

租税政策と通商政策

増井良啓

一斤

1954年10月1日現在、日本国政府は、通商政策として、輸入税率の引き下げ、輸出税率の引き上げ、及び通関手続の簡便化等を実施し、貿易の促進を図ることに努めている。この通商政策は、租税政策と密接な関係にある。租税政策は、貿易の促進を目的として、輸入税率の引き下げ、輸出税率の引き上げ、及び通関手続の簡便化等を実施し、貿易の促進を図ることに努めている。この通商政策は、租税政策と密接な関係にある。

一	序
二	輸 入
三	輸 出
四	資本移動
五	結

## 一 序

経済活動は地球規模に展開しているが、課税は国家規模で行われる。課税ルールは国によりまちまちであり、その執行機関も国ごとに分かれている。その結果、同一の経済活動に対して、複数の国が何度も課税したり、どの国も課税しなかったりする現象が生ずる。この問題に対処するため、一九世紀末から、国内法と条約の両面で、さまざまな工夫がなされてきた。これが、今日一般に国際課税または国際租税法とよばれる分野の中核をなしている。<sup>(1)</sup>

ところで、第二次大戦後の世界経済を特徴づけた重要な要素は、G A T T<sup>(2)</sup>を中心とする多角的自由貿易体制であった。<sup>(3)</sup> G A T Tは、自由貿易の促進のために、締約国に対して種々の義務を課す。税制との関係では、G A T Tは、貿易障壁となる関税の引下げを義務づけるのみにとどまらず、国内消費税や、法人所得税のあり方に対しても、影響を与えてきた。<sup>(4)</sup> しかも、一九九五年のW T O体制成立により、規律の範囲と密度は、おおはばに拡大強化した。<sup>(5)</sup> すなわち、一方で、規律の対象が、物品の貿易に加えてサービスや投資にまで広がった。他方で、紛争処理手続が強化され、W T O小委員会による紛争解決手続が整備された。<sup>(6)</sup> こうして、今日、租税制度のあり方を考える際に、通商政策の視点を無視することができなくなっている。<sup>(7)</sup>

もともと、すべての租税は潜在的に貿易に影響する。<sup>(8)</sup> ゆえに、租税と通商が密接な関係をもつことは、むしろ自明のことといえよう。<sup>(9)</sup> だが一般には、その重要性が必ずしも十分に認識されていないように感じられる。と同時に、たとえばある者は自由貿易推進の立場から特定の通商政策を唱導し、別の者は国家主権擁護の立場から特定の租税政策を弁証する、といった具合に、論者の立場と専門領域が複雑にからみあって議論がなされることもある。<sup>(10)</sup> しかも、相反する複数の政策がぶつかる場合に相互の調整基準をどこに見いだすかは、きわめて困難な問題である。<sup>(11)</sup>

本稿では、いくつかの法的素材をえらんで租税政策と通商政策の接点を描写し、そこに含まれる課題を析出する。順序としては、輸入にかかる課税(二)、輸出の場合の課税(三)、資本移動に関する課税(四)、をとりあげ、若干の指摘を行う(五)。全体として、「租税と通商(tax and trade)」が法律家にとって重要な課題の宝庫であることを主張したい。<sup>(12)</sup>

- (1) 国際租税法の意義については、金子宏『租税法(第八版)』(二〇〇一年)三四二頁、木村弘之亮『国際税法』(二〇〇〇年)八頁、水野忠恒『国際課税の制度と理論』(二〇〇〇年)一頁、小松芳明『国際租税法講義(増補版)』(一九九八年)五頁、宮武敏夫『国際租税法』(一九九三年)三頁、中里実『国際租税法上の諸問題』総合研究開発機構編『企業の多国籍化と法——多国籍企業の法と政策』(一九八六年)九五頁。
- (2) 関税及び貿易に関する一般協定。参照、津久井茂充『ガットの全貌——コンメンタール・ガット』(一九九三年)。なお、WTO協定が発効したのち、一九四七年GATTの内容は一九九四年GATTとしてそのまま引き継がれている。外務省経済局国際機関第一課編『解説WTO協定』(一九九六年)五一頁。
- (3) 黒田東彦『世界経済秩序と国際課税ルール』水野忠恒編著『国際課税の理論と課題(改訂版)』(一九九九年)二八三、二八七頁。
- (4) 占部裕典『国際的企業課税法の研究』(一九九八年)二二九頁。初出は一九九五年。
- (5) 小寺彰『WTO体制の法構造』(二〇〇〇年)一頁。
- (6) 岩沢雄司『WTOの紛争処理』(一九九五年)七四頁。
- (7) Yoshihiro Masui, Transfer Pricing and Customs Duties, Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 50, No. 7, 315 (1996), at 320.
- (8) 中里実『税制改革と貿易収支』税研一八号(一九八八年)二六頁。
- (9) 水野・前掲注(1)一七頁。
- (10) 「戦略的租税戦略」の名の下に米国企業の競争力を重視しつつ租税政策の青写真を示す例として、Gary Claude Hufbauer, assisted by Joanna M. van Rooij, U. S. Taxation of International Income: Blueprint for Reform (1992). 紹介、金子宏・国家一〇八巻七・八号(一九九五年)九八一頁。

- (11) 本文で述べた点は、複数の分野が交錯する局面において、往々にして生ずる現象である。参照、中里実『経済政策と租税政策の整合性』税研九一号(二〇〇〇年)七八頁、斎藤誠『行政規制と公序良俗——バイオテクノロジー特許を素材として——』金子宏先生古稀『公法学の法と政策下巻』(二〇〇〇年)三三三頁。
- (12) EUにおける議論の状況については、森真成「EUにおける租税優遇措置とEC条約における国家補助禁止規定との抵触問題」関西大学法学ジャーナル六九号(二〇〇〇年)一六〇頁。法の担い手の側面については、増井良啓「サービスマ貿易の自由化と税理士業務」税研七七号(一九九八年)七五頁。憲法八四条との関係については、増井良啓「緊急関税と租税法主義」新井隆一先生古稀『行政法と租税法の課題と展望』(二〇〇〇年)三九三頁。

