

【はじめに】

日本の酒税制度と一般協定との整合性が争われたこの事例において、第一に注目されることは、パネルが、同種の製品の間の内国税の差別、及び直接的競争製品又は代替可能な製品の間の内国税の差別に対しても、3条2項1文及び2文が一般的に適用されることを明確にしたことにある。第二に、産品間の内国税の差別がいかなる場合に3条2項1文又は2文違反になるかという点について、パネルは、同種の製品の間の税負担の差別の場合は、これを原則として3条2項1文違反とする厳格な立場をとっているのに対し、直接的競争製品又は代替可能な産品の間の税負担の差別の場合には、個々の事案に照らして当該課税差別が国産品保護的な効果を持つといえる場合に、3条2項2文違反とする判断基準を示した。このように、3条2項1文と2文とでは違反の判断基準に違いがあることが認められたことも注目される。

【事実の概要】

日本の酒税法では、酒類を10のカテゴリーに分類し、さらにその中の6つのカテゴリーを13のサブカテゴリーに細分した上で、それぞれの分類に対して異なる税率の内国消費税（主として従量税だが一部従価税）を課していた。

本件に関係のある部分としては、まず、ウイスキーとブランデーは、原酒成分の混合割合によって、自動的に特級・一級・二級のどれかに分類され（この点で級を生産者が選択できる清酒とは異なっていた）、上の級のものほど高い率の従量税が課されていた。また、ワイン・スピリッツ（ジンやウオッカ等）・リキュールについては、その課税標準価格が一定の水準を超えると、従量税に代えて従価税が適用され、この場合の従価税は従量税に比べて税負担が重くなるように税率が設定されていた。なお、この場合、国産品の課税標準価格は、生産者が二つの算定方法のうちから任意に選択することができたが、輸入品の課税標準価格は、CIF 価格に関税額を加えた額とされていた。また、リキュール・スパークリングワインについては、エキス分・原料分の濃度が一定の割合を超えるものは、それ以外のものより高率の税を課されていた。

次に、焼酎の従量税は、同じ蒸留酒に属するウイスキー等に比べて、その税率が相当低

く設定されていた（1kl当たりの従量税額は、焼酎甲類が78,600円、焼酎乙類が50,900円であったのに対し、ウイスキー特級は2,098,100円であり、ウイスキー二級でも296,200円に達していた）。

ECは、1986年8月と9月に、酒類における関税、内国税、表示慣行に関して、日本と22条による協議を行ったが、満足な解決が得られなかったため、同年11月5日の理事会で、23条2項のパネル設置を要求した。日本は、パネルによる紛争処理は、国内の全体的な税制改革の流れの中で、この問題を現実的に解決するのに適さないと主張して、当初パネル設置に反対したが、1987年2月の理事会でパネル設置が合意された。その際、日本政府は、1986年12月の税制改革案において、酒税についても従価税の廃止、従量税の引下げ、級別制度の廃止等が提案されていることに言及し、ECにこの点を考慮するように求めた。しかし、ECは、この案を考慮することなく、現行の酒税制度のうち具体的に以下の6つの点が一般協定3条違反であると主張した(para. 3.2-3.5)。

① EC産のウイスキー・ブランデーは、ほとんどが原酒成分のみで造られているため、自動的に特級に分類され、高い税率を適用されているが、日本の国産品は、ブレンドが多く、半分以上のものが一級又は二級として低い税率を適用されている。このような級別制度は、3条2項1文に違反する。

② 輸入品の課税標準価格には関税が含まれるために、EC産のワイン・スピリッツ・リキュールは、日本の国産品より相対的に多くの部分が高い従価税を適用されている。このように一定の場合に従価税を適用する制度は、3条2項1文に違反する。

③ 輸入品の課税標準価格の計算方法は一つであるが、国産品の課税標準価格は、二つの方法のいずれかを生産者の方で選択できるため、国産品の方が税負担が軽くなる可能性がある。これは、3条2項1文又は4項に違反する。

④ EC産のリキュールとスパークリングワインは、エクス分・原料分の濃度が高いため、そのほとんどが高い税率を適用されているが、国産品の一部は、エクス分が少なく低い税率を適用されている。このようなエクス分に応じた課税は、3条2項1文に違反する。

⑤ 焼酎とウイスキー・ブランデー・ジン・ウォッカは、蒸留酒として、3条2項の注釈にいう「直接的競争産品又は代替可能な産品」であり、焼酎の従量税をウイスキー等に比べて著しく低く定めていることは、国産品である焼酎を保護する効果を持っているから、3条2項2文に違反する。

⑥ 国産の伝統的な酒類である清酒等は、従価税の適用がないか、あるとしてもほとん

ど適用されていないのに、ワイン・ウイスキー等の「西洋の」酒類は、一定の価格を超えるものにより重い従価税が適用される。このような仕組みは、国産の伝統的種類を保護しており、3条2項2文に違反する。

以上に加え、ECは、日本の国産のワイン・スピリッツのラベル表示において英語やフランス語が使われていることを理由に、日本は、原産地誤認を防止するための協力義務を定めた9条6項に違反していると主張した。

