

COP 21 パリ協定 9 条における  
資金問題と国際連帯税構想  
—— 課税権力としての租税の役割の変容  
および国内租税法との整合性 ——

兼 平 裕 子

# 論 説

## COP 21 パリ協定 9 条における 資金問題と国際連帯税構想 —— 課税権力としての租税の役割の変容 および国内租税法との整合性 ——

兼 平 裕 子

### 【目 次】

- 1 はじめに
- 2 国連気候変動枠組条約締約国会議における資金問題と国際連帯税に向けた動き
  - (1) パリ協定における決定内容と資金問題
  - (2) ランドー・レポートと国連ハイレベル・アドバイザリー・グループ (AGF) 報告書
- 3 国内における国際連帯税導入の動きと EU における金融取引税
  - (1) 国内における国際連帯税導入の動き —— 税制改正大綱における取扱いの変化
  - (2) 国際人道税構想と航空券連帯税
  - (3) EU 指令に基づく EU 11 ヶ国 (10 ヶ国) による金融取引税導入
- 4 課税権力としての租税の役割の変容 —— 政策手法としての租税
  - (1) 金融問題解決のための手法, 気候変動問題解決のための手法は南北問題の解決につながるか —— 緑の気候基金
  - (2) 航空券連帯税の租税法上の問題点
  - (3) 憲法上の課税権の上限
  - (4) 政策手法としての租税 —— 形式的統制と実質的統制

- 5 国際連帯税は画期的な資金調達メカニズムとなりうるか——国内租税法との整合性
  - (1) 国際的炭素税の可能性と課税の根拠  
—— 世代間の公平と「共通だが差異ある責任」原則
  - (2) 国際連帯税の課税の根拠—— 持続可能な発展と国際的な社会正義
  - (3) 財源調達目的税—— 担税力に基づいた課税の根拠と実現可能性
- 6 むすびにかえて

## 1 はじめに

1992年の国連気候変動枠組条約（UNFCCC；U. N. Framework Convention on Climate Change）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った。その後も気候変動対策を議論する締約国会議が毎年続けられてきたが、新たな枠組みについて、なかなか合意に至ることができなかった。

気候変動枠組条約締約国会議（COP；Conference of the Parties）の参加国は194ヶ国、京都議定書の締約国（CMP；Conference of the Parties serving as the meeting of the Parties to the Kyoto Protocol）は191ヶ国に及ぶ。これまで、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きた。というのは、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ると決定できないからである。

しかし、気候変動の影響はすでに顕在化しているという状況を背景に、各国政府の関心も高まり（パリ会議には150ヶ国の首脳が集まった）、2015年12月12日、「COP 21 決定」（Draft decision -/CP. 21）および「パリ協定」（Paris Agreement）が採択された<sup>1)</sup>。パリ協定は、気候変動問題では、気候変動枠組条約（1992年）、京都議定書（1997年）に続く、3番目の法的拘束力のある国際条約である。

COP 21 パリ会議（Conference of the Parties 21<sup>st</sup> Session Paris）において採択

されたパリ協定 2 条 1 (a) において、「気候変動枠組条約 2 条の究極的な目的を含む条約の実施を促進するにあたり、気候変動の脅威への世界的な対応強化をめざす。」ことが明記され、そのために、「工業化前と比して、世界の平均気温の上昇を 2℃ を十分下回る (well below 2℃) 水準にし、1.5℃ に抑制するよう努力する (to pursue efforts)」と、国際条約に初めて温度目標が明記された<sup>2)</sup> 同条 1 (c) において、「資金の流れを温室効果ガス排出が少なく、気候に弾力的な開発に沿う形にする。」ことも明記された。

気候変動による影響が顕在化している島嶼国等の途上国に対して、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につき、合意する必要がある<sup>3)</sup>。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。新たな資金メカニズムも構築する必要がある<sup>4)</sup>。

---

1) パリ協定採択の正式文書 (Adoption of the Paris Agreement) は以下 URL で閲覧できる。  
<https://unfccc.int/resource/docs/2015/cop21/eng/l09r01.pdf#search='Paris+Agreement'> [最終確認日：2016 年 6 月 14 日]

パリ協定は、COP 21 決定文書の附属書に位置付けられる。パリ協定は、法的拘束力のある合意であり (29 条)、COP 21 決定は、誠実に実施していく政治合意である (140 パラグラフ)。

2) 上昇を 2℃ を十分下回る水準にするのは法的義務であり、1.5℃ 以下に抑制するのは努力目標である。

3) 「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。

4) 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) の三つが設けられた。(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。

これまで途上国は、これらの基金から無償援助を受けているが、これらの合計額は約 112 億米ドルであり、必要な額に比して、あまりにも小さい。上村雄彦編『グローバル・タックスの構想と射程』(法律文化社、2015 年) 168 頁。

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、COP 15 コペンハーゲン会議（2009年）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（緑の気候基金；Green Climate Fund）の創設であり、革新的な資金調達メカニズムの提案である。

COP 17 ダーバン会議（2011年）の場で、2020年までに、年1,000億米ドル規模の資金を支援することで合意した。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1,000億米ドルの資金援助を行うスキームである。

この気候変動対策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（「グローバル連帯税」と呼ばれることも多い。）（Global (International) Solidarity Levy）である<sup>5)</sup>。国際連帯税とは、世界的な問題解決のために必要な資金を調達するために、国境を越える特定の経済活動に課する税であり、「国境を越える特定の経済活動に課税し、集まった税収を貧困撲滅・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」<sup>6)</sup>と定義される。つまり、「グローバルなモノや活動にグローバルに課税し、グローバルな活動の負の影響を抑制しつつ、税収をグローバルな課題の解決のためにグローバルに再分配する税の仕組み」<sup>7)</sup>である。これまで、租税の役割として考えられていた「国家財源の調達手段」という、国家の枠組みを越えた新たな種類の租税となる<sup>8)</sup>。

---

5) 2013年の世界のODAの総計が、1,334億米ドルであることに鑑みると、グローバル・タックスの導入なしに、これだけの資金を確保することは困難だと思われる。上村・前掲注4) 158頁。

6) 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。

7) 上村雄彦編『グローバル協力論入門』（法律文化社、2014年）129頁。

8) 国際連帯税は、グローバル・タックスの一類型として、国際航空や国際金融等グローバル化の負の影響から生じる問題の対策の財源とする負の再分配システムという側面もある。上村雄彦『グローバル・タックスの可能性』（ミネルヴァ書房、2009年）173頁。

本稿では、地球規模の貧困問題、環境問題等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、EU における金融取引税や航空券連帯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の問題点、内国消費税としての付加価値税(一般消費税)と個別間接税の整合性、さらには、グローバル化および世代間の公平を念頭においた課税の根拠や課税権の帰属も視野に入れて考察する。すなわち、地球環境というグローバル公共財(global public good)を守るために、各国の主権を越えて税金を直接徴収するというグローバル・タックスの理念につき、課税権力としての租税の役割の変容および国内租税法との整合性という視点から検討する。

## 2 国連気候変動枠組条約締約国会議における資金問題と国際連帯税に向けた動き

### (1) パリ協定における決定内容と資金問題

附属書 I 国に温室効果ガス削減の数値義務を課す京都議定書方式と異なり、パリ協定 2 条 2 は、国ごとに異なる事情を反映し、衡平性、共通だが差異ある責任原則、および、それぞれの能力による原則に応じた実施を求めている。パリ協定 4 条 2 は、各締約国に気候変動枠組条約 2 条の目標達成をめざす「貢献草案」(intended nationally determined contributions; INDC)<sup>9)</sup>を作成し、報告し、保持する義務を負わせる方式を採用している (shall prepare, communicate and maintain)。すべての締約国は国別の目標値に関し、パリ協定の目標を達成するために、野心的な努力を実施するものとされ、締約国の努力によって、途上国を支援する必要性を認識し、経年的に進展させるものとしている(3条)。

