

ケース スタディにみる

多国籍企業の法的性格と国際法上の位置づけ (完)

大西公照

目次

- 一 はしがき
- 二 多国籍企業と world-wide taxing principle の交錯
- 三 Taxation の本質と国際法・憲法
- 四 西ドイツの租税制度と多国籍企業
- 五 アメリカ租税制度の本質とその推移
- 六 学説にみる Taxation の本質と多国籍企業への対応
  - (1) アダム・スミス
  - (2) J・M・ケインズ
  - (3) P・A・サムユエルソンの示唆
- 七 OECD 二重課税回避条約草案と多国籍企業
- 八 むすび

ケース スタディにみる多国籍企業の法的性格と国際法上の位置づけ (完) (大西)

## 一 はしがき

多国籍企業が国際法上どこに位置づけられるかについては、先づその法的性格が浮き彫りにされなければならない<sup>(1)</sup>。然しこれは至難の業である。

前三回に互る研究でその legal nature がスッキリと解明できたかどうかについては、その点非常に疑わしく、今後の精進に俟たねばならない。然しある程度の解明の突破口を見出したものとは自負している。

そして、そのような法的性格を持つ多国籍企業が、どのような立場から control されるべきかについて、一つの試論を提供したのが本小論である。

Taxation よりする以外にその regulate は出来ないのではないか。然しここでいう Taxation とは従来の国際法での意味するものとは本質的に相違する筈である<sup>(2)</sup>。

そういうコロラリーから Taxation の本体にも思い切ってメスを入れてみた。もとより紙数に極端な制限が課せられており、その故に筆者の抱懐する法理論構造の全容を明らかにすることはできないが、それはそれとして、今後の機会を俟ち<sup>(3)</sup>、ここで一応の結論を示そうと思う。

(1) 大西公照、ケース スタディにみるジョイントベンチャーの法的性格と国際法上の位置づけ(一) 大東法学二号、三五頁、(註)十四参照。

(2) op. cit., p. 153.

(3) 従来の条約の分類、二国間条約、多国間条約の二分法を更に再々分し、まず unilateral treaties (一国間条約)、bilateral treaties (二国間条約)、更に三ヶ国以上十数ヶ国間の合意、地域的性格を持ち、且新加盟国の新条約参加への open clause を持つため、その上に密約的臭いを持つ multilateral treaties (多国間条約)、一方では八十ヶ国以上の global な、且 open clause を

持ち、その上に非当事国に対して害をも益をも (nocent, prosumt) 与えんとする超多国間条約 (trans-multilateral treaties) とに四分類する筆者の見解については、すでに数回に亘り、ベルリン (自由) 大、法学部 Radelzhofer, A 教授とベルリン大学国際法研究室で討論しており、超多国間条約の典型として改訂モデル条約を把握する問題をその中心に据えているが、近く討論集として出版する予定。

尚 law-making treaties を超多国間条約のハシリとする筆者の見解については、Radelzhofer 氏側に異論があり、やはり、trans-multilateral treaties とする新述語を用いるべきということと筆者との見解は一致している (書評 註 参照)。

## 二 多国籍企業と world-wide taxing principle の交錯

国際法は国際私法をも含めて、現代世界にあまねく跳梁する多国籍企業を、どのような方法で control し、然も、それに泥縄式ではあっても、如何なる種類の legal nature をもたせるかということに躍起となっている。だが多国籍企業を取り締まると言っても、その取り締まり策は、受入国の国内法によってであることは前述の諸論文の通り当然のことであり、取り締まり基準も国内にある他の民・商法上の一般の企業とさしたる相違を示さないのもごく普通のこととなっている。又この原則にもあくまで同一工業化水準国間という制限<sup>(4)</sup>がつくことになることを忘れてはならない。例えば第一章で述べた b 型の場合には、他の国内一般企業と同一方法を採るわけにゆかない性質のものである。然しこの b 型とてもすでに筆者がもろもろの論文を通じて発表している通り a タイプへの移行の過渡的段階なのであるから、もともとその法構造の基本論には組み入れられる必要のないものとも言えようと思う。

然しここでどうしても避けて通れぬケースが横たわっている。例えば本国にある親会社が進出地国にある子会社に対し、たまたまその方式が b タイプに属している為に、いわゆる傾斜方式による重税賦課を余儀なくされて<sup>(5)</sup>いるとして、比較的税負担の軽い他の多国籍企業受入国にある同系列企業に対し、ある種の転移価格を設定し、その中間財移動で価格調節を

行ない、課税基準となる売り上げ高を骨抜きにしようとするやり方である。これを一般には tax haven と呼んでいるのであるが、<sup>(6)</sup>更にこの問題に輪をかけているのが重税国が比較的中・後進国に偏っているとして、中間財の移動を激しくさせ、その売り上げ高のうちの課税単位額を容易に吸収させようとする立場を作り上げている現象についてである。

一般に多国籍企業に対する課税の仕方には二つの原則が存在するように見受けられる。その一つが伝統的国際法 (traditional international law) が働くとされている、いわゆる一定の枠内 (within boundaries) における persons & things に対し、そこに他国の法管轄権 (Jurisdiction) を完全に排除して、国際法の制限の下に (under the limitation of international law)、正当な権限 (私・公・社会法上の) を飽くなき迄行使させる状態下におこうとするもの<sup>(8)</sup>、換言すれば領域及び領域主権なる思惟にたつ考え方であり、この場合の正当なる権限の中には、国家が国民の権利・基本的人権即ち社会権又その法的働きとしては、思想及び良心の自由、信教・学問の自由、表現の自由、教育を受ける権利等々を守るその保障として、自由に義務を課し得るとして、当然その義務の中に教育を与える権利、兵役を課す権利 (これにはいろいろ内質の転容がある)、課税権の三権がドカッと腰を下ろしていることは論を俟たないだろう。

このリーガル コロラリーに立脚する課税権の特徴は、それが外の私・公・社会法と同じく、外資法という国内法に則り、国内法人として登録され、外面上、何等外の日本法人と変わるところはなく、充二分に領域主権内にある persons & things に対し、その課税権を発動しうるとするものである。一般に territorial principle<sup>(9)</sup> と呼ばれているのがこれである。

これ等に対抗して world-wide taxing principle<sup>(10)</sup> がある。この原則の拠り所は、多国籍企業そのものが一般にあるレベル以上の先進工業国のみより発するという特殊性格から、例え他国に進出して、その課税権は親会社のある本国に存するとする考え方である。この理論の特徴とするところは本国と進出地の課税率の相違や、進出可能余剰力による課税能力

の評価をその基礎においている点にその特徴がみられる。勿論この場合、進出地の税法によるものとしての二重課税を避ける為、外国税については控除に関して、各国ともそれ相応に認めているし、これによるトラブルは極力ないように努めてはいる。

