

## 【論 説】

# 法定外税と法定税における 租税負担の合理性

岩 元 浩 一

### 目 次

1. はじめに
2. 「駐車場税」導入の経緯とその後の対応
3. 均等割と負担の本質
4. 負担分任からみた「駐車場税」と均等割の合理性
5. おわりに

## 1. はじめに

地方分権は、国から地方への権限の委譲と自主財源の拡充という財政的な裏付けがあってはじめて、実現可能となる。権限の委譲については、その実施を含めて課題が残るが、自主財源の拡充については「三位一体の改革」を推進することにより、地方における支出と収入の乖離をできるだけ縮小する観点から、地方への税源配分の割合を高めることを約束している。その際、応益性や負担分任性という地方税原則を遵守することが、地方が決定すべきことは地方自らが決定するという地方自治の本旨にとって重要となる。地域住民の意思を反映した行政サービスの提供には、その施策の選択および責任がともなう。

住民の自立・自治意識を高めることと、租税負担が密接に関連している点からも、行政サービスによる受益と地方税負担をどう捉えるべきか、が課題となる。また、課税自主権の活用も大きな意義を持つ。しかし課税自主権について

## 法定外税と法定税における租税負担の合理性（岩元）

は、地方団体における役割の大きさは十分承知してはいるものの、大幅な税収を占める有力な税源については、国の意向が強くはたらいっており、地方団体の裁量性は極端に制限されている。このため、地方税源の拡充における課税自主権の活用には、限界があるとの指摘もある<sup>1)</sup>。

地方団体が唯一自らの裁量性を発揮して、課税自主権の行使が可能な法定外税であり、また地方環境税でもある太宰府市の「歴史と文化の環境税」と、自治意識を高める上で有力な個人住民税均等割の負担について、負担分任と応益性の観点から考察する。

## 2. 「駐車場税」導入の経緯とその後の対応

### ・導入までの経緯と同意要件

福岡県太宰府市は、2003年5月から法定外普通税として「歴史と文化の環境税」（以下、駐車場税という）を導入した。これは太宰府市が太宰府跡や水城跡、太宰府天満宮等数多くの遺跡や歴史的文化遺産を有しており、年間およそ650万人もの人々が訪れていることと関係している。太宰府市の人口は6万4,936人であるのに対して、2001年には、1日平均1万5,793人もの観光客が訪れている。観光客の多くが利用する自動車や観光バスが二酸化炭素の排出による環境汚染を引き起こし、それに伴う渋滞や騒音が住民生活に多大な影響を与えているという実態がある。また太宰府市では2005年10月16日に開館する「九州国立博物館」を中心とした、市内のどこでも歴史や文化を感じることが出来るまちづくりを推進する「まるごと博物館」構想がある。そのための史跡・観光ルート周辺の道路、駐車場、公衆便所、外灯等の施設整備と共に、市独自の財源確保が必要となった<sup>2)</sup>。駐車場税は、こうした渋滞緩和のための道路整備や景観まちづくり事業等の環境保全施策の財源として導入されたのである。課税に際しての基本理念は、①自動車から電車等の公共交通への乗り換え、②渋滞や排気ガスの原因者である汚染者負担の原則の遵守、③観光客による環境保全への参加の一形態とする、という3点にあった。①は自動車による来訪

## 法定外税と法定税における租税負担の合理性（岩元）

は、公共交通機関の利用者に比べ排ガスや交通渋滞といった外部不経済をもたらす可能性が大きく、その意味からも自動車による来訪を減らすこと目的としている。②は①との関連で、自動車による来訪者を対象として、環境汚染を引き起こしている原因者としての自覚を求めたものである。③は太宰府市民以外の外部の人々に対して、太宰府市における環境保全の必要性を認識した上で、環境保全の意識の高揚を目的としている。

駐車場税は当初、2002年10月に実施される予定であったが、代理徴収する駐車場業者の反対で延期された経緯がある。そもそもの駐車場税の発端は2000年2月に太宰府市職員の発案によるもので、太宰府市での法定外税の創設の中で提案されたのである。太宰府市は同年4月の市民部部門会議において、法定外税の導入に関する調査研究を始めることを表明し、8月の市民部税務課職員でプロジェクト会議が立ち上げられた。12月に太宰府天満宮、太宰府市商工会、太宰府市観光協会に説明を行い、協力を要請するとともに、2001年1月福岡県を通し、総務省に打診した。その後同年3月の総務省への挨拶を皮切りに、8月、10月、11月と総務省を訪問し、事前協議前の打ち合わせを行い、2002年3月22日に市議会において「歴史と文化の環境税条例案」が可決されるに至った。議会での可決をうけて2002年3月25日総務省へ法定外普通税新設協議書を提出し、2002年4月11日総務省との法定外普通税新設協議書について協議し、2002年7月11日に総務大臣の同意を得ることとなった。

また本税は、有料駐車場に駐車することに対して課税することから、特別徴収義務者である駐車場事業者の協力が必要不可欠であったため、総務省との協議と並行して、駐車場事業者に対して、2002年5月と11月に説明会を開いた。しかし、2002年3月25日に総務省に法定外普通税新設協議書が提出されたことから、これに反発して2002年4月4日に駐車場事業者一同で『太宰府市の駐車車両に課税する「法定外普通税」に「不同意」を求める要請書』が総務大臣宛に提出された。太宰府市は、理解を求めるべく4月、5月に個別訪問を実施、総務大臣の同意を得た7月には総務大臣同意文書持参の上で再び個別訪問を実施した。さらに8月31日には佐藤善郎市長が駐車場36業者との会合に臨