これら目標達成を目指して、削減のための国内措置を講じる義務は法的拘束力をもつ。すでに、159ヶ国と EU 28ヶ国の計 187ヶ国が国別の削減目標・行

9) 日本政府訳では、「約束草案」とされているが、法的義務を負わせる約束(commitments)ではない。田村賢太郎「長期的かつダイナミックな国際気候枠組みに向けて」環境研究 No. 178 (2015年) 115頁。

動を提出しているが（2015年12月15日現在）、現在提出されている削減計画・行動を総計しても、2100年には2.7℃の上昇が予想されている。したがって、この方式による制度の実効性を担保するためには、更なる削減につながる仕組みが必要になる。

パリ協定2条の目標達成のためには、できるだけ速やかに世界の排出量を頭打ちにする必要がある。頭打ちの後、最良の科学的知見に従って、急速に削減し、今世紀後半に温室効果ガスの「人為的排出」(anthropogenic emissions)と「吸収」(removals by sinks)を均衡させ、排出を「実質ゼロ」にする必要がある（4条1）。

このように、パリ協定において、地球環境というグローバル公共財を守るという国際社会のビジョンが示された。今後は、このビジョン達成のため、各締約国が、国内のおよび国際的にどのような行動をとるべきかが問われることになる。

適応の国際目標が設定され、適応行動強化への協力が締約国の責任とされる（7条7）。損害と損失を回避し、損害と損失に対処することの重要性も認識されている（8条1）。そのためには資金移転が必要になる。COP 21 パリ会議でも資金問題は交渉の大きな争点となり、資金供与国の拡大と差異化、そして2020年以降の資金目標が議論的となった。結果、先進国が、途上国を支援するための資金を提供する義務があることが明記された（9条1）。他の締約国（＝途上国）が自発的に引き続き支援を提供することができることから（9条2）、資金提供国は拡大されたことになる（ただし、法的義務ではない）。

2020年以降の資金供与については、先進国が年1,000億米ドルの動員を引き続き行う意思があること、2025年までに、パリ協定の締約国が1,000億米ドルを下限とする資金の世界目標を設定することが決定された（COP 21 決定, para. 54）。すなわち、2025年には先進国に限らず、他の締約国（＝途上国）も協力すべきことになる。しかし、2020年以降の資金の世界目標の具体的数値は記載されず、「今より増やす」という努力目標の域を出ていない。実質的には先送りする形での合意となった。

人為的排出と吸収を今世紀末「実質ゼロ」にするという国際社会の長期のビジョンは明示されたが、その実効性を担保するための具体的施策としての資金調達メカニズム（Financial Mechanism of the Convention）は協議中というのが現況である<sup>10)</sup>

## (2) ランドー・レポートと国連ハイレベル・アドバイザー・グループ（AGF）報告書

### ① トービン税から国際連帯税へ

国際連帯税の議論は1970年代にトービンによって提唱されたトービン税（Tobin Tax）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（プリンストン大学ジェンウェイ講座のための講演）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、為替取引に極めて低率な課税を行うという提案をした（この提案を本格的に展開したのは1978年の論文「国際通貨改革への提言」）。具体的には全ての直物取引に対して、一律税率で課税する提案であり、税収についてトービンは、あくまでも副産物とみなしていた。

このように、そもそもトービンの提唱した税は、それまでの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。国境を越えるクロスボーダーの為替取引に課税して、投機マネーの過度の国際移動にブレーキをかけるという政策手法としての租税であった。しかし、トービン税は非現実的とされ、実現することはなかった。経済学の教科書のトピックとして取り上げられるだけであった<sup>11)</sup>

10) 高村ゆかり「COP 21 で何が決まったか」COP 21 に向けた連続シンポジウム第3回（2016年1月23日）報告資料、同「気候変動政策の国際枠組み」環境研究 No. 181（2016年）11～22頁、同「パリ協定で何が決まったのか」法学教室 428号（2016年）44～51頁参照。

11) 諸富徹『私たちはなぜ税金を納めるのか－租税の経済思想史』（新潮選書、2013年）212～214頁、志賀櫻『タックス・ヘイブン』（岩波新書、2013年）213頁。



ここに至って注目されるようになったのは<sup>12)</sup>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。さらには、国際的な投機行為によって、1992年のポンド危機、1997年のアジア危機など、ヘッジ・ファンドによるマネー・ゲームをもたらす金融危機が、グローバルな金融危機として意識されるようになったことに対する規制の一つとして、金融取引税（FTT；Financial Transaction Tax）が有効ではないかとの認識が高まってきたことによる<sup>13)</sup>

トービン税は環境税（ピグー税）の租税論上の根拠をほぼそのまま適用できる。政策税としての環境税の根拠は「外部不経済の内部化」である。トービン税における「外部不経済」は「通貨危機」である。トービン税は、通貨危機（外部不経済）の原因となる投機的取引に重課する（内部化）ことによって、いったん発生すると莫大な外部費用をもたらしかねない通貨危機を未然に防止する役割を担いうる<sup>14)</sup>

このような政策税としてのトービン税には多くの税収が見込まれることから、開発援助の資金源として位置付ける構想も現れるようになった。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」としての革新的資金調達メカニズム構想につながった。

## ② ミレニアム開発目標（MDGs）と国連 AGF 報告書

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

---

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。

13) 志賀櫻『タックス・オブザバー』（エヌビー通信社、2015年）256～261頁。

14) 諸富・前掲注11）216頁。

められた「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(うち7番目に、「環境の持続可能性の確保」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。

MDGsは2015年が終了年度であった<sup>15)</sup>いくつかの目標は達成されたものの、国家間あるいは一国内の所得格差は一層拡大した。MDGsに続いて、2015年から2030年までの新たな、より広範な目標(Sustainable Development Goals；以下「SDGs」という。)を含む合意である「持続可能な開発のための2030アジェンダ」が採択されている(2015年9月)。

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レーで開かれた国連の「開発資金に関する国際会議」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。規制税の役割を超えて、税収を途上国向けの開発支援等に活用することが議論されるようになった。

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)<sup>16)</sup>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要」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(FTT；Financial Transaction

15) 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ドル以下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示された。(The Millennium Development Goals Report 2010)

16) 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/Landaul.pdf](http://www.cttcampaigns.info/documents/fr/landau_en/Landaul.pdf) [最終確認日：2016年6月14日]

【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 (2004年)	AGF 報告書 (2010年)
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
金融取引税 (FTT)	国内排出量取引の割当によるオークション収入
多国籍企業への累進付加税	カーボンオフセットへの課税
兵器取引税	国際船舶および航空利用への課税
	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
	炭素税
	通貨取引税
	国の予算の直接取組み

Tax), 多国籍企業への累進付加税, 兵器取引税をあげている。

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, グローバリゼーション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)<sup>17)</sup>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。当該ワーキングペーパー公表の背景として, (i) 国際航空業界が環境へのダメージ(CO<sub>2</sub> 排出量)の大きな原因となっていること, (ii) どの国の付加価値税でも国際航空輸送が除外されていること, (iii) 経済危機以来, グ

17) 「ストランド・キーン・ペーパー」と呼ばれる。IMF Working Paper, *Indirect Taxes on International Aviation*, Michael Keen and Jon Strand (06/124) [www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06124.pdf](http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06124.pdf) [最終確認日: 2016年6月14日]

ローバルな税制に関する協調意欲が高くなっていること、があげられる（後述の、V.ペリー IMF 財務局税制担当課長発言）。

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のが国際連帯税である。トービン税とは異なって、むしろ開発援助資金の財源目的に主要な関心がある構想である。

資金調達問題に関しては、上記のような背景を受け、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 *Report of the Secretary-General's High-Level Advisory Group on Climate Change Financing*（以下「AGF 報告書」という。）が提出された<sup>18)</sup>

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提示されている<sup>19)</sup> 同報告書は譲与また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<sup>20)</sup>

### ③ MDGs から気候変動資金へ

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策定されたものである。MDGs を継承した SDGs 達成のためにも資金創出が大きな課題となる。MDGs は、気候変動

18) *Report of the Secretary-General's High-Level Advisory Group on Climate Change Financing*, 5 November 2010. [最終確認日：2016年6月14日] 同報告書は COP 16 カンクン会議（2010年）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・ゼナウイ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。

19) *Ibid* 18, 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1,000億米ドルを拠出する必要があるため、CO<sub>2</sub> 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。

20) *Supra* note 18, pp. 14-15.

