

国家補助禁止規定と有害な租税競争 (EU)

海外調査部欧州課

近年、租税に対する国際的な協調が模索されており、EUでも「有害な租税競争」の排除が試みられている。欧州理事会は97年、「企業課税のための行動要綱」を採択した。同要綱は加盟国の租税措置の一部がEC条約で定められた国家補助禁止規定に該当するとした。その上で欧州理事会は、どの租税優遇措置が国家補助禁止規定に該当するかを示すガイドラインの作成を欧州委員会に依頼した。欧州委は98年、直接税に対する国家補助禁止規定の適用に対するガイドラインである「Notice」を公表した。「Notice」ではEC条約が国家補助金として規定する4つの条件に該当する租税措置が示されている。

EUに進出した日系企業のなかには、進出国から租税優遇措置を受けている企業もある。優遇措置が補助金と判断された場合、補助金分の返還など、企業に甚大な影響を及ぼす。このため、企業は「Notice」の内容を把握しておく必要がある。本レポートは、関西大学大学院・法学研究科の森真成氏にEC条約における国家補助禁止規定と「Notice」について解説をお願いしたものである。

1. はじめに

各国が雇用の確保などの観点から金融その他のサービス産業といった、いわゆる「足の速い」経済活動を国外から租税優遇措置を競って導入した結果、可動性の低い労働や消費に対する重課というかたちで課税の公平性、中立性が損なわれ、資本の移転や経済活動に歪みが生じるといった観点から、租税競争に

対する国際的な協調が、近年問題となっている。前述のような結果を引き起こす「有害な租税競争」を排除するために、EUにおいては、97年に、企業課税のための行動要綱（以下「行動要綱」）、貯蓄所得課税および法人間における利子・ロイヤルティーの支払いに対する源泉課税の共通化を柱とする「欧州連合における有害な租税競争に対抗するためのパッケージ」^(注1)が欧州理事会によって採択

(注1) "Commission of the European Communities, Communication from the Council and the European Parliament A package to tackle harmful tax competition in the European Union", 05.11.1997COM(97) 564 final.

.....

された^(注2)。また、OECDにおいては、98年に「有害な租税競争」と題する報告書が提出され^(注3)、それぞれ有害な租税競争と見られる租税優遇措置の基準およびその対処の方法について明らかにしている^(注4)。

上記パッケージにEU法上の根拠を与えるために、欧州委は、貯蓄所得課税および利子・ロイヤルティーの源泉徴収について、それぞれ「共同体内の利息支払の形式をとる貯蓄所得の最低限の実効課税を確保する理事会指令案」^(注5)および「異なったEU加盟国の関連会社間でなされた利子およびロイヤルティーの支払に適用される共通税制に関する理事会指令案」^(注6)を欧州理事会に提出した。行動要綱については、J項において、欧州理事会は、本行動要綱が対象とする租税措置のいくつかがEC条約上の国家補助禁止規定の範囲に該当することを認識し、欧州委に対し

て直接税に関する国家補助禁止規定の適用についてガイドラインを作成するよう要請した。また、この際、本行動要綱の適用に照らして、国家補助の消極的な効果を考慮に入れ、国家補助禁止規定の厳格な適用を公約することも併せて要請した。同項の要請を受けて、欧州委は、98年12月10日に直接税に対する国家補助禁止規定の適用に対するNotice（以下「Notice」）^(注7)を公表し、加盟国の租税優遇措置とEC条約における国家補助禁止規定との関連について、初めてEU側の考えを明らかにした。行動要綱と国家補助禁止規定は異なる制度であるが、有害な租税競争を抑制するという共通の目的のために、EUは両者の首尾一貫した適用を目指している。

以下、国家補助禁止規定と「Notice」の検討を中心に、EUにおいて有害と見なされる租税競争がEUの競争法上どのように規制さ

(注2) "CONCLUSIONS OF THE ECOFIN COUNCIL OF MEETING on 1 December 1997 concerning taxation policy - Resolution of the Council and the Representative of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a code of conduct for business taxation - Taxation of saving", OJ 1998 C 2, p.1

