

オランダにおける環境税制度改革の検討

山 本 香

I はじめに

北欧諸国では、環境税導入と環境税制改革への動きが一つの潮流を形成している¹⁾。

現在実施中の環境税には課税根拠や配分基準を基礎とした租税論的意義に相違があり、どのようなタイプの環境税を導入するかは環境政策とその対象領域に起因する。伝統的には、個別環境問題に対して汚染者負担の原則 (Polluter Pays Principle, 以下, PPP) に基づき課税を行い、環境政策に対するインセンティブ効果を重視する個別・選別的な環境税がある²⁾。実施例としては、スウェーデンの窒素酸化物排出課徴金やオランダ、ドイツの排水課徴金が挙げられる³⁾。一方、近年では、環境税が一般財源化され、税体系の一部に組み入れられたり、環境税導入と既存税の減税が税制改革の一環として同時に実施される場合がある⁴⁾。このような環

境税制改革は、「環境」を考慮した税制の再構築を意図している。具体的には、エネルギー税制の改組や課税標準を従来の資本・所得中心型からエネルギー・資源消費型へシフトすることを指向して税制改革が実施されている。実施国としては、オランダ、スウェーデンが挙げられる。

公共政策が環境重視型へと転換することが所与である場合、環境税は個別・選別的環境税から全般的環境税制改革へと展開する可能性がある。なぜならば、これに応じて費用負担のあり方が変化する結果、環境税は従来の対症療法的な一過性の課税問題にとどまらず、税収の用途を含め、「環境」が税体系全体の中に不可欠の要素として普遍的に組み込まれることが予想されるからである。

こうした個別・選別的環境税から全般的環境税制への展開は、オランダの環境税導入から環境税制改革へいたる段階的な制度改革とその変遷過程の中に見ることができる。オランダは環境政策における経済的手段の利用に対して先駆的に取り組んでおり、このようなオランダの取り組みと環境税の展開過程は、日本の環境白書においても、経済的手法の活用事例として取り上げられている⁵⁾。

本稿の目的は、環境税制改革のあり方を論じることにある。そのため、①環境税制度の展開をオランダを典型事例として検証し、②各実施段階ごとの環境税の特徴や制度改革にいたる論争点を明示した上で租税論的評価を行い、③環境税の制度設計と環境税制改革の課題について

1) 本稿では、環境に直接・間接に悪影響を与える製品等の生産・消費や環境汚染物質の排出等の行為を削減・抑制することを目的とした税・課徴金を総称して環境税と定義する。

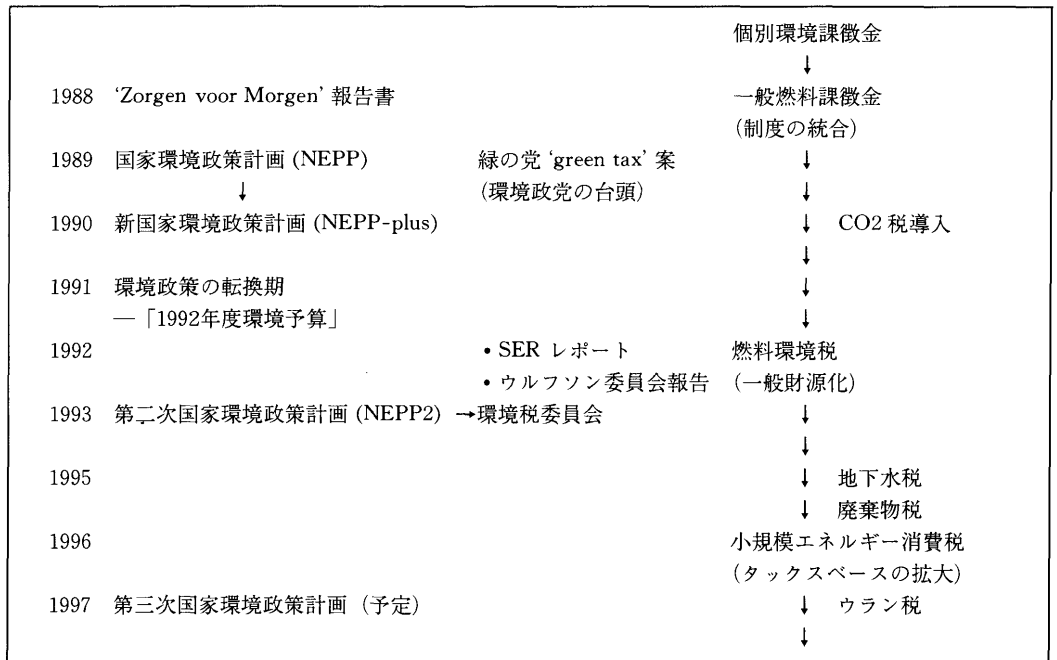
2) このような環境税は、理論的にはピグー的課税あるいはボーモル＝オーツ税の一形態として位置づけられ、特別課徴金としての性質を持つ場合もある。オランダの環境税は、既存の直接規制を補完あるいは代替するために実施されてきた。

3) スウェーデンの窒素酸化物排出課徴金については山本 (1996) を、オランダの排水課徴金については Bressers (1988), Andersen (1994) を、ドイツの排水課徴金制度については、岡 (1997), 諸富 (1997) を参照されたい。

4) 例えば、スウェーデンの1991年の税制改革に見るように、税制改革の一環として、環境税導入が所得税や法人税減税の代替財源としての役割を付加される場合がある (山本 (1995))。経済成長や財政収入への貢献を重視する「二重の配当 (double dividend) 論」や「税収リサイクル (tax recycling)」の議論もここから生じている。

5) 環境庁 (1996), pp. 310-314。

第1図 オランダの環境税と国家環境政策計画



検討する。

II 環境税論議の展開

オランダは、自然地理的条件や経済活動に起因した環境問題について、環境政策を先駆的かつ積極的に実施してきた。環境政策の歴史を振り返ると、それは時代の要請に応じた変遷を遂げている。1970年代は、大気、水、廃棄物などの個別環境対策に応じて、行政的手段である直接規制が利用されていた。続く1980年代は、汚染源の特定による制度の統合、環境政策を担当する政府レベルや分野間の調整、経済的要因を考慮した目標設定、環境管理によって特徴づけられる。1990年に入ってから、社会的活動⁶⁾や国際的協調を考慮した広範な環境政策が実施されている。近年のオランダの環境政策は、

対象範囲の拡大と政策強化の方向に進んでおり、国家環境政策計画による総合的実施と環境税・課徴金導入といった経済的手段の積極的利用に特徴がある。またそれは、既存の直接規制の継続的実施と経済的手段の実験的導入の組み合わせとしても位置づけられる。

オランダの環境税は国家環境政策計画と密接な関係を持つ(第1図)。国家環境政策計画は、1989年の国家環境政策計画、1990年の新国家環境政策計画、1993年の第二次国家環境政策計画と発展してきた。オランダにおける環境税は、一連の国家環境政策計画の策定をめぐる議論、これを背景とした緑の党の環境税提案や1992年環境予算、ウルフソン委員会報告に基づく新税の提案が相互に絡み合いながら環境税論議を進展する中で、具体的に制度を展開してきた。

6) 社会的方法 (social instruments) は、環境NGOや環境教育、環境情報、環境にかかわる相談業務などに対する財政支援に代表される。これは社会的規制 (societal regulation) と呼ばれ、環境に対する個人責任や行動面での自発的变化を促進することにより、環境政策に寄与すると考えられる。

1. 国家環境政策計画 (National Environmental Policy Plan, 以下, NEPP)

NEPPの青写真⁷⁾は、1987年のブルントラント委員会報告⁷⁾を契機として、1988年に国立公

衆衛生・環境保護研究所により報告された「将来への懸念」(‘Zorgen voor Morgen’)にある。この報告書は、1985-2010年の環境と環境問題についての詳細な分析とその解決方法を示している。同報告書は、「環境」を全ての物質の蓄積と循環のシステムとして位置づけ、そのシステムと社会活動による影響について、局所的、地域的、沖積層(河川・地理的)、大陸規模、地球規模といった5つの分類ごとに指摘している。さらにここでは、オランダの環境が深刻であることを示すとともに、①汚染排出量の大幅削減の必要性、②排出削減目標値は、最新技術を用いた場合でさえ、達成が困難であること、③現在の汚染対策技術は、ほとんどが汚染発生に対する終末処理(end-of-pipe)であるため、汚染発生の根本的解決のためには生産・消費パターンを変える必要があることを明示している⁸⁾。

NEPPはこの報告書を基礎として1989年に策定された。これは持続可能な発展(sustainable development)⁹⁾を達成するために、①物質循環、②エネルギー節約、③質の改善に重点をおく環境政策目標を設定し、2010年に向けた環境管理を示した初の長期政策計画である。同時に、環境政策の強化と拡大および問題の早期解決を意図していた。ここでは、環境の管理、権利および責任について明言し、環境政策の緊急性を配慮した長期的視野に立つ計画を提示している。その主目的は、環境問題を現世代内で解決することであり、持続可能な発展を目標としている。

7) プルトラント委員会報告の詳細については、World Commission on Environment and Development (1987)を参照。

8) 同時に、①酸性雨被害は1980年から20%削減されているが、依然として高レベルであり、現在でも約50%の森林が被害を受けていることや、②産業や公共部門によるSO₂排出量は1980年から約40%削減されきたが、NO_x排出量はほとんど削減されていないといったオランダの環境の現状も指摘している。

9) プルトラント委員会報告は、持続可能な発展(sustainable development)を「将来世代が自らの欲求を充足する能力を損なうことなく、今日の世代の欲求を満たすこと」と定義している。

