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

GATT及びOECDモデル条約における最恵国待遇の取 待遇との関係 OECDモデル条約に規定している無差別条項と最恵国 GATT上の最恵国待遇の意義と内容

はじめに

一 EU法における直接税に関する差別禁止条項の適用範囲 GATTの最恵国待遇と租税条約との関係

EU法における差別禁止条項に基づく原則 EU法における最恵国待遇の規定の欠如

EU司法裁判所の最恵国待遇適用に関する判例の紹介

Saint-Gobain 事件判決

D事件判決

最恵国待遇の解釈適用に関する分析

はじめに

D事件判決の分析

ACT集団訴訟事件判決の分析 小 括

 (Ξ)

おわりに

ACT集団訴訟事件判決

はじめに

えば、 間 る₆ 13 原則として、 玉 地又は財産 U 意味し、 ないとされ、 域内に国境のない市場 の状況にあ それはEU法に抵触し、 0 のであるが、 (2) おい $U_{\widehat{\mathbb{I}}}^{E}$ 丙 ル て同等の ï 第二に居住者間、 の状況における差別を禁止することから、 貫した判例法によれば、 はそ 加 ルを適用することにより生じる。 て基本的・ 盟 国籍に基づく直接差別又は間接差別だけでなく、 取扱 るに 玉 の の目的の一つとして、 加盟国 国境を越えない状況には適用されない 所在地に基づいて決定される。 Α 貫した判例法によれば、 いを定めている。 自由 8 0 かかわらず異なるル 居住者及び加盟 の の国内法又は加盟国が締結した租税条約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、(⑤) 原則に反する差別に該当する場合がある。 第三に非居住者間に生じうる。(8) (域内市場) その適用は排除される。 差別は、 国内法 物、 国Cの居住者が加盟 の設立を目指す。 1 人 ルが 直接税の納税義務は、 原則として、 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 の非居住者に対する取扱いが サー したがって、 適用される場合である。 居住者と非居住者の ビス及び資本の移動の自由 基本的自由に対する制限とは、 が、 直接税に関していえば、 基本的自由 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 国Bにおい 居住者間 無差別であっても自由 直接税の分野における差別は、 一般的に、 非居住者間の差別が生じると考えられる状況は、 0 て非居住者である場合であって、 の差別であっても間接的に国境を越えるような状 間 規定は、 画一 の差別はEU法の適用対象である。 般に、 国籍ではなく納税者の住 的であるとした場合、 EU域内の国境を越える状況と加盟 (以 下 その課税権は、 加 基本的自由を妨げるあらゆる障壁を 盟国Bの 移動を制限するような措置も含まれ 「基本的自由」 第一 国内法は、 に居住者と非 加盟国に という) 同等の状況にある 両 所地、 非居 両非 に留保さ が E U 扂 住 所 確保され 習が 居住 住者 得 法 . の て同 源 同 者 対 況 等 る 0 0 泉

う問題が生じうる。 が禁止する差別又は制限の範囲はどこまでであるのか、 定を置いているが、EU基本条約においては、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法定を置いているが、EU基本条約においては、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 に最恵国待遇を与えることを義務付けることになる。(三) 居住者間 「GATT」という)及びサービスの貿易に関する一般協定 非居住者間 に生じる差別については、 の差別についても、 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。 EU法によって禁止されるとすれば、 しかしながら、 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 (以下「GATS」という) 例えば、 それは加盟国に対して他の加 関税及び貿易に関する一般協定 は、最恵国待遇について明文規 盟 玉 0 (以 下 玉 そ 民

税 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事件及びACT集団訴訟事件、(ユリ) にD事件判決に るものであるのかという視点から検証する。 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。 0 本稿では、 によるモデル租税条約を取り上げ、 分野における最恵国待遇の解釈適用ついて分析する。 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 .おいて先例として引用されている Saint-Gobain 事件を紹介し、(『) 国際社会における最恵国待遇と租税条約の適用関係に 以下、 一章で、 GATT及び経済開発協力機構 う 四章でこれらの事件及びEU 特にEU 法が最恵国待遇まで要求す ついて、 (以下「OECD」 続く二章に しかる 並びに の のち、 とい 直 接 主 お

GATT及びOECDモデル条約 における最恵国待遇 の取 扱

(--)GATT上の最恵国待遇の意義と内容

b する内国民待遇は、 れ 産 ょ 実質的に軽減し、 は られば、 国内産品に適用してはならないことを定めている。 一品又は他国に仕向けられる産品に許与する利益等を、 のであって、 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 GATTの目的は、 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、 加盟国間では平等に扱うという側面を有している。(『) 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。その一条の一般的最恵国待遇 内国税その他の内国課徴金等に関し、 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、 すなわち、 他のWTO加盟国における同種の産品に対して、許与しなけ WTO加盟国は国内生産に保護を与えるように輸入産 内外無差別に取り扱わなければならない。(ミヒ) 他方で、 GATT三条の内国の課税及び規則 そのために関税その他の貿易障 あるWTO加盟国 [が他] の規定に 高 又 に関 する - 害を 0

るものの、 内国税その 輸入され 収方法、 ている。 ここでGATT一条は、 に掲げる事項、 るもの 対象となる措置 ③規則及び手続き、 他の 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、 は、 内国課徴金も、 と五つ掲げられている。 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 (あらゆる関税及び課徴金等) は、 最恵国待遇の対象となる措置、 及び④三条(内国民待遇) 直接であると間接であるとを問わず、 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 の二項 輸出入に関する①関税及び課徴金、 付与すべき権利、 (内国税及び内国課徴金) 課せられることはない。 直接税が含まれるかについては明示されて 付与される対象物 及び⑤四 ②関税及び課徴金の徴 の内国課徴 (以下略)」と定めてい (同種の産品) 項 (国内法令及び要 金をこえる の領域に を定め

