

1. 環境税の国境税調整の GATT・WTO 法における位置付け

エルンスト-ウルリッヒ・ペータースマン（ジュネーブ大学法学部教授・ジュネーブ高等国際研究所客員教授）「国際貿易法と国際環境法：WTO 法及び EC 法における環境税と国境税調整の関係」、ケンブリッジ大学出版（1999 年）『環境法 経済と持続的発展』第 5 章をもとに作成

（1）国境税調整の定義

国境税調整に関する GATT ワーキングパーティの報告書（1970 年）では、国境税調整について、OECD による以下の定義が採用されている。

「仕向地原則ⁱⁱ（destination principle）を、全体的または部分的に実現する税制的措置（すなわち、輸出国の国内市場で消費者に販売される類似の国内産品に関して輸出国において課される税の全部または一部を輸出産品から免除する、そして輸入国において類似の国内産品に課される税の全部または一部を、消費者に販売される輸入産品に課す措置）」

（2）環境税の国境税調整の GATT・WTO 法における位置付けⁱⁱⁱ

1) 輸入産品課税

GATT 第 2 条 2 項 a 号、第 3 条 2 項によって規律される。（別紙 1 参照）

環境税の国境税調整の許容可能性を検討するにあたり、「同種の産品（like products）」、「直接的競争産品又は代替可能な産品（directly competitive or substitutable product）」の定義など、法規上の解釈について、より一層の明確化が必要な事項が指摘されている^{iv}。

2) 輸出産品免税

輸出産品免税は、「補助金及び相殺措置に関する協定」によって規律される^v。（別紙 2 参照）

これらの規定によれば、生産工程で使用されたエネルギーについての環境税に関する国境税調整は、輸出産品に当該エネルギーが物理的に含まれていない場合であっても、許容されると解釈できる。また、対称性を考慮すると、輸出産品免税だけでなく、輸入産品課税についても WTO 協定上許容されるべきと考えられる。

ただし、SCM 協定に関するこうした解釈は、これまでの紛争解決手続により明確化されてきたものではない。今後の WTO の紛争解決等を通じて明確化していくことが必要である。

2. 国境税調整の実例

ダンカン・ブラック、マイケル・グラブ、クレイグ・ウィンドラム、「国境税調整」、英国王立国際問題研究所（2000年）『国際貿易と気候変動政策』4.3章をもとに作成

プロセスに基づく税の国境税調整の事例として、米国における2つの環境税の事例（スーパーファンド税、フロン税）を紹介。

（1）スーパーファンド化学物質税 [Superfund Chemical Excises]

1) 概要

スーパーファンド法（1980年）に基づき、土壌汚染対策のための基金が創設され、そのための財源として石油製品税、追加的法人税（1986年の改正により導入）とともに、スーパーファンド化学物質税（指定化学物質及びその誘導体に対する課税^{vi}）を導入。

2)の指定化学物質の誘導体については、指定化学物質が物理的にその誘導体に含まれているかどうかではなく、生産工程で使用された指定化学物質の量をベースに、輸入及び輸出に関する国境税調整が行われている。

表 課税の概要（プロセスに基づく税の国境税調整の該当箇所を灰色で表示）

		課税の有無等及び該当規定	該当規定
1)指定化学物質そのもの	国内生産	課税（4661(a)、4662(a)(1)）	内国歳入法第4661条、第4662条
	輸入	課税（4661(a)、4662(a)(1)）	
	輸出	適用除外につき税は還付（4662(e)）*1	
2)それから作られたもの（指定化学物質の誘導体）*2	国内生産	非課税（課税の該当規定なし）	内国歳入法第4671条、第4672条
	輸入	課税（4671(a)、4672(a)）*3	
	輸出	適用除外につき税は還付（4662(e)）*4	

*1：1)の または により納付済の税が還付される。

*2：原料の50%以上を指定化学物質が占めるもの（指定化学物質の誘導体）などが、課税対象として指定される。

*3：指定化学物質の使用量が示された場合は、その情報に基づき課税。情報がない場合は、指定化学物質の標準的使用量のリスト（米国内の標準的な生産方法を想定し作成したもの）に基づき課税。リストにも掲載されていない物質の場合は、一律5%（価格ベース）で課税。（4671(b)）

