慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	一九九九年・二〇〇〇年エコロジー税制改革：ドイツ環境税法の新展開
Sub Title	Ecological tax reform 1999/2000: The new evolution of German environment tax law
Author	木村, 弘之亮(Kimura, Konosuke)
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	2000
Jtitle	法學研究：法律・政治・社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.73, No.6 (2000. 6) ,p.1- 62
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	論説
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-20000628-0001

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

一九九九年・二〇〇〇年エコロジー税制改革

――ドイツ環境税法の新展開――

木村弘之亮

第一節　第一次エコロジー税制改革
一　はじめに
二　新電力税法
三　石油税法の改正
四　要　約
第二節　第二次エコロジー税制改革
一　はじめに
二　電力税法の改正
三　石油税法の改正
四　新規定の発効・失効
五　要　約
第三節　結　語

第一節　第一次エコロジー税制改革

一　はじめに

㈠　環境世界が環境税制の変革を強く迫っている。

まさにここ三十五年来、社会生活のエコロジー的諸条件および社会システムとその環境世界とのあいだの諸連関に関する、公の議論が急激に増加している。現代の社会に生存するひとびとはさまざまな態様で、ひとびとが環境世界そのものに放逐した排出物の結果により、逆にそのしっぺ返しに見舞われているのを感じとっている。ひとびとは回復不可能な、枯渇する一方の資源の急速に増加する消費量に憂慮し、みずから生産する代替物（このことがかりにうまく行くならば）にますます依存して行く傾向を考え、さらに今後の生物的進化を前提として、数多くの種の絶滅を懸念している。さらに、環境汚染という周知の複合問題に直面している。以前よりも格段に、現代社会そのものがリスクの対象となっているうえに、しかもそのリスクに対する処方箋や十分に認知された実践的規制を描ききれないままである。ひとびとは、リスク社会の人類がその環境世界を変えただけではなく、むしろそのことで、環境世界が社会自身の存続の諸条件を、密かにかつ顕著に破壊しつつあることを洞察しはじめている。(1)

リスク社会におけるひとびとが環境世界を改善しようとする場合、重要なことは、人類がどのように環境世界の諸問題に反応するかを苦心して解明することであって、人類がどのように反応すべきであったか、またはどのように反応しなければならなかったのかは、問題なのではない。少ない資源をより節約して費消し、大気のなかに排出する有害物質を削減するということこそ、必要とされなければならない。(2)

「産業エコロジー」という一つの方法論によって、人類は、経済的に、文化的に、また技術的に引き続き発展し

ていくことを前提に、積極的に望ましい環境容量または地球の収容力に理性をもってアプローチし、それを維持することができる。この考え方では、いかなる産業のシステムもそれを取り巻く種々のシステムから切り離して存在するとは考えないことが必要である。これは体系思考の一つであり、天然処女原料から、最終原材料へ、部品へ、製品へ、また使用済みや古くなった製品へ、更に最終残余物処分に至るまでの全物質循環のサイクルを最適にしようとするものである。この最適化の対象となる要因には、各種の資源、エネルギー及び資本がある。[3]

このような産業エコロジーは将来どう事業活動を展開すべきかを扱っており、産業と環境との種々の相互作用を健全なものに変えていって、結果的に費用効果の点でより良い方法で事業活動ができるように産業全体を導くことをその目的としている。また、一般的な厚生を指向して生産プロセス全体の最適化を行おうとしている。[5]

近代生活がそれ以前の時代のそれと本質的相違することは、電気・蒸気の平易な活用をその基礎としうるようになったことであろう。この電気エネルギー・熱エネルギーによって、調理、洗濯、部品・部材の組立て、工事作業、更には輸送、情報伝達といった種々の活動をあまり苦もなく効率よく成し遂げることが可能になっている。したがって、エネルギーの制禦こそが現代文明の殆どの活動を可能にした技術だといっても、過言ではないであろう。

一九九七年六月に施行された「新エネルギー利用等の促進に関する特別措置法（新エネ法）」は、新エネルギーの導入を計画的・総合的に進めるための事業者、国民、行政が果たすべき役割を明確にする。

エネルギー供給分野全体における革新（廃棄物燃料製造、廃棄物発電、廃棄物熱利用、温度差エネルギー、天然ガスコージェネレーション、燃料電池、太陽熱利用、太陽光発電、クリーンエネルギー）が推進されそうである。自然エネルギー発電促進法案がその好例であろう。しかし、それは、電源促進開発促進税の税収の一部を使い、風力発電など自然エネルギーによる発電の設備費や、高い電気を購入する電力会社を補助する制度であり、したがって、

本稿で紹介する電力税制と異なるものである。

一般に、化石燃料を燃やし、それから発生する望ましくない廃棄物や残余物を技術の粋によって回収する方式よりもはるかに望ましいのは、はじめからこうした生成物をつくらないことである。これが、太陽光発電、風力発電および水力発電ならびに地熱発電、廃棄物発電、バイオマス発電等を推進する裏にある考え方である。これら六つの発電オプション[6]は、それぞれ太陽光・風・水・地熱・バイオマスの供給状態が地理的に広範に異なるため大きな制約を受けるとしても、これらのアプローチはエネルギー供給に、現在もまた将来も、大きな貢献を続けることになるであろう。

これらの政策目的の実現が、規制法または環境税法を用いて、企図されようとしている。

（1）N. ルーマン／土方昭（訳）『エコロジーの社会理論』（改訳版　新泉社　一九九二）九頁以下。

（2）N. ルーマン・前掲注（1）二〇六頁。

（3）T. E. グレーテル／B. R. アレンビー／後藤典引（訳）『産業エコロジー：持続可能な地球社会に向けて』（トッパン　一九九六）一〇頁。民主主義の枠のなかにエコロジーを組み込む民主的エコロジーを主張するものに、リュック・フェリ／加藤宏幸（訳）『エコロジー経済学―生態系の管理と再生戦略』（有斐閣　一九九八）八三頁。

（4）ドイツ連邦共和国における「エコロジー的・社会的市場経済」について、参照、Retschow, Ulrich/Jürgen Meyerhoff/Claus Thomasberger/白川欽哉・寺西俊一・吉田文和（訳）『統合ドイツとエコロジー』（古今書院　一九九四）一〇頁、二〇頁。

（5）グレーテル・前掲注（3）一二頁。エコロジカル・コミュニケーションと厚生の最大化について、参照、福岡克也『地球環境保全戦略』（有斐閣　一九九三）八三頁。

（6）さらに、波力発電、温度差発電、潮汐発電などについて、参照、合田周平『入門エコロジー―人間優位の科学』（実業之日本社　一九七〇）一八七頁以下、P. サミュエル／辻由美（訳）『エコロジー』（東京図書　一九七四）四一頁以下。

(二)「再生可能エネルギー促進法」が二〇〇〇年三月二八日に制定されている。[7] 再生可能エネルギーの購入義務とその価格（伝統的なエネルギー源から発電する電力の料金との差額をも電力供給企業に負担させる、報酬）がここでの問題である。同法の立法理由を観ることとする。[8]

環境を保護し、地球温暖化を管理しそして安定したエネルギー供給を保障するために、ドイツ連邦政府およびドイツ連邦議会は――ヨーロッパ連合との合意のうえで――二〇一〇年までに全エネルギー供給量に占める再生可能エネルギー源の割合を二倍以上にする目的をみずから設定した。この目標は、国際連合の気候変動枠組条約に関する京都議定書に規定されているヨーロッパ連合の負担割合の枠組みのなかで、二〇一〇年までに二一パーセントだけ温室効果ガス排出量を減少させるべき、ドイツ連邦共和国の公約義務に対応している。そして、この目標は、一九九〇年を基準とすると、二〇〇五年までに二五パーセントだけ二酸化炭素の排出量を減少させるというドイツ連邦政府の目標にも対応している。

この目標を実現するために、いわゆる新しい再生可能エネルギー源を動員することが、必要である。今日使われている再生可能エネルギー源の割合は圧倒的に大規模ダムからの伝統的な水力発電によっている。水力発電の潜在的利用可能性は地理的理由から、ほとんど使い尽くしている。それ故、風力エネルギー、太陽放射エネルギー、バイオマスおよび河川の水力に基づく発電が、ヨーロッパ全体に設定された目標を、二〇一〇年までに達成するために必要である。

この目標を現実化するために、欧州委員会は、「気候変動のエネルギー政策デメンジョン」という報告書のなかで、一連のエネルギー政策措置を提案している。この報告書においては再生可能エネルギー源が中心的な役割を演じている。再生可能エネルギー法は、この目標の実現に資そうとするものであり、そしてヨーロッパ連合の「再生可能エネルギー源の促進キャンペーン」を実施しようとするものである。地球環境の温暖化に関する気象

学の証拠が増えてきているという理由、および世界中において自然災害の頻度が増加してきているという理由から、議員による促進行動は、環境を保護しそして地球温暖化を管理するために絶対必要である。

多くの再生可能エネルギー源は大量に利用可能であるにもかかわらず、再生可能エネルギー源は今日、不均一にかつ不十分な態様で利用されているにとどまる。それらの相当の経済的可能性にもかかわらず、数多くの再生可能エネルギー源は、国内エネルギー消費総量のうち、きわめて低い割合を占めているにすぎない。もしわれわれが再生可能エネルギー源によってわれわれのエネルギー需要量のうちずっと大きな割合を賄うことを怠るならば、二つの帰結が生じるであろう。われわれはヨーロッパと国際レベル双方において、環境保護および地球温暖化管理の分野におけるわれわれの責務を果たすことにますます困難となるであろうのみならず、われわれは地球環境における大きな経済発展の好機を逃すことになるであろう。エネルギー輸入への依存度を減少するのに役立ちうる、そうした国内エネルギー源は、再生可能エネルギー源である。これによって、われわれのエネルギー供給は一層安定しうるものとなる。欧州連合は、そのエネルギー消費量の約五〇パーセントを賄うため、エネルギーの輸入に依存している。もしわれわれが再生可能エネルギーの潜在的可能性を探らないならば、この依存度は二〇一〇年までに六〇パーセントに上昇し、そして、二〇二〇年までに七〇パーセントにまで上昇するであろう。

再生可能エネルギー源の大幅な利用は、職場を創出するであろう。とくに中小企業の部門において、中小企業はドイツ連合共和国の経済構造において決定的な役割を演じている。中小企業は手工業および商業にとって重要なファクターであるのみではない。それとならんで、中小企業はまた、さまざまな産業部門（金属工業から電器産業、機械工業、エンジンおよび部品工業ならびに建築材工業まで）を促進している。再生可能エネルギー法の採用と関係している発電のためのバイオマスの使用の促進は、農業部門における経済回復にとって重要な刺激となる。再生可能エネルギー源の生産および使用は、地方の発展を持続的に推進するであろう。地方の発展は、その共同

社会内における社会的および経済的結びつきを改善するに役立つであろうし、そしてドイツ連邦共和国内における生活事情を調整するに役立つであろう。

三つのヨーロッパ諸国――ドイツ、デンマークおよびスペイン――の国内法は、再生可能エネルギー源から発電された電力の送電網への通電に係る最低価格規定（通電法）の導入を採用していた。欧州連合が、今日の世界市場におけるcutting-edgeテクノロジーを提供している風車タービン製造業の首位を証言したことは、これら三国の国内法にもっぱら負うものである。したがって、その結果、最低価格システムの導入が生産性の伸展を妨げるであろう、との論証は誤っていたことが明らかになった。なぜなら、これら三国すべてにおいて、風力エネルギー変換器の導入は、法律によって保障された最低価格報酬に基づいていたからである。このことは、――はじめは風力エネルギー部門において――市場の発展を押し進め、そしてこの市場の発展の結果、相当の輸出機会をも有する実績のある産業が成立した。この産業は、ドイツだけで二万人以上の職場を創出してきている。風力エネルギー変換器の製造業者間において始まった、世界的競争および規模の経済の結果、生産原価および現実に稼得した報酬を五〇パーセントだけ減額することが、一九九一年以来うまくいっている。テクノロジーの進歩によって、世界市場における需要は急増している。次の一〇年間において、風力エネルギー変換器の需要だけでも、一〇〇、〇〇〇メガワット以上に上昇するかもしれない。この背景には、再生可能エネルギーの市場参入は、産業政策にとっての重要性に関して、過少評価されるべきではない。少なくとも、世界中で需要が急激に増大するであろうということが、地球気候変動問題の観点から、確実とみなされうるからではない。再生可能エネルギー促進法が再生可能エネルギー源を使用するところの他の部門において与えるであろう、そうしたインパクトは、同法が風力エネルギー部門に対して与えるであろう効果と類似しているであろうことは、期待されうるところであろう。

これまでは、再生可能エネルギー源から発電された電力の送電網への通電に関する法律（Stromeinspeisungsgesetz für Erneuerbare Energien, Act on Feeding into the Grid Electricity Generated from Renewable Energy Souces、通電法）は、一九九一年一月一日以降効力を有し、同法はおもに風力エネルギー部門に刺激を与えていた。なぜなら、通電法の報酬率がここではそれを可能にしていたからである。一九九九年末日まで、すなわち、同法の施行後九年間で、約四、四〇〇メガワットがドイツ国内で据え付けられている。この数値は全世界で据え付けられた全容量の約三分の一である。同法で記載された五メガワットの容量限度を下回る水力発電プラントについては、特殊な報酬率は、経済的経営を可能にするに多かれ少なかれ十分であった。それにもかかわらず、同法は、風力エネルギーの使用と比較しうるであろう潜在的可能性の活用のレベルを引き上げなかった。なぜなら、同法の適用範囲を越えている、そうした「電力料金改訂にかかる」許認可の障害がまだ数多くたちふさがっているからである。同法は同法の施行前に危機に瀕していた水力発電所を安定化するのに役立っていた。しかしながら、報酬率は、他のエネルギー源、とくに光電池およびバイオマスからの発電について、その電力の大規模な市場参入を後押しするには、十分でなかった。それ故、報酬率は再生可能エネルギー法において修正されている。再生可能エネルギー促進法は、あらゆる種類の再生可能エネルギー源からの電力の大規模発電を推進するため、通電法にとって代わるものである。

しかしながら、再生可能エネルギー促進法の採用はまたその他の諸理由からも必要になっている。

1．電力価格の発展と従来の報酬率との相関関係は、再生可能エネルギーの使用が途絶えるというリスクがないので、もはや維持できない。欧州連合のさまざまな国内電力市場における自由化は、市場間において相互主義条項がないため、実施されていない。ある市場はすでに完全に自由化されており、そして他の市場はまだ保護されている。豊富な発電容量は、地域独占の時代にリスクを伴わずに創設されており、そしてその容量の設備は

