

地方環境税の理論的根拠と実際

横 山 彰

目 次

1. はじめに
2. 地方環境税の意義と類型
3. 地方環境税の理論的根拠
4. 地方環境税の実際
5. おわりに

1. はじめに

環境税とは、最も広く定義するならば、環境問題の解決に資する税である。ピグー税やポーモル・オーツ税といった環境負荷削減をめざすインセンティブ型の税だけでなく、財源を調達してその税収の用途をもって環境問題を解決するような財源調達型の税も、環境税である。日本においては、産業廃棄物税や森林環境税の導入など、地方公共団体が課税する税に環境税と認識できるものが実際に現れている。

こうした実際の地方環境税の導入に先立ち、筆者は地方環境税に関して理論的に考察したことがある。「環境問題に係る税制に関するこれまでの議論は、専ら中央政府レベルの税制についてなされてきた。しかし、いまや地方政府レベルにおいても、大気汚染・水質汚濁などの環境汚染を抑制するための経済的手段としての税制の活用や、下水道整備・廃棄物処理事業などの環境対策の財源調達手段としての税制の活用が求められるかもし

れない。環境問題に係る税制を構想するときには、環境問題に対する国と地方の役割分担を考慮する必要がある。すなわち、環境問題に係る国税・地方税のあり方については、環境問題に係る国と地方の事務配分と税源配分を踏まえて考察することが重要になる」(横山, 1996: 76)。ここでは、環境問題に係る地方税制を地方環境税として、地方環境税の構想について論じた。

本稿では、地方環境税を「環境問題に係る地方税制」より一步踏み込み「課税主体が地方政府の環境税」と定義し、その理論的根拠と実際について検討して、地球温暖化対策を念頭においた地方環境税(以下、地方温暖化対策税という)の妥当性と望ましい制度設計のあり方を示唆する。

2. 地方環境税の意義と類型

本節では、横山(1993, 2005)に基づき、国だけでなく地方政府の環境税についてもインセンティブ型環境税・財源調達型環境税・原因者負担型環境税の3類型に区分し、地方環境税における各類型の意義について考察した上で、実際の地方環境税に関してどの類型に属するものか明らかにする。環境税は、次のように類型化できる。

① インセンティブ型環境税

これは、環境への負荷を増大させる経済活動を意図的に抑制するための租税であり、その税収の用途は問題にならない。つまり、税収は一般財源として使われようが環境保全対策のための特定財源として使われようが関係なく、環境汚染原因となる経済活動に対して課税して汚染活動を縮減することが目的である。そもそも環境税とは、このインセンティブ型環境税を意味する。

② 財源調達型環境税

これは、環境保全対策の財源を調達するための租税であり、その課税対

象は問題にならない。つまり、課税対象は環境汚染原因となる経済活動であれそうでなかれ関係なく、環境保全対策の財源そのものを確保することが目的である。

③ 原因者負担型環境税

これは、環境汚染原因を課税対象として、その税収を当該汚染活動に関する環境保全対策の財源とするための税で、インセンティブ型環境税でかつ財源調達型環境税である。

本稿でいう地方環境税は、「課税主体が地方政府の環境税」であり、また環境税は「環境問題の解決に資する税」であるから、「課税主体が地方政府で環境問題の解決に資する税」ということになる。

インセンティブ型環境税の意義は、環境汚染活動による外部不経済を内部化することにある。周知のように、現実の環境税の理論的裏づけを与えているピグー税やボームル・オーツ税の課税目的は、効率的な資源配分の達成である。従って、インセンティブ型環境税は、課税政策を通して資源配分の効率化すなわち死荷重ロスの削減をめざすことに、その意義がある。他方、財源調達型環境税の意義は、環境保全政策に必要な財源を調達し、その政策実施を通して特定の環境保全目的を達成することにある。上述したように、本稿では、環境の外部不経済ばかりでなく外部経済を内部化する財政支出活動を、環境保全対策として考えている。従って、財源調達型環境税の意義は、補助金政策を含め財政支出政策を通して、資源配分の効率化すなわち死荷重ロスの削減をめざすことにある。そして、原因者負担型環境税の意義は、資源配分の効率化すなわち死荷重ロスの削減をめざすと同時に、環境負荷に応じた税負担を求める公平性を満たそうとすることにある。

地方環境税として日本で実際に導入されている典型的な税は、産業廃棄物税と森林環境税である。産業廃棄物税と森林環境税に関する詳しい考察

を行うことは本稿の目的ではないので、その概要だけ素描するに止める。

1999年の地方分権一括法に基づく地方税法改正による法定外目的税の創設を契機に、法定外目的税としての産業廃棄物税は、三重県で産業廃棄物税として多治見市で一般廃棄物埋立税として、2002年4月に初めて導入された。そして2003年4月から、鳥取県の産業廃棄物処分場税、岡山県の産業廃棄物処理税、広島県の産業廃棄物埋立税が施行され、2004年10月からは北九州市の環境未来税という名の産業廃棄物課税が施行された。その後、2007年4月に施行された愛媛県の資源循環促進税まで、名称の違いはあるものの実質的な意味で産業廃棄物税といえる法定外目的税が多くの県で導入され、2010年4月現在、27県で産業廃棄物税が施行されている。産業廃棄物税の課税標準は基本的に産業廃棄物の重量であり、その税収は産業廃棄物処理施設の整備促進などに充てられている。この点で、産業廃棄物税は原因者負担型環境税である。

