

山梨県地方税制研究会

中 間 報 告

平成14年12月

目 次

(ページ)

1	はじめに	1
2	地方税制度の現状と課題	1
(1)	国地方の税配分と歳出のアンバランス	1
(2)	法人事業税の不安定な税収状況	2
(3)	課税自主権の強化	2
3	地方税財源の充実確保	2
(1)	国から地方への税源移譲	2
(2)	法人事業税への外形標準課税の導入	3
(3)	課税自主権の活用	3
	超過課税について	3
	法定外税について	4
4	本県の特性にあった「環境首都・山梨」にふさわしい環境目的税の検討	7
(1)	水源かん養機能の維持、機能発揮のための法定外目的税	7
	水道の使用契約者を納税義務者とする水源かん養税	7
	ミネラルウォーターに関する税	8
(2)	産業廃棄物の適正処理等を図るための法定外目的税	10
(3)	山岳環境を保全するための法定外目的税	11
(4)	まとめ	11
5	ミネラルウォーター税(仮称)について	12
(1)	背景	12
(2)	ミネラルウォーター税(仮称)の骨格について	15
(3)	ミネラルウォーター税(仮称)導入に当たっての法的課題	22
(4)	今後の検討課題	25
(5)	学識者の見解	25

1 はじめに

当研究会は、地方分権を推進するための課税自主権のあり方や本県の厳しい財政状況を踏まえ、本県独自の税財源の充実確保を図るための方策について研究することを目的として、平成12年7月に庁内関係各課職員を構成員として設置された。

研究会では、まず、現行の地方税制度の現状と課題の分析を行い、これを踏まえた上で、地方分権時代における地方税制度、特に平成12年に新たに設けられた法定外目的税の本県への導入の可否について検討を進めてきた。

この報告書は、これまで2年にわたり調査研究を行ってきた内容について、中間取りまとめを行ったものである。

2 地方税制度の現状と課題

(1) 国地方の税配分と歳出のアンバランス

租税収入の国と地方の比率が概ね3：2となっているのに対し、最終支出では国と地方の比率は概ね2：3であり、地方税収入と地方の歳出規模とが乖離した状況となっている。

租税総額に占める国税と地方税の割合（H12年度決算）（単位：億円）

租 税 総 額			
882,673			
国 税		地 方 税	
税 額	割 合	税 額	割 合
527,209	59.7%	355,464	40.3%

国と地方の歳出面での割合（H12年度決算）（単位：億円）

国と地方の歳出合計額（純計）			
1,590,311			
国 の 歳 出		地 方 の 歳 出	
歳 出 額	割 合	歳 出 額	割 合
629,614	39.6%	960,697	60.4%

山梨県の状況

・ 一般会計歳入総額（決算額）に占める県税収入の割合（単位：%）

年度	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
税収	25.3	21.2	17.6	17.8	19.0	18.8	18.7	18.4	17.2	19.2	19.0

(2) 法人事業税の不安定な税収状況

主要な税目である法人事業税については、その税収が景気の動向に左右されやすく、地方の税収が不安定となる主な原因となっている。本県においても平成3年度に408億円であったものが、平成13年度には289億円となり119億円もの減収となっている。平成10年度の税率改正(注1)と平成11年度の税率改正(注2)が行われたことを考慮しても、極めて不安定な税収状況である。

(注1) 普通法人に対する税率は次のとおり変更された。

各事業年度の所得のうち年350万円以下の金額：6% 年400万円以下の金額：5.6%

年350万円を超え年700万円以下の金額：9% 年400万円を超え年800万円以下の金額：8.4%

年700万円を超える金額：12% 年800万円を超える金額：11%

(注2) 普通法人に対する税率は次のとおり変更された。

各事業年度の所得のうち年400万円以下の金額：5.6% 5%

年400万円を超え年800万円以下の金額：8.4% 7.3%

年800万円を超える金額：11% 9.6%

法人事業税の税収の推移

(単位：百万円、%)

年 度	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
県税収入	107,062	95,259	87,909	90,016	94,933	96,380	97,844	102,842	92,131	102,109	101,593
法人事業税	40,825	30,060	23,781	23,412	26,728	29,835	30,076	30,784	22,465	26,987	28,938
比 率	38.1	31.6	27.1	26.0	28.2	31.0	30.7	29.9	24.4	26.4	28.5

(3) 課税自主権の強化

地方公共団体には、その課税自主権の尊重の観点から、地方税法上、税率の自主決定と法定外税が認められている。平成12年4月の地方分権一括法による地方税法の改正により、法定外税の同意制への移行、法定外目的税の創設など、課税自主権の強化が図られた。

3 地方税財源の充実確保

(1) 国から地方への税源移譲

地方公共団体は、自己決定、自己責任の原則に基づき、住民福祉の増進に努めることが求められている。地方の自律性を高めるには、地方公共団体が受益と負

担の関係を意識しつつ、自らの責任と判断で地域のニーズに応じた行政サービスを実施できるよう自主財源を中心とした歳入基盤を確立することが必要である。このため、国地方の税配分と歳出のアンバランスを解消し、国から地方への税源移譲が図られるよう、今後とも引き続き国への働きかけを行っていくことが必要と考えられる。

(2) 法人事業税への外形標準課税の導入

法人事業税への外形標準課税の導入については、本年1月に閣議決定された「構造改革と経済財政の中期展望」において、「各方面の意見を聴きながら検討を深め、景気の状態等も勘案しつつ、平成15年度税制改正を目途に導入を図る」とされたところである。

また、本年12月の与党三党の平成15年度税制改正大綱において、平成16年度から資本金1億円を超える大法人に対して導入することが決定されたところである。

このような法人事業税への外形標準課税導入に向けた国の取り組みを促進するため、県としても、法人事業税への外形標準課税の早期導入に向け、国への要望等を行ってきたところであるが、今後、これを契機として、法人事業税の充実・安定化に向けて、引き続き積極的に取り組んでいく必要があると考えられる。

