

博士学位論文審査要旨

2019年1月17日

論文題目：私企業に対する租税優遇措置等の裁判所による統制の研究
—アメリカ、スペイン及びメキシコの比較制度研究—

学位申請者： ALAS MORENO NANCY EUNICE

審査委員：

主査： 法学研究科 教授 田中 治

副査： 法学研究科 教授 佐伯 彰洋

副査： 司法研究科 教授 占部 裕典

要旨：

本論文は、私企業に対する租税優遇措置等により損害を受けた第三者が、どのような司法的救済を受けうるかという問題について、当該措置の違憲または違法の判断基準に関して、比較制度的に考察するものである。本論文が取り扱っている、間接的な財政支出（租税の軽減等を通じた財政支出）に対する法的統制の問題は、つとにその重要性が指摘されてきたものではあるが、財政法と税法との境界領域にあるところから、研究の困難性もあり、先行研究はほとんどない。本論文は、租税優遇措置等が第三者の権利侵害を引き起こす場面において、その権利侵害の救済のための制度や法規範を探究しようとする、極めて意欲的で重要な研究といえることができる。

本論文の第1章は、アメリカのノースカロライナ州等における租税優遇措置等について、第三者が違憲または違法だとして提起した典型的な裁判例を素材に、裁判所による「公的目的の要件」該当性等の判断基準を紹介し、検討する。第2章は、スペイン政府による租税優遇措置等に関する欧州連合における法的統制の仕組みを概観するとともに、欧州連合司法裁判所による代表的な裁判例を素材に、その判断基準と適用の結果を分析する。また、紛争の適切な解決を目指して、欧州連合の裁判所とスペイン国内裁判所がどのような協力関係にあるかについても検討する。第3章は、メキシコの憲法および税法の下で、租税事項に関するアンパロ訴訟の仕組みとその代表的な裁判例を紹介するとともに、代表的なアンパロ訴訟における、私企業に対する租税誘導措置等の違憲性の判断基準を紹介し、検討する。

本論文は、第一に、租税優遇措置等の法的統制に関する重厚な比較制度研究であって、新たな研究の地平を切り開いている。挑戦的で独創的な研究であり、新たな知見を付加したものと評価することができる。第二に、本論文は、各国の法制度や歴史を踏まえつつ、一貫した問題意識を持って、各国の違憲または違法な租税優遇措置等に対する裁判所の多様な判断基準を紹介し、分析するものである。第三に、本論文は、とりわけ、スペイン法系にあるスペイン、メキシコを含めた比較制度研究を試みるものであり、この点においても、独創性がある。

以上のとおり、本論文は、租税優遇措置等に対する裁判所による法的統制に関する比較制度的かつ基礎理論的な研究として特に優れた研究といえることができる。よって、本論文は、博士（法学）（同志社大学）の学位を授与するにふさわしいものであると認められる。

総合試験結果の要旨

2019年1月17日

論文題目：私企業に対する租税優遇措置等の裁判所による統制の研究
—アメリカ、スペイン及びメキシコの比較制度研究—

学位申請者： ALAS MORENO NANCY EUNICE

審査委員：

主査： 法学研究科 教授 田中 治

副査： 法学研究科 教授 佐伯 彰洋

副査： 司法研究科 教授 占部 裕典

要 旨：

審査委員は、2019年1月17日（木）午前10時から11時30分まで、光塩館第一共同研究室において、総合試験を行った。まず、学位申請者から、本論文の問題意識、本論文の概要および結論、本論文の研究上の意義について説明を受けた後、審査委員との間で質疑応答を行った。審査委員からは、租税優遇措置等の制度に関する各国の相違とその違憲性、違法性の判断基準との関係性や租税優遇措置等の違憲性等に関して主観訴訟で争うことと客観訴訟で争うこととの違い等に関して、多くの質問がなされたが、学位申請者は、いずれの質問についても、誠実かつ的確な回答をし、学位申請者が、このテーマに関して深い学識と理解を得ていることを示した。また、学位申請者は、本論文の執筆に関し、多数の英語文献（米国の法令や裁判例、論文、欧州連合司法裁判所の裁判例、等）を資料として用いており、本論文の叙述および上記の質疑応答に照らして、学位申請者が外国語（英語）の能力を十分に備えていると判断した。

