

我が国における温暖化対策税制に係る制度面の検討について
(これまでの審議の取りまとめ)

平成13年12月

中 央 環 境 審 議 会
総合政策・地球環境合同部会
地球温暖化対策税制専門委員会

我が国における温暖化対策税制に係る制度面の検討について

目次

はじめに	～温暖化対策における税制の位置付けと本専門委員会での検討の方向～	2
1	中央環境審議会における地球温暖化対策検討の経緯	2
2	地球温暖化対策税制に係る検討の経緯	2
3	本専門委員会での検討について	3
4	今回の取りまとめについて	4
委員名簿		5
検討経緯		6
第1章	諸外国における温暖化対策税制及び我が国の既存関連税制	7
1	諸外国における温暖化対策税制の状況	7
2	我が国における既存関連税制の概要	11
第2章	温暖化対策税制に係る制度面の論点整理	15
1	税の性格について	15
2	税の制度について	16
3	税による諸影響の緩和等について	21
4	その他の論点	22
第3章	論点整理に基づく税制のオプション	25
1	温暖化対策税制のオプションを設定する際のアプローチ	25
2	温暖化対策税制の評価項目について	27
3	温暖化対策税制のオプション（化石燃料）	28
4	温暖化対策税制のオプション（電力）	30
おわりに		32
(参考資料)		
1	主な導入国における経緯・制度について	
2	我が国のエネルギーフローとCO2排出量（1999年度）	
3	我が国の既存エネルギー税制について	
4	ヒアリング団体からの意見（要旨）	

はじめに ～温暖化対策における税制の位置付けと本専門委員会での検討の方向～

平成 13 年 11 月、マラケシュ（モロッコ）で開催された気候変動枠組条約第 7 回締約国会合（COP7）において、京都議定書の運用に関する細目を定める文書が決定されたことを受け、我が国の京都議定書 2002 年締結に必要な国内制度の整備・構築のための準備が現在本格的に開始されている。こうした中、地球温暖化対策としての税制面での対応にも大きな関心が集まっている。本専門委員会における温暖化対策税制についての検討は、既に進められている中央環境審議会における地球温暖化対策に関する様々な検討の一環をなすものであり、本専門委員会での検討開始に至る経緯、本取りまとめの位置付け等は、次のとおりである。

1 中央環境審議会における地球温暖化対策検討の経緯

中央環境審議会では、平成 9 年 12 月に「今後の地球温暖化対策の在り方」について諮問を受けて以来、継続してこの問題についての検討を行い、節目ごとに時宜に応じた答申等を行ってきた。

京都議定書の 2002 年締結に向けても、既に平成 13 年 2 月から、地球環境部会に「目標達成シナリオ小委員会」及び「国内制度小委員会」の 2 つの小委員会を設けて検討を行っている。目標達成シナリオ小委員会では、技術の評価を行いつつ、各種対策の削減ポテンシャル等についての詳細な分析を行っており、また、国内制度小委員会では、ポリシーミックスによる政策パッケージ等について検討を行い、具体的な制度案を取りまとめるべく作業を進めてきた。

このうち、国内制度小委員会は、7 月にいったんそれまでの審議結果を中間的に取りまとめ、今後の地球温暖化対策の基本的考え方、主要な追加的国内制度の案を示した。その後引き続き審議を進め、かかる審議結果を踏まえて、12 月 20 日に地球環境部会に対して報告を提出したところである。

2 地球温暖化対策税制に係る検討の経緯

環境税をはじめとする経済的手法は、市場メカニズムを通じた効率的な施策として、既に 80 年代から OECD の場において検討されており、91 年（平成 3 年）には加盟国に対してその広範な採用を求める勧告が発表されている。我が国におけるかかる手法の検討経緯を概観してみると、平成 5 年に環境基本法が制定され、補助金等経済的な助成措置の適切な活用にも努めるとともに、環境税等経済的な負担を課す施策についても適切に調査研究を行い、これに係る措置を講ずる場合には国民の理解と協力を得るべき旨が規定された。

これを受けて平成6年に策定された環境基本計画においては、環境に係る税、課徴金等の経済的負担を課す措置の有効性が期待されており、温暖化防止のための二酸化炭素抑制など適用分野に応じ、その効果や影響等について適切に調査研究を進めることとされた。

環境省では、これに先立つ平成3年から「環境税研究会」(当時の環境庁企画調整局に設置)を設けて調査研究を行っていたが、環境基本法の規定等を背景に平成6年から本格的な検討を開始し、「環境に係る税・課徴金等の経済的手法研究会」、「環境政策における経済的手法活用検討会」(以上の座長:石弘光一橋大学学長)、「地球温暖化経済システム検討会」(座長:佐和隆光京都大学経済研究所教授)、「地球温暖化防止のための税の在り方検討会」(座長:飯野靖四慶應義塾大学教授)等の場において、温暖化対策の手段としての税を中心とした経済的手法についての検討が進められてきた。

こうした検討作業の結果、以下の点につき、一定の成果が得られている。

税制の活用は、価格を通じて市場メカニズムを機能させることにより、各経済主体が自主的に自らの消費や投資等の行動を温室効果ガス排出の少ないものとするように促進する効率的な手法であること

地球温暖化対策として一定の効果を期待しうること(マクロ経済モデルを用いたシミュレーションによれば、炭素トン当たり3千円《ガソリン換算1リットル2円に相当》という低税率の税であっても、税収を省エネ技術導入促進のための補助金として還元することなど他の施策と組み合わせることにより、炭素トン当たり3万円の税に匹敵する効果が得られる)

税に係る主要論点の整理(具体的な論点として施策効果、マクロ経済への影響、国際競争力への影響、既存税制との関連、税収の使途、様々な影響の緩和方法の在り方等)

しかしながら、課税物件、課税標準、課税段階等の、税の制度面の検討、とりわけ我が国の既存関連税制との関係を整理した上での、いわば、「我が国の実情にあった具体的な制度面の検討」は、これまで十分になされていない状況にあった。

加えて、政府内においては、平成12年7月に政府税制調査会が公表した中期答申において、地球温暖化対策全体の具体的な内容が検討される中で、税制以外の各種手法の活用に加えて、税制の活用の必要性について十分な議論が求められるとされ、また、議論すべき課題として、既存のエネルギー関係諸税との関係が指摘されていた。今後同調査会として、国内外における議論の進展を注視しつつ、PPPの原則(Polluter Pays Principle:汚染者負担原則)に立って、引き続き幅広い観点から検討を行っていくとされている。

3 本専門委員会での検討について

以上の経緯及び現状、さらに、現下の厳しい経済情勢においては慎重に対応すべきとの意見も念頭に置きつつ、以下の考えの下、温暖化対策としての税制の在り方について、一層の検討を行っていく必要がある。

温暖化対策としての税制の導入は、京都議定書締結の必須の前提として位置付けられるものではないが、かかる税制を導入することにより、より効率的に京都議定書の目標達成を実現できる可能性がある。

より長期的な温室効果ガス排出削減をも視野に入れて、脱温暖化社会における新たな経済活動のルールを各主体が自ら確立していく上で、政策当局に対し、将来在りうべき制度の姿の提示が求められている。

検討すべき内容としては、上述の政府税制調査会の中期答申を踏まえつつ、従来必ずしも十分な検討が行われていないが、導入に際して不可欠の検討課題である「我が国の実情にあった温暖化対策税の制度面」に重点を置き、我が国のエネルギーフローの実態や既存の関連税制を含めた包括的なものとなるよう配慮することとした（このため、本専門委員会の名称も単に「税」ではなく「税制」専門委員会としている）。

また、従来の検討作業から、他の温暖化対策とのパッケージとして組み合わせることにより、一層の施策効果が期待できるとの結論が得られているが、本専門委員会での検討は、税制としての基本事項を優先し、その一環として、他の施策との組合せを想定した場合の課題を整理するにとどめた。

なお、中央環境審議会内の検討体制については、税制が専門的な分野であることに鑑み、総合政策部会と地球環境部会との合同部会を設け、その下に本専門委員会が設けられた。

4 今回の取りまとめについて

本専門委員会は、平成13年10月に設置されて以来、6回にわたり会合を開催した。この間、経済団体、労働組合、消費者団体、環境NGO等からのヒアリングを行うとともに、過去の様々な検討成果、我が国の既存エネルギー税制の現状・特色、及び諸外国における環境税の導入・検討状況等についての概観を行った。その上で、これらを踏まえて、重要な論点について議論を行い、各委員の意見の整理を行った。また、この論点整理に沿って考えうるいくつかの税制のオプションを示した。

