

EUにおける国家補助規制と 租税回避（その2）

矢 内 一 好

目 次

はじめに

- 第1章 EUの沿革と概要
- 第2章 有害な税競争の動向（以上、商学論纂第62巻第1・2号）
- 第3章 EU租税回避防止指令について
- 第4章 国家補助の展開と租税（以上本号）
- 第5章 国家補助関連の判例等における差別性基準の形成
- 第6章 国家補助規制対象企業の活動（その1：アマゾン）
- 第7章 国家補助規制対象企業の活動（その2：アップル）
- 第8章 国家補助規制対象企業の活動（その3：英国 CFC）
- 第9章 国家補助規制対象企業の活動（その4：スターバックス）
- 第10章 国家補助規制対象企業の活動（その5：ベルギーの超過利潤
税制）
- 第11章 米国税源浸食濫用防止税（BEAT）と租税回避防止の新たな
展開
- おわりに

第3章 EU租税回避防止指令について

1 EUにおける租税回避防止の動向

標題のEU租税回避防止指令（Anti-Tax Avoidance Directive：以下「ATAD」という。）を含めてEUにおける租税回避対策の動向は年表にすると以下のとおりである。

2011年3月16日	CCCTB 指令案：Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) (European Commission 2011a)
2012年4月19日	CCCTB 指令案を修正のうえ採択
2012年6月	第7回 G20メキシコ・ロスカボス・サミット首脳会合宣言において、租税分野では、情報交換の強化、多国間執行共助条約署名への奨励と共に、多国籍企業による租税回避を防止する必要性が再確認され、OECD 租税委員会は、BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) プロジェクトを開始した。
2012年後半	英国等において、多国籍企業の租税回避問題が生じていることが報道された。
2012年12月6日	欧州委員会：Commission Recommendation of 6, 12, 2012 on aggressive tax planning (IP/12/1325)
2013年6月	欧州委員会は国家補助規制のために、加盟国のタックスルーリングの調査を開始した。
2013年7月	OECD は、「BEPS 行動計画」(Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) を公表した。
2013年11月25日	欧州委員会：親子会社間指令改正案提案
2014年12月9日	EU 閣僚理事会：親子会社間指令に GAAR 導入採択 (2015年12月末までに加盟国は国内法改正)
2015年1月27日	Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015
2015年6月17日	・ A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key areas for Action. COM (2015) 302 final ・ Questions and Answers on the CCCTB re-launch.
2015年10月5日	BEPS Final Reports が公表される。
2016年1月28日	欧州委員会：proposed anti-tax avoidance package 欧州委員会：Press release
2016年4月	「パナマ文書」が公表される。
2016年6月21日	Fair Taxation: Commission welcomes agreement reached by Member States on new rules to tackle tax avoidance.
2016年6月23日	英国が国民投票の結果、EU 離脱を決定した。
2016年7月12日	EU 指令 (ATAD) (EU) 2016/1164
2016年10月25日	EC 委員会、CCCTB 再提案
2017年5月29日	ATAD2, (EU) 2017/952

2 2つのEUの一般否認規定

BEPSとEUにおける租税回避防止の動きは、互いに密接に関連している部分と独自の対策を講じている部分がある。

EUには、2つの一般否認規定（general anti-abuse rules：以下「GAAR」という。）があるが、その説明をする場合、そもそもGAARとは何かということについて、GAARと他の類似する概念との位置づけが必要となる。

租税法上の否認規定としては、個別否認規定とGAARがある。日本では、GAARのことを「包括的否認規定」或いは「一般的租税回避否認の法理」等という名称を付して論じているが、日本の場合、個別否認規定とや包括的否認規定といわれている同族会社の行為計算否認等があり、GAARは規定されていない。

GAARは、広く多くの税目における租税回避否認として機能できること、個別否認規定等では否認できない租税回避スキームに対して有効な手段となること等がその特徴であり、具体的な要件としては、税負担の軽減のみを目的とするもの、或いは、立法府の意図しない税法の利用による税負担の軽減、若しくは、経済的実体の伴わない取引等を要件とするもので、GAARを立法した国によりその要件が異なるものである。

2つのEU・GAARであるが、1つは、EU親子会社間指令（EU Parent Subsidiary Directive：以下「PSD」という。）に係るGAARであり、2つ目は2016年1月28日に欧州委員会が提案した租税回避対策パッケージ（以下「パッケージ」という。）におけるGAARである。この2つのGAARの意義が異なることと、時間的に、PSDの後にパッケージとなった経緯がGAARにどのような影響を及ぼしたのかを分析する必要がある。

3 PSD・GAAR

(1) PSD・GAARの動向

EUにおけるPSD等の動向は次のとおりである。なお、PSDは、EU加盟国間における親子間配当等の源泉徴収課税を免除するというものである。

1975年	親子会社間指令提案 (COM (75) 392)
1990年	・合併等に係る指令 (90/434/EEC) ・親子間指令 (90/435/EEC) ・仲裁条約 (90/436/EEC)
2011年11月30日	・親子間指令 (90/435/EEC) の改正指令 (2011/96/EU)
2013年11月25日	欧州委員会は、2011/96/EUを改正する提案を行った。
2014年12月9日	EU理事会はPSDにGAARを導入することを採択した。
2015年1月27日	Council Directive (EU) 2015/121 of 27 January 2015 : EU理事会は正式にPSDの規定に強制力があるGAARの採用を正式決定した (2015年12月末が国内法改正の期限)。

(2) PSD・GAARの意義

PSD・GAARは、経済的実体がないにもかかわらず、租税上の便益を得ることのみを目的とする仕組み取引 (arrangement) に対して、PSDの特典を認めないというものであり、具体的な指令案 (2011/96/EU) に示されたGAARの規定は次のとおりである。

指令案第1条

第2項：租税上の特典を得ることを主たる目的或いは主たる目的の1つとして、この指令の目的等無にするもので、総合的に勘案して真正でない仕組み取引に対して加盟国はこの指令にある便益を与えてはならない。

第3項：第2項の適用上、仕組み取引は、経済的実体を反映する適切な商業上の理由を実現させることがない場合真正ではないとみなされる。

この上記の規定は、GAARのエッセンスというべき内容で、具体的な条文の規定例を表示していない。これは、EUが各国の個別事情を考慮して、最小限度必要な内容を規定したものであり、加盟国が国内法においてより厳格な規定を置くことを妨げる内容ではない。

