

サステイナビリティと税制改革 (上)*

鶴田 廣 巳

I サステイナビリティと環境税制改革

(1) サステイナブル・シティと租税政策

サステイナビリティと租税政策とがどのようにかかわるのかは、未解明の問題領域である。従来の租税論においては、地球社会や地域社会のサステイナビリティを回復し、発展させていくためにはどのような租税政策が必要とされるのかといった問題は、まったくといってよいほど議論の対象になることはなかったといってよいであろう。そのうえ、サステイナビリティという問題じたいがわが国で明確な形で論じられ始めたのは、むしろ最近のことに属する。

社会のサステイナビリティが問題になるのは、環境的、社会的、経済的な意味で社会の維持可能性が問い直されているからである。それぞれの内容については、さしあたり、環境的サステイナビリティとは、現在の生態系の維持だけでなく、多様な生態系の持つ資源の維持能力を高めることであり、社会的サステイナビリティとは、経済発展の結果が社会的対立の激化、富と所得の格差の拡大、南北問題の深刻化、世代間の公平（人類の生存・発展）の侵害になっている現状から抜本的に転換することであり、そして、経済的サステイナビリティとは、資源浪費型の産業構造を改革し、

*本稿は、平成14年度関西大学在外研究員としての研究成果の一部である。

大量生産・大量消費・大量廃棄型の非リサイクル型経済システムから脱却して、雇用創出型・雇用親和型の産業システムに転換をはかることを意味するものと、定義しておこう。

サステナビリティと租税政策との係わりを検討する手がかりとして、ここでまず、サステナビリティを社会改革のための抽象的な目標ではなく、現実の改革課題として具体的に実践しているEU諸国が、はたしてサステナビリティをどのように位置づけているのかについてみておきたい。

EUにおいて、サステナビリティが政策概念として積極的に掲げられるようになったのは、1990年代以降のことである。その直接のきっかけは、90年に欧州共同体（EC）が「都市環境緑書」（Green Paper on the Environment）を公表し、都市問題と環境問題を統合して政策研究を行う必要性を強調したことに始まるとされる¹⁾。この背景にあるのは、戦後の経済成長によってもたらされた都市問題が都市の文化やアメニティ、環境問題と錯綜して、深刻な社会問題を生み出してきた現実がある。これらはグローバル化の進行のなかで、いっそう問題を深刻化させつつあった。この緑書の提起にもとづき、欧州委員会により都市環境専門家グループ（Expert Group on the Urban Environment）が組織される一方、92年には、欧州委員会第11理事会（Directorate General XI）が「サステナビリティへ向けて」と題する報告書を公表したが、この文書は「サステナビリティ」を欧州共同体だけでなく、世界全体が追及すべきプログラムだと宣言したのである²⁾。

1) 佐無田光 (2001), 「欧州サステイナブル・シティの展開」『環境と公害』Vol.31, No.1, 37ページ。

2) European Commission, Directorate General XI (1992), Towards Sustainability: A European Community programme of policy and action in relation to environment and sustainable development, *Official Journal of the European Communities*, No.C 138/5. そこでは、「このプログラムじたいが共同体にとっての転換点をなす。1980年代の挑戦が共同市場の完成であったように、1990年代には、

この提起を受け、専門家グループは第11理事会との共同作業のもとに「サステイナブル・シティズ・プロジェクト」を開始し、96年に最終報告書「ヨーロッパ・サステイナブル・シティズ」を公表した。これは、サステイナブルな都市管理、自然資源・エネルギー・廃棄物の管理、都市の社会-経済問題への対応、運輸・交通・移動手段の確保、都市空間計画など、都市の社会、経済、環境問題に包括的に対応しようとする政策研究であり、政策提起である。この間、94年には、プロジェクトのもうひとつの柱である「欧州サステイナブル都市キャンペーン」(European Sustainable Cities and Towns Campaign)のために、オールボー（デンマーク）において「サステイナブル都市に関する欧州会議」を開催し、オールボー憲章を採択した。ヨーロッパ諸都市で取り組まれている先進的な実践例を交流し、支援し、サステイナブル・シティズ・プロジェクトについての対話を広げてゆく場として、キャンペーンはその後も重要な役割を果たしている。

都市問題への取り組みから始まったEUのサステイナビリティ戦略は、さらに1999年、ヘルシンキにおいて開催された欧州理事会（ヨーロッパ・サミット）を転機に、いっそう枠組みを広げ「サステイナブル・ディベロップメント」に向けての取組みを強めている。ヘルシンキ・サミットは欧州委員会に対して、経済的、社会的、エコロジカルなサステイナブル・ディベロップメントのための政策と調和する長期の戦略に向けての提案を、2001年6月までに理事会に提出するよう要請した。これを受けて、イエーテボリ・サミット（2001年6月）に提案されたのが、「より良き世界に向けてのサステイナブル・ヨーロッパ」と題した報告書である³⁾。そこでは、サステイナブル・ディベロップメントに向けての野心的なビジョンと具体

✓環境と開発の調和が共同体のみならず世界全体が直面する重大な挑戦のひとつである」と謳われている。Cf. *ibid.*, p.13.

3) Commission of the European Communities (2001), *Communication from the Commission — A Sustainable Europe for a Better World: A European Union Strategy for Sustainable Development*, COM 264 final.

