が既に公開した当該 1925 年財政専門家委員会報告書について、I.C.C. 本部で討議するための議長を Adams に任命したいという I.C.C. の強力な意向に応じようとしたことがあるが、もう一つ別のしかも重要な理由は、合衆国が立法し、既に主要な海運国との協定で締結している国際的な海運所得の相互免税を、ブリュッセル会議で議決させる必要があったと、筆者は考える。

いずれにしても、Adams にとっては、この二カ月が L.N. の後援の下での財政専門家委員会のメンバーと直接意見を交換し合った最初の機会であった。

3. 2 ブリュッセル会議における海運所得に対する相互免税

1925 年 6 月 21-27 日に開催されたブリュッセル会議 (内、最終日には I.C.C. の総会 (Congress) を開催した。) には、I.C.C. の二重課税委員会並びに L.N. の二重課税委員会に加えて、I.C.C. の運輸グループ (Transport Group) 並びに国際運輸協議会 (International National Conference) の当局者が出席した³⁴⁾。これらの当局者が出席したのは、ブリュッセル会議での議題である海運所得

32) なおこの時点では、L.N. を後援とする活動への参加に未だ消極でできておるとみえるが、連邦財務省 Garrard Winston 名の 1925 年 2 月 4 日付け書簡手紙には、「いまさら英国の租税制度に関心はないが、ヨーロッパ各国の租税制度の状況及び二重課税問題に対する活動の進捗には興味があり、合衆国から誰かを派遣するとすれば Adams が適任であると考え。」とある。本書簡は、Yale Adams Papers Box 13 (League of Nations) に収蔵されている。

33) See *Ibid.*

34) Herndon 1932, *supra* note 1, at 34

に係る (1) 1924 年 11 月 7 日における日本の商工会議所（日本部門）による提案についての決議、(2) 1924 年 11 月 7 日における海上輸送委員会（Sea Transport Committee）による決議、(3) 1925 年 4 月 28-29 日における国際運輸協議会（International Shipping Conference）の三つの決議からなる議案について討議するためであった³⁵⁾。さらに L.N. の財政専門家委員会に対して、二重課税を排除するための方策として、相互主義を条件として、一定の条件の下で居住地国だけが海運所得に課税できる規定とすべきことを進言した³⁶⁾。なお、海運所得に関するこれらの決議は、ブリュッセル会議で採択される前に、1925 年 2 月の財政専門家委員会報告書の前案作成段階で、既に採用されていた。

3.3 財政専門家委員会による決議についての検討

L.N. の 1925 年財政専門家委員会報告書及び当該報告書に付された決議の原案について、財政専門家委員会、I.C.C. の二重課税委員会及び I.C.C. が招く事業家とが一緒になって検討することになったのであり、その意味において極めて重要な場面であった、と Adams はいう³⁷⁾。I.C.C. の二重課税委員会は当該ブリュッセル会議において、当該財政専門家委員会報告書に付された決議に対して、I.C.C. の二重課税委員会が進言する 13 項目³⁸⁾に亘る決議を行った³⁹⁾。

35) I.C.C. Brochure 34, *supra* note 11, at 11-14.

36) *Ibid.* at 19.

37) *Ibid.*, at 14-15 において Adams がブリュッセル会議の総括を行っているが、その冒頭で「世界の最も重要な諸国の最大の商業組織を代表する実業家のグループが、長時間を費やし徹底的な議論の末に、各国の行政上の当局者から構成される機関に係る L.N. への提案を承認するという事実は、極めて重要である。当該提案が事業家の利益に影響するだけでなく国家利益の紛争にも影響することとなるので、なおさら重要である。」という。

38) I.C.C. Brochure 34, *supra* note 11, at 17-20. なお、13 項目の内、1 から 9 項目は所得課税に係る決議であり、10 から 13 項目は財産税若しくは相続税に係る決議である本稿では取り上げない。