先に述べたとおり、従来の検討作業において、税制の制度面に関して十分な検討がなされてこなかったことから、今回の取りまとめに当たっては、まずは極力幅広く論点を俎上に乗せることに重点をおいた。このため、いくつかの論点については異なった意見が並列されたまま残っており、また、提示されたオプションについても、個々のオプションをより具体化し、相互比較に基づく絞り込みを行っていく作業は今後の課題となっている。京都議定書の削減目標の達成に向けて講じられる他の地球温暖化対策の実効性をも見極めつつ、我が国として採用しうる効率的な施策手段として、温暖化対策税制のさらなる検討を進めていく必要がある。

委員名簿

敬称略：50音順

	浅野 直人	福岡大学法学部教授
	天野 明弘	関西学院大学総合政策学部長
	飯田 浩史	産経新聞社論説顧問
(委員長)	飯野 靖四	慶応義塾大学経済学部教授
	植田 和弘	京都大学大学院経済学研究科教授
	大塚 直	早稲田大学法学部教授
	奥野 正寛	東京大学大学院経済学研究科教授
	小幡 純子	上智大学法学部教授
	佐和 隆光	京都大学経済研究所教授
	竹内佐和子	東京大学大学院工学研究科助教授
	土屋 俊康	税理士
	寺西 俊一	一橋大学大学院経済学研究科教授
	鳥井 弘之	日本経済新聞社論説委員
	中里 実	東京大学大学院法学政治学研究科教授
	本間 正明	大阪大学大学院経済学研究科教授
	榊井 成夫	読売新聞社論説委員
	水野 忠恒	一橋大学大学院法学研究科教授
	森田 恒幸	独立行政法人国立環境研究所社会環境システム研究領域 領域長
	諸富 徹	横浜国立大学経済学部助教授
	安原 正	(財)環境情報普及センター顧問
	横山 彰	中央大学総合政策学部教授
	横山 裕道	毎日新聞社論説委員
	和気 洋子	慶応義塾大学商学部教授

検討経緯

第1回会合 10月17日(水) 14～16時

- (主な議題) 1 地球温暖化をめぐる国内外の情勢について
2 環境税についての過去の検討経緯等について

第2回会合 10月30日(火) 10～12時

- (主な議題) 1 諸外国における環境税の導入・検討状況等について
2 温暖化対策税制に係る制度面の論点について

第3回会合 11月8日(木) 9時半～12時半

- (主な議題) 1 関係者からのヒアリング
(1) 日本労働組合総連合会
(2) 炭素税研究会(環境NGO等による研究会)
2 温暖化対策税制に係る制度面の論点について

第4回会合 11月13日(火) 14～17時

- (主な議題) 関係者からのヒアリング
(1) (社)経済団体連合会
(2) (財)全国法人会総連合
(3) (社)全日本トラック協会
(4) 日本生活協同組合連合会

第5回会合 11月22日(木) 10～12時

- (主な議題) 温暖化対策税制に係る制度面の論点について

第6回会合 12月19日(水) 10～12時

- (主な議題) 温暖化対策税制に係る制度面の論点について
(これまでの審議の取りまとめ)

第 1 章 諸外国における温暖化対策税制及び我が国の既存関連税制

本章ではまず、我が国における温暖化対策税制を検討するに際して参考となる先進国の事例を当該国の既存関連税制も視野に入れて紹介する。次いで、制度面での検討の出発点となる我が国の既存関連税制の現状について概観し、その特徴を確認しておくこととする。

1 諸外国における温暖化対策税制の状況

海外における地球温暖化対策としての税制面での対応について、その時期を分けると、90年代初頭の北欧諸国を中心とした「炭素税型」の税の導入、90年代末期以降の独英等主要国の導入、の2つに大別される。いずれの事例もそれぞれの国内事情等に応じた内容となっているが、前者においては化石燃料に広く炭素含有量に応じたかたちで課税する点に特徴があり、後者については既存税制の活用や京都メカニズムとの組み合わせといった様々な取組みがなされている点に特徴がある。ここでは以下、北欧の代表としてスウェーデン、主要国の実例として既存税制を活用しているドイツ、京都メカニズム等との組み合わせに配慮した英国、さらに将来の税の導入をあらかじめ法定化したスイスの4か国を取り上げて、その内容を詳しく見ていくこととする。

なお、環境税をはじめとする経済的手法に関しては、本年5月のOECD閣僚理事会において、その活用を積極的に推奨する閣僚コミュニケが発表されており、OECD諸国において活発にその導入の検討が行われている。

(詳しくは参考資料1参照)

(1) スウェーデン

スウェーデンにおいては、90年代の初頭に税制全体の改正があり、社会保障負担を軽減し、直接税から間接税へと課税をシフトさせていくという大きな流れの中で、91年に「炭素税」が導入された。この税は炭素含有量を課税標準とし、化石燃料の種類に応じてこれに基づく税率を設定しているという意味において典型的な炭素税とみなされている。その後、2001年には新たなグリーン税制改革の一環として炭素税を増税している。

注) 炭素含有量を化石燃料の種類別にみると、ガソリン・軽油が同程度、これらに対して石炭は多く、天然ガスは少ない(発熱量当たりのCO₂排出係数を比較すると、百万ジュール当たり、ガソリン・軽油が約70二酸化炭素グラムであるのに対し、石炭が約90二酸化炭素グラム、天然ガスが約50二酸化炭素グラムとなっている)。したがって、炭素含有量に応じた税率は、ガソリン・軽油に比して、石炭重課、天然ガス軽課の傾斜的な税率構造となる。

炭素税導入以前から既に、化石燃料(石炭を含む)と電気に対して網羅的に個別消費税

である「エネルギー税」がかけられていたが、化石燃料に対してこれに上乘せする形で炭素税が導入された。その際、既存のエネルギー税の税率が1/2に引き下げられたため、結果として化石燃料は実質増税、電気は減税となった。執行体制としては、国の徴税機関が既存のエネルギー税の徴税システムをそのまま活用している。納税義務者はガソリン・軽油等については卸売りもしくは燃料製造業者、天然ガス・石炭等については、それらのほか輸入業者、採掘者などとなっている。

製造業、農林・養殖業といった特定の産業部門及びこれに対する熱供給業者、課税額が一定額を超過した場合などに対して、軽減措置が設けられている。また燃料が金属加工・セメント生産等特定の用途に使われる場合や、環境への配慮から鉄道輸送に使われる場合などに減免措置が設けられており、発電用の燃料は非課税扱いとなっている。

税収は一旦全額が一般財源に組み入れられ、所得税等の減収分に充当されている。

スウェーデンの場合、導入後10年が経過しており、施策効果が注目されるところであるが、同国自然保護庁によれば、特に地域暖房部門におけるCO₂排出量削減、バイオマス燃料への転換に効果があったという評価がなされている。

(2) ドイツ

ドイツにおいては、98年の社会民主党(SPD)・緑の党連立政権樹立を契機として、既存の鉱油税(灯油、石炭は課税対象外)の税率を引き上げるとともに、既存税制でカバーされていなかった電力について「電気税」を新設した。現在、環境税制改革の一環として税率が2003年時点での目標税率に向けて毎年徐々に引き上げられている。

注) ガソリンを例にとると、98年時点で、1リットル0.98ドイツマルク(最近の為替レート《1ドイツマルク約60円》換算で約59円。以下同じ)であったが、2003年には同1.28ドイツマルク(約76円)となる予定。

納税義務者は、鉱油税については石油供給企業等であり、電気税については電気供給事業者である。

特定の産業部門に関する減免措置として、零細製造業・農林業に対する鉱油税の8割軽減、自家発電への電気税の非課税などがある。また、環境への配慮に関する措置として、鉱油税については、優良なコージェネレーション、高効率ガスタービン発電に対し非課税とされ、電気税については、再生可能エネルギー発電、鉄道消費電気などに減免措置が講じられている。また、低所得者層が使う可能性の高い夜間蓄熱式暖房については、電気税に関し、50%の軽減税率が適用される。

