

6 「ミネラルウォーターに関する税」の詳細

(1) 「ミネラルウォーターに関する税」の骨格について

① 課税目的

水源かん養に係る施策に要する費用に充てることを目的とする。

本税の課税目的は、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、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。

本県は、森林整備事業などにより森林の持つ公益的機能、特に水源かん養機能の保持に努めてきたが、林業不振や労働力の減少・高齢化などの進行により、民有林を中心に森林の管理水準の悪化・荒廃が進み、森林の公益的機能の低下が課題となっている。森林のもつ水源かん養機能などの公益的機能を十分に発揮するためには、計画的な森林の保全・再生が必要であり、経済ベースでの整備が困難な森林については、公的な関与による森林の整備を行う必要がある。

しかし、本県の財政状況は極めて厳しく、三位一体改革による税源移譲や行財政改革の取組を考慮しても、新たな取組を実施していくためには既存財源だけで対応するのは困難であり、新たな財源が必要とされている。

そのため、これらの取組を実施していくための望ましい費用負担のあり方について検討した結果、寄付金、協賛金等の税制以外の手段や、県民に広く薄く負担を求める県民税均等割の超過課税の手法より、受益者負担の考え方に立って、法定外目的税として本税を創設する方が適当であるとしたものである。

なお、本税は、原因者負担の考え方から地下水の採取を抑制することにより地下水の保全を図ることを目的とするものではない。

② 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、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ルリングして出荷する場合も課税対象とするためである。また、すべての事業者が採取、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、あるいはボトル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。

ここでいうミネラルウォーターとは、農林水産省の品質表示ガイドラインによるナチュラルミネラルウォーター、ミネラルウォーター、ナチュラルウォーター及びボトルドウォーターの4種類のミネラルウォーター類を指すが、これらのうち、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、本県で採取された地下水とその他の水を混合した製品の場合、本県で採取された地下水以外の部分も課税対象となる。これは、本県で採水された地下水とそれ以外の水を区分して課税することは徴税事務を煩雑にするため、これを避ける必要があるからである。

なお、ミネラルウォーターに類似する飲料に、フレーバーウォーター及び炭酸水がある。フレーバーウォーターとは、ミネラルウォーターにレモンのような香料を添加したもので、これは「清涼飲料水」に当たり、農林水産省の品質表示ガイドラインによる「ミネラルウォーター」に当たらないことから課税対象とならない。また、炭酸水とは人工的に二酸化炭素を水に圧入したものであるが、これは「炭酸飲料」に当たり、これも「ミネラルウォーター」に当たらないことから課税対象とならない。

フレーバーウォーターや炭酸水については、香料による風味や炭酸の爽快感等に商品価値があると考えられること、また、課税事務上、「ミネラルウォーター」の定義を明確にする必要があることから、ミネラルウォーターに当たるか否かの判断

基準は、農林水産省の品質表示ガイドラインによることとしたものである。ただし、課税逃れのためミネラルウォーターにごく微量の香料や二酸化炭素を加え、「清涼飲料水」又は「炭酸水」と表示する事業者があれば、ミネラルウォーター（特にボトルドウォーター）に対する課税との均衡を考慮し、課税対象とする余地はあるものとする。

③ 納税義務者

②の課税客体となる行為を行う者を納税義務者とする。

ミネラルウォーター事業者には、受益者負担の考え方から、一定の負担を求めることとしたものである。

ミネラルウォーター事業者は、本県の森林環境の保全に係る事業の恩恵を、一般県民や他の事業者よりも大きく、直接的に、かつ、具体的な受益として得ており、その受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。

④ 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

本税は、受益者負担の考え方に基づくものであるが、受益の程度を直接評価する適切な基準がなく「受益と負担」の関係を厳密に一致させることができないため、生産量のような外形的標準により「受益の程度」を近似値的に評価することとしたものである。

課税客体は地下水を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その他の水を混合して製品化することも想定されるが、その場合は、課税事務の簡素化の観点から、生産量の全体を課税対象とする。