アメリカはこの点に関し源泉所得税と法人所得税課税の両方に外国税額控除規定を大巾に採用し、外資系子会社にも三段階の適用を認めている。これらの多国籍企業に対するアメリカの課税のねらいは、間違いなく課税総額の下限を決定する権限を投資国に留保はさせているが、その超過利潤への課税は投資受入国にその権限を与えようとするものであるとみることが出来る。そういう意味からして、この種の超過利潤課税が超過課税にならないようにする為にこそ *bilateral tax treaty* を締結しているのであり、多国籍企業受入国が親会社へ送金する配当、利子、*royalty* に対し、これを源泉所得税の一部として課税する場合に発生する行き過ぎ税を避けるとする意味が生きてくるものと考えられるのである。然も前述の先進国間の a タイプの場合は、より巾広い立場からする相互の経済の等質性等も幸いしてその往復が激しいのであるが、先進国と低開発国との間の、いわゆる b タイプでは親会社への送金が一方的なフローとなりがちであり、その故に租税条約は殆んど結ばれていない現状下にある。このケースではむしろ親会社への送金ルートを押え、課税することが至極当然のことと理解されているものとみてよい。一般に開発途上国が多国籍企業を受け入れるのは、多国籍企業のその国での発展に伴なう課税の増大をねらうことではなく、むしろそれに附随しての効果を齎らす私法人を通じて金融・商行為活動の活潑化を期待しての場合が殆んどである。それ故にこそ時期を限り、税制措置として、大巾な減価償却控除と、それ以後の課税猶予措置をとっているものと考えてよいと思う。

又これに対する進出多国籍企業もその殆んどが税金避難を目的とした、いわゆる *tax haven* のコロラリーに立っており、凡そ今迄皮相的に観察されて来ているような私法人経済による低開発国の援助というようなシロモノでは絶対に取り得な

くなって来ているということでもある。そういう意味からしてこの種の多国籍企業の進出は、政府間ベースにより大いに奨励はされて来ているものの、伸び悩むどころか激減しているのは、前回の論文のように利潤が少なくなって来たということの外に、進出多国籍企業が低開発国で得た純粋利潤も親会社へ移動される限り、従来の territorial taxing principle から world-wide taxing principle へと転移し、当然に課税されるものとの概念が定着し始めて来ていることを物語っており、この故に税制上からも後進国への進出が経済的に引き合わないとの傾向に、更に一層の拍車がかかって来ている点も見逃せないところとなって来ている。

- (4) 国連経社理決議 1273 (XLIII) で、租税について a 型多国籍進出企業形態に関するガイドラインを作ることを義務づけている。
- (5) 大東法学二号 大西公照、ケース スタディにみるジョイントベンチャーの法的性格と国際法上の位置づけ(一) 三三頁、表及び図式参照。
- (6) "Tax harmonization measures planned for first stage of the proposed economic and monetary union" European Taxation Vol. 11, No. 3, march, 1971.
- (7) 例えば合衆国の場合 United States Senate, Committee on Finance, Implications of Multinational Firms for World Trade and Investment and for U. S. Trade and Labor (Washington, D. C., 1973) p. 874-5.
- (8) 大東法学一号、大西公照、領域主権とその変動(一) 大東文化大学紀要十四号、領域主権とその変動(一) Brierty, J. F., The Law of Nations (1977) p. 222.
- (9) 国連から一九七三年八月十二日に出された。Multinational Corporations in World Development についての二分法を用いている。
- (10) op. cit.

### III Taxation の本質と国際法・憲法

我々はここで、今すくし Taxation なるものの本質に触れざるを得なくなった。国際法でいうその本体及び働きについて

ては、大抵の場合一致しているものとみてよい。即ち領域主権とは、別論で明らかにしているのではあるが、要録すると、一定の枠内（国境）にある *persons & things* に対し、国際法の制限の下（外交・領事官条約・外国軍隊駐留に関する行政協定等々一連のリーガル・ワールドを含む）に、他国の管轄権を完全に排除して、そこに正当な公・私・社会法等の法権限の行使される状態の総称であるということであり、この正当な法的権限の行使される公・私・社会法等の中に領域主権独自在発しうる自発権としての課税権、徴兵権、教育を受けさせる権利等の義務権が国民の諸権利を保障する裏づけとして承認されているということである。勿論徴兵権等は平和条約との引き換えや、他国の安全保障の為にする抛棄を唱わせられた項目等も第二次大戦後急激に出始めてから、その影を薄くしつつあり、又教育義務権は教育を享受しうる権利等とダブツたりしてその精彩をなくしがちな点多々あるが、課税権は、全く大きな重しとして、他の二権に比し、平和裡に於いては一国の経済・財政政策の上に大きくノシかかり、又戦時には近代戦争は工業力・経済力の消長戦争といわれる程にその政策遂行の上での課税権の影響力を一層拡大強化、モンスター化させるに至っている諸点を考えてみてその特色が際立っている。

要するに近代国家の特色の一つに、その国家が巨大な課税権を持つに至っており、その課税の大部分が法人を中心とする所得税によって賄われる状態に立ち至って来たことを挙げる事が出来るだろう。

又従来のように「税とは国又は地方公共団体が特別の給付に対する反対給付としてでなく、これらの団体の経費に充てる為の財力調達を目的をもって、その課税権に基づき、法律の定める課税要件に該当するすべての者に対し、一般的標準により、均等に一般人民に賦課する金銭給付のことである」というような *Reichsabgaben Ordnung* 方式に立脚した定義では、到底その本質を解明し切れなくなつて来ているということである。<sup>(11)</sup>

要するところ、各国憲法で国内法的にその比重を増しつつある国民の権利及び義務の拡大、とりわけ権利の拡大の裏付

けが強大な課税権を伴ってこそ財政的にその効果が果たされるのだという傾向になって来ており、これは世界史上最大規模、最強の超軍国主義を標榜するCCCPとしてその例外ではないであろう。又課税権が所得税、更にそれへと転移されて行った経緯は、後述するとしても、米、英、独、日とも同じプロセスを辿っているのは興味のあるところであるし、然もその大部を占める所得税の殆んどを多国籍企業が受け持とうとしているところに大きな問題があるということである。

(11) B. R. D., Reichsabgabenordnung (連邦租税法) 一条一項。

#### 四 西ドイツの租税制度と多国籍企業

西ドイツの場合、現行の所得税 (Einkommensteuer) は一九二〇年に州税から国税に移され、一九二五年の法改正でその枠組みを作ったものである。然し第二次大戦後西ドイツ十一州のうち、連合国側より極端な破壊を強いられた州と比較的そうでない州とがあり、州独自の財政投融资政策が望まれるとの立場から、基本法一〇六条で州税を採用し、そのうちの四十%前後の<sup>(21)</sup> 税収を連邦に収めることにしている。然しこれとてもベルリン問題を含めての東ドイツの西ドイツへの復帰問題、四十五万人(一九七七年十一月筆者調べ)のソビエト軍による東ドイツ占領等が解除された暁には、当然連邦税に復帰することは間違いない。その故にこそ租税立法権は Bundesrepublik が所持し、課税権の行使は Land が担当している。<sup>(13)</sup>

