

## ブラジル—工業品税及びその他各種税制の内外差別的運用（上級委）（DS472、497）

北村 朋史（東京大学）

### 1. 事案の概要

- ・ ①所定の生産工程が国内でなされることを要件として税の減免等を与えるブラジルの措置、および②総収入の50%超が輸出取引による企業に対して税の繰り延べ等を与えるブラジルの措置は、GATT3条や補助金協定3.1条等に違反するとして、EUおよび日本によって申し立てられた事件。
- ・ パネルは、各措置について、GATT3条違反や補助金協定3.1条違反を認定したが、上級委員会は、①の要件について、国産品使用の要求にはあたらないとして、補助金協定3.1条(b)違反の認定を一部破棄し、②の措置について、パネルはベンチマークの特定において誤りを犯したとして、補助金該当性の認定を破棄。

### 2. 主要論点と結論

- ・ GATT3.8条(b)によって同3条の義務から免除される「補助金の交付（payment of subsidies）」とはなにか。上級委員会は、GATT3.8条(b)における「補助金の交付」は内国税の減免を含まず、3.8条(b)は、政府による収入の支出を伴う補助金の交付を3条の義務から免除すると解釈（上級委員会報告書パラ5.92）。これに対して、3.8条(b)の「補助金の交付」は金銭的な移転か、これに相当する効果を有する非金銭的な移転かにかかわらず、補助金協定1.1条で定義される補助金の交付全体を指すとの分離意見が提示（上級委員会報告書パラ5.138）。
- ・ 補助金協定1.1条(a)(1)(ii)の「収入となるべきものの放棄」のベンチマークはいかに特定されるべきか。上級委員会は、補助金協定1.1条(a)(1)(ii)の下でのベンチマークの特定にあたっては、税の一般的規則とその規則の例外の特定を試みることの限界に留意し、何が「比較可能な納税者の比較可能な収入に対する税務上の待遇」かを決定するため、「国内税制度の構造とその中心的原理をさらに検討する」ことが期待されると指摘。その上で、本件パネルの分析は、税の一般的規則の特定の試みにとどまっているとして、その補助金該当性の認定を破棄（上級委員会報告書パラ5.167, 5.172）。
- ・ 所定の生産工程が国内でなされることを要件として交付される補助金は、「法律上」、補助金協定3.1条(b)に違反するか。上級委員会は、所定の生産工程が国内でなされることを要件として交付される補助金は、国産品使用をもたらす可能性が高いが、このことは、国産品使用の要求が、措置の文言から、またはその必然的な含意として、読み取れることを意味しないとして、本件の補助金は3.1条(b)に違反するとしたパネルの認定を一部破棄（上級委員会報告書パラ5.283, 5.285）。

### 3. 本件判断の意義

- ・ GATT3.8条(b)に関する上級委員会の解釈は、過去の判断例（カナダ雑誌事件）を踏襲したものだが、仔細な文理解釈、体系的解釈、立法者意思解釈等を通じて、これを補強したもの。ただし、こうした解釈は必ずしも決定的なものではなく、そのかなりの部分は分離意見によって有効に反論されているようにも思われる。また上級委員会の解釈は、税の減免という方法による GATT3.2条の義務の迂回を防止し、その実効性を確保するものだが、逆に収入となるべきものの放棄という形態による補助金について、特定性を有し、著しい害がある場合にその悪影響の除去を求めるアクションナブル補助金に関する補助金協定の規律の意義を減じるものと言える。
- ・ 補助金協定 1.1条(a)(1)(ii)の下でのベンチマークの特定にあたっては、税の一般的規則の特定にとどまらず、何が比較可能な納税者等かを決定するため、国内税制度の中心的原理をさらに検討すべしとの上級委員会の説示は、過去の判断例（米国 FSC 事件、米国大型民間航空機事件）を踏襲したもの。しかし、本件のパネルは、むしろブラジルが主張した国内税制度の中心的原理の検討を通じて、何が比較可能な納税者かの決定を試みていたと言え、これを超える検討を求める上級委員会の判断が過去の判断例の趣旨に合致しているか、また妥当なものと言えるかについては疑問が残る。
- ・ 補助金協定 3.1条(b)に関する上級委員会の判断によれば、加盟国は、所定の生産工程が国内でなされることを求めるという方法によって、同条の下での「法律上」の違反認定を回避できることになる。上級委員会は、3.1条(b)の規律を国産品使用の要求に基づくが、国内生産補助金にもあたりうる補助金に「拡大」するよりは、国内生産補助金にはあたらない国産品使用の要求に基づく補助金に「縮小」することを選び、本件のような補助金は、補助金協定 3.1条(b)の下での「事実上」の審査や、補助金協定の他の規定および GATT3条の下での審査に委ねたものと考えられる。

ブラジル—工業品税及びその他各種税制の内外差別的運用  
上級委員会報告書 (WT/DS472/AB/R・WT/DS/497/AB/R)

北村朋史 (東京大学)

**I. 事実の概要**

1. 手続の概要

(1) 手続の時系列

2013年12月19日 協議要請 (EU)  
2014年10月31日 パネル設置要請 (EU)  
2014年12月17日 パネル設置 (EU)  
2015年7月2日 協議要請 (日本)  
2015年9月17日 パネル設置要請 (日本)  
2015年9月28日 パネル設置 (日本)  
2017年8月30日 パネル報告書配布  
2017年9月28日 上訴通知 (ブラジル)  
2017年10月3日 上訴通知 (EU・日本)  
2018年12月13日 上級委員会報告書配布  
2019年1月11日 パネル・上級委員会報告書採択

(2) 上級委員会の構成

Graham (議長)、Van den Bossche、Zhao

(3) 紛争当事国

申立国：EU、日本

被申立国：ブラジル

(4) 第三国参加

アルゼンチン、オーストラリア、カナダ、中国、コロンビア、インド、韓国、ロシア、シンガポール、南アフリカ、台湾、トルコ、ウクライナ、米国

2. 措置の概要

(1) 本件に関連する税および負担金 (1.5) <sup>1</sup>

① IPI 税 (工業品税)

国産・外国の工業製品に課せられる連邦税

② PIS/PASEP 負担金 (社会統合基金/公務員厚生年金負担金)

COFINS (社会保険融資負担金)

すべての種類の法人の総収入に課せられる連邦負担金

③ PIS/PASEP-Importation (輸入取引に課せられる PIS/PASEP 負担金)

COFINS-Importation (輸入取引に課せられる COFINS)

輸入取引に焦点をあてた PIS/PASEP 負担金および COFIN の異型

④ CIDE (特定財源負担金)

海外への送金・ロイヤルティーの支払いに課せられる連邦負担金

①、②、③の税および負担金は非累積的で、個々の取引に課せられる税および負担金は、先行する取引に課せられる税および負担金によって補償される。この補償はクレジット制度 (企業は課税対象製品の購入によってクレジットを獲得し、税および負担金債務を支払う際にデビットを相殺できるという制度) によって実施される。

(2) 本件で問題となっている措置 (1.6-1.12) <sup>2</sup>

① ICT 分野に関する措置

(a) Informatics プログラム

ICT 製品の販売に対する IPI 税を減免し、また ICT 製品および一部オートメーション製品の製造に用いられる原材料、中間製品および包装資材の販売に対する IPI 税を繰り延べる措置。企業がこれらの税務上の待遇を受けるためには、当局から認定を受けなければならないが、そのためには、(i)関連する PPBs (基本生産工程：ブラジルで行わなければならない生産工程を示したもの) に従って ICT 製品およびオートメーション製品を開発または生産し、かつ(ii)ブラジルにおける ICT の研究開発活動に投資しなければならない。

(b) PADIS プログラム

半導体および情報ディスプレイ、またその生産のための材料、機械およびソフトウェア等について、認定企業を税の支払いから免除する措置。認定を受けるためには、(i)ブラジルにおける研究開発に投資し、かつ(ii)ブラジルで半導体電子デ

<sup>1</sup> 詳細については、本件パネル報告書 (Panel Report, Brazil – Certain Measures Concerning Taxation and Charges, WT/DS472/R・WT/DS497/R, 30 August 2017) パラ 2.1-2.36 を参照。

