九州大学学術情報リポジトリ
Kyushu University Institutional Repository

地方環境税としての産業廃棄物税について

金子，林太郎

https://doi.org/10.15017/3000343

出版情報：経済論究. 119, pp.1-15, 2004-07. 九州大学大学院経済学会
バージョン：
権利関係：

地方環境税としての産業廃棄物税について

金　子　林太郎

1　はじめに

2000年4月の地方分権一括法の施行に伴う地方税法の改正が契機となり，法定外目的税として「産業廃棄物の処分等にかかる税」（産廃税）が検討され始め，2004年4月現在11県1市で課税が行われている（表1）。

産廃税は，地方団体（地方政府）が課す環境税，すなわち地方環境税であるといえる。植田和弘は，環境保全政策の多くを地方政府が担っていることから，環境税はその財源について原因者に応分の負担をしてもらうための税であり，同時に環境保全のための政策手段としての税でもあると述べている(植田[2000]，pp.3-4)。産廃の排出事業者や処理業者の指導・監督，不法投棄の監視等の産廃行政を行っているのは，都道府県及び保健所設置市である。実際にも，産廃に関する政策当局である地方団体が，施策にかかる財源の調達と産廃の排出抑制の政策的な促進のために産廃税を導入し始めているのである。

ところが，産廃税の2つの目的である財源調達と排出抑制の促進（環境保全）とは両立が難しい。課税の効果によって産廃の排出が抑制されれば，税収が減ることになるからである。現在は，産廃税の導入例が少ないことや導入後間もないこともあり，自主財源の確保という目的と，産廃の排出抑制等の促進という目的の間で，産廃税の目的・性格付けが曖昧な状況であるといえる。現在導入されている産廃税に，課税客体，納税義務者，徴収方式，減免税の仕組みなど細かい点まで含めて多様性が見られるのは，そのことと関係があると思われる。

近年，産廃の最終処分場の不足問題が環境政策当局の重要な課題となっており，また「循環型社会」へ向けて排出抑制が最も優先すべき取り組みと考えられていることから，課税によって産廃の排出抑制を政策的に促進することには意義があるといえる。そこで本稿では，産廃税の排出抑制インセンティブをもたらす目的，言い換えれば政策手段としての環境税の側面に着目して，現在検討・導入されているいくつかのタイプの産廃税の仕組みを比較し，環境保全目的に対してどのタイプの課税が望ましいのかを

表1　産廃税の条例制定・施行状況（2004年4月現在）

課税団体	タイプ	条例可決日	施行日
三重県	B－申	01.03.06	02.04.01
鳥取県	C－特	02.07.03	03.04.01
岡山県	C－特	02.06.26	03.04.01
広島県	C－特	02.07.02	03.04.01
青森県	C－特	02.12.16	04.01.01
秋田県	C－特	02.12.19	04.01.01
岩手県	C－特	02.12.11	04.01.01
滋賀県	B－申	03.03.20	04.01.01
奈良県	C－特	03.03.28	04.04.01
新潟県	C－特	03.07.11	04.04.01
山口県	C－特	03.07.08	04.04.01
北九州市	D－申	02.06.19	03.10.01

（出所）　諸資料を基に筆者作成。
（注）「タイプ」は本稿で行う分類に対応する。
「申」は申告納付方式，「特」は特別徴収方式を意味する。

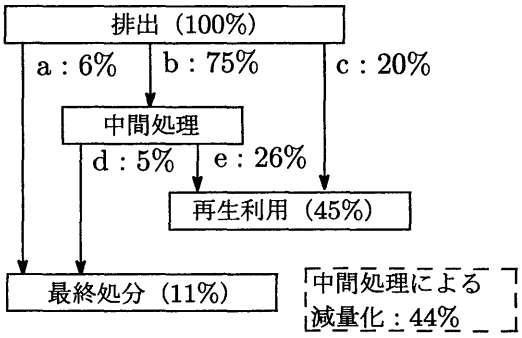
整理・検討する。

政策手段としての環境税とは，(1)立法者がその根拠法においてはっきりと環境負荷の抑制を目的として謳っていること，(2)課税標準が環境に負荷を与える物質におかれていること，によって定義される（諸富［2000］，p.4)。産廃税は，これら２つの定義を実質的に満たしていると考えられる。まず(1)については，条例制定の形式上「(施策に）関する費用に充てるため」といった文言になっている。しかし，倉阪秀史が「地方税の体系下で税という形式をとりつつ，内実は経済的負担措置」として運用する「現実的な対応」を提案している(倉阪［1999］，p.529)ように，実質的な力点は「産業廃棄物の排出の抑制，再生利用等による産業廃棄物の減量その他その適正な処理の促進」[1]のためのインセンティブ付与にあると考えられる。また，税収規模が小さい法定外税であるという点では，伊東弘文の見解からも，規制税的側面，すなわち政策手段としての環境税という見方が可能だろう（伊東［1992］，p.11)。次に(2)については，産廃税が排出あるいは処理処分される産廃[2]の重量に対する従量税であるため，定義を満たしていると考えられる。

2．産廃税の分類

2.1　産廃の処理状況

まず産廃の排出・処理状況を概観する(図１)。環境省資料（環境省［2003a]）によると，全国の産廃排出量（2000年度実績）は，約４億600万トンである。そのうち，中間処理されたものは約３億300万トン（排出量の75%，以下同じ。)，直接再生利用されたものは約8,000万トン（20%)，直接最終処分されたものは約2,300万トン（６%）である。また，中間処理によって，約１億7,700万トン（44%）が減量化され，残渣約１億2,600万トンのうち約１億400万トン（26%)が再生利用され，約2,200万トン(５%）が最終処分される。その結果，約１億8,400万トン(45%)が再生利用され，約4,500万トン(11%)が最終処分されている。



（出所）環境省［2003a］を基に筆者作成。

図１　産廃処理の流れ（2000年度実績）

業種別に排出量を見た場合，電気・ガス・熱供給・水道業（下水道業を含む)，農業，建設業がそれぞれ全体の約２割ずつを占め，パルプ・紙・紙加工品製造業（6.7%)，鉄鋼業（6.6%)，化学工業（4.2%）を合わせた６業種で，全体の約８割を占めている。

産廃の最終処分場の残余容量（2001年４月１日現在)を見ると，全国で3.9年であるが，首都圏では1.2年，近畿圏では1.9年と厳しい状況になっている。産廃の排出量が横ばい気味で推移している状況に対して，新規立地施設数は減少しており，産廃の排出抑制やリサイクル促進による最終処分量の減量化が課題となっている。