## 二 輸 入

### 1 日本の酒税事件

一国の租税法のあり方が通商の観点から問題とされた著名な例は、日本の酒税法に関するものである。一九九六年七月一日、WTOの小委員会は、日本の酒税法がGATTの内国民待遇ルールに反するという判定を下した。<sup>(13)</sup>日本は控訴したが、一九九六年一〇月四日に、上級委員会は、小委員会の報告を大枠において維持した。<sup>(14)</sup>日本政府が報告の内容を実施する時期についてさらに争いがあったため、仲裁により一五か月を超えないものとされた。<sup>(15)</sup>こうして、日本は、酒税法の改正を迫られた。<sup>(16)</sup>日本の国内法改正をうけ、一九九七年七月三〇日に実施合意が回覧された。<sup>(17)</sup>これが、いわゆる日本の第二次酒税事件である。この事件は人の耳目を驚かし、<sup>(18)</sup>多くの論評を生んだ。<sup>(19)</sup>

輸出国が輸入国の個別消費税を槍玉にあげ、許されない貿易障壁であると批判する動きは、むろんこれだけではない。熾烈な貿易交渉と並行して、GATTの義務違反がいくつも申し立てられてきた。日本の第二次酒税事件以前には、米国の石油税・化学物質輸入税事件、<sup>(20)</sup>日本の第一次酒税事件、<sup>(21)</sup>米国の酒税事件、<sup>(22)</sup>米国の自動車税事件が<sup>(23)</sup>あった。

図1 同一製品についての内外差別

輸入ウォッカ	課税	国内製造ウォッカ	非課税
--------	----	----------	-----

図2 「同種の製品」についての内外差別

輸入ウォッカ	課税	国内製造ウォッカ	課税
国内製造焼酎	非課税	輸入焼酎	非課税

第二次酒税事件以降には、韓国の酒税事件<sup>(24)</sup>およびチリの酒税事件<sup>(25)</sup>について、相次いで違反の判定が下っている。これらは、国家間紛争の衣をまとっているが、その背後には外国市場進出をねらう多国籍企業の利害がからんでいる<sup>(26)</sup>。なお、順序は前後するが、個別消費税の課税管轄を画する原則としては、付加価値税のそれと同じように、原産地主義 (origin principle) と仕向地主義 (destination principle) のふたつがある<sup>(27)</sup>。多くの国は仕向地主義を採用し、輸出には免税、輸入には課税という形で国境税調整を行っている。輸出入に際しての課税措置は貿易に影響を及ぼすから、その取扱いの如何がGATTルールの審査対象となるのである<sup>(28)</sup>。

2 GATT三条二項の内国民待遇ルール

では、GATTの内国民待遇ルールは、締約国の課税に対して何を禁じているか。仮設例をもとに整理しよう<sup>(29)</sup>。

第一に、ある国が、輸入ウォッカにのみ課税し、国内製造ウォッカを非課税にしたとする(図1)。これは、同一製品についての明らかな内外差別である。輸入を阻害し、国内産業を保護する効果をもつ。これを、法律上の差別 (de jure discrimination) または明示的な差別 (explicit discrimination) という。この措置は、GATT三条二項一文の次の規定に違反する。

「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

内国税徴金をこえる内国税その他の内国税徴金も、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。」

第二に、ある国が、ウォッカに課税し、焼酎を非課税としたとする(図2)。これは、原産地中立的 (origin-neutral) な課税である。第一の場合と異なり、輸入産品のみを標的として重課するわけではない。ここで、ウォッカと焼酎は、それぞれに輸入されたり、国内で製造されたりする。この場合、輸入ウォッカには課税するが、国内製造焼酎には課税しない。同時に、国内製造ウォッカに課税するが、輸入焼酎には課税しない。そうすると、この国の措置は、たしかに原産地中立的ではあるものの、輸入ウォッカに課税しつつ国内製造焼酎に課税しないという意味において、事実上の差別 (de facto discrimination) を行っている。問題は、この場合にも果たして内国民待遇のルールに違反するかどうかである。

この点については、おおきくいって、ふたつの解釈がある。ひとつは、当該措置の目的と効果に照らして内国民待遇の規定に反するかどうかを判定する解釈である。当該措置の目的が国内生産の保護にあるかどうか、当該措置の貿易上の効果が輸入阻害的であるかどうかを審査するという意味で、これを「目的効果基準 (aim and effects test)」という。いまひとつは、GATT三条二項一文をより機械的にあてはめる解釈である。すなわち、まず第一段階として、ウォッカと焼酎が右規定にいう「同種の産品 (like products)」にあたるか否かを判断する。あたるとされたならば、次に第二段階として、輸入品が国産品より重く課税されているかどうかを判断する。いわゆる「二段階基準 (two-part test)」である。日本の第二次酒税事件では、二段階基準が採用された<sup>(30)</sup>。

二段階基準を採用する場合、「同種の産品」の範囲を広くとればとるほど、締約国の措置は右規定に違反しやすくなる。何が「同種の産品」にあたるかは難問である<sup>(31)</sup>。一九七〇年に採択された国境税調整のワーキング・パーティー報告書では、「同種の産品」にあたるかどうかはケース・バイ・ケースに行うべきであるとされ、その判定の手法として特定市場における当該産品の最終使用を比較することが示唆されていた<sup>(32)</sup>。いまかりに、このような判定の結果、

ウォッカと焼酎が「同種の産品」であるとされたものとしよう。そうすると、上の措置は、輸入ウォッカを、それと「同種の国内産品」である国内製造焼酎よりも、重く課税しているから、GATT三条二項一文に違反することになる。

第三に、第二の例と同じ事実関係において、ウォッカと焼酎が「同種の産品」ではないと認定された場合はどうか。この場合、GATT三条二項一文ではなく、二文の次の規定に反するかどうかの問題になる。関連規定を合わせて引用する。

「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徴金を輸入産品又は国内産品に課してはならない。」

「GATT附属書Iの第三条第二項に関する注釈 第一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(a directly competitive or substitutable product)との間に競争が行われる場合にのみ、第二文の規定に合致しないと認める。」

これを要するに、「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ている場合には、「国内生産に保護を与えるよう」(三条一項)な課税をしてはならない。そこで問題は、ウォッカと焼酎が「直接的競争産品又は代替可能な産品」であるかどうか、「そのように課税されない」産品であるのか、さらに、「国内生産に保護を与えるよう」に課税しているかどうか、という点に帰着する。この点については、詳細な事実認定を行う必要がある。実際の紛争処理においては、韓国の酒税事件とチリの酒税事件のいずれについても、主にこの点が争われた。

