

# 地方行政における費用負担

——環境保全に関する財政権限——

吉 田 貴 明

はじめに

- 一 横浜みどり税条例の概要
  - 二 地方団体の課税権および租税のあり方
  - 三 検討—横浜みどり税条例の妥当性
  - 四 他の行政主体との関係
- おわりに

はじめに

森林環境はわれわれが生活や事業活動を営むうえで重要な資源である。行政がこれを保全することに異を唱えるものは、おそらくいないであろう。問題は、そのような施策に係る財源をどこに求めるかである。

一九九九年に制定された地方分権一括法（正式には、「地方分権の推進を図るための関係法律の整備等に関する法律」という。）により地方税法が改正され、法定外税が従前よりも導入されるようになった。<sup>(1)</sup>このようなか、森林環境に関する租税（以下「森

地方行政における費用負担（吉田）

林環境税」という。）は、全国三七府県および横浜市において導入されている。<sup>(2)</sup>多くの地方団体は、自主課税権を行使することにより、森林環境税を賦課徴収し、森林環境を保全する事業の費用に充てているのである。

前述のとおり、基礎的な地方団体のなかで森林環境税を導入しているのは、横浜市のみである。他方で、広域的な地方団体である神奈川県は、水源環境に関する租税を賦課徴収している。これらは環境保全のための財源という点で共通しており、一見すると、横浜市民に対して重複する負担を課しているようにもみえる。加えて、現在、国税としての「森林環境税（仮称）」の導入が検討されている。これが実現した場合、横浜市民は市、県、国と三重の負担を強いられることになるのではなからうか。環境保全はわが国が一体となつて対処すべき課題である。にもかかわらず、その負担が国民の一部に集中することには、問題があると考えられる。

そこで本稿では、横浜市が制定した横浜みどり税条例を素材として、環境関連施策に係る費用はどのように負担されるべきかについて考察する。まず、同条例の概要、および、租税はどのように課されるべきかを確認する。そのうえで、同市の施策を租税という観点から検討する。最後に、神奈川県および国との関係でどのような問題が生じうるかを指摘する。住民により近い基礎的な地方団体では、同市以外に森林環境税を導入しているものはない。そのため、同市の施策を端緒として、より多くの示唆がもたらされることと考えられる。

## 一 横浜みどり税条例の概要

### 1 目的および用途

横浜みどり税（以下「本税」という。）の目的は、「横浜みどりアップ計画」と称する施策に係る事業に必要な安定的な財源を確保することにある。本税の収納額は「横浜市みどり基金」に積み立てられ、同事業のうち以下のものに充当される（横浜みどり税

条例（以下「本条例」という。）四条、横浜市みどり基金条例一条、二条。

## 2 納税義務者

本税の納税義務者は、市民税均等割の納税義務者とはほぼ同じである。すなわち、市内に住所を有する個人、および、市内に事務所等を有する法人が納税義務者となる（地方税法二九四条、横浜市税条例（以下「市税条例」という。）二一条<sup>(4)</sup>。「憩いや景観形成、ヒートアイランド対策、CO<sub>2</sub>吸収、新鮮・安全な食料生産、防災などといった緑が有する多面的な機能に着目すれば、緑の総量や質的価値の維持・向上による受益は、市民である個人・法人に広く及ぶと考えられる。」<sup>(5)</sup>）ことから、このような納税義務者規定がおかれている。

## 3 税率

本税の税率は、納税義務者が個人である場合と法人である場合とで異なる。個人につき税率は九〇〇円である（本条例二条）。法人につき税率は法人市民税均等割に百分の九を乗じた額である（同三条）。法人市民税均等割は納税義務者たる法人（人格のない社団等を含む。）の区分により異なるため、本税の金額もまたかかる区分により異なる（地方税法三二二条、市税条例二六条の二）。本税の具体的な金額は、最も少ないもので四、五〇〇円、最も多いもので二七〇、〇〇〇円となる。

## 4 課税期間

本税の課税期間は、平成二二年度～平成二五年度の五年間であった（個人につき本条例二条一項、法人につき本条例（平成二五年改正前のもの）三条一項<sup>(7)</sup>）。これは、事業の成果や課題、超過課税の必要性等<sup>(6)</sup>を定期的に見直すために設けられた期間である。

横浜市税制調査会による答申を受け、本税の課税期間は平成三〇年度まで延長されている（個人につき本条例二条二項、法人に

#### 5 固定資産税および都市計画税の軽減措置

本条例には、一定の土地につき、固定資産税および都市計画税を軽減する規定がある。

本条例五条は、建築物の敷地の用に供する土地のうち以下の要件を満たすものについては、当該土地に係る固定資産税および都市計画税の額の四分の一に相当する額を減額する旨を規定している。かかる要件とは、①当該土地の面積が五〇〇平方メートル以上であること、②基準緑化率<sup>(8)</sup>に5%を加算した割合以上の緑化が行われていること、③当該緑化部分が存ずるとして市長の認定を受けること、および、④当該建築物の所有者または管理者が、当該緑化部分につき一〇年間保全する契約を横浜市と締結すること、である。

また、同六条は、宅地として評価される農業用施設の用に供する土地のうち以下の要件を満たすものについては、当該土地に係る固定資産税および都市計画税の額を、当該土地を宅地ではなく農業用施設の用に供する宅地(固定資産評価基準(昭和三八年一月二十五日自治省告示第一五八号)第一章第三節四)として評価した場合と同等の額に減額する旨を規定している。かかる要件とは、①緑地としての農地の保全に寄与することとなる農業用施設の用に供する土地として指定を受けること、および、②当該農業用施設につき一〇年間保全する契約を横浜市と締結すること、である。

これらの軽減措置は、市街地において、高い水準の緑化を促進するインセンティブ効果を見込んで導入された。<sup>(9)</sup>

#### 二 地方団体の課税権および租税のあり方

以下において、本条例は妥当であるかどうかを検討する。それに先立ち、地方団体の課税権をどのように理解すべきか、およ

び、租税はどうあるべきかにつき、概観しておこう。

## 1 地方団体の課税権

地方団体の課税権につき、実定法上の根拠は、憲法九二条および九四条に求められる。とくに後者は、地方団体はその財産を管理する権能を有し、法律の範囲内で条例を制定できる旨を明示していることから、財政に関する権能の一つとして課税権を規定するものと解される。これらの規定を受け、地方自治法二二三条および地方税法二条はそれぞれ、地方団体は、法律の定めるところにより、地方税を賦課徴収することができる旨を規定している。ここにいう「法律」とは、具体的には、地方税法三条一項を指すことになろう。同項は、「地方団体は、その地方税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収について定をするには、当該地方団体の条例によらなければならない。」と規定している。つまり、地方団体の課税権は、憲法九二条および九四条にしたがい、地方自治法二二三条および地方税法二条に基づき、法律の定める範囲内で、条例を根拠として行使されなければならないこととなる。

憲法を頂点とするわが国の法体系のなかで、地方団体の課税権をどのように解すべきであろうか。学説では、「法律説」と「憲法説」の対立がある<sup>(10)</sup>。法律説とは、地方団体の課税権は、法律の定める範囲内でのみ行使されうるという考え方である。これは、憲法八四条にいう「租税」には地方税も含まれることから、地方税も「法律」によって規律されるべきことが要請されるとする立場である。他方、憲法説とは、地方団体の課税権は憲法に由来するという考え方である。この立場によれば、地方団体の課税権には、法律によっても制約されえない部分が存することになる。

憲法九二条および九四条の文言だけをとらえて表面的に解するならば、地方自治は財政の作用を含めすべて法律によって一律に規定されることになり、したがって、法律説が妥当するように思われる。しかし、これでは、地方団体は、その構成員の意思に基づき、その責任において、管轄する地域の実情に応じたきめ細やかな行政を執行できなくなる<sup>(11)</sup>。九二条にいう地方自治の本旨が、