的な政治行動とのギャップを埋めるために、ヨーロッパの将来の幸福 (well-being) にとって深刻な脅威となっている6つの領域に戦略の焦点を当てるよう提起されている。その領域とは、①温室効果ガスの排出による地球温暖化、②抗生物質に耐性を持つ新しい病気の脅威、有害化学物質の長期的な影響、食品の安全性、③貧困問題、④人口高齢化による経済成長率の低下、年金・医療保険の質や財政的サステナビリティ、⑤生物多様性の喪失、廃棄物の増大、土壌の劣化、⑥交通マヒ、インナーシティの衰退、郊外のスプロール化、貧困の集積と社会的排除、EUエリアにおける地域間の不均等、がそれである⁴⁾。

では、EUのサステナビリティ戦略においては、どのような経済的、社会的、環境的な改革が提起され、それらと租税政策がどのようにかわるものと考えられているのであろうか。ここでは、「ヨーロッパ・サステナブル・シティズ」報告書にしたがって、その概要を整理しておきたい⁵⁾。

ヨーロッパの諸都市および各国経済は生産・資本移動・貿易・投資のすべての部面でグローバル・システムに組み込まれ、国際的な競争圧力にさらされている。そのため、各都市は製造業の流出と衰退に悩まされ、雇用はサービス部門にシフトし、そこでもまたリストラに見舞われている。都市の経済政策は、したがって、経済成長と雇用の創出に焦点を当てなければならないが、経済成長じたいが分配問題や公平、社会正義を実現するとは限らない、むしろ格差を拡大させるおそれもあると報告書は指摘する。経済活動は、仕事や所得、人間的な発展や地域社会にとっての便益をもたらすことにより社会の厚生に決定的に寄与する一方で、失業や不安定就業、公共的なインフラストラクチュアや公共サービスのための負担の増大、過度の成長や衰退を通じたコミュニティの破壊をもたらすこともしばしばで

4) *Ibid.*, p.4.

5) Cf. Expert Group on the Urban Environment (1996), *European Sustainable Cities: Report*, Ch.5 Socio-Economic Aspects of Sustainability.

ある。したがって、経済成長を考える場合、公平と失業の社会的分布に直接的に対処する経済政策が必要とされるのであり、経済政策は社会政策と連携しなければならないのである。

経済活動はまた、地域の許容限度を越えて資源やエネルギーを浪費する、地域の環境容量を上回る排出物を放出する、地域の建物・土地などを独占して、他の用途への利用を排除するなど、地域の環境サステナビリティに決定的な影響を行使する。サステナビリティに向けて社会システムを改革していく上で決定的に重要な分野は、産業、エネルギー、輸送、農業、ツーリズムの5つがあげられているが、産業、つまり経済活動はなかでも決定的な重要性を有するのである。

要するに、都市の経済政策は社会的要請や環境面からの要請に対応しなければならないのであり、経済、社会、環境という3つの部面での目標は相互に調整され、統合されなければならないのである。その際、報告書はヨーロッパの都市経済の現状を反映してとりわけ雇用の創出を重視している。そのために、経済のグリーン化が雇用の創出に果たす役割に注目し、労働生産性の極大化を目標とするよりもむしろ、労働の積極的な利用によって資源利用の効率性を最大化する方向へ転換すべき必要を強調している。雇用創出が期待される分野とされているのは、日常生活・生活の質・レジャー・環境保全・住宅の改善・生活の安全・地域の公共輸送・公共的な都市エリアの再開発・文化遺産の保全・廃棄物管理などである。

サステナビリティに向けた以上の政策理念と目標を実現するために、報告書はじつに多彩な政策オプションを提起している。それらは、①各経済活動の環境効率性の改善（製品の耐久性・修理可能性の向上、製造・利用の両面での資源・エネルギー効率の改善、過大・余分な性能などの回避、パッケージ・輸送の最小化、再生・リサイクル原料の利用、製品の再利用・リサイクル、など）、②環境的にサステナブルな「産業エコロジー」の開発（コジェネレーションやリサイクル、経済活動のグリーン化・近隣に受け入れられる形態への転換など「エコシステム」化）、③環境負荷型の

経済活動を環境基準の低い地域に流出させない政策, ④地域の人々の雇用を提供し, 地域の要請を満たす地域産業の育成, ⑤経済のグリーン化による雇用の創出, ⑥地域の空間計画と輸送計画の立案, ⑦環境パフォーマンスの改善に向けた地域産業に対する支援, ⑧グリーン・コンシューマリズムの促進, ⑨地域内投資の活発化のための戦略の策定, ⑩生活環境の改善や生活の質の向上を通じた地域の競争上の優位の確保, ⑪環境ビジネス部門の育成, ⑫経済開発と労働市場政策とのリンク (コミュニティ企業による地域の経済, 環境, 社会への配慮した地域需要の充足, ローカル・カレンシーを利用した地域ニーズの充足など。「トリクル・ダウン効果」への依存を批判), ⑬都市自治体と産業とのパートナーシップ, ⑭サステナビリティを実現するためのインフラストラクチャの供給 (輸送, 熱源分配, ビジネス施設, 廃棄物管理施設など), ⑮環境的にサステナブルなビジネス行動を採算に乗せるための措置, などの多岐の分野にわたっている。

しかし, この報告書が都市政策についての提案に限定されているという点を割り引いて考えても, 租税政策ないし財政政策についての言及は意外なほど少ない。この点は, 枠組みを広げた「サステナブル・ディベロップメント」に向けての提案についても, 同様である。しかし, そのことは租税・財政政策を軽視しているわけでは決してない。むしろ, すぐにもるようにラディカルな政策転換が提唱される。サステナブル・ディベロップメントに向けての政府の支援策としてとくに明示的にふれられているのは, ①環境税制改革, ②国レベルでの環境ビジネスとのパートナーシップの促進, ③金融機関の規制, ④サステナブル・ビジネスの進展に向けての市場の管理, である⁶⁾。もちろん, この他にも当然ながら, ⑤フィスカ

