

# 地方公共団体の課税自主権

—法定外税を中心として—

前 田 高 志

## 1. 本稿の目的

地方分権の実現において重要な鍵となるのが権限の国から地方への再配分とそれに対応した地方税財源の拡充である。しかし、現在の制度の枠組みにおいても、法定外税や超過課税、不均一課税、条例に基づく減免など、地方公共団体に一定の課税自主権が与えられている。本稿ではこれらのうち法定外税に焦点をあて、現行制度の下での課税自主権の現状と課題についての整理と考察を行いたい。

## 2. 法定外税の概要

### 2-1 地方分権と法定外税

地方税は地方公共団体がそれぞれの条例に基づいて課税するものであるが、その条例は地方税法の枠組みの中で定められ、また、地方税の税目そのものも原則として地方税法に列挙された普通税と目的税からなる法定税目に限られている。しかし、同時に地方税法は、課税自主権の見地から都道府県や市町村が収入の自主的な調達を図ることができるよう、条例を定め、法定税目以外に税目を起こして普通税、目的税を課することが認められている(地方税法4条3項・6項、5条3項・7項)。こうして地方公共団体が自らの意思・判断により独自に課する税が法定外普通税、法定外目的税である。

法定外税の制度は明治時代からあったが、昭和23(1948)年の地方税法改正で地方財政の自主性強化のために国の許可なしに条例のみで法定外独立税を賦課できるようになり、その結果、昭和25(1950)年改正(シャープ税制)の直前には道府県法定外独立税が13税目、市町村法定外独立税

は122税目にも及んでいた。昭和25年改正では零細課税整理という基本方針によりこれらの法定外税は廃止され、新たに法定外普通税の制度を設け、地方財政委員会(後に自治大臣に改められた)の許可を受けることを条件に、個々の地方公共団体の特有の財政需要を充たすために法定外普通税を課することができるようになった。

平成12(2000)年、地方分権一括法において地方税法が改正され、地方分権化の中での課税自主権強化の観点から法定外普通税の新設・変更の際の国の許可制度が廃止され、従来の許可制が(国の)同意を要する事前協議制に改められた。また、この平成12年改正時には法定外目的税が新たに創設され、やはり事前協議制の下で、条例で定める特定の費用に充てるために課することができるようになっている。

### 2-2 事前協議制による国の同意

事前協議制とは、地方公共団体は法定外普通税や法定外目的税を新設・変更しようとする時には、税率の引下げや課税期間の短縮等を行う場合を除き、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というものである(地方税法259条、669条、731条)。その課税自主権を拡充し、都道府県や市町村が自らの意思と判断で独自に財源の確保を図ることは地方自治、地方分権の理念に照らして重要なことであり、また、地方財政の自立と自律の強化、受益と負担のバランスの観点からも望ましい。しかし、一方で、それは法定税に加えて追加的な負担を住民に求めるものであり、団体間での地方税の負担の均衡化を求める住民の要請も存在する。したがって、実際に法定外税を課する場合には住民の十分な理解を得る

ことは無論のこと、なぜ（法定外税を）課税するのか、それを必要とする特別な財政需要の存在が明確に示されねばならない。また、その財政需要と負担を負う住民等負担者の関係や、他の地方公共団体にどのような影響を及ぼすのかなどについても慎重に検討される必要がある。こうしたことから、事前協議制が設けられ、秩序だった法定外税制度の運用が図られている。

協議の申出を受けた総務大臣は、次のような事由のある場合を除き、法定外税の新設や変更同意せねばならない（地方税法 261 条、671 条、733 条）。

- ① 国税又は他の地方税と課税標準を同じくし、かつ住民の負担が過重となること
- ② 地方公共団体間での物の流通に重大な障害を与えること
- ③ ①及び②にあげるものを除くほか、国の経済政策に照らして適当でないこと

平成 12（2000）年 12 月、横浜市は日本中央競馬会（JRA）の場外馬券売場により周辺環境整備などの財政需要が生じているとして、法定外普通税の勝馬投票権発売税（いわゆる馬券税）を導入しようとして条例を制定したが、総務大臣の同意を得ることができなかった。これは畜産振興に用いられている日本中央競馬会の売上げ収入への課税が「国の経済政策に照らして適当でない」と判断さ

れたものであるが、それとは別に特定の団体だけを対象とした課税は公平性に欠けると指摘もある。

なお、このほか地方公共団体はその行政区域外に所在する土地、家屋、物件やそれらから生ずる収入などに法定外普通税、法定外目的税を課することができない（地方税法 262 条、672 条、733 条の 2）。

### 3. 法定外税の実施状況

平成 21（2009）年 4 月 1 日時点での法定外普通税と法定外目的税の実施状況は、表 1 に示すように、道府県法定外普通税の課税団体が 15 県で 15 税、道府県法定外目的税は課税団体が 29 都道府県で 29 税である。法定外普通税は核燃料税など核燃料関係の税が大半であり、法定外普通税の課税団体 15 県（15 税）のうち、神奈川県の特例企業税と沖縄県の石油価格調整税を除く 13 県（13 税）がこれに該当する。これら 13 税は課税客体や課税標準、納税義務者などについて類似したものが多い。

また、法定外目的税でも産業廃棄物関係の、いわゆる環境税的なものが大部分を占め、やはり内容が似たものが多い。原子力発電所や産業廃棄物処理などに係る行政需要が、それらが所在する団