地方行政における費用負担（吉田）

このように画一的な地方行政を意味するとは考えられない。憲法があえて一章を設けて地方自治を明文により規定した意義が没却されてしまうからである。<sup>(12)</sup> このことは、課税権その他の財政権限についてもあてはまるといえる。どのような租税を賦課徴収し、ここから得られる税収をどのように支出するかは、九四条にいう「行政を執行する権能」に含まれるのである。

同様に、憲法八四条は、地方税を含む「租税」すべてを、形式的な意味における法律にかからしめる趣旨の規定ではない。課税という国家作用が強制力を伴う点に鑑みれば、これを受ける国民による民主的な統制のもとに課税権をおくことにこそ、同条の核心的な意義がある。<sup>(13)</sup> 換言すれば、同条は、国家においては、国民の同意たる「法律」に基づく課税を、地方団体においては、地方団体の構成員すなわち住民の同意たる「条例」に基づく課税を、それぞれ規定していると解されるのである。<sup>(14)</sup> その意味で、国税における租税法主義は、地方税においては、租税「条例」主義と表現することができる。

以上より、憲法九二条および九四条からみても、また八四条からみても、基本的には、憲法説が妥当であると考えられる。<sup>(15)</sup> 全国的に一律に課すべき租税など、国家が担うことが適当である場合に限り、法律により、地方団体の課税権は制約されると解すべきである。<sup>(16)</sup>

## 2 租税の本質

領主や王の私有財産によって運営されていた中世における「家産国家」とは異なり、近代国家は、それ自身の生産要素を有せず、自らが財産を生み出すことにはない。<sup>(17)</sup> そのため、国家がその維持および活動のための資金を調達する手段は、基本的に、租税以外には存在しない。<sup>(18)</sup> このような意味において、租税は、第一義的には、国家が「公共サービスを提供するために必要な資金を調達する」手段であるといえる。<sup>(19)</sup>

租税は、究極的には、公共サービスの提供を目的とする経済的賦課である。あらゆる公共サービスが租税によって賄われることになるのであるから、租税の用途を特定のものに限定することは妥当でない。本来資金が充てられるべきものに配分されなくなっ

てしまっておそれがあるからである。したがって、租税は、使途を限定しない普通税たることが原則であると解すべきである。このことと表裏をなすのであるが、特定の使途に充てる目的で課される目的税は、財政の統一の運営を困難にし、また、財政の硬直化の一因となる<sup>(20)</sup>。つまり、予算を通じた財政の民主的統制が蔑ろにされ、財政に関する「議会の決定権限を奪ってしまう<sup>(21)</sup>」ことにもなりかねないのである。目的税は、こうした議会の財政権限が適切に行使される場合に限って認められる例外であると解すべきであらう。<sup>(22)</sup>

### 3 受益者負担金と租税

負担金とは、「特定の公益事業と特別の利害関係を有する者に対し、その事業に必要な経費の全部または一部を負担させるために課される金銭給付」をいい、このうち受益者負担金とは、「その事業から特別の利益を受ける者に課される負担」をいう。<sup>(23)</sup> 受益者負担金については、税制調査会「基本問題小委員会の審議報告」(昭和四六年六月)が参考となる。<sup>(24)</sup> やや長くなるが、以下に引用しよう。

受益者等の範囲が特定の集団に明確に限定され、かつ、受益等の程度がその集団に属する個々の者ごとにかなり明確に評価しうるような場合には原則として負担金という形でそれぞれの受益等の程度に対応する負担を求めるのが適当であろう。

次に、受益者ないし原因者の範囲がかなり広範囲にわたり、しかも受益等の程度が厳格に評価し難い場合がある。特定の公共サービスが特定の集団の受益等に関連しているということに着目すれば、このような場合にも何らかの形で負担を求めるのが適当とされる場合がある。受益者負担ないし原因者負担的な租税は、このような考え方に基づき、受益等の程度を財産、消費等の外形的標準により近似的に評価して、これによって個々の者に負担を配分しようという場合に、いわゆる応能負担の原則の例外として、みとめられる場合があると思われる。

地方行政における費用負担(吉田)

これをまとめると、次のようになる。

まず、受益者の範囲が特定の集団に限定され、かつ、受益の程度を明確に評価できる場合には、受益の程度に対応する負担を求める受益者負担金が適当である。特定の公共サービスが特定の集団にのみ利益を与えるのであれば、当該公共サービスを提供するために必要な資金は、かかる利益を受ける者が負担すべきである。一般経費に充てられる租税ではなく、受益者負担金を原資とすることにより、受益者とそれ以外のものとの負担の公平が図られる。また、受益者の間においても、その受益の程度に応じて負担が配分されることにより、公平が担保されるといえる。

他方、受益者の範囲が広範囲にわたり、また、受益の程度を厳格に評価することが困難である場合には、受益者負担金は適当でない。ただし、受益の程度を財産・消費等の外形的標準により近似的に評価できるときは、受益者負担的な租税が許容されうる。特定の公共サービスによって利益を受けないものがきわめて少数であるならば、当該受益者にのみ負担を求める受益者負担金と、一般経費に充てる目的で課される租税とは、その負担者の大部分が重なることとなる。また、受益の程度を評価することができないならば、受益者間における負担の公平を維持することは難しい。あえて受益者負担金という形式によって課する意義が大きいとはいいたい。このような場合には、受益の程度を外形的に評価し、かかる標準によって負担を配分する受益者負担的な租税が適当であろう。

なお、受益者負担的な租税も、租税であることには相違ない。そのため、「特別の給付に対する反対給付」と位置づけられるものではないと解す<sup>(25)</sup>べきである。この点は、特定の公共サービスから受ける利益に対し、その受益の程度に応じて負担を求める受益者負担金と大きく異なる点である。



#### 4 住民税ならびに固定資産税および都市計画税の意義

##### (1) 住民税の意義——均等割を中心に

住民税は、「住民が市町村に御世話になることに對する輕微な會費のようなものである。従つてその課税方法は精確に擔税力に應じたような課税方法によることは必要と〔しない〕<sup>(26)</sup>と説明される。すなわち、住民税とは、租税負担は各人の擔税力に応じて配分されるべきであるという応能負担の原則の例外として、その擔税力にかかわらず課される租税である。<sup>(28)</sup>

住民税の意義は、負担分任論から説明できる。憲法九二条は、「地方公共団体の組織及び運営に関する事項は、地方自治の本旨に基いて、法律でこれを定める。」と規定している。これを受けて、地方自治法一〇条二項は、「住民は、法律の定めるところにより、その属する普通地方公共団体の役務の提供をひとしく受ける権利を有し、その負担を分任する義務を負う。」として、住民の権利および義務を定めている。ここにいう「負担」とは、「公課（税、分担金、加入金、使用料、手数料、受益者負担金等）を指す。」とされる。<sup>(29)</sup> そうすると、住民税は、住民が分かち合う「負担」の一つであるといえよう。とくに均等割は、基本的には、その名称のとおり均等額によつて一律に課されること<sup>(30)</sup>から、所得割や法人税割に比して、フリーライダーを排除する性格が強い。<sup>(31)</sup> すなわち、均等割は、所得等の税負担能力の大小にかかわらず一律に負担を求めることから、能力のある者による負担に依存するのではなく、最低限度の負担を広く住民全体に割り当てる機能を有しているといえる。

ここに、負担分任論については、「地方自治の理念論、精神論の領域にとどめるべき」<sup>(32)</sup>であり、「拘束力のある法規範としての意味合いを持ちうるものとして位置づけることはできない。」と解されている。<sup>(33)</sup> しかし、負担分任論に法的意義はまったくないのであるうか。

大嶋訴訟最高裁判決は、租税を、国家が「その経費に充てるための資金を調達する目的」で課するものであるとした上で、かかる経費は「主権者たる国民が共同の費用として代表者を通じて定めるところにより自ら負担すべきものであ〔る〕」と判

