

|                  |   |
|------------------|---|
| Title            | EU司法裁判所で認められた加盟国税制の一貫性事由に関する一考察   |
| Sub Title        | The concept of 'Cohesion of tax system' in CJEU case 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 (Hogaku seijigaku ronkyu : Journal of law and political studies). Vol.123, (2019. 12) ,p.59- 93  |
| JaLC DOI         |   |
| Abstract         |   |
| Notes            |   |
| Genre            | Departmental Bulletin Paper   |
| URL              | <a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN10086101-20191215-0059">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN10086101-20191215-0059</a> |

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 司法裁判所で認められた加盟国税制の 一貫性事由に関する一考察

高 橋 里 枝

はじめに

一 税制の一貫性概念の変遷

(一) Bachmann 事件判決（一九九二年一月二八日司法裁判所判決）

(二) 直接的な関連性要件

(三) 国内法の目的要件

二 EU 司法裁判所判例の分析

(一) 租税条約の適用が関係する判例

(二) 国外の損失の取扱いに關係する判例

(三) 同一の者・同一の租税基準と論理的対称性基準に關係する判例

三 今後の判決の見通し  
おわりに

## はじめに

EU法<sup>(1)</sup>は加盟国の国内法に優越するため<sup>(2)</sup>、国内法がEU法に抵触すると判断される場合、原則として、国内法のその適用は排除される。ただし、当該国内法が、EU法に明示される適用除外要件を充足（以下「明文による適用除外要件」という）<sup>(3)</sup>又は判例で認められた事由により正当化され（以下、その事由を「正当化事由」という）<sup>(4)</sup>、かつ、比例性原則にかなうと判断される場合には、加盟国の国内法及びその適用は認められる。

直接税については、その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<sup>(5)</sup>。直接税に関する国内法は、特にEU法に規定する人、サービス及び資本の自由移動の原則に適合しないと争われることが多い<sup>(6)</sup>。自由移動の原則と加盟国の直接税に関する国内法の適合性について、EU司法裁判所は、第一段階で、当該国内法がEU法に定める自由移動を制限するか否か、又は差別を構成するかどうかを判断し、第二段階で、正当化事由の認容により当該国内法が正当化されるかどうかを判断し<sup>(7)</sup>、最後に、当該国内法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）を判断する。

本稿では、加盟国の直接税に関する国内法が、EU法に定める自由移動の規定に抵触するものとして争われた事件について、EU司法裁判所の第二段階の判断における正当化事由のうち、「加盟国の税制の一貫性」<sup>(8)</sup>事由を取り上げ、分析を試みるものである。当該事由は、直接税に係る事件において、EU司法裁判所によって最初に認められた事由であり、一九九二年のBachmann事件判決<sup>(9)</sup>で認められた。税制の一貫性概念は、当該事件判決において明確ではな

く、その後の判決で繰り返し検討されてきたが、二〇〇八年の *Krankenheim* 事件判決<sup>10</sup>前までのおよそ一六年間、EU 司法裁判所は加盟国が主張する税制の一貫性事由を認めてこなかった。しかし、*Krankenheim* 事件判決以降、EU 司法裁判所は再び当該事由を認容する判断をいくつか下している。

本稿では特に、EU 司法裁判所による税制の一貫性事由の認容再開が、EU 司法裁判所の判断の変化に基づくものであるかどうかの検証を中心に、税制一貫性の意義を整理し、国内法が適用排除されない範囲を探り、EU 法と加盟国の課税権の関係を考えたい。

## 一 税制の一貫性概念の変遷

### (一) *Bachmann* 事件判決（一九九二年一月二八日司法裁判所判決）

*Bachmann*（以下「B氏」という）は、ドイツ国籍を有し、ドイツからベルギーに転動した労働者であった。B氏は、ドイツでの勤務期間中に、ドイツの保険会社と生命保険契約（医療・死亡保険）を締結しており、ベルギーに転動後も当該ドイツの保険会社に保険料を支払っていた。ベルギーの所得税法五四条によれば、ベルギーの相互保険会社に支払った任意医療保険に係る保険料及び年金保険・生命保険に係る保険料は給与所得から控除することができるというものであった。B氏は、ドイツの保険会社に支払った保険料の控除をベルギーの税務当局に否認されたため、当該法は、EEC条約四八条（労働者の自由移動）等に反するとしてベルギーの国内裁判所に出訴したところ、ベルギーの裁判所は、EU 司法裁判所に先決付託した。

司法裁判所は、ベルギーの所得税法五四条は、労働者の自由移動を制限するものと判断したが、加盟国が主張した

税制の一貫性を認めた。これは、ベルギーの所得税法三二条の二に、同法五四条に従い保険料控除が認められない場合は、その保険契約に基づいて支払われる保険金等は課税しないと規定されていることから、「保険料の控除と保険契約に基づいて支払われる保険金等に課税することの間に関係 (Connection) が存在する。……そのような租税制度においては、課税所得から保険料を控除する結果生じる歳入の減少は、保険会社によって支払われる保険金等に租税を課すことによって相殺されるものであり、保険料が控除されない場合は、保険金等には租税は課されない。このような租税制度一貫性及び加盟国ごとの制度は、他の加盟国で支払われた保険料を控除することを認めなければならぬ場合に、保険会社によって支払われる年金に租税を課すべきであることを前提としている。(傍点筆者)<sup>(12)</sup>と判示した。司法裁判所は続けて、「便益 (保険金等の支払い―筆者注) が保証される以外に契約国において支払われた保険料の損金算入を認めること、及び、締結された契約に基づいて保険会社によって支払われた保険金等に租税を課すことを一の加盟国に認めることは、加盟国間の租税条約の存在によって実行可能である。しかしながら、そのような解決方法は、そのような条約又は (共同体レベルにおける―筆者注) 税制措置の調和化に関する理事会による採択によってのみ可能である。したがって、現在の共同体法下で、租税制度一貫性を確実にするには、本件で問題となっている措置よりも (共同体法を―筆者注) 制限をしないような措置を採用することは不可能であり、……問題となっているベルギーの法に定める規定は、租税制度一貫性を維持する必要性によって正当化され、E E C条約四八条に反しない。」<sup>(13)</sup>との判断を下した。

## (二) 直接的な関連性要件

### 1 直接的な関連性

Bachmann 事件判決によれば、税制の一貫性は、加盟国の歳入のバランスを維持するために租税の減免と課税は

もっぱら同一の課税管轄にあるべきとする意義を有しているように思われるが、このような意義のみを根拠として税制の一貫性事由を主張したとしても、問題となる国内法は自由移動の原則に反すると判断されるのではあるまいか。<sup>(14)</sup> 例えば、Verkoijen 事件判決<sup>(15)</sup>においては、外国法人から受け取る配当については配当控除が認められず、内国法人から受け取る配当についてのみ配当控除が認められるとする国内法が問題となった。配当控除の趣旨は、法人税と所得税の二重課税の排除であり、すなわち主として配当控除という租税の減免と前どりの法人税は同一の課税管轄で生じるとして立法されている。租税の減免と課税は同一の課税管轄にあるべきとする意義に照らせば、当該国内法は税制の一貫性を事由として正当化されうると考えられるが、EU 司法裁判所は、本件において税制の一貫性事由を認めなかった。そこで、本章では Bachmann 事件判決以降の EU 司法裁判所判決及び法務官の意見に基づき税制一貫性の意義を整理する。

最初に、EU 司法裁判所は、一九九六年の Asscher 事件判決<sup>(16)</sup>において、Bachmann 事件判決に基づき、税制の一貫性を認めるためには、「保険料の控除と保険金に対する課税との間に直接的な関連性 (direct link) が必要である。納税者は保険料の控除と保険金等への課税又は保険料を控除しないことと保険金等の非課税のいずれかを選択できる。(傍点筆者)」と判示した。EU 司法裁判所は、その後の事件においても直接的な関連性の有無について検討しており、二〇〇〇年の Verkoijen 事件判決以降その文言を一般化して、「租税上の便益の付与と租税を課されることによる当該便益の相殺との間に直接的な関連性が存在する」ことを、税制の一貫性を認める要件の一つとして用いる場合もある。<sup>(19)</sup>