(注3) OECD, "Harmful tax Competition, an Emerging Global Issue", 1998

(注4) EU行動要綱については、1999年11月に欧州理事会の委託を受けた専門家グループ（いわゆるプリマロロ・グループ）が有害と見られる租税優遇措置をリストアップした（see, EUROPEAN TAXATION SEPTEMBER 2000, p.426 - p.439）が、一部加盟国の強い反対により、停止されるべき有害な租税優遇措置は、未だ公式に特定されていない。一方、OECDは、2000年6月に「有害な租税慣行の特定と撤廃の前進」（OECD, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, June 2000）と題する報告書を公表し、「潜在的に有害」と見られる加盟国の租税優遇措置およびタックス・ヘイブンを認定される地域を特定している。

(注5) "Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE to ensure a minimum of effective taxation of saving income in the form of interest payments within the Community", 20.05.1998, COM (295) final

(注6) "Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States", 04.03.1998, COM (1998) 67 final.

(注7) "Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation", OJ1998C384/3

本「Notice」および租税優遇措置と国家補助禁止規定の関係について論じた文献としては、Carlo Pint, " EC State Aid Rules and Tax Incentives: A U-Turn in Commission Policy ? ", EUROPEAN TAXATION August 1999, p.295, Jens Blumenberg & Martin Lausterer, " Staatliche Beihilfen der direkten Unternehmensbesteuerung ", " Steuerrecht und Europäische Integration (Festschrift für Albert J. Radler zum 65. Geburtstag) ", p.1-p.32, 1999, Raymond H. C. Luja, " WTO Agreements versus the EC Fiscal Aid Regime : Impact on Direct Taxation ", Intertax, Volume 27 Issue 6-7, 1999, p.207; Klass - Jan Visser, " Commission express its view on the relation between state aid and tax measures ", EC TAX REVIEW 1999/4, p.224, 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 」、関西大学法学ジャーナル第69号（2000年）160頁 - 201頁等を参照。

れるかを見ていくことにする。

2. EC条約における国家補助禁止規定

EC条約第87条1項は、次の4つの条件すべてに該当する政府の措置を、国家補助として禁止している。

- (1) 企業に対して与えられる便益であること
- (2) 国家を根源として与えられるものであること
- (3) 競争を歪め、域内の通商に影響を与えるものであること
- (4) 特定の企業あるいは特定の物に関する選択的な便益であること

また、上記の国家補助のうち、例外的に認められるものは、第87条2項および3項に定められている。

「Notice」は、上記の基準に合致する租税措置について、次のように定めている。

(1) の基準について

課税ベースの軽減、税額の全部あるいは部分的軽減、課税の繰延べ、課税の取消、あるいはそれに相当する特別な税負担の繰延べなどの措置を通じて受益者の予算から通常生じる義務を軽減する便益を与えること。(para.9)

(2) の基準について

租税収入の減少は、財政支出の形態をとった国家予算(地方自治体を含む)の減少と同義である。さらに、国家の補助は、租税当局の慣行を通じるのと同じ程度に、立法、準則あるいは行政上の性質をもった租税規定を通じて提供されうる。(para.10)

(3) の基準について

受益者である企業が加盟国間取引を必要とする取引を行ってれば合致する。(para.11)

(4) の基準について

選択的な便益とは、「立法、準則若しくは行政上の性質を持った租税規定の例外あるいは租税当局側の恣意的な慣行」からも

たらされる。ただし、租税措置の選択的な性質は「制度の本質あるいは一般的な体系」によって正当化されうる。(para.12)

正当化されるべき一般的な措置とは、加盟国内で経済活動を営むすべてのものに対して開かれている租税措置であり、具体的には 純粋に技術的性質を持つ租税措置(例えば、税率の設定、減価償却の方法、損失の繰越の方法、二重課税および租税回避の防止規定)、特定の生産コストに関する税負担の軽減を通じて一般的な経済政策の目的を達成する措置(研究開発、環境、訓練、雇用)などがある。(para.13)

