

## 米国の外国販売業者への課税制度

(パネル報告 WT/DS108/R, 提出日: 1999年10月8日 採択日: 2000年3月20日)

(上級委員会報告 WT/DS108/AB/R, 提出日: 2000年2月24日 採択日: 2000年3月20日)

清水章雄

### I. 事実の概要

1. 合衆国内国歳入法典 921-927 条及び関連措置に基づく外国販売会社 (Foreign Sales Corporations、以下「F S C」という。) 税制は、F S Cの輸出販売による所得の部分的課税免除及びその所得の株主への配分について 100%の受取配当金控除を定めていた(小委員会報告 paras 7.95-7.97、 7.112)。F S Cは一定の条件を満たす外国又は米国属領において設立・維持されなければならない(小委員会報告 para2.1)、F S Cへ輸出商品を供給する米国会社がF S Cの関係会社である場合の方がF S C措置による利益が大きいため、多くのF S Cは米国会社の子会社である(上級委員会報告 para12)。一般的には、外国会社の外国源泉所得は、米国内の取引又は事業行為に実際上関係している場合に米国の課税対象となり(上級委員会報告 para7)、また、外国子会社の所得については、それが配当として米国の親会社に移転された時及び米国の親会社に帰属することになる場合に米国親会社が課税対象とされる(上級委員会報告 paras8,9)。

2. ECは、このF S C措置が補助金及び相殺措置に関する協定 (以下「SCM協定」という。) 3条1項(a)及び(b)並びに農業に関する協定 (以下「農業協定」という。) 3条及び8条に違反するとして申立てを行い、1998年9月にパネルが設置された。

3. 本件の主な争点は、F S C措置が輸出補助金となるかどうかである。ECは、次の3つの理由からSCM3条1項(a)により禁止される輸出補助金であると主張した(小委員会報告 para7.35)。第1に、F S C措置による課税の免除及び通常に移転価格規則から逸脱してF S Cの課税免除により保護される所得を増加させる行政価格規則 (administrative pricing rules)は、1条1項(a)(ii)にいう資金面での貢献にあたる。第2に、課税免除及び行政価格規則による補助金は、米国商品の輸出によってのみ生じる免除対象外国取引所得に依存するものであり、3条1項(a)にいう輸出が行われることに基づくもの

である。第3に、F S Cによる補助金は輸出補助金の例示表(e)項の対象となるものであり、3条1項(a)による禁止が確認される。これに対して米国は、次の3つの理由から、S C M 3条1項にいう輸出補助金にあたらないと主張した(小委員会報告 para7.36)。第1に、例示表(e)項の注3 (英文条文では脚注 59) は外国における経済作用から生じた所得は課税されなくとも良いことを示しており、そのような所得を課税から免除することは禁止される輸出補助金にならない。第2に、1947年のガットの理事会による1981年の決定(米国内国国際販売会社(DISC)その他の税制についての紛争に関するもの。)は、外国における経済プロセスから生じた所得についての税の免除が1条1項(a)(ii)にいうその収入となるべきものの放棄を構成しないことを確定した。第3に、上記注3は、所得全体の配分が独立当事者間(arm's length)のものに近似し、輸出取引における直接税の相当な割引とならない限り、加盟国が国内外の経済プロセスから生じる所得を区別するために行政的その他の慣行を利用することを許すものである。

4. 本件では農業協定違反も争われている。F S C措置が農業協定9条1項(d)に掲げる輸出補助金であり、農業協定に基づく輸出補助金の約束をこえる輸出量に関して交付されており、米国は同協定3条3項及び8条に違反しているとE Cは主張した。さらに、F S C措置が9条1項に掲げられていない輸出補助金であるのなら、農業協定に基づく輸出補助金の約束を超えてF S C補助金を提供することにより、10条1項に違反して輸出補助金の約束を回避しているとE Cは主張した。これに対して、F S Cは農業協定では輸出補助金ではないので、農業協定の輸出約束に違反していないと米国は主張した(小委員会報告 para7.133)。

