

## 第2章 自治体の自主課税権活用の現状と課題

沼尾波子

(日本大学経済学部准教授)

はじめに

2000年4月、地方分権一括法が施行され、自治体の自主課税権が拡大されて以来、各地で様々な独自の税を創設する動きが広まっている。産業廃棄物税、レジ袋税、ホテル税など、多くの新税が誕生した。神奈川県においても2001年には臨時特例企業税が創設され、2007年には新たに個人住民税の超過課税方式により水源環境保全のための財源を確保するという、いわゆる水源環境税のシステムが導入されており、この間、県内でも様々な議論が交わされてきた。本稿では、こうした点にも目配りしながら、自治体の自主課税権活用の現状と課題について整理する。<sup>1</sup>

### 1 自治体の自主課税権と国の関与

#### (1) 自主課税権行使の手法

自治体が地域住民に様々な行政サービスを提供するには、一定の財源が必要である。その中でも地方税は、最も基本となる財源であり、自治体が地方税を課税するにあたっての規定は地方税法に詳しく定められている。地方税法を前提とした枠組みの中では、自治体が独自に課税を行うことが認められている領域があり、この権限を發揮して独自の課税を行うことを「課税自主権」の活用(あるいは行使)という。しかし、「課税自主権」とは何の権限だか分かりづらいという主張もあることから、ここでは自治体の課税権に関することを明確に表現した「自主課税権」という語を用いることとする。現在、地方税法の枠内で認められている自主課税権活用の手法として、(1) 税率操作、(2) 法定外税創設、(3) 法定任意税の採用、(4) 不均一課税、(5) 課税の減免や課税免除、の5つがある。

#### (2) 自主課税権の根拠法

自治体の自主課税権をめぐっては、従前から様々な議論が展開されてきた。その1つに、国の関与の正当性とその範囲の問題がある。これについて考えるとき、自治体の課税権の根拠をどこに求めるかという問題が浮かび上がる。地方自治法第223条には「普通地方公共団体は、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」、また地方税法第2条には「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」とかかれており、これを自治体の課税権の根拠とする考え方がある。国が定めた地方自治法や地方税法によって課税権が規定されているとすれば、「その課税権は地方団体に固有なものではなく国から賦与されたものである」(長野四郎『地方自治法逐条解説』)ということになり、国の関与は正当化される。

一方、自治体の課税権を憲法に求めるという立場もある。「地方団体の課税権は、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って直接的に地方団体に与えられている、と解すべきである」(金子宏『租税法』)、「地方団体の課税権は、憲

<sup>1</sup> 本稿は、拙稿「課税自主権の論理と実態」池上岳彦編『地方税制改革』ぎょうせい、2004年の記述をもとに、最近の動向を踏まえて加筆修正を行ったものである。

法によって与えられたものではなく、地方自治法 223 条および地方税法によって与えられたものであるという考え方も理論的には成り立ちうるが、これは憲法の地方自治の本旨の保障にそぐわない考え方である」(金子宏『租税法』)という考え方にたてば、自治体の課税権は憲法によって規定されたものということになり、国の関与は、原則として容認できないことになる。

自治体の課税権をめぐる司法の判断を示す判例として、以下の 2 つを紹介する。

大牟田市電気ガス訴訟(1980年6月5日「大牟田市電気ガス訴訟」での福岡地方裁判所判決)

福岡県大牟田市は地方税法に基づき電気ガス税を独自課税していた。しかし、当時の地方税法がアルミニウム、石炭製造業など一部業種の電気使用について非課税としており、これが三池炭鉱を中心とする重化学工業都市であった大牟田市にとって大幅な税収減となったため、大牟田市は地方税法のこの非課税措置が自治体の課税権を侵害するものとして国を相手取り国家賠償請求訴訟を提起した。そこでの争点は、地方公共団体の課税権は憲法第 8 章における地方自治の本旨により保障されているのか、また憲法は、具体的税目までも地方公共団体に保障しているかという点であった。これに対し、判決は「憲法で定める地方自治の保障は、国から多少とも独立した地位を有し、その地域の公共事務はその住民の意思に基づいて自主的に行われるべきであるという政治理念を表明したものと解せられる。」「地方税法は、地方公共団体の自治権を保障するものでなければならない。そして地方公共団体がその住民に対し、国から一応独立の統治権を有するものである以上、事務の遂行を実効あらしめるためには、その財政運営についてのいわゆる自主財政権ひいては財源確保の手段としての課税権もこれを憲法は認めているもの」というべきである。「しかし憲法は、地方自治の制度を制度として保障しているのであって、現に採られているあるいは採らるべき地方自治制を具体的に保障しているものではない」として、その具体化については憲法全体の精神に照らしたうえでの立法者の決定に委ねられているものと解せざるをえないとした。つまり、憲法は地方公共団体の課税権を保障しているが、具体的税目に関する課税権までを保障するものではないとの判断が示されている。

