

# 貿易に関する所得税問題の解決

## — WTO体制と租税協定の機能と限界\* —

張 智 勇

### 1. 問題提起

1947年のGATT（関税及び貿易に関する一般協定）から現在のWTO（世界貿易機関）まで、多国間貿易体制は一貫して貿易障壁の撤廃を自らの任務としてきた<sup>1</sup>。それと同時に、多国間貿易体制はその締約国または加盟国が地域貿易協定（例えば自由貿易地域または関税同盟など）によって地域内の貿易自由化を一步進めて実現することも認めている<sup>2</sup>。1990年代以

---

\* 本稿は、筆者が担当する2010年度中国国家社会科学基金項目「区域貿易安排中的所得税問題研究」（10BFX101）の途中段階における成果の一部である。筆者は北京大学法学院副教授であり、新潟大学法学部と北京大学法学院の交流協定にもとづき、2011年10月から2012年9月までの1年間、新潟大学人文社会・教育科学系准教授（法学部担当）及び新潟大学法学会会員として新潟大学で教育・研究に従事している。

1 GATTとWTO設立協定の前文をみよ。

2 GATTの参加者は「締約当事者（contracting party）」と呼ぶが、WTOの参加者は「加盟者（member）」と呼んでいる。この違いが生じた理由は、GATTが法的意味における国際組織ではないからである。1947年の協定条文にはGATTを国際組織として成立しこれに独立した法人の地位を賦与する条項はない。しかし、GATTは、発展過程で、その組織を徐々に整備・充実していき、事実上の国際貿易組織となっていた。他方、WTOは法人格を備えている。WTOの参加者には、国家の外に、独立関税領域（例えば、中国の香港特別行政区など）及びEUがある。それゆえ、その参加者を「加

来、自由貿易地域を主たる表現形式とした地域貿易協定は迅速な発展の趨勢を示している<sup>3</sup>。こうした地域貿易協定は、その加盟者に市場をよりいっそう開放するばかりか<sup>4</sup>、WTO体制が現在のところまだ規律していない投資自由化の内容にまで及んでいる<sup>5</sup>。

しかし、多国間貿易体制と地域貿易協定はどちらも加盟者の所得税制度に関与することはない。各国がそれぞれ所得税主権を有している状況では、その所得税の税制と措置は国際貿易に対して障壁となり、歪曲作用をもたらすことにもなる。それは主として以下の点に表れている。

### (1) 貿易障壁を構成する所得税措置

表面上、物品取引に対する所得税の影響は、関税ほど顕著ではない。それは、所得税が納税者の純収入への課税であって、産品それ自体に対する

---

盟者」[以下、本稿の邦訳では「加盟国」としている。…訳者]と呼ぶのである。

- 3 2011年5月15日、GATTの時代からWTOまで、前後してGATT及びWTOに報告された地域貿易協定は合計489の多さに達し、現行のものでも297ある。これらの地域貿易協定のうち、ほぼ90%が自由貿易地域協定であり、10%が関税同盟である。WTO公式webサイト [http://www.wto.org/english/tratop\\_e/region\\_e/region\\_e.htm](http://www.wto.org/english/tratop_e/region_e/region_e.htm) を参照。
- 4 中国・ASEAN自由貿易地域を例にとれば、シンガポールは、ビジネス・サービス、流通、金融、医療、娯楽及びスポーツ・レジャー・サービス、運輸部門においてWTOを越えるオファーをおこなった。中国商務部国際司『中国一東盟自由貿易区知識手冊』を参照。商務部国際司webサイト [http://fta.mofcom.gov.cn/dongmeng/annex/acfta\\_manual.pdf](http://fta.mofcom.gov.cn/dongmeng/annex/acfta_manual.pdf) を参照。
- 5 WTOの関連規則は、投資問題に及んでいるが、その出発点は貿易に対して歪曲作用のある投資措置を排除することであって、けっして専門的な投資体制を樹立するものではなかった。地域貿易協定の中の投資協定は、全面的な投資体制を打ち立てることを主旨としていて、投資保護、投資自由化及び投資紛争解決等の内容をカバーしている。

徴税ではないからである<sup>6</sup>。しかし、特定の所得税措置が講じられて外国産品を差別し、国内産品を保護する目的が達成せられることがある。例えば、国が国産自動車を購入する本国消費者に対して個人所得税の面で優遇を与える。その結果、消費者は傾向として国産自動車を購入するようになり、輸入自動車の販売に影響するようになる<sup>7</sup>。また、国は、輸出による利潤について本来納税すべき所得税を免除するという方法により、企業に輸出補助金を与えることもできる。

サービス貿易の面では、国は、本国の居住者が国外のサービスを使用するときの税負担を加重することによって、本国のサービス業を保護することができる<sup>8</sup>。このほか、WTOの統計資料から明らかなように、運輸、観光、銀行等の業種においては、租税インセンティブ（tax incentives）によって補助金を提供するやり方が普遍的に存在しているのである<sup>9</sup>。

前述の所得税措置は、物品とサービスの国境を越える移動に影響を与えることができ、貿易政策に類似の効果を発揮する<sup>10</sup>。輸入国の保護措置は

---

6 楊斌『税収学』65頁、科学出版社（2003年）。

7 Reuven Avi-Yonah and Joel Slemrod, "(How) Should Trade Agreements deal with Income Tax Issues", *Michigan Law and Economics Research Paper No.01-008*, 2001.

8 例えば、X国のA銀行がY国のB会社に対して融資をおこない、B会社がそのためA銀行に対して利息を支払う、としよう。Y国の法律にもとづくと、B会社がY国の銀行から同等の条件で融資を受けて利息を支払う場合、当該利息についてB会社の課税所得から控除することができる。一方、もしY国の法律がB会社のX国A銀行に支払う利息をその課税所得から控除することを許さないとしたならば、B会社の融資コストが過重されたこととなり、その結果、B会社はX国のA銀行へ融資を申し込まないかもしれない。つまり、X国のA銀行の金融サービス提供に対して、差別が設けられたのである。

9 WTO, *World Trade Report 2006—Exploiting the links between subsidies, trade and the WTO*, p.179.

10 Joel Slemrod, "Free Trade Taxation and Protectionist Taxation", *NBER Working Paper Series*, No.4902, 1994.

自由競争を抑制し、市場経済の基本法則に反するだけでなく、さらに製品を自由に選択すべき消費者の権利も剥奪される<sup>11</sup>。企業の輸出による所得に対する税負担を政府が免除することによって、企業の競争力は非市場的要素にもとづいて高められ、企業は正常な価格よりも低い価格で産品を輸出することが可能となる。表面上、輸入国の消費者はより廉価で産品を購入することができるが、ただし輸出国の補助金は輸入国の産品を不公平な競争の下に置き、国際市場に歪曲をもたらすことになる<sup>12</sup>。輸出国政府は、所得税を減免し補助金を与えた結果、予算の赤字を増やすことになろう。そして財政損失を補うため、他企業に対する課税を増やすかもしれず、そのことはやはり他企業にとって不公平なのである<sup>13</sup>。