パネルは、ウイスキー等における級別制度（上記①）、ワイン等の価格が一定の水準を超える場合に従価税を適用する制度（②）、リキュール等におけるエクス分等による課税（④）を、3条2項1文違反であるとし、焼酎に対し他の蒸留酒に比べ著しく低い税率を適用していること（⑤）を、3条2項2文違反としたが、他の違反（③⑥及び9条6項）はこれを否定した。

【報告要旨】

1 産品間差別に対する3条2項の適用可能性 3条2項においては、最初に、課税される輸入品と国産品とが「同種」であるか、又は「直接的競争産品又は代替可能な産品」であるかを判断し、次に、課税が差別的であるか（3条2項1文）、又は保護的であるか（3条2項2文）を判断すべきである。このような解釈は、3条2項の文言、「同種の」産品を差別する「内国課税上の産品区分」も3条2項で禁止されるという文言解釈によつてのみ、譲許によって生じた競争上の期待が無効化されないことが保証されること、起草者は、3条2項の目的は内国税を国産品保護の手段として使えなくすることにあるとしていたこと、その後の実行もこの解釈を支持していることから、妥当である(para. 5.5)。

2 同種の産品の範囲 ジン、ウォッカ、ウイスキー、グレープブランデー、フルーツブランデー、古典的リキュール、非甘味スティルワイン、スパークリングワインは、その類似の特性、最終用途、関税率表で通常同一に分類されていることに照らし、それぞれ、3条2項1文にいう「同種の産品」と考えるべきである。これらの産品はそれぞれ、政府だけでなく消費者によつても、明確に区切られた飲料用の単一の産品として認められている。味、色、その他の性質のわずかな違いは、同種の産品であるとの認定を妨げるものではない(para. 5.6)。パネルは焼酎甲類とウォッカが同種であるという主張に同意するが、ECの申立てで特定された主張を超えて同種性を検討することはしない(para. 5.7)。

3 直接的競争産品又は代替可能な産品の範囲 日本への「西洋の」酒類の輸入の増大

は、種々の酒類の間の継続的な競争関係と潜在的な代替可能性を示している。蒸留酒（ウイスキー・ブランデー・ウオッカ・焼酎甲類及び乙類を含む）、リキュール、非甘味ワインと甘味ワイン、スパークリングワインは、それらの種類の相互の間には消費者の慣習に違いがあるのであるから、それぞれ、3条2項2文の意味における「直接的競争産品又は代替可能な産品」であると考えられる(para. 5.7)。

4 3条2項1文違反の判断 (①について) ウイスキー等の級による税率の差は、アルコール分に対する非差別的課税としては説明できない。この制度により、EC産のウイスキー等のほとんどは高い税率を適用される一方、半分以上の国産品は一級・二級の低い税率の恩恵を受けている。ゆえに、ECの特級ウイスキー・ブランデーは、3条2項1文に違反して、同種の一級・二級の国産品を超える内国税を課されている(para. 5.9(a))。

(②について) ワイン等に対し、一定の場合に従価税を適用する制度は、アルコール分のような客観的な産品の相違に基づき、かつ酒類全般に貿易中立的に適用される制度の一部ではない。同種の産品とされるものが、価格差があるというだけの理由で同種でなくなるということはない。EC産のワイン・リキュール・スピリッツに、同種の国産品の従量税より高い従価税を適用していることは、3条2項1文に違反する(para. 5.9(b))。

(④について) 輸入された原料分の多いリキュールとスパークリングワインは、同種の国産の原料分の少ないリキュールとスパークリングワインの内国税を超える内国税を課されている。ただ、3条2項の無条件の文言は、同種の産品間の異なる課税上の扱いが違反にならない場合が全くないことを意味しない。例えば、2条2項は、輸入品がその原料となっている物品への非差別的課税を認めているし、人、動物又は植物の生命又は健康を保護するために必要な措置は、20条(b)によって正当化される余地がある。しかし、原料分によって税率に差を設けた本件の制度は、原料に対する非差別的課税に由来するものとして正当化できないし、いかなる例外条項によっても正当化されない。原料分の多い古典的リキュールとスパークリングワインに対し、それ以外のものより高い税を課していることは、3条2項1文に違反する(para. 5.9(d))。

(③について) 3条2項において重要なことは、異なる課税方法によって、現実に輸入品に対し差別的な効果が生じているかという点であり、国産品のみが小売価格から定額を引いて価格を出す方法を利用できるという事実だけで、3条4項又は2項に違反するとはいえない。国産品の価格の簡易な算定方法が、現実に輸入酒類に対する課税上の差別をもたらした又はもたらしそうだと結論づけるだけの証拠はない(para. 5.9(c))。

5 3条2項2文違反の判断 (⑥について) 3条2項1文では、輸入品に対する課税と同種の国産品に対する課税は効果の点で等しくなければならないが、3条2項2文では、「国産品に保護を与えるように」内国税を適用することのみを禁止している。このような保護的な課税の存在は、個々の事案に照らしてのみ立証されるのであり、課税上の差異が持つ国産品保護効果が取るに足らない(de minimis)場合には、3条2項2文で禁止されないことがありうる。本件では、焼酎の従量税は他の蒸留酒よりも相当低いこと、焼酎には従価税はないが、ウイスキー等には高い従価税が適用されうること、焼酎はほとんどが国産であることに照らすと、輸入蒸留酒と国産焼酎の間の競争関係は、焼酎の国内生産に保護を与えるように歪められているといえる。なお、このように判断するについて、かかる制度の持つ貿易数量上の効果を検討することは必要ではない(para. 5.11)。

