

環境税の法と政策 (一)

——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
 - (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

一 はじめに

環境税は、わが国では、例えば、「特定の自然資源を利用したり環境に負荷を与えるような行為に対して、…税金等の経済的な負担を課すというもの」^①あるいは「環境に賦課を与える物質を排出する行為について、その排出量に応じ、税…を課することにより、環境負荷を低減し、環境保護のための財源の確保を図る制度」^②と定義されることがある。したがって、環境に負荷を与える物質を利用することを生産者あるいは消費者が思いとどまることになる。環境法の領域では、環境汚染を防止するためには、かかる原因をなす行為を一律に禁止するという政策がまず想定されるが、環境税は環境汚染の原因に経済的な負担を課して、行為者の自発的意思によりそれを抑制させるという特徴を持つ。そうした環境税の構築が如何なる法的制約の許で認められ、如何なる形態をとるのかを本稿で検討する。

環境税は、近時、いわゆる京都議定書を契機とした二酸化炭素排出規制を代表例として、議論の対象とされることがしばしばある。^④直前でも述べたが、環境税とは、いわゆる環境法における経済的手段の一類型である。経済的手段とは例えば「経済的なインセンティブ（補助金等）またはディスインセンティブ（課税等）を与えることにより、市場メカニズムを通じて、市民や事業者を一定の行動に誘導し、政策目的を達成する手法」^⑤であり、すなわち、私人が

(1) 阿部泰隆／淡路剛久編『環境法（第三版補訂版）』（有斐閣、二〇〇六年）三四四頁（加藤峰夫執筆）。

(2) 南博方／大久保規子『要説 環境法（第三版）』（有斐閣、二〇〇六年）一七八頁。

斯様な経済的なインセンティブまたはディスインセンティブに自発的に反応して、その結果として特定の政策目的が実現することを企図するものである。それ故、環境政策の手段として用いられてきた、私人に特定の行為を禁止したり、作為命令を発したりするいわゆる規制的手段とはそのありようを大きく異にするものである。⁶⁾ 規制的手段と異なった執行のありようを示すものであり、規制的手段と比較して一層実効的または効率的な公共政策の執行が可能となりうる。したがって、規制的手段（後にも言及されるが、いわゆる「秩序法」(Ordnungsrecht) と同義としてよい)と並んで、重要な公共政策実現手段として観念してよい。

本稿は、まず、環境税という公共政策実現手段が開発される背景となった環境汚染の実態とその特徴を明らかにし、環境税という政策手段の構築の際に留意すべき事項を検討する。⁷⁾

(3) 端的で経緯の概観についての優れた叙述として、参照、水野忠恒『租税法 第三版』（有斐閣、二〇〇五年）三一頁。また、地球温暖化の視点で、二酸化炭素排出量の世界的規模での増加とその政策的対応の変化、今後の展望を総合的にまとめたものとして、参照、石弘光『環境税とは何か』（岩波書店、一九九九年）七頁以下。

(4) 文献の所在も含めて、参照、金子宏『租税法 第十三版』（弘文堂、二〇〇八年）六五頁。現実の政策論へのステップとして、参照、政府税制調査会『わが国税制の現状と課題——二一世紀に向けた国民の参加と選択——』（二〇〇〇年）三七〇頁以下。

(5) 南／大久保・前掲注(2) 一七八頁。

(6) 詳細については、例えば、参照、大塚直『環境法 第二版』（有斐閣、二〇〇六年）八二頁以下。

(7) 本稿執筆のベースになるものとして、参照、手塚貴大『環境税の法構造——ドイツ租税法における議論の一端——』石島弘他編『山田二郎先生喜寿記念 租税法における法の支配』（信山社、二〇〇七年）四九七頁以下。

(一) 問題の所在

1 環境汚染の属性

環境汚染の指摘は以前よりあるが、実際に汚染を防止することは実は困難である。わが国では戦後見られた企業による汚染物質の水中あるいは大気中への排出により周辺住民の健康が侵害されるケースが見られたが、そもそもそうした環境汚染の原因となる行為とその結果との間の因果関係が一概に明らかにならないという問題がある。^⑧したがって、右のようなケースの許では、環境汚染源に対して何らかの規制措置を講じようとしても迅速な対応はできない。尤も、そうした因果関係は科学的知見の進歩により可能になることではあるが、問題の本質を解決するという視点からすれば、因果関係の事後的解明では不十分な解決にしかならない。^⑨また、環境問題は広域化し、国際性を持つようになってきている。それ故、一国のみの政策的対処では不十分である。

すなわち、環境汚染は本来発生すべきではないのであり、事後的な救済(その多くは、被害者に対する金銭的賠償、環境汚染原因となる企業・個人に対する取締りの強化等であろう)は、性質上、被害者の被害をすべて回復するものではない。例えば、しばしば環境法の領域で「重大または回復不能な損害が発生するおそれがある場合に、完全な科学的根拠がなくとも、環境の悪化を防止すべきである」^⑩ことをその意味内容とする「予防原則」に言及されるが、ま

