

# 環境税の法と政策 (二)

——ドイツ租税法に見る公共政策実現手段の構築——

手塚 貴 大

- 一 はじめに
  - (一) 問題の所在
  - (二) 本稿における検討の視角
- 二 環境税の構築の法理論
  - (一) 環境税の諸類型―税、料金、特別賦課金―
    - 1 税 (以上、三二巻四号)
    - 2 料金
    - 3 特別賦課金
    - 4 経済理論― Pigou 税と Baumol / Oates 税―
  - (二) 環境税の法原則 (以上、本号)
  - (三) 環境税と目的税
  - (四) 小括
- 三 環境税の法構造―消費課税としての環境税―
  - (一) 消費税の法理論―消費税としての環境税―
  - (二) 消費型所得税―環境保護との整合性―
  - (三) 小括
- 四 環境税のありよう
  - (一) 環境税の諸類型
  - (二) 環境税の望ましい形態
  - (三) 小括
- 五 結語

## 二 環境税の構築の法理論 (承前)

### (一) 環境税の諸類型—税、料金、特別賦課金— (承前)

#### 1 税 (承前)

#### 2 料金

料金 (Gebühren, Beiträge) とは端的に「一定のサービス給付に対する対価」であって、具体的には「公法上の金銭給付であり、個人に帰属し、公的主体により供されるメリットを調整するもの」、「特定の集団を利する公的主体のサービス提供の対価となる公法上の金銭給付」<sup>(59)</sup>と定義されることあがる。それは、環境を利用することによって恩恵を得る者が同時に環境を汚染するので、料金の支払いは自己の環境汚染分に対価を支払うことを意味する。したがって、これは、原因者負担主義に基づく制度である。しかし以下の二点を理論的問題点として挙げるができる。

ここで問題となるのは、一に、料金は一定の公共サービスに対する対価であり、原則として、対価⇕費用の関係がなければならず、そこに嚮導という要素は入り難いように思われること、である。すなわち、国家に料金を支払うことは、国家から何がしかのサービスの給付を受け、それに対する対価を支払うことが想定される。<sup>(60)</sup>私人は国家から受ける公共サービスの対価として納税をしている。それと別に料金を納めることは、税の対価としてのサービスとは異なり (納税と公共サービスとの間には周知のように性質上密接な対価関係はない)、国家から受けるサービスが料金

(59) Kirchhof, Paul, Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltafgaben, in: ders. (Hrsg.), Umweltschutz (Fn. 14), S. 12.

(60) Kirchhof, Verfassungsrechtliche Grenzen (Fn. 14), S. 15f.

を支払う者に特に帰属するものであることが推論できる。

したがって、右の議論を前提とした場合に料金を課すことは、まず、その性質上「環境を享受する者がその利用の対価として国家に料金を納付する」のであり、「国家が環境を整備し、私人の用にそれを供する」という事情がなければならぬ。しかし、現実の諸制度を説明する言明として、料金を先のように公共サービスの対価（換言すれば「個々人に帰属する特別なメリットの調整」のための金銭的負担とも言いうる）としてのみ観念することに留保をつけざるを得なくなるものがある。すなわち、ドイツ実定法を見ると（歴史的にも）、私人が国家に申請を行ったにも拘わらず申請拒否がなされた、あるいは自身に不利な判決がなされる場合にも裁判所費用法により当該者は料金を支払う必要がある、といった具合に先の料金の定義には当てはまらない料金制度が散見されるとされるのである<sup>(61)</sup>。それ故、料金概念の当否、そして、それが制度設計の場面を厳格に規律付けるものであるか否かという点について、ドイツの伝統的な考え方とされる「公権力のサービスにより個人に与えられるメリットの調整」という概念について代表的学説を見ておく必要が生ずるのであり、それによって料金を嚮導目的に利用する可能性が理論上明確に開かれることになる。

まず、前叙の料金を公共サービスの対価と観念した場合には料金額と公共サービスとの価値とが等しくなければならぬ。

- (60) Peitzker, Josef, Abgrenzungsprobleme zwischen Benutzungsgebühr, Verleihungsgebühr, Sonderabgabe und Steuer, DVBl. 1987, 775.
- (61) Vogel, Klaus, Vorteil und Verantwortlichkeit: Der doppelgliedrige Gebührenbegriff des Grundgesetzes, in: Falter, Hans Joachim/Paul Kirchhof/Ernst Träger (Hrsg.), Verantwortlichkeit und Freiheit: Die Verfassung als werbestimmte Ordnung: Festschrift für Willi Geiger zum 80. Geburtstag, Tübingen 1989, S. 518, S. 524.
- (62) Vogel, Vorteil und Verantwortlichkeit (Fn. 61), S. 518, S. 525.

らないと考えられる。右を敷衍すると、料金の制度設計に際しては右の事項が斟酌されねばならず、かかる考慮はいわゆる費用回収原則 (Kostendeckungsgrundsatz) あるいは応益負担原則から要請されると考えることとなる。<sup>(63)</sup> すなわち、料金が公共サービスの対価である以上、公共サービスの価値がその価格である料金と等しくなければならぬとするのが右原則の意味内容・要請であるとする。しかし、Kloepfer 教授は、一に、右の費用回収原則を一応承認しつつも、例えば費用回収原則を憲法上の原則とし、厳格に法制度設計の場面で適用すると、料金を環境汚染防止の嚮導手段として構築することが理論上できなくなるので、それは妥当でないと論ずる。<sup>(64)</sup> 料金が政策実現手段であることは承認されており、それ故、確かに費用回収原則は妥当するが、厳格な拘束力を持つものと解すべきでないと見えよう。二に、所論は、右に関連して、現実の料金額の決定は、個々の公共サービスを基準としておらず、公共サービス全体を基準として決定されるとする。<sup>(65)</sup> またテレビ放送料金は、”政治的価格”であり、すなわち、社会目的等を総合勘案して価格が政策目的を考慮して廉価に設定されることがあるとする。<sup>(66)</sup>

また応益負担原則も料金制度設計には妥当しないとす。<sup>(67)</sup> 公共サービスの価値を決定するのは困難であり、応益負担原則は料金の徴収時点を決定することをその意味内容とし、その具体的金額を指示・決定するものではないとする。<sup>(68)</sup> 応益負担原則による料金の徴収時点の決定とは、おそらくは、公共サービスの享受の時点で、それに係る料金の徴収

(63) Kloepfer, Michael, Die lenkende Geburt, AÖR 1972 Bd. 97, 232ff., 248ff.

(64) Kloepfer (Fn. 63), AÖR 1972 Bd. 97, 248f.

(65) Kloepfer (Fn. 63), AÖR 1972 Bd. 97, 250.

(66) Kloepfer (Fn. 63), AÖR 1972 Bd. 97, 250.

(67) Kloepfer (Fn. 63), AÖR 1972 Bd. 97, 252.

を行うことを同原則が求めるという意味であろう。以上のように議論が展開され、結局、比例原則がここで料金額を決定するものであるとする(過剰禁止)<sup>(68)</sup>。すなわち、私人が料金を納付して獲得・享受する個別の公共サービスは、まさに個々の私人との密接な結びつきを有しているので、料金負担が過重か否かは明確になると言いうる。<sup>(69)</sup>

Kloepfer教授の立場に完全に与するか否かは措くとして、いずれにせよ、以上の所論をまとめると、料金の本質あるいその制度設計に際しての基本原則について、料金を対価としてのみ捉えるという立場は採られておらず、費用回収原則は厳密なそれとして必ずしも要求されていない。すなわち、対価としての料金ではない、別の性質を持つ料金が実定法上認識されうるということである。既に、この点、料金についてはいくつかの類型が識別されており、そのうち嚮導目的の料金もありうるとされる。例えば、水の利用について水利用料金(いわゆる“Wasserspenning”)を課することは、次の論理で正当化されている。すなわち、水は、自然の中の希少な財であり、かつ一般に利用される財であり、それを利用できる者は、それを利用できない者と比べてそのメリットを特に享受できるのであり、当該利用者(70)が特に享受できる特別のメリットのうち一部を国家が吸い上げるといふ論理である。<sup>(71)</sup>加えて、同決定は水の利用によるメリットの調整という要素だけではなく、水の利用に対する対価の支払い、換言すれば、応益負担原則という要素もなお正当化根拠とする。これは極めて重要な理論的根拠と言わなければならない。すなわち、こうした場面において、応益負担原則をもその正当化根拠として要求することになれば、制度として料金を国家による公共サービスの対

(68) Kloepfer (Fn. 63), AÖR 1972 Bd. 97, 253.

(69) Kloepfer (Fn. 63), AÖR 1972 Bd. 97, 254.

(70) Kloepfer (Fn. 63), AÖR 1972 Bd. 97, 254ff.

(71) 詳細は、参照。 BVerfG-Besch. v. 7. 11. 1995 — 2 BvR 413/88 — und 1300/93 —, BVerfGE 93, 319, 345ff.

価に当たるものとすることになり、料金はどのように位置付けることによって課することができるものとなる。このことは、料金の賦課可能性に限定を加えることによって、料金の賦課に対する租税国家の危機・空洞化の招来という批判を回避することができる。加えて、料金額という具体的な負担の程度についても、前叙のような公共サービスの<sup>(72)</sup>“対価”をその上限とする制度が導出されることになろう（これは次に検討する特別賦課金にも当てはめる議論である<sup>(73)</sup>）。以上の様にドイツの議論を敷衍することによれば、料金を嚮導目的に利用することは、前叙の理論的枠組みにおいてもなお可能とされるものと思われる。

また、右の点につき付言する形で環境という財と国家との関係、そして、そうした環境とそれを享受する私人との関係を一般化して言えば次のようになる。環境とは国家が存在する以前に存在する。大気、森林、河川、土壌等を想定すればそれは理解できる。したがって、国家の意思に関わりなく私人は環境を利用し、その恩恵を享受する。確かに、環境は市場で取引される財とは異なり、いわば自由財 (Freie Güter) であり、国家が提供する財・サービスではない<sup>(74)</sup>。したがって、私人は環境の利用について国家に対価を支払うということを制度構築のバックボーンとして観念することは一概にはできない<sup>(75)</sup>。それ故、一見すると、料金方式を以ってする環境政策は理論的根拠を欠くと言いうる。しかし、現実には、国家は環境整備をしている。国家は環境が良好な状態を保つように、具体的に、立法が様々な法制度を整備し、行政がそれを執行している。すなわち、環境の整備は今日様々な法制度等を通じて国家が行って

(72) Kloepfer, Umweltrecht (Fn. 17), §5 Rz. 258.

(73) 尤も、料金額を具体的に決定する基準としては、いくつかがものが考えられる。参照 Kloepfer, Umweltrecht (Fn. 17), §5 Rz. 257.

(74) Lang, Der Einbau unweitpolitischer Belange (Fn. 14), S. 60f.

(75) Kirchhof, Ferdinand, Der Baden-Württembergische Wasserpriemig, DVBl. 1987, 1035.

いることは事実であり、それ故国家が環境を享受する基盤を形成していると言えよう。斯様な現状に鑑みると、国家による整備を以って企業活動に有効利用することが可能となっている環境を敢えて利用する者に特別に利用の対価を国家が要求することも論証可能かもしれない。したがって、以上のようなドイツの学説における認識からしても、料金の嚮導目的への利用について一定の基盤はあると言えよう。

二に、右を前提として、ある環境汚染の原因となる行為を行った者を特定できるか否か、である。実際には、環境汚染の原因行為を特定することが困難な場合もあり、その際には、料金という制度設計は適当でない場合がある。すなわち、Lang教授の整理<sup>(6)</sup>によると、料金方式のもとでは環境汚染とその原因者（による行為）との因果関係が明らかでなければならず、それは現実には困難であり、因果関係は多かれ少なかれ粗いものとならざるをえないのである。しかし、そうした因果関係が明確になれば汚染者負担原則との関係で料金方式は優れた制度選択肢になるである余地がある。

なお、これにより水の濫利用が抑制されることとなるのである。しかし、これについては批判もあり、例えば、水のように、先に挙げた性質を持つ財については他にもあるのである（例、新鮮な空気、良好な環境等）、先の論理を根拠に料金の賦課を正当化することは、料金が様々に課されることとなり、ひいては租税国家としての体制と矛盾する事態が生ずるのではないか、というものがそれである。<sup>(7)</sup>

(76) Lang, Der Einbau umweltpolitischer Belange (Fn. 14), S. 61f.

