

【はじめに】

本件は、輸出に対する直接税の免除や軽減と、輸出に対する付加価値税や間接税の払い戻しという形態による国境税調整との区分というガット規律のあり方が必ずしも整然とした理論的な基礎を有していない状況において、その間隙をつく形で提起された米国の主張に対してパネルの裁定のあり方が問われた、ガット紛争解決の歴史上ユニークなケースといえよう。そして、このように締約国間においてコンセンサスが必ずしも成熟していないと現実の下で、パネルが精緻な法解釈を展開できずに「曖昧で印象論的な手法」（注1）で臨み、パネル報告書が政治的な解決の場である理事会において事実上覆されるというハプニングを経て、事件解決まで十数年も要したこともあって、長らく「まずかったケース（wrong case）」（注2）の代表例として語られてきた事例である。

【事件の内容及び経過】

1. 1960年代後半から深刻化し始めた「ドル過剰」と国際収支の赤字増大に対する対策として、1971年8月15日ニクソン大統領によって発表された「新経済政策」は、一方では、ドルの金交換を停止し、他方では、国際収支状況を改善するためのさまざまな措置からなっていた。本件で問題になった「国際販売内国会社（Domestic International Sales Corporation：以下、D I S Cという）」税制は、米国企業に輸出所得の一定部分についての所得税の繰り延べを認めることにより輸出振興を図るもので、国際収支改善策の一部として導入され、1972年1月1日から実施されたものである。

D I S Cは、米国州またはコロンビア地区の法律に基づいて設立された会社で、一定の要件を満たす場合に、輸出所得の一定部分について所得税の繰り延べが認められる会社のことである。D I S Cとして認められるための一定の要件とは、会社の総収入のうち、95%が法定の輸出による収入であるか、会社の総資産のうち、95%が法定の輸出関連資産であることである。この要件を満たすためには、実際には米国企業または輸出製造業者は、子会社を設立することが必要である。つまり、D I S Cとしての要件を満たすペーパー・カンパニーを設立し、自ら設立したD I S Cに自社の製品を販売して、D I S Cがこれを海外に輸出するのである。

DISCとしての要件を満たす会社に対しては、当期、または留保輸出所得についての連邦所得税が課税されない。しかし、その輸出所得のうち半分は株主に配当されたものとみなされ株主の所得として課税される。残りの半分については、a) 実際に配当されるか、b) DISCが清算されるか、c) 株主がその株を処分するか、d) DISCとしての要件を満たされなくなるかの、いずれかに該当する場合を除いて課税が繰り延べされる。この結果、輸出所得の半分がDISCに留保されることになり、親会社は事実上無利息、無期限で留保所得を利用することが可能になる。

DISC税制の重要な要素は、親会社とDISC間の輸出所得の配分に関する「会社間価格に関する特別ルール(special inter-company pricing rules)」である。これらのルールによって、DISCの利潤は、a) 輸出販売収入の4%、b) DISC及びその関連会社の両方の課税所得の50%、c) 価格が独立当事者間ベースのものであるならば、実際に関連会社によってDISCにつけられた価格に基づいた課税所得の、いずれか多い方を越えることができない。さらに、a) とb) のいずれかの場合には、DISCは「輸出促進費用」の項目の下で課税所得の10%を控除され得る。多くの場合、親会社とDISCの全体利潤が8%で、親会社とDISCに折半されるが、DISCの利潤の半分は親会社に配分されたこととみなされるために、DISCを利用することによって繰り延べが可能なのは、DISCを設立した親会社から見れば、その輸出所得の25%までということになる。(1976年改正によって、平均繰り延べ率は約17-8%にまで下がった。)

2. ニクソン大統領の「新経済政策」発表の8日後である、1971年8月24-25日の両日間ガット理事会は緊急会合を開いて、「新経済政策」のさまざまな側面について検討を行う作業部会を設置した。作業部会は、DISC問題を「新経済政策」の一部として議論の俎上に載せたが、米国代表はDISCが当初の議題に入っていないという理由で、DISCについての討議に反対した。それでも作業部会はDISCについて討議を行ったが、米国の反対はDISCケース解決の道のりが険しいものとなろうことを予知させるものであった。

