慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	EU法と二国間租税条約の適用関係についての一考察 : 最恵国待遇とその対象範囲を中心に
Sub Title	Relationship between EU law and bilateral tax treaties : scope of the most-favoured-nation treatment in the European Union
Author	髙橋, 里枝(Takahashi, Satoe)
Publisher	慶應義塾大学大学院法学研究科内『法学政治学論究』刊行会
Publication year	2018
Jtitle	法學政治學論究 : 法律・政治・社会 (Hogaku seijigaku ronkyu : Journal of law and political studies). Vol.117, (2018. 6) ,p.207- 241
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Departmental Bulletin Paper
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN10086101-20180615-0207

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

EU法と二国間租税条約の適用関係についての一考察
――最恵国待遇とその対象範囲を中心に――

髙橋里枝

はじめに
一　GATT及びOECDモデル条約における最恵国待遇の取扱い
(一) GATT上の最恵国待遇の意義と内容
(二) OECDモデル条約に規定している無差別条項と最恵国待遇との関係
(三) GATTの最恵国待遇と租税条約との関係
二　EU法における直接税に関する差別禁止条項の適用範囲
(一) EU法における差別禁止条項に基づく原則
(二) EU法における最恵国待遇の規定の欠如
三　EU司法裁判所の最恵国待遇適用に関する判例の紹介
(一) Saint-Gobain事件判決
(二) D事件判決
(三) ACT集団訴訟事件判決
四　最恵国待遇の解釈適用に関する分析
(一) はじめに
(二) D事件判決の分析
(三) ACT集団訴訟事件判決の分析
(四) 小括
おわりに

はじめに

EU[1]はその目的の一つとして、物、人、サービス及び資本の移動の自由（以下「基本的自由」という）が確保される域内に国境のない市場（域内市場）の設立を目指す。直接税に関していえば、その課税権は、加盟国に留保されるものであるが[2]、一貫した判例法によれば[3]、原則として、加盟国はEU法を遵守した上でその権限を行使しなければならないとされ[4]、加盟国の国内法又は加盟国が締結した租税条約[5]に基づく租税上の取扱いが基本的自由を制限する場合に、それはEU法に抵触し、その適用は排除される。基本的自由に対する制限とは、基本的自由を妨げるあらゆる障壁を意味し、国籍に基づく直接差別又は間接差別だけでなく、無差別であっても自由移動を制限するような措置も含まれる[6]。一貫した判例法によれば[7]、差別は、同等の状況に対して異なるルールを適用すること又は異なる状況に対して同じルールを適用することにより生じる。直接税の納税義務は、一般的に、国籍ではなく納税者の住所地、所得の源泉地又は財産の所在地に基づいて決定される。したがって、直接税の分野における差別は、第一に居住者と非居住者の間、第二に居住者間、第三に非居住者間に生じうる[8]。基本的自由の規定は、EU域内の国境を越える状況と加盟国の国内の状況における差別を禁止することから、居住者と非居住者の間の差別はEU法の適用対象である。EU法は、原則として、国境を越えない状況には適用されないが、居住者間の差別であっても間接的に国境を越えるような状況において基本的自由の原則に反する差別に該当する場合がある[9]。非居住者間の差別が生じると考えられる状況は、例えば、加盟国Aの居住者及び加盟国Cの居住者が加盟国Bにおいて非居住者である場合であって、両非居住者が同等の状況にあるにもかかわらず異なるルールが適用される場合である。一般に、加盟国Bの国内法は、両非居住者に対して同等の取扱いを定めている[10]。国内法の非居住者に対する取扱いが画一的であるとした場合、同等の状況にある非

居住者間に生じる差別については、加盟国が締結した二国間租税条約によってもたらされることが考えられよう。そこで、非居住者間の差別についても、EU法によって禁止されるとすれば、それは加盟国に対して他の加盟国の国民に最恵国待遇を与えることを義務付けることになる(11)。しかしながら、例えば、関税及び貿易に関する一般協定（以下「GATT」という）及びサービスの貿易に関する一般協定（以下「GATS」という）は、最恵国待遇について明文規定を置いているが、EU基本条約(12)においては、最恵国待遇についての明文規定は定められていない。そこで、EU法が禁止する差別又は制限の範囲はどこまでであるのか、またそれはどのような法的根拠に基づくものであるのかという問題が生じうる。

本稿では、EU法と加盟国が締結した二国間租税条約との適用関係について、特にEU法が最恵国待遇まで要求するものであるのかという視点から検証する。以下、一章で、GATT及び経済開発協力機構（以下「OECD」という）によるモデル租税条約を取り上げ、国際社会における最恵国待遇と租税条約の適用関係について、続く二章において、EU法に定める差別又は制限規定の意義及び適用範囲について条文及び判例に基づき整理する。しかるのち、三章で、EU司法裁判所における最恵国待遇について争われた事件であるD事件(13)及びACT集団訴訟事件(14)、並びに主にD事件判決において先例として引用されているSaint-Gobain事件(15)を紹介し、四章でこれらの事件及びEUの直接税の分野における最恵国待遇の解釈適用ついて分析する。

一　GATT及びOECDモデル条約における最恵国待遇の取扱い

㈠　GATT上の最恵国待遇の意義と内容

GATTの目的は、市場経済原則によって世界経済の発展を図ることであり、そのために関税その他の貿易障害を実質的に軽減し、及び国際貿易関係における差別待遇を廃止することである。[16] その一条の一般的最恵国待遇の規定によれば、輸入又は輸出又はそれらに関連して課されるあらゆる関税及び課徴金等に関し、あるWTO加盟国が他国の産品又は他国に仕向けられる産品に許与する利益等を、他のWTO加盟国における同種の産品に対して、許与しなければならないことを定めている。すなわち、この場合において、前記の他国と他のWTO加盟国との差別を禁止するものであって、加盟国間では平等に扱うという側面を有している。[17] 他方で、GATT三条の内国の課税及び規則に関する内国民待遇は、内国税その他の内国課徴金等に関し、WTO加盟国は国内生産に保護を与えるように輸入産品又は国内産品に適用してはならないことを定めている。すなわち、内外無差別に取り扱わなければならない。[18]

ここでGATT一条は、最恵国待遇の対象となる措置、付与すべき権利、付与される対象物（同種の産品）を定めている。対象となる措置（あらゆる関税及び課徴金等）は、輸出入に関する①関税及び課徴金、②関税及び課徴金の徴収方法、③規則及び手続き、及び④三条（内国民待遇）の二項（内国税及び内国課徴金）及び⑤四項（国内法令及び要件）に掲げる事項、と五つ掲げられている。④三条二項は、「いずれかの締約国の領域の産品で他の締約国の領域に輸入されるものは、同種の国内産品に直接又は間接に課せられるいかなる種類の内国税その他の内国課徴金をこえる内国税その他の内国課徴金も、直接であると間接であるとを問わず、課せられることはない。（以下略）[19]」と定めているものの、内国税その他の内国課徴金についての定義がなされておらず、直接税が含まれるかについては明示されて

いない。そのため、直接税について、GATTの最恵国待遇の規定の適用に関する様々な解釈が存在する[20]。他方、GATS二条一項は、この協定の対象となる措置に関し、他の同種のサービス及びサービス提供者に対して無条件に最恵国待遇を許与することを定めているが、GATTと異なり、直接税の定義及び租税条約との適用関係についても明文規定を定めている。したがって、GATSの最恵国待遇の対象となる措置には、直接税に関する措置も含まれるが、加盟国が締結する租税条約に基づき取扱いの差異が生じる場合における措置は、最恵国待遇の適用となる措置から除外される[21]。

