

環境問題に対する税制面での対応に関する一考察

—地球温暖化問題を中心として—

宮 葉 敏 之
〔研究科第38期〕
〔研 究 員〕

要 約

1 研究の目的

現在、わが国は様々な環境問題に直面している。こうした環境問題への対応として、近年、租税の活用に関心が高まっている。本稿は、このような状況の下、環境問題、特に地球温暖化問題に対する税制面での対応に関して考察を行うものである。

地球温暖化問題は、国民生活や経済活動により排出される二酸化炭素等の温室効果ガスが原因とされ、深刻な環境問題の一つであると考えられている。

本稿は、二酸化炭素の排出削減を図るための経済的手法としての租税の活用として、「環境税」（本稿では、「二酸化炭素の排出削減が図られるように誘導する目的でその排出者に対して経済的負担を求める租税」を便宜的に「環境税」と呼ぶ。）と現行税制での対応のそれぞれについて、どのような論点があるのか考察することを目的とする。

2 研究の概要

(1) 「環境税」の主な論点

イ 「環境税」は租税か

租税は、財政目的を有していることが必要とされる。また、財政目的を有していれば、租税を政策目的に用いることは許容される。

「環境税」が付随的にせよ財政目的を有しているのであれば、「環境税」は租税であるということができる。しかし、「環境税」の目的は、二酸化炭素の排出削減を図ることであり、税収の確保を直接の目的としているわけではないことから、「環境税」が財政目的を有しているのか否かを判断することは必ずしも容易ではない。

仮に「環境税」が財政目的を有しているとはいえない場合、これまでの租税法の考え方によれば、「環境税」は租税であるとはいえないということになるが、結果的にせよ、中長期的に税収がもたらされるとあ

らかじめ認められるのであれば、「環境税」が租税法の観点から許容される余地はあるのではないかと考える。

ロ 「環境税」の役割

「環境税」は、二酸化炭素の排出削減という政策目的を実現するために国民生活や経済活動を誘導しようとするものであり、「公平」、「中立」という租税原則に反するおそれがあることから、地球温暖化対策の手法として租税を活用することの妥当性については、十分な検討が必要とされる。

しかし、「環境税」の役割は、これまでのところ明らかにされていないことから、「環境税」が地球温暖化対策の手法として妥当なものであるか否かの検討が十分になされているとはいえない。

したがって、まず、地球温暖化対策における「環境税」の役割が明らかにされる必要がある。

ハ 「環境税」と現行エネルギー関係諸税との関係

「環境税」の課税対象を化石燃料や電力とする場合には、現行エネルギー関係諸税も化石燃料や電力を課税対象としていることから、「環境税」と現行エネルギー関係諸税との関係を整理する必要がある。

一般に、課税の趣旨や税の性格を異にするものであれば、その税負担水準が問題となることはあっても、重複して課税されること自体は問題とはならない。また、現行エネルギー関係諸税は、税収の使途が道路整備費用などに特定されており、これを直ちに全廃することは現実的には不可能であると考えられることから、「環境税」を導入するとしても、当面は、現行エネルギー関係諸税との併用を前提とする必要がある。

(2) 「環境税」の制度設計

イ 課税対象

二酸化炭素は、排出源が多様であり、排出者の特定および排出量の測定には膨大な税務執行コストを要することになるため、適正かつ効率

的な税務執行の観点から、二酸化炭素の排出量と密接な関係にある化石燃料の消費量に着目して課税する必要がある。

ただし、化石燃料を課税対象とする場合には、原油、石炭、天然ガスなどの天然資源のみを課税対象とするのか、これらの二次産品や三次産品なども課税対象に含めるのかということが問題となる。

また、化石燃料は、エネルギー源でもあるが、原料としても消費されることから、原料として消費される化石燃料に対して、「環境税」の税負担を求めることの適否が問題となる。

さらに、電力に課税する場合には、電力全体の消費抑制を通じて、二酸化炭素の排出削減を図ることが考えられるが、電力消費量と二酸化炭素の排出量との間に必ずしも密接な関係があるとはいえない。

ロ 納税義務者（課税段階）

「環境税」は、二酸化炭素の排出者に負担を求めることを目的とするものであることから、化石燃料の消費者に税負担を求めることが必要となる。

本来は、化石燃料の消費者に直接課税する方が効果的であり望ましいと考えられるが、化石燃料の消費者は膨大であり、消費者ごとに消費量を特定することは相当の税務執行コストを要することになる。

したがって、大量かつ広範に消費される化石燃料については、効率的な税務執行や税の保全の観点から、製造・輸入段階での課税を基本とする必要がある。

ハ 課税標準・税率

「環境税」は、二酸化炭素の排出削減を図るために、二酸化炭素の排出量と密接な関係がある化石燃料の消費量に着目して課されるものであることから、従量税とする必要がある。

さらに、それぞれの化石燃料は、用途や需要の価格弾力性などがそれぞれ異なることから、機械的に炭素含有量に応じて課税するよりも、炭素含有量以外の要素も加味して、それぞれの化石燃料ごとに異なる

税率で課税した方が、二酸化炭素の排出削減に効果的な場合もあると考えられる。したがって、「環境税」の税率は、それぞれの化石燃料に対して、炭素含有量をベースとしつつも、それぞれの化石燃料の特性等を勘案して設定する必要がある。

また、「環境税」の税率水準を設定するにあたっては、化石燃料の消費状況や価格動向、さらには技術開発の状況や国民の所得水準などを見極めつつ、総合的に判断していくことが現実的な対応である。

二 まとめ

理論的に効果的な「環境税」であっても、適正な税務執行がなされなければ、「環境税」の効果は減殺されかねないことから、税務執行面からみた論点がきわめて重要になる。

(3) 現行税制での対応

現行税制の中で、その課税の趣旨を損なうことなく、二酸化炭素の排出削減を図ることが可能なものとしては、エネルギー関係諸税と自動車関係諸税が考えられる。

二酸化炭素の排出削減という観点から、エネルギー関係諸税と自動車関係諸税を比較した場合、エネルギー関係諸税は、二酸化炭素の排出源を広く対象とし、また、化石燃料や電力の消費量に応じて負担を求めており、二酸化炭素の排出量と整合的であることから、自動車関係諸税での対応に比べ、エネルギー関係諸税での対応の方がより効果的である。

エネルギー関係諸税での対応に絞れば、現行エネルギー関係諸税は、現状においても、化石燃料の消費抑制に一定の効果があると認められることから、現行の税率水準を今後も維持していくことが二酸化炭素の排出削減を図るための一つの対応である。

また、さらなる二酸化炭素の排出削減を図ろうとする場合、現行エネルギー関係諸税での対応はいくつか考えられるが、石油税の税率上げによれば、ほとんどの化石燃料に対して税負担を求めることが可能となり、また、原油、天然ガス、石炭の間で炭素含有量を勘案した税率とすることも

できる。

ただし、大幅な税率引上げを行うことは、課税の趣旨を損なうことにもなりかねないことから、二酸化炭素の排出削減を図るための税率引上げであっても、従来からの石油に対する税負担のあり方に配慮して対応する必要がある。

このように、現行エネルギー関係諸税の税率引上げにより、二酸化炭素の排出削減を図ることには自ずと限界はあるものの、現行エネルギー関係諸税での対応は、二酸化炭素の排出削減に一定の効果が期待できるとともに、適正な税務執行が可能となることから、地球温暖化問題への税制面での対応として、有力な選択肢の一つである。

3 結論

地球温暖化問題への対応として、「環境税」の有効性が期待されているが、「環境税」の政策手段としての妥当性を論じるうえで、地球温暖化対策における「環境税」の役割が明らかにされることが前提となる。また、租税法の観点からみた場合、「環境税」には解決すべき論点が多く残されている。さらに、「環境税」の制度設計にあたっては、その効果の観点だけでなく、特に税務執行面からみた論点がきわめて重要になる。

これに対して、現行エネルギー関係諸税は、二酸化炭素の排出削減を目的とするものではないが、結果的には一定の排出抑制効果があると認められる点において、一種の「環境税」とみることができる。また、エネルギー関係諸税での対応は、税務執行面からみて効率的な方法であることから、地球温暖化問題への対応として、有力な選択肢の一つになる。

将来的に、現行エネルギー関係諸税を抜本的に見直し、新たなエネルギー税制として再構築する場合には、地球温暖化問題への対応について、改めて検討することが必要となるとしても、当面、地球温暖化問題への対応として租税の活用を行うとした場合には、地球温暖化対策における租税の役割にもよるが、現行エネルギー関係諸税での対応が最も現実的であると考えられる。

目 次

はじめに	199
第1章 「環境税」とは	202
第1節 なぜ「環境税」か	202
第2節 諸外国における取組み	203
第3節 わが国の「環境税」をめぐる状況	207
第2章 「環境税」の主な論点	209
第1節 「環境税」は租税か	209
第2節 「環境税」の役割	211
第3節 「環境税」の性格	213
第4節 「環境税」と現行エネルギー関係諸税との関係	217
第3章 「環境税」の制度設計	218
第1節 課税対象	218
第2節 納税義務者（課税段階）	224
第3節 課税標準・税率	226
第4節 政策的な減免措置の扱い	229
第5節 国境税調整	230
第6節 税収の使途	232
第7節 課税主体	233
第8節 まとめ	234
第4章 現行税制での対応	235
第1節 エネルギー関係諸税と自動車関係諸税	235
第2節 現行エネルギー関係諸税での対応	239
第3節 エネルギー関係諸税の抜本的見直し	242
おわりに	244

はじめに

現在、わが国は様々な環境問題に直面している。こうした環境問題への対応として、近年、租税を活用することに関心が高まっている。諸外国では、すでに炭素税等が導入されている例もあり、環境面に配慮した税制改革の取組みが進められている。一方、わが国でも、政府税制調査会などにおいて、環境問題に対する税制面での対応に関する議論が行われているところである。

本稿は、このような状況の下、環境問題、特に地球温暖化問題に対する税制面での対応に関して考察を行うものである。

地球温暖化問題は、国民生活や経済活動により排出される二酸化炭素等の温室効果ガスが原因とされる。また、地球温暖化の進展に伴い自然災害の増加など様々な問題が顕在化することが懸念されている深刻な環境問題の一つであると考えられている⁽¹⁾。

このような地球温暖化問題への国際的な取組みの一環として、1997年12月の気候変動枠組条約第3回締約国会議(COP3)において、先進国の温室効果ガスの排出量について法的拘束力のある数値目標を定めた京都議定書が採択された。

京都議定書では、二酸化炭素等の温室効果ガスの排出量を、2008年から2012年までの間に、先進国全体で1990年比で5%削減することとされた。

わが国は、京都議定書において、温室効果ガスの排出量を1990年比で6%削減することを約束し、これまで様々な対策を講じてきた。しかし、温室効果ガスの排出量は、依然として増加傾向にある⁽²⁾。

このような中で、地球温暖化問題に対する税制面での対応に関する議論が

(1) 地球温暖化とは、「地球温暖化対策の推進に関する法律」において、「人の活動に伴って発生する温室効果ガスが大気中の温室効果ガスの濃度を増加させることにより、地球全体として、地表及び大気の温度が追加的に上昇する現象をいう」と定義されている。

