

EU 法の国家援助 (State Aid)

古 賀 敬 作

〔目次〕

は じ め に

I 国家援助の意義 (概念と射程)

II SCM/WTO 協定との関係

III 国家援助と租税措置 (政策的枠組み)

結びにかえて (理論)

は じ め に

本稿では、国際的に許容されない租税誘因措置の評価基準を見出すべく、それが政府による補助金の供与と同一視され得ることに鑑みて、WTO 協定上の補助金及び EU 法における国家援助 (State Aids) と租税法域における租税誘因措置とのトライアングル構図の視座において、その基準を探っていく¹⁾。尤も、国境を跨ぐ租税誘因措置については、自国の誘因措置のみならず、相手国の誘因措置に対する自国の対応のあり方も問われる局面も想定され得る。

EU 条約上の国家援助については、それは GATT の判断アプローチと基本的には相異なると考える。なぜなら、その条文の文言やその体裁に着目すれば、GATT とそれとほとんど変わらないからである。尤も、かかる国家援助が共同体法の枠組みの一部であることからして、基本的自由移動に係る法条との関係において、より効果的に貿易の歪曲を是正し得るのではなかろうかと考える。租税についていえば、その国家援助の適用に当たっては、

1) 租税優遇措置 (又は租税誘因措置) の評価について、その基準を租税支出、WTO 協定上の補助金及び EC 条約上の国家援助との関係において見出すことの必要性を提唱する占部裕典『国際的企業課税法の研究』253頁-254頁 (1998) は、国家の課税立法権がもっとも先鋭にあらわれる場合の一つである『租税優遇措置』(強調-引用者補注) が国家の利害のもとで、海外投資または海外取引に直接的、間接的に影響を及ぼし、国際経済にさまざまな攪乱をもたらしているという現実がある。そこで、国際課税の原則のもとで、『租税優遇措置』の位置づけと評価を、『租税優遇措置』を含めて税制全体を政策的な観点からふまえて、多面的に検討する必要があるだろう。(中略-引用者補注) 特に、資本輸出国は、国際経済秩序の規制 (ガット) により『租税優遇措置』も制約をうけることから、隠れた『租税優遇措置』をも取り込んだ分析が必要となるだろう。また、国際租税政策も国際経済政策との整合性が要請されることから、『租税支出』と『輸出補助金』の関係も今後、さらに検討する必要があるだろう (強調-引用者補注) とする。占部教授は、かかる租税優遇措置の文脈で EC 条約上の国家援助についても若干、触れておられる (同・248頁)。

欧州委員会により様々な基準が設けられているのだが、なかでも課税ベースの算定につき、所謂、市場志向型のコスト・プラス方式の採用が同委員により認められていることが、その特徴といえる。留意すべきは、国家援助に係る法条はそもそも貿易・通商の領域において適用され得るものであるということである。それが、租税法域に適用されるところに、意義が存する。

そこで、以下では、WTO 協定上の補助金規及び EU 条約上の国家援助に係る規定について、それらがある具体的な租税措置を如何なる理論構成により補助金、あるいは国家援助として扱っているかについて分析する。

I 国家援助の意義（概念と射程）

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。この基本的原理は、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、現行法（EU 運営条約）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、加盟国間の貿易に影響を及ぼす限り、共同市場とは両立しない」と規制の対象となる国家援助について言及する（107条1項）²⁾。他方、同条約は、この条約又は欧州委員会によりその規制から除外され得る国家援助（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）についての定めを置く（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は曖昧である。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（108条）³⁾。

そこで、かかる基本的概念の出発点である国家援助の概念について、ECJ の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、当該援助の概念は「購入者若しくは消費者が、通常、事業者が生産する製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 30/59）⁴⁾。その後の ECJ の事案のなかにも、

2) State Aid の邦訳に当たっては、それが国家援助と訳出される（庄司克宏『EU 法 政策編』55頁388頁、80頁（2003）参照。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 競争法と 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頁の脚注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。