39) 国税庁、前掲 26)、62-65 頁において、ブリュッセル会議における審議及び I.C.C. 二重課税委員会の決議について報告している。

その主な点を下記に掲げる。

- (1) 二重課税委員会は、この機会に二重課税はとりわけ有害であり、その理由は二重課税を債務者又は債務国が負担することが常であることを、心に留め置く。
- (2) 二重課税を排除するためには物税 (impersonal tax) と人税 (personal tax) との際立った且つ明白な区別を、すべての国の租税制度に導入することが必要であると確信する。とりわけ、重要な範疇である人税の課税権を源泉地課税管轄に割り当てることは人税と物税との混同を招き、救済方法によっても二国間条約という方法によっても、その矯正が困難な二重課税を招来することになると、二重課税委員会は考えている。
- (3) 不動産、農業及び商業上若しくは産業上の事業から得る所得については、当該財政専門家委員会による決議に同意する。但し企業の総体を構成する部分ではなく、手数料だけに基づいて設立された代理人は、当該代理人自身に関わる利得である限りを除くほかは、当該代理人が設立した国での課税を免除されるべきである。
- (4) 企業が、一方の締約国内に本部を有し、他方の締約国内に支店 (branch)、代理店 (agency)、施設 (establishment)、常設の (stable) 商業上又は産業上の機関 (organization) 又は恒久的代理人 (permanent representative) を有している場合は、各締約国は、当該締約国内で生みだされた純所得の部分に対して課税するものとする事については、同意できる。
- (5) 企業が課税上の住所を一方の締約国に有し、他方の締約国で実際に事業を遂行している真正な商業上又は産業上の施設 (establishment) を有する場合に、関係する締約国の課税当局が関係する書類の提出を納税者に求めることができることを規定する条文について、より正確性を帰するために (過大な書類の提出とならないよう:筆者加筆) 部分的文言の修正を求める。
- (6) 海運所得は、商業上又は産業上の所得及び農業所得に適用する条文の例外として規定するのではなく、独立した条文において、その事業活動の著しい

特殊性及び当該事業の利得の配分の困難さを考慮して、船舶を所有する会社又は企業が属する国によってのみ課税されるべきである。

- (7) 銀行業及び保険業に適用する原則は、他の企業に適用する原則と同じであるべきである。
- (8) 抵当権付き融資、役員報酬、給与所得、譲渡可能な有価証券等、その他債権及び年金に関する当該財政専門家委員会の決議については、同意する。
- (9) 当該財政専門家委員会決議（II. 1）に規定する納税者の全所得に対して課税する原則が一般に採用されるまでは、異なる国で異なる租税法が立法がされている現況に鑑み、二重課税委員会は、総合所得税に係る二重課税を避けるための財政専門家委員会による提案が、承認するに値すると確信している。
- ICC. のブリュッセル会議は、事業家を代表する ICC. の二重課税委員会と各国の執行当局者を代表する財政専門家委員会との協力の下で、二重課税及び脱税を防止するための租税条約が必要とする各原則の枠組みに対して、合意が確立された極めて重要な瞬間であった、と筆者は考える。

4. ストックホルムにおける決議

ブリュッセル会議の直後、L.N. は、拡大財政専門家委員会を招集し、二重課税及び脱税に対応する租税条約草案の策定を始めていた。ストックホルムで ICC. 総会（Congress）が招集された時には、拡大専門家委員会による 1927 年報告書⁴⁰⁾が既に公表されており、ICC. の二重課税委員会が本報告書について検討した結果、大略次のような進言を行った。

1927 年 6 月 27-7 月 2 日に開催されたストックホルム会議における二重課税

40) L.N., Double Taxation and Tax Evasion Report Presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion [Document C.216. M.85.1927. II, at 7 and 10-18 (1927) [hereinafter cited as L.N.1927].

委員会による決議についての要点は次のとおりである⁴¹⁾。

- (1) 所得の源泉で課税される物税 (impersonal tax) と納税者の居住地で課税される人税 (personal tax) とを区別する基本原則を堅持すること⁴²⁾。
- (2) 海運所得についての規定はすべての場合に適用すべきであり、第 5 条の末文及び同条に係るコメンタリーのように選択的とすべきではないこと⁴³⁾。
- (3) 現段階では、二国間条約の締結が、完全に包括的な国際協定 (comprehensive international agreement) に向けた第一歩となると考える。
- (4) 脱税の排除の文脈で、一般的に、あらゆる国における脱税の原因は、当該国特有な状況において見出されるのであって、脱税の結果を取除くのではなく、各国が脱税を生じさせる原因そのものの撲滅に向けられるべきこと。
- (5) 競争の自由及び経済法の自由な役割、とりわけ資本及び交換市場の自由な動きを妨たげ、または、銀行の顧客との関係又は所得税の申告についての機密保持を妨たげるすべての行為は避ける必要があることを、L.N. に対して注意を喚起する⁴⁴⁾。
- (6) L.N. が 1928 年 10 月にジュネーブでの開催を予定している世界会議 (General Meeting) に、I.C.C. が商業及び産業からの代表団を送る用意があ

41) Herndon 1932, *supra* note 1, 38-40.

42) 基本原則として、物税と人税とを厳密に区別すべきとする基本的原則をするように求めたのは、1927 年モデル条約予備草案の第 3 条及び第 10 条に対する意見であると考えられる。第 3 条 (公社債、融資、貸付及び預金に係る利子) において、債務者主義を採用しながら、例外的取扱いとして同条第 2 文により但し書きを付したことで、第 8 条 (公的年金及び私的年金において、債務者主義を採用しながら、第 9 条 (年金 (annuity) においては債権者主義を採用したことについての矛盾を指摘している。とかく各国の租税制度が区々になっていること状況の下で、曖昧さやそこから生じる誤解や混乱を懸念したものと考える。

43) League of Nation 1927, *supra* note 40, at 15, 第 5 条に係るコメンタリーで選択可能 (optional) とされているためである。

