

北欧諸国のエネルギー税制

—デンマークの炭素税を中心に—

倉 地 真 太 郎*

はじめに¹⁾

本稿の目的は、デンマークのエネルギー税制（特に炭素税〔Carbon Tax〕）の政策過程を分析することで、炭素税の負担構造の歪み（炭素排出量当たりの負担率が負担者の種類によって異なり、「汚染者負担の原則」からかい離した負担構造）が、租税政策全体の中でどのような制度的問題をもたらしたかを分析することである。具体的には、1990年代以降の環境税の政策過程の結果が2000年代後半にどのような制度的帰結をもたらしたのかを明らかにする。その上で（1）環境意識の高まり（環境改善）、（2）財政需要（財源確保）、（3）他の税目の増税可能性という3つの観点から、この問題について考察を行う。本稿では、これらの分析を通して、炭素税制、ひいては環境税制・エネルギー税制が2000年代以降に直面した限界、環境税の普及にブレーキがかかった制度的要因と各国の文脈が与える影響を明らかにし、財政社会学的考察を加える。

環境税は、外部不経済（排出量汚染等）を汚染者の負担に反映させることで内部化し、環境改善を図る手段であるが、一方で環境改善のみならず雇用増加をもたらす「二重の配当（Double dividend）」が期待できる税制として、多くの先進諸国で注目されてきた。その中で炭素税に関しては、フィンランドが1990年に世界で初めて炭素税を導入してから、1991年にスウェー

デン・ノルウェー、そして1992年にデンマーク（1993年度実施）が炭素税を連鎖的に導入した。その結果、北欧諸国は炭素税導入の先進事例となり、EU諸国をリードしていく国の一つとして期待されていた。しかし、2000年代以降は多くの先進諸国で環境税から排出権取引への移行が進むようになった。EU諸国内での炭素税の租税調和（Tax harmonization）の動きも1990年代初頭の勢いは失われ、依然として多くの課題が残されているのが現状である（倉地・佐藤・島村、2016）。なぜ、北欧諸国、特にデンマークの環境税・炭素税制は1990年代の拡大期と対称的に、2000年代以降、行き詰まりを見せるようになったのか。

これまで先行研究では、デンマークの環境税制、炭素税は主に3つの観点から評価されている。

第一に、税制のグリーン化（既存の税制を環境税制によって代替すること）と所得税の関係についてである。Larsen（2011）は、デンマークの環境税は労働所得税・資本所得税の補完的な税制として重要な役割を果たしているが、労働所得税から環境税への劇的なシフトは（環境改善目的で環境税増税を追求したゆえに）起こらなかったと評価する。本稿で明らかにするように、1990年代の税制改革は、環境税増税によって所得税の減収分を埋め合わせる税収中立的改革であった。だが、所得税の税収規模が大きすぎるがゆえに、その減収分を賄うほどの環境税の負担引き上げ（税制のグリーン化）を続けることは困難であったと考えられる。

第二に、所得税制と環境税制・エネルギー税制における負担構造の変化（高い逆進性、産業

*）後藤・安田記念東京都市研究所

The Tokyo Institute for Municipal Research
〒100-0012 東京都千代田区日比谷公園1-3
市政会館5階、E-mail: mail@shintarokurachi.org

1) 本研究はディスカッション・ペーパーである倉地（2017）を大幅加筆・修正したものである。

軽課)についてである。デンマークは国際的にみて所得税負担が最も重い国の一つである。そのため、失業率が10%を超えた1990年代初頭から、労働供給量の増加や資本逃避の防止を狙いとして、所得税の最高限界税率の引き下げが繰り返されてきた。特に累進部分を担う国の所得税制において、累進性の緩和が繰り返された結果、その負担構造は所得税制内では幾分比例的になってきた。一方、新たなエネルギー税制・環境税の導入・既存税制の増税は、所得税減税とセットで租税中立的な改革として実施された。

しかし、Wier, et al. (2005) が明らかにしたように、デンマークの炭素税は逆進性の高い税制であり、なおかつ付加価値税よりも逆進的である。家計負担の逆進性は特に高い。暖房や電気などを例にとれば分かるように、エネルギー消費は低所得者にとって生活必需品であることから、炭素税率が上昇するほど、低所得者層の負担は相対的により重くなるのである²⁾。

したがって所得税減税による累進性緩和と炭素税増税による逆進性の強化は、全体の租税負担構造をより、比例的な構造へと変えていったと考えられる。

次に炭素税の家計負担と企業負担に関しては、デンマークでは企業を対象に多くの優遇措置が導入された結果、家計重課・産業軽課(相対的に家計に重く、産業に軽い負担構造)という特徴が形成されたという指摘がある(National Statistical offices in Norway, Sweden, Finland and Denmark, 2003)。

図1は、OECD (2016) によるデンマークの部門別実効炭素税率を示している。これを見て分かる通り、産業の負担が小さく、商業・家庭部門の負担率が比較的大きいことが確認できる。また、一般道路や電力に対する負担率も産業部門と比較して高いことが確認できる。このように、少なくともデンマークにおいては、炭素税がエネ

2) もっともデンマークの付加価値税は新聞以外軽減税率が設けられていないため、同様に逆進性が高い税制である。

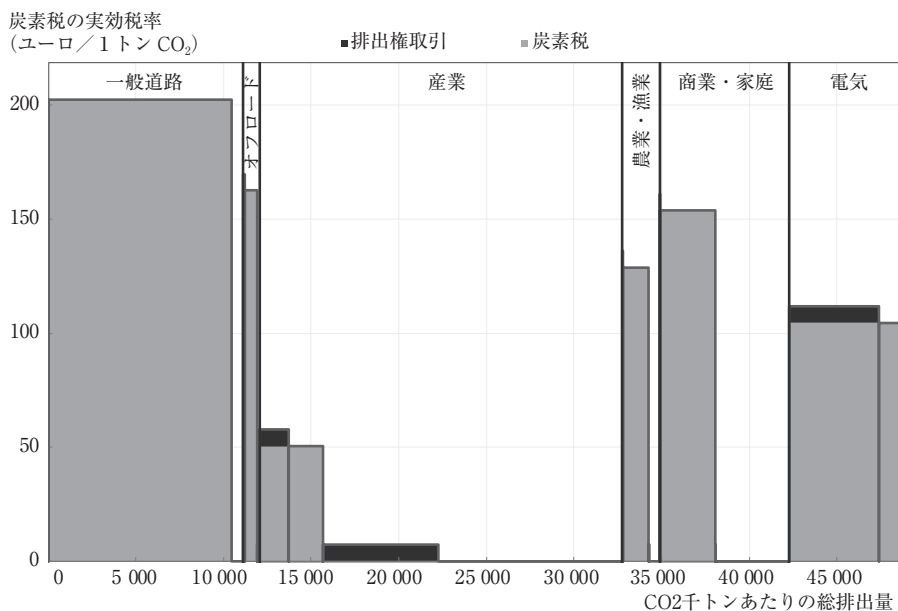
ルギーを多く消費する産業(エネルギー集約型産業; Energy Intensive Industry)に対して、近年でも多大な軽減措置が適用されており、産業に対する負担率が低いことが分かる。

もっとも、産業軽課という負担構造は、小国経済で貿易依存度が高い北欧諸国経済が国際競争力を維持するための一つの戦略の結果だと積極的に評価されている。例えば Hansen, Munksgaard and Schiöppfe (2005) によれば、デンマークのエネルギー課税に対する産業軽課によって、デンマークの国際競争力は特別なケースを除いて低下しているわけではない。それどころか、デンマークはエネルギー課税の重い負担と優遇措置によって、企業に対するエネルギー効率向上の強いインセンティブが付与されており、世界で最もエネルギー効率が高い国の一つとなっている(Danmarks Nationalbank, 2009)。

第三に、炭素税の社会的受容性に関するものである。先行研究では、デンマークにおいて1980年代以降、国内で環境意識の高まりから環境税導入の政治的合意が比較的取りやすかったことが指摘されている。Andersen (1994) によれば、炭素税は社会民主党が率いる政権によって導入されたが、それはあくまでも前保守国民党・自由党政権が当初から導入を目指していた改革案を引き継いだものであった。Poul Schlüter 首相が辞任する直前の6月には既に炭素税の原則に関してはコンセンサスが取れていた。したがって事実上の炭素税導入は前保守国民党・自由党政権による功績といっても過言ではない。このような理由から炭素税の導入自体は実質的に政界や世論から広く支持が得られていたと評価されているのである。

さらに、Klok et al. (2006) によれば、環境税に対するデンマークの納税者の社会的受容性は、1990年代初頭の導入当初時点では高かった。しかし、政府が環境改善目的ではなく、財源調達目的を強調し過ぎたために、2000年代初頭までに、環境税の社会的受容性が低下してきているとKlok et al. (2006) は指摘する。すなわち環境先進国といえるデンマークでさえも

図1 デンマークにおける部門別実効炭素税率



炭素税制に対する支持は必ずしも恒久的なものではなかったのである。

そこで本稿では、デンマークで1990年代に炭素税が導入されてから、税制のグリーン化がそれほど進まず、負担構造に歪み（逆進性の上昇、家計重課・産業軽課）が生じ、どのような批判が納税者から集まり、制度変化へと結びついたのかを明らかにしなければならない。