## 法定外税と法定税における租税負担の合理性（岩元）

んだが、話し合いは決裂に終わった。10月8日には36業者が市に対して駐車場税の白紙撤回を要求、12月13日にも再度34業者が白紙撤回を要求する事態となった。駐車場事業者としては、駐車場税の課税によって、駐車場料金が値上りすることになるため、同意することができないというものであった。そのため太宰府市は、2002年10月1日からの実施を延期することとし、9月22日に議会において施行日を規則で定める内容の条例改正を可決した。こうした反対論が強い中、2003年5月23日太宰府市は「駐車場税」の導入実施に踏み切ったのである<sup>3)</sup>。

太宰府市が国との間で協議しなければならない同意要件は大きく次の3点である<sup>4)</sup>。まず第1は消費税との二重課税の問題と住民の負担が著しく重くならないかという点である。駐車場税は駐車行為そのものを課税対象とするため、駐車料金の支払いに加算して負担する形態をとらざるを得ない。このため課税目的が既存の国税や地方税と明確に異なり、独自に存在することが必要となる。とりわけ消費税との関係においては、負担は同時であっても課税標準が有料駐車場に駐車する行為であることを考慮すれば、必ずしも消費税との二重課税が生じているとはいえない。

第2は、地方団体における物の流通に重大な障害を与えないかという点である。駐車場税は駐車行為に着目した税であり、これまでの地方団体間の流通過程を阻害するような要素は少ないといえよう。太宰府市或いはその周辺を含めた広範な地域経済における物流が、本税の課税により障害が生じるとすれば、間接的な部分に止まることになろう。また、この場合の「物」の概念としては、一般的に財、商品、生産物等としてとらえられる「物」であり、本税における駐車行為とは直接的な関係は小さい。

そして第3は、国の経済施策に照らして適当であるかという点である。駐車場税は太宰府市内のまちづくりにかかわる道路整備を含めた様々な事業の実施に使われることから、直接的に国の経済施策とオーバーラップする部分は少ないとはいえず、「九州国立博物館」の開館等を含めれば国の施策と全く無関係とはいえない。ここでいう「国の経済施策に照らして適当でないこと」について

総務省は、次のように述べている。「国の経済施策とは、経済活動に関して国の各省庁が行う施策のうち、特に重要な、又は強力に推進を必要とするものをいい、国の経済施策に照らして適当でないこととは、課税の目的、内容及び方法、住民の受益の限度、課税を行う期間、税収入見込み額、特定の者によって惹起される特別な財政需要に要する費用のために負担を求める税については当該税収を必要とする特別な財政需要の有無等の諸般の事情から判断して、国の経済施策に照らして適当でないと認められることをいうものである<sup>5)</sup>。」

すなわち国の経済施策とは、各省庁がとくに強力に推進する施策が中心であり、必ずしも国が行う広範な政策を対象としているわけではないということである。ともすれば経済活動に関して国の各省庁が行う施策は、一国全体に及ぶことも考えられ、地方団体が新たな法定外税を創設する上で、何らかの形で国の施策に影響が出てくることは避けられない。そうであれば、法定外税の導入に同意を与える余地はなくなるということになる。また、課税をいつまで行うのかといった期間についても考慮しなければならない。期間を限定せずに同意した場合、課税の期間によって国の経済施策への影響が大きく異なってくると同時に、後年度での同意を撤回する手続きがなされていないため、総務大臣サイドから法的手段をとることが困難となる<sup>6)</sup>。そのため、総務省は「法定外税の課税を行う期間については、社会経済情勢の変化に伴う国の経済政策の変更にかんがみ、税源の状況、財政需要、住民の負担等を勘案して、原則として一定の課税を行う期間を定めることが適当である<sup>7)</sup>」としており、課税期間の設定は必然性を持っているといえよう。

### ・駐車場税の概要

駐車場税の課税客体は、自動車等を有料駐車場に駐車する行為であり、駐車後の行動については関知されず、観光の目的でない場合にも課税する。納税義務者は市内にある一时有料駐車場のうち、市が指定した駐車場に駐車して、駐車料金を支払う者である。ここでいう有料駐車場とは、市内にある月極の駐車場、事務所・店舗等に付随する駐車場、臨時的駐車場以外の駐車場である。市

## 法定外税と法定税における租税負担の合理性（岩元）

民が日常生活で利用する通勤・通学の駐車場や事業所の従業員や店舗を利用する駐車場は、市の指定の対象とはならない。また、駐車台数が5台以下及び年間営業日数が10日以下の駐車場を臨時的駐車場としており、これらも市指定の対象とならず、非課税である。これは台数の把握・税の申告納入や帳簿等への記録などをする特別徴収義務者へ配慮したものである<sup>8)</sup>。

