

論 説

## オランダ環境税制改革とエネルギー税の意義

常葉大学法学部准教授

柴 由 花

### SUMMARY

オランダでは、1980年代から1990年代初頭にかけて、高齢化や失業率の悪化に伴う社会保障負担が増加する一方、経済成長が停滞し、財政赤字が拡大するという問題に直面していた。そこで、所得課税から消費課税へのシフトや税制のグリーン化が必要であるとされ、環境関連税の税収を、所得税や社会保険料の税率の引き下げに用いることとされた。

本稿は、オランダにおける環境関連税のうち、エネルギー税が、所得税や社会保険料の税率の引き下げとどのような関係を有しているのかについて考察し、その考察を基に、今後の我が国における社会保障制度維持のための財源確保及び環境配慮などのあり方について述べたものである。(平成26年4月30日税務大学校ホームページ掲載)

(税大ジャーナル編集部)

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	2
オランダの環境関連税の財源調達機能	2
1. 環境関連税の税収	2
2. エネルギー税の税収	3
エネルギー税と所得税との関連	4
1. 所得税改革（1990年）と消費課税への移行	4
2. 汚染者負担原則と一般燃料税の導入（1992年）	4
3. 二重の配当理論と規制エネルギー税の導入（1996年）	5
4. 2001年税制改正と規制エネルギー税	6
5. エネルギー税への改組（2004年）	6
エネルギー税の効果	8
1. 所得税および社会保険料の税率の引き下げ	8
2. 雇用への効果	8
3. 環境への効果	8
4. 家計への影響	9
まとめ	9

はじめに

オランダでは、高齢化に伴い社会保障費が増大しており、財政問題となっている<sup>(1)</sup>。1980年代から1990年代初頭にかけて、オランダを含む大陸型福祉国家は失業率が悪化、福祉給付額が増大する一方、経済成長が停滞するというきわめて困難な状況にあった<sup>(2)</sup>。1980年代に失業率は10%を超え、社会保障負担の急増から財政赤字が拡大した<sup>(3)</sup>（いわゆる「オランダ病」と呼ばれる）。オランダの高齢化率は1990年には13%であったが、2000年には15%、2020年には19%になると予測された<sup>(4)</sup>。1990年代後半には、所得課税から消費課税へのシフトや税制のグリーン化が必要であるとされ<sup>(5)</sup>、環境関連税を、所得税や社会保険料の税率の引き下げの財源に用いる環境税制改革が行われた<sup>(6)</sup>。

本稿では、オランダにおける環境関連税の

うち、エネルギー税が、所得税や社会保険料の税率の引き下げとどのような関係を有しているのかについて考えたい。オランダのエネルギー税は、かつて我が国で導入されていた電気ガス税に近い仕組みをもっており、今後の我が国の社会保障の財源を考える上で、興味深いと思われるからである。そこで、まず、環境関連税およびエネルギー税の税収の傾向を明らかにし（ ）、次に、エネルギー税と所得税との関連について考察を行う（ ）。その上で、エネルギー税の効果について検討した後（ ）最後に、今後の我が国のあり方を考えるために、オランダから若干の示唆を得たい（ ）。

オランダの環境関連税の財源調達機能

1. 環境関連税の税収

現行のオランダの環境関連税には、環境税、

個別消費税、自動車関連税がある。環境税とは、環境税法 (Wet belastingen op milieugrondslag) に規定されているエネルギー税 (energiebelasting)、水道税 (belasting op leidingwater)、石炭税 (belasting op kolen)、廃棄物税 (afvalstoffenbelasting) である。個別消費税は、個別消費税法 (Wet op de accijns) の下でガソリン、LPG、ディーゼルといった燃料に課される鉱物油税 (Accijns op minerale oliën) である。その他、自動車関連税には、自動車保有税 (Motorrijtuigenbelasting)<sup>(7)</sup>、乗用車および二輪車税 (Belasting van Personenauto's en Motorrijwielen)<sup>(8)</sup>、自動車重量税 (Belasting zware motorrijtuigen)<sup>(9)</sup>がある。

これらの環境関連税の税収は、2012年現在、186億ユーロで、税収全体の13.7%を占めている。

オランダでは、環境関連税の財源調達機能が重視された結果、税収の少ない環境関連税については、廃止が検討された。2010年、税制調査委員会は、税制の一層のグリーン化を提言するとともに、地下水税や廃棄物税といった税収の低い環境税は、複雑で環境への効果が少ないことから廃止することを提案した<sup>(10)(11)</sup>。2012年に、執行コストが高いという理由から、地下水税<sup>(12)</sup>、梱包税など、5つの少額な環境関連税が廃止された<sup>(13)</sup>。これによって、環境関連税の税収が減少するとともに、エネルギー税の占める割合が相対的に増加している。

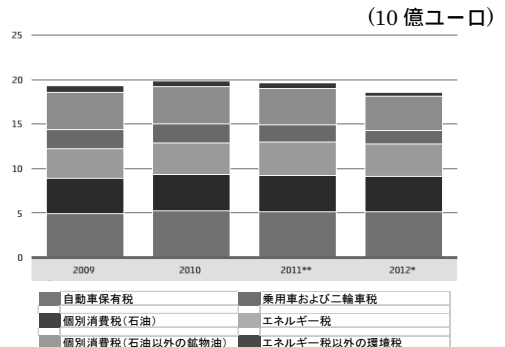
## 2. エネルギー税の税収

現行のエネルギー税は1992年に創設された一般燃料税 (brandstoffenbelasting) が、度重なる改組を経て、現在の形となったものである。一般燃料税は、燃料消費税法 (Wet verbruiksbelastingen van brandstoffen, geheven naar een milieugrondslag) の下で導入された後、環境税法<sup>(14)</sup>へ組み込まれた。一般燃料税は電力を課税対象としていなかった

