

ガット紛争処理手続の実際

— 輸出所得税制に関する E C ・ 米国間の紛争 —

清水章雄

はじめに

1. 紛争の対象
2. 小委員会手続
3. 東京ラウンド補助金協定
4. 理事会の対応
5. 米国法の改正

おわりに

はじめに

ガットの枠組において、これまで7回のラウンドにおける交渉により、関税引下げ及び非関税措置の削減による貿易自由化が行われてきた。関税引下げは譲許表（関税率表）変更のための条約の締結¹⁾また非関税措置の削減は新たな各種協定²⁾の締結等により実施される。これらは、言わばガットの立法活動の所産である。このようなガットによる貿易自由化にもかかわらず、最近の厳しい世界経済状況のなかでは、諸国の保護主義が高まるとともに、貿易摩擦と呼ばれる現象が生じている。このような時代には、立活活動と対比されるガ

原稿受領日 1984年11月13日

本稿は、昭和59年度科学研究費補助金奨励研究(A)を利用した研究の成果の一部である。

¹⁾ たとえば、「関税及び貿易に関する一般協定に関するジュネーヴ議定書(1979年)」(昭和55年条約第6号)。

²⁾ たとえば、補助金及び相殺措置に関する「関税及び貿易に関する一般協定第6条、第16条及び第23条の解釈及び適用に関する協定」(昭和55年条約第8号)。(以下「補助金協定」という。)

ットの「司法機能（紛争処理）が期待される」³⁾とされている。

ガットの司法機能が最もよく発揮されるのは、関税及び貿易に関する一般協定（以下「一般協定」⁴⁾）第23条第2項⁴⁾及び東京ラウンドにおいて締結された諸協定の規定⁵⁾に基づく紛争処理手続で、小委員会（panel）を設置して行うものである。1980年代に入ってから的小委員会手続の利用状況を示すのが次頁に掲げる表1⁶⁾である。

この表に掲げられている紛争事件数は23件であるが、これらは小委員会の設置が報告されているものだけであり、他にも同じ時期に理事会へ持ち込まれた紛争が存在する。（たとえば、1981年には全部で17件⁷⁾が持ち込まれている。）1948年から1979年までに締約国団（または理事会）に持ち込まれた紛争の数は93件とされている⁸⁾ことを考えると、ガットの紛争処理手続は、80年代に入りますます多用されているとすることができる。本稿は、そのようなガットの紛争処理手続の実態を明らかにするために、輸出所得税制に関するEC・米国間の紛争を検討する。この紛争について一般協定第23条第1項に基づいて当事国間で最初の協議がなされたのは1972年のことであるが、⁹⁾10年以上かかっても紛争は解決しなかった。本稿で特にこの紛争を取り上げるのは、その処理に長期間を要していることの他、ガットの通常の紛争処理例では行われなことが幾つか行われた点で異例な事案だからである。

3) 治田 彰「ガットにおける約束処理をめぐる諸問題」『月刊・貿易と産業』第22巻第5号（1981年）50頁。

4) 同上53頁。拙稿「ガットの紛争処理手続」『商学討究』第34巻第2号（1983年）109頁。

5) 拙稿、前掲注4）114頁。

6) GATT ACTIVITIES IN 1979 (1980), GATT ACTIVITIES IN 1980 (1981), GATT ACTIVITIES IN 1981 (1982), GATT ACTIVITIES IN 1982 (1983), GATT ACTIVITIES IN 1983 (1984), GATT Focus No. 28 (1984) 及び GATT Focus No. 31 (1984) より作成。

7) GATT Focus No. 9, at 4 (1981).

8) Hudec, *GATT Dispute Settlement After the Tokyo Round: An Unfinished Business*, 13 CORNELL INT'L L. J. 145, 200 (1980).

9) Jackson, *The Jurisprudence of International Trade: The DISC Case in GATT*, 72 AM. J. INT'L L. 747, 761 (1978).

表 1

	小委員会 設置時	申立国	被申立国	紛争事件
1	80年1月	米 国	ス ペ イ ン	大豆油国内販売制限措置
2	2月	米 国	日 本	タバコ製品輸入制限
3	3月	カ ナ ダ	米 国	マグロ及びマグロ製品の輸入禁止
4	6月	E E C	カ ナ ダ	牛肉輸入関税割当
5	6月	ブラジル	ス ペ イ ン	炒っていないコーヒー豆への関税措置
6	10月	米 国	E E C	英国の家禽輸入規則
7	11月	イ ン ド	米 国	工業用ファスナーへの相殺関税賦課
8	81年6月	E E C	米 国	ビタミンB12輸入関税
9	11月	カ ナ ダ	米 国	ある種の自動車用スプリング・アセンブリーズの輸入・販売禁止
10	82年1月	米 国	E E C	小麦粉輸出補助金*
11	3月	米 国	カ ナ ダ	外国投資審査法の施行
12	4月	米 国	E E C	缶詰桃及び缶詰梨レーズン生産補助金
13	6月	米 国	E E C	デュラム小麦パスタ製品生産補助金*
14	10月	英国(香港)	E E C	輸入数量制限
15	11月	米 国	E E C	地中海諸国産柑橘類産品特惠関税
16	11月	E E C	フィンランド	履物皮革の輸入に影響する国内規制
17	83年2月	米 国	E E C	政府購入契約価格からの付加価値税の除外**
18	3月	米 国	日 本	皮革製品の輸入数量制限
19	4月	E E C	米 国	著作権法製造条項
20	5月	E E C	米 国	エジプトへの小麦粉輸出補助金*
21	7月	ニカラグア	米 国	砂糖輸入割当
22	84年3月	カ ナ ダ	E E C	新聞用紙免税割当
23	84年10月	フィンランド	ニュージーランド	変圧器反ダンピング税

