

# WTO法と税制の研究

—国際課税制度の再考に向けて—

宮崎 綾望

公益社団法人 日本租税研究協会発行

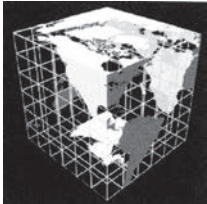
『租税研究』 掲載

前篇 平成24年4月号（第750号） 324頁

後篇 平成24年5月号（第751号） 294頁

# WTO 法と税制の研究：国際課税制度の再考に向けて

## (前篇) GATT と税制



京都産業大学法学部准教授  
(公社)日本租税研究協会研究員 宮崎綾望

### (目 次)

#### 第1章 はじめに

#### 第2章 WTO・GATTの概要

1. WTO体制の概要
2. WTO紛争解決手続の概要
3. GATTの概要

#### 第3章 GATT第3条

～内国民待遇義務の範囲と税制～

1. GATT第3条の概要
2. GATT第3条2項の適用範囲
3. GATT第3条4項の適用範囲
4. GATT第3条の正当化事由
5. ETI税制と内国民待遇義務

#### 第4章 GATT第1条

～最恵国待遇義務の範囲と税制～

1. GATT第1条の概要
2. GATT第1条の適用範囲

### 第5章 GATTと税制 まとめ

#### 第1章 はじめに

本稿は、税制に係るWTO法の適用を明らかにすることを目的とするものである<sup>1</sup>。第二次世界大戦後に誕生したGATT (General Agreement on Tariffs and Trade, 関税および貿易に関する一般協定) は、自由貿易の促進を目的として、各国の関税を徐々に引き下げることに成功した。GATTは各国の関税を規律対象とするものであったが、関税水準が低くなってくると、それまであまり目立たなかった非関税措置にも関心が寄せられるようになってきた。1994年には、GATTが正式な国際機関であるWTO (The World Trade Organization, 世界貿易機関) へ変貌を遂げるとともに、サービス貿易を対象とするGATS (General Agreement on Trade in Services, サービス貿易に関する一般協定) が成立した。これにより、これまで

<sup>1</sup> この分野に関する日本語の先行文献として、水野忠恒『サービス貿易と課税問題』総合研究開発機構(1990)、占部裕典「海外取引にかかる優遇税制の問題点」水野忠恒編『国際課税の理論と課題(改訂版)』(1999年)227頁、増井良啓「租税政策と通商政策」小早川光郎・宇賀克也編『塩野宏先生古稀記念 行政法の発展と変革 下』519頁(2001)、渕圭吾「国際課税と通商・投資関係条約の接点(上)1920年代の国際連盟における議論を素材として」ジュリスト1406号149頁以下(2010)、浅妻章如「通商法と国際租税法」金子宏編『租税法の発展』有斐閣(2010)769頁に依るところが大きい。

GATTの適用がないと考えられてきた所得課税措置についても、自由貿易の観点から審査される可能性が生じた。同時に、紛争解決手続が整備・強化されたことから、先進国の重要な歳入源である所得税や法人税がWTO法に違反することがあるのかといった点が重大な関心事となってきた。

また、各加盟国の租税政策においてWTOの規律が重要なものとなってきているだけでなく、国際課税の問題を解決するための国際的な協力の方法を考えるうえで、WTOの制度に関心が寄せられるようになってきている。WTO法の規律が税制に及ぶことに対する懸念とは反対に、課税問題についてWTO法の枠組みを積極的に利用することを提案するものがある<sup>2</sup>。現在の国際課税の仕組みは、各国の国内法を基礎として、それによって生じる国際的二重課税や国際的租税回避に対応するための二国間租税条約網から構成されている。租税条約の解釈・適用については、条約締約国間の相互協議あるいは各国の国内裁判所でなされるほか、仲裁条項の導入も見られるようになってきたが、拘束的な国際機関は存在しない。OECDはモデル租税

条約への準拠を呼びかけているが、拘束力をもたず、また、国家間の問題を解決する機関でもない<sup>3</sup>。このような仕組みは、1920年代から積み重ねられてきた努力の成果であるが、企業の国際的経済活動が活発になるにつれ、解決できない問題が生ずるようになってきている。たとえば、各国租税制度の相違を利用した国際的租税回避やそれを利用して自国に資本を誘致しようとする租税競争の問題である。そこで、多国間条約であり司法的な紛争解決機関を備えるWTO体制に関心が寄せられるようになってきているのである<sup>4</sup>。OECDの報告書は、租税条約と通商協定における政府間紛争解決制度の類似点を示し、ますます洗練されたGATTの紛争解決手続や制度の観点から、租税条約の紛争解決メカニズムを検討することが望ましいとしている<sup>5</sup>。

さらに、国際通商政策においても、WTO法と税制の関係が重要になってきている。近年は、交渉が難航しており、WTOの影は薄くなっているが、WTOの在り方が今後の世界の通商秩序を強く規定すると考えられる以上、その将来を見据えなければならない。WTOにおいては、労働や環境問題といった非貿易的価値の考慮が

<sup>2</sup> 課税措置にWTO法が適用されることを懸念するものとして、H. DAVID ROSENBLOOM, *Colloquium on NAFTA and Tradition*, 49 Tax L. Rev. 593 (1994)、国際課税問題に関するWTO法の利用を提案するものとして、Reuven S. Avi-Yonah, *TREATING TAX ISSUES THROUGH TRADE REGIMES*, 26 Brooklyn J. Int'l L. 1683 (2001); JOEL SLEMMOD and REUVEN AVI-YANAH, *(How) Should Trade Agreements Deal With Income Tax Issues?* 55 Tax L. Rev. 533 (2002)、WTO法と国際課税制度の整合性を探求するものとして、ALVIN C. WARREN, JR., *Income Tax Discrimination Against International Commerce*, 54 Tax L. Rev. 131 (2001)、WTO法の対象とすべき税制と除外すべき税制の基準を検討したものとして、Paul McDaniel, *Trade Agreements and Income Taxation: Interactions, Conflicts, and Resolutions*, 57 Tax L. Rev. 275 (2004)が興味深い。

<sup>3</sup> 国際課税制度の説明については、水野忠恒『租税法 第5版』有斐閣(2011)、水野忠恒『国際課税の制度と理論』有斐閣(2000)1~16頁、水野忠恒「国際租税法の基礎的考察」菅野喜八郎・藤田宙靖編『小島和司博士東北大学退職記念 憲法と行政法』良書普及会(1987)731頁、赤松晃『国際租税原則と日本の国際租税法——国際的商業活動と独立企業原則を中心に』税務研究会出版局(2001)に依っている。

<sup>4</sup> 第一に、多国間条約の仕組みや拘束的な紛争解決機関の仕組みなど、国際通商法の制度的枠組みから示唆が得られる可能性がある(増井・前掲注(1)540頁、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 (1998))。第二に、国際通商法の重要原則である無差別原則の解釈・適用が国際課税制度にとって大きな示唆を有する可能性がある(see, Hugh J. Ault and Jacques Sasseville, *Taxation and Non-Discrimination: A Reconsideration*, 43 World Tax Journal Vol.2, Issue 2, 101 (2010))。

<sup>5</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines, para.4.171, IV-55.

交渉難航の原因になっており、それぞれの国における租税制度の一貫性を守るための措置を国際貿易の文脈でどのように位置づけるかといった点は、WTOの実効性を左右する問題である。

WTOと税制の関係は、このような可能性と懸念の両面を有しているところ、本稿は、議論を進めるために、税制とWTO法の適用関係を明らかにしようとするものである。なお、本稿は、これまでにGATT法及びWTO法との適用関係が明らかにされていない所得課税措置（法人税を含む）を対象とする。

## 第2章 GATTの概要

### 1. WTO体制の概要

各協定を検討する前に、WTO法全体の構造を概観しておきたい<sup>6</sup>。全体を統括する協定として「世界貿易機関を設立するマラケシュ協定」(Agreement Establishing the World Trade Organization, WTO設立協定)があり、GATTやGATSなどの諸協定は、その附属書として位置づけられている。附属書1Aから附属書3までの各協定はWTO設立協定と一体を成し、WTO設立協定に参加すれば自動的に加盟することとなる（一括受諾方式）。これに対し、附属書4「複数国間協定」の各協定は、任意加盟である。

本稿は、WTO諸協定のうち、GATT（前篇）とGATS（後篇）を考察対象とした。TRIPS協定や補助金協定についても、税制との適用関係を検討する必要があると考えられるが、別の機会に考察したい。

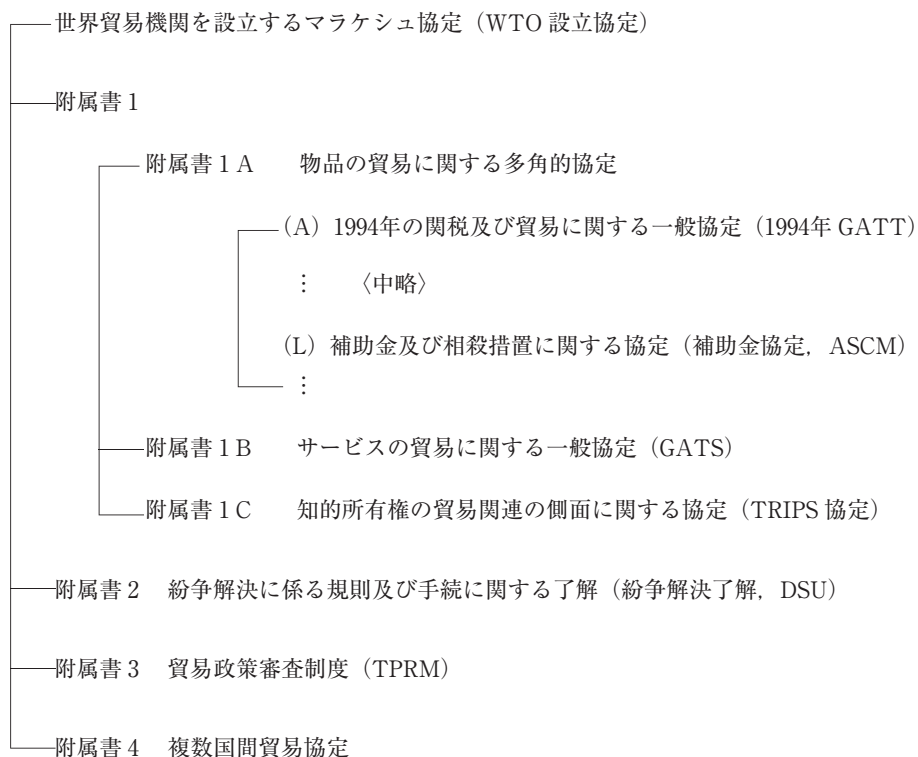
### 2. WTO紛争解決手続の概要

本稿は、過去のパネル報告及び上級委員会報告を参考としてWTO法と税制について考察を加えるものであるため、最初に、①WTO法上の紛争解決手続の概要、②諸協定に定められた義務に違反する場合の効果、及び③パネル及び上級委員会報告の法的地位を確認しておくことが有益である。

WTO法上の紛争を解決する方法については、附属書2「紛争解決に関する規則及び手続に関する了解」(DSU, Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of Disputes)に定めがある。WTO法上の紛争が生ずると、まず、当事国間による協議が行われる（第4条）。紛争解決制度の目的は、紛争に関する明確な解決を確保することであるから、紛争当事国にとって相互に受け入れ可能であり、かつ、対象協定に適合する解決策が明らかに優先される。協議の申立ができるのは、国家に限定されており（GATT第23条）、したがって、個人又は法人が他国の措置を問題にしたい場合には、自国政府に働きかけなければならない。

<sup>6</sup> GATT及びWTO諸協定の解釈・適用に関しては、次の文献に依るところが大きい。John H. Jackson, *World trade and the law of GATT* (1967) ; Dam, *The GATT Law and International Economic Organizations* (1970)。GATT時代の紛争については、World Trade Organization, *Guide to GATT law and practice : analytical index* (Updated 6th ed.) (1995)。WTO誕生後の紛争については、*WTO Analytical Index — Guide to WTO Law and Practice* を参考にした。日本語文献では、津久井茂充『ガットの全貌：コンメンタール・ガット』日本関税協会（1993）、外務省経済局国際機関第一課『解説 WTO協定』財団法人日本国際問題研究所（2003）、岩沢雄司『WTOの紛争処理』株式会社三省堂（1995）、田村次朗『WTOガイドブック』弘文堂（2001）、松下満雄ほか編『ケースブック WTO法』有斐閣（2009）に拠っている。1992年以来継続的に作成されている経済産業省通商政策局編『2010年度版不正貿易報告書～WTO協定及び経済連携協定・投資協定から見た主要国の貿易政策』は、下記リンクからも閲覧が可能である、<http://www.meti.go.jp/report/data/g100402a01j.html>（2010年12月13日閲覧）。なお、GATT時代の報告書は[http://www.wto.org/gatt\\_docs/](http://www.wto.org/gatt_docs/)、WTO設立後の報告書は[http://docsonline.wto.org/gen\\_home.asp?language=1&\\_1=1](http://docsonline.wto.org/gen_home.asp?language=1&_1=1)から入手可能である。

## WTO 協定



(※) 経済産業省通商政策局編『不公正貿易報告書2010年版』<http://www.meti.go.jp/report/downloadfiles/g100402a2-0j.pdf>をもとにして加筆した。

協議によって解決しない場合は、DSB（紛争解決理事会，Dispute Settlement Body）にパネル（小委員会）の設置を要請することができる（第6条）。パネルは、付託された問題を検討し、認定を行うが（第7条）、その法的解釈に不服の場合には、常設の上級委員会（Appellate Body, AB）に申し立てることができる（第17条）。上級委員会は、パネルの法的な認定及び結論を支持し、修正し又は取り消すことができる（第17条13項）。この上級委員会報告又はパネル報告が法的に意味を持つためには、

DSBによって採択されなければならない（第16条4項，第17条14項）。つまり、個人から構成される準司法的機関（パネル）がなした判断について、最終的には国家から構成される政治的機関（DSB）が責任を負う建前になっている<sup>7</sup>。そのほかに、あっせん、調停、仲介、仲裁といった手続も備えられている。

GATTやGATS上の義務に違反する措置がとられた場合には、当該措置は、反証がない限り、無効化又は侵害の事案を構成するものと認められ（DSU第3条8項）、その撤回が求めら

<sup>7</sup> 岩沢・前掲注(6)128頁。



れる。紛争解決制度の第一の目的は、協定違反の措置の撤回を確保することであるが、当該措置を直ちに撤回することが実行可能でない場合には、被害国は、対象協定に適合しない措置を撤回するまでの間の一時的な措置として、代償を要求できる。最後の解決手段として、被害国は、紛争解決機関の承認を得て、義務違反国に対して WTO 諸協定上の譲許その他の義務の履行を差別的に停止することができる (DSU 第 3 条 7 項)。これが義務違反国に対する対抗措置である。

採択されたパネル報告・上級委員会報告の法的地位については、当該紛争に関する限りでの判断が示されたものであり、他の事件におけるパネル・上級委員会を拘束するものではないとされる。しかし、WTO 法の解釈適用にあたっては、パネル及び上級委員会は過去のパネル報告及び上級委員会報告を頻繁に引用しており、それにより一貫性ある判断を積み上げようと努力している<sup>8</sup>。したがって、GATT 時代のものを含め、過去のパネル報告及び上級委員会報告に精通していることが、WTO 法の適用範囲を検討するうえで重要である。本稿は、WTO 法と税制の関係を明らかにするための一歩として、これまで直接税には関係がないと考えられてきた GATT の規定を検討し、そのように考えられるに至った背景を明らかにし、その適用範囲を再考する。

### 3. GATT の概要

GATT (General Agreement on Tariffs and Trade, 関税および貿易に関する一般協定) は、関税及びその他の貿易障壁の削減を目的として 1947 年に発足した協定である。当初は、第二次世界大戦後の疲弊した世界経済を安定化させる

ためのブレトン・ウッズ体制として、国際通貨基金 (IMF) や国際復興開発銀行 (IBRD) と共に、国際貿易機関 (International Trade Organization, ITO) の設立が構想されていた。関税交渉の結果である GATT は、その一部となる予定であったが、しかし、国際貿易機関設立草案は十分な批准を得ることができず、結局、GATT のみが効力を有することとなった。こうした経緯から発足した GATT であったが、次第に司法的な手続を求める声が大きくなり、1994 年に正式な国際機関である WTO へと変貌をとげることとなった。GATT の内容は、WTO 設立後も WTO 設立協定の附属書として引き継がれている。

GATT の究極目的は、(イ)生活水準の向上、(ロ)完全雇用の実現、(ハ)持続的な経済成長、(ニ)資源の完全利用、(ホ)財の生産と交換の拡大である<sup>9</sup>。これを実現するための基本目的として、(イ)関税その他の貿易障壁の実質的軽減、(ロ)国際通商における差別待遇の廃止が掲げられている。GATT 本文の規定は、全てこの二大目的を実現するためのものである<sup>10</sup>。

#### (1) 関税その他の貿易障壁の実質的軽減

GATT の第一の目的は、関税その他の貿易障壁の実質的軽減である。この目的のため、GATT は、関税のみを通商規制の手段として容認したうえで、多角的交渉によってその引き下げを図ることとし (第 28 条、第 28 条の 2)、その結果を譲許表 (Schedules of Concessions) に掲げている (第 2 条)。各締約国は、この譲許表に約束した待遇より不利でない待遇を、他の締約国の通商に対して付与しなければならない (第 2 条 1 項(a))。また、これを関税以外の国内措置によって無に帰せられることのないよ

<sup>8</sup> 松下・前掲注(6)1頁。

<sup>9</sup> GATT 前文

<sup>10</sup> John H. Jackson, *supra note* 6, at 29; 津久井・前掲注(6)164頁; 経済産業省通商政策局編・前掲注(6)193,194頁参照。

う、内国税及び内国法令等について内国民待遇義務が定められている（第3条）。さらに、補助金によって自由貿易が歪曲されることのないようにルールが定められている（第16条）。

## (2) 国際通商における差別待遇の廃止

GATTは、貿易における差別待遇の廃止を第二の目的として掲げ、最恵国待遇を原則としている（第1条、第13条）。ただし、この原則を現実の国際経済に対して機械的に適用することが困難である場合もあるから、その場合にも恣意的な差別が行われることのないように、ダンピング防止税及び相殺関税の賦課についてルールを定め（第6条）、緊急措置をとることができる場合を限定し（第19条）、開発途上国に特別の便宜を与える（第18条）ことを認めている。こうした多数の例外規定を有するためGATTは複雑な構造となっている。

GATTの規定のうち、直接税の規定に関係があると考えられる規定は、第1条（最恵国待遇義務）と第3条（内国民待遇義務）である。直接税に係る第1条の適用範囲は、第3条の適用範囲に依拠する構造になっているため、先ず第3条の適用範囲について検討する。

## 第3章 GATT 第3条 ～内国民待遇義務の範囲と税制～

### 1. GATT 第3条の概要

「内国の課税及び規則に関する内国民待遇」

(National Treatment on Internal Taxation and Regulation) と題する第3条は、輸入品に対して国内産品よりも不利な待遇を付与することを禁じている。

GATT 第3条の基本目的は、第一に、譲許表の保護である。加盟国の多角的交渉により関税が引き下げられたとしても、当該関税の課税対象であった輸入品に差別的な内国税を課することが可能であれば、関税譲許の効果が無に帰するおそれがある。内国民待遇義務は、国内産品と輸入産品の競争条件の均等を保証することにより、このような懸念を排除し、各国が約束した譲許表を保護するのである。第二の目的は、隠れた保護主義を回避することである<sup>11</sup>。GATTは、関税のみを保護的な措置の手段として許容し、それを交渉の対象として引き下げるものであるから、内国税や内国法令を保護的な手段として用いることを禁じ、保護的な措置を関税として可視化させることが重要となる。このため、内国民待遇義務は、譲許表に掲げられる品目のみならず、あらゆる産品に適用される<sup>12</sup>。GATT 第3条は、各国の内国税を調和しようとするものではない<sup>13</sup>。

第3条の全体構造としては、第1項に一般原則が定められ、第2項以下に具体的な義務が定められている。第1項は、「締約国は、①内国税その他の内国課徴金と、②産品の国内における販売、販売のための提供、購入、輸送、分配又は使用に関する法令及び要件並びに③特定の数量又は割合による産品の混合、加工又は使用を要求する内国の数量規則は、国内生産に保護

<sup>11</sup> WTO Report of the Panel, Japan — Taxes on Alcoholic Beverages 2, WT/DS10/R, WT/DS11/R, WT/DS8/R, para. 6.13. ただし、上級委員会は関税譲許表の保護を第3条2項の目的として強調しすぎるべきではないと述べている。Report of the Appellate Body, Japan — Taxes on Alcoholic Beverages 2, WT/DS10/AB/R, WT/DS11/AB/R, WT/DS8/AB/R, adopted 1 Nov 1996, at 16-17.