(3) 課税自主権の活用

超過課税について

地方税法上、標準税率が定められている税目については、特別な財政需要があると認められる場合には、標準税率を超えた税率で課税することができる。現在、本県では、法人県民税の法人税割について、標準税率5%を5.8%とする超過課税を実施している。

超過課税については、今後の財政需要の動向に配慮しつつ、必要に応じ逐次検討していくべき課題である。

超過課税の実施状況（都道府県）

〔法人県民税の法人税割〕（標準税率5%）

都道府県名	超過税率（一定規模を超える法人）
東京都 大阪府	6.0%
上記以外の道府県（静岡県を除く）	5.8%

〔法人事業税〕

超過課税を実施している都府県						
東京都	神奈川県	静岡県	愛知県	京都府	大阪府	兵庫県

法定外税について

ア 法定外目的税の創設

法定外税については、税は本来一般収入の調達を目的としており、法定外普通税の設定の途を開いておけば、財源調達という面では支障がないと考えられること、支出と直結した収入は基本的には負担金、分担金等によって賄うべきとの考え方等により、これまでは法定外普通税のみが設けられていた。

現在、法定外普通税については、主な税源が法定税において課税されていることから、原子力発電に関する税など特別なものを除き、極めて少数となっている。

法定外普通税の導入状況（都道府県）

県名	税目	課税客体	課税標準	納税義務者	徴収方法	税率
北海道	核燃料税 (注3)	発電用原子炉への核燃料の挿入	発電用原子炉に挿入した核燃料の価格	発電用原子炉の設置者	申告納付	核燃料価格の7% (注4)
宮城						
福島						
新潟						
石川						
福井						
静岡						
島根						
愛媛						
佐賀						
鹿児島						

青 森	核燃料物質等取扱税	ウランの濃縮等	濃縮により生じた製品ウランの重量等	許可を受けてウランの濃縮等を行う者	申告納付	16,900 円 /kg 他
茨 城	核燃料等取扱税	原子炉への核燃料の挿入等	原子炉に挿入した核燃料の価格等	原子炉設置者、再処理業者等	申告納付	核燃料価格の 7 % 他
神奈川	臨時特例企業税	法人の事業活動	法人事業税の課税標準である所得金額（繰越控除欠損金額を損金の額に算入しないもの）	繰越欠損金に相当する額を損金に算入した法人で、当期利益が出ている法人（資本金等 5 億円以上）	申告納付	3 % 特別法人は 2 %
沖 縄	石油価格調整税	揮発油の販売	揮発油に係る数量から欠減数量を控除した数量	揮発油の精製業者又は輸入業者等	申告納付	1,500円 /kl

（注 3）福島県の核燃料税については、平成 14 年 11 月の更新時期を迎えるに当たり、次のとおり課税標準

に核燃料の価格に加えて重量を併用する枠組みに改正され、総務大臣の同意も得たが、施行時期は未定。

課税標準) 価格割 発電用原子炉に挿入された核燃料の価格

) 重量割 発電用原子炉に挿入された核燃料の重量

税 率) 価格割 100 分の 10

) 重量割 1 キログラムにつき 11,000 円

（注 4）石川県の核燃料税の税率は、平成 14 年 10 月から核燃料価格の 10 % となっている。

このような中、「住民の受益と負担の関係が明確になり、また、課税の選択の幅を広げることにもつなげる」との観点から、平成 12 年 4 月の地方分権一括法による地方税法の改正により、条例で定める特定の費用に充てるために課する税として、法定外目的税が創設された。

なお、法定外目的税の創設又は変更に当たっては、総務大臣に協議し、その同意を得なければならないとされている。同意に際しては次の 3 つの消極

的要件がある。

(ア) 国税又は他の地方税と課税標準を同じくし、かつ、住民の負担が著しく過重となること。

(イ) 地方団体間における物の流通に重大な障害を与えること。

(ウ) 国の経済政策に照らして適当でないこと。

以上の消極的要件に該当する場合を除き、総務大臣は同意しなければならないものとされている。

法定外目的税の導入状況（都道府県）

都県名	税目名	目的・概要	導入時期等
東京都	宿泊税	国際都市東京の魅力を高めるとともに、観光の振興を図る施策に要する費用に充てるため、都内のホテル又は旅館の宿泊者に対し課税する。	H14.3.29同意 H14.10.1施行
三重県	産業廃棄物税	産業廃棄物の発生抑制、再生、減量その他適正な処理に係る施策に要する費用に充てるため、産業廃棄物の中間処理施設又は最終処分場への搬入に対し、排出事業者に対し課税する。	H13.9.28同意 H14.4.1施行
鳥取県	産業廃棄物処理場税	産業廃棄物の発生抑制、再生、減量化等の施策に要する費用に充てるため、産	H14.7.3条例制定 H14.9.27同意
岡山県	産業廃棄物処理税	業廃棄物の最終処分場への搬入に対し、排出事業者又は中間処理業者に課税する	H14.6.28条例制定 H14.9.27同意
広島県	産業廃棄物埋立税	(課税対象等を統一し、3県共同のブロック税として導入を予定)。	H14.7.2条例制定 H14.9.27同意

イ 本県にふさわしい法定外目的税について

本県においては、環境の保全と開発が統合された持続可能な社会である「環境首都・山梨」を実現していくため、環境首都憲章を制定し、積極的に施策を展開してきた。

こうした先進性を生かしながら、「環境の世紀」といわれる21世紀において、世界に誇りうる環境首都となるよう着実な取り組みを進めるため、環

境政策を推進するための法定外目的税を検討する必要があるものと考えられる。

4 本県の特性を生かした「環境首都・山梨」にふさわしい環境目的税の検討

環境目的税の導入については、県議会から提案のあった「ミネラルウォーターに関する税」、本県職員から提案のあった広範な意見・提言、先進県の取組状況等を基に、当研究会で様々な角度からの調査研究を行った。主な検討結果は次のとおりである。