基本法としては所得税法 (Einkommensteuergesetz) と所得税施行法 (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung) の二法がある。然も連邦税、州税合計の中で占める所得税の割合は、鰻上りに上昇しており一九六五年に約三三〇億マルクで約三七%だったものが、一九七五年には一二〇〇億マルク、約四〇%にまで成長した。然もその殆んどが法人税収入であり、法人税の大部が多国籍企業によって占められ始めている。この点は Adarbert Uehner 教授が夙に指摘しているところである。<sup>(14)</sup> 尚ドイツ人の被課税対象は連邦及び西ベルリンに住居を有する自然人である。然しこの両域に進出する多国籍企業

及び企業人も外国人であれ、一定の所得を稼ぐ場合、その対象となるのは、米、日と同じである。ドイツに法人税が採用されたのは一九二〇年である。然し法人税と所得税との二重課税は現在に至る迄まだ解決されていない。一九二〇年に法人税が採用される時の趣旨は、Günter Wöhe 教授の説明<sup>(15)</sup>によると、

(a) 法人会社の信用度 (b) 法人会社の収益力 (c) 法人会社の法律内での企業力 (d) 法人会社の市場支配力 (e) 法人会社のリスクの軽微 であつたとの事である。勿論一八七一年のドイツ帝国成立前後に租税法のコロラリーとされていた「間接税はライヒへ、直接税はラントへ」の公準も二十世紀に入り根本的な変更を余儀なくされるに至つたのは前述の通りである。現行基本法七二条二項と同一〇五条は租税の立法権が連邦にあることを規定しているし、提案権もその殆んどを連邦に帰属するものとさせている。

西ドイツ政府の大蔵省は現在新らしい *Abgabenordnung* の改正案を作成中<sup>(16)</sup>である。ドイツ租税法は日本の税法のように、シャウプ氏等によるような占領軍による全面的な改正は行なわなかつた。その為一九一九年十二月三日制定のライヒ租税通則法が現在迄殆んど改正されずに罷り通っている現状である。

然もこの通則法が租税の一括通則化法となつてしまい、実際には租税調整法、租税延滞法、物品輸入法 (*Wareneingangsverordnung*)、物品輸出入法、共同使用物法 (*Gemeinnützigkeitsverordnung*) が租税の実施法としての任務を果たしているのである。

ボン基本法の施行も財務施行法以外、殆んどこの種の改正には手をつけなかつた。だからこれらの全面的改訂は一九六三年の三月十三日に出された連邦議会の決議より始まつたと言つて差し支えないであろう。

この改訂の主目標として掲げているのが「租税通則法をして共通租税法の包括法とすることにより、租税猶予法や租税調整法を通則法の中の一部として組み入れること。……」としている点注目に値する。

西ドイツも国際多様化時代を迎え、この改訂作業を見る限り漸く現実に即した統一税法への改正に動き出したようである。

- (12) この新所得税は Erzberger, M. によって創設されたといわれている。
- (13) 一九三四年の Steueranpassungsgesetz (租税調整法) が設けられたが、戦後大幅な改正が行なわれ、Einkommensteuergesetz (所得税法) と Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (所得税施行法) が基本法となり、連邦租税法と租税調整法が副法となった。
- (14) Uelner, A., Die deutsche Einkommensteuer——Ihre gegenwärtiger Stand und Probleme (1977).
- (15) Wöhe, G., Die deutsche Körperschaftsteuer——Ihre gegenwärtiger Stand und ihre Problematik (1976).
- (16) 尚テイツの Abgabenordnung 及び Reform der Reichsabgabenordnung——Bericht des Arbeitskreises für die Reform der Reichsabgabenordnung und ihrer Nebengesetze über seine Tätigkeit——(1970) 論文によると改正案作成の準備中とのこと。

## 五 アメリカ租税制度の本質とその推移

アメリカは、租税の根拠を憲法に拠らしめている。まづその目的であるが、一条、八節、一項で「合衆国の債務(国債)を支払い、共同の防衛、及び共通の社会福祉に備える」<sup>(17)</sup>ためであるとし、租税(taxes)、関税(duties)、間接税(imposts)、物品税(excises)の別を規定している。勿論このコロラリーが適用されるのは一七八七年憲法制定会議(constitutional convention)が招集された当時の解釈であり、その頃は又国家として創草期まもなくのことでもあったし、勢い州の立場を重んぜざるを得ず、一条、一節、三項で「直接税はこの連邦に加盟する各州間に各々の人口数に従って割り当てられるものとする」<sup>(18)</sup>(direct taxes shall be apportioned among the several States which may be included within this Union, according to their respective numbers)となっていた。然しエブラハム リンカーンによる南北戦争の勝利は、修正十三条、奴隷制の禁止、同十四条、市民権・法の平等な保護、同十五条、黒人選挙権の三条となって結実したが、何にも況して偉大な力を

發揮したのは、この解放に伴なう黒人労働力の西部辺境の開発、フロンティア消滅へ向けての投入であったといえる。黒人を政治的にこの三条の追加で解放することは容易であるが、社会的にはそう急激に解放されるものではない。たとえその方向に進むとしても一定の速度と間隔が必要である。リンカーンが人道家としてでなく政治家として偉大であったのは、結果的にみると奴隷解放という人道上の大義を振りかざしつつも、その解放は政治的なもの、たとえば修正三ヶ条の追加等にとどまり、社会的には依然として黒人を未解放のままにおきながら、黒人の間には人間への参加という労働力の向上にはもっつけの波及効果を及ぼさせ、その黒人の盛り上る労働力をフル稼働させ、一九三〇年頃迄はかかるといわれた西部の開発、そのフロンティアの消滅、更に東海岸と西海岸の交通通信機関の開設、未開の中西部への進出等を一九八〇年頃迄に略々完成させたことである。黒人のより大きな労働力への参加が辺境の消滅を少なくとも四十年間以上は速めさせ、ギリギリの線で先進国の仲間入りをし始めるに至る。<sup>(19)</sup>

そしてその近代化された連邦としての裏付けの一つが黒人労働力の投入によるフロンティアの消滅であったし、もう一つが一九〇九年に提示され、一九一三年二月に発効するに至る修正十六条いわゆる所得税修正条項であったというのは如何にも皮肉ではある。特に「合衆国議会 (The Congress) は如何なる源泉より生ずる所得であっても、各州間に割り当てることなしに、又如何なる国勢調査や人口数に関することなしに、所得税を賦課徴収することの出来る権限を有するものとする」とする<sup>(20)</sup>という下りがあり、この修正条項はアメリカが第一次世界大戦にかろうじて近代国の仲間入りをし、モンロー宣言より一步出て、国際的に発言権を持つに至るその根拠の一つとなった。

従来の憲法では前述(一条一節三項)のように、直接税とは地租、人頭税のことであり、「各々の人口数に従って割り当てられる<sup>(21)</sup>ことの出来ない税金」はこれに含まれないものとされていた。