よって、総合試験の結果は合格であると認める。

博士學位論文要旨

論文題目： 私企業に対する租税優遇措置等の裁判所による統制の研究
—アメリカ、スペイン及びメキシコの比較制度研究—

氏名： アラス モレノ ナンシー エウニセ
Alas Moreno Nancy Eunice

要旨：

国又は地方自治体は、経済の発展を助長するために、経済的な活動又は部門に財政援助を与える。国又は地方自治体は、私企業に財政援助を与えることを決める際に、様々な方法を選択することができる。例えば、予算上の援助 (budgetary subsidy) を通じて行われる政府の直接的な財政支出 (直接の資金の提供等)、又は租税支出 (tax expenditure, gasto fiscal) を通じて行われる租税優遇措置等 (間接的な財政支出) がある。本稿において用いる財政支出とは、直接的な財政支出 (直接的な助成金、補助金、無利息融資、利子補給、債務保証等) に加えて、間接的な財政支出 (税の軽減を通じた特別の免税、控除等) をも含めたものをいう。

私企業に対する財政援助の元手は、国家の手に移された国民の富の一部から捻出されているため、一般的な考え方として、公共サービスの資金を調達する以外に、私企業に財政援助を与えるのは不適切だという考え方がある。しかし、政府に委ねられている憲法的な目標を実現するために政府が私企業に投資をする場合は、公共の利益を達成するために直接、私企業が協力をしているので、財政援助を与えることが正当化される。経済的な発展が公益の増進や社会の発展に寄与すると思われるからである。とはいえ、国又は地方自治体から私企業への財政援助を無制限に行うことが、公共政策として全て正当化されるというわけではない。私企業に対する財政援助を、どこまで、又は、どの程度行うことができるかどうかという問題については、注意深く考察することが必要である。

財政援助をコントロールする仕組みは、国によって様々であり、立法的な統制、行政的な統制、又は司法的な統制等があるが、本稿では、特に、裁判所による租税優遇措置の統制に焦点を当て、租税に関する事項 (tax matters) について比較的紛争が多いと思われる国であるアメリカ、スペイン及びメキシコについて比較検討する。本研究において、これらの国々の裁判所が私企業に対する租税優遇措置等をどのような場合において違憲又は違法とするのか、又はどのような場合において合憲又は適法とするのかということを検討し、これらの国々の裁判所がその結論に到達するために、どのような要件又は判断基準に基づいて、租税優遇措置等を統制するのかということについて明らかにすることは意義があると考えられる。

まず、第1章において、アメリカ、特に、最も攻撃的な経済発展計画を有するとして著名なノースカロライナ州の裁判所による財政支出の統制権限のあり方を検討する。次いで、カリフォルニア州の経済発展促進プログラムに対するカリフォルニア州裁判所の統制権限のあり方について検討する。それぞれ、代表的な裁判例を素材として、私企業に対する財政援助を規律する憲法に照らして、その財政支出の違憲性の判断基準を検討する。第2章において、欧州連合の裁判所制度について概観した後に、スペインの財政支出に関する欧州連合司法裁判所の代表的な裁判例を紹介した上で、TFEU 条約に反するスペイン政府の国家補助に対する、スペイン国内裁判所による統制を考察するとともに、欧州連合の裁判所とスペイン国内裁判所の協力関係についても検討する。第3章において、メキシコ憲法及び租税法における財政援助規制について検討した後に、

租税事項に関するアンパロ訴訟について検討し、最後に、若干の裁判例を素材に、最高裁判所の私企業に対する租税誘導措置等の違憲性の判断基準について検討する。

本稿の検討の結果、次のことを指摘することができる。

第1に、アメリカにおけるノースカロライナ州及びカリフォルニア州の検討の結果についてみていく。

ノースカロライナ州の裁判所は、ある財政援助が合憲であるか否かを判断する場合、一般的に、ノースカロライナ州憲法で規定されている公的目的の要件を適用する。例えば、ノースカロライナ州の最高裁判所は、本稿において検討した *Maready* 事件において、公的目的の要件を適用して、係争の経済発展促進計画が合憲であるか否かを判断した。

また、アメリカにおいて、特にノースカロライナ州の場合、裁判所は、ある租税政策の有効性を判断するために、アメリカ合衆国憲法における州際通商条項から派生する休眠州際通商条項を適用する。例えば、本稿で検討した *Fulton* 事件において、アメリカ合衆国連邦最高裁判所では、州際通商において外形的に差別される代替的な租税の有効性を審理するために、上記の休眠州際通商条項を適用し、州内における事業に対する経済的保護主義を目的とする租税政策の統制を行った。