1972年1月1日DISC税制が実施されて1カ月後である、2月4日ECが米国に23条1項に基づく協議を申し入れてから、事件は「裁定」へ向かって動き出す。これに対する米国の反応は、同年5月フランス、ベルギー及びオランダの三国の内国税に関する協議を要請するという「逆」申し入れであった(注3)。つまり、上記3国は、領土内所得課税主義(territoriality principle)に基づいて、外国支社や子会社の輸出販売所得につい

ては課税しないのみならず、子会社から親会社に送金された輸出所得についての課税を全部あるいは一部免除している。このような税制の下で、企業はタックス・ヘブンを利用でき、多くの国々が会社間価格ルールを緩やかに適用しているために移転価格操作をしているとの主張である。

7月に開かれた一連の二国間協議は成果をあげることができなかった。その後、ほぼ1年間の空白を経て、翌年5月ECはDISC税制が16条4項に違反しているとして23条2項に基づく提訴を締約国団に行った。それに対して、その2週間後米国も上記の三国の税制のそれぞれが、DISCと同様、同条違反であるとの提訴を行った。両側の提訴後3カ月たってようやく理事会において本件についてのパネルの設置合意がなされた。パネル設置についての合意が遅れた理由は、各提訴ごとに個別のパネルを設置すべきであるというECの主張に対して、米国がすべての利害関係国で構成される作業部会で問題の解決を図るべきであると主張したためである。この事態は、1) 4つの提訴は形式的には個別に扱われるが、同一パネリストによって4つの申し出が同時に審理され、結論を出すこと、2) パネルの構成を5人とし、そのうち、2人は税問題専門家から選ばれることを内容とする妥協で決着がついた。

しかし、実際にパネリストが決まったのは、それから2年半もたった1976年2月になってからである。パネルの構成が遅れた公式の理由は、本ケースのような問題に精通し、紛争当事国に受け入れられ得る税問題専門家を探すことが難しかったということであったが、それ以外にも次のような二つの政治的な背景があった。つまり、米国自身によるDISC改正の動きが存在したことである。実際に米国議会は1975年と1976年に2回にわたって改正を施している。しかし、その結果はDISCの税優遇水準の軽減であって、その廃止または全面改正ではなかった。もう一つの理由は、当時ちょうど東京ラウンドの開始に際して、他国は米国議会が大統領に交渉権限を付与する立法を固唾を飲んで見守っていたので、このような状況の中で本件を押し進めることは望ましくないとEC側が思ったからである。

このような長い期間を経て構成されたパネルは、3月16～18日、6月28日から7月1日、そして7月26～30日にそれぞれ会合を持ち、同年11月12日に報告書を理事会に提出した。

【紛争当事国の主張】

1. EC側の主張

(1) DISK税制の目的や効果は、「直接または間接に輸出を増加させる」輸出補助金に該当するものなので、米国は16条1項に基づいて通告すべきであった。(para. 24)

(2) DISKは米国生産者の輸出販売を増加させる効果を持つもので、これは16条4項及び1960年11月19日「ガット16条4項の規定に効力を与える宣言」に反するものである。(para. 27)

1960年宣言の例示表(c)項及び(d)項は、それぞれ「商工業を営む企業に対して…輸出に関連させてなされる直接税の軽減」と「輸出品に対して、国内消費向けに販売される場合に、同じ産品に対して課される輸入関連課徴金または一つ若しくはいくつかの段階において課される間接税以外の課徴金や税金を免除すること」を補助金としているが、DISCの与える無期限の税の繰り延べは、経済的には税金の免除と同義である。(para. 28) しかも、たとえ例外的事情の発生やDISC税制の廃止等によって税の繰り延べが終了するとしても、DISC税制は延納に対する利子を免除している。(para. 30)

(3) DISCの有利さは輸出取引から生ずる利益の割合にかかっているが、4%及び50%という利益の配分ルールは独立当事者原則とは合い入れないものである。(para. 30)

ヨーロッパ諸国の税制は経済的理由から海外でなされた販売についての国際的な二重課税を回避するための方法であり、移転価格に関する基準も米国に比べて厳格でないわけではない。(para. 43, 45)