<sup>12</sup> GATT First Report, BRAZILIAN INTERNAL TAXES, adopted by the CONTRACTING PARTIES on 30 June 1949, GATT/CP.3/42-II/181, para. 4; GATT Report of the Panel, EEC — Regulation on Imports of Parts and Components, L/6657-37S/132, adopted on 16 May 1990, para. 5.4.

<sup>13</sup> GATT Report of the Panel, UNITED STATES — MEASURES AFFECTING ALCOHOLIC AND MALT BEVERAGES, DS23/R-39S/206, adopted 19 June 1992, paras. 5.71-5.72.

を与えるように輸入産品又は国内産品に適用してはならないことを認める<sup>14</sup>と定める。

下線部分が示すように、内国民待遇義務の対象は3つに分類され、この分類ごとに、具体的な義務の内容が第2項以下に定められている。第2項及び第3項は「内国税その他の内国税課徴金」について、第4項は「法令及び要件」について、第5項から第7項は「数量規則」について内国民待遇義務の内容を定めている。直接税に適用される可能性があるものは、第2項及び第4項であると考えられるから、これらを順に検討する。

## 2. GATT 第3条2項の適用範囲

### (1) 第3条2項の適用要件

第3条2項は、以下のとおり「内国税その他の内国税課徴金」について内国民待遇義務を定める。

「いずれかの締約国の領域の産品で他の締約国の領域に輸入されるものは、同種の国内産品に直接又は間接に課せられるいかなる種類の内国税その他の内国税課徴金をこえる内国税その他の内国税課徴金も、直接であると間接であるとを問わず、課せられることはない。さらに、締約国は、前項に定める原則に反するその他の方法で内国税その他の内国税課徴金を輸入産品又は国内産品に課してはならない。」

本項第1文が「同種の産品」に関する規定であるのに対し、第2文は「直接競争的・代替可能産品」に関する規定であり、第1文と第2文の適用要件は区別されている。たとえば、焼酎とウォッカは同種の産品であるが、焼酎とウィスキーは直接競争的・代替可能産品であり、同種の産品については、国内産品に課せられる内国税を超える内国税が輸入産品に課せられている場合に第3条義務違反となるのに対し<sup>15</sup>、直接競争的又は代替可能産品については、国内産品に課せられる内国税を超える内国税が輸入産品に課せられており、内国税の賦課が国内産品に保護を与えるように適用されている場合に、第3条義務違反となる<sup>16</sup>。これは二段階テストと呼ばれている<sup>17</sup>。

以上を要するに、第3条2項1文の適用要件は、(1)当該措置が「輸入品及び国内産品に直接又は間接に適用されるあらゆる種類の内国税又はその他の課徴金」に該当すること（内国税等該当性）、(2)輸入産品と国内産品が同種の産品であること（同種性の認定）、(3)国内産品に課せられる内国税を超える内国税が輸入産品に課せられている（不利な待遇の存在）といった3要件であり<sup>18</sup>、輸入産品と国内産品が同種の産品といえない場合には、つぎに、第2文の適用可否が問題となる。第2文の適用要件は、(1)当該措置が「輸入品及び国内産品に直接又は間接

<sup>14</sup> 邦訳は経済産業省HPから抜粋したものであり、筆者が傍線を加えた。[http://www.meti.go.jp/policy/trade\\_policy/wto\\_agreements/custom\\_duty/index.html](http://www.meti.go.jp/policy/trade_policy/wto_agreements/custom_duty/index.html)

<sup>15</sup> WTO Report of the Appellate Body, Japan — Taxes on Alcoholic Beverages 2, *supra* note 11, at 18-19; WTO Report of the Appellate Body, CANADA — CERTAIN MEASURES CONCERNING PERIODICALS, WT/DS31/AB/R, a + 22-23.

<sup>16</sup> GATT 第3条2項注釈が次のように定めている。「2項第1文の要件に合致する租税は、一方課税される産品と他方そのように課税されない直接的競争産品又は代替可能な産品との間に競争が行われる場合にのみ、第2文の規定に合致しないと認める。」

<sup>17</sup> WTO Report of the Appellate Body, CANADA — CERTAIN MEASURES CONCERNING PERIODICALS, *supra* note 15, at 22-23.

<sup>18</sup> WTO Report of the Appellate Body, Japan — Taxes on Alcoholic Beverages 2, *supra* note 11, at 18-19; WTO Report of the Appellate Body, CANADA — CERTAIN MEASURES CONCERNING PERIODICALS, *supra* note 15, at 22-23. 第3条2項第1文は第1項の一般原則の適用であり、上の要件を満たせば「国内産品に保護を与えている」とみなされるから、保護的に適用されていることを証明する必要はないと解されている。



に適用されるあらゆる種類の内国税又はその他の課徴金」に該当すること（内国税等該当性）、(2)輸入産品と国内産品が直接競争的又は代替可能であること（直接競争的代替可能性の認定）、(3)国内産品に課せられる内国税を超える内国税が輸入産品に課せられており、内国税の賦課が国内産品に保護を与えるように適用されていることである<sup>19</sup>。これら適用要件について順に検討する。

## (2) 対象となる措置の範囲

第3条2項第1文及び第2文の対象となる措置は、「輸入品及び国内産品に直接又は間接に適用されるあらゆる種類の内国税又はその他の課徴金」である。たとえば、物品税（excise taxes）がこれに含まれることは明らかであるが<sup>20</sup>、問題は、所得税や法人税などの租税がこれに含まれるか否かである。「内国税」の定義はGATTにおかれておらず、明らかではないが<sup>21</sup>、直接税に対する第3条の適用可能性はこ

れまで消極的に解されてきた。その根拠として常に持ち出されるのは、ハバナ憲章第18条の準備作業における記録である。

### ① 「内国税等」の範囲

#### (i) ハバナ憲章準備作業における記録

ハバナ憲章は、国際貿易機関を設立するために起草されたものであり、GATTの母体となるべく予定されたものであった<sup>22</sup>。結局、必要な批准を得ることができず、発効することはなかったが<sup>23</sup>、ハバナ憲章の準備作業は、GATTの交渉過程であり、GATT規定の解釈にあたって、ウィーン条約法条約第21条4項の定める「補足的な手段」として認められるものである。実際に、これまでのパネル及び上級委員会報告書において、GATTの交渉過程として考慮されている<sup>24</sup>。

ハバナ憲章第18条「内国税及び内国規則についての内国民待遇」は、GATT第3条の元になった規定であり、その検討委員会は、所得税に関して以下のとおり述べている。

<sup>19</sup> WTO Report of the Appellate Body, CANADA — CERTAIN MEASURES CONCERNING PERIODICALS, *Ibid.*

<sup>20</sup> GATT Report of the Panel, UNITED STATES — TAXES ON PETROLEUM AND CERTAIN IMPORTED SUBSTANCES, L/6175-34S/136, adopted on 17 June 1987, para. 5.1.1; 酒税についてはWTO Appellate Body report, Japan — Taxes on Alcoholic Beverages 2, *supra* note 11.

<sup>21</sup> 「課徴金」は「輸入税、輸出税及び第3条の規定の範囲内の租税を除く」と定められ（GATT第8条1項(a)）、「第3条の規定の範囲内の租税」が「内国税」を指すことから、「内国税」と「課徴金」が相互排他的であることは理解できる。

<sup>22</sup> 世界貿易機関設立構想については、東京商科大学国際関係研究会『国際貿易憲章の研究』有斐閣（1948）参照。

<sup>23</sup> WTOの前身であるGATTは、当初はその母体である国際貿易機関構想の一部であった。1929年の世界恐慌後にとられた各国政策がブロック経済を招き、第二次世界大戦の勃発につながったという反省を経て、米国の提案を中心に、自由な通商制度確立のための国際貿易機関（ITO, International Trade Organization）構想が進められた。1947年11月から1949年3月にかけて開催されたハバナ会議の結果、「国連貿易雇用会議の最終議定書（Final Act of the United Nations Conference on Trade and Employment, いわゆるハバナ憲章）及び関連文書」が作成された。これは1948年3月に調印されたが、必要な批准を得ることができずにおわった。ハバナ憲章の作成と同時に進められていた1946年の関税交渉の結果は、できる限り早く実行に移すことが望ましいと考えられ、ITO憲章の採択に先立ち実施されることとなった。これがGATTである。（GATT制定経緯については津久井・前掲注（6）157頁以下）。

<sup>24</sup> WTO Report of the Appellate Body, European Communities — Measures Affecting the Importation of Certain Poultry Products, WT/DS69/AB/R, adopted on 23 July 1998, para. 92. GATT第3条の解釈にあたってハバナ憲章の準備作業に言及したパネル報告として、WTO Report of the Appellate Body, CANADA - CERTAIN MEASURES CONCERNING PERIODICALS, *supra* note 15, at 34; WTO Appellate Body report, Japan - Taxes on Alcoholic Beverages 2, *supra* note 11, at 24.

「ハバナ憲章第18条は、とりわけ物品に対する内国税に言及しているから、所得税又は輸入税はその範囲に含まれない。第18条は『商品に対する内国税』（間接税）に関するものにすぎない<sup>25</sup>。』

(ii) 先行研究における解釈

GATT の研究者たちは、上述のハバナ憲章の準備作業における記録に基づき、第3条2項は直接税の課税措置に適用されないと解してきた。GATT 及び WTO 研究の代表的著書である John H Jackson “World Trade and Law of GATT” は、「内国税」の範囲について以下のように述べている。

「第3条2項は、『同種国内産品に直接又は間接に適用される……租税その他の内国課徴金』と定めている。したがって、これに含まれるのは、産品に対する租税のみであり、人又は企業に課される所得税を含まないといえることができる。このような主張は、本書 § 12.3 で言及した準備作業 [Havana Reports, U.N. DOC. ICI-TO/1/8] によっても支持される<sup>26</sup>。』

GATT の代表的文献とされる Kenneth W. Dam “The GATT Law and International Economic Organizations” においては、「内国税」(Internal taxes) と「直接税」(Direct taxes) について以下のような記述がある。

「第2項は、『産品』に適用される租税について述べているから、いわゆる間接税（売上高税、販売税など）が想定されているように思われる。このような解釈は、GATT の草案者たちが前提としていた一般的な経済学的前提とも一致す

る。つまり、間接税は産品の価格に取り込まれ、消費者に完全に転嫁されるが、直接税（主に所得税）は全く転嫁されないかむしろ供給者側で完全に吸収されるという考え方である。」

そして、第2項の「直接又は間接に……産品に適用される……内国税又はその他の内国課徴金」(internal taxes or other internal charges of any kind in excess of those applied, directly or indirectly, to like domestic products) という文言が、同項に所得税が含まれることを意味するものであるか否かについて、Kenneth W. Dam は消極的に解する。なぜなら、第2項が用いているのは「直接又は間接に」(Directly or indirectly) という言葉であり、「直接」(direct) 税や「間接」(indirect) 税を意味するわけではないからである。そして、第2の理由として、Dam も、上述したハバナ憲章準備作業の記録に言及している<sup>27</sup>。

(iii) パネルによる解釈

パネル報告においても、第3条2項の「直接又は間接に」(directly or indirectly) という言葉は、同項に所得税が含まれることを意味するものではないと解されている<sup>28</sup>。米国が作成した草案憲章の段階では、この部分は、「同種産品に課せられる又は同種産品に関連して課せられる租税及び他の内国課徴金」とされていたが、その後フランスのテキストに同じ文言を正確に織り込むことが難しいと考えられたために、「直接又は間接に」という用語に変更されたことが確認されている<sup>29</sup>。したがって、「間接に」という言葉は、産品そのものではなく産品の加

<sup>25</sup> SUB-COMMITTEE A, E/CONF.2/C.3/A/W.22 (1948) repeated in Havana Reports, at 63, para. 44; E/CONF.2/C.3/SR.13, p 1 cited in World Trade Organization, *Guide to GATT law and practice : analytical index (updated 6th ed.)* (1995) at 144.

<sup>26</sup> J. H. Jackson, *supra* note 6, at 297 ; Fischer-Zernin, *GATT versus Tax Treaties?*, 1 *Journal of World Trade Law* 42 (1987) ; For the opposite view see Slemrod and Avi-Yonah, *How should trade agreements deal with income tax issues?* 4 *Tax Law Review* 536 (2002).

<sup>27</sup> Kenneth W. Dam, *supra* note 6, at 124,125 (1970).

<sup>28</sup> GATT Report of the Panel, JAPAN — CUSTOMS DUTIES, TAXES AND LABELLING PRACTICES ON IMPORTED WINES AND ALCOHOLIC BEVERAGES, L/6216 - 34S/83, adopted on 10 November 1987.

工 (processing) に課せられる租税をも含むことを意図したものであると解される<sup>30</sup>。たとえば、「間接に」輸入品に課せられる内国税であると認定された措置として、スプリット・ラン雑誌 (掲載記事の20%超が雑誌の他の版に掲載されている記事と同一であり、かつ他の版と異なる国の記事を掲載しているもの) に含まれる広告を課税対象として、その発行ごとに、発行者を納税義務者として (発行者がカナダ居住者でない場合には供給者、印刷業者又は卸売業者) 課せられるカナダの租税がある<sup>31</sup>。したがって、「産品に……間接に課せられる内国税」という文言が意味するものは、産品そのものではなく附加価値や消費行為を課税客体とするような附加価値税や消費税であって、法人税や所得税が第3条2項に含まれることを意味するものではないと考えられている。

GATT には内国税の定義が定められていないが、この点につき判断したパネル報告がある。争点は、EC の迂回防止税が「内国税等」に該当するのがあるいは関税等に該当するかであった。内国税等に該当する場合には第3条の内国民待遇義務が課せられるのに対し、関税等については譲許表に約束されていない限り内外差別が認められることから、両者の区別が問題となった<sup>32</sup>。争点となったECの迂回防止税は、ダンピング防止税の対象企業が製品輸出を部品輸出に切り替え、EC域内で当該部品を組み立

ててEC市場に流してダンピング防止税を免れることを防止するためのものであった。この目的のため、ECは、1987年から、域内で組み立て又は生産された製品であっても、一定の条件を満たす場合には、迂回とみなして課税することとしていた。パネルは、当該迂回防止税が第3条の内国税に該当するか否かについては、当該租税の政策目的にかかわらず、輸入の時点若しくは地点で徴収されるものであるか内国で徴収されるものであるかという点を基準として、迂回防止税は内国税であると判断した<sup>33</sup>。

ECの迂回防止税に係るパネル報告が示した内国税該当性の判断基準は、所得税に係る措置についても用いられている。たとえば、国内取引に係る所得税の源泉徴収制度を補うために、国境において輸入品に対して前払いを求めるアルゼンチンの租税徴収規定が争点となった事案である。パネルは、ECの迂回防止税に関して示された上述の基準を用いて、当該措置は「内国措置」であると判断した<sup>34</sup>。被申立国であったアルゼンチンは、所得税は産品に課せられるものではなく、第3条2項は所得税の徴収制度を定める規定に適用されないと主張したが<sup>35</sup>、これに対してパネルは、「所得税は通常は産品に直接課せられるものではないから、一般的には第3条2項は適用されない」と認めながらも、直接税であることをもって第3条2項の適用範囲から除外されることを示す文言はないとした。

<sup>29</sup> World Trade Organization, *Guide to GATT law and practice : analytical index Updated 6th ed.*, (1995) PART II . II .A.4. (1), at 141.

<sup>30</sup> EPCT/A/PV/9 p. 19; EPCT/W/181, p. 3. Citing in World Trade Organization : WTO Report of the Panel, ARGENTINA — MEASURES AFFECTING THE EXPORT OF BOVINE HIDES AND THE IMPORT OF FINISHED LEATHER, WT/DS155/R, para. 9.5-6.

<sup>31</sup> WTO Report of the Appellate Body, CANADA — CERTAIN MEASURES CONCERNING PERIODICALS, *supra* note 15, at 18.

<sup>32</sup> GATT Report of the Panel, EEC — Regulation on Imports of Parts and Components, *supra* note 12, para. 5.4.

<sup>33</sup> *Ibid.*

<sup>34</sup> *Ibid.*

<sup>35</sup> WTO Report of the Panel, ARGENTINA — MEASURES AFFECTING THE EXPORT OF BOVINE HIDES AND THE IMPORT OF FINISHED LEATHER, *supra* note 30.