枠組条約締約国会議（COP）においても、途上国が気候変動の適応策を行うために必要な「資金」の財源として期待されるようになった。公的な資金移転メカニズムが必要とされるなかで、国際協調主義の精神に照らしたグローバル・タックス（global tax）<sup>21)</sup>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実施のための資金問題は、重要な交渉テーマの一つとなっており、COP 15 コペンハーゲン会議（2009年）において、途上国に対する気候資金として、長期資金については、2020年までに年間1,000億米ドルを確保することが約束された<sup>22)</sup>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1,000億米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】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1,000億米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、(i) 二国間のCO<sub>2</sub>排出量取引オークションによる収入を財源にあてる、(ii) 炭素市場に関連した課税の拡充、(iii) CO<sub>2</sub>排出や特定の経済活動に対する課税、(iv) 各国政府の一般予算からの拠出、に言及している。(ii)(iii)がグローバル・タックスの要件を充たし得る。(iii)の課税の一つとして、既に導入されている方法が、後述する「航空券連帯税」

21) 諸富・前掲注11) 255～256頁は、以下のようにグローバル・タックスを定義している。(i) 国境を越えた経済活動を課税対象とすること。(ii) 税収の一部または全部が、国際公共財供給のための財源調達としての側面をもっていること。(iii) 課税主体が単一の国家ではなく、複数の国家から構成される共同組織や超国家機関であること。

現実には国際的な徴税機関は存在しないことから、あくまで理念としての税制である。

22) 気候資金の調達方法には、①公的資金、②民間資金、さらに、どちらとも性質の異なる第三の方法として、グローバル・タックスがある。上村雄彦「グローバル・タックスと気候変動」環境研究 No. 178（2015年）19～20頁。

【表 2】 必要な気候資金の推計

機 関	緩和 (mitigation)	適応 (adaptation)
CAN (気候行動ネットワーク)	600億米ドル	500億米ドル
IEA (2008)	1兆6,000億米ドル	
UNFCCC* (2007)		490～1,710億米ドル
UNFCCC (2008)	3,408.5～3,578.4億米ドル	
世界銀行 (2010)		895～1,018億米ドル**
UNEP (2014)		2,500～5,000億米ドル

〈上村雄彦「グローバル・タックスと気候変動」環境研究 No. 178 (2015 年) 19 頁より〉  
 (\*気候変動枠組条約事務局, \*\*2050 年までに 2005 年レベルから半減させる目標)

である。

途上国の気候変動対策として必要とされる資金は【表 2】に示すように、各機関によって推計値はまちまちである。しかし、パリ協定による法的義務（気温上昇を 2℃ を十分に下回る水準）を達成するためには、2020 年 1,000 億米ドルの資金額すら、必要とされる資金の一部に過ぎないことは明白である。

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緩和策および適応策に充てる財源として、革新的資金調達メカニズム構想に基づきグローバル・タックスが、さらに、PPP の原則からすると国際的環境税が望まれる<sup>23)</sup>。この場合の租税の形態は、間接税の形式を採らざるを得ない。直接税（所得税、法人税）は各国の固有財源として機能するからである。

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。

一方、国連 SDGs の資金創出のための開発資金会議（2015 年 7 月；アジスアベバ）においては、ODA にしろ、革新的資金調達メカニズムにしる、公的

23) 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が、実施が困難なことから、関心度合いは薄れている。Supra note 18, p. 5, p. 62.

資金の役割は後退している（草案段階では、航空券連帯税、金融取引税、炭素税等のグローバル連帯税が提案されていた）。米国や G 77（非附属書 I 国）の反対により、革新的資金メカニズム規定は、グローバル連帯税ではない金融市場の利用等の規定となっている<sup>24)</sup>

### 3 国内における国際連帯税導入の動きと EU における金融取引税

#### (1) 国内における国際連帯税導入の動き —— 税制改正大綱における取扱いの変化

2006 年 2 月には、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、革新的開発資金に関するリーディング・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きた<sup>25)</sup>

2010（平成 22）年度税制改正大綱では、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）<sup>26)</sup>も公表されている。

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。与党税制調査会（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る。毎年 12 月に発表

24) しかし、民間資本だけでは問題を解決できず、ODA だけでも限界があることから、革新的資金調達メカニズムは再びクローズアップされ、その必要性は明白になってくることが予想される。グローバル連帯税推進協議会「持続可能な開発目標の達成に向けた新しい政策科学—グローバル連帯税が切り拓く未来—」（2015 年 12 月 1 日）49 頁。

25) 2008 年 2 月 28 日には、国際連帯税の推進を目的に超党派の「国際連帯税創設を求める議員連盟」が設立された。また、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。

26) 「国際課税に関する論点整理」（税制調査会専門家委員会）（2010 年 11 月 9 日公表）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。

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」を提出している。税制改正大綱のうち、「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）<sup>27)</sup>と並行して、国際連帯税も取り上げられてきた。

【表 3】に示すように、2009（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、2010（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。

2011（平成 23）年度（民主党）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<sup>28)</sup>。2012 年 8 月の税制抜本改革法 7 条 7 号にも、「国際連帯税について国際的な取組の進展状況を踏まえつつ、検討すること」と規定された。

しかし、導入には至らず、その後の進捗もはかばかしくない。最直近の与党（自民党・公明党）平成 28 年度税制改正大綱は、2015（平成 27）年 12 月 16 日に公表されたものであるが、「第 1 章 基本的考え方」のうち、「6 国境を

27) 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 CO<sub>2</sub> 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として導入が明記された。

2012（平成 24）年 10 月 1 日の導入以降、3 年半かけて段階的に引き上げられ、2016（平成 28）年 4 月より CO<sub>2</sub> 排出量 1 トンあたり 289 円課税され、税収見込みは 2,623 億円となっている。

28) 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 No. 156（2011 年）42 頁は、「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」としている。



【表3】 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><b>検討項目 16</b>                  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（民主党）税制改正大綱）</p> <p><b>第3章 各主要課題の改革の方向性</b>  <b>4. 国際課税 (3)国際連帯税</b>                  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（民主党）税制改正大綱）</p> <p><b>第2章 各主要課題の平成23年度での取組み</b>  <b>8. 国際課税 (3)国際連帯税</b>                  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>

越えた取引に係る課税の国際的調和に向けた取組み」は、OECDのBEPSプロジェクトの記載が中心であり、国際連帯税への言及は消えたままとなっている。以上が、ここ数年の税制改正大綱における取扱いの変化である。

## (2) 国際人道税構想と航空券連帯税

国内における議論は、1998年に金子が提唱した国際人道税の提案がその先駆けとなっている<sup>29)</sup>ももとは、個々の国が国際航空券、つまり国際航空の切

29) 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い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、金子宏『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。

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、国際航空運賃に低率の消費税を課税する案であった<sup>30)</sup>金子は、「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<sup>31)</sup>」との考えを示している。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。

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）。それは、どこの国で税を課すのかという、ソースとする場所を決定するのが困難だからである。

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、金子の主張する国際人道税は、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。」との考えを示している。

30) 金子宏「国際航空券税（国際人道税）等国際課税の問題について」同『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」同『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣、2010年）662頁、V・ベリー＝金子宏「国際航空券税（国際人道税）等国際課税の問題について [公開対談]」租税研究 724号（2010年）66頁。