⑤ 税率

課税標準1ℓ当たり0.5円とする。

中間報告においては、「課税標準1ℓ当たり0.5円～1円の範囲で設定する」としたところであるが、新税を財源として今後5年間で取り組むべき水源かん養のための森林整備事業などの事業量（財政需要）やミネラルウォーター生産量を勘案しつつ、納税義務者となるミネラルウォーター事業者の競争力に与える影響等を考慮し、1ℓ当たり0.5円と設定した。

本県のミネラルウォーター生産量は529,388kl（平成16年）であり、税収額は税率を1円とした場合は約5億3千万円、0.5円とした場合は約2億6千5百万円となる。一方、今後5年間で取り組む新たな水源かん養のための森林整備事業等の事業量（財政需要）の1年当たりの平均は、2億7千万円程度であることから、税率は課税標準1ℓ当たり0.5円の設定が適当と考えられる。

課税標準1ℓ当たり0.5円の設定は、ミネラルウォーターの小売価格（2ℓ入りペットボトル）である159円～231円（小売物価統計調査平成15年平均価格：県庁所在市及び人口15万人以上の市）の1%以下の低率となっていることから、課税によりミネラルウォーター事業者に与える影響は少ないと考えられる。

なお、地下水の採取という行為は、鉱物の掘採に類似した行為であることから、鉱産税（税率は鉱物の価格の1%。価格とは、掘採者の売渡価格で、輸送費、販売費等は含まれない）の例に倣うこととすると、税率は、工場出荷額（運送費、営業費等を除く）の1%程度だと考えられる。山梨県ミネラルウォーター協議会から提供されたミネラルウォーターのコスト（試算）によると、運送費を除いた製造コストは500ml入りペットボトルで44.8円、2ℓ入りペットボトルで78.5円とされていることから、税率は、その1%に当たる0.45円～0.79円（1ℓ換算0.4～0.9円）程度だと考えられる。

また、フランスにおいては、ミネラルウォーターに対し、地方税として「ミネラ

ルウォーター付加税」を課税しているが、税率は、0.0058ユーロ/ℓ（日本円で約0.8円）である。

これらのことから、課税標準1ℓ当たり0.5円とする税率は合理性があるものと考えられる。

⑥ 免税点

設定しない。

中間報告においては、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、競争力の低い中小事業者に対する配慮措置として、免税点の設定等について検討することとした。

そこで、具体的には、消費税及び地方消費税の免税点を参考とし、課税売上高1,000万円をミネラルウォーターの販売量に換算した200klを免税点とする考え方があり（ミネラルウォーターの蔵出し価格を2ℓ当たり100円とする。）（案1）。一方、本税は、受益者負担の考え方から、免税点は設けない方が望ましいという考え方もあり（案2）。

免税点を200klとした場合と設けない場合の税収額を試算すると次のとおりである。

	(案1)免税点 200kl 未満	(案2) 免税点なし
納税義務者数	17	28
課税対象生産量(kl)	398,861	399,843
税収額(千円)	199,430	199,922

上記試算は、各事業所ごとの採取量を積み上げた数値（平成13年）を使用した。

免税点を200klとした場合の税額分岐点は10万円であり、上記試算及び本県のミネラルウォーター事業者数から推測すると、税収額は免税点の有無により大きくは変わらないものと見込まれる。

免税点は中小事業者への配慮措置として検討を行ってきたものであるが、本税は受益者負担の考え方に立っていることから、ミネラルウォーターを販売し利益を得ている事業者については、その生産量の多寡にかかわらず、受益（生産量）に応じ

て負担を求めることにより、事業者間の公平性が保たれるものとする。また、広く薄く課税とする原則からも望ましいと考えられる。

また、他の税目の例を参考にすると、消費税では課税売上高 1,000 万円以下の事業者については、納税義務を免除することとしているが、これは小規模事業者の納税事務負担に配慮する等の観点から設定したものとされている。本税は、納税義務者に生産量（供給量）の記帳義務を課すこととなるが、煩雑、膨大な事務負担とはならないものと見込まれ、免税点は必要ないものと考えられる。