以上を要するに、当該措置が直接税であるか否かは、第3条の適用可否を左右するものではない。所得税であるとしても、事実上は「産品に課せられる租税」と解される場合には、第3条2項の適用範囲から排除されない<sup>36</sup>。所得税又は法人税の課税措置に第3条2項が適用されるか否かは、当該措置が「産品に課せられる」ものであるといえるか否かの個別事案ごとの認定に依拠するのである。

## ② 「産品に課せられる」措置の範囲

それでは、「産品に課せられる」措置であるか否かの認定基準は何であろうか。加盟国のある租税が「産品に課せられる」ものであるか否かが争点となったパネル事案を紹介する<sup>37</sup>。問題になった措置は、スプリット・ラン雑誌（掲載記事の20%超が雑誌の他の版に掲載されている記事と同一であり、かつ他の版と異なる国の記事を掲載しているもの）に対し、掲載される全広告価額の80%にあたる消費税を号毎に出版社等を納税義務者として課するカナダの消費税法上の規定である。カナダは、当該租税は広告サービスに対する租税であって、GATTではなくGATSに服するものであると主張したが、上級委員会は、当該課税措置の課税客体及び納税義務者など法令の構造を分析し、それは「産品に課せられる」措置であると結論した。第1に、同措置を定める物品税法（Excise Tax Act）第5章1は、「スプリット・ラン雑誌に対する租税」と題されており、「広告に対する租税」とは題されていないこと、また、同法の概説として「スプリット・ラン雑誌について租税を課すために物品税法を改正する」と記述されていること、第2に、雑誌は編集物と広告か

ら構成されており両方ともサービスの性質を備えるものであるが、それらが組み合わさって物質的商品（雑誌）を構成していること<sup>38</sup>、第3に、当該租税は「発行」ごとに産品（スプリット・ラン雑誌）に対して適用されており、租税の支払義務を負っているのは出版社（又はカナダの居住者であり、出版社がない場合には販売業者、印刷業者、若しくは卸売業者）であって広告業者でないことなど、こうした法令の構造からみて、当該措置は「間接に課せられる租税」に該当すると判断された<sup>39</sup>。

所得税の前払いとして輸入品に課せられる源泉所得税が、産品に課せられる内国税に該当するか否かについて争われた事案がある。アルゼンチンは、当該租税は産品に対する租税ではなく、第3条2項の適用範囲外であると主張したが、これに対しパネルは、当該租税の税率を適用する際の基礎が輸入税を課する際に評価された価格となっていること、つまり、当該租税の納税額の基礎は産品の価格である点に着目し、産品に適用される租税措置であると認定した。アルゼンチンは、将来の所得税の前払いの金額を決定するための基準として関税評価額を基礎としているにすぎないと主張したが、パネルは受け入れなかった。

このように、過去のパネル及び上級委員会報告は、ある租税が「産品に課せられる」租税であるか否かについて、当該租税の法令上の課税客体が産品でない場合には、当該措置の納税義務者や課税標準の基礎などを総合的に考慮して判断している。直接税の転嫁について経済学者たちのコンセンサスが存在しないことを前提とすれば、個別事案ごとの判断が理にかなっていない

<sup>36</sup> WTO Report of the Panel, ARGENTINA — MEASURES AFFECTING THE EXPORT OF BOVINE HIDES AND THE IMPORT OF FINISHED LEATHER, *Id.*, para. 11.160.

<sup>37</sup> WTO Report of the Appellate Body, CANADA — CERTAIN MEASURES CONCERNING PERIODICALS, *supra* note 15.

<sup>38</sup> *Id.*, at 17.

<sup>39</sup> *Id.*, at 17-20.



るが、パネルの判断基準は明らかでなく、恣意的になる可能性が残されている。この点、当該租税が産品に転嫁されていることの立証責任を申立国に課す方法、反対に、被申立国が産品に転嫁されていないことを証明しない限りは産品に課せられる租税であると推定する方法などが検討されてよい。

### (3) 同種性の認定基準

これまで、第3条2項の適用要件である内国税等該当性について検討してきた。これを満たす場合には、つぎに、輸入産品と国内産品が同種の産品であるか否かが問題となる。同種の産品である場合には、第2項1文の適用を検討することとなるが、同種の産品でない場合には、輸入産品と国内産品が直接競争的又は代替可能であるか否かが問題となる。その答えが肯定的な場合には、第2文の適用を検討することとなる。

同種性の判断及び直接競争的・代替可能性の判断は、内国民待遇義務の範囲を左右する重要な部分であり、その判断基準の明確化についてはGATT及びWTOの研究者たちが熱心に取り組んできたが<sup>40</sup>、国内産品と輸入産品の待遇の相違がもたら産品の原産地のみに基づく明白な差別の場合には、申立国は必ずしも特定の国内産品と輸入産品を特定しそれらの同種性を証明する必要はない<sup>41</sup>。たとえば、国内産品の

利用に限定して、環境に優しい設備を購入した法人に税額控除や加速度減価償却を付与する措置については、同種性の証明は求められないと考えられる。これは、後述する第3条4項の適用における同種性の判断についても、同様である。また、歳入を得る目的で相当数の産品に画一的に適用される一般税で第3条2項1文の要件に合致するものは、第2文に抵触しないものと考えられている。さらに、相当数の産品に対し画一的な税率で適用される租税は、その税法において他の産品には他の税率が適用されている場合でも、第2文に抵触しないものと解されている<sup>42</sup>。したがって、所得税制上の規定について第2文が問題になる場面はあまり想定できない。

### (4) 不利な待遇の存在

第3の適用要件について検討する。第1文(同種の産品)は、国内産品に適用される租税を「こえて」(in excess of those applied)輸入産品に租税が適用されることを禁じるが、第2文(直接競争的・代替可能産品)は、「保護を与えるように」租税を課することを禁じている。

第1文の目的は、輸入品と同種国内産品の競争条件の公平性(equality)を保障することにあるから<sup>43</sup>、比較すべきものは、単なる法令上の租税負担(nominal tax burdens)ではなく、

<sup>40</sup> 同種性の基準には物質的特徴、性質、最終用途、および消費者の嗜好、関税分類などがあり、事例ごとに決定される。WTO Report of the Panel, Japan — Taxes on Alcoholic Beverages 2, *supra* note 11.

<sup>41</sup> WTO Report of the Panel, ARGENTINA — MEASURES AFFECTING THE EXPORT OF BOVINE HIDES AND THE IMPORT OF FINISHED LEATHER, *supra* note 30, para. 11.168; WTO REPORT OF THE PANEL, INDONESIA — CERTAIN MEASURES AFFECTING THE AUTOMOBILE INDUSTRY, WT/DS54/R, WT/DS55/R, WT/DS59/R, WT/DS64/R, adopted on 23 July 1998; 第3条4項に関してWTO Report of the Appellate Body, CANADA — MEASURES RELATING TO EXPORTS OF WHEAT AND TREATMENT OF IMPORTED GRAIN, WT/DS276/AB/R, adopted 27 Sep 2004.

<sup>42</sup> 津久井・前掲注(6)234頁。

<sup>43</sup> WTO Report of the Appellate Body, CANADA — CERTAIN MEASURES CONCERNING PERIODICALS, *supra* note 15, at 18; WTO Report of the Panel, ARGENTINA — MEASURES AFFECTING THE EXPORT OF BOVINE HIDES AND THE IMPORT OF FINISHED LEATHER, *supra* note 30, para. 11.182.



税率、課税方法（さまざまな種類の内国税、最終産品に直接課せられているもののみならず、各製造段階で産品に用いられる原材料に間接的に課税されているものをも考慮すべきである）及び租税徴収のルール<sup>44</sup>をもふまえた実質的な租税負担（actual tax burdens）である<sup>45</sup>。内国民待遇義務に反しない限りは、その新設や税率の引き上げは禁じられない（第2条2(a)）<sup>46</sup>。具体的にどういった場合に不利な待遇の存在が認定されるかについて考察する。

なお、第2文の「保護を与えるように適用」しているか否かの判断については、措置の適用方法を包括的かつ客観的に分析し、輸入品と国産品の競合関係を歪曲していれば、国内生産を保護しているとされる<sup>47</sup>。

#### ① 税率の差異

輸入品について同種産品よりも高い法定税率が定められている場合には、反証がない限り、不利な待遇の存在が推定されて良いと考えられるが<sup>48</sup>、比較が困難な場合もある。たとえば、各種の生産段階で課税される累積型の売上高税の場合、最終国内産品に課せられる租税の税率までを輸入品に対して課することが認められるのか、あるいは各種の段階で課せられた租税の合計額に相当する税率まで輸入品に対して認められるか、GATT時代に審議されたが、意見

の一致を見ることができなかつた<sup>49</sup>。

税率に関して、不利な待遇の付与であると認定されたパネル報告の例としては、一定の要件のもと適用される軽減税率について、輸入品に関しては利用できないよう制限していた措置がある<sup>50</sup>。また、不利な待遇が付与されているか否かの判断は、それぞれの輸入取引とそれぞれの同種国内産品を比較してなされる。たとえば、国内産品の国内販売に対して課せられる租税の税率が、登録納税者には2%、非登録納税者には4%、輸入品に対しては登録又は非登録の区別なく3%が適用される場合、輸入産品に対する税率3%と比較されるべき税率は、平均税率の3%ではなく、登録納税者と被登録納税者の場合にわけてそれぞれ比較されるべきであるとされた<sup>51</sup>。結果として、登録納税者に係る輸入産品に対しては不利な待遇が付与されているとはいえないが、非登録納税者に係る輸入産品に対しては不利な待遇が付与されていると判断された。

#### ② 課税方法の差異

第3条2項は、異なる課税方法それ自体を禁じてはいないが、異なる課税方法が保護的な課税となっている場合には、不利な待遇を付与しているとされる<sup>52</sup>。たとえば、同じ税率が適用されているとしても、課税標準を計算する方法

<sup>44</sup> GATT Report of the Panel, JAPAN — CUSTOMS DUTIES, TAXES AND LABELLING PRACTICES ON IMPORTED WINES AND ALCOHOLIC BEVERAGES, *supra* note 28, paras. 5.8-5.9.

<sup>45</sup> *Ibid.* WTO Report of the Panel, ARGENTINA — MEASURES AFFECTING THE EXPORT OF BOVINE HIDES AND THE IMPORT OF FINISHED LEATHER, *supra* note 30, paras. 11.182-11.184.

<sup>46</sup> 国内産品に対する税率を同様に引き上げる場合には輸入産品に対する内国税を引き上げることができる。United Nations CONFERENCE on TRADE AND EMPLOYMENT, THIRD COMMITTEE: COMMERCIAL POLICY SUMMARY RECORD OF THE FORTY-SECOND MEETING (E/CONF.2/C.3/SR.42) at 4.

<sup>47</sup> WTO Report of the Appellate Body, Japan — Taxes on Alcoholic Beverages 2, *supra* note 11.

<sup>48</sup> GATT Report of the Panel, UNITED STATES — TAXES ON PETROLEUM AND CERTAIN IMPORTED SUBSTANCES, *supra* note 20.

<sup>49</sup> GATT, BISD3S/210, 26 Feb 1955.

<sup>50</sup> GATT Report of the Panel, UNITED STATES — MEASURES AFFECTING ALCOHOLIC AND MALT BEVERAGES, *supra* note 13.

<sup>51</sup> WTO Report of the Panel, ARGENTINA — MEASURES AFFECTING THE EXPORT OF BOVINE HIDES AND THE IMPORT OF FINISHED LEATHER, *supra* note 30, para. 11.260.

に相違があり、実際には輸入品により重い負担を課している場合である<sup>53</sup>。異なる課税方法が不利な待遇であると判断された例としては、わが国の旧酒税法上の措置がある。従価税と従量税を設け、同じ飲料の異なるグレードについて異なる税率を設けていたところ、パネルにより、産品1リットル当たりの税額、アルコール度数当たりの税額、税額と価格の比率からみて、ウォッカと焼酎に大幅な酒税格差が存在しているとして、第3条2項1文違反が認定された<sup>54</sup>。

### ③ 徴収手続の差異

徴収手続の相違が不利な待遇であるとされた例もある。そこで問題となった措置は、輸入品については、それが輸入される時点で、附加価値税及び所得税の前払いを徴収するものであった。輸入時点で前払いした税額は、最終的には附加価値税又は所得税からそれぞれ税額控除できることとなっており、国内産品と輸入産品の最終的な租税負担は同じであった。しかし、申立国は、前払いの要求は不利な待遇であると主張し、これに対してパネルは以下のとおり判断した。すなわち、当該租税を支払わなければならないことによって余剰資金を利用できなくなる場合には、機会費用（逸失利子）が生じるのであり、当該租税を支払うために資金を調達せねばならない場合には、調達コストが生じる。し

たがって、前払いの要求は、比較されるべき租税負担の一部分であり、輸入品に要求される前払いが国内産品に要求される前払いよりも高い税率である又は重いものであることが証明されれば、第3条2項違反を構成するとした<sup>55</sup>。

### ④ 法令それ自体の義務違反と執行による義務違反

差別的な課税を定める強制的な規定（mandatory legislation）は、それ自体で内国民待遇義務違反であるが、裁量的な規定（discretionary legislation）は、その存在だけでは内国民待遇義務違反とならない。すなわち、輸入産品に対して内国税を差別的に課すことを執行機関に強制する立法は、それが実際に適用されたか否かにかかわらず、内国民待遇義務違反であるが、執行機関がGATT上の義務に反して行動する可能性を生み出すにすぎない立法は、それ自体では第3条2項違反にあたらない<sup>56</sup>。たとえば、輸入品に係る法令上の最高税率が同種国内産品に係るそれよりも高いが、執行上、あらゆるシガレットに均一税率が適用されている場合には、内国民待遇義務に反して当該法令が適用される可能性が存在するが、それだけでは義務違反を構成するのに十分でないとした<sup>57</sup>。また、ECの迂回防止税課税決定（decision）は、EEC委員会及び理事会に何らかの義務の賦課を強制す

<sup>52</sup> GATT Report of the Panel, JAPAN — CUSTOMS DUTIES, TAXES AND LABELLING PRACTICES ON IMPORTED WINES AND ALCOHOLIC BEVERAGES, *supra* note 28, paras. 5.8-5.9.

<sup>53</sup> WTO Report of the Panel, ARGENTINA — MEASURES AFFECTING THE EXPORT OF BOVINE HIDES AND THE IMPORT OF FINISHED LEATHER, *supra* note 30.

<sup>54</sup> WTO Report of the Panel, Japan — Taxes on Alcoholic Beverages 2, *supra* note 11.

<sup>55</sup> WTO Report of the Panel, ARGENTINA — MEASURES AFFECTING THE EXPORT OF BOVINE HIDES AND THE IMPORT OF FINISHED LEATHER, *supra* note 30, paras. 11.176-11.191.

<sup>56</sup> GATT Report of the Panel, Thailand — Restrictions on Importation of and Internal Taxes on Cigarettes, BISD 37S/200, adopted on 7 November 1990, at 227; GATT Report of the Panel, EEC — Regulation on Imports of Parts and Components, *supra* note 12, at 198; GATT Report of the Panel, United States — Taxes on Petroleum and Certain Imported Substances, *supra* note 20, at 160.

<sup>57</sup> GATT Report of the Panel, Thailand — Restrictions on Importation of and Internal Taxes on Cigarettes, *Ibid.*, para. 84; GATT Report of the Panel, EEC — Regulation on Imports of Parts and Components, *supra* note 12, para. 5.25-5.26.

るものではなく、委員会及び理事会に行動をおこす権限を与えているにすぎないから、当該法令それ自体の存在はGATTに反しないと判断された<sup>58</sup>。

### 3. GATT 第3条4項の適用範囲

#### (1) 第3条4項の適用要件

第2項が内国税に係る内国民待遇義務を定めているのに対し、第4項は国内法令等に係る内国民待遇義務を定めている。これまで、直接税と内国民待遇義務の関係はもっぱら第3条2項の適用範囲の問題として扱われ、第3条4項が持ち出されることはなかったが、米国のETI (Extraterritorial Income Exclusion) 税制をめぐるパネル報告において、第3条4項が所得税制上の規定に適用されることが明らかにされた。

第3条4項は、「いずれかの締約国の領域の産品で他の締約国の領域に輸入されるものは、その国内における販売、販売のための提供、購入、輸送、分配又は使用に関するすべての法令及び要件に関し、国内原産の同種の産品に許与される待遇より不利でない待遇を許与される」と定める。第4項の適用要件は、(1)輸入品と国内産品が同種であること、(2)問題の措置が販売等に関する法令・要件であること、(3)同種国内産品よりも輸入品に不利な待遇が付与されていることである<sup>59</sup>。(2)の要件を除けば、第3条2項とほぼ同じ要件であるが、若干の相違があるため、順に検討する。

#### (2) 対象となる措置の範囲

第2項が「内国税」を対象としているのに対し、第4項は「法令及び要件」を対象としている。「法令及び要件」に該当するとされた例としては、米国関税法第337条及び第20条（米国

特許権を侵害すると考えられる輸入産品に対して特許侵害の申立てを行う場合の手続き）や農業機械を購入する農業従事者に特別な信用供与を提供することを定めたイタリアの法律がある。「要件」には、企業が法的に拘束されるもののみならず、企業がそれを自発的に受け入れることにより何らかの優遇措置が付与されるものも含まれる。たとえば、輸入部品及び輸入原材料の使用を制限する旨の約束を条件として迂回防止税の課税手続を停止することを定めたEECの決定（decision）は、第4項の定める「要件」である。

第4項は、当該「法令及び要件」が国内販売等に「影響を与える」（affecting）ことをその要件としている。「影響を与える」という用語は、販売又は購入の条件を直接定める法令のみならず、国内市場での国内産品と輸入産品の競争条件に悪影響を与えうる法令を含めることを意図したものであると解されており、そして、人（個人又は法人）に対して適用される手続的措置も第4項の対象になると解されている。たとえば、米国特許法に違反すると考えられる輸入品に係る申立の手続きを定めた米国関税法第337条は、その手続きのほとんどは産品ではなく人に対して適用されるものであることが認められながらも、国産品と輸入品の競争条件に影響を与えるため、第3条4項の適用を受けるとされた<sup>60</sup>。また、国内供給者（生産者、小売店、輸入者等）から産品を買い付ける旨の約束を外国の投資家にさせる外国投資審査法の運用については、輸入品の購入の機会を排除するものであるから、第3条4項の適用を受けるとされた。

#### (3) 同種性の認定基準

同種性の範囲は、第2項と第4項とは異な

<sup>58</sup> *Ibid.*

<sup>59</sup> See WTO Report of the Appellate Body, KOREA — MEASURES AFFECTING IMPORTS OF FRESH CHILLED AND FROZEN BEEF, WT/DS161/AB/R, WT/DS169/AB/R, adopted 27 Sep 2005, para. 133.

<sup>60</sup> Report of the Panel, United States — Section 337 of the Tariff Act of 1930, *supra* note 69, para. 5.10.