一八九四年の所得税法では土地からの収入を所得税としながら、その地からの生産物に対しては各州の人口比率によ

ては配分されぬとの解釈をとった。つまり直接税の被課税の対象とはしなかったのである。一八九五年の最高裁判決は土地からの生産物に対しての所得税は、土地及びその土地より生産されるものを一括して、いわゆる one package として考えられてこそ、その法的効果 (legal effect) を發揮するものであり、分離課税の対象物件としてはその適応性を持たないとするものであった。要するに土地に対する課税を直接税とする以上、その土地よりの生産物も直接税の不可分の対象となるものであり、各州の人口比率によって配分さるべきものであるとし、一八九四年の所得税法には違憲の判決を下したものである。<sup>(22)</sup>

この違憲判決に対し、合衆国政府はすぐさま憲法の修正にとりかかり、修正第十六条の制定を行なったのであるが、一八〇〇年代の終りから、この修正十六条の発効した一九一三年前後は、フロンティアが消滅し、アメリカの土地の値段よりも、土地より生ずる生産物の方が、はるかに凌駕し始めたことを意味し、これは又歴史的には産業革命への狼煙があたり始めたことを示唆している。

一九一四年の第一次世界大戦はその国費の大半を所得税によって賄わされる方向へと進めてゆくし、一九一七年には遂に關稅收入を追い超すに至る。

所得税が個人所得と法人所得とに大巾な分離が認められるようになり、後者が前者を圧倒し、所得税の王座を占めるようになり、その中でも多国籍企業のそれが、その大部分を occupy し、所得税とは多国籍企業税と迄錯覚しそうな勢いにあるのがアメリカ所得税及び税法の現代の特色だといえる。

(17) 大沢章、大西公照ほか訳、世界の憲法 (昭和三十三年) アメリカ合衆国憲法、二五頁。

(18) 前掲書二三頁。

(19) この研究は大西公照、信託統治領域をめぐる主権の研究 (海と空社刊) 大東文化大学紀要十四号、領域主権とその変動：(一)―

委任統治・非自治地域宣言・信託統治制度にみるモデル研究。

Turner, F. J., *Frontier in America*.

- (20) 大沢章、大西公照ほか訳、前掲書三二頁。
- (21) 前掲書二三頁。
- (22) 違憲審査の研究については、横田喜三郎先生に「違憲審査」という大著があり、日米の比較に於いて論じられている。先生は「違憲審査」を歴史的な見解からアメリカ独特のものとして扱えられている。
- (23) 一九〇九年提案され、一九一三年二月発効した。この修正をハシリとして、以後頻繁に修正条項が出現することになる。

## 六 学説にみる Taxation の本質と多国籍企業への対応

### (1) アダム スミス

アダム・スミスは「諸国民の富」の中で Taxation の本質に触れ「国家という社会を自衛する経費、国家の元首 (Chief Magistrate) の威厳を維持する経費は、いずれもが国家という全体社会の共通の利益 (general benefit) の為に費消されるところのものである。だから、これ等の費消支出費はその国家という全体社会の共通の負担の方法を用い、あらゆる階層の国家の構成員が彼等の各々の能力に出来得る限り比例して応じた負担分担をすることによって賄われるべきが理性にかなったものというべきである<sup>(24)</sup>」と述べており、その賦課源について「国家社会に共通、且公的歳入の源泉」と題し、「一国の歳入なるものは国家という社会の自衛、国家の元首の威厳を維持する経費のみならず、一国の政府としての他のあらゆる必要経費をも支出せねばならぬ性質のものであり、然もその政府の必要経費について国家の憲法も如何なる特殊な歳入があることすらも規定して来ていない (has not provided) ので、いずれにしろその財源をまづ第一には英国の主権が、英連邦 (common wealth) に特殊な形で所属するとされ、人民からの負担歳入とは完全に分離している何等かの手持ち金

(Fund)にか、又は第二の方法として人民から取り立てる歳入に求められ得るしかないことである<sup>(25)</sup>と述べている。

更にスミスは続いてこの「英国の主権か、英連邦に特殊な形で所属するとされる手持ち金又は財源について<sup>(26)</sup>」と題して説明し、「それは所有貯財か直接所領地より成り立っている(consist either in stock or in land)。国家の主権は、外のあらゆる所有貯財のオーナーと同じように、それを自分で活用するか、又は貸し付けるかして、ある種の国家歳入を得ている。その国家歳入とはある場合には利潤(Profit)であり、他の場合には利子(Interest)となる」性質のものだとするのである。然らば租税の実態は何かということであるが、「各個人の信頼歳入(Private revenue)としては究極的には三つの異なった財源から生じることになる。即ち地代(rent)、利潤、賃金(wages)がそうである。いずれにしるあらゆる租税は結局するところ、これら三つの異なった区分けからする一つ又は別々の歳入の形でか、又はそれ等が全く無差別の形で国家に対して払い込まなければならない<sup>(27)</sup>」とするのである。

スミスは更に、租税の本質にふれ<sup>(28)</sup>「……一般に租税に関しては次の四原理(four maxims)を前提とすることが必要である」と述べ、

- (一) 租税は公平(equality)であるべきである。
- (二) 租税は各個人にその支払いを義務づけるものであるが、確実性をもたし、いやしくも妥協的なものであってはならない<sup>(29)</sup> (The tax which each individual is bound to pay, ought to be certain and not arbitrary)。

- (三) 租税は、すべて支払い方法に便利性(convenient)を伴ったものでなければならぬ。
- (四) 租税はすべて徴収費に使う費用を寡くするよう心掛けられねばならない<sup>(30)</sup>、としている。

勿論スミスの活動した社会は一七〇〇年代の中期より後期にかけてであり(一七〇〇年代没) Wealth of Nations が出版されたのが一七七六年、いわゆるアメリカ合衆国独立宣言の年であり、英国がオランダとの角逐戦にその頭角を表わし、

ハーグリヴス、アークライト、クロムプトン等による初期産業革命が漸くその端緒についた頃である。関税よりも所得税それも法人税が税の主体になるかも知れないというニオイ位はしたであろうけれども、そこはやはり地代、利潤、賃金におくしかなかった。その支払い方法のマキシムは不磨の大典としてスミス四原理を確立したが、その本質の追究が未熟であつたのは当事者としては、当時代を考えれば、けだし致し方がなかつたと言えようと思う。

とにかく租税の本質を従来のような国内財政的視野でのみ追及せず、各国との金の流出入過程に於いて把えられるべきとした点では、その後の国際為替管理制度、international taxes control とのシステムの制度化の必要を訴えた点と合わせ、大きな足跡を残したものといえると思う。

## (2) J・M・ケインズ

ケインズは General Theory の中で「我々の生活している経済社会の目立った欠陥は完全雇傭を實行できないでいる」とと、富と所得の恣意的、且不公平な、配分とに帰するといえる。これ等両論のうち前者の完全雇傭とこの General Theory との関連は明瞭である。然しここでも又、後者の富と所得にも関係のある二つの重要な側面があるようである。