固定資産税評価審査決定取消請求事件(1996年9月10日「固定資産税評価審査決定取消請求事件」での前橋地裁判決)

これは原告が固定資産評価額および課税評価額への不服審査の申し出に対して、被告である伊勢崎市固定資産評価審査委員会が行った棄却決定取り消しを求めた裁判である。争点の 1 つに「固定資産税が自治体固有の課税であり、条例のみが課税権の根拠となるもので、固定資産評価基準に依拠する評価決定が違憲である」という原告側の主張があり、ここで自治体の課税権の根拠について、一定の司法判断が行われている。そこでは、「憲法第 8 章の地方自治の規定を設けながらも、同時に『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』(憲法第 92 条)と規定していることから明らかなように、地方自治の大綱は国の法律で定めるのを憲法の建前としている」とする。その上で判決では、「その課税権は記述のとおり地方公共団体に固有のものではなく、地方税法第 2 条により国から付与された課税権に基づいて地方税を課することを明らかにしたものであると解される」と説明をしている。

### (3) 国の関与の必要性について

それでは、法律による規定や国からの一定の関与は地方自治に障害を与えるものとして排除されるべきものかという点必ずしもそうであるとはいえない。自治体ごとに様々な課税を独自に推し進めた場合、国全体でみた場合、経済活動に混乱をもたらす可能性もある。「自主財政主義は地方団体ごとに税制が区々になり、住民の税負担が甚だしく不均等になるのを防ぐために、地方団体の課税権に対して国の法律で統一的な準則や枠を設けることを、全面的に否定するものではない」(金子宏『租税法』)という考え方、あるいは「国税と地方税との間に税源の適切な配分を行い、各地方団体における住民の負担に著しい不均衡が生じないようにし、また、ある地方団体の課税が国の経済施策を甚だしく阻害することになり又他の地方団体の住民に不当な不利益を課すことになるのを防止することは必要であると思われる、そのためには、地方税の税目に制限を加え、その課税要件の大枠を定めて、地方団体の課税権行使に一定のある程度の画一的な枠を定めることは是認しなければならないだろう。」(清永敬次『国税と地方税 自主課税権をめぐる』)という説明がある。このように自治体が条例制定により、独自課税を行う場合、こうした地域間の摩擦の調整ならびに一国全体としてみた資源配分効率性の視点から、調整役としての国の関与が必要な場合があることは間違いない。無論、関与のあり方には一定の要件を満たすことが必要である。

## 2 財源保障と自主課税権

先の議論について、一点留意しておくべきことがある。自治体の自主課税権行使を通じて、住民負担がはなはだしく不均等になることがないように、また国の経済施策をはなはだしく阻害することが生じないようにすることを掲げるには、その大前提として、国と地方の適切な税源配分が行われ、財政調整制度が機能していることが必要である。地方が担うべき事務権限の水準に見合う適切な財源配分が行われていれば、自治体が独自の課税権を行使する範囲は、地域固有の事情によるものへと限られてくる。だが、事務権限に見合う財源配分が行われていない場合、自治体が必要財源を調達すべく、各種の負担を求めることは当然であり、負担の均等論や国の方針に配慮する余裕はなくなってしまう。歴史を紐解くと、かつて税財源が乏しい時期に、各地で様々な雑税により負担を課していたことが知られる。

### (1) 自治体の自主課税権行使の沿革

地方が自らの裁量の範囲で自主課税権を行使できる仕組みは、戦前から導入されていたが、その意味合いは今日とは大きく異なっていた。財源不足に悩まされた多くの自治体では、独自課税により、必要な財源を確保する必要性に迫られていた。その結果、各地で附加税や雑種税が相次いで課され、その数は1,500を超えた時期もあった。しかしながら、このことは負担の不均衡を初めとする各種の問題を引き起こしたことから、次第に国による雑税の整理と、許可制の仕組みが採られていく。また、国の財源保障制度の創設と拡大によって、雑税による財源確保の動きは、揺れ動きながらも次第に縮小の方向へと向かっていく。