税額は、駐車する行為1回につき各号に定めており、公平性の観点から、駐車料金に格差があっても定額としている。それぞれ二輪車（自転車を除く）50円、乗車定員が10人以下の自動車100円、乗車定員が10人を超え29人以下である自動車300円、乗車定員が29人を超える自動車（大型トラックを含む）500円とし、駐車料金に上乗せして課税することとした。福祉対策、高齢者対策を考慮して、地方税法第292条に規定する障害者および障害者に準ずるものが乗車する自動車等の有料駐車場利用者に対しては、課税免除としている。徴収方法は特別徴収の形をとり、有料駐車場の事業者を特別徴収義務者とし、特別徴収義務者は、有料駐車場利用者の見やすい箇所に駐車場税の税額を表示し、4月1日から7月31日までの分を8月15日までに、8月1日から11月31日までの分を12月15日までに、12月1日から翌年3月31日までの分を4月15日までに申告納入することを義務付けている。ただし、当該特別徴収に係る有料駐車場を利用に供しなくなったときは、その供しなくなった日から15日以内に、その供しなくなった日までにおいて徴収すべき駐車場税について申告納入しなければならないとした<sup>9)</sup>。

これまで法定外税の適用期間については、総務省の新処理基準の中で、社会情勢の変化に伴う経済施策の変動の可能性等にかんがみ、税源の状況、財政需要、納税者の負担等を勘案して、原則として一定の課税を行うことが適当であるとしてきた。したがって駐車場税においても5年ごとに条例の施行状況、社会情勢の推移等を勘案し、必要があると認めるときは、条例の規定について検討を加え、その結果に基づいて必要な措置を講じることとしている。

### ・駐車場税のその後と課題

以上のように駐車場税は、特別徴収義務者である駐車場業者の強い反対があったにもかかわらず、2003年5月に見切り発車的に実施された。その後本税に反対する駐車場業者は反対同盟を結成し、駐車料金を無料とする代わりに1枚400円の観光地図を販売する対抗策をとった。ドライバーが来ると新税反対の理由を説明し、駐車料金と同額の観光地図を買ってもらうというわけである。

別の方法として、「歴史と文化の環境税条例」第3条の臨時的駐車場の規定にある「5台以下の駐車場は課税対象外」という点を利用して、駐車場を家族名義の小規模な営業形態に変え課税を免れる措置をとるところも出てきた。多数の駐車が可能であるにもかかわらず、5台以下に分割して営業するというものである。前者は7業者、後者のように夫婦や親子での形態に変えた業者は14業者に上った<sup>10)</sup>。また実際に税負担を行うドライバー側も税負担を拒否する姿勢が目立ったことも納税者への説明責任が十分果たされなかった結果であろう。

駐車場税に反対する業者は2003年7月10日に反対同盟を結成し、駐車料金を無料としたが、これは市側が反対13業者を「特別徴収義務者」にしたことへの対抗手段であった。さらにこのことがこれまで駐車場税に賛同してきた11業者で作る「歴史と文化の環境税指定駐車場協議会」にも衝撃を与え、新税凍結の決断を太宰府市に対して迫ることとなった。しかし市側はこれに応じなかったため、同協議会は7月末での駐車場税特別徴収義務者の指定を返上することを決め、これにより駐車場税は2003年8月1日から徴収を凍結した。すなわち駐車場税は導入から2ヶ月余りで事実上破綻する結果となったのである。

太宰府市の新税導入の方法論に批判が集まったのは言うまでも無いが、市民のコンセンサスが得られていないことを改めて知るに至ったといえよう。太宰府市は事態の打開のために「歴史と文化の環境税運営協議会」を発足させ、解決に向けた話し合いの中で様々な意見が出された。具体的には「駐車場税は法定外普通税であるため用途を特定する必要は無く、市が自由に使えることには課税の根拠はない。」「法定外普通税といっても事実上用途を環境保全のため

## 法定外税と法定税における租税負担の合理性（岩元）

に限定しているのであれば、目的税としての意味合いもある。」、「ぼたんのかげ違いがあったにせよ、原点に立ち返り、市民への説明責任は果たすべき」といったものから、事実上の納税者である観光客からの徴収に関する賛否両論に至るまで様々であった<sup>11)</sup>。半年余りにわたる「歴史と文化の環境税運営協議会」の会合を重ねた結果、2004年2月25日太宰府市は2006年5月をもって駐車場税を廃止することを前提とする内容の解決策を提示した。これにより事態は急速に收拾の方向に向かい、同税の見直し時期を施行後5年としていたものを3年に短縮することで、4月1日から駐車場税の徴収を再開する運びとなったのである。

太宰府市における駐車場税導入の混乱は、関係する駐車場業者との間で十分な議論と説明が行われなかったことに最も大きな原因がある。何故この税が必要なのか、誰にどのような形で課税するのか、租税の転嫁と帰着はどうなるのか、課税の公平は保たれるのか、といった基本的な理念が十分理解されないまま見切り発車的に実施されたことは否定できない。市側が法定外普通税の設置に関して、国との事前協議を重視するあまり市民への対応がやや疎かになっていたともいえよう。また法定外税は、通常一定の政策目標を達成することで廃止される時限措置がとられているが、太宰府天満宮への参拝は将来にわたり継続されるため、それにとまなう環境問題を含めた複合的な社会問題が生じることも考えられる。その意味では、2006年5月に廃止される予定の駐車場税は、法定外税における新たな課題を提示したともいえよう。