<sup>2</sup> 詳細については、本件パネル報告書パラ 2.37-2.176 を参照。

バイスおよび情報ディスプレイ、またその生産のための材料、機械およびソフトウェア等に関する一定の活動に従事しなければならない。

(c) PATVD プログラム

デジタル・テレビ用の伝送機器、またその生産のための材料、機械およびソフトウェア等について、認定企業を税の支払いから免除する措置。認定を受けるためには、(i)ブラジルにおける研究開発に投資し、(ii)ブラジルでデジタル・テレビ用の伝送機器の開発製造に従事し、かつ(iii)関連する PPBs を遵守するか、製品が「ブラジルで開発された」とみなされるための基準を満たさなければならない。

(d) Digital Inclusion プログラム

関連する PPBs に従ってブラジルで生産された一定のデジタル消費財の販売について、ブラジルの小売業者を PIS/PASEP 負担金および COFINS の支払いから免除する措置。

② 自動車分野に関する措置

(e) INOVAR-AUTO プログラム

(i)認定企業に対する IPI 税のみなしくレジット (presumed credit) の許与を通じて、または(ii)一定の国からの自動車の輸入および一定の国産自動車に対する IPI 税率の軽減を通じて、自動車に対する IPI 税の負担を軽減する措置。IPI 税のみなしくレジットを利用するすべての企業および IPI 税の軽減税率を利用する一定の企業は、(i)国内製造業者、(ii)輸入業者／流通業者、(iii)投資家のいずれか1の認定を受けなければならない。国内製造業者の認定を受けるためには、ブラジルで特定の製造およびエンジニアリング活動を一定数行なう等の条件を満たさなければならない。輸入業者／流通業者の認定を受けるためには、(i)ブラジルにおける研究開発への投資、(ii)ブラジルにおけるエンジニアリング、基礎産業技術およびサプライヤーの能力形成への支出、および(iii)ブラジルの車両ラベリング・プログラムへの参加等の条件を満たさなければならない。投資家の認定を受けるためには、輸入され、また製造される自動車の説明や技術的特徴を含む投資計画を当局に提出し、その認可を受けなければならない。

③ 輸出企業に関する措置

(f) PEC プログラム

総収入の 50%超が輸出取引による企業 (PECs: predominantly exporting companies) によって購入された原材料、中間製品、包装資材について、IPI 税、

PIS/PSEP 負担金、COFINS、PIS/PASEP-Importation 負担金、COFIN-Importation を繰り延べる措置。

(g) RECAP プログラム

PECs による新たな機械、装置および機器等の購入について、IPI 税、PIS/PASEP 負担金、COFINS、PIS/PASEP-Importation 負担金、COFIN-Importation を繰り延べる措置。

### 3. 紛争の概要

(1) 申立国の主張<sup>3</sup>

- ・ INOVAR-AUTO プログラムは、GATT1.1 条、3.2 条、3.4 条、3.5 条、補助金協定 3.1 条(b)、3.2 条および TRIMs 協定 2.1 条に違反する。
- ・ ICT 諸プログラムは、GATT3.2 条、3.4 条、3.5 条、補助金協定 3.1 条(b)、3.2 条および TRIMs 協定 2.1 条に違反する。
- ・ PEC プログラムおよび RECAP プログラムは、補助金協定 3.1 条(a)および 3.2 条に違反する。

(2) パネルの結論<sup>4</sup>

- ・ ICT 諸プログラムは、GATT3.2 条、3.4 条、TRIMs 協定 2.1 条、補助金協定 3.1 条(b)および 3.2 条に違反する。GATT と TRIMs 協定に違反する PATVD プログラムの側面は、GATT20 条(a)によって正当化されない。
- ・ INOVAR-AUTO プログラムは、GATT3.2 条、3.4 条、TRIMs 協定 2.1 条、補助金協定 3.1 条(b)および 3.2 条に違反する。GATT および TRIMs 協定に違反する INOVAR-AUTO プログラムの側面は、GATT20 条(b)および(g)によって正当化されない。INOVAR-AUTO プログラムの下で、メルコスール加盟国とメキシコからの輸入品に与えられた減税は、GATT1.1 条に違反し、授權条項 2 節(b)または 2 節(c)によって正当化されない。
- ・ PEC プログラムおよび RECAP プログラムは、補助金協定 3.1 条(a)および 3.2 条に違反する。
- ・ 勧告の履行のために求められうる手続とブラジルはその補助金を「遅滞なく」廃止するとの要求に鑑み、ブラジルは補助金協定 3.1 条および 3.2 条に違反する補助金を 90 日以内に廃止しなければならないと勧告する。

<sup>3</sup> 本件パネル報告書パラ 3.1-3.3。

<sup>4</sup> 本件パネル報告書パラ 8.1-8.22。

### (3) 上級委員会の結論 (6.1-6.45)

- ・ ICT 諸プログラムは、GATT3.2 条、3.4 条および TRIMs 協定 2.1 条に違反するとのパネルの認定を支持する。
- ・ INOVAR-AUTO プログラムは、GATT3.2 条、3.4 条および TRIMs 協定 2.1 条に違反するとのパネルの認定を支持する。
- ・ PEC プログラムおよび RECAP プログラムは、補助金協定 1.1 条の意味における補助金にあたるとのパネルの認定を取り消し、またそれゆえこれらのプログラムは補助金協定 3.1 条(a)に違反するとのパネルの認定を取り消す。分析の完遂はできない。
- ・ ICT 諸プログラムは、補助金協定 3.1 条(b)および 3.2 条に違反するとのパネルの認定を一部取り消す。分析の完遂はできない。
- ・ INOVAR-AUTO プログラムは、補助金協定 3.1 条(b)および 3.2 条に違反するとのパネルの認定を一部取り消す。分析の完遂はできない。
- ・ INOVAR-AUTO プログラムの下で、メルコスール加盟国とメキシコからの輸入品に与えられた減税は、授權条項 2 節(b)または 2 節(c)によって正当化されないとのパネルの判断を支持する。
- ・ ブラジルは補助金協定 3.1 条および 3.2 条に違反する補助金を 90 日以内に廃止しなければならぬとのパネルの勧告を取り消す。分析の完遂はできない。

## II. 上級委員会判断

### 1. GATT3.2 条および 3.4 条 (5.1-5.79)

#### 1.1 パネルは、輸入された最終および中間 ICT 製品は、GATT3.2 条第 1 文に反して、同種の国産 ICT 製品を超える税を課せられたと認定した点で、誤りを犯したか (5.1-5.42)

最終 ICT 製品について、ブラジルは、本件で問題となっている措置のデザイン、構造および作用に GATT3.2 条の意味における「法律上の差別 (*de jure* discrimination)」に相当するものは何もないと主張している (5.18)。

ブラジルは、外国の生産者は ICT 諸プログラムの下で認定を受けられないことを認めている。最終製品は各プログラムの下で認定された場合に「インセンティブ」され、最終製品は「インセンティブ」されたら、その販売において税務上の利益を受ける。したがって、輸入された最終 ICT 製品は ICT 諸プログラムの下での税の減免の資格を有さず、同種の国産 ICT 製品に反して、完全な税負担を負う (5.23)。

以上から、輸入された最終 ICT 製品は、同種の国産 ICT 製品よりも重い税負担に服しているため、GATT3.2 条第 1 文に反して、同種の国産 ICT 製品を超える税を課せられているとのパネルの判断に同意する (5.29)。

中間 ICT 製品について、ブラジルは、クレジット制度は各生産工程で徴収される額が各工程で付加される価値と対応するように保障する制度であるとし、したがって、クレジットを生じる税の支払いに服する製品と税の繰り延べに服する製品の税負担は同じになると主張している (5.30)。

GATT3.2 条第 1 文の違反が存在するかは、輸入品と国産品に課せられる実際の税負担の総合的な評価に基づいて決定されねばならない。パネルは、クレジット制度の下で同じ税率が適用されるかもしれないことを認識した上で、しかし徴収される税の額面価値が同一かもしれないことは、措置が GATT3.2 条に適合することを保証しないと正しく指摘し、キャッシュ・フローの利用可能性と金銭の時間的価値という 2 つの点で、輸入 ICT 製品には国産 ICT 製品とは異なる実際の税負担があると認定している (5.35)。

以上から、輸入された中間 ICT 製品は、GATT3.2 条第 1 文に反して、同種の国産 ICT 製品を超える税を課せられているとのパネルの判断に同意する (5.42)。

