



RIETI Policy Discussion Paper Series 19-P-037

**【WTOパネル・上級委員会報告書解説②⑨】
ブラジル租税措置事件（DS472, 497）
ー内国税減免措置に対するWTOルールの適用範囲ー**

東條 吉純
立教大学



Research Institute of Economy, Trade & Industry, IAA

独立行政法人経済産業研究所

<https://www.rieti.go.jp/jp/>

【WTO パネル・上級委員会報告書解説②】

ブラジル租税措置事件 (DS472, 497)

ー内国税減免措置に対する WTO ルールの適用範囲ー¹

東條吉純 (立教大学) *

要 旨

本件紛争では、ブラジルが、様々な内国税減免の恩典を与える際の資格条件として、①特定の製造工程基準及びブラジル国内における生産・投資活動を定めた各種プログラム、②全収益の 50%超が輸出によるものであることを定めたプログラム等についての WTO 適合性が問われた。

措置①について、上級委員会は、ガット 3 条違反のパネル結論を支持したが、3 条義務を免除する 3 条 8 項(b)号の解釈については少数意見が付された。また、SCM 協定 3.1 条(b)号の解釈・適用について、パネル認定の一部を取り消した。また措置②について、上級委員会はパネルによる SCM 協定 1.1 条(a)(1)(ii)の補助金性認定を取り消し、対象措置が内国税減免である場合に、比較ベンチマーク認定に伴う困難さがあらためて確認された。

WTO 加盟国が自国産業の保護育成や輸出振興を目的として内国税減免の恩典を与える場合、かつ、本件のように製造工程基準を補助金交付のための資格条件として用いる場合、WTO 協定の規律がどこまで機能するかが問われている。

キーワード： WTO, SCM 協定, 補助金, ローカルコンテンツ要求

RIETI ポリシー・ディスカッション・ペーパーは、RIETI の研究に関連して作成され、政策をめぐる議論にタイムリーに貢献することを目的としています。論文に述べられている見解は執筆者個人の責任で発表するものであり、所属する組織及び（独）経済産業研究所としての見解を示すものではありません。

¹本稿は、独立行政法人経済産業研究所（RIETI）におけるプロジェクト「現代国際通商・投資システムの総合的研究（第 IV 期）」の成果の一部である。本稿の原案に対して、経済産業研究所ディスカッション・ペーパー検討会の方々から多くの有益なコメントを頂いた。ここに記して、感謝の意を表したい。

* 立教大学法学部教授

I. はじめに

本件 WTO 紛争は、ブラジル（被申立国）による多様な内国税減免・繰り延べ措置に対して、日本及び EU（申立国）が各種 WTO 協定違反の申立を行った事例であり、内国税減免・繰り延べという課税待遇上の恩典を与える際の資格条件についての WTO 協定違反が問題とされた。法的論点は多岐にわたるが、対象措置の法的性質に照らして整理すると、概ね以下の 3 つの問題が争われた（対象措置の詳細については次章「II. 事案の概要」を参照）。

- ①特定セクター（ICT 産業分野及び自動車産業分野）の製品の製造・販売について、特定の製造工程基準及びブラジル国内における生産・投資活動を定めた各種措置が国産品を優遇するか
- ②全収益の 50%超が輸出取引によるものであること等を定めた措置が輸出補助金に該当するか
- ③自動車について、メルコスール締約国又はメキシコからの一定型式の車両であること等を定めた措置が授權条項によって正当化されるか

第一の問題は、ローカルコンテンツ要求ないし国産品優先使用に関する問題である。政府による自国産業保護・育成政策の典型例の一つであるローカルコンテンツ要求は、特定の産業分野の製造業者に対して、国内製品の購入又は使用を要求する行為であり、しばしば WTO 協定上の問題を惹起してきた。例えば、インド・自動車事件²では、自動車メーカーに対して、段階的に国内部品調達比率を引き上げることを義務づける等の措置が問題とされ、ガット 3 条 4 項、TRIMs 協定 2.1 条違反の判断が下された。また近年では、再生可能エネルギーの普及政策に関連して国産品優遇を求めるローカルコンテンツ要求を巡る紛争件数が増加している。例えば、カナダ・FIT 事件では、太陽光発電設備にかかる固定価格買取制度への参入条件として、一定の現地調達比率等の要件を課す措置について、またインド・太陽光セル事件では、政府機関に電気を販売する組織に対して国産太陽光セル及びモジュールの利用を義務づけた措置について、いずれもガット 3 条 4 項及び TRIMs 協定 2.1 条違反の判断が下された³。

本件事案では、ブラジルが、各種連邦税の減免・繰り延べの恩典を受けるための資格条件として、生産工程基準をはじめとするブラジル国内における生産・投資活動を定めたことが問題とされた。ローカルコンテンツ要求については、かつてのようにあからさまに法

² Appellate Body Report, *India – Autos*, WT/DS146/AB/R.

³ Appellate Body Report, *Canada – Renewable Energy / Feed-in Tariff Program*, WT/DS412, 426/AB/R; Appellate Body Report, *India – Solar Cells*, WT/DS456/AB/R.

令上の義務づけを行うケースは減少したが、補助金や減税などのインセンティブ付与の際の条件として国産品優先使用を求める場合には、ガット 3 条、TRIMs 協定 2.1 条だけでなく、国産品優先補助金として、SCM 協定 3.1 条(b)号違反の問題も生ずる。さらに本件事案のように、内国税減免という課税上の恩典と、複雑な受給資格条件及び製造工程基準とを組み合わせた措置の場合には、生産者補助金について 3 条義務の例外を定める 3 条 8 項(b)号や SCM 協定の解釈・適用を巡り、WTO ルールがどこまで規律を及ぼすことができるかという問題が提起される。

日本及び EU は、ガット 3 条各項の内国民待遇違反、TRIMs 協定 2.1 条違反、及び、SCM 協定 3.1 条(b)号・3.2 条違反の申立を行い、パネルは、EU・日本の申立をほぼすべて認める形で各種 WTO 協定違反の結論を下した。これに対して、上級委員会は、SCM 協定 3.1 条(b)号の「～基づいて」要件について、補助金受給の資格を得るために国内産品を優先使用する誘因が与えられるだけでは同要件を充足しないとして、厳格な解釈・適用を行い、パネル判断を取り消した。また、3 条各項の義務を免除する 3 条 8 項(b)号の解釈について、上級委員会（多数意見）は、先例のカナダ・雑誌事件の解釈を踏襲し、パネル結論を支持したが、上級委員会報告に少数意見が付される等、内国税減免等の国内産品優遇措置に対する WTO ルールの適用範囲についての判例法理は今なお確立したとは言い難い状況にあることが改めて示された。

第二の問題は、輸出補助金に関する問題であるが、上級委員会では、対象措置の補助金性認定に関する争点が争われ、より一般的な法解釈上の重要性をもつ。WTO 加盟国による租税減免措置の補助金性認定を巡っては、これまでもしばしば重要な争点として争われてきたが、加盟国の国内租税制度の多様性及び複雑性に起因して、一般ルールとそれに対する例外ルールを区分することには通常困難が伴う。したがって、パネル・上級委員会は、人為的に一般ルールと例外ルールを作出してしまうリスクやベンチマーク発見に伴う本質的な限界に十分留意することが必要となる。

本件事案では、ブラジルが各種連邦税の繰り延べの恩典を受けるための資格条件として、対象企業の全収入の 50%以上が輸出取引によるものであることを定めたことが問題とされた。パネルは、対象措置が、SCM 協定 1.1 条(a)(1)(ii)の「収入となるべきものの放棄」に該当するとした上で、3.1 条(a)号・3.2 条違反の結論を下した。これに対して、上級委員会は、「収入となるべきものの放棄」要件にかかる比較ベンチマークについてのパネル認定を取り消した。この上級委員会判断は、租税減免措置が紛争対象である場合に、パネル・上級委員会が人為的に一般ルールと例外ルールを作出してしまうリスク、及び、比較ベンチマークの探求に伴う本質的な困難性について、改めて同条の解釈・適用上の課題が認識されたことを示すものである。

第三の問題は、特定国からの自動車輸入に対する内国税減免措置が授權条項によって正当化されるかという問題である。授權条項に関する解釈先例は稀であり、個別条文についての解釈が示されたのは、EC－特惠関税事件に続き、本件が 2 件目である。本件事案で

は、授權条項の援用による正当化の可能性がある紛争において、どのような場合に、申立国がパネル設置要請の中で授權条項の関連条文を摘示することが必要かについて争われ、上級委員会は、一定の基準を示したものと評価できる。

最後に、本件上級委員会においては、禁止補助金に対する廃止等の履行期間についても争われた。紛争解決了解の特則である SCM 協定 4.7 条の「遅滞なく」の具体的な期間については、従来、紛争の迅速な救済を重視し、「90 日間」が設定される先例が一定数蓄積される一方で、勧告履行に要する国内手続きの煩瑣さ等との比較衡量を行い、より長い期間が設定される場合もある。この点、本件上級委員会は、「90 日間」が妥当であることについて、明確な理由説明を求め、初めてパネルの設定した履行期間を覆した。その結果、「遅滞なく」廃止する、という 4.7 条の文言通りの結論だけが残し、具体的な期間についての結論は得られないという事態に至った。紛争の迅速な救済という観点からも、具体的な期間について判断するためにどのような証拠が必要となるのか、今後の実務上の参考となるものである。

II. 事案の概要

《手続の経過》

申立国： EU, 日本

被申立国： ブラジル

2014 年 10 月 31 日	EU, パネル設置要請
2014 年 12 月 17 日	パネル設置 (EU)
2015 年 9 月 17 日	日本, パネル設置要請
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, 加盟国配布
2017 年 9 月 28 日	上訴 (ブラジル)
2017 年 10 月 3 日	上訴 (EU, 日本)
2018 年 12 月 13 日	上級委員会報告書, 加盟国配布
2019 年 1 月 11 日	上級委員会報告書採択

1. 事実概要

(1) 本件事案において、問題となっている措置（対象措置）は、ブラジル政府による 7 つのプログラムにかかる各種の租税優遇措置である。これら 7 つのプログラムは、各種のブラジル連邦税の減免又は繰り延べを規定する。減免・繰り延べ対象となるブラジル連邦税は以下の通りである。これら各種連邦税は、いずれも、非累積方式による付加価値に対する課税であり、課税対象製品の購入によって事業者には税額控除クレジット（以下、「クレジット」という）が与えられ、一定期間経過後に、自己の納税義務（デビット）と相殺

することができる。したがって、課税クレジット制度の下で、供給チェーンの各取引段階において前段階の取引にかかる税額が控除される仕組みとなる。

他方、課税減免の対象となる場合、取引時に買主は各種税を支払わないため、クレジットの取得も、自己のデビットとの相殺も必要ない。

①工業品税 (IPI 税)：国内産品・輸入産品を問わずすべての工業製品について、製品ごとに、原則として従価税率 0-20%が課せられる。国内産品については取引価値に基づき、輸入産品については通関時価値関税標準+輸入税を課税標準とする。

②社会統合計画 (PIS/PASEP) 負担金及び社会保険融資負担金 (COFINS)：すべての法人の総所得に対して課される負担金。PIS/PASEP が 1.65%，COFINS が 7.6%。

③PIS/PASEP 輸入負担金及び COFINS 輸入負担金：輸入取引に課せられる PIS/PASEP 及び COFINS 負担金。2015 年 5 月以降は、PIS/PASEP 輸入負担金が 2.1%，COFINS 輸入負担金が 9.65%。

④CIDE 負担金 (海外送金・支払負担金)：ライセンス料など知的財産関連の支払いに対する課税 10%。

(2) 本件の対象措置である 7 つのプログラムは、以下のように、3 つのグループに分類される。

(a) ICT 分野に関する措置 (=「ICT プログラム」)

①Informatics プログラム：情報技術製品の販売に対する IPI 税の減免プログラム。また、同プログラムの優遇対象となる情報技術製品及びオートメーション製品の生産に用いられる原材料、中間製品及び包装材の購入又は輸入に対する IPI 税の繰り延べ(2.39)。この繰り延べ措置は、完成品が輸出又は国内販売されるまで継続する。

これら税減免・繰り延べの恩恵を受けるためには、事業者は、事前に資格法人として科学技術革新省の認定を受けることが必要であるところ、認定を受けるためには、(i)基本製造工程 (PPBs) と呼ばれる生産工程をブラジル国内で実行すること、かつ、(ii)毎年総収益の 4 % を情報技術関連 R&D に投資することを義務づけられる。

また、「ブラジル国内開発」資格を得ると、さらなる減税措置の対象となる。「ブラジル国内開発」資格を得るためには、ブラジル国内に居住する技術者によって対象製品の設計・開発等が実行される必要がある。

②半導体産業振興プログラム (PADIS プログラム)：半導体及び情報ディスプレイ関連の各種製品についての輸入・販売について、PIS/PASEP 負担金、COFINS 負担金、PIS/PASEP 輸入負担金、COFINS 輸入負担金、IPI 税及び CIDE 負担金を免税するプログラム。連邦歳入庁による事前の認定が必要となる。認定企業は、(i)年間国内総売上高の 5 % の R&D 関連投資、及び、(ii)「コンセプト・開発・設計」その他の PPB に準拠したブラジル国内での製造が義務づけられる(2.76)。

③PATVD プログラム：デジタル TV 向け無線送信機器の輸入・販売に関する免税プロ

グラム。対象となる税は、PIS/PASEP 負担金、COFINS 負担金、PIS/PASEP 輸入負担金、COFINS 輸入負担金、IPI 税及び CIDE 負担金を免税するプログラム。連邦歳入庁による事前の認定が必要となる。(i)年間国内総売上高の 2.5%についての R&D 投資、及び、(ii)PPB への準拠、又は、「ブラジル国内開発」基準への適合が義務づけられる(2.87)。

④Digital Inclusion プログラム：ブラジル産デジタル消費財の販売に関して、ブラジル小売業者の PIS/PASEP 負担金、COFINS 負担金を免除するプログラム。対象製品が PPB に準拠すること等が条件となる。

(b) 自動車分野に関する措置

⑤INOVAR-AUTO プログラム (自動車産業振興プログラム)：特定の車両について、特定国からの自動車輸入及び国産車に対して IPI 税額控除又は IPI 税率減免するプログラム（上限 30%）。対象企業は、「国内製造業者」「投資家」又は「輸入業者／流通業者」として認定を受けなければならない。

