

# 帝国日本の国際課税制度と特質——英米との比較を通じて——

井澤 龍

滋賀大学経済学部講師

## 要旨

本稿では、1899年から1945年までの日本の国際課税制度を解明する。なお、本稿で指す国際課税制度とは、法人所得に対する国際的二重課税を防止・救済するための税制とする。1899年の所得税法によって法人所得への課税を始めた日本は、帝国内においては課税権の一体化を図り、終戦まで国際的二重課税の発生を防止し続けた。1940年から1944年には、帝国内投資に対して若干の法人税の減税が認められてもいた。一方で、帝国外に対しては、1920年に外国税額損金算入方式を採用したものの、日本経済連盟会の陳情があったのにも関わらず、日本政府はそれ以上の対応策をとらなかった。また、国際連盟における国際的二重課税防止の議論に積極的に関わることもなかった。本稿では更に、日英米の国際課税制度の成立・展開史、対外直接投資残高の比較を行うことで、日本の経験の独自性を明らかにした。日本の独自性とは、対外投資先のほぼ全てが帝国と中国であり、その地への投資については国際的二重課税が事実上防止されていたことにあった。そのため英米ほどに国際的二重課税問題を切実なものとしなかった。

## はじめに

租税の規模やあり様、歴史は、その国家のあり方を浮かび上がらせる<sup>1</sup>。ある国がある時期に採用したある税制の仕組みを明らかにすることは、租税史研究における一領域の空白を埋めるだけではない。その国の過去を理解し、評価することにもなるだろう。さらに、比較史研究は、各国、各社会が個別に持つ特徴をより浮き彫りにすることを可能にする<sup>2</sup>。同時期に他国で構築された同じ目的を持った税制について比較することで、関心の対象とする国について、より理解を深めることが出来よう。

本稿で関心の主対象とする国は日本であり、第二次世界大戦終戦前までに日本が構築した国際課税制度について探究する。そして、本稿で指す国際課税制度とは、法人所得に対する国際的二重課税を防止・救済するための税制とする<sup>3</sup>。国際租税史の専門家である Sol

---

<sup>1</sup> 諸富徹『私たちはなぜ税金を納めるのか 租税の経済思想史』新潮選書、2013年、11-13頁。

<sup>2</sup> Skocpol, T. and M. Somers, 'The Uses of Comparative History in Macrosocial Inquiry', *Comparative Studies in Society and History*, 22(2), Apr. 1980, p.175.

<sup>3</sup> 海運業ならび国際運輸業の所得は、国際課税制度の議論の中でも、独自の領域として扱われていたため、本稿の分析からは除外する。赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法—

Picciotto によると、同一所得が複数の国によって課税される国際的二重課税が法人、個人にとって問題となり始めたのは、1914年に勃発した第一次世界大戦による増税にあるとされる<sup>4</sup>。この問題を受けて、イギリス政府は、1916年財政法で国際的二重課税救済制度を帝国内向けに暫定的ではありながらも導入し、アメリカ政府は、1918年歳入法で世界初となる外国税額控除方式を導入した<sup>5</sup>。では、同様な事態に直面したはずの日本ではいかなる国際課税制度が成立し、発展したのか。本稿では、法人所得への課税が始まった1899年から日本の国際関係そのものが激変した1945年までの日本の国際課税制度の歴史を探究する。加えて、その課税制度が構築され、維持された経済的基礎についても議論を行う。

第二次世界大戦終戦前までの日本の国際課税制度について言及した先行研究は数少なく、まとまった研究となると戦後も含めた簡略な通史を記述している原省三の研究以外無い<sup>6</sup>。しかし、その原の論文であっても、例えば、日本において1920年に外国税額損金算入方式が導入されていたことが紹介されているものの、その根拠となった税法等の条文が具体的に何であったのかは明らかにされていない。また、原を含め先行研究は、日本と日本帝国外諸国における国際課税制度にのみ焦点を当てているため、日本帝国内において国際的二重課税の防止がいかに行われていたのか不明であり、この解明も必要である<sup>7</sup>。もっとも、日本帝国の版図にありながらも、その設立事情から形式的に独立国として扱われた満洲国の国際課税制度については、柴田善雅の研究がある<sup>8</sup>。このため、日本と満洲国との間に生

---

国際的事業活動と独立企業原則を中心に』税務研究会出版局、2001年、4頁、参照。

<sup>4</sup> Picciotto, S. (1992), *International business taxation: a study in the internationalization of business regulation*, London: Weidenfeld & Nicolson, p. xi.

<sup>5</sup> 井澤龍「1920年イギリス財政法による帝国内二重所得課税救済制度の成立と影響」『社会経済史学』第81巻第3号、2015年11月、359-377頁。

<sup>6</sup> 原省三「国際課税のあり方と今後の課題について—最近の国際課税に関する諸問題（国際的租税回避等）を踏まえた我が国の国際課税の基本的な考え方の検証—」税大論叢、第54号、2007年、545-589頁。その他、部分的に戦前の日本の国際課税制度について言及した論文は以下。中里実「外国法人・非居住者に対する所得課税」『日税研論集』第33号、1995年9月、139-269頁；堀口和哉「明治三二年の所得税法改正の立法的沿革」『税務大学校論叢』第28号、1997年、36-39頁；古賀敬作「外国税額控除に関する回想的考察」『大阪経大論集』第65巻第6号、2015年3月、117-118頁；赤松晃「帰属主義による国際課税原則の見直しの意義と機能：半世紀ぶりに改正された外国法人課税を中心にして」『一橋法学』第14巻第2号、2015年7月、389-391頁。

<sup>7</sup> 本稿では、日本帝国の範囲を、日本、台湾、朝鮮、関東州、南洋群島に限って議論する。そして、台湾、朝鮮、関東州、南洋群島との間の二重課税についても、「国際的」二重課税と扱う。

<sup>8</sup> 柴田善雅「経済政策と会社法制」鈴木邦夫編『満洲企業史研究』日本経済評論社、2007年。

じた国際的二重課税問題とその救済措置については、柴田の研究を整理し、記述することで理解が可能である。ただし、柴田が主たる関心事としなかった1938年以後の日本と満洲国との間の国際課税制度史の展開については新たに言及する。

本稿では、国際課税制度の基本的な考え方を概観した後に、戦前日本における国際課税制度の成立・発展史を、国立公文書館所蔵の所得税・法人税・国際的二重課税関係史料、大蔵省が編纂した『明治大正財政史』、『昭和財政史』、あるいは、官報、帝国議会史料、美濃部洋次史料などを用いて明らかにする。そして、イギリス、アメリカの国際課税制度の成立・発展史を簡略にまとめた後、日本の経験と比較する。さらに、両大戦間期における日英米三国の対外投資残高を分析することで、いかなる経済的合理性に基づき、三国が独自の国際課税制度の成立・発展させたのかを議論する。

## 1. 国際課税制度の基本的な考え方

国際課税、あるいは国際租税、国際税務の名で括られるこの学問領域は、近年の多国籍企業の租税回避問題等で脚光を浴びているものの、多くの人間にとってなじみがあまり無い分野ともみなされている。このため、簡略的ではあるが、国際課税制度の基本的な考え方を概観したい<sup>9</sup>。

国際課税とは、国境を越える経済活動に対する課税のことをいい、国際的二重課税の防止は国際課税制度を案ずる際にもっとも考慮されるべきものの一つとされている。国際的二重課税は、国境を越えて活動する法人、個人の所得に対して、複数の国が課税権を行使した場合に生じる。そして、同一所得に複数国の税金が課せられる事態は、所得に課せられる税率が高くなればなるほど深刻なものとなり、救済措置、防止策を講ずる必要性が高まる。しかし、国際的二重課税の救済措置、防止策について論じる前に、まずどのようなようにして複数の国が同一所得に対して課税権を主張する事態が発生するのかを確認する。