31) 金子宏「人道支援の税制創設を」2006年8月3日付け日本経済新聞「経済教室」。

金子の示す国際人道税とほぼ同様の仕組みが<sup>32)</sup>、すでにフランスや韓国等 14 ヶ国で導入されている航空券連帯税 (Solidarity Levy on Air Tickets) である。2006 年 7 月にフランスが導入して以来、14 ヶ国で導入され (2015 年現在 ; 外務省調べ)、最も導入が容易な形態の国際連帯税である。しかし、あくまで Levy (付加的な定額税) であり、Tax (比例税または累進税) ではない<sup>32)</sup> Levy も Tax も租税として賦課されるが、国際連帯税には、国際的な使用料や負担金、協力金、課徴金等の要素も含むため、従来の租税概念ではとらえきれない新たな概念として考える必要がある<sup>33)</sup>

後述するように、課徴金 (負担金) として構成するか、租税として構成するかによって、租税法主義という憲法上の縛りが異なってくる。比例原則の及ぶ範囲も異なってくる。

航空券連帯税の税収は MDGs (SDGs) 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に 2006 年 9 月に設立された国際組織) や国際金融ファシリティ (IFFIm) 等に拠出している。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う場合には、両者 (貧困問題解決のための SDGs への拠出、気候変動問題解決のための適応基金 (緑の気候基金) への拠出) の住み分けが必要になる。

### (3) EU 指令に基づく EU 11 ヶ国 (10 ヶ国) による金融取引税導入

#### ① トービン税および金融取引税をめぐる動き

航空券連帯税は各国別に課税を行い、その税収を国連の機関に拠出する方法

32) Tax と Levy には以下のような相違点がある。

Taxes are fees that are imposed on corporations and individuals by a country's government. Taxes are used for the purpose of running of the government, investment, development, infrastructure, healthcare, public safety, law enforcement, etc.

A levy is an extra amount that is charged on things like fuels, but as a surcharge on top of the cost, whereas a tax is a percentage of the total amount which is paid over.

33) 望月爾「国際連帯税の展開とその法的課題」租税法研究 42 号 (2014 年) 52 頁。

である。超国家機関による課税ではないので、グローバル・タックスの本来的な定義には当てはまらない。超国家機関が課税主体となるグローバル・タックスに近いのが、EU 11ヶ国（10ヶ国）での導入を決定した金融取引税である。

これらの動きの先がけとして、まずフランスで、2001年11月に通貨取引税法案を可決した（12月に通貨取引税を規定する2002年予算法が成立）。しかし、EMU（欧州経済通貨統合）全加盟国による参加を発効の条件としていたため、実施には至らなかった（後述するようにフランスは、2012年8月に上場株式等に限定して単独で導入した）。

ベルギーでも、トービン・シュパーン税法案（通貨取引税法案）を可決した（2004年4月）。ただし、EMU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た。シュパーン（Paul Bernd Spahn）による2段階課税構想<sup>34)</sup>に基づく、いわゆる「トービン・シュパーン税法」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段階に設定していた。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している。

これは財源確保を主目的としたものではなく、あくまで規制税（政策税）である。同時に、見込まれる巨額の税収で、グローバル公共財の供給を行うことが可能となる。しかしながら、EMU全加盟国での導入という前提が達成できず、トービン・シュパーン税も実施には至らなかった。

1970年代に示されたもともとのトービン税は、課税によって投機マネーの過度の国際移動にブレーキをかけるという構想である。金融取引税は、税金で

34) フランクフルト大学財政学教授であったパウル・シュパーンは、トービン税には欠点（金融市場の効率と安定性を保証する通常の取引と、市場を不安定化させる投機取引を区別できない。）があるにもかかわらず、金融市場を安定化させるためには、トービン税に代わる代替案は少ないとして、2段階の構造を提案した。山口和之「トービン税をめぐる内外の動向」レファレンス平成25年2月号（2013年）33～34頁。

Spahn, P. B., *The Tobin Tax and Exchange Rate Stability. Finance & Development 33(2)*, IMF, June 1996, pp. 24-27.

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(金融取引税)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。

したがって、多国間条約により国際的な合意形成を図るアプローチとして「グローバル通貨取引税」が議論され、グループ国で導入すれば租税回避は防げるとされてきた<sup>35)</sup> トービン税構想に基づき開発分野で提唱・議論されるグローバル通貨取引税は、外国が為替取引に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。世界の通貨取引が拡大を続けており、極めて低率の課税であっても、相当の収税効果が見込めること、「多通貨同時決済銀行」(CLS; Continuous Linked Settlement)を通じて容易に課税が行えることが、この手法に着目した理由であった<sup>36)</sup> 為替契約の決済が集中的に行われる電子支払いシステムであるCLSを活用すれば、クロスボーダー取引への課税に係る技術的問題を克服できる。

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<sup>37)</sup>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。」と指摘された。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。「金融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はない。」との言及もある。

35) 望月・前掲注33)59頁。

36) グローバル連帯税推進協議会・前掲注24)38頁、諸富徹「EU金融取引税の制度設計と実行可能性」上村雄彦編『グローバル・タックスの構想と射程』(法律文化社、2015年)46~48頁。

37) *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最終報告) [最終確認日:2016年6月14日]

## ② EU 11 ヶ国 (10 ヶ国) による金融取引税の導入

2008 年のリーマン・ショック, それに続く欧州危機のなかで, EU 委員会は EU 域内金融機関への金融取引税導入 (2014 年 1 月より) の指令案を提示した (Directive 2004/39/EC) (2011 年 9 月 28 日)。金融機関に金融危機対策の財源を負担させる目的をもつ EU 指令であり, 欧州議会は 2012 年 5 月に, EU 委員会提案を承認した。

まず, フランスが 2012 年 8 月に単独で, 金融取引税を導入した (上場株式等に限定)。イタリアも 2013 年 3 月に単独で導入した。EU 指令とはいえ, イギリス, オランダ, ルクセンブルク等の反対により全会一致による合意とはならず<sup>38)</sup>「強化された協力」(enhanced corporation)<sup>39)</sup> (EU 条約 20 条 2 項, EU 運営条約 326 条~334 条) 手続により, EU 11 ヶ国のみで金融取引税の導入を決定している。EU 金融取引税は, 金融危機を引き起こした金融機関救済のために多額の公的資金が注入されていることに注目して, 金融機関に貢献を求めることを目的としている。用途は特定していない。

税率は, 株式と債券取引が 0.1%, デリバティブ取引は 0.01% であって, 原則, EU 域内で設立された金融機関に係る金融取引が, 取引が行われる場所に関係なく, 課税対象となる。EU 域内からの資本流出や租税回避の防止のため, 課税対象となる金融商品や取引, 納税義務者である金融機関等の範囲が非常に広く設定されており, 課税管轄権の問題を中心に検討すべき法的課題が多い。すなわち, 金融取引税における ‘establishment’ 概念の拡張による「取引相

38) イギリス, オランダ, ルクセンブルクの反対理由は「ロンドンとともに二大金融市場を構成するニューヨーク市場が金融取引税を採用しない限り, 競争上不利」というものである。アメリカは金融取引に対して税ではなく, 手数料制度を採用している。西山由美「望月報告に対するコメント」租税法研究 42 号 (2014 年) 75 頁。

39) 「先行統合」の訳もある。1999 年発効のアムステルダム条約により導入され, 2003 年発効のニース条約により改正された。適用条件が厳格なことから 2009 年発効のリスボン条約による更なる変更まで一度も用いられてこなかった。リスボン条約による改正により, 軍事・防衛を含むすべての共通外交安全保障政策分野の措置に適用が可能となった。先行して統合を促進しようとする加盟国 9 ヶ国以上の賛成があれば手続開始が可能になる。中西優美子『EU 法』(新世社, 2012 年) 129~130 頁。

手原則」や「発行地原則」といった新たな原則の導入につき、従来の課税管轄権に関する国際ルールに抵触しているおそれが指摘されている。それによって、参加の11ヶ国以外の金融機関にも納税義務が生じる可能性があるからである<sup>40)</sup>