(⑤について) 清酒・合成清酒・みりんと、ECから輸入された酒類の間には直接的に競争し又は代替可能な関係があるかという問題については、パネルは判断しない。なぜなら、ECは、EC産のワイン等が、現実に国産の清酒等に比し大きな税負担を負っていることを示していないからである(para. 5.12)。

6 担税力に応じた課税による正当化 一定の生産と消費のパターンを維持するために、産品間の課税差別を用いることは、非差別的な課税においては存在しえない価格差による消費者の選好を作り出すことにより、同種の又は直接競争する産品間の価格競争を歪めやすい。3条2項にはそのような広汎な例外は規定されていない。ある産品の将来の消費者の担税力に応じて課税するという考え方は、不確実な消費者の反応に依拠せざるを得ず、客観的な判断基準は出てこない。また、担税力に応じた課税は、差別的な課税を不可避とするものではなく、3条2項に合致する多くの方法で実施が可能である。ゆえに、3条2項に違反する内国税が、担税力に応じた課税の目的で導入されたという理由で正当化される余地は、一般協定には存在しない(para. 5.13)。

7 9条6項の適用 日本の製造業者の英語等で書いたラベルの使用が、法的に保護された地方的又は地理的名称を現実に侵害したという証拠はないし、日本の国際協定への参加や地方的又は地理的名称を保護する法令の存在から見て、日本が9条6項による協力義務に反したとはいえない(para. 5.15)。

【解説】

1 本報告の位置付け 本件は、日本の酒税法における種々の酒類間の内国税の負担

の差が3条2項違反となるかが主として争われたケースであるが、ガットの紛争処理の場で、内国措置における産品間の差別が3条違反であると主張されたのは、本件が最初ではない。例えば、初期には、16馬力以上の自動車に高い内国税を課したフランスの法律が、輸入自動車に不利であり、3条に違反するとして、アメリカがフランスと協議をした事例がある⁽¹⁾。また、内国税に関するものではないが、ECの家畜飼料用タンパクに関する措置のパネル報告⁽²⁾では、脱脂粉乳のみを強制購入制度の適用対象とし、それと直接的競争関係に立つ植物性蛋白を不利に扱っていたECの規則が、3条5項2文との関係で問題とされたし、スペインの大豆油の国内販売規制に関するパネル報告⁽³⁾でも、オリーブ油の国内生産を保護するために、それと直接的競争関係にある大豆油の販売を制限したスペインの措置が、3条1項及び5項2文との関係で問題とされた。しかし、これらの事件においては、産品間の差別に対する3条の適用について、意味のある判断はなされずに終わっている⁽⁴⁾。それゆえ、産品間の内国税の負担差に対して3条2項1文と2文が一般的に適用されることを明確にし、その上で3条2項1文と2文の違反を認めたのは、本報告が最初である。また、本報告の示した理論は、内国税にとどまらず内国措置に関する産品間の差別一般についても適用される可能性があり、本報告は、産品間差別の問題に関する重要なリーディング・ケースであるといえよう。

2 産品間の税負担の差に対する3条2項の適用 本件において、日本は、ある産品に別の産品より高い内国税が適用されていても、輸入品だけでなく実質的な量の国内産品が税負担の高い産品区分に属している場合には、輸入品に対する差別があるとはいえないから、それらの産品間の同種性又は直接的競争産品性を判断する必要はなく、当然に3条2項違反にならないと主張した⁽⁵⁾。これに対し、ECは、このような場合でも、まず産品間の同種性又は直接的競争産品性を判断すべきであり、それが肯定されれば、3条2項1文又は2文違反が成立しうると主張し、日本側の解釈を争った⁽⁶⁾。

パネルは、この点に関して、3条2項においては、まず問題となった産品と産品が同種であるか、又は直接的に競争し、代替可能な関係にあるかを判断すべきであり、同種の産品において内国税が差別的であれば3条2項1文違反となり、直接的競争産品又は代替可能な産品の場合に内国税が保護的であれば、3条2項2文違反になるとして、ECの解釈を支持した。報告のこの部分は、一見当然のことを述べたようにもみえるが、その文脈に照らして読むと、産品間で内国税の負担に差がある場合、高い税を課される産品に実質的な国内生産があっても、それらの産品が同種であれば3条2項1文の違反が成立し、それ

らの産品が直接的に競争し又は代替可能な関係にあれば、3条2項2文違反が成立しうることを一般的に認めたものであると考えられる。

そのような解釈をとる根拠として、パネルは、3条2項の文言、3条2項の文脈（同種の産品間の課税差別も同条で禁止されるとする文言解釈によってのみ、譲許によって生ずる競争関係上の期待が無効化されないことが保証されること）、内国税を国産品保護の手段として使えなくするという起草者の目的、条約後の実行の四つを挙げている。これらの根拠のうち、文言の点は3条2項1文にのみいえることであり、条約後の実行については、先例は、本件のような文脈を離れて、単なる判断の順序として、産品間の同種性又は直接的競争産品性の判断を最初に行なっただけであるから⁽⁷⁾、これを根拠として挙げるのは適切ではないであろう。しかし、これらの点を除けば、パネルの挙げる理由づけは説得力に富んでおり、パネルの解釈は妥当であるように思われる。

