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

Title	EUにおいて禁止される国家援助の判断要素としての「選別性」概念 : 加盟国の租税措置に係る事件を中心として
Sub Title	The concept of selectivity of state aid in the EU : the analysis of tax matters
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.119, (2018. 12) ,p.441- 474
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Departmental Bulletin Paper
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN10086101-20181215-0441

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において禁止される国家援助の判断要素としての「選別性」概念

――加盟国の租税措置に係る事件を中心として――

髙　橋　里　枝

はじめに
一　ＥＵ国家援助ルールの法的枠組み
(一)　現行法におけるＥＵ国家援助規範の概要
(二)　租税措置と国家援助
(三)　自由移動規定と国家援助禁止規定の各差別禁止原則の比較
(四)　有害な租税競争と国家援助との関係
二　Gibraltar 事件以前のＥＵ司法裁判所判決に基づく「選別性」概念
(一)　すべての事業者に適用される租税措置
(二)　参照基準の決定及び異質性テスト
(三)　正当化
(四)　小　括
三　Gibraltar 事件司法裁判所判決によるＥＵ司法裁判所の新たな判断基準とその後の判決
(一)　Gibraltar 事件判決
(二)　World Duty Free Group 事件判決
(三)　小　括
四　ＥＵ司法裁判所における「選別性」概念に関する考察
(一)　二つの事件の司法裁判所判決に対する批判
(二)　「効果」、「同等性」及び「差別」の分析
(三)　有害な租税競争との関係に基づく分析
おわりに

はじめに

ＥＵにおける国家援助（State Aid）規範[1]は、ＥＵ法秩序[2]において憲法的な地位にあるＥＵ機能条約に定められており、事業者による競争の歪曲を禁止する規定と加盟国による国家援助に関する規定の二本立てとなっている。禁止される国家援助の意義はＥＵ機能条約一〇七条一項に定められており、裁判例によれば、加盟国の措置が次の四条件をすべて充足する場合、当該措置は禁止される国家援助を構成する[3]。

① 直接的又は間接的に国庫によって供与されること

② 加盟国間の取引に影響を及ぼすこと

③ 特定の事業者又は特定の産品の生産を優遇すること（選別性）

④ 競争を歪曲し又は歪曲するおそれがあること

もっとも、国家援助が市場の失敗を是正するために実施される場合、このような国家援助は正当化され、それは禁止される国家援助を構成しない[4]。また、国家援助の禁止は、絶対的な規範ではなく、ＥＵ機能条約一〇七条二項及び三項にその適用除外規定が定められている。

租税に関する加盟国の措置が国家援助の文脈において問題となる場合には、当該措置が補助金や国庫の支出によって構成されている場合だけでなく、いわゆる租税支出（tax expenditures）と呼ばれる[5]本来歳入を構成するべく課される租税を免除する便益を特定の事業者にのみ付与するような加盟国の措置である場合も国家援助を構成する援助となる[6]。判例によれば、租税減免措置[7]、税額控除[8]、及び行政庁による租税債務の過度な減額措置[9]がある。また、通常の納税の期限を延期する措置[10]も禁止される国家援助を構成する場合がある。

本稿では、右要件の③、すなわち「選別性（selectivity）」について、ＥＵ司法裁判所の判断の分析を試みる。Azizi[11]も「最近の裁判例は、その多くが流動的な判断を下しているように思え、将来において変化にとんだ多様な結果を目にするだろう。実際に、国家援助問題に関する最近の判例の進化は、万華鏡の中をのぞき込むような印象を与える。」と述べているとおり[12]、加盟国の租税措置が禁止される国家援助に該当するかどうかについて、ＥＵ司法裁判所[13]は、特に選別性の検証においてその概念の範囲を拡大するような判断を下していると言われている[14]。このように不確実であるとされるＥＵ司法裁判所の判断は、法的安定性を確保できないという批判もある。したがって、禁止される国家援助を構成する重要な要素である選別性概念を分析することは、禁止される国家援助措置と合法とされる国家の租税措置との間にある違いを明らかにするために必要であると考えられよう。

選別性は、「実体的な選別（material selectivity）」と「地域的な選別（territorial selectivity）」に区分される。地域的な選別については、別稿を期し、紙幅の都合上、本稿では、実体的な選別の判断分析に焦点を当てる。

本稿の構成は、第一章で、ＥＵの国家援助ルールを概説する。Gibraltar 事件判決[15]は、選別性の概念の範囲を拡大したとして取り上げられていることから[16]、第二章において、Gibraltar 事件以前のＥＵ司法裁判所判決に基づく「選別性」概念を整理し、第三章において、Gibraltar 事件判決及びその後の判決を分析する。しかるのち、第四章で、ＥＵ司法裁判所における「選別性」概念につき考察する。

一　EU国家援助ルールの法的枠組み

㈠　現行法におけるEU国家援助規範の概要

EUの国家援助に係るルールは、EU機能条約第三部第七編第一章「競争法規範」の中の第二節「国家により付与される援助」のタイトルの下、一〇七条ないし一〇九条に定められている。それぞれの条項が定める内容は次のとおりである。

同条約一〇七条一項　禁止される国家援助、
同条二項　明文による法定の適用除外リスト、
同条三項　EU委員会の承認に基づいて適用除外とされる事例、
同条約一〇八条　国家援助統制の手続き、
同条約一〇九条　理事会による規則の制定。[17]

また、一定の一般的経済的利益を有するサービスについては、同条約一〇六条二項に基づき国家援助禁止規定の適用が除外される。

EU機能条約一〇七条一項は、「本条約に別段の定めがある場合を除き、加盟国により国庫から供与されるあらゆる援助であって、特定の事業者又は特定の産品の生産を優遇することにより、競争を歪め又は歪めるおそれがあるものは、その形式の如何を問わず、加盟国間の取引に影響を及ぼす限り、域内市場と両立しない」と規定する。この規

定の文言から、ＥＵ司法裁判所により先述の四要件を抽出し、これらの要件をすべて充足する加盟国の措置は、ＥＵ機能条約一〇七条一項に基づく禁止される国家援助を構成すると解されている。[18]

「加盟国による国庫から供与されるあらゆる援助であって、……その形式の如何を問わず」という文言から、ＥＵ機能条約一〇七条一項に規定する形態は非常に広範であることがうかがえる。一貫した判例法によれば、[19]援助の定義は、補助金（subsidy）よりも一般的である。なぜならば、援助とは、補助金のようなポジティブなベネフィットだけでなく、事業者に通常課される租税の様々な形式での減免措置、及び、厳密な意味での補助金ではなくても、補助金と同等の性質を有し、かつ、同等の効果を有する措置も含むからである。したがって、国庫からの直接の支出を伴うものでなくても、他の納税者の経済的状況と比べて有利になるような特典を、国家の諸機関が特定の事業者に付与する免税措置は、ＥＵ機能条約一〇七条一項に規定する禁止される援助を構成する。同様に、特定の事業者に対する減税措置や通常の納税の期限を延期する措置も国家援助を構成する。国家援助を認定する際に、租税が免除される場合と課税対象が例外を必要としないほど狭く定義される場合との間に大きな違いはなく、この違いは単なる立法技術の問題である。[20]

一見すると租税の減額のようにみえる措置であっても、ＥＵ機能条約一〇七条一項に規定する禁止される援助を構成しない場合がある。例えば、問題となる援助が公共サービス義務に見合う補償である場合[21]や国家の租税歳入の減少が租税法以外の法律に基づくものであって租税歳入の減少と当該法律の関係が疎遠である場合[22]がある。

また、間接的に援助を構成する措置もＥＵ機能条約一〇七条一項に規定する禁止される援助を構成する。例えば、容易に労働者を確保することを目的として講じられた炭鉱労働者の所得税の免税措置は、当該炭鉱労働者を雇用する石炭事業を行う事業者を優遇し、国家援助を構成するとした。[23]