カリフォルニア州の場合には、まず、カリフォルニア州憲法 16 編 6 節において、州議会又は他の政府機関が個人又は法人に対して、公的資金又は価値のある物の贈与を行うことを禁止する旨を定めている。州憲法 16 編 6 節は、公的目的の要件を含み、さらに、公的資金の贈与禁止条文と公的目的の要件との間に相関関係があるとも解されている。州議会又は他の政府機関による公的資金又は公的財産の支出が実質的な公的目的を果たすために行われる場合には、当該支出は贈与ではないと理解されている。例えば、カリフォルニア州の州裁判所は、アメリカ合衆国最高裁判所が適用する合理的根拠の審査基準を用いて、公的資金の支出の公的目的の存否を判断する。本稿において検討した *Sonoma* 事件の判断を鑑みると、州議会による公的目的の決定が不合理（公的目的に合理的基礎があるか否かの審査）かつ恣意的（州議会の裁量に関する審査）でない限り、カリフォルニア州裁判所は、ある公的資金の支出を無効にすることなく、州議会による公的目的の決定に従うことになる。

第2に、欧州連合におけるスペインの検討の結果についてみていく。

本稿で検討した3つの事件において明らかになった要件又は判断基準は、以下の通りである。Magefesa 事件においては、その中心的な争点は、特定の公的債務（租税債務及び社会保険の債務）の連続的な不払の事実が TFEU 条約 107 条 1 項に反するか否かであった。司法裁判所は、公的債務の連続的な不払が域内市場における競争を歪曲させ、Magefesa の債務の連続的な不払事実は、他の競争者と比べた場合に、Magefesa を有利な立場に置き、その結果として、TFEU 条約 107 条 1 項に反する国家援助であると判断した。次に、Ramodín 事件について、第一審裁判所は、私企業のサイズによる国家援助の選択性に着目した。当該裁判所は、係争の国家援助がかなり多くの資産を持っている事業（大企業）のみが当該国家援助の対象になることができるため、当該国家援助が実質的に選択的な国家援助であり、TFEU 条約 107 条 1 項に反する国家援助であると判断した（実質的な選択性の基準）。最後に、Autogrill España, S.A. 事件において、司法裁判所によると、国家による税制上の措置が選択的な措置であるか否かを確定するための主要な基準は、関係のある一般税制の観点からみて、それらの事業が比較可能な法的及び事実的な状況下において、当該措置が他の事業と比べてある事業に対して恩恵を与えて、これを差別的に取り扱っているか否かである。このように、重要なことは、関係している通常の税制によって追求される目的の観点から、当該措置の受益者と非受益者が比較可能な法的及び事実的な状況において、当該措置を受けない企業と比べたら、当該措置の受益者をより優位な立場に置くという結

果があることを証明することである。

第3に、メキシコの検討の結果についてみていく。

本稿で検討した3つの事件において明らかになった要件又は判断基準は、以下の通りである。例えば、*Nestlé*事件を通じて、最高裁判所は、ある租税条文が納税者又は納税者の行為を優遇取扱いから除外する上で、納税者に対して差別的な取扱いをし、それが正当化できない場合には、恣意的な理由に基づく差別的な取扱いとみなして、憲法31条4号で規定されている租税の公平原則に反することとなるという判断基準を明らかにした。*Delphi Automotive Systems*事件において、最高裁判所は、憲法25条及び28条等に基づき、国は私企業に対して適切な財政援助を与えることができ、かつ、その旨の立法意思を最大限に尊重すべきであることを明らかにした。最後に、*SIBRA*事件において、株主は、旧法の下で、今までずっと過去において制限なく適用されたもの（配当収入の計上時期を期間制限なく繰り延べ得ること）が株主の既得権であるため、将来においても維持するべきであり、それを新法を通じて根底から覆すことができないと主張した。他方、最高裁判所は、立法府が過去において立法した状況を将来において変えることができるということは当然であり、「配当収入の計上時期を期間制限なく繰り延べ得る」ことは株主の既得権ではないため、最高裁判所が立法者の権限（法律の改正をする権限等）を制約することができないと判示した。

最後に、今後の研究の課題についてみていく。本研究は、基本的に、主観訴訟を通して、間接的な財政支出である租税優遇措置等に対して、裁判所による救済を認める訴訟制度を導入しているアメリカ、スペイン及びメキシコにおけるそれぞれの制度の仕組みや紛争例を素材に検討した。とはいえ、本研究で検討の対象としなかった客観訴訟の形態による違憲又は違法な財政援助の統制の手法も当然あり得る。例えば、日本の場合、地方自治体の違法な財務会計上の行為を統制するために、住民は、客観訴訟の1つである住民訴訟を提起することができる。エルサルバドル共和国の場合、違憲な財政援助を統制するために、租税事項に関するアンパロ訴訟の他に、市民は、市民の資格で、違憲の訴訟も提起することができる。問題の租税優遇措置等に対して、主観訴訟とともに客観訴訟の両面を合わせた包括的な研究は、なお今後の課題として残されている。