(77) Lang, Joachim, in: Tipke, Klaus/Jochim Lang (Hrsg), Steuerrecht 20. Aufl., Köln 2010, §3 Rz. 22.

3 特別賦課金

(1) 特別賦課金の意義

特別賦課金 (Sonderabgaben) とは端的には「予算計画に含まれないそうした特別の事務に係る資金調達をするもの」を意味する。実例は多岐にわたるが、そのうちいくつかを紹介する。例えば、重度障害者賦課金がある。これは重度障害者の雇用を促進するために、法律上要雇用者数が定められ、その数を充足できない雇用者は一定額の重度障害者賦課金を支払わなければならない、とされた。<sup>(78)</sup> また、三〇〇〇マルク超所得を得る者に対して、一定の投資援助金を特別賦課金として課することにより、低所得者の住宅取得を容易化することを企図した、というものもあった。<sup>(79)</sup> さらに、石炭について、石炭発電を保護するために、石炭発電を行う企業に対して一定の補助金を給付する特別の石炭ファンドが連邦により設立され、当該ファンドの運営資金の調達のために最終消費者へ電気を供給する企業等に特別賦課金の形式で課した、というものもある。<sup>(80)</sup>

この特別賦課金はその賦課徴収に強い限定が付される例外的な資金調達手段である。その根拠は二点ある。一に、ボン基本法上連邦、州、ゲマインデが賦課徴収できる税目が予め定められており、その中で連邦国家内部での税収配分のあり方を予め規律してあること、二に、租税立法者によって財政難を根拠に安易に新たな税目が開発され、それによって納税義務者に過重な税負担が生じないよう憲法上規律を設けておくことが要請されたこと、である。特に、先にも、ドイツの国家体制の属性を示す言葉として、いわゆる「租税国家」があるが、これは、国家活動の財源は原

(78) 一九七四年四月二九日重度障害者法四条、八条、九条。

(79) 一九八二年十一月二〇日投資補助法三条、四条。

(80) 一九八〇年十一月一七日第三次石炭法一条、二条、八条。

則として税によってまかなうという原則を指す。右の原則によると、租税国家のもとでは税以外の財源獲得手段は原則として認められないことになる。判例上特別賦課金は「例外中の例外 (seltene Ausnahme)」<sup>(81)</sup>として認められることとなり、直後に見るように、その制度許容要件は厳格である。そして学説もそれに倣う。すなわち、ボン基本法はまさに租税国家体制を採用していると言えるのである。

それ故、次に、特別賦課金の許容性について議論を概観・検討する。

(2) 特別賦課金の許容性—特別賦課金の根拠・限界、そして租税国家—

特別賦課金は税と異なり憲法上何ら規律がなされていない。それは、また、料金と異なり、公共サービス提案の対価として徴収されるものでもない。その根拠はボン基本法七〇条以下の立法高権に関する規律である。すなわち、同条以下において連邦、州が如何なる事項につき立法高権を有しているかについて規律されているのであり、例えば、ボン基本法七四条一項一八号における土地取引等に関する政策に必要な範囲で特別賦課金の制度設計を行うことが認められる、という具合である。

しかし、特別賦課金はボン基本法における租税国家を空洞化する危険性を有していることは否定できない<sup>(82)</sup>。何故なら、ボン基本法一〇四条以下の税目として挙げられていない金銭的負担を私人に課すこととなるからである。このことは、場合によっては、制度設計者によってボン基本法一〇四条以下に係る立法趣旨が無に帰さしめられる可能性の存在を示唆すると言えよう。加えて、後に言及するように、制度設計のあり方によっては、税との違いが極めて曖昧

(81) 例え<sup>1</sup> Lang, in: Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuernrecht* (Fn. 77), §3 Rz. 24.

(82) 判例におよ<sup>1</sup> BVerfGE-Urt. v. 19. 3. 2003. — 2 BvL 9, 10, 11, 12/98 —, BVerfGE 108, 1ff., 15. y. ボン基本法上公的<sup>1</sup>金銭負担として如何なるものが課しうるか、が完結的に明らかにされていないことが、特別賦課金との関係で、問題とされている。

なままとなるので、税との違いを明らかにする必要がある<sup>83)</sup>。また、租税国家の意義を厳格に解すれば、税以外の金銭的負担の賦課徴収は許容されないし、仮にそれをもうすこし緩やかに解するとしても税以外の金銭的負担の賦課徴収には特別の正当性、合理性の論証を必要とすることとなる。

まず、判例においては、特別賦課金の許容性について、確立した基準がある<sup>84)</sup>。一に、政策目的の追求である。これは、税収獲得以外の、特定の政策目的を追求することを意味する。この要件は租税が税収獲得を主として企図していることとの違いから導出される。二に、納付者集団が、法秩序または社会的現実における共通の利益状況または特別な共通の与件によって、他者の公衆と識別されること、である。この要件は、税の場合、平等原則の観点から担税力が認識されうる者については平等に課税するのが建前であり、それを以て一般的な公共サービスを享受する者からその原資を獲得することになるが、賦課金の場合は、特定の者に対する特定の公共サービスの原資を獲得することが目的であるから、納付者が特定可能、換言すれば、一般的納税義務者とは識別される程度に特定可能でなければならず、また特別賦課金の納付を強制する以上、特定の納付者から徴収し、それを政策の原資とすることにより、当該政策の実効性が高まることに合理的根拠が求められているという意味において、この要件を理解することができるかもしれない。さもなくば、実効性のない政策についての恣意的な金銭負担の強制として自由権の侵害と性質決定されよう。三に、賦課金の納付者と追及される政策目的との間に特別の関係があること、である。これは、その根拠につき、第二の要件と関係するものであると理解できる。四に、賦課金収入が直接または間接に納付者集団のために使用されること、である。

(83) Saksosky (Fn. 16), NJW 2000, 2620.

(84) BVerfG-Urt v. 10. 12. 1980 -2 BvF 3/77-, BVerfGE 55, 274ff.

次に近時新たに判例上追加された要件がある。<sup>(85)</sup>判例によると、特別賦課金の増加により、連邦憲法裁判所によるその統制の必要性を認識したために、基準を新たに追加することとなった。それは、書類・情報提出義務である。これは、賦課金が本来予算計画に計上されないため、連邦予算法一四一条一項二号および各州の予算法令に従い賦課金の現状を十分な資料を添えて予算計画に含めることを意味する。そもそも特別賦課金は従来必ずしも予算計画に掲載されるとは限らず、その扱いはケースバイケースであった。この新たな基準により立法者が定期的に特別賦課金を審査することに資すると同時に、公衆にとっても、特別賦課金に対する批判的検討が可能となるものである。

次に、学説においては先に引用したものの他、例えば、Jachmann教授のそれがある。所論によりつつ大まか言えば、<sup>(86)</sup>一に、租税国家の観点、二に、平等原則の観点、三に、予算計画の完全性の観点を挙げる。まず、租税国家の観点とは既に言及したように国家が今日行う公共的な事務の財源は税を通じて調達することが求められており、それ故、特別賦課金の政策的投入はボン基本法一〇五条以下から乖離することの正当化を求めるのであり、具体的には特別賦課金の投入による一般的な財源調達以外の、何らかの政策目的の追求<sup>(87)</sup>が前提となる。そのため特別賦課金は先のボン基本法一〇五条以下による税目の投入ではなく、ボン基本法七〇条以下の各事項別の立法高権に基づきその投入が決定される。次に平等原則の観点については、特別賦課金の賦課徴収を行う際には、税の場合には納税義務者平等に公共の福祉の実現のために国家活動に要する一般的な財源を負担することになると異なり、所論によると、個々の納付義務者に係る特別の利益あるいは特別の責任が現実存在しなければならぬとされる。<sup>(88)</sup>その意味することを推察

(85) BVerfG-Beschl. v. 17. 7. 2003. — 2BvL 1. 4. 6. 16. 18/99, 1/01 —, BVerfGE 108, 186ff., 218f. 以下に於て 参照。 Jochum (Fn. 38), StW 2006, 140.

(86) Jachmann, Monika, Sonderabgaben als Staatliche Einnahmequelle im Steuerstaat, StW 1997, 299ff., 305f.

すると、凡そ、特別賦課金の納付義務者が自身が納付することにつき何らかの特段の理由があり、特別賦課金を原資として何らかのサービスを排他的に非納付者との関係で享受するという関係を見出すことができよう。換言すれば、「税は特別の前提要件なしに (voraussetzunglos) 国家の公共的事務の遂行のため公共の福祉のために徴収される。右のことは公衆により税収が担われることと対応する。こうした共同負担主義 (Gemeinlastprinzip) は担税力の基準による納税義務者の平等負担原則と整合性を持つ<sup>(87)</sup>」のであって、特別賦課金はまさに特定の納付義務者により納付され、彼らの利益に資する支出が行われるゆえ、税とはその基本的性質を大いに異にしていることが明らかとなる。最後に、予算計画の完全性については、連邦のすべての収入および支出は予算に編入されるものとしてボン基本法一一〇条一項に規律されており、特別賦課金の収入はそれとなく、特別基金 (Sonderfond) に編入されるので、その点で正当化を要することとなる。<sup>(88)</sup> この点 Jachmann 教授が挙げる正当化事由として、特別基金が予算と比較して小規模な場合、あるいは特別基金への収入とそこから支出とが公衆と関係していない場合がある。

(3) 環境政策上の経済的手段としての特別賦課金

以上のように特別賦課金については判例・学説においてその創設・運用について厳格な態度が向けられている。ところが、ドイツにおいては特別賦課金も同じように環境政策の経済的手段としての投入可能性に言及がなされる。特に、その根拠として指摘されるのは、先にも触れたように、一に、特別賦課金は先に触れたボン基本法上賦課徴収可能な税として予め規律されているわけではなく、それ故、ボン基本法上の財政に関する諸規定が賦課徴収の根拠条文

(87) Jachmann (Fn. 86), StWW 1997, 305.

(88) Jachmann (Fn. 86), StWW 1997, 300.

(89) Jachmann (Fn. 86), StWW 1997, 306.

となるのではなく、ボン基本法七〇条以下の連邦等が担うべき事務に関する管轄に関する規定が根拠条文となる。したがって、税収配分に係る規律の適用を受けないため、立法者は各政策領域において独自に特別賦課金の賦課徴収を行いうる。二に、特に、税収の多くは連邦に納められるため、特にゲマインデが特別賦課金を制定すれば独自財源を確保できる余地を広げる。三に、それらに関連して、財政法上特別賦課金が必ずしも予算計画に掲載されないことであつた。

ここで特別賦課金については二つの類型が識別される。それは資金調達目的のそれと、嚮導目的のそれである。ここでは後者について検討を行うが、その好例が、先に挙げた重度障害者賦課金であり、同じことは環境政策についてもありうる<sup>(90)</sup>とされる。加えて、嚮導型の特別賦課金については、その性質上、先に連邦憲法裁判所が定立した要件の一部(政策目的と納者集団との間に特別の関係があること、賦課金の収入が特定の納付者集団のために利用されること)が緩和されるとされるのである<sup>(91)</sup>。これは、確かに、嚮導型の賦課金はその収入を特定の政策の原資とすることが必ずしも予定されない以上、論理的には一見正当であると考えられることもできるかもしれないが、しかし、例えば、Lang教授によると、特別賦課金の濫用につながりやすいという弊害があるとされるのである<sup>(92)</sup>。

#### 4 経済理論— Pigou と Baumol/Oates 税 —

##### (1) Pigou 税

(90) Lang, in: Tiplke/Lang (Hrsg.), *Steuernrecht* (Fn. 77), §3 Rz. 29.