表 1 都道府県と市町村の法定外普通税、法定外目的税の一覧（平成 21 年 4 月 1 日現在）

#### ①道府県法定外普通税

団体名	税目	課税客体	課税標準	納税義務者	施行
沖縄県	石油価格調整税	揮発油の販売	揮発油に係る数量から条例で定める数量を控除した数量	揮発油の精製業者、輸入業者など	昭和 47(1962)年 6 月 1 日
福井県	核燃料税	発電用原子炉への核燃料の挿入	発電用原子炉に挿入した核燃料の価額	発電用原子炉の設置者	昭和 51(1976)年 11 月 10 日
福島県	〃	〃	〃	〃	昭和 52(1977)年 11 月 10 日
愛媛県	〃	〃	〃	〃	昭和 54(1979)年 1 月 16 日
佐賀県	〃	〃	〃	〃	昭和 54(1979)年 4 月 1 日
島根県	〃	〃	〃	〃	昭和 55(1980)年 4 月 1 日
静岡県	〃	〃	〃	〃	〃
鹿児島県	〃	〃	〃	〃	昭和 58(1983)年 6 月 1 日
宮城県	〃	〃	〃	〃	昭和 58(1983)年 6 月 21 日
新潟県	〃	〃	〃	〃	昭和 59(1984)年 11 月 1 日
北海道	〃	〃	〃	〃	昭和 63(1988)年 9 月 1 日
石川県	〃	〃	〃	〃	平成 4(1992)年 10 月 8 日
茨城県	核燃料等取扱税	原子炉への核燃料の挿入など	原子炉に挿入した核燃料など	原子炉設置者	昭和 53(1978)年 10 月 18 日
青森県	核燃料物質等取扱税	ウランの濃縮など	製品ウランの重量など	加工事業者など	平成 3(1991)年 9 月 28 日
神奈川県	臨時特例企業税	法人の事業活動	所得計算上、繰越欠損金と相殺される当期利益の金額	資本金額、出資金 5 億円以上で、当期利益が発生している法人	平成 13(2001)年 8 月 1 日

地方公共団体の課税自主権

②道府県法定外目的税

団体名	税 目	課税客体	課税標準	納税義務者	
三重県	産業廃棄物税	産業廃棄物の中間処理施設、又は最終処分場への搬入	産業廃棄物の数量（最終処分）、産業廃棄物重量に処理係数を乗じた重量（中間処理）	最終処分場又は中間処理施設に搬入される産業廃棄物の排出業者	平成 14(2002) 年 4 月 1 日
滋賀県	〃	〃	〃	〃	平成 16(2004) 年 1 月 1 日
岡山県	産業廃棄物処理税	産業廃棄物の最終処分場への搬入	産業廃棄物最終処分場に搬入される産業廃棄物の重量	最終処分場に搬入される産業廃棄物の排出事業者及び中間処理業者	平成 15(2003) 年 4 月 1 日
広島県	〃	〃	〃	〃（自社処分は原則課税免除）	〃
鳥取県	〃	〃	〃	〃（自社処分は原則課税免除）	〃
青森県	産業廃棄物税	〃	〃	〃（一部非課税あり）	平成 16(2004) 年 1 月 1 日
岩手県	〃	〃	〃	〃	〃
秋田県	〃	〃	〃	〃	〃
奈良県	〃	〃	〃	〃	平成 16(2004) 年 4 月 1 日
山口県	〃	〃	〃	〃（自社処分は原則課税免除）	〃
新潟県	〃	〃	〃	〃	〃
京都府	〃	〃	〃	〃	平成 17(2005) 年 4 月 1 日
宮城県	〃	〃	〃	〃	〃
島根県	産業廃棄物減量税	〃	〃	〃	〃
熊本県	産業廃棄物税	〃	〃	〃	〃
福島県	〃	〃	〃	〃	平成 18(2006) 年 4 月 1 日
愛知県	〃	〃	〃	〃	〃
沖縄県	〃	〃	〃	〃	〃
北海道	循環資源利用促進税	〃	〃	〃	平成 18(2006) 年 10 月 1 日
山形県	産業廃棄物税	〃	〃	〃	〃
愛媛県	資源循環促進税	〃	〃	〃	平成 19(2007) 年 4 月 1 日
福岡県	産業廃棄物税	焼却施設及び最終処分場への産業廃棄物の搬入	焼却施設及び最終処分場へ搬入される産業廃棄物の重量	焼却施設及び最終処分場へ搬入される産業廃棄物の排出事業者及び中間処理業者	平成 17(2005) 年 4 月 1 日
佐賀県	〃	〃	〃	〃	〃
長崎県	〃	〃	〃	〃	〃
大分県	〃	〃	〃	〃	〃
鹿児島県	〃	〃	〃	〃	〃
宮崎県	〃	〃	〃	〃	〃
東京都	宿泊税	ホテル又は旅館への宿泊	ホテル又は旅館への宿泊数	ホテル又は旅館の宿泊者	平成 14(2002) 年 10 月 1 日
岐阜県	乗鞍環境保全税	乗鞍鶴ヶ池駐車場に自動車に乗入れる行為、又は他人を入り込ませる行為	乗鞍鶴ヶ池駐車場に自動車で進入する回数	乗鞍鶴ヶ池駐車場へ入り込む自動車を運転する者	平成 15(2003) 年 4 月 1 日

③市町村法定外普通税

団体名	税 目	課税客体	課税標準	納税義務者	
京都府 城陽市	山砂利採取税	山砂利の採取	採取量	採取業者	昭和 43(1968) 年 12 月 1 日
神奈川県 中井町	砂利採取税	砂利の採取	〃	〃	昭和 47(1972) 年 6 月 1 日
神奈川県 山北町	〃	〃	〃	〃	昭和 57(1982) 年 4 月 1 日
静岡県 熱海市	別荘等所有税	別荘等の所有	別荘等の延面積	所有者	昭和 51(1976) 年 4 月 1 日
福岡県 太宰府市	歴史と文化の環境税	有料駐車場で駐車	有料駐車場に駐車する台数	有料駐車場利用者	平成 15(2003) 年 5 月 23 日
鹿児島県 薩摩川内市	使用済核燃料税	使用済核燃料の貯蔵	使用済核燃料の貯蔵量	発電用原子炉の設置者	平成 15(2003) 年 11 月 1 日
東京都 豊島区	狭小住戸集合住宅税（ワンルームマンション税）	豊島区内における狭小住戸を有する集合住宅の建築等	区内に新たに生ずる集合住宅の狭小住戸の戸数	建築主	平成 16(2004) 年 6 月 1 日

