

地方団体における法定外目的税について

**大阪大学大学院法学研究科教授
財務総合政策研究所特別研究官
知原 信良**

2002 年 4 月

本論文の内容は全て執筆者の個人的見解であり、
財務省あるいは財務総合政策研究所の公式見解
を示すものではありません。

財務省財務総合政策研究所研究部

〒100 - 8940 千代田区霞が関 3 - 1 - 1

TEL 03 - 3581 - 4111 (内線 5222)

地方団体¹における法定外目的税について

平成 13 年 3 月

大阪大学大学院法学研究科教授

知 原 信 良

1. はじめに

2000 年 4 月に施行された地方分権一括法で、独自課税制度の要件が緩和され、地方団体の課税自主権が拡大した。法定外税は法律に定めのない地方税を条例によって設けるものであるが、これまでから認められていた法定外普通税に加えて、新たに法定外目的税が認められた。さらにこれまでは法定外税の課税には、自治大臣の許可が必要であったが、制度の改正により、総務大臣（旧自治大臣）との協議を経て同意が得られれば導入できるなど、要件の緩和が図られた。これを受けて、数多くの地方団体は、具体的な法定外税の検討を始めた。新税構想も数多く明らかにされ、既に総務大臣の同意を得て実現したものもあるが、今後とも引き続き地方議会での審議が進められることになるものと考えられる。

独自課税が認められ、課税の自主性が尊重されるようになり、わが国にも漸く真の意味での地方自治が運営できる時代になったといわれる。本当にそうだろうか。明治以来幾度となく試みられた地方団体の自主性に向けた努力には、時代を背景にした強弱の差が大きいこともあったが、推進とその失敗による揺り戻しの繰り返しであった。しかし一貫して認められる流れは、時代を経るにしたがって地域住民にとって地方行政の重要性が増大してきていることである。過去にもあったが、単純な自主性の増大は、地域のわがままを許

¹ 「地方団体」は、地方税法 1 条 1 項 1 号に定義されており、「道府県または市町村」のみを指している。地方税法において、都および特別区については、その特殊な事情に配慮して、地方団体の規定を準用する形をとっている。法定外目的税については、都および特別区にも適用されることから、本稿においては、地方団体という場合、都道府県および市町村(特別区を含む)ものとする。

類似の概念として、「地方公共団体」「地方自治体」がある。前者は憲法や地方自治法などで用いられる用語であって、普通地方公共団体である都道府県、市町村のほか、一部事務組合など特別地方公共団体を含む概念である。後者は、地方自治を強調する用語として地方公共団体と同様の概念として使用されている。

すだけに終わりかねない。今回の試みも、仮に失敗となったがために、中央による手厚い支援やコントロールの強化を招くことになる事態は避けなければならない。そのためには、地域住民が自分たちの地方団体の実情を理解し、自主性のもとで自ら決めて自ら責任を果たす運営を行えることが望まれる。この論文では、法定外目的税を設けるために、経済学や租税法の観点から、何に留意をして検討していけばいいか、何を基準に判断すればいいか、について、明らかにしたい。

2. 地方税制の変遷と現状―課税自主権と目的税に注目して―

2-1. 地方税制における地方団体の自主性

わが国の地方税制は地方税法という法律で大枠が決められている。そして地方団体は地方税法の定めるところにしたがい、地方税を賦課徴収できる。地方自治というからには、課税の内容や方法を本来は地方団体の行政内容を選択する住民の意思に委ねられるべきである。しかし国民の租税負担の公平性を確保するとともに国の経済政策等にも配慮が必要なことから、地方税法において調整が図られているものである²。

この地方税法では、課税客体、納税義務者、課税標準等を一義的に定めるなど全国統一の地方税制を基本としている。しかし課税自主権という観点からは、税目や税率の決定に当たって一定の範囲内で自主性が尊重されることとなっている。現実には、第二次世界大戦後、課税自主権という考え方が明確にされたものの、緩められたり厳しくされたり、紆余曲折の経過をたどることになる。

地方税法には、地方団体が課税できる税目が列挙されており、税目決定権は基本的に国に留保されているが、一定の要件を満たせば、法定されている税目以外の税目を課税することができる。これが法定外税と呼ばれるものである。

普通税と異なり、目的税については、地方税法の規定において、「課するものとする」税目と「課することができる」税目の二種類に分けられる。前者は、特別の理由がない限り、この税目を地方団体は課税することになるが、後者の場合は、課税するかどうかは地方団体の自主性に任されている。

² 神野[2000]p.291 を参照。

表 1 地方税における適用税率

税率	税目
標準税率	(地方団体が通常よるべき税率) 道府県：道府県民税個人均等割・所得割、道府県民税法人均等割、不動産取得税 市町村：市町村民税個人均等割・所得割、入湯税
制限税率	(標準税率のうちで制限税率のある税) 道府県：道府県民税法人税割、事業税、ゴルフ場利用税、自動車税 市町村：市町村民税法人均等割・法人税割、固定資産税、軽自動車税、鉦産税 (標準税率がなく制限税率だけが定められている税) 市町村：都市計画税
一定税率	(地方団体がしたがうべき税率) 道府県：道府県民税利子割、地方消費税、道府県たばこ税、鉦区税、狩猟者登録税、自動車取得税、軽油引取税、入猟税 市町村：市町村たばこ税、特別土地保有税、事業所税
任意税率	(地方団体の判断に委ねられる税率) 道府県：法定外普通税、法定外目的税 市町村：法定外普通税、法定外目的税、水利地益税、国民健康保険税

(出所) 橋本 [1991] p.66 の表 4-3 をもとに筆者が加筆。

税率決定権については、一定の範囲内で自主的に決定できる建前になっている。具体的には、「一定税率」の場合はそれ以外の税率で課税することが認められない。これは全国的な見地からの税負担の均衡をとる必要があるものや国の経済政策の考え方を現しているものとされている。「制限税率」の場合は、上限となる税率を超えることはできないものの、それ以下の税率であれば自主的に選択できる。「標準税率」というのは、標準税率以外の税率で課税することを禁じているわけではない。標準税率の定めのある税目においては、地方団体が課税する場合、通常よるべき税率が標準税率ということであり、財政上の特別の必要があると認められる場合に、これによることを要しないとされている。しかし、地方交付税額の決定に際しては、基準財政収入額の算定の基礎に用いられることになっている。したがって、地方交付税制度が昭和 29 年度に創設されて以降、事実上、地方交付税交付金を通じて国の大きな制約を受けているといえる。また、地方団体は標準税率によって課税をしていれば、地方交付税の財源保障機能が働き、標準的な水準の行政が行える仕組みとなっている。この仕組みが、地方団体にとって標準税率を超える税率での課税である超過

課税を自主的に行おうとする誘因を殺いでいると考えられる³。ただし、標準税率に制限税率を伴っている税目の場合は、同様に標準税率が適用されるものの、制限税率を超える税率で課税することはできない。

2 - 2. 戦前の地方税制

明治以降の地方税制においては、国の出先機関から出発した府県と純粹の地方団体から始まった市町村に対して、これらの課税のあり方を規定するに際して国は異なった対応をとった。自主性・自治性に注目して制度的変遷とその背景にある考え方の変化について振り返ってみたい。

地方税は、1878 年（明治 11 年）の太政官布告（19 号）により、地方税規則が発布されたことに伴い設けられた。地方税規則は基本的に府県が徴収できる税目とその税収によって支払われるべき費目を定めたものである。地方税規則は、このほか、各区⁴町村の運営費用はその区域内の住民の協議により費用分担することを定めており、地方税によってその運営が賄われる府県財政と明確に区別していた。

その後 1888 年（明治 21 年）に市制町村制が制定され、市町村に公共団体として独立した地位とともに初めて明確な課税権が与えられた。しかし市町村の財政は財産収入、使用料、手数料などを充てることとされ、税の賦課はこれらで賄えない場合の最後の補填財源として位置付けられていた。その税目には、国税・府県税の附加税と、直接税・間接税の特別税が認められた。このうち地租や営業税、所得税などの国税附加税には税率に制限が設けられたが、それ以外の税目には税率に制限が設けられていなかった。

1926 年（大正 15 年）に至り、地方税制の大整理が行われ、「地方税二関スル法律」（法律 24 号）が制定された。この法律の制定については、国税・地方税を通じて国民の負担が増大してきたこと、地方の特殊事情を加えるなど地方税体系が複雑多岐にわたるうえ、地方税負担の均衡を図る必要があったことなどが背景にあったといわれる。これにより、国税附加税を除く府県税・市町村税に関する基本法法規が整備されたことになる。

1930 年代後半から、戦争遂行のための戦費調達のために税制面では度々増税が行われる中、1940 年（昭和 15 年）には、国税・地方税を通じる大改正が行われた。地方税につい

³このような問題点等、地方交付税制度改革の論点については、知原[2002]を参照されたい。

⁴ 明治 11 年に「郡区町村編成法」（太政官布告 17 号）が制定されて、地方を区画する制度

ては、税源の偏在による都市と農村の負担不均衡を是正するなど全国の税負担の均衡を図ること、財政力格差を緩和する地方分与税制度を設けて地方財政基盤の確立を図ること、戸数割、所得税附加税を廃止するなどの簡素化を図ることが目的であった。1878 年以来続いた戸数割に代わって市町村民税が採用された。これが今日の住民税の始まりである。この税制改正の中で、目的税制度についても整備が図られた。具体的には府県税に都市計画税と水利税が設けられた。受益的性格が濃いとみられる地域の共同施設等について目的税の賦課を容易に行えるようにするものであった。