森林環境税は、高知県の導入に始まる。高知県は、2002年12月に「地方分権の時代における県民参加型税制の提案」として、森林環境保全のための森林環境税の導入を県民に問い、2003年4月より施行している。この森林環境税は、① 県民参加による森林保全、② 公益上重要で緊急な整備が必要な森林の環境面の機能を保全することを目的に、個人県民税・法人県民税の均等割額に年額500円を上乗せ課税する県民税均等割の超過課税として導入された。そして森林環境税の税収は、すべて森林環境保全基金として積立てたうえで、新たに実施する森林環境保全事業に充当し、支出に関しても既存の事業と明確に区分するために新たな「目」として森林環境保全費という予算科目を設けることになった。この高知県の森林環境税の施行後に、多くの県が名称は異なるが類似の森林環境税を導入し、直近では山梨県と岐阜県が2012年度から施行して、2012年4月現在では33県が県民税均等割の超過課税を行っている。また、横浜市も2009年4月から「横

浜みどり税」の名称のもと市民税均等割の超過課税を実施している。こうした森林環境税は、財源調達型環境税である。

産業廃棄物税や森林環境税は、導入時において意図的に「環境問題の解決に資する税」として創設された税であるが、そうした意図ではなく導入されたが実際には付随的に「環境問題の解決に資する税」もある。それは、環境関連税あるいは潜在的環境税といわれる税で、現行税制におけるエネルギー関連税や自動車関連税である。こうした地方税としては軽油引取税や自動車税があり、これらの環境関連税は上記の類型でいえばインセンティブ型環境税として認識できる。但し、自動車税については、2001年度税制改正において、地球温暖化防止の観点から二酸化炭素（以下、CO₂という）の排出削減をめざす低燃費化推進と窒素酸化物などの有害ガスの排出削減をめざす低公害化推進のために、軽課措置と重課措置による税収中立を前提にグリーン化税制が創設された点を踏まえると、グリーン化された自動車税は環境関連税から環境税に近付いているといえる。しかし、自動車税は財産税としての課税意義もある点や、自動車税のグリーン化が専ら軽課措置で環境保全目的を達成している点にも注意が必要である。

日本における温暖化対策税に関しては、環境省中央環境審議会の地球温暖化対策税制専門委員会は、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）』と、2003年8月に『温暖化対策税制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）』を取りまとめた。この温暖化対策税制の特徴は、化石燃料の輸入ないし蔵出し段階でその炭素含有量に応じて低税率で課税し、その税収を省エネ対策などの温暖化対策の補助金として充当する、低税率課税と補助金とを併用する仕組みにある。その後も、環境省は基本的に同じ仕組みの温暖化対策税の導入をめざし、ようやく2012年度税制改正で、石油石炭税の租税特別措置として、「地球温暖化対策のための課税の特例」の創設が実現されたのである。化

石燃料ごとの CO₂ 排出原単位を用いて、それぞれの税負担が CO₂ 排出量 1 トン当たり 289 円に等しくなるよう、単位量（キロリットル又はトン）当たりの税率を設定された。急激な負担増を避けるため、税率は 2012 年 10 月から 3 年半かけて 3 段階に分けて引き上げられ、最終的に 2016 年 4 月から CO₂ 排出量 1 トン当たり 289 円になる。その税収は、再生可能エネルギーや省エネ対策を始めとするエネルギー起源 CO₂ 排出抑制対策に充当されることになった（環境省, 2012; 財務省, 2012）。

この仕組みは、課税－補助金をセットにすることで低税率の課税で所定の CO₂ 排出削減を達成できる、という「2 成分手法」（Fullerton and Wolverton, 2000）の利点がある。 α % の CO₂ 排出削減目標を課税だけで達成しようとしたときの税率を t とすると、課税－補助金のセットならば同じ削減目標を t の α % の税率すなわち $at/100$ の税率で達成することができる（柴田, 2002: 169-172）。環境税と補助金に対する汚染主体の政策選好から考えれば、低税率の環境税は、汚染主体が政治的に受入れやすく高税率の環境税よりも導入しやすくなる。この課税－補助金をセットにした「2 成分手法」の環境税は、上記の類型でいえば原因者負担型環境税になる。

3. 地方環境税の理論的根拠

地方環境税の理論的根拠は、国と地方の環境政策に関する事務配分や政府間機能配分との関連で検討される（横山, 1996, 1997; 諸富, 2002; 川勝, 2006）とともに、課税権を含めて補完性原則からの考察（Jeppesen, 2002; 諸富, 2002; 川勝, 2006）や租税原則からの議論（横山, 2000; 川勝・植田, 2005; 金子, 2009）や最適課税論的モデルによる分析（横山, 2001）、さらには政策外部性の視点（Migué, 1997; Keen, 1998; 川勝, 2006; 横山, 2007, 2009a）からも示唆されている。以下では、(1) 伝統的財政連邦主義、(2) 補