## ④市町村法定外目的税

団体名	税目	課税客体	課税標準	納税義務者	
山梨県富士河口湖町	遊漁税	河口湖での遊漁行為	遊漁行為を行う日数	遊漁行為を行う者	平成13(2001)年7月1日
岐阜県多治見市	一般廃棄物埋立税	多治見市外から持ち込まれる一般廃棄物の埋立処分	多治見市内の一般廃棄物処理施設に埋立を目的に市外から持ち込まれる一般廃棄物の重量	多治見市内にある一般廃棄物処理施設の設置者(多治見市を除く)	平成14(2002)年4月1日
福岡県北九州市	環境未来税	最終処分場で行われる産業廃棄物の埋立処分	最終処分場で埋立処分される産業廃棄物の重量	最終処分場で埋立処分される産業廃棄物の最終処分業者及び自家処分者	平成15(2003)年10月1日
新潟県柏崎市	使用済核燃料税	使用済核燃料の保管	保管する使用済核燃料の重量	使用済核燃料を保管する原子炉設置者	平成15(2003)年9月30日
東京都豊島区	放置自転車等対策推進税	豊島区内の鉄道駅における前年度の旅客輸送	豊島区内の鉄道駅における前年度の乗車人員	鉄道事業者	平成17(2005)年4月1日
沖縄県伊是名村	環境協力税	旅客船、飛行機等により伊是名村へ入域する行為	旅客船、飛行機等により伊是名村へ入域する回数	旅客船、飛行機等により伊是名村へ入域する者	平成17(2005)年4月25日

出所：総務省自治税務局『地方税制関係資料』（平成21年6月）、81-87頁の法定外税一覧表より転載（一部省略）。

体で（産業廃棄物処理施設はいずれの都道府県にもあるが）増大し、対策を講ずるための経費の財源調達、あるいは産業廃棄物の排出の抑制といった共通の課題を生じさせ、結果的に同種の法定外税の施行につながっている。なお、現行の道府県法定外普通税で最も古いのは昭和47（1972）年に導入された沖縄県の石油価格調整税であるが、それらの大半は昭和50年代（1970年代後半～80年代前半）に創設されたものである。平成12（2000）年の事前協議制移行後、新たに設けられた法定外普通税は神奈川県の特例企業税のみとなっている。

次に、市町村の法定外普通税の課税団体は7団体で、法定外目的税を課しているのは6団体である。法定外普通税の砂利採取税や別荘等所有税（いわゆる別荘税）、狭小住戸集合住宅税（いわゆるワンルームマンション税）などや、法定外目的税の遊漁税や一般廃棄物埋立税、放置自転車等対策推進税などと、道府県の法定外税では同種の税目が多かったのに対し、市町村ではそれぞれ多様な税目で法定外税の課税がなされている。

個々の道府県法定外税、市町村法定外税はどれも税収規模は小さく、歳入面での貢献が期待されているわけではない。これは、他の団体との住民負担のバランスに加えて、地方税法に定められているように法定外税の趣旨が基本的にその地域に固有の財政需要に対応することにあるためである。

## 4. 事前協議制と法定外目的税の導入に関する経緯

平成11年の地方分権一括法による地方税法改正（平成12年4月施行）により、法定外普通税について総務（自治）大臣の許可制度が協議を伴う同意制度に変更され、また、新たに同じく協議を伴う同意制度による法定外目的税の制度が導入された。許可制についてはそれが憲法92条、94条に違反するものではないとする判例もあるが（京都地裁判決昭和59年3月30日；行裁例集35巻3号353頁）、かねてより地方自治、地方分権の視角からの批判もあり、平成9年7月8日の地方分権推進委員会第2次勧告とそれに基づく平成10年5月29日閣議決定の地方分権推進計画において許可制廃止と事前協議・同意制度導入、同じく事前協議・同意制度を採用した法定外目的税の創設が提案されている。これをもとにして上記の地方分権一括法による地方税法改正がなされたところである。

このように、従来、法定外普通税の新設・変更の際にはあらかじめ自治大臣の許可を得ることが必要とされていた（許可制）ものが、地方分権一括法による改正では、「国と地方が対等の関係に立つ」という新たな国・地方の関係に基づいて、従来の許可制度を廃止して、国の同意を要する事前協議制に移行することとされた。なお、自治大臣に協議しないままに、又は協議を行ったが同意を得ずに課税を行うことは、地方税法に定める手

続きに反することになり、そのような場合（協議を経て同意を得ない場合）には、法定外普通税の課税はできないものと解されている<sup>1)</sup>。

また、分権一括法による改正地方自治法の規定により、協議の過程においては、書面主義の原則、手続きの公正・透明性の確保、事務処理の迅速性の確保等が求められているほか、国と地方公共団体の間で係争が生じた場合には、国地方係争処理委員会において、公正・中立な立場から審査・勧告が行われることとなっている。

なお、従来の許可制の下での許可の積極要件であった「税源の所在」及び「財政需要の有無」は事前協議の際の協議事項から除外された。

ところで、地方分権推進計画で創設が提案された法定外目的税に関して、なぜ従来は地方税法にその定めがなかったのでしょうか。地方税法制定の際には、税は本来、一般収入の調達を目的としており、法定外普通税の設定の途を開いておけば、財源調達という面では支障がないと考えられること、また、目的税は、租税体系において例外的な税であり、支出と直結した収入は、基本的には負担金、分担金等によって賄うべきと考えられてきたこと等により、法定外税としては法定外普通税のみが創設され、目的税はもともと水利地益税、共同施設税に限定されてきたところである。

