

アップルに対するアイルランドの租税措置が EU 競争法違反とされた事例
/平成 29 年 7 月 28 日外国競争法研究会解説要旨

欧州委員会は、アップルの子会社に対するアイルランドの租税措置が TFEU107 条で禁止された国家による助成に当たるとして優遇部分の回収をアイルランドに命じた。アイルランドは具体的な課税基礎を決定するのは自国の権限に属すると主張したが、欧州委員会は、当該租税措置には客観的な適用基準がなく、アイルランド歳入庁の裁量によって決定されており、選択的優遇に該当し、TFEU 107 条に違反すると判断した。

アップル・グループのアイルランド法人である Apple Operations Europe (以降、AOE という) が EMEA (欧州・中東・インド・アフリカ) 地域で製造されるアップル製品の生産企画・生産管理及び品質管理を行い、Apple Sales International(以降、ASI という) が EMEA と APAC (アジア・パシフィック) 地域でアップル製品の販売を行う。なお、南北アメリカのすべての国(以降、米州という)におけるアップル製品の製造販売は米国法人である Apple Inc. が担当する。

2015 年 1 月 1 日より前は、アイルランドで設立された会社は、Tax Consolidation Act 1997 (以降、TCA97 という)・23 条 2 項により、原則として、アイルランドの租税上の居住者になるが、租税条約締結国に居住する会社によって究極的に支配され、当該会社がアイルランドで取引活動を行っている場合等は、アイルランドの租税上は、非居住者となった。また、非居住者であっても、アイルランドで支店を通じて取引を行う場合は、支店から直接若しくは間接に生じる取引収入及び支店が使用若しくは保持する財産若しくは権利からの収入に対しては TCA97・25 条によって課税され、TCA97・21 条により取引収入に対して 12.5%、非取引収入に対して 25%の税率が適用された。しかしながら、TCA97・25 条には、同一会社のアイルランド国外の部署が生み出す収入に関して、アイルランドで課税される利益をいかなる方法で決定するかについての言及がなく、租税実務においては、個別の事実と状況を考慮して特定の事例に対する通常租税制度の適用を事前に確立する機能をもつ租税裁定 (Tax ruling) が、利益配分を決定する役割を担った。

しかるに、多国籍企業は、同一企業グループの別個の会社間で移転価格 (同一企業グループの様々な会社間若しくは同一会社の別個の管轄地にある部署間の商業的取引に課される価格) の使用によってその企業グループ内の利益を配分することが可能である。多国籍企業がその利益を、より高い税金に服する管轄地にできるだけ少なく配分し、より低い税金に服する管轄地にできるだけ多く配分する等、移転価格を操作することを防ぐために、OECD (Organization for Economic Co-operation and Development, 経済協力開発機構) は、統合されたグループの中の会社間取引が、あたかも非統合の自立した会社間の取引と同等の状況で交渉され、合意されたかのように、対価が決定されなくてはならないとする、arm's length(独立当事者間取引)原則に基づくスキームを提供する。『統合企業』(associated

enterprises) に関する OECD モデル租税協約の 9 条 1 項は、OECD が、統合されたグループ会社間の移転価格において、arm's length 原則の適用を宣言するもので、統合された企業グループの 2 社である A・B 間で設定された条件によって、本来ならば A に帰属するべき利益が B に帰属することとなる場合、その利益は、企業 A の利益に含まれることとされ、A が課税される。一般的に、租税当局は、多国籍企業の申告を移転価格に関して arm's length と同等の状況の下で独立会社の交渉によって合意される価格に是正できる。単一会社における利益の帰属に関しては、『事業上の利益』に関する OECD モデル租税協約の 7 条 2 項がある。OECD スキームは、法的な拘束力がないが、多くの OECD 加盟国では、一部のガイドラインに法としての効力を与え若しくは国内租税法を解釈するための参照出典として利用される。即ち、統合された会社間の利益配分は各会社が果たす機能、負担するリスク及び使用する資産によってなされ、同様に同一会社の異なる部署間の取引の利益配分も、別個かつ独立した企業であるならば、その企業が恒久的施設を通して及びその企業の他部署を通して、果たす機能、使用する資産及び引き受けるであろうリスクを、考慮してなされる。

他方、EU の競争に関する規定 (101 条～109 条) には、国家助成に関する規定 (107 条～109 条) がある。これは EU 特有の規定で、名宛人は加盟国若しくはそれに準ずる公的機関であり、欧州委員会はその違反に対して課徴金を課することができない。

107 条 1 項は、『本条約に別段の規定がない限り、加盟国によって若しくは加盟国の資源を通じて供与されるいかなる形態の助成も、特定の事業者若しくは特定の商品の製造を優遇することによって競争を阻害し若しくは阻害するおそれがある場合は、加盟国間の競争に影響を与える限りにおいて、域内市場と両立しない。』と規定し、国家助成を構成する要素は、①優遇 (an advantage) が存在し、②それが加盟国若しくは加盟国の資源を通じて供与されたものであり、③特定の事業者若しくは特定の商品の生産にとって有利であるという差別性があり、④競争を阻害し、かつ⑤加盟国間の取引に影響を与える、ことである。助成 (aid) の概念は幅が広く、定着した判例法では、積極的な利益だけでなく、事業者の予算に通常含まれる負担を様々な形態で軽減することによって、類似若しくは同一の効果をもたらす措置も含まれる。優遇に当たるか否かの判断には、当該事業者に認められた措置が、同様な立場にある他の事業者が通常受けることができるか否かが留意される。