### 3 個別消費税の設計と通商政策の視点

以上、輸入にかかる個別消費税について、GATT三条二項適合性が問題になる例を示した。ここからは、次の点を読み取ることができる。

第一に、個別消費税の制度設計にあたり、内国民待遇ルールとの整合性をはかることが重要な課題となっている。酒税法については、免許制度のあり方だけでなく、税制の実体面について、いくつかの注目すべき提案がなされている。<sup>(33)</sup> このような提案を検討するにあたっては、WTOの各種ルールとの整合性を検証することが必要である。

第二に、GATT三条二項との関係では、租税はあくまでも、審査される対象である。その意味で、税制のあり方に対して通商の視点が介入する、という側面があることは否定できない。だが、争いの実質は、通商政策対租税政策という単純な二項図式では整理できない。通商政策のあり方自体、必ずしも一義的なものではないからである。内国民待遇のめざすところは、内外差別を除去し、自由貿易を促進することにある。その意味で、内国民待遇ルールは、まさに自由貿易促進政策の法的発露である。だが、目的効果基準か二段階基準かが争われてきたように、規範としての具体的内容は決して固まったものではない。しかも近年、環境や文化を含む多元的な価値との調整を図る可能性も模索されている。<sup>(34)</sup> ポイントはむしろ、WTOの多角的枠組みのもとで、ある国が独自の立法措置をとることがどこまで許されるかであろう。

第三に、内国民待遇は、場合によっては租税法の基本原則と親和的である。GATT三条二項は、国境の内と外とで区別をせず、輸入品と国産品を「等しいもの」ととらえている。また、輸入品と国産品との間で内外差別をしないということ、すなわち、両者を「等しく扱う」ことを意味する。その意味で、内国民待遇ルールは、「等しいものを等しく扱う」こと、すなわち、租税法における水平的公平と、内容的に重複する。特徴は、輸入品と国産品が「等しいもの」であるという判断が、通商政策によって導かれ、多国間条約によって法的効力をもつ点にある。結果として、日本の最高裁判所が租税法の憲法一四条の適合性を審査する場合と異なり、かなり厳しい審査が及ぶ。<sup>(35)</sup>

(33) Japan-Taxes on Alcoholic Beverages, Report of the Panel, WT/DS8/R, WT/DS10/R, WT/DS11/R, 11 July 1996.

(34) Japan-Taxes on Alcoholic Beverages, AB-1996-2, Report of the Appellate Body, WT/DS8/AB/R, WT/DS10/AB/R, WT/

- (15) Japan-Taxes on Alcoholic Beverages, Arbitration under Article 21(3) (c) of the Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of Disputes, WT/DS8/15, WT/DS10/15, WT/DS11/13, 14 February 1997.
- (16) 酒税法の一部を改正する法律(平成九年法律二二一)号。この改正については、石川周二「租税特別措置法等(間接税関係)の一部改正」税経通信五二巻九号(一九九七年)一六四頁。
- (17) Japan-Taxes on Alcoholic Beverages, Mutually Acceptable Solution on Modalities for Implementation, WT/DS8/17, WT/DS10/17, WT/DS11/15, 30 July 1997.
- (18) 「焼酎・ウイスキー税率格差是正」エコノミスト七五巻一一号(一九九七年)八九頁、坂場敬三「ウイスキー、焼酎共倒れの理由」エコノミスト七五巻四五号(一九九七年)四七頁、「スコッチと闘う九州焼酎産業の物語」週刊ダイヤモンド八四巻二六号(一九九六年)一一二頁。
- (19) 岩田陽子「焼酎の税率に関するWTOパネルレポート」レファレンス五五〇号(一九九六年)四七頁、三好寛「蒸留酒の税率格差に関するWTO紛争処理手続きについて」貿易と関税四五巻一〇号(一九九七年)一一二頁、内記香子「GATT第三条の内国民待遇義務における『同種の産品』の判断基準——目的と効果のアプローチの再評価の試み」国際公共政策研究三巻一号(一九九八年)二〇七頁、荒木一郎「ガット第三条における『同種の産品』の意義——『日本・酒税』事件」時の法令一五八六号(一九九九年)五〇頁、通商産業省通商政策局編『一九九九年版不正貿易報告書—WTO協定から見た主要国の貿易政策—』(一九九九年)四三六頁。さらに参照、三好寛「WTOパネル対日酒税報告と酒税制度」租税研究五六五号(一九九六年)八三頁、三好寛「酒の分類とWTO手続きへの対応」貿易と関税四三巻一〇号(一九九五年)二二頁、ハロルド・A・グラッサー(染谷雅幸訳)「国内法による通商の制限——日本の酒税法における二つの例」ジュリ九二二号(一九八八年)四九頁、「米通商代表部(USSTR)の外国貿易障壁報告[日本]下」世界週報七四巻一九号(一九九三年)七九、八九頁。
- (20) United States-Taxes on Petroleum and Certain Imported Substances, Report of the Panel, Adopted on 17 June 1987 (L/6175), BISD 43S/136.
- (21) Japan Customs Duties, Taxes and Labeling Practices on Imported Wines and Alcoholic Beverages, Report of the Panel adopted on 10 November 1987 (L/6216-34S/83).
- (22) United States Measures Affecting Alcoholic and Malt Beverages, Report of the Panel adopted on 19 June 1992 (DS23/R-39S/206).
- (23) 一九九四年一〇月一日に小委員会報告が出されたが、提訴したEUの反対により、採択されておらず、公表もされていない。通商産業省通商政策局・前掲注(18)・四四〇頁。
- (24) Korea-Taxes on Alcoholic Beverages, Report of the Panel, WT/DS75/R, WT/DS84/R, 17 September 1998; Korea-Taxes on Alcoholic Beverages, AB-1998-7, Report of the Appellate Body, WT/DS75/AB/R, WT/DS84/AB/R, 18 January 1999.
- (25) Chile-Taxes on Alcoholic Beverages, Report of the Panel, WT/D587/R, WT/DST110/R, 15 June 1999.
- (26) 一九九九年三月二五日、ジュネーブのWTO本部における氷見野良三氏とJohn Kingery氏との面談により、この点を含め多くの示唆を得た。この場を借りて両氏に感謝したい。なお、WTOの紛争案件については、<http://www.wto.org>でタウンロードできる(二〇〇〇年十二月二〇日訪問)。小委員会の報告は、後の小委員会によって尊重はされるものの、先例拘束性をもたない。岩沢・前掲注(6)一三八頁。過去の小委員会報告を頻繁に引用する意味については、石黒一憲「WTO紛争処理手続きにおける『審査基準(standard of review)』をめぐって」貿易と関税四五巻一〇号(一九九七年)六四、六五頁。
- (27) Ben Terra, Excises, in Victor Thuronyi ed., Tax Law Design and Drafting, Vol. 1, 248 (1996).
- (28) WTO協定との関係が問題になるのは、既存の個別消費税だけにとどまらず、たとえば環境税として炭素税の導入を構想する場合、環境税調整の仕組み方につき、WTOのルールとの整合性を考慮する必要がある。石弘光「環境税とは何か」(一九九九年)二〇一頁。環境政策の国際的側面については、諸富徹『環境税の理論と実際』(二〇〇〇年)三〇六頁、岩橋健定「地球温暖化ガス排出権取引に関する国内制度の基本制度設計」阪大法学四八巻三三号(一九九八年)八八六頁。なお、櫻井泰典「アメリカの環境政策と経済的手段」経済学論纂(中央大学)四一巻三・四合併号(二〇〇〇年)三二二頁。
- (29) Friedler Roessler, Diverging Domestic Policies and Multilateral Trade Integration, in Jagdish Bhagwati and Robert E. Hudec ed., Fair Trade and Harmonization, Vol. 2, Legal Analysis, 21, at 25 (1996)を参考にした。
- (30) ただ、Robert E. Hudec, GATT/WTO Constraints on National Regulation: Requiem for an "Aim and Effects" Test, in Essays on the Nature of International Trade Law 359 (1999, first published in 1998) at 378 は「日本の第二次酒税事件以降のさまざまな形で『目的効果基準』の復活がみられるところである。」

