

課税自主権の活用のあり方について

(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

財団法人 自治総合センター

は し が き

地方分権一括法が昨年4月に施行され、地方分権改革は既に実行の段階に入ったといえる。

また、これまでの分権改革の成果を生かしつつ、今後、地方の財政面での自立性をさらに高めていくためには、自主財源である地方税の充実確保を図り、国からの財源（国庫補助負担金、地方交付税）への依存度を縮減していくことが重要である。そのため、本年6月に閣議決定された「今後の経済財政運営及び経済社会の構造改革に関する基本方針（いわゆる骨太の方針）」にも明記されたように、基本的には「税源移譲を含め国と地方の税源配分について根本から見直しそのあり方を検討する。」ことが必要であるが、各地方公共団体において、地域住民の意向を踏まえ、自らの判断と責任において、課税自主権を活用し財源確保に努めることも、地方分権の観点から望ましいことである。

実際に、多くの地方公共団体において、新たな法定外税の創設など課税自主権の活用について具体的な検討が始められているが、これまでの事例がそれほど多くないといった事情があるため、諸外国の課税自主権の実態調査等も踏まえつつ、法定外税を創設する場合に留意すべき事項についての早急な調査研究を行い、地方公共団体へ情報提供等を行うことが、円滑な制度運用のために必要となっている。

財団法人自治総合センターでは、こうした認識に立って、学識経験者を委員とする課税自主権活用研究会を設置し、地方公共団体の課税自主権の活用のあり方について、総務省の支援を得ながら調査研究を実施することにしたものである。

課税自主権活用研究会は、昨年11月に第1回会議を開催して以降、合わせて7回の会議を開催し、幅広い観点から精力的な検討を行ってきた。なお、本年6月には、ドイツ、フランスの地方公共団体における課税自主権に係る調査を実施した。

この結果、主な論点について概ね整理ができたので、この度議論を取りまとめ、地方公共団体をはじめとする関係者の活用に供することとしたものである。

また、研究会に参加いただいた委員の方々から地方公共団体の課税自主権に関して様々な角度からの論文を頂戴することができたことから、本報告書は課税自主権に関する論文集としても貴重な意義を有するものとする。

今回の調査研究の成果が、多くの地方公共団体における課税自主権の活用にあたって参考として役立ち、地方税財源の充実確保に資することを期待するものである。

課税自主権の活用のあり方については、その性格上様々な事例を積み重ねていく中で、より総合的な体系を構築できるものであり、当初から全てにわたり網羅的な議論をするのは難しい面がある。したがって、今後ある程度の事例が集積した段階において、さらに幅広く掘り下げた検討を行うことも考えられる。

今回、この調査研究を実施するにあたって、御多忙のところ御協力を賜った関係者各位に対して心から感謝申し上げます。

なお、この調査研究は、(財)全国市町村振興協会からの助成を受けて実施したものであり、ここにあわせて、感謝の意を表する次第である。

平成13年12月

課税自主権活用研究会

座長 金子 宏

財団法人自治総合センター

理事長 松本英昭

課税自主権活用研究会名簿

座長	金子 宏	東京大学名誉教授
委員 (順不同)	植田 和弘	京都大学大学院経済学研究科教授
	碓井 光明	東京大学法学部教授
	工藤 裕子	早稲田大学教育学部専任講師
	近藤新太郎	日本税理士会連合会副会長
	神野 直彦	東京大学経済学部教授
	中里 実	東京大学法学部教授
	沼尾 波子	日本大学経済学部専任講師
	橋本 勇	弁護士
	林 宜嗣	関西学院大学経済学部教授
	水野 忠恒	一橋大学法学部教授
	八木欣之介	慶応義塾大学総合政策学部教授
	石井 隆一	総務省自治税務局長
	田村 政志	総務省大臣官房審議官(税務担当)
	小室 裕一	総務省自治税務局企画課長
	岡崎 浩巳	総務省自治税務局都道府県税課長
三宅 義彦	総務省自治税務局市町村税課長	
株丹 達也	総務省自治税務局固定資産税課長	

目 次

I 課税自主権の活用のあり方について	
第一 課税自主権の意義	3
1. 課税自主権の意義	3
(1) 課税自主権の意義と地方財政上の位置付け	3
(2) 地方分権一括法等による改正の趣旨	4
2. 外国の状況	4
(1) ドイツ	5
(2) フランス	6
第二 法定外税制度	7
1. 法定外税制度の沿革	7
2. 法定外税に係る現行制度等	8
(1) 法定外税に係る同意を要する協議制の意義	8
(2) 不同意要件の内容と解釈	8
ア これまでの基本的考え方	8
① 第1号要件	8
② 第2号要件	9
③ 第3号要件	9
イ 第3号要件と租税体系等との関係について	9
ウ その他	10
(3) 同意に係る処理基準	10
(4) 不同意要件の審査手続き	11
3. 法定外税制度を巡る主な論点と課題	11
(1) 法定外税の政策的な活用	11
(2) 原因者負担金及び受益者負担金的な税としての活用	13
(3) 法定外税と法定税との関係	13
ア 地域的消費税と消費税との関係	13
イ その他	14
(4) 課税権の帰属と調整の問題	14
(5) 法定任意税制度との関係	15
(6) 不同意要件のあり方	15
(7) その他留意すべき事項	15
ア 納税者への説明	15
イ 租税原則との関係等	16