税収は国民年金保険負担の軽減に重点的に充てられているほか、一部は再生可能エネルギー等の環境政策にも充当されている。

ドイツ政府の報告によれば、これらの税制改革によって、90年を基点とするBAU排出量(何も政策を採らなかったケース)との比較において700万二酸化炭素トンの削減が見込まれている。

(3) イギリス

イギリスにおいては、従来よりガソリン等に炭化水素油税が課されており、90年代を通して環境面への配慮も念頭に、その税率が徐々に引き上げられていた。

注) 無鉛ガソリンを例にとると、90年に1リットル当たり0.1949ポンド(最近の為替レート《1ポンド約180円》換算で約35円。以下同じ)であったが、2000年には0.4882ポンド(約87円)と大幅な引上げとなっている。

イギリスについては従来、そもそも石炭から天然ガスへの転換が我が国等に比して進んでいなかったことから削減余力があり、この点が過去のCO₂削減が大幅に進捗した要因として挙げられるが、一部の研究によれば、政策による効果も相当程度寄与しており、2000年時点で90年を基点としたBAU排出量との比較において、炭化水素油税の引上げで1100万二酸化炭素トンの削減効果が見込まれていた。

こうした動きに加えて、98年にマーシャル卿(英国産業連盟元会長)が気候変動政策に関して取りまとめたマーシャルレポートが発表され、本年4月、炭化水素油税でカバーされていない化石燃料(LPG、石炭、天然ガス)及び電気を穴埋めするかたちで、これらを一つの税目でカバーする「気候変動税(Climate Change Levy)」が導入・実施された。

この税の際立った特色として、鉄鋼・セメント・化学等のエネルギー集約型の10の主要産業部門(40業界団体)においては、政府との間でCO₂の削減目標を盛り込んだ「気候変動協定(Climate Change Agreement)」を締結すると80%の軽減措置を受けられる。かかる選択的な執行を可能としているのが、既存のインボイス方式による付加価値税(VAT)であるとされており、執行は関税消費税庁が担当している。例えば、電気に関しては、電力供給会社が最終消費者に電力料金及び付加価値税と併せて気候変動税を請求するが、軽減措置が適用される者は、あらかじめ政府当局から証明書を受けており、これを電力会社に示してかかる措置に基づく請求を受けることとなっている。なお、気候変動協定を締結した業界団体は、協定上の削減目標を達成するため、排出量取引を活用することが可能であり、こうした措置との有機的な組合せにも英国税制の大きな特徴が示されている。

このほか、環境への配慮として再生可能エネルギー発電・コージェネレーション・公共交通機関、特定地域対策として北アイルランドにおける天然ガス消費、用途による措置として発電用燃料、製鉄用の石炭を含む原料、アルミ精錬等の電気分解工程で使われる電気は非課税となっている。

税収はすべて民間産業界に還元されるというシステムをとっており、大半は社会保険の雇用者負担の引下げに充てられ、その他エネルギー効率の改善、再生可能エネルギー促進に係る技術開発等のための基金(炭素基金)への支出(毎年5000万ポンド)等に充てられている。

英国政府は、この気候変動税により2010年における効果として730万二酸化炭素トンの削減を見込んでいる。

(4) スイス

スイスにおいては、昨年 5 月に「CO2 削減に関する連邦法」が施行され、国家の自主目標として 2010 年までに 90 年比で 10 %の削減を行うことが謳われている。そして、かかる目標を達成するため、2004 年までは再生可能エネルギーの利用促進等に関する全般的な総合施策や自主的な取組みを推進し、それだけでは目標達成が困難と予想される場合には、追加的手段として 2004 年以降に連邦政府は「CO2 税」を導入できるとされている。この税は、既存の鉱油税(ドイツの鉱油税に類似しているが、石炭も対象としている一方、LPG・灯油は対象外)に上乗せするという仕組みで、税関で通関する際などに従来の鉱油税と併せて課税されることになる見通しである。

因みに、スイスにおいても、燃料消費者が CO2 排出量の上限を定める自発的な誓約を連邦政府に対して行う場合は免税になるとの規定があり、一種の自主協定制度とのリンクが盛り込まれている。

なお、電気に対する個別課税はされていない。

以上 4 か国の特色ある事例を概観したが、その他の欧州諸国のケースも含めてみると、以下の諸点が注目される。

1．主要国はいずれも、化石燃料(及び電気)を課税対象とする単段階の個別燃料・エネルギー税の形態をとっている。

CO2 排出者に対し、その排出量に応じて直接課税するいわゆる「排出税」、あるいは、個別の物品サービスの販売価格に、製造から最終消費者への供給までの各段階で発生した CO2 の外部コストを上乗せして転嫁し、最終消費者が負担する「消費税型温暖化対策税」の導入例はない。

2．課税の対象は様々であり、化石燃料については、石炭・灯油が除外されている場合もある。税率も、北欧の炭素税型以外は、必ずしも炭素含有量に基づいたものとなっていない。また電気の扱いも個々であるが、化石燃料課税の対象から発電用燃料が除かれている例が多い。

これと関連して、欧州では原子力発電も、電力課税において温暖化対策以外の環境政策上の視点(核燃料廃棄物の環境への影響等)から課税対象となっている。

3．制度の導入に際して、新たな税目として、複数の化石燃料(場合によっては電気も含む)をカバーする包括的な新税を導入するアプローチと、既存の燃料・エネルギー関連税を基本として、これを税率引上げ等によって活用するアプローチと 2 つの方法がある。

4．原材料として使用される場合の免税のほか、エネルギー集約産業への配慮から、減免措置が講じられている一方で、再生可能エネルギー利用促進等の環境配慮の視点からも特別な軽減措置が存在する。

- 5．特定産業の国際競争力への配慮から、物品ごとの税負担を輸出入の時点に国境税調整を行うことも考えられるが、CO₂削減を目的とした税制において、そのような措置を講じた事例はまだ存在しない。
- 6．英国・スイスのケースのように、最近、CO₂削減に関して政府と協定を締結した事業者・業界団体に対し、かかる協定締結のインセンティブ付与を目的として減免措置を講じるケースが登場している。

税の負担者を選別するかかる制度を支えている制度面でのインフラとして、インボイス方式の付加価値税の重要性が指摘されている。(これに加えて、課税が燃料・エネルギーの最終消費段階により近い段階で行われていることが、かかる制度の執行を容易にしているとみられる。)
- 7．税率の段階的引上げを行っている英国の炭化水素油税、ドイツの鉱油税、課税対象を広げる形で新税を導入したケース(英国の気候変動税、ドイツの電気税)及び将来の導入の可能性を法定化してアナウンスメントを行ったスイスと、実際の税制面での対応において漸進的な方法を採用している例が多い。
- 8．税の用途については、我が国の特別会計と結びついた特定財源といった厳格な意味での目的税はなく、基本的に一般財源に充当されている。但し、失業率が極めて高い欧州においては、社会的ニーズの強い社会保険負担・雇用コスト削減や、再生可能エネルギー促進策等への支出に充てることを予算面でコミットしているケースがある。

第2章では、以上の諸点を踏まえて項目立てを行い、これに従って本専門委員会における各委員の意見に基づく論点整理を行うが、その前に我が国の実情を概観しておくこととする。海外の事例を念頭に、化石燃料・エネルギー課税の在り方を温暖化対策として検討するには、我が国におけるエネルギーフローの実態と、既存の関連税制を十分理解しておくことが不可欠となる。

2 我が国における既存関連税制の概要

(1) 我が国におけるエネルギーフローとCO₂排出状況

我が国の精製以前の一次エネルギー総供給に占める各化石燃料の割合についてみると、99年度のデータによれば、全体(2万3000ペタジュール：ペタは10¹⁵)の52%が石油(原油及び石油製品)、次いで石炭17.4%、天然ガス12.7%の順となっている。これら化石燃料に関しては、石炭について若干の国内生産があるが、ほぼ輸入に頼っている状況にある。因みに、原子力は13%のウェイトであり、新エネルギー等は1.1%にすぎない。

(参考資料 2 参照)

注) ここでは、我が国のエネルギーフローを、国内の全てのエネルギーの需要と供給のバランスを共通単位(熱量の国際単位であるジュール)で表したエネルギーバランス表に基づいて説明している。この表において、エネルギーフローは国内生産、輸入、在庫変動等の「一次エネルギー供給」、発電部門、石油精製、都市ガス製造、コークス製造、地域熱供給等の「エネルギー転換」、産業・民生・運輸の3部門からなる「最終エネルギー消費」の3段階に区分されている。