### 3. 均等割と負担の本質

#### ・課税根拠と推移

周知のように個人住民税均等割（以下、均等割という）は住民一人当たり一定額を支払う一括課税（lump sum tax）であり、人頭税（poll tax）の形態をとっている。これは地方税のもつ応益性と負担分任の原則を反映させたもので、個人にあっては毎年当該個人の状況を鑑みて、非課税者を限定している。法人

にあつては、事業所等の所在地の地方団体が課税している。人頭税は一般に中立的といわれるが、労働供給が制度的或いは慣例的に一定であるならば、労働供給曲線は非弾力的となるため、定額税が課せられても賃金率は変わらず一定に保たれるため、超過負担は発生しない。即ち労働供給が完全に非弾力的であれば、課税の中立性は保たれる。労働によって得られる所得額とは無関係に、一定額が一括徴収される人頭税は、労働供給の調整によって税負担を転嫁したり、租税を回避することができない点からも、地方税としての特性を備えている。

しかし労働市場における需要と供給が共に弾力的である場合は、均等割は生産者に転嫁されることになる。労働需要曲線が所与であれば、労働者は均等割を賃金税として価格に上乗せすることにより、労働供給を減少させ、一部を生産者に転嫁し、一部を自己負担することで均等割の一部を回避することができる。企業と労働者の負担する租税の割合は、労働の需要および供給の価格弾力性に依存しているのである。

さて日本において均等割が制度化されたのは、シャープ勧告が出された1950年度からである。表1に示したように、当初の標準税率は人口50万人以上の市が800円、人口5万人以上50万人未満の市が600円、その他の市および町村が400円と人口に応じて3段階に区分して設定された。翌1951年度にはそれぞれ100円ずつの減税が行われ、さらに1954年度の道府県民税の創設に伴って市町村民税から道府県民税へ100円の税源移譲が行われた。その後、均等割の税率は1976年度まで20年余り据え置かれた。これは経済成長が続くことによって所得格差が拡大し、均一に課税する均等割への過重な負担を避けたことや国の積極的な財政政策を優先する余り、地方の自立を促す自治体や住民の自治意識が希薄になったためである。1976年度において、均等割の税率があまりにも低くなっていること、それに比べて地方団体の行政サービスの水準が創設当初よりはるかに高くなっていることから、少なくとも物価水準の変動を考慮した見直しが必要とされた。税率は道府県民税300円、市町村民税1,700円、1,200円、700円に引き上げられた。また、均等割のみの納税義務者

法定外税と法定税における租税負担の合理性（岩元）

表1 個人住民税均等割の標準税率（年額）の推移（単位：円）

		1950年度	1951年度	1954年度	1976年度	1980年度	1985年度	1996年度	2004年度
道府県民税		—	—	100	300	500	700	1,000	1,000
市町村民税	人口50万人以上の市	800 (1,000)	700 (900)	600 (800)	1,700 (2,200)	2,000 (2,600)	2,500 (3,200)	3,000 (3,800)	3,000
	人口5万人以上50万人未満の市	600 (750)	500 (650)	400 (550)	1,200 (1,600)	1,500 (2,000)	2,000 (2,600)	2,500 (3,200)	
	その他の市	400	300	200	700	1,000	1,500	2,000	
	および町村	(500)	(400)	(300)	(1,000)	(1,400)	(2,000)	(2,600)	

( )内は制限税率  
 出所；菊池裕子「個人住民税における均等割の在り方」  
 『九州共立大学経済学部紀要』第81号より作成。

のうち低所得者層については、負担の軽減を図るために均等割を課さない非課税限度額制度を同時に設けた。

その後、ナショナル・ミニマムの水準や国民所得の増大等に配慮しながら、数度の税率改正が行われた。とりわけ2004年度の改正では、それまで市町村においては行政サービス水準の程度に応じて負担すべきという趣旨で、均等割の税率は当該市町村の人口段階に応じて区分されていたが、市町村が地域住民に提供する行政サービスは人口規模による格差が見られなくなったことから、こうした税率区分は廃止された<sup>12)</sup>。また、課税の公平性及び負担分任性の立場から見て、生計を同一にしている妻に対して負担を求めることも、実施されるようになった<sup>13)</sup>。

均等割税額の水準については、所得とは関係なく頭割りで均等に負担することが前提であるため、低所得者に対して過度に重い負担とならないような税額水準がもとめられる<sup>14)</sup>。また厳密な客観的水準の設定は困難であるにせよ、極端に低い税額水準は、住民の行政サービスに対するコスト負担意識の減退、ひいては自治意識の低下につながることになる。

均等割の平均税額は、1955年度から1996年度までの約40年間に約8倍の伸び率を示しているが、この間の一人当たりの国民所得額は約74倍、国税と地方税を合わせた一人当たりの租税負担額は約77倍にも上っている点を考慮す

