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

Title	二重課税の概念
Sub Title	The concept of double taxation
Author	木村, 弘之亮(Kimura, Konosuke)
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1999
Jtitle	法學研究 : 法律・ 政治・ 社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.72, No.2 (1999. 2) ,p.1- 12
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	論説
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19990228-0001

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.

二重課税の概念

木村弘之亮

一　法学者及び実務家は通常国際租税法の領域において対外取引税法と二重課税法とを区別している。[1] 国際租税法の概念それ自体が法的に鋭利でないので、二重課税の概念もまた同様にさまざまな意義を付与されているという事実は、驚くに値しない。それで、二重課税の多様な現象形態を相互に識別する試みが多数なされてきている。狭義、広義及び最広義の二重課税、形式的及び実質的二重課税、主観的及び客観的二重課税、真性の及び不真性の二重課税ならびに固有の及び非固有の二重課税[2]は、技術的[3]、法的[4]、司法的[5]、経済的[6]、水平的又は垂直的[7]、直接的及び間接的[8]二重課税と同様に、好みの問題であったり、概念形式上誤った意義を与えられたものである。

狭義の二重負担[9]はつねに同一の原初的租税高権[10]の領域内に行われるのに対し、二重課税[11]はつねに複数の原初的租税高権から生じる。[12] 定義上、二重課税は原初的課税当局間における競合を前提とする。したがって、二重課税の性質上、それはつねに複数の主権にたちかえることができる。いずれにしても、二重課税はひとつの紛れもない点で、二重負担と区別される。すなわち、複数の原初的（すなわち主権的）租税高権の牴触という特性である。[13]

二重課税の概念そのものからは、法的にはそのままでは在存しないので、問題の規範の適用に関し指針を与え

うる基準は得られない。[14]

二重課税のケースは国際関係においてのみ生じるわけではない。二重課税の事例は、自からの領域を有する同格の租税高権（連邦国家の各州）が重畳する場合に、いつでも生じうる。それ故、租税高権の競合する対象の性質にしたがって、二重課税は国内二重課税[15]と国際二重課税[16]とに区分されうる。両者はさらに、垂直的、水平的及び潜在的二重課税に細分される。[17]国際二重課税のカテゴリーのなかでは水平的国際二重課税（例えば、国家／国家、又は一国の州／他国の州）及び混成的国際二重課税（一国の州／第三国）が現在重要である。しかしながら、垂直的国際二重課税も考えられうる。例えば、（EUなどの超国家的共同体のような）域内共同体が将来原初的租税高権を求めるようになり、この租税高権が加盟国のそれと牴触することとなるならば、垂直的国際二重課税がおきるであろう。

二　国際二重課税は国境を越える事実関係をその基礎としており、この事実関係は、納税義務者が複数の国の課税をうけることとなるものであり、したがってその複数の国で納税義務が生じることとなる。これが通例重複課税の原因となる。

ドイツ語圏では、国際二重課税の用語の解釈についてその基礎を築いたのは、Dornである。[18]かれの定義は次のとおりである。「国際二重課税（重複負担）は、複数の自律的課税権（とくに複数の自律的国家）が同時に同一の納税者に対し同種の租税を課すときに、起きる。[19]」。Henselもきわめて類似した定義を施しているが、同一課税期間という判定規準を付け加えた。[20]最後に、Spitalerは次の定義（略式）を示唆した。[21]すなわち、「[国際]二重課税は、相異なる原初的租税高権の領域内における課税当局が同一の課税物件に対して租税（複数）を課すときに生じるそうした法規範の牴触である。[22]」。

これらの基本的には同一の定義の本質的要素が、国際連盟のモデル条約（一九四三年「メキシコ草案」及び一九四六年「ロンドン草案」）の基礎となっている。所得及び資本に関する二重課税条約草案に関するOECD報告書

（一九六三年）では、当該用語のさまざまな言い回しが最終的に次の定義の中に凝縮された。これは広く受け入れられている定義だと考えられている。「国際二重課税は、比較しうる租税（複数）が二（又は二以上の）国家において同一の納税者に対し同一の課税物件[23]に関して同一の（課税）期間について課せられるときに、みられる[24]。」。