十九世紀の終末より、直接税 (direct taxation)、即ち所得税 (income tax)、付加税 (surtax)、相続税 (death duties) の手段を用い富と所得の全く懼るべき不平等の除去に向つての顕著な改革が試みられて来ている。この傾向はとりわけ英国に於いて著しいようである。数多くの人々がこの種の進歩が更に推進されることを熱望しているだろうが、然し彼等とて二つの事柄の考慮からその実行を差し控えている。即ち一部には時間をかけるだけの、それ程の価値のある巧妙な脱税を奨励することになるという懼れからのものであり、又一方では危険負担に対する動機をも不当に減殺させてしまうという危懼によつてであるが、然し私の考えはこれらの意見と一寸違つていて、資本の成長というものは、個人の預貯金に対する

根強い動機に立脚しており、我々はこの成長の大部分すらも彼等富者の余剰金の貯蓄に完全に依存しているという信念からである。

然も我々のこの議論が前述の完全雇傭論に聊かの影響を与えるものではない。

ただ、それは後者の理論、即ち富と所得の不公分配に対する立場をかなり修正することになる。というのは我々がすでに観察してきたように、完全雇傭が実現する時点に到達する過程では資本の成長は低い消費性指向に全然依存しない、且なじまないものであり、むしろ反対に、低い消費性指向によって、いよいよ富と所得の不公分配を助長することになるであろう。

換言すれば低い消費性指向 (low propensity to consume) が資本の成長の助長原因となりうるのは完全雇傭の条件下においてのみである。そのみならず、経験の示すところによれば、現存の銀行法等の条件下での貯蓄や減価償却引き当て資金 (sinking funds) として貯蓄額はより充分であることが望ましいのであり、所得の再配分の手段も消費性指向を引き上げるようなやり方が資本の成長に対し、最も好ましいものであることを証明することになるであろう」と述べている。<sup>(31)</sup> ケインズの言わんとするのは、富と所得の公正な配分と完全雇傭の実現は消費性志向の向上、とりわけ法人を中心とするそのフル稼働を除いては考えられないこと。然もそれが国際的規模で行なわらるべきであることを指差している。

### (3) P・A・サムエルソンの示唆

サムエルソンは「租税の経済的性格 (economic nature)<sup>(32)</sup>」と題し、副題を「財政上の実際の支出を搾出するもの (Financing real expenditures)」として「国家は国家への請求書に対し、支払う貨幣を必要とする。勿論この場合その支出に要する支払いのドルは先づその大部分を租税から得る。然し国家が現実に軍艦を建造したり、燈台を動かせたりする為に必要

な貨幣を現実の経済資源として、たとえば鉄鋼や燈台守りをそんなに大量に必要とするものではない。換言すれば、国家の必要とするものは労働力、領域、資本財 (capital goods) という社会的に欠乏しているものの供給に應えるということである。その故に人々は自分の税金をどうするかを決定するについて、どんな種類の資源がすべての階層の家庭や企業自身では手の届かぬところにある社会的渴望を満たすに必要とされているかを決定し、政府の財貨及びサービスとして利用され得るようにすることである。」

「君主が関税や輸入品割り当て量制を導入し、財貨の輸入を削減するにあらざれば、一国はその金を失うに至るであろう。輸出を活気づけるために助成金をも与えず、君主が熟練工の海外へ (彼等の専門知識を) 持ち出すのを禁ぜず、あらゆる海上輸送は、いかに高価につくとも確実に我々自国の船で代替するようにせざれば、同じくその金を失うことになるであろう<sup>(33)</sup>」と述べている。然も彼は一寸考えればこのことに言及するのがごくあたり前であるかのようにして次の結論を導き出すのである。

「勿論金を失うことは一国にとって空恐しいことである。その理由については聞かなくても判っている。誰もがそのことが一国に起こり得る最悪の悲劇の一つであることを承知しているからである<sup>(34)</sup>」というのである。サムエルソンは更に「一国があまりにも多量の輸入をし過ぎて金を失い始めた時には何時でも、その金の喪失がその国の物価や生産費水準を低下させ、それによって、(一) 相対的に高くなった外国製品の輸入が減少し、(二) 相対的に安くなった自国製品の輸出が殖えることになる。もう一つの国では輸入した外国製品よりも多くの自国製品を外国へ輸出し、一般によく言われる「商業上の好ましい均衡 (favorable balance of trade)」の状態と膾炙されるわけであるが、それはただ単に金と交換不能の貨幣を受け取るに過ぎず、今では国内の物価や生産費水準を吊り上げてしまう (貨幣数量説……Quantity theory of money, Quantitätstheorie により) だけであり、そしてこのことが先行理論となつて、(三) 現在の高価な輸出品を自然の状態の数量に低下させ、更

に、(四)その国の市民が現在安くなった最初の国の製品を余分に買い込むようになる。このようにして四本立ての金の流入即ち価格水準メカニズムの働きの結果、金を失った国際収支のバランスを改善し、国際収支決算の良好な国のそれは国際貿易の均衡が相対価格で建てられ、輸出入の決算が純金の移動なしに行なわれる迄は、その均衡とは関税、その他の国家による干渉なしに永続的な、且自己調節的なものを意味するものである。<sup>(35)</sup>」とその意見を開陳している。そして、国際為替管理制度の弾力的運用と、その運用には極端に国際化した現地社会では、税制を一国家としての立場からでなく、ごく world-wide な立場でコントロールする以外に途のないことを示唆していると言えそうである。

- (24) Stuart, D., Mackintosh, S. J., Brougham, L., *An Inquiry into the Nature and Cause of the Wealth of Nations*, Part IV.—Expense of supporting the Dignity of the Sovereign. —Conclusion, p. 643.
- (25) *op. cit.*, Chap. II—Sources of the general or public Revenue of the Society. p. 644.
- (26) *op. cit.*, Part I.—Of the Funds or Sources of Revenue which may peculiarly belong to the Sovereign or Commonwealth, p. 644.
- (27) *op. cit.*, Part II,—Of Taxes, p. 651.
- (28) *op. cit.*, p. 651.
- (28) *op. cit.*, p. 651.
- (29) *op. cit.*, p. 652.
- (30) *op. cit.*, IV, pp. 652-3.
- (31) Keynes, J. M., *The General Theory of Employment Interest and Money* (1936), Chap. 24, Conclusion Notes on the Social Philosophy toward which the General Theory might lead, p. 372.
- (32) Samuelson, P. A., *Economics—An Introductory Analysis* 6th, ed., (1967), Chap. 9, The Economic Role of Government: Federal Taxation and Local Finance. Economic Nature of Taxation, p. 162.
- (33) *op. cit.*, Stable exchange rate under the classical gold standard p. 162, l. 1-5.
- (34) *op. cit.*, p. 639, l. 6-9.