戦後、1948年の地方税法の改正では、これまで法定外独立税を創設する場合に必要なであった主務大臣の許可制が廃止され、法定外税は、条例の議決後、内閣総理大臣に報告すれ

ば設定できるとされた。当時の自治体は、地方財政の逼迫化を背景に、全体として100種以上の法定外独立税を課しており、零細課税が乱立する状況にあった。各地で担税力のあるところに課税、言い換えれば取れるところから取るための税を創設する動きが生じ、犬税、ミシン税、果樹園税、繭引取税等、雑多な税が多数存在していた。

その後、1949年のシャウプ勧告では、法定外独立税の数を制限するよう勧告するとともに、地方が依存できる税源の必要性が指摘された。このシャウプ勧告をうけて、1950年の地方税法の改正において、基幹税目として事業税が道府県税、固定資産税が市町村税として創設されることになり、また平衡交付金制度から地方交付税制度へと財政調整制度のしくみが整備され、基幹税目の設置ならびに国から地方への財源保障体制が整えられていった。そして、法定外独立税のほとんどは廃止され、法定外普通税と名称が改められることとなった。この法定外普通税を新設・変更する際には、あらかじめ地方財政委員会の許可を受けなければならないが、また、地方財政委員会は、税源及び特別な財政需要があることが明らかであるときは、住民負担や国の経済施策等に照らして適当でない場合を除き、許可しなければならないこととされた。

1950年代中ごろまでは、地方財政が依然として厳しい状況にあり、1954年には財政再建の必要からやむをえない場合には法定外普通税の創設を緩和することとされ、法定外普通税の新設は再び増加していった。

1958年の地方税法改正により、市町村の自転車税、荷車税が廃止されることとなったが、同時期に大衆に対する零細税目としての法定外普通税の整理に関する自治庁税務局長通達が出され、乱立していた多数の法定外税は大幅に整理される。

(ア)目的税的なもの、(イ)均衡課税的なもの、(ウ)準法定税目的なものについては存在意義が明確であるとされたが、(エ)法定税目継承的なものについては抜本的な検討が必要であるとされ、また(オ)収入目的によるものは一般的に不適當であるとされた。その後、主要な税目として自動車取得税、犬税、商品切手発行税、広告税等限られた税目が残るが、やがて自動車取得税は法定税化され、その他の税も次第に縮小された。

---

(参考)

- (ア)受益者負担金的性格を持ち、地方団体の経費の支出、施設の状況からみてその受益者に課税することに十分な理由のあるもの(繭取引税、果樹税、文化観光税等)
- (イ)その地方団体内の実情から見て、法定税目以外に有力な財源があり、かつ、既存の税目との均衡上、課税を適当とするもの(商品切手発行税、広告税)
- (ウ)課税の適正化を図る観点から法定普通税の課税方法等に変更を加えて、ためには法定外普通税の形式をとるもの(木材引取税 林産物移出税)
- (エ)従前法定外普通税として創設したものを、その後における情勢の変化があったにもかかわらず、再検討を行うことなく、そのまま課税を継続しているもの(道府県税の犬税、ミシン税等)
- (オ)財政収入の増強を図るために、法定外普通税にその手段を求めているもの(市町村税の犬税、扇風機税、金庫税等)

---

その後、道府県税としては1970年代にエネルギー関係の税が新設されることとなり、

2000年3月の時点で存在していた法定外税は、道府県税では石油価格調整税、核燃料税、核燃料物質等取扱税、核燃料等取扱税、の4税目となっている。一方市町村では、砂利採取税、別荘等所有税、の2税目のみが実施されていた。これらの税はいずれも、当該地域固有の特別な財政需要が生じており、そのための財源を確保することを理由としていた。例えば核燃料関連の税は、原子力の安全対策に対する行政負担が重いこと等が導入の理由とされている。また砂利採取税は、砂利採取に起因する公害対策が必要とされることが挙げられる。

このように、1970年代以降の法定外税は、当該地域に固有な事情があり、それによって特別な財政需要が生じる場合に、国の許可を得て、普通税として課すというものに限定されており、その数も規模もごく僅かなものだった。換言すれば、標準的な行政サービスに要する財源は、補助金や地方交付税で一定程度措置されていたとみることもできるだろう。