(8) 南／大久保・前掲注(2) 九一〇頁によると、現在では産業公害のみでなく、むしろ、いわゆる生活公害に着目されねばならないとされる。汚染原因者の多様化により、不特定多数の汚染源からの環境汚染が発生しているので、産業公害と異なり汚染源の特定が困難であるので、人々の環境意識に訴えかける政策が必要であるという。

(9) 南／大久保・前掲注(2) 一三頁以下。

さしく、右のような環境汚染を未然に防止し、それを以って実効的環境保護を実現することを企図しているのである。以上に見たように、環境汚染は、被害が重大かつ広範囲に及ぶものであり、完全な回復は事後的救済によっては極めて困難であることが特徴である。

2 環境税と環境汚染—公共政策における環境税の位相—

ここで環境税の政策手段としての合理性が問題となる。既に言及したように、環境汚染についての政策手段は命令・禁止を中心とする秩序法によるものであった。確かに、特定の者が環境汚染の原因を構成しているのであれば、例えば、彼に対して汚染原因たる物質の排出禁止を法的に規律すればよい。しかし、昨今では政策手段としては不合理であることが認識されているのである。詳細は二(四)で論ずるが、環境税が有効な政策手段として観念される根拠でもあるので、ここで簡単に触れておく。わが国の学説を参照すると、例えば、以下のように指摘されることがある。

一に、規制的手段(秩序法とほぼ同義である)が環境汚染物質の排出等を一律に規制するゆえ、被規制者ごとに排出等削減コストが異なることを規制的手段は斟酌できないこと、二に、規制的手段は環境汚染物質の減少、さらに環境に親和・適合的物質の排出、あるいは技術革新によるそれに係るインセンティブを与えることが出来ない、という問題がある¹⁾。端的に環境税は右の問題を克服し、かつ規制的效果をも持ちうる政策手段であるとされているのであ

(10) 予防原則につき、参照、交告尚史他著『環境法入門(補訂版)』(有斐閣、二〇〇七年)一二二頁以下(黒川哲志執筆)。なお、予防原則はドイツあるいはEUといった複数のレベルで言及されることがあり、厳密にはその意味内容に幅がある。右の点に係る詳細については、例えば、参照、高橋滋「環境リスク管理の法的あり方」環境法研究三〇号三頁以下、特に、六頁以下、一二三頁以下。

る。

しかし政策手段の構築には法的限界が常に伴う。すなわち、以上のように、税は税収獲得を目的とすることなく、環境汚染の防止という政策目的に利用することが企図されている。斯様に税を利用することは法的に許容されるのか、が問題となる。この点、わが国では、税とは、そもそも、「特別の給付に対する反対給付ではなく、かつ（法律が給付義務を定めている法律要件をみたすところの）のすべての者に対して収入の獲得のために公法上の団体が課するそうした金銭給付」と定義づけられることがある。⁽¹²⁾ 右の定義に照らすと、環境税は私人の行為を抑制する効果をその主目的としているため、右の定義に反するようにも思える。加えて、環境税が右の税概念に適合し、一つのありうる政策手段として観念するとして、環境税は政策的有効性を維持する必要があり、それが如何なる方途を以って可能となるかも公共政策論として論ずる必要がある。

環境税を現実の政策実務に投入するに前に、また既存の環境税の改善・合理化を実現するために、右に挙げたものをはじめとする理論的諸問題に検討を加える必要がある。

(二) 本稿における検討の視角

公共政策という言葉があるが、公共的な問題を解決する際に企画立案・実施される政策である。環境問題は人的範

(11) 大塚・前掲注(6) 八五頁。

(12) 木村弘之亮『租税法総則』(成文堂、一九九八年)四六頁、金子・前掲注(4) 八頁、清水敬次『税法(第七版)』(ミネルヴァ書房、二〇〇七年)二二三頁。

困、地理的範囲について極めて広範であり、公共的な問題である。それに加えて公共政策は国家が私人に対して何らかの介入・関与を行うものであるが、その介入・関与のありようは様々である。大まかに識別すると、規制により私人の行動を制約する、あるいは私人ではなく国家自らが公共サービスを提供し、公共政策目的を実現することがある。その反対に規制を緩和し、私人の自律的・自発的行動により公共政策目的を実現することもありうる。または私人に対して何らかの働きかけを行い、作為・不作為の誘因を与えて公共政策目的の実現を企図する場合もある。このように公共政策について国家と私人との間の介入・関与のありようは多様である¹³⁾が、環境税は先の定義から分かるように誘因による政策手段であるが、そうした制度設計のもとでは各政策手段の適切な投入形態が識別されねばならない。