さらに、県税で免税点を設定している税目としては、不動産取得税（標準税率 4 %、税額 4,000 ～ 9,200 円未満が免税）及び自動車取得税（標準税率 3 %、税額 4,500 円以下が免税）がある。仮に、同程度の税額 5 千円を本税の免税点とした場合、生産量（供給量）では 10kl となり、事業者の中で該当するのは 2 社となる。該当事業者にはメリットはあるものの、あえて免税点を設けたとしても、その効果は限定的なものにならざるを得ない。また、法人事業税は 5 千円未満の場合であっても課税（納税）していること等も考慮すると、免税点は必要ないものと考えられる。

他県で導入されている産業廃棄物税（法定外目的税）のうち、事業者申告納付方式を採用している三重県及び滋賀県においては、納税義務を課す事業者の排出量に一定の下限（免税点）を設けている（三重県：1,000 トン、滋賀県：500 トン）。これは全ての事業者を課税対象とすると、徴税コストが極めて大きくなるため、事務の合理化の観点から免税点を設けたとされているが、本県の場合、想定される納税義務者数から、徴収コストを考慮した免税点の設定は必要ないものと見込まれる。

以上から、免税点は設定しない方が望ましいと考える。

⑦ 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。

⑧ 徴収猶予

赤字が一定期間継続する事業者については、経営が軌道に乗ってから納税することができるような徴収猶予制度を導入する。

中小事業者等への配慮措置として、赤字が一定期間継続する事業者について、経営が軌道に乗ってから納税できるような徴収猶予制度について検討を行った。

具体的には、平成16年度に導入された法人事業税の外形標準課税における徴収猶予制度を参考とした。

【外形標準課税における徴収猶予制度の概要】

次のいずれかに該当する場合において、事業税を納付することが困難であると認めるときは、当該法人の申請に基づき、当該事業税の納期限の翌日から3年以内の期間を限り当該事業税の全部又は一部の徴収を猶予することができる。

ア 3年以上連続して所得がない法人で、経営の状況が著しく悪化し、又は悪化する恐れがあると認められ、かつ、これによって地域における雇用の状況その他地域経済に重大な影響を及ぼし、又は及ぼす恐れがあると認められる場合

イ 創業5年以内の所得がない法人で、著しい新規性を有する技術又は高度な技術を利用した事業活動を行っており、当該事業活動が地域経済の発展に寄与すると認められる場合（地方税法第72条の38の2、同法施行令第32条の2）

本税は課税標準がミネラルウォーター生産量（供給量）であるため、当該事業者の所得の有無に拘わらず課税されることとなる（応益課税）。本税は応益性に着目した課税ではあるが、負担能力に対する配慮も重要であると考えられることから、一定期間赤字が継続する事業者に対しては徴収を猶予する制度を設けることは必要であると考えられる。

県内ミネラルウォーター事業者は、大企業から個人経営の事業者までが混在して

いる。このため、資本金1億円超の法人を対象とした外形標準課税の徴収猶予制度をそのままミネラルウォーター税（仮称）に当てはめることは適当ではない。小規模事業者の場合、経営状況の著しい悪化によって、「地域における雇用の状況その他地域経済に重大な影響を及ぼす」とまでは考えられないことから、本税の徴収猶予の要件とすることは好ましくない。また、本税では、「著しい新規性を有する技術又は高度な技術を利用した事業活動」を行う法人を想定した徴収猶予制度とする必要はないものと考えられる。

したがって、本税の徴収猶予制度としては、「3年以上連続して所得がない事業者で、経営の状況が著しく悪化し、又は悪化する恐れがあると認められる場合において、本税を納付することが困難であると認めるときは、当該事業者の申請に基づき、当該事業税の納期限の翌日から3年以内の期間を限り、当該税の全部又は一部の徴収を猶予することができる」とするのが適当だと考えられる。なお、外形標準課税では、最長6年まで徴収猶予することができるが、本税については、5年で見直しを行うこととしているので、3年以内の期間に区切ることとする。