## (2) 分権時代の法定外税

1990年代に入り「地方分権」が国政上の重要課題として取り上げられるようになり、地方分権推進委員会では自治体の課税自主権を拡大する提言が盛り込まれている。第2次勧告では、国から地方への税源移譲を課題としつつ、自治体が独自に税率操作や不均一課税、法定外税を創設するための要件を緩和し、国の関与を縮小する提言が打ち出された。

勧告をうけて、個人住民税の制限税率が撤廃されたほか、2000年4月の地方分権一括法の施行により、法定外税制度が現在の形に改められた。

法定外税制度をめぐる主な変更点として、第1に法定外税新設・変更する際の自治大臣の許可制が、同意を要する事前協議制へと変更されたことが挙げられる。また、協議の上、国の判断に不服がある場合、国地方係争処理委員会に審査の申し出を行うことができるものとされた。第2に、法定外税の許可要件（積極要件）であった「税源が所在すること」及び「財政需要が存在すること」が廃止された。これにより、残る3つの消極要件である「国税また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」がないこと、「地方団体間におけるものの流通に重大な損害を与えること」がないこと「国の経済施策に照らして適当でないこと」が生じないことが満たされることが同意の要件とされた。積極要件が除外されたことによって、税収確保を目的としないインセンティブ税制の構築が可能になったことが大きな特徴である。そして第3に、法定外目的税が創設され、特定目的のための財源として独自課税の道が開かれた。

制度改革の結果、自治体では独自の租税政策を展開できる余地が広がったといえる。その結果、新たな税の創設を検討する動きが各地で広がることとなった。

## 3 法定外税創設の状況と課題

### (1) 法定外税創設の動向

これらの制度改革を受けて、各地で様々な新税が検討、創設されており、2007年2月の時点での導入数は、全国で44都道府県12市区町村と、2000年4月と比較して、その数およそ3倍に達している。

表1：法定外税の状況（2007年2月）

（平成17年度決算額541億円・地方税収に占める割合0.16%）

| 1．法定外普通税<br>（都道府県） |                   |     | 2．法定外目的税<br>（都道府県） |        |     |
|--------------------|-------------------|-----|--------------------|--------|-----|
| 石油価格調整税            | 沖縄県               | 10  | 産業廃棄物税等            |        |     |
| 核燃料税               |                   |     | 三重県、鳥取県、岡山県、広島県、   |        |     |
|                    | 福井県、福島県、愛媛県、佐賀県、  |     | 青森県、岩手県、秋田県、滋賀県、   |        |     |
|                    | 島根県、静岡県、鹿児島県、宮城県、 |     | 奈良県、新潟県、山口県、宮城県、   |        |     |
|                    | 新潟県、北海道、石川県       | 179 | 京都府、島根県、福岡県、佐賀県、   |        |     |
| 核燃料等取扱税            | 茨城県               | 20  | 長崎県、大分県、鹿児島県、熊本県、  |        |     |
| 核燃料物質等取扱税          | 青森県               | 145 | 宮崎県、福島県、愛知県、沖縄県、   |        |     |
| 臨時特例企業税            | 神奈川県              | 100 | 北海道、山形県、愛媛県        | 48     |     |
| 計                  | 15件               | 453 | 宿泊税 東京都            | 12     |     |
|                    |                   |     | 乗鞍環境保全税 岐阜県        | 0.2    |     |
|                    |                   |     | 計                  | 29件    | 60  |
| （市町村）              |                   |     | （市町村）              |        |     |
| 砂利採取税              | 城陽市、中井町、山北町       | 0.4 | 遊漁税                | 富士河口湖町 | 0.2 |
| 別荘等所有税             | 熱海市               | 6   | 一般廃棄物埋立税           | 多治見市   | 0.4 |
| 歴史と文化の環境税          | 太宰府市              | 0.5 | 環境未来税              | 北九州市   | 9   |
| 使用済核燃料税            | 薩摩川内市             | 2   | 使用済核燃料税            | 柏崎市    | 5   |
| 狭小住戸集合住宅税          | 豊島区               | 5   | 環境協力税              | 伊是名村   | 0.0 |
| 計                  | 7件                | 14  | 計                  | 5件     | 14  |
| 合計                 | 22件               | 466 | 合計                 | 34件    | 75  |