すなわち右のような公共政策を最もよく実現する手段は如何なる形態があるかが問題となる。本稿は議論の素材をドイツ租税法に求め、ドイツ租税法における環境税に係る議論¹⁴⁾をベースとして環境税制の構築のありようを検討することとした。ドイツにおいては一九九九年以降、環境税改革が実施され、石油税の引き上げ、電気税の創設という租税政策が採用された。それをきっかけに環境税の法構造を検討する業績が発表されてきた。ドイツにおいては、租税法あるいは行政法の領域において公共政策の実現手段として環境税の導入、特に具体的制度設計¹⁵⁾について議論がある¹⁶⁾。例えば、Kloepfer教授は先の経済的手段につき「名宛人に経済的誘因を与え、彼が環境政策上望ましい行動をと

(13) 手塚貴大「調整行政法の意義と立法政策―ドイツ行政法に見る公共政策の実現と行政改革の法学的分析―」慶應義塾大学法学部編

『慶應の法律学 公法Ⅱ』（慶應義塾大学出版会、二〇〇八年）二〇七頁以下において筆者は公共政策の実現を指向する行政制度設計につき、ドイツ電気通信法制を素材として規制緩和・民営化後の行政活動のあり方につき若干の検討を行ったが、今後は規制緩和・民営化の法的限界も含めて他の行政分野に視野を拡大して検討する予定である。

るようにするそうした政策手段」と定義づけ(17) (私人の自発的意思決定を基礎とする政策手段)⁽¹⁸⁾、環境税はその一類型として「環境汚染の原因者に高権的に課される金銭給付義務」とする⁽¹⁹⁾。そして、環境税を導入するに際して、法的にどのような形が望ましいかという点で法律論が展開されている。ドイツは環境法の発展が認められる国でもあることは周知であり(なお、周知のように、租税法を政策的に投入することの可能性につき、ドイツ租税通則法三条一項二文

- (14) 例えは、Lang, Joachim, Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht, in: Kirchhof, Paul (Hrsg.), Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht, Köln 1993, S. 115ff.; ders., Der Einbau umweltpolitischer Belange in das Steuerrecht, in: Hrasneyer, Karl-Heinrich u. a. (Hrsg.), Umweltschutz durch Abgaben und Steuern : 7. Trierer Kolloquium zum Umwelt- und Technikrecht vom 22. bis 24. September 1991, Heidelberg 1992, S. 55ff. また、環境税の法的許容性について論じたものとして、参照: Balnes, Frank Rainer, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, Köln 1997; Hey, Johanna, Rechtliche Zulässigkeit von Umweltabgaben unter dem Vorbehalt ihrer ökologischen und ökonomischen Wirksamkeit : zugleich Anmerkungen zu Frank Rainer Balnes, Verfassungsmaßigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern, Stuw 1998, 32ff. 環境税一般について、参照: Tipke, Klaus / Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht 19. Aufl., Köln 2008, § 8 Rz. III ff.; Tipke, Klaus, Steuerrechtordnung Bd. II 2. Aufl., Köln 2003, S. 1082 ff.
- (15) Hey, Johanna, Fortführung der ökologischen Steuerreform-Übergang zur Routine?, NJW 2000, 640.
- (16) 税を政策目的に使用するものについて、参照: Bareis, Peter / Thomas Elser, Anforderungen an Lenkungssteuern und Beurteilung der ökologischen Steuerreform (aus ökonomischer Sicht, DVBl. 2000, 1176; Sacksofsky, Ute, Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts, NJW 2000, 2619ff. 環境税の意義について、参照: Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Umweltsteuern aus finanzwissenschaftlicher Sicht : Gutachten des Wissenschaftlicher Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Bonn 1997, S. 8. また、環境税のみならず、広く経済的手段、それと規制的手段との比較検討、加えて、環境保護を目的として私人の行動に直接的に規制を加えるいわゆる直接的政策手段でなく、私人の自発的な環境適合・親和的行動を促すいわゆる間接的政策手段を法的に検討する優れた論考として、参照: Franzus, Claudio, Die Herausbildung der Instrumente indirekter Verhaltenssteuerung im Umweltrecht in der Bundesrepublik Deutschland, Berlin 2000.

後段が既に明文で許容する。しかし環境税自体の政策手段として性質決定すること自体は承認できるとしても、環境税自体は一見平等原則に違反するゆえ、如何なる場面で、どのように投入するかは問題として残る⁽¹⁶⁾、今後わが国で環境税導入に係る政策論を充実させるに適当な理論が獲得できるかもしれない。なお、わが国では、近時のドイツ環境税制改革について詳細に紹介するものがある⁽¹⁷⁾。したがって、現実の税制改革の内容・動向についてはそちらに譲り、具体的には、環境税という公共政策実現手段を実際に構築する際に如何なる理論的問題点があり、法的に如何なる基準をベースとして税制の構築がなされるべきであるかという理論的視点を中心に本稿は議論を展開することとした⁽¹⁸⁾。

(17) Kloepfer, Michael, Umweltrecht 3. Aufl., München 2004, § 5 Rz. 178.