二重課税の回避にたずさわっている規範からは、次のようなメルクマールが引き出され、このメルクマールが二重課税の現象を具体化する。

① 複数の高権者による課税、すなわち相異なる租税高権
② 納税主体の同一性
③ 税源の同一性
④ 課税期間の同一性
⑤ 租税の同種性（同一性又は類似性[25]）。

さまざまな高権者による課税は、二重課税を、同一の課税権による競合的重複負担と称される二重負担[26]と区別する[27]。

二重負担の用語は、「二重課税」の意味を明確にするために、出発点として用いられる。両方の概念は、「多くの点で部分的に類似しており、とくにそれらの経済的効果に関してそうである[28]。」。この用語上の区別は財政学及び租税法学に関するドイツ語圏および英語圏の文献で広く採用されてきている。

ひとりの納税主体又はひとつの課税物件が幾度にもわたって課税をうけるとき、広義の二重負担がみられる。この関連において、二重負担[29]が他の公課（ライセンス使用料、関税など）と租税との組み合わせによって引き起こされたものであるか、又は相異なる租税の組み合わせに基因するものであるかどうかは、重要でない。

また、二重負担が相異なる租税高権によって賦課されるか又は同一の租税高権によって賦課されるかも、重要でない。

このように、広義における二重負担は属名である。これは、同一の租税法律要件事実（すなわち同一の納税主体及び又は課税物件）の点について課税及び公課の二重賦課又は重複賦課という形態から成っている。[30]

「狭義における二重負担」の用語は、これに対し、Lotzによって提唱され、そしてSpitalerによって展開された。[31]この狭義の二重負担は、原初の（派生的でない）課税当局の領域内における同一納税主体及び又は同一課税物件に対するなんらかの公租公課の重複賦課のすべてのケースを指す。したがってこのタイプと二重負担の特徴は、それがつねに同一の原初的租税高権のなかで行われることである。この関連において、原初的租税高権主体のほかに、いくつかの地方自治体（その課税権は前者から派生する。すなわち「派生的課税当局」）が同様に関与しているかどうかは、重要でない。

国際二重課税は、同一又は同種の納税主体が同じ期間に同一の経済事象について同じ又は同種の租税を複数の国際法上の主体により重複して課税される場合に、みられる。[32]これは法的二重課税と経済的二重課税に区分される。[33]さまざまな課税権からでてくる課税は、同一の税源[34]に関係していなければならない。課税にとって適していると思われる経済事象、例えば所得の稼得が、課税のための結節点に昇格するので、税源の完全な同一性は国際的に例外的にのみ、例えばパラレルに生成した租税体系の場合（例えばドイツ連邦共和国とオーストリアの所得税体系）に限って、可能でありうる。しかし、課税の結節点は任意に形成されうるので、二重課税の回避のための規範は通常、厳密な意味での課税物件の法的同一性[35]でなく、税源の経済的同一性をその対象としている。それ故、本質的に同じ税源が捕捉されれば、それで十分である。[36]課税物件の厳密な意味での法的同一性の放棄は、特に課税標準にとって有意義である。課税標準は、数量化された課税物件[37]そして、特に収益税の領域において、特殊に法技術的な形態のため国際的にきわめて著しく多様である。[38]

税源の場合と同様に、納税主体[39]の同一性もまた、二重課税の現象が副次的な問題に格下げされるべきでないと

しても、厳密な意味で法的に理解されないし、技術的に法律要件上の形態でも理解されえない。というのは、その都度の租税法律の権利主体としての納税主体に当該課税物件を帰属させることは、各法秩序においてさまざまに規律されるからである。例えば、ローマ法系では、人的会社は、ドイツ租税法と対照的に納税主体である。[40] さらに、例えば、リース関係及び信託関係の場合について、国際的に重要な帰属について取扱いの相違がみられる。[41][42] この点を考慮すると、一方の国において人的会社自身がそして他方の国においてその社員が課税をうけるときにも、主体の同一性が認められる。[43] 法的意味における主体同一性の原則からのこのように一般に受け入れられている乖離は、次のように定式化される。複数の国がたしかに同一の課税物件に課税するが、しかしその捕捉はさまざまな、私法上独立の単位の許で、例えば結合企業の許で行われる場合に、経済的主体同一性がつねに存在する、と。[45] この点を考慮して、法的二重課税と経済的二重課税との相違についても議論されている。[46] この経済的二重課税は、国内法では日本法人税法六九条四項（外国子会社によって支払われた外国税額の間接外国税額控除）において、そして二重課税条約のレベルでは一九七七年ＯＥＣＤモデル条約九条（特殊関連企業間における所得配分）において非常に広汎に刻印されている。したがって、結局のところ、主体同一性の要件の本来的機能は、物的会社及びその社員に対する課税を原則として二重課税の問題から切り離すことにある。[47]