ると解されている<sup>61</sup>。第4項は、第2項において定められている競争的産品について規定していないため、第4項の同種性の範囲は第2項のそれよりも広いと解されている。

#### (4) 不利な待遇の存在

第2項が、国内産品に対する租税を「こえる租税」を輸入品に課することを禁じているのに対し、第4項は、「不利な待遇」を禁じている。こうした文言の相違はあるが、いずれも輸入産品と国内産品の競争関係に係る期待の保護を目的としている。したがって、輸入産品と国内産品に対する異なる規定の適用それ自体は第3条4項違反にならないが、実際にそれが輸入産品に不利に働くような場合には、第3条4項に反する。形式的な待遇の差異は、第3条4項違反を示すために必要ではなく、また、十分でもない。不利な待遇の存在は、競争条件を修正しているかどうかに基づいて判断される。第3条4項のいう「不利な待遇」であると認定されたものとして、輸入ビール及びワインについて州内の卸売業者等を通すよう求めていた「要件」がある<sup>62</sup>。パネルは、そのような要件は国内産品については課せられていなかったため、輸入産品の競争機会を損なうものであると判断した。また、国内産品に係る特許権侵害の申立が国内裁判所においてのみ提起し得るのに対し、輸入

産品に係るそれは国内裁判所及び国際貿易委員会の双方に提起し得る旨定めていた米国法は、輸入品に「不利な待遇」を付与するものであると判断された<sup>63</sup>。

### 4. GATT 第3条の正当化事由

#### (1) 税制上の事情を理由とする正当化

公平な租税制度を維持するための措置である、あるいは効率的な租税行政を実施するための措置であるといった抗弁は、差別的な措置を正当化することができるだろうか。第3条2項1文は、措置の政策目的を適用要件としておらず、パネル報告及び上級委員会報告も、第1文適用における政策的意図の考慮を拒否している<sup>64</sup>。当該租税を課する意図がどのようなものであろうと、上述の適用要件を満たす限りは第3条2項義務違反である。たとえば、被申立国が、問題の措置は効率的な租税行政を実施するためのものであると主張した事案があるが、パネルは、税務行政上の措置を第3条2項から排除するような規定はGATT上定められておらず、そのような解釈は、同項の定める義務を免れる抜け道の可能性を生み出すとして、被申立国の主張を退けた<sup>65</sup>。

ただし、第2文については、産品の同種性の判断にあたって、争点となっている措置の立法目的を考慮したパネル報告がある<sup>66</sup>。それは、

<sup>61</sup> WTO Report of the Panel, Japan — Taxes on Alcoholic Beverages 2, *supra* note 11, para. 6.20.

<sup>62</sup> GATT Report of the Panel, United States — Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages, *supra* note 13, paras. 5.30-5.33.

<sup>63</sup> GATT Report of the Panel, United States — Section 337 of the Tariff Act of 1930, *supra* note 69, para. 5.11.

<sup>64</sup> See GATT Report of the Panel, UNITED STATES — TAXES ON PETROLEUM AND CERTAIN IMPORTED SUBSTANCES, *supra* note 20, para. 5.2.4; GATT Report of the Panel, EEC - Regulation on Imports of Parts and Components, *supra* note 12, para. 5.6; GATT Report adopted by the CONTRACTING PARTIES, SPECIAL IMPORT TAXES INSTITUTED BY GREECE, G/25-1S/48, 3 November 1952, para. 5.

<sup>65</sup> WTO Report of the Panel, ARGENTINA — MEASURES AFFECTING THE EXPORT OF BOVINE HIDES AND THE IMPORT OF FINISHED LEATHER, *supra* note 30, para. 11.144.

<sup>66</sup> GATT Report of the Panel, UNITED STATES — MEASURES AFFECTING ALCOHOLIC AND MALT BEVERAGES, *supra* note 13, adopted on 19 June 1992; Report of the Panel, UNITED STATES — TAXES ON AUTOMOBILES, DS31/R, 11 October 1994.



国内税の規制目的及び市場に対する効果が国内産品に保護を与えるものではない場合には、産品の同種性を否定する方法であり、目的効果アプローチと呼ばれている。これは保護主義的でない規制措置を救う道を開くものであったが、後のパネル報告及び上級委員会報告において明確に否定された<sup>67</sup>。なぜなら、このようなアプローチは、第3条の文理解釈から無理があり、また、一般的例外を掲げる第20条各号に該当しなくとも政策目的に基づいて正当化を認めることとなるため、第20条の意味を奪うものであるからである<sup>68</sup>。

このように、公平な課税を確保するための措置である又は効率的な税務行政のための措置であるといった税制上の事情は、GATT第3条適合性の判断において考慮されない。第3条について、税制上の事情による抗弁を認めるべきであるとするならば、第20条に明示する必要がある。こうした明文化による対応の是非は、環境や文化といった非貿易的価値をWTOにおいてどのように扱うべきであるかといった問題に関する議論を参考にして、慎重に検討する必

要がある。また、明文化による対応ではなく、司法機関によって明示の例外規定以外の場合に義務の免除を認める方法としては、欧州連合司法裁判所の判決が参考になると考えられる<sup>69</sup>。

## (2) 貿易に対する影響が乏しい又は存在しない場合

第3条は、輸入産品と同種国内産品の平等な競争機会を保障するものであり<sup>70</sup>、当該措置が現に貿易に及ぼしている数量的影響を要件とするものではない<sup>71</sup>。内国民待遇義務の理論的基礎は、輸出量に係る期待を保護することにあるのではなく、現在の貿易を守り将来の貿易を計画するために必要とされる予想可能性を確保することにある<sup>72</sup>。したがって、貿易に対する影響が僅少である又は存在していないことを証明しても、第3条義務違反を免れることはできない。

## (3) 他の優遇措置との相殺

「ある輸入産品が受ける不利な待遇を他の輸入産品が受けるなんらかの有利な待遇によって

<sup>67</sup> WTO Report of the Panel, Japan — Taxes on Alcoholic Beverages 2, *supra* note 11, para. 6.15. また、GATS第2条及び第17条について目的効果テストの使用を否定したものとして、WTO Report of the Appellate Body, EUROPEAN COMMUNITIES — REGIME FOR THE IMPORTATION, SALE AND DISTRIBUTION OF BANANAS, paras. 216,241.

<sup>68</sup> WTO Report of the Panel, Japan — Taxes on Alcoholic Beverages 2, *supra* note 11, para. 6.15.

<sup>69</sup> 拙稿「欧州連合司法裁判所の動向——人・サービス・資本の自由移動と加盟国税制」租税研究731号349頁～359頁(2010)。Cassis de Dijon判決を契機として、明文の例外規定に該当する場合のほか、「不可避の要請」に基づく差別的措置の正当化が認められている。「不可避の要請」には、租税法の一貫性確保や税務行政上の効率性確保といった目的が含まれるが、実際には厳格な比例原則と必要性を満たすことが求められており、租税政策上の目的に基づく正当化が認められた例は極めて少ない。

<sup>70</sup> WTO Report of the Panel, ARGENTINA — MEASURES AFFECTING THE EXPORT OF BOVINE HIDES AND THE IMPORT OF FINISHED LEATHER, *supra* note 30, para. 11.182.

<sup>71</sup> See GATT First Report adopted by the CONTRACTING PARTIES on 30 June 1949, BRAZILIAN INTERNAL TAXES, *supra* note 12, para.16; GATT Report of the Panel, UNITED STATES — TAXES ON PETROLEUM AND CERTAIN IMPORTED SUBSTANCES, *supra* note 20, adopted on 17 June 1987, para.5.1.9; WTO Appellate Body report, Japan — Taxes on Alcoholic Beverages 2, *supra* note 11, at 16; WTO Report of the Appellate Body, Korea — Taxes on Alcoholic Beverages, WT/DS75/AB/R, WT/DS84/AB/R para. 119.

<sup>72</sup> GATT Report of the Panel, UNITED STATES — TAXES ON PETROLEUM AND CERTAIN IMPORTED SUBSTANCES, *supra* note 20, adopted on 17 June 1987, para. 5.1.9.



相殺する」ことはできない。「そのような解釈は、輸入品と国内産品の競争条件に大きな不確実性をもたらすことになり、第3条の目的を損ねる」からである<sup>73</sup>。

## 5. ETI 税制と内国民待遇義務

これまで、パネル報告及び上級委員会報告に基づいて、税制に係る GATT 第3条2項及び GATT 第3条4項の一般的解釈を検討してきた。つぎに、法人税の課税措置が GATT の対象となりうることを明らかにした ETI 税制パネル報告書を取り上げ、所得税や法人税の課税措置について第3条4項適合性を判断する場合に問題となりうる法的争点を考察したい。

### (1) ETI 税制の概要

ETI (Extraterritorial Income Exclusion) 税制<sup>74</sup>は、DISC (Domestic International Sales Corporation) 税制<sup>75</sup>、その後継である FSC (Foreign Sales Corporation) 税制<sup>76</sup>に続いて立法化された米国の法人税制である。これらの税制が GATT 及び WTO 上の禁止補助金であるとして EC が幾度にわたって申し立てを行ったところ、最終的には、米国はこれら税制を修正又は廃止せざるを得なくなった<sup>77</sup>。この米欧の一連の争いは、米国の税制改革議論を活発化させるとともに、国際通商法と直接税の関係に米

国内外の関心を集めることとなった。主たる争点となった輸出補助金該当性については、別稿に譲り、ここでは ETI 税制の第3条4項適合性をめぐる点を考察の対象とする。

ETI 税制は、一定の要件を満たす所得を総所得から除外するものである。その所得とは、適格外国貿易資産 (qualifying foreign trade property) の販売又は賃貸から生じる域外所得 (extraterritorial income) であり、適格外国貿易資産はつぎの3要件を満たすものである。

- (A) 米国内外で製造、生産、育成、又は組み立てられた資産
- (B) 米国外で直接使用、消費、若しくは処分するために、取引若しくは事業の通常の過程において、販売、リース若しくは賃貸することを主として所有される資産
- (C) 次の部分に帰属するものがその公正市場価格の50%を超えない資産
  - (i) 米国外で製造、生産、育成、若しくは組み立てられた部品 (articles) 及び、
  - (ii) 米国外でなされた労働の直接費用 (セクション262A に基づいて決定されたもの)

第3条4項義務適合性が問題となった規定は、外国部品及び国外労働の使用制限を要件とする (c)(ii) (foreign articles/labour limitation) である。同規定は、適格外国貿易資産それ自体が国

<sup>73</sup> GATT Report by the Panel, UNITED STATES — SECTION 337 OF THE TARIFF ACT OF 1930, L/6439-36S/345, adopted on 7 November 1989, para. 5.14.

<sup>74</sup> FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act of 2000, Pub.L.106-519, 114 STAT 2423.

<sup>75</sup> Revenue Act of 1971, Pub.L.No.92-178,501-07.

<sup>76</sup> Deficit Reduction Act of 1984, IRC § 991-997.

<sup>77</sup> GATT Report of the Panel, UNITED STATES TAX LEGISLATION (“DISC”), L/4422 (2 November 1976) TAX LEGISLATION, L/5271 (December 18 1981) ; WTO Report of the Panel, United States — Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”, WT/DS108/R (8 October 1999) ; WTO Report of the Appellate Body, United States — Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”, WT/DS108/AB/R (24 February 2000). ; WTO Report of the Panel, UNITED STATES — TAX TREATMENT FOR “FOREIGN SALES CORPORATIONS” Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities, WT/DS108/RW (20 August 2001). FSC 事件以降の経緯については下記 HP にまとめられている。http://www.WTO.org/english/tratop\_e/dispu\_e/cases\_e/dsl08\_e.htm

内産であることを求めているものの、その部品と人件費の50%超が米国に属するものであることを要件としていたため、内国民待遇義務違反の疑義が生じたのである。

## (2) パネル報告

パネル報告は、ETI税制が第3条4項の義務に反するか否かの判断にあたって、本稿第3章3で述べた3つの適用要件を順に検討した。(a)輸入品と国内産品が同種であるか否か、(b)上述の規定が「国内における販売、販売のための提供、購入、輸送、分配又は使用に関するすべての法令及び要件」に該当するか否か、(c)当該規定は、輸入産品に不利な待遇を付与するものであるか否か、である。

### ① 「国内における販売等に関する法令及び要件」に該当するか否か

米国は、内国民待遇義務と所得税の関係について、しばしば引用されるハバナ憲章の準備作業を持ち出し、所得税制である当該措置は第4項の適用範囲に含まれないと主張した。これに対して、パネルは、準備作業の記録は第3条4項の解釈には有効でないと判断し、米国の主張を退けた。その理由は、第一に、準備作業の記録は、GATT第3条2項に関するものであり、第3条4項の適用範囲を決定するものではないこと、第二に、準備作業の記録は、「現在目の前にある問題とは異なる状況を扱ったものである」というものであった<sup>78</sup>。

パネルは、所得税制上の措置が第4項の適用対象に含まれるか否かについて、①用語の通常の意味、②文脈、③法の目的（ウィーン条約法

条約第31条）を考慮して、最終的に肯定的な結論を下した。

まず、パネルは、第3条4項の用語の通常の意味（plain language）を検討し、「ある所得税措置の適格条件を定める規定を第3条の適用範囲から排除するいかなるものも存在しない<sup>79</sup>」と認定した。

そして、GATTの文脈（context）としてGATS第14条（一般的例外）(d)号を参照したうえで、パネルは、直接税の課税措置の一部がGATS第14条において内国民待遇原則から免責されているということは、直接税の措置であることをもって内国民待遇義務の適用範囲から排除されるわけではないことを意味していると解した<sup>80</sup>。

最後に、WTO法の目的を考慮して、「産品に関して所得税の課税上の利益を得るための適格要件を定める措置が第3条4項の範囲から除外されるならば、巨大な経済的商業的含意を有する広範囲の貿易歪曲の措置に対して安全地帯（safe haven）を許すことになってしまう。[中略] そのような解釈は、GATTやWTO協定の目的（そこには、国際通商における差別的取扱いの削減が含まれている<sup>81</sup>）に反するように思われる。また、これが草案者たちの意図したものであるなどということはほとんどあり得ない」と認定した。

結果として、パネルは、「第3条4項の本文及び文脈に基づき、GATT及びWTO協定の目的の点からみて、第3条4項は一定の産品に所得税課税上の利益を与える措置にも適用される<sup>82</sup>」と判断した。

<sup>78</sup> WTO Report of the Panel, UNITED STATES — TAX TREATMENT FOR “FOREIGN SALES CORPORATIONS” Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities, *Id.*, para. 8.145

<sup>79</sup> *Id.*, para. 8.142.

<sup>80</sup> *Id.*, para. 8.143.

<sup>81</sup> GATT1947及びWTO協定前文

<sup>82</sup> WTO Report of the Panel, UNITED STATES — TAX TREATMENT FOR “FOREIGN SALES CORPORATIONS” Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities, *supra* note 78., para. 8.144.

## ② 同種性の認定

輸入品と国内産品の同種性について、申立国である EC は、一般適用 (general application) される措置については、特定の分類 (class) の国内産品とその分類の輸入産品を比較する必要性が存在しないと主張した<sup>83</sup>。これに対し、被申立国である米国は、EC が、ある分類の輸入産品が同種国内産品よりも不利な待遇を受けている証拠を提出する必要があると主張した。パネルは、EC の主張を受け入れ、問題の法令は一般適用される措置であるから、第 3 条 4 項違反を立証するために、実際に取引されている同種産品の存在を示す必要はないと判断した。

## ③ 不利な待遇の存在

不利な待遇の存在については、当該規定が同種国内産品と輸入産品の競争機会の平等 (equality) に悪い影響を与えているか否かが検討されるべきであるとして、当該措置は、米国産品の使用に基づいて有利な待遇が与えられることから、国内産品と輸入産品の競争機会の平等に悪影響を与えていると判断した<sup>84</sup>。また、第 3 条 4 項は貿易に対する影響の証明を求めているから、当該措置が企業の決定に実際に影響を与えていることを証明する必要はないとした<sup>85</sup>。

## ④ 評価

上級委員会は、パネル報告を受け入れ、米国の措置は第 3 条 4 項違反であると判断した<sup>86</sup>。このパネル報告については、以下のような批判がある。

第一に、内国税を課する法令が第 3 条 4 項に含まれるのであれば、第 3 条 2 項の存在意義がなくなるため、第 3 条 2 項を無用なものとしてしまうほど広い解釈が第 3 条 4 項についてなされるべきではないというものである<sup>87</sup>。たしかに、「内国税等」と「法令及び要件」の定義は明らかでなく、第 2 項と第 4 項の適用範囲の明確化が必要であると思われる。第二に、GATS と GATT1994 年は、一括受諾の一部分として交渉されたものであり、GATT 規定の解釈において、その「文脈」として GATS の規定を考慮することができるとしても<sup>88</sup>、GATS と GATT の比較から、直接税が GATT の対象になると導き出した点には疑問が残る<sup>89</sup>。直接税に関する例外規定が GATT 上に置かれていないのは、GATT が当初成立した時代には、所得税は今日ほど重要な歳入源でなかったこともあり、直接税は GATT の適用を受けないとい一般的に考えられてきたことによると思われるからである。

<sup>83</sup> European Communities — Parts and Components 事件のパネル報告書が引用されている。EC written rebuttal submission, Annex C-1, paras. 240-241.

<sup>84</sup> WTO Report of the Panel, UNITED STATES — TAX TREATMENT FOR “FOREIGN SALES CORPORATIONS” Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities, *supra* note 78, para. 8. 158.

<sup>85</sup> WTO Report of the Panel, UNITED STATES — TAX TREATMENT FOR “FOREIGN SALES CORPORATIONS” Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities, *supra* note 78, para. 8. 159.

<sup>86</sup> WTO Report of the Appellate Body, UNITED STATES — TAX TREATMENT FOR “FOREIGN SALES CORPORATIONS”-Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities, WT/DS108/AB/RW (14 January 2002).

<sup>87</sup> Michael Lennard, *The GATT 1994 and Direct Taxes: Some National Treatment and Related Issues*, Michael Lang et al, *WTO and Direct Taxation*, Kluwer Law International (2005) at 84.