(91) BVerfG-Urt. v. 26. 3. 1981 — 1 BvL 56, 57, 58/78 —, BVerfGE 57, 139ff., 167; BVerfG-Urt. v. 6. 11. 1984. — 2 BvL 19, 20/83, 2 BvL 363, 491/83 —, BVerfGE 67, 256ff., 277ff.

(92) Lang, in: Tiplke/Lang (Hrsg.), *Steuernrecht* (Fn. 77), §3 Rz. 30.

Pigou 税<sup>(93)</sup>は環境税のあり方としてベースとなるモデルを提供する。Pigou は、周知のように、外部費用の内部化をベースとして理論構築を行うのであるが、すなわち、例えば、個人が一定の環境汚染の原因行為を行う場合において、そのコストを課税という形式で贖わせ、環境汚染の原因行為を抑制するのである。そして、社会的限界費用をベースにした市場価格がシグナル効果を与える。シグナル効果によって消費者は市場における環境汚染原因財の消費を行うか否かを自己の予算制約と照らし合わせて決定することとなる。以上の事象の推移を通じて資源の最適配分が実現される。

しかし、このモデルには、一定の限界がある。それは、すなわち、個人の社会全体における環境汚染の寄与度は明らかでないことであり、ひいては、先の社会的限界費用曲線は不明なのである。そして何よりもこの Pigou のアプローチは、いわば原因者負担原則をベースにしているのであるが、これを純粹に突き詰める形で具体的な制度設計を行う場合には、環境汚染の原因者・寄与者が具体的に明らかであるべきところ、それが特定不能であるので、まさにここに Pigou のアプローチの問題がある。さらに Pigou の所論を敷衍すると、環境税をいわば税ではなく、先に検討した特別賦課金として構築することとなる可能性を内包しているとすら言いうるのである。

(2) Baumol/Oates 税

その上で、Baumol/Oates 税<sup>(94)</sup>では、Pigou のアプローチを克服する仕組みがある。Baumol/Oates 税のもとでは意図的に Pigou の原因者負担原則を放棄し、後に述べるように、例えば、環境汚染の原因となる行為を抑制するため、それが

(93) Pigou, Arthur Cecil, *The economics of welfare*, London 1920.

(94) Lang, in: Tjpkc/Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (Fn. 77), 88 Rz. 119.

環境汚染の限人となる物質の消費である場合には、それに課税するのという点では Pigou 税と同様である。しかし、課税を以て当該財の価格を引き上げ、それに対して消費者がどのように反応するのか、そしてその反応によって当該財の消費量がどの程度変化するかに着目するのである。租税立法者によってこの作業が繰り返されることを通じて、環境税の賦課を通じて社会的限界費用に一致する当該財の価格が明らかになってくるのであり、それを以て一定の環境税の賦課を通じて当該財の消費の抑制が実効的に行われるようになるのである。これは、いわゆる Trial and Error に他ならない。

### （三）環境税の機能・作用

環境税は先にも言及したが、内部費用の外部化を実現し、それを以って環境という財の最適配分をも実現する。すなわち、環境という財の希少性・有限性をベースにして、ある財の取引・利用に伴いつつ生ずる当該財の価格には反映されていない外部費用を右の価格に反映させ、いわゆる私的限界費用（環境税賦課前の財の市場価格に基づく）を社会的限界費用（ $\Pi$  財の価格に財の外部費用を加算したものに基づく）と一致するよう引き上げるものである。それにより、市場での財の取引量に一定の制約が課される。

では、環境税の基本的なメカニズムが以上のようなものであるとして、環境税は如何なる政策的な効果・影響を持ちうるであろうか。特に、そのメリットに着目し、それを明確に析出することが必要である。Baumol 氏は右の問題につき三点の政策としてのメリットを挙げる<sup>(95)</sup>。一に、代替効果である。環境汚染に繋がる財・サービスの生産活動を企業が控えた場合に生ずることが期待される効果である。右効果は環境税の賦課による価格上昇が消費者へもたらす

(95) Baumol, William J. / Wallace E. Oates, The use of standards and prices for protection of environment, Swed. J. of economics 1971, pp. 42, pp.

であろう消費抑制効果に拠る。しかし、後にも示すように、環境税賦課を通じて消費を抑制しても、低所得者の生活必需品の消費が困難になるような環境税の制度設計は許されないであろう。それは憲法から導かれる生存最低限の保護の要請に違反する。尤も、この点、確かに、消費税の逆進的負担は所得税法上の生存最低限非課税制度により調整可能であると解することもできるが、しかし、納税義務者の所得階層に応じて不可能となりうることもあろう。一に、環境節約効果である。これは、環境に負荷を与える財・サービスの生産を控えることによって環境汚染の防止が実現される際に期待される効果である。三に、革新効果である。これは、環境汚染を引き起こす財・サービスと同じ効用を消費者が享受する別の財・サービスの創造を促すそうした効果であり、これを以って同じく環境汚染の防止効果が期待される。しかし、環境適合的な新技術を備える財を購入しようとしても、低所得者にとっては、それは必ずしも容易なことではなく、その効果は場合によっては限定的とならざるを得ない場合もありえよう。<sup>(98)</sup>

右のような諸効果を実現するためには単に環境税の賦課を行えばよいだけではない。環境税という政策手段に十分な実効性を与えるためには、環境税の本質を見る必要がある。すなわち環境税は私人の自発的意思決定に基づく公共政策実現手段であり、私人が環境税の賦課によって実際にどの程度自己の経済的意思決定に影響を受けるかが問題となる。環境税は税収獲得目的と政策実現目的との二目的を併有する税制であり、端的には税収獲得を指向するので税率も一定水準の高さでなければならず、また政策目的を実現するために私人の意思決定に誘因を与える必要があるため、同じく一定の税率水準を設定する必要がある。さらに、後者の政策目的実現のためには税率は不相当な高さであ

(96) Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung (Fn. 14), S. 11f.

(97) BVerfG-Beschl. v. 23. 8. 1999, — I BvR 2164/98 —, NJW 1999, 3478.

(98) Hey (Fn. 15), NJW 2000, 642.

ると規制的政策手段と実質的に同じ効果を持つこととなり、比例原則違反で許容されないという事情もある。<sup>(99)</sup> この点示唆を与えるのが需要の価格弾力性への着目である。<sup>(100)</sup> なお、着目すべき弾力性概念として二つ挙げることができる。一に、ある財につき価格の変化がどの程度の当該財への需要の変化を生ぜしめるかという意味での価格弾力性である。すなわち、環境汚染の原因となる財に課税を行う場合、その利用の抑制が実現されねばならないが、課税をすることによって当該財の価格が上昇し、それを以って消費等が現実には抑制する効果が生じねばならない。したがって、価格上昇に反応する形で需要の抑制効果が実現されねばならない。もし、需要の価格弾力性が十分でない財への環境税の賦課は理論的に許容されないであろう。その際には規制的手段の投入が求められるであろう。二に、交差価格弾力性である。すなわち、ある財の価格が環境税の賦課によって上昇した場合、環境税が賦課されていない、当該財に代わる代替財の消費を通じて従来までの経済活動を続けることが必要である。したがって、交差価格弾力性とは、ある財の価格の上昇が他の代替財の需要をどの程度変化させるか、という意味での弾力性である。交差価格弾力性が高ければ、それだけ環境税の政策としての実効性は高まる。何故なら、一に、言うまでもなく、環境汚染の原因となる財の消費を抑制する必要があるが、二に、環境税の賦課によりある財の消費が抑制された場合には、それを利用し続けた場合と同水準の経済的効率性を維持するためには、それに代わる財を別途消費する必要があるからである。なお、その際、右のような代替財の存在も環境税の実効性確保に必要となる。

(99) 以上について、参照、Benkert, Wolfgang/Jürgen Bunde/Bernd Hansjürgens, *Umweltpolitik mit Öko-Steuern? : Ökologische und* *finanzpolitische Bedingungen für neue Umweltabgaben*, Marburg 1991, S. 87.

(100) *Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung* (Fn. 14), S. 12.

(二) 環境税の法原則

環境税はあくまで税であり、政策目的および税収獲得目的を以って、環境税を負担する私人の財産権を侵害するゆえ、それが侵害規範であると性質決定できる。したがって、国家行為である「環境税の賦課」は法的な制約に服さなければならぬ。国家行為に適用される法原則に違反すれば、当該国家行為およびそれに基づく具体的な政策は違法なものとなる。それ故、ここで環境税構築の際に斟酌されるべき考えられうる法原則を明らかにする。

1 比例原則

(1) 比例原則の意義

比例原則とは国家の活動により生ずる私人の自由の侵害の程度を適正な度合いに保つことを要求する。環境税にそれを当てはめれば環境税負担が適正な水準でなければならぬことを意味する。過剰禁止という言葉がある。すなわち、それは、ある政策目的を実現するための選択される手段は、それによる私人の権利の制約の程度が必要最小限でなければならぬを意味する。したがって、ある政策目的が合理的で、その政策目的を実現するための手段が適正でなければならぬ。

特定の公共政策が比例原則に違反するか否かを判断する際に、仮に、それが私人の基本権を侵害する作用を持つ場合には、かかる侵害の程度が問題となる。すなわち、基本権の侵害とされうるような国家による私人の領域への介入は不相当であると判断される。しかし、そのみではなく、平等原則をも援用しつつ、比例原則違反の有無が問われることがあるとする。<sup>(10)</sup> すなわち、環境税の賦課によって、特定の者(自然人・法人)のグループに、環境税を賦課されない者と比較して、重い税負担が課されることとなるが、その正当化を試みる場合には、税負担の異なる者の間で

かかる負担の差を正当化する根拠が明らかでない場合には、税負担の差は<sup>101)</sup>「不相当である(国家の行為)」と判断されることとなる。したがって、環境税の賦課という政策は環境保護という目的を正当化根拠として延繞するだけでは公共政策を根拠付けることはできない。公共政策を正当化するためには、立法者は如何なる作業が求められるのであろうか。それを以下に若干概観する。

比例原則は過剰禁止あるいは過少禁止のように国家の個人の権利への関わりが適正であることを要請する法原則であり、特に租税法の局面では、課税が過重でないことを要請する。つまり、環境税の税負担が適正でなければならぬ。では適正な環境税負担とは如何なる程度の負担を意味するのか。ここで重要な示唆を与える概念は、一に、共に挙げて、若干検討したPigou税とBaumol/Oates税である。両者は環境税の形態として周知であるが、前者は、ある財の市場において外部不経済が発生しているとき、つまり私的限界費用と社会的限界費用とが乖離しているとき、課税を以って私的限界費用を社会的限界費用に一致させるものである。しかし、Pigou税のもとでは社会的限界費用が立法者にとって既知でなければならぬが、それは現実的でない。後者は、要求される環境基準を実現する税負担をTrial and Errorのプロセスを経て漸進的に決定することを特徴としており、現実の政策手段としては後者が選好される。すなわち、ある環境汚染物質の排出・使用を一定程度抑制する場合、市場において右物質の取引にどの程度の税負担を課せば、市場における最適な取引量を実現できるのかは事前には明らかでない場合がある。その際には、漸進的に税負担の調整を行うことが求められる。これは政策実現を現実的に考える場合にそれなりの合理性を持つ。尤も、Trial and Errorの合理性は否定できないが、少なくとも社会的限界費用は明らかでなければならず、Pigou税と比較し

(101) Gosch (Fn. 19), *StuW* 1990, 211.