## 七 OECD二重課税回避条約草案と多国籍企業

企業を govern する租税法が、二国間にのみまたがる多国籍企業の場合には、二国間の条約 (bilateral treaties) で解決もされよう。事実連盟による一九二八年の二重課税回避の研究発表も更に一九四三年のメキシコ、一九四六年のロンドン両モデル条約もその方向への結実を期してのことであった。然し第二次大戦後滔々として襲った世界総工業化の波は一層に熄む方向になく、更に巨大な多国籍企業の網で各国の国境を超え、ひたすらその中にしばり込んでゆく方向へ力を籍することになるのである。このような背景の下に、より多国間に通用する二重課税回避の方向を打ち出して来たのが、一九五六年OECDが Financial Committee を作って作成させ、以後数次の発表の後全容を表わして来たOECD租税改訂草案に外ならない。<sup>(37)</sup>

今ここでその核心を紹介してみようと思う。先ず第一章、第一条、個人的取り扱い範囲 (personal scope) で、「この条約締結国の一方又は双方の居住者であるすべての人に対し適用する<sup>(38)</sup> (This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States)」とし、第二条被課税品目 (Taxes covered) 一項で「この条約は、従来の課税方式に捉われることなしに、条約締結国家、政治的下級部局、地方機関の為に所得や資本に課される租税に適用する<sup>(39)</sup>」と規定している。

又キャピタル ゲインについては同条二項で「総収入、総資本、収入又は資本のもと手に課されるあらゆる租税は、それが動産、不動産の譲渡にもとづく利益に課す租税、又は企業側より支払われる賃金又は給料の総額に課す租税であつても資本評価で課す租税と同じように所得又は資本に課する税金とみなされる<sup>(40)</sup> (There shall be regarded as taxes on income

and on capital all taxes imposed on total income, on total capital or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.) となっており、更に従来稍々もすれば看過されがちであった用語の確定についてもかなりの神経を使っている。即ち第三条共通の定義 (general definitions) の項は、「この条約の目的としては、文脈上他に特別の定義を与えていない場合は

- (a) 人という述語には個人、会社又は他のあらゆる人の団体を含む
- (b) 会社という述語はあらゆる法人、被課税対象法人とみなされるあらゆる実在物を意味する
- (c) “条約締結国の企業”や、“他方の条約締結国の企業”という述語はそれぞれ一方の条約締結国の住民によって経営される企業、他方の条約の締結国によって経営される企業を意味する<sup>(41)</sup> (For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:
  - a) the term “person” includes an individual, a company and any other body of persons;
  - b) the term “company” means any body corporate or any entity which is treated as a body corporate for tax purposes;
  - c) the term “enterprise of a Contracting State” and “enterprise of the other Contracting State” means respectively an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State;) と規定している。

次に多国籍企業を法的にコントロールする場合の先決問題となる居住地については、第四条で「この条約の目的としては、条約締結国の住所という述語は当該国家の法律下で、住所、居所、管理の場所、その他のこれ等と同じ法律的性格の基準に適ったという理由によって、そこで課税されるべき責任があるということの意味する……」<sup>(42)</sup> (For the purposes of this

Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature.) と「かなり具體的な枠組みを設けた。次に残る問題として課税上の身分の決定問題がある。

同条二項はこれに言及している。「前条の規定の理由にもとづき、条約締結国双方の住所を持つ個人の租税上の地位は次のようにして決定される。

(a) 常時使用する永久ホームの存在する場所が、その国家での住所であるとみなされる。条約締結国双方に常時使用する永久ホームを所持する場合には、個人的、経済的關係(生活維持上の利害活動の中心)がより密着している国家の方を住所とみなす。

(b) 生活維持上の利害關係の中心をある国家に決定でき難い場合、又常時使用する永久ホームをいずれかの国に所持していない場合には慣習的意味での住所のある国の方を住居とみなす。

(c) 慣習的意味での住所を当事国双方に所持したり、その双方に全然所持しなかった場合には、その国籍を辿ってその所属国の住所が決められる。

(d) 同時に当事国双方の国民である場合、そのいずれの国民でもない場合には当事国の所管機関が相互協定を結び当該問題を結着させるものとする。<sup>(43)</sup>

(Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows :

a) he shall be deemed to be a resident of the State in which he has a permanent home available to him ; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident of the state with which his

personal and economic relations are closer (centre of vital interests);

- b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident of the State in which he has an habitual abode;
- c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident of the State of which he is a national;
- d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.) とするのである。

第五条は永久事業所 (permanent establishment) について、かなり具体的な定義を与えている。試訳してみると

一、この条約の目的からして永久事業所なる述語は、実業の為の固定場所を意味し、企業が実業の全部又は一部を稼働させているものをいう

二、永久事業所なる述語には次のような意味を含める

- (a) 管理する場所
- (b) 支所
- (c) 事務所
- (d) 工場
- (e) 作業場と
- (f) 鉱山、石油・天然ガス油井、採石場その他のあらゆる天然資源を搾出する場所<sup>(44)</sup>

(1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through

which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term "permanent establishment" includes especially :

- a ) a place of management ;
- b ) a branch ;
- c ) an office ;
- d ) a factory ;
- e ) a workshop, and
- f ) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.) となる。

又第七条実業所得 (business profits) の項では「当時国の企業の利益は、当該企業が相手当事国に建てられている永久事業所を通じて実業を行なったものは除き、その国でのみ課税し得るものとする企業が上述の実業を相手当事国で稼働させる場合、その企業の利益は、当然当該当事国で課税されるが、永久事業所所在地としてその利益に貢献している分だけは、それを上廻らない額だけ本国でも課税しうるものとする」<sup>(45)</sup> (The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.) と規定、影響力行使の程度によって親会社のある本国でも課税しうる余地を残した点で、他国籍企業の資本の流動性にある種の枠組みを設けたことになり、二重課税の回避の問題に大きな前進を齎らしたものとも言えようと思う。

又一章一条は、例え国境を超え、他国に進出して行っている多国籍企業で働いている人であっても、あくまで両国サイ

ドから人として課税されうるとし、その被課税人についての定義を示し、課税からの逃げ路をふさいだ。

二条二項はキャピタル ゲインについてもその枠組みを設け、課税の対象となしうるとし、資本評価課税という新しい考え方を導入した。

更に従来多国籍企業の課税で難問の一つとなっていた住所についても、四条で課税との関係を明確に打ち出した。

モデル条約がこういう点で一九七六年六月二十一日発表の「国際投資及び多国籍企業に関する条約付属文書」の多国籍企業のガイドライン<sup>(46)</sup>等とはその法律性格の点で、本質的に相違しており隔段の進歩をしている点に大きな眼を見はらざるを得ないのである。

永久ホームの定義も従来、非常に曖昧化されており、その故に課税の最大隘路となっていたものであるが、四条二項はこの点についてもその解釈上の限界線を明らかにした。

同時に又永久事業所の定義について、第五条で実業度の観点からの固定場所により判断さるべきだとし、その判断に国境という枠組を全然必要としないという新見解を示している。

