

国際連帯税

—グローバル・タックスを通じた資金移転と国内租税制度との整合性—

International Solidarity Levy

—U.N. Fund Schemes through Global Taxes
and Consistency with Internal Tax System—

兼平裕子

【目次】

1. はじめに
 - 国連気候変動枠組条約における資金問題と国際連帯税に向けた動き
2. ランドー・レポートとハイレベル・アドバイザリー・グループ報告書
3. 国内における国際連帯税導入の動き
 - 税制改正大綱と税制調査会専門家委員会報告
4. 国際連帯税とは何か？
 - 貧困問題解決のための手法、気候変動問題解決のための手法
5. 航空券連帯税の可能性と消費課税としての問題点
6. 通貨取引税または通貨取引開発税の実現可能性
7. 国際的炭素税の可能性 – 世代間の公平
8. 課税の根拠と国際的な徴税機関の可能性
9. 国内租税制度との整合性 – 法制化に向けて
10. むすびにかえて

1. はじめに

一 国連気候変動枠組条約における資金問題と国際連帯税に向けた動き

国連気候変動枠組条約のもと、1997年に締結された京都議定書の第一約束期間は2012年末に期限切れとなる。その後の気候変動対策を議論する締約国会議（COP）が毎年続けられているところであり、COP15コペンハーゲン会議（2009年12月）は120ヶ国以上の首脳が集まり、世界的な注目を集めた。しかしながら結果として、コペンハーゲン合意（Copenhagen Accord）¹⁾は決議に至らず、留意（take note）にとどまった。

温室効果ガスの削減については、これまで同様に、「産業革命前からの気温上昇を2℃以内に抑える」という点を再確認したにとどまる。具体的な成果は、「2012年までの3年間に300億ドル支援」（以下「短期資金」²⁾という。）、「2020年時点で年1,000億ドルの拠出を目指す」（以下「長期資金」という）という先進国（附属書I国）から途上国（非附属書I国）への資金供与のみであった。

このCOP15の合意失敗を受け、翌2010年11月に開催されたCOP16カンクン会議では、京都議定書の第二約束期間を想定した3つの文書から成るカンクン合意（COP16決議）³⁾が採択された。しかしながら、2013年以降の枠組みに關す

1) *Report of the Conference of the Parties to its fifteenth session, held in Copenhagen from 7 to 19 December 2009 (UNFCCC)*.

2) COP 7 マラケシュ合意による資金メカニズムとして、特別気候変動基金（Special Climate Change Fund）、後発開発途上国基金（Least Developed countries Fund）、適応基金（Adaptation Fund）の3つがある。2030年に途上国において追加的に必要となる1,122億ドルに対し、これらは総額で12億ドル（2008年11月時点）にすぎない。（財）地球環境戦略研究機関（IGES）『地球温暖化対策と資金調達』（中央法規、2009年）5頁。

3) COP16決議（*Decision adopted by COP16 and CMP16*）の骨子は以下の通り。

①産業革命前と比べて気温上昇を2℃以内に抑える。②温暖化被害を軽減するため新機構を設立。被害を受けやすい国への支援を強化。③附属書I国は削減目標を掲げ、達成状況を国際的に検証。④非附属書I国は2020年時点で見込まれる排出量からの抑制策を定める。対策は国際的な支援を受けることができ、実施状況は国際的に検証。⑤非附属書I国での森林減少を食い止めるための仕組みづくりを推進。⑥非附属書I国支援の新しい基金を設立。2020年には年1,000億ドル規模の資金を支援。

る重要な論点についてはCOP17に先送りされた。

ここで、世界の温室効果ガスの排出量状況を見ると、2007年にはついに中国が米国を抜いて世界一の排出国になった。しかし、一人当たりの排出量を比較すると、2006年段階で、米国の19.3トン/人、日本の9.7トン/人に対し、中国は4.3トン/人にすぎない。人口が多いため総排出量は大きくなるが、一人あたりでは米国の1/4にすぎない。非附属書I国といっても韓国のようなOECD加盟国も、中東のような産油国も、既に被害が顕在化している島嶼国もあり、利害はそれぞれ異なる。

国連交渉の仕組みは全会一致（コンセンサス）が原則となっており、1ヶ国でも異議を唱えたと決定できない。気候変動枠組条約・締約国会議（COP）の参加国は194ヶ国、京都議定書の締約国（CMP）は191ヶ国に及ぶ。あくまで先進国の削減を求め、資金の拠出や技術移転を求める途上国（非附属書I国）と、中国やインドのような排出量の多い主要途上国にも法的拘束力をもった何らかの取組みが必要という先進国（附属書I国）との意見の対立が繰り返されている。

このように、削減義務を負わない非附属書I国は、気候変動枠組条約3条1項でいうところの「共通に有しているが差異のある責任及び各国の能力に従う」⁴⁾原則により、義務付けを拒んできた。しかしながら、附属書I国が劇的に排出削減を行うだけでは、温室効果ガスの濃度を安定化させるという究極目的（同条約2条）を達成することができない。今後は、非附属書I国のうち、インドや中国などの主要途上国も、何らかの抑制行動が必要となる。京都議定書から離脱している米国をも取り組むような枠組み作りが必要となる。

というのは、IPCC第四次報告書（2007年）の科学的知見（20世紀半ば以降に観測された世界平均気温の上昇のほとんどは、人為起源の温室効果ガス濃

4) 気候変動枠組条約3条においては、公平の原則に基づき、‘the principle of common but differentiated responsibilities and respective capabilities’として、先進締約国は、まず率先して気候変動及びその悪影響に対処すべきであるとしている。

度の観測された増加によってもたらされた可能性が非常に高い⁵⁾に基づき、2050年までに温室効果ガス排出を全世界で半減させようとするれば、附属書 I 国のみでは同条約 2 条の究極目的（気候系に対して危険な人為的干渉を及ぼすこととならない水準において大気中の温室効果ガスの濃度を安定化させる）を達成できないからである。

したがって、差異化は、まず、条約の究極目的（2 条）による制約を受ける。第二に、PPP（汚染者負担）原則から派生する国際競争上の公平の原則からして、国際投資額が大きい国は何らかの意味での義務付けが必要となる（3 条 1 項）。第三に、未然防止原則は国際慣習法上の原則であり、予防についての一般的義務（3 条 3 項）は途上国も含めた締約国に課されている⁶⁾。にもかかわらず、途上国の資金不足のため、対策が実施できなければ排出増加がどんどん進行する恐れがある。

すでに途上国では気候変動による影響が顕在化しており、どの程度の緩和策（mitigation）に基づいて、どの程度の適応策（adaptation）をとる必要があるかが規定されねばならない⁷⁾。つまり、温室効果ガスの安定化濃度目標による被害予測を行い、それによって、先進国が途上国に資金移転や低利融資を行い、インフラ構築やコストの補償を行うことが必要となる。

ところが世界的な不況も相まって、必要とされる資金拠出や基金運用方法の議論は難航していた。このような膠着状態の打開策として、COP16において合意されたのが、途上国支援のための新しい基金の創設であり、革新的な資金還流メカニズムの提案である⁸⁾。

5) IPCC-Intergovernmental Panel on Climate Change, *Climate Change 2007: Synthesis Report-Summary for Policymakers*, Geneva, Intergovernmental Panel on Climate Change, p.2.