6) ②は, 地域レベルだけでなく, 一国レベルでも公共部門と産業とのあいだでパートナーシップを形成し, 両者のあいだで契約を取り交わして一定期日までに定められた環境目標を達成しようとするものであり, ③は, 企業が長期的な投資政策や戦略的な企業管理を行い, 短期の投機, アセット・ストリップिंग, 本来のビジネスとは無関係の市場操作を通じた利益獲得に走らないよう, 金融機関を誘導・規制しようとするものである。また, ④は販売活動におけるグリーン度の売り込みの規

ル・ポリシーや補助金政策、公共投資政策などの分野での政府の役割はきわめて大であることはいうまでもない⁷⁾。さらに、⑥サステナブル・インフラストラクチュアの整備についての一国ないし国際的な政策展開、⑦雇用の創出、貧困問題の解決、社会的厚生の改善、住宅問題への取組み、⑧サステナビリティの実現に向けての全国的な輸送インフラストラクチュアの供給やネットワーク網の整備、土地利用と開発計画のためのガイドラインの策定といった指摘もなされている。

経済、社会、環境の3つの側面を統合してサステナビリティを回復するためには、環境税制改革の実現が切迫した課題となっている。それは、たんにエネルギーなどに対する新税を導入することだけを構想するものではない。それは、サステナビリティの観点から税制全体の構造を改変し、社会経済のサステナブルな構造への転換に寄与するものでなければならない。EUでの環境税制改革の基本理念は、雇用のような社会的に望ましい要素に対する課税の負担をエネルギー消費や廃棄物の排出のような環境的に望ましくない要素へとシフトすることである。こうした提案が登場した背景には、EU諸国では高い失業率、高い労働コスト、アンサステナブルなレベルのエネルギー消費・原材料の枯渇・廃棄物の産出などの問題が存在するにもかかわらず、現実には、労働・所得・付加価値に対して高率の課税が行われる一方、エネルギーや資源、廃棄物にはほとんど課税が行われておらず、税制はEUが抱える構造問題をむしろ悪化させているのではないかとの認識がある。そして、環境目標の達成のためには、経済産出量の慎重な引下げとより労働集約的な経済活動への転換が必要ではないかとの提案が示されているが、この転換は報告書じしんが認めるように、EUの貿易・経済政策のラディカルな変更を意味する可能性がある。その意味で、環境税制改革は、環境的にも社会的にもサステナブルな経済を

ノ制や環境表示の標準化を通じて、サステナブル・ビジネスを育成しようとするものである。Cf. *Ibid.*

7) *Ibid.*, p.153.

実現するためのもっとも重要な統合的政策手段とあってよいのである。以上のような事情はわが国にも共通しており、それゆえにきわめて示唆的である。

環境（あるいはエコロジカル）税制改革は統合的政策手段の要の位置にあるとはいえ、それだけで十分な社会的変化を引き起こすことはできない。また、税制改革が負担の変動を伴うところからむしろ低所得層のほうに不均衡に負担がしわ寄せされるおそれ強い⁸⁾。それ故に、環境税制改革は、サステイナブルな行動様式の変化を容易にし、社会的弱者を保護するような他の政策手段によって補完されなければならない。報告書は、自動車課税の場合の公共輸送への投資・自転車通行・ウォーキング施設の供給や、国内エネルギー価格の引上げの場合の低所得層へのエネルギー効率改善措置の実施などの例を挙げている。

（2）環境税制改革の意義

次に、税制の「グリーン」化とその経済効果についてみることにしよう。ヨーロッパの環境税制改革については、すでにすぐれた紹介が行われているが⁹⁾、そこでは、前節でみたように、「炭素・エネルギー税の導入によって税制そのものを『グリーン化』するだけでなく、環境保全という政策目標を、失業問題の解決という経済政策上の重要目標と整合的な形で実現できるように税制改革の設計がなされている」点にその特徴があることが指摘されている¹⁰⁾。そして、ドイツやデンマークの環境税制改革において

8) たとえば、環境税の課税による石油価格の引上げは、短期的には人々は車に依存する生活から抜け出せないため、あるいは、安価で魅力的な代替的公共輸送機関が存在しない場合、車依存の構造にはほとんど影響を及ぼすことができない。それだけでなく、富者にとってはその負担は相対的に軽い、低所得者はその負担の増大に悩むことならざるを得ないからである。Cf. *Ibid.*, p.120.

