慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	国際二重課税の原因、形態及び評価
Sub Title	Cause, Modes and Evaluation of International Double Taxation
Author	木村, 弘之亮(Kimura, Konosuke)
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1997
Jtitle	法學研究 : 法律· 政治· 社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.70, No.12 (1997. 12) ,p.91- 120
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	内池慶四郎教授退職記念号
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19971228-0091

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

国際二重課税の原因、形態及び評価

木村弘之亮

第一節　国際二重課税の原因
第一款　租税高権（課税権）
第二款　課税当局と納税者のあいだの租税法律関係
第三款　納税義務
一　課税権と納税者とのあいだの結節点
二　納税義務の範囲
第四款　租税高権の抵触
第五款　無制限納税義務と制限納税義務
一　納税義務の統一を支持する理由
二　納税義務の二区分を支持する理由
第六款　租税高権の執行についての制限
一　事実上の制限
二　国際公法の下での制限
三　国内法の下での制約
第二節　国際二重課税の形態
第一款　間接税による国際二重課税
第二款　直接税による国際二重課税
一　無制限納税義務と制限納税義務の抵触
二　無制限納税義務相互間の抵触
三　制限納税義務相互間の抵触
第三款　相続税及び生前贈与に対する税による国際二重課税
第三節　国際二重課税の評価
第一款　法的評価
第二款　経済的評価
一　ミクロ経済の領域において
二　マクロ経済の領域において
第三款　日本経済にとっての国際二重課税の重要性

第一節　国際二重課税の原因(1)

国際二重課税は、複数の租税高権（租税管轄権 tax jurisdiction）が抵触するときに、生ずる。租税高権の保有者が、ある国であるか又は（連邦の州、カントン、ラントのような）国に属する地方公共団体である場合に、そうである。したがって、国際二重課税の原因は、国際分野における租税高権の重畳にある。次の節では、我々は、この国際二重課税の原因を明瞭にするため、簡潔に「租税高権」、「租税債務」その他租税法の基本概念を検討することとしよう。

（1） *Knechtle, Arnold*, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, Basel / Stuttgart 1976, 37ff., 47ff., 52ff. 同書に本稿は多く依っている。

第一款　租税高権（課税権）

租税高権とは、租税法の分野における国家の領域主権(2)のひとつの表現であり、国家の本来的主権(3)を意味する。この領域の限界内において国家権力が行使される。国家の本来的主権は原則として国内的にも対外的にも無制限であり、その領域権の範囲内において排他的公権力(4)を行使するにあたって他の国に対してみずから代表する。(5)このように、租税高権は国家の領域主権の帰結、すなわち当該公共団体の領域内における人と客体に対する統治の帰結である。(6)租税法の領域では、租税高権は立法権、収入権及び行政権に細分される。収入権が本章では我々にとってもっとも関心がある。この収入権(7)は、ある共同体がその当局に服する人々に対し租税を課する法的及び事実的権力を有する。換言すれば、公共の財政需要をみたす目的で無条件に有している（金銭給付［納税］をその

人達から欲求する）権力を有している。

（2）Territorial sovereignty.

（3）The non-derivative sovereignty.

（4）Exclusive authority.

（5）*Teichner, K.*, Internationales Steuerrecht, Stuttgart 1967, 6.

（6）*Blumenstein, Ernst und Irene.*, System des Steuerrechts, 3. Aufl. Zürich 1971, 32.

（7）Jurisdiction in revenuematters.

第二款　課税当局と納税者のあいだの租税法律関係

租税高権者とその権力に服する人（納税主体）とのあいだには、特別な法律関係がある。すなわち、租税法律関係がそれである。人的、実体的及び手続法的な点についての規律は、租税法の課題である。したがって、租税法とは、「租税法律関係に基因する権利義務、ならびにこれら権利義務の確定、権利保護及び実現を規律するそうした法規範の総体」をいう[8]。要するに、租税の確定と徴収を規律する法規範の総体をいう[9]。

租税法関係はまず、適法に租税を請求する租税債権者と租税を支払う債務を負っている租税債務者とのあいだの租税債務関係である[10]。納税主体は財政的寄与をなすべき義務を負っている。第二に、租税法律関係のもう一つの現象形態である「租税行政関係」[11]は、租税債務の確定に際して一定の行為を納税義務者に課する。

法律に基づく行政の原則[12]からは、その租税法律関係が法律にその根拠を有していなければならないこと、ならびに法律要件及びこの租税債務の範囲が精確に画されていなければならないことが導きだされる。したがって、租税法律関係は、租税法律要件事実が存在しているときにのみ、成立する。つまり、租税法規範に抽象的に定式化されている法律要件の総体が実現したとき、その法的効果が発生する[13]。逆に、個人は、法律に規定されている

法律要件すなわち租税法律要件が具備されたときかつそのときに限って、課税をうける公権[14]を有する[15]。

（8） *Blumenstein, E. und I.* (Fn. 6), System, 2.
（9） *Mersmann, Wolfgang*, Die Ertragsbesteuerung inländischer Betriebstätten und Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften, Heidelberg 1966, 13.
（10） 公法に基づく債権者と債務者の関係及び私法に基づくそれとの共通の特質と相違について、*Hensel, Albert*, Steuerrecht, 3 Aufl. Berlin 1933, 56ff.
（11） Assessment relationship.
（12） The principle of administrative legality.
（13） *Hensel* (Fn. 10), 57.
（14） A subjective public right to be taxed.
（15） *Blumenstein, Ernst.*, Schweizerisches Steuerrecht, Halbbd. Tübingen 1926, 124. 租税法律主義（the principle of lawful taxation）の詳細について、参照、木村弘之亮「租税法——体系綱領（第4章）」税経通信五二巻七号（一九九七）三八頁以下。

第三款　納税義務

一　課税権と納税者とのあいだの結節点

個人について租税法律関係から帰結する、諸義務の総体は通常、納税義務と称されている。その債権の実現を念頭において、立法者が納税義務を課するのは、権力関係が国と個人とのあいだに存するときだけである。換言すると、個人が国の領域主権に服するときだけである。法主体が領域主権に服従し、そして租税高権に服従することが起きうるのは、法主体が人的又は経済的性質の特殊な事実的及び法的関係の点で、租税を請求する公共団体と結節している場合である。