(4) DISC税制が例示表(c)項及び(d)項の免除にまたは軽減に該当することからbi-level pricingの推定がなされる。米国はbi-level pricing効果についての情報を提供すべきであったが、それをしなかったのみならず、調査の試みも妨害したために、DISC税制の実際のbi-level pricing効果は正確に把握できなかった。しかし、DISC税制は輸出価格の低下を可能にするもので、輸出を増加させることを目的としており、米国側の分析はDISC税制の実施により輸出が実際に増加したことを証明している。

(para. 51, 52, 54)

2. 米国側の主張

(1) 通告義務は輸出補助金の付与の事実を前提にするものであるが、米国はDISC税制が輸出補助金に該当するとは思っていない。(para. 26)

(2) DISCは16条4項の意味する補助金ではない。1960年作業部会報告書は、外

国源泉所得に対する税の繰り延べや免除、またはその他の特定の直接税については言及していないし、例示表は単なる税の繰り延べを与えるにすぎないD I S C税制には適用されない。そして、これまでガットにおいて直接税の繰り延べについて一致した解釈は成立していない。さらに、税の繰り延べが長期間に及ぶ場合には税の免除と同じ効果を持つことがあるにしても、D I S C税制から得られる利益の水準や継続性が、年度ごとのD I S Cとしての適格性の充足の必要という要件や国内におけるD I S C税制に対する絶えない批判の存在からくる不確実性のために、税の免除や軽減と類推することはできない。

(para. 31-34)

(3) D I S C税制は、米国の会社間価格ルールを輸出に関する他の国々のそれと調和のとれたものにするもので、多くのヨーロッパの国々の税制は、輸出販売所得についてD I S Cと実質的に同等か、一層有利な待遇を与えている。(para. 38)

上記3国を含むE C諸国は、外国支社や子会社の輸出販売所得については課税しないのみならず、子会社から親会社に送金された輸出所得についての課税を全部あるいは一部免除している。このような税制の下で、企業はタックス・ヘブンを利用でき、多くの国々が会社間価格ルールを緩やかに適用しているために移転価格操作をしている。D I S C税制は、以前に存在していた米国企業の対E C諸国企業に対する不利さを是正すべく、しかも米国企業をタックス・ヘブンへ誘引するような方法でないやり方で相殺しようと導入されたものである。(para. 40, 41)

(4) 例示表に該当する税慣行に二重価格の推定があることは確かであるが、税の繰り延べの場合にはそのような推定は成り立たない。たとえD I S Cが16条4項の意味する補助金に該当するとしても、①ある製品が国内販売価格より低い価格で輸出されたこと、②そのような価格の低下がD I S Cによってもたらされたことが証明されなければならないが、E C側はそれを行っていない。確かに、最近のD I S C税制の実施及び効果に関する財務省報告書は国内経済における収益率よりも、D I S Cと親会社との合計利潤が高い水準であることを示しているが、そこから読み取れることは、単に企業が輸出価格を下げることもよりも価格を維持しながら輸出を増やしていることである。しかも、米国の輸出増加は他の外部要因によることが大きい。(para. 56, 57)

【報告の要旨】

1. D I S Cは16条4項の意味するところの輸出補助金であるかどうか

D I S C税制は租税上の利益を与えるものであり、その利益は本質的に輸出に関するものである。輸出関連活動については法人所得税を軽減し、国内市場における活動についてはそれを与えないD I S C税制は、輸出活動の拡大に帰結するものである。D I S C税制によって輸出が増加したことは米国財務省も認めており、たくさんのD I S Cが設立された事実もD I S Cのもたらす恩典の証である。最後に、D I S Cは米国の輸出の拡大を意図するものである。以上のことから、D I S Cは輸出補助金とみなされるべきである。

(para. 67-69)

税の繰り延べが無期限に許容されているとしても、そのことによって1960年宣言の例示表(c)項の「軽減」及び(d)項の「免除」に該当するとはいえないし、D I S Cには特定の場合に繰り延べが終了されることが規定されている。しかし、D I S Cによる繰り延べには、税の延納に通常課される利子が課されていないので、その範囲で、D I S Cは1960年例示表の(c)項及び(d)項の両方またはいずれかに該当する税の「一部」免除を構成する。(para. 70-71)