シティを擁し、導入に反対したイギリスは、2013年4月19日、EU司法裁判所に提訴した（Case C-209/13）<sup>41)</sup> EU運営条約329条1項の「強化された協力」の付与（Decision 2013/52/EU）による金融取引税システムの合法性をめぐり、非参加国の課税管轄に関する義務を侵害するものであること、また、非参加国にも不可避的な徴税コストが生じることは、運営条約327条、332条、および国際慣習法違反にあたるとして提訴したものであるが、手続的理由により、4月30日に却下された。

結局、EU10ヶ国（エストニアは調印せず。）は、導入に部分的に合意したが、税率等については2016年半ばまでの合意を目指すという段階にある（2015年12月現在）（合意したのは、ドイツ、フランス、イタリア、オーストリア、ベルギー、ギリシャ、ポルトガル、スロバキア、スロベニア、スペインの10ヶ国）。

## 4 課税権力としての租税の役割の変容 —— 政策手法としての租税

### (1) 金融問題解決のための手法、気候変動問題解決のための手法は南北問題の解決につながるか —— 緑の気候基金

気候変動枠組条約2条に掲げる究極の目標を達成するため、パリ協定2条に

40) 望月・前掲注33) 66～69頁。

41) United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland v Council of the European Union 2013年4月19日に提訴したが、4月30日に却下された。ただし、「強化された協力」の承認は有効かという論点について検討したものであり、「強化された協力」の実施のために取られる措置について無効を求める更なる訴えがあった場合の検討という実質論によって却下されたものではない。Official Journal of the European Union (C 171/22 (2013. 6. 15))

において、「気温上昇を、2℃を十分下回る水準に抑える必要がある。」ことが合意された。そのためには途上国も抑制策を進める必要がある。顕在化した損害や損失への対処も必要になる。温室効果ガス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、共通だが差異ある責任原則に基づき、先進国から途上国への資金援助が必要になる。一方で、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——は、政治的、予算的制約による限界がある。

現在、国際連帯税（グローバル連帯税）と総称される税として、①航空券連帯税、②金融取引税、③その他の課税（グローバル通貨取引税、タックス・ヘイブン利用税、地球炭素税等）が議論されている<sup>42)</sup>

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として国境を越えた取引の肥大化があり、それを抑える必要がある。ゆえに、外部不経済の原因となっている金融問題（通貨危機）と気候変動問題（人為起源の温室効果ガスの排出）の解決を目指すことは、究極的には、南北問題の解決につながる<sup>43)</sup>

これらに共通するのは、国境を越える特定の経済活動に課税し（規制税）、その税収を貧しい国々へ再配分する（財源調達目的税）という地球規模での再分配のための財源調達目的を持つことである。

1930年代ニューディール期のアメリカで、国家の政策課題によって市場経済を積極的にコントロールしようとする政策課税が初めて利用されるようになったが<sup>44)</sup>2000年代に議論が始まった国際連帯税は、国際開発分野で、政策手法としての租税を資金調達メカニズムとして活用する経済的手法である。外部不経済の内部化を財源調達目的と結びつける手法は、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、気候変動のための適応基金としても、途上

42) グローバル連帯税推進協議会・前掲注 24) 30～40 頁。

43) 三木義一・杉田宗久「国際連帯税（トービン税）の動向」税研 No. 140（2008年）7 頁。

44) しかし、租税の主要目的は国家が必要とする財源を調達する点にあり、政策税は目的を達成すると税収が減少することになり、租税の副次目的（政策の遂行）が主要目的（財源の調達）を阻害してしまう問題を孕んでいる。諸富・前掲注 11) 186～190 頁。



国の貧困対策資金としても使うべきと考えられている。

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) を掲げている。SDGs の 2030 年までに達成すべき目標の 13 番目に「気候変動およびその影響を軽減するための緊急の対処を講じる」目標を掲げている。そして、国連気候変動枠組条約 (UNFCCC) が、気候変動への世界的対応について交渉を行う一義的な国際的、政府間対話の場であるとの認識を示している<sup>45)</sup>

このように、結局のところ、気候変動問題は南北問題に行き着くところの国際交渉である。「共通だが差異ある責任」を果たすため、先進国は、緩和策についても、適応策についても、ともに途上国支援義務を履行する条約上の責任があり、資金拠出が必要となる。そのための「革新的な資金調達メカニズム」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。

これまでの締約国会議 (COP) において、資金拠出の必要性は全ての締約国のコンセンサスとなっている。しかし、「誰が(どの国が)支払うのか」「どれだけ金額を支払うのか」に関する先進国グループと途上国グループとの対立は根深い<sup>46)</sup>パリ協定 9 条採択にあたっては、最後まで協議が続けられたが、具体的な数値は示されなかった。

2020 年における 1,000 億米ドル規模の資金援助も唐突に決定されたものではなく、気候変動枠組条約 11 条 (資金供与の制度) に基づき協議が続けられ、これまでの COP 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。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「特別気候変動基金」「後発開発途上国基金」「適応基金」があるが、必要とされる額にははるかに届かなかった。

新たな資金供与制度の実施機関として、COP 17 ダーバン会議において、「緑

45) 蟹江憲史・小坂真理「SDGs 実施へ向けた展望」環境研究 No. 181 (2016 年) 6 頁。

46) 200 ヶ国近い参加国は、大別して、付属書 I 国として、EU 28 ヶ国、アンブレラグループ (アメリカ、カナダ、日本、ロシア等 9 ヶ国)、非付属書 I 国として G 77+China (133 ヶ国) (島嶼国、アフリカ、南米、アラブ等)、EIG (スイス、韓国、メキシコ等 6 ヶ国) の交渉グループに分けられる。

の気候基金」(Green Climate Fund) の設置が決定された (2011 年 12 月創設) (初期額として 100 億米ドルが COP 20 リマ会議において決定された)。その背景には、ポスト京都議定書の枠組に途上国を入れ込みたい先進国の思惑と、先進国が義務を負っている適応基金の提供を大規模で確実に得たい途上国の要望が合致したことがあげられる。

その結果、先進国は途上国支援に資金を供与する法的義務を負う (パリ協定 9 条 1) が、他の締約国 (= 途上国) は自発的に支援を提供することができる (9 条 2) と資金提供国が拡大された。しかし、法的義務とはせず、先進国と途上国の差異化がなされた。COP 21 決定 para. 54 には「2025 年まで、先進国が年 1,000 億米ドルの動員を引き続き行う意思があること、2025 年までに、CMA が 1,000 億米ドルを下限とする資金の世界目標を設定する。」ことが明記された。ただし、その目標の主体は先進国に限定されていない (para. 53)<sup>47)</sup>

## (2) 航空券連帯税の租税法上の問題点

### ① 航空券連帯税を租税として導入する場合の問題点

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のが金融取引税である<sup>48)</sup> トービン税は外国為替の安定化を主目的とした政策税であるのに対し、国際連帯税は開発目標達成のための財源確保を主目的として併せ持つ。これらの税収を国際間で分配して、貧しい国々のために使い、SDGs 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。すなわち、元来のトービン税が対象としていた取引よりも、課税対象が拡大していることになる。

47) 高村・前掲注 10)「気候年同政策の国際枠組み」16 頁、同・前掲注 10)「パリ協定で何が決まったのか」47 頁。

48) 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かかわらず減少するという予想がある。前掲注 26)「国際課税に関する論点整理」6 頁。

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メカニズム）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。国際連帯税といっても、金融取引税や航空券連帯税、地球環境税（国際的炭素税）では、課税の範囲はかなり異なる。

トービン税の考えに基づく規制税である金融取引税の税収を気候変動対策の財源目的に用いるのは、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。ただし、国境を越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えると、金融取引（マネーゲーム）を抑える必要性が出てくる。金融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<sup>49)</sup>

現在提案されている資金調達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く、CO<sub>2</sub>排出抑制として機能しうる（国際航空からの排出は、世界のCO<sub>2</sub>排出量の約2%を占め、2030年には排出量の割合が約2倍になると予測されている）。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等に拠出されている。この航空券連帯税は、導入国も14ヶ国（2015年12月現在；外務省調べ）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」維持のための第一歩といえよう。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・サービスである地球公共財（地球環境や国際開発）の場合も同様である。