(18) Jachmann, Monika, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, Stuttgart u. a. 2003, S. 247f.

(19) Kloepfer, Umweltrecht (Fn. 17), § 5 Rz. 217. 々の他に、参照: Goseh, Diemar, Juristische Beurteilung von Öko-Steuern, StW 1990, 201ff., 203ff.

(20) Birk, Dieter, Steuerrecht als Mittel des Umweltschutzes: Zur Entscheidung des BVerwG von 6. 7. 1984, DVBl. 1984, 1040ff.

(21) Friauf, Karl Heinrich, Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze, Tübingen 1966, S. 10; Hender, Reinhard / Jörn Heimlich, Lenkung durch Abgaben, ZRP 2000, 325; Müller-Franken, Sebastian, Forum: Verfassungs- und europarechtliche Fragen der Einführung nationaler Öko-Steuern, Jus 1997, 872ff., 873. なお、税を政策手段として投入するとういうことは歴史的に見て普遍的な事象ではない。この点については、例えば、Sacksofsky (Fn. 16), NJW 2000, 2620. によると、一九世紀の自由主義が支配的であった頃において税は財源調達目的のみに限定されていたとする。しかし二〇世紀に入り、「税は「主として (ausstreblich) “税収獲得に用いられるべきである”と変調し(これは税が政策目的に投入されうることを意味する)、ライヒ租税通則法には「収入獲得のために、“税の賦課徴収が行われうる”とされていたため、理論的問題として、“税は政策目的を主目的としうるか否か”が挙げられた。Friauf教授によると、ライヒ租税通則法の規定は本文中に挙げた一九七七年ドイツ租税通則法において受け継がれ (Friauf, a. O.)、右問題が解決された。

では、ここで本稿での議論の展開、すなわち、検討すべき諸点を以下に大まかに示す。

一に、公共政策の構築を法的に論ずる際に、立法者の裁量の広さ、構築の余地に着目しなければならない。右の構築の余地によって立法者は複数の政策選択肢のうち最も適当なそれを選択する。しかし、そこに法的制約は設けられねばならない。Hey 教授によると、それは、基本権、比例原則、平等原則、法治国家原則、E C 法等であるとされる。⁽²²⁾ 環境税の、広くは税制の構築に際して、課税要件は最も重要であることは言うまでもない。そうした課税要件の構築に際して、右に挙げた諸基準との整合性が問われることとなる。⁽²³⁾ しかし環境税の構築に憲法の規律を厳格に貫徹することは現実には行われなしかもしれない。そもそも原因者負担原則、外部費用の内部化、市場適合性といった鍵概念を環境税の構築に当てはめそれをベースに環境税の構築を現実に行う場合には、それは応能負担原則あるいは平等原則に照らせば例外をなすのであり、そうした例外に原則を当てはめることによって具体的に制度設計ができる可能性は必ずしも大きくない。環境税のあり方が憲法違反とされた例はほとんどなく、顕著な例は一八四四年に小夜鳴鳥税

(22) 木村弘之亮「一九九九年・二〇〇〇年エコロジー税制改革——ドイツ環境税法の新展開——」法学研究七三巻六号一頁以下、同「政策制としてのエコロジー税制の創設」確井光明他編『公法学の法と政策 金子宏先生古希祝賀』(有斐閣、二〇〇〇年)、戸原四郎他編『ドイツ経済 統一後の 10 年』(有斐閣、二〇〇三年)一一七頁以下(加藤榮一執筆)、諸富徹『環境税の理論と実際』(有斐閣、二〇〇〇年)。「ドイツの文献として」、参照：Herdegen, Mathias / Wolfgang Schön, *Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe*, Köln 2000 ; Löwer, Wolfgang, *Wen oder was steuert die Öko-steuer? : Gemeinschaftsrechtliche und verfassungsrechtliche Überlegungen zum Einstiegssetz in eine ökologische Steuerreform*, Köln 2000.

(23) Hey (Fn. 14), *StuW* 1998, 39ff.

(24) 法原則の具体化とあてはめ。参照：Franke, Siegfried F., *Möglichkeiten des Steuerrechts zur Entwicklung umweltverträglicher Energie- und Verkehrstechnologien*, *StuW* 1998, 25ff., 27 ; Selmer, Peter / Carsten Brodersen, *Die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgaberechts-Verfassungsrechtliche Grundfragen-*, DVBl. 2000, 1153.