これらの関係から租税法上の関連性[16]が引き続いて起きる。この租税法上の関連性は二つの現象形態をとりうる。一は、法主体の人としての存在であり[17]（人的関連性）、二は、法主体のある特定の経済的利害関係[18]である（「経済的関連性[19]」）。人的関連性により主体に対する租税債権を生じさせる諸要因には、個人の場合、ことによると国籍であるが、しかし主に住所及び居所（常習の居所）、ならびに法人の場合、本店又は（実質的）管理の場所である。これらの結節要素は「租税法上の居住地」を確定する、あるいは近時の用語を用いれば「租税法上の住所」を確定する（租税法上の一次的住所）。次に、経済的関連性による租税法上の関連性が根拠づけられるのは、ある納税主体が人の点ではなく、一定の経済的利害関係の点でのみ領域主権に服するときである。例えば、資産（不動産、恒久的施設など）が租税を請求する公共団体の（租税法上の二次的住所）領域内に所在しているとか、あるいは、所得の源泉が所在しているところ（配当、利子、賃金、年金、恩給、ライセンス使用料などの債務者の居住地）である。

(16) A fiscal attachment.
(17) The whole personality of the legal subject.
(18) Only certain economic interests of the latter.
(19) *Blumenstein, E. und I.* (Fn. 6), System, 47ff.

二　納税義務の範囲

(a)　原則として、租税法上の関連性の類型は租税法律関係の主体面に光をあてるのみならず、納税義務の範囲にも射照する。例えば、人的関連性は無制限納税義務のきっかけとなる。それのみならず、公共団体に対し、その領域主権に服する、そうした納税者の総合的経済的利害関係を課税関係[20]に引き込むことを認めている（全世界所

得主義及び全世界財産主義）。この場合、租税高権は領域主権から派生しているにもかかわらず、租税高権は国家の領域的限界を打ち破り、そしてその国家領域を越えて課税客体にまで拡張する。このような租税高権の空間的拡張は可能である。なぜなら、多くの国はその国家領域の居住者に対して自国の行政強制のあらゆる手段を投入できるからである。租税高権者は、納税義務者の財産及び所得についてそのような包括的に服従させることを、正統とみなしている。税源の所有者又は課税所得の受領者が自国の領域に居住するという事実によって、正統とみなしている（居住地国主義）[21]。

(b) 逆に、たんに経済的関連性があるだけのときは、「制限的納税義務」が生じることとなる。この場合、国は、その領域内に所在する財産、とくにこの同地に源泉する所得を捕捉することに満足している。ここでは租税高権は源泉地国主義[22]に基づいている。時には属地主義[23][24]とも呼ばれる。

(c) たいていの国では、少なくともアングロ・アメリカ法系及びヨーロッパ大陸法系の国々では、納税義務は、租税高権者に服する法主体の人的関連性及び経済的関連性によって生じる。このようにして、たいていの国々は居住地国主義と源泉地国主義を採用している。

他方、ローマ租税体系[25]（「シェデュール（schedular）」、「分類（analytical）」所得税体系）はいわゆる分類所得税の原則を信奉している。このローマ租税体系は、もっぱら所得の源泉をその出発点としており、そして国内源泉に由来する所得を捕捉することに自制している。分類所得税の体系は南アメリカにおいてその最も純粋な形式で維持されている。これらの国々は、課税の中核的徴憑[26]として人的「支払能力」[27]を考慮に入れるそうした総合所得又は総合財産[28]を有していない。租税は、所得類型（income categories）に応じて課され、そして納税者の住所又は常習の居所が国内にあるか又は国外にあるかどうかを問わず、領域に関する限り限定されている。

しかしながら、現在起こりつつある租税ハーモニゼイションの潜伏過程において、各種所得に課されている租

税の数を減少させ（「分類所得課税」[29]）、居住地国課税原則に基づく総合所得・財産課税に移行する傾向が観察されうる。

(20) The tax net.

(21) Residence-principle, universality-priniciple, totality-principle; Wohnsitz-, Universalitätsprinzip; critere du domicile.

(22) Source-, originprinciple; Quellen-, Ursprungsprinzip; creitére de la source.

(23) Principle of territoriality: Territorialitätsprinzip.

(24) この用語は、相異なる意味を持っている。⑴源泉地国主義と同義（例えば、*Debatin, H.*, Konzeptionen zur Steuerpflicht, FR 1969, 277ff. (277)；*J. van Hoorn*, Fiscal measures in capital-exporting countries for the purpose of encouraging investments in countries in the process of devolpment. General report on the second subject of the 1963 IFA Congress, CDFI 48 b, 1963.)。⑵国籍主義の反義語。この意味で使われるとき、「属地主義」は次の原則を意味する。すなわち、居住する外国人は租税法上居住する国民として取り扱われる。要するに、国籍ではなく、ある国家領域の居住地が、決定的な結節要素である。⑶有効な租税立法は国内の租税法律要件に限定。この意味での属地主義が固執されている場合、二重課税条約はしばしば領域外課税（extraterritorial taxation）の禁止を促している。

(25) Romanic fiscal systems.

(26) A central fiscal yardstick of taxation.

(27) Ability to pay.

(28) General income or property.

(29) Analytical taxation.

第四款　租税高権の抵触

現在に至るまで、課税問題についての各国の主権を限定するそうした国際公法上国際的に承認された原則は存在していない。とりわけ、租税法の領域でも「同じ事に二度かかわるなかれ（ne bis in idem）」の原則を妥当させるであろうそうした国際二重課税の禁止は国際慣習法存しない。[30] 国際法上の唯一の例外は、治外法権の原則である。外交官及び領事の租税免責特権はこの原則に基づいている。したがつて、各国の租税高権に関して対外的に課された法的制限[31]は原則として存在しない。[32] 対外取引関係に関する場合でさえ、国内租税法は、立法者に有益と思われる限り、できるだけ立法者によって構築されうる。租税高権の主権者はすべて、その領域主権の及ぶ範囲で自律的に自国の租税体系の構築と適用対象を規律する。国内租税法は、いかなる法主体が課税されうるか、そして、外国の課税高権に注意を払うことなく、いかなる条件のもとでかれらが各個別のケースにおいて課税に服するか、について記述する。

したがって、近代の租税法は、国際公法の体系上のいかなるルールによっても、各国の課税権[33]について制限していない。近代租税法は、その国内領域に租税法上居住している法主体の「全世界」所得と「全世界」財産の両方、ならびに自国の領域に滞在する非居住納税義務者の財産（自国に源泉する所得を含む）[34]に賦課する。

