

Title	EU法と加盟国の個人出国時課税制度の抵触関係
Sub Title	EU member states' exit taxation on individuals in conflict with the EU law
Author	高橋, 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	2019
Jtitle	法學政治學論究：法律・政治・社会 (Hōgaku seijigaku ronkyū : Journal of law and political studies). Vol.121, (2019. 6) ,p.175- 206
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Departmental Bulletin Paper
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN10086101-20190615-0175

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法と加盟国の個人出国時課税制度の抵触関係

高橋里枝

はじめに

一 出国時課税制度の導入趣旨とその類型

(一) 課税管轄と納税義務

(二) 出国時課税制度の導入趣旨

(三) 個人出国時課税制度の類型

二 EU司法裁判所の判例の分析

(一) 狭義の出国税に関する判例

(二) 納税義務の拡張に関する判例

(三) 個人の出国時に課される措置に関する判例分析

三 出国時課税に係る加盟国の課税権を視点とした考察

(一) 源泉地国課税原則と課税権の配分による正当化事由に係る考察

(二) 個人出国時課税制度の比例性についての考察

(三) 小括

おわりに

はじめに

居住地国課税原則を採用する場合、居住者に対しては無制限納税義務、非居住者に対しては制限納税義務が課される⁽¹⁾。例えば個人である居住者が国外に移住する場合、租税上の属性が居住者から非居住者に変更されることになり、当該者の納税義務の範囲は、元の居住地国において全世界所得から当該国の国内源泉所得に狭められる⁽²⁾。このように居住者の所得等の一部が当該居住地国の課税権から離脱することになるため、その居住地国において無制限納税義務を課されていた期間における一部の有価証券等の資産の未実現利得への課税が免れてしまうことになる⁽³⁾。この問題への対策として、出国時に租税を課す等の制度を有する国があり、約半数のEU加盟国も、以前よりこのような制度を設け執行してきた⁽⁴⁾。

EU法⁽⁵⁾が適用される場面において、課税権は加盟国に留保されている一方で、EU司法裁判所の判例法によれば、加盟国は、原則として、EU法を遵守した上で課税権を行使しなければならず、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、当該国内法の適用は排除されなければならない⁽⁷⁾。加盟国の措置がEU法に適合するかに ついてのEU司法裁判所の判断枠組みは、第一に、加盟国の当該措置がEU法に定める自由移動を制限する措置であるかどうか、又は差別を構成する措置であるかどうか、第二に、当該措置は公益を理由として正当化されうるかどうか、第三に、当該措置がその達成すべき目的に対して必要な範囲を超えない手段であるかどうか（比例性原則）である⁽⁶⁾。

本稿では、ある加盟国から他国へ移住する個人に課される当該加盟国の租税措置が、EU法に抵触するかどうかについて争われた事件に限定して、右EU司法裁判所の判断枠組みを中心に分析するものとし、法人に関する同論点に

ついでには別稿を期する⁽⁸⁾。

個人に対する出国時課税制度とE U法の抵触関係を考察する場合、主としてE U機能条約一八条（国籍による差別の禁止）、二二条（E U市民の自由移動及び居住の権利）、四五条（労働者の自由移動）、四九条（開業の権利）及び六三条（資本の自由移動）に適合するかどうか争点となり得る。しかしながら、E U司法裁判所は、同条約一八条及び二二条は、一般規定であって四五条及び四九条等の特別規定の適用範囲を制限するのではないこと⁽⁹⁾、及び右特別規定の適用がない場合に適用されること⁽¹⁰⁾、と判示している。したがって、本稿においては、加盟国措置がE U法に定める労働者の自由移動、開業の権利及び資本の自由移動に抵触するかどうかについて争われた事件を分析し、加盟国の課税権が留保される範囲又は程度について考察する。

一 出国時課税制度の導入趣旨とその類型

(一) 課税管轄と納税義務

課税権は、国家主権の一つの表れであるが、国家は、納税義務者と国家との間に人的又は客観的関連性を有することを根拠として課税権を行使する⁽¹¹⁾。多くの国において、個人に対し、人的関連性を示す居住という要素に基づいて課税権を行使し（居住地国主義）、それと併用して経済的関連性にも基づいて課税権を行使している（源泉地国主義⁽¹²⁾）。

このような関連性を根拠とする課税権の行使は、その納税義務の範囲を左右する。居住地国主義の場合は無制限納税義務に帰結し、すなわち全世界所得及び財産への課税がなされる（居住地国課税原則）。他方、源泉地国主義の場合は、課税国を源泉とする所得及びその領域内に所在する財産のみが課税対象（制限納税義務）となる（源泉地国課税原

則)。

国家間の課税権の行使範囲の不一致、すなわち居住地国課税原則及び／又は源泉地国課税原則の競合又は空白により、二重課税又は二重非課税が生じる。一般的に二重課税が生じる例として、居住者には無制限納税義務を課し、非居住者には制限納税義務を課するような国間において、一方の国の居住者が他方の国に源泉のある所得を稼得した場合、当該所得について居住地国においては居住地国課税原則に従い、源泉地国においては源泉地国課税原則に従い、両国において当該納税義務者に課税される場合がある。これが、国際的二重課税である。加えて、居住者や源泉所得等の定義・範囲の相違により二重課税又は二重非課税が生じることもある。このような場合、一般に国内法又は租税条約による課税権の配分により、二重課税又は二重非課税の問題を解決している。

EUにおいても、原則として、課税権は加盟国に留保され、加盟国の領土保全の確保及び法と秩序の維持を尊重すると定められていることから、加盟国は居住地国課税原則及び源泉地国課税原則を併用し、二重課税又は二重非課税に対しても国内法又は租税条約の締結により、その権限を行使する⁽¹⁴⁾。しかしながら、EU加盟国はEU法を遵守した上でこの権限を行使しなければならないとされており、ここに加盟国の課税権とEUの域内市場達成という目的との間でのコンフリクトが生じる。

(二) 出国時課税制度の導入趣旨

先述のとおり、居住者が非居住者になり、無制限納税義務から制限納税義務に納税義務の範囲が変化する場合、出国時に租税を課す等の措置が適用されない限り、当初の居住地国は、当該国において無制限納税義務を課されていた期間における一部の有価証券等の資産の未実現利得へ租税を課すことができなくなる⁽¹⁶⁾。例えば、A国の居住者が外国法人の株式を有したままB国に移住し、その後当該株式を売却するとする。そして、当該株式の取得価格a、

出国時の価格b及び売却価格cの大小は、 $a < b < c$ であるとする。この場合、aとbの差額に対して、B国は、譲渡時に譲渡者が居住者であることから居住地国課税原則に基づく課税をすることができる。他方、A国においては譲渡者の出国時には当該差額は未実現利得であり、当該未実現利得を課税対象となるキャピタルゲインとみなすとするなどの措置を講じることによって、当該差額に対して課税することができる。このような未実現利得への課税については、国家はその課税権を行使したに過ぎない。また、多くの場合、B国がキャピタルゲインの非課税や入国後のキャピタルゲインのみ（例えば、bとcの差額）へ課税する制度を有しているときに、aとbの差額に対する租税回避を防ぐことを理由として、A国が当該未実現利得へ課税する制度を導入している。

しかしながら、未実現利得への課税は、その課税時点において当該利得は現金化されておらず納税資金を確保することが困難であること⁽¹⁷⁾、及び、このような課税が障害となりEU域内の自由移動を阻害することから、加盟国による当該課税制度はEU法に抵触する可能性がある。

