

研究開発における タックス・インセンティブの法的な調和と規制

古 賀 敬 作

—目次—

はじめに

I タックス・インセンティブの意義

II State Aid

1 意義

2 Fiscal State Aid

III 研究開発技術革新

1 法制度的枠組みの構築と変遷

2 Fiscal State Aid の測定

結語

は じ め に

企業等の研究開発（R&D）活動を刺激・促進させる法的な施策の一つとして、R&D 支出に直載的に関連する優遇税制や、或いは特定の地域において当該活動を刺激、促進する租税優遇措置（例えば経済特区税制等）¹⁾、等々があげられる。この点、我が国の立地競争力の文脈において、R&D 拠点に係る我が国の税制面での優遇措置が、他のアジア諸国に比して、必ずしも十分に魅力的ではない、との指摘も散見される。例えば、シンガポールの2010年度予算においては、イノベーション（技術革新）と生産性の向上を支援するため、R&D や知的財産権の登録・取得、等の適格性を有する活動に係る支出につき、課税所得から250%控除を認める Productivity and Innovation Credit（生産性・技術革新税額控除）を盛り込んでいる。

こうしたR&D 又は技術革新の活動促進に係る税制の拡充傾向は、アジアの近隣諸国のみならず、欧州諸国においても見受けられる。このことを裏付けるかの如く、欧州委員会が公表した、EU ベースの企業を対象としたR&D 投資事業傾向に係る報告書（“2008

1) 研究開発と租税優遇措置に関する早期の研究として、村井正「自主技術開発と税制」村井正著『現代租税法の課題』193頁（東洋経済、1973）がある。なお、我が国における特区税制の例として、沖縄振興特別措置法に基づく情報通信産業特別地区における情報通信産業に係る租税優遇措置があげられるが、これについては既に占部裕典教授により詳細な分析が行われている（占部裕典「経済特区税制—沖縄振興特別措置法における『地域優遇税制』—」日税研論集第56巻151頁（2008）参照）。

EU Survey on R&D Investment Business Trends”)²⁾では、研究開発強度（研究開発費／売上高）が高い（比率が5%超の）企業（コンピュータ・ソフトウェアサービス関連、テクノロジー・ハード機器関連企業、ヘルスケアサービス関連企業、バイオ製薬関連企業）において、R&D活動を支える重要な公共政策として、タックス・インセンティブが最も高い割合を占めている。

かかるR&D活動を支援・促進する税制上の措置については、我が国においても長年に亘り、改訂を繰り返しつつ（時限的拡充を行いつつ）、さまざまに講じられてきた³⁾。しかしながら、上述のR&D活動の現状を斟酌すれば、我が国のかかるインセンティブ税制が諸国のそれらと比して、実際に不十分なのであろうか、といった疑義も生じうる。一方で、こうした、ある種の優遇税制といえるものについて、我が国は、税負担の公平原則や透明性の見地からさまざまな批判があることに鑑み、その実態や効果を把握し、適切な見直しを推進すべく、租税透明化法（「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」）を制定した⁴⁾。もっとも、その把握後の結果評価のあり方については、さらに検討されるであろう。

そこで、本稿では、R&Dに係るインセンティブ税制（タックス・インセンティブ）の評価のあり方について、当該インセンティブ税制の国際的整合性又は調和の観点から、欧州におけるその法的な調和と規制の手法を手掛かりとして、考えてみたい。

2) European Commission, 2008 EU Survey on R&D Investment Business Trends 20 (2009). PDF版は、こちら<<http://iri.jrc.ec.europa.eu/research/docs/survey/2008/JRC51800.pdf>>を参照されたい。

3) 昭和42年、我が国は、資本自由化に伴う激しい国際競争に直面していた当時の民間企業の新技術開発能力等の強化を税制の面から助長する趣旨で増加試験研究費の税額控除を創設。その後、平成15年度の税制改正においては、従前の研究開発費が増額した場合に税額控除を行う増額制度に加えて、研究開発費の総額の一定割合を税額控除する制度を創設。その際、研究開発支出を増加させるインセンティブを高める観点から、基本的に売上高に占める研究開発費の比率が高いほど、税額控除率を高く設定する措置が講じられたほか、研究開発型設備投資を促進するため、IT促進税制や開発研究用設備の特別償却制度が創設された。現今に至り、このようなインセンティブ手法の基本的な法的枠組みにはほとんど変更はない、といってよい。なお、我が国のR&D関連税制については、成松洋一著『試験開発費の法人税務（四改版）』（財団法人大蔵財務協会、2009）、山口秀巳編『平成22年版 図解 法人税』650頁（財団法人大蔵財務協会、2010）及び田中里美「租税特別措置と研究開発促進税制」大月短大論集第39号79頁（2008）、他参照。

4) 解説として、椎谷晃「租税透明化法の制定」時の法令第1860号62頁（2010）参照。この租税透明化法の制定に伴い、その施行規則「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律施行令」が公布・施行されている。勿論、租税特別措置法第42条の4に定める試験研究を行った場合の法人税額特別控除についても当該法令が適用される（第2条第2項）。また、当該透明化法を詳細に検討するものとして、占部裕典「租税特別措置に対する立法的・司法的統制—「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律の制定」をうけて—」村井正先生喜寿記念論文集『租税の複合法的構成』23頁（清文社、2012）がある。

I タックス・インセンティブ

1 意義

一般に、国家が R&D 活動に係るタックス・インセンティブを付与する方法には、所得控除、増額所得控除、税額控除及び租税の免除又は税率の軽減の四つの方法があるとされる⁵⁾。一つ目は、R&D 費用に係る所得控除について、当該費用が生ずる年度に当該支出を 100% 帳消しにするものであり、かかる支出の取り扱いが諸国で広く浸透しているため、企業の大部分にとって、それはごく当たりまえのことであって、インセンティブとは考えられないのだが、本来、R&D 費用は当期の所得及び将来の所得に部分的に関連を有するため、租税制度における費用収益対応の原則を与件とすれば、当該将来の所得に関連を有する当期費用の控除は租税補助金を表する、ともされる⁶⁾。二つ目は、実際の R&D 費用より多い額の所得控除を認める所得控除である。三つ目は、我が国がその導入の先駆者となった R&D 費用の総額に係る税額控除である。最後の四つ目は、タックス・ホリデーや優遇税率である（例えば、多国籍企業グループに R&D、等のサービスを提供し、その課税利得をコスト・プラス方式で算定するベルギーのコーディネーション・センター税制〔2010 年末まで施行〕、或いはアイルランドにみられる先進国のなかでは最も低い法人税率〔12.5%〕の適用、等）。

さて、かかるタックス・インセンティブの定義については、それは、広く一般には、ある活動や資産などについて、他より有利な取り扱いを与える租税法規中の規定である、とされる⁷⁾。我が国では、租税特別措置ないし租税誘因措置と呼ばれ⁸⁾、日本経済の復興と高度成長の重要な役割を演じてきたとみられている⁹⁾。しかしながら、それが専ら特定の者や産業に便益をもたらし、一定の活動又は行為を誘因するものであれば、それはそのよう

5) Michale D. Rashkin, PRACTICAL GUIDE TO RESEARCH AND DEVELOPMENT TAX INCENTIVES 536 (2nd ed., 2007).

6) *Id.*

7) See, Anwar Shah (Ed.), FISCAL INCENTIVES FOR INVESTMENT AND INNOVATION 2 (1995).

8) 金子宏著『租税法 第19版』85頁（弘文堂、2014年）は、「租税特別措置というのは、租税類別措置（differential tax treatments）（異なる状況にあるために異なる取扱をすることを内容とする措置であり、憲法14条に違反しない）とは異なり、担税力その他の点で同様な状況にあるにもかかわらず、なんらかの政策目的の実現のために、特定の要件に該当する場合に、税負担を軽減しあるいは加重することを内容とする措置のことで、税負担の軽減を内容とする租税特別措置を租税優遇措置（preferential tax treatments）といい、税負担を加重する租税特別措置を租税重課措置という。このうち、特に問題となるのは、租税優遇措置である。租税優遇措置は、納税者の経済活動を一定の方向に誘導することを目的とするものであるため、租税誘因措置（tax incentive measures）とも呼ばれる。その大部分は、租税特別措置法によって定められているが、所得税法・法人税法などの一般法で定められている措置の中にも、租税優遇措置の性質をものが少なくない」とする。

9) わが国の租税特別措置について、詳細に分析検討したものとして、和田八束著『租税特別措置 歴史と構造』（有斐閣、1992）及び山内進著『租税特別措置と産業成長—租税特別措置の効果分析—』（税務経理協会、1999）があげられる。

な便益を享受しえ得ない他の者（納税者）との間での税負担の不公平を惹起すると同時に、市場の歪みを惹起しうる。さらには、歳入の放棄という意味における費用やその執行の透明性の欠如がもたらすコンプライアンス・コストが当該租税誘因措置により産み出される便益を相当に上回るために、通念上、それは非効率かつ有害であるとの批判も存する¹⁰⁾。もっとも、このような租税誘因措置が法政策的にどの程度に許容されうるものなのかについては、法を以てそれを律する国も存する。例えば米国は、S. Surrey が租税制度に内在する補助金と政府予算上の直接支出¹¹⁾とを区別するために提唱した、租税支出（tax expenditures）の造語の考え（「所得税それ自体に必要とされる構造ではなく、社会経済政策のために導入された所得税制度における控除や救済である。租税支出は利用しうる金銭的な恩典に対応して一定の活動又は行動を誘因する（もの）」と定義¹²⁾。）を継受し、1974年の議会予算・留保統制法のなかで、当該租税支出を「連邦租税法令が認める特別の非課税、免除若しくは総所得からの控除、或いは連邦租税法令が定める特別税額控除、特惠税率若しくは納税義務の繰延べといった、当該連邦租税法令の規定に基因しうる財政損失」と定めた。上述の Surrey の定義からも察せられるように、租税支出の性質決定は、ある具体的な租税措置が個人又は法人に関する基本的な（normal）又は規範的な（normative）所得税の構造から逸脱しているか否かによる。R. McDaniel and S. Surrey は、かかる所得税構造の構成要素として、課税ベースの決定に必要な規定、一般に適用しうる税率構造に係る規定の一部、納税義務に服する課税単位の決定に必要な規定、課税期間又は課税のタイミングに係る規定、或いは国際取引に係る課税執行に必要な規定、等々を掲げている¹³⁾。かかる租税支出の概念及び上述の所得税の構造の構成要素は、OECD が1984年及び1996年に公表した、加盟国において用いられている租税支出の概念に関する調査報告書¹⁴⁾にも

10) Alex Easson, *Tax incentives for foreign direct investment - part II : design considerations*, 55 Bulletin for international fiscal documentation 365, 366 (2001).