示している。<sup>(34)</sup>このような租税観は、国家のみならず地方団体にも妥当する。地方税は、地方団体の構成員である住民が「共同の費用として」負担するものであるということが出来る。したがって、かかる負担が特定の者に偏つてはならないという意味において、負担分任論は法的な意義を有するといえるのではなからうか。地方税のうち住民税とりわけ均等割の根拠として挙げられる負担分任論は、単なる「理念論」にとどまらない。「共同の費用」の負担を住民に均しく配分すべきであるという意味において、「法規範としての意味合いを持ちうるものとして位置づけること」もできるのである。<sup>(35)</sup>

## (2) 固定資産税および都市計画税の意義

固定資産税は、「固定資産（土地、家屋及び償却資産）の資産価値に着目し、その資産を所有することに担税力を見出して課せられる物税」であり、「応益負担の原則に立脚した税である。市町村の区域内に土地、家屋及び償却資産が存在する事実と市町村の行政サービスとの間には深い関連性があるので固定資産税は応益原則を最も強く具現している」とされる。<sup>(36)</sup>また、都市計画税は、「都市計画事業又は土地区画整理事業に要する費用に充てるため、これらの事業によって利益を受ける都市計画区域内の土地又は家屋の所有者に対して課する目的税」であり、「市町村が都市計画法又は土地区画整理法に基づいて都市計画事業又は土地区画整理事業を行う場合には、都市計画区域内の土地及び家屋について、一般的に利用価値の向上、価格の上昇等が伴うので、これらの利益を窮極的に受けると考えられる当該土地又は家屋の所有者に対しその事業に要する費用を負担させるもの」であるとされる。<sup>(37)</sup>

固定資産税と都市計画税はともに、公共サービスから受ける利益との関連に基づいて課される租税であると考えられている。<sup>(38)</sup>しかし、いかなる公共サービスから、どの程度の利益を受けたかを、課税物件たる固定資産の価額から評価することは困難である。<sup>(39)</sup>応益原則が強調されてはいるものの、固定資産税も都市計画税も、現実には、所有する固定資産という財産に担税力を認めて課される財産税である。そのため、課税の根拠としては応益原則が妥当するであろうが、税負担の配分については、応能負担の原則

にしたがった租税であると理解される。

### 三 検討—横浜みどり税条例の妥当性

#### 1 財政権限と目的税

横浜みどり税は住民税の超過課税であり、したがって、目的税ではなく普通税である。しかし、本税による収納額は、財政上、一般財源に組み込まれず、横浜みどりアップ計画に係る事業費に充当されることになる。つまり、本税は、横浜みどり基金を通じて用途を限定するという運用がなされることにより、目的税と同様の租税として機能している。こうした運用により、議会の財政権限に対する重大な制約が課されているのではなからうか。本税が、目的税が許容される例外にあたるかどうかが問題となる。

前述のとおり、事業の成果や課題を五年ごとに見直すこととされているため、議会の財政権限を適切に行使できるような制度は設計されている。実際、これらについて検討がなされた上で、本条例は改正され課税期間が延長されている。そこで、本税の具体的な成果につき金額および緑被率<sup>(40)</sup>の面から確認し、かかる制度が適切に機能しているか検討する。

#### (1) 事業費および本税による収納額

横浜市によれば、「横浜みどりアップ計画」に係る事業費、本税による収納額および当該事業に充当された金額は次のとおりであった。<sup>(41)</sup>

①平成二二年度から二五年度における事業費は累計四九、六三二百万円である。同期間における本税による収納額は累計一〇、〇三八百万円であり、このうち九、二八〇百万円が事業に充当されている。②平成二六年度および二七年度における事業費は累計一八、〇六五百万円である。同期間における本税による収納額は累計四、八八二百万円であり、このうち四、七七〇百万円が事業に充当されている。全期間を通じて、事業費に占める本税による充当額の割合は約二〇%である。本税がなくとも、同事業は実

施可能であったかもしれない。しかし、この充当額は、無視できるほど少額であるとはいえないと思われる。本税の規模からみて、まったく意味のないものであったと評することはできないであろう。

(2) 緑被率の変化にみる事業の成果

横浜市の緑被率は、横浜みどりアップ計画の実施が開始された平成二一年度において二九・八%であったものの、平成二六年度には二八・八%に減少している。これにつき横浜市当局は、「緑被率は残念ながら一%減少して」いるものの、「その減少のスピードに歯どめがかかってきた」と考えているようである。<sup>(42)</sup>平成二五年当時、市長も、かかる施策の成果について問われたとき、「横浜みどり税を活用した取り組みにより、樹林地の減少傾向に歯どめがかかるとともに、水田の保全や地域での緑の創出の取り組みも進んでおり、緑を守り、つくり、育む取り組みを大きく加速することができた」という認識を述べている。<sup>(43)</sup>しかし、平成九年度、一三年度および一六年度における緑被率は、それぞれ、三二・三%、三二・二%および三二・〇%であった。<sup>(44)</sup>どれほどの割合で減少しているかをみると、平成九年度から一三年度では一・一%、一三年度から一六年度では〇・二%、一六年度から二一年度では一・二%であった。一年あたりの割合を算出すると、平成一六年度から二一年度では〇・二四%、平成二一年度から二六年度では〇・二〇%となる。確かに減少割合は小さくなっているものの、平成二五年度の時点において、樹林地の減少傾向に歯どめがかかってきたとまでいえるであろうか。疑問の余地があるように思われる。今後の推移を確認しない限り、断定することはできないであろう。<sup>(45)</sup>

さて、このような「成果」を受け、横浜市税制調査会は、「そもそも横浜市の緑の保全・創造へ向けた取組の根底にあるものは、平成三七年度を目標年次とした『横浜市水と緑の基本計画』であり、二二年度から二五年度までの五年間の取組のみをもって、この目標が達成できるものでもない。したがって、今後も引き続き、継続した緑の保全・創造に対する取組が必要になる」と<sup>(46)</sup>している。五年間という期間を区切って成果や必要性を見直す制度を創設しておきながら、平成三七年度まで継続することが前提とされ

ているようにも受け取れる。<sup>(47)</sup> こうした「前提」の存在が、議会の財政権限に対する制約を課すことにもつながりかねない。目的税の例外たる位置づけを考慮するならば、一定程度評価できる成果があり、かつ、当該「目標」を達成するために継続する必要がある旨を述べるにとどめるべきである。

## 2 受益者負担および租税軽減措置

### (1) 住民税均等割超過課税と受益者負担

横浜みどり税は、「緑の総量や質的価値の維持・向上による受益は、市民である個人・法人に広く及ぶ」ことを理由として、住民税均等割超過課税方式を採用している。しかし、均等割を「受益者負担」として説明することはできないとの指摘がある。<sup>(48)</sup> そこで、本税が、受益者負担的な租税であるといえるかにつき、以下において具体的に検討する。<sup>(49)</sup>

まず、受益者と納税義務者についてである。「緑の総量や質的価値の維持・向上」という公共サービスにより利益を受けるものは、本税の納税義務者たる「市民である個人・法人」に限られない。たとえば、市内に倉庫を有するものの事業所等は有しない法人は本税の納税義務者とはならないのであるが、同法人も市内の樹林地による山地災害防止という利益を享受しうる。また、市外に住所を有する個人が市内の公園で憩う場合もある。さらに、緑の創造ないし回復には長い時間を要することから、現在の住民の負担により、将来の住民等が利益を受けることにもなる。このように、「緑の総量や質的価値の維持・向上」という公共サービスによる受益者の範囲は住民に限られると解することはできず、また、かかる受益者と本税の納税義務者は必ずしも一致しない。受益と負担が対応していないため、本税を受益者負担的な租税であるにとらえるには無理がある。<sup>(50)</sup>

次に、受益の程度と課税標準について検討する。「緑の総量や質的価値の維持・向上」という公共サービスから利益を受けている事実を個別に認識できたとしても、かかる利益は抽象的なものであり、その程度を客観的に評価することはきわめて困難である。<sup>(51)</sup> また、本税は均等割超過課税方式を採用しているため、納税義務者には均等額が一律に課される。受益の程度を近似的に評価