II 各委員の論文

各委員の論文については省略

I 課税自主権の活用のあり方について

第一 課税自主権の意義

1. 課税自主権の意義

(1) 課税自主権の意義と地方財政上の位置付け

地方公共団体には、その課税自主権の尊重の観点から、地方税法上、税率の自主設定と法定外税とが認められている。

地方公共団体が住民の意向を踏まえ、自らの判断と責任において課税自主権を活用することは、それを契機に住民の受益と負担の対応関係がより明確に意識されることなどを通じて、住民の地方自治に関する関心や参加意識の高まりが期待されるなど、地方分権に資する重要な意義を有すると考えられる。

特に我が国の法定外税制度は、地方税法に基づき地方公共団体の判断により独自の税を創設できるものであるが、欧米主要国においてもドイツの州(Land)でその州内の地方公共団体に独自課税を認めている例があるほかは、フランス等でもそのような制度は設けられておらず、課税自主権の観点から画期的な制度となっている(注1)。

地方公共団体の課税自主権の地方財政上の意義、位置づけは、概ね次のとおりである。

第一に、税率の自主設定については、国民の税負担が地域によって不均衡とならないよう、主な地方税の税率は地方税法で標準税率を法定し、標準的な税収はそれにより確保することとし、財政上の特別の必要がある場合には、これによらない税率、すなわち超過課税などにより地方公共団体が個別に対応する制度となっている(注2)。

第二に、法定外税については、その地域の財政需要を充足するため、法定税以外の税源に着目して課税することが適当な場合があることから制度上設けられているものである。各地方公共団体の特殊事情を勘案し、①原因者負担金・受益者負担金的な性格を持つ場合、②地域に特別な税源が存在し、法定税目との関係を考慮して課税することが適当な場合等に活用されており、最近では、環境などの政策目的を有するものも注目されているなど、地方自治にとって大きな意義を有するものと考えられる。

もっとも法定外税は、主な税源が法定の国税・地方税により既に課税されているため、地域により事情は異なるものの、一般的には多くの税収を期待することはできないものと考えられる。

(注1) ここでは、フランス等の単一国家の地方公共団体やアメリカやドイツのような連邦国家の州内の地方公共団体の課税権について述べているものである。

なお、アメリカに関しては、歴史的に州は固有の行政権能を有し、連邦は州から授けられた権能のみを有するものであるという考え方があることから、州の税制が州の課税権に基づき連邦税制からは独立して企画・立案されており、地方公共団体の課税権の範囲もそれぞれの州が州法で決めることになっている。

例えば、ニューヨーク州では地方公共団体の人口段階別にどの税目まで認めるかが州法で決まる規定となっており、法定税・法定外税という区分自体がないと考えられる。

(注2) 地方税法第1条第1項第5号において標準税率は、「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の特別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」と定義されており、個人住民税、法人住民税、法人事業税、固定資産税といった基幹税をはじめ、多くの税目で標準税率が採用されている。

(2) 地方分権一括法等による改正の趣旨

地方公共団体の課税自主権に係る制度については、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明確化、課税の選択の幅の拡大などの観点から、地方税法の改正が行われた。

具体的には、税率の自主設定については、①個人市町村民税均等割及び所得割の制限税率の廃止、②個人道府県民税所得割における標準税率を採用しない場合の国への事前届出等の廃止が行われた(平成10年度地方税法改正)。

また、法定外税については、①国の許可制から国との同意を要する協議制への改正、②積極的許可要件とされていた「税収入を確保できる税源の存在」及び「税収入を必要とする財政需要の存在」の同意要件からの除外、③法定外目的税の創設が行われた(地方分権一括法による地方税法改正(平成12年4月1日施行))。

このうち、法定外税についての協議制への移行は、地方分権一括法により、国と地方公共団体との関係を対等・協力の関係にしていく観点から改正されたものであり、同法による改正後の地方自治法に規定された同意の基準や標準処理期間の設定・公表などにより、手続面での公正・透明性の向上も併せて図られた。

なお、法定外税の不同意要件については、多様な法定外税があり得るため、現時点で十分に具体的な基準を設けることには至っていないが、今後の事例の積み重ねにより、基準をさらに明確にできるよう努めていくことが必要である。