また、例えば、資産が国内の恒久的施設から国外の恒久的施設に移転されると移転前の恒久的施設の所在地国の内源泉所得は失われ、当該国は、当該会社に投資していた制限納税義務者に対して租税を課すことができない⁽¹⁸⁾。

課税権の全部又は一部を喪失することを回避するために、いくつかの国家は、納税義務者の出国時又は資産の移転時等に、未実現利得であっても、租税を課すことができる最後の機会であるこれらのタイミングにおいて課税権を行使する措置を講じている。

(三) 個人出国時課税制度の類型

ある加盟国から他国へ移住する個人に課される租税措置については、二〇〇二年の国際租税協会 (International Fiscal Association) の報告書によると、次のように五つのタイプに分類することができる⁽¹⁹⁾。

① あらゆる資産にキャピタルゲイン税を課す国が、すべての資産の未実現の含み益に対して課する一般的な出国税。EU加盟国でこのタイプの租税を課す国はない。⁽²⁰⁾

② 一部の資産にキャピタルゲイン税を課す国が、一部の資産の未実現の含み益に対して課する狭義の出国税。以下、本稿では、特定の資産の未実現利得に対して出国時に課す租税を狭義の出国税とする。

③ 居住者が国外に移住して他国の居住者となった場合であっても、従前の居住地国の居住者とみなすとする納税義務の拡張（拡張的無制限納税義務）。

④ 出国した者を一定期間、通常的非居住者とは区別し、通常的非居住者よりも広い範囲の所得に課税する納税義務の拡張（拡張的制限納税義務⁽²¹⁾）。

⑤ 従前に享受していた便益（控除又は繰延）のりキャプチャー。
本稿で取り上げる裁判例の当事国であるフランス、オランダ及びポルトガルの個人出国時課税制度導入の有無等は次のとおりである。

フランスは、本稿で取り上げるラストイリ氏事件判決⁽²²⁾で問題とされた一九九九年財政法によって初めて個人に対して出国時に当該者の有する有価証券の含み益に課税する制度を導入した⁽²³⁾。これは、特定の資産（有価証券）を課税対象とする制度であることから、一般に右②で示す狭義の出国税といわれる。フランスは、その後二〇〇五年にEU法に適合しないことから当該出国税を廃止したが、二〇一一年にEU司法裁判所の判断に従うように設計された新たな出国時課税制度を創設した。

オランダは、一九九七年に、大口株主（法人の株式を5%以上有する株主）である居住者が他国に移住した場合などに、当該株式の含み益に課税する制度を導入した⁽²⁴⁾。これは、特定の資産（有価証券）を課税対象とする制度であることから、一般に右②で示す狭義の出国税に分類される。その後二〇〇一年に主に当該出国税の申告手続に関する改正

がなされ、二〇〇四年にはEU司法裁判所の判断に従うように改正された。また、オランダの居住法人の大口株主である非居住者は、当該法人の管理支配地がオランダ以外に移転する場合に出国税が課される⁽²⁵⁾。さらに、オランダは、所得税及び相続税について、右③に示す拡張的無制限納税義務を課す制度を有している。所得税法においては二〇〇一年以降、一定の非居住者は居住者として取り扱われることを選択できることとなった。相続税法においては、本稿で取り上げる van Hilten-van der Heijden 事件判⁽²⁶⁾決で問題となった一九五六年相続法三条一項によれば、オランダの居住者であったオランダ国籍を有する者が、オランダ出国後一〇年以内に死亡又は贈与する場合、当該死亡又は贈与時において居住者であるものとみなされる。

ポルトガルは、本稿で取り上げる二〇一六年のEU委員会対ポルトガル事件判⁽²⁷⁾決で問題とされた株式交換により生じる株式の未実現利得に対する課税制度及び個人事業等に係る資産等の移転に対する課税制度は存在するが、ポルトガルに租税上の住所を有していた個人が他国に当該住所を移転することに基因してその者の有する一部の有価証券等の資産に対する未実現利得への課税制度はない。

二 EU司法裁判所の判例の分析

(一) 狭義の出国税に関する判例

1 ラステイリ氏事件判決（二〇〇四年三月二一日司法裁判所判決）

(1) 事実関係

ラステイリ氏（以下「L氏」という）は、一九九八年九月一二日にフランスからベルギーに移り住んだ。L氏はフラ

ンスで設立された法人の株式の二五パーセント超を保有しており、出国時点で当該株式の市場価格はL氏による取得時の価格より高くなっていった。フランス租税一般法典第一六七条の二⁽²⁸⁾によれば、フランスからの出国直前一〇年のうち六年以上をフランスに居住していた者がフランスから租税上の住所を移転する場合は、一定の資産の価値増加分(未実現利得)につき課税することとされている一方で、当該納税義務者が担保資産の提供等の所定の要件を充足した場合は納税猶予が認められることになっていた。L氏は、同法に基づき当該株式の価値増加分に対する課税処分を受けた。

右処分に対して、L氏は、フランス租税一般法典第一六七条の二はEC条約五二条(開業の自由)に反するとし国内裁判所に出訴したところ、租税回避を防止する目的で租税上の住所の移転に伴うキャピタルゲインに対して課税する加盟国措置が、EC条約五二条により排除されるべきかについて、国内裁判所はEU司法裁判所に先決付託した。

(2) 判旨

まず、「EC条約五二条により保証された権利を行使しフランスの管轄外に租税上の住所を移転しようとする納税義務者は、フランスの管轄内に留まる納税義務者と比べ不利益な取扱いに服することになり、フランスに留まれば実際に実現した所得にのみ課税されること、未実現の所得に課税されることになる。このような価値の増加に対する課税関係の異なる取扱いは、フランス国外への移転を阻害することにな⁽²⁹⁾り、さらに、「納税猶予についての規定はあるが、それは自動的に認められるものではなく、担保の提供をその要件としていることから、納税義務者は担保資産から得られる利益を享受できなくなる⁽³⁰⁾」と判示し、問題のフランス法はEC条約五二条の開業の自由の権利行使を制限するとした。

次に、EU司法裁判所は、問題の措置がEC条約に適合する正当な客観性を追求し、かつ公共の利益のために避けることのできない理由によって正当化されうる場合であって比例性原則を充足するときのみ、当該措置は許容され

ることを確認した上で、⁽³¹⁾ 問題のフランス法が租税回避防止を理由として正当化されうるかどうかについて判断した。

本件で問題となっているフランス法は、「フランス租税法の適用を回避する目的のために完全に人為的なアレンジメントによる租税上の便益を排除するように特別に設計されたものではなく、あらゆる場合においてフランスの居住者がフランス国外の居住者となる場合を対象としている。居住者である納税義務者が加盟国の管轄圏外に実質的に移転する場合は、それ自体で租税回避を含意するものではない。租税回避又は脱税は、居住者である納税義務者が他の加盟国に実質的に移転したとする事実から一般的には推測できないものであり、租税回避防止の理由によってE C条約で保障された基本的な自由の権利の行使を損なうような財政上の法令を正当化できるものでもない⁽³²⁾」。また、司法裁判所は、税制の一貫性⁽³³⁾及び加盟国間の課税権の配分⁽³⁴⁾を根拠として正当化することも認めなかった。

以上のように、いずれの正当化事由も認められず、納税義務者有利の判断が下された。

2 N事件判決（二〇〇六年九月七日司法裁判所判決）⁽³⁵⁾

(1) 事実関係

オランダの有限責任会社の唯一の株主であったNは、一九九七年一月二二日、その居所をオランダから英国に移した。この法人の管理支配は株式取得時からオランダ領アンティルで行っていた。

