

通商法と租税法の抵触

—デジタルサービス税をめぐる論点を素材として—

吉村 政穂*

要 約

昨今、導入国が他国への波及効果を意図し、あるいは国際的な議論喚起の手段として税制を利用するケースが見られる。その結果、新たな租税法と通商法との衝突が意識される事例が増えている。

本稿ではフランスのデジタルサービス税を例として用いたが、現在の通商法の制約下では、サービスまたはサービス提供者間に差別的取扱いが存在するか否かによって条約違反の有無が判断される。そのため、通商法が過度な制約になることはないと思われる。しかしながら、伝統的な直接税・間接税という分類に基づく区別が採用されている点には注意すべきである。通商法上の性質決定によって税制の設計に違いが生じるのは、両者の合理的な調和のあり方ではないと考える。それを乗り越えるための多国間での議論の拡充が望ましい。

キーワード：国際課税，デジタルサービス税，通商法

JEL Classification：H25, K34

I. 問題の所在

デジタルサービス税（以下、「DST」という）の導入や炭素国境措置提案¹⁾に見られるように、新たな租税法と通商法との衝突が意識される事例が増えている。さらに、その傾向として、経済の国際化・グローバル化を背景とした単なる課税権の拡張という面にとどまらず、導入国が他国への波及効果を意図し、あるいは国際的な議論喚起の手段として税制を利用するケースが見られるようになってきている。そのため、ある税制がWTOルールとの関係で許容されるのかについて検討するだけでなく、両者が

規律する領域の相互関係を改めて見直し、今後の方向性を模索する局面を迎えているとも考えられる²⁾。

従来は、租税法と通商法の関係について、WTOルールに基づく解決を念頭に輸出補助金としての性格を有する租税に焦点を当てた紛争が多く見られた。そのため、実際に示された裁定を分析し、租税制度に対するWTOルールの適用問題として研究がなされてきた³⁾。これに対して、本論文では、DSTや環境税といった新しい問題領域において、租税法の限界付け

* 一橋大学大学院法学研究科教授

に関して通商法がどういった役割を果たしているのか（いないのか）を検証し、通商法と租税法との関係を改めて定義し直すことの重要性を指摘するのが目的である。

WTO ルールを根拠として、近年議論を喚起した新しい租税立法（提案）に関する分析を行い、それが現在の租税政策の国際的側面に与え

ている制約について再検討を行う。具体的には、WTO ルールの下で DST が許容されるか否かの検討を通じて、新たな税の創設に対していかなる観点から制約となるのかを確認していく。その上で、通商ルールとの関係で何が焦点となり得るのか、どういった課題があるのかを導いていく。

II. 新しい領域における衝突

II-1. DST 導入の背景

電子経済の課税問題に関する国際的な議論は、ここ 10 年ほどの OECD（経済協力開発機構）および G20 による取組が初めてというわけではない。過去における代表的な成果として、1998 年に OECD 電子商取引閣僚級会議（オタワ閣僚会議）に報告された OECD 租税委員会

「電子商取引：課税フレームワーク条件（Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions）」（1998 年 10 月 8 日）がある。同報告書では、従来の商取引と電子商取引との課税の中立性が強調されていた。

しかしながら、デジタルビジネスに対する独自課税を求める一部の国々の動きを皮切りに、

1) 欧州委員会は、EU グリーンディールの一環として、炭素国境調整メカニズム（carbon border adjustment mechanism, CBAM）を提案している。この提案は、既存の EU 環境税指令（2003/96/EC）の改訂を目指すものであり、環境目標を達成するにあたって厳格化される環境規制によって生じるカーボンリーケージを防ぐことを主眼とするものである。

本稿では考察の対象としなが、かかる炭素国境調整メカニズムを含む国境税調整（例えば輸出時の還付）が WTO ルールの下で許容されるか否かについては議論の必要がある。例えば、中央環境審議会第 9 回施策総合企画小委員会検討資料 2-1（平成 16 年 7 月 29 日）では、国境税調整が認められるかについて、次のように「意見の不一致」があると位置付けている。

「WTO のルール下では、製品の特性や物理的に製品に取り込まれた投入物に基づいて国境税調整を行うことが一般に認められているが、温暖化対策税のように、物理的に製品に取り込まれない投入物に対する課税、すなわち、化石燃料の消費に対する課税に対し、国境税調整が認められるかについては、意見の不一致がある。」

さらに、経済産業省通商政策局『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（2016 年版）』では、炭素税の国境税調整（還付）が許容されないとの見解を示している。

「仮に「製造過程における温室効果ガスの排出量の多寡は、最終製品が『同種の産品』であるかを左右しない」と考えた場合、製造過程における温室効果ガスの排出量に応じて負担額が決まるような国境炭素税は GATT3 条 2 項第 1 文に合致しないと考えられる。」（555 頁）

2) See, e.g., Jennifer E. Farrell, *The Interface of International Trade Law and Taxation* (IBFD, 2013); Alice Pirlot, *Environmental Border Tax Adjustments and International Trade Law: Fostering Environmental Protection* (Edward Elgar Pub., 2017).