(2) 2000年度の温室効果ガスの総排出量をみると、1990年比で8.0%増加している状況にある。

様々な場において展開されるようになってきた。

地球温暖化問題に対する税制面での対応を大別すれば、地球温暖化対策に要する費用の財源調達手段として租税を活用する場合と、地球温暖化の原因物質の排出削減を図るために経済的手法として租税を活用する場合に分けることができる。

このうち、財源調達手段として租税を活用する場合としては、所得税や法人税など一般的な租税の税収をその財源に充てること、道路財源などに充てられているエネルギー関係諸税の税収の用途を地球温暖化対策に変更すること、受益者負担の考え方に基づいて、地球温暖化対策の受益者に新たな負担を求めることが考えられる。

しかし、地球温暖化対策といっても広範な分野に関連することから、まず、対象とされる施策の内容が明らかにされることが前提となる。また、どのような方法で財源調達を行う場合であっても、どの程度の財源を必要とするのか、ある程度中長期的な財政規模が示される必要がある。

このように、財源調達手段として租税を活用する場合には、税制面での対応の検討以前に、歳出面での対応の検討が必要とされることから、本稿では、財源調達手段としての租税の活用に関する考察は行わないこととする。

一方、経済的手法として租税を活用する場合には、京都議定書において削減対象とされた二酸化炭素、メタン、一酸化二窒素、代替フロン等の温室効果ガスの排出削減を図るために租税を活用することが考えられる。

しかし、温室効果ガスの排出量のほとんどは二酸化炭素であり、二酸化炭素は地球温暖化の主たる原因物質と考えられていること、二酸化炭素の排出源は多様であり、租税になじみやすいと考えられていることから、経済的手法としての租税の活用に関する議論の中心は、専ら、二酸化炭素の排出削減をどのように図るかというものである。

したがって、本稿においても、二酸化炭素の排出削減を図るための経済的手法としての租税の活用に関して考察を行うこととする。

二酸化炭素の排出削減を図るために租税を活用とした場合、わが国には、

二酸化炭素の排出削減を図ることを目的とした租税は存在しないことから、新たな租税を創設することが考えられる。本稿では、このような「二酸化炭素の排出削減が図られるように誘導する目的でその排出者に対して経済的負担を求める租税」を便宜的に「環境税」と呼ぶこととする。一方、現行税制の中にも、二酸化炭素の排出削減を図ることが可能なものがあると考えられる。

そこで、本稿では、租税の活用を行うこととした場合において、「環境税」と現行税制での対応のそれぞれについて、どのような論点があるのか考察する。

具体的には、まず、諸外国の炭素税等の現状やわが国における「環境税」をめぐる議論の状況について概観したうえで、「環境税」の論点について考察する。その際、「環境税」の導入の是非という政策的な観点からの論点については、すでに多くの論評がみられることから、本稿では、租税法の観点からの論点を中心に考察を行うこととする。さらに、「環境税」の制度設計を行う際の論点についても考察を加える。つぎに、現行税制でどのような対応が可能か、また、現行税制での対応には、どのような論点があるのか考察する。

第1章 「環境税」とは

第1節 なぜ「環境税」か

一般に、環境問題への対応は、企業による自主的取組み、規制的手法、経済的手法⁽³⁾に大別される。

従来、地域的な公害問題については、規制的手法による対応がなされてきた。しかし、地球温暖化問題のような排出源が多数存在し、継続的な削減インセンティブが必要な問題については、規制的手法での対応には限界があると考えられている⁽⁴⁾。

また、わが国のこれまでの地球温暖化対策としては、企業による自主的取組みと補助金等の助成措置が中心とされてきた。しかし、温室効果ガスの排出量は、依然として増加傾向にある。

このような中で、地球温暖化対策として、租税等の経済的手法による対応が注目されるようになってきたものと考えられる。

OECDによれば、経済的手法は、「税・課徴金」、「助成措置」、「排出権取引」、「デポジット制」に分類される。

このうち「税・課徴金」については、「市場メカニズムを通じて各主体が最も効率的な対策を選択するため、多数の排出源があっても社会全体として最も少ないコストで済むというメリットや、継続的なインセンティブがあり、技術開発等にも長期的にプラスの影響を与えるという特徴がある」⁽⁵⁾との指摘が

(3) 経済的手法とは、2000年12月の「環境基本計画」において、「市場メカニズムを前提とし、経済的インセンティブの付与を介して各主体の経済合理性に沿った行動を誘導することによって政策目的を達成しようとする手法」と定義されている。

(4) 2000年7月の政府税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」において、規制的手法については、「排出源が多数存在している場合には、その基準設定や網羅的な監視等に多大なコストがかかる、規制値を超える排出削減に対するインセンティブが働かない」との指摘がなされている。

(5) 前掲注(4) 答申参照

ある。

地球温暖化問題への対応として、「環境税」の有効性が指摘されるのは、二酸化炭素の排出源が家庭を含め多数存在していることから、他の手法と比べ、効率的に二酸化炭素の排出削減を図ることが可能であり、中長期的には、技術開発による効果も期待できると考えられていることによる。

第2節 諸外国における取組み

諸外国における地球温暖化問題に対する税制面での取組みは、1990年代以降、北欧諸国を中心に導入された炭素税等と、近年、イギリスやドイツなどで行われた既存のエネルギー税の見直しに大別することができる。

フィンランド、ノルウェー、スウェーデン、デンマーク、オランダの炭素税等は、交通用・事業用・家庭用の化石燃料を課税対象とし、原則として、炭素含有量に応じて課されている⁽⁶⁾。また、これらの化石燃料には、炭素税等のほか、エネルギー税が課されている。

これに対して、イギリス、ドイツ、イタリアでは、既存のエネルギー税の税率引上げや課税対象の拡大が行われた。

イギリスでは、従来から、石油製品に対して炭化水素油税が課されており、物価上昇率に応じて税率の見直しが行われてきたが、1993年から1999年までの間は、環境面への配慮がなされ、物価上昇率以上の税率引上げが毎年行われた。その後、2001年に、炭化水素油税は存置したまま気候変動税が創設され、炭化水素油税が課されていない事業用の電力、天然ガス、LPガスおよび石炭に対して、エネルギー量に応じて課されることとされた。

ドイツでは、従来から、灯油以外の石油製品に対して鉱油税が課されているが、環境問題への配慮の観点から、1999年に鉱油税の税率引上げおよび電気税

(6) ノルウェーは炭素含有量に応じて課されていない。また、オランダの一般燃料税は、炭素含有量およびエネルギー量に応じて課されている。

の創設が行われた。また、鉱油税および電気税の税率は、2000年から4年間にわたり段階的に引き上げられることとされた。なお、鉱油税は、税率引上げ後も炭素含有量に応じて課されていない。

イタリアでは、従来から、石油製品に対して物品税が課されているが、1999年に物品税の課税対象に石炭等が追加されるとともに、課税対象の一部に対しては、炭素含有量に応じて課されることとされた。また、物品税の税率は、2005年まで段階的に引き上げられることとされた。

このように、諸外国における地球温暖化問題に対する税制上の措置は、各国とも、化石燃料の消費量に対して税負担を求めるものとなっている。また、化石燃料の製造者または輸入者が納税義務者とされていることも共通している。

これに対して、課税標準および税率は、炭素含有量やエネルギー量を基準としている国もあれば、それらを基準としていない国もあるなど区々である。

しかし、炭素含有量やエネルギー量を基準としているといっても、北欧諸国では、化石燃料に対して、炭素税のほかにエネルギー税も課されており、エネルギー税を加えた総体では、炭素含有量に応じて課されているわけではない。また、イギリスやイタリアにおいても、化石燃料の一部に対しては、炭素含有量やエネルギー量に応じて課されているが、化石燃料全体に対しては、炭素含有量やエネルギー量に応じて課されていない。このように、エネルギー税も含めたところでは、あらゆる化石燃料に対して、炭素含有量やエネルギー量に応じて税負担を求めている国は存在しないことになる。

このほか、北欧諸国の炭素税については、「いずれも税率は低く、CO₂の排出削減を促進する効果は期待できない。最も税率の高いスウェーデンの炭素税も、既存の一般エネルギー税の軽減とセットで導入されており、またCO₂を多量に排出する産業に対して様々な軽減措置が施されていることもあって、CO₂の排出削減を促すのに十分高い税率がかけられている可能性は低い。」⁽⁷⁾との指摘がある。

(7) 植田和弘「環境税」『環境政策の経済学 理論と現実』119頁、日本評論社

また、イギリスの気候変動税についても、その税率は、電力は1キロワット時につき0.43ペンス（0.68円）、石炭は1キログラムにつき1.17ペンス（1.86円）と低率である（いずれも1ポンド=159円とした。）とともに、エネルギー集約型の主要産業部門において、政府との間で二酸化炭素の削減目標を盛り込んだ「気候変動協定」を締結した場合の軽減措置などがあり、二酸化炭素の排出削減を図るのに十分な税負担水準であるとは考えにくい。

なお、税収の用途については、各国とも一般財源であるが、炭素税等の導入とともに、所得税減税や社会保険負担の軽減を行っている国がある。

(参考) 諸外国の炭素税等の概要

国名	税目	実施時期	主な課税対象	課税段階	備考
フィンランド	炭素税	1990年 (導入)	ガソリン、灯油、 軽油、重油、 石炭、天然ガス	製造・輸入	炭素含有量 を基準
ノルウェー	炭素税	1991年 (導入)	ガソリン、灯油、 軽油、重油、石 炭、天然ガス	製造・輸入	
スウェーデン	炭素税	1991年 (導入)	ガソリン、灯油、 軽油、重油、石 炭、LPガス、天 然ガス	製造・輸入	炭素含有量 を基準
デンマーク	炭素税	1992年 (導入)	灯油、軽油、重 油、石炭、LPガ ス、天然ガス、電 力	製造・輸入 (電力は供 給)	炭素含有量 を基準
オランダ	一般 燃料税	1992年 (導入)	ガソリン、灯油、 軽油、重油、石 炭、LPガス、天 然ガス	製造・輸入	炭素含有量 およびエネ ルギー量を 基準
	燃 料 規制税	1996年 (導入)	灯油、軽油、LP ガス、天然ガス、 電力	製造・輸入 (電力は供 給)	
イギリス	気 候 変動税	2001年 (導入)	石炭、LPガス、 天然ガス、電力 ※事業用のみ	供給	
ドイツ	鉱油税	1999年 (改正)	ガソリン、軽油、 重油、LPガス、 天然ガス	製造・輸入	
	電気税	1999年 (導入)	電力	供給	
イタリア	物品税	1999年 (改正)	ガソリン、灯油、 軽油、重油、石 炭、LPガス、天 然ガス	製造・輸入	炭素含有量 を基準

(注) 財務省資料等により作成。

第3節 わが国の「環境税」をめぐる状況

わが国では、現在、様々な場において「環境税」に関する議論が行われている⁽⁸⁾ところであるが、本稿では、政府税制調査会と中央環境審議会における議論の状況について概観する。

