

公平で実効性のある炭素税の制度設計案*

～ドイツ環境税制改革を参考として～

1 はじめに

本稿の目的は、日本で早期に導入可能で、かつ公平で実効性のある炭素税の制度設計案を提示し、炭素税及び環境税の議論に資することである。本稿で参考としたものは主に次の三つの制度(案)である。

昨年8月環境省の中央環境審議会総合政策・地球環境合同部会地球温暖化対策税制専門委員会は、温暖化対策税の具体的な制度設計案¹⁾を発表した。環境省が具体的な制度設計案を示したことは、炭素税導入の過程において大きな前進であり、本稿でも多く参考とした。

著者は、約3年前から環境NGO、研究者等で構成する「炭素税研究会」で炭素税の制度設計案²⁾の作成や広報・ロビー活動に係わってきた。当研究会は日本において炭素税の具体的な制度設計案がなく、議論が進まないことに鑑み既に2001年9月には具体的な制度案を発表している。本稿の多くは炭素税研究会における議論の成果であり、ここにメンバーに感謝の意を表すものである。しかし、当然のことであるが、本稿は筆者個人の意見を述べるものであり当研究会の見解とは異なるものである。

欧州では既に1990年代初頭から温暖化対策のための税が導入されてきた。ドイツでも長く激しい議論の末鉱油税の強化及び電力税の導入、更にその税収による年金掛金の引下げを柱とする環境税制改革(Ökologische Steuerreform)が行われた。ドイツと日本では前提条件が異なるとはいえ、この改革からはその長所、短所を含め多くを学ぶことができる。

本稿では、先ずドイツの環境税制改革の内容やその評価を紹介し検討する。更に、ドイツでの議論及びこれまでの日本における議論をふまえ、筆者が最善と考える制度設計案を提示する。

2 ドイツにおける環境税制改革

2.1 背景

環境負荷を生じる活動に適切な税を課し、逆に社会的に望ましい活動でこれまで高い税

* (財)日本税務研究センター及び日本税理士連合会共催による「第27回日税研究賞」入選論文。誤字脱字、レイアウトの修正等若干の変更を加えた。

1) 環境省、「温暖化対策税の具体的な制度の案～国民による検討・議論のための提案～(報告)」(平成15年8月)以下「環境省案」と呼び、引用の際は「環境省報告書」という。

2) 炭素税研究会、「地球温暖化対策の推進のための「炭素税」の早期導入に向けた制度設計案 Version5」2003年12月20日発表、以下「炭素税研究会案」という。

が課されていたものに対しては税負担を軽減する、というドイツ環境税制改革の基本的考え方は、20年以上前にBinswanger等³⁾によって初めて提唱された。これにより、課税が強化される環境負荷を生ずる活動は割高となり減少し、逆に税負担が軽減される活動は促進されることが期待される。環境保護と他の望ましい活動への貢献という、所謂2重の配当論である。この理念をもとにした実際の制度としては種々のものが考えられるが、欧州では高い失業率を反映して雇用の創出に焦点があてられた。環境分野に関しては、その効率性から、一定の容易に把握できる物質あるいはエネルギー、特に一次エネルギーに対する課税から大きな環境効果が期待されるようになった。このような考えから1992年には当時のEU委員会が、欧州規模での税収中立的なエネルギー/CO₂税の導入を提案したが⁴⁾、個々の加盟国の反対で実現しなかった。ドイツでは、労働に対する税の税収が総税収にしめる割合が1970年から1996年の間に53.7%から65.6%に大幅に上昇したのに対し、環境に対する税の税収は7%から5.5%に減少した⁵⁾。このような税構造は、企業に対してエネルギー生産性より労働生産性を重視させる結果となり、まさに環境税制改革の重要性は高いといえる。しかし、ドイツで実際に環境税制改革が始まったのは、1998年の選挙により環境保護運動と市民運動から発生した同盟90/緑の党が社会民主党とともに政権についた後である。政権交代により、選挙の争点ともなっていた環境税が1999年から導入された。

2.2 課税面について

ドイツ環境税制改革は1999年「環境税制改革の導入に関する法律」により、その課税面(既存税である鉱油税(Mineralölsteuer)の引き上げと電力税(Stromsteuer)の導入)が規定され開始された。その後二つの法律による変更を経て現在に至っている。ここではこれら三つの法律の内容に沿って時系列的に概要を見ていく。

A 環境税制改革の導入に関する法律(Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform)

主な課税対象と増税・新設分の税率

鉱油税：ガソリン(ディーゼル油を含む以下同じ) 6ペニヒ(3.07セント)/L、

3) Binswanger et al., Wege aus der Wohlstandsfalle - der NABU-Report: Strategien gegen Arbeitslosigkeit und Umweltzerstörung (1979)、及びBinswanger et al., Arbeit ohne Umweltzerstörung - Strategien einer neuen Wirtschaftspolitik (1983)。

4) EG-Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Einführung einer Steuer auf Kohlendioxidemission und Energie, Nr. C 161-1 (1992)。

5) Carsten Krebs et al., Die Ökologische Steuerreform (1998) p.27-29。Krebs等は税(社会保険料等を含む広い意味での税)を、所得税等労働に対するもの、利子税等資本に対するもの、鉱油税等環境に対するもの、及びその他の税に分類している。