3) 例えば、増井良啓「租税制度と通商協定の接点に関する二、三の法的論点」財団法人トラスト 60『国際商取引に伴う法的諸問題（10）』（2002 年）86 頁、浅妻章如「通商法と国際租税法」金子宏編『租税法の発展』769 頁（有斐閣、2010）、坂巻綾望「国際通商と租税制度の検討—WTO における補助金禁止規定と税制に関する規定を中心に—」一橋法学 11 巻 2 号（2012）159-224 頁、同「WTO 法と税制の研究：国際課税制度の再考に向けて——GATT と税制（前篇）・（後篇）」租税研究 750 号（2012）324-346 頁・751 号（2012）294-313 頁。

国際的なIT企業を多く抱えるアメリカとヨーロッパをはじめとする市場国との対立は激化し、相次いで導入された独自課税をめぐって混沌とした状況にある。欧州連合（EU）加盟国を中心に広がるDST導入の動きは、アメリカによる報復を呼ぶ可能性が高く、通商上の対立が法的な論点として提示されている。こうした対立の背景には次のような経緯があった。

経済のデジタル化に対応するための国際課税ルールの課題は、2013年に開始された「税源浸食と利益移転（いわゆるBEPS）」プロジェクトにおいても検証された。ところが、関係国の利害対立から2015年のプロジェクト最終報告の時点では新たな提言を示すに至らず、なお検討を継続する点が合意された。これに不満を抱いたEU主要国はEUレベルでの対応を進め、議論を加速させることを試みた。

その結果、欧州委員会はデジタルビジネスに従事する（多国籍）企業の税負担が極めて低いことを指摘し、2018年に提出されるOECDの中間報告に「高い水準での野心（high level of ambition）」を期待すると表明をした。恒久的施設概念と独立企業原則を基礎とする国際課税ルールを抜本的に見直すことを訴えるとともに、短期的な解決策として、デジタル企業の売上に対する平衡税、デジタル取引に対する源泉税およびデジタル役務・広告提供から生じた収入に対する賦課金という3つの選択肢について検討することを求める内容であった⁴⁾。

さらに2018年3月には指令案を公表し、長期的解決策として、売上・ユーザー数・オンライン契約数に着目した「重要な電子的プレゼン

ス（significant digital presence）」という新たな概念を定義し、（源泉地国の）課税権を基礎付けるネクサスとそれを前提とした利益配分ルールの再検討を目指すと同時に、暫定措置としてはDST導入を提案した。このDST提案は、具体的には、特定のデジタルサービス（オンライン広告・プラットフォーム提供・データ販売）に対して、収入を課税標準として、3%の税率で課税するという内容が考案された⁵⁾。

最終的に、この指令案については加盟国の全会一致による賛成が得られずに廃案となったものの、加盟国が独自にDSTを導入するに際しての雛形として機能することになった。本稿では、フランスの立法したDSTをモデルとして、WTOルールとの両立可能性について議論されている論点の検討を行う。

II-2. フランス DST の概要

フランスはそもそもデジタル事業に対する課税に関する議論を主導してきた⁶⁾。DSTについても、デジタル企業が、物理的拠点を欠くことによってフランスの法人税負担を逃れていることへの代替（substitut）という名目で2019年7月に逸早く立法し⁷⁾、導入に積極的な姿勢を示した。

フランスにおけるDSTは、その暦年中に課税対象サービスをフランス国内で提供したことによって収受した対価の合計額を課税標準として、税が課されることとされている（租税一般法典299条1項）。税率は3%である（299条の4第2項）。さらに適用の閾値として、対象サービスからの年間収入が全世界で7億5,000万

4) European Commission, *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market* (21 Sept 2017), COM(2017) 547 final, at 10. See also, Yariv Brauner and Pasquale Pistone, *Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union*, 71 (12) Bulletin for International Taxation 681 (2017).

5) オンライン広告に限定する修正案（議長案）でも反対国の懸念は解消されず、19年3月に合意は断念された。

6) See, e.g., Pierre Collin and Nicolas Colin, Task Force on Taxation of the Digital Economy, *Report to the French Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget, and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation, and the Digital Economy* (Jan. 2013).

7) LOI n. 2019-759.