「国庫」要件については、加盟国の中央政府諸機関によって付与される援助だけでなく、地方公共団体や国によっ

て支配される民間企業によって付与される援助もＥＵ機能条約一〇七条一項に規定する禁止される援助を構成する。[24]

加盟国間の取引に影響を及ぼすような競争を歪め又は歪めるおそれがある援助、すなわち、先述の④の要件については、顕在化している援助だけでなく潜在的な援助も含まれる。[25] 援助を受ける事業者の事業規模や市場支配力の大小、また取引の対象が域外であることも、この要件を満たすかどうかの判断に関係ない。[26] 域内取引を行わない事業者に対する援助もＥＵ機能条約一〇七条一項の対象とする理由は、当該事業者が取引をする事業者の所在する第三国に他の加盟国の事業者が進出する機会を減少させ、さらに、当該事業者が将来において域内取引を行う可能性があるからである。[27]

㈡　租税措置と国家援助

先述したように、租税措置に関しても国家援助規範の対象となる。ここで問題となるのは、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ということとのコンフリクトである。[28] しかしながら、一貫した判例法によれば、[29] 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、加盟国の国内法に基づく租税措置がＥＵ法に抵触する場合には、当該国内法はその適用を排除されなければならない。この適用排除義務は、加盟国の国内法とＥＵ法との関係においては、ＥＵ法の優越性から帰結されるものであり、租税問題に限るものではない。それゆえ、ＥＵ司法裁判所は、租税措置についても早い時期から国家援助の問題として捉えてきた。[30]

㈢　自由移動規定と国家援助禁止規定の各差別禁止原則の比較

自由移動則及び国家援助禁止規定のいずれもＥＵ機能条約に定められている。自由移動規定は、開業の自由、物、サービス、資本及び労働者の自由移動を確保すること、すなわち、単一市場における正常な競争状態を確保すること

によって、他方、国家援助禁止規定は、単一市場における自由競争を歪めないことを確保することによって、いずれも域内市場を達成することを目的とするものである。[31] 自由移動規定と国家援助禁止規定の相違点について、第一に、それぞれの適用範囲は、前者は原則として国境を越える状況に対してのみ適用されるが、後者は全く国内的な状況においても適用される。第二に、前者は輸入品や非居住者に対して不利益な状況をもたらす差別的な措置（非差別適用措置も含む）を禁止するが、後者は特定の事業者や特定の産品の生産に対する優遇措置を禁止する。第三に、加盟国の租税措置がそれぞれの規定に基づき違法とされる場合の是正措置については、自由移動規定違反は、問題となる租税を納めた納税者に当該租税を還付することになり、国家援助規定に基づく違反は、援助を受けた事業者が援助の金額に利息を合わせた金額を償還することになる。

租税措置が、自由移動規定及び国家援助禁止規定のいずれにも適用され、両規定違反と判断される場合がある。[32] このような二重の違反の場合、その是正措置の違いに基づく問題が生じる。例えば、イタリアの超過税事件[33]は、イタリア国内での白砂糖の消費に対して超過税（sovraprezzo）を課す国内措置は、実質的に輸入される砂糖に対して適用されるものであったことから、国外事業者に不利益をもたらし、反対に国内事業者を優遇するものであったところ、ＥＣ条約九五条（現ＥＵ機能条約一一〇条）及び同条約九二条（同一〇七条）に反するとして争われた事件である。ＥＵ機能条約一一〇条によれば、差別的な内国税を課すことは禁止され、その是正措置は、超過税を課された国外事業者に当該租税を還付するものである。他方、ＥＵ機能条約一〇七条により当該措置が禁止される国家援助と見なされる場合の是正措置は、国内事業者に優遇された超過税の償還を求めることになる。このような二重の違反における是正措置を同時に実施する場合には、相反する結果をもたらすことになる。この二重の違反における是正措置の問題については未だに解決されていない。[34]

㈣　有害な租税競争と国家援助との関係

ＥＵ委員会は、直接税については加盟国にその権限が留保されていることから、数十年間にわたり租税措置に対して国家援助の審査を行うことに消極的であった。[35]

一九〇〇年代後半に強く問題視されるようになった有害な租税競争に対して、ＥＵ委員会は、税制の調和がなされていない状況において、有害な租税競争は単一市場達成に対する障害になるとして、行動規範の作成と租税分野に対する国家援助規範の有効活用を提案した。[36] 行動規範は、ＥＵ経済・財務相理事会（ＥＣＯＦＩＮ）によって採択され、[37] その後理事会によって容認されたが、[38] 当該規範は法的拘束力を有さない。一九九八年、ＥＵ委員会は、事業に係る直接税に関する措置に対する国家援助ルールの適用についての通知を発表した。[39] この通知の序論には、行動規範と同様に有害な租税競争を防止すること、単一市場における競争の歪曲を是正するために国家援助ルールの適用の明確化及び強化は有効であることが述べられている。

二　Gibraltar 事件以前のＥＵ司法裁判所判決に基づく「選別性」概念

㈠　すべての事業者に適用される租税措置

Germany v Commission 事件判決[40]、Adria-Wien Pipeleine 事件判決[41]及びその後の判決[42]において、自国内のすべての事業者に区別なく適用される租税優遇措置は、国家援助ではないと司法裁判所は判示した。Adria-Wien Pipeleine 事件判決は、オーストリアのエネルギーに関する法律によれば、特定の製造業者がエネルギー（ガス及び電気）を消費

した場合は、エネルギー税が還付されるというものであったところ、Adria-Wien Pipeleine 社は最初にこの規定の適用を受けようとして申請したが、オーストリアの所轄行政庁は、当該申請を却下し、併せて当該規定が、事業者の主たる事業が製品の製造であるかどうかに関係なく、すべての事業者に適用される措置である場合に、ＥＣ条約九二条一項（現ＥＵ機能条約一〇七条一項）に定める国家援助と見なされるかについて、司法裁判所に先決付託した。（なお、すべての事業者に適用される租税措置という条件を付けずに当該措置がＥＵ機能条約一〇七条一項に定める国家援助を構成するかどうかについても論点となっているが、本稿では省略する。）Adria-Wien Pipeleine 社の主たる事業は、オイルパイプラインの建設及び運営である。司法裁判所は、自国内のすべての事業者に区別なく適用される租税優遇措置は、ＥＣ条約九二条一項（現ＥＵ機能条約一〇七条一項）に定める国家援助を構成しないと判断した。

また、Belgium v Commission（Maribel）事件判決[43]及びその後の判決[44]において、援助を受ける事業者の数及びそれらの事業者が属する産業部門の多様性や重要性は、問題の措置が経済政策における一般的な措置を構成することを保証しないと判断している。

(二) 参照基準の決定及び異質性テスト

Gibraltar 事件判決の二カ月前に判決が下された Paint Graphos 事件判決（二〇一一年九月司法裁判所判決[45]）を取り上げ、司法裁判所の選別性の判断基準を整理する。

本事件は、租税上の特典に関するイタリアの大統領令によれば、生産者及び労働者の協同組合は、法人税及び地方税の計算上、それぞれの構成員に係る所得税が免除されるものであるところ、イタリアの行政庁は Paint Graphos 協同組合に対する当該免税を否認したため、Paint Graphos 協同組合はイタリア国内裁判所に訴えを提起した。イタリアの裁判所は、協同組合に対する租税免除措置は、ＥＣ条約八七条一項（現ＥＵ機能条約一〇七条一項）に規定する禁

止される国家援助を構成するか、とくに、国家援助かどうかを決定する上で、当該措置の目的との関係において当該措置が比例的であるとみなされるかとする質問を含めて、司法裁判所に先決付託した。