11) もっとも、透明性を担保する政府予算上の直接支出が市場の選択の歪みや資源配分の非中立性を惹起しないとは必ずしもいえない（Stanley S. Surrey, *Tax Incentives as A Devices for Implementing Government Policy: A Comparison With Direct Government Expenditures*, 83 Harv. L. Rev. 705, 725 (1970) は、租税誘因措置が市場の選択を歪め、資源配分の非中立性を惹起するとの批判はだいたい当たっているとし、「しかし、それは直接支出についても等しく当てはまる」とする。なお、かかる論文の翻訳として田島裕訳「政府の政策目的の実現のための手段としての租税誘因措置—政府の直接支出との比較」租税法学会編『租税法研究』1号3頁（1973）、また、紹介したものとして金子宏・日米法学会『アメリカ法』1巻89頁（1973）がある）。

12) Stanley S. Surrey, *PATHWAYS TO TAX REFORM THE CONCEPT OF TAX EXPENDITURES* 15 (1973). なお、この著書を紹介したものとして、木村弘之亮「スタンリー・S. サリー著「税制改革への小径—租税支出の概念」(Stanley S. Surrey; Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures, 1973)」慶應法学研究第48巻第3号81頁（1975）がある。

13) Paule R. McDaniel and Stanley S. Surrey, *INTERNATIONAL ASPECTS OF TAX EXPENDITURES: A COMPARATIVE STUDY* 9 (1985).

14) OECD の租税支出に関する2つの調査報告者について、OECD は1984年に「租税支出 問題の概観と諸国におけるその実施 (TAX EXPENDITURES A REVIEW OF THE ISSUES AND COUNTRY PRACTICES)」と題する報告書を公表したのであるが、その第34パラグラフは、租税支出の概念に

ほぼ反映されている。しかしながら、かかる租税支出の査定が、このように所得税の基本構造や租税法の全体的な枠組みにも及びうため、米国を含めその他そのような法を有さない諸国においても、その線引きは分明であるとはいえない。

II State Aid

1 意義

(1) 概念と射程範囲

1951年ヨーロッパ石炭鉄鋼共同体条約（ECSC 条約）は、石炭及び鉄鋼に関する自由かつ公平な競争を確保するため、「国家により付与される補助金（subsidies）又は援助（aids）」（4条（c））を禁止した。この基本原理は、共同体の競争秩序の主たる柱として、1957年ローマ条約（EEC 条約）及び EC 条約に継受され、当該 EC 条約は、「本条約に別段の定めがある場合を除き、国家により又は国家の財源より付与される援助で、特定の事業者又は特定の製品の生産を優遇することによって競争を歪め又は歪めるおそれがあるものは、形式の如何を問わず、加盟国間の貿易（取引）に影響を及ぼす限り、共同市場とは両立しない」と規制（禁止）の対象となる State Aid（国家援助）¹⁵⁾ について定める（87条1項（旧92条1項）[現107条1項]¹⁶⁾）。他方、EC 条約は、この条約又は欧州委員会によりその規制から除外されうる国家援助（例えば、自動的に除外される社会的性質を有する援助や欧州委員会にその判断の裁量権が委ねられている援助の類い）についての定めを

ついて、Stanley S. Surrey and Paule R. McDaniel の租税支出の概念の定義付けを引用する。Stanley S. Surrey and Paule R. McDaniel は、所得税の構造を2つに分け租税支出を次のように定義した。「一つの要素は、通常の所得税（normal income tax）の適用に必要な構造上の規定（例えば、所得の決定、年度会計期間、租税に服する実体の決定、並びに税率及び免除のレベル等）に結合される。いま一つの構造上の要素は全ての所得税において見出される特別な（special）優遇から成る。しばしば、租税誘因又は租税補助金と称されるこれらの特別な優遇はある特定の産業、活動又は者の階層を有利に扱うように設計された通常の所得税の構造から逸脱する。（Surrey and Sunly, 1976, page. 16）」

なお、OECD による1996年の「租税支出 最近の経験（TAX EXPENDITURES Recent Experiences）」と題する調査報告書もまた、調査対象加盟国の数が増えた以外は、租税支出の概念や所得税構造の構成要素についてのアプローチは1984年報告書と同じである。

- 15) “State Aid” の訳出に当たっては、それが国家援助と訳されている（庄司克宏著『EU 法 政策篇』80頁、（岩波書店、2007））。一方で、当該文言の含意するところの広さから国家補助と訳出されていることもある（市川芳治「EC 競争方と EC/EU 法の憲法化—国家補助規定の視点から—」慶應法学第6号205頁脚注8（2006）参照）。ここでは、さしあたり WTO 協定上の補助金（subsidy）と形式上区別するために State Aid を国家援助と訳出しておく。
- 16) 本文中の条文番号については、共同体条約の各条の日本語仮訳と併せて松井芳朗ほか編『ベーシック条約集』（東信堂、2011）を参照し、ニース条約（2003年2月発効）の条文番号を使用し、また、かっこ内には旧条文番号としてアムステルダム条約（1999年5月発効）により改訂、追加された条文番号を付記する。さらに、リスボン条約が既に発効されていることから（2009年12月発効）、かっこ内には現在の条文番号を併記する。なお、リスボン条約の日本語仮訳については、松井芳朗ほか編『ベーシック条約集』（東信堂、2011）、他参照。

置く（87条1項（2）及び（3）[現107条1項（2）及び（3）]）。ここにおいては、国家援助規制の基本的原理やその法的枠組みは確認できるものの、それを構成する基本的概念が曖昧である。この曖昧性の克服は主として、欧州委員会や欧州司法裁判所（ECJ）に委ねられることになる（88条1項（旧93条1項）[現108条1項]¹⁷⁾。

そこで、以下では、かかる基本概念の出発点である国家援助の概念について、ECJにおけるその認識のあり方を見てみることにする。ECSC条約の文脈における初期の裁判例は、当該援助の概念について、「（それは、）購入者若しくは消費者が、通常、事業者が生産する産品又はサービスに支払う対価以外の事業者を支援する金銭による対価、或いはそれに類する対価」である補助金の概念に類似するものの、援助はその目的の特定性が強調されるのと同時に、かかる補助金の消極的便益のみならず、当該補助金と同一の効果を有する多様な形態での事業者負担を緩和する国家介入をも包摂する、と判示した（Case 30/59¹⁸⁾。その後のECJの事案のなかにも、ここで示された援助の概念を踏襲するものが幾つか存する¹⁹⁾。しかしながら、かかる援助の定義付け（EC条約87条適用）へのアプローチのし方については、当該Case 30/59が援助を補助金から区別する際に注意を払った、措置の目的を基礎とするのではなく、措置の影響（効果）を基礎とするアプローチのし方採るのが、ECJ、とりわけ70年代以降のECJにおいては一般である、とされる²⁰⁾。イタリアの織物セクターにおける社会的課徴金の軽減が国家援助（EEC条約92条）の範疇に入らない社会的性質を有する措置であるか否かが争われた *Italian Republic v. Commission*

17) 北林寿信「ECの『国家援助』規制（上）」レファレンス43巻6号23頁（1993）参照。

18) Case 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. High Authority of the European Coal and Steel Community* [1961] ECR 1 at 19. 本件は、ドイツ連邦共和国による鉱夫へのボーナスの所得税等からの免除がECSC条約4条（c）の禁止される「国家により付与される補助金又は援助」に当たるか否かが争われた事案である。なお、本判決が判示した援助の概念について、ここで、敷衍しておく。「補助金（subsidy）は、通常、事業者が生産する産品又はサービスにつき、その購入者又は消費者が支払う対価以外の当該事業者を支援するために行われる金銭若しくはそれに類似する支払いとして定義される。援助（aid）は、これに類似する概念であるが、それはその目的が強調されるのであって、とりわけ、特別の支援（outside help）がなければ、通常であれば達成されることはないであろうある具体的な目的のために行われるといえる。それにもかかわらず、援助の概念は補助金の概念よりも広い。なぜならば、それは、補助金のような消極的便益（benefits）のみならず、さまざまな形態で、ある事業者の予算に、通常、含まれる課徴金（charges）を緩和する政府の介入、およびその文言の厳格な意味において補助金といえないまでも、これに類似する性質及び同一の効果を有する政府の介入を包含しているからである」（*id.*）。

19) 例えば、EC条約上の援助に適用された事案として、スペインの公共事業者に対する租税の免除に係る立法が問題となった Case C-387/92, *Banco de Crédito Industrial SA, now Banco Exterior de España SA v. Ayuntamiento de Valencia*, [1994] ECR I-877, paras. 12 and 13. 本件は、結局、かかるスペインの租税の免除措置は、それが適用される者を他の納税者より有利な金融条件で取り扱っているために国家援助を構成すると判示した（para. 14）。

20) See, *Finoa G Wishlade, Subsidies and State Aids The Definition of Acceptable Measures under the European Union and GATT Rules*, European Policies Research Center Regional and Industrial Research Paper Series No. 21, at 16 (1996).

事件判決 (Case 173/73, [1974] ECR 709) は、「92条の狙いは、多様な形態で一定の事業者又は一定の製品の生産を優遇することによって競争を歪め又は歪める恐れがある、公共当局による便益 (benefits) が加盟国間の貿易に影響を及ぼすことを防ぐことである。故に、同92条は、国家介入措置の過程又は目的により当該措置を区別するのではなく、その措置の影響に関連して同措置を定義付けている」と判示した (para. 13)。債務超過に瀕したスペインの大手製造会社 (Magefesa グループ) への政府貸付けの返済免除が争われた Spain v. Commission 事件判決 (Case C-480/98, [2000] ECR I-8717, para. 16) もまた、これと同様のアプローチを採った。このような措置の影響 (効果) の面から導かれうる援助の概念については、それが国家に帰せられ得る市場で得られる利益とは異なるある種の利益の付与を表象する、ともされる²¹⁾。援助の概念やその定義 (EC 条約87条適用) を措置の影響に着目し、それを市場との関係において把握するかかるアプローチは、いまひとつの同法条の適用の原則ともされる市場投資家原則 (Market Investor Principle) に通ずる²²⁾。この原則は、国家による援助行為と通常の市場における経済状況の下で活動する民間の投資家による貸付けや保証等の行為とが等しく扱われるか否かという視座において、援助の存否を確認するものである²³⁾。

ECJ における援助の概念に対する認識やその定義付けへの取り組み方をこうしてみると、措置の効果や市場との比較を基礎とする当該援助の概念は広範である。そこでは、市場をベースとした競争の歪曲による加盟国間の貿易 (取引) への影響に焦点が当てられている。もっとも、ここにおいて、一つの疑義が生ずる。それは、かかる国家援助と EC 条約が共同市場設立の目的の手段として掲げる基本的自由移動の原則との関係である。各々の法条の法的手続の面でのその効果は別とし²⁴⁾、これは、国家援助規制による競争の歪曲

21) Mr. Advocate General Lenz in Case 44/93, *Namur-Les Assurances du Crédit SA v Office National du Ducroire and the Belgian State*, [1994] ECR I-3929, para. 66 は、「援助の概念は、他の事業者の経済的状态と比べて、援助からの便益 (benefits) を享受する事業者の経済的状态を改善し得る国家に帰せられ得る市場から得られる利益 (advantages) と異なるある種の、利益の付与を意味する。換言すれば、当該援助の概念は、国家の措置が事業者レベル、すなわちその利益を享受する事業者レベルで生ずる効果を含む」とする (see, Richard Plender QC, *Definition of Aid*, Andera Biiondi et.al., *THE LAW OF STATE AID IN THE EUROPEAN UNION* 7 (fn. 21) (2004))。