## 1.2 パネルは、ICT 諸プログラムは、GATT3.4 条に違反すると認定した点で、誤りを犯したか (5.43-5.61)

ICT 諸プログラムの下での認定要件は、GATT3.4 条に違反するとしてパネルの認定について、ブラジルは、パネルは認定要件が税務上のインセンティブへのアクセスを国内生産者に限定しているとの理由で、3.4 条違反を認定したようだが、これは税における差別を規制上の差別と混同するものと主張している (5.47)。

3.2 条第 1 文違反を認定された ICT 諸プログラムの側面（輸入 ICT 製品に重い税負担をもたらす税務上の異なる待遇）と 3.4 条違反を認定された側面（輸入 ICT 製品に不利な待遇をもたらす認定要件）は異なる。同じ措置の異なる側面は、GATT3 条の複数の規定に違反していると認定されうる (5.53)。

以上から、ICT 諸プログラムの認定要件は、税務上のインセンティブへのアクセスを国内製品に限定することによって、競争条件を輸入品に不利に変更し、その結果、GATT3.4 条に反して、輸入 ICT 製品に同種の国産 ICT 製品よりも不利な待遇が与えられているとのパネルの判断に同意する (5.54)。

輸入された中間 ICT 製品はより煩雑な事務的負担に服するとして、ICT 諸プログラムは GATT3.4 条に違反するとしてパネルの認定について、ブラジルは、クレジット制度を



注意深く検討すれば、インセンティブ化された国産 ICT 製品は、同種の輸入 ICT 製品に比べ、軽い事務的負担に服するものではないと主張している。(5.56)

クレジット制度の下で、所定の課税期間にクレジットをデビットによって相殺できない場合は、他の連邦税や払い戻しによってクレジットが補償されるが、この過程は企業にとって負担となりえ、また数年かかりうる(5.59)。

以上から、ICT 諸プログラムは、インセンティブ化された中間製品を購入する企業に課せられる軽い事務的負担を通じて、輸入された中間製品に同種の国産品よりも不利な待遇を与えるため、GATT3.4 条に違反するとしてパネルの判断に同意する(5.61)。

### **1.3 パネルは、ICT 諸プログラムは、TRIMs 協定 2.1 条に違反すると認定した点で、誤りを犯したか(5.62-5.64)**

ブラジルによる TRIMs 協定 2.1 条違反の認定の取り消しの要求は、GATT3.4 条違反の認定の取り消しを前提としたものだが、ICT 諸プログラムの一定の側面は、GATT3.4 条に違反するとのパネルの認定に同意したため、それらの側面は、TRIMs 協定 2.1 条にも違反するとしてパネルの認定に同意する(5.64)。

### **1.4 パネルは、INOVAR-AUTO プログラムの下での認定要件は、国内製造業者ではなく、輸入業者／流通業者として認定を求める企業に重い負担を課すため、GATT3.4 条に違反すると認定した点で、誤りを犯したか(5.65-5.76)**

ブラジルは、パネルは、国内製造業者と輸入業者／流通業者によって満たされるべき要件の数の違いを理由として上記の認定を行ったが、それらの要件の負担の重さを考慮した質的な分析を行うべきであったと主張している(5.68)。

輸入業者／流通業者として認定を求める外国の製造業者は、ブラジルで活動するか、ブラジルに拠点を置かねばならないが、これは既にブラジルで活動し、ブラジルに拠点を置く国内製造業者とは異なって、相応の負担を生じるものである。またこれらの外国の製造業者は、INOVAR-AUTO プログラムの下で定められる一定の活動を行わねばならないが、これらはブラジルに自動車を輸入しようとする外国の製造業者にとって典型的な活動ではない。ブラジルは、パネルは認定要件の質的な分析を行うべきであったと主張しているが、パネルは、質的な分析を行っている。したがって、認定要件は、輸入自動車に不利に競争条件を変更している(5.75)。

以上から、INOVAR-AUTO プログラムの下でみなしクレジットを得るための認定の条件は、国内原産の同種の産品に許与される待遇より不利な待遇を輸入品に与えるとのパネルの認定に同意する(5.76)。

### 1.5 パネルは、INOVAR-AUTO プログラムは、TRIMs 協定 2.1 条に違反すると認定した点で、誤りを犯したか (5.77-5.79)

ブラジルによる TRIMs 協定 2.1 条違反の認定の取り消しの要求は、GATT3.4 条違反の認定の取り消しを前提としたものだが、INOVAR-AUTO プログラムの一定の側面は、GATT3.4 条に違反するとのパネルの認定に同意したため、それらの側面は、TRIMs 協定 2.1 条にも違反するとしてパネルの認定に同意する (5.79)。

## 2. GATT3.8 条(b) (5.80-5.138)

### 2.1 イントロダクション (5.80-5.81)

問題となっている措置は、GATT3.8 条(b)に該当するとのブラジルの抗弁について、パネルは、「GATT3.8 条(b)に従って国内生産者のみに交付される補助金は、それ自体として GATT3 条の規律から免除され(ず)」、「製品の差別をもたらす補助金の側面(補助金協定 3.2 条で禁止される国産品使用の要求を含む)は、GATT3 条の規律から免除されない」と認定している (5.80)。

ブラジルは、パネルは GATT3.8 条(b)の解釈において誤りを犯したと主張し、またその結果、ICT 諸プログラムは GATT3.2 条第 1 文、3.4 条および TRIMs 協定 2.1 条に違反し、INOVAR-AUTO プログラムの下での認定要件は GATT3.4 条および TRIMs 協定 2.1 条に違反すると認定した点で、誤りを犯したと主張している (5.81)。

### 2.2 GATT3.8 条(b)の法的基準 (5.82-5.96)

3.8 条(a)の「適用しない (shall not apply)」との文言によれば、3.8 条(a)が、内国民待遇義務を一定の政府調達活動について不適用とし、これらの義務の範囲を限定する「逸脱 (derogation)」規定であることは明確である。これに対して、3.8 条(b)の「妨げるものではない (shall not prevent)」との文言は、3.8 条(b) が、内国民待遇義務に反する措置を正当化し、またはその抗弁となる「例外 (exception)」規定であることを示唆する (5.83-5.84)。

「支払い (payment)」の辞書的な意味は、「支払われたまたは支払可能な金銭またはこれに相当するもの」や「金銭またはこれに相当するものによる人への報酬」を含む。3.8 条(b)によって許容される行為は、「補助金の支払い (payment of subsidies)」であるが、GATT16 条や補助金協定等は、補助金に言及する際に「許与 (grant)」や「維持 (maintain)」という語を用いている。この文言の違いは、3.8 条(b)における「補助金

の支払い」は、GATT の他の規定や補助金協定で用いられる「補助金」や補助金の「許与」または「維持」よりも、狭い範囲の行為を含むことを示唆する（5.85-5.86）。

カナダ雑誌事件において、上級委員会は、一定の資格を有するカナダの出版社に対する郵便料金の軽減は、3.8 条(b)の意味における「補助金の支払い」にあたるかの決定を求められたが、これを否定し、3.8 条(b)は、政府による収入の支出を伴う補助金の支払いのみを 3 条の義務から免除することを意図したものであると結論している（5.87）。

3.8 条(b)は、「補助金の支払い」は、「この条の規定に合致して課せられる内国税または内国課徴金の収入から国内生産者に交付される補助金」や、「政府の国内産品購入の方法による補助金」を含むとしている。このうち前者の例によれば、3 条の義務に合致していなければならないのは、補助金の支払いではなく、製品に適用される内国税であることは明らかである（5.88-5.89）。

輸入品に対する差別的な内国税が、国内生産者に対する補助金として正当化されうるならば、3.2 条の差別的な内国税の禁止の実効性が損なわれうる。例えば、輸入品と同種の国産品に異なる税率を適用するのではなく、同じ税率を適用した上で、国内生産者によって生産された製品の税率のみを軽減するという場合、「補助金の支払い」が内国税となるべきものの免除や軽減も含むと解されるならば、WTO 加盟国は 3.2 条の義務を回避できることになる（5.90）。