さらに、「Notice」は、コーディネーション、仲介、企業内サービスといった活動に対する特別な租税措置が特定の企業や特定の生産を優遇する限り、それは国家補助を構成しうると規定しており(para.20) 非居住者である企業が居住者である企業よりも有利に扱われたり、あるいはグループ内における特定のサービス(例えば、金融サービス)を提供する企業に対して租税上の便益を与えたりする場合は、一般的な措置として正当化することは困難であると述べている(para.26)。これらの規定は、明らかにベルギーのコーディネーション・センターやオランダの国際融資活動のような企業内活動に対する優遇税制を念頭に置いている。グループ内で特定のサービスを行う企業に対する特別な税制は、特定の企業、あるいは企業の事業活動における特定の機能にその適用が限定され、最終的にコーディネーション活動や金融活動を行う適用資格のある実体を他のグループ内活動を行う実体よりも優遇することになるので、特異性あるいは選択性の基準を満たし、従って、国家補助に該当する。さらに、これらの制度は主として本社および国外多国籍法人の特定の機能にのみ適用されるので、税制の本質あるいは一般的な体系から正当化することは難しいであろう。

.....

欧州委は、2001年7月、ベルギーのコーディネーション・センターを含む4加盟国における4つの租税優遇措置について制度の停止を提案し、オランダの国際融資活動を含む8加盟国における11の租税優遇措置について、国家補助禁止規定に抵触する疑いがあるとして調査を開始した^(注8)。

また、行動要綱が国家補助禁止規定の厳格な適用を要求していることから、地域経済の開発のための補助に対する例外を認めた第87条3項(a)および(c)の規定の適用につき、「Notice」は、同規定の適用を受けるためには、地域の開発および雇用に積極的な効果を与えること、地域の不利を改善する可能性があること、他の国の経済に重大な歪みを与えることなく共同体に積極的な効果をもたらすこと、といった条件を満たすことが必要であるとしている(para.33)。さらに、オフショア・センターの設立や金融活動に対するインセンティブが地域の経済に与える積極的な効果について、「Notice」は否定的な見

解を示している(同)。このことから、マディラやカナリヤ諸島に代表されるタックス・フリーゾーンは今後国家補助禁止規定に抵触する可能性が高いと思われるが、欧州委は、カナリヤ諸島については、2000年1月、1%であった法人税率を5%まで段階的に引き上げる、優遇措置から得られる補助の額について一定の上限を設けるといった改正を受けた新しい優遇措置を、2006年12月31日まで承認した^(注9)(マディラ・フリーゾーンについては、欧州委は2000年6月に調査を開始した)^(注10)。

原則として、国家補助禁止規定と行動要綱は独立した存在であるが、国家補助禁止規定は政治的コミットメントである行動要綱に法的根拠を与える重要な要素である。租税優遇措置に国家補助禁止規定が適切な制限を加えることができなければ、有害な租税競争の防止という目的に大きな抜け穴を作ることになる。

(注8) Press Release ; IP: 01/982

Tax provision for which the Commission has decided to open the formal State aid investigation procedure :

Germany Special Fiscal Regime for Control and Co-ordination Centres of Foreign Companies

Spain Special Fiscal Regime for Bizkaia Co-ordination Centres

France Headquarters and Logistics Centres Regime

Regime des Centrales de tresorerie

Ireland Tax exemption on Foreign Income

Luxembourg Co-ordination Centres Regime

Finance Companies Regime

The Netherlands Special Fiscal Regime for International Financing Activities

Finland Aaland Island Captive Insurance Regime

United Kingdom Gibraltar Qualifying Offshore Companies Rules

Gibraltar Exempt Offshore Companies Rules

Tax provisions for which the Commission is proposing Member States appropriate measures in order to put an end to their incompatibility with state aid rules:

Belgium Fiscal regime of Co-ordination Centres

Greece Fiscal regime for offices of Foreign Companies

Italy Tax incentives linked to the Trieste Financial Services and Insurance Centre