22) 例えば、Case C-39/94, *Syndicat français de l'Express international (SFEI) and others vs. La Poste and others*, [1996] ECR I-3547, para. 60 は、「(中略—引用者補注) ある国家の措置が援助を構成するか否かを決定するためには、その受領者である事業者が通常の市場の条件では得ることはできないであろう経済的利益を受領しているか否かを見極める必要がある」と判示する。

23) Mona Aldestam, *EC STATE AID RULES APPLIED TO TAES-AN ANALYSIS OF THE SELECTIVITY CRITERION* 41, 42 (2005)。

24) 北林・前掲注17, 23頁は、「たとえば、輸入数量制限と同等の措置 (ローマ条約第30条) は、域内における商品の自由流通にかかわり、国家援助は域内での公正で自由な競争にかかわる。もし前者と判断されれば、加盟国はこの措置を直ちに撤廃せねばならない。援助と認定されれば、委員会の審査に服することになる (ローマ条約第93条)」とする。なお、このローマ条約第93条 (88条 [現108条]) 1項は「委員会は、加盟国に存する援助の制度を当該加盟国とともに常時審査する。委員会は、共同市場 (域内市場—リスボン条約改訂箇所：引用者補注) の漸進的發展又は運営のために

の是正を目的とする EC 条約87条が基本的自由移動に係る各法条が要請するところの貿易障壁の撤廃や市場アクセスの自由の要素を包含するか否かということである。かかる関係は、法の抵触の問題として論じられうると同時に、これを問うことは共同市場の構成要素である競争法の意義を再確認する、ということでもある。すなわち、ある加盟国の措置が87条の国家援助に該当し、他方、それが基本的自由移動に係る法条に反するとした場合に、競争法の意義が「国家による貿易（取引）障壁がすべて撤廃されても、（中略—引用者補注）国家が企業に補助金を与えたりする場合に、競争が歪められ、物やサービスの自由な移動が妨げられる」²⁵⁾ということにあるとすれば、かかる状況は首尾一貫しない、ということである。この点、モノの自由移動に関する EC 条約28条（輸入数量制限の禁止、旧30条 [現34条]）と同87条との関係について言及した Iannelli & Volpi SpA v. Ditta Paolo Meroni 事件判決（Case 74/76, [1977] ECR 557）は、87条は28条にいう同等の制限に類似すると判示するものの、そのような87条の意味における援助として扱われるほど広範な28条はかかる援助の審査手続を定める88条の下で87条とは抵触する（para. 12）として、28条と87条との差異を法構造上の問題として捉えた。しかし、Andera Biiondi and Piet Eeckhout は、国家援助と自由移動との関係が問題となる多くの事案において裁判所は常に、ある特定の措置を国家援助から分離する方法をなんとか見出し、かつそれを自由移動に係る法条の下で精査しようとする、と指摘する²⁶⁾。アイルランド製品の販売促進を目的とする宣伝広告への同国政府による資金提供が問題となった Commission of the European Communities v. Ireland 事件判決（Case 249/81, [1982] ECR 4005）は、宣伝広告がアイルランド政府の資金調達で行われ、かつ、かかる資金調達に87条が適用され得るという事実は当該宣伝広告が28条における禁止を免れうるということを意味無しない、と判示した（para. 18）。同じく、モノの自由移動の文脈において、フランス国内での新聞印刷を条件とする出版社への課税上の利点が争われた Commission v. French 事件判決（Case 18/84, [1985] ECR 1339）は、「モノ（産品）の自由移動、差別的な租税法規の取消し及び援助に係る規定は、共通の目的、すなわち通常の競争条件の下でのモノの自由移動を保障する目的を有する」と判示した（para. 13）。上述の指摘はかかる2つの判決に依拠するものであるが、とりわけ Case 18/84 の判決により、加盟国の措置が援助として定義されうるという事実により貿易障壁の禁止の適用可能性が排除されるものではないが故に、市場アクセスの影響（効果）が国家援助の精査に一つの役割を担っているということは明らかである、と Andera Biiondi and Piet Eeckhout はいう²⁷⁾。いずれにせよ、国家援助に係る法条は基本的自由移動に係る法条と抵触するわけではなく、EC 条約の枠組みで前者は後者に最も近いところに位置付けられている²⁸⁾ということとは、確かである。

必要とされる適当な措置を当該加盟国に対して提案する」と定める

25) 庄司・前掲注15, 3頁。

26) Andera Biiondi and Piet Eeckhout, *State Aid and Obstacles Trade*, Andera Biiondi et.al., *supra* note 34, at 109.

27) *Id.*

2 Fiscal State Aid

(1) 法政策的枠組み

すでに60年代の初めから、判例法により EC 条約上の国家援助の概念に租税措置を通じての援助 (fiscal state aid) が含まれるということが共通に認識されているのであるが (例えば、前述の Case 30/59)、欧州委員会が国家援助の禁止を体系的に課税上の措置に適用することを試みたのは、ここ最近のことである²⁹⁾。有害な租税競争に取り組むための共同体レベルでの協調した措置の必要性に係る広範な議論の結果として、1997年12月に経済相・蔵相理事会 (ECOFIN 理事会) により採択された事業課税に関する行動要綱 (パラグラフ J)³⁰⁾を受け、欧州委員会は1998年11月に「直接事業課税に係る措置に対する国家補助金規定の適用に関する委員会 Notice」(以下「Notice」という)³¹⁾を公表した。さらに、2003年11月に委員会は、当該 Notice の執行面での充実を図るためにそれをフォロー・アップする報告書を公表した (以下「C (2004) 434報告書」という)³²⁾。かかる Notice と報告書は、現今に至り、欧州委員会及び ECJ における国家援助の査定に重要な役割を果たしているため、以下では、租税法域において国家援助に係る法条がどのように適用されるかに関し、Notice の第16パラグラフにいう「租税制度の適用に対する例外 (an exception to the application of the tax system)」の文言に着目し、C (2004) 434報告書も参照しつつ、その委員会のアプローチのし方を見てみることにする³³⁾。

Notice は、EC 条約87条 1 項 (禁止される国家援助) の適用上、租税措置がその便益 (advantage) の受領者に当該受領者の予算から通常、負担される租税を軽減する便益を付与している場合には、同87条 1 項が適用される、とする (パラ9)。同項は、かかる便益は多様な形態で企業の負担を軽減することを通じて提供されるとして、それに含まれるものとし、課税ベースの軽減、税額の全部若しくは一部の軽減、或いは租税債務の繰り延べ若

28) *Id.* at 116.

29) See, Alex Easson, *State aid and the Primarolo List*, 5 EC tax journal 109, 112 (2001).

30) 行動要綱パラグラフ J は、「欧州理事会は、この要綱が対象とする租税措置のいくつかは (EC) 条約の92条乃至94条 (87条乃至89条) の規定の範疇に入ることを認識する」。なお、行動要綱の内容に言及するものとして、村井正「協調と競争—EU における税制調和のディレンマ—」租税法学会編『租税の競争と調和』租税法研究第26号10頁 (1998) 参照。

31) The Commission, Commission Notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation, OJ C 384, 10.12.1998, p. 3-9. [hereinafter cited as Notice].

32) The Commission, Report on the implementation of the Commission notice on the application of the state aid rules to measures relating to direct business taxation, COM (2004) 434 (9.2.2004). [hereinafter cited as COM (2004) 434].

33) Notice 及び欧州委員会による租税措置への国家援助規定の適用に係る決定を詳細に分析するものとして、Carlo Pinto, *EC State Aid Rules and Tax Incentives: AU-Turn in Commission Policy? (Part II)*, 39 European taxation 343 (1999) 参照。また、Notice の背景、内容及び2000年までの租税措置への国家援助規定の適用動向 (欧州委員会による決定事案も含む。) の詳細な分析については、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禁止規定との抵触問題」関西大学大学院法学ジャーナル第69号160頁 (2000) 参照。

しくは取消し、等を掲げている。しかしながら、このような課税上の措置がどの程度に企業の税負担を軽減すれば国家援助と成るかについては、分明ではない。C (2004) 434報告書は、課税ベースの算定につき、コスト・プラス方式を認めた。同報告書は、コスト・プラス課税方式に基づくスキームの下で、例えば、課税ベースの算出からある費用が除かれているのであれば、その算定において便益が存するとし、そのような排除により便益をもたらす費用の例として、人件費、販売促進関連費、製品の輸送費、与信保証費、或いは金融関連費等の関連企業の事業に密接に関連を有する費用を掲げる（パラ11）。これらの列挙された費用はいずれも、当該報告書の公表に先立ち欧州委員会が、コスト・プラス方式を採用し、自国に外国資本を誘因するため、多国籍企業のコーディネーション・センターに税法上のインセンティブを与えるベルギー、ルクセンブルク、スペインの制度³⁴⁾に関し、それらを国家援助とする決定を行なったことをまとめたものである。ベルギーのコスト・プラス方式では、コーディネーション・センターで行われる業務内容にかかわらずに金融関連費用及び人件費が課税ベースの算定から除外され、8%のマーク・アップ率が一律に適用されていた（2003/755/EC, OJL 282, 30.10.2002 p. 25-45, para. 23）。ルクセンブルクにおける金融会社とコーディネーション・センターの課税所得の算定に係るコスト・プラス方式については、それがそこで行われているサービスの経済実態に相应するものか否かのチェックを行うことなしに、5%のミニマム・マークアップ率が一律に適用されていた（2003/501/EC, OJL 170, 9.7.2003, p. 20-28, para. 47）。大枠、コスト・プラス方式の課税措置に係る国家援助の適用については、それが事業や経済の実態を考慮に入れているか否か、或いはそのような事業や経済の実態に相应するものである否かの決定に係る行政のチェックの有無により判断される（C (2004) 434報告書パラ13参照³⁵⁾）。他方、外国資本の対外への投資誘因措置については、欧州委員会が外国の所得に対するアイルランドの二重課税排除の措置を国家援助と決定した事例が存する（2003/601/EC, OJL 204, 13.8.2003, pp. 51-

34) ベルギーにおけるコーディネーション・センターに係る特別の制度について、Carlo Pinto, *supra* note 46, at 352 は、「(課税所得の算定にコスト・プラス方式を採用しているほか、) さらに、投資性所得に対する源泉徴収税の免除、資本登録税の免除及び不動産税の免除といった、ベルギーのコーディネーション・センターに付与される付加的な多くのインセンティブが存する。(かかるベルギーの) (i) コーディネーション・センターは、準備又は補助的な性質を有するある種の企業グループ間活動を遂行するサービス・センター、及び (ii) グループの生産を取り扱うことを目的とする流通センター並びにそれに類する活動 (を行う)」と説明している。その他、ベルギーにおけるコーディネーション・センター制度を詳細するものとして、須網隆夫「日本企業のEU域内への投資と税務—ベルギーの投資優遇税制を中心に」金子宏・総合司会（明治学院大学法学部立法研究会編）『日本をめぐる国際租税環境：税制の将来をみつめて』52頁、63頁-64頁（1997）、村井・前掲注30、6頁及び森・前掲注33、187頁もまた、参照。