しかし、その後、昭和30年代から50年代初めにかけて、地方税法において（すなわち法定税として）都市計画税や軽油引取税、自動車取得税、事業所税などの目的税が新設された。こうした動向を背景に、地方分権推進計画は、「住民の受益と負担の関係が明確になり、また、課税の選択の幅を広げることにつながる」という視点から、新たに「条例で定める特定の費用に充てるために課する税」として法定外目的税の創設を提言し、地方分権一括法による地方税法改正を経てそれが実

現したのである。

## 5. 法定外税に関する論点と課題

### 5-1 地方公共団体の課税自主権・自主財政主義をめぐって

ここで、法定外税の根拠となる課税自主権と自主財政主義について整理しておきたい。地方公共団体の財政の自主について、まず、日本国憲法92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づいて、法律でこれを定める」と定めている。また、憲法94条では「地方公共団体は、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し、法律の範囲内で条例を制定することができる」として地方公共団体の自主性について示しているところである。

地方団体が「地方自治の本旨」にしたがって、その「事務を処理」するためには、必要な財源を自ら調達する権能＝課税権が不可欠となる。地方団体の課税権（課税自主権）は、地方自治の不可欠の要素であり、地方団体の自治権の一環として、憲法により直接に地方団体に与えられていると解すべきである<sup>2)</sup>。

しかしながら、自主財政権については一定の制約も存在する。まず、地方団体によって税制が異なり、住民の税負担に団体間での大きな不均衡が生ずることを防ぐという意味において、国が地方団体の課税権に対して一定の枠組み、統一の準則を設けることを排除するものではない<sup>3)</sup>。このため、準則法としての地方税法が定められているのである。

ただし、自主財政主義の趣旨より、法律によって国が一義的に制度とその運用について定め、課税自主権を制約することも望ましくない。そこで、例えば、地方税の標準税率について地方税は「地

1) 財団法人自治総合センター『地方税制度に関する調査研究 地方税における法定外目的税の活用方策に関する調査研究報告書』平成14年3月、9頁。

2) 金子宏『租税法』第13版、弘文堂、平成20年、82-84頁。金子教授は地方団体の課税権が憲法ではなく地方自治法223条「普通地方団体は、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」、地方税法2条「地方団体は、この法律の定めるところによって、地方税を賦課徴収することができる」により与えられるものであるとする見解が存在し、また、その見解にたった判例（東京地判平成2年12月20日判例時報1375号59頁、前橋地判平成8年9月10日判例タイムズ937号129頁）もあるが、これは憲法の地方自治保障の趣旨にそぐわないと述べておられる。

3) 金子、前掲書、83頁。

方団体が課税する場合に通常よるべき税率」であり、「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」（地方税法1条1項5号；下線筆者付記）として、超過課税を認めている。なお、下線を付した部分に関して、地方団体の自由裁量を無制限に認める趣旨ではないが、地方団体の判断は十分に尊重されるべきと解釈される<sup>4)</sup>。

なお、地方分権推進委員会第4次勧告（平成9年10月9日）での提案により、平成10年の地方税法改正により道府県住民税所得割と不動産取得税についての標準税率と異なる税率で課税する場合の自治大臣への報告制度の廃止、一の納税義務者に対して1.7%を超える税率で固定資産税を課する場合の自治大臣への届出制の廃止、市町村個人住民税の標準税率の廃止がなされている。

## 5-2 協議制について

次に、法定外税に関する許可制から協議制への変更の意義について整理しておきたい。協議制の内容は前述の通り、総務大臣との事前協議を経て、その同意を得なければならない（地方税法259条；道府県法定外普通税、669条1項；市町村法定外普通税、731条2項；法定外目的税）というものである。

同意に係る消極要件（地方税法261条；道府県法定外普通税、671条；市町村法定外普通税、733条；法定外目的税）も前述の通り、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、③前二号に掲げるものを除くほか、国の経済施策に照らして適当でないこと（733条）、のいずれかの事由があると認める場合を除き、これに同意しなければならないとされている。また、同意に際しては地方財政審議会意見を聴かねばならない（670条の2）。

これらの同意要件はシャウプ勧告の影響による<sup>5)</sup>。すなわち、シャウプ勧告では、「国家の利益に反することが明らかである場合にのみ、例えば、それらが煩わしい内国『関税』の効果をもつとき、或いは耐え難い差別待遇を課するとき、或いは国税の徴収を不当に妨害する時にのみ拒否されるであろう」（下線筆者付記）として、法定外税への制約条件が示されている<sup>6)</sup>。すなわち、「内国『関税』の効果」は要件①、「耐え難い差別待遇」及び「国税の徴収を不当に妨害」は要件①②につながるものと考えられる。

不同意要件の解釈（平成13年4月12日付け総務省自治税務局長通知「法定外普通税又は法定外目的税の新設又は変更に対する同意に係る処理基準及び留意事項について」による）では、3要件を以下のように説明している<sup>7)</sup>。

### ①第1号要件

「国税又は他の地方税と課税標準を同じくし」は実質的にみて国税又は他の地方税を課税標準が同じである場合を含み、「住民の負担が著しく過重となること」は住民（納税者）の担税力、住民（納税者）の受益の程度、課税を行う期間等から判断して明らかに、住民（納税者）の負担が著しく過重となることをいう。

### ②第2号要件

課税の目的、内容及び方法、流通の状況、流通価格に与える影響等から判断して、当該法定外税が内国関税的なものであるなど、地方団体間における物の流通に重大な障害を与えられると求められることをいう。

### ③第3号要件

「国の経済施策」とは、経済活動に関して国の各省庁が行う施策のうち、特に重要な、または強力に推進することを必要とするものをいい、「国の経済施策に照らして適当でないこと」とは、課税の目的、内容、及び方法、住民（納税者）の担税力、住民（納税者）の受益の程度、

