

第5章 「租税法の立場から見た環境税」 - ドイツにおける政策を参考に -
松原 有里
(明治大学商学部専任講師)

はじめに

1990年代初めから本格化したわが国における環境税の比較研究は、当時すでに北欧・オランダで導入されていた炭素税の研究に偏っていた傾向がみうけられる。この時期、ドイツは基本的にその比較研究対象の中心からは外れていた¹。というのも、ドイツでは、伝統的にフライブルクをはじめとする地方公共団体が個別に行っている環境政策（EX. ゴみの分別を始めとするリサイクル収集）が世界的に有名であった一方で、環境税そのものの導入は比較的遅く、1990年代後半になってからようやく本格的な環境税制が立法化されたためである。

ここでは、前半部分で、そのためにわが国では比較的まだなじみ薄いと思われる1999年以降のドイツの新環境税の導入経緯およびその影響を分析した上で、後半部分では、わが国の地方環境税の今後の発展にとってなんらかの示唆となる点を探ることとしたい。

1 環境税の意義と範囲

環境税は、実は、定義をするのが非常に難しい税である²。一般的には、環境保護や公害防止といった目的によって課されるさまざまな経済的な賦課を指すと考えられるが、厳密な定義が存在しないのは、各税目の成立・発展してきた経緯が異なるため、課税主体も課税客体もまちまちであることに起因する。したがって、以下、おおまかに分類をしておくことにする。広義の定義としては、環境に害を及ぼすとして法律上の構成要件を構成するものに課される金銭的な負担全体のことであり、これによれば、例えば工場廃水に対する排水課徴金、大気汚染に対する排気課徴金（農薬散布によるものも含めて）なども広義の環境税に該当しよう。課徴金とは、経済的には、環境への負荷（外部不経済）に対する、直接的な費用徴収のことを指し、基本的に最小の社会的費用をもって、最適汚染水準を達成しようとするものである（EX. ピグー課税）。ちなみに、EUの分類によれば、これを、自動車の燃料に対する課税と同様に「環境汚染に対する税金」と言い換えることもできる。わが国の法律では、この課徴金は財政法3条に規定されており、それによれば、収入以外の行政目的のために、国や地方公共団体がその司法権もしくは行政権に基づいて強制的に徴収するものであり、狭義の租税ではなく行政措置の一種として理解される。

それでは、狭義の（本来の意味としての）環境税としてEUが定義しているのは何であろうかという点、これは、いわゆるエネルギー税、資源税などのことである。本稿では、したがって、この狭義の環境税をまず念頭において分析することにしたい。ちなみに、ドイツでは、伝統的にこれらの狭義の環境税に該当する諸税を、流通税とりわけ個別消費税（Verbrauchssteuer）の一種として取り扱い、連邦の税関が全国的に徴収にあたっている。

¹ 石編 [1993] ドイツについては176頁 - 178頁。

² 川端 [2000] 24頁。

なお、現行のドイツの憲法であるボン基本法 106 条の規定によれば、個別消費税は連邦税とされている。よって、その税収は州ではなく連邦 (= 国) に入る。しかし、歴史的にはドイツの個別消費税のうち、アルコール類は州 (ラント) 固有の税金であったこともあったし、現在でも、わが国では国税とされている相続税も州税である。これには、有力なラントがいくつか統合して現在のような連邦共和国になっていったというドイツ固有の歴史的な背景を無視することができない。さらに、国税と地方税の範囲を連邦・州・自治体毎に個別に列挙して規定するドイツのやり方は、ワイマール共和国時代に租税法規を含めて法令の朝令暮改があまりに頻繁で、社会を大混乱に陥れたことへの反省からとされている。よって、ここでは、わが国に対する影響を考える際に、当該税目が国税か地方税であるかという区別はそれほど重視しないこととする。

2 ドイツの従来環境税・政策

従来ドイツの環境関連の税といえば、古典的な排水等への課徴金³の他は、自動車 (燃料) 税 (KfzSteuer) および石油税 (Mineralölsteuer) をさしていた。このうちドイツの排水課徴金制度は、1971 年に導入され、フランス (1969 年)・オランダ (1970 年)・イタリア (1976 年) に次ぐ古い歴史を有し、それらの中では唯一ポーモル = オーツ税をモデルに作られたものである。しかし、前述のように、狭義の環境税ではないとされているため、ここでは、それほど深入りはしない。また、石油税については、次章に述べる 1999 年の税制改革およびその後の EU 指令に基づく税改正と深く関わることからそちらで述べることとする。

