

要約「産業構造の変化からみた租税条約の意義 - 自由貿易協定を素材として」

本稿は、産業においてサービスやソフトの占める地位が高めるにつれて、モノ中心の産業の時代に策定された物的所在を重視する国際課税、とりわけ租税条約上のルールが経済実態に符号しなくなるのではないかという問題意識に基づくものである。

このような問題意識のもと、本稿は、社会で生ずるさまざまなコストやリスクの削減をキー概念とし、法政策学的アプローチにより、産業構造の変化を反映する自由貿易に係る協定をひとつの素材として、そこからみた租税条約の意義をいまいちど考察するものである。

これまで、税法の分野において上述の自由貿易に係る協定を論ずるに当たっては、もっぱら税制の内側からそれが考察されてきた。たとえばその一例として、一国の租税優遇措置がGATT/WTOが禁止する輸出補助金を構成するか否かということについて、「租税支出」の概念をその判断の道具のひとつとして用いてそれを論じるものがある。本稿は、むしろ税制の外側から税制、とりわけ租税条約をみて、その意義を論じている。

本稿の構成は、産業のモノからサービスへの構造変化にタイアップするかたちで、まずはモノの自由貿易に係るGATT/WTOを取り上げ、次にサービスの自由貿易に係るGATSを取り上げ、最後に地域・市場統合の礎となったNAFTAを取り上げる、という流れになっている。

まず、モノの自由貿易に係るGATT/WTOの章では、輸出補助金の脈絡において争いとなった70年代のオランダ、フランス及びベルギーの法人税制に係るパネルと90年代の米国のFSC/ETI税制に係るパネルとを取り上げている。ここでは、このふたつのパネルにおいてGATT/WTOが租税条約をどのように評価しているのかをみることにより、そこから読み取れる国際的な産業構造の変化における租税条約の役割や位置付けを検討している。まず、輸出補助金の禁止を企業の対外直接投資(FDI)との関係で捉え、そのFDIにおける租税条約の意義を検討している。次に、輸出補助金禁止の適用除外とされる外国源泉所得に対する二重課税排除の措置をGATT/WTO上の原産地規則に着目し、そこに二重課税排除を目的とする租税条約の意義を検討している。

次に、サービスの自由貿易に係るGATSの章では、なぜGATSがその条文を設けて租税条約上の課税ルールを適用除外としているのかについて、GATSにおけるサービス貿易のあり方と租税条約が有する二重課税の排除のメカニズムとを照らし合わせて考えることにより、その適用除外とされることの正当性を検討している。ここでは、要素課税(factor tax)のあり方の観点から、国際貿易の方向に影響するとされる生産要素賦存の差異とサービスの比較優位性に租税条約がその二重課税排除のメカニズムを通じてどのようにかかわっているのかを考察することによりその正当性を検証している。

最後に、NAFTAの章では、まずWTOに先駆けモノに加えサービスや技術の貿易の自由化により地域・市場統合を行ったその経緯とNAFTA加盟国である米国、カナダ、メキシコの三国間における租税条約の締結過程とを照らし合わせるによりNAFTA圏における租税条約の意義を考察している。次に、NAFTA上の原産地規則や同圏における貿易の特徴に着目し、その域内外の企業の生産や投資の立地決定に対して上述の三国間における租税条約上のルールがどのように対応しているのかを検討している。

これらの考察を通じて、本稿は、租税条約固有の意義とされる二重課税排除を通じての国家間におけるよりよい税収の配分を達成するには、その評価基準なるべきコンセプトを資源配分の効率性に置くのが望ましい、と提唱している。

産業構造の変化からみた租税条約の意義

—自由貿易協定を素材として—

横浜国立大学大学院国際社会科学研究所

古賀敬作

監修 川端康之

目次

1. はじめに
2. GATT
3. GATS
4. NAFTA
5. むすび

1. はじめに

国際貿易の自由化及び拡大は一国の産業構造の変化を反映する¹。また、国際貿易の障碍の撤廃が一国の所得税に係る課税権を制約する場合もあるとされる²。そのため、貿易の自由化と交易国の所得税に対する課税権の調整・制限とは関係がないとはいえない。

このような課税権の調整・制限に係る問題を解決するために、各国は協力して所得税条約（以下、租税条約）を締結している³。その数は、1,500を超える。このような租税条約は、生産資源の再配分を通じての産業構造再構築の視点から、それが締結又は改訂される場合がある⁴。

他方、各国は貿易の自由化を促進するために関税・数量規制などの撤廃削減を定める自由貿易に係る協定（以下、自由貿易協定）二国間又は多国間で締結している。たとえば、多国間協定として、1995年WTO協定のもとでのGATT（関税及び貿易に関する一般協定）やGATS（サービスの貿易に関する一般協定）がある。また、二国間自由貿易協定を土台として地域統合を達成したものとしてNAFTA（北米自由貿易協定）がある。それらは、従前のモノの貿易

に加え、投資、サービス及び知的財産権の貿易の自由化を通じて、資源や所得の効率的な再配分を行う⁵。

租税条約が国際的二重課税排除の対象とする経済活動は、これらの自由貿易協定の守備範囲と同じくする⁶。従来、すべての租税は潜在的に貿易に影響するとされる⁷。Greenは、「租税条約と貿易協定は国際取引と投資を促進するという同じ目的を共有し、双方はその目的達成のために類する手段を講じている」⁸という。また、租税条約と自由貿易協定の各条項にはその相互関係も見出される。たとえば、2004年日米租税条約はGATSの内国民待遇を相互協議（24条）の適用から除外する旨の条項（1条3項(a)(ii)）を新たに設けている⁹。

このように、租税条約と自由貿易協定とは関係がないとはいえない。そうだとすると、モノからサービス中心の産業への移り変わりを反映する自由貿易協定サイドから租税条約を見ることで、モノ中心の産業の時代に策定され、そのストラクチャーにほとんど変わりがない現行の租税条約が、絶えない産業構造の変化なかで、課税上有意義なものといえるか否か、またその評価基準をどこに求めるべきかについて、その答えを一つでも見出せるのではないだろうか。

そこで本稿では、GATT、GATS及びNAFTAの自由貿易協定を素材として、それらに反映されている産業構造の変化に着目し、租税条約は国家間に税収をよりよく配分するものということを念頭に置きつつ、その租税条約の意義について、今一度考えてみたい。

まずは、モノの自由貿易に係るGATTが租

税条約をどのように評価しているかについてみる。次に、現代産業の主流を成すサービスに係る自由貿易協定であるGATSのもと、そこからみて現行の租税条約上の課税ルールをどのように評価すべきなのかを検討する。しかるのうち、WTO協定に先立ち、サービス、知的財産権及び投資の貿易自由化により地域統合を行ったNAFTAのもとで、米加墨各国間での租税条約がどのように形成され、そしてどのような役割を果たしているのかについて考察する。

2. GATT

2-1. 租税立法に係る1976年紛争

GATTは、もっぱらモノ（産品）の生産や交換の拡大を通じて世界的規模における産業構造の均衡による様々な効用の実現を目的とする¹⁰。直接税について、1949年GATTはその取扱いに関する包括的な定めを置いていない¹¹。しかし、直接税は同GATTの基本的なコンセプトのもとで輸入障壁としての性格を有しているとされる¹²。この点、東京ラウンド交渉（1973年乃至1979年）の結果、策定された補助金・相殺措置協定はその付属書脚注において輸出補助金となる直接税の取扱いについて直接言及している¹³。

そもそも、GATTの条文上、所得税制（米国のDISC（Domestic International Sale Corporation）税制やベルギー、フランス及びオランダの法人所得税制（以下、三国税制）¹⁴が輸出補助金の脈略で問題となった定めは二次産品に対する二重価格（the bi-level pricing）の禁止に係るGATT16条4項（1955年作成追加）である。この規定は、締約国に「国内市場の買手が負担する同種の産品の比較可能な価格より低い価格で当該産品を輸出するために販売することとなる（results in）ようないかなる形式の補助金」をも許与すること、を禁止している。それ

では、この二重価格と上述の所得税制との間にはどのような関係があるのだろうか。この点、GATT輸出パネルの議論は、これらの税制上の措置が輸出補助金に当たるか否かについて、もっぱら1960年GATT16条4項の例示リストに掲げる輸出に関連する直接税の軽減又は輸出産品に係る租税の免除の文脈で展開されている。そこでは、これらの軽減又は免除が二重価格差をもたらすであろうとの推定の域を超えないとされている¹⁵。

GATT16条4項の文言を読む限り、二重価格差は直接税の軽減又は免除の結果（results in）である。したがって、この軽減又は免除は二重価格差と直接的に関係はないと考えられる。なぜなら、GATTは、間接税は商品の価格に転嫁されるとの理由で、その国境税調整を認めているからである¹⁶。なぜ、GATTはこのような直接税の軽減又は免除が、その結果として二重価格差をもたらすものとしたのであろうか。

GATT16条4項は、輸出産品の価格の低下をもたらす補助金が不完全競争市場の下では輸出国にとって有利に働くとの考えに立脚しているとされる¹⁷。また、当時のGATTは一次産品（農林漁業の産品）以外の二次産品（工業産品）に対する取扱いを厳しくしている¹⁸。二次産品は、一次産品と比してその生産工程もその物的属性も複雑である。そこでは、技術やそれに関連する知識が製品差別化の源泉となり得る¹⁹。工業産品の国際貿易に伴い、これらの技術や知識が移転する。技術や知識が高度になるにつれて、それらを含む工業品の取引市場は不完全な状態となる²⁰。そのため、貿易の当事者たる企業は、これらの技術や知識に係る情報偏在²¹に伴う契約コストやリスクを低減するため、対外直接投資（以下、FDI）により市場取引を内部化する。

そこで、このような産業構造の変化に着目し

て、上述の二重価格差が直接税の軽減又は免除の結果 (results in) であるか否かを考えてみる。上述のパネルの議論は、いずれも国外の所得に対する課税上の措置のあり方に集約している。このことを、輸出国が有利に展開するFDIに適用され得る直接税を輸出補助金の脈略で問題視すること、すなわちそれは企業内取引より生ずるであろう二重価格差を問題視することと裏腹の関係にあると解することもできる²²。なぜなら、企業はFDIにより市場を内部化するからである²³。この点、たとえば、三国税制では国内製造会社の所得のうちで外国の支店や外国の販売子会社が稼得する所得に対して免除を許容することの是非が問われている。また、DISC税制については、内国法人であるDISCに配賦される一定の所得について課税の繰延べを許容することの是非が問われているが、この繰延べられた利得はFDIの用に供されている²⁴。