NEPPの特徴は、環境問題の原因とメカニズムを明示した上で、①環境問題のテーマ別分類、②環境対策を行う行動主体の部門の明確化、③環境政策を行うべき政府の主体とその責任を提示し、環境管理システムを具体化している点である。こうして同計画では、環境行動目標を達成するために、環境問題の8つのテーマ別分類——気候変動(オゾン層破壊)、酸性化、富栄養化、大気汚染(化学物質などの拡散防止)、廃棄物処理、生活環境(騒音・臭気等)、土壌の乾燥化、環境の浪費(エネルギー利用)——を基礎として環境政策を統合し、テーマ別の環境政策を実施する行政レベル——中央政府(国)、地方政府(県・市町村)、その他(水管理組合)——と行動主体となる対象部門——農業、運輸業(交通・運輸)、工業(精錬)、電気・ガス、建築業、消費者——を規定するとともに、経済的手段の利用を積極的に支持している。特に経済的手段の積極利用を明言していることは画期的である。これ以降、オランダの環境政策は、このようなテーマ別アプローチを基底として実施されることとなった¹⁰⁾。

こうした論議を背景として、オランダにおける環境税導入の議論は、1989年、緑の党(Groen Links)率いる環境左派が示した環境税案により始まった¹¹⁾。

2. 新国家環境政策計画(National Environmental Policy Plan Plus, 以下、NEPP-Plus)

翌1990年、NEPP-Plusは、NEPPを補足する形で、1990-94年期の環境行動計画を発表した。これは、環境政策の早期目標達成のために、①気候変動・温暖化を考慮した二酸化炭素排出量の削減、②酸性雨、③廃棄物の管理とリサイクル、④地下水層を含む土壌の浄化、⑤省エネ

10) オランダでは、環境政策手段として、法的規制、自発的協定(voluntary agreement)、財政措置、制裁措置、情報サービスの提供、教育等の方法を取り入れている。

11) 環境税は、1980年代初頭、すでにドイツの緑の党によって提案されている。1989年の総選挙後、緑の党は連合政権に入らなかったが、彼らの環境税提案は政府によって引き継がれた。

ルギー、⑥環境政策の整備について、追加的行動をとる必要があることを指摘している。そのため、環境保護法の拡張、財政上のインセンティブから経済的手段の発展、経済的インセンティブを配慮した助成措置を提案している。具体的には、① NEPP の目標を前倒し¹²⁾、短期的には1994年に向けての経済的手段を積極的に実施すること、長期的には森林増加計画の追加とこの費用の一部(1994年度で1億5,000万ギルダー、1ギルダー=約55円)を炭素税から財源調達することを提案している。また、②排出削減目標の再設定¹³⁾、③廃棄物量の問題に限定せず、総合的施策を講じる必要性についても指摘している。③については、(a)製品の前段階での廃棄物発生抑制とリサイクルの可能性、(b)製品政策、(c)二次原料の品質管理と原料政策によるリサイクル促進、(d)デポジット制度、税の導入の検討が示されている。④、⑤、⑥についても、それぞれ環境目標の前倒しや対策財源の拡充、環境計画の強化により、早期解決を目指している¹⁴⁾。同時に、政府は環境政策の追加財源として1994年に総額4億5,000万ギルダーを予定した。

12) NEPP の二酸化炭素排出量を2000年までに1989/1990年レベルに安定させるといった目標を前倒しし、1994-1995年までに1989/1990レベルに安定させ、2000年には17億300万トンから17億700万トンのレベルまでに削減する計画目標を立てた。

13) NEPP-plus の排出量削減目標 (kt/年)

	1985	NEPP 目標/2000	NEPP-plus 目標/2000
SO ₂	276	105	75-90
NO ₂	544	268	238-243
NH ₃	253	82	82

14) ④では、製品政策が廃棄物減少だけでなく、汚染物質排出量やエネルギー節約の効果が予想されることから対策が講じられ、合わせて環境ラベリング制度の導入や消費者に対する情報伝達制度も検討している。⑤では、1991-1994年の対策費として3億5000万ギルダーが追加計上され、同期間に総額20億3990万ギルダーが対策にあてられることになった。⑥では、エネルギー政策の資金計画として、既存計画で2億9800万ギルダー、NEPPで2億5300万ギルダー、NEPP-plusで1億ギルダーの合計6億5100万ギルダーが計画されている。

3. 1992年環境予算

このような経緯を経て、環境税は、1992年度予算審議の政府案により具体化する。1992年環境予算は「環境」を包括的に予算審議に取り込んだ提案であった。加えてこれは、①新しい環境税の導入案、②既存の環境税の変更と税収の一般財源化、③環境税収の拡大計画と環境省の予算規模拡大、④環境政策における財政的手段の制度的枠組み、⑤既存の環境税の強化を盛り込んでいた。具体的に、①では、新しい環境税の課税客体として地下水、家庭廃棄物、農業、富栄養化が提案され、それらの税収の一般財源化も指摘された。②では、使途特定化された一般燃料課徴金に代わり燃料環境税を導入し、税収を一般財源化することが提案された。③では、1991年度に9億ギルダーであった一般燃料課徴金収入を、1992年度には他の環境税収入も加えて15億ギルダーに、1993年度には22億ギルダーに拡大することと、これにともない環境省の予算規模を6億ギルダーに拡大することが提案された。④では、環境政策に対する財政的手段の実施の第一条件として、環境改善のインセンティブ効果と実効可能性を持つこと、第二条件として、競争力や雇用問題といった経済状況への影響を考慮した上で、一般予算制度の枠組みの中で実施されるべきであることを示している。⑤では、ガソリン税と自動車税の税率の引き上げと税収の一般財源化が示された。

1992年環境予算案は、税制全体の枠組みの中に環境税を位置づけたことから、環境税が従来の個別・選別的環境税から全般的環境税制改革へ移行する転換期を告げるものであった。

4. ウルフソン委員会報告

その一方で、同年、環境税に関わる二つの報告書が発表された。第一は、社会経済審議会(以下、SER)による環境と経済に関する報告書である。ここでは、環境税が労働コストの削減と組み合わせて実施される場合、環境の消費を減らし、雇用を拡大する可能性があることを指摘している。また、インセンティブ環境税に

第1表 ウルフソン委員会による環境税提案

	A案 (Variant A)	B案 (Variant B)	C案 (Variant C)
課税主体	国		
課税範囲	OECD加盟国	オランダ国内	
課税対象	燃料		
納税義務者	全てのエネルギー消費部門		小規模エネルギー利用
課税標準	エネルギー含有量 (50%) と炭素含有量 (50%)		
税率	エネルギー法案の50%と100%税率		
非課税	(1) 精製の為のエネルギー消費 (2) 発電所		自動車燃料

(出所) VROM (1992a), pp. 31-34, VROM (1992b), p. i より作成。

よる税収は納税者に返されるべきであり、環境税が競争力に影響を及ぼす場合には、一時的な補償措置も考えられることを示している。SERは、持続的な経済成長の必要性和環境政策における財政措置の適応について論じている。

第二は、政府諮問委員会であるウルフソン委員会による報告である (VROM (1992a, 1992b))。ここでは、エネルギー規制税といった形式で導入される環境税がエネルギー節約に寄与する範囲と経済的影響の検証を目的としている。とりわけ、競争力への影響、経済活動、雇用、所得分配、購買力 (物価指数) への関連に注意が払われている。さらに同報告書では、環境税がEU内での経済の前提条件や法制度と同様に、NEPP-Plusで指摘される環境税導入による効果、その効率基準や制度の妥当性が満たされる範囲についても検討している¹⁵⁾。

1992年2月に発表された最終報告では、税収中立性を前提として、第1表に示す三つのエネルギー課税を提案し、それぞれの提案の是非について議論している。A案はOECD加盟国内の共通課税案である。これは全ての化石燃料、エネルギー消費に対し、課税対象の規模を問わ

ず課税する提案である。B案は、オランダ一国の全てのエネルギー消費に対する課税案である。C案は、オランダ一国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して、特定燃料を課税対象とした課税案である。同報告書は、これらの提案について、100%課税と50%課税に区別して検討している。

その結果、A案について、①C案以上のエネルギー節約と二酸化炭素排出量削減が期待できることと (CPB (1992))、②国際貿易等で調整を行う場合には、経済的損失なしにエネルギー消費が削減できることを結論づけている。またC案による導入は、経済活動に影響を与えることなく二酸化炭素排出量の削減が実現可能であることを指摘している。