(31) 「同種の産品」の判定の困難さを指摘しつつ「目的効果基準」の採用を説くものとして、Edward S. Tsai, "Like" is a Four-Letter Word: GATT Article III's "Like Product" Conundrum, 17 Berkeley Journal of International Law 26 (1999).

(32) Basic Instruments and Selected Documents, 18S/102.

(33) 金子宏「酒税法の問題点」ジュリハ〇九号(一九八四年)三六頁、三木義一「酒税法制度とその改革の方向」日税研論集二八号(一九九四年)四二九頁。

(34) 道上尚史「国松麻季」WTOにおける貿易自由化と『非貿易』事項の関係——サービス、環境、文化を素材に(上)(中)(下)「貿易と関税四六卷二号三六頁、三号二二頁、四号一三六頁(一九九八年)。

(35) 増井良啓「租税法における水平的公平の意義」金子宏先生古稀「公法学の法と政策上巻」(二〇〇〇年)一七一頁。

(36) 最判昭和六〇年三月二七日民集三九卷二号二四七頁(大島訴訟)。

### 三 輸 出

#### 1 GATT一六条における輸出補助金の禁止

次に、輸出の局面に視点を転じよう。主要論点は、輸出に關係する課税ルールが、GATTの定める輸出補助金禁止規定に反するかどうかである。

補助金は、国が各種の政策目的を実現する手段として、ひんばんに用いられている。しかし、補助金は、自国の業者を必要以上に保護し、貿易上の自由な競争を妨げる場合がある<sup>(37)</sup>。そこで、GATT一六条は、とくに輸出補助金について、次の規律をおいた<sup>(38)</sup>。すなわち、その四項は、当該産品の輸出価格を国内価格よりも低くするものについては、その交付をできる限り早く終止するものと定める。また三項は、一次産品に対する輸出補助金について、交付を避けるように努めなければならないと、交付する場合にも世界輸出貿易における衡平な取り分を超えて拡大しないような方法

によらなければならないものとする。さらに、GATT六条によると、補助金の交付を受けた産品の輸入によって自国の国内産業が実質的な損害を被った場合に、輸入国は、補助金の推定額の範囲内で相殺関税を課することができる。

補助金の典型例は、国による資金供与や債務保証である。のみならず、「補助金及び相殺措置に関する協定」一・一によると、「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(例えば、税額控除等の財政による奨励)」が補助金に含まれている。ゆえに、課税ルールの組み立て方によっては、本来課税すべきものを課税しないことが「補助金」にあたる場合が生じうる。

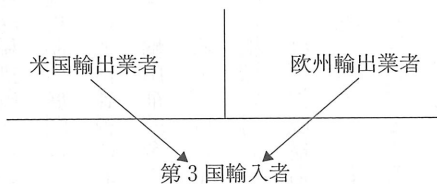
たとえば、一九五三年から一九七四年に至る時期において、日本は各種の輸出促進税制を採用し、輸出業者にかかる非課税措置あるいは課税繰延措置を有していた。これは、右の意味における輸出補助金にあたる<sup>(39)</sup>。そのため、輸出促進税制の展開は、GATT一六条との整合性をいかに弁証するか、という制約条件に彩られていた<sup>(40)</sup>。このように、日本の所得課税においても、第二次大戦後かなり早い時期から、GATTルールとの関係が現実の問題とされてきた。

#### 2 輸出補助金をめぐる米欧の対立

ところで、GATTにおける輸出補助金の禁止は、国際課税ルールの根幹に關係する。この点をめぐり、米欧は歴史的に根深い対立を抱えてきた。その背景としては、二つの点が重要である。

第一は、税収構造の違いである。米国は、連邦付加価値税をもたない。連邦の圧倒的な税源は、個人所得税と法人所得税である。これに対し、欧州諸国の主要税源は付加価値税であり、個人所得税や法人所得税の比重は米国よりかなり低い。ところで、付加価値税における国際取引の扱いとしては、仕向地主義をとることが多い<sup>(41)</sup>。そのため、輸出業者は、売上が課税されないばかりでなく、仕入税額を控除あるいは還付される。これを輸出免税という<sup>(42)</sup>。輸出免税によって、欧州から域外への輸出については、輸出国における付加価値税の負担がすべて免除され、税抜きの価格で輸入国の市場に入っていく。