ユーロ以上、フランス国内では2,500万ユーロ以上の事業者を対象を限定することが規定され(299条2項3号)、欧州委員会で議論された指令案に相応した仕組みとなっている。

課税標準に取り込まれる課税対象サービスとしては、デジタルインターフェイス (intermédiation numérique) サービスおよびデジタルターゲット広告 (publicité numérique ciblée) サービスの2つが掲げられている(299条2項)。

まず、課税対象となるデジタルインターフェイスについては、電子通信を用い、(特に商品の配達または利用者間でのサービス提供を目的として)利用者が他の利用者と契約を結び、連携することを可能とするデジタルインターフェイスの提供と定義されている(299条2項1号)。そのため、デジタルインターフェイス・サービス提供者であっても、自らが所有する財またはサービスの販売をするものは対象に含まれない。また、(a)主としてデジタルコンテンツ⁸⁾、通信サービス、決済サービスを利用者に提供することを目的としたデジタルインターフェイス、(b)銀行間決済システムまたは金融商品の決済・清算、組織的内部執行業者の取引プラットフォーム、投資助言活動その他の金融取引等に関する許認可を要する連携システムを運用するために用いられるデジタルインターフェイスおよび(c)2号で定める広告掲載を目的としたサービス売買に用いられるデジタルインターフェイスは明文によって除外されている。

次に、課税対象となるデジタルターゲット広告サービスは、インターフェイス(1号の課税対象から除外されるインターフェイスを含む。)訪問時に収集・生成された利用者データに基づいてターゲット広告をデジタルインターフェイスに掲載することを目的として、広告主または

その代理人に販売されるサービスと定義される(299条2項2号)。あわせて、これらのサービスは、広告メッセージの購入・保存・拡散、広告モニタリング・パフォーマンス測定、そして利用者データの管理・移転サービスを特に含むことになると規定される(同上)。

ターゲット広告においては、自らがパブリッシャーとして自己の運営するウェブサイトまたはアプリに利用者の関心に即した広告メッセージを掲載するシンプルな形態だけでなく、パブリッシャーのウェブサイトを訪問した利用者に対して、(サプライサイド・プラットフォームを通じたリクエストに応じて)当該利用者の匿名化データを基に当該ウェブサイトの広告枠に最適化された広告メッセージを(デマンドサイド・プラットフォームから)配信するといった複雑な形態まで含まれている⁹⁾。こうした複雑な形態で介在する事業者についても、課税対象となるサービスを提供する、または広告主・代理人にサービスを販売する限りにおいて、DSTの対象となると考えられる¹⁰⁾。

ここで注目すべきは、利用者データに基づく広告掲載のみが対象とされていること、そして広告主・代理人へのサービス販売が対象とされているためサプライサイド・プラットフォームは課税対象とならない点である¹¹⁾。そのため、フランス国内の広告市場において顧客との関係が強く、一定のシェアを有するフランスの事業者が対象から除外される一面を有している。

II-3. WTOルールとの関係

DSTがWTOルールとの関係で問題たり得るのは、内国民待遇と最恵国待遇という2つの条項である¹³⁾。いずれの条項についても、①収入閾値が生み出している事実上の(de facto)

8) この除外によって、スウェーデンに本社を置く音楽配信サービス企業である Spotify は DST の適用対象から外れることになる。

9) See, U.S. Trade Representative, *Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974* (December 2, 2019), at 16.

10) *Id.*

11) *Id.* at 17.

表1 対象サービス／除外サービスの例¹²⁾

対象サービス	除外サービス（根拠）
<ul style="list-style-type: none"> - Amazon マーケットプレイスを通じて小企業が靴を利用者に販売する - eBay 上で個人が財布を他の個人に売却する - Amazon マーケットプレイスを通じて小企業がDVDまたはCDを利用者に販売する - 運転手がUberアプリを利用して乗客と接触して運送サービスを提供する - 観光客がAirbnbを使用して家具付きの部屋を予約する - 個人が会員向けデートアプリの登録料を支払う 	<ul style="list-style-type: none"> - Amazon が自身の棚卸資産から靴を利用者に販売する（「個人間」ではないため） - Louis Vuitton が自身のウェブサイトを通じて財布を利用者に販売する（「利用者間」ではないため） - Spotify が音楽を登録者に配信する（コンテンツ除外の例外のため） - タクシー運転手がタクシー会社アプリを利用して乗客と接触して運送サービスを提供する - 観光客がホテルのウェブサイトを使用してそのホテルの部屋を予約する - 人々が新聞の三行広告（classified ad）に応募する、またはお見合いパーティー（speed dating event）に参加する（デジタルではないため）

出所：USTR（2020）

差別¹⁴⁾ および②法人税における損金算入（控除）が論点となる¹⁵⁾。

内国民待遇¹⁶⁾との関係上、加盟国は、約束表に記載されたサービスについて、当該約束表に記載された制限を除き、他の加盟国のサービス提供者に対して、自国の同種のサービスおよびサービス提供者に与える待遇よりも不利な（less favourable）待遇を与えることはできない。このようなポジティブリスト方式が採用されているため、内国民待遇に反すると判断される重要な要件としては、次のように整理できる¹⁷⁾。