司法裁判所は、判決文のパラグラフ四八以降で選別性についての判断を下している。国内租税措置が選別的であるかどうかを決定するために、「当該加盟国において適用される通常の制度（common or normal regime）を確定し検証することから始めなければならない。次に、当該加盟国の租税制度の追求された目的に照らして、事実上も法的にも同等の状況にある事業者を区別する限りにおいて、当該措置が通常の制度から逸脱していることを証明することによって、問題の租税措置によって付与されるあらゆる特典が選別的であるかどうかを評価し決定しなければならない」と判示した。

この判決文の第一文は、Adria-Wien Pipeleine 事件判決[46]で、「問題の措置の追求された目的に照らして、法的にも事実上も同等の状況にある他の事業者と比較して」と初めて明示され、Portuguese Republic v Commission 事件判決[47]において、問題の措置が選別的であるかどうかを決定するために、「措置が、法的にも事実上も同等の状況にある他の事業者と比較して特定の事業者に対する便益を構成するかどうかを検証することは適切であり、通常の課税（normal taxation）と比較したときにのみ便益の存在が証明されうることから、参照基準（reference framework）の決定は、租税措置が問題となる場合には、特に重要である」との判断を踏襲している。

この判示は、措置が選別的かどうかを判断する際に、「同等の状況にある他の事業者」と比較して当該措置がその事業者に「便益」を与えるものであるかを評価することを要求し、そのために、比較対象となる基準を確定する必要があることを指している[48]。先述の四要件の三番目は、近年において「selective advantage」と示され、EU司法裁判所は、便益と選別性を完全に分離して評価していないと考えられよう[49]。すなわち、選別性の判断に際して、便益を享受する企業グループと参照基準となるルールに服する他のグループを区別しているかどうかを判断するところ、この

区別しているかどうかを決定するために、便益が存在するかどうかについて参照基準を用いて判断している。[50] 本稿では、選別性の判断のためのこの最初のステップを「参照基準の決定」として表す。

判決文の第二文は、措置が選別的かどうかを判断する際に、問題の措置が、最初のステップで決定された参照基準と比較して、異質性を有しているかどうかを評価することを要求している。これは、「……追求された目的に照らして、同等の状況にある他の事業者」との比較において、特定の事業者に対して異質性を有する措置を適用する場合には、問題の措置は選別的であると判断することになる。本稿では、選別性の判断のためのこの第二のステップを「異質性テスト」として表す。[51]

本件においては、法人税の計算につき、協同組合における計算方法が、課税年度終了時に事業活動の結果として獲得した所得を基準に計算する協同組合以外の事業者の計算方法と同じであることは、裁判所に提出された情報から明らかであり、したがって、法人税は、問題の措置が選択的であるかどうかを決定するための基準と見なされなければならないと認定された。そして、法人に一般的に適用される制度とは異なる方法で、協同組合の構成員である生産者又は労働者に課される所得税が、協同組合の法人税の計算上控除されることは、営利目的の企業には与えられていない租税上の特典を当該組合に付与していることになるとし、当該特典はすべての事業者に適用可能ではないと判断された。

本件において、司法裁判所は、問題の措置が本判決で示した条件をすべて充足した場合に限り、禁止される国家援助を構成するとし、参照基準については右のように判断を下したところ、同等の状況にあるかどうかについては、一般的に協同組合は営利企業と比べて所得がかなり少なく、原則としては、当該会社と同等の状況にあるとは見なされないと述べるにとどまり、本件における協同組合に係る同等性については加盟国の裁判所の判断に委ねている。

(三) 正当化

租税制度の性質又は全体的な構造から直接的にもたらされる選別の場合には、問題の措置は正当化されることが判例で示されている。[52] 問題の措置が正当化されるとは、問題の措置が選別的でないと見なされることを意味する。[53] この租税制度の性質又は全体的な構造から生じることを理由に、問題の措置を正当化するためには、加盟国がそれを証明しなければならない。[54] 関係する加盟国が、当該措置が租税制度の基本原則又は基本理念（guiding principles）に直接基因することを証明した場合、一般的な租税制度の適用の例外を構成するような措置は、租税制度の性質又は全体的な構造を理由に正当化される。この点に関して、租税制度の外部的な目的と、そのような目的を達成するために必要なその租税制度に内在するメカニズムとを区別しなければならない。[55] そして、問題の措置が正当化されるためには、内在する目的により、それぞれの納税者は事実上及び法的に異なる状況にあると見なされる必要があり、また、外部的な目的（例えば、社会的又は地域的な目的）により、問題の措置は正当化されることはできない。[56]

さらに、問題となる租税措置が租税制度の性質又は全体的な構造から生じることを理由に正当化されるためには、当該措置は比例性原則を遵守しなければならない。すなわち、当該措置の目的達成のために、適切かつ必要な範囲を超えないことを確保する必要がある。[57] これは、自由移動規定において正当化事由が認められるために比例性原則を遵守しなければならないことと同様である。[58]

(四) 小括

Paint Graphos事件判決までのEU司法裁判所における選別性概念の判断枠組みは、次の三つのステップからなる。第一に、参照基準の決定、第二に、問題の措置が参照基準から逸脱しているかどうか（異質性テスト）、第三に、租税

制度の性質又は全体的な構造から正当化されるかどうか、となる。本稿では、この三つのステップによる判断基準につき、三段階基準として表す。この三段階基準は、主として租税措置の選別性を判断する場合に適用されてきた。[59]

三　Gibraltar 事件司法裁判所判決によるＥＵ司法裁判所の新たな判断基準とその後の判決

㈠　Gibraltar 事件判決（二〇一一年一一月司法裁判所判決）

1　事実関係

二〇〇二年八月、英国は、ＥＣ条約八八条三項（現ＥＵ機能条約一〇八条三項）に従い、ジブラルタル政府[60]による法人税制の改正をＥＵ委員会に通知した。この改正は、従来の制度を廃止し、新たにジブラルタルに所在する事業者に登記費用（固定金額）、賃金税（従業員一人あたり年間三〇〇〇ポンド）及びＢＰＯＴ（事業用資産の所有に係る租税であり、資産の価格に一定率を乗じて算出する。）を課すものであり、賃金税及びＢＰＯＴは法人所得の一五％を上限としたものであった。

当該制度は、所得が発生しない企業及び実体のない企業（ジブラルタルの旧制度によれば、オフショアカンパニーを exempt companies と qualifying companies とに区分し、前者は実体のない企業を意味する。）に対する援助を構成するものとして、ＥＵ委員会は決定処分を下した。すなわち、所得が発生しない企業は、賃金税及びＢＰＯＴの上限がゼロとなり、また、実体のない企業は、従業員を雇用せず、事業用資産も有しないことから、賃金税及びＢＰＯＴは生じない。ＥＵ委員会の審査によれば、ジブラルタルの企業の多くは、exempt companies に区分される実体のない企業であった。

これに対して、ジブラルタル政府と英国は、EU総合裁判所（第一審）に当該決定の無効を訴えたところ、[61] ジブラルタル政府と英国の主張が認められたため、EU委員会が司法裁判所に上訴した。

総合裁判所は、判決文のパラグラフ一四一以降で、実体的な選別性についての判断を下している。総合裁判所は、参照基準の決定、異質性テスト及び正当化という、従来の判例に基づく判断を示した上で、参照基準を決定しそれを立証する責任はEU委員会にあり、この立証がなされて初めて正当化されるかどうかを検証するものであるとした。ジブラルタル政府は、当該税制はジブラルタル経済の性格を反映しており、すなわち、限られた人材、中小企業の多さ、行政規模を鑑みれば、簡素な税制が望ましいこと、担税力及び二重負担を考慮して上限を法人所得の一五％にしたこと等を主張し、通常の税制、原則的な税制や例外的で異質な税制といった区別はなく、当該改正税制があるのみであるとした。他方で、総合裁判所は、EU委員会は参照すべき基準となる税制を確定し立証しなかったと判断した。

