

欧州機能条約における国家補助規定の タックスルーリングへの適用

濱 田 明 子

要 約

BEPSプロジェクトの行動計画5の有害な租税競争の防止策の対象となるタックスルーリングは、多国籍企業と課税当局が締結する課税に関する取扱いの事前取決めである。近年、これらのタックスルーリングが欧州機能条約における国家補助禁止規定に該当するとして、欧州委員会により多くの決定が出されている。これは、タックスルーリングが規定する課税上の取扱いが多国籍企業に特別な補助を提供するものとして、その取扱いの停止と失われた税収の回復を命じるものである。

国家補助の規制により、加盟国における有害な租税制度の改善の流れが、現実の租税制度の適用と執行の側面に及んできていることが注目される。本稿は、税務執行上の取扱いを審査する欧州機能条約（TFEU）107条に基づく国家補助規制の概要と違法な国家補助の該当要件についてまとめた研究ノートである。

キーワード：有害な租税競争、欧州機能条約、国家補助、タックスルーリング、独立企業原則

目次

1. 多国籍企業に対する課税制度をめぐる最近の議論	42
1.1 課税当局とのタックスルーリング規制	42
1.2 検討の多面化	43
2. 欧州機能条約に基づく国家補助規制の概要	43
2.1 規定の枠組み	43
2.1.1 歴史的背景	43
2.1.2 原則違法の国家補助	44
2.1.3 政策転換の動き	45
2.2 欧州委員会による執行	47
2.2.1 届け出義務と審査	47
2.2.2 調査権限と決定の効果	47
2.2.3 国家補助の回収	47

3. 違法な国家補助の要件	48
3.1 提供された利得 (Advantage)	48
3.2 特別扱い (Selectivity)	49
3.3 独立企業原則の取込み	50

1. 多国籍企業に対する課税制度をめぐる最近の議論

1.1 課税当局とのタックスルーリング規制

2014年、ルクセンブルク課税当局と納税者の間の租税負担に関する取決め（タックスルーリング）が国際調査報道ジャーナリスト連合¹を通じ公表された²。タックスルーリングは、課税当局と納税者との間の課税上の事前の取決めである。

タックスルーリングの機能は、納税者の予測可能性と課税にかかる法的安定性の確保にあるため、その具体的内容は納税者の行政上の秘密として当事者から公開されることはない。日本においても、事前確認制度が導入され、国際的に事業展開する企業に利用されている³。

ルクセンブルクの情報の漏洩は、世界的に事業展開する大手会計事務所のルクセンブルク事務所の職員によるものであり、その情報は課税当局が多国籍企業に特別な課税上の取扱いを約束していることを示すものであった⁴。

これらのタックスルーリングの内容は、欧州議会の関心を引き⁵、欧州委員会は、欧州機能条約⁶（以下、「TFEU」と呼ぶ）に基づく国家補助に関する調査を活発化することとなった。その結果、欧州委員会は、いくつかの加盟国が、タックスルーリングを通じて多国籍企業に対する租税に関する恩典を供与しているとして、それを違法な国家補助と認定し、その停止と供与した利益回復の決定を下している⁷。なお、これ

kokuzeicho/2018/sogo_kyogi/01.htm)。

1 ICIJ, International Consortium of Investigative Journalists.

2 リーク内容の解説として、以下の新聞記事を参照。Simon Bower, Luxembourg tax files: how they tiny state rubber-stumped tax avoidance on an industrial scale, THE GURDIAN (Nov. 5, 2014), <https://www.theguardian.com/business/2014/nov/05/-sp-luxembourg-tax-files-tax-avoidance-industrial-scale,20190321> accessed.

3 国税庁「移転価格税制に関する事前確認の申出及び事前相談について」(available at <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/sodan/kobetsu/itenkakakuzeisei/index.htm>)。

また、事前確認に関係する取引が二国間以上に関係する場合、租税条約に基づく相互協議により処理されることが多いが、2018年度において移転価格税制に関連する事前確認の発生件数は166件、未処理繰り越し件数は388件と多数である（国税庁「相互協議事案件数の推移」, available at <http://www.nta.go.jp/information/release/>

4 S. Bower, supra note 2. その後、ルクセンブルクのタックスルーリング（事前確認であるAPA）の件数は、2016年をピークに激減している（EU Joint Transfer Pricing Forum, Statistics on APAs in the EU at the End of 2017 (DOC: JTPF/007b/2018/EN))。

5 European Parliament Press Release, Parliament Sets Up a Special Committee on Tax Rulings (Feb. 12, 2015), <http://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20150206IPR21203/parliament-sets-up-a-special-committee-on-tax-rulings,20190321> accessed).