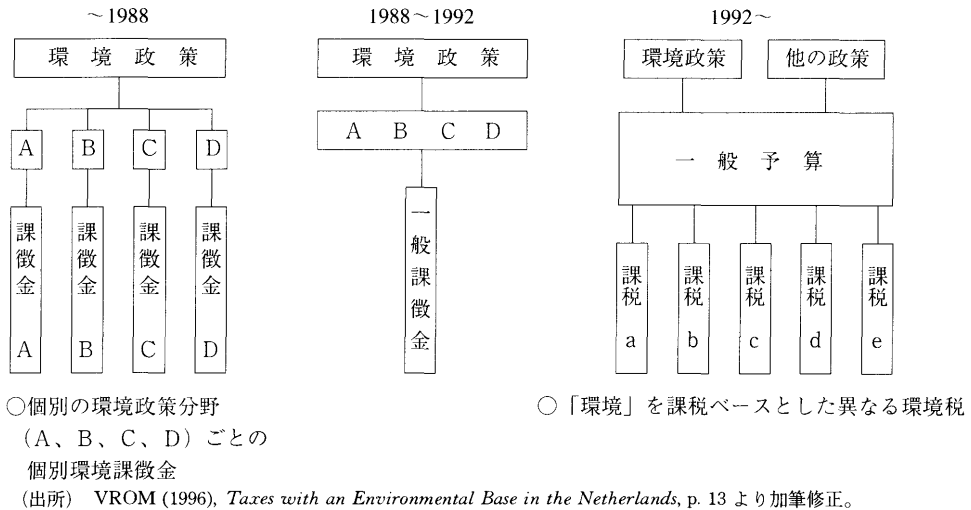
ウルフソン報告によるエネルギー利用に対する環境税案の提示は、同部門の環境税導入の実行可能性を高めただけでなく、同部門の環境税実施のフレームワークを示したことから、環境税導入の意思決定に重要な役割を果たした。この報告を受けて、1993年には、C案の小規模エネルギー消費に対する規制税の導入が提案された。結果として、小規模エネルギー消費税は、1996年度から実施されている。

15) 報告書では、①三つの環境税提案、②EU内での協調、③小規模エネルギー消費者に対する実行可能性、④エネルギー価格、所得弾力性との関係、⑤税収リサイクルの実行可能性、⑥エネルギー節約に対する効果、⑦経済的影響、⑧所得階層とエネルギー消費の関係、⑨対外的エネルギー市場におけるエネルギー規制税の影響についてそれぞれ検討している (VROM (1992a, 1992b))。

5. 第二次国家環境政策計画 (National Environmental Policy Plan 2, 以下、NEPP2)

その後、1993年にNEPP2が策定された。ここでは、環境政策における経済的あるいは財政

第2図 環境政策に関する財源調達手段の展開



的手段の導入への布石とそれによる環境の変化について記されている。NEPP2の特徴は、前段階までのNEPPおよびNEPP-Plusを継承する形式で、環境政策をより具体化し、実行可能性を高めた点である¹⁶⁾。具体的に、1994-98年期中期的環境行動計画（Milieuprogramma 1994-1998）の中で、環境税は1989/90年レベルの3-5%の二酸化炭素排出量削減を2000年までに達成するとして国家目標のために必要であること、特に地球温暖化対策の一環としてエネルギー関連税制の強化の必要性を提案している。とりわけ、気候変動と酸性化に対する付加的な政策の必要性を強調している。これらの提案は、後述の小規模エネルギー消費に対する規制税導入の議論に進展した。NEPP2は、環境政策と経済的手段の組み合わせについて、環境税の必要性を示唆し、その有効性を明確にした点で、環境税制改革への方向性を裏付けるものである。

以上に示すように、オランダでは、国家環境政策計画の中で、新制度実行の合理的基準と環境政策の軸概念が明示され、予算制度、諮問

委員会を通じて環境税改革の具体的提案がなされてきた。

III 環境税制度の改革

—個別環境税から全般的環境税制改革への展開

オランダの環境税の特徴は、前章で議論した国家環境政策計画と連動した環境税の積極的利用とその段階的な制度改革にある。現在までの環境税の制度変遷過程は、第2図に示すように三段階に分類される。第一段階の個別の環境政策ごとの部門別（個別）環境課徴金、第二段階の制度を整理・統合した一般燃料課徴金、第三段階の一般財源化された燃料環境税の導入である。本章では各実施段階ごとの環境税が、いかなる租税論的議論を背景として、その制度設計と社会的選択がなされたのかを制度的側面から検討する¹⁷⁾。

1. 部門別（個別）環境課徴金

オランダでは、1984年の地表水汚染法、大気汚染法、化学廃棄物法、廃棄物法、騒音法、航空法といった6つの部門別環境法の実施にとも

16) NEPP2は、環境対策を行うべき行動主体を拡大し、農業、運輸業、産業（工業）、エネルギー産業、精製業、建設業、小売業、消費者、廃棄物処理業、飲料水供給業、下水・廃水処理業、研究機関をあげている。

17) 本章では、特に中央政府が実施しているエネルギーに関する環境税の制度変遷を中心に議論する。個々の環境税の実施状況については、大熊（1993）、VROM（1996）を参照されたい。

ない、制度的に15の環境課徴金制度が実施可能となった。このうち7つの環境課徴金が個別の環境課徴金として実施された。この結果、環境プログラムごとの個別環境課徴金は1988年まで実施されていた。実際には、7つの部門別環境課徴金が5つに減じられるといった変遷を経て、燃料を課税対象とした課徴金として自動車大気汚染に対する課徴金、交通騒音に対する課徴金、騒音レベルに応じて産業騒音に対する課徴金、さらに化学廃棄物、潤滑油に対する課徴金がそれぞれ実施されていた。これらは個別の環境対策費の一部を財源調達するために用途特定化され、徴収されていた¹⁸⁾。

個別環境課徴金は、既存の直接規制を補完する役割を持つとともに、①従来の直接規制と比較して費用効果的に環境改善のインセンティブが与えられ、柔軟な対応が可能であることと、②PPPに応じた課徴金制度であるために、環境問題と課税対象者との関連が明確であることから、課徴金制度の受容性が高まったと考えられる。同時に、これは費用負担と受益との関係が明確であり、環境対策費の一部を賄う行政収入として徴収されることから、特別課徴金(special assessment)としての性格を持つものであった。

しかしながら、個別環境課徴金は、以下のように批判された。まず第一に、個別環境課徴金は同じ燃料を課税対象とする場合、燃料消費が各環境問題に対してどの程度環境負荷を与えているのか、環境汚染寄与度と環境対策費負担の関係が不明瞭であるとの批判である。第二に、個別環境対策ごとの課徴金実施は、断片的な政策となるため、環境政策と課徴金制度の統合が要求された。第三に、個別環境プログラムに応じた個別の環境課徴金の実施は、税収が少額で

ある場合、税収と比較して行政費用がかかることが、税務執行上の観点から懸念された。特に財政政策面からは、税収の用途を特定化することから生じる財政の硬直化問題と税務行政費用(徴税费・納税コスト)の最小化要求といった行政効率の側面から批判された。これに加えて、環境支出の増大にともなう税収規模の拡大に応じた総合的な制度の必要性から、新たな課徴金制度が提案された。その結果、1988年に個別の環境課徴金は統合され、一般燃料課徴金が実施されるにいたったのである。

これは環境対策の恒常化が進展する中で、環境政策とその財源調達方法を整理、統合して制度を総合化する改革であった。

2. 一般燃料課徴金

1988年から一般燃料課徴金は実施された。また1990年には、炭素税が一般燃料課徴金に追加された¹⁹⁾。一般燃料課徴金は、規制手段ではなく財源調達手段である。この目的は、より効率的な方法で政府の環境支出を安定的に財源調達することである。部門別(個別)環境課徴金から一般燃料課徴金への移行の結果、課税ベースは燃料に統合され、各課税対象燃料ごとの税率は環境対策支出の財政需要額から設定、算出されることになった。

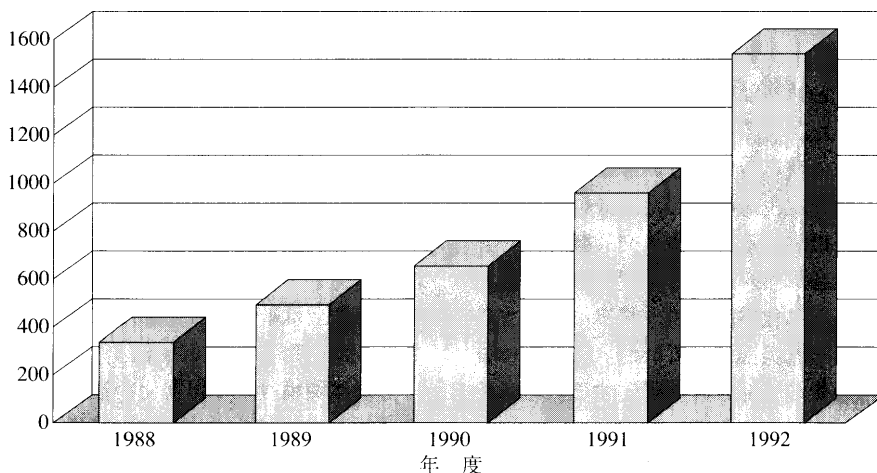
燃料が課税ベースとなった理由は、燃料消費が直接的にも間接的にも何らかの環境悪化をもたらし、環境汚染に寄与すると考えられるため、PPPを基準とした負担の公平性を重視した費用負担のあり方として整合性を持つことと、行政効率面から代理課税対象として実行可能性が高いことから選択されたと考えられる。一般燃料課徴金は、燃料消費が何らかの環境悪化をもたらすことを前提とすれば、PPPを根拠とし

18) 課税対象燃料は鉱物油、その製品、天然ガス、石炭、石炭製品などである。燃料利用が課税対象となったことは、大気汚染や輸送部門による交通騒音などの汚染が燃料利用に直接起因していると同時に、間接的關係も指摘されたためである。結果として、燃料利用が環境汚染の指標として捉えられた。

19) 炭素税導入の目的には地球温暖化に対する行動目標の達成があった。

行動目標	1985	1990	target 2000
二酸化炭素排出量 (billion kg)	162	184	175
CFC 利用 (million kg)	14.3	7.7	0

第3図 環境課徴金の税収額の推移 (mil. dfl.)