## (2) 貿易に対して歪曲作用をもつ二重課税

国際的二重課税には、法的二重課税（juridical double taxation）<sup>14</sup>と経済的二重課税（economic double taxation）<sup>15</sup>の2種類がある。

---

11 （米国）道格拉斯・A・欧文著（陳樹文ほか中国語訳）『備受非議的自由貿易』32-33頁、中信出版社・遼寧教育出版社（2003年）[Douglas A. Irwin, *Free Trade Under Fire*, Princeton University Press, 2002. …訳者]。

12 甘瑛『国際貨物貿易中の補貼與反補貼法律問題研究』17頁、法律出版社（2005年）。

13 Paul R. McDaniel, “Trade Agreements and Income Taxation: Interactions, Conflicts, and Resolutions”, *Boston College Law School Public Law and Legal Theory Research Paper Series*, No.29, 2004.

14 OECDの定義によれば、法的二重課税とは、2か国以上の国または地域が一人の納税者に対して、同一の課税対象について、同一の課税期間において課税することをいう。OECDモデル租税条約（2010年版）注釈序言部分第1段。

15 経済的二重課税とは、2か国以上の国または地域が同一の税源について、異なる納税者に対して、同一の課税期間において課税することをいう。See Arnold A. Knechtle, *Basic Problems in International Fiscal Law* (translated from the German by W. E. Weisflog), Kluwer 1979, p31.

居住地国課税管轄権と源泉地国課税管轄権とを各国が普遍的に同時に主張する場合には<sup>16</sup>、一国の居住者である納税者は、3種類の法的二重課税に直面する可能性がある。すなわち、居住地国管轄権と居住地国管轄権とが重複した結果としての二重課税、居住地国管轄権と源泉地国管轄権が重複した結果としての二重課税、源泉地国管轄権と源泉地国管轄権が重複した結果としての二重課税、である。

これらの類型の法的二重課税は、物品貿易とサービス貿易のいずれにおいても出現する<sup>17</sup>。

---

16 居住地国課税管轄権と源泉地国課税管轄権とは、一国が各別に居住者と非居住者に対して主張するものである。居住者は、その領域内外のすべての所得についてその居住国に納税しなければならず、他方、非居住者は、その領域に源泉がある所得についてのみ、源泉地国で納税することとなる。

17 サービス貿易を例に挙げておこう。①X国A銀行がY国B会社に貸し付けをおこない、B会社はこのためA銀行に利子を支払わねばならなくなった。Y国はA銀行の利子収入がY国に源泉のある所得であると認定し、課税をする。一方、X国の居住者であり納税者であるA銀行は、当該利子所得についてX国においても納税しなければならない。この場合、当該利子については、居住地国管轄権と源泉地国管轄権とが重複した結果としての二重課税に直面することとなる。②X国A会社がY国において子会社Bを登記設立してサービスを提供する。Y国は居住者である会社の認定において登記地基準を採用しており、B会社はY国の居住者であり納税者である。一方、X国は居住者である会社の認定において、実際的な管理とコントロールの中心の所在地基準を採用している。もしB会社の実際的な管理とコントロールの中心がX国にあるならば、B会社は同時にX国の居住者である会社となる。この場合、B会社の領域内外の全所得についてX国とY国に同時に納税することとなる。このときB会社は、2つの居住地国管轄権が重複した結果としての二重課税に直面することとなる。③X国A銀行がY国B会社に貸し付けをおこない、B会社は借入金をZ国にある自己の子会社Cに交付して使用させ、利子は子会社Cが負担し支払っている。もしY国が利子の源泉について居住者としての借主の所在国を基準として認定する一方、Z国が常設機関基準を採用するとしたら、A銀行の当該利子については、Y国とZ国の両国から源泉地国管轄権が主張されることとなり、したがって二重課税を課せられる。

このほか、各国が会社の利益と株主の株式配当に対してともに所得税を徴収するとき、一国の居住者であり納税者である者の国外に源泉がある株式配当についてもまた、経済的二重課税に直面することとなる。

二重課税は、2か国の租税制度が国際貿易に適用されることの当然の結果である。これらの措置は、貿易保護の実施を目的とはしていないとはいっても、貿易要素の移動に対して影響を及ぼすことになる。まず、二重課税は租税公平主義と矛盾する<sup>18</sup>。複数国に所得がある納税者についていうと、たとえ納税者の担税能力が複数国に所得をもたない納税者と同じであったとしても、二重課税が存在する状況では、複数国納税者の租税負担は、複数国に所得をもたない納税者に比べ、より重いこととなる。次に、二重課税の存在は、納税者に対外投資の計画を止めさせ、または市場参入の機会を放棄させるかもしれず、これは租税の中立性の原則に違反することともなろう<sup>19</sup>。

現在、貿易障壁を構成する所得税措置についてはWTOが管轄しており、他方、二重課税は二国間の租税条約によって解決されている。以下では、これについてそれぞれ検討を加えていくことにする。

---

18 租税公平主義とは、租税は納税者の納税能力にもとづかなければならず、水平的公平と垂直的公平が含まれる、というものである。水平的公平とは、境遇が類似した2人の納税者は同等に課税されることをいい、垂直的公平とは、境遇が異なった納税者の納税は異なるが、ただし納税者の担税能力と比例することをいう。（米国）凱文・墨菲、マーク・希金斯著（解学智ほか中国語訳）『美国聯邦税制』6頁、東北財経大学出版社（2001年）、参照 [Kevin Murphy, Mark Higgins, *Concepts in Federal Taxation*, South-Western College/West, 2009…訳者]。

19 租税の中立性とは、租税は納税者の投資志向及び経営決定に関与または影響すべきではない、ということの意味している。投資する地域・業種及び経営方式についての納税者の選択は、主として、価値法則と市場競争の要素によって支配されるべきである。廖益新『国際税法』133頁、北京大学出版社（2001年）、参照。

## 2. 現行の仕組み

### (1) WTO体制の機能と限界

WTO体制自体は貿易規則であって、所得税分野の多国間協定ではない。しかし、WTO規則はその加盟国が所得税措置によって貿易保護を実施することを禁止している。

#### 1) 物品貿易分野

1994年のGATT第3条1項は、内国民待遇の原則の基本的要求を明確にしている。すなわち、内国税その他の内国課徴金と規則等を用いて国内産品を保護することはできない<sup>20</sup>。第3条2項と4項は、さらにまた、輸出国の内国税・規則等に対する内国民待遇の原則の具体的要求を定めている<sup>21</sup>。

---

20 第3条1項は、「締約国は、内国税その他の内国課徴金と、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。」と規定している。[GATT・WTO規則の邦訳は主として、田村次朗『WTOガイドブック』弘文堂（2001年）に依拠した。…訳者]