(1) 水源かん養機能の維持、機能発揮のための法定外目的税

水道の使用契約者を納税義務者とする水源かん養税

目 的

森林整備事業など水源かん養機能の維持とその機能発揮に係る事業に要する費用に充てる。

内 容

水道の使用契約者を納税義務者とし、水道の使用量に応じて税負担を求めものとし、水道事業者等を特別徴収義務者として税を徴収する。

検討結果

近年、いくつかの道府県で導入に向けた具体的な取り組みが行われているものの、昭和60年代初頭に国で検討された全国一律の水源税構想は実現されなかった経緯がある。これらを踏まえて検討を行ったところ、その結果は次のとおりである。

- ・ 水道利用者は、水道料金として既に一定の負担を行っていること
- ・ 課税標準や税率にもよるが、県民、産業界に及ぼす影響が広範囲にわたること
- ・ 水道事業者である市町村等を特別徴収義務者とするため、市町村等の協力が必要であること。

以上のような様々な課題があることから、水源かん養税については、今後とも諸般の状況を踏まえつつ、引き続き検討を進めることが適当であると考えられる。

ミネラルウォーターに関する税

目 的

森林整備事業など水源かん養機能の維持とその機能発揮に係る事業に要する費用に充てる。

内 容

ミネラルウォーターとして販売すること等を目的として県内で地下水を採取する者を納税義務者とし、ミネラルウォーターの生産量等に応じて税負担を求めるものである。

検討結果

本県は、県土の78%が森林に占められた森林県として、これまで森林整備事業に力を入れ、水源のかん養に努めてきたところである。

現在、本県は、ミネラルウォーターの国内生産量の約50%を占める全国一の産地となっている。これは、ミネラルウォーターが、基本的に採取した水そのものを製品とするものであることから、本県の豊かな森林によって育まれた水が良質であること、「山紫水明の地」やまなし産であることなどが消費者に高く評価されているものと考えられる。

このように、県内のミネラルウォーター産業は、森林整備事業などの県が行う水源かん養に係る事業から、一般の県民や他の県内産業に比べ、直接的かつ多大な受益を受けているものと考えられる。

すなわち、県が行う水源かん養に係る事業、さらにその結果育まれてきた県民共有の資産である豊かな地下水資源からは、広く一般県民や多くの県内産業が受益を得ていると考えられるが、ミネラルウォーター産業の場合は、通常の受益の範囲を超えて一般県民や他の県内産業よりも大きな特別の受益を得ていると考えられることから、一定の負担を求めることが適当であると考えられる。

したがって、本県の水源かん養に係る事業については、今後、一層推進することが求められていることから、その安定した財源を確保するため、当該事業の受益者であるミネラルウォーター産業に課税することが望ましいと考えられる。

また、ミネラルウォーター以外の、製品に占める水の割合の高い食品（豆腐類など）、酒類、清涼飲料などにも課税すべきかどうかについても検討した。

税は「薄く、広く」かけるのが望ましいという考え方からすれば、これらの製品に対しても、製品に占める水の割合に応じて課税することが望ましいものと考えられるが、これらの商品は、水質や採水地の環境・イメージといった要素よりも、それ以外の要素（製法、果汁など）の方が商品価値に直結していると考えられることから、ミネラルウォーターに比して県の行う水源かん養に係る事業に対する受益の度合いが低いと考えられること、個々の商品によって水の占める割合が異なり課税標準の設定が困難と考えられること、酒類については既に酒税が課されていることなどから、課税対象とすることは適当ではないと考えられる。

また、水そのものを原料としているという点では、いわゆるロックアイスなどを製造する製氷業を課税対象にすることも考えられるが、ロックアイスは、「溶けにくい形で凍っていること」に商品価値があり、水質や採水地の環境・イメージといった要素よりも、製氷技術等の製法が商品の品質を大きく左右すると考えられることから、課税対象とすることは適当ではないと考えられる。

ただし、製品に占める水の割合の高い食品（豆腐類など）、酒類、清涼飲料、ロックアイスについては、今後、水質や採水地の環境・イメージといった要素が商品価値の中で大きなウェイトを占めてくることも考えられることから、課税対象に含めるべきかどうか、引き続き慎重に検討していく必要があるものと考えられる。

さらに、ミネラルウォーター産業に対し、手数料や負担金など、租税以外に負担を求める方法があるかどうか検討した。しかし、ミネラルウォーター産業に対し、手数料や負担金を求める法令の規定はなく、また、県が行う水源かん養に係る事業は、排他的に特定の者を対象とした公共サービスとして実施するものではないこと、同事業による受益者は広範にわたり、かつ、受益の程度を個別的に評価することが難しいことから、手数料や負担金により負担を求めることは困難であるため、地方税法に根拠を有する租税による方法が適切であると考えられる。

以上のことから、ミネラルウォーターに関する税については、早急にその具

体的方策について検討をすべきものと考えられる。

(2) 産業廃棄物の適正処理等を推進するための法定外目的税

産業廃棄物税

目 的

産業廃棄物の発生抑制、減量化、リサイクル促進、産業廃棄物処理施設の設置促進など、産業廃棄物の適正な処理に係る施策に要する費用に充てる。

内 容

産業廃棄物を排出する事業者を納税義務者とし、最終処分場（又は中間処理施設）への搬入量に応じて税負担を求めるものである。

検討結果

現在、我が国では、産業廃棄物が大量に発生することにより、最終処分場のひっ迫や不法投棄の増大など、深刻な問題が生じている。この問題を解決するためには、産業廃棄物の発生抑制や減量化、リサイクルを進め、発生から処理・処分まで産業廃棄物の適正処理に向けた施策をより一層充実させていく必要がある。