9) たとえば、諸富徹（2000）、『環境税の理論と実際』有斐閣、藤田香（2001）、『環境税制改革の研究』ミネルヴァ書房、など参照。

10) 諸富徹（2000）、同上、212ページ。

は、環境問題と失業問題の同時解決、税率の引上げによる技術革新の誘発、エネルギー集約型企業に対するエネルギー効率性の改善に関する協定締結を条件とするCO₂税収の還付（それは企業の社会保障基金負担の削減などに充てられる）などによって、環境税制改革がマクロ経済的にもミクロ経済的にも成功する基盤があることが明らかにされている。この点は、グローバリゼーションや経済統合の進展のなかで、外からの市場圧力を受けながら環境税制改革を進める場合の基本的な問題にかかわる重要な論点である。

環境税制改革の特徴が労働から公害発生投入物へ租税負担をシフトさせることにあることはすでにふれたとおりであるが、その場合、この過程は企業がこれらの投入物から労働へ代替することを促進することによって雇用を促進すると考えられている。いわゆる、「二重の配当」論である。つまり、環境のコストをチャージすることにより環境改善という便益を実現するだけでなく、労働などへの税負担の軽減を通じて経済的便益をも実現することができるというのである。しかし、Sørensenによれば、この見解に対しては、代替過程では生産物が労働集約的になる傾向があり、労働生産性が低下するため、雇用を促進するかどうかは一義的には決定できないとの批判がなされている。グリーン税と雇用とのつながりはかなり複雑であり、近年の研究はこの二重の配当論に対してはいくぶん懐疑的だともされている¹¹⁾。しかし、環境問題の深刻さやサステイナビリティの重要性を踏まえれば、環境税制改革の積極的側面を生かしながら、グローバリゼーションや経済統合からくるマイナスのインパクトを各国租税政策の協調によってどのように克服していくかという方向こそ、租税政策に求められる基本的方向であろう。純理論的レベルでの検討は別にして、環境税制改革についての実証的研究は、その多くがそうした税制改革の有効性を示し

11) Sørensen, P. B., (ed.) (1998), *Tax Policy in the Nordic Countries.*, pp.207 - 209.
馬場義久監訳 (2001), 『北欧諸国の租税政策』日本証券経済研究所, 227 - 228ページ。

ている。それは次の研究成果に如実に示されている。

Hoerner = Bosquetは、ヨーロッパにおける環境税制改革を詳細に検討し、改革を実施したヨーロッパの8カ国（デンマーク・フィンランド・ドイツ・イタリア・オランダ・ノルウェー・スウェーデン・イギリス）の経験と一部実施ないし実施予定の2カ国（オーストリア・ベルギー）のモデルを総括する浩瀚な論文を発表した。表1は8カ国の環境税制改革の概要を示す。彼らは、改革の内容を紹介するだけでなく、その経済的インパクトを評価した104のシミュレーションを含む44の研究成果をサーベイしたうえで、環境税の税収が歪みをもたらしているその他の税の削減に充てられた場合、その税収が他の税の削減に還元されなかった場合に比べ、その経済的結果は雇用とGDPに及ぼす影響の点からみて改善されたことを明らかにした¹²⁾。

彼らによれば、環境税制改革は、一般には他の税の削減とセットにした税収中立型で設計されるのが通例であるが、その国の財政事情によっては減税型、増税型としても設計することが可能である。「二重の配当」論をめぐっては理論的な論争がなお進行中であるが、彼らのサーベイの特徴は、ヨーロッパで現に実施されている環境税制改革の実際とその実証研究の集積に着目し、中間的 (intermediate) 「二重配当」論の立場、つまり、環境上の改善がたとえ無視できるほどであるとしても経済的便益はもたらされるような環境税制改革が存在するかどうかを検証しようとしたところにある¹³⁾。

12) Hoerner, J.A. and Benoît Bosquet (2001), *Environmental Tax Reform : The European Experience*, Center for a Sustainable Economy, Washington, D.C., p.1. [<http://www.sustainableeconomy.org/eurosurvey.pdf>]

13) Goulderによれば、「二重の配当」論には、柔軟、中間、強硬の各観点からの3つの立場があるとされる。柔軟仮説は、環境税収を歪みをもたらす税の削減に充てることが、定額の財政支出を通じた還元(それは経済的歪みを減少させないとされる)に比べて厚生を改善するとするものであり、この意味では無条件に正しい。中間仮説は、歪みをもたらす税を環境税によって税収中立的に代替すれば、グロスの厚生コストはゼロまたはマイナスになるとみる考え方である。グロスの意味合いは、ノ

表1 ヨーロッパ8カ国における環境税制改革一覧

	減税項目ないし 税収投入項目	増税項目	規 模
スウェーデン (1990)	個人所得税 エネルギー税（農 業） 継続的教育	CO ₂ SO ₂ その他	全税収の2.4%
デンマーク (1994)	個人所得税 社会保障拠出金	その他（ガソリン・電 気・水・廃棄物・車） CO ₂ SO ₂ キャピタル・ゲイン	2002年までにGDPの約3 %, あるいは全税収の6% 以上
オランダ (1996)	法人利潤税 個人所得税 社会保障拠出金	CO ₂	1996年にGDPの約0.3%, あるいは全税収の約0.5%
イギリス (1996)	社会保障拠出金	埋立てによるごみ処理	1999年に全税収の約0.1%
フィンランド (1997)	個人所得税 社会保障拠出金	CO ₂ 埋立てによるごみ処理 法人利潤	1999年3月にGDPの0.3%, あるいは全税収の約0.5%
ノルウェー (1999)	個人所得税	CO ₂ SO ₂ ディーゼル油	
ドイツ (1999)	社会保障拠出金 更新可能エネルギ ー	石油製品	1999年に全税収の約1%
イタリア (1999)	社会保障拠出金	石油製品	1999年に全税収の約0.1% 以下

(出所) Hoerner, J. A. and Benoît Bosquet (2001), p. 3.

まず、経済的効果を見ると、雇用については104のシミュレーションのうち74%がプラス、ゼロが4%、マイナスは22%と圧倒的多数が雇用増加の予測結果を示した。また、GDPについては、通常の分布から外れるア

✓環境便益の厚生価値が厚生コストの計算に算入されないことを意味する。最後に、強硬仮説は、何らかの歪みをもたらす税を環境税によって代替すれば、必ずグロスの厚生を改善するとみる。その代表者はワイツゼッカーとされている。Cf. Hoerner and Bosquet (2001), *op.cit.*, p.5.