発熱用⁶⁾軽油 4ペニヒ(2.05セント)/L、

天然ガス(発熱用、以下同じ) 0.32ペニヒ(0.164セント)/L

液化ガス(発熱用、以下同じ) 2.5ペニヒ(1.278セント)/kg⁷⁾

電力税：2ペニヒ(1.02セント)/kWh

主な減免措置

- 再生可能エネルギー源から生産された電力で、再生可能エネルギー源からのみ通電される送電線から取得されるものは非課税⁸⁾。
- 1999年4月以前に設置された夜間蓄電式暖房用の電力及び鉄道、トロリーバス用の電力に対しては1ペニヒ(0.511セント)/kWhの軽減税率が適用される⁹⁾。
- 製造業、農業及び林業に属する企業に対しては基本税率の20%の軽減税率が適用される(鉱油税・電力税とも)。
- エネルギー集約型産業に対しては、電力税及び鉱油税の増税(ガソリンに対する増税分を除く)による負担増が年間1,000マルクを越え、かつ、年金保険料の減額による負担減の1.2倍を越える場合には、その越える分が還付される(いわゆる、最高負担額の調整 Spitzenausgleich)。

納税義務者及び課税段階

6) 「発熱用」はドイツ語「Heiz-」の訳である。独環境税制改革を論ずる際によく使われている訳語は直訳である「暖房用」であるが、これは誤解をまねく。鉱油税においては鉱油の使用目的を大きく二つに分けている。それは自動車の燃料、及び熱利用(所謂家庭の暖房から、産業におけるボイラーの燃料として等)である。この法律での「Heiz-」は(自動車燃料としてではない)熱利用を指すものであり、「暖房用」より広い意味を持つ。本稿では「発熱用」の訳語を使う。なおドイツ鉱油税においては、例えば同じ軽油でも自動車燃料用に使用される場合と発熱用に使用される場合では税率が異なっており、発熱用軽油を自動車のディーゼル油として使用することは禁止されている。

7) 自動車燃料用の天然ガス及び液化ガスについては別の税率(1セント/L)が設定されている。

8) 電力は通常エネルギー源を問わず同一の送電線によって供給されることから、再生可能エネルギーによる電力の内、非課税となるものはごくわずかである。よって実質的には、再生可能エネルギーによる電力は非課税とはなっていない。立法の趣旨からは非課税となるべき再生可能エネルギーに課税していることから、電力税の税収の一部を再生可能エネルギー促進のための補助金として使用している。第2・3章を参照。

9) これは、前者が社会的配慮(この種の暖房器具が主に低所得者層により使用されている)によるもので、後者は環境に対する配慮によるものである。

鉱油税：鉱油の製造者又は保管者が製造所又は保管所¹⁰⁾から移出したときに納税義務が発生する(鉱油税法第9条)¹¹⁾。鉱油税は既存税であり、納税義務者及び課税段階に関しては当法律による変更はなかった。納税義務者は鉱物油の製造者又は保管者である。

電力税：電力供給業者により供給された電力を最終消費者が消費したときに納税義務が発生する¹²⁾。納税義務者は電力供給業者である(電力税法第5条)。

B 環境税制改革の継続に関する法律(Gesetz zur Fortführung der ökologischen Steuerreform)により、2000年から2003年まで4回にわたり毎年段階的に環境課税が強化された。

鉱油税関係

2000年1月1日から2003年までガソリン課税を毎年6ペニヒ(3.07セント)/L引き上げ。¹³⁾

2000年1月1日より発熱用重油に対する税率を1回のみ0.5ペニヒ(0.256セント)/kg引き上げ。(導入時においては発熱用重油への課税強化は行われずこのときが初めて)

電力税関係

2000年1月1日より2003年まで毎年電力税を0.5ペニヒ(0.256セント)/kWhずつ引き上げ。

C 環境税制改革の更なる発展に関する法律(Gesetz zur Fortentwicklung der ökologischen Steuerreform)により、環境税制改革の第5段階(2003年1月1日～)を、環境保護効果を高め負担のより公平な分配のために修正。

鉱油税の引き上げ

天然ガス0.202セント/kWh、発熱用重油0.711セント/kg、液化ガス2.226セント/kg

軽減措置の見直し

- 製造業、林業及び農業に対する軽減税率を基本税率の20%から60%へ引き上げ。
- エネルギー集約型産業に対する軽減措置である最高負担額の調整による払戻額を全額から95%に縮小¹⁴⁾。

10) 保管所とは卸売業、製造者による卸売業、鉱油の混合、又は軽減対象となる鉱油の使用者に供給するための保管所で、課税留保されるものとして許可を受けたものを言う。

11) 他の保管所への移出又は輸出免税の手続きがとられるものを除く。

12) 鉱油税及び電力税とも他の間接税と同様自家消費に対しても課税される。

13) この他自動車燃料用の天然ガス及び液化ガスの税率はそれぞれ2001年及び2002年に1セント/L引き上げられた。

14) エネルギー集約型産業に対するこの最高負担額の調整の規定は、一定量以上のエネルギー消費にはその越える分には課税されないことを意味する。これは、環境政策上は非常に問題のある規定であり、強い批判を浴びてきたがこの改正により一部が改善された。