ドイツで現在の自動車税の体系になったのは、1985 年の税制改正以降のことであるが、基本的にはドイツ国内を走行する車両に対し、その燃料の排気量に比例して課税する方式となっている。車種だけではなく、その車がどのような燃料 (ベンジンかディーゼルか) を用いて走行しているかによっても、税率は異なってくる。なお、排気量による税率の分類方法 (Abgasnorm) は基本的に EU の基準に従っており、自動車税の税収は、2004 年度の一年間で 85 兆ユーロとなっている。ちなみに、ドイツでは、自動車に対する課税はあるが、航空機に対しては (おそらく航空機の燃料使用量は、自動車より桁違いに大きいにも関わらず) このような課税は行われていない。ただし、課税理論的には、このような自動車税は、関税に起源を有する税で、近代には奢侈品に対する課税をも意味していたこと、さらに課税標準が CO₂ の実際の排出量ではなく単なる排気量を基準としているところから厳密な意味での環境税と分類できるかは疑問ではある⁴。最後に、これらの税および課徴金制度に共通するのは、隣国の類似の制度との整合性をどのように考えるかという点であろう。もっとも、自動車税に関しては、スイスやオーストリアでもすでに類似の税が導入されているし、排水・排気等の国境を越えた環境汚染に関しては、環境法および環境政策の分野で EU レベルの監督・規制が行われるため、一応の調和は保たれている模様である (EX. 国境税調整)。

³ 諸富 [2003] 103 頁以下。

⁴ 諸富 [2003] 5 頁。

3 1999年のドイツ環境税制とその影響

ドイツの環境政策は、1999年に社民党・緑の党による連立政権が成立するとともに新たな展開をみせることになる。従来から環境政策に敏感であった緑の党が与党に入ったことにより、南ドイツで積極的に政治活動をしていたスイス人の財政学者ビンスバンガー（H.C.Binswanger）によって長年主張されていたいわゆる「租税法のグリーン化(Ökologisierung des Steuerrechts)」のアイデアが一部立法化されることになった⁵。これは、環境税の先進国であった北欧・オランダで盛んであった税制改革と社会保障改革と環境税改革の三者を結び付けようという考え方を取り入れたものである。しかし審議の途中で、両者の関係は法律上の問題から形式的には切り離され、結局環境税改革の部分は、1999年3月24日に最初の法案（Das Gesetz zum Einsitzeg in die ökologische Steuerreform, BGBl.I S.378, 1999）が連邦議会を通過し、第二弾として同年12月16日に追加法案(Das Gesetz zur Fortführung der ökologischen Steuerreform, BGBl.I.S.2432, 1999）および2002年12月23日には再追加法案（Das Gesetz zur Fortentwicklung der ökologischen Steuerreform, BGBl. I. S. 4602）が可決されている。

この新法で、新たな課税対象とされたのは、ドイツ語で光熱費（Strom）と一括して呼ばれる電気・ガス燃料で、電力税法StromStGが1999年4月1日より施行された。これは、通常の電力の供給業者（Versorger:ただし自給によるものも含む）に対して課される税で、最終消費者に電気が通じた時点で課税されるというものであった。ちなみに、この税は、いわゆる環境にやさしいエコ・エネルギー（EX.水力・風力・太陽・地熱・バイオマス等）にはかからないし、また、そうでなくても、額面電力の出力が2メガワット以下の場合には課税されないことになっている。

この電力税の標準税率は、当初（2000年度）25DM/MWhであったが、2001年度は30DM/MWhへ、2002年度は17.90Euro/MWh、2003年度以降では20.50Euro/MWhと上昇してきている。ただし、これには、例外規定があり、例えば、当初は2006年12月末まで特定の産業（Ex.夜間消費電力を使用する企業）に対しては、軽減税率がとられていた。ここでは、通常の60%の低税率が適用され、税率も2000年度に12.50DM/MWh、2001年度に15.00DM/MWh、2002年度では9.00Euro/MWh、2003年以降は12.30Euro/MWhとなっている。その他の軽減税率に関しては、現在でも電気を恒常的に使う鉄道業で11.42Euro/MWh、製造業や商業目的の農・林業に対しては、12.30Euro/MWhが適用されているが、いずれも年間の出力が一定量を超える（25MW）場合には、通常税率が適用されることになる。