欧州委員会は、当該租税裁定の調査に際して、司法裁判所が考案した 3 段階分析に従った。3 段階とは、欧州委員会は、第一に、『参照システム (reference system)』となる加盟国で適用可能な通常の租税制度を確認する。第二に、問題の租税措置が、その制度の固有の目的に照らして、同等の事実上かつ法的状況にある経済的活動者との比較において、制度の趣旨から逸脱しているか否かを調査する。第三に、その措置が、参照システムから逸脱する場合には、参照システムの性質若しくは一般的枠組によって正当化されるか否かを判断する。举证責任のある加盟国がその租税制度の基本となる原理に直接起因していることを示す場合には、参照システムから逸脱する租税措置は、正当化され、選択的であるとされない。

第一の点に関しては、係争中の租税裁定の評価に使われるべき参照システムは、適用対象

として、非統合会社も統合会社も、居住会社も非居住会社も包含するアイルランドにおける企業利益課税の通常規則である。TCA97・25条は、参照システムの中核をなすが、あくまでもその一部であり、参照システムそのものではない。企業利益課税の通常規則の目的が、アイルランドで租税に服するすべての会社の利益に課税することであるのに対して、係争中の租税裁定の目的は、ASIとAOEの利益に企業税を課すために、そのアイルランドにおける年間課税利益を決定することである。実際に、係争中の裁定によって算出されるアイルランドにおける年間課税利益は、非統合会社か統合会社か、居住会社か非居住会社かに関係なく、アイルランドで税に服するすべての他の会社の利益と同様に、TCA97・21条1項に基づいて、取引収入に対しては12.5%、非取引収入に対しては25%の標準企業税率で課税される。従って、係争中の裁定の究極の目的は、アイルランドの地域から得られる非居住会社の収入に対して、アイルランドにおける企業利益の通常規則に基づいて、非統合の居住会社に対するのと同様の方法で課税することであり、それに相当するASIとAOEの年間課税利益を計上させることである。

第二の点に関しては、TCA97・21条1項に基づいて非居住会社のアイルランドにおける租税債務を決定するには、先ずTCA97・25条の意味における課税可能利益の決定が必要である。しかし、TCA97・25条は、文言と目的から考えれば、アイルランド支店の課税可能利益を決定する指針を提供するのではなくて、利益配分方法の使用を求めている。他方、租税裁定の目的は、利益配分方法を確立することである。その結果、ASIとAOEのアイルランド支店の課税可能利益は、TCA97・25条の趣旨に基づく租税裁定によって決定され、その後アイルランドにおける企業利益についての通常の課税規則に基づいて課税される。

確立された判例法によれば、EUの国家助成規制は、加盟国を拘束し加盟国法に優越するので、支店の課税基礎を決定する利益配分方法を認める租税裁定を含めて、加盟国が採択するいかなる財政措置も国家助成規制を遵守しなければならず、さらに司法裁判所は、**Belgium and Forum 187 ASBL v Commission** 判決において、租税措置に基づいて、統合されたグループ会社が、独立した事業者間の”arm’s length”の交渉によって定められる価格を反映しない移転価格を設定して、課税可能基礎、従って企業利益に関する通常の課税規則に基づいて決定されるその租税債務を軽減する場合には、当該措置がその会社に選択的優遇を与えることになる、と判断した。これは、統合されたグループ会社の移転価格、従って課税可能基礎を決定する租税措置が、条約107条1項の意味における選択的優遇に当たるか否かの判断基準として”arm’s length”原則を認めたことを意味する。以上より、係争中の租税裁定が認めた利益配分方式によって、アイルランドにおけるASIとAOEの課税可能利益が市場における”arm’s length”原則に基づく結果と近似せず、課税基礎が市場条件の下で生じる利益によって決定される非統合会社と較べて軽減され、アイルランドにおける企業利益に対する通常の課税規則に基づく租税債務も減少したことが立証されるならば、条約107条1項の意味でそれらの会社に選択的優遇が与えられたと考えられるべきである。

第三の点に関しては、挙証責任があるにもかかわらず、アイルランドは何らの弁明も提示

しなかった。

欧州委員会の調査によって、アイルランドによる租税裁定が、何らの経済上の正当性をもたない、ASI と AOE 間における利益の配分を是認したことが立証された。この租税裁定の結果として、ASI の販売利益の大半が『head office』に配分されたが、『head office』は、販売・物流業務若しくは当該の実質的な業務を行う能力をもたず、ASI のアイルランド支店のみが、取引、例えばアップル製品の販売に係る収入を生み出す能力をもっていた。従って、ASI の販売利益はアイルランド支店で計上され、そこで課税されるべきであった。また、『head office』には固有の従業員も社屋も存在しなかった。『head office』の関連で想定される唯一の活動は、(その多くが同時に Apple Inc.の執行役員を兼務していた) 取締役による、配当の分配、経営上の取り決め及び現金管理に関する決定に限られていた。これらの活動が、『head office』に帰属しうる唯一の利益である金利に基づく利益を生み出した。