① DSTによって影響を受ける当該サービス提供の形態（the mode of supply）¹⁸⁾に

ついて内国民待遇の約束をしていること（GATS約束表）

② 競争条件に対するDSTの効果が国内の同種（like）サービス・サービス提供者と比べて不利な（less favourable）取扱いとなっていること

③ GATSで認められた例外に該当しないこと

①については、EUのGATS約束表を参照することになる。デジタルインターフェイスを通じた仲介サービスという対象業種については、「コンピュータおよび関連サービス」、そしてその下位カテゴリーとして、「ソフトウェア実施サービ

12) *Id.* at 14.

13) Andrew D Mitchell, Tania Voon and Jarrod Hepburn, *Taxing Tech: Risks of an Australian Digital Services Tax under International Economic Law*, 20 *Melb. J. Int'l L.* 88 (2019); JF Pinto Nogueira, *Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo*, 2 *Intl. Tax Stud.* 1 (2019); Chris Forsgren, Sixian (Suzie) Song and Dora Horváth, *Digital Services Taxes: Do They Comply with International Tax, Trade, and EU Law?*, Tax Foundation (May 29, 2020); Chris Noonan and Victoria Plekhanova, *Digital Service Tax: lessons from the Section 301 investigation*, 2021 (1) *Bri. Tax Rev.* 83 (2021).

14) 法律上（de jure）の差別のみならず、事実上の（de facto）差別もカバーすると理解されている。Appellate Body Report, Canada – Certain Measures Affecting the Automotive Industry, WT/DS139/AB/R; WT/DS142/AB/R, (adopted 19 June 2000), para. 141.

15) Nogueira, *supra* note 13, at 17.

16) The General Agreement on Trade in Services, GATS Art. XVII.

17) See PwC, *A white paper analyzing the EU's 2018 proposed digital services tax (interim measure) under WTO law* (2019).

ス」、「データ処理サービス」、「データベース・サービス」および「その他コンピュータサービス」に該当するものと考えられる¹⁹⁾。また、ターゲット広告サービスについては、「その他のサービス事業 (other business services)」の下位カテゴリーとしての「広告」²⁰⁾に該当する²¹⁾。

よって、デジタルインターフェイスを通じた仲介およびターゲット広告という2種のサービスはEUの約束表に記載されたサービスに該当し、他の加盟国のサービス提供または提供者に対して、自国内の同種のサービス提供者よりも不利な取扱いをすることはできないこととなる。

②については、同種性の判断と不利益取扱いの2点が争われることになる。同種性の判断基準については、「競争関係にある (in a competitive relationship)」か否か²²⁾という要素によって判断される (アルゼンチン—金融サービスに関する措置 (DS453) —WTO 上級委員会²³⁾)。また、当該サービスの「本質および性質」や関係するサービスの性質決定といった要素が重要である。サービスおよびサービス提供者の同種性は、当該事案の特定状況を考慮して、個別事例ごとに (on a case-by-case basis) 判断されることになる²⁴⁾。

18) サービス貿易として認識されるサービス提供の形態については、次の4つのモードのいずれかに該当することが必要である。第1モードまたは第3モードのいずれかに該当するものと考えられるが、いずれに該当するかについては、各企業の提供するサービスの内容に応じて判断されることになる。仮にフランス国外に設置されたサーバを利用してサービス提供が行われている場合には、第1モードによるサービス提供として判定されることになるであろうし、フランス国内に置かれたサーバ (または子会社) を通じてサービス提供が行われている場合には第3モードによるサービス提供と判定されることになる。Id. at 9.

態 様	内 容
1 国境を超える取引 (第1モード)	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提供
2 海外における消費 (第2モード)	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行われるもの
3 業務上の拠点を通じてのサービス提供 (第3モード)	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行われるもの
4 自然人の移動によるサービス提供 (第4モード)	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行われるもの

出所：外務省ウェブサイト掲載の図を一部抜粋

19) Nogueira, *supra* note 13, at 18.

20) ここにいう広告サービスは、国連中央生産分類を参照して定義されることとなる。そのため、次の3つの下位分類によって構成される。Council for Trade in Services of the WTO, *Background Note by Secretariat on advertisement services*, S/C/W/47, p. 2, box 1 (WTO 1988).

- i. 広告枠・時間の販売または貸与の業務 (新聞その他の定期刊行物およびテレビ局に対する広告枠・時間の募集に供する業務)
- ii. 広告の企画・制作・掲載サービス (広告媒体に掲示される広告の企画・制作・掲載サービス)
- iii. その他の広告サービス (他に分類されないその他の広告サービスで、屋外・空中広告サービスおよびサンプルその他広告素材の配送サービスを含む)

21) Nogueira, *supra* note 13, at 17.