6) 大塚直「環境法の基本原則を基盤とした将来枠組提案」環境法政策学会編『温暖化防止に向けた将来枠組み』（商事法務、2008年）33頁。

7) 「適応」とは、気候変動によって発生している現時点での影響を抑制するとともに、将来の影響に対する抵抗力を増大させる対策である。適応策がどの程度の規模で必要かは、どの程度の「緩和策」、つまり、温室効果ガスの排出抑制策がとられ、それにより被害がどの程度に予測されるかによって規定される。除本理史・大島賢一・上園昌武『環境の政治経済学』（ミネルヴァ書房、2010年）211頁。

この資金調達スキームの財源として議論されているのが、国際連帯税（International Solidarity Levy）である。ここで言う国際連帯税とは、国境を越える特定の経済活動に課税し、集まった収入を貧困撲滅・途上国支援等を行う国際機関の財源とする新しい種類の租税を広く含むものである⁹⁾。

このような背景及びCOP15コペンハーゲン合意を受け、2010年2月の国連総会において、政府高官が参加するハイレベル・アドバイザー・グループ（AGF）が設立され、同年11月5日に提出された報告書がReport of the Secretary-General's High-Level Advisory Group on Climate Change Financing（以下「AGF報告書」という。）である¹⁰⁾。

一方国内においても、2010（平成22）年度税制改正大綱以降、国際課税の一項目として財源確保のための「国際連帯税」が明記され、専門家委員会による「国際課税に関する論点整理」（2010（平成22）年11月9日）¹¹⁾も公表されている。この国際連帯税のうち航空券連帯税は、すでにフランスや韓国等13ヶ国で導入され、導入検討を表明した国は28ヶ国にのぼっており（2009年7月時点）、喫緊の課題の一つとなっている。

本稿では、このような貧困問題、環境問題等の地球規模の問題への対策のための財源調達を目的とした国際連帯税に関し、国連での議論の動向、国際課税の動向を踏まえたうえで、租税法上の観点からみた国際連帯税導入の問題点、内国消費税としての一般消費税と個別間接税との整合性、さらには、グローバ

8) 2020年には、年1,000億ドル規模の資金を支援することで合意している。非附属書I国に対して数値目標を課すことはないが、抑制に向けた計画を国連事務局に届け出させ、検証するというP&R方式を採用した。その見返りとして1,000億ドルの資金援助を行うスキームである。

9) 渕圭吾「平成22年度税制改正を読む」ジュリストNo. 1397（2010年）24頁。

10) Report of the Secretary-General's High-Level Advisory Group on Climate Change Financing, 5 November 2010. 同報告書はCOP16の決定草案にも含まれている。

AGFは、共同代表のエチオピアのメレス・ゼナウィ首相とノルウェーのストルテンベルグ首相以下20人の政府高官、研究者等によって構成されたものである。

11) 「国際課税に関する論点整理」（税制調査会専門家委員会）3頁において、「国際連帯税についての明確な定義はないが、一般的には、国境を越える活動に課税し、税収を貧困問題、環境問題等の地球規模の問題への対応に充てるもの」と記されている。

ル化と世代間の公平を念頭に入れた課税権の帰属や国際的な徴税機関の可能性も視野に入れて考察する。

2. ランドー・レポートと ハイレベル・アドバイザー・グループ報告書

国際連帯税は1970年代にトービンによって提唱されたトービン税にまで遡る。グローバルな通貨取引に課税するトービン税は、アメリカの経済学者ジェームズ・トービン (James Tobin) (ノーベル経済学賞受賞) が1972年の講演で提案した構想である。「たっぷり油の差された国際金融の歯車に少々の砂粒を撒く」必要があるとして、「国際的な為替取引額の1%を税として賦課すべき」と提案した。このように、そもそもトービンの提唱した税は、固定相場制が崩れて変動相場制になった際の弊害を危惧し、為替取引に課税するものであったが、実現することはなかった。

ここに至って注目されるようになったのは、その後、繰り返し生じた経済・金融危機と、税収の使途 (国際的な不公平を補い、途上国に援助する) に着目したフランスの学者や市民団体を中心にした動きによる¹²⁾。国際的な投機行為によって、アジアの通貨危機や米国発の金融システム危機が引き起こされてきたが、これらに対する規制の一つとして、通貨取引税が有効ではないかとの認識が高まってきたものである。

これら財源調達のため国際的な課税が必要との議論は、まず最貧国 (12億人以上が1日1ドル以下で生活) 救済のための資金調達につながり、さらには気候変動の影響抑制のための適応基金としての資金調達につながる。

2000年9月の国連総会において採択された国連ミレニアム宣言を基にまとめ

12) 2001年7月にまとめられた「開発資金に関する専門家委員会」(アナン国連事務総長の諮問組織) 報告書では、開発のための「革新的な資金源」として、炭素税とともにトービン税があげられた。ブリュノ・ジュダグ著・和仁道郎訳『トービン税入門』(社会評論社、2006年) 250頁。

られたミレニアム開発目標（Millennium Development Goals；以下「MDGs」という。）は、世界の貧困克服のため、2015年までに達成すべき8つの目標を掲げている。ODAによる既存の資金フローだけでこれら開発目標を達成することは難しく、補完的にならざるをえない。MDGs達成のためには、「革新的資金調達メカニズム」が必要となる。

その後2004年になって、フランスのシラク大統領が特別グループを結成し、同年8月、ランドー・レポート（The Landau Report）¹³⁾をまとめた。同報告書は、「貧困国が世界貿易の拡大や経済成長の便益を享受するためには援助が必須」との立場でまとめられたものであり、開発のための資金は、長期的には国際課税でカバーされなければならないとして、表1に示すように、環境税（炭素税、航空輸送税、海上輸送税）、金融取引税、多国籍企業への累進付加税、兵器取引税をあげている¹⁴⁾。ランドー・レポートにおいては、まず、①環境税は長期的には炭素税が望ましいが、短期的には、京都議定書でカバーされない海上・航空輸送への課税が望ましい、②金融取引税は財源調達目的、③多国籍企業への課税は、グローバル化による利益に対して課税、④兵器取引税は、いかなる目的であれ、いかなる国に対してであれ、課税すべきとしている。

2006年5月にはIMF財政局次長のマイケル・キーンとジョン・ストランドによってIMFペーパー「国際航空に対する間接税」（IMF Working Paper, *Indirect Taxes on International Aviation*, Michael Keen and Jon Strand）が公表され、一般財源として航空機への国際的な間接税についての更なる議論が深められた。

このように、もともと、MDGs達成のための資金メカニズムとして取りまとめられた国際連帯税は、気候変動枠組条約・締約国会議（COP）において、途上国が気候変動に適應するための資金の財源としても期待されるようになった。課税を代表とする公的な資金移転メカニズムが必要とされるなかで、国際

13) 仏政府発表のランドー・レポート英語版：http://www.cttcampaigns.info/documents/fr/landau_en/Landau1.pdf

14) *Supra* note 13, pp.9-10.

協調主義の精神に照らしたグローバル・タックス¹⁵⁾のあり方が注目されるようになってきたのである。

既に温暖化の影響を受けている途上国に対する適応策のための資金問題は、2013年以降の枠組み作成における重要な交渉テーマの一つとなっている。うち長期資金については、2020年までに1,000億ドルを気候変動対策のために確保することが約束されている。コペンハーゲン合意に基づき設立されたハイレベル・アドバイザリー・グループによるAGF報告書（2010年11月）は、世界中の政策決定者に向けた、気候変動対策を支援するための分析であり、結論として1,000億ドルの調達にはチャレンジングではあるが、実現可能であるとしている。

表1 ランドー・レポートとAGF報告書による国際税の比較

ランドー・レポート	ハイレベル・アドバイザリー・グループ (AGF) 報告書
環境税（炭素税・航空輸送税・海上輸送税）	国際排出量取引の割当によるオークション収入
	国内排出量取引の割当によるオークション収入
金融取引税	カーボンオフセットへの課税
	国際船舶及び航空利用への課税
多国籍企業への累進付加税	電力利用への課税
	先進国における化石燃料への補助金削減
	化石燃料採掘ライセンス料の利用
兵器取引税	炭素税
	通貨取引税
	国の予算の直接取組み

AGF報告書においては、公的資金、開発銀行機関、炭素市場ファイナンス、民間資金といった4つの資金調達方法のなかで、炭素に価格をつけるという新しい公的手段（public sources）の導入が資金調達のためには重要であることが

15) 本来的なinternational taxではなく、あくまでglobal taxの範疇で考えると、環境税（炭素税）が地球規模のレベルでは一番公平であり、最終的には炭素税が財源調達のための国際課税の中心になるはずと思われる。Supra note 13, p.5, p.62.