この一連の環境税制改正のパッケージは、実際のところ、1999年度の税制改革により法人税・所得税率と社会保険料の法人負担率の段階的引き下げ（EX.1999年10.15% - 2005年9.75%）に伴う連邦税収の減少が予想されたため、それに対応するための施策でもあった。つまり、環境税による税収は、付加価値税の税率UPによる税収増の他に、公的年金の新たな補填財源として期待されたのである。参考までに環境税の税収と公的老齢年金への投入額の割合を比べてみると以下のようなになる。

⁵ 木村 [2000] 57頁以下。

	環境税の収入	公的高齢年金への財政投入額 (Mio Euro)
1999 年	4.300	4.500
2000 年	8.800	8.400
2001 年	11.800	11.200
2002 年	14.300	13.700
2003 年	18.700	16.100
2004 年	18.100	16.000

(Quelle: BT-Druks.15/5212 v. 07.04.05)

もっとも、このいわゆる環境税からの財政支出は、何も、公的年金部門へばかりではなく、その一部 (1999 年から 2006 年までの通算で 800MioEuro) は、エネルギー税導入の本来の目的であるはずの他の新たなエコ・エネルギー (再生可能エネルギー、EX.天然ガス) 産業の促進・補助にも向けられていることも注目に値しよう。これは、ドイツのみならず先進諸国で推進されているいわゆる環境にやさしい「負の税 (補助金) 」に該当する。

(Mio Euro)

1999 年	100
2000 年	100
2001 年	200
2002 年	200
2003 年	100
2004 年	100

(Quelle: 同上)

さらに他国との調整に関して、欧州全体では、EU が 2003 年にエネルギー税に関する指令 (RL2003/96) を出し、現在各国で国内法化の動きがとられている。そのため、ドイツでは 2006 年に EU 指令にそうように旧石油税 (Mineralölsteuer) を廃止し電力税を改正した上で、包括的な内容の石油・天然ガス税法 (EnergieStG) が新たに施行された。

ここでは、旧石油税の沿革についても若干述べることにしたい。石油税は、ドイツでは 19 世紀末 (1879 年) に当時のプロイセン帝国における石油の専売に端を発し、当時は専売という形であっても関税の一種のようなものとして理解されていた。しかし、石油が実際に課税対象となるのは、1930 年代の世界大恐慌の中で、輸入石油に著しく高額な関税をかけられたため、その埋め合わせとして国内に石油税が導入されたことがきっかけである。

その後、1936 年から石油税の税率が著しく上昇し、課税対象の範囲も 1939 年にはディーゼル、1951 年には特定の石油化学製品、1960 年には暖房用の石油にまで拡大された。その間、戦後ドイツの石油経済が構造変化したことで連邦財務省の復興費用捻出の要請から、1953 年に石油税は、戦前の石油産業保護から純粋な徴収目的の税へと転換をとげることになる。その後、1992 年 12 月 21 日に石油税 MiöStG (BGBl. I S. 2150, 1993) が制定され、それ以降は石油を動力もしくは燃料として使用する場合にのみその使用者に対して、個別

消費税の一つとして課税することになった。それ以外の目的による使用に対しては、原則非課税であった。

さて 1999 年の環境税改革の際、この石油税には、ドイツ企業の国際競争力を高めるために軽減税率が導入された。その結果、特定産業に対しては、電気（燃料）税同様に、通常の 60% の税率が課されるのみになった。その結果、2003 年当時の石油税の税収は、およそ 432 億ユーロとなった。これが、2006 年にエネルギー税として、課税範囲を石油と天然ガスに広げ改正されたのである。なお、新法は、課税対象をすべての石油製品を対象としているわけではないことにも注意を要する。

参考までに、エネルギー税、すなわち、従来の石油ガソリン税・現在のエネルギー税に該当する部分の 1999 年以降の税収と個別消費税の全体の税収は以下のとおりである。

	エネルギー税	個別消費税全体 (Mio Euro)
1999 年	36.444	54.679
2000 年	37.826	57.212
2001 年	40.690	61.573
2002 年	42.192	65.568
2003 年	43.188	68.235
2004 年	41.782	66.479
2005 年	40.100	65.213

(Quelle: www.zoll.de, Stand:19.04.2007)