このように課税権[35]は原則として他国の租税高権に対して無制限であるけれども、しかしそれにもかかわらず、これは他国の租税高権者の側で片務的国内法措置又は二国間条約によって制限されうる。課税の結節点（人的関連性又は経済的関連性）が重複して存在するためさまざまな租税高権の抵触が、生じる。同一の対外経済取引事実が、各国の法体系によって選択される結節要素についての合意が欠如するため、相異なる租税高権に服することがありうる。このような課税権の抵触の場合に、それぞれの国は二重の役割りを果たす。自国の領域に源泉する所得が国外に流出するケースでは、それは源泉地国[36]である。そして、その領域の居住者の国外源泉所得の課税

に関しては、それは居住地国である。[37]

(30) 租税法理論上、このドクトリンを主張するものに、*Bühler, Ottmar.*, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, Amsterdam 1964, 135, 167; *Bühler, Ottmar.*, Völkerrecht und Landesrecht im internationalen Steuerrecht, Zeitschrift für ausländisches öffentliches und Völkerrecht 1958, 668ff. (682ff.) ; *Kruse, Heinrich Wilhelm.*, Steuerrecht, Bd. I Allgemeiner Teil, München 1969, 41; *Spitaler, Armin.*, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 2. Aufl. Köln 1967, 239; *Wolff, Klaus Dieter.*, Die Individualberechtigung aus Abkommen im Inernationalen Steuerrecht, Diss. München 1964, 59ff. 国の実務もこの見解に基づいている。反対説を主張するものに、*Isay, Ernst*, Internationales Finanzrecht, Stuttg. / Berlin 1934, 22ff. ; *Fricke*, Der Einfluß der Rechtsentwicklung auf das Doppelbesteuerungsproblem, AWD 1960, 197ff.

(31) No externally imposed legal limits on the fiscal jurisdiction of States.

(32) しかし、租税債権の執行は、現実かつ法的限界にでくわす。

(33) National right to tax.

(34) 制限納税義務。

(35) Fiscal sovereignty.

(36) State of source.

(37) State of residence.

第五款　無制限納税義務と制限納税義務

納税者の居住地国における全世界財産と所得の課税（居住地国課税主義）[38]は、国の領域内に所在する財産及び同国から源泉する所得についてのみ課税するために（源泉地国課税主義）[39]、放棄されるべきか、又は制限されるべきである。こうした提案が繰り返されている。国際二重課税の問題はこのような態様でもっともよく解決される。源泉地国課税主義、すなわち、属地主義は将来の原則である。[40] このような原則についての論議がながい間学

説上大いに賑わっていた。[41] Endriss[42]は、一九六七年の出版物のなかで、二つの原則を叙述し、そして国際租税法のさまざまな目的を達成する観点からそれら原則の長所短所を分析したのち、留保を付すことなく彼は源泉地国課税を支持すると宣明にしている。

この文脈において論争は、諸原則についての論議の論理的帰結として、無制限納税義務との区別について生じた。属地主義から出発して、Endriss は、この区別をやめるべきだと提案している。今まで存在していた二つのタイプの納税義務に代えて、最終的結論は、純粋かつ簡明な唯一の「納税義務」だけであるべきである。この納税義務は、納税者の住所又は居所が国内にあるか国外にあるかどうかにかかわらず、同一の態様で課税されるべきであろう国内所得についてのみ存在するであろう。[43] この提案が受け容れられるならば、源泉地国における課税は生き延びるであろう。他方、居住地国は国外源泉所得を考慮外にし、そして国内源泉所得だけに賦課するよう自制する。

(38) Residence principle.

(39) Source principle.

(40) 同旨、*Spitaler, Armin*, Das Wohnsitz- und das Ursprungsprinzip im Doppelbesteuerungsrecht,（ケルン一九六三年一二月一三日開催の国際租税法協会（IFA）ドイツ支部での講演）Herne/Berlin 1963; *Eindriss, Horst Walter*, Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip?, Köln 1967; *J. van Hoorn*, Suggestions for improvement of international treaties to avoid double taxation, BIFD XI, 1957, 77ff.

(41) *Bühler* (Fn. 30), Prinzipien, 181ff.

(42) *Eindriss* (Fn. 40), 63ff., 73ff.

(43) *Eindriss, Horst Walter,* Ist die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht noch zwitgemäß?, FR 1968, 338ff. (340).

一　納税義務の統一を支持する理由

Endriss の提唱する論証は、制限納税義務は租税法上の差別取扱いであるというものである。制限納税義務に服する納税者を不利に取り扱うことは、定義上平等課税の顕著な違反である。(44) この不平等取扱いは次の事実によって惹き起こされる。すなわち、制限納税義務者のケースでは、特別支出、(45) 家族状況及び年齢のような人的事情は大部分斟酌されない。このことが、おもに人的控除（所得控除）の省略のため、ほとんどつねにきわめて過大な租税公課を課することとなる。さらに、制限納税義務を負う納税者の不平等な取扱いのため、国際分野における競争のゆがみが、すでに課税権の制限の相違のために十分に広がっているにもかかわらず、さらに増幅している。それ故、制限納税義務者に対する差別取扱いを支持する唯一の理由は、このようにして一層多くの租税収入を得ようとする国の側での意図であるといわなければならない。(46)

(44) *Eindriss* (Fn. 43), FR 1968, 340.
(45) Special expenditure, extraodinary charges.
(46) *Eindriss* (Fn. 43), FR 1968, 340.

二　納税義務の二区分を支持する理由

エンドリスに応酬して、Debatin は、次のように論証する。ほとんどすべての二重課税条約に含まれているそうした差別取扱いの禁止を基本的に定めている国際租税法に従えば、租税法上の差別取扱いは、等しい状況にある納税義務者（複数）が相異なって取り扱われているときにのみ、行われる。しかしながら、等しい状況という前提要件は、当該納税義務者があるケースでは国内に居住地を有し、別なケースでは国外に居住地を有すると

きには、具備されない。したがって、納税義務者が国内で居住するときの所得課税の取扱いと、その者が外国で居住する場合の所得課税の取扱いとの相違は、「差別取扱い」にあたらない、ということは一般に国際的に承認されている[47]。さらに、Debatinは次を擁護している。すなわち、「無制限納税義務と制限納税義務との区別が、所得の取得者の担税力に結び付いた、所得課税の実質的性格から帰結する[48]」と。最後に、無制限納税義務と制限納税義務とのあいだの概念上の対照は、次の事実によって正当化される。すなわち、無制限納税義務の場合、所得の取得者が国内の主権領域内で生活の本拠又は事業活動の中心地（中核となる重要な利害関係）を有するので、課税が行われる。これに対し、制限納税義務の場合、当該国に源泉する所得が、源泉地国はその所得に課税する権利を放棄できないほどに、緊密な関連性を国内経済と有しているので、租税請求権が生じる[49]。

Debatinの見解は、各国の実務と通説の現状を反映している。各国が近い将来にその国内領域に居住する納税義務者の全世界所得・財産課税の原則を廃するであろうという見通しは、あまりない。

国外所得免除方式の結果、納税者が軽課税国への資本投下によって国内税負担を回避しようと一層試みるであろう。

（47） *Debatin, H.*, Konzeptionen zur Steuerpflicht, FR 1969, 277ff. (280).
（48） *Debatin* (Fn. 47), FR 1969, 279.
（49） *Debatin, Helmut.*, Die beschränkte Steuerpflicht bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, BB 1960, 1015.