GATTの最恵国待遇の対象措置に、直接税に関する措置が含まれるか否かについて、紛争解決のための小委員会報告を取り上げ、若干の考察をする。GATT一条の文脈において、直接税が問題となった紛争はないが、三条二項の適用に関して、アルゼンチンにおける所得税の予納制度が問題となった紛争がある（以下「アルゼンチン事件」という）[22]。アルゼンチンにおいては、所得税の予納制度として、輸入産品については、輸入する者がその輸入時に、輸入税の課税標準となる価格に原則三％の税率を乗じた金額が税関で徴収される（規則三五四三）が、他方で、国内の仕入商品については、仕入れをする者（個人消費者を除く）がその仕入れ金額が一定の金額を超えた場合に、原則仕入れ金額の二％に相当する金額を税務当局に納付することが定められている。当該制度が、GATT三条二項の第一文に違反するとして、欧州共同体が申し立てを行った。小委員会は、一般に、所得税は産品に直接課されるものではないことから、所得税はGATT三条二項の対象となる措置ではないが、規則三五四三の規定及びその徴収する金額は、輸入に関する費用を加えた輸入税の課税標準となる金額に税率を乗じて算出することから、アルゼンチン事件の予納所得税は産品に課される措置であることは明らかであるとし[23]、また、カナダの雑誌にかかる措置に対する上級委員会の報告[24]を引用し、「明らかに産品に課される（clearly applies to goods）」課税措置は、GATT三条二項の対象となると決定した[25]。

小委員会及び上級委員会は、加盟国における租税又は法律の名称によって、ＧＡＴＴ三条二項の対象となる課税措置に該当するかを判断しておらず、問題とされる租税が、「明らかに産品に課される」措置であるならば、ＧＡＴＴ三条二項の対象となり、「明らかに産品に課される」措置であるうかどうかについては、該当する規定の文言から判断している。

したがって、ＧＡＴＴの最恵国待遇の対象措置に、直接税に関する措置が含まれるかどうかについては、所得税又は直接税という租税の名称・区分によって判断されるものではないと考えられよう。アルゼンチン事件のように産品に直接課される租税であっても、加盟国によっては所得税という名称が付されている場合がある。しかしながら、小委員会は、一般に、所得税は産品に直接課されるものではないと示した。小委員会は、所得税をどのように定義しているかについては述べておらず、また、所得税の定義はＧＡＴＴにも定められていないが、この小委員会の意見は、申立国であるＥＵによる「規則三五四三によれば、所得税の予納制度に定める租税は産品に課されるものであって、所得に課されるものではない[26]」とする主張を受けたものである。ここで、ＧＡＴＳ二七条（ｏ）に定められている直接税の定義を見ると、「『直接税』とは、所得若しくは財産の全部又は所得若しくは財産の要素に対するすべての租税（財産の譲渡によって生ずる収益に対する租税、遺産、相続及び贈与に対する租税、企業が支払う賃金又は給与の総額に対する租税並びに財産の価額の上昇に対する租税を含む）」と定めている[27]。このような定義は、国際的にも妥当しうるものであろう[28]。また、アルゼンチンにおいても、所得税は、輸入品又は国内品を問わず、商品及びその他の動産の売却により生じる所得を含む全ての所得に対して課されるとされている[29]。これら小委員会の意見、ＥＵの主張、ＧＡＴＳの定義及び国際的に認められている定義から、一般的に、所得税の課税標準は所得金額である。そして、所得金額を課税標準とする所得税は、ＧＡＴＴ三条二項の対象ではないことが、小委員会及び上級委員会によって明らかにされた。反対に、産品の金額を課税標準とする租税は、その名称によらず、ＧＡＴＴ三条二項の対象となる。以上のことから、ＧＡＴ

Tの最恵国待遇の対象措置には、租税の名称・区分によらず、その課税標準が産品の金額とする租税については含まれ、その課税標準が所得金額又は財産の価額とする租税は含まれないといえよう。

㈡　OECDモデル条約に規定している無差別条項と最恵国待遇との関係

OECDが最初に公表した一九六三年モデル租税条約から無差別条項は置かれている。OECDモデル条約は、その後幾度の改正がなされたが、一九七七年モデル条約で支払無差別条項が追加される以外に、無差別条項本文については大きな変更はない。本稿では、特に最恵国待遇に関係する内容のみを取り上げる。

二〇〇八年のモデル条約コンメンタリーの改正によって、二四条コンメンタリーのパラグラフ2が差し替えられた。新パラグラフ2は、「二四条の規定は、最恵国待遇を要求するものとして解釈されることはできない。ある国が二国間又は多国間条約を締結し、当該条約に基づき他方の締約国の国民又は居住者に租税条約上の特典を認めている場合、当該条約を締結していない第三国の国民又は居住者は、第三国とある国との間に締結した租税条約の無差別条項を根拠として、当該条約の特典の適用を求めることはできない。租税条約は、相互主義（reciprocity）の原則に基づいているため、締約国間の特別な経済的関係を理由として、二国間条約又は多国間条約における一方の締約国によって、他方の締約国の国民又は居住者に付与される租税上の取扱いを、当該一方の締約国と第三国との間の租税条約の無差別条項に基づいて第三国の国民又は居住者に適用することはできない」としている。この改正は、二四条の解釈適用について、二〇〇七年に草案[30]が公表され、二〇〇八年に採択[31]された内容に基づいている。これらにおいても、相互主義に基づいて最恵国待遇を要求しないことを述べている。二〇〇八年の改正前までは最恵国待遇について述べられていなかったが、「相互主義は、国際公法においてはまったく通常の道具であるので、OECDモデル条約コンメンタリーではそれ以上に議論されていない[32]」と考えられている。

(三)　GATTの最恵国待遇と租税条約との関係

例えば、GATTは租税との関係において、貿易の障壁となる関税の引き下げ以外にも、酒税のような個別消費税[33]や直接税[34]にも影響を与えている[35]。さらには、二重課税排除の方式や、直接投資の課税ルールについても、議論の射程が及ぶような紛争も見られる[36]。多くの場合、二重課税の排除の方式や直接投資の課税ルールは、租税条約によって定められている。したがって、GATTの対象に直接税に関する措置を含む場合は、GATTの規定は租税条約と抵触しないか、両者の適用関係はどうなるのかとする問題が生じうる。このことは、直接税もその対象となる措置とするGATSと租税条約との関係においても生じうる問題であり、そのためGATSにおいては、租税条約との適用関係についての定めが置かれている。しかしながら、GATTにおいては、租税条約との適用関係について定められていない。仮にGATTの最恵国待遇の対象となる措置に直接税が含まれることになれば、租税条約に基づく課税関係とGATTの最恵国待遇との間に問題が生じうる[37]。

加盟国が課税権を行使し、WTO加盟国である国との間で租税条約を締結する場合、ウィーン条約法条約に従い、当該租税条約は相互主義に基づき締約国相互にのみ権利義務が生じるものである。ところが、仮にGATTの最恵国待遇の対象に租税条約の対象となる直接税に関する措置が含まれると解した場合、WTO加盟国ではあるが租税条約の締約国でない国に対しても、当該租税条約で定める特典を付与しなければならない。

ここで、GATTと租税条約の目的又は性質から、両者の相違を確認する。GATTの目的については、先述したとおりであり、関税その他の貿易障壁を取り除き差別を撤廃することである。そして、その作用は関税を引き下げることである[38]だけでなく、GATT域内のあらゆる差別を撤廃するために内国民待遇及び最恵国待遇の実施にまで及ぶ。他方、租税条約は、二重課税の回避及び脱税の防止をその目的の一つとしている[39]。租税条約は、国際的二重課税を排

除するために、締約国間で課税権を分配するものである。[40] このことは、税率を引き下げることや軽減措置等の特典を定めることを第一の目的とすることを意味せず、税率引き下げや特典等の付与は、締約国が課税ルールを取り決め租税の配分について合意する中の一部分として含まれるものである。そして、租税条約は、相互主義の原則に基づき、締約国相互に権利義務を生じさせるものであり、一方の締約国に対する権利のみ又は義務のみを定めているものではない。条約の締約国間で取り決めた課税権の配分基準を当該条約の締約国でない第三国に当てはめること、更に言えばその一部である特定の特典のみを第三国に与えることは、租税条約の目的及び性質から逸脱するものである。[41] すなわち、租税条約で定めた内容につき、当該条約の締約国でない第三国に最恵国待遇を与えることは、難しいと言えるだろう。[42]