3) 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。

ここで示された援助の概念を EC 条約上の援助に適用するものがいくつか存する⁵⁾。しかし、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を採るのが、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⁶⁾。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, 現107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* 事件判決 (Case 173/73, [1974] ECR 709) は、「(EEC 条約) 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おそ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。それ故、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、これと同じアプローチを採った。かかる措置の影響 (効果) の面から導かれる得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⁷⁾。援助の概念やその定義 (現107条適用) を措置の影響に着目し、それ

-
- 4) 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、正確に記しておく。「補助金 (subsidy) は、通常、事業者が生産する製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 (An 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おこなわれるといえる。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、及びその文言の厳格な意味において、補助金といいまでもなく、それに類似する性質及び同一の効果をも有する政府の介入を包含しているからである」(id.)。
- 5) 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)。
- 6) 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 Serise No. 21, at 16 (1996).
- 7) 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

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適用の原則ともされる市場投資家原則 (The Market Investor Principle) に通ずる⁸⁾。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角において、援助の存否を確認するものである⁹⁾。

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見てくると、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とめどもなく広い。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への影響に焦点が当てられている。ここで、一つの疑義が生ずる。それは、かかる国家援助と EU 運営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¹⁰⁾、これは、国家援助規制による競争の歪曲の是正を目的とする EU 運営条約107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得ると同時に、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107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「国家による貿易障壁がすべて撤廃されても、(中略—引用者注) 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」¹¹⁾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、現34条) と同87条 (現107

的狀態と比べて、援助からの便益 (benefits) を享受する事業者の経済的狀態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) 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 Biondi et. al., THE LAW OF STATE AID IN THE EUROPEAN UNION 7 (fn. 21) (2004))。

- 8) 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。
- 9) *Mona Aldestam, EC STATE AID RULES APPLIED TO TAES-AN ANALYSIS OF THE SELECTIVITY CRITERION* 41, 42 (2005)。
- 10) 北林・前掲注3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 (現88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、共同市場の漸進的發展又は運営のために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、同条項は直接効果を有しないため、原則として、欧州委員会のみが審査権限を有するとされる (庄司・前掲注2, 83頁参照)。
- 11) 庄司・前掲注2, 3頁。

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] ECR557) 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 Biondi 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すると指摘する¹²⁾。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] ECR4005) 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得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] ECR1339) 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得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ひとつの役割を担っているということは明らかである、と *Andera Biondi and Piet Eeckhout* はいう¹³⁾。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¹⁴⁾ ということは、確かである。

さて、政策的側面に目を向けると、欧州委員会は国家援助の審査やその適用に責務を有し、欧州理事会はその委員会の提案に基づき規則を制定し得る (現109条もまた、参照)。非関税障壁を撤廃し、市場統合を実現しようとする動きが再開される1985年、欧州委員会は加盟国により付与される援助の額を算定する効率的な方法の調査や施行、及び多様な援助を体系的に分類することの必要性を認識し、1988年以降定期的に国家援助の関する報告書を公表している¹⁵⁾。そこでは、援助を「公的な権限ある当局における歳入の費用又は損失及びその受領者への便益 (benefit) を表象する一切の措置」と簡潔及び広範に定義す

12) *Andera Biondi and Piet Eeckhout*, *State Aid and Obstacles Trade*, *Andera Biondi et. al.*, at 109.

13) *Id.*

14) *Id.* at 116.