6 The Treaty on the Functioning of the European Union (hereinafter TFEU).

7 例えば、スターバックス事件 (Commission Decision (EU) 2017/502 of 21 October 2015 on State aid SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) implemented by the Netherlands to Starbucks, OJ L 83 (2017))、アップル事件 (Commission Decision (EU) 2017/1283 of 30 August 2016 on State aid SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implemented by Ireland to Apple, OJ

らの欧州委員会による違法な国家補助決定の多くは、当事者の不服申し立てにより、欧州裁判所において係争中である。

1.2 検討の多面化

多国籍企業に対する課税問題は、2015年のOECDによるBEPSプロジェクトの最終報告書⁸においても無形資産の取扱いや移転価格に関する文書化など多方面から取り上げられている。本稿の取り上げる多国籍企業に対する課税当局による課税上の取扱いの在り方前述のタックスルーリングにかかる国家補助規制は、上記最終報告書の提示する行動計画5の有害な租税競争への対処としてのミニマムスタンダードに関連する⁹。この行動計画5は、無形資産に関するパテントボックス税制への対処に加え、行政の透明化という視点から、BEPS（税源浸食）の恐れがあるタックスルーリングに関する規則的な同時情報交換を義務付けている¹⁰。

こうした欧州委員会の動向に対し、その決定の多くが、米国を基地とする多国籍企業とのタックスルーリングに対してなされていることから、米国財務省は、2016年8月、欧州委員会の決定の問題点を指摘する白書を公表した¹¹。

L 187 (2017) 等。

一連の事件の日本語の紹介として、測圭吾・後掲注10・158頁以下。

8 OECD (2015), BEPS 2015 Final Reports.

9 OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241190-en>.

10 日本における行動計画5の内容分析について、測圭吾「行動5：有害な税制への対抗」中里実他編著『BEPSとグローバル経済活動』140頁以下（有斐閣、2017年）。

11 U.S. Department of the Treasury, White Paper on The European Commission's Recent State Aid

さらに、2018年3月、欧州委員会は、プラットフォームを市場に提供することにより多大な収益を上げる多国籍企業に対し、重要なデジタルプレゼンス（SDP, significant digital presence）を課税の根拠として検討することとして、暫定的に新たなデジタル課税を賦課する制度が提案された¹²。この課税制度については、関係各国から個別に提案がなされているが、欧州内の合意は暗礁に乗り上げている¹³。

多国籍企業に対する課税問題は、法人課税制度の枠組みの中から、タックスルーリングという課税上の取扱いの適正さや、新たな課税制度の導入に関する議論へと進展している。本稿は、こうした欧州の動向の中から、TFEUに基づく国家補助規制の適用に関する考察のベースとして、その認定の要件と決定に関する手続についてまとめた研究ノートである。

2. 欧州機能条約に基づく国家補助規制の概要

2.1 規定の枠組み

2.1.1 歴史的背景

国家補助規制の導入は、第二次大戦後1951年に遡る。この規制は、欧州石炭鉄鋼共同体

Investigations of Transfer Pricing Rulings (<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/White-Paper-State-Aid.pdf>, 2019/02/10 accessed).

本白書の指摘事項については、本稿3.3参照。なお、白書の日本語の解説として、本田光宏「米国財務省白書：欧州委員会の最近の移転価格ルーリングについての国家補助調査」租税研究809号359頁（2017年）参照。

12 Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS).