たが、1996年、規制エネルギー税 (Regulerende Energie Belasting) の導入により、電力が課税対象とされた。2004年、環境税法の下で、規制エネルギー税はエネルギー税に改組され、現在に至っている。

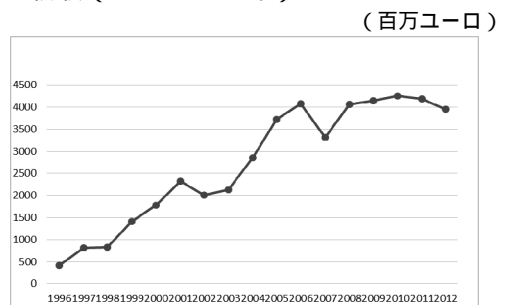
規制エネルギー税およびエネルギー税の税収は1996年以降、大方、右肩上がりに増加しており、2006年をピークとして、やや減少傾向にあるものの、2012年には、約39.5億ユーロの税収となっている。2012年現在、エネルギー税の税収は環境関連税全体の25%程度を占めている (図1)。1996年の規制エネルギー税の税収に比べ、2012年のエネルギー税の税収は約8倍となっており、税収の伸びが非常に大きい (図2)。

(図1) 環境関連税の税収



(出所) CBS, Environmental accounts of the Netherlands 2012, at 73 (2013).

(図2) 規制エネルギー税およびエネルギー税の税収 (1996~2012年)



(出所)

<http://statline.cbs.nl/StatWeb/publication/?VW=T&DM=SLNL&PA=81383NED&D1=2-8&D2=0-1,59-60&D3=a&HD=121121-1350&HDR=G2&STB=G1,T>より作成。

エネルギー税と所得税との関連

1. 所得税改革（1990年）と消費課税への移行  
 オランダでは、1980年代後半、福祉国家を存続させるための税制改革が必要とされ、オーツ（Oort）委員会による税制改正案が策定された。1990年にオーツ・オペレーションと呼ばれる税制改正が行われ、所得税の課税ベースを拡大し、所得税と社会保険料の税率を統合した上で、所得税率の大幅な引き下げを行った。また、オーツ・オペレーションは、所得税の控除の廃止や税率構造の簡素化によって、所得税率の引き下げの財源とした<sup>(15)</sup>。税収の対GDP比を1985年と1995年とで比べてみると、所得税については19.4%から19.3%、社会保険料についても44.3%から43.2%へとむしろ減少した<sup>(16)</sup>。所得税と社会保険料とが統合された結果、所得税の最低税率は低いものの、社会保険料と合わせた税率は30%を超えた。そのため、所得税と社会保険料の税率を低くすることが、大きな課題となった。オランダでは、高齢化社会の下で所得税や社会保険料の税率の引き下げの財源を確保するため<sup>(17)</sup>、所得から消費へと課税を移行させることが検討された<sup>(18)</sup>。

2. 汚染者負担原則と一般燃料税の導入（1992年）

オランダでは、1992年に、汚染者負担原則に基づき、炭素含有量とエネルギー量を基準とした一般燃料税が導入された。一般燃料税の課税対象は、ガソリン、軽油、重油、LPG、石炭、高炉ガス、コークス炉ガス、精油所ガス、石炭ガス、石炭ガス化ガス、天然ガス、発電用ウラン 235 である。個々の課税対象燃料に対する税率は、単位当たりの燃料別エネルギー量、炭素含有量と、1年に消費される燃料の総量を基礎として、エネルギー量と二酸化炭素含有量それぞれ 50%ずつ設定された。一般燃料税の納税義務者は、鉱油については消費税納付義務者、石炭については採掘、輸入し、自ら燃料用に

消費するか燃料用に販売する者、ガスについては採掘して燃料用に消費する者、精製または輸入して燃料用に販売する者、ウラン 235 については発電施設設置者である<sup>(19)</sup>。一般燃料税は、1994年、汚染者負担原則に基づく環境税法に組み込まれた。

そもそも、オランダは、エネルギーの節約によってエネルギーおよび化石燃料の使用量の削減を目指したという経緯がある（1989年、「国家環境政策計画」National Environmental Policy Plan）。

排出権取引や税、課徴金といった市場的手法は、費用対効果の高い方法で、市場の失敗を修正することから、EU では政策実現の手法として用いられている<sup>(20)</sup>。とりわけ、税による手法（fiscal instruments）は、より持続的な方向に消費者の行動を変えるための有効な手段とされ、汚染物質に直接、または間接的に税を課す方法が利用されている。そして、経済的手段の利用にあたっては、汚染者が原則として、汚染の費用を負担する必要というアプローチを考慮すべきであるとされている（「環境と開発に関するリオ宣言」16条）。EU では、1987年に発効した単一欧州議定書（EC条約の改正）において、環境に関する規定が取り入れられ、汚染者負担原則など環境保全の基本政策が規定された。また、1993年11月に発効したマーストリヒト条約は、EC条約2条に共同体の任務の一つとして、環境と持続可能な発展を挙げ、汚染物質に直接または間接的に税や課徴金を課す環境関連税は、汚染者負担の原則が根拠とされている（欧州連合運営条約191条2項）。