1）山口県産業廃棄物税条例の文言を参考にした。ただし，括弧内筆者。

2）産廃は適正に処理されれば，環境負荷を生じないとも考えられるが，適正な処理であってもそれがなかった場合に比べて自然環境に何らかの影響をもたらすと考えられる。その意味で，産廃を環境に負荷を与える「物質」とみなすことができるだろう。

2.2　産廃税のタイプ分類

産廃税の課税タイプと，排出抑制のインセンティブ効果の関係を考える手がかりとしては，排出から中間処理，最終処分までのどの段階で課税するのか，また誰に対して課税するのか（誰に納税義務を負わせるのか），どのように税を徴収するのか（申告納付方式か特別徴収方式[3]か）といった論点がある。これらに基づいて産廃税を4つの課税タイプに分類することができる。また産廃処理は広域的に行われているので，産廃税の「課税権の問題」[4]を考慮すれば，産廃の排出や中間処理，最終処分が課税する地方団体の区域内で行われるのか区域外で行われるのかも重要な論点となる。以上を踏まえて4タイプの産廃税の概要と課税イメージを表2，図2のようにまとめることができる。

3　インセンティブ効果に着目した4タイプの産廃税の比較

3.1　排出事業者への直接的な課税—課税権の問題とタイプA，Bの比較

タイプA（排出着目型—排出課税）は，排出事業者に直接課税する。直接課税するというのは，排出事業者を納税義務者として，申告納付させることを意味する。課税客体を産廃の排出におき，課税標準を産廃の排出量とする。それによって，排出事業者に排出量と納税額の関係を意識させることができ，直接的な排出抑制のインセンティブを与えられると考えられている。このタイプAが「環境税としての産廃税」のあるべき課税タイプといえるだろうか。

産廃は，地方団体の境界を越えて広域的に処理されている。現在のところ，産廃税は産廃搬入超過地域で多く導入・検討されている。ところが，タイプAの産廃税では，域外からの産廃の搬入に対して課税することができない。課税客体となる産廃の排出が課税団体の区域外で行われていれば，それに対して課税権を及ぼすことはできないと考えられるからである。それゆえタイプAの産廃税は，産廃の搬出超過地域では排出抑制インセンティブをもたらすことができるが，搬入超過地域では有効に機能しないと

3）特別徴収方式とは，税の徴収について便宜を有する者（中間処理業者及び最終処分業者）を特別徴収義務者として地方団体（課税権者）が指定し，特別徴収義務者は納税義務者（排出事業者）から処理料金とともに税を徴収し，税を地方団体に納める（申告納入）方式である。

4）地方団体の課税権の及ぶ範囲は，原則としてその団体の区域内に所在する人，物件，又はその区域内において行われる事業，行為等の課税客体とその課税標準に限られているというものである。

中里［2000］は，自主課税権の活用が活発になってくるにつれ，「地方税条例の効力の及ぶ地理的範囲の問題」が生じるという。すなわち地方団体が，「域外者に対して，域内者に対するのと同じ程度の自由さをもって課税権を行使すること」が許されるのか，「はたしてどの範囲であれば，域外者に対する課税を行うことが許されるの」か，という問題である。さらに，「地方税法の仕組みの内部において，地方団体間の課税権の衝突はそもそも基本的に生じないような配慮がなされてきた」ため，「問題は，主として，法定外税の場合に生ずるのではないかと思われる」という。産廃税は，法定外税として実施・検討されていることから，まさに問題となるのである。しかも，産廃が地方団体の境界を越えて広域的に移動しながら処理されていることからも，重要な論点となる。

その問題に対して，中里は国際課税の考え方を応用して，次の4つのルールを解答として用意している。

1．地方団体は自らと何の関係もない者や事象に対して課税を及ぼすことは基本的に許されない。
2．地方団体がある取引に関連して一定の課税を行おうとする場合に，その域内に当該取引の関係者が存在する場合には，当該域内の者に対して直接的に課税した方が望ましい。
3．「域外」には，少なくとも理念的には外国も含まれるため，そこまで検討対象にして条例を制定すべきである。
4．地方税の課税に関しても，内外無差別が法的に要請される。

さらに，第2点目の拡大解釈ともいえるが，域外の者や行為により当該団体の環境が直接的な影響を被った場合には，因果関係がある程度明らかだと認められれば，域外者への課税が許されるかもしれないと述べている。

いえる。搬出超過地域である東京都がタイプAの産廃税を提案したが，それはこの点を踏まえていると思われる。

一方，搬入超過地域では，域外の排出事業者へのインセンティブを考えれば，タイプBを指向することになる。

そこでタイプB（排出着目型－搬入課税）の産廃税を見てみる。このタイプも，排出事業者に直接課税しようとする。(1)「排出段階の税である」が，(2)「中間処理施設及び最終処分場への産廃の搬入に課税客体をおく」課税である。(1)の部分からは，中間処理の残渣に最終処分場搬入段階では課税しないという仕組みが導かれる。これは，タイプC（埋立着目型－搬入課税）との違いであり，後で述べる。

(2)の部分に関して，課税対象を地域内の中間処理施設と最終処分場への産廃の搬入に限れば，課税権の問題がクリアできる。域内に産廃を持ち込む限り，当該課税団体は域外の排出事業者に対しても課税権を及ぼし，納税義務を課すことができると考えられるからである。タイプAでは域外から搬入される産廃に課税できなかったが，タイプBではその問題点を克服している。このため，搬入超過地域で産廃税の政策手段としての効果が得られる。