* 補助金及び相殺措置に関する委員会による小委員会設置

** 政府調達に関する委員会による小委員会設置
(無印は、理事会による小委員会設置)

1. 紛争の対象

(1) 米国の国際販売国内会社制度

ガットにおける輸出所得税制に関する EC・米国間の紛争は、1971年に米国が国際販売国内会社 (Domestic International Sales Corporation, 以下 DISC という。) という制度を同国の税法典である内国歳入法典 (Internal Revenue Code, 以下 I. R. C. という。) に組み込んだこと¹⁰⁾に端を発する。

この制度を利用することにより、米国企業は、輸出による所得の一定の部分について課税の繰延べが認められるという利益を受ける。この制度を利用するためには、DISC としていくつかの法定要件をみたす内国会社を設立しなければならない。典型的には、輸出製造業者が DISC としての要件をみたすペーパー・カンパニーを設立し、自らその株主となる。以後、親会社である製造業者はその子会社たる DISC に製品を販売し、親会社にかわって DISC がその製品を輸出する。その輸出による所得は、直接 DISC には課税されない。ただし、その所得の50%は DISC の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50%¹¹⁾については、実際に配当されるか又は DISC が清算されるか若しくは DISC としての要件がみたされなくなるまで課税されず、また配当されずに DISC に留保されている所得を「製造者貸付」(producer's loans) として親会社が事実上、無税・無利息・無期限で借り入れることができるので、DISC の所得の50%に対する課税は永久に繰り延べることが可能である。さらに、親会社と DISC の間の取引は、独立当事者間価格 (arm's length price) で行われることが要求されない。¹²⁾ ただし、DISC の利益は、所定の輸

¹⁰⁾ Revenue Act of 1971, Pub. L. No. 92-178 (codified at I. R. C. §§991-97), 1972年1月1日施行。

¹¹⁾ 1976年及び1982年の法改正により、この率に変更があった。Bretz, *Current Developments on Domestic International Sales Corporations*, 9 N. C. J. INT'L & COM. REG. 385, 386 (1984). DISC がガットにおいて問題とされたのは1971年からであり、これらの法改正は、本稿の内容に直接の関係はない。

¹²⁾ 親子会社間の取引といえども、税法上は原則として独立当事者間価格によらなければならないとされる (I. R. C. §482)。

出版売収入の4%または所定の輸出販売による DISC 及びその関連会社の両方の課税所得の50%のいずれか多い方を越えることはできない。従って、DISC を利用することによって繰延べが可能なのは、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。

DISC の立法目的は、米国の国際収支均衡の達成のための輸出増加にあるとされている。この制度の採用により、米国は諸外国の課税措置に匹敵する制度を持つことになり、輸出企業の競争努力に対する障害が除かれ、上記の目的が達成されると説明されている。¹³⁾このような考え方の背景には、米国は全世界所得 (worldwide income) を課税所得の範囲としているので、属地主義 (territoriality principle) に基づき切放し方式により課税される諸国の企業に比べ、米国企業は税負担面で不利であるという認識がある。

DISC は、いわゆる「ニクソン・ショック」を引き起こした1971年8月の「新経済政策」の一部として発表された。その直後、ガットにおいてこの政策について討議が行われた際に、カナダ及びECは、DISC は輸出の直接補助金にあたり、ガットの原則に反するものであるという意見を表明した。¹⁴⁾DISC 税制の施行後の1972年2月に EC は、一般協定第23条第1項に従って米国との協議を要請した。¹⁵⁾この後、米国は、フランス、ベルギー及びオランダに協議を要請し、これらの諸国の税制においては国外子会社の利益への課税が免除されており、これは DISC と類似しているので、DISC がガットに反するのなら、これらの諸国の税制も同様であると主張した。¹⁶⁾

(2) フランスの税制¹⁷⁾

フランスでは、属地主義の原則に基づき課税が行われるので、フランス企業

¹³⁾ Statement by P. Volcker, Under Secretary of the Treasury for Monetary Affairs, *Hearings on Amendments 925 and 1009 to H. R. 17550 Before the Senate Comm. on Finance*, 91st Cong., 2nd Sess., pt. I, 9 (1970).

¹⁴⁾ Jackson, *supra* note 9, at 760.

¹⁵⁾ *Id.* at 761.

¹⁶⁾ *Id.*

¹⁷⁾ ベルギー及びオランダの税制については、問題点に関する限りフランスの税制と類似している所以、本稿では省略する。フランスの税制については、GATT, *Income Tax Practices Maintained by France*, GATT Doc. L/4423 (Nov. 2, 1976)

はフランス国内源泉所得及び租税条約に基づきフランスにより課税されると規定された所得についてのみ課税される。従って、フランス企業の国外支店・子会社等の外国源泉所得はフランスによっては課税されない。子会社の配当に対する二重課税を避けるため、子会社からの受取配当金の95%は親会社の利益に算入されない。フランス会社とその国外の支店、子会社及び関連会社の間取引は、原則として独立当事者間価格によらなくてはならない。

以上のような属地主義に基づくフランスの課税措置は、今世紀初頭以来のものである。

2. 小委員会手続

(1) 小委員会の設置

1972年2月に始められた紛争当事国間の協議では紛争は解決されず、翌1973年5月にECはDISCについて一般協定第23条第2項に基づく申立を行った。¹⁸⁾同様に米国もフランス、ベルギー及びオランダの税制について申立を行った。翌6月の理事会においてこの問題が討議され、米国はDISC及び関連のある税制について一般的検討を行うことを提案したが、この提案は理事会の同意を得られなかった。そして理事会は、4つの申立をそれぞれ審査する小委員会を別々に設置することを決定した。