21 第3条2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、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課徴金をこえる内国税その他の内国課徴金も、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課徴金を輸入産品又は国内産品に課してはならない。」と規定する。同条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。この項の規定は、輸送手段の経済的運用にのみ基き産品の国籍には基いていない差別的国内輸送料金の適用を妨げるものではない。」と規定する。

第3条2項の表現をみると、内国税とは産品に対する間接税であって、所得税には適用されない<sup>22</sup>。しかし米国の輸出優遇税制（FSC税制）をめぐるEC・米国の紛争（WT/DS108）におけるWTO紛争解決機関の専門家チームは、第3条は所得税措置の適用を明確には排除していない、第3条4項もまた国内産品の保護を目的とした所得税措置に適用される、と述べている<sup>23</sup>。

ただし、もし輸入国が税の優遇措置を通して本国の産品生産者に補助金を与えるだけで、産品を輸入する生産者にこれを与えないのであれば、それは内国民待遇の義務に違反するものではない<sup>24</sup>。しかし、もしWTO加盟国が所得税減免方法を通して輸出補助金を提供するのであれば、それは「補助金及び相殺措置に関する協定」によって禁止される。

「補助金及び相殺措置に関する協定」第1条1項(a)によれば、政府がその収入となるべきものを放棄し又は徴収しないこと（government revenue that is otherwise due is foregone or not collected）は、一種の補助金である。もし租税補助金が方向性もち、かつ、輸出と関連していれば、「補助金及び相殺措置に関する協定」によって明確に禁止されている輸出補助金を構成する。「補助金及び相殺措置に関する協定」附属書1「輸出補助金の例示表」の第5段に列挙された措置には、「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」を含んでいる。

しかし、WTO体制は、貿易政策の角度から加盟国の所得税措置を規律しているのであって、加盟国の所得税制度及び租税政策に影響することは

---

22 趙維田『世貿組織（WTO）的法律制度』142頁、吉林人民出版社（2000年）。

23 WT/DS108/RW、第8.142段。

24 1994年GATT第3条8項(b)は、「この条の規定は、国内生産者のみに対する補助金（この条の規定に合致して課せられる内国税又は内国税課金の収入から国内生産者に交付される補助金及び政府の国内産品購入の方法による補助金を含む。）の交付を妨げるものではない。」と規定する。



ない。WTO紛争解決の仕組みにおける上級委員会は、FSC税制事案において、WTO加盟国はどのような種類の収入に課税または免税するかを自ら決定することができるのであり、このようなやり方であれば輸出補助金を構成することはない、と指摘した<sup>25</sup>。

## 2) サービス貿易

WTOの法的枠組みである「サービスの貿易に関する一般協定」(GATS)の第1条は、サービス貿易の4種類の提供態様を定義している。①いずれかの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（越境取引）、②いずれかの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おこなわれるもの（国外消費）、③いずれかの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おこなわれるもの（商業拠点）、④いずれかの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加盟国の自然人の存在を通じておこなわれるもの（労働移動）の4態様である。

GATS第17条は、内国民待遇に関する規定であり、WTO加盟国は開放を約束したサービス部門において、他の加盟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ことを要求している。同条は、WTO加盟国による外国サービス提供者に対する差別的所得税措置を除外していない<sup>26</sup>。それゆえ商業拠点の態様において、WTO加盟国のサービス提供者による他の加盟国の商業拠点に対する租税待遇は、当該国の同種のサービス提供者よりも不利であることはない。WTO加盟国の消費者が越境取引の態様

---

25 WB/DS108/AB/R、第90段。

26 Michael Daily, "WTO Rules and Direct Taxation", *The World Economy*, Vol.29:5, 2006.

において他のWTO加盟国のサービス提供者によるサービスを購入するとき、当該加盟国も他の加盟国のサービスを購入する原価を自国の同種のサービスを購入する場合よりも高くする措置を講じてはならない。例えば、もし自国のサービスを使用するときの原価（銀行貸付利子など）はサービス消費者の課税所得の中から控除することができるとしたならば、当該控除は、他のWTO加盟国の同種のサービスを使用する場合にも適用される、ということである<sup>27</sup>。

しかし第17条は特定の約束のカテゴリーに属していて、全面的な内国民待遇の義務ではない。WTO加盟国が開放することを約束していないサービス分野については、当該加盟国は、他の加盟国のサービス及びサービス提供者に内国民待遇を与える義務を負っていない。よしんばWTO加盟国が開放を約束したサービス分野であったとしても、当該加盟国は、そのサービス貿易約束表において内国民待遇の例外を記載できる。すなわち、約束表に租税優遇を本国のサービス提供者にのみ与えると定めても、内国民待遇の義務に対する違反ではないのである<sup>28</sup>。

GATS第15条は補助金がサービス貿易を歪めるような影響を及ぼすことのあることを認め、加盟国は、貿易を歪めるような影響を回避するために必要な多角的規律を制定することを目的として交渉をおこなわなければならない。しかし第15条は、補助金の概念を定義していないし、どのような補助金措置がサービスの貿易を歪めるような影響を及ぼすことになる

---

27 このときは、サービスがサービス消費者の領域内に輸入されただけであり、外国サービス提供者とサービス消費者とは別々のWTO加盟国の領域内に居ることになるので、商業拠点の態様とは違うものである。この場合、内国民待遇の義務は、WTO加盟国が自国のサービス提供者に与える待遇を他の加盟国の領域内に居るサービス提供者にも与えるよう要求しない。See WTO document S/L/92.28 March 2001, para16.

28 これに比べ、物品貿易の領域では、1994年GATTの内国民待遇は基本原則であり、すべてのWTO加盟国原産の産品に適用される。

のことも明らかにしていない。現在に至るまで、GATSは補助金について物品分野に類似のルールを樹立してはいない。GATSはサービスの補助金に対して規律するといったとしても、それは内国民待遇と最恵国待遇とに限られている。WTO加盟国が特定のサービスの分野の開放を約束したならば、当該加盟国が約束表で内国民待遇を制限する旨を明らかにしていないかぎり、本国のサービス提供者に補助金を与えるにあたって、その領域内の同種の外国サービス提供者の商業拠点にもこれを与えなければならない。もしも補助金の提供が同種の外国サービス提供者の間に差別を生み出したならば、当該補助金が当該加盟国の最恵国待遇免除表に記載されたものでないかぎり、最恵国待遇の義務に違反することになる。

以上のように、WTO加盟国の所得税措置に対するGATSの規制には限界がある。

## (2) 租税条約の機能と限界

WTO体制は、その加盟国の所得税制度及び租税管轄権の選択に影響を及ぼすことはなく、したがって二重課税排除はWTOの職責ではない。事実上、「補助金及び相殺措置に関する協定」も、真の意義での二重課税排除措置が輸出補助金を構成するとは考えていない<sup>29</sup>。