## II. パネル報告要旨

### 1. S C M協定違反

米国は、F S C措置により3条1項(a)により禁止されている輸出補助金を交付又は維持しており、同項に基づく義務に違反している。この裁定にあたり、パネルは次のような判断を下した。

#### (1) 補助金の定義—S C M協定1条

政府がその収入となるべきものを放棄したか否かは、問題の措置がなかったら(but

for)どのような状況となるかで決まる(小委員会報告 para7.45)。F S C措置が存在しないとしたら課税される所得がF S C措置の下での種々の免除により課税されていない(小委員会報告 paras7.98-7.100)。これは、S C M協定1条1項(a)(1)(ii)にいう政府の収入となるべきものの放棄となり、資金面での貢献が生じている(小委員会報告 para7.102)。

(2) 1947年のガットの決定—ガット理事会の1981年決定

ガット理事会の1981年決定はWTO協定16条1項にいう1947年のガットの締約国団及びその枠組みの中で設置された機関が従う決定ではあるが、ガット16条4項とS C M協定の輸出補助金の規制は大幅に異なり、かつ、締約国団自身が同決定の対象をガット16条4項に限定した。同決定は1994年のガットの一部をなすものではない。また、その採択当時に存在しなかったS C M協定の詳細な規定の理解についての指針とはなりえない(小委員会報告 paras7.79-7.85)。

(3) 外国経済プロセスから生じた所得の課税からの免除—輸出補助金例示表(e)項注3

例示表(e)項注3が外国における経済的プロセスから生じた所得を直接税から免除させることができるという前提を基礎としているという米国の主張が仮に正しいとしても、そのような所得の一部のみを課税から免除した場合には政府がその収入となるべきものを放棄しなかったことにはならない(小委員会報告 para7.92)。

(4) 輸出が行われることに基づいて交付される補助金—3条1項(a)

合衆国内国歳入法典の規定を見ると、F S C措置に基づく課税からの免除による補助金は、外国取引所得(foreign trading income)に関してのみ利用可能であり、輸出が行われることに基づいて交付されている(小委員会報告 paras7.106-108)。

## 2. 農業協定

F S C措置は、米国の譲許表に明記された小麦及び明記されていない他のすべての産品について9条1項(d)に掲げられた補助金を提供しており、3条3項及び8条の義務違反となる。

### 3. 結論

#### (1) S C M協定

4条7項により、米国はF S C補助金を遅滞なく廃止するよう勧告する(小委員会報告 para8.3)。遅滞なく廃止するとは、最低、米国の次会計年度がはじまる 2000年10月1日から廃止されること意味する(小委員会報告 para8.8)。

#### (2) 農業協定

米国は、F S C措置を農業協定に基づく輸出補助金に関する義務に適合させるよう勧告する(小委員会報告 para8.4)。

### III. 上級委員会手続

両当事国が行った上訴のうち主要な争点は、第1に、パネルのF S C措置がS C M協定3条1項(a)の下で禁止される補助金を構成するという判断が誤っているかどうかであった。第2に、パネルが農業協定3条3項及び9条1項(d)の解釈及び適用を誤ったかどうかであった。なお、E Cは、F S C措置が農業協定8条を前提とした10条1項に反するという予備的主張を行った。

### IV. 上級委員会報告要旨

#### 1. S C M協定3条1項(a)

F S C措置がS C M協定3条1項(a)の下で禁止される補助金を構成するというパネルの判断を支持する(上級委員会報告 para177(a))。この裁定にあたり、次のような判断を行った。

- (1) 1項1項の「収入となるべきもの(otherwise due)」という用語が例示表(e)項注3によって限定されることはない(上級委員会報告 para95)。
- (2) 何が3条1項(a)の下での輸出補助金を構成するかの決定に関して、ガット理事会の1981年決定により本件の問題が決定されるものではない(上級委員会報告 para119)。