完性原則，(3) 租税原則論，(4) 最適課税論，(5) 政策外部性の5つの観点から，地方環境税とりわけ地方温暖化対策税の理論的根拠を提示する。

(1) 伝統的財政連邦主義

「環境問題の解決に資する税」としての環境税が，どのような環境問題を解決するに資するのかわ，環境税を課税する政府レベルが異なる。これが，伝統的な財政連邦主義の考え方である。もし，ある環境問題が特定の地方政府の行政管轄区域に限定され地方政府間の境界を越えることがなければ，その環境問題を解決することは当該地方政府の果たすべき役割になる。他方，環境問題がもたらす外部不経済が地方政府間の境界を越えるならば，その外部不経済の及ぶ範囲の政府レベルでその環境問題を解決すべきことになる。その外部不経済の及ぶ範囲が複数の地方政府にまたがるならば，広域連合のような形式で対応すべきことになる。その範囲が一国全体ならば，そうした環境問題は国が解決すべき問題になる。

この伝統的財政連邦主義の考え方に従えば，地球温暖化対策については地方政府より国，国よりも国際的な機関が解決すべきということになる。しかし，国際的な機関は世界政府というような統治機構の一部ではなく，国民国家の国際協定にその存立基盤を置くゆえに，国民国家と同じような強制的な統治権力を有してはいない。さらに京都議定書のような多国間の環境協定においては，必ずしもすべての国が国際協定に参加しているわけではなく，その多国間環境協定で決めたことが国際協定に参加している国でさえ遵守されるとは限らないのである。

京都議定書の目標設定は，国ごとに差異ある削減目標となっているが，地球温暖化の外部性を内部化して最適なCO₂排出を達成することをめざして導出されたものではない。京都議定書の目標達成については，例えば炭素単位当たり均一の国際炭素税を課すような特定の環境政策を実施する

ことを各国に強制しておらず、各国がそれぞれ独自の環境政策を用いることを認めている。これは、現実の国際社会では、財政連邦主義や政府間財政構造に関する伝統的な経済理論に従った政策主体が政策実施をしているわけではなく、自主的に参加した国が国単位でCO₂排出の削減をめざす環境政策を各国独自に行うことを認めていることを意味する。

また、温暖化問題を引き起こすと考えられるCO₂排出について、地方政府ごとにその限界損失と限界削減費用が異なるならば、分権的な問題解決が求められることも示唆されている (Tietenberg, 1978)。

(2) 補完性原則

補完性原則 (principle of subsidiarity) は、1987年の単一欧州議定書 (Single European Act) の条項130r(4)で環境問題に関する EC 加盟国と共同体との役割分担、さらに1992年のマーストリヒト条約 (Maastricht Treaty) の条項3bで環境問題だけではなく広く EU 全体にかかわる政策問題に関する EU 加盟国と共同体との役割分担について、言及された原則である (European Union, 1992; Joppesen, 2002; 川勝, 2006)。その原則は、マーストリヒト条約の条項3bで一層鮮明になり、加盟国レベルで政策目標が十分に効果的に達成できないときに限り共同体が関与すべきであるということを求めている。つまり、その活動の規模または効果からみて (by reason of the scale or effects of the proposed action) 共同体の方がより良く達成できる場合に限り共同体が対応すると規定される。

越境的な環境問題や規模の経済の事例においては、こうした共同体の対応が正当化される可能性が高い。地球温暖化問題は正に越境的な環境問題であり、この対処については加盟国レベルでなく共同体の対応が正当化される。しかし、地球温暖化対策としての環境税については、加盟国の課税権に関わるもので、共同体自体が課税することはできない。そこで、「エ

エネルギー製品と電力に対する課税の枠組み再構築に関する EC 指令」(2003/96/EC) によって、化石燃料と電力について EU 最低税率の規定が定められた (European Union, 2003)。この規定では、こうした課税が京都議定書目標を達成するために利用できる一手段である、と明記されている。加盟国の課税自主権を前提にしながらも最低税率を EC 指令で定める方式は、付加価値税と同様にエネルギー関係諸税にも適用され、補完性原則を基礎に税制の調和をめざしたものと考えられる。日本の地方税における標準税率の方式も、この EU 方式と同じく、補完性原則を基礎に一国としての税制の調和を図ったものと解することができる。

(3) 租税原則論

公平・中立・簡素の一般租税原則に加え、地方税固有の租税原則として知られているのは、応益性・負担分任性・普遍性の原則である。応益性は公共サービスの受益に応じた課税を求め、負担分任性は僅かでも負担を多くの住民が広く分かち合うような課税を求め、普遍性は各地方公共団体に普遍的に存在するような税源への課税を求めるものである。では、地方環境税の課税哲学なり租税原則は何か。その課税哲学は、従来の租税原則とどのように関連するのか。横山 (2000) は、この問題について考察した。以下、少し詳しくみておこう。