まず、3条2項1文の文言は、輸入品に「同種の国産品に適用される内国税」を超える内国税を課すことを無条件に禁止しており、同種の産品間で税負担に差がある場合でも、税負担の高い方の産品に輸入品が含まれ、税負担の低い方の産品に国産品があれば、その輸入品とその国産品を比較する限り、3条2項1文の要件を満たしていることは否定できない。したがって、日本のような解釈は、文言上の根拠を欠くといわざるを得ない。また、日本のような解釈では、同種の産品のうち、輸入品の大半と実質的な量の国産品には高い税率を適用し、実質的な量の国産品には低い税率を適用するような、巧妙な課税区分の設定によって、低い税率が適用される国産品を保護することが可能になってしまうが、このような事態は、3条2項の目的に反するといえよう。

もっとも、内国税が3条1項の原則に反して適用されないことを要求したに過ぎない3条2項2文については、日本のような解釈をとる余地もないわけではない⁽⁸⁾。しかし、1948年の改正の際に、高い税を課される直接的競争産品に実質的な国内生産のないことを違反の要件とする旧3条2項2文が削除され、現在のような本文になったこと、旧3条2項2文から国内生産に関する要件を除いたのと実質的に同一の趣旨が3条2項の注釈として規定されたこと⁽⁹⁾、国内生産に関する要件は3条5項の注釈にのみ書かれており、3条2項の注釈にはないことを考えると、現行の3条2項2文について、起草者は、高い税を課される直接的競争産品に実質的な国内生産のないことを要件としない趣旨であったと解される。

3 同種の産品の範囲 3条2項1文の「同種の産品」について、パネルは、性質が類

似すること、最終用途が同様であること、関税率表で通常同一に区分されていることを理由に、ジン等8つの酒類を同種の產品であると結論し、その結論を補強するため、それらの產品は消費者によっても単一の產品として認識されていることを挙げている。

従来、「同種の產品」については、各規定によって異なる意味を持ちうることを前提に、ケース・バイ・ケースで具体的な判断がなされることが承認されており、1970年の国境税調整に関する作業部会報告⁽¹⁰⁾では、とくに最終用途、消費者の嗜好と慣習、產品の性質が判断基準として挙げられていた。本パネルも、それら三つの基準をすべて考慮した上で結論を出しており、おおむね妥当な判断がなされているといえよう。また、パネルは、上の三つの基準の他に、関税率表における分類をも考慮した旨を述べているが、これも先例に依拠したものである⁽¹¹⁾。関税分類の仕方は、產品間の同種性に関する政府の認識を示したものといえるから、1条だけでなく3条の「同種の產品」の判断においても、関税分類を考慮することは十分理由があるといえよう。

同種性の判断で注目される点の一つは、パネルが、味、色、その他の性質のわずかな違いは同種の產品と判断するのを妨げないとした、スペインの煎っていないコーヒー豆に関する措置の報告⁽¹²⁾の見解に同意し、日本がウイスキーやリキュールについて主張していた、原酒成分やエキスの割合による品質の違いを同種性の判断において考慮しなかったことである。この点に関し、過去の報告の中には、3条にいう同種の產品は「ほぼ同一の (more or less the same) 產品」を意味するとしたものがあり⁽¹³⁾、このような解釈では狭すぎるという批判を理事会で受けていた。そこで、本報告は、このような過去の経緯を踏まえた上で、3条にいう同種の產品は、同一でなくとも類似の性質を持つ產品を含むと解し⁽¹⁴⁾、わずかな性質の差は考慮しないことを明らかにした。このようなパネルの見解に対しては、仮に「同種の」を「同一の」という意味に狭く解し、3条2項1文の適用を限定しても、少なくとも内国税については3条2項2文で包括的に規制できるから、問題は生じないという反論があるかもしれない。しかし、後述するように、3条2項2文による場合には、1文の場合と違って、国産品保護効果の具体的検討が必要なのであるから、2文による規制が可能であるといっても、その有効性には限界がある。したがって、パネルの解釈をとれば、1文による有効な規制の適用範囲が広がることになる。

また、日本は、「同種の產品」の範囲については、品質の違いに加え価格の違いも考慮すべきことを主張していたが、パネルは、ワイン等に対する従価税の適用との関係で、価格差だけを理由に同種性を否定すると、政府が関税等によって価格差を作り出し、価格に

よる税負担の差によって消費者の国産品への志向を強化できることになるから、3条2項の目的に反するとして、価格差を考慮することも否定した⁽¹⁵⁾。もっとも、パネルのような理由づけは、ある産品（例えばウイスキー）の中に最初から価格差がある場合には妥当しないが、そのような場合であっても、高価な産品に対してより高い内国税を課すことが認められれば、高価な輸入品は高価でない同種の国産品との競争上不利になることは否定できないから、結局、パネルの解釈が妥当といえよう。

なお、ECが主張していた焼酎甲類とウオッカの同種性を、パネルは肯定しているかのように見えるが、ECは、焼酎と他の蒸留酒との間の税負担の差を3条2項2文違反であると主張していただけであり、これらが同種であるとしても、ECの違反の主張には関係がない。したがって、パネルが焼酎甲類とウオッカの同種性を示唆した部分は、本件紛争の解決には関係のない傍論といえよう。パネルも、その点を意識して、同種であるという「主張に同意する」と述べて、明確な判断を回避していることに注意すべきである。