オランダの所得税法によれば、大口株主（法人の株式を5%以上有する株主）である居住者が死亡以外の事由で居住者の地位を失うことは株式を処分したと同等とみなすと定められており、この場合、担保を提供し、かつ、納税申告書を提出することにより、一〇年間の納税猶予が認められるものであった。Nはこれらの要件を充足し、納税猶予を受けた。

本件の主たる争点は、右のようなオランダ法はE C条約四三条（開業の自由）に反するかどうかであるところ、国

内裁判所は、納税猶予に所定の要件を課すことがEC条約四三条に反するかどうかについて、EU司法裁判所に先決付託した。その他の争点については省略する。

(2) 判旨

最初に、ラストイリ氏事件判決を踏襲し、オランダの管轄外に租税上の住所を移転する者とオランダに居住し続ける者に対する異なる取扱いは、オランダ以外の国への移転を阻害し、⁽³⁶⁾さらに、「納税猶予についての規定はあるが、それは自動的に認められるものではなく、担保の提供をその要件としていることから、担保資産から得られる利益を享受できなくなる」⁽³⁷⁾と判示し、問題のオランダ法はEC条約四三条の開業の自由の権利の行使を制限すると判示した。加えて、「本件の場合は、租税上の住所の移転後における実際に租税債務が減少するための価値の下落については考慮されないが、…所得に課される租税は、実際に処分された時の価値の増加分を基にして計算され、それは減少するか、又は存在しなくなることもあり得る」⁽³⁸⁾とし、出国先の国で移転後に生じた価値の下落分を考慮しない場合には、出国税を課した国（出国元の国）で価値の下落を考慮しなければならないと判断した。

次に、ラストイリ氏事件判決においても示された正当な客観性の追求、かつ公共の利益を理由とする正当化並びに比例性原則について明示した上で、EU司法裁判所は次のように判断した。

問題の措置は源泉地国課税原則に基づいて課税権を配分するように設計されているとオランダの国内裁判所が判断したこと、及び、問題の措置は二重課税を排除するようにも設計されているとオランダ政府が述べたことから、「加盟国間の課税権の配分を維持することは、EU司法裁判所によって認識された正当な目的である。加えて、EC条約二九三条によれば、共同体内の二重課税を回避するために加盟国は互いに交渉しなければならない」⁽⁴⁰⁾、二重課税回避のためのEU共通制度及び多国間条約が未だ存在しない中で、「加盟国は条約によって又は一方的に、課税権の配分、特に二重課税の排除に関する権限を有している」⁽⁴¹⁾とし、「加盟国が国際課税の実務、特にOECDモデル租税条約か

ら対策案を得ることは不合理ではない⁽⁴²⁾。そして、「オランダで測定された増加価値に租税を課すこと、当該納税義務者が移住したときの価額、及び実際に株式を処分するときまでの納税猶予について国内法が定めることは、一時的な要素 (a temporal component)、すなわち課税所得が生じた期間に管轄内にある租税上の住所に関連するものとして、(適用される―筆者注) 源泉地国課税原則に従うものである⁽⁴³⁾」とし、公共の利益により当該措置は正当化されると判断された。

最後に、EU司法裁判所は、問題の加盟国措置が比例性原則にかなうかどうかとも検証した。納税猶予の要件である出国時の申告書の提出については、「加盟国間の課税権の配分、特に加盟国間の二重課税を排除する正当な目的に照らして、不相応であると思ふことはできない⁽⁴⁴⁾」とし、当該要件を課すことを認めた。他方で、担保提供要件については、「源泉地国課税原則に基づく租税制度の機能性及び実効性を確保するために必要な範囲を超えている⁽⁴⁵⁾」とし、消極的な判断を下した。そして、自由移動をそれほど制限しない方法が他にあるとして、法務官意見を引用した。

「欧州共同体は、同じ目的を追求する調和化された措置をすでに講じている⁽⁴⁶⁾」として、直接税分野における加盟国の権限ある当局による執行共助に関する理事会指令 (以下「執行共助指令」という⁽⁴⁶⁾) 及び租税債権徴収に関する理事会指令 (以下「徴収指令」という⁽⁴⁷⁾) を示した⁽⁴⁸⁾。当該要件が比例性原則にかなうためには、「租税上の住所の移転後の価値の下落につき、出国先国ですでに考慮されている場合を除き、考慮しなければならない⁽⁴⁹⁾」と判示した。

以上のように、問題の措置は、正当化事由は認められたものの、比例性原則にしたがっていないとして、本件判決において納税義務者有利の判断が下された。

3 EU委員会対ポルトガル事件判決 (二〇一六年二月二日EU司法裁判所判決)

(1) 事実関係

本件は、EU委員会がEU機能条約二五八条に基づき提起したポルトガル政府に対する義務不履行訴訟 (an action for failure to fulfill obligations⁽⁵⁰⁾) である。ポルトガルの所得税法に定める「自然人が租税上の住所を他の加盟国に移転した場合における株式の交換による未実現利得 (交換により取得した株式時価と旧株式の取得価額との差額) への課税 (所得税法一〇条)」は、EU機能条約四五条 (労働者の自由移動) 及び四九条 (開業の自由) 等の規定に反するかどうかについて争われた。なお、自然人の経済的又は専門的活動に関連する資産負債を本店又は管理支配地が他国に所在する法人へ移転するときの課税 (所得税法三八条) に係る争点は省略する。

(2) 判旨

まず、ラステイリ氏事件判決を踏襲し、ポルトガルの管轄外に租税上の住所を移転する者とポルトガルに居住し続ける者に対する異なる取扱いは、ポルトガル以外の国への移転を阻害するとした⁽⁵¹⁾。続けて、法人に係る出国時課税制度がEU法に定める自由移動の規定に反するかどうかについて争われたNational Grid Indus事件判決⁽⁵²⁾を踏襲し、その管轄内で生じたキャピタルゲインに課税することを目的とする国内法の視点から、移住前に最初の加盟国で生じた資産に対するキャピタルゲインへの課税に関して言えば、他の加盟国に移住した者と最初の加盟国に留まる者は同等の状況にあるとし⁽⁵³⁾、同等の状況にある者間に異なる取扱いを定める措置は、EU機能条約四五条及び四九条に対する制限を構成する、すなわち同条項違反になると、EU司法裁判所は判断した。

次に、ポルトガル政府が主張した正当化事由と比例性原則についても、EU司法裁判所は判断を下した。源泉地国課税原則に基づく加盟国間の課税権の均衡ある配分という事由については、EU委員会が、本件は自然人に対する措置に係る争いであることから、法人のみに対する措置に関する判断を下したNational Grid Indus事件判決ではなく、

ラストイリ氏事件判決及びN事件判決を援用すべきであると主張したことに對して、EU司法裁判所は次のとおり判示した。「重要なことは、未実現利得又は実現利得への課税に關して、クロスボーダー取引とは異なり、加盟国の純粹な国内取引においては、(未実現利得に對して—筆者注) 即時に租税を課さないだろうということである⁽⁵⁴⁾」とし、加盟国の課税権の均衡ある配分に基づく正当化について、未実現利得に對する自然人と法人の出国時課税制度を區別して判断する客観的な理由はないとした。そして、「租税上の住所の移転時に課される最終課税制度 (final settlement (E)) は、当該住所の出国前の所在地国の課税管轄内で生じた未実現利得に對して出国元の加盟国で課税することを目的とし、移転後に実現した利益は出国先の加盟国で排他的に課税し、結果として二重課税を回避している」と解し、本件で問題となっている措置は加盟国間の課税権の配分を維持することができると判示した⁽⁵⁵⁾。さらに、納税猶予を認める場合の要件として利子の徴収と担保の提供義務を課すことを認めたが、問題の措置は、納税者が即時支払と納税猶予を選択できないことから、比例性原則を充足しないと判断された⁽⁵⁶⁾。また、ポルトガル政府の立証不足を理由として税制の一貫性を理由とする正当化は認められなかった。