ウトライアーを除外した101のシミュレーションは-3%から+1.5%の範囲に分布したが、その54%がゼロ・パーセント以上の成長率を示し、最頻値は0~0.5%のグループの約40%であった。約3分の2が-0.5~+0.5%の範囲に分布しており、いずれにしてもGDPに及ぼす影響は軽微であることがわかる。

環境税収の還元方式の違いによって雇用とGDPへの影響がどのようになるかをみたものが、表2である。環境税収を社会保障拠出金の引下げの形で還元するケースが、雇用・GDPのいずれについても多くのシミュレーションが一致してプラスの効果を予測している。個人所得税の減税のケ

表2 環境税制改革の経済効果

環境税収の還元方式	雇用・GDP への影響	雇 用		GDP	
		シミュレー ションの数	%	シミュレー ションの数	%
社会保障拠出金の引き 下げ	プラス	64	86	52	67
	マイナス	10	14	26	33
	計	74	100	78	100
個人所得税の減税	プラス	15	54	7	25
	マイナス	13	46	21	75
	計	28	100	28	100
付加価値税の減税	プラス	7	78	4	44
	マイナス	2	22	5	56
	計	9	100	9	100
法人利潤税の減税	プラス	1	50	0	0
	マイナス	1	50	2	100
	計	2	100	2	100
家計への定額の移転	プラス	4	80	4	50
	マイナス	1	20	4	50
	計	5	100	8	100
エネルギー効率改善への 財政的インセンティブ	プラス	5	100	4	80
	マイナス	0	0	1	20
	計	5	100	5	100

(出所) Hoerner, J.A. and Benoît Bosquet (2001), p.64.

ースは、雇用についてはプラスを予測するものがまだ多いが、GDPは逆に圧倒的多数がマイナスを予測している。この両者と比べるとサンプル数が少なくなるが、付加価値税減税のケースでは雇用面ではプラス効果の予測が圧倒的である半面、GDPへの影響ではマイナスの予測が半数を上回っている。また、法人利潤税の減税は雇用、GDPのいずれについても望ましい選択肢とはいえ、政策オプションのなかでは最悪であることがわかる。また、環境税を雇用者の社会保障拠出金の引下げのために還元する場合、対象をとくに低所得の勤労者に絞ると、雇用創出効果がより大きいことがいくつかの研究で示されている¹⁴⁾。これは失業者の多くが低所得や低生産性の社会階層であるためである。この意味では、環境税制改革においては、低所得層への分配面からの配慮が欠かせないことが示されている。他方、エネルギー効率性の改善を補助金などにより財政面から誘導しようとするオプションは雇用、GDPのいずれの面でもプラス効果を予測するシミュレーションがきわめて高い比率を示しており、この政策の有効性が示唆されている¹⁵⁾。家計への定額補助は、これに比べればGDPへの影響について評価が分かれている。

ただ、ここで明らかにされた雇用改善に及ぼす環境税制改革のプラスの影響については、補足説明が必要である。Hoerner = Bosquetは、その効果が現実に実現されるためには労働市場が弾力的で、賃金が雇用契約など

14) *Ibid.*, p.64. したがって、社会保障拠出金の引下げは労働集約型経済へのシフトを促進するとされるが、そのことは労働生産性や雇用にどのような影響が生ずるかが重要な検討課題になることを意味している。

15) 環境税制改革を行った国のうちいくつかの国は環境税収のすべてを他の税収の減税に充てるのではなく、その一部を環境関連支出に振り向けている。このことは、全額減税財源に充当する場合と一部を環境関係の特定支出に充当する場合のどちらが望ましいかという問題を提起する。いくつかの研究は、特定支出への充当は環境税制改革の便益を縮減するという結果を導いているが、デンマークやイタリアのケース、オーストリア・ベルギーのモデル、イギリスで進行中の論争、ヨーロッパでの大気・水汚染の実際的経験では、むしろ一部を環境支出に向けるケースの方が経済面でも、環境面でも効果的であることが示されているとされる。Cf. *Ibid.*, p.71.

により物価とリンクされていないことが条件になることを指摘している。そうでなければ、環境税制改革は賃金と物価の悪循環を招き、雇用へのプラス効果も抑制されるという¹⁶⁾。マイナスGDPを予測するモデルにおいては、実質賃金の引下げがなければ雇用の喪失は避けられないとみられている。この点は、さきのSørensenの指摘とも重なっており、プラスの雇用効果も決して無条件に実現するわけではないのである。

経済効果のもうひとつの重要な側面は、産業部門間での影響の違い、および分配面への影響である。一般に、環境税制改革がエネルギー集約的な産業部門の負担を増大させることは避けられない。そうした部門は重化学工業を構成する基幹部門であるために、環境税制改革を進める際の重大な障害となりかねない。Hoerner = Bosquetは、第1に製造業の大部分はその生産コスト総額に占める直接のエネルギー・コストの比率は0～5%にすぎず、製造業雇用も全体の雇用の3分の1以下にすぎないこと、第2にエネルギー部門を除くと、ほとんどの企業はエネルギー税の影響を他のエネルギー源への転換やエネルギー効率を向上させた設備への投資などを通じてエネルギー税の影響を緩和することが可能であること、第3に現実の環境税制改革はすべてエネルギー集約的産業の競争上の負担を緩和し、新しい価格体系に彼らが適応できるように支援する措置を組み込んでいることから、その影響は軽微にとどまっていると総括している¹⁷⁾。

一方、分配面の影響については、環境税収の還元や特別の貧困緩和措置などによってエネルギー税が低・中所得家計に及ぼす否定的なインパクトを減少ないし解消することが可能であり、実際、現実の環境税制改革はそのほとんどがそうした対応を行ったとされる。ただし、労働力に組み込まれない最低所得階層については、なおこの分配問題の解決のための工夫が

16) *Ibid.*, pp.64-65.