35) C (2004) 434報告書が、コスト・プラス方式の課税措置への国家援助規定適用の指標を行政のチェックの有無に求めたその他の欧州委員会の決定事案として掲げているものとして、スペインのビスカヤに存するコーディネーション・センターの課税所得の計算に関してコスト・プラス方式を選択的に認めていたことが問題となった2003/81/EC (OJL 31, 06/02/2003 P. 0026-0031) 委員会決定では、選択性は経済実態を過少評価することにもなるとしている（para. 29）。

59)。アイルランドは二重課税排除の措置として外国税額控除（所謂、普通税額控除方式）を採用しているのだが、同国は、自国の雇用創設又はその維持に投資が直結する限りにおいて、認可制の下で外国の子会社からの受取配当及び外国の支店利益について法人税の免除措置を講じていた。かかる租税措置につき、欧州委員会は、「アイルランドにおいて一切の課税から外国源泉所得を免除することにより、かかる租税措置がなかったならば生じていたであろう限りにおいて、その関連会社やグループ企業は通常の税額控除適用後の追加的な租税を軽減される」として、当該租税が租税便益を構成するとの決定を行った（2003/601/EC, para. 34）³⁶⁾。

以上、租税措置が企業負担をどの程度、軽減するものであれば、国家援助を構成しうるかに関し、その一例として課税ベースの軽減をみてきたのであるが、かかる企業への租税負担の軽減という規準のほか、Notice は87条1項に定める要件（便益が国家又は国家の財源によりに付与されること、措置が競争を歪め加盟国間の貿易に影響を及ぼすこと、措置が一定の事業者又は一定の産品を優遇して行われること、すなわち、特定性の要件、といった要件）に則して租税措置が国家援助といえるための規準を設けている（パラ10乃至パラ12）。なかでも問題となるのが、上述の特定性の規準である。Notice は、租税法規の例外に基因する一定の事業者又は一定の産品の生産を優遇する選択的な便益を付与する租税措置は特別（specific）又は選択的（selective）なものとして国家援助の範疇に入るとしつつも、そのような措置は「制度の本質又は一般的な仕組み」により正当化され得るとしている（パラ12）。反対に、一般的な制度の通常の適用であっても、特定の事業者にそこから生ずる租税を免除する措置も存するが、それが「制度の本質又は一般的な仕組み」により当該免除が正当化されない場合には国家援助を構成する、と判示した裁判例を、Notice は一般的とみなされる措置を掲げたパラグラフ³⁷⁾の後の第15パラグラフにおいて言及している。したがって、Notice の構造をみる限り、上述の「制度の本質又は一般的な仕組み」の用語の意義が租税措置の国家援助該当性の政策的判断指標になっている、と

36) 2003/601/EC, OJL 204, 13.8.2003, pp. 51-59, para. 33 は、「はじめに、当該措置は当該受益者が通常、その事業の過程において負担する費用を軽減する便益を同受益に提供しなければならない。税額控除と免除の双方は、法人所得課税を防止するためのメカニズムである。外国税額控除が認められる場合には、外国の管轄区における所得に対して支払われる租税は自国における納税義務を限度として、自国の課税管轄権において当該所得に課される租税から控除される。これに対し、外国の所得が免除される場合には、支払うべき自国の法人税は存しない。そのため、税額控除の下では、自国の納税義務が外国源泉管轄区において支払われる租税よりも大きい場合には、さらなる租税が支払われる。免除制度の下では、租税が支払われるべき追加的な租税は存しない。したがって、一般的な租税準則が税額控除を定めているときであって、ある制度の下で特別な外国所得免除が認められている場合には、かかる免除は租税便益及びその受益者の法人税の負担軽減となる」と述べる。

37) Notice 第13パラグラフは、一般的な租税措置についてそれを「ある加盟国の域内で経済活動を営むすべての者（all economic agents operating）に対して広く適用されうる租税措置は、原則として一般的な措置である」と定め、その具体例として、①純粋な技術的性質を有す租税措置（例えば、税率の設置や減価償却の準則、等）、②特定の生産コストに関連する租税負担の軽減を通じての一般的な経済政策目的を達成する措置（例えば、研究開発、環境、雇用、等）を掲げている。

いえる。

Notice は、かかる文言につき、租税措置が「(租税) 制度の例外か、或いはその(例外とされる) 制度が当該租税制度の『本質又は一般的な仕組み』により正当化されるという範囲内で区別されるものであるのか」を決定するに当たっては、当該措置が関連加盟国の租税制度の基本原則又はその指針となる原則に直截的に基因するものであるか否かを精査しなければならない」としている(パラ16)。ここでいう「租税制度の基本原則又はその指針となる原則」の意義については、地方自治体の事業者がジョイント・ストック・カンパニーに変更される特定の地方自治体の事業者へのイタリア政府によりそれに付与された租税の免除及び支援貸付けが問題となった、2003/193/EC 委員会決定(OJL 77, 24.3.2003, p. 21-40)が、以下の通り、言及する(本決定は、かかる措置が国家援助に当たらないとするイタリア当局の主張が全面的に容認された事案である)。いわく、

「(第76パラグラフ) イタリアの当局は、流通税 (transfer tax) の免除が特定の地方自治体の事業者のジョイント・ストック・カンパニーへの変更に対してのみ適用されうる特別の租税制度であると理解する。しかしながら、当該措置の選択的性質は『制度の本質又は一般的な仕組み』により正当化され得る。その場合には、当該措置は援助ではない。(第77パラグラフ) 委員会は、当該流通税が、通常、新たな経済実体の創設又は異なる経済実体間の資産移転に適用されることに留意する。(イタリアの) 法に基づく当該特定の地方自治体の事業者がジョイント・ストック・カンパニーに変更する場合には、それは単にイタリアの法制度の技術的側面に過ぎないため、あたかも新たな経済実体が創設されたかのように思われる。これは、一見してそう見えるだけに過ぎないのである。しかし、地方自治体の事業者とジョイント・ストック・カンパニーとは、異なる法形式に従った実質的には同じ経済実体である。(中略—引用者補注) (第79パラグラフ) イタリアの当局はまた、当該変更それ自体により所得又は所得を生み出す能力は増してはいないのであるから、法形式の単なる変更は租税中立の原則(傍点部分強調—引用者補注)により支配されると主張する。(中略—引用者補注) (第81パラグラフ) 当委員会は、当該免除の理由が租税制度の適当な機能及び効率性(傍点部分強調—引用者補注)に一致する、との結論に達した。」

この決定は、優れて、Notice 上の抽象的な文言を紐解く決定である、といえる。当該決定上の「制度の適当な機能及び効率性」の文言は、問題となる租税措置が「制度の本質又は一般的な仕組み」によって正当化される一例を掲げる Notice 第23パラグラフ³⁸⁾の文言と一致する。したがって、Notice いう「租税制度の基本原則又はその指針となる原則」は、経済実態に則した租税中立性の原則であるといえる³⁹⁾。さらに、Notice は、一般的な租税準則から逸脱した租税措置が「制度の本質又は一般的な仕組み」によって正当化され

38) Notice 第3パラグラフは、「性質が異なる措置が、必ずしも国家援助であるとは限らない。これは、租税制度の適当な機能及び効率性が必要とされる経済的合理性を有する措置に当てはまる」と定める。

39) Mona Aldestam, EC STATE AID RULES APPLIED TO TAES-AN ANALYSIS OF THE SELECTIVITY CRITERION 201 (2005).

る場合として、そのような措置が「租税制度に固有の目的 (inherent in the tax system)」に基づくものである場合を掲げている (パラ24及びパラ26)⁴⁰⁾。Notice 第4パラグラフの「所得税の規模又は利潤税の規模の累進的な性質は租税の富の再配分の目的により正当化される」との文言に着目する *Pinto* は、「租税制度に固有の目的」は支払能力 (ability-to-pay) にリンクされる所得の再配分の目的、或いは国際的二重課税排除の目的といった、問題となる措置により達成される租税政策上の目的であるとする⁴¹⁾。

こうしてみると、租税法域における国家援助規定の適用に当たっては、租税中立性の原則、或いは支払能力の原則がその政策的な適用規準に含まれうることは明らかである。

(2) 論理

ところで、このような租税措置に係る国家援助規定の適用の政策的側面は、如何なる論理に支えられるものだろうか。ここで、この点を敷衍してみたい。*F. Vanistendal* によれば、行動要綱及び Notice の根底にある有害な租税競争の概念と EC 条約上の国家援助の根底にある公平かつ自由な競争の概念とは競争の意味が異なる⁴²⁾。*F. Vanistendal* は、租税競争は国家間における競争であり、他方、公平かつ自由な競争は企業間の競争であるから、他方の加盟国の税収の減少を惹起するが故に、有害な租税競争を促進するある加盟国の措置⁴³⁾ が公平かつ自由な競争を脅かし、加盟国間の貿易に影響を及ぼす共同市場と両立しないといえるか、と根源的な問題を問う⁴⁴⁾。有害な租税競争は可動性の高い活動の配置転換に影響する租税措置に焦点を当てている一方で、国家援助は加盟国間の貿易 (取引) への影響に焦点を当てているという点においてもまた、有害な租税競争と国家援助の禁止とはその線を異にする、とされる⁴⁵⁾。このような各々の適用射程範囲から租税競争措置の国家援助への適用に困惑する *Terra and Wattel* は、国家援助は国際的な競争から自国の事業者を保護する場合に好ましくないものとして理解されるのに対して、租税競争は外国の

40) Notice 第6パラグラフは、「一方、特別の租税制度における例外的目的 (とりわけ、社会的目的又は地域的目的) と、他方、租税制度それ自体に固有の目的 (the objectives which are inherent in the tax system itself) との区別は行われなければならない」と定める。

41) Carlo Pinto, TAX COMPETITION AND EU LAW 146 (2003).

42) Frans Vanistendal, *Fiscal support measures and harmful tax competition*, 9 EC Tax Lev. 152, 156 (2000).

43) Vanistendal 教授は、国家援助が公平かつ自由な企業間における競争をその根底に置く一方で、租税競争がその根底に置くのは国家間における競争であるから、「この混乱を避ける為に、特定の加盟国の租税措置が単に他方の加盟国の税収を減少させる効果を有する場合に、かかる措置は、それだけの理由では、禁止される租税援助措置 (fiscal support measures) を構成しないと明確にすべきである」とする (*id.*)。

44) *Id.* Vanistendal 教授は、租税措置が *Avoir fiscal* 事件以降、ECJ において EC 条約上の基本的自由移動との関係において争われてきたことについて、「基本的自由の規定は、租税制度による差別的な取り扱い、及び当該制度の基本的構造の部分的な要素に関連を有するものである。これに対して、租税支援の措置に係る規定は、租税制度の基本的な枠組みの部分ではない特別の措置のみに関連を有するものである」とする (*id.* at 156 to 157.)。

45) See, Wolfgang Schön, TAX COMPETITION IN EUROPE 130 (2003).