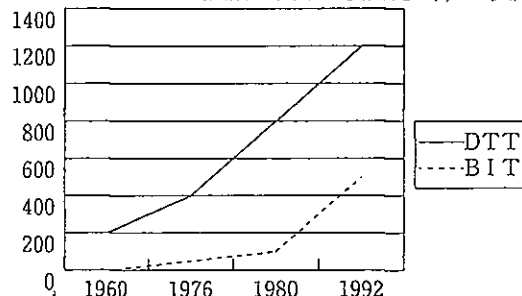
さて、同パネルでは租税条約に言及する場面も見られる。属地主義に基づき国外の所得の免除を正当化する三国は、自国が締結する租税条約や1963年OECD条約草案に多く言及している。ベルギーは、国外の所得について免除を許容することは国際的二重課税回避の観点から租税条約の帰結とする²⁵。つまり、そうでなければ、「租税条約を締結する国々により求められる目的が二重課税を排除すること、という事実を無視する」²⁶結果となるということである。この点、フランスもまた同様な主張をしている²⁷。オランダは、「その判例法のもとで課税標準から許容される除外は、オランダの輸出から分離し得る活動から稼得される利得に過ぎない」²⁸とし、その一例として国外の恒久的施設(以下、P.E.)や代理人P.E.を通じた活動を挙げている。その際、オランダはこれらの文言の定義が1963年OECD条約草案の「P.E.」に類似している点を指摘する²⁹。また、米国が外国

の子会社の利得に対して租税が課されない場合の製造地国での独立企業間価格準則の重要性を主張するのに対して、ベルギーとオランダは上の条約草案9条(特殊関連企業)に準じた措置を講じていると主張している。

こうしてみると、租税条約は、国際的二重課税排除の観点から、上の三国における国外の所得に係る免除許容の根拠の一つとされていることがわかる。そこにはまた、当時、徐々に増えつつある二国間投資保護協定と密接な関係が存していたとも思われる。つまり、租税条約の発展が投資協定のそれに比して先行していることを考えれば、ベルギーらの主張の裏側には投資協定が認める内国民待遇や最恵国待遇への配慮があったのではないだろうか³⁰(表1及び表2参照)³¹。

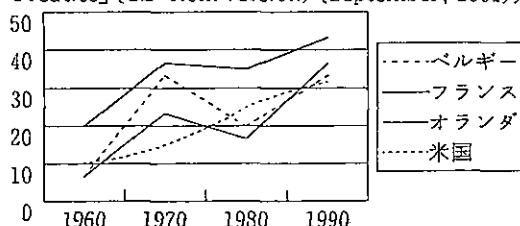
(表1) 【二国間租税条約(DTT)と二国間投資保護協定(BIT)の数推移】

(出所: 関下・後掲注59), 27頁)



(備考) 1960年代から1970代にかけて、投資の保護と促進を目的とするBITは主にヨーロッパ諸国で締結されている。他方、米国のBITの締結は1980年代には入ってからである(横川 新「二国間投資促進保護協定の新展開」日本国際経済法学会年報10号, 85-88頁(2001)参照)。

(表2) 【ベルギー・フランス・オランダ・米国のDTT (議定書・交換公文を含む。)の数推移】
(Reference: Tax Analysts「Worldwide Tax Treaties」(CD-Rom version) (September, 2001))



(備考) 1960年代から1970代にかけて、ベルギー・フランス・オランダのDTTの件数は同じ様な伸びを示している。他方、米国は1980年代に入ってからその件数に伸びが見られる。

2-2. FSC/E TI 税制に係る紛争

先述の東京ラウンド交渉と1981年GATT理事会の結果、補助金・相殺措置協定は、政府が輸出業者に直接税の減免又は繰延べを容認することは「輸出補助金」に当たるとしつつも、「加盟国が自国又は他の加盟国の企業の外国源泉所得に対する二重課税を排除するための措置をとることを制限するものではない」と定める(同協定付属書I輸出補助金の例示表(e)脚注59第一五文)。さらに、同協定は関連者間の産取引において支払われる価格につきアームズレングス原則(以下、ALP)³²を採用し、かつ、その行政上の措置につき当該取引が直接税の相当な減額をもたらす場合には、加盟国は「通常、既存の二国間の租税条約…を利用して意見の相異を解消するよう努めるものとする」と定める(同協定付属書I輸出補助金の例示表(e)脚注59第二文)。

さて、このようなGATTの文言からみて、国際的二重課税の排除を主たる目的とする租税条約は、そこにおいてどのような意義を有するのであろうか。そこで、以下では、GATTの文言上、租税条約と関連するALP及び二重課税排除の措置の対象とされる「外国源泉所得(foreign-source income)」の用語に焦点を当て

る。その際、米国のFSC (Foreign Sale Corporation) 税制(内国歳入法921条乃至927条)に対するWTO上級委員会の判断³³とその代替法であるETI法(Extraterritorial Income Exclusion Act)(内国歳入法114条及び941条乃至943条)に対するWTO上級委員会の判断³⁴を素材として取り上げる。

2-2-1. FSC税制

FSC税制に係る上級委員会は、GATT(上述の脚注59第二文)上のALPの意義について、「(同文は、)租税目的上、輸出企業と外国の被支配買手との間で輸出売買による税収を配分する際に、産品の価格がアームズレングス原則に基づくものとするということを『再確認する』もの」³⁵と判断した上で、この原則が要請される場合は「一加盟国が外国源泉所得のある種の所得類型に租税を課さないか、あるいは(国内源泉所得)より低く租税を課する選択を行う場合」³⁶であるとする。これより、GATT上のALPは、外国源泉所得に係る一国の課税上の措置による税収の「喪失 (foregone)」³⁷

の有無を産品価格に着目するかたちで、関連者間の輸出取引にかかる税収の配分という視点で再確認するためのもの過ぎないといえる。また、GATT上の租税条約の意義についてはその条文の文言上、ALPが要請される産品の移転価格にかかる税制上の措置についての紛争解決の手段として位置づけているとも読める。この点、上級委員会は「脚注59は加盟国がWTOの紛争解決手続に訴える権利を制限する旨を定めていない」³⁸との小委員会の判断を大筋において支持している。

FSC税制に係るWTO両委員会の判断のもと、租税条約はもっぱら、GATTに基づく加盟国の権利及び義務の観点³⁹から、WTOの紛争解決手続きに優先する適切なタックス・フォーラムか否かという局面で問題視されている。そこでは、租税条約上のALPについては

何ら言及されていない。

2-2-2. E T I 法

しかし、租税条約は、E T I 法に係る上級委員会の判断のもと、輸出補助金禁止の適用除外として加盟国による二重課税排除の措置を容認する脚注59第十五文にいう「外国源泉所得 (foreign-source income)」の用語を定義付ける際の指標として用いられている⁴⁰。当該委員会は、二重課税の問題を取扱うOECDモデル租税条約ほか、各モデル租税条約や多国間租税条約を取り上げ⁴¹、それらを通じて当該用語の意義に非居住者の所得に対する課税のあり方を求めている。同委員会によれば、それらに見出され得る共通の要素は「『外国』の国にリンクを有する非居住者の活動により生ずる所得について、当該国が当該非居住者に租税を課することである」⁴²とする。これを踏まえて、同委員会は、GATTにいう「外国源泉所得」とは非居住者の「外国」の国にリンクする活動を通じて生ずる所得であり、かつ、当該国でそのような所得が適切に課税に服する程度にリンクする活動から生ずる所得であると判断している⁴³。ここでは、租税条約における所得の種類ごとに設けられた各規定に非居住者の「外国」の国での活動のリンクの本質や度合いを求めている⁴⁴。

このように、モノの自由貿易協定サイドからは、輸出補助金禁止との関連で、「外国源泉所得」に対する課税上の措置が意識されていることがわかる。このことは、一国の対外貿易収支の動向に直結しているGATT/WTO上の原産地国 (country-of-origin) の決定⁴⁵と関連していると思われる。上述のE T I 法に対する上級委員会は、「源泉 (source)」の用語はモノが産出される場所 (the place where a thing originates) に言及し得るとしている⁴⁶。同委員会は、「源泉 (source)」と「原産 (origin)」を類義語とした上で、「『源泉 (source)』の用語はまた、…所得が稼得される場所について言及し

ている」⁴⁷とする。「源泉 (source)」が「原産 (origin)」の類義語として、その意義が問われる理由の一つに産業構造の変化がある。このことは、たとえば先述の70年代のD I S C税制及び80年代中葉から90年代末のF S C税制における「輸出用財産」(以下、「E P」)の用語の解釈のあり方に着目すれば、予測がつく。この点、80年代中葉から、コンピュータ・ソフトウェアが「E P」として適格性を有するか否かについて、行政解釈は定めを得ていない⁴⁸。また、2002年マイクロソフト社事件第9巡回区控訴裁判所判決⁴⁹では米国国外での再生産及び販売の目的でライセンスされたコンピュータ・ソフトウェアのオリジナルのコピーが「E P」に当たるか否かが争点となっている。

たとえば、このようなコンピュータ・ソフトウェア産業においては、技術変化のスピードに伴うリスクヘッジの目的で⁵⁰、企業は内部化されたその活動を解体し、それを外部化するとされる⁵¹。その典型例が、O E M (Original Equipment Manufacture) のようなアウトソーシング (外部委託) である。上述のマイクロソフト事件では、米国マイクロソフト社はF S Cと委託実費契約 (a Commission and Expense Agreement) を結び、外国のO E Mを中間に介在させソフトウェアを世界的に販売していた。