17) *Ibid.*, p.67. このエネルギー集約型産業への補助金についての具体例については、諸富徹(2000)、前掲書、ドイツ、デンマークの環境税制改革についての章を参照。

必要であることも併せて指摘されている¹⁸⁾。

環境の改善が環境税制改革のそもそもの目的であることからすれば、経済的な便益やコストのいかににかかわらず、環境税制改革のもうひとつの大きな評価基準がこの点にあることは改めて指摘するまでもなからう。炭素排出量の変化を追跡した53のシミュレーションについて検証した結果、ベースラインの排出量からの削減割合ごとの分布をみると、-15%が15件、-10%が13件、-5%が14件と、約80%が排出量の減少を示した。この点では、環境税制改革の主要な目的はほぼ達成されたと評価できる。環境税制改革が、環境保全や環境改善に果たす役割はきわめて大きいのである。逆に排出量が増加したものが11件あるが、これは税制改革が経済成長を刺激し、環境税によるエネルギー効率の改善が経済成長に伴う排出量の増加を相殺するのに十分ではなかったためとされている¹⁹⁾。

最後に、彼らは、実行上の問題として①漸進的で予測可能な段階的導入の必要性、②税収中立性を手段とする課税ベース転換の意義の国民への徹底、③環境税制改革の枠組みを拡大するための環境税の課税ベースの多様化の促進、そのことによる他の税の減税財源の拡充、④環境税制改革と技術開発インセンティブとの関連などと並んで、⑤国際的コンテクストを指摘しているが、この点は実行上の問題にとどまらない視点であるといわなければならない²⁰⁾。それは、環境税制改革の政策理念にもかかわる重要な内容を含んでいる。

一般に、資本の移動性が高まれば高まるほど、環境税を課税した場合に企業が海外に立地を求めるリスクが大きくなることはいうまでもなからう。彼らによれば、このことは環境税制改革を実施する場合に国際的レベルで調整した行動をとることが望ましいことを示唆する。実際的にも、彼

18) *Ibid.*, p.68.

19) *Ibid.*, p.69.

20) *Ibid.*, pp.70-71.

らを取り上げた諸研究では、一国レベルだけで、あるいは多国間で足並みをそろえて環境税制改革に取り組むケースの両者が取り扱われているが、当然予想されるように、例外はあるもののその多くが後者の取り組みの方が経済的便益が大きく、あるいは経済的コストが少ないことを示している²¹⁾。環境税制改革の成否もまた、国際的な協調いかににかかわっているのである。

同時に、環境税制改革の実際から引き出せる教訓は、環境税収を個人所得課税や法人税の減税に充てることは経済的、環境的便益を実現するうえでは好ましくない選択肢であることである。これは、累進総合所得税の再生と環境税制改革とを組み合わせることが望ましいオプションであることを示唆している。

II 二元的所得税と租税体系

サステナビリティと租税政策との係わりを検討するうえで欠かせないのは、資本所得に対する課税のあり方、その租税体系における位置づけをどのように考えるかという論点である。グローバリゼーションの時代において「持続可能な社会」を構想する場合、各国がどのような租税体系を構築するかは、それぞれの国の「持続可能な社会」を支える公共部門のあり方、その財政基盤の充実に係る決定的に重要な問題である。そして、資本課税（資本所得課税および企業課税）を租税体系のなかにどのように位置づけるかは、労働所得課税のあり方と並んで、税制改革の基本的性格を判定する試金石である。

租税体系そのものについて考察することは本章の範囲を超える。本節では、前節での環境税制改革が示唆する租税体系の枠組みを踏まえ、二元的所得税の検討を通じて、サステナビリティを実現していくうえで租税政

21) *Ibid.*, p.72.

策に求められるものは何かを明らかにしたい。それによって、グローバリゼーションによる外からのインパクトに対して、各国の租税政策がどのように対応しなければならないのか、その輪郭が見えてくると考えられるからである。それは、累進総合所得税の再生と環境税制の組み合わせという租税政策の基本的方向のなかで資本課税をどのように位置づけるべきかについて、示唆を与えるであろう。

さて、二元的所得税が1990年代初めに北欧諸国で行われた税制改革により採用されたものであり、資本所得に対して分離比例課税を行い、その他すべての源泉からの所得について累進税率を適用するところにその特徴があることは、周知のとおりである。資本所得は利子、配当、キャピタル・ゲインや自営業者の事業資産からの帰属収益などから成り、他方、その他の所得は主に勤労所得や私的・公的年金、他の政府移転から成り立っている²²⁾。