事業者、少なくとも可動性の高い活動に従事する多国籍企業グループを自国の経済に促すものであり、国家援助の準則が租税競争を解決するための正しい方法であるか否かを疑問視する⁴⁶⁾。いずれにせよ、租税競争と国家援助（又は自由競争）との理論的な整合性は見出されない。

上述の *Terra and Wattel* の指摘についていえば、有害な租税競争が想定する措置は国外の資本に係る措置、他方、国家援助は国内の資本に係る措置であると考えれば、そこに理論的整合性が見出されないのは理解できる。もっとも、このような国内と国外との区別は、87条1項の文言には見出せない。思うに、国家援助が国内の事業者を対象としているとの *Terra and Wattel* の指摘は、同条項にいう「国家の財源（state resources）より付与される援助」の文理解釈によるといえる。事実、上述のベルギーのコスト・プラス方式に係る委員会決定の事案において、ベルギーは、同国に投資する企業に認められる租税措置が外国の企業を誘因するものであるため、国家の財源より付与される援助ではないと主張したが、委員会はこれを認めず、「国家の財源」の規準はそれぞれの受領者レベルにおいて査定されなければならない、との決定を行った（2003/755/EC, paras. 96-97）⁴⁷⁾。そうすると、国家援助はその付与の対象者が国内の事業者か否かを問題としてはいないと考えられる。他方で、資源配分の効率性に資する国家援助の禁止（公平かつ自由な競争）は、租税競争とそのコンセプトを共通にする。これは、租税競争が有害であるのは、それが企業の投資立地の決定に影響を及ぼす⁴⁸⁾ ほか、資本に対する労働コストを引き下げると特異な障害を産み出すとされるからである⁴⁹⁾。そうだとすれば、ある加盟国における他の加盟国の税収を減少させる効果を有する租税措置は、ヒトの移動を人為的に惹起しうる。故に、共同市場における資源配分の効率性という広範な観点からしてみれば、租税措置に係る国家援助規定の適用は理論上、正当化できるのではなかろうか。

Ⅲ 研究開発技術革新

1 法制度的枠組みの構築と変遷

1985年6月、欧州委員会は、日米に比して、欧州における高度技術財の生産高が伸び悩

46) Ben J. M. Terra and Peter J. Wattel, *EUROPEAN TAX LAW* 289 (4th ed., 2005).

47) See, COM (2004) 434, *supra* note 45, para. 20.

48) Carlo Pinto, *EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?*, 26 *Intertax* 386, 389 (1998).

49) 田中素香全訳『J. ベルクマンズ EU 経済統合—深化と拡大の総合分析』327頁（文眞堂，2004）は、「（租税競争が）有害であるのは、税競争が企業活動の再立地や税ベースの漏出による近隣諸国経済にとって負の外部性を引き起こすときであるのか。それとも、税収の低下がある程度不可避免的に生じる場合か。（中略—引用者補足注）おそらくもっとも『有害』である、というのは、それは（相対的な）労働コスト（資本に対して、あるいは例えばエネルギーに対して）引き下げる特別の障害を創り出し、（中略—引用者補注）高度熟練労働が、税制上の優遇措置のために、国境を越えて移動する限り、国々は自国のもっともすばらし人的資源（およびそれらの熟練労働に投下された人的資本）が移住するのを指をくわえて見ているということになるかもしれない。」とする。

んでいること、等に鑑み、共同体における産業の技術基盤強化とその国際競争力の発展を目的とし、欧州市場の潜在的能力を開発し、かつ、共同体加盟国間の共同作用性を促進すべく、欧州テクノロジー共同体の創設を提唱した。同年、同委員会は、EEC 条約 2 条に定める共同体の目的⁵⁰⁾の達成への寄与・貢献、R&D に附随するリスクの存在及び資金回収期間の長期化ならびに生産能力や生産高に直截的な影響を有する投資に対する援助に比して、その性質上、実際に R&D に係る援助は加盟国間の貿易（取引）を歪めることが少ない、といったことを理由とし、このような R&D に係る加盟国の援助を正当化し、当該援助に関し好意的な姿勢を以って、その適用準則に係る枠組みを採択した（O.J. C 83 (1986)。1986年発効。以下「86年枠組み」という）。それから10年後の1996年、欧州委員会は、かかる好意的な姿勢を維持しつつ、共同体域外との競争及び1994年に妥結したWTO/GATT 補助金相殺措置協定（SCM 協定）上の研究費に係る加盟国による援助の補助金適用除外規定（第 8 条）を考慮し、1986年枠組みの改訂版を採択した（O.J. C 45 (1996)。以下「96年枠組み」という）。現行の枠組みは、競争力のある知的基盤経済の実現を目指すリスボン戦略（2002年採択）への加盟国の貢献を促進するために国家援助の準則を活用する、という国家援助実施計画（2005年公表）の一環として、2006年に採択されたものである（O.J. C 323 (2006)。2013年12月末まで有効。以下「06年枠組み」という）。

そこで、以下では、これらの枠組みにおいて、加盟国による R&D に対する援助が、如何なる規準を以って、EC 条約上の国家援助準則に抵触（両立）しないもの、或いは抵触するものとして扱われているのかに関し、当該枠組みの構築と発展をみつつ、検討する。

（1）研究開発の射程範囲と評価規準

（1）－1 規制（禁止）の対象

前述したように、EC 条約87条 1 項は、ある企業又はある商品の生産に便益を与えることによって競争を歪め、又は歪めるおそれがある国家援助は、それが加盟国間の貿易（取引）に影響を及ぼす限り、共同市場と両立しない旨を定める。欧州委員会は、上述の86年枠組みの下、新たな製品、プロセス又はサービスの生産及びマーケティング用に直接計画され、及びそのような生産及びマーケティングに直結する R&D に対する加盟国の援助を、当該 1 項の要件を充足する限りにおいてその適用対象とすることを意図し、産業上又は商業上の目的に関連を有さない科学技術上の知識の向上に資する「基礎研究」（fundamental research）に対する援助については同 1 項適用の範疇外（パラ2.2.）としつつも、当該委員会にかかる研究が特定の企業において又は特定の企業のために行われるという例外的な場合においては、当該研究への援助がこの 1 項の範疇に入るという可能性を排除し得ない、とする（同パラ但し書き）。もっとも、同委員会は、87条の適用上、R&D 活動を段階的に分類することは可能であるとし、当該 R&D 活動を、上記の基礎研究のほか、

50) EEC 条約 2 条は、「共同市場の設立及び加盟国の経済政策の漸進的接近により、共同体全体の経済活動の調和した発展、持続的かつ均衡的な拡大、安定強化、生活水準の一層すみやかな向上および加盟国間の関係の緊密化を促進する。」と定める。

「基礎となる産業上の研究（Basic industrial research：科学工学の法則に係る知識の創造又は改善を達成することをその目的とする独自の理論的又は経験的作業として定義される。）」と「応用研究開発（Applied research and development：前者の応用研究については、基盤産業研究の成果に基づき新たな製品、生産工程又はサービスの創造といった特定の目的の達成を促進するための新たな知識を習得する調査又は経験的作業として定義され、一方、後者の応用開発については、応用研究に基づき新たに又は実質的に改良された製品、生産工程又はサービス（ただし、産業上及び商業上の利用を除く。）の確立を目的とする作業全般と定義される。）」に分類し（附則3及び4）、これらの実用的な定義を同活動の市場との近さ（proximity）を反映する指標として用いることとした（附則5）。

かかる R&D 活動の市場との近さへの着眼は、1986年の欧州単一議定書（O.J. 1987 L 169/1）が経済政策の接近としてローマ条約に追加した、研究及び技術開発の国際的競争の強化を再確認した1992年マーストリヒト条約（O.J. C 224）（163条1項（旧130 F 条1項）[現179条部分改訂]⁵¹⁾）の下、精緻化された。欧州委員会は、96年枠組みにおいて、R&D に対する国家援助が87条1項の範疇に入るか否かの決定に際し、専ら潜在的な競争の歪曲に関心を有し、R&D 活動を主に「基礎研究」、「産業上の研究」及び「競争前の段階の開発活動」に段階的に区分したのであるが、これらの各段階の活動の定義については、上述の SCM 協定との整合性を図り、同協定の8条（相殺措置の対象とならない補助金の特定）に準拠するかたちで設定された⁵²⁾。同96年枠組みはまた、企業、研究所及び大学間

-
- 51) EC 条約163条1項は、「共同体の目的は、共同体産業の科学的及び技術的基盤を強化し、かつ共同体産業がより強力な国際競争力をもつようになることを助長し、本条約の他の章により必要とみなされるすべての研究活動を促進することによって達成されるべきである。」と定める。
- 52) SCM 協定8条8.1(a)項は、相殺措置の対象とならない補助金として、「企業が行う研究活動又は高等教育機関若しくは研究機関が企業との契約に基づいて行う研究活動に対する援助であって（注1、注2、注3）、産業上の研究（注4）に係るもの（以下省略—引用者補注）」と定める。同項の注3は、「この協定は、高等教育機関又は研究機関が独立して行う基礎的な研究活動については、適用しない。『基礎的な研究』とは、工業上又は商業上の目的と関連を有しない科学上及び技術上の一般的な知識の拡大を目的とする研究をいう。」と定め、注4は「『産業上の研究』とは、新たな製品、工程若しくは役務の開発又は既存の製品、工程若しくは役務の相当な改善に有用となり得る新たな知識の発見を目的とする計画的な研究又は詳細な調査をいう。」と定める。また、「競争前の段階の開発活動」の定義については、同項注5は「『競争前の段階の開発活動』とは、産業上の研究の成果を新たな、修正された又は改善された製品、工程又は役務のための計画、青写真又は企画に具体化すること（販売を目的とするか使用を目的とするかを問わない。）をいい、商業的に使用することができない第一段階の原型を作ることを含む。『競争前の段階の開発活動』には、更に、代替りの製品、工程又は役務の構想及び企画並びに事業の第一段階の実施又は実験的な実施を含む。ただし、これらの事業が工業への適用又は商業上の活用のために転用され又は利用される場合は、この限りでない。既存の製品、生産ライン、製造工程、役務その他進行中の作業の日常的又は定期的な変更は、改善をもたらし得るものであっても、『競争前の段階の開発活動』には含まない。」と定める。なお、96年枠組みの附則Ⅲでは、これら SCM 協定上の R&D 活動に加えて、試験的实施プロジェクトやデモンストレーション・プロジェクトが掲げている（但し、かかるプロジェクトの定義付けはなされていない）。

における研究ならびに技術開発の発展の協調を促進するという目的を掲げるマーストリヒト条約（163条2項前段（旧130F条2項前段）[現179条2項前段]⁵³⁾）の下、高等教育機関又は研究所、といった非営利公的機関による R&D に係る公的資金の調達に関し、当該援助が87条1項の適用除外とされる要件を明記した⁵⁴⁾。これは、公的研究機関と民間企業との共同研究プロジェクトへの国家の援助であっても、当該研究に適用される契約及び管理条件を査定してみると、専ら民間企業がその研究開発成果を商業上に利用しうることもあり、それはあたかも当該民間企業への直接の援助であるかのようなこともあったからである⁵⁵⁾。06年枠組みは、こうした国家援助の適用除外の射程範囲について、情報基盤等の領域におけるイノベーション（技術革新）の促進を重視する上述のリスボン戦略をうけ、従前の R&D に加え、かかるイノベーションをその範疇に含めた（以下「R&D&I」という）⁵⁶⁾。国家援助を通じの追加的な R&D&I により、市場の需要が新たな又は改善された製品、プロセスやサービスに向けられ、その結果、経済効率が増すとするのが、この06年枠組みの趣旨目的である（パラ1.1.）。その意味で、欧州委員会は、EC 条約における国家援助準則の適用上、当該イノベーションがその障碍となる、すなわち、経済効率性を損なう市場の失敗に対処する、まさにそのような活動に関連を有する限りにおいてのみ、当該イノベーションに対する国家援助を正当なものであると考えた（パラ1.2.）。さらに06年枠組みは、以下の一覧表のとおり、R&D&I 活動を区分し、定義付けている（パラ2.2.）。