二　EU法における直接税に関する差別禁止条項の適用範囲

㈠　EU法における差別禁止条項に基づく原則

1　EU機能条約に定める規定の適用関係

EU機能条約には、国籍に基づく差別の禁止規定及び基本的自由の制限の禁止規定が定められている。国籍に基づく差別の禁止規定は一般規定であるため基本的自由の制限の禁止規定の適用対象と重複する場合は、基本的自由の制限の禁止規定の適用が優先される。[43] 直接税に関する事件において、基本的自由の制限の禁止規定が適用されることが多く、国籍に基づく差別の禁止規定の適用範囲は限られている。[44] 基本的自由のうち、物の移動の自由の規定に抵触する直接税の事例はほとんどない。[45] また、EU機能条約五七条によれば、サービスの移動の自由は、物、人及び資本の

移動の自由に対して補完的に適用される。したがって、直接税に関しては、主として人及び資本の移動の自由の制限の禁止規定が関係することになる。人の移動の自由については、労働者の移動の自由と開業の自由に区分して定められている。

2　差別及び制限

基本的自由の制限の禁止規定は、差別及び差別を生じさせる制限についても禁止する。[46] このような差別及び制限は、同等の状況に対する異なる取扱い又は異なる状況に対する同等の取扱いをすることによって生じる。[47] また、直接的で明白な差別だけでなく、隠れた間接的差別も対象となる。[48]

3　直接税の分野における差別の区分

人及び資本の移動の自由の制限の禁止規定と直接税の関係において、直接税の納税義務の区分が、一般的に、国籍ではなく納税者の住所地、所得の源泉地又は財産の所在地に基づいて決定されることから、直接税の分野における差別は、第一に居住者と非居住者の間、第二に居住者間、第三に非居住者間に生じうる。[49] さらに、資本移動の自由の制限の禁止規定は、EC条約五六条（現EU機能条約六三条）一項に、「本章に定める規定の枠内において、加盟国間及び加盟国と第三国との間における資本移動に関するすべての制限が禁止される」と規定されており、上述した納税者の区分による差別以外にも、例えば、加盟国Xに対する投資が加盟国Yに対する投資よりも不利益を生じさせるような場合にも差別が生じる。[50] 本稿では、納税者の区分による差別について検証する。

基本的自由の制限の禁止規定は、国境を越える状況だけでなく、国内的な状況においても適用される。[51] したがって、基本的自由の制限の禁止規定は、直接税の分野における居住者と非居住者の間の差別だけでなく居住者間の差別も対

象とする。同等の状況にある非居住者間に生じる差別については、国内法の非居住者に対する取扱いが画一的であるとした場合、加盟国が締結した二国間租税条約によってもたらされることが考えられよう。次章以降、この非居住者間の差別に対するEU法の解釈及び適用について検証する。

非居住者間の差別に関するEU法の解釈について、加盟国の国内裁判所から先決付託されたD事件判決が下された。D事件は、オランダがドイツ又はベルギーと締結したそれぞれの租税条約によって、ドイツ又はベルギーの居住者であってオランダの非居住者である者の間に差別が生じているとして争われた事件である。当該差別は、実際には、ドイツ国籍を有する者とベルギー国籍を有する者との間の国籍に基づく差別であって、EU法によって禁止されるものであるとする意見もある[52]。しかしながら、国籍に基づく差別のうち他の加盟国の国民間（非居住者間）の差別に対しても基本的自由の原則が適用されるかについては、EU司法裁判所はD事件判決まではその判断を明らかにしなかった[53]。

4　租税条約に基づく差別

加盟国が締結した二国間租税条約とEU法の基本的自由の原則との関係について、EU司法裁判所は、加盟国が租税条約に基づいて居住者と同等の状況にある非居住者に対して異なる取扱いをすることを認めてこなかった[54]。例えば、Avoir Fiscal事件判決は、「問題となっている異なる取扱いが租税条約に基づくものであるとするフランス政府の主張を採用することはできない。これらの条約は、上述（租税条約の目的は脱税防止であると―筆者注）したことからも明らかであるが、本件に関係するものではない。さらに、共同体条約五二条（開業の自由の原則―筆者注）は無条件に適用されるものであり、加盟国は他の加盟国と締結した租税条約に服することを理由として同条項に反することはできない。特に、当該条項は、他の加盟国において利益を享受するために課された相互主義の原則に基づく条件を遵守する

ことを理由として同条項に反することはできない」[55]と判示した。

(二)　EU法における最恵国待遇の規定の欠如

EU法は、GATT及びGATSと異なり、加盟国に対して最恵国待遇を義務付ける規定を置いておらず、また、OECDモデル条約コンメンタリーのように最恵国待遇を要求するものでないことも明示していない。最恵国待遇に関する明文規定が存しない中で、判例によって確立されたEU法の加盟国の国内法に対する優越によって[56]、EU法は加盟国に対して最恵国待遇を義務付ける可能性があるのかという問題が生じうる。

以下においては、論述の都合上、直接税の分野における最恵国待遇を、『非居住者間の差別を排除するために、ある加盟国が、ある非居住者に特定の待遇を与えている場合に、当該非居住者と同等の状況にある他の非居住者に対しても許与しなければならないとされる当該特定の待遇』と定義する。

そして、ある加盟国が特定の加盟国と締結した租税条約に基づき、当該特定の加盟国の居住者であって、ある加盟国にとっては非居住者である者に対して権利を付与した場合において、仮にEU機能条約に定める基本的自由の制限の禁止規定が非居住者間の差別も禁止するものと解されるのであれば、当該租税条約に定める権利を、締約国でない他の加盟国の居住者に対しても与えなければならない。このように基本的自由の制限の禁止規定の対象となる差別に非居住者間の差別も含まれるかどうか、換言すれば、基本的自由の制限の禁止規定の対象となる差別の範囲はどこまでと考えられているか、必ずしも明確ではない。

直接税に関する最恵国待遇は、第一に、EU法に最恵国待遇の明文規定がないこと[57]、第二に、加盟国が他の加盟国又は第三国との間で締結した租税条約に定める特典を当該租税条約の締約国でない国の国民又は居住者にまで拡張して適用することは、相互主義の原則に反するのではないかと考えられることから、加盟国に義務付けることはできな

いと思われる。EU司法裁判所においても、次章で取り上げるように、加盟国に最恵国待遇を与えることを義務付けることは要求していない。

三　EU司法裁判所の最恵国待遇適用に関する判例の紹介

㈠　Saint-Gobain 事件判決

1　事実関係

フランスの居住法人P1は、ドイツに支店P2を有していた。ドイツ税法により支店は恒久的施設として制限納税義務が課されていた。また、P1は、ドイツ及びアメリカに子会社を有し、ドイツ子会社S1は、スイス、オーストリア及びイタリアに子会社を有していた。P1は、ドイツ税法に従い、ドイツ支店P2とドイツ子会社S1の二社を税務上単一の納税主体として合算納税する制度を採用していたため、一九八八年、ドイツ子会社S1がその子会社から受領した配当金を含めた所得について、ドイツ支店名で税務申告したところ、ドイツの居住法人には認められる三つの租税軽減措置が認められなかったため争いとなり、開業の自由の原則に反するとして、P1はドイツ連邦裁判所に提訴した。当該租税軽減措置のうち租税条約に関するものは、ドイツ支店がアメリカ及びスイスに所在する子会社及び孫会社から受領した配当につき、租税条約に基づく受取配当に対する免税措置である。

ドイツ連邦裁判所は、審理を中断し、EU司法裁判所に、「ドイツの居住法人と同等の状況にある他の加盟国に所在する会社のドイツ支店が、非加盟国との間の租税条約に基づき、受取配当に対する免税措置を受けることができないとすることは、開業の自由の原則を遵守するものであるか」とする先決付託した。

2 判 旨

「共同体法に所得税及び財産税に関する統一又は調和する措置が存しない中で、特にＥＥＣ条約二二〇条（現行法においては廃止）に基づけば、国際条約による所得税及び財産税に関する二重課税排除についての権限は加盟国に留保されている。二重課税を排除するため締結した二国間租税条約の枠組みにおいて、加盟国は締約国間での課税権の配分に関する事項を決定することができる。しかしながら、加盟国が課税権を行使する限りにおいては、加盟国は共同体法を無視することはできない。確立した判例法によれば、直接税に関する権限は加盟国に留保されているが、それにもかかわらず、加盟国は共同体法を遵守して課税権を行使しなければならない。