第六款　租税高権の執行についての制限

先にみたように、各国は、その租税体系を構築するとき、まったく法的制限をうけない。このことはとくに、

納税義務の範囲の特定に関して真実である。国は、その国家領域の外にある課税物件及び納税義務者にその租税主権を拡張するにのまったく自由である。しかしながら、課税権から帰結する租税債権の執行は、遅かれ早かれ実際のそして法的障害にでくわす。

一　事実上の制限

事実上の制限は、概念的には租税高権の性質から帰結する。租税高権は定義上、いかなる態様であれ領域主権に服するそうした納税主体及び課税客体にのみ及ぶ(50)。納税主体及び課税客体の双方が完全に、租税請求権を行使しうる地理的範囲を越えたところにある場合には、租税債権の確定及び租税債権の強制執行は、実務上の理由から、不可能であるか、又は少なくとも相当の困難を伴うであろう(51)。ある法主体が共同社会と人的及び経済的関連性をもたないという理由で、容易に租税債務の弁済から免がれることのできる法主体をあえて租税高権に服せしめることは、有益でない。地理的に無制限に効力を有する租税法の執行は、法的現実においては、国庫が事実上影響力を及ぼしうる領域、国家の高権領域に限定されている。

(50)　*Blumenstein, E. und I.* (Fn. 6), System, 32.
(51)　適例は国外における、UK Finance Act 1975 のある条文 (Capital Transfer Tax) の数例である (see A. L. Chapmann, Capital transfer Tax, London 1975, 172ff.)。

二　国際公法の下での制限

これに加えて、国際公法は、国家による課税権の主張(52)を限定する。国際法では、国家は、その領域に関係しているそうした法律要件事実のみを規制しうる権限を有する。行政法及び租税法の適用の地理的範囲は、各国の立法者の空間的管轄権（高権）の範囲に符号する（属地主義）(53)(54)。もしある国がその領域外で公権行為(55)をなすならば、

これは外国の主権と衝突することとなる。――ただしその事項が条約で規制されている場合は、例外である。
それ故、外国当局は、他の国家領域において国家行為を遂行することを認められない。この禁止の例として、強制行為である国家行為すべて、又は多数の財政処分のような――国家行為を帰たすそうした行為がある。これはおもに国外における国内租税の徴収をさしている。租税処分の外国への移送でさえも、公権の行使であると考えられ、それ故、拒絶される。[56][57][58][59][60]

最後に、国内税の賦課の目的のための外国における法律要件事実の調査もまた、国際公法によって禁止されている。[61]

租税目的のための情報収集は、通例、外国納税義務者のもとでの帳簿書類などを税務調査することによって遂行されるか、あるいは記帳義務のある非居住者に対し、その者の帳簿書類を国内に提出するようその者に要求する。

国内で外国課税当局によって遂行される国家行為は、つねにその国の当局の頭痛の種である。好例として、外国当局によってけしかられたスイス企業の帳簿書類等の税務調査がある。スイス領域内における外国税務署による権限なき調査は、一九七一年スイス・ドイツ租税条約の司法共助条項（二七条）又は一九七三年五月二四日スイス・USA司法共助条約のいずれにも法的根拠を見いだせない。関係の法律要件事実の確認の要求を条約に基づいてなそうとする外国課税当局は、スイス当局に直接にアプローチしなければならない。スイス当局だけが、この税務調査を遂行し、そしてその認定事実を送達する。スイス・USA司法共助協定は、狭く限定した条件の下でこの原則から逸脱している。とくに、その事実の確認のあいだアメリカ公務員の立ち会いが、USAにおいて証拠として認容されるためには、アメリカ合衆国法によって要求されている（スイス・アメリカ二重課税条約一二条三項）。[62][63]

(52) The assertion of fiscal power.
(53) Territorial priciple.
(54) *Giacometti, Zaccaria,* Allgemeine Lehren des rechtsstaatlichen Verwaltungsrechts, I. Bd. Zürich 1960, 194; *Verdross, Alfred,* Völkerrecht, 5. Aufl. Wien 1964, 318ff. ; Swiss Federal Court decision BGE [19] 51 I 165.
(55) Acts of sovereignty.
(56) Official acts.
(57) Acts of coercion.
(58) Fiscal orders, steuerliche Verfügungen.
(59) 非居住租税債務者に対する強制執行手続は、その外国租税債務者が租税債権者の国家領域内に資産を有しているとき、認容される。
(60) The dispatch of tax demands to a foreign country.
(61) The ascertrainment of facts abroad.
(62) 同旨、一九六六年スイス・フランス条約（二八条）、一九五四年スイス・UK条約（二〇条）、一九五一年スイス・USA条約（一六条）。
(63) 国外における租税高権の行使の問題について、*Knechtle, Arnold,* Die Regelung der Internationalen Rechtshilfe in Steuersachen (einschließlich Steuerstrafsachen) nach schweizerischem Recht, Manuscript 13. 6. 1973, 5 ff. und 15 ff. ; *H. Schultz,* Das Bankgeheimhis und der schweizerisch-amerikanische Vertrag über Rechtshilfe in Strafsachen (SBC publication No. 11, 1946.). *Knechtle* (Fn. 1), 47, Fn. 86 より引用。

三　国内法の下での制約

国家はその独立の維持に意を払っているので、国は――明かな諸理由で――国際公法にのみ頼っているわけで

はない。それ故、各国はその主権を保護するために国内刑法を確立してきいる。また各国は外国租税高権による執行をも限定している。例えば、スイス領域においてある外国のために、権限のない行為で、スイス当局又はスイス公務員の管轄に属する行為を遂行する者はだれでも、禁固刑に処せられるし、重大なケースでは重労働も科せられる（スイス刑法典二七一条一項）。同一の刑罰は、スイス国内又は国外でそうした行為を幇助又は教唆する人に対しても課せられる。それ故、さまざまな形態の共犯間においても区別はない。いかなる共犯――準備行為者における共犯を含む。――も、犯罪である。(64)禁止は、租税賦課か租税強制執行かを問わず、すべての国家行為に及んでいる。経済的スパイ活動の禁止（スイス刑法典二七三条）もまた、関係の租税法律要件事実の確認のために向けられたそうした外国課税当局の国家行為を保護するものとして役立つ。この禁止は、スイスの理論と実務において非常に拡大して解釈されている。(65)

