

第六十一回国会 大蔵委員会 議 録 第三十三号

昭和四十四年六月四日(水曜日)

午前十一時二十六分開議

出席委員

委員長 田中 正巳君

理事 金子 一平君

理事 毛利 松平君

理事 渡辺美智雄君

理事 村山 喜一君

理事 伊藤宗一郎君

理事 木野 晴夫君

正示啓次郎君

地崎宇三郎君

中村 寅太郎君

本名 武君

吉田 重延君

久保田鶴松君

平林 剛君

広瀬 秀吉君

田中 昭二君

出席國務大臣

大蔵 大臣 福田 赳夫君

出席政府委員

内閣法制局第三 部長 荒井 勇君

大蔵政務次官 上村千一郎君

大蔵省主税局長 吉國 二郎君

委員外の出席者

外務省条約局長 中島敏次郎君

約課長 村山喜一君

専門 員 坂井 光三君

五月二十九日

委員大村襄治君及び河野洋平君辞任につき、その補欠として井村重雄君及び小川半次君が議長の指名で委員に選任された。

同日

委員井村重雄君及び小川半次君辞任につき、その補欠として大村襄治君及び河野洋平君が議長の指名で委員に選任された。

六月二日

音楽等の入場税撤廃に関する請願(野口忠夫君紹介)(第七八一三三号)

同(華山親義君紹介)(第七八八五号)

退職公務員の医療制度に関する請願(木野晴夫君紹介)(第七八一四号)

同(谷川和穂君紹介)(第七八一五号)

同(徳安實蔵君紹介)(第七八一六号)

同外一件(足立篤郎君紹介)(第八〇〇〇号)

同外二件(嶋田宗一君紹介)(第八〇〇一号)

同(進藤一馬君紹介)(第八〇〇二号)

は本委員会に付託された。

本日の会議に付した案件

租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律案(内閣提出第三五五号)(参議院送付)

○田中委員長 これより会議を開きます。

租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律案を議題といたします。

質疑の通告がありますので、これを許します。

村山喜一君。

○村山(喜)委員 国際的な二重課税の防止を主要な目的とするのが租税条約締結の任務なのですから、二重課税がどのような場合に発生をするのか、このことについて初めに説明をいただきたい。

○吉國(二)政府委員 国際的に二重課税が発生い

たします場合は、たとえば間接税等につきましては、その消費について二重に課税するという現象は原則として起こりませんが、所得を課税対象とする租税について主として二重課税が起こるわけでございます。さらに財産を相続する場合に、財産全体についての相続の問題が起こりますと、同じく二重課税の問題が起こるわけでございます。つまり、大体において直接税系統について二重課税が起こる可能性があるわけでございます。

具体的に申し上げますと、一般にどの国でも自国の居住者、つまり自国に住所を有して経済活動を行なっている者に対しては、この者が国境を越えて他国において経済活動を行なっております場合にも、その全所得、つまり国内において稼得した所得を含めた全所得について課税をするというたてまえをとっております。これが昔よく

いっておりました無制限納税義務者でございます。また同時に、国であります以上、他国人が国内で経済活動を行なった場合には、少なくとも国内で経済活動を行なったことによって生じた所得につきましては、部分的に課税をすることになっています。これが制限納税義務者でございます。

したがって、同じ立場をとる国が二つございまして、たとえばA国の居住者がB国で経済活動をした場合には、A国におきましてはA・B両国にわたる経済活動全体に関する所得について課税いたしますし、B国におきましてはB国において行ないました経済活動に関する部分について課税をいたします。そういたしますと、その納税者の所得のうち、B国において行なつた経済活動に基づいて生じた所得につきましては、A国とB国がともに課税をするという結果になるわけでございます。この部分が二重課税として問題になる部分であると通常考えられるわけでございます。

たします場合は、たとえば間接税等につきましては、その消費について二重に課税するという現象は原則として起こりませんが、所得を課税対象とする租税について主として二重課税が起こるわけでございます。さらに財産を相続する場合に、財産全体についての相続の問題が起こりますと、同じく二重課税の問題が起こるわけでございます。つまり、大体において直接税系統について二重課税が起こる可能性があるわけでございます。

具体的に申し上げますと、一般にどの国でも自国の居住者、つまり自国に住所を有して経済活動を行なっている者に対しては、この者が国境を越えて他国において経済活動を行なっております場合にも、その全所得、つまり国内において稼得した所得を含めた全所得について課税をするというたてまえをとっております。これが昔よく

いっておりました無制限納税義務者でございます。また同時に、国であります以上、他国人が国内で経済活動を行なった場合には、少なくとも国内で経済活動を行なったことによって生じた所得につきましては、部分的に課税をすることになっています。これが制限納税義務者でございます。

したがって、同じ立場をとる国が二つございまして、たとえばA国の居住者がB国で経済活動をした場合には、A国におきましてはA・B両国にわたる経済活動全体に関する所得について課税いたしますし、B国におきましてはB国において行ないました経済活動に関する部分について課税をいたします。そういたしますと、その納税者の所得のうち、B国において行なつた経済活動に基づいて生じた所得につきましては、A国とB国がともに課税をするという結果になるわけでございます。この部分が二重課税として問題になる部分であると通常考えられるわけでございます。

具体的に申し上げますと、一般にどの国でも自国の居住者、つまり自国に住所を有して経済活動を行なっている者に対しては、この者が国境を越えて他国において経済活動を行なっております場合にも、その全所得、つまり国内において稼得した所得を含めた全所得について課税をするというたてまえをとっております。これが昔よく