（資料）石井（2007）p.68より

表1は法定外税の状況を示したものである。ここからいくつかの特徴を読み取ることが出来る。第1に2000年以前から導入されていた法定外普通税は、核燃料施設や砂利採取など、地域固有の状況によって生じるリスクや環境悪化に着目して、原因者に負担を求めるものが殆どであった。これに対し新税では、神奈川県<sup>1</sup>の臨時特例企業税のように、国が定めた地方法人課税制度上の問題課題に対し、独自の解決策を図ろうとするタイプのものが登場した。法人事業税をめぐる税収の不安定性が問題とされるなか、自治体が独自課税を行うことで、税収の安定化を図ることを狙いとした税の登場である。その後、地方税法改正により、2004年に外形標準課税の仕組みが導入されたことを受け、臨時特例企業税については縮小が進み、数年後には事実上廃止されることになる。しかしながら、臨時特例企業税は地方法人課税のあり方を提起するとともに、外形標準課税の導入にも一定のインパ

クトを与えた制度として注目されたのである。

第2に法定外目的税として、広い意味で地域の環境保全に関連した税が各地で創設された点である。その中でも27県1市で導入されているのが産業廃棄物関連の税である。課税の方式は地域によって様々であるが、産業廃棄物の削減というインセンティブ効果を狙うことに加えて、原因者に負担を求めつつ、廃棄物処理や環境保全のための財源を確保することを目的とした税目となっている。

このほか東京都の宿泊税、岐阜県の乗鞍環境保全税、富士河口湖町の遊漁税、伊是名村の環境協力税のように、域外から訪れる人々を主たる対象として、地域の環境保全等にかかる費用負担を一定程度求めていくタイプの税目があげられる。法定外普通税ではあるが、太宰府市の歴史と文化の環境税もこの部類に括ることができるだろう。

さらに、多治見市の一般廃棄物埋立税のように、域外から流入する一般廃棄物の削減効果を期待した税も導入されている。これらの税の多くは、域外に一定程度の負担を求めるものとなっている。

## (2) 法定外税創設を巡る課題

このように様々な新税が登場したが、その検討過程で様々な問題課題が提起されてきた。

### 国の施策との整合性

かつて横浜市が導入を決めたが、国との協議で同意に至らなかった税として勝馬投票券発売税がある。これは国の経済施策に照らして適当でないと判断されたためであるが、これによって、「国の経済施策とは何か」「適合性の基準は何か」ということが問題として提起された。また当時、横浜市と国の間では、国地方係争処理委員会を通じて、これについての議論が重ねられていた。

### 政策税制としての法定外税

従来制度の下では、当該地域に特別な財政需要があり、その分の財源を調達するという場合にのみ法定外税創設は認められてきた。しかし同意要件の変更により、税収確保を目的としないインセンティブ税制の構築が可能となった。例えば、杉並区の「すぎなみ環境目的税」(＝通称レジ袋税)は、レジ袋に課税することを掲げていたが、税収確保が目的ではなく、人々がレジ袋をできるだけ使用せず、マイバッグをもって買い物をするを狙いとした制度である。したがって、区議会での議決後も、区は総務省との協議は行わず、様子を見ることとした。そして、数年後に区内でのレジ袋使用削減の効果が上がってきたとの理由により、導入を取りやめている。こうした言わば「広告塔」としての新税創設をどのように評価するかという問題が提起されるようになった。

### 納税者が限定されるケース

第3の課題は納税者が特定の主体に限定されるケースである。岐阜県多治見市の一般廃棄物埋立税の場合、納税者は事実上名古屋市に限定されていた。また最終的に導入に至らなかったが、豊島区の放置自転車等対策推進税も、納税義務者はJR等の鉄道事業者に限られていた。事実上、狙い撃ち課税となる場合には、協力金や利用料、負担金など税以外の方法を検討するなど、事前に意見聴取を行うなどの対応を行うことが求められることとなった。

豊島区の場合には鉄道事業者が駐輪場の用地を提供することで区と合意をし、新税導入

を行わずに、放置自転車対策に協力して取り組むことが合意されている。また多治見市の場合にも、当初5年間という期限付きで導入された一般廃棄物埋立税について、2007年度以降についても延長するかどうかを検討されたが、名古屋市から搬入される廃棄物の量が格段に減少したことなどを理由に、廃止されることとなった。