内国民待遇の原則は、加盟国と非加盟国間で締結された租税条約について、非居住法人の恒久的施設がドイツの居住法人と同等の状況にある場合、居住法人に適用される特典を非居住法人の恒久的施設に付与することを、当該条約の締約国である加盟国に要求している。そして、法務官の意見によれば、ＥＵ法がドイツに課した義務は、アメリカ及びスイスとの租税条約に基づくドイツの義務に影響を与えない。当該条約による租税上の特典を付与する対象者をドイツにおいて一方的に拡張しても問題が生じるものではない。なぜならば、そのような拡張は条約の締約国である非加盟国の権利に影響を与えないし、当該非加盟国に新しい義務を課すものでもないからである。

以上のことから、ドイツ連邦裁判所に対する回答は、開業の自由の原則は、ドイツ居住法人と同等の状況にある他の加盟国に所在する会社のドイツにおける恒久的施設に対して、税額軽減の特典を与えることを妨げてはならない、とするものである[58]」。

(二) D事件判決

1 事実関係

ドイツの居住者であるDは、オランダに不動産を所有しており、それはDの総資産の一〇%を占めていた。Dはオランダにおいて非居住者として富裕税が課されていた。

オランダの富裕税は、オランダに資産を有する居住者及び非居住者に対し、純資産の価額に〇・八%の税率を乗じて計算するものであった。居住者の純資産の価額は、全世界に所有する資産の価額から全資産に有する負債の金額を控除して計算できるが、非居住者の純資産の価額は、オランダに所有する資産の価額からオランダに有する負債の金額を控除して計算するものであった。この規定により認められる負債の金額の控除は、すべての居住者と非居住者のうちオランダに所有する資産の割合が全世界財産の九〇%以上である場合に認められるものであった。

ベルギーとオランダの租税条約の無差別条項によれば、ベルギーの居住者は、全世界資産に占めるオランダに有する資産の割合が九〇%未満であっても上記の控除が認められるものであったが、ドイツとオランダの租税条約には同様の条項は含まれていなかった。

本件は、オランダの富裕税の金額の計算上負債の金額の控除が、非居住者についてはオランダに有する資産が少額である場合には認められないとする規定は、居住者と非居住者、租税条約も考慮すると非居住者間においても異なる取扱いがなされることになり、資本移動の自由の原則に抵触するかどうかについて争われた事件である。

先決付託のうち、最恵国待遇に関する質問事項は次のとおりである。オランダの富裕税の規定が資本移動の自由の原則に反しない場合において、オランダの富裕税の規定に従い、オランダがドイツの居住者（オランダにおける非居住者）に対しては税額控除の権利を与えないが、二国間租税条約に従い、ドイツの居住者と同等の状況にあるベルギー

の居住者（オランダにおける非居住者）に税額控除の権利を与えることは、資本移動の自由の原則に抵触するか。

2　判　旨

「EC条約二九三条（旧EEC条約二二〇条、現行法においては廃止）に従い、加盟国は、必要な限りにおいて、域内における二重課税を排除するために相互に交渉する権限を有する。二重課税を排除するための統一的又は調和的な措置は、共同体レベルでは採択されておらず、加盟国もまた二重課税を排除するための多国間租税条約を締結していない。すべての加盟国に関係するような共同体の措置又は条約がない中において、加盟国間で多くの条約が締結されている。すでにSaint-Gobain事件で示したとおり、二重課税を排除するために締結した二国間租税条約の枠組みにおいて、加盟国は締約国間での課税権の配分に関する事項を決定することができる。その課税権の配分から生じる締約国の国民間の異なる取扱いは、労働者の移動の自由の原則に反する差別を構成しないことを裁判所は認めている。しかしながら、本件は、条約の締約国である加盟国の国民又は居住者に関する課税権の配分に関係なく、条約の締約国でない国の居住者に関する問題である。二国間租税条約の対象は、条約に定める自然人又は法人に制限される。しかしながら、二国間条約に基づく特典が当該条約の締約国でない加盟国の居住者に拡張適用される可能性がある。Saint-Gobain事件で示したとおり、加盟国・非加盟国間租税条約の場合、居住法人に適用される特典を非居住法人の恒久的施設に付与することを、当該条約の締約国である加盟国に要求している。このような場合、加盟国に恒久的施設を有する非居住者は、当該国における居住者と同等の状況にある必要がある。しかしながら、国内裁判所からの先決付託は、非居住者であるDは、オランダの居住者と同等の状況にないとする前提に基づいている。当該先決付託は、Dが租税条約に基づく特別な取扱いを受ける他の非居住者の状況と同等であるかどうかを確認することを意図している。オランダとベルギーにおいて、同一の所得及び資産に対する二重課税を避けるための租税条約二四条は、両加盟国間

の課税権の配分に関して定め、同条約二五条三項は、双方締約国のうち一方の居住者である個人に対して、他方の締約国においてその居住者に与えられる人的控除を認めることを定めている。これら相互に与えられる権利及び義務が、締約国である加盟国の一方の居住者にのみ適用されるという事実は、租税条約に基づく当然の結果である。ベルギーの居住者である納税者は、オランダに所在する不動産に対する富裕税に限りベルギー以外の国の居住者である納税者と同等の状況にはない。また、オランダ・ベルギー租税条約二五条三項に定める条項によれば、条約の権利は他の部分と切り離すことができる特典としてみなすことはできず、不可分の一部であって全体のバランスに寄与するものである。

以上のことから、第二の先決付託に対する回答は、次のとおりである。本件において、資本移動の自由の原則は、条約の締約国でない加盟国の居住者に対してまで租税条約を拡張適用するように、要求するものではない[59]」。

㈢　ＡＣＴ集団訴訟事件判決

1　事実関係

本件は、英国における前払法人税（以下「ＡＣＴ」という）の税額控除制度に関する集団訴訟事件について、英国高等法院によってなされた先決付託事件である。

英国の国内法によれば、配当については次のとおり取り扱われる。原則として、英国の居住法人が株主に配当を支払う際には、当該居住法人は法人税の前払としてＡＣＴの納税義務を負う。また、英国の居住法人が他の英国の居住法人から受け取る配当については確定申告時の法人税の計算上免税とされ、当該配当につきＡＣＴが課される場合は、配当を受領する法人において当該ＡＣＴの税額控除が認められる[60]。他方、英国において非居住法人は英国源泉所得に対して納税義務を負うが、英国の居住法人から受け取る配当については税額控除の権利がないことから課税されない。

これに対し、英国が締結した租税条約によって、非居住法人が税額控除の権利を有する場合は、英国の居住法人から受け取る配当について英国で課税される。

英国は、ドイツ及び日本とは、ドイツ及び日本の居住法人が英国の居住法人から配当を受け取る場合に、ドイツ及び日本の居住法人に対して税額控除の権利を付与しないとする租税条約を締結し、オランダとは、一定の条件を満たしたオランダの居住法人が英国の居住法人から配当を受け取る場合は、オランダの居住法人に対して税額控除を認めるとする租税条約を締結している。

この結果、ドイツ及び日本に所在し英国の居住法人である子会社からＡＣＴに服する配当を受領する親会社は、当該配当につき英国では課税されないが、英国において支払われたＡＣＴについて税額控除することができない。他方、オランダに所在し英国の居住法人である子会社からＡＣＴに服する配当を受領する親会社は当該配当につき英国で課税されるが、ＡＣＴについて税額控除が認められる。

先決付託のうち、最恵国待遇に関する質問事項は次のとおりである。加盟国Ａ（例えば、英国）と加盟国Ｂ（例えば、ドイツ）間の租税条約においては部分的税額控除の条項がなく、加盟国Ｂに居住する親会社に対して当該控除を認めないが、加盟国Ａと加盟国Ｃ（例えば、オランダ）間の租税条約においては部分的税額控除の条項が定められており、加盟国Ｃに居住する親会社に対して当該控除を認めることは、開業の自由ないし資本移動の自由の原則に抵触するか。

2　判　旨

「共同体レベルで二重課税を排除するための統一又は調和規定が存在しないことから、国際法に基づく条約によって二重課税を排除する権限は、加盟国に留保されている。このような状況において、加盟国は二国間条約によって、課税管轄の配分に関する要素を自由に決定するものである。……Ｄ事件パラグラフ五四で裁判所が述べたとおり、二