国際的二重課税の発生を理解するために重要な鍵概念は、「居住地国課税主義」と「源泉地国課税主義」という2つの異なる課税管轄権に関する考え方である。居住地国課税主義とは、法人を含む納税者が居住している国がその納税者の全世界所得に対して課税する考え方である。一方、源泉地国課税主義とは所得の源泉のある国がその国の居住者はもとより、それ以外の者に対しても源泉地国で生じた所得に課税する考え方である。もっとも単純な例でいえば、A国が居住地国課税主義を採り、B国が源泉地国課税主義を採る場合、A国に居住する法人、個人がB国で得た所得については両国に税金を納めなければならないため、国際的二重課税が生じる。

ただし、現実の税制はもう少し複雑であった。例えば、本稿で対象とする日英米は居住地国課税主義を原則とする国であったが、これら国同士であっても国際的二重課税問題は存在しえた。第一に、居住地国課税を原則とする国であっても、非居住者（外国法人の支

---

<sup>9</sup> この節の記述は、原「国際課税のあり方」を参考にした。

店など) に対しては、国内源泉所得について一定の範囲で課税を行っているケースが多かった。これは現在でも採用されている課税方法なのだが、居住地国課税主義に部分的に源泉地国課税主義を接木する税制は、当然に国際的二重課税を引きおこした。A国、C国が同じく居住地国課税主義を採用したとしても、C国が自国内の非居住者に対して源泉課税も行ってた場合、C国に進出したA国の外国支店の所得は両国の課税管轄内に入り、国際的二重課税が課せられたためである。

第二に、居住地国課税主義にも種類があり、今も昔も国ごとに多少の差があるということである。例えば、居住の基準には、法人が本店をどこの国に登録しているかで判断する「本店所在地主義」、法人が実質的に管理支配されている場所がどこにあるかで判断を行う「管理支配地主義」があった。このため、A国とD国が同じく居住地国課税主義を採っている場合でも、A国に本店を置いている会社が、実際にはD国の別会社によって管理支配されているとみなされた場合、国際的二重課税が生じた。この問題は、D国の会社が、A国に外国子会社を設立した場合に、端的に現れた。

さて、このように生ずる国際的二重課税は、各国の法人所得税率の上昇によって問題として現れ、国際的二重課税に対する救済措置・防止策を要請することになった。この結果、居住地国課税主義を採用する国においては、「外国税額控除方式」、「外国税額損金算入方式」が主要な救済策となった。外国税額控除とは、外国に納付した税額に相当する額を自国に納付すべき税額から控除する仕組みで、外国税額損金算入とは、外国に納付した税額を損金に算入する仕組みである。源泉地国課税を原則とする国では、「国外所得免除方式」が救済策となった。国外所得免除方式は意図的に導入されたものというよりは、源泉地国課税主義の原則の延長からきたものとみなせるが、国外に源泉がある所得について課税が放棄されることで国際的二重課税の防止が実現することになる。

これら外国税額控除方式、外国税額損金算入方式、国外所得免除方式という国際的二重課税防止・救済策については、具体的な数値を使うことで理解が容易になるだろう。原理的には、外国税額控除方式、国外所得免除方式は国際的二重課税の防止を可能にする一方、外国税額損金算入方式はあくまで部分的な救済措置でしかないことを確認する。

例えば、A国、B国の所得税率がそれぞれ30%、20%であり、A国に居住する企業XのB国支店Yが、100の所得を得ていたと仮定する。そして、企業XはA国では所得を得ていないものとも仮定する。救済・防止策が無い場合、企業Xの全世界所得は100であるため、A国政府に30の所得税を払う必要がある。そして、B国にも20の所得税を支払わなければならない。

しかし、A国が外国税額控除方式を採用し、その控除額も満額である場合、B国に納付したY支店の20の所得税は税額控除の対象となり、企業Xは10の所得税をA国に支払うだけで済む。このため、全体ではA国企業Xは、A国の所得税30%のみを払っていることになるため、国際的二重課税は防止される。もっとも、B国の所得税率が30%を超えた場合に、A国が控除に限度額を設けるか否かといった問題は存在する。

一方、外国税額損金算入方式では、B国に支払った20の所得税を損金に算入するため、A国政府は、企業Xの全世界所得を80と計算し、これに30%の所得税率を乗じたものを課すべき所得税とする。このため、企業XはB国で20の所得税を、A国で24の所得税を支払い全体では44%の所得税を支払う計算となる。これは、救済措置が無い場合の50%の税率よりは幾分かましではあるが、国際的二重課税は防止されていない。

そして、国外所得免除方式では、そもそもY支店はB国にあり、A国の課税権の及ぶところではないため、企業XはB国支店に課せられる20の所得税のみを支払い、A国に対しては所得税を納める必要が無い。これはこれで国際的二重課税を防止することになる。

さて、この節では、各国ごとに課税管轄に対する考え方の違いがあり（居住地国課税主義、源泉地国課税主義など）、これにより国際的二重課税が発生することを確認した。そして、外国税額控除方式、外国税額損金算入方式、国外所得免除方式といった国際的二重課税に対する防止・救済策があることを確認した。では、国際的二重課税が問題として現れていった20世紀初頭、日本、イギリス、アメリカでは、どのような国際課税制度を構築し、法人所得に関する国際的二重課税の防止・救済策を講じたのだろうか。

## 2. 1945年までの日本の国際課税制度

### (1). 1920年までの国際課税制度

日本では所得税法が1887年（明治20年）に創設されたものの、法人所得への課税は1899年（明治32年）の改正まで実施されなかった。この大きな要因の一つは、法人という概念が1887年時点の日本で、まだ明確なものでなかったことにある<sup>10</sup>。法人所得への課税を行うためには、1899年までの12年間に整備された会社法、民商法といった法律、第一次・第二次企業勃興による会社という存在の社会的認知が必要であった<sup>11</sup>。

1899年の改正法では、日本において初めて法人所得への課税が実施され、「日本」国内に本店を持つ法人に対して全世界所得課税が行われることになった。1899年改正法では、第1条で「帝国内此ノ法律施行地ニ住所ヲ有シ又ハ一箇年以上居所ヲ有スル者ハ此ノ法律ニ依リ所得税ヲ納ムル義務アルモノトス」と定められ、個人だけでなく法人への課税が明文化された。法人への課税の根拠は、第1条上の「住所」という文言に求められた。これは1899年に施行された商法第44条で「会社ノ住所ハ其本店ノ所在地ニ在ルモノトス」と規定していたためだった<sup>12</sup>。つまり、ある法人の本店が帝国内の所得税法の施行地に所在していれば、

---

<sup>10</sup> 第一条が「凡ソ人民ノ資産又ハ営業其他ヨリ生スル所得金高1箇年300円以上アル者ハ此税法に依テ所得税ヲ納ム可シ」とあったように、個人への課税は意識されていたものの、課税管轄権の範囲は曖昧であり、また法人への課税は考慮されていなかった。原「国際課税のあり方」、565頁、参照。

<sup>11</sup> 堀口「明治三二年の所得税法」、15-17頁。

<sup>12</sup> 「明治三十二年三月九日法律第四十八号 商法」内閣官報局『法令全書 明治32年』、1899

その法人の所得には所得税が課せられることになった。そして、条文上にある「帝国内此ノ法律施行地」が指す範囲は、実際には、一部の地域を除く日本を指すものであった。1899年改正法第50条では、沖縄、小笠原諸島、伊豆七島には所得税法が施行されず、これらの地域への課税は延期された<sup>13</sup>。また、日本の統治下におかれた台湾では、1910年（明治43年）に勅令第186号が発せられ、法人所得にのみ日本の所得税法が適用されることが決まるまで、所得税が徴収されることはなかった<sup>14</sup>。なお、法人所得は第1種所得と区分され、税率は1899年法第2条の規定により、2.5%の比例課税と定められた<sup>15</sup>。

一方、帝国外諸国との間に起こった国際的二重課税への救済措置は、法人に対しては適用されなかった。1899年改正法第5条によると、「外国又ハ此ノ法律外国又ハ此ノ法律ヲ施行セサル地ニ於ケル資産営業又ハ職業ニ依ル所得」のうち「此ノ法律施行地ニ本店ヲ有スル法人ノ所得」を除くものが非課税所得とされた。これは、個人所得に対しては国外所得免除方式を認める一方、法人所得に対してはあえて何らの救済措置を与えない規定であった<sup>16</sup>。