まず、政府税制調査会では、1993年11月の「今後の税制のあり方についての答申」以降、数次にわたり、環境問題に対する税制面での対応に関する指摘がなされてきた。2002年6月の「あるべき税制の構築に向けた基本方針」では、「環境問題に対する税制面での対応については、国民に広く負担を求めることになる問題だけに、国民の理解と協力を得て、今後、積極的に検討を進めていくことが望ましい。この際、国・地方の環境施策全体の中での税制の具体的な位置付けを踏まえ、汚染者負担の原則（PPP）に立って幅広い観点から検討していく必要がある。また、既存のエネルギー関係諸税等との関係についても検討すべきであろう」との指摘がなされている。しかし、これまでのところ制度面等について具体的な提案はなされていない。

つぎに、中央環境審議会では、2001年10月に、「地球温暖化対策税制専門委員会」が設置され、同年12月の「我が国における温暖化対策税制に係る制度面の検討について（これまでの審議のとりまとめ）」において、税の目的、税の制度、税による効果・影響に関する評価、導入による諸影響への対応等に関する論点整理が行われた。さらに、2002年6月に「我が国における温暖化対策税制について（中間報告）」がとりまとめられ、①化石燃料上流課税⁽⁹⁾、②化

(8) 2002年3月の「地球温暖化対策推進大綱」では、「環境税」に関して、「税・課徴金等の経済的手法については、他の政策手法との比較を行いながら、環境保全上の効果、マクロ経済・産業競争力等国民経済に与える影響、諸外国における取組の現状等の論点について、地球環境保全上の効果が適切に確保されるよう国際的な連携に配慮しつつ、様々な場で引き続き総合的に検討する」とされている。

(9) 同報告書では、「上流課税とは、化石燃料の精製・加工前の輸入、採取及び保税地域からの引き取り段階での課税を、下流課税とは、化石燃料の最終消費者（事業者、個人消費者）に販売される前段階での課税を指す」とされている。

石燃料下流課税、③排出量課税という、3つの課税タイプ⁽¹⁰⁾が提示された。

中央環境審議会で現在考えられている「環境税」は、化石燃料を課税対象とする場合と二酸化炭素を課税対象とする場合に分けられる。化石燃料を課税対象とする場合は、さらに、課税段階により、輸入段階、製造段階、販売段階に分けられるが、いずれの場合においても、あらゆる化石燃料に対して、炭素含有量を勘案して課税することとされている。これに対して、二酸化炭素を課税対象とする場合は、その排出量に応じて、排出者に直接課税することとされている。中央環境審議会では、2005年以降に「環境税」を導入することも念頭において議論が行われている状況である。

(10) これらの課税タイプは、それぞれ組み合わせることも考えられている。

第2章 「環境税」の主な論点

「環境税」は、特定の政策目的を実現するための経済的手法を租税として構成しようとするものであり、これまでの租税とはその概念を異にするものであることから、その導入にあたっては、法的な観点からの考察は不可避である。そこで、本章では、主として租税法の観点から、「環境税」にはどのような論点があるのか考察する。

第1節 「環境税」は租税か

1 租税とは

わが国には、租税の定義について、現行法上明文の規定は存在しない。しかし、租税は、経済社会と密接に関連するものであり、租税とは何かということを確認することは意義深いと考える。

金子宏教授は、租税を、「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて、私人に課する金銭給付」⁽¹¹⁾と定義されている。また、「租税のなかには、累進所得税のように富の再分配を目的とするものや、関税のように国内産業の保護を目的とするものもあるが、それらも資金の調達を目的としている限りで、租税の性質を失うものではない。」⁽¹²⁾と述べられている。

このような租税の定義に照らせば、租税は、財政目的を有していることが必要とされる。また、財政目的を有していれば、租税を政策目的に用いることは許容されると考えることができる。

それでは、政策目的のみで財政目的のない租税というものは、租税法の観点から全く許容されないのであろうか。

(11) 金子宏『租税法』第8版増補版9頁、弘文堂

(12) 金子前掲注(11)書 9頁

財政目的のない租税の可能性に関して、中里実教授は、「たとえば、交通反則金を租税として構成し、交通反則税というものを導入することは可能なのであろうか。収入が入ることはあくまでも結果であり、政策目的のみが前面にでたこのような制度も、日本国憲法の下においては、租税として構成することが許されるのではなかろうかと思われる。日本国憲法には、ドイツにおけるような国と地方の間の税源配分に関する定めもなく、租税の定義は、基本的には、国会のコントロールをどこまで及ぼすのかという視点のみから考えればよいのではなかろうか。そうであるとするならば、交通反則金のようなものを、実定法上、租税として構成することも、少なくとも憲法上は可能なのではなかろうか。」⁽¹³⁾と述べられている。しかし、この指摘は、あくまでも憲法上のものであると考えるべきであろう。

財政目的のない租税というものが、租税法の観点から許容されるのか否かは、これまでのところ必ずしも明らかとはされていない⁽¹⁴⁾。

2 「環境税」の目的

「環境税」が付随的にせよ財政目的を有しているのであれば、「環境税」は租税であるということができよう。そこで、「環境税」は、財政目的を有しているのか否かが問題となる。

「環境税」の目的は、二酸化炭素の排出削減を図ることであり、税収の確保を直接の目的としているわけではない。

しかし、仮に「環境税」を導入したとしても、直ちに二酸化炭素の排出がゼロになるとは考えにくいことから、結果的には一定の税収はもたらされることになるであろう。また、「環境税」の目的が、二酸化炭素の排出をゼロにすることでなければ、一定の税収が確保されることがあらかじめ認められ

(13) 中里実「環境税と『租税』概念」『企業の多国籍化に伴う法的諸問題に関する研究』32頁、NIRA研究報告書960090号

(14) 1991年に創設された地価税は、土地政策を目的とした政策税制である。しかし、その創設の際、租税法の観点からの論評はほとんどみられなかった。

ることになる。そうであるならば、「環境税」は財政目的を有していると考えられることもできるのではないか。

他方、例えば、「環境税」の課税対象を二酸化炭素とし、税率を一定とした場合には、「環境税」の効果が発揮されればされるほど、二酸化炭素の排出削減が図られ、「環境税」の導入によりもたらされた税収は減少することになるであろう。

このように、本来の課税の目的が実現されることにより税収が逡減するような構造をもつ「環境税」は、財政目的を有しているとはいえないとも考えられる。

以上のように、「環境税」が財政目的を有しているのか否かを判断することは必ずしも容易ではない。

それでは、仮に「環境税」が財政目的を有しているとはいえない場合、「環境税」は、租税法の観点から全く許容されないのであろうか。もちろん、これまでの租税法の考え方によれば、「環境税」は租税であるとはいえないということになる。しかし、結果的にせよ、中長期的に税収がもたらされるとあらかじめ認められるのであれば、「環境税」が租税法の観点から許容される余地はあるのではないかと考える。

第2節 「環境税」の役割

「環境税」は、二酸化炭素の排出削減という政策目的を実現するために国民生活や経済活動を誘導しようとするものであり、また、環境問題の中でも地球温暖化問題について、特別な税負担を求めようとするものであることから、「公平」、「中立」という租税原則に反するおそれがある。

そもそも、租税により国民生活や経済活動を誘導しようとするには自ずと限界がある。また、エネルギーは、国民生活や経済活動に必要なものであることから、その消費を抑制することや、化石燃料の代替エネルギーが十分に整備されているとはいえない中で、化石燃料から非化石燃料への転換を図ること

にも限界があると考えられる。

このため、地球温暖化対策の手法として租税を活用することの妥当性については、十分な検討が必要とされる。

しかし、地球温暖化対策の中で「環境税」の役割は、これまでのところ明らかにされていないことから、「環境税」が地球温暖化対策の手法として妥当なものであるか否かの検討が十分になされているとはいえない。

したがって、まず、地球温暖化対策における「環境税」の役割が明らかにされる必要がある。

ただし、「環境税」には、以下のような実施上の諸問題が内在することから、地球温暖化対策において「環境税」が中心的な役割を担うことは期待できないと考える⁽¹⁵⁾。

まず、二酸化炭素の排出削減コストが税負担を上回る場合には、「環境税」を負担することで排出削減を行わない者も現れると考えられることから、「環境税」により、いつまでに、どの程度、二酸化炭素の排出削減を図るのかという目標が設定されたとしても、目標どおりに排出削減を達成することは困難ではないかという問題がある。

また、「環境税」の実効性を確保するためには、経常的に、エネルギー市場の需給動向や市場価格などの情報を入手し、それを制度に活用していくことが必要となるが、機動的に税制を変更することは、現実的には困難であろう。

さらに、「環境税」には、二酸化炭素の排出削減を図るための最適な税率水準を理論的に設定することは可能かという租税制度の根幹に関わる問題がある。

「環境税」は、理論的には、「ピグー税」⁽¹⁶⁾の機能に着目したものであると

(15) 2002年3月の「地球温暖化対策推進大綱」では、「効果的かつ効率的な温室効果ガスの排出削減のためには、自主的手法、規制的手法、経済的手法等、あらゆる政策手法の特徴を活かして、有機的に組み合わせるというポリシーミックスの考え方が」とされており、「環境税」は、いくつかある地球温暖化対策の中の一つという位置付けであるといえることができる。

(16) 経済学では、環境汚染がもたらす社会的費用は、本来、財・サービスの生産者が自ら生産コストに織り込んで市場価格を決定すべきものとされるが、環境汚染を伴

いわれる。この「ピグー税」を実施するためには、外部不経済となっている社会的費用を数量的に把握する必要があるが、そのような社会的費用を数量的に把握することは、現実的には困難であることから、「ピグー税」には、適正な税率水準を設定することができないといった指摘がみられる。

中里教授は、「環境税（炭素税が、その代表である）には、直接的な規制よりもマーケット・フレンドリーであるという利点が存在する反面、租税負担の水準を環境汚染の社会的コストの水準に見合うように設定することは、実際にはきわめて困難であるという実際的な欠点や、国際的な調整が困難であるという深刻な問題点が存在する。」と指摘されたうえで、「環境税は環境問題解決のための決定的な方法というわけでは決してなく、ただ、様々な手法の一つとしてうまく用いればそれなりの結果が期待できるといった存在なのではないかと思われる。」と述べられている⁽¹⁷⁾。

第3節 「環境税」の性格

1 汚染者負担的な租税

環境政策における費用負担に関する原則として、「汚染者負担の原則」⁽¹⁸⁾という考え方がある。「環境税」とは、「汚染者負担の原則」の考え方に基づき、汚染者に負担を求めるべきものなのであろうか。

うあらゆる財・サービスに関して、社会的費用を価格に織り込むことは不可能であるため、財・サービスの市場価格は、環境汚染がもたらす社会的費用は反映しないものとなり、外部不経済が発生し、過大な生産が促進されることになる。そこで、環境汚染がもたらす外部不経済を内部化すれば、過大生産は抑制され、社会的に見て最適な資源配分が実現することとなる。「ピグー税」とは、環境汚染がもたらす外部不経済を内部化するための手段としての租税をいうものとされる。

(17) 中里実「経済的手法の意義と限界」ジュリスト1999年増刊57頁

(18) 1972年5月、OECD「環境政策の国際経済面に関する指針原則の理事会勧告」において、「稀少な環境資源の合理的利用を促進し、且つ国際貿易及び投資における、歪みを回避するための汚染の防止と規制措置に伴う費用の配分について用いられるべき原則が、いわゆる『汚染者負担の原則』である」とされた。