ドイツ環境税制改革の特徴の一つは段階的に税率が引き上げられたことであるが¹⁵⁾、これを表にすると次のようになる。

表1 環境税制改革による税率引き上げ幅の推移

	1999	2000	2001	2002	2003	2003年の税率 ¹⁶⁾
ガソリン(セント/L)	3.07	3.07	3.07	3.07	3.07	65.45 (15.34)
発熱用軽油(セント/L)	2.05	-	-	-	-	6.14 (2.05)
発熱用重油(セント/kg)	-	0.26	-	-	0.71	2.5 (0.97)
天然ガス(セント/kWh)	0.164	-	-	-	0.202	0.55 (0.366)
液化ガス(セント/kg)	1.278	-	-	-	2.226	6.06 (3.504)
電力(セント/kWh)	1.02	0.26	0.26	0.26	0.26	2.05 (2.05)

2.3 税収使途について

環境税制改革による税収の大部分は年金保険料の引き下げに用いられ、ほぼ税収中立の制度となっている。脚注8)で述べたとおり、一部は再生可能エネルギーへの補助金として使われている¹⁷⁾。以下に税収規模、社会保険料の引き下げ率、及び再生可能エネルギーへの補助金額を示す。

表2 税収規模、年金保険料引下げ率、補助金額の推移¹⁸⁾

	税収規模	年金保険料引下げ率(年金保険料率)	補助金額
1999年	43億ユーロ	0.6%ポイント(19.5%) ¹⁹⁾	1億ユーロ
2000年	88億ユーロ	1.0%ポイント(19.3%)	1億ユーロ
2001年	118億ユーロ	1.3%ポイント(19.1%)	1.5億ユーロ
2002年	143億ユーロ	1.5%ポイント(19.1%)	1.9億ユーロ
2003年 ²⁰⁾	186億ユーロ	1.7%ポイント(19.5%)	1.9億ユーロ

15) 急な増税を避けるとともに、長期的な増税額をあらかじめ示すことにより、企業等が対策をとりやすくした。

16) 2003年1月1日における税率。カッコ書きはその内環境税制改革によるもの。

17) その他2003年には既存建築物を省エネ型にするための改修工事の補助金として1.6億ユーロ、また財政健全化のために約10億ユーロが支出された。

18) ドイツ環境省作成の資料「Die Ökologische Steuerreform: Einstieg, Fortführung und Fortentwicklung zur Ökologischen Finanzreform」(2004) p.15-16、から作成

19) 1998年の年金保険料率は20.3%である。年金掛け金は労使双方が折半しており、環境税制改革により労使とも負担減となる。

20) 2003年については予測値

2.4 評価

2.4.1 モデル分析によるもの

環境税制改革は地球温暖化問題及び雇用問題への貢献という所謂二重の配当を狙った意欲的なものであったが、その結果はどうであろうか。代表的な指標として交通の分野を見てみる²¹⁾。

表3 自動車燃料の消費量等の推移（対前年比）

	2000年	2001年	2002年	2003年
交通用燃料の消費量	-2.8%	-1.0%	-2.3%	-2.9%
ガソリン売上高	-4.5%	-3.0%	-3.3%	-4.27%
ディーゼル油売上高	-0.7%	+1.4%	-1.2%	-1.59%
公共交通機関利用者数	+0.4%	+0.8%	+0.5%	+1.5%

このように自動車燃料の消費は確実に減少し、公共交通機関の利用者数は増加している。では使途面での効果はどうであろうか。上記のように年金保険料の安定化には役立っているものの、失業者数は逆に増加した。

このような実際の動きには、環境税制改革以外にも不況等多くの要因がある。よって、環境税制改革のみによる影響の分析としてドイツの主要な経済研究所の一つであるドイツ経済研究所(DIW)のモデル分析を見てみる。この分析には産業連関モデルPANTA RHEIと応用一般均衡モデルLEANが使用された。

表4 環境税制改革によるCO₂排出量、雇用、及び、経済成長への影響（環境税制改革が行われないと仮定した基準ケースと比較した場合の%値。以下同じ。）²²⁾

	1999	2000	2001	2002	2003	2005	2020
PANTA CO ₂	-0.42	-1.10	-1.52	-1.94	-2.30	-2.35	-2.21
RHEI 雇用	+0.10	+0.23	+0.31	+0.34	+0.42	+0.47	+0.51
GDP	-0.13	-0.24	-0.33	-0.48	-0.56	-0.61	-0.45
LEAN CO ₂	-0.78	-1.80	-2.25	-2.29	-2.81	-2.85	-3.00
雇用	+0.58	+0.43	+0.34	+0.55	+0.64	+0.56	+0.49
GDP	+0.24	+0.12	+0.03	+0.09	+0.10	+0.02	-0.10

21) 前掲ドイツ環境省作成の資料 p.17-18、から作成。

22) Stefan Bach et al., Modellgestützte Analyse der ökologischen Steuerreform mit LEAN, PANTA RHEI und dem Potsdamer Mikrosimulationsmodell. DIW Discussion Paper No.248 (2001) 表1、2及び5から作成。