以上の議論は、3.8 条(b)の交渉史、すなわちハバナ憲章に関する委員会の報告書に見られる「この節（現在の GATT3.8 条(b)）は、3 条のいかなる規定も同種の輸入品に課せられる内国税から国産品を免除することや、それらの税を軽減することを認めるものと解し得ないことを明確にするため、書き直された」との議論によっても支持される（5.91）。

以上から、3.8 条(b)における「補助金の支払い」は、国産品に直接または間接に適用される内国税の免除や軽減を含まず、むしろ 3.8 条(b)は、政府による収入の支出を伴う補助金の支払いのみを 3 条の義務から免除することを意図したものと言える（5.92）。

### 2.3 パネルは、GATT3.8 条(b)の解釈と適用において誤りを犯したか（5.97-5.122）

国内生産者のみに対する補助金の交付から生じる差別は、3.8 条(b)によって正当化されうるとのパネルの当初の見解に同意するが、そこから、「製品の差別を生じる補助金の側面（補助金協定 3.2 条で禁止される国産品の使用の要求を含む）は、GATT3 条の規律から免除されない」との結論へと至るパネルの分析には、いくつかの懸念がある。特に「補助金の側面」への非限定的な言及、および国産品使用の要求に言及する際の「含む」という語の使用に着目する（5.109）。

このパネルの結論を受け入れることは、国内生産者のみに交付されるすべての補助金は、3条の内国民待遇義務に服し、3.8条(b)によって正当化されないことを示唆する。国内生産者に与えられる補助金は、ほとんど常に補助金を受けた国内生産者によって生産された製品と外国生産者によって生産された同種の輸入品の間の競争条件に影響を与えるからである。換言すれば、パネルの解釈は、その論理的な帰結として、3.8条(b)に含まれる例外の効果を否定する(5.110)。

補助金へのアクセスを国産品の優先使用に基づかせる要件等、補助金の一定の要素が3条の内国民待遇原則に違反しうるとのパネルの判断には同意するが、このことは、補助金の支払いそれ自体が3.8条(b)によって正当化できないことを意味しない。パネルは、補助金協定3.1条(b)で禁止される国産品の優先使用の要件から生じる差別は、3.8条(b)によって正当化されないと正しく指摘したが、製品の差別を生じる補助金の側面は3.8条(b)によって免除されないとの非限定的な言及は、過度に広範で、3.8条(b)の効果を変えさせる(5.111)。

以上から、「GATT3.8条(b)に従って国内生産者のみに交付される補助金は、それ自体としてGATT3条の規律から免除され(ず)」、「製品の差別をもたらす補助金の側面(補助金協定3.2条で禁止される国産品使用の要求を含む)は、GATT3条の規律から免除されない」との過度に広範で、非限定的な認定を取り消す(5.112)。

#### **2.4 GATT3.8条(b)に関する結論 (5.123-5.124)**

3.8条(b)の適切な解釈によれば、本件で問題となっている措置は、すべて同種の製品の競争条件に影響を与える内国税の免除や軽減に関わるもので、3.8条(b)の意味における「補助金の支払い」に該当しないため、3.8条(b)によって正当化し得ない(5.124)。

#### **2.5 GATT3.8条(b)に関する分離意見 (5.125-5.138)**

パネルの過度に広範で、非限定的な認定を取り消すとの多数意見に同意するが、以下の理由から、3.8条(b)の「補助金の支払い」の語の解釈に関する多数意見の見解に反対する(5.125)。

補助金協定1.1条で定められる補助金の定義と補助金に関するGATTの規定の連関、補助金と相殺措置の使用に関するGATTの規律を増大し、改善するとの補助金協定の目的、および附属書1Aに関する解釈のための一般的注釈によれば、3.8条(b)を含むGATTにおける「補助金」の語が、補助金協定1.1条で定められる補助金の定義と異なる意味を有していると解すべき理由はない(5.126-5.128)。

「支払い」の辞書的な意味は、「支払われたまたは支払可能な金銭またはこれに相当するもの」や「金銭またはこれに相当するものによる人への報酬」を含むが、「これに相当するもの」への言及は、「支払い」の範囲が金銭的な移転に限定されず、「これに相当する」価値または効果を有する移転も含むことを示唆する (5.129)。

3.8 条(b)は、「補助金の支払い」の例として、「この条の規定に合致して課せられる内国税又は内国課徴金の収入から国内生産者に交付される補助金」を挙げているが、「この条の規定に合致して課せられる内国税又は内国課徴金」という条件は、「内国税又は内国課徴金の収入から国内生産者に交付される補助金」の場合のみに関わるものである (5.130-5.131)。

収入となるべきものの放棄という形態の資金的貢献の概念は、3.2 条で禁止される差別的な課税の形態よりも狭いため、「補助金の支払い」が「収入の放棄」を含むと解釈したら、3.2 条の差別的な税の禁止が無意味になるとの見解は必ずしも説得的でない (5.132-5.133)。

多数意見による 3.8 条(b)の「補助金の支払い」の語の解釈は、補助金に関する補助金協定と GATT の下での権利義務のバランスを根本的に変更し、収入となるべきものの放棄という形態の補助金について、アクションナブル補助金に関する補助金協定の規律を無意味にする (5.134-5.137)。

以上から、3.8 条(b)の「補助金の支払い」の語は、金銭的な移転か、これに相当する効果を有する非金銭的な移転かに関わらず、補助金協定 1.1 条で定義される補助金の提供を指す。本件で問題となっている措置が、「国内生産者のみに対する補助金の支払い」に該当する場合、その措置、および補助金の支払いの資格に関するすべての条件は、3.8 条(b)によって正当化される (5.138)。

### **3. 補助金協定 3.1 条(a) (5.139-5.176)**

#### **3.1 補助金協定 1.1 条(a)(1)(ii) : PEC および RECAP プログラム (5.139-5.176)**

パネルは、IPI 税等を繰り延べする PEC および RECAP プログラムの下での税務上の待遇のベンチマークの特定にあたって、IPI 税等の繰り延べが、PECs を含む、構造的にクレジットを蓄積する企業のベンチマークであるとしたブラジルの主張を否定し、非認定企業に適用される税務上の待遇が、ベンチマークであると認定している。パネルは、IPI 税等の繰り延べを受ける資格を有する企業は、PECs だけでないとのブラジルの見解に同意したが、パネルによれば、税の繰り延べが適用される他の企業が構造的にクレジットを蓄積する企業であることや、税の繰り延べがこれらの企業の構造的なクレジット

の蓄積の問題に対処するために作られたことを示す証拠は何もないからである (5.151-5.152)。

ブラジルは、パネルが税の「一般的規則」の特定を試みることに對する上級委員会の懸念に関わらず、パネルは上記の認定にあたって、投入財や資本財に対するすべての税の繰り延べや免除が服する「一般的規則」が存在するかを確認することを試みたと主張している。ブラジルは、パネルはベンチマークの特定にあたって、加盟国の税制度をもっともよく説明する税の構造や原理の理解に努め、何が比較可能な納税者の比較可能な収入に該当するかを特定する根拠を提示せねばならないと主張している (5.154)。

税の一般的規則とその規則の例外の特定を試みることは、どの規則がベンチマークの特定に関連するかについて過度に狭い理解につながりうるため、パネルは、そうしたアプローチに内在する限界に注意しなければならない。仮に加盟国の税制度の検討によって一般的規則と例外の関係の存在が示されるとしても、パネルは、何が「比較可能な納税者の比較可能な収入に対する税務上の待遇」かを決定するため、「国内税制度の構造とその中心的原理をさらに検討する」ことが期待される。パネルは、IPI 税等の繰り延べを受ける資格を有する企業は、PECs だけでないと決定したが、その分析は、本件で問題となっている税務上の待遇が例外となりうる税の一般的規則の特定の試みにとどまっている。その結果、パネルは事実上、補助金協定 1.1 条(a)(1)(ii)の下での収入となるべきものを放棄し又は徴収しないことの認定を予断している (5.167)。

税の繰り延べを受ける資格を有する企業は多くの種類に分かれ、各々の種類には多くの企業が含まれる。パネルは、構造的にクレジットを蓄積する企業に対する課税の一般的規則の存在の特定を試みるのではなく、これらの種類の企業の税務上の待遇を詳細に検討し、これらの企業が PECs と比較可能かを決定すべきであったと考える (5.169-5.170)。