課税期間の同一性は、二重課税のメルクマークとして一般に特別な意義を付与されないであろう。なぜなら、特に利益実現の法律要件は各租税法秩序ごとに相異なる期間を定めているからである。[48]

最後に、租税の同種性も同様に租税の同一性を要求しない。これは租税体系の相違のためどっちみち存在しない。むしろ、とりわけ課税物件及び税負担効果の点における比較可能性が、決定的に重要である。[49]

以上を要するに、国際二重課税とは、同一又は同種の納税主体に対し同一の税源及び同一の課税期間について、国際法上の複数の主体が、同種の租税を課税することをいう。[50] 国際二重課税の類型は、例えば、一に、狭義にお

ける（すわち法的）国際二重課税と広義における（すなわち経済的）国際二重課税、二に、直接的国際二重課税と間接的国際二重課税、三に、実質的国際二重課税と潜在的国際二重課税に区別されうる。[51]

二重課税の回避のための規範は実質的国際二重課税[52]、したがって同一の納税主体が事実上複数の国際的租税高権者によって請求をうける事例[53]にかかわっているだけではなく、潜在的国際二重課税[54]にもかかわっている。潜在的国際二重課税とは、複数国による租税の課税がたしかに二重課税条約で許容されている課税権限に基づいて可能ではあるが、しかし、事実上行われていないものをいう。この場合には、二重課税が租税条約のレベルにおいて国外所得免除方式によって回避されている場合、まったく課税がなされないこととなる（いわゆるゼロ課税、二重非課税[55]）。このようなゼロ課税を回避するため、若干の二重課税条約はいわゆる subject-to-tax 条項（相手国課税条項）を定めている。この条項によれば、国外所得免除は、当該所得が相手国において納税義務を負っていることに依存している。[56]

数量的アスペクトを付け加えることによって、本質的に質的メルクマールによって担われている二重課税の概念を縮小しようとする試みがないわけではない。この試論によれば、――納税主体によって負担されるべき租税が、もし一租税高権にのみ服すならば負担したにちがいないであろうそのような租税を上廻るときにのみ、二重課税が存在する。[57]このような概念の縮小は、たしかに望ましいかもしれない。なぜなら、これは実質的二重課税のみならず潜在的二重課税にも関係しており、そしてこれによってゼロ課税の問題を解消するからである。しかしながら、このような数量的アスペクトが国外所得免除によって（潜在的）二重課税の回避に影響を及ぼす範囲において、数量アスペクトは二重課税の回避のための規範から取り出すことはできない。[58][59]

三　以上の考察から、二重課税の概念が多義に用いられており、少なくとも文脈に応じた一義的な用法を確立する事が、緊要である。日本ではなおその多義性に基因する不毛な議論が続いているので、ひとびとは概念を明確

にすることにより不毛な議論を断ち切り仮象問題から解放されてしかるべきであろう。たとえば、二重課税は回避されるべきである、と主張されるとき、それは法的義務であるのかまたは単なる好ましいという願望であるにすぎないのであろうか。納税主体の同一性のもとにおいてひとは何を理解するであろうか。納税主体の同一性が欠如する場合に、いかなる意味で二重課税がそこに看取されうるのか。この場合に二重課税が看られるとしてこの二重課税はすべて排除されなければならない法的義務がそもそも生じるのか。租税の同一性または同種性とは何を指すのであろうか。さらに、二重課税と二重負担はいかなる識別基準により区別されるべきであろうか。さらにまた、近い将来に国外所得免除方式が外国税額控除方式と並んで選択適用されうることとなる場合において、二重課税の存在を仮定して国内措置が講じられるべきことも想定しうるであろう。最後に、国税と地方税（県レベルと市町村レベル）とが競合する場合においても、二重課税の問題は生じうる。