できる外形的標準の存在を仮定しても、本税の課税標準に用いられてはいない。現実には、本税の非課税規定は所得金額を基準としているにすぎないのである。受益の程度を近似的に評価する外形的標準にしたがつて負担を配分する租税でない本税を、受益者負担的な租税であると解することはできない。

横浜市は受益と負担の関係をことさら強調している。しかし、それは本税を賦課徴収する正当性を説明するのみである。結局のところ、緑を保全・創造するという行政活動の費用につき、広く住民に負担を求めているにすぎないといわざるをえないのである。<sup>(52)</sup>

## (2) 固定資産税および都市計画税の軽減措置の合理性

横浜みどり税条例は、住民税均等割の納税義務者たる個人および法人に対して追加的に負担を求め、一定の土地については固定資産税および都市計画税を軽減している。かかる軽減措置は、どのような法的根拠に基づいているのであろうか。また、こうした追加負担と負担軽減の間に整合性はあるのであろうか。

まず、軽減措置の法的根拠について確認する。地方税法六条二項は、「地方団体は、公益上その他の事由に因り必要がある場合においては、不均一の課税をすることができる。」と規定している。同項にいう「公益上」の事由とは、「不均一の課税をすることが社会一般の利益を増進し、均一課税が直接公益を阻害する場合をさす場合である」と解されている。<sup>(53)</sup>一定以上の緑化が市内の緑地を保全・創造することにつながり、もって住民全体の利益となるとされることから、本条例における軽減措置は「公益上」の事由に基づく不均一の課税であると解される。<sup>(54)</sup>

超過負担と負担軽減の整合性に関して問題となるのは、租税公平原則であろう。すなわち、「大邸宅を構えていて緑豊かな屋敷を所有する人と、狭い敷地に目いっぱい家を建てて汲々と暮らしている人があるときに、広大な屋敷の所有者がなぜ租税負担を軽減されていいのか」という素朴な疑問<sup>(55)</sup>である。前述のとおり、固定資産税および都市計画税は、課税物件たる固定資産の価額に

応じて課される財産税である。本条例五条および六条は、一定の土地につき固定資産税および都市計画税を減額する旨を規定している。かかる減額割合がどのような過程を経て定められたのか、管見の限りにおいては明らかでない。応能負担の例外として、なぜ四分の一に相当する額を減額することとしたのか、なぜ農業用施設の用に供する宅地として評価した場合と同等の額に減額することとしたのか、合理的な根拠が求められる。

また、本条例は、緑の保全・創造のために必要な安定的な財源を確保するために税負担を求めておきながら、同じ目的のために一定の土地について税負担を軽減し、本来収納されるべき税額を減少させている。軽減税額を支出した場合に得られる成果を上回らなければ、軽減措置の合理性はきわめて乏しいと評価される。<sup>(56)</sup>

#### 四 他の行政主体との関係

##### 1 神奈川県との関係

横浜市とは別に、神奈川県は、「水源環境保全税」という個人県民税超過課税を実施している。<sup>(57)</sup> 横浜市民は、当然に、神奈川県民となる。そうすると、横浜市民たる個人は、横浜みどり税と水源環境保全税の二重課税を受けることになるのであろうか。

ここに二重課税とは、「一の納税者に対して、一の課税期間において、一の課税要件事実、行為ないし課税物件を対象に、同種の租税を二度以上課すこと」<sup>(58)</sup>をいい、「納税者が担税力を超える税負担を強いられる」<sup>(59)</sup>ことから、二重課税を排除すべきであるとされる。具体的には、次のような性質をもつ課税は二重課税であるとされる。<sup>(60)</sup> ①複数の「課税」高権者による課税、すなわち相異なる租税高権が存在すること、②納税主体が同一であること、③税源が同一であること、④課税期間が同一であること、および、⑤租税が同種（同一または類似）であること、である。

横浜みどり税と水源環境保全税は二重課税に該当するかにつき、これら五つの点から検討する。とりわけ、両税には、個人住民

地方行政における費用負担（吉田）



税均等割超過課税であるという共通点が存在することから、市民税と県民税について考察する。

まず複数の租税高権の存在、納税主体の同一性および課税期間の同一性をはじめに取り上げよう。第一に、神奈川県と横浜市は別個の地方団体であり、それぞれ別個の課税権を有する課税主体である。<sup>(61)</sup>第二に、横浜市民である個人は、同時に神奈川県民でもあるため、同一人が両税の納税義務者となる。第三に、両税とも暦年課税であり、それぞれの課税期間は一致する。したがって、両税には相異なる租税高権が存在するのであり、また、同一人が両税の納税義務者となり、さらに、両税の課税期間は同一であるといえる。

次に、税源の同一性について検討する。個人住民税均等割の税源が何であるかは、必ずしも明らかでない。前述のとおり、住民税が、「住民が市町村に御世話になることに對する輕微な會費のようなもの」と説明される点に鑑みれば、個人住民税均等割は、地方団体と、当該地方団体から公共サービスを受けうる住民との間の関係性に基づいて賦課される租税であると解される。<sup>(62)</sup>かかる関係性を顕現するものとして、地方団体の管轄区域内に住所や事業所等を有することが、均等割の税源であるといえるのではなからうか。<sup>(63)</sup>

横浜市内に住所や事業所等を有することは、必然的に、神奈川県内にこれら有することを意味する。そうすると、納税義務者の同一性と同様に、両税の税源は同一であるように思われる。しかし、同一人であっても、横浜市民としては横浜市に、神奈川県民としては神奈川県に、それぞれ「御世話になる」ことになる。このようにとらえるならば、横浜市民たる地位と神奈川県民たる地位がまったく同一であるとはいえない。すなわち、両税が税源を同一にする租税であるとはいえないのである。

最後に、租税の同種性を取り上げる。租税の同種性については、「複数の租税が同一であるかどうかを判断するためには、個々の課税の前提条件を比較し、租税の事実 (tax facts) が法規によってどのように形成されたかを明らかにする必要がある。」とされている。<sup>(64)</sup>

本条例制定に際して、平成二〇年当時、市長は、「神奈川県の水環境税は、県民への良好な水の供給を目的に県西部を中心と



した森林保全事業経費に充てるもので、本市の緑地保全に対する活用はないことから、目的や負担の重複はない」と述べている。<sup>(65)</sup> 確かに、直接的には、横浜市内の緑と神奈川県西部の水源に関連はない。しかし、同市内の緑を保全・創造することによって同県東部の水源涵養機能が向上するならば、間接的に、同県全体の水源を豊かにすることに寄与するのではなからうか。同県の施策を鳥瞰すれば、「目的や負担の重複はない」と一蹴できるか、疑問が残る。右に掲げた見解にしたがえば、単に使途が異なる点を挙げるのみではなく、このような財政支出による実的な効果も異なる点を提示する必要があるように思われる。

以上より、横浜みどり税と水源環境保全税は、右記の五つの性質のうち三つないし四つを有するといえる。しかし、その税源をそれぞれ異にしており、二重課税であると断言することは躊躇されよう。ただし、いずれも住民税均等割超過課税を用いているため、納税者の税負担能力を超えた過重な税負担となるおそれがある点を指摘しておきたい。

## 2 国との関係

現在、総務省において、「森林吸収源対策税制に関する検討会」が設置され、国税としての「森林環境税（仮称）」の導入に向けて議論がなされている。<sup>(66)</sup> 森林環境税が国税として導入されることとなった場合、横浜市と国の間においてはどのような問題が生ずるであろうか。<sup>(67)</sup>