13 2019年3月8日付日経新聞朝刊第9面参照。

設立条約 (Treaty constitute the European Coal and Steel Community, ECSC条約) 第1篇欧州石炭鉄鋼共同体にかかる第4条において導入された。この規制は、競争規制とは別に定められており、当時必ずしも厳格な運用がされていたわけではなかった¹⁴。

その後、1955年のメシーナ会議において、欧州内の石炭鉄鋼のみならず共同市場の創設をめざす合意がなされ、そこで設置されたスパーク委員会の報告書¹⁵は、欧州共同市場の設立に向け、競争規制として国家補助規制が条約に導入されるべきことを提案した¹⁶。本報告書は、市場経済においては、事業者の行為だけでなく、国家の介入が悪影響をもたらすという認識を示している¹⁷。そして、その規制の対象となる国家補助の定義は、ECSC条約において、「補助金または補助」とされていたところを、本報告書は「補助」とし、その概念を広く捕えようとした¹⁸。

本報告書における、国家補助規制の要件は、「競争の歪曲」と「活動の分布の歪曲」の2点であり、前者は国家補助規制の競争法的側面であり、後者は通商法的な側面からの視点である¹⁹。通商法的な性質を有する要件としての「活動の分布を歪曲」するような場

合とは、補助のインセンティブを契機に事業者が活動の拠点をある場所から他の場所に移す（加盟国を移動する）ような効果を有する場合である²⁰。

本報告書の提案は、1957年の欧州経済共同体設立条約 (Treaty establishing the European Economic Community, EEC条約、ローマ条約) における国家補助規制として実現した（同条約92条-94条）。

2.1.2 原則違反の国家補助

TFEUにおける国家補助規定は、基本的には欧州連合域内の競争規制の一つと位置付けられる。同条約は、競争法に関する規定として、共同行為違反（同条約101条）、支配的地位の濫用規制（同条約102条）、企業結合規制（合併規則²¹）、公的企業に競争法等に違反行為をさせることとなる措置の禁止（同条約106条）を定め、違法な国家補助の扱いについては同条約107条から109条に規定されている²²。

TFEUにおける規制は、独占禁止法の一般的な規制類型であるが、TFEUはEUに加盟国そのものの行為もまた規制されているという点に特徴がある²³。

14 青柳由香「EUにおける国家補助規制の正当化原理とその意義の広がり」独立行政法人経済産業研究所ディスカッションペーパー17-J-070号9-10頁（2017年）。(<https://www.rieti.go.jp/jp/publications/dp/17j070.pdf>, accessed 2019/02/25)。

15 Spaak, Paul-Henri. (1956) Rapport des chefs de delegation aux Ministres des Affaires Etrangeres. 簡略化した英語版に、Report of the Heads of Delegation to the Ministers of Foreign Affairs, SG/A (56) 4 (21 April 1956), pp.46-48.

16 青柳・前掲注14・10-11頁。

17 青柳・前掲注14・12-13頁。

18 青柳・前掲注14・12頁。

19 青柳・前掲注14・13頁。

20 青柳・前掲注14・17頁。

21 Council Regulation (EC) No 139/2004 of 20 January 2004 on the control of concentrations between undertakings (the EC Merger Regulation) Official Journal L 24, 29.01.2004, p.1-22.

22 国家補助規制の枠組み及び条文構成等の内容の詳細な分析については、多田英明他「競争法の観点から見た国家補助規制-EU競争法の議論を参考に-」公正取引委員会競争政策研究センター（2012年）(https://www.jftc.go.jp/cprc/reports/index_files/cr-0112.pdf, accessed 2019/2/25)。本節の条文の翻訳は、資料編におけるTFEU、2008年GBER及び関連するコミユニケの和訳に依拠している。

23 青柳・前掲注14・2頁。

TFEU第107条1項は、加盟国による支援は、EU市場の理念に合致しないとして、原則として国家補助を禁止する。同項の定める違法な国家補助にかかる4つの要件は、以下の通りである²⁴。

- ① どんな形であれ、加盟国により、または、その財源を通じて与えられる補助であり (Advantage)
- ② 競争を歪め、または、歪めるおそれがあり
- ③ 特定の事業者または特定の商品役務の生産に向けられたもので (Selectivity)
- ④ 加盟国間の通商に影響を与える

その上で、同条2項は、個々の消費者に供与される社会的性格を有する補助や、自然災害その他異常事態により生じた損害を補填するための補助を適用除外とする。

そして、同条3項は、欧州委員会による裁量により、適合と判定される国家補助を列挙している²⁵。生活水準の非常に低い地域または深刻な雇用不足のある地域などの経済開発を促進するための援助や欧州連合域内の共通利益となる重要な計画達成や、加盟国の経済の重大なかく乱を救済するための補助等のような国家補助については、欧州委員会に禁止されない国家補助として承認する権限を与えている。