---

29 「補助金及び相殺措置に関する協定」注釈59の第5文はつぎのとおり規定している。附属書1（輸出補助金の例示表）第5段の規定の主旨は、特定の加盟国が当該加盟国と他の加盟国の企業の国外源泉所得の二重課税を回避するための措置を講じることを制限するものではない。しかし、FSCにおいて専門家チームは、特定の措置が二重課税排除の措置に属するかどうかについてはその目的をみななければならない、単にその効果をみるだけではない、と指摘している。特定の措置がもし特定の状況で二重課税をたまたま防止したとしても、それを注釈59の二重課税排除措置とすることはできない。そのように広義に解釈したならば、輸出補助金を禁止する「補助金及び相殺措置に関する協定」の規定にそれ本来の意義を失わせることになる。WT/DS108/RW第8.94を参照。

二重課税の排除について、一国は国内法で一方的に排除することもできれば、二国間租税条約によって解決することもできる。ただし、二国間租税条約は、締結国間の対等な租税引き下げ及び利益分配を実現することができ、国際協調の主要な方式である<sup>30</sup>。

二国間租税条約による二重課税排除の仕組みは、次のとおりである<sup>31</sup>。

居住地国管轄権が重複した結果としての法的二重課税に対する租税条約の通常の方法は、一国が居住地国課税管轄権を行使し、もう一方の国の居住地国課税管轄権は「非居住者」に対する課税権へと転化する、というものである<sup>32</sup>。このときまだ二重課税は存在しているが、それは転化して、居住地国課税管轄権と源泉地国課税管轄権とが重複した結果としての法的二重課税になっている。この種の二重課税に対して、租税条約は、まず締約国の間で課税権を配分する。もし課税権を居住地国または源泉地国が単独でもつよう分けられたならば、二重課税は根本から排除される。もし課税権を両国が共にもつよう分けるならば、すなわち源泉地国管轄権に対して適切に制限を加え、かつ、居住地国が国外所得免除方式または外国税額控除方式を採って二重課税を排除する<sup>33</sup>。

---

30 例えば、X国が一方的に国外所得免除方式を採用して居住者の国外所得への課税権を放棄したとき、二重課税は排除されてはいるが、源泉地国のY国が税率を制限せず、またはX国居住者に差別待遇を与えたとしたら、X国居住者のY国における税負担はけっして軽減されるわけではなく、Yには租税損失はなく、損失したのは居住地国の租税利益なのである。したがって、居住地国が措置を採ったとき、源泉地国もまた措置を講じる必要がある。そうしてこそ居住地国と源泉地国と納税者の間のバランスを保つことができるのである。つまり二重課税排除の二国間の仕組みが必要なのである。

31 現在租税協定の枠組みと内容は主としてOECDモデル租税条約と連合国(UN)モデルの影響を受けているが、とりわけOECDモデルの影響は大きい。以下、本稿では、OECDモデル租税条約2010年改訂によって説明をおこなっている。

32 OECDモデル租税条約第4条2項・3項を参照。

33 例えば配当は居住地国と源泉地国がともに課税権をもつが、源泉地国が源

しかし、二国間租税条約の二重課税の排除は徹底されることはない。

まず、二国間租税条約は、少なくとも締約国の一方の居住者である納税者に適用される<sup>34</sup>。このことは、二国間租税条約は2以上の源泉地国課税権が重複した結果としての多重課税を排除することができないことを意味する。なぜならば、それは少なくとも3か国に及ぶからである<sup>35</sup>。

次に、居住地国管轄権と源泉地国管轄権とが重複した結果としての二重課税に対して、租税条約は、居住地国に国外所得免除方式または外国税額控除方式を採るよう求める。しかし、国外所得免除方式または外国税額控除方式の具体的適用は依然、締約国の国内法から切り離されていない<sup>36</sup>。国内法を適用するにあたってなお二重課税の問題が出現する可能性がある。例えば、国外所得免除方式を実施する国が本国居住者の源泉地国における所得に対し、その全額を免税措置を受けることのできる国外所得とはみなさないことがありうる。一方、一国が限度額外国税額控除方式を採るとき、居住者である納税者が国外で納付した税額に対し、その全額を控除できるとはかぎらない<sup>37</sup>。

---

泉徴収税の水準を制限し、居住地国が外国税額控除方式を採って二重課税を排除する。OECDモデル租税条約第10条と第23条を参照。

34 OECDモデル租税条約第1条を参照。

35 源泉地国管轄権が重複した結果としての二重課税は、国際税法上、三角状況という。三角状況に関する詳細な説明は、(米) 羅伊 羅哈吉/林海寧(範文祥中国語訳)『国際税法基礎』第591-596頁、北京大学出版社(2006年)、[Roy Rohatqi, *Basic International Taxation*…訳者]を参照。

36 租税条約と国内法の関係についていうと、租税条約の主要な目的が課税権を分配してできるだけ二重課税を排除することにあるのに対し、納税者の納税負担の認定及び税額計算方法は国内法が規定することになる。羅伊・前掲注(35)第40頁を参照。

37 限度額外国税額控除方式は、居住者である納税者に対し、当該国外所得について居住国の税率で計算した場合の課税額(すなわち控除限度額)を越えない範囲で控除することを許すだけである。居住地国の所得税率が源泉地国の税率より低い場合、控除限度額は、源泉地国において実際に納付した税額

さらに、二国間租税条約の経済的二重課税に対する処理にも限界がある。OECDモデル租税条約には、配当について経済的二重課税を排除する条文が存在しない。その原因は、この類型の二重課税が国内税システムの構造（すなわち会社の利益と株主の配当所得の両者への課税）に淵源がある、という点にある。いくつかの国では、一国の中でこの種の二重課税を排除する必要はない、と考えられている。OECDは、経済的二重課税が国内において緩解されなければ、国際レベルで解決を与える必要もない、としている<sup>38</sup>。なお、ある租税条約では、配当が直面する経済的二重課税に対して間接控除をおこなうにあたり、一般的に会社株主の国外会社から得た配当に限定するとともに持株比率について条件を置いている<sup>39</sup>。

### (3) WTOと租税条約では解決できない有害な租税競争問題

一国の租税政策は、それによって国内産業の保護をすることができるばかりでなく、さらに租税インセンティブを通じて外国からの直接投資を誘導することもできる。特に、総合的な投資環境において先進国に及ばない発展途上国についていうならば、租税優遇措置は通常用いられる手段であ

---

よりも小さくなる。このときには、居住者である納税者が国外で納付した税額について、その全額が控除されることはない。

38 OECDモデル租税条約の第10条に関する注釈の第41段と第42段を参照。

39 間接控除とは、居住者である納税者がその居住国において、その間接納付した外国税額を、その居住国において納付すべき税額から控除することをいう。居住者である納税者が国外で間接納付した税金とは、国外の、当該納税者とは同一身分ではないが何らかの法定株式関係を有する納税者が納付した税金をいう。この納税は、居住者である納税者が国外で自らが納付した税金と同じものとみなされ、控除が与えられる。例えば、中国とマレーシアの租税条約第23条1項(2)号は、中国の居住者である会社が取得したマレーシアの居住者である会社が給付した配当について間接控除をするようにしているが、中国の居住者である会社に対してマレーシアの居住者である会社の少なくとも10%の株式を保有するよう要求している。