なお、DIWはより高いエネルギー価格を想定した場合のシミュレーションも行っている。その違いは大きくないが、エネルギー価格がより高い場合には、CO₂排出量の減少率は少し低く、雇用効果はわずかに大きく、そして、経済効果にはほとんど差がない。この結果をまとめると、CO₂排出量は中期的に2%～3%(絶対量としては2000万トンから2500万トン)減少する。雇用に関しては最高25万人の雇用創出が見込まれる。経済全体の成長に与える影響は小さく、平均で年間0.1%ポイント未満のマイナス(PANTA RHEI)か、わずかなプラス(LEAN、初期のみ)となる。

家計への負担を見てみると²³⁾、環境税制改革それ自体としてはほとんど全ての家計で負担増となる。しかし可処分所得に対する負担増の割合は僅少である(最大で1.4%)。環境税制改革は一般家計の負担という点からは中立ではない。つまり一般家計は増税分の約60%を負担するが、年金保険料の値下げによる軽減額は全体の50%である²⁴⁾。なお、この環境税制改革はより包括的な税制改革の一部として行われたことを考慮する必要がある。所得税減税や児童手当の増額の影響も加味するとほぼ全ての家計で負担は減少する。特に被雇用者の負担減は大きく可処分所得の1.5%から4%である。ただ、低所得層に属する独身者や子供なしの家計、及び移転所得により生計を立てている家計(年金生活者や失業者)の負担はわずかに(最大で約0.8%)増加する。

DIWはこの分析により「環境税制改革は経済全体の発展にほとんど影響を及ぼすことなくエネルギー消費とそれに伴う環境不可の減少に貢献することが出来る。更に、労働市場においては年金保険料の引き下げにより好影響さえ与えるものである²⁵⁾と結論づける。更に今後の課題として、再生可能エネルギー以外の全てのエネルギー源に対して例外なく、そして与える環境負荷に応じて課税することをあげている²⁶⁾。筆者はこれに完全に同意するものだが、具体的にはこれまで課税されていない石炭への課税を開始し、企業への軽減措置をできる限り縮小する事である²⁷⁾。

なお、やはりドイツの主要な経済研究所であるライン・ヴェストファーレン経済研究所も、CO₂排出量の削減(2010年までに900万トン削減)及び雇用の増加(2000年から05年間に

23) 家計への影響はミクロシミュレーションモデルによる分析。

24) これは、産業に対する還元分が一般家計への還元分より多いことを意味する。

25) Ibid. p.26

26) Ibid. p.26

27) このうち企業への軽減措置の縮小は2003年の改正により一部実現された。また石炭課税については、EU内での長年の交渉の末昨年の合意に達し、今年発効したエネルギー税指令により実現が見込まれる。この指令はエネルギーに対するEU共通の最低課税率を定めたもので、石炭も対象としている。

年間平均7万5千人、6年間で45万人)と予測している²⁸⁾。ドイツ環境税制改革は、このような分析からは一応の成功といえるが、市民の受けとめ方はこれとは非常に異なるものとなった。

2.4.2 市民の反応

次に市民の環境税制改革に対する理解・考え方に関して、ドイツ環境省が2年毎に行う環境意識調査の2002年版²⁹⁾の結果を見てみる。

まず現行の環境税に関しては、賛成29%、反対52%、分からない19%。

更に環境税制改革に関する次の意見について賛成反対を聞いたところ、

- 環境消費が少なく、よって環境によいことをする者が税を少なく払うのは当然である。賛成(どちらかといえば賛成を含む。以下同じ)79%、反対(どちらかといえば反対を含む。以下同じ)21%

- 環境税制改革は社会的に不公平であり、市民から税を徴収するためだけにある。賛成68%、反対32%

- 環境税制改革は環境問題の解決に貢献しない。賛成75%、反対35%

- 高いエネルギー税は省エネを促し環境負荷を減少させる。賛成54%、反対46%

- 環境税制改革によりエネルギーは高価になり労働コストは下がる、これにより追加的に雇用が発生する。賛成30%、反対70%

この結果を見ると、環境税の理念そのものに関しては同意するものの、現行の環境税制改革には反対という図式が読みとれる。この制度は、雇用問題はおろか環境問題の解決にすら貢献しないと考えられている。

同様の結果がドイツのブッパータル気候・環境・エネルギー研究所の聞き取り調査³⁰⁾でも現れている。二重の配当論はほとんど理解されず、税収中立に関しても意識されていない。また、環境・雇用創出効果はほとんどないものと思われる。しかし、基本的には環境問題の解決のために更なる負担に賛成している。

この結果(基本的には賛成でも現行の制度には反対)は、税収中立という制度の分かり難さ、及び、効果の見え難さにあると思われる。この問題の一つの解決策は、はっきりした形で効果が現れるようなより高い税率を設定すること、更に産業等に対する特例措置を少なくして削減効果を高めると同時に不公平感の減少に努めることにあると考える。また広

28) Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (RWI), Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Fortführung der ökologischen Steuerreform. Bundestags-Drucksache 14-1524, (1999)

29) ドイツ環境省 Umweltbewusstsein in Deutschland 2002, p.56-59.

30) Christiane Beuermann et al., Reaktionen gesellschaftlicher Akteure auf die Ökologische Steuerreform, Wuppertal Institut für Klima, Umwelt, Energie (2002).

