

税制による「持続可能な開発 (SDGs)」への貢献 (1)

一日・EU グリーンアライアンスをうけて―

高橋 里枝 (武蔵野大学 経営学部 准教授)

要約

本研究は、2021 年にわが国と欧州連合（以下「EU」という。）との間で合意された「日・EU グリーンアライアンス」¹をうけて、とくに気候変動や環境に関する分野と税制の関係について分析・考察を試みる。第一に、気候変動対策や環境保護に関して包括的な取組みを実施しこの分野の最先端に立っていると考えられる EU の政策を整理する。第二に、EU における気候変動対策や環境保護に関係する税制が SDGs に具体的にどのような効果を有するのか検証する。あわせて、EU 加盟国の各国税制も参照する。第三に、わが国における環境政策及び税制を分析する。第四に、EU の目標に対するわが国制度の十分性について考究する。最後に、「日・EU グリーンアライアンス」による合意がなされたことにより、わが国の税制を含む政策が EU から受ける影響を探る。本稿においては、第一の部分、すなわち EU の政策について論ずる。

1. はじめに

EU は、EU の中長期的成長戦略として 2010 年に「欧州 2020－スマートで持続可能かつ包括的な成長－」²に合意した。EU 加盟国の税制の持続可能性が問題提起された。増税が必要な場合において、労働への増税は過去に大きな犠牲をはらったことから、むしろ税負担を労働からエネルギー税・環境税に移すべきであるとしている。また、EU レベルにおいて、温室効果ガス排出量取引規制、エネルギー課税指令および国家援助の枠組みの改正などにより、それらの枠組みを強化することを明言した。

EU は、2019 年に「欧州グリーンディール」³を掲げ、気候中立を達成するための目標を示した。2021 年 6 月には、「欧州気候法（気候中立を達成するための枠組みを定め、規則(EC)401/2009 及び(EU)2018/1999 を改正する欧州議会及び理事会の規則(EU)2021/1119)」⁴が欧州議会及び EU 理事会で採択され、同

年7月9日に公布、7月29日に施行された。さらに、2021年7月14日に、EU委員会が気候目標を達成するためにいわゆる「Fit for 55」⁵と呼ばれる包括的政策案を公表した。

要約すると、欧州グリーンディールは、EU経済を持続可能な未来へ移行させるための政策であり、2050年までに温室効果ガスの排出量を実質ゼロにする気候中立を目標として掲げている。欧州気候法は、欧州グリーンディールに法的効力を持たせた。Fit for 55には、排出量取引への規制強化、エネルギー効率・再生可能エネルギーに関する目標の引き上げ、炭素国境調整メカニズムへの対応などとともに、エネルギー製品や電力などへの租税政策に関しても気候目標達成のために、規則や指令の改正や新法案により見直すことが盛り込まれている。税制について具体的には、2003年に施行されたエネルギー課税指令⁶の改正が挙げられている。2022年12月には、炭素国境調整メカニズムを導入することに合意がなされた⁷。これは、EU排出量取引規制のもとで生産されるEU製品と輸入品とを比較し、輸入品に含まれる炭素量が多い場合に、当該輸入品に租税等を課す制度である。加えて、たとえばEU排出量取引指令⁸の改正による軽減税率の改正やあらたな課税も考えられる。このように、EUは、事実上、温室効果ガス排出量に応じて課税する炭素税と電気やエネルギー量に応じて課税するエネルギー税を組み合わせることによって、環境問題対策等を講じることになると思われる。なお、本稿では、炭素税とエネルギー税をあわせて環境税という。

気候変動対策や環境保護における租税の主たる意義は、課税による抑制効果と税収をこれらの対策に用いることができる財源としての効果である。後者の意味において、国家援助は特定の事業又は製品に対するいわゆる租税支出であることから、国家援助規範も検討すべきであろう。Fit for 55で掲げた個別の目標項目を達成するために、国家援助ガイドラインの見直しも掲げられている。

EUは、気候変動や環境問題について地球規模での対策が必要であることから第三国と連携すべきであると考えている⁹。EUは、「欧州の未来－欧州議会はそのビジョンを打ち出している」¹⁰において、「欧州基準の輸出」を目標とすると言及している。これは、EUの基準をグローバル基準にすることを意味している。直近であればEU一般データ保護規則（GDPR）で、EUの目標はかなえられた¹¹。また、わが国は、EUがはじめてグリーン・アライアンスを組んだ第三国で

ある。さらに、EU の上述のような政策について、実務上最も影響を受けられるのは、EU に輸出する企業であろう。これらのことから、EU における議論の分析は、わが国を含む第三国にも示唆を与えうると考えられる。