石炭については、このところ輸入量が趨勢的に増加しているが、その一次エネルギー供給の40%を占める発電用としての使用量増大が主因であり、供給が安定しているエネルギー源として利用が伸びている。さらに45%がコークス製造過程へ回り、主に製鉄業で利用されている。

石油については、その一次エネルギー総供給の8割弱が精製過程へ回され、これとほぼ同量が燃料種に分かれて最終消費段階へ流れている。

この最終消費段階へのフローをエネルギー形態別にみると、石油製品が約6割、電力が2割強、都市ガスとコークス等が各々6%強、石炭が4%強、天然ガス・LNGが0.1%程度となっている。

全体のエネルギーフローの中でCO₂排出量が大きいのは、エネルギー転換部門中の電力関係で、99年度は約1億400万炭素トン(投入エネルギー量9481ペタジュール)である。最終エネルギー消費は、全体で1万5566ペタジュールであるが、その内訳をみると、産業・民生・運輸の3部門が、それぞれ49%・26%・25%のウェイトとなっている。電力配分後の消費ベースで産業部門について更に詳しく業種別排出状況を見ると、特に鉄鋼・化学工業に集中している。この両方で、最終エネルギー消費段階での総排出量2億9240万炭素トン中約2割を占めている。

民生部門中では、家庭と業務がほぼ同じ(前者が若干高い)エネルギー使用状況となっている。運輸部門は全体の25%ほどのウェイトで、その9割弱を自動車による利用(概ね7割以上が自家用)が占めている。

(2) 既存の関連税制

我が国の現行税制において地球温暖化対策に資する税制としては、自動車に関する各種税目等も存在するが、ここでは、以上の流れから、化石燃料・エネルギー関連の既存税制を概観し、その特色をまとめておくこととする。

(参考資料 3 参照)

我が国の既存の関連税制は、先にみたエネルギーフローの特色を反映し、輸入段階・保税地域からの引取りの段階で課税される石油税(及び原油等関税)と、精製・製造過程を通じて燃料種に区分され、それぞれが製品として流通・消費されていく段階で課税される揮発油税等に2分される。

前者の段階での課税対象は、原油・天然ガスのほか、ウェイトは小さいながら輸入される石油製品等を含むが、石炭には課税されていない。

税目別には、原油等関税（税込 527 億円、税率《原油》215 円 / kl 《平成 13 年度予算ベース。以下同じ》）と石油税（税込 4880 億円、税率《原油及び石油製品》2,040 円 / kl）が課されている。

この段階での課税については、ナフサ等原材料とするものについては免税措置等が講じられている。

次に原油が精製を経て、各種の石油製品に加工製造された段階以後においては、かかる種類に応じて、LP ガスには石油ガス税（税込 280 億円、税率 9,800 円 / kl）、ガソリンには揮発油税・地方道路税（両者を総称して「ガソリン税」という。両税合計税込 3 兆 1400 億円、税率 53,800 円 / kl）、軽油には地方税である軽油引取税（税込 1 兆 2472 億円、税率 32,100 円 / kl）、ジェット燃料油には航空機燃料税（税込 1064 億円、税率 26,000 円 / kl）が燃料製造者及び燃料充填者等を納税義務者として課されている。

石炭及び天然ガスについては課税の対象となっていない。また、主に産業用に使用される重油や、家庭暖房用に多くが使われている灯油には課税されていない。

次に化石燃料以外のエネルギーとして電気についてみると、電源開発促進税が、一般電気事業者に対し、445 円 / 千 kwh の税率で課され、平成 13 年度は 3799 億円の税込が見込まれている。

注）このほか、エネルギー関連の税目としては、法定外普通税（地方税）である核燃料税が、原子力発電所が所在する地方自治体（12 道県）の税目として、発電用原子炉設置者に課されている。

以上の化石燃料・電気に係る既存エネルギー関連税制は、全体としての税込は 5 兆 4422 億円の規模となり、いずれも各燃料の利用形態に応じた目的税となっており、石炭対策（原油等関税）、石油対策・エネルギー需給構造高度化対策（石油税）、道路整備（石油ガス税・揮発油税・地方道路税・軽油引取税）、空港整備等（航空機燃料税）及び電源立地対策等（電源開発促進税）に充当されている。

なお、道路整備財源となっている税目のうち、揮発油税・地方道路税・軽油引取税については、来年度を最終年度とする現行の道路整備五箇年計画に合わせて、基本税率から引き上げられる形で平成 15 年 3 月末を期限とする暫定税率が適用されている。

因みに、現行税制には存在しないが、過去に課税されていたエネルギー関連税目として、消費税導入時に昭和 63 年度をもって廃止された電気税及びガス税（いずれも市町村税）があった。これらは、料金を課税標準としてエネルギー使用者に課され（電気税は税率 5 %、ガス税は 2 %）、製造業用については特定の軽減措置（同 2 %）が適用されていた。

以上の我が国の既存エネルギー関連税制の特色と、温暖化対策税制の構築を検討するうえでの留意点をまとめると、以下のとおり。

- 1．石油については、原油をほぼ全量輸入していることから、課税段階は輸入・保税地域からの引取り段階(上流)と、精製・製造過程を経て燃料種別に区分された後の段階(下流)に大別される。
- 2．石炭については、以上の2つの段階のいずれにおいても課税されていない。
- 3．下流段階における石油製品の種別の課税状況をみても、重油・灯油等に課税されていない。また、課税対象となっている燃料の税率についてみると、炭素含有量においてほぼ同等のガソリンに比して軽油が低くなっている等の格差が存在している。
- 4．電気については、電気事業者に電源開発促進税が課税されているところであるが、追加的な電気課税の導入のケースはもちろん、化石燃料課税を新たに行う際には、これらの扱いを検討する必要がある。
- 5．例えば、石油税については原材料として使用される場合には免税等の措置が現在講じられており、温暖化対策税制としても同様の措置の活用が考えられる。しかしながら、消費に近い段階でかかる免税措置を行う場合には、我が国においては、欧州型のインボイス方式の付加価値税が存在しないため、特定の者を選択的に扱う制度の執行面に一定の限界が予想される。

第2章 温暖化対策税制に係る制度面の論点整理

本章では、本専門委員会での各委員からの意見を、税制設計に重要となる項目ごとに整理した。

1 税の性格について

温暖化対策税制は、CO₂の排出削減という政策目的により課税されるものである。これに関連して、温暖化対策税制の性格を巡って以下の議論があった。

従来の課税原則（税込確保、公平・中立・簡素）との関係で、かかる目的をどのように位置付けるかが税法上の課題である。

すなわち、目的どおりCO₂の排出削減が進めば税収が減少することとなるため、従来の財政収入の確保という課税原則から逸脱するものであるとして、温暖化対策税制を税に位置付けることには問題があるとの見方が存在する。

一方、既存の租税特別措置や税制のグリーン化、諸外国における動向に鑑みれば、環境保全、CO₂排出削減という政策目的を達成するために税の仕組みを活用することは十分に考えられ、温暖化対策税制も広い意味での税制度といえるとの考え方が大勢であった。これに関連して、最近ドイツにおいて、歳入の目的がなくても政策目的だけで税制として認める憲法判断が示されたとの指摘があった。

また、かかる政策目的からの課税と環境政策上の費用負担に関する原則であるPPPの原則（汚染者負担の原則）の関係をどのように考えるか、にも留意する必要があるとの意見があった。その場合、PPPの原則の定義について、汚染者に対して、環境への負荷といった外部不経済の内部化を図る手法として汚染防止・管理等の費用の支払を求めるものであるのか、あるいは、法的責任として環境復元や被害救済の費用負担を求めるものであるのか、その内容を明確にする必要があるとの意見があった。

政策目的の税の導入について問題があるのであれば、PPPの原則に基づき炭素ないしエネルギーの課徴金ないし負担金として構成することを検討すべきではないかとの意見があった。これに対して、CO₂の排出削減という政策目的に照らして、罰則的な性格を持つ課徴金はなじまないのではないかとの意見があった。

