

# 国際連盟によるモデル租税条約の発展

～事業所得を中心として～

矢 内 一 好

(税務大学校  
前研究部教育官)

現・浅草税務署

総務課長補佐

はじめに……………三八一

第一章 一九二〇年代における各国の所得税制度の

概観……………三八三

一 アメリカ

二 イギリス

三 ドイツ

四 フランス

第二章 国際連盟モデル租税条約の展開の概要…三八八

一 一九二一年学者グループによる租税条約の

基礎研究

二 一九二八年模範条約

三 一九三五年事業所得配分に關する条約案

四 一九四三年メキシコモデル租税条約、

一九四六年ロンドンモデル租税条約

第三章 模範条約制定の経緯……………三九三

一 基礎研究委員会

二 専門家会議における検討

三 模範条約の内容

第四章 モデル租税条約における事業所得条項の変

遷……………四〇四

一 模範条約以前の各国の租税条約における

事業所得条項

二 模範条約における事業所得条項

三 模範条約以降の動向

四 一九三五年事業所得条項

五 メキシコ条約（一九四三）、ロンドン条約

（一九四六）

六 まとめ

第五章 国際間における課税権の配分……………四一七

一 租税原則としての経済的関連性原則

二 課税権の配分原則

三 源泉地国における課税

第六章 国際的三重課税排除の方法……………四二四

一 片務的救済

二 双務的救済  
第七章 結び……………四二七



## はじめに

OECD租税委員会及び欧州協議会は、昭和五二年九月のOECD理事会勧告、昭和五三年四月の欧州協議会勧告に基づき、多国間の税務当局間の協力に関する取極めの検討を開始した。この条約は正式には「税務についての相互執行協力に関する条約草案」（以下「執行共助条約」という。）という名称で、同条約案は昭和六三年一月二五日にOECD加盟国及び欧州協議会加盟国に署名のため開放されている。この条約案の内容は条約締約国間における情報交換、徴収協力及び文書の送達等が規定されている。

この執行共助条約は租税条約が持つ役割の一つである国際間における脱税防止等を目的としたもので、一九二八年の国際連盟の最初のモデル租税条約制定以前にすでにこの種の条約は締結され、国際連盟モデル租税条約にも素案ともいふべき一九二五年の各国代表者による専門家会議の決議において、国際間における脱税に対する課税、情報交換、及び徴収共助について規定を設けている。このことから、これらの問題については相当古くから各国が問題意識を持っていたことが伺える。

さらに、租税条約のもう一つの機能とされている国際的三重課税の排除については、多くの国が二国間で租税条約を締結しているが、その模範となっているものが、OECDモデル租税条約である。このモデル租税条約は一九五六年にOECDの前身であるOEECの財政委員会により作業が開始され、一九六三年七月三〇日に「所得及び資本に対する二重課税回避のための条約草案」がOEEC理事会で採択され、その後さらに改訂作業が行われて、一九七七

年にモデル租税条約が完成している。また、OECDが先進国間の租税条約の規範となるべく作成されていることから、国連は先進国と発展途上国間の租税条約に関するモデル租税条約として、一九七四年に「先進国と発展途上国間の租税条約におけるガイドライン」、一九八〇年に「先進国と発展途上国間の国連モデル租税条約」とそのコメントリーを發表している。さらにアメリカは租税条約を締結する際の指針として、一九七七年、一九八一年にモデル租税条約を公表している。なお、これらの所得税租税条約とは別に、OECDをはじめ各国で相続贈与の租税条約がある。

これらのモデル租税条約といわれるものは必ずしも議論に参加した国に対して法的強制力を持つものではないが、モデル租税条約を作成する会議に参加した国は条約の決議に加わっていることから、自国が租税条約を締結する際に指針となるべき機能は持っている。また、見方を変えると、競合する各国の課税権を調整する機能を持つ租税条約では各国が自国の国内法との整合性のみを目的とした租税条約を主張した場合、二国間でさえも租税条約を締結することは難しくなる。そのため、各国が納得しうるモデル租税条約というものの必要性がここにあるのではないだろうか。

本論はOECDモデル租税条約以前に焦点を合わせて、一九二八年の国際連盟モデル租税条約の成立過程から始めて、国際間における課税権の配分という考え方が確立され、源泉地国課税が行われる背景について触れ、さらに、租税条約の規定の内でも重要な項目である事業所条項の変遷を最初のモデル租税条約からロンドン条約（一九四六年）までを対象として、国際課税の原則とされるものの多くがこの時期までにいろいろな変遷を経て確立して行く過程を検討した。

## 第一章 一九二〇年代における各国の所得税制度の概観

国際連盟によるモデル租税条約の検討に入る前に、最初のモデル租税条約が作成された時代の主要国の所得税制について触れることにする。

### 1 アメリカ

アメリカは一八六二年南北戦争の財政需要に応じるため所得税を導入し、一八七二年まで約一〇年間これを継続させた。当時のアメリカ憲法の規定（第一章第九節第四款）によれば、連邦に直接税の課税権はなく、連邦が直接税として所得税を課税すると人口に比例して各州に配賦しなければならいとされていた。したがって、所得税を連邦税とするために消費税として分類されていた。この状態は一九一三年の第一六次憲法改正により連邦に所得税の課税権を認めるまでこの状態が続いた。一九一三年に所得税導入にあたり、その基本的構造は一八六〇年代の所得税に拠っている。

このアメリカ所得税一八六二年法は一八六五年、一八七〇年に改正されているが、改正の主要な目的は税率に関するものであった。一八七二年に所得税法が廃止され、一八九〇年代に再度所得税法を導入すべく政府は立法化したことが、違憲判決に阻まれて導入に至らず、一九一三年に憲法改正を契機に本格的に所得税が連邦税として導入された。これらの南北戦争時の所得税の特徴は、納税義務者として、アメリカの市民権を有する者、アメリカに居住する者及びアメリカで事業を行う非居住外国人がその対象となり、課税標準には、不動産賃貸料、利子、配当、給与、専門

職の役務提供所得、事業所得等が含まれている。課税単位は家族単位であり、夫婦及び子供の所得が合算されるが、所得金額から基礎控除として一家族六〇〇ドルが認められている。なお、税率は数回の改正毎に変更はあるがおおむね五%、一〇%の二段階税率である。また、源泉徴収については、政府の文官、軍人及び議員の給与、一八六五年改正後は特定の利子及び配当に適用されている。<sup>(注1)</sup>

アメリカの所得税の特徴は、総合課税方式であることが第一に挙げられよう。イギリスとの比較では、イギリスのように所得をその種類毎に分ける分類所得の方式を採らず、かつ、課税も分類所得に原則として源泉徴収で課税が完了するイギリスとは異なり、総合所得に人的控除を配慮した総合課税であること等、特色のあるものとなっている。

アメリカの財政に占める所得税の比率については、一九一三年の本格導入後急速にその比率が上昇し、一九一八年には經常収入の六六%に達している。<sup>(注2)</sup>

## 2 イギリス

イギリスは世界で最も古く一七九三年に所得税が導入された国として知られている。しかし、この所得税はフランスとの戦争のための臨時税としてみものであった。

その後、一八〇三年のアディントンの所得税法、一八四二年のピール所得税法等、イギリスは所得税について先駆的役割を果たした国と言われている。その特徴は一八〇三年のアディントン以来、源泉徴収課税を主とする分類所得税（シエジュール制度）である。一九一〇—一一年の所得税法に例にとると、各シエジュールは次の通りである。<sup>(注3)</sup>

シエジュール A 土地家屋の賃貸収入

シエジュールB 借地農業収入

シエジュールC 国庫より支払われる利子・配当

シエジュールD 商工業所得、自由職業者所得、私的利子・配当、外国証券からの利子、植民地又は外国財産からの所得等

シエジュールE 公務員及び民間法人の職員の給与、年金

このシエジュール制度は所得を分類して、シエジュールA、C、Eは源泉徴収により納税が完了し、シエジュールB、Dは直接査定又は申告納税であった。また、低所得の免税基準（一九一〇年は一六〇ポンド）、所得控除、軽減税率の適用があったが、まだこの段階では分類所得税の特徴を有していた。しかしながら、一九一〇年の超過所得税（Super-Tax）の導入により、総所得を申告し、その純所得金額に対して課税され、さらに子供に対する控除も認められたが、一般の所得と超過所得税は取扱機関、手続きを異にしていたが、一九二九年の改正により、超過所得税が附加所得税（Sur-Tax）に改称され、一般所得税と統合された。<sup>(注4)</sup>

以上のイギリスの所得税の変遷を見ると、源泉課税を主とする分類所得税という特徴は収益税としての性格を持つという指摘もある。<sup>(注5)</sup> 収益税は土地、資本、家屋、営業等の源泉から生ずる収益に課税する外形標準課税であり、後述するフランス、イタリアにおいて発展した租税であるが、イギリスの分類所得税もこの性格を有するものといえる。ただし、免税、所得控除、課税軽減等の所得税としての措置が採られていた点で収益税とは一線を画することになろう。

### 3 ドイツ

ドイツは一八七一年にフランスとの戦争に勝ち、ドイツ帝国として一九一八年のドイツ革命まで存続する。この

間、国税としては間接税が課され、直接税は地方税であった。所得税としては、一八九一年にプロイセンで一般所得税が制定され、ドイツが共和制になった一九二〇年に所得税の国税への委譲に伴う改正が行われている。