(102) 植田和弘『環境経済学』(岩波書店、一九九六年)一一九—一二三頁。

た政策手段としての優位は「相対的」なものである。

また、税負担に着目することは、納税義務者の範囲、課税物件・標準、税率に着目する必要がある。すなわち、先にも指摘したが、立法者は環境税の構築の際に広い裁量・構築の余地を有するが、先に挙げた比例原則の意味内容からすると、納税義務者の範囲はできるだけ狭く、課税標準はできるだけ低額で、税率もできるだけ低いほうがよいと言いうる。また、環境汚染源が特定の者のみでなく、相当数の者であるならば、その範囲を画し、彼らに環境税の賦課をなす必要がある。そして、立法者はいくつか構築されるであろう政策選択肢の中から右の基準を最も充足するそれを選択することとなる。

この点示唆を与えるのが、「リンケージ」という概念である。<sup>(103)</sup> 右概念は「課税ベースと環境汚染のつながり」であって、端的に換言すれば、ある目的を実現するために採用される政策が当該目的達成にどの程度貢献するか、を問題とする。これは、環境税を以って実現を企図される政策の実効性を得るために、如何なる客体に課税することが望ましいのかを検討するという視点を提供する。ドイツにおいても *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen* による類似する議論があり、例えば、具体的には、環境汚染を防止するために環境汚染そのものを防止するわけではなく、その汚染原因行為を抑制することが求められる。<sup>(104)</sup> それ故課税物件の選択の問題が生ずる。その際、あらゆるエネルギー利用が環境汚染の原因であるわけではないので、あらゆるエネルギー利用に環境税を賦課する政策は不合理であることとなる。<sup>(105)</sup> また、核エネルギーの利用を抑制しようとして核施設に何らかの政策課税を行うことも不合理である。核エネルギー利用の問題点は安全性であり、安全性確保のための別の政策が適切な政策である。<sup>(106)</sup> 課税

(103) 石・前掲注(3) 一〇四頁。

(104) *Wissenschaftlicher Beirat, Umwelsteuern* (Fn. 16), S. 81.

を以って核エネルギーの利用を抑制するためには絞め殺し課税が必要であり、直後に言及するように、右のような課税のあり方は理論的に許容されない。つまり、換言すれば政策実現に最も適した課税物件の選択が求められる。以上のように、その性質上右概念は環境税制構築について重要な概念であり、立法者はその斟酌を要求される。すなわち、環境税の賦課は、本来、汚染物質の排出に対して課されるものであるはずであるが、しかし、現在の環境税はエネルギー消費に対して課されることが多い。すなわち、それによって第一に資源利用の最適化がはかられ、間接的に汚染物質の排出を減少させる効果が得られることとなる。具体的には、電気・石油の利用により排出された二酸化炭素の量に応じて課税することが本来の環境税のあり方であるとも考えられるのであるが、そのような租税政策が必ずしも現実的ではないのでその購入を利用と見なして購入時に課税することも不合理であるとは必ずしも言い得ないとされるのである。<sup>(105)</sup>

以上を要するに、環境税という政策手段が適正なものであり、選択された政策手段の効果が同時に適正であることが求められる。<sup>(106)</sup>

(2) 環境税または規制手段?—適正な政策手段の投入—

既に述べたように、比例原則は私人の権利制限を適正な水準に設定することを求める。したがって、環境政策をは

(105) Wissenschaftlicher Beirat, Umweltsuern (Fn. 16), S. 80.

(106) Wissenschaftlicher Beirat, Umweltsuern (Fn. 16), S. 82.

(107) Wissenschaftlicher Beirat, Umweltsuern (Fn. 16), S. 82f.

(108) Hansmeyer, Karl-Heinrich/Hans Karl Schneider, Umweltpolitik : Ihre Fortentwicklung unter marktsteuernden Aspekten, Göttingen 1990, S. 69; Hey (Fn. 15), NJW 2000, 641.

(109) Gosch (Fn. 19), StWW1990, 211.

じめとする公共政策は性質上私人の領域に介入する以上、政策手段が適切に選択・配備されないと、私人の自由権の違法な制約が発生しうる。尤も、環境税は私人の自発的意思に基づく政策目的実現手段であるため、本質的には自由権保障と適合する<sup>(110)</sup>。

先にも言及したが環境税の機能として汚染物質の排出・使用等の削減がある。これはいわゆる規制的手段によっても実現することができる。具体的には特定の汚染物質の排出・使用を完全にあるいは一定程度禁止することがそれである。したがって、仮に、規制的手段を以って政策目的の実現が可能であれば、環境税の投入は許されない（絞め殺し税の禁止<sup>(111)</sup>）。何故ならば、規制的手段のほうが直裁であり、環境税収は必要なく、それは財産権への過剰な国家の介入として性質決定されるからである。Gawel 教授は、この点、税は税収獲得を企図し、またそれが副次的目的であってもよいが、しかし、税収がゼロである税は最早税としての性格を失うとする<sup>(112)</sup>。そして右のような場合には環境税は投入しえない<sup>(113)</sup>。この問題は税の持つ税収獲得を動機付けられた要素と政策目的の実現に動機付けられた要素との相克に因る。もし、環境税が投入された場合、考えられうる税収の推移としては、税収が一時的には増加するが、その後徐々にではあるが、減少するというものである<sup>(114)</sup>。右のような推移の背景には、まず課税を行ったとしても環境汚染物質の使用はすぐには減少せずに、その使用に代わる代替的な財の使用に市場が移行するまで一定のラグの存在がある。

(110) Rodi, Umweltsteuern (Fn. 53), S. 66.

(111) Gosch (Fn. 19), StW 1990, 211; Lang, Verwirklichung von Umweltschutzzwecken (Fn. 14), S. 125.

(112) Gawel, Erik, Steuerinterventionismus und Fiskalweck der Besteuerung: Lenkung und Finanzierung als Problem lenkender (Umwelt-)Steuern, StW 2001, 26ff.; Lang, Der Einbau umweltpolitischer Belange (Fn. 14), S. 68f.

(113) List, Heinrich, Die Ökosteuerung und Das Grundgesetz, BB 2000, 1216.

そして、市場による対応が進行すると、環境税が賦課される財の消費は徐々に減少する。それ故、最終的に環境税収は相当程度減少することとなる。以上の経過を以って、効率的な環境汚染削減を実現することができる。<sup>(114)</sup> 右の“効率”とは、規制的手法と比較して、各私人が自己のもとでの私的限界費用を斟酌しつつ環境汚染物質たる財の消費を決定することができる事情を指し、同時に私人の意思決定の自由への制約が最小限に止まっている点で比例原則に適合する。

また、先にも簡単に言及したが、規制的手段はある環境汚染物質の排出・使用を一律に禁止し、したがって、政策目的の実現を直接規律するので、政策目的につき直裁である。その点で、規制的手段は政策手段としてプライオリティーを有する。<sup>(115)</sup> しかし、規制的手段は“環境水準の維持という限定的な側面をも持つ”。<sup>(116)</sup> その反対に、環境税は、経済厚生を高めるために一定の環境汚染物質の排出・使用が許容され、それ故に環境資源の有効利用という要請を満たす。また、環境税負担の減少を企図して、環境に一層適合する環境資源の利用を可能にする新技術開発の誘因を作り出す。<sup>(117)</sup> さらに、環境税の課税物件を最早資源として利用する必要がなくなれば、環境税の賦課を止め、右資源の利用を禁止することとなる。例えば、自動車の運行を認める条件として自動車に触媒装置が設置されていることを突然義務付けると、右装置が設置されていない自動車は直ちに運行が不可能となり、触媒装置設置済みの自動車への

(114) Bach, Stefan, Wirtschaftliche Auswirkungen und rechtlich-institutionelle Aspekte einer ökologischen Steuerreform, StW 1995, 264ff., 269.

(115) Bach (Fn. 114), StW 1995, 269f.

(116) Hentler (Fn. 41), AOR Bd. 115 (1990), 578; Lang, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn. 77), §8 Rz. 57.

(117) Lang, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn. 77), §8 Rz. 60.

(118) Lang, Der Einbau umweltpolitischer Belange (Fn. 14), S. 58

即時の買い替えは事実上容易ではないため、触媒装置未設置である自動車への自動車税の重課あるいは右装置設置済みの自動車への自動車税の免除という租税政策によって、徐々に触媒装置設置済みの自動車への移行を実現していくことが妥当であろう。<sup>(119)</sup> また、使い切り包装の突然の禁止はそれを利用している企業にとっては企業の存続に関わる問題であり、それ故現実の政策としては不合理であるから、包装税を使い切り包装に重課することを以って、徐々に再利用可能包装の利用へ移行させることがありうる。<sup>(120)</sup> 右のことは、環境税が規制的手段の投入前の経過措置あるいは移行措置でありうることを示している。

## 2 環境税の正当化根拠としての担税力?—租税法における担税力の一側面—

環境税を課すことは、納税義務者に税負担を負わせることとなるので、彼について如何なる根拠を以って環境税賦課を正当化するかを議論しなければならない。環境税の賦課は、少なくとも環境に負荷を与えるという行為に課税をするので、何らかの理論的根拠を以ってそこに担税力が観念され、適正な税負担を創出すれば、それは平等原則に適った課税であると言いうるかもしれない。それは、担税力を支払負担能力 (Zahlstahigkeit) ではなく、以下で検討する“欲求の充足”<sup>(121)</sup>としての担税力を観念すること、そしてその理論的問題点を検討することによって明らかとなる。その点を以下で検討する。

### (1) 環境税と環境担税力—欲求の充足としての担税力—

(119) Lang, in: Tiplke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn. 77), §8 Rz. 61f.

(120) Lang, in: Tiplke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (Fn. 77), §8 Rz. 61f.

(121) 詳細は、例え<sup>249</sup> Muchenberger, Michael, Die Entwicklung der Besteuerung und deren Ausrichtung am Leistungsfähigkeitsprinzip, Frankf. am Main 2004, S. 131ff.

税を課する以上、平等原則に適合する租税立法が求められることは当然である。租税法においては、平等原則に適合する課税は、例えば個々人の担税力に適った課税をするということを意味する。右の「担税力（wirtschaftliche Leistungsfähigkeit）」とは、端的には、納税に耐えうる資力、すなわち、納税に充てることのできる財産を保有していることである。租税国家の許における納税は、例えば、経済活動の成果であるそうした個人が稼得した所得を原資としてなされるであろう。斯様に所得を有することが担税力の一表現である。そして、各自の担税力に応じて、納税義務者それぞれについて税負担額は異なってくる。これが、いうまでもなく、応能負担原則の実現である。

ここで環境税の賦課のありようと右に言及したような担税力に適った課税とは整合性を有するのであるか。環境税の課税物件は環境汚染物質の使用、排出、取引等である。では、環境汚染物質の使用、排出、取引等が担税力を表現するのであるか。そこにそれを示す資産の増加が認識されるのであるか。

斯様な問題意識から、応能負担原則と環境税との関係について次のような議論が可能である。端的にそれは「環境税の賦課は環境という希少な財を利用することを以って個人の欲求の充足（Bedürfnisbefriedigung）が増加することを根拠として課される」とするものである。<sup>(122)</sup>それを敷衍すると、凡そ次のようになる。例えば、Zimmermann/Henkeは担税力概念を財政的給付能力（finanzielle Leistungsfähigkeit）、つまり国家に対して税を給付する能力と観念した上で、所得課税を例とすれば、「所得の稼得は通常自己目的ではなく、所得によって充足されうる欲求の程度が個々の国民をして所得の稼得を促すということを斟酌しなければならない。それ故、財政的給付能力に係る議論は『納付さ

(122) Hender/Heinrich (Fn. 21), ZRP 2000, 326; は、「課税の根拠として担税力が必要であるとする。

(123) Gawel, Erik, Umweltschutzsteuern und Leistungsfähigkeitsprinzip, StuW 1999, 374ff., 377. の点についての近時の邦語文献として、参照、水野忠恒「所得税の改革—所得税の基礎理論をふまえて」税研二一九号一七頁以下、特に、一九二〇頁。

れる税』という金銭的量と『欲求の充足』という非金銭的量とを関係付けることを指向する<sup>(124)</sup>。以上の言明をベースとすると、所論は、欲求の充足に課税すべきとしても、現実に課税を行うに際してはそれを金銭的に表現可能な所得をその対象とすべきとするものであろう。租税法において、応能負担原則は「個々の納税義務者の担税力に着目し、それを一定期間における収入の増加に見出す」ものであると言いうる。また財政学の領域において、Zimmermann/Henke も同じく「所得とは期間所得であり、それは、欲求充足の可能性、そして財およびサービスの処分能力を表す適当な量の一つ」とする<sup>(125)</sup>。

そもそも、犠牲説という考え方ががあるが、例えば、Haller によると、国家が公共的なサービスを供給する原資として、税の賦課徴収をするのであり、税は公共サービスのための犠牲であるとするとする。そして、何の“犠牲か、”という問いには、公共サービス供給のための“欲求充足の”犠牲ということとなる<sup>(126)</sup>。所論によると「国家に納税をすることによって、国家のサービス供給・公的欲求充足のために、財・サービスの利用・利用可能性から得られる個人的欲求充足の一部が個人の許から奪われる」とされる<sup>(127)</sup>。そして、欲求を計量可能な指標に置き換える必要があるが、Haller も、先に挙げた Zimmermann/Henke の引用文にあるように、所得をはじめとする金銭的な量を充足される欲求の指標とすること<sup>(128)</sup>に異論はないとする。

(124) Zimmermann, Horst/Klaus-Dirk Henke, Finanzwissenschaft : Eine Einführung in die Lehre von der öffentlichen Finanzwirtschaft 7. Aufl., München 1994, S. 107.