#### 2. 農業協定

##### (1) 9条1項(d)及び3条3項

9条1項(d)の「市場活動のための費用(costs of marketing)」とは製品の販売の過程

の一部として及びその間に生じた費用をいい(上級委員会報告 para130)。F S C措置に基づく所得租税債務は、商品が販売されたから生じるのであって、商品の市場活動の過程の一部として生じるのではない(上級委員会報告 para131)。商品が販売される時点では、市場への商品の出荷に係わる費用は既に発生しており、そのような費用は所得税により変わるものではないので、輸出販売から生ずる所得租税債務は商品の「市場活動のための費用」ではない(同)。したがって、F S C措置が9条1項(d)に掲げる輸出補助金にあたるというパネルの判断を取り消す(上級委員会報告 para132)。したがって米国の3条3項違反というパネルの判断も取り消す(同)。

## (2) 10条1項及び8条

米国は、少なくとも3条3項に基づく輸出補助金に関する約束の回避をもたらすおそれのある方法で、譲許表に掲げられた農産物及び譲許表に掲げられていない農産物の両方についてF S C輸出補助金を適用することで10条1項に基づく義務に違反しており、そのことより8条に基づく義務に違反している(上級委員会報告 para154)。

## 3. 結論

S C M協定3条1項(a)及び3条2項の並びに農業協定10条1項及び8条に適合しないと判断されたF S C措置を米国がこれらの協定の義務に適合させるように勧告する(上級委員会報告 para178)。

## V. 解説

### 1. 外国源泉所得課税の方式とW T O協定による輸出補助金の規制

F S C措置は、海外子会社を利用した輸出について、全世界課税方式をとる米国の輸出品が属地主義課税方式をとる国の輸出品よりも不利な状況におかれるという認識のもとに、米国の親会社の法人所得税の軽減を図ることを目的とするものである。

本件において、ある特定の種類の外国源泉所得、すなわち米国内の取引又は事業と実際上関連を有する外国源泉所得を課税対象とすると決めておいて、他の課税規則の下では課税される類型に入る外国源泉所得から輸出を条件とする免除を作り出すことが米国に許されるか(上級委員会報告 para99)という形でF S C措置が問題とされ、S C M協定3条1項及び同条2項並びに農業10条1項及び8条に基づく義務に違反すると判断された。

本件の報告の最後の部分において、上級委員会は、WTO加盟国はいかなる租税制度を採用することもできるが、その租税制度により対象協定で許されない輸出補助金を提供することはWTO上の義務に違反することとなることが確認された(上級委員会報告 para179)。

## 2. SCM協定1条1項

### (1) 「がなかったら(but for)」テスト

SCM協定1条1項(a)(1)の「その収入となるべきもの(otherwise due)」は、問題とされた措置「がなかったら」本来の政府の収入が存在するという基準で審査されるとパネルは判断し、ECはパネルのこの判断を不服としていないし、米国も一般論としてはこの解釈を受け入れているので、上級委員会はこのパネルの解釈を覆すことはしていない。しかしながら、問題とされる措置のほかに政府の収入に適用される一般的な規則がない場合を利用した「がなかったら」テストの回避の可能性を上級委員会は懸念している(上級委員会報告 para91)。上級委員会がどのような場合を想定しているかは必ずしも明らかではないが、上級委員会は「がなかったら」テスト以外の基準を将来利用する余地を残そうとしているのであろうか。

### (2) 例示表(e)項の注3

米国は、例示表(e)項の注3により、FSC措置はSCM協定1条1項にいう補助金ではないとした。しかし、上級委員会は、SCM協定3条1項(a)の注2(英文条文では脚注5)に基づき、例示表で禁止される輸出補助金に当たらないとしている措置は禁止される補助金とされないだけであり、補助金とされないわけではないこと、そして、1条1項(a)(1)(ii)の注(英文条文では脚注1)に定められている課税措置の免除は補助金とはみなされないと明示されていることと比べ、例示表(e)項の注3がたとえある措置が禁止される補助金ではないこと意味するとしても、それが補助金ではないとはしていないと述べた(上級委員会報告 para93)。