このことから、課税にとっての結節点として国家領域内のすべての経済現象が対象とされるということが導き出される（属地主義）。しかし、課税の対象（範囲）はこれに尽きているわけではない。なぜなら、国際法上別段の禁止規定がないので課税高権は、対外関係を有する課税物件にも拡張されうるからである。(66)しかし、これの前提要件は、人的な面で国家領域と何らかの関係が、住所もしくは常習の居所（居住地国主義）又は国籍そのもの（国籍地国主義）をとおして存在することである。このような人的関係が存在しない場合、国家領域によって画される課税の制約が残っている。このような制約効果は、ある国家とのひとつの事実的結節点を示しているそのような事実関係のみが、その国の課税高権に服する、という国際法上拘束力のある原則に即応している。

各国の租税体系は、前述の原則を広く考慮してきている。例えば日本国の所得税法、法人税法、相続税法などは制限納税義務と無制限納税義務を区分している。無制限納税義務は納税主体の住所、居所（常習の居所）、本店（又は管理支配地）(67)と結びついている。他の諸国の場合、例えば、アメリカ合衆国では国籍がより広汎な結節

要素として追加されている。無制限納税義務の場合には、全世界所得／全世界財産が捕捉されるが、この無制限納税義務と対照的に、制限納税義務は国内源泉所得／国内源泉財産に限定されている。

所得税、法人税及び相続税等の領域において全世界所得／全世界財産の課税という効果を伴って納税義務を規定しているそうした規範が、課税権の相剋又は抵触を根拠づけている。そのような規範が、二重課税の固有の原因である。この抵触は、前記の租税の領域では特に居住地国における全世界所得／全世界財産の捕捉による無制限納税義務と、源泉地国における国内源泉所得／国内源泉財産の捕捉による制限納税義務との国際的並存によって根拠づけられる。したがって、このような原初的抵触事象では、居住地国の租税請求権と源泉地国のそれとが衝突する。これに基因する二重課税の回避が、抵触滅却規範の主たる目標である。これが、二重課税の回避をその目標とする規範である。

属地主義に基づく課税は、そのアプローチからして原則として二重課税の回避を目指している。このためには原則としてとくに合意が必要であろう。なぜなら、国内源泉所得／国内源泉財産の定義が同一である場合に限って、その構想上、二重課税が回避されうるからである。しかしながら、このような世界的に広がりのある属地主義には、チャンスがないであろう。なぜなら、高税率国[68]は全世界所得主義から属地主義への転換によって歳入不足の危惧をいだかねばならないだろうからである[69]。

二重課税のもうひとつの原因は、例えば二重居住地もしくは重複居住地の場合又は一方で居住地と結節し他方で国籍と結節しているケースの場合に、複数の国において無制限納税義務が並存することにある。このような二重課税のケースもまた、二重課税の回避のための規範の対象となる。最後に、二重課税は、複数の国家においてひとつのさまざまな態様で特徴づけられている制限納税義務によっても可能となりうる。例えば、国内源泉所得／財産に対する租税についてその都度相異なる結節点が選択されるときである[70]。

流通税ないし消費税の場合、特に消費税（売上税）の場合、二重課税の原因は、仕向地国課税及び原産地国課税の並存にある。[71] しかし、複数の国相互の間で例えば仕向地国主義が妥当している場合――今日ではEUにおいて――、それの結節点が相異なって規定されているときにかぎって、二重課税が生じる。[72]

事業税の領域における二重課税の原因は、特に属地主義の範囲で課税客体に相異なる結節点が選ばれていることにある。例えば、事業税を課税される（一方の国の）課税物件が当該他方の国の恒久的施設に割り当てられ、後者の国で同様に事業税が課税されることがある。[73]

二重課税そのものとならんで、二重の非課税又は過少課税[74]が、対応規定のない結果又は対応規定の不完全な結果として（ないしはその解釈の結果として）若干の国においてみられる。[75] しかし、抵触根拠規範に鑑み、人税については、全世界所得ではなく、属地主義だけに基づき所得を課税する国に納税義務者が居住している事案に限って、過少課税が考えうる。この属地主義の下において課税についての相異なる結節点が選択される場合には、国際的視点からすると課税の空隙が生じうる。その他、過少課税は、租税逃避の観点からも成立する。この点については、過少課税は積極的納税抵抗の結果としても理解される。[76] これにより、同時に、このような過少課税の原因が別の言葉で言い表される。しかしながら、過少課税は、たいてい、租税逃避と結びつけて考えられず、つねに、相異なる国々に帰属する一納税主体が、源泉国（所在地国、源泉地国）の租税水準に相当するものより少ない課税を実際にうける場合につねに認定される。[77]

これにより、国際間の性格決定の相剋の事案が持ち出されているのである。これについて、二重課税条約の適用が多様である場合などには、二重の非課税が生じる。

(64) *Hafter, Ernst*, Schweizerisches Strafrecht. Besonderer Teil, 2. Bd., Berlin 1943, 676 ff.; *Schwander, Vital*, Das Schweizerische Srafgesetzbuch unter Besonderer Berücksichtigung der Bundesgerichtlichen

Praxis, Zürich 1952, 360f.

(65) *Hafter* (Fn. 64), 673 f.; *E. Luhner*, Der verbotene Nachrichtendienst, ZStrR 1967, 134 ff. ; *P. Mathys*, Das Verbot des wirtschaftlichen Nachrichtendienstes, NZZ Nr. 166, 10. 4. 1972, 9; *Schwander* (Fn. 64) , 359; *J. Werner*, L'application extraterritoriale des lois antitrust américaisns et l'article 273 du Code pénal suisse, Swiss Review of International Antitrust Laws, 1977, No. 1, pp. 60ff.

(66) 全世界主義　Universitätsprinzip.

(67) 事業の管理の場所、管理所　Ort der Geschäfstleitung.

(68) Hochsteuerländer.

(69) *Ebling, Klaus*, Unilaterale Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Ertrag, Diss. Mainz. 1970, 85f.; *Ritter*, Diskussionsbeirag in: *Vogel, K., /Ellis u. a.*, Steueroasen und Außensteuergesetz, München 1981, 96 ; *Lornsen, Birgitt*, Unilaterale Maßnahmen der Bundesrepublik Deutschland zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, Frankfurt/New York 1987, 52.