すでに導入されている航空券連帯税は低率かつ定額のLevyにすぎない。实体经济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<sup>50)</sup>フランスの航空券連帯税は付加価値税とは別の個別消費税であり、応能負担ではなく、

49) 「国際連帯税」東京シンポジウム（2008年11月23日）基調講演（寺島実郎）。

応益負担としての性格が強い。個別消費税の場合、航空券代金に上乗せして徴収する簡素なシステムで対応可能というメリットはある。しかし、このような個別消費税の類型は、租税として負担を求めるよりも、手数料または利用料(賦課金)として負担を求める性質をもつ(「国際課税に関する論点整理」4頁)。

利用料(賦課金)として負担を求める場合と、租税として負担を求める場合を比較すると、前者には比例原則が及ぶが、租税法律主義という憲法上の制約は及ばないという相違点がある。租税法律主義が適用される場合、立法段階での手続面や形式面の厳格さが要求されるが(形式的統制)、内容については広範な立法裁量が認められる。司法段階での実質的統制については、「緩やかな合憲性の基準」(大島訴訟・最大判 1985(昭和 60)年 3 月 27 日・民集 39 卷 2 号 247 頁)が適用されることになり、租税立法の合憲性が推定される。

立法段階において、租税は狙い撃ち課税として構成すべきではなく、「広く」「薄く」負担を求めるべき性質をもつ。中里は、「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。」<sup>51)</sup>と両者の相違点を述べている。

国際連帯税は財源調達を主目的とする。同時に、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も併せもつ。課税対象は広く存する。したがって、賦課金(課徴金)として負担を求めるべきではなく、あくまで、租税行政という「硬い」仕組みを利用する租税として構成すべきといえよう。

50) 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。

ICAO 2016 年総会に向けて、航空機の排出基準の導入、排出量取引といった市場メカニズムの利用を含む対策が検討されている。高村・前掲注 10)「パリ協定で何が決まったのか」50 頁。

51) 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。

## ② 航空券連帯税を消費税として課税する場合の問題点

消費税（付加価値税）は「仕向地主義」を採用する。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<sup>52)</sup> 国際航空運賃は消費税法では輸出免税となるので、課税に取り込むにあたっては新たな課税の根拠が必要となる。

仕向地主義の原則を保持したまま、航空券連帯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か。

国際航空に対する租税としては、燃料に対する課税と、航空券に対する課税とがある。航空券連帯税は、航空機燃料の排出するCO<sub>2</sub>排出量に応じた課税ではなく、運賃への課金となる（エコノミークラスとそれ以外ではかなりの差がある定額税である）。ファーストクラスの乗客がエコノミークラスの乗客より多くのCO<sub>2</sub>を排出するわけではなく、PPP（汚染者負担）原則からすれば、PPPに準ずる負担金にすぎない。しかし国際線の航空機の排出するCO<sub>2</sub>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、国際線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<sup>53)</sup> これまで先進国が多く排出してきた温室効果ガスによって、気候変動が引き起こされ、途上国がその被害を受けてい

52) 「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。

る。したがって、問題の原因を作り出してきた先進国が、途上国に対して補償しなければならない、という「共通だが差異ある責任」および「PPP 原則」に基づいた応益課税として捉えることもできよう<sup>54)</sup>

日本において導入可能な航空券連帯税の法形式を考察すると、(i) 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、(ii) ジェット燃料油に対する課税である航空機燃料税（平成 27 年度予算で 656 億円）を改編する方法、あるいは、(iii) 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<sup>55)</sup>

航空機燃料税は国内線航空機燃料 1 kl 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、2011（平成 23）年度より税率が 18,000 円に引き下げられた（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、これら税収を緑の気候基金や SDGs 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。このように既存税制を改正して、新たな税負担を伴うことなく、直接拠出する方法が、実現可能性が高いと思われる。(i) の付加価値税（消費税）に取り込む方法の場合では、企業にとって必要経費として税額分が仕入れ税額控除の対象とされる。また、付加価値税（VAT）を導入していない国では、適用が難しくなるからである。

ODA として予算に盛り込む場合は、どうしても国会のコントロールが及んでしまう（実際は、予算案を作成する政府のコントロールが及ぶ。個別具体的

53) *Supra* note 17, 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る CO<sub>2</sub> 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。

IMF 財政局税制担当課長 V・ベリーも、前掲注 30) 67 頁において、「国際航空の環境的な側面をみると、航空燃料 1 ガロン当たり 20~40 セントに相当する。適切な炭素のプライシングを行うという、消費税が必要になってくる。」と述べている。

54) 適応資金の財源調達手段の一手法として、グローバル・タックスが注目され、その資金提供は PPP の原則の下で根拠付けられる。問題の原因をつくり出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。諸富徹・浅岡美恵『低炭素経済への道』（岩波新書、2010 年）108 頁。

55) 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・前掲注 4) 180 頁。

な配分に関しては、既得権が重視されがちである)。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高く、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。

### (3) 憲法上の課税権の上限

このように、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として、革新的な資金調達メカニズムが提唱されている。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は存在しない。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いえよう。国連の気候変動問題に関しては、上記の「緑の気候基金」が実施機関としての受け皿になる。

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、硬直化を招きやすい。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を惹起することになる。

「租税は、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてではなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付」(大島訴訟・最大判1985(昭和60)年3月27日・民集39巻2号247頁)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、国民の財産権を侵害する性質を持たざるをえない。したがって、このような侵害規範性を孕む課税権を行使し、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。一般論として、課税権には憲法 29 条による上限があるといえるが、具体的にどの程度まで課税したら違憲になるのかは、明確ではない<sup>56)</sup>

原田は、「租税の特殊性である『資金調達目的』と『反対給付の欠如』は、賦課徴収額に歯止めをかける内在的要素を欠き、名宛人の権利侵害の程度が大きくなる構造を示すものである。そこで、法律に詳細な課税要件規定を置くこと、課税庁による判断の余地を極小化すること、名宛人の権利防御に重点を置いた法理論を構築することが、租税法に強く求められている。』<sup>57)</sup>との考えを述べている。租税法律主義の厳格化、判断余地の極小化による納税者の権利保護の立場である。

一方、ドイツ連邦憲法裁判所<sup>58)</sup>においては、憲法基準が示されている。連邦憲法裁判所第 2 法廷決定（1995 年 6 月 22 日）<sup>59)</sup>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ないとの憲法基準を出している。「財産については所得や収益に対する税や間接税もすでに課されている現行税法の下では、このように何重にも課税されている財産に対する補完税は憲法上きわめて狭い余地しかない。」したがって、収益税である保有税については当該収益の範囲内でしか課税できないとした。

しかしその後、この「五公五民原則」は、連邦憲法裁判所第 2 法廷決定（2006

56) 100%の税率で所得に課税されたら実質的には没収と異ならなくなり、憲法 29 条との関係で、違憲の疑いが出てくる。消費税率 100%の場合は、購入する価額が本体価額の 2 倍になるだけなので、財産権侵害の問題は生じない。三木義一編『税法入門 [第 10 版]』（有斐閣、2016 年）61～62 頁。

57) 原田大樹『行政法学と主要参照領域』（東京大学出版会、2015 年）38 頁。

58) ドイツの違憲審査制は、裁判所部門の頂点である憲法機関としての憲法裁判所が、違憲審査権を集中的に行使することを通じて「憲法の擁護者」としての役割を果たす。抽象的審査制、具体的審査制ともに有している。衆議院憲法調査会事務局『「司法制度及び憲法裁判所」に関する基礎的資料』（2003 年）12 頁。

59) 中島茂樹・三木義一「所有権の保障と課税権の限界」法時 68 巻 9 号 48 頁、中島茂樹「課税権と所有権－統一価格Ⅱ決定－」ドイツ憲法判例研究会編『ドイツの憲法判例Ⅱ [第 2 版]』（信山社、2006 年）306～311 頁。