さらに、上述の具体的な適法な国家補助の定義に該当しない場合でも、「欧州委員会の提案に基づき、理事会の決定により特定されるその他の類型の補助」²⁶及び「理事会が加盟国の要請により、その決定が例外的事態に

より正当化される補助」²⁷については、違法な国家補助の例外とすることができる。

この欧州委員会の裁量による適用除外については、予測可能性の担保と事務量の問題から、一般的一括除外規定と²⁸、一定の金額制限であるデミニマス・ルールが設けられている²⁹。欧州委員会の裁量的判断は、この規定の範囲外でなされることとなる³⁰。

2.1.3 政策転換をめぐる動き

EU域内の加盟国それぞれの税制の在り方については、かねて租税競争への参加と他国の租税競争に対する抗議という矛盾が存在していた³¹。すなわち、EU域内の税制の調整を進めつつ、加盟各国の租税インセンティブによる投資の呼び込みが無数の租税特別措置を生み出し、租税競争が活発化してきたのである³²。

27 TFEU art. 108(2) 第3段。

28 COMMISSION REGULATION (EC) No 800/2008 of 6 August 2008 declaring certain categories of aid compatible with the common market in application of Articles 87 and 88 of the Treaty (General block exemption Regulation), (いわゆるGBER)、<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:214:0003:0047:en:PDF>. 日本語訳は、参照、多田英明他・前掲注22。

29 COMMISSION REGULATION (EC) No 1998/2006 of 15 December 2006 on the application of Articles 87 and 88 of the Treaty to de minimis aid, available at <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:379:0005:0010:en:PDF>.

30 国家補助政策の有する競争促進効果と反競争的効果のバランスに関する裁量の範囲について検討された2009年欧州委員会スタッフワーキングペーパーの概要については、白石忠志・前掲注24・52-54頁参照。

31 村井正『租税法－理論と政策－第3版』377頁(青林書院、1999年)。

32 森真成「EUにおける租税優遇措置とEC条約における国家補助規定との抵触問題」法学ジャー

24 白石忠志「公的補助と競争政策」ジュリスト第1401号52頁(2010年)。要件①及び③について、本稿3.1及び3.2で取り上げる。

25 TFEU art. 107(3)(a)-(d)。

26 TFEU art. 107(3)(e)。

域内の自由競争を歪める国家補助に課税に関する恩典が含まれることは、納税者に及ぼす経済的効果から明らかであったが、欧州委員会による租税に関する恩典の調査や決定は、1980年代後半まではまれであった。欧州連合における国家補助規制に関する積極政策転換の要因は、1990年代に欧州加盟国間の税制の調和と有害な租税競争への対処の必要性が認識され³³、その議論が発展したことによる³⁴。

1992年の欧州委員会専門家による加盟国の法人税制度に関するレポート³⁵を受けて、1997年、EU経済・財務相理事会は、欧州委員会による直接税に関する国家補助禁止条項の適用に関する行動規範を公表した。この行動規範は法的な拘束力を有するものでないが、その政治力により、有害な租税競争を構成する租税制度を取り消させ、単一市場を歪める税制の導入を差し控えさせることとなった³⁶。さらに、同年、欧州理事会はEU領域内の税制の調和と有害な租税競争への対策パッケージを内容とするコミュニケを公表し、欧州委員会は当時のEC条約第88条及び第87条の適用に関するガイダンスの起草に着手した。そして、1998年、EU加盟国の財務大臣による「有害な租税競争」に関する事業課税

のための行動要綱の合意を受け、国家補助規定の適用に関する通達（以下、「1998年通達」又は「1998 Notice」という。）³⁷が公表された。

そして、2005年、欧州委員会は国家補助行動計画を始動させる³⁸。この行動計画は、国家補助規定をEUレベルでの経済政策実現のための手段として位置づけている³⁹。これは2012年、欧州委員会が公表した「国家補助の現代化」コミュニケにおいても、国家補助規制は、加盟国の財政再建の実現に重要であるとされている⁴⁰。