地方環境税に限らず環境税全般の課税哲学なり租税原則は、外部費用の内部化による資源配分機能と PPP (Polluter Pays Principle) にある。PPP は一般に「汚染者負担原則」と訳出されているが、細田 (1999, 第 6 章) は「汚染者支払い原則」と訳出しなかったことの問題を指摘している。「支払う」と「負担する」とは違うという細田の指摘は、租税論でいえば法律上の「納税義務者」と経済的な「実質負担者」が必ずしも一致しないことを思い浮かべればよい。つまり、この指摘は租税の転嫁と帰着の指摘であ

る。この違いを明らかにしたことは細田の貢献であるが、「環境汚染活動主体は誰か」という別の窓から PPP をみれば、「汚染者負担原則」の訳出も意味を持ちうる可能性がある。この「汚染者負担原則」は、受益者負担原則なり原因者負担原則に含意されるように、公平な負担のあり方を規定するものと理解されるからである。

汚染者を特定化した「汚染者負担原則」として PPP を実践することは、「汚染者が汚染防止費用なり汚染回復費用を実質的に負担すべき」とする公平の価値判断を尊重する。これに対し、細田のように「汚染者支払い原則」として PPP を実践することは、「外部不経済を内部化する事前の費用補正」（細田，1999：140）手段として「汚染者に汚染防止費用を一時的に支払わせ、汚染者が実質的に負担しようがしまいが、資源配分の効率を達成すべき」とする効率の価値判断を尊重する。この PPP 論は、生産者イコール汚染者とする考えに拘る必要性をも弱め、生産者が汚染者かどうか問わずに、「生産者に汚染防止費用を一時的に支払わせて、生産者が実質的に負担しようがしまいが、資源配分の効率を達成すべき」とする新たな PPP（Producer Pays Principle）とも解しうるのである。さらに拡大生産者責任（Extended Producer Responsibility；EPR）も、汚染者としての費用支払い責任ではなく、「経済のメカニズムを通して社会的な費用を最も小さくバツズのフローを制御できる主体が果たす役割」（細田，1999：240）としての責任を生産者に求めたものと解せる。だとすれば、細田の主張は、単なる「汚染者支払い原則」ではなく、最小の社会的費用で汚染を防止できる主体が汚染防止の責任を負うべきとする「最適制御主体責任原則」になる。

PPP は、汚染者に汚染防止費用ないし汚染回復費用を「形式的に支払わせること」を求めるのか、「実質的に支払わせること」すなわち「負担させること」を求めているのか。また、PPP の汚染者をどのように特定化するのか。汚染者は生産者か消費者かその双方か。PPP ではなく新た

な PPP のように、汚染者ではなく生産者に汚染防止費用ないし汚染回復費用を「形式的に支払わせること」を求めるのか。さらには、汚染者ではなく最適制御主体に対し汚染防止費用ないし汚染回復費用を「形式的に支払わせること」を求めるのか。この回答次第で、示唆される環境税の課税哲学も変わってくる。

汚染者が誰かを問わず生産者に汚染防止費用ないし汚染回復費用を「形式的に支払わせること」を求める新たな PPP も、最小の社会的費用で汚染を防止できる主体が汚染防止の責任を負うべきとする「最適制御主体責任原則」も、負担の公平については考慮しておらず、資源配分の効率化を最優先して死荷重ロスの最小化をめざす中立性の原則を環境税の課税哲学とすることを示唆する。しかし、新たな PPP に基づく環境税の納税義務者は生産者となるが、「最適制御主体責任原則」に基づく環境税の納税義務者は必ずしも生産者とは限らない。新たな PPP による生産者課税は、一般には普遍性や負担分任性の地方税固有の租税原則と合致しない。つまり、生産者を納税義務者とする課税は、消費者よりも生産者の方が地域間での偏在性が高いので普遍性の原則に合致せず、さらには地域住民である消費者一人一人が直接に税支払いをしないので明示的な負担分任性に合致しないことになる。しかし、一般消費者ほどの普遍性はなくとも、環境汚染活動によっては地域間で生産者の偏在性が低く普遍性の原則をある程度満たす場合もある。汚染活動を行っている生産者の地域的偏在性が相対的に低いものほど、生産者課税でも普遍性の原則に則した地方環境税になりえる。

完全情報のもとでは、環境汚染活動を伴う生産過程で産出される財・サービスに関しては生産者だけでなくその消費者も汚染者になるので、PPP 論での「支払い」と「負担」の違いはなくなり、PPP に基づく納税義務者は生産者でも消費者でもよく、その負担割合はドールトンの法則 (Dalton's

law; 消費者負担／生産者負担 = 供給の価格弾力性／需要の価格弾力性の絶対値)で決まる。この場合は、普遍性や負担分任性の地方税原則に照らせば、消費者を納税義務者とする地方環境税が望ましい。もし「最適制御主体」が消費者であれば、「最適制御主体責任原則」が示唆する地方環境税は、普遍性や負担分任性の地方税原則と一致する。しかし、「最適制御主体」が生産者であれば、「最適制御主体責任原則」が示唆する地方環境税は、普遍性や負担分任性の地方税原則に基づく地方環境税と対立することになる。この対立は、「最適制御主体」が生産者でしかありえないような環境汚染活動に係る環境税を国税として、「最適制御主体」が消費者や住民であるような環境汚染活動に係る環境税や「最適制御主体」が消費者や住民になりうるような制度を運営できる環境税を地方税とすることで解決できる。そのとき、さまざまな環境汚染活動について、その「最適制御主体」が誰かをいかに決定するかが重要な問題になる。