2　司法裁判所の判旨

最初に、これまでの判例で確立した基準、すなわち、すべての事業者に適用される措置は禁止される国家援助を構成しないこと、参照基準の決定及び異質性テストについて述べ、「選別的な特典は、すべての事業者に区別なく適用される一般的な措置に基づく特典ではなく、国家援助の概念の範囲内にある」とし、[62] 本件における所得が発生することに基づく措置及び上限を設ける措置は、すべての事業者に区別なく適用される一般的措置であり、選別的な措置ではないとした。

そして、総合裁判所の判断に基づきオフショアカンパニーに対して生じる特典について検証した。EC条約八七条一項（現EU機能条約一〇七条一項）は、「援助措置の理由又は目的を区別するのではなく、当該措置の効果を定めている」とする一九七四年のItaly v Commission事件判決、[63] 及びその後の判決[64]で示された判断から、「総合裁判所のアプ

ローチは、税制改正で用いられた規制的手法（regulatory technique）のみに基づくものであり、問題の措置を考慮していない[65]」とし、また、総合裁判所は、問題の措置を全体として（as a whole）評価していないと述べて、問題の措置の特徴から、「たとえ当該制度が一般的な性質を有していたとしても、所得の発生及び法人所得の一五％を上限とする条件を要する賃金税とＢＰＯＴこれらの組み合わせによって、実際には、当該制度は提案された税制改正の目的に関して同等の状況にある事業者間に差別を生じさせることは明らかである（傍線筆者）」と示した[66]。

さらに、すべての事業者に区別なく適用される一般的措置は、援助措置ではないとするこれまでの判例で示されてきた解釈に対して、一般的に適用される措置であっても異なる租税負担が生じることから、「一般的に適用されるかどうかはＥＣ条約八七条一項（現ＥＵ機能条約一〇七条一項）に定める租税の選別性を確定するには十分とは言えない[67]」と述べた。一般的措置であっても選別的な特典を与えると認識されうるために、「租税制度によって採用される評価の基礎となる基準として、例えば、受領者である企業の特徴を描写するようなものでなければならず、それらの企業に特有な性質から、特権的なカテゴリー（privileged category）として、ＥＣ条約八七条一項（現ＥＵ機能条約一〇七条一項）に定める『特定の事業者又は特定の産品の生産を優遇する』ものとして当該制度に認識されるように考慮されなければならない[68]」と判示した。そして、本件においては、この点に特に留意しなければならないとして、「問題の税制改正は、雇用者も事業用資産も有しないオフショアカンパニーに対して、課税ベースをゼロにするように企図されたものであって、問題となる税制改正における課税ルールは、その偶発的な結果としてではなく、必然的な結果として、オフショアカンパニーに租税を課さない」ものであって[69]、オフショアカンパニーがその特徴的な性質から租税回避をするという事実は、そのような事業者が選別的な特典を享受するものであると述べた。

(二) World Duty Free Group 事件判決（二〇一六年一二月司法裁判所判決）[70]

1　事実関係

スペインの法人税法によれば、スペインにおいて納税義務者である事業者は、外国法人の株式を五％以上購入し当該株式を一年以上継続して保有する場合は、株式保有に基づく営業権の償却費を損金の額に算入することができるものであったところ、スペインで設立された法人の株式を購入した場合に生じる営業権（合併等の一定の組織再編の場合に生じる営業権を除く）の償却費の損金の額への算入は認められていなかった。この場合において、外国法人に分類されるためには、スペインにおいて租税に服し、かつ、その所得は主として国外における事業活動から生じるものでなければならないとする条件が課されていた。二〇〇五年及びその翌年に欧州議会のメンバーによって、スペインの当該制度は国家援助を構成するのではないかについて、EU委員会に質問したことを発端として、EU委員会による調査が開始され、当該措置は特定の取引を行う事業者を優遇するものとして、決定処分を下した。

これに対して、当該制度の適用を受けた企業は、総合裁判所（第一審）に当該決定の無効を訴えたところ、[71]その主張は認められたため、EU委員会が司法裁判所に上訴した。

総合裁判所は、問題のスペインの措置は、特定の事業者又は特定の産品の生産を目的としているのではなく、経済的取引の分類に基づいて適用することを目的としており、外国法人の株式を一年以上継続して五％以上有しているすべての株主に適用されることから、問題の措置はあらゆるカテゴリーの事業者に対して特典を与えることを排除するものではない、と判示した。

2　司法裁判所の判旨

司法裁判所は、第一に、「ＥＵ機能条約一〇七条一項の意味において、国家援助の概念の構成要素である選別的な特典に関する条件は、特定の法制度下で、国家の措置がそれによって追求された目的に照らして、事実上も法的にも同等の状況にあり、実質的には差別的であると分類されうる（be classified as discriminatory）異なる取扱いを受ける他の事業者と比べて、『特定の事業者又は特定の産品の生産』を優遇するものであるかどうかの決定を必要とする」[72]と述べた。この文言は、これまでの裁判例でも用いられていたが、本判決においては、明示的に「差別」という文言を用いている。さらに、これまでの裁判例において示されてきた基準、すなわち、参照基準の決定、異質性テスト及び正当化について述べた後、問題の措置が事実上も法的にも同等の状況にある事業者間に差別を生じさせる場合に当該措置は選別的であることを繰り返し述べた。

本件における問題の措置は、スペインで租税上の居住者とされる事業者が外国法人の株式の五％以上を取得することによって生じるのれんについて、償却によって法人税の課税ベースから控除するという租税上の特典を与えるものである。当該措置は、そのような取引を行うすべての事業者に特典を与えることができるので、このような一般的適用における租税上の特典を与えるような措置は、加盟国の租税制度に追求される目的に照らして租税上の特典を享受する事業者及び享受しない事業者が事実上も法的にも同等の状況にあるにもかかわらず、その実際の効果によれば、それらの事業者に対して異なる取扱いをすると示された。

そして、問題の措置の効果に着目し、事実上も法的にも同等の状況にある事業者間に実際に差別を生じさせる措置は選別的であると示したGibraltar事件司法裁判所判決から、「実際に、措置が選別的であることを認定するためには、租税措置が通常の租税制度から逸脱しているということは必ずしも必要ではないが、当該措置の効果が事業者の二つのカテゴリー、すなわち、逸脱した措置の範囲内に入る者と通常の税制の範囲内に入る者が区別されており、そのた

めに異なる取扱いに服する場合、その制度が追求する目的に照らして二つのカテゴリーは同等の状況にあるが、異なる取扱いに服しているという事実が重要である」[73]と示した。さらに、司法裁判所は、「重要なことは、使用されている措置の形式や立法趣旨にかかわらず、関連する租税制度が追求する目的に照らして、すべての事業者が事実上も法的にも同等の状況にあるとしても、特定の事業者が他の事業者よりも優遇されている状況にあるという効果を有することである（傍線筆者）[74]」と強調した。

司法裁判所は、問題の措置が、同等の状況にあるスペインの居住法人であるにもかかわらず、内国法人の株式を購入する居住法人に適用される措置とは異なるものであり、その効果を鑑みれば、参照基準から逸脱していることから、当該措置が選別的であるとするEU委員会の主張を認めた。

㈢　小　括

この二つの事件は、簡単に言えば、Xという措置はAグループにもBグループにも適用される（World Duty Free Group事件の場合は、実際にはBグループにのみ適用される）ところ、その適用の結果、Bグループは租税の減免という特典がもたらされることになり、これは同等の状況にある事業者間で異なる取扱いをする差別に当たるとして、X措置はEU機能条約一〇七条一項に定める国家援助であるとされた。