小委員会を設置する前に、理事会が紛争当事国に対して、協議を継続するよう要請したり（たとえば、表1-1、¹⁹⁾ またはガット事務局長による調停が試みられる例も見られる（たとえば、表²⁰⁾ 1-15の紛争）が、このEC・米国間の紛争についてはそのようなことが行われた記録は見当たらない。

1976年2月17日、小委員会の委員の選定につきECと米国の間で合意があり、

reprinted in GENERAL AGREEMENT ON TARIFFS AND TRADE, BASIC INSTRUMENTS AND SELECTED DOCUMENTS 23rd Supp. [BISD 23S/] 114, 116 (1977) による。

¹⁸⁾ GATT ACTIVITIES IN 1973, at 58-59 (1974).

¹⁹⁾ GATT ACTIVITIES IN 1979, at 80, 83 (1980).

²⁰⁾ GATT ACTIVITIES IN 1982, at 55 (1983).

ガット外部からの税の専門家2名を含む5名²¹⁾が選定され、同一委員が4つの別々の小委員会を構成することになった。小委員会の設置決定から委員選定までに2年半もかかっているが、それは次のような理由によるとされている。²²⁾

第1に、米国はDISCがガットに反するのなら他国の類似税制もガットに反するという結論が出るように、4つの小委員会の委員を同一の者とすることを望んだことである。

第2に、通常は小委員会の委員には紛争当事国のそれぞれと中立の立場にある国のガット代表又はそれに準ずる公務員が個人の資格で選定されるのに対し、米国がガット外部からの専門家を選定することを望んだことである。

第3に、この時にECは米国のDISC法改正の動きを見守ろうとしていたことである。確かに米国内でDISC法改正の動きが存在したが、同時に、DISCは他国の税制改正のための交渉の賭札であるという意見も存在していた。

(2) 紛争当事国の主張

小委員会は、1976年3月16～18日、6月28日～7月1日及び7月26～30日に開催され、郵送手続によりその報告の結論を出した。²³⁾小委員会において主な争点について当事国が行った主張は、次頁以降に掲げる表2及び表3に示す通りである。

なお、小委員会の審理の様子は次のようであると報告されている。²⁴⁾まず、小委員会の委員が部屋の前のテーブルに座る。紛争当事国の代表は、両脇のテーブルにそれぞれ座る。そして傍聴者は、後方の壁にそって座る。紛争当事国の代表は、それぞれの立場について注意深く準備されたそれぞれの見解を主張

²¹⁾ 委員長 L. J. Mariadason (在ジュネーブ・スリランカ常駐代表部参事官)、委員 W. Falconer (ニュージーランド通産省通商政策局長)、F. Forte (トリノ大学財政学教授)、T. Gabrielsson (在ベルギー・スウェーデン大使館・ECスウェーデン代表部参事官)及び A. R. Prest (ロンドン・スクール・オブ・エコノミクス公共部門経済学教授)。GATT, *supra* note 17, at 115; GATT, United States Tax Legislation (DISC), GATT Doc. L/4422 (Nov. 2, 1976) *reprinted in* BISD 23 S/98 (1977).

²²⁾ Jackson, *supra* note 9, at 762-63.

²³⁾ GATT, *supra* note 17, at 115; GATT, *supra* note 21, at 99.

²⁴⁾ R. HUDEC, THE GATT LEGAL SYSTEM and WORLD TRADE DIPLOMACY 77 (1975).

表 2

DISC²⁵⁾

主な争点	EC の 主 張	米 国 の 主 張
一般協定 第16条 第4項	DISC は、第16条第4項及び1960年11月19日の宣言に反する。例示表(c)項及び(d)項は、輸出に関する直接税の免除又は軽減を補助金であるとする。無期限の税の繰延べは免除に等しく、DISC はそのような繰延べを認めている。	DISC は、第16条第4項の意味における補助金ではない。例示表は、税の繰延べ、外国源泉所得の課税を掲げておらず、DISC を包摂しない。DISC により得られる利益の継続性は不確実であり、税の軽減又は免除との類似性は否定される。
会社間価格 ルール	DISC は有利さは、独立当事者間価格によらず、4%及び50%ルールにより DISC に帰属させることのできる利益の割合によるものである。	DISC により、米国の会社間価格ルールが輸出に関する他国のルールと調和のとれるものとなった。欧州の多くの国では、DISC と同等又は一層有利な扱いがなされている。
二重価格 (bi-level pricing)	第16条第4項の適用のために必要とされる二重価格の存在は、DISC が例示表(c)項及び(d)項の免除又は軽減に該当することから推定される。第16条第1項に基づき、米国が二重価格が存在するか否かについての情報を提供する義務がある。米国財務省・商務省・議会は、DISC により輸出が増大したことを確認している。DISC が輸出価格に影響しなかったとされるのなら、いかにしてそのような輸出の増大が生じたのか疑問である。	例示表に該当する税慣行には、二重価格の推定があることを認める。しかし該当しない場合はそのような推定はなく、DISC に第16条第4項を適用するには、EC側が二重価格を証明しなければならぬが、EC側はそれを行っていない。最近の財務省報告は、国内経済の収益率よりも、DISC と親会社の合計利益の方が大きいことを示しているが、これは、企業が輸出価格を減少しようとするよりも、価格を維持し輸出を増大して利益を極大化していることを示している。為替相場の変動並びに経済活動及び世界貿易の一般的拡大が米国の輸出増大の原因である。
一般協定 第23条 第2項 利益の無 効化又は 侵害	DISC は第16条第4項に反するので、無効化及び侵害が一応 (prima facie) 存在するとされる。ウルグアイ事件がこの主張の根拠となる。	一般協定の単なる形式的な違反は第23条の援用の根拠としては十分ではなく、ECの求める無効化又は侵害の認定には損害の証明を必要とする。DISC は第16条第4項違反ではないので、違反によらない無効化又は侵害となる可能性しか残されないが、ECは損害を証明しておらず、DISC が一般協定に基づく利益を無効化又は侵害したことを示していない。