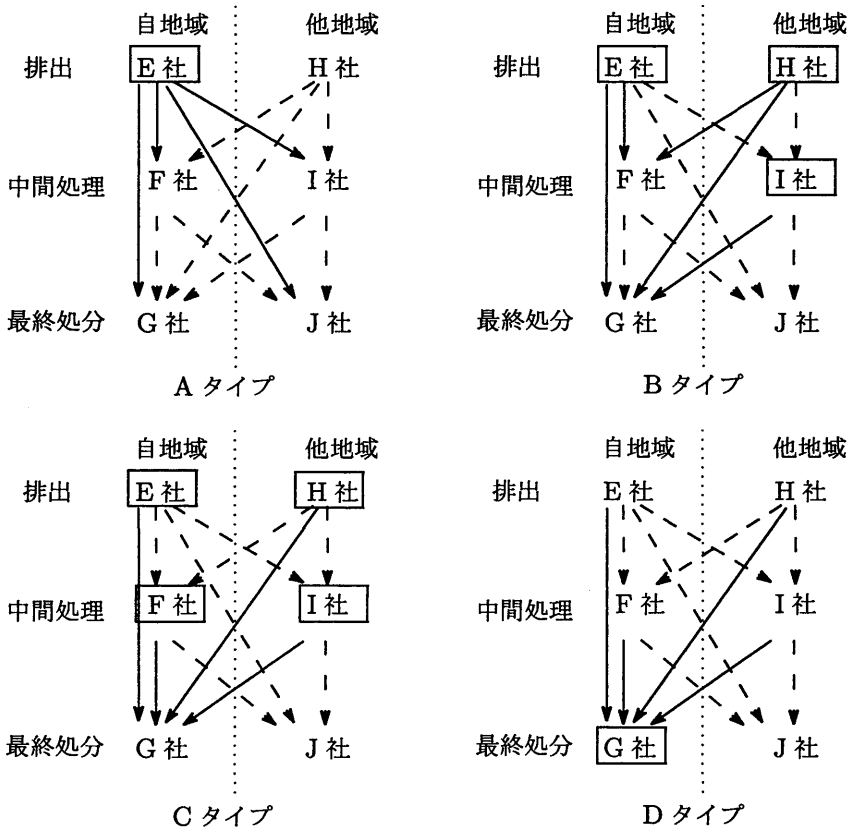
しかし逆に，タイプBでは，自地域内で排出される産廃のうち，域外で処分されるものを課税対象とすることができなくなる。つまり，タイプBでは産廃の域外搬出に対して課税できないのである。そのため，域外からの搬入も多いが，域内で大量に産廃が排出されている地域では，このタイプの産廃税を課した場合，排出事業者が処理地を域外に変えることによる租税回避行為を誘発する可能性がある。産廃税の政策誘導効果が，排出抑制インセンティブではなく処理地変更のインセンティブになれば，それは政策当局の意図しないものであろう[5]。

そのような意図しない効果を防ぐためには，域内排出事業者に対してはタイプAで，域外排出事業者で域内に産廃を搬入する者にはタイプ

表2　4つの産廃税課税タイプの概要

	A	B	C	D
課税タイプ	排出着目型 —排出課税	排出着目型 —搬入課税	埋立着目型 —搬入課税	埋立着目型 —最終処分課税
課税客体	域内における産廃の排出	域内の中間処理施設，最終処分場への産廃の搬入	域内最終処分場への産廃の搬入	域内最終処分場での最終処分
納税義務者	域内において産廃を排出する排出事業者	域内の中間処理施設，最終処分場に産廃を搬入する排出事業者，中間処理業者	域内最終処分場に産廃を搬入する排出事業者，中間処理業者	域内最終処分業者
課税標準	中間処理施設への搬入量，最終処分場への搬入量	域内中間処理施設，域内最終処分場への搬入量	域内最終処分場への搬入量	域内最終処分場での埋立量
徴収方式	申告納付／中間処理業者，最終処分業者の特別徴収	申告納付／中間処理業者，最終処分業者の特別徴収	申告納付／最終処分業者の特別徴収	申告納付

（出所）　筆者作成。



（出所）筆者作成。
（注）実線は課税される経路。枠囲いの業者が納税義務者。

図2　4つのタイプの産廃税のイメージ（自地域で課税）

Bで課税するという方法も考えられる。しかしこれは，中里のいう「地方税の課税に関しても，内外無差別が法的に要請される」（中里[2000]，p.7）ことに反する。域内事業者と域外事業者とで課税上の取扱いを変えることは，排出抑制という政策効果を担保するための区別とはいえ，公平性に欠けるといえる。

もし課税が行われる地理的範囲が広く，処理地の変更に伴う輸送コストの増分がそれによる税負担の節約分を上回るほどであれば，排出事業者は処理地を変更しようとしないだろう[6]。そうであれば，排出抑制インセンティブを及ぼ

5）仮に，政策当局（課税当局）の意図が他地域からの産廃の搬入の規制にあるとすれば，産廃税導入によって自地域への産廃の流入が減れば政策目標が達成されるだろう。しかし，それは地方税法における法定外目的税の創設にかかる総務大臣の不同意要件に該当すると考えられる。さらに，産廃税の基本理念である環境負荷の低減に対し，自地域だけよければいいというのは問題の根本的な解決にはならない。それゆえ，あくまで排出抑制や再生利用の促進が政策目的におかれるべきであろう。

6）現在産廃税を導入しつつある都道府県という範囲は，それに十分な広さを持つという考えもあるが，県を越えてより広域的な範囲で導入しなければ処理地変更を防ぐのは難しいという考えもある。中国3県，東北3県が協調して産廃税を導入し，九州各県でも広域的な産廃税導入を検討しているのは後者の認識が強いからであろう。

すために，タイプBの産廃税を導入することが有効といえる。

3.2　徴収方式について－申告納付と特別徴収

以上の議論からは，タイプBの産廃税によって自地域内へ産廃を搬入する域外の排出者へも課税権を及ぼし，広く排出抑制のインセンティブを及ぼすという産廃税の姿が導かれた。

しかし，域内の処理施設への搬入行為に対する課税であっても，域外の者を納税義務者として税を申告納付させることについては，税法の立場からの批判がある（中里［2000］）。その批判を尊重すれば，域外の排出事業者を納税義務者としつつも，申告納付義務は課さず，域内の中間処理業者及び最終処分業者による特別徴収方式をとることが要請される。

以上は課税権の問題からタイプBで特別徴収方式をとる必要性を導いたものである。しかし，タイプBの産廃税を導入している三重県や滋賀県では，域外の排出事業者を納税義務者として申告納付させる仕組みをとっており，課税権の問題が徴収方式に関して決定的な要因ではないといえる。

申告納付方式と特別徴収方式の選択を巡っては，むしろ，徴税コストと公平性（のトレードオフ）が問題になる。産廃は，2.1節で見たような産業に属する企業が各々事業を営み排出するから，排出事業者数は究極的にはそれらの産業に属する企業数に一致すると考えてもよい。それは膨大な数に上る。それゆえ，納税義務者を全ての産廃排出事業者とすると，何千社，何万社という数になり，申告納付方式では徴税コストが嵩むことになる。そこで，タイプAやBの産廃税を検討する地方団体では，免税点を設けて年間排出量が一定量未満の排出事業者の納税義務を免除することも検討した。実際，三重県，滋賀県の産廃税ではそれぞれ年間排出量1,000トン，500トンの免税点が設けられており，東京都が提案した産廃税案では年間排出量1,000トンが免税点とされている。