15) 第1回の1981年乃至1986年の調査結果は、The Commission, *Surveys on States Aid in the European Union in the Manufacturing and Certain Other Sectors*,; *Fist Survey*, COM (88) 945 にまとめられ、その後、2年毎に報告書が公表されている (http://ec.europa.eu/comm/competition/state_aid/others/ 2016年7月閲覧)。

る¹⁶⁾。尤も、欧州委員会は、ある加盟国の措置による援助が禁止される国家援助（現87条1項）に当たるか否かにつき、その裁量権を有しない¹⁷⁾。そこで、理事会規則（No 994/98 of 7 May 1998 on the application of Articles 92 and 93 of the Treaty establishing the European Community to certain categories of horizontal State aid）は、その権限を委員会に委任している（2条）¹⁸⁾。かかる委任規則に基づく委員会規則は、一種の数量的な割り切りを以って、援助が3年間に亘り100,000ユーロを超えない額を87条1項（現107条1項）から除外する旨を規定する（No 69/2001 of 12 January 2001 on the application of Articles 87 and 88 of the EC Treaty to de minimis aid, 2条2項）。加えて、所謂、この de minimis rule は、直截的に輸出量に結びつく輸出関連活動への援助や輸入産品より国内産品優遇することに付随する援助には適用されない（1条(b)及び(c)）¹⁹⁾。したがって、かかる1条及び2条を併せて読めば、加盟国による輸出関連活動への100,000ユーロを超えない援助は de minimis rule から除外され、EC条約の下での国家援助に当たるということになる。同時に、かかる状態が輸出関連活動にかかわっているため、以下で検討するWTO協定上の補助金との関係も問われてこよう。

II SCM/WTO協定との関係

国家補助を律するEC条約における準則の起源は、その条文の文言、つまり上述ECSC条約4条(c)に用いられている補助金（subsidies）に着目すれば、1947年GATTの補助金（16条）に由来するともされる²⁰⁾。そのためか、EC条約上の国家援助とSCM協定上の補助金とは、その条文の文言上、類似する点も見受けられる。たとえば、そのいくつかを取り上げるとすれば、援助及び補助金の付与の主体が国家（政府）である点（EU運営条約107条1項及びSCM協定1条1項(a)(1)）、援助と補助金との双方ともに特定性の概念が用いられている点（EU運営条約107条1項及びSCM協定2条）等があげられる。その他、文理解釈上、援助及び補助金の付与形態につき、EC条約はその形態を具体的に列挙していないものの、通常、SCM協定が掲げる贈与、貸付け、出資、債務保証又は租税誘因措置の付与形態をそれに含むとされている点²¹⁾、或いは援助と補助金との双方ともに通常の

16) See, Carlo Pinto, *EC State Aid Rules and Tax Incentives: AU-Turn in Commission Policy? (Part I)*, 52 *European taxation* 296 (1998).

17) Mona Aldestam, *supra* note 9, at 74.

18) See, Rodri Thompson, *An overview of the state aids regime*, 5 *EC tax journal* 73 (2001).

19) EC No 69/2001 がその適用除外の対象とする企業（enterprises）活動は広範である。同規則は、本文にて掲げた活動以外に、輸送セクター及びEC条約付属書Iに列挙する産品の生産、加工又は製造に結びつく活動に従事する企業への援助を同規則の適用除外と定める（1条(a)）。

20) See, Richard Plender QC, *supra* note 7, at 5.

21) Phedon Nicolaidis, Mihalis Kekeleakis and Philip Buyskes, *STATE AID POLICY IN THE EUROPEAN COMMUNITY* 18 (2005) は、国家援助の概念は広範であり、それには次のような措置が含まれるとしている。1) 贈与、2) 市場の利率を下回る国家による貸付け、3) 受益者がそれに対するマーケット・フィーを支払わない国家による保証債務、4) 課税上の利益及び社会保障拠出金の軽減、