表 3

フランスの税制²⁶⁾

主な争点	米 国 の 主 張	フ ラ ン ス の 主 張
<p>国外利益の課税に対する属地主義の効果</p>	<p>フランスは、課税属地主義により国外支店又は国外販売子会社の輸出販売所得に課税しない。これは輸出に関する直接税の軽減又は免除となり、第16条第4項に反する。 (フランスの主張に対するコメントとして) 属地主義に従う諸国の意図ではなく、その効果が問題とされる。</p>	<p>属地主義は、輸出奨励のための特別なルールではない。国家の財政主権を尊重する考え方の一部をなすものであり、免除により二重課税の回避が可能になる。国外施設、支店又は子会社がフランスの課税対象とされないのは、その活動がフランス国内の活動と完全に分離される場合のみであり、これにより輸出企業は利益を受けない。</p>
<p>国外配当の課税に対する属地主義の効果</p>	<p>フランス会社が国外子会社の利益を配当の形で回収しても、その95%が課税所得から控除され、残りも通常経費として控除され、配当は非課税とされる。これは、恒久的な税の免除である。</p>	<p>米国は、各論的議論を行うことによりフランス税制の基礎とする原則を批判している。子会社は通常の外国による課税に服し、多くの場合、送金に際して付加的な徴税がある。</p>
<p>会社間価格ルール</p>	<p>フランス税務当局は、フランスと国外関連企業の会社間価格ルールを調整することができ、これは間接的な利益の国外移転の効果を持ち得る。輸出の増大及び海外競争条件に関連する場合には、独立当事者間価格原則を緩めることができる旨の通達が存在する。</p>	<p>独立当事者間価格原則が基本であるが、マーケティング・プロセス全体が考慮される。販売会社が損失を出しているときに、製造会社が利益を出すのは異常であり、その場合の原価販売は通常の経営判断であり、利益の移転ではない。通達は問題の存在を指摘するものであり、脱税の目的のための移転とは関係ない。</p>
<p>二重価格</p>	<p>DISC 小委員会が DISC により規定される税の繰延べを輸出価格を低下させるものと認定するのなら、フランス税制小委員会もフランス国内の輸出業者の輸出販売価格に対する税の免除は一層輸出価格を低下させ、一層明確に第16条第4項により禁止されると認定すべきである。</p>	<p>フランスの税制は第16条第1、4項に反するような補助金ではない。米国により批評された規定は、いずれも第16条の意味における二重価格を導くおそれはない。</p>
<p>一般協定第23条第2項利益の無効化又は侵害</p>	<p>フランスの税制は第16条第4項により禁止されている補助金を構成するものであり、一般協定に基づく米国の利益の無効化又は侵害が一応存在する。</p>	<p>フランスの税制はガットに反するものではなく、無効化又は侵害が一応存在する場合ではない。</p>

する。事実関係及び論議を明確にするために、小委員会の委員長及び委員が質問を行う。

上記の表2及び表3で見られるように、紛争当事国は、それぞれの権利義務を問題とし、相手方の一般協定違反を主張している。そしてその主張は法的に構成された議論により行われている。このことは、小委員会手続が、紛争を法的に解決しようとする当事国同士が法的論争を行う公的な場を提供することを意味するものである。

(3) 小委員会の判断

小委員会手続では、紛争当事国の主張に続き、小委員会による報告の作成が行われる。まず、小委員会により報告案が作成され、それについて各紛争当事国と小委員会の協議が行われ、当事国の反応が探られる。この段階で申立の取下げ（たとえば、表1-2）²⁷⁾ 又は当事国間の和解（たとえば、表1-7の紛争）²⁸⁾ が行われると、原則として小委員会はその旨を記した簡単な報告を理事会に提出するだけである。さもないければ、小委員会は、通常、紛争の事実関係に係る認定、当事国の主張、一般協定の適用に係る認定及び小委員会の勧告を記した最終的な報告を作成し、理事会へ提出する。

輸出所得税制に関する EC・米国間の紛争については、最終的な報告が作成され、1976年11月に理事会へ提出された。²⁹⁾ そこでは、米国の DISC 並びにフランス、ベルギー及びオランダの税制は、いずれも一般協定第16条第4項の義務

²⁵⁾ GATT, *supra* note 21, at 102-12 より作成。表中の「1960年11月19日の宣言」とは、一般協定第16条第4項の規定を実施するための宣言である。Giving Effect to the Provisions of Article XVI: 4, Declaration of 19 November 1960, *reprinted in* BISD 9S/32 (1961)。また、同じく「例示表」とは、同日、締約国団が採択した作業部会報告書に含まれており、同項により禁止される輸出補助金の態様を例示するリストである。Provisions of Article XVI: 4, Report Adopted on 19 November 1960, GATT Doc. L/1381, *reprinted in* BISD 9S/185 (1961)。小倉和夫『ゆれる国際貿易体制』サイマル出版会（1972年）60頁及び吉牟田 勲「ガット第16条と輸出所得控除制度の廃止問題」『税務弘報』第30巻第9号（1982年）107頁参照。