ドイツ所得税の特徴は総合所得の申告納税制度である。<sup>(注6)</sup>プロイセンの所得税を例に採ると、所得を種類別に区分し、資本収入、不動産収入、商工業、鉱業収入、給与収入に分ける。イギリスの場合は同様に分類した所得の一部について源泉徴収により課税を完結していたが、ドイツは各所得から経費を控除して純所得金額を算定し、これらを合算して課税所得とした点に第一の特徴がある。一九二〇年法によれば、一〇%から六〇%までの累進税率が適用となり、総合所得の免税基準は一五〇〇マルク、家族の人的控除は一人五〇〇マルクである。<sup>(注7)</sup>なお、給与所得及び利子所得に関しては源泉徴収を行っている。

#### 4 フランス

フランスはフランス革命後、課税において客観的な課税方法として外形標準課税主義が確立し、営業税、動産税等の収益税の体系が確立した。その背景にはかつて課税において恣意性があったため、不平等な課税が行われたことに對する警戒心の現れである。また、同様の理由で、租税官庁が個人の人的事情に干渉する所得税は個人の自由を侵すものとして反対されつづけた。しかし、財政需要の増加と消費税中心の租税体系からの納税者間の不平等感という歪みから、所得税導入が何回となく試みられ、一九〇九年、カイヨーの所得税案が法案として不成立となり、一九一四年のルヌールルヌールの所得税案が法律として成立したが問題点を多いため、カイヨーの所得税案を模範とした形に改正された。

この所得税法は二段階になっていて、第一段階は、収益税と類似な課税方法である比例税率による分類所得税であ

る。商工業所得、農業所得、給与所得、不動産所得、資本利子所得等に分類され、それぞれ課税される。第二段階として、分類された所得の純額を総合した金額が三〇〇〇フランを超える金額に対して付加課税としての総合所得税が課税された。なお、総合所得税の課税所得の計算上、人的控除等を認めている。<sup>(注5)</sup>

フランスの所得税の特徴は、イギリスの分類所得税とは異なり、収益税の廃止に伴いこれらの租税が分類所得税として継承され、所得税の体系に組み込まれた点にある。他にイタリアもフランスと同様の所得税制度を制定している。

(注1) 南北戦争時の所得税については次の文献を参考にした。

George S. Boutwell "Taxpayer's Manual" Boston, Little, 1866)

なお、この文献の抄訳として明治五年立憲度訳「合衆国収税法」が出版されている。拙稿「合衆国収税法と米國所得税法の創設」(税大通信 No. 264 1988.8.) 参照

(注2) 汐見 三郎外「各國所得税制論」六五頁参照(有斐閣 昭和九年)

(注3) 佐藤 進「近代税制の成立過程」三二九―三三〇頁参照(東大出版会)

(注4) 汐見 三郎外 前掲書三六一―四六頁参照

(注5) 佐藤 前掲書三二二頁参照

(注6) 同右 三三三―三三六頁参照

(注7) 汐見 前掲書 一一八―一一九頁参照

(注8) 同右 一六三―一七三頁参照

## 第二章 國際連盟モデル租税条約の展開の概要

一九一八年に第一次世界大戦が休戦となり、一九二〇年に國際連盟が正式に成立した。租税条約に関しては、一八九九年のプロシヤとオーストリア・ハンガリー間の条約が最も古い条約とされているが、第一次世界大戦前においても国が隣接し、經濟交流が密接な中央ヨーロッパ諸国においてはいくつかの租税条約が締結されている。第一次世界大戦後、戦争終結による國際間の經濟活動が増大するにつれ、租税条約の必要性も増大した。そこで租税条約締結時に指針となるべきモデル租税条約を要求する声が高まり、國際連盟は当時の租税条約の実情を調査するとともに、各国が模範とするような統一的なモデル租税条約の作成に着手した。

### 一 一九二一年学者グループによる租税条約の基礎研究（以下「基礎研究委員会」という。）

國際連盟財政委員会は、一九二一年に四名の著名な經濟学者に租税条約の基礎となる事項について研究報告を行うことを依頼した。一九二二年に同委員会がこの学者グループに諮問した事項は、二重課税の經濟的効果、租税条約の基礎としての一般的原则を作成することの可能性、国内法を整備による二重課税からの救済の可能性等である。この研究の成果はその後のモデル租税条約作成の際に基礎となるべき理論として役立つている。

### 二 一九二八年模範条約

一九二三年から一九二五年まで、七カ国の租税専門家から構成される専門家會議（以下「専門家會議」という。）が作られ五回の會議が開催され、第五回の會議で作成された報告書（以下「第五回報告書」という。）では一九二八年

国際連盟モデル租税条約（以下「模範条約」という。）の素案といえるものが報告(注2)されている。(注3)(注4)

一九二六年以降は日本、アメリカから六カ国が新たに参加し、一九二七年まで三回の会議が開催され、最後の第八回ロンドン会議の報告書（以下「第八回報告書」という。）において模範条約の原案ともいへべきものが報告(注5)されている。

模範条約は直接税租税条約のほかに、相統税執行共助、徴収共助等の条約を含むものである。ここで模範条約として取り上げるのは、「直接税に関する二重課税防止のための二国間条約」である。模範条約の当初原案はフランス、イタリア等の主張する物税と人税を区分するものであったが、この区分に反対し、利子、配当所得に異なる処理を主張するドイツ、アメリカにより二つの案が提案され、当初案と合わせて三案が採用されている。

### 三 一九三五年事業所得配分に関する条約案

模範条約において租税条約の原型は出来上がったが、事業所得に関しては検討すべき事項が多いため、一九二九年から一九三九年にわたり、計九回の国際連盟財政委員会が開催され、国際間に(注7)またがり事業を行う企業の事業所得の国際間における配分について討議されている。特に、一九三三年の「事業所得の配分に関する条約草案」、一九三五年の同草案の改訂案（以下「事業所得条約」という。）を作成する段階で、ロックフェラー財団の援助を受けてアメリカ財務省のキャロル氏が中心となり、世界二十カ国以上の国際的事业所得課税の資料を収集し、そこから帰納的に原則を導き出している点に大きな特色がある。これら一連の国際連盟の活動により模範条約において未整備であった事業所得の分野に相当の理論的發展を見たのである。

### 四 一九四三年メキシコモデル租税条約、一九四六年ロンドンモデル租税条約

一九三〇年代の国際課税の分野における理論的發展及び一九三〇年代各国が締結した租税条約と介離することが多いため、模範条約を改訂、見直しすることが必要となり、一九四〇年ハーグにおいて国際連盟財政委員会の小委員会が開催され、引き続き一九四〇年、一九四三年に国際連盟地方租税委員会が開催されメキシコモデル租税条約（以下「メキシコ条約」という。）が作成された。しかしながら、メキシコ条約は投資所得に関して所得源泉地国になる發展途上国に有利となる規定を多く置かれたため、ロンドンモデル租税条約（以下「ロンドン条約」という。）ではこれらの動向を修正することが行われた。なお、事業所得課税については、両租税条約ともに大きな相違もなくほぼ同様の内容である。

（注 1） 国際連盟から租税条約に関する基礎的研究を委託された経済学者は次の四名である。

オランダ	ロッテルダム商業大学教授	ブルウィン氏
イタリヤ	チューリン大学教授	エイナウデー氏
アメリカ	コロンビア大学教授	セリグマン氏
イギリス	ロンドン大学教授	スタンブ氏

これら四名の学者は文書による意見交換を終え、一九二三年三月に各国の実務者から構成される専門家会議の第一回が開催された同年六月以前に報告書をまとめて理事会に報告している。

（注 2）

一九二八年に制定されたモデル租税条約は次の通りであるが、本論では直接税に関する租税条約を中心とするため、特に断りないかぎり直接税に関する租税条約（三案を決議したため次の1から3）を一九三五年以降のモデル租税条約と区別するため以下、模範条約という。

- 1 直接税に関する二重課税防止のための二国間条約 1 a
- 2 同上 1 b

3 同上 1 c

4 相統税の二重課税防止に関する二国間条約案

5 課税上の共助に関する二国間条約案

6 徴収上の共助に関する二国間条約案

(注3)

第一回から五回までの専門家会議に参加した国は、ベルギー、チェコスロバキア、フランス、イギリス、イタリア、オランダ、スイスの七ヶ国であり、イタリアが議長国となった。

また、五回の会議の日程は次の通りである。

第一回 一九二三年六月四日—九日

第二回 一九二三年一〇月八日—十三日

第三回 一九二四年三月三十一日—四月七日

第五回 一九二五年二月二日—七日

(注4)

国際商工会議所は国際間の二重課税の排除及び脱税の防止に関して、一九二一年以降委員会を設置して検討を開始した。国際連盟の活動とも連携して、国際連盟の専門家会議の第三回に代表を送り、第五回報告書に関して意見を表明している。

(注5)

第六回会議からは従来の参加国七ヶ国に加えて、新たにドイツ、ポーランド、日本、アルゼンチン、ベネズエラが参加し、計十二国となった。

第六回会議以降の日程は次の通りである。

なお、アメリカは第八回会議に委員としてアメリカにおける財政学の権威であるエール大学教授アダムス氏を出席させている。

第六回 一九二六年五月一七日—二十二日

第七回 一九二七年一月五日—十二日

第八回 一九二七年四月五日—十二日

国際連盟会議 一九二八年一〇月(スイス、ジュネーブ)