2 税の制度について

具体的な税の制度を設計していく際に検討が必要な項目を整理する。

前章の海外事例にみられるとおり、温暖化対策税制の構築にあたって、全く新しい「温暖化対策税(仮称)」を導入する場合(付随的に既存税制を調整することを含む)と、「既存税制を活用して、これを調整することにより温暖化対策に資する」ようにする場合、の二つのアプローチが考えられるが、記述の便宜上、制度設計の根本から検討する必要のある前者を特に念頭において整理することとする。

もっとも、これは新税導入アプローチを優先する意図を表明するものではなく、後者の場合においても、以下の項目に対しては十分留意する必要がある。なお、第3章では、両アプローチを同等に扱い、比較検討を行う。

制度の検討にあたっては、まず、CO₂の排出そのものをとらえて課税するのか、あるいは、CO₂排出と密接な関係を有する化石燃料に対して課税するのか、という点から明らかにしていく必要があるが、これに関連して以下の議論があった。

理論的にはCO₂排出量に応じてCO₂排出者に直接課税する方(排出税)が、将来における実用化を目指したCO₂固定化等の排出抑制技術の開発促進等の観点から適当ではないかとの意見がある一方、CO₂は自動車や家庭からも排出されるため排出源が極めて多く、排出量そのものを膨大な排出者ごとに的確に把握することは極めて大きなコストがかかるとされており、実施に当たっての課題が多いのではないかとの意見もあった。

これに対してはさらに、例えば、化石燃料課税と排出税を組み合わせ導入し、大口排出者である大規模工場等には排出税を課し、使用した化石燃料に課税されていた税は還付する一方、小規模事業者や家庭には化石燃料課税で対処するという制度も考えられ、我が国における国内の排出量取引の可能性を開くのではないか、との意見があった。

以上のような議論を踏まえると、排出税の導入を検討するためには、少なくとも主要な個別企業ごとにCO₂の排出を的確にモニタリングし、その結果を検証する制度を整えることが重要である。

排出税としての温暖化対策税は、主要な諸外国にも例がないこと等から、以下の検討では化石燃料等に対する課税を検討対象としている。

注) 排出税(直接課税)と化石燃料課税(間接課税)についてのOECDの見解

OECDの報告書(「課税と環境」93年7月発表)において、測定された排出量への直接課税よりも、改善しようとする環境問題と「間接的な」関係を有するものへの課税の方が費用効果的である場合として、以下が挙げられている。

- ・ 排出量の測定コストが高い場合(例えば、非常に多数の排出源があるが、特定の排出源を持たない汚染源の場合)
- ・ 政策が目標とする環境問題に密接に関連した課税ベースが見出せる場合
- ・ 排出浄化技術が期待できない場合
- ・ 排出によって生じる社会的費用が、排出の濃度、時点や位置により影響を受けない場合等

(1) 課税段階

以下では化石燃料等に対する課税を念頭に置き、化石燃料の採取・輸入から消費に至る流れを「上流」と「下流」とに分けて取り扱うこととし、課税段階を検討する。

我が国の既存の化石燃料課税の状況を踏まえると、前章で触れたように、課税段階は、上流課税(化石燃料の精製・加工前の採取・輸入・保税地域からの引取り時)と下流課税(個別燃料種別に、精製・加工等の製造場からの移出、卸売り、最終消費の直前の販売時等)とに大別できる。温暖化対策税の課税段階を検討するに当たっては、何を課税対象とするか、誰を最終的な税負担者と想定し、税務当局に対する納税義務者をどう設定するか、を十分吟味する必要がある。その際、課税に係る行政コストも考慮に入れた上で、効率的なCO₂排出削減となるように配慮する必要がある。

注) 化石燃料課税の課税段階に係る「上流」「下流」の定義についての留意点

本論点整理において、

- ・ 上流とは、化石燃料の精製・加工前の輸入、採取及び保税地域からの引取り時、
- ・ 下流とは、化石燃料の精製・加工後の保税地域からの引取り、製造場からの移出、卸売り及び最終消費者への供給・販売時等

と定義しており、現行の石油消費課税である石油税(上流)及びガソリン税等(下流)の課税段階をその雛形としている。従って、化石燃料を使用して製品を製造する企業等は下流の最終消費者として整理されている。化石燃料を使用して製造される製品の製造・流通の段階とは異なる点に留意する必要がある。

ただし、石炭や天然ガスについては、その消費に至る経路が石油とは異なり、輸入後、相当量は電気事業者や製鉄会社といったエネルギー消費者に直接供給されており、上流・下流の区分になじまない。また、石油に関しても、揮発油・灯油等が石油製品として輸入される場合がある。

簡素という観点からは、課税対象がガソリン、軽油、重油等個別の燃料種別に分岐しておらず、かつ、取扱い事業者の数が限定される上流課税が望ましい。

他方、最終消費に近い段階で課税する下流課税は、上流課税に比べ、燃料種が多岐にわたり、取扱い事業者、消費者が膨大な数にのぼるため、簡素な制度ではなくなるという懸念がある。

さらに、既存税制を活用する場合には、上流・下流のいずれであっても、制度構築及び実施面での対応の容易さにおいて大きな問題とはならないのではないかと、この意見があった。

次に、税負担がCO₂排出者に確実に転嫁されて、これに対する排出削減策等の対応策が採られることにより、税負担による所期の排出削減効果が得られる仕組みとするべきとの観点から以下の議論があった。

まず、具体的な化石燃料等の消費者・使用者を念頭に置いて、きめ細かく課税する必

要がある（下流課税）との意見があった（例えば、自動車燃料用ガソリンならドライバーに販売される際に、重油ならこれを製造工程で消費する工場・事業場に販売される際に課税）。

この場合、行政当局が個々の化石燃料の消費・使用の実態を細かく把握する必要があるとすれば、税という政策手法のメリット（行政当局が十分な情報を持たなくても、価格を通じて効率的にCO₂排出削減効果が得られる）が乏しくなるのではないかと、更に、仮に行政当局が十分な情報に基づかず個々の化石燃料消費者・使用者に対して選択的に課税すると、公平性が確保されないのではないかと懸念がある。これに関して、結局は、課税の効果が期待される相応の大口の化石燃料使用者でかつ、削減対策を実施する能力を有する意思決定主体（電気事業者等）を対象を絞って、課税することが重要、との意見もあった。

前項目の議論に関して、税負担の転嫁と帰着は、課税対象となる化石燃料の市場の状況（例えば競争条件）に依拠するものであり、上流・下流の区別により一概に転嫁の程度を論ずることはできないことから、課税対象となる化石燃料の市場の状況についてのより詳細な分析が必要となる。

これに関連して、下流課税ではガソリン、軽油、重油など課税対象となる石油製品が特定されることに対し、上流課税の場合、各石油製品への転嫁は、当該石油製品の価格弾力性に応じて各石油製品の炭素含有量とは無関係に行われるため、例えば、炭素含有量は大きい燃料であるが価格弾力性も大きいため転嫁割合が小さいといった状況を回避する観点から、下流課税が望ましいのではないかと、との意見があった。

多段階で課税している現行の消費税を活用することも考え得るのではないかと意見もあった。

電力の課税上の扱いについては、以下のような議論があった。

すなわち、電気事業者は火力発電において燃料消費者である一方、エネルギー転換された後の電力供給者でもあるため、化石燃料に係る上流課税、下流課税という単純な議論にはなじみにくい。

電力については、発電用燃料は課税、電力消費は非課税、発電用燃料は非課税、電力消費は課税、発電用燃料、電力消費の双方に課税、の3通りの制度が考えられる。

課税の狙いとしては、¹は電気事業者に発電用燃料転換のインセンティブを与えて電源構成を変更させることに重点を置き、²は、電力消費者に電力消費削減のインセンティブを与えることを通じてCO₂排出削減につなげようとするものである。³は、¹と²の両方の狙いのバランスを取ろうとする折衷案であるが、諸外国においても例は少ない。