提示されている¹⁶⁾。同報告書は譲与又は借款の原資として利用が考えられる表1に示す公的手法を提示している¹⁷⁾。

表1に示すように、ランドー・レポートとAGF報告書を比較すると、前者は、貧困問題解消のための資金調達方法としての国際的な課税に重点が置かれている（2015年段階で500億ドル調達）ので、新たな歪みを生じさせないこと、現存する税による歪みの是正、途上国には課税しない——という点が強調されている。

後者は、2020年以降1,000億ドルという巨額の拠出が必要となるため、4つの資金調達方法、すなわち、グラントや借款、新税、炭素市場ファイナンスや個人資本などに言及する。国際的な炭素税の創設というより、排出量取引を通して、炭素市場において、炭素に価格をつけることによる新しい手法が強調されている。

つまり、気候変動問題のうち既に影響が出ている途上国支援に対する財源として、グローバル・タックスとしての国際炭素税が望まれる。しかしながら、その政治的困難さから、AGF報告書においては、それほど強調されてはいない。むしろ、排出量取引導入によるオークション収入を充てる方法が強調されている。

それぞれの各論につき詳細なペーパーが作成されているが、本稿では、国内における国際連帯税導入の動きにつながる①国際船舶及び航空利用からの歳入、②炭素関連からの歳入、③通貨取引税の3つの課税方法について、次節以降において個別に検討する。

16) *Supra* note 10, p.5. 炭素に価格をつけることは、歳入を捻出するためにも、緩和活動へのインセンティブを与えるためにも魅力的な手段である。2020年に1,000億ドルを拠出するため、CO₂ 1トンあたり20-25ドルの炭素価格を付与することが重要であると強調している。

17) *Supra* note 10, pp.14-15.

3. 国内における国際連帯税導入の動き —税制改正大綱と税制調査会専門家委員会報告

国際連帯税とは、世界的な問題の解決に必要な資金を調達するため、国境を超える特定の経済活動にかかる税である。国連の拠出金不足を補うための新たな財源調達手段としての国際連帯税は、2002年3月、メキシコのモントレイで開かれた国連開発資金国際会議の場において、MDGs達成のため革新的資金メカニズムの一環として、初めて導入が検討されたものである。

2006年には、フランスの提唱により「革新的開発資金メカニズムに関するパリ会議」が開催された。日本も2008年9月より、リーディング・グループに参加したこともあって、国内においても、国際連帯税導入への議論が深まっている¹⁸⁾。

新税を導入するためには国会において、法律の制定が必要になる。所得税法や法人税法等の個別税法や租税特別措置法は、毎年改正される。2009年の政権交代前における税制改正のための議論は、まず、総理の諮問機関である「政府税制調査会」（以下「政府税調」という。）で開始されていた。税制改革に必要な基本方針を、包括的・総合的に検討し、答申として総理に提出する。その後、与党（自民党）税制調査会（以下「与党税調」という。）で、翌年度の具体的な税制改正項目の決定が行われる。与党税調は、党の政務調査会の一つにすぎず、法的な権限や責任を有しないにもかかわらず、具体的な税制改正の決定権を握っていた。毎年12月に発表される与党税調の税制改正大綱に掲げられる「重要な改正項目」を踏まえて、政府は翌年の通常国会に「税制改革関連法案」を提出してきた。

民主党政権下では、政府税調と与党税調は廃止された。政治家から構成さ

18) 2010年9月21日の国連会合において、当時の前原誠司外相は航空券税を含む連帯税の新設を検討すると表明した。「革新的資金調達に関するハイレベル非公式会合における前原外務大臣の発言」

http://www.mofa.go.jp/mofaj/gaiko/unsokai/65_shikin_sp.html

れる政府税制調査会を新設し、権能を一元化した。新たな政府税制調査会は、大臣、副大臣、政務官らをメンバーとする一種の閣僚委員会としてスタートした¹⁹⁾。

この税制改正大綱にあって、「検討項目」は、今後の税制改正の方向性を示唆する隠れた重要項目である。環境税（地球温暖化対策税）²⁰⁾と並行してここ数年とりあげられているのが国際連帯税である。国際連帯税は、各国が徴取してもその国に使われるのではなく、国際的な目的に使われるものである。

表2に示すように、平成21年度自民党税制改正大綱（2008年12月）にて「検討項目」として取り上げられた「国際社会が共同して途上国を支援するための税制」は、平成22年度（民主党）税制改正大綱（2009年12月）においては、「国際連帯税」という具体的な名称で、検討項目ではなく、「第3章 各主要課題の改正の方向性」のうちの国際課税の一項目として取り上げられている。翌平成23年度税制改正大綱（2010年12月）においても、ほぼ同様の表記となっている。

平成23年度税制改正大綱（2010年12月16日）に先だって同年11月9日に発表された「国際課税に関する論点整理」においても国際連帯税を巡る国際的な動きや航空券連帯税、通貨取引税の議論が取り上げられている²¹⁾。本格的な導入の機運が盛り上がっている証左と言える。

国内における議論は、1998年に金子宏名誉教授が提唱された国際人道税の提案がその先がけとなっている²²⁾。もともとは、個々の国が国際航空券、つまり

19) 白石浩介「新政権の目指す税制改革の方向性」税研150号（2010年）19頁。

20) 環境税（地球温暖化対策税）については2006（平成18）年度以降、検討項目の第一番目に記載されているだけであったが、2009（平成21）年度税制改正大綱においては、「各主要課題の改正の方向性」の中の「個別間接税」の一項目として取り上げられた。そして、2011（平成23）年度税制改正大綱において、現行の石油石炭税にCO₂排出量に応じた税率を上乗せする方法により地球温暖化対策のための税の導入が明記された。以上の経緯につき、拙著『低炭素社会の法政策理論』（信山社、2010年）206頁以下。

21) 国際連帯税は、どちらに課税ベースをとった場合にも広範なクロスボーダー取引に影響を及ぼすと予測される。国際連帯税構想そのものは好ましいと考えられるので課税方法・執行可能性や税収使途などにつき更なる議論を行うべきと考えられる。青山慶二「税制改正大綱を評価する－国際的調和の観点から」税研156号（2011年）42頁。

表2 税制改正大綱における国際連帯税に関する記述の変化

<p>2008（平成20）年12月12日（平成21年度自民党税制改正大綱）</p>
<p>検討項目 16</p> <p>金融危機の中、世界的に開発資金の確保が一層困難になることが予想される一方、途上国支援のための資金の需要は依然として大きい。こうした状況を踏まえ、また地球温暖化対策の一環として、国際社会が共同して途上国を支援するための税制のあり方について、国際的な議論の動向、経済や金融に与える影響、目的税としての妥当性、実務上の執行可能性等に考慮を払いながら、納税者の理解と協力を得つつ、総合的に検討する。</p>
<p>2009（平成21）年12月22日（平成22年度税制改正大綱）</p>
<p>第3章 各主要課題の改革の方向性</p> <p>4. 国際課税 (3)国際連帯税</p> <p>国際金融危機、貧困問題、環境問題など、地球規模の問題への対策の一つとして、国際連帯税に注目が集まっています。金融危機対策の財源確保や投機の抑制を目的として、国際金融取引等に課税する手法、途上国の開発支援の財源確保などのために、国境を越える輸送に課税する方法など、様々な手法が議論されています。すでにフランスやチリ、韓国などが航空券連帯税を導入するなど、国際的な広がりを見せています。我が国でも、地球規模の問題解決のために国際連帯税の検討を早急に進めます。</p>
<p>2010（平成22）年12月16日（平成23年度税制改正大綱）</p>
<p>第2章 各主要課題の平成23年度での取組み</p> <p>8. 国際課税 (3)国際連帯税</p> <p>国際連帯税については、貧困問題、環境問題等への地球規模の問題への対策のための財源確保を目的としたものであり、代表例として航空券連帯税や通貨取引税が挙げられます。航空券連帯税については、既にフランスや韓国等で導入されています。また、通貨取引税については、フランスやベルギーにおいて、他のすべてのEU加盟国での実施等を前提として導入することとされています。今後、上記「論点整理」も参考にしつつ、真摯に検討を行います。</p>

22) 1998年12月に“Tax Notes International”という雑誌に国際人道税という名前でエッセーを書かれたのが始まりであった。これは Proposal for International Humanitarian Tax-A Consumption Tax on International Air Travel として『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣、2010年）664頁以下に掲載されている。

国際航空の切符を買う人に対して低い税率の消費税をかけて、その税収を国連機関に送金して、一定の目的のために使ってもらう構想、すなわち、国際航空運賃に定率の消費税を課税する案である²³⁾。金子名誉教授は、「国際航空運賃に対する課税は国家の領土主権の外で行われる消費行為に対する課税であるから、その税収はこれを徴収した国家の歳入とされるべきではなく、国際社会のために使うべきである。そのためには、その税収を国際機関に転送し、国際機関が民族紛争などの犠牲者のために支出すべき」²⁴⁾との考えを示されている。