租税は、かねてより、応能課税と応益課税の考え方に基づいて税負担を求めてきており、わが国には、これまで「汚染者負担の原則」という考え方に基づいた租税は存在しない。

「汚染者負担の原則」とは、汚染者に対して、環境への負荷といった外部不経済の内部化を図る手法として汚染防止・管理等の費用の支払を求めるものであるのか、法的責任として環境復元や被害救済の費用負担を求めるものであるのか⁽¹⁹⁾、必ずしもその理念は定かではない。

このような「汚染者負担の原則」の考え方に基づいて税負担を求めることは、租税法の観点から許容されるのかという問題がある。

「汚染者負担の原則」の考え方に類似するものとして、原因者負担の考え方がある。租税法の観点から、原因者負担的な租税が許容されるには、まず、原因者が特定されることが必要とされる。さらに、原因となる行為が特定され、その原因となる行為と税負担との間にある程度明確な対応関係が存在することが必要とされる。

「汚染者負担の原則」の考え方に基づいて税負担を求める場合にも、同様のことが当てはまるであろう。

それでは、地球温暖化問題について、汚染者を特定することや汚染と税負担の対応関係を見いだすことはできるのであろうか。

まず、汚染者の特定については、二酸化炭素の排出が社会的費用をもたらすことは事実であるから、現在の二酸化炭素の排出者を汚染者とみることはできる。しかし、過去に二酸化炭素を排出した者も、地球温暖化の汚染者と考えられるのではないか。そうであるならば、過去の二酸化炭素の排出者に負担を求めず、現在の二酸化炭素の排出者のみに負担を求めることとすれば、本来、過去の二酸化炭素の排出者が負担すべきものを現在の二酸化炭素の排出者が過重に負担することにもなり、汚染者と負担者が一致しなくなるとい

(19) 2001年12月中央環境審議会地球温暖化対策税制専門委員会「我が国における温暖化対策税制に係る制度面の検討について（これまでの審議のとりまとめ）」における論点整理参照

った問題が生じる。また、過去の二酸化炭素の排出者に負担を求めようとしても、遡及して課税することは現実的には困難であろうし、租税法律主義の観点からも問題がある。

つぎに、汚染と税負担の対応関係については、汚染に伴う社会的費用を近似的にでも測定することは可能か、また、その社会的費用に見合う税率水準を客観的、合理的に設定することは可能かということが問題となる。

「汚染者負担の原則」の考え方に基づいて「環境税」の負担を求めるということであれば、地球温暖化の汚染者が特定され、その汚染と税負担との間にある程度明確な対応関係が認められる必要があるが、現実的には困難ではないかと考える。

2 制裁的な租税

「環境税」は、地球温暖化の原因である二酸化炭素が、「悪いモノ」であるから課税するのであるだろうか。あるいは、二酸化炭素の排出者が「悪い者」であるから課税するのであるだろうか。

そもそも、二酸化炭素は「悪いモノ」なのであるだろうか。二酸化炭素が人の健康に悪影響を及ぼすような「悪いモノ」であるならば、本来は、規制的手法によるべきであり、「悪いモノ」とまではいえないから、経済的手法による議論がなされているのではないかと考えられる。

それでは、仮に、二酸化炭素が「悪いモノ」であるとした場合、「悪いモノ」であるという理由で、制裁的な課税を行うことは、租税法の観点から許容されるのであるだろうか。

金子教授は、租税法の基本原則の一つに「租税公平主義」をあげられており、「租税公平主義」とは、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則」と定義されている⁽²⁰⁾。

(20) 金子前掲注(11) 書86頁

そこで、「租税公平主義」の観点から、二酸化炭素の排出者に、「悪いモノ」を排出しているという理由で特別の税負担を求めることの適否が問題となる。

仮に、「悪いモノ」の排出に担税力があると認められるのであれば、制裁的な租税も租税法の観点から許容される場合があるのかもしれない。しかし、一般に、「悪いモノ」の排出と担税力が比例するとは考えにくい。

したがって、租税法の観点から、制裁的な租税が許容される余地はほとんどないと考える。

3 応益・応能負担的な租税

地球温暖化問題は、国民生活や経済活動に起因し、不特定多数の者が原因者であるとともに原因者が同時にその影響を受ける者にもなっているという特徴をもつ⁽²¹⁾。二酸化炭素が排出されているということは、その背後では、国民生活や経済活動が行われていると推測することができる。そこで、二酸化炭素の排出者が、二酸化炭素を排出しながらも国民生活や経済活動を行えるのは、地球温暖化対策という公的な便益を享受しているからと考えることができる。その場合には、「環境税」は、応益負担的な租税であるといえる。

一方、「環境税」は、二酸化炭素の排出削減という政策目的の実現のために課されるものであることから、担税力とは関係なく負担を求めるものであると考えられる。しかし、二酸化炭素を排出しているということは、化石燃料などを消費しているということであるから、経済的な消費能力に着目した、応能負担的な租税とみることでもできるのではないかと考える。そうであるならば、「環境税」は、応益的な性格と応能的な性格を併せ持つものということになる。

このように、「環境税」の導入にあたっては、「環境税」が何に着目して負担を求めるものなのか、その性格づけがきちんとなされる必要がある。

(21) 2000年12月「環境基本計画」参照

第4節 「環境税」と現行エネルギー関係諸税との関係

「環境税」の課税対象を化石燃料や電力とする場合には、現行エネルギー関係諸税も化石燃料や電力を課税対象としていることから、「環境税」の導入に伴い、現行エネルギー関係諸税⁽²²⁾との関係を整理する必要がある。

「環境税」を導入する場合には、まず、これらの現行エネルギー関係諸税を全廃し、化石燃料や電力への課税は「環境税」に一本化することが考えられる。

特に、「環境税」が化石燃料全般を課税対象とするのであれば、同じく化石燃料全般に対して課される石油税との関係が問題となる可能性がある。

しかし、同一の課税対象に複数の税が課されているものとして、所得税と住民税などの例があるように、一般に、課税の趣旨や税の性格を異にするものであれば、その税負担水準が問題となることはあっても、重複して課税されること自体は問題とはならないと考える。

また、現行エネルギー関係諸税は、税収の使途が道路整備費用などに特定されており、これを直ちに全廃することは現実的には不可能であると考えられることから、「環境税」を導入するとしても、当面は、現行エネルギー関係諸税との併用を前提とする必要があろう。

ただし、現行エネルギー関係諸税は、すでに同一の課税対象に対して重複して課税されており、さらに「環境税」が課されると、これまで以上に制度が複雑化するおそれがあることから、「環境税」の導入にあたっては、できる限り現行エネルギー関係諸税の整理・合理化が図られることが望ましい。

(22) 現行エネルギー関係諸税とは、主として自動車燃料用のガソリンに対して課される揮発油税及び地方道路税、自動車燃料用LPガスに対して課される石油ガス税、主として自動車燃料用の軽油に対して課される軽油引取税、航空機燃料に対して課される航空機燃料税、原油、天然ガス等に対して課される石油税、販売電力に対して課される電源開発促進税の7税目の総称である。詳細は、第4章第1節参照。

第3章 「環境税」の制度設計

前章で述べたように、「環境税」の役割が明らかにされていないことから、具体的な「環境税」の制度設計を行うことは容易ではない。そこで、本章では、「環境税」の制度設計にあたり想定される論点について、基本的な考え方の整理を行うこととする。

「環境税」の制度設計にあたっては、その効果や経済への影響についての検討のみならず、租税法の観点からの検討が重要であり、制度面および税務執行面が車の両輪となることから、本章では、それぞれの観点からみた論点について考察する。

第1節 課税対象

1 二酸化炭素か、化石燃料か

「環境税」は、二酸化炭素の排出削減を図ることを目的とするものであることから、二酸化炭素の排出量に応じてその排出者に直接課税する排出税が、合理的であり、排出削減の有効性の点でも望ましいと考えられている。

しかし、二酸化炭素は、排出源が多様であり、排出者の特定および排出量の測定には膨大な税務執行コストを要することになる。そこで、二酸化炭素の排出量と密接な関係にある化石燃料の消費量に着目して課税することが考えられる⁽²³⁾。

これは、二酸化炭素の排出量と炭素の燃焼量との間に比例関係があること

(23) OECDによれば、投入課税などの「間接的」リンケージに基づく方法が、測定された排出量への直接課税より費用効果的である場合として、以下があげられている。①排出量の測定コストが高い場合、②政策が目標とする環境問題に密接に関連した課税ベースが見出せる場合、③代替的な技術が、環境に同じ影響を与える場合、④商業ベースに乗った排出の浄化技術が期待できないか、不適切である場合、⑤排出によって生じるコストが、排出の濃度、時点や位置により影響を受けない場合
(石弘光監訳『環境と税制 相互補完的な政策を目指して』94頁、有斐閣)

に着目し⁽²⁴⁾、さらに、化石燃料に含まれる炭素の量が化石燃料ごとにほぼ一定であることに着目して、化石燃料の消費量に対して課税しようとするものである。

中里教授は、「環境税を課する目的が環境汚染の防止である以上、汚染物質の排出量を基準とした直接的な課税がその本来のあり方といえるかもしれない。しかし、汚染物質排出量を直接測定して課税することは、実際には困難な場合が多いであろう。たとえば、二酸化炭素の排出量を基準として課税しようとしても、その発生源が多く、その排出量を正確に測定するのはコストがかかりすぎる。したがって、汚染物質の排出量を間接的に示すような何らかの指標を用いて課税する方法が実際的である場合が多い（たとえば、自動車による二酸化炭素排出に代わり、ガソリンの課税に使用する等）。」⁽²⁵⁾と述べられている。

このように、適正かつ効率的な税務執行の観点から、課税対象は、二酸化炭素ではなく化石燃料とする必要があると考える。そこで、以下では、化石燃料を課税対象とすることを前提として考察を行うこととする。

2 化石燃料の範囲

化石燃料を課税対象とする場合には、原油、石炭、天然ガスなどの天然資源のみを課税対象とするのか、これらの二次産品や三次産品なども課税対象に含めるのかということが問題となる。そこで、まず、主な化石燃料の特性や用途について概観することとする。

石炭については、現在、わが国の炭鉱のほとんどが閉山されたことから、ほぼ全量を輸入に依存している状況にある。石炭は、化石燃料の中でも、炭

(24) 「CO₂排出量と炭素燃焼量の間にはきわめて単純な比例関係が成立している。

1トンの炭素の燃焼によって、3.67トン（約1900㎡）のCO₂が発生・排出される」との指摘がある。（宮島洋「環境税（炭素税）の租税論的検討」『環境税 実態と仕組み』36頁、東洋経済新報社）

(25) 中里実「環境政策の手法としての環境税」ジュリスト1000号126頁

素含有量が多く、その用途は、主として製鉄用の原料や発電用燃料として消費されている。今後、電力の自由化⁽²⁶⁾の進展により、電力会社以外の企業が電力供給事業に参入するケースが増えてくると予想されるが、その場合には、安価で供給安定性に優れている石炭の使用が増加すると見込まれる。