(4) 最適課税論

横山 (2001) は、地球温暖化問題のように環境汚染活動が地域や国を越えて相互に外部費用をもたらす場合において、地方環境税を理論的に考察するための分析モデルを構築し、パレート最適を達成するための環境税体系を明らかにし、地方環境税に関する政策的含意を示した。

各地方政府は、他の地方政府の CO₂ 排出を所与にして自らの純便益を最大化するように行動する。そして中央政府は、自己利益の最大化をめざすのではなく、各地方政府レベルにおける生産に伴う CO₂ 排出活動をもたらす一国全体の純便益を最大にするように行動する。こうした想定でのモデル分析では、次のような政策的含意が導出される。中央政府が一国全体でパレート最適な CO₂ 排出総量を達成しようとするならば、中央政府は、一国全体の CO₂ 排出総量から各地方政府が被る損失の強度に応じて

税率の異なる地方環境税体系を構築せねばならない。一国全体のCO₂排出総量から被る損失の強度が低い地方政府ほど、高い差別的な環境税率を適用すべきことになる。一国全体のCO₂排出総量から各地方政府が被る損失の強度が、すべての地方政府で等しくなければ、全国一律の均一税率で課税するような国税型の環境税ではパレート最適を達成しえないのである。

(5) 政策外部性

負の外部性を生む環境問題に対しては、規制や課税・補助金政策などの国や地方政府による環境政策によって問題解決が求められる。こうした環境政策が正当化されるのは、現状よりも環境汚染を削減し環境保全を促進させることで便益を得る構成員全体の便益合計が、現状よりも環境汚染を削減し環境保全を促進させることで損失を被る構成員全体の損失合計よりも大きいからである。しかし、現状よりも環境汚染を削減し環境保全を促進させることで損失を被る構成員に対して実際にその損失を補償しない限り、この環境政策を実施することは損失を被る構成員に負の影響をもたらす。これは環境政策の政治決定がもたらす外部性で、環境政策の政治的外部性として理解できる。

その環境政策は他の社会にプラスやマイナスの影響を及ぼす可能性もある。その環境政策で環境が改善されたとき、この環境改善をその環境政策を実施していない社会もフリーライドすることができる可能性がある。これは、環境政策のプラスの外部性である。他方、その環境政策で当該社会の環境汚染源が他の社会に移るような可能性もある。これは、環境政策のマイナスの外部性である。こうした政策の外部性は、空間的な外部性である。加えて、その環境政策は当該社会の将来世代に環境改善の便益を与える可能性もある。これは、環境政策の将来世代へのプラスの外部性であ

り、通時的なプラスの外部性である。以上のような環境政策の外部性は、政策のスピルオーバーとして理解できる。

地球温暖化問題でいえば、例えば東京都がCO₂を削減するために実施する環境政策は、その削減努力をしていない県にも東京都の削減による便益を与える。これは、同じ政府レベル間で生ずる政策のスピルオーバーで、「水平的な環境政策外部性」である。また、東京都がCO₂を削減するために実施する環境政策は、国や東京都内の市区町村にも東京都の削減による便益を与える。これは、異なる政府レベル間で生ずる政策のスピルオーバーで、「垂直的な環境政策外部性」である。

水平的な政策のスピルオーバーについては、既に伝統的連邦財政主義や補完性原則そして最適課税論で考察したことに関連する。水平的な政策のスピルオーバーがあったとしても、CO₂排出について地方政府ごとにその限界損失が異なるならば、国が均一税率で課すような環境税は必ずしも望ましくない。また補完性原則からしても、地方政府の課税権に基づく地方環境税が国の環境税よりも先行されることが望ましい。では、垂直的な政策のスピルオーバーがあるときはどうであろうか。

最近の地方財政理論では、「水平的な租税外部性」だけではなく「垂直的な租税外部性」が議論されている（Keen, 1998；横山, 2007；堀場, 2008；横山, 2009a）。垂直的な租税外部性に関連し、横山（2007）は、すべての政府レベル（国と複数レベルの地方政府）に同じ課税ベースの課税権を与えるが各政府レベルに同一の制限税率を課す制限的租税競争システムの優位性を示すとともに、税収の用途を考慮したときも温暖化対策のように国と地方政府との公共サービスが重複している場合には、制限的租税競争システムの優位性が妥当する可能性の高いことを指摘した。このことは、化石燃料という同一の課税ベースについての課税権を国と地方政府に与え制限税率の制約のもとで租税競争させることの妥当性を示している。