これに関連して、¹と²は経済学的には同じものであり、現実において両方で相違をもたらす転嫁の実態について検討すべきとの意見があった。

また電力に対する課税を考える場合には、電力自由化との関連も踏まえる必要がある。

CO2 排出が継続して増加している民生・運輸部門における対策の促進に効果のある課税段階とすることが望ましいとの意見があった。

さらに、温暖化対策は長期的には個々人のライフスタイルの変革が重要であり、個人が必要な費用を支払っていると実感できる課税段階とすべきとの意見があった。

(2) 課税対象

(1) の整理を踏まえ、化石燃料及び電力 (以下「化石燃料等」という。) について検討を行う。

課税対象とする化石燃料等の範囲については、すべての化石燃料に対し包括的に課税するアプローチを採るか、個別燃料ごとにその実情に応じて課税の要否や水準を検討するアプローチを採るかが論点となる。

個別燃料ごとに検討する場合、次のような検討課題が挙げられる。

- ・炭素含有量が多いにもかかわらず、現在全く課税されていない石炭 (原料炭、一般炭等) をどのように扱うか。
- ・原油・各種石油製品 (ガソリン・軽油・LPガス等の自動車燃料、重油、自動車燃料以外の軽油、灯油、ジェット燃料、ナフサ等) をどのように扱うか。
- ・現在、下流での個別課税は行われていない天然ガスをどのように扱うか。

このうち石炭については、既存の課税において石炭に対する部分が不均衡であり、その結果石炭使用へのインセンティブとなっていることから、早急に見直す必要があるとの意見があり、また、我が国においては、もはや石炭産業がほとんど存在しないため、先進各国の中でもっとも温暖化対策としての課税がしやすい国の一つであるとの意見があった。

化石資源の用途が原料である場合 (例、石油をプラスチックや化学繊維等の原料として使用する場合) に、どのような措置を具体的に講じるべきかに関して検討する必要がある。

電力については、前述 (1) のとおり、3通りの課税方法が考えられる。

(3) 課税標準・税率

課税標準・税率を具体的にどのように設定するか。

従量税 (重量、体積等の固有単位に対して税率を設定) とする場合、炭素含有量に応じた税率設定とするか、必ずしも炭素含有量に比例した税率ではなく、別途燃料種別ご

とに設定するか。

これに関連して、炭素含有量に応じた炭素重量当たり何円といった課税標準・税率の設定を行うか、従来の燃料課税と同様に燃料の体積（重量）当たり何円といった設定を行うかによって、税の性格が大きく異なるものとなるとの意見があった。

さらに、炭素重量に基づく課税を行えば、排出量取引とのパッケージとして使う場合に同一の単位となる利点があるとの意見があった。

一方、従価税とすることは、化石燃料の消費により排出される CO₂ の量は、化石燃料の価格ではなく数量の関数であることから、CO₂ の排出削減という目的にそぐわない。また、諸外国に例もない。

（４）その他の制度上の検討項目

地球温暖化対策の性質上、法定外税として地方公共団体ごとに独自に導入するよりも、全国一律の国税または地方税とすることが望ましい。また、国税とした場合においても、税収を地方自治体の温暖化対策の財源に充当することも考えられるとの意見があった。

（５）既存税制との関係

（１）～（４）の項目については、既存税制の現状を踏まえて検討を進めることが必要である。

化石燃料等に対して包括的な新税を導入する。その上で必要となる範囲の既存税の調整を行うことも考えられる。

例：スウェーデンの炭素税導入

既存税制を活用して課税する場合、以下が考えられる。

- ・ 既存税の税率を調整して課税する。

例：ドイツのエコロジカル税制改革、英国の炭化水素油税 既存税の増税

- ・ 既存税の対象に新しい税を上乗せして課税する。

例：オランダのエネルギー規制税の導入 小規模エネルギー消費者に対し、既存税の対象の一部に上乗せして課税

- ・ 既存税の対象外に課税する。

例：英国の気候変動税導入 既存税の対象外のエネルギーに課税

（英国の気候変動税は、課税対象から既存の炭化水素油税の対象である石油を除外しているものの、それ以外の化石燃料は網羅しており、一部例外はあるが包括性の高い新税の導入と捉えて、 として整理することもできる。）

3 税による諸影響の緩和等について

(1) 税の導入に伴う諸影響の緩和について

我が国においても、温暖化対策税の導入に伴って想定される諸影響を緩和する方策を検討する必要がある。これに関して、温暖化対策税の導入は、ミクロのレベルでは、産業をウィナー・インダストリー（得する産業）とルーザー・インダストリー（損する産業）に分かつことは避けがたいため、後者のロスを最小限に食い止めるための適切な政策措置について検討すべきとの意見があった。

税制度の中での諸影響の緩和措置としては、以下のようなものが考えられる。

化石燃料課税について、燃料種別、燃料の特定用途別、納税義務者別、税負担者別等の区分に応じた税の減免を行う。

例) 原材料使用の場合、減免措置を設ける等

マクロ経済等への配慮から、国全体での税収の中立化を図る。その際に、他分野の税目を減税することによって調整し、税収の中立化を図ることも検討する。

これに関して、温暖化対策税の導入は、政府への所得移転をもたらすが、政府がかかる所得を適切に支出するならば、経済成長率が鈍化するわけではないとの意見があった。

製造業等の国際競争力への配慮から、国境税調整（B T A : Border Tax Adjustment）を実施する。

国境税調整については、化石燃料等を用いて製造した製品の製造工程において投入された燃料・エネルギーに係る税負担額を把握することが困難であるため、個別の製品に応じた還付等の適切な執行が極めて難しい。国境税調整は、そもそも欧州における付加価値税の国際的な重複課税の回避（仕向け地課税と原産地課税）のために考案されたものであり、温暖化対策税の導入に伴う国際競争力への影響緩和という政策手段として考えるのであれば、別の仕組みとして検討すべきである。また、W T Oとの関係において、間接税の国境税調整が基本的に認められている以上、間接課税の方法を採るならば問題とはならないのではないかとの見方ある一方、かかる解釈は必ずしも確定しておらず、W T O協定との関係で問題があるとの意見があった。

これに対して、国境税調整は、製品ごとに平均的な税負担額を設定することにより執行可能である。温暖化対策税制は、従来の税制とは異なり、本来は全世界で設けることが望ましく、現実において対策を講じた国のみが不利となることを回避するために国境税調整の可能性を検討することは重要である。国際貿易において環境的側面が重視される趨勢にあること等を踏まえ、W T Oの新ラウンドにおいて、貿易と環境の問題が取り上げられて議論される見込みであることから、今後W T Oとの整合性も調整し得るのではないかと、との意見もあった。

注) 米国フロン税の国境税調整

環境政策上の物品税に関して国境税調整が実施されている例の一つとして、米国が 89 年法改正で導入したフロンガスに関する物品税が挙げられる。業界平均値に基づいた輸入製品別のフロンガス等の使用量を表として作成し、これに基づいて、海外からの輸入に課税されている。

税制度ではないが、税収を補助金等の形で民間部門に還元するといった財政的措置を講ずると、温暖化対策税導入の影響緩和措置にもなると考えられる。

他方、影響緩和措置を講ずる際には、所期の CO₂ 排出削減効果を損なうことがないよう慎重に工夫するべきである、また、PPP の原則と齟齬しないか検討すべきであるといった意見があった。

(2) 環境政策との整合性

温暖化対策の観点から促進すべき対象については、税の減免措置を講ずることが考えられる。前章でみた通り、かかる税制による環境政策上のインセンティブ付与は、諸外国の温暖化対策税制において積極的に講じられている。

例) 風力等再生可能エネルギーにより発電された電力(注)、コージェネレーション(熱電併給)、高効率ガスタービンにより発電された電力、鉄道等公共交通機関のエネルギー消費

注) 欧州では電力消費に課税する場合、エネルギー間のバランスに配慮して原子力発電による電力にも課税している点は、前章で指摘したとおり。

4 その他の論点

(1) 他の温暖化対策との組み合わせ

温暖化対策税を他の政策手法と組み合わせ、政策パッケージにすることによって一層効果を発揮し、また、ネガティブな影響を緩和できる可能性がある。このため、温暖化対策税の制度を検討する場合には、他の施策との組み合わせの可能性を検討することが望ましいとの意見があった。

組み合わせ例) 財政的措置との組み合わせ
政府と業界団体・企業との CO₂ の排出削減に関する協定(自主協定)との組み合わせ
排出量取引との組み合わせ
～ の複合的な組み合わせ