以上を踏まえて本稿で明らかにすべき問いは、①導入当初からの炭素税の負担構造の歪みが、全体の租税政策の中でどのような政治的・制度的問題をもたらしたのか、②それらの問題が政策過程を経て、どのような制度的帰結をもたらしたのか、である。これによって炭素税制、ひいては環境税制・エネルギー税制が、2000年代以降どのような限界に直面しているかを理解することができるだろう。

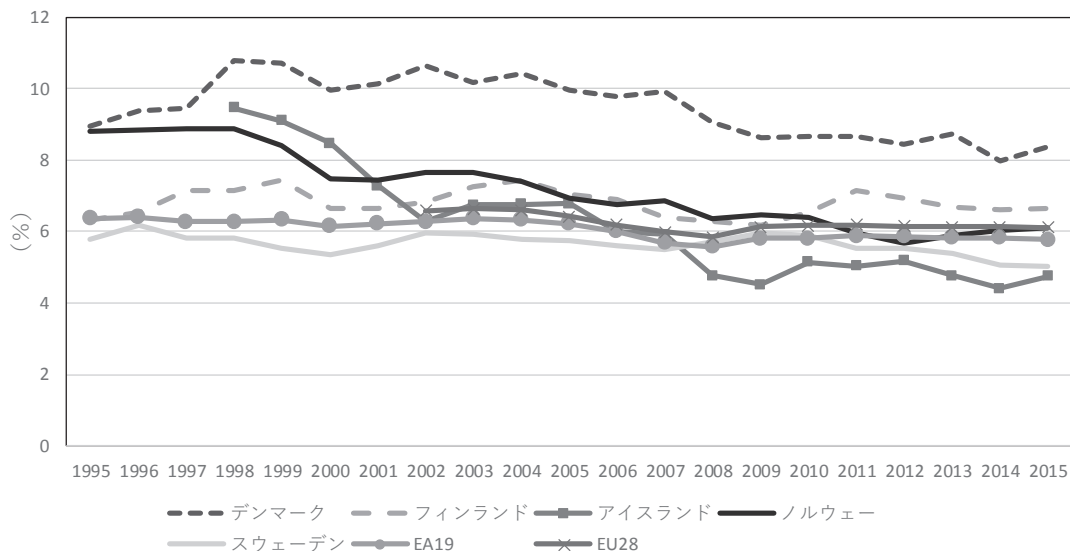
そこで本稿では、3つの構成によって、これらの問いを明らかにする。第一に、デンマークのエネルギー税制、環境税、炭素税の特徴を整理する（第1節）。第二に、1990年代初頭にいかなる文脈で炭素税が導入され、制度変化を遂げたの

かを明らかにする（第2節）。最後に、環境税制が行き詰まりをみせる2000年代において、どのような制度的帰結をもたらされたのか（第3節）。具体的には2000年代初頭に導入されたタックスフリーズ（Skattestoppet：増税禁止ルール）、勤労税額控除、2010年税制改革時に導入されたグリーン・チェック（Grøn check：環境税増税対策としての税額控除制度）に注目する。

以上を、環境省・財務省・税務省等の報告書、新聞資料（*Politiken*）、統計資料（Denmark Statistics等）を用いて、租税制度の政策過程を分析し、財政社会学の観点から考察を行う。ここでいう財政社会学のアプローチとは、特定の国における経済・政治状況という文脈で形成された租税制度が、納税者による社会的受容（租税負担率、環境意識、教育、国内外の政治状況を反映した世論）を経て、政策形成過程の結果、どのように制度が再編されるか、そして再び納税者の支持を調達していくか、という循環過程を、国際比較・歴史分析の観点から分析するアプローチである³⁾。

なお、本稿における環境税（Miljøafgift）は、

図2 総税収に占める環境税収の推移



出所：Eurostat より作成

注：Eurostat における環境税（Environmental Tax）とは、エネルギー、交通、汚染、資源に関して環境に有害な影響を与えるものを課税ベースとする税制を意味する。

消費や生産に関わる環境に有害な製品に対する税、汚染物質の排出に対する税、希少天然資源への税を意味する。一方で、エネルギー課税（Energiafgift）とは、坑口炭、電気、ガス等、燃料、石油精製物、ベンジン等に対する課税のことを指すが、当然環境税も対象に含まれる場合がある。この中で炭素税は、環境税の目的をもったエネルギー課税の一部と定義する。なお、報告書や統計によっては、エネルギー税や炭素税をすべて含めて広義の意味での環境税を、広義の意味での「環境税」と定義する場合もある。

1. デンマークにおける環境税の位置づけ

1-1 デンマークの環境税制の国際的な位置付け

本節では、デンマークの環境税制の国際的な位置付けを行う。

まず図2は、EU諸国及び北欧諸国における環境関連税収の総税収に占める割合を示してい

る。図2からデンマークの環境税制の特徴を読み取ることができる。

第一に、1990年代以降全体的に環境税収の割合が低下・安定化の傾向にあるということである。「税制のグリーン化」という税制改革の国際的な潮流は、税収面という量的な側面からいえば、1990年代後半以降目立っているわけではないといえる。

第二に、デンマークの環境税収の規模が他国よりも突出して高いということである。この意味でデンマーク税制は1990年代前半に最も「税制のグリーン化」が進んだ国である。詳細は後に述べるが、最も所得税負担が重いデンマークでは1990年代以降、所得税減税分を環境税増税に充てることによって税収中立的改革を実現してきた。だが、2000年代以降は他の国々と同様に総税収に占める環境税収の割合は徐々に低下していき、1990年代と比べて「税制のグリーン化」が進んでいるとはいえない。

次に表1は、セクター毎の炭素税の実効税率（1999年）を北欧諸国間で比較したものである。図表3から明らかな通り、1999年時点で1トン

3) 国際比較研究（各国研究）における財政社会学的分析の方法論については、倉地（2015）を参照せよ。

表1 北欧諸国におけるセクター毎の炭素税の実効税率（1999年）

	スウェーデン	ノルウェー	フィンランド	デンマーク
	€/トン CO2			
合計	23	16	8	10
家計	43	17	46	23
全産業平均	17	15	6	7
農業・漁業	36	13	16	15
鉱業など	14	40	12	1
製造業	9	5	6	14
電気、ガス、水道	13	7	1	0
建設	44	21	17	13
小売	43	11	14	42
輸送、保管、コミュニケーション	15	9	6	9
金融仲介	43	218	-	107
公的行政・サービス	39	25	-	59

出所：National Statistical offices in Norway, Sweden, Finland & Denmark (2003), p.26 より作成。

あたりの炭素税負担率が家計よりも産業の方が低く、その中でも鉱業、電気・ガス・水道、輸送・保管・コミュニケーションなど、比較的多くの炭素量排出を行う産業が軽課であるのに対し、金融仲介等、比較的少ない炭素量排出が見込まれる産業に対しては重課であることが確認できる。このように、北欧諸国の炭素税は1990年代末の時点でも家計重課・産業軽課という特徴がみられる。もともと、北欧諸国で炭素税を導入する際、負担者間で統一した税率を導入することが各国間の協調関係のもとで構想されていた。しかし、実際に1990年代初頭に導入された際に、各国の政治過程の中で産業団体からの反対もあり、統一税率の導入は挫折することになった（倉地・佐藤・島村，2016）。

もっとも、この傾向は近年若干の変化が見られる。スウェーデンでは、2018年に導入当初から適用されていた産業部門に対する軽減税率が廃止されて税率が一本化し、デンマークでも企業負担を徐々に引き上げつつ、2010年には税率を一本化している（環境省，2017）。

1-2 デンマークの環境税制

次にデンマークの税制全体の特徴と環境税制の特徴をより詳しくみていこう。表2は、1983年以降のデンマークの税収に占める各税目の構成

の変化を示している。

第一に、環境税収は1990年代に、税収に占める割合を伸ばしたが、1998-2002年頃の10.1%をピークに低下してきている。また、1980年代（1986年）において1990年代よりも高い数値を示している。これは当時、エネルギー税制改革が実施され、家計の負担が引き上げられたことが理由である。なお、表1の環境税は、エネルギー税制をすべて含む広義の意味での環境税であることは注意されたい。

第二に、所得税収の割合の推移をみると、1990年代に国の個人所得税の税収割合が大きく低下した一方で、地方個人所得税と労働市場拠出金の割合が上昇したことが確認できる。地方個人所得税と労働市場拠出金は比例税率であり、国の個人所得税は累進税率となっている。1990年代の制度改革では、国の個人所得税から地方個人所得税・労働市場拠出金に比重がシフトし、負担構造は比例化していった。また、資産課税の税収割合が2002年以降、上昇していることが分かる。

第三に、付加価値税の税収割合は、1983年以降、若干の変動はあるものの、大きく変動していないことが分かる。デンマークでは、1980年6月30日に20.25%から22%へ、1992年1月1日から25%へ付加価値税率が引き上げら