天然ガスについても、そのほとんどを輸入に依存している。天然ガスは、他の化石燃料と比べ炭素含有量は少なく、地球温暖化の観点からは好ましい燃料と考えられており、その用途は、約7割が発電用燃料として、約3割が都市ガスの原料として消費されている。

原油についても、ほぼ全量を輸入に依存している。原油は、そのまま発電用燃料などとして消費される場合もあるが、ほとんどは、揮発油などの石油製品の原料として消費されている。

一方、これらの二次産品としては、石炭から製造されるコークス、天然ガスから製造される都市ガス、メタノール、原油から製造される石油製品などがある。さらに、三次産品などには、エチレン等の石油化学製品、プラスチック、鉄など様々なものが含まれる。そこで、本章では、これらの中で、一般に、燃料として消費されている石油製品を例にとり考察を行うこととする。

原油から製造される石油製品については、わが国はいわゆる消費地精製主義を採っており、石油製品のほとんどが国内で製造され、国内で消費されている。また、石油製品は、原油の精製により必然的に製造される連産品であり、揮発油、軽油、灯油、重油などがほぼ一定の割合で製造される。これらを炭素含有量の少ない順に列挙すれば、揮発油、灯油、軽油、重油となる。また、石油製品の販売量のシェアは、揮発油が約4割、灯油が約1割、軽油が約2割、重油が約2割となっている。主な石油製品の特性や用途は、以下のとおりである。

揮発油は、主として自動車燃料であるガソリンと、石油化学製品などの原

(26) 電力については、従来、一般電気事業者である電力会社に供給義務を課したうえで、地域ごとの独占的な供給が認められていた。しかし、2000年に一般電気事業者の供給義務が廃止され、部分的に小売が自由化された。

料とされているナフサに分類される。ガソリンは、ほとんどが国内で製造されているが、ナフサは、約6割が輸入されている。

灯油は、約半分が家庭用の暖房燃料として、約4割は農林業などの産業用として消費されている。

軽油は、約8割がディーゼル自動車の燃料として消費され、特に運輸業の消費量が多い。その他は産業用の燃料として消費されている。

重油は、3分の1が産業用の燃料として、また、3分の1が発電用の燃料として消費されている。その他一部は船舶等の燃料として消費されている。

このほか、LPガス⁽²⁷⁾、ジェット燃料油、石油アスファルトなどが原油から製造される。

以上のことを踏まえ、原油、石炭、天然ガスのみを課税対象とする場合と、これらの二次産品や三次産品なども課税対象に含める場合の例として、石油製品も課税対象に含める場合について考察を行うこととする。

まず、制度面からみれば、原油、石炭、天然ガスのみを課税対象とする場合には、例えば、原油に課税を行うことにより、その税負担は、原油から製造された石油製品にも及ぶことになると考えられる。

しかし、その場合、各石油製品に、どの程度税負担が及んでいるかは明確にはわからないことになる。また、例えば、石油化学製品の原料とされるナフサのように、原油から製造されたもので燃焼されないものに対しても税負担が及ぶことになる。

これに対して、石油製品も課税対象に含める場合には、各石油製品に対して課税を行う必要があることから、それぞれの税負担は明確になる。また、効率的に二酸化炭素の排出削減を図る観点から、炭素含有量など何らかの基準により、石油製品ごとに異なる税負担とすることも可能となる。

つぎに、税務執行面からみれば、原油、石炭、天然ガスのみを課税対象と

(27) LPガスは、4分の1は石油精製から製造されたものであり、4分の3は輸入品である。LPガスの約4割は産業用の燃料として、4分の1は家庭用の燃料として、約1割は都市ガスの原料として、約1割は自動車燃料として消費されている。

する場合には、ほとんどが輸入品であることから、輸入段階において課税することにより、その段階で課税が完結され、税務執行コストは比較的僅少ですむとともに、税の保全にも資するものとなる。

これに対して、石油製品も課税対象に含める場合には、課税対象の範囲がかなり拡大されることになる。また、石油製品のほとんどが国内で製造されることから、課税段階は、これらの製造段階や流通段階ということになり、税務執行当局は、その製造から販売までの取引状況などを把握することが必要となる。さらに、石油製品を取り扱う事業者は膨大なものになることから、税務執行コストが相当増大することになる。

以上のように、制度面からは、石油製品も課税対象に含める方が望ましいと考えられるが、税務執行面からは、原油、石炭、天然ガスのみを課税対象とする方が効率的であるといえる。ただし、石油製品も課税対象に含める場合であっても、製造段階での課税とすれば、現行の揮発油税の執行体制を活用できることから、税務執行コストはそれほど増大しないのではないかと考える。

3 原料用の化石燃料の扱い

化石燃料は、エネルギー源でもあるが、原料としても消費される。例えば、原油は、揮発油などの石油製品の原料として消費される。また、揮発油のうちナフサは、エチレンなどの石油化学製品の原料として消費される。

そこで、このような原料として消費される化石燃料に対して、「環境税」の税負担を求めることの適否が問題となる。

そもそも、「環境税」は、二酸化炭素の排出削減を図ることを目的とするものであり、二酸化炭素の排出量とリンクするのは、炭素の燃焼量であり、燃料用の化石燃料の消費量であることから、二酸化炭素の排出とは基本的にはリンクしない原料用の化石燃料については免税とすることが合理的であると考えられる。

また、化石燃料の原料として消費される化石燃料について課税すると、原

料である化石燃料と製品である化石燃料のいずれに対しても「環境税」が課されることになるため、二重課税の排除の観点からも、化石燃料の原料として消費される化石燃料については免税とする必要がある。

さらに、課税対象外の製品の原料として消費される化石燃料を課税すると、その製品には「環境税」の負担が及ぶことから、その製品が、輸出される場合には「環境税」を負担させないようにし、輸入される場合には「環境税」を負担させるようにするための調整の要否が問題となる（第5節参照）。

そこで、このような負担調整を行わないようにするため、課税対象外の製品の原料として消費される化石燃料についても免税とすることが考えられる。

しかし、そのような化石燃料を安易に免税とすると、課税逃れの問題が生じるおそれがある。例えば、課税対象である化石燃料を課税対象ではないものに変性したうえで、それらを燃料として消費すれば、「環境税」は課されないことになる。

したがって、課税対象外の製品の原料として消費される化石燃料を免税とする場合には、免税対象の範囲は、その化石燃料を原料として製造された製品が、性質上、燃料として消費することができないもの、あるいは、燃料としては消費されないと一般に認められるものに限定する必要があると考える。

4 電力の扱い

電力については、諸外国でも、その扱いが各国の間で大きく異なっており、課税対象としている国もあれば、課税対象としていない国もある。

電力に課税する根拠は、電力消費の抑制を通じて、火力発電の発電量が減少すれば、二酸化炭素の排出削減が図られるというものである。しかし、電力に課税する場合、わが国の電源構成は、電力供給量の半分以上は火力発電が占めているが、原子力発電が約3割、水力発電も約1割占めており、電力消費量と二酸化炭素の排出量との間に必ずしも密接な関係があるとはいえないという問題がある。

他方、電力は課税せず、発電用燃料である化石燃料を課税する場合、電気

事業者に発電コスト低減のインセンティブが働けば、火力発電から原子力発電等の他の電源への転換が図られることにより、二酸化炭素の排出量が減少することも考えられる。

しかし、電力は、安定供給が求められる公共的な財であり、多様な電源を必要とされていることや、原子力発電を取り巻く状況などにより、他の電源への転換が容易に図られないことも十分に考えられる。

その場合には、電力に課税することにより、電力全体の消費抑制を通じて、二酸化炭素の排出削減を図る必要があるのではないかと考える。

ただし、電力に課税する場合には、税務執行面から、自家発電の電力について、その消費量をどのように把握するのかということが問題となる。

また、太陽光発電や風力発電など、今後その普及を促進していく必要があると考えられている電源に対する取扱いについても問題となるであろう。

第2節 納税義務者（課税段階）

「環境税」は、二酸化炭素の排出者に負担を求めることを目的とするものであることから、化石燃料の消費者に税負担を求めることが必要となる。その場合、誰を納税義務者とするかが問題となる。すなわち、これらの消費者を納税義務者として直接課税するのか、転嫁を通じて間接的に税負担を求めるのか、また、転嫁を通じて間接的に税負担を求める場合には、いわゆる川上で課税するのか、川下で課税するのか、ということが問題となる。課税段階の問題は、特に税務執行面に与える影響が大きい。

本来は、化石燃料の消費者に直接課税の方が効果的であり望ましいと考えられる。ところが、化石燃料の消費者は膨大であり、消費者ごとに消費量を特定することは相当の税務執行コストを要することになる。特に、ガソリンなど最終消費者が直接消費するものを、その消費者を納税義務者として消費量に応じて課税することは現実的には困難である。したがって、転嫁を通じて間接的な税負担を求めることを基本とする必要があると考える。

転嫁を通じて間接的に税負担を求めることとした場合、原油、石炭、天然ガスについては、わが国では、これらのほぼ全量を輸入に依存していることから、輸入段階で輸入者を納税義務者とするか、卸売・小売の流通段階で販売業者を納税義務者とするのが考えられる。

また、石油製品も課税対象に含める場合には、それらの製造・輸入段階で製造者または輸入者を納税義務者とするか、卸売・小売の流通段階で販売業者を納税義務者とするのが考えられる。

現行のエネルギー関係諸税をみれば、原油等を課税対象としている石油税は原油等の採取・輸入段階で課税されるのに対して、揮発油税は揮発油の製造・輸入段階で課税され、軽油引取税は軽油の卸売・小売の流通段階で課税される。

「環境税」の課税段階に関して、化石燃料の消費者への販売段階での課税は、製造・輸入段階での課税に比べ、適正な税負担の転嫁がなされ、効果的であるという考え方があつた。しかし、税負担の転嫁については、消費者への販売段階での課税であっても、化石燃料の市場の状況や販売企業の規模などにより影響されると考えられることから、課税段階の問題とは切り離して考える必要がある⁽²⁸⁾。

また、特定の消費者に、「環境税」の減免措置を講じるためには、税負担が明らかとなる消費者への販売段階での課税とすべきであるという考え方がみられる。しかし、減免措置を講じることについては、後述するような問題があることから、これを前提として課税段階を論じることは適切ではないと考える。

化石燃料は、その種類も多く、大量に消費されるものであるとともに、販売形態も多様であり、販売業者や消費者は膨大である⁽²⁹⁾ことから、消費者への販売段階での課税は、相当の税務執行コストを要すると見込まれる。

例えば、輸入される化石燃料について、その化石燃料を輸入者が自ら消費する場合には、その消費の時点で課税する必要があり、税務執行当局は、不特定

(28) 前掲注(19) 論点整理参照

(29) 例えば、製油所は、全国で約30場であるが、給油所は、全国で約52,000場(事業者数は約26,000者)である。(『平成14年 石油資料』、石油通信社)

多数の輸入者により自家消費された消費量を把握しなければならなくなる。

これに対して、石油製品も課税対象に含める場合、製造段階での課税は、石油製品は連産品であり、揮発油の製造場は他の石油製品の製造場でもあることから、基本的には、これまでの揮発油税の税務執行体制をそのまま活用することが可能となり、税務執行面からみて効率的な方法と考えられる。