このPSD・GAARの特徴としては次のような事項を指摘することができる。

- ① PSD・GAARは、PSDという限定された範囲において指令が特典享受を制限する内容であることから、租税条約に規定のある特典制限条項（Limitation on Benefits：LOB）に近い機能を有するといえよう。
- ② PSD・GAARの動向の後にパッケージが提案されることになるが、加盟国にとっては、2度目のGAARということになり、受ける衝撃度が緩和されている。
- ③ 国内法における非居住者に対する源泉徴収税率が0である国は、PSD・GAARの導入の影響は少ないことになる¹⁾。

4 パッケージ

(1) パッケージの動向

EUにおけるパッケージ動向は次のとおりである。

2015年6月	欧州委員会「法人課税に関する行動計画」公表
2015年10月5日	BEPS Final Reports が公表される。

1) 加盟各国のPSD・GAARの影響については、EY, “GAAR rising” (2015) が加盟国別に分析をしている。(http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-a-new-gaar-for-europe-parent-subsidiary-directive/\$FILE/ey-a-new-gaar-for-europe-parent-subsidiary-directive.pdf#search='GAAR+rising+%2CE%26Y' (アクセス：2016年11月9日))

2016年1月28日	<p>欧州委員会：proposed anti-tax avoidance package 欧州委員会：Press release (パッケージ)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 租税回避防止指令 (Anti-Tax Avoidance Directive) ・ 租税条約の濫用防止に関する勧告 (Recommendation on Tax Treaties → BEPS 行動計画 6 (PPT), 7 (PE 認定)) ・ 加盟国間で EU 域内の多国籍企業の税金情報の共有 (Administrative Cooperation Directive) → 欧州委員会は、全世界での年間売上高が 7 億 5,000 万ユーロを超える多国籍企業に EU 加盟国ごとの納税額や財務状況などの開示を義務付けることを欧州議会に提案した。日本の経団連は欧州委の提案に反対 (2016年 4 月)。 ・ 税に関するガバナンスを国際的に向上させる行動 (External Strategy for Effective Taxation) → EU 企業に公平な競争環境を与えるために域外各国にガバナンス向上と租税回避対策を促すもの。
2016年7月12日	<p>租税回避対策指令 (Anti-Tax Avoidance Directive : ATAD) が EU 理事会で採択 (EU) 2016/1164</p> <ol style="list-style-type: none"> ① 利子損金算入制限ルール (Interest limitation rules) ② 出国課税ルール (Exit taxation rules) ③ GAAR (General anti-abuse rule) ④ 外国子会社合算税制 (CFC : Controlled foreign company rules) ⑤ ハイブリット・ミスマッチ (Rules on hybrid mismatches) <p>(注1) 2016年1月に提案された、国外所得免税から外国税額控除への Switch-over-clause は削除された。 (注2) 上記 ②, ③ は BEPS 行動計画に含まれていない。</p>
2017年5月29日	(EU) 2017/952 : (EU) 2016/1164の改正 (ハイブリット・ミスマッチ)
2018年12月31日	上記 ② を除く租税回避対策指令の国内法整備の期限
2019年12月31日	② の国内法整備期限

パッケージの趣旨は、一部の企業が、加盟国間の課税基準の違いを悪用し、EU 内で利益を移転させることにより課税を最小限に抑え、また、野心的で積極的に税金対策を行う担当者たちが、ある加盟国の税制の弱点を

悪用したり、租税回避対策を持たない加盟国を利用したりすることで、単一市場内での課税を免れている。このような行動に対処するには、租税回避の機会を無効化し、単一市場での利益移転を防止するために、加盟国間で密接な連携が重要である。

欧州委員会が2016年1月に公表した「租税回避対策パッケージ」は、全ての加盟国が野心的な税金対策に対して、集団で防衛できるよう協調的な措置の実行を促すものになっている。その柱として、①全企業が、利益が発生した場所で税を支払う「実効的な課税の実現 (effective taxation)」、②公平な課税を確実にするため、加盟国が必要な情報を得る「課税の透明性の向上 (tax transparency)」、③相応の税金を納める企業が、EU域内市場を活用することで罰せられないようにする「二重課税のリスクへの対処 (addressing the risk of double taxation)」を掲げている。

パッケージは下記の4つの主要部分で構成されており、EU加盟国が、相応な税を納めることを回避しようとする企業に対し、より強力かつ連携した対応をし、課税ベースの圧縮や利益の移転に対して国際基準を適用するよう求めるものになっている。

① 租税回避防止指令 (ATAD)
② 加盟国に対する租税条約悪用防止に関する勧告 (Recommendation on Tax Treaties)
③ 加盟国に対する、EU域内で活動する多国籍企業の税金関連の情報の共有に関する提案 (Administrative Cooperation Directive)
④ 税に関するガバナンスを国際的に向上させる行動 (External Strategy for Effective Taxation)

(2) EU の共通連結法人課税ベース (Common Consolidated Corporate Tax

Base : 以下「CCCTB」という。)等の動向

パッケージと並行して、EU は法人税の域内統合に向けて長い間取り組んでいる。その動向は次のとおりである。

1957年 3月25日	ローマ条約調印 (ベルギー, フランス, イタリア, ルクセンブルク, オランダ, 西ドイツ (当時) の6か国が調印) : この条約は, 欧州経済共同体設立条約 (EEC) と欧州原子力共同体条約という内容である。
1962年	「ノイマルク報告」(加盟国の法人税制の共通化) “Neumark Report” EEC Report on Tax Harmomsatlon, Amsteldam 1963
1970年	「ヴァンデン・テンブル報告」(加盟国の税制の共通化) (Vanden Tempel, A.J., Corporation Tax and Individual Income Tax in the European Communities, 14138/XIV/69-D)
1991年	国境を越えた損失控除に関する指令案 (the Cross-Border Loss Relief Directive)
1992年 3月	「ルディング (Ruding Committee) 報告」(個人所得税の域内統一, 法人税率の30%程度で調整)
1996年以降	OECD : 有害な税競争
1999年 1月 1日	単一通貨ユーロ導入
2010年 3月18日	米国で外国口座税務コンプライアンス法 (FATCA : Foreign Account Tax Compliance Act) が成立, 2013年 1月施行。
2011年 3月16日	CCCTB 指令案 (European Commission 2011a)
2012年後半	英国等において, 多国籍企業の租税回避問題が生じていることが報道された。
2015年 6月17日	・ A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union : 5 Key areas for Action. COM (2015) 302final ・ Questions and Answers on the CCCTB re-launch.
2016年10月25日	欧州委員会, CCCTB 再提案