件

ると決定した。

加盟国が締結する租税条約に基づき取扱い 文規定を定めてい 国待遇を許与することを定めているが、 な TS二条一 そ のため、 、る。 直 したがって、 の協定の対象となる措置 接税について、 GATSの G ATTの最恵国待遇 の差異が生じる場合における措置は、 GATTと異なり、 に関 最恵国待遇の対象となる措置には、 他 0) !の規定の適用に関する様々な解釈が存在する。 同 直接税 種 のサー の定義及び租税条約との適用関係について ビス及びサー 最恵国待遇の適用となる措 直接税に関する措置 ビス提供者に対して無条件 も含まれ 置 る G 最 明

外される。

ない 文に違る 入れ い う²² 。 員 は、 仕 入税の課 報告を取り上げ、 適用 入 会の報告を引 G A T T 商 所得税 ことから、 入に関 額 品 に関して、 反するとして、 アルゼンチンにおい が 二 については、 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) は の最恵国待遇の対象措置に、 産 !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、 %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。 品に課 所得税はGATT三条二項の対象となる措置ではない 用 若干の考察をする。 アルゼンチンにおける所得税の予納 され 欧州共同体が申し立てを行った。 仕入れをする者 明ら る措置であることは明らかであるとし、 ては、 かに産品に課される 所得税の予納制度として、 GATT一条の文脈におい (個人消費者を除く) 直接税に関する措置が含まれ (clearly applies to goods) 制度が問題となった紛争がある 小委員会は、 がその仕入れ金額が 輸入産品については、 て、 また、 が、 直接税が問題となっ るか否かについ 般に、 課税措置は、 規則三五 カナダの雑誌に 当該制度が、 所得税は産品に直接課されるも 定の金額を超えた場合に、 四三の 輸入する者がその輸入時 さ、 G (以下「アルゼンチン事件 かかか 規定及びその徴収する金 た紛争はないが、 ATT三条二項の対象とな 紛争解決の GATT三条二項 にる措置し が、 アル ため に対対 ゼン 他方で、 バする上 チン Ó 小 事 委員 原 の 0 玉 では 級 件 第 則 内 項 会 0 仕 輸 ع 委 0

断

している。

置 三条二項の対象となり、 に該当するかを判断しておらず、 ・委員会及び上級委員会は、 「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、 加盟国における租税又は法律の名称によって、 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る課税措 該当する規定の文言から G A T T

産 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。 (3) また、 所得に課されるものではない」とする主張を受けたものである。ここで、 申 際的に認められている定義から、 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。このような定義は、 接税の定義を見ると、 委員会は、 は (財産の譲渡によって生ずる収益に対する租税、 작. 所得税は、 直 品の金額を課税標準とする租税は、 るかについては述べておらず、 直接課される租税であっても、 |国であるEUによる「規則三五四三によれば、 1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 たがって、 アル ゼンチンにおいても、 一般に、 GATT三条二項の対象ではないことが、 GATTの最恵国待遇の対象措置に、 所得税は産品に直接課されるものではないと示した。 [『直接税』 とは、 また、 所得税は、 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。 般的に、 その名称によらず、 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 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、 遺産、相続及び贈与に対する租税、 所得税の課税標準は所得金額である。 輸入品又は国内品を問わず、 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、 直接税に関する措置が含まれるかどうかについては、 これら小委員会の意見、 小委員会及び上級委員会によって明らかにされた。 GATT三条二項の対象となる。 小委員会は、 GATS二七条 商品及びその他の動産の売却により生じる 企業が支払う賃金又は給与の総額に対する租税 国際的にも妥当しうるものであろう。 EUの主張、 そして、 所得税をどのように定義して (0)に定められている直 以上のことから、 所得金額を課税標準とす GATSの定義及び国 しかしながら、 反対に、 所得税又 G A T 小

Т れ の 最恵国待遇の対象措置 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。 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

O E C D レモデ ル 条約に規定してい る無差別 条項と最恵国 |待遇との 関

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。 の後幾度の改正がなされたが、 0 Ĕ Ĉ D 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 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、 かれている。 OECDモデル条約 無差別条項本文につ そ

他 当該条約を締結していない第三国の国民又は居住者は、 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。 拠として、 間又は多国間条約を締結し、 新パラグラフ2は、 V Ų١ つい 二○○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 ĺ |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。 るため、 な 方の締約 かか ではそれ以上に議論されていない」と考えられている。 つ たが、 二〇〇七年に草案が公表され、 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、 当該条約の特典の適用を求めることはできない。 相 国間の 互主義は、 「二四条の規定は、 特別な経済的関係を理由として、 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 国際公法においてはまったく通常の道具であるので、 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。 二〇〇八年に採択された内容に基づいている。 二国間条約又は多国間条約における一方の締 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 二○○八年の改正前までは最恵国待遇につい 租税条約は、 当該一方の締約国と第三国との 相互主義 OECDモデル条約コン この改正は、 (reciprocity) これらにおいても、 間 の の租税条約 約国 四 原則に基づい ある国 て述べ 条の によっ 解釈 ゞ が二 相 の れ 互. 適 7 玉 た 7 主

三 GATTの最恵国待遇と租税条約との関係

G な に G L 8 :及ぶような紛争も見られる。 ATTの最恵国待遇との間に問題が生じうる。(st) ないか、 直 ついての定めが置かれている。 ATSと租税条約との関係においても生じうる問題であり、 られている。 例えば、 1接税にも影響を与えている。(※) 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、 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、 GATTは租税との関係において、 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、 多くの場合、 さらには、 しかしながら、 二重課税の排除の方式や直接投資の課税ルールは、 二重課税排除の方式や、 貿易の障壁となる関税の引き下げ以外にも、 GATTにおいては、 そのためGATSにおいては、 直接投資の課税ルールについても、 租税条約との適用関係について定められ 直接税もその対象となる措置とする GATTの規定は租税条約と抵触 租税条約に基づく課税関係と 酒税のような個別消費税(33) 租税条約との適用関係 租税条約によっ 議論の て定 射 て