2. 外国の状況

以下に述べるとおり、我が国の法定外税制度に類似する市町村の独自課税を認めるドイツにおいても、①原因者負担金・受益者負担金的な性格を持つ場合、②地域に特別な税源が存在し、財源確保のために課税する場合、③地域の環境などの政策目的を有する場合に意義があるとされていること、一般に多くの税収を期待することができないことなど、我が国と同様の事情にあり、その制度の考え方や位置づけを確認することができたところである。

またフランスにおいても、①原因者負担金・受益者負担金的なもの、②地域により特別な税源が認められるもの等について、課税自主権の一環として様々な税が法定任意税として位置づけられ、地域の状況に応じ活用されている。

(1) ドイツ

ドイツ基本法では、「自治の保障は、財政上の自己責任の基盤をも包含する」という明確な根拠規定が置かれ、具体的な市町村への税源の配分については、①共同税である所得税及び付加価値税からの配分、②独立税としては、物税である営業税及び不動産税とともに、地域的消費税・支出税を課することができる旨定められている(注1)。

営業税及び不動産税の税率は、市町村の議会で予算を決める際に独自に決定することとされている。

地域的消費税・支出税は、各州の市町村公租公課法に基づき、市町村が条例により独自に課税することが基本とされており、我が国の法定外税と類似の制度となっている。

この地域的消費税・支出税(市町村独自課税)として、現在、娯楽税、犬税、副次的住居税、狩猟税、飲料税等が課税されているが、その税収は約11億マルク(1999年)で市町村の独立税の税収の1.5%に過ぎない。このため、これらについては「雑税(bagatell Steuer)」と通称され、通常、財源確保上の意義はそれ程大きくないとされている(注2)。

市町村独自課税については、犬税による犬の数の抑制、娯楽税による風紀是正のための誘導など、政策目的での活用に大きな意義があるとされている。

市町村独自課税に対する市町村における決定権限の強化が図られる傾向にある。従来、州法で課税の内容が規定されていたものについても、市町村が自主的に決定できるように、税率等を市町村条例で規定するように改正されている(例えば、ノルトライン・ヴェストファーレン州の娯楽税法で税率の自由化が図られている等)。

市町村独自課税に対する州の関与については、認可を必要とする州と必要としない州がある。また、バイエルン州では、州法により、市町村が、娯楽税、飲料税、狩猟税等を課税することが禁止されている。このような相違は、税負担の統一性と市町村の特殊事情の考慮のどちらに力点を置くかにより生じているとされている。

州が関与する場合に考慮される事項は、市町村独自課税が連邦や州の憲法・法律に違反するかどうかを中心である。

ドイツでは日本と異なり行政裁判所が設けられ(注3)、市町村独自課税が連邦や州の憲法・法律に違反するかどうかについて様々な訴訟を扱っている。判決によってその法的正当性が確認され、あるいは必要な修正が加えられることにより、住民の理解をより得やすいものにするに役立つほか、他の市町村において同じ種類の税を導入しやすくなる面があるといわれている。

(注1) 基本法第105条第2項 a では、「州は、地域的消費税・支出税が連邦法で規律された税と同種のものでない間、またその限度において、これらの租税について立法する権限を有する。」とされ、第106条第6項では、「物税の収入は、市町村

に帰属し、地域的消費税・支出税は、市町村、または、州の立法の基準に従って市町村組合に帰属する。市町村は、法律の範囲内において物税の税率を確定する権利が与えられるものとする。」とされている。

(注2) バーデン・バーデン市の2001年予算では、不動産税1,879万マルク、営業税3,575万マルクに対し、独自課税である娯楽税30万マルク、犬税31.5万マルク、狩猟税6.5万マルク、副次的住居税90万マルク、保養税(クアタックス(Kurtax))300万マルクとなっており、これらの収入に対する娯楽税以下の独自課税の収入の割合は7.7%である。このように、地域によっては財源確保の面でも一定の意義を有していると言える。

なお、我が国では、平成11年度決算で、都道府県税収及び市町村税収全体では法定外税の占める割合はいずれも極めてわずか(都道府県分 0.142%、市町村分 0.002%)であり、都道府県では福井県(核燃料税)が4.4%、市町村では熱海市(別荘等所有税)が3.2%となっている。

(注3) ドイツでは、行政裁判所が設けられており、そこでは政令や条例が法律に違反しないかどうか、法律が連邦や州の憲法に違反しないかどうかを審査し、規範が正しく解釈・適用されるように統制する機能を担っている。

(2) フランス

市町村税として、4つの基幹税(①住居税、②既建築固定資産税、③未建築固定資産税、④職業税)のほかに、法定任意税として、公共交通機関税、家庭廃棄物収集税、滞在税、広告関係税、スキー場リフト等設置税、電気税等、相当種類の税を課することができることとされている。この法定任意税は、市町村の財政上の自治の現れとして、地域の状況に応じ活用されている。