れば、やはりその水準は低いといわざるを得ない。均等割はその性格上、地方  
税収に占めるウェイトは低く、大幅な税収が期待できる税目ではない。特に、  
高度成長期に税率が引き上げられなかったことは均等割の存在意義を薄れさせ  
たといえよう。高度成長期は、ある程度税負担にばらつきが生じることを容認  
する傾向にあるため、均等割の税率を引き上げることは、国民に対して刺激が  
強すぎたとも考えられる。現に1973年に行われた東京都新財源構想研究会で  
は、「均等割の廃止」という提案が出されており、均等割そのものの見直しが  
図られていた<sup>15)</sup>。このことは、均等割が高度成長期によって税収獲得能力を求  
める税目ではなくなってしまったことを再確認する機会を与えたともいえよ  
う。

#### ・負担分任の妥当性

前述したように、均等割は自治体内に住所や事業所を持つ個人と様々な行政  
サービスとの応益関係に着目して、そのために必要とされる経費を広く当該住  
民に求めるという、負担分任の原則に基づいた税である。地方団体は、行政サ  
ービスの供給を通じて、地域住民全般に便益をもたらす。そのため、全住民が  
この便益に対して少しでも費用を負担すべきとする論理は、住民税、特に均等  
割にもっとも適したものといえる。国の場合と異なり、地方団体間の移住は比  
較的容易な中で、各住民が自分の意思で地方団体を選んだとすれば、会費とし  
ての租税を支払うのは当然であり、理解も得られやすい。

地方税における「負担分任」が語られるようになったのは、戸数割の廃止が  
議論されるようになってからあるが、その考え方の根拠として、一般に利益説  
と自治意識涵養説といった2つの説が挙げられる<sup>16)</sup>。

利益説は行政サービスに要する費用は受益者を構成員とする地方団体の意思  
決定に委ね、住民のコスト意識の向上と市場原理の導入をも視野に入れたもの  
といえる。地方の行政サービスは、警察、教育、ごみ処理、上下水道等のような  
住民への具体的な利益をもたらすものが多く、日常生活に密接に関連する内  
容となっている。そのため、行政サービスの受益と負担とを明確に結びつける

## 法定外税と法定税における租税負担の合理性（岩元）

ことが重要となる。しかし、そのことは同時に負担が困難な者を受益から排除することとなり、公共財の持つ非排除性の性格から大きく逸脱することになる。さらに自治体が提供する行政サービスには、受益の測定が困難な行政サービスも多く、厳密にすべての行政サービスの受益と負担を結びつけることは不可能である。

他方自治意識涵養説は、住民は租税負担という痛税感を通して行政への関心を高めることになり、そのことが自治意識の育成につながるという社会教育的な立場から提唱された考え方である<sup>17)</sup>。この考え方はかつては「税の苦痛による『教育効果』という前提は、民主主義を建て前とする限り、地方税のみならず国税にも言えることで、…古典的分任原則論に災いされた古い偏見である。」とした多くの批判がなされてきたが<sup>18)</sup>、近年では地方分権の推進を背景に、「すべての人が、たとえ所得や資産は少なくても、何らかの負担をおこない、地域の行政に参加していくことが必要であり、そうすることが真の住民参加にも結びつく。少しでもいいから皆が負担するということは地方税の課税に際して必要である」といった肯定的な見解のほう有力となっている<sup>19)</sup>。

地方行政への住民参加は、それにとまなう負担のあり方についても言及しなければならない。即ち誰がどのような原則に則って負担することが適当か、ということである。これには大きく帰属地原則と納税義務地原則といった2つの考え方がある。帰属地原則は、地方団体の行政サービスの便益を受けている者に対して、その当該団体が課税することができるとするもので、自治体サイドに明確な課税自主権を与えている。他方納税義務地原則は、投票権を有した上で、実際にその地方政府の政治や行政サービスを決定できる権限を持っている者にのみ税金を負担させるというもので、行政サービスの選好が租税負担に大きな意味を持つことになる。大まかに言えば帰属地原則は先の利益説に、納税義務地原則は自治意識涵養説にほぼ対応する、と考えていいだろう<sup>20)</sup>。両者の相違点は、納税義務者を公共サービスの便益を受けている者とするか公共サービスを決定できる有権者とするかという点にあるともいえよう。

納税義務者はもともと地方団体の構成員と考えられており、現行の個人住民

税では、原則として「市町村内に住所を有する者」と規定されている。どのような属性を有する者をもって地方団体の構成員と見るのが最も望ましいかについては、一義的にとらえることは困難であるが、その地域に生活の拠点を持っている者を対象とする現行制度は、帰属地原則および納税義務地原則の立場から、さらには納税義務者の把握という課税技術上の観点からみても、決して不合理であるとは言えない。特に今日においては、職住分離による日常生活圏の広域化といった社会経済の変化に対応して、都市部における行政サービスの大半の消費者である昼間流入人口にも課税する等、新たな負担分任のあり方が提唱されるべきであろう。

次に、なるべく多く地域住民に負担を求める場合、何を基準にし、負担の割り振りをどのようにするか、という点を考察しなければならない。この観点から従来取り上げられてきた具体的な税目には、人頭税、地方独立税としての個人所得課税、所得税附加税および消費課税といったものがある。

日本における均等割やイギリスのコミュニティー・チャージ（community charge）に代表される人頭税が、地域社会の経費について、なるべく多くの者に負担を求めようとした場合、最も好ましいと思われる方法論は頭割りによる「機械的平等」という手法であろう<sup>21)</sup>。この均等割は、負担分任の精神的な意味合いから言えば最もなじみやすい手法であり、「ごみの放置を排除できないなど、サービスに対する受益者負担の原則を厳格に適用することが困難な状況では、地方内の全員が便益を受けていると考えて、均等割の人頭税で対応し、それ以上の便益を望む場合に、料金制を併用するというのが、ある意味では、地方における負担の最善解であろう」という見解もある<sup>22)</sup>。