いっておりました無制限納税義務者でございます。また同時に、国であります以上、他国人が国内で経済活動を行なった場合には、少なくとも国内で経済活動を行なったことによって生じた所得につきましては、部分的に課税をすることになっています。これが制限納税義務者でございます。

したがって、同じ立場をとる国が二つございまして、たとえばA国の居住者がB国で経済活動をした場合には、A国におきましてはA・B両国にわたる経済活動全体に関する所得について課税いたしますし、B国におきましてはB国において行ないました経済活動に関する部分について課税をいたします。そういたしますと、その納税者の所得のうち、B国において行なつた経済活動に基づいて生じた所得につきましては、A国とB国がともに課税をするという結果になるわけでございます。この部分が二重課税として問題になる部分であると通常考えられるわけでございます。

具体的に申し上げますと、一般にどの国でも自国の居住者、つまり自国に住所を有して経済活動を行なっている者に対しては、この者が国境を越えて他国において経済活動を行なっております場合にも、その全所得、つまり国内において稼得した所得を含めた全所得について課税をするというたてまえをとっております。これが昔よく

いっておりました無制限納税義務者でございます。また同時に、国であります以上、他国人が国内で経済活動を行なった場合には、少なくとも国内で経済活動を行なったことによって生じた所得につきましては、部分的に課税をすることになっています。これが制限納税義務者でございます。

したがって、同じ立場をとる国が二つございまして、たとえばA国の居住者がB国で経済活動をした場合には、A国におきましてはA・B両国にわたる経済活動全体に関する所得について課税いたしますし、B国におきましてはB国において行ないました経済活動に関する部分について課税をいたします。そういたしますと、その納税者の所得のうち、B国において行なつた経済活動に基づいて生じた所得につきましては、A国とB国がともに課税をするという結果になるわけでございます。この部分が二重課税として問題になる部分であると通常考えられるわけでございます。

具体的に申し上げますと、一般にどの国でも自国の居住者、つまり自国に住所を有して経済活動を行なっている者に対しては、この者が国境を越えて他国において経済活動を行なっております場合にも、その全所得、つまり国内において稼得した所得を含めた全所得について課税をするというたてまえをとっております。これが昔よく

いっておりました無制限納税義務者でございます。また同時に、国であります以上、他国人が国内で経済活動を行なった場合には、少なくとも国内で経済活動を行なったことによって生じた所得につきましては、部分的に課税をすることになっています。これが制限納税義務者でございます。

したがって、同じ立場をとる国が二つございまして、たとえばA国の居住者がB国で経済活動をした場合には、A国におきましてはA・B両国にわたる経済活動全体に関する所得について課税いたしますし、B国におきましてはB国において行ないました経済活動に関する部分について課税をいたします。そういたしますと、その納税者の所得のうち、B国において行なつた経済活動に基づいて生じた所得につきましては、A国とB国がともに課税をするという結果になるわけでございます。この部分が二重課税として問題になる部分であると通常考えられるわけでございます。

具体的に申し上げますと、一般にどの国でも自国の居住者、つまり自国に住所を有して経済活動を行なっている者に対しては、この者が国境を越えて他国において経済活動を行なっております場合にも、その全所得、つまり国内において稼得した所得を含めた全所得について課税をするというたてまえをとっております。これが昔よく

いっておりました無制限納税義務者でございます。また同時に、国であります以上、他国人が国内で経済活動を行なった場合には、少なくとも国内で経済活動を行なったことによって生じた所得につきましては、部分的に課税をすることになっています。これが制限納税義務者でございます。

したがって、同じ立場をとる国が二つございまして、たとえばA国の居住者がB国で経済活動をした場合には、A国におきましてはA・B両国にわたる経済活動全体に関する所得について課税いたしますし、B国におきましてはB国において行ないました経済活動に関する部分について課税をいたします。そういたしますと、その納税者の所得のうち、B国において行なつた経済活動に基づいて生じた所得につきましては、A国とB国がともに課税をするという結果になるわけでございます。この部分が二重課税として問題になる部分であると通常考えられるわけでございます。

具体的に申し上げますと、一般にどの国でも自国の居住者、つまり自国に住所を有して経済活動を行なっている者に対しては、この者が国境を越えて他国において経済活動を行なっております場合にも、その全所得、つまり国内において稼得した所得を含めた全所得について課税をするというたてまえをとっております。これが昔よく

いっておりました無制限納税義務者でございます。また同時に、国であります以上、他国人が国内で経済活動を行なった場合には、少なくとも国内で経済活動を行なったことによって生じた所得につきましては、部分的に課税をすることになっています。これが制限納税義務者でございます。

したがって、同じ立場をとる国が二つございまして、たとえばA国の居住者がB国で経済活動をした場合には、A国におきましてはA・B両国にわたる経済活動全体に関する所得について課税いたしますし、B国におきましてはB国において行ないました経済活動に関する部分について課税をいたします。そういたしますと、その納税者の所得のうち、B国において行なつた経済活動に基づいて生じた所得につきましては、A国とB国がともに課税をするという結果になるわけでございます。この部分が二重課税として問題になる部分であると通常考えられるわけでございます。

具体的に申し上げますと、一般にどの国でも自国の居住者、つまり自国に住所を有して経済活動を行なっている者に対しては、この者が国境を越えて他国において経済活動を行なっております場合にも、その全所得、つまり国内において稼得した所得を含めた全所得について課税をするというたてまえをとっております。これが昔よく