2. 二重価格の推定について

1960年宣言を受諾した締約国は、例示表に含まれている慣行は二重価格を生じさせると推定されることに合意しており、この推定はD I S C税制にも適用される。経済的見地からみた場合、輸出補助金は、輸出部門においてa)価格の引き下げ、b)販売努力の増大及びc)単位当たりの利潤の増大の中のいずれかまたはその組み合わせを生じさせるものと推定されるが、補助金の規模が大きい場合には、これらのすべてが生じ得るし、あるいはそのいずれかが発生した場合に他の二つの発生の可能性は必ずしも排除されないものである。このことから、D I S C税制は、一定の場合には米国の16条4項の義務と両立しない効果を有すると結論する。(para. 72-74)

3. 会社間価格に関するルール

D I S C税制における親会社とD I S C間の輸出販売から生ずる利潤の配分に関するさまざまな方法の意味について検討した結果、それが税の免除の程度の影響し得ると結論した。(para. 75)

4. その他の恩典

D I S C税制における一定の場合の海運コストの控除や輸出促進費用として10%までの控除を認める規定は企業に対するさらなる金銭的利益を与えるものである。(para. 76)

5. 通告の義務

D I S C税制が輸出の増大に帰結する輸出補助金であると判断される以上、16条1項に基づく通告の対象になる。(para. 77)

6. 他国の税制との関連

D I S Cが他の国々の税慣行が生じさせている歪曲の是正措置として導入されたものであるという米国の主張に対するパネルの答えは、ある不正の存在が新たな不正の正当化事由にはならないこと、そして、それに対する是正方法は一般協定上の救済手続の援用によってなされるべきであることである。(para. 79)

以上の理由に基づいて、パネルはD I S C税制が一般協定上他国の利益を無効化または侵害する「一応の(prima facie)」無効化または侵害のケースであると認定する。(para. 80)

【解説】

本件の争点は、第一に、D I S C税制が一般協定16条4項に違反するような輸出補助金に該当するかどうかをいかに判断すべきか、つまり、それが少なくとも表面的には税の免除や軽減の形態でなく、税の繰り延べである点をいかに考えるべきか、そして、16条4項上の輸出補助金であると判断されるために必要な二重価格差(bi-level pricing)要件がどのように立証されるべきかというやや法技術的な側面と、第二に、D I S C税制が領土内課税主義に基づいて輸出所得に対する租税上の利益を与えている他の国々の税制と

「経済的同等性」を有するものであるという米国主張の正当性如何という実質的なレベルの大きな問題をいかに判断すべきかの、大きく二つに分けることができよう。さらに、補助金のような、必ずしも締約国の間に合意の十分に存在しない分野において、しかも各国の税制のあり方という通商プロパーの問題とは必ずしもいえない大きな問題に対するパネルの裁定のやり方が問われているという側面も興味のあるところであろう。

1. D I S Cは一般協定16条4項に違反するような輸出補助金であるか

一般協定16条は、補助金を一律に禁止しないで、補助金一般及び輸出補助金を区別し、さらに、輸出補助金を、一次産品に対する輸出補助金と一次産品以外の産品（工業製品）に対する輸出補助金に区分してそれぞれ異なる扱いを定めている。本件の主題である工業製品に対する輸出補助金に関する16条4項は、再検討会期（1954－1955）において追加されたものであるが、16条4項は、締約国に、「…一次産品以外の産品の輸出に対し、国内市場の買い手が負担する同種の産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ができるようないかなる形式の補助金も、直接であると間接であるとを問わず、許容することを終始することとする。…」と定めている。ガットは、この規定に基づいて、1960年第17回総会において「ガット16条4項の規定に効力を与える宣言」を採択した(注4)。そして、その宣言を受諾した17ヵ国（ほとんどが先進工業諸国）に対して宣言が効力を有するようになり、これらの締約国は、上記のような補助金を、直接であると間接であるとを問わず許容することを止めなければならなくなった。この宣言は、廃止すべき輸出補助金の定義は設けていないが、宣言の目的上廃止すべき輸出補助金の例示として8項目をあげている。従って、DISCが16条4項違反であるかどうかを判断するためには、(1)それが16条4項の意味するところの補助金に該当するかどうか、言い替えれば、上記の例示のいずれかに該当するかどうか、そして、(2)その補助金の許容によって「国内市場の買い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ができる」ようになったかどうかという、「二重価格差(bi-level pricing)」の存在の立証という2段階の判断が必要となる。