年1月18日)<sup>60)</sup>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であると判示された。当該事例は、営業所を経営する夫婦の所得税・営業税負担が所得の50%以上となるため、1995年6月22日決定の「五公五民原則」に反するとして、財政裁判所、連邦裁判所に訴えた後、憲法抗告をしたものである。しかし、税負担の上限は基本的所有権からではなく均衡性の一般原則から導かれること、所得税法・営業税法が高所得に対しても、過剰な税負担と所有権保障の侵害が確認されるようには形成されていない(=税法は、そもそも税負担が納税者を極端に侵害することがないように税率を定めているため)、しがたって、所得税・営業税負担が憲法上の上限に達することは認識されていないと判断された。

また、富裕税を導入しようとしたフランスでは、最富裕層個人(100万ユーロ以上)への75%の最高税率による課税は、憲法院<sup>61)</sup>において「公共負担に対する平等を保障できない」として違憲とされた(2012年12月29日)。富裕税は、オランダ大統領の選挙公約であったため、企業に対する課税に方針変更をして、企業が従業員に年間100万ユーロを超えて給与を支払った場合、超過分に対して社会保険の負担金を含めて最大75%の累進税率により課税するという税制を導入したが、企業のフランスからの脱出が始まってしまい、税収はほとんど上がらず、わずか2年で廃止に追い込まれた(2015年1月1日付け)<sup>62)</sup>なお、違憲判決が下されたのは、新しい所得税区間が世帯全体ではなく個人にのみ適用されるということのためである(フランスでは世帯基準での所得課税を採用)。

---

60) 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、連邦憲法裁判所—プレス報告19/2006号—2006年1月18日決定に関して—2 BvR 2194/99—。

61) フランスの違憲審査制度は、司法から独立した憲法院が、法令の施行前に当該法令の憲法適合性の審査をすることを通じて人権保障を果たすものである。衆議院憲法調査会事務局・前掲注58)12頁。

62) 志賀・前掲注11)252~253頁。

#### (4) 政策手法としての租税——形式的統制と実質的統制

財源調達目的をもつ国際連帯税は、もともとは、政策手法としての租税の利用である。租税を使って達成しようとする政策目的を法的にコントロールできるかという問題がある。

立法段階における形式的統制として、政策目的自体の妥当性をどのようにして担保することができるのか。特定の政策目的実現手法として租税を用いることが望ましいのか。他の行政的手法による規制の方が、より効果的に達成できるのではないか等についての検討が必要になる。

政策目的自体の妥当性の議論は、行政法各分野で各論的に議論するしかないとされる<sup>63)</sup>それでも、租税法における法律の留保（＝租税法律主義）は、行政法上の一般的留保と比べてかなり厳格なものとして捉えられている。そこで、法律の留保を厳格なものとして、行政的・司法的統制の弱さを補う意味での国会による統制の強化の必要性が打ち出されている。

経済的手法の実体的統制規範として、比例原則が重要な統制手段になるとされながらも、租税に対する司法的統制には限界があるとされている<sup>64)</sup>すなわち、政策目的に関する法的コントロールの問題は、そのような誘導措置を定めた租税法規の成立の際の議会の統制の厳格さ（租税法律主義）と比べて、その運用に際しての裁判所における統制手段に関する法的議論（実質的統制）は遅れているといえよう。

金融取引税や航空券連帯税、国際的炭素税は、もともと規制税として構成されていたものであるが、それは同時に、租税を利用する最大のメリットである「税収」をもたらす。税収の用途選択は、別の誘導作用をもたらさう<sup>65)</sup>国際連帯税の場合は、SDGs や開発基金、適応基金を通じて、南北間の再分配機能

63) 中里実「経済的手法の法的統制に関するメモ（下）」ジュリスト No. 1045（1994年）125～126頁。

64) 中原茂樹「誘導的手法と行政法体系」小早川光郎・宇賀克也編著『塩野宏先生古稀記念 行政法の発展と変革 上巻』（有斐閣、2001年）569頁。

65) 吉村政穂「特定財源－受益と負担の牽連性は必要か」ジュリスト No. 1363（2008年）10～17頁。

につながる。グローバル公共財の保全という公益目的のため、各国の主権を超えて税金を直接徴収することを目指すグローバル・タックスに対する法的コントロール（形式的統制）は、現状ではそれぞれの主権国家システムによるしかないが、共通の厳格さをもって統制すべきと思料する。

## 5 国際連帯税は画期的な資金調達メカニズムとなりうるか ——国内租税法との整合性

### (1) 国際的炭素税の可能性と課税の根拠

#### ——世代間の公平と「共通だが差異ある責任」原則

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をも行う<sup>66)</sup>環境法分野の目的は、世代間公平の原則のもとに持続可能な発展を目指すものである。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、環境税、炭素税が取り上げられてきた。

経済的手法の一つとしての租税の役割を敷衍すると、国境を越えた気候変動問題というグローバルな問題については、グローバル・タックスの理念につながる国内租税が望ましいことになる。グローバル・タックス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<sup>67)</sup>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。

66) 阿部泰隆『行政法の進路』（中央大学出版会、2010年）4～6頁。

67) *Supra* note 16, p. 62.

それでも、革新的な資金調達メカニズムとしては、グローバル・タックスの要素をもつ新たな租税の導入（あるいは既存税の改編）が不可欠となる。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、気候変動問題のように将来世代の利益に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<sup>68)</sup>

EU や北欧諸国を中心に既に 10 数ヶ国で炭素税を導入している。日本でも、本来的な規制税（ピグー税）としての役割というよりは、財源調達目的を兼ね、温暖化対策税として導入されている（2012 年 10 月）。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賞受賞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<sup>69)</sup>。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すむことである。

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<sup>70)</sup>、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。

68) 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。

69) 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。

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 CO<sub>2</sub>）であろう。<sup>71)</sup>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/CO<sub>2</sub>）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）<sup>72)</sup>一人あたりCO<sub>2</sub>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4,850億米ドルと試算される。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、簡素性の面ですぐれている。基金を通じて国際的な富の再分配を行うこともできる。

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は可能である。一方、米国のように、一人あたりでは世界一のCO<sub>2</sub>排出国でありながら、炭素税導入に消極的な国もある。

国際的炭素税といっても、徴税機関は各国別にならざるを得ない。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）<sup>73)</sup>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設計し、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、

---

70) 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。

71) IGES・前掲注4) 98～102頁。

72) *Funding Scheme for Bali Action Plan A Swiss Proposal for a Global Solidarity in Financing Adaptation*. [最終確認日：2016年6月14日]

73) サルコジ大統領は2010年1月1日からCO<sub>2</sub>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, paras. 77-83. [最終確認日：2016年6月14日]

公平原則を損なわないような制度設計（＝減免対象を極力設けない）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。

## (2) 国際連帯税の課税の根拠——持続可能な発展と国際的な社会正義

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。国際的な徴税機関が存在しないうえに<sup>74)</sup> 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<sup>75)</sup> したがって、超国家的な徴税システムはなかなか構築できそうもない。ここに、過渡的とはいえ、国家の課税権に基づき、国際連帯税を導入する意義があるといえよう。

国家主権の中核をなす課税権は各国の専権である一方、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<sup>76)</sup> 国境を越える経済取引に対し、課税に対する国家主権の保持を前提としたうえで、当事国同士の利害の摺合せの結果として、国際課税のあり方が決められる。これまで、二国間の租税条約で対処してきたが（世界中で 3,000 以上の租税条約が締結されている。）、グローバル化・複雑化してきた経済活動を租税条約によって完全にコントロールすることは難しい。

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

74) 金子・前掲注 31) は、「グローバル化が進めば、世界は緩やかな国家連合、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。

75) 各国の租税制度はそれぞれ特有の歴史のおよ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なことが多い。宮武敏夫『国際租税法』（有斐閣、1993 年）1 頁。