さらに、Bachmann 事件判決の射程を厳格にとれば、同一（の保険契約に基づく）取引の場合に直接的関連性が存在するといえよう。<sup>(20)</sup>

## 2 同一の納税者・同一の租税

前掲の Verkoofjen 事件判決において、「同一の納税者に関するものであって、同一の租税に係る」便益とその相殺となる課税であることが、直接的な関連性の存在の要件として明示された。Verkoofjen 事件判決において、加盟国は、配当控除は経済的二重課税を軽減することを目的としており、内国法人の株式を保有する個人株主に配当控除を認めると便益と当該内国法人が国内で法人税に服することとの間に直接的な関連性があると主張した。EU司法裁判所は、配当控除が認められるという便益を享受する者は個人株主であり、その便益を相殺するような租税を課される者は株式を発行する法人であること、及び、個人株主に対する配当控除は所得税に関する控除である一方で株式を発行する法人には法人税が課されるとし、本件で問題となった国内法について加盟国によって主張された関連性は、個人と法人とする異なる納税者及び所得税と法人税とする異なる租税との間の関連性であって、直接的な関連性ではないと判示した。これは、Verkoofjen 事件に対する法務官の意見を受け入れた判断である。法務官意見によれば、Bachmann 事件判決で示された直接的な関連性は厳格であり、本件における異なる租税・異なる納税者に対する便益と当該便益の相殺となるような課税との関連性は間接的にすぎないと述べている。<sup>(21)</sup>

EU司法裁判所における税制の一貫性概念の構成要素の一つである直接的な関連性は、便益と当該便益を相殺するような課税が同一の課税管轄に服することのみを要件とするのではなく、同一の納税者・同一の租税にかかることも要件としている。<sup>(22)</sup>

## 3 租税条約適用下での相互関係

Wielockx 事件判決<sup>(23)</sup>は、個人事業主（理学療法士）である非居住者の支払う年金掛金の必要経費算入は認められないが、居住者の支払う年金掛金の必要経費算入は認められるとするオランダの国内法が問題となり、本件は一見すると

事実関係は *Bachmann* 事件判決と類似しているように見える。*Bachmann* 事件判決と異なる点は、年金掛金の支払先は外国法人ではなく内国法人であったことである。*Wielockx* の居住地国であるベルギーとオランダの租税条約によれば、専門的職業の実施が固定事業所で行われている場合、当該職業の実施により生じる所得はその固定事業所の所在地国で課税され、また年金収入は、居住地国で課税される。EU 司法裁判所によれば、次のように述べられている。租税条約によれば、一方の締約国において支払われた年金掛金は、支払った者が居住者、非居住者を問わず、その管轄内でその掛金の必要経費算入が認められること、及び当該締約国は、年金掛金を支払った者が非居住者である場合、当該非居住者が受ける年金収入に課税しないが、他方の締約国において支払った掛金の必要経費算入が認められた一方の締約国の居住者に係る年金収入には課税できる。税制の一貫性は、同一の者に関する掛金の必要経費算入と年金収入への課税との間の厳密な相互関係 (*strict correlation*) によって認められるのではなく、締約国間に適用されるルールの相互関係 (*reciprocity*) のレベルにシフトしている。税制一貫性が他の加盟国と締結した二国間条約によって補償されているような場合、(国内法レベルでは—筆者注) 当該原則は働かないだろう。<sup>(24)</sup> EU 司法裁判所はこのように判示し、税制の一貫性を維持することを根拠とするオランダ政府の主張を認めなかった。この判断は、年金掛金の必要経費算入という便益については加盟国の国内法に、当該便益を相殺するような課税については租税条約に、それぞれ規定されていることに基づくものである。換言すれば、*Bachmann* 事件判決においては便益とその相殺の関係が国内法のみ<sup>(25)</sup>に依拠する一方で、*Wielockx* 事件判決においては国内法と租税条約の定めにしたがうことになる。*Wielockx* 事件判決は、経済的又は社会的関連性ではなく法的な直接的関連性について *Bachmann* 事件判決よりもその範囲を狭く厳格に捉えているといえよう。<sup>(26)</sup> すなわち、税制の一貫性事由が認められる範囲が狭められている。EU 司法裁判所における税制の一貫性概念の構成要素の一つである直接的関連性は、国内法のみにしたがって便益と課税の関係を律することを要件とするものである。<sup>(27)</sup> *Wielockx* 事件判決のように、租税条約にしたがえばその課税権を



放棄したのだから国内法の税制一貫性を維持する必要はないとする判断は、その後のX及びY事件判決<sup>(28)</sup>、EU委員会対ドイツ事件判決<sup>(29)</sup>(二〇〇九年)などにおいて踏襲されている<sup>(30)</sup>。

#### 4 国内法の論理的対称性

二〇〇八年のKrankenheim事件判決は、最初に税制の一貫性事由が認められたBachmann事件判決からおよそ六年ぶりに当該事由が認められた判決である。Krankenheim事件判決は、後に国外の恒久的施設(以下「PE」という)において所得が生じた時にリキャブチャーする(ドイツで控除した損失の累計金額を限度として、当該PEの所得をドイツ本店の所得と合算課税する)ことを条件として、当該PEで生じた損失をドイツで控除することができるとするドイツの国内法が問題となった。本件で問題となったPEはオーストリアに所在しており、オーストリアの関係する法によれば、PEで生じた損失の繰越控除はできず、また、ドイツとオーストリアの租税条約によれば、一方の締約国に所在する事業のPEに帰属する所得は、当該締約国が租税を課すものであった。EU司法裁判所は、「……本件で問題となっているドイツの租税制度に定められた合算は、最初にドイツで損失が考慮されたことと切り離すことはできないことに留意すべきである。法人の居住地国が課税権を有しない他の加盟国に所在するPEを有する法人の場合、当該合算は、論理的対称性(logical symmetry)を反映するものである。したがって、本件で問題となっている租税制度における二つの要素間(損失の合算とその後の所得の合算―筆者注)には、直接的、人的及び物的な関連性が存在し、当該合算は先に付与された損失の控除を論理的に補完するものである。(傍点筆<sup>(31)</sup>)」と判示し、問題の国内法は税制の一貫性事由により正当化されると結論づけた。当該EU司法裁判所の判断によれば、問題となる国内法は損失とそれに相当する所得を合算することを規定しており、ドイツとオーストリアの租税条約によればオーストリアのPEで生じた所得は、ドイツすなわち本店の居住地である加盟国で租税は課されず、オーストリアで課税されることから、

損失と所得の合算は論理的対称性を有しており、したがって、当該国内法は、直接的、人的及び物的な関連性が存在するとしている。

K 事件判決<sup>(32)</sup>においては、直接的関連性よりも論理的対称性概念は拡大、すなわち、税制の一貫性事由が認められる範囲が拡大されているように見える。<sup>(33)</sup> K 事件判決は、フィンランド居住者は原則として資産のキャピタルゲインとキャピタルロスは通算できるが、国外に所在するフィンランド居住者が有する不動産の売却によるキャピタルロスは通算できないとするフィンランドの国内法が問題となった。EU 司法裁判所は、次のとおり判示した。仮にフランスとフィンランドの租税条約が無視される場合、フィンランドは、フランスに所在する資産の売却から生じる所得に課税する権限を有することになるだろう。しかし、フィンランドの租税法を考慮した上でフランスとフィンランドの租税条約を適用する結果は、フランスに所在する固定資産の売却により生じた所得は、フィンランドでは課税されることもないため、あらゆる形態の課税を免れる<sup>(34)</sup>。したがって、フランスに所在する資産の売却損失を生じさせた居住者である納税者が、フィンランドで当該損失を考慮できないという条件の下で、当該フィンランドの制度は、論理的対称性を反映している。<sup>(35)</sup> 本件の問題の制度が追求する目的を考慮すると、同一の納税者及び同一の租税である場合、租税上の便益すなわち投資資産から生じた損失を考慮することと当該投資の利得に租税を課すこととの間に直接的関連性が存在する。<sup>(36)</sup> この文脈において、同一の納税者かつ同一の租税であるとする二つの条件は関連性の存在を立証するために、裁判所によって十分であると考えられてきたことに留意しなければならぬ。<sup>(37)</sup> EU 司法裁判所はこのように判示し、問題の国内法は税制の一貫性事由により正当化されると結論づけた。EU 司法裁判所は、これまで「同一の納税者かつ同一の租税」は直接的関連性の重要な要素を構成すると判断してきたが、その前提として問題の税制を適用することによる便益又はそれを相殺する課税との間の関連性が必要であるとも判断している。K 事件判決における問題の国内法は、資産性所得は単一税率で課税されることを前提に、キャピタルゲインとキャピタルロスの通算を認