消費税（付加価値税）は内国税である。国際航空運賃に対する課税は国家の領土主権の外で行われる消費行為であるため、輸出免税となり、国際航空運賃は課税対象から除外されている（消費税法7条1項、同施行令17条）。しかしながら、除外しなければならないという経済的な理由はない。つまり、金子名誉教授の主張される国際人道税は、どの国でも消費税ないし付加価値税の対象からもれている国際航空運賃に課税し、国内航空旅行と国際航空旅行との間の消費税の中立性の是正に役立てる主張である。国家の課税権が及ばないのではないかとの批判に対しては、国際社会が課税権をもつほど組織化されていないため、各国家が国際社会に代わって徴収し、国際機関に転送する仕組みであるとの考えを示されている。

金子名誉教授の示す国際人道税とほぼ同様の仕組みが、すでにフランスや韓国で導入されている航空券連帯税であり、これらはMDGs達成のための資金として国際医療購入ファシリティ（UNITAID；HIV・エイズ、結核、マラリア対策等の医薬品供給のための国際組織）に拠出されている。AGF報告書でも航空券税が重要項目として取り上げられているが、気候変動のための資金として使

23) 「国際航空券税（国際人道税）等国際課税の問題について」金子宏『所得税・法人税の理論と課題』（日本租税研究協会、2010年）174頁、「国際人道税（国際連帯税）の提案」『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣、2010年）662頁。

24) 深刻な財政赤字の改善、急速に進行しつつある少子高齢化への対応、景気回復とともに拡大しつつある個人間の経済格差の是正を解決するための、消費税率の引き上げが不可欠であり、こうした消費税率の引き上げに合わせて、消費税制の中に国際支援の要素を持ち込むため、「国際人道税」を制度化すべきとの主張である。金子宏「人道支援の税制創設を」2006年8月3日付日本経済新聞「経済教室」。

う場合には、両者（貧困問題解決のための手法と、気候変動問題解決のための手法）の住み分けが重要になる。

また、いわゆるトービン税であるところの通貨取引税や、国際的な資金調達を目的とする通貨取引開発税にしても、世界統一炭素税をはじめとする国際的な環境税にしても、フリーライダーを防ぐためには、少なくとも先進国が一斉に開始する必要がある。しかしながら、国際的な税制の統一（ハーモニゼーション）どころか、国際的な徴税機関の創設すら現実的には難しい。経済がグローバル化するとはいえ、国家主権としての課税権の統一は難しい。各国間の利害調整の必要性から、全世界レベルで一斉に導入するには限界がある。したがって、現実的には、どの程度の参加国をもって国際的公平につながるのか、という点も考慮する必要がある。

4. 国際連帯税とは何か？

一貧困問題解決のための手法、気候変動問題解決のための手法

現在、国際連帯税と総称される税として、通貨取引税、航空券税、国際的炭素税等がある。経済、環境、エネルギーのバランスを壊している原因の一つが国境を越えた金融取引の肥大化であり、それを抑える必要がある。ゆえに、国際連帯税と地球環境税が関連してくる²⁵⁾。これらに共通するのは、国境を超える特定の経済活動に課税し、その税収を貧しい国々へ再配分するという南北問題解決のための財源調達目的を持つことである。すなわち、2000年代に議論が始まった国際連帯税は、国際開発分野での資金調達メカニズムとしての手法であったが、それは気候変動対策の分野とも重なり合う。気候変動資金として必要とされる額の大きさや、世界規模での国際連帯税の税収の多さからして、国際連帯税による税収は、気候変動のための適応基金としても、途上国の貧困対策資金としても使うべきと考えられているからである。

25) 三木義一・杉田宗久「国際連帯税（トービン税）の動向」税研140号（2008年）7頁。

MDGsは、国連ミレニアム宣言（2000年9月）と国際開発目標（1990年代）を統合して、一つの共通の枠組みとしての策定されたものである。MDGsの2015年までに達成すべき8つの目標のうちの7番目に「環境の持続可能性の確保」（Ensure environmental sustainability）があげられている²⁶⁾。その具体的目標として4つのターゲットが掲げられ、うち一番目の目標が、「持続可能な発展原則を各国の政策プログラムと統合し、環境資源の損失を防ぐ」ことである。その具体的内容として、「森林減少を防ぐ」、「気候変動への早急な決定の必要性」が挙げられており、これらは気候変動枠組条約の目標達成のための手段と重なる。要は、気候変動問題は、南北問題であり、適応策のため途上国への資金拠出が必要となる。そのための革新的な資金調達手段として、国際連帯税に注目が集まってきているということになる。

一方、COP15コペンハーゲン合意で決定された2020年における1,000億ドル規模の資金援助は唐突に提案されたものではなく、これまでのCOPの会合において途上国への支援基金として約束されていたものである。前述したように、京都議定書には、途上国における適応事業に資金提供するために設置された国際的資金メカニズムとしての適応基金²⁷⁾があるが、必要とされる額にははるかに届かない。

気候変動枠組条約2条に掲げられる究極の目標を達成するためには気温上昇を2℃以内に抑える必要があるが、そのためには途上国（非附属書I国）も抑制策を進める必要がある。CO₂増加を防ぐための設備投資にも、森林減少を防ぐためにも、資金援助が必要になる。そして、途上国支援のための既存のODAという形での拠出金—国家予算の決定分を直接拠出する形式—には、ど

26) 2000年の決定から10年後の国連総会において（2010年9月）、達成具合の検証が行われた。8分野の目標のうち1番目の「極度の貧困層を撲滅する」（1日あたりの収入が1ドル未満で生活する人口割合を1990年水準から半減する）目標は達成できる見込みであるが、その他については2015年の期限までには無理との見方が強い。バンギムン事務総長はさらなる資金協力や素早い対応を訴えている。（*The Millennium Development Goals Report 2010*）

27) 適応基金の資金提供は、すべての適応費用を基礎に行われることが原則とされている。同基金の資金源は、クリーン開発メカニズム（CDM）事業から得られる認証排出削減量（CER）の2%分とされる。除本・大島・上園・前掲注(7)255頁。

うしても限界がある。

となると国際的な徴税機関が、国境を越える特定の経済活動に課税し、貧しい国々に再配分する方法—革新的な資金調達手段が必要ということになる。しかし、課税権（必要な財源を自ら調達する権能）は国家主権の中核をなすものであり、超国家的な徴税機関の設立は難しい。したがって、次善の策として、各国の課税権に基づいて、ほぼ同様の条件で課税を行い、この税収を直接、国連か第三者機関における基金として転送するという形で、途上国援助に充てる国際連帯税という手法にたどりついたと言えよう。

このような課税方法は、国内財政的にみると、一般予算に組み込むことなく税収使途を特定する特定財源ということになる。特定財源は、徴収した税収の使途が明確であるという利点もあるが、硬直化を招きやすく、近年廃止・縮小の方向にある目的税や特別会計を新たに作るということになるという問題点もある。

租税は国民に対して直接の負担を求めるものであり、国民の富の一部を強制的に国家の手に移す手段であるから、国民の財産権の侵害の性質をもたざるをえない。したがって、このような可能性をはらむ課税権を行使し、その税収を自国のためではなく、途上国支援のために直接行使することは、憲法上の課税権の上限に抵触するのではないかという問題を内包している。課税は無制限に許されるものではなく、財産権の本質を損なうような課税は憲法上認められないと考えられるが、日本においては具体的な基準は明確には示されていない²⁸⁾。

28) ドイツ連邦裁判所第二法廷判決（1995年6月22日）においては、財産についての課税の上限について「五公五民原則」として、新たな経済的価値の半分は私人の手に残さなければならぬとの憲法基準を出している。中島茂樹・三木義一「所有権の保障と課税権の限界」法律時報68巻9号48頁。

しかしその後、この「五公五民原則」は、連邦憲法裁判所判決（2006年1月18日）において、財産保有によって期待される収益を課税標準として課される財産税に限って妥当するものと判示された。奥谷健「課税の負担と上限—ドイツ連邦憲法裁判所2006年1月18日決定を手がかりとして—」税法学558号（2007年）23頁。