市場の状況のもでは当該援助や補助金が付与されなければ、その受領者が得られなかったであろう競争上の利益が予見されている点²²⁾ (例えば、補助金については先述の Canada – Aircraft 上級委員会報告、他方、援助についてはベルギー政府による鉄鋼製造に従事する企業への出資が問題となった Belgium v. Commission 事件判決 (Case C-142/87)²³⁾ 参照)。しかしながら、一般には、SCM 協定を内包する WTO 協定はその加盟国間の貿易障壁を次第に排除することを目的としているに過ぎず、他方、EC 条約はその加盟国間での共同市場の設立や政治的な連合をその目的とし、各々の趣旨・目的が相違するが故に、法解釈上国家援助は補助金より厳格に解釈され、このことは制度的手続上の観点からも当てはまるとされる²⁴⁾。かかる条約・協定の趣旨や目的から国家援助と補助金との法解釈上の相違点が指摘されるほか、その他の国家援助と補助金との相違点としては、SCM 協定上の補助金がモノ（産品）に関連する補助金について適用されるのに対し、EC 条約上の国家援助はモノのみならず、サービスに関連する援助についても適用される点、或いは上述の委員会規則における de minimis rule の有無、といった点があげられる²⁵⁾。

そもそも、このように、国家援助と補助金との類似点や相違点を列挙し、検討することそれ自体に意義があるのだろうか。第三国 (WTO 加盟国) 原産の織物の市場アクセスを許容した当該第三国と一加盟国との間における協定に対する WTO 協定の適用効果につき争われた Portuguese Republic v. Council of the European Union 事件判決 (Case C-149/96) は、WTO 協定の共同体法への直接効果を否認した。その数ヵ月後、欧州第一審裁判所 (Case T-55/99)²⁶⁾ は、「補助金及び相殺措置に関する WTO 協定の意味における『特定の

5) 市場価格を下回る財（産品）及びサービス（役務）の国家による提供、6) 市場価格を上回る財（産品）及びサービス（役務）の国家による購入、7) 市場経済投資家の原則に合致しない資本の注入。

- 22) See, Lubica Adame, *State Aid Rules vs. Subsidies and Countervailing Measures*, Judith Herdin-Winter and Ines Hofbauer, *THE RELEVANCE OF WTO LAW FOR TAX MATTERS* 369 (2006) は、援助又は補助金の受領者の利益が予見されていることにつき、EC 条約87条においては援助が一定の事業者を優遇すると述べている点、他方、SCM 協定においてはその1条がもたらされる利益 (conferred benefit) と言及している点から、各々のかかる類似点は条文の文言からも読取れるとする。
- 23) Case C-142/87, Kingdom of Belgium v Commission of the European Communities, [1990] ECR I-59, para. 26 は、「(ベルギー政府の出資の) 措置が国家援助の性質を有するものであるか否かを決定するための関連する規準は、(中略—引用者補注) (かかる出資の) 事業者が資本市場において問題となる額を得ることができたか否かである」とする。
- 24) Marco M. Slotboom, *Subsidies in WTO Law and in EC Law Broad and Narrow Definitions*, 36 *Journal of WORLD TRADE* 517, 518 (2002). なお、制度上及び手続上の観点から、EC 条約上の国家援助が WTO 協定上の補助金より厳格に法解釈されることについて、Marco M. Slotboom は「EC 条約は EC 加盟国が欧州委員会に予め通知しなければならない国家援助が認められ得るか否かを調査する権限を同委員会に委任している。(中略—引用者補注) WTO 協定の補助金制度の下では、問題となる補助金は補助金及び相殺措置に関する WTO 委員会に報告されなければならないのだが、かかる委員会は欧州委員会と比較し得る権限を有しない」とする (*id.* at 518 to 519)。
- 25) Raymond H. C. Lujá, *ASSESSMENT AND RECOVERY OF TAX INCENTIVES IN THE EC AND THE WTO: A VIEW ON STATE AIDS, TRADE SUBSIDIES AND DIRECT TAXATION* 192, 193 (2003)