## 3. SCM協定3条1項(a)

### (1) 例示表(e)項の注3

3条1項(a)に基づくパネルの判断に対する米国の上訴は、例示表(e)項の注3により

F S C措置は輸出補助金ではないという論点に限定されている。上級委員会は、同注の各文を検討し、その第1文及び第2文によってはF S C措置が輸出補助金ではないとすることはできないと解した(上級委員会報告 paras97~108)。第3文及び第4文はS C M協定1条1項及び3条1項に基づく加盟国の実体的義務には関係ないとした(上級委員会報告 para100)。第5文の規定にいう「加盟国が自国又は他の加盟国の企業の外国源泉所得に対する二重課税を防止するための措置」にF S C措置に該当すれば、たとえF S C措置が例示表(e)にいう「直接税につき、輸出に関連させてその額の全部又は一部の免除」であっても、そのような措置をとることは制限されない。米国は、上訴において、F S C措置が例示表(e)項の注3に基づく「外国源泉課税に対する二重課税を防止する措置」であると主張したが、上級委員会は、米国がこのようなF S C措置の正当化をパネルの段階で行わなかったという理由で、米国の二重課税に関する主張を実体的に検討せずにしりぞけた(上級委員会報告 paras101~103)。上級委員会が米国のこの主張をしりぞけたこと自体は手続的に正当であるが、米国がパネルの段階からこの主張を行っていたならば異なった結果が出た可能性が考えられる。

## (2) ガット理事会の1981年決定

例示表(e)項の注3についての米国の解釈はガット理事会の1981年決定で裏付けられると米国は述べた。しかしながら、パネル及び上級委員会は、同決定と本件の紛争の関連性を否定した。上級委員会はパネルとほぼ同様の見解をとり、同決定を次のように分析した。

同決定の最初の文章において、「これらの事件に関して、かつ、一般的に、輸出国の領域外における経済的プロセス(輸出された商品に係わる取引を含む)は輸出国の課税対象とする必要はなく、かつ、一般協定の16条4項に関して輸出行為と考えられるべきではないという了解の上で理事会はこれらの報告を採択する」と述べている。ここに「これらの事件に関して」とあることから、理事会の決定はこれらの紛争の当事国のみをこれらの紛争についてだけ拘束するものであるとした(上級委員会報告 para109)。これは、日本アルコール飲料事件の報告で上級委員会が明らかにした考え方、すなわち、1947年のガットの締約国団の必ずしもすべての決定がWTO協定に1994年のガットを編入する文書のパラグラフ1(b)(iv)の「その他1947年のガットの締約国団が行った決定」ではなく、採択されたパネル報告は同パラグラフ同項の「決定」ではない、と

いう考え方に基づく(上級委員会報告 para108)。この考え方の根拠として、採択されたパネル報告は紛争当事国間の特定の紛争の解決に関して以外は拘束力を有さない、パネル報告の採択の決定が 1947 年のガットの関連条項の確定的な解釈を構成することを 1947 年のガット締約国団は意図していなかった、という日本アルコール飲料事件報告で述べた根拠を繰り返した(同)。

さらに、同決定に「一般的に」とあることについては、同時に出されたガット理事会の議長の声明に「(上述の) 了解とあわせてこれらの報告を採択することは、一般協定に基づく締約諸国の権利及び義務に影響を及ぼさない」とあることから、ガット理事会の 1981 年決定が 1947 年のガットの 16 条 4 項の有権的解釈を示していると会することはできないとした(上級委員会報告 para112)。

また、ガット理事会の 1981 年決定は 1947 年のガットの 16 条 4 項の解釈及び適用を対象とするものであるので、SCM協定 3 条 1 項(a)の解釈及び適用が係わっている本件の紛争に関しては、WTO協定 16 条 1 項にいう「指針」ともならないとした(上級委員会報告 para115)。

このようなガット理事会の決定の拘束性を否定により、パネル・上級委員会による判断の余地がより広く残されることになった。

#### 4. 農業協定

上級委員会は、FSC措置が農業協定 9 条 1 項(d)「市場活動のための費用」を軽減するというパネルの判断をしりぞけ、9 条 1 項違反を前提とする 3 条 3 項の義務違反は否定されたが、かわりに 3 条 3 項に基づく輸出補助金に関する約束に着目し、その約束の回避をもたらすおそれがあるものとして FSC措置をとらえ、米国の 10 条 1 項違反及び 8 条違反という判断を下した。これは、10 条 1 項にいう「前条 1 に規定する輸出補助金以外の輸出補助金」の存在の余地又はその態様に厳しい制限があることを指摘するものである。FSC措置を 10 条 1 項に適合するよう是正することはかなり困難となろう。