44) とりわけ脱税の排除のために、自由な競争及び自由な資本・交換市場の確保、さらには銀行の顧客との間の秘密保持が、妨げられるべきではないことを確認している。

る⁴⁵⁾。

5. 国際商業会議所から国際連盟にトーチが渡される

Graetz は、これまで I.C.C. が国際的二重課税問題に対する活動で主導権を発揮できたが、次章（第二部）で述べる経済学者委員会がその 1923 年報告書を提出した時から 2 年間の間には、英国、合衆国及びヨーロッパ諸国での議論の調整が困難な状況になっていた⁴⁶⁾。当時 L.N. は、次章で述べるように、既に 4 人の経済学者に二重課税問題に研究を委託し、1923 年には経済学者委員会による報告書が提出されていた。しかし本報告書は、それまでの I.C.C. による二重課税問題についての成果に対して認識できる影響力を発揮することはなかったと考えられる⁴⁷⁾。

結局、1923 年から 2 年間の間に、国際的二重課税問題に対するトーチが事実上 L.N. に渡されることになるが、L.N. の二重課税委員会と I.C.C. の二重課税委員会との良好なる連携はその後も絶え間なく継続され、両者の間での意見交換が絶えることはなかった⁴⁸⁾。

6. 小括

ローマ会議では、一転して源泉地国課税と居住地国課税を調和させる決議案が採択されたが、そこから生じる二重課税に配慮するあまり、源泉地国課税を不動産所得、産業上、商業上又は農業から稼得する所得だけに限定しようとする

45) 以前に、Julliard を議長とする I.C.C. の二重課税委員会が L.N. の二重課税委員会に出席し、海運所得に係る規定を航空輸送にも拡大することに賛同する決議を採択したことがあった。

46) Michael J. Graetz and Michael M. O'Hear, *The Original Intent of U.S. International Taxation*, 46 Duke Law Journal 1021, at 1073 (1997) [hereinafter cited as Graetz 1997].

47) *Ibid.*

48) *Ibid.* See also, Herndon 1932, *supra* note 1, at 34.

るものであった。Adams は、課税権の配分に関しては、源泉地国課税を優先すべきであることを決して譲らず、合衆国のように源泉地国課税に加えて居住地国課税を採用する場合に不可避免的に生じる二重課税に対しては、当該居住地国が片務的に救済すべきであり、例えば源泉地国課税を制限するよう源泉地国に譲歩を求めるべきではないと主張した。

二重課税を排除するための原則を確立させ、当該原則に沿って各国が自国の国内法令を改定するように求める I.C.C. に対して、Adams は、諸国の課税実務及び諸国の間で既に締結されている租税条約で規定される共通の準則の中から、主要国が合意できる準則を選び出すことが重要であると主張した。その好例として Adams は、海運所得の相互免税を強く主張し現に実現した。

しかし、この頃から第一次世界大戦後の復興に直面する債務国と資金を提供する債権国との間での課税権をめぐる対立及び英国と合衆国との対立がますます表面化するようになった結果、I.C.C. が主体的に諸国の意見調整をはかることが困難となり、L.N. にトーチを譲らざるを得なくなった。しかし、その結果、I.C.C. を通して意見を表明していた Adams が、L.N. が後援する財政専門家らの討論に直接加わることとなった。

IV 国際連盟の後援による先駆的役割

1. 経済学者委員会による 1923 年報告書

I.C.C. が 1921 年 3 月にその最初の会議を開催する前に、1920 年にブリュッセルで開催された国際金融会議 (International Financial Conference) は、国際信用委員会 (Commission on International Credit) が提案した次の決議を採択した⁴⁹⁾。「国際信用委員会は、L.N. の活動が、信用事業を促進するために必

49) Herndon 1932, *supra* note 1, at 41. See generally, L.N., *Economic and Financial Commission-Report on Double taxation, submitted by Professors Bruins Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp*, at 5 (1923) [Document EFS 73. F.19] [hereinafter cited as L.N. 1923].

要な一定の改革及び関連情報の収集の促進に実質的に直接寄与し得る、と考える。……一方ですべての者が自ら負担すべき租税の納付を確実なものにししながら、現在、外国投資に対して障害となっている二重課税の負担を避けることができるものとするのが国際的理解である⁵⁰⁾。】。

前述のように、I.C.C.の創設当初から「二重課税の弊害 (evils of double taxation)」を除去することを嘆願されていたL.N.は、最初に、主要国の経済学者⁵¹⁾を指名して、理論的観点からこの問題の研究を委託した。しかしこのときL.N.は、二重課税の問題を解決するためには、執行及び技術的観点からの研究も必要と考えた⁵²⁾。そこでL.N.は同時に、主要国の財政専門家⁵³⁾を指名して、この問題の研究を委託していた⁵⁴⁾。1923年に、四名の経済学者によ