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。 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、 の締約国でない 加 温国 [が課税権を行使し、 国に対しても、 WTO加盟国である国との間で租税条約を締結する場合、 当該租税条約で定める特典を付与しなければならない。 WTO加盟国ではあるが租税条約 ところが、 ウィー 仮に G A T T ン条約法条約 に従 0) 最 恵国

他方、 ことであるだけでなく、 とおりであり、 租税条約は、 GATTと租税条約の目的又は性質から、 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。 |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。 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。 両者の相違を確認する。 G A T T の 目的 そして、 租税条約は、 その作 につい 用は関税を引き下 国際的二 、ては、 重課税を排 げる

1

税 わち、租税条約で定めた内容につき、 ばその一 な 締約国相互 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、 除するために、 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、 条約 部である特定の特典のみを第三国に与えることは、 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 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 締約国間で課税権を分配するものである。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(④) 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 租税条約の目的及び性質から逸脱するものである。(ヨ) 租税条約は、 締約国が課税ルールを取 相互主義 の原則に基づき、 り決め すな 租

EU法における直接税に関する差別禁止条項の適用範囲

だろう。 (42)

EU法における差別禁止条項に基づく原則

(--)

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

ゔ

く差別 (の禁止規定の適用が優先される。 玉 の禁止規定は一 ·籍に基づく差別の禁止規定の適用範囲は限られている。基本的自由のうち、 (4) 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、 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 物 の移 動 の自由の規定に抵触 基本的自由 ることが 0) 制

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

ている。

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

2 差別及び制限

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。また、(ダ) 本的自 由の制限の禁止規定は、 隠れた間接的差別も対象となる。(郷) 差別及び差別を生じさせる制限についても禁止する。(ff) このような差別及び制限は 直接的

3 直接税の分野における差別の区分

明白な差別だけでなく、

別は、 な場合にも差別が生じる。 (5) V, 限 0) ではなく納税者の住所地、 区分による差別以外にも、 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、 の禁止規定は、 人及び資本の移動の自由 第一に居住者と非居住者の間、 EC条約五六条 本稿では、 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、 の制限の禁止規定と直接税の関係において、 例えば、 (現EU機能条約六三条) 納税者の区分による差別について検証する。 第二に居住者間、 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 第三に非居住者間に生じうる。さらに、({st) 一項に、「本章に定める規定の枠内において、 直接税の納税義務の区分が、 .ても適用される。 直接税の分野に 資本移動の自由 上述した納 般的 加盟 お に け 玉 税者 玉 間 る 0 及 差 籍 制

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 したがって、

基本的

自

由

この制 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

216

加

さ

れるものであり、

加盟国

は他

V

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

.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

とした場合、 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、 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。 国内法の非居住者に対する取扱い 次章以降、 が 画一 この非居住 的である

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。

た。53 であるとする意見もある。 D ても基本的自由の原則が適用されるかについては、 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 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。 事件は、 非居住者間の差別に関するEU法の解釈について、 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、 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 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 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。 ドイツ又はベルギー 当該差別は、 (非居住者間 実際 の差別に対 'n 小には、 居住者で Ū ド

租税条約に基づく差別

4

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。(ヨ) かであるが、 を採用することはできない。これらの条約は、 Avoir Fiscal 事件判決は、 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**、** 本件に関係するものではない。さらに、 「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 上述 (租税条約の目的は脱税防止であると―筆者注) 共同体条約五二条 (開業の自由の原則 EU司法裁判所は、 ―筆者注) したことからも は無条件に適用 例えば、 の主張

加盟

が 租

加

ことを理由として同条項に反することはできない」と判示した。

EU法における最恵国待遇の規定 の欠如

関する明文規定が存しない中で、 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。 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。 EU法は、 GATT及びGATSと異なり、 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、(8) 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、 最恵国待遇に E U また、 法

あ

他 非居住者間 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、 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、 る加盟国 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。 0 そして、 以下においては、 加 盟国 が、 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、 の差別も含まれるかどうか、 .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 ある非居住者に特定の待遇を与えている場合に、 論述の都合上、 直接税の分野における最恵国待遇を、 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 当該非居住者と同等の状況にある他の非居住者に対 当該租税条約に定める権利を、 仮にEU機能条約に定める基本的自 『非居住者間 の差別を排除するため 締約 ある加 国でな 由 んに、 0 制 盟 限

て適用することは、 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 |接税に関する最恵国待遇は、 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、 第一に、 EU法に最恵国待遇の明文規定がないこと、(ミン) 加盟国に義務付けることはできな 第二に、 加盟 玉 が 他 の 加 盟

でと考えられているか、

必ずしも明確ではない。

ることは要求していない。 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

EU司法裁判所の最恵国待遇適用に関する判例の紹介

(-)事件判決

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 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 義務が課されていた。また、P1は、 フランスの居住法人P1は、 1 事実関係 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 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

社及び孫会社から受領した配当につき、 所に提訴した。 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、 当該租税軽減措置のうち租税条約に関するものは、 租税条約に基づく受取配当に対する免税措置である。 開業の自由の原則に反するとして、 ドイツ支店がアメリカ及びスイスに所在する子会 P1はドイツ連邦裁判 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

在する会社のドイツ支店が、 · ツ連 邦裁判所は、 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。 審理を中断し、 非 、加盟国との間の租税条約に基づき、 EU司法裁判所に、「ドイツの居住法人と同等の状況に 受取配当に対する免税措置を受けることができな ある 他 0 加 に所

れ同

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。

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

体法を無視することはできない。

2 判旨

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、 保されている。 においては廃止) 同 法に 所得税及び財産税に関する統 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、 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 又は調 和する措置 加盟国が課税権を行使する限りにおいては、 が 存しない中で、 特にEEC条約二二〇条 加盟国は締約国間 で の課税 加 加 盟 盟国 玉 (現行法 は 権 12 共 留 0