報の仕方としては雇用効果を強調することを見直し、環境税の環境効果をより全面に出す事が必要であろう。

日本の環境省が行ったアンケート調査においても炭素税導入への賛成が69.5%に上っている³¹⁾。しかしドイツの事例が示すとおり、基本的には賛成でも現実の環境税が市民に受け入れられるとは限らず、日本でも、基本的には賛成しかし政府の環境税は反対という状況が起こりえるし、現在のままではその可能性が高いと筆者は考える。そのためには、目に見える形で効果が現れるように実効性がありかつ公平な制度が必要である。つまり、ある程度の高税率を設定し実効性を確保し、かつ政府に対して強い発言力を持つ者が多くの軽減措置を受けられるような不公平な制度であってはならない。そのためにも、制度作成過程の透明性と市民参加が必要であろう。

3 日本における炭素税の制度設計案

3.1 概要

以下、各論に入る前に炭素税一般について考える。環境政策において税を使用する手法は経済的手法と呼ばれ規制による手法に対比されるものである。これは価格メカニズムを通じて環境汚染物質の排出や環境に悪影響を与える製品の生産や消費を抑制し、環境に配慮した製品やサービスへのシフトをはかるものである。炭素税は化石燃料に課税しその価格を上昇させることにより、地球温暖化の主要な原因である化石燃料起源のCO₂排出量を抑制するものである³²⁾。これにより削減に努力した企業や個人が得をし、そうでない者はそれ相当の負担をする形に社会が変化することを誘導する³³⁾。炭素税の主な特徴としては次の点が上げられる。

小口の排出源によるCO₂排出にも課税でき、CO₂排出量の伸びが著しい民政・運輸部門を含め、全ての主体に対策への関わりを求めえるほとんど唯一の施策である。

一定の削減を行う場合に、社会全体としては最小のコストでその削減を行うことができる経済的にも合理的な手法である³⁴⁾。

規制や協定では、目標値をクリアするとそれ以上削減するインセンティブは働かないが、

31) 環境省「温暖化対策税を活用した新しい政策展開」(平成12年)、p.24。

32) 京都議定書の対象となっている温室効果ガスの内、化石燃料の燃焼に伴って排出されるCO₂が日本では約90%を占める。

33) 炭素税が税であるか課徴金であるか、また、汚染者負担の原則による課税の憲法上の問題等はそれ自体は興味ある問題である。しかし、本稿の目的は主に制度の議論でありここでは立ち入らない。

34) コスト最小化の理論的説明は例えばNicolas Wallart, "The Political Economy of Environmental Taxes" 第2章を参照。

炭素税では継続的に削減のインセンティブが働く。

税収が発生し、その活用を検討できる。

なお炭素税は国税とすべきであろう。地球温暖化対策は日本全体として早急に取り組むべき課題であり、一部の自治体が独自の炭素税を導入しても不十分である。更に、その場合自治体の徴税コスト、ある程度実効性のある税率を設定した場合の自治体間の格差による不公平さ等の問題が大きく、地方独自の有効な炭素税は制度設計が難しい。ただ、現行の消費税・地方消費税のように、全国一律の地方税と国税のセットという制度設計は比較的容易であり、選択肢の一つとなり得る。特に税収の一部を温暖化対策に充てる場合には、地域の特性を生かした効果的な温暖化対策が期待できること、また、地方分権の時代の流れから補助金を出す形ではなく、財源そのものを移すべきであること等からこの選択肢は有効であろう。ただ、後述のように筆者は基本的には税収中立型の炭素税を優先しており、この場合には全て国税とすることが適当である。

3.2 課税段階

課税段階については大きく上流課税(化石燃料の輸入や流通時点で課税)及び下流課税(化石燃料の消費時点、又は消費者への販売時点)の二つに分けることができる³⁵⁾。環境省案はこの点に関して上流課税を推奨するが、筆者も概ね同意見である。上流課税の利点は既存の制度の活用が可能でありかつ納税義務者の数が比較的少数であることから、課税漏れが少なく行政コストも小さく済むことである。下流課税とした場合には消費又は最終消費者への販売段階で課税されることとなる。しかし、最終消費者を納税者とすることは現実的には不可能である。また、最終消費者を納税義務者としたうえで消費者への販売者を特別徴収義務者とすること、または当該販売者を納税義務者とすることに関しては、まず、特別徴収という制度が、徴税という国の業務を強制的に(かつ無償で)民間事業者に行わせる制度であることを考えるべきである。町のスタンドや灯油販売店等に対して、新たに徴税義務や納税義務を負わせることは、不相当と考える。また、この場合は課税庁側の事務処理量も飛躍的に増加するであろう。

一方下流課税では、(i)消費者に見えやすく価格インセンティブ効果がいっそう明らかであり、(ii)他の制度(例えばエネルギー集約型産業等への条件付き軽減措置等)との組合せが容易であるという利点が指摘される³⁶⁾。この内先ず(i)の点に関しては化石燃料の領

35) CO₂排出の抑制という目的からは、CO₂を課税物件としてその排出者に課税する排出量課税が発想の原点であるが、現実には不可能であり本稿では考慮しない。また上流課税に関し最上流(輸入又は採取時点)と上流(流通時点)の分類もここでは行わない。

36) 環境省報告書p.28、p.56、及び炭素税研究会案p.7。

収書等へ炭素税額の明記を義務づけること³⁷⁾等により対応可能であろう。他方(ii)の問題は、例えば軽減対象者である企業等への税の払戻をする場合に納税義務者である上流の輸入者等と軽減対象者が異なる、(つまり実際には税を納付していない者に対して税の払戻が行われる)こととなりより大きな問題といえる。