しかし免税点を設けることについては賛否両論がある。賛成論としては，実務的な意味で徴税コストを抑えられるということもあるが，年間排出量1,000トン以上のいわゆる「多量排出事業者」が排出する産廃が当該地域の産廃排出の大半を占めるため，多量排出事業者に限った課税でもマクロ的に排出抑制効果が十分確保される，といったことが挙げられる。反対論としては，税の垂直的な公平性[7]に反する，複数事業所間で操業率を調整したり，一部の産廃を産廃税非課税地域で処分するなどして，総排出量を減らさなくても課税標準量（年間排出量）を免税点以下に操作する余地が生ずる，といったものがある。現在の産廃税の実施状況から見ると，公平性を重視して，免税点を設けて申告納付方式をとることを「否」とする傾向が強くなっているといえる。

そこで，公平性と徴税コストの問題を解決するもう一つの手段として，特別徴収方式を用いることが考えられる。産廃の処理業者は，排出事業者に比べて数が少ない。しかも，中間処理，最終処分となるにつれ，業者数が少なくなるのが実態である[8]。よって，中間処理業者及び最終処分業者による特別徴収方式をとれば，多数の排出事業者が各々申告納付する場合に比べ，徴

7）産廃排出量の多寡による課税上の公平性という意味で「垂直的公平性」といえる。一方，「水平的公平性」は，排出事業者が課税地域の中に存在するか外に存在するかによる課税上の公平性と考えられる。

8）2001年4月1日現在で，全国の中間処理施設設置数は17,381，最終処分場数は2,717である（環境省［2003b］）。また，福岡県では産廃の中間処理業者数，最終処分業者数（いずれも許可件数）は，それぞれ423業者，72業者（2000年度末：福岡県［2002］，p.45）である。

税コストを節約できる。免税点を設ける必要性は少なくなり，税の公平性と徴税費最小（徴税費の節約）の原則を両立できるわけである。加えて，全ての排出事業者に排出量に応じて産廃税を課すため，社会全体に排出抑制のインセンティブを及ぼすことができ，税のアナウンスメント効果が高まるという指摘もある。

政策手段として産廃税を理解すれば，免税点を設けるより特別徴収方式をとって，広く排出事業者全体，言い換えれば産業全体に排出抑制のインセンティブを及ぼすことが有効だと考えられる。しかもそうすれば，課税権の問題とも調整が図られるのである。これらのことが，タイプCの課税団体を含めて多くの課税団体で産廃税が特別徴収方式をとり免税点を設けない仕組みで構想されている背景であると考えられる。

3.3　産廃税の支払いと負担，転嫁について—タイプBとCの比較

次に，タイプBとタイプCの産廃税を比較する。タイプCは埋立着目型の産廃税であるが，最終処分に対して課税するのではなく，排出者を納税義務者とし，最終処分場への産廃の搬入を課税客体としている。排出事業者への直接的な排出抑制インセンティブの付与を重視した仕組みである。

タイプBとタイプCでは，直接最終処分される産廃については課税上の違いはない。ともに排出事業者を納税義務者として，最終処分場への産廃の搬入に課税する。違いが生じるのは，産廃が中間処理を経て最終処分される場合である。タイプBでは中間処理施設への産廃の搬入に課税し，排出事業者を納税義務者とする。一方，タイプCでは中間処理残渣の最終処分場への搬入に課税し，残渣の排出者である中間処理業者を納税義務者とする。図1で見たように，排出された産廃の4分の3は中間処理されるため，この違いは重要である。

これまで，タイプA，Bについて排出抑制のインセンティブを考えたとき，排出事業者を納税義務者として産廃税を支払わせることによって直接的なインセンティブが生じると考えていた。中間処理業者が納税義務者となるタイプCでは，排出事業者へのインセンティブはどのように生じるのだろうか。中間処理業者は，産廃の処理をする主体であり，排出抑制の直接的な主体ではないといえる。排出抑制のインセンティブを考えるには，排出事業者にどのような課税の効果が及ぶかを検討する必要がある。

それには，産廃税の支払いと負担を区別して考えることが有効である。産廃税の転嫁を考えるということである。タイプCの産廃税を導入する場合，政策当局は中間処理業者が産廃税を転嫁することを期待している。すなわち，中間処理業者が納税義務者となって産廃税を支払っても，その税額分を中間処理価格に上乗せして排出事業者に租税転嫁することで，排出事業者へインセンティブがもたらされるということを，政策当局は意図している。排出事業者が担税者となることが予定されているのである。

しかし，このような期待されたメカニズムが有効に機能するかどうかは疑問視されている。まず，中間処理業者と排出事業者との市場における力関係から，中間処理業者が産廃税負担を十分に転嫁できるか分からないといわれている。さらに，中間処理業者が支払った産廃税額を全て中間処理価格に上乗せできたとしても，排出事業者にとっては産廃税の支払いではなく，中間処理価格の値上がりと受け止められる。経済学的なインパクトは同等と考えられるが，税を支払っているという意識（痛税感）におい

て差があると考えられる。その意味で中間処理業者による税の転嫁を介して排出事業者に及ぶインセンティブは，間接的といえる。

以上から，産廃の排出を抑制するという目的に対して，タイプBの方がタイプCよりも効果が強いと考えられる。

3.4　最終処分業者に対する産廃税

タイプD（埋立着目型—最終処分課税）の産廃税は福岡県北九州市のみが導入しているが，他に検討する動きは今のところ見られない。

課税客体は，市内最終処分場での産廃の最終処分である。納税義務者は市内最終処分業者（8社）である。課税標準は市内最終処分場での埋立量であるが，実際には最終処分場への搬入量で捕捉することになっている。徴収方式は，納税義務者による申告納付方式をとっている。4タイプの中で最も簡素な仕組みといえる。