Gibraltar事件司法裁判所判決の位置づけは、Gibraltar事件以前のEU司法裁判所判決に基づく「選別性」の判断基準である参照基準の決定、異質性テスト、租税制度の性質又は全体的な構造から正当化されるかどうかとする三段階基準によるものとは異なることは明らかである。この三段階基準は、その前提にはすべての事業者に適用される一般的な措置はEU機能条約一〇七条一項に定める国家援助を構成しないということにあったところ、Gibraltar事件司法裁判所判決において、一般的な措置であっても、差別が生じるならば、EU機能条約一〇七条一項に定める国家

援助を構成する場合があることが示された。

このように、問題の措置とは別に一般的な措置が存在しない場合、すなわち、一般的な措置のみが存在する場合において、当該一般的な措置が同等の状況にある事業者間に実際に差別を生じさせ、結果として選別的な特典を特定の事業者にのみ付与することになるにもかかわらず、三段階基準は、この場合において、選別性の判断の枠組みとして機能しないと考えられることから[75]、Gibraltar 事件司法裁判所判決によって三段階基準とは異なる基準が明示されたと思われる。

しかしながら、Gibraltar 事件司法裁判所判決は、本判決で示した判断枠組と三段階基準の関係、すなわち、本判決で示した判断基準は、それまでの三段階基準を取り替えるものであるのか、両基準は併存するが優劣関係があるのか、又は、一方が原則であり他方が例外として用いられるのかについて明らかにしていない[76]。World Duty Free Group 事件司法裁判所判決は、選別性概念には「通常の租税制度からの逸脱は必ずしも必要ではない」と述べており、異質性テストは、選別性概念の判断において十分条件ではあるが必要条件ではないといえよう[77]。

この二つの司法裁判所判決で示された選別性の判断基準のキーワードは、「（規制的手法ではなく）効果」、「同等性」及び「差別」となろう[78]。そして、効果及び同等性については、租税に関する国家援助問題に関する訴訟において、従前より用いられてきたところ、Gibraltar 事件司法裁判所判決において、明示された差別というキーワードと共に、三段階基準とは異なる基準が築かれたと言われている[79]。この点につき、二つの基準の関係性を含めて、詳細な考察は次章で行う。

四　EU司法裁判所における「選別性」概念に関する考察

(一)　二つの事件の司法裁判所判決に対する批判

Gibraltar事件司法裁判所判決は、ジブラルタルの課税権は維持されると考えていた多くの実務家を驚かせ、これらの実務家は、租税措置における選別性概念を新たに広く解釈することは法的安定性を確保することに資さないとして批判した。他方で、司法裁判所は選別性概念に新たな基準を導入したに過ぎず、EU域内市場における競争に対する国家援助統制において新たな時代の到来を告げている[80]とする好意的な意見もある。批判的な意見には、具体的には次のようなものがある。

Gibraltar事件司法裁判所判決において、裁判所は「効果」の意味を明らかにしていないことから、さらに争訟が増えるであろうこと[81]、EU司法裁判所はその解釈において非常に決議論的（casuistic）であり実体的な選別性の概念を広範なものとしていることから地域的な選別性の判断基準のように法的安定性を確保できないこと[82]、法的安定性の望ましいレベルを確保できないこと[83]、その時々でEU委員会に都合のいい判決を下している[84]とする意見がある。

これらの意見は、EU法の基本原則である法的安定性[85]を確保すべきであることを鑑みれば、理解できるところである[86]。新たに示された基準は、形式的な判断基準でないことから、EU司法裁判所及びEU委員会の裁量によって、選別性概念の外縁は自由に拡張することが可能となることが懸念されるからである[87]。他方で、この新しい基準を認めず、三段階基準によってのみ選別性を判断するのであれば、加盟国は、問題の措置を正当化するためのあらゆる政策目的をもって、問題の措置が禁止される国家援助に該当することを避けるようにし、その結果、国家援助統制の有効性に疑問が生じることも考えうる[88]。特に、Gibraltar事件においては、問題の措置が、オフショアカンパニーに対する租

税優遇措置であることが問題視され、有害な租税競争をもたらすものとして、対策を講じる必要性があったことから、司法裁判所は、三段階基準とは異なる基準によって、問題の措置は禁止される国家援助にあたると判断したように思われる。しかしながら、この判断基準は、まったく新しい基準ではなく、効果及び同等性については従前より繰り返されてきた判断基準といえよう。この点についての詳細は後述する。そして、司法裁判所は、問題の措置の効果を見た場合に同等の状況にある事業者間に差別が生じるならば、そのような措置は禁止される国家援助であるとする基準を導いたと言えるだろう。

しかしながら、World Duty Free Group 事件司法裁判所判決は、疑問の残る判断であったと思われる。司法裁判所は、スペインの居住法人が法的にも事実上も同等の状況にある場合に、内国法人の株式を購入するスペインの居住法人には与えられない特典を外国法人の株式を購入するスペインの居住法人は享受しているとし、両法人間に差別が存在すると判断した。このような差別について、Nicolaides 教授の意見[39]を引用し考察する。租税制度は非常に複雑であり、また納税者は投資、人員計画、研究開発など多くの選択肢を有していることから、その選択は税効果に影響を与え、所得が同額である法人であっても納税額が異なる場合がある。したがって、国家援助に該当するかどうかの判断において、決め手となる要素は、納税者がそのような選択をした後に異なる租税上の取扱いに服することではなく、選択前に同等の取扱いに服していることである。例えば、雇用者数が増加した場合に租税上の特典を享受できる制度があるとする。一般的には、当該制度は国家援助を構成しないだろう。なぜならば、すべての事業者に対して適用可能と考えられるからである。そして、新規雇用者を採用することを決定した事業者は、同様の決定をしなかった事業者には与えられない特典を享受することができる。このようなことは、租税制度においては当然の結果である。特典を得ることを選択しなかった事業者が、特典を得られないことが問題ではなく、法によって特典を与えられないことが問題である。したがって、例示した措置は、特典を生じさせるものではあるが、選別的でないと考えられよう。本

件について言えば、外国法人の株式を購入した事業者は優遇されることは事実であるが、これは当該事業者が特典を得るための選択をしたにすぎず、スペインのすべての居住法人はこのような選択をすることができる。したがって、Nicolaides教授は、内国法人又は外国法人の株式を購入する選択をする前の状況で差別の状況を考慮すべきであると述べている。そして、このような司法裁判所の判断によれば、選別性概念は過剰に拡大されていると結論づけている。

Gibraltar事件司法裁判所判決で示された選別性の判断基準は、あくまでも三段階基準の補完として用いるべきであるとする意見もあるところ、どのような場合に補完的に新たな基準を用いるかどうかを定めておかなければ、先に述べたように法的安定性が確保できない等の問題が生じるだろう。租税措置に関する事件ではないが、ドイツのリューベック空港を利用する航空機には空港使用料を免除する措置について争われた事件の司法裁判所判決において、問題の措置が選別的であるかどうかを判断するに際し、これまで繰り返し述べられてきた判旨に加えて、第一に、効果を考慮して問題の措置に差別的要素がないかどうか、第二に、三段階基準を考慮しなければならないと示された。[91] また、先に述べたとおり、異質性テストは、選別性概念の判断において必ずしも必要ではないと示されており、この判旨は、その後のスペインの特定の地域における一定規模以下の小売業者等に対する優遇税制に関する事件判決においても繰り返されている。[92] これらのことから、三段階基準とGibraltar事件司法裁判所判決で示された基準は、併存していることは明らかであると言えるだろう。

(二)　「効果」、「同等性」及び「差別」の分析

効果については、一九七四年のItaly v Commission事件判決以降の判決、及び、Gibraltar事件司法裁判所判決においても「EU機能条約一〇七条一項は、援助措置の理由又は目的を区別するのではなく、当該措置の効果を定めている」と示された判示に基因するものといえよう。一九七四年のItaly v Commission事件判決をはじめ、それ以降で引