このような状況の中、産業廃棄物の適正処理の推進や処理施設の整備促進に要する費用に充てるため、原因者負担金的な法定外目的税を導入することは、経済的効果による排出抑制が期待でき、有効な施策として他の都道府県でも導入に向けた取り組みが行われており、一部では既に導入されている。

課税方法としては、排出段階に課税する方法と処理段階で課税する方法の2つの方法が考えられる。

このうち、排出段階で課税するものは、廃棄物の正確な量の把握が困難であり公平な課税が難しいこと、納税義務者が多数に上り徴税事務が膨大となること、県外の排出事業者が本県で処理を行う場合は課税できないこと、また、県外で処理される場合には、本来税収が帰属すべき最も環境が阻害される処理地に税収が行かないこと等の課題がある。

また、処理段階で課税するものについては、処理業者を特別徴収義務者とすることにより徴税上の問題のかなりの部分は解決できるものの、その反面、特

別徴収義務者の事務処理負担が重くなること、また、産業廃棄物税を課していない他の都道府県に廃棄物が流出するおそれがあること等の課題がある。

いずれの方法をとっても検討すべき様々な課題があることから、今後とも諸般の状況を踏まえつつ、引き続き検討を進めることが適当であると考えられる。

(3) 山岳環境を保全するための法定外目的税

入山税

目 的

近年における登山者の増大に伴うゴミの投棄、排泄物による環境汚染等に対応するための山の環境保全対策に要する費用に充てる。

内 容

富士山、北岳等の環境保全を図る必要のある山に入山する者を納税義務者とし、当該入山について税負担を求めるものである。

検討結果

山はどこからでも入山することが可能であり、納税義務者である入山者を確実に捕捉することが難しいこと、また、ゴミの投げ捨て防止や山岳トイレ整備など山の環境保全対策のためには、税以外に直接の受益者から利用料的な負担を求めるという方法もあり得ることなど、検討すべき課題があることから、今後とも諸般の状況を踏まえつつ、引き続き検討を進めることが適当であると考えられる。

(4) まとめ

(1) の水源かん養税、(2) の産業廃棄物税及び(3) の入山税については、引き続き検討することとし、以下、(2) のミネラルウォーターに関する税について具体的に検討することとする。

なお、上記の法定外目的税のほか、大気汚染の防止に関する法定外目的税、景観の保全に関する法定外目的税等の提案があったが、様々な課題があり、今後の検討事項とした。

5 ミネラルウォーター税（仮称）について

（１）背景

水源かん養機能について

水源かん養機能を流域という単位で区切って見ると、上流域では主に森林が、また中下流域では主に農地がその役割を担っていると考えられる。平成13年11月に日本学術会議から農林水産大臣に行われた答申（「地球環境・人間生活に関わる農業及び森林の多面的機能の評価について」）によると、農地や森林の持つ水資源貯留や洪水緩和、水質浄化などの水源かん養機能の経済的価値は、定量的・貨幣的に評価できる部分に限っても、農地で5兆158億円、森林では29兆8,454億円と試算されている。

また、全国有数の森林県であり、かつ県有林の占める割合が高い本県においては、県が行う施策・事業により水源かん養機能の維持・保全が実現されている側面が強いと言える。

森林について

ア 森林の多面的機能

森林には、水源のかん養機能、山地災害の防止など国土の保全機能、地球の温暖化を防止する二酸化炭素吸収機能、景観や森林浴などにより人々の心や体を癒す機能など多面的機能がある。

こうした、森林の多面的機能を価値については、前出の日本学術会議の答申において、貨幣的価値で評価できるものだけでも日本全国で67兆7,831億円と算定されている。

本県の森林の価値を、貨幣的価値で評価できる部分について日本学術会議の答申で示された方法で算出すると、9,224億円の価値があると試算される。

このうち、県民の生活に不可欠な水資源を蓄え、守る水資源貯留や水質浄化、洪水緩和など水源かん養機能にかかる価値は、3,553億円にのぼり、県民は、本県の森林から大きな恩恵を受けているものといえる。

イ 本県の森林の現状

本県の森林面積は347,702haであり、県土面積（446,537ha）の77.8%を占め、全国で第4位の森林県である。

森林面積のうち、民有林面積が189,721ha、国有林面積が4,887haであり、県有林の面積は153,094haと森林面積の44.0%を占め、全国一となっている。

さらに県有林の70%は水源かん養保安林に指定されている。

保安林面積は、県全体で198,207haとなっており、そのうちの82.1%、162,774haが水源かん養保安林に指定されている。また、209,000haが水土保持林とされ、水土保持に留意しながら森林経営が行われている。

なお、天然林は49.8%で、人工林が44.1%の割合となっている。

ウ 森林保全施策の必要性

森林の多面的機能のうち、木材生産による収入は、森林の持続的経営に欠かすことの出来ない要素であるが、長引く不況による木材需要量の減少や外材の影響により木材価格の低迷が続き、林業の経営を圧迫しており、林業就業者数も減少傾向が続いている。

このため、民有林については、森林保全のための林業経営が非常に厳しい状況に置かれており、間伐等の管理が不十分な森林も増加している。

水源かん養保安林として指定されている森林については、国の助成を受けて県が整備しているところであるが、森林所有者の林業経営意欲の低下も見られ、森林保全、とりわけ保安林に指定されていない水土保持林の管理が必要である。

なお、平成12年度における本県の一般会計の歳出総額(5,178億円)に占める林業費(364億円)の割合は7.0%で、全国一となっている。

ミネラルウォーターについて

ア ミネラルウォーターの分類について

一般にミネラルウォーターと呼ばれているものは、農林水産省のミネラルウォーター類に関する品質表示ガイドラインにより、次のように4つに分類されている。

ナチュラルミネラルウォーター

特定水源より採水された地下水のうち、地下を移動中または地下で滞留中に地層中の無機塩類を溶解してきた、いわゆる鉱化された地下水を容器詰めしたもので、かつ、ろ過、沈殿および食品衛生法で定められた加熱殺菌以外の物理・化学的な処理を一切行っていないもの。