EU と日本は、パネルは、構造的にクレジットを蓄積する企業に対する税の一般的規則の存在の特定を試みたのではなく、構造的にクレジットを蓄積する企業に関する「規則」が存在するとのブラジル自身の議論に応えたのだと主張しているが、パネルは当事国によって提起された議論に拘束されず、それらの議論を用いて自由に法的立論を展開することができる。したがって、パネルは、ブラジルの議論にかかわらず、補助金協定 1.1 条(a)(1)(ii)の法的基準に従ってベンチマークを特定することが求められる (5.171)。

以上から、ブラジルは、税の繰り延べが構造的にクレジットを蓄積する企業のベンチマークであることを証明しておらず、非認定企業による購入に適用される税務上の待遇がベンチマークと考えられるとのパネルの結論を取り消す。そのため、PEC および RECAP プログラムの下で登録され、認定された企業に許与される税の繰り延べは、輸出

が行われることに基づいて交付される資金的貢献に該当するとのパネルの認定も取り消す (5.172)。

パネルは、税の繰り延べを受ける資格を有する他の企業の条件やその運用について詳細に検討しておらず、認定を行っていないこと等から、資金的貢献が存在したかについて分析を完遂することはできない (5.176)。

#### 4. 補助金協定 3.1 条(b) (5.177-5.340)

##### 4.1 補助金協定 1.1 条(a)(1)(ii) : ICT 諸プログラム (5.177-5.222)

ブラジルは、パネルは、中間製品と投入財についての「黙示の利子収入 (implicit interest income)」は、補助金協定 1.1 条(a)(1)(ii)の下での放棄された政府の収入となるべきものに該当すると認定した点で、誤りを犯したと主張している。ブラジルによれば、①パネルは、問題となっている税務上の待遇をベンチマークの納税者の「グループ」に与えられた税務上の待遇と比較せず、また②パネルは、誤って「黙示の利子収入」が政府の収入となるべきものと認定したからである (5.177)。

①について、ブラジルは、パネルはベンチマークの納税者のうち、同一の課税期間に支払った税の総額をクレジットによって相殺できる企業を単なる「最良のシナリオ」として退け、問題となっている税務上の待遇を同一の課税期間に相殺できない企業と比較したと主張しているが (5.194)、パネルは前者のシナリオを退けておらず、このシナリオの下では、放棄された政府の収入となるべきものは存在しないと明示的に判断している。パネルは、問題となっている税務上の待遇のベンチマークとの比較にあたって、適切に両者のシナリオを検討したと考える (5.203)。またブラジルは、パネルが後者のシナリオを「たびたび起きるシナリオ」と性格づけていることを問題としているが (5.204)、PEC および RECAP プログラムの文脈では、ブラジル自身が、多くの経済セクターはクレジットを蓄積する傾向にあると説明している (5.206)。

②について、ブラジルは、「黙示の利子」なるものは政府の収入となるべきものにあたらぬと主張しているが (5.212)、ベンチマークの下で、ブラジル政府は税を徴収し、これを 1 ヶ月から 360 日に渡って保持し、これによって利子を得ることができるのであるから、こうして得られうる黙示の利子は、ブラジル政府の収入となるべきものに該当する (5.219)。したがって、購入者が同一の課税期間にクレジットを相殺できないシナリオにおいて、ブラジル政府による税の不徴収は、補助金協定 1.1 条(a)(1)(ii)の意味における収入となるべきものを放棄し又は徴収しないことに相当する (5.221)。

以上から、問題となっている認定企業に与えられる税の免除、軽減および繰り延べは、資金的貢献に該当するとのパネルの認定を支持する (5.222)。

## 4.2 補助金協定 3.1 条(b) : 輸入代替 (5.223-5.304)

### 4.2.1 イントロダクション (5.223-5.226)

ブラジルは、パネルは、ICT 諸プログラムの下での PPBs および他の生産工程要件は、GATT3.4 条に反して、国産品の使用に基づいていると認定し、またこれらの要件は、補助金協定 3.1 条(b)の意味における、輸入品よりも国産品を優先して使用すると条件にも該当すると認定している点で、誤りを犯したと主張している (5.223)。

### 4.2.2 パネルの認定 (5.227-5.239)

パネルは、国産品使用の要件の存在が認定されれば、GATT3.4 条違反の認定、および補助金協定 3.1 条(b)の意味における輸入品よりも国産品を優先して使用すると条件の認定が導かれると指摘している (5.229)。

パネルは、光スプライス・クロージャと速度アラームという 2 つの実例を用いて、PPBs が ICT 諸プログラムにおいていかに作用するかを検討し、これらの PPBs は、すべての関連する工程がブラジルにおいてなされなければならないことを求めていると指摘している。また後者の PPB は、速度アラーム製品の生産に用いられる GSM モジュールの少なくとも 90%は、GSM モジュール自体の PPB に従って生産されなければならないという「PPB 中の PPB (入れ子 PPB)」を含んでいると指摘している。さらに PPBs はすべての場合において、第 3 者が自らが行う工程について PPB の要件を遵守することを条件として、認定企業に生産工程の一部を第 3 者に外注することを認めていると指摘している (5.230-5.232)。

パネルは、Informatics プログラムの検討にあたって、まず入れ子 PPB を含む主要 PPB について検討し、入れ子 PPBs に従って生産された製品はブラジルの国産品であるとし、そのため入れ子 PPBs に服する製品は各々の PPBs を遵守しなければならないとの要件は、GATT3.4 条および補助金協定 3.1 条(b)の意味における「明示的な国産品使用の要求」に該当すると判断している。またパネルは、この分析は、Informatics プログラムの下でのすべての PPBs の生産工程にもあてはまるとし、主要 PPBs の外注規定は、GATT3.4 条および補助金協定 3.1 条(b)の下での国産品使用の要求を生じると判断している (5.234-5.235)。

パネルは、この立論を他の ICT プログラムにもあてはめ、ICT 諸プログラムの PPBs および他の生産工程要件は、GATT3.4 条に反して、輸入品に同種の国産品よりも不利な待遇を与えるものであるとし、またこれらの要件は、補助金協定 3.1 条(b)の意味における国産品使用の条件を生じるものであると結論している (5.237-5.239)。



#### 4.2.3 補助金協定 3.1 条(b) (5.240-5.248)

補助金協定 3.1 条(b)は、補助金の受給の条件として、「法律上」または「事実上」、輸入品よりもまたは輸入品に代わって、「国産品」を使用することを要求する補助金を禁止している。「法律上」の条件と「事実上」の条件の区別は、補助金が輸入品よりも国産品を優先していることの証明に用いられる証拠にあるが、3.1 条(b)の下で課せられる義務や義務に適合しているかを評価する法的基準は同じである (5.245)。

上級委員会は、米国 FSC 事件において、3.1 条(b)は国内「生産」に対する補助金の交付そのものではなく、輸入品よりも国産品を優先して使用することに基づいて補助金を許与することを禁止するもので、国内生産に関連する補助金は、それ自体として補助金協定 3 条の下で禁止されるわけではないと指摘している。そのような補助金は、通常関連する市場において補助金を受けた製品の供給を増加し、そのためこれらの製品の使用を増加し、輸入品に不利な影響を与えると考えられるが、補助金の許与の条件として輸入品よりも国産品を優先して使用することを要求するものではない (5.246)。

3.1 条(b)の下での国産品使用の条件の存在を決定する上で問題となるのは、補助金の資格要件がより多くの国産品の使用をもたらすかではなく、輸入品よりも国産品を優先して使用することを要求する条件が、措置の文言自体から読み取れるか、または措置のデザイン、構造、作用の形態や、補助金の許与に関わる事実状況から察知されるかである (5.248)。

#### 4.2.4 パネルは、ICT 諸プログラムの PPBs および他の生産工程要件は、補助金協定 3.1 条(b)および GATT3.4 条に違反すると認定した点で、誤りを犯したか (5.249-5.304)

補助金協定 3.1 条(b)の下での法的基準は、GATT3.4 条のそれと同じではない。補助金協定 3.1 条(b)の違反の認定のためには、措置が輸入品よりも国産品を優先して使用することに基づいていなければならないが、GATT3.4 条の違反の認定のためには、措置が国産品使用のインセンティブを与え、輸入品に不利に競争条件を変更していれば足りる (5.254)。