本稿は、これらの問題を的確に分析しうる諸概念を紹介した。一は、二重課税と二重負担の区別、二に、法的二重課税と経済的二重課税の区別、三に、実質的二重課税と潜在的二重課税の区別がそれである。これらの識別はその都度の文脈において有用であり、問題の所在を解明するために欠かせない分析道具である。その他の二重課税概念は、ある事象を説明するに便利な概念であるとしても、租税法の領域における法解釈にとって不可欠とまでは言い得ないであろう。無駄な多数の概念は、ウォカムの剃刀によってここで剃り落としておくこととする。

（1）*Bühler, Ottmar*, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, Amsterdam 1964, S. 3; *Vogel, Klaus*, Doppelbesteuerungsabkommen, 3. Aufl. München 1998, Ein. Rz. 5; *Mössner, Jorg Manfred*, Der Begriff des Internationalen Steuerrechts in der neueren Literatur, ÖZöffR 1974, 255 ff. (260 ff.) ; *Schaumburg, Harald*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl, Köln, Rz. 1. 5.

（2）Vgl. *Spitaler. Armin*, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Amsterdam 1936 (Neu-

druck Köln 1967), 58.

(3) *Flick, Hans*, Methoden zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei den direkten Steuern, FinArch. 1961, 86 ff. (90).

(4) *Rädler, Albert J./Arndt Raupach*, Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, München/Berlin 1966, 372.

(5) OECD租税委員会、一九九七年OECDモデル条約コメンタリー。

(6) *Rädler/Raupach* (Fn. 4), 372 ; *Mersmann, W.*, Internationale Doppelbesteuerung, Handbuch der Finanzwissenschaft, 4. Bd., 2. Aufl., Tübingen 1965, 89 ff. (92).

(7) *Spitaler* (Fn. 2), Das Doppelbesteuerungsproblem, 136.

(8) *Juch, D*, Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbelastung, CDFI LXVI b (1981), 81.

(9) Double imposition in the narrower sense.

(10) One and the same original tax jurisdiction.

(11) Double taxation, Doppelbesteuerung.

(12) See *Spitaler* (Fn. 2), Das Doppelbesteuerungsproblem, 92 ff.

(13) *Bühler* (Fn. 1), Prinzipien, 32 にしたがえば、国際二重課税は（狭義の）二重負担の下位概念であるが、これと対照的に、Spitaler にしたがえば、二重課税は二重負担と同じランクにあり、したがって二重負担の下位概念ではない（*Spitaler* (Fn. 2), Das Doppelbesteuerungsproblem, 95.）。

(14) *Vogel, K.*, DBA[3], Einl. Rz. 4; *Wassermeyer, Franz* in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Vor Art. 1 Rz. 1; *Mössner, Jorg Manfred*, Die Methoden zur Vermeidung der Dopplbesteuerung, in: *Vogel* (Hrsg.) Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, Köln 1985, 135 ff. (137)., *Schaumburg* (Fn. 1), Internationales Steuerrecht[2], R4. 12. 3.

(15) Internal (domestic) DT.

(16) International DT.

(17) *Spitaler* (Fn. 2), Das Doppelbesteuerungsproblem, 95.

(18) *Dorn*, Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung, Vieteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, Berlin 1927, No. 1, 190.

(19) Ibid.

(20) *Hensel, Albert.*, Steuerrecht, 3. Aufl. Berlin 1933, 17.

(21) 完全な定義については *Spitaler* (Fn. 2), Das Doppelbesteuerungsproblem, 132 f.

(22) *Spitaler* (Fn. 2), Das Doppelbesteuerungsproblem, 133.

(23) The same subject matter.

(24) OECD 1963, Report paragraph 3, p. 9 (OECD 1977, p. 7.).