*4：指定化学物質の誘導体の生産の際に原料として使われた指定化学物質について、1)の または により納付済の税が還付される。

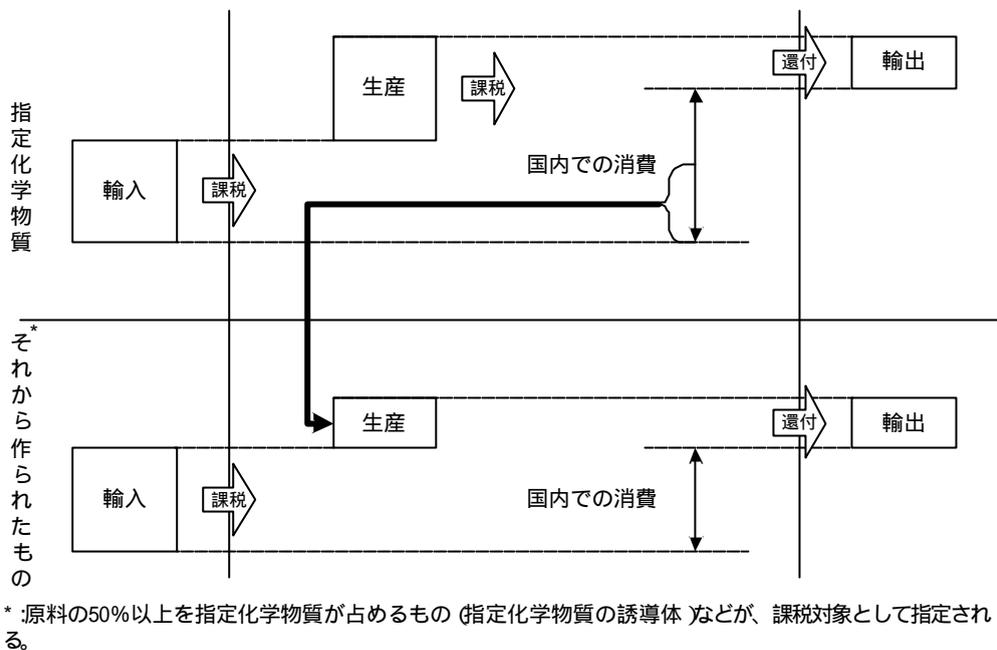


図 スーパーファンド化学物質税の課税及び還付に関する概念図

2) GATT・WTO との関係

カナダ、メキシコ、EU の提訴に基づく 1987 年のパネル裁定では、この国境税調整は GATT と矛盾するものではないとされた。

- 生産工程での指定化学物質の使用量を示した場合には、その情報に基づき課税される仕組みを採っており、内国民待遇には反しない。
- ただし、リストに掲載されていない物質の場合に一律 5% で課税する措置については、輸入品に国内製品以上の高い税を課す可能性があることを指摘。

(2) フロン税 (ODC税)

2)のオゾン層破壊物質から作られたものについては、オゾン層破壊物質が物理的に含まれているかどうかではなく、生産工程で使用されたオゾン層破壊物質の量をベースに、輸入に関する国境税調整が行われている。

なお、フロン税の国境税調整について、これまで GATT・WTO 上の問題に発展したことはない。

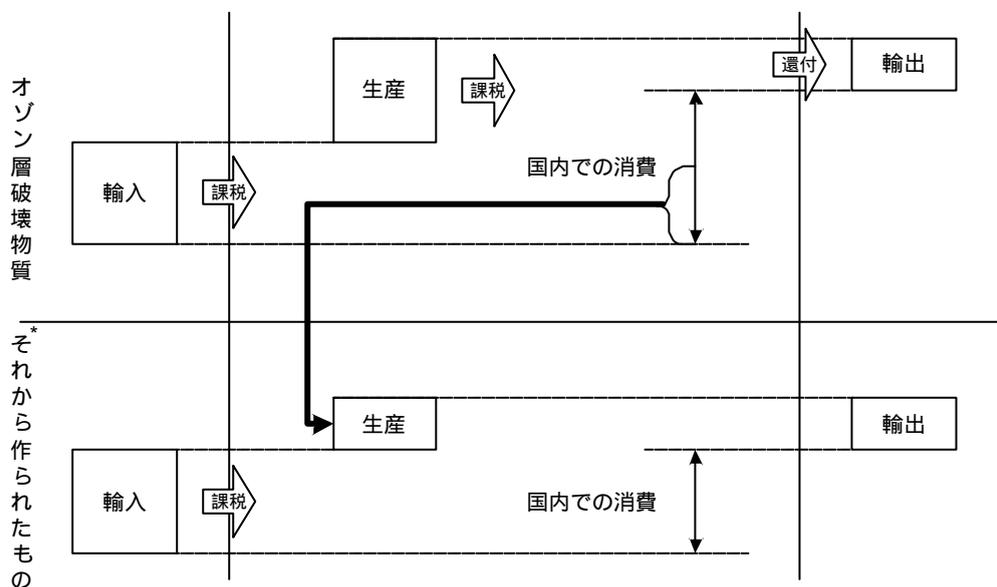
表 課税の概要 (プロセスに基づく税の国境税調整の該当箇所を灰色で表示)