<sup>88</sup> ウィーン条約第 21 条 2 項 (a) の定める「条約の締結に関連してすべての当事国の間でされた条約の関係合意」、あるいは 2 項 (c) 「当事国の間の関係において適用される国際法の関連規則」に該当するからである。

<sup>89</sup> ウルグアイ・ラウンドの文書はウェブ上でも多く公開されているが、この点を明らかにする GATS の交渉過程の文書は見当たらない。

## 第4章 GATT 第1条 ～最恵国待遇義務の範囲と税制～

### 1. GATT 第1条の概要

GATT 第1条1項は、WTO加盟国が他国（WTO非加盟国を含む）からの輸入産品について与える待遇の中で最も有利なものを、他のすべてのWTO加盟国から輸入される同種の産品にも与えることを義務付けている。内国民待遇が、内外差別を禁止するものであるのに対し、最恵国待遇（Most-Favoured-Nation Treatment, MFN）は外国間の差別を禁じるものである。WTO加盟国は、政治力や経済力の強弱にかかわらず、他の加盟国から、第三国と比して差別されないことを意味する。

GATTが誕生した背景には、米国の高関税や英連邦の特恵関税制度によるブロック経済化が第二次世界大戦の一要因になったという反省があった。その経験から、「国際通商における差別待遇の禁止」がGATTの基本目的として掲げられ、加盟国相互の交渉によって引き下げられた関税の成果が全加盟国に等しく享受されるよう、最恵国待遇原則が定められたのである。改正に全締約国の受諾が必要とされていること<sup>90</sup>や、GATTのバックボーンと呼ばれていることから<sup>91</sup>、第1条の重要性が理解できる。

GATT 第1条1項は、最恵国待遇を「無条件」に与えることを義務付けている。つまり、A国がB国に求めるなんらかの条件をB国が充足したためにA国がB国の産品に有利な待遇を与えた場合であっても、A国は、C国がそ

の条件を充足しているか否かにかかわらず、この有利な待遇をC国産品に与えなければならない<sup>92</sup>。したがって、ある待遇を相互に許与することを条件とする相互主義の考え方とは、基本的には相容れないものである。国際課税の分野においては、相互主義の精神に則って二国間で租税条約を締結することが一般的であるから、租税条約に基づく課税の最恵国待遇義務適合性が問題になる可能性がある。

理論的には、ある国との租税条約の締結は、それを締結していない他国に対する差別であるとして、相手国がタックス・ヘイブン国であることを理由とする租税条約締結の拒否が無条件最恵国待遇義務に反する可能性がある。この点を明らかにするため、税制に関する第1条の適用範囲を検討する。

### 2. GATT 第1条の適用範囲

GATT 第1条は、「輸入若しくは輸出について若しくはそれらに関連して課され、又は輸入若しくは輸出のための支払手段の国際的移転について課せられるいかなる種類の関税及び課徴金に関し、それらの関税及び課徴金の徴収の方法に関し、輸入及び輸出に関連するすべての規則及び手続に関し、並びに第三条2及び4に掲げるすべての事項に関しては、いずれかの締約国が他国の原産の産品又は他国に仕向けられる産品に対して許与する利益、特典、特権又は免除は、他のすべての締約国の領域の原産の同種の産品又はそれらの領域に仕向けられる同種の産品に対して、即時かつ無条件に許与しなければならない<sup>93</sup>」と定める（傍線：筆者）。要す

<sup>90</sup> WTO設立協定第10条2項

<sup>91</sup> 津久井・前掲注(6)167頁参照。

<sup>92</sup> GATT Report adopted by the CONTRACTING PARTIES on 7 November 1952, BELGIAN FAMILY ALLOWANCES (ALLOCATIONS FAMILIALES) .G/32 - 1S/59, para. 3.

<sup>93</sup> 最恵国待遇原則の例外としては、①既存の特恵体制を一定限度において承認していること（第1条2）、②関税同盟及び自由貿易地域の設立（第24条5項）、③開発途上国に対する特別な便宜（第18条、GSP制度）、④一般的例外措置（第20条）、⑤安全保障のための例外措置（第21条）が挙げられる。



るに、対象となる措置は、①関税及び課徴金、②関税及び課徴金の徴収の方法、③輸出入に関する規則及び手続<sup>94</sup>、及び④第3条2項及び第3条4項に掲げる事項である。このうち、直接税に関係すると考えられるものは、④「第3条2及び4に掲げるすべての事項」である。「第3条2に掲げる事項」とは、「内国税及び内国課徴金」を意味する。「第3条4に掲げる事項」は「国内法令等」を意味する。これらに直接税が含まれるか否かについては、第3章において検討したとおりである。その適用は、当該措置が産品とつながりを有する場合に限定される<sup>95</sup>。

産品とつながりを有する税制の例としてETI税制を挙げたが、最恵国待遇義務に関するそうした例としては、移転価格税制の適用が考えられる<sup>96</sup>。移転価格税制は、それ自身が最恵国待遇義務違反になるものではないとしても、その運用方法が問題となる可能性はある。たとえば、特定の国からの輸入取引から生じる所得に関して、それに係る費用の損金算入を制限するような運用がなされている場合である。

しかしながら、産品とつながりを有する法人税又は所得税の規定は一般的でなく、GATTよりむしろGATSにおいて問題になると考えられる。たとえば、租税条約上の規定に基づく課税の差異や被支配外国子会社所得合算税制は、GATS上の最恵国待遇義務適合性が問題にな

る可能性がある。GATSについては、後篇において検討したい。

## 第5章 GATTと税制 まとめ

本稿は、法人税や所得税の課税制度についてGATT上の義務違反となることがあるのかといった点を検討し、GATTの規定を適用する際に法的争点となりうる点を示したつもりである。

GATT締結の交渉過程では、所得税はGATT上の内国民待遇義務の対象にならないと考えられていた。所得税は、「産品に課せられる」ものではないからである。この交渉過程の記録は、先行研究やパネルにおいてしばしば確認されてきた。ところが、所得税や法人税の制度が発展するにつれ、所得税であるから「産品に課せられる」ものではないとはいいきれなくなってきた。所得税又は法人税の課税措置のGATT適合性が問題となる場合には、「産品に課せられる」措置であるといえるか否かが重要な争点になる。

この点について最近のパネル報告は、当該措置の法令上の課税客体が産品である場合に限らず、物品の競争条件に影響を与える措置は、所得税の課税措置であるとしても、「産品に課せられる」措置に含まれると、広く解している。

<sup>94</sup> この用語の範囲について意見は一致しておらず、狭義に解釈する者によれば、通関に必要な規則、手続に限定される。たとえば、税関検査又は関税評価の方法、又は検閲等に関するものである。広義に解釈する立場によれば、その対象は通関事項に限られず、広く外国貿易に関するすべての事項、すなわち、輸入品の規格、検査、輸出入貿易に関する各種の規則、金融、輸出保険に関する規則、手続等にまで及ぶという。パネルの解釈によれば、バナナの輸入者に原産地証明以外に過去3年間のバナナの販売実績のデータの提出を求める輸入許可制度は「輸入に関連するすべての規則及び手続」に該当する。

<sup>95</sup> Mathieu Isenbaert, *National Report Belgium* in Michael Lang et al, *WTO an Direct Taxation*, Kluwer Law International 191 (2005).

<sup>96</sup> 例として挙げるならば、OECDモデル租税条約2条（たとえば事業者が負担する売上税）及び9条（移転価格ルールの差異）がある。国内法では、CFCルールの活動事業免除規定が輸出入活動と関係性を有すると考えることができるが、外国間に相違を設ける国内法上の課税規定はあまりみあたらない。参考 Michael Schyle, *Most Favoured Nation Treatment in Tax Matters in the GATT*, Judith Herdin-Winter and Ines Hofbauer ed. *THE RELEVANCE OF WTO LAW FOR TAX MATTERS* (2006) at 85.



しかし、物品の競争条件に影響を与えるか否かの判断は、具体的な数量的分析に基づいてなされているわけではなく、これまでのパネル及び上級委員会報告書からは、その基準は明らかでない。租税はもとより潜在的に貿易に影響するのであり、直接税の転嫁について経済学者たちの意見が一致していないことを前提とすれば、その判断は恣意的なものとなる可能性がある。

また、GATTは、租税制度の維持や効率的な税務行政の実施を理由とする正当化を定めていない。パネル報告のなかには、産品の同種性の判断にあたって措置の立法目的（たとえば、歳入の確保）を考慮したものもあるが、その方法は後のパネル報告により否定されている。今後は、税制上の一貫性や税務執行上の効率性を確保するための措置を明示的に位置づける作業が必要である。

GATTは、今日ほど所得課税が重要な歳入

源としての地位を占めていなかった時代に交渉されたものであり、所得課税上の措置をどのように扱うかについては、紛争解決機関の解釈に基づくよりも、加盟国間の交渉の議題とすべきである。ウルグアイ・ラウンドにおいて税制をめぐる米欧の意見が対立したように、この問題についてコンセンサスが容易に得られるとは思われない。望ましい国際課税制度の在り方及び望ましい国際通商政策の在り方の両面からの研究を地道に進める必要があると考える。

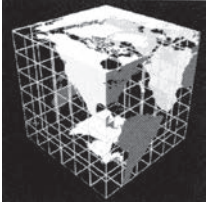
後篇で検討するように、所得税や法人税については、GATSとの関係がより問題になると考えられるが、GATS上の義務には多くの例外や免除が認められているため、GATTの適用範囲も依然として重要性である。

（後篇：第6章～第11章『GATSと税制』は「租税研究・5月号」に掲載の予定である。）



# WTO 法と税制の研究：国際課税制度の再考に向けて

## (後篇) GATS と税制



京都産業大学法学部准教授  
(公社)日本租税研究協会研究員 宮崎綾望

### (目 次)

#### 第6章 GATS の概要

1. GATS の概要
2. GATT と GATS の関係
3. GATS の適用範囲

#### 第7章 GATS 第2条

～最恵国待遇義務の範囲と直接税～

1. GATS 第2条の適用要件
2. 免除表に基づく義務の免除
3. 最恵国待遇義務の例外

#### 第8章 GATS 第17条

～内国民待遇義務の範囲と直接税～

1. GATS 第17条の適用要件
2. 特定の約束に係る表
3. 内国民待遇義務の例外
4. 租税条約に基づく課税と内国民待遇義務

#### 第9章 GATS 第14条

～一般的例外～

1. GATS 第14条の概要
2. GATS 第14条各号
3. GATS 第14条柱書
4. 挙証責任

#### 第10章 GATS と税制 まとめ

#### 第11章 おわりに

本稿は、WTO 法と税制の関係を包括的に検討する研究の一部である。前篇（「租税研究」4月号掲載）では、GATT（General Agreement on Tariffs and Trade、関税及び貿易に関する一般協定）と税制の適用関係を検討したが、後篇では、GATS（General Agreement on Trade in Services、サービス貿易に関する一般協定）と税制の適用関係について検討したい。

## 第6章 GATS の概要

### 1. GATS の概要

GATS の規定について考察を進める前に、WTO 法における GATS の位置づけ、GATT と GATS の関係、GATS の対象となる措置の範囲を確認しておくことが有益である<sup>1</sup>。

第2次世界大戦後に締結された GATT の成果により、各国の関税水準が徐々に低くなってくると、それまであまり目立たなかった非関税措置に関心が寄せられるようになっていった。特に、80年代以降先進国においてサービス産業

が国内総生産に占める割合が高まり、世界貿易全体におけるサービス貿易の比重が高まっていることが認識されるようになった<sup>2</sup>。そこで、7年半にわたるウルグアイ・ラウンド交渉の結果、開発途上国を中心とした反対があったものの、サービス貿易を多角的貿易交渉に含むことが合意され、GATSが作成された<sup>3</sup>。GATSは、サービス貿易の障害となる政府規制を対象とする初めての多国間国際協定である<sup>4</sup>。

GATSは、GATTとともに、WTO設立協定(Agreement Establishing the World Trade Organization)附属書1の一部であり、一括受諾の対象とされている<sup>5</sup>。GATTが物品貿易の拡大を目的とするものであるのに対し、GATSはサービス貿易の拡大を目的とするものである。GATSの目的は、透明性及び漸進的な自由化を確保しつつ、サービスの貿易を拡大すること、また、すべての参加国の経済成長及び開発途上国の発展を促進する手段として、サービスの貿易に関する原則及び規則の多角的枠組みを設定することである(GATS前文)。

GATTと大きく異なる点は、すべてのサービス分野について負うこととなる義務と、加盟

国があらかじめ約束表(Schedules of Specific Commitments)において義務を受け入れることを表明したサービス分野に制限して受け入れることのできる義務とを区別していることである<sup>6</sup>。サービス貿易については、国内文化・伝統の保護又は消費者の保護など、公的・社会的目的のために国内規制が設けられることもあり、コンセンサスを得ることが困難な分野があるためである<sup>7</sup>。前者の義務としては、最恵国待遇の義務(第2条)、透明性の義務(第3条)及び行政上の決定について法的救済を保証する義務(第6条2)等がある。このうち、最恵国待遇については加盟国が義務の免除を登録することができる。後者の義務としては、内国民待遇の義務(第17条)及び市場アクセス(第16条)がある。

GATS上の義務に違反する場合には、反証がない限り、当該措置は無効化又は侵害の事案を構成するものとされ、その撤回が求められる(DSU第3条8項)。当該措置の撤回がなされない場合には、最後の解決手段として、紛争解決機関の承認を得て、義務違反国に対して対抗措置が発動されることもある(DSU第3条7項)。

<sup>1</sup> GATSに関しては、外務省経済局サービス貿易室『WTO サービス貿易一般協定—最近の動きと解説』日本国際問題研究所(1997)、宮家邦彦『解説 WTO サービス貿易一般協定(GATS)』外務省経済局(1996)、松下満雄(ほか編)『ケースブック WTO 法』有斐閣(2009)を参考にした。また、経済産業省通商政策局編『不正貿易報告書』は1992年以来継続的に作成されており、下記リンクから閲覧することができる(<http://www.meti.go.jp/report/whitepaper/index.html>)。なお、GATSを含めWTO諸協定の邦訳が経済産業省のHP([http://www.meti.go.jp/policy/trade\\_policy/wto/wto\\_agreements/index.html](http://www.meti.go.jp/policy/trade_policy/wto/wto_agreements/index.html))において公開されており、本稿は、言及がない限りこれに従っている。

<sup>2</sup> 外務省経済局サービス貿易室「WTO サービス貿易一般協定—最近の動きと解説」(1997) iii頁。

<sup>3</sup> 1995年1月発効。

<sup>4</sup> 外務省経済局サービス貿易室「世界貿易機関(WTO)サービスの貿易に関する一般協定(GATS)の解説」(2009) 3頁([http://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/wto/service/pdfs/gats\\_ks.pdf](http://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/wto/service/pdfs/gats_ks.pdf))。

<sup>5</sup> WTO加盟国となるためには、GATSを受諾しなければならない。WTO法全体の構造については、前篇を参照されたい。

<sup>6</sup> GATT事務局が作成するサービス分野の分類表(MTN.GNS/W/120)によれば、サービス分野は、実務、通信、建設・エンジニアリング、流通、教育、環境、金融、健康・社会事業、観光、娯楽、運送、その他の12分類に分類されている。サービス分野の具体的範囲・内容については、第一義的に約束を行った加盟国の判断に委ねられている(外務省経済局サービス貿易室・前掲注(1)125頁)。

<sup>7</sup> GATSの交渉経緯については、外務省経済局サービス貿易室・前掲注(1)37～47頁。

## 2. GATT と GATS の関係

GATT は物品貿易に関する措置を対象とするものであるため、GATT 時代には、所得税や法人税はヒト又は所得に対して課せられるものであり GATT の適用がないと考えられていた。しかし、本稿前篇で示したように、WTO 設立後のパネル及び上級委員会は、所得税や法人税の課税措置にも GATT の規定を適用している。他方、サービス貿易はサービス自体の越境移動のみならず、サービス提供者、資本、設備等の越境移動をも伴うと考えられるため、GATS の規定はより容易に所得税や法人税の課税措置に適用されると考えられる。そこで、GATT と GATS の適用関係が問題となる可能性がある。

GATT と GATS の関係については、WTO 設立協定第16条3項のような優劣関係を示す規定が存在しないことから、GATT と GATS の適用には優先順位が存在せず、同じ次元にあると解されている。また、GATT と GATS の適用は相互排他的ではないと解されているため、GATS の適用範囲であることを理由として GATT の適用を免れることはできない<sup>8</sup>。したがって、特定の物品に関係するサービスに対する措置又は特定の物品に結びついて提供されるサービスに対する措置の場合には、GATT と GATS の両方の適用対象となる可能性がある。たとえば、過去の紛争において、雑誌に掲載される広告に対する租税<sup>9</sup>や特定の自動車メーカーに免除を認める輸入税<sup>10</sup>は、GATT 及び GATS

両方の適用範囲に含まれると判断された。

## 3. GATS の適用範囲

GATS の対象となる措置は、「サービスの貿易に影響を及ぼす加盟国の措置」である（第1条）。「措置」とは、法令、規則、手続、決定、行政上の行為その他のいずれの形式であるかを問わず、加盟国の措置をいう（第28条(a)）。以下では、(1)「影響を及ぼす」という文言の意味する範囲、及び(2)「サービスの貿易」の定義を順に検討する。

### (1) 「影響を及ぼす」の範囲

「サービスの貿易に影響を及ぼす加盟国の措置」には、(i) サービスの購入、支払又は利用に係る措置、(ii) サービスの提供に関連して加盟国が公衆一般に提供されることを要求しているサービスへのアクセス及び当該サービスの利用に係る措置、(iii) 加盟国の領域内におけるサービスの提供のための他の加盟国の者の存在（業務上の拠点を含む。）に係る措置が含まれる（第28条(c)）。法人税や所得税の課税措置は、サービスそのものに係る措置ではないため、サービス貿易に「影響を及ぼす」措置といえるか否かが問題となる。この点、「影響を及ぼす」という文言は、GATS の適用範囲を限定するものではなく、むしろ GATS が広く適用されることを示すものであると解されている<sup>11</sup>。それは、サービスの提供を直接規制する措置であるか他の問題を規制する措置であるかにかかわらず、サービス提供の競争関係に影響を与える

<sup>8</sup> WTO Report of the Appellate Body, Canada — Certain Measures Concerning Periodicals, WT/DS31/AB/R, adopted 30 July 1997, paras.5.18–5.19; WTO Report of the Appellate Body, European Communities — Regime for the Importation, Sale and Distribution of Bananas, WT/DS27/AB/R, adopted 25 September 1997, para.221.

<sup>9</sup> WTO Report of the Appellate Body, Canada — Certain Measures Concerning Periodicals, *Ibid.*

<sup>10</sup> WTO Report of the Panel, Canada — Certain Measures Affecting the Automotive Industry, WT/DS139/R-WT/DS142/R, adopted 19 June 2000.

<sup>11</sup> WTO Report of the Appellate Body, European Communities — Regime for the Importation, Sale and Distribution of Bananas, *supra* note 8, para.220.



