

# EC法と課税国税法（EU） ～ 加盟国税制に対するEC法の規制 ～

海外調査部欧州課

EU加盟国による税制調和の行方は、2000年12月のニース首脳会議による機構改革の議論を経た後も全会一致制が継続されることになり、将来的に時間を要する分野となった。一方で、EU法と矛盾する加盟国税法が排除されることで、加盟国税制が結果的に調和していく流れもある。本レポートは、ジェットロ海外調査部欧州課主催の研究会で、ブリュッセルで長年弁護士として活躍された早稲田大学法学部の須網隆夫教授に講演を依頼し、その内容を取りまとめたものである。

## 1．はじめに

EC法による加盟国の税制調和には、大別して2種類あることがまず認識されねばならない。第一は、EC立法による各国税制の「積極的調和」であり、これは各加盟国が制定されたEU指令を国内法化（二次立法）することによって、加盟国税制が収れんすることを意味する。第二は「消極的調和」であり、これは、EC法優位の原則に基づいて、EC法と矛盾する加盟国税法が排除されることを通じて、結果的に加盟国税制が調和されることを意味する。ユーロトレンド2001年11月号 Report1で指摘された「加盟国課税権に対する裁判所による浸食」がこれに相当する。本報告では、このうち直接税の「消極的調和」について検討し、直接税の制度設計にあたって、どのような制限がEC法によって課されているのかを明らかにしようとする。

## 2．検討の前提

### (1) EC条約と直接税

まず、EC法全体の枠組みについて説明する。「直接税の調和」を直接の目的とする条文はEC条約の中には規定されていない。このことは、それが「間接税の調和」と大きく異なる点である。ただし、直接税の根拠となる条文がEC条約中にまったく存在しないというわけではない。これまでの直接税に関するEC立法は、EC条約94条・95条を根拠に制定されてきた。94条は、共同市場の設立のための加盟国法の接近を規定する条文であり、同様に95条は、域内市場完成のための加盟国法の接近に関する条文である。後者は、理事会が必要な立法を特定多数決で決定できることを定めているが、税制については例外として全会一致で決定されることに注意が必要である（95条2項）。

.....

## (2) ECの目的～共同市場/域内市場の創設～

EUの主要な目的は、共同市場・域内市場の創設である。これらの市場では、人・モノ・サービス・資本が国境を越えて自由に移動できることが予定されている。そして、これらの市場においては、単に自由移動が保障されるだけでなく、そこにおいて公正な競争が担保されることが必要となる。このことは、域内の事業者間の競争が、加盟国の制度によって歪められてはならないことを意味する。例えば、域内で法人税の低い国と高い国がある場合、それぞれの国に存在する企業は、果たして公正な競争を行うことができるのだろうか。税制によって域内の競争が歪められる可能性が存在するのである。

また、EC条約は国籍に基づく差別禁止の原則を謳っている(12条)。ただし、注意しなければならないことに、これは加盟国間における差別禁止を規定しているにとどまる。従って、12条は日本企業とドイツ企業の差別は禁止していないが、ドイツ企業とフランス企業の差別は禁止していることになる。

## (3) EC法の加盟国法に対する優位

さて、このようなEC法による規制の意味を理解するために不可欠であるのが、EC法と加盟国法の関係である。ここにおいて、EC法は加盟国法(二次立法、三次立法、憲法含む)に対して優位性を持っていることが留意されなければならない。このことは、EC法と加盟国法の内容が矛盾した場合は、EC法が加盟国法に優先することを意味する。さらに、全てのEC法ではないが、個人がEC法を根拠に国内裁判所に提訴できることが認められていることが重要である。これは、EC法が抽象的な存在ではなく、EU内で活動する企業・個人にとって、具体的な権利を与えるものであることを意味する。例えば、これらの原則の結果として、税制の分野でも、ある加盟国の税制がEC法に違反する場合、

課税対象となった企業が、EC条約を始めとするEC法を根拠に、加盟国の国内裁判所に提訴することが可能である。

## 3. 加盟国税法と自由移動

### (1) 労働者の自由移動

～EU加盟国民を税制で差別：Biehl事件～

加盟国の税法の内容は、EC条約の保障する4つの自由移動(人・モノ・サービス・資本)との関係で問題となることが少なくない。特に、国籍に基づく差別に関連して、居住者と非居住者の扱いを区別する税法の適法性が争われることが多い。各分野について、これまでの欧州司法裁判所の判決を検討してみよう。