二元的所得税は、公平性と効率性の両面から従来の総合累進所得税よりも優れているとされる²³⁾。まず、公平性の点では、①稼得と消費に関して異なる時間プロファイルを持つ人々のあいだでの水平的公平を実現するのに役立つこと、②インフレ経済のもとでは、包括的所得税の場合、名目所得が課税ベースに組み込まれることからインフレ調整の必要が生じるが、現実には困難であるのに対して、資本所得を軽課する二元的所得税はその点でむしろ公平であること（勤労所得税は本質的にキャッシュフロー・タイプの課税であるため、インフレの影響を受けないとされる）、③伝統的所得税のもとでは、人的資本投資よりも実物資本投資や金融資産投資のほうが課税上不利になるため、二元的所得税はむしろこの不公平を是正するのに役立つこと、などである。Sørensenはとくにこの③の点を強調している。他方、効率性については、④労働供給のほうが貯蓄供給よりも代替

22) Sørensen, P.B., (ed.) (1998), *ibid.*, p.2. 邦訳, 2ページ。

23) *Ibid.*, pp.5-14. 邦訳, 5-21ページ。

効果が小であるため、資本所得よりも勤労所得に高い税率を適用することがセカンド・ベストとして最適であること、⑤伝統的所得税のもとでは人的資本投資が金融投資・実物投資よりも課税上有利になっているため、二元的所得税によって高い水準の勤労投資に付加税を課すことは効率性を改善すること、⑥伝統的所得税のもとでのさまざまな貯蓄・投資に対する限界実効税率の差異によって引き起こされている資本配分の部門間におけるゆがみを是正することにより、二元的所得税のもとでは効率性が改善されること、⑦低水準の民間貯蓄を税制によりさらに阻害することへの懸念などが、指摘される。

しかし、以上の公平性・効率性に関する立論にはそれぞれに有力な批判が成り立つ。まず、公平性の①については、その水平的公平性はあくまでも割引現在価値に換算しての事前の公平であり、実際の資産収益に対する事後の課税の公平性はまったく視野に入れられていないこと、また、貯蓄の二重課税論は利子という新規の経済力の発生についての認識が弱いことが指摘できる²⁴⁾。②については、勤労所得は本質的にキャッシュフロー・タイプであり、資本所得とその点で異なるとの議論が果たして成り立つのか疑問がある。ケインズが指摘したように、インフレはたしかに金利生活者の安楽死をもたらすが、同時に国民全体に対する追加的課税の手段でもあるからである²⁵⁾。③については、教育投資がむしろ課税上不利に扱われる側面が無視できない。教育を受けることは機会所得を逸するだけでなくさまざまな費用を伴うが、その課税上の控除は完全ではなく、また、増加した稼得能力が短期に集中して高い所得を生み出す場合、それには高い限

24) これらの点については、たとえば、拙稿「累進所得税の意義と展望」宮本憲一・鶴田廣巳編（2001）『所得税の理論と思想』税務経理協会、所収、参照。

25) Cf. Keynes, J.M. (1923), *A Tract on Monetary Reform*. 中内恒夫訳「貨幣改革論」宮崎義一・伊東光晴責任編集（1980）、『ケインズ・ハロッド』（中公パックス「世界の名著」第69巻）所収。

界税率が適用されるからである²⁶⁾。したがって、一概に人的投資が優遇されているとはいえないのである。

効率性の場合も同様に、④については代替効果のみにより税制を設計する場合には、公平性を無視するおそれがあること、⑤についてはSørensen じしんが指摘するように、教育が外部効果を持つとすればこの根拠が成り立つかどうかはわからないとされていること、⑥に関しては、資本所得間のゆがみを云々するのであれば、資本所得、勤労所得を含めた包括的所得について中立的な扱いをする方が、効率性からも公平性からも望ましいこと、最後に⑦貯蓄率と貯蓄課税とのあいだには、従来から、必ずしも明確な因果関係は論証されていないこと、などが指摘できる。しかも、二元的所得税のもとでの小規模企業の所得に対する課税問題は、その「最大の弱点」²⁷⁾ともされる。この所得については、勤労所得部分と資本所得部分とに分割する必要が生ずるが、どのような方法であれその分割は恣意性を免れず、したがってまた租税回避行動を誘発するからである。

要するに、二元的所得税は包括的所得税論や支出税論、最適課税論のように明確な理論的指針のもとで首尾一貫して展開された租税理論というよりも、むしろ北欧諸国がグローバリゼーションの進展、失業率の上昇、低水準の貯蓄率の行方などの経済的現実を踏まえて提起した、すぐれて現実的な税制といえることができる²⁸⁾。その背景には、ふたつの要因がある。ひとつは、北欧諸国の税制においては伝統的に資本所得、とくに年金貯蓄や持ち家からの収益に優遇措置が適用される一方、住宅ローンその他の借入金の利子について寛大な控除が認められていたことである。このため、借入れにより利子控除を受けると同時に年金などの優遇税率適用分野に投資するタックス・プランニングが横行し、その結果、資本所得税制は歳入源

26) 佐藤光夫 (2002), 「二元的所得税とは何か」『国際税務』Vol.22, No.7, 14ページ。

27) Sørensen, P.B., (ed.) (1998), *ibid.*, p.19. 邦訳, 21ページ。

28) 馬場義久 (2002), 「二元的所得税とは何か—理論的特徴・実際・含意—」『税研』103号, 18-21ページ。

として寄与するどころか、むしろ膨大な税収ロスを生み出し、事実上「崩壊」していたとさえ指摘されている²⁹⁾。いまひとつは、グローバリゼーションの進展、とくにユーロ圏の成立を前にして、国外への資本流出の可能性と国内での失業率の上昇に対して、非常に高い限界税率と資本所得課税に数多くのループホールを持つ所得税制をどのように改革するのが鋭く問われるようになったという事情である。資本所得を含めて総合累進課税に移行することは、政治的にも経済的にも困難であった。そうしたなかで、福祉国家を特徴づける「高レベルの財政需要を所得税方式でファイナンスできる効果的な方法として」³⁰⁾、二元的所得税はまさしくそうした要請に適合するものであった。この意味で、北欧諸国の二元的所得税の選択は、あくまでも福祉国家の維持を図ることを前提としたうえで、経済統合やグローバリゼーションのもたらす市場圧力をその枠内で吸収しようとする、いわば苦渋の産物であったとみることができるのである³¹⁾。