率直には、環境保全が、地方団体が処理すべきとされる「地域における事務」（地方自治法二条一項）といえるかどうかが挙げられる。地方団体の管轄区域に関しては、「水循環保全ないし水源保護の問題は、通常、水源（上流）地と下流の複数の地方公共団体の行政区域にまたがるものが多く、最終的に各地方公共団体におけるそれぞれの地域での環境税の負担分任をどのような形で割合で調整していくか、未解決の問題が山積している」との指摘がある。<sup>(68)</sup> かかる指摘は水源環境に関するものではあるが、およそ自然環境に係る問題は、地方団体において各々区々に対処するものであろうか。むしろ、これは、「全国的に統一して定めることが望ましい国民の諸活動〔中略〕に関する事務又は全国的な規模で若しくは全国的な視点に立つて行わなければならない施策及び

事業の実施その他の国が本来果たすべき役割」(同法一条の二第二項)なのではなからうか。<sup>(69)</sup> 前述のとおり、地方団体の課税権は憲法に由来するものである。しかし、当然ながら、地方団体はいかなる租税をも課することができるというわけではない。環境保全に係る事業は「超域的事項」<sup>(70)</sup>であって、その財源を調達するために租税を課すことは、地方団体の課税権を超えると考えられる。

横浜市の施策についてみれば、同市内における緑地には、隣接する地方団体の管轄区域との間にまたがる部分も存在する。当該地方団体の協力が得られなければ、同市がいくら緑を保全・創造しようとも水泡に帰すことがないわけではない。近隣の地方団体と足並みをそろえて効果的な施策を実施する意味においても、また、全国に優れた施策を波及させる意味においても、国による枠組みが必要となると思われる。<sup>(71)</sup>このような枠組みのなかで、地方団体はその管轄する地域の実情に応じて策定した施策を実行していくべきである。

わが国の豊かな森林を保全していくことに、都市部の住民も山間部の住民もない。森林による受益をいたずらに強調するのではなく、森林の保全に必要な費用につき国民全体に負担の分任を真摯に求めていく必要がある。<sup>(72)</sup>

## おわりに

本稿は、横浜市において導入された森林環境税である「横浜みどり税」を素材として、地方団体が実施する事業に係る費用はどのように負担されるべきかを検討してきた。

横浜みどり税は住民税均等割の超過課税であり、本来用途を限定しない普通税である。その全額を横浜みどり基金に積み立て、特定の事業の財源としてのみ支出するという運用により、本税は目的税としての性格を有することとなる。租税は、一般財源として用途を限定しない普通税たるべきであり、目的税は、議会の財政権限が適切に行使される場合に限って認められる例外である。

本税の法的根拠である横浜みどり税条例は、五年間の時限立法であった。本税を財源とする事業の客観的な成果として緑被率の

変化をみると、減少傾向はほとんど改善されていない。この点につき市長の諮問機関である同市税制調査会は、事業は一五年を超え長期の計画であり五年間では成果が現れないことから、今後も事業を継続すべきであり、その財源たる本税が必要であると答申した。同市議会においても、本条例の改正に際して、本税の延長を前提とするような審議がなされていた。これらに鑑みると、議会の財政権限に対する制約は一切ないとはいえない。

また、本税の正当性について横浜市は、緑からの受益を挙げている。受益者の範囲が広範囲にわたり、また、受益の程度を厳格に評価することが困難である場合には、受益者負担金は適当でない。ただし、受益の程度を財産・消費等の外形的標準により近似的に評価できるときは、受益者負担的な租税が課せられる。

緑から利益を受ける者と本税の納税義務者は、完全に一致するわけではない。横浜市民でない者も受益者となるが、そのほとんどは本税の納税義務者でない。また、現在の市民の負担により、将来の市民が利益を享受することにもなる。さらに、本税は均等割超過課税であつて、外形的標準によつて受益の程度を近似的に評価し、かかる外形的標準に応じた税負担を求めるような租税ではない。このような租税を受益者負担的な租税ということとはできない。緑を保全・創造するという行政活動の費用につき、広く住民に負担を求めているにすぎないのである。

他方、本条例は一定の土地につき、固定資産税および都市計画税を軽減する措置を設けている。このような軽減措置は、公益等に因る不均一課税である。

固定資産税および都市計画税は、所有する固定資産に担税力を認めて、かかる固定資産の価額に応じて課される財産税である。軽減の程度がどのように定められたのか、公開されている資料からは判然としない。応能負担の例外として許容されるかどうかは、その具体的な根拠が提示されてはじめて明らかとなる。また、軽減措置による成果と、かかる軽減措置を実施しなかった場合に得られたであろう金額を支出することによる成果を比較したとき、後者が前者を上回るのであれば、かかる軽減措置の合理性は乏しいこととなる。こうした点を詳細に検討したうえで、軽減措置を継続すべきかどうかを判断する必要があるがあつた。

神奈川県が課している水源環境保全税との関係において、本税は重複する部分が多い。納税主体や課税期間は同一である。租税の用途についても、横浜市の緑を保全することが、神奈川県の水源を豊かにすることにつながる場合がある。しかし、横浜市民たる地位と神奈川県民たる地位は、別個のものである。横浜市民は、横浜市が提供する公共サービスを賄う費用につき、負担を分任することとなる。同様に、神奈川県民は、神奈川県が提供する公共サービスを賄う費用につき、負担を分任することとなる。これらを同一のものとみることは困難である。水源環境保全税との間に税源の同一性があるとはいえず、二重課税にはあたらないといふべきである。

現在導入が検討されている国税としての「森林環境税（仮称）」との関係では、地方団体の権能の限界が問題となる。現実には、基礎的な地方団体である市町村が施策を実行することになるものの、環境に関する問題は、当該地方団体だけでは解決できないものである。そうであればこそ、国が一定の方向性を示した上で、地方団体がその管轄する地域の実情に応じた施策を実施するというような、国・地方団体の連携が不可欠である。森林吸収源対策税制に関する検討会では、国、都道府県、市町村がそれぞれ果たすべき役割は何か、そのために適当な制度はどのようなものか等、一層の議論がなされると思われる。そのなかで、国民が分任すべき負担はどのように位置づけられるのか、森林からの受益とは異なるものとして、課税を正当化する根拠を提示することが期待される。

(1) 地方団体は、法定外普通税に加えて、法定外目的税を課することもできるようになった（地方税法四条六項、五条七項、七三一条一項、七三五条二項）。法定外普通税は昭和二五年の地方税法制定当時から認められていたが、その新設・変更には地方財務委員会（後に自治大臣と改められた。）の許可が必要とされていた。

(2) 平成二九年八月三一日現在、森林環境税を導入していない広域的な地方団体は、北海道、青森県、新潟県、福井県、埼玉県、東京都、千葉県、香川県、徳島県および沖縄県である。これらの状況は、たとえば、以下に示すとおりである。

①北海道は、「国の経済危機対策による『森林整備加速化・林業再生基金』が措置され、『新たな森林環境政策』の対象としている長期間手

入れがされず放置されている人工林の間伐などを実施することが可能となつた」(北海道「新たな森林環境政策について」(平成二五年八月二日) (<http://www.pref.hokkaido.lg.jp/sr/sr/k-sinrinkankyohm/>、二〇一七年八月三十一日最終閲覧) )ことから、道民に新たな負担を求めることなく森林整備事業を実施している。②新潟県は、木材の運搬過程で発生した二酸化炭素への課税という新たな視点からウッドマイルージCO<sub>2</sub>税制の導入を検討したものの、「木材への原産地表示などのトレーサビリティが制度的に整備されていない」等の問題があり実現しなかった(新潟県税制調査会「ウッドマイルージCO<sub>2</sub>に着目した税制報告書」一三頁(平成二三年六月) ([http://www.pref.nigata.lg.jp/HTML\\_Article/595/260/houkokusho%20saisyu0.pdf](http://www.pref.nigata.lg.jp/HTML_Article/595/260/houkokusho%20saisyu0.pdf)) )。③千葉県は、災害復興・地域再生を優先し、「みどりの基金」を廃止した(千葉県「平成二三年度二月補正予算案について」(<https://www.pref.chiba.lg.jp/zaisei/press/h23endo/23-2hoseihm/>、二〇一七年八月三十一日最終閲覧) )。平成二四年二月千葉県定例県議会において、同補正予算案は原案どおり可決されている。④香川県では、県議会において「県民にこれ以上の負担をかけるなどというような議論があつた」ことから、「当面新税をどうするかという議論はしていない」(香川県環境審議会自然環境部会「平成二六年度第二回会議録」一九頁(環境森林部部長川田浩司発言) (平成二七年一月二〇日) ([http://www.pref.kagawa.lg.jp/kankyo/council/shizenkankyo/14\\_2/14\\_02\\_giziroku.pdf](http://www.pref.kagawa.lg.jp/kankyo/council/shizenkankyo/14_2/14_02_giziroku.pdf)) )。⑤東京都や埼玉県は、寄附金や一般財源からの積立てを基金として運用し、森林環境の保全等に関する事業に充てている。