いっておりました無制限納税義務者でございます。また同時に、国であります以上、他国人が国内で経済活動を行なった場合には、少なくとも国内で経済活動を行なったことによって生じた所得につきましては、部分的に課税をすることになっています。これが制限納税義務者でございます。

したがって、同じ立場をとる国が二つございまして、たとえばA国の居住者がB国で経済活動をした場合には、A国におきましてはA・B両国にわたる経済活動全体に関する所得について課税いたしますし、B国におきましてはB国において行ないました経済活動に関する部分について課税をいたします。そういたしますと、その納税者の所得のうち、B国において行なつた経済活動に基づいて生じた所得につきましては、A国とB国がともに課税をするという結果になるわけでございます。この部分が二重課税として問題になる部分であると通常考えられるわけでございます。

ます。

○村山(喜)委員 人的納税義務と物的納税義務との競合の過程の中でこの問題が出てくる、こういうふうにかかるとするならば、これを防止する方策はどういうふうになりますか。そこで、OECDの条約の第一条について、アメリカの場合にはこれに対する賛成を表明せずに留保をしたという問題が出ておるわけですが、いわゆる防止の方法を具体的に説明していただきたい。

○吉國(二)政府委員 二重課税の発生の過程が、ただいま申し上げましたような形でございまして、二重課税を防止する方法は幾つかもあろうかと思ひます。もちろん両国間の協定によって二重課税を排除することが最も適当であるわけでございますが、国内法的にも二重課税を排除する方法がないわけではございません。たとえばある国の税法では、居住者に対する課税につきましても国外所得については免除する、エグゼンションという方法をとっております。それによつて一方的な二重課税の排除は一応行ない得るわけでございます。しかし、このエグゼンションという方式をとりました場合には、それだけ国が課税権の一部を放棄することになりますし、もし相手国が所得税を持たない国であった場合には、それが全体として抜けてしまふという問題もございまして、したがって、現在最も望ましい姿としては、二国間の条約によりまして、互いに源泉地の課税を確定いたしましたして、居住地国においては源泉地において課税された部分について税額控除を行なうとか、あるいはその部分について税を免除するとかいう方法によつて、二重課税を排除していくことが可能になるわけでございますが、最も徹底した場合とすれば、全部居住地課税にしてしまふ一番徹底するわけでございますけれども、二国間の経済力が違つておると、

居住地課税に徴した場合には先進国だけが有利になるという結果になりますので、現在の段階では、大勢としては源泉地国の課税をできるだけ制限をして、二重課税の排除が可能な程度に制限をするという事を一方において行ないますとともに、源泉地国がまず優先をして課税をし、居住地国は課税に際して源泉地国の課税を排除する、税額控除であるとかあるいは免除措置をして排除するというのが普遍的になってきたように思われるわけでございます。

○村山(喜)委員 あとでまだ答弁をされなかった点については重ねて聞きますが、投資所得とそれから事業所得、それから人的所得について確立された国際法上の原則というものがあんならば、それについて説明願いたい。

○吉國(二)政府委員 事業所得あるいは資産所得についての課税原則と申しますのは、基本的にはその国の海外所得に対する課税のしかたによつてだいたい違つてまいらると思ひます。実体的にもその国が国際私法的に属地主義をとるか属人主義をとるかによつても、国内所得について把握する部分、あるいは国外所得について把握すべき部分というものが違つてくる可能性もあるわけでございます。したがいまして、これをできるだけ定型化していくためには、二国間で国内法にかかわらず共通のルールをつくらなければならないと思ひます。現在事業所得については確立した原則というものは、恒久的施設というものの有無によりまして課税を行なう。恒久的施設がない場合には原則として事業所得の課税を行なわない。恒久的施設がある場合に限つて課税を源泉地国において行なうというルールがほぼ確立したておりますが、同時にその恒久的施設がある場合に、その当該恒久的施設のある国における事業所得全般を把握して課税をするという考え方と、その恒久的施設に帰属する部分の所得についてだけ課税するという考え方と、この二つが現在なお条約上並存しているところでございます。

OECDのモデルでは、この事業所得について

も限定的な考え方をとりまして、いわゆる帰属主義、恒久的施設に帰属する部分についてだけ課税をする、その他は居住地で課税をするということ、あるいはいささかできるだけなくして、二重課税の余地を排除しようとしておるわけでございませう。先ほど申し上げましたように、各国の課税原則自体が同じでございませうから、できるだけ居住地国に問題を持ち込んだほうが二重課税の程度が少ないわけでございませうので、最近の進んだ条約は次第にこの帰属主義、いわゆるアトリビュータブルの方式に移りつつありますが、それはそれだけ源泉地国の課税を制限いたしますので、後進国におきましてはむしろ全体を包括して課税をするという方式が依然として強く主張されておる実情でございます。自由主義諸国におきましても同じような考え方方でフィックスドベース、固定的な事業をする場所がある場合に課税するという原則がOECDにおいてはとられております。これは一般の条約ではまだ確立した原則とは言えないのではないかと、こういうふうに考えられます。

なお、先ほど実は私、答弁を落としたましたが、OECDのモデル条約で、アメリカが第一条を留保しておりますのは、アメリカは国内法でアメリカ市民には居住地のいかんを問わず総合課税をするというたてまえをとつております。その関係で、居住地国だけに二重課税の排除については特例が必要であるということになりますので、留保いたしておるわけでございます。