以上のような組み合わせを検討する場合、温暖化対策税の課税段階との関係をよく考慮し、組み合わせが円滑に機能するよう配慮すべきとの指摘があった。

例えば、の排出量取引には多数の主体が参加することが望ましく、排出量取引への参加と引き替えに温暖化対策税を減免する制度とするならば、下流課税が望ましいこととなる。

また、の協定等により業種・企業等の区分に従って減免措置を行う場合、欧州型の付加価値税におけるインボイス制度が存在しない我が国の現状においては、上流で課税したものを下流で的確に還付することは必ずしも容易ではない。

なお、インボイス制度の導入によって、我が国の現行の消費税の複数税率化を招来しないよう十分留意すべきであるとの意見があった。

(2) その他

税収の使途についてはどう考えるか。この点に関し、税の制度と税収の使途は一旦切り離して議論すべきではないか、まず制度を検討して別途税収の使途を検討すべきではないかとの意見があった。これに対し、税収は予め温暖化対策に充当することとする方が、国民の理解が得やすいとの意見があった。

使途に関しては、雇用問題が深刻化している現下の状況に鑑み、欧州諸国においては、雇用保険支払い負担の軽減等労働に関する課税を軽減し、雇用コストを削減するための支出に充当されていること（「二重の配当」論）が参考になるとの意見があった。

温暖化対策と必ずしも整合的でない他分野の政策との調整をどのように考えていくべきか（特に、エネルギーセキュリティの確保を目的とする政策との調整。例えば、供給が安定的で、国外産地が分散している石炭の位置付けをどう考えるべきか）。

導入に際していかなる方法を採用すべきか。

これに関しては、できるだけ早期に導入することが小さなコストで対応することとする意見があった。

これに対し、以下のような段階的なアプローチや柔軟なアプローチが必要ではないかとの意見があった。

次の点をねらいとして、導入時に将来にわたる段階的な税率引上げ等を織り込むもの

- ・急激に大きな影響を与えないための激変緩和
- ・導入スケジュールを予測可能なものとし、各経済主体に対して計画的な温暖化対策を促進

直ちに導入してその制度を維持するのではなく、CO₂の排出状況を定期的に点検しつつ、そのレビュー結果を踏まえて、導入のタイミングを決定し、導入後も制度を随時見直すもの

さらに、温暖化対策税制は、我が国の地球温暖化対策の一手段として位置付けられるものであり、全体の施策の進行状況及びその成果等を踏まえて導入時期が検討されるべきであるとの意見があった。

【参考】我が国における化石燃料・エネルギーへの課税状況

		課 税 対 象							
課 税 段 階	上 流 下 流	天然ガス	石油・石油製品					石炭	電力
		石油税							電源開発促進税 (納税義務者は一般電気事業者)
		ガソリン	軽油	LPG	灯油	重油	ジェット燃料		
ガソリン税	軽油引取税	石油ガス税			航空機燃料税				

第3章 論点整理に基づく税制のオプション

前章においては、新しい「温暖化対策税」を導入する場合を念頭に置いて、制度設計に係る考え方を整理した。本章では、前章の論点整理を踏まえ、さらに、既存税制を活用する場合も含めて、温暖化対策税制のオプションを検討する。なお、オプションの設定においては、諸外国の事例等を踏まえて、化石燃料・エネルギーに対する課税を前提としている。

1 温暖化対策税制のオプションを設定する際のアプローチ

(1) 化石燃料について

化石燃料を対象とする温暖化対策税制のオプションを設定する際には、以下の各項目における2つのアプローチを組み合わせる。

1) 制度導入の手法

CO₂の排出削減を目的としていることに鑑み、原則としては、すべての化石燃料に課税することとし、既存税に対するスタンスの違いから、以下の2つのアプローチに分けて検討することとする。なぜならば、かかる違いにより、制度整備等の導入プロセスや実施面での対応の容易さ等が異なってくるからである。

すべての化石燃料に対して包括的な新税を導入するアプローチ
既存税の活用を中心とするアプローチ

の場合、既存税が課税されていない化石燃料（石炭等）にも新たに課税するかどうかという観点から、派生的な選択肢を設定する。

2) 課税段階

既存の化石燃料課税の課税段階を念頭においた前章での議論を踏襲し、以下の2つのアプローチに分けて検討することとする。この区分は新税とする場合にも制度の性格が大きく異なると考えられる。

上流課税のアプローチ
下流課税のアプローチ

以上のアプローチを組み合わせると、図示すると、次ページのとおりのとおり。

【化石燃料に関するオプション設定のアプローチ】

		制 度 導 入 の 手 法	
		包括的な新税導入の アプローチ	既存税活用中心の アプローチ
課 税 段 階	上 流 課 税 の ア プ ロ ー チ		
	下 流 課 税 の ア プ ロ ー チ		

今回の取りまとめにおけるオプション設定は、1) 2) の基本的な区分に基づくものにとどまったが、今後は以下の項目にも留意し、具体的なオプションを設定していくことが考えられる。

3) その他の項目

- ・ 課税標準・税率設定の方法に関しては、新たな課税について、その課税標準を炭素含有量とし、対象燃料の炭素含有量に応じて税率を設定するか否か。
- ・ 税率の水準をどのように設定するか。
- ・ 税込中立とするかどうか。

(2) 電力について

第2章で触れたとおり、エネルギー転換を伴う課税段階として発電用燃料と電力消費のいずれに課税するかについて以下の3通りが考えられる。

なお、電力への課税に関しても、既存の電源開発促進税との関係、整理が必要となるが、オプションが複雑となるため、今回の取りまとめでは新税導入・既存税活用の区分を行わなかった。

発電用燃料には課税、電力消費は非課税
 発電用燃料は非課税、電力消費には課税
 発電用燃料、電力消費の双方に課税

2 温暖化対策税制の評価項目について

具体的な税制のオプションを設定して、これを評価していく際には、以下のような観点に留意していく必要があり、既に第2章における制度の在り方についての議論も、このような評価項目を念頭において行われているが、ここで改めて整理しておく。

(1) 課税原則の観点からの評価

税制（特に新税の場合）である以上、オプションは公平・中立・簡素という課税の原則に照らして評価する必要がある。

公平

水平的公平、垂直的公平（例えば、生活必需品に課税した場合の低所得者への影響（逆進性））という従来の課税原則における公平

注）公平に関しては、上述の従来の課税原則における公平の他、CO₂ 排出の観点からの公平（CO₂ を大量に排出する者とそうでない者の間のバランス、排出削減コストが大きい者と小さい者とのバランス、排出者として物品・サービスを提供した者とかかる物品・サービスの便益を得る者とのバランス）、世代間の公平（地球温暖化の原因を作る現在世代と地球温暖化の影響を受ける将来世代との間のバランス）をも考慮すべきとの意見があった。

中立

財源を確保する目的で税制を導入する際に、経済活動に与える歪みを極力抑制すべきとする原則としての中立

これに関連して、温暖化対策税制は、CO₂ の排出削減という政策目的により経済活動に一定の変更を加えるために課税するものである以上、かかる CO₂ 排出に伴う外部不経済を内部化していない経済活動に対して中立とはなりえず、むしろ、課税によって外部不経済の内部化を図り、ただ乗りをしていた者に本来負うべき負担を課して中立性の回復を図るものであるとの意見があった。

しかしながら、諸外国の事例に照らしても、導入に際しては、以下のような課税に伴う様々な影響を評価し、それらに対応していく必要があると考えられる。

- ・ マクロ経済への影響（景気・経済成長への影響）
- ・ 産業分野・企業別の影響（特定産業の国際競争力への影響等）

簡素

- ・ 制度の分かりやすさ、実施面での対応の容易さ

(2) 政策目的（CO₂ 排出削減）の観点からの評価

オプションは、上記の課税原則とともに、CO₂ 排出に伴う外部不経済を前提として

その内部化を図る政策目的を効率的に達成できる制度かどうか、という観点から評価する必要がある。

効率的に政策目的（CO₂ 排出削減）を達成できるかどうかの評価に当たっては、価格上昇による化石燃料等の需要抑制効果のみならず、技術革新のインセンティブの付与等、中長期的な技術開発・燃料転換による効果なども考慮する必要がある。

確かに化石燃料は、短期的には代替性が低いことから価格弾力性が小さいが、長期的には、化石燃料課税によるエネルギー価格の上昇が、省エネルギー技術の採用及び開発、新エネルギーの開発などを進展させ、長期の価格弾力性は短期の価格弾力性よりも大きくなる。