る。もし各国が互いに争って租税優遇措置を講じたならば、有害な租税競争の問題（harmful tax competition）が発生することになる。租税競争は、資本の国境を越える移動に対して歪曲作用を及ぼすことになり、租税回避のために便宜を与え、ひいては国家の税金計算の根拠を減らすことにもなる。財政損失を補うため、国は、労働等の移動性の格差という要素に対する課税を増やすかもしれないが、そうすると他の納税者にとっては不公正な状況をもたらすこともある<sup>40</sup>。

しかし、WTO体制は租税競争問題を解決することができない。「補助金及び相殺措置に関する協定」はWTO加盟国が所得税の減免の方法でもって輸出補助金を与えることを禁止するだけである。もし所得税の措置が外資流入を誘導するためのものであり、かつ、多国籍企業の業務が物品貿易に関わらないときには、補助金禁止規則を適用するのはむしろかくなる<sup>41</sup>。GATSの内国民待遇が考慮しているのは、外国のサービス提供者の待遇が当該国の同種のサービス提供者よりも不利ではないということである。もし一国の租税優遇措置が外国投資家にだけ与えられ、一方、当該国の企業には与えられないとしたならば、この「逆差別」（reserve discrimination）はけっしてWTO規則で禁止されるところではない。

租税条約もまたこのようであった。租税条約の目的は、締約国間の税負担の水準と租税の差異を統一することではなく、課税権を調整し分割することである<sup>42</sup>。租税条約はけっして超国家性を備えたものではなく、締約国の租税政策を制限することはできない。二国間租税条約もまた、第三国の優遇措置の付与を拘束することはできない。一国は、他の国が優遇を与える状況では、資本の国外移動を憂慮して、同じように優遇措置を与える

---

40 Reuven S. Avi-Yonah, "Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State", *Harvard Law Review*, Vol.113, Issue 7, 2000.

41 Reuven Avi-Yonah and Joel Slemrod, *supra note 7*.

42 Arnold A. Knechtle, *supra note 15*, p175.

よう迫られることになるのである<sup>43</sup>。

### 3. 考察

WTO体制と租税条約の両方に、所得税に関する問題の処理になお足りない点があることから、この2つの体制の改善について議論する必要がある。

#### (1) ルートの選択

貿易障壁を構成する所得税措置と二重課税は現在、WTO体制と租税条約によってそれぞれ別個に処理されている。歴史的沿革をみると、租税条約と貿易体制は終始一貫して並行した2つの仕組みとして存在してきた。租税条約の出現は、国際貿易体制よりも早かった<sup>44</sup>。客観的にいえば、貿易法としてのWTO体制と税法のカテゴリーに属する租税条約は、別々に存在してきた。WTO体制はその加盟国が特定の所得税措置を採ることを禁止したが、その目的は、WTO加盟国が所得税措置を借りて、WTO加盟国自身の税制の基本的要素とは関わりのない義務を忌避しようとするのを防止することであった。居住者と非居住者に対する平等な課税を保証するために生み出された税法上の差別的取扱いに対しては、WTOの内国民待遇は適用されない<sup>45</sup>。このほか、租税条約は一般に二国間のものであり、

---

43 Reuven Avi-Yonah and Joel Slemrod, *supra* note 7.

44 二国間租税条約の歴史は19世紀まで遡ることができる。租税条約の歴史的発展については、廖益新・前掲注（19）第136-143頁を参照せよ。

45 GATS第14条1項4号は、内国民待遇と一致しない所得税の取扱いの差異について、取扱いの差異が他の加盟国のサービスまたはサービス提供者に対して平等または効果的に所得税を賦課・徴収するのを保証することを目的とする場合には、内国民待遇の義務への違反を構成することはない、と規定



そこには最恵国待遇も存在しない。租税条約は、締約国双方の国内税制と経済往来の状況にもとづいて交渉がおこなわれる。それゆえ、一国と他の異なる国との間の租税協定は、異なる国の居住者に差別的待遇を与えることになる<sup>46</sup>。WTO体制もまたこの種の方法が最恵国待遇の義務に違反したものであるとは認めていない<sup>47</sup>。

WTO体制と租税条約が並行しているにもかかわらず、租税協定による二重課税の排除は、商品・労働の交換と資本・人員の移動を促進することができるのであり、このことは自由貿易の目標と合致しているのである<sup>48</sup>。招聘国が外国投資家に所得税減免の租税優遇措置を与えるとき、優遇政策が投資家に十分享受されるよう、租税条約のタックス・スペアリング・クレジット（みなし外国税額控除）によってこれを実現する必要がある<sup>49</sup>。このほか、租税条約には租税差別を解消する機能もある。一国の税

---

している。例えば、所得税の納税義務の面で、居住者と非居住者とは異なる。したがって、国が居住者に与える特定の租税措置（例えば既婚の居住者である納税者に対する所得税の控除）は非居住者には与えられない。このとき非居住者は、自身が居住者となっている国に対して主張すべきである。

46 例えば、X国とY国の租税条約は、Y国の居住者が取得するX国の居住者が支払う利子に対し、10%の源泉徴収税を徴収するものとしたのに比し、X国とZ国の租税条約は、Z国の居住者が取得するX国の居住者が支払う利子に対し、源泉徴収税を徴収免除するものとした。

47 GATS第2条は、WTO加盟国が他の加盟国のサービス及びサービス提供者に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で与えるよう要求している。しかし、GATS第14条1項5号は、第2条の最恵国待遇の義務に対するWTO加盟国の背離が、異なるWTO加盟国の同種のサービス提供者の差別的な所得税待遇が二国間租税条約の結果による場合に、これを認めている。

48 OECDモデル租税条約第1条の注釈第7段を参照。

49 タックス・スペアリング・クレジット（みなし外国税額控除）とは、居住地国と所得源泉地国とが租税条約の約定により、居住地国の居住者が源泉地国の租税減免措置を享受する一方、源泉地国において実際には納付しなかった当該税額を、源泉地国で当該居住者がすでに納付した税額とみなして居住

制における居住者と非居住者の差別的取扱いをWTOは承認しているとはいっても、租税条約の非差別的取扱い条項は、締約者の方法に対して制限を加えることができる<sup>50</sup>。NAFTAの実践もまた、自由貿易に対する租税条約の重要性を明らかにしている。NAFTAは1994年1月1日に運行が始まった。それに先だってメキシコは、NAFTAに参加するため、カナダ及びアメリカ合衆国と租税条約の交渉をおこない、カナダとの租税条約は1992年1月1日に発効し、アメリカ合衆国との租税条約は1994年1月1日に効力を生じている<sup>51</sup>。