²⁶⁾ GATT, *supra* note 17, at 117-25 より作成。注17) と同じくベルギー及びオランダについては省略する。

²⁷⁾ GATT ACTIVITIES IN 1981, at 43, 46 (1982)。

²⁸⁾ *Id.* at 50。

²⁹⁾ GATT, *supra* note 21, at 98; GATT, *supra* note 17, at 114; GATT, Income Tax Practices Maintained by Belgium, GATT Doc. L/4424 (Nov. 2, 1976) *reprinted in* BISD 23S/127 (1977); GATT, Income Tax Practices Main-

と一致しない効果を有する場合があります、従って一般協定に基づく利益の無効化又は侵害が一応存在するという結論が出されている。そのような判断の理由は次のとおりである。

DISC の立法目的は米国の輸出増大であり、米国財務省が認めたように輸出による利益の増大と DISC の恩典は相関関係にあるので、DISC は輸出補助金であると考えられるべきである。税の無期限の繰延べは必ずしも免除又は軽減と等しいものではない。特に DISC には、特定の場合の繰延べの終了が規定されている。しかし DISC による繰延べには、税の延納に通常課せられる利子が課せられておらず、その範囲内で DISC は1960年の例示表 (c) 項及び (d) 項の両方またはいずれか一方に包摂される税の部分的免除である。

フランスの属地主義は、フランス国内に起源を有する経済プロセスに属する輸出活動の一部をフランスの課税範囲外に置き、輸出に対し金銭上の恩典を与えている。このような税制は、特定の政策目的によるものでなくフランスの租税原則の付随的結果として生じたものであったかもしれないが、輸出活動に国内市場における国内活動にはない恩典が与えられるのであるから、これは輸出補助金を構成する。諸国のそれぞれ異なる課税措置により、国内市場における販売よりも輸出について支払われる税の総額が少なくなる場合、直接税の部分的免除があると結論される。従ってフランスの税制は、1960年の例示表の (c) 項及び (d) 項の両方又はいずれか一方に包摂される。

次に、一般協定第16条第4項で要求される二重価格の存在については、いずれの国の場合についても次のような同一の理由でこれを肯定している。すなわち、1960年11月19日の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ると推定され得るものであると判断したのであり、この推定は米国の DISC 及びフランスの税制の關係する輸出産品について適用され得る。そして、経済的な見地から、輸出補助金は、輸出部門において (a) 価格低下、(b) 販売努力の増大及び (c) 単位あたりの利益増大の中のいずれか又はその組合せを生じせ

しめると推定される。米国の補助金はかなりのものであり、かつ、広範な基礎を有しているのも、また、フランスはいくつかの輸出部門における重要な供給国であるので、(a)、(b)、(c)のうちいずれか1つが発生する場合、他の2つは必ずしも排除されない。すなわち、米国の DISC 及びフランスの税制は1960年の例示表に包摂されるのであるから、二重価格の原因となると推定され、また、それらにより輸出品の価格低下が生ずることが推定され、かつ、その推定は排除されないとされているのである。このように推定を二回重ねることにより、二重価格の存在が肯定され、米国の DISC 及びフランスの税制は、一般協定第16条第4項の義務と一致しない効果を生じる場合があるという結論が出されている。この結論に照らして、ウルグァイ事件以来の先例³⁰⁾に従い、一般協定に基づき他の締約国が期待する権利を有する利益の無効化又は侵害が一応存在すると小委員会は認定したのである。

なお、この小委員会報告は他の幾つかの点にも触れているが、その中で独立当事者間価格に関するものを付け加えておく。DISC について、親会社と DISC の間の利益の配分が免除される税の大小に影響し得ること、また、フランスの税制では、独立当事者間価格原則の正式な適用除外があり、その範囲で恩典が増加することが認定されているのである。

以上のように、小委員会は、紛争の事実関係について一般協定第16条第4項違反を認定し、同第23条第2項の締約国の利益の無効化又は侵害を肯定している。前述のように、小委員会は当事国から独立した第三者により構成される。また、そこで扱われる紛争は具体的であり、かつ法的に表現されている。そのような小委員会がこのような紛争を以上のように法の適用により解決に導くのである。一般に、当事者間の具体的な法的紛争を独立の第三者が法の適用によって解決に導くことを司法作用と言う。従って、この小委員会も司法作用を営むと考えることができる。言い換えれば、小委員会手続は紛争の司法的解決の

³⁰⁾ GATT, *Uruguayan Recourse to Article XXIII*, GATT Doc. L/1923 (Nov. 16, 1962) reprinted in *BISD* 11S/95, 100 (1963). 一般協定の規定の明白な違反が存在する場合、無効化又は侵害が一応存在するとされ、その不存在の挙証責任が違反国に課せられるという先例である。

ための手続である。ただし、小委員会の判断それ自体は法的拘束力を有さない。それ故、小委員会手続は司法的解決のための手続であっても、司法解決手続(裁判手続)そのものではない。しかし、小委員会は裁判所ではないにしても、以上のような当事国の主張の仕方及び小委員会の判断の仕方を考えると、小委員会による紛争の処理はかなり裁判に近い公の処理である。そこで、このような小委員会手続は、準裁判手続であると考えることができる。³¹⁾