4. 地方環境税の実際

日本における地方温暖化対策税（炭素税）の提案は、神奈川県自治総合研究センター（1995）や東京都税制調査会（2001）などがあり、今始まったわけではない。2009年には、総務省の「環境自動車税（地方税）」の創設要望や環境関連税制に関する地方3団体（全国知事会・全国市長会・全国町村会）からの要望等もなされた（税制調査会，2009）。海外の州レベルの地方環境税の実際は、アメリカ（Hoerner, 1998）、ヨーロッパ（自治総合センター，2002：33-114）、カナダ（横山，2009b；自治総合センター，2010：19-53）などで調査されている。本節は、横山（2009b）に基づきカナダの実際について紹介し、日本への示唆を探る。

カナダの州レベルでは、連邦政府とは独立に、ケベック州で炭素課金そしてブリティッシュ・コロンビア州で炭素税が導入されている。ケベック州は、気候変動対策プロジェクトに必要な財源（グリーン基金）を調達する目的で、2007年10月1日から炭素課金（carbon duty：正式名称は the annual duty payable to the Green Fund）を導入した。これは、税ではなく課金である。カナダでは、税はその収入が一般財源とされるのに対し、課金はその収入が特定財源化されている点に、両者の違いがあるとされる。課金の対象者は精製業者、天然ガス供給者、大手化石燃料消費業者で、ケベック州内で85者と少数である。CO₂排出量1トン当たりの課金（the applicable rate in dollars per tonne of CO₂ emissions）は、グリーン基金の年間投資金額（2億ドル：以下では特段の断りがない限り、ドル\$はカナダドルを、セント¢はカナダセントを表す）を課金対象者すべてに帰属する1年間のCO₂総排出量で割って求められる。その1年間のCO₂総排出量は、化石燃料ごとにCO₂排出係数を定め、それに課金対象者すべての各化石燃料の販売量ないし使用量を乗じて求められる。ガソリンのCO₂排出係数（2,360g CO₂/ℓ）を用い

て、CO₂ 排出量 1 トン当たりの課金を算定すると、 $3.39 \$ / tCO_2 (= 0.8 \text{ ¢} / \ell \div 2,360 \text{ g CO}_2 / \ell)$ になる。

ケベック州の炭素課金が原因者負担型環境税であるのに対し、ブリティッシュ・コロンビア州の炭素税はインセンティブ型環境税である。ブリティッシュ・コロンビア州の炭素税は、税収中立のグリーン税制改革として 2008年 7 月 1 日から導入された。その税率は、初年度（2008年 7 月 1 日～2009年 6 月 30日） $10 \$ / tCO_2$ 、次年度以降から毎年度 $5 \$ / tCO_2$ ずつ税率を引き上げ、5 年目の 2012年 7 月 1 日からの税率を $30 \$ / tCO_2$ としている。ケベック州の炭素課金と比較すると、ブリティッシュ・コロンビア州の炭素税は、初年度の税率が単位あたり炭素課金の 3 倍弱、5 年目の税率が単位あたり炭素課金の 9 倍弱と、高い税率になっている。ブリティッシュ・コロンビア州政府は、炭素税導入に当たり、社会的受容を得るために次のような減税措置などを実施した。

- 1) 炭素税負担をする低所得層を支援するための低所得気候措置税額控除（Low Income Climate Action Tax Credit）の導入
- 2) 州個人所得税の最も低いブラケット及び 2 番目に低いブラケットに関する所得税率の、2008年 2 %カットと 2009年 5 %カット
- 3) 一般法人所得税の税率 12% から 11% への減税、2008年 7 月 1 日より実施
- 4) 小規模事業にかかる法人所得税の税率 4.5 % から 3.5 % への減税、2008年 7 月 1 日より実施

こうした減税措置に加え、導入初年度である 2008/2009 年度には、州民全員に 1 人当たり 100 ドルの気候措置一時金（one-time climate action dividend payment）を給付し、州民がライフスタイルを変えて化石燃料の費用を減じるように促す方策もなされた。

また、低所得気候措置税額控除については、2008/2009 年度の最大税額

控除額が成人1人当たり100ドル+子供1人当たり30ドル（片親のときは最初の子供の税額控除額は成人の控除額とする）、2009/2010年度には、成人1人当たり105ドル+子供1人当たり31.50ドルである。但し、この低所得気候措置税額控除は、2008/2009年度について、子供のいない単身者については30,000ドル（2009/2010年度は物価スライドで30,600ドル）を超えた所得の2%だけ、これ以外の家族については35,000ドル（2009/2010年度は物価スライドで35,700ドル）を超えた調整家族所得の2%だけ減額される。この低所得気候措置税額控除は連邦GST（good and service tax：カナダの付加価値税）の税額控除と一緒に4半期ごとに控除額の1/4が支払われる。

ブリティッシュ・コロンビア州の財務大臣は、炭素税法（Carbon Tax Act）によって、毎年度、炭素税報告書（Carbon Tax Report）を作成し、直近2年間の税収と減税規模を明らかにすることになっており、もし税収が減税規模を上回る場合、財務大臣は追加の減税により超過分の税収を納税者に還元するような調整案（Adjustment Amount Plan）を示す必要がある。