める制度である。すなわち、キャピタルゲインとキャピタルロスの両者とも租税に服することから、論理的対称性を有すると判断されたと考えられる。この点につき、Krankenhein事件判決は、P Eの損失を考慮しなければ、その後の合算もなされず、損失の考慮と合算は切り離すことのできない関連性を有するが、K事件判決は、キャピタルロスを考慮したことに起因して、その後の（又は事前の）キャピタルゲインへの課税がなされるわけではないだろう。この点について、Neyt氏とPeters氏によれば、K事件判決における論理的対称性は、同じコインの表と裏の関係、すなわち、不動産の売却によって利得（コインの表）又は損失（コインの裏）が生じることを意味していると表現されている<sup>(38)</sup>。また、便益とそれを相殺する課税との間の直接的関連性の文脈においては、キャピタルロスを控除する便益は存在するが当該便益を相殺するような課税は存在しないと思われる。不動産を売却すればキャピタルゲイン又はキャピタルロスのいずれかが生じることから、キャピタルロスを控除する便益と後に（又は以前に）生じる他の資産のキャピタルゲインに課税すると考えることも可能であるが、この考え方は、Bachmann事件判決による同一の契約に基づく便益と課税の間の直接的関連性から掛け離れており、便益又はそれを相殺する課税のいずれかが起こる蓋然性が低いとして直接的関連性が存在しないと判断されたWeidert and Pailus事件判決<sup>(39)</sup>及びEU委員会対ポルトガル事件判決（二〇〇六年）<sup>(40)</sup>、並びに便益が過大であるとして直接的関連性が存在しないと判断されたHollmann事件判決<sup>(41)</sup>とも整合しない。さらに、租税条約に基づきフランスに所在する不動産のキャピタルゲインに対してフィンランドは課税権を有しないことと当該資産のキャピタルロスを通算しないこととの間に直接的関連性があるとするのであれば、この判断は、上述のWielockx事件判決で示された直接的関連性に関する判断と矛盾すると考えられる。

### (三) 国内法の目的要件

個人の出国税について争われたラストイリ氏事件判決<sup>(42)</sup>において、税制の一貫性に関するオランダ政府の主張は問題

の国内法の追求する目的を考慮することを前提としており、EU 司法裁判所は、問題となった出国税を規定する国内法の目的を検討し、その目的を考慮しても税制の一貫性事由を認めることはできないと判示した。<sup>(43)</sup>その後、多くの判決で、問題となる国内法の追求する目的に照らして税制の一貫性を検証している。

国内源泉配当にはインピュテーション控除方式が適用されるが、国外源泉配当には当該方式が適用されないとする国内法が問題となった Manninen 事件判決<sup>(44)</sup>において、EU 司法裁判所は、次のように判示した。フィンランドで無制限納税義務に服する株主に付与されるインピュテーション控除は、配当を行う法人の所在する加盟国に当該法人が支払う法人税を参照して計算されることを条件として、たとえ税制上の優遇措置とそれを相殺する課税との間に連貫性が存在しても、そのような立法は税制の一貫性を維持するために必要ではないようである。<sup>(45)</sup>フィンランドの税法が追求する目的を考慮して、その税制の一貫性は、株主に付与された租税上の便益と法人税課税との相関関係が維持される限り保証される。したがって、本件の場合、フィンランドで無制限納税義務に服しスウェーデンに所在する会社の株式を有する株主に、スウェーデンに所在する法人に課される法人税に基づいて計算された金額のインピュテーション控除を認めることは、フィンランドの税制の一貫性を脅かすものではなく、フィンランドの租税法により定められた措置よりも資本の自由移動を制限しない措置を構成するだろう。<sup>(47)</sup>フィンランドの税法が追求する目的は、配当の形で分配される所得に対する二重課税を回避することであり、フィンランドで無制限納税義務に服する者にスウェーデンの法人によってなされる配当に有利になるように税額控除を付与することによってその目的は達成される。<sup>(48)</sup>EU 司法裁判所はこのように判示し、税制一貫性事由による問題の租税法の正当性を認めなかった。

Manninen 事件判決によれば、租税上の便益とそれを相殺する課税との間に連貫性が存在していたとしても、税制の一貫性事由によって問題の税制が正当化されるとは限らないことを示している。このことから、国内法の追求する目的に照らして税制の一貫性を判断するアプローチは、問題の税制が追求する目的税制の一貫性事由の構成要素とし

ての関連性に基づく判断基準とは異なると考えられよう。<sup>(49)</sup>

また、前掲のK事件判決において、「本件の問題の制度が追求する目的を考慮すると、……に直接的関連性が存在する。」と判示されている。これらの判決を見るに、直接的関連性要件と国内法の目的要件は並列の関係にあると思われる。

## 二 EU司法裁判所判例の分析

### (一) 租税条約の適用が関係する判例

#### 1 概要

EU法に定める自由移動の原則に抵触するような加盟国の国内法が、税制の一貫性事由により正当化されうるかどうかの判断は、前章で整理したとおり、直接的関連性の有無又は直接的関連性が存在する場合でも国内法の追求する目的に照らして行われる。ここでは、直接的関連性の判断において、租税条約の規定が関係する判例の分析を行う。

#### 2 Bachmann 事件判決の評価

前掲のBachmann 事件判決パラグラフ二六によれば、EC加盟国間のすべての二国間関係について、二国間条約が（ほぼ一様に<sup>(50)</sup>）存在しない限り、当該租税条約は一貫性の議論にほとんど関連性がないと判断し、かつ、共同体レベルでの対応のみが、一貫性の議論を国内的状況から国際的状況にシフトさせることができることを示しており、裁判所は、ベルギーとドイツ間の二国間租税条約の存在をベルギーの税制の一貫性を否定する理由とは見なさなかった。

Bachmann 事件判決に対しては、税制一貫性概念を明確に示していない<sup>(51)</sup>、あらゆる差別的・制限的な国内法を正当化してしまふ懸念がある<sup>(52)</sup>、及び租税条約の効果を無視すべきではない<sup>(53)</sup>といった批判がなされた。

しかし、租税条約を考慮すべきであるとす批判に対しては、若干の意見を有する。Asscher 事件判決パラグラフ五八において、EU 司法裁判所は Bachmann 事件判決で問題となったベルギーの国内法は、「納税者が保険料の控除と保険金への課税という課税関係、又は保険料を控除しないことと保険金非課税という課税関係のいずれかを選択できる<sup>(54)</sup>」ことを規定していると判示した。Vakkojian 事件に対する法務官の意見は Asscher 事件判決パラグラフ五八に加えて、Bachmann 事件判決においてベルギーに所在する保険会社である場合のみ保険金に課税し保険料を控除することができるとする国内法が正当化されたと述べた<sup>(55)</sup>。すなわち、ベルギーに所在しない保険会社に保険料を支払えば、支払者が居住者であろうが非居住者であろうが保険料は控除されず、保険金も非課税となる。他方、ベルギーに所在する保険会社に保険料を支払う場合、居住者、非居住者を問わず保険料の控除を認め、保険金も課税対象となる。ここで、問題となるのは、ベルギーに所在する保険会社に保険料を支払う非居住者の保険金に対する課税関係である。仮に租税条約に保険金の課税権は居住地国のみが有する規定がある場合、ベルギーは当該非居住者が受領する保険金に課税できないことになる。しかし、ベルギーは自ら合意によりそのような租税条約を締結したのであり、この結果もたらされるだろう歳入減少を根拠とする税制一貫性は当然認められないだろう。したがって、Bachmann 事件判決においては、租税条約を考慮しなかったことは問題ではなかったと思われる。

### 3 Wielockx 事件判決の影響

Wielockx 事件判決は、税制の一貫性の判断を国内法レベルから関係する加盟国間における二国間租税条約のレベルにシフトしたという点で、Bachmann 事件判決の判断を変更したといえよう<sup>(56)</sup>。また、Bachmann 事件判決で示され

たすべての加盟国が同様の租税条約を二国間で締結しているわけではないという事実は、もはや重要視されていない。<sup>(57)</sup> Wielockx 事件判決は、Baumann 事件判決に対する批判を考慮していると言われている。<sup>(58)</sup> 租税条約レベルで税制の一貫性を検討するアプローチは、X及びY事件判決、EU委員会対ドイツ事件判決（二〇〇九年）などで採用されているが、近年当該アプローチを用いない判例が増えている。特に、出国時課税制度に関する事件（N事件判決<sup>(59)</sup>、National Grid 事件判決<sup>(60)</sup>、DMC事件判決<sup>(61)</sup>）にその傾向を見ることができ、さらに直近で言えば、K事件判決も同じ傾向を示している。前述のとおり、K事件判決において、EU司法裁判所は、租税条約に基づく判断を明示しているにもかかわらず、Wielockx 事件判決で示された直接的関連性に関する判断を用いていない。