国家補助規定にかかる1998年通達は2016年に更新された⁴¹。この2016年の通達は、TFEU107条1項の欧州委員会による現行解釈と、欧州裁判所及び一般裁判所による解釈を提示する⁴²。そして、この通達は、加盟各国の税務当局と企業に対し国家補助に関する説明を提供し、事前の委員会承認の不要な手法を明確にしている⁴³。

ナル69号171頁（2000）。また、欧州委員会による1998 Notice (infra note 39) の内容の詳細については、本論文を参照。

33 OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue pp. 7-86 (1998).

34 Edouard Fort, EU State Aid and Tax: An Evolutionary Approach, European Taxation September 2017, p. 372.

35 Internal Market and Financial Services (European Commission), Report of the Committee of independent experts on company taxation (Mar. 1992).

36 E. Fort, supra note 35, at. 373.

37 1998年の直接税に関連する手段に対する国家補助規則の適用に関する通達 (The Commission Notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation [1998] OJ C 384/3, para 9 (Dec.10, 1998)) 参照。この通達は、2004年の直接税に関連する手段に対する国家補助規則の適用に関する委員会通告の執行に関する委員会報告に継承され、2016 Notice (2016年通達), infra note 41のparas. 169-170に引き継がれている。

38 Commission, State Aid Action Plan: Less and better targeted state aid: a roadmap for state aid reform 2005-2009, SEC (2005) 795, COM (2005) 107 final.

39 青柳・前掲注14・27頁。

40 European Commission, EU State Aid Modernization (SAM), COM (2012) 209 final.

41 2016年通達は、Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107 (1) of the Treaty on the Functioning of the European Union (2016/C 262/01) である。

42 E. Fort, supra note 34, at 373.

43 Id., at p.373.

2.2 欧州委員会による執行

2.2.1 届け出義務と審査

欧州委員会は、加盟国における国家補助制度を常時審査する権限を有する⁴⁴。また、加盟国が国家補助を実施する場合には、加盟国は一定の例外に該当する場合を除き、その供与計画または変更計画について、欧州委員会に届出をする義務がある⁴⁵。

新規の援助は、欧州委員会に対して通知されなければならない、その手続きが最終決定に至るまで実施してはならないとされる一方で、現存の補助は、委員会が不適合を発見し得ない限り、合法的に執行されうる⁴⁶。すなわち、租税に関する取扱いについて、委員会は、違法な国家補助を構成する国のタックスルーリングを事前に禁止できる。

加盟国の国家補助計画は、正式な届出の後、欧州委員会による審査に付される。その期間は、2か月である⁴⁷。欧州委員会は、審査後、補助に該当する決定、異議を提起しない決定、または、公式調査手続開始決定を行う⁴⁸。

2.2.2 調査権限と決定の効果

調査手続開始決定がなされた場合、欧州委員会は正式調査を開始する。そして、欧州委員会は、違法な国家補助に関する決定に、必要なすべての情報を収集する権限を持つ⁴⁹。

公式には、国家補助調査は、加盟国に対するもので、企業に対するものではない⁵⁰。しかしながら、調査に関する情報は、調査の対象となる加盟国のみならず、その他の加盟国や競合他社に関するものにも及ぶ⁵¹。

そして、欧州委員会は、国家補助に関する計画が域内の単一市場と両立しないか、不当に利用されていると認めるときは、当該加盟国に対し、欧州委員会の定める期間内に当該補助の廃止または修正を求める決定を行う⁵²。

違法な国家補助の決定に対しては、当事国、加盟国、補助を受けた企業は、個別にまたは共同して欧州裁判所に訴えることができる⁵³。

2.2.3 国家補助の回収

欧州委員会は、違法な国家補助と認められた場合、加盟国に対し、その補助を停止することに加え、国家補助（すなわち、減額された税額とその利息）を企業から回収することを命じる⁵⁴。欧州委員会の国家補助回収権限は10年間に及ぶ⁵⁵。