国間租税条約の適用対象はその条約で定められた自然人又は法人に制限される。配当をする会社が居住する加盟国及び配当を受領する会社が居住する加盟国の両方で配当に対する課税を避けるために、英国が締結した租税条約の各々は、英国と他方の締約国間の課税権の配分を定めている。このような租税条約は、非居住法人が英国の居住法人から受け取る配当について英国で課税しないことを定めているものもあれば、英国で課税することを定めているものもある。後者の場合、条約ごとに異なる要件に従うが、支払われた配当について非居住法人に税額控除が認められる規定を定めている。EU司法裁判所に意見を述べた政府の多くが支持している英国政府の意見によれば、租税条約が、英国の居住法人から配当を受領する非居住法人に対する税額控除を定めている条件は、特に国内租税制度だけでなく、租税条約が交渉された時に双方の締約国である加盟国が合意に至った内容にも依拠する。英国が、英国の居住法人から配当を受領する他方の締約国の居住法人に税額控除を認めている状況は、英国が、当該配当について会社に課税する権利を有している状況である。このような場合に英国で課される税率は、状況に応じて様々であり、特に租税条約が完全な又は部分的な税額控除を定めているかによる。そのような租税条約における税額控除及び税率については国内法と直接的関連性がある。このように、外国税額控除の付与は、それぞれの租税条約の他の部分と切り離すことができる特典としてみなすことはできず、不可分の一部であって全体のバランスに寄与するものである。……これら相互に与えられる権利及び義務が、締約国である加盟国の一方の居住者にのみ適用されることは、二国間租税条約における当然の結果である。英国の居住法人から支払われた配当に対する課税について、そのような税額控除を定めない租税条約を英国と締結した加盟国の居住法人は、税額控除を定めた租税条約を英国と締結した加盟国の居住法人と同等の状況にはない。開業の自由の原則は、ある加盟国の居住法人から配当を受け取る他の加盟国の居住法人に対して、ある加盟国と他の加盟国間で締結した租税条約に定める税額控除の付与を、そのような付与を定めない租税条約をある加盟国と締結した第三の加盟国の居住法人に拡張して適用しない状況を排除しない。そのような状況が、居住法人

から配当を受領する非居住法人を差別していないことから、上述のパラグラフで述べた結論は、資本移動の自由の原則にも適用される。

以上のことから、開業の自由の原則ないし資本移動の自由の原則は、ある加盟国の居住法人から配当を受け取る他の加盟国の居住法人に対して、ある加盟国と他の加盟国間で締結した租税条約に定める税額控除の付与を、そのような付与を定めない租税条約をある加盟国と締結した第三の加盟国の居住法人に拡張して適用しない状況を排除しない」[61]。

四　最恵国待遇の解釈適用に関する分析

㈠　はじめに

加盟国が締結した二国間租税条約の特典を当該条約の締約国でない他の加盟国に対して付与する最恵国待遇に関するEU司法裁判所の最初の判決は、D事件であると言われている[62]。D事件判決までの間に、他の加盟国との間に締結した租税条約の特典の適用を受けようとすることを理由の一つとして争われた事件として、Schumacker事件、Saint-Gobain事件、Hoechst und Metallgesellschaft事件[63]等があるが、いずれにおいても、EU司法裁判所は、最恵国待遇の解釈適用について言及せず、源泉地国の国内措置を拡張適用してEU法を遵守することを求める判決を下した[64]。EU司法裁判所が直接税の分野において、最恵国待遇を適用してこなかった理由として、EU法に最恵国待遇に関する規定が置かれていないこと、最恵国待遇はEU法との抵触問題を解決するために絶対的な手段でもなく相応の手段でもないこと、及び最恵国待遇は租税条約に対して副次的な影響を及ぼすことが述べられている[65]。

D事件においては資本移動の自由の原則が、ACT集団訴訟事件においては開業の自由の原則ないし資本移動の自由の原則が、加盟国が締結した租税条約に基づき非居住者に対して異なる取扱いをすることを禁止しないことが判示された。すなわち、開業の自由の原則ないし資本移動の自由の原則は、加盟国が締結した二国間租税条約の特典を、当該条約の締約国でない他のEU加盟国に対して、最恵国待遇を与えることを租税条約の締約国であるEU加盟国に義務付けないことが示された。

直接税の分野において最恵国待遇を与えうる状況は、本稿では同等の状況にある非居住者間に差別が生じている場合を想定しており、また、国内法における非居住者に対する取扱いが画一的であれば、非居住者間における異なる取扱いは、加盟国が締結した二国間租税条約によってもたらされることが考えうる。D事件判決及びACT集団訴訟事件判決においても、第一に非居住者間の状況の同等性を検証し、その過程で租税条約の性質を解釈している(66)。

(二) D事件判決の分析

居住者と非居住者の間における同等の状況について、Schumacker事件判決(67)は、「第二の加盟国の国民が最初の加盟国での雇用からその所得の全部又は大部分を取得し、最初の加盟国が考慮すべき納税者及び家族の情報を入手できる場合」に同等の状況にあると示した(68)。

この居住者と非居住者の間における同等の状況の判断基準に対して、非居住者間における同等の状況の判断基準については、D事件判決が下されるまで、EU司法裁判所の判断は示されなかった(69)。EU司法裁判所は、非居住者間における同等の状況について、D事件判決において次のように判示した。最初に、「加盟国は、必要な限りにおいて、域内における二重課税を排除するために相互に交渉する権限を有し、すべての加盟国に関係するような共同体の措置又は条約が存在しない中において、加盟国間で多くの条約が締結されている。Saint-Gobain事件判決で示したとおり、

このような状況においては、二重課税を排除するために締結した二国間租税条約によって、加盟国は締約国間での課税権の配分に関する事項を決定することができる[70]」と述べている。EU司法裁判所は、直接税に関する権限のうち租税条約に関する権限、すなわち、租税条約の締結及び課税権の配分ルールの決定に関する権限が、加盟国に留保されていることを確認している。しかしながら、「条約の締約国である加盟国の国民又は居住者に関する課税権の配分に関係なく、条約の締約国でない国の居住者に関する問題である[71]」と続け、条約の締約国でない国の居住者と条約の適用対象である者との間の比較の問題[72]、すなわち、異なる加盟国の非居住者間の水平的な比較可能性の問題[73]であることを示した。

この非居住者間の水平的な比較可能性について、EU司法裁判所は、二つの視点、第一に内国民待遇と最恵国待遇の相違、第二に租税条約の性質から結果を導いた[74]。第一の内国民待遇と最恵国待遇の相違については、Saint-Gobain事件とD事件の事実関係が異なること、及びその結果適用されるルールも異なることに基づいて判示された。二国間租税条約の適用対象は、当該条約の締約国の自然人又は法人に限定される。しかしながら、二国間租税条約に定める特典を、当該条約の締約国でない他の加盟国の居住者に拡張して適用される場合がある。その例として、Saint-Gobain事件判決を取り上げている。Saint-Gobain事件は、ドイツの居住者であるS1とフランスの居住者であるP1のドイツにおける支店P2との間の差別に関する問題である。すなわち、居住者と非居住者との間の差別である。したがって、当該差別は内外差別であって、内国民待遇の原則の対象となる。内国民待遇の原則は、非居住者の恒久的施設と居住者が同等の状況にある場合、居住者に適用される特典を非居住者の恒久的施設に付与することを、当該条約の締約国である加盟国に要求するものである。このような場合に、二国間租税条約に定める特典を、当該条約の締約国でない他の加盟国の居住者に拡張して適用する可能性がある。EU法が当該条約の一方の締約国に課した義務は、他方の締約国に対する当該租税条約に基づく権利義務に影響を与えないことから、このような拡張適用も認めら

れるとした。要約すると、Saint-Gobain 事件判決は、内外差別の問題であって内国民待遇の原則の対象となり、二国間租税条約の適用対象は、当該条約の締約国の自然人または法人に限定されるものであっても、このような場合は、二国間租税条約に定める特典を、当該条約の締約国でない他の加盟国の居住者に拡張して適用することが可能となる。しかしながら、D事件は、非居住者間の差別を問題としていることから、Saint-Gobain 事件判決の射程は及ばない。