(1) DISCは、16条4項の意味するところの補助金に該当するかどうか

DISCが16条4項の意味するところの補助金に該当するかどうかについて、ECは、DISCは米国生産者の輸出販売を増加させる効果を持つもので、それが与える無期限の税の繰り延べは、経済的には税の免除と同じである。しかも、たとえ例外的事情の発生やDISC税制の廃止等によって税の繰り延べが終了するとしても、DISC税制は延納に対する利子を免除している。従って、16条4項及び1960年宣言に反するものであると主張した。それに対して、米国は、1960年作業部会報告書は、外国源泉所得に対する税の繰り延べや免除、またはその他の特定の直接税については言及していないこと、そして、これまでガットにおいて直接税の繰り延べについて一致した解釈は成立していない、さらに、税の繰り延べが長期間に及ぶ場合には税の免除と同じ効果を持つことがあるにしても、DISC税制から得られる利益の水準や継続性が、年度ごとのDISCとしての適格性の充足の必要という要件や国内におけるDISC税制に対する絶えない批判の存在からくる不確実性のために、税の免除や軽減と類推することはできない。従って、DISCは16条4項の意味する補助金ではないと主張した。

この点に関して、パネルは、経済的な意味におけるDISCの効果を検討することから始めて、DISCは輸出関連活動に対して租税上の利益を与えるもので、そのような利益が存在しなかった場合よりもより多くの資源をそれに誘引する効果を有するものであるこ

とを指摘する。そして、DISCは輸出増加を意図するもので、実際にそれにより輸出が増大したことは米国財務省も認めるところであると述べる。しかし、パネルは、それが1960年宣言の例示項目(c)の直接税の「軽減」または(d)の「免除」に該当するかどうかについては慎重な態度で臨み、税の繰り延べが無期限に許容されているとしても、そのことによって例示表(c)項の「軽減」及び(d)項の「免除」に該当するとはいえないと述べる。しかし、DISCによる繰り延べには、税の延納に通常課される利子が課されていないので、DISCは1960年例示表の(c)項及び(d)項の両方またはいずれかに該当する税の「一部」免除を構成するとして、DISCが16条4項の意味するところの輸出補助金に該当すると結論した。

思うに、実態としてDISCが輸出補助金であることにはほとんど疑いがないように思われる。というのは、確かに、DISC税制は年度ごとのDISCとしての適格性の充足は要求しているが、それが輸出関連活動に対する利子なしの半永久的な税の繰り延べであることから考えれば、ECの主張のように、経済的な意味においては税の免除と同じであるからである。実際に、米国の企業はDISCの与える税の繰り延べを完全な免除のように受けとめていたといわれる(注5)。問題は、1960年宣言の例示表には税の繰り延べが含まれていないことである。とすれば、DISCを16条4項の意味するところの輸出補助金であると決めつけるためには、パネルは、DISCが単なる隠れ蓑にすぎなくて、実際には16条4項に違反する輸出補助金であることを、DISCの性格や規模などの分析を通じて、それが有する補助金としての効果を明らかにすべきであったであろう。それを避けて、DISC税制が税の延納に課されるべき利子を課していないことを取り上げ、1960年例示表の(c)項及び(d)項の両方またはいずれかに該当する税の「一部」免除を構成するとして、DISCが16条4項の意味するところの輸出補助金に該当すると結論したパネルの議論は、法的推論としてはずさんなものであるという批判を免れ得ないといえよう(注6)。ただし、たとえ、曖昧で不十分なやり方ではあるが、誰もが反論し難い税の延納に利子が課されていない点に着目して、DISC税制が16条4項違反を構成することを示したことによって、パネルとしては第1ハードルをパスすることができたし、それでパネルの目的が達成されたといえなくもない。

(2) 二重価格差(bi-level pricing)要件の立証如何

16条4項は、締約国に、「…一次産品以外の産品の輸出に対し、国内市場の買い手が負担する同種の産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