Sweden Foreign Insurance Companies Taxation Regime

(注9) Press Release ; IP : 00/40

(注10) Press Release ; IP : 00/674

3. 有害な租税競争の防止における 国家補助禁止規定の限界

行動要綱J項は、国家補助禁止規定に該当しない租税優遇措置が有害な租税競争に該当する場合があることを明記している。例として、アイルランドが2003年度から導入を予定している一般税率（事業所得に対して12.5%、非事業所得に対して25%）が挙げられるであろう。この低税率は、選択性あるいは特定性の観点から鑑みて、欧州委は、国家補助を構成するとは考えていない^(注11)。しかし、欧州税制の権威であるパニスタンデル教授は、アイルランドのような一般的な優遇措置は、特別措置以上に近隣窮乏化の効果をもつため、特別措置のみを規制する国家補助禁止規定のようなアプローチでは、有害な租税競争の制限という目標達成には不十分であると指摘している^(注12)。行動要綱において、A項において共同体内における事業活動の配分に重大な影響を与えるか、与える租税措置を適用範囲としているので、アイルランドのような加盟国全体の平均よりも著しく低い一般税率が投資の場所の決定に重大な影響を与えている場合には、潜在的に有害であると目される可能性がある。行動要綱のこのような規定は、資本輸出中立性に立脚している。資本

輸出中立性は、多国籍企業の基地（設立場所）の決定・選択に税が影響を与えないことを最終的な目的としており、原則的に投資の場所を歪めるさまざまな政策を否定する^(注13)。一般税率が資本輸出中立性を歪めているとすれば、それは域内市場の適切な機能を妨げる要因となりうる^(注14)。

このような一般的措置について、「Notice」は、EC条約第94条（法令の接近）並びに第96条（法令の差異の是正）および第97条（不均衡の是正勧告）の適用を示唆している（para. 6）。しかしながら、これらの規定を用いて一般的措置を是正することは、現実には非常に困難であろう。第94条による法令の接近を用いる場合には、ルディング報告^(注15)の勧告の一つであった法人税率に対する最低レベルの設定や最低限の課税ベースの共通ルールの設定が目標となるであろうが、加盟国が課税主権を放棄せず、全会一致の原則を改正できないでいる現状では、実現は困難であろう。また、第96条および第97条は非常に微妙な政治的問題を含んでおり、これらの規定を行動要綱の法的根拠とすることは、かえって行動要綱の円滑な執行を阻害するおそれがある^(注16)。

他の例としては、免除方式や税額控除方式といった二重課税排除の方式の差異が原因で、ある国（特に免除方式を採用する国）の

(注11) Press Release ; IP : 98/691

(注12) Frans Vanistendael, "Fiscal support measures and harmful tax competition", EC TAX REVIEW 2000/3, p.152

(注13) 占部裕典「海外取引にかかる優遇税制の問題点」水野忠恒編『国際課税の理論と課題（改訂版）』（1999年）177頁 - 201頁、178頁

(注14) ただし、行動要綱B項は、租税措置が有害であるか否かの基準として、便益が非居住者に対してのみ与えられるか、便益が国内市場から遮断されているか、当該便益が実際の経済活動がなくても認められるか、利益確定のルールが国際的に受け入れられたルールに従っているか、租税措置が透明性を欠いているか、という基準を設定している。これらの基準から見た場合、一般的措置が問題となるのは、またはの基準であると思われる。例えば、アイルランドの一般税率の場合、単なるペーパーカンパニーに低税率の便益が認められる場合や、事業所得と非事業取引の区分に不透明な慣行が確認された場合には、行動要綱との抵触が問題となるであろう。

(注15) Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, 1992

(注16) Carlo Pint, "EU and OECD to Fight Harmful TAX Competition: Has the Right Path Been Undertaken?", INTERTAX, Volume 26, Issue 12, p.386 - p.411, p.407

.....

企業が別の国の企業よりも有利な便益を受け
る場合が考えられる。「Notice」は二重課税
の防止規定を正当化されるべき一般的な措置
として適用対象から除外しているため、この
ような場合には国家補助禁止規定との抵触は
問題とならない。ただし、OECDは、前出98
年報告書において、有害な租税優遇措置を通
じてこのような便益が生じている場合には、
免除方式の適用を制限するよう勧告している。

4. おわりに－EUにおける租税政策と通商政策の接近

国家補助禁止規定と行動要綱を矛盾なく適
用するという必要性は、一面で、EUにおい
て租税政策と通商政策を接近させる必要性が
生じていることを意味する。「Notice」に代
表される租税政策と通商政策の接近は、主と
して、EU競争法に租税法固有の概念を取り
込むことで進められている。とりわけ重要な
ものは、国家補助禁止規定において「租税支
出」の概念が明確に取り入れられたことであ
る。「租税支出」の概念は、一般に次のよう
に説明される^(注17)。