(25) 後の四つの規準は、同一性の規準 (identity criteria) と呼ばれる。同一性の規準は、*Mersmann* (Fn. 6), Internationale Doppelbesteuerung, 91 f. ; *Spitaler* (Fn. 2), Das Doppelbesteuerungsproblem, 150 ff. ; *Schmitz, R. C. A.*, Kommentar zum internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Düseldorf 1957, 25 ff. ; *Teichner, Karl.*, Internationales Steuerrecht, Stuttgart 1967, 18 ff. によって詳細に分析されている。

(26) Double tax imposition, Doppelbelastung.

(27) *Spitaler* (Fn. 2), Das Doppelbesteuerungsproblem, 85; *Korn/Debatin* (Fn. 14), Systematik I, RdNr. 9; *Jacobs, Otto H.*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 2, Aufl. München 1991, 7; *Fischer, Lutz/Perygin Warneke*, Internationale Betriebswitschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl. Berlin 1988, 23 ff. ; *Rose, Gerd*, Grundzüge des Internationalen Steuerrechts, 2. Aufl. Wiesbaden 1991, 51 f. ; *Escher, Felix*, Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, Bern/Stuttgart 1974, 44. 第一の要素に関してのみ、国際二重課税と国内二重課税は異なっている。

(28) See *Spitaler* (Fn. 2), Das Doppelbesteuerungsproblem, 92.

(29) Double impositon of fiscal charges.

(30) *Lotz, W.*, Finanzwissenschaft, 2. Aufl. Tübingen 1931, 353 ff.

(31) *Spitaler* (Fn. 2), Das Doppelbesteuerungsproblem, 83 ff.

(32) *Tipke, Klaus/Joachim Lang*, Steuerrecht, 15. Aufl., Köln 1996, §7 Rz. 41, §2 Rz. 31ff.,47ff. ただし、専

門用語は不統一である。同一の租税債権者による同一の納税主体の重複課税を二重課税と称し、複数の租税債権者によるそれを複数権者による二重課税と呼び、さまざまな国際法上の主体によるそれを国際二重課税と称する。

(33) 国際二重課税について、*Knechtle, Arnold* (translated by W. E. Weisflog), Basic Problems in International Fiscal Law, Denventer 1979, pp. 23-52.

(34) 税源と課税物件の概念について、*Tipke/Lang* (Fn. 32), Steuerrecht[15], § 7 Rz. 23.

(35) See *Ebling, Klaus.*, Unilaterale Massnahmen gegen die Internationale Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Ertrag, Mainz 1970, 28 ff.

(36) *Spitaler* (Fn. 2), Das Doppelbesteuerungsproblem, 180; *Mersmann* (Fn. 6), Internationale Doppelbesteuerung, 91; *Flick, Hans*, Das Erfordernis der Subjektsidentität bei Doppelbesteuerungsnormen, StuW 1960, 329 ff. (341) ; *Flick, Hans*, Gleichheit vom Steuergegestand und Bemessungsgrundlage im internationalen Steuerrecht, StuW 1961, 679 ff. (681 f.).

(37) 概念について、*Tipke/Lang* (Fn. 32), Steuerrecht[15], § 7 Rz. 31f.

(38) この点について、*Spitaler* (Fn. 2), Das Doppelbesteuerungsproblem, 195 f.

(39) 概念について、*Tipke/Lang* (Fn. 32), Steuerrecht[15], § 7 Rz. 22.

(40) *Selent, Alexander*, Ausländische Personengesellschaften im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, Gelsenkirchen 1982, 48 f. ; *Piltz, Detlev Jürgen*, Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, Heidelberg 1981, 29 ff. ; *Shliephake*, Steuerliche Gewinnabgrenzung internationaler Personengesellschaften, Bielefeld 1990, 19 f. 概要について、参照、*Storck, Alfred/Alexander Selent*, Die Besteuerung inländischer Beteiligungen an ausländischen Mitunternehmerschaften im Ertragsteuerrecht, RIW/AWD 1980, 332 ff. (336 f.)

(41) Zurechnungsdivergenzen

(42) *Lornsen*, Unilaterale Maßnahmen der Bundesrepublik Deutschland zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, Frankfurt/Bern/New York/Paris 1987, 15 f.