4 3条2項1文における違反の判断基準 ある産品とそれと同種の産品の間で内国税の負担に差がある場合に、そのような同種の産品間の課税差別は、直ちに3条2項1文違反になるのか否かは、これまでほとんど論じられてきていないが、重要な論点の一つといえよう。この点に関し、ECは、事実上の輸入品差別を問題とする考え方から、税負担の高い方の産品に実質的な国内生産があっても、税負担の低い方の産品に実質的な国内生産が存在し、かつ輸入品の全部又は非常に大きな部分が税負担の高い方の産品に属する場合には、3条2項1文違反になるという見解を提示した⁽¹⁶⁾。

しかし、パネルは、3条2項1文の文言解釈を主張し、そのような文言解釈をとるならば、同種の産品を差別する内国課税上の区分であっても禁止されるという見解を明らかにしている。また、パネルは、ワイン等に対する従価税の適用とリキュール等のエキス分に応じた課税に関しては、税負担の高い輸入品に対して、税負担の低い同種の国産品を超える課税がなされていることを捉え、それが一定の例外に該当しないことを理由に、直ちに3条2項1文違反を認めている。これらの点から判断すると、パネルは、ECの主張する事実上の差別の有無を問題とせず、同種の産品のうち税負担の高い方に輸入品が含まれ、税負担の低い方に国産品が含まれていれば、それだけで3条2項1文の要件を満たし、それが一定の例外に該当しない限り、違反になるという立場をとっているように思われる。ただ、ウイスキー等の級別制度については、ECの産品の大部分が高い税を課されているのに、国産品の半分以上は低い税を適用されている事実が言及されており、パネルの立場

は一貫していないようにも見えるが、報告全体の論調をみる限り、この部分は、級別制度がE Cに不当に差別的な結果になっているという事実に触れただけであり、この事情がないと違反にならないとする趣旨ではないと解される。なお、パネルのとり立場では、税負担の高い区分に輸入品が存在していること、及び税負担の低い区分に国産品が存在していることが、違反の要件になっているように見えるが、ブラジルの内国税に関する作業部会報告⁽¹⁷⁾などの先例⁽¹⁸⁾によれば、輸入品の存在及び国産品の存在すらも要件でないという見解が成り立つのであり、おそらく、パネルもそのことを暗黙の前提にしているように思われる。

このようなパネルの厳格な立場に対しては、次のような批判がなされるかもしれない。すなわち、仮に同種の輸入品のうちのわずかな部分だけが税負担の高い区分に属し、同種の国産品のうちの大半の部分が税負担の高い区分に属している場合を考えると、同種の産品を全体としてみれば、むしろ輸入品は国産品より有利に扱われているから（輸入品の大部分は同種の国産品の大部分より低い内国税を課されている）、このような輸入品を事実上優遇する税制を形式的に違反とする解釈は、妥当ではないという批判である。しかし、3条2項1文の文言は無条件であり、上のような場合に限りて違反を認めないとする文言上の根拠は存しない。また、パネルは、ある輸入品に対して、同種の国産品の一部を超える内国税を課することを違反とするだけであり、この違反を排除するためには、例えば、税率が高い区分に属する輸入品の税率を、税率が低い区分に属する国産品の水準に引き下げる一方、税率が高い区分に属する国産品の税率を据え置くこともできる。このようにすれば、当該税制のうちで輸入品を有利に扱っていた部分は維持され、輸入品に不利であった部分のみが修正されるのでなるから、輸入品を事実上優遇するような税制までが禁止されるという批判は、正当ではないように思われる。

次に、パネルの解釈に従って、同種の産品間の税負担の差が原則として3条2項1文違反になるとしても、そのような原則には例外がないのかが問題となろう。この点に関し、パネルは、同種の産品間の課税区分がすべて違反となるわけではないとし、許容される例外として、輸入品が原材料となっている物品に対する非差別的課税（例えば、酒類に対し原料であるアルコールの含有量に応じて課税する制度）と、「人、動物又は植物の生命又は健康を保護するために必要な措置」（20条(b)）の二つを挙げている⁽¹⁹⁾。

パネルの挙げる例外のうち、ある原料からなる製品に対してその原料の含有量に応じて課税する制度は、2条2項(a)によって認められているとパネルは解しているが、このよ

うな解釈には疑問がないわけではない。なぜなら、2条2項は、3条ではなく2条1項に抵触しない措置を列挙したものに過ぎないし、2条2項(a)は、その要件として内国税が3条2項に合致することを要求しており、3条2項に形式的に違反する内国税は、2条2項の要件を満たさないといいうるからである。また、20条の一般的例外についていえば、とりわけ最近のパネル報告では、この例外が適用されるための条件は厳格に解釈されており、この例外が認められた場合はほとんどないという状況にある⁽²⁰⁾。このような状況を前提とすると、20条の規定が、実際上有意義な例外となりうるのか疑問があろう。もっとも、パネルが、同種の製品間の税負担の差が例外的に許される場合がありうるとした点は、実際上の理由から結論としては首肯しうる。なぜなら、同種の製品間の課税差別の中には、例えば環境保護等の国内の規制政策上の正当な理由から課税区分がなされており、実際に国産品保護効果を全く持っていないものがありうるものであり、このようなものまで、3条2項1文違反とするのは、内国政策に対する不当な干渉になるように思われるからである。そこで、このような合理的な理由に基づく、国産品保護効果のない課税上の差別を救済するとすれば、適用の困難な20条によるのではなく、3条自体の解釈によって違反としないという結論を導く必要があろう⁽²¹⁾。