国家補助の回収は納税者から行われるが、上述のとおり納税者は調査の公式な当事者で

44 TFEU art. 108(1).

45 TFEU art. 108(3). 届出義務について、TFEU 108条実施規則であるCouncil reg. 2015/1589 art. 2を参照。

46 TFEU art. 108(1).

47 Council reg. 2015/1589 art. 4(5).

48 Council reg. 2015/1589 art. 4 Preliminary examination of the notification and decision of the Commission.

49 Council reg. 2015/1589 preamble, para.9 and 24.

50 Ruth Manson, Tax Rulings as State Aid FAQ, Tax Notes, Vol.154 No.4 p.455.

51 Council reg. 2015/1589 art. 7.

52 TFEU art. 108(2) 第1段. 欧州委員会は、承認、条件付き承認、又は禁止の決定を下す (Council reg. 2015/1589 art. 9(3), (4) and (5)).

53 Council reg. 2015/1589 art. 7. 例えば、ルクセンブルクは、Amazonに関する国家補助決定について、2017年12月15日に欧州委員会の裁定に対し異議申立てを行った (http://www.mf.public.lu/actualites/2017/12/amazon_15122017/index.html).

54 Council reg. 2015/1589, preamble para.25 and art. 16.

55 Council reg. 2015/1589, art. 17.

はない。従って、納税者は、コメントを欧州委員会に提出することはできるが、直接に防衛することはできないという問題がある⁵⁶。

租税について供与された利益として回収されるべき金額は、実際に支払った税額と一般的に適用可能な規則が適用されたならば、支払うべきであった税額との差額である⁵⁷。国家補助の回収の意義は、企業と加盟国をあたかも補助が与えられていなかったような状況に置くことであるため、回復の手段は当該企業において国家補助がなければ支払った税額に利子を加算した金額ということになる⁵⁸。国家補助がない場合の正当な負担をどのように考えるかが、認定の鍵となろう。

3. 違法な国家補助の要件⁵⁹

3.1 提供された利得 (Advantage)

国家補助規制においては、何が国家補助にあたるかという点が重大な問題である⁶⁰。TFEU 107条が、加盟国のタックスルーリングを通じた納税者への直接税に関する便宜の規制として働いている現状から、本節では、利得 (Advantage) の提供及び特別措置 (特定の事業者向けである等、Selectivity) について敷衍することとする。

国家補助となる利得は、積極的な利得のみならず、様々な方法を通じた、通常課される課税

額の軽減まで含む。この点で、国家補助規定は、TFEUの基本的自由の保障により禁止される否定的な差別と異なり、積極的な差別に関するものである。

従って、違法な国家補助の範囲には、加盟国の財政負担による補助 (例えば、特定の事業者に対する公的支援等) のほか、様々な形で実行される取扱いにより、受益者となる事業者に通常の市場では得られない利益を与えることが含まれる⁶¹。欧州裁判所における判例法も、国家補助が補助金のような積極的な利益供与のみならず、違法な国家補助の範囲に、様々な形式の介介入行為、すなわち、事業活動の費用として含まれるべき負担軽減措置も含むとしている⁶²。

また、課税上の取扱いにより、特別の利得を与えることは、国家税収の損失をもたらす違法な国家補助に該当し、国家資源を特定の納税者に移転する行為となる。そして、租税制度のみならず税務執行も、納税義務者の特定の事業者のみに適用される方法において特別または選択的である場合、禁止された国家補助を構成する⁶³。この種の規定または課税上の扱いは、特別の税率、課税免除、特別の税控除、大規模償却、租税の支払いに対する特別の留保または繰延を含む⁶⁴。それと同時に執行における利益供与は、税務当局の広範囲の裁量が国家補助の視点から問題となりうる⁶⁵。

56 R. Manson, *supra* note 50, at 456.

57 1998 Notice, *supra* note 37, para. 35.

58 R. Manson, *supra* note 50, at 455.

59 本節は次の書籍を参考にしてている。Marjaana Helminen, *EU Tax Law -Direct Taxation* (2017 Edition), pp.38-42 (IBFD, 2016).

60 白石忠志「金融危機・事業再生と公的支援規制」日本銀行金融研究所 Discussion Paper No. 2014-J-18, p.3 (2014年), available at <https://www.imes.boj.or.jp/research/papers/japanese/14-J-18.pdf>.