補助金』の概念は、EC条約92条1項（禁止される援助）を査定する目的上、関連を有するとは認められない」と判示した（para. 38）。かかる判決の見地から、EC条約上の国家援助制度とSCM/WTO協定上の補助金制度とを比較検討することは有益ではないとも考えられ得る²⁷⁾。しかし、WTO協定上の補助金制度を指標とするその加盟国（EU非加盟国）にしてみれば、国家援助と補助金との法解釈上若しくは手続上の差異、或いは国家援助の一方的な適用がその欧州市場への進出に障碍となるとも予測され得る。一加盟国における域外への輸出援助についても、通常、国家援助条項の適用除外とされないのは²⁸⁾、市場の相互依存関係の観点から、かかる援助も競争の歪曲により域内貿易に影響を与えるからである²⁹⁾。それでは、WTO協定上の補助金制度ではかかる競争や貿易の歪曲の是正は不可能なのであろうか、或いはWTO協定上の補助金制度よりもEU条約上の国家援助制度がそのような歪曲の是正にはより効果的なものであろうか。Luca Rubiniは、WTO協定における補助金規制は外国の製品との競争から国内産業を保護する救済措置であるから、必ずしも十分な競争の分析をそこ包摂してはいないとする³⁰⁾。援助及び補助金の概念の狭広が議論するMarco M. SlotboomはEC条約（EU条約）全体の法的枠組みに着目し、たとえ加盟国の措置が87条1項（現107条1項）の援助の範疇に入らなくとも基本的自由移動に係る法条により貿易の歪みを是正し得るが、他方、WTO協定にはそのようなカバーする法条が存しないと³¹⁾。競争の歪みが直截的に貿易の歪みに連動しているならば、基本的自由移動の原則を間接的にせよ内包する（又は、間接的にそれに内包される）国家援助制度は、その地理的適用射程は別として³²⁾、WTO協定上の補助金制度よりも、より効

26) Case T-55/99, *Confederación Española de Transporte de Mercancías v. Commission*, [2000] ECR II-3207. 本件は、クレジット会社とスペイン政府（スペイン経済エネルギー省）で締結された取り極めに基づき同国政府が行った産業用自動車購入ローンの利息分の貸付けの補助金（subsidy；当該取り極め上の文言）がEC条約上の援助に該当するか否かが争われた事案である。

27) See, e.g., Luca Rubini, *The International Context of EC State Aid Law and Policy: The Regulation of Subsidies in the WTO*, Andera Biondi et al., *supra* note 12, at 149-150.

28) Case C-142/87, *supra* note 23, at para. 32は、「援助が輸出援助として考えられ得るか否かにかかわらず、共通通商政策の文脈において、国家の輸出援助の調和に関する112条は92条乃至94条の適用を排除しない、という点が指摘されなければならない」と判示する。なお、EC条約132条（輸出援助措置の調整）1項は、「加盟国が他の国際機構の枠内で負う義務を害しない範囲内で、加盟国が第三国への輸出に付与する援助の制度は、共同体内の企業間の競争が歪められることを避けるために必要な範囲内で、漸進的に調和させられる」と定める。

29) 北林・前掲注3、28頁は「加盟国の輸出援助措置の漸進的調和を定めるローマ条約112条（現・132条）で扱われるべき域外への輸出援助についても、判例は国家援助条項を免れないという。市場の相互依存関係を想定すれば、そのような援助も域内貿易に影響を与えるが故に共同市場と両立しない。要するに、競争を歪める援助と加盟国間の貿易に影響を与える援助は、ほとんど同義と言ってよい。加盟国が『貿易への影響』を論拠にECの規則を逃れる道は、ほぼ完全に塞がれている」とする。

30) Luca Rubini, *supra* note 22, at 187.

31) Marco M. Slotboom, *supra* note 24, at 541.

32) Raymond H. C. Lujá, *WTO Agreement versus The EC Fiscal Aid Regime: Impact on Direct Taxation*, 27

果的に貿易の歪曲を是正するとも考えられ得るのではなからうか。

Ⅲ 国家援助と租税措置 (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援助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、上述の Case 30/59)、欧州委員会が国家援助の禁止を体系的に租税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³³⁾。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)³⁴⁾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)³⁵⁾を公表した。さらに、2003年11月に委員会は、かかる 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)³⁶⁾。そこで、以下では、租税法域において国家援助規定がどのように適用されるのかについて、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³⁷⁾。

Notice は、EC 条約87条 1 項 (禁止される国家援助) <現107条 1 項>の租税への適用上、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 項が適用されると述べる (第9パラグラフ)。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をを通じて提供さ

Intertax 218, 225 (1999) は、国家援助が域外での共同体の競争的地位に影響を及ぼす場合には、SCM 協定が適用庸され得るとするとする。この点については、北村・前掲注3もまた、参照されたい。

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

34) 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が (EC) 条約の92条乃至94条 (現107条乃至現109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。

35) 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].