		課税の有無等及び該当規定	該当規定
1)オゾン層破壊物質そのもの	国内生産	課税 (4681(a)(1)、4682(a))	内国歳入法第4681条、第4682条
	輸入	課税 (4661(a)(1)、4682(a))	
	輸出	適用除外につき税は還付 (4682(d)(3)) *1	
2)それから作られたもの*2	国内生産	非課税 (課税の該当規定なし)	
	輸入	課税 (4681(a)(2)、4682(c)) *3	
	輸出	税は還付されない (4682(d)(3))	

*1: 1)の または により納付済の税が還付される。

*2: 製品の中にオゾン層破壊物質を含むもの (冷蔵庫等)、生産工程でオゾン層破壊物質を使用したもの (電子部品等) などを含む。ただし、オゾン層破壊物質の使用量に関する裾切りが行われているため、オゾン層破壊物質の使用量が少ないものは課税対象外となる。また、オゾン層破壊物質が、他の化学物質を生産するために完全に消費される場合も課税対象外。

*3: 課税の考え方は、(1)スーパーファンド化学物質税の考え方を準用。(4681(b)(2))



* 製品の中にオゾン層破壊物質を含むもの (冷蔵庫等)、生産工程でオゾン層破壊物質を使用したもの (電子部品等) などを含む。ただし、オゾン層破壊物質の使用量に関する裾切りが行われているため、オゾン層破壊物質の使用量が少ないものは課税対象外となる。また、オゾン層破壊物質が、他の化学物質を生産するために完全に消費される場合も課税対象外。

図 フロン税の課税及び還付に関する概念図

(3) 炭素・エネルギー税に対し国境税調整を適用する上での課題

プロセスに基づく国境税調整の実例を踏まえ、炭素・エネルギー税に対して

国境税調整を適用する上での課題を整理すると以下の通り。

- 炭素・エネルギー税の国境税調整を適用すべき製品の種類が多いため、裾切りをした場合に、対象製品のかなりの部分が国境税調整の対象外となる可能性がある。
- また、炭素・エネルギー税の国境税調整を適用すべき製品の種類が多く、世界中で採用されている生産方法は様々であるため、生産時に排出した（要求した）炭素・エネルギーの量が不明な場合に、国内の標準的な生産方法に基づく「標準的な排出（要求）量リスト」に基づき国境で課税することが問題となる可能性がある（リストに示された数値と実際の排出（要求）量との乖離が大きい）。これについては、国境税調整の対象を一部のエネルギー集約製品のみに限定することにより、リストの精度をあげ、実際のデータとの乖離を小さくする方法が考えられる。

3. 環境税の国境税調整の GATT・WTO 法上における許容可能性についての一つの解釈

ダンカン・ブラック、マイケル・グラブ、クレイグ・ウィンドラム、「国境税調整と多角的貿易体制」、英国王立国際問題研究所(2000年)『国際貿易と気候変動政策』4.4章をもとに作成

(1) GATT・WTO 法上の問題

炭素・エネルギー税の国境税調整は、GATT・WTO 上の紛争に発展したことはなく、それが許容されるかどうかについて、正式な判断は下されていない。協定文に沿ってその可能性を検討すると以下の通り。

1) 輸入産品課税

化石燃料等の課税対象物件そのものの輸入に際して国境税調整を行うことは、GATT 第3条に基づき許容される。

課税対象物件を生産工程で使用した製品の輸入に際して国境税調整を行う場合については、GATT 第2条2項(a)の「相当する」という言葉が、通常、「最終製品に含まれる課税対象物件をベースに判断する」と解釈されているため、生産工程で消費されてしまう課税対象物件の場合にこの規定を拡大解釈して適用できるかどうかは不明。