## （二） 国外の損失の取扱いに関係する判例

### 1 国外で生じた損失に関する判例

問題となる国内法の「論理的対称性」を根拠として、税制の一貫性の認否が判断された事件のうち、国外で生じた損失に関する裁判例が三件ある。前述の Krankenheim 事件判決、K 事件判決及び Timac Agro Deutschland 事件判決<sup>(62)</sup>である。

Krankenheim 事件判決で突然「論理的対称性」という文言が用いられたのではないとする意見がある。税制の一貫性事由が検討された裁判例ではないが、国外のPEで生じた損失を本店の課税所得に合算して申告したところ、税務当局に否認されたため争いになった Lidj Belgium 事件判決<sup>(63)</sup>において、加盟国が主張した加盟国間の課税権の均衡ある配分維持事由及び損失の二重控除防止事由に対して、EU司法裁判所は、「二国間租税条約が存在しない場合、本件の事実には照らして、これらの正当化事由のうち最初の事由（加盟国間の課税権の均衡配分―筆者注）について、恒久的施設が属する会社の登記上の事務所が所在する加盟国は、そのような事業体で生じる所得に課税する権限を有する

ことに留意されたい。租税条約に規定されているとおり、関係する二国間の課税権の均衡配分を維持する目的は、所得に対する課税と損失を控除する権利との間の対称性 (symmetry) を保護することから、本件における問題の国内法を正当化することができる」と判示した。<sup>(64)</sup> この Lidl Belgium 事件判決を参考にして、Krankenhein 事件判決は「論理的対称性」という文言を用いたと言われている。<sup>(65)</sup> Lang 教授は、「いずれにしても、この二件の P E に関する事件において、「対称性」という文言が重要となる」と述べられている。<sup>(66)</sup>

Krankenhein 事件判決の前まで、Bachmann 事件判決で示された税制一貫性概念は、Verkoijen 事件判決 (同一の者・同一の租税)、『Wielockx 事件判決 (租税条約の適用)』及び Manninen 事件判決 (国内法の追求する目的) によって、より厳格に解釈されてきた。<sup>(67)</sup> Krankenhein 事件判決においても、Wielockx 事件判決のアプローチを採用すれば、ドイツとオーストリアの租税条約に P E 帰属所得は P E 所在地国で課税する旨規定されているため、本店の居住地国ドイツは P E に対する課税権を放棄したことになり、税制の一貫性を事由は認められないといえよう。<sup>(68)</sup>

Krankenhein 事件判決で示された「論理的対称性」は、Lidl Belgium 事件判決の影響を受けているとしたが、その Lidl Belgium 事件判決において、EU 司法裁判所は、グループリーフ制度が問題となった Marks & Spencer 事件判決<sup>(69)</sup>に言及している。国外子会社の損失に関する Marks & Spencer 事件判決も P E の損失に関する Lidl Belgium 事件判決も、税制の一貫性を争点にはしていない。しかし、Marks & Spencer 事件判決の法務官意見において、税制の一貫性について詳細に述べられていることが注目されている。<sup>(70)</sup> 法務官 Maduro は、「税制一貫性概念は共同体法において重要な正機能を果たしている。原則として、租税制度の秩序は加盟国の唯一の権限であり、その租税制度に対する共同体の自由の原則の拡大の影響を是正することに有用である。実際に、自由移動の原則の適用が、国内の税制の内部論理に対する不当な干渉を生じさせないようにする必要がある。裁判所によれば、税制の概念は各加盟国の問題である。そのような状況では、明らかに加盟国は税制の完全性と公平性を確保することに正当な関係を有する。



しかし、その概念が域内市場の文脈で、追求される目的に対して発展する論理として用いられることができるということにはならない。国家の状況や事業者に有利になるように租税制度をアレンジすることは受け入れられない。税制の一貫性によって実行される機能は、域内市場の文脈で、加盟国の租税制度の統合を妨げない限り、加盟国の租税制度の完全性を保護することである。」と述べている。Lang教授は、法務官Maduroの意見はEU司法裁判所がこれまで発展させてきた基準を再定義又は緩和して、国外の損失がその発生した国における同等の取扱が認められる場合のみ、税制一貫性事由は認められると結論づけるものであったと述べられた<sup>(74)</sup>。EU司法裁判所は、法務官意見と同様の結論に達したが、一貫性という文言は明示しなかった。EU司法裁判所は意図的に一貫性という文言の使用を控えたとされている<sup>(75)</sup>。Lang教授は、正当化事由としての税制の一貫性に係る判例法の変更を明示しなければならなくなるという法務官Maduroの意見に、EU司法裁判所が納得したこと<sup>(76)</sup>、また税制一貫性という漠然とした概念を更に発展させることについてすべての裁判官による合意に達しなかったことが考えられると述べられている。確かに、Marks & Spencer事件判決までに、EU司法裁判所により唯一認められた正当化事由である税制の一貫性はBachman事件判決で導入され、その後Wielocks事件判決及びVerkoijen事件判決で再定義され制限されており、この狭められた税制の一貫性概念では、Marks & Spencer事件判決における英国の制度を正当化することはできず、一貫性概念を用いるのであれば判例変更が必要となり、大法院判決である本判決の裁判官すべての合意を得るのは困難であったことが予想される。

さらに、Lang教授は、EU司法裁判所が明示的に税制の一貫性を用いなかったが、EU司法裁判所の判断が法務官の結論と同じであることから、加盟国間の課税権の均衡配分維持、損失の二重控除防止及び租税回避防止という三つの正当化事由と税制一貫性維持事由は置き換えられるものであることも述べている<sup>(77)</sup>。Dürschmidt博士も、Marks & Spencer事件判決が下された直後に、「EU司法裁判所は、Marks & Spencer事件判決までは税制の一貫性事由の認

容をかなり制限していたが、Marks & Spencer 事件判決では「一貫性」という文言を明示していないにもかかわらず、今後多くの判決で税制の一貫性事由が認められるだろう」と述べている。<sup>(79)</sup>

## 2 Marks & Spencer 事件判決の位置づけ

Marks & Spencer 事件は、英国以外の国に所在する子会社はグループプリリーフ制度の対象とはならないとする英国の国内法が問題となった事件である。EU 司法裁判所は、①損失を移転することは、親会社の居住地国又は子会社の居住地国のいずれか一方では課税ベースが増加し、他方では課税ベースが減少することから、いずれかの国を選択してする損失控除の権利を法人に与えることは、異なる加盟国間の課税権の配分の均衡を危険にさらすことになる、②加盟国は損失が二度使用される危険性を排除することができる、③税率の低い国から高い国への損失の移転は、税率の差異を利用した租税回避であり、加盟国はこれを防ぐことができる、と判断した上で、これら三つの事由を同時に充足した場合のみ、子会社で生じた損失の控除の可能性を使い切っていないことを条件に、英国の問題の制度は正当化されると判示した。

この加盟国有利とした EU 司法裁判所の判断は、多くの関係者に驚きをもたらした。<sup>(80)</sup>そして、EU 司法裁判所は、Bachmann 事件判決以降、正当化事由の認容に消極的であったが、Marks & Spencer 事件判決は、正当化事由の議論に対する裁判所の判断を変更した画期的な判決となったと評価された。<sup>(81)</sup>Marks & Spencer 事件判決が下された二〇〇五年は、「直接税の分野において最も刺激的な一年だった」と言われるほど、これまでの判例の流れを変えるような判決がいくつか下されている。EU 司法裁判所は、一九九〇年代初頭から二〇〇五年前までの間は直接税分野においても EU の域内市場の原理を積極的に働かせていたように思われるが、二〇〇五年以降は慎重な判断を下しているように見えるとする意見がある。<sup>(84)</sup>換言すれば、二〇〇五年以降は加盟国の歳入を確保する方向に司法裁判所判断が向