しかし、前述したように大幅な税収確保が期待できない人頭税だけで行政サービスの経費を分担することは困難である。コミュニティー・チャージがイギリスで導入される前日の1990年3月31日、新税に反対する大規模なデモ隊がトラファルガー広場周辺で暴動を起こしている。広場近くの建築現場にあった鉄パイプを振り回し、乗用車に火を放ったため、300人以上の逮捕者が出た。死者が一人も出なかったのが不思議なほど激しい抵抗であった。このコミュニ

## 法定外税と法定税における租税負担の合理性（岩元）

ティー・チャージ導入がサッチャー政権を崩壊させるきっかけとなり、その年11月の保守党党首選挙出馬を断念することとなった。後任のメジャー首相は、立候補にあたりコミュニティー・チャージの廃止を公約し、翌1991年9月末にコミュニティー・チャージは実施後僅か1年半で廃止されたのである。

地方税は住民が居住する地方団体に対して支払う会費、という主旨をもって導入されたコミュニティー・チャージは、租税負担が一部の住民に偏らないよう広く負担を求める形をとっていた。にもかかわらず受け入れられなかったのは、日本の住民基本台帳に当たる課税台帳が無かったこともさることながら、実質的に低所得者への負担が重くなる逆進性にあった。負担分任が会費的な要素を持っているとしても、これは必ずしも住民すべてが同一額を負担することを意味するものではなく、地域によって行政サービスの水準等に格差があれば、負担額にも地域間格差が生じることは避けられない。

個人所得課税は、担税力のある者すべてを課税対象としているため、広範囲の者からの負担が可能であり、その意味では負担分任に適した税である。とくに日本における戦前の住民税に適用されてきた所得、資産等といった総合資力は必ずしも明確な指標とは言えず、納税者にはわかりづらい一面があった。シャープは地方税における負担分任を遂行するために、所得のみを課税標準とした。しかし国税の所得税と課税標準が同じであるため、租税負担のあり方が負担分任よりも応能性を重視することに課題が残ったのである。

所得附加税においては、負担分任の立場からそれを肯定的に捉える見解は少ない。地方団体の財政の機能は、近年変わってきつつあるとはいえ資源配分機能のウェイトが大きいことに変わりはなく、行政サービスを含む地方公共財の供給は住民生活にとって欠くことのできないものである。これを所得附加税で対応した場合、所得再分配機能のウェイトが必要以上に大きくなり、応益性を重視する地方税の存在意義が大きく揺らぐことになる。

地方における消費課税は消費行為そのものに課税するため、広範囲からの徴収が可能であり、なるべく多くの地域住民に負担を求めるという負担分任の原則に則った税である。しかしそれは、アメリカの州における小売売上税

(sales tax) のように地方団体に課税自主権が完全に与えられている場合を前提としており、日本の地方消費税とはやや異なる。周知のように日本の地方消費税は都道府県が課税自主権を行使して徴税するのではなく、国税の消費税の一部を地方に配分するという附加税的な要素が強くなっている。このため地域住民が行政サービスのコストを、消費課税によって広く負担しあうという意識は小さくならざるを得ない。

### ・負担分任の本質

負担分任の捉え方は必ずしも一義的とはいえないが、法律上の解釈も視野に入れておく必要がある。地方自治法における負担分任は、「その地方公共団体が各種の行政活動を行うに当たって要する経費について、その団体の住民が負担を分かち合うこと」であり、「『負担』とは、地方税のみならず、分担金、使用料、手数料、受益者負担金等法律の定めるところによって普通地方公共団体が住民に課するすべての負担の意である。」としている<sup>23)</sup>。その上で、負担分任の意とするところを「地方公共団体の住民として、その団体の負担を分任する義務は、住民である地位から本質的に流れ出るものであり、また、共同の負担によって共同の経営を行い、地域社会全体の幸福と利益を進めようとする、本来の地方公共団体の存立目的そのものである。」と解釈している<sup>24)</sup>。

地方自治法における負担分任は、地方税のみに適用されるものではなく、住民という立場から本質的に発生するものであり、何故地方団体の住民が当該団体の費用を負担しなければならないのかという根拠については、必ずしも十分に提示されてはいない。この背景には、法規制の創設以前より住民たちが自発的に地域の負担を分担し合っていたことや、住民自治や団体自治を遂行するためには住民による費用負担が必然であったこと等が指摘されよう。

しかし地方自治法上の負担分任と地方税原則における負担分任を、同義語と捉えるのは適当ではなく、むしろ後者は地方自治の精神を重視した地方自治法上の負担分任を税制に反映させたもの、と位置付けるべきである。