表2 デンマークにおける租税負担構造の変遷（％，1983-2016）

	1983	1986	1993	1994	1997	1998	2002	2006	2007	2009	2010	2015	2016
国の個人所得税	24.6	23.9	24.8	19.9	15.5	13.6	12.7	12.5	20.5	21.5	17.2	21.1	18.6
地方個人所得税	28.6	25	28.6	29.2	29.2	29.5	30.6	28.4	21.4	22.7	23.6	23	23.7
労働市場拠出金	0	0	0	5.6	9	9.1	9.5	9.1	9.5	10.2	9.9	9.1	9.3
社会保険拠出	1.3	0.8	0	0	0.2	0.2	0.3	0.2	0.1	0.1	0.2	0.1	0.1
国営放送料金	0	0	0	0	0	0	0	0	0.5	0.5	0.5	0.5	0.5
資産課税	2.3	2	2.5	2.3	2.1	2.1	4	3.8	3.8	4.5	4.5	4.3	4.4
実質利子税・年金課税	0	2.7	4.2	3.8	2.9	2.1	0.2	1.6	0.6	1.1	4.5	2.4	3.5
法人税	3	6.2	4.4	4.1	5.6	6.2	6.2	7.9	6.8	4.2	5	5.6	5.8
付加価値税	21.8	20	20.8	20.6	20.5	20.4	20.8	21.8	22.1	22.1	21.8	20.5	21.3
環境税	7.7	10	7.5	8.5	9.6	10.1	10.1	9.8	9.4	8.4	8.5	7.5	7.5
その他の財・サービス に対する課税	7.4	6.8	4.1	3.8	3.4	4.4	3.4	2.8	3.1	2.2	2.1	2.4	2.5
その他の課税	3.3	2.7	2.9	2.2	2.1	2.3	2.3	2.1	2.3	2.4	2.3	3.2	2.8

出所：Skatteministeriet HP「Udviklingen i skattestrukturen i Danmark 1983-2018」より作成。

<https://www.skm.dk/skattetal/statistik/generel-skattestatistik/skattestrukturen>

れた（Skatteministeriet, 2017）。したがって環境税が導入・増税されていく1990年代以降においては、既に引き上げの余地がない状況であったことが分かる。

このように1990年代において、広義の意味での環境税が所得税収を大きく代替する形で増税されたわけではない。むしろ地方所得税や労働市場拠出金といった所得税制の比例部分の拡大のインパクトが大きいといえる。

図3は環境関連税制（自動車関連課税、エネルギー課税、環境税を含む）の総税収規模（対GDP比）と税目毎（実額）の推移を示している。これも表2と同様に広義の意味での環境税を意味する。表2によれば、税収規模は1970年から2000年代初頭まで増減はあるものの、全体的に増加傾向にあることが確認できる。1973年と1979年に税収規模が一旦落ち込んだのは、石油ショックによる石油価格の落ち込みによるものであり、一方で1980年代後半に一旦税収が急増したのは、石油エネルギー価格の増加に対してエネルギー消費がそれほど減らなかったためである。2000年代以降は、環境関連税収の規模は経済規模に対して低下傾向にある。とりわけ2008年以降の低下が著しい。

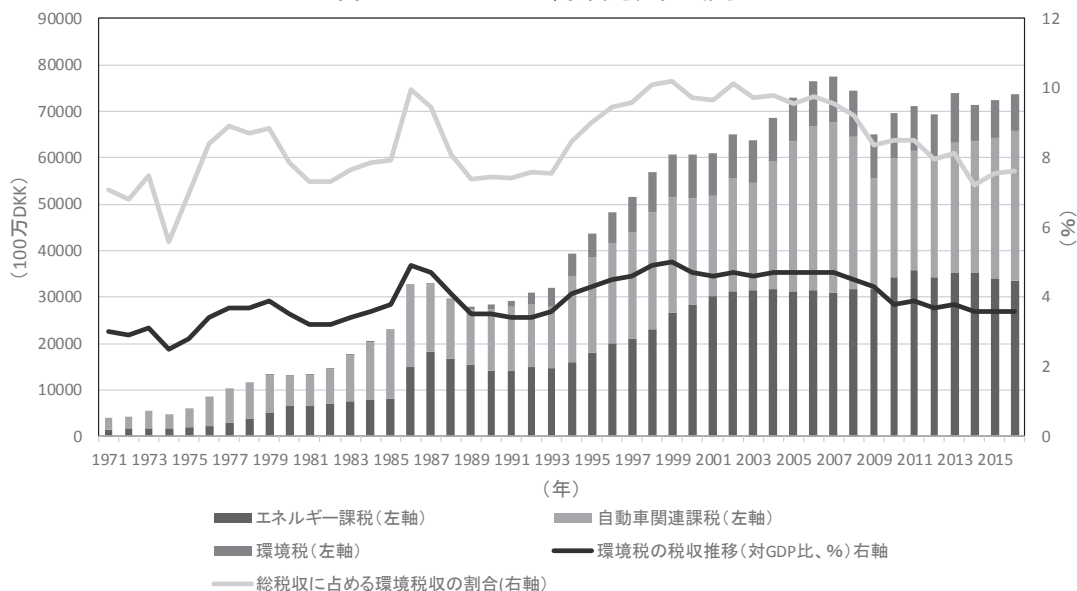
全体の税収規模と同様に各税目の税収は、1970年代以降増加傾向にあり、特にエネルギー

課税と自動車関連税収の規模が大きい。デンマークには、スウェーデンのボルボ社のような自動車産業が国内にないため、自動車関連課税は比較的重いという特徴がある。環境関連税収の税収規模は、炭素税の導入と増税等によって1990年代に大きく拡大したが、自動車関連課税やエネルギー課税と比較すると、税収規模はさほど大きくはない。

続く図4は、環境税（エネルギー課税、自動車関連税を含まない）のうち炭素税収とその他の環境税の税収推移を示している。図3から明らかのように1992年の炭素税導入により、炭素税収が急増し、1990年代後半にかけては、その他の環境税収の増加も著しい。だが、2000年代以降になると、2009年まで炭素税とその他の環境税収の規模は安定する。その後、2010年税制改革では炭素税負担下限額が撤廃されたことで炭素税収が一旦増加した。そして2014年からは再び炭素税の減税により炭素税収の規模は急速に低下したことが確認できる。

企業側の租税負担はどのように変遷したか。図5は、デンマークの法人税率、付加価値税率、企業の社会保険料負担の推移を示したものである。まず1980年代までの法人税政策は、税率を引き上げて様々な優遇措置で課税ベースを縮小させる方針が採られていた。実際に1980年

図3 デンマークの環境関連税収の推移



出典資料：Statsregnskabet (SRC), Skatteministeriet; Skatter og Afgifter, Danmarks Statistik; Økonomisk Oversigt, Økonomiministeriet; Økonomisk Redegørelse, Økonomi- og Indenrigsministeriet.

出所：Skatteministeriet HP(<https://www.skm.dk/skattetal/statistik/generel-skattestatistik/skattetryk-for-groenne-afgifter>)より(2018/12/16閲覧)。

注1：DKKとは、デンマーク・クローナというデンマークの独自通貨の単位の略称である。

注2：右軸の環境税 (grønne afgifter) とは、エネルギー税制、交通関連税、環境税 (消費・生産における環境有害生産物税、希少な天然資源に対する税) を含むものである。

代後半にも国際資本移動が活発化してきていたにもかかわらず、法人税率が50%まで引き上げられたこともあった⁴⁾。しかし1990年代に入ると、国際資本移動の活発化とバブル経済崩壊を背景に、法人税政策は税率を引き下げて課税ベースを拡大する方針に切り替えられ、実際に1993年税制改革でも法人税率が34%まで引き下げられた⁵⁾。もっとも2000年代以降は、実質的な法人税減税が繰り返されているが、法人税収(対GDP比)は2000年代前半の好景気の影響で2000年代後半までむしろ増加することに

なった⁶⁾。

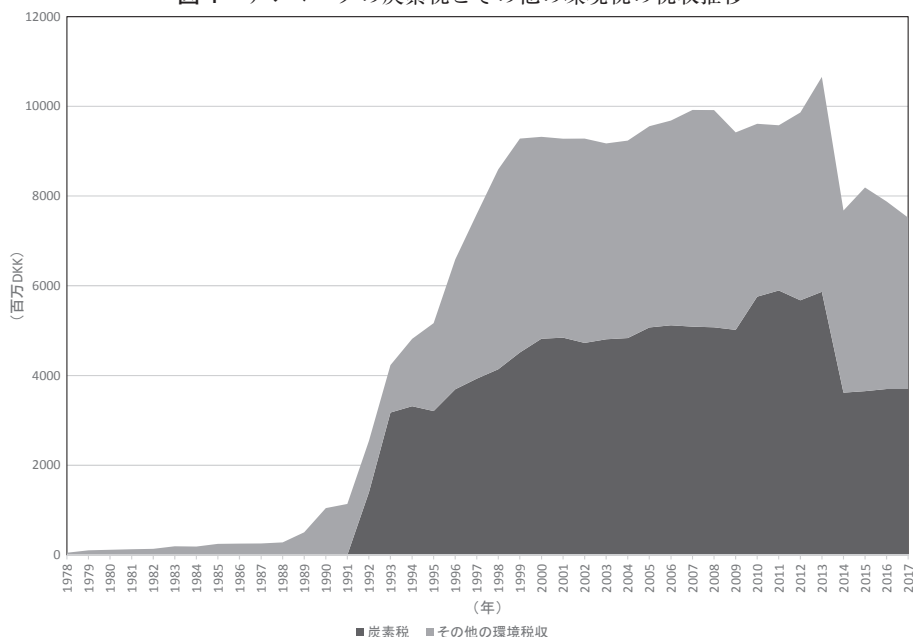
以上を踏まえて、デンマークにおける環境税制、エネルギー税制、炭素税制の位置づけは、次のようになる。まずデンマークの環境関連税収は、税収規模で見れば国際的に高い水準にあるが、2000年代以降は他国と同様に低下傾向にある。歴史的にみれば、デンマークではエネルギー税制や自動車関連税制が既に導入されており、1970~80年代における石油価格の変動によって税収規模が変動してきた。また自動車関連税制の負担額が大きいという特徴がある。

4) 税率引き上げの理由は、二元的所得税 (Dual Income Taxation) 導入によって労働所得、資本所得、法人所得間の最低税率を統一する必要があったためである。

5) 1993年税制改革によって所得間の税率統一が崩れたために、所得税制は二元的所得税制度から乖離することになり、包括的所得税と二元的所得税の折衷方式に変更となった (Sørensen, 1998=2001)。

6) なお、1993年税制改革の際に、労働市場政策 (フレキシビリティ) の財源確保を目的に、労働市場課徴金が導入された。労働市場課徴金は被雇用者と雇用者両方に課せられるペイロールタックスであるが、所得税減税の減収分を相殺する形で導入されている。そのため雇用者には法人税率の削減の一方で、課徴金の負担が増加 (課徴金率は0.6%程度) している。

図4 デンマークの炭素税とその他の環境税の税収推移



出所：Statsregnskabet (SRC), Skatteministeriet; Skatter og Afgifter, Danmarks Statistik; Økonomisk Oversigt, Økonomiministeriet; Økonomisk Redegørelse, Finansministeriet og Økonomi- og Indenrigsministeriet.