かかっているとも言っているのであるまいか。<sup>(85)</sup> このような変化について、筆者の知る限り、EU司法裁判所又はその他のEU諸機関からの正式なコメントはない。推測の域を出ないが、この変化の理由について考えてみる。Vanistendael教授が、「EU司法裁判所は、一九九〇年代初頭から二〇〇五年前までの間、EC条約の網にすべての加盟国の租税制度を捉えることを最終目的として自由移動の原則の網を益々広げていた」と述べられているとおり、EU司法裁判所は、EU法に定める自由移動の範囲を拡大し、加盟国の直接税に関する国内法をその範囲内に捉え、その結果、加盟国の国内法は、多くの場合において自由移動の原則に反するとされた。このことは、加盟国の直接税に関する課税権が、自由移動の範囲の拡大によって、制限されることを意味するといえよう。他方、直接税に関する課税権は加盟国が有している。これは、EUの権限は、EU機能条約二条ないし六条に排他的権限、共有権限、補充的権限が列挙されており、直接税に関する権限はそれらに含まれていないことを根拠とする。しかし、EU法は加盟国の国内法に優越するため、加盟国はEU法を遵守した上でその課税権を行使しなければならない。そこで、加盟国は、国内法が自由移動の原則に抵触する場合であっても、その正当性を積極的に主張するようになったと思われる。実際に、先決付託がなされた直接税に関するほとんどの事件で国内法の正当性が加盟国によって主張され、EU司法裁判所はそれらの正当化事由を検証している。しかし、一九九〇年代初頭から二〇〇五年前までの間、EU司法裁判所は正当化事由を検証するものほとんど認めておらず、加盟国の課税権はEU法によって浸食されているように見えていた。このように、EU司法裁判所による自由移動の範囲の拡大は、その判断の焦点を、EU司法裁判所の判断フローに基づけば、第一段階の「制限・差別」の評価から第二段階の「正当化」の評価へシフトさせたといえようが、その正当化事由は認められなかった。正当化事由も認められないならば、自由移動の範囲が拡大し続けることは加盟国の課税権を益々制限することにつながり、加盟国が不満を持つことは当然のことといえよう。この加盟国の不満が、二〇〇五年以降の判例の流れの変化をもたらしたと考えられる。このことは、Marks & Spencer事件判決に

かかる法務官 Maduro の意見「原則として、租税制度の秩序は加盟国の唯一の権限であり、その租税制度の対する共同体の自由の原則の拡大の影響を是正することに有用である」に表れているように思われる。EU 司法裁判所の裁判官及び法務官であった Wathlet 博士は、Marks & Spencer 事件判決で加盟国間の課税権の均衡ある配分という正当化事由が認められたことについて、「直接税に関する EU 司法裁判所の判決による歳入への重要な影響について不満を述べた加盟国政府の多くの声明の陰湿な影響である可能性がある」と述べている。二〇〇五年以降の判例の流れの変化について、Vanistendael 教授は、「強い批判及び EU 憲法に関する議論の中に課税権を削減する政治的脅威の後ろにある」と述べており、さらに、「おそらく偶然だと思いが、フランス、そしてオランダが欧州憲法条約のプロジェクトに反対したときに、D 事件判決、Blankaert 事件判決、及び Marks & Spencer 事件判決が出されたことが注目されている」とする憶測もある。

以上のように、EU 司法裁判所による自由移動の範囲の拡大に帰する加盟国の課税権の制限は、正当化事由の認容によって食い止められるようになったと結論づけることができる。<sup>(91)</sup> すなわち、EU 司法裁判所が正当化事由を認めることは、加盟国の課税権を尊重することの表れだと思われる。

### 3 Krankenheim 事件判決及び K 事件判決のインプリケーション

国外で生じた損失の使用に関する文脈において、Marks & Spencer 事件判決と Krankenheim 事件判決は矛盾すると思われる。<sup>(92)</sup> Marks & Spencer 事件判決によれば、子会社で生じた損失の控除の可能性があればグループプリーフ税制の対象としないことも正当化されると判示されており、子会社が所在する国における控除の状況が結論に影響を及ぼす。他方、Krankenheim 事件判決によれば、PE の所在地国における控除の状況に関係なく、本店の居住地国に国外の損失の控除を認めることを義務づけず、損失の利用を認めることは PE の所在地国の義務である。<sup>(93)</sup> この点につ

いて、K事件判決は、さらに混乱させられる結果をもたらしている。法務官Mengozziは、K事件判決に係る意見書において、Marks & Spencer事件判決に対する批判を表明し、Marks & Spencer事件判決の判例法の放棄を要求したが、EU司法裁判所は、法務官Mengozziの意見の影響を受けず、このことは、EU司法裁判所がこの機会を利用してMarks & Spencer事件判決の判例法の適用範囲を拡大しようとしたとする意見がある<sup>(94)</sup>。

また、Lang教授は、「最近の判例法は、租税条約が適用される場面における確立された判例法について初期の判例法とは正反対の判断を示している。少なくとも、Krankenhein事件判決以降、EU司法裁判所は実質的に判例法を変更し、(表面上は)Marks & Spencer事件判決で採用した新しい正当化事由でこの変更を隠しているに過ぎないことが明らかとなっている<sup>(95)</sup>」と述べている。ただし、Wielox事件判決からKrankenhein事件判決への判例変更は、それぞれの判例の射程(例えば、Wielox事件判決の射程を保険料・年金掛金と保険金・年金収入の間の直接的慣例性が問題になる場合に限る)に依拠すると考えられる可能性も残っており、現時点ではWielox事件判決の判例法が放棄されたと断定することはできないと考える。

### (三) 同一の者・同一の租税基準と論理的対称性基準に関係する判例

#### 1 EU委員会対ベルギー事件判決(二〇一一年)<sup>(96)</sup>

本件は、ベルギーのフランデレン地域内で居住用住宅の買い換えを行った場合、新規住宅の購入に係る租税から売却した住宅の購入時に納めた租税(最大一万二五〇〇ユーロ)を控除できるというベルギー法が、資本の自由移動に抵触するとして、EU委員会が提起したベルギー政府に対する義務不履行訴訟(an action for failure to fulfill obligations)<sup>(97)</sup>である。なお、本件の状況は純粹に国内的な状況にも見えるが、この点について、EU司法裁判所は、買い換え前の最初の購入時において、内外差別が生じているとして、EU法が適用される旨判示している。EU司法裁判所は、

「ベルギーは、フランデン地域に新たな居所を購入しようとする者が他の加盟国で以前に行われた購入に租税を課す権限はないことから、当該租税上の便益の構造は論理的対称性を反映することに留意しなければならない。そのような制度の下では、租税上の便益と最初に課された租税の間に関連性が存在する。当該制度は、第一に、同一の納税者、すなわち同一の者が最初の租税を支払い、かつ、その相殺の便益を受けること、第二に、同一の租税に基づく便益であることを条件としている。この文脈において、裁判所は、同一の納税者かつ同一の租税である二つの条件は関連性の存在を確認するために十分であると考えてきた。」<sup>(98)</sup>と判示し、問題の制度からもたらされる制限は、ベルギー税制の一貫性を保証するための必要性を理由として正当化されると結論づけた。

本判決は、一見すると、論理的対称性概念を用いずに、Bachmann 事件判決のアプローチで税制一貫性を認めることもできるように思われるが、同一（の保険契約に基づく）取引という要件を満たすことができず、K 事件判決と同様に異なる資産に係る便益と課税であることから、論理的対称性アプローチを採用したと考えられる。なお、EU 委員会对ハンガリー事件（二〇一二年）<sup>(99)</sup>も同様に、ハンガリー国内に所在する居住用資産の買い換えに際して、従前に課された租税を控除できるとする国内法が問題となった事件であり、EU 司法裁判所は論理的対称性アプローチを用いて判断を下している。

## 2 Feilen 事件判決<sup>(100)</sup>

ドイツの相次相続控除は、一次相続から一〇年以内の二次相続時に課される相続税から、一次相続時にドイツで課された相続税を控除できるというものである。本件は、一次相続は娘から母親へ、二次相続は母親から息子へ財産が相続された事件であるところ、一次相続時、死亡した娘及び母親はともにオーストリアの居住者であり、娘が所有していた資産にはドイツに所在する資産がなかったため、一次相続時にはドイツの相続税は課されておらず、一次相続