22) Appellate Body Report, Argentina – Measures Relating to Trade in Goods and Services, WT/DS453/AB/R and Add.1 (adopted 9 May 2016), para. 6.31.

23) 川島富士雄「【WTO パネル・上級委員会報告書解説②】アルゼンチン—金融サービスに関する措置 (DS453) —課税情報の交換のない国に対する差別と GATS 上の規律—」RIETI Policy Discussion Paper Series 17-P-028 (2017年8月)。

「同種性」分析は、問題となっている「サービスおよびサービス提供者」の競争関係を評価することを目的としているため、あらゆる個別の事案の状況において、その競争関係の特定の性質が、当該「同種性」分析におけるサービスおよびサービス提供者それぞれに関連する考慮事由に与えられる相対的な重み付けを決定することになろう。いずれにしても、「同種性」の全体的な分析においては、各事案の状況に応じて、程度の差はあるものの、サービスおよびサービス提供者の双方に関連する考慮事由が関係することになろう²⁵⁾。

そのため、デジタルサービスの提供と非デジタルによるサービス提供との間における形式的な違いにも拘わらず、両者の競争が激化することになれば、両者の間の同種性が肯定されやすくなるとも指摘されている²⁶⁾。そして、DST導入にあたって、デジタル企業と非デジタル企業の競争関係を意識しつつデジタル企業の税負担が非常に低い水準にとどまることが強調されていた点を思うと、そのサービス間に競争関係があることを認める方向に働くであろう²⁷⁾。

その一方で、同種性の評価は、サービス提供者に関連する要素にどれだけの重み付けが与えられるかによっても左右されることになる²⁸⁾。デジタルを利用したサービス提供者が非デジタルサービス提供者とどのように区別されるかが重要である²⁹⁾。課税対象となるデジタルサービスの中には、たしかに類似の非デジタルサービス（広告サービス）があるものの、そのデジタル版に相当するものが存在しない非デジタルサービスも含まれている（例えば、ソーシャル

メディアサービス³⁰⁾）。そのため、すべての課税対象デジタルサービスについて、非デジタル企業によるサービス提供との比較が可能というわけではない。さらに、対象となるデジタルサービスに対応する非デジタルでの同種サービスが存在する場合であっても、デジタルと非デジタルの「本質および性質」はかなり異なっているため、たとえ両者の共通性が認められたとしてもその妥当範囲は狭いという指摘もある³¹⁾。

次に、デジタル企業に絞って同種性を判断する場合であっても、収入基準による閾値が設定されていることで、DSTが課されるアメリカのサービス提供者とフランス国内の（DST対象外となる）サービス提供者とが「同種」のものとして認められるか否かが判断されることになる。この閾値はスタートアップ企業や小規模事業者を除外するためと説明されるものの、会社の規模に基づいて区別するものではなく、実際にはサービスの原産地の代替指標として機能するものになっていると判断されるかもしれない³²⁾。つまり、対象デジタルサービスから発生した収益を基準としてDST適用の閾値が設定されている点が、事実上、当該市場で支配的なプレイヤーとなった米国のデジタル広告サービス提供者を対象としているものにすぎず、国外サービス提供者と（閾値により除外される）国内サービス提供者との間で同種性が認められる可能性がある。

以上のいずれかの根拠から、現行法のDSTの適用対象サービスまたはサービス提供者を超える範囲で同種性が仮に肯定される場合には、不利益取扱いの内容として、第1にDST賦課

24) Argentina - Financial Services, *supra* note 22, at para. 6.26.

25) *Id.* at para. 6.29.

26) Mitchell et al., *supra* note 13, at 100.

27) PwC, *supra* note 17, at 11.

28) *Id.*

29) 例えば、デジタルサービスを利用した企業との同種性を否定する方向の主張として、利用者のデータ利用といったユーザー参加の側面を強調することが考えられる。

30) Forsgren et al., *supra* note 13, at 44.

31) *Id.*

32) Mitchell et al., *supra* note 13.