以上のことから、問題の措置は、課税権の均衡ある配分を理由とする正当化は認められたものの、比例性原則にかなっていないとして、EU法に抵触すると判断された。

(二) 納税義務の拡張に關する判例——van Hilten-van der Heijden 事件判決 (二〇〇六年二月二三日司法裁判所判決)

1 事実関係

van Hilten-van der Heijden 夫人 (以下「H」という) は、一九九七年一月二二日、スイスで死亡した。Hはオランダ国籍を有し、一九八八年まで夫と共にオランダに暮らしていた。その後ベルギーに移住し、一九九一年にスイス

に移住した。Hは死亡時、スイスの居住者であった。Hは、オランダ、ベルギー及びスイスに不動産を、オランダ、ドイツ、スイス及び米国の証券所に上場する株式を、オランダ及びベルギーの銀行に預金を保有していた。Hの相続人らは、スイスでは相続税は課されなかったが、オランダの税務当局から相続税の課税処分を受けた。

オランダの一九五六年相続税法は、死亡時にオランダの居住者であった者から取得した相続財産の価値に相続税を課すこと、及び、オランダを出国したオランダ国籍を有する者を出国後一〇年間居住者とみなすと定めていた。後者の規定は、オランダ国籍を有さないオランダ居住者には適用されない。相続税に関するオランダ・スイス租税条約によれば、他方（本件の場合には、スイス）で課された相続税を控除する限りにおいて、一方（オランダ）で租税を課すことができる。

Hの相続人らは、当該課税処分につき、これを不服として国内裁判所に訴えを提起した。国内裁判所は、問題の国内法が、EC条約五六条の資本の自由移動に反するかどうかについて、EU司法裁判所に先決付託した。

2 判旨

「資本の自由移動を制限するとして禁止される措置は、非居住者に加盟国への投資を抑制させるような措置、ある加盟国の居住者に他国への投資を抑制させるような措置、又は、相続の場合には、関係する資産が所在し、かつ当該資産の相続に際し租税を課す加盟国以外の国の居住者の相続財産の価値を減少させる効果を有する措置である」。本件で問題となっている国内法は、他国へ移住した者と当該国に留まる者との間の異なる取扱いを定めておらず、「このような国内法は、出国した者による他国から当該加盟国への投資を抑制せず、また国内に留まる者の当該加盟国から他の加盟国への投資を抑制するものでもないし、資産の所在地にかかわらず、国外へ移住した者の資産価値を減少させるものでもない。……当該国内法は、他の加盟国の国民の資産の移動を制限しない」と解した⁽⁵⁷⁾。

(三) 個人の出国時に課される措置に関する判例分析

狭義の出国税に係る裁判例について、E U司法裁判所の判断は、変化しているように思われる。本稿で取り上げた裁判例の判旨を要約すれば、次のとおりである。

二〇〇四年のラステイリ氏事件判決によれば、納税猶予のための要件である担保提供を含め問題となる措置は、自由移動を制限するものであり、正当化事由も認められず、E U法に抵触するものとされた。

二〇〇六年のN事件判決においては、納税猶予のための要件である担保提供を含め問題となる措置は、自由移動を制限するものであるとしても源泉地国課税原則に基づく加盟国間の課税権の配分維持、特に二重課税の排除を目的として正当化される一方で、担保提供要件により比例性原則にしたがわないことから、E U法に抵触するものとされた。さらに、出国後の課税資産の価値の下落について出国先の加盟国が考慮しない場合には元の加盟国において考慮することが要求された。

二〇一六年のE U委員会対ポルトガル事件判決においては、司法裁判所の判断枠組みの最初のステップである問題となる措置が自由移動を制限する措置であるかどうかについての判断から、ラステイリ氏事件判決及びN事件判決とは若干異なり、National Grid Indus 事件判決を援用した。ポルトガル政府が主張した源泉地国課税原則に基づく加盟国間の課税権の均衡ある配分による正当化事由について、法人に対する措置又は個人に対する措置であることは問題ではなく、内外差別（純粹に国内取引である場合とクロスボーダー取引の場合の間の差別）があるかどうか重要であると判示した。そして、National Grid Indus 事件判決を援用し、問題の措置は加盟国間の課税権の配分を維持できる一方で、即時支払と納税猶予を選択できるように定められていないことから、比例性原則にかなっていないと判断された。他方で、納税猶予を認める場合の利子の徴収及び担保提供義務という要件を課すことを認めている。

これらの事件について、EU司法裁判所の判断枠組みに基づき、自由移動を制限する措置かどうか、正当化される措置かどうか、比例性原則にしたがう措置かどうかについて整理する。

自由移動を制限する措置かどうかについての判断は、ラステイリ氏事件判決及びN事件判決とEU委員会対ポルトガル事件判決では異なっている。ラステイリ氏事件判決及びN事件判決においては、異なる取扱いにより不利益を被るとしか判示しておらず、納税義務者間の同等性について触れていないところ、EU委員会対ポルトガル事件判決では、National Grid Indus 事件判決で示された解釈、すなわち同等の状況にある者間に異なる取扱いを定める措置は自由移動を制限するとして了解釈を援用しており、これは出国時課税制度に関する事件以外の判例において、「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」⁽⁵⁸⁾とする判断と整合するものと解することができる。

公共の利益のために避けることのできない理由によって正当化される措置かどうかについては、ラステイリ氏事件判決においては、租税回避防止、税制の一貫性及び加盟国間の課税権の配分という理由のいずれも認められなかった一方で、N事件判決は加盟国間の課税権の配分維持、及びEU委員会対ポルトガル事件判決は、加盟国間の課税権の均衡ある配分維持を理由として、問題の加盟国措置が正当化されると解された。しかしながら、N事件判決とEU委員会対ポルトガル事件判決では、「均衡ある (balanced)」という文言の有無以外にも、「源泉地国課税原則」への言及の有無にも差異がある。この点についての考察は次章にて行う。

EU委員会対ポルトガル事件判決における比例性原則に係る判断においては、National Grid Indus 事件判決を踏襲し、ラステイリ氏事件判決及びN事件判決とは異なる。第一に納税猶予における担保提供要件を課すことについて、N事件判決においては比例性原則に反するとし、EU委員会対ポルトガル事件判決では同原則にしたがうものであるとした。その上で、即時支払と納税猶予が選択できる立法であることが必要であるとされた。

ラストイリ氏事件判決及びN事件判決に対しては、国際的租税中立性、資本労働輸入中立性又は居住地国ベースによる課税管轄の配分の確立に対して、それほど貢献するものではなく、司法裁判所は域内市場の保護者としての役割を担っているという意見がある⁽⁵⁹⁾。しかしながら、これは両事件の結果に着目したものであるといえ、N事件判決において源泉地国課税原則に基づく加盟国間の課税権の配分維持を理由として正当化が認められたことは、二重課税排除の目的も達成することができること、その結果、EUの域内市場の運営も一定程度は支持することができ、さらに国際課税の原則の一つである源泉地国課税原則にも親和的であるといえよう。

狭義の出国税に係る裁判例における司法裁判所の判断の変化は、国際課税分野における課税実務及び原則、すなわちOECDモデル租税条約や源泉地国課税制度に接近することによりもたらされたものであると思われる。この点については次章の課税権の配分についての考察で再び取り上げる。