(125) Zimmermann/Henke, Finanzwissenschaft (Fn. 124), S. 108.

(126) Haller, Heinz, Die Steuern : Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, Tübingen 1981, S. 14f.

(127) Haller, Die Steuern (Fn. 126), S. 15. (128) 収入・所得を多く稼得する者に、少なくともそれを稼得する者よりも、絶対額として多くの納税を負わせることが、相対的平等を意味する。

しかし、租税法において担税力の増加を認識する際に、必ずしも金銭等資産の流入が必要条件として常に考える必要は必ずしもないかもしれない。単に課税をする際に計測可能な金銭的価値に担税力が置き換えられているにすぎない。周知であるが、例えば、所得課税の領域においては、所得は期首と期末との間の財産的価値の差であると觀念される。しかし、欲求の充足を觀念する場合には、欲求の充足は金銭に限られない。その中には、例えば、持家に居住することによる効用増加、夫の許で觀念される妻による家事等がある。この点、金銭所得 (Geldinkommen) と現実所得 (Realeinkommen) という概念がある。前者は言うまでもなく、金銭の形を持つ所得であり、後者の現実所得とは、例えば、金銭の形態を直接はとっていない財、サービスあるいはその利用であって、例えば、自己扶養 (Selbstvorsorgung) を例とすると、他人に扶養を依存する場合にはそのための出費をし、それにより扶養以外の目的の出費が不可能となるが、自己扶養は扶養のための出費の必要がないため、その分を他の財・サービスの消費に充てることも可能となる、という具合である。それらはいずれも形態に関わらず (即座の換金可能性も含めて) 欲求の充足に資するものであり、Hallerによると所得の増加を意味しうるとされる。現実所得という概念をさらに敷衍させれば、資産の存在およびその所有は欲求の充足に関係するかと問えば、確かに、資産を存在するだけでは何も消費することができないので、欲求の充足は觀念されえないように思うが、しかし、その存在により、名声と影響力・安定・信賴等を得ることができるので、何がしかの欲求充足をもたらすと考えることもできる。

さらに、所得を金銭的評価の可能なものに限定することには次のような批判がある。Sacksolsky氏によると、例えば、「同一の給与を稼得するA氏とB氏がいると仮定した上で、A氏は職場まで自家用車で通勤し、B氏は職場の近

くに居住しているため、徒歩で通勤しているとすると。ここで A 氏の住宅は郊外にあるので家賃は低く、逆に、B 氏の住宅は大都市にあるので家賃が高いとすると、ドイツ所得税法九条一項一の四号により、A 氏は自動車のガソリン料金は必要経費として扱われ、B 氏についてはそうした費用は発生しない<sup>(129)</sup>とする。所論のように、担税力の有無を金銭的なそれに限定する場合には、同一の経済的事実関係にあると推定できる者について、右のような設例のもとで、平等な課税が実はできなくなるという問題がある。また、Zimmermann/Henke は、所得概念に何が含まれるかを問題として認識し、例えば、清潔な環境の中での生活または公的インフラストラクチャーの利用<sup>(130)</sup>、子供が家計のために、コストのかかる私立学校の代わりに、無料の公立学校に通うこと、<sup>(131)</sup> 休暇を楽しむこと<sup>(132)</sup> が広義の所得を構成するか否かを問題としつつ、同時に、右のように広い所得概念の許ではその捕捉・評価の問題が生ずるとする。そもそも平等原則は同一の担税力を有する者について平等な課税を行うべきことをその意味内容とするが、その内実は不明確なこともある。例えば、よく言及されるが、平等原則が累進税率を真に要請するか否かは、財政学においては否定的な見解も有力であり、ひいては平等原則<sup>(133)</sup> Ⅱ 応能負担原則の規範的意義そのものにも疑義が呈せられている。それ故、金

(129) Haller, Die Steuern (Fn. 126), S. 46, S. 64. なお、現実所得を租税制度に取り入れるるとすると、例えば、余暇と労働との選択を私人が行う際、仮にある私人が余暇に充てる時間を極めて多く確保すれば、彼に対して余暇税を課し、逆に、彼の労働時間が極めて多ければ、その分に手当を給付するとうことが考えられる。しかし、Schmidt, Kurt, Grundprobleme der Besteuerung, in: Neumark, Fritz (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft 3, Sufl., Tübingen 1980, S. 119ff., S. 143. によると、余暇と労働とを代替的な関係にあると見做すこと自体が誤りであるとも言われる。すなわち、仕事に生きがいを感じている者はそれを通じて欲求の充足を得ているのであり、余暇のみを労働との関係で欲求充足手段と解することは誤りであると言っている。

(130) Saksotsky (Fn. 16), NJW 2000, 2621.

(131) Zimmermann/Henke, Finanzwissenschaft (Fn. 121), S. 108f.

銭という形態をとる資産増加に課税を限定すること（これも、所得の範囲を実定法上一律に画する点で、平等と評価される）は却って不平等になるのではないかという批判もありうるどころであり、行政実行可能性を重視した立場と理論的首尾一貫性を重視した立場との相克が現れているということもできよう。

そして、Gawel教授は、捕捉・評価の問題にも拘わらず、欲求の充足をベースに担税力の増加を觀念し、環境税賦課を右の点で正当化しようとされる<sup>(132)</sup>。すなわち、私人は環境の利用を通じて何らかの効用の増加を得ており、それを

(132) 例えば、Litmann, Konrad, Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip, in: Haller, Heinz/Lore Kulmer/Carl S. Shoup/Herbert Timm (Hrsg.), Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus: Fritz Neumark zum 70. Geburtstag, Tübingen 1970, S. 113ff., S. 114; Schmidt, Grundprobleme der Besteuerung (Fn. 129), S. 141f. 所論によると、平等原則・応能負担原則は「空虚な公式」であり、意味内容を一義的に確定することができず、各人の恣意により如何様にも解釈する余地を持つ概念であるとす。その他に租税法学者Krusse教授は応能負担原則を以下のように批判する。端的に要約するが、Kuse, Heinrich Wilhelm, Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, StW 1990, 322ff.によると、「正義から平等という原則を導出することはできるが、平等が即座に応能負担原則に結びつくと考えるのは早計であって、憲法上何ら応能負担原則を基礎とした立法・解釈を示唆する規定はなく、応能負担原則は立法者が憲法により具体化を委任されたまさにその具体化の結果ではない。また、租税法自体が経済政策の観点から用いられる場合には、平等という価値と経済政策を正当化する価値とが相克する。税率、課税ベース、そして広くは税負担自体が時代の変遷、特に経済情勢に応じて変化しており、応能負担原則自体が税制を一義的に構築するものではない。さらには、応能負担原則自体は、担税力の所在、その計測方法・可能性を何ら示していない。その他に同旨の立場としてAmdt, Hans-Wolfgang, Steuerliche Leistungsfähigkeit und Verfassungsrecht, in: Dammann, Jürgen/Alfons Kraft/Walter Furst (Hrsg.), Festschrift für Otto Mühl: zum 70. Geburtstag 10. Oktober 1981, Stuttgart u. a. 1981, S. 17ff., S. 29f., S. 33; Kruse教授の所説は例えばKonrad Litmann (A. a. O., S. 131f.) Kurt Schmidt (A. a. O., S. 125, S. 136.) Pohmer/Jurke (Pohmer, Dieter/Gisela Jurke, Zu Geschichte und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzip unter Berücksichtigung der Beiträge im Finanzarchiv und der Entwicklung der deutschen Einkommensbesteuerung, FA 42 (1984), 445ff., 484. 等の財政学者の見解をベースに構築されている。

以って環境税の課税が可能となる、そして、環境は市場取引の対象となっていないが、市場の存在は課税の要件ではない、という理論構成であろう。この点で示唆を与えるのが、Gawel 教授が提唱する環境担税力 (Umweltleistungsfähigkeit) という概念である。それは、端的に言えば、特に現代の経済社会は、日常生活を営む際にも、経済活動を展開する際にも、環境を利用することなしには最早成り立たない。それ故、今日では多くの者が環境を利用することによって何らかのメリットを享受している。それによって欲求の充足という担税力の増加を保てることと立論するのである。すなわち、所論は、環境という市場外で獲得する生産要素を、現代の経済社会における環境の重要性を直視し、担税力を欲求の充足ととらえ環境担税力という概念を定立し、それをベースとすることにより、市場内の事象として取り込むことができるのである。<sup>(132)</sup>

(2) 環境担税力の理論的限界

但し、現代の財政学においては、ある特定の財の消費をする際に、そこに「特別の」担税力を見出すことはできないと考えられている。<sup>(133)</sup>そして、これは売上税以外の消費課税に妥当するものであるとされる。加えて、ある特定の財の消費といえども、既に所得税が課された後の、残余の担税力について消費課税という段階で課税が行われるので、それが特殊な属性を持つ担税力に係る課税と位置付ける積極的根拠は見出し得ないとするものもある。<sup>(134)</sup>また、それに

(133) Gawel (Fn. 123), StW 1999, 378ff.

(134) Gawel (Fn. 123), StW 1999, 375.

(135) 例として Stenger, Jürgen, Das Steuerrecht als Instrument des Umweltschutzes: Möglichkeiten und Grenzen eines Einsatzes des Steuerrechts zur Erfüllung umweltpolitischer Ziele unter besonderer Berücksichtigung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Frankfurt a. M. 1995, S. 93, S. 121.

関連して、租税法学においては、例えば、Tipke教授はいわゆる売上税以外の特別消費税の正当化に係る議論を展開している。詳細は省くが、要するに、売上税と並んで、特定の財に係る特別消費税について、それを正当化する特別の担税力は存在せず、そうした税目は租税特別措置としての正当化が必要であるというのである。その租税特別措置としての正当化を要する税目に、環境税が挙げられているのである。<sup>(137)</sup> 加えて、歴史的には、特別消費税は税収獲得の手段として発展してきたという事情も挙げなければならない。<sup>(138)</sup>

しかし、Gawel教授は、この点について、環境に係る処分可能性を通じて生ずる処分力 (Dispositionsmacht) の増加は、少なくとも、部分的には、一般的な、単に支払可能性をベースとする担税力に対する課税のもとでは、なお把握しきれないとする。所論は、凡そ担税力を支払能力と処分可能性とに識別し、それを以て後者と環境担税力とを結びつけ、環境税の課税の正当化を試みているのである。この立場を如何に評価すべきであろうか。

環境税については、端的に考えると、確かに、環境税を課すことは環境という財の消費者について収入の増加が見られるわけではない。しかし、環境担税力概念を援用することにより、環境税の賦課は最早政策税制・租税特別措置ではなく、租税通常措置であることを意味する。そして、環境担税力は性質上個人の担税力を測る基準として個人の効用・必要性の充足を挙げる思考をベースとするものである。この考え方によると、環境という特定の財の消費に環境税を特に課することを以って、それを消費等する者とそうでない者との間での応能負担原則に照らした環境税賦課という政策に係る憲法適合性の問題が生じないこととなる。換言すれば、計量可能な別の指標がない場合、性質上欲

(136) Neumark, Fritz, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationale Steuerpolitik, Tübingen 1970, S. 141.