なお、EUでは1990年代初頭に域内における共通炭素税の導入が検討され、2003年には汚染者負担原則に基づき域内のエネルギー税率の調和を目指して、最低エネルギー税率指令（2003/96/EC）<sup>(21)</sup>が採択された<sup>(22)</sup>。2011年の修正指令案（IP/11/468）<sup>(23)</sup>は、エネルギー製品および電力に対する最低税率と、エネ

ルギーの炭素含有量に応じた炭素税の最低税率を定め、2013年の発効を目指したが、未だ発効していない。

一般燃料税の税収は1991年には9.25億ギルダーであったが、1992年には13.85億ギルダーの税収が見込まれた<sup>(24)</sup>。一般燃料税の税収は、一般財源とされたものの、環境にかかる財政支出を賄うこととされ<sup>(25)</sup>、所得税減税の財源とはされなかった<sup>(26)</sup>。

### 3. 二重の配当理論と規制エネルギー税の導入（1996年）

1980年代はじめに、スイスの経済学者ビンズバナー（H.C.Binswanger）は、「エネルギー税を引き上げて大気汚染を減らし、年金保険料を引き下げて雇用しやすくする。エネルギー税収入で年金保険料収入の減少を補填する」という考えを提案した<sup>(27)(28)</sup>。環境税制改革の理論的根拠は「二重の配当」にあるといわれ、資源やエネルギーにかかる税を増税する一方で、環境を改善する効果とその税収で労働にかかるコストや失業率を引き下げ、経済を活性化させる効果を得ようとするものである<sup>(29)</sup>。環境税制改革とは、一定の環境関連税の税収を確保し、それを一般財源、環境目的の用途へ充当するほか、所得税や社会保険料等の減税を通じて、税収の中立を確保しようとするものである<sup>(30)(31)</sup>。

1992年に、政府諮問委員会であるウルフソン委員会によってOECD加盟国内の共通課税案（A案）、オランダ国内のすべてのエネルギー消費に課税する案（B案）、オランダ国内の家計部門や中小企業といったエネルギーの小規模消費に対する特定の燃料を課税対象とする案（C案）の3つのエネルギー課税案が提案された。C案は、経済活動に影響を与えることなく二酸化炭素排出量を削減することが可能になるとされ、小規模エネルギー消費に対する規制エネルギー税の導入が検討された<sup>(32)</sup>。

1994年の総選挙では、76年間にわたって政

権を占めてきたキリスト教民主主義政党が大敗し、自由民主人民党と労働党からなる紫連立政権が成立した。紫連立政権では、規制エネルギー税の支持者が多数を占め、1995年に国会で規制エネルギー税の導入が審議された結果、1996年に、規制エネルギー税が環境税法に導入された<sup>(33)</sup>。規制エネルギー税の規制という文言は、税の主たる目的がエネルギーの消費を削減することに由来している。

規制エネルギー税の特徴は、電力やガスといったエネルギーの小規模消費者に対して高い税率を課す点にあった。ただし、使用最低限のエネルギーに関して回避不可能な消費量を正確に測定することはできないため、便宜上、小規模な使用量（800 m<sup>3</sup>までの天然ガスの使用量と800 kWhまでの電気使用量）について、非課税とされた。他方、大規模な工場などの大口利用者への170,000 m<sup>3</sup>を超える天然ガスの使用量および100,000 kWhを超える電気使用量についても、非課税とされた。また、温室園芸のセクターに対するエネルギー供給も非課税とされた。国際競争力の観点から、企業に対する規制エネルギー税の課税は避けられた。

規制エネルギー税の立法化にあたって、欧州委員会はこれらの非課税規定が、国家補助（State Aid）禁止規定に抵触すると指摘した<sup>(34)</sup>。しかしながら、大規模産業セクターも温室園芸セクターも自発的協定によって、エネルギー効率を上げていること、および二酸化炭素の削減について努力をしていることから、規制エネルギー税は欧州委員会によって承認された。

規制エネルギー税の課税対象となるエネルギーは、重油、ガソリン、液化石油ガス、天然ガス、電力であった。重油、ガソリン、液化ガスに関しては蔵出しおよび輸入に対して課税された<sup>(35)(36)</sup>。

規制エネルギー税の税率は、導入時、天然ガスの800 m<sup>3</sup>から170,000 m<sup>3</sup>の使用に対して

4.33 セント、電気の 800 k Wh から 50,000 k Wh の使用に対して、2.95 セントの税率であった。

規制エネルギー税は、炭素含有量は考慮されず、消費される燃料の総量を基礎として課税された。すなわち、エネルギーのカロリーがエネルギー間で一定ではなく、その量や適性に応じて多様なことから、従価税として税率を設定するのが望ましいと考えられたと思われる<sup>(37)</sup>。

1995 年に組織された政府の諮問機関であるグリーン税制委員会が、1997 年まで 3 次にわたり環境税制改革について検討した。『グリーン税制委員会 第 2 次報告書』は、環境税への移行による環境へのポジティブなインパクトに注目したもので、あまり、雇用へのポジティブな効果を期待してはいなかったとしている<sup>(38)</sup>。『グリーン税制委員会 第 3 次報告書』では、EU で統一されたエネルギー税がない以上、エネルギーに対する課税を強化する根拠が不十分であるとの見解が出されたものの、エネルギーに対する課税を引き上げることで、所得税の減税の財源になるとの見解が示された<sup>(39)</sup>。『21 世紀の税制』は、間接税は、直接税と異なり租税回避が少ないので税収を安定的に確保できるというメリットがあるとしている<sup>(40)</sup>。そして、エネルギー関連税から 34 億ギルダ、その他の環境関連税から 17 億ギルダの税収増が見込まれ<sup>(41)</sup>、それを所得税の減税に用いるとしている<sup>(42)</sup>。もっとも、規制エネルギー税の税収は、勤労者の社会保険料を 0.19%、所得税の税率を 0.6% 引き下げ、法人税の税率を 3% 引き下げるための財源とすることが予定されたにとどまる<sup>(43)(44)</sup>。したがって、規制エネルギー税の導入は、所得税および社会保険料の税率の引き下げのための財源としての意義は、当初はさほど大きくなかったと考えられる。