3. 東京ラウンド補助金協定

東京ラウンドにおいて交渉され、1979年4月12日に作成され、1980年1月1日に効力が生じた補助金協定は、「一定の一次産品以外の産品に対して輸出補助金を交付してはならない」と規定し(第9条第1項)、「附属書の(a)から(l)までに掲げる措置は、輸出補助金の例示である」としている(同第2項)。附属書は「輸出補助金の例示表」と題されており、前述の1960年の例示表が現代化・拡張されている。

この補助金協定に関する交渉の中で前述の小委員会報告が討議の対象とされ、³²⁾「輸出補助金の例示表」には小委員会報告の内容の影響が見受けられる。その(e)項には、直接税の免除、軽減又は繰延べが掲げられ、繰延べも輸出補助金であることが明示された。同項には注が付されており、注2は「署名国は、例えば、適当な額の利子が徴収される場合には繰延べが輸出補助金に該当しないことを認める」と規定している。これは、DISCに関する小委員会報告に従うものである。従ってDISCのような税の繰延べは今後許されない訳であるが、注2には続いて、「署名国は、更に、この協定がガット文書L-4422において提起されている特定の問題について一般協定の締約国団の行う決定を予断するものではないことを認める」とあり、補助金協定はDISCに関するガットの判

³¹⁾ ガットの出版物で小委員会手続を semi-judicial と形容しているものがある。GATT ACTIVITIES IN 1981, at 6 (1982).

³²⁾ Kwako, *Tax Incentives for Exports, Permissible and Proscribed: An Analysis of the Corporate Income Tax Implications of the MTA Subsidies Code*, 12 LAW & POL. INT'L BUS. 677, 691 (1980).

断に影響しないことについての留保がなされている。ただし、米国は、1979年6月8日のECとの秘密の会合においてDISCが(e)項に反することを認めている。しかし、米国はその場でさらにDISCの改正には実際上の困難があるので即時改正は可能ではないと主張している。³³⁾注2には、「署名国は、(e)に規定する措置が存在する場合において当該措置を速やかにこの協定に合致させることを妨げる大きな実際上の困難があるときは、一般協定又はこの協定に基づく他の署名国の権利を害することなく、当該措置を妥当な期間内にこの協定に合致させる方法を検討する」という猶予規定が存在する。

さらに注2では課税上の独立当事者間価格原則を再確認しており、この点についても小委員会報告に従っている。しかし、「(e)の規定は、署名国が自国又は他の署名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をとることを制限するものではない」としている。この限りにおいて外国源泉所得に課税しないことも許されるのであり、この点については、小委員会報告の判断を覆していると言うことができるであろう。従って、フランス及び他の2か国の税制は、独立当事者間価格原則の点を除いて、ガット上問題がないことになる。なお、注2には、フランス及び他の2か国の税制に関する小委員会報告に関する留保はない。

4. 理事会の対応

小委員会の報告は、大体的場合、理事会に提出されると直ちに理事会により採択される（たとえば、表1-3、表1-4、表1-5、表1-8、³⁴⁾表1-11、表1-14、表1-18、表1-21の紛争）。理事会による採択は、紛争当事国を含む締約国の合意により行われる。申立国の申立に理由があると認定された場合、通常、小委員会報告には、たとえば、「小委員会は、

³³⁾ *Minutes of 1979 Meetings on DISC Between EC and US Delegates, Released by USTR July 27, 1982, U. S. EXPORT WEEKLY (BNA) No. 413, at 647 (Aug. 3, 1982).*

³⁴⁾ *GATT ACTIVITIES IN 1982, at 62 (1983); GATT ACTIVITIES IN 1981, at 43, 47 (1982); GATT ACTIVITIES IN 1982, at 59 (1983); GATT ACTIVITIES IN 1983, at 39, 41, 43, 46 (1984).*

カナダができるだけ早く既存の購入約束を一般協定に基づくカナダの義務に合致させることを理事会が勧告することを提案する」³⁵⁾ (表1-11の紛争) というような小委員会の勧告案が含まれている。小委員会報告が理事会に採択されれば、そのような勧告が被申立国に対しなされることになる。

理事会において紛争当事国が同意しない場合、小委員会報告が提出と同時に採択されないこともある。このEC・米国間の紛争がそうであるし、また一方当事国が小委員会の付託条項 (terms of reference) 違反を争い、報告が直ちに採択されなかったこともある (たとえば、表1-9の紛争)³⁶⁾。採択に際して、紛争当事国が留保を行う場合 (たとえば、表1-8の紛争) や、理事会の一定の了解 (understanding) の下に採択される場合 (たとえば、表1-9の紛争) もある。小委員会報告が多くの国の反対により理事会で採択されず、テーク・ノートされるだけの場合もある (たとえば、表1-1の紛争)³⁷⁾。

小委員会報告に勧告案と見られるものが存在しない場合もある。その場合、理事会による裁定 (ruling)³⁸⁾ が行われて報告が採択される例がある (たとえば、表1-3の紛争)。このEC・米国間の紛争に関する小委員会報告にも勧告案は存在せず、また、後述のような理事会による了解を条件として小委員会報告が採択された。

1976年10月から1978年3月までの間に6回にわたり、このEC・米国間の紛争に関する小委員会報告が理事会の議題とされたがその採択は行われず、結局、問題を将来の理事会の会合まで延期することが合意された。³⁹⁾ この後の時期に、前述の補助金協定の作成及び発効がある。

1981年11月、米国、フランス、ベルギー及びオランダは、一般協定第16条第4項に包摂される輸出補助金の解釈について合意に到達したことを理事会に通

³⁵⁾ GATT, Canada-Administration of the Foreign Investment Review Act, GATT Doc. L/5504 (Feb. 7, 1984) reprinted in BISD 30S/140, 168 (1984).