他に率先して二元的所得税を導入したデンマークは、1993年税制改革により、総合所得税とも二元的所得税ともいいえない一貫性のない分類所得税に移行したと指摘されている³²⁾。この点でも、二元的所得税制はなお試行錯誤の過程にあるといわなければならない。

ところで、わが国の税制改革においても、近年、二元的所得税を視野に入れた議論が開始されている。しかし、わが国の実情と北欧諸国のそれとはまったく異なる。そのことは、国内貯蓄収益に対する限界実効税率を国際比較してみれば歴然とする。表3を一見すれば、わが国の場合に二元的

29) 同上, 17-18ページ, および, Sørensen, P.B., (ed.) (1998), *ibid.*, p.16-17. 邦訳, 18-19ページ。

30) 馬場義久 (2002), 18ページ。

31) 佐藤光夫が「包括的所得税の下で国際課税の原理を守ろうとするほど国際的な課税協力が死活の鍵を握る」と指摘しているのは、経済統合の圧力を受け、国際協調が容易でないなかで所得税制を再構築しようとした北欧諸国の事情を反面から物語るものといえよう。佐藤光夫 (2002), 16ページ, 参照。

32) Sørensen, P.B., (ed.) (1998), *ibid.*, p.24. 邦訳, 28ページ。

表3 国内貯蓄収益に対する限界実効税率（1993年）（％）

	平均的生産労働者にとっての税率			最高税率に位置する個人にとっての税率		
	銀行預金	長期国債	直接株式購入	銀行預金	長期国債	直接株式購入
デンマーク	89.5	71.6	20.9	119.0	99.4	46.9
フィンランド	34.3	34.2	33.4	34.3	34.2	52.9
ノルウェー	48.0	46.1	23.1	73.1	71.9	44.3
スウェーデン	51.4	49.4	38.4	99.6	85.2	77.6
フランス	46.4	24.8	10.0	94.2	59.3	71.4
ドイツ	49.9	39.9	9.7	100.5	82.5	28.0
オランダ	65.8	52.6	12.8	118.2	98.0	36.5
イギリス	42.8	41.1	10.0	68.6	66.2	37.6
アメリカ	38.6	26.6	29.9	78.7	62.5	50.2
日本	34.2	32.4	10.7	34.3	32.4	15.7

（出所）Sørensen, P.B., (ed.) (1998), p.189. 馬場義久監訳（2001），206ページ。

ただし，原資料は，OECD（1994），*Taxation and Household Saving*。

所得税を云々しなければならぬような水準にないことは明らかである。福祉国家の現実もなく，所得税の限界実効税率も極端に低い国に，二元的所得税を導入する客観的根拠や必要性はまったくないといってよい。

さて，わが国の実情を念頭においてみた場合，等しく資本所得税制に数多くのループホールを抱える所得税制の問題点を解決しようとするれば，総合累進所得税制の再生がひとつの重要な選択肢であろう³³⁾。各種所得種類の特殊性に応じて所得税の課税ベースや税率水準を決定することには，理論的にも実証的にも極めて大きな困難がつかまとう。そのために，さまざまな投資所得を金融所得としてひとつの所得種類に括る考え方が有力になり，その意味で二元的所得税が注目を集めるようになってきているが，すでに述べたようにわが国に導入する根拠は薄弱である。支出税論や最適課税論は租税論としての主張はともかくとして，現実の税制改革論としての有効性には疑問がある。結局，所得税の再生，「基幹税としての機能回復」の

33) 総合累進所得税の理論と思想，その意義については，さしあたり，宮本憲一・鶴田廣巳編（2001），参照。

ためには、総合累進課税の原点に立ち返ることが必要なのではないかと考えられるのである。

以上、環境税制改革および二元的所得税の検討から導き出せるのは、いずれも国際租税協調の重要性である。二元的所得税が出てくる背景には、グローバリゼーションや経済統合の進展のもとでの国際競争圧力の高まりがある。各国がこれに対応する際の選択肢には、一方では競争に身をゆだねてそのなかで勝ち抜くことを目標とする方向（これは結局、「囚人のジレンマ」のように相互に課税権を崩壊させてゆく道である）と、他方では国際協調によって課税権を相互に調整し、課税ベースの侵食と税率決定権を守る方向とがある。前者の道を選べば、競争の悪循環に陥り、金融所得の軽減（二元的所得税）や各国課税権の形骸化、福祉国家の財政基盤の崩壊、サステナビリティの危機、南北問題の激化、国際的な金融資本の肥大化、金融覇権大国の強大化、国際金融不安の頻発といったシナリオが避けられなくなるであろう。

要するに、環境税制改革と併せて総合累進所得税の再生を図り、国際租税協調の道をさぐるからこそ、サステナビリティを実現する租税体系のあり方を示唆する。

そこで、節を改めてトービン税について検討してみることにしよう。その理由は、いまやトービン税が国際的な金融所得課税のイニシアチブと国際租税協調が試される重要な試金石となりつつあるからである。