#### 4. 2001 年税制改正と規制エネルギー税

1995 年に 7% を超えていた失業率は、1996

年には 6.6%、1999 年には 3% まで低下した<sup>(45)(46)</sup>。オランダの財政収支は 1999 年に黒字に転換し、また、1990 年代後半、3~4% 程度の経済成長を続けた。こうした現象は、「オランダの奇跡」と呼ばれている<sup>(47)</sup>。2000 年もこの傾向は続いていたが、2000 年 9 月に公表された 2001 年税制改正案は、「オランダの奇跡」に安住することなく、高齢化に伴う医療費や年金の増大に備えて財政基盤を堅固なものにすることを目的の一つに掲げた<sup>(48)</sup>。

規制エネルギー税の税収は、導入時に 5.6 億ユーロ (1996 年) であったものの、10.1 億ユーロ (1998 年) さらに 28.2 億ユーロ (2004 年見込み) と、導入時に比べ 5 倍以上となることを見込まれた<sup>(49)</sup>。2001 年の規制エネルギー税の税収は、23.2 億ユーロであった (図 2)。

2001 年税制改正では、勤労所得および居住用不動産の帰属所得に対する最低税率 (社会保険料率を含む) は 33.9% から 32.35% に引き下げられ、第 2 ブラケットの税率は 37.95% から 37.6% に、第 3 ブラケットの税率は 50% から 42% に、最高税率は 60% から 52% に引き下げられた<sup>(50)</sup>。その際、規制エネルギー税からの税収が、勤労所得に対する所得税および社会保険料の税率の引き下げ (1995 年に比べ、3.4%) の財源に充当された<sup>(51)</sup>。

#### 5. エネルギー税への改組 (2004 年)

最低エネルギー税率指令 (2003/96/EC) の発遣により、オランダは、2004 年、環境税法において規制エネルギー税をエネルギー税に改組し、よりエネルギーの小規模消費者にターゲットを絞った課税を行うようになった。改組により、石炭以外のエネルギーへの課税は個別消費税法へと再編統合されることとなり、一般燃料税は石炭のみを課税対象とされた。その結果、エネルギー税の課税対象は、天然ガスと電力の使用量とされた。

エネルギー税の納税義務者は、エネルギーの供給事業者である<sup>(52)</sup>。エネルギー税は、消

費者との接続による天然ガスや電力の供給、すなわち、天然ガスや電力の小規模エネルギー消費者への売却に課税される。

エネルギー集約型企業に対する供給にかかるエネルギー税については、規制エネルギー税と同様、非課税とされ<sup>(53)</sup>、また、大規模な工場などの大口利用者の天然ガスの使用量および電力使用量については低税率が適用されている。これは、エネルギー税が、輸出競争

力を阻害するリスクがあるためである。

他方、発電に際して再生可能エネルギーが使用される場合、エネルギー税は非課税とされ、消費者は、再生可能エネルギーを選択するインセンティブが与えられている<sup>(54)</sup>。

エネルギー税の税率は逆進的である。エネルギーの消費量が増えるほど税率は低くなる。また、税率は物価上昇率を加味して毎年、改正される(表1)。

(表1) エネルギー税の税率の推移

天然ガス	ユーロセント/ m3				
	1998	2001	2006	2013	2014
0 - 800 m3	0	13.06	15.07	18.62	18.94
800 - 5,000 m3	5.3	13.06	15.07	18.62	18.94
5,000 - 170,000 m3	5.3	6.65	12.38	18.62	18.94
170,000 - 1,000,000 m3		2.07	3.4	4.39	4.46
1,000,000 - 10,000,000 m3		1.03	1.16	1.6	1.63
> 10,000,000 m3 非事業用		1.03	1.08	1.15	1.17
> 10,000,000 m3 事業用		0.68	0.77	1.15	1.17

電力	ユーロセント/ kWh				
	1998	2001	2006	2013	2014
0 - 800 kWh	0	5.83	7.05	11.65	11.85
800 - 10,000 kWh	1.34	5.83	7.05	11.65	11.85
10,000 - 50,000 kWh	1.34	1.94	3.43	4.24	4.31
50,001 - 10,000,000 kWh		0.59	0.94	1.13	1.15
> 10,000,000 kWh 非事業用			0.1	0.1	0.1
> 10,000,000 kWh 事業用			0.05	0.05	0.05

(出典) IEEP, EVALUATION OF ENVIRONMENTAL TAX REFORMS: INTERNATIONAL EXPERIENCES Annexes to Final Report, p.70 (2013)及び  
[http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/overige\\_belastingen/belastingen\\_op\\_milieugrondslag/tarieven\\_milieubelastingen/tabellen\\_tarieven\\_milieubelastingen](http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/overige_belastingen/belastingen_op_milieugrondslag/tarieven_milieubelastingen/tabellen_tarieven_milieubelastingen)

2013年の税制改正では、発電所用の天然ガスにかかるエネルギー税の非課税措置の廃止といった課税ベースの拡大と、天然ガスにかかるエネルギー税の税率構造の改正がなされ、事業者と非事業者との税率の区別がなくなった<sup>(55)</sup>。