次に、租税条約の性質に基づく解釈が示された。EU司法裁判所は、「オランダ・ベルギー租税条約の二四条は、同一の所得及び資産に対する二重課税を避けるために両国間の課税権の配分に関して定めている。租税条約は、相互主義に基づき定められた権利及び義務は締約国の一方の居住者にのみ適用され、ベルギーの居住者である納税者は、オランダに所在する不動産に対する富裕税に限りベルギー以外の国の居住者である納税者と同等の状況にはない[75]」、と述べた。EU司法裁判所は、非居住者の同等性について、租税条約によって定められる課税権の配分ルールに基づき、そこから生じる権利義務は相互主義の原則に従うものとすることを根拠として判断している。

この一連の解釈は、いわゆる「卵が先か、鶏が先か（circular reasoning）[76]」という因果性のジレンマがあるものであり、曖昧であるとする意見もある[77]。これは、EU司法裁判所が、最初に、租税条約に関する権限は加盟国に留保されているが、非居住者の同等性の判断においては、課税権の配分の問題ではなく非居住者間の水平的な比較可能性の問題であると示したにもかかわらず、次に、租税条約は課税権の配分に関して定めており、相互主義に基づき租税条約に定める権利義務は同条約の締約国の居住者にのみ与えられるものであることから、各租税条約の締約国の居住者は同等の状況にはないと結論付けたことに対する意見である。最初に用いられている「課税権の配分の問題ではない」という文言について、これは、「加盟国が権限を有する課税権の配分の問題ではない」ことを意味し、ここでは権限の問題ではなく水平的な比較可能性の問題であることを述べていると思われる。また、次の「課税権の配分に関して定めており」という文言について、これは、租税条約の性質を示している。したがって、EU司法裁判所が、非居住

者の同等性に関する判旨で述べた二つの「課税権の配分」という文言は、用いられた場面が異なり、特に最初の「課税権の配分の問題ではない」と示した場面は、課税権の配分ではなく加盟国の権限に焦点を当てていると考えれば、EU司法裁判所の判断は矛盾するものではないと考えられよう。

さらに、EU司法裁判所の判断によれば、ある二国間租税条約の対象者である一方の締約国の居住者は、当該条約の対象者でない者とは異なる状況にあることになる。二国間租税条約における対象者は、二国間租税条約ごとに異なり、異なる状況にある非居住者は二国間租税条約の数だけ存在することになろう。EU司法裁判所は、それぞれの二国間租税条約の対象となる納税者は同等の状況にあると見なしていないことから、最恵国待遇を付与することが二国間租税条約のバランスを崩すかどうかを検証する必要はないと思われる(78)。

また、EU司法裁判所は、オランダ・ベルギー租税条約の二五条三項は、無差別条項であり、双方締約国のうち一方の居住者である個人に対して、他方の締約国においてその居住者に与えられる人的控除を認めることを定めている(79)。同条約同条項によれば、条約の権利は他の部分と切り離すことができる特典としてみなすことはできず、不可分の一部であって全体のバランスに寄与するものである(80)、と述べた。すなわち、租税条約は、二重課税の回避や脱税の防止が実現されるように、二国間でその課税権の配分を定めていることから、租税条約に定める権利の一部のみを取り出すことは、課税権の配分のバランスを崩すことになる。したがって、EU司法裁判所は、相互主義の原則に基づく租税条約の性質から、租税条約に定める特典につき最恵国待遇を加盟国に義務付けないことを示した。このような解釈は、租税条約の性質及び条約の締結方針に対する正当な評価と思われる(81)。

㈢　ACT集団訴訟事件判決の分析

ACT集団訴訟事件は、非居住法人が受領する配当に対する英国の国内の課税関係が租税条約の内容によって異な

り、英国がオランダと締結した租税条約では税額控除が認められるところ、英国がドイツと締結した租税条約では税額控除の定めがないことからオランダの居住者とドイツの居住者との間の差別について争われた事件である。

EU司法裁判所は、最初にD事件判決と同様に、加盟国は二国間条約によって課税権の配分を決定するものであることを述べ、続けて、課税権の配分を定めた租税条約は、非居住法人が英国の居住法人から受け取る配当について英国で課税しないことを定めているものもあれば、英国で課税することを定めているものもあり、国内租税制度と租税条約で定めた内容は直接的関連性があるとした。これは、ACT集団訴訟事件において問題となっている英国国内法に定める課税関係が租税条約によって異なることから、英国国内法と租税条約の関係を判示している。

次に、租税条約は相互主義に従う旨を述べたが、これもD事件判決と同様の判旨である。すなわち、EU司法裁判所は、租税条約に定める権利の一部のみを取り出すことは、課税権の配分のバランスを崩すこと、そして相互主義の原則に基づく租税条約の性質から、租税条約に定める特典につき最恵国待遇を加盟国に義務付けないことを示した。

このように、ACT集団訴訟事件判決は、非居住者の同等性の判断及びその中において租税条約の性質の解釈についてもD事件判決を引用しており、D事件判決を踏襲するものと考えられる。

㈣ 小括

EU法は、二国間租税条約の特典に関する最恵国待遇を、付与すべき非居住者の状況が当該租税条約の対象である非居住者と同等の状況にないことに基づき、加盟国に義務付けないことが、D事件判決及びACT集団訴訟事件判決によって示された。

最恵国待遇を与えるかどうかの判断について、EU司法裁判所は、非居住者が同等の状況にあるかどうかを検証しなければならないとした。そして、この非居住者の同等性について、租税条約の性質を根拠として判断した。

EUは、国際法を尊重してその権限を行使しなければならず[82]、EU司法裁判所は、EU法を解釈適用するに際して慣習国際法を考慮する[83]。このことは、直接税の分野にも適用される。D事件判決及びACT集団訴訟事件判決はさることながら、加盟国の措置はEU法で禁止される差別であると判示されたSaint-Gobain事件判決においても、「当該条約による租税上の特典を付与する対象者をドイツにおいて一方的に拡張しても問題が生じるものではない。なぜならば、そのような拡張は条約の締約国である非加盟国の権利に影響を与えないし、当該非加盟国に新しい義務を課すものでもないからである[84]」と判示されており、ウィーン条約法条約二六条の合意は守られなければならないとする原則を示している。これは、一九六二年のCommission v Italy事件判決[85]においても、「同条項（EU機能条約三五一条―筆者注）の第一段落は、国際法の原則（ウィーン条約法条約二六条―筆者注）に従い、EU基本条約は先に締結された協定に基づく非加盟国の権利及びそれに従って生じた加盟国の義務の履行に影響を与えないことを定めている[86]」と判示されていることからも、EU法の枠組みにおいて国際法を考慮しなければならないことを明示している。

おわりに

本稿では、EU法が禁止する差別の範囲について、EU法と加盟国が締結した二国間租税条約との適用関係から検証した。

結論から言えば、各々の二国間租税条約の締約国におけるそれぞれの非居住者は同等ではないことが示され、同等の状況にない非居住者に対して行われる異なる取扱いは、EU法における差別を構成しない[87]。したがって、本稿で取り上げた非居住者に対する異なる取扱いは、EU法によって禁止されず、すなわち、EU法の枠組みにおいて、無差別条項を根拠として租税条約の特典に関する最恵国待遇を与えることを加盟国に義務付けないとするものである。こ

のような結論は、非居住者が同等の状況にないことから導かれ、非居住者の同等性は、相互主義の原則に基づく二国間租税条約の性質によって判断された。このEU司法裁判所による判断は、本稿一章三節において記述したとおり、GATTの目的と租税条約の目的の相違及び租税条約の性質から、租税条約で定めた特典について当該条約の締約国以外の加盟国に対する最恵国待遇を与えることは難しいとする結論と一致するものと思われる。

直接税の分野における差別は、第一に居住者と非居住者の間、第二に居住者間、第三に非居住者間に生じうる[88]として検証してきたが、EU司法裁判所はそれぞれの二国間租税条約の対象となる納税者は同等の状況にあるとみなしていないことから、各々の租税条約の対象となる非居住者間に差別は生じないこととなる。したがって、当該非居住者間の差別は、そもそもEU法が禁止する差別又は制限の範囲に含まれるものではないと考えられよう。