また、個人に係る事件に対する司法裁判所の判断は、EU委員会対ポルトガル事件判決において、自由移動に対する制限、正当化事由及び比例性原則の適用のいずれ場面においてもNational Grid Indus事件判決に判断を援用しており、法人に係る事件に対する司法裁判所の判断に収斂してきたように見える。しかしながら、司法裁判所は、担保提供要件が比例的であるかどうかの判断につづいて、National Grid Indus事件判決で、「法人の有する資産の状況は、非常に複雑であるため、法人が有する固定資産及び流動資産の含み益が実現するまで、これらのすべての資産の行き先について正確に国境を越えて追跡することはほとんど不可能であり、そのような追跡は当該法人にかなりの若しくは過度の負担を強いることになるだろう⁽⁶⁰⁾」と判示しており、法人特有の事情を考慮していると思われる判断を下した。EU委員会対ポルトガル事件判決でNational Grid Indus事件判決の判断を援用することについて矛盾が生じているように思われる。これについての詳細な考察は次章で行う。

最後に、納税義務の拡張に関する裁判例は一件のみであるが当該判決によれば、当該措置は内外差別を構成しない

ことから、EU法に抵触しないと判断された。このことから、加盟国は、全世界所得に課税する居住者と当該国の源泉所得に課税する非居住者に関する課税管轄の範囲を定めることが可能であり、このことは、元の居住地国において税額控除により二重課税を排除しなければならないことを意味する。⁽⁶²⁾

三 出国時課税に係る加盟国の課税権を視点とした考察

(一) 源泉地国課税原則と課税権の配分による正当化事由に係る考察

N事件判決とEU委員会対ポルトガル事件判決で認められた正当化事由「加盟国間の課税権の(均衡ある)配分」について、「均衡ある」という文言と「源泉地国課税原則」への言及の有無について、両判決には差異があった。それぞれの記述は、前者は、「源泉地国課税原則に基づく加盟国間の課税権の配分維持」であり、後者は、「加盟国間の課税権の均衡ある配分保証」である。最初に、源泉地国課税原則と加盟国間の課税権の均衡ある配分保証について検証する。

源泉地国課税原則を根拠として加盟国措置が正当化された最初の事件は、Futura事件判決⁽⁶³⁾である。本件は、ルクセンブルク法が、居住者とは異なり、非居住者に対しては、国外における損失の繰越控除を認めるためには、ルクセンブルク国内で課税される所得と当該損失が関連していること及び正確な帳簿の保存を要件としていた。EU司法裁判所は、ルクセンブルクでは居住者は無制限納税義務に服す一方で、非居住者は制限納税義務に服していることから、このような課税は、源泉地国課税原則にしたがうもので、EU基本条約により禁止される明らかな又は隠れた差別を生じさせるものとみなすことはできないと判示している。この判旨の分析において、Brokelind教授及びWattel教授

は、源泉地国課税原則は、自由移動に対する制限を正当化する事由としてではなく、K e c kテスト⁽⁶⁴⁾のようなEU基本条約で禁止される差別・制限の範囲から完全に排除するための基準のようにみえる⁽⁶⁵⁾と述べている。これは、問題の措置は国家による居住地国課税原則と源泉地国課税原則の併用を根拠とするものであつて差別ではないことを意味していると思われる。N事件判決について、両教授は、源泉地国課税原則が加盟国間の課税権の配分維持と同じ意味として捉えられるようになり、その結果、源泉地国課税原則はK e c kテストではなく正当化事由に帰するようになつたと述べている⁽⁶⁶⁾。

しかしながら、N事件判決における「源泉地国課税原則」と「加盟国間の課税権の配分維持」は補完的な関係にあるように思われる。「配分」の仕方には、均衡の有無、フェアかアンフェアかなど様々な基準に基づく配分が考えられるところ⁽⁶⁷⁾、その基準として源泉地国課税原則を採用したものはあるまいか。N事件判決におけるEU司法裁判所の判断は、①問題の措置は、源泉地国課税原則にしたがつて課税権を配分し、二重課税を排除するように設計されている、②課税権の配分及び二重課税排除は司法裁判所で認められた正当な目的である、③OECDモデル租税条約にならった配分は源泉地国課税原則にしたがつている、となつており、課源泉地国課税原則を課税権の配分基準としたと読むことができるように思われる。このことは、EU委員会対ポルトガル事件判決において、「源泉地国課税原則」という文言が使用されていないこと、及び「均衡ある」という文言が使用されていることも整合すると考えられよう。源泉地国課税原則という課税権の配分基準に言及しなくても均衡ある配分を要件とすれば足りると解することもできるのではあるまいか。

また、「源泉地国課税原則」と「加盟国間の課税権の(均衡ある)配分」の関係について、National Grid Indus事件判決において、「税制の一貫性の必要性と課税権の均衡ある配分は、合致する(coincide)」と判示されていることから、Watal教授は、税制の一貫性の必要性、課税権の均衡ある配分の維持及び源泉地国課税原則は、違いを見つけ

るのが困難であるとし、司法裁判所が域内市場との整合性を図るために考え出した表現であるとしている⁽⁶⁸⁾。他にも、源泉地国課税原則を明確にした概念が課税権の均衡ある配分維持であるとする意見もある⁽⁶⁹⁾⁽⁷⁰⁾。

先に、狭義の出国税に係る裁判例における司法裁判所の判断の変化は、国際課税分野における課税実務及び原則によりもたらされたものであると思われる⁽⁷¹⁾と述べた。このような国際課税分野における課税実務、特にOECDモデル租税条約への接近は、納税義務の拡張に関する裁判例 van Hilten-van der Heijden 事件判決においても、課税権の均衡ある配分について、「加盟国が国際課税の実務、特にOECDモデル租税条約から対策案を得ることは不合理ではない⁽⁷²⁾」と判示している。これは、一九九八年に判示されたGilly 事件判決⁽⁷³⁾においても、課税管轄の配分について租税条約及びOECDモデル租税条約に依拠することは不合理ではないと判断が下された。このようにEU司法裁判所は、国際課税分野における課税実務、特にOECDモデル租税条約を尊重して判断を下す場合がある⁽⁷⁴⁾。

いずれにしても、加盟国の個人に対する出国時課税制度がEU法の自由移動の規定における制限を構成すると判断される場合であっても、当該制度が源泉地国課税原則にしたがって課税権の配分を維持し、又は均衡ある配分を保証するときは、当該制度は正当化されると解することができる⁽⁷⁵⁾。

このように正当化事由が認められること、特に国際課税分野における課税実務又は原則を尊重するような正当化事由が認められることは、加盟国及び納税義務者に対して法的安定性及び予測可能性をもたらすものと考えられることから、望ましいことのように思われる。加えて、このような結果は、加盟国の課税権が尊重され、EUにおける域内市場に影響を及ぼすのではあるまいか。Schön教授は、EU司法裁判所の判断における源泉地国課税原則を重要視するような変化は、租税問題における域内市場の根本的な概念に変化をもたらしているとし、以前の判断においては国境を越える経済活動をしようにとする納税者の決定を妨害するような租税措置は認めないとする国境のないスペースを域内市場と捉えていたが、近年の判断においては特に出国税又は損失控除の場面において国境の存在を認めていると

述べている。⁽⁷⁴⁾ また、「EU司法裁判所は近年、EU全体を一つの大きなテールとして捉える域内市場概念から、無差別原則に基づいてアクセスできる二八（加盟国数―筆者注）のテールを有する部屋として捉える域内市場概念へ変化させている」とする Vanistendael 教授のメタファ⁽⁷⁵⁾ を借用している。⁽⁷⁶⁾