パネルは、補助金協定 3.1 条(b)の違反の認定において、「法律上」の分析を行ったのか、「事実上」の分析を行ったのかを明示していないが、パネルは前者の認定を行ったと考えられる。パネルは、関連する条文や PPBs および他の生産工程要件の作用の理解に依拠して分析を行ったが、補助金の許与に関わる事実状況については検討していないからである (5.258)。

#### 4.2.4.1 Informatics プログラム (5.260-5.285)

速度アラームの主要 PPB は、速度アラーム製品の生産に用いられる GSM モジュールの少なくとも 90%は、GSM モジュール自体の PPB に従って生産されなければならないと命じている。本手続において争いのないパネルの認定によれば、PPBs に従って生産された製品はブラジルの国産品であるため、PPBs に従って生産された GSM モジュールはブラジルの国産品である。そのため、速度アラームの PPB は、速度アラーム製品の生産に用いられる GSM モジュールの 90%が PPBs に従って生産されることを要求することによって、速度アラーム製品の生産に用いられる GSM モジュールの 90%が国産であることを要求している (5.272)。

輸入品よりも国産品を優先して使用すると条件が、措置の文言自体に基づいて認定される場合、またはその必然的な含意として導かれる場合、補助金は「法律上」輸入品よりも国産品を優先して使用することに基づいている。上記の例によれば、主要 PPBs 中の入れ子 PPBs は、その文言上、または少なくともその必然的な含意として、主要 PPBs に従ってなされる生産工程で用いられる一定割合の投入財が国内で調達されることを要求している。したがって、主要 PPB に含まれる製品の生産における国産部品等の使用は、偶発的なものではなく、ICT 諸プログラムの下での税のインセンティブを受けのために満たされなければならない条件である (5.273)。

以上から、Informatics プログラムの下での入れ子 PPBs を含む主要 PPBs は、補助金協定 3.1 条(b)と GATT3.4 条に違反するとパネルの認定を支持する (5.275)。

PPBs の構造によれば、補助金の受給者は、後続する生産工程において、先行する生産工程で製造された国産部品等を使用する可能性が高い。しかし、このことは、それ自体として、輸入品よりも国産品を優先して使用することを要求する条件の存在を示すものではない。生産補助金の内在的効果は、国産品使用の条件の認定に十分でなく、措置が、「法律上」補助金協定 3.1 条(b)に違反するかの認定において鍵となるのは、国産品使用の条件が、その文言自体から、またはその必然的な含意として、読み取れるかである (5.281-5.282)。

この点で、入れ子 PPBs を含まない主要 PPBs が、企業が税のインセンティブを受けのためにブラジルで行わなければならない「生産工程の集合」以上のものを定めるものとは考えられない。PPBs で定められる生産工程の遵守は、国産部品等の使用をもたらす可能性が高いが、このことは、「法律上」補助金協定 3.1 条(b)の違反を認定するに十分ではない。このような国産品の使用は、輸入品を使用しないとの要件が、PPBs の文言から、またはその必然的な含意として、読み取れることを意味しない (5.283)。

他方、入れ子 PPBs を含まない主要 PPBs は、輸入品よりも国産品を優先して使用するインセンティブを与える（5.284）。

以上から、Informatics プログラムの下での入れ子 PPBs を含まない主要 PPBs は、補助金協定 3.1 条(b)の意味における輸入品よりも国産品を優先して使用することに基づいているとのパネルの認定を取り消す。これらの PPBs は、GATT3.4 条に違反するとのパネルの認定は支持する（5.285）。

#### **4.2.4.2 PADIS、PATVD および Digital Inclusion プログラム（5.286-5.300）**

PATVD プログラムの下での PPBs は、Informatics プログラムの下での PPBs と構造および論理を同じくする。したがって、入れ子 PPBs を含む主要 PPBs については、補助金協定 3.1 条(b)に違反するとのパネルの認定を支持し、入れ子 PPBs を含まない主要 PPBs については、補助金協定 3.1 条(b)に違反するとのパネルの認定を取り消す（5.288-5.289）。

PADIS プログラムの下での認定を求める企業が、同プログラムの要件のすべてまたは一部を遵守する場合、後続する生産工程において、同プログラムに従って生産された投入財を使用することになるが、このことは、同プログラムの下での資格要件の結果であって、輸入品よりも国産品を優先して使用することを条件とするものではない（5.291）。したがって、PADIS プログラムは、補助金協定 3.1 条(b)に反して、輸入品よりも国産品を優先して使用することを要求しているとのパネルの認定を取り消す（5.294）。

パネルは、Digital Inclusion プログラムは明白な国産品使用のインセンティブにあたり、これに基づき同プログラムは GATT3.4 条および補助金協定 3.1 条(b)に違反すると認定したが、こうしたインセンティブの存在は、GATT3.4 条の法的基準を満たすに十分かもしれないが、補助金協定 3.1 条(b)の違反を成立させるに十分ではない（5.297）。以上から、パネルは、Digital Inclusion プログラムは補助金協定 3.1 条(b)の言う国産品使用の要求を含むと結論する根拠を欠き、したがって、その認定を取り消す（5.299）。

他方、PATVD、PADIS および Digital Inclusion プログラムの下での PPBs および他の生産工程要件は、国産 ITC 製品を使用するインセンティブを与えるとのパネルの判断に同意する。したがって、これらのプログラムは、GATT3.4 条に反して、輸入 ITC 製品に同種の国産品よりも不利な待遇を与えているとのパネルの認定は支持する（5.300）。

#### **4.2.4.3 INOVAR-AUTO プログラム（5.301-5.304）**

INOVAR-AUTO プログラムの下での最低限の製造工程をブラジルで行うとの要件は、ICT 諸プログラムの下での入れ子 PPBs を含まない主要 PPBs と同様に作用する。した

がって、同要件は、補助金協定 3.1 条(b)に違反するとのパネルの認定を取り消す (5.303-5.304)。

#### 4.3 自社生産シナリオに関する EU および日本の上訴 (5.305-5.340)

省略

#### 5. GATT1.1 条と授権条項 (5.341-5.436)

省略

#### 6. DSU11 条および 12.7 条と補助金協定 4.7 条 (5.437-5.464)

パネルは、従来パネルは、補助金協定 4.7 条の下での廃止のための期間として、90 日を指定する傾向にあったと指摘している。また DSU21.3 条(c)の下での「妥当な期間」と補助金協定 4.7 条の下での「遅滞なく」との要求を調和させることは困難であるとしつつ、カナダ再生可能エネルギー事件における上級委員会の「4.7 条の下での迅速化された救済は…重要な考慮である」との説示を想起して、4 条の特定のな救済を尊重すると決定している。その上で、一方で、勧告を履行するために求められうる手続に鑑み、また一方で、ブラジルは補助金を「遅滞なく」廃止しなければならないとの要求に鑑み、禁止補助金は 90 日以内に廃止しなければならないと勧告している (5.438)。

ブラジルは、パネルは、当事国によって提示された議論に向き合わず、また禁止補助金は 90 日以内に廃止しなければならないとの結論の「理由を付した十分な説明」や「基本的な理由」を提示していないため、DSU11 条および 12.7 条に違反していると主張している (5.439)。

カナダ再生可能エネルギー事件における上級委員会の説示は、パネルは、補助金協定の下での請求から分析を始めなかったことによって、分析の順序を誤ったかとの問題に関連するもので、ここでの問題に関係しない。多くのパネルは、禁止補助金を遅滞なく廃止する期間として 90 日以内を指定する傾向にあったが、他のパネルはより長い期間を指定している (5.453-5.454)。

パネル手続の中間レビューにおいて、当事国はこの問題について幅広い議論を行ったが、勧告を履行するために求められうる手続とブラジルは補助金を「遅滞なく」廃止しなければならないとの要求を考慮したこと以外、パネルが廃止に必要な手続の実践的な側面をどれだけ考慮したかを決定するすべはない。結論の一節から、パネルの認定と勧告が、十分な証拠や当事国によって提起された問題の十分な検討に基づいていたか、またその勧告が、DSU11 条に従って、理由を付した十分な説明に基づいていたかを確認す

することはできない。またパネルが当事国の主張と向き合わなかった結果、パネルの分析は、DSU12.7条に従って、法がいかに問題の事実に適用されているかを明らかにしているとは言えない(5.459)。