1930 年ころの農山漁村の不況に際して、この地域の市町村は戸数割を著しく増徴し、市町村財政を支えようとしたため、農山漁村の租税負担が過重との問題が生じた。1940 年改正における地方税負担の均衡というのは、これを是正しようとするもので、戸数割がなくなり低額の人頭税的な住民税が設けられた。国税が人税中心に編成されたのに対して、地方税は物税中心に衣替えをした。この 1940 年の税制改正は、地方財政の主要財源をそれまでの税外収入におく考え方から、明確に地方税におく考え方に転換したといわれる⁵。

2 - 3.戦後の地方税制⁶

法定外税目については、明治から第二次世界対戦前の地方税制度においては、法定税を中心としながらも一定の法定外税目が認められていた。戦後になり、地方財政の窮乏への対策として、1946 年の改正において諸々の増収策が講じられたが、この中で市町村だけでなく府県に対しても法定外独立税を設定する権能が与えられた。すなわち、府県は、内務大臣および大蔵大臣の許可を受けて独立税を課することができることになった。1947 年には、地方団体の権限を拡大・強化した地方自治法の制定に対応して、地方財源の充実や自主財政を図るために地方税法と地方分与税法が改正された。各地方団体が個別に許可を受けて設けられた独立税のうち普遍的なものは、地方税法の中に取り入れられた。

1948 年の改正においては、1946 年の改正の考え方を徹底し、国税からの地方税体系の分離、独立を進めることが目的であった。税目の新設、賦課率の引き上げなどのほかに、

として、府県の下に郡と区町村を置いた。この場合の区は現在の市に相当するものである。

⁵ 柴田[1979] p.70 を参照。

⁶ 柴田[1975]は、戦後の地方財政税制の変革期において政策に携わった自治官僚の回想録であり、その率直な語り口は、困難な時代背景とともに、当時の政策担当者の熱意が伝わってくる著作として興味深い。

地方団体は、その自主性を高めるために、法定外独立税の創設に際し主務大臣の許可を事前に受ける必要がなくなり、事実上自由になった。しかし、単純に地方団体の自由に任せるのではなく、国政との調和を図るため、中立的な地方税審議会を設け、地方団体に対してある程度の牽制効果を持たせている⁷。法定外独立税に対する許可制の廃止は、財源不足に悩む地方団体の創意工夫を刺激し、数多くの税目が登場した。1949 年における法定外独立税の設定状況は、府県では、30 税目、90 課税団体（延べ数）となり、市町村では、98 税目、10,955 課税団体（延べ数）となった。その税収見込総額は 10 億 6000 万円となり、地方税総収入見込額 1,424 億円の 1%近くに達している⁸。原動機税、牛馬税、ラジオ税、ミシン税などの零細課税が多く認められるようになった。

戦後のインフレ進行期には、当時の地方税制が地租、家屋税、営業税の三収益税を柱としていたことから、まったく適応できず、地方財政の状況は厳しくなる一方であった。1948 年度改正に先立ち、六・三制という新しい教育制度が導入されたこと、自治体警察制度が発足したことなどにより、地方財政の需要が著しく増加したことが重要な変化であった。1948 年度改正では、営業税が廃止され事業税が創設されるなど、地方独立財源の拡充が図られた。また、前年から行われていた税源の移譲が一段落し課税自主権の拡大も図られた。そして大幅に不足する税収の確保のため、既存の税目では税率の引き上げが行われた。また地方分与税制度が改められ、所得税と法人税の約 33%を財源とする地方配布税が創設された。

2 - 4.シャウプ地方税制

1949 年のシャウプ勧告は、法定外税の存在を否定することはなかったものの、地方税に関して「法定税主義」と「普通税主義」を採ったことから、既存の法定外独立税の大幅な

⁷ 改正に当たり発せられた施行通達（1948 年 7 月 7 日付）には、次のように述べられている。

「地方団体自ら創意と責任とに基づく税制の樹立を期待するため法定外独立税の創設を、標準率超過課税等について存した主務大臣の許可の制度を廃したこと。

然し、国政と地方自治政との調和を図るため、政府及び地方団体に対しては中立的な性格を持つ地方税審議会を設け、この審議会において、内閣総理大臣が必要に応じて審査の請求をなした条例について、取り消しまたは変更の可否を決定するものとしたこと。

地方団体が法定外目的税を設け場合と雖も事前に主務大臣の許可を受ける必要はなくなったが、常に国政と地方自治政との調和を考えて条例の制定に当たること。」

⁸ 橋本 [1995] p.245 を参照。

整理・縮小が求められた。シャウプ勧告を受けた 1950 年の改正では、旧法定外独立税の多くが廃止され、新たに設けられた法定外普通税の下で若干の税目が設けられた。

コロンビア大学のシャウプ教授を団長とした「シャウプ使節団」は、1949 年 5 月に来日し、地方各地でのヒアリングを行い、約 3 ヶ月半の調査・検討を経て、同年 9 月に『日本税制報告書』を公表した。地方税制に関しては、地方自治の確立に向けて地方税制を改革し地方団体の財政力の強化を図ることが大きな課題とされた。シャウプ勧告では、基礎的自治体の市町村の財政力の強化を図ること、課税自主権と財政責任の観点から税源分離を行いこれまでの付加税主義を改めて独立税主義を採ること、零細で雑多な税目を廃止し地方税制の簡素化を図ること、の 3 点を勧告した。そして、地方税制の改革にあたり、次の 5 原則を示した。(1)税制の簡素化、(2)贅言の地域帰属の明確化、(3)国、都道府県、市町村の間の税源分離、(4) 税率決定における課税自主権の確立、(5)税務行政の容易さと能率、の五項目である。

表 2 シャウプ勧告に基づく主な税源配分

	国 税	道府県税	市町村税
所得課税	所得税、法人税		市町村民税
消費課税	酒税、たばこ税、 物品税	附加価値税、入場税、遊興飲食税	電気ガス税
資産課税		自動車税	固定資産税

地方税に関しては、一つの財源は一つの団体に与えるとの考え方で、上の図のとおり税源配分の提案を行った。主な改正事項を整理すると次の 3 点となる。

第 1 点は、住民税は市町村の独立税とし、専ら所得課税とすること、均等割は継続すること、などである。

第 2 点は、固定資産税で、専ら市町村の独立税にすること、家屋・土地に加えて事業用償却資産も課税対象に加えること、償却資産も加えたこともあり課税標準を賃貸価格から資本価格に切り替えたこと、である。

第 3 点は、事業税を改めて、応益原則の観点から、附加価値税を道府県税に設けることであった。

勧告を受けた税制改正においては、法案提出までに関係者の利害調整に手間取り漸く1950年3月に国会提出にいたったが、国会でも政党間の対立が続いた。国税と違って地方税においては、連合軍司令部と政府との間でいくつかの対立点がみられ、地方税法案は審議未了廃案となってしまった。これを受けて、政府は連合軍総司令部との折衝を経て、附加価値税の実施を1年延期して1952年1月からとする等を修正した法案が1950年7月に臨時国会に提出され、漸く成立した。しかし、1952年度の改正に当たって、附加価値税が、赤字企業にも課税される企業課税的性格が強いとの懸念から、税負担増への企業の反発が強かったこともあり、実施がさらに一年延期された。1953年度改正においても、検討が始まっていた地方税制の抜本的改革の方向を見極める必要があるとして、実施をさらに1年延期した。1954年度には、附加価値税は施行されることなく廃止され、地方税制が抜本的に改革されたが、シャープ地方税制の理念と体系は解体される結果になった。その後の地方税制はその理想とはかけ離れた方向に向かうこととなった。

2 - 5.戦後経済成長期以降の地方税制

戦後の地方税制において、特定の経費を支弁する目的を持って課される目的税としては、当初、法定の水利地益税や共同施設利用税に限定され、法定外目的税は認められなかった。その後、法定目的税として、都市計画税（1956年、市町村）、軽油引取税（同年、都道府県）、自動車取得税（1968年、都道府県）、宅地開発税（1969年、市町村）、事業所税（1975年、政令指定都市）が新設された。

超過課税の取り扱いについては、課税の自主性に対する対応の微妙な変化が如実に現れることから、一貫した流れは見出せない。国が後押しした時期と引いた時期が前後して、国の対応が大きく振れた時期であったといえる。

上述のように、1948年改正では、地方団体の自主性を高めるために、法定外独立税の許可制が廃止されたのと併せて、標準税率超過課税についても許可制を廃止している⁹。1950年6月に勃発した朝鮮戦争は、日本国内で戦争特需をもたらし、世界経済の活況により輸出が増大し、国内経済はブームを呈した。1951年9月には講和条約が調印され、1952年4月の独立との段取りとなった。1952年から1953年にかけては、世界経済はブームが去り停滞傾向を示していた中で、日本経済は投資景気、消費景気といわれるような活況を示し

⁹ 注4の施行通達を参照。

ていた。国内活況の結果、輸入が増大したことに加えて、1953年に相次いだ自然災害による農産物の凶作による輸入増もあり、同年下期に国際収支の悪化に伴う景気引き締めを余儀なくされた。金融政策の引き締めを行うとともに、1954年度予算では財政政策も引き締め基調に切り替えられた。