要するにこの改訂モデル条約の出現が、多国籍企業の法的性格の決定と、国際法上の位置づけに大きな前進を与えたことは事実である。

然しいくつかの欠点を含んでいる点も見逃してはならない。その最たるものが、二重課税の防止の方向のみを打ち出し過ぎると、二国間条約の積み重ねの欠点である留保条項の濫用を招くおそれが多分にあるということであり、次なるものが、その働きの主体となる各国国内法との連結点を全く避けて通っているという点である。

勿論これも一朝一夕にはゆかないだろうし、OECDの一勧告案にしか過ぎぬこの改訂モデル条約にそれ程の大きき役をオシつけるのも一寸酷であるかも知れない。

然しそれとて、現在新しい国際法の主体となりつつある超多国間条約(trans-multilateral treaties)にこの条約がカサ上げされぬとは誰が保証し得るであろうか。

そうなり得る必然の方向へ、この改訂モデル条約が一步を印したことを筆者は国際法の自然の流れに沿ったものとしてある程度の評価を与えたいと思う(表1, 2, 3, 参照)。

- (36) Modern Double Taxation Convention on Income and on Capital Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs (1977), OECD—Paris, p. 7.
- (37) op. cit., p. 8.
- (38) op. cit., p. 24, 1. 1-2.
- (39) op. cit., p. 24, 1. 3-5.
- (40) op. cit., p. 24, 1. 6-10.
- (41) op. cit., p. 25, 1. 1-9.
- (42) op. cit., p. 25, 1. 21-24
- (43) ibid., p. 26, 1. 1-16.
- (44) op. cit., p. 26, 1. 20-31.
- (45) ibid. p. 28, 1. 17-21.
- (46) ガイドラインについては、多国籍企業に対する行政的政策の原則 (principle of government policies) の説明をも含めて、大東法学四号、大西公照、前掲論文、一四三—一五四頁参照。

表1 OECD加盟国間の所得と資本の課税についての二重課税回避に関する二国間条約のネットワーク (1977年1月現在)

国名	ドイツ	英国	オーストラリア	フランス	合衆国	ノルウェー	スウェーデン	ベルギー	デンマーク	フィンランド	日本	オランダ	カナダ	アイルランド	スイス	イタリア	スペイン	ルクセンブルグ	ポルトガル	オーストラリア	ギリシア	アイスランド	ニュージーランド	トルコ	
ドイツ	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
英国	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
オーストラリア	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	S	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
フランス	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	S	■	■	■	
合衆国	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
ノルウェー	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	S	
スウェーデン	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
ベルギー	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
デンマーク	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
フィンランド	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
日本	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
オランダ	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
カナダ	■	■	S	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	S	■	S	■	■	■	■	■	■	■	
アイルランド	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
スイス	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	S	■	S	■	■	■	■	■	■	■	
イタリア	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	S	■	■	■	■	■	■	■	■	
スペイン	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	S	■	■	■	■	■	■	
ルクセンブルグ	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
ポルトガル	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
オーストラリア	■	■	■	S	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
ギリシア	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
アイスランド	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	S	■	■	
ニュージーランド	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
トルコ	■	■	■	■	■	S	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	
締結条約数	179	21	21	20	20	20	19	19	18	18	18	18	17	16	16	15	14	9	9	8	8	7	6	3	
1963年1月1日 以降増加	69	6	3	9	5	1	6	0	10	5	7	11	6	6	11	6	6	11	4	9	4	4	5	0	3

1963年7月1日以前発効の条約  
および1963年7月1日以前発行  
の条約を継続したもの

1963年7月1  
日以降発効の  
新条約

S 新条約で、署名はした  
が1977年1月1日現在  
未発効のもの

表2 1963年7月1日より1977年1月1日迄  
の間に、OECD加盟国間で署名された所得と  
資本に関する二重課税条約のリスト

条約当事国	N(新) R(改訂)		署名の 日付け	以前の条約の 署名の日付け
フランスーギリシャ	N		21. 8.63	
オーストリアーフィンランド	N		8.10.63	
アイスランドースウェーデン		R	23. 1.64	8. 9.37
デンマークーアイルランド	N		4. 2.64	
ベルギーーフランス		R	10. 3.64	16. 5.31
デンマークーフィンランド		R	7. 4.64	2.12.37
カナダー日本	N		5. 9.64	
ドイツー英国		R	26.11.64	18. 8.54
フランスー日本	N		27.11.64	
ギリシャーイタリー	N		19. 3.65	
スウェーデンースイス		R	7. 5.65	16.10.48
ベルギーースウェーデン		R	2. 7.65	1. 4.53
デンマークーイタリー	N		10. 3.66	
アイスランドーノルウェー	N		30. 3.66	
ドイツーギリシア		R	18. 4.66	15. 6.44
ドイツー日本	N		22. 4.66	
スペインースイス	N		26. 4.66	
オーストリアーアイルランド	N		24. 5.66	
ニュージーランドー英国		R	13. 6.66	27. 5.47
フランスースイス		R	9. 9.66	31.12.53
オランダーノルウェー		R	22. 9.66	29.12.50
アイルランドースイス	N		8.11.66	
カナダーアイルランド		R	23.11.66	28.10.54
カナダーノルウェー	N		23.11.66	
ドイツースペイン	N		5.12.66	
カナダー英国		R	12.12.66	6.12.65
オーストリアースペイン	N		20.12.66	
ベルギーードイツ	N		11. 4.67	
日本ーノルウェー		R	11. 5.67	21. 2.59
ルクセンブルグー英国	N		24. 5.67	
ベルギーーノルウェー	N		30. 6.67	
合衆国ーフランス		R	28. 7.67	25. 7.39
フィンランドーイタリー	N		4. 8.67	
ベルギーー英国		R	29. 8.67	27. 3.53
オランダー英国		R	31.10.67	15.10.48
フィンランドースペイン	N		15.11.67	
オーストラリアー英国		R	7.12.67	29.10.46
デンマークー日本		R	3. 2.68	10. 3.59
オランダースウェーデン		R	12. 3.68	25. 4.52
フランスーアイルランド	N		21. 3.68	
ポルトガルー英国	N		27. 3.68	
ベルギーー日本	N		28. 3.68	
ルクセンブルグーオランダ	N		8. 5.68	
フランスー英国		R	22. 5.68	14.12.50
ベルギーーギリシア	N		24. 5.68	
ポルトガルースペイン	N		29. 5.68	

ケース  
スタディにみる多国籍企業の法的性格と国際活上の位置づけ (完)  
(大西)