36) 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].

37) 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、同じく 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。

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延べ若しくは取消し等を掲げているのだが、このような租税措置がどの程度、企業の税負担を軽減すれば国家援助を構成するのか否かの指標が分明ではない。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あげている(C(2004)434報告書第11パラグラフ)。これらの列挙費用はいずれも、当該報告書の公表に先立つ、欧州委員会によりコスト・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³⁸⁾につき、欧州委員会が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作業の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出から除かれて、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当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, OJL170, 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当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報告書第13パラグラフ参照)³⁹⁾。他方、自国資本の対外への

38) 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 37, 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34、6頁、森・前掲注37、187頁もまた、参照。

39) 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)。

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, OJL204, 13.8.2003, p. 51-59)。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、認可制のもと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)⁴⁰⁾。

租税措置が企業負担をどの程度軽減するものであれば、国家援助を構成し得るのかにつき、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基準のほか、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 (所謂、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基準を設けている (第10パラグラフ乃至第12パラグラフ)。そのなかでも、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 (第12パラグラフ)。これとは逆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⁴¹⁾ の後の第15

40) 2003/601/EC, OJL204, 13.8.2003, p. 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。

41) 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) に対して開かれている租税措置は、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る租税措置 (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。

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、「制度の本質又は一般的な仕組み」の意義が租税措置の国家援助性の政策的判断指標といえる。

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起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 (第16パラグラフ)。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された 2003/193/EC 委員会決定 (OJL77, 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。

「(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得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、当該流通税は、通常、新たな経済実体の創設又は異なる経済実態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—訳者注) (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 (強調—訳者注) により支配されると主張する。(中略—訳者注) (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 (強調—訳者注) に一致する、との結論に達した。」

かかる決定は、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。この決定の「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⁴²⁾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⁴³⁾。さらに、Notice は、一般的な

42) Notice 3 パラグラフは、「性質が異なるの措置が、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。

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 (第24パラグラフ及び第26パラグラフ)⁴⁴⁾。Notice 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⁴⁵⁾。

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。

結びにかえて (理論)

これまで、租税措置に係る国家援助規定の適用の政策的側面をみてきたが、以下ではその理論的側面に若干触れてみたい。Vanistendal は、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という⁴⁶⁾。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⁴⁷⁾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、と根本的な問題を問うている⁴⁸⁾。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⁴⁹⁾。このような各々の適用射程から租税競争措置の国家援助への適用を困惑視する Terra and Wattel は、国家援助は国際

43) Mona Aldestam, *supra* note 17, at 201-201.

44) Notice 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。

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

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

47) Vanistendal 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.*)。

48) *Id.* Vanistenda 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するものである」とする (*id.* at 156 to 157.)。

49) *See*, Wolfgang Schön, TAX COMETITION IN EUROPE 130 (2003).

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⁵⁰⁾。いずれにおいても、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ていない。

上述の Terra and Wattel の指摘につき、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。尤も、このような国内と国外との区別は、87条1項上の文言には見出せない。察するに、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思われる。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引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)⁵¹⁾。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⁵²⁾ほか、資本に対する労働コストを引き下げる特別の障害を創り出すとされるからである⁵³⁾。そうすると、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するといえる。したがって、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。

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

51) See, COM (2004) 434, *supra* note 39, para. 20

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

53) 田中素香全訳『J. ペルクマンス EU 経済統合-深化と拡大の総合分析』327頁 (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。