こうして1899年に構築された国際課税制度は20年の間、変化しなかった。1916年（大正5年）には勅令第183号によって、朝鮮でも台湾と同様の法人所得のみの所得税法が適用され、樺太でも1919年に同様な勅令が公布された<sup>17</sup>。そして、日露戦争、第一次世界大

---

年。

<sup>13</sup> 大蔵省編『明治大正財政史 第6巻』財政経済学会，1940年，992頁。沖縄県には1913年に、小笠原島、伊豆七島へは1938年に所得税法が施行された。大蔵省編『明治大正財政史 第6巻』，1066頁；大蔵省昭和財政史編集室『昭和財政史 第5巻 租税』，東洋経済新報社，1957年，435頁，参照。

<sup>14</sup> 「所得税法及非常特別税法ノ一部ヲ台湾ニ施行スル件・御署名原本・明治四十三年・勅令第百八十六号」，国立公文書館，分館-KS-000-00・御08379100。台湾においては，明治29年に「台湾ニ施行スヘキ法令ニ関スル法律」が定められ，現行法または将来公布される法律のうち，その全部または一部を台湾に施行すべきときは，勅令をもって定めるものとされた（第5条）。民商法については，管轄区域内に法律の効力を有する命令（律令）権を与えられた台湾総督によって，明治31年に日本の民商法が適用されることとなった。しかし，所得税法については同種の律令は適用されず，明治43年の勅令による一部適用となった。浅木慎一「明治四十四年会社法改正の歴史的展開と会社法学説史・第二部」『神戸学院法学』第31巻第2号，2001年9月，4頁。

<sup>15</sup> 大蔵省編『明治大正財政史 第6巻』，983頁。

<sup>16</sup> 原「国際課税のあり方」，566頁。

<sup>17</sup> 大蔵省編『明治大正財政史 第18巻 外地財政（上）』，財政経済学会，1940年，1159頁。樺太についても同様に大正8年に法人への所得課税が行われるようになった。関東州については，大正9年まで所得税の徴収が無かった。大蔵省編『明治大正財政史 第19巻 外地財政（下）』，財政経済学会，1940年，1025，1106ページ，参照。

戦の影響によって所得税率が引き上げられたものの、国際課税制度の枠組みそのものは変わらなかった<sup>18</sup>。

## (2). 1920 年の国際課税制度

1899 年に構築された国際課税制度が変更されたのは 1920 年(大正 9 年)のことであり、これは所得税制度全体の革新に伴って行われた。当時の政府には、従来の所得税法がその課税組織において不備を多く抱え、その不完全な組織の下に税率のみを増加させると税の不公平がますます激しくなるとの認識があった。このため、新規国防拡充計画の財源として所得税を増税する予算案を提出するにあたって、社会政策的見地を加味した上で所得税法の全文の改正を行い、所得税制度の一大革新を行うことになった<sup>19</sup>。法人所得への税率は、留保所得に 5~20%、配当所得に 5%、超過所得に 4~20%を課税するものと改められた<sup>20</sup>。

この際、帝国内においては、日本の所得税法を朝鮮、台湾、樺太に一部適用するという方針が改められたが、法人所得課税に関する帝国内の緊密な連携は保たれた。日本の所得税法と同日に制定された「所得税法ノ施行ニ關スル件」の第 1 条は、所得税法が朝鮮、台湾、樺太に施行されないものとし、1920 年以前に同地で一部適用されていた所得税法は効力を失った。代わって、朝鮮、台湾、樺太、関東州では、同日ないし翌日に所得税令が発布され、同地に本店又は主たる事務所を有する法人はその地で納税義務を負い、法人所得に関して日本と同じ税率を支払うことになった。また、帝国内での国際的二重課税を防止する仕組みも明文化された。「所得税法ノ施行ニ關スル件」の第 2 条では、朝鮮、台湾、樺太、関東州に本店ないし主たる事務所を有する法人が、日本国内において得た法人所得に関して免税することを定めた<sup>21</sup>。同様に、例えば、台湾の所得税令では第 2 条で、日本、朝鮮、樺太、関東州で本店ないし主たる事務所を有する法人が、台湾内において得た法人所得に関して免税するという条文が盛り込まれた<sup>22</sup>。こうして、日本、朝鮮、台湾、樺太、関

---

<sup>18</sup> 大蔵省編『明治大正財政史 第 6 卷』, 1087 頁。

<sup>19</sup> 大蔵省編『明治大正財政史 第 6 卷』, 1081 頁。神野直彦「社会政策的租税政策の展開 1920 年代の租税政策」『経済学雑誌』第 86 卷第 3 号, 1985 年 9 月, 24-30 頁。

<sup>20</sup> 留保所得に対して基本的には 5%の比例課税が行われたが、事業年度末における積立金と留保所得の合計が、払込株式金額、出資金額又は基金及それに相当する積立金の合計額の 1/2 を超える場合、超過額に 10%の所得税が課せられた。さらに出資金等の合計額を超える場合には超過額に 20%の所得税が課せられた。超過所得は、留保所得、配当所得とは別に課せられたもので、所得金額中資本金額に対し 10%を超過した金額について、4%の超過所得税を、20%を超過した金額について 10%、30%を超過した金額について 20%の超過所得税を課すものであった。大蔵省編『明治大正財政史 第 6 卷』, 1111-1112 頁, 参照。

<sup>21</sup> 大蔵省編『明治大正財政史 第 6 卷』, 1125 頁。

<sup>22</sup> 大蔵省編『明治大正財政史 第 19 卷』, 292 頁。

東州の間で、外国法人の国内所得を免除する規定を結んだことにより、帝国内であれば法人所得の国際的<sup>23</sup>二重課税が防止されることになった。

一方、帝国外諸国との国際的<sup>24</sup>二重課税については、救済措置が講じられたが、それは外国損金算入方式であった。1920年8月15日に大蔵大臣が各税務管理局に通達した「所得税法施行上取扱方心得」の第18条では、「所得税法施行地外ヨリ生スル所得ニ對シ其ノ所得發生地ニ於テ課セラレタル所得税其ノ他ノ公課ハ之ヲ必要経費ト看做スヘキモノトス」という条文が定められた。これは、すなわち、帝国外諸国から生じた所得に対して課せられた税金は、必要経費＝損金とみなして、その分は課税所得としないことを意味していた<sup>24</sup>。

ところで、租税史の関心からは、曲がりなりにも帝国内において救済措置が導入されたものの、帝国内外での差別的な税制が維持された理由に目が向くだろう。しかし、日本の場合、こうした国際課税制度に対する議論らしい議論が無かったようである。例えば、第42回帝国議会では、所得税法改正法律案他六件委員会が設置され、「所得税法改正法律案」、「所得税法ノ施行ニ關スル法律案」が議論されることになったが、国際的課税制度に関して出席委員が関心をもつことはほぼ無かった。鈴木錠蔵議員が、移民の送金、あるいは海外において木綿、製糖業を営む場所からの利益に課税しないのかという質問をした際に、政府委員の大蔵省主税局長松本重威が、内地に住所があれば課税をすると返答した程度であった<sup>25</sup>。このため、委員会の最後に、武藤金吉委員長が「一寸申上ゲマスガ、御質問ガ有ル積リデアッタガ、御質問ガ無カッタノデ」と前置きした上で、松本に「所得税法ノ施行ニ關スル法律案」について説明を促すことになった。松本は、「皆サンニ能ク御分リニナラヌデアラウト思ウテ居リマスガ、若シ将来何カ誤解ガアルトイケマセヌカラ申上ゲマス」と出席委員に対し苦言ともとれる発言をした後、「所得税法ノ施行ニ關スル法律案ノ第一條ニ『所得税法ハ朝鮮臺灣及樺太ニハ之ヲ施行セス』斯ウ書イテアリマス、是ハ所得税法ト云ウ彼ノ法律ハ朝鮮、臺灣、樺太ニハ施行セヌト云ウ意味デアリマシテ、此所得税ト實體