## (注6)

模範条約では人税(personal tax)と物税(impersonal tax)と区別しているが、一般には人税とは人に帰属する所得に総合的に課される税をいい、物税とは物の収益に課される税をいう。ここでは所得税について論じているため、このように区分すると誤解が生じることにもなるため、人税については以下「一般所得税」、物税については「分類所得税」という用語を使用する。その理由は、当時のイギリス、アメリカ、ドイツ等、総合所得課税方式を採用していた国の所得税は、担税力に基づくいわゆる人に帰属する所得に課される税であるため模範条約では人税といい、フランス、イタリア等のように収益税法系の租税制度が所得税法系に移行した国におけるこれらの制度を物税といっているため、本来の人税、物税の概念と混同されるため、ここでは前者を住所を基本とした一般所得税、後者を物の収益に着目した分類所得税ということにした。なお、イギリスの場合、どの時点から人税としての一般所得税が体形化されたかは議論の分かれるところであるが、一八〇三年のアディントンの所得税法により導入されたシェジュール方式により所得を分類し、源泉徴収を行う方式も収益税的性格があるため、厳密にはフランス、イタリア等の分類所得税と区別しなければならぬが、ここでは分類所得税という用語で統一している。

## (注7)

第一回 一九二九年一月一七日―二十六日  
 第二回 一九三〇年五月二二日―三一日  
 第三回 一九三一年五月二九日―六月六日  
 第四回 一九三三年六月一五日―一七日  
 第五回 一九三五年六月二一―一七日  
 第六回 一九三六年一月一五日―二一日  
 第七回 一九三七年一月一―一六日  
 第八回 一九三八年一月一―一七―二〇日  
 第九回 一九三九年六月二―二二―二一日

## (注8)

各国の国内法としての事業所得課税について、国際連盟はこれらを収集して三冊の冊子にまとめている。それぞれの巻に

収集されている国名は下記の通りである。

"Taxation of Foreign and National Enterprises" Vol. 1-3

Vol. 1 フランス、ドイツ、スペイン、イギリス、アメリカ

Vol. 2 オーストリア、ベルギー、チェコスロバキア、デンチイヒ、ギリシャ、ハンガリー、ラトビア、ルクセンブルグ、オランダ、ルーマニア、スイス、

Vol. 3 イギリス領インド、カナダ、日本、メキシコ、オランダ領インド、南アフリカ、マサチューセッツ州、ニューヨーク州、ウイスコンシン州

なお、アメリカ財務省の担当官であるキャロル氏は国際連盟のモデル租税条約に関する動向について次の報告書を作成している。

Mitchell B. Carroll "Two Decades of Progress under the League of Nations" (League of Nations: Geneva 1939)

## 第三章 模範条約制定の経緯

### 一 基礎研究委員会

国際連盟は一九二一年に模範条約作成に向けて四名の経済学者に租税条約の基礎研究を委託した。研究を開始するにあたり、イギリス歳入庁のブラケット氏が作成した覚書を参考とした。この覚書はイギリスにおける現状と外国への投資により生ずる二重課税の効果について触れている。<sup>(注1)</sup>

以下、諮問された事項別に研究された内容について述べることにする。<sup>(注2)</sup>

(一) 二重課税の経済的效果

一般的には、國際的二重課税は商工業、人口移動、その他の國際的な經濟活動に影響を与えることになる。特に、一國の租税に関する立法は他國に大きな影響を及ぼすことになる。しかしながら、基礎研究委員會は包括的な租税に関する研究ではなく、当面する問題に議論を限定して、國際的協力により、國際間の課税において政府が税収を放棄する、いわゆる犠牲を國際間でどのように分けあうか、その原則に研究の目的を限定している。

國際間の投資を阻害する要因としては負担 (burden) としての租税と障害 (barrier) としての租税を区別する必要がある。外國への投資に税を課されるのは投資家にとって負担となるが、特定の財産または事業活動にのみ税を課すことは障害ということになる。したがって、國際的投資に関して税の障害がある場合、投資家に係る収益が低下することをためらうことになる。しかし、敢えてこの状況において投資を行えば、当該投資の障害であった租税が負担となる。その結果このような状況で税を課す國は財政上の恩典を受けることになり、反対に当該投資家の母國は歳入が減少することになる。そこで、課税する國が課税を行う利害を有している場合、その利害に応じて所得を分割し一度だけ課税することが國際的二重課税を回避する理想的解決法であると述べている。このための原則として經濟的關連性原則 (Economic Allegiance) という考え方を導入している。(經濟的關連性原則については第五章参照。)

## (一) 經濟的關連性原則 (Economic Allegiance)

經濟的關連性原則には經濟的側面として四つの要素が内包されている。

イ、經濟的価値が物理的、經濟的に生産される場所

ロ、富の製造が完了する加工が完了する場所、即ち、財産としての富の所在地又は所得の保有されている場所。

ハ、生産物に係る権限を行使する場所。

ニ、富が消費又は処分される場所。

この四つの段階について例を挙げて説明すると、果実が成育して収穫されるのが第一段階、収穫された果実が完熟するのを待つ場所、第三段階は収穫と消費の間で保管されている場所、第四段階は果実が消費される場所ということになる。<sup>(注3)</sup>

問題点はこれらの四段階が国際的に分かれて行われることである。例えば、連邦制を敷く国であれば州間における課税権の調整は連邦政府が調整することは可能であるが、国際間においては、連邦政府のような最高権限を有する者もないため、関連当事国間で租税条約を締結することで問題を解決することになる。

前記の四つの要素を要約すると、富の取得 (acquisition) 又は発生 (origin)、状態 (status)、管理 (enforceability)、住所 (domicile) の四つの概念となり、そのうち重要とおもわれるのは、発生と住所という二つの概念である。したがって、租税条約の締結のための交渉において、経済的関連性原則におけるこれら四つの概念を個々の事例に適用することで協議が可能となると考えられている。

基礎研究委員会是个々の資産毎に所得の源泉地国と居住地国のいずれに課税を振り分けるかの検討を行っている(詳細は第五章を参照)。さらに、当時の各国の所得税制を典型的な例示として三つに分類している。

イ、物税制度のある国、フランス、ベルギーの地租、ドイツの収益税

ロ、分類所得税として課税を行い、さらに補完的に高額所得者については一定金額の超過額に累進税率を適用する国

フランス、イタリア

ハ、年間総所得に所得税を課税する国、イギリス、アメリカ、ドイツ、オランダ

基礎研究委員会の委員であるセリグマン教授は人税 (personal tax) を三つに分類している。第一は一般の所得税 (注4) 第二は營業稅等の収益稅を *Situs and Source Taxes* 第三に分類所得稅を *Origin Taxes* として分類しているが、  
 後日の実務者による専門家會議において、人税 (personal tax) 物税 (impersonal tax) に分けられ、*situs and source taxes* 及び *origin taxes* は物税に含まれてゐる。(注5)

(三) 二重課税回避のための四つの方式

基礎研究委員会は國際間における課稅權の配分原則として經濟的關連性の原則を提唱し、それぞれの資産毎に源泉地  
 国と居住地国に配分する原則を確立したと言える。

また、源泉地国は所得源泉諸原則 (*principles of situs or origin*) により自国内に所在する財産または自国内において生じた所得について課稅權を主張した場合の二重課税を回避するための四つの方法を提示している。

イ、納稅者が源泉地国において納付したすべての稅額を居住地国において控除する方式。

この方式はアメリカが一九一八年所得稅法において外國稅額控除制度を創設したときのものと同じである。アメリカは一九二一年の改正により一括控除限度額を設けて外國稅額控除により自國の実効稅率まで外國稅額が食い込むことのないよう措置しているが、當該委員會の検討の段階では、一九一八年法が検討の対象となり、この方式では外國における高率課税によって自國の歳入が確保できなくなる恐れがあるため問題であるとされている。

ロ、非居住者の国内源泉所得に対して源泉地国免税とする方式

居住地国のみが課税することの方式は源泉地国の課稅權の放棄が難しいこともある。

ハ、源泉地国と居住地国に分割する方式

イギリスの自治領とイギリス本国との方式を例としたものである。

ニ、課税対象または税源を居住地国と源泉地国との間で分類する方式

主として不動産から生ずる所得税に源泉地国課税を認め、居住地国で源泉地国の税額を控除することで二重課税を排除する方式である。

当該委員会は理論的、かつ、正確であることよりも簡易で一般的で受け入れ易い方式としてロが望ましいとしているが、源泉地国がこの方式に難色を示す場合はニ又はハに拠ることとしている。

#### 四 基礎研究委員会の意義

国際連盟がモデル租税条約を作成する時点では、中央ヨーロッパ諸国を中心に各国はすでに直接税、相続税等に関して締結された租税条約だけでも五十に至っている。<sup>(注6)</sup>また、国内法による二重課税に関する片務的救済が規定されている。例えば、ベルギーは一九〇六年以降、国外所得に対する税率を軽減し、さらに一九一九年法では国外において既に課税された所得及び税額の控除を認めている。オランダは国外所得を含めた総合所得に課税したのちに国外所得のみを分離して税額計算を行い、当該税額を全体の税額から控除している。スイスは州により異なるが、チューリッヒ州では外国の事業からの所得は三分の一のみ課税され、パールタウン州およびジュネーブ州は外国における事業所得は免税とされている。<sup>(注7)</sup>これらはいずれも明解な課税原則なり、課税理論に基づいたものかどうか定かではないが、それぞれの国の租税政策に基づくもので各国が協調して立法化されたものでないだけに国際的には統一性に欠けるものがある。

基礎研究委員会は当時の各国における税法等から帰納的に理論を導き出すというよりも、国際的二重課税の諸問題

について理論的側面を広く議論の対象としている。特に国際間における課税権の配分に関する原則として、経済的関連性原則を置き、資産の種類毎に源泉地国と居住地国のいずれの国に課税権があるかを分類している。この原則がその後の各国の実務者による専門家会議における議論においても尊重されていることから、当該委員会の大きな成果の一つといえる。

また、二重課税排除のための方式として源泉地国免税方式を推奨しているが、理想的な国際二重課税排除するための方式として、居住地国と源泉地国で課税所得を分割する方式を採用すべきであるとしている。