IPI 税減税の対象となるのは、以下のいずれかの場合である。

(i)「国内製造業者」「投資家」として認定を受け、関連協定の締約国から特定車両を輸入する場合。対象国及び関連協定は以下の通り。アルゼンチン、パラグアイ、ウルグアイ、ベネズエラ（命令 3550/1991、メルコスール）、メキシコ（命令 4458/2002、メルコスール＝メキシコ間 ECA No.55）、アルゼンチン（命令 6500/2008、ブラジル＝アルゼンチン間 ECA No.14）。

(ii)ウルグアイ＝ブラジル間 ECA No.2 にかかる命令 7819/2012 に基づき、ウルグアイから特定車両を輸入する場合。

(iii)特定車両に関する「輸入業者／流通業者」として認定を受ける場合。

(iv)特定の技術的特徴を有するブラジル国産自動車を製造する場合。

「国内製造業者」の認定を受けるためには、納税義務遵守及びエネルギー効率性基準のほか、ブラジル国内における一定の指定製造・エンジニアリング活動その他の条件充足が求められる(2.115)。「輸入業者／流通業者」の認定を受けるためには、納税義務遵守及びエネルギー効率性基準のほか、ブラジル国内における R&D 投資、エンジニアリング、基礎産業技術及び人材育成への支出、並びに、ブラジル車両ラベリングプログラムへの参加などが求められる(2.116)。「投資家」の認定を受けるためには、納税義務遵守及びエネルギー効率性基準のほか、ブラジル国内における工場設立プロジェクトなどを遂行することが求められる(2.117)。

(c) 輸出企業(PEC)に対する税優遇措置

⑥PEC プログラム：「PEC(predominantly exporting company)」による原材料、中間製品、包装資材の購入に対する IPI 税、PIS/PASEP 等負担金の繰り延べプログラム。優遇を

受けるには事前に PEC として登録・認定を受ける必要があり、認定を受けるためには、全収益の 50%超が輸出取引によるものであることが条件となる。

⑦RECAP プログラム：PEC による資本財の新規購入に対する PIS/PASEP 等負担金の繰り延べプログラム。

Ⅲ. 申立国（EU，日本）の主張及びパネル・上級委員会の結論

1. 申立国の主張

- (1) INOVAR-AUTO プログラムは、ガット 1 条 1 項，同 3 条 2 項，同 3 条 4 項，同 3 条 5 項，TRIMs 協定 2.1 条，SCM 協定 3.1 条(b)号及び同 3.2 条に違反する。
- (2) ICT プログラム（Informatic，PADIS，PATVD，Digital Inclusion の各プログラム）は、ガット 3 条 2 項，同 3 条 4 項，同 3 条 5 項，TRIMs 協定 2.1 条，SCM 協定 3.1 条(b)号及び同 3.2 条に違反する。
- (3) PEC/RECAP プログラムは、SCM 協定 3.1 条(a)号及び 3.2 条に違反する。

2. パネルの結論

- (1) ICT プログラムは、ガット 3 条 2 項，同 3 条 4 項，TRIMs 協定 2.1 条，及び，SCM 協定 3.1 条(b)号，3.2 条に違反する。また PATVD プログラムは、ガット 20 条(a)号によって正当化されない。
- (2) INOVAR-AUTO プログラムは、ガット 3 条 2 項，同 3 条 4 項，TRIMs 協定 2.1 条，及び，SCM 協定 3.1 条(b)号，3.2 条に違反する。また，同プログラムは，ガット 20 条(b)号，(g)号によって正当化されない。
- (3) INOVAR-AUTO プログラムに基づく，メルコスール締約国及びメキシコからの輸入産品に対する減税は，ガット 1 条 1 項に違反する。また，同措置は授權条項によって正当化されず，申立国は授權条項を TOR の中で摘示する義務を負わない。
- (4) PEC/RECAP プログラムは，輸出補助金であり，SCM 協定 3.1 条(a)号及び同 3.2 条に違反する。

3. 上級委員会の結論

- (1) ICT プログラムが，ガット 3 条 2 項，同 4 項，TRIMs 協定 2.1 条に違反するとのパネル結論を支持する。
- (2) ICT プログラムが SCM 協定 3.1 条(b)号及び同 3.2 条に違反するとのパネル結論を取り消す。分析の完遂はできない。
- (3) INOVAR-AUTO プログラムが，ガット 3 条 2 項，同 4 項，TRIMs 協定 2.1 条に違反するとのパネル結論を支持する。
- (4) INOVAR-AUTO プログラムに基づく，メルコスール締約国及びメキシコからの輸入

産品に対する減税は、ガット 1 条 1 項に違反するとのパネル結論を支持する。

(5) PEC/RECAP プログラムの補助金性認定に関するパネル判断を取り消し、SCM 協定 3.1 条(a)号及び同 3.2 条に違反するとのパネル結論を取り消す。分析の完遂はできない。

IV. ガット 20 条該当性に関するパネル判断

パネル判断のうち、上訴された論点については、次節（V. パネル、上級委員会報告の概要）において上級委員会の判断概要と併せ記述することとし、以下、上訴されなかった論点であるガット 20 条該当性について、パネル報告書の概要を紹介する。

1. PATVD プログラムのガット 20 条(a)号による正当化の可否

パネルは、PATVD プログラムに関して、税優遇を受ける完成品について 3 条 2 項・4 項違反を、税優遇を受ける完成品に組み込まれる部品等について 3 条 4 項をそれぞれ認定した。これに対して、ブラジルはガット 20 条(a)号による正当化の主張を行った。

パネルは、ガット 20 条(a)号の条文構造（各号審査+柱書審査の 2 段階テスト）を確認した上で、概要以下のように説示し、ブラジルの主張を退けた。

ブラジルの抗弁を評価するにあたって、パネルが留意したのは、「ガット 20 条各号により正当化される措置の側面は、ガット違反と認定された側面であり、被申立国は当該措置の他の側面に関する抗弁に基づき、対象措置の違反認定を正当化することは許されない」⁴という点であり(7.510)、INOVAR-AUTO プログラムの差別的側面のみが正当化の評価対象となる。

(a)号要件の該当性について、第一に、対象措置が公德を保護するために設計されていること、第二に、当該措置が公德を保護するために必要であること（＝必要性テスト）、の審査が行われる。前者について、ブラジルによれば、地域間のデジタル格差は開発途上国に顕著な問題であるところ、デジタル格差を架橋し、社会統合を促進するため、デジタル TV を通じてブラジル国民が低価格で情報へアクセスできることはブラジルの公益問題であり、デジタル TV 関連機器の国内生産能力を拡充することが公益に適うと主張する。

対象措置が公德保護目的のために設計されているか否か(上記の第 1 ステップ)の判断基準は、当該措置が目的に貢献不能でないこと(is not incapable of contributing to that objective)であり、当該措置の内容・構造・運用について証拠評価を行うことが求められる(7.570)。PATVD プログラムの設計・構造・運用について、同措置が所定の目的（デジタル格差の架橋と社会統合の促進）の達成に貢献することについて強く留保するものの、ブラジルは「貢献不能でない」と立証したものと結論する(7.583)。

必要性テスト（上記の第 2 ステップ）は、比較衡量を含む総合的分析であり、①保護さ

⁴ Appellate Body Report, *EC – Seal Products*, WT/DS401/AB/R, para.5.185.

れる利益の重要性、②対象措置の目的達成への貢献、及び、③対象措置の貿易制限性を、同一の保護水準を達成可能な、WTO 整合的なより貿易制限的でない代替措置に照らして分析する(7.584)。

①について、デジタル格差の架橋及び社会統合の促進は、国連ミレニアム開発目標としても設定される重要な政策目的として国際的に認識されており、同目的を重要な政策目的である(7.592)。②について、PATVD プログラムによる貢献は理論的に可能であるものの、証拠によれば現実の貢献度は低い。デジタル TV を安価で市場に供給するという同プログラムの設計は、当該市場において輸入産品を差別する側面と本質的に矛盾しており(7.598)、ブラジルは貢献について何ら実証的分析を行っていない。以上、同プログラムの差別的側面が必然的にデジタル TV 等の市場供給を増加させるとは言えず、ブラジルは同プログラムが国内生産を振興し、上記目的の実現に貢献することを立証していない(7.602)。③について、同プログラムの差別的側面は輸入産品（完成品、部品等の双方を含む）の輸入に実質的影響を及ぼす(7.607)。

最後に、代替措置との比較について、申立国が提案した 3 つの代替措置：(a)国内産品・輸入産品を問わず、ブラジル国内のデジタル TV 基準に適合するデジタル TV 等のすべての販売について、各種連邦税を免除する、(b)優遇対象のデジタル TV 等の関税を免除する、(c)産品の原産国を問わずデジタル TV 等の生産者に直接補助金を交付する等の代替措置は、いずれも WTO 整合的であり上記目的により一層貢献する(7.612-7.164, 7.618)。

以上、ブラジルは、PATVD プログラムの差別的側面が、ガット 20 条(a)号の意味において、社会統合及び情報アクセスのために「必要な」措置であることを立証していない(7.622)。(※ガット 20 条柱書の審査については省略)

2. INOVAR-AUTO プログラムのガット 20 条による正当化の可否

パネルは、INOVAR-AUTO プログラムについて 3 条 2 項・4 項違反の認定を行ったが、ブラジルは、ガット 20 条(b)号及び(g)号による正当化の主張を行った。パネルは、ガット 20 条(b)号及び(g)号の条文構造（各号審査+柱書審査の 2 段階テスト）を確認した上で、(b)号、(g)号要件該当性について、概要以下のように説示し、いずれについてもブラジルの主張を退けた。

ブラジルの抗弁を評価するにあたって、パネルが留意したのは、「ガット 20 条各号により正当化される措置の側面は、ガット違反と認定された側面であり、被申立国は当該措置の他の側面に関する抗弁に基づき、対象措置の違反認定を正当化することは許されない」⁵という点であり、INOVAR-AUTO プログラムの差別的側面のみが正当化の評価対象となる。

⁵ Appellate Body Report, *EC – Seal Products*, para.5.185.

2-1. ガット 20 条(b)号による正当化の可否

ガット 20 条各号により正当化される措置の側面は、ガット違反と認定された側面であり、被申立国は当該措置の他の側面に関する抗弁に基づき、対象措置の違反認定を正当化することは許されない⁶(7.851)。

(b)号要件該当性については、第一に、対象措置が、人、動物又は植物の生命又は健康の保護のために「設計」されていること、第二に、当該措置が、人、動物又は植物の生命又は健康保護するために「必要である」こと（＝必要性テスト）、の審査が行われる。

前者について、ブラジルは、自動車の安全性向上その他の社会的便益（乗客の安全及び事故低減を含む）、並びに、CO2 排出量の削減を挙げる。

これら政策目的が(b)号に含まれることを認めるが(7.881)、ブラジルの主張は、同プログラムの差別的側面が、どのように所定の政策目的を達成するために設計されているかについて立証するものとは考えない(7.901)。にもかかわらず、同プログラムの差別的側面がこれら政策目的の達成に理論的に貢献不能とは言えず、ブラジルは同プログラムが 20 条(b)号の意味において人の生命・健康保護のために設計されたと立証したと結論する(7.905)。

必要性テスト（上記の第 2 ステップ）は、比較衡量を含む総合的分析であり、①保護される利益の重要性、②対象措置の目的達成への貢献、及び、③対象措置の貿易制限性を、同一の保護水準を達成可能な、WTO 整合的なより貿易制限的でない代替措置に照らして分析する(7.907)。

①について、自動車の安全性向上及び CO2 排出量削減という目的は高い重要性をもつと認める(7.916)。②について、INOVAR-AUTO プログラムの差別的側面による貢献について、ブラジルは自己の主張を支持するいかなる証拠も提出しておらず(7.919)、輸入製品に対する同プログラムの差別的側面は、上記目的にいかなる貢献もしていないように見える。逆に、輸入車に対する差別待遇がなければ、ブラジル国内の安全かつエネルギー効率的な車両数は増加する可能性があり、同プログラムの差別的側面は上記目的の達成を妨げる。同プログラムは、理論的には貢献可能だとしても、ブラジルは目的実現に貢献することを立証していない(7.920-7.921)。③について、同プログラムの差別的側面（IPI 税率減免、IPI 税みなしクレジット付与の双方）の及ぼす貿易制限効果は実質的である(7.924, 7.929)。

最後に、代替措置との比較について、申立国が提案した 5 つの代替措置：(a)エネルギー効率及び安全性基準に適合する自動車の販売について、原産国を問わず各種税を免除する、(b)エネルギー効率及び安全性基準に適合する自動車について、原産国を問わず関税率を引き下げる、(c)ブラジル国内における製造工程の実行やローカルコンテンツ水準に関わ

⁶ Appellate Body Report, *EC – Seal Products*, para.5.185.