(二) 個人出国時課税制度の比例性についての考察

EU司法裁判所のN事件判決とEU委員会対ポルトガル事件判決における判断における最も大きな違いは、比例性原則に係る判断の場面に現れている。

N事件判決においては、問題の制度が、出国時の申告書の提出と担保を提供することを要件として納税猶予を認めていたが、担保提供要件については、「源泉地国課税原則に基づく租税制度の機能性及び実効性を確保するために必要な範囲を超えている」とし、代替措置として、欧州共同体において調和化された措置、すなわち執行共助指令及び徴収指令の存在を示した。また、租税上の住所の移転後の価値の下落につき、出国先国ですでに考慮されている場合を除き、考慮しなければならないことも要求された。

EU委員会対ポルトガル事件判決においては、問題の制度が、即時支払と納税猶予を選択できるように定められていないことから、比例性原則にかなっていないと判断される一方で、納税猶予を認める場合の利子の徴収及び担保提供義務という要件を課すことを認めている。このような判断は、National Grid Indus 事件判決を踏襲するものである。担保提供要件について、EU司法裁判所は National Grid Indus 事件判決において、法人の有する資産の状況は非常に複雑であることを理由として認めた。EU委員会メンバーの Lyal 氏は、法人が保有する資産と自然人の有する資産は異なり、資産の多くが現金の代替としての資産でない場合にラストイリ氏事件判決によるアプローチを採用することは難しいこと、及び自然人と比べて法人の状況はより複雑であることを述べている。⁽⁷⁷⁾ しかしながら、即時徴収

すべきか、又は納税猶予すべきか、という問いに對して、その回答は法人と自然人に對して異なるべきではないとしている⁽⁷⁸⁾。それは、執行共助指令及び徴収指令により、元の加盟国の課税権は十分に保障されることを理由とし、必要なことは移転時における税額の確定であると述べている⁽⁷⁹⁾。

N事件においては、執行共助指令及び徴収指令により担保提供は不要であるとし、National Grid Indus 事件判決では（執行共助指令及び徴収指令があっても）法人の資産状況は複雑で徴収できないリスクがあることから担保提供は必要であると判断されたことになろう。しかしながら、執行共助指令及び徴収指令は、自然人のみに対する租税に関する執行共助及び徴収共助ではなく、法人もその対象となっている。このことは、法人及び自然人の両者の租税に関して対象となる指令の下、自然人は当該指令が存在すれば十分であるところ、法人は不十分であると判断されたことと解することができる。したがって、両判決の論旨は一貫しているとは言いがたい⁽⁸⁰⁾。そして、EU委員会対ポルトガル事件判決は、後者のNational Grid Indus 事件判決をそのまま援用している。仮に、EU委員会対ポルトガル事件判決にNational Grid Indus 事件判決を援用した判断を正しいとするならば、National Grid Indus 事件判決における法人の特殊性を根拠とする論旨には矛盾が生じる。逆に、National Grid Indus 事件判決における法人の特殊性を根拠とする論旨が正しいとするならば、EU委員会対ポルトガル事件判決の論旨に矛盾が生じる。

van Thiel 教授は、EU委員会対ポルトガル事件判決について当惑させられるとの意見を示し、National Grid Indus 事件判決内で、「法人について自然人と同じように取り扱うべきである」と解した後、法人の特殊性を根拠として価値下落及び担保提供について自然人に對する判断と異なる判断を示しており、同一の判決の中に異なるロジックが存在しているように見えると述べた⁽⁸¹⁾。この点について言えば、National Grid Indus 事件判決内だけでも二転し、EU委員会対ポルトガル事件判決も加えれば三転しているように思われる。法人は個人と同様に取り扱うべきであるとしつつ、法人の特殊性を根拠とする判断を示し、その後法人と個人を区別する客観的理由はないと判断したことになる。

都合良く解釈している⁽⁸²⁾と考えられなくはないように思われる。

N事件判決とEU委員会対ポルトガル事件判決における担保提供要件に対する判断の違いをどのように捉えるべきであろうか。ここでは、納税義務者が個人であるか法人であるかはではなく、執行共助指令及び徴収指令と徴収できないリスクとのバランスをどのように考えるかによって判断すべきではあるまいか。例えば、自然人が、租税を回避すること又は遁脱することを理由として出国する場合であつて、資産の性質上流動性及び匿名性の高い資産を有する場合に徴収不能リスクが高まると思われる。このような場合に、執行共助指令及び徴収指令による徴収可能性、及び、各加盟国の行政庁の執行能力の均一性が問題とならう。したがつて、先述した「⁽⁸³⁾」氏による「執行共助指令及び徴収指令により元の加盟国の課税権は十分に保障される」とする意見に対しては疑問がある⁽⁸⁴⁾。

(三) 小括

N事件判決とEU委員会対ポルトガル事件判決はいずれも、EUにおいて統一された又は共通のルールが存在しない中で、加盟国が一方的又は条約によつて、特に二重課税排除を目的として課税権の配分を定めること、及び、課税権の配分を維持することはEU司法裁判所によつて認められた正当な目的であることを判示している。この事由は今後の出国時課税制度に関する判決においても認められると思われ⁽⁸⁴⁾。

EU司法裁判所の一連の裁判例における判断は、論旨に一貫性がない部分もあるが、本稿で取り上げた出国時課税制度に関する裁判例に照らせば、課税権の(均衡ある)配分という事由によつて加盟国の制度は正当化され、司法裁判所による域内市場の確立に好意的な判断は後退したように思われる⁽⁸⁵⁾。換言すれば、加盟国の課税権が尊重されているといえよう。

おわりに

本稿では、個人に対する出国時課税制度を取り上げたが、法人に対する同制度については、注(5)に記載したとおり、二〇一六年に発遣された指令によって、加盟国は出国税の導入が義務づけられた。当該指令の内容は、National Grid Indus 事件判決及びそれ以後の司法裁判所の判断を反映したものとなっており、他のEU加盟国又はEA加盟国への資産及び事業の移転の場合、移転時の即時課税又は五年間にわたる納税猶予のいずれかを納税義務者が選択できる内容であること、また納税猶予の場合、利息の徴収及び担保資産の提供義務を要件とすることを認めている。当該指令は租税回避防止をその目的としている。このような背景も、EU委員会対ポルトガル事件判決に影響を及ぼしているのではないだろうか。司法裁判所の判断の迷走には、法人・個人を問わず、国際的な租税回避が積極的に行われているという認識を反映していることも理由として考えられるのではあるまいか。

本稿は、出国時課税制度という特定の加盟国措置を取り上げて分析したが、今後も加盟国の措置ごとの検証を試みる予定である。出国時課税制度とEU法の関係においては、加盟国に有利な傾向をみることができた。他の措置、例えば、租税回避に焦点を当てればタックスヘイブン対策税制(CFC税制)、課税権の配分に焦点を当てればグループリリーフ制度等、その措置の特徴ごとに司法裁判所の判断に差異は存在するのか、その結果として、EUと加盟国の課税権の範囲バランスの視点から考察したいと考える。