⑨ 税収の使途

税収は、水源かん養に係る事業に充てる。

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。

また、森林整備事業のほか、水源かん養に係る事業の効果を検証するため地下水位の観測・水質の調査等にも充当する。

水源かん養に係る事業は、県とミネラルウォーターの水源地所在の市町村が、それぞれの役割を踏まえつつ、一体となって推進するものである。比較的小規模の民有林（地域水源林）を対象とした森林整備事業などについては、県が直接実施するよりも市町村が実施した方が高い効果が期待できることから、市町村が実施主体としてこれらの事業を推進していくことができるよう、税収の一部をこれらの市町村に交付する。

県と市町村の役割分担の基準は、おおむね次のとおりである。

ア 県が行う事業

- ・主として、県有林（水源かん養保安林、水土保持林を中心とした区域）を対象とした森林整備事業

- ・森づくりに関する調査研究、普及啓発事業

イ 水源地所在の市町村が行う事業

- ・比較的小規模の民有林（地域水源林）を対象とした森林整備事業

県の事業の対象が主に県有林であるのに対し、市町村の事業の対象は民有林であること、県有林と民有林の面積の割合がおおむね1対1（46％：53％）であることから、県及び市町村に対する税収の配分割合は1対1とする。また、市町村ごとの交付割合は、税収を主に民有林を対象とした森林整備事業に充てるため、ミネラルウォーターの市町村単位の生産量（供給量）と、市町村の民有林面積の按分によるものとする。本税は、ミネラルウォーターの生産量（供給量）に応じて負担を求めるものであるため、市町村に対する交付金についても、受益と負担の関係から、生産量（供給量）に応じて交付すべきだとする考え方もあるが、区域内の民有林面積から見込まれる事業量（財政需要）にも配慮した交付額となるよう民有林面積を交付金の配分基準に加えたものである。

なお、税収の一部を交付する市町村について、ミネラルウォーターの水源地所在の市町村に限定したのは、事業の施工地区を限定することにより受益と負担の関係をできるだけ明確にするためである。

ただし、県が行う森林整備事業については、施工地区とミネラルウォーターの水源地域とは必ずしも相関するものではない。これは、事業の施工地区を既存の水源地域に限定しないで県全体として良好な森林環境を整備することにより、良質な水を安定的に供給できる環境を整えるためである。ただし、実際の事業の実施に当たっては、5年間という限定された期間を考慮すると、既存の水源地域（ないし、その周辺を含む地域）に対し優先的に事業を実施していく方が望ましいといえる。このことは、行政も、ミネラルウォーターの水源地域の保全に対し積極的に取り組んでいるという姿勢を示すことであり、水の「ブランド価値」を高めることが期待され、ミネラルウォーター事業者の利益にも資するものと考えられる。

これらの事業には、5年間にわたって、市町村に対する交付金も含め年間2億7千万円程度を支出することを見込んでいるが、およそ2億6千5百万円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。

⑩ 存続期間

5年を目途として必要な見直しを行う。

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年を目途に必要な見直しを行うこととする。

⑪ 名称

- ア ミネラルウォーター税
- イ やまなし水源の森づくり税
- ウ やまなし水源環境保全税

本税の名称については、中間報告において、課税目的に着目した「水源税」、「水源かん養税」、「森林整備税」などについては、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、課税客体に着目して「ミネラルウォーター税」とすることが望ましいとしたところである。

その後、これらの地方公共団体の多くは、水道事業者に対する法定外目的税の導入に替え、県民全体に広く薄く課税する県民税均等割の超過課税の手法を導入し、通称として、「森林環境税」、「おかやま森づくり県民税」、「森林環境保全税」、「水と緑の森づくり税」等の名称を採用している。