の有無という点、第2にフランス法人税法上は損金算入が認められ、DST負担が軽減されている点が挙げられるだろう³³⁾。

なお、最恵国待遇条項³⁴⁾において、他の加盟国に対し、第三の加盟国の同種のサービスおよびサービス提供者に与える待遇よりも不利でない待遇 (no less favourable) を即時かつ無条件に与える義務が課されている。そのため、ある国のサービスおよびサービス提供者を他の加盟国との関係において不利に扱うことも禁じられている。この義務は、特定約束表において約束を行っているか否かに拘わらず、全ての分野の、サービス貿易に関する全ての措置に適用される。そのため、内国民待遇における同種性・不利益取扱いの評価とほぼ重なる判断が行われることになる。

そのほか、デジタルインターフェイスを通じた仲介サービスについては、前述の通り、「(a) 主としてデジタルコンテンツ、通信サービス、決済サービスを利用者に提供することを目的としたデジタルインターフェイス」を除外することが定められている。この結果として、音楽配信市場において成功しているスウェーデン企業 Spotify およびフランス企業 Deezer は DST の適用対象から除外されるのに対して、アプリを通じた音楽配信を行う米国の Apple および Google は適用対象に含まれることとされる³⁵⁾。最恵国待遇との関係では、こういった取扱いについても問題視される可能性が高い。

③の例外項目 (に該当しないこと) として重要なのは、直接税徴収の異なった取扱いを許容する規定である³⁶⁾。その内容は次のように定め

られている。

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 (arbitrary or unjustifiable discrimination) 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。

(略)

(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 (direct taxes) 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つまり、(d) 項の措置として認められるならば、内国民待遇条項 (GATS 第 17 条) に抵触した場合であっても、直接税の公平なまたは効果的な賦課・徴収の確保を目的とした措置として正当化されるのであれば、GATS 違反とはならないのである (最恵国待遇規定は射程外)。ただし、あくまでそれが「恣意的若しくは不当な差別の手段となるような態様」または「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」で適用されてはならないという条件が付されている。

DST については、直接税の公平または効果的な賦課・徴収を目的とした措置と評価される可能性がある。仮に当該措置そのものが直接税であることを要しないと判断された場合³⁷⁾、許容される措置については、例えば、「非居住者

33) Forsgren et al., *supra* note 13, at 49.

34) GATS Article II.

35) USTR, *supra* note 9, at 40.

36) GATS Art. XIV.

37) 当該措置が「直接税」であることを要するとした場合、DST はその課税標準を形式的に眺める限り間接税と評価される可能性が高い。Nogueira, *supra* note 13, at 19; Mitchell et al., *supra* note 13, at 106; PwC, *supra* note 17, at 14; Forsgren et al., *supra* note 13, at 53-54. なお、直接税の意義は、「総所得、総資本または所得や資本の要素に課されるあらゆる税により構成され、これには、財産の譲渡益に対する税、遺産、相続および贈与に対する税および企業が支払う賃金・給与の総額に対する税ならびに資本の増加に対する税が含まれる」と定義されている。GATS Art. XXVIII (o).

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（taxable items）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」（Footnote 6, (i)）および「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。）」(iii)を含むと注において明示されている。そのため、注（i）を根拠として、デジタルサービス企業については、フランス国内に支店または恒久的施設を有しない限りフランス国内において稼得した所得に対する納税義務を負わないという事実にかんがみ（in recognition of the fact）、DSTが創設されたといった主張が想定される³⁸⁾。また、注（iii）を根拠として、デジタルサービス企業によって法人税の（公平な）負担が回避されていることに対応した措置だという主張も考えられる³⁹⁾。

さらに、但書きにおける条件については、類似するGATT一般の例外規定（20条）との関係で、次の3つの状況が存在する場合にGATSとは不整合になると解されている。すなわち、（i）同種の条件が適用される国の間での恣意的な差別、（ii）同種の条件が適用される国の

間での不当な差別、または（iii）サービス貿易に対する偽装された制限である⁴⁰⁾。このいずれかの存在が認定される場合には、例外として許容される措置には該当しないと判断される。その結果、フランスのDSTの構造が、異なった国のサービスまたはサービス提供者の間に恣意的または不当な方法で差別をもたらすものであったか否かが検討されることになる⁴¹⁾。

II-4. 小括

以上、簡単な検討を試みた通り、通商ルールとの関係では⁴²⁾、基本的にサービスまたはサービス提供者間に差別的取扱いが存在するか否かに重点を置いた規律が設けられている。ここではフランスの立法例を素材としたが、DSTの本質が既存の国際課税ルールの基本原則（恒久的施設概念・独立企業原則）に対する挑戦であることを踏まえると、通商ルールによってその行為自体が禁止されるというのは適当でない。特定国に由来するサービスまたはサービス提供者に対する差別的取扱いを制限し、その枠内で一国限りの措置を許容する状態になっていることは妥当な線引きになっているように思われる。

III. 結びに代えて

近時、国内における抜本的な税制改革が通商ルールとの緊張関係を生じさせる事例が散見されるようになってきている。本稿でDSTを取り上げて検討したように、課税権の拡張・変容を試

みる局面では、通商ルールはさしたる障害となることはない。通商ルールとの緊張関係は脅しに過ぎず⁴³⁾、その試みそのものを封じるものにはなっていないと評価できよう。

38) Forsgren et al., *supra* note 13, at 55.