エネルギー税の税率の引き上げと課税ベースの拡大に伴い、エネルギー税の税収は増加する傾向にある(図2)。

エネルギー税の効果

1. 所得税および社会保険料の税率の引き下げ

オランダでは、1990年代から徐々に環境関連税の課税ベースを広げ、税率を引き上げていったが、対象とされた財は、さほど価格にセンシティブな製品ではなかったので、2001年税制改正において、税収を勤労所得にかかる税率の減少に充当することができたといわれている<sup>(56)</sup>。しかし、大規模産業セクターやエネルギー集約型企業に対しては特例措置が講じられているため、思いの他、所得税や社会保険料の税率を引き下げるほどの財源を確保することはできないものと考えられる。実際に、2001年の税制改正以後、所得税および社会保険料の税率は大きく引き下げられてはいない。所得税の税率は、2001年から2014年までの間、第3ブラケットと第4ブラケットの税率はほとんど変化していないが、最低税率は、

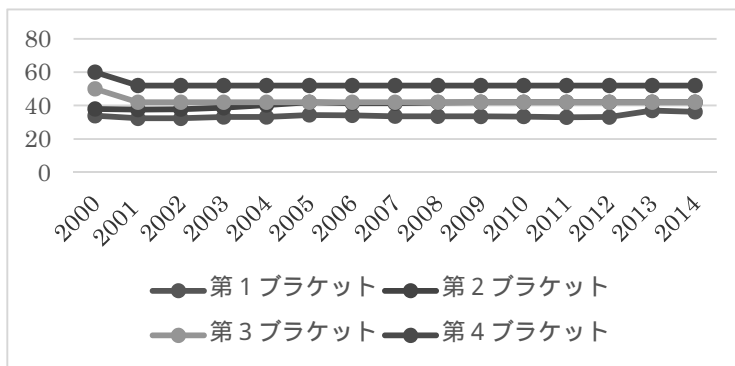
近年、上昇する傾向にある（図3）。2013年の税制改正では、所得税のブラケットの範囲を拡大し、最低税率が1.95%から5.85%に引き上げられ、第2ブラケットの税率も10.8%から10.85%に引き上げられた。しかし、社会保険料の税率については、2007年以降、31.15%と変化していない。

2. 雇用への効果

所得税や社会保険料の減税は、労働にかかるコストを引き下げ、失業率を引き下げるといわれている。

オランダでは、1995年に7%を超えていた失業率は、1996年には6%、2001年には2.5%へ下がった。1996年の環境税制改革は、短期的には、失業率の低下に対して効果があったと見る事ができよう。しかしながら、2003年には失業率は4%に上昇した<sup>(57)</sup>ことから、その効果については今後の検証が必要である。

(図3) 所得税および社会保険料の税率の変化(2001~2014年)  
(%)



(出所)

[http://www.jongbloedfiscaaljuristen.nl/databank/tarieven\\_&\\_cijfers/tarieven\\_inkomstenbelasting/](http://www.jongbloedfiscaaljuristen.nl/databank/tarieven_&_cijfers/tarieven_inkomstenbelasting/)

3. 環境への効果

環境関連税は、VATとは異なり、環境への効果が期待できるといったメリットを有する<sup>(58)</sup>。

環境関連税によって環境政策が達成されたか否かについて、多様な環境関連税と環境へのインパクトとの関係は評価が困難であるとの指摘もある。二酸化炭素排出量は、1990



年から 2008 年の間、15.94 億トンから 17.57 億トンへと増加し、平均年間気温は、1979 年には 8.5 だったが 2007 年には 11 に上昇した。家計の年間の電力消費量は、家庭用電化製品やコンピュータの増加によってむしろ、増加している。家計の天然ガスの平均消費量は減少したが、それは、一世帯あたりの平均人口が 1978 年には 2.83 人から 2.25 人に減少したことや、補助金の増額によって 1981 年から 1990 年の間、二重ガラスを装備した家庭が 30%から 70%に増え、さらに、90%にまで増加したこと、および、断熱の家屋が増えたことが原因であるとされる。さらに、1996 年の規制エネルギー税の導入によって、人々はエコ・フレンドリーな行動を誘引されたかもしれないが、むしろ、市民や企業の省エネやエコ・フレンドリーな行動に影響を与えているのは、断熱助成金やエコカーに対する補助金であるとする説もある<sup>(59)</sup>。

結局、エネルギー税による環境政策の達成は不明確であるといえよう。

#### 4. 家計への影響

エネルギー税が炭素税であるならば、むしろ二酸化炭素の排出量の多い大規模産業セクターこそ課税対象とされるべきである。しかし、エネルギー税の前身である規制エネルギー税の立法化にあたって、大規模産業セクターは非課税とされ、また、エネルギー多消費型産業に対する燃料税については、軽減措置が導入された。これは、勤労所得課税の軽減は労働集約型の産業にメリットが多く、燃料課税はエネルギー集約型産業に不利益が大きいため、産業間調整を図る必要があるという理由による<sup>(60)</sup>。エネルギー多消費事業者に対する不公平な狙い撃ち課税は避けられているものの、一般家庭や中小企業といった小規模エネルギー消費者への狙い撃ち課税となっているといえる。

さらに、エネルギー税と VAT とは、重複して課税されることになるので消費者の負担が

増えることになる。商品に課税される環境関連税は VAT の課税標準に含まれることになり ( Directive 77/338/EEC, Art 11(A.2.a.) )、制度的に二重課税は正当化されているといえよう<sup>(61)</sup>。また、エネルギー税と VAT では課税目的が異なることから、二重課税にならないと考えられる。