2) 輸出産品免税

化石燃料等の課税対象物件そのものの輸出に際して国境税調整を行うことは、SCM 協定第3条、附属書 (h)前段に基づき許容される。

課税対象物件を生産工程で使用した製品の輸出に際して国境税調整を行う場合については^{vii}、附属書 (h)の「累積的な」という言葉が、炭素・エネルギー税には該当しない^{viii}ため、生産工程で消費されてしまう課税対象物件の場合にも SCM 協定により国境税調整が認められると解釈することは困難。

まとめると、最終製品に当該課税対象物件が残存している場合には、GATT・WTO 上国境税調整が許容されうると考えられるが、生産工程で消費され最終製品に残存しない場合には、国境税調整は許容されないと考えられる。いずれにせよ、紛争等に発展し、パネルが裁定して初めて許容されるかどうかは確定するため、ここでの検討は推測の域を出ない。

(2) GATT 第20条一般的例外の適用

環境目的の貿易措置は、GATT 第20条により GATT 適用除外とすることが可能である。炭素・エネルギー税の国境税調整の根拠をこの条項に求める方法も

考えられるが、そもそも、炭素・エネルギー税の国境税調整は環境目的で行うものではないため^{ix}、GATT 第 20 条により GATT 適用除外を主張することは困難。

輸入産品課税に関する規定

GATT 第 2 条 2 項 a 号

「第二条 譲許表

……

2 この条のいかなる規定も、締約国が産品の輸入に際して次のものを随時課することを妨げるものではない。

(a) 同種の国内産品について、又は当該輸入産品の全部若しくは一部がそれから製造され若しくは生産されている物品について次条 2 の規定に合致して課せられる内国税に相当する課徴金

(b) ……」

GATT 第 3 条 1 項、2 項

「第三条 内国の課税及び規則に関する内国民待遇

1 締約国は、内国税その他の内国課徴金と、産品の国内における販売、販売のための提供、購入、輸送、分配又は使用に関する法令及び要件並びに特定の数量又は割合による産品の混合、加工又は使用を要求する内国の数量規制は、国内生産に保護を与えるように輸入産品又は国内製品に適用してはならないことを認める。

2 いずれかの締約国の領域の産品で他の締約国の領域に輸入されるものは、同種の国内産品に直接又は間接に課せられるいかなる種類の内国税その他の内国課徴金をこえる内国税その他の内国課徴金も、直接であると間接であるとを問わず、課せられることはない。さらに、締約国は、前項に定める原則に反するその他の方法で内国税その他の内国課徴金を輸入産品又は国内産品に課してはならない。

3 ……」

GATT 附属書 注釈及び補足規定 第三条について

「第三条について

……

2 について

2 の第一文の要件に合致する租税は、一方課税される産品と他方そのように課税されない直接的競争産品又は代替可能の産品との間に競争が行われる場合にのみ、第二文の規定に合致しないと認める。

5 について

……」

輸出産品免税に関する規定

補助金及び相殺措置に関する協定（SCM 協定）第 3 条

「第三条 禁止

3.1 農業に関する協定に定める場合を除くほか、第一条に規定する補助金のうち次のものについては、禁止する。

- (a) 法令上又は事実上（注 1）輸出が行われることに基づいて（唯一の条件としてであるか二以上の条件のうち一の条件としてであるかを問わない。）交付される補助金（附属書 に掲げるものを含む（注 2）。）

注 1 補助金の交付が法的には輸出が行われることに基づいたものではない場合においても、当該補助金の交付が実際の又は予想される輸出又は輸出収入と事実上結び付いていることが事実によって立証されるときは、この基準は、満たされるものとする。輸出を行う企業に補助金を交付するという単なる事実のみを理由として、この 3.1 に規定する輸出補助金とみなされることはない。