したがって、本県が課税目的に着目しこれらの通称に類似した名称を採用しても、本県の独自性は保たれるものと考えられる。そこで、「ミネラルウォーター税」に加え、「やまなし水源の森づくり税」及び「やまなし水源環境保全税」の2つの名称を候補として掲げたい。

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に関する税」

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に関する税」の枠組み

課税目的	水源かん養に係る施策に要する費用に充てることを目的とする。
課税客体	① 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 ② 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	① 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 ② 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 1ℓ当たり0.5円
免税点	設定しない。
徴収方法	申告納付（課税期間終了から2か月以内） なお、高額納税者の負担軽減のための中間納付制度を設ける。
徴収猶予	3年以上連続して所得がない事業者（納税義務者）について、事業者の申請に基づき、3年以内の期間を限り、税の全部又は一部の徴収を猶予
税収規模	2億6千5百万円程度 （税収の2分1を市町村に交付）
税収の用途	○ 水源かん養に係る事業 ・主として、県有林（水源かん養保安林、水土保持林を中心とした区域）を対象とした森林整備事業 ・森づくりに関する調査研究、普及啓発事業 等 ○ 市町村交付金事業（水源地所在市町村） ・比較的小規模の民有林（地域水源林）を対象とした森林整備事業 等
存続期間	5年を目途として必要な見直しを行う。

(2)「ミネラルウォーターに関する税」の導入に当たっての法的課題

① 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、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（特に事業者）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。

本県において、平成15年に都市用水として採取された地下水（湧水を含む）は146,193,141klであるが、このうち生活用水は110,257,796kl（75%）であり、工業用水は35,935,345kl（25%）である。工業用水のうち、最も採取量が多い産業は「電子部品・デバイス製造業」の9,736,740kl（地下水全体の7%）で、次いで「飲料製造業」の5,599,465kl（同4%）である（平成15年度山梨県水道統計、平成15年山梨県工業統計調査より。なお、工業用水は「1日当たりの工業用水量」×365日）。

生活用水（163,871,325kl）の約7割を地下水資源に依存している本県にとって、地下水資源は県民共有の財産・資源ともいふべきものであるが、従来、個人が生活に必要な範囲で利用したり、事業者が一定の範囲で事業活動に利用することについては、通常の受益の範囲と捉えられてきたといえる。

しかし、本県が、ミネラルウォーターの国内生産量の41%ものシェアを占める全国一の産地となった現状を見ると、採取した水そのものを販売して利益を得るような事業活動は、次のような理由から、他の事業活動とは異なり、通常の受益の範囲を超えた特別の受益を得ているものと考えられる。

(ア) 特に良質な水を採取し水そのものが持つ価値を金銭と交換していると考えられること。

ミネラルウォーターの原料となるような良質な水（特にナチュラルミネラルウォーター）は、できるだけ手を加えず汲み上げたままの状態でのび詰りされているが、このような水は、県内のどの地域でも採取できるわけではなく、岩石・地層の化学的性質や水源地の環境等に左右される要素が大きく、採取できる地域は限られているといえる。これは、ミネラルウォーター事業所の立地が、花崗岩、玄武岩等の岩石・地層があり、かつ、広大な水源林を抱える特定の市

町村に限られていることから明らかであると考えられる。このような意味で、工業団地においてIT産業等が採取する地下水に比べ、ミネラルウォーターの原料となるような水は、水そのものが持つ価値が高いということができると考えられる。ミネラルウォーター事業者は、このような水をできるだけ手を加えず販売していることから、「水そのものが持つ価値を金銭と交換している」と考えられる。

なお、茶飲料等の清涼飲料製造業は、製品の製造工程等がミネラルウォーター製造業に最も類似した産業だといえるが、清涼飲料製造業は、地下水の採取や瓶詰め等の工程のほか、茶等の原料費や茶の成分の抽出等の工程が必要な分、製造品出荷額等が同じならばミネラルウォーター製造業より付加価値額（製造品出荷額－原材料費等）が小さく受益の程度が相対的に少ないといえる。