すでに大部分減価償却されている。発電、送電および配電を一括して包み込んでおくことはもはやできない。ドイツ電力コンツェルンによって享受されている競争上の優位は、かれらが投資の判断にあたり核廃棄物処理に係る免税引当金規定（これは今日まで七〇兆DM以上の金額である。）を利用できるという事実によっている。これらのすべての理由から、価格が、電力供給に関する現実の中期コストと長期コストを反映するであろう、そうした電力市場において設定されるとはおもわれない。この理由から、再生可能エネルギー源の利用の継続的な増加を確実にするためには、再生可能エネルギー〔からの電力〕報酬についてさしあたって固定価格を規定することが、必要である。

2．従来の通電法は、報酬を支払う義務を負っているエネルギー供給企業間において負担の不平等をもたらしている。送電網に送り込まれうる電力の数量についての上限率は、一九九八年第二次修正法によって導入されたが、この上限率は修正を必要とする。なぜなら、北ドイツ地方においては風力エネルギーの利用はすでに市場参入の上限にまで近づいているからである。したがって、再生可能エネルギー促進法の目的は、この上限を廃止することにあり、他方、同時にあらゆる電力供給企業に割増コストを公平に分配しようとするメカニズムを導入することにある。

3．従前の通電法は、エネルギー供給企業をその名宛人としていたので、そのエネルギー供給企業は、生産者、地域送電線網操業者そして配電者として同時に行動できた。しかし、新しいエネルギー事業法によって、送電線網に通電する名宛人と報酬を支払う義務を負っている企業と共に定義することが、今や必要である。

再生可能エネルギー促進法で規定された報酬スキームは、通電法で導入されたシステム・アプローチのうえに築かれており、そして「未来のエネルギー：再生可能エネルギー」に関する白書において欧州委員会によってなされた勧告ならびに欧州議会によって採択された関係の解決方法を指向している。再生可能エネルギー促進法に

おいて定立された報酬率は、科学的研究を用いて一定の基準によって計算されている。なお、当該報酬率は、――合理的に経営管理されたなら――経済的経営を可能にするであろう、という一定の基準によっている。その際、進歩していく水準のテクノロジーの利用に基づき、そして、所与の地理的環境のなかで自然に利用しうる再生可能エネルギー源に依存しているとする。しかしながら、所与の設備にかかるコストがカバーされることは、保証されていない。

いくつかのケーズにおいては、再生可能エネルギーからの発電コストは、伝統的なエネルギー源からの発電コストよりまだはるかに高くつく。これは、伝統的なエネルギーからの発電に派生する外部費用のうちの圧倒的な部分がその電力価格に反映されていないという事実に基因する。むしろ、この外部費用は、公衆および将来の世代によって分担される。これに加えて、伝統的なエネルギー源は今日なお大きな国家補助金を受けている。この国家補助金によって伝統的エネルギー源の価格は人為的に低くおさえられている。さらに、〔再生可能エネルギー源からの発電についての〕高いコストの別な原因は、新しいテクノロジーの構造的差別扱いである。その低い市場占有率は規模の効果を得られない。低い売上数量は高い単位コストをもたらし、そしてそのため競争力を減じてしまう。そして次に、その低い競争力は高い売上数量を妨げてしまう。悪循環にある。

以上の理由から、本法の目的は、現存の設備の運用を安定にすることにあるのみならず、この悪循環を断ち切り、そして再生可能エネルギーからの発電の全分野においてダイナミックな発展を後押しすることにもある。外部費用を内部化するための諸措置に結びついて、このような価格規制制度の目的は、中長期的にみて、その競争力の点で、再生可能エネルギー源からの発電コストをより伝統的なエネルギー源からの発電コストに近づけることにある。テクノロジー上の効率の明らかな発展を保障し続けるために、再生可能エネルギー促進法において規定されている報酬は、エネルギー源、立地条件と施設規模に応じて異なっている。さらに、その報酬は、逆進的

に下落するであろうし、そして、一定の期間に限って限定を受けている。その報酬が二年毎に審査されることによって、確実にその報酬率は継続的にそして短期間ごとに市場とコストの動向に調整される。

ドイツ連邦議会およびドイツ連邦政府の見解によれば、――欧州司法裁判所の確立した裁判例にならって――、再生可能エネルギー促進法では、欧州共同体を設立する条約八七条にいう国家資金を通じてまたは国家によって交付される補助金（Beihilfe, aid）は問題でない。

確立した裁判例において、欧州司法裁判所はEC条約八七条の文言について次のように説示している。すなわち、国家資金から――直接または間接に――賦与されるそうした経済的利益のみが、当該条約にいう補助金とみなされる。これは明らかに再生可能エネルギー促進法にあてはまらない。それは、当局にとって――直接または間接にもまたは事後的にも――現金給付もしくは現物給付をもたらさない。またそれは、徴税の放棄をもたらさないしまたは、公共部門の負担となる現金給付でも現物給付をも意味しない。むしろ、支払われた報酬は、統粋な財政移転である。この財政移転は、――EU法上の汚染者負担の原則（Verursacherprinzip, ‘Polluter pays’ principle）に対応しており、電力原価に直接に流入している。それ故、類似の価格規制制度について、欧州司法裁判所は明白に次のように確認している。もっぱら消費者〔エネルギー供給企業〕を犠牲にして生産物の売主〔再生可能エネルギー源による発電会社〕に利益を与える目的をもって、最低価格が設定されている、という事実によって特徴づけられているそうした措置は、補助金でありえない。

これに加えて、本法に基づいて支払われる報酬は、そもそも概念の点からも補助金でありえない。なぜなら、再生可能エネルギーからの発電のための施設の操業者はいかなる経済的利益も賦与されていないからである。本法は、そのような操業者が伝統的な電力生産者と比較して背負わなければならない不利な点を調整している。けだし、社会的およびエコロジカルな追掛け費用（Folgekosten, follow-up costs）の大部分は、伝統的な発電と関

連している。そのような追掛け費用はこれまでそのような操業者によって負担されておらず、公衆、納税者および将来の世代によって負担される。伝統的な発電は、再生可能エネルギーからの発電に比しこの競争上の優位を有している。けだし、再生可能エネルギー促進法はたんにこの競争上の優位を減じるにすぎない。かくして、再生可能エネルギーからの発電は、わずかな外部費用だけを生みだすにすぎない。

伝統的な発電と関連したエコロジカルな損害を理由として、汚染者を犠牲とする価格規制制度の導入が、エネルギー供給の分野以上に一層政党化されかつ正当化されうる分野はほかにない。

再生可能エネルギー促進法は、伝統的なエネルギー源に代替するため、有害物質を排出しないそして環境にやさしいエネルギーの市場参入を促進することを企図している。同法は、すべての電力供給企業に平等な負担を分担するため規定している。これは、環境保護法で確立された「汚染者負担」原則に対応している。この原則は、EC条約の第一次法の一部である。EC条約はその第六条において、エコロジカルな利益に合致している。

再生可能エネルギー促進法が報酬を定めているところの再生可能エネルギーは、どこでも低価格で取得されえない。この理由から、同法で特定されている価格設定スキームは、再生可能エネルギーから生産されるキロワット時電力という「商品」に人為的に価格を付するための道具でない。むしろ、同法で特定された価格設定スキームは、経済的な経営遂行一般の意味においてはじめて投資を可能にするための道具である。

再生可能エネルギー促進法は最も重要な規制要素として、暦年中に生産された電力量に基づいて、売却された電力の総量に対する割合を基準として、再生エネルギーから発電された電力を買い取る義務を定めている。そのような義務が通常課せられるのは、商品等の取引から生じる外部的利益と引き替えに重大なリスクが生じる場合、およびそのようなリスクに有責の人々（汚染者）がそのようなリスクを防止するため任意の行動または十分な行動を起こすことが期待できない場合にである。自由市場における電力消費は、気候変動および環境に対してこの

ようなリスクをひきおこす。それ故、再生可能エネルギー促進法は、保護基準としての性格をもっている。そのような基準は、補助金の要件が問題でなくとも、ごく普通に使われている。アルコール飲料を青年に販売することが禁止されているという事実は、例えば、ノン・アルコール飲料に対する補助金を意味しない。製造原価が高いにもかかわらず、無鉛ガソリンの価格を意図的に引き下げることは、補助金を意味しない。むしろ、それは、「汚染者負担」の原則に基づく購入と投資の誘因措置である。

再生可能エネルギー促進法の条文は、域内電力市場における共通ルールに関する一九九六年一二月一九日付理事会および欧州議会の指令（Directive 96/92 EC of the European Parliament）に基づいている。とくに、第三条二項、七条五項および八条三項四項ならびに一一条三項に基づいている。さらにまた、これらの規定はドイツ・ボン基本法二〇条aの実現に資する。すなわち、将来の世代に対する責任として、天然資源は、人類生き残りにとってきわめて重要な基礎であるので、保護されなければならない、ということをボン基本法二〇条aは規定している。最後に、これらの規定は、EC条約二条、六条および一〇条に規定されている環境保護目的の実現にも資する。

（7）Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien（Erneuerbare-Energien-Gesetz-EEG）sowie zur Änderung des Energiewirtschaftsgesetzes und des Mineralölsteuergesetzes von 20.3.2000, BGBl. 2000 I 305.

（8）参照、飯田哲也「自然エネルギー普及へ：税収・市場、ともに活用」日本経済新聞二〇〇〇年五月二四日朝刊・経済教室欄。同氏より貴重な情報をご教示いただいた。BT-Drucks. 14/2341.

㈢　エコロジー税制[9]改革の中心的な理念は、一方で環境を破壊するエネルギー消費に重く課税し、他方で、あらゆる種類の有害物質の排出を減少する誘因措置を講じることである。[10]すなわち、エコロジー産業社会[11]において、一方で、化石燃料浪費およびエネルギー浪費[12]を防止し、他方で、有害物質[13]（CO_2を含む。）の排出を抑制する環

境投資の促進が、エコロジー税制改革の中心課題である。[14]

一九九五年一〇月二四日に公表された「産業社会のエコロジー近代化―経済・環境・職場」というドイツ社会民主党（SPD）のディスカッション・ペーパでは、エコロジー税の導入は、産業社会をエコロジーに適するように近代化するための一連の道具のひとつとみなされている。[15]電力税は、SPDの見解によれば、憲法違反のゆえに一九九五年一二月三一日に全面廃止された「炭素ペニッヒ課徴金（カーボン・ペニッヒ）」に代わって登場するものである。さもなければ、電力価格の引下げが期待されるところであるが、このような引下げは環境政策に照らし誤ったシグナルを意味する。なぜなら、発電はドイツのCO_2排出量の約三〇％をもたらしているからである。さらに、発電と結びついた環境破壊をもたらす有害物質のあらゆる排出を低減する電力税は、CO_2の排出だけに対する課税（炭素税）よりも優先されるべきである。[16]

九〇年同盟／緑の党[17]によって一九九五年九月四日に議決された「社会的エコロジー税制改革へのアプローチのためのキーポイント」は、一連の措置をその内容としている。たとえば、エコロジー的に有害な補助金の解体およびエネルギー転換と道路交通の転換のための促進プログラムがあげられる。これによってとりわけ省エネ・プロジェクトおよび公共鉄道による旅客および貨物輸送が促進される。石油税のわずかずつの引上げは、乗用車の自動車保有税の廃止[18]と平行して行われる。自動車保有税は走行距離いかんを問わないその固定費の性格のため、（石油税と対照的に）走行距離の抑止に何の影響も与えないからである。

改革の重点は、あらゆる化石燃料源と原子力エネルギーをその対象とする一次エネルギー税の導入である。再生可能エネルギーだけは課税をうけない。以上の考慮により、九〇年同盟／緑の党は、一方で一九九五年九月一九日に自動車保有税から石油税への移行を主張し、他方で一九九五年一一月二一日に連邦議会においてエネルギー税の導入に関する法案を上程した。[19]SPDおよび緑の党らは、炭素税[20]よりむしろ電力税および石油税を課する

エコロジー税制改革を一九九五年当時すでに主張していたのである。

(9) エコロジーとは日本語で生態学と訳され、生物体と環境との均衡関係を研究する学問とみなされているが、ここでいうドイツのエコロジーとは、それにとどまらず、この言葉の政治的、イデオロギー的な解釈のうえに成り立つ、社会運動をさしている。フランスのそれについて、参照、宮川中民『エコロジー運動は何をめざすのか』(再版　現代の理論社　一九八一)九三頁。

(10) 参照、Fiedler, Klaus／木村弘之亮(訳)「環境税：エコロジー税制改革の可能性と限界」資源環境対策三三巻一三号(一九九七)一二二五(一二二八)頁。フィドラー説によれば、中心的理念は、一方で環境を破壊するエネルギー消費に重く課税し、他方で給与所得税または賃金付加税(もしくは社会保険料)の引下げを通じて生産要素である労働に対する税負担を軽減することである。産業社会のつくりかえについて、参照、坪郷實「ヨーロッパの新しい社会運動―ドイツスタイルをめぐって」住沢博紀ほか『EC経済統合とヨーロッパ政治の変容』(河合出版　一九九二)七五頁。

(11) 参照、グレーテル・前掲注(3)。

(12) 最終的到着点に近づいている石油文明および経済構造の変革の必要性について、参照、槌田敦『石油と原子力に未来はあるか―資源物理の考えかた』(増補版　亜紀書房　一九八七)二〇八頁、二一〇頁。浪費エネルギー文明およびソーラ・バイオエネルギー革命について、参照、福岡克也『地球環境保全戦略』(有斐閣　一九九三)二五頁以下、二八頁以下。

(13) 一九八三年大規模燃焼施設法施行令(Großfeuerungsanlagen-Verordnung)に基づき、発電所および地域暖房施設からのSO_2排出量と発電所からのNO_x排出量は旧西ドイツにおいて大幅に削減した。参照、マルティン・イェニッケ／ヘルムート・ヴァイトナー／長尾伸一・長岡延孝(監訳)『成功した環境政策』(有斐閣　一九九八)一六一頁以下。

(14) 環境税は環境保全に資する規制法を排除するものではない。この点について、参照、木村弘之亮『租税法学』(税務経理協会　一九九九)一九一頁。

(15) フィドラー・前掲注(10)資源環境対策三三巻一三号一二三〇頁。

(16) フィドラー・前掲注(10)資源環境対策三三巻一三号一二三〇頁。
(17) ドイツの緑の党の人々を揶揄するものに、アンナ・ブラムウェル／金子勝（監訳）『ココロジー―起源とその展開』（河出書房新社　一九九二）三三三五頁以下。
(18) 乗用自動車の保有に対する自動車保有税は、一定の要件のもとで、二〇〇五年一二月三一日まで免除されるととなっている。§3 b Abs. 1 a) Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes i.d.F. des Art. 1 Nr. 2 des Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes und des Tabaksteuergesetzes vom 1. 12 1999(BGBl. 1999 I 2382).
(19) フィドラー・前掲注(10)資源環境対策三三巻一三号一二三〇頁以下。ＣＤＵ／ＣＳＵ、ドイツ経済研究所、各種団体および利益グループの見解については、参照、フィドラー・前掲注(10)資源環境対策三三巻一三号一二三〇頁以下。
(20) 環境破壊を抑える税として、炭素税の紹介が多い。例えば、後藤公彦『環境経済学概論―エコロジーと新しい経済戦略』（朝倉書房　一九九八）一八頁。

(四) 一九九六年一二月一九日欧州議会および理事会指令（96／92／ＥＵ）は、域内電力市場に関する共通規定に係るものである。

欧州電力供給における競争を可能にする歴史的発展は、永年にわたる議論の後に急速に成果を得た。欧州共同体の理事会は、一九八六年に「新エネルギー政策目標」を議決した。[21] 商取引の障害の撤廃、供給安定の向上のための国境を越えるエネルギー交換ならびに経済競争力の改善がここではとくに強調された。その二年後、一九八八年に、こんどは欧州委員会が作業プログラム「エネルギーのための域内市場」を上呈した。[22] 一連の指令提案が呈示され、議論され、そして一部では議決され、草案も起草された。

「域内電力」について議論はようやく電力に関する経過指令[23]および域内電力市場に関する共通規定に係る一九九六年一二月一九日付指令（96／92／ＥＧ）において結実した。これら指令の国内法への変型は遅くとも一九九九

年二月一九日に行われなければならない。

域内電力市場の実現に際し、指令制定者は四つの重要な目標を定立している。

1　安定供給の強化

2　欧州経済の競争力の強化

3　環境保護の保障

4　電力生産、送電および配電にあたっての効率性の改善、すなわち経済性の向上

(21)　ABl. 1986, Nr. C 241.S. 1 ff.