がいわゆる絞め殺し税とされたものがある。⁽²⁵⁾このように憲法上の原則が環境税の制度設計にあまり生きてこない可能性を持っていることは否定できないが、逆に言うと、環境税の構築につき適用可能な憲法上の言明の獲得を敢えて試みる必要がある。⁽²⁶⁾

また、環境税は国際的側面から検討される必要がある。すなわち、仮に環境税は一国のみで課税がなされると、当該国において企業活動が展開する誘引を企業者から奪ってしまい、それは立地条件としての当該国家の魅力を失わせてしまう。また、環境問題はその汚染源は広範囲にわたって点在し、あるいは汚染被害は広範囲にわたっていることがしばしばあり、それ故、一国のみの政策的対応では環境税の政策的実効性は大きく減殺される。Hey教授は「環境税の適用領域が広くなるとそれだけ一層回避可能性が減少し、環境税の効率性が増加する。ある国内において環境税を課される財が外国において獲得されそして右外国において環境税を課されない財に替えられるか、または当該財の生産を外国に移す可能性がある程度に応じて、環境税の実効性は減少する⁽²⁷⁾」とする。以上の点からしても環境税の導入（本来は環境税に限られず環境政策手段一般について言えることであるが）は国際性が求められる。この点、ドイツにおいてはEC法という特殊な法源がある。端的に国家は租税立法高権をそれぞれ有しているため、原則として他国の租税政策に影響を受けることなく、自国の租税政策を決定しうる。しかし、EC法はEC域内での市場統合のベースであるゆえ、EC構成国の租税政策をも一定程度規律するものである。したがって、ドイツにおける環境税政策

(25) 詳細は、Hofling, Wolfram, Verfassungsfragen einer ökologischen Steuerform : Zur Jahrestagung “Umwelabgaben” der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft am 3./4. 9. 1992, StW 1992, 242.

(26) 同前、Hofling (Fn. 25), StW 1992, 243.

(27) Hey (Fn. 14), StW 1998, 43.

を論ずる場合には、E C 法に言及せざるを得ないので、環境税と E C 法との関係にも言及することとする。

二に、環境税は、例えば、Klaus Töpke 教授によると、凡そ「環境を侵害する行為に法効果として結び付けられる税」である。⁽²⁸⁾ すなわち、環境に対して悪影響を及ぼす、または及ぼしうる行為（＝使用、排出、取引等）に課税をし、私人に経済的なディスインセンティブを与えて、かかる行為を自発的に抑制させようとするものといつてよい。従来、環境に悪影響を及ぼす行為については一律に禁止すればよいという命令・禁止に代表される規制的手段を以って対応することが一般的であった。⁽²⁹⁾ しかしそれは許容される汚染物質の排出に係る最大値をできるだけ減少させるインセンティブを与えない。⁽³⁰⁾ 仮に環境に悪影響を及ぼす行為であっても、それが受忍可能であつてそれ故一律に禁止することができない場合には、環境に悪影響を及ぼす行為に金銭的負担を課し、受忍可能な限度までかかる行為を抑制することもありうる。⁽³¹⁾ 以上のように、規制的手段と経済的・誘導的手段である環境税との双方を、例えば、政策目的を基準として使い分けることがある。斯様に政策手段を併用することを以つて、すなわち、いわゆるポリシー・ミックスの視点を以つて、公共政策の構築をなすことがある。⁽³²⁾ それ故、両者の比較検討は解決されるべき政策課題ごとに適当な政策手段を配備することを可能にする。⁽³³⁾ そもそも規制的手段を以つて環境政策が論じられてきたにも拘らず、何故経済的手段に斯くも言及されるようになったのか。具体的には環境税にも一定のプライオリティーが与えられるように

(28) Tipke, SRO II (Fn. 14), S. 1085.

(29) Tipke, SRO II (Fn. 14), S. 1085. ショセフ・E・スティグリッツ他著／藪下史郎他訳『ミクロ経済学 第三版』（東洋経済新報社、二〇〇六年）七〇七頁、植田和弘『環境経済学』（岩波書店、一九九六年）一一七頁。

(30) Henderl / Heinrich (Fn. 21), ZRP 2000, 326.

(31) Tipke, SRO II (Fn. 14), S. 1085.

(32) Balmes, Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung (Fn. 17), S. 6f. 植田・前掲注 (29) 一三四—一三五頁。

なったのは何故か。右の問いに答えることによって、環境税あるいは経済的手段を如何なるケースにおいて利用すれば公共政策の最も実効的かつ効率的な実現が可能であるかが明らかになろう。

三に、環境税については、わが国では例えば広井良典教授が福祉目的税として構築すべきと近時主張される³⁴⁾。その根拠として大まかに、一に、経済成長というパイの拡大のみでなく、生活の豊かさを実現するために、環境汚染の大きな原因者である企業に環境税を負担させ、それを社会保障財源とし(反対に、企業負担の社会保障費等は減額する)、それを通じて失業率を減少させること、二に、今日の税体系が労働資源に対する相対的な重過構造を有しているが(その結果として先に挙げた雇用の弱まりがある)、それを改め自然環境等の資源の利用に対して課税の比重を移し、資源利用の効率化を促すことを以って環境保護を実現することを凡そ挙げておられる。右のような議論をベースとすると、環境税を福祉目的税とすべきか否かは兎も角目的税として構築すべきか否かという論点を検討しておく必要が認められよう。³⁵⁾