(<http://www.skm.dk/skattetal/statistik/tidsserieoversigter/>) より (2017/03/26 閲覧)

注：「その他の環境税」とは、SO₂、包装フィルム、パッケージ、印刷広告物、プロパンガス、塩素系溶剤、殺虫剤、ごみ、生ごみ、水道水、電池、ポリ塩化ビニル等、窒素酸化物、ミネラル・リン、Nox、成長促進剤等である。

1992年の炭素税導入によって炭素税収が増したわけだが、他のエネルギー課税や自動車関連税の税収規模の方が大きく、他のエネルギー税制と比較して環境税が税収全体に大きなインパクトを与える税制ではなかった。また、炭素税の産業軽課という政策路線は、法人税の税率引き下げと課税ベース拡大と並行して進められたが、2000年代以降は法人税の実質的な減税が進められている。

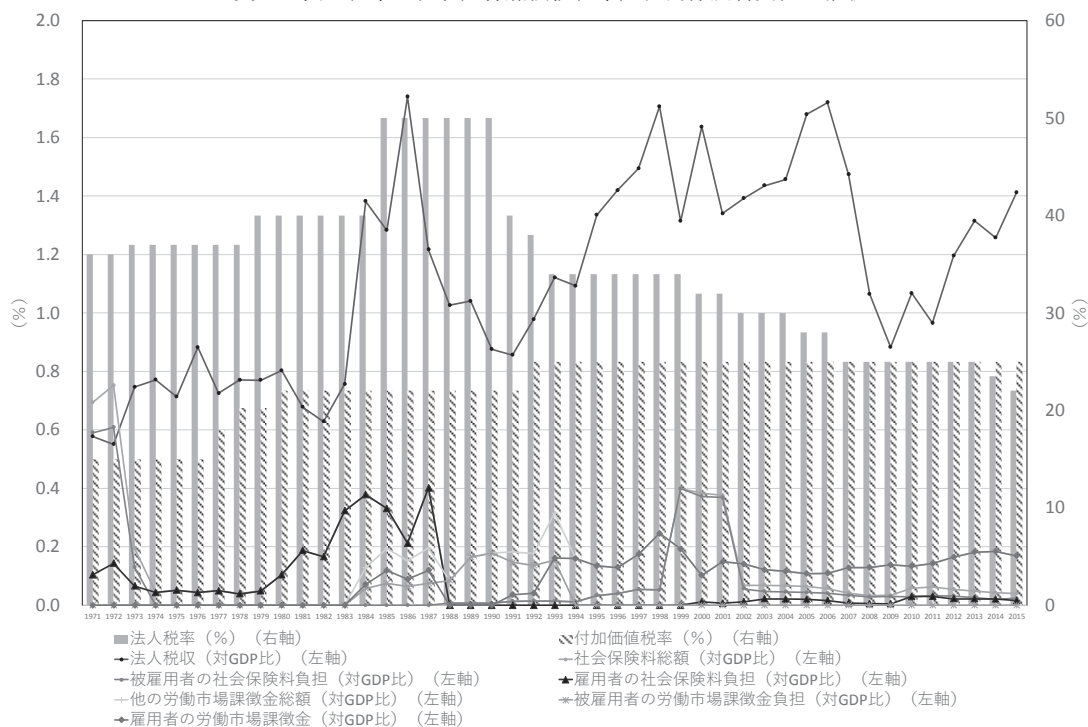
1990年代の炭素税の導入・拡大、家計重課・産業軽課、2000年代以降の炭素税収の伸び率低下、といった政策方針は、いかなる歴史的文脈のもとで形成されたのだろうか。次節では、1970年代から1990年代までの環境税制、特に炭素税制の政策過程を分析する。

2. デンマークにおける炭素税の導入と拡大

2-1 デンマークにおけるエネルギー税制の歴史

デンマークは、先進諸国のなかで先駆的な環境運動を展開し、環境税に相当するエネルギー税制をいち早く導入してきた国である。1973年の第一次石油ショックからエネルギー構造の転換、代替エネルギー政策を希求する環境運動を背景に、1976年以降、環境税に関する議論が、自然科学・社会科学者のグループ、特に原子力発電導入に反対するグループの支持を受けて、展開されるようになった(Klok, et al., 2006: 907)。原子力発電に関して、当時デンマークはスウェーデンと異なり、原子力発電所を国内に保有していないことから、原子力発電所をそもそも設置すべきかどうか論点となっていた。デンマーク

図5 法人税率・税収, 付加価値税率, 社会保険料負担の推移



出所：Denmark Statistics より作成。

政府が原子力計画の中止を決定したのは1985年、つまりチェルノブイリ原発事故の1年前のことであった。だが、それ以前の1970年代においてデンマーク政府は、原子力計画の中止ではなく、むしろ石油の代替エネルギーとして、原子力中心のエネルギー政策を積極的に打ち出そうとしていた。1976年、政府は初めて総合的なエネルギー政策、『エネルギー政策1976 (Energipolitik 1976)』を策定する。そこでは輸入原油依存からの脱却とエネルギーの安定供給の実現を目標とし、国内資源開発やエネルギーの利用効率の向上への施策が盛り込まれた(近藤, 2013: 104)。このエネルギー政策案の一貫として、1977年にエネルギー消費に対する税制が導入された。この税制は主に家計消費を課税対象とする税制であった。

当時の問題は石油ショック後の石油価格の高騰への対処であり、その点は1981年に発表された『エネルギー計画81 (Enegiplan 81)』でも

言及された (Miljø og Energiministeriet, 1996: 9)。しかしその対策は、企業への優遇措置に限定されていた。当時のエネルギー課税は家計が主な負担者であり、対照的に企業は払戻金を受け取ることで、実際の負担のほとんどは減免されていた。そのためエネルギー課税の負担は家計に重くのしかかっていた (Finansministeriet, 1995b: 9)。つまり、炭素税の家計重課・産業軽課は元々のエネルギー課税の性格を引き継いだものだったということである。

2-2 炭素税の導入と1990年代初頭の税制改革

1990年代初頭、デンマークはバブル経済崩壊の影響を受けて、失業率が10%を超える水準まで達していた。当時のデンマークの失業給付制度は事実上、半永久的に給付が可能な極めて寛容な制度であった。その結果、失業給付受給者が急増し、失業率の高止まりが続いていた。

当時の政府は、いかにして失業率を引き下げ、労働供給を増やすための租税制度を確立するかが急務となっていたのである。

一方、環境政策に関して政府は、1987年に国連・環境と開発に関する世界委員会が提起した「持続可能な発展」という概念を中心に据えた『エネルギー2000 (Energi 2000)』を打ち出した。再生エネルギーの導入計画とともに、2005年までにエネルギー消費量の15%削減(1988年比)、炭素排出量20%削減(1988年比)、再生エネルギーが占める割合を全体の30%以上とする数値目標が盛り込まれた。しかし、その目標は「経済成長とともにエネルギー消費量が増大する」という旧来の成長概念を打ち破る大胆で野心的な政策であり、特に産業界から強い批判を集めることになった(飯田, 2000: 156-157)。

その後1990年代初頭に発表された1992年税制改革の炭素税の当初案は、100DKK/1トン(炭素排出量)に対するセクター間での統一税率を導入するという大胆なものであった。しかし、この提案は産業界から強い反発にあうことになる。結局、家計側には100DKK/1トン、産業界側には50DKK/1トンまで負担率を引き下げ、さらにはエネルギー集中産業には還付制度を通じた税負担免除を適用することで、負担率を35DKK/1トンまで引下げることになった⁷⁾(Daugbjerg and Svendsen, 2003, pp.24-26)。また産業界に対して売上高の2-3%を超える部分の炭素税負担には控除適用が認められた。さらに炭素税収の一部分は製造業へのエネルギー節約政策のために充てられた(Andersen, 1994: 47)。

当初案からの乖離を危惧した政府は再び環境税制改革に着手しようとする。だが、野党の社会民主党は、政権側の提案が首相自ら設立した政府委員会の結論に基づいた一方的な案だと批判し、議会での審議を拒否していた⁸⁾。もとも

と政権側の態度の変化について批判的であった社会民主党は、環境政策に関する利害が一致する社会自由党・社会主義国民党の間で新しい多数派を形成する機会を窺っていた。その機会は1993年1月25日に訪れる。いわゆるタミル問題と呼ばれる難民問題が政治問題化し、右派中道政権は責任を取って下野することになり、かくして社会民主党率いる連立政権が樹立された。