(22)　これについて、詳細は、*Ehlermann, Claus-Dieter*, EG-Binnenmarkt für die Energiewirtschaft EuZW 1992, 689 ff.

(23)　Transitrichtlinie für Steuerreform, ABl. 1990, Nr. L 313, S. 3 ff.

(五)　ながい逡巡[24]の後に、ドイツ連邦議会の多数派ＳＰＤ／緑の党は、「エコ税」の標語のもとで税制計画を決議した[25]。この税制計画は、授権規定を度外視すると、一九九九年四月一日に効力を生ずる（第一次エコロジー税制改革法三条）。本稿は同法の賛否両論を紹介[26]しようとするものではない。消費税の国庫目的よりも、環境保全、健康促進などのような国庫外の目的設定によって道徳的に高くする試が、より重要である。

「第一次エコロジー税制改革法」はその第一条において「新しい電力税の導入」（後記二）および第二条においてとりわけ税の引き上げの形で「既存の石油税法の改正」（後記三）を定めている。増収は年間約一一三億ＤＭが期待される。この金額は、社会保険料の引き下げにみあう資金調達のために、用途指定される。第三条において、第一次エコロジー税制改革法の施行が規律されている。同法は一九九九年三月二四日に制定され、連邦官報第一巻一九九九年三月二九日付三七八頁で公布され、原則として、同法は一九九九年四月一日に発効した。ただ

し、電力税法第一一条の授権規定および石油税法第三一条二項、三項、五条ａの授権規定だけは、公布の日にすでに有効になった。

第一次エコロジー税制改革法は、連邦参議院の同意を要しない租税法律である。[27] 同法は、（電力税と石油税の）双方の場合に、消費税（とくに物品税 Verbrauchsteuern）である。[28] したがって、「租税通則法」のみが、石油税法および電力税法がなんら特別な規定を定めていない場合そしてその限りにおいて、「一般租税法律」として適用できるわけではない。さらに、（しばしば関税とならんで）単独で消費税（Verbrauchsterern）に係わっているそうした、租税通則法上の少なからざる条文規定もまた適用される。租税通則法二三条、一六九条二項一号、二〇九条ないし二二三条、三八一条がその例である。

第一次エコロジー税制改革法は、石油税法の改正および電力税法の導入を、次の文脈のなかで考察される。すなわち、一方で、エネルギーは「乏しくかつ最終の財（ein knappes und endliches Gut）[29] であり、この財の消費は価格に上乗せして課税されなければならない、という文脈において、他方で、第一次エコロジー税制改革法は、地歩を固めた、引き上げられた石油税率と電力税収入に対応して、労働側に安くなるよう、社会保険料を引き下げるであろう。[30] 石油税法二五条、二五条ａおよび電力税法一〇条における経済界のための負担軽減規定は、連立与党の帳じり合わせである。消費税法では、第一次エコロジー税制改革法上明白なアスペクトが社会保障法上のアスペクトとセットオフの関係にあるという事実は、めあたらしいことである。

（24） 参照、例えば、NN. 40 Prozent des gewerblichen Energieverbrauchs befreit. ÖKOSTEUER/Trittin verteidigt Kompromiß mit der SPD als „wichtigen Schritt", Handelsblatt vom 17. 11. 1998 S. 1; NN, Zahlreiche Wirtschaftszweige von der Ökosteuer gänzlich befreit, FLNANZEN/Energiekostenanteil muß mindestens 6. 4% der Produktionskosten betragen, Handelsblatt vom 17. 11. 1998 S. 3; *Göbel, Heike*, Die Gesetzliche Rente

hängt am Steuertropf. Nun Begunstigung für kleine Renten/Reform der Alterssicherung der Frau, FAZ vom 30. 11. 1998, S. 10.

(25) Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform vom 24. 3. 1999(BGBl. 1999 I 378). 以下、この法律を第一次エコロジー税制改革法という。

エコロジー税制改革法のほかに、特別税制によって、環境保護関連設備への投資は、初年度六〇%、次の四年間には毎年一〇%で、減価償却費として計上できる。この減価償却により税負担は最少限に抑えられている（イェニッケ／ヴァイトナー・前掲注(13)『成功した環境政策』一七四頁。

(26) 利益団体の関心事について、参照、木村弘之亮「政策税制としてのエコロジー税制の創設：一九九九年、二〇〇〇年ドイツ環境税制の展開」金子宏古稀記念（有斐閣出版サービス　二〇〇〇）。

(27) 参照、ボン基本法一〇五条三項。

(28) この点について、電力税法一条一項2文によれば、電力税はドイツ租税通則法に規定する消費税（Verbrauchsteuer）である。

(29) Regierungsbegründung, BT-Drucks. 14/40 vom 17. 11. 1998, S. 1.

(30) Regierungsbegründung, BT-Drucks. 14/40 vom 17. 11. 1998, S. 1.

二　新電力税法

(一)　課税対象と課税領域

新電力税法は、他の消費税法と同様に、その一条[31]において課税対象および課税領域を表示している。

課税対象は――まったく固有に――EU関税定率命令第一条[32]に規定する第二七一六項にいう電力（電流）である。同条によれば、この関連においては、いかなるエネルギー源から電力が生じているかに応じて、区別はなされていない[33]。第九条一項一号ははじめて、「再生可能エネルギー源」から生産された電力に対し、同条項に定め

られた（厳格な）前提要件のもとで、電力税を免除している（後記(七)(1)）。したがって、発電のための石油の投入は、「電力」の生産の場合（「Output-tax」）と同様に、原則として課税をうける（「Input-tax」）[34]。ただし、払戻規定がある（後記三(二)）。

課税領域は、Busingen と Helgoland を除き、ドイツ高権領域である。

その第二条は、定義規定を定めている。なお、第二条七号 d の規定について、訂正が施されている（Berichtigung des Gesetzes zur Fortfürung der ökologischen Steuerreform vom 27. 3. 2000, BGBl. 2000 I 440）。

(31) 法律名を付さない条文番号は、この法律にかかわっている。

(32) 新電力税法一条二項。

(33) 原子力発電は石油代替エネルギーというよりむしろ石油を浪費すると主張するものに、例えば、室田武『原子力の経済学』（新版　日本評論社　一九八六）一一九頁以下、槌田敦『エネルギーと環境』（学陽書房　一九九三）二〇頁以下。

(34) *Steinhauer, Bernd*, Einführung einer Stromsteuer und Änderungen bei der Erdgassteuer nach dem Entwurf eines Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform, Anlage zum VKU［Verband Kommunaler Unternehmen e.V.］-Nachrichtendienst, Dezember 1998, Folge 600.

(二) 標準税率、課税標準、税の転嫁

第三条において、税率は定立されている。同条によれば、標準税率は、二〇DM／メガワット時（MWh）[35]である。したがって、電力税は、従価税（対価ないし販売価格のパーセント）でなく従量税である。ここでは売上高（対価等）は問題でない（「特別」税）。これは、物品税法における通常の体系に即応している[36]。

電力税が電力料金に含められる場合（内税）、売上税（Umsatzsteuer）の課税標準もまた増額する。換言すると、電力税の算入は、売上税負担を引き上げる結果をもたらす。この関連において、電力税は、会計処理におい

て区分経理される必要はないが、しかし、区分経理してもよい。[37] 電力税を買主に転嫁することがうまくいくかどうかは、まずは、民事法上の問題である。さまざまに表明されている推測、すなわち電力税法はその転嫁を（電気料金の改訂について）許認可に依存させることができるであろうとか、あるいはまったく禁止されうるであろうという推測は、これまで真実であることとは追認されていない。ただし、売上税法二九条が売上税についてそうであると同様に、長期電力供給契約をあたらしい電力税に調整することは、容易でない。エネルギー供給企業（EVU）はその料金価格（Tarifpreis）を引き上げようとするならば、[38] そのエネルギー供給企業は、連邦州の経済省の（今日なお規定されている）許認可を求めて得なければならない（参照、エネルギー事業法一一条一項）。[39] しかしながら、電力税は説明されているとおり電力消費に対する税すなわち消費税（Verbrauchsteuer）（一一条一項三文）であり、そしてこの消費税はさらにまた典型的にその転嫁の可能性によって特徴づけられているから、[40] 行政庁はそのような（料金価格の引上）計画に許可を拒むことは困難である。

(35) 電力によるエネルギーの単位について、参照、室田泰弘『エネルギーの経済学』（日本経済新聞社　一九八四）二二頁以下。政府草案（BT-Drucks. 14/40, S. 3）では、税率はまだキロワット時当たりて表示していた。しかし、最終的に選択された税率の表示は、「他の消費税（物品税）法の規定」に従って、ペニッヒでなく、DM（ドイツマルク）によっている。その主たる理由は、二〇〇二年以降税率はユーロ（EURO）で表示されなければならず、ペニッヒによる税率では換算が難しいことにある。しかし、政治論における一般用語では、今日なおキロワット時の単位が用いられている。

(36) 従量税としての構成は、電力税がエネルギーに対するひとつの隠れた――そしてEC法上許容されない――追加の付加価値税であるにすぎないという異議をかわすことにも資している。*Meißner*, Strom StG § 3, Anm. 3, in: Friedrich, Klaus/Cornelius Meißner, Kommentar zur ökologischen Steuerreform, 1999.

(37) エネルギー供給企業の会計制度において従前の石炭ペニッヒ課徴金（*Kohlenpfennig*）の計上を定めた電力消費税法（*Verstromungsgesetz*）一〇条三項もまた、さらに事情を異にしていた。

(38) 参照、一九九八年四月二四日付新エネルギー事業法〔EnWG〕一一条一項。
(39) *Gesetz zur Neuregelung des Energiewirtschaftsrechts vom 28. 4. 1998*, BGBl.1998 I 730.
(40) 参照、*Jatzke, Harald*, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, Berlin 1997, 65 ff.

㈢ 納税義務の成立、納税義務者

(1) 供給者による電力提供、自家消費

納税義務成立の主たるケースは、「供給者」によって提供される電力が課税領域において「最終消費者」によって供給ネットから買い取られる場合である（五条一項一文主文）。電力税債務は当該供給ネットからの買い取りによってはじめて成立するから、配電システムにおける電力の損失はしたがって課税をうけない。[41]

その法律は、だれが「最終消費者（最終需要家）」であるかについて述べていない。電力は、熱または光のような他のエネルギー形態への転換によって「消費」される。この目的のため電力供給ネットから「買い取る」者が、（最終）消費者である。さらに、民間使用者がまさにそうであるような自家消費[42]のための産業購入者もまた、（最終）消費者（最終需要家）に該当する。したがって、逆に、たんに電力を商取引する者は、最終消費者（最終需要家）ではない。ことに自由主義的な電力市場[43]においては、最終消費者（最終需要家）の特定は疑わしいこともありうる。すなわち、（２００ボルト以下の）低電圧購入者（一般家庭、零細商工業者）の場合、ひとは標準ケースとして消費目的を仮定してもよいであろう。これに対して、高圧線から直接に使用する大口購入者は、――最終消費者（最終需要家）ではない――商人として行為しうるであろう。[44] 最終消費者は、課税領域において住所（本店）を有する必要もなくまたは居住する必要もない。しかし、電力の買い取りが外国ではじめて行われる場合には、外国における最終消費者（最終需要家）への電力の販売（売電）は「課税でき」ない。

納税義務者は、前述のケースではつねに供給者である。すなわち、電力を最終消費者（最終需要家）に役務提

供（leisten）する者である（五条二項、二条一号）。立法理由書によれば、契約により最終消費者（最終需要家）に対し電力を役務提供すべき義務を負っている者が、納税義務者として考えられている。したがって、電力商人もまた売主（自己の名前と計算において商行為する者）[45]として考えられる。したがって、電力生産者（発電所）自体は納税義務者ではなく、最終消費者に電力を販売するエネルギー供給企業が通例納税義務者である。これに対し、エネルギー供給企業がたとえば売買契約に基づいて電力を商人→消費者に供給（liefern）する場合には、立法理由書によれば、その商人が納税義務者であろう。なぜなら、この商人（のみ）が「役務を提供（geleistet hatte）」したであろうからである。[46]それゆえ送電業者（託送業者、ネット操業者）は必ずしも納税義務者ではない。同様に、仲買人（問屋など）としての電力商人もまた納税義務者ではない。

一般には、「役務提供（Leistung）」概念は売上税法上の用語「供給（Lieferung）」に相等しい（売上税法三条一項）。後者の「供給」概念は電力の供給をも捕捉している（一九九六年売上税基本通達二四条一項）。さもなければ、両方の法律は体系的にまったくそれぞれ独自の途を進むことになろう。――納税義務者としての供給者は課税領域にその住所（本店）（租税通則法一一条）を有していなければならない。最終消費者は、第五条一項一文主文によれば、たしかに納税義務者ではない。しかし、最終消費者は、電力料金に算入されている電力税を通常の場合負担しており、そして、最終買主が他の消費税の場合にそうであるのと同様に、担税者である。しかしながら、最終消費者は、担税者として第一〇条一項の規定に基づいて租税払戻を請求することはできない（後記二(八)）。

供給者がその者の自家消費のため電力を買い取る場合、第五条一項一文副文の法律要件は充足されている。この場合にもその供給者は納税義務者である（五条二項）。

(41) 立法理由について、参照、Begründung des Gesetzesentwurfs, in: Gesetzentwurf der Fraktion SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN Entwurf eines Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform, BT-

Drucks. 14/40 vom 17. 11. 1998 zu § 5. 第五条（租税の成立、納税義務者）は、本法の中核規定であり、そして納税義務の成立問題を規律し、そしてだれが納税義務者であるかについて定めている。

(42) Die Richtlinie 96/92/EG vom 19. 12. 1996 betr. Elektrizitätsbinnenmarkt(ABIEG Nr.L 27 S.20). この指令について、最近のものとして、*Wecherle, Konrad*, Die Umsetzung der europäischen Elektrizitätsrichtlinie in deutsches Recht, europa blätter 1999(Beilage zum BAnz Nr.47a vom 10.3.1999).11 ff.（まだ議決されていなかった頃のもの）は、第二条九号において最終消費者を「自家消費のための電力購入者」として定義している。

(43) とりわけ前掲注(42)のＥＣ指令とともに導入された。これについて、*Wecherle*(Fn. 42), 11 f. さらに、ＥＣ指令のドイツ法令への変型について、*Britz, Gabriele*, Elektrizitätsbinnenmarkt-Richtlinie und Umsetzung ins deutsches Recht, EnZW 1997, 334.