(1) 課税権の種類、納税義務の範囲及びその根拠については、木村弘之亮「国際二重課税の原因、形態及び評価」法學研究七〇巻一二号(一九九七年)に詳しい。

- (2) 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法 第三版』（東京大学出版会 二〇一五年）二七三―二八一頁。
- (3) 木村弘之亮「無制限納税義務と制限納税義務との間の移動——国外逃散課税と国外転居課税に関する立法の必要性——」法學研究六九巻五号（一九九六年）三頁。
- (4) 日本においても、平成二七年度税制改正により、一定の要件を充足する居住者が国内に住所及び居所と有しないこととなる場合に、対象資産の含み益に対して課税されることとなった（国外転出時課税制度）。
- (5) 例えば、二〇一六年時点では、フランス、ドイツ、オランダなどEU加盟二八カ国のうち二三カ国が出国税制度を有していた。なお、二〇一六年に発遣された理事会指令 Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, OJ L 193/1 of 19 July 2016 によつて加盟国は二〇一九年二月三日まで、法人に対する出国税を国内法に規定及び公表し、二〇二〇年一月一日より当該規定を適用しなければならなくなる。
- (6) 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。また、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 基礎編』（岩波書店 二〇一三年）、同『新EU法 政策編』（同 二〇一四年）に倣つてゐる。
- (7) See e.g. Case C-279/93 Schumacker [1995] ECR I-225, paras. 21, 26; Case C-80/94 Wiedloch [1995] ECR I-2493, para. 16.
- (8) なお、法人に対する出国時課税制度とEU法との関係については多くの研究がなされてゐる。See e.g. Panayi, Hji Christiana, Exit Taxation as an Obstacle to Corporate Emigration from the Spectre of EU Tax Law, 13 Cambridge Yearbook of European Legal Studies 245 (2011)；Panayi, Hji, Christiana, European Union Corporate Tax Law, Cambridge 2013, pp. 307 et seqq. Marres, Otto, Exit Taxes on Companies, in Dourado, Ana Paula (ed.), Movement of Persons and Tax Mobility in the EU: Changing Winds, Amsterdam 2014; Röde, Erik, Co-Ordination of Corporate Exit Taxation in the Internal Market and Beyond, British Tax Review 574 (2014)；宮本十至子「法人に対する出国税をめぐる諸問題——EUの動向を中心として——」所収：村井正先生喜寿記念論文集刊行委員会編『租税の複合法的構成』（清文社 二〇一二年）六二三頁。
- (9) See e.g. Case C-193/94 Skanvi and Chrysanthakopoulos [1996] ECR I-929, paras. 20-22; Case C-152/05 Commission v

- Germany [2008] ECR I-39, para. 18; Case C-155/09 Commission v Greece [2011] ECR I-65, para. 41.
- (10) See e.g. Joined cases C-397/98 and C-410/98 Metallgesellschaft [2001] ECR I-1760, paras. 38-40; Case C-422/01 Skandia and Ramstedt [2003] ECR I-6817, para. 61; Case C-76/05 Schwarz [2007] ECR I-6879, para. 33; Case C-345/05 Commission v Portugal [2006] ECR I-10635, para. 15.
- (11) See e.g. Hohenwarter, Daniela, The Allocation of Taxing Rights in the light of the Fundamenta Freedoms of EC Law, in Lang, Michael et al. (eds.), *Tax Treaty Law and EC Law*, Alphen aan den Rijn 2007, Series on International Taxation, v. 30, p. 84; 木村・前掲注(1) 九四頁、宮武敏夫『国際租税法』(有斐閣 一九九三年) 三七頁以下。
- (12) Schön, Wolfgang, Persons and Territories: on the International Allocation of Taxing Rights, *British Tax Review* 554 (2010), pp. 554 et seqq. 木村・前掲注(1) 九六頁は、少なくともミンゲロ・アメリカ法系及びヨーロッパ大陸法系の国々は併用していることについて。
- (13) EU条約四条二項第二文。
- (14) Schön, Wolfgang, Neutrality and Territoriality - Competing or Converging Concepts in European Tax Law?, 69 *Bulletin for International Taxation* 271 (2015), p. 280.
- (15) 前掲注(7)。
- (16) 所得概念及び実現の問題については、金子宏「租税法における所得概念の構成」『所得概念の研究』(有斐閣 一九九五年、初出 一九六六―七五年) 一頁以下に詳しい。金子宏「租税法 第二三版」(弘文堂 二〇一七年) 一八八頁によれば、「未実現の利得(中略)は、どの国でも、原則として課税の対象から除外されている」。これは、「未実現利得は一般に捕捉し評価することが困難である」ことからである。
- (17) 出国時課税制度の場合、当該制度の課税対象となる資産の取得価格と出国時の時価等との差額、すなわち含み益を実現したもとして課税することから、外部から現金等の流入がない。
- (18) 木村・前掲注(3) 三一五頁は、課税権からの離脱について、課税主体と課税客体のそれぞれの複数の事例を示している。
- (19) De Broe, Luc, The tax treatment of transfer of residence by individuals General report, in 87b Cahiers de droit fiscal international of 56th congress (Oslo 2002), Hague 2002, pp. 23-30; Betten, Rijkkele, *Income Tax Aspects of Emigration and Immigration of Individuals*, Amsterdam 1998, pp. 11-31.

- (20) Kuldpepp, Aiki, Tax Policy of Estonia in the framework of the EU Integration, Doctoral thesis, Erasmus University Rotterdam 2005, p. 189 <<https://repub.eur.nl/pub/6956/ProefschriftAikiKuldpepp290905.pdf>> (last visited Nov. 30, 2018).
- (21) ドイツの拡張的制限納税義務については、村井正「西ドイツ国際取引租税法（ASTG）の問題点」ジュリスト（一九八三年）七四頁以下、木村弘之亮「わが国所得税制における『拡張的制限納税義務』創設の必要性…ドイツ対外取引税制における拡張的制限納税義務を手がかりとして」法學研究六八巻二号（一九九六年）に詳しい。
- (22) Case C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant [2004] ECR I-2431.
- (23) 条文等については、ラストレイリ氏事件判決の事実関係で説明する。
- (24) Art. 20a (6) (i) of the Wet op de inkomstenbelasting 1964.
- (25) Art. 7.5 (7) of the Wet inkomstenbelasting 2001.
- (26) Caase C-513/03 van Hilten-van der Heijden [2006] ECR I-1981.
- (27) Case C-503/14 Commission v Portugal, ECLI:EU:C:2016:979.
- (28) 一九九八年十二月三〇日に採択された一九九九年財政法の二四条においてフランス法人の株式に対する未実現利得への出国時課税制度が創設された。当該規定によりフランス租税一般法典一六七条の二は改正された。なお、一九九九年財政法二四条の適用に関して、一九九九年七月六日の官報 (Journal Officiel de la République Française: JORF) は、「一九九八年九月九日から同年十二月三十一日までの期間にフランス国外へ租税上の住所を移転する納税義務者は、同年九月三〇日までに、フランス租税一般法典一六七条の二に基づく課税される価値増加分について同法一六七条二項に定める申請……をしなければならぬ」としている。
- (29) Lasteyrie [2004] para. 46.
- (30) Lasteyrie [2004] para. 47.
- (31) Lasteyrie [2004] para. 49.
- (32) Lasteyrie [2004] paras. 50-54.
- (33) Lasteyrie [2004] paras. 61-67.
- (34) Lasteyrie [2004] para. 68. 「出国元国と出国先国との課税権の配分を考慮すべきであるとのドイツ政府の意見については、本件は加盟国間の課税権……が争点となっている事件ではなく、課税する目的の措置が開業の自由に適合するかどうか争