あらゆる措置が対象となることを示すものである<sup>12</sup>。たとえば、カナダの輸入税に関する優遇措置がGATSの適用範囲に含まれるか否かが問題となったことがある。当該措置は、米系自動車メーカーに特典を付与する一方、EU系又は日系自動車メーカーには同特典を付与していなかった。輸入税それ自体は物品に対する租税であるが、上級委員会は、同措置はカナダにおいて自動車の卸売サービスを提供する能力に影響を与えるから、サービス貿易に影響を与える措置であると判断した<sup>13</sup>。また、「影響を与える」というためには、当該措置による実際の貿易量の変化を証明する必要はない<sup>14</sup>。このように、「影響を与える」という文言は広く解されているため、GATSの適用対象になるか否かについては、「サービスの貿易」の定義が重要となる。

## (2) サービス貿易の定義

GATS第1条は、「サービスの貿易」を4つのモードに分けて定義している<sup>15</sup>。以下では、この4つのモードに沿って、法人税や所得税のどういった課税措置が「サービス貿易に影響を与える措置」と考えられるかについて検討したい。

第1モードは、ある加盟国の領域から他の加盟国の領域へのサービスの提供であり、越境取引(cross-border supply)と呼ばれている。「サービスの提供」には、サービスの生産、流通、マーケティング、販売及び納入が含まれる(第28条(b))。具体的には、国際運送サービス、国際通信サービス、国際通販サービス、国際コンサルティングサービス、コンピューター・ソフトの取引などである<sup>16</sup>。これは、非居住者のサービス提供者が国境を越えて自国領域内でサービスの提供を行う可能性に関するものである。OECDモデル租税条約における所得の分類に沿って考えてみると、上述の具体例に挙げられるサービスの提供により生じる所得はそれぞれ異なる所得に分類され、一般化することはできないが、恒久的施設(PE)が源泉地国に存在する場合は第3モードに含まれ、自然人の移動を伴う場合は第4モードに含まれるため、第1モードには、恒久的施設や自然人の移動を伴わない場合における非居住者の所得に対する源泉地国の課税が関係すると考えられる<sup>17</sup>。また、居住地国による課税措置も「サービスの貿易に影響を与える」と考えられる。たとえば、自国居住者が他国のサービス提供者にサービス提供の対価を支払う場合に、当該居

<sup>12</sup> WTO Report of the panel, European Communities — Regime for the Importation, Sale and Distribution of Bananas — Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities, WT/DS27/RW/EEC, 12 April 1999, para.7.285; WTO Report of the Panel, Canada — Certain Measures Affecting the Automotive Industry, *supra* note 10, para.10.234.

<sup>13</sup> WTO Report of the Panel, Canada — Certain Measures Affecting the Automotive Industry, *supra* note 10, paras.164-166. 問題の措置がサービス貿易に影響を与えるというためには、当該措置が卸売取引サービスの提供及び卸売取引サービスの提供者にいかなる影響を与えているかを証明しなければならないと上級委員会は述べている。パネル判断では、特定の製造業者に対する輸入税免除の付与は卸売業者間の競争に自動的に影響を与えるとされたが、上級委員会は、関連事実の評価、2条の解釈、及びその解釈を事実適用するという手順が必要であるとして、パネルの考え方を受け入れなかった。

<sup>14</sup> 宮家・前掲注(1)42頁。

<sup>15</sup> 「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ものと規定され(第1条3(b))、基本的にすべてのサービス分野が対象となっている。

<sup>16</sup> 宮家・前掲注(1)32頁。

<sup>17</sup> 第1モードから第4モードが相互排他的であるか否かは明らかでないが、ここでは相互排他的であるとする。

住者に対する所得税や法人税の計算において当該支払いに係る控除を制限する措置である。

第2モードは、ある加盟国の領域内におけるサービスの提供であって他の加盟国のサービス消費者に対して行われるものであり、国外消費 (consumption abroad) と呼ばれる。たとえば、外国人に対する観光・流通サービス、外国の航空機・船舶等の修理サービスである。これは、ある国の居住者が他国領域内でサービスを消費する自由に関係する。内国民待遇の規定や最恵国待遇の規定は、他の加盟国のサービス提供者に対する待遇について規定するものであるから、第2モードに係る内国民待遇義務又は最恵国待遇義務は、消費者の居住地に課せられる義務であると考えられる。たとえば、消費者の居住国が、当該消費者が他の加盟国のサービス提供者に対して支払った対価について、当該消費者に係る法人税又は所得税の計算において控除を制限する場合には、第2モードに係る義務の問題が生じる可能性がある。

第3モードは、ある加盟国のサービス提供者によるサービスの提供であって他の加盟国の領域内の業務上の拠点を通じて行われるものであり、商業拠点 (commercial presence) と呼ばれる。「業務上の拠点」とは、業務を行うための又は自由職業のための事業所をいい、これらの事業所には、子会社、支店又は代表事務所が含まれる (第28条(d))。「サービス提供者」とは、サービスを提供する者をいい (第28条(e))、「者」とは、自然人又は法人のいずれかをいう (第28条(j))。「法人」とは、営利目的であるかないか、また、民間の所有であるか政府の所有

であるかを問わず、関係法に基づいて適正に設立され又は組織される法定の事業体 (社団、信託、組合、合弁企業、個人企業及び団体を含む。) をいう (第28条(i))。具体的には、外国支店を通じた金融機関のサービス、外国フランチャイズ・チェーン店を通じた外食サービス、外国の販売子会社を通じた流通サービスなどが含まれる。これは、外国のサービス提供者がある加盟国の領域内において商業上の拠点を設置し又は拡大する機会に関係するものであり、外国法人の支店又は子会社に対する法人税の課税は、第3モードの「サービスの貿易に影響を与える」可能性がある。また、金融サービスを提供する外国金融機関の支店が支払う利子や受け取る利子に対する源泉所得税も同様であると考えられる。

第4モードは、ある加盟国のサービス提供者によるサービスの提供であって、他の加盟国の領域内で、ある加盟国の自然人の存在を通じて行われるものであり、人の移動 (presence of natural persons) と呼ばれる。たとえば、外国人弁護士による法律サービス、外国人アーティストによる興行サービス、外国人技師の短期滞在による設備の保守・修理サービスが含まれる<sup>18</sup>。これは、外国人がサービスを提供するために他の加盟国に入国し臨時的に滞在するための可能性に関係する。たとえば、米国居住者であるアーティストが来日してコンサートを行う場合に日本が当該者に対して課する所得税は、第4モードの「サービスの貿易に影響を与える措置」であると考えられる。

以上のように、税制上の措置がGATSの対

<sup>18</sup> 具体的には、第1モード及び第2モードの場合には他の加盟国の設立法人であり、第3モードの場合には他方の締約国の設立法人等に所有される法人であり、実質的活動を行っていることが要件となる。なお、ここでいう「所有・支配」とは、「50パーセントを超える持分を受益者として所有する場合」又は「役員の過半数を指名し又は当該法人の活動を法的に管理する権限を有する場合」をいう。当該一方の締約国の領域において、当該親会社が当該子会社を通じ間接所有する孫会社は「他方の締約国の法人」に該当しない。第3モードについては、サービス提供者と業務上の拠点が非関連者である場合に適用される。WTO Report of the Panel, MEXICO — MEASURES AFFECTING TELECOMMUNICATIONS SERVICES, WT/DS204 /R, adopted 1 June 2004, para.7.375.

象になるか否かについては、事案ごとに、4つの形態のいずれかのサービス貿易が存在するか否か、存在するならば、そのサービス貿易に当該措置が影響を与えるか否かを検討する必要がある。典型的には、非居住者に支払われる役務の提供の対価について源泉地国が課する源泉所得税の課税措置や、外国法人の支店又は外国子会社の所得に対して源泉地国が課する法人税の課税措置に加えて、居住者や内国法人が他の国のサービス提供者に支払うサービス提供の対価について居住者や内国法人に対して課せられる租税の額の計算において控除を制限する居住地国の課税措置などは、「GATSの対象となる措置」に該当すると考えられる<sup>19</sup>。しかし、こうした措置については、後述するように、GATS上の義務から免除される可能性が高い。

税制上の措置に関係するGATS上の義務は、第17条の内国民待遇義務と第2条の最恵国待遇義務である<sup>20</sup>。以下では、第17条と第2条の適用について検討したうえで、そうした義務から免除される措置について検討する。

## 第7章 GATS第2条 ～最恵国待遇義務の範囲と直接税～

### 1. GATS第2条の適用要件

GATS第2条1項は、「加盟国は、この協定の対象となる措置に関し、他の加盟国のサービス及びサービス提供者に対し、他の国の同種のサービス及びサービス提供者に与える待遇よりも不利でない待遇を即時かつ無条件に与える」

と定め、最恵国待遇（Most-Favoured-Nation-Treatment）の付与を加盟国に義務付けている。

その適用にあたっては、GATSの対象となる措置の範囲、サービス提供者の同種性、不利でない待遇の範囲、第2条の義務の免除を登録しているか否か、第14条（一般的例外）による正当化が認められるか否かが問題になる。同種性や不利でない待遇の範囲については、GATT第1条（最恵国待遇義務）や第3条（内国民待遇義務）に関する考察（前篇）が参考になると考えられるため、後篇ではGATSに固有の問題を中心に検討する。また、GATSの対象となる措置の範囲については第6章において考察した。ここでは、GATSは司法及び行政共助に関する国際取極めに基づく措置について適用されないこととなっており<sup>21</sup>、租税徴収のための情報交換の協定に関しては最恵国待遇義務が生じないことを述べるにとどめたい。

GATS第2条は、最恵国待遇を「無条件に」付与するよう加盟国に義務づけている。つまり、政治的なつながりや経済情勢に基づいて特定国を優遇することは許されない<sup>22</sup>。また、相手国が同じ措置を有することを条件とするような措置は許されない。たとえば、A国の法人がB国で支店を開設するために土地を取得した場合に、B国は、A国において同様の税控除がないことを理由としてA国の法人に土地取得税の控除を拒否することはできない。このように、無条件の最恵国待遇義務と相互主義とは本質的に衝突するものである<sup>23</sup>。そこで、相互主義の精神に則って締結される二国間租税条約に基づく課税と最恵国待遇義務の関係について疑問が

<sup>19</sup> Servaas van Thiel, *General Report*, in Michael Lang et al., *WTO and Direct Taxation*, Kluwer law International (2005) p.36.

<sup>20</sup> WTO設立後の報告書は下記リンクから入手可能である。http://docsonline.wto.org/gen\_home.asp?language=1&\_1

<sup>21</sup> MTN.GNS/W/177/Rev.1/Add.1.

<sup>22</sup> ただし、一定の要件のもと、経済統合に関する例外が認められている（第5条）。

<sup>23</sup> GATT時代から、相互主義と無条件最恵国待遇が合致しないことは確認されている（Belgium — Family Allowances, Report adopted by the CONTRACTING PARTIES on 7 November 1952 (G/32-1S/59)）。

生ずる。国際的な経済活動に対する課税は、基本的には国内租税法の規定に依拠して行われるが、国際的二重課税の救済や国際的租税回避の防止を主な目的として、二国間租税条約を締結することが一般的になっている<sup>24</sup>。租税条約は、締約二国間の租税制度や経済状況を考慮し、相互主義に基づいて決定されるものであるから、その内容は条約相手国ごとに異なっている。OECDがモデル租税条約を作成し、その準拠を呼びかけていることから、各国の租税条約の内容はある程度収斂しているが、典型的には、配当・利子・ロイヤリティに対する源泉税の制限税率に差異があるため、このような規定に基づく課税の差異がGATS第2条違反にならないかといった問題が生じる。たとえば、A国とB国との租税条約において利子に対する源泉税の制限税率は10%であるとする。これにより、A国は、A国の債務者がB国の債権者に支払う利子に対して10%の源泉税を課することができるが、反対に、B国も、B国の債務者がA国の債権者に支払う利子に対して10%の源泉税を課することができる。ここで、A国とC国との租税条約では利子に対する源泉税の税率が0%に設定されているとき、B国は、GATS第2条を根拠として、自国からのサービス提供者にも0%の税率を適用するようA国に求めることが可能であるか否かという問いが生ずる。A国がB国との二国間租税条約の締結を拒否しているような場合には、その答えは変わるであろうか？ このほか、二国間租税条約においては、キャピタルゲインの免除の可否や税率、PE認定の計算期間などの差異もある。この点を明らかにするため、以下では、GATS第2条の義務が免除される場合を検討する。

## 2. 免除表に基づく義務の免除

加盟国は、最恵国待遇義務に合致しない措置であっても、「第2条の免除に関する附属書」の規定に基づき免除表に記載する場合には、当該措置を維持することができることとなっている（第2条2項）。このような複雑な仕組みになったのは、サービス貿易の主要分野（航空、金融、運輸等）については、すでに二国間協定に基づく相互主義の枠組みが存在しており、「ただ乗り」について米国を中心として強い懸念が示されたこと、各加盟国が特定の国内サービス産業の保護を望んだこと等が背景にあるためである<sup>25</sup>。

たとえば米国の免除表には、連邦直接税に関する措置が挙げられている。あらゆるサービス分野に関して、外国による差別的又はextra-territorialな租税、より負担の重い課税、又はその他の差別的行為に基づき、当該外国の市民、法人又は産品に不利な課税を認める措置（IRC § 891.896）や、米国のブロードキャスト事業による公告に認められる控除について、外国のブロードキャスト事業の場合には主に米国市場に向けられる広告費用についてのみ控除を認める措置については、米国は最恵国待遇の付与を留保している<sup>26</sup>。

しかし、本来は、こうした免除はあくまで例外的かつ時限的なものと考えられている。つまり、協定の空洞化を防ぐ観点から、免除の対象となる個々の具体的措置は明確に記載すべきであり、ある分野丸ごとの免除は原則として認められず、また、それは協定発効の際に存在する措置を暫定的にそのまま存続させることを容認するものであり、原則として10年以内には撤廃

<sup>24</sup> 国際課税の基本的仕組みについては、水野忠恒『国際課税の制度と理論』有斐閣（2000）1～16頁に依っている。

<sup>25</sup> 宮家・前掲注(1)50頁。

<sup>26</sup> United States' Schedule of Specific Commitments under the General Agreement on Trade in Services, S/DCS/W/USA（27 February 2003）p.86.



しなければならない（第2条の免除に関する附属書第6条）。したがって、協定発効時に存在しない措置や将来の措置を免除の対象とすることはできないと解されており<sup>27</sup>、税制上の措置を広くGATSから免除する手段ではないと考えられる。

### 3. 最恵国待遇義務の例外

GATS第14条及び第14条の2は、各加盟国はGATS上の義務に適合しない措置であっても公衆道徳の保護、公の秩序の維持、生命又は健康の保護、犯罪の防止、プライバシーの保護及び安全保障等にかかわる措置については採用・実施することができる旨定めている。これらは一般的例外規定と呼ばれており、そのなかには税制上の措置に関するものも含まれている。第14条(c)号と(e)号は、税制と最恵国待遇義務に関係する。(c)号は、「法令の遵守を確保するために必要な措置の適用又は実施」をGATS上の義務から免除するものであり、(e)号は、租税条約の規定に基づく課税の差異を最恵国待遇の義務から免除するものである。これらについては、第9章において詳しく検討する。

そのほか、経済統合に関する措置は第2条の例外とされており、そのほかにも、金融サービスの例外、海運サービスの例外、テレコミュニケーションの例外がある。

## 第8章 GATS第17条 ～内国民待遇義務の範囲と直接税～

### 1. GATS第17条の適用要件

GATTの基本原則である内国民待遇（National-Treatment）の原則はGATSにも取り入れ

られており、GATS第17条は加盟国が他の加盟国のサービス提供者に不利な待遇を行うことのないように定めている。たとえば、外資系企業であるとの理由により税金が重い又は過重な行政手続きを要求しているなど、地元企業と同様な扱いを与えていない場合には、GATS違反となる可能性がある<sup>28</sup>。

先進国の国際課税制度においては、居住者と非居住者の区別や内国法人と非居住者の区別はその中核をなしているところ、そうした区別に基づく課税待遇の差異とGATS第17条の関係が問題となる。たとえば、わが国においては、内国法人に対してはその全世界所得について納税義務を課し、外国法人に対してはその国内源泉所得に限定して納税義務を課している。また、行政執行上の便宜を理由として、居住者と居住者では課税方法及び徴収方法が異なっていることが少なくない。国外では執行管轄権が限られており、租税の徴収が困難であるため、わが国では、非居住者へ支払われる配当、利子又はロリヤリティに対しては、その支払者に源泉徴収義務を課している。また、居住者に対してはその純所得金額に税率が適用されるのに対し、非居住者についてはその所得を得るために支出した費用を正確に把握することは困難であるため、非居住者への支払いに対する源泉所得税は、収入金額に税率を適用して計算される。以下、過去のパネル及び上級委員会による解釈を参考にしながら、GATS第17条の禁じる内外差別の範囲を明らかにし、こうした税制への適用について検討する。

GATS第17条1項は、「加盟国は、その約束表に記載した分野において、かつ、当該約束表に定める条件及び制限に従い、サービスの提供に影響を及ぼすすべての措置に関し、他の加盟

<sup>27</sup> これは、たとえば第16条2が一定の措置を「維持し又はとってはならない」と規定し、明確に「維持すべき」現行措置と「とるべき」将来措置を区別していることから明白である（宮家・前掲注(1)58頁）。

<sup>28</sup> 外務省経済局サービス貿易室・前掲注(2)14頁。

国のサービス及びサービス提供者に対し、自国の同種のサービス及びサービス提供者に与える待遇よりも不利でない待遇を与える」と定めている。その適用にあたっては、GATT 第3条（内国民待遇義務）と同様に、同種性や不利な待遇の存在が問題になると考えられる。不利な待遇の認定については、GATT時代のパネルの判断が取り入れられ<sup>29</sup>、形式上の差異にかかわらず実質的に競争条件を不利にするものであるか否かを基準とすることが明示されているが（第2項、第3項）、GATS第17条の具体的な適用についてはまだ先例が少ない<sup>30</sup>。「サービスの提供に影響を及ぼすすべての措置」という文言に関しては、第6章「GATSの対象となる措置の範囲」において検討したとおりである。

GATS第17条がGATT第3条と異なる点は、各国が「特定の約束に係る表」（Schedules of Specific Commitments：約束表）に記載した範囲においてのみ、内国民待遇の義務が課せられることである。以下、約束表について説明する。

## 2. 特定の約束に係る表

サービス分野については、内国民待遇を一律に適用することについて必ずしもコンセンサスが得られない分野（たとえば、公共放送、電気通信等）があるため、各国が自由化する分野を

約束表に記載し、今後の交渉によりこれらの制限を漸次削減・撤廃していくという「漸進的な自由化」の方法が選択された。加盟国は、自由化を約束する分野と自由化の内容を約束表に記載し、約束表において記載されたものよりも制限的な新たな措置を課さないことを約束する。各国の約束表は、GATSの不可分の一部である（第20条3項）。これにより、加盟国の市場への参入及び市場におけるサービス提供の条件が一定の水準よりも不利に変更されないことを、他の加盟国のサービス提供者に法的に保証し、サービス貿易に法的安定性と予測可能性をもたらすのである<sup>31</sup>。