フランスでは、1789年に人権宣言が発せられて以降、あらゆる租税は国の法律によらなければならないこととされており、市町村における財政上の自治も国の定めた枠組みの中でしか行使されず、国の地方出先機関の長である地方長官が合法性の確認を行っている。

主要4税の税率については、法律で定められた条件に従って、市町村の議会によって決定される。前年度に県内で確認された自治体平均税率の2.5倍(税目によっては2倍)以上にはならず、あるいは、全国平均税率の方が高い場合には、その2.5倍(税目によっては2倍)以上にはならないこととされている。このうち、職業税は、例えば、住居税の増加率を超えて増加することができず、住居税の減少率以上に減少することはできないこととされている。

また、住居税は、基礎控除等についても一定の割合の範囲内で市町村において独自に設定することができることとされている。

法定任意税のうち、家庭廃棄物収集税については、実際の回収・処理費用とのバランスから税収を定めた上、税率を定めるという方式となっている。また、滞在税については観光客の支払いに応じた課税と定額課税を選択でき、広告に関する税については面積に対して課税されるものと賃貸料に対して課税されるものを選択できるようになっている。

第二 法定外税制度

1. 法定外税制度の沿革

我が国においては、明治年間から、特定の地方公共団体が単独で課税を行う必要がある場合には、地方公共団体の独自課税を認める制度が設けられてきた(注1)。しかしながら、主な税源が法定税において課税される中、大衆重課など課税の不合理性の問題、地域間の負担の不均衡の問題等が生じたため、数次にわたり、地方に適当な税源を付与し、地方の零細な税を整理することが目指された。

特に、シャウブ勸告(注2)では、地方税収入を拡充し、他方で零細な税(いわゆる雑税)を整理することとされ、昭和25年の地方税制改正では、市町村の基幹税目として固定資産税と市町村民税が設けられるとともに、多くの法定外独立税を含めた零細な税が廃止された。

昭和30年前後から昭和32年にかけて法定外普通税が再び増加傾向を示したが、昭和33年には、地方税や地方交付税により地方税財政制度が充実してきたこと、また国民負担の軽減に努めるべき必要性が生じてきたことを背景として、法定外普通税について、意義が認められるものとそうでないものに区分し、後者については、地方公共団体の自主的な判断を前提としつつ見直すべき旨、自治庁税務局長通達(昭和33年4月5日 自丙府発第32号)が出されている。

その後、昭和30年代・40年代に、法定外普通税の課税団体数が大幅に減少し、今日に至っている。

(注1) 現行地方税法施行以前における「法定外税」に係る沿革は、府県と市町村ではかなりの差異が見られるが、一時期の府県税の制度を除き、現在の法定外税と同様に地方公共団体が税目、課税標準、税率等を独自に決定できる仕組みが認められていた。

府県では、明治13年の太政官布告第17号「地方税中営業税雑種税ノ種類及制限改正」により、営業税、雑種税といった法定税目のほかに、地方特別の課税を要するものについては、府県は、内務省及び大蔵省の裁可を受けて特別税を課することができることとされた。その後、大正15年の「地方税ニ関スル法律」の制定等により府県税の雑種税(法定された税目以外のものが多数に上っていた)については税目の整理、課税標準及び課税制限を規定したが、なお内務大臣及び大蔵大臣の許可を受けたものは課することができることとされており、昭和11年度では法定税目以外の特別税目が29種に及んでいた。その後、道府県については法定外税(法定外独立税)を認めない時期(昭和15年から昭和21年までの間)もあった。

これに対し、市町村では、明治21年の「市制」「町村制」において、必要な場合において内務大臣及び大蔵大臣の許可を得て、市町村限りで税目(市町村特別税)を設けて賦課することとされた。この市町村特別税は昭和15年の「地方税法」の制定以前で28種あったが、制定後は法定外独立税として、引き続き、内務大臣及び大蔵大臣の許可を受けて課税することができることとされた。

(注2) シャープ勧告では、「3大地方税、すなわち、地租、家屋税（不動産および減価却をなし得る資産に対する課税または簡単に「不動産税」と呼ばれるべきもの）、住民税および事業税を大幅に修正すること。住民税収入は現在の2倍以上にすること、および地租、家屋税収入は3倍以上にすること。」（勧告第2章A節四）、「われわれの計算によれば、法定外独立税（non-legalized taxes）は将来において減少すべきことになっているが、われわれは地方団体間の事情の相違によって特別な場合には（in specific instance）これを必要とすることがあるかも知れないということを承認する。」（勧告第13章C節五）、「地方自治のために、われわれは、地方行政単位がこれらの租税を、その賦課しようとするかも知れない他の法定外独立税とともに、法定外独立税として課することを許されるように勧告するものであるが、地方当局に対しては法定外独立税の数はこれを制限するように忠告したい。しかし、われわれは、各地方団体は一般にこのことを自ら自由に決定すべきものであると信ずる。」（勧告附録A・E節）とされている。なお、シャープ勧告当時の法定外独立税は、都道府県で30税目、市町村で184税目あり、勧告の趣旨は地方の法定の基幹税の大幅な拡充を図る一方で、地方公共団体が法定外のいわゆる雑税などについては、自主的に抑制することを期待するものであったと解される。