³⁶⁾ GATT ACTIVITIES IN 1982, at 61 (1983).

³⁷⁾ GATT ACTIVITIES IN 1981, at 48 (1982).

³⁸⁾ 「『裁定』は、事実又は法に関する争点が存在する場合にのみ必要とされるのに対し、締約国団の見地から勧告が問題を満足のいく調整に導く場合は常に勧告が適切であるとされる。」GATT, *supra* note 30, at 99. 表1-3の紛争に対する裁定では、被申立国の一般協定に基づく義務違反が確認されている。GATT ACTIVITIES IN 1982, at 63 (1983).

³⁹⁾ Hudec, *supra* note 8, at 165 n. 60.

告した。翌12月、理事会はこの合意を認め、次の了解の下に小委員会報告を採択した。⁴⁰⁾了解は3つの内容を有する。第1に、輸出国の領域外の経済プロセス（輸出品に関連する取引を含む）は、輸出国の課税対象とすることを要さないこと、第2に、課税上、独立当事者間価格原則の遵守が一般協定第16条第4項により要求されること、第3に、同項は、外国源泉所得に対する二重課税を防止するための措置を禁止するものではないことの3つである。

この了解により、フランス、ベルギー及びオランダの属地主義に基づく税制は、独立当事者間価格原則が遵守される限り、一般協定第16条第4項に反するものではないことが確認され、実質的に小委員会報告が覆されたのである。

米国は DISC についても同様に小委員会報告が覆されたものとしていたが、ECはそのようには考えなかった。米国のそのような態度に対して、カナダは1982年4月に補助金及び相殺措置に関する委員会での問題をとり上げ、後にECがカナダに加っている。⁴¹⁾

さらに1982年5月、ECは、DISC立法をガットの規定と合致させるために遅滞なく適切な措置をとるよう米国に理事会が勧告することを決定することを要請し、理事会に決定案を提出した。⁴²⁾米国は、次のような理由で決定案に反対した。1981年12月の了解は、小委員会が4か国の税制を検討し、その結論を出すにあたり基づいた根拠とは重要な点で異なる。さらに小委員会がその結論の根拠とした経済的アプローチと了解の初めの部分の法的解釈は同一ではない。小委員会は不正確な法的根拠に基づき当該税制を分析したのであるから、根本的な瑕疵のある結論を出している。DISCは、ガットに基づく米国の義務に合致している。

次の翌6月の理事会において、ECは、1981年12月の了解は小委員会がフラ

⁴⁰⁾ GATT, Tax Legislation, GATT Doc. L/5271 (Dec. 7-8, 1981) reprinted in BISD 28S/114 (1982).

⁴¹⁾ Bretz, *supra* note 11, at 389; Note, *The GATT Qualifier: Its Validity as a Tax Standard and Its Effect on DISC and DISC Alternatives*, 16 CORNELL INT'L L.J. 469, 477 (1983).

⁴²⁾ GATT ACTIVITIES IN 1982, at 65 (1983).

ンス、ベルギー及びオランダの税制は第16条第4項に反するとした根拠を取り除いたのであり、DISCのみがガットに反したままであると主張した。これに対し、米国は、1981年12月の決定は4つの小委員会報告全部に適用され、DISCの最終的な効果は米国の輸出企業を他国の輸出企業と同等の立場に置くことにあるとした。ECは、DISCは米国の領域外の輸出活動には適用されないことを理由に米国の見解に反対し、さらに23億ドルの損害賠償金を請求した。⁴³⁾

次の翌7月の理事会では、ECは先の決定案を取り下げ、ECの米国に対する関税譲許又は他のガット上の義務を停止することを理事会が許可することを提案する決定案を提出した。ECは、一般協定第23条第2項に規定されている報復措置 (retaliatory measures) の許可を求めたのである。⁴⁴⁾

以上の理事会においては、多数の国がECの見解に賛成していたが、理事会としての特定の決定は行われなかった。しかし、以後、米国の態度に変化が生じる。

1982年10月、米国は、同国政府が議会に対しDISCの改正を提案することを決定したと理事会に通告した。さらに1983年3月、そのような提案が議会に対してなされたことを理事会に通告した。しかし、同じ理事会で、ECは、DISCにより生じた被害を査定するための作業部会を設置することを提案している。⁴⁵⁾ 同年5月の理事会では、米国は、同国税法の大改正によりDISCを他の制度に置き換えることを公表した。しかし、同年7月の理事会では、DISCの代替新立法についての具体的な計画が理事会に示されていないことにECは不満を示した。さらに、同年10月の理事会において、ECは前述の作業部会の付託条項を提案したが、この提案は採択されなかった。1984年7月の理事会において、米国は、DISCに代替する外国販売会社法 (Foreign Sales Corporation Act) が同国議会を通過したことを通告した。しかし、数か国がこの法律の内容に関する不安を表明し、この問題を再び取り上げる権利を留保した。⁴⁶⁾

⁴³⁾ Bretz, *supra* note 11, at 390; Note, *supra* note 41, at 477.

⁴⁴⁾ GATT Focus No. 16, at 3 (1982).

⁴⁵⁾ GATT ACTIVITIES IN 1983, at 48 (1984).

⁴⁶⁾ GATT Focus No. 30, at 1 (1984).