以上から、パネルはDSU11条および12.7条に違反したと認定し、またそれゆえブラジルは禁止補助金を90日以内に廃止しなければならないとのパネルの結論を取り消す(5.460)。

パネルは、禁止補助金の廃止のためのブラジル法上の国内手続について事実認定を行っていない。また当事国は、パネルの勧告を履行するために用いられうる手続に関する事実的側面を広く争っている。そのため、分析を完遂し、禁止補助金がブラジルによって廃止されなければならない期間を指定することはできない(5.464)。

### III. 上級委員会判断の考察

本件は、①ICT産業や自動車産業のサプライ・チェーン全体を通じて国内産業の保護育成や投資の誘致を図る目的で、所定の生産工程が国内でなされていること等を要件として税の減免等を与えるブラジルの措置(ICT諸プログラム、INVADOR-AUTOプログラム)、および②輸出振興を図る目的で、総収入の50%超が輸出取引による企業に対して税の繰り延べ等を与える同国の措置(PECプログラム、RECAPプログラム)が争われた事案である。

パネルは、申立国であるEUと日本の主張をほぼ全面的に認め、各プログラムについて、GATT3条や補助金協定3.1条違反等を認定したが、上級委員会は、①の措置について、所定の生産工程が国内でなされているとの要件は、国産品使用の要求にはあたらないとして、補助金協定3.1条(b)違反の認定を一部取り消し、②の措置について、パネルはベンチマークの特定において誤りを犯したとして、補助金該当性の認定を取り消している。また上級委員会は、「GATT3.8条(b)に従って国内生産者のみに交付される補助金は、それ自体としてGATT3条の規律から免除されない」等としたパネルの解釈を取り消し、GATT3.8条(b)に関する自らの解釈を詳述している。

これらの上級委員会の判断は、いずれも同委員会の過去の判断例に依拠したものである。ただし、パネルはベンチマークの特定において誤りを犯したとの判断については、過去の判断例の趣旨に合致しているか、またそれ自体として妥当なものと言えるか、疑問が残る。また所定の生産工程が国内でなされているとの要件は、国産品使用の要求にはあたらないとの判断は、その理由が判然とせず、GATT3.8条(b)の規律の実効性を大きく減じるもののようにも見受けられる。さらにGATT3.8条(b)に関する上級委員会の解釈には、これに真つ

向から反対する分離意見が付されている。以下では、これらの上級委員会の判断の意義について、それぞれ考察する<sup>5</sup>。

## 1. GATT3.8 条(b)の解釈

上級委員会は、「GATT3.8 条(b)に従って国内生産者のみに交付される補助金は、それ自体として GATT3 条の規律から免除され（ず）」、「製品の差別をもたらす補助金の側面…は、GATT3 条の規律から免除されない」とのパネルの解釈は、過度に広範で、非限定的であるとして、これを取り消している。上級委員会が説くようにあらゆる国内生産者補助金は、輸入品に不利に競争条件を変更すると考えられるため、「製品の差別をもたらす補助金の側面…は、GATT3 条の規律から免除されない」とすれば、あらゆる国内生産者補助金は、3 条の規律から免除されないことになる。しかし、それでは 3.8 条(b)の存在意義がまったく失われてしまう。そのため、上記のパネルの解釈は支持し難く、これを取り消した上級委員会の判断は適切であったと言える。

他方、上級委員会は、「補助金の支払い」の辞書的な意味や 3.8 条(b)の例示規定、また過去の判断例（カナダ雑誌事件）や 3.8 条(b)の交渉史等を仔細に検討して、「3.8 条(b)は、政府による収入の支出を伴う補助金の支払いのみを 3 条の義務から免除することを意図したもの」と解釈している。ただし、上級委員会は、政府による収入の支出を伴う補助金の支払いであれば、そのあらゆる要素が 3 条の義務から免除されるとは述べておらず、補助金へのアクセスを国産品の優先使用に基づかせる資格要件等、一定の要素はなお 3 条の義務に違反しうると指摘している。補助金受給者によって生産される国産品と輸入品の間の差別をもたらす資格要件は 3 条の義務から免除されるが、その生産に用いられる部品等、これとは異なる製品間の差別をもたらす資格要件は免除されないとの趣旨である<sup>6</sup>。

これに対して、分離意見は、政府による収入の支出を伴う補助金の支払いか、収入となるべきものの放棄かを問わず、あらゆる国内生産者補助金は 3 条の義務から免除され、なおかつ補助金受給者によって生産される国産品と輸入品の間の差別をもたらす資格要件か、これとは異なる製品間の差別をもたらす資格要件かを問わず、あらゆる資格要件は 3 条の義務から免除されると解釈している。そのため、分離意見の解釈によれば、あらゆる国内生産者補助金のあらゆる要素は、もっぱら補助金協定の規律に基づいて、その廃止や悪影響の除去の要否が判断されることになる。

---

<sup>5</sup> これらの論点を含む本件パネルおよび上級委員会報告書の解説として、東條吉純「【WTO パネル・上級委員会報告書解説⑨】ブラジル租税措置事件（DS472, 497）：内国税減免措置に対する WTO ルールの適用範囲」RIETI Policy Series 19-P-037 (2019)。

<sup>6</sup> 本件上級委員会報告書パラ 5.95。

以上の上級委員会と分離意見の解釈は、法解釈および法政策の観点から、いずれが適切なものと言えるだろうか。

まず法解釈の問題としては、上級委員会の解釈上の根拠は、かなりの部分が分離意見によって有効に反論されているように思われる。第1に「支払い」の辞書的な意味によれば、その内容は金銭だけでなく「これに相当するもの」も含むため、「補助金の支払い」は「政府による収入の支出を伴う補助金の支払いのみ」を指すと解すべき理由は大きくない。第2に3.8条(b)の「この条の規定に合致して課せられる内国税又は内国課徴金の収入から国内生産者に交付される補助金（の交付は妨げられない）」との例示規定は、その収入から補助金が交付される場合に差別的な内国税が禁止されることを述べたもので、差別的な内国税という形態による補助金の交付が禁止されることを述べたものとは言い難い。

他方、3.8条(b)は、「3条のいかなる規定も同種の輸入品に課せられる内国税から国産品を免除することや、それらの税を軽減することを認めるものと解し得ないことを明確にするため、書き直された」との交渉史は、確かに有力な解釈上の根拠になりうる。ただし、言うまでもなく1947年のGATTと1994年のGATTは法的に異なる条約であって、前者の交渉史が後者の解釈に有する意義は決定的なものとは言えない。むしろ、加盟国はWTO協定の締結にあたって、GATTと「収入の放棄」を含む補助金の交付について詳細な規律を置く補助金協定を一括して受諾したのであって、これによって3.8条(b)の当初の意味が塗り替えられたと解することも不合理ではない。

次に法政策の問題としても、上級委員会の解釈が分離意見の解釈と比べ適切であるとは言いきれないように思われる。第1に上級委員会は、「補助金の支払い」が「収入の放棄」を含むと解釈したら、3.2条の差別的な内国税の禁止の実効性が損なわれるとしているが、「補助金の支払い」が「収入の放棄」は含まないと解釈したら、逆にこうした補助金について、特定性を有し、著しい害がある場合にその悪影響の除去を求めるアクションナブル補助金に関する補助金協定の詳細な規律の意義が損なわれることになる。

第2に「収入の放棄」による国内生産者補助金をGATT3条と補助金協定の双方の規律の下で審査することは、訴訟経済上効率的であるとは言えない。またGATT3条違反はGATT20条によって正当化されうるが、補助金協定にはGATT20条に相当する規定がない等、両者の規律は大きく異なる。さらに上級委員会の解釈によれば、「収入の放棄」による国内生産者補助金はGATT3条と補助金協定の双方の規律の下で審査されるが、「収入の支出」による国内生産者補助金の多くの要素はもっぱら補助金協定の規律の下で審査されることになる。そのようななか、「収入の放棄」による国内生産者補助金について、GATT3条と補助金協定の下での審査の整合性を確保するならば、それぞれの規律の一貫した判例