「原産地」を証明した。

- (35) Case C-470/04 N [2006] ECR I-7409.
- (36) N [2006] para. 35.
- (37) N [2006] para. 36.
- (38) N [2006] para. 37.
- (39) N [2006] para. 40.
- (40) N [2006] para. 42.
- (41) N [2006] para. 44.
- (42) N [2006] para. 45.
- (43) N [2006] para. 46.
- (44) N [2006] para. 49.
- (45) N [2006] para. 51.
- (46) Council Directive 2004/106/EC of 16 November 2004 amending Directives 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, certain excise duties and taxation of insurance premiums and 92/12/EEC on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products, OJ L 359, 4.12.2004, p. 30.
- (47) Council Directive 2001/44/EC of 15 June 2001 amending Directive 76/308/EEC on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of agricultural levies and customs duties and in respect of value added tax and certain excise duties, OJ L 175, 28.6.2001, p. 17.
- (48) N [2006] paras. 52–53.
- (49) N [2006] para. 54.
- (50) EU機能条約二五八条は、「委員会が、加盟国が基本条約に定める義務を履行しなかったと認める場合、当該加盟国に自己の見解を提出する機会を与えた後、その問題についての理由付き意見を表明する。当該加盟国が、委員会の定める期間内

- にこの意見に従わないときは、委員会はEU司法裁判所に提訴することができる」と定めている。この訴訟を「義務不履行訴訟」という(庄司・前掲注(6)『新EU法 基礎編』一四九頁以下)。
- (51) *Commission v Portugal* [2016] para. 44.
- (52) *Case C-371/10 National Grid Indus* [2011] ECR I-12307. *National Grid Indus* 事件は、オランダ法に従い設立されたオランダの有限責任会社である *National Grid Indus* (以下「NGI」という)が、英国に事実上の管理支配地を移転したところ、NGIは有していた売掛債権は未実現の為替差益を含んでおり、これに対して出国税が課されたことについて、EU機能条約四九条の開業の自由を反するかどうかについて争われた事件である。司法裁判所は、他の加盟国に移住した者はキャッシュフロー面で不利益を被ることから、オランダの出国税は開業の自由を制限する措置であるところ、加盟国間の課税権の配分維持を事由として正当化されうると判断した。加えて、利子の支払い及び担保提供要件を課された納税猶予制度と即時納付制度のいずれかを納税義務者に選択させることができれば比例性原則を充足すると判示した。また、課税対象資産の出国後の価値の下落については考慮することは要求しなかった。
- (53) *Commission v Portugal* [2016] para. 46.
- (54) *Commission v Portugal* [2016] para. 54.
- (55) *Commission v Portugal* [2016] para. 57.
- (56) *Commission v Portugal* [2016] paras. 58-61.
- (57) *van Hilten-van der Heijden* [2006] para. 46.
- (58) See e.g. *Schunacker* [1995], para. 30; *Wielockx* [1995], para. 17.
- (59) *Kemmeren, Eric, The CJEU and the Internal Market Concept in Direct Taxation*, in *Haslechner, Werner et al.* (eds.), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century*, Alphen aan den Rijn 2017, p. 35.
- (60) *National Grid Indus* [2011] para. 70.
- (61) *De Broe, Luc, The relevance of residence under EC tax law*, in *Maistro, Guglielmo* (ed.), *Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law*, Amsterdam 2010, p. 129.
- (62) *van Thiel, Servaas, Exit Tax*, in *Wattel, J. Peter et al.* (eds.), *Terra/Wattel European Tax Law volume 1 – General Topics and Direct Taxation* 7th ed., Alphen aan den Rijn 2018, p. 839.

- (63) Case C-250/95 Futura [1997] ECR I-2471.
- (64) EU機能条約三四条に定める物の自由移動に関する裁判例 *Joined cases C-267/91 and C/268/91 Keck* [1993] ECR I-6097 において示された二要件を充足する措置は、同条項の同等の効果を有する措置には該当せず、同条項の適用外となる。詳しくは、庄司・前掲注(6)『新EU法 政策編』六六一七五頁。
- (65) Brokelind, Cécile and Wattel, Peter, *Free Movement and Tax Base Integrity*, in Wattel, J. Peter et al. (eds.), *Terra/Wattel European Tax Law volume I – General Topics and Direct Taxation 7th ed.*, Alphen aan den Rijn 2018, p. 684.
- (66) *Ibid.*, pp. 685-686.
- (67) Wattel, J. Peter, *Fiscal Cohesion, Fiscal Territoriality and Preservation of the (Balanced) Allocation of Taxing Power. What is the Difference?*, in Weber, Dennis (ed.), *The Influence of European Law on Direct Taxation Recent and Future Development*, Alphen aan den Rijn 2003, *Eucotax series on European taxation*, v. 16, p. 152.
- (68) Wattel, *supra* note 67, p. 153.
- (69) Lazarov, Ivan, *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, in Lang, Michael et al. (eds.), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation 5th edition*, Wien 2018, p. 89.
- (70) この点については、出国時課税制度に関する裁判例以外の多くの判例を分析する必要があるため別稿を期したいと考える。
- (71) van Hilten-van der Heijden [2006] para. 48.
- (72) Case C-336/96 Gilly [1998] ECR I-2823, para. 31. 本件の事実関係は次のとおりである。Gilly はドイツ国籍を有するフランス居住者であったが、結婚後フランス国籍を取得し、フランスに居所を有しながらドイツの公立学校で教師をしていた。ドイツ・フランスの租税条約により、Gilly のドイツ源泉所得に対してはドイツで課税された上で、フランスでも課税され、二重課税排除の方法として税額控除が適用されていた。しかし、フランスの税額控除制度によって控除できた税額はドイツで実際に支払った税額に満たなかったことから、当該租税条約はEC法に抵触するのではないかとして、司法裁判所に先決付託がなされた。
- (73) Wattel, J. Peter, *Conceptual Background of CJEU Case Law in Direct Tax Matters*, in Wattel, J. Peter et al. (eds.), *Terra/Wattel European Tax Law volume I – General Topics and Direct Taxation 7th ed.*, Alphen aan den Rijn 2018, p. 643.
- (74) Schön, *supra* note 14, p. 283.

- (75) Vanistendael, Frans, *The Compatibility of the Basic Economic Freedoms with the Sovereignty National Tax Systems of the Member States*, 12 EC Tax Review 136 (2003), p. 139.
- (76) Schön, supra note 14, p. 283. 同註(7) Anton, Ricardo Garcia, *The Limits on Tax Sovereignty Imposed by the Interpretation of Supranational Law*, in Pistone, Pasquale (ed.), *European Tax Integration: Law, Policy and Politics*, Amsterdam 2018, pp. 471 et seqq.
- (77) Lyal, Richard, *Taxation of Unrealized Profits on the Occasion of a Transfer of Company Seat or Assets*, in Dourado, Ana Paula (ed.), *Movement of Persons and Tax Mobility in the EU: Changing Winds*, Amsterdam 2013, p. 196.
- (78) Lyal, supra note 77, p. 197.
- (79) Ibid.
- (80) Kemmeren, supra note 59, p. 37.
- (81) van Thiel, supra note 62, p. 848. その他「点を掲げつつあるが、本稿では省略する。」
- (82) van Thiel, supra note 62, p. 849. 同「contara legem」とある。
- (83) 一方で、当該指令はその後も改正を重ねており、特に近年はOECDを中心として行われている国際的租税回避対策（とりわけ、税源浸食と利益移転 (Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) に対処するためのプロジェクト）に合致するように改正がなされていることを鑑みれば、執行共助及び徴収共助に対し積極的に取り組んでいるようにみえる。執行共助指令の改廃の変遷については、高橋里枝「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』第五九卷第五・六号（二〇一八年）。
- (84) van Thiel, supra note 62, pp. 838–836.
- (85) Kemmeren, supra note 59, p. 37.

高橋 里枝 (たかはし さとえ)

所屬・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

所屬学会 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)

「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——」『法学政治学論究』第一一九号(二〇一八年)