

法定外税における新ガイドライン¹

地方分権改革における位置づけ

東京大学 経済学部

藤原(奥野)正寛ゼミナール 財政分科会

安養寺 鉄彦²

井手本 和大³

小中 章雄⁴

清水 聡子⁵

田中 輝征⁶

西尾 智⁷

等 健太郎⁸

政川 亮⁹

丸山 穂高¹⁰

渡辺 剛人¹¹

¹本稿は、2004年12月11日、12日に開催される、ISFJ（日本政策学生会議）、「政策フォーラム2004」のために作成したものである。本稿の作成にあたっては、藤原(奥野)正寛教授（東京大学）をはじめ、多くの方々から有益且つ熱心なコメントを頂戴した。ここに記して感謝の意を表したい。しかしながら、本稿にあり得べき誤り、主張の一切の責任はいうまでもなく筆者たち個人に帰するものである。）

² 経済学部3年 tetuhiko@jphy.view21.net

³ 経済学部3年 g220185@mail.ecc.u-tokyo.ac.jp

⁴ 経済学部3年 e40820@mail.ecc.u-tokyo.ac.jp

⁵ 経済学部3年 satoko-s@gf7.so-net.ne.jp

⁶ 経済学部3年 e41370@mail.ecc.u-tokyo.ac.jp

⁷ 経済学部3年 s.rakusho@sweet.ocn.ne.jp

⁸ 経済学部3年 Nonintervention@aol.com

⁹ 経済学部3年 r-masa@cf7.so-net.ne.jp

¹⁰ 経済学部3年 minerva_kd_1@ybb.ne.jp

¹¹ 経済学部3年 e42520@mail.ecc.u-tokyo.ac.jp

要旨

現行の法定外税を見ると、根本的な問題として税の性質上税収規模がとて小小さく、地域外に租税負担を転嫁する税が多い。法定外税は、地方財政の危機を打開する手段というよりも、地方自治体の政策方針を区域内で実現させるために有効であると考えられる。地方税がもたらす問題点である租税競争と租税輸出の問題を中心に、実際に導入された法定外税の事例から検証を加えた。その結果として、法定外税において租税競争が発生する可能性は低い、租税輸出が起こる可能性は極めて高いことがわかった。税負担を居住者以外に転嫁し公共支出を安易に拡大するインセンティブをもたらすなどの租税輸出の弊害を除くためには、基本的には租税輸出の起こる可能性を細かく捉え、より厳しい基準を設定することが適切だと考える。また、法定外税を導入する際に、二重課税問題が引き起こされないような調整が必要になったという実際の事例を挙げた。このような観点から、よりよい法定外税の制度を創出するためには、現状よりも課税に対する規定を明確にすることが必要になると我々は考えた。そこで、我々の考えを具現化する政策提言として、法定外税のもつ作用効果を生かしつつ、最大の問題である租税輸出を最小限に抑制するような望ましい法定外税の新ガイドラインを提案する。新ガイドラインでは、租税輸出がおこらない居住者に対する直接税のほかに、ある地域において発生する外部不経済についてピグー的課税を行ない、汚染者に負担を求めれば、外部不経済を取り除くインセンティブを汚染者に与えることができることを考察した。地方独自の事情により即した形で税をかける事ができるのが法定外税の利点である。さらに、新ガイドラインに沿って、現在既に導入された法定外税、検討中または実施に移されなかった制度についても検討を加える。

目次

はじめに

第 1 章 法定外税の現状分析

- 第 1 節 (1. 1) 法定外税の制度
- 第 2 節 (1. 2) 放置自転車等対策推進税
- 第 3 節 (1. 3) 狭小住戸集合住宅(ワンルームマンション)税
- 第 4 節 (1. 4) すぎなみ環境目的(レジ袋)税
- 第 5 節 (1. 5) 産業廃棄物税
- 第 6 節 (1. 6) 宿泊(ホテル)税

第 2 章 問題分析

- 第 1 節 (2. 1) 中間分析
- 第 2 節 (2. 2) 租税競争
- 第 3 節 (2. 3) 租税輸出
- 第 4 節 (2. 4) 租税輸出の検証
- 第 5 節 (2. 5) ピグー税に関する補足

第 3 章 政策提言

- 第 1 節 (3. 1) 新ガイドラインの提言

第 4 章 二重課税問題

- 第 1 節 (4. 1) 二重課税問題の概要
- 第 2 節 (4. 2) 二重課税問題における解決方法

第 5 章 法定外税の再構築

- 第 1 節 (5. 1) 新ガイドラインによる検証
- 第 2 節 (5. 2) 新法定外税の提案

第 6 章 おわりに

参考文献・データ出典

はじめに

政府と市場との関係はどうあるべきか。これは経済学にとって極めて重要でかつ古くから議論されている問題の一つである。わが国においても現在、公社・公団の民営化などの政策課題に関連して、政府と市場との役割分担が再び問い直されている。しかし、これまでの政府と市場との役割分担論と異なり、現在の議論において最も特筆すべき点は、「政府」内部での役割分担を再検討する必要性が生じていることだ。すなわち、戦後初めて本格的に中央政府と地方政府との役割分担を再構築することが求められているのである。

現在の地方分権のあり方を考えるうえで、三位一体改革に対する我々の考えを簡単にまとめようと思う。三位一体改革は、国庫補助負担金の改革、税源移譲を含む税源配分の見直し、地方交付税の改革を三位一体で推進するというものである。しかしながら、この改革の背景には国と地方の莫大な国債・地方債累積残高の問題があり、国からの観点での地方分権でしかない。地方分権は本来、地方の観点から地方主体で行われるものである。

ところで、政府の経済活動に最も特徴的な点は課税である。課税とは家計や市場取引から強制的に貨幣を調達する活動であると財政学では一般に理解される。わが国では中央政府が課税権を独占することが当然視されてきた。しかし、2000年の地方分権一括法施行により、この大きな前提が崩れたといえよう。

我々が地方財政という枠組みの中で法定外税をテーマに選んだ理由がここに存在する。それは、地方政府が課税自主権を行使する手段として、現在可能なものは法定外税のみだからと考えられるからである。地方分権は、国が持っていた権限や財源を都道府県や市町村に移して地域のことは地域で決められるようにすることと通常定義される。現状では権限や財源移譲は議論されるだけで実施に移される気配がない。最近、多くの自治体で法定外税の議論が活発に行われるようになってきている。それは遅々として進まない国の制度改革にしぶれをきらした地方公共団体が、現状の打開のために歩みだしたためともいえよう。

現在、全国各地でさまざまな法定外税が提唱されているが、納税義務者と地方公共団体との対立が深刻化している例がみられる。しかし、このような試行錯誤を通じて、地方自治体の課税の説明責任がより問われるようになると同時に、財源を新税で求めるよりも財政の効率化を求めるような住民の声が上がるかもしれない。法定外税の制度は、住民に対する説明責任を果たすため、地方財政の効率化という副次的な効果を持つ可能性もある。そして、よりよい法定外税のあり方を自治体に模索させる努力を促すことで、住民自治の原則にのっとった地方分権制度の確立につながるかもしれない。

しかし、法定外税は地方が独自に創出可能な制度であるため、それは部分最適が全体最適に結びつくとは限らないように、国全体で見た効率性を阻害するおそれもある。我々はそのような点も考慮に入れて、客観的に法定外税を分析・検討して行きたい。

法定外税は地方政府が中央政府の傀儡ではないことを証明する格好の機会である。このような地方からの発信が、本質的な地方分権が実現する足がかりとなることに期待したい。

第1章 法定外税の現状分析

第1章では法定外税を取り巻く現状をみていく。本論分における法定外税とは2000年の地方分権一括法による法定外税の新制度を前提としている。その事から地方分権一括法によって変化した新制度の研究は不可欠であり第1節において解説する。そして2節以降では施行されている数ある法定外税の中でも有名な法定外税5つを取り上げ個別に検証していく。

第1節 法定外税の制度

法定外税について議論するにあたって、まず、法定外税の規定について触れておく。

法定外税とは、住民税など、種目とその課税対象や税率が地方税法で定められている税とは別に、地方公共団体が独自に条例で定める税のことである。そして、法定外税は、使途に限定がない一般財源である法定外普通税と、使途が限定されている法定外目的税に区分される。

法定外普通税は古くからある制度で、かつてはその新設に際し自治大臣（現総務大臣）の許可が必要だったが、2000年に地方分権一括法が施行され、地方公共団体の課税自主権を尊重する観点から、同意を要する協議制に改められた。また、法定外目的税は、同じ地方分権一括法により新たに設けられた制度で、特定の使用目的や事業の経費とするために、地方税法に定められていない税目を、各地方自治体が条例を定めて設ける税である（地方税法4条6項、5条7項。以下、条数条項は地方税法の条文を表す）。これも総務大臣との協議制になっている。

2000年のこれらの制度改正を契機として、各自治体では新税の検討が進められ、導入目的や住民負担のあり方など様々な議論がなされている。作用目的的な税や受益と負担の関係を明確化した税が理想とされる一方で、理想を追求した税の設定については困難な面も多く、問題が絶えないといっても過言ではない状況である。

さて、法定外税は地方税法にそのきちんとした規定が存在するため、ここからは具体的に地方税法の条文をもとに法定外税を概観してみたい。

地方税法によれば、「地方公共団体は、総務大臣と協議しその同意を得て、別に税目を起し、普通税や目的税を課することができる（259条、669条、731条）」とされており、これは一般に法定外普通税・法定外目的税と言われている。

次に、法定外税の設定・変更に関する規定を見ていく。

前述のように、2000年に地方分権一括法の施行もあり、法定外税の設定・変更には「道府県（地方団体）は、法定外普通税・法定外目的税を新設または変更しようとする場合には、あらかじめ総務大臣に協議し、その同意を得なければならない（259条、731条2項）」と規定された。

では総務大臣は何をもとに同意を決定するのであろうか。

条文には「総務大臣は、道府県（地方団体）から法定外普通税の新設または変更の申請を受理したときは、事案を審査し、当該道府県（地方団体）にその法定外普通税を設けるに足る十分な税源があることおよびそのような法定外普通税を設けて財源を調達しなければならない財政需要があることの二点が明らかであれば、当該法定外税の新設または変更に同意しなければならない。ただし、たとえ税源の存在および財政上の必要性が確認されても、次の事項のうち1つでも該当す

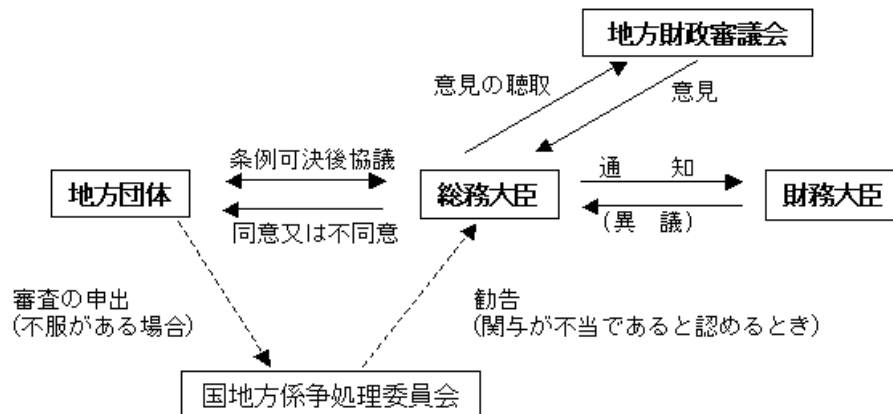
ると認められるときは、同意をすることができない（261条1項、733条）。」とされており、「次の事項」というのが以下の三つである。

- (1) 国税また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。
- (2) 地方公共団体間における物の流通に重大な障害を与えること。
- (3) 以上のほか、国の経済施策に照らして適当でないこと。

この三要件を満たしているか否かの判断を通して、後々の議論で法定外税を評価することになる。

法定外税の設定に関係するのは総務大臣だけではない。「総務大臣は、道府県(地方団体)から法定外普通税の新設または変更の申請があったときは、その旨を財務大臣に通知し、財務大臣はその申請について異議あるときは、総務大臣にその旨を申し出ることができる（260条、732条）。」というように、財務大臣の意向も取り入れる形になっている。これはつまり、当該法定外普通税の新設または変更が、国税と課税標準を同じくするかとか、国の経済施策に照らして適当でないかどうかという点について財務大臣に意見を述べる機会を与えたものである。

以上の流れを図にすると以下のようになる。



(出所) 総務省「法定外税の概要」

このように、法定外税は地方自治体の独自性を創出させるには効果的である。しかし、法定外で独自に税を設定できるといっても、一定の制約がある。「道府県(地方団体)は、次のものに対しては、いかなる場合であっても、法定外普通税・法定外目的税を課すことはできない（262条、733条の2）。」とし、細かく非課税の範囲が決められている。

- (1) 当該道府県(地方団体)の区域外に所在する土地、家屋、物件およびこれらから生ずる収入
- (2) 当該道府県(地方団体)の区域外に所在する事務所および事業所において行われる事業ならびにこれらから生ずる収入
- (3) 健康保険法、日雇労働者健康保険法、国民健康保険法、船員保険法、厚生年金保険法、労働者災害補償保険法および雇用保険法の規定によって保険給付として支給を受ける金品
- (4) 国民年金法の規定によって給付として支給を受ける金銭
- (5) 国家公務員共済組合法、地方公務員等共済組合法または私立学校教員共済組合法の規定によって退職給付および休業手当いがいの給付として支給を受ける金品
- (6) 公共企業体職員等共済組合法の規定によって退職年金、減額退職年金、退職一時金および休業手当金以外の給付として支給を受ける金品
- (7) 児童扶養手当法の規定によって児童扶養手当として支給を受ける金品
- (8) 生活保護法の規定によって給付を受ける保護金品および身体障害者福祉法の規定によって給付を受ける金品
- (9) 国家公務員災害補償法、地方公務員災害補償法、公立学校の学校医、学校歯科医および学校薬剤師の公務災害補償に関する法律、労働基準法および船員法の規定によって重府を受ける災害補償

- (10) 未帰還者留守家族等援護法の規定により支給を受ける金品
- (11) じん肺法の規定による転換手当
- (12) 放送法による放送を受信する受信設備

理想的な新税の設定の問題を議論する上では、以上の規定をもとに考えればよい。新税の設定は、当然設定で終わりではなく、その先に徴税の問題もあるが、後の議論とは直接的に関係してこないので省略する。