りなく、特定の効率性目標を達成したすべての自動車・コンポーネントに税額控除を与える、(d)エネルギー効率及び安全性基準に適合するすべての產品に補助金を交付する、(e)原産国を問わず、すべての產品にエネルギー効率及び安全性基準を義務づける等の代替措置は、いずれも WTO 協定整合的であり、上記目的への貢献は同等又はより大きい(7.961)。

以上、ブラジルは、INOVAR-AUTO プログラムの差別的側面が、ガット 20 条(b)号の意味において、人の生命及び健康を保護するために「必要な」措置であることを立証していない(7.961)。(※ガット 20 条柱書の審査については省略)

2-2. ガット 20 条(g)号による正当化の可否

(g)号要件該当性については、第一に、対象措置が、有限天然資源の保存に関する措置であること、第二に、当該措置が、国内の生産又は消費に対する制限と関連して実施されていること、についての審査が行われる。

前者について、ブラジルは、同プログラムの差別的側面が、石油関連製品の保存と関連すると主張するが、(b)号における検討と同様、同プログラムの差別的側面は市場から輸入產品を排除し、国内産業の競争力及び技術力を弱めるものである。ブラジルは、同プログラムの差別的側面とエネルギー効率向上という目的との間に、目的・手段間の密接かつ真正な関係があることを立証していない。したがって、ブラジルは、同プログラムの差別的側面が有限天然資源の保存に関するものであることを立証していない(7.996)。

後者について、(g)号においては、単に国内における制限が存在するのみならず、同プログラムの差別的側面が国内における制限と関連して実施されることが必要である。これは対象措置が国内制限措置と「協働する(work together with)」ことが必要であり、ブラジルはそのような立証をしていない(7.1005)。

以上、同プログラムの差別的側面は、上記目的に「関して(related to)」実施されたものでないと結論する。同プログラムの差別的側面は、国内制限と協働しておらず、「公平に(even-handed)」とは認められない(7.1006)。(※ガット 20 条柱書の審査については省略)

V. パネル・上級委員会判断の概要

1. ガット 3 条 2 項・4 項適合性, TRIMs 協定 2.1 条適合性

1-1. ICT プログラム：ガット 3 条 2 項・4 項適合性

○パネル判断の概要

ガット 3 条は広範囲の措置に対して適用される。產品でなく生産者向けの措置が、国内產品と輸入產品の国内販売等に影響を及ぼさないとは言えず、市場に投入される前の生産

者に向けられた措置にも 3 条は適用される。

ICT 完成品について

対象プログラムが異なる課税水準をもたらすという事実について当事国間に争いはない。ブラジル国内で製造された ICT 産品のみが課税減免の利益を受ける要件を満たすのに対し、同種の輸入産品は、ブラジル国内で製造されておらず、ICT プログラムにおいて税減免の資格を得ることはあり得ない(7.135)。また、「ブラジル国内開発」要件についても、ブラジル国外で「開発」された同種の輸入産品は、同要件に適合せず、課税減免の資格を得ることはあり得ない(7.136)。

ICT 中間財について

優遇対象となる国内産品の販売の場合、買主は IPI 税、PIS/PASEP 及び COFINS 負担金を免除され (PADIS プログラム及び PATVD プログラム)、又は、IPI 税の支払を減免される (Informatics プログラム)。輸入産品の場合、買主は各種税を支払うため、他の納税債務との相殺に供する税額控除クレジット (以下、「クレジット」という) を獲得するか、補償又は税還付の申請を行うことになる。

アルゼンチン・皮革事件においても課税中立性が争点となったが、同パネルによれば、3 条 2 項が規律するのは「実際の税負担」であり「名目上の税負担」ではなく、同種の国内産品・輸入産品に同率の税が課せられる場合も、輸入産品に対する現実の税負担が重くなることはありうる(7.166)⁷。

本件事案の上記事実関係も同様の状況であり、同種の国内産品・輸入産品間の実質的な税負担には、1) キャッシュフローの入手という利益、2) 金銭の「時間的価値」 (“time-value” of money) という 2 点において違いが生じる(7.169)。

以上、ICT プログラム (ICT 完成品及び中間財) は、3 条 2 項 1 文に違反する。

○ブラジル不服申立

ICT 完成品について

ICT プログラムの設計、構造及び運用に照らすと、3 条 2 項の法律上の課税差別に至るものではない。ガット 3 条は産品に対する差別を規律するが、ICT プログラムは産品に関連するものの、市場投入前の生産・R&D 投資に関連する義務を定め、製造工程要件を規定するものであるから、3 条は ICT プログラムに適用されない(5.18)。

ICT 中間財について

パネルは、生産チェーンの初期又は中間段階において ICT プログラムによる課税減免効果を評価するが、これは付加価値税におけるクレジット・デビット制度により、課税額は生産チェーンの各段階で付加された価値に応じたものであることが確保される点をあえて無視している。税を支払い、その分のクレジットを得ることも、税繰り延べを受けてクレ

⁷ Panel Report, *Argentina – Hides and Leather*, WT/DS155/R, para.11.183.

ジットを得ないのも、結局同じことである。

○上級委員会判断の概要

ICT 完成品について

パネルは、ICT プログラムの設計、構造及び運用を分析し、ブラジル国産完成品のみが税減免の利益を受け、輸入完成品が排除されるよう設計されているとの結論に至ったものであり、ブラジル主張は認められない(5.23)。

【結論】輸入 ICT 完成品は、優遇対象の同種の国産 ICT 中間財をこえて課税され、ガット 3 条 2 項 1 文に違反するとのパネル結論を支持する(5.29)。

ICT 中間財について

ガット 3 条 2 項 1 文の「～をこえる(in excess of)」は微小な差異を含むところ、ブラジル租税制度は、一見すると、ICT 中間財に関する税徴収について国内産品／輸入産品を問わず中立的なように見えるが、パネルは、額面上の課税額が一致していることは、3 条 2 項適合性を保障するものではないと考えた上で、輸入産品と国内産品の実質的な税負担は、1)キャッシュフローの入手という利益、2)金銭の「時間的価値」という 2 点において異なると結論した(5.34-5.35)。

産品を購入した企業が 3 ヶ月以内にクレジットを相殺できない場合、補償又は税還付を申請することになるが、この手続きは長い時間を要し、税還付には数年かかる場合もある。クレジット入手から使用までに長期のタイムラグがある場合、この間にクレジットの金銭価値は減価する。したがって、輸入 ICT 中間財は、優遇対象の国産 ICT 中間財よりも実質的に高い税負担を負う(5.39-5.41)。

【結論】輸入 ICT 中間財は、優遇対象の同種の国産 ICT 中間財をこえて課税され、ガット 3 条 2 項 1 文に違反するとのパネル結論を支持する(5.42)。

1－2. ICT プログラム：ガット 3 条 4 項適合性

○パネル判断の概要

ICT プログラムの認定条件は、企業が、産品の販売・購入にかかる課税減免・繰り延べの利益を受けるために満たさなければならない条件であるところ、ブラジル国内で生産された産品のみが認定条件を満たし、ブラジル国内で開発された産品のみが「ブラジル国内開発(developed in Brazil)」要件を満たす。他方、同種の輸入産品はこれら要件を満たすことはありえない。また、これら認定条件の結果として、完成品、中間財の双方を含む輸入 ICT 産品は、同種の国産 ICT 産品より高い税負担を課せられる。したがって、これら認定条件は輸入産品に不利となるよう競争条件を変更するものであり、国内産品より不利な待遇を許与する。

また、事務手続上の負担(administrative burden)についても、輸入 ICT 中間財には、振

興対象の国内 ICT 中間財には発生しない税支払及びその後の補償又は税還付手続き等の事務手続上の負担が生じる。企業は、国産 ICT 中間財の購入によってこの事務手続上の負担を回避するインセンティブをもつため、輸入產品に不利となるよう競争条件を変更するものである(7.252-7.254)。

以上、ICT プログラムの認定要件は 3 条 4 項に違反する。

○ブラジル不服申立

3 条 4 項は規制上の差別に適用されるが、パネルは課税優遇が国内產品に限定されることを理由として 3 条 4 項違反を認定する点に過誤がある。パネルは課税差別でなく規制上の差別を特定しなければならない。

○上級委員会判断の概要

加盟国が輸入產品と国内產品との間に規制上の区別を行うこと自体は 3 条 4 項違反ではなく、問題となるのは、規制上の違いが輸入產品に不利となるように競争条件を歪めるかどうかである。パネルは、ICT プログラムが財政的側面と規制的側面をあわせもつという事実を認識していたところ、同一の措置が、複数の規制的側面をもち、3 条各号のいくつかに不適合であることはまったく排除されない。

事務手続上の負担の違いについて、輸入 ICT 中間財の買主は、購入額全体にかかる税を支払い、クレジットを獲得するが、このクレジットを相殺等により執行するには、国内 ICT 中間財の場合には生じない事務手続上の負担が伴う。ICT プログラムは、市場参加者に、事務手続上の負担から、輸入 ICT 中間財を不利に扱う実際効果をもつよう設計されており、買主は、通常、この負担を回避することを選好し、国産 ICT 中間財の購入を選択する。

【結論】以上の検討から、ICT プログラムの認定条件が輸入 ICT 產品に不利な待遇を許与するものであり 3 条 4 項に違反するとのパネル結論を支持する。

1－3. ICT プログラム：TRIMs 協定 2.1 条適合性（省略）

【結論】TRIMs 協定 2.1 条違反のパネル結論を支持する。

1－4. INOVAR-AUTO プログラム：3 条 4 項適合性

○パネル判断の概要

INOVAR-AUTO プログラムの認定条件は、產品販売にかかる IPI 税控除を得ることを目的とするものであるが、外国製造業者はそれ自体として、ブラジル国内に所在し又は事業活動を行っていないため、この認定を得ることはできず、税優遇の資格を得るためには「輸入業者／流通業者」として認定を受ける必要がある。「輸入業者／流通業者」認定の

ためには、ブラジル国内に拠点設置し、国内製造業者よりも追加的な認定条件に適合する必要がある(7.656-7.661, 7.731)。

以上、税優遇を得るための認定条件は、輸入產品に、同種の国内產品よりも不利な待遇を与えるものであり、3条4項に違反する。

○ブラジル不服申立

パネルは、INOVAR-AUTO プログラムにおける認定タイプの差別的影響について、認定要件の量的分析（認定要件数の違いを比較）しかしていないが、企業に課される全体的負担の観点から質的分析を行うべきである。

○上級委員会判断の概要

INOVAR-AUTO プログラムの下で認定を受けるためには、「国内生産者」「輸入業者／流通業者」の場合、ブラジル国内に所在し又は事業活動を行うこと、「投資家」の場合、国内生産者として設立プロセスにあることが、それぞれ要件とされる。したがって、外国製造業者が認定を受けるためには、「輸入業者／流通業者」認定を受けるしか道はなく、ブラジル国内に拠点を設置し事業活動を行わなければならない、国内製造業者と比較して、管理的・経済的負担がある。また、「輸入業者／流通業者」認定のためには、以下の3条件を満たす必要がある。i)ブラジル国内のR&D投資、ii)エンジニアリング、基本産業技術、及び、サプライヤーの人材育成に関する支出、iii)車両ラベリングプログラムへの参加。さらに、ブラジル国内で特定の製造工程を遂行することも求められる。これらは、外国製造業者がブラジルに自動車を輸入する際の通常の活動とはみなせないところ、外国製造業者は、国内製造業者が負わない負担に直面することを含意している。

これに対して、国内製造業者向けの認定条件は、いずれも、国内製造業者であれば通常従事する性質の活動と考えられるものである。

したがって、INOVAR-AUTO プログラムは同種の国内產品と比較して、輸入產品の競争条件を不利に変更するように設計されている。またパネルは質的分析も行っており、外国製造業者が、国内製造業者より重い負担を課されるとの結論を支えるのに十分である。

【結論】 INOVAR-AUTO プログラムの下の税優遇のための認定条件が、輸入產品により不利な待遇を与えるものであり、ガット3条4項に違反するとのパネル判断を支持する(5.76)。

1－5. INOVAR-AUTO プログラムの TRIMs 協定 2.1 条適合性（省略）

【結論】 TRIMs 協定 2.1 条違反のパネル結論を支持する。

2. ガット 3 条 8 項(b)号による正当化

2-1. パネル判断の概要

ガット 3 条 8 項(b)号にしたがい、国内生産者のみに交付される補助金は、当然に 3 条の規律から免除されるとみなされるものではない。産品間差別をもたらす補助金の側面は、3 条 8 項(b)号によって 3 条の規律から免除されない(7.77-7.78)。

3 条 8 項(b)号が存在しないとすると、3 条は全体として、とくに 3 条 4 項は、国内生産者のみに交付されるすべての補助金を禁止するものとみなされ得る。国内生産者向け補助金の意図は、まさに市場における競争優位を与えることにあるからである。これは 2 つの禁止補助金の類型を除き、補助金それ自体を許容する SCM 協定の存在と整合的でない。

3 条 8 項(b)号は、問題となる措置が国内生産者に対する補助金である限りにおいて、実質的にすべての租税及び規制的差別を免除するとのブラジル主張について、補助金ルールは内国民待遇規律と共存しており、SCM 協定採択によってこの共存関係は変更されない。ガット 3 条の差別関連規定と SCM 協定規定とは、同一の措置に対して同時に適用可能であり、どちらか一方が排他的に適用されるわけではない(7.82)。

もし、3 条 8 項(b)号が、課税差別を 3 条規律から免除するなら、同じ条文が「[3 条]の規定に合致して課せられる内国税又は内国課徴金」と言及することが無意味になる。したがって、3 条 8 項(b)号は、物品税の差別的適用が、国内生産者のみに対する補助金と認められる場合であっても、その差別的適用に対する 3 条の適用可能性を変更しない。同様に、租税以外の差別的規制措置の場合もまた、3 条 4 項の規律を免除しない(7.83)。

2-2. ブラジル不服申立

パネルによる 3 条 8 項(b)号の解釈には誤りがあり、この誤った解釈を前提とした ICT プログラムのガット 3 条 2 項 1 文、3 条 4 項違反、TRIMs 協定 2.1 条違反、及び、INOVAR-AUTO プログラムの 3 条 4 項違反、TRIMs 協定 2.1 条違反のパネル結論には誤りがある。

3 条 8 項(b)号は、産品関連の規律である 3 条と、生産者補助金措置に関するガット 16 条及び SCM 協定の規律とを相互排他的に区分する規定であり、これら異なる規定間の調和的な解釈のために、パネルは対象措置が産品関連の措置か、国内生産者向け補助金措置かについて決定するため、申立を評価することが義務づけられる。

3 条 8 項(b)号の「補助金」の文言は、SCM 協定 1.1 条に列挙されたすべての補助金類型に及び、対象補助金類型を限定する狭い解釈は実質より形式を優先するものである。政府収入となるべき租税収入の徴収を放棄する場合、政府は同額の収入を支出するのであり、そのような支出は「タックス・エクスペンディチャー」と呼ばれる。

2-3. 上級委員会（多数意見）

①ガット 3 条 8 項(b)号に関する法的基準

3 条 8 項(b)号は、国内生産者のみに対する交付「～を妨げるものではない(shall not

prevent)」と規定される。これは 20 条柱書の文言と類似するところ、20 条は積極的抗弁であり、ガット義務に対する一般的例外規定としての位置付けが確立している。これに対して、3 条 8 項(a)号は、「～適用されない(shall not apply)」と規定され、適用除外規定であり、内国民待遇義務の適用範囲の限界を画する規定であると考えられる⁸(5.83-5.84)。

「交付」「補助金」の各文言は、ガットで定義されていないが、「補助金」は他の協定でも用いられ、SCM 協定 1.1 条が「補助金」の定義を定めている。また、3 条 8 項では「補助金の交付」と規定され、「補助金」単独で用いられていないことを踏まえると、今問われている解釈問題は、ガット又は SCM 協定の「補助金」一般に関連するものではなく、とくに「補助金の交付」文言の精密な範囲に着目すべきである (5.85)。3 条 8 項(b)号で許容される行為は「補助金の交付」であるが、ガット 16 条及び SCM 協定では「許与」「維持」の各文言が用いられる。この文言の違いからは、「補助金の交付」文言が、補助金の「許与」又は「維持」と比較して、より狭い範囲の行為であることが示唆される (5.85-5.86)。

カナダ雑誌事件において、上級委員会は、3 条 8 項(b)号が、政府収入からの支出を伴う補助金交付に限って 3 条義務が免除されることを意図した規定であると述べた。また、「補助金の交付」文言の直接の文脈として、「[3 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…を含む」と規定する。これは補助金交付の例示ではあるが、カナダ雑誌事件の上級委員会は、同文言の解釈において重要な意味が与えられると述べる⁹。すなわち、3 条適合性を求められるのは補助金の交付ではなく、補助金の原資となる内国税等の方である。したがって、輸入製品に対する内国税等が差別的である場合や不利な待遇を許与する場合には、その収入から交付される補助金は 3 条 8 項(b)号によって正当化されず、引き続き、3 条の義務に服することになる(5.89)。

また、関連する文脈である 3 条 2 項について、輸入製品に対する差別的な内国税が、競争関係にある国内生産者向けの補助金として 3 条 8 項(b)号によって正当化できるなら、3 条 2 項はその効力を失う。「補助金の交付」の範囲を内国物品税の減免にまで拡張する解釈に従えば、WTO 加盟国が、3 条 2 項の義務を迂回し、差別的課税措置を国内生産者のみに対する内国物品税の減免スキームとして偽装するのを許すことになるからである。また、この議論は、3 条 8 項(b)号の交渉史によっても支持される(5.90-5.92)。

「国内生産者のみに対する(exclusively to domestic producers)」文言は、外国生産者を除外することを意味するが、国内生産者のみに対する補助金は、しばしば、補助金の交付を受けた国内製品と、そうでない同種の輸入製品との間の競争条件に影響を与える。3 条 8 項(b)号がなければ、こうした補助金はすべて内国民待遇義務に違反するとみなされ得

⁸ Appellate Body Reports, *Canada – Renewable Energy / Canada – Feed-in Tariff Program*, WT/DS412/AB/R, para.5.56.