注 2 輸出補助金には当たらないものとして附属書 に規定する措置は、この条の規定又はこの協定の他のいかなる規定によっても禁止されない。

- (b) ……」

補助金及び相殺措置に関する協定（SCM 協定） 附属書 輸出補助金の例示表

「(a) ……」

(h) 輸出される製品の生産に用いられる物品又は役務に対して課される前段階の累積的な間接税（注 2）につき、同種の製品が国内消費向けに販売される場合において当該同種の製品の生産に用いられる物品又は役務に対して課される前段階の累積的な間接税と同種の間接税について認められる免除、軽減又は繰延べに係る額を超えて免除、軽減又は繰延べを認めること。もっとも、前段階の累積的な間接税が輸出される製品の生産において消費される投入物（利用できなかったものに対して通常の考慮を払う。）に対して課される場合には、国内消費向けに販売される同種の製品について当該間接税の免除、軽減又は繰延べが認められていないときでも、当該輸出される製品については、当該間接税の免除、軽減又は繰延べを認めることができる（注 4）。この点については、附属書 に規定する生産工程における投入物の消費に関する指針に従って解釈する。

(i) 輸出される製品の生産において消費される輸入された投入物（利用できなかったものに対して通常の考慮を払う。）に対して課される輸入課徴金（注 2）の額を超えて輸入課徴金の軽減又は払戻しを認めること。もっとも、特別の場合には、企業は、投入物の輸入及びこれに対応する製品の輸出の双方が合理的な期間内（二年を超えないものとする。）に行われることを条件として、前段の規定による利益を得るため、輸入される投入物と量並びに品質及び特性を同一にする国産物品を当該輸入される投入物に代えて用いることができる。この点については、附属書 に規定する生産工程における投入物の消

費に関する指針及び附属書 に規定する輸出補助金としての代替物に係る払戻制度の決定に関する指針に従って解釈する。

(j) ……

注2 この協定の適用上、

「直接税」とは、賃金、利潤、利子、賃貸料、ロイヤルティその他の所得に対して課される税及び不動産の所有に対して課される税をいう。

「輸入課徴金」とは、関税その他この注2に規定していない課徴金であって輸入に対して課されるものをいう。

「間接税」とは、売上税、個別消費税、取引高税、付加価値税、フランチャイズ税、印紙税、流通税、事業資産税、国境税その他の税であって直接税及び輸入課徴金以外ものをいう。

「前段階の」間接税とは、製品の生産に直接又は間接に用いる物品又は役務に対して課される間接税をいう。

「累積的な」間接税とは、生産の一の段階において課税された物品又は役務が当該生産のその後の段階において用いられる場合に当該生産のその後の段階において税額控除を行う仕組みを有しない多段階にわたる間接税をいう。

税の「軽減」には、税の払戻しを含む。

輸入課徴金の「軽減又は払戻し」には、輸入課徴金の全部又は一部の免除又は繰延べを含む。

注3 ……

注4 (h)の規定は、付加価値税制度及びこれに代わるような国境における税の調整については、適用しない。付加価値税の過度の軽減の問題については、専ら(g)の規定により取り扱う。

補助金及び相殺措置に関する協定 (SCM 協定)

附属書 生産工程における投入物の消費に関する指針 (注)

「注 生産工程において消費される投入物とは、生産工程において輸出される製品に組み込まれ、これと一体を成している投入物、生産工程において用いられるエネルギー、燃料及び油並びに輸出される製品を得る過程で消費される触媒をいう。」

1 間接税払戻制度は、輸出される製品の生産において消費される投入物 (利用できなかったものに対して通常の考慮を払う。) に対して課される前段階の累積的な間接税の免除、軽減又は繰延べを認めることができる。同様に、輸入課徴金に係る払戻制度は、輸出される製品の生産において消費される投入物 (利用できなかったものに対して通常の考慮を払う。) に対して課される輸入課徴金の軽減又は払戻しを認めることができる。

2 この協定の附属書 の輸出補助金の例示表は、同附属書の(h)及び(i)において「輸出される製品の生産において消費される投入物」について規定している。同附属書(h)に定めるところにより、間接税払戻制度は、輸出される製品の生産において消費される投入物に対して実際に課される前段階の累積的な間接税の

額を超えて当該間接税の免除、軽減又は繰延べをもたらす場合には、輸出補助金となり得る。同附属書(i)に定めるところにより、輸入課徴金に係る払戻制度は、輸出される製品の生産において消費される投入物に対して実際に課される輸入課徴金の額を超えて当該輸入課徴金の軽減又は払戻しをもたらす場合には、輸出補助金となり得る。同附属書の(h)及び(i)の規定は、輸出される製品の生産において消費される投入物の使用に関する認定の際に、利用できなかったものに対して通常の考慮を払わなければならないことを規定している。同附属書(i)の規定は、適当な場合の代替について規定している。