用されているこの判旨を分析したところ、当該判旨は、選別性の分析の場面で用いられているものではなく、ＥＵ機能条約一〇七条一項の趣旨目的及びその意義を示す場面で用いられている。Gibraltar 事件司法裁判所判決は、この判旨に基づき、問題の措置の効果を見たところ、法的にも事実上も同等の状況にある事業者が便益を享受するグループと享受しないグループに分類され両者の間に差別が生じていることを示し、このような差別が生じているならば、それは選別的であると判断した。World Duty Free Group 事件司法裁判所判決も同様に、問題の措置の効果に着目し、同等の状況にある事業者間に生じる差別によって問題の措置は選別的であると判断した。

このような判断基準をその効果に基づくアプローチとしてみる場合に、選別性概念の判断基準は、自由移動規定における差別禁止原則に基づく非差別適用措置の判断基準に類似しているようにみることもできるのではあるまいか。[93] 自由移動規定における差別禁止原則に基づく非差別適用措置は、法的には差別的ではない措置であるが、事実（法の適用の結果）において差別が生じる措置（間接的差別）及び事実においても差別が生じない措置（無差別）を含む概念として用いられる。[94] 当該非差別適用措置は、直接的差別とは異なり、判例法上の正当化事由も認められる。禁止される国家援助の選別性概念の判断において、問題の措置の効果、すなわち、当該措置の適用の結果に着目する点、及び、判例法上の正当化事由が認められる点が、自由移動規定における差別の判断基準と類似しているとみることもできよう。[95]

同等性について、一般的に、法人の所得を基準として課される所得税又は法人税に服する事業者は、これらの租税の目的に照らせば、法的にも事実上も同等の状況にあると言える。[96] 同じ租税に服する事業者のうち特定の事業者が定められた条件を充足し租税減免措置を享受する場合、同じ租税に服する他の事業者と当該特定の事業者が同等の状況にないとはいえない。[97] このことは、World Duty Free Group 事件司法裁判所判決においても示されている。このような判断基準は、同等性について幅広い範囲を網羅すると思われる。なぜならば、企業規模や業種に関係なく、法人税

が課されるかどうかによって、同等性を判断しているからである。しかしながら、Paint Graphos 事件判決において、法人税の目的に照らし、一般的に、協同組合は、営利企業と比べて所得がかなり少なく、原則としては当該会社と同等の状況にあるとは言えないと示されており、例えば、事業者の法的形態や事業目的が通常の営利企業と異なる場合には、両者は同等ではないと判断され、この場合において同等性の範囲は狭いように解されている。[98]

(三) 有害な租税競争との関係に基づく分析

先述のとおり、EU委員会は有害な租税競争に対処するために国家援助規定を用いることを表明しているところ、租税回避及び有害な租税競争に対処することが国家援助規範の範囲にあるということは自明ではないと言えるのではあるまいか。[99] なぜならば、有害な租税競争は国家間の競争とされているが、EUの国家援助規定は事業者間の競争について定めているように捉えることができるからである。[100]

Gibraltar 事件に係る法務官の意見によれば、「加盟国間に存在する有害な組織又は有害な租税競争は、EU基本条約によって確立される国家援助統制メカニズム内にはないことを明示することによって、国家援助の適用範囲の拡大に懐疑的であるとする原則を守ってきたところ」[101]、司法裁判所はこれに反し、選別性概念の判断に新たな基準を定め、当該概念を拡大している。しかしながら、その判旨において、有害な租税競争に明示的に言及してはおらず、あくまでも選別性概念の解釈を示しているに過ぎないが、[102] その文脈においては、オフショアカンパニーは偶発的ではなく確実に租税が課されない点を特に考慮しなければならないことが示されている。これは、司法裁判所が間接的に有害な租税競争を排除することを意味すると考えられよう。一九九八年のEU委員会の通知の文言を用いて表現すれば、司法裁判所は、EU機能条約に定める国家援助規定の「own mechanism」によって、有害な租税競争を評価していると考えうる。[103] したがって、有害な租税競争は、事業者間の競争というよりは国家間の競争とされているが、問題とな

る租税措置によってもたらされる影響は事業者の様々な取引を歪めることになることから、Gibraltar 事件司法裁判所判決による判断基準は、クロスボーダー効果を有する有害な租税競争に対しても適用されるといえよう。[104]

おわりに

本稿では、ＥＵ機能条約一〇七条一項に定める国家援助を構成する要素として「選別性」を取り上げ、ＥＵ司法裁判所の判断を分析し、検証した。ＥＵ司法裁判所の「選別性」の判断枠組みは、整理がなされていることが明らかとなった。一つは、三段階基準であり、もう一つは、「効果」、「同等性」及び「差別」を考慮するアプローチである。そして、本稿において、これらの判断基準は併存していること、及び、新たなアプローチは、選別性概念を拡大するものであり、法的安定性の確保の問題等が生じる懸念もあると結論づけた。

本稿では、ＥＵ司法裁判所における実体的な選別性に関する判断のみを取り上げたが、地域的選別性、ＥＵ委員会の通知や決定処分の内容等も検討し、ＥＵの国家援助について包括的に理解する必要があるが、これらについては別稿を期したい。

（1）　本稿におけるＥＣ法及びＥＵ法の邦訳については、原則として庄司克宏『新ＥＵ法　基礎篇』（岩波書店　二〇一三年）、同『新ＥＵ法　政策篇』（同　二〇一四年）に倣っている。「State Aid」の訳語についても、同著にある「国家援助」とするが、これは本文でも示すとおり、ＥＵにおける「State Aid」とは、補助金（subsidies）のように現金による直接的な支払いや何らかの損失を補うための国家補償だけに限らず、非常に広い範囲を網羅していることを理由として挙げる。

（2）　ＥＵ法とは、欧州連合条約（the Treaty on European Union：以下「ＥＵ条約」という）、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）、ＥＵ基本権憲章、判例法及び法の一般原則及び

これらに基づく派生法などをいう。

(3) See e.g. Case C-270/15 P Belgium v Commission, ECLI:EU:C:2016:489, para. 31; Case C-20/15 P and C-21/15 P World Duty Free Group, ECLI:EU:C:2016:981. para. 53; Case C-234/16 and C-235/16 ANGED v Asturias, ECLI:EU:C:2018:281, para. 30. Lang, Michael, State Aid and Taxation- Recent Trends in the Case Law of the ECJ, 11 European State Aid Law Quarterly 411（2012）, p. 411 によれば、（一）国庫、（二）特定の事業者又は特定の産品の製造に対する優遇、（三）選別性、（四）競争を歪曲するように加盟国間の取引に影響を及ぼすこと、としている。Bacon, Kelyn, European Union Law of State Law 3rd., Oxford 2017, para. 2. 02 によれば、（一）経済的便益を与えるものであること、（二）国庫、（三）選別性、（四）競争を歪曲し加盟国間の取引に影響を及ぼすこと、としている。

(4) European Commission（2012）, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions – State Aid Modernisation, COM/2012/0209 final.

(5) Kronthaler, Marie-Ann and Tzubery, Yinon, The State Aid Provisions of the TFEU in Tax Matters, in Lang, Michael et al. eds., Introduction to European Tax Law- Direct Taxation 4th ed., Wien 2015, para. 361; Pinto, Carlo, Tax Competition and EU Law, London 2003, pp. 83 seqq.

(6) See e.g. Case 30/59 De Gezamenlijke Steenkolenmijnen, ECLI:EU:C:1961:2; Case 173/73 Italy v Commission, ECLI:EU:C:1974:71; and Case C-387/92 Banco Exterior de España［1994］ECR I-902.

(7) See e.g. Case C-66/02 Italy v Commission［2005］ECR I-10901, para. 78; and Case C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze［2006］ECR I-289, para. 132.

(8) See e.g. Case T-227/01 Territorio Histórico de Álava and Others v Commission［2009］ECR II-3029, para. 126.