ミネラルウォーター

特定水源より採水された地下水を原水として容器詰めされたもので、ろ

過、沈殿および加熱殺菌以外に、ナチュラルミネラルウォーターの本来成分を意図的に変化させるような、次の処理を行ったもの。

- ・複数の原水の混合
 - ・ミネラル分の調整
 - ・ばっ気
 - ・オゾン殺菌など
- ナチュラルウォーター

特定水源より採水された地下水を原水として容器詰めされたもので、無機塩類の溶解が比較的少ない、即ち、鉱化の度合いが少ない原水を使用したもの。ろ過、沈殿および加熱殺菌以外の物理・化学的な処理を行ってはいけない。

なお、鉱化の度合いが少ない原水とは、当該原水の無機塩類の量が採水源と同一の地域内に存在する表流水の量に比較して、統計的に有意な差異が認められないものを言う。

ボトルドウォーター

蒸留水、純水、水道水、表流水などを原水として用いたもの、または特定水源より採水された地下水を原水として容器詰めしたものであっても原水の本来成分を大きく変化させる次のような処理を行ったもの。

- ・ミネラル調整に定められた範囲を超えて添加を行ったもの
- ・電気分解、逆浸透膜ろ過などを行ったもの

イ ミネラルウォーター産業について

日本ミネラルウォーター協会の調査によると、平成12年における我が国のミネラルウォーターの生産量は、894,300KLであり、10年前(平成2年)に比べ約6倍に増加している。一方、同年におけるミネラルウォーターの輸入量は、日本貿易統計によると195,334KLであり、輸入品のシェアは17.9%となっている。

平成12年における国内の生産量を都道府県別にみると、本県の生産量が436,554KL、シェア48.8%と、2位の兵庫県(131,217KL、14.7%)を大きく引き離し全国一となっている。これを金額ベースでみると、本県の生産額は38,804百万円、シェア49.7%となっている。

このように本県でミネラルウォーター産業が発展した理由としては、

- ・ 県土の78%が森林に占められた森林県であり、豊かな森林に育まれた良質な地下水に恵まれていたこと
- ・ 富士山や南アルプスなど、豊かな自然環境があり、「山紫水明の地」と

してのイメージが定着していたこと

・ 大消費地の首都圏の中に位置し、輸送コスト面でも有利性があることなどが考えられる。

その背景には、ミネラルウォーターの商品特性として、採水地の自然環境が良好であり、良質な水を産出するイメージを有していることが商品価値を高める上で大きく作用していることがあると考えられる。

ミネラルウォーター税（仮称）について

本県においては、水源かん養に係る事業をより一層推進していくことが求められていることから、その財源を確保するため、次のとおりミネラルウォーター税（仮称）を設けることが望ましいと考えられる。

（２）ミネラルウォーター税（仮称）の骨格について

課税目的

水源かん養機能の維持とその機能発揮のために行う事業、特に県が行う事業の中で最も水源かん養に資すると考えられる森林整備事業に要する費用に充てることを目的とする。

全国有数の森林県として本県は、これまでも「山紫水明の地」と呼ばれるにふさわしい森林と水環境を保全するため、水源かん養のための森林整備事業に取り組んできたところである。さらに環境に対する関心が一段と高まりつつある今日、県民の生活に直結する水環境、ひいてはその源となる森林環境を整備していくことは、これまでも増して重要性が増している。したがって、森林整備事業などの水源かん養に係る事業をさらに充実させていくためには、新たな財源が必要となる。そのため法定外目的税として本税を創設しようとするものである。

また、課税による経済的効果に着目して、水資源の乱採取の抑制を課税目的に含めることは、課税対象をミネラルウォーター産業に絞っていることから適切ではなく、当該目的を実現する場合は、規制対象を拡大した上で他の規制的手段に委ねるべきものと考えられる。

さらに、本税は、「生産量が全国一」であることを課税の根拠としているものではなく、中長期的な観点から「やまなしのおいしい水」を守るための県土

づくりを行い、本県のミネラルウォーター産業の持続的な発展に資することを
目指しており、ミネラルウォーター産業を抑制することを目的とするものでは
ない。

(したがって、税率の設定に際して、本県のミネラルウォーター産業の競争
力確保について一定の配慮がなされるべきものと考えられる。)

課税客体

ア ミネラルウォーターとして販売することを目的として、県内で地下水を採
取する行為

イ ミネラルウォーター(最終的に商品として販売されるもの)の原料として
供給することを目的として、県内で地下水を採取する行為

これら2つの行為を課税客体とする。

課税客体を「生産する行為」ではなく「採取する行為」としたのは、「生産
する行為」としたのでは本県内で採取した地下水を他県に所在する事業所でボ
トリングして出荷する場合に、本県の課税権が及ばなくなることによるもので
ある。

また、全ての事業者が採取、生産、販売までを一貫して行っていれば、アだ
けを課税客体とすれば足りるが、販売業者の委託を受けて採取のみ、あるいは
ボトリングまでしか行っていないケースもあることを想定して、イも課税客体
として設定したものである。

なお、ここでいうミネラルウォーターとは、基本的には前出の農林水産省の
品質表示ガイドラインによる4つのミネラルウォーター類を指すが、4種類の
ミネラルウォーター類の中で課税対象の範囲については、全てを含めるとする
考え方と、ボトルドウォーターを除く「ナチュラルミネラルウォーター」、「ミ
ネラルウォーター」及び「ナチュラルウォーター」とする考え方がある。

前者は、4種類のミネラルウォーター類はいずれも、本県内で採取した水を
商品として販売して利益を上げており、本県の水源かん養に係る事業の恩恵を
等しく受けていることから、全てを課税対象にしようとする考え方である。

他方、後者は、ボトルドウォーターは特定水源から採水された地下水以外の
水も原水として使用することが認められているため、仮に採水地が県内であつ
たとしても、ボトルドウォーターの商品価値を高める要素として、山紫水明の