39) *Id.* at 55.

40) Panel Report, Argentina – Measures Relating to Trade in Goods and Services, WT/DS453/R and Add.1, adopted 9 May 2016, para. 7.745.

41) Forsgren et al., *supra* note 13, at 60.

42) 租税条約との関係も論点となり得るが、その規律の対象外と解される。Katherine E. Karnosh, *The Application of International Tax Treaties to Digital Services Taxes*, 21 Chi. J. Int'l L. 513 (2020-2021).

ただし、もし一般的例外の1つ（GATS第14条d項）として許容される措置そのものが「直接税」に限られるのだとすれば、そのような規律は理論的な根拠を欠くように思われる。次に示すように、通商ルールが国内における抜本的な税制改正の妨げとして機能する局面もたしかに存在する。その意味では、国際化が進展し、税制と通商ルールとの接点が拡大するとともに、各国の実践を追認した過去の整理が環境変化に対応しきれなくなっている面がある。税制における多国間での議論枠組みが役割を拡大させていることの反映として、通商ルールとの関係において新しい視点からの見直しが迫られているともいえる。

例えば、アメリカでは2017年税制改正の法人税制をめぐる議論において、DBCFT（仕向地主義型キャッシュフロー税）に注目が集まったものの、ヨーロッパ諸国からは通商ルール（補助金及び相殺措置に関する協定（ASCM））違反の可能性が指摘され⁴⁴⁾、強い懸念が表明されたことは記憶に新しい⁴⁵⁾。結局、アメリカ国

内の政治情勢により仕向地主義への転換は実現しなかったが、WTOルールとの関係が障害の1つとなった点は、通商ルールが従来採用してきた税概念への疑問を突き付ける。すなわち、通商ルールが国境税調整の許容性を直接税・間接税という区分に依存していること⁴⁶⁾には合理的理由がない。

そもそも現在の国境税調整（間接税払戻制度）をめぐるルールは、確たる理論的根拠に基づくのではなく、税調整を実施する国の慣行を追認するという側面から認められたものであった⁴⁷⁾。そうである以上、税理論的に支持される税制を実現することを目的とした改革にあたって、通商ルールが制約として働くことは最小限にとどまると考えるべきではないか⁴⁸⁾。少なくとも伝統的な直接税・間接税という性質決定によって税制の設計（の国際的側面）に違いが生じるのは、通商法と租税制度との合理的な調和のあり方とは思われない。それを乗り越えるための多国間での議論の拡充が望ましい⁴⁹⁾。

43) アメリカの国内法である通商法 301 条に基づく措置については、また異なった観点からの検討が必要である。See, e.g., Noonan and Plekhanova, *supra* note 13.

44) ASCM は、「輸出される製品の生産及び流通に関し、同種の製品が国内消費向けに販売される場合にその生産及び流通に関して課される間接税の額を超える額の間接税の免除又は軽減を認めること」を禁止している（ASCM 附属書 1 (f)）。

45) E.g., Reuters, Germany not worried by U.S. corporate tax reform plans – Schaeuble (April 23, 2017).

46) 注 44 で挙げた規定に加え、「間接税払戻制度は、輸出される製品の生産において消費される投入物（略）に対して課される前段階の累積的な間接税の免除、軽減又は繰延べを認めることができる。……」（ASCM 附属書 2, I .1）と規定し、間接税については輸出時における還付制度を許容している。

47) 1960 年代、国境税調整に関する調査・研究が OECD によって行われ、その調査を受けて、作業部会において GATT 規定との関係が整理された。GATT, *Border Tax Adjustments: Report of the Working Party*, L/3464 (1970).

作業部会による報告書では、各国の実践を尊重し、間接税と直接税の区別を基準として採用したのである。その際、「このような区別は、間接税はその性質上、内部消費を負担するものであり、その結果として課税されるという事実だけですでに正当化されている。一方、直接税は——たとえ一部が価格に転嫁されていると仮定しても——企業家の利益や個人所得によって負担されている」という説明が採用された。Alice Pirlot, *History and theoretical foundations of traditional BTAs*, in *Environmental Border Tax Adjustments and International Trade Law* (2017), at 29.

48) Itai Grinberg, *A Destination-Based Cash Flow Tax Can Be Structured to Comply with World Trade Organization Rules*, NTJ 70 (4), 803-818 (2017); Alice Pirlot, *Don't Blame It on WTO Law: An Analysis of the Alleged WTO Law Incompatibility of Destination-Based Taxes*, 23 Fla. Tax Rev. 432 (2019).