た費用負担と受益の関係が明確であるため、依然として特別課徴金として位置づけることが可能である。同時に、環境改善といった特定の公共サービスを賄うために税収を指定することから目的税 (earmarked tax) としての性格も有する。

またこの制度改革がスムーズであった制度的要因としては、①従来の大気汚染課徴金と交通騒音課徴金といった部門別 (個別) 環境課徴金と同じ燃料を課税対象としたため、従来のエネルギー政策を妨害しない方法で実施されたことと、②燃料の市場価格に関して相対的に低い税率であったことから、経済的影響が少なかったことがあげられる。1988年度税収は約3億1500万ギルダであり、部門別 (個別) 環境課徴金の総税収とほぼ同額であったため、産業・輸送部門、家計部門に対する負担に特に変化はなかった。

もちろんその一方で、一般燃料課徴金に対する反対もあった。議論の中心は、環境関連支出の財源調達方法と費用負担のあり方にあり、公平性の基準と公正な分配の価値判断に帰するものであった。具体的には、①税収が課徴金を負担した分野で支出された場合、それは資金の循環政策の一種である、②例えば産業界が農業対策のための環境支出分を支払うように、税収が課徴金が支払われた以外の分野で支出された場

合、納税者が直接的に関係を持たない環境対策費を負担しなければならないと感じるかもしれない、③特に産業界は、環境対策の政府支出が一般予算から配分されるべきであると主張した、といった批判であった。しかし、一般燃料課徴金の実施は、効率的な方法で財源調達を行うといった行政効率に関する議論が優勢であり、同時にその経済的影響が少なかったため、スムーズであった。導入時の税収は相対的に少なかったために、国家経済、産業活動、国際貿易の影響はとも少ないと予想されていたのである。

しかしながら、税収は第3図に見るように、1988年の導入時の3億1500万ギルダから1994年の22億ギルダへと環境対策支出の拡大に応じて年々増加した。その結果、環境対策の財源需要の増大にともなう税収の拡大を背景として、新たな課徴金法案の議論が強まってきた。

これは、税収拡大の結果、一般燃料課徴金に環境対策財源としての充足性、安定性、継続性といった課税の合理性が問われた結果として解釈できる。このことは、環境対策の恒常化による環境対策の財政需要拡大と、それに応じた税収拡大の結果、一般燃料課徴金が環境支出の財源調達をするための唯一の手段として単純にみなすことが不可能となったことを意味する。一般燃料課徴金の性格は、特定の財源調達手段か

らより一般的な課税手段としての意味合いに変化してきたのである。つまり、特別課徴金としての性格を残しつつ、これまで遅れていた環境政策を公共政策の一環として実施するため、課徴金を租税として一般財源化することが社会的に選好されたと解釈できる。

3. 燃料環境税

一般燃料課徴金の議論は、環境政策に対する財源調達方法の革新的変化を導いた。1992年6月に「環境課税標準による燃料使用者税」が採択され、1992年7月1日には、「環境課税標準による燃料使用者税」が一般燃料課徴金に代わって実施された。この税収は用途特定化されずに一般財源に組み入れられた。燃料環境税の一般財源化により、環境税は税体系の中に位置づけられ、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。同時に、これは課税ベースを労働所得中心型から環境（汚染原因）中心型に移行させるといったオランダの租税政策に合致している。しかしながら予算面では、環境対策費が環境税収総額以上に予算配分が行われていることから、燃料環境税は一般税であるにもかかわらず、実質的には特別課徴金と目的税の性格を保持した制度として位置づけられる。

課税は、オランダ国内の燃料利用について、そのエネルギー源に対して課される。税率は、毎年の財政需要額に応じて設定され、財政需要額は予算審議中に決定される。財政需要額の決定後、個々の課税対象燃料に対する税率は、第2表の単位あ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、50%ずつをエネルギー量と二酸化炭素含有量に応じてそれぞれ財源調達するように設定される。1995年の燃料環境税の税率は、エネルギー量と炭素含有量に応じて、それぞれギガジュールあたり0.3906ギルダー、二酸化炭素含有量あたり5.16ギルダーであり、各燃料の負担は第3表のように燃料別課税標準を基礎として

第2表 エネルギー量、二酸化炭素含有量に応じた燃料別課税標準

燃料	単位	GJ/unit	kg CO ₂ /unit
ガソリン	hl	3.265	238.33
軽油	hl	3.586	261.78
ガス・ディーゼルオイル	hl	3.586	265.36
重油	tonne	41	3,157
石炭	tonne	27	2,538
L P G	tonne	45.2	2,983.2
天然ガス	1,000 m ³	31.65	1,770
高炉ガス等	1,000 GJ	1,000	46,000
残さ燃料			
石油コークス	tonne	35.2	3,625.6
液状物	tonne	41	3,157
ガス状物	1,000 GJ	1,000	46,000

(注) ただし、電力は直接課税されていない。課税対象燃料から生じる電力は間接的に燃料投入量に応じて課税される。また原料や feedstock の利用は課税対象外である。

(出所) VROM (1996), *The Netherlands' Environmental Tax on Fuels: Questions and Answers*, p. 4, Table 4.1 より作成。

第3表 燃料環境税の税率 (1995)

燃料	課税単位	ギルダー/課税単位
有鉛・無鉛ガソリン	1,000 l	Dfl. 25.10
軽油	1,000 l	Dfl. 27.50
ディーゼル・ガスオイル	1,000 l	Dfl. 27.70
重油	tonne	Dfl. 32.33
L P G	tonne	Dfl. 33.08
石炭	tonne	Dfl. 23.38
天然ガス:		
0-10 m ³	m ³	Dfl. 0.02155
>10 m ³	m ³	Dfl. 0.01410
残さ燃料 (non-traded):		Dfl. 0
残さ燃料 (traded):		
石油コークス	tonne	Dfl. 32.47
液状物	tonne	Dfl. 32.33
ガス状物	1,000 GJ	Dfl. 236.82

(出所) VROM (1996), *The Netherlands' Environmental Tax on Fuels: Questions and Answers*, p. 5, Table 5.1 より作成。

第4表 燃料別設定税率の変化

(ギルダー/課税単位)

燃 料	課税単位	4/88-89	1990	91-6/92	7-12/92	93-94
ガ ソ リ ン						
有 鉛	hl	4.04	5.59	6.66	2.41	2.41
無 鉛	hl	0.27	1.10	2.17	2.70	2.41
軽 油	hl	0.27	0.68	0.90	4.75	2.65
ガ ス オ イ ル	hl	0.27	0.71	0.92	4.75	2.66
デ ィ ー ゼ ル	hl	1.75	2.88	4.12	2.66	2.66
重 油	tonne	5.82	12.72	21.44	42.56	31.04
L P G	tonne	2.90	7.88	10.21	57.77	31.08
石 炭	tonne	5.82	12.74	20.91	24.72	22.64
高 炉 ガ ス 等	1,000 GJ	20.00	90.00	151.01	304.04	220.57
精 製 ガ ス	1,000 GJ	***	***	151.01	304.04	220.57
天 然 ガ ス						
0-170,000 m ³	1,000 m ³	0.70	4.24	8.81	***	***
>170,000 m ³	1,000 m ³	2.20	5.42	8.81	***	***
0-10 mln m ³	1,000 m ³	***	***	***	41.56	20.79
>10 mln m ³	1,000 m ³	***	***	***	19.50	13.67
残 さ 燃 料						
石 油 コ ー ク ス	tonne	5.82	14.15	23.48	40.09	31.03
液 状 物	tonne	5.82	13.66	21.44	42.56	31.04
ガ ス 状 物	1,000 GJ	20.00	90.00	151.01	304.04	220.57

(出所) VROM (1996), *The Netherlands' Environmentl Tax on Fuels: Questions and Answers*, p. 10, Table 9. 1 より作成。

設定された。このように統一された税率設定は、各年度の環境支出に対する財政需要額が異なるため、毎年変化する。現在までの税率は、財政需要額の変化に応じて、第4表のように大きく変化してきた。このようなオランダの財政需要額に応じた統一的な税率設定は、スウェーデン、デンマークの環境税の税率設定が固定税率であることと比較して、独自の制度である。

その一方で、競争政策上の観点から、様々な調整措置が講じられている。第一に、エネルギー集約産業に対する軽減措置として、天然ガスと残さ燃料に対する税率の差別化が行われた。これは、①財政需要額が導入時の9億9000万ギルダーから15億4300万ギルダーまで増加したこと、②エネルギー量と二酸化炭素含有量を課税ベースとした課税が実施される結果、天然ガス

や残さ燃料、高炉などからエネルギーを多く利用するエネルギー集約型産業に対する負担が拡大したことに起因する。具体的には、1000万m³以上の天然ガスの消費は、それ以下の天然ガスのギガジュールあたり0.39ギルダーよりも少ない0.16ギルダーの基準で税率が設定され、残さ燃料は全額免税されている。この税率の差別化が導入されたことにより、エネルギー集約型産業は年間で1億2000万ギルダーの税負担が軽くなったと計測されている²⁰⁾。残さ燃料は、1994年から適用される軽減措置が修正条項として存在するため、課税は1994年7月1日から

20) 実際には、この軽減分は他の燃料に対する税率を引き上げることにより補填されているため、エネルギー集約型産業の純便益は1億2000万ギルダーよりも少ないと予想されている。