(70) *Schaumburg, Harald*, Internationales Steuerrecht, 1993, 430.

(71) *Jacobs, otto, H.*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2. Aufl. München 1991, 14 f. ; *Ruppe, Hans Georg*, Internationale Probleme auf dem Gebiet der Umsatzbesteuerung, CDFI LX b (1983), 15ff.

(72) *Ruppe* (Fn. 71), 28 f.

(73) *Jacobs* (Fn. 71), 14.

(74) Minderbesteuerung.

(75) *Bühler* (Fn. 30), Prinzipien, 169 f. ; *Weber-Fas, Rudolf*, Staatsverträge im Internationalen Steuerrecht, Tübingen 1982, 29 ; *Rose, Gerd*, Grundzüge des Internationalen Steuerrechts, 2. Aufl. Wiesbaden 1991, 55.

(76) *Bühler* (Fn. 30), Prinzipien, 169 ; *Meyer*, Die Vermeidung internationaler Doppel- und Minderbesteuerung auf der Grundlage des Ursprungsprinzips, Diss. Göttingen 1970, 120 f.

(77) *Rose* (Fn. 75), 類同、*Jacobs* (Fn. 71), 8 f.

第二節　国際二重課税の形態

第一款　間接税による国際二重課税[78]

対外経済関係の枠組みのなかで、国際二重課税――これは、相異なる結節要素から生ずるものもあれば、各国租税高権の不十分な境界から生ずるものもある――が、あらゆるタイプの租税について生じうる。売上税及び消費税もまた、これらいわゆる「間接税」は国内売上及び消費にのみ向けられているにもかかわらず、他の諸税と部分的に重なるかもしれない。しかしながら、財又はサービスを国内源泉として分類するとき、国際二重課税のケースの原因となりうるのは、正確には、性格決定についての各国間の相違である。例えば、「原産地国主義」[79]を支持するA国は、財及びサービスが生産されたところでそれらに課税するであろう。「仕向地国主義」[80]に従うB国は、それらの最終消費がその国家領域内であるとき、財及びサービスに課税する。[81]

しかしながら、間接税の場合二重課税のケースはかなり稀である。一に、間接税はきわめてその性質上領域に限定されている。二に、仕向地国主義は世界中ひろがっている。さらに、国際二重課税のリスクは、付加価値税への傾向のため低くなってきている。なぜなら、付加価値税は、輸出にではなく（0税率）輸入についてのみ課せられうる。それ故、間接税を対象とする二国間条約は一般にほとんどない。

それにもかかわらず、直接税と間接税が重複して課せられる場合、好ましくない結果が観察されうる。例えば、ライセンス使用料は、債権者の居住地国で所得税を課せられうる。そして同時に、源泉地国で売上税を課せられることもありうる。[82]これらのケース及び類似のケースの場合、二国間交渉が妥結するまでの道のりはほど遠く、わずかな進展しかまだない。[83]

(78) CDFI 31, 1956, The International double taxation in the field of turnover taxes from the legal and economic point of view; *Bühler* (*Fn. 30*), Prinzipien, 202 ff.; *Mesenberg, Heinz*, Der steuerliche Ausgleich beim Grenzübergang im internationalen Handel, Heidelberg 1971.

(79) Origin principle.

(80) Destination principle.

(81) EEC, Neumark Report, pp. 77ff.

(82) 国際的リース取引に対する付加価値税の適用について、参照、*Chown, John F.*, Taxation and multinational enterprise, London 1974

(83) フランスはライセンス使用料にフランス売上税を課さないことについてスイスと一九五五年二月一〇日付（未公表）協定を締結した。参照、*G. Schlaeppi*, Quelques précisions sur làpplication et l'interprétation la convention franco-suisse en vue d'éviter les doubles impositions', RDAF 14, 1958, pp. 116ff.

第二款　直接税による国際二重課税

しかし、「直接」税とくに所得及び資本に対する租税による二重課税は非常にひんぱんである。その理由は、既述のように、近代租税体系においてこれら租税は、客体に関係している徴税、したがって領域に限定されている徴税として考えられているのではなく、「人」税として考えられている。直接税は、課税客体に向けられているのではなく、総合担税力を斟酌して、納税主体に向けられている。したがって、この原則からの帰結として、直接税は国内源泉所得・財産を包括するのみならず、国外源泉所得・財産をもその対象としている。

しかしながら、各国は無制限納税義務に基づいて、国家領域内に住所を有する法主体の「全世界」所得と資本に賦課するのみではなく、各国はまたその領域内に所在する財産又は領域内からの源泉所得に対する制限納税主義に基づいて非居住納税義務者にも課税する。(84)

（84） 所得・資本税が無制限納税主義の場合にのみ人税としてみなされるかどうか、所得・資本がその性質上、その納税義務が制限納税義務だけである場合に客体に対する税（物税）であるかどうかの論争について、参照、*Endriss* (Fn. 43), FR 1968, 340.

一 無制限納税義務と制限納税義務の抵触

この二元的アプローチの結果、最もひんぱんなタイプの国際二重課税が非常に生じやすい。無制限納税義務と制限納税義務の抵触である。一方、我々は居住地国における課税をうける、すなわち納税義務者がその人的関連性[85]のため住所を有するところの国家において課税をうける。例えば、海外資本投下からの所得についての受領者及び国外ライセンス使用料の受領者で、スイスに居住する者は、無制限納税義務に基づくスイス累進所得税をこれら所得につき賦課される。したがって、その者は、制限納税義務に基づき、源泉地国にある租税を賦課される。逆に、動産たる資本税（例えば国内のボンド、株式、銀行預金）からの所得で、スイスに源泉するものは、スイス連邦の源泉税[86]に服する（財産税法四条）。スイス居住者にとって、この源泉税は、脱税を防止するための予納[87]として考えられた。しかし、非居住者にとって、これは三〇％（一九七六年一月一日以降三五％）の終局的な源泉税である（財産税法一三条）[88]。これと類似して、時折国外で勤務するが、住所をスイスに保有する越境労働者は、その給与賃金について双方の国で課税されうる。同様に、国外子会社から源泉する利益は、当該企業の本店所在地で賦課されうるし、また当該子会社の支店所在地でも賦課されうる。このタイプの国際二重課税の排除が国際租税法の主要課題である。