このEUの動向は、加盟国が独自に制定している法人税法等を域内で標準化することは、コンプライアンスコストの減少等のメリットがあること

から、これまで、① 1962年の「ノイマルク報告」、② 1970年の「ヴァンデン・テンブル報告」、③ 1992年の「ルディング報告」、と検討を重ねてきたが、いずれも成案とはならなかった。

そして、2011年のCCCTB指令案（以下「旧案」という。）から、域内法人の課税ルールを共通化した上で連結所得計算を行い、その連結所得を一定の定式で関係法人に分配して、それぞれの所在地国が自国の法人税率を適用する案が欧州委員会から提案されている。旧案は、一部の加盟国の反対もあり、その後検討を加えて内容を改めたので、2016年再提案（以下「新案」という。）である²⁾。

旧案では任意としていた連結計算について、新案は、年間総収入7億5,000万ユーロを超える大規模企業グループには強制適用としている。また、新案は、導入に際して、第1段階では、課税ルールの共通化、第2段階では、連結所得計算という2段階の導入を提唱している。

今後の見通しとしては、2019年に新案の第1段階、2021年までに第2段階の導入という予定のようであるが、旧案導入に反対した英国がEUを離脱すること等、旧案と新案では、その状況が変化していることから、新案は、実現可能性という点では旧案よりも高いといえようが、第2段階の実施については、より議論を深める必要が生じることも想定できるのである。

2) CCCTBに関するEUの文書は次のとおりである。

- ① Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM (2011) 121 final.
- ② Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), COM (2016) 0683 final.
- ③ COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT IMPACT ASSESSMENT Accompanying the document Proposals for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Corporate Tax Base and a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), SWD (2016) 0341 final.

(3) EU 利子所得指令 (Savings Tax Directive)

EU 域内における租税回避防止の活動の先例としては、EU 利子所得指令がある。

EU は、域内における利子所得に係る租税回避を防止するために、2003年6月にEU 利子所得指令を理事会において採択している(2014年3月24日修正案採択)。なお、この指令は2015年11月10日閣僚理事会による廃止が決定した。

このEU 利子所得指令は、個人がその居住地国の金融機関に預金をせず、他の加盟国の金融機関に預金をしてその利子所得を申告しないという事態が急増したために設けられた施策である。この指令では、他の加盟国の居住者の利子所得等の情報をその者の居住地国に通知するというものである。この指令は、租税回避防止であるが、域内の利子所得情報の開示という内容である。

5 「課税の透明性に対する取り組み」の動向

欧州委員会は2015年3月に「課税の透明性に対する取り組み (Tax Transparency Package)」を発表した。この中では、強引な節税対策や税制を悪用するような慣行に立ち向かうには透明性と協力体制を強化することが肝要であるとして、EU 加盟国間でそれぞれの税務通達に関する情報を、自動的に交換する仕組みの導入を提案している。

さらに欧州委員会は、2016年1月に発表した租税回避対策パッケージ(同年3月に指令)により、課税の透明性を図るため、多国籍企業に対して収益、税引き前損益、納税額と発生額、利益剰余金、従業員数などを記載した「国別報告書 (Country-by-Country Reporting = CbCR)」の提出義務付けを提案、報告書は多国籍企業グループの居住地、或いは税務上の居住地である各加盟国の税務当局に自動的に送られるようになる。この情報交換は

2017年から始まり、年1回行うことを予定していた。EUでは、国際的に課税の透明性と責任を増すために、第三国にもCbCRの実施を促していく意向である。

EUにおける情報交換の変遷は次のとおりである。

1977年12月19日	加盟国の権限ある当局が情報交換を強化するための指令（77/799/EEC）
2011年2月15日	（77/799/EEC）を廃止して執行協力の新指令（2011/16/EU）
2014年1月	OECD租税委員会がCRSを公表
2014年12月9日	（2011/16/EU）修正の新指令（2014/107/EU）
2015年3月	課税の透明性に対する取り組み（Tax Transparency Package）
2016年3月25日	（2011/16/EU）修正の新指令（EU）2016/881：義務的情報交換に関する修正
2018年5月25日	（2011/16/EU）修正の新指令（EU）2018/822：国際的租税計画に関する義務的情報交換に関する修正

6 公平で効率的な法人課税システム構築のための行動方針³⁾

(1) 概要

EUは、域内に公平で効率的な法人課税システムの枠組を必要とした。その背景には、一部の企業による低税率国への利益移転等の行為が、公平性を欠くことになる。他方、二重課税を受けている企業がある。

(2) 目的

EUの目指す目標は、公平かつ効率的な法人課税と租税回避防止であるが、このような目標が生じるのは以下の状況に原因がある。

- ① 課税と経済活動を行った場所の連環を再構築する。

3) A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union : 5 Key Areas for Action. COM (2015) 302final.

- ② 加盟国がその課税管轄内における法人の活動を正確に評価することを確認する。
- ③ 法人課税領域をより競争的、成長性のあるものとする。
- ④ BEPS 行動計画を実行し、非協力国等に対応し、情報開示を促進する。

(3) 5つの行動領域

上記(2)の目的を達成するために、EUは、次の5つの行動領域を設定した。これはEU版BEPSともいえるものである。

- ① 2011年に欧州委員会が提案したCCCTB⁴⁾
- ② 所得源泉地における効率的課税の確保
- ③ ビジネスのためのより良い税務環境のための追加策
- ④ 情報開示の進展
- ⑤ 協調のための装置

(4) 所得源泉地における効率的課税の確保

CCCTBについてはすでに述べているが、この制度自体は、所得源泉地と課税の関連、欠損金額の通算、移転価格問題、二重課税問題を解消する方策の1つという理解がされている。

7 ATADの概要

ATADは、パッケージの主要部分をなすものであり、2016年7月12日のEU理事会で採択済みである。各規定は、1つ、又は複数のEU加盟国において法人税の対象となる全ての納税者（EU域外法人のEU内支店も含む）に適用される。

4) Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) (European Commission 2011a).