したがって、WTO体制と租税条約とが前述の貿易に関する2種類の所得税問題を別個に処理することは、実行可能なのである。もちろん、WTO体制と租税条約にも改善をおこなう必要はある。この2つがともに解決しきれない問題（例えば有害な租税競争）については、他の仕組みを借りる必要があるのである。

## (2) さらなる改善への挑戦

### ① WTO体制

WTO体制の主要な問題は、現在に到るまでWTO加盟国がGATS第15条にもとづいてサービス貿易の補助金規則を制定していないことである。その理由は次の点にあると思われる。

まず、発展途上国であろうと先進国であろうと、どちらにしても本国のサービス業に対して補助金を提供するという状況が存在している。WTOの加盟国は現在のところ153にのぼるが、このように多数の加盟国の間で

---

地国において控除を受ける制度をいう。

50 OECDモデル租税条約第24条の「無差別取扱い」には、国籍無差別、恒久的施設無差別、支払無差別、資本無差別等の内容が含まれる。

51 Arthur J. Cockfield, *NAFTA Tax Law and Policy: Resolving the Clash between Economic and Sovereignty Interests*, University of Toronto Press, 2005, p.51.

協議を調えることはきわめて困難である。たとえそれがGATS第5条にもとづいてサービス貿易自由化の実現を図る地域貿易協定<sup>52</sup>であったとしても、所得税措置に対する規制の面では、やはりGATSの方法を基本的に維持するものである<sup>53</sup>。

次に、GATSの現行の枠組みは補助金交渉を制約する。サービスは無形であり、サービスに対して物品貿易におけるのと類似の補助金防止税を徴収する方法を採ることはむずかしい。もし補助金防止税を徴収しようとするならば、GATSの最恵国待遇規則に対して修正を加える必要がある。修正しないならば、特定の加盟国のサービスに対してのみ補助金防止税を徴収することは、最恵国待遇の要求と抵触する。サービスの輸出補助金についていうと、GATSの最恵国待遇及び市場参入と内国民待遇の規則は、サービスのクロスボーダー輸出及び国外サービス投資には適用されないことになる<sup>54</sup>。

したがって、相対的に加盟国が少ない地域貿易協定は、サービス補助金に対する地域的な規則を形成する可能性がより大きなものとなる。EUを例に挙げよう。地域経済の一体化の程度から述べれば、EUは早くから自由貿易地域と関税同盟の段階を越えていて、物品、サービス、資本及び人員が自由に移動する域内市場（internal market）を樹立していた。しかし、EUの現行法の枠組みでは、EU加盟国は依然、所得税の主権をもったままである。この点についていうと、EUが直面する所得税問題と他の

---

52 GATS第5条は、サービス貿易自由化の協議はほとんどのサービス部門をカバーしなければならず、加盟国間の現にある差別的措置を取り消し、及び／または新たな差別的措置を禁止するよう要求している。

53 例えば、中国・ASEANサービス貿易協定（「中国・ASEAN全面的経済協力枠組協定サービス貿易協定」）第14条は、たとえ国内サービスまたはサービス提供者にだけ与えられる補助金であったとしても、補助金は協定の適用範囲から除外することを明確にしている。

54 Rudolf Adlung, "Negotiations on Safeguards and Subsidies in Services; A Never-ending Story", *Journal of International Economic Law*, Vol.10:2, 2007.

地域貿易協定とで実質的なちがいはない。EU機能条約（Treaty on the Functioning of the European Union）第107条（旧EC条約第87条）<sup>55</sup>は、加盟国の補助金（租税補助金措置を含む。）に制限を加えている<sup>56</sup>。しかし、EUの方法は特殊性を帯びている。なぜなら、EUは政府補助金を競争政策の下に置いているからである。

## ②租税条約

二重課税の排除が租税条約の重要な機能であることに疑問の余地はない。しかし、国内法の国外所得免除方式または外国税額控除方式が適用された結果、二重課税をすべて排除するということができなくなった場合、解決のためには締約国の税法または税制を調整または統一するしかない。ところが、現行の租税条約にはこの点の機能が備わっていない。一体化の程度が非常に高いEUであってさえ、EUレベルの二重課税排除の仕組みを樹立してはいない。加盟国の国民（会社を含む。）は、加盟国間の租税条約によってしか二重課税を排除することができないのであり、しかも二重課税を徹底的に排除することはできないのである<sup>57</sup>。

---

55 リスボン条約が発効した後、欧州共同体設立条約は名を「欧州連合の機能に関する条約」と改めた。

56 EU委員会からみると、特定の受益者に与えられる所得税措置（例えば納税すべき額を少なくしたり、納税を延期したりするなど）は、当該措置が受益者及び域内市場の他の会社の競争力を増強するならば、原則として採用することができない。しかし、すべての企業に平等に適用される措置は、事実上特定の地域または業種に限定されることさえなければ、禁止される一般的措置（general measures）に属さないものとなる。例えば、すべての企業に適用される純粋技術的性質の所得税措置（税率の確定、減価償却、二重課税と税回避の防止などの分野における措置）や、普遍的に使用される一般的な経済政策目標を達成するために採られる税負担低減の措置（例えば研究開発コストの控除）である。See Commission notice on the application of State aid rules relating to direct business taxation, OJ 98/C 384/03。

57 Gilly事案（Case C-336/96）において、欧州裁判所は、加盟国には租税条

租税条約の二極性と貿易体制の多極性にも矛盾が存在している。企業の事業経営活動は多数の国を範囲としておこなわれる可能性があることから、多重課税及び異なった租税条約に由来する差別的取扱いは二国間租税条約によっては解決し得ない、ということになる。

理論上多重課税を排除する最も良い方法は、地域または多数国間の租税条約を締結することである。現実には北欧租税条約が1つの例となる<sup>58</sup>。しかし、地域または多国間の租税条約を締結するには、締結国間の所得税制が相対的に共通化の方向に向かっていることが必要である。北欧租税条約は、数少ない例証にとどまる。二国間租税条約を支持する理由は、主として、二国間協定は締約双方の経済関係を反映することができるということにある。締約双方が対等な引き下げに同意すれば貿易のバランスが取れるのだが、これを経済関係と資本移動の状況が異なった第三者に適用するのはむずかしい<sup>59</sup>。OECDもまた、二重課税を排除する分野では、二国間租税条約が依然適切な方法である、と認めている<sup>60</sup>。

したがって、地域または多国間の租税条約を締結することができるか否かは、当該地域の具体的状況によって定まる。多国間協定を締結する際の

---

約で、管轄権の連結点と二重課税排除の方法を確定する権利がある、と指摘している。租税条約は、同一所得が2つの締約国でともに課税されるのを防止するにすぎず、一国における納税者の税負担が他の国における税負担よりも高くないことを保証するものではない。

58 1983年、デンマーク、フィンランド、アイスランド、ノルウェー及びスウェーデンは北欧租税条約（The Treaty between the Nordic Countries for Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and Capital）を締結した。この条約は、源泉地管轄権が重複することによる二重課税を排除する面で二国間租税条約よりも効果がある。北欧租税条約の詳細については、Nils Mattsson, "Multilateral Tax Treaties - A Model for the Future", *INTERTAX*, Vol.28, Issue 8/9, 2000.