(3) 横浜市「横浜みどりアップ計画(新規・拡充施策)の推進に向けた新たな税制案について」一六頁(平成二〇年一〇月) (<http://www.city.yokohama.lg.jp/zaisei/civntax/midori-up/pdf/zaiseian.pdf>) )によれば、横浜みどり税による収納額は、「①保全により直接的な効果がある公有地化等樹林地・農地の保全、②市民の皆さまが身近に緑を実感することができるような緑化の推進、③樹林地等の維持管理の充実による緑の質の向上、さらには、④ボランティアなど市民参画の促進につながる事業など、一六施策三二事業」に充てられる。

(4) 本税は市民税均等割超過課税方式を採用しているため、所得金額が一定の額を下回る個人は、均等割と同じく本税も非課税となる(市税条例二三条)。また、法人市民税法人税割が課されない法人にも、本税は課されないこととされていた(本条例三条二項)。これは、いわゆるリーマン・ショックに端を発する経済状況の悪化に鑑みた措置である。この措置は本条例制定当初、平成二三年三月三十一日までに開始する事業年度に限って設けられていた。しかし、経済状況改善の見通しがまだ不透明であることを理由に、平成二六年三月三十一日までに開始する事業年度まで延長された。

(5) 横浜市税制研究会「緑の保全・創造に向けた課税自主権の活用に関する最終報告」(平成二〇年八月) 九頁。

(6) 横浜市によれば、本税による収納額は次のとおり支出された。

①平成二二年度から二五年度における「横浜みどりアップ計画」に係る事業費は累計四九、六三二百万円であった。同期間における本税による収納は累計一〇、〇三八百万円であり、このうち九、二八〇百万円が同事業に充当されている。

②平成二六年度および二七年度における同事業費は累計一八、〇六五百万円であった。同期間における本税による収納は累計四、八八二百万円であり、このうち四、七七〇百万円が同事業に充当されている。

地方行政における費用負担(吉田)

- これらの金額については、横浜市環境創造局「横浜みどりアップ計画（新規・拡充施策）五か年（平成二二年度～平成二五年度）の事業・取組の評価」（平成二六年六月）（[http://www.city.yokohama.lg.jp/kankyo/etc/kyosei/keikaku/midori-up/midori-up-plan/jigyo/images-h26/5\\_kanenhyouka-all.pdf](http://www.city.yokohama.lg.jp/kankyo/etc/kyosei/keikaku/midori-up/midori-up-plan/jigyo/images-h26/5_kanenhyouka-all.pdf)）および同「横浜みどりアップ計画（計画期間：平成二六～三〇年度）三か年（平成二六年度～平成二八年度）の事業・取組の評価・検証」（平成二九年六月）（<http://www.city.yokohama.lg.jp/kankyo/midoriup/houkoku-h29/images/h28houkokusho-all.pdf>）のほか、各年度に係る「横浜みどり税の使途」「一般会計決算の概要」および「財政状況資料集」を参照した。
- (7) 横浜市税制調査会「平成二五年度横浜市税制調査会答申」（平成二五年一月）（<http://www.city.yokohama.lg.jp/zaisei/citytax/kenkyukai/youshin.pdf>）。
- (8) 具体的な割合については、本条例五条各号参照。
- (9) 横浜市税制研究会・前掲注(5)最終報告一六頁。
- (10) 金子宏監修・中里実ほか編集代表『現代租税法講座第一巻 理論・歴史』三六頁（渋谷雅弘）（日本評論社、二〇一七年）。
- (11) 最大判昭和三八年三月二七日刑集一七卷二二頁は、「憲法が特に一章を設けて地方自治を保障するにいたつた所以のものは、新憲法の基調とする政治民主化の一環として、住民の日常生活に密接な関連をもつ公共的職務は、その地方の住民の手でその住民の団体が主体となつて処理する政治形態を保障せんとする趣旨に出たものである。」と判示している。
- (12) 宇賀克也『地方自治法概説（第七版）』六頁（有斐閣、二〇一七年）参照。
- (13) 秋田市国民健康保険税訴訟控訴審判決（仙台高秋田支判昭和五七年七月二三日行裁例集三三卷七号一六一六頁）に同旨。
- (14) 確井光明『地方税の法理論と実際』八頁（弘文堂、一九八六年）参照。
- (15) 塩野宏『行政法Ⅲ行政組織法（第四版）』一八〇頁（有斐閣、二〇二二年）参照。しかし、判例は憲法説をとっていない。
- 神奈川県臨時特例企業税事件最高裁判決（最一小判平成二五年三月二二日民集六七卷三三〇四三頁）は、「普通地方公共団体が課することができる租税の税目、課税客體、課税標準、税率その他の事項については、憲法上、租税法主義（八四条）の原則の下で、法律において地方自治の本旨を踏まえてその準則を定めることが予定されており、これらの事項について法律において準則が定められた場合には、普通地方公共団体の課税権は、これに従つてその範囲内で行使されなければならない。」と判示している。角松生史「判批」重判平成二五年度（ジュリ臨増一四六六号）五五頁、五六頁（二〇一四年）は、同判決が憲法八四条は法律による準則を予定していると判示していることから、憲法説は判例上「後退」したと評している。
- (16) 前掲注(15)最高裁判決は、「租税の賦課については国民の税負担全体の程度や国と地方の間ないし普通地方公共団体相互間の財源の配分等の観点からの調整が必要である」と判示している。実定法においては、「国家の経済施策等の観点から、地方団体が課税する場合にこれ以外の税率によることを許さないものとして法定されている」一定税率（地方税法七一条の六等）がある。地方財務協会編『地方税法総則逐条解説』九頁（地方財務協会、二〇一三年）。