AOE においても、アイルランド支店だけが、取引、例えばアップル・グループのコンピューターの一定のラインの製品からの収入を生み出す能力をもっていた。従って、AOE の販売利益はアイルランド支店で計上され、そこで課税されるべきであった。

以上に基づいて、欧州委員会は、アイルランドによる租税裁定が、ASI と AOE の販売利益を『head office』に人為的に配分することを是認し、徴税を免れさせたとの結論を出した。結論としては、その租税に関する決定により、アップルは、その支払う税金を他社よりも実質的に少なくすることができたが、これは EU 国家助成規制に基づいて違法である。

原則として、EU 国家助成規制に反する国家助成は、この助成による競争の歪曲を除去するために、是正されなくてはならない。しかし、課徴金はなく、当該会社に対する罰則を伴わない。単に他社と対等な取扱いを回復させるのみである。

欧州委員会は、2013 年になされたこの問題に関する最初の情報要求を起点としてそれ以前の 10 年間の違法な国家助成の是正を命じるのみである。アイルランドはアップルから 2003 年以降の支払われていない税金を取り戻さなくてはならない。是正する期間は、アップルが 2015 年にアイルランドにおけるその構造を変更し、2007 年の決定が最早適用されなくなった 2014 年迄である。アイルランド当局が取り戻すべき未払いの税金額は、他の国がアップルに対して、この期間の ASI と AOE の利益により多くの税金を要求できる場合には、減額される。他の国が、欧州委員会の調査によって明らかにされた情報からみて、アップルの商業上のリスク、販売及び他の活動がその管轄権の下で計上されるべきであると考える場合がこれに該当する。これは、利益がアイルランドではなく他の国で計上され、課税される場合には、アイルランドにおける ASI の課税可能利益が減少するからである。

アイルランド当局が取り戻すべき支払われていない税金額は、米国当局がアップルに対して、研究開発努力に対応する資金としてこの期間に ASI と AOE が既に支払った以上の金額を米国の親会社に支払うことを要求する場合にもまた減額される。

加盟国が欧州委員会決定の提訴を決定する場合にも違法な国家助成を是正しなくてはな

らないが、EU 司法裁判所の結果が出るまで当該金額を第三者預託口座に預託できる。

欧州委員会が、「本決定は、アイルランドの租税制度一般若しくは法人税率に異を唱えるものではない。さらに、アップルの欧州における租税の仕組そのもの及び実質的に販売された国で利益が計上されうるかどうかは、EU 国家助成規制に服する問題ではない。」と、述べているように、加盟国の租税徴収に関する政策は、EU の管轄権外の問題であり、かつ競争法の適用による解決が最も適切とは言えないが、多国籍企業による法人税回避の弊害が顕著になっているので、多面的な対応がとられている。

2013 年 6 月以降、加盟国の租税裁定慣行に関する欧州委員会による調査が行われ、2014 年 12 月には全加盟国に対して情報要求がなされ、2015 年 10 月にフィアットに対するルクセンブルグとスターバックスに対するオランダの選択的な租税優遇の供与に関する欧州委員会決定が出された。2016 年 1 月にいわゆる『超過利益 (excess profit)』租税スキームに基づいてベルギーが主として EU の少なくとも 35 の多国籍企業に供与した選択的な租税優遇措置が EU 国家助成規制に基づいて違法とされた。また、欧州委員会は同年 8 月にはアップルに対するアイルランドの租税裁定を違法とする決定 (本件) を出し、アマゾンとマクドナルドに関して、ルクセンブルグで国家助成問題を引き起こす恐れのある事項に対して、詳細調査に従事している。(前者に対しては、2017 年 10 月に違法の旨の決定が出た。)

より直接的な対策としては、2015 年 3 月に租税の透明性に関する欧州委員会提案が出され、2017 年 1 月に租税裁定に関する自動的情報交換規定が発効し、同年 5 月には反租税回避指令を補完する非 EU 加盟国経由の租税回避を防止するための新 EU 規則が採択された。

2016 年 10 月には共通統一法人税基盤 (the Common Consolidated Corporate Tax Base) に関する欧州委員会提案が再スタートし、立法作業が進行中である。

2017 年 6 月、欧州委員会は、顧客に対して租税計画スキームを考案し促進する税理士を含む仲介者に関する新透明性規則を提案した。この法律はより一層の透明性をもたせ租税濫用のツールとしての租税裁定の使用を防ぐことを助ける。

2017 年 9 月に、デジタル化された経済が公正かつ成長に即した方法で課税されることを保証するための指針を提起した。

欧州委員会の作業のすべては、大小にかかわらず、会社は、利益を計上する場合、税金を支払わなくてはならないという単純な原理に依拠する。

以上