○村山(喜)委員 事業所得については、恒久的な施設というものが存在することによつて当該国において租税を課するというのが確立された原則だ、それはわかるわけです。しかしながら、投資所得についてはあなたはまだ説明をしなかつたわけですから、一つ一つ取り残さないように説明してください。

○吉國(二)政府委員 投資所得につきましては、これは原則と申しますか、一般的に投資所得の場合にどの国でも源泉課税を行なう傾向がございます。ことに外国人課税の場合には源泉課税を

やつておりますが、源泉課税でございますと、グロスに対する課税、収入額に対する課税ということになりますので、その経費が幾らかかるかによつては二重課税を絶対に排除し得ない場合が生ずるわけでございませう。たとえばロイアルティーに対する使用料を払つたという場合、かりに経費率が六割あったといたします。その場合に、三〇%の源泉徴収をやつておつたといひますと、所得に對しましては五割以上の課税になるわけでございますから、わが国のたとへば法人税法であれば引き切れないという事態が起ります。そういうことから、原則として、投資所得につきましては、源泉地国の課税を認めつつその税率を制限するという方向にあるわけでございませう。それが一般的にあらわれましてのがOECDのルールでございまして、利子所得については一〇%、配当所得につきましては一五%、ただし親・子会社の間におきましては五%の課税率をこえてはならぬという体制をとつております。また、経費の一律でないロイアルティーの使用料につきましては、課税率をゼロ、つまり源泉地国は免除という原則をとつておるわけでございませう。

○村山(喜)委員 だから確立された原則というのは、これは確立された原則があるのですか、はないのですか。いわゆる軽減を免除をするという、そういうような形の原則というものが確立された原則とはみなさないのが日本政府の立場ですか。どういふことですか。

○吉國(二)政府委員 確立された原則とまで言えないだらうと思ひますが、一般的な傾向としてはそういう方向に進んでいると思ひます。

○村山(喜)委員 そこでロイアルティーの問題等も出てくるわけですが、OECDのモデル条約について日本が留保している条項、その理由。それから先ほどアメリカの場合、第一条関係で留保していることの説明がありました、この問題については、後ほど私は日本国の憲法並びにいわゆる国際私法上の問題から少し問いたしてみたいと思ひますので、それについてはなおあとに質問を保留しておきたい。

○吉國(二)政府委員 OECDのモデル条約についてわが国が留保しております点は、第一はOECDモデル条約におきましては所得及び資本に対する租税ということにしておりますが、わが国におきましては資本課税というものはございませうので、この点を留保しておりますが一つでございます。

それから、居住者の基準につきましては、法人につきましてはOECDモデルは管理支配地主義をとつております。わが国の税法では本店所在地主義をとつておりますので、この点を留保しております。

それから、実体的な内容につきましては、配当につき、先ほど申し上げましたように、親子間の配当は五%を制限税率といたしておりますが、御承知のように、わが国におきましては現在の税法で配当軽減法をとつておりました、配当いたした場合には税率が四分の一軽減されております。したがいまして、五%の制限税率といたしますと、この配当に対する法人税率と源泉徴収税率を合算いたしましたとしても、法人が支店を出して、その支店について法人税がかつた場合に比べて安くなつてしまふので、そこに支店を出すか、子会社を出すかの選択が曲げられるという結果になります。そういう関係からこの点を留保いたしました、現在日本では一〇%を使つておるわけでございます。

それから、ロイアルティーにつきましては、わが国としては源泉地免税について留保をいたしております。

その他若干小さな点、芸能人の課税等につきましても留保いたしておりますが、これはたいした問題ではないと思ひます。

○村山(喜)委員 あなたは理由を説明していません。なぜロイアルティーについては留保しているのか、その理由を説明してください。

○吉國(二)政府委員 ロイアルティーにつきまし

ては、このOECDの考え方の基礎には、ロイアルティーというものは極端にいえば一〇〇%の経費がかかる場合もあり得る。したがって、ロイアルティーに幾らかでも課税すれば二重課税の可能性がどうしても残るところにあるように感じられます。わが国におきましては、大抵日本に導入されるロイアルティーにつきましては、すでにその工業技術が相当利用された残りが入ってくる。したがって、工業所有権のコストは相当償却されておるはずであるということが一つでございいます。それと同時に、わが国の場合なおかなり多くの使用料を払っている現状でございいます。逆に使用料を徴収している点は非常に少ないわけです。そういう点ではかなり一方交通になっておりますので、理論的には別として、当面は条約上の態度をくずせない。従来からも条約は一〇〇%でずっと結んできておりますので、当分の間はこれをくずせないというのがロイアルティーに対する留保の理由の大きなものでございいます。

配当につきましてはただいま申し上げたとおりでございます。

○村山(書)委員 その五%なり一〇%の算出の根拠はどうなりますか。

○吉田(二)政府委員 配当につきましてはわが国が一〇%をどうしても使わなければならない理由というの、先ほど申し上げました配当課税とその源泉徴収税率の合計額が一般の法人税率、配当しない場合の法人税率と均衡をとることを求めますと、ほぼ一〇%になるというところに基礎があるわけでありまして、