5. 航空券連帯税の可能性と消費課税としての問題点

2000年代に入り、貧困問題、環境問題など地球規模の問題への関心の高まりとともに議論が始まった国際連帯税は、税収使途（既存のODAとは異なる革新的な資金調達手段、気候変動リスクの防止・対応等）を満たすための国際的な課税方法の模索である。このように、税収使途から必要な税額を算出する国際連帯税は、財源調達目的税となる。一様に国際連帯税といっても、通貨取引税（Currency Transaction Tax）や航空券連帯税（Solidarity Levy on Air Tickets）、地球環境税（国際的炭素税）では、課税目的はかなり異なる。通貨取引税であるトービン税の税収を気候変動対策に用いるのは、課税対象と税収使途の関係において整合性に欠ける懸念がある²⁹⁾。

現在提案されている資金メカニズムの中では、航空券連帯税が最も実現可能性が高い。フランスや韓国などの導入国においては、航空券購入時に徴収された税収の大部分は、国際医療品購入ファシリティ（UNITAID）が管理する信託基金に拠出されている。この航空券連帯税は課税権が各国にあり、導入国も13ヶ国（2009年7月現在）にすぎないため、真のグローバル・タックスからほど遠いが、それでも、「地球公共財」（global public good）の創出のための第一歩と言えよう。公共財はその財の消費に対して対価を支払わない者を排除できない。その性質がグローバルに及ぶ財・サービスが地球公共財であり、地球環境や国際開発がそれにあたる。

すでに導入されている航空券連帯税は低率課税のため、実体経済への影響は軽微であり、経済への中立性を保つことができる³⁰⁾。しかしフランスの航空券

29) ただし、寺島実郎多摩大学学長の述べるように、国境を超えた金融取引の肥大化によって、経済、環境、エネルギーのバランスを壊していると考えると、通貨取引を抑える必要性が出てくる。通貨取引に低率の課税をして、これを国際機関の地球環境対策の財源とする構想につながる。「国際連帯税」東京シンポジウム（2008年11月23日）基調講演。

30) なお、国際民間航空条約（シカゴ条約）に基づき設立された国際民間航空機関（ICAO）は、加盟国は国際航空運送に対するあらゆる形態の税を最大限削減し、また排除するよう計画すべきことを規定している。「平成20年度地球環境税研究会報告書」13頁。

連帯税は付加価値税とは別の個別消費税であり、応益負担としての性格が強い。簡素なシステムで対応可能であるというメリットはある。しかし、このような個別消費税は、租税として負担を求めるよりも、手数料又は利用料（賦課金）として負担を求める方が現実的には導入を図りやすいのではないかとの疑問も呈されている（「国際課税に関する論点整理」4頁）。

というのは、租税とは、狙い撃ち課税として構成すべきではなく、「広く薄く」負担を求めるべきものである。中里実教授は、「すべての租税は結果的に『収入を得る目的』を有しているのだから、財政租税と規制租税を収入目的の有無によって区別することはできず、両者を区分するメルクマールとなるのは侵害動機である。そして財政目的が全くなく政策目的しか存在しない場合には、財政法3条でいうところの『国が国権に基づいて収納する課徴金』になる」と述べている³¹⁾。国際連帯税は財源調達を主目的とすべきものであるが、国境を越えた取引によりもたらされる外部不経済を内部化する規制目的をもつ。そして課税対象が広く存することから、課徴金として賦課すべきではなく、あくまで租税（国税）としての徴税の仕組みを使って負担を求めるべきと言えよう。

消費税（付加価値税）は仕向地主義を採る。仕向地主義とは、消費課税において輸出される物品や国外で提供されるサービスについて、その消費がなされる仕向地に課税権があるとする原則であり、WTOも採用している³²⁾。国際航空運賃は輸出免税となるので、その導入にあたっては新たな課税の根拠が必要となる。租税理論からみて、航空券税を国内航空運賃と国際航空運賃との間の課税の中立性を目指した個別消費税（＝フランスの航空券連帯税）と捉えるべきであろうか。あるいは、あくまで一般消費税の範疇で、すべての消費に課

31) 中里実「経済的手法の法的統制に関するメモ（上）」ジュリストNo. 1042（1994年）122頁。

32) 仕向地主義に対し、生産国の税を課す生産地主義では国境税調整の必要はない。WTOにおける国境税調整は、「仕向地原則を全体的または部分的に実現する税制的措置」と定義される。石弘光『環境税とは何か』（岩波新書、1999年）104頁、OECD編・環境省環境関連税制研究会訳『環境税の政治経済学』（中央法規、2006年）96頁。

税することによる税制の中立性確保の観点から、課税客体の空白地帯を埋める（＝国際航空券を輸出免税の対象としない）ための消費税法改正と捉えるべきであろうか。

航空券連帯税は、CO₂排出量ではなく、運賃への課金となる。PPP（汚染者負担）原則からみると、PPPに準ずる負担金にすぎない。しかし国際航空機の排出するCO₂は、京都議定書による温室効果ガスの排出枠のうち、どの国の規制対象からも漏れているので、国際航空機に対する一種の炭素税として捉えることも可能である。このように考えると、MDGs資金として構築された航空券連帯税であるが、むしろ、炭素税としての役割が大きいと捉えることもできる³³⁾。これまで先進国が排出してきた温室効果ガスによって、地球温暖化が引き起こされ、途上国がその被害を受けている。したがって、問題の原因を作りだしてきた先進国が、途上国に対して補償しなければならない、というPPPの原則に基づいた応益課税として捉えることもできよう³⁴⁾。

日本における航空券連帯税の法形式を考察すると、①消費税法を抜本改正し、複数税率を採用し、国際航空券に対し低率課税をする方法、②ジェット燃料油に対する課税である航空機燃料税（平成20年度予算で1,052億円）を改編する方法、あるいは、③航空券連帯税という個別消費税（＝新税）として導入する方法が考えられる³⁵⁾。

航空機燃料税は国内線航空機燃料1klあたり26,000円が課税され、空港整備勘定に充てられ、その原資となってきたが、平成23年度より税率が引き下げられる（昭和47年の導入以来初）。引下げ分に相当する税率で国際線にも課税し、これら税収を適応基金やMDGs資金のため国際機関へ拠出できるように、特別会計を設ける。このようにして、新たな税負担を伴うことなく、直接拠出す

33) IMF Working Paper, *Indirect Taxes on International Aviation*, Michael Keen and Jon Strand, 2006, p.17以下においても、航空燃料税に対する課税のように、地球温暖化に影響を与え、CO₂排出といった外部不経済に対する課税について論じている。

34) 諸富徹・浅岡美恵『低炭素経済への道』（岩波新書、2010年）108頁。

35) ノルウェーでは航空燃料への炭素税から、イギリスでは航空旅客税から、それぞれ資金をUNITAID拠出に充当している。IGES編・前掲注(2)180頁。

る方法が、実現可能性が高いと思われる。ODAとして予算に盛り込む場合は、どうしても立法府のコントロールが及んでしまう。これは財政民主主義の観点からは重要であるが、国家財政がひっ迫しているなかでは、ODAは重要度の低い歳出項目として削減される可能性があり、その回避策として航空券連帯税を捉えることも可能であろう。

6. 通貨取引税または通貨取引開発税の実現可能性

ベルギーでは既に、トービン税法案（通貨取引税法案）を可決している（2004年4月）。ただし、EMU（欧州経済通貨統合）の全加盟国による採択またはEU指令等による同法案の義務化が発効の要件となっている³⁶⁾。シュパーン教授（Paul Bernd Spahn）による2段階課税構想³⁷⁾に基づく、いわゆる「トービン・シュパーン法」は、為替相場の安定化（通貨の価値の安定化）を主目的としており、税率を0.005%（全ての為替取引が決済されるごとに）と80%（通貨の価値が急変した時）の2段階に設定している。投機的な動きがあるかどうかの基準は、為替の変動幅による。一度基準を超えたらその税率を適用すると明記する。これは財源確保を主目的としたものではなく、規制税（政策税）である。

1970年代に示されたももとのトービン税は、課税によって金融危機対策の費用を賄うという構想である。税金であるところの公的資金を投入して銀行を救ったのだから、危機を起こした金融取引に課税してお金を国民に取り戻す内容である。このようなトービン税（通貨取引税：Currency Transaction Tax）は為替取引に対する世界的な課税であり、世界主要国が同時に導入しない限り、難しいと考えられていた。そのうえ、国際的な金融取引に課税する通貨取引税

36) フランスもベルギーに先駆け、2001年11月に通貨取引税法案を可決しているが、全EMU加盟国による参加を発効の条件としている。

37) Spahn, P. B, *The Tobin Tax and Exchange Rate Stability. Finance & Development*, IMF, June 1996.