「租税支出の概念は、租税法において、租
税制度が概念的なものと機能的なものが織り
交ざりながらも明白に二つの成分を含んでい
ることを認識する。一つの成分は規範的な税
構造を実施するために必要な規定を含んでお
り、他方はその機能および効果が政府の歳出
プログラムを実施するとされる規定を含んで

いる。」

また、規範的な税構造は次の問題の一つに
応答しているかどうかにより判断される^(注18)。

- (1) その規定が税の基本的性質に従って規範
的に定義された課税のベースを決定するた
めに必要かどうか
- (2) その規定が一般に適用される税率の構造
の一部であるか
- (3) その規定が納税義務を持つ課税単位の決
定に必要かどうか
- (4) その規定が税を課するために選択された
期間内に税が決定されることを保障するの
に必要なものかどうか
- (5) その規定が国際取引に課税をするのに必
要かどうか
- (6) その規定が税を施行するのに必要かどうか
このような租税支出は、国内においては
「隠れた補助金」として政府の歳出の面から
統制の対象となるが、国際取引の面からは、
国際的な通商を歪める国家補助（あるいは輸
出補助金）として制限を受ける^(注19)。この意
味で「Notice」は、どのような租税優遇措置
が租税支出を構成し、禁止される国家補助に
該当するのかを明確にした点で、注目に値す
る^(注20)。

自由な投資や貿易を阻害する要因となる有
害な租税措置を除去するという点で、租税政
策と通商政策は共通の目的を持つ。EUのみ
ならず、世界レベルにおいても、租税政策と
通商政策の接点は重要性を増している^(注21)。

(注17) S. S. Surrey & P. R. McDaniel, "International Aspects of Tax Expenditures" (1985) p.9

(注18) Ibid.

(注19) 「租税優遇措置」と「租税支出」の関連を取り上げた文献としては、占部 前掲13の他、P. R. McDaniel, "The Impact of Trade Agreement on Tax Systems", in Paul Kirchhof et al. Ed., Staaten und Steuern : Festshirift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag 1105 (2000)

(注20) Surrey教授らは早くから、EC条約の国家補助禁止規定の適切な適用には、規定の適用除外となる規範的な税制度と国家補助を構成する規範から乖離した税制度を区別する基準が必要であると主張してきた。S. S. Surrey & P. R. McDaniel, "Tax Expenditures" (1985) p.177

(注21) 増井良啓「租税政策と通商政策」、Alvin C. Warren, Jr., "Income Tax Discrimination Against International Commerce", 44 Tax Law Review 131 (2001) p.131参照。

Report 2

WTOルールにおいても、禁止される輸出補助金の中に直接税の軽減を含めており、そこには租税支出の概念が見て取れる^(注22)が、適用除外とされる一般的な租税措置に関する定義が曖昧なため、租税優遇措置に対する

WTOルールの適用には困難が伴う^(注23)。その意味で、「Notice」における租税特別措置の検討は、よりワールドワイドなレベルで拡大する可能性を持っている。

(注22)「補助金および相殺措置に関する協定」第1条は、政府がその収入となるべきものを放棄し、または徴集しない場合には、補助金が存在すると規定している。また、禁止される輸出補助金を例示した同協定附属書(e)において、輸出に関連する直接税の免除、軽減または繰延べが挙げられている(ただし、同規定は、加盟国が自国または他の加盟国の企業の外国源泉所得に対する二重課税を防止するための措置をとることを制限するものではない)。

(注23)例えば、WTO協定が締結される以前、GATT小委員会は1976年にフランス・オランダ・ベルギーの法人税が採用する国外所得免除方式が輸出補助金に該当すると判断して、当該国の反発を招いたことがある。また、GATTおよびWTOの小委員会は、米国が採用する輸出促進税制に対して何度か輸出補助金に該当するという判断を下したが、米国はその都度その理由に対応する部分を修正してさらに国内立法をつくり、優遇税制を継続してきた。このような実際上の困難にかんがみて、課税の基本原則にかかわる一定の領域については、WTO協定からの適用除外規定を設けることが望ましいとする意見もある(増井 前掲注21、533頁)。