(43) *Debatin, Helmut*, Außensteuerrechtliche und internationalrechtliche Behandlung von Rechtsträgern und daran bestehenden Beteiligungen, DB 1977, Beilage 13, 3; *Debatin, Helmut*, Qualifikationsprobleme im Doppelbesteuerungsrecht, FR 1979, 493 ff. (494) ; *Ebling* (Fn. 35), Unilaterale Maßnahmen, 38 f. ; *Koch, Karl*, Personalgesellschaften und Arbeitsgemeinschaften im internationalen Steuerrecht, CDFI LVIIIb (1973), II/8 ff. (23) ; *Mersmann* (Fn. 6), Internationale Doppelbesteuerung, 89 ff. (92) ; *Selent* (Fn. 40), 47 f. ; *Pott, Hans-Michael*, Die Kollision unterschiedlicher Formen der Gesellschaftsbesteuerung im internationalen Steuerrecht, Köln 1982, 51 ff. ; *Piltz* (Fn. 40), 113ff. ; *Flick, Hans*, Steuerermäßigung bei ausländischen Einkunften, Bergisch Gladbach 1959, 42; *Manke, Klaus*, Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, JbFfSt 1978/79, 333 ff. (344) ; *Diehl, Wolfram*, Qualifikationskonflikte im Außensteuerrecht, FR 1978, 517 ff. (520) ; *Spitaler* (Fn. 2), Das Doppelbesteuerungsproblem, 110 ff. さらに参照' RFH-Urteil VI A 899/27 vom 12. 2. 1930, RStBl. 1930, 444.

(44) Eine wirtschaftliche Subjektsidentität.

(45) *Bachem*, Die optimale Ausgestaltung der Anrechnungsmethode zur unilateralen Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Ertragsteuern der deutscheninternationalen Unternehmung, Diss. Köln 1971, 18; *Lornsen* (Fn. 42), 165.

(46) *Bühler* (Fn. 1), 32; *Korn/Debatin* (Fn. 14), Systematik I, RdNr. 11; *Vogel, K.*, DBA[2], Einl. Rz. 3; *Flick* (Fn. 36), StuW 1960, 329 ff. ; *Knechtle, Arnold*, Grundfragen des internationalen Steuerrechts, Basel/Stuttgart 1976, 34; OECD-Kommentar zum Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermogens, Bonn 1979, 154. 宮武敏夫『国際租税法』(有斐閣一九九三) 一六頁。

(47) *Mösser* (Fn. 14), Dppelbesteuerung, 139.

(48) *Spitaler*, (Fn. 2), 198; *Ebling* (Fn. 43). 27.

(49) *Kluge, Volker*, Das deutsche Internationale Steuerrecht, 3. Aufl. Munchen 1992, 11.

(50) OECD, Model Double Taxation Convention on Income and on Capital——Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs 1992, para. 1 I § 1.

(51) See *Knechtle* (supra note 33), pp. 29-33.

(52) Factual international double taxation.

(53) 実質的二重課税の用語について、*Locher, K.*, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht/La double imposition intercantonale. Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Basel, §1, III B, Bo. 1, 7, 8, 9.

(54) Potential international double taxation.

(55) 国外所得は国際実務では二重課税条約のレベルでは大半無条件で、すなわち、権利を有する国が課税するかどうかを問わず、行われる。この点について、一九九七年OECDモデル条約二三条Aに関するコメンタリー・パラグラフ二四項。

(56) この点について、*Vogel, K.* (Fn. 46), Vor Art. 6-22 Rz. 19, Art. 23 Rz. 86; 一九九七年OECDモデル条約第二三条Aに関するコメンタリー・パラグラフ第二五項

(57) *Fischer/Warneke* (Fn. 27), Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 24; *Mössner* (Fn. 14), Doppelbesteuerung, 135 ff. (139f.) ; *Philipp, Alfred*, Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren. Probleme des zwischenstaatlichen Steuerrecht, Wien 1971, 9 f. ; *Meyer, Heiko*, Die Vermeidung internationaler Doppel- und Minderbesteuerung auf der Grundlage des Ursprungsprinzips, Diss. Göttingen 1970, 50; *Lornsen* (Fn. 42), 17 ff.

(58) Steuerfreistellung.

(59) *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht[2], Rz. 12. 10.