(9) C-507/08 Commission v Slovak Republic［2010］ECR I-13489, paras. 6-10.

(10) Supra note 7.

(11) President of chamber at the General Court of the European Union and Honorary Professor at the Faculty of Law of the University of Vienna.

(12) Azizi, Josef, Foreword, in Rust, Alexander and Micheau, Claire（eds.）, State Aid and Tax Law, Alphen aan den Rijn 2013, International Tax Conferences of the University of Luxembourg, v. 3.

(13) ＥＵ司法裁判所（the Court of Justice of the European Union）は、司法裁判所（the Court of Justice）と総合裁判所（the General Court）の総称である。リスボン条約の発効に伴いＥＵ司法裁判所となり、それ以前は欧州石炭鉄鋼共同体司法裁判所又は欧州共同体司法裁判所であった。本稿では、区別する必要がない限りにおいて、ＥＵ司法裁判所、司法裁判所又は総合裁判所の名称を用いる。

(14) Wattle, J. Peter, Some Fringe Areas of EU State Aid Law in Direct Tax Matters, in Weber, Dennis (ed.), EU Income Tax Law: Issues for the Years Ahead, Amsterdam 2013, EC and International Tax Law Series, v. 9, p. 144; Szudoczky, Rita, The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation - Primary law, secondary law, fundamental freedoms and State aid rules, Amsterdam 2014, IBFD Doctoral series v. 32, p. 471; Schön, Wolfgang, Tax Legislation and the Notion of Fiscal Aid: A Review of 5 Years of European Jurisprudence, in Richelle, Isabelle et al. (eds.), State Aid Law and Business Taxation, Berlin, Heidelberg 2016, p. 23; Honore, Michael, State Aid and Taxation - All Clear, 14 European State Aid Law Quarterly 306 (2015), p. 307; and Nicolaides, Phedon, Excessive Widening of the Concept of Selectivity, 14 European State Aid Law Quarterly 62 (2017), p. 587. 便益の概念及び国庫からの供与については、国家による租税措置が国家援助について争われた初期の事件からその判断が下されており、その概要については本稿１章に記載する。

(15) Case C-106/09 P and C-107/09 P Gibraltar [2011] ECR I-11181.

(16) Supra note 14.

(17) 国家援助の実体規定に関する理事会規則の変遷は、Council Regulation (EC) No 994/98, [1999] OJ L142/1（廃止）、Council Regulation No 733/2013, [2013] OJ L204/1（廃止）、Council Regulation (EU) 2015/1588（現行法）となっている。手続規定に関する理事会規則の変遷は、Council Regulation (EC) No 659/1999（廃止）、Council Regulation (EU) No 734/2013（廃止）、Council Regulation (EU) 2015/1589（現行法）となっている。

(18) Supra note 3.

(19) See e.g. Cassa di Risparmio di Firenze [2006], paras. 131-132; and Case C-78/08 to C-80/08 Paint Graphos [2011] ECR-I 7641, paras. 45-46.

(20) Lang, supra note 3, p. 411.

(21) Case C-53/00 Ferring [2001] ECR-I 9098, paras. 26 et seqq. 詳細については、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』六号（二〇〇六年）一一三頁以下。

(22) Case C-72/91 and C-73/91, Sloman Neptun Schiffahrts AG [1993] ECR-I 927, para. 21. 本事件は、ドイツの国際船舶規則二条一項によれば、ドイツ法の対象となる船員については賃上げ交渉の権利等が保証されるものであったが、ドイツ国民又はドイツ居住者でない船員についてはドイツ法によって保護される対象でないことから、船会社はドイツ国民又はドイツ居住者でない船員に対して当該権利を与えず、その者の居住地国の低い水準で雇用契約を締結しようとしたところ、ドイツ居住者である船員と比べて不利な状況にあるとして、争点の一つとしてＥＥＣ条約九二条（現ＥＵ機能条約一〇七条）に反することを取り上げ、ドイツ国民又はドイツ居住者でない船員が船会社を訴えた事件である。賃金水準の引き下げによる所得税の歳入減少との関係は疎遠であり、当該ドイツ法は禁止される国家援助ではないことが示された。

(23) De Gezamenlijke Steenkolenmijnen [1961].

(24) Case 67, 68 and 70/85 Kwekerij Gebroeders Van der Kooy BV [1988] ECR 219, paras. 35 et seq.

(25) Cassa di Risparmio di Firenze [2006], para. 140.

(26) Case 730/79 Philip Morris [1980] ECR 2671, para. 11.

(27) Cassa di Risparmio di Firenze [2006], para. 143; and Paint Graphos [2011], para. 80.

(28) 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）。

(29) See e.g. Case C-279/93 Schumacker [1995] ECR I-225, paras. 21, 26; and Case C-80/94 Wielockx [1995] ECR I-2493, para. 16.

(30) Micheau, Claire, State aid and taxation in EU Law, in Szyszczak, Erika (ed.), Research Handbook in European State Aid Law, Cheltenham 2011, p. 194. その最初の裁判例は、Case 30/59 De Gezamenlijke Steenkolenmijnen, ECLI:EU:C:1961:2 である。

(31) Szudoczky, supra note 14, p. 469; Micheau, Claire, Fundamental Freedoms and State Aid Rules under EU Law: The Example of Taxation, 52 European Taxation 210 (2012), pp. 213-214; See e.g. Case 18/84 Commission v France [1985] ECR 1344, para. 13.

(32) Commission v France [1985], para. 13 によれば、問題となる国内措置がＥＣ条約九二条（現ＥＵ機能条約一〇七条）に

規定する禁止される援助として認定されるかもしれない単なる事実によって、当該措置が物の自由移動の規定の適用から除外されるための十分な理由とはならない、と示された。See e.g. Case 47/69 Commission v France, ECLI:EU:C:1970:60, para. 14; and Case 73/79 Commission v Italy [1980] ECR-I 01533, para. 14.

(33) Commission v Italy [1980].

(34) Micheau, supra note 31, p. 213.

(35) Micheau, supra note 30, p. 194.

(36) Commission of the European Communities (1997), Towards tax co-ordination in the European Union - A package to tackle harmful tax competition, COM (97) 495 final.

(37) Resolution of the Council and the Representatives of Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 Dec 1997 on the code of conduct for business taxation, OJ C 2/2 of 6 January 1998.

(38) Council Conclusions of 9 March 1998 concerning the establishment of the Code of Conduct Group (business taxation), OJ C 99/01 of 1 April 1998.

(39) Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation, OJ C 384/03 of 10 December 1998. その後、二〇一二年に、「国家援助現代化コミュニケーション（European Commission (2012), Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, EU State Aid Modernisation (SAM), COM (2012) 209 final)」を公表し、二〇一六年に、新たな通知を発遣した。これに伴い、一九九八年の通知は廃止された。Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union, OJ C 262/01 of 19 July 2016. この新しい通知は、国家援助の現代化に伴い、ＥＵ機能条約一〇七条一項に関する概念について、ＥＵ全体でより簡素に、透明性を高め、一貫した適用を目指すことを目的としている。

(40) Case C-156/98 Germany v Commission [2000] ECR-I 6882, para. 22.

(41) Case C-143/99 Adria-Wien Pipeline [2001] ECR I-8384.

(42) See e.g. Case C-66/02 Italy v Commission [2005] ECR I-10901, para. 99; Case C-148/04 Unicredito Italiano [2005] ECR I-11137, para. 49; and Joined Cases C-393/04 and C-41/05 Air Liquide Industries Belgium [2006] ECR I-5293, para. 32.

(43) Case C-75/97 Belgium v Commission (Maribel) [1999] ECR-I 3687, para. 32.

(44) See e.g. Case C-143/99 Adria-Wien Pipeline [2001] ECR I-8384, para. 48; and Case C-409/00 Spain v Commission [2003] ECR-I 1521, para 48.