-
- 53) EC 条約163条2項前段は、「(研究活動の促進の) 目的を達成するために、共同体は、中小企業を含む企業、研究所及び大学における高度な研究及び技術開発活動を共同体全体にわたり奨励しなければならない。」と定める。
- 54) 96年枠組みの下、非営利の公的機関と民間の営利企業との共同研究プロジェクトへの国家の援助が EC 条約87条1項（旧92条1項）の範疇に入らない場合は、以下の通りである。(i) 非営利の高等教育機関や研究所が、民間企業がそれらの機関等が提供する役務について市場レートで報酬を与えるような、研究プロジェクトに貢献する場合、(ii) 公的機関と企業との共同研究開発プロジェクトにおいては、当該プロジェクトへの参加企業が当該プロジェクトの費用を全額負担している場合、(iii) 知的財産権を伴わない成果については広く普及され、かつ、当該 R&D の成果に係る知的財産権については非営利公的機関に十分に配分される場合、又は (iv) 非営利公的機関が企業参加者から研究プロジェクトに基因する知的財産権であって、これらの企業参加者により保有されるものについて、市場価額で報酬を受領するときで、当該知的財産権を伴わないその研究成果が利害関係を有する第三者に広く普及される場合（パラ2.4.）。
- 55) 一例として、1988年-93年のドイツの固体状のレーザーに関する公的機関と民間企業との共同研究プロジェクト（ユーレカプロジェクト226）への援助（総額6億9300ユーロ。公的機関については、援助インテンシティがコストの70%と75%の間で、民間企業については、援助インテンシティがコストの45%と52%の間）があげられる。欧州委員会は、当該プロジェクトに適用される契約条件や管理条件を査定し、専ら当該民間企業が当該研究機関により獲得された R&D 成果を商業上に利用することができるかかかる条件の下では、当該援助があたかも直接に当該民間企業に付与されているかのようだ判断した（See, European Commission, *XXIst Report on Competition Policy*, at 133 (1991)）。
- 56) もっとも、96年枠組みは、イノベーションは R&D の一の分離したカテゴリーとしては適格性を有さない旨を規定していた（パラ2.3.）。

R & D & I 活動	定義
基礎研究 (fundamental research)	・専ら現象及び観察事実の基礎を成す新たな知識を獲得するために行われる経験上又は理論上の作業（ただし、直接に実践的な適用又は使用を期待して行われるかかる作業は除く）。〔パラ2.2.(e)〕
産業上の研究 (industrial research)	・新たな製品、プロセス若しくはサービスの開発又は現存の製品、プロセス若しくはサービスの重要な改善のための新たな知識及び技術の獲得を目的とし、計画された研究又は不可欠な投資。 〔パラ2.2.(f)〕
試験開発 (experimental development)	・新しい又は改変若しくは改善された製品、プロセス若しくはサービスに係るプラン及び取極又はデザインをつくりだすことを目的として、既存の科学、技術、事業その他関連する知識やスキルを獲得、併用、精練及び使用すること（新たな製品、プロセス及びサービスの概念定義、設計及び文書化を含む。また、商業上の利用を意図しないことを条件として、生産の草案、デッサン等を含む）。 ・商業上利用可能な試作品やパイロット・プロジェクトの開発を含む（ただし、試作品が最終商品として必要不可欠で、展示や確認のためだけに使用するにはあまりにも高額である場合）。 ・製品、プロセス及びサービスの試験的生産や検査を含む（ただし、産業上及び商業上の応用に使用するために移転される場合を除く）。 ・生産ライン、製造プロセス、既存のサービスその他のオペレーションにおいて行われるごく当たりまえ若しくは期間的な変更改変を含む。 〔パラ2.2.(g)〕
生産工程イノベーション (process innovation)	・新たに若しくは相当程度に改良された生産又は配達・出荷方法（技巧、設備やソフトウェアを含む）の実行（ただし、些細な変更や改良は除く。例えば、既に使用している製造システムやロジステック・システムに非常に類似するそれらのシステムの追加を通じての生産やサービスのキャパシティの増加、単なる資本の配置換えや拡充、要素価格の変更に単に基因する変化、カスタマイズ、周期的変化、等はイノベーションとはされない。） 〔パラ2.2.(i)〕
組織イノベーション (organisational innovation)	・企業の事業の実践、労働環境又は外部関係における組織改革に係る方法の実行（ただし、既存の組織改革に係る方法に基づく事業実践、労働環境又は外部関係における変化、経営戦略、M & A、プロセスの使用停止、単なる資本の配置換え・拡充における変化、要素価格の変更に単に基因する変化、カスタマイズ、周期的変化、等はイノベーションとはされない。） 〔パラ2.2.(j)〕

もっとも、これら3つの枠組みはいずれも、規制（禁止）される国家援助（87条1項）の適用除外となる R & D 活動（又は R & D & I 活動）を掲げており、また、同87条1項は絶対的な規定ではなく、むしろ国家援助が共同市場と両立する旨を規定し、故に、多くの事案において、当該援助は認められうるとされことから⁵⁷⁾、このような活動に係る国家援助が、とりわけ同条3項の定める「共同市場（域内市場）⁵⁸⁾と両立するとみなされる」に

57) See, Conor Quigley & Anthony M. Collins, EC STATE AID LAW AND POLICY 73 (2003).

58) 87条1項乃至3項の「共同市場（common market）」の文言は、リスボン条約107条1項乃至3項においては「域内市場（internal market）」の文言にとってかわっている。

当たるか否かが問題となる。

(1)－2 許容範囲の認定指針

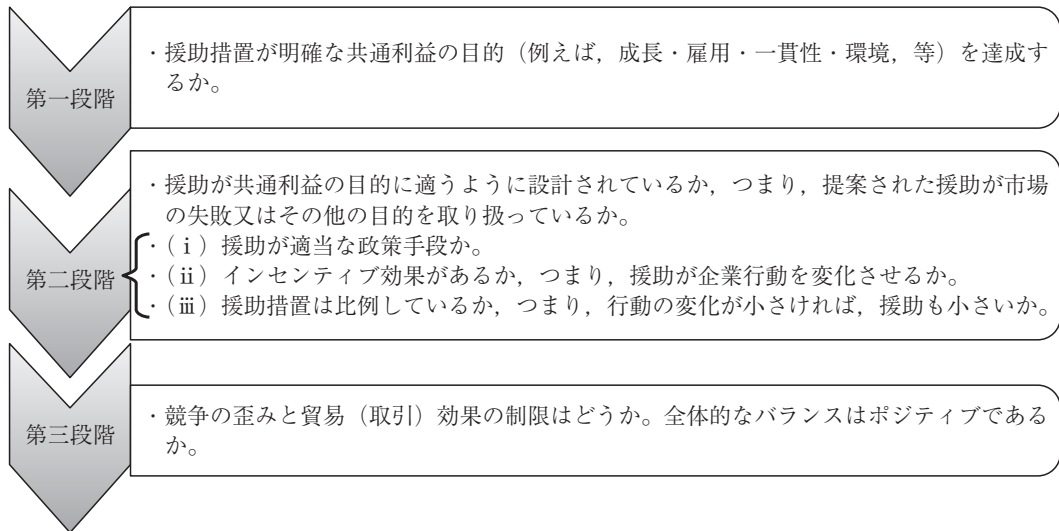
EC条約87条3項(旧92条3項[現107条3項])は、「欧州の共通利益となる重要な計画の達成を促進するため、又は構成国の重大な攪乱を救済するための援助」(同項(b))及び共通の利益に反する程度まで貿易条件を改変しないことを条件とする「ある経済活動の発展又はある経済地域の開発を容易にするための援助」(同項(c))については、共同市場と両立するものとみなされるところを規定する。86年枠組みは、R&D活動への国家援助が87条3項(c)要件を充たすか否かに関し、欧州委員会が後述する許容されうる援助インテンシティ(援助の程度)を事案毎に決定する旨を定めた。同枠組みの下、当該インテンシティの査定にあたっては、プロジェクト又はプログラムの性質、そこに含まれる技術や資金の面でのリスク、欧州産業の競争に関連する包括的な政策事項並びに競争を歪めるリスク及び加盟国間の貿易(取引)に対する影響が考慮された(パラ5.2.)。かかるリスク評価により、基礎となる産業上の研究については、市場参入とより密接に関連を有する活動や応用研究開発よりもより高レベル援助の適格性を有するとされた(パラ5.3.)。こうした援助のインテンシティの査定指針は、そこに上述の「競争前の段階の開発活動」を加え⁵⁹⁾、96年枠組みに継受された(パラ5.1.)。凡そ、これらの枠組みにおけるインテンシティ査定の基本となる考えは、R&D活動の市場との近さ、すなわち、あるR&D活動が市場参入に密接に関連を有すればするほど、そのような活動への援助は市場競争と貿易(取引)の歪曲を容易に惹起することとなる、という点にあった。しかしながら、これらいずれの枠組みにおいても、上記87条3項(b)及び(c)の適用上、どの程度のR&D活動への援助が、欧州の共通利益との関係において共同市場と両立するとみされるか否かに関する具体的な査定プロセスや規準が不明瞭であった。この点、06年枠組みは、その査定において、比較衡量の規準(balancing test)を設けた。当該規準は共通利益の目的達成の際の援助措置のポジティブな影響(効果)⁶⁰⁾と貿易及び競争を歪曲する当該措置の潜在的なネガティブな影響(効果)⁶¹⁾とを比較衡量するものであり、国家援助の是認にあたって

59) この点、例えば96年枠組みのパラ3.3.は、「欧州の共通利益は、実践的な意味において証明されなければならない。例えば、あるプロジェクトが共同体の特定のR&Dプログラムを上回る大幅な進行を示すということ、或いは重要なプロジェクトにより共同体の特定の目的の達成が前進することが立証されなければならない。」と定める。また、同枠組みの3.5.は、「R&Dに対する援助が93条(3)(b)が規定する適用除外の適格性を有しない場合であっても、援助が、共通の利益に反する程度まで貿易の条件を改変しない限りにおいて、ある経済活動の発展を容易にする援助を適用除外とする旨を定める93条(3)(c)により当該援助がこの条約に矛盾しない。」と定める。

60) 援助措置のポジティブな影響(効果)の査定に当たっては、欧州委員会は以下の3つの要素を考慮する。①企業により遂行されるネットの増加、②R&D&Iのレベルに関し、援助措置の関連セクターのグローバルな改善への貢献、③国際的文脈において、援助措置のR&D&Iに関する共同体の状況への貢献(06年枠組みのパラ7.3.)。