る非加盟国 をドイツに 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 住法人と同等の状況にある場合、 の締約国である加盟国に要求している。そして、 内 玉 民待遇の原則 おい の 権利に影響を与えないし、 て _ 方的に拡張しても問題が生じるものではない。 は、 加盟国と非加盟国間で締結された租税条約について、 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、 当該非加盟国に新しい義務を課すものでもないからである。 法務官の意見によれば、 なぜならば、 EU法がドイツに課した義務は、 非居住法人の恒久的 そのような拡張は条約の締約国 施設が ド 当該条約 イ アメリ ÿ 0) 居

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、 以上のことか F イツ連邦裁判所に対する回答は、 開業の自由の 税額軽減の特典を与えることを妨げてはならない、 が原則は、 ĸ イツ居住法人と同等の状況 にある他

とするものである」。

様の条項は含まれていなかった。

(<u>;</u>)

事

件判

決

1

実

ド イツの居住者であるD は、 オランダに不動産を所有 じて おり、 そ n ん は D の総資産の一 ○%を占めてい た。 D は オ

73

ランダにおいて非居住者として富裕税が課されてい

て計算するものであった。 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、 居住者の純資産の価額は、 全世界に所有する資産の 純資産の 価額から全資産に有する負債 価 額に Ö % の 税率 の金 -を乗じ

うちオランダに所有する資産の割合が全世界財産の 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 九○%以上である場合に認められるものであっ 金額の控除は、 すべての居住者と非 た 居住 0

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

0)

金を

る資産の割合が九○%未満であっても上記の控除が認められるものであ 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、 つ たが、 ド 全世界資産に占めるオランダに イツとオランダの 組税条約に は 有 同 す

取 である場合には認められないとする規定は、 扱 本件は、 Ų١ がなされることになり、 オランダの富裕税の金額の計算上負債 資本移動の自由の原 居住者と非居住者、 の金額の控除 .則に抵触するかどうかについて争われた事件である。 が、 租税条約も考慮すると非居住者間におい 非居住者については オランダに有する資 ても異 産 が 少 額

原則 者 先決付託のうち、 に対しては税額控除の権利を与えないが、 に反しない場合におい 最恵国待遇に関する質問事項は次のとおりである。 て、 オランダの富裕税の規定に従い、 |国間租税条約に従い、 オランダがドイツの居住者 ドイツの居住者と同等の状況にあるべ オランダの富裕税の規定が資本移 (オランダにおける非居 動 の 自 ギ 由 0

2 判旨

0

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。

託 有 5 民間 加盟国 オ が 的施設に付与することを、 Gobain 事件で示したとおり、 が は、 ランダとベルギーにおいて、 は 5 Ŕ 租税条約に基づく特別な取扱い する非居住 0 でに Saint-Gobain 事件で示したとおり、 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。 EC条約二九三条 三国 ての加 共同 居住者に関する問題である。 の異なる取扱い 本件 非 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。 居住 体 間 は、 盟 条約に基づく特典が当該条約 者は、 者であるD 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 ベ 条約の締約国である加盟 ルでは採択されておらず、 は、 当該国 (旧EEC条約二二○条、 は、 労働者の 当該条約の締約国である加盟国に要求している。 [における居住者と同等の状況にある必要がある。 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 加盟国 同 二国間租税条約の対象は、 移 を受ける他の非居 0 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、 非加 国の国民又は居住者に関する課税権の配分に関係なく、 の締約 加盟国もまた二重課税を排除するため 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 盟国間租税条約の場合、 現行法においては廃止) 国でない加盟 任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 条約に定める自然人又は法人に制限される。 国 の居住者に拡張適用され に従 重 居住法人に適用される特典を非居住法人の 課税を排除するため て、 このような場合、 その課税権の配分から生じる締約 加盟 加盟 しかしながら、 玉 国間で多くの条約が締結されて の多国間租税条約を締結 は、 てい 必要な限りに の統一 所は認めてい る。 玉 る可 加盟国に恒 内裁判所か 的又は 当該先決付託 能性が 条約の締約 におい みに ?ある。 る。 調 5 久的 和 両 て、 L かし 国でな 加 0) L お 7 的 先 施 か 国 な 域 なが 措 設 恒 て な 内 0 衍 久 間 D な る

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 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、 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、 の居住者である納税者は、 の課税権の配分に関して定め、 国にお 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。 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 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、 租税条約に基づく当然の結果である。 部であって全体のバランスに寄与するも これら相互に与えられる権利及び義務が の居住者である納税者 条約の権利 ベ 他方の は 他 ルギー の 0 部

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、 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 要求するものではない(59) いて、 資本移動 0 り自由 の 原 劕 は

ある。

ACT集団訴訟事件判決

 (Ξ)

事実関係

1

等法院によってなされた先決付託事件である。 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、

払う際には、 対して納税義務を負うが、 配当を受領する法人におい 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、 英国の 国内法によれば、 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。 配当については次のとおり取り扱われ 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。 て当該ACTの税額控除が認められる。 る。 他方、 原則として、 英国において非居住法人は英国 また、 当該配当につきACTが課される場合は 英国の居住法人が他の 英国の居住法人が株主に配当を支 源泉所 英国の居住

るとする租税条約を締結している。

ら受け取る配当について英国で課税される。 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

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、 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 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、 一定の条件を満た ド · ツ 及

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 該配当につき英国では課税されないが、 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、 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、

税されるが、

ACTについて税額控除が認められる。

な K 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、 -イツ) 先決付託のうち、 が、 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Aと加盟国C 最恵国待遇に関する質問事項は次のとおりである。 (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 開業の自由ないし資本移動の自由の原則に抵触するか。 加盟国Bに居住する親会社に対して当該控除を認め 加盟国A (例えば、 英国) と加盟国 В ñ ており、 (例えば