中里教授は、「汚染物質の排出行為と密接な関連を有する何らかの取引行為に着目して間接的な課税を行う際には、既存の租税制度の体系を利用すれば、行政行為が容易となる。」⁽³⁰⁾と述べられている。

また、消費者への販売段階まで、課税されないまま転々流通することになると、脱税の誘因にもつながりかねない。

このほか、課税段階の問題は、納税義務者となる事業者の事務負担にも影響を与えることになる。例えば、現行の揮発油税においては、納税義務者に対して、申告・納税義務のほかに、記帳義務や調査受忍義務などが課されているが、販売段階での課税とする場合には、販売業者は、新たにこれらの事務負担が強いられることにもなる。

以上のように、大量かつ広範に消費される化石燃料については、効率的な税務執行や税の保全の観点から、製造・輸入段階での課税を基本とする必要があると考える。

第3節 課税標準・税率

1 炭素含有量に応じた課税

化石燃料の消費に着目して負担を求める場合、その消費量に対して課税する方法（従量税）と、その販売価格に対して課税する方法（従価税）が考えられる。

中里教授は、「二酸化炭素の排出量に（間接的ではあれ）着目して課され

(30) 中里前掲注(25) 126頁

る二酸化炭素税を例にとると、それは、従量税である必要がある。二酸化炭素税は、二酸化炭素を排出するエネルギー消費行為全般を引き下げ、かつ、二酸化炭素の排出量の少ないエネルギーへの代替を促進することにより、二酸化炭素排出量を減少させる。したがって、付加価値税のような従価税を課すと、安価ではあるが二酸化炭素排出量の多いエネルギー源（たとえば、石炭）の使用が増加してしまうおそれがある。」⁽³¹⁾と指摘されている。

「環境税」は、二酸化炭素の排出削減を図るために、二酸化炭素の排出量と密接な関係がある化石燃料の消費量に着目して課されるものであることから、従量税とする必要がある。

「環境税」を従量税とする場合には、諸外国の一部の国においてみられるような、炭素含有量やエネルギー量に応じて課税することの適否が問題となる。

前述したように、「環境税」は、二酸化炭素の排出量と化石燃料の消費量との間に密接な関係があることから、化石燃料を課税対象とするのであり、二酸化炭素の排出量とリンクするのは、化石燃料に含まれる炭素の量であることから、炭素含有量に応じて課税することは合理的であると考えられる。

また、炭素含有量に応じて課税する場合には、炭素含有量の多い化石燃料から炭素含有量の少ない化石燃料への転換が図られ、効率的な二酸化炭素の排出削減も期待できる。さらに、化石燃料の範囲を定めさえすれば、例えば、揮発油、軽油といった分類を行う必要はなくなる。

しかし、それぞれの化石燃料は、産業用、家庭用、自動車燃料用など、その用途は様々であるとともに、需要の価格弾力性や代替可能燃料の有無などもそれぞれ異なることから、機械的に炭素含有量に応じて課税するよりも、炭素含有量以外の要素も加味して、それぞれの化石燃料ごとに異なる税率で課税した方が、二酸化炭素の排出削減に効果的な場合もあると考えられる。

したがって、「環境税」の税率は、それぞれの化石燃料に対して、炭素含

(31) 中里前掲注(25) 126頁

有量をベースとしつつも、それぞれの化石燃料の特性等を勘案して設定する必要があると考える。

2 税率水準

「環境税」の負担のあり方については、基本的には、地球温暖化対策における「環境税」の役割に応じて、適切な税率水準とする必要があると考える。

そこで問題となるのは、二酸化炭素の排出削減の目標を達成するための最適な税率水準を、客観的、合理的に設定することは可能かということである。また、仮に、そのような税率水準を、客観的、合理的に設定することが可能であるとしても、二酸化炭素の排出状況に応じて機動的に税率の見直しを行うことは可能かという問題がある。しかし、いずれについても、きわめて困難ではないかと考える。

したがって、「環境税」の税率水準を設定するにあたっては、化石燃料の消費状況や価格動向、さらには技術開発の状況や国民の所得水準などを見極めつつ、総合的に判断していくことが現実的な対応であると考える。そのためには、例えば、3年とか5年という期間を定めて、定期的に税率水準の見直しを行うことを制度化することも一案になると考える。

また、「環境税」の導入に伴い、現行エネルギー関係諸税を存置する場合には、「環境税」の制度設計にも関連してくるが、現行エネルギー関係諸税に「環境税」を単に上乘せるのか、「環境税」と現行エネルギー関係諸税との間で税率の調整を図るのかということが問題となる。その際、「環境税」と現行エネルギー関係諸税をあわせた化石燃料に対する総体としての税負担水準をベースに税率を設定することが必要であると考える。

仮に、それぞれの化石燃料に対して、炭素含有量に応じた税負担を求めるとするのであれば、現行エネルギー関係諸税を含めた税負担水準をもって、炭素含有量に応じたものとする必要があろう。

なお、「環境税」の税収を地球温暖化対策への補助金の財源に充てることとすれば、低い税率水準でも同様の効果が得られるとの指摘がみられる。し

かし、低い税率水準でどの程度「環境税」による排出削減効果があるのか疑問である。仮に排出削減効果があると認められるのであれば、それは、あくまでも補助金による効果であって、「環境税」はそれらの施策のための財源調達手段としての役割を果たしているだけではないのか。

そうであるならば、はじめに補助金の所要財源を明らかにしたうえで、その財源に見合う税率水準とする必要がある。

第4節 政策的な減免措置の扱い

諸外国では、炭素税等の導入に伴う影響を緩和する観点から、様々な政策的減免措置が講じられている。また、中央環境審議会においても、「環境税」の導入に伴う諸影響の緩和方策について議論が行われている。

代表的なものに、エネルギー多消費産業への減免措置がある。これは、「環境税」によるエネルギー価格の上昇により、特に、エネルギー多消費産業の生産コストの上昇率が高くなるため、国際競争力に差が生じる可能性があることを根拠とするものである。

例えば、イギリスの気候変動税は、鉄鋼、セメント、化学等のエネルギー集約型の主要産業部門において、政府との間で二酸化炭素の削減目標を盛り込んだ「気候変動協定」を締結した場合に税額が80%軽減されることになる。

また、このほか、化石燃料の用途や負担者に応じた減免措置が考えられる。例えば、一般に、暖房用燃料は所得に対する逆進性が強いものであり、その逆進性を緩和する観点から、暖房用燃料を免税とすることが考えられる。

しかし、このような減免措置は、「環境税」の効果も減殺することになり、課税の実効性を損なうものになると考える。

また、化石燃料を同じように消費し、あるいは二酸化炭素を同じように排出しているのに、なぜ税負担が異なるのかという点について、理論的に説明することは困難である。

さらに、化石燃料の特性として、燃焼により消失するものであることから、

減免を受けた化石燃料がどのように消費されたかを税務執行当局が事後に確認することはきわめて困難である。例えば、エネルギー多消費産業の事業者に対して減免された化石燃料が、その事業者により消費されることなく、そのまま全く無関係な他の者に横流しされることも十分に考えられる。

以上のことから、できる限り政策的な減免措置は設けないことが望ましい。

第5節 国境税調整

一般に、消費課税は、国際的に制度が統一されていないことを理由に仕向地主義の考え方が採られている。仕向地主義とは、製品の生産国ではなく消費国で課税することを原則とするものであり、生産国では輸出品は免税とされ、消費国では輸入品は国産品と同様に課税されるというものであり、国境税調整と呼ばれる。

国境税調整は、税制の国際的な中立性が確保されるとともに、輸入品を国産品と同様に扱わなければならないとするWTOの原則にも適うものと考えられている。

現状においては、国際的に統一された「環境税」が導入されるとは考えにくく、国境税調整が行われなければ、国際競争力の観点から、わが国の経済に対して少なからず影響を及ぼすことになると考えられることから、国境税調整の必要性が問題になると考えられる。

しかし、国境税調整には、輸出品の免税と輸入品の課税のいずれにも制度面からみた問題が生じることがある。

輸出品の免税については、輸出品が化石燃料以外の製品でそのコストに「環境税」の負担が及んでいるものである場合に、以下のような問題がある。

まず、その輸出品の製造や輸送の際に、化石燃料が燃料として消費されるのであれば、輸出品には「環境税」の負担が及ぶことになる。しかし、「環境税」が輸出品のコストの一部を構成するとしても、その化石燃料は国内で燃料として消費されるものである以上、わが国の「環境税」の負担を求める必要が

あると考える。

つぎに、その輸出品が、化石燃料を原料とするのであれば、その化石燃料に課される「環境税」を免税とする必要がある。しかし、原料とされる化石燃料の課税段階において、その化石燃料が輸出品の原料として消費されることが明らかでなければ免税とすることはできない。

また、その輸出品が、既に課税済みの化石燃料を原料としているのであれば、輸出の際に、「環境税」相当額を還付することは理論的には可能である。しかし、還付措置を講じるためには、輸出品の原料として消費された化石燃料に対する「環境税」の負担を客観的、合理的に測定できることが不可欠となる。また、還付措置は、相当の税務執行コストを要することにもなるため、現実的には採り得ないと考える。

これに関して、「環境税」の負担分を一定の概算率で算定し還付するという考え方があるが、それが客観的、合理的なものといえない場合には輸出補助金に該当する可能性もあり、WTO上問題となることも考えられるので慎重な対応が必要である。

一方、輸入品の課税については、輸入品が化石燃料以外の製品で化石燃料が原料または燃料として消費されているものである場合に、以下のような問題がある。

まず、その輸入品の製造や輸送の際に、化石燃料が燃料として消費されていたとしても、その化石燃料が国外で燃料として消費されたものである場合には、わが国の「環境税」の負担は求めるべきではないと考える。

つぎに、その輸入品が、化石燃料を原料としているのであれば、同じく化石燃料を原料としている国産品と同様の負担を、輸入品にも求めなければ、国産品と輸入品との間で税負担の不均衡が生じることになる。しかし、国産品に、どの程度「環境税」の負担が及んでいるのか把握できなければ、輸入品に対して、「環境税」の負担を求めることはできない。

このように、輸入品を国産品と同様に扱おうとするのであれば、理論的には、あらゆる輸入品について、原料として化石燃料がどの程度消費されたかを把握

し、その化石燃料に対する「環境税」の負担に見合う税率を設定する必要がある。しかし、そのようなことは現実的には不可能であることから、国産品と輸入品との間で「環境税」の負担の不均衡が生じることになる。

このような税負担の不均衡を是正するため、原料として消費される化石燃料について「環境税」を免税とすることが考えられる。原料用の化石燃料を免税とすれば、化石燃料を原料とした輸出品には「環境税」の負担は及ばないことになる。また、化石燃料を原料とした国産品にも「環境税」の負担は及ばないことから、同様の輸入品に対して「環境税」の負担を求める必要もなくなる。