---

<sup>23</sup> なお、1913年に日本で施行された重要物産製造業の所得税免除の規定は、朝鮮、台湾、樺太、関東州の所得税令にも引き継がれることになった。重要物産製造業とは、例えば、鉄板、原動機、硫酸アンモニウム、製紙用パルプといった物産の製造業を営むものについて、開業年度及び翌3年度の計4年間の所得税免除を認めるものであった。この制度を利用した一例として、日本窒素の子会社である朝鮮窒素がある。1927年5月に子会社として新設された朝鮮窒素は、硫酸アンモニウム、硫酸、燐酸アンモニウムに関する所得税の免税措置を利用することが出来た。大蔵省編『明治大正財政史 第6巻』, 1071-1073頁; 『明治大正財政史 第18巻』361-372頁; 大塩武『日窒コンツェルンの研究』日本経済評論社, 1989年, 134-135頁, 参照。

<sup>24</sup> 大蔵省編『明治大正財政史 第6巻』, 1142頁。

<sup>25</sup> 「第42回帝国議会衆議院 所得税法改正法律案外六件委員会議録(速記)第3回(1920年2月2日)」, 27頁。

ヲ同シウスル所ノ或所得税ニ關スル法規，此法規モ臺灣ニ於キマシテハ律令（中略）其結果内地ト植民地間ニ重複課税ト云フヤウナ問題ガ起コルカラ，ソレヲ重複課税ニナラナイヤウニ，二條以下五條ニ於テ規定シテ居ル次第デアリマス」と述べ，帝国内では二重課税が起こらない法律案を起草したという説明を行った。松本の説明が更なる議論を促すことは無く，委員会は閉会した<sup>26</sup>。

### (3). 1920 年の国際課税制度への不満・陳情

1920 年の時点ではさしたる議論がなく，帝国外への救済措置としての外国税額損金算入方式が追加されただけの日本の国際課税制度であったが，帝国外への救済措置を求める民間の声が数年後から発せられるようになった。

日本の国際課税制度への不満の声を上げたのは，1922 年に設立された日本経済連盟会であった。日本経済連盟会は，その設立書で「近時国際経済の関係は交も錯綜連繫し，通信交通の事，貿易産業の問題等最早国際的見地を離れて各国独自の解決を許し難きに至れり。以是曩に国際商業会議所の設立有り，（中略），吾人は国際経済上我国現下の地位に鑒み，同会議所に加入するの急要を認むると共に，之れか前提として速に有力なる実業団体の組織を希望して已まざるなり」としたように，国際商業会議所への加入を目的として設立された経済団体であった。そして，国際商業会議所は，国際的二重課税の解決に向けて国際連盟に強い働きかけを行い，世界的な議論をリードすることになった団体でもあった。このため，経済連盟会は，国際商業会議所の動向に影響を受け，日本の国際課税制度に対して，疑問を呈するようになっていった<sup>27</sup>。

日本経済連盟会は，設立 4 年後の 1926 年 1 月に「税制整理ニ關スル意見書」を総理，大蔵大臣に提出し，主要な 4 つの要望の 1 つとして日本の国際課税制度の改正を求めた。この意見書を取りまとめるにあたって，日本経済連盟会は，1925 年に税制整理調査委員会を設置した。委員会のなかでは，大蔵省の黒田英雄主税局長，藤井真信主税局内国税課長らを招いて，質疑応答を行うような会合もあった。こうして，日本経済連盟会は「外国において専ら経営する事業より生ずる所得に対して所得税を免除すること」という要望を掲げるに至った<sup>28</sup>。当然といえば当然であるが，この外国は帝国外を意味するものであった。意見書の本文を見る限り，この要望の力点は，大正 9 年の税法改正によって個人所得に対する国外所得免除が無くなったことへの不満を伝えることに置かれていたようだが，法人所

---

<sup>26</sup> 「第 42 回帝国議会衆議院 所得税法改正法律案外六件委員会議録（速記）第 7 回（1920 年 2 月 6 日）」，97 頁。

<sup>27</sup> 赤松『国際租税原則と日本の国際租税法』。

<sup>28</sup> 経済団体連合会『経済団体連合会前史：日本経済連盟会史，重要産業協議会史』経済団体連合会，1962 年，73, 138, 139 頁。

得に対する二重課税の不満も伝えていた<sup>29</sup>。

1926年の意見書に対しては、大蔵省側の見解を伝える史料が残されており、それは重要な問題であるが研究中とだけ伝えるものであった。その史料中では、意見書の要望について「一応ノ理由アリト認メ政府ニ於テモ慎重ニ考慮中ナリ」とするも、海外事業の投資のみに特典を与えることは国内事業との関係もあり、なお研究の余地があるものとされていた。そして、「外国事業ノ所得ニ對シ全部免税スルトキハ財政上影響スル所尠カラス」との認識を示し、外国事業の免税には財政上の障壁があると述べ、さらに国際間の二重課税については国際連盟等において今なお研究中的のものであるという見解を示した<sup>30</sup>。

こうした大蔵省の見解が、日本経済連盟会を納得させることはなかった。1930年（昭和5年）9月に税制調査委員会を設置した日本経済連盟会は、1931年に「税制改正に関する建議案」を得て、大蔵大臣、貴衆両院議員に建議手続きを完了させた。この時にも、主要な5つの要求のうち、「海外事業による所得に対しては、海外において課せられた所得税額に相当する金額を所得税額より控除すること」が要求として掲げた<sup>31</sup>。そして、日本経済連盟会は、アメリカ、イギリス帝国内において実施されている外国税額控除を「國運の發展國際貸借の改善に資することの大なる海外事業は、寧ろ特別の保護方法を講ずるの要あるべし」という理由で実施することを求めた。しかし、1931年の再度の要求を受けても、日本政府は国際的・二重課税制度を改めることはしなかった<sup>32</sup>。

1931年の日本経済連盟会の建議案について、政府側がどう対応したかを知る史料を見つけることは出来なかった。このため、間接的ではしかないが、政府側が国際的・二重課税問題について、1930年ごろにいかなる認識をしていたのかを示す史料・エピソードを2点あげたい。

一点目は、1927年に国際連盟財政委員会によって設置された二重課税及び脱税の専門家委員会(Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion)に参加した竹内財務書記が後日その様子を回想した講演録である。この講演で竹内は、「二重課税及脱税の問題が納税者並國家の兩者にとり、如何に切實な問題となつて居るかは、我々の想像に餘るものがある」とした上で、我国の税制は「外國に於ける邦人の所得及財産に對する課税に於て、寛大なる主義を執つて居る」と語った。この史料から、日本政府高官が、所得一般に対する国際課税制度の変更を行う「切実」さを感じていなかったこと、むしろ、

---

<sup>29</sup> 高橋亀吉監修『財政經濟二十五年誌 第4巻政策篇(上)』実業之世界社, 1932年, 256-257頁。

<sup>30</sup> 「日本経済連盟会の税制整理に関する建議に対する意見」, 国立公文書館, 分館-05-059-00・平15財務00207100。

<sup>31</sup> 経済団体連合会『経済団体連合会前史』, 178-180頁。

<sup>32</sup> 高橋亀吉監修『財政經濟二十五年誌 第4巻』, 265頁。

日本の国際課税制度に対して寛大という高い評価を与えていたことが分かるだろう<sup>33</sup>。

二つ目のエピソードは、1933年（昭和8年）に企業所得の分割に関する国際協定案が国際連盟で議論されたときのものだった。国際商業会議所は、日本の国際商業会議所国内委員会に、この会議に協力するよう大蔵省に働きかけるようを求めた。しかし、国際商業会議所国内委員会の働きかけに対して大蔵省は、内容を研究中なので、ただちにその会議に参加する用意はないと返答した<sup>34</sup>。日本政府は、現行の自国の国際課税制度を変更する意思は無く、国際的二重課税排除のための世界的な議論をしていた国際連盟の場でも、日本政府代表がそのルール作りのために積極的に動くことは無かった<sup>35</sup>。

もっとも、帝国外諸国との間に起こる国際的二重課税問題に対して、日本政府が消極的な対応をとったことを安直に非難することは出来ない。日本経済連盟以外の他の商業団体が、国際的二重課税を問題として捉えその解決を陳情したことは確認できない。また、新聞で国際的二重課税問題が積極的に報じられることも無かった。そして、そもそも日本経済連盟会でさえ、どの程度までこの問題を真剣に取り扱う気があったのかは定かではない。では、どうして、日本においては帝国外諸国との国際的二重課税問題が深刻なもの扱われなかったのか。これは経済的基礎に注目することで理解に迫ることが可能になると思われる。ただし、それについては別節で論ずることにして、次項では1920年以後の日本の帝国内における国際課税制度について述べる。

#### (4). 1945年までの帝国内における国際的二重課税防止

1920年以後も、終戦まで日本は帝国内において国際的二重課税の発生を防止する国際課税制度を維持し続けた。それは、大蔵省主税局長黒田英雄に言わせれば、「我国に於きまする本国と植民地と云うものは...殆んど一つの課税権の下に在る」というようなものであった<sup>36</sup>。

---

<sup>33</sup> 「国際二重課税会議」, 国立公文書館, 分館-05-059-00・平15 財務 00193100.

<sup>34</sup> 経済団体連合会『経済団体連合会前史』, 198, 199, 252, 253 頁。

<sup>35</sup> 井澤龍「1928年国際連盟モデル租税条約草案の作成過程と成立—二重課税と脱税に関する政府専門家総会の議事録分析から」『滋賀大学経済学部研究年報』第23巻, 2016年11月所収予定。

<sup>36</sup> 「国際二重課税問題に付いて」, 国立公文書館, 分館-08-043-00・平25 財務 00966100. 黒田は、1924年2月19日開催の国際商業会議所日本国内委員会の席上における講演にて、「本国と植民地との間の二重課税の関係であります。我国に於きまする本国と植民地と云うものは、英吉利の殖民といふものとは申す迄もなく非常に異なって居るのでありますから、課税権を異にして居ると申すものの殆んど一つの課税権の下に在るとも考へられ得る位のものであります。隔って其関係はよく調和されて居るのでありまして、英吉利の如く二重課税除去の問題を生じてみないのであります。」と発言した。

まず、日本の課税についていえば、1920年の法人所得税率は1926年（大正15年）に減税され、1936年までその税率が続いた。1926年の税制改革では、法人貯蓄を誘因し、民間貯蓄の形成を刺激することが図られ、留保所得・配当所得の別がなくなり、一律に5%の比例課税となった。超過所得の税率は維持されることになったため、最大で20%課せられていた留保所得の超過所得規定のみが削られる形となった<sup>37</sup>。

しかし、戦時経済体制への移行にともなう財政の拡大に対応するため1937年に増税が始まると、終戦まで法人所得への課税率はほぼ毎年上昇し続けた。1937年（昭和12年）3月の臨時増徴法では、法人所得率は5%から10%に倍加した<sup>38</sup>。さらに、1937年7月の盧溝橋事件により日中戦争が勃発すると、北支事件特別法が1937年8月に公布され、税額が1割増され、法人普通所得でいえば税率は11%となった。さらに翌年の1938年3月には支那事変特別税法が公布され、北支事件特別法が廃止された一方、法人普通所得税率は12.25%となった。1940年には、戦時に即応した税制の確立が目指され、国税・地方税を通じた大改革が実施されたこともあり、法人税が所得税から分離され、法人税率は18%となった。その後、法人税率は1942年には25%、1944年には30%、1945年には33%と引き

---

<sup>37</sup> 神野「社会政策的租税政策の展開」, 45頁。1926年税制改革を期に営業税が改められ、営業収益税が導入され、法人収益の3.4%に課税がなされるようになった。資本金、従業員数などの外形標準で課税されていた営業税から、法人収益に課税する営業収益税に変化したことで、実質的に1926年では法人所得の税率は8.4%となった。しかし、営業税から営業収益税の改訂によって、この分類の税収が伸長したわけではなかったことから考えて、営業収益税の負担は営業税とそこまで変わらないものであったと考えられる。このため、営業収益税の成立史・展開史のみを取り出すことは出来ない。そして、営業税、営業収益税の成立・展開史を組み込んで、帝国日本の国際課税制度を論ずることは議論が散漫になる可能性があると考え、本稿では省略することにした。もっとも、植民地における営業税の導入は遅く、さらにはかなりの低率であったこと、営業収益の収益には国外所得が含まれなかったことを考えれば、営業税、営業収益税を組み込んで分析した場合、1896年の営業税導入時点から帝国優遇的な国際課税制度を設計していたと捉えることも可能となるかもしれない。池上岳彦「戦間期日本の税制整理：現代資本主義化のなかの1926年税制改革」『新潟大学商学論集』, 第23号, 1991年3月, 1-78頁, を参考。

<sup>38</sup> 昭和10年に臨時利得税法が創設され、法人所得に対しては、昭和6年12月31日以前の3年以内に終了した各事業年度の平均利益を超過した部分に対し、10%の課税が行われた。この臨時利得税は、時限の延長と修正を繰り返し、結局終戦まで課せられることになった。戦時における超過法人所得への課税は、1918～1919年にも戦利利得税として行われており、また英米でも同種の税制が施行されていた。しかし、本稿の目的は、戦時・平時に一貫して現れた帝国日本の国際課税制度の特質を探ることであるから、戦時における特別課税について深く言及しない。大蔵省編『明治大正財政史 第7巻 内国税（下）』財政経済学会, 1940年, 171-193頁；大蔵省昭和財政史編集室『昭和財政史 第5巻』, 314-321頁, 参照。

上げられた<sup>39</sup>。

こうした日本の税制の変化にあわせて帝国内でも所得税率の引き上げが行われていった。大正15年の所得税制改正については、1927年（昭和2年）3月31日から4月13日にかけて朝鮮、樺太、台湾、関東州で日本と同じ税率になるよう所得税令が改正された<sup>40</sup>。1937年の臨時租税増徴法の施行にあたっては、台湾は所得税令の改正で、朝鮮、樺太では朝鮮臨時租税増徴令、樺太臨時租税増徴令の公布によって、その変化に合わせたという違いはあったものやはり法人所得の税率は日本、朝鮮、台湾、樺太で同じになるように図られた<sup>41</sup>。そして、支那事変特別税法、北支事件特別法が公布された際も同様の調整が行われた<sup>42</sup>。なお、南洋群島所得税令が1938年4月に施行され、南洋群島においてこのとき初めて所得税令が課せられることになった。南洋群島では法人所得の税率は6%と定められ、日本、朝鮮、台湾、樺太の12.25%よりも低い税率が設定された<sup>43</sup>。

帝国内の国際課税制度に関して注目すべき変化が起こったのは、1940年の法人税施行に併せて施行された所得税法人税内外地關渉法の制定であった。同法は第14条で「法人税法施行地ニ本店又ハ主タル事務所ヲ有スル法人ノ各事業年度ノ所得中ニ朝鮮、臺灣、關東州、又ハ南洋群島ニ於ケル營業ヨリ生ズル所得アルトキハ其ノ部分ノ所得ニ付テハ法人税法第16條第一項第一號ノ規定ニ拘ラズ百分ノ十五ノ税率ニ依リ法人税ヲ賦課ス」と規定した<sup>44</sup>。この規定により、朝鮮、台湾、関東州、南洋群島の支店の所得に関しては、法人税法による18%の課税でなく、3%減の15%の法人税が課されることになった。そして、1940年の台湾、朝鮮、樺太の所得税令においては、所得税法人税内外地關渉法での減税が加味されて、同地に本店を置く法人への所得税率が15%に改正された。さらに、1942年には所得税

---

<sup>39</sup> 大蔵省昭和財政史編集室『昭和財政史 第5巻』

<sup>40</sup> 大蔵省編『明治大正財政史 第18巻 外地財政(上)』財政経済学会, 1940年, 377-379頁; 大蔵省印刷局『官報 1927年03月31日(第73号)』, 803頁; 『官報 1927年04月14日(第85号)』373頁; 『官報 1927年06月02日(第126号)』, 29-30頁。

<sup>41</sup> 大蔵省印刷局『官報 1937年04月22日(3089号)』, 695-697頁; 『官報 1937年05月06日(3099号)』, 129頁; 「樺太臨時租税増徴令ヲ定ム」, 国立公文書館, 本館-2A-012-00・類02069100。関東州での所得税率は、1937年を境に日本とリンクしなくなっていった。1937年の法人普通所得税率が6%であり、これは、満洲国の法人営業税と同率であったことを考えると、満洲国側にリンクしていたものと推測できる。大蔵省昭和財政史編集室編, 『昭和財政史 第16巻 旧外地財政(下)』東洋経済新報社, 1962年, 480-490頁。

<sup>42</sup> 大蔵省昭和財政史編集室編『昭和財政史 第15巻 旧外地財政(上)』東洋経済新報社, 1960年, 104-105頁; 『昭和財政史 第16巻 旧外地財政(下)』東洋経済新報社, 1962年, 125-126, 242頁。

<sup>43</sup> 大蔵省昭和財政史編集室編『昭和財政史 第15巻』, 247頁。

<sup>44</sup> 『官報 1940年03月29日(3967号)』, 44-45頁。

法人税内外地關渉法の改正により減税幅が4%になり、これに併せて台湾、朝鮮、樺太法人の所得税率は21%となった。所得税法人税内外地關渉法の第14条は早くも4年後の1944年には削除されたが、この慣行は生き残ったようであり、1944年においても朝鮮、台湾、樺太の所得税率は26%と改正され、日本の法人税率を4%下回っていた<sup>45</sup>。もっとも、1945年に至ると、その国際課税制度にも綻びがでるようになっていた。1945年、朝鮮・台湾が法人所得税率を日本に合わせて引き上げたかは不明であり、1942年には15%の法人所得税を課すようになっていた南洋群島も最早徴税を行えるような土地ではなくなり、樺太が29%と最後まで追随したのみであった<sup>46</sup>。とはいえ、朝鮮、台湾が1945年に所得税令を改正していなかったとしても、税率が据え置かれていたことになるため、終戦まで日本は帝国内での国際的<sup>47</sup>二重課税の発生を防止に成功していたことになる。

大枠として、終戦まで日本は帝国内での国際的<sup>47</sup>二重課税の発生を防止し続け、1940年以降にいたっては帝国内投資に対して優遇的な国際課税制度を構築していた。次項では、こうした帝国内での課税権の一体性の追及は、表向き外国として扱っていた満洲国に対しても向けられたことを確認する。

#### (5). 満洲国－外国から帝国編入へ

1931年に建国された満洲国では、1935年（康德2年，昭和10年）に法人營業税法が施行され、6%の法人所得課税が開始された<sup>47</sup>。もっとも、この時点では、満洲国で事業（支店を含む）を営む日本人法人は、中国に対して持っていた治外法権による免税特権を延長して行使することが出来、法人營業税の回避が可能だった。日本人（私人、企業含む）は、1858年の清仏「天津条約」第40条によるフランス人の免税特権と、1895年の下関条約に

---

<sup>45</sup> 台湾については、大蔵省印刷局『官報 1940年04月18日(3983号)』, 837-839頁;『官報 1942年04月28日』, 816頁;『官報 1944年07月13日(5248号)』, 185頁。朝鮮については、『官報 1940年05月17日(4006号)』, 719頁;『官報 1942年04月22日(4583号)』, 674頁;『官報 1944年05月19日(5201号)』, 292頁。樺太については、大蔵省昭和財政史編集室編『昭和財政史 第16巻』, 240-245頁, の記述に従った。所得税法人税内外地關渉法については、『官報 1942年02月23日(4535号)』, 561頁;「所得税法外二十九法律中改正法律・御署名原本・昭和十九年・法律第七号」, 国立公文書館, 分館-KS-000-00・御27887100。

<sup>46</sup> 『官報 1942年03月28日(4563号)』, 867-869頁;『官報 1945年03月28日(5458号)』179頁。

<sup>47</sup> 「治外法権撤廢及滿鐵附屬地行政權ノ調整及至移讓ニ關スル日滿間條約附屬協定等ニ關スル質問應答」, 美濃部洋次史料満州關係文書, B7-7; 満洲国國務院總務庁情報処『治外法権撤廢の実績 課税権篇』, 1936年, 53-54頁。なお、過渡期にあることが考慮され、康德3年度には2%, 康德4年度には4%が適用課税されていた。

よる最恵国待遇の獲得により、特殊の場合を除き、中国で免税されることになっていた<sup>48</sup>。

しかし、日本国政府・満洲国政府が1937年12月1日をもって満洲に日本人が持つ治外法権を撤廃する方針を定めると、この免税特権は消失することになった。治外法権廃止が決まる前年の1936年6月10日には「満洲国ニ於ケル日本国臣民ノ居住及満洲国ノ課税等ニ関スル日本国満洲国間条約」が調印され、法人営業税が日本法人に課せられることが正式に決まった。そして、満洲国は形式上には帝国外の独立国であったから、日本法人の満洲事業の所得には国際的二重課税が課せられる事態となった。

こうした日満の国際的二重課税問題は、満洲国法人への転化を促した。満洲国では、治外法権廃止と同日の1937年12月1日に会社法が施行された。このため満洲支店を満洲国法人に転換する企業が相次いで現れた。さらに、1940年12月28日「事業所得税法」、1941年11月1日の「法人所得税法」と「資本所得税法」の公布により、満洲国の税制は日本型の税制に近づいていったことにより、満洲法人が増加していった<sup>49</sup>。

日本と満洲国との間での国際的二重課税は、最終的には、特別に定められた二重課税防止法の制定によって解決が図られることとなった。1942年2月27日に公布された「所得税等ノ日満二重課税防止ニ関スル法律」の第3条では、「法人税法施行地ニ本店又ハ主タル事務所ヲ有スル法人ノ各事業年度ノ所得中ニ満洲國ニ於ケル資産又ハ營業ヨリ生ズル所得アルトキハ（中略）法人税法第十六條第一項ニ規定スル税率百分ノ二十五ヲ百分ノ十三トシタル場合ノ差減額ニ相當スル法人税を軽減ス」と定められた。この時期の満洲国では、満洲国法人に対して12%の法人所得税が課せられていたため、この規定は、満洲国に支店を置く日本企業の満洲国での所得に対して、満洲国法人と同額の12%（日本国での法人税25%から13%を引いたもの）のみ徴税を行うとし、日満の国際的二重課税を完全に防止するものであった<sup>50</sup>。さらに満洲国と、日本国以外の帝国構成国・地域との間にも、同様な二重課税防止法が結ばれた<sup>51</sup>。こうして、外国であったはずの満洲国は、対等な主権国家による租税条約の締結という形もとることなく、日本で制定された法律によって、日本帝国の

---

<sup>48</sup> 高文勝「治外法権撤廃と王正廷」、『日本福祉大学情報社会科学論集』第7巻、2003年10月、51-68頁。

<sup>49</sup> 柴田「経済政策と会社法制」、36-39, 47-51頁。柴田は、治外法権撤廃後の日本法人支店営業は満洲国法人に比べ対政府取引その他で不利な位置に立たされたため、満洲国現地法人に積極的に転換したと記述している。国際的二重課税問題以外の企業形態の変化要因についても考慮する必要がある。なお、味の素社史によると、1939年に「満洲国政府と日本政府と双方から課税される事になったので...満洲国法人を設立」したようである。味の素株式会社内味の素沿革史編纂会編纂『味の素沿革史』味の素、1951年、502-503頁、参照。

<sup>50</sup> 平田敬一郎「日満二重課税防止勅令解説」『財政』第7巻第6号、1942年6月、50-51頁。

<sup>51</sup> 例えば、『官報 1942年03月28日(4563号)』870-871頁。

課税体系内に吸収されることとなった。

### 3. 1945年までのイギリス・アメリカの国際課税制度

前節では、帝国日本の国際課税制度を明らかにした。1899年から本店所在地主義と全世界所得課税方式を採用した日本は、帝国内においては国際的二重課税の発生を終戦まで防止し続けた一方、帝国外には1920年に外国税額損金算入方式を採用したのみで国際的二重課税問題の解決には消極的であった。では、この国際課税制度は、他国と比較したとき、どのような共通点と相違点を持つのか。この節では、日本と同じく、居住地主義をとったイギリス、アメリカの国際課税制度の成立・発展史を概観する。

#### (1). イギリスの国際課税制度の成立・発展略史

1842年に所得税が再導入されたイギリスにおいて、国際的二重課税に関心が向けられたのは1860年以降のことであった<sup>52</sup>。1860年にインド政府が所得税を導入した際、国際的二重課税が話題となり、これは庶民院議会で取り上げられた。さらに、他のドミニオン・植民地政府も独自の所得課税を行うようになると、イギリス帝国に利害を有する民間人による交友団体・王立帝国協会（Royal Colonial Institute）などの政治団体が政府に陳情を行うようになり、1911年に開催された帝国会議（Imperial Conference）では、国際的二重課税が議題の一つとして採り上げられるほどになった。また、1906年には、デビアス(De Beers)社事案の判決が出され、事業の実際の管理地（取締役会が開催されている地）をイギリス法人の居住地判定の基準とすること、すなわち管理支配地主義をイギリスがとっていることが再確認された。とはいえ、この時点で、国際的二重課税の救済策・防止策がとられることはなかった。

国際的二重課税がイギリスで広く問題視されるようになったのは、やはり1914年以後のことであった。これには二つの理由があり、所得税率の急上昇が起こったことと、全世界所得課税方式の徹底がなされたことが、問題を深刻化させた。第一次大戦の影響から、イギリスの所得税率は、1913年度の5.8%から1916年に25%に、1918年には30%に急上昇した。他国でも、例えばアメリカの連邦法人税は、1913年度では1%であったものが1918年度には12.5%にあがるなど課税率の急上昇が起こった。加えて、1914年の財政法では、イギリス外で発生した所得はイギリス本国に送金するまで所得税が課税されないとした原則が改められた。1914年財政法以降、イギリスに在住する法人・個人が当年に得た所得であれば、所得がイギリス本国で発生したか、他国で発生したかに関わらず課税が行われる

---

<sup>52</sup> 矢内一好『英国税務会計史』中央大学出版部、2014年、3頁。この項については、井澤龍「1920年イギリス財政法」；井澤龍「20世紀前半のイギリス企業と英米間の二重所得課税問題——第一次世界大戦から1945年英米租税条約締結まで——」『経営史学』第51巻第2号、2016年09月、3-25頁、を参照。

ことが新たな原則となり、全世界所得課税の徹底が図られた。そして、送金するまで課税しないとした 1913 年の原則を引きずったのか、1914 年時点のイギリスでは帝国内外に関わらず外国税額損金算入方式がとられることになった。

さて、国際的二重課税問題の深刻化は、救済、防止策を求める民間の声を結集させるに至った。特に帝国内の救済措置を求める声は強く、1914 年に結成された帝国内所得税重複抗議協会 (Association of Protest against the Duplication of Income Tax within the Empire) の組織だった陳情もあり、1916 年には救済措置が講じられることになった。これは帝国内に対して、最大 7.5% の所得税の払い戻しを認めもので、具体的には、イギリスに支払った所得税の中で税率の 17.5% を超える額、あるいは植民地に支払った所得税額のどちらかの小さい額を払い戻すことを認めたものだった。しかし、この払い戻し法案がイギリス世論を満足させることは出来なかった。

第一次世界大戦に伴う国際的二重課税問題について、当面のところ妥当とされる解決策が講じられたのは、1920 年のことだった。イギリスにおいても所得税法の整理が必要とされた結果、1919 年に所得税王立委員会が設置され、国際的二重課税の救済措置を含め、所得税の改革が議論された。そして、その委員会が出した答申に従って、イギリスに在住する法人・個人がイギリス帝国内で得た所得に課せられる税金の内、イギリス本国の所得税の実効税率の 1/2 を限度とする税額控除を認める 1920 年財政法第 27 条が成立した。一方、所得税王立委員会内で、帝国外に対しても救済・防止策をとるべきか議論がなされてはいたものの、財源をこれ以上減らしたくないというイギリス政府の思惑もあり、帝国外の救済措置については、国際連盟の議論に従うものとして、結論が先送りされた。

結局、イギリス政府は、この 1920 年に構築した国際課税制度を 1945 年まで変化させなかった。イギリス政府は、国際連盟で投資国である自国が優位となるよう議論をリードしようとしたが、この要求を完全に呑ませることは出来なかった。具体的には、イギリス政府は原則として居住地国のみが課税する方式に世界各国が改めるべきだと国際連盟内で主張し続けた。しかし、当のイギリスさえ非居住者に対して課税を行っていたように、源泉地国課税を行いたい各国政府にとってイギリス政府の提案はあまりに非現実的であった。大陸ヨーロッパ諸国が国際的二重課税を防止するための租税条約を結ぶ中、1926 年にアイルランド自由国と結んだ租税条約を例外として、イギリスが望むような租税条約を締結しようとする国も無かった。

イギリスが他国政府の源泉地課税を受け入れ、国際的二重課税に対する救済・防止策を本格的に実施するようになったのは、1945 年に英米租税条約が結ばれて以降のことであった。この租税条約では、イギリス政府は、アメリカ政府による源泉徴収を認め、外国税額控除により国際的二重課税の排除を図ることとなった。そして、同種の租税条約を帝国内外の国と結び始め、1950 年には帝国外にも外国税額控除の供与を行うようになった。

## (2). アメリカの国際課税制度の成立・発展略史

アメリカでは、1913年に連邦レベルの所得税制が導入され、合衆国内において組織された法人、アメリカ市民に対して、全世界所得課税がなされることになった<sup>53</sup>。この時の法人所得税率は1%と非常に軽いものであった。そして、1913年歳入法では、特に議会内で議論されることも無く、外国税額損金算入方式がとられることになった<sup>54</sup>。1913年の時点で、州レベルの法人所得税を課していたのはウィスコンシン州（1911年）のみであり、その税率も低く、国際的二重課税が問題として顕在化することはなかった<sup>55</sup>。

しかし、アメリカにおいても第一次世界大戦を契機に国際的二重課税問題が顕在化し、対応策が講じられることになった。1918年、イエール大学教授であり、ウィルソン政権下で租税政策・運営に関する首席アドバイザーであったトーマス・アダムス(Thomas Sewell Adams)は、全世界向けかつ限度額なしの外国税額控除方式の導入を提案した。この寛大すぎる外国税額控除方式の導入案について、アダムス自身、議会はこの案を考慮するものの、採用されることは無いだろうと考えていた。しかし、アダムスの提案は議会によってほとんど考慮されることなく、1918年歳入法にて採用されることとなった<sup>56</sup>。

アメリカでも、1918年歳入法で定まった国際課税制度の原型は、1945年まで変わることは無かった。寛大すぎる外国税額控除方式は、1921年歳入法によって修正され、国外所得にアメリカの所得税率を乗じた額までが外国税額控除の限度額となった<sup>57</sup>。とはいえ、アメリカの国外所得に対して他国が課税する権利を認め、自国による外国税額控除によって国際的二重課税の排除を図るという方針は変わらなかった。そしてそれは転じて、外国にも

---

<sup>53</sup> アメリカは、設立の際に準拠した法律の存在する国を法人の居住国とする考え方、すなわち「設立準拠主義」を採用していた。厳密には本店所在地主義とは違うが、本稿では大差はないという見解に従う。大野實雄「会社の国籍：多国籍企業との関連において」『中京法學』第14巻第4号、1980年3月、4,5頁。

<sup>54</sup> 北川博英「アメリカ合衆国における国際課税制度の創設：SeligmanとAdamsによる論争」『横浜法学』第22巻第2号、2013年12月、177-178, 205-206ページ; Graetz, M. J. and M. M. O'Hear, 'The "Original Intent" of U.S. International Taxation', *Duke Law Journal*, 46, Dec. 1997, 1041-1043.

<sup>55</sup> 伊藤公哉「アメリカ合衆国における州法人所得税の生成過程に関する考察－企業税制とのれん、課税管轄権を中心に－」『横浜国際経済法学』第20巻第3号、2012年3月、175-212頁; Lutz, H. L, 'The Progress of State Income Taxation Since 1911', *The American Economic Review*, 10(1), Mar. 1920, pp. 66-75.

<sup>56</sup> Graetz and O'Hear, 'Original Intent', pp. 1028-1029, 1043-1054.

<sup>57</sup> 1921年に導入されたのは、一括限度額方式であった。1932年度からは、一括限度額と国別限度額のいずれか少ない方を控除限度額とする方式に改められた。中村雅秀『多国籍企業とアメリカ租税政策』岩波書店、2010年、15頁、参照。

アメリカ国内で発生した所得についてはアメリカが課税できることを認めさせ、外国税額控除を導入させるという対外租税政策へとつながった。この路線の下、アメリカは国際連盟内でも主導権を発揮し、例えば、1928年国際連盟モデル条約草案で、外国税額控除方式を認めるモデル条約案Ibが採用され、二国間租税条約の雛形の一つとされるようになった<sup>58</sup>。さらに、1932年にフランス、1939年にスウェーデン、1942年にカナダ、1945年にイギリスと租税条約を結び、アメリカ法人・市民が外国に投資することがより容易になるようになっていった<sup>59</sup>。

#### 4. 日英米の国際課税制度の経済的基礎

第2, 3節では、1945年までの日英米の国際課税制度の歴史をみてきた。イギリスでは、日本と同じく、帝国内外で差別的な国際的二重課税の救済措置が講じられた。一方で、日本の場合、国際連盟での国際的二重課税の議論に積極的に加わることもせず、国際的二重課税はある時期の満洲国との関係を除けば、切実なものではなかった。また、アメリカでは帝国という括りが意識されることなく、全世界向けの外国税額控除方式が採用された。

この節では、こうした国際課税制度を成立させた経済的要因について論じたい。手がかりとするのは、表1に示した、日本(1914年, 1930年)、イギリス(1913年, 1930年)、アメリカ(1914年, 1929年)の対外投資残高である。この表はあくまで対外投資残高を示したものであるため、例えば個人投資家の対外証券投資残高もこの表には入り込んでいる。法人所得に関する国際的二重課税問題を論ずる本稿の関心からして、対外直接投資残高のデータを示すことが適切であろう。しかし、日本について正確なデータを入手できなかったため、対外投資残高のデータから読み取れる傾向は、恐らく対外直接投資残高のデータから読み取れるものと大きくは外れないと考え、対外投資残高のデータを用いる。

まず読み取れるのは、日本、イギリスにおける対外投資先としての帝国の重要性である。日本の場合、1910年から1914年の対外投資フローの累計では、朝鮮・台湾への投資(1億820万円)が全体(1億5720万円)の68.8%を占めていた。1930年には朝鮮・台湾の対外投資残高(21億9200万円)が日本の対外投資全体(51億5100万円)に占める割合は42.6%となり、満洲(14億7200万円)を含めるとその割合は71.1%に達していた<sup>60</sup>。そして、イギ

---

<sup>58</sup> 井澤龍「1928年国際連盟モデル租税条約草案の作成過程と成立」。

<sup>59</sup> Wang, K. C., 'International Double Taxation of Income: Relief Through International Agreement 1921-1945', *Harvard Law Review*, 59(1), Nov. 1945, pp.106-114.

<sup>60</sup> 対南洋投資を除外したのは、表の推計の基となっている井上準之助の推計では、対南洋投資の中身がほぼマレーシア、インドネシア、フィリピンの栽培事業向けとなっているためである。井上によると、1924年で、南洋投資合計1億3395万円の内、マレーシア、インドネシア、フィリピンの栽培事業以外の投資は、2137.5万円だった。井上準之助『国際金融の現状及改善策』、1926年、第10号表、を参照。

リスでも、帝国向け投資の対外投資残高全体に占める割合は、1913年で47.3%、1930年で58.7%と大きなものであった。日本とイギリスにおいて国際的二重課税の問題が帝国内外で分けて論じられたのも、帝国という経済単位が両国において意味を持ち、重要性を持っていたためであったと考えられる。

一方、アメリカの場合、対外投資先としての帝国はそれほど大きな存在感をもっていなかった。キューバ、その他西インド諸島への投資全てがアメリカの支配地向けに行われたと仮定し、これにフィリピンへの投資を足したとしても、アメリカにおいて帝国向け投資が対外投資全体に占める割合は、1914年で11.2%、1929年で8.5%程度であった。アメリカにとって、帝国内外を区別することなく全世界向けの外国税額控除が導入されたのは、帝国があくまでも対外投資先の一部でしかないという事情があったためと考えられる。

さらに日本に注目すれば、帝国外への投資先とは、ほぼ中国に向けられていたものであったことが読み取れよう。そして、特段注意が必要なのは、第2節5項でも述べたように、中国において日本人は治外法権による免税特権を得ていたということである。例えば、中国に進出した在華紡は、主に上海、青島に立地することになったが、支払うべき税金は日本での税負担と比べるとはるかに軽課であった。在華紡についてレポートを書いた岡部利良によれば、上海における課税は、共同租界工部局に支払う土地税、家屋税、日本居留民団への民団課金が主だったもので、その税負担は日本の2,3割であったとされている。さらに青島は、民団課金のみであったため、税負担は日本の1割であったとされる。国外所得に対して営業収益税が課せられなかったことを考えれば、支店形式で中国に投資した場合（例えば、内外綿）、国際的二重課税を負担したとしても、日本の同業他社と変わらない税負担であったのであろう<sup>61</sup>。

つまり、日本にとって主要な投資先である帝国と中国とは、国際的二重課税が発生しないよう国際課税制度を築くことにほぼ成功していた地域であった。逆に言えば、国際的二重課税問題が発生しうるような国・地域に対して、日本はそもそもあまり投資できていなかった。国際的二重課税防止によって、帝国・中国外の投資を増加させるという議論もありえただろうが、日本政府がそれを真剣に考えた形跡は見つかっていない。

## 結語

本稿では、先行研究では十分に明らかにされていなかった1899年から1945年までの日本の国際課税制度の形成・発展史を明らかにした。日本は、法人所得に関する国際的二重課税が帝国内で発生しないよう腐心し、終戦まで帝国内がほとんど一つの課税権の下にあるような国際課税制度を構築した。1940年には、所得税法人税内外地關渉法が導入され、むしろ帝国向け投資の促進を図るような仕組みも整えられていた。一方、帝国外諸国との国際的二重課税については、1920年に外国税額損金算入方式を導入し救済が無い状態を改

---

<sup>61</sup> 岡部利良『在支紡績業の発展とその基礎』東洋経済新報社、1937年、53-59頁。

めたものの、それ以上の救済策は講じなかった。日本経済連盟による陳情があったにも関わらず、日本政府が帝国外における国際的二重課税の排除に乗り出すことは無く、第一次世界大戦後に行われた国際連盟における国際課税制度の議論に積極的に加わることも無かった。唯一、満洲国との間に生じた国際的二重課税問題については1942年に解決が図られたが、これは傀儡国家でありながら表向きは外国と偽装された満洲国が、日本帝国に編入された過程と捉えたほうがよいだろう。

そして、他国の国際課税制度の形成・発展史と比較し、対外投資残高についても分析することで、帝国日本の国際課税制度の特質をさらに明らかにすることができた。帝国内外で差別的という点では、イギリスも日本と同じ国際課税制度を採用していたため、その点で日本が特殊な位置に居たわけではないことが分かった。一方で、イギリスとアメリカと違い、国際連盟における国際的二重課税防止の議論に関して日本政府が積極的に加わらなかった理由を考えると、対外投資のほぼ全てが帝国と中国に向けられていた日本経済の実態を考える必要もあることも分かった。対帝国投資に対しては日本が構築した国際課税制度によって、対中国投資に対しては日本が得た治外法権による免税特権によって、日本は主要な投資先国・地域との間の国際的二重課税をほぼ防止していた。このため、日本政府高官だけでなく日本人全体の傾向として、第一次世界大戦以後に欧米諸国でさかんに議論された国際的二重課税問題を切実に感じていなかったと考えられる。それは、対外戦争によって東アジア内で得た地位を最大限に利用している様であったともとれたし、その地位をはみ出すことができない様ともとれただろう。