この時期に地方財政は、窮乏の度合いを深めて著しい赤字を示した。都道府県の財政の危機がとりわけ深刻であった。1954年度には、都道府県の7割弱と市町村の4割強が実質赤字を計上したといわれる。しかも赤字団体は経済的後進地域に集中していた。また多くの赤字団体は、標準税率超過課税を行うことを避けて、地方債を発行して赤字を増加させる方を選ばざるを得なかったといわれる。この背景には、住民負担が大きいとの問題が出ており、国税において緊縮財政にもかかわらず所得税減税を行うといった逼迫した状況であったので、住民税においても特別の場合を除いてできるだけ標準税率による課税を行うよう誘導する通達が出されていた¹⁰。

1964年度には総額で道府県税が市町村税を上回った。これは1954年度地方税制改正以来取り続けられてきた地方税における道府県重視政策が実ったことを示している。伸張性に富む税目が道府県に配分された結果であるが、中でも道府県固有の法人事業税の伸びは著しい。他方、この時期は経済成長とともに物価の上昇率も高かったことから、所得税の減税は毎年行われてきた。地方税における個人所得課税に対して、住民からの負担軽減の要請は恒常的に強くなっていた。なかでも、市町村においては、道府県に比して相対的に税源事情が厳しいだけに、超過課税の誘因がその分大きかったと考えられる。

1969年には、自治省は、超過課税の解消に向けて、これまで以上に強い要請を示した通達を出している¹¹。さらに、市町村に対しては、特に、住民税負担の軽減を求める要請が強まっていることを背景に、個人の市町村民税を中心に超過課税の解消または軽減に努めることを求めている。これとともに、超過課税を解消した市町村に対しては、特別交付税で相当程度措置する旨の強い誘導姿勢が示されている¹²。この結果、超過課税の実施団体

¹⁰ 昭和29年5月13日自治長次長通達には、「住民負担の実情にかんがみ、特に施設を充実する場合等を除いて、可及的に標準税率によることが望ましい。」とある。

¹¹ 次の通達が1969年に出されている。「地方税法に標準税率を定めている趣旨は、国、地方を通ずる国民の税負担の適正化及び地方団体間における住民負担の均衡化を図ろうとするものであり、地方団体は財政上の特別の必要があると認める場合のほかはできるだけ標準税率によって課税することが望ましい。」(昭和44年2月22日自治省税務局長通達)

¹² 「市町村は、住民税の負担の軽減の要請が強い折から、一般財源の増加状況を勘案して

数は、1969 年の 899 団体から、大きく減少傾向を示し、1980 年にはわずか 9 団体となった。さらに最近の 15 年以上は所得割において超過課税を行っている地方団体は見られない¹³。

さらに超過課税の上限を定める制限税率についても、1975 年度から 1977 年度にかけて主要税目において相次いで制限税率を設けるようになった。1975 年度に事業税（1.1 倍）、1976 年度に自動車税（1.2 倍）、1976 年度に軽自動車税（1.2 倍）などである。また、1954 年度に創設された地方交付税制度は、所得税、法人税、酒税の一定割合を原始としているが、その配分割合も 1954 年度の 22%（本則）から次第に高められていき、1966 年度には、32%になった。

1982 年には、臨時行政調査会が基本答申において、地方財政の自立強化のために課税自主権の拡大を理念として求める提言が出された。しかし、地方税財源の充実の必要性に触れるには至らない提言にとどめられている。課税の自主性に肯定的な新たな動きではあったが、具体的な施策に踏み込んだものにはなっていなかった。

1989 年には臨時行政改革推進審議会が再び方向転換して、超過課税の是正を求めるとともに、課税自主権の活用を自粛するよう求めるものとなった。

1995 年の地方分権法に基づいて審議の始まった地方分権推進委員会は、1997 年に第 2 次勧告を出した。この中で、課税自主権の尊重を図り、具体的に法定外目的税を創設するなどの改正を求めた。

これを受けて、地方分権一括法が制定され、2000 年 4 月には、地方税制においては、法定外目的税が認められるとともに、これまでの法定外普通税も含めて法定外税について、自治省の許可制から事前協議制に緩和するなどの改正が行われた。

3. 法定外目的税の経済学的考察

法定外目的税を考察する前に、地方税を経済学的に分析してみたい。

個人の市町村住民税を中心に超過課税の解消または軽減に努めること。」「以上の趣旨に沿って超過課税の解消または軽減を行った市町村に対しては、特別交付税において相当程度措置するよう財政局と協議済みであります。」（昭和 44 年 2 月 25 日自治省市町村税か町内かん）

¹³ 超過課税の中で「住民税法人割」については、静岡県を除く 46 都道府県と、市町村は 1,237

政府には、3つの役割があるといわれる。資源の効率的配分、所得の再分配、経済の安定化の3つである。各国の政府をみると、米国やオーストラリアのように州の権限が伝統的に大きい連邦制国家と、日本や英国、フランス、中央政府の権限が地方政府に対して勝っている単一制国家に分けて考えることが多い。また3段階やそれ以上の段階に分かれる国も見られるが、その経済学的機能という面からは、中央政府と地方政府の2段階に分けて考えるのが都合がよいのではないかと思う。日本のような単一制国家の場合、地方政府が多段階に分かれているとしても、地域の範囲についての程度の差はあるものの、中央政府と対比した場合、共通の性質が多いので、まとめて考えることができる。ここでは、中央政府との対比をしながら、地方政府における政府の3つの役割について考えてみたい。

3 - 1 . 所得の再分配機能

所得の再分配機能については、政府は歳出と税制の両方の手段を使って対応している。税制に関しては、累進税率構造を持つ所得課税や相続税などが、所得の再配分機能を果たすべき税目と考えられている。全国で見て、所得の高い階層、低い階層というのは、地域差がある。都道府県レベルでも格差が存在するのであるから、市町村レベルで見ればそれ以上の格差が存在する。仮に地方団体にどのような水準の税率を採用するかを任せるならば、所得の低い階層の住民が優勢な地方団体では、累進税率構造を急傾斜させるか税率水準を高めに設定しなければ必要な税収を得ることができないであろう。また、所得の高い階層の住民が比較的優勢な地方団体では、その逆に累進税率構造を緩和したり、税率水準を低めに設定することが可能となってくる。さらに、高所得の住民はティボーの示したように、「足による投票」仮説を用いて、公共サービスなどの水準が同じであるならば、地方税負担の高いところを嫌って容易に住居の移動を行うことが考えられる。その結果、ますます格差が広がっていくという結果を招くことになる。地方団体が供給する公共的な財やサービスは地域的公共財と呼ばれ、便益を受ける者が地域に限定的である。地方団体が供給する公共財は近年増大してきているが、こうしたものの大部分は地域的公共財であろう。

所得課税の累進構造については、その時代や社会的な事情を反映していると考えられ、垂直的公平性というのは、時代によって変遷していくことはやむを得ないと考えられる。国の役割として、所得の再分配機能を持たせて、所得税において何らかの累進構造を維持

団体で行っている。

するのは異論がないであろう。しかし、地方税については、公共財の外部性やスピルオーバー効果が認められるだけでなく、「足による投票」もあると考えると、極端な累進構造は維持しにくいと考えられる。確かに、戦後の所得水準が低かった時代においては、国税の所得税だけでなく地方税においても垂直的公平を果たすべく、厳格に所得累進的な課税をすることが正当化できることもあったと考えられる。しかし、今日のようにある程度所得水準が高くなってきた状況においては、所得格差是正についての要請が弱まってきていることから、所得に対する累進性を用いて垂直的公平を図ることは国の所得税に任せれば十分との議論が可能となる。他方で、地方税制の重要な役割と考えられる分任負担の原則を尊重すれば、逆に累進構造を限定的にする必要が出てくる。行き着くところは、各人同じ金額の負担をすることが望ましいことになる。割り勘の考え方である。別の手段で垂直的公平が図られている場合に、割り勘の考え方が理解を得やすくなる。公共サービスから各人が受ける便益に極端な差異が認められなければ、応益的な負担を考えると、割り勘が最も理にかなっていると考えられる。すなわち定額課税 (lump-sum tax) が最も望ましいと考えられる。

日本で言えば、市町村民税の均等割がその性格を有する。しかし、これは地方団体の人口の規模に応じて、一人当たり年に標準税率が 1000 円から 3000 円と定められており、わずかの金額である。住民税について、均等割の定額部分の実質的な引き上げを図ることが必要と考える。同時に住民税の見直すべき方向は、課税最低限の在り方を再検討することと併せて所得割について比例税率を採ることと考える。しかし、この見直しだけで、住民税が、地方財政における必要な収入を十分に賄えるようになるわけではなく、また、住民税だけで、地方税の基幹税を担えるわけではないことに留意する必要がある。

3 - 2 . 経済の安定化機能

経済の安定化機能としては、景気の変動をなだらかにしたり、持続的な経済成長を図ったり、税制を活用して経済の安定化を図ることが考えられる。景気変動は地域経済というよりも、むしろ国民経済全体の動きと考えられる。また金融政策に対しては国のみが影響力を持ちうることから、経済安定化機能は国の政策として国税においては是認されることが考えられる。しかし、地方団体は金融政策などの政策手段を持たないし、景気が地域の枠を超える外部性があるとの特性に配慮するならば、一地方団体が独自に行うべき政策ではないと考える。経済安定化政策については、国の政策方針に呼応して、地方団体も同調する

ことには意味があると考えられる。しかし、減税政策を地方税において自主的に行うことについては、住民が減税を好ましいとする傾向が強いとしても、外部経済が大きく実質的な住民負担が生じるのであれば、独自の減税政策は住民の理解は得られないであろう。同様の議論から、景気変動によって税収が大きく変動するような景気自動調節機能を持つ税目については、地方税として望ましいとは考えられない。個人及び法人における所得課税は、このように経済安定化政策には有効な手段と考えられるが、地方税にとって好ましい、全国いずれの地域にも存在する普遍性があり、経済の拡大に応じて今後も税収増が期待できるという伸張性に優れている面も有している。