これについては、ドイツの環境税制改革において軽減対象となる企業が鉱油税及び電力税の納税義務者でない場合にも税の払戻しが行われていることが参考となる。このドイツの制度は日本ではなじみが少ないのでここで少し詳しく見てみる。該当する条文(電力税法第10条、鉱油税法第25条及び第25a条)では、税の免税、還付、及び、払戻が規定されている。ここで、

- 免税(Erlass)とは、納税義務は発生しているがまだ納付されていない状況において、納税義務者に対して納付を免除することをいう。よって対象者は納税義務者となる。

- 還付(Erstattung)とは、納税義務者により既に税が納付されている状況において、納税義務者に対して既に納付された税額を還付することを言う。この場合も納税義務者が対象となる。

- 払戻(Vergütung)とは、払戻請求者以外の第三者により既に税が納付されている場合において、払戻請求者に対して既に納付された税を払戻すことである。この場合は納税義務者以外の者(つまり軽減対象者)が対象となり、エネルギー集約型産業の企業は自らは納付していない税の払戻を受けることとなる³⁸⁾。

この様にドイツでは納税義務者でない者への税の払戻が明確に規定されている。では実際の払戻の際に払戻請求者が正しく請求しているか否かの把握・検証はどうなっているのだろうか。ドイツ財務省の説明は次のようである³⁹⁾。購入した鉱油物及び電気に含まれる税額は、通常最終消費者が保存している請求書から把握できる。つまり請求書に直接記載してあるか、又は購入した鉱油量又は電力量から計算することができる。これは、鉱油

37) 炭素税はその性格上従量税となることから、販売された化石燃料中の炭素税額を求めることは容易である。勿論、実際の販売価格は需要と供給の関係等種々の要因で決定され、更に、経済理論上も上流で課された炭素税額がそのまま下流での販売価格に反映する事はないが、炭素含有量により計算した税額を、販売価格中の炭素税相当額とすることに弊害はないと思われる。

38) 日本の石油税においても、特定揮発油を原料に用いて石油化学製品を製造した場合に特定揮発油の製造者に対して石油税を還付する規定があり、これは当該製造者が石油税の納税者でない場合にも適用される(租税特別措置法第90条の5かつこ書き)。しかし、この場合でも当該製造者が石油税を納付したとみなして還付を受けることとなる。

39) 筆者の電子メールによる問い合わせに対する回答から要約。実際の取扱は施行令をみても分かりにくいことから、直接独財務省に問い合わせた。

税及び電気税がいわゆる従量税であり、その一単位あたりの税額が法律で定められているからである。払戻請求者が正しく請求しているか否かは、通常請求書により確認できる。なお、上流の納税義務者が実際納税しているか否かは、徴税コストの観点からサンプル調査的に行われる。これは、経験上(上流課税のため少数である)納税義務者が、税を実際に納税する事が期待できるからである。

ここで一つ注意すべきことは、ドイツの環境税制改革の枠組みにおいて払戻が問題となる場合には、通常払戻請求者への販売者が納税義務者⁴⁰⁾であることであり、この意味で下流課税と言えることである。軽減対象となるのは軽減対象となる業務用に使用された鉱油及び電力のみであるので、理論上は二重の払戻はできないこととなるが、払戻請求者と課税段階が離れば離れるほど不正の可能性も検証の手間も大きくなるだろう。不正の頻度や額、及び検証の手間を見積もることは本稿の枠組みを大きく超えることとなるが、大規模な改革となるインボイス制度を導入して鉱油の流れを明確にしくとも、現行の消費税のように請求書等の保存を義務づけることにより大きな弊害は除かれると考える⁴¹⁾。

この様に上流課税としても払戻は可能であり、上に述べた利点を考慮すれば上流課税が適当と考えられる。しかし、実際には具体的な軽減対象者の規模等不確実な要素もあり⁴²⁾、上流と下流の中間に位置するとも言えるドイツの課税段階もこれから更に検討する価値があるだろう⁴³⁾。

3.3 税率

税率についての考え方をここでは次の3種類に分類する。 税収を全て温暖化対策に使用し、税収による対策を最大限活用して目標を達成できる最低の税率とする。 課税による価格インセンティブ効果だけでは目標は達成できないまでも、ある程度効果のある税率

40) 上記2.2の納税義務者の説明を参照。環境税制改革により新たに追加された鉱油税法第25a条によれば、払戻の請求対象者は軽減税率の適用者であり、納税義務者から軽減税率の適用を受けて鉱油を購入している。

41) 少し論点はズれるが次の点も参考となる。ヨーロッパでは日本と異なり消費税に関してインボイス制度がありこれを活用して鉱油税等の税額の把握ができるが、日本では難しいという意見もある。しかし、ドイツの消費税でいうインボイスとは実は日本でいう請求書等のことである。日本の消費税法においても、仕入れ税額控除を行うためには請求書等の保存が義務づけられており、この制度の活用も検討すべきであろう。