図3 米欧からの第3国への輸出



第二は、法人税制の差異である。米国の法人所得税は、内国法人の全世界所得に対して課税したうえで、外国税額控除方式によって国際的<sup>(46)</sup>二重課税を排除する。これに対し、欧州のいくつかの国では、内国法人の国内所得にのみ課税し、国外所得を免除することによって、国際的<sup>(47)</sup>二重課税を排除する。したがって、欧州のそのような国の会社が輸出を行う場合、それが国外所得にあれば、法人税がかからない。

このふたつをあわせると、米国企業は欧州企業よりも競争上不利な立場に立たされている、という不満が紡ぎだされる。たとえば、米欧それぞれから第三国市場へと輸出される例を考えると、このとき、一方で、米国企業の国外所得には法人税がかかる。他方で、欧州企業の国外所得には法人税がかからず、しかも、輸出免税により付加価値税の負担も負わない。そこで、競争力の均衡を図るために、米国の法人所得税の改革論として、国外所得免除方式に切りかえるべきであるとの主張が登場する。<sup>(48)</sup>さらに甚だしい場合には、全世界所得課税方式を維持しつつ、その中で輸出優遇税制を設けることは禁じられていない、という意見さえ述べられるに至る。<sup>(49)</sup>

米国の動きは、右の背景に照らして理解することができる。

一九七一年、米国政府は、貿易赤字が増大する中で、DISC (Domestic International Sales Corporation) とよばれる輸出企業の課税繰延措置を導入した(内国歳入法典九九一条以下)<sup>(50)</sup>。これは実質的に、米国政府から輸出業者への無利息融資を意味した。一九七六年、GATT小委員会は、この措置を輸出補助金にあたりと判定した。このとき同時に、米国は、フランス・オランダ・ベルギーの法人税が国外所得免除方式を採用している点を問題にし、GATT小委員会はこれを輸出補助金にあたりとした。ただし、付加価値税の輸出免税については、間接税であることからG

ATTに違反しないものとされた。小委員会の報告は、一九八一年に採択された。<sup>(51)</sup>

GATTルールとの整合性を確保するため、米国は一九八四年に新しい輸出優遇措置を採用した。<sup>(52)</sup> 米国議会のGATT解釈によると、所得を発生する経済過程 (economic process) が輸出国の外で生じているならば、輸出所得の非課税措置が許されるものと考えられた。この解釈にもとづき、複雑きわまりない非課税措置が導入された。これが、FSC (Foreign Sales Corporation) の規定である(内国歳入法典九二一条以下)。DISCの旧規定は存続したが、課税繰延を相殺する利息を付すことになった。

しかし、右のFSC規定に対してはさらに、ECが、輸出補助金にあたりと申立てた。FSCの規定は、米国財務省の推定で毎年二五億ドルの恩恵をもたらしていた。<sup>(53)</sup> 別の推定では、ボーイング、GM、マイクロソフトなどの米国主要企業によって広く利用され、毎年四〇億ドルの規模で減税をもたらしていたといわれる。<sup>(54)</sup> 一九九九年一〇月八日、WTOの小委員会は、これが禁止される補助金に該当する旨の判定を下した。<sup>(55)</sup> 米国の控訴をうけ、上級審は小委員会の判断を大筋において支持した。<sup>(56)</sup> これは、米国が負けた最大規模の通商事件であった。

二〇〇〇年十一月、米国政府は、FSCの規定を修正する法案を作成した。<sup>(57)</sup> ECは依然としてこれに不満である模様である。

### 3 国際課税ルールの現状と通商政策の視点

以上の状況については、次の点を指摘しておく必要がある。

第一に、相次ぐクロ判定にもかかわらず米国が輸出優遇税制を撤廃しない背景には、国際課税の基本ルールが米欧で異なることへの不満があった。現在の世界では、法人税の国際的<sup>(58)</sup>二重課税を排除する方式として、国外所得免除方式を採用する国と、外国税額控除方式をとる国が、同時に並立している。どちらか一方のみが正しく、他方が誤りであるという関係には、たっていない。OECDモデル租税条約二三条AとBでも、免除方式と税額控除方式を併記し



ている。たしかに、国によって二重課税排除の方式が異なれば、場合によって、ある国からの輸出が別の国からの輸出よりも有利な競争条件にたつことも生じうる。しかし、だからといって、全世界所得課税を原則とする国が、例外的に特定の企業について輸出所得を免除する措置を導入することが、一貫しているといえるのだろうか。都合のよいところのみをつまみ食いしているとの印象を拭いきれない。

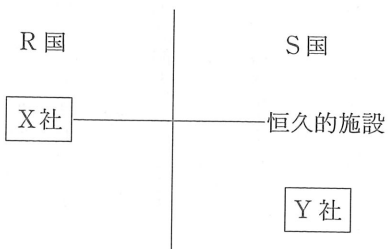
第二に、禁止される「輸出補助金」の範囲は、どのような基準によって画すべきであろうか。この点、租税支出 (tax expenditure) の概念との関連を指摘する研究が登場している<sup>(53)</sup>。たしかに、租税支出は、課税すべきものを課税しないという意味で、隠れた補助金の内容をもつから、GATTの輸出補助金規定を解釈するうえで、ひとつの参考になる。有益な指摘といえよう。もっとも、輸出補助金は自由貿易の攪乱を防ぐ目的で、租税支出は課税ベースの浸食を抑える目的で、それぞれたてられた概念である。ゆえに、両者を完全に整合させることにはやや無理がある。租税支出の分析をより直接に生かす局面があるとすれば、後述の適用除外の範囲を確定するにあたり、何が原則的な措置かを定める場合であろう。

第三に、国際課税の基本ルールの食い違いが根本の問題である場合に、それを論ずる場としてWTOの小委員会は果たして適切か。小委員会に申し立てられる事件は、WTO協定に違反することを理由としている。ゆえに、右の疑問を言い換えると、WTO協定の規定は、国際課税の基本問題を適切に裁くことができるか、ということになる。たとえば、国外所得免除方式の採用が輸出補助金にあたるかという問題について考える際には、そもそも国際的二重課税排除の方式について唯一の世界的コンセンサスが存在しないという事情をよく認識する必要がある。さらに、免除方式の技術的側面について、国外所得だけでなく国外損失をも課税対象から除外すること、累進性の留保をはじめとする数々の例外が設けられていること、租税条約との関係が存すること、などを踏まえなければならない。これらは、焼酎とウォッカが「同種の産品」にあたるかといった比較的単純な論点と比較して、はるかに複雑かつ専門的な問題