ここから分かることは、エネルギー税の導入により、歴史的にはタバコやコーヒー・ワイン・ビールといった庶民の日常嗜好品への課税が中心であったドイツの個別消費税の税収の内訳が、現在では電気・ガス・ガソリンをはじめとする石油製品といったエネルギーの消費に伴う環境関連税制からの税収へと変容している様子である。その点からも、環境関連の税制が、ドイツでは次第に重要になっていった状態がわかる。

4 小 括

以上から見えてくるのは、ドイツの環境税が、その施行以来、表面上はともかくとして、どうやら実質は社会保障のための新たな歳入源として捉えられてきたという事実である。とりわけ、ドイツの国内企業にとっては、法人税率が引き下げられたのみならず、自らの従業員に対する被用者年金の企業負担部分を減らすことができたので好ましいという利点があった。ただし、電力消費に伴う環境税の負担の多寡については、特例措置の有無も含めて産業別で大きな差が生じやすいことから、業種によっては不公平感が生じている(EX. ドイツでよく論じられる「租税正義」の問題) ことも事実である。

さらに、この新税の継続を歓迎しているのはどうやら企業だけではなく、一般人もそうであるということも指摘したい。その理由は、欧州各国の消費税率が今や 20% 近くになり、これ以上の消費税率 UP が難しくなってしまった状況の下で、環境関連の税収が、歳出面で生じている公的年金支出の不足分の穴埋めに少しでも役立つのではという期待があるからである。それが、環境政策の促進という本来の政策目的とは別に、現在および将来の年

金受給者から支持される大きな要因となっていると推測される。結果として、昨今の欧州の企業優遇税制の風潮の下でも、ドイツの国内世論では、環境税自体に対する批判や廃止論は比較のおきにくいという状態になってしまった。

なお、興味深いことに、今まで述べてきたことは、わが国でかつて提唱されていた消費税の福祉目的税化構想、あるいは現在政府税調等で主張されている法人税率の引き下げと社会保障費用の企業負担部分の減少とひきかえに消費税率をUPするという考えと、多少、類似点があることも指摘したい。福祉と消費税と結び付けるのは、欧州に比べてわが国の消費税の税率がまだ低く、増税の余地があることが原因と考えられる。けれども、わが国においては、環境税の構想自体が、後述のように産業界からの強い反対によって国税レベルではなかなか受け入れられてこなかったという点で、欧州の現状およびその背景とは大きな違いがあることにも留意する必要がある。

5 わが国の現状およびその評価

以上が、ドイツの近年の環境税・政策の概況であるが、今度はわが国のそれに類似する制度を比較検討することにしたい。まず、排水をはじめとするいわゆる環境課徴金制度に関しては、それに類する制度として、わが国の地方公共団体で長年採用されてきた下水道使用料・水質使用料の制度がある⁶。前者は、市町村が提供する下水道サービスへの対価という意味合いの他、環境制御の手段としても用いられ、主に大都市（大阪市・京都市・東京都23区、横浜市）等で導入・運用されてきた。それに対して、後者は前者の補完的役割、すなわち、下水道事業費用を公正に分配するための財源調達手段として導入され、当初は下水道使用料と同様に環境への負荷削減へのインセンティブ効果をも期待されたものの、企業からの排水量が低下したことに伴い、現在ではその効果がかなり疑問視されている。

さらに、環境汚染には補助金（負の税）を使って解決しようという行政手法も存在する。最近では、特に小泉政権下での特区構想などによって、各地域で環境浄化のためのアイデアを広く地方公共団体や一般市民に募集するなどの試みが行われていることも特徴的である。けれども、このような政策の問題点としては、継続性がないものも多いため、それ以前の政策との一貫性および後年の資金調達面に不安が残るといった点が挙げられよう。さらに、これらの諸政策は、どちらかといえば税収獲得という財政上の目的ではなく、環境政策自体にその重点をおいているものが多い。その意味では、この手の環境政策は、地方公共団体の新たな財源としては、あまり期待できそうにないと言えるのではないだろうか。

次に1990年代後半頃からわが国で行われた環境税についての議論について概観する。この時期には、当時の環境庁（現：環境省）で中央環境審議会を中心に財政学の専門家が中心となって、炭素税導入の是非をめぐる議論が活発に行われていた⁷。しかし、1）産業界からの企業の国際的な競争力を削ぐという強い反発や、2）従来から存在する揮発油税等の税目との関連をどうするかという税制の手続き的な問題等を原因として次第にトーン