- (17) 国家や地方団体が企業を経営する場合もある。しかし、こうした公営企業は、資金調達を直接の目的としているわけではない。かかる企業の営む事業自体が公共サービスの一種である。金子宏『租税法(第二版)』三頁(弘文堂、二〇一七年)。
- (18) 中里実『財政法と憲法・私法―財政の法的統制―』フィナンシャル・レビュー一〇三号一四四頁、一六六頁(二〇一一年)は、「国家は基本的に租税収入により運営されるようになり、国家運営がストックからフローに依存するようになった」と述べている。
- なお、負債という形式の資金調達手段として、公債が挙げられよう。しかし、公債の返済には租税収入を充てなければならない。その意味で、「公債はあくまでも『租税収入の前取り』という租税のオプションであり、それゆえに例外的収入と考えられている。」ものである。神野直彦『財政学(改訂版)』二二四―二二五頁(有斐閣、二〇〇七年)。
- (19) 金子・前掲注(17)一頁。また、租税は収入を得ることを目的として課されるのであるから、収入を得るといふ目的を一切有さないものは租税に該当しないとされる。清水敬次『税法(新装版)』三頁(ミネルヴァ書房、二〇一三年)。租税が有する富の再分配や景気調整といった機能は、副次的な効果にすぎないといえよう。
- (20) 田中治『アメリカ財政法の研究』二八九頁(信山社、一九九七年)(初出一九八六年)は、「個別財源と個別経費とを結合することは、一般的には、あらゆる収入を統合し、そのうえで一括して経費支出に充てるといふ統一な財政運営を損ない、また議会の予算に対する審議権、議決権に重大な制約を課すこととなる。」と述べている。
- なお、「特定の収入と特定の支出を結びつけてはならないという原則」をノン・アフェクタシオンの原則という。これは、一七八七年のいわゆる統合国庫基金法によってイギリスで確立した「統一性の原則」、すなわち、「収入と支出が計上される予算は、一つでなければならぬ」という予算原則から派生して導き出されるものである。神野・前掲注(18)九四頁。
- (21) 渋谷雅弘「地方団体における目的税等の現状」法学一〇三頁、一一〇頁(二〇〇九年)。
- (22) 金子・前掲注(17)一七頁。地方税法においては、道府県民税として狩猟税および水利地益税が、市町村税として事業所税(同税の課税主体は指定都市に限られる)、入湯税、都市計画税、水利地益税、共同施設税、宅地開発税および国民健康保険税が、それぞれ目的税として規定されている。
- (23) 金子・前掲注(17)一一頁。
- (24) 資料については、公益社団法人日本租税研究協会「税制調査会答申集」([http://www.soken.or.jp/p\\_document/zeiseichousa\\_toushinsu.html](http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseichousa_toushinsu.html))を参照した。
- (25) 大嶋訴訟最高裁判決(昭和六〇年三月二七日民集三九卷二号二四七頁)では、「租税は、国家が、その課税権に基づき、特別の給付に対する反対給付としてでなく、その経費に充てるための資金を調達する目的をもつて、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付である」と判示されている。
- (26) 内務大臣官房文書課編『地方税制詳解』二四六頁(帝國地方行政學會、一九四七年)。自治省税務局編『住民税逐条解説』一〇頁(地方財

務協会、一九八六年)においても、「市町村民税は、地域社会の費用を住民がその能力に応じつつ広く負担するという性格をもっているものであり、所得再分配機能を強く有する所得税とはその性格を異にするものである。市町村民税におけるこの特質は、均等割において、とくに顕著である。すなわち、均等割は、所得の額のかんにかかわらず、非課税に該当するものを除き、すべて均等の額によって税の負担を求めらるものである。」とされている。

(27) 応能負担の原則の根拠は、平等原則に求められる。一七世紀以降において応能負担の原則が主張された背景につき、吉村典久「応能負担原則の歴史的展開」法学研究三五三頁(一九九〇年)参照。なお、フランスにおける人および市民の権利宣言(一七八九年)一三条やイタリヤ共和国憲法五三条のように、応能負担の原則が憲法上明文化されているものもある。

(28) なお、シャープ勧告では、法人に対して住民税を賦課すべきでないことされた(シャープ使節團日本税制報告書第二卷一八六頁)。しかし、昭和二五年七月に地方税法が改正された折、法人も住民税均等割の納税義務者とされ、現在に至っている。法人にも課税することとした理由は、「均等割額は、市町村から受ける利益に対して住民が共に支払う会費の如きものであるから、市町村内に事務所又は事業所を有する法人も、少くとも均等割額だけは納税することが適当である」と説明されている(大蔵省財政史室編『昭和財政史―終戦から講和まで―第一巻』三六九―三七〇頁(東洋経済新報社、一九七八年))。

(29) 塩野・前掲注(15)二二七頁。同旨を説示するものとして、宇賀・前掲注(12)三七四頁、駒林良則『地方自治法入門』一一八頁(佐伯)(成文堂、二〇一六年)、高田敏『村上武則編『ファンダメンタル地方自治法(第二版)』一〇四頁(川内勉)(法律文化社、二〇〇九年)、富井幸雄『地方自治法読本(第三版)』一〇〇頁(内外出版、二〇一二年)、人見剛『須藤陽子編『ホーンブック地方自治法(第三版)』七八頁(須藤)(北樹出版、二〇一五年)、松本英昭『新版 逐条地方自治法(第八次改訂版)』二九九頁(学陽書房、二〇一五年)、南博方ほか編『行政法(三) 地方自治法(第三版)』四九頁(保木本一郎)(有斐閣、一九九六年)、室井力『原野翹編『新現代地方自治法入門(第二版)』九七頁(岡崎勝彦)(法律文化社、二〇〇三年)』等が挙げられる。

他方で、塩野・同書二二八頁は、「住民の義務はしかし、負担の分任に止まらない点に注意しなければならない。日本国籍を有する住民については選挙権、直接請求権を有するが、これら参政権は単なる権利ではなく義務と裏腹の関係にたつことはいうまでもない。」とする。白藤博行ほか『アクチュアル地方自治法』七二頁(白藤)(法律文化社、二〇一〇年)は、「住民が自治体の主権者である限り、憲法が保障する地方自治を実現するための責任を負うのは当然である。」としている。

(30) ただし、所得金額が一定の額を下回る個人その他一定の要件を充足するものに対して、均等割は課されないこととされている(地方税法二四条の五、二九五条)。地方税法が、均等割につき担税力を一切考慮していないというわけではないことは、これらの規定から明らかである。

(31) 山内健生「個人住民税の性格」に関する一考察(五)「自治研究七一巻六号五〇頁、六一―六二頁(一九九五年)は、ドイツおよびイギリスにおける議論を参照し、個人所得課税が議論される背景について次のように述べている。「地方税はなるべく多くの者がその負担を分かち



- 合うことが望ましい（他人の負担する税によって地方行政サービスを受ける『フリーライダー』が多数存在するのは好ましくない。」が、「人头税や消費課税」のような租税は「現実問題として導入が困難であった」のである。
- (32) 田中治「住民税の法的課題」日税研論集四六号九九頁、一〇六一―一〇七頁（二〇〇一年）。
- (33) 伊川正樹「負担分任論と住民税における均等割の法的意義」税法学五六八号三頁、一三頁（二〇一二年）。
- (34) 前掲注(25)最高裁大法廷判決。なお松本・前掲注(29)一三九―一四〇頁参照。
- (35) 伊川・前掲注(33)一五頁も、「誰に負担を求めるべきか」という課税の根拠論としては「一定の合理性を有する」点を認めている。
- (36) 地方財務協会編『地方税制の現状とその運営の実態』四六五頁（地方財務協会、二〇〇八年）。
- (37) 地方財務協会・前掲注(36)五五―五八頁。
- (38) 固定資産税の根拠として、「固定資産の価格と、道路、上下水道、学校、公園等の公共施設の存在ないし整備水準との間に、かなり明確な因果関係が認められる」こと、および、「固定資産の存在それ自体が、地方公共団体の各種の行政活動を必要とすること」が挙げられる。地方財政制度研究会編『固定資産税の理論と実態』二七頁（大野吉輝）（きょうせい、一九八七年）。
- (39) 地方財政制度研究会・前掲注(38)八一―九頁は、「固定資産税が応益税である」というとき、どの範囲の市町村のサービスについてそうであるのか。これを明確に示すことはむずかしい。」と述べている。
- (40) 緑被率とは、「航空写真から三〇〇平方メートル以上のまとまりのある緑を目視判読し、市域面積に占める割合を算定するもの。」をいう。横浜市環境創造局「平成二六年度緑被率の調査結果について」（平成二七年四月）（<http://www.city.yokohama.jp/kankyo/data/ryokuh/images/126kekka.pdf>）。
- (41) 金額について、注(6)に掲げた資料を参照した。
- (42) 横浜市会平成二八年予算第二特別委員会（森秀毅環境創造局政策調整部長発言）（平成二八年三月二一日）。
- (43) 横浜市会平成二五年第四回定例会（林文字市長発言）（平成二五年二月三日）。
- (44) 横浜市環境創造局「緑被率」(<http://www.city.yokohama.jp/kankyo/data/ryokuh/ryokuhimr/>、二〇一七年八月一六日最終閲覧)。
- (45) 緑被率以外の指標によれば、緑地の減少傾向が緩やかになってきたと理解できるかもしれない。しかし、市内における緑の増減を把握する指標は、管見の限りにおいて、緑被率以外に存在しない（そもそも、本条例制定の際には、緑被率に基づいて、市内の緑が失われた事実が提示されていた。横浜市・前掲注(3)新たな税制案について一頁）。
- (46) 横浜市税制調査会・前掲注(7)平成二五年度答申四一頁。
- (47) 横浜市議会においても、継続を前提とするような議論が展開されている。一般財源からの支出によって実施できる範囲で取り組まないのはなぜかと問われたとき、市長が答弁に窮する場面がみられたことから、こうした前提が垣間見えるのではなからうか。
- (48) 渋谷・前掲注(21)二三頁は、「森林環境の保全等」という事業によって、全ての住民が等しい量の受益をするとはいえないし、そもそも住