四に、以上のような諸点をふまえて、環境税は如何なる形で公共政策手段として採用されることが望ましいのか、を検討する。具体的には、環境税が消費税としての法構造を有していることに言及し、ドイツにおいて既存の環境税

(33) 参照: Gawel, Erik / Dieter Ewringmann, *Lenkungsabgaben und Ordnungsrecht: Zur allokativen Logik der Restverschmutzungsabgabe*, StW 1994, 295ff., 296. 吉村良一 / 水野武夫編『環境法入門(第二版)』(法律文化社、二〇〇二年)三七—三八頁。

(34) 社会保障財源としての消費税、相続税とも併せて、参照: 広井良典『定常型社会 新しい「豊かさ」の構想』(岩波書店、二〇〇一年)六三頁以下。

(35) 広井・前掲注(34) 九七—九九頁。

(36) 近時のドイツにおける目的税に関する議論として、参照: Waldhoff, Christian, *Die Zwecksteuer: Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtlichen Bindung des Aufkommens von Abgaben*, StW 2002, 285ff.

目および改革提案を素材としてそれを検討する。⁽³⁶⁾ それに付け加えて、Joachim Lang 教授は、租税法体系全体のグリーン化の余地に言及する。すなわち、大まかに言えば、所論によると、租税法体系は現在資本所得課税 (kapitalorientierte Einkommensbesteuerung) をベースとして構築されているが、消費所得課税 (konsumorientierte Einkommensbesteuerung) を基準として租税法制度設計を行うと租税法体系自体をグリーン化できる余地を持つているとする。

五に、以上の議論を総括する必要がある。

二 環境税構築の法理論

本章では、環境税を実際に構築する際に、斟酌しなければならぬ法原則を明らかにし、その意味内容から法体系

(37) 包括的には、参照、Forster, Julia, Die Verbrauchsteuern : Geschichte, Systematik, Finanzverfassungsrechtliche Vorgaben, Heidelberg 1989 ; Voß, Reimer, Strukturelemente der Verbrauchsteuern, in : Kruse, Heinrich Wilhelm (Hrsg.), Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, Köln 1989, S. 261ff., S. 265.

(38) 本文中で後に触れるが、ドイツにおいては、ボン基本法上規律された税目のみ賦課徴収することが許される。ドイツ地方税に係るこの問題について、参照、Tripe, Klaus, Über ungleichmäßige Besteuerung durch kommunale Verbrauch- und Aufwandsteuern, DÖV 1995, 1027ff. また、近時、税との識別について賦課金が問題とされることがある。参照、Jochum, Heike, Neustrukturierung der Sonderabgabendegmatik-gewidmet Herrn Prof. Dr. Rudolf Wendt in herzlichher Verbundenheit, Stuw 2006, 134. 包括的に、Jakob, Wolfgang / Oliver Zugmaier (Hrsg.), Rechtliche Probleme von Umweltafgaben, Augsburg 1996.

(39) Franke (Fn. 24), Stuw 1998, 28.

の予定する環境税のあるべき姿を明らかにする前提作業をなす。

環境税はいわゆる経済的手段として私人の自発的意思を前提として、誘引措置を以って、私人の行動を政策的に望ましい方向に導くことが機能的特徴とする⁽⁴⁰⁾。すなわち、「経済学的には従来自由に処分できる財産である。環境」を技術的に希少化し、そして環境負担について市場を創出する⁽⁴¹⁾という思考である。すなわち、市場が存在しないことよって最適な配分が不可能であった環境という財の最適配分を可能とする市場を創出することがその核心である⁽⁴²⁾。その効果として、一に、環境の過剰利用の抑制、二に、技術革新、がある⁽⁴³⁾。敷衍しつつ換言すれば、例えば生産活動等に環境の存在は欠かせないものであり、それを利用して生産活動が展開される。しかし人口増加による過剰消費の結果として過剰な環境の利用が生じ、また環境利用に特別の対価を支払う必要がないため、市場の欠如による最適配分が不可能であることよって、環境という財の価格に反映されない費用が、公衆あるいは将来世代にとつて環境という財の供給量が少なくなり、彼らにとつての最適配分が当然の結果として不可能になるといふ事情がある。そのた