(45) Paint Graphos [2011].

(46) Adria-Wien Pipeline [2001], para. 41.

(47) Case C-88/03 Portuguese Republic v Commission [2006] ECR-I 7145, para. 56.

(48) Schön, supra note 14, pp. 8 et seqq は、トリのように参照する基準を設けるアプローチを「benchmark test」と表している。

(49) Luja, Raymond, Revisiting the Balance Selectivity and Selective Aid between Aid, in Respect of Taxes and Special Levies, 9 European State Aid Law Quarterly 161, p. 168; Schön, supra note 14, p. 8; Lang, supra note 3, p. 418.

(50) Nicolaides, Phedon and Rusu, Ioana Eleonora, The Concept of Selectivity: An Ever Wider Scope, 11 European State Aid Law Quarterly 791 (2012), p. 792.

(51) See e.g. Micheau, Claire, Tax selectivity in European Law of State Aid: legal assessment and alternative approaches, 3 European Law Review 323 (2015) p. 328; Szudoczky, supra note 14, Chapter 9. は、「derogation test」と表している。また、Bartosch, Andreas, Is There a Need for a Rule of Reason in European State Aid Law? Or How to Arrive at a Coherent Concept of Material Selectivity?, 47 Common Market Law Review 729 (2010) は、「objectives-oriented approach」と表している。

(52) See e.g. Case C-143/99 Adria-Wien Pipeline, para. 42; Portuguese Republic v Commission [2006], para. 81; Case C-78/08 to C-80/08 Paint Graphos, para. 65.

(53) Sierra, Jose Luis Buendia, Finding Selectivity or the Art of Comparison, 16 European State Aid Law Quarterly 85 (2018), p. 90.

(54) Portuguese Republic v Commission [2006], para. 80.

(55) Portuguese Republic v Commission [2006], para. 81; and Paint Graphos [2011], para. 69.

(56) Kronthaler, supra note 5, para. 391.

(57) Paint Graphos [2011], paras. 73-75.

(58) 自由移動規定に関する比例性原則については、庄司・前掲注（1）『新ＥＵ法　政策篇』を参照。

(59) Supra note 47; Perez-Bernabeu, Begona, Refining the Derogation Test on Material Tax Selectivity: The Equality Test, 15 European State Aid Law Quarterly 582 (2017), p. 587.

(60) ジブラルタルは、英国の海外領土であり、英国の政治的権限が及ぶ領域である。ジブラルタルは、ＥＵ機能条約三五五条三項により、ＥＵの領域内にあり、ＥＵ法の適用下にあるが、英国の欧州共同体への加盟文書二八条によれば、関税同盟、共通農業政策、及び付加価値税の調和化の対象とはなっていない。

(61) Cases T-211/04 and T-215/04 Gibraltar [2008] ECR-II 03745.

(62) Gibraltar [2011], paras. 71–80.

(63) Italy v Commission [1974], para. 13.

(64) Case C-56/93 Belgium v Commission [1996] ECR I-723, para. 79; Case C-241/94 France v Commission [1996] ECR-I 4551, para. 20; Case C-75/97 Maribel [1999], para. 25; Case C-409/00 Spain v Commission [2003] ECR-I 1487, para. 46; and Case C-487/06 P British Aggregates Association v Commission [2008] ECR I-10515, paras. 85 and 89.

(65) Gibraltar [2011], paras. 87–88.

(66) Ibid, paras. 98 and 101.

(67) Ibid, para. 103.

(68) Ibid, para. 104.

(69) Ibid, paras. 105–106.

(70) World Duty Free Group [2016].

(71) Case T-219/10 Autogrill España v Commission, EU:T:2014:939 and Case T-399/11 Banco Santander and Santusa v Commission, EU:T:2014:938.

(72) World Duty Free Group [2016], para. 54.

(73) Ibid, para. 77.

(74) Ibid, para. 79.

(75) Prez-Bernabe, supra note 59, pp. 591–592.

(76) Schön, supra note 14, p. 11.
(77) Nicolaides, supra note 14, p. 67.
(78) 効果に着目して、Bartosch, supra note 51 は、「effect-based approach」と表している。同等性の検証によって選別性を判断しているとして、Lang, supra note 3, p. 418 は、「examination of comparability」と表し、差別に焦点を当てれば、Schön, supra note 14 のように「discrimination test」と表現されている。
(79) Schön, supra note 14, p. 10.
(80) Rossi-Maccanico, Pierpaolo, Gibraltar: beyond the pillars of Hercules of selectivity, 11 European State Aid Law Quarterly 443 (2012), p. 443.
(81) Temple, Lang John, The Gibraltar State Aid and Taxation Judgment - A Methodical Revolution, 11 European State Aid Law Quarterly 805 (2012), pp. 808 and 812.
(82) Bartosch, Andreas, 'The concept of selectivity' in Szyszczak, Erika (ed.), Research Handbook on European State aid law (Cheltenham 2011), p. 189. Wattle, supra note 14, p. 144 においてもケースバイケースの判断を下していると批判している。
(83) Prez-Bernabe, supra note 59, p. 596.
(84) Wattle, supra note 14, p. 144; and Honore, supra note 14, p. 307.
(85) Joined Cases 205/82 and 215/82 Deutsche Milchkontor [1983] ECR 2633.
(86) Weber, Dennis and Sirithaporn, Thidapaorn, Legal Certainty, Legitimate Expectations, Legislative Drafting, Harmonization and Legal Enforcement in EU Tax Law, in Brokelind, Cécile (ed.), Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law (Amsterdam 2014), p. 272 によれば、EU司法裁判所は、直接税に比べ、調和化された間接税の場合、より法的安定性の原則に依拠しているようである。
(87) Nicolaides and Rusu, supra note 50, p. 801 は、「本判決は、EU機能条約一〇七条一項に定める国家援助措置の境界線及びその範囲の形式的な定義を限定したがらないように見える」と述べている。
(88) Prez-Bernabe, supra note 59, p. 596.
(89) Nicolaides, supra note 14, pp. 69 seqq.
(90) Lyal, Richard, Transfer Pricing Rules and State Aid, 38 Fordham International Law Journal 1017 (2015), p. 1039.

(91) Case C-524/14 P Hansestadt Lübeck, ECLI:EU:C:2016:971.
(92) See e.g. Case C-234/16 and C-235/16 ANGED v Asturias, para. 37.
(93) Szudoczky, Rita, Convergence of the Analysis of National Tax Measures under the EU State Aid Rules and the Fundamental Freedoms, 15 European State Aid Law Quarterly 357 (2016).
(94) 庄司・前掲注（1）『新ＥＵ法　政策篇』四三頁以下；Douma, Sjoerd, Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement, Amsterdam 2011, IBFD Doctoral series v. 21, p. 135.
(95) Szudoczky, supra note 93, p. 370.
(96) Quigley, Conor, European State Aid Law and Policy 3rd ed., Oxford 2017, p. 115.
(97) Ibid, p. 117.
(98) Ibid, pp. 117-118.
(99) Traversa, Edoardo and Flamini, Alessandra, Fighting Harmful Tax Competition through EU State Aid Law: Will the Hardening of Soft Law Suffice, 14 European State Aid Law Quarterly 323 (2015), p. 324.
(100) Ibid.
(101) Opinion of the Advocat General Jaaskinen of 7 April 2011 in Joined Cases C-106/09 P and C-107/09 P Gibraltar, para. 134.
(102) Traversa and Flamin, supra note 99, p. 329.
(103) Ibid.
(104) Rossi-Maccanico, Pierpaolo, Fiscal Aid Review and Tax Competition, in Rust, Alexander and Micheau, Claire (eds.), State Aid and Tax Law, Alphen aan den Rijn 2013, International Tax Conferences of the University of Luxembourg, v. 3, p. 51.

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）
「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」『法学政治学論究』第一一七号（二〇一八年）