本研究の導入としての本稿では、EU における気候変動対策等に関する税制を整理し、その課題を論ずる。

2. EU における環境税の権限

EU 条約 5 条は、EU の権限に関する 3 つの原則、すなわち個別授權原則、補完性原則および比例性原則を規定している。個別授權原則とは、EU は EU 基本条約¹²に定める目的を達成するために加盟国により付与された権限の範囲内に限り行動することを意味する¹³。したがって、EU の行為は法的根拠に基づかなければならない¹⁴。EU 機能条約 2 条ないし 6 条は、EU の権限を「排他的権限」、「共有権限」および「補充的権限」と 3 つに区分している。関税同盟を除き租税は上述の 3 区分のいずれにも明示されていない。一方で、EU 機能条約 113 条は、「理事会は、特別立法手続に従い、欧州議会及び経済社会評議会と協議した後に、売上税、消費税及びその他の間接税に関する法律の調和化のための規定を、全会一致により採択する。ただし、そのような調和化が域内市場の設立及び運営並びに競争の歪曲の回避を確保するのに必要な場合に限る。（傍点－筆者）」と定めている。環境税は一般に間接税である。したがって、EU は環境税に関する法律の調和についてのみ権限を有する。ただし、加盟国の「全会一致」を要件とする。

3. エネルギー課税指令

（1）エネルギー課税指令の沿革と内容

EU 機能条約第 3 部第 20 編に環境に関する規定（191 条ないし 193 条）がある。これらの規定は、1987 年に発効された単一欧州議定書によって導入された。EU 委員会は、1992 年に EC 条約 93 条および 175 条（現在の EU 機能条約 113 条および 192 条）に基づき、「鉱油税の構造に関する調和指令」¹⁵および「鉱油税に関する税率の接近指令」¹⁶が導入された。この 2 つの指令は、付加価値税とたばこ税・アルコール税・鉱油税の調和の過程において合意された¹⁷。ここ

から 2003 年のエネルギー課税指令が採択されるまでの間、当該指令の対象となる鉱油税に石炭、天然ガスおよび電力が含まれていなかったこともあり、EU 委員会は環境税の調和にむけて積極的に政策提言を行った¹⁸。しかしながら、イギリス、スペインやポルトガルなどの一部の加盟国の反対により合意に至らなかった。とくに、イギリスは国家主権の侵害を主張した。EU の権限については上述したとおりであるところ、「忍び寄る権限拡張（competence creep）」¹⁹と表現されることもある。すなわち、法的根拠となる規定が EU の権限を曖昧に定義していることを利用して、EU はその権限を拡張しているとの批判を受けている。EU における権限と税制についての詳細な分析は、別稿を期す。

2003 年のエネルギー課税指令前文において、その導入目的が説明されている。石炭、天然ガスおよび電力に関して調和されていないこと、および加盟国によって適用されるエネルギー税が異なることは、域内市場の適切な機能において有害である²⁰、競争の歪みは排除されるべきであり、調和によってコスト削減のインセンティブが与えられる²¹ことなどが挙げられている。当該指令は、合意への道のりが困難であったことに起因するのか、政治的妥協によるものか、その中身は、移行期間が長く優遇制度も豊富であり税率も低く、効果が薄いものとなっていると思われる。

（2）エネルギー課税指令の改正

Fit for 55 によりエネルギー課税指令は改正が予定されている。欧州議会の研究員である Miroslava Karaboytcheva は、「現在の指令 2003/96/EC は、時代遅れであり、EU の気候およびエネルギーに関する目標に一致していない。（当該指令によれば—筆者）化石燃料の使用を促し、域内市場の適切な機能に貢献しない。」²²と述べている。

Fit for 55 に基づき提出されたエネルギー課税指令改正案²³の概要は以下のとおりである。

改正案の理由及び目的：2003 年の指令は、現在の EU の政策と整合せず、域内市場の適切な機能を阻害していること、また租税減免などの優遇措置により共通のルールとして指令を導入したにもかかわらず競争を歪めている可能性が高いことから、エネルギー課税が気候目標と一致することを確認するために改

正を検討する。課税は、適切な価格に反映され、持続可能な消費と生産に適切なインセンティブを提供することにより、環境問題等に直接的な役割を果たすことが期待される。

改正内容の概要：①新しい燃料・エネルギー源が出現した場合にも対応できる制度にする。②化石燃料の使用を促進するような多くの優遇措置と低い税率を見直す。具体的には、化石燃料には高い税負担を課し、再生可能エネルギーには低い税負担を課す。③明確性や法的安定性を確保する。④結果として、加盟国の歳入を生み出す。