2 判 旨

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。 重課税を排除する権限は、 ルで二 重課税を排除するための統一 加盟国に留保されている。 又は調和規定が存在しないことから、 このような状況において、 ……D事件パラグラフ五四で裁判所が述べたとおり、二 加盟国 国際法に基づく条約によっ 記二 国間条約によって、

る。 受け は、 3 あ 租 け できる特典としてみなすことはできず、 が完全な又は部 る 5 租 Ħ. を定めてい 法 ō 税 配 間 加 る る当然の結果である。 に与えら 権利を有して 配当を受領する他方の締約国 税条約 0)状況 条約 盟国 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、 後者の場合、 敢る配当に 英国 |当を受領する会社 加 と直 租 盟 税 一接的 条約 [と締結した第三の ĸ が交渉された時に双方の [と他方の を英国と締結した加 は れる権利及び義務が、 他 関連性が な の 適 Е 0 \ \ \ 分的な税額控除を定めているかによる。 Ų١ つ 加盟 締約 用対 る状況である。 U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、 条約ごとに異なる要件に従うが、 ٧١ て英国で課税しないことを定めてい 開 業の 国間 国間 が居住 ある。 象はその条約で定められ 英国 加盟国 こで締結、 自 0 が課税権 盟 このように、 由 0 する加盟国 0 玉 居住法人から支払われた配当に対する課税について、 の 原則 締約国である加盟 このような場合に英国で課され 居住法人に税額控除を認めている状況は、 締約国である加盟国 の居住法人に拡張して適用しない した租税条約に定める税額控除 の居住法人は、 0 は、 配分を定めてい 不可: 0 外国 ある加盟 「両方で配当に対する課税を避けるために、 分の一 一税額控除の付与は、 た自然人又は法人に制限される。 税額控除を定めた租 国 支払われた配当について非居住法人に税額控除が 部であって全体のバランスに寄与するものである。 玉 · る。 0 <u>の</u> が合意に至った内容に そのような租税条約における税額控除及び税率に 居住法· るものもあれば、 方の居住者にのみ適用されることは、 このような租税条約は、 人から配当を受け取 る税率 0 状況を排除しない。 付与を、 それぞれ 税条約を英国と締結した加盟国 は、 英国で課税することを定めて そのような付与を定め の租税条約 状況に応じて様々であり、 英国が、 も依拠する。 配当をする会社が居住 非居住: る他 その 当該配当について会社 特に国内租税制 英国が締結 そのような状況が、 の 0) 英国 加盟 他 ような税額控除 法人が英国 の部分と切り が、 玉 した租 の 英国 な 玉 居 間租 [の居 度だけでな 認めら I の 居 住 租税条約 V 特に租これ する 租 法 の Ų١ 税 祝祭約 かを定 祝祭約 に居住法 住 離すことが ·う るも 往 条約 人に対 居住 に課 れる規 法人と同 Ų١ 法 加 一税条約 8 7 人 0 な 13 5 は 人 b か 各 玉 て 英 定 玉 お 相 す か あ 5 々 及

٧١<u>61</u>

則 か に 5 にも適 ·配当を受領する非居住法人を差別していないことから、 用される。 上述のパラグラフで述べた結論は、 資本移動の自由 の 原

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 0 加 以上のことから、 盟国 「の居住法人に対して、 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、 ある加盟国の居住法人から配当を受け取 そのよう る他

最恵国待遇の解釈適用に関する分析

四

一 はじめに

でもないこと、 EU司法 待遇の解釈適用について言及せず、 Saint-Gobain 事件、 るEU司法裁判所の最初の判決は、 る規定が置 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、 加 温国 !裁判所が直接税の分野において、 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 かれていないこと、 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。(雲) Hoechst und Metallgesellschaft 事件等があるが、 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 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。 D事件であると言われている。 (62) 最恵国待遇を適用してこなかった理由として、 D事件判決までの間に、 いずれにおいても、 EU法に最恵国 EU司法裁判所は、 他の Schumacker 事件、 加盟国との |待遇に関 間に締結 最恵国 す

義務付けないことが示され 当該条約の締約国でない他 された。 由 の D)原則 事件においては資本移動の自由の原則が、 がが すなわち、 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 開業の自 の E U 由 の原則ないし資本移動 加盟国に対して、 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 最恵国待遇を与えることを租税条約の締約国であるEU 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、 加盟 判 の 自 示

扱 合を想定しており、 判決においても、 ĺ١ l接税の分野において最恵国待遇を与えうる状況は**、** 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。 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(%) また、 国内法における非居住者に対する取扱いが 本稿では同等 画一 の状況にある非居住者間 的であれば、 D事件判決及びACT集団訴訟 非居住者間における異なる取 に差別が生じ てい る場

D事件判決の分析

る場合」に同等の状況にあると示した。 盟国での 居住者と非居住者の間に 雇用からその 所得の全部又は大部分を取得し、 おける同等の状況について、 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 Schumacker 事件判決は、 「第二の加盟国 の 玉 民 が 最 0) 加

又は条約が存在しない中において、 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、 おける同等 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、 ては、 の状況につい D事件判決が下されるまで、 て、 D事件判決において次のように判示した。 加盟国間で多くの条約が締結されている。 EU司法裁判所の判断は示されなかった。 すべての加盟国に関係するような共同体の措置 非居住者間 最初に、 Saint-Gobain 事件判決で示したとおり 加盟国 EU司 に おける同等の状況 は、 法裁判所は、 必要な限 非 りに 0 扂 判 住者 お 断 基 て、 準 間 iz 12

0

を示した

関係なく、 税条約に関する権限、 税 て 権 対象である者との ٧١ のような状況においては、 ることを確認してい 0 配 分に関 条約の締約国でない .する事項を決定することができる」と述べている。 間 の比 すなわち、 る。 較の間 二重課税を排除するために締結した二 L 国の居住者に関する問題である」と続け、 か 題72 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 しながら、 すなわち、 「条約の締約国である加盟国 異なる加盟国の非居住者間 一国間 EU司法裁判所は、 租税条約によっ の 条約の締約国でない 国民又は居住者に関する課税権 .の水平的な比較可 直 て、 接税 加 に関 盟国 能 国の居住者と条約 が 性 0 加 する権 は 盟国 6締約 問題であること [に留保 腹 国 のう 0) 間 配 で され 分 0 0 適 課