⁹ Appellate Body Report, *Canada – Periodicals*, WT/DS31/AB/R, p.34.

る。米国・税優遇事件の上級委員会は、3条8項(b)号が、国内生産者のみに対する補助金はそれ自体として3条違反とならないことを明確にするものと説示した。また3条8項(b)号は、補助金の交付を受ける資格条件を定めることを正当化するが、国内産品を優先使用する義務はこれに含まれない(5.93-5.95)。

②パネル判断の過誤について

国内生産者のみに対する補助金交付に由来する差別及び市場効果は3条8項(b)号により正当化されるとのパネル解釈には同意するが、補助金が産品間差別をもたらす側面は3条の規律を免れないとの結論に至るパネル分析については懸念を抱く。パネルの解釈の論理に従えば、3条の内国民待遇義務に違反する差別を正当化するためには、国内生産者のみに対する補助金がそもそも差別的であってはならず、循環論法に陥るからである。同様の問題は、Indonesia 自動車事件パネルの説示にも示されている¹⁰(5.109-5.111)。

以上の分析から、パネルによる広範にすぎる無限定な認定としての「国内生産者のみに対する補助金は当然に3条の規律を免れるものではない」「補助金が産品差別をもたらす側面は3条の規律から免れない」を破棄し、代わって、以下の通り説示する。

ある産品の国内生産者のみに対する補助金の交付が、当該産品と同種の輸入産品の間の競争条件に影響を与え、3条の内国民待遇義務との不適合をもたらす限りにおいて、このような交付は、3条8項(b)号の下で正当化される。これに対して、補助金へのアクセスを得るために国内産品の優先使用を義務づける場合は、3条8項(b)号の例外によってカバーされず、引き続き、3条の内国民待遇義務に服することになる(5.112)。

パネルは、ICT プログラムの認定条件の3条4項適合性について、認定要件は、これを満たすと国内産品への税が優遇され、輸入産品に不利に競争条件を変更すると認定した。3条4項違反とされた ICT プログラムの側面は、輸入産品に不利な待遇をもたらす認定要件であるが、パネルが違反認定した補助金のこの側面は、まさにブラジルが3条8項(b)号による正当化を求めていた側面であり、パネルによって一切審査されなかった。このように、パネルの3条8項(b)号の解釈は、異なる税待遇が「補助金の交付」に当たるか否か、認定要件が「国内生産者のみに対する」交付を確保することに限定された正当な資格条件か否か、という考慮の必要性を排除するものである。

カナダ酪農品事件の上級委員会が、農業協定 9.1 条(c)にかかる補助金に関して「交付」概念は「収入の放棄」を含むと解釈したが、これは農業協定の文脈に特定された解釈と理解すべきであり、3条8項(b)号の「補助金の交付」概念の解釈との関連性は限定的なものにとどまる(5.121)。

3条8項(b)号の文言及び文脈を精査し、その目的に照らし、かつ、交渉史からも確認されるように、「補助金の交付」概念には、同種の産品間の競争条件に影響を与える内国税減免は含まれない。カナダ雑誌事件の上級委員会が説示するように、3条8項(b)号は政府

¹⁰ Panel Report, *Indonesia - Autos*, WT/DS54/R, paras.14.43-14.46.

収入からの支出を伴う補助金交付に限って3条義務が免除されることを意図した規定である。

2-4. 上級委員会（少数意見）

「補助金の交付」概念の解釈については、1名の上級委員による少数意見が付されている。その概要は以下の通り。

SCM 協定には、1.1 条(a)(1)(ii)注1においてガット16条への言及があり、両者には規定文言上のリンケージがある。また、SCM 協定の主要な目的は、補助金及び相殺措置の使用に関するガット規律を強化するものであり、補助金規律に関して、ガットとSCM 協定とは独立に機能するものではなく、両協定の関連規定は、WTO 加盟国間の補助金に関する権利義務関係の全体パッケージを反映するものである。

この趣旨に照らすと、3条8項を含むガット上の「補助金」概念が、SCM 協定1.1条の補助金定義と異なる意味をもつと考える理由は見当たらない(5.127-5.128)。

「交付」の辞書的意味には、「金銭又はそれと同等のもの」の支払いが含まれる。これは、この概念が、直接の金銭の移転に限定されず、その他の同等の価値又は効果をもつ移転もまた含まれることを意味する。この点、カナダ雑誌事件の上級委員会による、3条8項の「交付」は、政府収入からの支出を伴う場合にのみ正当化されるとの説示によって、政府収入から支出可能な唯一の方法が直接の金銭移転の手法であることが確立したとは考えない。後続したカナダ酪農品事件の上級委員会が説示するように、政府収入からの支出には、さまざまな形態のものが含まれ、必ずしも直接の金銭の移転に限定されるものではない(5.129)。

パネル及び上級委員会（多数意見）が説示するように、3条8項(b)号の第1の例示（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）は、あくまでも例示であり、(b)号全体を制約する要件の一つであるとは考えられない(5.130)。とくに、徴収すべき税を放棄する場合は、その定義上、内国税の収益から支出される場合には当たらない。

重要なのは、「補助金の交付」という文言であり、この文言が国際法の解釈原則に照らして解釈されるべきである(5.131)。この点、SCM 協定1.1条について、上級委員会は、「実際に徴収される収入と、対象措置がなければ徴収されただろう収入とを比較するため、なんらか定義された、規範的な比較ベンチマークが必要であると述べた（米国・FSC 事件上級委員会, para.90）。したがって、「収入となるべきものの放棄」は、3条2項で禁止される差別的な内国税の範囲全体よりも狭い概念であり、あらゆる課税差別が、事実上、収入となるべきものの放棄にまで至ることはなく、3条8項(b)号によって正当化もされない。

このように、「補助金の交付」が収入となるべきものの放棄を含むという解釈によって、3条2項の課税差別禁止を無意味にすることはない。それどころか、解釈上、「収入の

放棄」概念を含めることによって、慎重に交渉された結果である SCM 協定上の権利義務バランスを尊重するとともに、3 条 2 項、同 8 項(b)号に意味をもたせることができる。また、3 条 8 項(b)号で正当化されたからといって、他の WTO 協定上の義務違反を免れるものではない。(5.134)

以上の通り、3 条 8 項(b)号の「補助金交付」概念には、租税減免など SCM 協定 1.1 条(a)(1)(ii)が規定する「収入となるべきものの放棄」が含まれる。

3. PEC/RECAP プログラム：SCM 協定 3.1 条(a)号適合性

○パネル判断の概要

PEC/RECAP プログラムが、SCM 協定 1.1 条(a)(1)(ii)の意味において、「資金的貢献」に該当するかどうかについて、本プログラムの背景にはクレジット累積問題に対処し、ブラジル企業の競争力向上を図るという客観的な理由が認められるが、ブラジルが主張するように、輸出企業(PEC)を含め、課税繰り延べ措置のベンチマークは、間接税のクレジット累積企業という構造的問題に対処するための課税待遇であるとは認められない。法 10,637/2002 第 29 条に基づく課税繰り延べや航空宇宙産業や教育用コンピュータなど、PEC 以外にも課税繰り延べが認められる場合はあるが、これら対象企業が、構造的にクレジット累積企業であるとの証拠はない(7.1167)。ベンチマークは、経済横断的にすべての取引に賦課される各種税の待遇であり、非認定企業に対する課税待遇である(7.1164)。

また、頻繁に生じる状況として、対象企業が税額控除を相殺できず、補償又は税還付を申請する場合、政府は、現金及び潜在的な利息収入による便益を受けられなくなる。本件措置がなければ、便益を受ける期間は、輸入時点又は納税時期から補償又は税還付申請後 360 日経過するまでの期間である。したがって、本件措置は、補助金に該当し、SCM 協定 1.1 条(b)号の利益をもたらすものである(7.1212-7.1223)。また、PEC/RECAP プログラムの補助金は、輸出することに基づいて付与されるものであり、3.1 条(a)号及び 3.2 条に違反する(7.1237)。

○ブラジル不服申立

PEC/RECAP プログラムの下での課税繰り延べが SCM 協定 3.1 条(a)号の輸出補助金に該当するとのパネル判断について、パネルがブラジル租税法の原則及び構造を精査することなく、「課税の一般ルール」の特定とその例外に着目した点に、パネル判断の過誤がある。より具体的には、同プログラムにおける比較ベンチマークとして、構造的なクレジット集積事業者に対する課税待遇を用いるべきだったところ、パネルは、同一ベンチマーク内の納税者を恣意的に区別し、選別されたベンチマークと PEC/RECAP プログラムとを比較した点に過誤がある。

○上級委員会判断の概要：SCM 協定 1.1 条(a)(1)(ii)における比較ベンチマークの特定

先例を通じて確立された SCM 協定 1.1 条(a)(1)(ii)の判断枠組みは、①補助金受給者に適用される待遇、②比較ベンチマークの特定、③対象となる待遇（補助金）との比較及びその理由、という定式である¹¹。

比較ベンチマークの特定に際しては、比較可能な状況にある納税者間の関連所得に対する税待遇を特定することが必要となる。そのためには、パネルは、各加盟国が自らの選択に従って確立した租税ルールに基づき、その国の租税制度の構造及びその編成原則を検証し、加盟国の租税制度をもっとも適切に説明する税の構造及び原則についての理解を得なければならない (5.163)。

本件の実事認定において、パネルは PEC の他にも課税繰り延べ待遇の資格をもつ企業群について事実認定を行ったが、その後、一般ルールとその例外の存在を特定することに分析を限定し、実質的に、1.1 条(a)(1)(ii)の認定を先取りしてしまった(5.162-5.169)。

多くの分野の企業が課税繰り延べ待遇の資格を得ていることを踏まえると、パネルは、クレジット累積企業に対する課税一般ルールの存在を探究するよりも、これら企業の待遇を詳細に分析し、PEC と比較可能な状況にあったかどうかを考慮すべきだった (5.170)。また、パネルは、当事国の主張にしばられることなく、それら主張を自由に活用し、自己の実事認定及び結論を支える法的理由付けを構成することができる。比較ベンチマークを特定するのはパネルの専権である。(5.171)

【結論】 IPI 税、PIS/PASEP 等負担金について、ブラジルが、構造的なクレジット累積企業向け待遇が比較ベンチマークであることを立証していないこと、適切なベンチマーク又は一般ルールは PEC 非認定企業による関連製品の購入に対する待遇であること、というパネル判断をいずれも取り消す。

審理の完遂について、パネルは他の課税繰り延べ資格企業及びその制度運用について詳細な分析を行っておらず、上級委手続きにおける当事国の主張も、正しいベンチマークの特定ではなく、パネルが一般租税ルールの特定に着目することによりベンチマークを誤って決定したことに集中していたことを踏まえると、上級委員会は、分析を完遂することができない(5.176)。

4. ICT プログラム：SCM 協定 3.1 条(b)号適合性

4－1. 補助金該当性

¹¹ Appellate Body Report, *US – Large Civil Aircraft (2nd complaint)*, WT/DS353/AB/R, para. 814. ①の課税待遇の特定にあたっては、当該待遇にかかる租税ルールの変更及びその理由についての考慮が含まれる。

○パネル判断の概要

パネルは、ICT プログラムによる多様な税減免、繰り延べ等について、①税の種類、②認定企業による優遇対象製品の購入／販売の別、③優遇対象製品の変形の程度によって、10 のカテゴリーにグループ分けした上で(7.406. a-j)、各グループについてベンチマーク「経済横断的な課税待遇」を特定し、かつ、10 のグループすべてについて、同一の分析アプローチをとった(7.430-7.475)。比較ベンチマークは、経済横断的な課税待遇であり、対象措置に基づき、認定企業に対して税減免・繰り延べが認められる。

IPI 税を例にとる。非認定企業による非優遇対象製品の販売の場合、当該企業は買主から仮払税を徴収し、連邦歳入庁に納付する。買主はクレジットを得て、他の IPI 税と相殺することができる。もし 3 課税期間中に相殺できない場合は、政府に対して補償又は税還付を求めることができる。最善の場合には、買主の得たクレジットは同一課税期間中に相殺され、ブラジル政府には収入の放棄はない。他方、多くの場合、企業は期間内に相殺することができず、補償又は税還付を申請することになる。この間、政府はキャッシュフロー及び黙示の利息収入という便益を受けるが、その期間は一課税期間（例、1 ヶ月間）から 360 日間にわたる。これに対して、対象措置の下では、認定企業（売主）は仮払税の徴収を行わず、買主にもクレジットは発生しない。ブラジル政府が、いずれにせよ名目上同じ税額を徴収するとしても、優遇対象中間財の買主が、キャッシュフロー及び黙示の利息収入という形の利益を享受することがなくなるわけではない(7.431-7.437)。