ところが連立新政権は、前政権の環境税制改革案を覆すのではなく、当初の改革路線を踏襲する形で議論を進めていた。これは社会民主党らが政権交代前から環境税に関する多数派を形成しようとしていた背景から、1992年税制改革でも社会民主党らの意向(家計と企業の両方に炭素税を課す)が少なからず反映されていたためである。

このようにして前年の改革に引き続き、新しい環境税の導入を含む包括的税制改革が1993年6月に可決した(1994年1月から施行)。新たな環境税導入により120億DKKに及ぶ段階的増収が見込まれたが、平均個人所得税率を52%から44%に引き下げ、高所得者に対する限界税率を引き下げることで生じた減収分を一部相殺(25%)する形となった。税制改革の多くの税目(燃料課税、石炭、電気、水供給、ごみにかかる課税)は、1998年までに段階的に導入・増税されることになった。

以上のように1990年代初頭の環境税制は、環境問題の改善を旗印に、幾度も所得税減税の代替財源として、導入と増税が繰り返されてきた。しかし家計重課・産業軽課という特徴は、1970年代のエネルギー税制の制度的文脈を受け継いで、産業界の強い意向を背景に修正されることはなかったのである。

3. デンマークにおける1996年以降の環境税制改革

3-1 1996年・1998年税制改革

低すぎる炭素税の企業負担を認識していた当時の政権は、1993年夏、負担引き上げの見通し

7) 炭素税は既存の石炭、石油、ガス、そして電力消費に対するエネルギー課税に標準実効税率を上乗せする形で課すことになった。

8) "S afviser plan om grøn skat", *Politiken*, 13 January 1993, p.4.

を検討するために政府委員会を設立した。1994年の3月、政府は新しい企業向けの環境税の導入（150億DKK以上）に向けて、以前の反省から、政治的合意の前に産業界との交渉に着手した⁹⁾。委員会は全6回の会合を経て、1994年4月に中間報告書を発表する。報告書によれば「グリーン税制が他の施策よりも良いものになるか、家計に対する増税よりもむしろ経済的に望ましいか、ということについて、企業に適用させるよう（な方法：筆者注）にしなければならない」、そのため「（環境：筆者注）税制は段階的に予測可能な範囲で導入されなければならない」、そして「その段階は国際協調や我々の主要な貿易パートナーの環境のもとで適用させなければならない」ということであった（Finansministeriet, 1995a: 4）。具体的には2005年までに炭素排出量20%削減目標（1998年比）に必要な6%削減を達成するために、炭素税の複数のモデルのシミュレーションに基づき、150億DKK以上の環境税負担を課す一方で、補助金や既存コストの引き下げによって企業に資金を一部払い戻す措置も提案した¹⁰⁾。

しかし、委員会の提案に対して与野党から様々な意見が寄せられた。まず野党である社会主義国民党は、将来的な連立政権と協力することを視野に入れて、企業向けの環境税の増税と既存の環境税への再評価をもっとも重要な合意の条件として要求していた。与党の中央民主党は、デンマーク単独での企業向けの環境税増税による国際競争力への影響のために、環境税の還付措置があったとしても、与党で唯一反対の立場を表明していた。このような理由から政治的合意には程遠い状況にあった¹¹⁾。中央民主党のスポークスマン Svend Aage Jensen は、「もちろん我々は環境に注意を払わなければならないが、中央民主党は単に税よりも他の解決を望

んでいる」と述べている¹²⁾。

さらに、様々な関係団体からも批判が集中した。デンマーク産業団体等（デンマーク経営者協会：Dansk Arbejdsgiverforening）は、政府委員会が炭素税増税の雇用への悪影響がないことを強調したことに対して、独自の算出を用いて炭素税増税の影響として2万5000人分の雇用コストがかかるとし、増税案に反対した¹³⁾。産業団体側は、「企業に対して税金がどのようにして還元されるのかという必要な計算例を含んでいない」ことから、「極めて漠然としていて不適切」だと判断したのである¹⁴⁾。

他方で農業関連団体は、農家が社会的に要求される環境基準を既に満たしていることから、新しい炭素税によって追加負担が強いられることに反発した。デンマーク消費者団体や工芸団体等はエネルギー消費が多い企業の負担が特に小さく、家計負担よりも企業負担が軽いことを批判した。反対に、デンマーク自然保護団体は、新しい炭素税が目標と定める20%削減目標が近年の「気候変動に関する政府間パネル（IPCC）」での削減目標に合致しないことを批判し、60%削減まで追求すべきだと主張した¹⁵⁾。

しかし、環境税が広く一般的にデンマークの人々の間で不人気であったか、といえそうとはいえない。むしろ、その逆である。1991年終わり頃の世論調査では、約80%以上の回答者が、他の税制と比較して環境税制に対して好意的な回答をし、環境税制を含んだ1992年税制改革に対して50%以上が好意的な回答をした（Andersen, 1994: 48）。1994年調査の環境省系列の「国民教育と成人教育の発展センター（Udviklingscenteret for Folkeoplysning og Voksenundervisning）」による調査でも、約83%

9) “Nye grønne afgifter udskydes”, *Politiken* 31 Martch 1994, p.4.

10) “Miljøafgifterne skaber uro i regeringen”, *Politiken*, 30 Martch 1994, p.2.

11) “Mijøet skal være bedre”, *Politiken*, 22 May 1994, p.5

12) “Miljøafgifterne skaber uro i regeringen”, *Politiken*, 30 Martch 1994, p.2

13) “Der bliver kamp om miljøafgifter”, *Politiken*, 22 August 1994, p.8

14) “Industrikritik af miljøafgifter”, *Politiken*, 15 December 1994, p.3.

15) “Der bliver kamp om miljøafgifter”, *Politiken*, 22 August 1994, p.8

(1200人中)の回答者が、「もし税金が環境の改善に向かうのであれば、より多くの税金を支払ってもよい」と回答したことを明らかにした。また環境税を他の税目よりも重く課すことに対して、35%が「非常に」、50%が「ある程度」望み、14%が「財政政策目的のために環境税を課すことを拒否」した。このような環境税に対する高い支持は主に若い世代で顕著であり、環境教育の影響が伺える¹⁶⁾。

このような中で1994年9月に社会民主党、社会自由党、そして中央民主党からなる政権が発足する。発足にあたって各政党の利害調整は難航した。そこで利害調整の鍵となったのが炭素税制改革であった。政府が1996年に発表した『エネルギー21 (Energgi 21)』は、1990年に発表した『エネルギー2000』の目標を踏襲しつつ、近年の国連気候パネル等、環境問題の国際化という状況を踏まえて、従来の施策では不十分な点を補う新たな施策を提言した (Miljø og Energiministeriet, 1996)。報告書を踏まえた議論の結果、1996年税制改革では、最終的に企業に対する炭素税負担が名目的に引き上げられたが (炭素1トンあたり100DKKまで引き上げ)、同時に企業の国際競争力を鑑みて「自発的協定 (Voluntary agreement)」と呼ばれるエネルギー効率性改善に関する協定合意に伴う税率引下げの還付措置が実施されることになった (諸富, 2000: 240)。自発的協定とは、エネルギー効率の改善と一定期間査定要件を達成した企業に適用される、企業と政府 (エネルギー庁 [Energistyrelsen]: エネルギー利用・供給セクターをモニターする政府機関) 間の合意のシステムのことであり、合意企業はエネルギー管理システムに従わなければならないが、合意に基づいたエネルギー効率の改善に応じて炭素税負担が軽減されることになっている。

表3は、1996年に結ばれた「自発的協定」に基づく負担表の一覧である。軽工程とは生産に

においてエネルギーを集中的に使用しない工程 (金融等) であり、反対に重工程とは生産においてエネルギーを集中的に使用する工程 (鉱業等) のことを示す。それぞれに「自発的協定」の「合意あり」と「合意なし」のタイプがある¹⁷⁾。これを見て分かるとおり、重工程 (合意あり) が1トンあたりの炭素税負担が最も軽く、軽工程 (合意なし) が重く、そして室内暖房 (主に家計負担) が最も重いことが明らかである。つまり、「自発的協定」を締結した上で、多大な炭素量排出を行う産業ほど負担が軽いということである¹⁸⁾。

続く1998年税制改革では、エネルギーの実質価格の維持を目的として、エネルギー課税・石油関連課税の15 - 25%を2002年までに段階的に引き上げることが決定された。1998年税制改革も1990年代の税制改革の延長線上の税制改正であったといえる。もっとも、この改革では家計に対するエネルギー税率は引き上げられたものの、低所得者層と現金給付受給者に対する所得減税措置が行われたため、彼らの可処分所得はむしろ増加したといわれる (OECD, 2006=2006: 邦訳 164-165)。

このようにして1990年代は、複数年度に及ぶ税制改革を通して所得税減税に伴う環境税の引き上げが繰り返し実施され、自発的協定等の仕組みも導入されていったのである。

3-2 1990年代の税制改革の効果と評価

以下では1990年代の環境税制改革が炭素排出量や国際競争力にどれほどの効果を与えたのか、各種分析から整理する。

まず、炭素税率の引き上げと自発的協定の導入は、炭素排出削減にどれほどの効果をもたらしたのか。実は削減効果の推計には、省庁によって見解の相違がみられた。財務省の当初の推計

17) なお、自発的合意の仕組みはデンマーク固有ではなく、北欧諸国やオランダに共通してみられる。

18) 「自発的協定」を結んでいる企業は、エネルギー効率化計画に従った炭素量削減に取り組むことになるから、実際には各企業がその削減に伴う様々な負担を負うことにはなる。

16) “Miljø må koste mere”, *Politiken*, mandag 9 May 1994, p.2

表3 1995年－2000年における炭素税の負担率
(合意の有無, 軽工程・重工程別)

	1995	1996	1997	1998	1999	2000
炭素税 (DKK / 1 トン CO2)						
- 室内暖房	50	200	400	600	600	600
- 軽工程 (合意なし)	50	50	60	70	80	90
- 軽工程 (合意あり)	0-2	50	50	50	58	68
- 重工程 (合意なし)	0-2	5	10	15	20	25
- 重工程 (合意あり)	0-2	3	3	3	3	3

注1：軽工程：オフィス機器や蛍光灯

注2：重工程：エネルギー集約型企業（例えば、製造において直接的にエネルギーを使う企業）

注3：合意：政府と企業間の自発的合意の有無

出所：Hoerner and Bosquet (2001), p.13 より抜粋.