L 特 事 は 条約の締約 1 Gobain 事件判決を取り上げている。Saint-Gobain 事件は、 租 締 たが のド 税条約 ,件 と D 約 施設と居住 典 相 国 他方の を 違、 の非居 でな って、 イツに の適用対象は、 事件の事実関係が異なること、 第二に租税条約の性質から結果を導いた。 当 締約 住者 国であ Ų١ 該条約 当該差別は内外差別であって、 他 者 おける支店P2との間 間 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、 0 が 加盟 る加盟国 .同等の状況にある場合、 の水平的 の締 国の居住者に拡張して適用する可能性がある。 約 当該条約の締約国の自然人又は法人に限定される。 国でない他 [に要求するものである。 な比較可能性につい の差別に関する問題である。 0) 加 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。 盟 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、 内国民待遇の原則の対象となる。 国の居住者に拡張して適用される場合がある。 く このような場合に、 第一 EU司法裁判所は、 の 内国民待遇と最恵国待遇の相違については、 ドイ ツの居住者であるS1とフランスの居住者であるP すなわち、 EU法が当該条約 二国間租税条約に定める特典を、 二つの視点、 しかしながら、 居住者と非居住者との間の差別である。 内国民待遇の 第一 このような拡張適用も認 の — に内国民待遇と最恵国 二国間租税条約に定 方の締約国に課 原 削は、 その例として、 非居住 Saint-Gobain ||該条: 者の した義務 二国間 当 [待遇 約 め 恒 め 該 久 る 0

定

めており」という文言につい

て、能性

これ

は、

租

!税条約の性質を示している。

しる。

たがって、

 $E \circ O$

U

司法裁判

所

が、

非居し

住

間

ではなく

水平的な比

較可

0

問題であることを述べ

てい

ると思わ

n

また、

次

課税

権

の配分に

と述べた。 オランダに所在する不動産に対する富裕税に限りべ 同 L 間 n か 義に基づき定められた権利及び義務は締約 租 るとした。 そこから生じる権利義務は相 しなが 蕳 0) 税 条約 所得及び資産に対する二重課税を避けるため 租税条約 租税条約の性質に基づく解釈が示された。 EU司 0 適 要約すると、 D 12 用対象は、 事件 法裁判所 定める特典を、 は は、 当該条約 非居住者間 Saint-Gobain 事件判決は、 非居住者 当該条約の締約 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 の締約国 の差別を問題としていることから、 の同等性について、 の 玉 。 一 自然人または法人に限定されるものであ 国でない に両 方の居住者に ル EU司法裁判所は、「オランダ・ベ 内外差別の問 ギ 玉 i 間 他 以 租税条約によって定められる課税権の の加 の課税権の配分に関して定め 外 0 盟国 のみ適用され、 国の居住者である納税者と同等の状況にはな 問題で [の居住者に拡張して適用することが あって内国民待遇 Saint-Gobain ベルギー ルギー 事件判決 って てい Ź の居住者である納 の)原則 Ð V 租 る る の射程 税条約 の対象となり、 配分ル 租税条約 のような場合は の は 及ば 1 .可能となる。 ルに基 税者 兀 三国 相 ゔ 耳.

とい 同等 ŋ に定める権 題 7 であると るが、 う文言に 0) 状況 味であるとする意見もある。 連 には 非居 の解釈 利義務は 示したに つ ない 住者の かは、 え 同 b これ 条約 同等性 |結論付けたことに対する意見である。 かか V わ の締約 わらず、 は、 WD の判断 る 加 玉 卵 盟 これ 次に、 の におい が先か、 国が 居住者にのみ与えられるも は、 権限を有する課税 ては、 租税条約 Е 鶏が先か Ũ 課税権の 司 は課税権の配分に関して定めておい税権の配分の問題ではなく非居住に決裁判所が、最初に、租税条約に (circular reasoning)」という因果性のジレ 権 最初に用 0 配 のであることから、 分の V 問題ではな られ 租税条約に関する権限 ってい る ر \ ا 課税 各租 b, 著間 ことを意味 権 相 税条約の 0 水平的 の 互主義に 配分 ン は な比較 マ 0 締 加 基づ 盟国 問題で が 約 ここで 国 あ き租 12 Š 可 0 留保 は 居 能 b は 往 の 条約 者 さ で 0 阋 間 あ は n

者 税 権 ō の配 「同等性に関する判旨で述べた二つの 分 の問題ではない」と示した場面は、 「課税権の配分」という文言は、 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 用いられた場面が異なり、 特に最初の 課

Е 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、 U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。 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、 二国間租税条約ごとに異

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。 (8) |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

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

部 は 税条約の性質から、 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、 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 方の居住者である個人に対して、 また、 :であって全体のバランスに寄与するものである、と述べた。すなわち、 (®) 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。(ミエ) 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、 課税権の配分のバランスを崩すことになる。 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 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。(四) したがって、EU司法裁判所は、 租税条約は、二重課税の回避や脱税の防 租税条約に定める権利の一 無差別条項であり、 相互主義の原則に基づく租 双方締約国のうち一 部の いみを取 り出 正

二 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 E

IJ

に

よって示された。

額控除の定めがないことからオランダの居住者とド 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、 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。 英国がドイツと締結した租税条約では

税

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

所は、 原則に基づく租税条約の性質から、 次に、 てもD事件判決を引用しており、 このように、 租税条約に定める権利 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。 ACT集団訴訟事件判決は、 の一部のみを取り出すことは、 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。 D 事件判決を踏襲するものと考えられる。 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 課税権の配分のバランスを崩すこと、 すなわち、 そして相互主義 E U 司 法 裁 判 0