4) 金子、前掲書、84頁。

5) 田村政志・桑原隆広編『分権時代の地方税財政』ぎょうせい、2003年、95頁。ただし、1号要件については戦前から存在。

6) シャウプ使節団『日本税制報告書』1949年、付録A第E節。

7) 財団法人自治総合センター『課税自主権の活用の方について（課税自主権活用研究会における議論の取りまとめ）』平成13年12月、8-10頁。

課税を行う期間、税収入見込額、特定の者によって惹起される特別税収を必要とする特別な財政需要の有無等の諸般の事情から判断して、国の経済施策に照らして適当でない認められることをいう。

ここで、第3号要件に関する留意事項<sup>8)</sup>として次の点を述べておきたい。わが国の税制では、租税と原因者負担金、受益者負担金を必ずしも厳密に区別していないことから、原因者負担金や受益者負担金の性格を有するものが法定外目的税や特定財源としての法定外普通税として賦課徴収されることがある。この場合、単に財源調達を目的として課税するのは異なるため、第3号要件の「国の経済施策」との関係が問題となるようなケースにおいても、「国の経済施策」とは矛盾しないという考えもなりたちうる。そのような場合には、第3号要件に係る妥当性の判断において、特別な財政需要の有無や原因・受益と負担の因果関係の有無が検討されねばならない。

次に国（地方）の財源の根幹をなす租税施策については、第3号要件の国の経済施策に含めうる。したがって、第3号要件の解釈として、地方税法等との関係を考慮すべきケースもある。すなわち、地方税法の法定税目において非課税規定がある場合、その非課税対象に法定外税を課税するようなことには制約が課せられるものと解される。

### 5-3 法定外税の政策的活用

公共サービスの財源調達という租税本来の性格が備えられていれば、特定の政策目的の実現や特定の行為の抑制または奨励促進を主たる目的とする法定外税を創設することに問題はない。例えば、環境税は、規制的手段等とともに用いられることによって環境問題の解消において効果が期待できる。一般的に環境税は、「誘導手段としての環境税」、「環境対策費用を原因者（受益者）に対してその発生原因（受益）の程度に応じて負担させるための目的税」という二つの面を有している。

環境問題の発生原因・形態の多様化等が、地域

における総合的な行政主体としての地方公共団体の環境政策における役割・期待を高めていることや、地域によって環境問題の性格や影響の程度等が異なるため、国による画一的な環境政策よりも地方団体のそれへの期待が大きいこと、また、地方団体の環境施策コストは原因者あるいは受益者から調達すべきであることなどにより、地方団体が法定外税として環境税を課税することになる。

なお、環境税の場合、環境対策の対象エリアが団体の行政区域を越えて広域的に発生することがある（例：大阪府から排出された産業廃棄物の処分・埋立てが兵庫県においてなされる）。そのような場合、課税権に関する団体間の調整が必要となる。

### 5-4 原因者負担金、受益者負担金的な税としての法定外税の活用

法定外目的税は原因（受益）と負担の関係が明確な場合の税として設けられた。このことより、原因者負担金あるいは受益者負担金的な要素の強い税や、使用料・手数料の性格を有する税は、原則として法定外普通税ではなく、法定外目的税として課されるべきである。

では、目的税（法定税、法定外税を含めて）と受益者負担金の違いはいずれにあるのであろうか。租税は基本的に強制性と無償性、反対給付の請求権がないこと等をその特長とする。対価原則で特定のサービスと特定の負担が結びついている場合には、通常、使用料・手数料、分担金、負担金という3種類の仕組みが設けられている。

このことについて、「地方税における目的税のあり方に関する調査研究委員会」の報告書（財団法人自治総合センター、平成元年度）は以下のような整理をしている<sup>9)</sup>。

受益者等の範囲が明確に限定されている場合

⇒ 受益者負担金が適当

受益者等の範囲がかなり広範囲にわたり、受益等の程度が評価をし難い場合

⇒ 目的税によって負担を求めることが適当

8) 財団法人自治総合センター、前掲書、9-10頁。

9) 財団法人自治総合センター『地方税における目的税のあり方に関する調査研究報告書』平成2年3月。

である場合がある。

### 5-5 原因者負担的・受益者負担的な環境税と事業税の二重課税の問題

法定外税をめぐるその他の論点についても整理しておきたい。まず、法定外税として環境税を事業者に賦課した場合、応益税たる事業税との二重課税となるか否かについて論じておきたい。原因者負担金・受益者負担金的な環境税は、特定の公共サービスと特定の個人（集団）の原因発生行為あるいは受益との関係に着目して課税されるものである。また、事業税は地方団体が提供する公共サービスと企業の事業活動との間の一般的な応益関係に着目して課税される。

このように、両者の税としての性格が異なることから同時に課税しても二重課税にはならないと考えられる。

### 5-6 法定外税と法定税の関係

次に、法定外税と法定税との関係に関して、ある法定税を廃止した後に、それと類似する税を新たに設け課税することは可能であろうか。この点については、当該地域における特別な事情等がある場合、法定外税として新たに設けることは可能である。

### 5-7 地方公共団体間の課税権の対立について

地方公共団体の課税権は団体間での課税権の対立を生じさせないであろうか。そもそも地方税法は地方公共団体間の課税権の調整を行う役割を担っている。地方税法は法定外税の非課税の範囲（262条；道府県法定外普通税、672条；市町村法定外普通税、733条の2；法定外目的税）として、以下に掲げるものに対して法定外普通税・目的税を課税することができないとしている<sup>10)</sup>。

- ・当該地方団体の区域外に所在する土地、家屋、物件及びこれらから生ずる収入
- ・当該地方団体の区域外に所在する事務所及び事業所において行われる事業並びにこれらから生ずる収入

地方税法はこのように個々の地方公共団体の課税権の及ぶ範囲を明確に定めている。

### 5-8 納税者への説明責任

法定外税が一部の企業や特定の住民、住民以外を対象に課税される場合、議会による統制が十分に機能しないこともありうる。そのため、法定外税については「特別な受益関係」や「特定の財政事情」など合理的な課税の根拠を納税者に対して説明し、その理解を得たうえで導入すべきである<sup>11)</sup>。