ところで、過去5年間のミネラルウォーター製造業と清涼飲料製造業の付加価値率（付加価値額／製造品出荷額等）を比較すると、表1のとおり、すべての年において、ミネラルウォーター製造業の付加価値率は、清涼飲料製造業のそれを上回っている。付加価値額は、製造品出荷額等から原材料費及び減価償却費を控除した数値であるが、ミネラルウォーター製造業が清涼飲料製造業より高い付加価値を算出しているのは、ミネラルウォーター事業者が、原材料費がかからない地下水を商品とすることにより「水そのものが持つ価値を金銭と交換している」からだと考えられる。

表1

年	ミネラルウォーター製造業	清涼飲料製造業	差
	%	%	ポイント
11	39.7	28.9	10.8
12	39.6	30.6	9.0
13	46.7	30.7	16.0
14	59.6	35.5	24.1
15	72.5	35.7	36.8

注 ミネラルウォーター製造業の数値は、山梨県工業統計から推定

(山梨県工業統計)

(イ) 付加価値を算出するため地下水に依存する割合が高いこと。

ミネラルウォーター製造業を含む「飲料製造業」は、表2のとおり、1単位の付加価値を算出するのに、IT産業と比べ約10倍、県内産業平均と比べ約13

倍の地下水を採取しており、付加価値を算出するため地下水に依存する割合が、他の産業に比べて格段に高いといえる。

表2

区分	付加価値額(万円) A	地下水採取量(kl) B (年換算:一日当たり採取量×365日)	1万円の付加価値を算出するのに必要な地下水採取量(kl) B/A
飲料製造業	718,112	5,599,465	7.80
IT産業*	12,935,453	9,846,240	0.76
その他の産業	48,560,924	20,489,640	0.42
計	62,214,489	35,935,345	0.58

*情報通信機械器具製造業と電子部品・デバイス製造業の合計とした。

(平成15年山梨県工業統計)

さらに、過去5～6年の地下水の採取量の推移を時系列で見ると、表3のとおり、工業用水全体ではほぼ横ばいであるのに対し、ミネラルウォーターの生産量(地下水の採取量)は4割近い伸びを示している。

表3

年	工業用水		ミネラルウォーター	
	採取量(kl/日)	指数	生産量(kl/年)	指数
11	100,493	100.0	381,297	100.0
12	102,050	101.5	436,554	114.5
13	100,561	100.1	505,580	132.6
14	103,527	103.0	522,904	137.1
15	98,453	98.0	479,593	125.8
16	—	—	529,388	138.8

(山梨県工業統計、日本ミネラルウォーター協会統計)

ミネラルウォーター製造業を含む飲料製造業は、産業の形態から地下水に依存する割合が高く、基本的に、地下水の採取量を増加させることが、付加価値の増加につながるといえる。そして、過去5～6年間の実績を見ると、他の産業が地下水の採取量を横ばいに押さえているのに対し、ミネラルウォーター事業者は、採取量を4割近く増加させ、付加価値を増加させたことがうかがえる。

以上、(ア)及び(イ)の理由から、ミネラルウォーター事業者は、地下水資源から通常の受益の範囲を超えた特別の受益を得ているものと考えられる。

本県には、地質学的特性からミネラルウォーターの原料に適した地下水資源が豊富に存在するが、これらは、県が行う水源かん養に係る事業等により育まれた

ものであり、地下水資源をかん養する森林整備事業の安定した財源を確保するため、受益者負担の考え方から、当該事業の受益者であるミネラルウォーター事業者に対して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、製品に占める水の割合の高い食品（豆腐類など）、酒類、氷など、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のは、清涼飲料と同じように、付加価値を算出するため地下水に依存する割合がミネラルウォーター産業ほど高いとは考えられないからであり、このことは、課税の公平性に反するものではないと考えられる。