事業税について詳しくみれば、自動調整機能が働くことから、事業所得に応じて課税される方式を改めて、景気変動に左右されにくい指標を課税標準にすることが望ましく、現在進められている事業税の外形標準課税化は、望ましい対応であり、早急に具体化して実施しなければならない。また、個人住民税の所得割については、景気安定化政策のために実施される国の所得税減税と連動することを断ち切ることが考えられる。これに従えば、所得課税は、国の施策として減税などの目的に用いられることのないように仕組むのが望ましい。また、所得比例で課税し、所得課税はもっぱら地方の財源とするスウェーデンのような国・地方間の税源配分はこの議論からは支持されるものと考えられる。

3 - 3 . 資源の適正配分機能

地方団体が提供を求められる公共サービスにおいては、純粋公共財と市場機構で効率的に提供される財との中間的なものが近年大きく増加してきている。この背景には住民の選好が異質で多様なものに变化してきていることがあると考えられる。福祉、教育といった高次で選択的なもの、便益が個人に帰着するものの比重が高まってきている。

経済学においては、「公共財」は市場価格機構によって効率的に供給できないために、公共部門が無償で人々に提供する特殊な財をいう。そのサービスを受ける人と受けない人を区別して受ける人だけに費用負担を求めることが難しいことや、一人がそのサービスから便益を受けても他の人がそのサービスから受ける便益に妨げが生じないことといった、非排除性または非競合性が特徴である。

この公共財についても地域に限ってその便益が及ぶものと、そうでなく全国的に及ぶものに区別される。これらを地域的公共財と全国的公共財と呼んでいる。地域的公共財は、その地域内では便益を受けるか受けないかを選択することができず、また便益を受けない

ものを排除することができない。したがって地域的公共財は、もっぱら地方団体により提供されることが求められる。

しかし、住民は、地方団体の区域を越えて移動することが可能である。ある地方団体が高い負担を求める場合、住民が移出してより低い負担の地方団体の区域に移動することを通じて、公共サービスの供給に対して調整が起こると考えられる。これを整理したのがティボーによる「足による投票」という考え方である。この場合、税などの負担だけでなく、地方団体から得られる公共サービスの便益も併せた費用便益全体を判断して住民の意思決定が行われると考えられる。したがって税制だけでは議論し尽くせない。累進所得課税については、税負担の格差が高所得者ほどより大きく生じることから移動する誘因が高くなると考えられる。この議論からは、地方税において個人の所得課税は現在のような累進制がなじまないものと考えられる¹⁴。

次に、税制による資源の効率的配分についてみる。個人に関していえば、いかなる租税制度も行動に影響を与える。個人は課税額をできることなら少なくしようとするからである。経済学では、歪みをもたらさない税制を一括税、定額税と呼んであるが、所得や富に関係なく支払わなければならない税はこれに当たる。商品の購入であれ、所得の稼得であれ、個人の行動如何で課税額を変えることが可能な場合は、課税額を減少させるよう行動することになる。このような税は資源の適正配分に対して歪みを持っているという。変えることのできない特徴にかかる税は、その個人の行動に影響を与えることが少ないことから、歪みをもたらさないといえる。租税原則の「中立」は、「歪みをもたらさない」税制を意味しているともいえる。

3 - 4 . 目的税¹⁵についての経済学的考察

¹⁴ 1966年度の税制改正においては、税制調査会は、所得税の大幅減税の際に、所得税の一部を住民税に移譲し、市町村民税所得割の現行（当時）の13段階累進税率を比例税率に近い軽度累進税率に改める、という答申を出した。しかし、「所得税の一部を住民税に移譲する」という答申は住民税の負担増は好ましくないとする自由民主党の意向によって退けられた。（佐藤[1979]p.162）

¹⁵ 「目的税」という用語は、税法上、地方税法にはみられるが、国税にはみられない。国税において、使途を道路整備財源に特定する揮発油税のような「特定財源」が存在するが、これらは、経済分析においては「目的税」と考えられる。

財政学においては、目的税の存在意義について、従来から評価の分かれるところであった。否定的な考え方の代表は、ノンアフェクション（目的非拘束）の原則に基づく考え方である。特定の収入を特定の支出に充てる目的税は、「政府の意志とは無関係に」収支が決定される可能性があるために、財政の硬直化や資源配分の非効率につながるというものである。すなわち、固定した税率が税収を定め、支出を決定する仕組みにつながるものである。いわば「入を量りて出を制す」という性質が否定的な評価につながっている。

これに対して、マスグレイブは、ガソリン税を道路施設供給費用に充てることについて、「（管理費を料金で徴収するという意味で）効率的であるとともに、（受益に応じて費用を分担するという意味で）公平でもある。」「特定の支出に対する投票と特定の税に対する投票を結びつけることは、選好表示を誘うのに役立ち、よりよい支出決定に役立つものといえる。¹⁶」としている。また、ブキャナンも「個人が各々の公共財プログラムに対して個々の財政選択を行うことができるならば、使途指定方式は個々の選択者が通常、私的財市場で遭遇するシステムに非常に類似している」と肯定的な評価をしている。これは、まず支出水準を決定し、これに必要な税額から税率を算出して決めることを、住民の判断に委ねる仕組みを示している。この場合、「出を量りて入を制す」タイプになり、肯定的な評価につながるのである。

また、受益を個別に把握できる場合、この種の公的サービスの提供には、料金、利用料などの受益者負担を求めることは合理的といえる。もう少し緩めて、受益と負担に密接な対応関係が認められる場合には、使途目的を特定することに、一定の合理性を持ちうると考えられる。さらに、受益を個別に把握できない場合でも、受益と負担の間に密接な関係があれば、税収の使途目的を特定することに合理性があると考えられる。特に、地方財政においては、地域に限定した公的サービスを多く提供するようになってきており、受益と負担に密接な対応関係が認められる場合が増えてきている。したがって地方財政には、国の財政よりも、目的税が合理性を持つ場合が多いと考えられる。

法定外目的税の租税政策上の問題点としては、社会経済分野の変化に使途目的が追いついていけず時代遅れになりやすい、特定分野への支出が既得権益化しやすい、財政の硬直化を招くことが指摘される。使途目的を社会福祉や環境保護などとすると住民の政治的な

¹⁶木下 [1983] p.293 を参照。

受けがいいことから、安易に正当化され、濫用されかねない。他方、法定外目的税を設ける利点としては次のことがいえる。受益と負担の関係を明確化するので法定外普通税よりも理解が得やすい、特別の財政需要を生み出している者に対して課税が容易に求められる、などであろう。

以上のことに留意しながら、法定外目的税を仕組むならば、経済学的には有効に機能させることができる。地域的公共財の特性や住民理解を求めやすいなど、地方税にとって、特に、理にかなった導入しやすい税目になる可能性があると考えられる。

次に、目的税を機能別に分類して考察することにする¹⁷。第一の分類は、受益者負担原則または原因者負担原則に基づくもので、「価格代替税」と呼ぶべきものである。揮発油税や環境税（炭素税）がこれに該当する。第二に、税目と使途の間に直接の関係はないものの使途指定にある程度納税者から理解が得られるもので、「負担配分税」と呼ぶ。固定資産税の超過課税の要素を持つと都市計画税がこれに当たる。第三に、先に使途が決まってい必要な財源を最も求めやすいところに求めるもので、「課税都合税」と呼ぶものである。旧国鉄債務を返済するための財源として求められたたばこ税の増税がこれに当たるといえる。この3つのタイプを、受益と負担の緊密度で順に並べてみると次のようになると考えられる。

価格 (負担に 応じて受益)	>	価格代替税	>	負担配分税	>	公的保険料	>	普通税	>	価格都合税 (受益を受けないの に負担だけあり)
----------------------	---	-------	---	-------	---	-------	---	-----	---	--------------------------------

揮発油税の場合、ガソリンの消費量はほぼ走行距離に比例するから、受益の程度はほぼガソリン消費量に応じているといえ、価格機能がかなり働いている。都市計画税の場合は、都市基盤の整備が行われることを通じ、都市における住民の便益が大きくなり、生産性や地価の上昇等が見込まれる。しかし、この関係は一様でなく不確かな面もあり、緊密度は緩いといえる。最後の例の場合は、ほとんど関連のないところに財源を求めるわけだから、緊密度は、普通税かあるいはそれよりも緩いと考えられる。

¹⁷ 牛嶋[2000]をもとに議論している。

分類した目的税の特質を租税原則に照らして考えてみる。まず、課税の公平であるが、公平の基準について、受ける利益に応じて考えるのか、支払能力に応じて考えるのかで異なってくる。応益原則の立場で考えると、便益を受ける程度に従って、価格代替税、負担分配税、課税都合税の順に公平であると考えられる。応能原則に立てば、垂直的公平が問題になってくるので、必ずしも確定的なことはいえない。その場合であっても、目的税であれば課税目的が明確化されることから、普通税に比べて多少なりとも不公平感を緩和できるものと考えられる。

課税の中立の面を見ると、公共財という価格機能が働きにくい領域においても、目的税の価格代替機能が資源配分の効率性のある程度もたらしうことが考えられる。また課税の簡素性の面を考えると、タイプ別にいいないが、外形課税を取れば、所得課税などに比べて徴税行政コストも納税協力コストも少なくできるので、目的税とするならば導入しやすい利点があるといえる。