⁶ 諸富 [2003] 155 頁以下 (177 頁)。

⁷ OECD [1994] 1 頁以下、同 [2004] 1 頁以下、環境庁企画調整局企画調整課調査企画室 [1997] 1 頁以下他。

が小さくなり、1997年の京都議定書の議決以降は、どちらかというに関心が環境税そのものから排出権取引に移ってきているのが現状である。

これに対して、地方環境税の構想は、前述の特区構想と同様に地方分権推進法および地方分権一括法等の一連の地方分権の動きの中で、国からの補助金に頼らない新たな地方独自の財源を探る動きのなかで広まってきた⁸。もとより、地方自治の本旨を実現するためには、地方公共団体が住民の民主的コントロールのもとに、その責任において、自主的に行政を運営することが必要であるが、そのためには地方公共団体なるべく多くの独自財源をもつことが不可欠である⁹。地方自治法10条によれば、地方公共団体は負担分任主義をその課税権の根拠としている。これは、地域住民が、当該地域の地方公共団体の役務サービスの提供を受ける権利を有すると同時に、その負担を納税という形で担おうというものである¹⁰。

この意味で、地方税（とりわけ住民税）と環境税を結びつけるというのは、自然な発想といえよう¹¹。実際に、地方環境税の研究自体は、東京都の税調をはじめとして¹²日本各地の地方自治体で積極的に行われてきた。問題は、そのような新しいタイプの地方税をどのように創設していくかという点である。この際、一番問題となったのは、有力な税源は残念ながらすでに国によって先占されている現状であるため、地方が新たに開拓できる分野は、あまり期待できないという点であった（EX. 杉並区のレジ袋税構想）。

とりわけ、その好例がドイツに導入されたような電気・エネルギーに対する課税である。エネルギー関連の税としては、わが国では、1) かつて地方税法に基づく市町村税として独立して存在していた電気・ガス税および2) 地方に配分される石油ガス譲与税が存在する。前者は、電気・ガスの使用者に対して市町村が課税したもので（昭和49年（1974年）以前は両者一括、以後は電気税とガス税に分離）あったが、昭和63年（1988年）の消費税（正確には消費譲与税）成立の際に、同税の一部として吸収統合された過去をもつ。このわが国の電気・ガス税に関しては、かつて、その地方税法上の非課税措置をめぐり、地方自治体の課税自主権の範囲を争った判例がある。その際、国が一定の用途に供される電気・ガス消費（する企業）に対しては課税しない規定をいっても、それは地方公共団体固有の課税権を侵害したことにはならないという司法判断が下っている¹³。識者の中には、これを地方税に復活させようという意見もある¹⁴。

それに対して後者は、道路費用の一部として地方譲与税の名の下に中央から地方へ譲与される財源のことで、一種の交付金であるが、その額は平成17年度で143億円と所得譲与税（1兆1,159億円）・自動車重量譲与税（3,751億円）・地方道路譲与税（3,119億円）に次ぐ規模である¹⁵。かつての電気・ガス税との違いは、1) 揮発油税と同様、使用者ではなく供給者に課税される税であって2) 国が徴収を行う税であることから、後者の方が、

⁸ 石島 [2001] 1頁以下。

⁹ 金子 [2007] 85頁。

¹⁰ 碓井 [1986] 10頁。

¹¹ 横山 [1996] 76頁。

¹² 東京都税制調査会答申 [2001] 7頁以下。

¹³ 福岡地裁昭和55年6月5日（Cf. 橋本博之 [2005]）

¹⁴ 横山 [2000] 21頁。

¹⁵ http://www.soumu.go.jp/czaisei/czaisei_seido/ichiran01_v.html

ドイツのエネルギー税により近いものといえるかもしれない。いずれにせよ、わが国の現在の資源エネルギー関連の税金は、その税収の2分の1が地方へと譲与されており、その使途が道路費用に特定されている点に特徴がある。