61) 援助措置のネガティブな影響(効果)の査定に当たり、欧州委員会は、予測可能なR&D&I援助

〔図表1〕 比較衡量の規準に基づく国家援助認定プロセス（06年枠組み）



は、事案毎に3つの段階（図表1参照）を踏んで、その適用が行われる（パラ1.3.1.）。先ず、最初の2つ段階において、国家援助のポジティブな影響を取り扱い、ついで、3つの段階において当該援助のネガティブな影響を取り扱い、かかるポジティブな影響とネガティブな影響との均衡が総評される（同パラ）。

この認定プロセスの第一段階及び第二段階においては、R&D&I活動を促進する共同体の共通利益の目的を問うているのだが、この点、06年枠組みは上述の効率性を損なう市場の失敗に焦点を当てている。これには、例えば知識のスピルオーバー、情報の不確実非対称性及びR&D活動の協調の困難さやパートナー・ネットワークの失敗が含まれる（パラ1.3.2. 及びパラ7.3.1.）。R&D&Iに関連するかかる市場の失敗が同定された場合には、次の第二段階において、加盟国が提案した国家援助が適当な政策手段であるか否か（同一の結果を達成しうる他のより歪みをもたらさない措置が存するか否か（パラ1.3.3. 及びパラ7.3.2.）、反事实的分析⁶²⁾によるそのインセンティブ効果の有無（パラ1.3.4. 及びパラ7.3.3.）、等が検証され、最後の第三段階において、当該国家援助の影響（効果）が、全体としてポジティブであるようにそのネガティブな影響（効果）は制限されるべく、これを

が与える生産市場における企業間の競争に対する影響に焦点を当て、競争の歪みの分析を行う（06年枠組みのパラ7.4.）。06年枠組みは、R&D&I援助が生産市場を歪めうる明らかな3つの場合を掲げる。(i) R&D&I援助が投資市場のダイナミックなインセンティブを歪みうる場合（クラウドディング・アウト効果）、(ii) R&D&I援助がマーケットパワー（市場独占力）を生み出しうる、又は維持しうる場合、(iii) R&D&I援助が非効率な市場構造を維持しうる場合（同パラ7.4.）。

62) ここでいう反事实的分析とは、平たくいえば、加盟国が提案した国家援助が付与されなければ遂行されないであろうプロジェクトにつき、当該援助が企業の当該プロジェクト遂行を刺激すること、或いは当該援助の結果として企業活動の規模、範囲、スピード若しくはレベルが増すことを立証することである（See also, Kelyn Bacon, EUROPEAN COMMUNITY LAW OF STATE AID 242 (2009)）。

援助の額と R&D&I に係るコスト（援助インテンシティ）に着目し⁶³⁾、援助是認の決定が行われる。

（２）数値上の査定規準（援助インテンシティ）

援助インテンシティの測定は、上記のいずれの枠組みにおいても、基本的には、プロジェクト又はプログラムに含まれる総コスト（ただし、適格性を有する R&D コストに限る。）の割合に基づき行われる。86年枠組みの下、上述の指針におけるリスク、等の査定要素を考慮に入れ、「基礎となる産業上の研究」に対する援助の水準は総コストの50パーセント以下とされ（パラ5.3.），援助される活動が市場に近くなればなるほど、このような水準は、欧州委員会により、原則、累進的に低く要求され、また、中小企業への純然たる直載的な援助については、他の場合よりも10%高い水準で援助が許容された（パラ5.4.）。他方、96年枠組みにおいては、R&D 活動が細分化されたため、それに応じて援助インテンシティの数値が設定された。①先ず、企業により又は企業のために行われる基礎研究については、この種の研究は市場から離れたところに位置し、かつ、その成果は一般に広く、差別なく市場レートにて使用されうるのであるから、100%まで援助インテンシティが認められた（パラ5.2.）。②産業上の研究については、50%を超えない援助インテンシティが認められ（パラ5.3.）。当該産業上の研究の準備段階の技術的な実証研究（technical feasibility study）については、75%までの援助インテンシティが認められ、一方、それが開発研究の競争準備段階の研究であれば、50%までの援助インテンシティが認められたが（パラ5.4.），これらの数値は、前述の SCM 協定上の援助インテンシティの数値（基礎研究及び産業上の研究については、それらの研究費用の75%以下、競争前の段階の開発活動については、その活動費用の50%以下。）と平仄を合わせるかたちで設定された（パラ5.11. 及び5.12.）。③競争前の開発活動については、当該活動が市場に接近し、それへの援助が競争及び共同体域内貿易を歪めるというリスクが大きいと、その援助インテンシティは25%に固定された（パラ5.5.）。さらに、同96年枠組みは、これらの数値をベース・ラインとし、企業規模（中小企業）については86年枠組みの路線を踏襲しつつ、共同体の当期の R&D 計画の目的、R&D 活動の形態（企業と公的研究機関との共同研究開発）、等に応じて、当該ベース・ラインより10ポイントから25ポイント緩和するかたち（高い水準）で数値を設定した（パラ5.10.1. 乃至5.10.6.）。

このような96年枠組みにおける、企業規模や R&D 活動の形態、等に応じての援助インテンシティの数値設定は、微調整され、現行の06年枠組みに踏襲された（図表 2 参照）。

さて、上述の適格性を有する R&D（又は R&D&I）コストについては、86年枠組み、

63) 国家援助のネガティブな影響（効果）の査定について、06年枠組みは、以下の通り定める。「当該ネガティブな影響（効果）は、通常、援助額が高くなればなるほど高くなり、製品やサービスの商業（営利）化に密接に関連する活動であればあるほど高くなる。故に、援助インテンシティは研究に関連する活動よりも開発及びイノベーション（技術革新）に関連する活動のほうがより低い。」（パラ1.3.6）。

[図表 2]	小規模企業 (注 1)	中規模企業 (注 2)	大企業
基礎研究	100%	100%	100%
産業上の研究	70%	60%	50%
産業上の開発 〔要件〕 —互いに別個独立した企業間での共同プロジェクト (企業が単独で共同プロジェクトの適格コストの70%以上を負担していないこと、又は大企業については、少なくとも一の SEM との共同事業又は少なくとも二の加盟国間での R&D 活動であること。) —企業と研究団体(注 3)との共同プロジェクト (研究機関が適格なプロジェクト・コストの10%を負担していること、又は研究機関がその研究実施から得た成果の公表権については、当該研究機関にその権利があること。) —研究成果の普及(コンファレンスの開催・ジャーナルの発行。)	80%	75%	65%
試験開発	45%	35%	25%
産業上の開発 〔要件〕 —互いに別個独立した企業間での共同プロジェクト (企業が単独で共同プロジェクトの適格コストの70%以上を負担していないこと、又は大企業については、少なくとも一の SEM との共同事業又は少なくとも二の加盟国間で R&D 活動であること。) —企業と研究団体との共同プロジェクト (研究機関が適格なプロジェクト・コストの10%を負担していること、又は研究機関がその研究実施から得た成果の公表権については、当該研究機関にその権利があること。)	60%	50%	40%

(出所) European Union Commission, COMMUNITY FRAMEWORK FOR STATE AID FOR RESEARCH AND DEVELOPMENT AND INNOVATION (2006/C 323/01) at 14.

(注 1・注 2) SME (Small and Medium-sized Enterprises) とは、規則 (EC) No. 70/2001 の意味における次の企業をいう (06年枠組み2.2.(a))。従業員250人以下で、かつ、売上高が⁴4,000万ユーロを超えないか、若しくは総資産が2,700万ユーロを超えない企業 (同規則 1 条 1 項)。当該 SME をさらに区別する必要がある場合には、小規模企業 (Small Enterprises) とは、従業員50人以下で、かつ、売上高が⁵700万ユーロを超えないか、若しくは総資産が⁶500万ユーロを超えない企業をいう (同条 2 項)。

(注 3) 研究団体とは、「公法若しくは私法といった法律上の地位又は資金調達の方法にかかわらず、大学や研究機関のような、エンティティをいう。その主たる目的は基礎研究、産業上の研究又は試験開発を遂行し、かつ、教授、公表若しくは技術移転によりその成果を普及させることである。全ての利益は、それらの活動やそれらの成果若しくは教授に再投資される。(以下省略)」(パラ2.2.(d))

94年枠組み及び06年枠組みは、それぞれそれらを列挙しているがその射程範囲は微妙に変化し、拡充されている。当該コストは、企業のルーティン活動に係るコストと区別されるという意味で、上述の援助インテンシティの測定の最も重要な要素であるため、ここで、この射程の変化を一覧にして示しておく (図表 3 参照)。

〔図表 3〕 適格性を有する R&D（又は R&D&I）コスト

86年枠組み（附則Ⅱ）	94年枠組み（附則Ⅱ）	06年枠組み（パラ5.1.4.）
一人件費（研究者、技術者その他補助的な要員の人件費）当該プロジェクトを遂行するのに必要な額の合計として算定。	一人件費（専ら当該研究活動のために雇用される研究者、技術者その他補助的な要員に関する費用）	一人件費（専ら当該研究活動のために雇用される研究者、技術者その他補助的な要員に関する費用）
—その他の運営費（材料、需品、等の費用、等）同一の方法で算定。	—器具、設備、土地及び建物に関する費用（専ら R&D の用に供される場合に限る。商業上、移転される場合を除く。）	—器具及び設備に関する費用（当該研究プロジェクトのために使用される範囲・期間に限る。但し、当該研究プロジェクトの期間中終始、当該器具及び設備が使用されない場合には、当該プロジェクトの期間に対応する減価償却費のみ。）
—器具、設備、土地及び建物に関する費用（専ら R&D の用に供される場合に限る。）	—コンサルタント及び同等のサービスに関する費用（既成の研究、技術上の知識及び特許権を含む。）	—土地及び建物に関する費用（当該研究プロジェクトのために使用される範囲・期間に限る。ただし、建物については、当該研究プロジェクトの期間に対応する減価償却費のみ。また、土地については、商業上の移転に係るコスト又は実際に生じた資本コスト。）
—コンサルタント及び同等のサービスに関する費用（既成の研究、技術上の知識及び特許権を含む。）	—当該研究活動の結果として直接生じる追加的な負担費用	—市場価格で外部より購入又は使用許諾された契約上の研究、技術上の知識及び特許権に関する費用（当該移転がアームズレングスで行われ、かつ、相手方との通謀の要素が存しない場合。また、専ら当該研究活動の用に供されるコンサルタント及び同等のサービスに関する費用を含む。）
—R&D プロジェクト又はプログラムの結果として直接生じる追加的な負担コスト	—その他の運営費（例えば材料、需品、等の費用で、当該研究活動の結果として直接生じるもの。）	—当該研究プロジェクトの結果として直接生じる追加的な負担費用
		その他の運営費（例えば材料、需品、等の費用で、当該研究活動の結果として直接生じるもの。）

2 Fiscal State Aid の測定

R&D（又は R&D&I）活動に対して課税上の措置を通じて提供される援助（fiscal state aid）に関し、最初に言及したのが、96年枠組みである（パラ1.4.）。これは、欧州委員会が1993年12月に公表した、「成長、競争及び雇用（21世紀に向けての挑戦）」と題する白書⁶⁴⁾において、加盟国間の研究技術開発の促進し、その効率性を向上させるための措置と

64) European Commission, GROWTH, COMPETITIVENESS, EMPLOYMENT The Challenges and Ways forward into the 21st Century White Paper, COM (93) 700, at 86 (1993).