ただし、免税対象の範囲が限定的なものにならざるを得ない場合には、税負担の不均衡の是正も限られたものとなる。

第6節 税収の使途

「環境税」の税収を地球温暖化対策に要する財源に充てようとする場合には、地球温暖化対策による受益と税負担の対応関係が明確である必要がある。

しかし、地球温暖化対策による受益者は広く国民一般であるとも考えられることから、その受益と税負担の対応関係は見だしにくい。

また、税収の使途を特定することは、地球温暖化対策としての施策が制約されるおそれがあるなど財政の硬直化の問題が内在しているとともに、課税の実効性が高まることにより、化石燃料の消費量が減少すれば、税収も減少することから、「環境税」の税収を特定の施策の財源に充てることはなじまないと考える。

そもそも「環境税」は、地球温暖化対策に要する費用の財源調達を目的としたものではないことから、財政需要に見合った税率水準を設定するものではなく、受益と税負担の対応を前提としていない。したがって、「環境税」の制度設計と税収の使途の問題は、切り離す必要があると考える。

このほか、「環境税」の税収を所得税などの減税の財源に充て、全体として税収中立とするという考え方がある。

諸外国においても、「環境税」の税収は一般財源であるが、所得税減税や社会保険負担の軽減等を同時に実施している国がある。

これは、いわゆる「二重の配当」と呼ばれるものであり、「環境税」の税収を所得税や社会保険負担の軽減の財源に充てることで、環境保全と雇用創出が同時に実現できるとする考え方である。

しかし、この問題は、わが国の財政事情や国民負担のあり方にも関係するものであり、「環境税」の税収の使途という観点からのみで論じられるものではない。また、社会保障等の費用は、少子・高齢化の進展に伴い、今後増加すると見込まれている一方、「環境税」の税収は逓減傾向となるであろうから、「環境税」の税収をこれらの財源に充てることは、社会保障等の費用の財源が不足する事態を招くことにもなる。

「環境税」の税収を、二酸化炭素の排出削減のための技術開発や設備投資のための補助金の財源に充てるのか、社会保障給付費や社会保険料の軽減の財源にも充てるのか、あるいは、それら以外の財源に充てるのかについては、その時々々の財政の優先度に応じて、適正に配分することが重要であり、「環境税」の税収は、一般財源を基本とする必要がある。

第7節 課税主体

地球温暖化問題は、グローバルな環境問題であり、地球温暖化対策も国際的な協調が必要とされることから、「環境税」についても、国際的な整合性という観点が必要になると考える。

そうであるとすれば、「環境税」については、制度面のみならず、税務執行面においても全国的に統一されたものが必要とされる。

また、仮に、「環境税」を地方税とする場合には、課税段階が重要な問題となる。製造・輸入段階での課税とすれば、石油製品の製造場や税関のない自治体には税収がもたらされないことになるため、「環境税」が税収を目的とするものではないとはいえ、結果として税源の偏在が生じることは問題となるであ

ろう。

これに対して、消費者への販売段階での課税とすれば、納税義務者は膨大なものとなり、事務負担が相当増大すると考えられることから、適正な税務執行や税の保全を確保する観点から問題があるばかりでなく、全国統一的な税務執行が困難になるおそれもある。

さらに、「環境税」を地方税とすることに関して、中里教授は、「自主財源の確保が地方税の存在理由であるとするれば、憲法の認める地方税は、財政目的を有したものでなければならないということになる可能性がある⁽³²⁾」と指摘されている。

このように、「環境税」を地方税とすることには様々な問題が存在していることから、国を課税主体とする必要があると考える。

第8節 まとめ

「環境税」の制度設計にあたっては、課税対象、納税義務者、課税標準・税率などがそれぞれ密接に関連することから、これらを総合的に検討する必要がある。また、理論的に効果的な「環境税」であっても、適正な税務執行がなされなければ、「環境税」の効果は減殺されかねないことから、税務執行面からみた論点がきわめて重要になると考える。

(32) 中里前掲注(13) 33頁

第4章 現行税制での対応

現行税制での対応を検討するにあたって、地球温暖化対策における租税の役割が明らかにされる必要があることは「環境税」の場合と同様である。しかし、これまでのところ租税の役割は明らかにされていない。そこで、本章では、一般に、現行税制での対応としてどのようなものが考えられるのか考察を行う。

現行税制の中で、その課税の趣旨を損なうことなく、二酸化炭素の排出削減を図ることが可能なものとしては、エネルギー関係諸税と自動車関係諸税が考えられる。

エネルギー関係諸税については、政府税制調査会において、「課税目的は異なるものの、消費量に応じて負担を求めるものであることから、結果としてCO2排出抑制と整合的」⁽³³⁾との指摘がなされている。

また、自動車関係諸税については、二酸化炭素の排出源の一つである自動車に対して税負担を求めるものであることから、その活用により、一定の二酸化炭素の排出削減効果を期待することができる。

そこで、現行のエネルギー関係諸税および自動車関係諸税について概観したうえで、これら諸税でどのような対応が可能か、また、これら諸税での対応には、どのような論点があるのか考察する。

第1節 エネルギー関係諸税と自動車関係諸税

1 現行エネルギー関係諸税の概要

現行エネルギー関係諸税は、揮発油税、地方道路税、軽油引取税、石油ガス税、航空機燃料税、石油税、電源開発促進税の総称であり、各税は、それぞれ課税の趣旨や制度を異にするものである。各税の概要は、以下のとおりである。

(33) 前掲注(4) 答申参照

揮発油税および地方道路税は、両税をあわせて、いわゆるガソリン税と呼ばれる。揮発油税は、もともと一般財源として創設されたが、1954年以降道路財源とされ、累次の税率引上げが行われてきた。また、地方道路税は、地方の道路整備のための目的税として1955年に創設された。これらは、主として自動車燃料用の揮発油を課税対象とし、製造者である石油精製会社または輸入者を納税義務者とするものである。税率は、1リットルにつき揮発油税が48.6円、地方道路税が5.2円であり、合計で53.8円となっている。

石油ガス税は、揮発油との税負担の均衡の観点から1966年に創設され、それ以来道路財源とされている。石油ガス税は、自動車燃料用のLPガスを課税対象とし、LPガススタンドや輸入者を納税義務者とするものである。税率は、1キログラムにつき17.5円（1リットルあたりに換算すれば9.8円）である。

軽油引取税は、地方の道路整備のための目的税として、1956年に都道府県税として創設されたものである。軽油引取税は、主としてディーゼル自動車用の燃料である軽油を課税対象とし、元売業者や特約業者からの引取りを行う者を納税義務者とするものであるが、特別徴収制度を採り、元売業者や特約業者が納税義務者から預かった税を代行納付している。税率は、1リットルにつき32.1円である。

航空機燃料税は、空港整備財源を確保するなどのため1972年に創設された。航空機燃料税は、航空機燃料全般を課税対象とし、航空機の所有者等を納税義務者とするものである。税率は、1リットルにつき26円である。

石油税は、石油対策の財源を確保するなどのため1978年に創設された。石油税は、原油、輸入石油製品、天然ガス、LPガスを課税対象とするが、2003年10月から新たに石炭が課税対象に追加されることとなり、名称も石油石炭税とされる。納税義務者は、これらの輸入者または採取者であり、税率は、原油、輸入石油製品が1リットルにつき2.04円、天然ガスが1キログラムにつき0.72円、LPガスが1キログラムにつき0.67円である。なお、2007年4月から天然ガスおよびLPガスが1キログラムにつき1.08円、石炭が1

キログラムにつき0.7円となるよう、2003年10月から、段階的に税率が引き上げられることとされている。

電源開発促進税は、原子力発電所等の立地対策財源を確保するための目的税として1974年に創設された。電源開発促進税は、販売電力を課税対象とし、一般電気事業者である電力会社を納税義務者とするものである。税率は、1000キロワット時につき445円である。なお、2007年4月から1000キロワット時につき375円となるよう、2003年10月から、段階的に税率が引き下げられることとされている。

以上のように、現行エネルギー関係諸税のうち、電力に対して課される電源開発促進税を除いた各税の中で、石油税は、化石燃料全般に対して課されるのに対し、石油税以外の各税は、個別の石油製品に対して独立して課される。ただし、個別の石油製品に対して課されるといっても、すべての化石燃料が課税対象とされているわけではなく、販売量ベースでみて、石油製品全体の約4割程度が課税対象とされているにすぎない。

課税段階は、各税により異なり、さらに、地方税である軽油引取税は、税務執行が全国一律で行われているか定かではない。

また、現行エネルギー関係諸税は、その消費量に応じて課されるが、炭素含有量に応じて課されることにはなっていない。

そもそも、他の各税との関係を考慮して税率水準が定められているわけではないことから、他の化石燃料に比べ自動車用燃料、特に揮発油に対する税負担が重くなっている。

このように、現行エネルギー関係諸税は、各税により制度は区々であるが、化石燃料や電力の消費量に着目して課されるものであることから、二酸化炭素の排出削減という目的はないものの、副次的な効果として、二酸化炭素の排出削減に一定の効果があると認められる。

2 現行自動車関係諸税の概要

現行自動車関係諸税は、自動車重量税、自動車税、軽自動車税、自動車取

得税、揮発油税、地方道路税、軽油引取税、石油ガス税の総称である。このうち、自動車燃料に対して課される揮発油税、地方道路税、軽油引取税、石油ガス税については、エネルギー関係諸税としてすでに概観したところである。したがって、以下では、自動車の車体に対して課される自動車重量税、自動車税、軽自動車税、自動車取得税について概観するとともに、本稿では、これらを便宜的に自動車関係諸税と呼ぶこととする。

自動車重量税は、自動車の走行が多くのか社会的費用をもたらしていることなどを考慮して、1971年に創設された。自動車重量税は、自動車の使用者に対して課されるものであり、自動車の重量に応じて税率が定められている。

自動車税は、1935年に都道府県税として、軽自動車税は、1958年に市町村税として、それぞれ創設された。自動車税および軽自動車税は、自動車の所有者に対して課されるものであり、自動車の排気量や車種に応じて税率が定められている。これらは、財産課税的な性格と道路損傷金的な性格を併せ持つとされる。

自動車取得税は、地方道路財源の充実強化を図るため1968年に都道府県の目的税として創設された。自動車取得税は、自動車の取得者に対して課されるものであり、税率は、自動車の取得価格の5%または3%である。

このように、現行自動車関係諸税は、自動車の利用、保有、取得に着目して税負担を求めるものであり、二酸化炭素の排出削減という観点から課されているものではない。しかし、自動車に対して課税することは、結果的に自動車の購入や保有に対して、一定の抑制効果が働くと考えられる。また、これら諸税の課税標準である自動車の重量や排気量と二酸化炭素の排出とは一定の関連を有するとも考えられる。

3 エネルギー関係諸税と自動車関係諸税の比較

エネルギー関係諸税と自動車関係諸税のいずれについても、二酸化炭素の排出削減に一定の効果があるとしても、その程度は異なると考えられる。そこで、以下では、二酸化炭素の排出削減を図る観点から、エネルギー関係諸

税と自動車関係諸税の比較を行うこととする。

まず、エネルギー関係諸税は、二酸化炭素の排出源を広く対象としているのに対し、自動車関係諸税は、自動車のみを対象としている。

つぎに、エネルギー関係諸税は、化石燃料や電力の消費量に応じて負担を求めており、二酸化炭素の排出量と整合的であるのに対し、自動車関係諸税は、二酸化炭素の排出量とのリンクはほとんど認められない。