法理、また補助金協定の下での異なる形態の補助金の間の一貫した判例法理の形成が妨げられる可能性もないとは言えない。

本件パネルの解釈によれば、およそあらゆる国内生産者補助金のおよそあらゆる要素は GATT3 条の義務から免除されず、GATT3 条と補助金協定の間広い重複が生じる。他方、本件の分離意見の解釈によれば、あらゆる国内生産者補助金のあらゆる要素は GATT3 条の義務から免除され、GATT3 条と補助金協定の間重複は生じない。これに対して、本件上級委員会の解釈は、上記の 2 つ解釈の中道を行く解釈と言え、その意味で、バランスが取れ、受け入れやすい解釈であるとの見方もできる。ただし、なぜ同じ措置の同じ要素を異なる 2 つの規律の下で審査せねばならないのか、またなぜ「収入の放棄」と「収入の支出」を区別せねばならないのかは必ずしも明らかでなく、確固とした解釈上の根拠がないことに鑑みても、本件上級委員会の解釈には再考の余地がないとは言えない。

## 2. 補助金協定 1.1 条(a)(1)(ii)の下でのベンチマークの特定

上級委員会は、PECs に対して IPI 税等を繰り延べする PEC および RECAP プログラムの税務上の待遇のベンチマークとして、非認定企業に適用される税務上の待遇がこれにあたることとしたパネルの結論を取り消している。上級委員会によれば、パネルは、IPI 税等の繰り延べを受ける資格を有する企業は PECs だけでないと決定したが、その分析は、本件で問題となっている税務上の待遇が例外となりうる税の一般的規則の特定の試みにとどまっているからである。

国内税制度の多様性や複雑性に鑑みれば、税の一般的規則とその規則の例外を特定することは容易ではない。そうしたなか、問題となっている措置（例外）がなかったならばいかなる税務上の待遇（一般的規則）が適用されるかとの方法（but for テスト）で、収入となるべきものの放棄があったか決定することは、恣意的な判断につながりうる。上級委員会が、ベンチマークの特定にあたっては、一般的規則と例外の関係の特定を試みることの内在的な限界に留意し、これに代わって、あるいはこれにとどまることなく、比較可能な納税者の比較可能な収入の特定を試みるようパネルに求めてきた所以である<sup>7</sup>。

本件上級委員会の判断も、こうした過去の判断例に依拠している。しかし、本件パネルの分析が、これらの過去の判断例が言うところの税の一般的規則とその規則の例外の特定の試みにとどまっていたかは疑問である。上級委員会は、パネルは、構造的にクレジットを蓄積する企業に対する税の「一般的規則」の存在の特定を試みたとしているが、ここで

---

<sup>7</sup> Appellate Body Report, United States – Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations,” Recourse to Article 21.5 of the DSU by the European Communities, WT/DS108/AB/RW, 14 January 2002, para.91; Appellate Body Report, United States – Measure Affecting Trade in Large Civil Aircraft (Second Complaint), WT/DS353/AB/R, 12 March 2012, para.815



パネルが試みていたのは、問題となっている措置がなかったならば、適用される規則という意味での一般的規則の特定ではなく、その規則の例外に通底する根拠や原理を探求し、比較可能な納税者の比較可能な収入を特定することであったと考えられるからである。

比較可能な納税者の比較可能な収入を特定するにあたっては、何を基準として比較可能かを判断するための「合理的な根拠 (rational basis)」、「中心的な原理 (organizing principle)」を探求し、同定せねばならない<sup>8</sup>。本件パネルは、ブラジルによって主張された「構造的にクレジットを蓄積する企業」への対処が、そうした根拠や原理にあたるかを検討していたと考えられる。「構造的にクレジットを蓄積する企業に関する一般的規則の存在は疑わしい」とのパネルの説示も<sup>9</sup>、そうした根拠や原理が見出し難いことを述べ、それゆえ問題となっている措置がなかったならば、適用される規則という意味での一般的規則、すなわち非認定企業に適用される税務上の待遇をベンチマークとするほかないことを示したものと解される。

にもかかわらず上級委員会は、パネルの分析は、税の一般的規則の特定にとどまっているとした上で、パネルは、IPI 税等の繰り延べを受ける他の企業の扱いを詳細に検討し、これらの企業が PECs と比較可能かを決定すべきであったと指摘している。このことは、パネルに課税主体であるブラジル自身の理解や主張を超えて、その税制度の「合理的な根拠」や「中心的な原理」を探求するよう求めることを意味するが、過去の判断例がそうした探求まで求めていたか、なぜそうした探求が必要なのか、またいかにこれを実現しうるかは明らかでない。

### 3. 補助金協定 3.1 条(b)の下での国産品使用の要求の判断

上級委員会は、ICT 諸プログラムの PPBs 等は、補助金協定 3.1 条(b)の意味における国産品使用の要求にあたるとしたパネルの判断は、「法律上」の違反認定を行ったものと指摘した上で、その違反認定の一部を取り消している。上級委員会によれば、入れ子 PPBs を含む主要 PPBs は、その文言上、または少なくともその必然的な含意として、一定割合の部品等について国産品使用を要求するものだが、入れ子 PPBs を含まない主要 PPBs は、国産部品等の使用をもたらす可能性が高いものの、その文言から、またはその必然的な含意として、国産品使用の要求を読み取ることができないからである。

しかし、なぜ入れ子 PPBs を含まない主要 PPBs は、国産部品等の使用を要求していないと言えるのか、また入れ子 PPBs を含まない主要 PPBs と含む主要 PPBs の違いがどこ

---

<sup>8</sup> それぞれ AB Report, US – FSC, supra note 8, para.90; AB Report, US Large Civil Aircraft, supra note 8, para.815.

<sup>9</sup> 本件パネル報告書パラ 7.1169。

にあるのかは判然としない。第1に上級委員会は、PPBsに従って生産される製品がブラジルの国産品であることは争われていないとして、入れ子 PPBs に従って生産される部品等もブラジルの国産品であるとしているが、PPBs が所定の生産工程がブラジルでなされることを求め、それゆえそれらの生産工程で生産される部品等がブラジルの国産品であることも争われていない<sup>10</sup>。第2に上級委員会は、「PPBs の構造によれば、補助金の受給者は、後続する生産工程において、先行する生産工程で製造された国産部品等を使用する可能性が高い」と述べているが、なぜ PPBs の構造が国産品使用を要求しておらず、その可能性を高めるにとどまるものと言えるのかは不明である。PPBs が所定の生産工程がブラジルでなされることを求め、それゆえそれらの生産工程で生産される部品等がブラジルの国産品であるならば、PPBs はその構造上、すなわちその必然的な含意として、国産品使用を要求していると言うほかないように思われる。

にもかかわらず上級委員会が PPBs は国産品使用を要求していないと判断した背景には、PPBs の遵守の方法としては、第3者がブラジルで生産した部品等を調達するのではなく、自ら生産するとの方法があるが、こうした方法による PPBs の遵守に基づき交付される補助金は、補助金協定によって禁止されていない国内生産補助金と区別し難いとの考慮があったものと推察される。ある製品の生産工程のうち、どこまでがその製品の本質的な生産で、どこからが非本質的な生産といった区別は設け難く、ある企業が所定の生産工程を自ら行っている以上は、これに基づき交付される補助金は、やはり国内生産補助金と言わざるをえないからである。

こうした方法による PPBs の遵守も、必然的に補助金の受給者による国産部品等の使用をもたらすものである。また上級委員会の判断によれば、加盟国は、所定の生産工程が国内でなされることを求めるという方法によって、補助金協定 3.1 条(b)の下での「法律上」の違反認定を容易に回避できることになる。他方、国内生産補助金も、特定性を有し、著しい害がある場合には、補助金協定上その悪影響の除去を求められ、GATT3 条の規律にも服しうる。また第3者からの調達が常態であるような部品等について国内で生産されることを求める資格要件は、補助金協定 3.1 条(b)の下での「事実上」の違反認定を受ける可能性が高い。こうしたなか、上級委員会は、補助金協定 3.1 条(b)の規律を国産品使用の要求に基づくが、国内生産補助金にもあたりうる補助金に「拡大」するよりは、国内生産補助金にはあたらない国産品使用の要求に基づく補助金に「縮小」することを選び、本件のような補助金は、補助金協定 3.1 条(b)の下での「事実上」の審査や、補助金協定の他の規定および GATT3 条の下での審査に委ねたものと考えられる。

---

<sup>10</sup> 例えば、本件上級委員会報告書注 25。