5. 米国法の改正

DISC 改正法案である「1983年外国販売会社法」が議会で提出されたのは、1983年8月である。⁴⁷⁾ この法案は、両院協議会において多少の修正を受けた後、1984年6月27日に議会を通過し、同年7月18日に大統領の署名により、法律として成立した。⁴⁸⁾ 以下、その内容を検討する。

同法案は、輸出所得に関する税制で一般協定に反しないものを設けることを目的としている。外国販売会社 (Foreign Sales Corporation, 以下 FSC という。) を利用すると、FSC の外国における経済プロセスに帰属する所得 (FSC とその関連会社の取引が独立当事者間価格によるときは FSC の課税所得の 34%、また後述の特別な会社間価格ルールによるときは、FSC 及び関連会社が輸出取引から得る課税所得の 17% 又は総収入の 1.35%) について、合衆国による課税が免除される。なお、FSC からの関連会社に対する株式配当金については、100% の控除が許されている。FSC の法定要件には、FSC は米国の関税地域外の法に基づき設立されなければならないこと、最低 1 人の米国人ではない取締役を任命すること、米国の関税地域外に事務所を有さなければならないことなどが定められている。つまり FSC は外国法人でなければならないのであり、DISC が内国法人であることと対比される。さらに、この法律は、FSC が米国の国外で経営され、かつ、取引の経済プロセスが米国の国外に存する場合にのみ適用される。国外での経営という条件に合致するためには、FSC は株主総会及び取締役会を国外で開催し、主たる銀行口座を国外に持たなくてはならない。取引の経済プロセスが米国の国外に存する場合にのみ適用することにより、FSC を 1981 年 12 月の理事会の了解の最初の部分に合致させようとしていると考

⁴⁷⁾ H. R. 3810, 98th Cong., 1st Sess.; S. 1804, 98th Cong., 1st Sess., 129 CONG. REC. S11761-66 (daily ed. Aug. 4, 1983). この法案より前にもいくつかの法案が作成されている。それらについては、Bretz, *supra* note 11, at 390-91; Note, *supra* note 41, at 487-500 を参照のこと。

⁴⁸⁾ Note, *Foreign Sales Corporations: A Viable Solution. to the DISC Controversy?* 11 SYR. J. INT'L L. & COM. 47, 47 n. 1 (1984).

えられる。

FSC と関連米国会社との取引は、独立当事者間価格によるか又は特別な会社間価格ルールによるものとする事ができる。後者を選択することにより、FSC は、FSC 及び関連会社が輸出取引より得る課税所得の合計の23%か又は総収入の 1.83%のいずれか大きい方をその所得とすることができる。独立当事者間価格原則以外の会社間価格ルールを認めることは、1981年12月の理事会の了解及び補助金協定附属書注 2 に反するので再びガット違反の問題が生じる可能性がある。

おわりに

輸出所得税制に関する EC ・ 米国間の紛争の処理がガットにおける他の多くの紛争処理例と最も異なる点は、小委員会報告がそのまま直ちに理事会で採択されなかったことである。その最大の理由は、小委員会報告が税制の根本的な制度（特に EC 側のものについては、ガット発足）を、推定を 2 回重ねることにより肯定した二重価格の存在という言わば説得力の小さい理由で一般協定第 16 条第 4 項に違反するとしたことにある。このことについて、この紛争は、小委員会手続には荷が重過ぎるのであるから、問題が小委員会手続にはなじまないものとして、小委員会は判断を下すことを避けるべきであったという意見もある。⁴⁹⁾しかし前述のように小委員会手続は準裁判手続なのであり、その判断は法的拘束力を有さないのであるから、その判断により硬直的な状況は導びかれないのであり、従ってあえて法的判断が出されることにも理由があると考えられるのである。というのは、準裁判手続において紛争当事国が各々の主張を法的に構成したものがまとめられ、それに対して法的判断が出され、たとえ理事会で直ちに採択されなくとも、理事会におけるその後の審議の出発点となり、また、紛争当事国間の再協議の出発点となるからである。司法手続の長所と外交交渉の長所の両方が生かされ、そのことによりガットのような経済組織には特に必

⁴⁹⁾ Hudec, *supra* note 8, at 165 n. 61.

要な柔軟性とそれに対立することもあるルールの安定性との間の調和が図られることになるだろう。

フランス、ベルギー及びオランダの輸出所得税制に対する小委員会の判断が理事会により実質的に覆されたことも他の紛争処理例とは異なる点である。このことは、小委員会手続の存在価値に疑問を生じさせる反面、前段で述べた理由により肯定的に評価することもできる。

この紛争処理例でもう1つ他の例と異なるのは、EC側が報復措置の許可を要請し、さらに損害賠償を要求していることである。理事会において1981年12月の理事会の了解がDISCをも一般協定に合致するものであるとしたという見解をとったのは米国だけであるが、⁵⁰⁾小委員会報告が理事会に採択された後に一方紛争当事国が他の締約国すべての見解と異なる見解をとり続け、一般協定の違反を是正しない場合、報復措置が考慮されることをこの事例を示しているのである。一般協定第23条第2項の報復措置は殆んど援用されていない中で、この事例のもつ意味は大きい。しかもその後、米国は本格的に国内法改正に取り組んでいるのである。このような報復措置が制度上存在する警告・裁定の意味はさらに研究の余地があろう。

以上、本稿は、ガットの紛争処理手続においては異例な事案を扱った。今後、より通常な紛争処理例の研究も必要である。また、これから益々非関税措置の削減の具体的実施が問題となるであろうが、その際、ガットの紛争処理手続の重要性はさらに増加するであろう。また、紛争処理手続は単に紛争処理だけではなく、ガットの法発現形式としてもその役割は大きくなっていく可能性がある。ガットの個々のルールについて紛争処理例の先例的価値を研究する必要があると出てくるであろう。

⁵⁰⁾ Bretz, *supra* note 11, at 389.