地方公共団体が住民に対して新たな負担を求めようとするとき、使用料・手数料や目的税のように受益と負担の関係が明確なものの方が住民の理解を得やすい。法定外税の意義もそこに見い出すことができる。受益または原因と負担の関係に関しては、適正な活動・費用負担を行っている者からの税収を、不正な行為が原因で発生する行政経費に充当することは、違法な者のために発生する費用を善良な者に負担させることについて住民（納税者）の理解が得られるかどうかに関して疑義が生ずる<sup>12)</sup>。

### 5-9 租税原則との関係

法定外税の導入に際しては、いうまでもなく公平、中立、簡素の租税原則も重視すべきである。特定の者のみに対して狙い撃ち的に課税することは、公平の原則から問題がある。これに関して、地方分権推進委員会最終報告（平成13年6月）は、「自主課税の実施にあたって、対象を法人等に限

10) このほか「公務上又は業務上の事由による負傷又は疾病に基因して受ける給付で政令で定めるもの」も非課税の範囲と法定されている。

11) 法定外税についてではないが、固定資産税の超過課税に関して、地方税法350条2項は「市町村は、当該市町村の固定資産税の一の税義務者であってその所有する固定資産に対して課すべき当該市町村の固定資産税の課税標準の総額が当該市町村の区域内に所在する固定資産に対して課すべき当該市町村の固定資産税の課税標準の三分の二を超えるものがある場合において、固定資産税の税率を定め、又はこれを変更して百分の一・七を超える税率で固定資産税を課する旨の条例を制定しようとするときは、当該市町村の議会において、当該納税義務者の意見を聴くものとする」と定めている。

12) 財団法人自治総合センター、前掲書、15頁。

定して負担を求めるという傾向には留意が必要である」、「負担の公平などの租税原則等の関係を十分に踏まえ、納税義務者に対する十分な説明を行う必要がある」と指摘している。また、平成13年の政府税制調査会の答申においても、「極めて限られた特定の者や区域外の者だけを対象にするような問題のある事例が一部に見受けられる」として、「地方税法に従い、公平・中立などの税の原則による必要がある」と指摘されているところである。

また、法定外税は零細課税となる場合も多く、そのようなケースでは税収と徴税コストのバランスについても十分に検討すべきである。同じく納税者（特別徴収義務者）の納税協力費の負担についても配慮する必要がある。

#### 5-10 課税趣旨等と課税期間について

法定外税は「特別な事情がある場合に」（法定外普通税）、あるいは「条例で定める特定の費用に充てるため」（法定外目的税）に課することができるものであるから、その課税の趣旨にたつて、社会経済情勢の変化による課税目的の背景の変化（財政需要の変化）、そのほか税源の状況、住民の負担、国の経済施策等の変化に応じて、その存在意義を一定の時間経過をもって見直す必要がある。その意味において、法定外税には一定の課税期間を定めることが原則的に望ましい。

### 6. 法定外税の限界；横浜市の勝馬投票券販売税を事例として

最後に、課税自主権を活用した法定外税に対する限界を示す事例として横浜市の勝馬投票券販売税について論じておきたい。

横浜市「勝馬投票券販売税」（平成12年12月条例成立）の新設に係る協議において総務大臣は不同意とした。そもそも法定外目的税の趣旨について、平成11年度以前に法定外目的税が認められていなかった理由に遡って整理しておく、歳出の硬直化への懸念が理由の一つであった。従来は目的税はすべて法定税であり、国民健康保険税や水利地益税、共同施設税、宅地開発税など、受

益者負担金的性格が強い税目のみであって、そこには実質的な受益者から負担を徴収することが望ましいという考え方が背景にあった。しかし、地方分権推進法、推進計画、一括法に示された改革の方向は、①地方の自己決定と自己責任の充実、②住民の受益と負担の対応関係の明確化、③地方税の充実確保、であって、そのことを論拠として、法定外目的税の導入と法定外税における許可制から協議制への変更がなされたのである。

こうして、許可制度から同意制度への移行について、法定外目的税の創設が国からの下命行為は不要になった。「勝馬投票券販売税」（平成12年12月条例成立）に対して総務大臣は不同意としたが、これについての国地方係争委員会の総務大臣への勧告（平成13年7月24日）は、総務大臣の同意の趣旨を「要件を充足している限り同意しなければならない」として、課税自主権をより尊重することを前提として解釈すべきであるとしたものである。繰り返しになるが、要件とは、①国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荷重となる場合（地方税法671条1号）、②地方団体間における物の流通に過大な障害を与える場合（671条2号）、③国の経済施策に照らして適当でないと考えられる場合（671条3号）を除外することである。そして、当該地方団体にその税収を確保できる法定税以外の税源が所在し、かつ、その税収を必要とする当該地方団体の財政需要が存在する場合（旧地方税法259条、669条）という積極要件は廃止された。

国地方係争委員会の判断によれば、同意制度に係る消極事由の認定について、地方税法671条3号では、総務大臣に裁量的判断の余地を与える定めがなされているが、ここで総務大臣の広範な裁量権（同意するかしないか）を認めると、「同意しないこと」について総務大臣の裁量を縮小するために地方税法671条が改正された趣旨に反することになる。3項目の消極事由は従来の法文のまま残されているが、これらの要件に関する総務大臣の判断要素、判断基準、判断過程が従前のままということでは、法改正の趣旨に合致しない（その意味で消極要件の解釈は変質している）からである。

ここで、法定外税活用への制約として、勝馬投票券販売税に関する、国地方係争処理委員会の「経済施策」要件の重視をあげておきたい。国地方係争処理委員会では、消極事由の①②に該当する事実は存しないことは横浜市と中央競馬会の間に争いはないとして、経済的施策に焦点をあてて審理した。経済施策の概念、重要な施策とは何か、財政施策を含むか否かについてそれらの基準を総務大臣は明確にしていない。