これらの背景として考えられることは、既に第一章で触れたように、当時の主要国の所得税制の特徴として、人的控除等に配慮を加えて担税力に着眼した総合課税主義と財貨又はその収益力等のいわゆる外形標準を課税対象とする分類所得税或は収益税的課税の二つの流れがある。この二つの所得税の形態に関して国際課税における居住地国と源泉地国のそれぞれの課税に應用する理論的根拠を基礎研究委員会は与えたことになる。即ち、国際課税の配分原則としての経済的関連性原則の決定を行う二つの要素として、経済的価値が物理的、経済的に生ずる場所としての源泉地国と獲得された財貨が消費又は処分される居住地国に課税権を分けることが第一であるとしている。従って、源泉地国と居住地国における課税が次の問題となる。経済的関連性原則によれば、源泉地国と課税物件との関連は、課税物件が源泉地国に存在するという関連を重視し、居住地国では納税者との人的関連が重視されたため、居住地国における課税は人税としての総合所得税が適用されるが、源泉地国においては、源泉地国と経済的関連がある財貨またはそこから生ずる収益に原則として課税されたことになり、源泉地国課税では人的控除等に配慮することなく、財貨またはその収益という物的なものを対象とした課税が行われることになる。ここにおいて、居住地国—人的課税—一般所

得税、源泉地国—物的課税—分類所得税という構図が見いだされるのである。

## 二 専門家会議における検討

基礎研究委員会の報告を受けて、国際連盟では七ヶ国の租税専門家から構成される実務者による専門家会議（以下「専門家会議」という。）を開催した。この会議の目的は基礎研究委員会が理論的検討を重視したのに対して、実際の政治、行政、経済の側面から検討を加え、関係各国の合意が得られる条約案を作成することであった。したがって、基礎研究委員会ではそれほど表面化はしていないが各国の利害の対立関係が会議の根底にあるため、国際的二重課税に関する理論的側面は基礎研究委員会の報告に依存し、その原理原則を各国が受け入れ易い形にするため、若干理論面においては当該会議は基礎研究委員会よりも欠ける点があったとしても、参加各国が合意をする必要があった。また、国際商業会議所、国際法律協会 (Institute of International Law)、国際連盟交通委員会の協力を得る一方、既に各国が締結している租税条約及び各国の国内法における二重課税排除に関する条項を収集し、さらに論議を深めながら模範的に関する草案といふべき第五回報告書及び第八回報告書を作成し、一九二八年に模範条約が作成された。

専門家会議は基礎研究委員会の成果を踏まえて一般的かつ理論的に一貫した所得税の課税体系を一つの目標としたが、一方各国の税法及び経済的利害は異なるものがあった。

専門家会議は彼らが議論の基本とした考えかたについて四つに分けて説明をしている。<sup>(注8)</sup>

(一) 中央ヨーロッパ諸国が既に締結している租税条約等を検討すると、二重課税排除の方法として所得を分割する方式を採用していることが検討の結果判明した。当該会議は分類所得税を課税する所得として、不動産所得、投資所

得、事業所得、勤労所得等を分類し、これらの所得は源泉地において課税されるものとしている。他方、納税者の住所に基づいて一般所得税を課税することも、分類所得課税と併用されている。この場合は原則として納税者の全所得が課税対象とされるが、しかしながら源泉地国で課税を受けた所得に関しては一般所得税の課税対象から通常除かれている。また場合によっては、一定額以上の所得に対して累進税率による付加課税を行っている国では所得分割方式による付加課税の緩和が必要となる。<sup>(註)</sup>

(二) 発展途上国は先進諸国からの投資先（所得の源泉地国）となる場合が多く、自国の歳入を確保するという観点から源泉地国課税は譲れないところである。その方法として、実際に多くの国で採用されている所得の源泉地で課税する分類所得税による課税方法が適用される。

(三) 分類所得税とは別に、住所 (domicile) という概念に基づいて課税する方式が一九世紀にイギリス、アメリカにおいて発達した。この方式は住所のある、いわゆる居住地国にすべての所得の課税権があることとなるため、源泉地国免税ということになる。この方式が採用される場合は二国間の相互の投資のバランスが均衡した場合のみで、債権国、債務国という関係にある二国間には適用できない。しかしながら、基礎研究委員会も認めているように、簡易な方式であるという利点がある。

(四) 専門家会議は基礎研究委員会の四つの方式による二重課税排除の方法のいずれか一つを決定することが困難であったため、オランダ、アメリカにおける控除額に限度を設ける方式を参考にして規定を創設した。

以上の各事項に検討を加えた結果、専門家会議は第五回報告書に模範条約の最初の草案というべき「二重課税」という決議を行っている。その要旨は次の通りである。

イ、課税上の住所

一般所得税の適用上、納税者が課税年度のある期間、正規に住所を有している国を居住地国とする。また納税者が一時的ではない居所を数ヶ国に有するときは、それぞれの国は一般所得税を課税することができる。但し、二重課税回避のため軽減税率または比例分配に基づき課税することで合意することが必要である。法人については本店所在地に課税権があることが原則であるが、企業経営の管理支配地が別にあるときはその所在地国に課税権がある。

ロ、分類所得税の課税

所得源泉のある国のみが分類所得税を課税することができ、その所得の種類は、

- (イ) 不動産所得
  - (ロ) 農業所得
  - (ハ) 事業所得については商工業上の施設が源泉地国にある場合、源泉地国において生じた所得が原則として課税される。また、船舶、鉄道、大西洋海底電信、航空会社、電力会社、保険会社、銀行については規定を置いている。
  - (ニ) 抵当権を設定した不動産の所在地国。
  - (ホ) 役員報酬は会社の居住地国
  - (ヘ) 勤労所得 (earned income) は営業または職業が通常かつ慣習的に行われる国。
  - (ト) 流通証券、預金及び当座預金は原則として債務者の居住地国において課税。
  - (チ) 各種債権又は年金は債権者の居住地国。
- ハ、一般所得

一般所得税は所得の源泉を問わず原則として納税者のすべての所得に対して居住地国が課税となる。

なお二重課税の排除については、外国の国別所得に自国の税率を課した金額を控除限度額とする方式と源泉地国と居住地国に所得を分割する二つの方式が併記されている。

その後、第六回から第八回会議の議論を経て模範条約の骨格はほぼ出来上がった。第六回会議において、配当については管理支配地の所在する国とすると規定された。また、二重課税の排除方法について、不動産所得及び事業所得について源泉地国で一般所得税の課税を受けた場合は居住地国において国外所得に係る税額相当額を控除する。但し、その控除額は居住地国の税額の四分の五又は源泉地国の納付税額を超えることはできないとされている。この二重課税排除の方式は第八回報告書において改正され、模範条約の規定へとつながっていくことになる。

### 三 模範条約の内容

直接税に関する条約案としては三案が決議されている。大別すると第一案(1a)と第二案(1b)、第三案(1c)に分けられ、1aは分類所得税と一般所得税の区分をしているが、1b、1cはその区分がないことである。これは、1aが自国の所得税に分類所得税制度を持つフランス、イタリア、ベルギー等の諸国の意見が多く反映された結果であり、1b及び1cは一般所得税を基本としているアメリカ、イギリス、ドイツが中心であった。また、1bはアメリカ委員であったアダマス教授が中心となって作成され、1cはドイツのドルン氏によるものとされている。<sup>(注10)</sup>

1aは第五回報告書以降の専門家会議の議論の集大成であり、第五回報告書以降、配当所得についての規定が追加されている。二重課税の排除の方式についてもアメリカの影響と思われるが、外国税額控除の控除限度額の考えかたが導入され、基礎研究委員会当時と比較をするとこの分野の発展は著しいものがある。また、第五回報告書において

規定のあった法人の課税上の住所の規定は模範条約から削除されている。本店所在地主義を主張する国と管理支配地主義を主張する国との間の調整が出来ないため削除されたのではないかと思われる。但し、1 b の居住地国課税の項は「一方の締約国内に住所を有する個人もしくは法人」という規定が置かれている。

1 b 及び 1 c を 1 a と比較した場合の特徴は、すでに述べた分類所得税という区分がないほかに、1 b は利子、配当所得等の債権者の居住地国において課税する点と不動産所得、事業所得、役員報酬、給与所得、恩給の源泉地国以外の所得の種類に源泉地国において課税された場合は証明書に基づく還付をすることを規定している。

1 c は原則として動産から生ずる所得は債権者の居住地に課税権があるが、源泉地国が資本から生ずる所得に対し源泉徴収を行うときは、居住地国は当該所得に特別な税を課税しないかまたは外国で納付された税額は居住地国において控除するとしている。

模範条約として三案が提出された背景には、分類所得税を所得税の体系に保有している国と一般所得税とする国という大きくわけて二つのグループが存在したこと。また、先先国（債権国）と発展途上国（債務国）という対立があり、特に資本所得に関しては先進国の居住地国課税の主張に対して、発展途上国の源泉地国課税の対立が解消しないまま三案併記の形になったものと思われる。

(注一) Edwin R. A. Seligman "Double Taxation and International Fiscal Cooperation" p. 115, (The Macmillan Company, New York 1928)

(注二) Bruins, Einaudi, Seligman and Stamp "Report on Double Taxation" (League of Nations, E. F. S. 73 F. 19)

(注三) Seligman, op. cit., p. 121

(注四) *ibid.* p. 84

(注五) 第二章注(十)参照のこと。

(注六) Seligman, op. cit., p. 53 | 54

(注七) "Report to Technical Experts" p. 10 (League of Nations F. 212, 1925)

(注八) *ibid.* p. 12-15

(注九) 国際的三重課税を排除する方式として源泉地国と居住地国に所得を分割することは一つの方法であるが、居住地国におい

一般所得税を課税する国では累進課税を行うことが出来なくなるといふ欠陥が生ずる。

(注一〇) 「二重課税及び脱税防止に関する政府専門家国際会議に就て」8頁参照(大蔵省財務通報部昭和四年)