北九州市は「『環境未来都市』を建設するために必要な環境施策を積極的に推進するための持続的で安定的な財源の確保」が目的であると述べている（北九州市「税のあり方」研究会[2002]，p.9）。他の課税団体の検討資料を見ても，「持続的で安定的」な財源の確保という文言は見られない。また，産廃の排出抑制や再生利用を促進する直接的な主体ではない最終処分業者が納税義務者となっていることからも，他のタイプと比較して財源調達目的の強い産廃税であるといえる。よって，政策手段としての産廃税について考える本稿では，タイプDを直接的な比較の対象から外す。

3節の議論をまとめて考えれば，タイプBの排出着目型－搬入課税が政策手段としての環境税として効果的な産廃税ということができる。その仕組みを詳しく言えば，当該地域内の中間処理施設，最終処分場への産廃の搬入を課税客体とし，課税客体となる行為を行う排出事業者は域内所在か域外所在かを問わず全て納税義務者とする。そして，域内の中間処理業者，最終処分業者による特別徴収方式をとるということである。

しかし，表1から分かるようにタイプBの導入団体は2県にとどまり，タイプCが産廃税の主流になっている。それには産廃税の広域調整問題が関係していると思われる。次節ではこの問題について考える。

4　産廃税の広域調整問題

4.1　複数の地方団体が産廃税を導入した場合の並存可能性

これまでの議論は，ある1つの地方団体が産廃税を課税するときのインパクトについての議論であった。現在，11県1市で産廃税が導入されている。複数の地方団体が産廃税を課税していた場合，産廃が広域的に移動して処理される過程で，二重課税や課税の重複などの問題が生じる。本節では，産廃税の広域的な調整問題に目を向ける。

タイプAの産廃税は，他地域でタイプAの産廃税が課税されても調整なしで並存可能であるが，タイプB～Dの産廃税とは何れも調整を必要とする。なぜなら，タイプAは原産地原則に基づいた課税であり，タイプB～Dは仕向け地原則に基づいた課税だからである。タイプAでは，域内で排出された全ての産廃に対して課税する。その産廃がタイプB～Dを課税している他地域の中間処理施設や最終処分場で処分されるときには，その処分地でも産廃税が課される。これは明らかな二重課税である。よって，どちらかが課税権を譲るか税収を分け合うといった

調整策[9]を検討しなければならないだろう。しかし，今のところタイプAの産廃税は導入される具体的な動きは見られない。タイプCやBの産廃税が多く導入された後には，タイプAの導入見込みがさらに少なくなるのではないだろうか。よって，以下ではタイプB，Cの調整を中心に考えていく。

4.2　タイプBとタイプCの産廃税の実体—最終処分量に対する従量税

1節で産廃税は排出あるいは処理処分される産廃の重量に対する従量税であると述べた。しかし，実在するタイプB，Cの産廃税の仕組みをよく見てみると，共通して最終処分量（埋立量）に対する従量税であることが分かる。直接最終処分される産廃についてはタイプB，Cに課税上の差異がないから，以下では中間処理を経て最終処分される産廃について検討する。

まず三重県や滋賀県（タイプB）の産廃税では，中間処理施設への搬入段階でのみ課税する。その際，中間処理施設に搬入される産廃の重量に，中間処理残渣率[10]に対応する処理係数を乗じて課税標準を算定し，基本税率(1,000円／トン）を適用する。このことから，タイプBの産廃税は，産廃を中間処理施設に搬入する段階で処理係数によって最終処分量を推計して課税しているといえる。

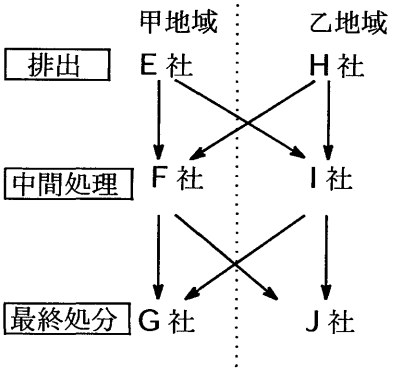
一方，タイプCは，中間処理残渣が最終処分場に搬入されるときに課税するから，最終処分量そのものに対する従量税である。

以上から，タイプB，Cはともに実体的には最終処分量に対する従量税[11]であり，タイプBの場合は中間処理施設への搬入段階で推計課税し，タイプCの場合は最終処分場への搬入段階で課税するという表面的な違いがあるだけということが分かった[12]。

4.3　産廃の広域移動の考慮

しかしその表面的な違いが，産廃の広域移動を考慮すると大きな問題を生む。産廃が地方団体（地域）の境界を越えて移動する状況で，複数の地域で産廃税が導入された場合の課税の重複について検討する。

図3のように，甲地域と乙地域の2つの地域



（出所）筆者作成。

図3　越境移動がある場合の産廃処理経路

9）倉阪は，排出事業者へのインセンティブを重視すれば，排出段階，中間処理段階，最終処分段階の順に高い優先順位を設けて課税する調整例を挙げている。同時に，その場合は排出が行われる地方団体の税収が増えることになるため，産廃移動量に応じて排出課税の税収を配分する仕組みの必要性も言及している（倉阪［2003］，p.10-11）。

10）「残渣率＝中間処理残渣重量／中間処理施設搬入重量」と定義される。

11）例えば10トンの産廃を焼却処理を経て最終処分する場合，タイプBの三重県では焼却施設への搬入時に課税標準1トンと算定され，それに1,000円／トンの税率を適用して1,000円の税額となる。タイプCの例として広島県では，10トンの産廃を焼却処理して生じた1トンの残渣が最終処分場に搬入されるときに1,000円／トンの税率が適用され，1,000円の税額になる。なお，焼却処理の残渣率を0.1と仮定している。

12）納税に伴う痛税感まで考慮すれば，排出事業者へのインセンティブが間接的になるかどうかでタイプBとCには差異があったが，本節では経済学的なインパクトに注目するため，特に断らない場合両者は表面的な違いしかないと考える。

（地方団体）があり，各地域に排出事業者，中間処理業者，最終処分業者が存在するとする。産廃は中間処理を経て最終処分されることを想定する。

甲地域の産廃税の課税対象となるか乙地域の産廃税の課税対象となるかは，どちらの地方団体が排出抑制効果をもたらしたかという違いの他に，どちらの地域（の地方団体）に税収が帰属するかという違いでもある。

甲，乙地域がそれぞれタイプB，Cの産廃税を導入した場合，各地域で課税される処理経路は表3の通りである。

タイプBを課税する場合，中間処理残渣については，最終処分地と同一の地域で中間処理された場合（経路F→G，I→J）は非課税となるが，最終処分地とは異なる地域で中間処理された残渣の場合（経路F→J，I→G）については2通りの考え方がある。