によれば、1996年税制改革と自発的協定の導入によって、合計4.6%の炭素排出量削減に成功する（その内1.8%が協定によるもの）、というものであった（Finansministeriet, 1995a）。しかし、その後1999年時点で2005年までの炭素排出量は3.8%削減（そのうち2.0%は炭素税）しか達成しなかったことから、目標達成には5%ほど足りない状況になると財務省は推計した。この当初見積もりからのズレは技術進歩要因によるものとされた（Finansministeriet, 1999）。一方で環境省は、同年の推計で炭素排出量削減量が2005年までに3.6%不足すると、財務省よりも推計のズレを小さく見積り、目標に達しない原因としては、主に交通部門の発展をあげた（Energistyrelsen, 1999: 11-12）。だが、いずれの評価においても、炭素税率引き上げと自発的協定では、当初の目標に達成できるかは不透明な状況にあったことは明らかであった。

続いて環境税が産業に与える影響に関しては、1997年に設立された政府委員会が分析を行っている。委員会報告書の結論は、「現行の税制システムの構造とエネルギー関連の実効負担水準は全体として維持する」べきだが、「エネルギーパッケージ（環境税改革を含む環境政策のパッケージ：筆者注）の調整は提言すべき」であり、「計画にある環境の改善については、企業の行政的負担をより少なくするような方法を提供す」べき、というものであった。そして「税制システムは国際的なものが気候政策に関

連するという意味で、国際的に解決される際に再検討されなければならない」と結論付けられている（Finansministeriet, 1999: 11-12）。政府委員会としては、環境税制が産業に与える影響を鑑みて、負担がより少なくなるような何らかの調整策が必要だという方針を採ったといえる。

このように1990年代を通して環境税の引き上げが幾度も実施されてきたわけだが、必ずしも期待通りの排出量削減効果を得ることはできず、さらには家計負担の引き上げが低所得者層に集中していることが問題視されるようになる。これは後に述べるように2000年代初頭から実施されたタックスフリーズの導入、2010年税制改革のグリーン・チェックの導入に帰結することになった。

3-3 2000年代の環境税制とタックスフリーズ

2000年代初頭、デンマーク国内外の政治経済情勢は動転することになった。2000年代初頭のITバブル崩壊、9.11テロ、ユーロ加盟の国民投票による否決、これらの出来事は、1990年代中頃以降の好景気ムードを一変させ、ナショナリズムの台頭による移民排斥運動の拡大に拍車をかけることになった。デンマークの納税者は、これまで寛容な福祉、小さな格差、豊富な税収という制度的前提を共有していたが、移民・難民に対する排斥運動の増長（極右政党・デンマーク国民党の台頭）や格差の拡大によっ

て、福祉や租税負担に対する低・中所得者の不満がピークに達することになった。

このような中で、2000年代以降のデンマークの租税政策はタックスフリーズと呼ばれる増税禁止ルールが基本的な方針として掲げられた。環境税制も例外ではなく単独の導入・増税による実質的な増税は禁止された。環境税率を引き上げる場合には所得税率の引き下げ等を通じた税収中立的な改革が条件となった。そのため、図4の炭素税収の推移でも確認したように、2000年代の炭素税の税収規模は1990年代ほど増加していない。

タックスフリーズが導入された背景には、税負担増加に対する低・中所得者層による政治的な不満の高まりがあったとされる。1990年代を通じて保守国民党・自由党らの右派中道グループは、この不満をすくい取る形で社会民主党政権が過去に実施してきた環境税増税（低中所得者層の負担増）を強く批判し、タックスフリーズの導入を主張してきた。2002年度予算案でも社会民主党政権は企業に対する炭素税率の大幅な引き上げを検討していたが、予算案は議会で拒絶されてしまう（Klok et al., 2006: 910）。もはや少数与党の社会民主党政権は法案成立の主導権を失いつつあった。その後2001年11月の国政選挙の結果、社会民主党が敗北したことで、保守国民党と自由党からなる右派中道政権が樹立し、タックスフリーズが正式に導入されることになったのである。

続く2004年税制改革では、国の所得税の最高限界税率の引き下げ、ブラケットの簡素化とあわせて、勤労税額控除が導入された。これによって勤労世帯の低・中所得者層に対する事実上の減税措置がなされた。なお、デンマークではスウェーデンと異なり、給付付き税額控除は導入されておらず、所得税の所得控除が導入されることになった（倉地・古市, 2014）。2000年代もデンマークでは、同様に所得税減税が実施されたわけだが、その内実は最高限界税率の引き下げと（環境税増税で重くなった負担に対する）低・中所得者層への負担軽減であったとい

える。

タックスフリーズの影響は、2005年6月に政府が約10年ぶりに発表した『エネルギー戦略2025 (*Energi Strategi 2025*)』（Transport- og Energiministeriet, 2005）からも垣間見える。政府は、長期的なエネルギー政策の挑戦として、エネルギー供給の確保、グローバルな気候問題の解決、そして成長と企業の発展の3つを掲げた。その一貫として、政府は2005年6月にエネルギー節約計画に関する政党間合意を締結し、さらなるエネルギー削減と再生可能エネルギーの促進を提言した。特に歴史的に石油価格が持続的に高騰していること、既に炭素税の負担が重いことからエネルギー消費量増加が多い交通セクターで消費量を削減することは効果的だと強調した。また、EUが2005年1月から導入した排出権取引制度とのバランス、そしてエネルギー課税間の負担のアンバランスのために、エネルギー税制と炭素税を簡素化する必要性を論じた。すなわち、政府はタックスフリーズのもと炭素税率を大幅に引き上げて排出量削減効果を期待するよりも、既存の税制と排出権取引などを活かしながら、さらなるエネルギー消費量の削減を目指す戦略を採ったのである。

これ以降、政府は2008年世界経済危機まで税収中立的改革のもとで環境税の再編と小規模な引き上げを実施している。2007年には自動車登録課税の改革として、燃料効率性における負担差別化を自動車登録税に対して導入することで、炭素排出削減のインセンティブを自動車保有者に付与する改革を実施した。また同年の税制改革では、小規模な個人所得税減税を実施し、その減収分をエネルギー関連税制の物価指数との連動による増収分で賄うことにした。さらには2008年には、EUの排出権取引の割り当てに対する炭素課税の再編に伴い、窒素酸化物（NOx）の課税が2010年度に導入されることが決定し、企業に対する炭素税と排出権取引の選択に対する経済的な中立性の確保が目指されたのである（Larsen, 2011: 101-102）。

3-4 世界経済危機後の動向

ところが、エネルギー税制の政策方針は2008年の世界経済危機を契機に再度見直されるようになった。タックスフリーズは、不動産関連税制の負担率にも上限（地価に対するインデックスの停止）をかけたので、地価の上昇に対して相対的に負担率が軽くなり、不動産バブルを加速させることになった。その反動として、デンマーク国内経済は世界経済危機の影響をより強く受けることになった。それだけでなく、タックスフリーズは文字通り、景気に対して租税政策を硬直的なものにするため、世界経済危機後に深刻な歳入不足をもたらしたのであった（倉地・古市，2014）。

この状況を受けて2009年に一時的にタックスフリーズの停止が決定する（2010年以降は復活）。失業率改善と景気低迷からの脱却が急務であった政権は、2009年5月下旬に *Spring Package 2.0* を発表し、2010-2019年に亘る大規模な所得税減税と環境税増税を含む税制改革の実施を提案した。「汚染者はもっと支払うべきだ」という考えのもとで、家庭・企業に対するエネルギー課税の段階的引き上げ（企業に対する負担は2013年までに15%段階的引き上げ）、炭素税負担下限額のしきい値削減、排出権取引（炭素排出の割り当て）からの増収、エネルギー課税の物価連動制度の継続などが盛り込まれた。改革の結果、企業に対するエネルギー課税の負担分に対する払い戻しが減少し、従来の軽減税率が廃止され、統一税率が導入された。そのため、企業負担と家計負担の格差は以前よりも幾分縮小した。もっとも2000年代以降法人税率を徐々に引き下げているのでトータルな負担でみると必ずしも一方的に企業の負担が増加したとはいえないだろう。