エネルギー税は結局、消費者に転嫁されるため、低所得者に対する配慮が必要となる。消費期間 ( 12 ヶ月 ) 当たり、エネルギー供給接続ごとに 318.62 ユーロの税額控除の適用が可能であり<sup>(62)</sup>、便宜上、小規模な使用量の消費者の税負担は緩和されている。しかし、エネルギー税の税率は逆進的であるため、低所得世帯が他の世帯より大きな影響を受ける可能性がある。もっとも、この点については、所得税の減税と抱き合わせになっていることで、納税者の理解が得られているとする見解がある一方、年金受給者にはその恩恵が所得税や社会保険料の減税が及ばないといった問題がある<sup>(63)</sup>。

#### まとめ

オランダの電力やガスの消費に対する規制エネルギー税は、所得税や社会保険料の税率を引き下げための財源として用いられ、とりわけ、2001 年の税制改正における所得税率および社会保険料の引き下げに大きく貢献した。しかし、2001 年以降、所得税や社会保険料の税率は引き下げられておらず、さらに、エネルギー税の環境や雇用に対する効果も限定的である。もっとも、エネルギー税は、恒常的な税収を確保する上では、一定の効果を挙げていると考えられ、それによって、社会保険料の税率が維持されていると見ることもできる。環境関連税による安易な財源調達については、環境税本来の目的からは疑問視する見解もあるが<sup>(64)</sup>、大規模産業セクターやエネルギー集約型企業へも課税を行うことで、より財源調達と環境配慮の実効性を高めるこ

とが可能となろう。

我が国では、社会保障制度を維持するための財源を恒久的に確保するためには、個別消費税への課税が必要だという考えがある一方<sup>(65)</sup>、税制のグリーン化について、「中長期的には、税体系における環境配慮の比重が相対的に高まっていくこと、特に、個別間接税のうち量に応じて課税する従量税の分野において、環境負荷に応じた課税の果たす役割が大きくなることも考えられる。」<sup>(66)</sup>とされている。将来的には、「個別間接税のうち量に応じて課税する従量税」として、かつて地方税としてあった電気ガス税を国税として復活させ、社会保険料の引き下げや社会保障費の財源に充当することも検討に値すると考えられる<sup>(67)</sup>。

電気ガス税を直接、市町村が課税することは、地方の財源を充実させる意味があるが、エネルギーの使用が複数の行政区域にまたがることで、課税上、煩瑣な手続きが必要となったり、徴収に際してどの市町村の区域に属するかが問題となったりすることも少なくないことから<sup>(68)</sup>、むしろ、国税として導入する方が効率的であろう。

財源調達と環境配慮の実効性を高めるためには、電力やガスを多く消費する企業にも広く薄く課税をすることが必要であるが、国際競争力を阻害しないよう、キャップ制などの方策を採用することが考えられよう。

謝辞：本研究は基盤研究(C)研究課題番号：22530036の助成を受けたものである。

本稿の執筆に際してCPB、Mr. Egbert Jongenから助言を受けたことに感謝申し上げます。

<sup>(1)</sup> Frits Bos and Coen Teulings, *CPB and Dutch fiscal policy in view of the financial crisis and ageing*, at 50(2010).

<<http://www.cpb.nl/en/publication/cpb-and-dutch-fiscal-policy-view-financial-crisis-and-ageing>>

<sup>(2)</sup> 水島治郎「ヨーロッパ福祉国家改革の可能性 オランダの視点から」千葉大学公共研究 1巻2号 93頁(2005)。

<sup>(3)</sup> 水島治郎「オランダにおけるワークフェア改革 『給付所得より就労を』」海外社会保障研究 144号 56頁(2003)。

<sup>(4)</sup> 水島治郎『反転する福祉国家』55-57頁(岩波書店、2012)。

<sup>(5)</sup> Tweede Kamer der Staten-Generaal, Belastingen in de 21e eeuw een verkenning, Tweede Kamer, vergaderjaar 1997-1998, 25 810, nr. 2, Den Haag Sdu at 81 (1997).

<<http://parlis.nl/kst24576>>

<sup>(6)</sup> EUにおいて最初に環境税制改革を行ったのは、フィンランド(1990)、スウェーデン(1991)、デンマーク(1993)であり、オランダ(1996、2001)、ドイツ(1999)、英国(1996、2001、2002)がそれに続いた。European Environment Agency, Market-based instruments for environmental policy in Europe, at 84 (2005).

<[http://www.eee2006.org/presentations/EEA\\_technical\\_report\\_8\\_2005.pdf#search='European+Environment+Agency%2C+Marketbased+instruments+for+environmental+policy+in+Europe'](http://www.eee2006.org/presentations/EEA_technical_report_8_2005.pdf#search='European+Environment+Agency%2C+Marketbased+instruments+for+environmental+policy+in+Europe')>

ドイツにおける、電気税とエネルギー税については、竹内恒夫「環境税は社会保障の財源になりうるか」病院 65(11) 903 - 906頁(2006)、木村弘之亮「1999年・2000年エコロジー税制改革 - ドイツ環境税法の新展開」法学研究 73巻6号 1 - 62頁(2000)を参照。

<sup>(7)</sup> Wet op de motorrijtuigenbelasting.

<sup>(8)</sup> Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen.

<sup>(9)</sup> Wet belasting zware motorrijtuigen.

<sup>(10)</sup> Studiecommissie belastingstelsel,

Continuïteit en vernieuwing Een visie op het belastingstelsel, at 127 (2010).