2. 法定外税に係る現行制度等

(1) 法定外税に係る同意を要する協議制の意義

法定外税の創設に際し、総務大臣の同意を要する協議制が設けられている趣旨は、地方自治の本旨に基づく地方公共団体の課税自主権を尊重しつつ、国の経済施策等との調和を図ろうとするものである。

地方税法第261条、第671条及び第733条に基づき、総務大臣は、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(第1号要件)、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(第2号要件)、③①、②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(第3号要件)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こととされている。

(2) 不同意要件の内容と解釈

ア これまでの基本的考え方

各不同意要件の内容、解釈については、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等及び留意事項について」（以下「平成13年局長通知」という。）によると次のとおりとされている。

① 第1号要件

(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。

「国税又は他の地方税と課税標準を同じくし」とは、実質的に見て国税又は他の地方税と課税標準が同じである場合を含むものであり、「住民の負担が著しく過重となること」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、住民の負担が著しく過重となると認められることをいう。

② 第2号要件

(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。

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ると認められることをいう。

③ 第3号要件

(3) (1) 及び (2) 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。

「国の経済施策」とは、経済活動に関して国の各省庁が行う施策のうち、特に重要な、又は強力に推進を必要とするものをいい、「国の経済施策に照らして適当でないこと」とは、課税の目的、内容及び方法、住民（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、税収入見込額、特定の者によって惹起される特別な財政需要に要する費用のために負担を求める税については当該税收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ことを認めることをいう。

イ 第3号要件と租税体系等との関係について

第3号要件については、さらに次の点が考えられる。

日本の租税体系においては、租税と原因者負担金や受益者負担金を必ずしも厳密に区別していない(注)。実質において原因者負担金や受益者負担金の性質を持つものを、法定外目的税又は特定財源としての法定外普通税の形で徴収する場合は、単に財源調達を目的として課税する場合とは異なるため、「国の経済施策」との関係が問題になるようなケースでも、「国の経済施策」とは矛盾しないという考え方が成り立ち得る。その場合には、第3号要件への該当性の判断に当たり、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を議論する必要がある。

租税施策については、国・地方の経済活動である財政に係る資金確保の根幹であり、また、地方税法の規定ぶりに照らしても、第3号要件の国の経済施策の一つとして含まれ得る。このため、第3号要件の解釈として地方税法等租税関係法との関係を考慮すべき場合がある。

例えば、地方税法の法定税目に非課税規定がおかれている場合に、これと同様の趣旨の法定外税として、当該法定税目の非課税対象に課税するときなどはこのケースに該当すると考えられる。

(注) ドイツにおける税と使用料・手数料、負担金・分担金との関係

公共団体の歳入源には、税 (Steuer)、使用料・手数料 (Gebühr)、負担金・分担金 (Beitrag) の3つの区分がある。この3つをまとめた上位概念として公租公課 (Abgabe) が位置づけられる。これらは、国、地方が一方的に課することが可能である。

税の定義としては、「特別の給付に対する反対給付ではなく、法律が給付義務をそれに結びつけている要件に該当するすべての者に対し、収入を得るために公法上の団体が課する金銭給付をいう。」とされている。

それに対して、使用料・手数料及び負担金・分担金は、給付・反対給付の関係が明確にされているものである。

使用料・手数料と負担金・分担金の相違は、使用料・手数料は実際の便益の享受に対応した負担となっており、例えば、具体的な施設を利用した場合などに徴収されるのが使用料・手数料である。それに対して、負担金・分担金はあらかじめその額が設定されており、将来、施設等を利用する可能性がある場合に徴収されるものとされている。

原則として、市町村は、様々なサービスの反対給付として一定の限度の範囲内でサービスの受益者等から負担金を徴収することができ、さらに税金を課することができることとされている。この趣旨は、市町村が特定行政サービスに対する受益者負担の回収を放棄することを阻止し、特定者の利益になるサービスに係る行政費用を一般収入で賄い、それによって税を通じて住民全体に負担を負わせることを防止しようとするものである。

ウ その他

法定の不同意3要件以外にも、憲法や法律に明らかに違反する場合には、法秩序全体から見て不同意とすべき場合があると考えられる(注)。なお、これについては、地方税法に法定外税の不同意要件として3要件が明示されている以上、余程極端な場合以外は3要件以外の要素を考慮すべきではないのではないかとの意見もあった。