地・山梨という採水地の環境やイメージが大きく作用しているとは言い難く、すなわち本県で採水された原水を使用していることで受ける利益は相対的に低く、また、課税標準の捕捉も困難なことから、これを課税対象から除外しようとする考え方である。

納税義務者

の課税客体となる行為を行う者を納税義務者とする。

本県内のミネラルウォーター産業は、本県の森林環境の保全に係る事業の恩恵を一般県民や他の県内産業よりも大きく、直接的に、かつ具体的な収益として得ており、その収益において租税の負担能力（担税力）を備えているといえる。したがって、今後より一層推進していくべき水源かん養に係る事業に充当する財源を確保するため、一定の負担を求めることは、十分妥当性を有するものと考えられる。

課税標準

ア 県内で採取した地下水を原料として生産したミネラルウォーターの生産量
イ 県内で採取した地下水をミネラルウォーターの原料として供給をした場合の当該供給をした地下水の量

課税客体は採取する行為としているが、地下水の採取量を客観的に捕捉することは困難なため、具体的な数値を捕捉し、又は調査することが可能と考えられる生産量あるいは供給量を課税標準として設定した。

なお、県内で採取した地下水と県外で採取した地下水を混合して商品化することも想定されるが、その場合には、生産量を県内産の地下水と県外産の地下水の使用割合で按分して、県内産に係る部分を課税対象とすることが適当であると考えられる。

税率

課税標準1リットル当たり0.5～1円の範囲で設定する（課税標準イについてはアよりも軽減すべきとの考え方もある。）。

本県が水源かん養に係る事業に充てている予算規模及び県内のミネラルウォーターの生産量等を勘案しつつ、納税義務者となるミネラルウォーター事業者

に過大な負担とならないよう、あるいは市場での県内産ミネラルウォーターの競争力に与える影響を最小限に押さえるべく、課税標準1リットル当たり0.5～1円の範囲で税率を設定することとした。

(ただし、実際の税率の設定に当たっては、事業者の意見を聞き、業界の実状をよく把握した上で慎重に行う必要がある。)

中小事業者への配慮(免税点又は税額控除)

本県のミネラルウォーター産業の中には零細な事業者も少なからず存在することから、これら競争力の低い中小事業者に対する一定の配慮を行うこととする。具体的には次の2つの方法が考えられる。

ア 免税点

課税期間(4月1日から翌年3月31日まで)における課税標準が1リットルに満たない場合は、課税することができない。

イ 税額控除

算出税額から〇〇円を控除する。

アの場合、生産量が免税点未満の場合は非課税となるが、免税点以上になると総量に課税されることになる。これに対し、イの場合では、算出税額から一律に一定額が控除されることになる。

どちらの制度を採用すべきかについては、徴税事務の簡素化等の観点も踏まえて、引き続き検討していく。

徴収方法

申告納付とする。申告期限は、課税期間終了から2カ月以内とする。

徴収効率等の観点から、徴収方法は申告納付とすることとした。なお、地方税法第733条の4の規定に基づく賦課徴収に関する調査を効果的に行うため、課税標準となる生産量又は供給量を記帳する義務を課し、調査の際はこの帳簿に基づき申告が適正かどうか確認するものとする。

また、税額が高額になる事業者の一時期に多額の納税を行うという負担を軽減するため、予定納税(前年の納税額が一定額を超える場合に、当該納税額の2分の1の額を中間期に納付させ、最終納期に当年分の税額を確定して残額を納税してもらう方法)あるいは中間申告(課税年度開始から6カ月経過した

ところで中間仮決算を行い、当該仮決算に従って課税年度の中間で一度申告納付してもらう方法)の制度を導入することについても検討することが必要である。

税収の使途

税収は、課税目的に従って水源かん養に係る事業、その中でも主に水源かん養に最も資すると考えられる森林整備事業に充当する。

本県では、水源かん養に係る森林整備事業に14年度当初予算ベースで県費27億円余を支出しており、およそ2～4億円(免税点又は税額控除を設定しないと仮定して、平成12年の生産量を基に試算した場合)と見込まれる税収見込額に比して、十分な財政需要があるものと考えられる。また、今後も水源かん養に係る森林整備事業をより一層充実させていくために財政需要は伸びるものと見込まれる。具体的にどのような事業を展開していくかについては、県民や事業者の意見を広く求め、納税者が納得できる内容とすることが望ましい。さらに、税の導入後も受益と負担の関係について納税者や一般県民の理解を得られるように、税収の使途について説明責任を果たしていくことが求められると考えられる。

なお、森林整備事業の施行地区とミネラルウォーターの採水地の水源地域とは必ずしも相関するものではないが、これまで本県が取り組んできた数々の森林整備施策により、山梨県全体として良好な森林環境とおいしい水が保全、形成されてきたことが、ミネラルウォーター産業の発展に寄与しているものと考えられる。本税の導入により水源かん養のための森林整備事業がこれまで以上に充実強化されることは、ミネラルウォーター産業にとってみれば、商品である水の安定的かつ持続的供給、商品価値の向上につながり、税を負担するに足る十分な受益が存在するものと考えられる。

存続期間

5年を目途として必要な見直しを行う。

水源かん養に係る事業は持続的に行う必要があることから、一定の期間を区切らずに課税を継続することも考えられる。しかし、財政需要は社会経済情勢等の変化に影響されることが予想されるので、一応の区切りとして5年を目途

に、導入の効果について検証するなど必要な見直しを行うこととする。

名称

本税の名称としては、課税目的に着目して「水源税」「水源かん養税」「森林整備税」などとする事と、課税客体に着目して「ミネラルウォーター税」などとする事が考えられる。いずれも有力であると考えられるが、他の地方公共団体において「水源税」などといった名称で水道利用者に対する課税が検討されていることから、これと区別するために、「ミネラルウォーター税」とすることが望ましいと考えられる。