同委員会は「経済施策という概念は、それ自体多義的な概念であるが、これに関して、総務大臣から当委員会に提出された文書によれば、一般に、「経済施策」とは経済政策の下位概念と理解されており、また、「経済施策」という中には財政施策及び租税施策が含まれるものと理解されていることが認められる。これは、(中略)常識的な理解に適合するものと当委員会は考える。」と明示している。また、総務大臣も「国の経済施策」とは、「経済活動に関して各省庁が行う全てを含むもの」と考えるのは適当ではなく、『特に重要な、又は強力に推進を必要とするもの』に限られる」と主張している。

地方税法 671 条 1 号、2 号の要件において「著しく荷重」、「重大な障害」として総務大臣の考慮事項に一定の限定を付していることにも留意すべきである。そして、「特に重要なもの」については、国民生活に及ぼす影響の重要性を判断すべきということになる。

## 7. 付論として；超過課税の限界

### 7-1 超過課税とは何か

以上、本稿では課税自主権について法定外税を中心に述べてきたが、最後に付論として、超過課税の現状と限界について論じておきたい。地方税法は大部分の地方税について標準税率を定めているが、その標準税率の定めのある税は標準税率を超えて超過課税を行うことができる。ただし、一部の税は標準税率を超えて課税できる税率に上限、制限税率が設定されている（道府県民税と市町村民税の法人税割、事業税、自動車税、固定資産税ほか）。このほか、地方公共団体が公益上の

理由がある場合、条例で定めて課税しないことを認める課税免除制度や、やはり公益上の理由に基づき一部の者について一般の税率と異なった税率で課税できる不均一課税の制度もある。

超過課税は、地方税法で標準税率が定められている税目について、その標準税率を超える税率(超過税率)を条例で定めて課税することであり、地方税法 1 条 1 項 5 号に規定された標準税率に関連して、「その財政上その他の必要があると認める場合において」適用されるものとされている。

超過課税のあり方については、地方団体が課税自主権の活用により税収を確保することを企図しており、必要に応じて活用すべきものであるが、緊急性、税負担の程度を納税者に周知の上、その理解と協力を得るようにする必要がある。従前より指摘されてきたところである。また、超過課税は通常以上の税負担を住民(納税者)に求めることになるため、財政運営全般を見直し、特に歳出削減を合理的に図る必要がある。このため、従来は、超過課税は財政上の特別の必要がある場合に限って行うべきとされていたが、単に財源的に苦しいということでは特別の必要があるとはいえず、他の団体と比較して何らかの行政サービスの上積みが存在しなければならない。

地方公共団体による地方税の超過課税は、昭和 20 年代末の地方財政危機の後、一定の財政再建の目処がたちかけた昭和 32 年度の時点で、道府県民税で 7 県、不動産取得税で 8 県、固定資産税で 1,012 市町村で実施されていた。その後、地方財政が好転した昭和 39 年度には採用団体はゼロになっている。

昭和 44 年 2 月には自治省税務局長から、「財政運営の合理化をいっそう図り超過課税をできる限りしない旨」の通知が出された。しかし、昭和 48 年の第 1 次石油危機に伴う地方財政危機により、法人関係税を中心に超過課税が増加した。

平成 20 年 4 月 1 日現在における超過課税の実施状況は、都道府県においては、道府県民税の個人均等割が 29 団体、所得割 1 団体（神奈川県）、法人均等割 29 団体、法人税割が静岡県を除く 46 団体、法人事業税が 8 団体、自動車税 1 団体（東京都）となっている。また、市町村では、市町村

民税の個人均等割が1団体（北海道夕張市）、所得割1団体（北海道夕張市）、法人均等割408団体、法人税割1,022団体、固定資産税が160団体、軽自動車税28団体、鉱産税34団体、入湯税2団体（三重県桑名市、岡山県美作市）において超過課税が実施されている。

## 7-2 不均一超過課税について

超過課税と前述の不均一課税を組み合わせたものを不均一超過課税という。不均一超過課税の地方税法上の規定、不均一超過課税を認めないとする規定はない。不均一超過課税は、超過課税を規定した地方税法1条1項5号と、不均一課税を規定した6条2項、7条を根拠規定とするものである。

地方税法に基づく超過課税は、納税者の一部のみ高い税率を設定する手法は許容されないとされる。

不均一超過課税の典型的な事例としては、昭和40年代末から50年代初めにかけて一部の都市部地方公共団体で実施された法人事業税と法人住民税のそれがある。これは、都市の「集積の利益」として情報収集の便、社会資本設備の利用による生産コストの引下げがとりわけ大企業に利益を与えていること、法人の実質税負担率は大法人ほど低いこと等を理由に実施されたものである。

例えば、東京都の場合、都条例で、法人事業税については普通法人の所得区分を地方税法上のままとし、各階層の税率を制限税率上限まで超過課税し、その上で、中小法人等に対してはその超過課税した各階層の税率を、不均一課税として、標準税率と一致するように倍率を乗じて調整した。これについては、昭和49年、東京都が資本金1億円以上、所得1000万円以上の法人に、超過税率での課税を行うという条例を議会で可決して以後、不均一課税をめぐる問題として国と地方自治体との間で争われている。東京都の提案は地方税法の自主的解釈という立場に立って、大法人には超過課税、中小法人には負担据置という形の不均一課税を実行するものであった。地方税法6条2項および7条の解釈をめぐる意見が対立する

一方、事業税には従来超過税率の定めがないところから、昭和50年度地方税改正において、事業税に標準税率の1.1倍という制限税率が新たに加えられることになった。ところで、東京都の側からすれば、例えば、平成3年度に法人税収入において全国の4割を占めるのに、法人事業税では全国の2割強しか占めていないのは、法人事業税の分割基準が国の財政調整手段として使われているとの不満があり、超過課税は、自主財源を確保するための対抗手段であるという意識があった。