ができるようないかなる形式の補助金も」許容しないように求めている。ただし、そのためには、「国内市場の買い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ができる」ようになったかどうかという二重価格差の存在とそれが補助金の結果であることの二つがともに立証されなければならない。

前述したように、16条4項は、1954-1955の再検討会期において追加されたものであるが、その文言はITO憲章26条1項からきたものである。ITO憲章交渉の際にいかなる経過で二重価格差の要件が取り入れたのかについては明かでないが、当時において輸出補助金の禁止という新しい義務の適用範囲を制限したいという漠然とした気持ちが交渉国の間にあったと言われている(注7)。それに対して、16条4項が追加された再検討会期やそれに効力を与えるための1960年宣言が採択された時の全体的な雰囲気は、むしろ工業製品に対する輸出補助金を完全にそして無条件に廃止すべきであるという暗黙の前提があったようである(注8)。つまり、16条4項における二重価格差の要件という明文の存在と、1950年代半ば以来の工業製品に対する輸出補助金の全面的な廃止への動きとそれに伴う二重価格差要件に対するトン・ダウンとのズレが生じていたのである。

それに対するパネルの答は、二重価格差要件に対するトン・ダウンという締約国の間に存在するコンセンサスを背景に、二重価格差の推定論を展開するということであった。つまり、パネルは、例示表上の諸慣行は二重価格差をもたらすものと推定されることに、1960年宣言を受諾した締約国が合意したことに基づいて、そのような推定がDISCにも適用されるという。ただし、パネルは、そのような推定は「絶対的な」ものではないと慎重な態度をとりつつ、どのような場合に二重価格差が実際に生じ得るのかについての経済的観点からの説明を加えて、DISC税制も「一定の場合には」米国の16条4項の義務と一致しない効果を有すると結論づけたのである。

このように、パネルが、二重価格差要件に対して、実際の輸出価格が低くなっていることを正面から分析することをしないで、あるいは、EC側の主張のように、補助金の効果について通報をする義務のある米国側が立証責任を負うべきであるとの論法も採用しないで、上記の「推定論」を展開した背景には、何よりも米国側が「推定論」をのんだという事情がある。米国はフランス等の領土内所得課税主義への対抗提訴との関連を睨みつつ

「推定論」をのんだわけであるが、それによって、米国とパネルとの間の相違はDISCが例示表に該当するかどうかのみになってしまい、税の繰り延べを16条4項の意味する

補助金として判断したいパネルにとってもっとも重要な障害が克服されたのである。ただし、パネルとしても、全面的に「推定論」に依拠することはできなかったので、経済的な説明を加えつつ、DISCが16条4項に違反する補助金であるという結論を引き出したもので、この辺の議論は確かに「先に結論ありき」たる色彩はあるが、上記の補助金に関する議論同様、何とかDISCの「違反性」の結論を導きたいとするパネルの意図は達成されたといえよう。

2. DISCと他の国々の税制との「機能的同等性」という問題

本件には、1で述べたような法技術的な問題とともに、DISC税制が領土内所得課税主義に基づいて輸出所得に対する租税上の利益を与えている他の国々の税制と機能的に同等性を有するもので、そのような他の国々の既存の税慣行に対する是正措置として導入されたものであるという米国主張の正当性如何という実質的なレベルの大きな問題があることはすでに述べたとおりである。このような米国の主張に対するパネルの答えは、ある不正の存在が新たな不正の正当化事由にはならないこと、そして、それに対する是正方法は一般協定上の救済手続の援用によってなされるべきであることであった。

しかし、パネルは、フランス等の三国の領土内所得課税主義の原則をも、経済的な意味においては国内市場における活動には与えられない利益を輸出関連活動に許容するもので、1960年宣言の例示表のいうところの直接税の「一部」免除に該当する輸出補助金であると判定した。そして、二重価格差要件についても、DISCについての判断同様「推定論」と経済的説明に基づいて、「一定の場合」16条4項の義務と両立しない効果を有すると判断したのである。ヨーロッパ三国はすでにDISCの違法性主張の部分において自ら「推定論」を受けいていたので、DISCについての判定と同様パネルは立証問題をクリアすることができた。