また、地下水の使用形態から付言すると、県内の産業の中で、最も地下水の採取量が多いのは、産業中分類で見ると、「電子部品・デバイス製造業」の26,676kl/日で、2位は、ミネラルウォーター製造業が含まれる「飲料製造業」の15,341kl/日であるが、工業用水の回収率（再利用率）は、表4のとおりである。

表4

区分	工業用水計 A (kl/日)	回収水 B (kl/日)	再利用率 B/A
飲料製造業	16,129	0	0.0
IT産業	209,854	178,531	85.1
その他の産業	108,751	37,407	34.4
計	334,734	215,938	64.5

(平成15年山梨県工業統計)

一般的に、採取した地下水を「冷却用水・温調用水」、「製品処理・洗浄用水」等として利用する場合、使用した水を処理すれば再利用も可能な場合が多く、県内産業全体では、水の再利用率は約65%であるが、ミネラルウォーター製造業を含む「飲料製造業」では、水の再利用率は0%である。

IT産業は、採取した地下水の再利用率が極めて高く、かつ、再利用されなかった水についても、再処理後、公共下水道や河川等に排出され、下流域の住民や事業者（農業用水、発電用水等）の利用が可能になるなど、地域の水循環に与える影響が相対的に少ないような利用の仕方をしているといえる。一方、ミネラルウォーター製造業のような水系の最上流部で地下水を採取し搬出するような事業形態は、地域の水循環に与える影響が相対的に大きいと考えられる。

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円で設定することとしており、通常の小売価格（159～231円（2ℓ入りペットボトル。平成15年小売物価統計））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することである。

したがって、本税は、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円で一定税率とし、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。

② 法定外目的税の不同意事由との関係

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。

- 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円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1ℓ当たり0.5円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。

よって、この要件にも当てはまらないものと考えられる。

7 今後の検討課題

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、事業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。特に、納税義務者であるミネラルウォーター事業者に対しては、可能な限り理解を得られるよう努める必要がある。

また、良質な地下水資源を守っていくための施策について幅広い角度から検討を行い、事業者とも連携協力を図りながら、積極的に推進していくことが必要である。

本税は、「森林県・水源県」としての本県の特長から、山梨の持つ良質な地下水資源を守っていくため、森林の持つ水源かん養機能に着目して、必要とする財源を水源かん養に係る事業から特別の受益を得る者に求めたものであるが、そもそも森林は、水源かん養機能のほか、土砂災害を防止する機能、二酸化炭素を吸収して地球温暖化を防止する機能等、多面的機能をもつものであり、これらの機能を総合的に維持向上させようとするれば、必要とする財源も増加することが見込まれる。また、その受益は県民に広く及ぶものと考えられることから、県民に広く薄く負担を求める県民税均等割の超過課税についても引き続き検討すべきであり、下流都県の住民の受益との調整等の課題について、具体的な検討を進めることが望ましい。

なお、本県では、地下水資源を含む水資源や森林について、「県民共有の財産・資源」として位置づけたところであるが（山梨県水政策基本方針）、将来的には、本県の有するこれらの豊かな環境資産の保全を念頭に置いて、地下水資源の保全・適正利用を含めた総合的な水管理の仕組みを整え、本税もその一部に組み込んだ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。

8 おわりに

本税は、本県の良質な地下水資源を守っていくため、「特別の受益」を得ているミネラルウォーター事業者に課税するという方式をとったが、これは、本県の特長を活かした、全国でも例のない試みである。

本税の導入は、本県が環境の保全と開発が統合された持続可能な社会を実現していくため、積極的な施策を展開してきた先進性を活かしながら、「環境の世紀」といわれる 21 世紀において、環境日本一となるような取組を進めるための契機となるものと考えている。

なお、本税の導入に伴う直接的効果は、水と森林の保全が図られることにあるが、併せて、県民の水と森林に対する理解と関心が深まり、環境推進活動への積極的な参加を促すことが期待される。