である。そのため、WTO小委員会における審理が困難であることは目にみえている。また、ある理由でGATT規定に違反すると判定したとしても、被提訴国はその理由に対応する部分を修正してさらに国内立法をつくり、提訴国の不満は結局おさまらない、という事態が容易に生じうる。これが、DISCやFSCをめぐる米国の対応の歴史であった。このような実際上の困難にかんがみると、課税の基本原則にかかわる一定の領域については、WTO協定からの適用除外規定を設けることが望ましいのではないか<sup>(56)</sup>。この点、たとえばGATS(サービスの貿易に関する一般協定)一四條(d)は、「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」について、そのような措置を具体的に例示しつつ、内国民待遇に例外を設けている。また、同条(e)では、租税条約によって取扱いの差異がもたらされる場合につき、最惠国待遇の例外を認めている。このように、課税に関する問題を適用除外する手法は、EC条約やNAFTAでもみられるところである<sup>(57)</sup>。なお念のために付言すれば、WTO協定からの適用除外を設けた場合、OECD租税委員会等の他のより適切な場において課税ルールのすりあわせを図るべきことは、いうまでもない。

- (37) 根岸哲「産業補助金・融資と法」『岩波講座・現代の法——政府と企業』(一九九七年)一三七、一三六頁。
- (38) 外務省経済局国際機関第一課・前掲注(2)三八八頁。
- (39) 占部・前掲注(4)二四九頁。
- (40) 佐藤英明「輸出促進税制——制度の変遷に関する研究ノート——」総合税制研究三号(一九九五年)七九、九三頁。
- (41) 水野忠恒『消費税の制度と理論』(一九八九年)一七二頁。
- (42) 日本の消費税法七条も輸出免税のルールを採用している。金子・前掲注(1)四四〇頁。
- (43) 中里実「アメリカにおける国際課税の動向と問題点」水野忠恒編著『国際課税の理論と課題〔改訂版〕』(一九九九年)二二二、二三四頁。
- (44) Stanley I. Langbein, *International Decisions*, 94 *American Journal of International Law* 546(2000), at 554.

図4 国際直接投資と無差別取扱い



以上の例は、主に物品の輸出入に関係する課税ルールが、通商の視点から問題とされるものであった。同様の論点は、資本が国境を越えて移動し、国際直接投資がなされる場合にも潜在的に存在する。

たとえば、R国の内国法人Xが、S国に製品を輸出するかわりに、S国に工場や支店をおいて製造や販売を行う例で考えよう(図4)。このとき、S国は、工場や支店の存在をとらえてXの所得に課税する。ここで、工場や支店は、恒久的施設 (Permanent establishment) とよばれ、S国がOECD加盟国であれば、恒久的施設に帰属する所得のみについて課税するのが通例である (OECDモデル租税条約7条)。

ところで、いまかりに、S国が、自国の法人Yに対しては10%で法人税を課し、R国の法人Xが自国に置いた恒久的施設については20%で法人税を課すことにしたと

#### 四 資本移動

##### 1 国際直接投資と恒久的施設の無差別取扱い

外国源泉所得に対する二重課税を防止するための措置をとることを制限するものではない」という除外規定をいっているため、これによって禁止から外れるものと主張したのである。小委員会はこの主張を採用しなかった。以上につき Langbein, *supra* note 44, at 547.

(57) John F. Avery Jones, The David R. Tillinghast Lecture: Are Tax Treaties Necessary?, 53 Tax Law Review 1 (1999) at 7.

- (45) 水野・前掲注(1)一六頁、占部・前掲注(4)一八四頁。
- (46) Oliver Stehmann, Foreign Sales Corporation under the WTO, The Panel Ruling on US Export Subsidies, Journal of World Trade 34(3)127 (2000) at 129.
- (47) Paul R. McDaniel and Hugh J. Ault, Introduction to United States International Taxation, Fourth revised edition, 155 (1998).
- (48) Stehmann, *supra* note 46, 153.
- (49) Langbein, *supra* note 44, 550.
- (50) United States-Tax Treatment for "Foreign Sales Corporations" Report of the Panel, WT/DS108/R, 8 October 1999.
- (51) United States-Tax Treatment for "Foreign Sales Corporations" AB-1999-9, 24 February 2000.
- (52) David Benson et al., The "FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act of 2000", Tax Planning International Review, Vol. 28, No. 1, 3 (2001).
- (53) 占部・前掲注(4)二五四頁。Paul R. McDaniel, The Impact of Trade Agreement on Tax Systems, in Paul Kirchhof et al. ed., Staaten und Steuern: Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag 1105 (2000) 同頁。
- (54) ただし、佐藤英明「租税優遇措置」『岩波講座・現代の法——政府と企業』(一九九七年)一五五、一七一頁が指摘するように、補助金と租税優遇措置には手続面の違いがある。さるに参照、西谷剛「国土計画における租税特別措置と補助金」金子宏先生古稀『公法学の法と政策上巻』(二〇〇〇年)一一二頁。
- (55) 国外所得免除方式の長所と短所については、木村・前掲注(1)五七二頁。独仏の制度につき、中里実『国際取引と課税——課税権の配分と租税回避——』(一九九四年)二頁および六五頁(初出は一九九一年)。日本で国外所得免除方式を評価するのは、占部・前掲注(4)一九五頁である(初出は一九九三年)。租税法学会での反応として、租税法学会編『国際租税法の最近の動向』租税法研究二二号(一九九三年)一八一頁。
- (56) もちろん、何が課税の基本原則であり、何が例外措置であるかは、きめ方のむずかしい問題である。FSC事件においても、米側は、輸出促進のための例外措置ではなく、二重課税を防止するための原則的措置であると主張した。すなわち、「補助金及び相殺措置に関する協定」の「附属書I輸出補助金の例示表」が、そのfootnote 59において、「加盟国が自国又は他の加盟国の企業の

する。<sup>(58)</sup> この措置は、租税条約上の無差別取扱いの規定に違反することになる。この点につき、OECDモデル租税条約二四三条三項は、次のように定めている。この規定は、実定租税条約の公約数を示している。すなわち、