4 直接的競争製品又は代替可能な製品の範囲 一般に、3条2項の注釈にいう「直接的競争製品又は代替可能な製品」は、「同種の製品」より広い関係を意味しており、異なる製品であっても、それらの間に直接的競争関係又は代替可能な関係が認められれば、この要件を満たすものと考えられてきた⁽²²⁾。先例においても、例えば、植物性タンパクと脱脂粉乳は「同種の製品」ではないが、用途の点で技術的に代替可能であることなどを理由に、「直接的競争製品又は代替可能な製品」といえると判断されている⁽²³⁾。

本件パネルも、上に述べたような一般的理解を前提に、同種の製品よりも広い製品を含むカテゴリーである、蒸留酒など四つの種類（ただし、スパークリングワインについては同種の製品の範囲と同じである）を、それぞれ「直接的競争製品又は代替可能な製品」にあたると判断した。パネルがそのように判断した理由は必ずしも明らかではないが、それぞれの種類の内部においては製品間に競争関係と代替可能性が認められることに加え、それぞれの種類の間では消費者の慣習に違いがあることが考慮されたようである。確かに、競争関係と代替可能性の存在だけで判断する場合には、「直接的競争製品又は代替可能な製品」の外延は無限に拡大する可能性があるから、消費者の慣習の違いも考慮に入れて、「直接的競争製品又は代替可能な製品」の範囲を区切ったパネルの判断は、一つの合理的

な考え方であるといえよう。

ただ、パネルの結論についていえば、本件でE Cが主張した3条2項2文違反の根拠となるのは、蒸留酒が「直接的競争産品又は代替可能な産品」であることだけであり、他の三つの種類に関する判断は本件では敢えてする必要がなかったことに注意する必要がある。従来から、パネルが、当事者の主張に答える形で当事国の紛争解決には不必要な事柄について判断を加えることは、決してなかったわけではないが、このような判断が紛争処理パネルの役割として果たして適切なのかは、疑問が残るところである。

5 3条2項2文における違反の判断基準 直接的競争産品又は代替可能な産品間の課税差別に関する3条2項2文については、これまで適用された例もなく、違反の判断基準は明らかではなかったが、パネルは、2文が「国産品を保護するように」ということを要件としていることに着目し、2文においては、直接的競争産品又は代替可能な産品の間の税負担の差が、個々の事案に照らして国産品を保護するような効果を持つ場合に、初めて2文違反が成立するという考え方を示した。しかも、この場合、取るに足らない国産品の保護効果であれば、違反にならないことが示唆されている点は注目される。

このような2文についての違反の判断基準は、同種の産品間の税負担の差をそれ自体違反とする1文違反の判断基準（したがって、1文ではde minimisの原則は適用されない）より緩やかなものであり、2文違反の立証をそれだけ困難なものにすることは否定できない。しかし、1文と2文では要件の文言がそもそも異なるうえに、「直接的競争産品又は代替可能な産品」は「同種の産品」より広い、包括的な概念である以上、直接的競争産品の間における課税差別に対しては、同種の産品の間での課税差別より違反となる場合を限定して考えるパネルの立場は、合理的な解釈であると思われる。

次に、パネルは、上のような解釈を前提に、焼酎と他の蒸留酒の間の税負担の差には、国産品である焼酎を保護する効果があり、3条2項2文に違反するとしたのであるが、そのように結論づけた根拠としてパネルが挙げているものは、焼酎の従量税が他の蒸留酒に比べて相当低いこと、他の蒸留酒には高い従価税の適用があるのに、焼酎にはそれがなく、及び焼酎はほとんどが国産品であることである。このうち、前二者は、税負担の差の大きさを示したものであり、後者は、税負担の低い産品に占める国産品の割合の大きさを示したものとして一般化することができよう。もっとも、本件のように、税負担の差が大きく、税負担の低い産品の大部分を国産品が占める場合には、禁止された国産品保護効果が認められるのは当然として、それらの一方のみが大きい場合はどのように判断される

のか、また、これら二つ以外に考慮される要素はないのか（例えば、税負担の高い産品に占める輸入品の割合や、税負担を異にする合理的理由の有無など）という点については、未解決となっている。ただ、国産品保護効果を考える場合に、貿易数量上の効果を考慮する必要がないことにパネルが特に言及していることは、重要な点である。というのは、スペインの大豆油の国内販売規制に関する報告⁽²⁴⁾では、これとは逆に、3条1項違反が成立するには、直接的競争産品又は代替可能な産品の輸入に不利な影響が生じていなければならない、直接的競争産品の輸入数量が伸びている場合には、違反にならないとされているからである。このような3条1項の解釈は理事会で批判され、スペインの大豆油の報告は採択されなかったが⁽²⁵⁾、本報告は、この批判された解釈を否定し、直接的競争産品又は代替可能な産品の間の差別が、国産品保護効果を持つのかを検討する場合でも、かかる効果は貿易数量によってではなく、税負担の差の大きさや税負担の低い産品に占める国産品の割合から判断されるという見解を示したものといえよう。