まず(1)どの地域で課税しても排出抑制の誘導効果に変わりはないから，中間処理残渣は全て非課税にするという考え方がある。これは，中里のいう「内外無差別」を満たすといえる。一方，(2)自地域で最終処分される産廃の量に応じて自地域の税を課すことを重視して，他地域から搬入される残渣には課税するという考え方もある。これは，産廃税が地域の環境政策の受益（原因）と負担の関係を加味した税の性格も帯びていることと対応が取れる。また，現実には多数の異なる地域から残渣が持ち込まれており，その残渣が中間処理段階で課税済みかどうかを区別するのは実務上困難を伴うと考えられるため，自地域で発生した中間処理残渣のみ非課税扱いをすることが現実に即しているだろう。実際，タイプBの産廃税を導入している三重県，滋賀県でも(2)の考え方をとっている。したがってひとまず(2)の考え方に沿って議論を進める[13]。

以上を踏まえて，甲地域と乙地域がタイプB，Cの産廃税を導入した場合に二重課税が起きる産廃の処理経路を整理したものが表4である。両地域ともタイプCである場合を除き，中間処理施設搬入段階と最終処分場搬入段階で2度課税される経路が存在する。

タイプBもCも，実質的には自地域での最終処分量に対する従量税と考えられた。それゆえ，最終処分量に応じて1度だけ課税されれば，排出事業者への排出抑制インセンティブを与えるという目標は達成されるはずである。それなのに，越境移動に伴って中間処理段階と最終処分段階で別々に課税されれば，排出事業者にとっては二重課税されていることになり，過重な負担となる。

表3　地域別，課税タイプ別にみた課税対象処理経路

	甲地域の課税	乙地域の課税
タイプB	E→F，H→F （I→G）	E→I，H→I （F→J）
タイプC	F→G，I→G	F→J，I→J

（出所）　筆者作成。
（注）　E，F，G，H，I，Jは図3と対応する。

表4　二重に課税される処理経路

		乙地域	
		タイプB	タイプC
甲地域	タイプB	E，H→F→J E，H→I→G	E，H→F→J
	タイプC	E，H→I→G	

（出所）　筆者作成。
（注）　E～Jは図3と対応する。

13）その場合，表3のタイプBの2行目の括弧を外して考える。

4.4　二重課税調整の考え方

この問題の調整の鍵は，産廃税の役割をどこに求めるかである。政策誘導税制という意味では，中間処理業者が税負担を排出事業者に転嫁できるとすれば，どちらの段階で課税しても経済学的には無差別である。ただ，3.3節での議論を踏まえると，タイプＢによる課税に優先権を持たせた方が望ましいことになる。それなら，二重課税の回避のためにタイプＢの産廃税導入地域で中間処理された残渣が他の地域で最終処分される際に，最終処分地域で非課税にすることが望ましいといえる。これは，両地域ともタイプＢの産廃税を導入し，他地域での中間処理残渣も非課税扱いする先述の(1)の考え方を採用することに相当する。

しかしそうすれば，最終処分が行われている地域に税収が帰属しないことになり，利益原則を加味した課税の要素が薄れる。産廃税の誘導効果を保ちつつ，財源調達の役割も損なわないように２つの目的のバランスを考えれば，課税は中間処理地で行い，税収を産廃の移動量に応じて最終処分地に配分するという仕組みが考えられるかも知れない[14]。しかし，現実の産廃の移動ルートは複雑であり，個々別々にどの地域で処理されて，搬入される産廃のうち課税済みである部分とそうでない部分を判別することは煩雑で，実際には不可能に近いだろう。

そのような調整から解放される一つの方法は，両地域ともタイプＣの産廃税を課すことである。そうすれば，最終処分地に税収が帰属するため，産廃税の応益的な課税の性格が強まる。その代わり，前節の議論を踏まえると，政策手段としての産廃税の機能が弱まるという問題が生じる。

結局，この問題は，産廃税を政策当局が環境政策手段として位置付けるか，財源調達手段として位置付けるかという意思決定の問題であり，そのどちらかを明確に打ち出すことによって，連動して産廃税の仕組みが決まってくるといえる。その考え方が地域間で異なれば，各々の産廃税の仕組みが異なり，個別に調整問題が生じてくるだろう。そうなれば，関係する地方団体間で税収を配分し合うなどの調整策を，理念と現実のバランスをとりつつ検討することが重要となる。

5　広域調整可能なハイブリッド型産廃税—福岡県「資源循環促進税（仮称）」構想

5.1　資源循環促進税（仮称）構想の背景

４節の議論のポイントは，タイプＢの産廃税もタイプＣの産廃税も実質的に最終処分量に対する従量税でありながら，タイプＢは中間処理施設への搬入時点で，タイプＣは最終処分場への搬入時点で課税しようとしたため，越境移動が起きれば二重課税の問題が生じてしまうというものであった。その調整は，どの地域に産廃税収が帰属するかという調整でもあるため，容易ではないと考えられる。

ところが，「福岡県資源循環促進税制を考える専門家会議」が2003年５月に発表した考え方（報告書は９月に公表，福岡県［2003］）では，インセンティブ目的と最終処分地における財源調達目的の両方を尊重しつつ，広域的な導入も可能な産廃税案が示されている。以下，福岡県の資源循環促進税（仮称）構想（新構想）について見ていく。

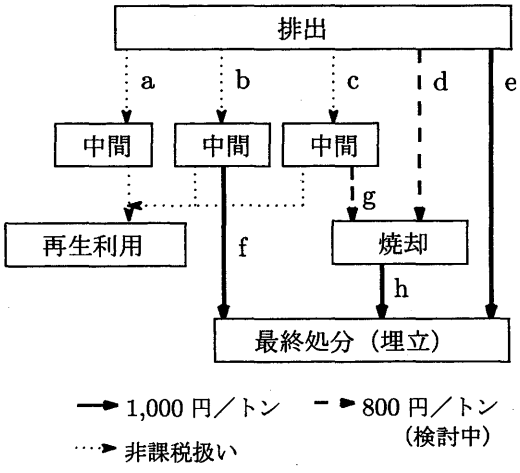
福岡県の産廃税検討の経緯は，大よそ次のとおりである。2001年11月に資源循環促進税（仮称）の基本構想を公表した。それは，タイプＢ