対策指令の内容は次のとおりである。

- ① 「利子損金算入制限」(BEPS 行動計画 4)
- ② 「出国課税ルール」⁵⁾
- ③ 「GAAR」
- ④ 「外国子会社合算税制 (CFC)」(BEPS 行動計画 3)
- ⑤ 「ハイブリッド・ミスマッチ」(BEPS 行動計画 2)

ここにおける検討すべき事項は、BEPS 行動計画にない上記 ② と ③ である。さらに、注意すべきは、EU 加盟国は、2018年12月31日までに出国課税規定を除く ATAD を国内の法律に置換することを義務付けられており、出国課税ルールについては、2019年12月31日が期限である。すなわち、EU 加盟国は、2018年末までに、各国が国内法において GAAR を導入するということである。また、利子損金算入制限規定と同等の効果のルールを持つ加盟国については、OECD が最低基準で合意に達するまで、或いは2024年1月1日までに利子損金算入制限ルールを導入することが義務付けられている。

EU 加盟国の GAAR 導入の状況は、加盟国28か国のうち11か国であるが⁶⁾、親子会社間指令の GAAR (PSD・GAAR) が2015年12月末までに国内法を改正する期限になっていることから、GAAR 導入については、制限的な PSD・GAAR がある種の準備的な役割を果たしているとすれば、第1段階として PSD・GAAR、第2段階として GAAR ということになる。

ATAD では、GAAR は次のように説明されている⁷⁾。

-
- 5) 出国課税規定 (Exit taxation rules) は、知的財産、特許等の資産について、EU 加盟国から、無税或いは低税率の国に移転させる企業の場合、企業の貸借対照表の情報を基に、その未分配の利益剰余金に対し課税しなければならないとしている。
 - 6) 矢内一好『一般否認規定と租税回避判例の各国比較—GAAR パッケージの視点からの分析』財経詳報社、2015年。

GAARは、課税上、個別否認規定等により対象とならない濫用的な租税実務を攻撃するという特徴がある。それ故に、特別な否認規定の適用は税法上の抜け道をふさぐことが目的である。EUにおいてGAARの適用は、すべてが人為的で真正ではない仕組み取引が対象となることから、それ以外の点で、納税義務者はその営利活動において最も税負担の少ない取引等を選択することができる。さらに、GAARはEU内も第三国も同様に国内法として適用になることから、適用になる範囲及び成果について国内の場合と国際的な場合とは異なる。

要するに、GAARの役割は、個別の租税回避対策に関する規定が有効でない場合に、GAARで対応することにしたのである。

(1) 利子損金算入制限規定 (Interest limitation rules)

EU加盟国では、一般的に利払いが控除対象となる。この制度の下、各国の税率の差異を利用した場合、多国籍企業全体の納税額は圧縮できるという状況にある。一定の利益を生み出すために通常必要な資金調達コストを超える利払いを行っている企業について、支払利子の損金算入の上限は、課税年度の調整所得金額 (EBITDA) の30%までに制限される。

(2) 出国課税規定 (Exit taxation rules)

通常、知的財産或いは特許のような資産は、予測される将来の収益で評価されるが、EU加盟国から第三国へ移転した際、適正な評価が行われず課税されないケースもある。この種の資産の売却により発生した利益に対

7) 用語上の相違であるが、租税回避対策指令は、Anti-Tax Avoidance DirectiveとしてAvoidanceを使用しているが、GAARは、General anti-abuse ruleとして、abuseを使用している。英語による表記であることから、英国におけるGAARと同じくabuseを使用したように思われる。

するEU内での課税を回避するため、高価値の資産をEU加盟国から、無税或いは低税率の国に移転させる企業もある。

指令では、全加盟国に対して、自国から移転された資産に関する所得への課税権を失う場合、企業のバランスシート情報を基に、その未分配の利益剰余金に対し課税しなければならないとしている。

(3) 一般的租税回避防止規定（General anti-abuse rule）

野心的な税金対策として、企業は支払う義務のある税金を最小限に抑えるために、租税の規定を回避する方法、或いは個別のルールによってカバーされていない新たな租税回避の方法を見つけようとしている。ATADでは、個別の租税回避対策に関する規定がない場合は、一般的租税回避防止規則（GAAR）で対応することになっている。

(4) 外国子会社合算税制（CFC：Controlled foreign company rules）

多国籍企業は、グループ会社の租税債務を圧縮するために、高い税率の国の親会社から、低い税率或いは非課税の国々の子会社へ利益を移転し、租税回避を行うケースがある。CFCルールは、EUの加盟国に拠点を置く企業が、加盟国の実効税率に比べ40%未満の第三国や地域に設立した子会社に利益を移転した場合に課税することになる。移転先で同企業が支払った税金に関しては控除の対象になる。

(5) ハイブリッド・ミスマッチ規定（Rules on hybrid mismatches）

この規定は、加盟国間において、法人等の形態などの税務上の取り扱いの差異（ハイブリッド・ミスマッチ）を利用して課税を免れることを防止する。こうした差異が生じた場合、所得源泉地の加盟国における設立形態や収益等の税務上の性格を、移転先の加盟国でも適用するようにする。「二

重課税」に対しては、源泉地の加盟国のみで控除することを認められる。

これら5つの租税規定のうち、「利子損金算入制限規定」、「外国子会社合算税制 (CFC)」、「ハイブリッド・ミスマッチ規定」の3つの規定については、OECDにおける BEPS の勧告を EU に導入するものとなっている。

8 2016年7月12日指令

(1) 指令の構成

2016年7月12日指令⁸⁾(以下「2016指令」という。)の構成は以下のとおりである。

第1章 総論
第1条：範囲
第2条：諸定義
第3条：租税回避規定の最低規定の引き上げ
第2章 租税回避対策
第4条：利子損金算入制限規定
第5条：出国課税規定
第6条：一般的租税回避防止規定
第7条：外国子会社合算税制
第8条：CFC 所得の計算
第9条：ハイブリッド・ミスマッチ規定
第3章 最終章
第10条：検証
第11条：移行期限
第12条：発効
第13条：対処法

(2) 2016指令の目的

2015年10月に OECD が租税回避防止を目的とした BEPS 行動計画の最

8) (EU) 2016/1164.