50) *Ibit.*

51) 経済学者委員会のメンバー構成は、合衆国：Edwin R.A. Seligman コロンビア大学教授、英国：Josiah Stamp 卿 ロンドン大学教授、オランダ商業大学教授：G.W.J. Bruins 教授及びイタリア：Luigi Einaudi トリノ大学教授の4名からなる。See also, L.N.1923, *supra* note 15, at the cover of the Report. 当時の債権国（戦勝国）からの指名である

52) 理論的観点及び執行及び技術的観点という二つの観点については、See L.N.1925A, *supra* note 16, at 9。

53) 指名された各国代表者は、ベルギー：M. Clavier; チェッコスロヴァキア：Dr. Valnicek; フランス：M. Baudouin-Bugnet; 英国：Sir. Percy Thompson; イタリア：Prof. Pasquale D' Aroma; オランダ：Dr. Sinninghe Damste; スイス：Mr. Blau、7名により構成されたが、その圧倒的過半は債務国からの指名である。なお、後に英国：Sir. Percy Thompson は Mr. G.B. Canny に、フランス：Mr. Baudouin-Bugne は、Mr. Borduge に引き継がれた。See also, League of Nation 1925A, *supra* note 16, at 3.

54) 当該経済学者による委員会（以下経済学者委員会という）に対する付託事項は：

(1) 下記に掲げる観点から見た二重課税による経済的結果はいかなるものか？ (a) 租税負担の公平な配分 (distribution) の観点、(b) 経済的交流及び自由な資本の流れの観点から二重課税として表現される異なる事例において、これらの帰結はどの程度類似するものか？ (2) 二重課税の有害な結果を取除くために、一般原則を公式化できるものか、それとも特定の国間の租税条約が締結されるべきであるのか？……もし租税条約が必

る報告書である Seligman を主筆として作成された経済学者委員会報告書⁵⁵⁾ (以下 1923 年告書という。)を L.N. の財政委員会に提出した。

2. 課税の根拠と課税の連結点

1923 年 報告書では、所得課税の根拠を「担税力説」においていた⁵⁶⁾。本報告書の一つの特徴は、課税の連結点を所得の種類毎に「経済的所属 (economic allegiance)⁵⁷⁾」の分析を通じて決定しようとした点であり、この点については我が国でも多くの論者⁵⁸⁾が注目した。

課税の連結点の分析を通じて、最終的には、(1) 最初に、どこで富が物理的に又は経済的に算出されたか (源泉地 (Acquisition or Origin))、(2) どこで富の産出の完成工程が見出されるか (財産の所在 (situs))、(3) どこで (1)

要であるとしたら、当該特定国間の租税条約を、最終的に、一般的租税条約として具体化できるように枠組みを作ることは可能なか？ (3) 二重課税を回避するための既存の取極めである原則は、(例えばローマ条約のような) 別個の国の間の取極め、又は、連邦国の構成部分間の取極めかにおいて、適用可能なか？ (4) すべてのその他の国際的取極めとは無関係に、各国の租税制度の改正において、矯正方法を見出すことは可能なか、それとも、どの程度の矯正を見出すことができるのか？ (5) 二重課税を課題とする租税条約が、不正な権利の請求 (fraudulent claim) を防止するための国際的規律をどの程度確立できるか？

55) See generally, L.N., *supra* note 49.

56) 北川博英、「アメリカ合衆国における国際課税制度の創設：Seligman と Adams による論争」横浜法学 (旧称 横浜経済法学) 第 22 巻第 2 号 175 頁, 21-22 頁 (2013 年 12 月) にて報告した。

57) 「経済的所属 (economic allegiance)」については、国税庁、前掲 26)、第一部「国際二重課税に関する一般問題、一、国際二重課税問題について」において、「エコノミック・アレジャンス」とする観念について報告されている。

58) “economic allegiance” の邦訳については、本稿では「経済的所属」という邦訳を用いている。先行研究である、谷口勢津夫、「モデル租税条約の展開 (一) 一租税条約における『国家間の公平』の考察一、甲南法学 25 巻 3・4 号, 通頁 260 頁 (1985) では「経済的所属」と邦訳された。：水野忠恒「国際租税法の基礎的考察」732 頁、740-741 頁『憲法と行政法』(1987 年) 及び村井正「国際的租税回避に関する理論と政策」6 頁、12-13 頁 (税法学 465 号、1989 年) では、「経済的帰属」と邦訳された。

及び(2)の結果の権利が譲渡(handing-over)できるか(執行可能地(enforceability or legal status))、(4)どこで富が費消、消費又は処分されるか(住所(domicile))、と四つを挙げた上で、「場所(situation)」として最も重要な要素は、(1)の富の源泉地⁵⁹⁾及び(4)消費する富の所有者の居住地又は居所⁶⁰⁾であるとし、所得項目毎に、その源泉地国及び居住地国に、源泉地国課税及び居住地国課税へのウエイト付けを行おうとしたと⁶¹⁾。しかし、「特定の種類の所得を、経済的所属の正確な割合に応じて源泉地国及び居住地国に配分することはほとんど不可能である。そのようなことをやろうとすればあまりにも恣意的になり過ぎる⁶²⁾。」と結論付けた⁶³⁾。その結果、所得項目毎に源泉地国課税又は居住地国

59) 本報告書における富の源泉地については、最初の富の物理的出現、当該出現後の富に対する物理的修正、富の輸送、富の管理及び富の処分等の段階に照らして考察されることになる、という、See L.N.1923, *supra* note 49, at 24.