(44) Die Richtlinie 96/92 EG は、とりわけ送電（Stromübertragung）と配電（Stromverteilung）とを区別し（二条五号、六号）、さらに、顧客、卸商人（Großhändler）と最終消費者を区別している（二条七号ないし九号）。しかし、これらの用語は電力税法にとってあまり役立っていないかもしれない。

(45) Die Begrundung(BT-Drucks. 14/40) zu § 5、この関連において、域内電力市場の共通規定に係る一九九六年一二月一九日付指令（96／92／ＥＧ）に基づく一九九八年四月二八日付のエネルギー事業法によれば、電力消費者（電力需要家）は今日原則として、自らの電力販売者を自由に選択することができる。

(46) エネルギー事業法二条三項にいうエネルギー供給企業の概念定義は、第二条一号にいう供給者の概念にとって指針を示す助けになるにすぎない。参照、Begründung zu § 2 Nr. 1. Nr. 1（第一号にいう供給者の定義は、一九九八年四月二四日付のエネルギー事業法（BGBl. I S. 730）第二条三項にいうエネルギー供給企業の定義を指向している。電力税法にいう供給者の（概念を定立する）メルクマールは、この供給者が契約上の義務に基づき電力を最終消費者に提供することである。通常は、法律行為としての売買がその基礎にある。したがって、電力を販売するいわゆる電力商人もまた、たとえ狭義のエネルギー供給企業でなくとも、供給者に含まれる。

最終消費者（最終需要家）の概念はエネルギー事業法から借用しており、そして用語の統一という理由が電力税法においても用いられている。

同様に、ガス供給企業も、エネルギー事業法二条三項に該当するにもかかわらず、「供給者」ではない。

(2) 自家発電

第五条一項二文は、納税義務成立のもうひとつのケースを定めている。すなわち、自家発電がそれである。自家発電者とは、草案に比し明らかに変更された定義（二条二号）に従えば、その都度〇・七メガワット（MW）超の定格出力を有する電力を生産しうる設備の操業者すべてをいう。ただし、第一号にいう最終消費者に電力を供給する電力供給者ならびに船舶および航空機の自家発設備の操業者または非常用発電器の操業者を除く。この限定は、競争をゆがめるほどにきわめて高いものとみなされている。

本法は、その草案と対照的に、だれが「操業者」とみなされなければならないかについて、未解決のままにしている。商人としての事業者が無条件に問題であるわけではない。自家発設備を操業する資格を有するそうした自然人または法人ないし社団であれば、それで十分であろう。さらに、自家発電設備が課税領域に存在しなければならないわけではない。立法者は意識的に相応の区分を断念した。なぜなら、自家発電者が、その電力を課税領域外にある設備から取得することを防止するためである（みよ後記二(3)(4)）。もちろん、その次に、外国で操業される設備が第二条二号のメルクマールを充足する、ことをいかに確実に確認するかといった問題が提起される。例えば、EU内の外国に所在する設備が〇・七メガワット以下の定格出力を有するにすぎないかないしは船舶に存在する、という主張はどのように事後審理されるべきであろうか。免税を容易に与えないことは、EU違反であろう（EC条約九五条）、そして行政共助は当該EU諸国に提供する必要もない。なぜなら、電力税法は、国境を越える法律要件事実に結節していないからであり、[47] またはEU域内においてのみ結節しているからである。[48] 厳密に言えば、外国に設備を保有する自家発電者の場合、納税義務を生じさせる法律要件（五条一項二文）は外国で実現している。なぜなら、たとえ課税領域における自家消費のためだとしても、その電力は外国から取り寄せ

られているからである。それはみな問題ないわけではない。

○・七メガワット未満では自家発電は存在しないが、○・七メガワットの「下限」は、今日付け加えられている表現「その都度」によれば、個別の設備に関係しており、そして、複数の電力生産設備の総体に関係しているわけではない。その設備が電力とならんで、使用される排熱をも生産する場合（コージェネレーション）、石油税法三条三項一文三号による石油税の軽減が考えられうる。しかし、この事情は、電力税法にとって重大でない。これに対し、エネルギー事業法二条二項に準拠すると、シグナル送電のみに役立つ設備は、自家発設備ではない。その他、プラグマッティックな理由（監視が十分になされえない。）から、船舶などの自家発電設備は課税対象から除外されている。

ある事業者が電力を最終消費者に販売する場合において、その電力販売がその事業の主たる目的でないときでさえも、その事業者は「供給者」に該当するので、「自家発電者」の定義から転がり出る。ただし、このケースの場合、その限りにおいて、自家消費のための電力使用は、自家発電と同一視されるので、その結果、第二条二号にいう○・七メガワットの下限は意義を有している。したがって、ここで主張した見解によれば、ある事業者が供給者と同時に自家発電者でもありうる。

(47) 電力税はＥＵで調和する消費税でない。それ故、電力税は直接税についての行政共助等に係る一九七七年一二月一九日付77/799/EWG指令（ABIEG Nr. 336 S. 15）の適用対象にあたらない。

(48) 参照、一九九二年二月二六日付92/12/EWG指令三条三項（ABIEG Nr. L 76 S. 1）いわゆる消費税システム指令。ＥＣ法のテーマ群は、きわめて論議に値するのであるが、しかし、たちいる余裕はない。

(3) 電気窃盗、目的違反使用

さらなる納税義務の成立要件を第六条は電力の違法な窃取に関して定めている。この場合、納税義務は、違法

な窃取と同時に成立する。ここでは、電力を違法に窃取した者が、納税義務者である。この場合通常は「電気窃盗」（刑法二四八条c）および租税逋脱（租税通則法三七〇条）が問題である。[49] 類似の成立要件は、租税優遇をうける電力の目的違反使用に関する九条五項にもみられる。その場合、納税義務者は許可取得者である。ここでは、条件付き納税義務がその名誉を回復したかのようにみえる（租税通則法五〇条）。[50]

（49） 電力税法自体は、固有の意味で課徴金を補強する規定でなく、また課徴金の授権規定でもない。その結果、租税通則法三八一条（消費税に関する危殆犯）は空文化する。

（50） それの当時の運命について、参照、*Jatzke*(Fn. 40), S. 106 ff.

⑷ 外国からの電力の購入

国際的電力ネット化にともない、電力が外国から購入されることがまれではなくなってきている。このようなケースを第七条がその対象として把握している。他のEU諸国からの購入と第三国からの購入とについて規定は従来は相異って定められて、関税法が準用されるものとされていた。このような従来の規定は――正当にも――廃止された。第三国からの「輸入」に際して関税法を準用するとすれば、財貨「電力」の特殊性の故に解決困難な問題があったのであろう。今日では統一的な規定が次のように創設された。すなわち、最終消費者が電力を供給ネットから買い取る場合、外国からドイツへの電力の購入は電力税を生じさせる。これにより、最終消費者がみずから納税義務者になる。自家発電者として外国の設備から電力を取得して、みずからその電力を消費する者は、すでに問題ありとして摘示した五条一項二文に従って、納税義務者になるかもしれない。しかし、なんら「役務提供」（同条の表題）が存在しないという理由から、そもそもその者は第七条に該当しない。

エネルギー供給企業のような供給者による外国電力の購入は、（まだ）納税義務をもたらさない。納税義務は、最終消費者に対する供給者による電力の「役務提供」によってはじめて成立する。しかし、供給者が外国に本店

（住所）を有し、かつ、その電力が国内エネルギー供給企業または国内電力生産者から購入される場合、同様に、最終消費者が納税義務者である。第七条は、財政委員会の理由書[51]によれば、いずれにせよここでも適用される。なぜなら、「課税領域における役務提供」がみられるからである。

（51） Bericht des Finanzausschusses a) zu dem Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN-Drucks. 14/40-Entwurf eines Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform, b) BT-Drucks. 14/440 vom 1. 3. 1999.

(四) 外国への供給

法律には、課税領域から外国への電力の供給は規定されていない。この点について、立法理由書[52]は第七条に関して述べている。すなわち、規定は必要でない。なぜなら、課税領域からの外国への電力の送配は、租税法上重要でない。この場合には、納税義務の成立（課税領域における最終消費者による買取り）はみられえないであろう。このことはあたっている。この関連において、ＮＡＴＯ軍地位協定に基づく外国軍隊への供給は、結論において、輸出と同一視される、ということが予期される。

（52） BT-Drucks. 14/40.

(五) 供給者等のための許可

国内に本店（住所）を有する供給者で、最終消費者に電力を供給しようとするもの、または自家発電者として自家消費のため電力を引出す者（五条）および外国電流の最終消費者（七条）は、権限のある（租税通則法二三条以下）中央税関に、――連邦消費税（ボン基本法一〇五条二項、一〇六条一項二号）としての電力税の行政管理は関税行政庁によって引き受けられる（ボン基本法一〇八条）。――許可を申請しなければならない（四条）[53]。第四条は、一般的な許可の留保のもとで、電力供給者としての活動に結びついている。草案の理由書[54]によれば、当該規

定は、他の消費税法上課税をうけない財貨とつりあいをとるために、当該他の消費税法における規定に大幅に準じている。しかし、これは現実にはそうなっていない。なぜなら、第四条の許可留保は、租税優遇措置と関係ないからである。このことは、石油税法（参照、例えば、同法一二条）のような法律の場合にそうであるし、また、電力税法（同法九条四項）の場合もそうである。

許可申請は、ここで主張した見解によれば、租税通則法一三九条一項の規定に従って、届出が一般に必要である限りにおいて、同時に租税通則法一三九条一項による届出でもある。ただし、草案の現在の文言によれば、その許可は一九九九年一二月三一日までに撤回して発給されたものとみなされる。この時点までは、「公式の」税関による許可は、賦与される必要はない。このようにして、ひとは供給者および自家発電者に、根拠のある申請を行う時間を、たっぷりあたえている。供給者はエネルギー経済法3条によれば、エネルギー供給のための認許可を通常有していなければならないので、その限りにおいて、税関での処理期間は短くてすむであろう。これに対して、行政当局が自家発電者または最終消費者とどのように手続をすすめるかについては、まさにわからない。例えば、最終消費者は、四条二項により許可自体のために必要な商業帳簿を記帳していない場合、この者に許可が与えられる必要はない。それにもかかわらず、この者は納税義務者である（七条）。ただし、中央税関は、租税の利害関係が会計帳簿によって損なわれない場合には、会計帳簿の記帳を問題にしないことができる。

租税危殆犯の嫌疑がみられる場合、中央税関は、二カ月間に予測される電力税のための保証金を求めることができる（四条三項）。

(53)財政委員会の報告によれば（BT-Drucks. 14/440.）、電力供給者について許可が約一四〇〇にのぼっている。ただし、未発令の法規命令が一般的許可を定めている場合にも、一般的許可は考えられる（参照、一〇条二号）。

(54) BT-Drucks. 14/40.

(六) 租税届出、納期限

非常に広汎にわたる第八条では、租税届出および納期限が問題である。この規定は原則として他の消費税法の場合のそれと類似している。原則として、納税義務者は課税標準申告書を提出しなければならず、そして税額をみずから計算しなければならない（八条一項）。その次に、租税届出の効果は、租税通則法一六八条、一六四条に基づくものである。納税義務者は月次租税届出と年次租税届出のいずれかを選択できる。その際、この選択権は、その都度暦年ごとに選択してもよい。申告書が欠ける場合には、その租税は毎年届出られなければならず、そして納付されなければならない。

月次届出の場合、租税届出書は、翌月の一五日までに届出られなければならず、同月二五日までに納付されなければならない（納期日）。納税義務の成立日からズレている納期限によって、電力税の購入者への（その間の）転嫁が確実になされるべきである。ただし、電力取引の特殊性に関する規定が満足のいくものであるかどうかは、未解決のままである。とくに購入量についての部分推計をうけるエネルギー供給企業のもとにおける「循環工程［A→B→C→D→A→B→C→D→…］」は、論点をはらんでいるかもしれない。納税義務者が年次届出を選択する場合、その者はその租税をたしかに翌年五月三一日までに届出なければならず、そしてそれを同年六月二五日までに納付しなければならない（八条四項）。しかしながら、その場合、当該納税義務者は第八条六項および七項の規定に従い月々予納をしなければならない。電力が違法に供給されまたは消費されるや否や、租税は第八条八項に従って納期になる（第四条による許可なくしての消費、第六条による電力の窃取）。

(七) 租税免除、租税軽減

第九条は租税免除ないし租税軽減をその対象としている。この規定は世論によってとくに高波をうけている。そしてこの規定は多数の事業者にとって実際に相当の意義をもつに至っている。(55)

(55) 財政委員会（BT-Drucks. 14/440 S. 34.）は零細製造業についてだけで約二〇万の許可を予測している（後記二㈦④）。

(1) 再生可能エネルギー源の場合の租税免除

一九九六年一二月一九日は欧州議会および理事会の指令（96/92/EG）は、その八条三号において、エネルギー事業の枠内においてエコロジーの観点から考慮事項を計算に入れている。たとえばEU構成国は高圧送電線網の操業者に、次の責務を負わせることができる。すなわち、再生可能なエネルギー源または廃棄物から生産される電力、水力またはコージェネレーションの原理により生産される電力が優先的に投入されなければならない、といった課題を課すことができる。[56] 指令一一条三項では、構成国は配電線網の操業者に対し次のことを求めることができる。再生可能エネルギー源、廃棄物からの生産電力または、コージェネレーション原則により生産された電力が通電（einspeisen）されなければならない、と。[57]

再生可能エネルギー源から生産された電力、およびのちに言及さるべきさらなる前提要件をみたす電力（「エコ電力」）は、第九条一項一号に従って、電力税を免除されている。

再生可能エネルギー源（第二条七号）は、水力、風力、太陽エネルギー、地熱、廃棄物ガス、汚水浄化ガス、バイオマス（薪炭、灌木、草木、牧草などの農業廃物）[58] である。ただし、水力装置、廃棄物ガス装置、汚水浄化ガス装置またはバイオマス装置で、五メガワット超の発電能力をもつものは、除外されている。[59] さらに、これに加えて、このようにして得られた電力が、最終消費者としての自家発電者によってまたは最終消費者によって、このような再生可能エネルギー源からもっぱら通電されるネットないし類似の伝送線から取得される、という要件がつけ加わる。「もっぱら」という要件要素に力点がある。それによれば、この租税免除は例外のケースにおいてのみ考えられる。なぜなら、通例あらゆる電力は、いずれのエネルギー源であるかを問わず、同一の伝送線で

供給されるからである。その結果、その場合、もはや「もっぱら（排他性）」はみられない。立法理由書[60]は適用例として「屋上の太陽光発電設備」の項目に言及している。再生可能エネルギー源から生産される電力の一般的租税免除は、立法理由によれば断念されている。なぜなら、電力源の立証は困難でありうるし、そして、外国からの電力購入についてEU法およびGATT法の理由がこれに立ちはだかっているからである。

もっとも、連邦政府は、次のことに向かって努力している。電力供給企業（複数）が任意の自主規制の態様により再生可能エネルギーおよびコージェネレーションからの電力生産の割合を高めるため追加の措置を講じることに向かって、努力している。

連邦政府は関係者の聴聞後に、相当の期間内に達成されるべき目標を設定することができる。連邦政府はその都度二年後にドイツ連邦議会に報告書を提出する。[61]

このように、再生可能エネルギー源およびコージェネレーションからの発電は、連邦政府の行政指導を伴う自主規制と租税優遇措置によって推進されようとしている。[62]

(56) *Weckerle* (Fn. 42), europa blätter, 1999, 14.