まず、労働者の自由移動(EC条約39条)について問題となった例として、1990年に下されたBiehl事件判決がある。同事件の争点となったルクセンブルク所得税法は、納税者が課税年度の途中で別の加盟国へ移動した場合に、給与からの源泉徴収によって過払いとなった部分について納税者への還付を認めていなかった。他方、居住者は、過払い分の還付を受けることができた。同法は、ルクセンブルク国民と他の加盟国国民の双方に適用されており、その意味では国籍に基づく差別はなかった。しかし判決は、適用に際して国籍による区別をしていなくても、同法がEU域内の他の加盟国民に対して差別的に作用すると判断し、これを違法としたのである。

### (2) 自営業者の開業の自由

～開業の自由を税制で制限：欧州委対フランス事件～

自営業者の移動の自由は、普通「開業の自由」(EC条約43条)と呼ばれている。EC条約は、この開業についても、国籍に基づく差別があってはならないと規定している。さらに企業もこの開業の自由を享受することができるが、企業の国籍は登記上の住所所在地と規定されている。

開業の自由に関する有名な判決としては、86年に下された「欧州委対フランス事件 (Commission v. France)」判決がある。同事件では、フランス法人税法の定める外国税額控除制度が争点となった。フランスは二重課税を避けるため、国外からの利益配当の受領者に外国税額控除 (tax credit) を認めていた。ただし、これを利用できるのは、フランスに登記上の住所を有する法人のみであり、他の加盟国に登記上の住所を有する法人のフランス国内にある支店が、国外から配当を受け取る場合、この外国税額控除を利用できなかった。判決は、利益課税の点では同様に扱いながら、外国税額控除について異なる扱いをすることはできないとの理由により、この制度を違法と判断した。事業の遂行にあたって、支店・子会社などからどの法的形態を選ぶかは事業者の自由であり、差別的税制によって制限されてはならないとの趣旨である。

開業の自由に関しては、このほかに、93年のCommerzbank事件判決や最近のRisskattenverhet事件判決がある。前者では、居住者と非居住者で税金の還付に関する扱いを異にしていた英国税法が争点となり、後者では、企業グループ内取引で、子会社の位置する国によって扱いが異なっていたスウェーデン税法が争点となり、どちらもEC法違反が認定されている。

### (3) サービス供給の自由

加盟国の税法は、サービスの国境を越える移動の自由を保障する「サービス供給の自由」(EC条約49条)との関係でも問題を引き起こしてきた。サービス供給の自由については、Eurowings事件判決が有名である。これは、ドイツ税法が、ドイツ会社から航空機をリースした場合を、他加盟国の会社からリースした場合よりも、有利に取り扱っていたことが争点となり、欧州司法裁判所の判決は、やはり違法と判断するものであった。サービス供給

者がどこで開業しているかという、開業地に基づく差別であると判断されたためである。

### (4) 「税制の首尾一貫性」を優先：Bachmann事件

このように加盟国税法については、さまざまな内容が、EC法に照らして違法であると判断され、加盟国は、それらの制度を改変することを余儀なくされてきたが、一見すると違法と見える税制が、場合によっては正当化されることがあることに注意しなければならない。

考えて見れば、加盟国税法が、居住者と非居住者で異なる扱いをしている場合には、当然、そこになんらかの理由があるのが普通であり、その理由の内容如何によっては、加盟国が例外的に移動の自由を制限できる場合があるのである。これが、ユーロトレンド2001年11月号Report 1で指摘された92年のBachmann事件判決である。同事件では、ベルギー所得税法の規定する、生命保険等の保険料の課税所得からの控除が争点であった。すなわち同法は、ベルギーで開業する保険会社に保険料が支払われた場合にのみ控除を認め、他の加盟国で開業する保険会社への支払を控除することを否定した。