終報告書が公表され、EUは、2015年12月8日の閣僚理事会においてこれを歓迎することを表明している。EUは、このBEPS行動計画最終報告書を尊重しつつ、EU域内で共通、かつ柔軟な解決法を重視した。そこで、EUは、BEPS行動計画の改良版を考案したが、これは、加盟国が最低限、BEPS行動計画に参画し、より強力な租税回避対策を採り、効率的な課税をするために必須とした。

(3) 今後の課題

2016指令は、2018年末が加盟国の国内法の改正期限である。問題は加盟国の多くが ATAD に示された租税回避対策を既に国内法に取り入れていることから、その調整が必要となろう。

第4章 国家補助の展開と租税

1 国家補助の沿革

本論では、国家補助と租税回避の観点から論を進めているが、国家補助は、当初より租税と関連のある事項ではなかった。当初は、輸出品に補助をすることでその価格を引き下げて市場における競争力を高める等の措置を国家補助として、公正な競争を阻害するものとして規制の対象としていたのであるが、本論第2章で検討した OECD による有害な税競争防止活動で、EUは、1997年に有害な税競争への対抗策の策定 (tax package) を策定し、1998年に「国家補助禁止規定の適用に対するガイドライン (Notice) を公表して以降、国家補助と租税優遇措置の関係が欧州委員会における活動の焦点となったのである。これまでの経緯は、以下の年表に略記してある。

1947年10月30日	「関税及び貿易に関する一般協定」(General Agreement on Tariffs and Trade: 略称 GATT) がスイスのジュネーブで署名された。日本は、1955年に加入している。
1948年	ハバナ憲章 (The Havana Charter) 第25条～第28条: 補助金に関する規定: 補助金一般に関する通告義務, 輸出品の価格を国内向け価格以下に引き下げようとする輸出補助金の禁止
1951年	欧州石炭鉄鋼共同体設立条約 (ECSC 条約第4条(c)) 「補助金, 国家による補助, または国家により課される特別の課徴金で, あらゆる形態のもの」(欧州石炭鉄鋼共同市場にあいいれないものとして無条件禁止)
1955年6月	ECSC 条約 (メッシーナ決議)
1956年7月	ECSC 条約 (スパーク報告書)
1957年	EEC 条約 (ローマ条約) 旧第92条～第94条 (国家補助に関する規律) → EU 機能条約第107条～第109条
1960年	ストックホルム条約: 欧州自由貿易同盟の設立条約で, 第16条に国家補助の規定がある。
1992年2月7日	欧州連合 (EU) の創設を規定したマーストリヒト条約が調印され, 1993年11月1日に発効した。
1994年4月	世界貿易機関を設立するマラケシュ協定が作成され1995年1月1日発効。附属書1 (L) 「補助金及び相殺措置に関する協定」第1条 (補助金の定義)
1997年12月	EU: 有害な税競争への対抗策の策定 (tax package) に同意 ① 事業課税における行動要綱 (Code of Conduct) ② 利子所得指令 ③ クロスボーダーでの関連会社間の利子・使用料支払に対する指令
1998年	Cityflyer Express 事件 (Case T-16/96)
1998年12月10日	EU (Notice) 「国家補助禁止規定の適用に対するガイドライン」
1999年3月22日	EU 閣僚理事会の国家補助に関する規則 (659/1999)
2000年1月	欧州委員会はカナリア諸島に法人税率の引き上げの改正と新しい優遇措置を2006年12月31日まで承認した。
2000年6月	欧州委員会はマデイラ・フリーゾーンに対する調査開始
2001年7月	欧州委員会はベルギーのコーディネーション・センターを含む4つの租税優遇措置の停止とオランダの国際融資活動を含む8加盟国の11の租税優遇措置について調査を開始した。

2005年	欧州委員会「国家補助行動計画」
2012年	欧州委員会「国家補助現代化」
2013年7月22日	国家補助に関する規則（659/1999）の改正（734/2013）
2016年7月19日	C/2016/2946 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

2 ハバナ憲章⁹⁾

ハバナ憲章は、国際貿易憲章（International Trade Organization）：以下「ITO 憲章」という。）の略称で、国際連合（United Nations）¹⁰⁾が第2次世界大戦終了後の加盟国間の安定と、平和な関連を創設するためのものである¹¹⁾。

ITO 憲章では、C 節（Section C）国家補助金（Subsidies）の見出しで、この節は次の4条（カッコ内見出し）から構成されている。

- ① 第25条（補助金総論）
- ② 第26条（輸出補助金に関する追加規定）
- ③ 第27条（一次産品に対する特別な取扱い）
- ④ 第28条（一次産品の輸出促進のための業務）

3 GATT の規定

第2次世界大戦終了後は、国際通貨基金（IMF）、世界銀行、国際貿易機関（ITO）等により国際経済の仕組みが形成されたのである。しかし、

9) ハバナ憲章（United Nations Conference on Trade and Employment）は、国際連盟の「貿易と雇用」に関する会議で1947年11月21日から1948年3月24日までキューバのハバナで開催され、1948年4月に最終法として成立したもので、全106条から構成されている。

10) 国際連合は1945年10月24日に設立されている。

11) ハバナ憲章は第1条にその目的等が規定されている。

ITO は、ITO 憲章の署名まで行われたが発効せず、ITO 憲章の一部として発足した「関税及び貿易に関する一般協定」(General Agreement on Tariffs and Trade : 略称 GATT) が成立したのである。GATT は、その後、多国籍協定による関税の引き下げ交渉を行い、1994年に世界貿易機関 (WTO) が設立されてその業務は引き継がれている。

GATT における補助金の規定は、第16条第1項の次の規定である¹²⁾。

A 補助金一般

1 締約国は、補助金 (なんらかの形式による所得又は価格の援助を含む。) で、直接又は間接に自国の領域からの製品の輸出を増加させ又は自国の領域への製品の輸入を減少させるものを許与し、又は維持するときは、当該補助金の交付の範囲及び性格について、自国の領域に輸入され又は自国の領域から輸出される製品の数量に対して当該補助金の交付が及ぼすと推定される効果について、並びにその補助金の交付を必要とする事情について、書面により締約国団に通告しなければならない。その補助金が他の締約国の利益に重大な損害を与え、又は与えるおそれがあると決定された場合には、補助金を許与している締約国は、要請を受けたときは、その補助金を制限する可能性について他の関係締約国又は締約国団と討議しなければならない。

2～4 (略)

4 「補助金及び相殺措置に関する協定」における補助金の定義

「補助金及び相殺措置に関する協定」(以下「補助金協定」という。) は、1994年4月に世界貿易機関 (WTO) を設立するマラケシュ協定が作成されたがその附属書1(L)第1条にある(補助金の定義)である¹³⁾。

12) 訳文は次のサイトにある。http://www.meti.go.jp/policy/trade_policy/wto_agreements/custom_duty/index.html (アクセス2018年10月10日)

13) 訳文は次のサイトにあるものを使用した。http://www.meti.go.jp/policy/trade_policy/wto_agreements/marrakech/html/wto13.html (アクセス2018年10月10日)

