

【事実の概要】

本件は、ECがアメリカの国内税制（DISC制度）について一般協定23条に基づく協議を申し入れた⁽¹⁾のに対して、その反訴のような形でアメリカが、フランス、ベルギー、オランダ3国の所得税制を輸出補助金の観点から問題にし、協議を申し入れた事件である。

パネルは形式的には3つ設置され、問題とされた各国の税制も異なるが、パネリストは共通であり、争点のみならずパネル報告もまったく同一なので、以下ではフランスについての協議を検討することにする。

フランスでは、所得税制について属地主義（territoriality principle）を採用し、所得税の対象を、原則として内国源泉所得（以下「内国所得」）に限定し、外国源泉所得（以下「外国所得」）は対象としていなかった⁽²⁾。属地主義によって国際二重課税が防止されるために、二重課税防止のための外国税額控除は採用していなかった。ただし、名目上の本社は外国にあるが実質的な経営はフランス国内で行っている場合は、その全所得を課税対象とした。外国からの配当については、二重課税を避けるために、その95パーセントを課税所得から控除した。また外国の子会社または支店との取引は「独立主体間価格原則（arm's length principle）」によって独立主体間の取引と扱っていた。外国での費用・損失については、一部内国所得から控除する規定があった（なお、ベルギー、オランダでも、程度の差こそあれ、内国法人の外国所得を100パーセント課税ベースへ繰入れていなかった点が問題にされた）。

またフランス企業は、外国での販売・企画のための中期の信用供与について一定の引当金が認められ、輸出品はインフレ加算税から除外されており、また輸出カード保持者は付加価値免税で物品を購入でき、かつ一定の資産については15パーセントの割増し償却が認められた。

この法制について米国は次のように主張した。

1. フランスは属地主義を採用した結果、内国製造法人の海外販売拠点さらには代理店または自社の社員の輸出販売所得にも課税せず、国際的な競争条件を歪めている。
2. フランスの製造法人は低税率国（タックスヘブン）に海外支店子会社をおくことによって、輸出所得に本来課せられる税金の大きな部分を節税することができる。

3. フランスの「独立主体間価格原則」の運用では、フランス企業の利益の国外移転の効果が発生する。

4. 海外からの配当への属地主義の適用によって配当は事実上非課税になっている。

5. D I S Cが二重価格を発生させるのであれば、フランスの実行も二重価格を発生させる。

6. このように、フランスの実行は一般協定16条4項で禁止されている「補助金」に該当し、利益の無効化または侵害が一応（prima facie）存在する。

【報告要旨】

1. フランス政府によって行われている属地主義の適用は、フランス国内の経済プロセスに属する輸出活動の一部をフランス税制の外におくことを許し、課税国の所得税・法人税が相当程度低いときには、フランスは税金の一部を免除し、輸出業者に金銭的な利益を与えている。

2. これはフランスの意図の結果ではなく、付随的な効果であることは認めるが、このような利益は内国市場における内国活動には適用されない以上、輸出補助金に当たると認定できる。この点が対外投資のインセンチヴとして働くという事実はこの文脈において関連性をもたないと思う。

3. 海外からの配当の取扱は以上の利益を十分維持するためのものと思う。

4. 全体として内国市場で販売した物品よりも輸出物品の方が税金が少なければ、そこには直接税の部分的な除外があると判断でき、この実行は1960年宣言の列示表（Illustrative List）のcからdに含まれる。（16条4項の補助金に該当するものとしてcは、輸出に関して計算した直接税の還付、またdは、輸出品に関する間接税以外の祖税の免除をあげている一筆者。）

5. 1960年の宣言を受諾した締約国団は例示表に列挙した実行が一般的に16条4項の意味での補助金に当たること合意した。

6. 経済的な観点からは輸出補助金は輸出部門に、a) 価格の低下、b) 輸出努力の増加、c) 単位当りの利益の増大、の効果をもつと推定できる。この利益を価格低下に集中すれば、相当な価格引き下げが可能になり、しかもそれが内国市場の同様な価格引き下げを自動的に伴うとは思えない。

7. したがって、フランスの課税実行は一般協定16条4項の義務に合致しない。

8. 会社と子会社間の利益の分配は独立主体価格原則にしたがって行われるが、独立主体間価格原則が遵守されなければ利益は増加する。

9. 内国課税の範囲外の外国での活動に関連するコストや損失を内国の利益から控除することは、この結論を補強する所得除外を構成する。中期の信用供与についての引当金、インフレ加算税、輸出者カード制の実行が以上の一般的な認定に影響を与えるものではない。

10. このような措置が一般協定以前から存在していたことはこの制度を正当化しない。またフランス政府は補助金の凍結合意（standstill）や1960年の宣言に何等の留保も付していない。

11. この制度によって一定の分野におけるフランスの製品の輸出が増加した可能性は高い。また外国での生産や他の分野の輸出の減少を助長した可能性は排除できないが、これは一般協定16条1項の通知義務に関連すると考える。