注）米国での例によると、1970年代に起きた原油価格の上昇では、燃料用の石油需要の短期の価格弾力性は0.2だったのに対し、長期の価格弾力性は1.2であったとの研究もある。（ジョセフ・E・スティグリッツ著「経済学（第2版）」97年刊参照）

また、課税の実施コストも考慮に入れて、政策目的達成の効率性を評価する必要がある。

3 温暖化対策税制のオプション（化石燃料）

今回の取りまとめにおいては、本章1で述べたアプローチ、すなわち、制度導入の手法と課税段階による区分に着目して選択肢を示し、その評価を行った。今後、第2章の「4 導入による諸影響への対応について」「5 その他の論点」をも踏まえた、具体的なオプションについても検討していくことが考えられる。

（1）4つのオプション

前節で示した基本的な区分により導かれる4つのオプション（図中 ～ で表記）は、以下のとおり。

オプション

- ・ 上流ですべての化石燃料（石炭を含む）を対象とする包括的な新税を導入する。
- ・ 上流で課税されている既存税としては石油税があるため、石油に関する全体の税負担をいかなる水準とするか等、調整の要否について検討が必要となる。

オプション

- ・ 上流で既存の石油税の税率を適切な水準とするとともに、既存税の対象外（石炭）への新たな課税も検討する。

オプション

- ・ 下流ですべての化石燃料（石炭・灯油等を含む）を対象とする包括的な新税を導入する。
- ・ 下流で課税されている既存税としては、ガソリン税、軽油引取税等があるため、個々の燃料についての全体の税負担の水準をどうするか等、調整の要否について検討が必要となる。

オプション

- ・ 下流で既存のガソリン税、軽油引取税等の税率を適切な水準とするとともに、既存税の対象外（石炭・灯油等）への新たな課税も検討する。

（２）各オプションについての評価

（１）で列挙したオプションについて、評価を行う。ただし、今回は課税対象、課税段階のみに着目して設定したオプションに対する評価であるため、評価項目も課税原則のひとつである簡素及び効率的な CO2 排出削減等、限定的なものとなっている。このため今後、公平等他の重要な評価項目に照らした検討を、具体的なオプションを設定して行っていく必要がある。

1) 課税原則の観点からの評価（「簡素」の観点からの評価）

- ・ 税制の分かりやすさ

オプション 及び は、既存税の法体系を活用しうる点で、分かりやすいが、既存税の対象外の燃料等に新たな課税を行う場合には、制度構築による対応が必要となる。かかる新たな課税を行わない場合には、CO2 排出削減のための税制としての意義が薄れることとなる。

- ・ 実施面での対応の容易さ

オプション 及び は既存税の実施体制を活用しうるが、オプション 及び についても、既存税の実施体制を活用しうるように制度化すれば、この観点からの差異はなくなる。

既存税の対象外に課税する場合には、取引の把握がより容易であり、税務当局及び納税者双方の負担が少ないと考えられる上流課税（オプション 及び ）が優れている。

2) 効率的な CO2 排出削減等の観点からの評価

- ・ 効率的な CO2 排出削減

効率的な CO2 排出削減の手段とするためには、実際に CO2 排出削減を行う主体に税負担が帰着することが望ましく、課税段階の設定が重要となるが、前章で触れたとおり、税負担の転嫁と帰着は、市場の競争条件等に依拠する

ため、課税段階による違いだけで一概に議論することはできない。

しかしながら、一般論としては、上流よりも下流における課税の方が、CO2 排出削減を行う主体に税負担が帰着する度合いが大きく、より効率的に効果が得られる可能性が高いと考えられる。少なくとも、CO2 排出削減を行う主体に課税を意識させる効果は、かかる主体により近い課税段階である下流の方が大きい。

・その他

諸影響の緩和措置とのなじみやすさの観点からみると、特定のエネルギー集約型業種・事業者に対する減免措置を行う場合には、かかる措置の適用者ごとに税負担額が明らかになっている必要があるため、下流課税（オプション 及び ）が優れていると考えられる。

また、自主協定制制度や排出量取引といった他の温暖化対策との組み合わせの容易さについても、かかる対策の促進策として税の軽減措置等を講じる場合、個別の業種や事業者ごとの税負担額が明らかになっている必要があることから、下流課税が優れていると考えられる。ただし、確実な税負担の転嫁状況を把握できるインボイス制度が導入されれば、上流課税に関する課題が克服される可能性がある。

以上をまとめると、上流・下流において既存税の対象となっているものに関しては、CO2 の効率的な排出削減、諸影響の緩和措置とのなじみやすさ、他の温暖化対策との組み合わせやすさの観点から、下流課税であるオプション 及び が優れている。（さらに両者を比べると、税制の分かりやすさ等の観点から、既存税を活用する が優れているものの、既存税の対象外の燃料等の取扱いが問題として残る。）

一方、上流課税であるオプション 及び については、既存税の対象外の燃料等への対応しやすさの観点から優れている。

4 温暖化対策税制のオプション（電力）

（１）３つのオプション

電力に係る課税のオプションは、前述のとおり以下の３通りである。

発電用燃料には課税、電力消費は非課税

発電用燃料は非課税、電力消費には課税

発電用燃料、電力消費の双方に課税

(2) 各オプションについての評価

、 については、すでに述べたとおり、CO2 排出の少ない電源構成とする効果を重視すれば、電力消費者における対策促進効果を重視すれば が優れている。これまでの議論では、電気事業者を含め大口の CO2 排出者への対策を促進することが重要との意見があった一方、民生部門の対策を促進すること、国民一般に納税意識を持たせることを重視する意見もあった。

また、温暖化対策以外の他の行政分野の政策も考慮した場合、 により石炭の利用を減らすなど、CO2 排出の少ない電源構成への移行を志向することは、エネルギーの安定供給、電源多様化を目的とした政策と対立する可能性がある。

の双方への課税は、 及び の両方のメリットを併せ持つが、税負担の調整を図る必要がある。諸外国においても、 の調整方法を採用している例は少ない。

おわりに

今回の取りまとめでは、「はじめに」で述べたとおり、温暖化対策税制について、我が国の実情に合った温暖化対策税制の制度面に重点を置いて本専門委員会で行った議論を整理し、いくつかのオプションを示した。その中においては、既存のエネルギー関係税制が有する一定のCO₂削減上の役割にも注目して、これらを活用するアプローチも盛り込んでいる。本取りまとめが、温暖化対策税制についての国民の間でのより踏み込んだ議論の契機となり、そのたたき台としての役割を果たすことを期待している。

一方で、本取りまとめは、あくまで開始されたばかりの議論の一区切りであり、検討に必要な項目の整理にとどまっている。今後制度面に関して検討すべき主な課題として考えられるものを列挙すると、以下のとおりである。

- ・ 意見が並記されたままとなっている項目に関して、その方向付けを行い、また、項目相互間の優先順位をつけていくための議論の深化
- ・ 具体的なオプションの設定（例えば、税率の水準の設定、具体的な既存関連税制との整理方法、かかるオプションについての関係者からの意見聴取等）
- ・ 排出量取引等、これから具体的な制度構築が進む他の温暖化対策としての施策との組み合わせのあり方の検討

このほか、税収や経済面での導入インパクトに関する計量分析を含めたオプションの数量的な評価を行うことも考えられる。

「はじめに」で述べたとおり、温暖化対策税制は、京都議定書締結の前提としては位置付けられていないものの、効率的に対策を進めうる手法として期待される。一方で、温暖化対策税制には慎重に対応すべきとの意見も示されており、その導入に向けては、広範な関係者を巻き込んで国民的な議論が行われることが不可欠である。

また、12月14日に政府税制調査会が行った平成14年度税制改正に関する答申においても、温暖化問題について、「京都議定書の締結に向けた準備が本格化する中で、各手法の組み合わせが検討されている状況を踏まえ、当調査会としても税制面での対応について具体的な検討を進める。その際、既存のエネルギー関係諸税等との関係も検討する必要がある。」とされている。

こうした状況を踏まえ、来るべき本格的な議論に備えるために、本専門委員会では来年以降も検討を継続し、早急かつ着実に上記の課題に取り組んでいくこととしたい。

最後に、今回の検討期間中に行ったヒアリングに応じていただいた方々に深く感謝したい。