61 E. Fort, *supra* note 34, at 375.

62 J. Hare, S. Morse & P. Halford, 20 questions on State Aid and tax, *Tax Journal* 1298, at 7 (2016).

63 M. Helminen, *supra* note 59, p.39.

64 M. Helminen, *supra* note 59, p.39. 1998年通達 (前掲注37) においても、旧TFEU92条第1項の適用上、租税分野における違法な国家補助の該当性について、課税ベースの軽減、税額の全部あるいは部分的な軽減、課税繰延、課税取消、あるいはそれに相当する特別な税負担の繰延のような手段が該当しうるとされていた。

65 M. Helminen, *supra* note 59, at 39.

3.2 特別扱い (Selectivity)

禁止される国家補助に該当する租税規定または税務執行は、その利得が特定の納税者グループに対してのみ適用される方法において特殊かまたは優遇である場合である。例えば、その利得が、特定の地域性を有するとか、特定のビジネスセクターのみが利用可能な場合である。あるいは、利得の利用可能性が、納税者の活動の性質または範囲に依存するような場合である。

租税に関する利得の提供目的という観点から、比較可能な法的な条件と事実状況の下で、他の事業に比べて、特定の事業を特別扱いする租税に関連する利得は、違法な国家補助に該当しうる⁶⁶。

一方、租税制度の一般的な恩典的な仕組みが、関係国におけるすべての納税者に対して利用可能である場合、その国家補助は実施可能である。すなわち、すべての事業者や製品製造に対して無差別に適用される租税恩典は、禁止される国家補助を構成しえない。たとえば、加盟国の一般的な法人税率は、たとえ超低率であっても禁止されている国家補助とされることはない⁶⁷。このような課税手段は一般的であって、特別なものではないためである。租税制度の一般的な目的に適合する限り、通常の状態から客観的かつ法的に区別されうる特別の状態を管理することを目的とするためである。

そして、課税上の利得が、地域的にのみ有効であるからといって、違法な国家補助を構成するわけではない。自治領に関連する利得は、違

法な国家補助の要件である優遇とはみなされないとされている⁶⁸。

国家補助の判断において、これまでの欧州裁判所の判例法は、「通常の課税」を基準として、その利得の提供手段が通常の課税の「例外」となっている場合に、違法な国家補助と判定されるrule-exception approachを採用してきた⁶⁹。この法令の例外アプローチは、違法な国家補助の該当性は、ある規定が原則か否かにより判断されるため、法案起草の技術の偶然性や立法者の裁量の影響を排除しえない点で、適切ではない⁷⁰。また、立法者の意図を検討することも何ら望ましい結果をもたらすものではないであろう。むしろ、違法な国家補助の要因としては、「selectivity (特別扱い)」が重要であろう⁷¹。

課税制度における一般原則そのものが違法な国家補助の性質を持つ場合がある一方、加盟国の権限ある当局が自国の法令を守らず、違法に納税者を有利に取り扱う場合も国家補助を構成しうる⁷²。すなわち、違法な利得の提供という国家補助の要素は、税法に基づく同様の状況における納税義務に異なる取扱いをする場合や、個別の取扱いであって税法の適用がなくとも利得が供与される場合は、その結果は本質的に不平等で不公平な取扱いと考えられる⁷³。違法な国家補助の該当性は、一般的であるか否かではなく、それが特別扱い (selective) にあたるか

66 M. Helminen, *supra* note 59, at 40 and Adria-Wien, Pipeline (8 C-143/99).

67 Conclusion of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy (98/C 2/01), OJC 2 (1998), available at https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:d2cdddef-e467-42d1-98c2-31b70e99641a.0008.02/DOC_1&format=PDF.

68 Commission v. Portugal (C-88/3).

69 Michael Lang, *Tax Rulings and State Aid Law*, 3 *British Tax Law* 391, p.393 (2015).

70 British Aggregates Association v Commission of the European Communities and United Kingdom (British Aggregates v Commission) (C-487/06 P) [2008] ECR I-10515 at [89].