以上の分析に基づき、パネルは、ICT プログラムにかかる多様な租税の減免・繰り延べが、協定 1.1 条の補助金に該当すると結論した。

○ブラジル不服申立

SCM 協定 1.1 条及び 3.1 条(b)号の下で、ICT プログラムの中間財、原材料にかかる課税待遇が補助金に該当するというパネル判断の誤りについて、とくに、中間財・原材料に関する「黙示の利息収入」は「政府がその収入となるべきものを放棄し」たものに該当するとしたパネル判断について以下の 2 点について誤りを指摘した。①ガット 3 条 4 項の「より不利でない待遇」評価と類似した比較方法として、ベンチマークとなる納税者グループの待遇と、ICT プログラムの下での納税者グループの待遇を比較しなかったこと、② ICT プログラムの下での中間財・原材料に関してブラジルが「黙示の利息収入」を意図的に放棄したことが SCM 協定上の放棄された政府収入と該当するという誤った認定を行ったこと。

○上級委員会判断の概要：ベンチマーク待遇との比較方法

ブラジルの申立は、政府収入の放棄にかかる補助金認定 3 ステップ（上述）のうち、第 3 のステップ（対象措置にかかる待遇とベンチマーク待遇との比較）に関連する。多様なカテゴリーの課税待遇の下で税の減免・繰り延べの構造及び運用(structure and operation)

は類似しており、パネルのベンチマーク待遇との比較は、すべてのカテゴリーについて、同一のロジックと構造をもつため、Informatics プログラム及び PADIS プログラムの下での優遇対象中間財の販売に関する IPI 税の減免及び繰り延べについてのパネル分析を例にとって検証する (5.197)。

ベンチマーク待遇は、非認定企業の待遇である¹²。「最善の場合(best scenario)」には、ブラジル政府は利得を得ないが、「多くの場合(rather frequent scenario)」には、非優遇製品の買主は税額控除の相殺ができない。ブラジルの主張は、「最善の場合」を無視して、「多くの場合」を恣意的に比較対象とすることにより、比較ベンチマーク内の納税者群を恣意的に選別しているというものである。われわれは、このブラジル主張に同意しない。パネルは納税者群の一部（仮払税を相殺できない納税者）だけを比較ベンチマークとして扱ったわけではなく、クレジット・デビット制度が非累積原則の下でどのように機能するか詳細に説明した上で、ブラジル租税法の一般ルールの下では、2つの場合がありうることを認め、パネルは正しくブラジル租税制度の一般ルール適用から導かれる2つの場合に基づき、政府収入の放棄があると結論した(5.202)。事業者は、自己のクレジットを相殺できない方が一般的であることは、ブラジル自身が認める、証拠に基づく事実である(5.205-5.206)。

ブラジルは、ガット 3 条 4 項の比較方法をとるべきだったと主張するが、SCM 協定 1.1 条(a)(1)(ii)にかかる補助金の存在を認定するための法的テストとして移植できるものでなく、その主張を失当である。SCM 協定 1.1 条(a)(1)(ii)におけるベンチマーク比較は、比較可能な状況にある納税者の関連収入に対する財政的取り扱いを比較するものであり、この比較は、必ずしも、補助金の利益を享受する企業群と、他のすべての企業群との比較をしなければならないというわけではない (5.207-5.211)。

○上級委員会判断の概要：キャッシュフロー及び黙示の利息は得られるべき政府収入か

非認定企業が、同一課税期間中にクレジットを相殺できない場合、税免除・繰り延べが適用される場合とベンチマーク待遇との主要な違いは、ブラジル政府が売主から納税を受ける時期である。ベンチマーク待遇においては、非認定企業がブラジル政府に納税する時期であるのに対して、税免除・繰り延べがある場合は、完成品が卸売業者に販売される時であり、前者の場合、申請後 360 日以内に補償又は税還付が行われる限りにおいて、ブラジル政府は、非優遇製品の買主に対して、その間の利息を支払う必要はない。パネルに第一書面が提出された時点において、ブラジル中央銀行による公定利率は 13.25%であり、

¹² パネルが特定した比較ベンチマークについて、ブラジルによる不服申立書面及び上級委手続きにおける提出書面において問題提起しなかった。口頭弁論において、初めて ICT プログラムにかかる中間財及び部品の比較ベンチマークについて異議申立を行ったが、時機に遅れた不適法な申立として退けられた (5.187-5.193)。

顕著な高利率である。ICT プログラムの下では、ブラジル政府は、ベンチマーク待遇の下で通常徴収する時期に、租税の徴収を行っておらず、SCM 協定 1.1 条(a)(1)(ii)の意味において、収入となるべき政府収入を徴収していない (5.217-5.221)。

【結論】 ICT プログラムが SCM 協定 1.1 条にいう補助金に該当するとのパネル判断を支持する。

4 - 2. SCM 協定 3.1 条(b)号一輸入代替の有無

○パネル判断の概要

4 つの ICT プログラムすべてにおいて、PPBs その他の法的文書において製造工程義務が定められる。特定の製造工程は認定企業による遂行が義務づけられ、その他の工程はブラジル国内事業者への外注も可能である。PADIS プログラム内の一部製品については PPBs は定められていない。PATVD プログラムにおいて、税優遇は PPBs 準拠のほか、「ブラジル国内開発(developed in Brazil)」とみなされる製品の基準に基づき与えられる。また、PPBs 内に、部品等について別の PPBs が定められ入れ子状態になっているネステッド PPBs が定められる場合もある。また、PPBs に準拠して製造される全ての製品はブラジル産品である (paras.7.117, 7.299)。

PPBs 適合シナリオを、内製の場合と外部調達の場合とに分けて分析するのが有用である (para.7.298)。ネステッド PPBs を含む外部調達の場合について、本件措置の対象産品は国内産品であることから、部品等についてネステッド PPBs 適合した部品等は国内産品であり、これを外部調達して製造することが本体の PPBs において義務づけられることになる。すなわち、明示に国内産品の使用を義務づけるものであり、ガット 3 条 4 項及び SCM 協定 3.1 条(b)号の要件に該当する。またこのロジックは、外部調達シナリオにおけるすべての PPBs にも当てはまるものであり、外部調達を含む PPBs において義務づけられる部品等の製造工程に従って調達される原材料等は国内産品だからである (7.299-7.301)。なお、特定の PPBs が PPBs の定める製造工程準拠以外の選択肢を規定していること自体は、当該 PPBs が WTO 不整合であるとの認定を排除するものではない (7.303)。

PADIS プログラムの一部製品においては、PPBs が未採択であるが、将来採択される PPBs についても、外部調達規定又はネステッド PPBs を含む限りにおいて、国内産品の使用を義務づけるものである (7.312)。

Digital Inclusion プログラムについては、他の ICT プログラムとは異なり、小売業者による PPBs 準拠製品の販売に関する税優遇であるが、PPBs 準拠製品がすべてブラジル国内産品であるから、やはり、ガット 3 条 4 項及び SCM 協定 3.1 条(b)号に違反する (7.316-7.317)。

○ブラジル不服申立

4つのICTプログラムにおけるPPBsその他の製造工程基準が、国内産品を使用することに基づいており、ガット3条4項に不適合であり、また、SCM協定3.1条(b)号の国内産品優先使用に基づいて交付される補助金に該当するとのパネル認定は誤りである。

ガット3条4項にかかるパネル認定は、補助金交付の条件としてブラジル国内において特定の製造工程の遂行が義務づけられる場合にはいつでも、3条4項の意味における差別があるとするものである。また、補助金がブラジルにおける生産に基づいて交付されるというだけで、ICTプログラムを3.1条(b)号違反とするものである。これはUS-Tax Incentives事件の上級委員会説示と不整合である。PPBsには、国内産品であれ輸入産品であれ、明示に産品の使用を義務づける文言は一切含まれていないにもかかわらず、パネルは、ICTプログラムが、法律上、国内産品の優先使用を補助金交付の条件としていると推定した。

○上級委員会判断の概要

SCM協定3.1条(b)号の違反基準

SCM協定3.1条(b)号における「～に基づいて(contingency)」は、法律上又は事実上の条件性を含む。両者は連続的なものであり、パネルはすべての関連要素及び証拠に基づき、全体的評価を行わなければならない(5.244)。また、3.1条(b)号は国内「生産」を条件づけること自体を禁止するものではなく、輸入産品より国内産品を優先して使用することを条件として補助金を交付することを禁じているのであり、国内生産に関連した補助金は、その理由だけで3.1条(b)号違反となるわけではない。とくに、そうした補助金は、通常、補助金の交付を受けた国内産品の供給を増加させ、輸入に悪影響を及ぼすが、必ずしも国内産品優先使用を条件とするものとは限らない(5.246)。これに関連して、ガット3条8項(b)号は、補助金が国内生産者のみに交付されることそれ自体では3条違反とならないことを定める規定であり、これと整合的な3.1条(b)号の解釈は、輸入代替補助金を認定するには、単に国内生産に対する補助金であることを越えた何かが必要であり、3条の義務を免れた補助金であっても、なお3.1条(b)号違反となりうる¹³。

以上、先例に照らすと、3.1条(b)号の違反基準は、国内産品を優先使用する義務づけが、対象措置の規定それ自体から識別できるか、又は、その設計、構造、運用方針、及び、補助金交付に関連する事実状況から推定できるか¹⁴、ということである(5.248)。

他方、ガット3条4項の違反基準は、国内産品使用のインセンティブを与えることにより、輸入産品に不利なように競争条件を変更するというだけで十分であり、国内産品使用インセンティブが認定されても、SCM協定3.1条(b)号違反とするには不十分である。もし、パネルが3.1条(b)号の分析において、国内産品優遇インセンティブを立証するための

¹³ Appellate Body Report, *US – Tax Incentives*, WT/DS487/AB/R, paras. 5.15-5.16.

¹⁴ Appellate Body Report, *US – Tax Incentives*, WT/DS487/AB/R, para. 5.12, 5.18.

3 条 4 項分析の認定に依拠するならば、それは誤りである(5.255-5.257)。

パネルは、法律上の(de jure)差別、事実上の(de facto)差別のいずれの分析を行ったか明言しないが、補助金交付に関連する事実状況を精査することなく、PPBs 等の関連する法的文書の文言及び PPBs 等の運用に関する理解に依拠し、PPBs が明確に国内産品使用要件を含んでいると認定しており、法律上の違反の認定を行ったものと理解する(5.258)。

Informatics プログラム

パネルは、多数の PPBs をすべて分析するのではなく、光スプライスクロージャ、速度アラーム等の PPBs を事例として分析を行い、PPBs で義務づけられる製造工程は、単なる組立工程ではなく、基本部品からの主要な製造工程であると認定した。この点、製造と組立を区別する明確な線引きができるか、また、それが国内産品優先使用条件の義務づけに関連するかについて留保する(5.266)。問題とすべきは、製造／組立の区別ではなく、PPBs が国内産品優先使用を義務づける条件を反映しているかどうかである(5.266-5.267)。

2 つの事例とも、外部調達及びネステッド PPBs を含むところ、ネステッド PPBs が明示に国内産品使用を義務づける規定であることに同意する。ネステッド PPBs 準拠の部品等(=国内産品)が本体 PPBs の中に組み込まれているからである。例えば、「速度アラーム等」(完成品)における「GSM 通信モジュール」(部品)において、本体 PPBs において、ネステッド PPBs 準拠の GSM 通信モジュール(=ブラジル産品)の 90%が完成品に組み込まれていることを義務づけられる。

【結論】 Informatics プログラムの下で、ネステッド PPBs を組み込んだ本体 PPBs は、国内産品使用義務を含み、SCM 協定 3.1 条(b)号及びガット 3 条 4 項に違反するとのパネル結論を支持する(5.275)。

他方、ネステッド PPBs を含まない PPBs について、パネルは、当該 PPBs が外部調達を定めている限りにおいて、ブラジル国内で生産されたコンポーネント等を外部調達する可能性があれば、国内産品優先使用義務を認定できると述べた。法律上の要件性の認定については、法令等で明示に規定される場合のほか、当該法令等の文言によって不可避に国内産品優先使用が義務づけられると解釈される場合も含まれる。パネルは、PPBs が、内部製造と外部調達の双方を含むと認定するところ、外部調達の可能性のみで、国内産品優先使用の義務づけがあるとのパネル判断には同意しない(5.276-5.278)。

PPBs は多数の連続した製造工程を規定するものであり、資格企業は、後続する製造工程において、前工程で製造された国内産品を使用する傾向がある。しかしながら、こうした国内産品使用は受給資格要件のありうる結果であり、それ自体として、国内産品優先使用を要件とするものではない。生産補助金のもつ本質的効果だけでは輸入代替の要件性認定としては不十分である(5.281-5.283)。

パネルは、ネステッド PPBs を含まない PPBs について、国内産品優先使用要件がある

との理由により、3条4項違反も認定している。3.1条(b)号違反の要件を満たさない措置であっても、3条4項違反の認定には十分であるところ、PPBsの上記構造に照らし、ネステッドPPBsを含まないPPBsは、国内産品を優先使用するインセンティブを与えるものであり、ガット3条4項に違反するものである。以上の通り、ネステッドPPBsを含まないPPBsについて、パネルとは異なる理由付けにより、3条4項違反というパネル判断に同意する(5.284)。

【結論】ネステッドPPBsを含まないPPBsについて、Informaticsプログラム内の外部調達要件に関して、PPBsは国内産品使用を義務づけるとのパネル判断には過誤があるため、3.1条(b)号違反の結論を取り消す。他方、ガット3条4項適合性については、パネルとは異なる理由（国内産品優遇のインセンティブを与えるという点）に基づき、3条4項違反というパネル結論を支持する(5.285)。

PADIS, PATVD プログラム

PADIS, PATVD 両プログラムにおいては、PPBsに準拠しない場合にも税優遇を与えられる場合がある。この点、パネルは、PPBs準拠以外の選択肢があることは、PPBsが国内産品優先使用義務を定めるとの結論を左右するものではないと述べる。またパネルは、PADIS/PATVD 両プログラムについて、Informaticsプログラムについての分析結果を援用して違反認定を行った。

この点、PATVDプログラムの他の選択肢である「ブラジル国内開発」要件について、パネル自身も、WTO 整合的な選択肢である可能性を認める(5.286-5.288)。

【結論】PATVDプログラムに関して、Informaticsプログラムについての検討と同様、ネステッドPPBsを含むPPBsに関する部分について、3.1条(b)号違反のパネル結論を支持し、ネステッドPPBsを含まないPPBsに関する部分についてパネル結論を取り消す(5.289)。