(注) 同意・不同意が憲法原則(平等原則等)により限界付けられるという法解釈上の考え方としては、①不同意要件に係る規定の規範としての内容自体が、憲法の原則の範囲内になると解する解釈(限定合憲解釈)のほか、②不同意要件に係る規定の規範としての内容自体が直接憲法原則の枠内に限定されるわけではないが、不同意要件に係る規定を適用する総務大臣が憲法に反するものに同意を行った場合には、その同意という行為が違憲となると解する解釈(適用違憲)が考えられる。

(3) 同意に係る処理基準

地方分権一括法によって、法定外税の創設に際しての国の許可が同意を要する協議制へ移行したこと及び地方自治法の改正に伴って、既に第一1.(2)で述べたとおり同意に係る処理基準や標準処理期間の設定・公表等が行われ、手続面の公正・透明性の向上が図られた。

このうち同意に係る処理基準は、平成13年局長通知において示されている。この通知は、法定外税協議の事例を踏まえつつ、地方公共団体の課税自主権の活用の取組に資するとの観点から、従来のお知らせでも示されていた同意

に係る処理基準に加えて、新たに法定外税の検討に際しての留意事項を示したものである(注)。

処理基準については、地方公共団体が法定外税についてより確実な見通しをもって検討することができるよう、最近の協議により定着したと考えられる解釈等や、平成13年局長通知で留意事項として示しているものの一部を処理基準として示すことについて検討することが考えられる。

なお、処理基準については、法定外税制度の適切かつ円滑な運用に資する観点から、事例の積み重ねに応じ、適時、適切に見直しを行うという柔軟な対応が望まれる。

(注) 地方分権一括法による改正後の地方自治法第250条の2の規定により、同意をすることがどうかを法令の定めに従って判断するために必要とされる基準を定めなければならないこととされた。地方税法に基づく法定外税の同意について、同条に基づく基準として定めたものが処理基準である。一方、処理基準とともに示している留意事項は、法定外税の検討に際しての留意事項を地方自治法第245条の4第1項の規定による技術的な助言として示したものである。

(4) 不同意要件の審査手続き

地方税法第670条の2により、総務大臣は、同意・不同意について、地方団体の推薦委員等により構成される地方財政審議会(注)の意見を聴かなければならないこととされている。

なお、法定外税については、地方公共団体をはじめ関係方面の関心が高いため、地方財政審議会の審議の経過等については、原則公開とすることが望ましい。

このほか、地方公共団体が、法定外税の導入について議会に提案する前に、総務大臣に対し内協議を申し出て、その内協議の過程で論点等について議論するということが考えられるのではないかとこの意見があった。

(注) 地方財政審議会は、地方交付税、地方譲与税、各種交付金、地方公共団体の翌年度の歳入歳出総額の見込額等に関し、法令によりその権限に属させられた事項を審議し、総務大臣に必要な勧告をする総務省の附属機関である。

委員は、地方自治に関し優れた識見を有する者のうちから、衆議院及び参議院の同意を得て内閣総理大臣が任命する5人の委員をもって構成される。

委員には、①全国の都道府県知事及び都道府県議会の議長の各連合組織が共同推薦した者、②全国の市長及び市議会の議長の各連合組織が共同推薦した者、③全国の町村長及び町村議会の議長の各連合組織が共同推薦した者各1名を含まなければならないこととされている。

3. 法定外税制度を巡る主な論点と課題

(1) 法定外税の政策的な活用

租税の基本的な機能は、公的サービスの財源調達にあるが、この財源調達としての収入確保等の税本来の性格を備えていれば、特定の政策の実現や特

定の行為の抑制・促進を主たる目的とする法定外税を創設することができるものと考えられる(注)。

環境問題は、水質汚濁や騒音などのように、限られた領域で発生する地域的な問題から、地球温暖化などのように地域や国の境界を超えて発生する問題まで、多様なものがあり、従来の規制的手段のみならず、租税も含めた総合的な対策が望まれている。

いわゆる環境税と言われているものは、「環境保全のための政策手段としての税(インセンティブとしての環境税)」と「環境対策費用を原因(受益)者からその寄与(受益)に応じて負担させる財源調達のための目的税」という両側面をあわせもつ、二重性を持った税であると考えられる。

環境税を地方税として課税する意義としては、①環境問題の発生領域が多様化し、地域における各種の政策を総合的に担う行政主体である地方公共団体の果たすべき役割が高まっていること、②例えば、地球温暖化対策については、住宅等のライフスタイルや公共交通等社会システム面での配慮が必要のように、環境問題への対応について地方公共団体の役割が大きくなっていること、③地方公共団体がこれまで蓄積してきた公害対策の経験や整備してきた体制を活かせることなどがある。

その場合、地域固有の問題はもとより、全国で広く発生する問題についても、地域により影響の度合いが異なることから、それに応じた課税標準や税率等を採用でき、国が画一的な税制を導入するよりも、効率的で望ましい環境汚染活動の抑制が可能になることが少なくないと考えられ、そのような場合、法定外税の活用が望ましいといえる。