それから、ロイアルティーにつきましては、これは理論的に申しますよりも、最初わが国では一五%の税率を主張いたしておりました。しかし、その後国際的なルールに近づいたために、漸次わが国の国力あるいは経済力が増大いたしましたにつれて引き下げをするという態度をとっておりますので、現在経過的に一律この国にも一〇%を主張していくということでございます。必ずしもこれに理論的根拠があるというものではございません。

せん。

○村山(書)委員 OECDの場合には五%で、そして日本の場合には一〇%、それはやはり親会社の場合と子会社の場合の中からその一〇%という数字を引き出したのだというふうにわれわれは聞いています。それは日本の国力がつくに従ってその一〇%というのは将来は五%に持っていくのだというの、概念的な考え方ですか、基本的な大蔵省としての方針なんですか。その点でこの際福田大蔵大臣にお答えをいただいたほうがいいんじゃないかと思っております。

○吉田(二)政府委員 ちょっとその前に、私が経済力がつくにつれて引き下げていくということを申しましたのは、ロイアルティーの課税率についてでございます。配当につきましては、わが国の国内法が配当軽減税率を使っている限りは理論的に直せないし、五%であるのと実質上同様な効果があるという意味では諸外国もこれを容認するであらうということでありまして、国内税法との関係では、これは理論的に成立した数字でございます。将来国内税法が変えられれば別でございますが、これについては一応変えないというたてまえで進んでいるわけでございます。

○福田(書)大臣 ただいま主税局長がお答えしたところで明らかだと思っておりますが、ロイアルティーにつきましては、わが国はどつちかといえば、経済のスケールは大きくはなつたけれども技術的にはまだかなりおくれである実情とすると、外国のロイアルティーをずいぶん使っており、わが国のロイアルティーを外国が使っているということは少ないわけである。これは御承知のとおりであります。そういうことからロイアルティー課税というものは考えていかなければならぬ。したがって、わが国の技術が進歩するに伴いましてこれは改変をしてよろしいのではないかと、さように存じます。

○村山(書)委員 先ほども説明がありました無制限納税義務の基準が異なる場合の相手国の租税の徴収の協力について、どういふような措置をお考

えですか。というのは、第八条で相手国の租税の徴収の問題、その徴収規定の手續が書かれておるわけですから。その場合の、基準が異なる場合のその協力の方法はどういふような措置をお考えですか。

○吉田(二)政府委員 租税条約におきます徴収の共助という点は、この条約上の規定に基づいて課税されるべきものが相手方の何らかの理由によって課税されないでいる、その部分について徴収の協力をするわけでございます。したがって、一般的に相手国の納税者の税額を、たまたまその者の資産が当該国にあるからといって徴収共助をするという性質のものではございませんで、条約上の規定に基づく税額、これだけ徴収する共助をするのが現在の例でございます。もちろん二国間のことでございまして、広い共助義務を規定することも可能でございますが、現在の共助につきましても原則として条約上の租税債務だけに限っております。二重国籍のような場合には相手国の居住者としておりますから、共助をする理由がなくなるわけでございます。

○村山(書)委員 そういたしますと、アメリカがOECDのモデル条約の第一条を留保した。これは外国に住んでいるアメリカの市民の所得をした分についての課税権を免れてアメリカ自体は留保しているわけですね。そういうような問題から派生するアメリカのいわゆる課税上の徴収についての協力は、これは日本政府としては法律上義務を負わない、こういうようなことではないのですか。

○吉田(二)政府委員 アメリカとわが国の条約上の規定に基づく租税財源が通脱されている以外には、こちらは義務を負わないと解釈していただいでけっこうです。

○村山(書)委員 次の問題は、協定外税について国際法上居住民に対する居住地国の主権というものは認めるわけでしょう。協定外税については居住民に対する居住地国の主権というものは、これは認めますね。

○吉田(二)政府委員 これはもう当然認められる

わけでございます。

○村山(書)委員 その場合には、それは主権の作用として、その居住地国が自由に協定外税については賦課をする。その場合に不当な問題が生じた場合の外交保護権との関係はどうなるのでしょうか。

○荒井(書)委員 課税の問題についての外交保護権の関係はどうであるかということでございますけれども、外交保護権という問題は、まず国内法上可能な手段によりまして、その権利の救済をみずからやる。さらに特別の条約の規定によつて、その権利救済に関する特段の定めがある場合には、その手続に従つて関係者がその権利の保護をはかるようにまず努力をする。そういう努力をした後においてもなおかつ問題が残るという場合には、その政府が国民の権利の保護をする保護権という立場から、相手国政府に対して外交的に善処を求め。こういうものでございましてけれども、その場合、租税につきましてもはいずれの国におきましても国内的に権利救済のための手続が定められております。さらに租税条約を結びます際に、たとえば最近の条約でいいますと、アラブ連合と租税条約の条文なんか見ますと、「一方の締約国の居住者は、一方又は双方の締約国の措置によりこの条約の規定に適合しない課税を受け又は受けるに至ると認めるときは、両締約国の法令で定める救済手段とは別に、自己が居住者である締約国の権限のある当局に対し、その事件について申立てをするのができる」と。その相手国の課税について疑義がある、それについて異議を申し立てるというところは、相手国の国内税法の規定によつて当然でございまして、そのほかにも、そのほかにその租税条約の規定によつて自国の徴税当局に対して申し立てる。その場合、その申し立てを受けた自国の徴税当局は相手国の徴税当局との間の合意によつて、その事件を解決するようにつとめる。そのため直接相互に通信するとか、各種の協議をするというふうな方法で、できるだけ国内法のワケ内で、さらに実定条約のワケ内でそ