以上の検討の結果、最も望ましいと考えられるミネラルウォーター税（仮称）の枠組みをまとめれば、次の表のとおりとなる。

ミネラルウォーター税（仮称）の枠組み（案）

課税目的	水源かん養に係る事業をより一層推進していくための財源を確保するため
課税客体	ミネラルウォーターとして販売することを目的として、県内で地下水を採取する行為 ミネラルウォーターの原料として供給することを目的として、県内で地下水を採取する行為
納税義務者	課税客体となる行為を行う者
課税標準	県内で採取した地下水を原料として生産したミネラルウォーターの生産量 県内で採取した地下水をミネラルウォーターの原料として供給をした場合の当該供給をした地下水の量
税率	課税標準 1リットル当たり0.5～1円の範囲で設定
免税点又は税額控除	免税点：課税期間（4月1日から翌年3月31日まで）における課税標準がKLに満たない場合 税額控除：算出税額から 円を控除
徴収方法	申告納付（課税期間終了から2か月以内）
税収の用途	森林整備事業など水源かん養に係る事業
存続期間	5年を目途として必要な見直しを行う。

(3) ミネラルウォーター税(仮称)導入に当たっての法的課題

租税原則への適応

ア 公平の原則

「公平」の原則とは、様々な状況にある人々が、それぞれの負担能力(担税力)に応じて負担を分かち合うという意味である。

今回の課税は、水源かん養を目的として、ミネラルウォーターとして販売すること等を目的として県内で地下水を採取する行為について課税することとしており、他の地下水の利用者に課税しないこととの公平性が問われるものと考えられるので、以下この点について検討する。

本県は、県土の78%が森林に占められた森林県として、これまで森林整備事業に力を入れ、水源のかん養に努めてきたところである。

現在、本県は、ミネラルウォーターの国内生産量の約50%を占める全国一の産地となっている。これは、ミネラルウォーターが、基本的に採取した水そのものを製品とするものであることから、本県の豊かな森林によって育まれた水が良質であること、「山紫水明の地」やまなし産であることなどが消費者に高く評価されているものと考えられる。

このように、県内のミネラルウォーター産業は、県が水源かん養に係る事業を行うことについて、一般の県民や他の産業に比べ、直接的かつ多大な受益を得ているものと考えられる。

すなわち、県が行う水源かん養に係る事業、さらにその結果育まれてきた県民共有の資産である豊かな地下水資源からは、一般県民や多くの県内産業が受益を受けていると考えられるが、ミネラルウォーター産業の場合は、通常の受益の範囲を超えて一般県民や他の県内産業よりも大きな特別の受益を得ていると考えられることから、法定外目的税として一定の負担を求めることは、充分許容されるものであると考えられる。

したがって、今後、本県の水源かん養に係る事業については、一層推進することが求められていることから、その安定した財源を確保するため、当該事業の受益者であるミネラルウォーター産業に一定の負担を求めることは課税の公平性に反するものではないと考えられる。

なお、ミネラルウォーター以外の、製品に占める水の割合の高い食品(豆腐類など)、酒類、清涼飲料など、地下水を原材料として使用し商品化して

いる製品を課税対象から除外していることも、次のような理由から充分合理性があり、課税の公平性に反するものではないと考えられる。

まず、税は「薄く、広く」かけるのが望ましいという考え方からすれば、これらの製品に対しても、製品に占める水の割合に応じて課税することが望ましいものと考えられるが、これらの商品は、水質や採水地の環境・イメージといった要素よりも、それ以外の要素（製法、果汁など）の方が商品価値に直結していると考えられることから、ミネラルウォーターに比して県の行う水源かん養に係る事業に対する受益の度合いが低いと考えられること、また、個々の商品によって水の占める割合が異なり課税標準の設定が困難と考えられること、酒類については既に酒税が課されていることなどから、課税対象とすることは適当ではないと考えられる。

さらに、水そのものを原料としているという点では、いわゆるロックアイスなどを製造する製氷業を課税対象にすることも考えられるが、ロックアイスは、「溶けにくい形で凍っていること」に商品価値があり、水質や採水地の環境・イメージといった要素よりも、製氷技術等の製法が商品の品質を大きく左右すると考えられることから、課税対象とすることは適当ではないと考えられる。

イ 中立の原則

「中立」の原則とは、税制が、その負担を通じて経済社会に対して何らかの影響を与えることは避けられないが、個人や企業の経済活動における自由をできるだけ阻害しないようにすることである。

税率は、県内で採取した地下水から生産されたミネラルウォーター等1ℓ当たり0.5～1円の範囲で設定することとしており、通常の小売価格に占める割合は1%以下と低率であることから、個人や企業の自由な選択を阻害したり、経済活動に対して歪みを与えるといった影響は非常に小さいものと考えられる。

したがって、ミネラルウォーターとして販売すること等を目的として県内で地下水を採取する行為に対して課税することが、中立性を欠くとはいえないものと考えられる。

ウ 簡素の原則

「簡素」の原則とは、個人や企業が経済活動を行うに当たっては税制はその前提条件として常に考慮される要素であることから、税制の仕組みをできるだけ簡素なものとし、納税者が理解しやすいものとするものである。

今回の課税は、県内で採取した地下水から生産されたミネラルウォーター等について、1ℓ当たり0.5～1円の範囲で一定税率とし、申告納付の方法により徴収することとしており、税制の仕組みとしては非常に簡素であることから、簡素の原則に抵触することはないものと考えられる。

法定外目的税の不同意事由との関係

ア 国税又は他の地方税と課税標準を同じくし、かつ、住民の負担が著しく過重となること。

国税又は他の地方税には、ミネラルウォーターとして販売すること等を目的として県内で地下水を採取する行為に対して課税するものはないこと、税率は県内で採取した地下水から生産されたミネラルウォーター等1ℓ当たり0.5～1円の範囲で設定することとしており、想定される税率が高額ではないと考えられることなどから、この要件には当てはまらないものと考えられる。