## 第四章 モデル租税条約における事業所得条項の変遷

本章では租税条約における重要な項目である事業所得について、模範条約制定前の各国の動向から始まり、一九三五年事業所得条約、メキシコ条約、ロンドン条約までの変遷の経緯を概観することで事業所得に関する原則等の発生を検討するものである。

### 一 模範条約前以前の各国の租税条約における事業所得条項

模範条約以前に、中央ヨーロッパ諸国を中心に、包括的な租税条約及び特定目的(国際運輸業所得の相互免税等)の租税条約が締結されている。例えば、オーストリアとチェコスロバキアの間では、一九二二年に「直接税租税条約」、<sup>(注)</sup>「相統税租税条約」が署名され、一九二六年には、「鉄道及び船会社に関する租税条約」及び「課税における司法上の保護または救済に関する条約」が締結されている。

(一) ドイツ・チェコスロバキア租税条約(一九二一年署名)

事業所得は継続的に事業を遂行するために事業上の施設 (business establishment) が維持されている国において直接税のみが課税されると規定されている (同条約第三条)。この事業上の施設には支店、工場、商品購入または販売のための事務所、倉庫、経理事務所等が列挙されている。また、一方の締約国に本店、他方の締約国に支店を有する場合は、それぞれの締約国に所在する施設により当該国において行われた取引を基礎に課税所得を計算するとされている。さらに、自由職業者所得については、役務を提供する国に事業上の施設を有する場合のみ当該役務提供地国において課税が行われると規定している (同条約四条)。<sup>(注一)</sup>

(二) イギリス・アイルランド租税条約(一九二六年署名)<sup>(注二)</sup>

ドイツ等の中央ヨーロッパ諸国の締結した租税条約と比較すると、条文の数が少なく構成も異なっている。この条約では法人の居住性は管理支配地により決定され、この条約は居住地国課税を原則としており、源泉地国における課税は免除されている。

二 模範条約における事業所得条項

(一) Permanent Establishment (ビルト「P.E.」とよぶ)

模範条約前の各国の租税条約において、Business Establishment という用語は使用されている。例えば、ドイツ・チェコスロバキア租税条約では、a business establishment for carrying on a permanent industry is maintained. というような表現である。この business establishment の原文は Betriebsstätte であり、この用語が英訳されたものである。そして、第八回報告書から Permanent Establishment という用語が使用され、模範条約においても使用

されている。これは事業上という意味の business に代えて、常設或は継続的という意味を持たせるための Permanent と施設の意味の establishment を合成して作られた用語ではないかと推測ができる。<sup>(注3)(注4)</sup>

(二) P E の意義及び範囲

産業上、商業上、農業上の活動及びその他の事業或は自由職業から生ずる所得は P E が所在する国において課税される。

P E として条文に列挙されているものは、経営管理を行う営業所、支店、鉱山、油井、作業所、代理人、倉庫、事務所、貯蔵所がある。独立代理人（仲立人、手数料代理人）を通じて取引を行った場合、この独立代理人を P E とはみなさない。また、商品を購入することのみ機能する事務所、在庫保有の販売事務所については明確な意見表明を避けている。また、第八回報告書において P E として例示されていた関連会社（affiliated companies）はアメリカの委員から意義不明という提案により削除され、オランダの提案で鉱山、油井が追加され、スペインの提案で作業場が追加された。<sup>(注5)</sup>

(三) 事業所得の範囲

一方の締約国に本店を有し、他方の締約国に支店等を有する状況では、原則として、それぞれの締約国において生じた所得の部分をそれぞれの締約国が課税することになる。この配分の方法については両国の権限ある当局は協議することになる。この配分の基準となるものとしては、取引の性格、資本の金額、労働者数、支払賃金高、売上金額等がある。

このように、模範条約では事業所得を算定するための国際間の確立したルールはなく、事業所得の配分については

問題が未解決のままである。また、利子、配当所得等の投資所得については事業所得との関連については規定されていない。

#### (四) 国際運輸業所得

国際運輸業所得を事業所得課税の例外として経営が行われる場所の所在する国に課税権を認めている。したがって、国際運輸業を営む者は支店等がある国において課税を受けないことになる。また、国際運輸業を営む者が物品財売業、銀行、倉庫業等を営むときは、この規定の適用はなく、本条約のそれぞれ該当する条項が適用となる。さらに、本条項では海上運輸と航空運輸を規定しているが、内陸水運にも適用を拡大できるものと解されている。なお、航空運輸は条約草案の段階では規定に含まれていなかったが、本条約では規定が加えられている。

#### 三 模範条約以降の動向

##### (一) アメリカ・フランス租税条約(一九三二年)

アメリカが締結した初めての包括的な租税条約である。条文は全一〇条から構成されている。同条約第一条では、一方の締約国の法人は他方の締約国に P E を有しない限り、事業所得については他方の締約国において課税されることはない<sup>(注6)</sup>と規定している。さらに第四条では、経営又は資本に関して、関連ある法人間の事業所得の配分に関する規定を置いている。これは、一九二八年にアメリカの連邦所得税法第四五条として「所得及び控除の配分」が規定されたためではないかと推定される。

##### (二) フランス・ドイツ租税条約(一九三四年)

模範条約作成段階で、フランス、ベルギー、イタリア等は国内法において物税、人税を区分しているため条約にこ

の区別を盛り込むことを主張している。しかしながら、模範条約制定後のこの租税条約では、模範条約において物税と人税を区別していない模範条約1c案の規定に類似した内容になっている。<sup>(注7)</sup>

#### 四 一九三五年事業所得条約

事業所得条約の条文構成はつぎのようになっている。<sup>(注8)</sup>

第一条 事業所得課税の原則

第二条 事業所得の定義

第三条 事業所得算定の原則（独立企業の原則等）

第四条 銀行業

第五条 船舶、航空会社

第六条 特殊関連者条項

第七条 不動産保有を目的とする抵当銀行及び会社の適用除外

第八条 国際連盟による条約上の定義に関する援助

さらに付則二に保険会社に関する規定がある。

(一) 事業所得課税の原則

PEなければ課税せずの原則は模範条約と同じである。

(二) 事業所得の定義

事業所得から除かれる所得の種類は、不動産所得、利子所得、配当所得、特許権及び著作権の使用料、動産及びそ

の権利の賃貸料、資産の譲渡所得が規定されている。なお、銀行業については特別に規定を置き、不動産所得、抵当権からの所得を除いて、上記の一般の事業所得から除かれた種類の所得の課税については、事業所得と合算されて課税されるか、又は、それぞれの所得毎に個別に課税されるかは条約及び国内法によるものとされている。

#### (三) 事業所得の算定原則

事業所得算定のための原則は、支店等を同一または類似の環境のもとで、同一または類似の活動を行う独立した企業とみなして、そこに生じた事業所得の純所得金額に課税するものというものである。これは、現行の租税条約においても使用されている「独立企業の原則」であり、事業所得算定の原則に基づくことを明らかにしている。なお、支店等が独立した会計単位として帳簿及び会計処理に不備がある場合、PEの売上的一定率を事業所得とみなす方法も認められているが、この場合は業種により課税所得算定の率が異なるため課税当局と納税者間でこの率について合意することが必要とされている。さらに、これら二つの方法が不適切である場合、企業全体の利益を売上高、資産、給与支給額等を勘案して配分する方法も認められている。

#### (四) 銀行の事業所得の計算

条約案作成の段階での調査の結果、各国共通に事業所得算定の一般原則として、内部利子の支払者はこれを損金に算入せず、当該利子の受領者も所得としないという処理である。銀行については一般企業とは別に特別に規定を設け、独立企業の原則に従って内部利子を損金として控除することを認めている。即ち、銀行業に関しては内部利子であっても事業資金の貸借に係る利子については銀行間利子率 (inter-bank rate) で経費または所得を認定する原則を認めている。ただし、借入金のうち、支店等の設備或は購入が義務付けられている政府債券の購入資金に係る部分の内部

利子はこの計算から除かれている。

(五) 船舶、航空会社の事業所得

模範条約と同様に管理支配地主義により課税を行うこととされている。

(六) 子会社

子会社は支配関係のある会社と利益調整が行われない限り独立した企業として取り扱われるが、関連会社間で利益調整があると認められる場合は、課税当局がこれを適正に調整することが認められている。

(七) 代理人がPEとなる場合

当該条約案作成の段階で機能的側面からPEについて議論が行われ、条約案では、独立した仲介人、手数料代理人、移動販売人 (commercial traveller) は除き、つぎに掲げる代理人をPEとすると規定した。

イ、企業のために常習的な契約締結権限を持つ代理人

ロ、企業と雇用契約を結び、その業務内容が企業に代わって常習的に契約を行うことである代理人

ハ、販売のために常習的に在庫を保管する代理人

(八) 保険会社

独立企業の原則の例外として、PEを独立した会計単位とはせずに企業全体の受取保険料のうち当該PEに係る金額を配分して事業所得を算定する。<sup>(註9)</sup>

五 メキシコ条約 (一九四三年) 及びロンドン条約 (一九四六年)

両条約は事業所得条項に関しては大きく相違もなく、ほぼ同様の内容であるため、二つの条約について分離せずに

以下述べることにする。なお、メキシコ条約第四条第四項の農産物、鉱業原材料等の所得源泉地をこれらの収穫された場所とすると規定しているがロンドン条約ではこの条項は削除されている。<sup>(注10)</sup>