(四) 小 括

非居住者と同等の状況にないことに基づき、 法 は、 玉 蕳 租 脱条約 の特 典に関する最恵国待遇を、 加盟国に義務付けないことが、 付与すべき非居 D事件判決及びACT集団訴訟事件! 住者の状況が当該租税条約 の 対 象であ 判決

なけ 最 いればならないとした。そして、 恵国 [待遇を与えるかどうかの判 この非居住者の同等性につい 断 に つい て、 Е U 司法裁判所 て、 は 非居住 租税条約の性質を根拠として判断した。 者が 同等の状 況にあるかどうかを検 証

者注) 則を示している。これは、一九六二年の Commission v Italy 事件判決においても、「同条項(ધ) 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」 (※) 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 ことながら、 慣習国際法を考慮する。このことは、 Ð 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。 のでもないからである」と判示されており、ウィー Е Ūは、 の第一段落は、 国際法を尊重してその権限を行使しなければならず、EU司法裁判所は、(※) 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、 国際法の原則(ウィーン条約法条約二六条―筆者注) 直接税の分野にも適用される。 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 D事件判決及びACT集団訴訟事件判決はさる に従い、EU基本条約は先に締結された協定 EU法を解釈適用するに際 (EU機能条約三五 と判示さ なぜな 「当該 して 筆

おわりに

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。

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。

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。 り上げた非居住者に対する異なる取扱いは、 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、 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、 EU法によって禁止されず、 EU法における差別を構成しない。 すなわち、 EU法の枠組みにおい したがって、 本稿 で取 同等

これ

らについては別稿を期したい。

G 間 0 ATT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 ような結 論は、 の性質によって判断された。 非居住者が同等の状況にないことから導かれ、 このEU司法裁判所による判断 非居住者の 租税条約で定めた特典につい は、 本稿 同等性は、 章三 一節に 相 互主義 お V て当該条約 て記述したとお の原則に基づく二国 の締 約

以 外 直 .接税の分野における差別 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。 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とし

間 V 7 検証 ないことから、 の差別は、 してきたが、 そもそもEU法が禁止する差別又は制限 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。 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 の範囲に含まれるものではないと考えられよう。 したがって、 該 影非居 そ 者

らず、 法裁 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。 V ては また、 判所は、 加盟 加 盟 EU司法裁判所は、 玉 玉 [が有するものであることを認めていると考えられる。^(®) 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 [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 E U 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 て、 ルを決定する権限 加盟国は すなわ 採択され ち 国間 Е に U 租 て お 0 司 税

る共通 権限を行使しなけ る課税権は が 確立され か しなが 連 結 加盟 てい 法人税課税標準 5 る₉₀ 国に留保されるものである一方で、 ればならないと判示していることの意味につい 直接税に関しても、 その結果、 (CCCTB) 加盟国 の 加盟国はEU法を遵守した上でその権限を行使しなけれ ·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。 (ヨ) や直接税とは異なる分野との比較等をとおして、 EU司法裁判所は原則として て、 多角的 に、 例 加盟国は えば、 E U EU法を遵守した上でその 検討する必要があるが において検討され ば ならない 直 接 とする判 税に関 7 例 す

- 1 て、EU司法裁判所とする。 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 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 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
- 2 性—」『日本EU学会年報』第三一号(二〇一一年)。 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
- 3 Köln-Altstadt v Schumacker [1995] ECR 1-225, para. 24; Case C-80/94 Wielockx v Inspecteur der Directe Balastingen [1995] ECR I–2493, para. 16. See e. g. Case 270/83 Commission v French Republic (Avoir Fiscal) [1986] ECR 235, para. 24; Case C-279/93 Finanzamt
- 4 See e. g. Case C-279/93 Schumacker, paras. 21, 26; Case C-80/94 Wielockx, para. 16
- 受けた義務を指す。 以降の判例によれば、 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 加盟国がEUへ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 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
- 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 四年)が詳しい。Helminen, Marjaana, EU Tax Law -Direct Taxation, 4th ed., Amsterdam 2011, p. 67. 政策編』
- (~) See e. g. Schumacker [1995], para. 30; Wielockx [1995], para. 17.
- 8 for International Taxation (2006), p. 208; Helminen, supra note 6, pp. 59–60 Dürrschmidt, Daniel, Tax Treaties and Most-Favoured-Nation-Treatment particularly within the European Union, 60 Bulletin
- Services Fiscaux du Bas-Rhin [1998] ECR I-2823 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
- 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 Van der Linde, Ruud, Some Thoughts on Most-Favoured-Nation Treatment within the European Community Legal Order in

Law Journal (2005), p. 66

- 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。 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
- <u>13</u> Case C-376/03 D v Inspecteur van de Belastingdienst [2005] ECR I-5852
- Case C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue [2006] ECR
- 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 html (二〇一八年一月二日最終閲覧)。 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.
- $\widehat{20}$ 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。 古質敬作「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
- 21 (c)、及び一四条の二に定められている。 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
- R (19 December 2000) Panel Report, Argentina – Measures Affecting the Export of Bovine Hides and the Import of Finished Leather, WT/DS155,
- $\widehat{23}$ Ibid, para. 11. 158-11. 159
- 24 Appellate Body Report, Canada – Certain Measures Concerning Periodicals, WT/DS31/AB/R (30 July 1997).
- $\widehat{25}$ Panel Report, Argentina, para. 11. 160
- Ibid, para. 11. 156

- 27 m.html#02 (二〇一八年一月二日最終閲覧)。 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/wto15
- 28 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)
- 32 31 OECD, Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination) (2008). 木村弘之亮「租税条約上の国籍による無差別取扱条項(二)」法学研究七○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-

- 33 BISD 34S/83 (10 November 1987) 例えば、Panel Report, Japan – Customs Duties, Taxes and Labelling Practices on Imported Wine and Alcoholic Beverages,
- 34 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。 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
- 35 増井・前掲注 (3) 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 一四〇六号(二〇一〇年)一四九頁、一五三頁。
- 38 増井・前掲注 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○○七年) 五七○-五七一頁。
- 40 揭注 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、
- 41 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 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。 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」 (中略) たんに税金 b