59 UNCTAD, "TAXATION", UNCTAD series on issues in international investment agreements, UNCTAD/ITE/IIT/16, 2000.

60 OECDモデル租税条約注釈序言部分第37-40段を参照。

困難は、締約国の数が増加するにつれて大きくなる。租税主権に対する締約国の敏感さもまた交渉をむずかしくする重要な原因である。しかし、地域租税条約の締結に困難があるとはいっても、地域の特徴と結びつけて租税条約モデルを制定することは、1つの代替的選択である<sup>61</sup>。

一国が異なった国との租税条約の中で異なった締約国からの投資家に与える差別待遇を排除するために、二国間租税条約に最恵国待遇の条項を書き込むことは、考慮することのできる1つの案である。ただし、OECDはこれに賛成しない。その理由は、異なった租税条約による異なった源泉徴収税率は、納税者についていうと、優遇または差別を意味するものとはいえないからである。なぜならば、その税負担は源泉地及び居住地の税法と結びついて決定されるからである<sup>62</sup>。

ただし、二国間租税条約で最恵国待遇条項の実践がなかったわけではない。NAFTAの3締約者の間の租税条約において、特許権使用料に対する源泉地国の源泉徴収税の税率の面でアメリカとカナダの租税条約は10%を越えないと規定し、カナダとメキシコの租税条約は15%を越えないと規定し、アメリカとメキシコの租税条約は10%を越えないと規定した。

---

61 例えば、ヨーロッパの学者はこの問題について深く検討し、学界の立場から1つのモデルを提出している。詳細な検討については、Michael Lang, *Multilateral Tax treaties: New development in International Tax Law*, Kluwer Law International, 1998.

62 例えば、S国がR<sub>1</sub>国、R<sub>2</sub>国の2国と租税条約を締結したとする。Sが源泉地国であるとき、居住地国であるR<sub>1</sub>が国外所得免除方式を採って二重課税を排除し、一方、居住地国であるR<sub>2</sub>が外国税額控除方式を採っていた。R<sub>1</sub>とSの租税条約にもとづき、SはR<sub>1</sub>の居住者のSを源泉とした配当に対して5%の源泉徴収税を徴収したが、一方、SとR<sub>2</sub>の租税条約による源泉徴収税率は15%であった。表面的には、源泉徴収税の面でR<sub>2</sub>の居住者の待遇は、R<sub>1</sub>の居住者に及ばない。ただし、もし居住地国の税制を考慮に入れるとすると、R<sub>2</sub>の居住者は実際にはR<sub>1</sub>の居住者の税負担よりも軽い。もしもR<sub>1</sub>とSとの低い源泉徴収税率をR<sub>2</sub>の居住者にも適用するとしたならば、R<sub>2</sub>の優勢はさらに顕著となる。See UNCTAD, *supra* note 59.

そして、カナダとメキシコの租税条約に、所得についての源泉徴収税の税率に関する最恵国待遇条項が存在したため、両国間の源泉徴収税の税率は10%を越えないものへと下げられた。もし最恵国待遇条項がなかったら、カナダとメキシコの間では租税条約を改めて交渉し直して源泉徴収税の税率を変更する必要があっただろう<sup>63</sup>。それゆえ地域貿易協定の締約国についていうと、自身の状況にもとづいて最恵国待遇を投資活動に関する所得に適用することができるのである。

### (3) 有害な租税競争の調整

WTO体制と租税条約はともに租税競争の問題を解決することができない。その根本原因は、この2つの制度のどちらも加盟国の所得税主権に及ばないからである。あるいは、国家を超越した協定ではないからである、ともいえる。各国が租税主権を留保する理由は、租税が一国の重要な経済政策であり、その社会目標を達成する主要な手段であるからである。一国は租税主権をもつ以上、どのような種類の税制構造を採用し、どのような水準の税率を実施するかに対して、拘束力のある国際条約によって制限されないかぎり、干渉を受けることがない。

しかし、経済グローバル化を背景に、拘束力のある国際条約によって租税主権を制限することに対し、一国はきわめて慎重である。経済グローバル化は、一国に経済的利益を得させると同時に、新たな問題をもたらした。一国の経済政策は自主性を保持することができなくなり、その発展は他国の政策及びグローバル化した経済情勢に制約され、さらに外部の危機による衝撃を受けるおそれもある。それゆえ、租税自主権を留保して経済を発展、安定、復興させることがいよいよ重要となっている。EUを例に挙げれば、ユーロ圏加盟国は為替政策と利率政策によって経済を調整する権限

---

63 Arthur J. Cockfield, *supra* note 51, p.57.

を失い<sup>64</sup>、租税政策が資金誘導と競争条件改善の主要な手段となった。

これらを背景にして、どのような措置が「有害」な租税競争に属するのか、「有害」な租税競争のカテゴリーをいかに確定するのか、という問題がきわめてむずかしくなっている。OECDは1998年の報告—「有害な租税競争：現れつつあるグローバルな問題」（Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue、以下、「1998年報告」という。）の中で、税率を低くすること自体は有害な租税競争を構成する十分条件ではない、と述べている。1998年報告は、国または地域を2種類に区分している。第1類は、低税率を普遍的に実施しているが有害な租税競争をおこなっていないもの、第2類は、低税率を実施するだけでなく有害な租税競争もおこなっているもの、である。第2類はさらに、租税回避地（tax haven）と有害な租税優遇措置（harmful tax regimes）の存在する国との2つの場合に分けられる<sup>65</sup>。租税回避地の判定基準について、1998年報告は次の4点を挙げている。①無税または名目的な課税でしかない場合、②効果的な情報交換の仕組みが欠けている場合、③立法、法執行及び司法に透明性が欠けている場合、④納税者に対する実質的経営活動の要求が存在しない場合、である<sup>66</sup>。有害な租税優遇措置を判定する要素は、①関係所得に対して低税率の課税または無税を実行する場合、②税の優遇措置が本国の居住者を除外し、税の優遇措置を受ける企業は国内市場では営業できない場合、③税の優遇措置の運用に透明性が欠けている場合、④効果的な情報交換の仕組み

---

64 ユーロ圏加盟国についていうと、単一通貨（ユーロ）の発行権は欧州中央銀行に集中され、ユーロの利率政策もまた欧州中央銀行が決定する。閣僚理事会は欧州中央銀行または委員会の建議にもとづいてユーロとユーロ非加盟国通貨との交換率に関する協定を締結することができる。