の処理ができるような方法が講ぜられているわけ
でございます。

そういう方法でなおかつ解決しないという場合
に、初めて外交上の問題として政府が取り上げて
外交事務の処理としてやる段階がございますけれ
ども、租税条約が結ばれているような国との相互
間におきましては、そういう事例というものはき
わめてまれではないかというふうに考えるわけ
でございます。

○村山(喜)委員 まあいいでしよう。

双方居住者の処理原則というものは、日本の国
は課税権を放棄するという形をとっているわけ
ですが、国際的に見てこれの確立をされた原則とい
うものがありますかどうか。

○吉國(二)政府委員 双方居住者に関する国内法
の規定が各国必ずしも同一でございせん。特に
法人については管理支配地主義と本店所在地主義
と異なっておりますという様な解きかたの問題が
ございます。これは考えようによつては、どちらか
片方の国が譲歩すれば解決する問題でございま
すが、なかなかこの問題は譲歩ができません。そ
ういふ場合には双方で課税をして、双方が居住者
として税額控除をしようという形をとらざるを得
ない。したがって、これを完全に解決する確立した
原則はまだ現在では国際法的にはでき上がって
ないといわざるを得ないと思ひます。

○村山(喜)委員 そういたしますと、日本のい
ゆる登録主義とOECDの管理支配主義との間に
は対立があるわけですね。その場合に二重居住者
の救済の方法については、これは当該国同士の協
定等に基づき処理の方法以外にはないのですか。
そのほかに何か救済の措置が別途に講ぜられて
おりますか。

○吉國(二)政府委員 現在わが国ではこの対立が
解けない場合は双方の協議以外に方法がないわけ
でございます。わが国としては法人についての本
店所在地主義はどうしても譲れないということ
で、相手国が管理支配地主義を主張する以上は、
最終的には双方でそれぞれ居住者として課税をす
るというたてまえをとらざるを得ないというのが
現状でございます。

○村山(喜)委員 日本の国は登録主義だ、イギリ
スは管理支配地主義だ、西ドイツは混合型だ、ア
メリカは準拠法主義だというのが、非常にまち
まちだ。この問題についてOECDはいろいろ長
いことかかって議論したのでしようが結論が出な
いという。そういうような非常に各国によつてば
らばの考え方をしておりますのに、OECDの
モデル条約ではそういうような管理支配地主義と
いうことのできめた、その基本的な考え方は一体何
でしよう。

○吉國(二)政府委員 OECDの加盟国の中では
管理支配地主義をとっている国が非常に多いわけ
であります。また、OECD大陸諸国になつてま
す、国境を接しております、単に本店所在地主
義だけであるとかえって課税上弊害があるとい
うことから管理支配地主義をとつたわけございま
すが、これはわが国のようにかなり距離が離れて
おる、あるいはアメリカにいたしましても海を隔
てているというところではあまり問題が起きない
わけでございます。一応留保いたしまして、現在
までこの関係で抵触をして問題になつた事例は
ございせん。当分はこれでだいたいようぶではない
かという感じでございます。

○村山(喜)委員 次の問題に移ります。
国際私法上相続問題の準拠法というのはいど
うなのですか。

○荒井政府委員 わが国の国際私法の取り扱いを
定めております法例の第二十五条の規定によりま
して「相続は被相続人ノ本国法ニ依ル」というこ
とを原則としております。ただ当事者の本国法に
よる場合において、たとえばその相続の対象とな
る資産というものが所在する資産所在地国の法制
によるのだ、不動産なら不動産の相続に關しては
そういう制度を定めている国があるといふと、
その本国法によるべき場合に、その本国法を見て
みると、資産所在地国の法制によるのだといふ
うになつて、その資産が日本にあるといふこと

で、結局回り回って日本法制によるということが
あり得るということ、法例の二十九条にいわ
ゆる反致の原則ということを書いておまして、こ
の二つが一般的な国際私法の原則的な取り扱い
であるといふふうに考えられます。

○村山(喜)委員 相続の分割主義とそれから統一
主義との二つに国際私法は二分されて対立をして
いる。その中で日本の場合には、ヨーロッパ大陸
と同じような属人法に求める考え方ですね。その
立場からいふならば、法例の二十五条なり二十九
条というものは、私もゆうべ見てみたんですが、一
体どちらのほうは今後力を得てくるんですか。日
本のよきな考え方のほうが、国際私法上の処理原
則として正しい方向に移っていくんですか。それ
とも、相続財産の所在地法に求める相続分割主義
の考え方というものが正しいんですか。その認識
をどういふふうに統一をしておつたらいいか、こ
の問題。

○荒井政府委員 私も国際私法の世界的な趨勢に
ついてよく研究しているわけではございせんけ
れども、概括的な印象として受けるところでは、
属人主義といふんですか、被相続人の国籍主義とい
うほうが一般的な傾向であるといふふうに考えて
おります。

○村山(喜)委員 大蔵省の主税局もそういうよう
な考え方ですか。

○吉國(二)政府委員 同じような考え方をいたし
ております。

○村山(喜)委員 被相続人の属人法に基づいた
いゆる相続統一主義の考え方に立つとしても、し
かしながら不動産といふものについては、その
日本なら日本に残した不動産については日本の法
律に準拠せざるを得ない。そういうような中身の
問題が不動産と不動産との関係において生じてく
るんじゃないかと思うのですが、そこらあたりの
相続分割主義をとるやり方にしてもあるいは統一
主義をとる考え方にしても、現実問題の処理とし
ては、それが具体的に作用としてあらわれてくる
ときには似たようなものになるのじゃないかとい