は、決済地の銀行を通じて徴収するので（租税回避を避けるためにも決済時点での賦課・徴収が望ましいとされる）、導入に際しては金融機関の反対も予測される。

したがって、一国でも自国の通貨に対して課税することが可能な方法として通貨取引開発税（CTDL：Currency Transaction Development Levy）が議論され、グループ国で課税すれば租税回避は防げるとされてきた³⁸⁾。しかしながら、2010年G20の要請によって作成されたIMFペーパー：*A Fair and Substantial Contribution by the Financial Sector Final Report for the G-20, June 2010*（金融セクターによる公平かつ実質的な貢献）においては、「抜け穴を生じさせる可能性が高いこととグローバルな執行が難しいことから、トービン税はキャピタル・フローをより規制の少ない機関や地域に向かわせ、国際金融システムの不安定性を増大させる」と指摘されている。世界規模で導入しなければ租税回避や特定の国に不利になる可能性があり、国際金融システムの不安定性を増大させるとの指摘である。「通貨取引税は非常に広い課税ベースに非常に低率で課税するため、ほとんど歪みを生じさせないという議論は説得的でない」との言及もある。

フランスとドイツは2012年、金融機関に課税する銀行税を導入する。イギリスも2011年に導入する³⁹⁾。EUは銀行税の導入で合意しており、英仏独以外の加盟国も順次、検討をすすめる。ただし、カナダやオーストラリアなどの反対により、G20財務相・中央銀行総裁会議（2010年6月）では、銀行税の制度設計に関する合意は見送られた。EU内に限った課税では、域内の金融機関の国際競争力を損なう恐れがある。英仏独は今後もG20での導入を働きかける予定であり、国際的な金融取引に薄く広く課税する通貨取引税も提案予定である。

38) 世界7ヶ国さえ同意すれば、ほぼ世界を網羅できるという。三木・杉田・前掲注(25)3頁。

39) 金融機関の資産などに応じて課税し、仏の場合、税収は年間数億ユーロ（数百億円程度）、英は20億ポンド程度を見込む。収入は基金として積み立て、金融機関の破たん処理の費用に充てる。「独仏 銀行税12年に」2010年6月21日付日本経済新聞。

一方、トービン税構想に基づき開発分野で提唱・議論される通貨取引開発税は、外国為替取引に0.005%という超低率の税をかけ、市場メカニズムを歪めることなく為替市場の安定化を図るものである。

従来のトービン税（通貨取引税）は外国為替の安定化を主目的とした政策租税であるのに対し、通貨取引開発税は開発目標達成のための財源確保を主目的とする財政租税である。これらの税収は国際間で分配して、貧しい国々のために使い、MDGsを推進させる発想である。これまでお金の流れを市場に任せたことで、利益を生まない国や地域が取り残されたとの考えを背景とし、財源確保を主目的とするのが国際連帯税の考えである。グローバル経済の恩恵を受けている全ての主体が、「地球公共財」の「使用料」を負担すべきとの考え方を基に、特に恩恵を受けており担税力のある金融セクターに課税するものである⁴⁰⁾。

7. 国際的炭素税の可能性—世代間の公平

法は社会の利害を調整する仕組みである。行政法は、国民（市民）の利害を、行政権の手を通じて調整する法システムであり、行政法は社会の資源の再分配も行う。このような行政の法システムのなかで、行政は目的を与えられ、目的は各分野毎に検討される。環境法分野の目的は、世代間公平の原理のもとに持続的な発展を目指すものである⁴¹⁾。この世代間の公平原則に基づいた「共通だが差異ある責任」を果たすための経済的手法の一つとして、世界共通の炭素税・地球環境税導入が望ましいことになる。炭素税を現代世代と将来世代との負担システムと捉えることも可能であろう。

ランドー・レポートにおいても、最終的には、炭素税が国際的な課税問題の中心になると述べられている。しかしながら、短期的視点からみると、一般的

40) 税収は、基本的に通貨取引量に依存するが、租税回避が起きれば通貨取引量に関わらず減少するという予想がある。前掲注(11)「国際課税に関する論点整理」6頁。

41) 阿部泰隆『行政法の進路』（中央大学出版会、2010年）4－6頁。

な世界共通の炭素税が開発基金に対し、重要な役割を果たすことは期待できないとも述べられている⁴²⁾。というのは、国際的な租税が導入されるとしても効果は限定的であり、温室効果ガスの減少に直接結びつけられるような財政措置のためのプロセスの方が、より必要とされるからである。

これまで論じてきたように、米国発の金融危機やフランスのトービン税構想により、トービン税（通貨取引税）は再評価されつつある。COP15開催中にも、EU加盟国27ヶ国の首脳はIMFに対し、米国の反対にもかかわらず、為替取引に対する国際課税を検討するよう促した。トービン税に対する共同宣言はまとめられなかったが、ゴードン英首相とサルコジ仏大統領は、これらの税収は途上国の気候変動対策費用としても利用するように提案した（2009年12月）⁴³⁾。EU首脳は、通貨取引税の税収や排出量取引のオークション収入を2020年における気候変動資金として利用することを提案している。EUは2005年に欧州排出量取引市場（EU ETS）を設けているので、有償による排出量取引の導入によって得られるオークション収入の活用に熱心である。

地球温暖化対策として、国際課税による財源調達を、受益と負担の整合性を持つように設計する必要がある。環境税は、政策目的（環境負荷行為の制御）が主眼であっても、財政目的を伴う限り、法的には租税として性質決定されるものである。また、地球温暖化問題のように将来世代の利益にも関わりがありながら、将来世代は現代世代の意思決定に関与できない問題に関しては、財政過程において利害を調整する枠組みが必要になる⁴⁴⁾。

EUを中心に既に10数ヶ国で炭素税を導入している。炭素税を一国で導入する場合には国際競争力への軽減措置が必要となる。炭素税が国際的に導入されれば（世界共通炭素税）、炭素税はエネルギー価格を上昇させ、関連企業の生

42) *Supra* note 13, p.62.

43) European leaders push case for Tobin tax, *FINANCIAL TIMES*, December 12, 2009.

44) 藤谷武史「環境税と暫定税率－租税法・財政法・行政作用法の交錯領域として」ジュリストNo.1397（2010年）33頁、神山弘行/中里実（監修）「環境と財政制度－経済的手法と世代間衡平」ジュリストNo.1363（2008年）18頁。

産費を引き上げ、国際競争力を弱めるという懸念は生じないことになる。

世界中の国々に炭素排出に対する共通税を課す、あるいは同等のやり方として、石油・石炭・ガスを燃やしたときの排出量を反映させた税率で課税する。これがノーベル経済学者スティグリッツの提案する世界共通の排出税構想である⁴⁵⁾。

平成20年度地球環境税等研究会報告書においては、各種資金メカニズムの検討を行っている。うち、炭素税型としては、5つの類型（①スイス提案による世界統一炭素税、②ベネディック提案による技術開発用の財源としての炭素税、③ノードハウス提案による統一炭素税、④宇沢提案による比例的炭素税⁴⁶⁾、⑤クーパー提案の協調炭素税）をあげて、検討・分析を行っている。

これらの中で最も実現可能な方法は、財源調達目的税となる①のスイス提案の世界統一炭素税（uniform global levy on CO₂）であろう。同案は、PPPの原則に基づき、参加国に対して、低率での一律課金（2ドル/CO₂）による資金調達型炭素税である（2008年5月UNFCCC補助機関会合にて提出⁴⁷⁾）。一人あたりCO₂排出量が1.5トンを下回る国については課税免除とすることで、「共通だが差異ある責任」原則に基づいた財政負担の差異化を図る。税収額は年間4,849億ドルと試算される。低所得国への課税免除、低率課税、PPPへの準拠、上流課税といった方策をとるため徴税技術的に容易であり、垂直的公平、水平的公平、経済への中立性、簡索性の面ですぐれている。

45) 炭素税は、京都議定書の共通目標への取組みで予測した数値と同等の、世界的削減を達成できる高さに設定すべきことになる。この制度のメリットは、国内の目標レベルを設定しなくて済むことである。ジョセフ・E・スティグリッツ『世界に格差をバラ撒いたグローバリズムを正す』（徳間書店、2006年）276頁。