#### 4. 負担分任からみた「駐車場税」と均等割の合理性

環境税や地方環境税の租税負担のあり方は、通常汚染者負担の原則をとっている。太宰府市の駐車場税も例外ではなく、環境汚染を引き起こす自動車のドライバーに対して、二輪車とそれ以外の自動車に乗車定員別の課税を行っている。排気量の大きさによる二酸化炭素の排出量が異なり、排気量の大きな自動車はその分だけ環境汚染の度合いが大きいとの立場から、租税負担を重くしているのである。行政サービスからの受益の大きさに応じて負担も増大する応益性の理念は、環境汚染というマイナスのいわゆる外部不経済の程度においても適用されてしかるべきである。太宰府市の場合、太宰府天満宮への参拝という特性もあって、過度な交通集中による慢性的な渋滞が発生している。その結果ドライバーが、貴重な時間をロスするばかりでなく、イライラをつのらせ、また周辺住民はさらなる自動車の排気ガスを吸い込み、気管支炎等の病気にかかりやすくなる、といった被害を被る。ドライバーには、自身が道路を利用することによって渋滞や交通事故の危険性さらには周辺住民に被害を与えている環境汚染の原因者であることを十分認識させる必要がある。

こうした地方環境の改善策の一つとして、自動車に乗るコストを高くする課税システムを導入したのが、駐車場税である。しかし駐車場税は、地方税原則における応益性の観点からは、受益と負担の一致は見られない。地方財政は国の財政に比べて、行政サービスが限られた特定の地域内で提供されるため、便益の帰着が把握しやすい。したがって、便益を基準とする負担配分が住民の理解を得られやすいということになる。駐車場税の場合、太宰府市の道路や景観の整備がそれに当たる。ところがこうした環境改善のための事業の受益者が、納税者として地域内に居住する負担者とはなり得ないか、或いは負担者となる可能性が低いのが駐車場税である。前述したように、年間約650万人もの観光客の大半は市外から訪れており、ましてや太宰府市民の多くが有料駐車場を利用して参拝するとは想定できないからである。応益性の基本理念は便益に対す

る対価にあり、その点を追求すれば駐車場税の租税負担に合理性はみられない。

負担分任については、小額であってもできるだけ広範囲に、地域の経費を住民が分かち合うとする理念が、駐車場税の租税負担のあり方に適合するかどうかの問題となる。負担分任といっても、かかる経費のすべてを分かち合う必要は無く、通常その一部についてのみ適用されるものである<sup>25)</sup>。地方団体の公共事業は、地方債や地方交付税といった依存財源で賄われるケースが多く、地方環境税としての法定外税が充当されたとしても、かかる経費に占めるウェイトは低い。太宰府市の場合、環境改善事業を施策しなければならなくなった、いわゆる環境負荷の原因者から調達される税収額は3年間で1億6790万円と見込み、一般税源7600万円を含めて総額3億9450万円を事業費として確保している<sup>26)</sup>。

駐車場税の場合、汚染者負担が適用されており、負担者は国中に存在している。しかし環境改善のための事業施設等からの便益は、負担者であるドライバーも受けるが、大半は当該地域住民が享受することになる。したがって、できるだけ当該地域住民全般によって、広く小額ながらも地域環境の保全のための経費を分かち合うことが必要となる。その意味では駐車場税は、太宰府市という限定的地域ではあるものの、住民に対して地方税における負担分任の原則を再認識させる税となっている。

他方、均等割は税収の用途が特に限定されていない、普通税である。地方財政の機能として最も優先すべきは、幾分優先性は低くなったとはいえ、地方公共財の供給に代表される資源配分機能である。日常生活と密接に結びついた様々な行政サービスの提供は、住民生活に欠かすことはできない。公共財のもつ非排除性の原則は尊重するものの、広範でより多くの人々が提供コストの一部を負担することがあっても、合理性を欠いているとはいえない。一方でフリーライダーの存在を理解しつつも、他方でそれを減らすことも地方財政にとって必要であろう。地方団体が住民生活の向上を目的として行政サービスを提供していることを考慮すれば、一部の少数の住民だけがコスト負担をおこなう納

## 法定外税と法定税における租税負担の合理性（岩元）

税者となるのは、好ましいことではない。

これまで均等割は、地方団体間での負担格差があり、それは人口段階によって行政サービスの水準が異なるという判断で税率が決められていたからである。しかし地域内での負担格差は少なく、負担分任の第一義的な論理には適合していた。すなわち、小額ながらも個々の住民が等しく負担をおこなうという点である。たしかにこの考え方は従来から大衆課税的であり、個人の負担能力を考慮していない、逆進的な課税との批判があった<sup>27)</sup>。そのため、応益性からのこうした意見は、課税最低限に格差をつけることで反映されている。課税標準を同じくする所得税の課税最低限よりも、均等割の課税最低限が低くなっていることがそれである。

しかも、現行の均等割は、実際に個々の納税者すべてが等しい税率による負担をおこなっており、この税率が逆進的というほどの水準ではないことは明白である。むしろ負担意識や自治意識の向上ということを考慮すれば、引き上げるべきであろう。こうした現行の課税システムからみても、均等割による税負担は、負担分任の原則を最も反映した形態といえよう。