PADISプログラムについて、ブラジル国内において特定の製造活動を義務づけるものであるが、半導体電子装置及び情報ディスプレイの場合、PPBsに列挙された製造工程の一つに適合すれば認定条件としては十分である。認定を求める企業がPADISプログラムのすべての要件に準拠する場合、国内産品を使用することになるが、これはPADISプログラム要件がもたらした結果にすぎず、国内産品優先使用条件の義務づけとは言えない(5.291)。

またPADISプログラムにおいて、半導体電子装置及び情報ディスプレイの部品・設備に関するPPBsが未採択である点について、パネルはこの事実を明確に認識しており、まだ存在しない製造工程に関して事実認定はできないと説示する。将来採択されるPPBsについての言及は不要だった(5.293)。

【結論】PADISプログラムが国内産品優先使用を義務づけ、SCM協定3.1条(b)号に違反するとのパネル判断を取り消す(5.294)。他方、ガット3条4項適合性については、パネルとは異なる理由（国内産品優遇のインセンティブを与えるという点）に基づき、3条4

項違反というパネル結論を支持する(5.292)。

Digital Inclusion プログラム

パネルは、Digital Inclusion プログラムが、小売業者に対して、輸入産品よりも国内産品を優先するインセンティブを与えるとの認定に基づき、ガット 3 条 4 項及び SCM 協定 3.1 条(b)号違反を認定するが、他のプログラムに関する検討と同様、3.1 条(b)号違反については十分な根拠がない(5.297-5.298)。

【結論】 Digital Inclusion プログラムが国内産品優先使用を義務づけ、SCM 協定 3.1 条(b)号に違反するとのパネル判断を取り消す。他方、ガット 3 条 4 項適合性については、パネルとは異なる理由（国内産品優遇のインセンティブを与えるという点）に基づき、3 条 4 項違反というパネル結論を支持する(5.299-5.300)。

INOVAR-AUTO プログラム

同プログラムについて、パネルは ICT プログラムにおける PPBs 分析に依拠して 3.1 条(b)号違反と結論した。同プログラムの最低製造工程基準は、ネステッド PPBs を含まない PPBs と類似した運用がなされるが、かかる PPBs について 3.1 条(b)号違反のパネル結論を取り消す (5.301-5.304)。

4－3．内部製造シナリオに関する司法経済の行使について（省略）

5．ガット 1.1 条及び授權条項について

5－1．申立国によるガット 1 条 1 項違反の申立は付託事項に含まれるか：授權条項 4(a) のパネル解釈に過誤はあったか

パネルのガット 1 条 1 項違反の認定に対して、ブラジルは、INOVAR-AUTO プログラムに基づく税優遇措置が授權条項 2(b), 2(c)によって正当化され、授權条項 4(a)による通報も行われていると抗弁するとともに、申立国はパネル設置要請において授權条項に言及する義務を負っており、授權条項に言及していない以上、授權条項 2(b), 2(c)を援用するブラジルの権利に反論することはできないとも主張した。

○パネル判断の概要

申立国は、被申立国から対象措置が授權条項に基づきとられたものである旨の通報を受けていない限り、パネル設置要請において、授權条項に言及する義務を負わない。この点、授權条項 2(c)に従い採択されたラテンアメリカ統一連合(LAIA)を設立する 1980 年モンテビデオ条約は、1982 年 7 月に通報されたが、2(b)に関する明示の通報は証拠によって特定されなかった。2(c)の下で採択される地域貿易協定の通報は、2(b)の下で採択される特惠貿易協定の通報としては十分でない。

2(c)の下で正当化される特惠待遇は、他の WTO 加盟国が感知できるよう、WTO に通

報される協定と密接かつ真正な連関(close and genuine link)をもつものでなければならぬところ(7.1108), 1980 年モンテビデオ条約のいかなる規定も, ガット 1 条 1 項違反と認定された内国税減税とまったく関連性をもたない。

以上の検討から, 対象措置及び授權条項による正当化は, 授權条項 4(a)に従って, WTO に通報されておらず, 申立国はパネル設置要請において授權条項 2(b), 2(c)に言及する義務を負わない。

○ブラジル不服申立

通報の適切性について争いがあるという理由で, 申立国のパネル設置要請における授權条項提起の義務が免除されるのは, 重要なシステミック問題を惹起する(5.352)。

○上級委員会判断の概要

授權条項 4(a)の通報義務について, EC-特惠関税事件の上級委員会¹⁵は, 授權条項が典型的な例外規定ではなく, 申立国が, 他の加盟国の特惠制度が授權条項の要件に合致しないとみなす場合は, 授權条項の特定条文を挙げることが「申立の法的根拠」の重要な部分となると述べるが, 同時に, 対象措置が明らかに授權条項に基づいてとられたものである場合には特にそうだと説示した。しかしながら, 申立国が授權条項及びその関連規定を摘示する義務を負うというこの上級委員会の説示は, 問題となった対象措置の文脈において理解されるべきである。上級委員会は, 対象措置が「明らかに授權条項に基づいてとられる場合」あるいは「間違いなく特惠関税制度である場合」と注記する。

授權条項 4(a)は, 通報について一定の特定性を有する。最低限, 4(a)に基づく通報は授權条項のどの規定に基づいて特惠待遇がとられたのか示すべきであり, 異なる条項に基づく取極め又は措置は, 他の加盟国に通知するため WTO に通報されなければならない。また, 4(a)に基づく 1 回の通報によって, 2 項各号のいずれか又は複数に沿って採択された取極め又は措置を通報することは可能であるが, 当該通報においてそのような表示が確認できない限り, そのように解釈できない(5.363-5.364)。

したがって, 申立国が, パネル設置要請において授權条項及びその関連規定を摘示する義務を負うのは, 以下のような場合である。すなわち, 異なるより有利な待遇を与える措置が, ①明らかに授權条項に基づいてとられたものである場合, 又は, 措置それ自体の字面から, それが授權条項に基づきとられたことが明らかな場合, あるいは, ②授權条項 4(a)に基づく通報がある場合。ただし, このような場合も, 申立国の義務は授權条項の関連規定を特定することのみであり, 対象措置が授權条項の要件を満たすことの立証責任は, なお被申立国側にある¹⁶(5.365)。

¹⁵ Appellate Body Report, *EC – Tariff Preferences*, WT/DS246/AB/R, paras.106-113.

¹⁶ Appellate Body Report, *EC – Tariff Preferences*, WT/DS246/AB/R, para.115.

開発途上国加盟国の場合、2(c)の中に2(a)及び2(b)が含まれるとのブラジル主張について、(a)～(c)号はそれぞれ異なる取極めについて定めるところ、仮にブラジルの主張を前提としても、2(c)の下で採択された取極めの通報をもって2(b)の目的として十分であるとは言えず、申立国がパネル設置要請において2(b)に言及する義務を負うことにはならない(5.378-5.382)。

また、授權条項2(c)にかかる通報についても、1980年モンテビデオ条約及び同条約の下で交渉・締結された経済補完協定(ECA)が、それ自体として、内国税減税に関するいかなるルールも特定しておらず、通報された協定と INOVAR-AUTO プログラムによる税優遇措置との間には真正な連関又は合理的な関係性がない(5.383-5.398)。

【結論】ブラジルが INOVAR-AUTO プログラムによる税優遇について、2(b)の下で採択されたと通報したことを立証しておらず、かつ、2(c)の下で通報された協定によっては通報されたことにならない。したがって、申立国はパネル設置要請において2(b)、2(c)ともに特定し言及することを義務づけられないとのパネル判断を支持する(5.382, 5.397)。

5-2. INOVAR-AUTO プログラムの税優遇は授權条項2(b)によって正当化されるか。

○パネル判断の概要

「非関税措置(NTM)」概念を、2(b)と独立に定義する必要はなく、問題となるのは、問題となる NTM が2(b)の範囲に含まれることが立証されたかどうかである。この点、2(b)に規定される「ガットの下で多角的に交渉された法的文書の規定に規律される NTM についてのガット規定に関する、異なるより有利な待遇」は、授權条項が採択された当時、ガット1947の規定により排他的に規律される NTM 以外の NTM を意味するものだった。つまり、2(b)の適用範囲は東京ラウンドコードの S&D 規定において明示に規定された差別に限定されていた筈である。ガット3条2項及び4項は、S&D 待遇を導入するものでない。したがって、2(b)の範囲に含まれる NTM は、ガット規定とは区別された特定の S&D 待遇関連規定によって規律されなければならない。

以上の通り、アルゼンチン、メキシコ及びウルグアイから輸入される產品に与えられる減税は、ガット1条1項に違反し、授權条項2(b)の下で正当化されない。(paras.5.400-5.402)

○ブラジル不服申立

ガット1994それ自体が、ガットの下で多角的に交渉された法的文書であり、これを2(b)から除外するパネルの解釈は誤りであり、2(b)を無意味化することになる。

○上級委員会判断の概要

授權条項2(b)の規定文言からは、ガット規定それ自体によって規律される NTM に関す

る特惠措置の採用にまで拡張される規定であるとの解釈を支持されない。そうでないと「ガットの下で多角的に交渉された法的文書の規定」に言及する後半部分の意味がなくなる。

授權条項が採択された 1979 年は、多様な NTM について多角的協定が締結されたが、これら多角的協定には途上国向けの S&D 待遇規定が置かれていた。2(b)が言及する「ガットの下で多角的に交渉された法的文書の規定に規律される NTM についてのガット規定に関する」異なるより有利な待遇とは、ガットの下で交渉された多角的協定に関連する。また、「～法的文書」でなく「～法的文書の規定」という文言を用いることにより、2(b)は、多角的協定それ自体ではなく、協定中の特定規定、とくに S&D 待遇規定に言及している(5.408)。加えて、東京ラウンド決定「多角的貿易交渉に関する締約国団の行動」では、最恵国待遇問題について締約国団が取り上げ、ガットシステムの統一性及び一貫性を確保する意図を再確認するとともに、締約国がガットの下で現在有する権利義務は、1 条に由来するものを含め、これら多角的協定によって影響を受けないことが明記された。したがって、授權条項がなければ、東京ラウンドコード締結時点において、同コード署名国でないガット締約国は、同コード署名国が S&D 待遇規定に基づいてとった措置を、途上国を優遇しガット 1 条に違反する措置として提訴することができた。授權条項 2(b)は、まさにこうした状況を取り扱う規定であり、授權条項の採択時において、2(b)の「NTM」は東京ラウンドコードの S&D 条項に基づいてとられる措置であり、ガット 1947 の規定に基づく措置ではないと考えられる(5.408-5.412)。

なお、WTO 協定発効とともに東京ラウンドコードは失効したが、授權条項はガット 1994 の「中核部分」として組み込まれた。これに伴い、授權条項 2(b)の文言は、「ガットの下で多角的に交渉された～」を「WTO の下で多角的に交渉された～」に読み替えることになるが、やはり、ガット 1947 を組み込んだガット 1994 の規定に基づいてとられる NTM には適用がない(5.413-5.414)。

【結論】授權条項 2(b)が及ぶ NTM は S&D 待遇規定によって規律され、ガット規定とは区別されるとのパネル解釈、及び、INOVAR-AUTO プログラムによる特定国内産品への内国税減税はガット 1 条 1 項に違反し、授權条項 2(b)によって正当化されないとのパネル結論を支持する。

5－3. INOVAR-AUTO プログラムの税優遇は授權条項 2(c)によって正当化されるか

○パネル判断の概要

授權条項 2(c)による実体判断としての正当化についても、通報義務と同様の基準が適用される。異なるより有利な待遇が 2(c)により正当化されるためには、対象措置が、開発途上国締約国間の地域取極めとの間に密接かつ真正な連関がなければならない。本件においてブラジルはそのような主張・立証を行っておらず税優遇を定めた規定も特定していな

い。以上の理由から、アルゼンチン等の特定国からの輸入製品に対する減税措置はガット 1 条 1 項に違反し授權条項 2(c)によって正当化されないと結論する。

○ブラジル不服申立

パネルによる 2(c)の実体的評価は、通報が 4(a)に基づき十分だったかの評価から区別できない。1980 年モンテビデオ条約及び ECA, LAIA の適用範囲は、明らかに内国税減税措置にまで及ぶのであり、ブラジルが立証責任を果たしていないとのパネル判断を破棄した上で、分析を完遂し、差別的課税待遇が 2(c)によって正当化され、3 項の各要件に適合するとの認定を求める。

○上級委員会判断の概要

上述の 4(a)に基づく通報の適切性について審査するに当たって、INOVAR-AUTO プログラムの根拠法令は 1980 年モンテビデオ条約に言及しておらず、1980 年モンテビデオ条約自体も内国税減税に関するルールを明示していないこと、同法令は ECA に言及するが、ECA は自動車分野の関税特恵の導入を規定するものであり内国税への言及はないことに留意する。

差別的課税待遇と、1980 年モンテビデオ条約及び ECA との間に真正なリンクが存在しない以上、ブラジルが立証責任を果たしていないとのパネル認定は支持される。真正な連関なしには、対象措置が、2(c)の下で実体的にどのように正当化されるかを理解することは困難である。

【結論】ブラジルが INOVAR-AUTO プログラムによる差別的課税待遇と真正なリンクをもついかなる取極めも特定していないとのパネル認定を支持し、同プログラムにより、アルゼンチン、メキシコ、ウルグアイからの輸入製品に与えられる内国税減税はガット 1 条 1 項に違反し授權条項 2(c)により正当化されないとのパネル結論を支持する(5.427)。

6. 禁止補助金の勧告実施期間 (SCM 協定 4.7 条)

○パネル判断の概要

①先例に照らし、SCM 協定 4.7 条に規定する禁止補助金にかかる「遅滞なく」廃止するまでの期間は、典型的には(typically)90 日間と設定されてきたこと、②Canada-再生可能エネルギー事件の上級委員会の「4.7 条の迅速な救済は重要である」という説示、さらに、③勧告を履行するのに要する手続きと、ブラジルが対象補助金を「遅滞なく」廃止する義務との比較衡量、という 3 つの観点から分析した結果、90 日以内に廃止することを勧告する(6.17)。

○ブラジルの不服申立

パネルは、紛争当事国の主張に真摯に応接することなく、禁止補助金廃止までの期間を 90 日間とした結論について「理由を付した適切な説明」又は「基本的な理由」を示さなかった。また、90 日間以上の履行期間が設定された先例もある中、措置の性質、及び、勧告履行のため必要な手続きに照らして、なぜ 90 日間が適切なのか説明しなかった。