以上のように、課税都合税は、収支を合わせるとの強い政策的要請があり、適当な財源が見出せない状況においては、最後の選択肢であり、理想としては避けたいものである。法定外目的税として設けるに当たっては、まず価格代替税タイプから、次に負担分配税タイプから検討していくことにすれば、経済学的に見て十分に合理性が維持できると考えられる。

3 - 5 . 租税輸出論¹⁸

課税の自主性を考えるなかで、外部性を持つ公共財の議論を進めていくと、特定の地域がその公共財の負担（租税負担）を他の地域の住民に肩代わりさせる、または負担が転嫁されることが、地方政府間で起こってくる。この問題は、租税輸出（tax exporting）としてマクルーアー（C. E. McLure）が取り上げた。他の地域の住民にはその公共財の便益が及ばないケースを考えている。さらに連邦政府、または中央政府への負担の転嫁の場合も含めて考えることができる。

ある地域のホテルが、他の地域のホテルに比べて、観光上大きな優位性があるとする場合、他地域の住民はこのホテル料金に課税されてもその消費を極端に減少させないことがある。このとき、ある地域の政府は、ホテル料金に課税することで他の地域の住民に税負

¹⁸ 堀場 [1999] pp.143-176 および 長峯 [1998] pp.116-119 を参考にした。

担を転嫁していることになる。このように他の地域と比べて、競争力のあるモノやサービスを有する地域の政府は、税負担を他地域の住民に負わせることができる。

租税輸出が発生すると、その地域住民には負担が軽減されることになり、その公共財の価格を引き下げる効果を持つ。それが目的税で賄われている場合、同じだけ公共サービスを提供していても、他地域の住民が負担する分だけ、住民の税負担が軽くなることを意味する。経済学では、これが価格を通じて資源配分を歪めると考えて、結局、過大供給が生じることになるという。

同じような議論に、租税競争論がある。こちらの場合は、ある地域が課税しようとする財が地域間での移動が自由である場合、その財に対する課税は、重くすると他地域に逃げってしまうので、軽くせざるを得なくなってしまう。その結果この地域で提供する公共財の量は本来よりも少なくなってしまう。例えば金融商品に対する課税が唯一の税源である場合で、その地方政府が自由に税率を設定できるとすると、租税競争が生じて、税収が減少し、公共財の供給の量が減少してしまう。

これらの議論は、公共財の供給量の増減に影響を与えるだけでなく、他の地域との間で税負担の移転（transfer）が生じることも意味している。租税政策論の観点からは、地域間の負担に不公平の問題が生じるとも考えられる。しかし、租税輸出も租税競争も容易に生じてしまうものと考えられることから、現実問題としては、その歪みをできる限りの確に把握して許容される範囲かどうかを判断するしかないものと考えられる。

4. 法定外目的税の租税政策論的考察

はじめに、地方税の課税原則について考えてみたい。

租税原則は、通例、「公平」、「中立」、「簡素」であるといわれる。

「公平」とは負担の配分が公平であること。水平的公平、垂直的公平、世代間の公平などが検討の対象になるが、時代や国によって異なってくる場合があるだけでなく、「公平感」という心理的な面も無視することができない¹⁹。

¹⁹ 「公平感」の重要性については、宮島[1986]pp.210-211 に指摘されている。宮島洋教授は、「税制の不公平感あるいは重税感が訴えられるとき、たとえそれが誤解に基づくものや理論的には誤ったものであったとしても、そうした誤解や誤りを生み出す何らかの欠陥が税制にあると認識し、その是正に努めるべきでしょう。同時に、租税に関する教育、広報、

「中立」とは、資源配分に対して、歪みをもたらさないことである。個人や企業が、何か選択をする場合に、税制によって片方が有利になったり不利になったりする選択ができるだけ生じないように仕組まないといけない。中立的であれば、市場機構によって資源配分が効率的なものになる。既存の税制には、誘因を持たせるために設けられたものも多いので、これらを「歪みのない」ものに改めることは、中立性にかなうといえる。この場合には活力を増すといえるかもしれない。しかし、中立的な税制をどちらかに誘導しようとする場合には、活力を増すことがあっても中立的とはいえない。したがって「活力」は、「中立」と区別して考えなければいけない

「簡素」は、税制が納税者に理解されやすいことであり、税務行政費用だけでなく納税協力費用もできる限り小さいことである。

これらは、国税だけでなく、地方税にも当てはまる租税原則である。しかし、地方税には、このほかに特有の租税原則として、（１）税収入の自主性・自律性（２）負担分任性、（３）応益性、（４）税源の普遍性、（５）税収の安定性と伸張性、があるといわれる²⁰。

まず、自律性・自主性であるが、これは地方税にとって最も重要と考えられる自治の原則である。受益と負担を一致させることにも通じる。地域の中で便益を及ぼす公共サービスの提供はその地方団体の役割である。そのサービスの内容や水準は受益者である住民が決定し、受益者である住民が負担することが望ましい。これは地方自治の理念にかなうだけでなく、資源配分上も効率性の確保に資するものである。

負担分任性は、地域の行政サービスは、受益者である地域住民の選択と負担によって行われるべきとの考え方である。地方行政は、近年、基礎的財政需要よりも選択的財政需要、画一的なものより多様性・独自性のあるものが増加してきた。標準的な行政サービスを越える行政を住民が選択することになり、負担も受益する住民が責任を持って分担する必要がある。自主的・自立的な地方税を持つことにつながる。

応益性の原則は、租税原則としての負担の公平にかかわる問題である。負担の公平には、応益原則が適切なのか、応能原則が適切なのか、議論の分かれるところである。仮に応益原則に従えば、地方公共財からの便益が反映しやすいと考えられる固定資産税、事業所税、都市計画税は高い評価となり、累進税率を持つ個人住民税の所得割課税は評価が低くなる。

実態のディスクロージャーが是非とも必要です。」と述べており、租税政策の観点からは興味深い。

現実問題としては、応能原則を無視した地方税の課税は難しいと考えられる²¹。

税源の普遍性については、全国の地方団体で課税される法定税の場合、税源が全国レベルで普遍的に存在することが重要である。特に地方税として基幹的な役割を果たす税目については、税源の普遍性の高い税目によって構成されるのが望ましい。法定外税においては、この普遍性は重要でなくなる。また、税源が普遍的でも、地域間経済力に必ず格差が存在することから、税収に地域間格差が生じるのはやむを得ない。

税収の安定性と伸張性については、地方税は、税収が景気循環によって影響を受ける程度が小さい安定的であり、経済の拡大と同時に税収の伸びが大きい伸張性を兼ね備えることが望ましい。この背景には、地方団体の行政サービスには、住民の日常生活に密着したものが多く、恒常的で縮小しにくい性質の行政サービスが多いことから、地方の財源の中心となる地方税は、変動が少ないのが望ましい。また、地方の財政規模の拡大に伴い、地方税収が増大するのが望ましい。

5. 法定外目的税の租税法上の検討

課税自主権とは、地方税に関する地方団体の選択権の行使をいう。一つの形態として、課税客体、課税方法等が決められているものの、税率については地方団体が自主的に決められるというものである。単一税目しか持たない英国の地方団体にも税率設定権限は認められている。

日本では、税率設定権限だけでなく多様な課税自主権が認められている。その第一は、地方税法で定められた税目以外に地方団体が自主的にその条例により定めてできる課税で、法定外税と呼ばれる。従来は、普通税に限って法定外税が認められており、しかも国（自治省）の事前許可が必要であった。2000年4月からは、目的税についても法定外税が認め

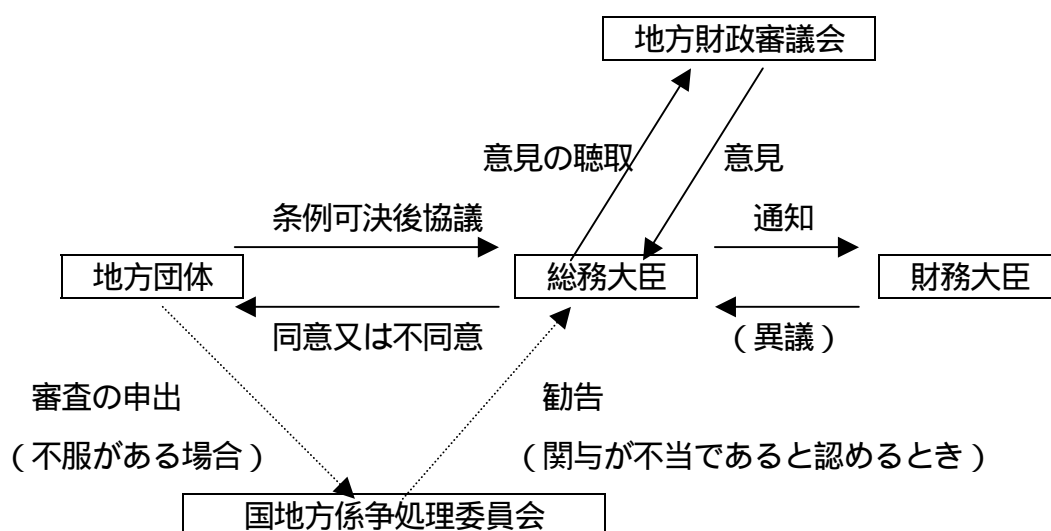
²⁰ たとえば、橋本[1991]pp.70-79（矢野秀利執筆分）、橋本[2001]pp.7-15を参照されたい。