42) 軽減対象者が多ければ多いほど不正の可能性や事務コストも大きくなる。この点からも軽減対象者を必要最小限にとどめることが必要である。下記第3.4章を参照

43) この制度の長所の一つは、軽減対象者が(後から軽減分の払戻を受けるのではなく)鉱油等の購入の段階で既に軽減税率の適用を受けることができることである。

とする。 価格インセンティブ効果だけで目標を達成する。この場合税率は ~ の順で高くなる。

環境省報告書では 及び を検討し、(i)税は国民の負担を求めるものである以上、必要最小限のものであるべきであり、(ii)現在の経済・雇用情勢をふまえると高い税率のものとして、経済の姿を劇的に変えることはあまり現実的ではない、として を推奨している⁴⁴⁾。しかしこの考えには次のような問題がある。まず(i)については、環境省報告書では単純増税のみを考えているが、ドイツの環境税改革等欧州での事例に倣い、税込中立型の制度とすれば高い税率でも市民の負担は全体としてはそれほど増加しない。

また(ii)については、DIWの分析が示すように、制度設計如何では環境税が経済に与える影響は少なく、かつ雇用対策にもなる。更に、報告書では3400円/tCの税率でその税込9500億円を温暖化対策に投じると、AIM/Enduseモデルの試算により目標が達成されると主張するが、これまで多額の温暖化対策予算を使っていながら⁴⁵⁾、温暖化対策が進まないという現状を考えるべきである。つまりこれまで予算額は大きくても必ずしも効果のある政策に使われていなかったのである。とすれば、9500億円がモデル試算で前提としているように効果的に使われるかは非常に疑問である。しかし課税面での効果は、(変な減免をせず)炭素トンあたり公平に課税すればそれだけで狙った効果が得られ、その後の恣意性も入らず優れている。また前記の炭素税の長所、特に民生部門を含め全ての主体への対策としてほぼ唯一のものであることは課税面での作用であり、これらの効果を最大限引き出すためにも税率を最低レベルに設定するべきではない。

しかし の選択肢(環境省案では45,000円/tC)は、社会の増税に対する不信感を考慮すれば税率が高すぎ現実的ではないだろう。更にこの選択肢では炭素税以外の有効な手段を無視する事となり不相当である。そこで筆者が適当と考えるのは の選択肢である。具体的税率としては1万円~2万円(ガソリン1Lあたり6.5円から13円)が適当であろう⁴⁶⁾。

44) 環境省報告書、P.14。

45) たとえば、平成14年及び15年度の地球温暖化対策推進大綱関係予算は1兆3000億円以上である。また、目標達成に大きく及ばず完全に破綻した地球温暖化防止行動計画関連施策の予算は10兆円規模であった。これらの点については、例えば気候ネットワーク編「よく分かる地球温暖化問題」第III-1章を参照。

46) この税率の理論的根拠を示すためには、温暖化対策全体の中での炭素税の位置づけも考察する必要がある。つまり炭素税以外の対策に関しある程度具体的イメージが必要となり、本稿の枠組みを大きく越えることとなる。ここに示した税率は、ドイツ環境税制改革の税率(ガソリンに対して5年間かけて合計約15セントの増税)を参考にしたものである。また個々の化石燃料品目ごとの炭素税額については炭素税研究会案、p.10表1を、削減効果については(税率として6千円/tCを設定)同p.8-9を参照。

3.4 例外規定

租税は簡素であるべきであり、特定の者、用途に対する減免・還付等の特例措置は少ない方が良く、全ての化石燃料に対しその炭素含有量に応じて一律に課税することが基本となる。しかし、産業の国際競争力⁴⁷⁾や社会的配慮⁴⁸⁾等種々の要因により例外規定の必要性も一概には否定できないだろう。ここでは、軽減措置をもうける場合の基本的考え方を示す。まず一般市民に対して課税面で軽減措置を設けることは、上流課税を前提としている本稿の制度では事実上不可能であり、逆進性の緩和等社会的配慮からの施策は税収を使って行うこととなる。

産業に関しては無条件の軽減は認めないことが重要である。これはまじめに削減する者との公平性とCO₂排出の削減インセンティブを確保するために必要である。ドイツでは導入当初特定の産業に対して無条件に軽減(80%)を認めた上、最高負担額の調整というある程度以上エネルギーを消費する場合には全く削減インセンティブが働かないという環境保護という立法の趣旨からは非常に問題のある制度が導入された。2003年の改正により一部改善されたが、日本での導入の際には、はじめからこのような無条件の軽減をもうけてはならず、ある程度の基準・目標⁴⁹⁾を設けてそれを達成した、あるいは達成を約束する者のみに軽減を認めるべきであろう。また、軽減対象者を出来る限り限定する(例えばエネルギー集約型産業の中でも特に負担の大きくなる企業等)ことが必要であると考えられる。

3.5 税収使途

47) 国際競争力の問題をもっとも理想的な形で解決するのは国境税調整であろう。これにより国際競争力の低下を理由とする軽減措置は不要となり、削減インセンティブが保たれる。ただ、生産工程において課される税についての国境税調整はWTO上も問題が多い。米国でのスーパーファンド税及びODC税では国境税調整の例がありWTO上も認められているが、炭素税については少なくとも短期的には実現不可能と思われる。例えば Gerd Winter, Welthandelsrecht und Umweltschutz, in: Dolde, Hans-Peter(Hrsg.), Umweltrecht im Wandel (2001) p. 71 ~を参照。