71 M. Lang, *supra* note 69, at 393. こうした議論は、国家の租税支出に関する議論を想起させる (R. Manson, *supra* note 50, at 453).

72 M. Lang, *supra* note 69, at 394.

73 M. Lang, *supra* note 69, at 394.

という点に関し判断されるべきであろう⁷⁴。

3.3 独立企業原則の取込み

最近の欧州委員会によるTFEU107条の国家補助の認定において、上述のSelectivityとAdvantageの要件を個別に判断することなく、結び付けて評価しているという特徴がある⁷⁵。こうした潮流の中、2016年の国家補助決定において、加盟国と納税者とのタックスルーリングにより約束された課税上の取扱いの評価は、独立企業原則を規範とすることが欧州委員会による声明で明らかにされた⁷⁶。従って独立企業原則は、タックスルーリングにより国家から特定の事業体に「advantage(利益)」と「selectivity(特別扱い)」が与えられているか否かという判断において機能することとなった⁷⁷。

しかしながら、国家補助決定において、独立企業原則が適用される根拠は必ずしも明確でない。EU法において、独立企業原則の適用は法的な拘束力を持って具体的に規定されていない。TFEU 107条(1)から独立企業原則の適用がどのように正当化されるか、「課税における公平な取扱いという一般原則」からその原則が引き出されるかという点で議論が生じよう。

他方、独立企業原則について詳述するOECD移転価格ガイドラインは、OECDモデル条約第9条の規定の適用に関するガイダンスとして国際的に受け入れられている。そのソフトローとしての権威を認めるならば、加盟国において異

なる解釈を規定する明文の行政上のガイダンスや判例がない限り、関連企業間取引による収益への課税上の問題点を計測する基準として、欧州委員会による同ガイドラインの参照は正当化されるかもしれない⁷⁸。

そのように考えたとしても、欧州委員会による独立企業原則の具体的な適用手法のあり方についても議論は生じる。米国財務省による白書における批判は、この問題点を指摘するものである⁷⁹。当該白書は、まず、欧州委員会の決定が、移転価格に関する事前確認制度の慣習から逸脱し、遡及的な課税の要求が、その予測可能性を推進する努力を無駄にするもので、移転価格に関するコンセンサスを脅かし、二国間租税条約の尊重に水を差すと批判する⁸⁰。

その上で、欧州委員会の最近の決定は、確立した判例法と先例から、2つの方向で逸脱しているとみる。すなわち、欧州委員会は、国家補助規定において注目すべき要件である、“Advantage”と“Selectivity”という二つの概念を崩壊させている。欧州委員会は、国家補助の判定において、かねて利得の存在と手段の選択的性質を別個に評価していたところ、現在は、問題の国家補助が調査対象企業にとって「優先的な利得」を供与するものだったかどうかを検

74 M. Lang, *supra* note 69, at 394.

75 E. Fort, *supra* note 34, at 382

76 欧州委員会競争担当Margrethe Vestagerによる、2016年6月3日声明を参照 (High Level Forum on State Aid Modernisation, Brussels, 3 June 2016, available at https://ec.europa.eu/commission/commissioners/2014-2019/vestager_en)。

77 M. Lang, *supra* note 69, at 393.

78 Rita Sudoczky, *Alleged aid to Amazon*, Invitation to submit comments. European Commission, H&I 2015/131 p. 84. なお、ルクセンブルク所得税法 (Loi Concernant l'impôt sur le revenu, LIR) に関する通達 (Circular LIR 164/2) は2011年1月に公表され、グループ企業内金融取引に関し、OECDモデル条約第9条の独立企業原則を参照することとした。そして、2015年、LIR56条において、税務当局は、所得の下方調整と上方調整を行って、独立企業原則を反映する法的な根拠を有することとなった。

79 U.S. Department of the Treasury, *supra* note 11.

80 U.S. Department of the Treasury, *supra* note 11, at 6.

討するにとどまっていると指摘している。

そして、このような“Selectivity”要件の該当性の判断において、タックスルーリングを締結する多国籍企業との比較対象企業を、同じく多国籍企業とするならば、その“Selectivity”要件を満たすことはまれであろう。かつての欧州の判例及び欧州委員会の決定は、多国籍企業と独立企業との差異に単に帰属する異なる取扱いは、必ずしも“Selectivity”と見なされる課税手段に帰すものではないとしていた。しか

しながら、欧州委員会による最近のアプローチによれば、“Selectivity”の判定における比較対象企業を国内独立企業とするならば、経済的な恩恵が与えられる多国籍企業は、“Selectivity”の要件に一層合致することとなるとしている。

TFEU107条に基づく違法な国家補助の該当要件に関し、独立企業原則がどのように適用されているかについての検討を今後の課題とした