

【事実の概要】

1971年歳入法によって、米国はDomestic International Sales Corporation（以下DISCと略称）という制度を開始した。これは一定の要件を満たすと、米国企業は、輸出所得の一定部分について所得税の繰延べが認められるというものであった。この制度をより具体的に見ていくと次のようになる。まず米国企業がDISCという会社を設立してその株主となる。次にこの米国企業は自らの設立したDISCに自社の製品を販売して、DISCがこれを海外に輸出する。その輸出所得の内半分は株主に配当されたものとされて株主に所得税が課されるが、他の半分については実際に配当されるかDISCが解散されるまでは課税が繰延べされる。この結果、輸出所得の半分がDISCに留保されることになり、親会社である米国企業はこの留保利益を、無利息で、また理論上は無期限に利用することが可能となる⁽²⁾。この制度は米国の国際収支回復の一環として、輸出業者に輸出インセンティブを与え、これを通じて輸出振興をはかり、国際収支回復の目的を達成しようという目論見で導入されたものであった。この背後には米国の採用する世界中いづれの源泉からの所得に対しても課税を行おうという米国の包括的な所得税制度とその他の国の属地主義に基づき外国源泉所得への課税を差し控える所得税制度の相違が存在した。そもそも米国でDISC制度が導入されたのは、上述の税制度に基づく米企業の税制面での不利益を回復しようという意図があったのであった。

さて上述のDISC制度のもとでは、一定の要件を満たしてさえいれば永久に課税繰延べが認められることになり、それは実質的には免税と同等の効果を有する強力な輸出補助政策となるとして、EC等はこれを強く批判した。輸出所得の一定割合の課税繰延べは、米国輸出業者に無期限にかつ無利子で使用可能となるような資金を授与していることになり、これは直接的な輸出補助に該当し、二次産品の輸出に対していかなる形式の補助金も、直接であると間接であるかを問わず交付することを終始すべきであるとする16条4項に抵触する旨の主張がなされた。1972年2月にはECより23条1項協議の申し入れが行われた。

これに対して米国は、属地主義に基づく所得税制度を採用する国においても、国外子会社の利益に対して課税が免除されている点で、米国のDISC制度と異なるところがないと反

論した。そして属地主義に基づく税制を有するフランス、ベルギー及びオランダに対して協議を要請した。

73年7月に、米国の提起した関連する3つの申し立てを平行して同時に審理する及びパネリストには税の専門家を入れるという条件を容れてパネルが設置された。しかしパネリストの選定が終わったのは76年2月になってからであった。そして76年11月にはパネル報告が提出された。

【報告要旨】

国内における販売より生じる所得に対するのと同様な方法で海外より生じた所得に対して課税しないことより、米国及びEC3ヶ国の所得税制は16条4項に抵触する場合が有り得る旨判示した。すなわち、米国のDISCはその課税の繰延べが利子を欠く点で、「16条4項の規定に効力を与えるための1960年11月19日の宣言」（A宣言）の(c)及び(d)に規定される税の部分的免除に該当するとした。またECの属地主義に基づく所得税制も同様に輸出市場において国内市場においては与えられていない利益が与えられているので、その分だけ少なく払う場合には免除が行われていると言えるとした。よって16条4項の義務と抵触する場合が生じるとされ、ガット上の利益の無効化・侵害が推定されると結論された⁽³⁾。

しかしこれらレポートが採択されるまでの道のりも決して平坦ではなかった⁽⁴⁾。先ず1977年から78年にかけては、米国はあくまでも関連提訴レポートとの同時採択を主張して、採択に反対する3国に対抗して、DISCレポートの採択を阻止した。また1979年より80年にかけての時期には、東京ラウンドの結果待ちで理事会での検討は進展しなかった。ようやく1980年から81年にかけて、再び理事会での検討が開始され、ついに81年12月にこれら4レポートは採択された。しかしこの採択は「了解」に基づいており、その内容は独立当事者間の通常取引の場合には、属地主義に基づく税制は16条4項に抵触しないという内容であり、この結果、EC3ヶ国に対するレポートは実質的に覆されたといえる⁽⁵⁾。

本件はフォローアップの過程においても複雑な展開を示した。ECが米国に対してDISCのガット適合化の措置を要求すると、当初米国はこれに抵抗したが、後にDISC改正を目指して活動を開始した。この結果、新たな立法であるFSCが制定された⁽⁶⁾。