確かに、パネルには、米国の「機能的同等論」を退ける一方で、長い間税制の基本原則としての承認を勝ち取っている領土内所得課税主義の「断罪」を避ける方法も可能であったように思われる。というのは、米国の「機能的同等性」の主張は、ハフバウアとエルブのいうように(注9)、ガットがさまざまな国内体制のもとで許容される補助金の全体的なバランスを考慮しているわけでないだけでなく、それを実現するような体制にもなっていないことから考えれば、容易には受け入れられないものなのである。そして、「機能的同等性」の主張を受け入れることは、さまざまな国のとっている政策手段の比較の必要という容易ならぬ作業を必要とし、さらにはそれをめぐる諸国間の下向きの泥沼合戦への道を

開きかねない。それに対して、ガットのような機関が16条4項が追加された1950年代半ば以前から各国のとってきた税の基本原則に対して軽率に立場を表明することは、かえって危険な綱渡りになりかねない。

にもかかわらず、パネルが両者とも16条4項違反であるとしたのは、おそらく経済的な意味における両者の効果を問題にしたことにあると思われる。というのは、そのような観点に立つと、確かに輸出関連活動を優遇するという「意図」はないが、結果的にはそのような効果を有する領土内所得課税主義はケッコウで、DISCはダメであるとはなかなか言いにくい。しかし、それによって、パネルはあけてはならない「パンドラの箱」をあけてしまった。というのは、必ずしも経済原則のみに基づいてはいないガットにおいて、しかも、補助金という締約国間における合意形成が今だ十分でない領域において、経済的效果に基づく判断を下すことは、さまざまな政府措置の中で何が正当な政策手段で、何がそうではないのかという問題を一層複雑にし、その境界線を引くことをより一層困難にするからである。もし、パネルがヨーロッパ諸国の国内税制体制の根本的な修正を自らの裁定で求めようと思っていたとしたら、それこそ勇足と言われてもしかたがないことであろう。

3. パネルの裁定のあり方とその後の経過

本件は、補助金のような、必ずしも締約国の間に合意の十分に存在しない分野において、しかも各国の税制のあり方という通商プロパーの問題とは必ずしもいえない大きな問題に対するパネルの裁定のやり方が問われたケースであった。おまけに、16条4項における二重価格差要件という明文の存在と、1950年代半ば以来の工業製品に対する輸出補助金の全面的な廃止への動きとそれに伴う二重価格差要件に対するトーン・ダウンとの矛盾まで存在していたのである。このような状況において、パネルがDISCを16条4項の意味するところの輸出補助金であると判定し、締約国間で成熟しかけていた工業製品に対する輸出補助金の全面的廃止への合意を背景に、二重価格差要件の明文の存在というハードルを、精緻な法適用・法解釈でなく、従来の「曖昧で印象論的な手法」でとにかく克服したことはそれなりに評価していいのではないかと思われる。そのことは、東京ラウンドの補助金・相殺関税コードにおいて、税の繰り延べが例示表に改めて明記され、二重価格差要件は削除されるようになったことから窺うことができる。

しかし、領土内所得課税主義の輸出補助金該当如何という非常に微妙で複雑な問題は、単なる法の適用を越える、パネルには荷の重すぎる問題で、締約国間の外交的解決に委ね

るべき問題であったように思われる。そのことは、パネルによるおアイコ判定の結果、D I S Cとヨーロッパ諸国の税制との合法・違法の境目の判定が政治的な解決の場である理事会に移され、理事会が領土内所得課税主義を輸出補助金から免罪する政策的な判断を下し、米国も理事会の判定をしぶしぶ受け入れたことから証明される。つまり、1981年理事会は、「…輸出国の領土の外で行われる経済的な過程（輸出品に関連する取引を含む。）は、当該輸出国による税金の対象になる必要はなく、また、ガット16条4項にいう輸出活動とみなされるべきでない」との了解の下に（注10）、パネル報告を採択することによって、事実上パネルの「裁定」を覆したのである。