(137) Tipke, SRO II (Fn. 14), S. 1082ff.

(138) Tipke, SRO II (Fn. 14), S. 1046ff.

求の充足はその捉え方次第で容易に認識・観念することが可能である。それ故、実際問題は別として、環境担税力という概念は課税を正当化する根拠として濫用される可能性もある。

ここに環境担税力の理論的問題点があると思われる。先にも言及したように、現代の経済社会における環境の重要性およびその性質に鑑みて欲求の充足という純理論的な担税力概念に GaweI 教授が着目することは首肯できなくもないが、一般的には、課税は、現行の租税制度のもとにおいては、市場における事象をベースとして生じた担税力に着目して行われるにも拘わらず、環境税の賦課の場面であえてそれを無視して純理論的な担税力概念に立ち返って租税制度の設計を行うことは、やはり恣意的であると評価することができよう<sup>(139)</sup>。また GaweI 教授は自動車税

(139) 課税と市場との関係につき、例えば、参照、Köck, Wolfgang, *Umwelsteuern als Verfassungsproblem*, IZ 1991, 693f. 所論は以下の通り。国家の存在は今日租税によって支えられている。すなわち、国家は無産国家として存在し、国家は原則として自ら経済活動を行うことがない。したがって、国家の活動の原資は、国家という共同体内部の私人の経済活動の成果に参加することによって獲得される。それ故、国家から独立した経済制度が必要となる。それは人的・経済的自由の保障を伴う。歴史的に見ると、多様な特別権力関係を伴う封建的生活団体の後退・解体が進行し、所有物の自己利用<sup>II</sup>所有権の確立をベースとする社会領域の漸進的形成が始まった。そして、それとともに現代国家が発生し、金銭的負担を以って私人の強制的サービス(例、封建制下の賦役)に代える素地が構築され、租税が二次的な、特別に必要な状況に応じて利用される収入獲得手段から、主たる収入獲得手段へと変化した。

以上のことから、租税国家は課税と経済活動との結びつきをその特徴とする。Köck によると、租税国家のベースとなるのは「所有者税(Eigentumssteuer)」である。すなわち、課税という国家行為は、(経済活動の結果得られた)稼得物への課税(Besteuerung des Erworbenen)であって、(潜在的な)稼得能力(Erwerbsfähigkeit)への課税ではないとされる。以上の Köck による立論からすると、租税国家における課税は「私的所有権の収益・交換価値への参加」であり、つまり、経済主体の経済力への参加である。それ故、市場が課税と強く結びついているのである。これに関連して Honing (Fn. 25), *StuW* 1992, 243. によれば、市場での獲得物のみが原則として担税力を構成し、煤煙・汚水の排出量に課税することは、担税力の存在しない課税を意味するとされる。

(Kraftfahrzeugsteuer)<sup>(140)</sup> という税目に着目し、それを環境税に当てはめると、環境担税力をベースにした環境税の課税も不合理ではないとする。<sup>(141)</sup> すなわち、曰く“自動車税は消費税であり、一九〇六年に贅沢品に対する消費税として導入され、一九二三年以降事業の用に供される自動車の消費にも課税されるようになった。そして、それは導入以降応益課税の原則によって刻印づけられるとされるのであるが、要するに、公道を利用することによって、そこから得られる利用者のメリットを調整することを企図して課税されるのである。また公道の利用を各人ごとに正確に識別して把握することができないので料金ではなく税方式で課されるとされる。また近時では自動車税の課税に環境保護の目的を読み込むこともあり、例えば、一定の自動車につき、税負担に軽重がつけられている、と。

しかし、環境税はあくまでも租税特別措置あるいは政策税制であり、それを覆す明確な理論は現段階では示されていないのではないであろうか。すなわち、環境担税力は前叙のように重課型の政策税制を安易に創設することにつながりかねないし、また、自動車税も市場で自動車を購入し、そして、それを公道という国家が提供するインフラの利用に対する対価という側面が強いのであり、その構造上環境担税力の理論的正当性を論証するためには援用することはなおできないと解することもできよう。

そもそも、それに関連して、環境税を租税通常措置と位置づけるか、または租税特別措置と位置づけるかによって、制度構築のあり方に違いをもたらす。すなわち、租税通常措置としての環境税はさておき、租税特別措置としての環境税はその正当化を要する。後にも言及するが、環境税の役割として私人が環境適合的な行動をとるよう経済的インセンティブを以って誘引することがあり、それは税収獲得以外の政策目的を指し、それ故に租税特別措置としての性

(140) 以下の自動車税の概要につき、参照：Lang, in: Tipler/Lang (Hrsg.), *Steuernrecht* (Fn. 77), §15 Rz. 48ff.

(141) Gawel (Fn. 123), *StuW* 1999, 379.

質決定が許される。しかし、環境税は決して私人の行動を誘引することのみを目的とするわけではない。それは以下の設例を通じて明らかになりうる。例えば、環境汚染を解決するために、ある環境政策の企画・実施をするために財源として新たな税金を獲得する必要がある場合、所得税あるいは環境税等の税金の一部をかかると環境政策に充てることが考えられうる。その際、経済的インセンティブが期待される環境税がそうした政策目的と並んで環境政策に充てる税金獲得を目的として持つことがある(例、目的税)。斯様に政策目的と税金獲得目的とを同時に併せ持つ税がありうる。環境担税力概念を援用し、それを租税通常措置として性質決定すると、残余の租税特別措置としての性質を制度構築に際して斟酌しないこととなる。ここで、ドイツ租税法において承認されている租税法規範の分類類型である財政目的規範および社会目的規範があるが、環境税については、一つの租税法規範において両者の性質が混在している。社会目的規範としての性質を有する租税法規範についてのみ政策の合理性を問うことは、前叙の設例のような場合の租税制度の評価を不十分なものとしよう。そして(立法者が自身の構築した租税法規範の分類を自ら宣明するだけでは足りないことは言うまでもなく)ある租税法規範が財政目的規範または社会目的規範のいずれかに分類されるのかを問うのではなく、当該租税法規範の持つ様々な影響・効果を総合的に勘案して、政策評価を行うのが妥当である。ここでの文脈においては、具体的には、財政目的規範については不平等の有無をはじめとして、獲得が期待される税金と税金獲得に必要な費用とが不相当な関係にないか、あるいは、財政目的規範であっても立法者が意図しない一定の経済的影響・効果を持つのであり(反対に、社会目的規範の持つそれは立法者が意図した政策目的である)、それが資源配分に歪曲を及ぼさないか否か、等が評価作業であろう。社会目的規範については、政策目的の合理性・正当性、政策目的とその実現手段との相当な関係等であろう。

これについては、後にもう一度触れる(本節3)。

## (3) まとめ

一に、環境税を租税通常措置または租税特別措置のいずれかとして性質決定をすることは制度構築に際して、正当化の要否という点で、大きな意味を持つ。すなわち、政策税制と捉えるか、担税力に適った課税と捉えるか、を論ずる際に、後者であれば特別な正当化を要しない点で大きな違いをもつ。政策税制を正当化するための論証は政策税制創設時には丹念に行われるであろうが、それが時の経過に従い、右の論証が正当性を失うこともあり、その際当該政策税制は確実に廃止されることも期待できない。加えて、政策税制の正当化根拠は場合によっては不合理であることもありうる。その点で、通常措置としての課税 (Regelbesteuerung) としての環境税はその制度として強固な理論的基盤をもつこととなる。

しかし、現実には環境税は政策目的の他にも税収獲得をも企図するので、租税通常措置または租税特別措置の二分法に基づく制度構築およびその評価はできない。また、環境担税力概念を援用し、租税通常措置を性質決定した上で正当化の負担を回避することも許されない。それは政策税制の濫用・濫造に他ならない。したがって、環境税は政策税制として、環境税の持つ資源配分への影響等を総合的に勘案して政策評価が行われるべきである。

二に、先に言及した Cavel 教授の環境担税力という概念は示唆的である。環境担税力の概念のベースとなっているのは、担税力の把握の仕方であり、担税力の表現を金銭的なものに限定していない。このことは、原材料を有償で取得した企業と、無償で取得した企業との間で担税力に差を認めることが果たして合理的であるか、という問い<sup>14)</sup>が示すように、後者の企業が環境を利用して生産活動を行った場合、まさに環境を無償で取得したこととなる。その際、環

(14) Sacksofsky (Fn. 16), NJW 2000, 2621.

境の利用にも担税力を認めることが合理的であり、何より公平であると言いうる。その点を Gavett 教授はまさに問題としたのであったと言えるであろう。

三に、それに関連して、例えば環境税を環境汚染原因物質の消費に対する消費税として設計した場合を設例とすると、環境利用に担税力を認識し、課税することがあながち不合理とも言えないことが論証可能となる。すなわちそもそも消費に担税力を見出すのが消費税であるが、生活のためにパンを消費することと同じく目的でガソリンを消費することとの間に担税力の有無という点で違いがあるであろうか。ドイツにおいては後者に売上税と特別消費税の二者が課税されるのであるが、担税力に違いを認めることはできないであろう。そうすると、特別消費税の課税は不公平であり、違憲と端的に性質決定されるが、ボン基本法は明文で特別消費税の賦課徴収を許容するのである。然らば、特別消費税の課税は担税力の有無とは異なる観点から行われるものと考えられることになる。<sup>(14)</sup> 以上のような考え方を直視すると、環境の利用について担税力の有無を問うことなく、特別消費税としての環境税の賦課徴収が正当化されねばならないこととなる。すなわち、先の特別消費税に係る正当化の議論の現状からすると、特別消費税については租税特別措置であったのであり、環境担税力を以てしては特別消費税を環境税として利用することを正当化することはできないと解すべきであろう。

### 3 法治国家原則—政策実施のあり方—

先にも指摘したが、環境税をはじめとする政策税制は、所得税、法人税等とはその基本的属性を異にしている。端

(14) Saksoskiy (Fn. 16), NJW 2000, 2622.

(14) 憲法上の税概念、そして政策税制と税概念との関係につき、例えば、参照、木村・前掲注(12)四六頁以下、同『租税法学』(税務経理協会、一九九九年)四一頁。

的に、政策税制は税収獲得を第一次的目的にしてはならず、副次的目的としている<sup>(14)</sup>。この点、周知であるが、ドイツではかねてより、この点について議論があり、また、それと並んで、ドイツにおける実定租税法においても、ドイツ租税通則法三条一項において課税の目的として税収獲得が副次的なものであってもよいと規律されており、税は政策目的をも追求することを予定するものとされている。わが国では、この点、ドイツにけるような明文の規定はないが、しかし、税は政策目的に利用されている。租税特別措置がその典型である。

尤も、税を政策目的に利用するとしても、そこに平等原則違反が形式上観念されうる。何故なら、環境税を賦課することを通じて財の価格が上昇し、右財と例えばそれに類似するが環境税を課されない財との間で財の購入者にとって不平等が生ずるからである。したがって、環境税の導入に際しては（これは政策税制一般に当てはまろう）、平等原則違反を正当化する論証および環境税が政策目的を実現するという意味での政策効果を有することの論証という二段階の作業が政策立案者には求められることとなる。それを以下に検討する。

この点、Birk教授の挙げるところによると、一に、平等原則違反の正当化の可否に係る視点について「課税により財産が国庫に納付され財産が減少する効果（例、*Entzug es Geldes*）」と「負担効果（*Belastungswirkung*）」である。課税に際して金銭的負担が生ずるのは言うまでもなく、まさに負担効果概念はそれを指している。租税法において負担は平等でなければならず、負担効果が平等であるような租税法が求められる。しかし、問題は仮に課税の目的が税負担の創出ではなく、その他の政策目的である場合に、負担の平等という視点を租税法に際して欠落させることが許容されるか否かである。以下に設例を示す。例えは、建物の建築されていない土地に課税をし、以って所有者に対

(14) Birk, Dieter, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen : Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*, Köln 1983, S. 70.