現在、自動車取得税には、一定の燃費基準⁽³⁴⁾を満たす自動車に対する課税標準の特例措置等が、自動車税には、排出ガスおよび燃費基準の優れた自動車は税率を軽減し、新車新規登録から一定年数を経過した自動車は税率を重くする特例措置等が講じられている。

これらの措置は、燃費の悪い自動車から燃費の良い自動車への転換を促進する効果や、低燃費車の技術開発を促進する効果が一定程度はあるのかもしれない。しかし、自動車の燃費は、その時々​​の走行方法や走行条件などにより変化するものであり、燃費基準を満たしているからといって、必ずしもその燃費により走行されているとは限らない。また、燃費基準以上の技術開発のインセンティブが働かないおそれもある。

以上のように、二酸化炭素の排出削減という観点から、エネルギー関係諸税と自動車関係諸税を比較した場合、自動車関係諸税での対応にもそれなりの効果はあるであろうが、エネルギー関係諸税での対応の方がより効果的であると考える。

そこで、以下では、現行エネルギー関係諸税での対応に絞って、どのような対応が可能かさらに考察を行うこととする。

第2節 現行エネルギー関係諸税での対応

(34) 「エネルギーの使用の合理化に関する法律」(いわゆる「省エネ法」)による燃費基準をいう。

現行エネルギー関係諸税は、現状においても、化石燃料の消費抑制に一定の効果があると認められることから、現行の税率水準を今後も維持していくことが二酸化炭素の排出削減を図るための一つの対応であると考えられる。

それでは、現行エネルギー関係諸税により、さらなる二酸化炭素の排出削減を図ろうとする場合には、どのような対応が考えられるであろうか。

諸外国では、既存のエネルギー税の税率見直しや課税対象の拡大が行われている例があるが、わが国の場合、すでにほとんどの化石燃料や電力に対して課税が行われており、さらなる課税対象の拡大を行う余地はほとんどないことから、エネルギー関係諸税の税率の見直しによらざるを得ないと考えられる。

その場合、まず、化石燃料全般を課税対象とする石油税の税率引上げと、個別の石油製品を課税対象とする揮発油税、軽油引取税などの税率引上げが考えられる。また、これらを組み合わせた税率の引上げも考えられる。

まず、石油税の税率引上げの場合には、石油税は、石油製品の原料である原油に対して課されるものであることから、揮発油などの各石油製品に対して、それぞれ異なる税負担を明示的に求めることはできないが、原油、天然ガス、石炭のほか、これらの二次産品や三次産品などに対しても税負担を求めることができる。

これに対して、揮発油税など個別の石油製品に対する税率引上げの場合には、揮発油などの各石油製品に対して、それぞれ異なる税負担を明示的に求めることは可能であるが、石炭や天然ガスに対して税負担を求めることができなくなるとともに、石油製品についても、販売量ベースで全石油製品の4割程度のものしか税負担を求めることができないことになる。

また、特に自動車から排出される二酸化炭素の削減を図ろうとする場合には、自動車燃料に課されている揮発油税および地方道路税、軽油引取税、石油ガス税の税率引上げが考えられる。これにより、近年、二酸化炭素の排出量の増加が顕著な運輸部門の排出削減には資するものになると考えられる。しかし、二酸化炭素の排出削減の観点から、自動車に対してのみ特別な税負担を求めることの適否が問題となる。また、自動車燃料が他の化石燃料に比べ、これまでで

上に税負担が重くなるとともに、これらの課税対象である、ガソリン、軽油、自動車燃料用LPGの間で炭素含有量に応じて課税するのかなど、税負担のバランスをどのように図るのかという問題がある。

さらに、化石燃料に加え、電力を課税対象とするのであれば、電源開発促進税の税率引上げによることが考えられる。

しかし、電源開発促進税は、電源立地対策のための目的税であることから、立地対策からの受益に着目して電力会社に税負担を求めるものであり、受益の程度を販売電力量とみている。したがって、税率水準は、その受益に見合うものである必要があり、電力消費を抑制するために税率引上げを行うことは、電源開発促進税の課税の趣旨を損なうという問題が生じる。

以上のように、現行エネルギー関係諸税での対応はいくつか考えられるが、石油税の税率引上げによれば、ほとんどの化石燃料に対して税負担を求めることが可能となる。また、石油税の税率引上げの場合には、原油、天然ガス、石炭の間で異なる税率とすることも可能であることから、炭素含有量を勘案した税率とすることもできる。

ただし、二酸化炭素の排出削減を図るために、大幅な税率引上げを行うことは、石油税の課税の趣旨を損なうことにもなりかねない。また、高率な課税により、化石燃料の消費量が減少すれば、現行エネルギー関係諸税からもたらされる税収が、これらを財源としている施策の財政需要に見合わないものとなるおそれがある。したがって、二酸化炭素の排出削減を図るための税率引上げであっても、従来からの石油に対する税負担のあり方に配慮して対応する必要がある。

以上のように、現行エネルギー関係諸税の税率引上げにより、二酸化炭素の排出削減を図ることには必ずと限界はあるものの、現行エネルギー関係諸税は、二酸化炭素の排出削減に一定の効果が期待できる。

また、現行エネルギー関係諸税での対応は、現行の税務執行体制を継続的に利用することができることから、適正な税務執行が可能となるとともに、事業者の事務負担の抑制にも資するものとなる。

したがって、地球温暖化対策における租税の役割にもよるが、現行エネルギー関係諸税での対応は、地球温暖化問題への税制面での対応として、有力な選択肢の一つであると考えられる。

なお、二酸化炭素の排出削減を図るためのエネルギー関係諸税の税率引き上げは、財源確保の観点からのものではない以上、税率引き上げに伴い得られる税収については、基本的には、既存の税収の用途にかかわらず、一般財源とする必要がある。また、税率の引き上げの趣旨を明確にし、税率引き上げによる増収分を既存の税収と区別する観点から、付加税という形を採ることも考えられる。

第3節 エネルギー関係諸税の抜本の見直し

現行エネルギー関係諸税は、現在、道路財源等の特定財源とされている。しかし、現行エネルギー関係諸税の税収の用途が特定されていることについては、財政の硬直化を招くおそれがあることから、政府税制調査会においても、特定財源の見直しについて議論が行われている。

また、現行エネルギー関係諸税は、主として財源問題を根拠として創設されたという経緯があり、創設後も、財政需要の観点から税率の引き上げが行われてきた結果、各エネルギー間でエネルギー消費に整合的なものとはなっておらず、制度面において、様々な歪みが生じている。例えば、前述したように、自動車燃料に対しては、他の燃料と比べ重い負担となっている。

このような状況から、将来的には、エネルギー関係諸税の抜本的な見直しは避けて通れないのではないかと考える。

エネルギー関係諸税を抜本的に見直す場合には、エネルギー消費に担税力を見いだした租税とすることが必要であると考えられる。エネルギーは、国民生活や経済活動にとって必要なものであり、安定的な供給が求められるものである。特に、エネルギー源の一つである化石燃料は、現在および将来の国民にとって限りのある貴重な資源である。このように、エネルギーは、公共性を有したものであることから、その利用からもたらされる便益に着目して、適正かつ公平

な課税を行う必要があると考える。

また、今後、現行エネルギー関係諸税を抜本的に見直し、新たなエネルギー税制として再構築する際には、地球温暖化問題だけでなく、大気汚染問題などエネルギー消費がもたらす環境問題全般について、税制面からの配慮が必要となるであろう。

したがって、新たなエネルギー税制の創設にあたっては、エネルギーの消費に対して統合的な課税を基本とする必要があると考える。

おわりに

地球温暖化問題への対応として、「環境税」の有効性が期待されているが、「環境税」の政策手段としての妥当性を論じるうえで、地球温暖化対策における「環境税」の役割が明らかにされることが前提となる。

また、租税法の観点からみた場合、「環境税」には解決すべき論点が多く残されている。特に、「環境税」は租税か否かという点は、最も基本的かつ重要な論点といえる。

さらに、「環境税」の制度設計にあたっては、その効果の観点だけでなく、特に税務執行面からみた論点がきわめて重要になることを十分に踏まえる必要がある。

これに対して、現行エネルギー関係諸税は、二酸化炭素の排出削減を目的とするものではないが、結果的には一定の排出抑制効果があると認められる点において、一種の「環境税」とみることができるのではないかと考える。また、エネルギー関係諸税での対応は、税務執行面からみて効率的な方法であることから、地球温暖化問題への対応として、有力な選択肢の一つになると考える。

将来的には、現行エネルギー関係諸税を抜本的に見直し、新たなエネルギー税制として再構築することも必要になってくると考えられるが、その場合には、地球温暖化問題への対応について、改めて検討することが必要となるであろう。

しかし、当面、地球温暖化問題への対応として租税の活用を行うとした場合には、地球温暖化対策における租税の役割にもよるが、現行エネルギー関係諸税での対応が最も現実的であると考える。

なお、現在、わが国は、膨大な財政赤字が累積している中で、租税が本来の役割である財源調達機能を十分に果たしているとはいえない状況にある。今後の少子高齢化の進展を考えれば、安定的な税収構造の構築が求められる中で、「環境税」にせよ、現行税制での対応にせよ、租税政策論的な考察が今後の課題となろう。

【参考文献】

- 中里実 「環境税と『租税』概念」『企業の多国籍化に伴う法的諸問題に関する研究』NIRA研究報告書960090号
「環境政策の手段としての環境税」ジュリスト1000号
「経済的手法の法的統制に関するメモ」ジュリスト1042・1045号
「経済的手法の意義と限界」ジュリスト1999年増刊
「経済政策と租税政策の整合性」税研91号
「国家活動と市場秩序」金子古稀記念論文集上巻
「誘導的手法による公共政策」『岩波講座 現代の法4 政策と法』
岩波書店、1998年
- 金子宏 『租税法 第8版増補版』弘文堂、2002年
「経済政策の手段としての租税法」法時46巻7号
- 石弘光 『環境税とは何か』岩波新書、1999年
- 石弘光監訳 OECD『環境と税制－相互補完的な政策を目指して』有斐閣、1994年
- 石弘光・寺西俊一編 『岩波講座 環境経済・政策学4 環境保全と公共政策』岩波書店、2002年
- 貝塚啓明 「税制と環境税」『制度資本の経済学』東京大学出版会、1995年
- 植田和弘 『環境経済学』岩波書店、1996年
- 植田和弘共著 『環境政策の経済学 理論と現実』日本評論社、1997年
- 天野明弘監訳 OECD『環境関連税制』有斐閣、2002年
- 宇沢弘文 『地球温暖化の経済学』岩波書店、1995年
- 佐和隆光 『地球温暖化を防ぐ』岩波新書、1997年
- 諸富徹 『環境税の理論と実際』有斐閣、2000年
- 藤田香 『環境税制改革の研究』ミネルヴァ書房、2001年
- 日本エネルギー経済研究所軽量分析部編 『EDMC／エネルギー・経済統計要覧（2003年）』省エネルギーセンター、2003年