（85） Personal attachment.
（86） Eidg. Verrechnungssteuer

(87) An anticipatory tax.
(88) 源泉地国で課税される動産たる資本財からの所得(配当・利子)に対する租税は、主に固定利率(の源泉税)を課税される。しかし、わずかな国々は、国外に送金される投資所得に対して累進税を課す。

二　無制限納税義務相互間の抵触

ひとりの法主体が人的関連性のため複数の国で無制限納税義務を負うそうしたケースは、そう頻繁ではない。このことは、もし二つの租税高権者が、相異なる結節要素(ある国では国籍、他の国では居住地)が二つあるためひとりの者に無制限納税義務を課するならば生じる。例えば、スイスに居住地を有するアメリカ市民権者は、スイスで無制限納税義務者になる(89)。同時に、その者は、USAにより信奉されている国籍課税主義のためにアメリカ合衆国でも無制限納税義務(90)(アメリカ市民権者は、その者がどこに居住しようと、その純所得の総額につきUS連邦所得税に服する。)を負う。したがって、二重課税を救済する条約条項(91)が欠けているとき、その者の所得及び資本の総額は、スイス及びその者の母国で課税されるであろう。

無制限納税義務相互間における抵触は、両国が源泉地国課税主義に基づき住所を結節要素として用いているが、しかし国ごとに異なる居住地基準を適用するときにも、生じうるであろう。連合王国に住所(92)を保有する者が、同時に六ケ月以上(93)スイスに滞在しているためにスイス連邦防衛税(94)の無制限納税義務者になる場合においてこの者はUKの国内法措置又は条約の条項によって救済されうる(95)。このタイプの国際二重課税は、二重居住地(すなわち二つの国における住所(96))によって惹き起こされる。このような国際二重課税は、近年の国際二重課税条約においては、抵触規範(97)によって排除されている(98)。

(89) スイスFederal Defence Tax Decree第三条第一号a。同条項のスイス居住地はスイス民法典二三条ないし二六条によって定義されている。

(90) Personal tax liability.

(91) スイス－USA二重課税条約一五条一項bによれば、USAに源泉する所得類型に関して、US国籍者はUSAつまりその者の母国でのみ租税義務を負い、したがって居住地国（スイス）では租税債権を負わない。「…スイスに居住するアメリカ合衆国の市民権者（cititzen）の場合、アメリカ合衆国から生ずる所得類型はすべて免除される。」

(92) Permanent residence.

(93) 又はもしその者が持家を有するときには三ケ月。

(94) Eidg. Wehrsteuer

(95) Federal Defence Tax Decree（WStB）三条一項C.

(96) A dual tax residence, Steuerlicher Doppelwohnsitz.

(97) 一九六三年のOECDモデル草案四条二項及び三項、一九六六年OECDモデル草案四条二項。スイス二重課税条約の関係規定の淵源について、参照、Eidg. Steuerverwaltung, 'Doppelbesteuerung', pp. 25/27 and 29/31.

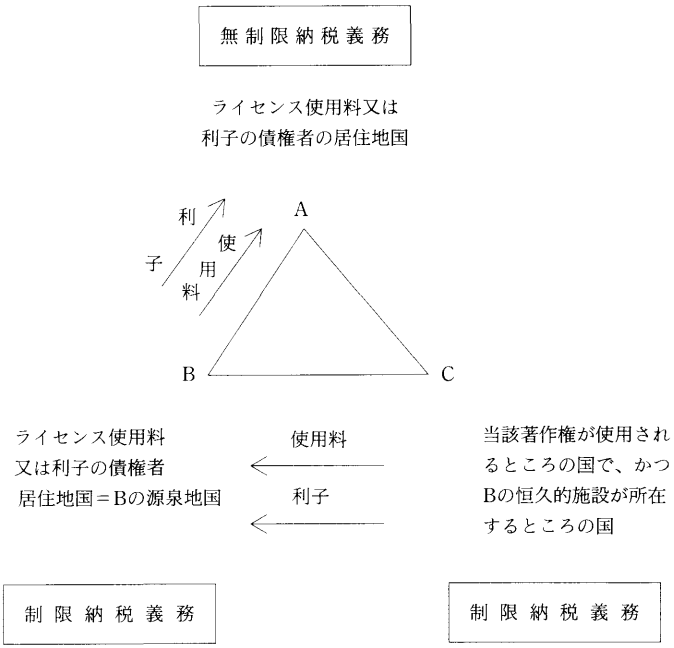
(98) 例えば、一九七七年一二月八日スイス・アメリカ合衆国二重課税条約四条（「居住地」による前叙のケースについて）。

三　制限納税義務相互間の抵触

最後に、ひとりの納税義務者からの者の財産又は所得について複数の国々において制限納税義務を負うそうしたケースについて言及しよう。ライセンス使用料（複数）の債務者がB国の居住者である理由で、その使用料（複数）がB国で課税され、そして当該著作権が使用されるC国でも使用料が課税されるときが、その適例である。あるいは、A国に居住地を有する債権者が、B国に居住地を有する当該債務者がC国にあるその者の恒久的

施設のために調達した融資から利息をえるときも、そうである。このケースでは、当該利息は、制限納税義務に基づいてB国及びC国においてともに課税されうる。これら設例における状況は、A国（債権者の居住地）が資本投下及びライセンス使用料からの所得につき無制限納税義務に服せしめるとき、さらに一層複雑になる。すなわち、制限納税義務相互間における抵触は、条約によって規制をうけるが、しかし前叙の三ケースでは、A国と締結したB及びC国の二重課税条約において、これらの所得類型に対する課税が債権者の居住地国に認められるなら、ひとつの解決方法がしばしばおのずと現れるかもしれない（**図表**）[99]。

図表



(99) 設例は、一九六三年ＯＥＣＤモデル草案（一四〇頁）より引用。*Teichner, Karl,* Internationales Steuerrecht, Stuttgart 1967, 18 はさらに複数のタイプの国際二重課税を識別する。私見では、これらのタイプは、前叙の抵触の可能性の変形にすぎない。

第三款　相続税及び生前贈与に対する税による国際二重課税

所得及び資本に対する租税と類似した国際二重課税はまた、結節諸要素の多様性によって惹き起こされる。この種の国際二重課税は、相続税(100)――これは、被相続人の遺産に課せられる遺産税の形態のものもあれば、個人取得者によって取得される金額に対し課せられる遺産取得税の形態のものもある――及び生前贈与に対する租税によって生じる。例えば、B国に居住する相続人が当該相続財産の持分につきB国で賦課されうるという事実をいっさい顧慮せずに、被相続人がその死亡時に住所を有したか又は居住していたところのA国が、当該全世界の遺産に課税するといったことが、起こりうる。あるいは、さらに、C国が当該遺産のうち、自国領域に所在するもの（不動産：恒久的施設）に対する租税を請求するかもしれない。相続税に関するこのような無制限納税義務及び制限納税義務の抵触を別としても、無制限納税義務が累積しうることは、しばしば指摘されている。このことが起きるのは、二つの国が、それぞれの国内法にしたがって、当該被相続人が自国領域に最後の居住地又は住所を有しており、したがって二重居住地（二つの国における住所）が存在することを主張するときである。

(100)　See OECD 1966, in particular Report 0, 9 f. 1A, General Remarks.