<<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-60928.html>>

- (11) H. Kogels, *Fiscale vergroening: meer continuïteit dan vernieuwing*, Maandblad Belasting Beschouwingen, at 12 [5.5] (2010/07/08).
- (12) Marianne Schuerhoff et al., *The Life and Death of the Dutch Groundwater Tax*, PERC Research Paper No. 12/12 (2012).  
<[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2043763](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2043763)>
- (13) Belastingplan 2012, 33003 3 Memorie van toelichting Vergaderjaar 2011-2012 Nr. 3  
<<http://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-33003-3.pdf>>
- (14) 環境税については、村松弓彦「第2章 政策手法」村松弓彦編『オランダ環境法』30 - 33頁(国際比較環境法センター、2003)、原邦彰「デンマーク、スウェーデン及びオランダにおける環境関連税制等について」地方税 29 - 30頁(2002)を参照。1996年のオランダの環境税制改革については、以下に詳細である。大森恵子「オランダにおける『グリーン税制改革』の最近の動向」資源環境対策 36巻2号70-74頁(2000)。
- (15) 福祉国家における税制改革において、所得税の税率を引き下げ、課税ベースを拡大することを分析したものとして、C. A. de Kam, *TAX REFORM IN A WELFARE STATE: the case of the Netherlands, 1960-1987*, at 184 (1988).
- (16) C. A. de Kam, *Tax Reform in the Netherlands, 1985-1995*, in C.J.M Kool, Joan Muysken, Tom van Veen ed, *ESSAYS ON MONEY, BANKING AND REGULATION: ESSAYS IN HONOUR OF C. OORT*, at 190 (1996).
- (17) *Id.*, at 200.
- (18) 環境関連税の税収の対GDP比を3%若しくは4%へと引き上げることが可能であると試算された。Kam, *supra* note 16, at 204.
- (19) 村松・前掲注14、32頁。
- (20) Commission of the European Communities, *Green Paper on market-based instruments for environment and related policy purposes*, COM(2007) 140 final (2007).  
<[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/archive/news/2007/article\\_3849\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/archive/news/2007/article_3849_en.htm)>
- (21) Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity.
- (22) 清水透「最低エネルギー税率指令の修正指令案とEUの悲願」Business i. ENECO (2011).  
<<http://eneken.ieej.or.jp/data/3877.pdf>>
- (23) Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2003/96/EC restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity COM(2011) 169/3.
- (24) Willem Vermeend and Jacob van der Vaart, *GREENING TAXES: THE DUTCH MODEL*, at 24 (1998).
- (25) 山本香「オランダにおける環境税制度改革の検討」調査と研究 13号56頁(1997)。
- (26) 税収増加分は「労働所得税等の既存税の減税を可能にした。この意味で、オランダは一種の環境税制改革を実施したと解釈することができる」とするものに、山本・前掲注25、61頁。
- (27) H.C.Binswanger, H. Frisch, H. G. Nutzinger, *ARBEIT OHNE UMWELTZERSTORUNG. STRATEGIEN FUR EINE NEUE WIRTSCHAFTSPOLITIK*, at 244-248 (1988).  
植田和弘、諸富徹「環境破壊なき雇用」淡路剛久ほか編『法・経済・政策：リーディングス環境第4巻』179 - 183頁(有斐閣、2006)。
- (28) 竹内恒夫「日本版環境税制改革 基礎年金一元化、150万人雇用増なども実現」千葉大学公共研究第3巻第4号30頁(2007)。
- (29) 朴勝俊『環境税制改革の「二重の配当」』73頁(晃洋書房、2009)、Vesselina Spassova, Pierre Garello, *Energy Policy and Energy Taxation in the EU*, at 14-15 (2010).  
<[http://www.irefeurope.org/en/sites/default/files/Energy\\_policy\\_EU.pdf#search=Vesselina+Spasova%2C+Pierre+Garello%2C+Energy+Policy+and+Energy+Taxation+in+the+EU](http://www.irefeurope.org/en/sites/default/files/Energy_policy_EU.pdf#search=Vesselina+Spasova%2C+Pierre+Garello%2C+Energy+Policy+and+Energy+Taxation+in+the+EU)>
- (30) OECD, *The Political Economy of Environmentally Related Taxes*, at 26 (2006).  
エネルギーにかかる環境税を考察したものとして、篠原克岳「環境税(地球温暖化対策税)とエネルギー関係諸税について」税大論叢 61号137 - 207頁(2009)。