6 担税力に応じた課税による正当化 本件で、日本は、ウイスキー等の級別による税負担の差と、焼酎と他の蒸留酒との税負担の差に関して、それらはいずれも、担税力に応じた課税の原則を実現するという、正当な理由に基づくものであると主張した⁽²⁶⁾。これに対し、パネルは、3条2項違反の内国税を担税力に応じた課税の原則によって正当化することができるか、という形で問題を設定し、結論として、3条2項に違反する税制は、担税力に応じた課税の原則のために導入されたという理由で正当化されることはないと判示した。パネルの理由付けを整理すると、3条2項にはそのような例外が規定されていないこと、現在の消費や生産のパターンを前提に担税力に応じた課税をすれば、税負担による価格差によって、同種の産品又は直接的競争産品の間の価格競争を歪めやすいし、ある産品の将来の消費者の担税力に着目して課税しようとする場合には、消費者の反応は不確実であるため、何が担税力に応じた課税かの判断が主観的になること、担税力に応じた課税は3条2項に合致する他の方法で実施しうることを、の三点にまとめることができよう。これらの理由付けのうち、二番目に挙げた実質論は、担税力に応じた課税という考え方の合理性を否定しているように見えるが、パネルがこのような租税政策としての妥当性の領域に踏み込んで判断するのは適切とはいえない。むしろ、担税力に応じた課税という正当化を認めた明文の規定が一般協定にはないこと、3条2項に合致する他の方法で担税力に応じた課税を実施しうることを挙げれば、そのような正当化を認めない理由として十分であったと思われる。

7 その後の履行状況 日本政府は、この報告が理事会で検討された際に、パネルによる3条の解釈、及び当該事件における同種の產品と直接的競争產品又は代替可能な產品の認定には疑問がある旨を表明しつつ、ガットの紛争処理手続を尊重するという観点から、報告の採択自体には反対せず、勧告を踏まえて適切な措置がとられるよう努力したいと発言した⁽²⁷⁾。かくして、1988年7月には、日本政府は、予定されていた税制改革の一環として、酒税法の抜本的な改正案を提出し、この法案は同年12月24日に成立し、1989年4月1日から施行された。その内容は多岐にわたるが、本報告との関係で重要な点は、第一に、ウイスキー・ブランデーにおける級別制度を廃止したこと、第二に、一定の価格を超えるワイン・スピリッツ・リキュールに従価税を適用する制度を廃止し、従量税に一本化したこと、第三に、リキュール・スパークリングワインのエキス分等による課税を廃止したこと、第四に、焼酎の従量税率を引き上げる一方で、それと直接的競争関係又は代替可能な関係にあるウイスキー・ブランデー・スピリッツ（ジン・ウォッカ等）の従量税率を引下げ、両者の税負担の差を縮小したことである⁽²⁸⁾。したがって、パネルによって3条2項1文違反とされた三つの制度については、この改正によってすべて廃止され、3条2項2文違反とされた焼酎と他の蒸留酒の税負担の差についても、改善措置がとられたことになる。もっとも、改正後の焼酎と他の蒸留酒の従量税（1kl当たりの額）をみると、焼酎甲類は117,800円、焼酎乙類は70,800円であり、ウイスキー・ブランデーが982,300円、スピリッツが331,400円であるのに比べると、依然として差があることは否定できない。しかし、この問題を除けば、おおむねガットの勧告に従った履行措置がなされたものと評価できる。また、例えばウイスキーの輸入量の変遷をみると、1986年には114,000klであった輸入量が、法改正後の1989年には257,000klへと倍以上に増えており、ウイスキーの輸入比率は、1986年の約9%から1989年の約24%へと、3倍近い伸びを示している⁽²⁹⁾。このようなウイスキーの輸入の増大は、おそらく酒税法の改正がその一因になっていると考えられるが、そのような推定が正しいとすれば、本件におけるガットの勧告は実際に日本の輸入の増大をもたらした点で、大きな意味を持つものであったといえよう。

【結論】

本報告は、產品間の内国税の負担の差に対しても、3条2項1文と2文が一般的に適用されることを明確にし、その上で実際に產品間の内国税の負担の差を3条2項1文ないし2文違反とした点に意義がある。このうち、3条2項1文については、まず問題となった

産品間の同種性が肯定されなければならないが、パネルは、「同種の産品」とは同一ではないが類似の性質を持つ産品を含むとして、これを広く解した。また、産品間の同種性が肯定された場合の違反の判断基準として、パネルは、税負担の高い方の産品に輸入品が含まれ、税負担の低い方の産品に国産品が含まれていれば、それだけで3条2項1文に違反するという厳格な基準を採用し、事実上の差別を問題とするE Cの見解には依拠しなかった。これに対し、3条2項2文を適用する場合は、「直接的競争産品又は代替可能な産品」として「同種の産品」より広い範囲の産品の間における差別を規制できることが確認される一方、違反の判断基準として、パネルは、個々の事案に照らして国産品を保護する効果が認められる場合にのみ、2文違反になるという緩やかな基準を採用した。最後に、パネルは、担税力に応じた課税のためであるということは、3条2項違反を否定する正当化事由にはならないとした。