## 5. おわりに

これまで法定外税への課税については、地方団体における課税自主権の拡充や活用の観点から、議論されることがほとんどであった。住民への説明責任を果たした上で、課税根拠を明確にし、新たな法定外税導入の必要性を説くことで、課税自主権の尊重を促してきたとも言える。他方、環境負荷の原因者に負担させる汚染者負担や受益と負担の明確化による受益者負担といった租税負担の論理は、確かに住民への説明という点では理解されやすいというメリットがある。しかし、駐車場税のように法定外普通税であっても事実上目的税化している税は、特定の税目が特定の支出に拘束されることになり、議会の意思決定を制限することにもなりかねない<sup>28)</sup>。

法定外税も法定税も、租税の本質論からすれば反対給付を求めない無償性と

いう面も考慮する必要がある。受益と負担、あるいは環境負荷とその原因者が個別に特定できる場合は、むしろ料金や負担金として徴収することが望ましいといえよう。駐車場税の場合は、太宰府市外から来訪し、市内の行政サービスや観光資源を消費する人々を中心に課税することにより、その収入を市内の環境改善事業に充当するものである。しかし、これまでも述べてきたように、負担の大半は太宰府市以外の人々が負う可能性が高く、受益と負担の関係の明瞭性が損なわれることは避けられない。財政規模の大小はあるものの、このことは均等割においても指摘され、負担の公平性という視点に立てば、負担分任の原則のもつ意義は大きい。

無論、地方公共財の外部性、環境負荷による外部不経済のとらえ方、受益量の測定等をどうするのかといったような課題は残る。

## 注

- 1) 前川尚美「三位一体の改革と課税自主権」『地方税』地方財務協会、第54巻7号、5頁。  
本来課税自主権は、国から地方への権限の委譲に含めるべきであり、現行超過課税や制限税率の撤廃だけでは不十分である。
- 2) 『広報太宰府』2003年10月1日号参照。太宰府市の将来を見据えた第4次太宰府市総合計画の具体的な方策の一つである。
- 3) 太宰府市は駐車容量の大半を占める太宰府天満宮が受け入れたことで、見切り発車的に実施したのである。
- 4) 2000年4月の地方分権一括法による同意の原則。
- 5) 総務省自治税務局長通知「法定外普通税又は法定外目的税の新設又は変更に対する同意に係る処置基準等及び留意事項について」『法定外税の検討に際しての留意事項』
- 6) 碓井光明「地方財政に関する地方分権改革の検証—地方税を中心として」『ジュリスト』有斐閣、2001年6月15日号、85頁。
- 7) 前掲、総務省自治税務局長通知。
- 8) 「歴史と文化の環境税条例」第3条。どのような形をとっても課税自主権の行使により、住民間で負担格差が生じることは避けられない。しかし域内住民と域外住民との間で極端な負担の格差が生じることは、課税の公平性から見て望ましくないことはもとより、納税者の合意が必要である。

## 法定外税と法定税における租税負担の合理性（岩元）

- 9) 「歴史と文化の環境税条例」第11条の2。
- 10) 城戸洋「太宰府市「駐車場税」の光と影」『都市問題』第96巻7号，93頁。
- 11) 城戸，前掲書，95頁。
- 12) 現行のように標準的な行政サービスはどの地域でも受けられるということであれば，人口規模による格差をつける必要は無くなる。
- 13) 市町村の均等割についてのことで，市町村内に住所を有していることで均等割の負担義務のある夫と生計を同一にしている妻で当該市町村内に住所を有している場合，2005年度は1500円，2006年度から3000円となる。
- 14) 前年の所得額が125万円以下で，2005年1月1日現在65歳以上の人は，2006年度分は1000円，2007年度分は2000円，2008年度分から3000円となっている。
- 15) 菊池裕子「個人住民税における均等割のあり方」『九州共立大学経済学部紀要』，2000年，5頁。
- 16) 山内健夫「『個人住民税』に関する一考察（6）」『自治研究』日本租税研究協会，1995年7月，60頁。
- 17) 山内，前掲論文，62頁。
- 18) 遠藤健一「地方税原則と個人所得課税－『負担分任原則』と『最低生活費非課税原則』」『都市問題』東京市政調査会，1976年7月号，41頁。
- 19) 米原淳七郎「国税・地方税のあり方について」『租税研究』日本租税研究協会，1993年5月号，14頁。
- 20) 山内，前掲論文，64頁。
- 21) 山内健夫「『個人住民税の性格に関する一考察（7）』」『自治研究』日本租税研究協会，1995年9月号，20頁。
- 22) 井堀利宏「望ましい地方税体系について－一国と地方の役割分担－」『地方税』地方財務協会，1994年8月号，10頁。
- 23) 地方自治法第10条。
- 24) 長野士郎『逐条地方自治法（第11次改訂新版）』学陽書房，1993年，111頁
- 25) 川勝健志・植田和弘「地方環境税と地方税原則」『都市問題』東京市政調査会，2005年7月号，65頁。  
一般に個々の住民が等しい税額を負担することが典型的と捉えられているが，地域的な負担の格差が生じても負担分任性は保たれる。
- 26) 城戸，前掲論文，96頁。太宰府市の場合は必ずしも駐車場税充当分が低いという分けではない。市側が示した実施計画案では期間は2004年から2006年までの3ヵ年で，太宰府天満宮駐車場の立体化，正月や観梅期の臨時駐車場や仮設トイレの設置等となっている。
- 27) 川勝・植田，前掲論文，65頁。
- 28) 予算におけるノン・アフェクテーションの原則である。