48) 炭素税には、消費税同様、低所得者層の負担がより厳しいという逆進性の問題がある。

49) 基準設定においては公平性が確保されなければならない。通常、削減目標といえは基準時点を設定しそれ以後の削減率や量を目標とする事が多いが、この場合その基準時点以前においてCO₂削減に努力していた企業に対して不公平となる。ここでひとつ参考となるのは英国の気候変動税の制度である。商業的に存在する(利用可能な)最良の技術の導入で合意し、その対価として税を軽減するというものであり、全部の会社が商業的に存在する最良の技術を適用すれば大変大きな削減効果が得られる。これによれば過去の努力(そのような技術をすでに導入していること)が評価される制度となる。

税収の取り扱いは課税面の問題に比べ二次的なものではあるが、市民の関心も高く、また税収使途が税率設定にも影響を及ぼすことから省略することはできない。筆者が税収使途で最も重要と考えるのは逆進性対策である。炭素税は省エネにより負担を軽くすることが出来る税であるが、低所得者はエネルギー消費自体も少なく削減余地は小さい。更に、実効性のある税率を選択すれば、低所得者層の負担も比例して大きくなる。ドイツ環境税制改革では税収の還元方法として年金保険料の減額が選ばれたが、これによると年金掛金を支払っていない家庭（失業者や年金生活者等で低所得者である場合が多い）には直接的には効果が及ばない⁵⁰⁾。そこで負担軽減が市民一人あたり定額で行き渡るような方法が適当と考える。具体的には国民皆保険制度を考慮して健康保険料を定額で減額することが候補となろう。あるいは所謂「エコボーナス」として市民に現金を定額で返還することも有力な選択肢であり、個人的にはこの制度を優先したい。それは、これが市民にとって一番目に見える還元方法であるからである。環境税や二重の配当の議論は一般市民にとっては非常に分かり難く、それがドイツの環境税制改革に対する市民の支持の低さにつながっている。よって、この「目に見える」ことは非常に重要であり、他の方法、例えば健康保険料の減額を選択する場合であっても、保険料通知書に炭素税による減額分を明記する等の対策を講じて市民の理解を得ることが重要である。エコボーナスは住民票所在地の市町村を通して分配することとすれば実務上も可能であろう。なお、この場合厳密には税収中立とはいえないが、市民に返すという意味ではほぼそれに近い制度であり、本稿では便宜上この制度も含めて税収中立という。平均的家庭（マイカー有り）の年間CO₂排出量は炭素換算で約1.6トンである⁵¹⁾。税率を1万円/tC～2万円/tCとすると負担は年間約1万6千円～3万2千円となり、具体的にはだいたいこの金額を目安に、一人あたり定額で返すこととなる。これにより低所得者層や省エネに励む世帯ではかえって負担減となるであろう。

なお、使途に関するアンケート調査によれば、日本においてもドイツにおいても税収使途として環境対策をあげる市民の割合がもっとも多い⁵²⁾。筆者も温暖化対策予算へ使うことに必ずしも反対しているわけではない。しかし、繰り返しになるが炭素税は課税面での効果をまず第一に考えるべきであり、税率もある程度高く設定するべきであるので、温暖化対策に税収を使うことにより増税となれば納税者の負担が重すぎる。70%近い市民が「環境税制改革は社会的に不公平であり、市民から税を徴収するためだけにある」と考えているという、先のドイツでのアンケート調査を見ても分かる通り、市民の政府や税制に対

50) 更に、負担減が保険料率の引き下げにより行われたため、金額としては高所得者がより多く恩恵を受け、逆進性対策としては定額で返す方法より劣る。

51) 環境省報告書 p.21。

52) 環境省「温暖化対策税を活用した新しい政策展開」p.122、ドイツ環境省 Umweltbewusstsein in Deutschland 2002、p.59。

する不信感は大きいといえる⁵³⁾。実効性のある炭素税の早期導入のためにも、税込中立の制度として単なる増税ではないというシグナルを発することが重要であると考えられる。

なお、税込中立とした場合、当然産業に対する減税も必要となる。この場合もできるだけ多くの企業の負担を減少させるため、ドイツの場合と同様社会保険料の企業負担分の減額が有力な選択肢であろう。例えば、従業員数を基礎に定額で減額する等の方法を選択すれば、深刻化している雇用問題の解決にも貢献することが期待される。

4 おわりに

本稿では炭素税に限定して議論を進めてきた。しかし、環境負荷はCO₂のみによるわけではなくエネルギー全体の消費を抑制する必要がある。よって本来であれば炭素・エネルギー税を考えるべきであろう。炭素税のみを導入した場合にはCO₂は排出しなくともほかの環境負荷を与える原子力等のエネルギーを促進する結果となる。更には、税制全体そして財政自体を環境の視点から再構築する環境税制改革、環境財政改革が必要であろう。しかし、全てを短期間に達成することは出来ない。今年ステップ・バイ・ステップのアプローチにしたがい地球温暖化対策推進大綱の見直しの年に当たっている。温室効果ガスは依然として増え続けており、これまでの対策では不十分なことは明らかである。この見直しの機会に炭素税の導入を決定し、さらなる改革の第一歩とすべきであろう。本稿が節目の年の炭素税の議論に少しでも役に立つこと期待するものである。

53) 筆者も日常の個人的対話の中でしばしば同様の意見を聞いている。