- 1.1 この協定の適用上、次の(a)の(1)又は(2)のいずれか及び(b)の条件が満たされる場合には、補助金は、存在するものとみなす。
- (a)(1) 加盟国の領域における政府又は公的機関（この協定において「政府」という。）が資金面で貢献していること。すなわち、
- (i) 政府が資金の直接的な移転を伴う措置（例えば、贈与、貸付け及び出資）、資金の直接的な移転の可能性を伴う措置又は債務を伴う措置（例えば、債務保証）をとること。
 - (ii) 政府がその収入となるべきものを放棄し又は徴収しないこと（例えば、税額控除等の財政による奨励）。
 - (iii) 政府が一般的な社会資本以外の物品若しくは役務を提供し又は物品を購入すること。
 - (iv) 政府が資金調達機関に支払を行うこと、又は政府が民間団体に対し、通常政府に属する任務であって(1)から(3)までに規定するものの一若しくは二以上を遂行すること若しくは政府が通常とる措置と実質上異ならないものをとることを委託し若しくは指示すること。
- (2) 1994年のガット第16条に規定する何らかの形式による所得又は価格の援助があること。

5 補助金協定における法的機能の限界

ハバナ憲章からの補助金の定義の沿革は、ITO 憲章第25条の補助金の定義と、GATT 第16条第1項の定義はほぼ同様の内容である。

1994年制定の補助金協定第1条の補助金の定義は、より具体的な規定になっている。この補助金の定義では、税制による奨励は補助金に該当する旨の規定がある。問題は、この補助金協定に違反した場合の解決手段はどうなるのかという点である。

WTO 協定には、「紛争解決に係る規則及び手続に関する了解 (Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of Disputes: 以下「DSU」という。）」がある¹⁴⁾。DSUがGATTにおける規定よりも改善された点は以

14) 経済産業省における資料を参考にした。http://www.meti.go.jp/policy/trade_policy/wto/3_dispute_settlement/31_about/ds.html (アクセス2018年10月11日)

下のとおりである。

- ① パネル手続の自動化・迅速化
- ② 二審制の導入
- ③ 一方的な制裁措置の禁止

WTO 設立から現在までの約20年余において DSU により処理された紛争案件は530件を越している。GATT 下での紛争案件が1948年から94年の46年間で314件であった。しかし、補助金協定に違反した場合、以下の規定では、「補助金を遅滞なく廃止するよう勧告する。」ことはあっても補助金を認めた国に対してこれの返還を求める規定になっていない。

補助金協定 4・7 条：関係する措置が禁止される補助金であると認める場合には、小委員会は、補助金を交付している加盟国に対し、当該補助金を遅滞なく廃止するよう勧告する。この点に関し、小委員会は、当該措置を廃止しなければならぬ期限をその勧告において特定する。

上記の規定は、補助金の廃止勧告までで、補助金を受けた企業に対する返還請求をするのかという問題について返還請求にまで至っていない¹⁵⁾。

ここにおいて次の3点が問題となろう。

- ① 補助金協定 4・7 条等の法的規定の未整備
- ② 補助金協定が補助金を与えた国に対して執行上の強制力を有するのか
- ③ 後述する EU の欧州委員会と比較して、WTO 協定の執行パネルの権限の強度

日本は WTO 加盟国である。仮に、上記の問題点が改善された場合、租

15) この規定の解釈について、返還を求めるとする解釈もあった。宮崎綾望「国際通商と租税制度の検討—WTO における補助金禁止規定と税制に関する規定を中心に—」『一橋法学』11(2) 2012年、579-580頁。

税回避をした企業から税法の規定に基づくものではなく、補助金協定等を根拠として補助金相当額の徴収が可能になるのかという点を検討することになろう。

6 EU法における国家補助

国家補助について、1957年のEEC条約（ローマ条約）第92条～第94条（国家補助に関する規律）に規定されていたものが、現行では、EU機能条約第107条～第109条に規定されている。

EU機能条約の根拠条文は第107条第1項である。以下はその翻訳と第2項及び第3項、第108条及び第109条の概要である。107条は、第1項が原則、第2項及び第3項は適用除外に係る規定である。

第1項：諸条約に別段の定めのある場合を除き、形式にかかわらず、加盟国或いは国家の資源により与えられる補助であり、特定の事業者或いは特定の商品の生産を優遇することにより競争を歪め或いは歪める恐れがあるものは、加盟国間の通商に影響を与える限りにおいて、域内市場では受け入れないものとする。

第2項：適用除外規定（以下略）

第3項：委員会の判断に基づいて適用除外とみなされる規定（以下略）

第108条：手続規定

第109条：閣僚理事会による規則制定

上記の国家補助の定義から適用となる要件は次のようになる。

- ① 「加盟国或いは国家の資源により与えられる補助」：その資源には、金銭による補助金、利子の無償化、租税優遇措置等が含まれる。
- ② 「特定の事業者或いは特定の商品の生産を優遇すること」：特定の事業者等が優遇されるという選択性があり、経済全体に影響する施策等は国家補助に該当しない。

- ③ 「競争を歪め或いは歪める恐れがあるもの」：加盟国間の経済活動を歪める或いは歪める恐れがあるもの。
- ④ 「加盟国間の通商に影響を与える」：加盟国間における経済的取引に影響を及ぼすこと。

1992年に欧州連合（EU）の創設を規定したマーストリヒト条約が調印され、1993年11月1日に発効したことから、まだこの段階では、国家補助と税制が直接関連する段階には至っていない。

7 企業課税に関連する国家補助禁止規定の適用に対するガイドライン

1997年12月に、EU 理事会は、有害な税競争への対抗策（tax package：以下「対抗策」という。）に同意した。この対抗策は次の3つである¹⁶⁾。

- ① 企業課税における行動要綱（Code of Conduct）：企業課税の領域から有害な税競争の排除を目的としたもので、具体的には有害な租税優遇措置導入の凍結と、有害とみなされる法令と実務の縮小を加盟国に要請したものである。
- ② 利子所得指令¹⁷⁾
- ③ クロスボーダーでの関連会社間の利子・使用料支払に対する源泉徴収の免除指令

欧州委員会は、①に関して、EEC 条約（ローマ条約）第92条～第94条（国家補助に関する規律）についてのガイドライン（Notice）の作成をすることになった。それが、1998年12月に公表された「事業課税に関連する国家補助禁止規定の適用に対するガイドライン」（以下「ガイドライン」という。）

16) IP/03/787 (3 June 2003).