1999年1月1日までゼロに設定されている。ここでは高炉、コークス炉、石炭、精製ガスと残さ燃料（石油コークス、液状物、ガス状物）などを生じる石油化学産業に対する課税の減免措置条項が示され、この修正条項はこれらの燃料が生産設備に使用される場合、1994年6月1日から1999年1月1日までの期限付きで非課税となることが採択されている。このようにエネルギー集約型産業は、工業用プラントの大規模天然ガス燃焼施設や、ある特定の残さ燃料消費に限定されているが、課税の総負担額に対して税率の差別化による軽減措置を受けている。このような減免措置は、エネルギー集約型産業の急激な租税負担の増加を緩和するために実施された。また、スウェーデンの炭素税についても、同様の緩和措置がとられている。

第二に、税の払い戻しについても、1988年から1995年1月1日まで、煙道ガス脱硫装置に対して行われた²¹⁾。具体的には、①重油と石炭の燃焼装置からの排煙が400 mg/m³以上の二酸化硫黄を含まない場合、②85%以上の脱硫が行われている場合にはトンあたり2.25ギルダの払戻しが受けられる。ただし、いずれも対象となる額が4半期あたり250ギルダ以上の場合に限定される。燃料環境税の還付措置は、環境改善の設備投資を行うか否かによって決定されることから、デンマークのエネルギー集約度による還付措置とは相違がある。

4. 租税論的考察

オランダは、第一段階の個別環境課徴金、第二段階の一般燃料課徴金、第三段階の燃料環境税へと環境税制度を改革してきた（第2図）。この展開過程は、公共政策における環境政策の

優先順位の上昇に連動した、①環境政策とその費用負担のあり方と、②財政政策の対象領域の変化として理解できる。

第一段階の個別環境課徴金は、直接規制を補完して個別の環境対策財源の一部を財源調達するために、環境悪化の原因者に対して課税する租税政策手段として実施された。これは個別に環境政策の対象範囲が限定されているため、環境悪化による外部性を発生させる汚染者が第一次負担者であるといったPPPによる負担の公平性に合致した課徴金制度であった。

PPPにおける原因者とは、環境を悪化させる活動により特別の利益を得る主体者である。ここでいう特別の利益とは、環境資源の私的利用によって得る経済利益として考えられる。個別環境課徴金は、特別の利益を課税の根拠とした環境分野における特別課徴金として捉えることができる。特別課徴金とは、例えば公共事業関係の受益者負担金のように、本来個人あるいは民間で行うべき分野を公共事業で行う場合、公共事業の結果として、地価上昇や売上増加などの予期せぬ「特別な利益」が発生する際、この特別の利益を課税の根拠として課される課徴金である。この場合の特別な利益は開発利益の一種であり、特別課徴金はこの開発利益を社会に公共還元させるものである。この課税根拠を環境問題に適応し、発展させたものが環境分野における特別課徴金としての環境課徴金である。その意味で、これは公共事業の実施にともなう地価の上昇や売上増加といった特別の利益が期待できる受益者から事業経費を費用負担させ、その一部を財源調達する日本の都市計画税と類似の性格を持つ。同時に、個別環境課徴金は、特定の主体者の行為によって公共施設を整備する必要が生じた場合、この費用を原因者に負担させる原因者負担金としての性格も有している。つまりこれは、税体系の中では特別課徴金として理解されるのである。この場合、汚染者＝受益者と解釈することが可能であるため、ここではPPPによる課税は受益者負担の原則による課税として解釈できる²²⁾。

21) 払戻し制度を期限付きで実施し、削除する理由として、①脱硫装置に対する払戻し制度は二酸化炭素とエネルギーを基礎とした課税制度に不適当である。②このような特別な税の軽減措置はもはや必要でないし、正当ではない。払戻し制度が導入された1988年は、煙道ガス脱硫装置が一般的でなかったし、相対的に排出コントロールに要する費用は高価であったため実施されたと考えられる。

こうした個別環境課徴金は、応益原則を課税の根拠とした負担の公平性を重視した課税であった。これは利益主体に対して、外部不経済を補償するための費用（外部性の内部化費用）の一部を賄うために徴収される特別課徴金として位置づけられ、環境破壊に対する復元費用や防除費用を財源調達するものである。

しかしながら個別環境課徴金は、課税の実施基準である効率性のうち、行政効率と資源の効率的供給の観点から批判、検討された結果、制度の総合効率化を目指して、整理、統合された。このことは、課税原則のうちの公平性と効率性といった課税の実施基準間のトレード・オフ問題と制度が個別に存在したことによる不合理性から改革されたと解釈可能である。同時に、このような制度改革論争の背景には、環境問題の広域性と外部性の増大に連動した公共政策における環境政策の需要の拡大と、それに起因した環境支出の増加による対策の総合化の要求があった。

この結果、一般燃料課徴金が導入された。これは特別課徴金の適応範囲が拡大した制度である。実際に、一般燃料課徴金は、課税原則のうちの簡素化の基準を考慮して、代理課税対象として燃料消費が課税ベースに選ばれている。燃料消費は、環境の負荷に対する行為を的確に示す指標として捉えられるためである。これは、環境問題の適応範囲が拡張する中で、総合的な対応が望まれた結果、基本的な PPP に対する考え方は変わらないまでも、個別環境課徴金の場合と比較して、原因者（排出者）の適応範囲が拡大したことによるものである。

一般燃料課徴金は、燃料消費による受益者に対して、総合的な環境対策費の一部を財源調達するために課税されているため、特別課徴金として位置づけられる。ただし、これには個別燃料課徴金と比較して、個別の環境対策費の一部

を個別に財源調達するのか、あるいは総合的に財源調達するのかといった相違がある。こうした特別課徴金の枠組みが拡大することは、取り組みが遅れていた環境政策にともなう環境関連支出を確保することに対応しており、その意味で、一般燃料課徴金は目的税としての性格をもつ。つまり、これは特別課徴金と目的税の両方の性格を併せ持つ制度である。目的税は、特定の経費とその収入を設定することを好ましくないとするノン・アフェクタシオンの予算原則からは、望ましくない。また、目的税は財政原則から、その規模が増加した場合、財政の硬直化による支出の弾力性が失われることや課税ベースが限定されることによる税収の伸縮性に欠けることを理由に規模の拡大が懸念されることがある。しかしながら、目的税は課税対象者にとって、受益と負担の関係が明示的であるため、社会的合意が得やすく社会的な公正感に合致する側面がある。特に、従来取り組みが遅れてきた環境政策に対して、社会政策の一環としてこれを特別に推進するため、環境政策を集中的に取り組みするための財源調達手段として実施される場合には、租税の公平性原則や社会的な合理性からも正当化される租税政策であることは否定できない。

しかしながら、一般燃料課徴金は、税収規模の拡大にともない、安定的な財源としての役割が付加されると同時に、租税としての充足性、安定性、継続性が要求された。つまり、環境政策の普遍化にともなう環境政策の長期計画の財政的裏付けが必要とされたのである。このことは、税収の拡大による目的税の一般財源化問題として捉えることも可能である。またこれは、環境問題が時間性と長期性（永続性）をもつ普遍化された現象として位置づけられる中で、公共政策における環境政策の優先順位がさらに上昇し、これに対応した環境対策費と税収が拡大した結果、税収規模の拡大をめぐる、次なる制度改革論争が起こったと考えられる。

結果として、第三段階の燃料環境税は一般財源化された。一般財源化により汚染源と納税者

22) また、PPP は環境税の伝統的議論であるピグー的課税による価格メカニズムを利用した政策手段の根拠としても解釈されてきたため、PPP の適応は資源配分上も効率的であると理解される。

の間の直接的な関係はなくなるが、エネルギー消費が直接・間接に何らかの環境汚染に寄与しているため、燃料消費に対する課税は依然としてPPPに基づいた公平な費用負担のあり方である。実際に、中央政府の支出の分類にある公衆衛生、研究開発費、環境技術の促進のための投資、エネルギー保全、持続可能なエネルギー開発、地方政府に対する環境支出、二国間あるいは多国間の協力資金、もちろん政府機構そのものの費用などが環境関連支出として考えられるため、こうした予算のために環境税を一般財源化することは、統合的で合理性をもつ課税として位置づけられる。

燃料環境税の一般財源化は、総合的な環境対策費の公共負担が重視されたため、費用負担のあり方が変化してきたことによる。つまり、燃料環境税は、PPPによる負担を基本としつつ、さらに環境政策の公共性や共同性を根拠とした社会全体の共同負担へ特別課徴金の適応範囲を発展させた制度として捉えられる。同時にこのことは、応益原則による課税の根拠が、「環境」といった公共財の消費の対価から「環境対策」のための社会的費用の共同負担の側面も含めつつ発展してきた過程として解釈できる。

その一方で、燃料環境税による税収以上の環境対策費が一般予算から配分されていることから、実質的に依然として燃料環境税の用途は限定されている。使用計画と連動した目的税としての要素を残しながら一般財源化されているのである。また、これは使用計画と連動した課税であるため、環境政策に福祉・教育と同じく正当な地位が与えられたと解釈可能である。

燃料環境税の一般財源化は、税体系の中に「環境」の要素を取り入れた革新的改革であった。また燃料環境税導入により、税収中立性の観点から他税の減税を組み合わせることが可能となったため、これは一種の環境税制改革として捉えられる。

オランダの環境税改革は、環境政策に果たす役割と租税論的位置づけによって、個別・選別の環境税から全般的環境税制改革へと発展して

きた。環境税の二重性、①環境政策の経済的手段、租税政策手段としての理念型と②環境対策費用を原因者からその受益に応じて負担させる財源調達のための理念型（岡・植田（1996））に着目すれば、オランダの事例は環境税の二重性を保持しつつ、制度の総合調整を重視した改革であった。オランダの環境税制度の展開過程は経済活動の発展に伴う環境問題の範囲拡大に応じた特別課徴金制度の発展形態としてのモデルを提供するものである。同時にオランダの制度改革過程は、使用計画に連動した環境税が実質的に機能しつつ、当初明確に目的税であった制度が財政需要の拡大のために、一般財源化されていくといった理論上の仮定を実証するものである。