(57) *Weckerle* (Fn. 42), europa blätter, 1999, 14.

(58) バイオマスは、近時収穫された作物（立木および収穫残留物を含む。）ならびに廃棄材木および食品生産と畜産から生じる有機廃棄物に源泉する、そうした固体、液体およびガス状の燃料からなっている。しかし、バイオマスは、相当の期間内に再生可能でない石油、石炭およびガスのような化石燃料を含まない。次の法律にその用語法がみられる。§1 Satz 1 Stromeinspeisungsgesetz vom 7. 12. 1990 i.d.F. des Art. 3 Nr. 2 des Gesetzes zur Neueregelung des Energiewirtschaftsrechts vom 24. 4 1998 (BGBl. 1998 I 730)；§1 Abs. 1 Erneuerbare-Energien-Gesetz (BGBl. 2000 I 305).

(59) 通電法 Stromeinspeisungsgesetz 一条二文一号に準拠。

(60) BT-Drucks. 14/40.

(61) §4a Stromeinspeisungsgesetz vom 7. 12. 1990 i.d.F. Art. Nr. 2 des Gesetzes zur Neueregelung des Energiewirtschaftsrechts vom 24. 4 1998(BGBl. 1998 I 735.).

(62) 自然エネルギーの幻想について、参照、槌田・前掲注(33)一四頁以下。

(2) 発電の場合の租税免除

最後に、発電のために最終消費者によって買い取られた電力は、非課税である（九条一項二号）。その背後には、立法理由書によれば、次の思考がある。電力生産の場合、最終生産物のみが、二重課税を回避するために、発電によって捕捉されるべきである。ここで考えられているものは、優遇をうける夜間電力を、（たいていは昼間の）需要時に使用できるために、送電しうる、そうした揚水発電所である。立法者はこれを、発電が後続する電力消費の一例として考えている。

(3) 夜間蓄電式暖房、鉄道およびトロリーバスの場合の租税軽減

一九九九年四月一日前に設置されたところの夜間蓄電式暖房装置を稼働するための電力は、九条二項一文に基づいて軽減税率一〇ＤＭ／メガワット時に服する。立法理由書によれば、租税軽減は社会目的を充足すべきである。夜間蓄電式暖房装置はしばしば低所得者層によって利用されるであろう。租税軽減はここで適正な調節を行っている。

九条二項二号は新規定である。同規定によれば、同じ租税軽減は、鉄道（ただし、企業内従業員運輸鉄道を除く。）ならびにトロリーバスにも適用される。「輸送の操業」がその判断の基礎にあるので、経営管理のための電力は、優遇をうけないものとみなされうる。九条二項は第一項による租税免除を排斥していない。

(4) 「零細製造業」の場合および農林業の場合の租税軽減

さらに、電力が最終消費者としての「零細製造業」または農林業の事業者によって年間消費量五〇メガワット時を超えて、営業目的のために買い取られる場合で、かつ電力が電力税法の他の条文によってすでに租税を免除されていない場合には、その電力は四ＤＭ／メガワット時の軽減税率に服する。「零細製造業」には、事業者（帳簿を記帳しかつ貸借対照表を作成する義務を負っている、零細の、法的に独立した統一体）だけが数え入れられる。したがって、事業者の場所の離れた支店は、それにあたらない。その事業者の業種は、（1）鉱業、（2）加工業、（3）建設業ならびに（4）電力供給業、ガス供給業、地域暖房業および給水業（二条三号）である。

小口消費者が優遇をうけないのは、立法理由書によれば、さもなければ行政費用が高くつくからという理由で正当化されるべきである。エコロジーの観点からはまさに説得力をもたない理由であろう。農林業はここではよりよく正当化されよう。零細製造業または農林業のために妥当する固有の事業者概念（二条六号）によれば、「統一的かつ独立の指揮のもとにある、そうした経済的、財務的および法的統一体」で十分である。

ある事業が零細製造業（または農林業）にあたるか否かは、連邦統計局の産業分類表に従って判断されるべきである（二条三号）。そのさい、活動の重点が――通常は価値創造に応じて、売上高または従業員数に応じてではなく――判断される。[63]

生産費に占める一定のエネルギー費用割合（従来は六・四％が話題にのぼっていた。）は、もはや無意味である。法律は、いかなる事業がいかなる法規範に基づいて考えられているかについて見つけだすことを、（考えあぐねる）法適用者にゆだねている。なぜなら、課税の法律適合性の原則は、租税法律要件として形式的法律を求めており、[64] このような租税法律要件主義は、連邦統計局の分野別シリーズ四（「零細製造業」）の開示だけでは十分でありえない。むしろ、社会のより一層の透明性の理由からも、ＥＵ指令 Nr. 3037/90 vom 9. 10. 1990 が考えられている。[65] それには別表が付いている。その別表では、第Ｃ部（鉱業）、Ｄ部（加工業）、Ｅ部（エネルギー供給業お

よび給水業）ならびにF部（建設業）。農林業については第A部がそれである（二条五号）。ただし、EU指令はその第一条二項によれば「もっぱら」統計目的にあてはまる。しかしながら、国内租税法による援用はこのことによって排斥されない。これまで、事業にとっては原則として統計上の分類は費用中立的なものとみなされえたであろう。零細製造業に関する統計法に基づく対合は、なんら租税法上有益でない。いわゆる州統計局による事業者に対する質問カードは国勢調査に資する。いまでは、その質問カードは、国庫の下僕でありうるであろう。両方の法素材（統計／租税法）が相互に合わせられる範囲において、それは度外視することはできない。前記統計法三条の「事業者」のもとでデータが対合される場合、このことは必ずしも次のことを意味しない。新しい電力税法により租税優遇をうける事業者（二条四号、九条三項）が問題でなければならない。

中央税関はその分類について判断する。ただし、中央税関は、連邦統計局およびその州行政庁のような他の行政庁による判断の発見に役立つことができる。しかし、連邦統計局は、なんら、拘束力のある査定特権をもっていない。連邦統計局はまったくそのような機能を利用できない。なぜなら、連邦統計局の職務は、データ調査、データ選別、データ叙述などに特定されているからである（参照、連邦統計法一条、三条）。

五〇メガワット時の下限およびこれをめぐる諸問題について、付言する。「零細製造」事業者が暦年――一九九九年度――においてその下限を超えないかぎり、その供給者は納税義務者として完全に課税をうけなければならない。その者に（適法な）許可（後記二㈦⑸）――許可証――が呈示される場合にはじめて、その者は租税優遇をうけて供給してもよい。当該優遇をうける事業者が目的に反してとくに、零細製造業者の企業目的（零細製造、経営管理等）のためにでなく、電力を使用する場合、電力税債務はその事業者のもとで成立する（九条五項。前記二㈢⑶）。当該メガワット時の下限は電力事業者に関係しているので、エネルギー供給企業の一社はその下限をみなさなければならないというわけではない。その限度値は複数のエネルギー供給企業からのさまざまな買

電を経て達成することもできる。

(63) 代表的なものに、*Tipke/Kruse*, Komm. z. AO/FGO, 16. Aufl. § 3 AO Rdn. 25. 26.

(64) ABIEG Nr. L 293. 統計上の財貨分類に関する命令（EEC）Nr. 3696/93 vom 29. 10. 1993 と取り違えるべきではない。

(65) Verordnung(EWG)Nr. 761/93 vom 24. 3. 1993(ABIEG Nr. L 83 vom 3. 4. 1993.).

(5) 許可

租税免除ないし租税軽減は、四条二項および四項による場合のように、中央税関の許可を前提とする（九条四項）。それ故、電力購入者は申請書を提出しなければならない。最終消費者としての零細製造業の事業者がその例である。一九九九年一二月三一日までについてはみなし許可はここでは存在しない。「エコ電力」の場合、最終消費者に供給されるとき、つじつまの合わないこととなる（九条一項一号b）。法律文言によれば、この最終消費者は許可を得るよう求めなければならない。その最終消費者が許可を取得していない場合、供給者が納税義務者として（五条二項）（完全な）電力税を納付しなければならない。しかし、エコ電力だけから通電される送電線網の前提要件が具備されている場合には、電力税はここでは本来成立しえない。ここでは第一一条二号の授権に基づいて許可の一般処分が賦与される、ということが期待されよう。このことを度外視すれば、エコ電力の価格は、必ずしも無条件に、普通の電力の場合よりも低額である必要はないであろう。立法理由書が正当に詳述しているように、エネルギー供給企業は、あらゆるエネルギー供給企業の平均エネルギー販売売上高を指向するそうした価格で、「エコ電力」を買い取らなければならない（詳細は、通電法三条）。しかし、この売上高には普通の電力税が算入されているので、価格水準はエコ電力にとってほとんど引き下がらないかもしれない。(66)

法律文言によれば、零細製造業の場合、五〇メガワット時下限基準値の超過を理由に租税軽減が考えられる場

合にはじめて、許可は賦与されうる。このことは実務上の諸問題をもたらしうる。「あらかじめ配慮して」賦与された許可は危険がひそんでいるかもしれない。[67] しかし、疑念はない。一九九九年一二月三一日までになされる申請についても、許可を遡及して賦与することが、予定されている。この場合、納税義務者またはこの者の委任により零細製造業の事業者は、租税通則法の一般規定（三七条、一六九条二項一号）に基づいて還付税を申請しなければならないであろう。

（66）「エコ電力」生産者はかくして「windfall-profits」を計算に入れることができる。立法理由について、参照、BT-Drucks. 14/40。

（67）例えば、その基準値が予想に反して到達されない場合である。前述の基準値が超えられる、という条件のもと許可が考えられうる（参照、租税通則法一二〇条二項二号）。

(八) 衡平免除、還付、払戻

標記のテーマに係る第一〇条が、零細製造業の事業者によって納付された電力税を一定の前提要件のもとでこの者の賃金付随費用（とくに、社会保険料）と相殺しようとしている限りにおいて、同条は、比類のない、消費税法上の特殊なものである。そのような事業者が一〇条一項二文によれば、――無条件にはみずから納税義務者でなく、「たんに」担税者であるにもかかわらず――その者によって負担された[68]電力税の衡平免除、還付または払戻を申請することができるのは、この税額が次の金額の一・二倍を超える場合である。その額とは、年金保険料に占める使用者割合額が一九九九年保険料定率法[69]一条の保険料率の引下げによって減額された金額をいう。ただし、その金額は一〇〇〇DMを超過しなければならない。一九九八年が保険料率に関する基準年度である。[70] 払戻しについては、中央税関が管轄権を有するが、しかし、場合によっては社会保険者の了解を得てのみ中央税関は裁断することができる。ここでも若干の難問が予想されうるであろう。

除斥期間は存在しない。消費税ないしその払戻についての確定権の時効期間は一年である（租税通則法一六九条二項二文一号）。その際、租税届出の効力を理由に租税通則法一六八条、一六四条が考えられなければならない。

(68) その限りにおいて、エネルギー供給業者の会計における電力の計上が勧められる。納税義務者が、いかなる理由からであろうとも、その税額を「製造」業者にたとえ転嫁しない場合には、この零細製造業者は「負担」していないのであり、したがって「払戻請求権」を有していない。

(69) Art.5 Gesetz zur Bestimmung der Beitragssätze in der gesetzlichen Rentenversicherung fur 1999 und zur Bestimmung weiter Rechengrößen der Sozialveriherung für 1999 (Beitragssatzgesetz 1999 - BSG 1999) i.d.F. des Art. 5 Gesetz zu Korrekuren in der Sozialversicherung und zur Sicherung der Arbeitnehmerrechte vom 19. 12. 1998 (BGBl. I 1998 S. 3843), 一九九九年四月一日以降〇・八パーセントの引下げ。

(70) 財政委員会の理由書では、共同労働者の負担軽減の結果、払戻額が増大するようなことがあってはならない。

(九) 授権

その次に、第一一条および一二条において一連の授権が規定されている。これらは連邦大蔵省の法規命令によって行われなければならないであろう。その授権は、とくに手続規定および類似の規定の発給に関係している。この点についてまだまったく法規命令が存在しない限りにおいて、当該授権規定は「懸案」となっている。

(十) 電力税率の概観

見出し語により表示し、そして完璧さを求めなければ、概要は次のとおりである。

標準税率		
一九九九年四月一日前に設置された夜間蓄電式暖房についての軽減	二〇DM／メガワット時MWh	（〇・〇二DM／キロワット時KWh）
公共鉄道およびトロリーバスについての軽減	一〇DM／メガワット時	（〇・〇一DM／キロワット時）
年間50メガワット時を超える零細製造業についての軽減	一〇DM／メガワット時	（〇・〇一DM／キロワット時）
	四DM／メガワット時	（〇・〇〇四DM／キロワット時）

NATO軍地位協定に基づくものを含め、「輸出」	○DM	(○DM)
再生可能エネルギー、発電のための電力	○DM	(○DM)

三　石油税法の改正

(一)　税率引上げ

SPD／緑の党連立内閣と関係のない、さまざまなより技術的な調整措置を度外視すると、石油税法の「エコロジー」改正の場合、本質的には石油税引き上げが広汎にわたっている（参照、二条一項一文）。[71]

この改正に応じて、標準税率から乖離する租税軽減（三条）もまた、税率の引き上げによって引き下げられる。次のとおりである。

課税目的物	税率（DM） 旧	税率（DM） 新	課税標準
無鉛ガソリン	九八〇・〇〇	一〇四〇・〇〇	一〇〇〇ℓ
有鉛ガソリン	一〇八〇・〇〇	一一四〇・〇〇	一〇〇〇ℓ
ケロシン、灯油（ペトロリアム）	九八〇・〇〇	一〇四〇・〇〇	一〇〇〇ℓ
ディーゼル油（軽油）	六二〇・〇〇	六八〇・〇〇	一〇〇〇ℓ
天然ガス、メタンおよび類似のもの	四七・六〇	五〇・五〇	一メガワット時
液化ガス	一八六三・〇〇	一九六六・六〇	一〇〇〇kg

課税目的物	税率（DM） 旧	税率（DM） 新	課税標準
液化ガス（自動車ガス）	二四一・〇〇	二五五・七〇	一〇〇〇kg
― 公共交通車両	六一二・五〇	六五〇・〇〇	一〇〇〇kg
― その他のケース			
公共交通車両の燃料としての天然ガス、メタンおよび類似のもの	一八・七〇	一九・八〇	一メガワット時
（軽）暖房用石油	八〇・〇〇	一二〇・〇〇	一〇〇〇ℓ
暖房のための、天然ガス、メタンおよび類似のもの（暖房用ガス）	三・六〇	六・八〇	一メガワット時
液化ガス（自動車ガス以外のもの）	五〇・〇〇	七五・〇〇	一〇〇〇kg

(71) Mineralolsteuergesetz i.d.F.des Art. 2 Gesetz zum Einstieg in die ökologische Steuerreform vom 24. 3. 1999 (BGBl. I 1999 S. 378 (380).