第2節 放置自転車等対策推進税

はじめに、豊島区の放置自転車等対策推進税の導入の経緯を振り返る。豊島区においては、特に副都心である池袋駅周辺を中心に、都市・住宅環境の整備上、放置自転車が大きな問題となってきた。1999年度には放置自転車等の全国調査で池袋駅がワースト1、巣鴨駅がワースト4になり、放置自転車の問題が顕在化した。2000年に地方分権一括法で法定外目的税の創設が可能になるが、豊島区役所の内部ではこの政策手段を放置自転車問題に活用することができないかとの検討が始まった。内部での議論の結果、後述のような概要の放置自転車等対策推進税が提唱され、2003年12月9日、豊島区議会本会議で豊島区放置自転車等対策推進税条例が可決された。地方税法は法定外税の施行に総務大臣の同意が必要であることを定めているが、2004年9月13日、総務大臣が地方税法に基づき同意を決定した。なお、その際、総務大臣は豊島区長に対し鉄道事業者との協議・調整を十分に行なうよう要請した。2004年10月28日、豊島区は鉄道事業者との協議期間を十分に確保するため、課税時期を当初予定していた2005年度から一年遅らせ、2006年度からに変更することを決定した。

次に、税の概要を検討する。税目は法定外目的税・放置自転車等対策推進税である。納税義務者は「鉄道事業法に規定する鉄道事業者で、区内において旅客運送事業を行なう者」であり、課税客体は「区内に所在する鉄道駅における前年度の旅客輸送」である。このように、放置自転車等対策推進税は鉄道事業者への課税であり、これが後述のようなさまざまな問題を生む根本的原因であるといえる。また、課税標準は「区内に所在する鉄道駅における前年度の乗車人員」であるが、ここで「乗車人員」とは「区内鉄道駅から乗車した人員で、自社線の乗り継ぎ及び連絡乗車券による他社線からの乗換えをする者を除いた人員」をさす。これは、鉄道事業者は放置自転車の誘因者であり、したがって放置自転車対策費用の鉄道事業者間での負担の分配は区内鉄道駅からの乗車人員に比例したものであるべきだと豊島区が考えているからだと思う。具体的な税率は「乗車人員1000人につき740円(1人につき0.74円)」である。収入見込額は2億1105万3000円(2005～2009年度平均額)である。なお、税率は豊島区の放置自転車対策費用のうち鉄道事業者が負担すべき部分を算出して収入見込額とし、それを徴収できるように課税標準をもとに計算された。つまり、たとえばピグー税のように、放置自転車の外部性から計算された税率ではなく、放置自転車対策の財源を確保する用途目的税の性格が強い。これは、放置自転車等対策推進税の税收の使途が「放置自転車等の撤去、保管、返還、処分、保管所整備等経費」や「自転車駐車場等の維持管理経費及び整備経費、放置抑制啓発経費等」にあてられると定められていることから明らかである。

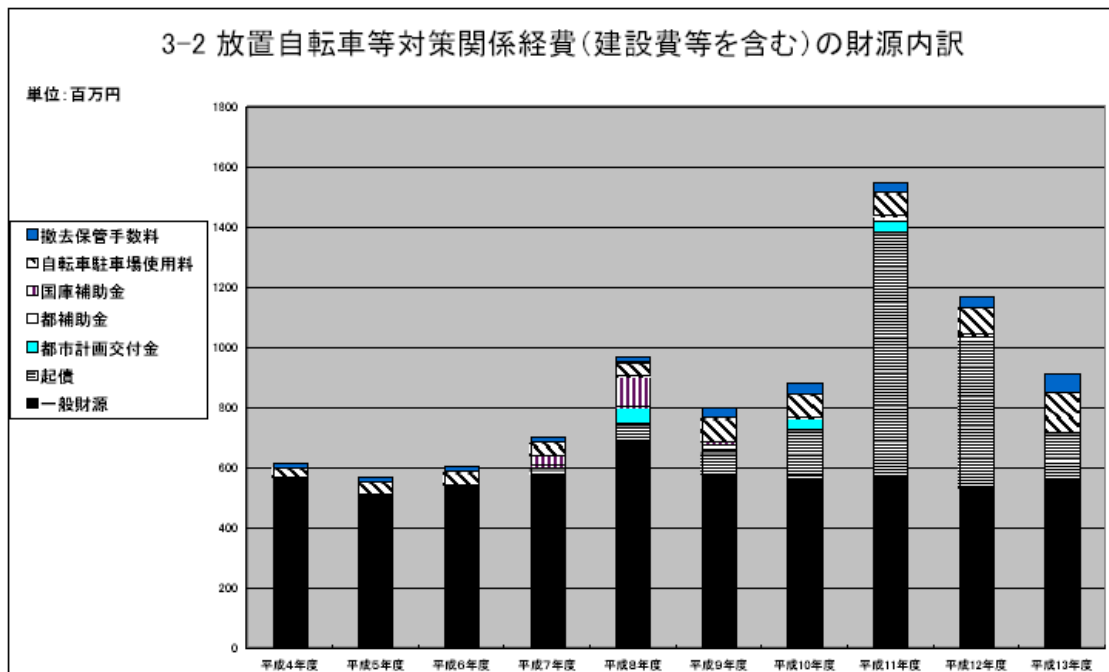
しかし、税收を確保するためだけでなく、鉄道事業者が豊島区の放置自転車対策に協力するインセンティブを設けている。非課税事項等として「次に掲げる納税者に対して、放置自転車等対策の寄与により減免する」とし、具体的には「区内鉄道駅周辺において自転車駐車場を自ら設置

運営している者」「自転車駐車場等の用地を区に無償提供している者」「区の放置自転車等対策に対して特別に寄与していると区長が認める者」は税の減免を受けることができる。つまり、基本的には鉄道事業者を放置自転車の誘因者とみなし、放置自転車対策費の相当分を鉄道事業者に負担を求めるのであるが、鉄道事業者が自ら放置自転車対策を行なった場合には税負担を減免する。この考え方の根本には、鉄道事業者が放置自転車対策を行なうあるいはそれに貢献することは当然であるという考え方がある。

最後に、放置自転車等対策推進税の徴収コストについて検討する。徴収方法は申告納付であり、徴収費用見込額は50万円である。多額の税収を比較的低い徴収コストで徴収できるのは課税対象が鉄道事業者であるからに他ならない。また、補足事項として「条例施行後5年ごとに見直し」をすすとしている。

豊島区の財政においてこの放置自転車等対策推進税はどれほどの重みをもつのだろうか。まず、豊島区の放置自転車対策とその費用について概観する。豊島区によれば、区は区内28ヵ所、収容台数計1万1000台の区立自転車駐車場を整備し、年間台数が3万5412台に及ぶ自転車撤去活動を実施し、4570台分の保管用土地を確保している。しかし、区内の駅周辺には毎日平均9000台の放置自転車が存在しており、海外譲渡・リサイクルは年間約1500台、廃棄処分は年間約1万台となっている。これらの年間平均経費約10億円である。自転車等を放置した者から徴収される撤去保管手数料や自転車駐車場の利用料金はそのうち20%を占めるにすぎず、残りの80%は住民税や起債等によって賄われている。国や都からの補助金等の特定財源は、自転車駐車場建設の際に措置される。なお、豊島区は区立自転車駐車場の利用料金の約25%値上げ、放置自転車撤去保管手数料の3000円から5000円への値上げで、鉄道事業者以外にも負担を求めるとしている。

次に豊島区の財政規模をみる。豊島区の一般会計の予算規模は2004年度で878億9346万円である。そのうち、歳入は特別区税240億1383万円(27.3%)、地方消費税交付金40億5400万円(4.6%)、特別区交付金239億円(27.2%)、国・都支出金146億6262万円(16.7%)、特別区債36億4200万円(4.1%)、その他179億2101万円(20.1%)である。豊島区は特別区であるため、他の法定外目的税を導入した都道府県や市町村とは若干財政制度に違いがある。しかし、放置自転車等対策推進税の収入見込額2億1105万3000円は豊島区の財政規模から考えても無視できるほど少ない額ではないといえよう。



(出所) 豊島区・法定外税検討会議『第一部会・放置自転車等対策税(第1回)会議資料』

豊島区の放置自転車等対策推進税は鉄道事業者の代表も含んだ検討会議で繰り返し議論されてきたものの、条例成立後も依然、鉄道事業者の理解は得られていない。ここで、豊島区と鉄道事業者の双方の主張について検討する。

豊島区は鉄道事業者を課税対象とした理由を、鉄道事業者は放置自転車の「誘因者」であることとしている。その具体的根拠として「放置自転車が鉄道駅付近に偏在していること」「時間帯も鉄道を利用した通勤・通学のピーク時と一致していること」「撤去した放置自転車の返還時のアンケートで、約7割の人が鉄道利用のために放置したと回答していること」をあげている。また「自転車の安全な利用の促進及び自転車駐車場の整備に関する法律(自転車法)第5条2項に、鉄道事業者の放置自転車対策への協力義務が規定されているから、国の自転車関連施策とも整合性がとれる」と主張している。

それに対して鉄道事業者は次のような反論をしている。まず、法的な根拠として「自転車法に規定された範囲を超えて、本来の原因者である放置行為者ではなく鉄道事業者に対して強制的な負担を課せようとするものであり、違法である」「特定の事業者を狙い撃ちする恣意的な課税であるから、憲法上の平等取扱原則に抵触し違憲・違法である」ことをあげている。これは、税の公平性をどのように定義するかという問題に関わるが、確かにたとえば商店や大学・学校なども放置自転車の「誘因者」であると捉えれば、課税対象を鉄道事業者のみに限定したことは公平ではないであろう。鉄道事業者は「鉄道事業者のみを放置自転車の誘因者と一方的にみなすことは不当である」と強調している。

また、「仮に鉄道事業者に課税したとしても放置自転車は減らない」との鉄道事業者の主張であるが、確かに放置者になんら直接的な損失をもたらさない税である以上、放置自転車等対策推進税は放置自転車を減少させる作用をもたないだろう。また、「法定外目的税の要件である受益と負担との関係が明確ではない」という主張も一理ある。しかし、仮に鉄道事業者が誘因する放置自転車を撤去する責任があり、現状ではその責任を果たしていないと考えれば、そもそも受益と負担の関係を反対の論拠にすることに疑問が生じる。

最後に、今回の豊島区の放置自転車等対策推進税には、直接的には関係しない鉄道事業者からも反発が出ている。「総務省は放置自転車等対策推進税による負担増は鉄道事業者の売上との比較において著しく過重であるとはいえないとしているが、同様の税制が他の自治体にも普及する可能性は高く、この場合、全国の鉄道事業者に与える影響は甚大である」との主張である。地方自治体の法定外税は全国に波及する可能性があり、その場合、全国レベルでの税負担を抑制し調整することができない事態も考えられる。このように、法定外税は国税と異なり課税を決定する政府が複数であるために、同様の税が全国に波及する効果についても考えなければならない。地方公共団体が法定外税を提示し、総務大臣は留保条項に該当する以外は同意しなければいけないという現行制度では、この点は十分考慮されていない。

このように、豊島区の放置自転車等対策推進税は、地方公共団体と納税義務者の主張の対立が顕在化し、現行の法定外税の問題点を検討する上で重要な事例となっている。放置自転車対策費を確保できればよいという視点ではなく、誰に税負担が帰着するかを考え、検討することが重要である。

第3節 狭小住戸集合住宅(ワンルームマンション)税

豊島区では 2003 年 12 月に法定外普通税である「狭小住戸集合住宅税」の条例を制定し、2004 年 3 月 30 日に総務大臣の正式な同意を得て、2004 年 6 月 1 日より施行した。

まず、課税概要をみる。豊島区条例によると、税目は法定外普通税「狭小住戸集合住宅税」であり、狭小住戸の建設抑制を主たる目的とした法定外普通税とされている。徴税方法は申告納付であり、申告納付期限は建築等の工事に着手した日から 2 ヶ月以内となっている。課税客体は「区内における狭小住戸を有する集合住宅の建築等の行為」である。国の「住宅建設五ヵ年計画」の 2 人世帯の最低居住水準が 29 平方メートルとなっていることを参考に、「狭小住戸」とは集合住宅における 1 住戸の専用面積が 29 平方メートル未満のものをさす。また、「建築等」とは新築・増築・大規模修繕・大規模模様替・用途変更等を意味する。税収の使途については、法定外普通税のため、税収の使途を条例に明記することはしていない。ただし、条例の施行を通して「ゆとりある住宅・住環境の実現」をはかることを目的とする。課税標準は「区内に新たに生ずる集合住宅の狭小住戸の戸数」であり、納税義務者は「狭小住戸を有する集合住宅の建築等を行う建築主」である。ここで、「建築主」とは建築等の工事の請負契約における注文者、請負契約によらないで自ら工事をする者をさす。税率は狭小住戸 1 戸につき 50 万円である。収入見込額は 3750 万円（平年度ベース）となっている。また、非課税事項等として課税免除と減免が存在している。課税免除は狭小住戸の数が 8 戸以下の建築等の行為に対しては課税が免除される。課税減免は「国又は地方公共団体が特定の政策目的のために行うとき」「区特定の政策に基づく集合住宅として必要であると区長が認めるとき」に集合住宅の建築等を行う場合には税が減免される。徴収費用見込額は 150 万円である。課税期間については、条例施行後 5 年ごとに見直しを行なうこととし、「条例の施行状況、社会経済情勢の推移等を勘案のうえ検討し、その結果に基づき廃止を含めた必要な措置を講ずる」ことが明記されている。

次に、狭小住戸集合住宅税の成立背景や目的について検討する。豊島区内には約 12 万 5000 戸の住宅があるが、これらの 40%以上は 30 平方メートル未満のものであり、反面、ファミリー向け住宅が極端に少ない状況にある。さらに、全世帯における単身世帯の割合は約 56%であり、東京 23 区で最も高い数値となっている。単身者も家族世帯も含めて多様な人々が長く住み続けられるために、住宅ストックのバランスを是正することで、将来の健全な地域コミュニティを維持する政策が重要であるとかねてより主張されていた。豊島区はさまざまな住宅施策を講じてファミリー用住宅の供給に努めているが、一方で今後は一定数以上の狭小住戸を有する狭小住宅の建築に対して課税を行うことで抑制を図り、最低でも 2 人世帯が暮らせるような住宅の供給を誘導していくことが必要ではないかと考えた。豊島区広報紙によれば、「狭小住戸集合住宅税は単身者追い出しのための税ではなく入居者にかかる税でもない。単身者住宅は豊島区には十分に供給されており、今後、一定基準の狭小な住戸を有する集合住宅を建築しようとする建築主に対して抑制を促すものである」との主張である。つまり、課税によるワンルームマンションの建築抑制によって、ワンルームマンションの総量ストックの増加を防止することに主眼がおかれている。

条例制定までの議論を豊島区法定外税検討会議(2003)『第二部会報告 ―ワンルームマンション税について―』を参考に振り返る。まずは直接規制的な政策手段が検討された。住宅ストックのバランス是正に豊島区が取り組む場合、課税という間接的抑策よりも規制という直接的手段のほうが有効ではないかとの議論があった。しかし、規制という直接的手段に対しては以下のような批判があった。都市計画法に基づいて建築物の用途規制が設けられているが、住宅規模について規定はない。地区計画区域内の建設制限として住戸面積の最低限度を定める建築条例を制定するという施策例が存在するが、強制力を持つかどうかは定かではなく、これはワンルームマンションについても同じことが言える。また、豊島区は区長決済の形で『東京都豊島区中高層集合住宅建築指導要綱』を制定している。指導要綱は、住戸の最小床面積を 1K（ワンルームを含む）について 20 平方メートルと規定している。これにより、1 戸あたり 20 平方メートル未満のワンルームマンションを建築させないような行政指導が行われている。現状では建築主等はその指導を遵守している。しかし、指導要綱を改正して、たとえば 1 戸あたり 25 平方メートル以下のワンルームマンションを建築させないような行政指導をした場合、建築主等がそれを受け入れるかど

うかは明らかではなく、実効性に疑問が残る。このため課税という間接的抑制策をとることがより妥当だとされた。

税の負担者について検討する。豊島区の住民は区民税を納めているが、ワンルームマンションの借り主のなかには住民登録を行っていない者が多数みられる。そのような場合、借り主が区のサービスを受けているにもかかわらず、区民税の賦課は事実上不可能である。ここには、一般区民との負担の不均衡が存在する。また、豊島区は東京都の特別区に当たり固定資産税は都税となっている。市町村に認められる超過課税や不均一課税の課税を行う余地が特別区には存在しない。このような現行の区制度が有する欠点を補う施策として、区が法定外税を課することには妥当性が認められるとの意見が出された。受益と負担の関係を考えると、担税者は受益をするワンルームマンションの所有者もしくは借主である。建築主を納税者とする課税であっても経済状況によってその負担が所有者もしくは借主に転嫁されることはありうるし、むしろこの考え方によれば転嫁が生じたほうが課税目的に適う。よって、建築主に課税する狭小住戸集合住宅税は妥当であるとの見解である。しかし、税負担を行わずに豊島区の公共サービスを受用している者はワンルームマンションの所有者や借主だけとはいえない。受益と負担との関係を、建築時のみに課税する狭小住戸集合住宅税に適用することに疑問が残る。

さらに、総務大臣の同意要件について考察する。「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理基準及び留意事項について」の処理基準には、「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」場合には総務大臣の同意が得られないと明記されている。「国税又は他の地方税」との重複については、もし仮に建築主に対する課税が転嫁されなければ問題ない。また、現実的に転嫁が一部生じると考えても、固定資産税等と相まって負担の程度が著しく過重となるような高税率を設定しない限り、この条項には抵触しないと考えられる。また、同様に「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」との処理基準であるが、狭小住戸集合住宅税は不動産に関する課税であり、物流とは性質を異にするので、不同意要件には当たらないと考えることができよう。最後に「国の経済施策に照らして適当でないこと」との処理基準については、全国一律の建築法制のもとで住宅ストックのバランスが失われている以上、地域特有の課題については区が独自の施策をもって対処することが容認されると主張された。また、住宅政策は地域密着型の政策であり、住宅ストックに占める狭小住宅の比率が非常に高いという状況を是正することは国の住宅政策に照らして適当でないとはいえないとの意見が検討会議などでも出された。そもそも、この処理基準は曖昧さが否めないが、都市計画には地域の自主性が尊重されるとの国の政策を考えれば、豊島区の主張に妥当性があるといえよう。

なお、狭小住戸の建設が減少するにつれて税額が少なくなり、結果的にファミリー世帯を誘致するための財源が減少するという問題点が指摘された。しかし、狭小住戸集合住宅税は住宅ストックのバランス是正を目的としており、目的税としてファミリー世帯の誘致の財源に充てるわけではない。したがって、より本質的な問題は、現行の税率は住宅ストックのバランス是正に適正な効果をもつかという点にある。税の施行結果の統計的な分析を通してこの問題の再検討を行なうことが今後必要であろう。

第4節 すぎなみ環境目的(レジ袋)税

まず、税の概要・経緯について述べる。杉並区は2002年3月に、小売店がレジで買い物客に配る買い物袋に課税する「すぎなみ環境目的税(レジ袋税)」条例案を本会議で可決、同条例が成立

した。条例の施行期間は5年とされたが、2004年11月現在未だ実施時期は決まっていない。課税額はレジ袋1枚に対して5円であり、納税義務者は区内で事業を営む個人営業者及び法人とする。ただし、大手スーパーは例外として条例が適用されず、中小の小売店が条例の対象となっている。杉並区はレジ袋に課税する理由として「1、環境問題に対する消費者の意識の高揚」「2、ごみの減量と処理経費の削減（杉並区内では現在、年間1500トンから1700トン程度のレジ袋がごみとして排出されていると推定されている）」「3、石油資源の消費抑制効果」「4、レジ袋はトレイやペットボトルに比べて代替性が高い」などを挙げている。2000年6月に杉並区が実施した「杉並中継所に搬入される不燃ごみ調査」では、不燃ごみの中にレジ袋は重量比で4%を占めていた。杉並区の不燃ごみ量が年間2万5000トンであることから、その量は年間1000トンに達すると推定される。さらに、レジ袋は可燃ごみとしても排出されていることから、年間1500トン程度は排出されている。さらに、東京23区は東京湾にある中央防波堤外側埋め立て処分場と新海面埋め立て処分場を使用している。現在使用中の処分施設も30年程度で満杯になるといわれている。できるところからごみの減量を始めるべきだと主張されている。さらにごみ1トン进行处理するための原価は6万0426円となっている（1997年度東京23区）。杉並区では2000年度の清掃関連予算は約100億円近くかかっておりその大部分がごみ処理経費である。そのため、ごみの減量は財政悪化をこれ以上進めないための不可欠な課題である。レジ袋税による税収は、ごみの減量やリサイクル、生活環境の保全などのための費用に充てるとしている。この税による税収は、1年で1億8800万円が見込まれており、徴税コストは3000万から3500万円と推定されている。また、納税義務者は2000人から2400人と推定されている。

次に、条例が可決されるまでの経緯やレジ袋税の詳細について杉並区『レジ袋税調査会議報告書』に基づいて述べる。言葉の定義として、「レジ袋」とは流通事業者等から消費者に譲渡されるプラスチック系の袋を指し、「レジ袋の環境コスト排出者あるいは発生者」とはレジ袋の最終消費者を指す。また、調査会議では、さまざまな価格誘導的な措置について議論された。一番目に、レジ袋税である。これは、最終消費者に定額のレジ袋税を課す方式であり、当然、条例による制度の制定と違反行為に対する罰則を伴った方式である。二番目に、消費者からのレジ袋代の収受を流通事業者等に条例に基づいて強制する制度が検討された。三番目に、レジ袋の減少につながる価格誘導的な具体的措置の導入を流通事業者等に条例に基づいて強制するが、レジ袋代の収受以外の有効な価格誘導的な方法（スタンプ制など）を流通事業者等の創意工夫に委ねて認める方式が挙げられた。この方式に関しては、レジ袋代の収受以外の有効な価格誘導的な方法を導入しない流通事業者等には罰則による担保が必要であるとの意見が出された。四番目に、レジ袋の収受以外の有効な価格誘導的な方法（スタンプ制など）を流通事業者等の創意工夫に委ね、条例に基づく強制を行わないが、これらの措置を奨励する条例を制定し、強制力を伴わない方法、またはPRの強化等で浸透を促す方式である。この方式に対しては以下のような意見が出された。すなわち、意識改革のみによって環境コストの自発的負担を求めても、それによってフリーライダーを例外的な存在にまで減らすことは困難であり、自発的コスト負担を行わない人々を放置しておくことは、負担の不公平をもたらすだけでなく、自発的負担を行う人々の意識をも後退させてしまうという意見である。そして、調査会議では、環境コストの内部化という観点から、一番目から三番目の強制的な価格誘導的な措置が望ましいとされた。

また、レジ袋への対応措置だけを切り離して議論することに対する異論も出された。全体の包括的なごみ対策の速やかな検討が第一であり、そこから出された施策の優先順位を決めて取り組むべきであるというものである。ごみ処理コストや環境負荷のコストの公平な負担とごみの発生抑制のためには、家庭系ごみの有料化が検討されるべきであり、調査会議は杉並区がこの件について速やかに検討を開始することを求めている。

続いて、レジ袋税の問題点について述べる。価格誘導的な措置の負担者と環境コストの発生者との関係は一致させることが望ましい。この観点から見て、我々は、区境を越えた消費者の行動によって不公平が発生する「区境の問題」について考慮しなければならない。区境の問題は以下に述べる三つのケースに大別される。第一に、杉並区内の消費者が区外で買い物をしてレジ袋を

区内に持ち帰った場合、区内に発生する環境コストを負担しなくなるケースである。第二に、区外の消費者が区内で買い物をしてレジ袋を区外に持ち去った場合、区内に発生する環境コストを負担する必要がないにもかかわらず負担を求められることになってしまうというケースである。第三に、区境においては、消費者が価格誘導的な措置を逃れようと区外の商店を使用しようとするため、区境の店舗の売り上げが落ちるというケースである。第三のケースは、区内の流通事業者等のコスト増の問題である。強制的な価格誘導的な措置の導入は、区内の流通事業者のコスト増を通じて、区民の区外での消費行動を増加させることによって、コスト増を恐れる流通事業者の立地に影響を与え、区の経済を縮小させる可能性を有する。この可能性は環境対策がレジ袋に限定されている限りは大きくないと想定されるが、環境改善に対する杉並区の取り組みがレジ袋のみならずごみ対策全体に及べば、その影響は無視できないものとなるかもしれない。しかし、逆に、環境の改善は環境を重視する住民の増加と土地価格の上昇という形で区の経済を活性化させる可能性も有するといえる。

また、国の法律である容器包装リサイクル法で、レジ袋に関する環境コストは区民や製造・利用事業者がすでに負担しており、レジ袋税が実施されるとレジ袋のみに二重三重に環境コストを負荷することになるという問題点がある。国の法律に適合しないと全国的な環境政策との整合性が保てない。

最後に、レジ袋税の実施状況について述べる。2004年11月現在、レジ袋税の実施時期の目処は立っていない。現在はレジ袋税を導入する前段階として、「レジ袋ポイントシール(エコシール)制度」を導入している。エコシール制度とは、加盟店でレジ袋を辞退した消費者に1回の買い物につき1枚4円の価値があるシールを渡すものである。このシールは加盟店が2円で購入する。シールが25枚集ると加盟店で100円の買い物ができる。これにより区境においては消費者の杉並区内での購買意欲が増すことが期待されるというものである。そのために区は同額の負担(2円)を行っている。加盟店は550店舗(区内でレジ袋を日常的に使う店舗の約15パーセント)を超えているが、エコシールをもらえないというケースも数多く見られ、運用はあまりうまくいっていない。

すぎなみ環境目的税はレジ袋を減少させることで環境負荷を低減させるという明確な目的をもっているものの、課税の範囲が杉並区だけであり区境を越えた消費行動を考えれば実効性に疑問が残る。また、税率についても効果が発揮されるために十分であるかまだ不明である。現状では課税の実施がされていないため、すぎなみ環境目的税は住民の環境保護意識の啓発に一定の効果があつたのみであると評価せざるをえない。

第5節 産業廃棄物税

産業廃棄物税(産業廃棄物の処分等に係る税)は、2002年4月に三重県において全国で初めて導入された。これに追随する形で岡山・広島・鳥取の各県でも2003年4月より実施され、2004年4月現在、産業廃棄物税は、名称は異なる場合もあるが、道府県法定外目的税として11都道府県で施行、8都道府県で協議が行われている。また、福岡県北九州市においては市町村法定外目的税として産業廃棄物税が施行されている。

産業廃棄物税は、産業廃棄物の発生抑制、減量化、再利用その他適正な処理を促進する施策に要する費用に充てるために創設されたものである。一方で、課税を通じて産業廃棄物削減のインセンティブ効果も期待することができ、環境政策への充当財源確保と環境負荷軽減のインセンティブという二つの効果を期待することができる。また、他県からの産業廃棄物の流入を阻止する

効果も考えられる。最初に導入した三重県は、近畿・中京地域からの産業廃棄物の流入県であった。三重県が産業廃棄物税を導入したため、それまで三重県に流入していた産業廃棄物が自らの県へ向かうことを危惧し、隣の奈良県や滋賀県も産業廃棄物を導入した。青森、秋田、岩手の東北三県の産業廃棄物税の共同実施も、首都圏からの産業廃棄物搬入抑制を主な目的としている。

産業廃棄物税のしくみについて、各地方自治体によって方式は異なるものの、おおよそどの自治体においても課税客体は最終処分場への産業廃棄物の搬入で、最終処分場に搬入される産業廃棄物の排出事業者又は中間処理業者が納税義務を負う。そして、最終処分場に搬入される産業廃棄物の重量1トンにつき1000円が課される。徴税方法は特別徴収の形を採っている自治体が多いが、三重県、滋賀県、北九州市においては申告納付となっている。課税免除については、各自治体によって様々である。税収の見込額も自治体によって大きく差があるが、税収の使途としては上記の通り、産業廃棄物発生抑制や減量化、再利用その他適正な処理を促進する施策に要する費用に充てられる。また、産業廃棄物処理施設の設置の促進に関する施策に充てる自治体もある。

税の制定の背景であるが、適正処理を確保するための監視などの行政事務や減量化促進、処理施設の整備促進や運営の円滑化など様々な施策の充実強化を実施しようとする中、都道府県の財政負担は著しく増大してしまうことから、産業廃棄物税の実施が提案された。排出事業者や処理業者は、すでに事業税など別途の税負担をしており、処理料金も支払ってはいるものの、財政需要の一部については、処分される場所が確保されることによって受益する者が公平に負担すべきであるという考え方から、現在のような税のしくみになった。現状では、納税者に応益性が実感されているとは必ずしも言えないが、時間が経って税収を用いて適正処理の確保などの施策が充実強化されることにより応益性が明らかになってくることにより、一定の妥当性を有するものとなると考えられる。

次に、すでに産業廃棄物税を導入している自治体における運用状況やその効果、影響をみる。まずは運用状況であるが、すでに税を導入し運用実績が比較的長い三重県及び中国三県（鳥取県、岡山県及び広島県）についてみると、税収は三重県と広島県において見込みよりも少なかった一方で、鳥取県と岡山県においては見込みより多かった（表1）。このうち三重県においては、排出事業者が生産工程の改善などによる排出削減やリサイクルの取り組みを継続的に進めていることが見込額を大きく下回った主な原因と考えられる。産業廃棄物の減量という面から見ると、三重県では、平成10年度実績では70万トンあった最終処分量が、12年度実績では37万トン、13年度実績では28万トンにまでなり、最終処分量は大幅に減少している。

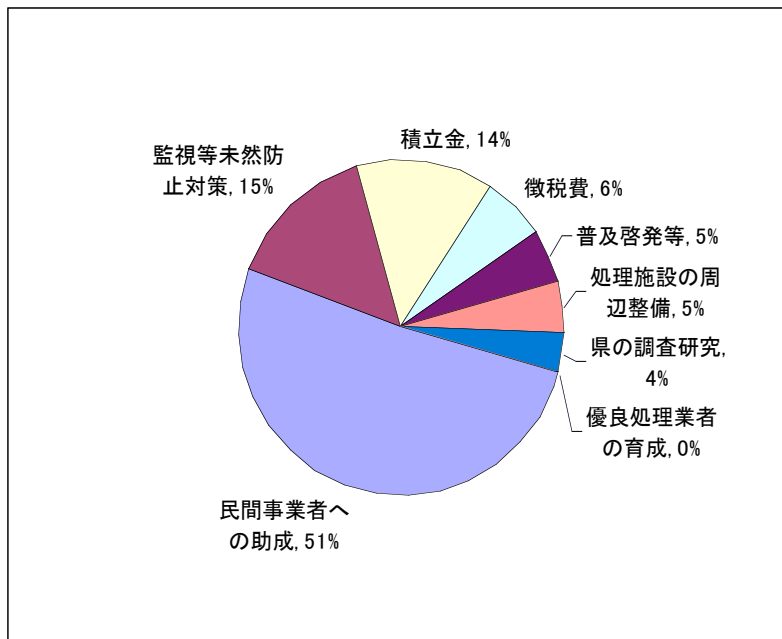
表1 平成15年度の実績と当初税収見込の比較（単位：百万円）

	実績見込	当初年間見込	差
三重県	131	411	▲280
鳥取県	8	6	2
岡山県	965	720	245
広島県	638	750	▲112

（出所）環境省『産業廃棄物行政と政策手段としての税の在り方に関する検討会』

また、税収の使途については、民間事業者が行う減量化のための技術開発や施設整備への助成、監視体制の強化などの不適正処理未然防止対策、処理施設の周辺整備事業への助成、普及啓発活動などに係る新規施策が中心である。（図1）

図1 税収の使途(4県合計)



(出所) 環境省『産業廃棄物行政と政策手段としての税の在り方に関する検討会』

税の効果と影響については、導入後期間が短いため現時点で明確な結論を得ることが困難ではあるが、三重県においては、産業廃棄物税導入や税収による補助事業の活用が排出事業者における減量化促進にある程度寄与していること、税の導入に伴う産業廃棄物の県外への追い出しや県内への流入抑制はこれまでのところあまり認められないことなどが報告されている。また、これまでのところ不法投棄の明確な増加は見られない。

産業廃棄物税の課題は、全国的に導入が進むことで、地域間調整という問題が生じる点にある。例えば三重県では、特定産業を保護するため、産業廃棄物税の免税点を高めに設定しているのに対し、鳥取県では域外からの廃棄物の流入を防ぐということに重点を置き、免税点は低く設定されている。このように、各地域の政策の中にインセンティブ課税が組み込まれていた場合、同じ産業廃棄物税という名称でもその中身は多様であり、地域間の調整は難しい。自治体が最適と考えて採用した政策が、日本全国というマクロ的視点から見たときにも最適な結果に到達するという保障はない。免税点や税率などについて自治体間での調整をどのように図っていくのか、自治体間連携は大きな課題である。

また、二重課税問題も課題である。産業廃棄物税の場合、原産地課税と仕向地課税が考えられる。排出段階で産業廃棄物税をかける県もあれば最終段階でかける県もあり、もし発祥地と埋立地の両方で産業廃棄物が課された場合には二重課税となってしまう。例えば三重県と奈良県においては、三重県で出た産業廃棄物がまず三重県で課税され、その後奈良県で最終処分されたらそこでも課税されるということが起きている。また、県とその県の内部の市町村によって二重に産業廃棄物税が課せられる可能性もある。現在、福岡県と北九州市がその例となっている。

その他、産業廃棄物の県外への追い出しや県内への流入抑制は今のところは認められていないが、導入後の期間が短いため十分な把握が難しい。著しい制度格差や弊害が生じないように努めるとともに、今後も調査などを続けていく必要がある。

第6節 宿泊税

宿泊税とは東京都において制定された法定外目的税である。宿泊税の実施までの経緯を概観する。2001年12月19日、2001年度第4回都議会定例会で東京都宿泊税例として可決された。同月21日、地方税法の規定に基づき総務大臣に同意を求めた。2002年3月29日、総務大臣の同意を得て、同年10月1日施行された。

東京都は、他の海外の都市も宿泊税・ホテル税・滞在税などの名称により税をホテル滞在者に負担させていることから税の制定に踏み切ったと説明している。確かに、たとえばアメリカ・ニューヨーク市ではホテル客室占有税として宿泊料金5%に加え、宿泊料金に応じて最高2ドルまでが加算される。また、フランス・パリ市では滞在税としてホテルのランクに応じて100円程度課徴されている。また、アジアにおいては香港、シンガポールでも同様の宿泊税が採用されている。

宿泊税は法定外目的税のため宿泊税によって徴収された額は特定の目的に充てられる。東京都主税局では課税の目的を以下のように説明している。「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、ホテル又は旅館の宿泊者に一定の負担を求める法定外目的税として創設した」。このように税収の使途は観光振興に使われることが条例に明記されている。具体的には東京の魅力を世界に発信する取り組みとしてシティーセールスの展開、観光情報の提供があげられている。また、観光客受け入れ体制の整備として、観光案内所の整備・充実、宿泊施設のバリアフリー化の推進が行われているとされている。

次に具体的に税の内容を見ていく。課税対象は旅館業法に規定するホテル営業または旅館営業の許可を受けて営業しているホテルまたは旅館である。課税対象のホテルまたは旅館に泊まった際、1人1泊の宿泊料金が1万円以上の場合に限り課税される。税率についてであるが、宿泊料金が1万円以上1万5000円未満のとき100円、1万5000円以上のとき200円徴収される。また、宿泊税における宿泊料金とは素泊まりの料金をさすため、宿泊以外の料金(食事代)、消費税は除外されて計算される。宿泊税を100円、200円という2段階の定額で課税することで宿泊料金に応じた負担の公平性に配慮しながら、できるだけ簡素な税制度を目指しているとされている。また、宿泊料金1万円以下に課税しない理由として修学旅行、ビジネス旅行といった観光目的以外の宿泊にはできるだけ税を負担させないためとしている。

徴収方法は宿泊税課税対象のホテルまたは旅館の申告納付となっている。課税対象となるホテル・旅館は、宿泊者から宿泊税を徴収し、帳簿・書類とともに東京都に納入することになっている。宿泊税を納付する事前登録を行っている旅館・ホテルの数は都内総数(約2000)のうち約120である。また、東京都における1日の平均宿泊者数は約17万2000人であり、そのうち課税対象宿泊者数は税率100円が1万9000人、税率200円が1万1000人と想定された。以上の試算より、東京都は実施前の2001年11月には平年15億円の税収が宿泊税によって確保されると考えていた。それに合わせて、2002年度観光振興施策の予算は約26億円と増額され、宿泊税による収益は全額充てられた。しかし、その後の徴収実績は東京都の試算から外れるものとなった。宿泊税の税収は伸び悩みを見せている。東京都が発表した税収実績によると、宿泊税が実施された2002年10月分は1億0869万円、同年11月分1億1200万円と最初の2ヶ月は順調ではあったが、12月分では1億円の台を割り、2003年4月分では7998万円にまで落ち込んだ。東京都は年15億円つまり1ヶ月平均1億2500万円の税収を見込んでいたため、大きな誤算が生じたといえる。減収の原因として長引く不況があげられる。企業は経費節減のため、東京に出張する社員の宿泊費

を抑えている。出張で東京に来る社員が低価格のホテル・旅館を利用するため、1万円以下の宿泊が予想以上に増えたと考えられる。結果として2002年度決算額は約5億円にとどまった。

他の法定外税と比較して宿泊税の特徴は、課税対象者の大半が海外や都外に在住する観光客やビジネスマンといった「非居住者」である点である。そして、税収が使われる目的は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ということであり、観光客数の増大を目的としている。つまり、最終的にその受益をうけるのは税を納める「非居住者」ではなく、商店街や飲食店といった「都内居住者」であるという指摘がなされている。このため、宿泊税における受益と負担の関係は不透明であり、経済界や他の地方自治体から非難の声が上がっている。税を一方向的に押し付けられたホテル業界はもちろんのこと、当時の鳥取県知事、佐賀県知事など他自治体も宿泊税に対する疑問や非難を表明した。

第2章 問題分析

第1章での法定外税の現状分析を踏まえた上で第2章では法定外税問題の核心がどこにあるのかを考え、分析、検証を行う。第1節において現状における法定外税の限界を指摘しつつ、それをもたらしている要因として租税競争、租税輸出の可能性を考える。第2節、第3節ではそれぞれ租税競争、租税輸出について理論モデルを使い分析を行う。第4節ではさらに法定外税問題の根幹になると判断した租税輸出に関して放置自転車等対策推進税、狭小住戸住宅税における租税輸出の実態を検証していく。租税輸出の実態を検証することで外部不経済の考えに着目し、法定外税のピグー税的役割にいきつく。第5節においてはそのピグー税の概念について紹介する。

第1節 中間分析

前の章において、実際に導入されている五つの法定外税の実例を取り上げて分析した。他にも実施されている法定外税としては、遊漁税・核燃料税・砂利採取税・別荘税なども存在するが、それらを踏まえて現状分析を検討したことで、法定外税が持つ意義や問題点、そしてその限界を認識することとなった。以下ではその認識に至る過程を含めたうえで、我々がこれから法定外税を検討するポイントを提示したいと思う。

当初、我々は地方税の税源としての法定外税の役割はどのようなものかということを検討した。それは現状の地方財政の危機を打開することを念頭にしていたため、法定外税によって地方の財政赤字を補填できる可能性はあるのか、また困窮している地方自治体の財政状況を立て直すことはできるだろうかと考えていた。しかし、法定外税では地方自治体の財政状況を改善するほどの税収は得られないということが現状分析の結果明らかとなった。総務省によると法定外税の同意のおりた地方自治体の数は39である(2004年7月現在)。そしてそれらの法定外税の2004年度決算額税収の合計は243億円、地方税収に占める割合は0.07%に過ぎない。さらに細かく内訳を見ていくと法定外普通税が計237億円なのに対し、法定外目的税は計6億円である。では法定外普通税なら税収を確保できているかといえば、それは違う。なぜなら237億円のうち220億円は11の道県による核燃料関連の税(核燃料税、核燃料物質等取り扱い税、使用済核燃料税)なのである。また地方自治体の規模により法定外税をとりまく状況は変わってくる。申請同意数は都道府県レベルでは24団体なのに対し市町村レベルでは11団体にとどまる。更に税収も都道府県は計238億円なのに対し市町村レベルでは計7億円である。これらから二つのことが導き出される。一つ目は、現在の法定外税の状況下では、税収は実質的には核関連施設を持っているという特殊な状況下にある特定の地域のみあげている実態となっていることがわかる。そして二つ目は自治体の規模により税収は大きく異なることである。都道府県規模ならまだしも市町村規模による法定外税のあげる税収には限界がある、と感じられた。このように、法定外税を導入したとしても、それによって地方が抱える財政赤字の問題を解消することは到底不可能と考えられる。そのため我々は法定外税の限界を痛感しながらも、法定外税の意義は他にあると考えた。

そこで我々は、現状においての法定外税の意義は各地方自治体内で起こっている個別の事例において事態をよりよい方向に導くことにある、と考えた。それぞれ欠点はあるにせよ、法定外目的税はその意義を満たす限りにおいてそれなりの存在価値があると思われた。そして、使い方に

よりその効果を大いに発揮しうると考えられる。例えば、レジ袋税においては、税収としては少ないが、環境への区民の意識を啓発、ゴミの減量とリサイクルを推進、環境への負荷の抑制という点で有効である。ワンルームマンション税では、区内のファミリー世帯数を増やすという豊島区の方針に現状を近づけることができる。つまり1章の現状分析で各々の自治体に存在する特有の問題点を明確にし、それを解決することが法定外税の持つ課題となると考えた。

しかしながら、導入が進められている法定外税の中には、実際に導入されたとしてもその地域の特有の問題点を本当に解決するかどうかという疑問を感じるものもあったのも事実である。例えば豊島区の放置自転車対策税であれば、解決したい問題点は放置自転車の数を減らすことであるから放置を実際に行っている人が税を負担すべきであるのに、その課税対象が鉄道事業者であるということに違和感を覚える。また、その地域のみが特有の税制度を作ることによって、それに伴ってどのような効果を他の自治体に及ぼすのかということも考慮に入れなくてはならないと思った。このような法定外税が持ちうる問題点を考えるために、我々は次のような論点から議論を試みようと思う。ここで地方税のもつ問題点について、佐藤(2002)から引用すると、「地方政府は近隣地域の構成を犠牲に自地域の利得を増進するような租税政策を追求する誘因を持つであろう。その例として挙げられるのが、「租税競争」、「租税輸出」、及び「垂直的租税外部効果」である。」と述べられている。そこでまず、以下において租税輸出と租税競争の二点の問題を取り上げ、実際に法定外税においてそれらが起こりうるのかどうか検証していきたいと思う。また現状分析の際に、法定外税の導入では地方自治体間で「二重課税」問題が起こる可能性があったためそれを解決するための調整が行われたことを知った。そのためここでは二重課税問題の事例をも取り上げてみたいと思う。

第2節 租税競争

地方財政に関して租税競争を考える場合、林(2002)によると二つの租税外部性に分類される。第一の租税外部性は、地方政府間に生じる「水平的租税外部性」であり、第二に地方政府と中央政府の間に発生する「垂直的租税外部性」がある。まず、「水平的租税外部性」の定義について林(2002)では、「課税ベースが自由に地域間を移動できる場合、ある地域における税率の増加(減少)は課税ベースの当該地域からの流出(当該地域への流入)を引き起こし、他の地域の税収を増加(減少)させる。つまり、特定の地域による税率の上昇は他の地域の税収を増加させる「外部経済」であり、これが水平的租税外部性とよばれる。」とされる。これにより外部経済を発生させる変数である地方税率は過小になる傾向にあると考えられる。次に「垂直的租税外部性」の定義は、「課税ベースが地方政府と中央政府によって共有されている場合、一方の政府による税率の上昇(低下)は他方の政府の課税ベースを減少(増加)させ、後者の税収を減少(増加)させる。つまり、一方の政府による税率の上昇は他方の政府の税収を減少させる「外部不経済」であり、これが垂直的租税外部性とよばれる。」というものである。この外部不経済効果により、それを発生させる変数である税率は過大に設定される可能性があると考えられる。

ここでは「水平的租税外部性」の租税競争について考える。たとえば、住民税や法人事業税といった税を念頭において、課税ベースとなる住民や企業を誘致しようとして地方政府どうしが税率引き下げ競争を行うということを想定してみる。ここで考える租税競争はより正確には、堀場(1998)から引用すると、「租税競争とは、たとえば地域間の移動可能な生産要素に課税する場合に、課税によってその生産要素が流出することによる税収の減少を恐れて、税率を引き下げる地方政府の行動をいう。また、そのような地方政府の行動による国全体に発生する非効率の問題を

いう。」とある。このような租税競争の結果として、佐藤（2004）によると二つの非効率を生むこととなる。第一に、「地域間で税率の差が生じているとき、経済活動は、それが最も生産的な地域ではなく、税負担の低い地域で行われることになる」ことによって、「地域間での資源配分を歪め、一国全体の生産・経済成長を阻害する」恐れがある。すなわち租税競争によって資源配分が歪められることによって、課税の歪みに加えてさらに資源配分の歪みをさらに助長する可能性がある。第二として、「税率の引き上げは、他の地域に対して正の財政的外部効果をもたらす」が、このような「外部便益が加味されない」ために「地域的限界費用は社会的限界費用に比べ“過大”なものとなる。限界費用が過大評価されることによって、「地方政府は移動可能な課税ベースに対しては、社会的に見て“過剰”に税率を低める誘引を持つ」のである。このため租税競争によって均衡税率は非効率的なものとなり、公共財の供給の最適な水準に比べて過小なものとなる。土居（2000）では地域間の移動が完全自由な「資本」を導入し、それを課税客体とする分権的地方政府を考えるモデルが提示されている。そのモデルでは租税競争の結果として、地方公共財供給量は過小になることが示されている。このような租税競争を避けるには、各地方自治体が協調し、一定の税収を確保することが望ましいこととなる。

次に法定外税に関して租税競争の面から考察をしてみる。まず、法定外税では一般的に言われるような租税競争、つまり地方政府によって税率を下げる競争が起こることはあまり考えられない。第一に、法定外税の多くは特定の法人や当該地域の非居住者である利用者を課税客体とした税となっていて、租税輸出が起こりうることは大きな問題であるが、租税競争を起こすような性格のものは少ない。特に移動不可能な資本ともいえるべき核関連施設の存在に伴う核燃料税などは、歴史的経緯を見ても、自治体によって税率を上げられることこそあれ、税率が下がることはなかった。第二に、産業廃棄物にかかる税を考える場合、その地方公共団体に運び込まれる産業廃棄物の量を制限するのが目的であるとすると、隣接する地方自治体どうして税率をより高くして、廃棄物の流入を押さえようとするインセンティブが生まれる可能性がある。このように税率を引き下げる競争ではなく、逆に税率を引き上げる競争が起こる可能性が考えられる。第三に、租税競争は課税ベースを大きくすることで税収を増やそうとするものである。しかし、新設される法定外税で対象とする課税ベースはとても小さいものであり、もともと大きな税収を期待するものではない。そのため、税率を引き下げる競争を起こしてまで税率を確保しようとするのは考えにくいものである。以上のように、法定外税に関しては一般的な意味での租税競争が起こることは考慮する必要がないと考えてもさして影響はないと思われる。しかし、第二の理由であげた税率引上げ競争という意味での「租税競争」が起こる可能性は考慮する必要がある。これについては実際の事例を比較することで、考察してみたいと思う。

まず、多くの地方自治体で法定外目的税として導入されている産業廃棄物関連の税を考えてみようと思う。産業廃棄物税の概要で述べられているように、税率はほとんどの自治体で産業廃棄物の重量1トンにつき1000円ということで同じになっている。まだ導入されてから時間が経過していないため、税率の推移などを考えることはできない。しかし、同じ産業廃棄物に対する課税であってもその意図するところは若干異なっている。例えば最終処分の段階で課税する方式を取っている青森県や岩手県などの県では、域外から搬入される産業廃棄物の量を抑制する目的で制度が作られている。三重県は中間処理と最終処理に課税しているが指定の再生施設への搬入は非課税とすることで、産業廃棄物の県外からの流入を防ぐだけでなく、産業廃棄物の廃棄量そのものの減量やリサイクルを推進している。また、北九州市で制定された環境未来税は産業廃棄物を積極的に受け入れることで独自の街づくりを推進するものである。このように産業廃棄物税は個々の地方自治体がそれぞれの政策目的に合わせてその課税を決定しているといえる。これはその地域にふさわしい税の制定がされているという点で、法定外税としての意義が顕著な例といえる。北九州市の例のような場合には、税率を上げることで産業廃棄物の流入を防ぐことは考えられない。しかし、産業廃棄物税が明確に県外からの搬入阻止と思われる場合を考えると税率の引上げ競争がおきる可能性は否定できない。ただし税率の上昇は産業廃棄物の不法投棄を助長する恐れがあり、より悪い状況を地方自治体にもたらすことも考えられる。そのため安易な税率の引

き上げは行われにくいと思われるが、これらはあくまで推量に過ぎないため、これからの成り行きが注目される。

次に核関連施設を有する自治体で課税されている核燃料税の事例を考えてみよう。核燃料税の引き上げの時期を見てみると、1つの県で引き上げが決まると、それに追随して他の県の税率も引き上げる傾向が見られる。たとえば最近の事例では、2002年7月に福島県は核燃料税の五年ごとの継続に際して、税率を7%から10%に引き上げるとする条例を議会で可決した。東京電力や産業界の反対もあったが9月に総務省が税率引き上げに同意し、12月には東京電力は課税負担の増加を受け入れた。すると、2004年11月に核燃料税の更新を迎える新潟県でも、「同じ東京電力の原発立地地域として、同じ税率を」ということから税率引き上げが決まり、10%から12%への税率引き上げが認められ東京電力もそれに同意をした。核燃料税は、税負担が非居住者である法人に帰着する課税という面で租税輸出の事例といえよう。それは電力事業への課税は電力を利用する消費者の電力料金や株主の配当へと転嫁されるからである。さらに、核燃料という需要の価格弾力性が非弾力的なものを課税対象としているので、ラムゼイルールの観点から資源配分の歪みをもたらさない税といえるかもしれない。しかしこの事例からは、ある地方での税率の引き上げが他の地方での税率の引き上げをもたらすという興味深い現象が見られ、それは法人が地方政府の税収のターゲットとなりやすい弱い存在であることを示している。それに関連する法定外税として、神奈川県において実施された臨時特例企業税が挙げられる。この税は県が財政危機に陥ったため窮余の策として実施されたもので、法人への課税を現行の法人事業税に加えてさらに増やすものであった。このように法定外税は、課税対象として弱い立場の法人への課税を過重にする恐れがあり、考慮されなくてはならない問題である。

第3節 租税輸出

租税輸出とは佐藤（2002）によれば「一地域における地方税負担の一部が非居住者に帰着すること」である。また、堀場（1999）は「租税輸出は水平的直接効果の一種であり、同一階層の政府間での税制を通じた外部性である」としている。つまり、租税輸出とはある地方政府が非居住者に帰着する課税を行なうために、非居住者の経済厚生へのロスや他の地方政府の税収の減少といった外部性をもたらすことである。

租税輸出の問題点はどこにあるのだろうか。佐藤（2002）は「税率を選択する地方政府が、有権者たる住民の厚生を考慮しても、非居住者のそれを無視している」という前提のもとでは、「地方政府によっては非居住者の厚生ロスは限界費用として認識されない」という。つまり、課税の社会的限界費用のうち、居住者の厚生ロスは限界費用として認識されるものの、非居住者の厚生ロスが限界費用として認識されない場合があるということだ。

このような地方レベルでの税の限界費用の過少評価は「第一に地方政府は租税輸出をとまなう税源に過度に依存する誘因をもつ」「第二に安易な公共支出の拡大が誘発される」ことにつながる。さらに、佐藤（2002）は「住民も地方政府をモニタリング・（投票を通じた）規律づけをすることで、財政運営の効率化を促そうとはしなくなるだろう」と述べている。

租税輸出を課税における外部効果とすれば、地方政府の公共財供給の外部性は見逃せない。つまり、租税輸出を収入面での外部性の問題だとすれば、支出面における地方公共財のスピルオーバー効果である。地方公共財の供給が他地域に正の外部性をもたらす非居住者にも便益を与えるとすれば、非居住者の限界的な厚生ロスのとらえ方は異なってくる。しかし、先行研究にならぬ、地方公共財のスピルオーバー効果は課税決定の上では無視できるほど小さいとさしあたり考える。

I. 間接税の場合

租税輸出の理論的分析の先駆としてマクルーアー (C. E. McLure) モデルがある。このモデルは、地方政府がその行政区域内においてある財の市場取引に間接税を導入した場合の効果を分析する上で示唆に富んでいる。マクルーアーモデルでは間接税を分析のため以下の仮定をおく (堀場 (1999))。

- (1) 地域は2地域を考え、各々の地域に地方政府が存在する。
- (2) 取引に対する障壁はない。すなわち、財の運搬費用はゼロで関税もないとする。結果として、財の市場価格は両地域で一致する。
- (3) 課税は従量税を仮定する。

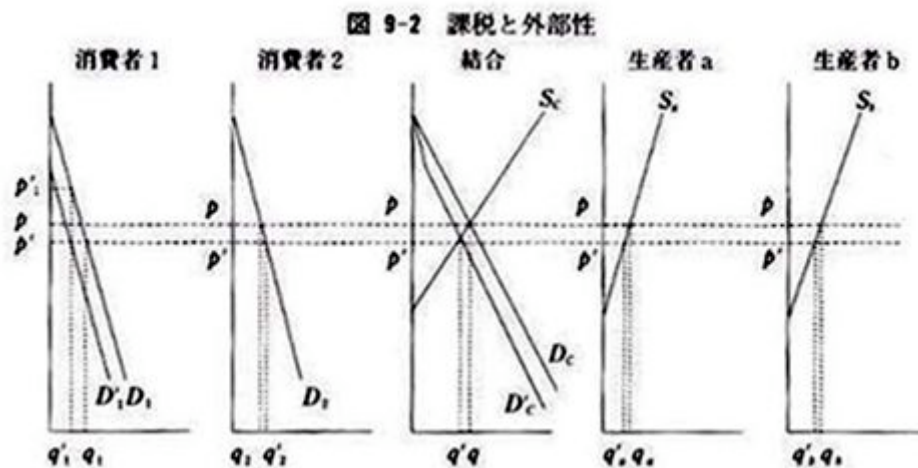
現行の法定外税の制度においては「地方団体間における物の流通に重大な障害がある」場合には総務大臣の同意は得られない。したがって、地方政府間での物流を阻害する税を考慮する必要がないという意味で、(2)の仮定はある程度妥当であろう。(3)の仮定については現行の法定外税は従量税の性格が強く、現実との整合性がとれている。

マクルーアーモデルの問題点としては、法定外税の現状を見ると、市場価格が地域間で一致する財への課税だけではないことが指摘できる。理論モデルから得られる示唆を議論の基本にする意味で、マクルーアーモデルを参考にする。

堀場 (1999) によるマクルーアーモデルの説明は以下の通りである。まず、地域1に従量税を課税すると、地域1の需要曲線が下方にシフトする。その結果、結合需要曲線も図のように下方にシフトする。結果として、総需給均衡量は q' 、均衡市場価格は p' に変化する。地域1、地域2の供給量はそれぞれ q_a' 、 q_b' とする。非課税地域である地域2では需要者価格が市場価格に等しい。課税地域である地域1では市場価格は p' 、需要者価格は p_1' である。このとき、地域1の租税収入の総額は $q_1'(p_1' - p')$ であるが、地域1の消費者が負担する額は $q_1'(p_1' - p)$ でしかない。課税地域の消費者が負担していない $q_1'(p - p')$ は地域1、地域2の生産者が負担する。また、地域2の消費者は価格の低下によって、 $q_2'(p - p')$ のゲインを得ている。したがって、両地域の生産者は $q_1'(p - p') + q_2'(p - p')$ の負担をしている。租税輸出とは地域2の生産者と消費者の純負担であると考えられるから、

$$q_b'(p - p') - q_2'(p - p') = (p - p')(q_b' - q_2')$$

と表せる。 $q_b' > q_2'$ のとき、租税輸出が発生する。しかし、マクルーアーモデルによれば、この変化は需要の価格弾力性や供給の価格弾力性に依存する。



(出所) 堀場勇夫 (1999) 『地方分権の経済分析』 東洋経済新報社 P145

ラムゼーのルールが示すように、間接税が消費者と生産者にそれぞれどの割合で帰着するかは、需要の価格弾力性や供給の価格弾力性に依存している。それに加えて、租税輸出においては、「課税対象の財が他の地域に対して競争力を有するか」「財の供給に占めるその地域のシェアはどれくらいであるか」といったことを考慮しなければならない。つまり、租税輸出が発生するか否かは多くの要因に依存し、一般に確定的なことはいえない。このように、租税輸出の程度を定量的に把握することは非常に困難である。

租税輸出の程度が大きければ、地方政府はそのような財に高い税率の間接税を課税し、租税輸出によって居住者以外へ厚生ロスを与えながらも税収を確保しようとするインセンティブをもつことになる。

II. 直接税の場合

まず、法人への直接税を考える。

例として、法人の利益に対して課税する法人税を考える。企業が利潤最大化行動をとるとすれば、利益に対する法人税の課税は企業の目的関数 $\pi(x) = R(x) - C(x)$ を $\pi'(x) = (1-t)\{R(x) - C(x)\}$ に変化させるだけであり、税率 t は企業が操作できないことから、企業の行動にゆがみをもたらさず、価格の上昇を通じて消費者に転嫁されることもないとされる。しかし、この場合でも、法人税は課税後利益の減少を通じて株主への配当を減少させるなど、資本市場にゆがみをもたらす面は否定できない。なお、企業がマークアップ原理やシェア最大化などに基づいて行動している場合はこの限りではない。

一般に、地方政府による法人への課税は、株主や消費者がその地方政府の行政区域内にすべて存在し、法人の経済活動が区域内で完結している極端な場合を除けば、税負担の一部が行政区域外に輸出されることになる。なぜなら、法人の利益の減少は配当原資の減少を意味し、また、市場が完全競争的ではない場合などには企業は税を価格に転嫁することも可能であるからだ。なお、中央政府による法人課税の場合には、法人実在説と法人擬制説の双方の立場から、法人税と配当所得税は二重課税にあたるかどうかの問題となる。一方で、法人は有限責任という法制度上の利益を享受しているのだから、この問題は重要ではないとの主張もある。しかし、地方政府による法人課税では、もちろんこのような「法人制度の対価としての税負担」という主張は当たらない。

居住者が地方政府の地方公共財の供給から受益をしていることは明らかだとしても、法人が居住者と同様に受益をしているか否かが問題となる。法人が地方政府の供給するインフラや各種の行政サービスを享受しているかという点は、租税輸出が過剰な税率を設定し非居住者に地方公共財の財源負担を求めるから問題だと考えるとき、法人を居住者とみなせるかという論点となる。しかし、現在のわが国の企業のうち特に担税力のある企業は、地方公共団体の行政区域を越えて経済活動を行なっているため、ある地方政府の行政区域内でどれほどの受益を受けているかは把握が困難である。

したがって、法人課税はどのような形式をとるにせよ、経済学的に法人が生んだ利益は株主や消費者に帰着すると考えれば、租税輸出がおこる可能性は否定できない。

次に、居住者に対する直接税を考える。居住者に対する直接税は、価格の引き上げや配当利益の減少といった非居住者に転嫁する方法が存在しないため、租税輸出は発生しない。ここで問題

となるのは、地方公共財のスピルオーバー効果が無視すれば、公共財の最適供給理論や投票行動の理論で議論されるように、公共財の最適供給水準をどのように定めるかということである。しかし、オーツの地方分権定理が教えるように、地方ごとに公共財への需要が異なっていれば、中央政府が画一的に公共財の供給水準を決定するよりも、地方政府が地域ごとに公共財の供給水準を定めたほうが効率的である。

つまり、居住者に対する直接税は租税輸出を発生させない以上、居住者に対する直接税は、受益と負担との関係を決定する投票プロセスを通じて、地方政府が公共財の最適供給水準を定める際の重要な政策上の基礎となる。

第4節 租税輸出の検証

前節では租税輸出のモデルを紹介したが、現実にはどのような形で租税輸出が起こるのかを検討する。前節では、I. 間接税の場合、II. 直接税の場合に分けて考えたが、財政学で議論されるように、直接税と間接税の区分に曖昧さが生じてしまう場合があることも否定できない。居住者に対する直接税では、租税輸出の原因となる「非居住者に税負担を転嫁する方法」が存在しないのは前述の通りである。しかし、それ以外の税で租税輸出が発生する場合、具体的に誰に税負担が帰着するのだろうか。つまり、租税輸出とは非居住者に税負担が帰着することであるが、具体的に誰に帰着するといえるのだろうか。現行の法定外税を例にこの点について検討する。

狭小住戸集合住宅税（ワンルームマンション税）についてみる。狭小住戸集合住宅税では、1戸につき50万円が課されるが、これが実質的に誰に帰着するかが問題となる。豊島区狭小住戸集合住宅税条例第五条によれば、納税義務は「狭小住戸を有する集合住宅の建築等の行為に対し」「その建築主」にあるとされている。しかし、最終的に誰が担税者となっているかは明らかではない。担税者は居住者（ワンルームマンションの住人）、建築主（ワンルームマンションの家主）のどちらかが考えられる。どのような場合にそのようにいえるだろうか。

まず、居住者のみが担税者であるといえるのは、どのような場合であろうか。狭小住戸集合住宅税の課税によって家賃が上昇し、居住者が実質的に負担するときには租税輸出は起こらない。つまり、居住者が担税者であるから、租税輸出は発生していないといえる。しかし、既存のワンルームマンションの存在や長期間の賃貸借契約などによって家賃は上がりにくい。また、家賃は土地の時価や交通の便、住みやすさ、入居者の所得などに依存しており、それを反映しない過剰な家賃では、課税がなされたという正当な理由があろうとなかろうと入居者が逃げてしまう。マンションの管理費用は固定費が多く、家賃を多少安くしても空き家をなくした方が利益は上がるという性質からも家賃は上がりにくい、などの様々な上昇抑制要素が存在し、少なくとも居住者だけに家賃の上昇を通じて全額、税負担が帰着するということは考えにくい。したがって、居住者のみが担税者であるとは考えにくい。

次に、建築主のみが担税者であるといえるのはどのような場合であろうか。建築主が居住者である場合、建築主と居住者は一致しその者のみが担税者である。このとき、租税輸出は発生していない。しかし、建築主が非居住者である場合、前述のように家賃の上昇を通じて居住者に全額、税負担が帰着する場合を除いて、非居住者である建築主にも租税負担が帰着することになる。

つまり、建築主が居住者である場合を除いては、税負担は居住者と建築主の双方に帰着することになる。このうち、非居住者である建築主に帰着する部分が租税輸出だといえるだろう。以上のことから考えて、租税輸出は起こることになる。また、ワンルームマンションの建築主が明確

な外部不経済を引き起こしているとも考えにくく、ピグー税的な意味での課税とも捉えることはできない。

次に自転車税についてみる。豊島区放置自転車等対策推進税条例第四条によれば「区内に所在する鉄道駅における前年度の旅客運送に対し、当該前年度の乗車人員を課税標準として鉄道事業者に課する」とされており、担税者は鉄道利用者、鉄道業者が考えられる。

先に結論をいえば、短期的には確実に鉄道業者が担税者である。運賃は何年かに一度、大体の場合 10 円ずつ上昇をみせるが、国の交通施策の影響下にあり、短期的に大きな変化をするものではないからである。そのため、自転車税の課税によって送料が上昇することはほとんど考えられない。つまり、租税輸出は起こるということになる。また、短期的にあるいは長期的に運賃が上昇したとしても、その場合、居住者以外にも広汎に広がる鉄道利用者全員に税負担が及ぶことになり、租税輸出は起こるということになる。

以上のことから考えて、確実に租税輸出は起こることになる。自転車税が放置自転車を減らすインセンティブをもたらすとは考えにくく、ピグー税的な意味での課税であるという論拠は認められない。

以上のように、狭小住戸集合住宅税、自転車税ともに租税輸出は起こるといえる。そして、これは他の法定外税に対してもいえる場合があり、法定外税にとって逃れにくい課題であるといえる。ただし、租税輸出の「輸出先」がそもそも外部不経済をもたらした加害者であるならば、その場合にまで租税輸出が起こるという理由から課税を否定すべきではない。むしろ、外部不経済を解決するピグー税的な役割を期待して、積極的に課税すべきである。

第5節 ピグー税に関する補足

ある経済主体が市場取引を通さず他の経済主体に直接影響を与えることを外部性という。そのなかで、影響を受ける個人や企業にとってその影響が好ましくないものを外部不経済、あるいは負の外部性という。外部性を抑制するメカニズムが一切存在しない自由な市場では、効率的な資源配分は達成されず、死重が発生する。

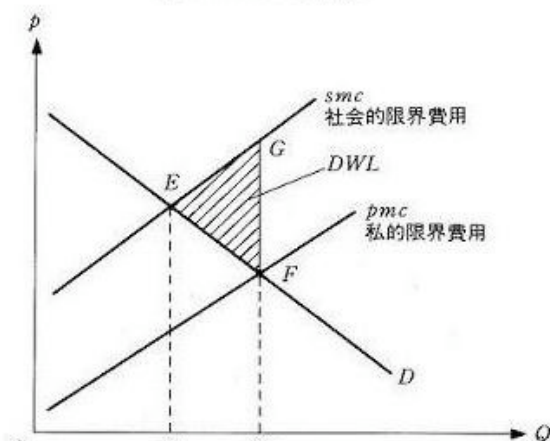
ここで外部不経済を周囲にもたらしながら財を生産する企業について考えてみる。通常、企業は固有の私的限界費用に基づいて製品の生産・供給を行う。しかし、生産によって外部不経済が起こる場合、真の限界費用はその外部不経済の効果を加えた社会的限界費用である。この場合、パレート効率的な資源配分は社会限界費用と需要曲線（限界便益）の交わる点で達成される。自由な市場では、負の外部性をもたらすような財が過剰に生産され、外部不経済による汚染が過剰に発生する。

この事態を公的な枠組みで解決する方法の一つがピグー税である。ピグー税とは私的限界費用と社会的限界費用の差額に等しい課税を行うことで、これにより外部不経済を発生させる生産主体に真の限界費用に直面させようという考え方である。この税により企業は真の限界費用と需要

曲線が交わるように生産し、パレート最適が達成される。

今回にガイドラインの中では、非居住者および法人に対する法定外税をピグー的課税にしようという考え方を示した。

図4.3 負の外部性



第3章 政策提言

第1節 新ガイドラインの提言

■提示

我々はここまでで法定外税の現状分析、そして弊害として租税競争・租税輸出についての分析を述べてきた。この章ではこれらを踏まえた上で政策提言を行う。具体的には、第1章・第1節「法定外税の制度」で述べた、現行の「法定外税の新設・変更の際の総務大臣の同意の3要件」（地方税法 261 条）を以下のように変更することを提言する。以下を地方公共団体が提示した法定外税に対して総務大臣が同意を判断する際の新ガイドラインとして提示する。

- I. 居住者に対する直接税を法定外税として創設する場合。
法定外税の活用を大幅に認める。
課税ベース・税率ともに地方公共団体が条例により自由に設定することができる。
- II. I 以外の税を法定外税として創設する場合。
ピグー税的課税のみ認める。
ここで、「ピグー税的課税」とは以下の条件をすべて満たしたものをさす。
A) 地方公共団体の行政区域内で外部不経済を発生させている経済主体に対して課税していること。
B) 外部不経済と直接的因果関係を持つ変数を課税標準とし、かつ、その変数は外部不経済を発生させている経済主体が直接操作できること。
ただし、総務大臣はこの税率を審査し、外部不経済の程度に対して適切でないと認めるときは不同意とし、地方公共団体に税率の再設定を求めることができる。
また、電力・ガス・水道・鉄道・空港・港湾など国民生活や産業活動の基盤となる産業に対するピグー的課税が国の経済施策に相当の影響を及ぼすと認められるときは、これを拒否することができる。

まず、このガイドラインでは法定外税を二つに大別する。一つ目は居住者に対する直接税の場合、二つ目がそれ以外の場合とする。我々は第2章における分析で租税輸出が起こることの弊害とその要因について指摘した。端的に言えば、租税輸出は居住者に対する直接税以外の税の場合には発生する可能性が高い。確かに租税輸出の程度は多様な要因に依存するため、限られた場合においては租税輸出の程度が極めて小さい税が存在するかもしれない。しかし、税負担を居住者以外に転嫁し公共支出を安易に拡大するインセンティブをもたらすなどの租税輸出の弊害を除くためには、基本的には租税輸出の起こる可能性を細かく捉え、より厳しい基準を設定することが適切だと考える。

次にこのガイドラインを設定した理由をそれぞれの場合に分けて説明する。

I. 居住者に対する直接税を創設する場合。

まず、居住者に対する直接税の場合は一切の制約は必要ないと考える。

直接民主制を採用している地方政府は住民との距離が近く、中央政府より住民の選好や課税の厚生ロスを知っている可能性が高い。地方の裁量をできる限り広げておけば、より最適な課税が成され得る。中央政府からの干渉はこれらの可能性を摘むものであり、なされるべきではない。仮に課税ベース・税率等が不合理な税が課されたとしても、担税者と有権者が一致しているため、投票のプロセスによって否定される。

租税競争については、完全競争や移動コストの小さいことを前提するものである。わが国の現状においては居住者を対象とした独自課税に際して過度の租税競争が起こることは考えにくい。むしろ、投票のプロセスや住民の地域間移動を考えれば、ティブーの「足による投票」が示唆するように、各地域で適切な公共支出のレベルが決定される可能性が高い。また、前節で述べたように、居住者に対する直接税であるから、租税輸出も発生しない。

この他にも居住者を課税対象とした法定外税にはいくつかのメリットがある（沼尾 2004）。一つには、地方公共団体の政策アピールないし問題提起の機会として法定外税が活用されるようになることである。例えば、これは居住者に対する直接税ではないが、現行の法定外税の制度においても、杉並区のレジ袋税は地域住民に対して買い物袋持参を働きかけるとともに、域外に対して環境先進地域としてのアピールを可能とした。これと同様なことが新ガイドラインに基づく法定外税でも可能であると考えられる。また、行政に説明責任が求められるようになったこともメリットと言える。これまで、自分達が負担した租税がどのようなサービスに使われているのか、受益と負担の関係が不透明であることが地方財政制度の問題点として指摘されてきた。法定外目的税は、導入に際して、特定の公共サービス供給とそれに対する負担の関係を明示する。そこに新たな負担を求める必要性があるのかどうか、住民に説明する必要性が生じる。また、新たな負担を求める以上、既存の財源の使途についても、説明を求める声が高まる。このように法定外税創設を通じて財政上の説明責任が一層求められるようになっている。

II. I 以外の税を法定外税として創設する場合。

次に居住者に対する直接税以外の税を法定外税として創設する場合を考える。このケースでは必ず第3章で述べたような租税輸出の問題がつかまとう。しかし、だからといってこれらの法定外税を全て禁止すべきだとは考えない。ある地域において発生する外部不経済についてピグー的課税を行ない、汚染者に負担を求めれば、外部不経済を取り除くインセンティブを汚染者に与えることができる。その結果、社会的により望ましい状態を達成できる。このようなピグー的課税は、地方政府の方がその地域の外部不経済の原因や程度について把握しやすい。また、一部の地方に偏在する外部不経済を抑制するためには、地方特有の課税標準を導入することが必要である。適切な税率も地方によって違う場合があり、地域ごとの導入が有効となる。現実により即した形で税をかける事ができるのが法定外税の利点である。

しかし、現実には豊島区の放置自転車等対策推進税など、応益原則に理由を求めてピグー的効果を逸脱した課税が行われようとしている。そこで、条件Aで担税者を外部不経済の発生者に対して限定し、条件Bで法定外税が私的限界費用を社会的限界費用に一致させるピグー税として機能するために、納税義務者にとって可変な変数を課税標準とすることを規定する。このようにピグー的効果をより具体的に規定することにより、一見するとピグー的課税のようでありながら外部不経済の減少に効果をもたらさない不適切な税を排除することができる。

ただし、いくつかの問題は残る。納税義務者が居住者ではなく、投票のプロセスは働かない。よって、税率が適正なレベルにとどまるとは限らない。しかし、最適な税率を要件として具体的に規定することは非常に難しい。この場合、納税義務者からの意見・前例・専門家の見解を踏まえ、適正な程度を超えていると判断される場合は総務大臣が同意を与えないとせざるを得ない。

また、特定地域では外部不経済を発生させているものの、国民経済全体には相当の便益をもたらしている産業も考えられる。そのような産業に対してピグー的課税を行なうことは、国民経済全体でみた場合の総余剰を結果的に減少させてしまうことが考えられる。具体的には、排出ガスや騒音などの外部不経済を局所的に発生させる電力・ガス・水道・鉄道・空港・港湾などの公

益事業に対する課税である。この場合は、税率によっては総務大臣が法定外税に同意しないことを認めるべきだろう。法定外税は日本経済全体の視点からも検討されるべきであるからだ。ただし、この「国民生活や産業活動の基盤となる産業」は新ガイドラインで列挙したように限定し、あまり広範囲に適用するべきではない。また、税率が適切であり、国の経済施策に対する影響が少ない場合には、課税を認めるべきであり、これらの産業を一律にピグー税的課税の適用除外とするべきではない。

第4章 二重課税問題

我々は法定外税を分析する過程において租税競争、租税輸出とは別の問題にいきつく。それが同一の課税物件に関して複数回課税を行う二重課税問題である。これは法定外税を扱う上で不可避の問題と我々は捉え第1節において二重課税問題の概要を整理する。更に第2節において、新ガイドラインの条件を踏まえた上で、二重課税問題の解決方法を検討していく。

第1節 二重課税問題の概要

法定外税は法定税目と課税標準が重なってはならず、法定税目の隙間を縫った課税である必要がある。また、課税対象が地方自治体の境界を超えて移動する場合もある。そのため必然的に二重課税が起こりうる状況にあるため、それをどのように解決するかが問題となる。現状の同意要件をクリアするのは必要不可欠な要件ではあるが、二重課税問題が事前に起こらないように法定外税の課税のルールを明確に規定することは考慮すべき問題と思われる。これは、課税自主権と相反することであるが、よりよい法定外税の制度を考える上で重要な論点のひとつと思われる。なおここでは、同一の課税物件（と考えられるもの）に対して複数回課税を行う、経済的な二重課税を考えるものとする。

法定外税の二重課税問題は、法定外税の導入を目指す自治体が増加することで、これから頻繁に起こりうる問題といえよう。二重課税問題は二つの分類が可能と思われる。

まず、異なるレベルの政府が課税権を有しているために起こる二重課税を取り上げてみる。つまり、都道府県と市町村がともに法定外税の課税権を有しているために、課税ベースの重複が起こりうると考えられるからである。まず、一つ目の例として福岡県と北九州市でともに産業廃棄物関連の税が検討・導入されている問題があげられる。その経緯であるが、沼尾（2004）によると、「福岡では、県と北九州市がほぼ同時期に産業廃棄物に対する課税を決めたことから、県と市の間で二重課税問題の調整が行われ、北九州市に搬入される廃棄物については県が非課税とすることで決着した。」とかかかれている。より詳細には、北九州市では平成14年9月に総務大臣の同意をえて平成15年10月に実施をしたが、その後福岡県が産業廃棄物税の導入を進め、平成16年10月に総務大臣の同意を得た。この際に福岡県は二重課税問題を避けるために、福岡県独自の産廃税のシステムを作った。二つ目の例として、核燃料税を課税する新潟県と使用済核燃料税を課税する柏崎市の事例（二つの税の名称や課税対象は異なるが、本質的な違いが筆者には理解できなかったのでここでは二重課税の扱いとする。しかしこれは個人の主観的な判断であり一般性を持つものではないことを注意として記しておく。）が挙げられる。この核燃料税と使用済核燃料税の事例としては、鹿児島県と川内市でも同様に導入されている。

二点目として、課税客体の広域移動の問題が考えられる。産業廃棄物税を例にとると、多くの県の制度では産業廃棄物は最終処理の段階で課税される。しかし、鳥取県では中間処理段階での課税も行うことを当初検討していた。だが、岡山・広島両県の産廃税は最終処分段階のみの課税で、鳥取県の中間処理業者が両県の最終処分場に搬入した場合、二重課税される恐れがあった。そのため三県は協調して最終処分にのみ課税を行うことで決着した。このように、地方自治体の

境界を越えて移動する産業廃棄物などは、上流課税（排出段階）と下流課税（最終処分段階）を両方行っている県や、下流課税のみの県など幾つかの制度的な違いがあり、二重課税にならないよう広域的な調整が必要となる。

現状で法定外税の二重課税問題で見られるのは「早い者勝ち」の論理である。市町村が先に課税を行うと、都道府県は市町村法定外税を認めたくらんで制度を作らねばならない。これは自治体間で課税の競争を引き起こす可能性がある。法定外税の二重課税問題に対する現状での対応または対処方法として、産業廃棄物税の事例から読み取れるのは以下の二つである。

まず一つ目として、地方自治体が独自で二重課税を引き起こさないような制度設計を行うということである。この例としては三重県や滋賀県で導入されている排出主体に課税をする場合でみられるが、諸富（2003）から滋賀県の事例を見てみよう。滋賀県における二重課税の調整方法としては二つのルールがある。税収帰属のルールと税徴収時点のルールである。税収帰属のルールとは、産廃税の導入県に最終処分された場合は、最終処分された県に税収を帰属させることとし、当該県以外は課税免除とする。また、未導入県に最終処分された場合は、課税が発生する最初の搬入県に税収を帰属させることとし、当該県以外は課税免除とする（より先の団体での課税を優先）。次に税徴収時点のルールとは、税収が帰属する県の最初の搬入で税を徴収する方式とすることである。

二つ目として、自治体間の話し合いによって調整を行って二重課税を回避する方法である。この方法がもっとも現実的と思われる。しかし、ここでは交渉のコストの問題を考えねばならない。このような調整を個別に行うにはコストがそのたびごとにかかることとなる。すなわち、法定外税を導入しようとするほど、交渉のコストがかかり、それは税収を得る自治体だけではなく、その課税で外部効果を受ける自治体も負担することとなる。また、利害関係にある自治体の数が大きければ大きいほど交渉コストはかさむこととなる。このような意味で、法定外税の課税自主権の乱用は、課税による資源配分のさらなる歪みだけではなく、導入のためのコストが過重になる恐れがある。また、自治体間の話し合いから派生するものとして地域ごとでの同じ制度の導入という方法がある。例えば岡山・広島・鳥取県の産廃税の事例や、青森・秋田・岩手県の産廃税はそれぞれ三県で制度を統一し導入された。これは課税客体の広域移動の問題に対して対処するのにふさわしい方法で、県を越境する産業廃棄物に対しても二重課税になる恐れがない。しかし、この場合導入されるのは最終処分段階の課税のため、産業廃棄物税が本来持つべきである、排出主体に対する排出削減のインセンティブをあまりもたらさないこととなる。そのため、産業廃棄物税として望ましくない制度となることは否めない。

第2節 二重課税問題における解決方法

まず、産廃税についての解決方法を提示してみたいと思う。主張としては、原則として県単位に課税権を認めるべきだと考える。まず課税客体が移動する場合には、広域で自治体間の調整が必要となる。その場合市町村を単位として調整を行うよりは都道府県を単位にして調整する方がコストがかからない。しかし、全国一律で同じ制度を導入すべきだと主張するつもりはない。法定外税が、産業廃棄物税のようにそれぞれの地域にあった対策を実行する手段である場合、全国一律の制度導入は望ましくないため、それぞれの課税方法を認めるべきである。法定外税は地方がその自主性を発揮できる可能性を持っているからである。また、産業廃棄物税に関しては、その影響が近隣自治体に及ぶため、導入する自治体の「最適規模」も考慮する必要があると思われる。

しかしながら、主張と矛盾するが特例措置をも設けておきたいと思う。北九州市の「環境未来

税」ように自ら産業廃棄物を受け入れて循環社会型エコタウンを目指すというような発想を持った前向きな市町村については特別に扱うべきである。この例のように、産業廃棄物を締め出すことを目的とするのではない場合には、市町村法定外目的税が産業廃棄物を対象としたものにも認めることとする。

二重課税問題の要因としては、法定外税が異なるレベルの自治体に課税権が認められていることと課税対象の広域移動という二つがある。まず一つ目の問題を解決するには、異なるレベルの地方自治体と同じ課税権を持つことが問題であるから、どちらかに一本化すべきである。外部性を内部化するためにはより広域で行った方が効率性の観点からよりよいので都道府県単位が望ましいと思われる。逆に、法定外税を地域の特定のニーズに対応した支出のための財源調達手段と捉えると、受益と負担の原則から、よりその地域の選好に関して詳細な情報を持ちうるレベルの自治体、つまり市町村の単位での課税が望ましいと考えられる。この点から考えると、市町村法定外税は原則としてその地域の住民に対して課税されるべきである。また、その市町村における汚染者負担の原則に基づく法人以外の汚染者に対する課税も認められる。都道府県法定外税は、汚染者負担の原則に基づく事業者や企業に対する課税を対象とするべきである。このように課税対象を分けることが二重課税問題の解決方法として考えられる。しかしながら、あくまでこの解決方法は究極的な解決方法を提示したものであるもので、実際には産業廃棄物税のように課税の影響が近隣の自治体にも波及するものでなければ、適用されるべきではない。それはそもそも課税できる範囲が限られている法定外税に更なる制限を加えることになり、地方分権を推進するという法定外税のそもそもの趣旨と反するからである。

第5章 法定外税の再構築

我々は第1章、2章での分析を踏まえた上で第3章において法定外税における新ガイドラインを提案した。この章では新ガイドラインを通じて現状の法定外税を取り巻く状況を再考察する。第1節においては第1章で扱った法定外税に更に他の法定外税を加え、新ガイドラインによって審査した場合の結果を概観していく。さらに第2節では第1節の結果を受け止め新ガイドラインに適合した新法定外税を独自に考案し、今後の新たな法定外税の可能性に希望を託していく。

第1節 新ガイドラインによる検証

放置自転車等対策推進税

放置自転車等対策推進税は納税義務者が鉄道事業者すなわち法人であるから、新ガイドラインⅡにあたる。したがって、放置自転車等対策推進税がピグー税的課税にあたるかが問題となる。

まず、Aの条件についてだが、放置自転車の発生という外部不経済をもたらしているのが鉄道事業者であるとは断定できない。しかし、たとえ鉄道事業者が外部不経済の発生主体であると考えても、放置自転車等対策推進税の課税標準である乗車人員が、「外部不経済と直接的因果関係を持つ変数」であり、鉄道事業者が「直接操作できる変数」とであると認めることはできない。乗車人員の減少が放置自転車の減少に直接的につながるとはいえず、また、国の交通政策上、鉄道事業者が運賃等の手段によって乗車人員を増減させることは不可能であるからだ。したがって、放置自転車等対策推進税はBの条件に反する。

放置自転車等対策推進税の検討では、「電力・ガス・水道・鉄道・空港・港湾など国民生活や産業活動の基盤となる産業に対するピグー税的課税が国の経済施策に相当の影響を及ぼすと認められるときは、これを拒否することができる」という新ガイドラインの但し書きが問題となる。しかし、これを適用して鉄道事業者に対する課税であるから拒否すると直ちに判断するべきではない。(3.1)で述べたように、これはピグー税的課税の効果が国の施策に相当のマイナスをもたらす場合に限定して適用するべきだからだ。放置自転車等対策推進税はすでにBの条件に反しているのだから、この規定の検討は意味がない。

以上のことから考えると、豊島区・放置自転車等対策推進税は新ガイドラインの下では認めることはできない。

狭小住戸集合住宅（ワンルームマンション）税

狭小住戸集合住宅税の納税義務者は「狭小住戸を有する集合住宅の建築等を行う建築主」となされている。豊島区は、建築主に負担させる根拠として、豊島区においてファミリー世帯が極端に少なく、単身世帯の割合が高いことの責任が建築主にある点を挙げている。また、単身者も家族世帯も含めて多様な人々が長く住み続けられるために、住宅ストックのバランスを是正することで、将来の健全な地域コミュニティを維持する政策が重要であると主張している。

しかし、(2.4)でも示したように、豊島区に単身世帯が多いことが、豊島区に対してどのような外部不経済を及ぼしているのかは明確ではない。この点をより明確にしない限り、狭小住戸集合住宅税は新ガイドラインのⅡのAに反することになる。よって、狭小住戸集合住宅税は我々の新ガイドラインから見たときには認められないものであると言える。

すぎなみ環境目的（レジ袋）税

すぎなみ環境目的税はレジ袋に対して課されるものであるが、区の境界周辺におけるレジ袋の出入りを無視すれば、概ね区民、あるいは区内の法人に課されるものである。そのため、新ガイドラインⅡが適用される。新ガイドラインⅠについては、直接税でないため、あたらないと考える。ここで、税負担のうち区民にかかる部分に関しては租税輸出が起らず問題はない。しかし、税負担のうち区内の法人に課されるものについては租税輸出が起こることになり問題となり、新ガイドラインⅡのA、Bを満たす必要がある。まず、ⅡのAについては、不必要に過剰なレジ袋を発生させていることで杉並区に対して環境への外部不経済を発生させているため、満たしていると考えられる。次にⅡのBについては、レジ袋に課税がなされれば、レジ袋を受け取らないことを容易に選択できるため、満たしていると考えられる。したがって、我々の新ガイドラインⅡを満たしており、すぎなみ環境目的税は認められると言える。

産業廃棄物税

まず、産業廃棄物税の取扱は複雑に様々な問題が絡んでいることからとても難しいということ述べておきたい。それは上流課税（排出段階での課税）と下流課税（最終処分段階での課税）の問題、産業廃棄物の広域移動の問題、外部性が発生する段階の問題などがある。ここでは外部不経済が発生する段階を、産業廃棄物が最終的に処分される段階として捉えようと思う。具体的には最終処分場周辺の環境の悪化やイメージの低下を外部不経済と考える。外部不経済を発生させている経済主体の特定について二つのケースを考える。

まず排出主体が直接最終処分する場合は、我々の提示するガイドラインⅡのA・Bともに問題がない。

次に中間処理が存在する場合である。中間処理業者に排出主体が引渡した段階では明確な外部性は発生していないといえるだろう。なぜならばそこからリサイクルされる可能性があり、すべてが最終処分にまわされるとは限らないからである。そのため外部性を発生させる主体は最終処分をした中間処理業者となるが、ガイドラインⅡのBの基準を完全には満たせない可能性を持つことになる。それは中間処理業者が、産業廃棄物を排出主体から請負うため、課税標準となる廃棄物の量について直接コントロールできるとは限らないためである。これは課税の転嫁の問題であり、下流の中間処理業者から課税の転嫁が上流の排出主体へなされれば、産業廃棄物の排出量のコントロールが外部不経済を発生させる経済主体によって可能となる。しかし課税の転嫁が起こるかどうかは取引の市場で決まることであり、明確な結論は出すことができない。このように若干の問題は残るものの、最終処分段階での課税では産業廃棄物の広域移動の問題を考えなくてよいというメリットと、徴税コストが低く簡素な税体系が実現できるメリットも存在する。