#### (一) PE課税の再認識

外国法人が自国内において事業を行う場合、当該外国法人が自国内にPEを有しない限り課税されないという原則を两条約ともに規定している。この点について、条約案の審議過程で一部の国からこの方法は租税回避に利用される可能性があり、現実にPEを操作することで租税回避を行っている企業もあるという意見が出されているが、模範条約においてこの原則は国際間で承認されているものであるため、两条約においても条文に盛り込まれた。また、執行上の問題として、課税技術上、PEが存在しない場合に、公平かつ効率的に課税を行うことに困難が伴うということが各国共通の認識である。

#### (二) PEの定義及び範囲

PEの本質としては二つの要素が必要であるとされている。第一は事業を行う一定の場所 (a fixed place of business)、第二に、事業を行う場所が事業所得に貢献する (a productive character, contribute to the business earnings) である。そのため、直接的に事業所得に貢献をしない研究機関、実験設備、情報収集のための事務所、商品購入のための事務所、展示場はPEに含まれていない。さらに、事業所得条約ではPEに含まれていなかった一年を超えて使用または存在する建設工事現場が两条約からPEに含まれている。<sup>(注11)</sup>

#### (三) 単純購入非課税の原則

事業所得条約では条文上の規定はなかったが、その審議過程におけるおおかたの了解事項であった単純購入非課税

の原則が兩条約においても明文上規定されていないが、コメンタリーにおいて説明され明らかとなっている。この説明では、商品の購入のみに従事する支店等の場合、当該購入が行われた国においては納税義務が生じないということである。<sup>(注12)</sup>

#### (四) 独立企業の原則

一九三五年事業所得条約と同様に、兩条約では事業所得の課税所得を算定するために独立企業の原則が基本であることは同じである。また、独立企業の原則による課税所得の算定が困難であるときは、所得推定の方法 (presumptive method) として、売上の一定率を P E の所得とみる方法、さらにこれら二つの方法が利用できない場合は一定基準にもとづく所得配分方法が補完的に使用されることが認められている。<sup>(注13)</sup>

さらに、独立企業の原則が使用される理由としてつぎのように説明されている。

イ、P E を企業の一部門とは見ないで独立した企業とみなすことで課税できる取引の範囲を限定することができる。

ロ、外国法人を内国法人と同様に課税することで公平な課税ができる。

ハ、国際的企業は P E を独立した会計単位として処理をしているが、課税所得の計算もこれに一致させることができる。

ニ、企業の利益操作を回避し、歳入の確保ができる。

#### 6 まとめ

一九二八年の模範条約から一九四六年のロンドン条約まで、国際連盟によるモデル租税条約における事業所得条項の変遷過程を見てきたが、まとめてみると、事業所得に関しては一九三〇年代に現行の租税条約における事業所得の

理論的形成が相当に発展したことは明らかである。

ここでは最後のまとめとして、三つの項目についてその成立の背景等についてまとめてみる。

#### (一) 独立企業原則

アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス等の先進国では、一九三〇年代、外国法人の支店は自らの記帳に基づいて課税所得を計算することとされていた。その背景として、フランス、ドイツは商法による記帳義務が規定され、イギリスは法文上の規定はないが実務に記帳は定着しており、会計士制度も完備しているため問題はなかった。また、アメリカは税法により記帳にもとづく申告が規定され、それができない場合は内国歳入庁長官は所得を推計できる権限が与えられていた。

しかしながら、アメリカを除く各国において実務上採用されていた事業所得の配分の方法の多くはなんらかの基準により企業全体の所得を配分する、いわゆる経験的方法といわれるものであった。そのためこの方法も審議の対象とされたが、この方法によるとP Eの利益を操作しやすいという欠陥が指摘され、多くの国の会計慣行に準拠した独立企業原則に利益操作を防止する機能があるため、この原則が採用されたのである。そして、これら経験的方法は補完的な原則として位置付けられている。<sup>(注14)</sup>

#### (二) 単純購入非課税原則

商品の買い付けのみを行うP Eの課税については各国まちまちであった。例えば、フランスはこれに課税する方針であるが、イギリスは買い付けのみをイギリス国内で行った場合は事業を行ったとはみなされない。換言すれば、フランスはP Eにより購入されるのみで納税義務が生ずるとするが、イギリス、アメリカは商品の売却により利益が生

ずするため、その取引の契約が締結された場所で納税義務が成立するとしている。また、技術的問題として、購入により生ずるとされる利益の測定に困難があること、購入と販売の二回にわたり課税されること、さらに、外国企業のみ  
に過重な課税をする結果となること等の理由から、同一企業のために商品を供給する目的で仕入のみをおこなうP E  
から利益が生じないという原則が確立された。<sup>(注15)</sup>

### (三) 事業所得の課税ルール

模範条約の事業所得条項では、P Eの所得はP Eが存在する国において生じた所得という規定をしている。一九三五年条約案以降の規定は、一方の締約国の法人が他方の締約国にP Eを有する場合、P Eに帰属する純所得は独立企業の原則に基づいて計算されると規定する一方、P Eの存在を前提として他方の締約国内において生じた所得のみを当該国が課税するという方法を採用している。この方法は総合主義(entire income principle)といわれているもので、自内にP Eを有する外国法人等の国内源泉所得をすべて課税する方式であるため簡明であるとともに、本店直取引等のP Eに帰せられない所得が非課税になるということもないため、外国法人等も内国法人等と同様の租税を負担することになり公平な課税が維持できるものとされている。

しかしながら、一九六三年のOECDモデル租税条約草案では、企業の巨大化を背景にして、P Eを通じて行われた所得かどうかを課税の基準とする帰属主義(attributable income principle)が台頭し、この方式は企業の会計慣行に合致し、執行が容易になると支持されている。<sup>(注17)</sup>

(注) 本文に掲げられている他に他の条約における事業所得の規定は次のとおりである。

1 ドイツ・オーストリア条約(一九二五年)

第三条の事業所得条項、第四条の自由職業者条項のいずれもドイツ・チェコスロバキア条約と類似した規定である。なお、鉄道及び水運事業に課される租税については両国の大蔵大臣による特別な協定により処理されるという取り決めである。

2 オーストリア・チェコスロバキア条約（一九二二年）

第三条の事業所得条項、第四条の自由職業者条項のいずれもドイツ・チェコスロバキア条約と類似したものがある。用語上、この条約では事業所得条項に“*industrial establishment*”、自由職業者条項に“*permanent centre*”という用語を使用している点が前出の条約と異なっている。ただし、これらの租税条約条文は国際連盟職員により英訳されたものであるため、この表現の相違について理由があるかどうかは定かではない。

3 ハンガリー・チェコスロバキア条約（一九二三年）

事業所得等については前出の条約と同様である。

4 ドイツ・ハンガリー条約（一九二三年）

前出の条約と同様である。

5 ドイツ・スエーデン条約（一九二八年）

第三条 事業所得、第四条 国際運輸業所得、第五条 自由職業者所得という条文構成は従来の租税条約とは異なり、国際運輸業所得が条約に含まれている点の特徴である。

個々の条項では、第三条の *business establishment* (*Betriebstätte*) の意義については従来の条約と相違はないが、同条第二項で *business establishment* を定義して、事業遂行上の常設の事業上の施設 (*a permanent business installation of the undertaking*) としている点、さらに、従来の租税条約では条文中で規定してゐた *business establishment* の例示列挙を *Final Protocol* に別記し、関連会社、契約締結権限はないが代理人として継続的に取引の交渉を行う者を *business establishment* に含める一方、独立代理人は含まれていない。また、第四条の国際運輸業所得では、海運所得に加えて、航空事業から生ずる所得を含めている点も時代を反映したものである。第五条の自由職業者所得では、*business establishment* と同義の用語として *fixed centre* という用語を使用している。

6 国際運輸業所得

初期の条約例である国際鉄道に関するオランダ・ドイツ条約（一八九九年）では、建設費用、年度純利益或は総売上はそれぞれの国

内にある線路の長さ等を基礎として配分されるように決められている。また、海上運輸業については交換交文により相互免税としてゐる例がおおむ。

- (注1) "Double Taxation and Fiscal Evasion" P 10 (League of Nations, C. 345M. 102 1928 II)
- (注2) *ibid.*, P 57-57
- (注3) "Double Taxation and Tax Evasion" (League of Nations, C. 562 M. 178 1928 II)
- (注4) トインビーの "Betriebsstatte" に関する次の文献に詳し。水野忠恒「国際租税法の基礎的考察」759-760頁参照 (小島和司博士退職記念「憲法と行政」所収 良書普及会 昭和52年)
- (注5) 「二重課税及び脱税防止に関する政府専門家国際会議に就つ」4項参照
- (注6) League of Nations "Double Taxation and Fiscal Evasion Vol. V" P 48-51 (C. 618 M. 291 1933 II A)
- (注7) League of Nations "Double Taxation and Fiscal Evasion Vol. VI (C. 118 M. 57 1936 II A) P 14-21
- (注8) Fiscal Committee, "Report to the Council on the Fifth Session of the Committee" (C. 252 M. 124 1935 II A *ibid.*, P 8
- (注9) Fiscal Committee, "London and Mexico Model Tax Conventions. Commentary and Text" (League of Nations, C. 88 M. 88 1946 II A; Geneva 1946)
- (注10) *ibid.*, P 75
- (注11) *ibid.*, P 15
- (注12) *ibid.*, P 14-15
- (注13) League of Nations "Taxation of Foreign and National Enterprises, Vol. " (1932A3) P 21-22
- (注14) League of Nations "Taxation of Foreign and National Enterprises Vol N" (1933 II A20) P 180
- (注15) 支店等がその所在地国内における事業活動のみを管理するだけでなく、周辺国を含めた一定地域を統括する機能を持つという事態等が背景として考えられる。
- (注16) 平尾 照夫著「租税条約の解説」40頁参照 (日本租税研究協会 昭和39年)