炭素税における税の徴収・支払い手続きは、既存の自動車燃料税（Motor Fuel Tax）の徴収システムと基本的に同じで、化石燃料販売者に最終小売段階で消費者が支払うべき税額と等しい保証金支払いが求められ消費者には税支払いが求められる。すなわち、州における化石燃料の最初の販売事業者（元売業者）は、特別徴収者となり販売量にかかる税額を保証金として州政府に支払い、副特別徴収者（卸売業者）や小売業者から販売量にかかる税額に等しい保証金を徴収したり消費者への直接小売販売にかかる税を徴収したりして、州政府に支払った保証金の弁済を受けるシステムである。この点で、上流課税ではなく下流課税になる。下流課税を選択した理由としては、一般的にできるだけ消費に近い段階で課税する方が高い効果が得られるという考え方があることや、既存の自動車燃料税の徴収システムを利用できることが挙げられる。炭素税は、できるだけ公平かつ効果的

な制度とするため、課税免除の対象を限定している。課税免除となるのは、連邦政府や領事館が購入する場合、石油化学製品あるいはプラスチックなどを製造するために使用する場合、国際航空・海運の燃料として使用する場合、州外で使用するために購入する場合等である。これらの用途のために購入する際は、連邦政府や州財務省が発行する証明書を示すことにより、課税免除の措置を受けることができる。

カナダの州レベルの炭素税から幾つかの示唆が得られる。

- 1) 地方温暖化対策税は下流課税が適している。
- 2) 導入時の社会的受容が必要不可欠である。
- 3) 日本のガソリン税はカナダの協調売上税 (Harmonized Sales Tax: HST) と類似した性質があり、温暖化対策税にも HST の考え方が参考になりえるか考察に値する。
- 4) ケベック州の炭素課金は特定財源化されている一方、ブリティッシュ・コロンビア州の炭素税は一般財源であり税収中立でその税収全額を所得税・法人税などの減税として還流している。この両者の良さを取り入れることが考察に値する。
- 5) ブリティッシュ・コロンビア州の炭素税は、既存の自動車燃料税の税務執行体制をうまく利用しているが、この点は大いに参考になる。

5. おわりに

本稿は、地方環境税を「課税主体が地方政府の環境税」と定義し、その理論的根拠と実際について検討して、地球温暖化対策を念頭においた地方環境税すなわち地方温暖化対策税の妥当性と望ましい制度設計のあり方を示唆した。

理論的根拠の検討から、次のような帰結が得られた。地球温暖化問題は越境的な外部不経済のスピルオーバーをもたらすと同時に、温暖化対策と

いう環境政策は水平的な政策のスピルオーバーをもたらす。こうした水平的な政策のスピルオーバーがあったとしても、CO₂排出について地方政府ごとにその限界損失が異なるならば、国が均一税率で課するような環境税は必ずしも望ましくない。また補完性原則に照らせば、地方政府の課税権に基づく地方環境税の導入が求められる。加えて、垂直的な租税外部性や政策外部性の考察からして、化石燃料という同一の課税ベースについての課税権を国と地方政府に与え制限税率の制約のもとで租税競争させることの妥当性は高い。さらに租税原則の検討から、もし「最適制御主体」が消費者であれば、「最適制御主体責任原則」が示唆する地方環境税は、普遍性や負担分任性の地方税原則と一致することをみた。この点に関していえば、家計部門の温暖化対策に関する最適制御主体は消費者と考えられるので、化石燃料や電気の下流課税としての地方温暖化対策税が正当化される。

ブリティッシュ・コロンビア州の炭素税の徴収システムは、日本の地方温暖化対策税を考える上で大変に参考になる。特別徴収者の仕組みは、日本の地方税でも特別徴税義務者の制度として実践済みであるから、付加価値税のインボイスの役割を果たすような、化石燃料の流れを把握するマニフェスト制度をいかに構築するかが重要になる。産業廃棄物マニフェストを応用して、化石燃料の種類、数量、販売業者名、運搬業者名などを記入し、業者から業者へ、化石燃料とともにマニフェストを渡しながら、化石燃料の流れを確認できるようにする制度を構築できれば、化石燃料の最終消費者が確実にCO₂排出に伴い税支払いをすることになる。かくして、その税収を温暖化対策財源とする地方温暖化対策税は、汚染者負担原則としての公平性を満たす原因者負担型環境税として根拠付けられる。