また、漸進的に自由化を達成するとの観点から、約束表における特定の約束の修正又は撤回は、当該修正又は撤回によって影響を受ける国と補償について合意した後のみ可能とされている（第21条2項）。

内国民待遇義務に関する約束表への記載は以下の方法によりなされる<sup>32</sup>。自国が自由化約束を行う分野を選定し、「分野」の欄に記載する（ポジ・リスト方式）。たとえば、銀行業については内国民待遇を付与しないことが可能である。約束表に記載した分野については、原則的に内国民待遇の義務を負うことになるが、「内国民待遇に関する制限」の欄において留保を付することができる（ネガ・リスト方式）。

<sup>29</sup> 外務省経済局サービス貿易室編・前掲注(1)88頁。GATT第3条における「不利な待遇」については、本稿前篇参照。

<sup>30</sup> 目的効果テストを否定したものとして、WTO Report of the Appellate Body, EUROPEAN COMMUNITIES — REGIME FOR THE IMPORTATION, SALE AND DISTRIBUTION OF BANANAS, *supra* note 8, para.241がある。目的効果テストについては、本稿前篇参照。

<sup>31</sup> 外務省経済局サービス貿易室・前掲注(1)124頁。

<sup>32</sup> 約束表には、内国民待遇だけでなく市場アクセスに係る約束も記載されることとなっており、約束表のフォーマットは、分野・市場アクセスに係る制限・内国民待遇に係る制限・追加的な約束の4つの欄から成っている。追加的な約束は、市場アクセス及び内国民待遇の対象となっていないがサービス貿易に影響を及ぼす措置について加盟国が行う約束である。また、約束表は「各分野に共通の約束」と「分野ごとに特定される約束」の2部立てで構成されている。これは、約束したサービス分野に共通に適用される措置については、分野別約束における繰り返しを避け、記述を簡潔にするために、約束表の冒頭に分野横断的な約束を記載することが望ましいとされたからである（外務省経済局サービス貿易室・前掲注(1)124頁）。

たとえば、銀行業については預金業務を除き内国民待遇を付与すると約束することが可能である。

したがって、第17条の適用にあたっては、被申立国が、その関係する分野の自由化を約束しており、かつ、「内国民待遇に関する制限」として当該措置に関する内国民待遇の付与について留保を付していないことが前提となる。そのためには、各サービス分野に含まれる活動の範囲と、問題の措置がいずれのサービスモードに関するものであるかを検討しなければならない。

実際に約束表を確認してみると、直接税について内国民待遇義務の留保を表明している国がある。米国は、「内国民待遇の制限」として、第1モード、第2モード、第3モードのサービス貿易に関して、①被雇用者のために米国内で設立されたトラスト及びその受益者と、米国外で設立されたトラスト及びその受益者との間で、異なる課税待遇が付与されることがあること、②差別的又は extraterritorial な租税を米国民、居住者又は法人に課する外国の国民、居住者、又は法人に対して、連邦所得税の税率の引き上げまたは課税ベースの拡大を行うことがあることを示している<sup>33</sup>。これらは、あらゆるサービス分野に共通の約束 (horizontal commitment) として記載されている。

EU は、あらゆる分野のサービス貿易について (horizontal commitment)、他の加盟国の法人の子会社に約束する内国民待遇を、他の加盟国の法人の支店にまで約束するものではないとしている。また、子会社の場合も、その国の経済と子会社を実質的かつ継続的なつながり (link) を有することを証明できない場合には、

内国民待遇の付与を留保することがあるとしている<sup>34</sup>。

カナダは、カナダ資本の法人に対して異なる待遇を付与する結果を招くことがある連邦税及び州税の課税措置や、科学研究及び試験開発に係る支出について異なる待遇を付与する結果を招くことがある課税措置などを挙げ、内国民待遇義務に留保を付している<sup>35</sup>。

### 3. 内国民待遇義務の例外

GATS 第14条 (一般的例外) は、GATS 上の義務に適合しない措置であっても、一定の要件のもと例外として許容する場合を掲げている。(c)号と(d)号は、内国民待遇義務と税制上の措置に関する規定である。(c)号は、「法令の遵守を確保するために必要な措置の適用又は実施」を GATS 上の義務から免除するものであり、(d)号は、直接税の公平な課税を目的とする措置を内国民待遇の義務から免除するものである。詳しくは第9章において検討する。

### 4. 租税条約に基づく課税と内国民待遇義務

GATS 第22条3項は、租税条約に基づく課税と内国民待遇義務について、以下の通り定めている。

加盟国は、自国と他の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当該他の加盟国の措置に関し、この条〔協議〕又は次条〔紛争解決及び実施〕の規定の下で第17条の規定を援用することができない。いずれかの措

<sup>33</sup> WTO United States' Schedule of Specific Commitments under the General Agreement on Trade in Services, *supra* note 26, p.9.

<sup>34</sup> WTO EUROPEAN COMMUNITIES AND THEIR MEMBER STATES — DRAFT CONSOLIDATED SCHEDULE OF SPECIFIC COMMITMENTS, S/C/W/273 (9 October 2006) p.308, 309.

<sup>35</sup> CANADA, Draft consolidated Schedule of Specific Commitments, S/DCS/W/CAN (24 January 2003) p.1-4.

置が加盟国間の二重課税の回避に関する国際協定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、いずれか一方の加盟国は、その問題をサービスの貿易に関する理事会に付託することができる<sup>(注)</sup>。同理事会は、その問題を仲裁に付する。仲裁人の決定は、最終的なものとし、加盟国を拘束する。

(注) 世界貿易機関協定が効力を生ずる日に存在する二重課税の回避に関する協定については、この問題は、当該協定の両当事者の同意がある場合に限り、サービスの貿易に関する理事会に付託することができる。

ここで「二重課税の回避に関する国際協定」とはいわゆる租税条約を意味し、したがって、自国が締結する租税条約の対象となる締結相手国の課税措置に関しては、協議や紛争解決手続きを通してGATS上の内国民待遇の付与を求めることはできない。

この規定が導入された意図は明らかでないが、二国間租税条約は、当事国の経済状況や税制を考慮して課税権を分配するものであるから、2国内で合意した内容を自国に有利に修正させるためにGATS第17条が用いられることがないように配慮したのではないだろうか。本条について争われた紛争解決事例は存在しておらず、その適用について疑問点は多い。

第1に、租税条約が当事国間で締結されていないような場合に本条の適用があるのか否かという疑問がある。第2に、第14条(d)号には国際課税制度の一般的な措置が例外として挙げられ

ており、第22条3項を設けなくとも、租税条約上の規定に基づく課税は内国民待遇の義務違反にはならないように思われるため、第14条(d)号と第22条3項がどのような関係にあるのか疑問が生ずる<sup>36</sup>。第3に、本条は内国民待遇について定めるものであるが、最恵国待遇については、第14条(e)号が租税条約上の規定に基づく課税をその義務から免除しており、租税条約上の規定に基づく課税に関して、最恵国待遇義務から除外する規定と内国民待遇義務から除外する規定とは異なる規定ぶりになっている理由が明らかでない。

## 第9章 GATS第14条 ～ 一般的例外～

### 1. GATS第14条の概要

GATT及びGATSは、最恵国待遇及び内国民待遇を原則として掲げつつも、その義務の遵守が困難な場合があることを認め、そうした場合には一定の条件を満たすことを要件とすることにより、義務を遵守できない国が自由に行動することのないように、その枠組みの維持を図っている。かかる条件はGATT第20条及びGATS第14条に定められており、一般的例外と呼ばれている。以下では、GATS第14条に基づいて税制上の措置がGATS上の内国民待遇又は最恵国待遇の義務から免除されることがあるのか否かといった点を考察する。GATS第14条とGATT第20条の柱書はほぼ同じであり<sup>37</sup>、GATT第20条について展開された解釈原

<sup>36</sup> 第22条については、第14条には存在する柱書の消極要件が存在しない。協定のテキストからは、第22条は、租税条約が存在する二国間について適用されるものであり、租税条約が存在しない場合には第14条が適用されるものと考えられる。したがって、第14条に加えて第22条が定められたのは、租税条約を締結している当事国間の問題については、「恣意的若しくは不当な差別」であるとして例外規定の援用が否定される可能性を排除するためであると考えることができるように思われる。

<sup>37</sup> GATTでは「same」という言葉が用いられているのに対し、GATSにおいては「like」という言葉が用いられている。



理は GATS 第14 条にも適用しうることが認められているため<sup>38</sup>、パネル及び上級委員会によりある程度明確化されている GATT 第20条の解釈を参考にしながら、検討を進める。

GATS 第14条は、以下のとおり、柱書と各号から構成される<sup>39</sup>。

この協定のいかなる規定も、加盟国が次のいずれかの措置を採用すること又は実施することを妨げるものと解してはならない。ただし、それらの措置を、同様の条件の下にある国の間において恣意的若しくは不当な差別の手段となるような態様で又はサービスの貿易に対する偽装した制限となるような態様で適用しないことを条件とする。

- (a) 公衆の道徳の保護又は公の秩序の維持のために必要な措置
- (b) 人、動物又は植物の生命又は健康の保護のために必要な措置
- (c) この協定の規定に反しない法令の遵守を確保するために必要な措置。この措置には、次の事項に関する措置を含む。
  - (i) 欺まんの若しくは詐欺的な行為の防止又はサービスの契約の不履行がもたらす結果の処理
  - (ii) 個人の情報を処理し及び公表することに関連する私生活の保護又は個人の記録及び勘定の秘密の保護
  - (iii) 安全

- (d) 取扱いの差異が他の加盟国のサービス又はサービス提供者に関する直接税の公平な又は効果的な賦課又は徴収を確保することを目的とする場合には、第十七条の規定に合致しない措置
- (e) 取扱いの差異が加盟国の拘束される二重課税の回避に関する協定又は他の国際協定若しくは国際取極における二重課税の回避についての規定の結果による場合には、第二条の規定に合致しない措置

GATS 第14条の適用要件は、①問題の措置が各号のいずれかに該当し、かつ、②柱書の消極要件に該当しないことである<sup>40</sup>。柱書は各号に定められた例外規定が濫用されることを防止するためのものである。この二段階分析の審理順序を入れ替えることはできないため<sup>41</sup>、この順に検討する。

## 2. GATS 第14条各号

### (1) 直接税の公平な課税を目的とする措置

第14条(d)号は、直接税の公平な課税を目的とする措置を内国民待遇の義務の例外とする。このような規定が設けられた背景は以下のように説明されている。ウルグアイ・ラウンド交渉当初から、直接税の賦課・徴収によりサービスの貿易を制限し得ることが認識されており、こうした措置を一般的例外と認めれば自由化の効果を損ねるといった懸念が多くの交渉参加国から

<sup>38</sup> WTO, Report of the Appellate Body, United States — Measures affecting the cross-border supply of gambling and betting services, WT/DS285/AB/R, adopted 20 April 2005.

<sup>39</sup> 経済産業省による邦訳においては、柱書は2文に分かれており、第2文は但書になっているが、正文(英語)においては、柱書は1文にまとめられており、但書の形式になっていないため、本稿では、邦訳における但書を含めて柱書と呼ぶ。

<sup>40</sup> WTO, Report of the Appellate Body, United States — Standards for Reformulated and Conventional Gasoline, WT/DS2/AB/R, adopted 20 May 1996, p. 22.

<sup>41</sup> Report of the Appellate Body, United States — Import Prohibition of Certain Shrimp and Shrimp Products, WT/DS58/AB/R, adopted 6 Nov 1988, para.119.

表明されていたが、交渉終結直前に米国が異議を表明した。米国は、主権国家として有している課税権を制約するべきでないとして広範な例外を認めるよう求めたのである<sup>42</sup>。租税に関する協定テキストの確定は最終段階までもつれ込んだが、最終的には、内外差別的な租税体系そのものの例外扱いは認められないが、直接税の公平な賦課・効果的な徴収のための差異に限って例外として認めることで、交渉国間の意見が一致した<sup>43</sup>。

ここにいう、「直接税」とは、所得若しくは財産の全部又は所得若しくは財産の要素に対するすべての租税（財産の譲渡によって生ずる収益に対する租税、遺産、相続及び贈与に対する租税、企業が支払う賃金又は給与の総額に対する租税並びに財産の価額の上昇に対する租税を含む）をいう（第28条(0)）。また、ここに規定される租税に関連する用語又は概念は、当該加盟国の国内法に基づく租税に関する定義及び概念又はこれらと同等のもしくは同様の定義及び概念に従って決定される（(d)号注釈）。

具体的には、以下の措置が第14条(d)号に含まれる（(d)号注釈）。

- (i) 非居住者の租税に係る義務が当該加盟国の領域内に源泉のある又は所在する課税項目に関して決定されるという事実にかんがみ、非居住者であるサービス提供者に適用する措置、
- (ii) 当該加盟国の領域内における租税の賦課又は徴収を確保するため、非居住者に適用する措置、
- (iii) 租税の回避又は脱税を防止するため、非居住者又は居住者に適用する措置（租税に係る義務の遵守のための措置を含む）、

- (iv) 当該加盟国の領域内の源泉に基づき他の加盟国の領域内で又は他の加盟国の領域から提供されるサービスの消費者に対して課される租税の賦課又は徴収を確保するため、当該サービスの消費者に適用する措置、
- (v) 全世界の課税項目に対する租税が課されるサービス提供者と他のサービス提供者との間の課税の基盤の性質の差異にかんがみ、両者を区別する措置、
- (vi) 当該加盟国の課税の基盤を擁護するため、居住者若しくは支店について又は関連者の間若しくは同一の者の支店の間において所得、利得、収益、損失、所得控除又は税額控除を決定し、配分し又は割り当てる措置。

また、上述のいずれに該当するか明らかでないが、宮家邦彦『解説 WTO サービス貿易一般協定 (GATS)』は、これらに該当する日本法令上の措置の例として、以下の措置を挙げている<sup>44</sup>。(1)海外の金融機関等に預金投資等した場合に適用されないもの（老人等の少額預金の利子所得等の非課税、勤労者財産形成住宅貯蓄の利子所得等の非課税、生命保険料控除、損害保険料控除等）、(2)外国法人等に内国法人にはない負担を課すもの（外国法人の受ける国内源泉所得に係る源泉徴収）、(3)内国法人と外国法人の課税所得の範囲が異なることにより取扱の差異が生じているもの、である。

このなかには、一般的な国際課税の措置が多く含まれている。非居者に支払う利子に係る源泉徴収義務は(iv)に該当し、移転価格税制は(iii)に該当すると考えられる。しかし、これらは例示列挙であると考えられるが、列示されていない措置に関する判断基準は明らかでない。たとえ

<sup>42</sup> 外務省経済局サービス貿易室・前掲注(1)47頁。

<sup>43</sup> 宮家・前掲注(1)134頁。

<sup>44</sup> 前掲注(1)140頁。

ば、自国居住者にのみ免除・軽減・控除を認める措置にはさまざまなものがあり、居住者にのみ基礎控除を認める措置は(v)に該当すると考えられるが、自国の年金事業者との契約に適用を制限する厚生年金制度に係る雇用者及び被雇用者の拠出金控除はいずれかに該当するであろうか。また、例示されている措置に該当するとしても、(c)号と同様の必要性原則が適用されるのか、明らかでない。

## (2) 二重課税軽減のための措置

GATS 第14条(e)号は、①「二重課税の回避に関する協定」、又は②「他の国際協定若しくは国際取極における二重課税の回避についての規定」の結果による課税待遇の差異が、第2条（最恵国待遇）の義務に反しないことを定めている。前者の「二重課税の回避に関する協定」とは、いわゆる租税条約のことである。つまり、二国間租税条約の規定に基づいて、他国からのサービス提供者の間で異なる課税を行うことになるとしても、第2条違反にはならない。ここで生じる疑問は、租税条約に含まれるあらゆる規定がこれに含まれるか否かである。たとえば、二国間租税条約にはタックス・スペアリング・クレジット（みなし外国税額控除）が定められていることがある。タックス・スペアリング・クレジットは、実際には納税者が源泉地国で支払っていない租税の額についても、それを支払ったものとみなして、居住地国が外国税額控除を認める制度である。(e)号の文言からは、租税条約に定められる規定である以上、タックス・スペアリング・クレジットの規定も対象となるように思われるが、タックス・スペアリング・クレジットは、必ずしも二重課税の排除を目的とする措置ではない。それは、源泉地国に

においても居住地国においても課税されない所得を生じるものであり、開発途上国又はそこに投資する納税者に対する優遇措置であるといえる<sup>45</sup>。こうした措置が(e)号の適用を受けるか明らかでないが、適用されるとしても、柱書の消極要件を満たさず、例外規定の援用が否定される可能性がある。

後者の「他の国際協定等における二重課税排除についての規定」には、航空海運協定、投資促進保護協定、領事外交協定などが含まれると考えられる。たとえば、投資保護協定に源泉所得税の税率の上限が定められており、これに基づいて他のWTO加盟国からのサービス提供者の間で異なる課税がなされる場合には、GATS 第2条違反にはならないと考えられる。

第14条(e)号については、GATSの定める「無条件」の最恵国待遇と相互主義の考え方とは基本的には相容れないにもかかわらず、租税条約の規定に基づく課税については最恵国待遇の例外として許容される根拠は何かという疑問が生じる。

第1は、租税条約は国際的二重課税の排除と国際的租税回避の防止を目的としており、サービス貿易の拡大といったGATSの目的と必ずしも相反するものではないという考え方である。これに対しては、実際には二国間租税条約はサービス貿易を増大させる以上に歪曲している可能性があるという批判が考えられる。第2に、租税条約の規定は締結当事国の課税権を分割するものであり、実際の租税負担を決定するものではないというものである<sup>46</sup>。たとえば、二国間租税条約における投資所得に対する源泉所得税の制限税率が高かったとしても、居住地国において当該源泉所得税が外国税として控除される場合には、納税者にとってかならずしも不利

<sup>45</sup> Sushil Kumar, *Scope of Art. XIV : d and Art. XIV : e GATS*, in Judith Herdin-Winter/Ines Hofbauer ed., *The Relevance of WTO Law for Tax Matters*, Linde (2006).

<sup>46</sup> Servaas van Thiel, *supra* note 19, at 45.