60) 本報告書における住所(domicile)の意義については、英語を使用する国での意義、フランス法での意義、ドイツ法での意義、ヨーロッパ大陸の諸国での意義など、必ずしも統一はされていないが、この点は国際連合の法務部門に検討を委ねるとして、本報告書では、「住所(domicile)」を、一時的な居所ではなく、「恒久的又は常習の居住地(permanent of habitual residence)」を意味するものとする。See L.N.1923, *supra* note 49, at 25.

61) *Ibid.*, at 20-23.

62) *Ibid.*, at 26.において、次のような例を挙げて、事業所得についての課税権の配分は、経済学の論理では不可能であるとしている。「ある一定の段階までは生産的運営がうまく行われ利益が計上されるが、この段階までの優れた結果の全てが販売の失敗により葬り去られることがあり得る。この場合に、事業の利益段階に持分を有する国家は、何らの税収を得られないのか?かくのごとく富を産出する事業運営が複雑で、販売される国家までの輸送が必要であり、かつ、これらの事業運営すべてに対する指図はもう一つ別の国から行われており、さらに一連の事業運営上欠くことができないこれらの国家の各々が所定の法的機関を有する場合に、特定の国家に配分されるべき正確な利益の金額の算定は最後までできない。この問題は後に、財政専門家委員会により「恒久的施設」概念を導入することにより解決されることになる。

63) Carroll は、「経済学者委員会においても、経済学者等は「経済的所属(economic allegiance)」の理論につき討議したが、当該理論の意味するところがあまりにも漠然としており(too vague)、当該理論の適用の困難さ(difficult to apply)を理由に、(課税権の源泉地国と居住地国への配分のための：筆者加筆)理論として適用することを放棄した。」と報告している。See, Carroll 1968A, *supra* note 29, at 697.

課税のいずれかに分類する結果となった⁶⁴⁾。この点が、後の財政専門家委員会が「経済的所属」の概念を全く参照しなかった⁶⁵⁾理由の一つではないかと、筆者は考える。

3. 経済的所属 (Economic Allegiance)

1923 年報告書では主筆を務めたとされる Seligman は、シャンツが嚆矢とする「経済的所属」という概念を客観的テストとして採用しようとした。本報告書は、経済的所属の要素を (1) 富の産出地としての源泉地、(2) 完熟した富の所在地、(3) 財産たる富に対する権利の執行可能性、(4) 富の消費又は処分地としての居住地の四点とし、所得の種類毎に課税の連結点及び複数の国家にわたる課税管轄権の割り当てを試みた。しかし結果的には、所得の種類毎に源泉地及び居住地のいずれかに割り当てただけで、所得の種類によっては、源泉地と居住地の両方に経済的所属の量的割り当ての必要性を認識しながらも、いずれか一方に割り当てた⁶⁶⁾。ここで Carroll は、「経済学者らは『経済的所属』の理論について議論した上で、当該理論の意味するところがあまりにも漠然 (too vague) としており、したがって、当該理論を適用することの困難さ (difficult to apply) を理由に、(課税権の配分に適用することが：筆者加筆) 放棄された⁶⁷⁾。」という。また、Graetz は、一見したところ、経済的所属の概念

64) L.N.1923, *supra* note 49, at 27-39.

65) Graetz 1997, *supra* note 46, at 1079 において、「その後の財政専門家委員会による租税条約文案策定者の議事録を分析しても、「経済的所属」の概念についてほとんど議論されていないし、調査もされていない事を示唆している。」としている。

66) 例えば、配当・利子のような所得については、納税者の人的能力を重視した結果居住地に全て配分しているが、株式発行市場や私法上の契約等のインフラを提供する源泉地への配分をしていない。

67) Carroll 1968A, *supra* note 29, at 697.