して土地に建物を建てるかまたはその意思がなければ土地を譲渡させるインセンティブを与えるとする。右の設例において土地の所有者に税負担が課されることはありうるが、課税の目的は税収獲得ではなく土地の有効利用のためのインセンティブの創出である。この際、税負担の平等という視点が如何なる位置づけを持つのが問われる。次に、今日の財政学および租税法において周知の転嫁が問題となる。典型例は法人税であり、法人税負担は企業の財・サービスの価格におそらくは転嫁する。その転嫁の程度およびプロセスを正確に把握・予測することが立法者には求められる。しかし、それを正確に跡付けることは困難であって、実際には立法者の予測に基づいて制度設計が行われざるを得ないものと考えられる。後に論ずるが、環境税は消費税としての法構造を有しており、家計のもとでの最終消費者に転嫁が適正に行われているか否かが政策効果に重要な影響を与える。また、それは最終消費者が家計ではなく企業であっても同じことは妥当する。

二に、政策効果を十分に持つか否かという視点について「課税が持つミクロ・マクロ経済上の効果であり、私人の経済活動の変化、そして経済的処分行為にそれが現れるもの」という構築効果 (Gestaltungswirkung)<sup>(146)</sup> の基準を挙げ、そうした税制によって生ずる効果のありようの重要性を指摘した。すなわち、それは、租税法が持つ負担効果以外の効果で、私人に対する経済的意思決定に特定のインセンティブを与えるような効果と言いうる (なお、財政学の領域では、構築効果について二種類が認識されている。家計あるいは企業といった特定のグループに対して優遇税制また重課税制を適用しインセンティブを与えることは「租税統制 (dirigistisch) 型政策効果」とされ、それはいわばミクロレベルでの議論である。そして、国民経済全体に対してインパクトを与え経済を誘導することは「租税介入

(146) Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 145), S. 70.

(147) Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip (Fn. 145), S. 71.

「steuerinterventionistisch」型政策効果」とされ、それはマクロレベルでの議論である。かような二段階の作業は政策税制の持つ経済取引への影響の大きさに鑑みて正当な政策形成作業のあり方であると言えよう。

では、以上のような二分法が理論的に如何なる意味を持つかを検討する。先にも言及したように、侵害規範としての租税法が持つ私人の財産権への制約の程度を直視すると、税負担の平等または適正な政策効果の実現は最も重要な租税制度設計における事項である。加えてまさに租税法が政策目的に利用されることが多い今日、特定の租税法規範が如何なる効果を持っているかを正確に認識することが困難になっている<sup>(148)</sup>。それは政策税制の局面に限定しても政策税制自体が持つ平等原則違反という属性を直視して是正すべき重大な制度上の欠陥である。したがって、政策効果の実現を企図する構築効果を持つ租税法規範については、平等原則に照らした合理性、当該規範の持つ効果（規範が政策の対象となる社会的事実関係に企図した効果を持ちうるか否かという「原因・結果の関係」が重要である）について付随的影響をも斟酌して制度設計すべきであることとなる。右のように、少なくとも、租税政策を企画立案し、特にその政策効果を実証的に予測する際の一助を供する基準となり、また、その基準の意味内容が憲法上の原則に係る意味内容をなしており、経済的影響を法的基準と照合させることを可能とする点に Birk 教授の二分法の理論的意義を認めることができるかもしれない。

加えて、Gawel 教授はこの点以下のように論ずる<sup>(149)</sup>。租税法はいわゆる財政目的規範であっても、私人の意思決定に何らかの影響を与える<sup>(150)</sup>。その点で社会目的規範と変わりはない。また、社会目的規範も税収獲得を企図し、これは財

(148) 参照： Franke (Fn. 24), StW 1998, 25.

(149) Franke (Fn. 24), StW 1998, 25f.; Jachmann, *Nachhaltige Entwicklung* (Fn. 18), S. 252.

(150) Gawel (Fn. 112), StW 2001, 26ff.

政目的規範と同じである。したがって、租税法規範の分析を行う際に、規範目的を基準としたのでは不十分である。それ故、上述の二分法によるのではなく、ある規範が如何なる効果・影響を持つのか、そして各々の租税法規範の持つそうした効果・影響が法的・経済的には是認しうるものであるのか、を分析の対象とすべきである、と。すなわち、規範の目的ではなく、規範の効果・影響を基準として評価すべきである、と。また、二分法によると、財政目的規範については平等原則に違反するか否かという視点から評価の対象となるが、しかし、実際にそれが認定されることは少なく、税負担が過重か否かというこれまた定量的に評価することが困難な視点のみが評価のあり方として残るため、事実上社会目的規範の効果・影響のみが政策のあり方に係る評価の対象となるといえる。<sup>(151)</sup>

したがって、ここでの文脈においては、財政目的規範については、例えば、平等原則の違反の有無税収を十分に獲得するか否か、生存最低限を維持するか否か、立法者の意図せざる経済的意思決定の歪曲効果を持つか否か等、社会目的規範については、政策目的を実効的に実現するか否か、あるいは平等原則の損壊が最低限度であるか否か等という基準を充足する規範が望ましい規範であることとなる。<sup>(152)</sup> こうして Gaweł 教授の思考形式を敷衍すると、一つの租税法規範につき複眼的な政策評価を行うことが可能になる。これを複眼的評価法と呼ぶことができよう。

また、十分な政策効果を持つか否かという点は、“政策” 税制である以上必要不可欠な基準であることは分かるが、前者の平等原則違反の程度を問うという作業は次のような推論を可能としよう。すなわち、環境税も “税” である以

(151) Selmer, Peter, *Steuerninterventionsismus und Verfassungsrecht*, Frankfurt 1972, S. 61, S. 217. Selmer 教授は「純粋な財政目的規範」を否定す<sup>190</sup>。

(152) Gaweł (Fn. 112), *StuW* 2001, 33ff.

(153) Gaweł (Fn. 112), *StuW* 2001, 33ff.

上、租税法の基本原則を斟酌した形での構築が求められるため、平等原則違反は租税法の基本原則に対する大きな違反であり、出来るだけ避けられるべきであると言える。したがって、規制的手段と環境税とのいずれも政策手段として採用が可能である場合には、換言すれば、いずれの手段を以ってしても政策目的の実効的かつ効率的な実現が可能である場合には、規制的手段が望ましいという結論を導くことも不可能ではない。

また、次のようなことが言えよう。政策手段として租税特別措置が多用されると既に述べた。一般的に承認される場所の租税特別措置の定義から平等原則違反の租税法規範を一定の合理的根拠により特に正当化することが必要であることが分かる。したがって、租税特別措置により税負担を軽減する場合も、また逆に環境税の賦課によって税負担が増加する場合も、平等原則という租税法上の最も重要な原則に違反する租税法規範があることとなる。したがって、政策税制の合理性は常時問われるべきである。また、環境法の特徴として不確実性が挙げられる。不確実性とは、例えば、「現在の科学の水準に照らせば、ある物質について当初環境汚染を引き起こすおそれはないものとされていたが後に危険性を有することが明らかになる可能性がある」ということを意味する。したがって、右物質について将来の危険性を考慮して現段階で何らかの手段を以って規制をする必要性が認められる。尤も、立法者にとっても将来の危険に備えて十二分に予め規制することは性質上困難である。それ故、立法者はそのような物質に係る危険性の調査研究を常時継続する必要性がある。

少なくとも以上の二点から、立法者をはじめとする政策立案者には当初の政策について継続的なモニタリングが求められるといえよう。この点、立法者の事後改善義務 (Nachbesserungspflicht) が觀念される。すなわち、Hey 教授の言葉を借りると、環境税はある種の「環境上の嚮導に係る実験 (Ökologische Lenkungsexperimente)」としての性質を有することになる。それ故、「不確実な事実状況に基づき、そして不確定な事物の推移を伴う環境に係る実験的嚮導

措置は租税法に係る体系正義に大きな負担を課すであろう。立法者が有する予測余地および判断余地は決して無制限のものではなく、そして現在の経験および知見の状況をベースとする立法者は事後改善を義務付けられる」ということである。なお、事後改善義務は、立法過程を論ずる上での鍵概念である。立法過程において立法者は政策形成を行うのであるが、事実関係の複雑性あるいは可変性に鑑みて、立法者が政策の内容を漸次合理化していくことが求められる。それはある政策を実施し、その結果を既存の、または新たな政策にフィードバックするという一連の作用を意味する。環境税の構築にもそれは当てはまろう。<sup>(154)</sup>

ここで右の分析に加えて一般的な議論を付言しておく。法治国家原則は法的安定性を実現するものであり、予測可能性と密接な関係にある。法的安定性を有さない規律は予測可能性を提供しない。すなわち、環境税のような侵害規範は、所得税、法人税等と同じように、私人の自由に対する侵害を意味する。とりわけ、環境税は性質上企業活動への影響が大きいであろうから、企業活動への阻害効果ができるだけ小さいことが政策の望ましいありようであると言えよう。

この点、先に論じたように、環境政策は不確実な事実関係を規律するものであるがゆえに、政策立案者の予測の上に形成されることが多い。換言すれば、立法者は現実には環境税政策を適宜修正することを求められる。ここで、政

(154) Hey (Fn. 14), *StuW* 1998, 42.

(155) Hey (Fn. 14), *StuW* 1998, 42.

(156) 詳細は、手塚貴大「立法過程における政策形成と法（三・完）——ドイツ立法学に係る議論の一端の概観——」*広島法学*二九卷一・二号頁以下、特に、七八頁。

(157) Gosch (Fn. 19), *StuW* 1990, 211. 参照、植田・前掲注 (29) 一三五頁。

策変更の必要性と企業活動の許での予測可能性との間に相克が生ずる。例えば、一に、既存の環境税負担がある時点から加重する場合、二に、新たに環境税を賦課する場合、の二通りがそのケースとして考えられる。環境税負担が企業活動に決定的な負の影響を与えるのか否かは現実には企業活動の実態に照らして検討しなければならないが本稿ではそれはできない。しかし、課税という侵害的国家作用に、仮に小さい負担であっても、予測可能性を与える政策措置は必要であると考ええることは不合理とは言いい切れない。かような政策措置として以下のものが考えられる。一に、経過措置である。それは、税負担を徐々に引き上げるといふものである。しかし、税負担を徐々に引き上げるとすると、望ましい税負担に到達するまで時間がかかるといふ難点が考えられる。政策税制としての環境税が平等原則に違反するものである以上、政策効果は当初より求められよう。二に、税制改革の予告をすることである。しかし、税制改革の内容を予告すると、それが納税義務者に不利益に作用する内容である場合には、納税義務者は税制改革施行前に税負担が新たに課され、または税負担が増大するであろう財の消費等を急ぐであろう(駆け込み需要)。これは政策目的の実現にとってマイナスに作用し、環境税の税収喪失を意味する。三に、時限法律の導入である。時限法律とは「法律の実効性のコントロールを目的として、その妥当性が時間の観点から制約を伴い、それによって立法者が政策の実効性を有効期間徒過後に審査するベースとなる法律」である。それによって、法律上の政策を提起的に見出す機会が創出される。政策の定期的見直しは環境政策の規律対象の不確実性を直視して、環境税の規律に馴染む。また、時限法律を用いる場合、予め付された有効期間内にはその改廃は理論的に許容されないとされる。したがって、