(二)　二重課税、払戻、その他

熱効率の低いガスおよび類似のものを製造するための暖房用石油、天然ガス、液化ガス	三六・〇〇	六八・〇〇	一〇〇〇ℓ

「零細製造業」者および農林業者ならびに供給者が税の引き上げにより負担をうける範囲において、これらの事業者が暖房用石油およびその他の重油ならびに天然ガスおよび類似のものを製造目的または発電のため投入する場合に、二重課税が生じうる。それ故、二五条一項一文五号aは、衡平免除ないし還付または払戻の可能性を定めており、そのような事業者および供給者は、石油税のうち、暖房用石油等にかかる税率の引上げに対応するそうした金額について全部また一部負担の軽減をうけることができる。その他の操業者にも類似のことがあてはまる（二五条一項一文五号b）。軽減の程度は、二五条三項四項から明らかになる。その際、第四項は特定の法律要件について一〇〇〇DMの限度額を定めている。一一の払戻率をもつ諸条文は、法的に複雑であるようにみえる。ここでは次のことだけに言及しよう。年間稼働率が七〇パーセント以上である、コージェネレーション設備（ガスおよび蒸気タービン装置を除く。）の操業者は、所轄中央税関への申請（二五条一項）により完全に暖房用石油税または天然ガス税を免除される（参照、二五条三項一・一、一四・一）。

例えば、発電のために発熱させる暖房用石油の場合、二五条三項一・三の規定を準用すれば、一九九九年四月一日までは暖房用石油税立の引上げの範囲内で（四〇DM／一〇〇〇ℓ）完全に暖房用石油税の払戻しが、みとめられる。これに対し、前記の優遇措置以外の場合には暖房用石油税はたんに三二DM[72]だけ減額される。これと同じ関係が、天然ガス税にもあてはまる（二五条三項四・三ないし四・二）。

二五条aの払戻特別規定があらたに、定められている。同条は、電力税法一〇条（前記二(八)）とのパラレル規定で石油税に関するものである。財政委員会の報告書[73]によれば、この「エコ税」による負担総額が年金保険料の引き下げ額の一・二倍を超える場合には、当該零細製造業の事業者の負担を、電力税によってのみならず、引き

上げられた石油税によっても切りつめることが、目的である。以下に掲げるステップが二五条aによれば必要である。すなわち、軽減されたが、しかし一九九一年四月一日以降に引き上げられた税率（三条）により「証拠をもって」成立した、そうした暖房用石油税ないし天然ガス税等が問題である（二五条一項）。なぜなら、暖房用石油ないし天然ガス等は、優遇をうける目的（三条二項一文一号三または三二条一項）で使用されているからである。しかし、申請権を有するのは、零細製造業の事業者だけである。

この税は、二五条三項、四項からすでに明らかになる還付額だけを減額される（二五条二項）。

その次に、二五条一項および二項に従って計算される石油税プラス税額控除をうけうる電力税は、電力税法一〇条一項によれば、当該引き下げられた保険料（前出）の一・二倍を超える場合、二五条四項の規定に基づいて払戻請求権が与えられる。

最後のステップにおいて、「第四項の規定に基づいて」とは、暦年一〇〇〇DMの基本額がもう一度超えられなければならない、ことを意味する。

その他、払戻請求権の金額は、一方で税額控除をうけうる石油税と他方で年金保険料の一・二倍との差額に限定されている。

授権規定の改正に係わる三一条は、その授権規定が用いられるや否や、重要になる。それ故、この問題について今ただちに最終的なことを述べるのは、性急にすぎる。

三五条は、石油税が引き上げられる場合に通常生じうる追徴税規定である。

(72) この三二DMは、暖房用石油の税率引上げの八〇%に相当する。

(73) BT-Drucks. 14/440.

四　要　約

ここで紹介した「エコロジー税制改革」が何を誰にもたらすかについて、さらに解明されなければならない。税関当局が消費税を一般に所轄するところ、関税行政、ここではとくに地方税務行政庁としての中央税関は、いずれにせよ、若干の導入期のあいだ相当に仕事量が確実に増えるであろう。[74]

中央税関の異常に長い労働時間を知っている者は、この税務行政によってさらに労働条件の悪化を非難するにちがいない。

「関税にとってはあたらしい任務により、将来はある」「エコロジー税制改正」にはたして将来はある？

(74)　財政委員会（BT-Drucks.14/440 S. 34）は労働力五三〇人の増員および約五〇百万ＤＭの費用を推計している。

第二節　第二次エコロジー税制改革

一　はじめに

一九九九年一二月一六日付第二次エコロジー税制改革法は、一九九九年一二月二二日に公示された。[75] 電力税法一一条の授権規定（第二次エコロジー税制改革法二条七号で改正をうけたもの）に関しては、一九九九年一二月二三日に発効し（本法三条一項）、その他の規定（大部分）に関しては二〇〇〇年一月一日に効力が生じている（本法三条三項）が、しかしまだ討議されるべき第三の規範に関してはまだまったく効力を生じていない。効力発力時を予測することさえできない。

同法は、ほぼ一四〇の特に列挙された税率を定めている。そのうち多くのものは、その都度ただ二〇〇〇年／二〇〇一年／二〇〇二年にのみそして二〇〇三年以降にわけられており、若干のものはひとつの原則を示してい

る。しかし、このような多数の条項（石油税法二条、三条、二五条、三五条および電力税法三条、九条二項三項）は、それにもかかわらず、くしゃくしゃにもつれている。そしてそれら条文が多くてもつれていればいるほど、テキストの章句は部分的にさらに非常に複雑化してしまっている。その結果、日頃当該法素材にかかわりをもっていない読者は、当該規範の解説からだけではその規定の意味をほとんど読みとることができない。枝分かれの多い、錯綜した連鎖した参照条文は、他の法律や規則で、さまざまな時間的限定の付されたもの、やらたに長い複合文からなるものに中でも、法適用にあたって、きわめて困難をもたらすであろう。

(75) Gesetz zu Fortführung der ökologischen Steuerreform vom 16. 12. 1999, BGBl. I 1999 S. 2432. 以下これを第二次エコロジー税制改革法という。本稿は *Friedrich, Klaus*, Die Fortfüirung der Ökologischen Steuerreform, DB 2000, 110 に多く依拠する。

第一次エコロジー税制改革について、本稿は *Friederich, Klaus*, Die Okologische Steuerreform, DB 1999, 661 におおく依拠する。参照、*Arndt, Wolfgang*, Komm. z. Stromsteuergesetz, 1999; *Friedrich/Meibner*, Komm. z. Ökologischen Steuerreform, 1999. さらに、*Arndt, Wolfgang*, Ökosteuern auf dem Prüfstand der Nachhaltigkeit, Berlin 1998.

(一) 第二次エコロジー税制改革法の担当官草案

① 動力用燃料および電力に対する税率引上げ

連邦大蔵省は一九九九年七月三一日付書簡において、同省で作製した第二次エコロジー税制改革案[76]を公式に回付した。これにより、とりわけ、連邦政府一九九九年六月二三日によって決定された基本的事項（Eckpunkt）は、エコ税制の段階においてさらに構築されるべきこととなった。とくに、二〇〇三年に至るまで四段階におけるガソリンおよびディーゼル油に対する石油税ならびに電力税の引き上げ（その都度ガソリン／ディーゼル油につき六ペニッヒ／・および電力につき〇・五ペニッヒ／kWh）が決定され、そして同時に天然ガスおよび暖房用石油

についての税率の堅持も決定された。

次の段階のエコ税の原則的方向は電力の不利益に競争をゆがめる効果を及ぼすであろうが、このような利害対立の方向に対して、電気事業者および電力事業者合同会（Verbände der Elektrizitats- und Elektrowirtschaft）はその一九九九年八月五日付共同意見書[77]において激しく批判した。しかし、連邦政府の公式確認事項および年金保険料のさらなる引下げのための資金調達需要を直視するとき、電力に対する標準税率の（予定どおりの）引上げを回避できる見通しはもともとわずかしかなかった。

（76） Entwurf eines Gesetzes zur Fortführung der ökologischen Steuerreform, Stand:12. 7. 1999.

（77） eine gemeinsame Stellungnahme vom 5. 8. 1999.

② 電力税法における手続改正

電力税法においては、税率の堅持とならんで、さらに計画された改正はその枠内にとどまっていた。もともと連邦大蔵省（事務次官 Zitzalsberger）は当該電力税法を、製磁レベルにおける欲望を生じせしめないために、まったく変更しないでおこうとした。しかし、第一〇条二項の改正は、一九九八年以降に設立されたまたは設立されるそうした企業の取扱いについて、必要であったので、すでに専門家のレベルによって改正がおこなわれていた。この改正は、基本的には簡素化に資するものであった[78]。

（78） その詳細は、*Meißner, Cornelius*, Weitere geplante Maßnahmen, in:Friedrich/ Meißner, Komm. zur Ökologischen Steuerreform, 28 f.

③ 石油税：「暖房」の新定義

連邦大蔵省の見解によれば、電力税率の引上とならんで、最も重要な改正は、石油税法における「暖房」概念に関するものであった。石油税法四条一項二号bによれば、石油は「暖房以外の目的」のために使用される場合、

とくに営利事業部門において使用される場合には非課税となりうる。実務において、暖房目的とその他の目的との境界は、再三問題を生じされ、そしてついにはドイツ連邦財政裁判所一九九七年九月三〇日判決[79]ののち、一九九八年二月二日付連邦大蔵省通達[80]において最終的に規律された。

連邦大蔵省は暖房の概念を次のように定義しようとした。すなわち、「この法律の規定する暖房とは、熱の生産のための石油の（間接的または直接的）燃焼である。」

このテーマ群に関して連邦大蔵省で一九九九年七月二九日に公聴会を催したとき、電気事業者／電力事業者合同会はこのような租税法の観点からも経済政策もしくはエコロジーの理由からもおこなわれなかった定義に対して批判した。一九九九年七月三〇日における部局懇談会においても、連邦大蔵省の改正提案に対する抵抗が多勢となり、とくに連邦経済者も明白に大蔵省案から離反した。

結果、連邦大蔵省は、その提案を断念すると最終的には表明することとなった。

(79) BFH -Urteil vom 30. 9. 1997, StE 4/98, S. 63.

(80) Erlas des BMF vom 2. 2. 1998, StE 4/98, S. 98.

㈡ 第二次エコロジー税制改革法草案に関する閣議決定と聴聞

一九九九年八月二五日に連邦内閣は第二次エコロジー税制改革法草案[81]、政府草案はとりわけ次の新規定を定めていた。

●動力用燃料に対する石油税および電力税を二〇〇三年までにおける四段階の引上。その都度、ガソリンおよびディーゼル油六ペニッヒ／ℓ、電力〇・五ペニッヒ／kWh（夜間蓄電式暖房および自動車用電力〈Fahrstrom〉につき、〇・二五ペニッヒ／kWh、零細製造業および農林業の企業につき〇・一ペニッヒ／kWh）。

●暖房用重油（schweres Heizöl）について標準税率は三五DM／一〇〇〇kg。これは、暖房用重油が熱生産また

は電力生産のために投入されるか否かを問わない。

●二〇〇一年一一月一日以降、動力用燃料は、その硫黄成分に応じて異なる税率で課税をうける。

●発電効率が五五％以上あるガス・タービンおよび蒸気タービン発電所について石油税の（有期限の）免除。

石油税法にあっては、一九九九年七月の政府草案にくらべ、納税義務のある「暖房」概念の新定義と拡大（税収入の明かな増大を間接的な目標としていた。）は前述の抵抗にあったためもはや維持されなかった。ガス・蒸気タービン施設の石油税免除について、一九九九年八月二六日付の連立与党の公式提案だけが上呈された。

電力税法では、政府草案の既述の変更はそのままかわらなかった。一九九九年一〇月四日に連邦義務の財政委員会がベルリンにおいて法律案に関する公聴会を開催した。これについても、ドイツ電力事業連合会は詳細な意見表明を行った。一九九九年八月付の電気および電力合同会（Elektrizitäts-und Elektroverbände）の共同意見表明に従って、ドイツ電気事業連合会はあらたにエコ技術（例えば熱ポンプ）および電熱暖房（Elektroheizungen）にくらべ電気エネルギーの意図的な差別扱いを批判した。

ガス蒸気タービン発電所の石油税免除をドイツ電力事業連合会は拒絶した。なぜなら、石炭および褐炭発電所に及ぼす不利な影響が、懸念されるからである。さらに、当該計画された規定は、石炭発電所の分野における時間的に先行した代替投資によって（政治的に望まれた）効率性の改善を、大幅に危殆にさらすであろう。

電力税法のためにドイツ電気事業連合会は、従来納税義務の成立と税額に関連して電力供給者に生じていた不明瞭さを除去するために、さまざまな概念規定を明確に画するよう提唱した。その他に、ドイツ電気事業連合会はあらたに、非課税の「発電のための電力」定義を拡大し、そしてこれに加えて「配電のための電力」を非課税規定に盛り込むよう要望した。

しかし、財政委員会における連立与党の代表者は明らかに次のことをはっきりとさせた。すなわち、電力税を

二〇〇三年までに四段階で引上げることが以前に議決されたが、この電力税の引上げから離れる用意がない、と。たしかに、電力税の引上げ石油税での措置（電力用燃料についての比較的わずかな税の引上、暖房用燃料についての税率の維持）とくらべてやりすぎであったことは、あらゆる点で、そうであろう。しかし、一九九九年後半期における電力価格の下落のゆえに、このような加重負担は消費者（需要家）にとって過剰補償であろう。

これに対し、課税手続をふりかえってみると、連邦大蔵省は――とりわけ一九九九年六月二八日付の包括的なドイツ電気事業連合会の申し出に基づいて、電力税法施行令を近く改訂する際に、さらなる簡素化と改善を予告した。

(81) Gesetzentwurf zur Forführung der ökologisehen Steuerreform, BT-Drucks. 14/1524.