な待遇になるわけではない<sup>47</sup>。こうした二国間租税条約と最恵国待遇義務の関係については、さらなる検討が必要と考える。

### (3) 法令の遵守を確保するために必要な措置

(c)号は、「本協定に違反しない法令の遵守を確保するために必要な措置の適用又は実施」(the adoption or enforcement by any Member of measures necessary to secure compliance with laws or regulations which are not inconsistent with the provisions of this Agreement)はGATSに反しないと定める。ここでは直接税への言及はなされていないが、租税法の一貫性を確保するための措置、税務行政上の執行を確保するための措置、又は租税回避を防止するための措置が「法令の遵守を確保するための措置」に該当するか否か、検討する価値がある。

(c)号に含まれる具体例として、(i)「欺まんの若しくは詐欺的な行為の防止又はサービスの契約の不履行がもたらす結果の処理」、(ii)「個人の情報を処理し及び公表することに関連する私生活の保護又は個人の記録及び勘定の秘密の保護」、(iii)「安全」に関する措置が挙げられている((c)号(i)~(iii))。たとえば、タックス・ヘイブン(軽課税国)を利用した国際的租税回避を

防止することを目的とする措置は、特定の国に対する差別であるとして最恵国待遇義務との問題を生じる可能性があるが、(c)号のいう「欺まんの若しくは詐欺的な行為の防止」を「確保するために必要な措置」に該当すると解することが可能であれば、GATS第2条違反にはならない<sup>48</sup>。

まず、租税法が「法令」に含まれるか否かについて検討し、「遵守を確保するために」の意味、「必要な措置」の範囲を順に検討する。

#### ① 「法令」

各国の国内法である租税法規が(c)号のいう「法令」(laws or regulations)に含まれるか否かについては、そのように解することを妨げる文言は存在しない。また、過去のパネル報告及び上級委員会報告は、明示的に肯定してはいないが、租税法が「法令」に含まれることを否定していない<sup>49</sup>。他方、租税条約が「法令」に含まれるか否かについて疑問が生ずるが、一般的に「法令」(laws or regulations)という用語から国際条約は想起できず<sup>50</sup>、また、同文言に国際条約が含まれるとすれば、当該国際条約のWTO法適合性をWTOが判断することとなり、それは、DSU(紛争解決に係る規則及び手続に関する了解)上の責務を超えることとなるため<sup>51</sup>、そのように解することはできない。

<sup>47</sup> 欧州司法裁判所は、Gilly caseにおいて、国籍という基準が用いられているとして課税管轄を割り当てる租税条約上のルールが差別に当たると考えることはできないと述べている。

<sup>48</sup> Roman Grynberg and Bridget Chilala, *WTO Compatibility of the OECD 'Defensive Measures' against 'Harmful Tax Competition'*, Commonwealth Secretariat 8 (September 2001) .

<sup>49</sup> WTO Report of the Panel, DOMINICAN REPUBLIC — MEASURES AFFECTING THE IMPORTATION AND INTERNAL SALE OF CIGARETTES, WT/DS302/R, adopted 19 May 2005, Para. 7.215, supported by the Report of the Appellate Body, WT/DS302/AB/R, adopted 19 May 2005.

<sup>50</sup> WTO Report of the Appellate Body, Mexico — Tax Measures on Soft Drinks and Other Beverages, WT/DS308/AB/R, adopted 24 March 2006, paras.69-71.

<sup>51</sup> *Ibid.* メキシコは、本件において、問題の措置は米国がNAFTAを遵守するよう確保する措置でありGATT第20条(d)号に該当すると主張したが、これを認めればNAFTAの適合性判断をWTOが行うこととなりうるとして拒否された。DSU上の責務に照らし非WTO実定法適合性の判断をWTOが行わないとの解釈は確立している(松下・前掲注(1)145頁)。



② 「遵守を確保するために」

(c)号のいう「遵守を確保するための」という文言については、その措置の目的が法令遵守の確保に貢献することであれば足りるのか、インセンティブを与えることによって遵守を担保する場合が含まれるのか、あるいは、法令遵守の絶対的确实性を不可欠の要素とする強制的な措置のみが含まれるのかという問題が生ずる。過去の紛争においては、(c)号を援用するには、法令の遵守を確保するために「設計された」(designed to) 措置であることを要すると解されている<sup>52</sup>。つまり、特定の行為を妨げるために採られるものであり、罰則規定よりはむしろ「強要させるための措置」(enforcement measures) でなければならない。たとえば、ECがアンチダンピング税の迂回の防止を目的として課することとした迂回防止税について、パネルは、迂回防止税はアンチダンピング税を支払わせるよう機能していないため、「遵守を確保するため」の措置ではないとした<sup>53</sup>。こうした解釈は、GATTの草案過程からも支持されている。1946年の国際貿易機関の草案段階においては、「遵守を促す」(to induce compliance) という表現であったが、実際に成立したGATTにおいては、「遵守を確保する」(to secure compliance with) という用語に替えられたという背景がある<sup>54</sup>。

こうした厳格な解釈を前提とすれば、先進国が採用するCFC (controlled foreign corporation) ルールは、租税回避を行う者が利益を享受することを防ぎ、租税法の遵守を「促す」措置にとどまっており、租税法遵守を「確保する」措置とはいえない可能性がある。

③ 「必要な措置」

ある法令の遵守を確保するために「必要な措置」であるか否かは、(1)保護しようとする利益又は価値の重要性、(2)当該措置の貿易制限効果、(3)当該措置が目標実現に貢献する程度を衡量し<sup>55</sup>、「より協定整合的な措置の合理的利用可能性」の評価に基づきなされる<sup>56</sup>。つまり、より貿易制限的でない利用可能な代替措置が存在する場合には、当該措置は「必要な措置」とは認められない。ただし、理論的にはより協定整合的な措置が存在するとしても、実際にはそれを採用する能力をもたない、実施できないほどの費用がかかる又は重大な技術的困難があるなど、その措置が当該加盟国に不当な負担を課すものであるような場合には、その代替措置は合理的に利用可能とはいえない<sup>57</sup>。

たとえば、ドミニカの印紙添付義務付法令は、輸出品・国産品を問わず、ドミニカ国内で税務当局検査官の監督の下でタバコの個別包装に印紙を添付するよう義務を課すものであったところ、ドミニカは、当該措置は租税法令遵守の確

<sup>52</sup> WTO Report of the Appellate Body, KOREA — MEASURES AFFECTING IMPORTS OF FRESH, CHILLED AND FROZEN BEEF, WT/DS161/AB/R-WT/DS 169/AB/R, adopted 10 January 2001, paras.157-158.

<sup>53</sup> Report by the Panel, EEC — REGULATION ON IMPORTS OF PARTS AND COMPONENTS, L/6657 - 37S/132, adopted on 16 May 1990, paras.5.12 - 5.18.

<sup>54</sup> Roman, *supra* note 48, p. 8.

<sup>55</sup> WTO Report of the Appellate Body, KOREA — MEASURES AFFECTING IMPORTS OF FRESH, CHILLED AND FROZEN BEEF, *supra* note 52, para.164; WTO Report of the Appellate Body, EUROPEAN COMMUNITIES — MEASURES AFFECTING ASBESTOS AND ASBESTOS CONTAINING PRODUCTS, WT/DS135/AB/R, adopted 5 April 2001; WTO Report of the Appellate Body, United States — Measures affecting the cross-border supply of gambling and betting services, *supra* note 38.

<sup>56</sup> GATT Report by the Panel, UNITED STATES — SECTION 337 OF THE TARIFF ACT OF 1930, L/6439 - 36S/345, adopted on 7 November 1989.

<sup>57</sup> *Id.*, para.308.

保のために必要な措置であると主張したが<sup>58</sup>、これに対してパネルは、(1)税徴収は途上国にとって最も重要な利益であり、(2)本件税印紙添付制度に強い貿易制限的効果は認められないが、(3)当該措置の目標実現（税印紙の偽造、密輸入及び脱税の防止）への貢献度が低いと評価し<sup>59</sup>、本件措置はドミニカの租税法を遵守するのを確保するために「必要」な措置とはいえないと結論づけた<sup>60</sup>。本件措置の効果が限定的であると評価された理由は、本件措置（国内で収入印紙を添付するよう義務づけること）と印紙偽造に因果関係があるという証拠が存在せず、本件措置は合法に国内に入ってくる産品については適切に租税が支払われたことの証拠として収入印紙が添付されていることを保証するために役立つにすぎず、本件措置それ自体により収入印紙の偽造、密輸や租税回避を防止することはできないと認定されたからであった<sup>61</sup>。

また、パネルは、「より貿易制限的でない利用可能な代替措置」が存在しないことの立証がなされていないとした。ドミニカは、国外で収入印紙を添付することを認めるならば、密輸入されたタバコは輸入税を脱税しているにもかかわらず印紙が添付された状態で販売されることになるから、本件措置は密輸を減少させるもの

であると主張し、上級委員会の判断を求めた。上級委員会は、本件措置が目的の実現に貢献する程度は事実判断であるとして判断を避けた<sup>62</sup>。

このように、例外規定を援用する国は、問題となっている措置が目的達成のために必要であることを立証しなければならず<sup>63</sup>、他に代替措置があることを申立国により挙げられた場合には、かかる代替措置が合目的でないことを立証する責任がある<sup>64</sup>。ただし、あらゆる代替措置を挙げ、それらすべてが目的を達しないことまでも立証する必要はない。かかる立証原則は、それ以降のパネル及び上級委員会の事例において広く踏襲されている<sup>65</sup>。

以上の必要性原則を前提とすれば、たとえば、タックス・ヘイブンを利用した租税回避を防止するための措置については、援助の停止など「より貿易制限的でない利用可能な措置」が存在すると考えられるから、最恵国待遇の義務に反するこうした措置を(c)号に基づいて正当化することは難しいように思われる。

### 3. GATS 第14条柱書

第14条柱書の目的は例外規定が濫用されることを防ぐことである<sup>66</sup>。問題の措置が、(1)恣意的なもしくは不当な差別の手段 (a means of

<sup>58</sup> WTO, Report of the Panel, DOMINICAN REPUBLIC — MEASURES AFFECTING THE IMPORTATION, AND INTERNAL SALE OF CIGARETTES, *supra* note 49, para.4.84.

<sup>59</sup> *Id.*, paras.7.215-7.226.

<sup>60</sup> *Id.*, paras.7.232, 7.233 and 8.1(e).

<sup>61</sup> *Id.*, paras.7.212-215.

<sup>62</sup> WTO, Report of the Appellate Body, DOMINICAN REPUBLIC — MEASURES AFFECTING THE IMPORTATION, AND INTERNAL SALE OF CIGARETTES, *supra* note 49, para.57-74.

<sup>63</sup> GATT Report of the Panel CANADA — ADMINISTRATION OF THE FOREIGN INVESTMENT REVIEW ACT, L/5504 - 30S/140, adopted on 7 February 1984.

<sup>64</sup> WTO Report of the Appellate Body, United States — Measures affecting the cross-border supply of gambling and betting services, *supra* note 38, paras.209-311.

<sup>65</sup> Report of the Panel, BRAZIL — MEASURES AFFECTING IMPORTS OF RETREADED TYRES, WT/DS332/R, adopted on 17 Dec 2007.

<sup>66</sup> WTO Report of the Appellate Body, United States — Standards for Reformulated and Conventional Gasoline, *supra* note 40.

arbitrary or unjustifiable discrimination), 又は(2)偽装された貿易制限 (a disguised restriction) のいずれかに該当する場合には、第14条各号による例外扱いは認められない。「恣意的な差別」とは、措置がきままに予測可能性なしに適用されることをいい、「不当な差別」とは、措置が正当な理由なしに外国産品等を差別するものであることを意味すると解されている。「偽装された貿易制限」とは、表面上は一般的例外条項各号に該当する措置であるようにみえるが、実際には仮面を被った国産品保護のための貿易制限であることをいい、この要件を満たすためにはなんらかの意味における偽装性、隠ぺい性が必要であるとされる<sup>67</sup>。

たとえば、海亀除去装置の使用を必ずしもあらゆるエビ漁船に義務付けしていない国からのエビ及びエビ製品の輸入を禁止する米国の措置は、GATT 20条(g)号の有限天然資源の保存に関する措置であることは認められたが、以下の理由により柱書の消極要件を満たさないとされた。第1に、認証申請国には聴聞や反証の機会が与えられておらず、受理又は拒絶の決定が正式の理由を付記した文書で下されないこと等から、本件措置は「恣意的な差別」に該当する。第2に、海亀除去装置を使用した漁船により捕獲されたエビであっても、非認証国産である限りは輸入が認められず、また、米国は一部の輸出国とはウミガメ保護条約を真剣に交渉・締結しているにもかかわらず、申立国等とは真剣な交渉を行っていないこと等から、「不当な差別」に該当するからである<sup>68</sup>。

こうした先例を前提とすれば、サービス提供者に支払われる利子・ロイヤリティに係る源泉

所得税の税率がサービス提供者の居住地国により異なっている場合に、被申立国が申立国と真剣な交渉を行っていない又はその交渉を拒否しているときは、「不当な差別」に該当すると解される可能性がある。

#### 4. 挙証責任

一般的例外条項については、その例外要件を援用するもの、すなわち被申立国が挙証責任を有する<sup>69</sup>。したがって、先ず申立国側が被申立国の措置がGATT又はGATS等の規定に反するものであることについて一応の立証をしなければならず、その一応の立証が成り立った場合には、その措置が例外条項に該当しGATT又はGATS等の適用免除となっていることを被申立国側が主張・立証しなければならない<sup>70</sup>。

## 第10章 GATSと税制 まとめ

所得税や法人税の課税措置はGATSの対象から除外されておらず、特に国際課税に関する措置はサービスの貿易に影響を与えると考えられるが、具体的なGATS上の義務の適用についてはその例外とされている場合が多い。GATS第2条の最恵国待遇義務については、第14条(e)号において、租税条約上の規定の結果として生じる課税の差異はGATS第2条に反しないと定められている。GATS第17条の内国民待遇義務については、第14条(d)号において、直接税の公平又は実効的な賦課若しくは徴収の確保を目的とするものはGATS第17条に反しないと定められており、また、第22条3項において、租税条約の対象となる課税規定について

<sup>67</sup> 松下・前掲注(1)131頁。

<sup>68</sup> WTO Report of the Appellate Body, United States — Import Prohibition of Certain Shrimp and Shrimp Products, *supra* note 41, para.172.

<sup>69</sup> WTO Report of the Appellate Body, UNITED STATES — MEASURE AFFECTING IMPORTS OF WOVEN WOOL SHIRTS AND BLOUSES FROM INDIA, WT/DS33/AB, adopted 23 May 1997.

<sup>70</sup> 松下・前掲注(1)6頁。

は協議及び紛争解決手続において第17条を援用することはできないと定められている。

こうした規定は、税制を利用してGATSの規定を免れる行為を許すべきでない一方、加盟国の課税主権を尊重する必要がある、そうした妥協として設けられたものである。しかし、全体として一貫性がなく、許容される措置とGATS違反となる措置を区別する基準が明らかでない。

## 第11章 おわりに

これまで、税制上の措置に関するGATT及びGATSの規定とそれに係る例外規定を検討してきた。そこには、貿易障壁の除去といった目的と加盟国の課税主権の尊重との調整が見てとれるが、その理論的な基礎は示されておらず、税制に関する規定について全体としての一貫性を見出すことはできなかった。WTO法において税制上の措置をいかに位置付けるかを考える必要がある。近年はWTOの交渉が停滞しているが、それに代わって増加しつつある二国間自由貿易協定や地域間経済連携協定はWTO法を基礎としている部分が多く、国際通商制度の行方を考えるうえで今後もWTO法の重要性は高い。最後に、この点に関する米国の立場と欧州連合(EU)の動向について若干の考察を加えたい。

米国は、税制上の措置をWTO法の規律に含めることについて慎重である。これまで見てきたように、GATS第14条(d)号及び第22条3項が導入されたのは、米国の主張によるものであった。米国モデル租税条約(2006U.S. Model

Income Tax Convention)には、GATS第22条3項の内容を確認する規定が定められている。米国モデル租税条約第1条2項は、「本条約〔租税条約〕は、いずれかの締約国の法又は両締約国の他の協定により与えられている若しくは今後与えられることのあるいかなる利益(benefit)をも制限しない」として原則を定めながらも、その例外として3項(a)(i)は、「GATS第22条3項に関しては、本条約の解釈又は適用について生じるあらゆる問い、及び、特に、ある課税措置が本条約の範囲内にあるかどうかは、本条約25条(相互協議の手続)の定めにしたがって排他的に決定されることに締約国は同意する」と定め、(ii)「GATS第17条の規定は、権限ある当局が本条約第24条(無差別原則)の範囲内にあると同意しない限り、課税措置に適用されない」と定める<sup>71</sup>。この規定は、米国と二国間租税条約を締結する国は、租税条約の対象となる措置にはGATS第17条を適用できないことを明らかにしたものである<sup>72</sup>。

他方、経済統合を目指すEUにおいては、反対の動きがみられる。EU運営条約(the treaty on the Functioning of the European Union)には、物品・サービス・資本・人の自由移動を保障する規定が定められている。労働者の自由移動を定める第45条1項、開業の自由を定める第49条、役務の自由を定める第56条、資本移動を定める第63条は、自由移動を制限するような措置を禁じており、そして、国籍に基づく差別は、移動の自由を制限すると考えられるから、他の加盟国国民である労働者、他の加盟国の設立法人、他の加盟国からの役務の提供者に対する差別が明示的に禁止されている<sup>73</sup>。

<sup>71</sup> 1996年及び2006年の米国モデル租税条約及びその解説(Technical Explanation)は下記URLから閲覧可能 <http://www.irs.gov/businesses/international/article/0,,id=169597,00.html>。

<sup>72</sup> 禁反言の法理によって、GATT参加後に締結された租税条約がWTO違反であると租税条約締結相手国から提訴されることはないという見解も示されている。

<sup>73</sup> これら個別規定の対象とならないものであっても、国籍に基づく差別は、一般規定である第18条により禁じられている。



欧州司法裁判所は、加盟国の租税制度がこうした規定に反すると、たびたび判定している。欧州司法裁判所が税制について自由移動規定適合性を判断する場合には、①問題の措置が差別的である又は自由移動に制限的であるか否か、②その措置を必要とする適切な目的（正当化事由）が存在するか否か、③その目的の達成に適切なものであり、目的達成に必要な程度を越えていないか（比例原則）を順に検討する<sup>74</sup>。こ

うした判断過程は、GATT又はGATSの無差別原則の適用と類似する点も多く、比較法的考察の対象として興味深い。EU法とWTO法は異なる制度であり、両者のアプローチをハーモナイズする実際的の必要はないが、より自由化を進めるEU加盟国が域外の歪曲的な租税制度をも撤廃したいと望み、欧州司法裁判所の判決とWTOの紛争解決機関の判断が相互に影響を与え合う可能性がある<sup>75</sup>。

<sup>74</sup> 詳しくは、拙稿「欧州連合司法裁判所の動向——人・サービス・資本の自由移動と加盟国税制」租税研究 731号 349～359頁（2010）。

<sup>75</sup> Kart Anna Maire Kelder, *The National Treatment Principle in EC Law and WTO Law* 295.