このように、製品の生産過程が複雑化するなか、その製品の原産地の決定がより困難となる。GATT/WTOは、品目ごとに統一的に原産地規則を定める作業を行っている (原産地規則協定第9条1項(ii))。それは、製造技術の変化に応じた製品の製造及び加工の工程を視野に入れている⁵²。このことと上述の「外国源泉所得」の用語の意義に係る上級委員会の解釈のし方とを合わせて考えれば、租税条約は原産地規則が目的とする資源のよりよい配分を、課税の面から行っているともいえる。たとえば、高度な技術を欲する国は自国の原産地基準を恣意的

に操作する場合がある⁵³。その結果、全世界的効率的な資源の配分の歪みが生ずる。GATT/WTO上、「外国源泉所得」、つまり外国の「モノが産出される場所 (the place where a thing originates)」で稼得される所得に対する加盟国による二重課税排除の措置が制限されないのであれば、それは課税の面から恣意的な原産地基準設定による非効率的な資源配分を是正しているともいえよう。その理由は、次の二つである。ひとつは、このような二重課税排除の措置により資源が一国に停滞することを防止できるからである。いまひとつは、「モノが産出される場所 (the place where a thing originates)」は、まさに所得に反映されるからである。その意味で、上述のGATT/WTOが租税条約上の各条項を以って「外国源泉所得」の用語の意義を解釈したことを加味すれば、資源配分の効率性との関連において租税条約の役割は重要といえる。

3. GATS

3-1. サービス貿易のあり方

近年における経済活動のサービス化や商品のソフト化に伴い締結されたGATSは、直接税及び租税条約上の取扱いの差異について、GATTとは異なる定めを置く。GATSは輸出補助金の脈略ではなく、内国民待遇や最恵国待遇の脈略で直接税及び租税条約の取扱いについて言及している。GATS 14条(d)は直接税に係る取扱いの差異について内国民待遇 (GATS 17条) の適用除外⁵⁴を定め、同条(e)は租税条約に係る措置による取扱いの差異について最恵国待遇 (GATS 2条) の適用除外⁵⁵を定めている。さらに、GATS上の紛争解決処理条項は加盟国のある特定の措置が租税条約の「対象になる (falls within the scope)」ことを要件とし、内国民待遇義務違反を理由とした訴えを排除してい

る⁵⁶。これらの一般的例外条項と当該紛争解決処理条項とを合わせて考えれば、GATSのもとでの租税条約は内国民待遇の適用除外においても関わっていることがわかる。

このようなGATSのもとでの直接税及び租税条約の取扱いについては、租税高権の奪い合いから、米国とその他の加盟国との間での交渉が最終段階までもつれ込んだとされる⁵⁷。この点、Avi-Yonahは、米国がそのFDIに適用され得る国内の租税立法と所得税条約が蹂躪することを妨げるために上述の直接税及び租税条約の取扱いにかかる規定をGATSに盛り込んだとする⁵⁸。国際収支上、サービス貿易は「一国の『居住者と非居住者との間のサービスおよび所得移転に関わる取引』を指すものとされてきた」⁵⁹とされる。また、これは海外投資からの配当、利子及び使用料等の投資収益をも含むとされる⁶⁰。そうだとすれば、国内租税立法と所得税条約との蹂躪は米国の国際収支に何らかの影響を及ぼすであろう⁶¹。

GATSは、「サービスの貿易」をサービスの現地生産、現地供給のための投資と自然人の移動と定義付けた上で⁶²、サービス提供者の利益のためにサービス貿易の自由化を行う立場をとっているとされる⁶³。その典型例がGATS 16条に定める市場アクセスの個別許与義務である。同条は、加盟国に対して、サービスの提供者が合弁企業等の法定の事業体を通じてサービスの提供を行う場合には、当該法定の事業体の形態を制限する措置及び外国資本の参加割合の制限する措置をとってはならない、と定める(2項(e)及び(f))。GATSは、サービスそれ自体に着目するというより⁶⁴、むしろその提供者(それが有する資本及び設備等の生産要素を含む。)に着目するかたちで、その自由な移動を保障することにより、その目的を達成しようとしている。同時に、GATSはそこにサービスの原産地を結びつけようとしている⁶⁵。

モノの貿易と異なり、サービスは物理的な存在として転々流通するものではない。そのため、サービスの提供者は、外国の市場で何らかのプレゼンスを置くか、または何らかの物理的な媒体を経由することが、しばしばし必要になるとされる⁶⁶。そこにGATSは着目したともいえる。なぜなら、サービスはその特性として無形性を有するが故、それ自体にその自由化促進の基準を求め難いからである。これは、たとえばGATSがGATT/WTOのように原産地規定を設けていないことに象徴される。

これまで、GATSにおけるサービス貿易のあり方をみてきた。およそそこには、市場でのサービスの提供のための実在 (presence) や物的媒体に着目しつつ、法人等の設立の自由化を認めるといった、ある意味、サービスの受入国における資本輸入を促進するGATSの姿勢が読み取れる。さらに、これはサービス貿易とFDIがしばしば関連していることを示している。このようなGATSの姿勢のもと、なぜ、GATSはそれに条項を設けて租税条約上の課税ルールを適用除外としたのだろうか⁶⁷。

3-2. 課税上の障碍

この点、Slemord and Avi-Yonahの所説⁶⁸をもとに、以下では、検討する。Slemord and Avi-Yonahは、サービスの比較優位性の源泉を技術と考え、それを生み出す(外国の)労働に係る所得に対する源泉ベースの課税は輸入関税に相当し、自由貿易の障碍となるとする。また、そのような技術の移転の際に選択され、かつ、雇用の機会を奪わないFDIについて、それから生ずる所得(技術使用の対価や資本投資のリターン)に対する二重課税は、技術使用の効率性の観点から、自由貿易の障碍となるとする。

このような二重課税となる租税については、居住地国において税額方式又は免除方式により相殺が行われる。もっとも、これは資本輸出国

が片務的に二重課税の救済を認めるものであり、それは、あたかも輸出国が輸入関税を輸出補助金と相殺するかのようである、とSlemord and Avi-Yonahはいう⁶⁹。「これは、貿易に伴う歪みを排除し、グローバルな見地から最適である。しかし、このようなシステムは資本輸出輸入国の便益のために存するものでない。なぜなら、それは資本輸入国政府への移転支出⁷⁰であるからである。そのため、国家間における税収の割当てが最近の国際税制の重要な要素となることは必至である」⁷¹。この点、Slemord and Avi-Yonahによれば、二国間租税条約は、両国への資本の流れや源泉課税に係る相互主義条項を所与の要件とし、衡平な税収の配分を維持するようにデザインされているとする⁷²。その理由として、租税条約が発展途上国間で比較的少数であること⁷³や最恵国待遇条項を含んでいないことを挙げている⁷⁴。

これらの点より、Slemord and Avi-Yonahは、二重課税排除のメカニズムや租税条約が全世界的効率性の規準ではなく、税収配分のために存すると考えた上で、「純粋な自由貿易租税制度(A pure free trade tax system)は、すべての国において居住地国ベースの租税制度を要請するものであり、その結果、いずれの者に対する労働所得又は資本所得に係る効率的な課税は、要素が生産過程のどこで用いられるかには左右されない」⁷⁵という。

いずれにせよ、サービス貿易における課税上の障碍は要素所得(factor income)に対する二重課税によりもたらされる。それは、片務的二重課税排除のメカニズムにより取り除かれる。そこで生ずる国家間における税収の歪みは、居住地国課税ベースの租税条約により是正される。このように、租税条約上の税収配分機能を強調することにより、GATSにおける租税条約上の課税ルールの適用除外を正当化することもできよう⁷⁶。

3-3. 税収配分機能と資源配分の効率性

上述の Slemrod and Avi-Yonah の所説を前提とすれば、租税条約は国家間における税収配分の機能を有するといえる。先述のとおり、租税条約の締結や改訂にあたっては、それが国家間での産業への生産資源の再配分という視点から行われる場合がある。その目的は、生産効率性の向上による産業競争力の強化にある⁷⁷。サービス貿易においては、その自由化促進の目的上、サービスの比較優位性の観点から労働と資本の効率的な配分が求められよう。それ故、これらの要素所得に対する二重課税はその効率的な配分の障碍となる。とりわけ、GATS の市場アクセスの義務に鑑みれば、資本の移動に係る課税のあり方が問われる。

国際貿易においては、生産要素賦存の差異が貿易の方向に影響する⁷⁸。このような生産要素の国際的可動性が高まることは、労働の国際的な割り当て及び限界生産物を生み出す場所での希少資源利用における効率性の拡大増加として考察される⁷⁹。そうだとすれば、一国の租税制度上の再配分機能⁸⁰にも配慮しつつ、要素の国際的移動に対する租税上の障碍を極力、除去することが望ましい。Haufler は、「一国の租税政策の観点からは、このような可動性の高まりにより、国内の課税ベースの弾力性とそれに伴う租税制度の過度な負担が生ずるため、それは一つの圧迫とみなされる」⁸¹とする。しかし、要素課税ベース (factor tax bases) のこの好ましくない効果は国際課税の適切なスキームにより緩和され得る、と彼はいう⁸²。この点、彼は、国民生産効率性の観点より、「小国開放経済にとっては、その小国が賃金税を源泉ベースの資本課税と同時に取り扱い、かつ、全世界的資本の移動が完全である場合には」⁸³、源泉ベースの資本課税=0 をベンチ・マークとすることが最適であるとみる。つまり、あらゆる効率性の損失はもっぱら、資本が国際的に完全に

移動するならば、労働者により生み出されるため、源泉ベースの資本課税は労働に対する直接税に左右される⁸⁴といことである。

このような源泉ベースの資本課税=0 のベンチ・マークを国民生産の効率性から捉える考えは、国際課税における居住地国主義に基づくものである⁸⁵。しかし、通常、源泉ベースの資本課税=0 の場合には、税負担は労働者にシフトする。そこで、Haufler が着目する点は、各国における資本所得と労働所得とに対する実効税率の展開と資本市場の統合である。つまり、彼は、資本所得の実効税率が上がっている国があるにことに着目し⁸⁶、このような租税政策は、資本輸出国にとって、資本市場の統合による損失者 (労働者) の補償のために、労働所得課税から資本所得課税へのシフトを示していると結論する⁸⁷。

総じて、このような Haufler の所見は、資本市場の統合などの前提条件が存するものの、居住国課税のもと、投資型所得については源泉減免とする租税条約の姿勢を反映するもの、ともいえる。