## 第五章 国際問題における課税権の配分

国際的な規模で経済取引が行われる場合、租税の問題としてこの取引に関連する国の間で課税権の競合という現象が生ずることになる。最近の例としては国際的移転価格課税の問題もこれに該当するものである。しかしながら、この種の問題は決して最近生じるようになった新しいものではなく、古くから企業活動の国際化につれて国際的には関心の払われていたものである。また、国際間ではなくても連邦制の国では州が独自の課税権を持つため州間の課税権の競合ということもあった。この問題は既に一九世紀には問題が顕在化したため、ドイツ、スイス、アメリカ等では課税権を調整するという思考が国際問題ではなく、国内問題として生じていたことになる。このように、国内の州間であろうと国際間であろうと、同一納税者の同一所得に対して同種の租税が課されるという、いわゆる実質的二重課税の原因はそれぞれの課税権を有している国等が異なる原則に基づいて課税をしていることに由来している。この原則といわれるもののいくつかについてここで検討し、国際連盟模範条約の基礎研究の段階で論じられた経済的関連性原則について概観する。

これらの原則の一つとして挙げられるものとしては、国民は居住している国に対して義務を負うという政治的忠節原則 (Political Allegiance) がある。この原則はアメリカの所得税における市民権課税 (アメリカの市民権を持つ個人はその居住する場所を問わず、すべての所得をアメリカで申告しなければならない) がその例となる。しかし、経済が発展し、経済取引の広域化に伴い、次第に国と国民との経済的結び付きが弱まり課税の根拠としては次第に不

適切なものになっている。

また、一時的に滞在する場所を原則とすると、移動しながら商売をする者にとっても行く先々で課税を受ける可能性もあり、税務行政上もこのような者に対しては課税に困難が伴い、この原則もまた不適切である。

つぎに住所地または恒久的住居が考えられる。この原則では住所地と所得の源泉地の国が異なる場合、例えば、事業所得或は不動産所得がすべて外国の源泉である場合、これらの資産の所在地（源泉地国）である国が課税権を放棄し、所得の受領者の居住地国のみが課税することは無理で、当然に源泉地国が課税することを主張することになる。その理由としては、資産の維持管理に、源泉地国からの恩典を受けているため、又は、外国の者に免税の恩典を与えることは同様の状況にある自国納税者との課税上の公平の問題もある。

前記の状況とは逆に財産の所在地で課税する原則は、論理が逆転して、所得の受領者の居住地国は当該者の財産こそないが、この者が生活していく上で利益を与えているため、居住地国に対して当該者はなんらかの義務を負うべきであると主張することになる。したがって、前記のいずれの原則によっても問題点があるため、国際間における課税権を配分する原則、即ち、競争する課税権を調整できる原則が必要となる。経済的関連性原則 (Economic Allegiance) は政治的忠節 (Political Allegiance) 原則の適用が経済の発展につれて課税の根拠を国家と国民という関係から、国家と経済的利益という観点に移行して考えられた概念といえる。

#### 一 租税原則としての経済的関連性原則

経済的関連性原則は経済的利益 (Economic Interest) という概念と同義であるが、定義としては「課税権に基づいて経済的利益により権限ある当局は納税者の能力に応じて支払われる金額の一部を課税することができる」とされ

ている。<sup>(注1)</sup>

一般に租税の根拠としての課税原則としては、主として利益説と義務説が唱えられているが、利益説は租税を公共支出によって得る利益に対する報償と考え、公共支出によって受ける利益に応じて課税すると低所得者に対する逆進課税の問題等が生ずるとされている。一方、能力説は公共支出と税負担を別個の問題として、政府の公共支出に必要な租税を各人の能力に応じて負担させることである。そのため、累進税率を持つ一般所得税の課税の根拠としては能力説によるものと考えられる。国際課税における課税原則の関連については、財産の所在する国(源泉地国)はその財産所有者および財産自体にたいして便益を与えていることを理由に課税を主張する根拠にもなるが、一方では、経済的利害の関連から納税者に義務があり、その能力に応じて課税するという考え方もある。この後者の見解に立つのが経済的関連性原則である。したがって、この概念を理論形成に活用した基礎研究委員会は経済的関連性原則を能力説の一形態と位置付けているが、源泉地国における課税は必ずしも納税者の担税力に基づく課税ではなく、事業所得を例外として収入金額に課税する、いわゆる収益税、分類所得税と同様の課税技法によるものと言えるため、能力説よりも利益説が妥当する場合も考えられる。例えば、外国法人から配当を受領する者は当該法人がその所在地国で国から受ける利益と同様の利益を受けていると見れば、当該所在地国は当該配当に対して課税する根拠が与えられることになる。<sup>(注3)</sup>

## 二 課税権の配分原則

国際間の課税権の競合を調整する手段として、各国の国内法の整備ということも一つの方法ではあるが、それぞれが主権に基づくものであるため国際機関等が強制的にこれらの整備統合を図ることは難しい。そのため租税条約を利

用した課税権の調整は大変有力な方法の一つである。ここで問題となるのは租税条約を締結する国の間でどのように課税権を配分するかということが最大の問題となる。

経済的関連性原則は基礎研究委員会の委員であるアメリカ、コロンビア大学セリグマン教授により既に一九世紀末に提唱された概念と思われ<sup>(注4)</sup>。基礎研究委員会は経済的関連性原則を能力説の拡大したものととらえて課税の根拠としているが、すでに述べたように、この原則の意義は競合することが多い課税権の配分を主眼とするものと思われる。また、この課税権配分の原則と実際どのように課税を行うかという居住地国及び源泉地国における課税の技法の二つが有機的に結び付いて国際間の二重課税の排除が行われることになる。

基礎研究委員会が経済的関連性原則により財の種類毎に居住地国と源泉地国のいずれに課税の優先性があるかの検討を行った結果が次の表である。<sup>(注5)</sup>

	(源泉地国)	(居住地国)
1 土地	×	
2 a 鉱山、油井等	×	
2 b 商業上の施設	×	
3 a 農機具、機械、羊と牛	×	
3 b 金銭、宝石、家具等		×
4 船舶	×	
5 a 抵当権	×	×

5 b	会社株式	×
5 c	会社社債	×
5 d	公債	×
5 e	一般社債権	×
6	自由職業所得	×

(注) 般船は登録地。抵当権は財産税の場合は源泉地国、所得税の場合は居住地国となる。

前記の分析を行うにあたり、経済的関連性原則の四つの規準として、発生 (origin) 状態 (situs)、管理 (enforceability)、住所 (domicile) の諸規準を検討し、このうち特に重要である発生と住所の二つのいずれに課税の優先性があるかを検討した結果が前記の表である。

また、前記の表では配当、債券等の投資所得がいずれも居住地国に課税の優先権があると判断されている。例えば株式の場合、源泉地国に課税権を認めない理由としては法人所得に既に課税しているため株主に再度課税することは二重課税になるという法人擬制説に立っているのが一つの理由である。また、居住地国を認めている理由としては、源泉地国における源泉徴収の困難さと居住地国において課税しないと外国証券に投資が集中するという危惧のためである。

### 三 源泉地国における課税

第一章の各国の所得税制の展開において既に触れているが、一船所得税による総合課税方式を採用しているアメリカ、ドイツ、収益税から分類所得税へと発展し、さらに付加課税として累進税率課税による総合所得税の二段階課

税を採用したフランス、イタリア等、さらにイギリスは所得税の導入期に採用したシェジュール制度に基づく分類所得から総合課税方式へと発展した経緯がある。イギリスの分類所得税の特徴は所得を分類して源泉徴収により徴税の効果をあげて、脱税等を防止することである。一方、フランス等の収益税から発展したと言われる分類所得税は源泉徴収との関連性はないが、<sup>(注6)</sup> 両国の分類所得税も共に外形標準課税という収益税的な性質を持つ点では共通したものである。

また、源泉地国に課税の優先権があるとされた財は物理的存在として源泉地国との関連が明確なものが多く、これから生ずる所得に対する課税は、事業所得のように純所得を算定するものを除き、いずれも収入金額が課税標準となり、人的控除は行われない方法が採られる。<sup>(注7)</sup> この課税はその簡便性に特徴があるため、この課税技法が経済的関連性原則により振り分けられた源泉地国課税の財及びそこから生ずる所得の性格と結び付いて利用されるようになったのは自然と言えよう。換言すれば、課税物件が重複する場合、経済的関連性において優位な国に課税権がもたらされることになるため、源泉地国では財の所有権等の人的要因よりむしろ財そのものとその存在する国の関連が重視され、<sup>(注8)</sup> 人的要因の希薄な課税方法が源泉地国で採られることになる。

二重課税の排除を説明するためには現在使用されている「人的納税義務」「物的納税義務」という用語は、「人的納税義務」が一般所得税による総合課税、「物的納税義務」が収益税の性格をもつ分類所得税の系譜を持つものと言えるのではないだろうか。

(注1) Bruins, op. cit., p. 20

(注2) 同右

(注3) 基礎研究委員会の委員であるセリグマン教授は能力説を提唱している一人である。(Harold M. Groves "Tax Philosophers" p74 The Univ. of Wisconsin Press 1974)

また、同委員会の委員であるスタンブ教授の見解(一九二〇年所得税に関するイギリス王室委員会で明らかにされた。)によれば、特定の所得源泉に対する保護又は維持に対する納税義務と居住するという基本的権利に対する約税義務があり、前者は利益説により保護された利害の大きさに対して単一或は比例税率で課税され、後者は能力説により累進課税による課税となるとしている。(Seligman "Double Taxation and International Fiscal Cooperation" 188-89)