追記

通商に影響を及ぼす租税政策に関する多国間での取組として、本稿脱稿後、次のような動きが進んでいる。

1) DST その他同様の税について、国際課税ルール（第1の柱）実施の基礎となる多国間条約が発効した場合、条約当事国は導入済みの税を廃止するとともに、将来にわたって同種の税を導入しないという義務を負うことが合意された（BEPS 包摂的枠組み「経済のデジタル化に伴う課税上の課題に対応する2つの柱の解決策に関する声明（2021年10月8日）」）。

2) 炭素国境調整措置に関連して、2023年2月8日、OECDが主導する形で、炭素緩和アプローチに関する包摂的フォーラム（Inclusive Forum on Carbon Mitigation Approaches, IFCMA）の第1回会合が開催された。このフォーラムは、各国がそれぞれのニーズと状況に合わせた対策を採用しつつ、ある程度の国際的な政策の一貫性と協調につながることを目的として、参加者が「証拠に基づく」炭素緩和のアイデアと実践に関する多国間対話を行う場を提供することを目指したものである。

参 考 文 献

浅妻章如（2010）「通商法と国際租税法」、金子宏編『租税法の発展』有斐閣

川島富士雄（2017）「【WTO パネル・上級委員会報告書解説②】アルゼンチン—金融サービスに関する措置（DS453）—課税情報の交換のない国に対する差別とGATS上の規律—」RIETI Policy Discussion Paper Series 17-P-028 <https://www.rieti.go.jp/jp/publications/pdp/17p028.pdf>

経済産業省通商政策局「不公正貿易報告書：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（2016年版）」https://www.meti.go.jp/committee/summary/0004532/2016_houkoku01.html

坂巻綾望（2012a）「国際通商と租税制度の検討—WTOにおける補助金禁止規定と税制に関する規定を中心に—」『一橋法学』11巻2号、

pp. 159-224

坂巻綾望（2012b）「WTO法と税制の研究：国際課税制度の再考に向けて——GATTと税制（前篇）・（後篇）」『租税研究』750号324-346頁・751号294-313頁

増井良啓（2002）「租税制度と通商協定の接点に関する二、三の法的論点」、財団法人トラスト60『国際商取引に伴う法的諸問題（10）』

Brauner, Y. and P. Pistone（2017）, “Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 71 No. 12, pp. 681-687

Collin, P. and N. Colin（2013）, *Task Force on Taxation of the Digital Economy, Report to the French Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery,*

49) 例えば、DSTのような一国限りの措置については、国際課税ルールの見直しに関する国際的取組の中で、「適切な調整」が実施される方向が決定された。The OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy（July 1, 2021）, at 3.

- the Minister Delegate for the Budget, and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation, and the Digital Economy*
- European Commission (2017), A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market (21 Sept 2017), COM (2017) 547 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX%3A52017DC0547>
- Farrell, J.E (2013), *The Interface of International Trade Law and Taxation*, IBFD
- Forsgren, C., S. Song and D. Horváth (2020), “Digital Services Taxes: Do They Comply with International Tax, Trade, and EU Law?” <https://taxfoundation.org/france-digital-tax-international-tax-law-trade-law-eu-law/>
- GATT (1970), Border Tax Adjustments: Report of the Working Party, L/3464 <https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/L3799/3464.PDF>
- Grinberg, I. (2017), “A Destination-Based Cash Flow Tax Can Be Structured to Comply with World Trade Organization Rules”, *National Tax Journal*, Vol. 70 No. 4, pp. 803-818
- Karnosh, K.E (2021), “The Application of International Tax Treaties to Digital Services Taxes”, *Chicago Journal of International Law*, Vol. 21, pp. 513-547
- Mitchell, A.D, T. Voon and J. Hepburn (2019), “Taxing Tech: Risks of an Australian Digital Services Tax under International Economic Law”, *Melbourne Journal of International Law*, Vol. 20, pp. 88-124
- Nogueira, JF P. (2019), “Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo”, *International Tax Studies*, Vol. 2, pp. 1-20
- Noonan, C. and V. Plekhanova (2021), “Digital Service Tax: lessons from the Section 301 investigation”, *British Tax Review*, Vol. 2021 No. 1, pp. 83-115
- The OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>
- Pirlot, A (2017), *Environmental Border Tax Adjustments and International Trade Law: Fostering Environmental Protection*, Edward Elgar Publishing
- Pirlot, A. (2019), “Don’t Blame It on WTO Law: An Analysis of the Alleged WTO Law Incompatibility of Destination-Based Taxes”, *Florida Tax Review*, Vo. 23 No. 1, pp. 432-493
- PwC (2019), A White Paper Analyzing the EU’s 2018 Proposed Digital Services Tax (Interim Measure) under WTO Law <https://thesuite.pwc.com/media/10060/dst-under-wto-law.pdf>
- U.S. Trade Representative (2019), Report on France’s Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974 https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf