

研究ノート

太宰府市の「歴史と文化の環境税」

— 原因者負担と受益者負担を中心に —

世 利 洋 介

目 次

はじめに

I 「歴史と文化の環境税」概要

1. 経緯
2. 審議会の答申
3. 「歴史と文化の環境税条例」

II 課税の実効性

1. 既存制度との整合性
2. 駐車場の実態
3. 財政需要額の推計
4. 支払い意思額の視点から

III 原因者負担と受益者負担

1. 「二重課税」問題
2. 運営上の問題

IV 地域ポテンシャルの実現に向けて

1. 公平性
2. 受益の予測可能性
3. 事業所税とのアナロジー
4. メリット財としての可能性

おわりに

## 要 約

太宰府市の「歴史と文化の環境税」は、課税の負担の視点からみると、多くの問題を内包している。一、有料駐車場利用者に対する課税であることから、駐車場利用者と非利用者との間の不公平を初め様々な不公平が認められること、二、また財源確保にあつては原因者負担の視点が強調され、他方で使途計画にあつては広く市民・来訪者に還元するという受益者負担の発想を強調しており、制度設計上の非整合があること、三、受益に関しては実現した受益ではなく「将来の受益」が対象であり「予測可能性」で問題があること、四、市外からの多様な来訪者への課税であることから課税立法上の問題を抱えていること。代替案としては、「まると博物館」というメリット財の実現に向けて、受益者負担の視点から、市内の住民・事業者に対する課税と市外来訪者による寄付金という組み合わせが適切である。

## はじめに

地方分権一括法が平成12年4月から施行され、それに伴い地方税法においても、従来の法定外目的税に加えて、新たに法定外普通税が導入されるに至った<sup>1</sup>。福岡県太宰府市にあつても、この改正に伴い新たな財源の確保に向けて、平成13年3月に法定外普通税「歴史と文化の環境税」を成立させ、平成15年5月から実施されるに至った。

後に詳述するように（I. を参照）、「歴史と文化の環境税」は、基本的に太宰府市内の有料駐車場に駐車する車に対して、自動車には100円、バスには500円を

---

1 地方税法第5条第3項に基づく法定外税がこれに該当する。「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等について」（平成15年11月11日 総税企第179号 各都道府県税・市町村税所管部長、東京都総務・主税局長あて総務省自治税務局長通知）において、「地方分権推進の一環として、課税自主権の尊重、住民の受益と負担の関係の明確化、課税の選択の幅の拡大など」の観点から法定外税制度が改正されたと述べられている。また、「総務大臣は、以下に掲げる事由のいずれかがあると認める場合を除き、これに同意するものとする」とし、(1) 「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」、(2) 「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」、この他に(3) 「国の経済施策に照らして適当でないこと」、以上の三項目が挙げられている。

課税するというものである。また、その課税根拠となる財政需要として、「まちづくり」を挙げており、この点で「目的税的」な性質を有している。その用途については、運営協議会の意見を募った後に、基金で運用するという手続きを採用している。また、特別徴収義務者として有料駐車場の事業者を指定し、非課税は納税義務者に対してではなく、有料駐車場の営業日数と駐車台数を元に設定されている。

太宰府市独自の視点から自主財源を法定外税として設計・実施に移してきた姿勢それ自体は、高く評価されなければならない。しかし、新税の導入に伴い、特別徴収義務者による徴収反対の運動が生じ、全国レベルにあってもその新税の在り方が注目されることになる<sup>2</sup>。本稿では、この太宰府市「歴史と文化の環境税」を取り上げ、その新税の設計と運営のあり方について検討する。

そこで、以下、次の手順で論を展開することにする。第一に、太宰府市「歴史と文化の環境税」の発端から成立に至るまでの経緯と本税の概要について検討する(Ⅰ)。ここでは、本税の発案の当初から原因者負担と受益者負担の双方の性格を併せ持っていた点を明らかにする。第二に、本税の実効性に係る問題を取り上げる(Ⅱ)。ここでは、新税の設計にあたって既存の関連制度との整合性が図られていたかどうか、財政需要額の推計が果たして妥当性があるかどうか、また支払意思額の視点から駐車場事業にどのような影響を与えるのかどうか、という点について検討する。第三に、本税が原因者負担と受益者負担という双方の性格を併せ持っていることから生じる問題を取り上げる(Ⅲ)。すなわち、各負担原理の視点からみた場合の、二重課税と運営に関する問題を検討する。第四に、原因者負担の視点に立った場合の本税の限界を明らかにし、また、受益者負担の原

---

2 城戸 洋「太宰府市「駐車場税」の光と影」『都市問題』Vol.96 No.7, 2005年, 92-98頁。外園令明「「太宰府市歴史と文化の環境税」にみる課税の公平問題とその対応策」『税』2003年, 118-124頁。

理の視点から、メリット財の強化のための独自財源（具体的には市内の住民・事業者に対する課税と市外来訪者による寄付金）という提案を試みる（Ⅳ）。

## I 「歴史と文化の環境税」概観

本節では、太宰府市の「歴史と文化の環境税」（以下、環境税と略称）が発案されてから成立するに至るまでの経緯と本税の概要について検討する。

### 1. 経緯

まず、新税導入の発端について、太宰府市庁内プロジェクト会議によってまとめられた方針（以下、「方針」）からみてみる。本方針では、「年始を中心に年間を通じて多くの観光客が訪れるという本市の特殊性に着目し、この観光客をリピーターとして引き寄せるための環境や衛生対策費あるいは景観保持、安全対策費等に対応した税として太宰府市観光環境税（仮称）の導入を検討することとした」と述べられている。また、その課税の基本的な考え方として、「①車による観光から、公共交通である電車への乗り換えを推進する。②生活環境に及ぼす渋滞や排気ガスに対する汚染者負担原則。③観光客による環境保全への参加の一形態とする」としている。

ここでは、次の諸点を指摘できる。まず、新税導入の段階にあって、その課税根拠として、原因者負担と受益者負担の二重の性格を併せ持っているといえる。車による「汚染者負担」、また車から「電車への乗り換え」を基本的な考え方として挙げていることから、課税根拠として原因者負担の原則を持たせており、この点で混雑税としての性格が認められる。混雑税の本来の目的は、道路空間に対しての社会的最適利用量を確保することであり、その財源を基本的には道路財源に充当するという性質を持っている。他方で、しかし、方針でいう「環境保全」

のための課税という考え方は、むしろ受益者負担の原則に基づくものと考えられる。ここでは、「環境保全」政策は道路行政に限らず、「環境や衛生関係費あるいは景観保持、安全対策費等」と広がりをもっていることに注目しておきたい。

また、方針では「太宰府市まるごと博物館」構想を打ち出していることを指摘して、「このように、文化観光都市という特殊性を考慮しながらすべての行政施策を推進していることから、駐車料金に上乗せする法定外普通税として太宰府市観光環境税(仮称)を導入することは税負担の公平性の観点からいっても妥当性がある」としている。ここで「文化観光都市」という太宰府市の特殊性を指摘している点は重要である。この特殊性によって財政需要が生じることの根拠、従って新税導入の根拠となるからである。

しかし、このことを根拠に、「税負担の公平性」の観点から「法定外普通税」に結びつけるのは短絡的である。ここで「税負担の公平性」といった場合、原因者負担の原則に基づく「公平性」なのか、あるいは受益者負担の原則に基づく「公平性」なのか、明らかにしないまま、「駐車料金に上乗せする法定外普通税」の導入の「妥当性」を指摘している点は問題である。ここでもし、「太宰府市まるごと博物館」の受益に対して税負担を求めることがここでいう「公平性」とするならば、受益者負担の原則に基づく公平性をいっているものであり、その受益は車利用者に限らず、広く観光客に帰着すると考えるべきである。

以上にみるように、本税が考案された当初の段階にあって、既に原因者負担と受益者負担の二重の性格を併せ持っており、また各負担の原則と駐車料金に上乗せする法定外普通税との関係を短絡的に結びつけている、という問題を内包していたといえる。

## 2. 審議会の答申

次に、太宰府市税制審議会によって平成13年7月12日に提出された答申(以下

「答申」) を検討してみる。まず、新税の趣旨として次のように述べられている。「歴史とみどり豊かな文化のまち」を推進する上での環境保全および今後の環境施策を振興する見地から、目的税的な普通税が適切か、あるいは受益と負担の関係を明確にする目的税が適切であるかを審議した結果、税収用途を開示することを条件に「法定外普通税」が適切であると考えた<sup>3</sup>。ここでは、「目的税的な普通税」とした点が重要である。

この点は、これまでの国レベルの法定外税の成立の経緯と対称させてみると興味深い。すなわち、地方分権一括法の制定に伴い、法定外税として、それまで認められていた法定外普通税に加えて法定外目的税が導入された。この改正は、従来の法定外普通税が実際の運営にあっては、「目的税的」に使用されていたという実態を踏まえてこれを法制上明記したという経緯がある。しかし、太宰府市の今回の新税は、この推移に沿って解釈するのは適切ではない<sup>3</sup>。

ここで「目的税的」な普通税といった場合、「歴史とみどり豊かな文化のまち」を推進する」という「目的」と、それを実現するために「環境保全および今後の環境施策を振興する」手段が広範囲にわたる分、用途の特定が広がりを持つてくるという「普通税」の性格を併せ持っているといえる。ここでは、用途の広がりを持たせることのメリットを積極的に採用したものと解釈できる。しかし、このことがまた、後述するような運営上の問題（Ⅲ. 2. を参照）を含有していく起因となっている。なお、「税収用途を開示すること」を条件に入れている点も興味深い。ここでは、目的税にしなかったことによって、受益と負担の関係があいまいになるというデメリットを補う効果が期待されているといえる。

---

3 「法定外目的税」を採用しなかった理由について、福浦は「当該税には財政の硬直化があり、流動変遷する時代の潮流に即した政策目的が反映しにくいという意図があったからではないかと思慮される」と述べている。福浦幾巴（2002年9月）「課税自主権と法定外税の研究—太宰府市『歴史と文化の環境税』を素材として—」『公会計研究』国際公会計学会。

ここで、庁内プロジェクト会議が示した「方針」と比較してみよう。第一に、「観光」の文言が消え<sup>4</sup>、また混雑税の性格が薄れて、むしろ「環境保全および今後の環境施策の振興」に重点が移ってきている。ただし、「年間650万人に及ぶ来訪者も、多くは乗用車などの交通手段を利用し道路交通や環境面などにおいて外部不経済をもたらす可能性が大きい」という認識が示してあるため、「環境保全」の中にこの外部不経済の解消も含意されているといえる。ここでは、庁内プロジェクトの「方針」でみられた原因者負担と受益者負担の双方の考え方が並存している点では変わらないが、混雑税の性格が薄れた分、受益者負担の視点がより強調されている。

また第二に、「答申」では「自動二輪車」に対する課税について追加されている。ここでは、「有料で駐車する以上、今回の税の趣旨、租税の公平性を考慮した場合、渋滞と環境整備はリンクしないので賦課する方向で検討すべきである」としている。敷衍すれば、自動二輪車は「渋滞」に関与しないため、原因者負担による課税は求めないが、「環境整備」による受益は享受することから、受益者負担による課税の対象になる、と解釈しているものと考えられる。もしそのように解釈されているとするならば、この原因者負担と受益者負担の論理をそれぞれ区分して課税に結びつける考え方はこの「自動二輪車」に関してのみ認められる。

なお、「答申」の付記事項として、次の6項目が挙げられている。－①税収の使途の正確性、②納税義務者、特別徴収義務者の理解、③無料駐車場の有料化、④違法駐車対策、⑤観光拠点のネットワーク、⑥経済的効果と社会的効果。以下、

---

4 この点は、「太宰府市法定外税新設概要(案)」(平成13年11月8日)で税目を「観光環境税」としてあることに関連して、「市の将来像を「歴史とみどり豊かな文化のまち」としており、近い将来、九州国立博物館(仮称)が開館されること等を考慮すると、文化水準の高い歴史的遺産の保全を勘案して「歴史的文化環境税」「歴史環境保全税」など、市のイメージに合致した税目を再度検討すべきである」としている。また福浦は「天満宮への参拝における駐車行為は、宗教行為か観光行為かという観点に基づいた場合、外形的基準によって目的行為を区分することは困難との観点から観光目的を除外する旨を答申した」(福浦, 前掲書)と述べている。

これらの諸事項について敷衍しておこう。一つは「税収の使途の正確性」について、「計画的な執行は勿論、使途の明確化や公表も考慮すべきであり、予算編成について十分考慮することが必要」とし、併せてアカウンタビリティの視点から「公会計制度の導入」の検討を勧めている。このことは「目的税的」という性格を担保することを意味している。

なお、後に「理由書」（平成14年3月25日）の中で、「税収使途の明確化の観点から、納税者、事業主（特別徴収義務者）、市民からの意見を集約して当面5ヶ年計画で「新税マスタープラン」を作成・公表する」こと、また「納税者、事業主（特別徴収義務者）、各種団体、市民から幅広く理解を得るために、協議会を設置すること」とされている。そこで「目的税的」性格を担保するための具体的な手法は、「新税マスタープラン」とここでいう「協議会」に求められているといえる。ただし、協議会では「幅広く理解を得る」ことを狙ったもので、チェック機能を期待されたものではない。この点、「目的税的」な性格がどれだけ保障されているかどうかをチェックすることを当該協議会に持たせるか、あるいは別途にチェック機関を設けるか課題を残している。

「理由書」にあっては、「今回の新税は「歴史・文化都市」にふさわしいまちづくりのための新たな財源を調達するためのものである。税収の具体的使途については、将来のまちづくりを巡る論議の中であらゆる可能性を探るべきであると考え、法定外普通税とすることが適切である」としている。ここでも「あらゆる可能性を探る」ために使途の広い範囲を保障することを狙っている。

課税対象に関しては、「負担の公平の原則と最小徴税費の原則の二律背反も十分に考慮したうえで、車などを利用する来訪者を対象とし、その多くが利用する有料駐車場に有料で駐車する行為を課税対象とすることが適切であると判断した」としている。

また、「理由書」では受益者負担の視点と原因者負担の視点とが区別されて明



記されている。すなわち、来訪者についての記述であるが、「市が計画している環境整備により、市内各所の環境が改善されることによって、来訪者は一層の便益を享受する」と判断し、ここでは受益者負担の考えが反映している。しかし、来訪者を二分して、「公共交通機関を利用する来訪者」と「車などを利用する来訪者」に区分し、後者を課税対象とすることについて「把握が容易であるだけでなく、(略)排ガス、交通渋滞及び交通事故の誘発などをもたらしている」と判断し、ここでは原因者負担の考えが反映している。「理由書」ではこれを「最小徴税費の原則」の根拠として扱っている。以上のことから、受益者負担の視点が強調され、「方針」の考え方とは性格が異なってきたことが窺われる。

付記事項の②では、「納税義務者、特別徴収義務者の理解」が挙げられている。この点は、後に総務省の「地方税の取り扱いに関する通達」で追記された事項であり、運営上の問題を来たさないためにも重要な事項である。また、その他に③では、課税の公平性の視点から「無料駐車場の有料化」<sup>5</sup> 挙げられている。④の「違法駐車対策」は、アンケート調査(平成13年8月実施)によれば新税導入にあつて住民が最も懸念していた問題点として「違法駐車」が挙げられていたことを考えると適切な追記事項といえる。更に、⑤観光拠点のネットワーク、⑥経済的効果と社会的効果については、後の運営実態を検討した限りでは、その具体的な対応を図っているとはいえない。

### 3. 「歴史と文化の環境税条例」

「歴史と文化の環境税条例」が平成14年3月25日に太宰府市議会において可決、成立した。以下、同条例について、本稿で取り上げる論点に係る項目、すなわち、本税の趣旨、納税義務者、課税標準と税率、特別徴収義務者、そして運営協議会

---

5 ただし、この点は後に、有料化の経費が徴収税額を上回ることから、最小徴税費の原則を理由に断念されることになる。

について、それぞれ概観しておく。

まず、「趣旨」(第1条)にあつては、「歴史と文化の環境税」について「本市固有の歴史的文化遺産及び観光資源等の保全と整備を図り、環境にやさしい「歴史とみどり豊かな文化のまち」を創造するために課する」としている。「答申」あるいは「理由書」で強調されるようになった受益者負担の視点がここでも受け継がれている。再度ここで指摘しておきたい点は、目的の対象が「歴史とみどりの豊かな文化のまち」と抽象的・包括的な表現となっているため、行政施策のあらゆる分野にも波及してくる性格を有しているという点である。

次に、「有料駐車場」の定義(第3条)として、「市内にある有料の駐車場のうち」,「(1) 月極の駐車場 (2) 事業所・店舗等に付随する駐車場 (3) 臨時的駐車場」以外の駐車場をいうとしている。なお、「答申」では「市内の常設と臨時のすべての有料駐車場を対象とし」と述べてあつたが、この点は踏襲されていない。これが踏襲されなかった点については、次の法定外プロジェクトの記述がその答えとなっている。—「通勤・通学の駐車場および事業所従業員や店舗を利用する駐車場は、市民が日常生活圏で利用することから、二重課税を考慮して、課税しないことにしました。また、臨時的駐車場の「定義」は、5台以下および営業日数が年間10日以下としました。これは(略、筆者による)、特別徴収義務者への配慮を行うものであります。(零細の)特別徴収義務者は、台数の把握・税の申告納税や帳簿などの記録などの事務負担(を)軽減すると共に、最小徴税費を加味して対象から除きました」。すなわち、「市内にある有料の駐車場」の内、(1)「月極の駐車場」と(2)「事業所・店舗等に付随する駐車場」については二重課税を回避する観点から、(3)「臨時的駐車場」については最小徴税費の観点から、それぞれ「有料駐車場」の定義から外されることになる(この定義に関する実効上の問題点についてはⅡ.を参照)。

納税義務者について「有料駐車場に駐車する行為に対し、その対価を支払うも

の(以下「有料駐車場利用者」という。)(第5条)と定義している。第8条では徴収方法として「特別徴収」の方法によるとし、第9条で特別徴収義務者として「有料駐車場の事業者」としている。

課税標準と税率については、第7条で、「駐車する行為1回につき」次の率を定めている。

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人を超える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

第16条では運営協議会について規定されている。ここでは、「歴史と文化の環境税について、市長は太宰府市歴史と文化の環境税運営協議会に意見を求めることができる」としている。これについては、「太宰府市歴史と文化の環境税運営協議会規則」がある。運営協議会の所掌事務は、(1)歴史的文化遺産及び観光資源等の保全と整備に充てる税収の使途に関する事、(2)環境にやさしい「歴史とみどり豊かな文化のまち」の創造に向けた企画等に関する事、(3)その他歴史と文化の環境税の運用に関する事、以上の三項目である(同規則第2条)。

運営協議会の在り方について二つの問題点を挙げておきたい。第一に、その独自性についてである。「答申」において税収の使途の正確性が付記事項に加えられ、これを受けた形で「理由書」では「新税マスタープラン」の作成・公表と運営協議会の設置を明示していたが、これが条例に盛り込まれたことになる。ただし、「理由書」にあっては「幅広く理解を得るために」となっていたのが本条例では「意見を求めることができる」となっている。いずれにしても、新税に対する意見は運営協議会に限らず他にも作用なルートが考えられるため、この運営協議会の独自性が薄れるのではないかとの感は否めない。運営協議会で取りまとめられた意見がその後どの程度反映されて、その成果がどの程度上がっているのか

という点を含め、運営協議会の独自性が明確にされる必要がある。

第二に、運営上のコストについてである。「歴史とみどり豊かな文化のまちの創造」に向けた企画とするならば、既存の関連する実施計画を踏まえた上でなければ有意な提言は困難ではないか、また「歴史とみどり豊かな文化」事業が幅広いことから、参画のコストが高いのでないか、という点を問題として挙げる事ができる。

## II 課税の実効性

本節では、本税を実際に施行する上でどのような問題があるか、という点を検討する。その際、本税に関連する既存制度との整合性、太宰府市における駐車場の実態、また課税根拠となる財政需要額の推計の仕方、それぞれにおいて実効性があるかどうかという点を、また、本税が果たして特別徴収義務者の駐車場事業の収益を損なうことはないか、という点を検討する。

### 1. 既存制度との整合性

#### (駐車場の定義)

条例で示された有料駐車場の定義は、本税の徴収にあたってのひとつの重要事項となるため、ここで更に検討しておこう。まず、本条例でいう「駐車場」(図表1, 2を参照)は、既存の法律で定められている駐車場の定義と調整された上での定義となっているか、という点を検討する。

図表1 有料駐車場分類

		有料駐車場	
		5台以下	6台以上
営業日数	10日以下	臨時的駐車場	臨時的駐車場
	11日以上	臨時的駐車場	課税対象

図表 2 駐車場と利用者

有料駐車場	月極め駐車場		市民利用を想定
	事業所・店舗等に付随する駐車場		
	臨時駐車場	収容台数5以下 または営業日数 10 日以下	来訪者利用を想定
	課税対象	収容台数6以上かつ営業日数 11 日以上	
無料駐車場			

既存の法律による分類によれば、駐車場は次のように区分されている。まず、路上駐車場として①「路上駐車場」(道路交通法、道路法、駐車場法)、路外駐車場として専用的に利用される場合と一般公共の用に供する場合とに区分できる。専用的に利用される場合としては、②「附置義務駐車場」(駐車場法)、③工場や店舗の駐車場などの一般公共の用に供されない路外駐車場としての専用駐車場、に区分できる。一般公共の用に供する駐車場としては、④「附置義務駐車場」(駐車場法)、⑤「都市計画駐車場」(都市計画法・駐車場法)、⑥「届出駐車場」(駐車場法)、⑦道路管理者が整備する駐車場(道路整備特別措置法に基づく有料融資事業等)、⑧そしてその他路外駐車場(500m<sup>2</sup>未満で料金を徴収する場合、料金を徴収しない場合)とに区分できる。

太宰府市の場合、上記の分類に従えば、一般公共の用に供する駐車場の中の、⑥と⑧の料金を徴収する場合は課税の際の対象となる。ここで、「届出駐車場」にあっては一般公共用の駐車場の場合で、駐車に用いる面積が500m<sup>2</sup>以上で駐車料金を徴収するものについて、その管理者が、駐車料金、営業時間などの管理規定を知事などに届け出ることになっている(駐車場法第12条)。

また個人の事業税に関して、第1種事業の駐車場業については、「駐車場業の認定に当たっての留意事項」として次のよう述べてある。すなわち、「駐車場とは、対価の取得を目的として、自動車の駐車のための場所を提供する事業をいうものであること。なお、建築物である駐車場を除き、駐車台数が10台以上である

場合には、駐車場業と認定すべきものであること」(県通3-6(6))。

以上にみるように、「届出駐車場」の対象となる敷地面積500m<sup>2</sup>以上、また個人事業税の対象となる駐車台数10台以上、というのが基準となり得るが、これらの基準は新税導入に際して検討されていない。本条例でいう「有料駐車場」の定義は、既存の法律の「駐車場」の定義とはリンクされていない。このことが駐車場運営の実態把握にあたって本市独自の運営コストを作り出すことになっており、徴税コストの抑制という点で問題がある。

#### (自動車関連税との関係)

条例第7条にみるように、二輪車と自動車を区別し、自動車に関しては乗車定員によって割増の税額を課している。原因者負担あるいは受益者負担のいずれの視点からも、これらの差異を設けることは意義がある。ここでは収容定員数が大きいほど負荷の程度が大きいこと、また収容定員数が大きいほどより多くの受益を受けていることが想定されること、という前提に立っている。また、乗車定員が10人以下の自動車で100円という税率は、最大10人で100円を負担することになり、この場合、一人あたり10円の負担となる。当然に一人の乗車であれば一人あたり100円の負担となる。そこでこの差異が10倍となり、納税義務者間での税額上の不公平が残るといえよう。

自動車関連税が既に課税されている点に注目してみよう。例えば、自動車税の標準税率でみた場合、乗用車(自家用)で「総排出量が1リットル以下のもの」は年額29,500円、バスは営業用(一般乗合用)で「乗車定員が30人以下のもの」は年額12,000円である。また「低燃費車で窒素酸化物の排出量が窒素酸化物排出許容限度の4分の1を超えないもの及び電気自動車等の税率の軽減」の対象になっている場合には、それぞれ年額15,000円、6,000円である。(ただし、平成14年度分に限る。)

乗用車100円、マイクロバス300円という太宰府市の税率は、次の図表3にみるように、自動車税の上乗せとしてみなせば、かなりの負担の格差が認められる。大型車に対して、更にグリーン税対象となっている自動車に対して、相対的に過重となっているといえる。このことは、次のことを意味する。すなわち、新税はグリーン税対象の自動車とグリーン税の対象とならない自動車とを区別しないで課している。特に大気汚染という外部不経済に対応することも含意されていた新税であるが、ここでみるように実際は自動車の大気汚染の程度に対しては配慮されておらず、既存の自動車関連税とは整合されていない。

図表3 太宰府市環境税による負担格差

	年額税率 a 円	$a/12$ c 円	環境税 b 円	$b/c \times 100$ %	$b/a \times 100$ %
乗用車	29,500	2,458	100	4.07	0.34
内 グリーン税対象	15,000	1,250	100	8.00	0.67
バス	12,000	1,000	300	30.00	2.50
内 グリーン税対象	6,000	500	300	60.00	5.00

資料：『平成15年度 地方税取り扱いの手引』(2003年)地方税制度研究会 編 より作成。

## 2. 駐車場の実態

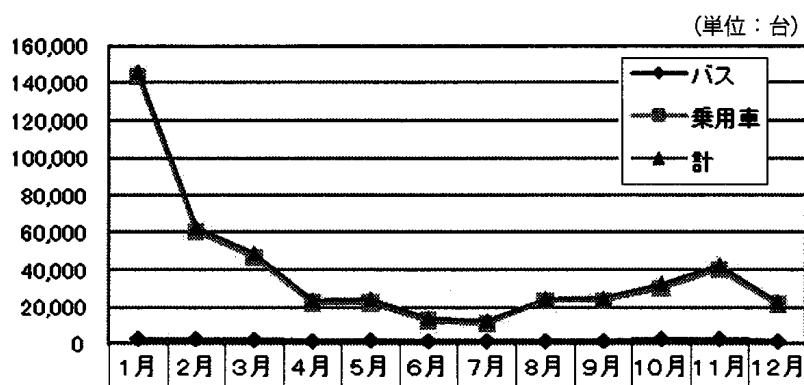
課税要件の一つである駐車台数5台以上の有料駐車場は、1,862台とみなされており、この規模は有料駐車場の収容台数の99%であり、また特別徴収義務者となる事業者数の86%を占め、いずれにあっても大半を網羅している。

しかし、この捕捉の仕方は次のような問題を有している。第一に、通常日に限って言えば、無料駐車場の83台が課税対象から外される。これは通常日の5%に当たる。第二に、正月三が日の臨時分だけに限って言えば、臨時分総計の約60%が無料駐車場台数に該当し、これも課税対象から外される。第三に、同じく正月三が日に限って、3,144の駐車台数の内、32%が無料駐車場を利用することになる

(図表 4, 5, 6)。以上のことは、来訪者の内、正月三が日には7割の新税負担者と3割の課税を免れる無料駐車場利用者の中で不公平を生じさせることを意味する。

観光客の内、有料駐車場利用者は負担者となり、無料駐車場利用者と公共交通

図表 4 自動車別観光客入り込み状況 (平成15年)



図表 5 駐車台数

区分	駐車場数	駐車台数	構成比 %
100 台以上	2	1,219	64.9
21~99 台	3	388	20.6
6~20 台	21	255	13.6
5 台以下	5	17	0.9
計	35	1,879	100.0

資料: 太宰府市資料 (平成 16 年 7 月)

図表 6 太宰府市内の駐車場容量台数

( 単位: 台数、% )

		通常日	正月三が日臨時分	計	構成比
有料駐車場	太宰府天満宮から 500 ~600m の範囲内	1,520	620	2,140	68.1
	無料駐車場				
	政庁跡地等	83	340	423	13.5
	太宰府小学校校庭		300	300	9.5
	水城小学校校庭		171	171	5.4
	関屋高架橋下		110	110	3.5
	小計	83	921	1,004	31.9
合計		1,603	1,541	3,144	100.0

注: 市営月極駐車場の 68 台分を除く。

資料: 「太宰府市交通渋滞対策のための移動方法転換実験実施計画策定業務報告書」平成 14 年 3 月より作成。



機関利用者は負担されないことになる。この分、有料駐車場利用者の過重負担となる懸念が生じる。以上のように、観光客間での不公平の問題も含んでいる。

### 3. 財政需要額の推計

「税額試算」では平成10年の自動車別観光客入り込み状況に基づいてバスと乗用車の台数をそれぞれの新税税率を掛けて6,397万円の税収額を推計している(図表7)。この推計は、駐車場料金に新税を上乗せしても、駐車場利用者数は変化しないことを前提としている。ここでは、太宰府市内に入り込む場合には、市内駐車場の他に代替する財がないという特殊性を見込んでいるといえる。

仮にこの特殊性を容認したとしても、この推計は次のような意味で問題を内含している。第一に、観光客入り込み数は、乗用車の場合、平成10年から平成15年の間に約7万台減少し、この間13.3%の減少率となっている。第二に、「税額試算」では、これら入り込みの乗用車の全てが課税対象になると想定しているが、前述したように、通常日では5%が、そして正月3が日では約3割が新税を逃れることになり、この点が想定されていない。

図表7 税額試算

	平均台数	税率 (円)	税額 (円)
バス	22,600	500	11,300,000
乗用車	526,700	100	52,670,000
計	—	—	63,970,000

資料:太宰府市資料

#### 税額試算(修正)

	平均台数	税率 (円)	税額 (円)
バス	22,825	500	11,412,500
乗用車	381,810	100	38,181,000
計	—	—	49,593,500

資料:太宰府観光課資料より作成。

そこで、乗用車の修正台数を適用し、課税根拠の金額によって税率がどのように変動するかを試算してみた（図表8）。まず、ケースA、すなわち新税の過去3年間の年平均実績額を想定（Ⅲ.2を参照）した場合には、税充当の必要額に対しては、120円の税率が必要となった。ケースB、すなわち従来の本市観光施設整備費の累積平均を根拠とした場合には、税充当の必要額は6,000万円で、127円が、ケースCでは、税充当の必要額を当初の本市による税額試算通り6,397万円とした場合で、138円が、それぞれ乗用車の新税の税率として求められる、という結果となる。いずれのケースも、現在条例で採用されている乗用車100円という水準は、「歴史とみどり豊かな文化」事業に充てるには過小な水準となっていることを含意している。

図表8 乗用車の新税税率設定

	市税額算定	ケースA	ケースB	ケースC
課税根拠額 円	63,970,000	57,214,000	60,000,000	63,970,000
バス負担分 円	11,412,500	11,412,500	11,412,500	11,412,500
乗用車負担分 円 a	38,181,000	45,801,500	48,587,500	52,557,500
有料駐車場台数 b	381,810	381,810	381,810	381,810
a/b 円	100	120	127	138

#### 4. 支払い意思額の視点から

##### （支払い意思額）

太宰府市内の有料駐車場の駐車料金は、例えば太宰府天満宮にあっては1回の駐車につき普通車400円、マイクロバス1000円、大型バス1500円である。これに新税の税額を上乗せして、その金額が納税者が支払ってもよいと思う「支払い意思額」を上回らないかどうかという点も、運営上の支障を来さないためにも検討が必要である。これに関しては、駐車場利用者に対して利用料金調査を実施することが望ましい。

図表9 支払い意思額と環境税の関係

公共料金(環境税)の設定	支払い意思額>環境税 の範囲内に抑制
市営駐車場	支払い意思額>環境税 の範囲内に抑制
民間有料駐車場の料金に上乗せ	料金のコントロールは不可能 支払い意思額<料金+環境税 支払い意思額>料金+環境税

この場合、支払い意思額の範囲内にあるのかないのか、という点が重要である(図表9)。駐車場事業に対する新税の影響は、支払い意思額の水準以下であれば、収益活動には出てこないであろう。しかし、新税を含めた場合に支払い意思額を超えることになれば、これは収益を抑制する効果を発揮する。換言すれば、新税を導入しなければ駐車場料金を支払い意思額まで引き上げることができる。また、新税を導入して従来の料金にこれを上乗せすることで支払い意思額を超過することになれば、その超過分は従来の料金の引き下げを促すことになり、この点に限って収益活動を損なうことになる。

(事業に与える影響)

次に環境税が駐車場事業に与える影響について検討する(図表10)。観光地に

図表10 環境税の駐車場事業に対する影響

	需要の価格弾力性	
	小さい(代替困難)	大きい(代替容易)
	当該の駐車場の必要性	
	強い	弱い
支払い意思額<料金+環境税	料金の抑制の圧力 環境税の抑制の必要性	料金の抑制の圧力 環境税の抑制の必要性 利用者の減少
支払い意思額>料金+環境税	営業に影響なし	利用者の減少

における駐車場料金の設定にあたっては、その観光地としての付加価値分がその料金に追加・内包されている、と考えることができる。新税を導入するにあたって、①この観光地料金を含めた料金に新税を加算するのか、②それとも観光地の料金として付加された分を従来の料金から差し引いて税とみなすのか、これによって駐車場事業の収益額が異なってくる。①②のいずれの場合にあっても、納税者にとって支払い意思額を下回り、また駐車場利用にあたっての代替が困難であれば、事業活動には影響してこない。しかし、たとえ支払い意思額を下回っていても、駐車場利用にあたっての代替が容易であれば、事業者によっては、①のケースを受け入れ得る事業者と、②のみ受け入れ得る事業者とに分かれることが考えられる。

いずれにしても、駐車場業者にとって収益活動を損なうことに繋がる新税は回避されるべきであるし、利用者にとって支払い意思額を上回る作用を持つ新税も回避されるべきである。駐車場料金が支払い意思額の水準に達している場合、新税は従来の営業を損なう性質を有している。仮にこの水準に達した事業者が存在していたとしても、それは営業の自由の範囲であるため行政の介入する領域ではない。

#### (支払い意思額の追加分としての課税根拠)

上記の議論は、駐車場料金に既に実現している外部経済が内部化されているという前提である。受益者負担の原則でみた場合、「環境と文化の環境税」は本来はこの種の内部化の税としての性質を有していると考えられる。しかし、この場合、観光地料金をどの程度反映させるかという点は営業の自由から生じた料金設定の中に含まれるのであって、これに新たに税を負荷するならば二重料金の性質を持つことになり避けられるべきである。また仮に、新規事業によって生じる外部経済の内部化に課税根拠を求めたとしても、それが支払い意思額の枠内に入る限りで、また事業活動への影響を回避できる限りで可能となり、かなり限定された根拠となる。

ここで、税収の用途を駐車場利用者に認知してもらうことで支払い意思額が上昇するかどうか、という点が重要である。「歴史とみどり豊かな文化のまち」に使われるといっても、実績を踏まえて予測可能性が高くなければ、支払い意思額の増加に繋がらないと考えられる。既存の観光地料金を含めた駐車料金にこの新規事業に課税根拠を求めた税額を加算した水準が、仮に支払い意思額内に収まっている限りでは、徴税上の問題は薄いであろう。しかし、この場合にあっても、追記分の支払い意思額が税額に反映している保証はない。

### Ⅲ 原因者負担と受益者負担の視点から

#### 1. 「二重課税」問題

前述したように、「通勤・通学の駐車場および事業所従業員や店舗を利用する駐車場は、市民が日常生活圏で利用することから、二重課税を考慮して、課税しないことにしました」(法定外プロジェクト)とある。ここで「二重課税」とは、個人・法人住民税、都市計画税あるいはまた固定資産税の負担に加えて新税を賦課することをいっているものと考えられる。

ここでは、原因者負担と受益者負担の両側面から考慮される必要がある。すなわち、まず原因者負担の視点からは、上記の諸税の中に既に環境負荷に対する対価が反映されているという前提に立って初めて「二重課税」という問題が生じてくる。果たして、既存の住民税等の中にこの環境負荷に対する対価が含まれているのであろうか。原因者負担の視点からみた「二重課税」は、もし環境負荷対策費が十分に講じられていなければ存在しないことになる。また、環境負荷対策費が講じられてきたならば、またそれが上記の住民税等によって十分に充当されてきていたのならば「二重課税」が発生することになる。実態としては、直接・間接に環境負荷対策の効果を発揮する施策が展開されていたことは考えられる。し

かし、環境負荷対策と環境整備対策の明確な区分が難しいこと、また本市ではそれぞれの推計値を出さないまま行政施策を展開していたことを考えると、ここでいう原因者負担の視点でいう「二重課税」の存否は推測の域を出ない。

また受益者負担の視点からも検討されるべきである。新税の目的が「歴史とみどり豊かな文化のまち」を創造することであり、それが例えば基準財政需要額という標準的な都市整備を上回る限りでは、新たな需要額が生じることになり、これが受益者負担の視点から新税が求められる根拠となる。上記の住民税等で標準税率が採用されている限りでは、ここでいう受益者負担分を含んでいるとはいえない。ただし、標準的な都市整備が既に達成されていることがここでの前提となる。「歴史とみどり豊かな文化のまち」の整備があいまいな点が、この「二重課税」問題に反映しているといえる。ここで二重課税といった場合には、上記の住民税等が標準的な都市整備に充当され、かつ「歴史とみどり豊かな文化のまち」の整備のために住民が過分に負担しているという前提があって初めて「二重課税」が生じるといえる。「二重課税」回避という考え方には、この過大な負担を来訪者に求めようという含意があるといえる。

仮に原因者負担と受益者負担のいずれにおいても「二重課税」が生じるとするならば、上記の住民税等を負担する太宰府市市民に対して新税を課する根拠はなくなる。この場合、これまで太宰府市民が来訪者によって生じた環境負担の対価も、また来訪者が受益してきた対価をも負担してきた、という含意となる。

しかし、「どの事業のどれだけが二重課税分であるのか」という点は明らかに出来るであろうか。換言すれば、環境負荷対策の効果をもつ事業費とそれに充当された一般財源、そしてその内、本来、来訪者によって対価を支払われる分について特定できるのかどうか。また、負荷対策効果を持つ事業を除いて、環境整備の事業費、それにどれだけ一般財源が充当され、その内本来来訪者によって享受され対価を支払われる分について特定できるのかどうか。原因者負担と受益者負

担の視点から、住民と来訪者の間で負担を分担するためのメルクマールが必要といえる。ただし、「歴史とみどり豊かな文化のまち」のための事業と一言でいっても、その捕え方はあいまいである。普通建設事業費そのものが公共性・外部性を持っているため、それらはすべて「歴史と文化」に関連してくる。「まるごと博物館」の整備とはいえ、その中には標準的行政も当然に含まれてくる。行政の政策展開からみても、どれが観光効果を発揮するかを区別するのは困難である。

## 2. 運営上の問題

### (使途計画)

「歴史とみどり豊かな文化のまち」のための事業とそれ以外の事業の区別は実際上、不可能である。そのため、新税の税収使途を「目的税的」に明らかにするためには、「歴史とみどり豊かな文化のまち」に充当される必要があるが、上記の区分の不明確さは、事実上の使途の範囲を拡大していく要素を持っている。

新税の使途計画は次の通りである(図表11, 12)。ここでは、次の諸点を指摘す

図表11 歴史と文化の環境税使途計画

(単位:千円, %)

	平成 16 年度			平成 17 年度			平成 18 年度		
	計 a	b/a		計 a	b/a		計 a	b/a	
		環境税基 金 b	x 100		環境税基 金 b	x 100		環境税基 金 b	x 100
観光・産業の振 興	24,933	17,573	70.5	24,933	17,573	70.5	24,933	17,573	70.5
交通体系の確立	0	0	0.0	5,000	5,000	100.0	305,000	85,000	27.9
環境の保全	4,268	3,000	70.3	7,268	6,000	82.6	7,268	6,000	82.6
歴史・文化の保 全と創造	3,300	1,924	58.3	6,000	6,000	100.0	6,000	6,000	100.0
合計	32,501	22,497	69.2	43,201	34,573	80.0	343,201	114,573	33.4

(資料) 太宰府市まちづくり企画課資料(平成 16 年 5 月 27 日)より作成。

図表12 環境税の累積額の内訳

	累計			A/3	B/3 (税額 根拠 値)	環境税基金累積	
	計 A	環境税基 金 B	B / A ×100			総額 千 円	構成 比 %
観光・産業の振興	74,799	52,719	70.5	24,933	17,573	52,719	30.7
交通体系の確立	310,000	90,000	29.0	103,333	30,000	90,000	52.4
環境の保全	18,804	15,000	79.8	6,268	5,000	15,000	8.7
歴史・文化の保全と創造	15,300	13,924	91.0	5,100	4,641	13,924	8.1
合計	418,903	171,643	41.0	139,634	57,214	171,643	100.0

ることができる。第一に、年平均で需要額を5,700万円強と推計してあることである。これがいわば税額の根拠となる値であるといえる。第二に、その内訳を累計平均でみると、「交通体系の確立」（総合交通体系の調査・研究，立体駐車場整備事業，駐車場進入路整備事業，新規駐車場整備事業）への充当分の割合が最も高く，52.4%を占めている。これに，「観光・産業の振興」30.7%，「環境の保全」8.7%，「歴史・文化の保全と創造」8.1%が続く。第三に，「交通体系の確立」が高くなっているのは，「立体駐車場整備事業」が平成18年度に計画されていることによる。

従来の観光施設整備費は次表の通りである（図表13）。累積平均では，約6,000万円である。この内訳をみると，「観光費」40.9%，「文化財管理整備費」43.1%の割合が高く，「道路管理費」15.9%となっている。この分類方法と今回の新税の用途計画で使われている分類方法とは必ずしも対応していないが，次の諸点を指摘できる。第一に，従来の「観光費」と「道路管理費」が「観光・産業の振興」にほぼ包摂され，更に「特産品の開発」と「地域振興事業助成」が加わっている。第二に，「交通体系の確立」は従来の観光施設整備には含まれていなかった事業であり，「総合交通体系の調査・研究」と「立体駐車場整備事業」とから成って



いる。第三に、「環境の保全」と「歴史・文化の保全と創造」が表面上は新税のイメージからいって最も使途の充当が望まれる項目であるが、これは従来の「文化財管理整備費」とも重複してくる。ただし、従来の文化財管理整備費が累積平均で約2,600万円であったのに対して、「環境の保全」と「歴史・文化の保全と創造」は累積平均で約960万円となっている。以上のようにみてくると、新税の使途は、「立体駐車場整備」を中心とし、また7割が「観光・産業の振興」に充当されることが大きい。

図表13 観光施設整備費

(単位:千円、%)

費目	平成9 年度	平成10 年度	平成11 年度	平成12 年度	平成13 年度	平成14 年度	累積 A	A/7	構成比
観光費	14,149	15,980	43,895	18,884	27,651	50,117	170,676	24,382	40.9
道路管理費	19,337	19,964	10,700	4,504	4,913	7,135	66,553	9,508	15.9
文化財管理 整備費	19,959	21,920	17,035	35,058	45,114	40,955	180,041	25,720	43.1
計	53,445	57,864	71,630	58,446	77,678	98,207	417,270	59,610	100.0

(資料) 太宰府市資料。

### (使途別事業でみた効果)

次に使途別事業に沿って、負担の原則の視点から、どのような効果を有しているのか、という点を検討する(図表14)。まず、受益者負担の視点からは、「観光・産業の振興」に関しては、観光マップ、観光ホームページの充実、街灯設置事業、臨時駐車場設置事業、仮設トイレ設置事業は適切な事業といえる。また「環境の保全」と「歴史・文化の保全と創造」に関しても、環境美化推進、「太宰府塾」推進事業、史跡地ライトアップ事業、古都太宰府ウォーク事業は適切な事業であるといえる。他方で、原因者負担の視点からは、交通渋滞とそれから生じる環境上の負荷を排除するという点が重要であるが、立体駐車場整備事業は一つの手段として考えられる。

ここで次のような問題点を指摘できる。第一に、「観光・産業の振興」に関して、「特産品の開発」と「地域振興事業助成」は、直接には地元民間事業の助成という性格を有したもので、来訪者によって享受される受益はその収益活動に対

図表14 環境税の用途別事業の効果

	原因者負担		受益者負担		収益事業の助成		事前調査
	来訪者	市民	来訪者	市民	来訪者	市民	
観光マップの作成			○				
観光ホームページの充実			○				
サイン整備事業			○				
歩道整備事業	○		○	○			
街灯整備事業			○	○			
臨時駐車場整備事業	○						
仮設トイレ設置事業			○				
散策路ネットワーク整備事業			○	○			
特産品の開発						○	
地域振興事業助成						○	
総合交通体系の調査・研究			△	△			○
立体駐車整備事業	○						
駐車場進入路整備事業	○						
新規駐車場整備事業	○						
緑化推進事業			○	○			
門前町美化推進事業	○						
幹線道路周辺美化推進事業	○						
「太宰府塾」推進事業			○	○			
史跡地ライトアップ事業			○				
古都太宰府ウォーク事業			○	○			
歴史的建造物及び樹木等の調査・研究事業			△	△			○

○：事業の効果として期待できる場合。△：事業の効果が未知数の場合。

注：「駐車場」関連事業に関しては、受益者負担の性質を持つが、新規事業としては渋滞がなければ本来整備の必要がなかったものと考えて、原因者負担によって生じた事業とした。

する対価として受け取る性質のものである。したがって、この分野に新税を当てるのは適切ではない。

第二に、「交通体系の確立」にあつては、「総合交通体系の調査・研究」は必ずしも来訪者によってその事業の果実が享受されるという性質のものではないため新税による充当は適切ではない。

第三に、「歴史・文化の保全と創造」に関しても、「歴史的建造物及び樹木等の調査・研究事業」もやはりいまだ来訪者が直接その事業から受益を享受できるという性質のものではないため、新税の充当には適切ではない。

第四に、従来から文化財管理整備に累積平均で約2,600万円充当されていたが、これは基本的には一般財源ではなく、国庫支出金による充当が大きく、これに更に新税を加えて管理整備費に加える意義が弱い。また実際に、新税からの充当分も決して高い割合を占めるものではなく、「歴史と文化の環境」のための税というにはミスマッチが生じている。

第五に、環境負荷を発生させている外部不経済の排除の効果を発揮する事業としては駐車場関連事業と「美化事業」がこれに該当するといえる。ただし、「駐車場進入路整備事業」と「新規駐車場整備」については計画にあつては事業費が充当されていない。

#### Ⅳ 地域ポテンシャルの実現に向けて

最後に、本税に替わる財源調達の方法を検討する。この場合、やはり受益者負担と原因者負担の視点から接近する。特に太宰府市が構想している「まるごと博物館」の財源として本税の代替案が考えられるとするならば、どのような視点が必要か、という点に力点を置くことにする。

### 1. 公平性の問題

本税にあつては多様な形態の不公平を内包している（図表15, 16）。まず，受益の対象者としての来訪者に限ってみるならば，課税対象となる有料駐車を利用する者とそれ以外の来訪者との間で不公平が生じている。また，駐車する行為という点からは，課税対象となる有料駐車場を利用する者とそれ以外の駐車場を理由する者との間で不公平が生じている。さらに，有料駐車場に駐車する行為という点からは，課税対象となる有料駐車場を利用する者と非課税の有料駐車場を理由する者との間でそれぞれ不公平が生じることになる。

「歴史とみどり豊かな文化のまち」の享受者は，有料駐車場利用者のみに限られない。有料駐車場利用者のみならず外部経済の享受者としての納税義務者を限定すれば，有料駐車場を使わない市民，外部不経済の内部化の税の対象者とはならない駐車場利用者，そして公共交通機関利用者が，本来あるべき納税義務者から抜

図表15 太宰府市環境税の課税根拠と来訪者

			来訪者		市民	
			環境負荷の原因	用途の受益者	環境負荷の原因	用途の受益者
駐車場利用者	有料駐車場	課税対象	○	○	-	○
		非課税	○	○	-	○
	無料駐車場		○	○	-	○
駐車場非利用者			-	○	-	○

図表16 不公平の類型

原因者負担の視点から	有料駐車場利用者と無料駐車場利用者の間
	有料駐車場利用者内で、課税対象者と非課税対象者の間
受益者負担の視点から	有料駐車場利用者と無料駐車場利用者の間
	有料駐車場利用者内で、課税対象者と非課税対象者の間
	駐車場利用者と非利用者の間

け落ちることになる。

## 2. 受益の予測可能性

環境税の分かり難い点は次にある。受益者負担の原則で課税する場合に、その「受益」が現時点での受益なのか、それとも将来の受益なのか、という点である。従来の事業が現在のまちのメリット財としての性格を高めるのに寄与しており、これを享受することに対する対価という考え方をすれば、現時点での受益に対しての負担を意味する。この場合は、料金としての性格が強く、前述した支払い意思額の水準を測ることも考えられる。

しかし、この要素が薄く、これからのまちづくりを進める上で、それも来訪者の受益を実現するための事業を今後実施することを予定している場合には、将来時点での受益に対する負担を意味する。この場合は、予定している来訪者の受益を実現するために必要な財政需要額に対しての寄付金としての性格が強く、需要額から税率設定していく、という手続きが適しているといえる。

今回の環境税は、使途計画において約6,000万円の財政需要額を見込んでいることを考えると、受益者負担を根拠に、それも将来の受益の実現を条件にしたものであるといえる。

ここでは、原因者負担にあつては、一、納税義務者による課税の同意を得難いこと、二、車での来訪者が一年の中で正月に集中しており、交通渋滞の完全な解消は困難なこと、三、税率算出上の推計が困難であること、といった難点が付随している。

他方で、受益者負担にあつては、一、来訪者のため、まちづくりのため、という同意を得やすい根拠を提供すること、二、将来時点での受益を実現する事業費の捻出が可能となること、三、事業費を財政需要額とすることで比較的簡便に税率設定が出来ること、といったメリットがある。

納税義務者に対しては、原因者負担を根拠に課税するよりも、受益者負担を理由に課税の方が税痛感は低くなり、その分、徴税コストを抑制することが出来る。そこで、「現在の負担は将来の便益」に繋がる限りでいえば、この「将来の便益」を強調することが運営上有利となる。これまでの論の展開に従えば、基本的に、財源は現実には原因者負担に則って徴収され、その用途にあつては受益者負担の論を強調することで合意を得るといふ運営手法を採っているといえる。

ここで受益者負担が実現するのは、時系列上は遅れて実現することが前提となっている。またその負担分は、将来実現した事業活動を享受することによって支払う対価という性格を有するものである。このことは先行投資としての意味を持たせている。ここでは、「将来の受益」の実現可能性に対する納税者意識が、本税の正当性のポイントとなる。受益の実現の実績があれば、スタート点でのハードルに当たる抵抗感も緩和されてくる。

問題は、現在の受益ではなく、将来の受益を根拠として、来訪者に対する課税が可能となるか、という点である。将来の受益の実現が仮に不安定であれば、すなわち予測可能性が低ければ、その分、納税義務者からの指示は困難となる。受益者負担に従った場合、将来の受益が見込めなくなれば、この時点で課税の根拠は消滅したといえる。納税義務者が将来の受益を認めないのならば、有料駐車場を利用しないことが選択肢の一つとなる。仮に駐車場利用者自身に税の正当性を選択する余地を残し、かつ太宰府来訪に対する需要の価格弾力性が極めて小さかったならば、すなわち代替が不可能であれば、無料駐車場の利用という選択肢も残されている。ここで仮に無料駐車場が皆無で、かつ税の正当性を認めない場合には、市外の駐車場利用という選択肢が残されることになる。いずれの想定にあつても、本税の正当性を認めない駐車場利用者にとっては、課税回避のための運用コストという犠牲を払うことになる。

「寄付金的」な税という見方をすれば、寄付金は自発的意思によるものであり、

また寄付金の用途を信頼した上でなされるという性質を持っている。他方で、「将来の受益」に対する「負担」と考えるならば、納税時点での市外からの来訪者と実現した受益を享受する来訪者とが一致する訳ではないため、実現した受益に与らない者が納税義務者となる、という含意がある。駐車場利用者によっては、本税自体の正当性に疑義が持たれること、受益の予測可能性が低く評価され得ること、受益に与らない納税義務者になり得ること、等が想定される必要がある。この場合、「寄付金的」な性格と課税回避の選択肢が不可欠となる。ここで自発的な要素が加わるためには、租税の回避という選択肢が残される必要がある。もしこの選択肢が皆無となれば、「代表なければ課税なし」という課税立法上の前提を欠くことになる。

以上にみるように、仮に将来時点での受益を前提とした受益者負担を適用したとしても、駐車場利用者にとっての予測可能性を強調する限りでは、課税回避の選択肢も残されるべきである。ただし、この場合には駐車者利用者にとって課税回避という運用コストが生じることになる。

### 3. 事業所税とのアナロジー

仮に「天満宮」は太宰府市に対して環境負荷の要因を作り出しているという視点に立てば、最大の駐車場を天満宮が有しており、これが環境負荷を内部化するターゲットとなることは十分に考えられる。

これは中核都市整備において事業所税が課税される論理と似ている。事業所税にあっては、人口30万人以上の都市にあっては、通常の市と比較して、一層の昼間人口を吸収することになり、それに対応した中核都市基盤を集中させる必要が生じ、この財政需要を事業所税から充当しようとするものである。ここでは昼間人口の集中の原因者たる事業所に対して税負担を求めるものである。

ここでアナロジーというのは、「天満宮」という全国レベルの観光資源によっ

て市民の日常生活上の財政需要を上回る財政需要が環境対策費という形態で求められるため、その整備負担を原因者負担の視点で「事業所」たる「天満宮」に新たな税負担を求めるという構図である。ただし、事業所税にあつては事業所自体が納税義務者であるのに対して、環境税にあつては駐車行為に対して、従つて来訪者に対して課税している点が決定的に異なっている。ここでは、「天満宮」は税制上、公益法人の立場にあり、収益事業に伴う売り上げを除いて課税の対象とならない、という制約条件がある。

#### 4. メリット財としての可能性

普通税として徴収し、「目的税的」な役割を持たせた法定外税としては、高知県の「森林環境税」がある<sup>6</sup>。この場合、当該税収の全額を基金に繰り入れている。その試案作りに半年、県民の合意づくりに1年間を充てている。更に、実施準備が半年となっている。太宰府市の新税とは、法定外の「目的税的」普通税であること、当該税収を全額基金に繰り入れていること、また用途においても環境保全という狙いがあること、という点ではまったく同じ形式を採っており興味深い。

ただし、次のような相違点があることに注意したい。第一に、高知県の場合は、県民住民税の均等割に上乘せし、負担分を県外の住民には求めなかったことである。これに対して、太宰府市の場合、導入時の市民意識調査において約6割の賛成を得ていたが（「住みよか太宰府市まちづくり市民意識調査報告書」平成14年3月）、一つには基本的には来訪者でかつ駐車場の利用者という市外の住民に負担を求めていることも同意を高める要因となっていたのではないかと考えられる。第二に、高知県の場合は、受益分は具体的に自然林の増殖という形で成果指標が

---

6 小松 穰「高知県の森林環境税について」、『持続可能な社会と地方財政』日本地方財政学会編、勁草書房、2006年、85-109頁。



見えやすく、かつ自己負担分とリンクされている分、県民の税運営に対するチェック意識も高いことが予想される。太宰府市にあっては、受益分は来訪者の評価をどれだけ得ることができるのかという点が一つの重要な課題であるが、市民の負担と直接にはリンクしていないため、市民の税運営に対するチェック意識はその分弱くならざるを得ない。第三に、高知県の場合、税込使途の目的となる森林保全がプラスの外部効果を持つものと認められているという意味で、県民によって森林保全そのものがメリット財として評価されているといえる。他方で、太宰府市の現状としては、太宰府市天満宮を観光資源として来訪する場合は圧倒的であるといえるのであって、太宰府市がメリット財としてみなされている訳ではない。

太宰府市が本税を発案した一つの契機となっている「まるごと博物館」の構想は、市全体を一種のメリット財として実現しようと考え方である。このこと自体は太宰府市の選択であり、来訪者が決定したのではない。「将来の受益」の負担のために来訪者に対する課税を貫徹することには、これまで検討してきたような多様な問題を含んでいる。「将来実現されるメリット財」の実現に向けての財政需要は、高知県「森林環境税」のような住民税均等割での負担、というのが一つの選択肢として実効性があるといえる。来訪者にその財源を求める場合には基本的に寄付金の要素をもった財源で充当される必要がある(図表17)。

図表17 「歴史とみどり豊かな文化のまち」事業に関する受益の程度と財源

		来訪者	
		高	低
市民	高	A 一般財源+寄付金	B 一般財源
	低	C 寄付金	—

メリット財の実現のための財源確保にあたってはこの他に、例えば固定資産税に新税の税額分を割増することが一つ考えられる。この場合、事業活動に対する料金に税分が転嫁される可能性はあるが、徴収される際の抵抗感はなくなり、そ

の分、徴収コストも軽減される。事業用の固定資産に対する課税の上乗せである。事業用の場合は、料金に転嫁される可能性が残されるため、この場合には、担税者は収益事業の利用者となる。この転嫁分は、観光客に対する「まるごと博物館」の利用料金とみなすことができる。従って、納税義務者は事業用固定資産の所有者ではあるが、担税者は収益事業の享受者となる。

しかし、非事業用の固定資産に対する課税の上乗せは、転嫁ができないため、固定資産の所有者が「まるごと博物館」の料金負担者となる。ここでは固定資産を有するものと有しない市民との間で不公平を生じだけではなく、事業用固定資産と非事業用固定資産との間でも不公平を生じさせる。また、収益事業の利用者でない限り、メリット財の享受による負担を課することはできないため、収益事業の利用者と非利用者との間で不公平が残る。

## お わ り に

本稿の目的は、法定外普通税としての太宰府市「歴史と文化の環境税」について、その制度設計と運用に関する問題を検討することにあつた。その結果、次の諸点を明らかにすることができた。—まず、Ⅰにおいて、本税の成立までの経緯を概観することで、発案の当初から、原因者負担と受益者負担の双方の性格を併せ持っていることを明らかにした。

次にⅡにおいては、本税が実際に施行される上で、その実効性に関する問題点を明らかにした。そこでは、課税上のポイントとなる駐車場の定義が既存制度と整合性がないこと、「汚染者負担」の視点が入っているにも拘わらず既存のグリーン税との整合が図られていないこと、駐車場間で課税上の不公平があること、財政需要額の推計上の問題があること、また、支払い意思額の視点から駐車場事業者の収益が損なわれる可能性があることを指摘した。

Ⅲにおいては、本税が原因者負担と受益者負担の双方の性格を併せ持っていることに注目し、それぞれの負担の原則という視点から本税の制度設計と運営上の問題を明らかにした。その際、住民税等の既存の市民の税負担と本税の「二重課税」という本市の認識は、実態としては推測の域を出ないこと、また本税の用途別計画の検討の結果、それぞれの負担の原則という点からは不適切な項目を含んでいることを指摘した。

Ⅳでは、原因者負担の視点からは、制度設計上、多様な問題を含むため、運用上の限界があることを指摘した。また、受益者負担の原則を貫徹するとすれば、「受益の予測可能性」を高めることがポイントになること、また納税義務者によってその「予測可能性」の程度の捉え方が異なるため納税しないという選択肢を準備しておくこと、換言すれば寄付金の要素を併せ持った制度設計が必要であることを指摘した。最後に、本条例の趣旨である「歴史とみどり豊かな文化のまち」、特に「まるごと博物館」を実現することは、メリット財の実現を意味しており、その財源確保にあたっては、市民負担が必要であり、住民税の上乗せという形態が考えられること、また来訪者に負担を求めるとするならば寄付金の要素を持たせた設計が適切であること、等の点を提案した。