最後に、1981年理事会におけるパネル裁定の修正採択後のD I S C税制のその後の経過について一言述べておこう。米国は1984年D I S Cに代わる「外国販売会社（Foreign Sales Corporation:FSC）」法を成立させた。F S Cの詳細については先達の文献に委ねるが（注11）、一言で評価すると、「D I S Cを形式面においてガット整合的なものに変えたが、実質においてはあまり変わっていない」（注12）ことである。たとえば、F S Cの法廷要件は、それが米国の関税地域外の法に基づいて設立され、米国外に事務所がおかれ、そして、最低1人の非居住者の取締役の任命がなされることであるが、F S Cの外国における経済プロセスに帰属する所得について課税が免除され、その免除率は大体17%－18%になり、D I S Cの下におけるそれがそのまま維持されている。つまり、米国は、D I S Cをガット義務に整合されるべく改正を施したが、その際ガットから「免罪」された領土内所得課税主義のぎりぎりの範囲内におさめる格好をとり、しかし、米国企業がそれまでにD I S C税制の下で共有していた利益は実質的に保障するという程度のことをしたのである。

12年間もかけて争われたケースとして、上記のような帰結をどのように評価するかは論者によって分かれることであろう。米国がガット義務を尊重するという見地からとにかく法改正を行ったということからみればそれなりの進展であろう。しかし、実質面に着目するならば、米国は1981年理事会の決議内容さえ遵守していないと評価されるであろう。いずれの評価をするにせよ、D I S Cの背景には、補助金問題をめぐる締約国間におけるコンセンサスの未成熟という厳然たる現実が横たわっていることだけは忘れてはならない。

【結論】

本件は、補助金のような、必ずしも締約国の間に合意の十分に存在しない分野において、しかも各国の税制のあり方という通商プロパーの問題とは必ずしもいえない問題に対するパネルの裁定のやり方が問われたという意味で、ガット紛争解決史上で非常に特殊なケースであった。しかも、1970年代という、国際経済関係が法的不安定性に包まれ、ガットの紛争解決機能が著しく疑われた時期に起きているという側面も見逃すことができない。そのような現実の下で、パネルが従来の「曖昧で印象論的な手法」で、輸出補助金の全面的禁止への時代の流れに沿って、二重価格差要件を通り抜け、困難な問題を克服したことは、ある意味ではガットの紛争解決手続きの存在意義の一端を証明したことといえよう。しかし、本件の審理の過程で露呈されたパネルの法的資質の限界という問題は、ガット紛争解決手続における法的裁定能力の向上という課題として80年代に引き継がれていくのである。そして、80年代初めに実現したガット事務局の法務部創設をきっかけとして、ガット紛争解決への法的専門応力の補充が行われるようになる。その意味では、本件は、ガット紛争解決の法的解決能力の向上に貢献した70年代のもっとも重要な「まずかったケース」だったのかもしれない。

<注>

1. Robert E. Hudec, Enforcing International Trade Law: The Evolution of the Modern GATT Legal System, (Butterworth Legal Publishers, 1993) 73.
2. Robert E. Hudec, "GATT Dispute Settlement after the Tokyo Round: An Finished Business", 13 Cornell International Law Journal (1980) 164.
3. 本稿では、紙面の関係上、フランス、ベルギ及びオランダの三国の内国税に関する米国の「逆」提訴の部分は取り上げないことにする。それについては、とりあえず、清水章雄、「ガット紛争処理手続の実際」、『商学討研』第35巻第4号159頁を参照。
4. Giving Effect to the Provisions of Article 16(4), Declaration of 19 November 1960, in BISD 9th Supp. at 32.
5. Robert E. Hudec, supra note 1., at 72.
6. John H. Jackson, "The Jurisprudence of International Trade: The DISC Case in GATT", 72 American Journal of International Law (1978) 764 ff.
7. Robert E. Hudec, supra note 1., at 76 f.

8. Ibid., at 77 f.

9. Gary C. Hufbauer and Joanna S. Erb, Subsidies in International Trade, (Institute for International Economics, 1984) 61 f.

10. BISD 28th Supp. 114 (1982).

11. Jan Klabbers and Annerie Vreugdenhil, "Dispute Settlement in GATT: DISC and its Successor", 1 Legal Issues of European Integration (1986) 115.

12. Robert E. Hudec, supra note 1., at 96.

(柳 赫秀)