を財政専門家委員会が共有することはなかったという⁶⁸⁾。

4. 課税権の配分

経済学者委員会は、その報告書の第2部 Section IIにおいて、経済的所属に照らして、所得の種類毎に源泉地国及び居住地国に課税管轄権を次に掲げる表1のように配分した⁶⁹⁾。上記の配分を言い替えると、もっぱら又はすべての有体の富（土地、鉱山及び油井、商業施設、農業器具、家畜類及び登録船舶）に対する課税権を所得源泉地国に割り当て、もっぱら無体の富（抵当付き債権、法人株式、社債、公債、一般債権、職業収入、並びに、金銭、宝石及び家具⁷⁰⁾）に対する課税管轄権を居住地国に割り当てた。各種類の所得に対する課税権を、その経済的所属に基づき正確に源泉地国及び居住地国に配分するこ

68) Graetz 1997, *supra* note 46, at 1079 では、「1927年モデル条約予備草案の文案作成者の議事録には、所得の配分準則についての議論が中心であり、経済的所得についての議論された形跡はない。1923年報告書における居住地国課税の選好は、財政専門家間で全く共有されていない、という。Seligman 自身、居住地国課税を選好することにより、当時の債権国（又は敗戦国）に偏った報告書となったことに対する後悔の念を示した。」という。See, Edwin R.A. Seligman, *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*, at 141 (The Macmillan Company, 1928).

69) L.N.1923, *supra* note 49, at 27-39, Section II Economic Allegiance and Classification of Wealth for Purpose of taxation. なお本報告書は、I.C.C.の二重課税委員会にも配布されたと考えられ、I.C.C.から各国二重課税委員会宛に配布されたと見られる報告書において、1923年報告書の概要を報告し、更に、I.C.C.が1923年3月に開催が予定されているローマ会議での採択を求めるために、二重課税委員会が1922年12月に承認した決議案と本報告書との比較を行っているが、一見すると、概ねこの時点では、当該経済学者委員会と当該二重課税委員会との間に大きな違いは見受けられない。See I.C.C., *The Problem of Double Taxation: Note on the Report of the Experts Appointed by the League of nations* (1923. 8. 30), Yale Adams Papers, Box 12 (Correspondence 1923-1924 Apr.).

70) 一つの例外は有体の富である金銭、宝石及び家具については、有体の富ではあるが、納税者本人の所有に帰してのみ経済的価値が生じるので、居住地が決定的要素であるとされた。

表 I

富 (所得) の類型 (種類)	主たる構成要素		経済的所属の評価
	源泉地	居住地	
I 不動産 (土地及び建物)	○		人的要素は少なく、農産物の算出高は土地自体でできる。
II a. 鉱山、油井 (事業所得)	○		人的要素は少なく、石油の産出高は鉱山、油井戸の豊かさでできる。
II b. 製造業施設 (事業所得)	○		人的要素はあるが、土地の所在地及び執行可能性の要素のウエイトが高い
II c. 商業施設 (事業所得)	○		人的要素はあるが、土地の所在地及び執行可能性の要素のウエイトが高い
III a. 農業用器具、機械、家畜等	○		産出の源泉地以上に所有者の居所が重要である。
III b. 金銭、宝石、家具等		○	所有者の居所が執行可能性および所在場所 (situs) を強化する。
IV 船舶	○ (登録地)		所得課税の観点からは、専用ドックを所有し職員を雇用している国が重視されるべきかもしれないが、執行可能性の観点から慣習上登録地 (又は旗国) が船舶の国籍とされている。
V a. 抵当権設定債務に係る利子所得		○	貸し付けられた資本は、貸し手が蓄積したものであり、債権者国で課税されるべきである。他方、借り入れた資本は、債務者の資本とし所得を生じさせる価値を有するので、債務者に課税権が与えられるべきである。
V b. 会社株式に係る配当所得		○	所得の源泉地の判定が困難であり、株主の人的能力の所得に対する貢献を重視する。
V c. 会社債務証券に係る利子所得		○	法人が発行する株式に類似しているので、法人株式に係る配当と同じ取り扱いをする。
V d. 公債に係る利子所得		○	会社債務証券の性質と公債の性質との区別が困難であり、会社債務証券に係る利子所得と同じ取り扱いをする。
V e. 一般債務に係る利子所得	○	○	真の経済的源泉地を債権者国とすべきか債務者国とすべきかは判断できない。
VI 職業的収入及び給与		○	個人の能力が全面的に貢献している。

(注) 本表は、経済学者委員会報告書27-39頁に基づいて、筆者が作成した。

とはほとんど不可能であり、仮に配分しようとするともあまりにも恣意的とならざるを得ない。したがって。租税条約の下で、両締約国が一つの種類の所得に対する課税権をお互いに配分したいときは、本報告書における経済的所属の分析をガイドにするのがよい、とするに止めた (1923 年報告書 27-39 頁)。

5. 国際的二重課税排除の方式

経済学者委員会は、本報告書第 3 部において、二重課税排除の方式について四つの方式を提案している、それらのいずれも租税条約によって採用可能な方式であるとした (1928 年報告書 41-42 頁)。

①外国税額控除方式 (method of deduction for income abroad)

居住地国が、その居住者が源泉地国に納付した外国税額の全額を、居住地国に対して納付すべき税額から控除する方法であるが、控除限度額を有さない完全控除による外国税額控除方式であるといえる。