12. 以上によって、フランスの実行は、*prima facie* の利益侵害・無効が成立する。

【解説】

1. 本件パネル決定は勧告内容を示さず理事会に委ねたが、理事会では採択までに5年を要し、しかも理事会採択時には、「一般的には、輸出国の国境外での経済プロセスは、輸出国による課税の対象とする必要はなく、一般協定16条4項にいう輸出行為とみなすべきではなく、また16条4項は、独立主体間価格原則を遵守すべきことを要求しているが、外国源泉所得について二重課税を避ける措置をとるべきことを禁じてはいない旨の了解を付した。パネル決定では、フランスが採用する属地主義が一般協定16条4項と抵触する旨の判断を示したが、理事会は、一般協定と抵触するのは独立主体間価格原則に反した場合のみと限定し、一般的には属地主義が一般協定と合致するとの見解を示した。パネル決定を採択しながら、実質的には覆すという結果になった。

2. 本件が特異な経過を辿ったのは、輸出補助金に関する一般協定の規定が曖昧であり、また事件当時、東京ラウンド交渉の一環として補助金・相殺措置協定が交渉中であったためとみることができる。

一般協定は当初、補助金一般について締約国に通知、協議という軽い義務を課す16条1項があったにすぎず、その後1955年の改正で輸出補助金に関する2項から5項までが新設され、4項で輸出補助金を1958年1月1日「又はその後のできる限り早い日に」終止させ

ることを義務づけた。ここでは、輸出補助金について、「国内市場の買手が負担する同種の製品の比較可能な価格より低い価格で当該産品を輸出のため販売することとなるようないかなる形式の補助金」（16条4項）という形で、効果に着目した定義を行った。しかし何が輸出補助金に該当するかは、この定義だけでは疑義が生まれるために、1960年のガット総会で「第16条4項の規定に効力を与える宣言」が採択され、輸出補助金の形態と考えられる措置を例示表で8項目のリストとして盛り込み、これを受諾した国は、このリスト上の措置を4項の禁止する輸出補助金と考えることに同意した。本パネル後の1979年には、補助金・相殺措置協定が採択され、この例示表が更新された。

3. 本件パネルは、一般協定16条4項の内外価格差という効果を基本にしてケースを処理しようとした。すなわち、金銭上の利益発生の可能性、その利益が輸出に向けられていること、1960年宣言によってカバーされていることから補助金に当たると認定し、輸出価格と国内販売価格の内外価格差が生まれるとの推定が成り立つとする。その上で、フランスが特定の輸出分野で重要な供給者であることを理由に価格値下げの可能性があったこと、及び国内価格の自動的な値下げ連動性が否定されることを根拠に内外価格差の発生の蓋然性を肯定し、さきの推定を裏付ける。

4. パネルの議論は、形式的には16条4項の内外価格差の要件を満たすと結論するが、しかしそれはあくまで蓋然性でしかない。またパネル報告は一般協定と合致しないのはフランスの実行と限定して述べているが、報告の議論の構造を踏まえば租税原則としての属地主義じしんが一般協定と抵触すると判断されたと考えるべきである。このことは、蓋然性によるゆるやかな形での内外価格差の立証によって、国家のとりさまざまの措置が輸出補助金と認定される可能性があることを示している。ここにパンドラの箱を開けたという批判が生まれたのである⁽³⁾。

5. 補助金・相殺措置協定は、一転して、輸出補助金を一般的に禁止し、それを効果ではなく、例示表によって示すという形をとった。この段階でパネル報告の理論は否定された。しかも1960年宣言のc、dは基本的には受け継がれたが、注において「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」と規定し、事実上租税における属地主義の採用を認め、前記パネル報告採択時の了解に連なる結論を出した。これによってパネル報告は事実上完全に覆されたのである。

6. 本件の判示事項として、フランスの税制が一般協定16条1項によって締約国が締約国団に通知しなければならない補助金にあたるという点がある。この点も、税制によって影

響される国境外の経済プロセスが輸出に当たらないというパネル報告採択時の了解によって、このような税制も輸出入との関わりにおいて捉えられる1項の補助金に該当しないとみなされることになったと解すべきであろう。

このように本件パネル報告は、輸出補助金と課税という興味深い事例を取り扱ったものであるが、現在では先例としての価値を完全に失っている。

7. 本件は、アメリカの具体的な利益侵害をいわず、フランスの一般協定違反のみを認定して、*prima facie* の利益侵害・無効が成立すると判断したが、これは1962年の「ウルグアイ苦情事件」(BISD 26S/210)以来のガット紛争解決手続きに沿ったものである⁽⁴⁾。

<注>

(1)DISCのパネル決定については、前年度報告書p.49.以下(染谷雅幸執筆)参照。

(2)課税権(tax jurisdiction)の方式については、中里実「国際租税法上の諸問題」総合研究開発機構編『多国籍企業の法と政策』(1986)、pp.97-100.参照。

(3)John H. Jackson, "The Jurisprudence of International Trade: The DISC Case in GATT," 72 Am J Int'l L 780(1978).

(4)Cf. Ibid., 775; E. McGovern, International Trade Regulation(second edition)(1986), p. 38.

【参考文献】<注>にあげた文献以外に、

・Rodriguez, 18 Harv. Int'l L. J.706-13(1977).

・Kwako, T., 12 L. & Pol's Int' Bus.677-725(1980).

・清水章雄、商学討究35巻4号159頁(1985)。

(小寺 彰)