「一方の締約国の企業が他方の締約国内に有する恒久的施設に対する租税は、当該他方の国において、同様の活動を行う当該他方の国の企業に対して課される租税よりも不利に課されることはない。」

このように、租税条約上の無差別取扱いの規定は、直接投資において内外差別を行ってはいけな、という意味をもつ。GATTが物品の貿易について内国民待遇を義務づけていたのと同様のことを、直接投資の分野で要求するものとみることができよう。もっとも、右の規定がどこまでの平等取扱いを要求しているかを明確かつ完全に示すことは困難であり、OECD加盟国の間でも意見が区々に分かれている。<sup>(59)</sup>

## 2 多数国間投資協定(MAI)挫折の教訓

経済活動の国際化は、物品貿易にはじまり、資本や労働の移動に拡大する(モノ↓カネ↑ヒト)。これに対応する形で、資本移動について国際規律の形成が試みられる。その一例が、多数国間投資協定(MAI, Multilateral Agreement on Investment)であった。

一九九五年、OECD閣僚理事会は、MAIの交渉開始を決定した。しかし、期限内に交渉はまとまらず、公式協議が再開されないまま、交渉は失敗に終わった。MAIは、投資自由化、投資保護、紛争処理を三本柱とし、とくに内国民待遇の規律を通じて大幅な規制緩和を各国に義務づける可能性をもっていた。MAI交渉失敗の原因は、国際社会の現状よりも高水準の規律を作ろうとした点に求められている。<sup>(60)</sup>

けれども、投資自由化を法的に義務づける流れは、今後強まることこそあれ、弱まることは予想しにくい。統合の進むEU域内では、税制のばらつきが国境を超える投資やサービスに及ぼす悪影響がますます強く意識されるに至っている。<sup>(61)</sup> 地域協定を越えた世界規模での規律作成には紆余曲折が予想されるものの、投資協定と税制の関係は、日本

にとっても無縁のことではない。

実際にも、紛争の火種はくすぶっている。たとえば、一九九九年、日本は商法を改正し、完全親子会社の形成を容易にした。これが、株式交換の制度である(商三二条以下)。このとき、外国投資家から、外国法人が株式交換を利用して内国法人を完全子会社化できるかどうか、問題が提起された。<sup>(62)</sup> これを認めないと、日本企業だけが新しい制度を利用でき、外資系企業は新しい制度の恩恵にあずかることができない。しかし、かりに商法上外国会社が株式交換制度を用いることができたとしても、租税法上の取扱いをどうすべきかがさらに問題となる。すなわち、一に、株式交換を容易にするために設けられた特則は、内国法人が内国法人を完全子会社化する局面を想定しており、外国法人が内国法人を完全子会社化する場合を想定していない(特措六七条の九)。二に、課税関係は日本の国内法のみで完結せず、外国会社居住地の国内法で株式の譲渡損益をどう扱うかが決定的である。三に、日本と相手国との租税条約の適用も問題となる。要するに、複数国にまたがって取引がなされる場合、一国のみで内外差別を除去することは不可能であり、関係国間で統一のとれた取扱いを工夫する必要がある。この例の他にも、国境を越える会社分割や合併など、企業組織の国際的再編が進むと、法人課税がその障害であると認識される可能性が高まる。

一九九〇年代末における欧州でのインピュテーション方式の退潮を典型例として、法人税制の基本構造自体について、国際的資本移動との相性が問われる時代になっている。<sup>(63)</sup> 企業課税全般について、内外の整合性が具体的な形で問われる事例は、近い将来に頻発することになるだろう。

## 3 国際投資にかかる課税と通商政策の視点

輸入にかかる内国民待遇の事例や、輸出補助金に関する事例に比べると、現在のところ、国際投資に関する分野では比較的に規律の度合いがゆるい。課税が問題になる以前に、そもそも特定形態での取引自体が外国会社に許されていない場合が多く存在する。課税が問題になる場合には、多国間条約による規律ではなく、二国間租税条約の規定が

働く。そして現行租税条約では、無差別取扱いの規定はかなり一般的な文言をもつのみである。今後徐々に問題が発現する領域といえよう。

(58) 現在の産業先進国においては、これほどあからさまな内外差別は、現実には少ないであろう。もっとも、歴史的には、日本の一九四〇年法人税法一六条一項一号は、外国法人には二八%、内国法人には一八%の税率をおいていた。

(59) OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Commentary on Article 24, para. 23. 本文で述べた困難は、恒久的施設が独立の法的主体 (separate legal entity) ではなく、外国企業の一部にすぎないという点に由来する。

(60) 小寺・前掲注(5) 一九七頁。

(61) Klaus Vogel, Aktuelle Probleme der internationalen Besteuerung in Europe, 租税法研究二六号(一九九八年)一七八頁、岩崎政明「法人税の国際的競争と調和——EUおよびOECDの動向の考察——」租税法研究(一九九八年)二七頁、谷口勢津夫「EUにおけるTax Harmonizationの動向」水野忠恒編著『国際課税の理論と課題〔改訂版〕』(一九九九年)二四一頁、村井正・岩田一政『EU通貨統合と税制・資本市場への影響』(二〇〇〇年)「Sture Bergström, Restrictions on Free Movement and the Principle of Non-Discrimination in EC Law and their Implications for Income Taxation, in Gustaf Lindencrona et al. ed., International Studies in Taxation: Law and Economics, Liber Amicorum Leif Muten, 45(1999) ; Adolfo J. Martin Jimenez, Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community: an Institutional and Procedural Analysis(1999)。」

(62) 増井良啓「連結納税制度をめぐる若干の論点——法人税制の変容を中心として——」(一)「税研九一号(二〇〇〇年)八八、九三頁。

(63) 増井・前掲注(62) 九〇頁。たとえば「フィンランドの例と」『Marijana Helmien, Finland's Imputation System under the Pressure of Globalization, Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 55, No. 1, 17 (2001)。」

## 五 結

以上、租税政策と通商政策の接点が増しつつある状況を、三つの法的素材にそくして描写した。具体例を通じて、「租税と通商」が興味深い議論の宝庫であることを、いくぶんなりとも示し得たものと考ええる。