して、優遇税制措置の重要性を強調したことによる。もっとも、課税措置への言及は、これのみである。これに対し、06年枠組の下、欧州委員会は fiscal state aid が企業のより高い R&D&I 支出を刺激することによるインセンティブ効果を有すると考えた（パラ 5.1.6.）⁶⁵⁾。同06年枠組みにおいて、こうした R&D&I 活動に対する fiscal State Aid の援助インテンシティは、個々の R&D&I プロジェクト毎か、或いは企業レベル毎に、継続する 3 課税年度に生ずる全般的な租税救済（tax relief）、所謂、租税コストの総額とすべての適格性を有するコストの総額との割合をみて測定される（同パラ）。この後者の場合（企業レベル毎の測定の場合）には、R&D&I 活動に対する fiscal state aid の測定は、すべての適格性を有する R&D&I 活動を区別することなく適用され、試験開発に係る援助インテンシティの上限（25%）を超えないものとされる（同パラ）⁶⁶⁾。また、同06年枠組みは、課税措置に係る国家援助の場合には、加盟国に年次報告として、年間20,000ユーロを超える租税救済を享受する受益者のリストのみを欧州委員会に提出することを義務付けている（パラ10.1.1.）⁶⁷⁾。

総じて、06年枠組みは、R&D&I 活動に対する fiscal state aid の実践的な適用指針を提供するにとどまるものの、当該枠組み採択後に欧州委員会が公表した、「研究開発を支えるタックス・インセンティブのさらなる効率的な使用に向けて」と題する COM (2006) 728 final においては、前述の1998年 Notice、等を踏まえつつ、一般的に適用可能な R&D に係るタックス・インセンティブの設計と評価に関する指針が示され、そこでは、EC 条約上国家援助との両立性の観点から R&D に係るタックス・インセンティブを立案するに当たっては、先ずそれが一般的な措置であるか否かが判断されるとし、「多くの場合、その規模、セクター又は立地にかかわらず、すべての企業に広く講じられる R&D に係るタックス・インセンティブは、（06年）枠組みの範疇に入らない一般的な措置である」（パラ1.2.）とする。

65) 06年枠組み採択前に、欧州委員会が公表した、COM (2006) 502 final “COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL, THE EUROPEAN PARLIAMENT, THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE AND THE COMMITTEE OF THE REGIONS Putting knowledge into practice: A broad-based innovation strategy for the EU” は、「タックス・インセンティブはまた潜在的には、共同体法に関し、加盟国が事業に係る研究、イノベーション（技術革新）及び民間投資をさらに刺激しうる重要な政策手段である。最近、加盟国の大部分は新たなインセンティブを導入したり、或いは既存のインセンティブを強化したりしている。加盟国は、R&D を支える一般的に適用可能なタックス・インセンティブの効率性を改善し、その使用を最適化するために、その実施に十分に配慮しなければならない」（パラ2.5.）とし、R&D タックス・インセンティブを共同体の知的基盤経済実現の一優先事項として位置付けた。

66) 反対に、R&D&I 活動に対する租税国家援助の措置がそれぞれ R&D&I 活動のカテゴリーを区別している場合には、それぞれ関連する援助インテンシティの上限を超えることはない（06年枠組みのパラ5.1.6の脚注35）。

67) 通常は、①受益者の名前、②受益者毎の援助額、③援助インテンシティ、そして④援助されるプロジェクトが遂行されている場合には、活動のセクター、以上の情報を加盟国は欧州委員会に年次報告として提出しなければならない（06年枠組み）。

以下では、欧州委員会において、かかる指針に基づいて判断が下された事案と06年枠組みの具体的な適用、とりわけ援助インテンシティの測定に関する判断が下された事案をとりあげてみることにする。

【Case N 480/2007】 本件は、スペインの法人の課税ベースの決定に係る一般法の一部として導入された、無形資産から生ずる収益の50%を課税除外とする措置が87条1項の範疇に入るか否かを扱った事案である。当該課税除外の適格性を有する収益は、特許権、意匠及び模型、図面、秘密方式又は秘密工程の使用又は利用の権利の移転に係る対価であり、これにはまた、産業上、商業上若しくは学術上の経験に関する情報の使用に係る収益を含む（パラ4）⁶⁸⁾。また、当該課税除外の適用要件は、以下のとおりである（パラ6）。

・譲渡（移転元）エンティティは、譲渡（移転）される資産を生み出す。

これは、譲渡（移転元）エンティティが無形資産の創造に係るリスクを引き受け、かつ、その創造から生ずる便益を享受することを意味するが、当該資産が当該エンティティ（企業）それ自身により物理的に開発されることを意味しない。かかる資産の考案又は創造を第三者に委託することは認められる。当該無形資産の効率的な開発がスペイン国内の企業若しくは国外の企業により遂行されうるという点において、又は当該効率的な開発がスペイン国内に所在するか否かにかかわらず、第三者に委託されるという点において、領域の区別は存しない。

・譲受者（移転先）は、譲渡（移転）された権利を経営活動の遂行のために使用し、租税回避のために使用しない。

換言すれば、譲渡（移転）された権利の使用の結果は譲渡者と関連を有し、当該譲渡者に控除しうる支出を生じさせる譲受者（移転先）による物品の供給又は役務の提供の形態をとらない。

・譲受者（移転先）は、無税の国又はタックス・ヘイブンに存しない。

・譲渡（移転）契約が関連する役務提供を包含する場合には、当該契約においてはこれら役務に係る報酬を個別に示さなければならない。

・当該エンティティは、譲渡（移転）される資産に直接及び間接に応ずる費用収益を決定するために必要な帳簿を有さなければならない。

・連結納税制度が適用されるエンティティの場合には、当該譲渡（移転）から生ずる費用収益は、そのグループの課税ベースを決定するために除外されることはない。

68) ここで掲げられた無形資産は、限定列举である（パラ5）。したがって、例えば、商標権、文学上、美術上若しくは学術上の著作物（映画フィルムを含む。）、移転可能な一身専属権（例えば肖像権、ソフトウェア、産業上、商業上若しくは学術上の設備）に係る収益は、課税除外の適格性を有さない（同パラ）。

欧州委員会は、無形資産から生ずる所得に対するかかる特恵的取り扱いについて、「(それは、) 通常の法人課税の準則から逸脱する。当該取り扱いは、一つの利点である。なぜならば、それは、当該措置が存しないならば法人が負担することとなるであろう、租税を軽減するからである。しかしながら、当該措置は、無形資産を開発する、スペイン国内において法人課税に服する一切の企業に適用される。実際に、一切の法人納税者は、その規模、法的構造及びそれが活動するセクターにかかわらず、当該措置の受益者でありうる」(パラ14)とし、さらに、欧州委員会は、当該措置はスペインの租税制度理論から、すなわち、濫用防止と当該措置から便益を享受するための人為的な措置の設定の防止という、当該制度に共通してみられる側面から正当化されるとし(パラ19)、同措置が87条1項の範疇に入らない、と判断した。

【Case N 177/2007】 本件は、スロベニア共和国内において通常の事業を営む法人の活動に追加的に関連する基礎研究、産業上の研究及び試験開発活動を促進し、支援することを目的として、一人当たりのGDPが国家水準の100%乃至80%の間にある地域に拠点を置き、かかる活動を遂行する企業については、当該企業の通常の課税ベースを10%軽減し、また、一人当たりのGDPが国家水準の85%を下回る地域においては、そのような課税ベースの削減を20%まで引き上げる、という同国の2つの措置(Regional Tax Allowance) [かかる措置の結果として、課税ベースはそのnormal valuesの90%又は80%軽減される—著者補注] (パラ5)が、EC条約87条3項(c)に抵触するか否かを扱った事案である。この場合、企業の課税ベースはR&Dに係る適格性を有するコストの20%まで軽減されうる。2007年のスロベニアにおける通常の法人税率は課税ベースの23%に等しいことから、援助インテンシティは最大で4.6% ($0.20 \times 0.23 = 0.046$ [4.6%]) となり(パラ5, 9及び31)、上記図表2に掲げられた大企業の援助インテンシティ(基礎研究については100%, 産業上の研究については50%, 試験開発については25%)を大幅に下回るため、欧州委員会は当該措置が87条3項(c)に抵触しないと判断した。

結 語

以上、本稿では、研究開発(R&D)及び研究開発技術革新(R&D&I)を促進するインセンティブ税制(タックス・インセンティブ)の評価のあり方を模索すべく、その国際的調和の視座において、欧州競争法におけるその規制と調和の手法に着目し、その構図及び理論を解析した。

欧州主要国における直近のR&Dタックス・インセンティブの内容を概観してみると、既存の制度を拡充する傾向にあり、さらには、R&D支出に対し直截的に講じられる措置ではなく、当該R&Dに密接に連携する知的財産(IP)に係る所得、等に対して優遇措置を講ずる国が幾つか見受けられた(ベルギー、ハンガリー、ルクセンブルク、オランダ、スペイン)。こうした状況は、有害な租税競争を惹起し、共同体の市場競争を歪曲しかねない。これを防止すべく、欧州共同体は、課税上の措置が一定の事業者又は一定の製品の

生産を優遇する選択的な便益を付与する特別又は選択的な措置であれば、その競争秩序の主たる柱である国家援助規制（禁止）の準則を体系的に当該措置に適用しうる。しかし、そのような措置であっても、それが、「制度の本質又は一般的な仕組み」、すなわち、租税中立の原則の下、それが「適当な機能及び効率性が必要とされる経済的合理性を有する措置」であれば、正当化されうる。もっとも、R&D（又はR&D&I）タックス・インセンティブに特化した、より実践的なかかる国家援助準則適用の面からの評価については、国家援助の調和の観点から、適格性を有する当該R&D（又はR&D&I）の総コストに着目し、国家援助の度合い（援助インテンシティ）を測定した上で当該準則の適否を査定するという、簡素で分かり易い評価手法が採られている。

このような欧州競争法によるR&Dタックス・インセンティブに対する法的な規制と調和の手法は、冒頭に述べた、我が国の租税特別措置の適用の公平と透明性を担保すべく制定された、租税透明化法の今後の施行に示唆するところもあるのではなかろうか。なぜなら、本法は租税特別措置の適用額を以って、その適用実態と効果を把握することにとどまるからである。欧州の評価手法にみられた租税中立の原則に基づく評価、或いは租税救済の総額（租税コストの総額）とすべての適格性を有するR&D（又はR&D&I）コストの総額との割合による評価は、かかる実態と効果が把握された後の結果の評価に対し（税負担の公平や税収の増減に基づき行われると察せられるが）、一指針を提供しうるものではなかろうかと考える。

【本稿は、2010年8月横浜国立大学企業成長戦略センター・CEGS discussion paper series, No. 2010-CSEG-02 を、一部加筆修正したものです。】