17) 利子所得指令は、2005年7月から施行され、2014年3月24日修正案採択、2015年11月10日 閣僚理事会により廃止が決定した。これについては、矢内一好『Q&A 国際税務の基本問題』財経詳報社 2008年 145-148頁参照。

である¹⁸⁾。

EU法における国家補助に係る規定以前の規定においても、名称は、補助金というものであったが、税制上の優遇措置が補助金に該当するという解釈が定着しており、国家補助と税制との関係は認識されていたのであるが、より踏み込んだ具体的な関係が論じられるようになり、有害な税競争を契機としたEU理事会の有害な税競争への対抗策を策定し、国家補助に対する欧州委員会の活動を強化したのである。

EU理事会の対抗策の同意を受けて、欧州委員会は、企業課税に関連する措置に対するEEC条約第92条（以下「第92条」という。）及び第93条の適用に関するガイドラインを作成し、国家補助の厳格な適用について努力をした。行動要綱の目的は、加盟国間の情報交換の透明性を高め、租税上の措置を評価することである。

第92条第1項は、EU機能条約第107条第1項と同様であることから、適用要件は、前項6で述べたとおりである。

8 1998年規則¹⁹⁾と1999年規則²⁰⁾

EUにおける立法機関は、欧州議会と加盟国首脳により構成される理事会で、理事会は、執行機関である欧州委員会から提案される規則(regulation)、指令(directive)、決定(decision)を制定する。規則は、加盟国すべてに適用という拘束力を有する。

18) Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation (98/C384/03).

19) Council Regulation (EU) No. 994/1998

20) Council Regulation (EC) No. 659/1999

(1) 1998年規則の概要

1998年規則は、EU 法第92条及び第93条の適用に関して、対象を限定したものである。

第1条：適用除外
第2条：少額基準
第3条：情報開示と監視
第4条：規則の適用期間と修正
第5条：評価報告
第6条：利害関係者からの聴聞
第7条：助言委員会
第8条：助言委員会による相談
第9条：規則の発効等

(2) 手続規定本則

1999年3月22日に、EU 条約第93条（現行EU 基本法第108条：手続規定）に関する規則（以下「1999年規則」という。）が制定された。最初に手続規定の概要は次のとおりである。

- ① 第1項：欧州委員会は、加盟国と協力して同国内の補助制度を常に審査する。
- ② 第2項：欧州委員会は、関係当事者に対する手続として意見の提出を通知した後に、加盟国による補助が、第107条の規定に抵触するときは、当該加盟国に対して、欧州委員会が定める期間内に、当該補助の廃止又は訂正を求める決定を行う。当該加盟国が、定められた期間内に当該決定に従わないとき、欧州委員会又は他の関係加盟国は、義務不履行訴訟に係る規定に定める欧州委員会への提起にかかわらず、当該事案を直接司法裁判所に提訴できる。
- ③ 第3項：欧州委員会は、当該計画が第107条と抵触すると判断するときは、第2項に定める手続を開始する。当該加盟国は、当該手続による最終決定が下されるまで、計画している措置を実施することはできない。

(3) 1999年規則の概要

1999年規則は全30条から構成されているが、その主要条項の見出しは次のとおりである。

第1章 総論

第1条（諸定義）

第2章 通知された補助に関する手続

第2条（新規の補助の通知）

第3条（凍結条項）

第4条（通知された事案の予備調査と欧州委員会の決定）

第5条（追加情報の要請）

第6条（正式調査の手続）

第7条（正式調査の手続の終了）

第8条（通知の撤回）

第9条（決定の取消）

第3章 不法な補助に関する手続（第10条～第15条）

第4章 補助の誤使用に関する手続（第16条）

第5章 現存する補助スキームに関する手続（第17条～第19条）

第6章 利害関係者（第20条）

第7章 監視（第21条～第23条）

第8章 共通諸規定（第24条～第30条）

9 欧州委員会の国家補助に対する機能強化

(1) 1999年規則までの動向まとめ

ここまでの検討により、国際的通商分野では、不公正な競争防止の観点から国家による貿易産品等に対する補助金を規制することは古くから行われていたことで、本稿では、1947年のハバナ憲章からその分析を始めている。

この規制対象となる国家による補助金には、税制上の優遇措置も含まれるという理解であったが、これを規制する組織の行動に関する指針が示されていなかった。国家補助と税制上の優遇措置規制が動き出したのは、

1990年代後半のOECDによる「有害な税競争」防止活動以降で、国家補助が「有害な税競争」と判断されて以降である。これまでの動きをまとめたのが以下の表である。

1996年4月	EU	非公式経済・財務大臣閣僚理事会（EUが有害な税競争に対抗する取組をすることになった。）
1996年5月	OECD	有害な税競争への対策についての閣僚会議からの指示
1997年12月	EU閣僚理事会	有害な税競争への対抗策の策定（tax package）に同意 ① 企業課税における行動要綱（Code of Conduct） ② 利子所得指令 ③ クロスボーダーでの関連会社間の利子・使用料支払に対する指令
1998年12月	EU欧州委員会	「事業課税に関連する国家補助禁止規定の適用に対するガイドライン」（Notice）
1998年5月7日	EU閣僚理事会	1998年規則制定（994/98）
1999年3月22日	EU閣僚理事会	1999年規則制定（659/1999）

(2) 欧州委員会の権限の行使

国家補助規制の法的側面については、前述したように、欧州委員会が法的に裏付けられた権限の行使が可能になったのは、1999年規則により定められた通知及び調査制度の整備である。

この1999年規則に規定する通知制度は、現在OECDが進めているBEPS行動計画12（タックス・プランニングに関する開示義務に関する勧告）である義務的開示制度と類似する内容である。欧州委員会は、権限行使の基盤を与えられたことで、国家補助規制の活動を開始することになるが、そ

の活動は第1段階と第2段階に分けることができ、本稿で対象としている国家補助規制は第2段階である。

第1段階	有害な税競争に該当する加盟国の租税優遇措置の検討
第2段階	多国籍企業が投資先のEU加盟国から有利なタックス・ルーリングを得て、税負担を軽減させていることを国家補助として規制

第1段階で、EUが調査等を行うことを決定した加盟国の租税優遇措置は以下のとおりである²¹⁾。

国名	租税優遇制度
ドイツ	Special Fiscal Regime for Control and Co-ordination Centres of Foreign Companies
スペイン	Special Fiscal Regime for Bizkaia Co-ordination Centres
フランス	・ Headquarters and Logistics Centres Regime ・ Régime des Centrales de trésorerie
アイルランド	Tax exemption on Foreign Income
ルクセンブルク	・ Co-ordination Centres Regime ・ Finance Companies Regime
オランダ	Special Fiscal Regime for International Financing Activities
フィンランド	Åland Island Captive Insurance Regime
英国	・ Gibraltar Qualifying Offshore Companies Rules ・ Gibraltar Exempt Offshore Companies Rules

欧州委員会が加盟国に廃止を求めた租税優遇措置は以下のとおりである。

21) IP/01/982 (11 July 2001).