この税制改革の目的は、労働供給量の中期的引き上げ、世界経済危機に対する悪影響の緩和、そしてエネルギー課税の増税による炭素排出量の4%制限（2020年まで）にあった（Larsen, 2011: 101-102; Det Økologiske Råd, 2013）。この背景としては2009年にコペンハーゲンで開催さ

れたCOP15（第15回気候変動枠組条約締約国会議）で、議長国であるデンマークが2050年までに温室効果ガス排出量を1990年比で半減させるという意欲的な目標を提示したことがある。対外的にみて、デンマークは環境政策先進国として、諸外国を意欲的な目標によって牽引し、それを絶えず自国の政策に反映させていくプレッシャーが働いていたと考えられる。実際に、2011年2月に政府が発表した『エネルギー戦略2050 (*Energistategi 2050*)』にも反映されており、エネルギーの安定的供給の必要性とコペンハーゲン合意等を踏まえたさらなる気候変動への対策が提言された（Klima- og Energiministeriet, 2011）。

もっとも、2000年代後半に実施された企業セクターへのエネルギー課税の負担引き上げの影響は小さくなったといわれている。2011年に税務省が発表した報告書によれば、負担引き上げ後の企業セクターに対する電力・燃料税収は、EU諸国平均のそれよりも4倍の水準となり、特に製造業セクターに負担が集中していた。エネルギー税率引き上げによるコスト増によって総私的雇用の0.1%に相当する悪影響が発生し、特にエネルギーを多く消費する重工程の産業において国際競争力が悪化していることが指摘された（Skatteministeriet, 2011）¹⁹。このように、デンマークでは企業セクターのエネルギー課税の負担引き上げという、負担構造の歪みを修正するはずの制度改革が実施されたわけだが、国際競争力の維持の観点からは多くの課題を残すことになった。

3-5 グリーン・チェックの導入

先述した2010-2019年税制改革案では、環境税・エネルギー課税に対する企業負担の引き上げとあわせて家計負担も引き上げられることになった。ところが、これでは低所得者層の負担が増加してしまい、所得税減税による恩恵は十

19) とはいえ、これは短期的な影響に過ぎず、全体的にみれば（重工程の産業を除いて）長期的には影響がないと主張している。

表4 グリーン・チェックの控除額推移 (単位: DKK)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
基礎控除額	1300	1300	1300	1300	1300	955	950	940
児童一人当たり追加控除額	300	300	300	300	300	220	220	215
基礎控除額の所得しきい値 (最高税率ブラケット)	362800	362800	362800	362800	369400	374800	379900	388200
児童一人当たり追加控除額の所得しきい値 (最高税率ブラケット)	17333	17333	17333	17333	17333	12667	12667	12533
低所得者層の追加控除額	-	-	-	280	280	280	280	280
低所得者層の追加控除額の所得しきい値 (最高税率ブラケット)	-	-	-	212000	215900	219000	222000	226900

出所: Skatteministeriet HP 「Grøn check - en historisk oversigt」より抜粋

(<http://www.skm.dk/skattetal/statistik/tidsserieoversigter/groen-check-en-historisk-oversigt>) (2018/12/16 閲覧)

分でないことから国内で批判が集中した。この問題を解消するため、税制委員会は「改革における異なる部分の減税 (の財源: 筆者注) は可能な限り、減税の便益を受けているグループから調達される (租税構造の歪みによる変更からの全体的な効果は除く)」という考えのもとで、環境税・エネルギー課税の負担引き上げに対する税額控除、いわゆるグリーン・チェックの導入を提案した (Skatteministeriet, 2009: 14)。

グリーン・チェックは2010年税制改革時に導入されることになった。同時に2010年税制改革では、復活したタックスフリーズのもと、税収中立的改革が余儀なくされた。その内訳は、所得税減税 (ブラケットの一部廃止、最高限界税率の引き下げ) による26.6億DKKの減税、グリーン・チェックの導入による1.6億DKKの減収、エネルギー税制改革 (エネルギー税率引き上げ、炭素税の軽減税率廃止等) の40億DKK増税、環境関連税制改革 (自動車課税増税、排水税増税、燃料消費基準に応じた大型車課税導入、タクシー登録税増税等) の17.5億DKKの増税を含むものであった (The Danish Ministry of Taxation, 2009: 3)。

表4はグリーン・チェックの控除額の推移を示した表である。導入時は、所得制限付き (34万8800DKK以上の課税所得に対しては減額) の一人当たり1300DKK (18未満の児童は300DKK、二人児童が満額) が控除されることになった²⁰⁾

(The Danish Ministry of Taxation, 2009)。2013年度からは増税対策として低所得者層向けの追加控除制度が導入された。グリーン・チェックは徐々に低所得者優遇という性格を強めていくことになったのである。

3-6 動揺する環境税制

2000年代の右派中道政権による移民排斥主義に基づいた福祉制度改革、失業者や福祉受給者に便益の少ない税制改革は、極右政党・デンマーク国民党の閣外協力のもとで進められた。しかし、2008年の世界経済危機による国内経済・財政の打撃によって、右派中道政権による行き過ぎた移民排外主義的政策や高所得者に対する所得税減税等が批判を集めるようになった。

このような背景から、2011年10月に社会民主党、社会主義国民党、社会自由党の三党による新政権が樹立することになった。新政権は、これまで前政権が取り組んできた所得税減税と環境税増税ではなく、所得税増税と環境税減税の組み合わせの方針を提示した。すなわち、所得税増税で高所得者に対する負担を増やし、環境税減税で低中所得者の負担を減らす戦略である。

その後、2012年税制改革では、冷暖房装置の使用を促進するため、家計・企業両方の暖房使用に伴う電気に対するエネルギー課税の減税、脂肪税の廃止と砂糖税の増税の早期実施、そして財政的理由による所得税の増税、が盛り込まれた。同時にエネルギーを多く消費する産業に

20) 2009年時の水準。

対する減税と、2020年までタックスフリーズの延長を決定し、結果的に10億DKK分のエネルギー課税の減収となった(Det Økologiske Råd, 2013)。

2010年代初頭に実施された環境税の減税は、行き過ぎた所得税の税額控除の拡大を阻止することが狙いの一つにあったといえる。デンマークでは2000年代を通して徐々に所得格差の拡大が進んでおり、税額控除の拡大によって部分的に負担増が相殺されたとしても、依然として環境税に対する納税者の抵抗感は強いままであったと考えられる。

他方で、2013年4月に打ち出された成長戦略「成長プラン (Growth Plan DK)」では、多数派政党間の合意のもと、企業の生産性と競争力を強化することを狙いに、企業に対するエネルギー課税(電力に対する炭素税)をEU最低水準にまで大幅削減すること(特に重工程の企業)と法人税率の引き下げ(25%から20%)が盛り込まれた(Det Økologiske Råd, 2013; The Danish Government, 2013)。環境先進国、COP15議長国として意欲的な環境目標を提示していたデンマークであるが、国内ではタックスフリーズという財源的制約下で国際競争力を維持しながら、家計・企業両方の負担構造の調整を行うという難しいかじ取りに迫られているのである。

以上でみてきたように、デンマークでは2000年代以降、従来のエネルギー課税の増税路線が見直されつつあり、増税が一旦凍結されてからは、政権交代の影響を受けるなど、環境税制のあり方に変化がみられるようになった。これらの政策過程の結果として、グリーン・チェック等の税額控除が維持されるなど、所得税制内での低所得者対策が強化されていった。所得税減税分の財源確保のために環境税を増税するという1990年代の租税政策は、2010年代以降に所得税額控除の拡大という制度的帰結をもたらしたのである。

おわりに

本稿では、1970年代以降のデンマークのエ

ネルギー税制、環境税、特に炭素税の政策過程を分析してきた。以下では本稿で明らかにした点を、環境意識の高まり(環境改善)、財政需要(財源確保)、他の税目の増税可能性の3つの観点から考察を行う。

デンマーク国内では国際的に早い段階から高い環境意識が醸成されてきた。デンマークも他の北欧諸国と同様に炭素税導入の先進事例として、EU諸国を牽引する役割が期待されていた。国内でも環境教育が積極的に進められたこともあり、環境税は比較的人気の高い税制であった。1990年代初頭において炭素税が導入された際も、炭素税は政治的に幅広い合意のもとで導入されることになった。

しかし、デンマークでは国際競争力への悪影響を少なくするために、企業負担を軽減する必要があった。もともとデンマークのエネルギー税制は国際競争力の観点から企業への負担が軽減される傾向があった。炭素税の負担構造も、当初の狙いからは離れて、家計重課・産業軽課という特徴が形成された。逆進的な負担構造を持つ炭素税は、低・中所得層の家計により重い負担を強いることになったわけである。

最も所得税負担が重い国であるデンマークにおいて、所得税の最高限界税率を引き下げて労働力供給を増やすことは、特に1990年代初頭の高失業率下において喫緊の課題であった。だが、大きな政府を維持するには、所得税の減収分を何らかの手段で相殺する必要があり、その財政需要を賄うために注目されたのが環境税であった。環境税はいわゆる「二重の配当」という税収増と雇用増という二重の利益が期待された。その結果、1990年代の税制改革では国の所得税率の累進性緩和が進み、環境税増税とあいまって、全体でみて以前より比例的・逆進的な負担構造へと変化していった。家計重課・産業軽課という負担構造の歪みを修正するために、政府は度々制度改革を試みたが、実際は期待通りの成果(統一税率による炭素税)を上げるには至らなかった。環境意識の高まり以上に、国際競争力を維持しながら、所得税減税という