²¹ 英国のサッチャー首相は、地方税改革の中で、それまでのレイトが有権者のうち3分の一から4分の一しか納税者となっていない税であったので、1990年に、広く負担を求め、応益課税の典型である定額税（人頭税）のコミュニティチャージに置き替えた。しかし、住民による激しい反発を招き、この税は、サッチャー首相退任後の1993年には、応能性の要素を取り入れた現在のカウンスル税に置き換えられた。なお、サッチャー首相自身の地方税改革についての思いについては、『サッチャー回顧録下巻』（1993年、日本経済新聞社刊）第22章（pp.235-266）が興味深い。

られるようになるとともに、法定外税を設ける際に、国（総務省）と事前の協議の上、同意があれば足りるというように要件を緩和するように改正された。国は所定の消極要件に該当しなければ同意しなければならないとして、不同意の要件が法定されている。第二に課税の減免措置を地方団体に許容していることである。第三に公益による不均一課税の措置を認めていることである。第四は受益による不均一課税の措置である。このような課税自主権に対して、国側は何の統制も加えていないわけではない。

法定外税については、２段階の統制が加えられている²²。第一段階は、地方税法による統制であり、非課税を規定するものである。「公務上又は業務上の事由による負傷又は疾病に起因して受ける給付で政令で定めるもの」は、納税者の負担能力に着目して設けられたのであり、地方税に共通の規定である。法定外税目にのみみられる非課税規定は、「市町村外に所在する土地、家屋、物件及びこれらから生ずる収入」及び「市町村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」である²³。これらの規定は、道府県法定外普通税にも法定外目的税にも同種の規定が設けられている²⁴。これらは、課税管轄権の問題になるが、他の地方団体の課税権との衝突を調整するための非課税規定といえる。

図 1 法定外税の手続き



²² ２段階の統制の議論は、碓井[2002a]に詳しく論じられており、これを参考にした。

²³ 地方税法 672 条 1 号、2 号。市町村法定外普通税に関する規定である。

²⁴ 道府県法定が普通税については地方税法 262 条、法定外目的税については地方税法 733 条の 2 に規定されている。

第二の統制が、総務大臣との事前協議に基づく同意を通じた統制である。この場合、不同意の要件を、消極要件として法定しており、次のような規定となっている²⁵。

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2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。

このうち3号については、なお不明確な表現を含んでいることから、総務省自治税務局長から通知が発せられており、そこには次のような説明が加えられている。

「『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、又強力に推進を必要とするものをいい、『国の経済政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の有無等の諸般の事情から判断して、国の経済政策に照らして適当でないと認められることをいうものである。」（平成13年4月総務省自治税務局長発の通知）

このほかの消極要件については、次のような点に留意すべきと考える。

1号要件のうち、「国税又は他の地方税と課税標準を同じく」する場合を問題にしている。地方税のうち法定税については、法が税率等に規制を加えていることから、原則として、同じ課税標準に法定外税を課税することは許容されないと考えるべきである。この点で微妙と考えられる法定が税は、神奈川県「臨時特例企業税」であるが、総務大臣の同意を得て既に2001年8月から施行されている。この税は、法人の事業活動に対し課税するもので、確かに事業税と課税標準が類似しているが、事業税とは異なり、法人の繰越欠損を控除する前の所得額と課税標準を規定しており、かつ、資本金額が5億円以上と制限を設けていることから、納税義務者が事業税よりも限定的となっている。また、事業税に外形標準課税が導入されるまでの臨時・特例的措置と位置付けていることもあり、同意が得られたものと考えられる。

このほか、管轄区域の重複する地方団体が同じ課税標準に法定外税を課税しようとした

²⁵ 道府県法定外普通税、市町村法定外普通税、法定外目的税について、それぞれ地方税法261条、671条、733条に規定されている。

場合には、1号の規定によれば、管轄区域が重なっていれば、後から課税しようとする地方団体が、全く課税できないことになってしまう。いわば「早いもの勝ち」であるが、今後の制度改正の折には、より調和の取れた課税の仕方が望まれる²⁶。

1999年度以前の法定外普通税の許可要件には、

(1) 法定外普通税を設けるに当たり当該地方団体としての税収入が確保できる税源があること、

(2) 当該法定外普通税による税収入を必要とする財政需要がなければならないこと、という積極的要件が存在した。改正後は、これらの積極的要件が協議事項から除外されている。これは、これらの要件が不必要になったこと意味するのではなく、税源や財政需要が存在することは、一般的な租税原則から当然のことであることから、削除されたとみられている。租税の本質は、政府の財源を調達することである。多くの場合は、現実存在している税源のなかから財政需要を満たすことができる租税制度を検討することとなるので、このような問題は起こらないであろう。しかし、他の地方団体で成果をあげた法定外税を単純に導入しようとする場合に注意を要すると考えられる。さらに、他の分野において政策的な意義があるとの理由で、財源を求めることを目的としない仕組みに法定外税を用いることは適当と考えられない。いずれにしろ、税源や財政需要の存在の問題は地方団体の判断に任されることになったものであり、国側がこれをもって不同意とすることはできなくなった。

事前協議を経て総務大臣が不同意の判断を下した場合に、不服がある地方団体の長は「許可拒否その他の処分」に対する不服があるとして、国地方紛争処理委員会に対して審査の申請を行うことができる²⁷。さらに委員会は、大臣の不同意が「違法又は普通地方団体の

²⁶ これに直接は該当しないが、近い事例として、福岡県の「資源循環促進税」構想と北九州市の「環境未来税」構想がある。課税標準は、前者が産業廃棄物の県内における最終処分場等への搬入量とされ、後者が最終処分業者等が市内の埋立処分場で処分する産業廃棄物の埋立量とされ、異なる規定となっているが、管轄地域は一部重複している。

なお、これらの構想の詳細な情報は、以下の website を参照されたい。福岡県の「資源循環促進税」構想は、<http://www.pref.fukuoka.jp/somu/01b050701.htm>。北九州市の「環境未来税」構想は、<http://www.city.kitakyushu.jp/~k1702010/kankyousei/index.html>。

²⁷ 地方自治法 250 条の 13 第 1 項。

自主性及び自律性を尊重する観点から不当であると認めるときは、理由をつけて、かつ、期間を示して、必要な措置を講じるよう勧告することができる²⁸。実際、横浜市の勝馬投票券発売税²⁹は、総務大臣の不同意となった事例であるが、この手続きに則って国地方紛争処理委員会の勧告を受けた上で、再協議が進められている。

6. 法定外目的税と負担金等

一般に、租税の特質は、給付に対する反対給付がないという非対価性にあると考えられる。これに対して負担金等の税外負担は、給付と負担との間に何らかの対価関係があると考えられている。

ここで税外負担について、概念を整理しておきたい。税外負担には使用料、手数料及び負担金がある。このうち使用料は、行政財産の目的外使用または公の施設の利用に対して徴収されるもの（地方自治法 225 条）であり、公営住宅の使用料や公共料金がこれに当たる。手数料は、地方公共団体またはその機関の事務で特定の者のためにするものについて徴収されるもの（地方自治法 227 条）であり、自動車運転免許手数料等がある。負担金（分担金）は、特定の事業により特に利益を受ける者から、受益の限度で、事業の経費を負担させるために課される（地方自治法 224 条）受益者負担金の一種といわれる。

目的税は、徴収される租税の用途が特定されるもので、法定目的税を見る限り、特定の利益を受けることを根拠として課税の対象となる場合が多い。この意味で、負担金と法定外目的税とは同質性を有しているといえる。

負担金と法定外目的税を創設する際の手続上の相違について比較してみる。法定外目的税は、地方議会において条例を制定して設けることができるが、その際に総務大臣と事前の協議を行って同意を得ることが求められている（地方税法 731 条 2 項）。さらに地方団体からの申し出に対しては、総務大臣は、3 つの消極要件に照らして抵触しなければ、原則として同意しなければならない（法 733 条）。これに対して、負担金は、地方議会における条例の制定のみで設けることができる（地方自治法 224 条、96 条 1 項 4 号、228 条）。ただし、「特に利益を受ける者から、その受益の限度において」負担を求めることとされており、

²⁸ 地方自治法 250 条の 14 第 1 項。

²⁹ 概要およびこれについての検討は、下記 7 章のところを参照されたい。

「受益関係」の特定が必要であり、それが「特別な」ものであることを示さなければならない。負担金の方が、法定外目的税よりも、手続的には容易であるが、要件は場合によっては厳しいものになるといえる。

さらに徴収面での相違を比較すると、租税優先の原則が、地方税法 14 条にも規定されており、すべての公課に先立って税債権を徴収することができることが定められている。これに対して負担金等は、強制徴収できる場合であっても、国税及び地方税に次ぐものと規定されている（地方自治法 231 条の 3 第 3 項等）。したがって地方団体にとっては、負担金よりも租税を選択するほうが徴収上有利になると考えられる。

一般に受益と負担の関係が明確であり、受益を個別に把握できる場合は税よりも負担金等が望ましい。しかし、以上で見たように、地方団体にとって負担金よりも法定外目的税を選択する方が有利になるケースが多いと考えられることから、現実には、2000 年 4 月以降、多くの地方団体では、法定外税の創設に重点をおいて検討が進められてきているとみられる。