イ 地方団体間における物の流通に重大な障害を与えること。

税率は県内で採取した地下水から生産されたミネラルウォーター等1ℓ当たり0.5～1円の範囲で設定することとしており、想定される税率が高額ではないと考えられることから、ミネラルウォーターとして販売すること等を目的として県内で水を採取する行為に対して課税することは内国関税的なものにはならず、この要件には当てはまらないものと考えられる。

ウ 国の経済施策に照らして適当でないこと。

「国の経済施策」とは、「国地方係争処理委員会」の勧告では、「国民の経済生活に直接かつ重要な影響を及ぼす経済施策がこれに当たる」とされており、不同意事由の認定に当たっては、「国の経済施策に照らして『重要な』負の影響を及ぼすか否かという観点に限定して認定がなされるべき」として

いる。

法律、政令等を見渡してもミネラルウォーターに対する課税に関連する国の重要な経済施策は見当たらない。

また、森林・林業基本法に基づき平成13年10月に策定された森林・林業基本計画においては、森林整備のための社会的コスト負担の方法として税の活用が検討されることとなっているなど、森林整備のために課税することは国の政策の方向性に合致するものであると考えられる。よって、この要件にも当てはまらないものと考えられる。

(4) 今後の検討課題

今後、ミネラルウォーター税（仮称）の詳細な検討を進めるに当たっては、この中間報告を公表して、広く一般県民の意見を求めるとともに、ミネラルウォーター産業の関係者からも十分意見を聴取する必要がある。

また、本税は地方税法に基づく新たな課税であることから、制度化に当たっては、関係者をはじめ県民に十分な周知を図るよう努める必要がある。

さらに、本税の導入を契機として、本県にふさわしい水源かん養機能の維持・保全施策について幅広い角度から検討を行い、水源かん養に係る事業を一層推進していくことが必要である。

将来的には、本県の有する豊かな環境資産の保全を念頭に置いて、ミネラルウォーター税（仮称）もその一部に組み込んだ、環境首都にふさわしい環境税体系を構築することを目指した検討を行うことも考えられる。

(5) 学識者の見解（要旨）（50音順）

岩崎政明・横浜国立大学大学院国際社会科学研究科教授（租税法）

- ・ 税額が商品に転嫁されて最終的に消費者が負担する形になるのか、それとも、その事業者自体に山梨県で水を採取していることによって得た経済的利益に基づいて応分の負担をしてもらうという形になるのかによって、この税の性格がかなり違ってくると思う。山梨の水を使って商売しているのだから、事業者負担してもらうという方が、この税の趣旨に合っているのではないか。
- ・ どのくらいの免税点をとるかというのも重要だと思う。免税点を高く設定

して、事実上、特定の事業者だけしか納税義務を負わないような税制を作った場合、プライベート・アクトといって特定の誰かだけを狙い撃ちにした税金という批判を受けるおそれがあるので、慎重に検討する必要があるのではないか。

植田和弘・京都大学大学院経済学研究科教授（環境経済学）

- ・ ミネラルウォーター産業は、地下水という共同資産、限りのある県民の資産を無料で商業利用しているので、そこに適正な利用を促す仕組みがいる。同時に取った税は地下水のかん養機能が維持されるための対策に使う。その中で一番重要な対策は森林の整備であるという組み立てだとわかりやすいのではないか。
- ・ 税収を水源かん養機能の充実のために使うのはいいとして、そこに納税者が納得できる内容とするための工夫として、参加型のコミッティーなどを設けて、意見を聴くプロセスを入れ込んだらどうか。
- ・ 今後は山梨県の持っている環境資産の保全を念頭に置いた税があってもかしくない。山梨のように水も豊かで、木もあって、空気もきれいでという要素を考えていくと、それらを総合した山梨環境税体系みたいなものを検討した方がいいのではないか。

小幡純子・上智大学法学部教授（行政法）

- ・ この税は法定外目的税なので、税収が森林保全に使われ水源の水がよくなって、周り回って事業者還元され、必ずしも不利益を与えないという点を強調しておく、企業の理解も得られやすいのではないか。
- ・ 総務大臣の同意に関しては、基準に照らすと特に問題はないのではないか。課税標準を同じくするものはないし、国の経済政策も関係ないだろう。物流に重大な障害というのにも当たらないのではないか。
- ・ 公平の原則との関係でいえば、水の利用という観点からは工業用水との問題が考えられるが、ミネラルウォーターは水そのものに価値を見いだしているのに対し、工業用水は水そのものの価値は問題にしていけないので、公平の原則に反するということにはならないのではないか。

神野直彦・東京大学大学院経済学研究科教授（財政学）

- ・ この税は山梨の豊富な自然を利用していることに課税するものなので、発想は鉱区税（鉱産税）に近い。それで税を組み立てるというのも一つの方法だと思う。そうするのであれば、目的税ではなく普通税でいくという考え方もあるのではないか。
- ・ 課税対象をミネラルウォーターに限定しているが、鉱区税的に考えれば、ミネラルウォーター事業者は差別的に非常に質のいい山梨の水資源からの恩恵を享受していて、それは山梨県がそのために様々な行政サービスを提供した結果生まれたものなので、それについては応分の負担をして然るべき、という説明をすれば理解が得られやすいのではないか。

中里実・東京大学大学院法学政治学研究科教授（租税法）

- ・ 地下水という地域の資源を無料で採取し、利益を上げているのだから、使用料でとれないなら、税で負担してもらおうという考え方はありうるのではないか。
- ・ この税は地域の特性を生かした法定外税らしい法定外税といえる。イメージもいいし、額的にも妥当といえるのではないか。
- ・ 今後は、納税者に説明を尽くし、理解をしてもらおう努力が必要になると思う。総務大臣の同意を得る上でも、納税者との十分な話し合いの手続を踏んでおくことが重要となるのではないか。