移行措置：経済的困窮世帯への暖房用燃料への課税を 10 年間免除すること、税の再分配機能を加盟国の裁量で働かせること、など。

前文（3）：欧州グリーンディールに基づき、2030 年までに正味の温室効果ガス排出量を 1990 年と比較し 55%以上削減することを目的とする。

前文（9）：エネルギー製品と電気エネルギーの含有量に環境性能を考慮して課税する。エネルギー製品リストは更新される。

前文（10）：財政的中立性を確保するために、エネルギー課税の対象となるエネルギー製品に同じレベルの課税を行う必要がある。

前文（13）：一般原則として、加盟国はエネルギー製品および電力に対して、EU 指令で定められた最低課税レベル以上の課税を行う必要がある。

前文（30）：脱税、租税回避または法の濫用リスク回避のために、課税対象となるエネルギー製品の統一および標準化された取り扱いをする。

前文（36）：5 年ごとに指令の適用状況を理事会に報告する。

前文（9）（10）（30）は、2003 年の指令にはなかった文言である。前文（10）は、特定の課税対象を優遇しないことを明言し、2003 年の指令のデメリットとされた部分を是正している。たとえば、2003 年の指令によればモーターの燃料として用いられるガソリンとディーゼルでは、ディーゼルの方が低い税率が適用されるが、改正案によればこれが是正される。改正案によれば、エネルギー製品と電力を種類ごとに分類し、エネルギー含有量と環境性能にしたがってランク付けする。結果として、最も有害な燃料が最も高く課税されることになる。

2003 年の指令は、指令導入時に決められた価格を用いていたところ、改正案では最新の価格を反映するように消費者物価指数を用いて毎年更新される。

改正指令案における最低税率は、すべて 1 ギガジュール（GJ）あたりで表される。たとえば、軽油やガソリンなどの化石燃料、持続不可能なバイオ燃料は、モーター燃料として用いる場合は 10.75 euro/GJ であり、暖房に使用する場合は 0.9 euro/GJ である。この税率が一般税率となる。次に、化石燃料ではあるものの短期的に脱炭素化がある程度見込まれるような天然ガス、LPS などは、移行期間 10 年の間は、一般税率の 3 分の 2 が適用される。すなわち、モーター燃料として用いる場合は 7.17 euro/GJ であり、暖房に使用する場合は 0.6 euro/GJ である。持続可能ではあるものの先進的ではないバイオ燃料は、一般税率の半分が適用される。すなわち、モーター燃料として用いる場合は 5.38 euro/GJ であり、暖房に使用する場合は 0.45 euro/GJ である。最低税率 0.15 euro/GJ が適用されるカテゴリーは、用途に関係なく、電力、先進的な持続可能なバイオ燃料や再生可能燃料がある。これら税率は、すべて附属書類 1²⁴ にリスト化されている。

特定の課税対象を優遇しないことにより課税ベースが拡大し、また最低税率も底上げすることにより、エネルギー税の有害な競争が軽減されることになる。加盟国は、一般に指令案以上の税率を国内法に定めることもあり、加盟国の歳入も安定的に確保されると思われる。エネルギー含有量と環境性能によって税率も異なり、化石燃料使用のインセンティブが削減される。毎年リストを更新することにより、EU 目指す政策と一致する税制となると考えられる。このように、指令案は 2003 年の指令の欠点を克服したような構成になっている。他方で、指令であるため、加盟国ごとに一部内容や手続などが異なることが予想される。次稿において、加盟国の既存の環境税制を当該指令案に照らして分析する。

4. 炭素国境調整メカニズムの導入

炭素国境調整メカニズムは、昨年末に合意がなされ、2023 年 10 月 1 日から適用されることが予定されている。これは、上述のとおり EU 排出量取引規制のもとで生産される EU 製品と輸入品の炭素価格を等しくする制度である。EU 製品は、原則として EU 排出量取引規制にしたがい炭素許容量以下となるように製

品を生産する。輸入品は当該炭素許容量を超えた部分について租税等が課されることになる。租税等を課されたくなければ、EU 排出量取引規制に従わざるを得ず、EU 製品と同等の規制下に置かれることになる。炭素国境調整メカニズムの対象は、鉄鋼、セメント、アルミニウム、化学肥料、電気とし、ネジやボルトなど鉄鋼の川下製品にまで拡張される。また、EU 製品委員会は、2030 年までに、有機化合物や高分子化合物など、炭素排出リスクがある製品にもその対象範囲を拡大するか検討するとしている。

当該メカニズムは、EU だけでなく地球規模での気候変動対策等を講じる必要性から考えられたが、EU 加盟国以外の第三国はその対策に追われることになるだろう。現行案では報告や証明義務も課されることになっているため、コンプライアンス・コストもかかると思われる。