14）倉阪［2003］にそのような提案がある。

の産廃税であった。ところが同県内の北九州市が，市内の最終処分業者に対して「環境未来税」というタイプDの産廃税を課すことで検討を進めており，これとの調整が福岡県にとっての課題となった。結局，福岡県が北九州市の産廃行政を尊重し，北九州市域内で最終処分される産廃については，県の産廃税を課さない方向で調整が図られた。これを契機に他地域との調整を念頭におきながら検討を進めてきた福岡県は，2003年5月に，最終処分段階での課税を考えている他地域との一般的な調整が図られる仕組みとして，「新構想」を発表した。本稿の4分類を用いれば，タイプBとCのハイブリッド(混合)型の産廃税といえる。現在，九州地方知事会において，この新構想を軸に，九州各県で共同の産廃税導入へ向けて調整・検討が進められている。

5.2　税構想の仕組み

福岡県案では，中間処理施設のうち焼却処理施設への産廃の搬入（図4の経路d，g）と最終処分場への産廃の搬入（経路e，f，h）に対して課税する。税率は，焼却処理施設に搬入される産廃に対して800円／トン，最終処分される産廃については直接最終処分される産廃も焼却残渣もそれ以外の中間処理残渣も区別なく1,000円／トンの基本税率で課税する。そうすることによって，排出された産廃に対して合計1,000円／トンを超えない税がかかるように設計されている。



（出所）福岡県 [2003] を基に筆者作成。
（注）「中間」は中間処理を意味する。

図4　福岡県提案の「資源循環促進税（仮称）」の仕組み

焼却処理以外の中間処理（経路a，b，c）は，再生利用につながる処理（再生利用の前処理）と位置付けられるので非課税とし，中間処理後に再生利用につながらなかった産廃は，結果的に焼却や最終処分段階で課税対象となるから，政策的な抑制効果を与えることができる。焼却はダイオキシン問題や大気汚染問題など環境負荷を生じるため，中間処理のうちでも特に抑制することが政策的に望ましいと判断され，最終処分場への搬入とともに課税することとされている。

焼却処理施設への搬入量に対する800円／トンという税率は，焼却処理施設へ搬入される産廃の重量から，焼却処理残渣の重量を控除するという考え（残渣控除）に基づいている。福岡県は，焼却処理による産廃の残渣率を20%と推定している。焼却残渣は最終処分場への搬入時点で1,000円／トンの税率で課税されるので，焼却処理施設に搬入される産廃の重量の20%分が最終処分場搬入段階で課税されることになる。そこで，焼却処理施設に搬入される産廃に適用する税率を基本税率より20%（残渣率分）低く設定すれば，2つの段階の課税を合わせて，排出される産廃1トンに基本税率を超えない税負担がかかるようにすることができるのである。

例えば，10トンの産廃を焼却して，残渣2トンを最終処分する場合，10トン×800円／トン＋

2トン×1,000円／トン＝1万円が税額である。これは，同量の産廃を直接最終処分した場合の税額と等しくなっている。また，焼却以外の中間処理を行う場合，例えば10トンの産廃を脱水処理して8トンに減量化してから最終処分場に搬入すれば，8トン×1,000円／トン＝8,000円の税額になる。直接最終処分する場合や焼却を経て最終処分する場合よりも税負担を軽くすることで，最終処分や焼却が抑制されるような政策意図が組み込まれており，再生利用＝資源循環が促進されることが期待されている。

この産廃税案は，三重県や滋賀県（最終処分量の推計課税）と意味合いは異なるが，焼却という中間処理施設への搬入段階での課税という点ではタイプBの考え方に近い。さらに，焼却残渣が最終処分場へ搬入される段階で1,000円／トンで課税を行うが，これはタイプCの仕組みである。つまり，タイプCの産廃税の上に，焼却処理に対してタイプBの産廃税が積み上げられている形である。いわばタイプBとCのハイブリッド型産廃税といえよう。

5.3　税構想の特徴

この産廃税案の特徴は，焼却処理量に応じた課税は焼却施設への搬入段階で行い，最終処分量に応じた課税は最終処分場への搬入段階で行うように構想されている点である。中間処理地と最終処分地が同一であればその地方団体が課税し，異なっていればそれぞれの地域の地方団体が焼却処理量，最終処分量に応じて税収を得ることができる。タイプBとCの産廃税の間に生じる二重課税と違って，「予定された」二重課税である。

4節では各地域がタイプBの産廃税を導入し，中間処理施設搬入段階で税をかけ，処理残渣が他の地域で最終処分される場合には最終処分地で非課税とすることが排出抑制効果を及ぼすためには望ましいと考え，中間処理残渣の移動量に応じて最終処分地に税収を配分するという仕組みの必要性にも言及した。しかし，そのような仕組みの実行可能性には疑問があった。ところが福岡県が導入しようとしているハイブリッド型の産廃税は，中間処理地で排出抑制・焼却抑制のインセンティブを与え，最終処分地でも排出抑制・最終処分抑制のインセンティブの付与と税収の帰属とを同時に可能にする仕組みになっている。今後，このタイプの産廃税の導入が，既存の産廃税実施県における将来の見直しも含めて，広く検討されるようになるのではないだろうか。

福岡県が構想している産廃税案は，2つの点で今後の産廃税のスタンダードとなる可能性を持っているといえる。1つ目は，最終処分段階とその上流の処理過程である焼却段階でも課税するため，排出量に対する従量税という産廃税の理念型により近い課税方式になっているということである。既存の産廃税では，排出抑制よりも最終処分抑制の要素が強く，産廃の排出を抑制するという環境政策上の理念から離れてしまっているのではないだろうか。2つ目は，産廃が広域的に移動することに伴って，焼却処理，最終処分が異なる地域で行われていても，同じ課税の仕組みで地域を越えて連携して，すなわち広域的に循環型社会の形成を促進するインセンティブを及ぼすことができることである。これが今後の産廃税を用いた産廃政策のあり方の一つではないだろうか。

一方で導入へ向けた課題や懸念材料も残されている。まず，産廃税の課税スタンスとして排出抑制の誘導効果を重視していることを，産業界（排出事業者）に理解してもらうことが重要になるだろう。なぜなら，中間処理（焼却）を