【解説】

本件は補助金政策に実体的ルールの展開の観点からみても大変興味深いケースであったが、以下では主として紛争解決手続に与えたインパクトの観点より本件を眺めてみる。

さて本件は現在まで173件にも及ぶガットの紛争解決手続のケースの中でもかなり特別なケースであると言えよう。本件は提訴（73年7月）よりその採択（81年12月）まで約8年を要しており、またその手続もDISCの提訴に3つの反訴が提起されたという他に例を見ないものであった。このような困難の生じた原因は紛争の対象の特殊性にあったと言えよう。本件の対象となっているのは補助金政策であるが、この分野はガットの法的ルールの発達に特に遅れている分野であると言える。また同時にこの分野は法的ルール確立のための前提条件である実体的ルールに関する対立が大きく、コンセンサスの形成がはなはだ困難な分野であると言える。このような対象の困難性は、一度このような分野における紛争が紛争解決手続に持ち込まれると不十分な解決しか達成し得ずに、手続自体の信頼性が低下して、機能不全に陥る危険性が出てくる。このような立場からは、この種の困難な問題は回避して、判断を下すべきではないという主張がなされることになる⁽⁷⁾。しかし確かに提出された解決はまずいものであったが、反面、困難なケースに対しても紛争解決手続が対応しようとすることは、ガットが法的解決にコミットすることを意味する⁽⁸⁾。その結果、コンセンサス形成が促進されることにもなる。80年代半ばよりガット事務局の法的能力は格段に高められたことはパネルの法的資質を向上させ、法的な方向での解決を促進させてきた。もちろん今日でも、まったくコンセンサスが希薄で法的解決が困難な分野は存在する⁽⁹⁾。また当然なことながら急激な変化は期待し得ない。しかし法的解決に向けてコミットすることによるコンセンサスの形成を促進する効果は、ガットの法的資質の向上とあいまって、決して弱いものではない。

〈注〉

(1) 本件については多くの評釈・研究が存在する。英語のものとしては、Anninger T.W. "DISC and GATT: International Trade Aspects of Bringing deferral Home." 13 Harv. Int'l L. J. 394-420 (1972), Sullivan D.F. "DISC Legislation as a Violation of GATT" 41 Missouri L. Rev. 180-98 (1976), Rodriguez III S. "US Tax legislation (DISC); Income Tax Practices Maintained by France, Belgium and Netherlands, Reports of the Panel" 18 Harv. Int'l L. J. 706-13 (1977), Jackson J.H. "The Jurisprudence of International

18 Harv. Int'l L. J. 706-13(1977), Jackson J.H. "The Jurisprudence of International Trade :The DISC Case in GATT" 72 Am. J. Int'l L. 747-81(1978), Kwako T. "Tax Intensives for Exports, Permissible and Proscribed :An Analysis of the Corporate Tax Implications of the MTA Subsidies Code" 12 L. & Pol's Int' Bus. 677-725(1980), "Tresury Took View that DISC Violates GATT" 16 Tax Notes 453, 473, 477(1982), Rosenbaum J.B. "GATT Qualifier: Its Validity as a Tax Standard and Its effect on DISC and DISC Alternatives " 16 Cornell Int'l L. J. 469-501(1983), Jelma P.L. "The Making of a Subsudy, 1984 Tax and Int'l Tr Implications of the FSC Legislation" 38 Stanford L. J. 1327-62(1986), Sernau R.D. "The FSC Legislation : 10 Nillion Boondoggle" 71 Cornell L. Rev. 1181-204(1986), klabber & Vreugdenhil "Dispute Settlement in" GATT: DISC and Its Successors 1986. 1 Leagal Issues Eur. Integration 115-38(1986), Hudec R.E. "'Transcending the Ostensible': Some Reflections on the Nature of Litigation Between Governments" 72 Minn l. Rev. 211-26(1987),

また邦語のものとしては、清水章雄「ガット紛争処理手続の実際—輸出所得税に関する E C ・ 米国間の紛争—」商学討究第35巻 4 号159頁(1985年)

(2) ただしDISCによる課税繰延べを利用しうる所得については制限が存在する。

(3) BISD 23S/98(1977)

(4) L/4594及びL/4726

(5) BISD 28S/114(1982)この他に、輸出国領域外は課税対象とする必要のない点及び二重課税防措置の正当性につき合意されている。

(6) しかしこの改正されたFSCは「国外における活動」という要件を課して81年の「了解」との整合性維持につとめている。しかし前身であるDISCより存置されている小規模会社に対する利子付きの繰延べにはこの要件が課されておらず、この点で明らかにガットに抵触する。

(7) Hudec, R.E. "GATT Dispute Settlement After Tokyo Round: An Unfinished Business" 13 Cornell Int'l L. J. 145(1980). この論文ではDISCに見られるような困難なケースに対する消極的姿勢が強調されている。

(8) Hudec, R.E. "Reforming GATT Adjudication Procedures: The Lessons of the DISC Case" 72 Minn L. Rev. p. 1443 (1988). この論文では困難なケースに紛争解決手続が取

り組む際の、法的解決へのコミットメントという積極的側面が強調されている。

(9) 例えば、ルールに関するコンセンサスが不在なサービス貿易等の新分野。

(染 谷 雅 幸)