から三年後の二次相続時、相続財産に一次相続で取得した財産も含まれていたが、相続人であるドイツ居住者の息子の相次相続控除が認められなかった事件である。EU司法裁判所は、「問題の法に規定される控除の結果もたらされる租税上の便益は、同一の資産の以前の相続による取得時に相続税が課されていたという事実と直接的に關係している。当該規定の目的は、一〇年以内に、同一の資産の複数回の移転があつた場合に、以前の相続時において相続人であつた者に課された相続税について、軽減することである。ドイツ政府によれば、…ドイツ国外で相続時に課された租税について当該規定の特典を適用しないことは、ドイツ政府が取得時に租税を課すこと及び当該租税を徴収することが不可能であるという事実と客觀的に關係している。したがつて、ドイツで相続税を課されるような相続によつて資産を取得した者のみが、当該便益を享受することができ、当該租税上の便益は論理的対称性を反映することには明らかである。仮に租税上の便益が当該加盟国で相続税を課されていないような相続財産を取得する者にまで与えられる場合、当該論理は崩れるだろう。したがつて、租税上の便益と以前の課税との間に直接的關連性が存在する。」<sup>(10)</sup>と判示した。当該判決は、EU委員会対ベルギー事件判決(二〇一一年)と同じロジックであると思われる。一次相続次に課税された相続税を二次相続時に控除する便益とそれを相殺する一次相続時の相続税課税との間には、控除に關係する相続税とその課税対象となる資産は対応することから直接的な關連性を有するように見えるが、異なる相続が問題となつた事件である。したがつて、論理的対称性アプローチを採用したと考えられる。しかし、本件の場合は、一次相続次に課税された相続税を二次相続時に控除する便益は息子であり、それを相殺する一次相続時の相続税課税を受ける者は母親である。すなわち、同一の者が便益とそれを相殺する課税を受けていない。EU司法裁判所は、「特定の状況においては、先の相続時に相続税を支払つた者は必然的に死亡するため、同一の納税者に関するものでなければならぬという要件は適用されない。さらに、問題となる国内法によつて追求される目的は、短期間に二回以上の資産についてドイツで二重課税されることを部分的に防止することによつて、緊密な關係にある家族間で相続

された資産に対する税負担がある程度軽減することである。この目的に関して、法務官の意見によれば、相続税の控除と先に課された相続税、すなわち、租税上の便益と同一の租税、同一の資産及び緊密な関係にある家族に課された先の租税と間に直接的関連性が存在する。<sup>(16)</sup>と判示している。

「同一の者」に係る関連性は、税制の一貫性概念の議論の開始直後から存在していた同一の者・同一の租税という直接的関連性を構成する要素であった。この点について、二〇〇四年の *Manninen* 事件判決に係る法務官 *Kokott* の意見は、一貫性に関する EU 司法裁判所の立場を変えるべきであり、特に、正当化の根拠として受け入れられている一貫性の概念を広げるべき、すなわち *Manninen* 事件判決に照らせば、法人とその株主に適用される税制も一貫性があるとして見なすべきであるとする提案である。<sup>(16)</sup> 具体的には、①同一の納税者でない場合、同一の所得又は同一の経済対象に租税が課される場合、②租税制度の公的な構造により、一人の納税者に便益が確実にもたらされ、その他の者に対する不利益が現実が生じその金額が同額である場合に、同一の納税者基準を満たさずとも、税制の一貫性により正当化しうる関連性が存在するとした。EU 司法裁判所は、法務官 *Kokott* の意見に明示的に応答しなかったが、*Lang* 教授によれば、EU 司法裁判所は彼女のアプローチにしたがった。<sup>(16)</sup> 換言すれば、「直接的関連性の有無については明確に判断しなかったが、一貫性の目的が直ちに差別的な租税上の措置を正当化するかどうかを検討した」と *Vanistendael* 教授は述べている。このように、*Manninen* 事件判決において EU 司法裁判所は、ひっそりと同一の者基準を引っ込み、税制一貫性事由に対するより柔軟なアプローチを採用したと考えられている。<sup>(16)</sup> *Fellen* 事件判決に係る法務官 *Wathelet* の意見において、*Manninen* 事件判決に係る法務官 *Kokott* の意見に基づき税制の一貫性事由に対する同一の者基準をある程度柔軟に、本件の場合はある納税者への課税が他の納税者に対する便益によって相殺される場合に税制の一貫性事由により正当化しうる関連性が存在する可能性があるとして提案した。<sup>(17)</sup> EU 司法裁判所判決も、この法務官意見にしたがうものであった。*Manninen* 事件判決においては、同一の者基準を明示的に



放棄していなかったが、Feilen 事件判決では一定の条件を満たす場合に限り、同一の者基準を放棄することを明示した。Feilen 事件判決も Manninen 事件判決同様、税制の一貫性概念を柔軟に解釈する判決である<sup>(10)</sup>。

### 三 今後の判決の見通し

二〇〇八年以降一〇年以上経って、EU司法裁判所は税制の一貫性概念を復活させた<sup>(10)</sup>。復活のきっかけは、Marks & Spencer 事件判決である。とくに、法務官 Maduro の意見は、Bachmann 事件判決以降縮小された税制一貫性概念を元に戻すのみならず、Bachmann 事件判決で示された税制一貫性概念も拡張する方向に導いたといえよう。

この Marks & Spencer 事件判決を含む二〇〇五年以降の流れを変える判決が下された背景には、限定列挙されているEUの権限に、直接税に関する権限は含まれておらず、直接税に関する課税権は加盟国に留保されていることが大きく影響を及ぼしていると推測した。EU司法裁判所は、一般に、単なる財政上の理由により自由移動の原則に対する制限を正当化することはできないと一貫して判示している。Seer 教授は、このEU司法裁判所の判例に同意するとしつつも、EUが自ら歳入を確保しない限り、加盟国の国家財政は加盟国の主権の範囲内に留まる必要がある、EUが租税政策をその調和措置から意識的に除外しているという事実に基づけば、加盟国が自国の税制を自由に設計できなければならず、加盟国は体系的で一貫した租税法を維持する機会を与えられなければならない、と述べている<sup>(11)</sup>。Seer 教授が述べているとおり、課税権については、EUの財源は加盟国からの拠出金及び加盟国の関税・付加価値税の一部で構成されていることに基づく財政学的な議論がある。さらに、法的な視点、すなわち、私人の財産権を侵害する課税の法的根拠についても議論しなければならぬと考える。また、法務官 Maduro の意見によれば、一方では、課税権を加盟国に委ねることが域内市場の設立を妨げてはならず、自由移動の原則に関して中立的に使用されな

なければならないこと、他方、自由移動の原則は、加盟国の租税制度に関して可能な限り中立的に実施されなければならない<sup>(15)</sup>。このようにして、法務官は、加盟国の租税制度の整合性と相互中立として特徴づけられる域内市場における租税制度の統合との間の相関関係を創出し、EU司法裁判所も相互中立性という文言は使用しなかったが、その主たる理由において一般に法務官の意見に従い、クロスボーダーの損失移転の制限を正当化するものとした<sup>(16)</sup>。換言すれば、域内市場における自由移動の原則と加盟国税制の一貫性とは相互に作用し合う関係であり、一方を他方の犠牲にすることなく最大の効果を発揮できるように慎重にバランスをとる必要があることを意味しており、EU司法裁判所はそのような方向に進んでいると思われる<sup>(16)</sup>。

税制の一貫性事由が認められるかどうかの判断は、直接的関連性の有無又は直接的関連性が存在する場合でも国内法の追求する目的に照らして行われる。直接的関連性については、さらに、Bachmann 事件判決を厳格に解釈して、「租税上の便益の付与と租税を課されることによる当該便益の相殺」、「同一の者・同一の租税」、「同一の取引」という要素を包含していた。「同一の者・同一の租税」という要素を明示したことで、例えば、配当控除を含む配当に係る国内法は税制の一貫性事由により正当化されることがほぼ不可能になった<sup>(16)</sup>。また、租税条約レベルで税制の一貫性を判断するアプローチ及びKrankenheim 事件判決前までの間の国内法が追求する目的に照らして判断するアプローチは、Bachmann 事件判決に基づく税制一貫性概念範囲を狭めている。このように厳格に狭く解されてきた税制一貫性概念は、Krankenheim 事件判決で導入された論理的対称性概念によって、直接的関連性の三つの構成要素、租税条約レベルの判断アプローチ及び国内法目的要件のすべてに対して、新たな基準を打ち立てた。

他方、論理的対称性に基づく税制一貫性事由は、課税権の均衡ある配分事由と併せて検討されることがあり、Marks & Spencer 事件判決とその法務官意見との関係のように明示してはいないが同等の意味を有すると解される場合もある。これは、税制一貫性概念の議論において、論理的対称性が用いられるきっかけとなったMarks & Spencer

事件判決及び *Lidl Belgium* 事件判決においては課税権の均衡ある配分事由の議論で対称性概念を用いており、個々での対称性はいずれも、例えば国内法における所得と損失の関係を指しており、同義に解していると思われる。さらに、対称性を根拠とする税制一貫性事由又は課税権の均衡配分事由によって正当化される結果、例えば国外 P E の損失を合算しないことが認められるが、これはすなわち源泉地国課税原則を遵守していることになる<sup>(10)</sup>。