二　電力税法の改正

電力税法の改正についても、税率は二〇〇三年まで年々高められる。すなわち、その都度〇・五ペニッヒ／キロワット時であり、二〇〇二年以降は貨幣単位Euroで表示される。電力税法八条および一〇条の大変技術的な規定を度外視して、以下に掲げる新規定について言及する。

㈠　電力税法二条の定義規定

電力税法施行令はとりわけ電力税法二条の定義規定についてまだ説明を施こしていなかったので[82]、さらに供給者概念の定立について問題が残ったままである（二条一号。しかし、後記三㈡をみよ。）。枠組み法による定式の変更はたんに編集上の理由を有するだけであり、したがって、実質的問題の解明になんら寄与しない。これに対し、電力税法二五条二号の新規定は実務上の意義を有している。なぜなら、同条項で「自家発電」定義との関連において定められている、発電のための免税設備の限度値は、従前の最大〇・七メガワットから現在二メガワットに

引き上げられている。もうひとつの新規定もまた実務上有意義である。すなわち、零細製造業の事業者（三号）には、今日では、当該零細製造業に活動分野を有する、公認障害者作業場も属する。これと類似したことは、五号（農林業）にあてはまる。その際には、第五号（農林業）には今日では養殖業および養漁業も含まれている。地方公共団体の供給企業の（正当な）イニシャアティブに基づいて、さらに、地方公共団体の自己企業は、第四号に定義された事業者と同一視される。「事業者」として、今日では、零細の、法的に独立した統一体で十分であり、しかも、商法または租税法に基づく帳簿作成の（従前の）必要性は必要でなくなったのである。しかし、通常は、このような帳簿作成は（許可の）承認のために必要である（電力税法四条二項、九条四項二文）。

第三号におよび五号の事業分野の区分のひとつに事業者を分別する関連において、電力税法一一条二号の拡大規定は考察されなければならない。同条項によれば、電力税法九条四項に基づく（租税免除および租税軽減に係る）許可手続きのために、当該区分のひとつにある事業者を分別することが規律されうる。それにもかかわらず、当該授権規定によれば、当該区分を実体法上変更することは許されないし、そしてまた、零細製造業に属する事業者を、国庫上の理由または国庫外の理由で優遇対象から除外することも許されない。

最後に、第七号が、同規定でこれまで画していた限界値五メガワットを、「グリーン」電力を生産する発電機について倍増している。

(82) 二〇〇〇年一月一〇日現在。これに対し、石油税法施行令はすでに――三度――改正をうけている。Dritte Verordnung zur Änderung der Mineralölsteuer - Durchfürungsveror dnung vom 21. 12. 1999, BGBl. 1999 I 2500.

(二) 電力税法九条の電力税軽減

① 請負事案

電力税法九条の規定から、まず、租税免除に係る第一項の新三号がとくに強調されなければならない。二メガワットまでの定格出力をもつ発電設備の操業者は、電力がその設備と「空間的に関連して」買い取られる場合、その電力を免税で提供しうるであろう。このような財政委員会ではじめて決定された第三号の挿入は、いわゆる請負ケースにかかわっている。すなわち、一方の事業者が他の者の委任により当該他方の者のために電力を生産する場合、その一方の事業者は電力税法二条一号にいう供給者である。なぜなら、当該一方の事業者は最終消費者としての第三者に対し電力を提供するからである。自家発電は電力税法二条二号に基づき（旧）〇・七メガワットないし（新）二メガワットの限界出力に至るまで電力税を免除されている。この自家発電と対照的に、「請負供給者」は、たとえその電力が自家発電の場合のようにいわゆる「すぐその場で」買い取られる場合でさえ、電力税を納付しなければならないであろう。かかる不都合な状態は、旧法によれば電力税法施行令草案二条に基づいて、だれが供給者とみなされるべきでないという擬制によって、取り除こうと試みられた。かかる不都合を状態は、法律自体においてのみ出くわす。

「空間的近接」は何を意味するかは、説明されていない。操業者のまたは買主の住所（本店）はいずれにせよ問題でない。地理的関係に従えば発電設備と電力購入地とのあいだの密接な関連性が存在しているときには、「空間的近接」はみられるであろう。

② 夜間蓄電式暖房

租税優遇をうける夜間蓄電式暖房を運転するための電力は、電力税法九条二項一号に従えば一〇DM／メガワット時の（½）税率に服する。この規定は、電力税法九条三項（零細製造業および農林業の事業者については二〇％電力税）に優先する。電力税法二条五号bに関する立法理由によれば、この規定は、税額控除の問題を生みだす。その結果、逆に、電力税法九条三項は同条二項一号に優先する。これに対して、電力税法九条二項二号（公共旅

客近距離交通および公共鉄道については½税率）の場合には、すべて以前のままである。

③　納税義務者の移行

従来の電力税法九条三項において租税軽減は、毎年租税基本額一〇〇〇ＤＭを超えることに依存していた。その際、納税義務者はその限りにおいて供給者であった（電力税法五条二項）。その結果、供給者に一定の管理費用が生じることとなった。それ故、新しい電力税法九条五項によれば、零細製造業等の事業者が、当該軽減電力税率の適用要件がみたされる範囲において、納税義務者である。換言すると、供給者は今日では許可取得者に対しはじめから電力税法九条三項の軽減税率で電力を供給でき、その限りにおいてはじめから納税義務者である。これに対し、その事業者は、基本消費量（これはいつも一〇〇〇ＤＭに相当する。）の枠内において租税を納付しなければならない。

設例：　供給者Ａは許可をもつ零細製造業者の事業者Ｂに対し年間一〇〇〇メガワット時の電力を提供する。標準電力二〇〇〇は二五ＤＭ／メガワット時である。電力税法九条三項によれば、軽減税は五ＤＭ／メガワット時であり、基本額二〇〇〇は四〇メガワット時＝一〇〇〇ＤＭ電力税である。供給者Ａは、一〇〇〇メガワット時に対する軽減税に相当する税（5DM×1000＝5000DM）を納付すべき納税義務者になる。そのうち、二〇〇ＤＭ（40×5000/1000＝200）は基本額にかかわっている。事業者Ｂは、基本額四〇メガワット時につき残余の八〇〇ＤＭ（＝1000－200）の電力税債務者になる。四〇メガワット時を超える部分に関して、その事業者Ｂのもとでは場合、それ以上の電力税は成立しないか、または、その者が電力を許可に反して使用した場合には（その残余額に相当する）電力税のみが成立する。

④　その他の改正

電力税法一〇条の払戻規定は、第一項一文において、編集上簡素化され、そして第二項ないし四項において石油税法二五条a五項に類似して（前記二㈢）あらたに規定された。

三　石油税法の改正

㈠　税率（石油税法二条、三条）

石油の税率――石油税法三条一項所定の自動車ガスについての軽減税率を含め――は、広範囲にわたって年々上昇し、そして二〇〇三年一月一日までに（暫定）目標値に到達する。これの例外は、しかしながら、社会目的の理由[83]から、暖房用燃料に対する税率である。動力用燃料の場合、通常は、その都度六〇DM／一〇〇〇ℓないし六Pf／ℓ（二〇〇二年以降、貨幣単位はEuro）[84]が段階的に上昇する。初期値もまた一方では無鉛ガソリン／ディーゼル動力用燃料で異なっており、他方で有鉛ガソリン／ディーゼル動力用燃料で異なっている。さらに、無鉛ガソリンと無鉛ディーゼル動力用燃料の場合、二〇〇一年一一月以降は硫黄含有量も斟酌される[85]。

(83)　立法理由書は、BT-Drucks. 14/1524.

(84)　ただし、二〇〇二年以降、貨幣単位はEuroとなる。1Euro＝1.95583DM.

(85)　二〇〇一年一一月一日に税率は大きく広がる。脱硫ガソリン（5㎎／kg未満）は、遊離硫黄ガソリンよりも3ペニッヒ安価である。二〇〇三年以降硫黄分の分岐点は10㎎／kgとなる。

㈡　石油税法二五条の払戻規定[86]

「エコロジー税制改革」の中核規定は石油税法二五条である。同条は一九九九年四月一日に再構築されたのち、ふたたび相当の改正をがまんしなければならなかった。

(86)　「優遇」以外において払戻ないし衡平免除の力にもなる。

(1) 公共交通手段の例外

まず、二五条一項一文の第四号aは新規定である。同条項によれば、ガソリン、ガス油、液体ガスおよび天然ガスその他のガス状炭化水素が動力用燃料として公共軌道鉄道および公共旅客近距離交通に用いられる場合、それらは、「エコロジー」により動機づけられた税率の引上（二〇〇〇年ないし二〇〇二年および二〇〇三年以降）について負担の軽減をうける。[87] ただし、液化ガスおよび天然ガスについてはさらに、二〇〇九年末日までに期間が限定されている。軽減税率はこの場合新石油税法二五条三項から明らかになる。同条項によれば、軽減の程度は、年度ごとにそして場合によっては動力用燃料の硫黄含有量に応じて異なっている。たとえば、ディーゼル用動力用燃料は、その硫黄含有量にかかわらず、二〇〇〇年には五〇％引きの税率でもって投入されうる。ディーゼル動力用燃料税は、六八〇DM／一〇〇〇ℓディーゼルから二〇〇〇年度には、六〇DM分だけ七四〇DM／一〇〇〇ℓディーゼルに引き上げられているので、その結果 軽減税率は三〇DM（60×1/2）となる。払戻率は、それぞれさらに税率の引き上げとともに、累積されることとなり、そして二〇〇三年一月一日には、なんだかんだいっても二〇〇三年一〇mg／kg超五〇mg／kg以下の硫黄含有量を指向し、六九・〇五Euroないし六一・四〇Euroを堅持する。[88]

公共旅客近距離交通には、旅客輸送法四二条、四三条で定義されている自動車路線交通で、許認可（旅客輸送法二条）をうけたものが数え入れられる。したがって水上路線交通はそれにあたらない。さらに、この路線交通は、ひとつの交通手段の輸送ケースの五〇％を超えて、五キロメータの区間または一年間の旅の所要時間を超えてはならない。旅客輸送法八条一項にいう公共旅客近距離交通のさらなる定義では、「疑問のあるとき」にのみ前述の限定をその判断の基礎とするので、その限りにおいて重要でない。しかし、タクシーによる代替交通は旅客輸送法八条二項により優遇をうける。――他の税法規定の場合と同様に石油税法二五条一項一文四号aの遵守

は所轄中央税関による臨場調査（租税通則法一九三条以下）または租税監視措置（租税通則法二〇九条以下）によって検査をうけうる。

(87) Gesetz zur Änderung des Mineralölsteuergesetzes(BGBl. 2000 I 380)は、石油税法二五条の第四項4号のaおよび第三項を改正している。参照、上岡直見『交通のエコロジー』（学陽書房　一九九二）二一頁以下、四八頁以下。

(88) しかし、一〇mg／kg超五〇mg／kg以下の硫黄含有量のあるディーゼル油の場合、租税は二〇〇〇年一月一日に最も上昇する。

(2) 払　戻

石油税法二五条三項aの規定はより重要である。同条項について一部で非常に変動のはげしかった立法史はここでは言及しないでおく。石油税法二五条一項一文五号の払戻規定と一続きに読むべきである。あいかわらず[89]この規定は、さまざまな払戻請求権の可能性の結果として（申請は必要である。）存在している。すなわち、

(a) コージェネレーションで、六〇パーセント以上の燃効率およびエネルギー効率のあるもの

コージェネレーション設備[90]、ないし発電のための発熱装置は、暖房用石油、天然ガスおよび類似のものまたは液化ガスでもやすことができる。これらは第三項aの一・三、三・三ないし四・三に基づき租税払戻をうけることができる（一〇〇〇ℓ／一メガワット時あたり四〇／三DMないし一〇〇〇kgあたり二〇／二五DM）である。しかし、コージェネレーション設備は、石油税法三条三項二文によれば――燃効率およびエネルギー効率をエネルギー生産総額の年平均六〇%以上でなければならず、そして現実に達成されなければならない[91]。払戻率は、エコロジー税制改革による税率引き上げの満額に相当する。

(b) エネルギー消費率が七〇パーセントを超えるコージェネレーション設備

エネルギー消費率七〇パーセントを超えるコージェネレーション設備は、石油税負担の総額を免除されている[92]。

ここでは負担軽減率は燃料用石油の場合一二〇DM／一〇〇〇ℓ（一号一）、重油の場合三五DM／一〇〇〇ℓ[93]（二号）ならびに天然ガスの場合六・八〇DM／1メガワット時（三・一号）および液化ガスの場合七五DM／一〇〇〇kg（四号一）である。

従来はこれらの「七〇％条項」の場合年間消費量がその判断の基礎とされていたが、今日ではこの場合月間消費量が決定的である。その際、月間消費量は、新石油税法二五条三項b第一文において定義されている。市町村供給企業の操業に投入された（コージェネレーション設備への）転換は、一年以内でその都度七〇％条項をみたす事業者を優遇する。事業者は、この二〇％限度を超える月ごとに、払戻を求めることができる。年間の選択は今日許されず不適法であるから、今日ではコージェネレーション設備の操業者で、たしかに当面では七〇％条項をみたさないけれどもしかし年間全体では七〇％条項をみたしているものは、不利である。

かつては、「七〇％条項」による優遇措置からは、ガス蒸気タービン装置（蒸気タービンが後に介在するガスタービン装置）で、排熱から発電しないコージェネレーション装置は除外されていた。その理由は次の点にあった。ガス蒸気タービン装置はいつも高温度に達するが、しかしこの高温熱は当然に完全な石油税の負担軽減をもたらすべきではなく、当該生産された排熱が蒸気タービンの運転のための蒸気生産以外の目的のためにも、すなわち「発電のためにも利用」[94]され尽された場合に限って、石油負の負担軽減をもたらすべきである。この条文をひとは今日ねばり強い奮闘ののち妥協して修正した。すなわち、排熱から発電しないガス蒸気タービン装置は、発電効率（定義は石油税法二五条三項B二文）が五七・五％以上であるときにのみ[95]、同様に、完全な払戻しに該当するが、一〇年間だけである（石油税法二五条三項d）。これにより、火力発電所はその競争力を失うか、少なくとも弱めるであろう、ということが危惧される。

(c)　零細製造業ならびに農林業

最後に、電力税法二条三号および五号に規定する零細製造業および農林業の事業者について、さらに、石油税引き上げ分の八〇％に相当する払戻が与えられる（石油税法二五条三項a第一号二、三号二および四号二）。したがって、二〇％は、まず（しかし、みよ、石油税法二五条a）負担されなければならない。この二〇％の数値は、電力税法九条三項の電力税軽減税率に相当する。しかし（現在）八〇〇ＤＭの基本額はつねに負担されなければならない（石油税法二五条四項）。

(89) 第一次エコロジー税制改革法による従前の法状態について、参照、*Bastein, Doerte/Stefan Soyk*, Das Gesetz zum Einstieg in die ökologische steuerreform. Einführung einer Stromsteuer und novelle des Mineralölsteuerrechts, ZfZ 1999, 218(227 f.);*Bongartz, Matthias*, Die Änderungen des Mineralölsteuerrechts durch die ökologische Steuerreform, ZfZ 1999, 162(189 ff.).