また、EU司法裁判所は、EUレベルにおいて二重課税を排除するための統一的又は調和的な措置は採択されておらず、加盟国もまた二重課税を排除するための多国間租税条約を締結していない状況において、加盟国は二国間租税条約によって締約国間での課税権の配分に関する事項を決定していることを繰り返し述べている。すなわち、EU司法裁判所は、租税条約を締結することによって二重課税を排除する権限及び直接税の配分ルールを決定する権限については加盟国が有するものであることを認めていると考えられる[89]。

しかしながら、直接税に関しても、加盟国はEU法を遵守した上でその権限を行使しなければならないとする判例が確立されている[90]。その結果、加盟国の国内法はEU法を遵守するように改正がなされることもある[91]。直接税に関する課税権は加盟国に留保されるものである一方で、EU司法裁判所は原則として加盟国はEU法を遵守した上でその権限を行使しなければならないと判示していることの意味について、多角的に、例えば、EUにおいて検討されている共通連結法人税課税標準（CCCTB）や直接税とは異なる分野との比較等をとおして、検討する必要があるが、これらについては別稿を期したい。

（1）　EEC、EC又はEUについて設立するための条約等は異なるものであるが、本稿においては、いずれもEUと表記しても問題がない場合はEUと表す。また、その法についても、EU法と表記するが、判例の中でEEC及びEC条約の条文が示される場合は、現行法の条文番号も付記する。さらに、裁判所については、従前の the European Court of Justice も含めて、EU司法裁判所とする。

（2）　EUの権限について、庄司克宏「リスボン条約とEUの課題―非対称性問題をめぐるEU条約とEU機能条約の可能性―」『日本EU学会年報』第三一号（二〇一一年）。

（3）　See e. g. Case 270/83 Commission v French Republic (Avoir Fiscal) [1986] ECR 235, para. 24; Case C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker [1995] ECR I-225, para. 24; Case C-80/94 Wielockx v Inspecteur der Directe Balastingen [1995] ECR I-2493, para. 16.

（4）　See e. g. Case C-279/93 Schumacker, paras. 21, 26; Case C-80/94 Wielockx, para. 16.

（5）　加盟国がEUくの加盟の日前に締結した条約については、EU機能条約三五一条が適用され、原則として、これらの条約から生じる権利及び義務は、EU基本条約により影響を受けない。ただし、Case 10/61 Commission v Italy [1962] ECR 1 以降の判例によれば、この権利は、条約の締約国である非加盟国に付与される権利、義務については、加盟国が過去に引き受けた義務を指す。

（6）　EU法における自由移動の規定及びその適用又はその例外については、庄司克宏『新EU法　政策編』（岩波書店　二〇一四年）が詳しい。Helminen, Marjaana, EU Tax Law -Direct Taxation, 4th ed., Amsterdam 2011, p. 67.

（7）　See e. g. Schumacker [1995], para. 30; Wielockx [1995], para. 17.

（8）　Dürrschmidt, Daniel, Tax Treaties and Most-Favoured-Nation-Treatment particularly within the European Union, 60 Bulletin for International Taxation (2006), p. 208; Helminen, supra note 6, pp. 59-60.

（9）　See e. g. Case C-204/90 Hanns-Martin Bachmann v Belgian State [1992] ECR I-276; Case C-336/96 Gilly v Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin [1998] ECR I-2823.

（10）　Van der Linde, Ruud, Some Thoughts on Most-Favoured-Nation Treatment within the European Community Legal Order in pursuance of the D case, 13 EC Tax Review (2004), p. 13; Kofler, W. George, Most-Favoured-Nation Treatment in Direct Taxation: Does EC Law Provide for Community MFN in Bilateral Double Taxation Treaties?, 5 Houston Business and Tax

Law Journal (2005), p. 66.

(11) Ibid.

(12) 欧州連合条約（the Treaty on European Union：以下「EU条約」という）及び欧州連合機能条約（the Treaty of the Functioning of the European Union：以下「EU機能条約」という）の両条約をEU基本条約という。

(13) Case C-376/03 D v Inspecteur van de Belastingdienst [2005] ECR I-5852.

(14) Case C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue [2006] ECR I-11718.

(15) Case C-307/97 Saint-Gobain v Finanzamt Aachen-Innenstadt [1999] ECR I-6181.

(16) 経済産業省通商政策局編『不公平貿易報告書　2017年版』（二〇一七年）一八五頁。

(17) 津久井茂充『ガットの全貌―コンメンタール・ガット』（日本関税協会　一九九三年）一九頁。

(18) 津久井・前掲注（17）二二頁。

(19) 邦訳は、経済産業省のサイトによる。http://www.meti.go.jp/policy/trade_policy/wto_agree ments/custom_duty/html/02.html（二〇一八年一月二日最終閲覧）。

(20) 古賀敬作「通商政策と租税政策とのインターオペラビティーに関する序論的考察」横浜国立大学企業成長戦略研究センターディスカッション・ペーパー・シリーズ（2009-CSE-07）一〇-一三頁、宮崎綾望「WTO法と税制の研究―国際課税制度の再考に向けて―（前篇）GATTと税制」租税研究（二〇一二年）三二四頁、三三二頁。

(21) GATS一四条（e）。その他最恵国待遇の適用除外について、同条二項（ネガティブリスト方式）、一四条（a）ないし（c）、及び一四条の二に定められている。

(22) Panel Report, Argentina – Measures Affecting the Export of Bovine Hides and the Import of Finished Leather, WT/DS155/R (19 December 2000).

(23) Ibid, para. 11. 158-11. 159.

(24) Appellate Body Report, Canada – Certain Measures Concerning Periodicals, WT/DS31/AB/R (30 July 1997).

(25) Panel Report, Argentina, para. 11. 160.

(26) Ibid, para. 11. 156.

（27）邦訳は、経済産業省のサイトによる。http://www.meti.go.jp/policy/trade_policy/wto_ agreements/marrakech/html/wto15m.html#02（二〇一八年一月二日最終閲覧）。

（28）日本において、金子宏『租税法　第二十二版』（弘文堂　二〇一七年）一三頁。

（29）Panel Report, Argentina, para. 6. 14.

（30）OECD, Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination) Public Discussion Draft (2007).

（31）OECD, Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination) (2008).

（32）木村弘之亮「租税条約上の国籍による無差別取扱条項（一）」法学研究七〇巻五号（一九九七年）六四頁、Van Raad, Kees, Nondiscrimination in International Tax Law, Alphen aan den Rijn 2007, Series on International Taxation, v. 6, pp. 78-79.

（33）例えば、Panel Report, Japan – Customs Duties, Taxes and Labelling Practices on Imported Wine and Alcoholic Beverages, BISD 34S/83 (10 November 1987).

（34）増井良啓「租税政策と通商政策」塩野宏先生古希記念論文集『行政法の発展と変革・下巻』（有斐閣　二〇〇一年）五二九頁によれば、例えば、輸出を理由とする直接税の免除等は、ＧＡＴＴ一六条の輸出補助金に該当する可能性がある。

（35）増井・前掲注（34）五一七頁、占部裕典『国際的企業課税法の研究』（信山社　一九九八年）二四三頁以下。

（36）増井・前掲注（34）五二九頁以下。

（37）渕圭吾「国際課税と通商・投資関係条約の接点―１９２０年代の国際連盟における議論を素材として―（上）」ジュリスト一四〇六号（二〇一〇年）一四九頁、一五三頁。

（38）増井・前掲注（34）五四〇頁。

（39）増井良啓「日本の租税条約」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣　二〇〇七年）五七〇－五七一頁。

（40）増井良啓「二国間租税条約上の無差別条項」ソフトロー研究一七号一頁（二〇一一年　初出二〇一〇年）六頁、増井・前掲注（34）五四〇頁。

（41）増井・前掲注（34）五四〇頁は、次のように述べられている。「ＧＡＴＴの規律の作用が基本的に「関税を下げる」ものであったことがあるように思われる。これに対し、租税条約は締約国間に税収を分配するものである。（中略）たんに税金を下げればよいわけではない。（中略）ある国との関係で特定の税収分配基準に合意したからといって、他のすべての国に

対して同じ基準を当てはめなければならない、という規律は受け入れられにくい」。

(42) 増井・前掲注（34）五四〇頁。

(43) See e. g. Case C-1/93 Halliburton v Staatssecretaris van Financiën [1994] ECR I-1151; Joined Case C-397/98, C-410/98 Metallgesellschaft (C-397/98), Hoechst AG, Hoechst UK (C-410/98) v Commissioners of Inland Revenue [2001] ECR I-1760.