5. おわりに

本稿では、EU における環境税制を概観した。EU においては、税制を除く環境政策は先駆者であるが、環境税制については停滞していた。これは、EU が単一国家または連邦国家ではなく、加盟国が自らの主権を制限し、主権を共有して統合する組織であることに起因する。とくに租税については、EU に権限がほとんど委譲されていない。環境税を含む間接税については、EU 機能条約 113 条により EU は調和する権限を有することができる。ただし、これは加盟国の全会一致が必要となる。このように環境税を含む租税分野においては、EU に排他的権限が与えられている分野と比較して、EU レベルで政策を打ち立てることは難しい場合がある。換言すれば、この分野においては加盟国にその権限が留保されていることになる。したがって、加盟国税制を含めたところで分析検討する必要がある。

要約に掲げた第二から第四について、次回以降の紀要に投稿予定である。

謝辞

本論文は、令和 4 年度大学特別研究費の助成を受けたものです。

注釈

¹ European Council Press Release, EU-Japan Summit - 27 May 2021, Towards a Green Alliance to protect our environment, stop climate change and achieve green growth, last visited 28 November, 2022.

² European Commission (2010), Communication from the Commission, Europe 2020 A strategy for smart, sustainable and inclusive growth, COM/2010/2020.

³ European Commission (2019), Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, The European Green Deal, COM/2019/640 final.

⁴ Regulation (EU) 2021/1119 of the European Parliament and of the Council of 30 June 2021 establishing the framework for achieving climate neutrality and amending Regulations (EC) No 401/2009 and (EU) 2018/1999 ('European Climate Law'), OJ L 243, 9 July 2021, p. 1-17.

⁵ European Commission Press Release, European Green Deal: Commission proposes transformation of EU economy and society to meet climate ambitions, IP/21/3541, 14 July 2021; European Commission (2021), Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, 'Fit for 55': delivering the EU's 2030 Climate Target on the way to climate neutrality, COM/2021/550 final.

⁶ Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, OJ L 283, 31 October 2003, p. 51-70.

⁷ European Parliament Press Release, Deal reached on new carbon leakage instrument to raise global climate ambition, 20221212IPR64509, 13 December 2022 (https://www.europarl.europa.eu/pdfs/news/expert/2022/12/press_release/20221212IPR64509/20221212IPR64509_en.pdf, last visited 15 December

2022).

⁸ Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October 2003 establishing a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community and amending Council Directive 96/61/EC, OJ L 275, 25 October 2003, p. 32-46; Directive (EU) 2018/410 of the European Parliament and of the Council of 14 March 2018 amending Directive 2003/87/EC to enhance cost-effective emission reductions and low-carbon investments, and Decision (EU) 2015/1814, OJ L 76, 19 March 2018, p. 3-27.

⁹ Supra note 3, “3. The EU as a Global Leader”.

¹⁰ European Parliament (2017), Future of Europe: European Parliament sets out its vision, (<https://www.europarl.europa.eu/resources/library/media/20171023RES86651/20171023RES86651.pdf>, last visited 10 December 2022).

¹¹ EU がグローバル・スタンダードを策定することについて、Bradford, Anu, The Brussels Effect: How the European Union Rules the World, Oxford 2020 が詳しい。

¹² EU 条約と EU 機能条約をあわせて EU 基本条約という。

¹³ EU 条約 5 条 1 項 1 段。

¹⁴ Bradley, Kieran, Legislating in the European Union, in Barnard, Catherine and Peers, Steve (eds.), European Union Law (3rd ed.), Oxford 2020, p. 111; Lenaerts, Koen and van Nuffel, Piet, European Union Law (3rd ed.), London 2011, pp. 116 et seqq.

¹⁵ Council Directive 92/81/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on mineral oils, OJ L 316, 31 October 1992, p. 12-15.

¹⁶ Council Directive 92/82/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duties on mineral oils, OJ L 316, 31 October 1992, p. 19-20.

¹⁷ Official Journal of the European Communities, L 316, 31 October 1992.

¹⁸ Lamensch, Marie et al, Terra/Wattel European Tax Law Indirect Taxation

seventh edition, Alphen aan den Rijn 2022, Chapter 3.

¹⁹ 庄司克宏『新 EU 法 基礎編』（岩波書店 2013 年）28 頁。

²⁰ Supra note 6, preamble 3, 4.

²¹ Supra note 6, preamble 26.

²² <https://epthinktank.eu/2022/01/20/revision-of-the-energy-taxation-directive-fit-for-55-package-eu-legislation-in-progress/>, last visited 24 January 2023.

²³ European Commission (2021), Proposal for a Council Directive restructuring the Union framework for the taxation of energy products and electricity (recast), COM/2021/563.

²⁴ European Commission (2021), Annexes to the Proposal for a Council Directive restructuring the Union framework for the taxation of energy products and electricity (recast), COM/2021/563.