日本においても、国が地方温暖化対策税について標準税率（下限）と制限税率（上限）を規定することで地方温暖化対策税の調和を図ることを前

提に、カナダの州レベルの炭素税なども参考に地方温暖化対策税の導入を検討する必要がある。

参考文献

- 神奈川県自治総合研究センター（1995）『規制から市場へ・環境政策のパラダイムシフト：地域環境経済モデルと経済的手段に関する調査研究（研究部報告）』。
- 金子林太郎（2009）『産業廃棄物税の制度設計：循環型社会の形成促進と地域環境の保全に向けて』白桃書房。
- 川勝健志（2006）「環境政策の政府間機能配分論：地方環境税を中心に」『経済政策ジャーナル』第4巻第1号（通巻第57号），85-111頁，日本経済政策学会。
- 川勝健志・植田和弘（2005）「地方環境税と地方税原則」『都市問題』第96巻第7号，57-68頁，（財）東京市政調査会。
- 環境省（2012）「地球温暖化対策のための税の導入」（<http://www.env.go.jp/policy/tax/about.html>〈最終閲覧2013年10月13日〉）。
- 財務省（2012）「租税特別措置法（石油石炭税〔地球温暖化対策のための課税の特例〕関係）の改正」（http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/explanation/pdf/p688_699.pdf〈最終閲覧2013年10月13日〉）。
- 自治総合センター（2002）『地方における環境関連税制のあり方に関する調査研究報告書』。
- 自治総合センター（2010）『地方分権時代にふさわしい地方税制のあり方に関する調査研究報告書：地方税における税制のグリーン化』。
- 柴田弘文（2002）『環境経済学』東洋経済新報社。
- 東京都税制調査会（2001）『平成13年度東京都税制調査会答申：地方における新たな環境税制の構築』。
- 細田衛士（1999）『グッズとバズの経済学』東洋経済新報社。
- 堀場勇夫（2008）『地方分権の経済理論』東洋経済新報社。
- 諸富徹（2002）「地方環境税による環境管理：その理論的根拠と制度設計」『エコノミア』第53巻第1号，43-74頁，横浜国立大学経済学会。
- 横山彰（1993）「エネルギー税と環境税」『環境税：実態と仕組み』（石弘光編），47-62頁，東洋経済新報社。
- 横山彰（1996）「地方環境税の構想」『環境問題に対する地方税制のあり方に関する調査研究報告書』（（財）自治総合センター），76-83頁。
- 横山彰（1997）「地方税制のグリーン化」『地方税』第48巻第12号，4-15頁，（財）地方財務協会。

- 横山彰（2000）「地方環境税の課税哲学と新しい地方環境税構想」『地方税』第51巻第9号，2-9頁，（財）地方財務協会。
- 横山彰（2001）「地方環境税と政府行動」『三田学会雑誌』第94巻第1号，125-134頁，慶應義塾経済学会。
- 横山彰（2005）「地方における環境関連税制のあり方」『月刊自治フォーラム』第551号，20-27頁，第一法規。
- 横山彰（2007）「国と地方政府の制限的租税競争システムの優位性」『分権化財政の新展開』（片桐正俊・御船洋・横山彰編著：中央大学経済研究所研究叢書），3-19頁，中央大学出版部。
- 横山彰（2009a）「環境政策の外部性」『季刊環境研究』第153号，22-27頁，（財）日立環境財団。
- 横山彰（2009b）「カナダの州レベルの炭素税と日本への示唆」『地方税』，第60巻第12号，2-8頁，（財）地方財務協会。
- 和田尚久（2002）『地域環境税』日本評論社。
- 税制調査会（2009）『平成21年度第9回税制調査会（11月18日）資料（地方環境税）』（<http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/21zen9kai.html>〈最終閲覧2010年3月23日〉）。
- European Union（1992），“The Maastricht Treaty：Provisions Amending the Treaty Establishing the European Economic Community with a View to Establishing the European Community,” (<http://www.eurotreaties.com/maastrichtec.pdf> <2010. 6. 12>).
- European Union（2003），“Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 on restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity,” (<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:283:0051:0070:EN:PDF> <2009. 9. 13>).
- Finus, M. and B. Rundshagen（1997），“Toward a Positive Theory of Coalition Formation and Endogenous Institutional Choice in Global Pollution Control,” *Public Choice*, 96（1/2）：145-186.
- Fullerton, D. and A. Wolverton（2000），“Two Generalizations of a Deposit-Refund System,” *American Economic Review*, 90（2）, Papers and Proceedings：238-242.
- Jeppesen, T.（2002），*Environmental Regulation in a Federal System：Framing Environmental Policy in the European Union*, Cheltenham：Edward Elgar.
- Keen, M.（1998），“Vertical Tax Externalities in the Theory of Fiscal Federalism,” *International Monetary Fund Staff Papers*, 45（3）：454-484.
- Layfield Committee（Great Britain, Committee of Inquiry into Local Government

- Finance) (1976), *Local Government Finance : Report of the Committee of Inquiry*, London : Her Majesty's Stationery Office.
- Migué, J.-L. (1997), "Public Choice in a Federal System," *Public Choice*, 90 (1/4) : 235-254.
- Hoerner, J. A. (1998), "Harnessing the Tax Code For Environmental Protection : A Survey of State Initiatives," *State Tax Notes*, 14 (16), Special Supplement : 1197-1290.
- Tietenberg, T. H. (1978), "Spatially Differentiated Air Pollutant Emission Charges : An Economic and Legal Analysis," *Land Economics*, 54 (3) : 265-277.