(44) Helminen, supra note 6, p. 66.

(45) Helminen, supra note 6, p. 73 によれば、直接税の分野において物の自由移動の規定に抵触すると考える場合はほとんどない。

(46) See e. g. Case 81/87 The Queen v H. M. Treasury ex parte Daily Mail and General Trust PLC [1988] ECR 5505; Case C-415/93 Union Royale Belge des Sociétés de Football Association ASBL v Jean-Marc Bosman [1995] ECR I-5040.

(47) Supra note 7.

(48) Helminen, supra note 6, p. 59 et seqq.

(49) Dürrschmidt, Daniel, Tax Treaties and Most-Favoured-Nation-Treatment particularly within the European Union, 60 Bulletin for International Taxation (2006), p. 208; Helminen, supra note 6, pp. 59-60.

(50) See e. g. C-194/06 Staatssecretaris van Financiën v Orange European Smallcap Fund (OESF) [2008] ECR I-3747.

(51) Supra note 9; Helminen, supra note 6, p. 67.

(52) Weber, Dennis and Spierts, Etienne, The "D Case": Most-Favoured-Nation Treatment and Compensation of Legal Costs before the European Court of Justice, 44 European Taxation (2004), p. 68.

(53) Kemmeren, Eric, The Termination of the 'Most Favoured Nation Clause' Dispute in Tax Treaty Law and the Necessity of a Euro Model Tax Convention, 6 EC Tax Review (1997), p. 148 によれば、一九九二年の Bachmann 事件判決において、EU司法裁判所がすでに非居住者間の差別に対して基本的自由の原則の適用を否定したと述べられている。この根拠として、同事件判決パラグラフ二六（他の加盟国で支払った保険料をある加盟国において租税目的上控除するかどうかの問題については、関係国間で締結した租税条約又は理事会が採択する措置によってのみ解決できる）を挙げているが、この判旨をもって、EU司法裁判所が非居住者間の差別に対して基本的自由の原則の適用を否定したとすることはできないと思われる。（同旨、

De Graaf, Arnaud and Janssen, Geert, The Implications of the Judgement in the D case: the Perspective of Two Non-Believers, 14 EC Tax Review (2005), p. 180. しかしながら、この根拠は筆者とは異なる。De Graafは、本件は、税制の一貫性という正当化事由によってベルギーの措置が認められたものであることから、最恵国待遇に基づく判旨ではないとしている。なぜならば、本事件で問題となっているベルギーの所得税法は、居住者間に差別を生じさせるものであって、非居住者間の差別を生じさせるものではないからと考えられるからである。

（54） See e. g. Avoir Fiscal [1986], para. 26.

（55） Ibid.

（56） Case 6/64 Flaminio Costa v ENEL [1964] ECR 587.

（57） Hinnekens, Luc, Comparability of Bilateral Tax Treaties with European Community Law. The Rules, 3 EC Tax Review (1994), p. 154.

（58） Ibid, para. 57 et seqq.

（59） D [2005], para. 49et seqq.

（60） 英国の居住者である個人株主が、英国の居住法人からACTが課された配当を受領する場合は、当該者の個人所得税からこのACTの税額控除をすることができる。

（61） ACT Group Litigation [2006], para. 81 et seqq.

（62） Cordewener, Axel and Reimer, Ekkehart, The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law – Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? – Part 2, 46 European Taxation (2006), p. 291.

（63） Metallgesellschaft [2001].

（64） Pistone, Pasquale, The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions, Alphen aan den Rijn 2002, Eucotax series on European taxation, v. 4, pp. 209–210; De Graaf, Arnaud and Janssen, Geert, The Implications of the Judgement in the D case: the Perspective of Two Non-Believers, 14 EC Tax Review (2005), p. 181.

（65） Pistone, supra note 64, p. 213.

（66） Lang, Michael and Dommes, Sabine, Tax Treaty and EC Law – Reciprocity and the Balance of a Tax Treaty, in Lang, Michael et al. (eds.), Tax Treaty Law and EC Law, Alphen aan den Rijn 2007, Series on International Taxation, v. 30, p. 76.

（67） 本事件の事実関係は、次のとおりである。ベルギー国籍を有するベルギー居住者は、越境労働者としてドイツで働いていた。非居住者に対して人的控除等を認めていなかったドイツの所得税法が、労働者の自由移動の原則に抵触するかどうかについて争われた事件である。

（68） Schumacker [1995], para. 47.

（69） 非居住者間の同等の状況については、非居住者の源泉地国又は居住地国における租税上の取扱いに基づいて判断されるとする意見があった。See e. g. Van der Linde, supra note 10; Schuck, Josef, Most Favoured Nation Clause in Tax Treaty Law, 5 EC Tax Review (1996), p. 162; De Ceulaer, Stefaan, Community Most-Favoured-Nation Treatment: One Step Closer to the Multilateralizationof Income Tax Treaties in the European Union?, 57 Bulletin for International Fiscal Documentation (2003), p. 500.

（70） D [2005], paras. 50-52.

（71） Ibid, para. 53.

（72） De Graaf, and Janssen, supra note 64, p. 182.

（73） Kofler, W. George and Schindler, Clemens Philipp, “Dancing with Mr D”: The ECJ’s Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in the “D” case, 45 European Taxation (2005) p. 537; Cordewener and Reimer, supra note 62, p. 292, 294.

（74） Cordewener and Reimer, supra note 62, p. 293.

（75） D [2005], para. 60, et seqq.

（76） Van Thiel, Servaas, A Slip of the European Court in the D case (C-376/03): Denial of the Most-Favoured-Nation Treatment because of Absence of Similarity?, 33 INTERTAX (2005), p. 455; Cordewener and Reimer, supra note 62, p. 293.

（77） Kofler and Schindler, supra note 73, p. 538; Cordewener and Reimer, supra note 62, p. 294.

（78） De Graaf, and Janssen, supra note 64, p. 183.

（79） D [2005], para. 60.

（80） Ibid, para. 62.

（81） De Graaf, and Janssen, supra note 64, p. 185.

（82） Case C-286/90 Anklagemyndigheden v Poulsen [1992], ECR I-6019, para. 9.

（83） Ibid, paras. 10, 13–16.

（84） Saint-Gobain [1999], para. 60.

（85） EU機能条約三五一条（旧EC条約三〇七条、旧EEC条約一一三四条）の既存の条約の尊重を定めた規定に関する判例である。

（86） See e. g. Commission v Italy [1962]; Case 812/79 Attorney General and Juan C. Burgoa [1980] ECR-2789, para. 8.

（87） Supra note 7.

（88） Supra note 8.

（89） 同旨、De Graaf, and Janssen, supra note 64, p. 187.

（90） Supra note 4.

（91） 例えば、Case C-264/96, Imperial Chemical Industries (ICI) v Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), [1998] ECR I-4711事件判決をうけて、英国のグループリリーフ制度は、二〇〇〇年財政法附則二七によって改正された。

髙橋　里枝（たかはし　さとえ）
所属・現職　慶應義塾大学大学院法学研究科後期博士課程
最終学歴　慶應義塾大学大学院法学研究科前期博士課程
所属学会　慶應法学会
専攻領域　租税法、国際租税法
主要著作
「一般的租税回避否認規定の対象領域と実効性――英連邦諸国の経験からの一考察――」第二四回租税資料館賞（論文の部）受賞（二〇一五年）
「EU司法裁判所における租税回避概念の形成と発展――英国の租税回避概念へのフィードバックを含めて――」慶應義塾大学大学院法学研究科修士論文（二〇一六年）
「EUにおける税務執行共助と納税者の権利保護」『商學論纂　矢内一好教授古稀記念論文集』第五九巻第五・六号（二〇一八年）