(90) この点について、参照、*Techner*, in: Teichner/Alexander/Reiche, Mineralolsteuer/Mineralölzoll, 9. Erg.-Lfg. Februar 1997, § 3 MinöStG Rdn. 58.

(91) 効率が技術的により高いか否かは、重要でない。

(92) *Bastein/Soyk*(Fn. 89), ZfZ 1999 S. 228;*Bongartz*(Fn. 89), ZfZ 1999 S. 191.

(93) 重油は今日ではこの統一的な税率に収斂されている

(94) 立法理由(Fn. 83), zu Art. 1 Nr. 2 Buchst. b.

(95) ただし、一九九九年一二月三一日後に設置された最新鋭のものに限る。

(三) 石油税法二五条aの払戻規定

電力税法一〇条に即応して、すでに一九九九年四月一日に導入されたこの石油税法二五条aによって、[96] ひとつの石油税法上の複雑かつ風変わりな法素材が規定されている。前記（C）で言及した事業者が「残余の税」二〇％を負担しなければならない範囲において、その事業者はその払戻を請求することができる（石油税法二五条a一項および二項）。しかし、その際、つねに一〇〇〇ＤＭの基本額は支払われなければならない（石油税法二五条

a 第四項五項）。

「残余の税」および、石油税一〇条一項一文により事業者によって負担されうる（引き下げられた）電力税の合計額が次の金額の一・二倍を超えている場合かつその範囲において、「残余税」は払戻をうける。その金額とは、事業者が一九九八年度に使用人の年金保険料に占める使用者割合の引き下げによって節約したとみなされる金額である。新石油税法二五条a第五項はさらに詳細を定める。[97] 当該規定は、補完ないし調整をうけている。一九九八年一月一日前に設立された事業者の場合、石油税法二五条aによる払戻を求める申請の（その都度の）年度における保険料減額が問題である。その保険料減額は一九九八年に関係している。一九九八年一二月三一日後に設立された事業者は、一九九八年保険料定率法による保険料引き下げを――その申請年度について――その判断の基礎としなければならない。これに対し、一九九八年中に設立された商会は、前述の異形をそれ相応に斟酌しなければならない。この規定もまたより複雑になった。

払戻額は、租税法上ありうる原則的負担軽減額を超えてはならない（石油税法二五条a第四項）。

設例[98]

（1） 石油税法二五条適用後の残余税　一〇〇〇〇DM

（2） ＋電力税法一〇条による電力「残余税」　八〇〇〇DM

＝一八〇〇〇DM

（3） －使用者負担軽減（4,000 DM × 1.2 ＝）　四八〇〇DM

（4） 租税法上ありうる原則的負担軽減額　一三二〇〇DM

（5） 残余税(1)は、基本額（一〇〇〇DM）の控除後に九〇〇〇DM相当額が払い戻される。なぜなら、残余の税(1)と電力税(2)の合計額が租税法上の負担軽減額(4)を上回らないからである。

(96) *Friedrich*, (Fn. 75), DB 1999, 666.
この関連において、電力税法一〇条に関して、参照、*Friedrich*, in Friedrich/Meißner(Fn. 75), § 10 StromStG Rdn. 16 ff.

(97) 保険料率の引き下げが一九九九年一月一日からはじめて行われるにもかかわらず、一九九八年は原則として当該計算の基準年度である。その一九九八年は、エコ税導入を見ての人員の削減による不当操作を避けるため、選択された。

(98) 参照、*Bastein/Soyk*(Fn. 89), ZfZ, 1999, 229.

四　新規定の発効・失効

枠組み法として当該法律自体はその三条三項により二〇〇〇年一月一日に効力を生ずる（前記一）。これに対し、零細製造業の事業者等についての軽減税率が主として問題である範囲において、本法二条五号に規定されている電力税法九条の改正が効力の生ずるのは、EU委員会がそのための「補助金法上の認許可」を賦与するときにはじめてである。しかし早くとも二〇〇〇年一月一日である（本法三条二項）。この場合、連邦大蔵省はその発行日を官報（BGBl.）において公示すべきである。EU委員会の認許可が計算に入れられるとしても、前述の租税優遇規定は現在（二〇〇〇年一月二〇日）まだ効力を生じていない。したがって、電力税法九条の古い税率はまだ妥当している。

しかし、当該枠組法はその第二条八号において電力税に関して若干の租税優遇規定についての発効と失効の規定を定めている。あらたに挿入された電力税法一三条が問題である。同時に、電力税法九条三項に関してひとつの条文を定めている。すなわち、二〇〇二年三月三一日までにEU委員会の補助金法上の認許可が賦与されなかった場合には、これらの規定は二〇〇二年三月三一日に効力を失う。

最後に、電力税法一三条一項において、二条三号四号五号に規定する、身体障害者のための作業場、（地方公共団体の）自営企業および養殖業ならびに魚の養殖に関してはなおこれら規定の発効が問題である。その際これに対応する（EU委員会による）補助金法上の認許可が不動点である。作業場等としての地位に結び付いている、そうした電力税法九条の電力税法上の優遇規定が、考えられている。(99)

石油税法に関しては、本法一条四号bにおいて、あらたに挿入された石油税法三三条aの発効を、EU委員会の（補助金法上の）認許可に結びつけているそうした規定がみいだされる。石油税法三三条aは、本稿二(二)において略述した石油税払戻し（石油税法二五条）にかかわっている。

(99) 電力税法二条三号四号および5号が一般的にEU委員会によって認許可されうるかどうかは、問題ないようにみえる。なぜなら、そこではたんに定義規定が問題であるにすぎず、定義規定からはそれ自体なんら法律効果は導きでないからである。

五　要　約

第一次エコロジー税制改革税法についての論点は、本稿第一節において詳述し、そのさい、疑問点が示唆されていた。それらの疑問点が第二次エコロジー税制改革税法によって補完されている。さらに、第三弾の税率の引上げが予定されているから、早晩第三次エコロジー税制改革税法が論議され制定されるであろう。

第三節　結　語

環境と開発はもちろん互に妨害しあうこともある。しかし、互いに強化しあうこともある。両者が補完しあう

ようにするためには、社会と経済が持続不可能な開発の代償を被ってしまってからではなく、社会の目標や政策が決定される開発サイクルの出発点で、環境を含めた統合的な決定が行われなくてはならない。この目標を達成するには、経済政策と優先順位の抜本的な見直しが必要であろう。[100]

非常に重要な原料（石油を含む。）と製品（電力を含む。）が、空気、水、土への悪影響を反映しない価格で取引されているが、これを是正するための一つの方法が環境税（本稿でいうエコロジー税）の導入である。適切に設定された「エコ税」は、環境資源（とりわけエネルギー源）の適正利用を誘導することができる。

エネルギーを例にとると、節約とエンド・ユース効率の向上を促進し、酸性雨（さらに今日認識されつつあるSPW浮遊粒子状物質）や地球の温暖化を引き起こす燃料の消費を抑制する方向に、「資源保全的価格形成」を税金で誘導する。エネルギーの実質価格が低いときには税金を引き上げ、実質価格が高いときには税金を引き下げることになる。[101]

OECD報告書は、包括的環境税制の改革には、（1）既存の補助金および税の除去または改善すること、（2）既存の諸税を再構成すること、（3）新規のエコ税を導入することを含んでいる。

近時導入された、エネルギー市場の自由化は、電力税と交換関係にある。地域独占市場を有する伝統的な電力供給者とならんで、新規の提供者が登場する場合に、このことは、（潜在的な）電力納税義務者の数に影響を及ぼす。それのみならず、また、その価格が圧力に屈し、したがって、電力税を買い取り人（買主）に（全部または一部）転嫁する可能性もある。

ドイツ連邦政府と議会は、環境政策の実現のため、二〇〇〇年初春までに強力な法的道具を備えている。すなわち、一方で、二〇〇〇年再生可能エネルギー法は、再生可能エネルギー源により発電した電力を電力供給企業に買取義務を課し、そしてその報酬について割増しの価格規制を講じている。他方で、エコロジーの保全の観点

からの税制度の抜本的改革は、興味深い。一九九九年続いて二〇〇〇年初頭から、ドイツはそのエコロジー税制改革に大きく一歩を踏み出している。

一九七三年のオイルショック以来、ドイツ連邦共和国政府は省石油、省エネルギー政策をとってきたが、その具体的な表現の一つとして、一九九九年エコロジー税制改革法が制定された。その目的は、コージェネレーションおよび小規模エコロジー発電設備による自家発電を促進すること、そしてまた、それにふさわしい電力税と石油税体系を導入することにより、連邦レベルでエコロジー発電の促進および化石燃料の節約を実現しようとするものである。[102] エコ税による財源は、一に、エコ税の担税者となる給与所得者の所得税負担軽減に充当されるか、または、二に、使用者と使用人とにより折半されている社会保障負担金の軽減に充てられるか、三に、ポリシーミックスの観点からコージェネレーション設備または再利用可能エネルギー発電施設等の投資補助金に充当されうるであろう。ドイツ連立与党のＳＰＤと緑の党では、企業と給与所得者の双方からの支持を得るためか、エコ税導入を社会保障負担金軽減とセットオフしている。[103]

ところが、日本では、環境税議論はもっぱらまたはほとんど炭素税（または炭素エネルギー税）の導入を念頭に置いている。そこでは、二酸化炭素の排出抑制が主たる課題である。しかし、二酸化炭素排出の抑制のみならず、エコロジー発電の促進および化石燃料の節約、ならびにエネルギーおよび石油の消費節約もまた、エコロジー（とりわけ産業エコロジー）にとって重要な課題であろう。その意味において、炭素税にのみ依存する提言[104]は、総合的なエコロジー税制[105]の構築という観点からは、はじめの一歩である。エネルギーの消費節約を主要目的とする、電力税の導入は、電源開発促進税のエコロジー税化をさておくとしても、国レベルまたは都道府県レベルもしくは市町村レベルにおいて十分に検討に値するであろう。かつて電気料金に上乗せされていた電気ガス税は、地方公共団体の課税権を違憲に制約するか否かを問われた、大牟田電気税事件を契機に、廃止されたことがある。そ

の関連において、エコ税の観点から装いを新たにした電力税の導入は、地方分権の推進のためにも、地方公共団体にとって魅力たっぷりであろう。電力税による財源は、地方公共団体レベルであれ国レベルであれ、一に、エコ税の担税者となる給与所得者の住民所得税（または所得税）負担軽減に充当されるか、または、二に、社会保障負担金の軽減に充てられるか、三に、ポリシーミックスの観点からコージェネレーション設備または再利用可能エネルギー発電施設等の投資補助金に充当されうるであろう。なお、電源開発促進税法は、原子力発電施設、火力発電施設、水力発電施設等の設置を促進する等のための財政上の措置及び石油に代替するエネルギーの発電のための利用を促進するための財政上の措置に要する費用に充てるため（目的税）、一般電気事業者の販売電気を課税客体とする（同法一条、三条）。したがって、現在の電源開発促進税は、エネルギーの消費節約による地球温暖化の防止を目的としているわけではない。これと類似して、揮発油税、地方道路税および石油ガス税を、エコロジーの観点から、石油または石油ガスの消費節約を主要目的とする、エコ税へ改正することは、検討に値する。とくに揮発油税および地方道路税の転嫁（後転）メカニズムは、法規定によって制度化されていないから、揮発油の製造者または輸入者が納税義務者であり、同時に担税者となりうるであろう。[106] エコ税化した揮発油税または石油ガス税（たとえばドイツ型の石油税）の導入は、地方公共団体の租税発明権[107]に照らし、十分に検討に値しよう。石油税による財源の使途は、先に略述したと同様である。

エコ税は、所得・資産・所得の消費を課税客体とする従来型の税と異なり、有害物質（二酸化炭素・エネルギー）の排出または特定の消費財（石油・電力）の消費をその課税客体とする点で、汚染者負担金の性質を有する租税である。[108] エコ税は、その名称が環境「税」であれ、環境「料」であれ、環境「負担金」であるかを問わず、憲法八四条にいう租税に該当するから、租税法律主義がエコ税に妥当する。

(100) ジム・マクニール／ピータ・ヴィンゼミウス／薬師寺泰蔵／日米欧委員会日本委員会（訳）『持続可能な成長の政治経済学―エコノミーとエコロジーの統合』（ダイヤモンド社　一九九一）四〇頁。

(101) ジム・マクニールほか・前掲注(100)五八頁以下。

(102) 参照、室田・前掲注(8)三五六頁。

(103) 木村弘之亮・前掲注(26)金子宏古希記念。

(104) 環境庁「環境政策における経済的手法活用検討会」報告書（二〇〇〇）。

(105) 連合王国は、九九年予算による抜本的環境税制改革（the largest package of environmental tax reforms）に続いて、二〇〇〇年予算案において気候温暖化対策・大気汚染改善、都市再生および田園地域保全の政策を講じ（HM Treasury, Budget: March 2000: http://www.official-documents.co.uk/document/htm/budget2000/chap6.htm（二〇〇〇年四月一二日現在）、一連の気候対策負担金（Climate change levy）を課そうとしている（二〇〇〇年三月二七日下院に提出されたFinance Bill, Part II Climate change Levy: http://www.publication.parliament.uk/pa/cm199900/cmbills/097/200009.htm（二〇〇〇年4月一九日現在）。およびフランスの二〇〇〇年エコロジー税法案）。

(106) エコ税の最終消費者への転嫁メカニズムに関する利益団体の主張について、参照、木村弘之亮・前掲載（103）金子宏古希記念。

(107) 木村弘之亮・前掲注(14)『租税法学』一九〇頁以下。

(108) 憲法上の租税概念について、参照、木村弘之亮『租税法総則』（成文堂　一九九八）！132. 1。