民税均等割はそのような考え方で課される租税ではない。」と述べている。

(49) 横浜みどりアップ計画による受益者の範囲が「特定の集団に明確に限定され」とはいえず、また、受益の程度を「明確に評価し」うるとはいえない。受益者がその受益に応じた負担を課されるしくみになっておらず、本税は受益者負担金に該当するとはいえない。

(50) 吉村政穂「特定財源―受益と負担の牽連性は必要か」ジュリ一三六三号一〇頁、一二頁（二〇〇八年）は、「ある納税者集団とある制度との関連性を指し示すにすぎないというのであればともかく、個々の納税者が負担する目的税の額が、将来における彼（女）らの具体的な受益と対応していると断言することは躊躇されよう。」と述べている。

(51) 森林環境から受ける利益が経済的な利益であり、これを即時的に消費しているとらえるならば、包括的所得概念に基づいて所得と構成することも理論上可能であろう。ただし、これを課税標準として評価しうるかは別の議論である。

(52) なお、本税は法的には法定税超過課税、すなわち、標準税率を超える税率によって賦課する法定税であつて、法定外税ではない。ここに標準税率とは、「地方団体が課税する場合に通常よるべき税率でその財政上その他の必要があると認める場合においては、これによることを要しない税率」をいう（地方税法一条一項五号）。つまり、法定外税とは異なり法定税超過課税は、総務大臣との協議もその同意も必要とせず、条例のみによって実施できるのである。

本条例制定にあたり、横浜市税制研究会（当時）において幅広い視点から検討されていた。法定外税として制度を設計することにより、総務省等国の有する人的・物的資源を活用し、本税の妥当性をより詳細に検討してもよかつたかもしれない。

(53) 確井光明『地方税条例』八〇頁（学陽書房、一九七九年）。

(54) このような事由に該当するかどうかの判断は、住民の代表からなる地方議会に委ねられている。確井・前掲注（14）二五頁。

(55) 日本都市センター編『環境税をめぐる理論と自治体の課税』一一頁（確井光明）（日本印刷、二〇〇七年）。

(56) 「良好な環境の土地やその他の資産が、租税負担能力があると認められるにもかかわらず、税負担の軽減措置を講ずる場合」には、その政策的当否が議論されるであろう。」との指摘がある。日本都市センター・前掲注（55）（確井）一六頁。

なお、横浜市税制研究会・前掲注（4）一六頁によれば、かかる措置による軽減税額は、平成二二年度から二五年度の累計で約一、四億円減少する見込みであった。横浜市税制調査会・前掲注（7）四九頁によれば、実際の軽減税額は、二二年度から二四年度の累計で約四七、四五六千円であった。

(57) 神奈川県県税条例制定附則三九項。

(58) 石村耕治「二重課税とは何か―電子商取引全盛時代の二重課税の概念とは―」獨協法学九四号八一頁、八三頁（二〇一四年）。

(59) 石村・前掲注（56）八六頁。

(60) 木村弘之亮「二重課税の概念」法学研究七二巻二号一頁、三頁（一九九九年）。

なお、国際的法的二重課税は、一般に、「二以上の国において、同一の納税者に対し、同一の課税物件に関して、同一の期間につき、同等

〇租税 (comparable taxes) が賦課される」と定義される。OECD. MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL 2014 (Full Version) I-1 (2015).

(61) 前掲注(15)最高裁判決は、「普通地方公共団体は、地方自治の本旨に従い、その財産を管理し、事務を処理し、及び行政を執行する権能を有するものであり(憲法九二条、九四条、その本旨に従ってこれらを行うためにはその財源を自ら調達する権能を有することが必要であることからすると、普通地方公共団体は、地方自治の不可欠の要素として、その区域内における当該普通地方公共団体の役務の提供等を受ける個人又は法人に対して国とは別途に課税権の主体となることが憲法上予定されているものと解される。」と判示している。

(62) 租税の根拠を、課税主体と納税主体との間のつながりに求める見解として、拙稿「州外法人に対する課税とその限界―Cooley判決の意義―」法学新報一二三巻一一・一二号(二〇一七年)二八五頁、二九八頁。

(63) 地方団体の管轄区域内に住所を有する個人は住民税均等割および所得割の納税義務者となる。他方、同区域内に住所を有さなくとも事務所等を有する個人は、住民税均等割の納税義務者となる。地方税法二四一条一項、二九四一条一項。

(64) MANUEL PIERES, INTERNATIONAL JUDICIAL DOUBLE TAXATION OF INCOME 26 (1989). また、ドイツでは、租税の同種性を禁止する基本法一〇五条二a項は、「課税〇」対象、計算の根拠、徴収方法、および経済上の影響が、連邦税と異なることを要請している。」と判示されている。BVerfG, NJW 1998, 234f. [2343-2344].

(65) 横浜市会平成二〇年第四回定例会〔中田宏市長発言〕(平成二〇年二月四日)。また、横浜市税制研究会・前掲注(5)最終報告一〇頁は、「県の水源地環境税について見ると、これは、県民への良好な水の供給を目的に県西部を中心とした森林保全事業経費に充てるものであり、横浜市の緑地保全に対する活用(交付金等)はなく、市が検討している超過課税との重複はない。」としている。この点につき柴由花「住民税の超過課税を用いた地方環境税の課題―森林環境税・水源地環境税を例として」税務弘報五七巻一三三頁、一三三頁(二〇〇九年)は、「神奈川県では主として奥山林の管理保全に県の水源地環境税が充てられ、里山林の管理保全には市の森林環境税が充てられていることから、県民税と市民税との二重課税は避けられている。」としている。

(66) 総務省「森林吸収源対策税制に関する検討会」([http://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/kenkyu/shinin\\_zeise/index.html](http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/kenkyu/shinin_zeise/index.html)) 二〇一七年八月三十一日最終閲覧)。

(67) 国税と地方税において二重課税の問題が生ずる点は、神奈川県との関係でみたものと同様である。本節では別の視点から検討することとする。

(68) 松原有里「わが国の今後の地方環境税のあり方(下)」明大商学論叢九二巻二二頁、二二五頁(二〇〇九年)。

(69) 横山彰「地方環境税の理論的根拠と実際」商学論叢五五巻三三三頁、三三七頁(二〇一四年)は、「環境問題の解決に資する税」としての環境税が、どのような環境問題を解決するに資するのかが、環境税を課税する政府レベルが異なる。」と説示している。

(70) 斎藤誠「条例制定権の限界」現代地方自治の法的基層二二八頁、二八九頁(有斐閣、二〇一二年〔初出二〇〇四年〕)。

地方行政における費用負担(吉田)

(71) 無論、高知県に始まり、全国三七府県および横浜市における先駆的な取組みがあったからこそ、国税としての導入が具体的に検討に至った点を忘れてはならないというべきである。森林吸収源対策税制に関する検討会「第四回検討会議事概要」六頁（平成二九年七月六日）（[http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000503666.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000503666.pdf)）。

(72) 森林吸収源対策税制に関する検討会「第三回検討会議事概要」四頁（平成二九年六月二二日）（[http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000500254.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000500254.pdf)）参照。

（本学大学院法学研究科博士課程後期課程在籍）