第三節　国際二重課税の評価

第一款　法的評価

国際二重課税は租税正義の公理の違反である。なぜなら、国際二重課税は、担税力に応じたすべての納税主体に対する平等課税と両立しないからである。それぞれ衝突する租税体系も、それ自体を単独で観るときには、納税主体の担税力を適正に顧慮しているかもしれない。しかし、国際二重課税が存在するとき、租税正義の第二必

要要件、すなわち比較可能な経済状態にあるすべての納税者の平等な取扱いが充足されていない。国内源泉の所得と財産だけを有する納税者と、国外に財産を保有し、かつ国外源泉所得を享受する別の納税者とは、等しく課税されていない。それどころか、後者の納税者は、けっして正当化されることのない追加の税負担に服している。それ故、国際二重課税は、正確に述べると、類似の国内活動と比較して、海外投資活動及び海外事業活動に対する差別取扱いであると考えられる。このような差別取扱いは、経済的諸理由からのみならず、衡平の理由からも排除されるべきであろう。

スイス連邦評議会（Federal Council）は、スイスの締結した初期の二つの二重課税条約についてのメッセージのなかでいちはやくこの見解に同意した。曰く、二重課税の除去は、租税正義にとって急務である。国は、たんに制定法をつくることに満足してはならない。法律は、実質的な点で正義の観念に適合しなければならない。しかし、二重課税が正義の観念を否定していると認識されるならば、包括的な二重課税条約が正当化されることが、結論づけられなければならない。[101] さらに、「スイス憲法四六条に含まれている二重課税の禁止条項でその表現がみられるそうした基本理念から出発して、二重課税を悪とするのは正義の観念と一致する……」[102]

(101) 一九三二年スイス・ドイツ二重課税条約に関する一九三二年一月一九日のスイス連邦評議会のメッセージ。

(102) Message of the Swiss Federal Council of 19. 1. 1932 on the DTA of 1931 with the UK.

第二款　経済的評価

経済の側面では、国際的経済活動に対する二重税負担の由々しき帰結は証明済みである。[103] 貿易の対象が相互に一層浸透すれば、それだけこの帰結はますます厄介なものになろう。

(103) 一九六三年ＯＥＣＤ報告書は簡潔に表明している。「その［国際二重課税の］財及びサービスの交換ならびに資本及び人の移動に対する有害な影響は、たいへんよく知られているので、二重課税がＯＥＣＤ加盟国相互間における経済関係の発展に引き起こしているそうした障害を緊急に取り除く必要性を強調することは余計なことである。」

一　ミクロ経済の領域において

納税者の観点から、国際二重課税は追加の税負担を帰たし、そしてより重いコストとなる。これは、国際的に事業活動するそうした直接投資家による価格形成に影響を及ぼし、かつこれによって初期の競争条件をゆがめることとなる。競争に対処する能力は逆の影響をこうむり、かれらの自己資本調達の能力は弱くなり、その結果、企業家のイニシャティブは無力になる。さらに、海外有価証券への投資家の所得は、本質的に、減少する。税引後の純収益はしばしば、そのような投資によって本来的であるより大きなリスクを冒すことをしなくなる。

二　マクロ経済の領域において

マクロ経済の領域において、国際二重課税は、国際的移動の自由を達成するという目的と対立する。各国経済取引の範囲の総合および国境を越えた経済資源の最大効用はさらに一層減少して難しくなる。そのうえ、二重課税に服するというリスクは、潜在的な国際経済活動に対する妨害である。

第三款　日本経済にとっての国際二重課税の重要性

資本輸出国にとっての国際二重課税の重要性は、過大に評価しすぎることはほとんどない。このことはとくに、貿易不均衡で、かつ財・サービスが海外から送金されてくるライセンス使用料と資本投下からの所得（配当及び

利子）とかろうじて均衡を保っている国々（日本、スイスなど）にとって真実である。日本の貿易インバランスの慢性的黒字はおもに製造業ならびに海外投資及びその他のサービスからの所得によって埋め合わせられている。製造業からの所得は財政問題をもたらさない。しかし、国外で保有されている極度の日本クレジット・バランスからの所得（投資からの所得）はとくに国際二重課税に曝されている。同様に、ライセンス使用料及び経営管理料[104]（いわゆる「その他のサービス」）は危険に曝されている。

すべての資本輸出国と同様に、日本の経済界及び大蔵省は、それ故、投資及びライセンス使用料からの国外所得が日本本国へ送り返されることに最大の関心をいだいている。というわけは、これらの所得は受領者の居住地国においてほとんど無制限に課税に服するからである。これら所得の源泉税はすべて日本の国庫にとっても経済界にとってもマイナスに作用する（外国税額控除）。居住地国課税主義の堅持は、源泉地国課税主義よりはるかに大きな歳入を日本に保障する。したがって、居住地国課税の原則は、二重課税条約を交渉するとき、いつでも日本の基本原則のひとつでありつづけている。債務国の圧力のもとで源泉地国課税の原則へ移行する傾向が確かに世界中でみられる。[105]また、このような傾向は、日本外交交渉官のほうでは強く反対しているにもかかわらず、近時の日本二重課税条約の中に体現されてきている。この発展のうち最も厳しい現れは配当、利子及びライセンス使用料に対するますます重くなる源泉税である。このような重い源泉税は、締約相手国に譲与されなければならない。これは日本の利害に反することである。

(104) Management fee.

(105) 課税は源泉地国課税の原則にしたがって行われるべきだとする要求は、低開発の資本輸入国たる「第三世界」によって主張されるのみならず、近頃では「高税率」産業国たる西側諸国によっても支持されている。後者の国は「租税逃避」によって悪影響をうけている。例えば、一九七八年一月にストラスブルク（Strasbourg）で開催された欧

州議会は、一般的に、所得はその源泉地国で課税さるべきであるという原則に合意している。See 'Eupoparatsdebatte über Steuerflucht', New Zürcher Zeitung of 28. 1. 1978, No. 22, p. 4.