論理的対称性に基づくアプローチが主流になりつつあるが、*Bachmann* 事件判決を厳格に解釈した直接的関連性アプローチ及び租税条約レベルでの判断アプローチは、その適用対象は限られるだろうが現時点では、完全に有効でなくなったとはいえないと考える。租税条約レベルでの判断アプローチについては、前述したとおりである。二〇一八年の *Bevola and Jens* 事件判決<sup>(11)</sup>は、原則として国外 P E の所得及び損失は本店の課税所得に合算しないところ、納税者がジョイント制度を選択した場合には国外 P E の所得及び損失を本店の課税所得と合算できるとする国内法が問題となった。EU 司法裁判所は、ジョイント制度を選択しなければ所得も損失も合算せず、ジョイント制度を選択すれば所得と損失を合算することになり、便益（損失の合算）とそれを相殺する課税（所得の合算）との間に直接的関連性が存在するとし、当該国内法の追求する目的は担税力の確保であり、その目的にもかなう制度であると判示し、税制一貫性を事由として問題の国内法は正当化された。この判決は、論理的対称性に基づくアプローチではなく、*Bachmann* 事件判決を厳格に解釈した直接的関連性アプローチを採用している。したがって、*Bachmann* 事件判決を厳格に解釈した直接的関連性アプローチも未だ有効なアプローチといえよう。

このように、税制一貫性概念は、複数の基準に基づいて判断されており、法的安定性が担保できているとは言い難いと考える。近年の傾向は、税制一貫性概念を拡大する方向に向かつており、加盟国に有利な結果をもたらしている。納税者の立場からはより明確な基準の提示を望むものであるが、その一つの指標として源泉地国課税原則が有益ではないかとする意見がある<sup>(12)</sup>。これまでの変遷をたどると、今後、新たな基準が追加されないとは断言することができず、

引き続き税制一貫性概念議論の動向に留意すべきであろう。

## おわりに

本稿は、EU法に定める自由移動の原則に抵触するような加盟国の国内法が、税制の一貫性事由により正当化されるかどうかの判断基準を判例から整理し分析した。二〇〇五年の *Marks & Spencer* 事件判決を区切りに、税制の一貫性事由が再興し、当該正当化事由以外にも加盟国間の課税権の均衡配分維持、租税回避防止、及び損失の二重控除防止という正当化事由が認められた。しかし、税制一貫性の概念は、EU司法裁判所によってその範囲を変更され続けているが、それは域内市場と加盟国の課税権のいずれにも最大の効果をもたらすことを目的としていると結論づけた。今後、直接税に関するEU立法の進捗度合（例えば、共通連結法人税課税標準の導入議論など）や国際的な租税に関する問題に対する取り組み（例えば、租税回避対策など）も、税制一貫性の概念に影響を及ぼすと思われる。

- (1) 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)に倣っている。
- (2) 判例によりEU法の優越性が確立した。Case 6/64 *Costa v ENEL* [1964] ECR 1195。
- (3) EU機能条約三六条(輸入・輸出数量制限の禁止の例外)、四五条三項(労働者の自由移動の例外)、五二条(開業の自由の例外)、六二条(サービスの自由の例外)、六五条(資本の自由の例外)。
- (4) 直接税に関する事件で、EU司法裁判所に認められた正当化事由としては、本稿で取り上げる加盟国税制の一貫性事由以

外に、有効な税務行政の保護、租税債務の徴収確保の必要性等がある。

- (5) See e.g. Case C-279/93 *Schumacker* [1995] ECR I-225, paras. 21, 26; and Case C-250/95 *Futura Participations* [1997] ECR I-2471, para. 19.
- (6) 直接税に関しては、EU機能条約一〇七条一項(国家援助)で争われる事件もあるが、本稿では取り上げない。
- (7) 判例で認められた正当化事由は、加盟国の非差別適用措置が争われる場合にのみ適用されるとされていたが、判例法によれば、直接税の分野においては、判例で認められた正当化事由が適用され、明文による適用除外規定は、ほとんど適用されなく。See e.g. *Smit, Daniel, EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation*, *Alphen aan den Rijn* 2012, *Eucotax series on European taxation*, v. 36, pp. 248, 250; *Vapaavuori, Ahti, On Justification in EC Tax Law*, 40 *Scandinavian studies in law* 375 (2003), p. 375.
- (8) 英語表記は cohesion 又は coherence、フランス語表記は cohérence である。
- (9) Case C-204/90 *Bachmann* [1992] ECR I-276.
- (10) *Vanistendael, Frans, Cohesion: the Phoenix rises from his ashes*, 14 *EC Tax Review* 208 (2005), p. 216.
- (11) Case C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstat* [2008] ECR I-08061.
- (12) *Bachmann* [1992] paras. 21-23.
- (13) *Bachmann* [1992] paras. 26-28.
- (14) *Vanistendael*, supra note 10, p. 216.
- (15) Case C-35/98 *Verkooijen* [2000] ECR I-4113.
- (16) Case C-107/94 *Asscher* [1996] ECR I-3113.
- (17) *Asscher* [1996] para. 58.
- (18) See e.g. Case C-136/00 *Danner* [2002] ECR I-8171, para. 36; Case C-385/00 *De Groot* [2002] ECR I-11838, para. 108.
- (19) See e.g. Case C-168/01 *Bosal Holding* [2003] ECR I-9430, para. 29; Case C-319/02 *Manninen* [2004] ECR I-7498, para. 42.
- (20) 田中 隆一、Brokelind, Cécile and Wattel, Peter, *Free Movement and Tax Base Integrity*, 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.

- 681.
- (21) Opinion of Advocate General La Pergola delivered on 14 December 1999 in Case C-35/98 *Verkoofjen* [2000] ECR I-4113, para. 7.
  - (22) Vanistendael, *supra* note 10, p. 217.
  - (23) Case C-80/94 *Wielockx* [1995] ECR I-2493.
  - (24) *Wielockx* [1995] para. 24.
  - (25) Vanistendael, *supra* note 10, p. 216.
  - (26) *Wielockx*, *ibid.*, at 212.
  - (27) *Ibid.*, at 217.
  - (28) Case C-436/00 *X and Y* [2002] ECR I-10847.
  - (29) Case C-269/07 *Commission v. Germany* [2009] ECR I-7811.
  - (30) *Wielockx*, *ibid.*, at 217. Weber, Dennis, *An Analysis of the Past, Current and Future of the Coherence of the Tax System as justification*, 24 *EC Tax Review* 43 (2015), pp. 44 *seqq.*
  - (31) *Krankenhein* [2008], para. 42.
  - (32) Case C-322/11 *K*, ECLI:EU:C:2013:716.
  - (33) *Wielockx*, *ibid.*, at 217. Anton, Ricardo Garcia, *The Limits on Tax Sovereignty Imposed by the Interpretation of Supranational Law*, in Pistone, Pasqual (ed.), *European Tax Integration: Law, Policy and Politics*, Amsterdam 2018, p. 474.
  - (34) *K* [2013] para. 67.
  - (35) *K* [2013] para. 68.
  - (36) *K* [2013] para. 69.
  - (37) *K* [2013] para. 70.
  - (38) Neyt, Robert and Peeters, Steven, *Balanced Allocation and Coherence: Some Thoughts in Light of Argentina and K*, 23 *EC Tax Review* 64 (2014), p. 70.
  - (39) Case C-242/03 *Weidert and Paulus* [2004] ECR I-7391.

- (40) Case C-345/05 *Commission v Portugal* [2006] ECR I-10635.
- (41) Case C-443/06 *Hollmann* [2007] ECR I-8494.
- (42) Case C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant* [2004] ECR I-2431.
- (43) *Lasteyrie* [2004], para. 67.
- (44) See e. g. Case C-315/02 *Lenz* [2004] ECR I-7081; Case C-292/04 *Meilicke* [2007] ECR I-1872.
- (45) Case C-319/02 *Manninen* [2004] ECR I-7498.
- (46) *Manninen* [2004] para. 45.
- (47) *Manninen* [2004] para. 46.
- (48) *Manninen* [2004] para. 48.
- (49) *Wattel*, supra note 30, p. 49.
- (50) *Wattel*, J. Peter, 'The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law, 33 *Common Market Law Review* 223 (1996), p. 240.
- (51) *Hinnekens*, Luc and Schelpe, Dirk, *Case Law, I EC Tax Review* 59 (1992), p. 58.
- (52) *Knobbe-keuk*, Brigitte, 'Restrictions on the Fundamental Freedoms Enshrined in the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions, 3 *EC Tax Review* 74 (1994), pp. 79-85.
- (53) *Hinnekens* and Schelpe, supra note 51, p. 59; *Knobbe-keuk*, supra note 52, pp. 80-81.
- (54) *Asscher* [1996], para. 58.
- (55) *Opinion of AG La Pergola*, C-35/98 *Verkooijen* [2000], para. 6.
- (56) *Wattel*, supra note 50, p. 225.
- (57) *Ibid.*, at 241.
- (58) *Vapaavuori*, Ahti, 'On Justification in EC Tax Law, 40 *Scandinavian studies in law* 375 (2003), p. 389; *Wattel*, supra note 50, p. 241.
- (59) Case C-470/04 *N* [2006] ECR I-7409.
- (60) Case C-371/10 *National Grid Indus* [2011] ECR I-12307.