#### 5. 先決的抗弁

ECがSCM協定 4 条 2 項により要求される「入手可能な証拠」を本件の協議要請に付さなかったとして、ECのSCM協定 3 条に基づく請求を却下すべきであるという先決的抗弁を米国は提出したが、パネルはこれを拒否し、上級委員会もパネルを支持した。米国

がこの先決的抗弁を提出したのは協議要請が出されてから1年以上も後のパネル手続においてであり、協議が行われた5ヶ月の間にも、その後のパネルを設置したDSBの会合においても、協議要請の不備について異議を申し立てていなかった(上級委員会報告 para162～162)。米国は異議を申し立てずに協議に応じていたのであり、DSBの2回の会合においても異議を申し立てなかったので、現段階でECのSCM協定3条に基づく請求を却下を主張することはできないと上級委員会は判断した(上級委員会報告 para165)。

この判断をするにあたり、上級委員会は、法の一般原則であり、かつ、一般国際法の原則である信義誠実の原則に言及している。信義誠実の原則により、紛争を解決するために必要であれば訂正がなされ得るように、相手方当事国、DSB又はパネルに対し、時宜を得た迅速な手続の不備の主張を行うことが要求されると述べている(上級委員会報告 para166)<sup>1</sup>。

## 6. 上級委員会報告後の展開

上級委員会報告及びその報告により修正されたパネル報告は、DSBの2000年3月20日の会合において採択され<sup>2</sup>、米国はパネルの勧告にあるとおり2000年10月1日までにFSC措置を廃止しなければならないことが確定した。米国は同年5月2日にFSCの改正案をECに示したが、ECはその内容のWTO不適合性を主張した<sup>3</sup>。米国は10月1日までに法改正を実現させることができず、勧告の実施期間の延長を求めた<sup>4</sup>。その間に(9月29日)、米国とECは、DSUには規定のないDSU21条5項のパネル・上級委員会手続、同22条2項(譲許の停止)・SCM4条10項(適当な対抗措置)による制裁の承認の申請及びDSU22条6項・SCM4条11項の仲裁手続の順序を含む以後のWTOにおける紛争解決手続に関する諸問題について合意した<sup>5</sup>。10月2日のDSB会合において実施期間を11月1日までとすることが認められたが、それまでに米国は法改正を行うことができず、同月17日にECは、年間40億4,300万ドルの貿易について、1994年のガットに基づき上限が定められている関税に従価100パーセントの関税を特定の米国産品に対し追加する、という制裁の承認を申請した<sup>6</sup>。これに対し、米国は、DSU22条6項に基づき、SCM協定4条10項の意味において提案された対抗措置は適当ではなく、さらに、DSU22条7項の意味において譲許の停止の程度が無効化又は侵害の程度と同等でないとして仲裁を要請した<sup>7</sup>。11月28日のDSBの会合において仲裁に付されることになり、当初のパネルの委員により仲裁が行われることとなった<sup>8</sup>。

ようやく 11 月 15 日に米国は「2000 年 F S C 廃止及び域外所得除外法」(FSC Repeal and Extraterritorial Income Exclusion Act of 2000)を制定し、D S B の勧告及び裁定を実施したと同月 17 日に E C に通知した。これに対し、E C は同法は D S B の勧告及び裁定を遵守していないとして、D S U 21 条 5 項に基づき米国に協議を要請した<sup>9</sup>。協議では紛争を解決することができず、D S B の勧告及び裁定を実施するためにとられた措置の有無又は当該措置と対象協定との適合性について意見の相違があるとして、E C はパネルの設置を要請した<sup>10</sup>。このことに伴い、9 月 29 日の合意の沿って、米国と E C は 22 条 6 項の仲裁手続の停止を求め、仲裁は停止された<sup>11</sup>。12 月 20 日の D S B の会合において、21 条 5 項のパネルが設置され、標準の付託事項により、当初のパネルの委員からなるパネルが構成された<sup>12</sup>。