経て最終処分される産廃に対しては，福岡県案型の産廃税と既存の産廃税の間では，インパクトが違うからである。福岡県案型産廃税の方が，排出された産廃全てに課税しようとする分，減量化後の最終処分量のみに課税しようとする他のタイプより負担が重くなる。それが循環型社会の形成を促進するための政策意図なのであるが，排出事業者側に最終処分量に応じた既存の産廃税がスタンダードという認識があれば，俄かには福岡県案への理解が進まないことも考えられる。

また，一口に焼却といっても単なる減量化のための焼却もあれば，有害物質の無害化のための焼却もある。焼却による熱エネルギーを利用して発電し生産に用いるサーマルリサイクルも行われている。福岡県では焼却を一律に課税するのではなく，循環型社会の形成に資すると評価できるものは課税上の特例措置を設けることも検討を行う模様である。問題は，産廃の搬入が課税対象となる焼却施設の範囲・定義をどのようにするかであり，それ次第で，非常に複雑な仕組みになってしまうことが懸念される。

また別の懸念材料としては，焼却処理業者の納税協力費が大きいと考えられることがある。焼却施設に産廃が搬入された場合は，焼却処理業者が特別徴収義務者となって排出事業者から税を特別徴収する。さらに，焼却後の残渣を最終処分場へ搬入する局面では，焼却処理業者自らが納税義務者となる。この部分の税は，排出事業者に転嫁することが政策当局の意図であるが，全て排出事業者に転嫁できるわけではない。3.3節の議論を踏まえると，一部分は焼却処理業者の実質的な負担になってしまうだろう。それゆえ，資源循環促進税の実行上の鍵を握るのは，課税に関係する業者の中でも特に焼却処理業者の理解と協力が得られるかであるといえる。今後の導入に向けた議論の推移に注目したい。

6　まとめ

法定外目的税として産廃税導入の道が開かれて，4年が経過した。産廃税を導入した地方団体は12団体に上る。これらの産廃税は，形式的には環境保全に関する施策の財源を得るための課税とされているが，税収規模や税の性質からして排出抑制などの誘導税制であると理解するのが実態に即していると考えられる。

産廃税を課税段階や課税客体によって4つに分類した場合，現実的な諸制約を考えない場合に最も有効な排出抑制効果を持つと考えられるのは，タイプAであった。しかし，課税権の問題や産廃の搬入（処理）が多い地域で産廃税が導入されているなどの地域事情を考慮すれば，タイプBの方が実行可能性を持ち且つ有効と考えられた。しかしそれも，複数の地方団体で産廃税が課税される場合には調整問題が生じるのであった。タイプCは，政策当局の意図した通りに排出事業者へのインセンティブ効果が及ぶかどうか不透明であり，タイプBよりも政策手段としての産廃税としての効果が弱いと思われる。タイプDは，排出抑制や再生利用促進といった行為の直接の主体ではない最終処分業者が納税義務者となっており，政策手段としての税とは趣旨の異なる税と考えられる。

これまでの産廃税検討論議は，政策手段としての産廃税の姿を重視して他地域との調整に課題を残しつつタイプBを選ぶか，政策手段としての税の性格を多少犠牲にしても他地域との調整や財源調達の面での利をとりタイプCを選ぶかという情況であったといえる。しかし，検討の初期から他地域との調整・並存を宿命とされつつ，循環型社会の形成促進という政策手段と

しての産廃税のあり方を考えてきた福岡県が，タイプBとCのハイブリッド型の産廃税構想を提案したことにより，産廃税の検討は新たな段階に入ったといえる。すなわち，これまでの排出抑制か広域的な調整かというトレードオフ関係から抜け出す仕組みが示されたのである。

以上を踏まえて，産廃税を3世代に区分しよう。まず産廃税第1世代は，産廃税の導入可能性が開かれ，先進的に導入した三重県産廃税に見られるように，タイプBである。排出事業者に対する課税であり，一見排出量に対する従量税であるかのようであるが，実体は最終処分量に応じた課税であった。最終処分量に応じた課税を，インセンティブを重視して中間処理施設搬入段階で行おうとしたため，他地域との調整問題を課題として残した。

続いては，産廃税第2世代として，他地域の産廃税制度との並存を視野に入れ，最終処分量に応じた課税を最終処分場搬入時点で行おうとするタイプCの検討・導入が進んだ。しかしこのタイプでは，排出事業者へのインセンティブという面では課題を残した。

そして，排出事業者へのインセンティブ付与，他地域との広域的な調整などこれまでの課題をクリアする産廃税タイプとして，タイプBとCのハイブリッド型の福岡県案が登場し，導入に向けて検討されている。いまや，産廃税は第3世代が誕生しようとしているといえる。

本稿では政策手段としての産廃税の機能に注目して，産廃税の仕組みのあり方について検討してきた。主な租税原則(公平性，簡素性など)については取り上げたが，産廃税が地方税として検討されている現状を踏まえ，より詳細な地方税原則との適合性については取り上げていない。タイプごとの産廃税の政策効果の検証や，租税原則，地方税原則との適合性を検証していくことが今後の課題である。

参考文献

(1) 福岡県［2002］.「福岡県廃棄物処理計画」.

(2) 福岡県資源循環促進税制を考える専門家会議.［2003］「資源循環促進税制を考える専門家会議における最終報告」.

(3) 伊東弘文［1992］.「地方団体と独自課税」.『税』，第47巻，第7号，pp.4-18.

(4) 環境省［2003a］.「産業廃棄物の排出及び処理状況等（平成12年度実績）」.URL http://www.env.go.jp/recycle/waste/sangyo_h12.pdf.

(5) 環境省［2003b］.「産業廃棄物処理施設の設置，産業廃棄物処理業の許可等に関する状況（平成12年度実績）」.URL http://www.env.go.jp/recycle/waste/kyoninka_h12.pdf.

(6) 北九州市「税のあり方」研究会［2001］.「産業廃棄物に関する法定外税「(仮称）環境未来税」の考え方（最終報告）—環境未来都市の創造に向けて—」.

(7) 倉阪秀史［1999］.「地方における環境税の可能性について」.『千葉大学 経済研究』，第14巻，第3号，pp.507-537.

(8) 倉阪秀史［2003］.「産業廃棄物税の動向と論点」.『廃棄物学会誌』，第14巻，第4号，pp.171-181.

(9) 諸富徹［2000］.『環境税の理論と実際』. 有斐閣.

(10) 植田和弘［2000］.「「環境政策と行財政システム」からみた地方環境税」.『地方税』，第51巻，第5号，pp.2-7.