(注4) セリグマン教授は一九世紀末に発表した論文で既に国際的三重課税における経済的関連性原則の役割を認識されている("Essays in Taxation" p108-120 2nd. ed.: The Macmillan Company, New York 1897)。

同様の見解を発表しているシャントンは、谷口勢津夫「モデル租税条約の展開」(94頁参照(甲南法学 25巻3・4号))

(注5) Bruins, op. cit., p39

(注6) 基礎研究委員会の見解としても、分類所得税と物税は物或は各種の富(wealth)に分離課税をする点ではほぼ同種の税であるとしている。(Seligman, op. cit., p140)

(注7) アメリカが外国税額控除を導入した一九一八年所得税を例にすると、非居住者外国人の課税は債券、手形、アメリカ居住者に対する債権の利子、アメリカ法人から配当、アメリカ国内における製造益及び財貨の処分益を含むアメリカを源泉とする金額が総収入金額を構成する。人的控除については、非居住者外国人の母国が当該母国においてアメリカ市民である非居住者に同様の控除を認めている場合に限り、アメリカにおいても当該非居住者外国人に人的控除を認めるとい相互主義に基づくもので、原則は非居住者外国人に対しては人的控除が認められないことになる。また、非居住者外国人の給与、不動産所得等の固定的定期性のある(配当を除く)については8%の税率で源泉徴収による課税が行われる。この点について、法的側面から記述しているものに次のものがある。

(注8) アルベルト ヘンデル著、杉村章三郎訳「独逸租税法論」29—32頁(有斐閣 昭和六年)  
水野 忠恒 前掲書 736頁参照

## 第六章 國際的二重課税排除の方法

國際的二重課税排除の方法としては二つの方法が考えられる。第一は各国の国内法により外国で課税を受けた所得又は税額に關して、自国における課税の段階でなんらかの救済をするいわゆる片務的救済といわれるものと、國際間で租税条約を締結して締約國間で双務的に救済を計る方法とがある。この場合でも、日本、アメリカ等は租税条約が批准されれば自動的に国内法と同等の効果を持つことになるが、イギリスは租税条約を個々の立法により法的効果を与えることが必要である。

### 一 片務的救済

イギリスの場合、一八五八年にインドを併合したが、一八六〇年にインドが所得税を導入したためにイギリスとインドの間に二重課税の問題が生じた。一九一六年、財政法による二重課税の救済規定が設けられ、イギリスと植民地間の問題が扱われ、一九二〇年、イギリス自治領所得税との二重課税について調整が行われ、自治領で課された税はイギリスの税率の $\frac{1}{2}$ を限度として控除されると決められた。第一次世界大戦後、イギリスは源泉地國が課税権を放棄して、居住地國のみが課税する居住地課税主義 (pure residence basis) を提唱したが他國はこの考えかたの採用に消極的であった。そのため、イギリスは國際運輸所得に關する限定的内容の租税条約を締結した。(注1)

一方、アメリカは南北戦争の時に初めて所得税を連邦税として導入したが、既にこの税制でアメリカ市民及び居住者は国外所得を含めた全所得をアメリカで申告する義務を負っていた。そのため、当然に國際的二重課税という問題

が潜在的にはあったが、当初はあまり問題視されず、憲法の第十六次改正により一九一三年に連邦所得税が直接税として導入された時点でも二重課税の救済規定はなく、一九一八年にはじめて外国税額控除が導入された。但し、控除限度額に対する規定はなく、一九二一年に初めて一括控除限度額方式が採用されるに至った。  
ベルギー、オランダ、スイスについては第三章で既に述べているためここでは省略をする。

## 二 双務的救済

### (一) 基礎的救済

二重課税の排除の方法として四つの方法を検討している。これらの四つの方法は、外国税額全額控除方式、源泉地国免税方式、税目による居住地国と源泉地国の配分方式、所得源泉による配分、分類方式の四つの方法で、当該委員会は源泉地国免税方式を推奨している。(注2)

### (二) 第五回報告書

第五回報告書では、二つの方法を併記しており、第一の方法は居住地国が一般所得税から控除できる金額はイ、専ら外国において生じたる所得を各国別に分割し、これに対して自国の税率により計算した税額。又は、ロ、国外源泉所得に対し、国外において現実に納付した税額を控除する。但し、この金額はイによる控除額を限度とする。

第二の方法は、源泉地国は自国の源泉所得に対してのみ課税し、納税者の居住地国はその残余の部分を課税に対して一般所得税に適用すべき税率により課税するものである。

この五回報告書における二つの二重課税排除の方法が自国の税率を限度として控除限度額を設ける方法であり、第

二の方法は所得源泉別の居住地国と源泉地国への分割方式である。

第六回会議における二重課税排除の方法は第五回報告書とは異なり、不動産所得又は事業所得に関して源泉地国において一般所得税を課された場合、居住地国の税額の<sup>キ</sup>又は国外で納付した所得税額を限度とすると規定されている。この<sup>キ</sup>という控除限度額については大きすぎるといふ批判が出されている。<sup>(注3)</sup>

### (三) 模範条約

模範条約では三案の条約が決議されているが、表現に相違はあるものの基本的にはいずれも同様の内容といえる。例えば、1aでは次のような規定になっている。

居住地国は次の金額のいずれか小さい方を一般所得税より控除すること。

イ、他方の締約国において不動産所得、事業所得に関して実際に納付した税額

ロ、前号の所得に関して居住地国の税率を適用して算出した税額

ここでは第五回報告書にあった所得源泉による居住地国と源泉地国の課税所得の分割方式は姿を消し、自国の実効税率を控除限度額とする方式を採用している。これら一連の二重課税排除の方法の変遷には、すでに述べたように、アメリカにおいて一九二一年に採用された控除限度額方式が影響を与えたのではないだろうか。

### (四) メキシコ条約及びロンドン条約

両条約では若干の文言上の相違はあるが、二重課税の排除については同様の規定である(両条約共第一三条)。この規定によれば居住地国において源泉地国に納付した税額と居住地国の税額のうち源泉地国の所得に対応する金額(控除限度額)のいずれか小さい方を限度として控除すると定めている。

(注1) David R. Davis "Principles of International Double Taxation Relief" p29 (Sweet & Maxwell 1985)

(注2) この件に関する議論には一般所得税(居住地国課税主義)を主張するアメリカ、イギリス、オランダの委員が参加し、分類所得税を採用しているイタリア委員は不参加であった。(Seligman "Double Taxation and International Cooperation" op. cit., p140)

(注3) 前掲書(国際二重課税会議) 53頁参照

## 第七章 結び

アメリカでは一九五〇年代後半にタックス・ヘイブン国を利用した租税回避が顕著となり、一九六二年の歳入法によりタックス・ヘイブン対策税制(サブパートF条項)を創設した。今や多くの先進諸国が同様の税制を整備するとともに、移転価格税制、過少資本税制等、経済の国際化に対応する税制が整えられている。また、執行共助条約、各国課税当局の国際会議等、税務執行面においても国際的協力体制が出来上がりつつある。わが国でも経済の国際化が言われるようになってから久しいが、ここ数年の為替等の影響から企業の海外進出には著しいものがあり、経済の空洞化現象とさえ言われている。

その背景にはいろいろな理由があるが、税も経済の動向に与える大きな要素の二つである。租税の軽減を求めて動く資本は国境を越えて多国籍化する一方、各国の課税権の行使できる範囲は限定的である。しかも各国がそれぞれに持つ主権である課税権を強制的に整合することはできないため、国際的規模で活動する公業等に対する課税に関して、関連する国の課税権が競合する結果となる。租税条約はこの課税権の競合を調整する機能を持つものといえる。

モデル租税条約の意義としては、各国が租税条約を締結するためには、国際課税において共通に認識された基本的原則が必要となるため、モデル租税条約がその務めを果たすことになる。現在ではOECDモデル租税条約が国際課税における基本的原則を包含したものの一形態と見ることが出来る。しかしながら、モデル租税条約の必要性という観点から見ると、租税条約の基本である互惠平等という考え方を守るためにモデル租税条約が存在するとも言える。即ち、租税条約の締結の際の交渉において、両国の利害等が対立した場合に一方の国に偏することなく両国が合意できる指針としてモデル租税条約の存在がある。そのため、モデル租税条約の作成については各国の利害が錯綜し、長い議論が交わされている。その結果、現在我々は国際課税に関して多くの知識を共有するに至ったのである。しかし、なお国際課税の分野で多くの議論、問題があることも事実である。これら現在又は将来に起こりうる議論を整理するためにも、歴史的見地から租税条約を検討する方法を意義あるのではないかと考えている。

租税条約はまた、国際間の二重課税を排除するとともに脱税を防止する機能を持つが、別の面で、租税条約、とりわけモデル租税条約が各国国内法に与えた影響も見逃すことはできない。モデル租税条約は租税条約締結時の指針となるべき働きをするものではあるが、各国の国際課税に関する国内法の規定の統一化に果たした役割もある。例えば、事業所得課税において、「PEなければ課税せず」という原則及び独立企業原則等はすでに国際課税の原則（国内法における非合住者に関する規定）の一つとして定着したものと見えよう。これらの考え方は、法的経済的背景が今とは異なっている一九二〇年代以降、国際課税における固有の問題として多くの議論が重ねられている。換言すれば、我々が共有している国際課税における原則の多くがこの六〇年余に発生したことになるが、今後の経済的要因が変動したとしても、各国が持つ課税権の競合をいかに調整しつつ、国際的経済交流を阻害しないことが租税条約の重

要な役割であることに変わりはないといえる。今後益々増加するであろう国際間の経済交流に伴い、租税条約のこの分野において果たすべき使命は大きいものがある。