本稿をしめくくる意味で、最後に二点指摘しておきたい。

第一に、この領域の今後について。

通商との関係が問題とされるのは、輸入にかかる関税や消費税などの伝統的な局面のみにかぎらない。二重課税排除の方式や、直接投資の課税ルールについても、議論の射程が及ぶ。そしてこの問題領域は、経済活動のグローバル化とともに、今後さらに拡大し、かつ重要になることが予想される。通商と投資に対する税制の障害を、各国が協力してどこまで除去できるかは、大きな挑戦である。<sup>(64)</sup>

課税の全域にわたって内外無差別が厳格に要請されることになったとき、はたして所得課税のルールはもちこたえることができるのだろうか。注意すべきは、通商の観点から問題とされることがらの実質が、税制の伝統的な改革目標と必ずしも常に相反するわけではないことである。たとえば、投資にかかる課税ルールについて内外格差を除去することは、通商の促進に役立つと同時に、資本輸出・資本輸入の中立性の目標に合致する。ここには、租税政策と通商政策をより一般的に統合する形で、望ましいルールのある方を探る道筋が——たとえ困難なものであるにせよ——示されている。

右の点に密接に関連するのが、法形成の人的担い手のあり方である。伝統的に、租税を専門とする法律家 (tax lawyer) と通商を専門とする法律家 (trade lawyer) は別個のまとまりと文化をもってきた。だが、基本的な原理が

形をかえて別の素材となっていることも多いのであるから、最低限の対話は可能であるはずである。少なくとも、対話を目指す努力がお互いにとって必要であろう。

第二に、国際課税の枠組みについて。

問題の核心は、経済活動がグローバル化する中で、従前からの二国間租税条約の枠組みによって税制が対応できるかどうかである<sup>(65)</sup>。ありうべきひとつの可能性は、租税法においても多国間条約の枠組みを採用することである<sup>(66)</sup>。WTO協定は、そのためのモデルを提供する。WTO協定は、多角的自由貿易体制の屋台骨であり、しかも紛争解決はWTOの小委員会で行われる。歴史的にみて、GATTが最恵国待遇をはじめとして強い規律を多国間ベースで及ぼすことのできた背景には、その規律の作用が基本的に「関税を下げる」ものであったことがあるように思われる。

これに対し、租税条約は、締約国の間に税収を分配するものである。保護関税に対する通商戦略と異なり、たんに税金を下げればよいわけではない。課税のやり方について合意し、それなりに納得のいく形で各国に税収を分配することが必要である。そうすると、ある国との関係で特定の税収分配基準に合意したからといって、他のすべての国に対して同じ基準をあてはめなければならない、という規律は受け入れられにくい。つまり、最恵国待遇を及ぼすことは難しい。この点が、課税と通商で規律の枠組みが異ならざるを得なかったひとつの理由ではないか。結果として、現在、課税の分野では、一四〇〇を超える二国間条約の網をはりめぐらし、OECDモデル条約への準拠をよびかけることによって、実定条約の解釈・適用の統一を図っている<sup>(67)</sup>。解釈・適用を行う場合は、条約締約国間の相互協議、あるいは、各国の国内裁判所である。おそらく当面は、このような分権的な法形成の枠組みを前提としつつ、租税条約に仲裁条項を導入したり<sup>(68)</sup>、情報交換を強化したりする形で、グローバル化に対処することが現実的であろう。

これと同時に、税制の調和にむけた努力が必要である<sup>(70)</sup>。GATTの下では、関税分類や関税評価について、積極的に国際基準を設定する努力がなされてきた<sup>(71)</sup>。各国で共通の基準を用いることは、税制調和化のための地ならしとなる。

GATTの経験は、税制調和の方策のひとつとして、参考にすることが可能であろう。その意味で、移転価格税制の執行に関するOECDガイドラインの作成や<sup>(72)</sup>、「有害な税の競争」をめぐるOECD諸国の共同行動<sup>(74)</sup>は、共通の基準に合意し、歩調を揃えるものと評価できる。二一世紀において国家が課税能力を維持するためには、この方向の努力を継続し強化することが必要不可欠であろう。

- (5) Rannon J. Jeffery, *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation* (1999).
- (56) Alex Easson, *Do We Still Need Treaties?*, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 54, No. 12, 619 (2000).
- (59) Nils Mattsson, *Multilateral Tax Treaties—a model for the future?*, in Gustaf Lindencrona et al. ed., *International Studies in Taxation: Law and Economics*, Liber Amicorum Leif Muten, 243 (1999); Michael Lang et al. ed., *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law* (1997).
- (67) 増井良啓「オランダのキヤンセル租税条約(下)」*ジャーナル*一九九六年)一一五—一二二頁。
- (68) 水野・前掲注(一)一二五頁。
- (69) Yoshihiro Masui, *Taxation of Cross-border Interest Flows: Japanese Responses*, in Paul Kirchhof et al. ed., *Staten und Steuern: Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag* 863 (2000).
- (70) 金子宏「法人税制度の「キーキョーション」』*所得課税の法と政策*』(一九九六年)四五二頁。初出は一九九二年。
- (71) 中川淳司「関税関連諸規則の国際的調和とWTO」*貿易と関税*四六卷一〇号(一九九八年)二八頁。
- (72) 大橋洋一『*行政法学の構造的改革*』(一九九六年)三一四頁。初出は一九九三年。
- (73) OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (1995).
- (74) OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (1998).

〔追記〕 校正時、Alvin C. Warren, Jr., *Income Tax Discrimination Against International Commerce*, 44 *Tax Law Review* 131 (2001) に接した。「租税と通商」を統合する注目すべき論考であり、別の機会に検討を加えたい。



行政法の発展と変革 下巻

*Development and Reform of Administrative Law*

平成13年6月30日 初版第1刷発行

編者 小早川光郎  
宇賀克也

発行者 江草忠敬

発行所 有斐閣

東京都千代田区神田神保町2-17

電話 (03) 3264-1314 (編集)

3265-6811 (営業)

郵便番号 101-0051

<http://www.yuhikaku.co.jp/>

制作・株式会社 有斐閣学術センター

印刷・株式会社 精興社/製本・牧製本印刷株式会社

© 2001, 小早川光郎・宇賀克也. Printed in Japan

落丁・乱丁本はお取替えいたします。

★定価はケースに表示してあります。

ISBN 4-641-12898-7

本書の全部または一部を無断で複写複製(コピー)することは、著作権法上での例外を除き、禁じられています。本書からの複写を希望される場合は、日本複写権センター(03-3401-2382)にご連絡ください。