4. NAFTA

4-1. 米加墨間租税条約の位置づけ

米国先導の NAFTA は、その自由化の対象とする経済活動に、1995年 WTO 協定に先立ち、モノの貿易に加え、投資、サービス、及び知的財産権の貿易を盛り込んでいる。しかし、NAFTA は課税に関する問題からはほとんど手を引いている。そのため、その合意当初、NAFTA 圏における自由貿易に対する所得課税上の障碍は、二国間又は多国間租税条約を通じて削減されるという期待が高まっていたとされる⁸⁸。それでは、NAFTA 圏における租税条約は、具体的にどのような意義を有しているのであろうか。この点につき、まずは、NAFT

Aの課税に係る条文の内容に簡単に触れつつ、検討することにする⁸⁹。

課税に関するNAFTAの原則は、「課税上の取扱いについては、当協定は何ら適用されないものとする」と定める同協定2103条1項に見出される。また、同条2項は、本条に掲げるNAFTAの規定の一つとNAFTA締約国間の二国間二重課税条約が同様な課税上の措置として重複する場合には、当事国は、もっぱら当該二重課税条約に一任し、かつ、そのような問題については当該条約上の紛争解決にかかる規定で処理を行うもの、と定める。さらにNAFTAは、それに定める内国民待遇の対象となるクロスボーダー・サービス取引や金融サービス(1202条及び1405条)⁹⁰については、所得及びキャピタル・ゲインに対する課税上の措置に適用し(2103条4項(a))、それ以外の内国民待遇及び最恵国待遇の対象となるサービス(1102条乃至1103条)及び投資(1202条乃至1203条)については、キャピタル、遺産、贈与及び相続に対する以外の課税上の措置に適用している(2103条4項(b))。しかし、NAFTAは租税条約による二国間の便益については最恵国待遇の例外を認めている(2103条4項(c))。

これより、NAFTAはもっぱら、その条文上、課税に関する問題を租税条約に一任していることがわかる。そこで、次に、NAFTA形成過程における二国間貿易投資関連協定及び二国間租税条約の関係について時系列に立ちつつ、検討することにする。

(表3⁹¹)【NAFTA成立前後における租税条約締結経緯】

年代	NAFTA締結経緯	米加墨間租税条約締結経緯
1980		米加租税条約署名
1983	米加貿易障壁削減の計画で合意	1983年米加議定書／交換公文署名
1984		米加租税条約／議定書／交換公文発効
1988	米加自由貿易協定調印	
1989	米加自由貿易協定発効 米墨貿易・投資協議協定調印	米墨情報交換条約署名 米墨間海運及び航空運輸協定改訂
1990	加墨間でNAFTAに基本合意	加墨情報交換条約署名
1991	カナダ／米墨自由貿易協定への参加	加墨租税条約署名 ⁹⁵
1992	NAFTA締結	加墨租税条約発効 米墨租税条約・米墨最終議定書署名
1994	NAFTA発効	米加租税条約議定書改訂(未発効)
1995		米墨情報交換協定議定書署名(改訂) 米加租税条約議定書署名・発効

表3より、NAFTA圏における貿易関連協定の締結と租税条約の締結は密接に前後していることがわかる。とりわけ1992年のNAFTA締結を契機に、加墨間租税条約を加え、米国を軸とする米加及び米墨のそれぞれの間で租税条約の構図が完成したといえる。これは、自由貿易に影響を与えるような課税上の障壁の削減が、もっぱら租税条約に一任されていることの一つの説明となろう。

ここで、NAFTA圏における租税条約の意義について具体的に検討するために、租税条約の締結に先立つ情報交換協定と租税条約上の条約便益制限規定を取り上げる。情報交換協定に

ついでに、米国は1989年米墨間貿易投資協定締結に伴い、対メキシコ租税条約に先立ちそれとの間で情報交換条約を締結している⁹³。思うに、これの一つには、コンプライアンス・コスト削減の意図があったと考えられる。たとえば、先述のFSC税制は情報交換協定が存する国のFSCにその適格性を認めるなど米国歳入庁のコンプライアンスを助けるように企図されたものとされる⁹⁴。さらに、米国は1992年米墨租税条約に係る1994年議定書1条と1980年米加租税条約に係る1994年議定書16条において、租税条約上の情報交換規定27条の改訂を行っている。これらの動向は、租税制度についての情報偏在が存することに起因すると思われる。米国の対カナダ原条約は1936年に締結されていたこともあり、NAFTA発効に際し、米加間においては当該情報の偏在はそれほど存しなかったと考えられる。しかし、1980年代半ばまで比較的粗野な所得課税制度を有していたとされる閉鎖的なメキシコ⁹⁵と米国との間においては、そうではなかったであろう。

かかる情報の偏在は、米国の納税者のみならず、税務当局においてもタックス・コンプライアンスコストの負担をもたらしかねない⁹⁶。たとえば、米国の経済学者であるBlumenthal and Slemrodは、サーベイにより米国多国籍企業の外国源泉所得に係るタックス・コンプライアンスコストの割合が当該所得から徴収される税収に比して比較的高いと見積もった上で⁹⁷、その割合は外国源泉所得に係る規定が国内源泉所得に対する課税ベースを維持するものである限り、さして問題ではない、と結論する⁹⁸。そうだとすれば、当時予想されたNAFTA圏における貿易の自由化に伴う経済活動の活発化の下、貿易の当事国は自国の租税制度により維持される課税ベースが侵食され、かつ、税収が減ることを妨げることを急務したであろう。相手国の租税に関する情報は、その意味で

自国の租税制度の維持コストを削減するといえる。さらに、コンプライアンス・コストの重複の顕著な例が二重課税であるとされる⁹⁹。これより、情報交換協定の下でデザインされたかとも思われるNAFTA三国間の租税条約はタックス・コンプライアンスコストを削減するものといえる。なぜなら、租税条約の主たる目的は二重課税の排除にあるからである。

租税条約上の便益制限規定についていえば、それは1991年加墨租税条約には含まれていないが、1992年米墨租税条約には含まれている(17条)。さらに、1980年米加租税条約では、便益制限規定が1995年議定書18条により新たに含められている(29条A)。条約便益制限規定は、トリティ・ショッピング100に対して規制をかけるものであるが、上述の便益制限規定のいずれもが派生的便益(第三国居住者も享受し得る条約上の便益)を認めている¹⁰¹。とりわけ米墨租税条約は、NAFTA発効に配慮し、カナダの居住者に対してその便益を認めている(17条1項(d)(iii)及び(e))。当該便益制限規定は、NAFTAの期待される成果の一つが三国間の居住者間での合弁事業を促進することであることを受けたものとされる¹⁰²。たとえば、上述の17条1項(d)(iii)により、公認の証券取引所で通常行われる株式について、米国の法人がその51%を所有するカナダ法人(49%所有)はメキシコにおける源泉所得に対して米墨租税条約上の便益を享受できる¹⁰³。さらに、利子や使用料等の投資性所得について、その源泉地国との間で租税条約を有するNAFTA加盟国の居住者が米墨租税条約上の税率よりも不利とならない税率を課される場合に、当該居住者は同米墨条約上の便益を享受できる(17条1項(e))。この場合、カナダ法人がメキシコ法人との合弁事業により米国に投資する場合、当該法人は米国源泉の利子所得や使用料所得を除き、配当所得については米墨条約上の便益を享受できない(後述の表4参

照)¹⁰⁴。しかし、この点は1995年の米加租税条約議定書発効に伴う配当所得に対する制限税率の引下げによりクリアーされている¹⁰⁵。したがって、NAFTA三国間の租税条約は同圏における合併事業の促進の目的にかなうように修正されているといえる。

(表4) 【米加墨各国間租税条約における源泉課税】

年代	条約・議定書	配当	利子	使用料
1980	U. S.-Canada	15% (一般) 10% (親子間: 出資比率10%以上)	10%	10%
1991	Canada-Mexico	15% (一般) 10% (親子間: 出資比率25%以上)	15%	15%
1992	U. S.-NAFTA締結	10% (一般) 5% (親子間: 出資比率10%以上/ (注1))	15% (注2)	10%
1994	Protocol (Unperformed) U. S.-Canada	5% (一般) 10% (親子間: 出資比率10%以上)	10%	10%
1995	Protocol (In force) U. S.-Canada	5% (一般) 10% (親子間: 出資比率10%以上)	10%	10%

注1) 2002年議定書により源泉免税(要件: 配当支払法人の議決権80%以上を直接所有、かつ、最低12箇月間の所有)(米国側 Technical Explanation)

注2) 10% (銀行支払い利子)/4.9% (貸付金利子・公認証券市場の債券・証券利子)

4-2. 生産活動の拠点

4-2-1. 自由化の射程

NAFTAが自由化を保障する経済活動の範囲は、極めて広い。NAFTAは、その17章において知的財産権の保護を定め¹⁰⁶、電気通信、医薬、コンピュータ等の産業に対して手厚い保護を与えている¹⁰⁷。同時に、これはモノの貿易の脈絡では、ハイテクノロジーなコンテンツを有する、つまり情報及び技術を核とする製品の供給の増加を予測している¹⁰⁸。

このようなハイテクな製品の供給の増加は、企業に取引コストの増加をもたらす。先に見たとおり、企業は、当該取引コストを削減する目的上、FDIにより市場の内部化を図る。NAFTAは、その11章で投資の自由化を保障する(1102条及び1103条)。企業はまた、当該製品の生産工程で生ずる輸送、通信等のサービス・リンクに要するコストを削減しようとする。この点、NAFTAは、その12章で流通及び運送システムへの接続への自由化を保障する(1201条1項(a)乃至(e))。

このような広範にわたる自由化の保障により、企業は取引コストや労働コストなどを低く設定できるような生産活動の拠点を選擇する。多国籍企業の生産活動の拠点として、メキシコのマキラドロー¹⁰⁹が挙げられる。NAFTA発足以前より、多国籍企業はメキシコへの部品の輸入関税免除や安価な労働力及び米国市場への輸送コストの削減を求め、マキラドローを製品の組立加工基地として利用していた¹¹⁰。しかし、そこで行われる作業は、単純な労働集約的な部品組立から製造及び生産委託へと変わってきている。もっとも、マキラドロー産業の中心は低賃金労働力にあることには変わらない¹¹¹。

NAFTAは、域外国によりこのような安価な労働力を利用して生産された製品がNAFTAの特恵関税待遇を得た域内製品として米国市場の流入するのを防ぐため、原産地規則、とりわけローカル・コンテンツ率を厳しく設定している¹¹²。結局、このローカル・コンテンツ率の計算上、域外国はNAFTA待遇を得るために、製造工程の高付加価値部分を北米に移転することに帰着せざるをえなくなる¹¹³。

4-2-2. 恒久的施設 (P.E.)

多国籍企業によるマキラドローでの生産活動がP.E.を創出することになるか否かは、米加の先進国と後進国とされるメキシコとの間での

事業所得に係る課税管轄権の配分の文脈で問題となる。

米加各国の対墨租税条約には、1979年国連モデル租税条約のP.E.条項に類する箇所も存する¹¹⁴。これは、米墨租税条約のP.E.条項（以下、米墨P.E.条項）において、とりわけ上述のマキラドーラにおける典型的な取極とされる¹¹⁵規定（以下、米墨代理人P.E.条項）において見出され得る。同条約は、他方の締約国の者（独立代理人を除く。）が、一方の締約国の企業の名において契約締結権限を有する場合（5条5項(a)）に加え、当該者が当該権限を有しないが、「当該企業に代わって、（他方の）締約国内において、当該企業が当該国に保有する物品又は機械を反復して加工処理する場合（ただし、当該加工処理が当該企業若しくは関連企業により直接又は間接に備え付けられた資産を使用して行われている場合に限る。）」には、それはP.E.を有ものとされ、と定める（5条5項(b)）。このような規定のし方は、上述の国連モデルに類似する¹¹⁶。しかし、この規定はカナダの対メキシコ租税条約には存しない¹¹⁷。

加墨租税条約の存在を視野に入れれば、なぜ米国が国連モデルに類似する規定のし方を行ったかという疑義が生ずる¹¹⁸。これを、米国がNAFTA圏形成に際する友好関係保持という政策目的上、資本輸入国であるメキシコの課税権に配慮したと評価できないこともない¹¹⁹。しかし、米墨租税条約締結後、メキシコのP.E.に係る国内立法の動向は、同条約上のP.E.を回避する方向にあった。とりわけ非居住者によるマキラドーラでの活動は、メキシコのP.E.課税から免除されてきたとされる¹²⁰。

そこで、上述の米墨代理人P.E.条項を、租税条約上の相互主義の観点から米国サイドに立ちつつ、次のように評価することもできよう。ひとつは、これを、NAFTAの原産地規則を視野に入れたものと評価することができよう。

つまり、米墨租税条約上メキシコの課税権の確保することで、域外国の安価な労働力を利用した製品から米国市場を守るということである。たとえばそれは、米国に子会社を有する域外国がマキラドーラを介して、製品を逆輸入する場合である。いまひとつは、米国の税収確保である。Skaarによれば、代理人P.E.課税（租税条約上のP.E.に係る子会社条項）¹²¹の適用について、税務当局は関連会社間での所得配賦に際して、ユニタリー課税の手法を通じて適用される独立企業間準則の代替として代理人P.E.課税に目を向ける、とする¹²²。なぜなら、ユニタリー課税による所得配賦は租税条約に違反するからであると彼はいう¹²³。Skaarは、合併事業のような方法で協業する関連企業は各々子会社P.E.を構成すると解している¹²⁴。そうだとすれば、先に見たように、NAFTAにより合併事業が促進されるなかで、米墨代理人P.E.条項は米国の国内源泉所得の確保を狙いとしたものだともいえよう。

4-3. 所得の流れ

ここでは、技術移転に着目し、NAFTA圏における使用料所得の流れに焦点を当てる。

そこで、まずは米加租税条約についてみることにしよう。1980年米加租税条約（以下、1980年条約）は、1995年米加議定書（以下、1995年議定書）により大幅な改訂が行われている。この改訂により、使用料については10%の限度税率での源泉課税が免税されることになった（1995年米加議定書7条1項）。加えて、同改訂においては源泉免税の対象とされる「使用料」の用語の範囲に変化が見受けられる。1980年条約では、源泉免税の対象とされる使用料は、「（映画フィルム等を除く）文学、演劇、美術若しくは学術上の著作物」の著作権使用料のみであった。しかし、1995年議定書では、これに加えて、特許権使用料、「コンピュータ・ソフトウェアの使用又は使用の権利の対価」及び「産

業上、商業上若しくは学術上の経験に関する情報の対価」などが、使用料源泉免税の対象とされている。コンピュータ・ソフトウェアの使用の対価に係る源泉免税について、同条約の米国側の Technical Explanation によれば、これは、米国内国歳入庁が、現行の租税条約上、アメリカ合衆国の者によりアウト・パウンドのソフトウェアに支払われる使用料について源泉徴収税を課さない旨を支持し、カナダ政府が通常のライセンス契約に基づき売買されるシェアウェア・ソフトウェアについて納税者が支払う使用料は源泉徴収を免除する旨のルーリングを公布したことによる、とされる¹²⁵。

次に、1992年の米墨租税条約及び加墨租税条約についてみることにしよう。著作権使用料に係る源泉課税の限度税率については、米墨租税条約が10%であるのに対して、加墨租税条約は15%と定めている。また、「著作権」の定義の範囲についても若干の相異が見受けられる。米墨租税条約について、米国側は「著作権」の用語の定義にコンピュータ・ソフトウェアのプログラムの使用又は使用の権利を含むとの解釈を示している¹²⁶。これに対して、加墨租税条約はこの点につき何ら言及していない。ただ、加墨租税条約で特徴的な点は、文化的著作物の使用料については源泉免税とされている点である(12条3項)。

これらNAFTA三国間の各租税条約上の使用料課税を概観する限り、米加間では、NAFTA発足後、ある種の使用料の源泉免税を達成することにより¹²⁷効率的に技術交流を行っている¹²⁸とみることにもできる。他方、米墨間及び加墨間ではほとんどの使用料について源泉免税が達成されていない。そのため、技術開発の対価である使用料所得は米加の先進国に一方的に還流するわけではない。このような米加各国の対メキシコ租税条約上の源泉課税を、知的財産(権)の保護などにより技術交流の促進を

図っているNAFTAとの関係で、どのように評価したらよいであろうか。

NAFTA圏内でみた場合、技術の流れは米加の先進国からメキシコへ一方向である。この技術はメキシコの低賃金の労働と結びつく。同圏における貿易パターンの特徴は、メキシコで米加の技術を用いて生産された産品が消費地であるそれらの国に逆輸入される、という点である。NAFTA三国間の税収の配分を考えてみた場合に、たとえば、使用料所得が米加に一方的に還流すれば、米加とメキシコとの間で税収配分の歪みが生ずると考えられる。したがって、この三国間での税収配分の観点から、上述の源泉課税を正当化できよう。問題は、このような源泉課税による税収の配分が資源配分の効率性を損なわないかという点である。この点、NAFTA発足後のメキシコにおける電機電子及びコンピュータ産業の組織に着目すれば、技術移転はライセンス供与というかたちではなく、主にFDIにより行われていることがわかる¹²⁹。そのため、租税条約上の使用料に係る源泉課税については、それが直截的に資源配分の効率性に影響を及ぼすことはないと思われる。

5. おむすび

本稿は、産業構造の変化に着目しつつ、租税条約の意義について、その変化を反映する自由貿易に係る協定を素材として検討を行った。その結果、大枠において現行の租税条約は、自由貿易協定サイドから見て、国際貿易の自由化を課税の面から促進するように適宜、修正が行われている、という一応の結論を見た。

モノの自由貿易協定サイドからみて、租税条約は、一国の「外国源泉所得」に係る課税上の措置がその結果として輸出補助金となり得るか否かという局面で、その判断の指標とされてい

る。これを、租税条約がその主たる目的である二重課税の排除を通じて、より高度な技術を用いる産品の増加によってもたらされるGATT/WTO上の原産地決定の困難さから生ずる資源配分の歪みを是正している、とみることもできよう。

冒頭で述べたように、現行の租税条約はモノ中心の産業の時代に策定されたものである。それは、サービスの自由貿易協定サイドからみる限りにおいては、課税目的上その意義を失いつつあるとは必ずしもいえない。なぜなら、GATS/WTOはサービス提供者の物的拠点や資本などのtangibleなモノやvisibleな生産要素に着目し、サービスの自由化を促進しようとしているからである。しかし、GATS/WTOのこのような姿勢が真に支持されるものといえるか否かは分明ではない。かりに、この姿勢が資源の効率的な再配分を達成するものとしよう。そうであれば、Slemrod and Avi-Yonahのようにサービスの比較優位の源泉を技術と捉えた上で、それを生み出す労働やその移転を可能とするFDIにおける資本の生産要素に係る二重課税排除は少なくともそれらの資源利用の効率性を妨げるものではないであろう。それには、Hauflerが提言するように、生産効率性の観点より、源泉ベースの資本課税=0をベンチマークとすることが望ましいであろう。なぜなら、彼が述べるように、要素の国際的可動性の高まりは労働の国際的な割り当てと希少資源利用との効率性を拡大増加するからである。同時に、このことは源泉免除とする傾向にある租税条約の動向を反映している。

しかし、先のBlumenthal and Slemrodのサーベイから分かるように、自国とその貿易相手国との間に租税に係る情報の非対称性が存する場合には、源泉ベースの資本課税=0又は軽減による資本の国際的な移動性の高まりは、自国の課税ベースを侵食する場合がある。この

点、NAFTAの場合、租税条約の締結に先行するかたちで、各国間で租税に係る情報交換条約を締結している。また、NAFTA発効に伴い、米加墨各国は租税条約上の情報交換条項の改訂を行っている。これにより、米加墨各国における自国の納税者のみならず、税務当局のコンプライアンス・コストの削減が図られている。

モノからサービス中心の産業構造の変化に伴う租税制度に係る情報の不確実性が増すなか、NAFTAに見られるように、その不確実性を減少させるところに国際課税に係る租税制度としての租税条約の役割の一つが存するといえる¹⁰⁰。各国における情報交換がスムーズに行われれば、租税条約による税収配分もよりよく機能するであろう。それは、間接的にせよ、資源の効率的利用の障害を除去し、資源再配分の効率性に資するものといえる。先述の新日米租税条約改訂の際の視点を加味すれば、このような税収配分機能を有する租税条約の評価基準を資源再配分の効率性に求めてもよいかと思われる¹⁰¹。そのためにも、居住地国ベースの資本課税における各国間での情報交換が増えつつある現状も踏まえ、租税条約が資源配分効率性について、どの程度の税収配分機能を果たしているかについてさらに実証的な検討を行っていく必要があるだろう。

1 伊藤元重・大山大道弘【国際貿易】73頁(2002)参照。

2 Hugh J. Ault, 「U.S Corporation Taxation Reform from an International Perspective.」【組織形態の多様化と所得課税】租税法研究第30号(2002)181頁は、WTOにおいて米国のFSC税制が問題視されていることから、「租税法と貿易関連法は別途の問題として発展してきたが、この二つの分野の関連が徐々に重要性を増してきている」とする。

3 金子宏【租税法 第九版】387-388頁(2003)参

- 照。
- 4 この点、30年ぶりに改訂が行われた日米租税条約署名についての平成15年11月7日付け財務省公式見解が参照となる (<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/sy151107.htm>)。
- 5 若杉隆平『国際経済学 第2版』31-87頁(2002)他参照。
- 6 例えば、国際的二重課税排除を主たる目的とする2003年OECDモデル租税条約はそのコメントリーにおける序論パラグラフ1で、「(国際的二重課税が)財や役務の取引、資本、技術及び人の移動に悪影響を及ぼすことは広く認識されて(いる)」とする(OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and Capital, (2003), Commentary on Introduction, para. 1. [hereinafter cited as OECD Commentary], 川端康之 監訳『OECDモデル租税条約 2003年版』7頁(2003))。
- 7 増井良啓「租税政策と通商政策」塩野宏先生古稀記念『行政法の発展と変革 下巻』519頁(2001)。中里実「税制改革と貿易収支」税研18号31頁(1988)は、「価格引下げ＝輸出促進効果は、付加価値税の導入によってではなく、法人税の引下げによりもたらされる」とする。
- 8 Robert A. Green, *Antilegalistic Approaches to Resolving Disputes Between Governments: A Comparison of the international Tax and Trade Regimes*, 23 Yale J. Int'l L. 79, 138, 139 (1998). Greenは、租税条約と貿易協定の共通する目的の達成手段の類似性について、貿易協定上の「内国民待遇」の原則と租税条約上の「無差別取扱い」に係る規定をパラレルに考える(at 89-90)。
- 9 このような趣旨の規定を設けている二国間租税条約の例として、米加租税条約29条6項がある。また、2003年OECDモデル租税条約25条(相互協議)は「サービス貿易に関する一般協定により提供される紛争解決手段と相互協議の相互作用」と題するコメントを付している(OECD Commentary on Article 25, para. 41. 1-41. 7., 川端 監訳・前掲注6), 269-270頁)。
- 10 大蔵省税関部調査統計課編『GATT国際貿易協定詳解』12頁(1952)参照。
- 11 これは、GATTの基本原則の一つである内国民待遇の定めという「内国税その他の内国課徴金」が「products(産品)」に対するものと明示している(同協定3条2項)ことによるともいえる(津久井茂充『ガットの全貌〈コンメンタール・ガット〉』227頁, 467頁(1994)参照)。
- 12 Justus Fischer-Zernin, *GATT versus tax treaties? The basic conflicts Between international taxation methods and GATT (Part I)*, 6 Intertax 236, 238 (1989).
- 13 WTO協定付属書1Aにおける「補助金及び相殺措置に関する協定」は、補助金について、「政府がその収入となるべきものを放棄又は徴収しないこと(例えば、税額控除等の財政による奨励)」(1・1(a)(ii))と定める。他方、禁止される補助金とは「法令上又は事実上、輸出が行われることに基づいて…交付される補助金」(3・1(a))とされ、同付属書1(輸出補助金の例示表)(c)は、その例示として「商工業を営む企業が支払う又は支払うべき直接税…につき、輸出に関連させてその額の全部又は一部の免除、軽減又は繰延べを認めること」を掲げている。また、当該付属書は、「『直接税』とは貸金、利潤、利子、賃賃料、ロイヤルティその他の所得に対して課される税及び不動産の所有に対して課される税をいう」と定める。
- 14 米国のDISC税制及び三国税制に係るGATT輸出パネルについては、占部裕典「海外取引に係る優遇税制の問題点」水野忠恒編著『国際課税の理論と課題〔改訂版〕』187-191頁(1999)参照。
- 15 See, e.g., GATT, UNITED STATES TAX REGISTRATION (DISC), para. 72, BISD 23S/98-114 (1976) (Lexis-Nexis Database)。
- 16 GATTにおける付加価値税の国境税調整については、水野忠恒『企業の多国籍化と法 サービス貿易と課税問題—消費課税を中心として—』(NIRA

- 研究叢書) 58頁 (1990) 参照。
- 17 佐竹正夫「補助金の経済分析とGATT」貿易と関税38巻4号55頁 (1990)。
- 18 同上。
- 19 See, Richard E. Caves, MULTINATIONAL ENTERPRISE AND ECONOMIC ANALYSIS 3 (2nd ed., 1996).
- 20 絹巻康史編著『国際経営 多国籍企業の貿易・投資・海外事業』38頁 (2001) 参照。
- 21 See, Richard E. Caves, *supra* note 19, at 4-5.
- 22 企業内取引とGATTがいう二重価格差とは密接な関係にある。例えば、所得税制サイドで議論される企業内取引に係る移転価格税制と貿易サイドで議論される関税は、基本的に独立企業間価格という考えに基づいて物品の価値などを算定するという意味では、同じ結果を追求するものとされる (大河原健ほか「税引後利益最大化戦略(上)―関税プランニング―」国際税務19巻2号34頁 (1999) 参照)。
- 23 亀井正義『企業国際化の理論 直接投資と国際企業』37頁 (2001) 参照。
- 24 当時のDISCに係る法整備について、米国下院委員会の関心は「DISCの課税繰延べ利得は、当該DISCの親会社 (又は関連会社) への貸付であり、それは外国の工場や設備への投資を目的として、当該親会社 (又は国内及び国外の関連会社) により使われていた」という点にあったとされる (P. L. 92-178, REVENUE ACT OF 1971, UNITED STATES CODE Congressional and Administrative News, 2nd. Cong., 1st Sess., 1997)。
- 25 GATT, INCOME TAX PRACTICES MAINTAINED BY BELGIUM, para. 9, BISD 23S/127-136 (1977) (Lexis-Nexis Database).
- 26 *Id.*
- 27 フランスは、国外の所得について免許を許容することについて、「取引がフランスから指揮され、かつ、外国源泉所得の大部分がフランスの租税を課される場合には、フランスの租税から免除される取引は存しない。実際、そのような所得は二重課税条約が存しない場合には、自国と外国の両国で租税を課される。なぜなら、フランスは二重課税を回避するための創設的な制度を有していないからである」と主張している (GATT, INCOME TAX PRACTICES MAINTAINED BY FRANCE, para. 22, BISD 23S/114-127 (1977) (Lexis-Nexis Database))。
- 28 GATT, INCOME TAX PRACTICES MAINTAINED BY NETHERLANDS, para. 18, BISD 23S/137-147 (1977) (Lexis-Nexis Database).
- 29 *Id.*
- 30 A. J. Easson, Taxation of Foreign Direct Investment 145, 146 (1999) は、「内国民待遇又は最恵国待遇を認めているようなBIT上の規定がいずれかの当事国により締結された二重課税条約上の一切の準則に劣るという趣旨で、当該BITの多くは『carve-outs』(課税問題の除外) を含む」とする。
- 31 表1において、関下・後掲注59), 27頁は米国のDITの件数が比較的多いことも踏まえ、「(DIT) がアメリカの対外援助の供与と引き換えに結ばれていて、いわばこれが、相手国が援助を受けるための条件のひとつとされたのである」とする。
- 32 相殺措置協定の付属書I輸出補助金の例示表(e)脚注59第二文は、関連者間の産品取引において支払われる価格について、「加盟国は、課税上、輸出企業とその支配下にある外国の買手との間、又は輸出企業を当該輸出企業と同一の支配下にある外国の買手との間の取引における産品の価格については全く独立の立場で(at arm's length) 行動する独立の企業の間において支払われるであろう価格を用いるべきであるとの原則を再確認する」と定める。
- 33 WTO Report of Appellate Body, United States Tax Treatment for "Foreign Sale Corporations", WT/DS108/AB/R; (00-675); AB-1999-9, 2000 WTO DS LEXIS 7 (24 February 2000). [hereinafter cited as WTO/FSC Report of Appellate Body].
- 34 WTO Report of Appellate Body, United State-

- Tax Treatment for "Foreign Sale Corporations" Recourse to Article 21.5 of The DUS by The European Communities, WT/DS108; (02-0152); AB-2001-8, 2002 WTO DS LEXIS 4 (14 January 2002). [hereinafter cited as WTO/ETI Report of Appellate Body].
- 35 WTO/FSC Report of Appellate Body, *supra* note 33, para. 98, at 86. なお、この点につき、小委員会（パネル）は「WTO加盟国が全てのエンティティのあらゆる所得（当該加盟国の域内の活動から生ずるか域外の活動から生ずるかを問わない。）について租税を課する必要がある場合、輸出企業から外国の関連する買手へのアームズレングス価格ではない価格での所得の移転においては、一般に当該所得を輸出国における課税から隔離しない、まして「輸出取引について直接税の相当な減額を生じない」としている（WTO Panel Report, United State-Tax Treatment for "Foreign Sale Corporations", WT/DS108/R; (99-4118); 1999 WTO DS LEXIS 9, para. 7.91 at 940. (8 October 1999). [hereinafter cited as WTO Report of Appellate Body].).
- 36 *Id.*
- 37 輸出補助金の定義について、補助金・相殺措置協定1条(a)(i)(ii)は「その特定の税制上の取扱いがなかったならば得られたであろう税収を喪失すること」と定める。
- 38 WTO/ETI Report of Appellate Body, *supra* note 34, para. 167, at 147.
- 39 例えば、FSC税制に係る小委員会（パネル）では、補助金・相殺措置協定付属書I輸出補助金の例示表(e)脚注59が、租税条約やその他の国際的制度を利用して意見の相異を解決することについて、同脚注にいう「1994年のガットに基づく加盟国の権利及び義務…を害することなく」と定めている箇所を強調している（WTO Panel Report, *supra* note 35, para.7.14, at 865）。
- 40 WTO/ETI Report of Appellate Body, *supra* note 34, para.142, at 111.
- 41 モデル租税条約については、OECDモデル租税条約、国連モデル租税条約の他、1971年アンデス共同体モデル租税条約を、また多国間租税条約については、1971年アンデス共同体租税条約とカリブ共同体租税条約を取り上げている（WTO/ETI Report of Appellate Body, E0125*supra* E0124note 34, fn. 119-120, para.141, at 109-110.）。
- 42 *Id.*, para. 143, at 112.
- 43 *Id.*, para. 145, at 116.
- 44 同委員会は、このリンク度合いの一例として租税条約上の恒久的施設の存在を挙げている。
- 45 原産地原則について、WTO協定付属書1Aの「原産地規則に関する協定」第4部（原産地規則の調和）第9条（調和作業）は「原産地規則には、…当該物品が完全に生産された国又は、当該物品の生産に二以上の国が関与している場合には、最後の実質的な変更が行われた国のいずれかとすることを規定すべきであること」と定める。
- 46 WTO/ETI Report of Appellate Body, *supra* note 34, para.137, at 103.
- 47 *Id.*
- 48 内国歳入法993条(c)(2)(B) (DISC) 及び内国歳入法927条(a)(2)(B) (FSC) は、「輸出用財産」から「著作権」を除くものの、その挿入句において、「著作権」から「商業上又は自家用の使用の目的でのフィルム、テープ、レコードその他これらに類する再生品 (reproduction) を除く」と定める。ソフトウェアが同挿入句の用語の射程内にあるか否かについて、その行政上の解釈指針は一定していない。例えば、Tech. Adv. Mem.85-49-003 (1985) は、再生産する権利を伴わないで売買される市販ソフトウェアの輸出はDISCの便益を享受する適格性を有する。1986年Tech. Adv. Mem.86-52-001は、著作権で保護されていない輸出用アップ・グレード版ソフトウェアは、「E.P.」の適格性を有するとする。Priv. Ltr.Rul.92-10-015は、米国の法人により開発され、そして最終的な顧客にサブ・ライセンスする外国の子会社へライセンスされたソフトウェアは当該ソフト

- ウェアがある具体的な著作権の登録が行われていなくとも「E.P.」の適格性を有する (See, DAVID J. KASTANIS, *Treatment of Computer Software Under the Foreign Sales Corporation(FSC) provisions of the International Revenue Code*, 19 *Hastings Int'l & Comp. L. Rev.*597 (1996)).
- 49 MICROSOFT CORPORATION, Appellant v. COMMISSIONER OF INTERNAL REVENUE, Appellee. 331 F. 3d 1178 (9th Cir., 2002), aff'g 115 T.C. 228 (2000).
- 50 奥野正寛・池田信夫編著『情報化と経済システムの転換』104-119頁 (2001) 参照。
- 51 夏目啓二『アメリカIT多国籍企業の経営戦略』108頁 (2000) 参照。
- 52 原産地規則協定第6条(検討)3項は、加盟国における原産地規制の調和作業にあたって、「技術の変化の影響を受けた新たな生産工程を考慮する」と定める。
- 53 例えば、高度な技術を欲する一国は高度な技術を用いる部品の国産化率を上げ、その代わりにその輸入関税を低減するというように、恣意的な原産地基準の操作を行う場合がある(松村文武・藤川清『“国産化”の経済分析 多国籍企業の国際産業関連』222-223頁参照)。
- 54 宮家邦彦『解説WTOサービス貿易一般協定(GATS)』134頁 (1996)。
- 55 租税条約にかかる最恵国待遇の適用除外規定については、「従来より二重課税の防止に関する条約・・・の当事国は課税、源泉徴収等各国の租税体系の相違を前提とした上で、相互主義に基づく待遇を保証し合っています。本項はこうした待遇を最恵国待遇原則に基づき広く他のGATS加盟国に及ぼすことが現実的でないと考えられたため置かれたもの」とされる(同上、140頁)。
- 56 GATA23条3項は、「加盟国は、自国と加盟国との間の二重課税の回避に関する国際協定の対象となる (falls within the scope) 当該他の加盟国の措置に関し、この条又は次条の規定の下で第17条の規定を援用することができない」と定める。さらに、同項は加盟国の特定の措置が租税条約の「対象となるかならないかについて当該加盟国間に意見の相違がある場合には、」当該条約の両当事国の同意のもとで、「その問題をサービスの貿易に関する理事会に付託できるものとする」と定める。
- 57 宮家・前掲注54), 14頁。
- 58 Reuven S. Avi-Yonah, *Treating Tax Issues Through Trade Regimes*, 26 *Brooklyn J. Int'l L.* 1687 (2001).
- 59 関下稔『現代多国籍企業のグローバル構造』453頁 (2002)。
- 60 同上。
- 61 例えば、所得の源泉の所在地に関する法原則である国内租税法上のソース・ルールが租税条約上のソース・ルール(たとえば、OECDモデル租税条約11条5項(利子))と異なる場合には、一国の投資収益に影響するとも考えられ。
- 62 山浦広海「GATSサービス協定の成立の成立とその意義・2」貿易と関税42巻10号65頁 (1994)。
- 63 同上。
- 64 GATS上、サービスそれ自体について、明確な定義付けはなされていない。例えば、GATS1条3項(b)は「[サービス]とは、政府の権限の行使として提供されるサービス以外のすべての分野におけるサービスをいう」と定める。
- 65 山浦広海「GATSサービス協定の成立の成立とその意義・5完」貿易と関税43巻1号85-86頁 (1995)。なお、GATS28条(定義)(d)はサービス提供にかかる「業務の拠点」について定義し、また同条(e)は「サービス供給者」について定義している。(e)の脚注によれば、サービスが業務上の拠点を通じて提供される場合には、GATS上の待遇は当該業務上の拠点に及ぼされる(小原善雄ほか『国際経済条約・法令集【第2版】』133頁 (2002) 参照)。
- 66 北村大「第五節 サービス貿易と国家管轄権の態様」山本草二先生古稀記念『国家管轄権』471頁 (1998)。

- 67 例えば、増井良啓「租税制度と通商協定の接点に関する二、三の法的論点」トラス60研究叢書『国際商取引に伴う法的諸問題(10)』93頁(2002)は「現在は、通商協定からの適用除外という形で、税制の理屈が優先している。では、なぜ、適用除外が正当化されるのか。それを論証できないと、課税ルールをWTO協定の枠内に正面から取り組むべきだ、という議論に反論することはできないであろう」とする。
- 68 Joel Slemord and Reuven Avi-Yonah, *How should Trade Agreements Deal With Income Tax Issues?*, 55 Tax L. Rev. 533 (2001).
- 69 *Id.*
- 70 このような考えは、資本輸出の外国税額控除制度の税收移転効果として論じられることがある。例えば、井堀利宏「移転価格制度の経済分析」総合税制研究第3巻154-155頁(1995)は、「外国税額控除は、本来純粋の居住地主義原則のもとで居住者がその自国の政府に支払うべき税額の一部を外国の政府に移転するという、国際的な税支払の移転効果もっている」とする。
- 71 Joel Slemord and Reuven Avi-Yonah, *supra* note 68, at 540.
- 72 *Id.*
- 73 米国、日本、ドイツ及び英国の各国の所得税条約のネット・ワークは先進国間で92%乃至98%カバーされる。他方、米国の発展途上国との条約のネット・ワークは、1991年以降、かなり拡張しているが、GDPレベルでの発展途上国間では22%であり、輸入レベルでの発展途上国間では21%がカバーされているに過ぎない(*Id.*, at 547)。
- 74 *Id.*, at 540.
- 75 *Id.*, at 548-549.
- 76 増井・前掲注67), 97頁は、WTO協定から税制を適用除外することを認めるべきかどうかについて、「国際課税の眼目は、各国が一定量の税収を確保することを前提として、税収をいかに関係国に配分するか、という点にある。これは、通商協定のめざすところとは異質である。適用除外を正当化する根拠としては、このようなシステムの異質性を強調する以外にあるまい」とする。
- 77 財務省・前掲注4)。
- 78 Richard E. Caves and Ronald W. Jones, *World Trade and Payment* (4th ed., 1985) (小田正雄ほか訳『国際経済学入門 国際貿易編』142頁(1998))。
- 79 Andress Haufler, *Taxation in Global Economy* 1, 2 (2001).
- 80 金子・前掲注3), 5-6頁参照。
- 81 Haufler, *supra* note 79, at 2.
- 82 *Id.*
- 83 *Id.*, at 58.
- 84 *Id.*, at 57.
- 85 Jacob A. Frenkle *et al.*, *International taxation in an Integrated World* 23 (1991)は、国際課税における居住地主義と源泉地主義の差異について、「国民純生産(NNP)課税と国内純生産(NDP)課税との差異として、また考察し得る。一の国が居住地主義に固執する場合、その場合、その国における課税ベースはNNPである。なぜならば、その定義上、その国のNNPはその国の居住者の全世界所得(外国の租税のネット)であるかである」とする。
- 86 1981年からの5年間と1991年からの5年間のOECDの主な加盟国(EU連合他16カ国=17)における労働と資本に係る実効税率(平均)の比較において、労働所得の実効税率は、ほとんどの国で上がっている(14/17)。資本所得のそれについては、ほぼ半数の国で上がっている(8/17)。資本所得の実行税率が上がっているほとんど国において、労働所得のそれも上がっている(Haufler, *supra* note 79, at 70 Table 4.1.)。このように、各国が歩調を合わせるかたちで税率の決定を行うことは、世界的規模で行動している企業に効果的であるともされる(曾野和明『国際経済社会と法』30頁(2003))。
- 87 *Id.*, at 309.
- 88 J.P. Steines, Jr., *Income Tax Implications of Free Trade*, 49 Tax L. Lev. 675, 675 (1993-1994).

- 89 NAFTAの課税に関する条文については、さしあたり在日メキシコ大使館のホームページ (<http://www.sice.oas.org/trade/mnafta/chap21.asp#A2103>) 参照。
- 90 NAFTAというクロスボーダー・サービスとは、コミュニケーション、陸上輸送、特殊航空サービス、専門職サービス等である (NAFTA1201条及び1213条)。また金融サービスとは、保険を含む金融の性質を有する何らかのサービス及び金融の性質を有するサービスの二次的又は補助的な何らかのサービスである (NAFTA1417条(c))。
- 91 表3の作成にあたっては、中村悟『現代アメリカの通商政策』168頁(1999)と2001年9月にTax Analystsがリリースした「Worldwide Tax Treaties」(CD-Rom版)参照。
- 92 Pedro Arias, The Status of Double Taxation Treaties in Mexico, 56 Bulletin for International Fiscal Documentation 10, at (510 (2002))は、1986年のGATT加盟を契機にメキシコの租税条約に対する姿勢が変化したとする。Pedro Ariasの調査報告によれば、メキシコが1990年代以前に締結していた協定・条約は、3つの船舶及び航空運輸にかかる協定(対米国、対カナダ、対オランダ)と2つの情報交換条約(対米国、対カナダ)にのみであったが、1991年対カナダ租税条約締結を契機に25以上の租税条約を締結し、交渉中のものが13以上あるという (*Id.*)。
- 93 カナダもまた、1990年加墨基本協定の締結に伴い、対メキシコ租税条約に先立ちそれとの間に情報交換協定を締結している (表1)。
- 94 川端康之 監訳『アメリカ国際租税法 (第3版)』247頁 (2001) 参照。
- 95 See, Brian J. Arnold, Neal H. Harris, Colloquium on NAFTA and Tradition: NAFTA and Taxation of Corporate investment: A view From within NAFTA, 49 Tax L. Rev.533 (1994).
- 96 ここでいう税務当局のタックス・コンプライアンスコストを、対諸外国との関係において当該当局が自国の租税法令を維持遵守するコストであるとする。
- 97 Marsha Blumenthal and Joel B. Slemrod, The Compliance Cost of Taxing Foreign-Source Income: Its Magnitude, Determinants, and Policy Implications, 2 Int'l Tax & Pub. Fin. 37, at 44 (1995). Slemrodらは、タックス・コンプライアンスコストを「租税問題に対する企業による総支出」と定義する (*Id.*, fn.1)
- 98 *Id.*, at 52.
- 99 Joel P. Trachtman, International Regulatory Competition, Externalization, and Jurisdiction, 34 Harv. Int'l L.J. 47, 70 (1993) .
- 100 トリティ・ショッピング全般については、川端康之「トリティ・ショッピング」ジュリスト1075号38頁 (1995) 参照。
- 101 矢内一好『租税条約の論点』242-243頁 (1997) は、この点について若干言及する。
- 102 Article 17, Treasury Department Technical Explanation of the Convention and Protocol between the Government of the United States of America and the Government of the United Mexican States for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes and Income and Capital, signed at Washington on September 18, 1992.
- 103 *Id.*
- 104 See, Eric J. Smith, The U.S.-Mexico Tax Treaty, 8 Fla. J. Int'l L.97, 111 (1993).
- 105 NAFTA発効の年と同じ1994年に、未発効ではあったが、議定書により米加間では配当所得に係る源泉課税制限税率の引下げが行われている (表3)。
- 106 例えば、NAFTA1705条(a)ではコンピュータ・ソフトウェア及びプログラムを著作権の保護の対象としている。
- 107 See, Professor Catherine Brown and Christine Anolias, E0125 Trade in Technology within the Free Trade Zone: The impact of the WTO Agreement, NAFTA and Tax Treaties on the NAFTA Signatories, 21 NW.J. Int'l L.& Bus.71, 85 (2000).

- 108 See, Isis E. Caulder and Daniel R. Bereskin, *The Impact of NAFTA on North America Intellectual Property Laws (I)*, 19 AIPPI Journal 221 (1994).
- 109 なお、マキラドローラは2000年末廃止。
- 110 佐々木潤『一体化する北米経済—NAFTA時代の到来—』47頁(1994)参照。
- 111 谷浦妙子『メキシコ産業発展』320頁以降(2000)参照。
- 112 浦田秀次郎編『自由貿易協定 F T A ガイドブック』87頁(2002)参照。
- 113 松村文武ほか・前掲注53), 170頁(1998)。N A F T A 上ローカル・コンテンツ率(現地調達率)の算出方法には、次の2つの方法が採られている。
- ①: 取引価額方式 = (取引価額 - 非北米産材料価額) ÷ 取引価額 × 100 ≥ 60%
- ②: 純費用方式 = (財の純費用 - 非北米産材料価額) ÷ 財の費用 × 100 ≥ 62.5% (2002年以降)(純費用 = 総費用 - (売上促進費用, マーケティング, アフターサービス, 出荷費用, パッキング, 控除不能な利子支払費用: 自動車についてはこの方式が採用されている))
- 例えば、②の非北米産材料価額については、高度の技術を要するハイテク部品(自動車のエンジン関連部品)の生産に使用された非北米産材料の価額は純費用から控除され、分子の値は減少し、現地調達率は低下する(下線—引用者注)。そのため、域外国(外資系)の自動車メーカーは、研究開発などのクラスター部分を北米に移転せざるをえなくなる(同, 162-170頁参照)。
- 114 米加各国の対メキシコ租税条約では、各条約上P. E.を構成する「建築工事現場」等の存続期間について、米加租税条約上の「12箇月」(5条3項)から「6箇月」に短縮している(加墨租税条約5条3項及び米墨租税条約5条3項)。これは、1979年及び2001年国連モデルと同じである。
- 115 Marc M. Levey *et al.*, *Planning for New and Existing Operations Under the U.S.-Mexico Income Tax Treaty*, 80 J. Tax. 369 (1994).
- 116 1979年(及び2001年)国連モデル租税条約5条5項a)は、「(一方の締約国の)企業の名において契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使する」代理人P.E.について言及する。また、同項b)は、「a)にいう権限を有しないが、当該一方の締約国内において、当該企業に属する物品又は商品の在庫を常習的に保有し、かつ、当該企業に代わって反復して当該在庫の引渡しを行う」場合にも、代理人P.E.を認めている。
- 117 この点、加墨租税条約5条5項は契約締結権限を有する代理人P.E.を定めるに止まる。このような規定のし方は、2003年OECDモデル租税条約の本文と同じである。しかし、2003年OECDモデル租税条約第5条5項に関するコメンタリーは、当該代理人P.E.の範囲を広げている。そのコメンタリーのパラグラフ32.1は、「企業を拘束する契約で、実際には当該企業の名において締結されたものではない契約を締結する代理人に対しても、同項の規定が適用される」とする(OECD Commentary on Article 5, para. 32.1, 川端 監訳・前掲注6), 87頁)。
- 118 米墨が締結している租税条約のなかには、米墨P. E.条項に類する規定を設けているものも存する。例えば、1976年対フィリピン条約、1980年対ジャマイカ条約、1985年対スリランカ条約、1988年対インドネシア条約、1989年対インド条約、1996年対台湾条約、1996年対トルコ条約がある(2001年9月現在)。
- 119 例えば、P.E.となる建設工事現場等の存続期間について、国連モデル租税条約はOECDモデル租税条約よりその存続期間が短い。この点、浦東久男「OECD条約モデルと国連条約モデル」OECD租税研究班「OECDモデル租税条約は国際租税法の紛争解決規範となりうるか」は、「源泉地国の課税権に配慮したものであることはまちがいない」(同, 76頁)としつつ、「このような配慮が単に、開発途上国との良好な関係を保つための政策的なものなのか、理論的にそのようにするべきかどうかという問題は難しい問題」とする(同, 76頁 脚注9))。
- 120 See, e.g., Solano *et al.*, *MEICO'S NEW TAXS*

- REFORMS FOR 2003, 2003 WTD11-4, Doc.2003-1544, Lexis-Nexis Database (Release Date, Jun. 14, 2003).
- 121 米墨租税条約5条8項, 2003年OECDモデル租税条約5条7項。
- 122 ARVID A. Skaar, PERMANENT ESTABLISHMENT 554 (1991).
- 123 *Id.*
- 124 *Id.*, at 553.
- 125 Joint Committee on Taxation, Explanation of Proposed Income Tax Treaty between the United States of America and Canada, May 23, 1995.
- 126 Article 12 (3), Treasury Department Taxation Explanation of the Convention and Protocol between the Government of the United States of America and the Government of the United Mexican States for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital, signed at Washington on September 18, 1992.
- 127 もっとも, 商標権や商号の使用又は使用の権利の対価については, 源泉免税の対象とされていない。
- 128 Catherine Brown and Christine Manolas, *supra* note 107, at 107.
- 129 例えば, コンピュータ産業では, 米国の企業はメキシコに多額の設備投資を行い, そこで技術水準の低い組立てを行い, 高度な技術・工程が求められるコア部分の製造を米国で行うという国際的分業体制が主流である。90年代後半には, EMS (電子機器製造委託サービス) 企業のメキシコへの進出が目立つ。EMSはOEMを一步進めた新しい受託製造形態であるもっとも, このようなEMSは米国企業の100%子会社である (谷浦・前掲注112), 278-281頁及び浦田・前掲注113), 105-108頁参照)。
- 130 グクラス・C・ノース, 竹下公視訳『制度・制度変化・経済成果』7頁(2001)参照。
- 131 村井 正『租税法と取引法』409頁(2003)は, 国際租税法が今後目指すべき評価基準となるべきコンセ

プトについて, 「人, 企業及び国の活動が国際化, ボーダレス化し, 相互依存の関係が成立するに至ると, 従来の自足的状態であれば存在しないような新たな利益と負担が生じ, 新たな公平基準, グローバルなレベルでの資源再配分基準等を設定する必要がある」とする。