- (61) Case C-164/12 DMC, ECLI:EU:C:2014:20.
- (62) Case C-388/14 Timac Agro Deutschland, ECLI:EU:C:2015:829.
- (63) Case C-414/06 Lidl Belgium [2008] ECR I-3601.
- (64) Lidl Belgium [2008], para. 33.
- (65) Lang, Michael, Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation Trends, Tensions and Contradictions, 18 EC Tax Review 98 (2009), p. 27.
- (66) Lang, Michael, Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?, 54 European Taxation 530 (2014), p. 538.
- (67) 国連条約の解釈 Ibid.
- (68) 国連条約の解釈 Ibid.
- (69) Case C-446/03 Marks & Spencer [2005] ECR I-10866.
- (70) da Silva, Bruno, The Impact of Tax Treaties and EU Law on Group Taxation Regimes, Alphen aan den Rijn 2016, Eucotax series on European taxation, v. 49, p. 361; Lang, Michael, The Marks & Spencer Case – The Open Issues Following the ECJ’s Final Word, 46 European Taxation 54 (2006), p. 61.
- (71) Opinion of Advocate General Poiares Maduro delivered on 7 April 2005 in Case C-446/03 Marks & Spencer [2005] ECR I-10839, para. 66.
- (72) Lang, supra note 70, p. 61.
- (73) Lang, Michael, Direct Taxation- in a new direction?, 46 European Taxation 421 (2006), p. 424.
- (74) Lang, supra note 70, p. 61.
- (75) Lang, supra note 73, p. 424.
- (76) 国連条約の解釈 Biziofi, Gianluigi, Balancing the Fundamental Freedoms and Tax Sovereignty- Some Thoughts on Recent ECJ Case Law on Direct Taxation, 48 European Taxation 133 (2008), p. 138.
- (77) Isenbaert, Mathieu, the Contemporary Meaning of ‘Sovereignty’ in the Supranational Context of the EC as Applied to the Income Tax Case Law of the ECJ, 18 EC Tax Review 264 (2009), p. 274.



- (76) Lang, *supra* note 70, p. 61.
- (79) Dürschmidt, Daniel, *Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment, particularly within the European Union*, 60 *Bulletin for International Taxation* 202 (2006), p. 20.
- (80) Lang, *supra* note 79, p. 421.
- (81) Michalska, Joanna, *The Impact of EC Law on the Interpretation of the Methods to Avoid Double Taxation in Tax Treaties*, in Lang, Michael (ed.), *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, Wien 2008, Series on International Tax Law v. 54, p. 222.
- (82) Vanistendael, Frans, ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market, 46 *European Taxation* 413 (2006), p. 413.
- (83) 加税国有利の訴訟をめぐる裁判例のレビュー。 See e. g. Case C-376/03 D [2005] ECR I-5852; Case C-403/03 Schempp [2005] ECR I-6435; Case C-512/03 Blancaert [2005] ECR I-7705; Marks & Spence [2005]; Case C-513/03 van Hilten-van [2006] ECR I-1981.
- (84) van Thiel, Servaas, *The Direct Income Tax Case Law of the European Court of Justice- Past Trends and Future Developments*, 62 *Tax Law Review* 143 (2008), pp. 146-147, 179; Vanistendael, Frans, ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market, 46 *European Taxation* 413 (2006), p. 413; Kaye, Tracy, *Direct Taxation in the European Union: from Maasright to Lisbon*, 35 *Fordham International Law Journal* 1231 (2012), p. 1235.
- (85) 国境を越える税務回避の防止と課税権の保護。 Almendral, Violeta Ruiz, *Tax Avoidance, the “Balanced Allocation of Taxing Powers” and the Arm’s Length Standard: an odd Threesome in Need of Clarification*, in Richelle, Isabelle, Schön, Wolfgang and Traversa, Edoardo (eds.), *Allocating Taxing Powers within the European Union*, Heidelberg 2013, p. 157; Michalska, *supra* note 81, p. 222.
- (86) Vanistendael, Frans, *Denkavit Internationaal : the balance between fiscal sovereignty and the fundamental freedoms?*, 47 *European Taxation* 210 (2007)).
- (87) 国境を越える税務回避の防止と課税権の保護。 Bizzioli, *supra* note 76, p. 140.
- (88) Warhelet, Melchior, Marks & Spencer plc vs Halsey: Lessons to be drawn, *British Tax Review* 128 (2006), p. 131.
- (89) Vanistendael, *supra* note 84, p. 413.

- (90) *Almendral*, supra note 85, p. 157.
- (91) 同前⑤の②より、Bizioli, supra note 76, p. 140 は、「正当化事由（の認容―筆者注）により加盟国の直接税に関する課税権の漸進的な侵食は、シラノスが保たれつゝ」としていう。
- (92) 同前⑤の②より、Lang, supra note 66, pp. 531-532.
- (93) *Krankenhein* [2008], paras. 50 et seqq.
- (94) Lang, supra note 66, p. 533.
- (95) *Ibid.*, at 538. 同前⑤の②より、Weber, supra note 30, p. 47.
- (96) *Case C-250/08 Commission v. Belgium* [2011] ECR I-12341.
- (97) EU機能条約二五八条に定める訴訟を「義務不履行訴訟」という（庄司・前掲注（一）『新EU法 基礎編』一四九頁以下）。
- (98) *Commission v. Belgium* [2011], paras. 73-76.
- (99) *Case C-253/09 Commission v. Hungary* [2011] ECR I-12391.
- (100) *Case C-123/15 Feilen*, ECLI:EU:C:2016:496.
- (101) *Feilen* [2016], paras. 31-34.
- (102) *Feilen* [2016], paras. 36-38.
- (103) *Opinion of Advocate General Kokott delivered on 18 March 2004 in Case C-319/02 Manninen* [2004] ECR I-7480, paras. 61 et seqq.
- (104) Lang, supra note 73, pp. 424-425.
- (105) *Vanistendael*, supra note 10, p. 217.
- (106) *Kingston, Suzanne. A Light in the Darkness. Recent Developments in the ECJ's Direct Tax Jurisprudence*, 44 *Common Market Law Review* 1321 (2007), p. 1348; *Vanistendael*, supra note 84, p. 415; da Silva, supra note 70, p. 363.
- (107) *Opinion of Advocate General Wathelet delivered on 17 March 2016 in Case C-3123/15 Feilen*, ECLI:EU:C:2016:193, para. 70.
- (108) 同前⑤の②より、Brokelind and Wattel, supra note 20, p. 682.

- (109) 同前註(87) Schön, Wolfgang, Neutrality and Territoriality - Competing or Converging Concepts in European Tax Law?, 69 Bulletin for International Taxation 271 (2015), p. 282.
- (110) 同前註(88)。
- (111) Seer, Roman, The Jurisprudence of the European Court of Justice- Limitation of the Legal Consequences?, 46 European Taxation 470 (2006), p. 476.
- (112) Council Decision 2007/436/EC [2007] OJ L 163/17.
- (113) Opinion of AG Poiares Maduro, C-446/03 Marks & Spencer [2005], paras. 66-67.
- (114) 同前註(87) Seer, supra note 111, p. 476.
- (115) 同前註(87) van Thiel, supra note 84; Seer, supra note 111, p. 477.
- (116) 同前註(87) Vapaavuori, supra note 58, pp. 391-392.
- (117) 同前註(87) Weber, supra note 30, p. 53.
- (118) Case C-650/16 Bevola and Jens, ECLI:EU:C:2018:424.
- (119) Seer, supra note 111, p. 477.

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、日本EU学会

専攻領域 租税法、国際租税法、EU法

主要著作 「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）

「EU法と加盟国の個人出国時課税制度の抵触関係」『法学政治学論究』第一二二号（二〇一九年）