う気もするんですが、その点はどうなんですか。
○吉國(二)政府委員 相続税の課税という面から
見ますと、仰せのとおり無制限納税義務者、制限
納税義務者に似た考え方は当然出てまいります。
被相続人の所在地国におきましては遺産課税であ
ればその遺産全体に課税をするし、これに對し
て、財産の所在地国におきましてはその財産の所
在する限りにおいて制限的な課税をするといふこ
とが起こるわけです。そういう意味では、おっ
しやるとおり、分割主義をとつても、属人主義を
とつても、課税上のあり方としては似た結果にな
るだらうと思ひます。したがって、相続税に
ついても二重課税防止条約というものがあつて
わけでありまして、わが国ではアメリカとだけ結
んでおります。

ただ、相続税の二重課税防止の条約につ
いては、いま申し上げたような問題のほかに、相続
税の課税方式が非常に違ふ点がございまして、い
わゆる取得者課税方式をとつては、遺産課税方
式をとつては、わが国とアメリカの条約も
ございます。そのために、わが国とアメリカの条約も
必ずしも徹底したものではないといふことになる
わけでありまして、相続税条約の問題は、かなり今
後に残された問題が多いと考えておるわけござ
います。

○村山(喜)委員 そういたしますと、日本の場合
には、被相続人の属人法に基づいて統一主義を
とつておるわけですが、これは日本国の憲法の支
配性という問題について、主権というものは領土
とその国民を支配をする。国民を支配をするとい
うことは、日本国の主権の作用というものの支配
性は国民の身分に付着するんだ、日本の国民は
国内、国外を問わず、本質的に日本国の主権の支
配を免れるものではないんだ、領土主権だけでは
なくて対人主権もあわせ持っているんだという憲
法解釈ですね。その立場からするならば、これは
私はアメリカの市民に対するアメリカの主権作用
としての課税権というものを、アメリカとしては
留保しているわけですね。それと同じような形に

う気もするんですが、その点はどうなんですか。
○吉國(二)政府委員 相続税の課税という面から
見ますと、仰せのとおり無制限納税義務者、制限
納税義務者に似た考え方は当然出てまいります。
被相続人の所在地国におきましては遺産課税であ
ればその遺産全体に課税をするし、これに對し
て、財産の所在地国におきましてはその財産の所
在する限りにおいて制限的な課税をするといふこ
とが起こるわけです。そういう意味では、おっ
しやるとおり、分割主義をとつても、属人主義を
とつても、課税上のあり方としては似た結果にな
るだらうと思ひます。したがって、相続税に
ついても二重課税防止条約というものがあつて
わけでありまして、わが国ではアメリカとだけ結
んでおります。

において、日本の国も相続問題の準拠を考えた場合には、被相続人の属人法に基づいたとらえ方をした場合にほらういふようなことになるのではないかと、それは違ひますか。

○吉田(二)政府委員 いわゆる属人主義とかあるいは行為地主義とかございますが、全体としての国際私法の流れとしては、経済的な行為というものの観点からは、次第に行爲地主義に移るものではないかという感じがいたします。身分的なものについては、いづゆる属人主義がとられております。したがういふ、税法におきまして、やはり先ほど申し上げましたように、被相続人の所在地主義というものをとつても、同時に財産がこちらにあるれば、その財産については部分的な課税をするというところで進んでいくわけでございます。国の主権と申しまして、経済的な行為につきましましては、やはり主権の及ぶ範囲というものはおのづから制限を受けるのではないかと。そういう意味では、どこの税法におきましても居住者主義というものによりまして、国籍主義にはよらないという傾向がだんだん出てくるのではないかと考えられるわけでございます。

○村山(書)委員 いや私は、国際私法上の相続問題をとらえたときに、日本の国が相続統一主義に基づいた処理をやるうとしてゐるわけですね。うして片一方においては、OECDの第一条の居住者課税というものはまた賛成をしてゐるわけですね。だから、その間には矛盾があるんじゃないかというのを私は言いたいわけなんです、それは矛盾はありませんか。

○荒井政府委員 OECDモデル条約は、所得に対する租税についてのモデル条約として勧告されたものであるということで、資産税といふか相続税のようなものについて国際的にどうするかという問題はまだ確立されてゐない、そのOECDモデル条約の対象とはなつてゐないという点が第一点だと思ひます。

それから、その相続統一主義といふは、それは私法のみから見て、相続財産をだれに帰属させるかといふ問題でございまして、日本国憲法の法がつかまえる場合には、必ずしも日本国憲法の場合にも国籍主義によつて課税をしなうといふことはございませんで、それは要するに国民の納税義務といふものは「法律の定めるところにより」ということでございまして、憲法八十四条も特に国籍主義といふことをいっているわけではございませんで、むしろさういふ経済的な所得の課税行為——かせいでそれを獲得するという行為であるといふ面から見ますと、その主権の発動されてゐる地域内で経済活動を行ない、それによつて所得を課税する、あるいは資産を蓄積するといふ行為を恒常的にやり得る、さういふ地位に着目して居住者課税といふものを原則とし、さらに居住者が海外において資産を取得してゐるといふようなものにも及ぼす。