以上の展開は、D S U に 21 条 5 項、22 条 2 項及び同条 6 項のそれぞれの手続の順序についての規定がないという問題(いわゆる sequencing の問題)を紛争当事国が合意により処理した例として注目される。

## 【注】

---

<sup>1</sup> Joel P. Trachtman は、上級委員会が手続的エストップペルを制定したと評している。

Joel P. Trachtman, 'Decisions of the Appellate Body of the World Trade Organization: United States: Tax Treatment for 'Foreign Sales Corporations'', at <http://www.ejil.org/journal/curdevs/sr8.html>.

<sup>2</sup> WT/DS108/10 (24 March 2000).

<sup>3</sup> Trade Directorate-General of the European Commission, European Commission expresses concern on WTO compatibility of US proposals on Foreign Sales Corporations (FSC) (29 May 2000), at [http://europa.eu.int/comm/trade/miti/dispute/fsc\\_wto.htm](http://europa.eu.int/comm/trade/miti/dispute/fsc_wto.htm).

<sup>4</sup> WTO, UNITED STATES - TAX TREATMENT FOR "FOREIGN SALES CORPORATIONS" - Request for Modification of the Time-Period for Compliance, WT/DS108/11 (2 October 2000).

<sup>5</sup> WTO, UNITED STATES - TAX TREATMENT FOR "FOREIGN SALES CORPORATIONS" - Understanding between the European Communities and the United States Regarding Procedures under Articles 21 and 22 of the DSU and Article 4 of the SCM Agreement, WT/DS108/12 (5 October 2000).

<sup>6</sup> WTO, UNITED STATES - TAX TREATMENT FOR "FOREIGN SALES CORPORATIONS" -

---

Recourse by the European Communities to Article 4.10 of the SCM Agreement and Article 22.2 of the DSU, WT/DS108/13 (17 November 2000).

<sup>7</sup> WTO, UNITED STATES - TAX TREATMENT FOR "FOREIGN SALES CORPORATIONS" - Request by the United States for Arbitration under Article 22.6 of the DSU, WT/DS108/15 (27 November 2000).

<sup>8</sup> WTO, UNITED STATES - TAX TREATMENT FOR "FOREIGN SALES CORPORATIONS" - Recourse by the United States to Article 22.6 of the DSU and Article 4.11 of the SCM Agreement - Constitution of the Arbitrator - Note by the Secretariat, WT/DS108/17 (13 December 2000).

<sup>9</sup> WTO, UNITED STATES - TAX TREATMENT FOR "FOREIGN SALES CORPORATIONS" - Recourse by the European Communities to Article 21.5 of the DSU, WT/DS108/14 (21 November 2000).

<sup>10</sup> WTO, UNITED STATES - TAX TREATMENT FOR "FOREIGN SALES CORPORATIONS" - Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities - Request for the Establishment of a Panel, WT/DS108/16 (8 December 2000).

<sup>11</sup> WTO, UNITED STATES - TAX TREATMENT OF "FOREIGN SALES CORPORATIONS" - Recourse by the United States to Article 22.6 of the DSU and Article 4.11 of the SCM Agreement - Communication from the Panel

<sup>12</sup> WTO, UNITED STATES - TAX TREATMENT FOR "FOREIGN SALES CORPORATIONS" - Recourse by the European Communities to Article 21.5 of the DSU - Constitution of the Panel - Note by the Secretariat, WT/DS108/19 (5 January 2001).

### 【参考文献】

Stanly I. Langbein, United State - Tax Treatment for "Foreign Sales Corporations." WTO Doc. WT/DS108/AB/R. WTO Appellate Body, February 24, 2000., 94 Am. J. Int'l L. 546 (2000).

Paul B. Stepahn, American Hegemony and International Law: Sheriff or Prisoner? The United States and the World Trade Organization, 1 Chi. J. Int'l L. 49 (2000).