また、大阪府の場合は、法人事業税は不均一超過課税が臨時的性格であることを強調することもあって、府条例の本則ではなく附則に定めがある。附則では、普通法人の各階層の税率を制限税率上限まで超過課税し、中小法人等に対しては前述の超過課税により算定した税額から一定割合を乗じて算定した額を税額控除する形で不均一課税がなされることを規定していた。税額控除により、中小法人等の負担は標準税率による税負担と同額であった。同じく法人府民税にもこの手法が適用された。

大阪府方式の税額控除による不均一課税は、特定の場合に一定の範囲に限り条例によって一般の税率とは異なる税率で課税する一般的な不均一課税とは手法が異なるが、地方税法は不均一課税については適用する税率を異にする手法だけに限定しておらず、税額控除等を一定の範囲のものに認めることにより税負担に軽重をもたらすことによる不均一課税を排除することにならないとされている<sup>13)</sup>。

法人住民税の場合も、超過課税とりわけ不均一超過課税の問題（大企業には超過課税を適用し、中小零細企業には標準課税に据え置く）がある。昭和49年度に国税法人税とともに市町村民法人税割の税率が引上げられたが、租税特別措置による法人税負担の軽減の税収への影響を遮断し、地方財源のより以上の強化を図るべきだとして、それ以降急速に不均一超過課税を行う団体が増えた。

昭和49年に兵庫県、横浜市、神戸市がそうした動きの先陣をきり、昭和50年代から60年代に

13) 清永敬次「地方団体の不均一超過課税と法律上の問題点」『ジュリスト』第667号、昭和53年、24頁。

かけて都道府県と市町村の両レベルで急速に拡大した。都道府県の法人税割の超過課税額は昭和50年度の約46億円からピーク時の昭和63年度には1704億円まで約37倍に増えている。また、市町村のそれは昭和50年度の402億円が、ピーク時の平成元年度には4126億円まで約10倍の規模となった。平成12年度の法人税割超過課税額は、平成不況の下で都道府県のピーク時から約46%、市町村の場合約45%それぞれ減少している。しかし、この時も、超過課税採用団体の数については、超過課税の税収額のように減っていない。

地方の法人課税については、バブル経済崩壊後の長期の不況のなかで、また国際競争力の強化の視点から国際的に重い企業負担が望ましくないことや、個人住民税については超過課税がなされていないのに、地方法人課税の超過課税のみが行われていることなどをめぐって批判が強まった<sup>14)</sup>。

近年、市町村で不均一超過課税を実施する団体の数が増えていない。それは長期の不況の下では、かつて不均一課税の根拠として用いられた、大企業が集積の利益を多く享受するがゆえに重課し、集積の不利益を個人および中小企業が甘受するがゆえに軽課するという不均一課税の論拠自体に無理があったためと思われる。

### 7-3 超過課税の限界

地方税法1条1項5号は超過課税の要件を、「財政上の特別な必要」と規定している。このことより以下の3点が超過課税を採用する場合の制約として出てくる。

#### ①超過課税と標準税率以下課税の同時採用

同一年度に同時に、ある税目で標準税率を超えた税率を採用し、他の税目で標準税率以下の税率を採用することは、一般的には「財政上の特別な必要」の要件に反すると考えられる。ただし、特定の税目に関して他の団体よりも徴収コストが著しく高くなるという特殊な事情がある場合などは

除くことは合理的と考えられる。

#### ②地方交付税との関連

基準財政需要額に算入されている経費の赤字分補填するための超過課税は「財政上の特別な必要」の要件を充足しないと考えられる。

#### ③超過課税の期限

時限的な限界を設けない超過課税は「財政上の特別な必要」の要件に照らして適切でない。

#### 参考文献

- ・石島弘『課税権と課税物件の研究』信山社、平成15年。
- ・確井光明「地方税における受益による不均一課税の可能性」『地方税』第56巻第6号、平成17年。
- ・確井光明『地方税のしくみと法』学陽書房、平成13年。
- ・金子宏『租税法』第14版、弘文堂、平成20年。
- ・金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣、平成19年。
- ・財団法人自治総合センター『地方税における目的税のあり方に関する調査研究報告書』平成2年3月。
- ・財団法人自治総合センター『課税自主権の活用のある方について』平成13年12月。
- ・財団法人自治総合センター『地方税制度に関する調査研究 地方税における法定外目的税の活用方策に関する調査研究報告書』平成14年3月。
- ・清永敬次「地方団体の不均一超過課税と法律上の問題点」『ジュリスト』第667号、昭和53年。
- ・シャウプ使節団『日本税制報告書』1949年。
- ・首藤重幸「不均一課税・超過課税の法的課題」『地方税の法的課題（日税研論集第46号）』（日本税務研究センター）、平成13年。
- ・田村政志・桑原隆広編『分権時代の地方税財政』ぎょうせい、2003年。
- ・水野忠恒「法定外地方税のありかた」『税研』第19巻第5号（通巻114号）、平成16年3月。

#### 参考資料

- ・総務省自治税務局『地方税制関係資料集』平成21年5月
- ・総務省自治税務局『地方税に関する参考計数資料』平成21年2月

14) 昭和60年代に入ってから抜本的税制改革の論議において、わが国の法人所得にかかる国税・地方税を合わせた実効税率が50%を超え、他の先進諸国と比較して高すぎるとの見解が出され、その原因の一つとして法人住民税や法人事業税の超過課税によって実効税率が下がらないということから超過課税の見直し論が強く主張されたりした。こうしたなか、例えば、東京都は昭和63年には中小零細法人に対する不均一課税の適用基準（法人税額、所得金額、収入金額）を従来の2.5倍に引き上げ、法人事業税の超過税率を標準税率の1.10倍から1.05倍に引き下げた。