7. 法定外税の具体的事例の検討

7-1．最近の事例

まず、2000 年 4 月以降、法定外税として総務大臣に協議が行われたもののうち主なものは次のとおりである。

- 山梨県河口湖町、勝山村、足和田村の「遊漁税」 目的税。同意。
使途は環境の保全・美化等の施設整備。課税客体は河口湖での遊漁行為。
納税義務者は遊漁行為を行う者。税率は一人一日 200 円。税収見込み年額は 5000 万円。
- 三重県の「産業廃棄物税」 目的税。同意。
条例施行後 5 年で見直し。使途は産業廃棄物の発生抑制、再生、減量その他適正な処理にかかる施策。
課税標準は最終処分場・中間処理施設へ搬入重量等。納税義務者は搬入する事業者。税率はトン当たり 1000 円。税収見込み年額は 4.11 億円。

- 熱海市の「別荘等所有税」 昭和 51 年以来の普通税。同意。
平成 13 年 4 月から 5 年間。
別荘等に係るごみ・し尿処理施設、下水道施設、消防施設などの財政需要を賄う。
課税標準は別荘等の延べ床面積。納税義務者は別荘等の所有者。
税率 1 m²当たり 然 650 円。税収見込み年額は 5.56 億円。
- 横浜市の「勝馬投票券発売税」 普通税。国の経済施策に影響を与えることを理由に不同意。国地方係争処理委員会の勧告を受け再協議中。
多額の利益を上げている公共法人に市の行政サービスに対する相応の負担を求めるもの。課税標準は中央競馬会の残余利益の市内売上シェア分。税率は 5%。税収見込み年額は約 11 億円。
- 神奈川県「臨時特例企業税」 普通税。同意。
外形標準課税が導入されるまでの臨時・特例的措置。
課税標準は法人の繰越欠損を控除する前の所得額。
納税義務者はその所得がプラスになる資本金 5 億円以上の法人。
税率は 3%。税収見込み年額は 40 億円。非課税は法人事業税で所得を課税標準にしない法人等。
- 東京都杉並区の「すぎなみ環境目的税」 目的税。同意。施行については未定。
使途は廃棄物の減量、リサイクルの推進などの環境保全対策。
納税義務者は商品の受け渡しに伴いレジ袋を譲渡刷る場合にその受ける者であり、区内に事業所等を有する事業者による特別徴収の方法をもって徴収する。課税標準と税率は、レジ袋 1 枚につき 5 円。
- 東京都の宿泊税 目的税。同意。2002 年 10 月 1 日から実施予定。
使途は、観光の振興を図る施策に要する費用。納税義務者は、都内のホテル又は旅館の宿泊者。税率は、宿泊料金 1 人 1 泊 10,000 円以上 15,000 円未満の宿泊に対して 100 円、宿泊料金 1 人 1 泊 15,000 円以上の宿泊に対して 200 円。ホテル又は

旅館による特別徴収。税収規模は、約 15 億円（平年度ベース）。

- 東京都豊島区の放置自転車当対策税（仮称） 報告書³⁰に基づいて検討中。
使途は放置自転車等の解消を推進するための撤去費用、保管費用、啓発費用など。
課税対象は放置自転車と定期利用の自転車駐車場を利用した自転車。納税義務者は放置の誘引となっている鉄道の事業者。税率は、いずれも一台（一か月）3000 円程度。税収額見込額は 2 億 1300 万円。

7-2．具体案を検討するに当たって留意を要すること

地方団体は、自主的な課税、新たな法定外税を設けるに当たり、法的観点からの検討を十分に済ませた上で提案することが必要であることはいうまでもない。これまでに検討されてきた法定外税の具体案について、共通の問題点としては、次のとおりに整理できるといわれる³¹。

1. 域内の住民に課税しないで域外の者に課税する
2. 個人に課税しないで法人に課税する
3. 地方税法に定められた要件のみを形式的にクリアーすることに熱心なあまり憲法や基本的な法原則を必ずしも十分に考慮しない、

1 は、租税輸出の議論として考えられる。また 2 は、法人企業の担税力の議論にもかかわるが、議会に対する発言権が個人よりも小さいことから生じる公共選択の問題でもある。これらは、当該地方議会においても、当該域内住民との協議等においても、多分に政治的受けがいい課税案といえる。この考え方が優先されると、地方議会における議論等においては、政策的合理性ばかりが追求されて、基本的な法的問題の検討が軽視されがちになる。

まずは、地域住民でないものに負担を求める税が許されるかという問題である。地域住民でないものは、地方議会における投票権をもたないことから、議会においてその利益が侵害されがちであるが、その地方団体の管轄領域に拠点を持たない者に納税義務を求める

³⁰ 豊島区区税調査研究会報告書（平成 13 年 12 月）が、豊島区の website から PDF ファイル(464KB)の形で入手できる。アドレスは次のとおり。

<http://www.toshima.ne.jp/~city/seisaku/report/zei.pdf>

³¹ 中里[2001]を参考にした。法定外税ではないが、事業税の特例に基づく課税、いわゆる「銀行税」も同じ問題を含んでいるといえよう。

ことは地方税として無理があると考えられる。現実には執行上も困難が大きくなるので、そういう制度設計はあまり行われなないかもしれない。むしろ形式的な納税義務者は地域住民であるとしても実質的に管轄区域外の者に絞った課税の場合に公平性を損なうとの指摘がある。誰が負担し、誰のために使われるのか、について実質的な効果を考えて議論する必要があるのは勿論だが、最終的に地域住民間の公平性の問題をどう調整していくかを考える必要があろう。新たな法定外税を設ける際には十分に留意すべき論点である。

7-3．三重県の産業廃棄物税

三重県では従来から県内外から排出される産業廃棄物の処理に関し、住民の関心が高く、これまでの「規制行政」のみに頼るのではなく、「経済的手法」を取り入れて、廃棄物の発生抑制やリサイクルを進めることを目指して、「産業廃棄物税」を設けることとなったという。したがって、この税は、特定の行為を抑制するために原因者に負担を求める環境税の一種である。それと同時に、同じ問題意識にある、廃棄物のリサイクルを課税と税収使途の両面から促進する仕組みとなっている。問題は、誰が課税され納税するのか、県外からの産業廃棄物に対してどう課税するか、である。複数の案が検討されたが、最終的には、県内外の産業廃棄物の排出者に申告納税をしてもらうことになった。県内に持ち込む県外の業者も県内の業者も同じ取り扱いをしている。

まず県外から搬入される産業廃棄物に限って課税する案がある県で提案されたが、便益を得て現在負担をしていない県外の排出者に新たに負担を求めるとの考え方は、受益と負担の関係からは合理的であるといえる。しかし、租税として設けるかぎり、同じ行為に対して県内外の業者で課税に差別をすることは、租税平等の原則に反するとの疑問がでてくる。この点では、三重県の産業廃棄物税は、徴収技術上の課題は残るとしても、差別的な取り扱いをしない仕組みとなっている。

さらに、地方団体の中での検討過程において、はじめに職員の研究会から始めて、早い段階から複数案を公表して、県民との直接対話、関係事業者との意見交換など開かれた形で合意形成を進めていったことに特徴があると考えられる³²。その後、多くの地方団体でこの方式を習って丁寧に合意形成を進めていることから、特別なやり方でなくなったかに見えるが、基本的な過程であり、疎かにしてはいけなない。特に、他の地方団体で、導入さ

³² 三重県における新税導入過程を示したものに、居戸 [2001] がある。

れた法定外税だからという理由で、安易に議論を進めることがないように気をつけなければならない。

7-4．横浜市の勝馬投票券発売税

横浜市の勝馬投票券発売税は特定の納税義務者を狙い撃ちして負担を求めることから公平性の問題があるとの議論がある。特定の業種であれ、その業種の特性に起因する事象を課税の対象にすること自体は何ら妨げを受けるものではない。しかし、その特定の業種の中で、更に1社だけを対象とするというのは、疑問が生じる。しかも、その業種への参入または退出が自由に認められない業種であることから、このケースは問題があるといわざるを得ないと考える。中央競馬会の場合、収益金の一部が国庫納付金となることから、特定地方団体の課税は、他の地域住民、この場合横浜市民を除く全国民の利益を侵害することができるかとの疑問もある。また中央競馬会のように、国が特権を与えており、その政策の妨げになりかねないといえることから、地方税法の規定に明示的な規定がないとしても、この課税は主権免税の問題として疑問がある。これらの観点から再考すべきものといえる。

しかし、中央競馬会が、たとえ公共的な役割を果たしているとしても、勝馬券発売所等への通行人の混雑などを通じて地域住民が被っている負担が小さくないことも事実である。地域住民に対して社会的費用の面で負担をかけているにもかかわらず、その手当てはなされていない。もちろん、それによって便益を受けている小売商店等の地元業者がいるのであるから、一方的でないともみることもできるかもしれない。しかし、それらが常に完全に相殺できるというものではないし、地元の負担の方が大きいことも考えられる。

この問題は、国地方係争処理委員会の勧告を受けて再協議中であるが、両者になお工夫の余地があると考えられる。この再協議を通じて、一刻も早く解決策が見出されることが望まれる。その結果、中央競馬会が何らかの負担を行うことになれば、最終的には国への納付金額の減少を通じて国の歳入減少につながるが、公共サービスの水準と負担を住民が自分の問題として真剣に考えることを求めようとしているのだから、国はここで適正な負担をすることのほうが重要と考える。