調査当局は、この協定に基づく相殺関税の賦課のための調査の一部として投入物が輸出される製品の生産において消費されたかされなかったかを検討するに当たっては、次の規定に従うべきである。

1 ……」

ⁱ 「仕向地原則」とは課税原則の一つで、製品の生産国において課税を実施する「源泉地原則 (origin principle)」と対立して、製品の消費国において課税する原則である。仕向地原則によれば、製品の輸出時に輸出国は当該製品に関する課税を免除し、または既払いの税を払い戻し、当該製品の輸入国である消費国において国内産品と輸入品が同一の方法によって課税されることになるために、国内産品、輸入産品間で競争上の利益・不利益が発生せず、競争上中立な課税方法であるとされる。(小寺彰(東京大学教授)「環境税の国境税調整」、産業研究所(1994年)『貿易と環境に関する調査研究』pp.38-49)

ⁱⁱ なお EC では、EC 条約の目的(「障壁のない内部市場 (internal market without internal frontiers)」)を実現するため EC 内における間接税の調和と国境税調整の廃止が進められており、このため、課税の考え方が仕向地原則から源泉地原則に変わる動きがある。

ⁱⁱⁱ 国境税調整を正面から規律する GATT 規定はない。国境税調整が、輸出品に対して消費税等の間接税を免除または払い戻し、輸入品に対して国産品と同一の内国税を課すことによって実施されるため、前者は補助金規律の観点から、また後者は内国民待遇原則の観点から規律される。(小寺彰(東京大学教授)「環境税の国境税調整」、産業研究所(1994年)『貿易と環境に関する調査研究』pp.38-49)

iv 「同種の産品 (like products)」、「直接的競争産品又は代替可能の産品 (directly competitive or substitutable product)」の解釈については、これまでは、次の関連要因を検討した後に、ケースバイケースで解釈されている。関連要因としては、市場における産品の最終用途、消費者の嗜好・習慣 (国によって異なる)、産品の属性・性質・品質、産品の関税分類、輸入産品課税が「国内生産に保護を与えるように……適用」されているか否か (GATT 第 3 条 1 項) 等が挙げられている。なお、輸入産品課税の政策目的は、国境税調整が許容されるか否かの判断に関係しないとされている。また、輸入産品に対し、実際に差別的、保護主義的な影響を及ぼすか否かが問題になるのであって、輸入産品と国内産品とで税の算定方法が異なる体系となること自体は許容されると解釈されている。

v WTO 協定では、従来物品の貿易に関する基本的なルールとして適用されてきた GATT (1947 年の GATT) の規律を、そのまま引き継ぐことが附属書 1A 中の「1994 年の関税及び貿易に関する一般協定 (1994 年の GATT) において規定されているが、附属書 1A に関する解釈のための一般的注釈 (「1994 年の関税及び貿易に関する一般協定の規定と世界貿易機関を設立する協定附属書 1A のその他の協定の規定とが抵触する場合には、抵触する限りにおいて、当該その他の協定の規定が優先する。）」に基づき、1947 年の GATT 第 6 条及び第 16 条に優先して、輸出産品免税に関する規定を有する「補助金及び相殺措置に関する協定」が適用される。

vi 誘導体に対する課税は 1996 年 1 月 1 日以降効力を失っている。

vii この場合の該当箇所は、SCM 協定第 3 条と、SCM 協定附属書 (h) 後段及び附属書 注。

viii 炭素・エネルギー税の課税対象は、それぞれの工程で「排出される」炭素あるいは「消費する」エネルギーであるため、それらの課税対象物件が次の工程に残存し、累積的に課税対象となることは有り得ないと解釈されている。

ix 産業保護目的で行われるものと解釈されている。

x (h) はブラジル、メキシコ等の有する累積的多段階税、すなわち、生産のある一つの段階で課税された物品又は役務が当該生産のその後の段階において用いられる場合に税額控除を行う仕組みのない間接税を念頭においた規定と考えられる。(h) の後段は、前段の規定の例外として、国内消費産品の生産に使用される投入物について間接税の免除等がなくとも、輸出される産品の生産に使用される当該投入物が生産過程において消費されてしまうものである場合には、輸出される産品について当該投入物に係る間接税の免除等を認めることができる旨規定している。(外務省経済局国際機関第一課 (1996 年) 「解説 WTO 協定」より)