46) 比例的炭素税とは、一人当たりの国民所得に比例させた国ごとに異なる税率による炭素税の導入提案であり、伝統的な炭素税の考え方と基本的に異なる性格を持つ。宇沢弘文『地球温暖化の経済学』（岩波書店、1996年）165頁、同「地球温暖化への経済学的解答—排出権取引では解決しない」中央公論2008年7月号100頁、同「地球温暖化と持続可能な経済発展」宇沢弘文・細川裕子編『地球温暖化と経済発展』（東京大学出版会、2009年）154頁。

47) *Funding Scheme for Bali Action Plan – A Swiss Proposal for a Global Solidarity in Financing Adaptation.*

既に炭素税を導入している国においては、既存税の一部を世界統一炭素税として基金に拠出することも可能である。一方米国のように、一人あたりでは世界のCO₂排出国でありながら、炭素税導入に後向きの国もある。

今後、途上国での排出が増えるので、インドや中国などの排出量の多い途上国に対しても、課税による資金調達を求める必要性が出てくる。炭素税のインセンティブ効果から求められる公平性の観点からは、中国やインドなど非附属書I国ではあるが排出量総量の多い国に対しても、炭素税賦課による排出抑制とともに税収の拠出を求める必要が出てくる。しかし、排出抑制効果を求めるのではなく、財源調達のための世界統一炭素税と割り切ってしまうと、非附属書I国の負担を求める必要性は低くなる。

新税としての炭素税の導入はどの国でも難しい。国際競争力を考慮した減免措置は、フランスの炭素税構想のように違憲判断が出される可能性もある(2009年12月29日憲法院違憲判決)⁴⁸⁾。したがって、低所得国を除き世界的に共通した低率の炭素税を導入し、税収を気候変動のための基金に拠出する制度に関しては、公平原則を損なわないような制度設計(=減免対象を設けない)が必要となる。すなわち、本来の政策税としての役割を超え、財源調達目的と割り切って、低率課税で設計する方が実現可能性は高くなる。

8. 課税の根拠と国際的な徴税機関の可能性

気候変動は、どの国に対しても、国境を越えて影響を与える問題であり、国際的に協力して解決する必要があるが、依然として、南北間の対立は根深い。国際的な徴税機関が存在しない⁴⁹⁾うえに、国家がその経費に充てるための資金調達目的をもつ課税権は、国家主権の中核をなすものである。いかなる国家の

48) サルコジ大統領は2010年1月1日からCO₂ 1トンあたり17ユーロの炭素税 (contribution climate-energie) を導入予定であったが、憲法院は免税対象が多すぎて平等原則に反しているとして違憲判決を下した。Décision n° 2009-599 DC du 29 décembre 2009, 77~83段落。

49) 前掲注24金子宏名誉教授は、「グローバルゼーションがさらに進めば、世界は緩やかな

課税権をも制限する国際法は存在せず、各国政府は、自己の主権の一部として課税権を行使している⁵⁰⁾。したがって、超国家的な共通の課税 (global tax) システムは一朝一夕では構築できそうもない。ここに、過渡的とはいえ、国際連帯税を導入する必要性があると言えよう。

国際的な徴税機関は存在しない。国家主権の中核をなす課税権は各国の専権である。一方で、経済活動はグローバルに展開される。このギャップが問題の根本にある⁵¹⁾。すなわち、国際課税に関する中長期的な課題として、課税管轄権からの離脱を防ぐ措置 (strong fences policy) と、広く門戸を開いて通商の拡大を図る措置 (open doors policy) との間で適切なバランスをとりつつ、国際経済活動を阻害しない形で、税収の適切な確保を目指す必要がある。

クロスオーバー取引や企業の海外進出形態の複雑化・多様化が進むといった経済実態の変化に対応した国際課税のあり方についての議論に呼応しつつ、経済のグローバル化に伴って引き起こされた地球規模の問題に対して、居住地にて全世界所得課税⁵²⁾を行う原則に則った課税方法が、国際連帯税導入の動きである。

翻って、国内財政をみるに、財政赤字は年々膨れ上がっている。これだけの財政赤字を計上するなか、グローバル・タックスへの過渡的な形式とはいえ、居住地において、国際連帯税を導入する課税の根拠と、税収をそのまま国連機関に拠出する正当性をどこに求めるべきであろうか。

三木義一教授によると、社会正義の問題ということになる。公平性は国内課税の範疇でのみ論ずるべきではなく、国際的にみた不公平きわまりない課税システムを正す必要性があるとの意見である⁵³⁾。

国家連合、さらには連邦国家へと発展して、国際社会が租税の徴収を自ら行う仕組みが成立する可能性がないともいえない」と国際的な徴税機関の可能性に言及している。

50) 各国の租税制度はそれぞれ特有の歴史的及び社会的背景に基づいて、極めて複雑な仕組みになっているので、それらに共通な制度の樹立は困難であることが多い。宮武敏夫『国際租税法』(有斐閣、1993年) 1頁。

51) 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法』(東京大学出版会、2008年) 2頁。

52) わが国は、内国法人の事業所得について、居住地国で全世界所得課税を行うことを原則としている。前掲注(1)「国際課税に関する論点整理」9頁。

ランドー・レポートにおいても、国際課税の正当性について論じられている⁵⁴⁾。南北間の格差が存在するなか、最貧国も、経済成長や世界貿易の拡大による恩恵を受けるべきとの立場にたつと、これらの政治的意思を正当化する制度的インフラが必要になる。ところが、世界的な立法機関が存在しない以上、グローバル・タックスに対し、誰も賛成投票をすることはできない。したがって、国際的な課税による途上国支援の正当性は、各国民の投票による同意（＝選挙によって選ばれた立法府が制定した各国の法律）に基づくべきとの立場をとっている。

途上国には「発展の権利」がある。「発展の権利」とは、1972年にセネガルの最高裁判所長官ケバ・ムバヤがストラスブールの人権国際研究所で行った講演「人権としての発展の権利」で初めて意識的に用いられた概念である⁵⁵⁾。日本国憲法においても、国際協調主義の精神がうたわれている。国際的な課税のためには、国家主権の一部を移譲する必要を伴うが、たいていの国は合意しない。一方で、環境法分野における目的は世代間の公平に基づいた持続可能な発展である⁵⁶⁾。これらの背景を根拠に、社会正義に基づいた国際的な課税が必要になる。これはロールズ教授やサンデル教授による哲学的・倫理的な前提⁵⁷⁾においても述べられている課税の根拠である。

同様に、グラッツ教授は、国連気候変動枠組条約における国際レベルの適応

53) 課税とは、最終的には、経済的な効果に着目して、経済成果に対して行われるものである。しかし、国際取引はすべて複合取引であり、国際課税にかかる税法解釈のあり方は議論の余地があるとのことである。三木・杉田・前掲注25)6-7頁、三木義一・前田謙二『よくわかる国際税務入門 第2版』(有斐閣選書、2010年)9頁。

54) *Supra note 13*, pp.15-16, pp.44-45.

55) 多谷千香子『ODAと環境・人権』(有斐閣、1994年)106頁。

56) 諸富・浅岡・前掲注34)107頁では、「先進国による課税を通じた資金提供（適応資金の財源調達手段の一手法としてのグローバル・タックス）は、原因者負担原則の下で根拠づけられる」としている。

57) ランドー・レポートにおいては、ロールズの政治哲学の理論（ジョン・ロールズ著・川本隆司・福岡聡・神島裕子翻訳『正義論 改訂版』（紀伊国屋書店、2010年）を国際税の根拠（貧困国へ資源を移転するためのメカニズムとして定義し、実践する）として挙げている。*Supra note 13*, p.44.