地方公共団体における環境管理に要する費用については、原因者や受益者から調達すべきであるとの原則の適用が、より一層強められるべきである。

環境税については、その政策目的の対象となる地域が、例えば産業廃棄物の問題等において見られるように、地方公共団体の境界を超える場合が多いため、課税権の問題について、地方公共団体間の連携・調整が課題となる。

環境税以外にも特定の政策目的を実現するための税の活用分野としては、風紀是正や公衆衛生等の観点から、一定の行為を抑制することなどが考えられる。

(注) カッセル市包装税条例に関するドイツ連邦憲法裁判所判決概要(1998年5月7日)

ヘッセン州カッセル市で使い捨て包装材及び使い捨て食器に対して、その中に入れられた飲食物がその場での飲食用に販売される場合において、条例に基づき包装税を課していたが、ファストフード事業所経営者などが原告となり税条例の合憲性が争われた訴訟の判決。

原告は、包装税は使い捨て容器等の使用の抑制を目的とし、財政収入を確保するという税の本質と矛盾すると主張したが、判決では、租税立法権は基本的に政策誘導目的で行使できることから、この主張は退けられ、包装税は基本法第105条第2a項の意味での地域的消費税であるとされた。しかしながら判決は、包装税条例が、廃棄物法について実体的権限を有する連邦が定めた「協力コンセプト」に抵触する

ので、法治国家主義上の権限行使の範囲を越えるものであるとして無効としたところである。

なお、ドイツの租税通則法第3条第1項では、税について次のように定義している。

「租税とは、特別の給付に対する反対給付ではなく、法律が給付義務をそれに結びつけている要件に該当するすべての者に対し、収入を得るために公法上の団体が課する金銭給付をいう。なお、収入を得ることは附随目的とすることができ。関税および輸入課徴金は、この法律の意義における租税である。」

(2) 原因者負担金及び受益者負担金的な税としての活用

法定外目的税は、受益と負担の関係が明確である場合の法定外税として新たに設けられたものであるため、原因者負担金・受益者負担金的な税や使用料、手数料等に近い性格を持つ税は、原則として法定外普通税ではなく、法定外目的税とされるべきものである。

事業者には法定外税として環境税を課税する場合、事業税との二重課税の問題が議論されることがある。しかしながら、環境税が原因(受益)者負担金的な税であれば、特定の公益サービスと特定の個人(集団)の原因行為、若しくは受益等との個別の関係に着目して負担を求めることとなり、一方、事業税は、事業活動と地方公共団体の行政サービスから受ける一般的な応益関係に着目して課することとされているので、両者の性格は異なり、二重課税とはならないものと考えられる。

(3) 法定外税と法定税との関係

ア 地域的消費税と消費税との関係

個別消費税については、その地域で費消されるものについては税源の地域への帰属が明確であるため、地方税として構成することが比較的容易である。

ドイツにおいては、市町村独自課税は地域的消費税・支出税とされている。付加価値税との関係では、課税の趣旨や課税標準等が異なることもあり、二重課税であるとはされていない(注)。

さらに、市町村独自課税としてホテルへの宿泊等に課税することも、付加価値税との二重課税とは考えられていない。例えば、フランスの滞在税やドイツの保養税(クアタクス)などがこれに該当する。

したがって、我が国においても、消費税(地方消費税を含む。)との関係において、法定外税として地域的消費税・支出税を創設することもあり得ることと考えられる。

(注) ドイツの市町村独自課税に係る同種性(Gleichartigkeit)の要件について

連邦税と同種性を有する市町村独自課税が禁止されている理由としては、それによって連邦税と市町村税の管轄範囲の境界が明確にされるという点が挙げられる。連邦は国民の均質な生活環境整備のため課税権が与えられており、同種性の禁止により、市町村は連邦が課税する税源に対しては課税できないこととされている。これは、1969

年の財政改革時に、当初の基本法の改正案では、市町村独自課税は「従来からの」税に限られていたが、各州がこれに異議を唱えたために削除され、代わりに「連邦法の規定による税と同種でない限り」と改められたことからもうかがえる。

同種性への該当の有無を判断する場合、対象となる二つの租税がその性格を規定する項目において本質的に一致するかどうかという点が問題となる。具体的には、課税対象、納税義務者、課税標準、徴収形態、税の経済的影響、同一の経済的能力をその源泉としているかが問題となる。特に、両方の税が同じ経済的能力の源泉に課税するものであるかどうかという基準は、他の基準に比べて決定的な重要性が与えられている。

イ その他

国税や法定地方税としては、既に廃止された税に類似する税であっても、当該地域における特別の事情などにより必要が認められるものであれば、法定外税として新たに設けることもあり得ることと考えられる。