本報告の採択後、日本は、パネルの勧告を履行する内容の法改正を行っており、日本のウイスキーの輸入もこの改正に伴って急激に増加している。

〈注〉

- (1) L/520 (Sept. 12, 1956). See also, R. E HUDEC, THE GATT LEGAL SYSTEM AND WORLD TRADE DIPLOMACY 100 (2nd ed. 1990).
- (2) EEC—Measures on Animal Feed Proteins, BISD 25S/49 (1978).
- (3) Spain—Measures concerning Domestic Sale of Soybean Oil, (not adopted) L/5142 (June 17, 1981).
- (4) たとえば、フランスの自動車税の事件では、アメリカは23条の申立てを取り止めたとされているし、E Cの家畜飼料用タンパクの報告では、直接的競争産品の主張は認められたものの、実際には、直接的競争産品の間の差別とは別の理由で、3条5項2文違反が認められた。また、スペインの大豆油の国内販売規制に関する報告は、理事会でアメリカを含む多数の国から批判されたために採択されず、単に留意されたにとどまる(L/5161 (June 26, 1981))。
- (5) BISD 34S/83 (1987), para. 3.11.
- (6) BISD 34S/83 (1987), paras. 3.5-3.6.
- (7) See, EEC—Measures on Animal Feed Proteins, supra note 2; United States—Taxes on Petroleum and Certain Imported Substances, BISD 34S/136 (1988).

- (8) 代表的な注釈書の一つ、E. McGOERN, INTERNATIONAL TRADE REGULATION § 8.23 (2nd ed. 1986)は、3条5項の注釈の趣旨は3条全体に関わるものであるとしており、直接的競争産品の間の差別については、日本のような解釈をとっていたと思われる。
- (9) 1948年の3条改正の経緯については、See e.g., J. H. JACKSON, WORLD TRADE AND THE LAW OF GATT § 12.2 (1969)
- (10) Working Party Report on Border Tax Adjustment, BISD 18S/102 (1970).
- (11) See, EEC—Measures on Animal Feed Proteins, supra note 2.
- (12) Spain—Tariff Treatment of Unroasted Coffee, BISD 28S/102 (1981).
- (13) Spain—Measures concerning Domestic Sale of Soybeans, (not adopted) supra note 3.
- (14) BISD 34S/83, para. 5.5(a) (1987).
- (15) BISD 34S/83, para. 5.9(b) (1987).
- (16) BISD 34S/83, para. 3.6 (1987). なお、ECは、本文に挙げた二つの要件に加えて、産品の課税区分が恣意的で、客観的な違いに基づいていないこと、輸入品に対する税率が国産品に対するよりものよりずっと高いことを要件として挙げており、きわめて自己制限的な考え方を提示していた。
- (17) Brazil—Internal Taxes, BISD 2/181, para. 16 (1952).
- (18) See, United States—Taxes on Petroleum and Certain Imported Substances, supra note 7. この報告では、ブラジルの内国税の作業部会報告の多数意見が肯定的な形で引用され、輸入数量は3条違反による損害とは関係がないとされている。
- (19) BISD 34S/83, paras. 5.9(d), 5.13.
- (20) See e.g., United States—Section 337 of the Tariff Act of 1930, BISD 36S/345 (1989)(20条(d)の適用を否定する); Thailand—Restriction on Importation of and Internal Taxes on Cigarettes, BISD 37S/200 (1990)(20条(b)の適用を否定する) なお、20条に関する最近のパネル報告の分析としては、see, Klabbers, Jurisprudence in International Trade Law—Article XX of GATT, 26 J. W. T. vol. 2, 63 (1992).
- (21) 本報告後の3条に関する類似の事例である、United States—Measures affecting Alcoholic and Malt Beverages, DS23/R(March 1992)は、3条における「同種の産品」の判断においては、3条の目的を考慮して、産品間の取扱いの差が国内生産を保護する

ようになされているかを考慮すべきであるとした。そして、そのような観点から、アルコール分の高いビールに対するより厳格な販売規制に関して、アルコール分の低いビールと高いビールは3条の意味で同種ではないとする判断を下した。この報告は、本文で述べたような方向の3条の解釈を示すものとして注目される。

- (22) J. H. Jackson, supra note 9, § 12.3.
- (23) EEC—Measures on Animal Feed Proteins, supra note 2, para. 4.3.
- (24) Spain—Measures concerning Domestic Sale of Soybean Oil, (not adopted),
supra note 3.
- (25) L/5161 (June 26, 1981).
- (26) BISD 34S/83, para. 3.10(a)(b).
- (27) C/M/215 (Nov. 10, 1988).
- (28) 1988年の酒税法の改正については、薄井信明「酒税法改正解説」ジュリスト 931号
59頁(1989)を参照。
- (29) 公正取引委員会事務局編「高度寡占産業における競争の実態」169 頁 (1992)、読
売新聞1993年 7月 8日付朝刊を参照。

【参考文献】

- JOHN H. JACKSON, WORLD TRADE AND THE LAW OF GATT (1969).
- John H. Jackson, National Treatment Obligations and Non-tariff Barriers, 10
Mich J. Int'l L. 27 (1989).
- E. McGOVERN, INTERNATIONAL TRADE REGULATION (2nd ed. 1986).
- ハロルド・A・グラッサー＝染谷雅幸「国内法における通商の制限—日本の酒税法にお
ける二つの例」ジュリスト 921号49頁 (1988).

(岡田 外司博)