オランダの事例は、経済活動の発展に伴い環境政策の適応範囲が拡大する結果、その費用負担のあり方が変化することを仮定すれば、環境税は対症療法的な一過性の課税問題にとどまらず、環境税収の用途を含め、「環境」が税体系全体の中に不可欠の要素として普遍的に組み込まれる可能性について示している。同時にこの展開過程は、公共政策における環境政策の優先度の上昇に対応し、それを反映するものであった。

IV 小規模エネルギー消費に対する規制税の導入

その後、NEPP2で提案された「2000年までに、1989/1990年比の3～5%まで二酸化炭素排出量を削減する」といった国家目標が1996年段階で実施困難と判断された場合の追加的措置として、ウルフソン報告をもとに「小規模」エネルギー消費に対する規制税が検討された。小規模エネルギー消費税は、1996年1月1日から実施されている。

小規模エネルギー消費税は、前述の環境税の改革ともなう制度変遷とはエネルギー節約の実現といった課税目的を付加されている点で、一線を画している。同時に、税収がリサイクル（tax recycling）されている点が特徴である。

つまり、小規模エネルギー消費税の導入と所得課税の引き下げを組み合わせることから、労働・資本中心型の課税システムからエネルギー・資源中心型の課税システムへの移行といった政府目的に応じた課税が行われているのである。小規模エネルギー消費税導入の結果として、二酸化炭素排出量は、2000年までに二酸化炭素排出量の約1.5%の170万トンから270万トンの減少が見込まれている。これは、政策目標を達成するための政策手段として実行された。

小規模エネルギー消費者が課税対象となったことについて、政府は、①国際競争力を加味した大規模産業の経済リスクと、②大規模産業は従来より自発的協定 (voluntary agreement)²³⁾ による業界規制が効果的にエネルギー節約のために実施されていることから、政策目標を達成するためには産業部門に対する規制手段だけでは不十分であるため、エネルギー節約を効率的に実施する手段として課税対象が限定されていると説明している。大規模エネルギー集約産業は、従来の自発的協定によりエネルギー節約が限界的であるため、単位あたりのエネルギーを追加的に節約する費用は家計を含めたエネルギー小規模消費部門の方が安価である。そのため、小規模エネルギー消費部門に課税することがエネルギー集約部門に課税するよりも効率的にエネルギー節約する可能性がある。従来まで、家計部門やレストランや店舗といった小規模商業施設のエネルギー消費については、長期的な自発的協定や許可制度が実行困難であったため、小規模エネルギー消費に対する課税が検討されたのである²⁴⁾。この結果、全ての家計と商業部門の約95%が課税対象者となった。

この課税は、一方で需要サイドの価格変動を

23) オランダの自発的協定 (voluntary agreement) は、その協定を結ぶか結ばないかは自発的意志に任せられており、協定を結んだ場合には法的拘束を受ける。自発的協定の内容には実施国間の相違があるため、注意を要する。日本の自発的協定は、業界ごとの自主的取り組みである。

24) 1996年8月に実施したオランダ住宅・計画・環境省 Henderson 氏ならびに経済省 Huiskamp 氏によるヒアリングにおいても、この点が指摘された。

第5表 小規模エネルギー消費に対する規制税の燃料別税率

燃 料	課税単位	cents/unit		
		1996	1997	1998
天然ガス	m ³	3.20	6.40	9.53
電力	kWh	2.95	2.95	2.95
軽油	liter	2.82	5.64	8.46
heating oil	liter	2.84	5.68	8.53
L P G	kg	3.36	6.72	10.09

(出所) VROM (1996), *The Netherlands' Regulatory Tax on Energy: Questions and Answers*, p. 4. より作成。

通して、エネルギー節約を促進することが期待されている。また他方で、供給サイドでは環境負荷の少ない選択である環境に優しい (environmentally-friendly) エネルギー利用のために、三つの減免措置を含んでいる。第一は、地域暖房に対する免税である。この結果、①個人暖房設備から地域暖房設備への移行を促すことと、②オランダ国内の地域暖房設備網を拡大することが期待されている。第二は、電力発電に利用される天然ガスの免税である。これは、市場にこの種の設備・装置を浸透させ、発電のための天然ガス利用を促進するために行われている。第三は、今後の利用が期待される水力・風力・太陽熱・バイオマスといった再生産可能エネルギー資源による発電に対する特別規定 (措置) である。同様の特別措置がバイオガスについても実施されている。

第5表に示すように、課税対象エネルギーは天然ガス、電気、軽油、heating oil、L P G である。ただし、天然ガスは1年あたり17万 m³ の利用を上限として課税され、低アンペアの電力 (3×80 amps) は1年あたり5万 kWh の利用を上限として課税される。同様に、家計や小規模商業部門でガスの代わりに代用される鉱物油の内の heating oil、軽油と輸送以外で消費される L P G やブタン、プロパンについても課税される。それぞれの課税される消費量の上限は、1年あたり軽油で15万9000リットル、heating oil で15万3000リットル、L P G で11

万9000キログラムである。さらにガスと電力は、特に低所得層への影響を考慮して、年間使用量がそれぞれ800 m³、800 kWh までの場合には控除されている。

税率は第5表に示すように、導入時から三段階に分けて引き上げられている。税率の段階的な引き上げは、経済面でのインパクトを考慮した結果である。またこの税率は、EUの二酸化炭素・エネルギー税のためのEU指令によるもので、最終的には1バレルの石油当たり10ドルと等しい税率まで段階的に引き上げられる。この結果、ガス価格は20%-25%まで、電力価格は15%程度引き上げられることが予測されている。

小規模エネルギー消費税の税収は、段階的な課税の改正が終了する1998年度では、付加価値税を含め、家計部門から12億ギルダー、企業部門から9億ギルダーの総税収額約21億ギルダーが予想されている。この結果、環境関連税収²⁵⁾は倍増し、総税収に占める環境関連税収の割合は2.5%となることが予想されている。

税収は、家計部門や企業部門に対する所得税を減税することにより税収のリサイクルが行われる。家計部門では、個人所得税の変更を通じてリサイクルされる。具体的には、①第一所得ブラケットに属する人の所得税率を0.6%引き下げること、②課税最低限を80ギルダー引き上げること、③高齢者の基礎控除額を100ギルダー引き上げることである。この三つの改革を通じて、①については家計部門からの税収の内の67%を、②については32%を、③については1%をそれぞれリサイクルすることを決定している。税収リサイクルによる家計部門の影響は第6表に示すとおりである。第6表は所得階層とエネルギー消費量との負担の関係について示している。これによると、エネルギー消費量が少ない家計については、所得階層にかかわらず税収リサイクルによる便益を受け、エネルギー

消費量が高い家計については租税負担が課せられることがわかる。また、所得階層別に見ると、高所得層ほど低所得層と比較して便益も租税負担も多いことが示されている（ただし、平均的エネルギー消費量については低位と高位の所得層が租税負担を課せられる結果となっている。）²⁶⁾。

第6表 所得階層別、エネルギー利用別の実質負担

所得階層 (可処分所得 Dfl. /yr)	エネルギー消費		
	低い	平均	高い
22,800 (最低位)	110	0	-120
25,900 (低位)	100	-10	-130
37,500 (中位)	165	15	-140
59,000 (高位)	155	-20	-195

(出所) VROM (1996), *The Netherlands' Regulatory Tax on Energy: Questions and Answers*, p. 7. より作成。

第7表 部門別実質負担

(100万ギルダー/年)

部 門	還付額 (net)	% value added
食 品 業	-28	-0.2
化 学 工 業	- 3	-0.0
鉄 鋼 業	-11	-0.0
他の工業部門	-27	-0.1
建 築 業	34	0.1
卸 売 業	33	0.1
小 売 業	-20	-0.1
ホテル・レストラン	-51	-0.6
自 動 車 業	- 6	-0.1
輸 送 業	20	0.1
金融サービス業	75	0.1
他のサービス業	-14	-0.2
農 業	-21	-0.1
採 掘 業	- 1	-0.0
石 油 産 業	- 0	-0.0
公 共 機 関	0	0.0
家 計	13	0.0
政府公共部門	35	0.0
合 計	28	

(出所) VROM (1996), *The Netherlands' Regulatory Tax on Energy: Questions and Answers*, p. 8. より作成。

25) 環境関連税収については、統一した区分はなく、オランダにおいては環境をベースとした環境課徴金・環境税を統合して環境関連税収として計測している。

26) 所得税のリサイクルが所得税の累進性緩和の目的を持つか否かについては、今後の検討課題である。

第8表 オランダにおけるエネルギー別税率 (付加価値税は除く)

燃 料	単 位	消 費 税	燃料環境税	COVA	規 制 税
有鉛ガソリン	10 ³ l	1,246.10	25.10	13.50	n/a
無鉛ガソリン	10 ³ l	1,105.30	25.10	13.50	n/a
軽 油	10 ³ l	102.60	27.50	13.50	84.60
ガソイル	10 ³ l	102.60	27.70	13.50	85.30
ディーゼル	10 ³ l	649.20	27.70	13.50	n/a
重 油	tonne	32.24	32.33	0.00	n/a
石 炭	tonne	n/a	23.38	n/a	n/a
L P G	tonne	78.72	33.08	n/a	100.90
天 然 ガ ス					
0-170,000 m ³	m ³	n/a	0.02155	n/a	0.0953
170,000-10 mln	m ³	n/a	0.02155	n/a	n/a
>10 mln	m ³	n/a	0.01410	n/a	n/a
高炉ガス, コークス炉ガス, 石炭ガス	1,000 GJ	n/a	236.82	n/a	n/a
残 さ 燃 料					
石油コークス	tonne	n/a	32.47	n/a	n/a
液 状 物	tonne	n/a	32.33	n/a	n/a
ガ ス 状 物	1,000 GJ	n/a	236.82	n/a	n/a
電 気	kWh	n/a	n/a	n/a	n/a