- (40) Lang, in: Tipke / Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (Fn. 14), § 8 Rz. 115.
- (41) Balnes, *Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung* (Fn. 14), S. 8; Birk, Dieter, *Steuerrecht: Allgemeiner Teil*, 2. Aufl., München 1994, § 2 Rz. 17; Hendler, Reinhard, *Umweltabgaben und Steuerstaatsdoktrin*, AÖR Bd. 115 (1990), 577ff.; 587f.; Meßerschmidt, Klaus, *Umweltabgaben als Rechtsproblem*, Berlin 1986, S. 55f.; Kloepfer, Michael, *Umweltschutz durch Abgaben*, DÖV 1975, 593.
- (42) Balnes, *Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung* (Fn. 14), S. 8; Hansjürgens, Bernd, *Umweltabgaben im Steuersystem: Zu den Möglichkeiten einer Einführung von Umweltabgaben in das Steuer- und Abgabensystem der Bundesrepublik Deutschland*, Baden-Baden 1992, S. 23; *Wissenschaftlicher Beirat, Umweltsteuern* (Fn. 16), S. 12ff.
- (43) *Wissenschaftlicher Beirat, Umweltsteuern* (Fn. 16), S. 13.
- (44) Franke, Siegfried F., *Ökonomische und politische Beurteilung von Öko-Steuer*, StW 1990, 217f.

めに公共政策による国家の何らかの介入が正当化され、環境という財に市場を創出する環境税の投入が正当化されるのである。⁶⁵⁾

また、環境税は環境汚染の防止という目的で立法されるため、税収を環境汚染防止目的をはじめとする様々な環境政策のためのみに支出することもありうる。そのように環境税を特定目的のみに支出することを予定する目的税（なお、福祉目的に環境税収を利用することも提唱されている）として構築することもありえないことではない。したがって、そのように環境税を目的税として構築できるか否か、あるいはそうすべきか否かを検討することは意義がある。本章では、目的税そのものの意義と具体的制度として構築される許容性を検討する。

最後に、環境税が、比喩的な言い方をすれば、いわばソフトな手段として認識されるが、それが如何なる政策領域にも投入されうる手段と考えるのは早計であり、伝統的政策手段である命令・強制手段との比較検討が重要である。

(一) 経済的手段の諸類型——環境税、料金、特別賦課金——

環境税は先にも挙げたように、いわゆる経済的手段である。経済的手段とは環境税のみではない。政策手段の類型が複数觀念されることは、各政策手段に特徴があり、政策による規律をなす場面に応じて、利害得失等を勘案しつつ取捨選択することが政策当局には求められる。ここでは、環境税を本稿で検討するにあたり、環境税が経済的手段の

(45) Balmes, *Verfassungsmäßigkeit und rechtliche Systematisierung* (Fn. 14), S. 8.

うちで如何なる位置づけを有しているかを確認し、環境税が如何なる政策局面で投入されるのが望ましいかを明らかにすることは、理論的にも、現実の政策のあり方を論ずるにも有用であろう。

環境税は先に論じたように、凡そ環境汚染の原因となる財の消費、排出、使用等に課税をし、それを以って私人が当該行為を自発的に止めようとするデイスインセンティブを与えるものである。その背景には「経済に負の外部性を与えている行為に対して課税をすると、その分だけ価格が上昇し、それ故、需要者が価格上昇に反応し、環境負荷行為を心理的に控えることとなる。斯様なデイスインセンティブを持つ課税の効果を以って、私的限界費用と社会的限界費用との一致が実現する⁽⁴⁶⁾」という経済理論がある。換言すれば外部費用の内部化である。そして、それにはいくつかの類型が考えられうる。例えば、Tizaskalik教授によると、税 (Steuer)、料金 (Vorzuglasten)、特別賦課金 (Sonderabgabe) の三種が識別されうるとする⁽⁴⁷⁾。それぞれ私人に経済的負担を課すものであるが、法的許容性に係る要件は異なる。租税国家という言葉があるが、国家の財源は原則として税を以って調達しなければならない、という命題であり、ドイツにおいてはボン基本法の想定する国家像はそれであるとされるのが一般的である⁽⁴⁸⁾。環境税は資金調達機能をも有するので、環境税は以下に述べる税の形態を以って制度設計しなければならないとも考えられる。しかし、後にも述べるがドイツが租税国家であることはボン基本法上規律された税目のみの賦課徴収が許されることを意

(46) ステイグリッツ／戴下他訳・前掲注(29)六九八―七〇一頁。

(47) Tizaskalik, Christoph, Die instrumentelle Einsatz von Abgaben : Bemerkung zum Entwurf eines Abfallabgabengesetzes, StW 1992, 135ff, 139ff.

(48) 租税国家の意味内容および法的性質等につき、参照：Gawel, Erik, Das Staatsratsgebot des Grundgesetzes : Ein finanzwissenschaftlicher Beitrag zu seiner Inhaltsbestimmung, Der Staat Bd. 39 (2000), 209ff.