(4) 課税権の帰属と調整の問題

従来、地方税法に関しては、地方と国の関係の議論が中心であり、地方と地方が対立することについてはあまり議論がなされてきていないが、地方税法が地方公共団体間の課税権を調整することにより、むしろそれぞれの地方公共団体の課税自主権を保障する機能を担っていることに注目すべきである。なお、これは、国際社会において課税管轄権調整のための条約等があることに似ている。

法定外税については、地方税法上「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」及び「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じる収入」に対しては、課税できないこととされている。この規定は、ある地方公共団体がどの範囲まで課税することができるかを明確にした規定であるとも考えられる。

また、地方公共団体の法定外税に係る課税権の帰属と調整の問題を考えるに当たり、①国際課税においては、他国の領土主権の及ぶ地域においては執行管轄権を有しないため、通常そのような執行管轄権を前提とした租税の立法は考えられないこと、また、②アメリカの州小売売上税については、物理的な境界にとらわれることなく、企業の経済的活動と州のサービスとの間の結びつき（ネクサス（NEXUS））が認められる限りは、当該州に課税管轄権を認めていること等が参考になるのではないかと意見があった。なお、ネクサスの要件としては、①州内での小売拠点等の存在、②州内での受注活動等の実施、③州内における事業者の資産の存在等が挙げられる。

この点、例えば域外の産業廃棄物の排出事業者を納税義務者とする税であっても、当該者による域内の中間処理施設又は最終処分場への搬入を課税対象とするものについては、課税権の帰属に関する問題は生じないものと考えられる。

(5) 法定任意税制度との関係

我が国の法定任意税のうち、都市計画税については、現に多数の団体に課税されているが、共同施設税、水利地益税等は必ずしも活用されていない。

これに対し、フランスでは、法定任意税については、①原因者負担金・受益者負担金的なもの、②地域により特別な税源が認められるもの等について課税自主権の一環として様々な税が位置づけられ、地域の状況に応じ、活用されている。

法定任意税については、法定外税に比べて同一課税客体に対する地方公共団体間の課税権の調整や課税の整合性を図りやすく、かつ実際に課税する可否かは地方公共団体の判断に委ねることができること等から、地方公共団体の法定外税の活用状況を勘案しながら、課税自主権の活用の方策として、法定任意税制度をより積極的に導入することについて検討することが適当と考えられる。

(6) 不同意要件のあり方

制度上の課題として、法定外税に係る不同意要件の解釈の一層の深化が必要である。また、地方税法の不同意要件の規定としてのあり方も、事例が積み重ねられる中で見直す必要が生じることもあるとの意見もあった。

例えば、地方公共団体における最近の検討事例を踏まえると国や地方公共団体への課税等に関する地方税法上の非課税規定のあり方、それと不同意要件との関係等についても検討する必要がある。

後述3.(7)イ「租税原則との関係等」で指摘した租税原則から不相当と考えられる事例については、不同意要件として明確に位置づけることも検討する必要がある。

(7) その他留意すべき事項

ア 納税者への説明

法定外税が住民の一部や住民でない者のみを対象とする場合、地方議会を通じた自制が働きにくいため、納税者に対し合理的な課税の根拠（特別な受益や特別の財政需要の発生）等を示すとともに、納税者となる者の意見を聴くなど所要の手続き上の配慮が求められる(注)。

住民に対して新たな負担を求める場合には、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、住民の合意を得やすい面があるので、法定外目的税もそのような意義が考えられる。例えば、アメリカの州や地方公共団体の課税においても、特定目的のための目的税（Ear Marked Tax）の割合が相当高くなっている。

なお、受益と負担の関係については、正規の手續により費用を負担し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てるような税の場合には、違法な者のために必要となる費用を善良な者に負担させるもののように住民（納税者）から受け止められるものになりかねないという意見もあった。

(注) 地方税法第350条第2項の規定により、固定資産税については、一の納税義務者の課税標準の全体に対する割合が3分の2を超える場合で、かつ1.7%を超える超過課税を実施しようとする場合には、市町村議会において、当該納税義務者の意見を聴くものとされている。

イ 租税原則との関係等

法定外税についても、公平、中立、簡素の租税原則に則ったものとするべきであり、また、零細課税となる場合も少なくないことから、徴税経費と税収の均衡も十分検討しておく必要がある。さらに、納税義務者に対する負担の程度に関連して、特別徴収義務者の事務負担等についても議論を尽くしておくなど、課税側の論理だけでなく納税者の立場に立った検討が加えられるべきだと考えられる。

租税原則との関係については、特定の者のみを納税義務者として狙い撃ちするような課税や域内・域外を差別するような課税は、法定外税といえども課税の公平といった租税原則から不相当と考えられる。

法定外税の課税を行う期間については、社会経済情勢の変化に伴う国の経済施策の変更の可能性等にかんがみ、税源の状況、財政需要、住民（納税者）の負担等を勘案して、原則として一定の期間を定めることが適当である。