○上級委員会判断の概要

DSU11 条の下で、パネルは、問題の客観的評価を義務づけられるところ、それには、事実認定及び判断について「理由を付した適切な説明」及び一貫した理由付けを示すことが含まれる。

DSU12.7 条には「小委員会の報告には、事実認定、関連規定の適用の可能性並びに自己が行う認定及び勧告の基本的な理由を記載する」と規定されるところ、「基本的な理由 (basic rationale)」について定義はないが、メキシコ・コーンシロップ事件 21.5 条手続の上級委員会は、パネルが提供しなければならない理由付けの最低基準を定めたものであると説示する。ただし、理由付けの最低基準は抽象的に決めるべきでなく、事案の事実関係、適用条文、特定の認定・勧告を考慮し、ケースバイケースで定められるべきであり、自らの認定及び勧告を本質的又は基本的な正当化するのに十分な説明及び理由を開示しなければならないと述べる¹⁷(para.5.442)。

SCM 協定 4.7 条の法的基準として、パネルは、認定した禁止補助金を「遅滞なく」廃止することを勧告するとともに、廃止までの期間を特定することを義務づけられる(5.444)。また、4.7 条の履行期間の決定において、DSU21.3 条の規定は無関係である。文言及び文脈に照らし、「遅滞なく」は、即時履行を求めるものでなく、勧告履行する加盟国の国内法制度、とくに廃止又は変更すべき対象措置の性質と、その国内手続きを考慮して決定されるべきである(5.445-5.446)。

パネル分析の 3 つの考慮のうち、カナダ再生可能エネルギー事件上級委の説示（上記②）は、パネルが分析の順序として SCM 協定違反の申立を先に審査しなかったことに関する説示であり、SCM 協定 4.7 条の履行期間を 90 日間とする理由付けにはならない(para.5.453)。また、先例において 90 日間が設定される傾向にあった点（上記①）については、パネル自身が認める通り、より長い期間が設定された先例もあり、90 日間が適切であるとのパネル結論を支える理由とはならない。

上記③の比較衡量について、紛争当事国は詳細に主張を展開している。とくに、通常の方法改正手続きが必要か暫定的措置を通じて履行できるかについては争いがあるところ、立法措置が必要な場合にはより長期の履行期間が設定された先例があることに照らすと、パネルはこれら主張に従事していないと考える。したがって、パネルは 90 日間という履行

¹⁷ Appellate Body Report, *Mexico – Corn Syrup (Article 21.5 – US)*, WT/DS132/AB/RW, paras. 106, 108.

期間と、廃止のためのブラジル国内手続きとの十分な連関を証明しておらず、90 日間を、すべての事案に適用される事実上の基準のように扱ったように見える。4.7 条は、履行期間の設定についてケースバイケースの分析を義務づけるところ、パネルは「理由を付した適切な説明」又は「基本的な理由」を示していない(5.460)。

【結論】ブラジルによる禁止補助金の廃止のための履行期間を 90 日間としたパネル結論を取り消す(5.460)。

法的分析の完遂について、パネルは本件補助金の廃止のための国内手続きについて必要な事実認定を行っておらず、ブラジル国内の立法手続きのための期間についても争いのない事実はないことから、分析の完遂はできない。ただし、パネルが認定した補助金を「遅滞なく」廃止する点は維持される(5.461-5.464)。

VI. 考察

1. ガット 3 条 8 項(b)号の適用範囲

申立国によるガット 3 条及び TRIMs 協定 2.1 条違反の申立に対するブラジルの中心的な抗弁は、3 条 8 項(b)号による正当化の主張である。同条文は、国内生産者のみに対する「補助金の交付」を「妨げるものではない」とする規定であるところ、本件上級委員会 は、3 条 8 項(b)号に関する解釈先例であるカナダ雑誌事件上級委員会の文言解釈¹⁸をおおむね踏襲する形で、「補助金の交付」のテキスト解釈（辞書的意味の探求）、文脈及び交渉史に照らして、文言解釈を行った。すなわち、3 条 8 項(b)号にかかる「補助金の交付」は、政府収入からの支出を伴う場合にのみ限定されるとする解釈であり、税減免等の国内産品に対する課税優遇措置は、3 条 8 項(b)号の適用対象外であるとする。

これに対して、少数意見は、WTO 加盟国間の「権利義務関係の全体パッケージ」を反映して、ガット及び SCM 協定の関連規定は統合的に解釈されるべきとの見解に立ち、3 条 8 項(b)号の「補助金の交付」概念には、SCM 協定 1.1 条(a)(1)(ii)が規定する「政府収入となるべきものの放棄」が含まれると述べる。

両意見を比較すると、多数意見が文言解釈を導き出した根拠のうち、テキスト解釈、文脈ともにやや決め手に欠けるとの印象はぬぐえない。というのは、「交付」の文理解釈上、必ずしも税の減免による利益供与を排除するものではなく、少数意見の述べるように、政府収入からの支出の方法は、直接の金銭的移転に限定されず、税減免措置（政府収入となるべきものの放棄）も含まれると解釈可能だからである。また、同号括弧書きの「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」が、あくまでも例示である点は、多数意見も認めるところである¹⁹。

¹⁸ Appellate Body Report, *Canada-Periodicals*, WT/DS31/AB/R, p.33-34.

¹⁹ カナダ雑誌事件上級委員会は、例示ではあっても、3 条 2 項・4 項の義務から免除され

他方、たしかに、ガット 3 条に対応するハバナ憲章 18 条に関する交渉史をひも解くと、少なくとも立法者は、内国税差別を免除しないとの意思をもっていたことが見て取れる²⁰。カナダ雑誌事件上級委員会も、解釈上の判断を示すに当たり、この交渉史に依拠したことがわかる。加えて、同上級委員会は、ガット期の米国・アルコール飲料事件パネルの説示を引用し、これに同意する形で以下の説示も行った。3 条 8 項(b)号にかかる「支払」を税徴収後の支払、あるいは、3 条適合的な支払に限定し、租税ルールと補助金ルールを区別することは経済的及び政治的に意味があり、透明性の向上とともに、保護主義的な目的のために各国租税政策が濫用されるのを抑止することに資する²¹、と。

これに関連して、多数意見は、内国税の輸入産品に対する差別的な内国税が、競合産品の国内生産者に対する補助金として 3 条 8 項(b)号によって正当化されるならば、3 条 2 項の禁止義務は、実質上、無効化されるおそれがあると述べる。なぜなら、加盟国は、3 条 2 項の義務を迂回し、差別的な内国税を、国内生産者向けの内国税減免の形で偽装することを許すことになるからである²²。

この点、少数意見は、ガット 3 条 2 項の規律範囲は、「収入となるべきものの放棄」の範囲よりも広く、税減免措置を 3 条 8 項(b)号の適用範囲に含めたからと言って、3 条 2 項規律は無効化にまで至らないと述べる。しかしながら、3 条 2 項の規律範囲が大幅に縮小するリスクは免れないだろう。また少数意見の解釈を採用すると、対象となる税減免措置が、「収入となるべきものの放棄」に該当するか否かによって、3 条 8 項(b)号の適用範囲が左右されることになる、それに連動して 3 条 2 項の適用範囲も変動することになる。

以上検討した通り、少数意見の述べる WTO 協定全体の統合的解釈という立場は魅力的ではあるものの、ガット上の義務の中でも、最重要な内国民待遇義務の適用範囲を狭めることに慎重であるべきであり、3 条 8 項(b)号が積極的抗弁として、厳格な解釈に服するという法解釈上の規範的判断を前提とすると、本件上級委員会多数意見が、内国税の減免を 3 条 8 項(b)号の適用対象から除外するという解釈の方が妥当であるように思える。

なお、上級委員会は、パネルが 3 条義務と 3 条 8 項(b)号による正当化の関係について

るプログラムの例示であり、文脈として、「補助金の交付」概念の解釈上、「しかるべき重要性」を与えられるべきであると述べる。

²⁰ Interim Commission for the International Trade Organization, Reports of the Committees and Principal Sub-Committees: ICITO I/8, Geneva, Sep. 1948, p.66. 現行ガット 3 条 8 項(b)号に対応する条項が再起草され、[3]条のいかなる規定も、同委員会レポートでは、同種の輸入産品に課される内国税から国内産品を免除することを許容するものと解釈し得ないことを明確にした。

²¹ Appellate Body Report, *Canada-Periodicals*, WT/DS31/AB/R, p.34.

²² 同様の懸念は、ガット期における米国・アルコール飲料事件パネルにおいて、既に示されている。GATT Panel Report, *US-Malt Beverages*, DS23/R, BISD 39S, paras. 5.9-5.12.

て、無限定に「国内生産者のみに対する補助金は当然に 3 条の規律を免れるものではない」「補助金が産品差別をもたらす側面は 3 条の規律から免れない」と述べた点について、両条文の関係を丁寧に整理している。すなわち、生産補助金は、多くの場合、国内産品と輸入産品間の競争条件に影響を与え、輸入産品に不利なように競争条件を変更する効果をもつが、3 条義務の広範な規律範囲を考慮すると、この補助金は、3 条 8 項(b)号がなければ、3 条違反に問われる可能性が高い。これを正当化するのが 3 条 8 項(b)号の機能である以上、「補助金は 3 条規律を免れない」と無限定に言ってしまうと、今度は 3 条 8 項(b)号が無意味化することになる。本件上級委員会がパネル説示のこの部分を破棄したのは妥当な判断であり、この点については、多数意見と少数意見とで見解の相違はない。

2. SCM 協定 1.1 条(a)(1)(ii)の「収入となるべきものの放棄」の判断基準

各加盟国の国内租税制度の多様性及び複雑性に起因して、SCM 協定 1.1 条(a)(1)(ii)における規範的ベンチマークの探求において、租税の一般ルールとそれに対する例外ルールを分離することには通常困難が伴う。このことは、税減免等措置が対象となった過去の WTO 紛争においてしばしば争点となってきた。

例えば、米国・FSC 事件 21.5 条手続において、上級委員会は、パネルが「収入となるべきものの放棄」の存否を判断するために一般ルールとその例外を特定しようとすることに對して留保を表明し、「国内租税制度の多様性及び複雑性に照らすと、『一般』ルールとそれに対する『例外』ルールを分離することは、通常、極めて困難である」こと、したがって、SCM 協定 1.1 条(a)(1)(ii)該当性審査にあたっては「各加盟国の国内租税ルールの複雑性に対応した十分に柔軟な判断が必要である」と説示した²³。また米国・大型民間航空機事件（第二次申立）では、パネルが一般ルールとその例外を探究する中で、人為的に一般ルールとその例外を作出してしまうリスクについて懸念が示された²⁴。というのは、受益者に適用される税率が軽減される場合にはいつでも、「政府収入となるべきものの放棄」を認定してしまうおそれがあるからである。したがって、ベンチマーク分析においては、いったん課税の一般ルールが特定された後も、「but for」テスト（もし対象措置がなければ、より重い納税義務が課されるか否か）に分析を限定することなく、さらに進んで「比較可能な状況にある納税者間の対象所得に対する税待遇」が何かを認定するため、当該国の国内租税制度の構造及び原則を検証するという作業が必要となる(para.5.167)。

このように、上級委員会は、パネルが一般ルールを特定することに伴う本質的な限界について幾度となく警鐘を鳴らしてきた。これら上級委員会の指摘それ自体は妥当であるが、その一方で、上級委員会が、比較ベンチマークの特定方法として説示する、被申立国

²³ Appellate Body Report, *US – FSC (Article 21.5 – EC)*, WT/DS108/AB/RW, para. 91.

²⁴ Appellate Body Report, *US – Large Civil Aircraft (2nd complaint)*, WT/DS353/AB/R, para. 815.

の国内租税制度の構造及び原則を検証するという作業において、広範囲にわたる証拠に立脚した詳細な事実認定が必要となることは否めない。

この問題を立証責任の分配という観点から考えると、自国の国内租税制度についてもっともよく立証する立場にあるのは被申立国自身であり、証拠も当該国内に集中している。他方、被申立国の主張する国内租税制度の構造及び原則に対して、申立国が十分な反証を行うことには大きな困難が伴う。パネルは、ブラジルが主張したベンチマーク（＝間接税のクレジット累積企業に対応するための課税待遇）について立証がないと退けたが、上級委員会はベンチマーク特定の探求が不十分であるとしてパネルの結論を取り消した。パネルの事実認定作業において、被申立国の主張及び提出証拠への依存度が高まり、あるいは、申立国側にハードルの高い反証責任を負わせることになれば、かえって WTO/SCM 協定による適正な補助金規律が損なわれるリスクもある²⁵。

また本件上級委員会は、比較ベンチマークの特定はパネルの専権であり、「ブラジルが提出した証拠及び主張の如何に関わりなく、SCM 協定 1.1 条(a)(1)(ii)にかかる法的基準に従って比較ベンチマークを特定する責務を負う(5.171)」ことを改めて確認した。もっとも、当事国が自らの主張を根拠づけるために提出する証拠だけでは、当該国の租税制度の構造及び原則を検証するには不十分である場合も少なくない²⁶。この点、パネルによる適切な釈明権行使や質問状活用が求められる場面の一つであると考えられる。

3. SCM 協定 3.1 条(b)号の要件「～に基づいて」の基準

SCM 協定 3.1 条(b)号の要件「～に基づいて(contingent)」は、同(a)号における同じ文言と同一の意味であり²⁷、「～を条件として(conditional)」,「～次第で存否が決まる(dependent for its existence)」という辞書的意味をもつ。したがって、補助金受給の資格を得るために、輸入産品に対して国内産品を優先使用することが要件となる場合に、「～に基づいて」交付されると解される。

また、同文言には、法令上、事実上の条件性の双方が含まれるが²⁸、両者の違いは、立

²⁵ 本件上級委員会報告書採択時の DSB における日本の主張を参照。日本は、被申立国の国内租税制度の構造及び原則について、被申立国側にほぼ不可能な立証責任を負わせるべきでないと述べる。WT/DSB/M/424, p.7。

²⁶ 同様の事態は、加・再生可能エネルギー事件等においても起こっている。Appellate Body Report, *Canada – Renewable Energy / Feed-In Tariff Program*, WT/DS412,426/AB/R, para. 5.246.

²⁷ Appellate Body Report, *Canada – Autos*, WT/DS139/AB/R, para. 123.