(158) 手塚貴大「政策過程における時限法律の運用・機能——ドイツ経済行政法を素材とした立法学研究——」法学政治学論究五六号二八一頁以下、特に、二八二頁。

(159) 手塚・前掲注(158)二八一頁以下。

有効期間内での私人の予測可能性は保護される。しかし、有効期間が徒過した場合、環境税の性質上、名宛人たる企業はその有効期間延長に反対をするであろう。彼らは政策過程においてプレッシャー活動を強力に展開するかもしれない。かような点からすると現実の政策として成立するか疑問なしとしない。また税制改革の予告に関連して、時限法律の有効期間内には環境税が課される財の使用等を控え、その徒過後に使用を再開することもありうる。その場合には、時限法律上の環境税は実効性を有さないこととなる。したがって、有効期間の延長が必要となるが、その延長には先に指摘した問題点がある。

#### 4 環境保護原則

ドイツにおいては、わが国と異なり、<sup>(160)</sup> 明文で環境保護について憲法が規律している。本稿で論ずる環境税の導入について環境保護が問題となっている。環境保護に言及される場合、現代世代および将来世代にとつての「生活のベースとなる自然 (natürlichen Lebensgrundlagen)」を保護することが想定される。<sup>(161)</sup> ドイツにおける環境保護を論ずる際、ボン基本法二〇条 a が参照される。それは次のような規定である。「国は、来るべき世代に対する責任を果たすためにも、憲法的秩序の枠内において立法を通じて、また、法律および法の基準にしたがつて執行権および裁判を通じて、自然的生存〔生命〕基盤及び動物を保護する」。<sup>(162)</sup> 右のボン基本法の規定は環境税を以てする環境政策にいくつかの示

(160) 手塚・前掲注 (158) 二八二頁以下。

(161) 尤も、わが国でも環境法と憲法とを結びつけることは可能である。この点、環境法の特徴を指摘する近時の優れた論稿として、参照、北村喜宣『プレップ環境法』(弘文堂、二〇〇六年) 六頁以下。

(162) Tipke, SRO II (Fn. 14), S. 1083.

(163) 本文中の訳は、高田敏初宿正典編訳『ドイツ憲法集〔第五版〕』(信山社、二〇〇七年) 二二三頁(初宿正典訳部分)に拠った。

唆を与える。

一に、Tipke教授は、以上の憲法条項は決して宣言的規定ではなく、政策の基準たりうるものであり、環境税という応能負担原則を指向せずに、環境保護を指向する税が正当化されるとする。<sup>(164)</sup> なお、右のTipke教授の言明によると環境税は応能負担原則を基準としていない税目のように思えるが必ずしもそうではないと解すべきである。環境税は政策目的の実現を第一次的に追及する税目であり、政策目的の実現の観点から個々の納税義務者の担税力に照らした税制には必ずしもなっていない、ということを意味する。それ故、後に言及するが、政策税制である環境税は応能負担原則を損壊することの正当性につき論証が必要であることとなる。また、右のことは、環境税が必ずしも第一次的な政策手段ではないことを示唆しているとも言えよう。

二に、Hendler/Heinrichによると、ボン基本法の条文裁上明文で規定されていないが、環境保護の担い手は必ずしも国家に限定されない、ということである。<sup>(165)</sup> それ故、私人もそれに含まれると考えられるのである。近時の公法理論によると、周知のように、私人も公的役割を担うことが期待されており、公共政策の実現に私人も寄与することは最早通常のことである。規制緩和・民営化の流れにおいても、その中に私人の公的な役割を期待する要素が全

(164) Tipke, SRO II (Fn. 14), S. 1083.

(165) Hendler/Heinrich (Fn. 21), ZRP 2000, 328. さらに、関連する文献として、例えば、Huber, Peter M., Weniger Staat im Umweltschutz-Verfassungs- und unionechte Determianten-, DVBl. 1999, 489f.; Kloepfer, Michael/Tomas, Eisner, Selbstregulierung im Umwelt- und Technikrecht, DVBl. 1996, 964. は規制的手段への懐疑を表明し、Di Fabio, Udo, Das Kooperationsprinzip - ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Umweltrechts, NVwZ 1999, 1155. は環境保護を国家のみの任務とせず、私人のそれでもあるとする。

(166) 注(13)を参照。

く皆無とは言えないのである。しかし、既に簡単に言及したが、公共政策を私人の自発的行動により実現するとしても、その際に国家の役割がまったくなくなるわけではないと考えなければならない。環境保護とは直接の関係はないが、ドイツにおいては、特に、規制緩和・民営化の文脈において、それらが決して国家の負担軽減をもたらすものではないとされている。すなわち、国家が私人の行動をモニタリングし、その結果仮に私人の行動による公共政策の実現が期待できないことが明らかになった場合には、国家が自ら再び当該政策の実現のために当該政策実施を担わなければならない。<sup>(165)</sup>これを環境政策についてアナロジーを以て当てはめると、環境税という手段の実効性がない場合には、再び国家による規制的手段が行われなければならないということになる。右のような論理は環境保護原則の意味内容として必ずしも観念されるものではないことは当然であるが、しかし、それと矛盾するものではないとも考えられよう。<sup>(166)</sup>

## 5 汚染者負担原則

汚染者負担原則とは「環境に負担をかけ、あるいは汚染している者が、その負担あるいは汚染の費用を追うべきである」という意味内容を持つ。右原則を敷衍すると、そもそも環境税は外部費用を内部化して、市場が有効に機能しない領域に市場を創出し、それを以って「環境という財に希少性を与え、その適正な配分を可能とする」ことを指向

(167) 手塚・前掲注 (13)。

(168) Hender/Heinrich (Fn. 21), ZRP 2000, 328.によると、ボン基本法の予定するところの社会国家は社会的調整を担うという意味での現実の生存関係 (Daseinverhältnis) に介入するという任務を負っている、とする。この言明は国家のもとに公共政策の実現に係る役割が一定程度留保されることを示唆していると言えよう。

(169) Kloepfer, Umweltrecht (Fn. 17), §4 Rz. 41.

するのであって、環境汚染物質の購入者（購入後それを使用することにより環境汚染が現実になる）が環境税を負うという環境税システムに端的に合致する。<sup>(170)</sup>

これに関連して、後に言及するが、環境税は消費税として性質決定でき、そのため、環境税の賦課は応能負担原則に違反するという批判もある。<sup>(171)</sup> すなわち、例えば、環境汚染物質の消費を行った者に特別な担税力を見出すことはできないという。つまり、端的な設例を示すと、排気ガスをより多く排出する車を買った者と最新式のエコカーを買った者との間で、仮にその車の価格が同じであった場合、前者のほうが後者よりも担税力が高いとする根拠は見出しがたいのである。それ故、少なくとも“金銭的な”担税力の差異を以って環境税の正当化を企図することは理論的には困難である。したがって、別の正当化根拠が必要となる。<sup>(172)</sup>

尤も、Löwer教授は、ドイツにおいて環境税として導入されている電気税を例とし、電気消費自体は生活必需（＝生存最低限に関わる）であってそれに課税をすると処分不可能な担税力構成部分にも課税が及ぶこととなるとする。所論によると、そのような租税制度は嚮導目的による正当化が不可能であることを意味するとする。<sup>(173)</sup>

加えて、一般的に今後租税法体系が間接税中心になっていくと、それは個人の担税力を不十分にしか斟酌できない

(170) Jachmann, Monika, Ökologische versus Leistungsfähigkeit-Gilt es neue Wege in der Steuerrechtsfertigung zu gehen?, *StuW* 2000, 243f.

(171) Gawel (Fn. 123), *StuW* 1999, 374.

(172) この点、Jachmann教授は“汚染者負担原則と同義ではないが、環境税の正当化のために公共の福祉に係る責任を挙げる。参照、Jachmann, Nachhaltige Entwicklung (Fn. 18), S. 254. 所論を敷衍すれば、私人も環境保護を実現するために、環境税を納付し、それを以て環境保護という同時に公共の福祉に適用目的を実現する責任を負っているということであろう。”

(173) Löwer, Wen oder was steuert die Öko-steuer? (Fn. 22), S. 46.

ことを意味し、それ故に先にも言及したように一見応能負担原則に違反する税制が構築されることとなるが、応益負担原則を援用して、間接税中心の税制を正当化する試みがありえないわけではない。<sup>(174)</sup> 汚染者負担原則は応益負担原則の一亜種であり、その点で、環境税の正当化には有効な視座を提供するものと考えられる。

## 6 予防原則

憲法上の原則は多義性をその特徴とする。多義的であるがゆえに立法者による政策選択肢の構築と選択は極めて重要である。しかし、環境政策を特徴付けるのはそれだけではない。環境問題は不確実性を内包している。したがって、今日環境規制の対象となっていない化学物質が、科学技術の発展に伴い、将来的に規制対象とされるべきかもしれない。したがって、具体的には、将来的に汚染原因となりうる物質について、予め“何らかの規制を設けることが政策判断として合理的である場合もある。斯様な認識から、例えば、予防原則が今日の環境政策の構築には言及されることがある。なお、ここで、立法者が持つ政策判断の幅は、規律対象事項の性質も相俟って、かなり広いものとなりうる<sup>(175)</sup>と言えよう。すなわち、予防原則の意味内容は、具体的な租税政策の導出という点で、いまひとつ明確であり、おそらくは環境汚染を根絶することを目的とするのであろうが、それに加えて、環境汚染を減少させることもその目的<sup>(176)</sup>としている。さらに予防原則を実施する政策手段はいくつかあり、その中には、環境汚染が少ない製品の開発も含

(174) 詳細については、参照：Lang, Joachim, Die gleichheitsrechtliche Verwirklichung der Steuerrechtsordnung, StW 2006, 22ff., 28 〇 Fn. 77.

(175) Jachmann, Monika, Steuerrechtsfertigung aus der Gemeinwohlverantwortung, DSZ 2001, 229f.

(176) Kloepfer, Umweltrecht (Fn. 17), §4 Rz. 8ff.

(177) Kloepfer, Umweltrecht (Fn. 17), §4 Rz. 12ff.

(178) Kloepfer, Umweltrecht (Fn. 17), §4 Rz. 13.

まれている。<sup>(179)</sup> そして環境税と予防原則との関係については、例えば、従来のように既に発生した環境汚染による様々な被害を事後的に損害賠償等によって調整するのではなく、汚染源への環境税の賦課徴収によって、予め損害発生防止へのインセンティブを関係者に与えることが可能となり、<sup>(180)</sup> 両者の適合性・親和性をそこに認識することができる。

しかし、右のように事実関係の不確実性あるいはそれに基づく立法者に係る構築の自由の範囲が広いという事実を直視して、現実を実施される環境政策について何らの法的制約も課されないとはいい得ない。むしろ性質上その法的制約をできるだけ明確かつ具体化し、環境政策構築の基準として定立することが望ましいことは言うまでもない。この点、不確実性ゆえに適当な対処政策が一概に明らかにならないが、しかし、予防原則をも直視して何らかの政策は構築しなければならぬという状況は立法者に過重な負担を強い現実如何なる行動をとり、如何なる政策を採用した(あるいはその逆もあるかもしれない)のであれば、予防原則に適った立法者の行動があつたかを判断するのが難しい問題となる。この点、斯様な立法者のジレンマを解消するために、租税立法過程での立法者の活動が、立法者の予防原則違反の有無を判断する要素になりうると考える。

予防原則は環境税の構築にも妥当するものと解するが、いずれにせよ、立法者には如何なる形で環境税を構築することが不確実な事実関係につき最適であるかを判断することが求められる。それは、規制的手段と変わるところなく、容易ではない。

※本稿は平成19―21年度科研費(課題番号…19730023)の助成を受けたものである。

(179) Klopfer, Umweltrecht (Fn. 17), §4 Rz. 15.

(180) Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung (Fn. 14), S. 18f.