65 租税回避地は一般に、所得に対して課税せず、または名目的な課税にすぎず、所得税の中からきわめて少ない租税収入を徴収するにすぎない。一方、有害な税制の国の、特殊な租税優遇政策は、他国の税金計算根拠にマイナスの影響を与える。1998年報告の第40-44段を参照。

66 1998年報告第52-56段を参照。



が欠けている場合、である<sup>67</sup>。有害な租税競争に対処するために、1998年報告は、19項目の勧告を提出した<sup>68</sup>。ただし、OECD加盟国の間であったとしても、これらの判定基準と勧告がすべて支持されたわけではない<sup>69</sup>。

もちろん、各国が皆互いに競って税率を下げ、または外資に優遇を与えるために競争するとしたならば、各国及びグローバル経済の発展にとっても不利である。「囚人のジレンマ」の理論にもとづき、いかなる一国に対しても、租税優遇の提供を単独で自ら放棄するよう求めることは、他の国が同じことをしないかぎり、ほとんど不可能に近い。それゆえ、一国が単独行動で有害な租税競争を排除するのを期待することはできず、国際協調の方法によってのみ解決の可能性が見いだせるのである<sup>70</sup>。

拘束力のある条約によって協調を進めていくには大きな困難がともなうため、「ソフトロー」の形式で租税競争を調整し協調していくことが現実的な1つの選択肢となる。例えば、EUは、事業課税に関する行動要綱（the Code of Conduct on Business Taxation）を採択した<sup>71</sup>。同要綱は加盟国の政治的な約束であり、法的拘束力はない。加盟国は、新たに有害な租税措置を採らないこと、現行立法を審査して有害措置に関するものを改正すること、加盟国間の税制交渉を進めること、を明らかにした。

---

67 この4点の外、1998年報告はさらに有害な租税優遇措置を判定するその他の要素を列挙している。例えば、課税の基礎（例えば、実際には発生していないが費用控除とみなすことを認める規定）を人為的に確定することや、譲渡定価調整の国際規則を遵守しないこと等である。1998年報告第59-79段を参照。

68 ここには、国内立法への建議、租税条約に関する建議、国際協力の強化の建議などが含まれる。1998年報告第97-156段を参照。

69 例えば、2001年にパリで開催された有害な租税競争を防止する会議において、原19項目の建議から租税情報の交換と税法の透明化の2項が削除されている。蔡慶輝『有害国際税収競争的規制問題研究』第79-82頁、科学出版社（2010年）を参照。

70 蔡慶輝「優惠税制国際協調與規制的法律實踐及其發展趨勢」財政經濟評論2009年下卷（經濟科学出版社）第138頁を参照。

71 O. J. 1998 C2/3.

このほか、情報交換を強化し税制の透明性を高めることも、それらが各国の税制に直接及ぶものではないため、グローバルな範囲で国際条約の方法をもって推進することができる。情報交換を強化するための国際協力の仕組みは、各国が国境を越える脱税や租税回避を防止するためにも有益である。OECDは、租税情報の交換と透明性についての一連の基準<sup>72</sup>を提起するとともに、OECDが起草したOECDモデル租税情報交換協定（OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters）及び2005年以降の租税条約モデルの中に書き込んだ。現在、国際上、OECDモデルを基礎とした多くの情報交換協定が締結されている<sup>73</sup>。

納税者（特に多国籍会社）の業務範囲は往々複数の国に及んでいて、情報交換の多国間の仕組みを樹立することはきわめて必要なこととなっている。この面において、欧州評議会（Council of Europe）の多国間税務執行共助条約（Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters）が情報交換と税務協力のために多国間の仕組みを提供している<sup>74</sup>。

---

72 これらの基準には、請求者の国内税法の管理と実務に関わることが予見される（foreseeable relevance）情報を提供すること、銀行の秘密保護及び国内租税利益の欠乏を理由として情報提供を拒絶しないこと、主管当局が情報を得る権限をもつとともにその情報が有効であることを確実に保証すること、納税者の権利を尊重すること、交換された情報についての厳格な秘密保持、が含まれている。See OECD: “Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: A Background Information Brief”, April 2010, paragraph 12.

73 協定の具体的な締約国と内容については、OECDのwebサイトをみよ。  
[http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en\\_2649\\_33745\\_38312839\\_1\\_1\\_1\\_1\\_00.html](http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en_2649_33745_38312839_1_1_1_1_00.html)

74 多国間税務執行共助条約は1988年1月25日に作成され、1995年4月1日に効力を生じた。同条約は欧州評議会及びOECD加盟国に開放されている。条約の目的は、締約国の情報交換・税金徴収等の事務の相互協力の面で共通の基礎を樹立することである。OECD基準が登場した後、2010年5月27日に、欧州評議会とOECDは、「租税に関する相互行政支援に関する条約を改正する議定書」（Protocol amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters）を採択した。議定書による条約の改正は、OECD

## 結び

経済の発展及び科学技術の進歩にともない、国際貿易の内包は、伝統的な物品貿易からサービス貿易へと拡大し、かつ、内容に投資をも含んでいる。所得税もまた、物品、サービス、資本及び人員の国境を越える移動に影響を及ぼすようになってきている。貿易障壁を構成する所得税措置に対し、WTO体制はこれを制約するための関連規則をすでにもっている。二国間租税条約もまた二重課税を排除するため相応の仕組みをもっている。ただし、WTO体制にはサービス貿易の補助金についての規律が依然存在していないし、租税条約の二極性と多国間貿易体制の間にもやはり矛盾が存在している。地域貿易協定は締約者が相対的に少ないことから、前述の所得税問題に対処するうえで今後進展がみられるだろう。また、WTO体制と租税条約はともに加盟国の所得税税制に干渉することはなく、そのため両者ともに有害な租税競争の問題に対して有効な対処ができないでいる。各国が所得税主権を有している状況では、拘束力のある国際条約を通して所得税税制と優遇措置を調和させることは、きわめて困難なことである。それゆえ、拘束力のない「ソフトロー」によって各国の間でコンセンサスの形成を促していくことは、現実的な選択肢の1つである。国際間の租税情報の交換と税制の透明性向上を強化することは、国境を越える脱税と租税回避に各国が対処するうえで有益である。それは租税条約または多国間条約によって実現することができよう。

（國谷知史・訳）

---

が提唱していた基準を具体的に実現した。議定書は2011年1月6日に効力を生じた。議定書の効力発生後、旧条約の締結者であった欧州評議会とOECD加盟国は、条約の締結者とならない場合には書面で改正前の条約だけを遵守する旨を明確にしないかぎり、改正後の条約の締結者となることになる。議定書で改正された後の条約は、欧州評議会とOECD加盟国が署名しただけでなく、その他の国に対しても開放された。しかし、欧州評議会とOECD加盟国以外の国は、議定書で改正された後の条約だけを受け入れることができるのである。