こうした解決策も出される中で、そもそも税とは何かということが、同意要件の検討のなかで、改めて問われるようなケースが複数出てくるようになったのである。

### (3) 法定外税同意にかかる総務省の処理基準

いくつかの新税に対し、租税原則に照らして問題・課題があるのではないかとの指摘が出されてきたことなどから、総務省では「法定外税の同意に係る処理基準等に関する通知」を出し、同意要件の解釈や処理基準についての説明を行っている。

2000年4月当初の通知では、同意に係る標準処理期間や協議の申出に係る手続のほか、法で規定している不同意要件と同様の要件が処理基準として示されるに留まっていた。しかしながら、翌2001年4月の通知では、法定外税の検討に際しての留意事項が追加され、不同意要件の解釈が示されるとともに、課税期間や税源・財政需要の存在の必要性が改めて記載されることとなった。さらに、2002年5月の通知では、留意事項として「税以外の適切な手法について検討すべきである」という項目が追加され、2003年11月の通知では、税率引き下げや法定外税廃止など、負担軽減の場合には同意を必要としないことや、関係者との事前協議の重要性についての文言が付加された。このほか、平成16年度税制改正で、特定納税義務者意見聴取制度を創設することとされ、2004年5月には、それについての通知（＝「法定外普通税又は法定外目的税の新設又は変更に係る特定納税義務者に対する意見聴取について」）が出されている。

### (4) 法定外税の特徴

このように、法定外税の新設状況を見ると、その大半が環境負荷を軽減するためのインセンティブを期待するものや、反対に広い意味での環境保全に対する応分の負担を求めていくものが多い。既に法定税目において所得・消費・資産に対する課税が行われているなか、それとの重複を回避しながら独自の税を構築できる範囲はきわめて限定される。こうした状況下では、地域固有の事情を踏まえて、現行税制のもとでは徴収漏れが生じるなど、負担の公平性が保たれない部分を見つけ出し、そこに対して応分の負担を求めていくタイプの新税が導入されるのは当然の成り行きと見る事が出来るだろう。

## 4 超過課税方式による「新税」導入

### (1) 超過課税を巡る国の同意

2000年4月以降、超過課税についても、自治体の裁量が高まりつつある。標準税率を採用しない場合の国への事前の届け出制が廃止された。ただ、超過課税を実施する理由として「特別な財政需要」を必要とする点については従前通りとされてきた。標準税率による税収は地方交付税の基準財政収入額に算定基礎として用いられており、標準的な行政サービスについては地方交付税制度を通じた財源保障を通じて賄えることが建前とされている。そこで、それ以外の特別な財政需要がある場合にのみ超過課税を行うことができるとされ



ている。また制限税率については、選挙権を持たない法人に対する課税の場合には制限税率を残すこととなったものの、個人市町村民税については廃止された。

その後 2003 年度より、課税自主権の拡大を図るための措置として、固定資産税の制限税率の廃止、ならびに標準税率の定義を見直し、財政上の特別の必要があると認める場合に限り税率を変更することができることとされている要件を緩和することが掲げられている。

## (2) 超過課税方式を通じた「参加型税制」のしくみ

こうした制度改革の流れもあり、超過課税の手法を活用する動きも見られるようになった。表 1 には掲載されていないが、住民税超過課税方式により、森林や水源を保全するための財源を確保することを目的とした制度を創設する自治体が増えており、2007 年 2 月には全国都道府県の過半数で導入済みないし導入決定がされている<sup>2</sup>。これらは厳密には新税とは呼べないが、住民税の超過課税によって徴収した税収を基金に繰り入れ、その用途を森林保全等の目的に特定するという点で、目的税的な超過課税と見ることもできる。

既に高知県などでは、その用途や施策の効果について、県民との協議の場を設けており、県民が広く薄く負担を行い、その用途や施策の効果について県民参加の仕組みを取り入れながら、使い道を決めていくという「参加型税制」の仕組みが導入されている。

神奈川県においても 2007 年に個人県民税の超過課税方式による「水源環境税」の導入が行われたところであり、今後、参加型の仕組みをどのように構築するかが課題となっている。

この方式が、先述の法定外税と大きく異なるのは、その負担を域内の住民自らに広く薄く求めている点である。多くの法定外税がその負担を域外に求めているのに対し、超過課税方式によるこの方式の多くは、住民自らの負担増を認めるものとなっている。また、超過課税による普通税の増税では、自らの負担増の結果がどのような成果となって現れたのかが、ややもすると見えなくなってしまう。そこで、超過課税による収入を基金や特別会計に繰り入れ、特定目的のための支出とすることで、負担と支出の関係を分かりやすくする方法が導入されている。さらに、その用途や成果についても住民が評価を行う仕組みを模索する動きも見られる。このように「創る」「払う」「使う」「チェックする」という各段階で住民参加の仕組みを取り入れているのが「参加型税制」であり、その動きは各地で具体化し始めている。