味し、それ故に、特に、料金、賦課金を以って構築する環境政策の構築の許容性が問題となる。

1 税

税 (Steuer) とは凡そ「特別の反対給付なしに、法律上納税義務が結び付けられた者がその課税要件の充足を契機として国家に納付する金銭給付⁽⁴⁹⁾」と定義できる。Hey 教授によると、先に本稿で言及したように、料金および賦課金が性質上限定的な役割しか果たしえないことに鑑みて、税を以って環境税を構築することが求められるとする。このことは、例えばいわゆる炭素税導入について、二酸化炭素の個別特定の排出源が明らかでなく、それが広範囲に渡るならば、“薄く広く”課税することが妥当であることに繋がる (例えば、料金方式について理論的に要求される環境汚染とその原因者 (の行為) との間の厳格な因果関係は必要ない⁽⁵¹⁾)。また税も料金方式も名宛人に与える経済的インセンティブは同じである。さらに、ボン基本法一〇五条以下に賦課可能な税目が挙げられているのは、原則として列記された税目以外の課税を予め禁ずること及び予め税収配分の基準を定めることを以って、それらに特別の正当化を求め、過剰な課税による自由権侵害、連邦国家体制の維持を企図しているからである⁽⁵²⁾。このことは税が税収獲得・政策手段として優先的位置を有することを推論させる⁽⁵³⁾。

わが国の学説上指摘される「環境汚染の原因を生み出すのは企業のみならず一般の家庭も含まれる⁽⁵⁴⁾」という現状認

- (49) ドイツ租税通則法二条一項も参照。また、参照、Kloepfer, Umweltrecht (Fn. 17), § 5 Rz. 243ff.
- (50) Hey (Fn. 14), StWW 1998, 38.
- (51) Lang, Der Einbau umweltpolitischer Belange (Fn. 14), S. 62.
- (52) Lang, Der Einbau umweltpolitischer Belange (Fn. 14), S. 62.
- (53) Rodi, Michael, Umweltsuern: Steuerrecht als Instrument der Umweltpolitik, Baden-Baden 1993, S. 70.
- (54) 連邦憲法裁判所の立場でもある。参照、BVerfG-Beschl. v. 8. 6. 1988, -2 BvL 9/85 und 3/86-, BVerfGE 78 249, 266f.

識を踏まえれば、税を課すことはかかる認識に整合する。右の場合、何らかの税目の税負担引き上げを行い、右の引き上げ分がまさに環境政策に動機付けられたインセンティブ創出を期された部分ということになる。しかし、如何なる税目の税負担の引き上げを行うかという点が問題となる。それは問題となる環境汚染の性質によることとなる。主として企業活動が汚染原因であるならば、法人税（および場合によっては事業税）の引き上げが妥当であろうし、また家計が汚染原因であれば所得税の引き上げが望ましいであろう。

また税方式を利用する場合の問題として、境税の構築の手段は主として二つある⁽⁵⁶⁾。一に、既存の税目を環境税に変革する、あるいは新規の税目をおこして環境税として導入する方式、二に、後に言及するように、租税法体系を具グリーン化する方式、である。前者による場合、税収中立性を維持すべきである。税収中立性とは本稿の文脈では「所得税・法人税等の減税による税収減を環境税の増税で以って補うこと」を意味し、税制改革のあり方を示す⁽⁵⁷⁾。この税収中立性は料金、賦課金方式をとった場合、性質上観念されえないので、その点でそれらの政策手段としての不都合がある。また、後者は実現されていない。

なお、右の税収中立性の問題については留意点がある。税収中立性の維持は税負担の不相当な引き上げを抑制する

(55) 石・前掲注(3)五九頁以下。

(56) 以下につき、参照：Lang, in: Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuern* (Fn. 14), § 4 Rz. 123.

(57) 占部裕典「環境税の法律問題」大塚直・北村喜官編『環境法学の挑戦—淡路剛久教授・阿部泰隆教授還暦記念—』（日本評論社、二〇〇二年）一一〇頁以下、一二八頁。ドイツについては、実定租税法における環境税と社会保険料との関係に係る概要とその限界に「*参照*」：Herdeggen/Schön, *Ökologische Steuerreform* (Fn. 22), S. 40ff.; Jacobs, Otto H., / Christoph Spengel / Alexander Wunsch, *Steuerreform 1999/2000/2002: Auswirkungen auf die Unternehmensbesteuerung im nationalen und internationalen Vergleich*, DB 1999, 57.

理論的支柱を構成するが、しかしその租税政策を拘束・誘導する力の程度はあまり強くない場合がある。税収中立性という言明の意味内容は目下のところまさに税収中立に尽きているのであって、環境税の創設による税負担増があった際に、租税体系のもとにおいていずれの税目の税負担引き下げを行うべきか、までは指示していないのである。この点はその都度社会経済情勢によって決定されることになろうが、減税政策を規律づける法理論はなお構築されておらず、その決定が恣意的になる可能性、租税体系の損壊の可能性があるだろう。その点で税収中立性は環境税の賦課という租税政策への支持あるいはその受容を実現しやすいが、機能的にそれに尽きるかもしれない、逆に環境税という政策税制の濫用に行き着く可能性すら有すると言いうる。

※本研究は、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。