(出所) Ministry of Housing, Spatial Planning and Environment (1996), *The Netherlands' Regulatory Tax on Energy: Questions and Answers*, p. 10. より作成。

同様に企業部門では、①通常、雇用者が被雇用者の社会保障税負担について課税給与所得の11.5% (1992年段階) を保障しなければならないが、この税収のリサイクルを通じて、この保障税率を0.19%引き下げ、②小企業に対して標準課税控除額を1300ギルダーまで引き上げ、③10万ギルダーまでの課税所得については、法人税率を3%引き下げることによって税収のリサイクルを行った。この措置を通じて、企業部門からの税収の内、①については57%、②については25%、③については18%がそれぞれリサイクルされた。商業部門ごとの影響は第7表に示すとおりである。課税対象エネルギーを大量消費しているホテル・レストランや食品業等については、ネットで負担増となっているが、合計負担額がプラスとなっていることから全体としては効果が期待される。

このように、オランダではエネルギー節約の観点から小規模エネルギー消費に対する税を導入し、税収中立性を維持する観点から、その税

収をリサイクルした。その意味で、一種の環境税制改革を行ったと解釈できる。

また現在までに、燃料環境税、地下水税、廃棄物税、ウラン税と小規模エネルギー消費に対する規制税が中央政府による環境税として実施されている。具体的には、1992年から地下水のくみ上げと廃棄物処理といった環境を課税ベースとした地下水税、廃棄物税が提案された。また、1993年には uranium-235 を使用する原子力発電設備に対するウラン税が提案された。これは、1994年議会による提案で、原子力発電所の電力生産に利用される uranium-235 に対する新税である。1994年12月にこれら三つの新税が採択され、1995年1月1日から実施されている。ただし、ウラン税は1997年まで延期されている。1996年度の環境税 (環境を課税標準とした課税) の総税収は、約280万ギルダーであり、これは総税収の1.8%である。この結果、オランダにおけるエネルギー関連環境税は第8表に示すようになった。エネルギー消費税と燃料環

第9表 環境政策別対策費 (mil. Dfl)

環境対策	1996	1999
地球温暖化	398	472
酸性化	1,705	2,161
富栄養化	829	848
廃棄物処理	7,555	8,743
大気	4,592	5,346
生活環境	1,009	1,212
エネルギー保全	116	165
脱水化(水質保全)	83	83
その他の政策	767	900
地方政府等への支出	1,320	1,307
合計	18,347	21,237

(出所) VROM (1996), Financing Environmental Policy. より加筆修正。

環境税は財源調達目的のために、一般財源化されており、強制備蓄課徴金 (COVA: compulsory strage charge) は石油備蓄のための課徴金である。また、小規模エネルギー消費に対する規制税はエネルギー節約のためのインセンティブ環境税であるため、税収確保が主目的ではない。

次に、環境税収と環境対策費について検討すると、第一に、国家環境政策計画で分類された各環境政策ごとの環境支出は第9表のように年々増加することが予測されている。環境支出の第一位は廃棄物処理の1999年予想額で87億4300万ギルダーであり、これは全体の約40%を占めている。また廃棄物処理、大気問題対策費、酸性雨対策費が上位を占めていることから、今後も環境政策の普遍化に応じた環境対策費の増加が予想される。

第二に、第9表の環境政策ごとの環境支出を部門別に示したものが第10表である。これは、国家環境政策計画による行動主体別の環境対策費負担額を示している。課税前を見ると、政府支出を除けば、工業部門が最も多く負担しており、次いで家計部門、貿易・サービス部門、農業部門の順に負担額が多い。しかしながら、政府からの補助金等の調整措置や環境課徴金、環境税支払額を考慮した実質的な部門別の環境対策費を見ると、家計部門に対する負担は全体の

第10表 行動主体 (部門) 別環境対策費

(mil. Dfl.)

行動主体	1996		1999	
	課税前	補助金, 課税後	課税前	補助金, 課税後
農業	1,030	942	1,251	1,192
採掘業	199	204	205	211
産業	3,605	3,952	4,350	4,750
公共事業	749	762	733	764
建設業	616	768	644	791
貿易・サービス	1,084	1,552	1,325	1,892
運輸業	768	846	906	1,011
家計部門	1,254	5,327	1,626	6,560
政府部門	9,069	4,021	10,197	4,066
合計	18,374		21,237	

(出所) VROM (1996), Financing Environmental Policy. より加筆修正。

第11表 オランダにおける環境対策費 (1996)

(mil. Dfl.)

行動主体	一般財源からの繰入額 (a)	税収分 (b)	補助金分 (c)	環境対策費 $d=(a+b+c)$
農業	1,030	78	-166	942
採掘業	199	6	-1	204
産業	3,605	429	-82	3,952
公共事業	749	13	0	762
建設業	616	159	-7	768
貿易・サービス	1,084	612	-144	1,552
運輸業	768	140	-62	846
家計部門	1,254	4,080	-7	5,327
政府部門	9,069	-5,517	469	4,021
合計	18,374			18,347

(出所) VROM (1996), Financing Environmental Policy. より加筆修正。

30%を占め、1999年見込み額でも同部門への負担額の増加が予想されることから、実質的には家計部門への高負担が続くことが理解できる。

続く第11表は1996年度のオランダにおける環境対策費用についてその実質負担額を部門別に示したものである。第11表に見るように、オランダの環境対策費はすべてを環境税で財源調達しているわけではない。現状では、環境対策財源の需要は拡大しており、その多くを一般財源から繰り入れている。特に産業部門や政府部門

に対する一般財源からの繰入額は高く、逆に家計部門の一般財源からの繰入れ割合は低い。また、財源調達された環境対策費と各部門および行動主体別の費用負担についても、様々な減免措置や還付措置の結果、整合性を持った費用負担が行われていない側面もある。

V 環境費用負担のあり方

—国と地方の負担配分の明確化

現在オランダでは、中央政府（国）による燃料環境税、廃棄物税、地下水税、ウラン税や航空機騒音課徴金、地方政府（府・市町村）による廃棄物課徴金や水管理組合による排水課徴金など包括的に環境税を実施している²⁷⁾。

実際にオランダでは、前述の国家環境政策計画の中で規定された中央政府、地方政府（府・県）、水管理組合といった各行政レベルごとに対応すべき環境問題が規定されており、個々の主体ごとに環境対策が講じられている。中央政府レベルでは、グローバルな環境問題に対し、エネルギー税改革による環境税制改革を指向し、地方政府レベルでは地域的・限定的な環境政策のために環境課徴金を実施してきた。

オランダでは環境対策費を誰が負担するかは、EUやOECDと同様に、PPPによることが基本である。環境対策費については、①直接規制²⁸⁾、②個別課徴金、③一般予算から別々に捻出している。

また、環境政策における経済的手段の利用について、中央政府によりエネルギーを課税対象とした環境税制度を個別・選別的環境税から環境税制改革へと改革し、地下水税・廃棄物税・ウラン税を導入する一方で、地方政府や水管理組合による個別環境課徴金を実施している。きめ細かな環境対策のために包括的な環境税を

27) 本節では中央政府の一般予算内における環境関連支出と環境税の費用負担問題について検討する。また、オランダの行政単位は、12県 (Province)、636市町村 (Municipality) に分かれている。県内には、水管理に権限を持つ約120の水管理組合 (Water board) がある。

28) 直接規制では、個別の環境対策費を、古くから免許制度や許可制度を基礎として財源調達しており、現在でも引き続き実施されている。

第12表 オランダにおける環境税・環境課徴金と1996年度取入額

	環境税・課徴金	1996年度 税収 (Dfl. million)
国	環境税 燃料環境税 地下水税 廃棄物税	2,100
	小規模エネルギー消費税	税収はすべてリサイクルされる。
	税の差別化	有鉛・無鉛ガソリン
	水質汚濁課徴金	1,300
	航空機騒音課徴金	25
	余剰肥料分課徴金	40
地方	廃棄物課徴金(県)	900
	下水課徴金	100
	排水処理課徴金	500
	地下水課徴金(県)	10
	法的課徴金(許可証の費用)	75

(出所) VROM (1996), *Financing Environmental Policy in the Netherlands*, p. 7.