国名	租税優遇措置
ベルギー	Fiscal regime of Co-ordination Centres
ギリシャ	Fiscal regime for offices of Foreign Companies
イタリア	Tax incentives linked to the Trieste Financial Services and Insurance Centre
スウェーデン	Foreign Insurance Companies Taxation Regime

この上記の表にある12か国の15の優遇措置については、2001年7月11日に欧州委員会が調査を開始し、2003年2月17日に、上記の優遇措置廃止を国家補助と認定する決定をした。特に、影響が大きかったのは、次の3つである²²⁾。

- ① Fiscal regime of Co-ordination Centres (ベルギー)
- ② Special Fiscal Regime for International Financing Activities (オランダ)
- ③ Tax exemption on Foreign Income (アイルランド)

特に、上記①は多国籍企業200社以上が利用し、何百億ユーロが毎年この制度を通過した。上記②のオランダのスキームを約100社が何十億ユーロの単位で利用していた²³⁾。

上記①の税制は、地域統括本部 (coordination center) の租税優遇措置で、ベルギーにおける租税優遇措置の1つであった。地域統括本部は、多国籍企業グループ各社のために販売促進、金融財務及びその他の管理事務のサービスを提供する法人である。この他に、サービス・センター、ディストリビューション・センター等に対する租税優遇措置がある。サービス・センターは、多国籍企業グループ各社のために第三者に対して情報提供等一定のサービスを行う法人である。ディストリビューション・センターは、

22) Green, Paul "Coordination centres: the endo of an era? Not quite..."
Competition Policy Newsletter Number 2-Summer 2003. p. 23.

23) Ibid. p. 23.

製品の製造及び組立を除き、多国籍企業グループ各社のために製品及び原材料等の購入、保管、管理、発送等を行う法人である。これらの法人は、所定の原価等に一定の利益率を加えて課税所得を算定する方式であったが、2003年2月17日に地域統括本部の租税優遇措置を欧州委員会がEU法に違反する国家補助であると判断したのである。

10 リスボン条約以降の動向

(1) 概要

ここまで有害な税競争に該当する加盟国の租税優遇措置の検討までを第1段階、タックス・ルーリングを伴う国家補助規制を第2段階としたが、第1段階が2003年頃に終了したことから、第2段階となる2015年頃までの間にどのような動きがあったのかということになる。EUにおける最も大きな出来事は、2007年12月13日のリスボン条約署名であるが、その間の動向は下記のとおりである。

2005年	欧州委員会「国家補助行動計画」：State aid action plan COM (2005) 107 final（以下「行動計画」という。）
2012年	欧州委員会「国家補助現代化」：EU State Aid Modernisation, COM (2012) 209final
2013年	理事会規則（1999年規則の改正）：Council Regulation (EU) No734/2013

(2) 2005年国家補助行動計画

行動計画は、2005年から2009年の間における国家補助政策の包括的改正を含む行動計画である。この行動計画は、2005年以降、リスボン条約の考え方に則った国家補助のあり方を以下の項目について検討している（行動計画パラ1.8）

- ① 国家補助の減少と改善
- ② 改良された経済的アプローチ
- ③ 手続きの効率化, 執行の改善, 予測可能性の向上, 透明性の強化
- ④ 欧州委員会は加盟国の協力なしに国家補助規則と実践を改良することはできない。加盟国は, 想定される補助に関する通知義務の履行とルールの適用への参加が必要である。
行動計画は, 具体的な国家補助と税制についての分析をしていない。

(3) 2012年の現代化の概要

現代化は, 具体的な税制との関連を焦点にしたものではないが, 国家補助のガイドラインの改善と EU 域内に影響を及ぼす事例に焦点を合わせることで, そして, 合理的なルールと早期の決定について検討している。

(4) 2013年改正

これまでの国家補助規制に関する EU の動向は, 年代順に整理すると以下のとおりである。

- ① 1997年: OECD の有害な税競争活動に触発されて, EU は国家補助が「有害な税競争」ということで規制をすることになった。
- ② 1998年: 国家補助禁止規定の適用に対するガイドラインを制定した。
- ③ 1999年: 1999年規則を制定し, 加盟国は, 欧州委員会に対して強制的に国家補助の情報を通知することになった。
- ④ 2001年~2003年: 欧州委員会は加盟国の有害となる優遇措置の廃止等の活動を実施した。
- ⑤ 2012年の現代化により, 欧州委員会の国家補助規制の対象を域内経済に多大な影響を及ぼす事例に焦点を当てることになった。

本稿では, EU における国家補助規制については, 上記①~④を第1段

階とし、⑤からを第2段階と区分したが、国家補助規定の手続は第1段階ではほぼその骨格が出来上がり、第2段階では、その規制対象が加盟国の優遇税制そのものではなく、加盟国が多国籍企業を優遇するタックス・ルーリングを出すことで、税負担の軽減が図られ、域内経済活動を歪める結果になっていることを規制の対象としたのである。

2013年改正は、1999年規則の改正であることから、その内容は、国家補助に関する欧州委員会に対する通知に関連した事項である。2013年改正の追加条項の見出しは以下のとおりである。

第 6a 条：当事国以外の者に対する情報提供要請
第 6b 条：料料と支払い懈怠の場合の罰金
第15a 条：料料と支払い懈怠の場合の罰金の時効
第15b 条：料料と支払い懈怠の場合の罰金の遡及期限
第 16 条：援助の誤った使用
第20a 条：経済の特定部門及び援助手段への調査
第23a 条：国内裁判所との協調
第 25 条：決定の受領者
第 27 条：補正条項

2013年改正の特徴の1つは、独禁法等のみに認められていた複数の加盟国にまたがる経済の特定部門への調査が可能になったことである。

この段階から、欧州委員会は、多国籍企業に対する国家補助規制の調査を開始するのである²⁴⁾。

24) McGuireWoods LLP の Matthew Hall によれば、欧州委員会のタックス・ルーリング関連の調査は2013年6月以降、加盟国への通知義務は2014年12月からとなっている。