## 5 結びにかえて

これまで見てきたように、2000 年の地方分権一括法施行後、各地で自主課税権の活用を通じた様々な取り組みが行われている。法定外税については、法定税の枠組みでは負担の公平性が図れない場合への対応や、応分の負担を求めて新税を創設するケース、産業廃棄物対策のための税など、様々な取り組みが行われていることがうかがえた。またこのほか、道府県において、住民税の超過課税により、森林環境保全のための財源を住民に広く薄く求める仕組みを導入する動きが活発になっている。

こうした取り組みを通じて、地域における課題の解決に向けて当事者が協力・連携を図

<sup>2</sup> 別稿の高井論文を参照されたい。

る方法を話し合う機会が創出されるとともに、行政内部でも徴税当局と事業実施部局とが連携をすることで、サービス給付と負担とを一体的に検討する体制が築かれるといった効果が各地で生じている。こうした動きは、分権時代の地方税財政システムを構築する上でも重要な取り組みであり、活発な動きが進むことが期待される。

他方で気にかかるのは、自主課税権の拡大とともに、国からの財源保障の縮小が進んでいる点である。国庫補助負担金や地方交付税縮減の中で、財務省では、地方自治体の財政危機への対応策の1つとして、自主課税権の活用を通じた財源確保を掲げていたこともある。国の財源保障の縮小とともに「自己責任原則」の立場から地方独自の対応による歳入調達を提言するとすれば、財政力の弱い自治体にとって容易なことではない。再び負担の不均衡が大きい昔の時代に戻ってしまうことにもなりかねない。

法定外税は国税・地方税と課税標準を等しくしてはいけないとされており、財政危機に対応するための大規模な税収確保を期待できるような制度ではない。また、住民税への超過課税についても限界がある。したがって今日の財政危機への直接的対応を考える際には、税財源の確保と一定水準のサービス提供に要する財源を保障する仕組みが必要とされることはいうまでもない。

自主課税権活用の範囲については、あくまでも事務権限の量にもとづく税源配分のあり方や、地方交付税制度に基づく財源保障と財政調整制度を前提とした上で、各地域の固有の事情に対応した課税の範囲に留めるべきであり、それ以上の役割を期待することは租税の平準化を歪める可能性があることに留意する必要があるだろう。

さらに、産業廃棄物税や、いわゆる森林環境税など、都道府県単位で急速に広がる税については国が法定税目として整理しなおすことも考えられてよい。地域の実情に応じて創設された独自課税が各地に波及していった結果、標準的な税として整理統合が検討されることは考えられて良い。また臨時特例企業税のように、法定税の抱える課題について、地方独自課税を通じて問題提起と独自の対応を図るという方法もある。こうした地方の動きが税制改正に向けての動きを加速する役割を果たしていくことも期待されよう。

自主課税権活用の取り組みが、望ましい地方税体系のあり方について検討するきっかけとなることが求められている。

## 参考文献

- 石井康朋(2007)「最近の法定外税を巡る状況について」『地方税』3月号、地方財務協会
- 神奈川県(2003)『参加型税制かながわの挑戦 - 分権時代の環境と税』第一法規
- 神奈川県地方税制等研究会(2003)『生活環境税制のあり方に関する報告書』神奈川県
- 金澤史男(2007)「地方新税の動向と地方環境税の可能性」『地方税』4月号、地方財務協会
- 金子宏(2004)『租税法(第9版)』弘文堂
- 清永敬次(1984)「国税と地方税 自主課税権をめぐって」『日本の税金』(ジュリスト増刊  
総合特集33)有斐閣
- 自治総合センター(2001)『課税自主権の活用のあり方について』自治総合センター
- 山本栄一(1995)「目的税および特定財源の再検討」、宮島洋編『消費課税の理論と課題』  
(21世紀を支える税制の論理第8巻) 税務経理協会
- 横浜市税財政制度懇話会(2003)「法定外税のあり方について」
- 渡辺哲郎・今井康雄(2002)「多治見市一般廃棄物埋立税の創設と情報公開による処分場選  
定」地方自治職員研修6月号、公職研