および O'Riorden (1997), p. 255, Table 12. 1 より作成。

施していることは、環境政策上の観点から評価できる。このようにオランダでは、各行政レベルごとにきめ細かな環境対策を実施するための環境費用を財源調達するために、総合的・包括的な環境税を実施している。基本的には、細かな環境政策を実施しつつ、付加的にエネルギー関連環境税を実施している点特徴である。個別課徴金については、第12表に示すように、各政府レベルごとに個別環境課徴金が実施されている。一般財源からは、近年のエネルギーを課税ベースとした燃料環境税収を含め、環境対策財源の大部分を財源調達している。

では、なぜ一方で個別環境課徴金を、他方で環境税を実施しているのだろうか。オランダは、ある環境政策に対する経済的手段の利用に対して、①どの行政レベルで対応するのか、②課徴金として実施するのかあるいは租税として実施するのかについて、ある判断基準のもとで区分していると解釈できる。つまり、どの行政レベルで対応するのかは、主として環境政策の

質一対象範囲に依存しており、対象領域が地域的、局所の問題であるのか、あるいは、一般的、国際的問題であるのかによって区別されている。また、課徴金か租税かの区別は、主として環境問題の量、すなわち環境政策に要する財政需要額に応じて区別されている。前述の個別環境課徴金から燃料環境税にいたる過程は、まさにこうした環境政策の空間的広がりに対応している。また、燃料消費について、課徴金から租税へと改革が実施される中で、他方では個別環境課徴金のまま存続している課徴金もある。特に燃料環境税、小規模エネルギー消費税といったエネルギー消費に対する環境税が、中央レベルで課税されていることは、エネルギーが公共的性格を持つことに起因する。なぜならば、エネルギーは国民の消費活動についても生産活動についても物質的基礎をなすもので、安定的供給の確保が必要とされる点で公共的性格を持つと同時に、広範な課税対象とならざるを得ないことから、それに対応して、中央政府によるエネルギー政策に配慮した租税政策が実施されていると解釈できるのである。

VI おわりに

オランダの環境政策の骨子は、①国家環境政策計画のもとで環境目標達成のための環境のテーマ別、対策を行う行政レベル別、環境問題に対して責任を持つべき行動主体 (target group) 別の分類と経済的手段の適応範囲を提起している点と、②環境リスクを含めた社会的な環境ニーズ (環境需要) の増大とそれともなう環境政策の変化に連動した環境税の利用にある。オランダは、中央政府や地方政府といった政策主体別に環境課徴金・環境税をきめ細かく実施しており、こうした状況の下で、環境税制改革を実施した。

オランダの環境税における、第一段階の個別環境課徴金、第二段階の一般燃料課徴金、第三段階の燃料環境税への制度改革は、個別・選別的環境税から全般的環境税制への発展として解釈できる。特に、第三段階の燃料環境税は、税

体系全体の中に「環境」の要素を取り入れた点で革新的改革であった。また、税収を一般財源化すると同時に税収中立性の観点から他税の減税を組み合わせることが可能となった点から、これは既存の環境税のリフォームによる環境税制改革として位置づけられる。このことは、環境税が対症療法的な一過性の課税問題にとどまらず、環境税収の用途を含め、「環境」が税体系全体の中に不可欠の要素として普遍的に組み込まれる可能性について示唆しているのである。またその後もオランダでは、エネルギー節約の観点からエネルギーの小規模消費に対する規制税を付加的に導入するとともに、個別の環境政策を目的としたエネルギー以外を課税ベースとした環境税として地下水税、廃棄物税、ウラン税を導入している。特に小規模エネルギー消費税は、導入時にその税収を既存の所得課税を減税し、リサイクルすることを組み込んでいることから、環境税のデザインによる環境税制改革として解釈できる。

本稿では、オランダの環境税制改革の展開について、環境政策の普遍化と経済的手段の利用との間に介在する「環境」に関する費用負担のあり方に焦点をあてて考察した。しかし、費用負担原則の担保は、制度変遷の前提となる環境需要の増加と環境政策に果たす財政の機能分担のあり方にある。現在のように環境問題が多元化し、環境政策が多様化した状況の中で、その財政需要が限りなく膨張する事態のもとでは、オランダの事例は、どのような環境税制改革の方向性があり得るか、また望ましいのかを検討するための布石となる。特に、環境需要の増大にともなう環境政策の恒常化における経済的手段による費用負担のあり方については示唆的である。

OECD諸国あるいはEU内の環境政策は、グローバル化と国際競争力といった経済環境への影響を重視した租税政策を取らざるを得ない状況にある。オランダを含め、デンマーク、スウェーデン、ノルウェーでは、すでに税制の中に「環境」の要素を取り入れる独自の環境税制

改革への模索が試みられており、その中でも、オランダ型環境税制改革への道程は、一方で既存の環境税制度をリフォームして環境税制改革を実施し、他方で新しい環境税導入のデザインの中に税収リサイクルの装置を組み込むことによって環境税制改革を実施している点の特徴である。こうしたオランダ型環境税制改革への発展形態は、総合調整を重視した環境税制改革のモデルを提供するものとして解釈することができる。

オランダの制度改革から明らかなように、環境税制改革が機能するかどうかは環境目標の設定と環境計画が整合的に行われ、それに見合う公正な費用負担のあり方が環境政策面からも租税政策面からも妥当性を持つかどうかにかかっている。ここに見てきたように、オランダでは環境税の普遍化が進行しており、このことは「税の公正」の問題を含めた環境税制改革の過渡期についての課題を提供している。

現在実施中の環境税は多種多様であるが、環境問題の普遍化、恒常化にともない公共政策における環境政策の優先順位が上昇し、それに応じて環境対策の財源需要の増大が余儀なくされる状況の中では、使用計画と連動した環境税を含めた環境税制改革への指向が望まれる。

「環境」に対する費用負担のあり方を選択していく過程で、税体系や環境税の仕組みを含め、環境税制改革はどうあるべきだろうか。税制は、国民生活や企業活動の前提になるものとして安定性が求められると同時に、経済社会の構造変化に対応した新たな視点からの変革が常に求められる。同時に、環境税については、新しい課税原則も要請されることになろう。こうした点を踏まえながら、効率・中立・簡素といった租税原則に基づきながらも、国際的整合性を持った経済社会の構造変化に対応して、「環境」の視点を取り入れた税制への変革を実施する必要がある。

付記：本研究は、文部省科学研究費補助金及び公害対策協力財団研究助成金による研究成果の一部

である。

参考文献

- Andersen, M. S. and D. Liefnerink (1997), The new member states and the impact on environmental policy, draft final report to the commission (DG-XII) Part 1, A research project under the European Union's SEER-Programme.
- Andersen, M.S. (1994), *Governance by the Green Taxes*, Manchester University Press.
- Bressers, H.T.A. (1988), "A Comparison of the Effectiveness of Incentives and Directives: The Case of Dutch Water Quality Policy", *Policy Studies Review*, 7, pp. 500-518.
- CPB (Central Planning Bureau) (1992), Economic long-term consensus of energy taxation, working paper no. 43, report from a study for the steering committee for regulating energy taxes, the Hague.
- Henderson, A. (1996), 'Waste charges and taxes in the Netherlands', Workshop on Environmental Taxes and Charges.
- Laroui, F. and M. van Leeuwen (1995), 'Fiscal policy and greenhouse gases - The case of the Netherlands'.
- Netherlands Central Bureau of Statistics (1990), *Environmental statistics of the Netherlands 1990*.
- OECD (1996), *Implementation strategies for environmental taxes*.
- OECD (1994), *Environment and taxation: The cases of the Netherlands, Sweden and the United states*.
- O'Riordan, T. ed. (1997), *Ecotaxation*, Earthscan.
- Robert, G., Berg, S. and A. Gillies (1995), *Green Budget Reform*, Earthscan.
- SER (1993), 'A regulatory tax on CO₂ emissions and energy use'.
- Tietenberg, T.H. (1994), *Economics and Environmental policy*, Edward Elgar.
- VROM (Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer) (1996), A regulatory tax on CO₂ emissions and energy use.

- VROM (1996), Financing Environmental Policy.
- VROM (1996), Taxes with an environmental base in the Netherlands.
- VROM (1996), The Netherlands' proposed regulatory tax on energy Questions and Answers.
- VROM (1996), The Netherlands' Regulatory Tax on Energy Questions and Answers.
- VROM (1996), The Netherlands' Environmental Tax on Fuels Questions and Answers.
- VROM (1995), Taxes with an Environmental Base - some recent developments in the Netherlands.
- VROM (1994), *The Netherlands' National Environmental Policy Plan 2*.
- VROM (1992), *Steering Committee on regulating energy taxes*, Part 1 Report.
- VROM (1992), *Steering Committee on regulating energy taxes*, Part 2 Working Paper.
- VROM (1991), *Environmental policy in the Netherlands*.
- Weitzsäcker, E.V. von and J. Jesinghaus (1992), *Ecological tax reform*. zed books.
- Wolfson, D.J. (1995), 'Excess burdens, double dividends and the taxation of fossil fuels', Research Programme 'Policy and Governance in Complex Networks', Working Paper Nr. 14.
- World Commission on Environment and Development (1987), *Our Common Future*, Oxford University Press.
- 大熊一寛 (1993) : 「デンマーク」, 石弘光編, 環境税研究会著『環境税』東洋経済新報社, 153-166ページ。
- 岡敏弘・植田和弘 (1995) : 「環境税」, 『経済セミナー』487巻, 84-91ページ。
- 岡敏弘 (1997) : 「ドイツ排水課徴金(1)有効性の定量的評価」, 植田和弘他編『環境政策の経済学』, 日本評論社, 33-51ページ。
- 環境庁 (1996) : 『環境白書 (総説)』, 大蔵省印刷局。
- 諸富徹 (1997) : 「ドイツ排水課徴金(2)制度史とポリシーミックス分析」, 植田和弘他編『環境政策の経済学』, 日本評論社, 53-77ページ。
- 山本香 (1996) : 「インセンティブ型環境税の実態と理論化の試み——スウェーデンにおける窒素酸化物排出課徴金制度の成立と展開——」, 『星陵台論集』第29巻第1号, 37-66ページ。
- 山本香 (1995) : 「環境税制改革の方途——スウェーデン」, 『星陵台論集』第28巻第2号, 111-147ページ。