「委員長退席、山下(元)委員長代理着席」

あるいは国籍主義といふようなものが普通の居住者主義のほかに適用されていく。たとえば、公務員あるいはこれに準ずる者が外国において国から所得を受けてゐるといふような場合には日本国の課税権が及ぶという形で、居住性とはかわりなく課税権が及ぶような場合もあり得るけれども、原則的な形は、国内に居住してそこで経済活動を行なう、国内に居住しない場合においても、国内で経済活動を行ない、そこに源泉を持つてゐる所得がある、その結果として蓄積された資産が日本国内にあるといふ点に着目して、所得に対する租税なりあるいは資産に対する課税といふものを行なうといふのが、大体とられてゐる原則だと思ひます。

○村山(書)委員 なるほど憲法上は、三十条で法律の定めるところによつて納税の義務を負うといふことになつておりますが、日本国憲法のいふゆる領土権と対人主権の関係から考えた場合には、その法律に定める場合には当然アメリカと同じようにな——海外におろるが何であらうか、日本国の

国民に対しては日本国憲法が及ぶわけですから、さういふ立場から考えていくならば、居住地課税説をとるよりも、アメリカと同じような考え方になるんですが、それは正しいんじゃないかと考へ方になるんですが、それは自由なんだ、それは法律でどのように定めてもいいんだ、それは取捨選択の余地を立法にゆだねたものと憲法上は解釈しておるのですか。その点はどうかなんです。

○荒井政府委員 国籍主義を課税について貫くといふことは、自分が統治権を持つてゐない地域において、その課税したところの所得に対して課税する、その実効性があるかどうかといふ点から見て、世界各國は一般的に見ますとむしろ課税していないところで、国籍主義を外国にある外国民について貫いてつとめてゐるといふのは、まあアメリカあたり、きつめて例外的な現象ではないのかといふふうな考へます。

それから、経済活動を行なう場合の内国民と内国民以外の者との取り扱ひの平等といふは、同じ経済活動をやつてゐる、そして同じような所得を得てゐるといふような場合には、まあ憲法三十条では「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と書いてありますけれども、それは外国人に対する納税の義務の賦課といふことを不可能にしてゐるものでもありませんし、それは同じように日本の統治権に属する地域内で経済活動をやつてゐるといふ場合には、同じように納税の義務を課する。それが外国においても同じような扱いを受けるという場合に、国籍主義を貫くといふと、至るところで二重課税の現象を来すことにもなりますし、実効性の点からいつても非常に困難な問題を生ずるといふこと、世界各國の大勢にわが税法も従つてゐるんだと思ひます。

○村山(書)委員 それは技術的にはさうでしよう。しかし、基本的な解釈論としてはどういふことになるのかといふことを私は聞いてゐるんですよ。

○荒井政府委員 それは租税法に関する立法政策

の問題であつて、憲法はその立法にゆだねてゐるのであるといふふうな解し方です。

○村山(書)委員 さつきあなたは、資産所得と相続といふものについては、これは財産相続といふものを主体にするんだから、OECDの所得条項についての規定とはまた別個に考へていいんではないかといふ話だつたけれども、投資所得なり事業所得なりといふものは、これはやはり一つの経済活動、あるいは特に投資所得といふものは資産といふものの運用を通じて所得があつていくわけですよ。さういふような意味においては、やはりこれは財産と同じような一つの性格のものじゃないかといふ気がするんですが、だから投資所得なり事業所得といふものは、これは居住性を主張し、それから相続、贈与といふものは被相続人の属人法に求めるという考へ方の間には、どうも私は論理的にすつきりした説明にならないと思ひんだけれども、もっとその辺をわかりやすいように説明してください。

○荒井政府委員 居住性だけに着目して課税をしていくといふことの意味でございまして、けれども、それは国内で発生した所得だけについて課税するといふことではございませんで、居住者に対してはそのグローバルな全世界的な所得に対して課税するといふたてまえをとつてゐるわけでございます。で、日本の実情からいいますと、日本国民、国籍の観点から見たものと、それから居住性の観点から見た税法上の居住者といふものは、ほとんど実質の面では一致してゐるといふことで、日本人が海外にその経済活動の拠点を持つてそこで活動し所得を得る、日本法人がさういふようなことをやるという場合、そのもとは日本法人であるとか日本の居住者であるといふ限りにおいては、その海外所得も課税対象になつておりました、その点は村山先生のおっしゃるようなものと実態の点ではほとんどマッチしてゐるのではないかとさういふふうに考へます。

○村山(書)委員 最後にありますが、国際公法上、国家主権といふものが外国人財産に対する収

スイスがいま残っているわけですが、いわゆる開発途上国につきましてはまだ数多くのものが未締結であります。なるべくひとつこれらの国との間に租税条約を締結をいたしたい、こういうふうに考えます。

また、その締結する内容につきましては、わが国は、OECDの原則もありますが、同時に、南北問題というものもよく考えなければならぬ。そういう意味において国際連合、こういう場における立場、これも堅持しなければならぬ、こういうふうに考えております。

なるべくすみやかに多数の国と条約を締結いたしまして、そしてわが国益を伸ばしていきたい、かように存じます。

○田中委員長 これにて本案に対する質疑は終了いたしました。

次回は、来たる六日金曜日、午前十時理事会、十時三十分委員会を開会することとし、本日は、これにて散会いたします。

午後零時三十三分散会

昭和四十四年六月九日印刷

昭和四十四年六月十日発行

衆議院事務局

印刷者 大蔵省印刷局