②源泉地国免税方式（method of exemption for income going abroad）

租税条約に基づいて、源泉地国がその領土内に源泉を有する所得に対する課税を、全ての非居住者に対して免除する方法である。本方式の効果として、外国からの資本の流入を促進し、途上国の発展を促すという。第一次世界大戦後の債務国にとっては望ましい方式であったと考える。

③税額分割方式（method of division of the tax）

租税条約に基づいて、租税の額のうち特定の所得について源泉地国が課税し、残余の部分を居住地国が課税する方式である。

居住地国と源泉地国の課税権を調整するのではなく、両国の税額計算（税率）の段階で調整する方法である⁷¹⁾。

④源泉分類・割り当て方式（method of classification and assignment of sources）

租税条約に基づいて、特定の種類の投資又は不動産に対する富の結実額（例えば、不動産賃料及び抵当権付き債権に係る所得。）の特定部分又は全部について源泉地国に課税権を認める一方、事業上の債券（business security）から生じる所得については非居住者を免税にする。居住地国は、源泉地国に課税権を割り当てられた所得についても課税権を有する。二重課税排除の方法としては、その居住者が源泉地国に納付した外国税の全額を当該居住者の納税額から控除することを認める。つまり、源泉地国に第一の課税権を認めた上で、居住地国にも課税権を認める。ただし、居住地国の歳入確保の観点から源泉地国の

71) 当時の状況からすると、特に発展途上国が意図的に高い税率を設定することが考えられる。したがって当然ながら、両国の税額の計算を調整する段階で、源泉地国と居住地国とが適用する税率についての調整が必要とある。

税率に対する制限を設けることが要求される⁷²⁾。

①の外国税額控除方式は、Adams の指導の下で合衆国議会が立法した方式であり、この時点では外国税額控除限度額も立法されていたが、何故か Seligman は、この方式を批判した⁷³⁾。

6. 小括

これまでの国家と国民との政治的所属に対して、当時すでに芽生えていた国際経済社会の下での国家と納税者の受益関係を経済的所属に求める考え方は、ジャンツの概念とも一致するものであったとはいえるが、当該経済的帰属の四要素のウエイト付けを行うことにより、同一の種類所得に対して源泉地国と居住地国に課税権を配分する目的は、事実上放棄された⁷⁴⁾。結局、ある特定

72) 将来、源泉地国が課税権を与えられた所得に対して高額な課税を課すことを防止するための制限を行うことが望ましく、さもなければ、居住地国の国庫が不当な枯渇に直面しかねない、という点を付記している。See, L.N. 1923, *supra* note 49, at 41-42.

73) さらに *Ibid.* では、「この方式は、債務国において増加する課税額の負担を債権国に負担させる方式である。・・・外国に利害関係を有する債権国である合衆国、及びオランダがその国庫を、全く預かり知らない外国政府の課税額の増大のなすがままにしておくことを永続的に同意するかは疑わしい。」として事実上選択肢から除外した。前述のように、債務国又は発展途上国が意図的に税率を過度に引き上げることに対処するために、合衆国は、1921 年にはすでに FTC の控除限度額制度を導入していたことを考えると、疑問が残る。さらに、当時の時代を背景として、債務国が、外国投資家である非居住者からの投資に関して、源泉地国課税を免税にする規定の意義を失わせることになることも、外国税額方式を採用しない理由に挙げている。See generally, Edwin R.A. Seligman, *Double taxation and International Fiscal Cooperation*, The Macmillan Company, at 132-136 (1928) [Hereinafter cited as Seligman 1928].

74) 谷口勢津夫も、前掲 58) 263 頁、その先行研究において、「経済学者委員会は、源泉地国又は居住地国に対する納税者の受益関係を相対的なものとして考えていると考えられる。すなわち、経済学者委員会は、簡素化のために、ある特定の種類の所得を全部源泉地国又は居住地国のいずれか一方に割り当てることを認めているが、少なくとも理論上は、他方の国のその所得に対する持分を全面的に否定しているわけではないのである。」

の種類所得を全部源泉地国又は居住地国のいずれか一方に割り当てたが、その結果は、債権国に有利な結論に導くことになったと考える。この点については、Seligman 自身も 1923 年報告書が英国やオランダである債権国の利害を反映していることを認めている⁷⁵⁾。

75) その例として、課税権の根拠を利益説に求めるとすれば、法人株式の配当、債券や一般債権の利子のような人的能力の貢献が考慮されるべき所得を居住地に配分したことは理解できるとしても、法人設立や金銭債権債務に係る私法上の規律等を整備する源泉地政府に対する課税権の配分を全く配慮しない結果になっている点には疑問を禁じ得ない。第一次世界大戦後の債権国と債務国との力関係の中で居住地国課税を優先させたと考えたと、債権国に有利な取り扱いとしたことになる。この点については Seligman 自身、彼が主に携わった 1923 年報告書の案文が、英国やオランダである債権国からの主張からなり、当該報告書が債権国の利害を反映していたこと、を認めている。曰く、「(経済学者委員会のメンバーによる：筆者加筆) 審議の最初から (経済的所属のどの要素を：筆者加筆) 重視するかについての意見の違いは明らかであった。経済学者委員会においては、メンバーの過半数が債権国の代表者であり、それら債権国の租税制度は少なくとも基本的には人税からなり、しかも所得課税制度は、最も近代的な制度とされていた。しかし経済学者委員会よりもはるかに規模の大きい財政専門家委員会の場合はその反対で、債務国が過半を占めていたばかりでなく、それらの租税制度の圧倒的多数はいわゆる未完の人税 (semi-personal taxes) であった。・・・したがって、(経済的帰属の：筆者加筆) ウェイト付けに対する意見の違いは、不可避であったといえる。」。See, Seligman 1928, *supra* note 73, at 141-142.