財政需要を賄う財源として環境税が位置付けられたわけである。

これら一連の1990年代の税制改革は、既存の福祉国家の規模を維持し、環境改善に対して一定の効果をもたらしたが、(炭素税が高い逆進性を持つために)家計に対する負担の垂直的公平性の問題をもたらすことになった。この問題を是正する措置として、2000年代以降、タックスフリーズや低中所得者層への控除制度が導入されることになる。デンマークでは、既に付加価値税率が1990年代前半時点で25%に達していた(軽減税率は新聞以外なし)、仮に産業側に負担を求めた場合でも、国際競争力を維持する名目で実質的な法人税率引き上げは難しく、他の税目の増税可能性が閉じられていた。そのため、タックスフリーズのもとで、環境税増税に対しては、常に所得税減税の枠組み(グリーン・チェックなど)でしか対処するしかなかった。逆に所得税を増税する場合も、環境税を減税するしか選択肢がほとんどなかった。デンマークでは、財政需要のための環境税増税を繰り返すうちに、自らが厳しい制約条件を作り出していったのである。

この点については国際比較の視点からも検討してみよう。

佐藤(2016)は、環境税の政策形成過程について「国庫目的」と「非国庫目的」の関係性に注目し、ドイツのケースでは「国庫目的」と「非国庫目的」が調和し、対して日本ではそれらの目的が調和しなかったと指摘している。政策目的が調和できるか否かは、「公平性」をいかに担保して政治的合意を結ぶかに関わってくるという。

デンマークのケースでは、炭素税導入によって環境改善効果を追求しつつ(非国庫目的)、大規模な所得税減収分を補うこと(国庫目的)が狙いとされた。だが一方で、外需依存・小国開放経済のデンマークでは、家計重課・産業軽課の炭素税を維持せざるを得なかった。だが、その結果、環境税負担が非常に重くなり、特に低・中所得者への負担が相対的に重くなってし

まい(公平性の欠如)、環境改善という非国庫目的のみでは、政治的合意が得られなくなっていった。そして、勤労税額控除やグリーン・チェックの導入は負担の公平性を担保するための制度的帰結となった。デンマークではこのようにして国庫目的と非国庫目的の調和が図られたわけだが、勤労税額控除やグリーン・チェックによって環境税収を一定程度相殺してしまう側面もあった。つまり、1990年代以降の制度改革における公平性の担保の仕方や他の増税可能性のあり方が、2000年代以降の「税制のグリーン化」を遅らせる要因の一つとなったと考えられる。

最後に残された課題を述べてから本稿を締めくくりにする。

第一に、環境税関連税制には炭素税だけでなく多くの税目があり、1990年以降は環境税の拡充とともに細分化が進んできたことである。炭素税制のみの分析では、環境税制全体の課題を十分に分析できていないことは明らかであるし、環境税制が多様化したことの意義も検討する必要がある。また、2010年代以降に導入された脂肪税のような新しい税制の動向も抑える必要がある。

第二に、近代化以降の長いスパンでみた環境問題に対して、デンマークのエネルギー政策・環境政策がどう向き合ってきたのか、それがエネルギー税制にどのような影響を与えたのかを十分に分析することができなかった。例えばGeschwind(2017)が欧州と米国のガソリン税制に関する長期的な比較歴史分析を行ったように、エネルギー税制の各国間の差異を近年の現象で説明するのではなく、数十年間のパースペクティブで分析する視点も必要であろう。

第三に、本稿では、デンマーク、北欧諸国、EU、そして国際機関が国家の枠組みを超えて、グローバルな環境問題に対して、どのように対応してきたのか、環境先進国であるデンマークが国際的にどのような影響を与えたのか、逆に国際的な文脈がデンマーク国内の環境税政策にどのような影響をもたらしてきたのか、といっ

た国内外の相互関係を立体的に考察するまでには至っていない。倉地・佐藤・島村（2016）で論じられたように、北欧諸国における炭素税導入は、各国の密接な政治的交流の副産物であり、とりわけ2000年代以降はEU関係が環境税及び排出権取引におけるルール設計に関わってくるなど、実際に対外的要因がデンマークの環境税制に与えた影響は少なくない。これについては今後の課題としたい。

参考文献

- Andersen, M. (1994) "Green tax reform in Denmark" *Environmental Politics*, 3:1, pp.139-145.
- Danmarks Nationalbank (2009) *Kvartalsoversigt 2. kvartal 2009, del og 2*.
- Daugbjerg, C. and G, T, Svendsen (2003) "Designing green taxes in a political context: From optimal to feasible environmental regulation" *Environmental Politics*, Vol.12, Issue 4, 2003, pp.76-95.
- Det Økologiske Råd (2013) *Environmental taxation in Denmark Change since 2009*.
- Energistyrelsen (1999) *Opfølgning på Energi 21. Status for energiplanlægning*, Copenhagen: Energistyrelsen.
- Finansministeriet (1995a) *Grønne afgifter og erhvervene : oplæg til regeringen på baggrund af drøftelserne med erhvervene (Oplæg)*.
- Finansministeriet (1995b) *Energy Tax on industry in Denmark*.
- Finansministeriet (1999) *Evaluering af grønne afgifter og erhvervene*.
- Geschwind, C. (2017) *A Comparative History of Motor Fuels Taxation, 1909-2009: Why Gasoline Is Cheap and Petrol*, Rowman & Littlefield.
- Hansen, G.L., J.Munksgaard and M. Schiøpffe (2005) "Forringer miljøafgifter på erhvervslivet Danmarks konkurrenceevne?", *KORA Arbejdsrapport Paper*, AKF.
- Hoerner and Bosquet (2001) *Environmental Tax Reform : The European experience*, Center for a Sustainable Economy.
- Klima- og Energiministeriet (2011) *Energistrategi 2050 – fra kul, olie og gas til grøn energi*.
- Klok, J. et al. (2006) "Ecological Tax Reform in Denmark: history and social acceptability", *Energy Policy 34 (2006)*, pp.905-916.
- Larsen, T. (2011) *Greening the Danish Tax System*, Federale Overheidsdienst Financiën – België.
- Miljø og Energiministeriet (1996) *Energi 21 Regeringens energihandlingsplan 1996*.
- National Statistical offices in Norway, Sweden, Finland & Denmark (2003) *Energy Taxes in the Nordic Countries - Does the polluter pay?*
- OECD (2016) *Effective Carbon Rates: Pricing CO2 through Taxes and Emissions Trading Systems*, OECD Publishing, Paris
- OECD eds. (2006) *The Political Economy of Environmentally Related Taxes*, Paris (=2006 環境省環境関連税制研究会訳『環境税の政治経済学』中央法規出版.)
- Skatteministeriet (2017) *Skatter og afgifter Oversigt 2017*.
- Skatteministeriet (2011) *Energiafgift for erhverv og konkurrenceevne*.
- Skatteministeriet (2009) *Lavere skat på arbejde Skattekommissionens forslag til skattereform*.
- Sørensen, P.B. eds. (1998) *Tax Policy in the Nordic Countries*, Palgrave macmilian (=2001, 馬場義久監訳『北欧諸国の租税政策』日本証券経済研究所)
- The Danish Government (2013) *Convergence Programme Denmark 2013*, Ministry of Economic Affairs and the Interior.
- The Danish Ministry of Taxation (2009) *Danish Tax Reform 2010*.
- Transport- og Energiministeriet (2005) *Energistrategi 2025 Perspektiver frem mod 2025 og Oplæg til handlingsplan for den fremtidige el-infrastruktur*.
- Wier et al. (2005) "Are CO2 taxes regressive? Evidence from the Danish experience",

Ecological Economics 52, pp.239-251.

- 飯田哲成 (2000) 『北欧のエネルギーデモクラシー』新評論.
- 環境省 (2017) 「諸外国における炭素税等の導入状況」 https://www.env.go.jp/policy/tax/misc_jokyo/attach/intro_situation.pdf
- 倉地真太郎 (2015) 「比較財政における方法論的検討——財政社会学における国際比較——」, 『三田学会雑誌』 107 巻 4 号, pp.571 (27) - 585 (41)
- 倉地真太郎 (2017) 「デンマークにおける環境関連税制の政策過程分析—炭素税に着目して—」 慶應義塾大学経済研究所ディスカッションペーパーシリーズ, DP2017-010.
- 倉地真太郎・佐藤一光・島村玲雄 (2016) 「環境税は国際協調になぜ失敗したか? —EU, 北欧, オランダを事例に—」 慶應義塾大学経済研究所 DP2016-001.
- 倉地真太郎・古市将人 (2014) 「北欧諸国の財政運営—デンマークとスウェーデンを中心に」, 小西砂千夫編 『日本財政の現代史Ⅲ - 構造改革とその行き詰まり 2001 年〜』, 有斐閣, pp.265-285.
- 近藤かおり (2013) 「デンマークのエネルギー政策について—風力発電の導入政策を中心に—」 『レファレンス』 2013 年 9 月, pp.103-119.
- 佐藤一光 (2016) 『環境税の日独比較』 慶應義塾大学出版会.
- 諸富徹 (2000) 『環境税の理論と実際』 有斐閣.

その他の資料

Denmark Statistics

Eurostat

OECD Revenue Statistics

Politiken

※本研究は、「文部科学省私立大学戦略的研究基盤形成支援事業（平成 26 年～平成 30 年）」より研究助成を受けている。心より感謝申し上げます。

(査読付論文 2019 年 1 月受理)

(公益財団法人後藤・安田記念東京都市研究所
研究員)