7-5．東京都豊島区の放置自転車当対策税

豊島区の放置自転車当対策税であるが、まだ報告書の段階であるので、検討すべき問題

も多いが若干の点についてコメントを加えたい。鉄道事業者を納税義務者としており、横浜市の勝馬投票券発売税と同様に、特定の業種の狙い撃ちであり、公平性の観点から、この税は適当と考えられない。しかし、少なくとも放置自転車の急増により、地元住民の負担が大きくなっていることは見逃せないことから、何らかの負担を鉄道利用者に求めることは避けられないし、それなりの合理性もあるだろう。そこで、誰を通じて負担を求めるかが問題になる。納税義務者が常に実質的な税負担をしているわけではなく、どのようにすれば転嫁を通じて鉄道利用者が実質的な負担者となるように仕組めるかにかかっており、さらに検討が必要であろう。その際には、従来から認識されているように、鉄道がもたらす外部経済は大きなものであり、それによって地域住民が受けている便益も大きなものである。このことから、少なくとも開発利益が吸収できる固定資産税等を通じて、区全体の増収を図ることは理にかなっていると思われる。固定資産税の問題としては、地方団体の自主性の範囲で負担を増やすことができるのか、複数の地方団体共通の問題として考えるよう総務省の検討を要請するのか、更なる検討が望まれる。

地方団体における新税の構想には、環境税な課税が目立っているが、新しい現象であり、これまで課税の対象になっていなかったものが多いことから、止むを得ない面がある。環境税に対する考え方としては、租税の本来の機能からして税収目的ではなく経済的負担による抑制効果、または懲罰的な経済的負担を求めるものが散見される。環境問題をはじめとして、規制を加えようとする場合、その執行容易性が問われることが多い。また、法令遵守度合いが一定水準以上に高くなければ、持続的な法令遵守を期待できないとの問題もある。上記で検討したとおり、地方団体にとっては、ある政策目的のために、負担金を求めるのも、法定外税を創設するもの同様に地方議会の条例を通さないといけませんが、徴収面など執行上の有利性から税の創設が選好されやすい。しかし、これを放置すれば、この選好がいずれ行き過ぎを生じさせ、法定外税の濫用を招き、税制全体の信頼を損ないかねない。今の間に何らかの対応が求められるところである。

7-6．東京都杉並区の環境目的税（レジ袋税）

「すぎなみ環境目的税」は、環境税的な課税で、レジ袋の使用を抑制することがねらいであることから、環境税の議論が租税の基本的な議論から乖離しているとの指摘が当てはまるように見える。ただ、ゴミ処理問題は地方団体の共通した喫緊の課題であり、その費用負担が近年急増して地方財政を圧迫していることも事実であり、そのためにゴミの量を

減らす方向で諸施策が講じられていることは正しい方向に進んでいると評価できる。同じ方針で、新たな施策を少しでも早く定着させて執行することが住民の費用負担軽減に貢献し、使途をその施策を推進するための費用に充てることとするならば、むしろ、税制を用いることは、ひとつの選択肢として許されるものと考ええる。ただ、政策目的がある程度達成されて、税収自体がわずかなものになったならば、税にしておく意味は薄れてきているのだから、速やかに課税以外の方法に改めるべきであろう。この観点から、「すぎなみ環境目的税」の場合、時限措置と位置付けて、効果その他の状況を十分に評価・検討することを明示しているのは評価できる。この税を条例化するに当たって、区側は、あえて問題を提起して、区民からの反発も受けながら、区民に対する説明や説得に粘り強く努めたことは、意義深いと評価できる。この点は、先に既に同意を得て実施されている三重県の産業廃棄物税の場合も同様である。こうした地方団体のその住民とのあいだの真剣な議論を通じた合意形成が責任ある解決策を導くことができることを示している点は重要である。

また、この税の場合、ひとつの地方団体の区域だけで政策を進めても、スピルオーバー効果が生じて効果的な成果が得られないことが考えられる。他の税であっても、外部性の大きな行政施策であれば、複数の地方団体を含む都市圏や地域圏でしばしば起こる問題であるが、近隣地方団体と十分な協議をして調整を図っていく姿勢と体制作りが不可欠と考えられる。

8. まとめと今後の課題

法定外税を設ける際の消極要件については、曖昧な部分が多く見受けられることから、一層の明確化が求められるが、その際に最も留意すべきことは、他の地域の負担による財源調達、すなわち租税輸出や特定の対象に狙い撃ち的に負担を求めることを許容しないように仕組むことである。また、現状において租税輸出や狙い撃ち的な課税は場合によっては可能であるが、できる限り避けて検討することが望まれる。

外部性が大きく、広域適用が求められる税制を設ける場合に、効果を高めるためにも地方団体間の調整が容易に行える仕組みが早急に望まれる。しかし調和（ハーモナイゼーション）を強く求めすぎて、周辺地方団体が安直に呼応して調和を図ることはうまく回避できなければならない。このためには、課税に関する情報や地方団体における議論を、積極的に情報公開をしていくことが不可欠であり、これに対応できる住民の問題意識も欠かせ

ない。

法定外税創設の要件が緩和されたことを機会に、地方団体による課税の自主性に向けた認識が強まってきたことは、地方分権を進める上で好ましいことと考えられる。それにとどまらず、地方団体は、行政サービスを提供する費用をまかなうため、自らの努力により具体的に財源確保を図ろうとの議論が、地域住民を巻き込んだ形で、盛んになってきたことは好ましいことと考えられる。初めは、地方団体も、地域住民もさまざまな問題に遭遇しながら解決策を模索することになるだろうが、経験の蓄積は確実に将来の力に結実してくだろう。

法定外目的税をはじめ独自課税の努力は、住民の自治意識を高めることもできるとともに、地方団体職員の志気をも高揚させることにつながる。これが地方分権を意味あるものにする最も近道と考える。

しかし独自課税に財源確保を求めるにしても多くを期待してはいけないうだろう。地方税の原則にみられる「安定性・伸張性」を満たす税源は、すでに法定の課税対象とされているものが多く、これ以外に当面大きなものは見出せないと考えられる。財源になるのは、すき間領域としてこれまであまり課税対象とならなかった環境関連の税目があるだろうが、ほとんどが零細税目といわれるだろう。

さらに、独自課税だけでなく、国から地方団体に思い切った規模の税源委譲を行ったとしても、地方財政の十分な税源確保という観点からは、問題を解決したことにはならない。それは、地域による税收水準の格差は完全に取り除くことができないからであり、並行して地方交付税制度などの財源調整制度を改めることが求められる。財源の調整については、これまで各地方団体をできるだけ平等に取り扱おうとしてきた。地方団体間の宿命ともいえる格差を可能な限り取り除くことが強く求められたからであった。こうした時代はもはや過ぎ去ったと考えられる。これからは、地方団体間の評価に大いに格差が生じることを是認すべきだろう。つまるところ格差の存在が地方団体間の競争を促進し、地域の活性化につながることになるのではないか。財源調整制度はこうした条件を満たしてくれるものに変えていかなければならない。その上で調和のとれた地方団体における財源構造を築くことが急務といえる。こうした条件が同時に満たされて初めて、地方分権が意味あるものとなるのであろう。

参考文献

- 伊川正樹[2002]「地方税と負担均等との相違～租税か税外負担か～」『税』2002年2月号、（ぎょうせい刊）
- 居戸利明、福井敏人[2001]「産業廃棄物税の創設に込めたもの」『地域政策 明日の三重』（No.1、2001年7月、公人の友社刊）
- 石田直裕、丹下甲一、丸山淑夫、原田敦志[1999]『地方税□ 地方自治総合講座 12』ぎょうせい
- 牛嶋正[2000]『目的税』東洋経済新報社
- 碓井光明[2002a]「自主課税権の統制方法」『都市問題研究』第54巻第1号（平成14年1月号、ぎょうせい刊）
- 碓井光明[2002b]「地方税と地方交付税との関係～自治体財源充実の動きに寄せて～」『税』2002年2月号、（ぎょうせい刊）
- 金子宏[2001]『租税法 第8版』弘文堂
- 木下和夫[1983]監修、大阪大学財政研究会訳『マスグレイブ財政学□』有斐閣
- 齊藤慎[2002]「地方分権時代の地方税財政制度」『都市問題研究』第54巻第1号（平成14年1月号、ぎょうせい刊）
- 佐藤進、宮島洋[1990]『戦後税制史（第二増補版）』税務経理協会
- 柴田護[1975]『自治の流れのなかで 戦後地方税財政外史』ぎょうせい
- 柴田護[1979]『新版地方財政の仕組みと運営』良書普及会
- 神野直彦[2000]『分権型税財政制度を創る～使え!!自主財源』〔分権型社会の創る 5〕ぎょうせい
- 知原信良[2002]「地方交付税制度改革の論点整理」『国際税制研究』第8号(2002年2月、清文社刊)
- 東京都租税研究会[2002]『東京都主税局の戦い』財界研究所
- 中里実[2001]「最近の地方団体の新税案について」『税』2001年6月号、（ぎょうせい刊）
- 中里実[2002]「地方環境税のあり方について」『税』2002年1月号、（ぎょうせい刊）
- 長峯純一[1998]『公共選択と地方分権』勁草書房
- 橋本勇[1995]『地方自治の歩み』良書普及会
- 堀場勇夫[1999]『地方分権の経済分析』東洋経済新報社
- 宮島洋[1986]『租税論の展開と日本の税制』日本評論社

持田信樹[2002]「地方税原則と付加価値税」『都市問題研究』第54巻第1号(平成14年1月号、ぎょうせい刊)

森信茂樹[2002]「地方公共団体の課税自主権を考える」『国際税制研究』第8号(2002年2月、清文社刊)

橋本徹、牛嶋正、米原淳七郎、本間正明編[1991]『地方財政』有斐閣

吉田和男[2002]「分権時代の地方税制」『都市問題研究』第54巻第1号(平成14年1月号、ぎょうせい刊)