条約当事国	N (新) R (改訂)		署名の 日付け	以前の条約の 署名の日付け
ノルウェー—英国		R	22. 1.69	2. 5.51 (Protocol 29.6.66)
日本—英国		R	10. 2.69	4. 9.62
アイルランド—オランダ	N		11. 2.69	
イタリ—日本	N		20. 3.69	
オーストラリア—日本	N		20. 3.69	
フィンランド—アイルランド	N		21. 4.69	
オーストリア—英国		R	30. 4.69	20. 7.56
ベルギー—ポルトガル	N		16. 7.69	
フィンランド—英国		R	17. 7.69	12.12.51
ベルギー—デンマーク	N		16.10.69	
アイルランド—ノルウェー	N		21.10.69	
日本—オランダ	N		3. 3.70	
フィンランド—合衆国		R	6. 3.70	3. 3.52
フィンランド—オランダ		R	13. 3.70	29. 3.54
フィンランド—ポルトガル	N		27. 4.70	
デンマーク—アイスランド		R	21. 5.70	24. 1.39
ノルウェー—ポルトガル	N		24. 6.70	
ベルギー—アイルランド	N		24. 6.70	
ベルギー—合衆国		R	9. 7.70	28.10.48 (Protoc. 9.9.52, 21.5.65, 11.12.67)
オーストリア—オランダ	N		1. 9.70	
フィンランド—フランス		R	11. 9.70	25. 8.58
ベルギー—ルクセンブルグ		R	17. 9.70	9. 3.31 (exchange of letters of 1965)
オーストリア—ギリシア	N		22. 9.70	
ベルギー—スペイン	N		24. 9.70	
ベルギー—イタリ		R	19.10.70	11. 7.31
ベルギー—オランダ		R	19.10.70	20. 2.33
オーストリア—トルコ	N		3.11.70	
オーストリア—ポルトガル	N		29.12.70	
フランス—ポルトガル	N		14. 1.71	
日本—スイス	N		19. 1.71	
日本—合衆国		R	8. 3.71	16. 4.54 (Protocols 23.3.57, 7.5.60 and 14.8.62)
ドイツ—アイスランド	N		18. 3.71	
アイルランド—イタリ	N		11. 6.71	
オランダ—スペイン	N		16. 6.71	
ドイツ—スイス		R	11. 8.71	15. 7.31 (Protocols 9.9.57, and 20.3.59) concerning taxes on income and on capital)
ノルウェー—スエーデン		R	1.11.71	27. 9.56 (Protocol 21.5.59)
ノルウェー—合衆国		R	3.12.71	13. 6.49 (Protocol 10.6.58)
ノルウェー—トルコ	N		16.12.71	
オーストリア—ベルギー	N		29.12.71	

条約当事国	N (新) R (改訂)		署名の 日付け	以前の条約の 署名の日付け
フィンランドーノルウェー アイルランドールクセンブルグ フィンランドー日本 フィンランドーアイスランド デンマークーポルトガル デンマークースペイン オーストラリアーニュージーランド オーストラリアードイツ	N N N N N N	R      R N	12. 1.72 14. 1.72 29. 2.72 2. 3.72 3. 3.72 3. 7.72 8.11.72 24.11.72	29. 3.54      12. 5.60
フランスーオランダ フィンランドースウェーデン  フランスースペイン デンマークースウェーデン  デンマークースイス		R R  R R  R	16. 3.73 27. 6.73  27. 6.73 16.11.73  23.11.73	du 30.12.49 21.12.49 (Protocols 9.9.68, 19.6.58, 25.9.52) 8. 1.63 21. 7.58 (Protocols 13.5.59) 14. 1.57
アイルランドー日本 オーストリアースイス 日本ースペイン ポルトガルースイス ドイツートルコ	N  N N N	R  R  R	18. 1.74 30. 1.74 13. 2.74 26. 9.74 8.11.74	12.11.53
アイスランドールクセンブルグ カナダーフランス アイスランドー合衆国 ベルギーーカナダ スペインー英国 英国ー合衆国	N  N N N	X   R	29. 4.75 2. 5.75 18. 5.75 29. 5.75 21.10.75 31.12.75	16. 3.51    16. 4.45 (Protocols 6.6.46, 25.5.54, 19.8.57, 17.3.66)
カナダードイツ イタリーースイス オーストラリアーオランダ オーストラリアーフランス ベルギーーフィンランド  アイルランドー英国  スペインースウェーデン  カナダースイス カナダースペイン オーストリアーカナダ	N N N N	R  R  R  R  R N N N	22. 1.76 9. 3.76 17. 3.76 13. 4.76 18. 5.76  2. 6.76 7 7  16. 6.76  20. 8.76 23.11.76 9.12.76	4. 6.56     11. 2.54 (supplementary convention 21.5.70) 14. 4.26 (Protocols 25.4.28, 21.7.47, 18.5.49, 4.4.59, 23.6.60, 2.5.73 et 3.6.75) 25. 4.63 (Protocols 14.3.66)

## 八 む す び

二国間条約又は片務的手段による二重課税の排除に関する研究は、かなり早くから進められていたが、フォーマルな成果としてはOECDが一九五五年二月二十五日、二重課税に関する第一次勧告として採択したプランが最初のものである。その当時七十の二国間共通条約が現在OECDの加盟国である諸国間で調印された。勿論この種の条約がこの時期突如として出来上ったものではなく、一九二一年の連盟時代にすでにその萌芽をみることが出来るのである。

この萌芽が最初の二国間モデル条約として開花し、それが一九四三年のメキシコモデル条約、更に一九四六年のロンドン条約へと受け継がれ、その根本原則もある種の変化もみられたがモデル条約総体としては一致して加盟国に受容されて来たものと見ることが出来る。又租税、収入、資本に関する二重課税の回避についての条約草案(The Draft for the avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Income and Capital)はOECD財務委員会(Fiscal Committee)の一九六三年報告の一部として発表されたものであった。

二重課税の防遏についてのOECD加盟国間の条約数は最近二十年間に著しく急増している。例えば一九五八年七月財務委員会が第一次報告書を出した時期から一九六三年七月迄の間に二三条約も締結されているのをみても驚くべき変化といえる。とりわけ一九六三年の条約案が出てきてからは、この傾向が一層加速され、それ以後六九条約が締結され、四十九条約が改訂された。又オーストラリア、フィンランド、日本、ニュージーランドが参加したのもこの頃である。一九七七年一月現在で「租税、収入、資本に関する二重課税回避についての条約」が一七九締結されている。このような発展的経緯の中で特に注目すべき現象は一九六三年の条約草案発表のショックがOECD外部国に迄拡大したことである。

多国籍企業をコントロールするには、このような意味での二重課税回避を含めた二国間条約の積み上げによる taxation

regulate による以外その手だてではないとするのがこの試論の大きなねらいであり、又国際私法よりする横断的な（勿論その場合かなり行政法にも抵触するのではあるが）taxation corollary の組み立て、及びその各法系への浸潤、更に又一方では国際公法よりする二重課税回避に関する二国間条約のような国際的合意の積み重ね、又入り組みによる新らしい意味での超多国間条約（trans-multilateral treaties）での縦断的締めツケ等が、これをして、現代世界の各分野に跳梁して、あたり、処をばからず活動する二十一世紀へ向けての超モンスター、多国籍企業をコントロールするその法的性格を浮き彫りにさせているものだとは言えないだろうか。

そしてその浮き彫りにされた位置がとりもなをさず多国籍企業の法的性格と、その国際法上の位置づけを象徴しているものとみてさし支えないのではなからうか。