76) 増井良啓・宮崎裕子『国際租税法 [第 3 版]』（東京大学出版会、2015 年）2～3 頁。

て全世界所得課税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、税収のみでは公共財を提供しきれず、財政赤字は年々膨れ上がっている。これだけの財政赤字のなか、地球環境の保全という公益目的をもつとはいえ、居住地国において、国際連帯税を導入する課税の根拠、および、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があるとする<sup>77)</sup>

増井も、正義論の観点から、分配的正義の判断は税引き後の富の分布をめぐってなされるべきであるとする。より広い視点から、人々間の資源の分配を税引き後の状態で判断し、分配的正義の諸構想をあてはめるという思考様式である<sup>78)</sup>

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<sup>79)</sup>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

77) 金融取引税に関し、通貨取引自体は正当な取引であるが、投機的にやることを銀行自身がどう考えるか、という問題である。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単純な法形式だけで解釈していいか、議論の余地があるとのことである。三木・杉田・前掲注43) 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。

78) 正義論と租税政策の関係につき、具体的な制度に即して内容を充填し、より一般的な正義の構想につなげていくことに精力を傾けるべきとする。増井良啓『租税法入門』(有斐閣、2014年) 19～21頁、同「税制の公平から分配の公平へ」江頭憲治郎・碓井光明編『法の再構築 [1] 国家と社会』(東京大学出版会、2007年) 72頁、77頁。

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

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。

それは、途上国には「発展の権利」があるとされるからである。「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<sup>80)</sup>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。一方で、環境法の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。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 (Rawls, J.) やサンデル (Sandel, M.) による哲学的・倫理的な前提<sup>81)</sup>においても述べられている課税の根拠である。

同様に、グラッソ (Grasso, M.) は、国連気候変動枠組条約における適応基金の正当性に関し、実証的研究に基づいたりべラるな社会正義の観点から基金の必要性を論じている<sup>82)</sup>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 (Hardin, G.) によって提唱された「救命ボートの倫理」(Lifeboat Ethics)<sup>83)</sup>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、グローバル・タックスは、再分配のための財源調達目的税であ

80) 多谷千香子『ODAと環境・人権』(有斐閣, 1994年)106頁。

81) 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 16, 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。

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

83) 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」という資源配分の比喩(環境問題の解決のためには南北問題を見過ごすことはやむを得ない)である。



ることが必要になる。したがって、グローバル・タックスの定義には、「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<sup>84)</sup> 上述した金融取引税についても、EU理事会の全会一致によることができず、「強化された協力」(enhanced cooperation) という例外手続(3分の1以上の加盟国の賛成による導入)(EU条約20条2項)によった。

結局、EU金融取引税は、リーマン・ショックやギリシャ金融危機等の苦い経験(公的資金による巨額の救済資金の拠出)を踏まえたうえでのEUという課税権をもたない超国家組織(supranational body)の財源調達手段として位置付けられていたことを意味する。EU独自財源としての金融取引税ということになる。しかし同時に、投機的金融活動の抑制手段としての機能が求められている点も看過できない。

先進国全体でのグローバル・タックスへの合意形成は難しい。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、現存制度の枠内で——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——設計されねばならない。

先進国から途上国への公的資金、民間資金以外の第三の方法としての資金移転が必要であるという点に関しては、SDGsに関しても、適応基金に関しても、意見の一致がみられる。わが国の航空機燃料税の課税の根拠を見直して、国際航空機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、IMFのストランド・キーン・ペーパーが示すように、国内航空券との中立性からみた消費課税、国際航空燃料の環境への負荷に対するCO<sub>2</sub>課税として構成すると、国際的な社会正義の要請に合致

---

84) *Supra* note 16, p. 42.

する。

金子は、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している<sup>85)</sup> 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。

しかし、課税権力は、国家主権の中核的要素であり、1648年のウェストファリア条約以来、課税権力は国家によって排他的に独占されてきた<sup>86)</sup> ゆえに、グローバル・タックスの理念に基づくとはいえ、「課税権力は各国に存する」ことを前提にして構成すべきであろう。

一方で、このような新たなグローバル・タックスを導入する国に対しては、インセンティブの付与も必要になろう。EU 諸国、特にフランスは、グローバル化の進展による地球規模の格差の是正に前向きである。一方で、米国は金融取引税のような課税手段や規制の強化に対して後ろ向きである。温室効果ガス総排出量の大排出国でありながら、新たな負担や規制を嫌う途上国も多い。革新的な資金調達メカニズムの導入により、これらの資金を国連の基金に拠出する国に対しては、ODA 分担額を減らす等のインセンティブも必要であろう。

### (3) 財源調達目的税 —— 担税力に基づいた課税の根拠と実現可能性

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」（国際的および世代間の公平・公正の観点）に求め、分配的正義、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資金調達機能、②所得の再分

85) 金子・前掲注 30) 『所得税・法人税の理論と課題』 80 頁。

86) 諸富・前掲注 36) 32 頁。

配機能、③景気の調整機能、が挙げられる<sup>87)</sup> 国際連帯税の機能・効果としては、「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困難なサービス（軍事、国防、裁判、警察、公共事業等）のための費用を調達する機能が挙げられよう。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、国際航空は輸出取引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、この問題点は解消されることになる。すでに導入しているフランスや韓国では、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、CO<sub>2</sub>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して再構築することもできる。

金融取引税は、投機的な通貨取引を抑制する規制税として構成されたものである。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。金融危機に際しては、結局、公的資金を用いて救済せざるを得ないことから、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。

世代間の公平原則に基づいた国際的炭素税は、CO<sub>2</sub>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、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

87) 金子宏『租税法 [第21版]』（弘文堂、2016年）1～8頁。

るといえよう。

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（金融取引税）やピグー税（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ように変化してきた。国際連帯税は国際的な分配的正義という理念を課税の根拠とするものである。ゆえに、SDGs への拠出目的であれ、適応基金への拠出目的であれ、「南北間の再分配機能」を考慮に入れた財源調達目的のグローバル・タックスとして構築する必要性が高いといえよう。

## 6 むすびにかえて

スターン・レビュー<sup>88)</sup>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（【表 2】参照）。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。新たな税負担を求めることは政治的に難しい国内事情を考慮に入れると、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<sup>89)</sup>

いかなる形式であれ、国際連帯税には、「将来世代のため」、持続可能性を担保する役割が期待されている。しかし、実質的には、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その意義があると思われる。一種の「所

88) 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、CO<sub>2</sub> 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.

89) 金融取引税は、投機的金融による危機に対し、公的資金を用いて救済せざるを得ない場合の財源としての機能が大きい。一方、パリ協定 9 条の資金メカニズムとしては、国際的炭素税の理念に基づく課税が望ましい。2020 年あるいは 2025 年段階で 1,000 億米ドルを拠出する必要性からみて、ミニマム・タックスとして負担できるレベルの航空券連帯税（炭素税的要素をも含む）の方が、実現可能性からみて望ましいと史料する。

得再分配」機能を果たし得るからである。将来世代のため、現代世代は「共通だが差異ある責任」を負う（気候変動枠組条約3条1項）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。世代間の公平の問題は、「現代世代が現代世代に対して公平を担保する施策」、すなわち、南北問題に行き着く。

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。時系列を超えた世代間の公平性の確保は、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。租税制度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ことは、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）としての役割を追求していくことになる。

企業活動の国際化・複雑化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ず、OECDのBEPSプロジェクトが発表された段階にある（15のアクション・プランを2014年9月から2015年12月にかけて公表）。国際連帯税構想は、「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システムである。先進国間での共通した徴税手続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と思われる。

パリ協定9条およびCOP21決定では、2025年までに1,000億米ドルを下限とする資金の世界目標を設定することが決定されている。締約国は、世界の平均気温の上昇を、2℃を十分に下回る水準にする法的義務を負っている。時間的制約の中での実現可能性は、国際連帯税構想につき、大いなる考慮要因であると思われる。