以上より産業廃棄物税はほぼ我々の提示する新ガイドラインを満たしており、法定外税として認められることとなる。

宿泊（ホテル）税

宿泊税は、東京都内のホテル又は旅館の宿泊者に対して課税されるが、宿泊者の大半が都外に在住している観光客やビジネスマンである。つまり宿泊税は、新ガイドラインにおけるⅡの税、即ち、担税者が非居住者となる場合が多く、租税輸出が起こる税である。

そこで、宿泊税が、新ガイドラインの示すⅡのA、Bの要件を満たすピグー的な課税であるかどうかを見てみる。まずAの要件についてであるが、宿泊税の課税対象者である都内のホテルや旅館に宿泊する観光客やビジネスマンは、東京都において明確な外部不経済を発生させているとは考えにくい。むしろ、観光客などは特に、東京都の観光産業に寄与しているとも考えられる。よって宿泊税はⅡのAの要件を満たさず、ピグー的課税とはならない。

以上のことから、宿泊税は新ガイドラインの提示する法定外税としては不適格であるといえる。

遊漁税

遊漁税とは山梨県河口湖の釣り客を対象に1日200円を徴収するもので、全国第1号の法定外目的税である。河口湖周辺の違法駐車、排出行為による汚染、釣り糸・ルアー等の放置による環境面への悪影響に対処するために設けられ、税収は駐車場・トイレの設置、湖畔の清掃に使用されている。これらの問題の多くは外部から訪れた釣り客によってもたらされていると考えられ、これは新ガイドラインのⅡのAにあたる。また、税額の大小によって釣り客の数は変動すると考えられ、これは新ガイドラインのⅡのBにあたる。

したがって、新ガイドラインⅡの両要件を満たし、遊漁税は認められると考えられる。なお、このケースでは、河口湖周辺の経済にとって釣り客の減少は好ましくなく、著しく釣り客を減らすような過度の税額は設定されることは考えにくい。ため、最適税率に関する問題は生じない。

勝馬投票券発売税（JRA新税）

横浜市が以前導入を断念した法定外税に「勝馬投票券発売税（JRA新税）」がある。これは、日本中央競馬会（JRA）の場外馬券場の売り上げに税を課するというものだった。JRA新税は、市内の場外馬券場の売り上げから国庫納付金などを差し引いた額に5%を課税する内容で、条例案は2000年12月に市議会で成立した。同年4月の地方分権一括法で新税創設の要件が緩和されて以降、地方自治体で初めて成立した。法定外税として全国的に注目されたが、施行に必要な国の同意を得られなかった。同意を与えなかった理由のひとつとして、総務省は、課税の理由に合理性を欠くことを挙げた。これは我々の新ガイドラインに照らせば、要件Ⅱを満たさないため認められないと言っている、と捉えなおすことができる。

我々の新ガイドラインに沿う形でこの税を改良し、法定外税として同意を得る余地があるかどうか考える。休日の周辺環境の混雑や風紀の悪化を外部不経済と捉えた上で、場外馬券場があることにより来場者がそれら外部不経済をもたらすと考えれば、この税を一部改良して「場外馬券場の入場者に課税する」とすることで、われわれの新ガイドラインのⅡを適応して導入の可能性を見出せなくもない。ただ、これは机上の検証にすぎず、またJRAの利害も関係する。よって、この検証はあくまで「導入が見送られてしまったJRA新税について、新ガイドライン沿って、より同意を得る可能性を高めるため」の方策という程度にとどまる、ということに注意する必要がある。

核燃料関連の税(核燃料税、核燃料物質等取扱税、使用済核燃料税)

まず、核施設が存在することで外部性が発生していることは否定できない。その土地の地価や、地域に対するイメージには影響を及ぼしているだろう。しかしながらそれらに対する補償は電源

三法交付金の形で周辺の自治体に行われている。現状では道県が核燃料税を実施しているが、道県全体に影響を与えているとは考えにくい。また、最近では電力事業者の原子力発電所での不祥事が明らかになり、地方自治体の中には災害対策のために必要であるとして核燃料税税率の引き上げや新税の実施をしているが、原子力の安全性は地方自治体にその責任が転嫁されることはなく、国が担保するものである。もし現状で安全対策が不十分ならば、国が責任を持って行わなくてはならない。

次に我々の新ガイドラインに照らし合わせてみてみよう。このケースは新ガイドラインのⅡにあたりと考えられ、Aについては先に述べたとおりである。そして、Bについては、まず、電力事業という性質上、納税義務者である電力会社にとって可変な変数として核燃料の価額を課税標準と考えることは難しい。また、核燃料の使用量を変化させても、外部性として影響すると思われる地価やイメージというものを変えることはできない。さらに、電力事業という公益事業に課税することは国家的な視野からの観点から望ましいものとは思えないということも新ガイドラインに記したとおりである。以上より、我々は核燃料税、核燃料物質等取扱税、使用済核燃料税は法定外税として不適當であることを明確に主張したいと思う。

臨時特例企業税

臨時特例企業税は、神奈川県が設けている法定外普通税で、課税の対象は、事業年度において利益が発生していながら、欠損金の繰越控除により相応の税負担をしていない法人で、神奈川県内に事務所または事業所を設ける資本金5億円以上の法人を対象に適用される。この税の目的は、厳しい財政状況を踏まえて法人課税における負担の公平と税収の安定化を図るためとされている。税率は、法人事業税の外形標準化に伴い、16年4月1日以降に開始する事業年度分から2%（改正前3%）に引き下げられている。これは法人事業税の外形標準化が導入されても存続が決まったが、課税ベースが異なるため二重課税ではないと主張されている。

この税を我々の新ガイドラインと照らし合わせてみると、担税者が法人であるためⅡの税にあたる。しかし、課税対象者である法人が明確な外部不経済を発生させているとはいえない。よって新ガイドラインⅡのAの要件を満たさないため、法定外税としては認められないこととなる。また法人に対する課税の理由である応分の負担を求めることは、法人事業税の外形標準化で理由が意味を持たなくなったように思われる。神奈川県は法人事業税で超過課税を行っているため、さらなる負担を法人に押し付けるのは租税輸出の事例としてかなり問題を持つものと考えられる。

第2節 新法定外税の提案

ではここで、試案として我々の提案するガイドラインに沿った税を提案する。上述の検証を踏まえると、Ⅱの要件を満たす税はかなり多く制定も比較的容易な面があると考えられるので、Ⅰの要件に適合する新税を中心に提案を試みる。

災害等対策基本税

この税は地域内の木造家屋など災害に対する耐久性が不十分と思われる建造物に対して、課税をするものである。木造家屋は火災・地震・台風など自然災害の被害に遭いやすいことを考慮して、災害の危険性の高い建築物の建替えを促し、地域の防災対策の振興を図る目的で創設する。課税客体としては築30年以上で現在の建築基準法に適合できなくなっている建築物を想定している。現在の固定資産税は、評価額を再建築価格と経年減点補正率を掛け合わせたもので算出し

ているため、築年数を経るにつれ税額が低減する傾向にある。このような固定資産税額と災害危険度のアンバランスが生じていることを鑑みて、税額を災害危険度に比例させる形の新税を創設する。

自家用自動車複数保有税

この税は都市部など交通渋滞が激しく、公共交通機関がそれなりに充実している地域を想定する。自動車が排気ガスや渋滞の誘発など社会的に多大なコストを生じさせると考え、自家用車複数台の保有に対して2台目以降の保有に対して課税する。自動車保有に対する課税はすでに過重であるとの意見もあるが、宇沢（1974）によると自動車をもたらす社会的コストは、自動車一台当たりの費用は、交通事故や騒音などの社会的費用を考慮すれば1,200万円にも達すると書かれている。だが、自家用自動車の保有に対しそのようなコストを強いるのは現実的ではない。とはいえ、自動車から得られる便益に相応の負担を受益者に負担してもらうのは理にかなうことである。環境の保護や有限の資源を有効な利用に導くための制限は将来に対する責務と考え、この新税を提案しようと思う。

第6章 おわりに

以上、法定外税の概要に始まり、現状の詳細、問題の所在点、租税競争・租税輸出の検証、新ガイドラインの提言、それに基づいた現状の検証、新税の試案の紹介を行ってきた。

法定外税の制度構築においては、部分最適が全体最適に結びつくとは限らないように、法定外税が国全体で見た効率性を阻害しないようにしなければならない。しかし、その一方で、地方政府の自主性確保や地方の事情に即した地方財政運営に貢献するものでなければならない。これらを両立させるために、我々は検討を重ね、「法定外税における新ガイドライン」を提示した。

結果的に、我々は今回の論文で法定外税にテーマを絞った。しかし、法定外税の問題のほかにも地方財政制度にはさまざまな改善点が残されている。まずは、地方財政の危機的状況をどのように改善していくべきかという問題である。地方債の累積残高に比べると法定外税からの税収は微々たるものであり、財政状況を改善する効果は法定外税にはないと考えられる。また、地方財政をどのように改善していくかという問題は、国家の財政をどのように改善していくかという問題にまでつながるものであり、地方財政の議論だけで解決できる問題ではない。さらに、地方公共団体の最適規模の問題も地方財政を考察する上では不可欠である。

課税の効率性と地方分権的な財政制度の構築という二つの領域にまたがる法定外税の問題を、今回の論文作成で扱ってきたが、財政や税制がいかに複雑な問題であるかを実感した。なぜなら、財政や税制を考える効率性や公平性の基準は多数存在し、互いにトレード・オフの関係にある基準もあるからだ。

我々の政策提言が、現在の地方分権や財政制度改革の議論に多少なりとも影響を与えることができれば幸いである。

《先行論文》

佐藤主光(2002)「地方税の諸問題と分権的財政制度のありかた」『フィナンシャル・レビュー』65号

佐藤主光(2001)「地方自主財源の拡充と財政責任の確立—共有税構想(試案)—」『エコノミックス』vol. 4,

《参考文献》

土居丈朗(2000)『地方財政の政治経済学』東洋経済新報社

堀場勇夫(1999)『地方分権の経済分析』東洋経済新報社

林正義(2002)「租税外部性と租税負担」日本地方財政学会(編)『財政危機と地方債制度』日本地方財政学会研究叢書 8(0) 206-225

沼尾波子(2004)「法定外目的税の現状と課題」『租税研究』654(2004・5) 92-100

Brennan, G and J. M. Buchanan (1980), "The Power to Tax: Analytical Foundation of a Fiscal Constitution, Cambridge University Press (邦訳) 深沢実・菊池威・平澤典男訳(1984)「公共選択の課税理論」『文眞堂』

J. Edwards, M. Keen (1996), "Tax competition and Leviathan" *European Economic Reviews* 40, 113-134

堀場勇夫『地方分権の経済分析』東洋経済新報社 1999

谷口謙治(2003)「最近の法定外税を巡る状況について」『地方税』2003年10月号 pp. 37-51.

沼尾波子(2004)「法定外目的税の現状と課題」『租税研究』2004年5月号 pp. 92-100.

林 健久(2004)「地方税財政に関する中央＝地方の協議機構」『地方税』7月号 2-7

小室裕一(2004)「最近の地方税制改革と課題」『地方税』6月号 2-17

外川伸一(2002)「地方分権と法定外税」公人の友社

福山博文(2003)「産業廃棄物の広域移動と産業廃棄物税」『経済論究』第117号 pp. 51-68.

麻生良文(2003) 公共経済学 有斐閣

宇沢弘文(1974)『自動車の社会的費用』岩波新書

諸富 徹(2003)『地方環境税の理論と実際』

<http://www3.pref.iwate.jp/~hp0106/kankyo/01.html>

林宜嗣(1999)『地方財政』有斐閣

神野直彦(2002)『財政学』有斐閣

井堀利宏(2001)『財政 第2版』岩波書店

持田信樹(2004)『地方分権の財政学——原点からの再構築』東京大学出版会

日本税理士会連合会(2003)『税務六法 法令編 平成15年版』ぎょうせい

中西博、坂弘二、栗田幸雄(1983)『地方税』(シリーズ<新地方自治講座> 10) 第一法規出版 pp. 578-583

《データ出典》

環境省「産業廃棄物行政と政策手段としての税の在り方に関する検討会」

<<http://www.env.go.jp/recycle/waste/zei-kento/index.html>> (2004/11/02 アクセス)

総務省「法定外税の同意要件と主な協議の状況」

<http://www.soumu.go.jp/czaisei/czaisei_seido/ichiran01_04.html> (2004/11/02 アクセス)

総務省「法定外税の概要」

<http://www.soumu.go.jp/czaisei/czaisei_seido/ichiran01_05.html> (2004/11/02 アクセス)
 環境省『産業廃棄物行政と政策手段としての税の在り方に関する検討会』
 杉並区役所ホームページ「すぎなみ環境目的税」<<http://www.city.suginami.tokyo.jp/>>
 (2004/11/11 アクセス)
 富士河口湖町ホームページ「遊漁税」
 <<http://www.town.fujikawaguchiko.yamanashi.jp/>> (2004/11/11 アクセス)
 豊島区ホームページ<<http://www.city.toshima.tokyo.jp/>> (2004/11/11 アクセス)
 東京都ホームページ「東京都主税局宿泊税」
 <<http://www.tax.metro.tokyo.jp/kazei/shuk.html>> (2004/11/11 アクセス)
 神奈川県ホームページ「臨時特例企業税（法定外普通税）」
 <<http://www.pref.kanagawa.jp/kenzei/zeimu/aramashi/aramashi.html>> (2004/11/11 アクセス)
 福島県ホームページ「核燃料税」
 <<http://www.pref.fukushima.jp/zeimu/tax/kenzei/kaku.htm>> (2004/11/11 アクセス)
 柏崎市ホームページ「使用済核燃料税の実施」
 <http://www.city.kashiwazaki.niigata.jp/webapps/service/service_detail.jsp?sectionid=9&partid=2&contentsid=37> (2004/11/11 アクセス)
 北九州市ホームページ「北九州市環境未来税」
 <<http://www.city.kitakyushu.jp/~k1702010/kankyomiraizei/index.html>> (2004/11/11 アクセス)
 福岡市ホームページ「税制の仕組みと概要 ～排出抑制とリサイクル促進を図り、循環型社会づくりに資する税制～」
 <<http://www.pref.fukuoka.jp/wbase.nsf/d8a493f71bf3f38049256c2100232243/d454710d2622766749256ed20016714a?OpenDocument>> (2004/11/11 アクセス)
 青森県ホームページ「青森県核燃料物質等取扱税」
 <http://www.pref.aomori.jp/reiki/reiki_honbun/c0010463001.html> (2004/11/11 アクセス)
 豊島区ホームページ「豊島区新税」
 <<http://www.city.toshima.tokyo.jp/sinzei/sinzei.html>> (2004/11/11 アクセス)
 News Archive
 <<http://homepage1.nifty.com/yk/news/20010329.htm#SEC9>> (2004/11/11 アクセス)