また Seligman 1928, *supra* note 73, at 150 では、Seligman は、彼に対する処遇に不満ながらも 1925 年報告書に対して積極的に働きかけようとしていた。曰く、「租税制度を全体として捉えると、経済学者委員会と財政専門家委員会との間の違いはほとんどなかったように思う。経済学者委員会は、アングロ・サクソン各国の制度の租税制度に見られるような未完の人税 (semi-personal taxes) にわずかな関心しか寄せず、他方財政専門家委員会は、国家財政における擬似人税 (quasi-personal taxes) の存在を突き付けられていた。両委員会が、(国だけではなく地方政府も含めた) 租税制度全体を完全に考察し、準人税 (demi-personal taxes) 及び疑似人税 (quasi-personal taxes) と同様に厳密な人税 (strictly personal) をその観点に含めておれば、両委員会の結論は実質的に同一であったと考えられる。」そして、「経済学者及び財政専門家の両者は、純粋所得課税に適用すべき一般的基準として居住地国課税を第一優先とし、および、所在場所国 (situs) 税及び源泉地国税のような準人税 (demi-personal taxes) の場合における源泉地国を尊重し、さらに、源泉地国税のような疑似人税 (quasi-personal taxes) を尊重することによる修正を認めるという形で要約される結論で一致していたのではないか。」。しかし、Seligman は、最後まで源泉地国課税に対して居住地国課税を優先させるべきとすることを譲っていない。

結語

1919 年に合衆国のアトランティックシティで創立総会を開催した I.C.C. は、第一次世界大戦後のヨーロッパ諸国の復興と当時既に盛んになりつつあった外国直接投資 (Foreign Direct Investment) を回復させ促進するためには、「二重課税の障害 (evils of double taxation)」を除去することが肝要と考え、1920 年に発足したばかりの L.N. に嘆願した。そして I.C.C. は、そのパリ本部及び各加盟国に二重課税委員会を組織し、二重課税を排除するための原則を確立すべく活動した。当該活動は、各加盟国の商業上又は産業上の組織の代表者が参加した点において大きな意味があり、当該二重課税問題に対する先駆者的研究において大きく貢献した。

Adams は、Yale 大学の教授及び合衆国連邦財務省の顧問の任にありながら、I.C.C. のアメリカ部門の二重課税委員会の議長として I.C.C. の活動に参与していた。彼は、I.C.C. による二重課税を排除するための原則を確立し、当該原則に沿って各国の国内法の改正をせまるのではなく、諸国の課税実務及び既に締結されている租税条約において共通する規定の中から、主要国が合意できる準則を選び出すことが重要であると考えた。その好例が、当初から海運所得に対する相互免税を提案し実現させたことである。また課税権の配分については、源泉地国に優先的に課税権を配分すべきであることを譲らなかつた。合衆国のように、源泉地国課税に加えて居住地国課税を採用する場合は、不可避的に二重課税を生じさせるが、当該居住国が片務的に救済すべきであり、源泉地国による譲歩を求めるべきではない、と主張した。

しかし、そのような Adams に考えに大きく立ちはだかったのは、各国の租税法令が区々となっている現実であり、とりわけ居住地国課税を優先させ源泉地国課税を排除又は制限すべきとする英国であった。結局、I.C.C. が主体的に各国の意見を取り纏める事ができなくなり、L.N. にトーチを譲らざるを得なくなった。

I.C.C. から「二重課税の弊害」を除去するように嘆願された L.N. は、最初に主要国の経済学者を指名して、二重課税問題に対する理論的側面及び科学的側面からの研究を付託していた。4 人の経済学者から成る経済学者委員会は 1923 年にその報告書を L.N. の財政委員会に提出し、その先駆的役割を終えた。当該 1923 年報告書における課税権の配分の基準として、経済的所属（economic allegiance）の概念の利用が検討されたが、その概念の曖昧さのために最終的に断念された。

追って、L.N. 後援の下での財政専門家委員会による活動を通じて、モデル租税条約草案が進化し 1963 年の OECD による最初のモデル租税条約草案へと結実する過程における Adams（及び Adams の死後にその役割を引き継いだ Carroll）による貢献について検討する予定である。