Sandel, M., *Justice: What's the Right Thing to Do?*, Penguin, 2010, p.220においても同様の論考が示されている。

基金の正当性に関し、実証的研究に基づいたりベラルな社会正義の観点から基金の必要性を論じている⁵⁸⁾。すなわち、先進国（強者）には途上国（弱者）を支援する責任が生じるが、それは「分配的正義」（distributive justice）であるとしている。1974年にハーディンによって提唱された「救命ボートの倫理」（Lifeboat Ethics）⁵⁹⁾ではなく、あくまで国際的な正義の問題であり、国際的な解決策が必要であるとしている。

この意味で、国際税（グローバル・タックス）はまず、財源調達税であることが必要になる。したがって、国際税の定義には、「資源を途上国に移転するメカニズムを実施するために必要な資金を調達する」点が重視されなければならない。

制度的な改正には時間がかかるし、制度的な変化が国際的な基金メカニズムに対して変化をもたらすか否かは明らかではない。EUは前例のない経済的・政治的統合を果たしているが、それでも、租税制度の統一は遅れている。ヨーロッパ税原則に対してすら合意していない⁶⁰⁾。

このように、グローバル・タックスに対する合意形成は難しい。したがって、現実的な、喫緊の資金調達の必要性に応じたアプローチとしては、現存する国際制度の枠内で——すなわち、主権国家にのみ課税権があるという前提のなかで——新たな（自動的な）開発基金は設計されねばならない。

先進国から途上国への何らかの資金移転が必要であるという点に関しては、MDGsに関しても、気候変動のための適応基金に関しても、意見の一致がみられている。わが国の航空機燃料税の課税の根拠を見直して、国際航空便に対する一種の炭素税として構成することもできる。航空券連帯税は厳密には炭素税とは定義されないが、国内航空券との中立性からみた消費課税、国際航空燃料

58) Grasso, M., *Justice in Funding Adaptation under the International Climate Change Regime*, Milton Keynes UK, Springer, 2010, p.3.

59) 生物学者ハーディン（Garrett Hardin）が提唱したもので、「途上国のボートが混んでいてあふれた人が出ても先進国のボートには乗せずに、先進国の将来世代が生き残るために環境や資源を保全すべき」という考えである。

60) *Supra* note 13, p.42.

の環境への負荷に対するCO₂課税として構成すると、国際的な社会正義の要請に合致する。

金子名誉教授は、このようなグローバル・タックスの課税管轄権は、国際社会に属すると考えるべきではないかとの新たな発想を示されている⁶¹⁾。課税管轄権は、個別の国ではなく国際社会に属しており、各国は国際社会のために徴税していると考えて、税収を国連に全部転送し、国連が統一的な基準に従って使っていくとの考えである。

国際的な徴税機関が存在すれば既存の予算措置にふりかえないグローバル・タックスも可能である。しかし現実的には、課税権は主権国家に属する。したがって、このような新たな国際連帯税を徴税する国に対しては、それなりのメリットを与えるインセンティブも必要になる。EU諸国は導入に前向きであり、既に導入している国もある。一方で、米国や中国は積極的とはいえない。新たな課税を導入し、これら税収を国連に拠出する国に対しては、ODA分担額を減らすようなインセンティブも必要であろう。

9. 国内租税制度との整合性—法制化に向けて

これまで述べてきたように、環境法分野におけるPPPの原則や持続可能な発展の理念に基づいた国際連帯税は、その課税の根拠を社会正義（国際的及び世代間の公平・公正の観点）に求め、配分的正義、共通の倫理的責任による負担金として構成される。次のステップとしては、法律学（租税法）の観点に基づいた法制化が必要になる。

租税の機能としては、①公共サービスのための財源調達機能、②所得の再分配機能、③景気の調整機能、が挙げられる⁶²⁾。国際連帯税の機能・効果としては、①の「『市場の失敗』」という言葉に象徴される、市場経済のもとでは提供

61) 金子・前掲注23『所得税・法人税の理論と課題』80頁。

62) 金子宏『租税法 第16版』（弘文堂、2011年）1頁。

困難なサービス（軍事、国防、裁判、警察、公共事業など）の提供のための費用を調達するための機能」面が挙げられよう。つまり、国際連帯税は、もともとは規制税として目論まれた租税でありながら、最終的には財源調達目的を主眼とする租税として構成されるという二面性をもつ。

このような国際連帯税に対し、租税法の分野においては、担税力に基づいた課税の根拠が必要になる。

まず航空券連帯税について考察する。国内航空と同様に消費課税の対象でありながら、国際航空は輸出入と同様に消費税が免税となっている。国際航空に対して消費税（付加価値税）が課されなかった理由の一つは、税を課すソースとなる場所を決定するのが困難であった点にある。ところがグローバルな規模で、各国が協調して航空券税として導入するとすると、この問題点は解消されることになる。すでに導入されているフランスや韓国では、一般消費税の範疇ではなく、個別の消費税としての航空券連帯税を導入している。この方式は航空運賃に対する消費課税というより、むしろ、CO₂の排出という外部不経済に対し担税力を見出した課税方式と言えよう。航空券連帯税の税収をそのまま国連の機関に拠出するのであれば、炭素税として構成する方が整合性がとれると思われる。

通貨取引税（トービン税）は、もともとは投機的な通貨取引を抑制する観点から、規制税として構成される。国際金融としての為替取引額に担税力があると考えられるからである。さらに、通貨取引開発税はグローバル化の恩恵を受けている金融機関が、地球公共財の使用料を負担すべきという考えを基に課税するものである。

次に、世代間の公平原則に基づいた国際的炭素税は、CO₂の排出に対する外部不経済の是正、フリーライダーの防止目的や課税範囲の広さからして、やはり賦課金という法形式ではなく、あくまで租税（国税）として——各国民の投票権に基づいて付託された立法府による租税法律主義のもとで——機能させる必要があると言えよう。

国際的炭素税は言うに及ばず、航空券連帯税も、地球公共財の使用料とし

ての意義が大きい。EUを中心に10ヶ国以上において導入されている炭素税は、日本においても平成23年度税制改正においてやっと、石油石炭税の税率を改編して温暖化対策税という形式で導入されることになった。しかし温暖化対策税の税率は低く、税収使途に関しては、国際連帯税としての機能を有していない。

以上をまとめると、もともとは規制税として考察されたトービン税や炭素税であるが、税収使途に応じた財源調達税としての機能が重視されることになる。国際連帯税は国際的な社会正義を課税の根拠とするものであるがゆえに、MDGsの拠出目的であれ、適応基金への拠出目的であれ、南北間の公平をも考慮に入れた財源調達目的の国際税（グローバル・タックス）として構築する必要性が出てくると言えよう。

10. むすびにかえて

スターン・レビュー⁶³⁾やWorld Energy Outlook (IEA)、UNFCCC事務局、世界銀行など、種々の機関が将来的な気候変動対策として必要な資金規模の推計をしている。いずれの推計でも、気候変動のための適応資金は巨額になることが予想されている。

国際連帯税のうち、最も実現可能性が高いのは、航空券連帯税であろう。しかしながら、2011年3月11日に発生した東日本大震災復興のため、今後しばらくは巨額の財政支出を強いられる国内事情を考慮すると、新たな税負担を求めることは難しい。したがって、航空機燃料税の減税分に相当する税額を、国際航空券に対する航空券連帯税として構築し、直接、国連への拠出とする形式が望ましいのではないか。

63) 気候変動について対応しなかった場合の経済的費用（GDPの5～20%）に対し、CO₂濃度安定のための対策を講じた場合の対策費用は世界の年間GDPの1%強で済む可能性があることが示された。Stern, N., *The Economics of Climate Change: The Stern Review*, Cambridge, U.K.: Cambridge University Press, 2007.

いかなる形式であれ、国際連帯税の役割は、「将来世代のため」の責任を果たすべく、少なくとも附属書 I 国に対する、現代世代の現代世代に対する法的責任の担保としての機能面にあるのではないか。将来世代のため、現代世代は「共通だが差異のある責任」（気候変動枠組条約 3 条 1 項）を負うといっても、将来世代は既に環境を悪化させた過去世代に対し、責任を追及できない。したがって単なる PPP の原則を超えて、現代世代は現代世代に対し法的責任を負うような仕組みが必要になる。

しかし、世界共通の国際連帯税といえどもその徴税権は各国にある。グローバルな平面軸においても、時系列を超えた世代間の公平性の確保のためにも、国内租税制度との整合性と切り離して設計することはできない。税制全体における国内的・国際的ハーモニゼーションという枠内での整合性を目指すと同時に、現代世代が現代世代に対して法的責任を負う仕組みとして構築する必要がある。それが、国内消費税制度（間接税システム）との整合性を保ちつつ、財政租税（財源調達目的税）としての役割であろう。

企業活動の国際化等を踏まえた国際課税のあり方については、いまだに緻密なシステムが構築されているとはいえ、OECD モデル租税条約やガイドライン等に基づいて国内法との整備を行っている段階にある。国際連帯税は、「国内での課税権の行使と国際的な税収使途」という新たな論点を含んだ租税である。先進国（附属書 I 国）間での共通した課税手続き方法や国際機関との連携等を考慮したうえで、具体的な法制化が必要な段階に至っていると思料する。