²⁸ (b)号には、「法令上又は事実上」の文言が明示されていないが、加・自動車事件の上級委員会は、法律上の国内産品優先使用のみを禁止するとの解釈は、加盟国の迂回行為を容易にし、SCM 協定の目的実現に反すると確認した。Appellate Body Report, *Canada-*

証の際に用いられる証拠の違いにあるのみで、該当性を判断するための法的基準は同じである。すなわち、「法令上」国内産品を優先使用すること「に基づいて」交付される補助金とは、義務づけ条件が、対象措置を構成する関連法令、規則その他の法的文書の規定文言それ自体に基づき立証される、あるいは、規定文言から不可避に導かれる場合である。これに対して、「事実上」の要件の場合は、補助金交付を取り巻く事実全体の構成から推測されなければならない²⁹。

このように、3.1条(b)号は、補助金交付を受ける資格として、法令上又は事実上、国内産品の優先使用を要件とする補助金を禁止するものであり、国内生産に対する補助金それ自体を禁止するものではない³⁰。この点、対象措置が、国内産品使用のインセンティブを与え、輸入産品に不利な形で競争条件を変更すれば足りるガット3条4項の違反基準とは異なるものであり、本件上級委員会も、まず、その点を確認している(上級委員会, paras.5.254-5.257)。

本件パネルは、PPBs等を含むすべての認定要件が、国内産品の優先使用を要件とするものであり、ガット3条4項に違反し、かつ、同じ理由によりSCM協定3.1条(b)号に違反すると判断したが、本件上級委員会は、PPBsの中にネステッドPPBsを含み、必然的に国内産品使用が要件となるPPBsの場合のみを3.1条(b)号違反とし、それ以外のPPBsについては、「製造工程を列挙したもの」に過ぎず、国内産品優先使用が要件となっていないとは言えないと説示した。

本件上級委員会によって取り消された本件パネルの判断は、認定要件の性質及びSCM協定3.1条(b)号の解釈に関する、次のようなパネルの考え方に基づいている。第一に、認定企業が部品等を外部調達する場合、当該部品の製造工程が遵守されることがPPBs準拠の条件となるが、当該部品の製造工程を遵守するには国内産品を調達しなければならないというロジックである(パネル, para.7.302)。第二に、WTO整合的な選択肢が存在するのみではPPBs全体の評価は変わらないというもので、さもなくば、WTO違反の選択肢とWTO整合的な選択肢を列挙することによって、無差別原則のような基本WTO義務を迂回することが可能になるからとする。

Autos, WT/DS139, 142/AB/R, paras.141-142.

²⁹ 米国・税優遇事件の上級委員会は、評価対象となる事実状況の例として、多段階の生産プロセスの存在、補助金の交付を受けた部品の特化の程度、関連産業における生産チェーン統合の程度などを挙げる。Appellate Body Report, *US – Tax Incentives*, WT/DS487/AB/R, para. 5.13.

³⁰ Appellate Body Report, *US – Tax Incentives*, WT/DS487/AB/R, para. 5.15. 生産補助金は、通常、関連市場において補助金の交付を受けた国内産品の供給を増加させ、当該産品の使用は増加し輸入産品に悪影響を及ぼすが、この事実は、必ずしも補助金交付の条件として国内産品の優先使用の義務づけの存在を示すものではない。

たしかに PPBs に準拠して製造された部品等はブラジル原産を獲得する。外部調達シナリオにおいてパネルが着目したのはこの事実であると考えられるが、これが国内産品優先使用を要件とすることとは別物であることは米国・税優遇事件においても確認された点である³¹。本件上級委員会は、パネルが「法令上の」要件と認定したものと理解した上で、上記の「～に基づいて」の違法性判断基準に照らすと、国内産品優先使用の条件性の認定において、PPBs 等の規定文言から明確に条件性が識別されることを求めており、その法的基準は厳格なものである。企業が、資格獲得のために国内産品を優先して使用する誘因が与えられるだけでは足りない³²。また、WTO 整合的な他の選択肢を取りうる場合も、国内産品使用が要件であるとは言えないのである。

なお、「事実上の」要件の場合の違反基準は、「対象措置の設計、構造、運用方針、及び、補助金交付に関連する事実状況」から、国内産品を優先使用する条件性が推定できることである。本件上級委員会は、「法令上の」と「事実上の」の違いは、立証において評価対象となる証拠（の種類）の違いに過ぎず、いずれの場合も、条件性に関する単一の法的基準に照らして 3.1 条(b)号適合性が評価されると述べた上で、パネルが「補助金交付に関する事実状況」を精査していないことを確認しており、これがパネル判断を「法令上の」条件性認定であると上級委員会がみなした根拠の一つともなっている。したがって、仮に「事実上の」条件性認定として考えたとしても、パネルの証拠評価は不十分であるとの評価が下されたものと推測される。

4. 授権条項 4(a)に基づく通報と付託事項

授権条項の援用による正当化の主張は、被申立国側に授権条項の要件充足についての立証責任がある。その意味では、授権条項の関連条文について、申立国側がパネル設置要請の段階で摘示する必要はないとの解釈もありうるが、先例である EC－特惠関税事件の上級委員会は、授権条項が典型的な例外規定ではなく、特惠制度が授権条項の要件に合致しないと申立国が主張する場合には、授権条項の特定条文を挙げることが「申立の法的根拠」の重要な部分になると説示したため、紛争当事国間において付託事項の範囲が争われた。

³¹ 同事件では、立地規制の下で、翼及び胴体をワシントン州内で製造する義務、機体をワシントン州内で組み立てる義務は、それ自体として国内産品優先使用の義務づけ条件とは認められないとされた。Appellate Body Report, *US – Tax Incentives*, para.5.18.

³² これに対して、3.1 条(a)号の事実上の輸出条件性に関する先例である EU・大型民間航空機事件の上級委員会は、補助金交付と予想される輸出の間の事実上の条件性の立証は、補助金交付が被交付企業による将来予想される輸出実績の増加との「結びつき(tied to)」が客観的証拠により示されなければならないと述べる。Appellate Body Report, *EC and certain member States – Large Civil Aircraft*, WT/DS316/AB/R, para.1050.

上級委員会は、EC－特惠関税事件の上記説示は対象措置の文脈において理解されるべきであるとして、当該説示部分の及ぶ範囲を限定した上で、授權条項に関する審理の可否それ自体が付託事項の範囲の問題として争点となる場合には、授權条項 4(a)による通報が、授權条項のどの規定に基づく特惠待遇であるかを示すことを含め、適法になされた場合にのみ、申立国側に授權条項の関連条文を摘示する義務があるとの判断を示した。対象措置に関する適法な通報が存在しない状態の下では、他の加盟国は当該特惠待遇について通知を受ける機会が与えられず、申立国側が、授權条項援用の可能性を予想することは合理的に期待できないのであるから、上級委員会の提示した基準は妥当であると言える。

また、パネル・上級委員会が、4(a)による通報が適法であるためには、対象措置（差別的課税）と通報された 2(c)に基づく地域取極めとの間に、密接かつ真正な連関ないし合理的な関連性が必要であると述べた点についても、通報規定の趣旨・目的に照らして当然の要請であり首肯できる。

授權条項に関する解釈先例は稀であるところ、本件事案では、2(b)の「ガットの下で多角的に交渉された法的文書の規定に規律される非関税措置」文言の解釈、したがって、同項の適用範囲に関する解釈が示された。すなわち、パネル・上級委員会が明らかにした同文言の意味は、1979 年当時において、東京ラウンドコードの S&D 条項に基づいてとられる措置であり、ガット 1947 本体の規定に基づく措置ではない。WTO 以降においては、「WTO の下で多角的に交渉された～」と読み替えることになるが、その場合も、ガット 1994 本体の規定（1 条 1 項）に基づく非関税措置には適用がないことになる。

もっとも、ブラジルは 2(b)に基づく地域取極めを通報したことを立証しておらず、かつ、通報対象となった地域取極めは、上述の通り、対象措置を含むものではなかったため、いずれにせよ、ブラジルが 2(b)に基づく正当化に成功する可能性は乏しかったと言える。

5. SCM 協定 4.7 条の勧告実施期間

SCM 協定 4.7 条に基づく妥当な勧告実施期間については、従来、90 日間が設定される傾向が強かったものの、90 日より長い期間が設定されることもあった³³。本件上級委員会は、DSU11 条及び 12.7 条に依拠して、パネルは自らが設定した勧告実施期間について、「理由を付した適切な説明」又は「基本的な理由」を示さなければならないという法的基準を確認した上で、パネルの示した理由は不十分であるとの判断を下した。

上級委員会は、パネルが「90 日間」という結論を導くにあたり、根拠とした 3 つの考慮

³³ 先例において、90 日間が設定された事例は、豪州・自動車用皮革事件 II 事件、ブラジル・航空機事件、カナダ・航空機事件、カナダ・航空機事件 II、カナダ・自動車事件、韓国・商用船事件、米・税優遇事件。他方、米国・FSC 事件、米国・高原綿花事件では、より長期の 6 ヶ月間が設定された。

要素のうち、①カナダ再生可能エネルギー事件上級委の説示、②典型的に 90 日間を設定することが多い、の 2 点については理由とならないとした。「遅滞なく」概念は、すべての事案において明確に「90 日間」基準を定めるものではなく、4.7 条にかかるパネルの責務は、個別の事案ごとに事実及び状況を考慮した期間をケースバイケースに特定することであるところ、大多数の先例において 90 日間が設定されてきたことは、「90 日間」が適切であるとのパネル結論を事実上支持するものではないと述べる。

残る三番目の考慮要素、すなわち、勧告を履行するのに要する手続きと、ブラジルが対象補助金を「遅滞なく」廃止する義務との比較衡量については、勧告実施に要する国内手続きについて、正規の法改正手続きが必要か、それとも、暫定措置の活用で足りるかについて、紛争当事国間で争いがあった。これは 90 日間の勧告実施期間が本件の実事関係に照らして適当かについての評価に関連する筈であるが、パネルはこの点についての証拠調べ及び評価を詳細に行おうとしなかった。上級委員会が指摘する通り、パネルは、結局のところ、多くの先例において設定された「90 日間」を、すべての事案に適用される事実上の基準であるかのように扱った点において、上級委員会とは異なる、誤った判断枠組みに立って結論を下したと言わざるを得ない。結果として、パネル結論を取り消した上級委員会は、審理を完遂して自ら結論を導くことができず、「遅滞なく」廃止する、という 4.7 条の文言がそのまま結論として残り、肝心の具体的な期間についての結論は得られないという事態に立ち至った。

本件事案において、上級委員会が、具体的期間について判断するために、どのような証拠が必要となるのかについて一定の基準を提示したことは積極的に評価されるべきであるが、禁止補助金紛争における迅速な救済という観点からは懸念される状況と言わざるを得ない。というのは、他の加盟国の国内制度の仕組みについて詳細に立証するのは、証拠提出の観点から困難な場合も予想されるからである。

なお、本件事案においては、紛争当事国間の協議の結果、DSU21.3 条(b)号にかかる他の WTO 協定違反の勧告実施期間「11 ヶ月と 20 日間」が報告されたのと同時に、SCM 協定 4.7 条の勧告実施期間「5 ヶ月と 10 日間」が報告されている³⁴。今後、わが国が紛争当事国として関わる際の攻撃・防御双方の観点から、実務上の参考となるものである。

6. 結語

本件事案は、全体として見ると、ブラジルによる内国税減免・繰り延べという課税待遇上の恩典というインセンティブと、国産品優先使用を含むブラジル国内の投資・生産活動

³⁴ EU 申立事件について Brazil - Certain Measures Concerning Taxation and Charges - Agreement under article 21.3(b) of the DSU, WT/DS472/15 を、日本申立事件について Brazil - Certain Measures Concerning Taxation and Charges - Agreement under article 21.3(b) of the DSU, WT/DS497/13 を、それぞれ参照。

を組み合わせた各種の産業政策プログラムについて、WTO 協定の規律がどこまで及ぶかという点が問われた事案の一つであると言える。

もとより、各加盟国による補助金交付それ自体は、WTO 協定違反となるものではないが、輸出や国産品優先使用を条件とする補助金は、禁止補助金として WTO 協定違反となる。本件事案は、紛争の対象となるブラジルの措置が、当該加盟国の国内租税制度の一部として内国税減免等の恩典を含むケースであり、課税上の恩典と、複雑な受給資格条件及び製造工程基準を組み合わせた各種措置である。

租税減免等を含む措置についての SCM 協定適合性審査にあたっては、まず、対象措置の補助金性認定が問題となる。より具体的には、SCM 協定 1.1 条(a)(1)(ii)の「収入となるべきものの放棄」要件審査にかかる比較ベンチマークの特定において、上述の通り、パネル・上級委員会は、各加盟国の国内租税制度の多様性及び複雑性に起因して、一般ルールとその例外を探究することに伴う本質的な限界に直面するからである。本件上級委員会は、パネルによる比較ベンチマークの認定を取り消したが、比較可能な納税者間の課税待遇を特定するために、被申立国の国内租税制度の構造及び原則を検証するには、膨大な証拠調べが必要となるだろう。ただし、これは同要件の審査に本質的な課題であり、租税減免措置に対する SCM 協定規律の適用においては必ず争点となることが十分に予想される。申立国側の観点からは、常に、被申立国の国内租税制度の全体構造の中に対象措置を位置付けるという意識をもって証拠収集を行うことが求められる。

また本件上級委員会が、個別品目について製造工程基準を定め、租税待遇上の恩典を受けるための資格条件の一部としただけでは、SCM 協定 3.1 条(b)号の国産品優先使用要件を充足しないとの厳格な解釈を示した点は、申立国側の主張・立証活動に伴う過大な負担という問題とも相まって、SCM 協定規律の限界を示すものである。

これに対して、3 条各項の規律については、ガット 3 条 8 項(b)号の適用範囲に関して、本件上級委員会（多数意見）は先例を踏襲して、ガット 3 条各項義務の規律対象範囲は維持された。ただし、これには少数意見が付され、3 条 8 項(b)号の適用範囲についての判例法理が今なお確立したとは言い難い状況であることが改めて示された。

あからさまなローカルコンテンツ要求や、国産品優先使用補助金については、WTO 協定による規律が有効に機能してきたが、本件事案のように、内国税減免等の恩典と複雑な受給資格条件及び製造工程基準が組み合わさった事例においては、措置の性質に伴う主張・立証上の負担問題とも相まって、WTO 協定による違法性審査の限界領域の一端が明らかとなった。また見方を変えれば、補助金等交付を伴う産業政策プログラムの実施について、各加盟国の主権的権利と WTO 法規律との均衡点を明確化する法的判断が示された事例であるとも言える。