- <<http://statline.cbs.nl/StatWeb/publication/?VW=T&DM=SLEN&PA=81383ENG&LA=EN>>
- (31) 西山由美「EUの環境税制 - 欧州の環境政策を踏まえて - 」村井正先生喜寿記念論文集刊行委員会『租税の複合法的構成 村井正先生喜寿記念論文集』614頁(清文社、2012)。
- (32) 山本・前掲注25、57頁。
- (33) Benoit Bosquet, *Environmental tax reform: does it work? A survey of the empirical evidence*, *Ecological Economics* 34, at 21 (2000).
- (34) Melvin Konings, *Energy taxation and state aid The Netherlands: energy tax exemption for energy intensive end-users*, *Competition policy newsletter* 2004-1, at 84-85 (2004).  
<[http://ec.europa.eu/competition/publications/cpn/2004\\_1\\_84.pdf#search='state+aid+dutch+energy+tax'](http://ec.europa.eu/competition/publications/cpn/2004_1_84.pdf#search='state+aid+dutch+energy+tax')>  
Kees A. Heineken, *The History of the Dutch Regulatory Energy Tax*, in Janet E Milne et al, *CRITICAL ISSUES IN ENVIRONMENTAL TAXATION INTERNATIONAL AND COMPARATIVE PERSPECTIVE*, Vol 1, at 201-202 (2008).
- (35) 村松・前掲注14、32頁。
- (36) Wet belastingen op milieugrondslag, Article 36.
- (37) Binswanger, *supra* note 27, at 246.
- (38) Willem Vermeend, Jacob van der Vaart, *supra* note 24, at 108.
- (39) The Dutch Green Tax Commission, A summary of its three reports 1995-1997, at 46-47(1998).  
<<http://www.wind-works.org/cms/uploads/media/NLgreentaxes.pdf>>
- (40) Tweede Kamer der Staten-Generaal, *supra* note 5, at 81.
- (41) Tweede Kamer der Staten-Generaal, *supra* note 5, at 93.
- (42) Tweede Kamer der Staten-Generaal, *supra* note 5, at 137-138.
- (43) European Environment Agency, *Market-based instruments for environmental policy in Europe*, at 86 (2005).
- (44) Heineken, *supra* note 34, at 208.
- (45) A.Lans Bovenberg et al., *The Dutch employment miracle and fiscal challenges of the twenty-first century*, in Marco Buti et al., *TAXATION, WELFARE AND THE CRISIS OF UNEMPLOYMENT IN EUROPE*, at 212 (2001).
- (46) Wim van Oorschot, *Miracle or Nightmare? A Critical Review of Dutch Activation Policies and their Outcomes*, *Jnl Soc. Pol.*, 31, 3, at 399-420 (2002) .
- (47) 1994年に誕生したコック政権では、歳出削減、規制緩和、福祉制度改革等が政策目標に掲げられた。財政再建に向けた取組の背景には、1999年の通貨統合に向けて、その参加条件となる、1997年までに財政収支対GDP比を3%以内、債務残高対GDP比を60%以内に抑制する等のマーストリヒト条約の収れん基準があったとされている。崎山建樹「財政再建に向けた取組の変遷 OECD諸国の取組事例とともに」立法と調査 No.341 92頁(2013)。
- (48) Bijlagen bij de Miljoenennota 2001, Tweede Kamer der Staten-Generaal 27 800 Nr. 1, at 8.  
<<http://www.rijksbegroting.nl/algemeen/rijksbegroting/archief,2001---2010.html>>
- (49) Mark Lijesen et al., *Fiscale vergroening en energie II, economische effecten van verhoging en verbreding van de Regulerende Energiebelasting*, CPB Document No 006, at 13 (2001).  
<<http://www.cpb.nl/publicatie/fiscale-vergroening-en-energie-ii-economische-effecten-van-verhoging-en-verbreding-van-de>>
- (50) オランダの所得税率のフラット化については、柴由花「所得控除から税額控除への変更による効果 海外事例研究 オランダ所得税改正の影響」財務省財務総合政策研究所編「フィナンシャル・レビュー」118号144-145頁(2014)。
- (51) Heineken, *supra* note 34, at 208.
- (52) Wet belastingen op milieugrondslag, Article 53.
- (53) Wet belastingen op milieugrondslag, Article 64(3). Stefan Speck, and Jirina Jikova, *Design of Environmental Tax Reforms in*

*Europe*, in Mikael Skou, Andersen Paul Ekins ed, CARBON ENERGY TAXATION LESSONS FROM EUROPE, at 39-40 (2009).

(54) オランダの電力は自由化されており、契約時に消費者は電力会社や電力の種類を選択することができる。

(55) Wet belastingen op milieugrondslag, Article 59.

(56) Kogels, *supra* note 11, at 4 [3.1].

(57) Ronald Albers and Sven Langedijk, *The Netherlands: from riches to rags?* ECFIN COUNTRY FOCUS, Volume 1, Issue 13, at 1 (2004).

(58) Tweede Kamer der Staten-Generaal, *supra* note 5, at 81.

(59) Kogels, *supra* note 11, at 8-9[5.1].

(60) 村松・前掲注 14、32 頁。

(61) Kalle Maatta, ENVIRONMENTAL TAXES, AN INTRODUCTORY ANALYSIS, at 51 (2006).

(62) Wet belastingen op milieugrondslag, Article 63.

(63) Heineken, *supra* note 34, at 209. 年金受給者については、家計に占めるエネルギーの比率に対応した年金受給額の引き上げによって補償するもの、Binswanger, *supra* note 27, at 248.

(64) Bas Jacobs, *From Optimal Tax Theory to Applied Tax Policy*, FinanzArchiv vol.69 no.3, at 375-379 (2013).

(65) 岩崎政明「成長戦略と生活安定に資する今後の消費税制」ジュリスト 1455 号 61-66 頁(2013)。

(66) 税制全体のグリーン化推進検討会「税制全体のグリーン化推進に関するこれまで議論整理(中間)」平成 24 年 9 月 4 日。

<[https://www.env.go.jp/press/file\\_view.php?serial=20610&hou\\_id=15652](https://www.env.go.jp/press/file_view.php?serial=20610&hou_id=15652)>

(67) 電気ガス税は、昭和 17 年、国税として創設された。電気瓦斯税の提案理由の一つとして、電力消費の抑制が挙げられていた。電気ガス税は、昭和 49 年度に電気税、ガス税に分離され、その後、平成元年に消費税が導入されたことに伴い廃止された。電気ガス税については、石田和之「電気ガス税の創設から廃止まで」税 67 巻

6 号 208-234 頁(2012)に詳細である。

(68) 長谷川憲治「電気ガス税徴収上の問題点」税 10 巻 6 号 40 頁(1955)。