6 これからのわが国の地方環境税

最後に、わが国の地方環境税の現況について言及したい。現在、日本の各地で創設されつつある地方環境税は、大まかに言って1) 森林や河川の保護を目的として水環境税と、2) 各地のごみの処分費用をめぐる産業廃棄物課税の2種類に分類することができる¹⁶。前者は、高知県、岡山県・鳥取県などで導入され、条例が制定・可決されている地方団体は、神奈川県を含めて平成18年4月現在で18県に上っている。後者は三重県でまず実施されたのを皮切りに、東北地方(岩手県・青森県・秋田県・宮城県)や近畿(京都府・奈良県・島根県・山口県)九州地方(鹿児島県・長崎県・大分県・福岡県・宮崎県・熊本県・佐賀県)を中心に平成17年4月現在で22の自治体で実施されている。実は、このような地方環境税は、わが国で独特に広まった構想で、例えば、ドイツではまだそのような地方自治体レベルでの環境汚染対策には狭義の税ではなく課徴金方式をとっているため、今後、他の先進国ではむしろ日本のやり方が参考になる場合もあるのではないかと考えられる。

なお、いうまでもないことだが、水資源保護を目的とした環境新税の構想は、神奈川県で最初に生まれたものであった。2001年6月から設置された「神奈川県地方税制等研究会生活環境税制専門部会」は、神奈川における豊かな自然や快適な生活環境を次世代に引き継ぐため、水源環境税創設の提唱を行っている¹⁷。これは、将来にわたって、県内だけでなくその河川流域全体の水源環境を守ろうという観点に立って、住民税に上乗せする(具体的には、個人県民税均等割・所得割の超過課税)という形で県の住民に負担を求めるものであった。この新税は当初、法人企業に対しても税負担が計画されていたが、実際に施行された段階で、納税義務者が個人の住民のみに変更されたのは、やはり非常に残念なことといわなければならない。企業(工場)によっては、自社で浄水するシステムを有しているという点を考慮する必要があるにせよ、水を一定程度は使用していることは事実であるから、今後の条例改正において、場合によっては、課税対象者の範囲を広げていくことも考えてよいのではないかと思われる。なお、これは今後の課題でもあるが、近隣の流域住民との水質浄化のための費用負担の問題に際しては、例えば欧州の国際河川の水質管理等のノウハウも大いに参考になるのではないかと推察される。

¹⁶ 諸富 [2005] 65 頁。

¹⁷ 神奈川県地方税制等研究会 [2003] 1 頁以下。本報告書第4章の高井報告を参照。

参考文献

- 石 弘光編・環境税研究会著 [1993] 「環境税 - 実態と仕組み」 (有斐閣)
- 石 弘光 [2004] 「環境税とその導入をめぐる」 『環境税 (環境税制・政策学界年報第9号)』 (東洋経済新報社) 1-16 頁。
- OECD 著・石 弘光監訳・環境庁企画調整計局計画調査室訳 [1994] 「環境と税制 - 相互補完的な政策を目指して」 (有斐閣)
- 石島 弘 [2001] 「総論 - 地方税制と地方自治体の自主性の尊重」 『地方分権と地方税』 租税法研究、第 29 号 (有斐閣) 1-18 頁。
- 碓井光明 [1986] 「地方税の法理論と実際」 (弘文堂)
- 神奈川県地方税制等研究会 [2003] 「生活環境税制のあり方に関する報告書」
- 金子 宏 [2007] 「租税法 (第 12 版)」 (弘文堂)
- 川端康之 [2000] 「環境税をめぐる法的問題」 特集『環境税ガイドライン』 税研、Vol.92、23-28 頁。
- 木村弘之亮 [2000] 「政策税制としてのエコロジー税制の創設 - 1999 年・2000 年ドイツ環境税制の展開 - 」 『公法学の法と政策 (上)』 (有斐閣) 51-72 頁。
- 環境庁企画調整局企画調整課調査企画室 [1997] 地球温暖化政策と環境税 - 環境に係る税・課徴金等の経済的手法研究会」最終報告 - (ぎょうせい)
- 東京都税制調査会答申 (平成 13 年度) [2001]
- 橋本博之 [2005] 「地方団体の課税権 - 大牟田市電気税訴訟」 『租税判例百選 (第 4 版)』 (有斐閣) 19 頁。
- 諸富 徹 [2003] 「環境税の理論と実際」 (有斐閣)
- [2005] 「地球環境政策の新展開」 『分権化社会の制度設計』 (日本地方財政学会) 65-81 頁。
- 横山 彰 [1996] 「地方環境税の構想」 地方自治センター、76-83 頁。
- [2000] 「環境税導入に係る現行税制の見直し」 特集『環境税ガイドライン』 税研、Vol.92、17-22 頁。