- 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。
- Metallgesellschaft (C-397/98), Hoechst AG, Hoechst UK (C-410/98) v Commissioners of Inland Revenue [2001] ECR See e. g. Case C-1/93 Halliburton v Staatssecretaris van Financiën [1994] ECR I-1151; Joined Case C-397/98, C-410/98
- 4) 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
- C-415/93 Union Royale Belge des Sociétés de Football Association ASBL v Jean-Marc Bosman [1995] ECR I-5040 See e. g. Case 81/87 The Queen v H. M. Treasury ex parte Daily Mail and General Trust PLC [1988] ECR 5505; Case
- (%) Helminen, supra note 6, p. 59 et seqq.

47

Supra note 7

- for International Taxation (2006), p. 208; Helminen, supra note 6, pp. 59–60. Dürrschmidt, Daniel, Tax Treaties and Most-Favoured-Nation-Treatment particularly within the European Union, 60 Bulletin
- 50 See e. g. C-194/06 Staatssecretaris van Financiën v Orange European Smallcap Fund (OESF) [2008] ECR I-3747
- 53) Supra note 9; Helminen, supra note 6, p. 67.
- before the European Court of Justice, 44 European Taxation (2004), p. 68 Weber, Dennis and Spierts, Etienne, The "D Case": Most-Favoured-Nation Treatment and Compensation of Legal Costs
- 53 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。 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 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、 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、 Kemmeren, Eric, The Termination of the 'Most Favoured Nation Clause' Dispute in Tax Treaty Law and the Necessity of a 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

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、 De Graaf, Arnaud and Janssen, Geert, The Implications of the Judgement in the D case: the Perspective of Two Non-Believ 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)。 **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。** 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、 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 税制の一貫性と

- (云) See e. g. Avoir Fiscal [1986], para. 26
- (55) Ibid.
- (5) Case 6/64 Flaminio Costa v ENEL [1964] ECR 587
- 57 1994), p. 154. Hinnekens, Luc, Comparability of Bilateral Tax Treaties with European Community Law. The Rules, 3 EC Tax Review
- (\varepsilon) Ibid, para. 57 et seqq.
- (祭) D [2005], para. 49et seqq.
- $\widehat{60}$ このACTの税額控除をすることができる。 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
- (6) ACT Group Litigation [2006], para. 81 et seqq.
- Pull the Emergency Brake without Real Need? Part 2, 46 European Taxation (2006), p. 291 Cordewener, Axel and Reimer, Ekkehart, The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law - Did the ECJ
- (3) Metallgesellschaft [2001].
- 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 Pistone, Pasquale, The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions, Alphen aan den Rijn 2002, Eucotax
- (65) Pistone, supra note 64, p. 213
- 66 Michael et al. (eds.), Tax Treaty Law and EC Law, Alphen aan den Rijn 2007, Series on International Taxation, v. 30, p. 76. Lang, Michael and Dommes, Sabine, Tax Treaty and EC Law - Reciprocity and the Balance of a Tax Treaty, in Lang,

- 67 ついて争われた事件である。 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 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
- Schumacker [1995], para. 47

68

- 69 Multilateralizationof Income Tax Treaties in the European Union?, 57 Bulletin for International Fiscal Documentation (2003) EC Tax Review (1996), p. 162; De Ceulaer, Stefaan, Community Most-Favoured-Nation Treatment: One Step Closer to the 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 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
- D [2005], paras. 50-52
- 71 Ibid, para. 53
- $\widehat{72}$ De Graaf, and Janssen, supra note 64, p. 182
- 73 ment in the "D" case, 45 European Taxation (2005) p. 537; Cordewener and Reimer, supra note 62, p. 292, 294. Kofler, W. George and Schindler, Clemens Philipp, "Dancing with Mr D": The ECJ's Denial of Most-Favoured-Nation Treat-
- 74 Cordewener and Reimer, supra note 62, p. 293
- 75 D [2005], para. 60, et seqq.
- 77 76 ment because of Absence of Similarity?, 33 INTERTAX (2005), p. 455; Cordewener and Reimer, supra note 62, p. 293 Van Thiel, Servaas, A Slip of the European Court in the D case (C-376/03): Denial of the Most-Favoured-Nation Treat-
- 78 De Graaf, and Janssen, supra note 64, p. 183

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

- $\widehat{79}$ D [2005], para. 60
- 80 Ibid, para. 62
- 81 De Graaf, and Janssen, supra note 64, p. 185
- 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.
- EU機能条約三五一条(旧EC条約三○七条、旧EEC条約二三四条)の既存の条約の尊重を定めた規定に関する判例で
- 86 85 ある。 See e. g. Commission v Italy [1962]; Case 812/79 Attorney General and Juan C. Burgoa [1980] ECR-2789, para. 8.
- 89 88 87 Supra note 7. Supra note 8.
- 恒皿、De Graaf, and Janssen, supra note 64, p. 187.
- Supra note 4. 例えば、Case C-264/96, Imperial Chemical Industries (ICI) v Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), [1998] ECR

1-4711 事件判決をうけて、英国のグループリリーフ制度は、二○○○年財政法附則二七によって改正された。

91 90

里枝(たかはし さとえ)

最終学歴 所属・現職 慶應義塾大学大学院法学研究科後期博士課程 慶應義塾大学大学院法学研究科前期博士課程

専攻領域 所属学会

慶應法学会

租税法、国際租税法 「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

主要著作

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

避概念へのフィードバックを含めて― - EU司法裁判所における租税回避概念の形成と発展 —」慶應義塾大学大学院法学研究

英国の租税

科修士論文 (二〇一六年)

教授古稀記念論文集』第五九巻第五・六号(二〇一八年)

⁻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

241