欧州司法裁判所の判決は、同税制は、労働者の自由移動・サービス供給の自由に違反すると認定しながらも、それは「税制の首尾一貫性」の観点から正当化されると判断した。これは、外国の保険会社への支払の控除と支払われる保険金への課税との間には、関連性があるからである。つまり、控除を認めるのならば、保険金が支払われた時点での課税も認められなければならないが、それは未だ解決していない。そこで判決は、加盟国に税制の権限がある以上、「税制の首尾一貫性」が必要であるという理由で、この差別が正当化されることを認めたのである。

このほか、97年のFutura事件判決は、ルクセンブルク法人税法の規定に関する判決である

が、繰り延べられる損失と課税国における収入との間には、経済的な関連がなければならぬという理由で、同税法の規定を支持した上で、目的と手段の均衡を失しているとして違法と判断した。このように、移動の自由には、例外が認められる場合もあるのである。

#### (5) 最近の判例

～居住者と非居住者の区別の肯定：  
Schumacker事件～

これまでみたように、加盟国の税法が、居住者と非居住者を区別することは、基本的には認められず、一定の場合に例外が認められるのみであった。しかし近年、居住者と非居住者の区別を承認する判決が下されていることにも留意する必要がある。それは、両者（居住者と非居住者）の間には客観的な相違がある以上、その結果、異なる扱いをしても差別ではないという考え方に基づくものである。このような解釈は、これまでの判例と矛盾するようにも思われるが、従来の判決を全面的に変えるものでは必ずしもない。

この問題については、95年のSchumacker事件判決が参考となる。同事件では、ドイツの所得税法が争点であった。同法は、居住者と非居住者で扱いを異にしていた。具体的には、非居住者の場合には、年末調整による還付が受けられなかった。

居住者に対してのみ税制上の利益を与えることは、一般的には国籍に基づく差別であると考えられる。しかし、直接税に関しては、居住者と非居住者の立場はそもそも同等ではないと言わざるを得ない。居住者は、通常、居住国に資産を保持していることが多く、その資産を把握することも容易である。他方、非居住者の資産把握は難しい。したがって、加盟国が、居住者に与えている利益を非居住者に与えないことが、一般的に差別的であるわけではないのである。

もっとも、Schumacker事件判決では、ベ

ルギーに住居がありドイツで労働するケースが問題となったところ、本件の非居住者は、居住地で相当な収入を得ていないため、異なる扱いは正当化されないと判断された。本件判決後、同様の判決がさらに二つ下されている。

#### 4. 最後に～加盟国税制、欧州司法裁判例の枠内で設計～

EC法による加盟国税法への制限としては、これまで検討してきた自由移動の観点からに加えて、加盟国法に共通する「法の一般原則」に基づくものがある。

「法の一般原則」の内容としては、まず「一般的な差別禁止の原則」がある。これは、国籍ではなく同じ状況にあるものが異なる扱いをされてはならないとする原則である。また「比例性の原則」がある。これは、目的と手段との間にバランスがとれていなくてはならないというものであり、目的達成のために必要最小限である手段だけが許容される。このほかに、「基本的人権の尊重」、「(共同体に対する)忠誠」などによっても制約される。これらの原則を税法について具体的に適用した例は存在しないと思われるが、加盟国税法に対する制限として機能する可能性は否定できない。

どんな場合であれ、加盟国の税制は、欧州司法裁判所の判例法を含むEC法の枠内でのみ設計可能であることは忘れられてはならない。そして、EC法の発展に伴い、加盟国が税制度を設計できる自由度は低下してきていると言わざるを得ず、例えば、外国からの投資に対する優遇税制を検討する際にも、欧州司法裁判所の判例法の枠組みが前提となる。例えば、EUの優遇税制についてのガイドラインを規定する「行動要綱」では、非居住者のみを対象とする優遇税制を禁止している。したがって、「行動要綱」も居住者・非居住者の区別を禁止する欧州司法裁判所の立場に基づいているといえる。もっとも、ある国が優遇税制を作った場合に、それが「行動要綱」

# Report 1 .....

によっては制限されていない場合にも、なお  
欧州司法裁判所の判例によって認められない

可能性が残ることにも注意しておかねばなら  
ないだろう。

(まとめ：高塚 一)