

【論 説】

地方税源の拡充と法定外普通税

岩 元 浩 一

目 次

- I はじめに
- II 法定外普通税の沿革と課税根拠
- III 法定外普通税の改廃と課税状況
- IV おわりに

I はじめに

現代国家においては課税要件である課税標準、税率、徴収方法、徴収時期等は、法律で決めなければならないという「租税法律主義」の原則が採られている。日本の地方税は法律の代わりに条例で課税要件を定めることになっているが、実際には税目や税率等の課税要件の大半は国の法律である「地方税法」によって決められている¹⁾。地方には、その財政運営の基盤となる課税権がほとんど与えられていない。近年の国の所得税、法人税の減税や消費税の税率アップ等の税制改革は、住民税減税や地方消費税の導入を地方の意見を聞くことも無く実行され、地方の主体的な財政運営を阻んでいる。景気低迷の折、その打開策としての国の財政政策は、その機能的側面から地方には困難な役割であるにせよ国と地方が密接に結びついている行財政関係を考慮すると、地方税に多大な影響が出ることも避けられない。所得税、法人税、酒税、消費税、煙草税といった国税を財源にしている地方交付税もまた然りである。地方自治体の中でも財政力指数が0.3にも満たない自治体は、地方交付税の変動は直接当該自治体の予算を左右し、財政構造を根底から揺るがすことになるといっても過言

地方税源の拡充と法定外普通税（岩元）

ではない。地方消費税の導入も税収増加の期待と裏腹に、国の都道府県への介入の機会を増やすことにもなりかねない。しかも税収獲得能力や消費力の大きい団体とそうでない団体との格差は依然として開いたままであり、国の財政調整機能に頼らざるを得ないのが現状である。

地方自治体が自ら集めた財源で地方経費の大半を賄うことが理想的ではあるが、それが困難な或いは不可能な状況だとしても、自治体の財源獲得のための努力を妨げるような国の財政システムは改めるべきである。地方自治体が通常、課税する際に採用している標準税率も国が全国一律の数値に決めており²⁾、必ずしもこの水準がすべての地方自治体にとって適正な財政規模とはなっていないことは明白である。にもかかわらず、各地方自治体で標準税率よりも低い税率を適用した場合、地方債の発行の制限を受けることになるのである³⁾。したがって事実上これは適用できないシステムとなっている。また地方税収の増加は、地方交付税の算定基準である基準財政収入額の増加をもたらすことから、基準財政需要額に変動が無かった場合、その分だけ交付税額が減額される。地方はそれぞれの財政事情により、標準税率を上回る税率を課すこともできるがそれも国が定めた制限税率の範囲までであり、地方の財政規模を反映する弾力的な税率構造とはなっていない⁴⁾。標準税率や制限税率を決めるのは国であり、地方はその範囲内でしか課税権を認められていないのである。

このように限定された課税自主権は、分権的な財政運営を目指す地方自治体にとっては他の自治体との関係からある程度容認せざるを得ないにせよ、納税者である住民のニーズに応えるべく財政民主主義の理念とは必ずしも一致しない。むしろこれまでの自治体サイドの国への依存体質や低い競争意識、そして住民の行政への無関心といったことなども分権化を遅らせている要因であることを忘れてはならない。本論では、現行の地方税の中で唯一といってもよい、地方自治体の課税自主権の行使を可能にしている法定外普通税の存在意義と財政的役割について、これまでの経緯を踏まえて論ずる。

Ⅱ 法定外普通税の沿革と課税根拠

(1) 沿革

現在の法定外普通税の原型に当たる制度は、明治期から存在しており、道府県・市町村における法定外税目の設置は内務大臣及び大蔵大臣の許可制となっていた。昭和15年に新しく制定された地方税法においては、市町村だけが法定外の独立税を課することができる⁵⁾、道府県には法定外税目の課税が認められなかったのであるが、第二次大戦後の昭和21年の税制改正で道府県も法定外独立税を課することができるようになったのである。昭和23年には独立税を新設し又は変更するときは、総理大臣への届け出のみで足りることとされ、地方自治体の自主的財政運営を促進する方向から法定外独立税の許可制度は撤廃された。さらに昭和25年のシャープ勧告では、電話税、船舶税、舟取得税、金庫税、荷車取得税等を廃止し、法定外独立税の整理縮小を目指していた。当時の法定外独立税の課税団体は約2000団体、税目は道府県では温泉税等の13税目、市町村では特別事業税をはじめとする122税目におよんでいた。

シャープ勧告による法定外独立税への対応は、地方自治体の事情の相違により特別な場合に課税の必要性があるとして、税を認可する適当な規定を設けることを指示していた。また、法定外独立税の新設・更新については、あらかじめ地方財政委員会が総合的に審査、判断することとし、権限規定が委員会に置かれた⁶⁾。シャープ勧告を受けて昭和25年に現行制度の大半が含まれた地方税法が制定され、自治大臣の許可制度が導入された。すなわち自治大臣が法定外普通税の新設・変更に伴う申請を受理するに当たり「当該道府県にその税収入を確保できる税源があること及びその税収入を必要とする当該道府県の財政需要があることが明らかであるときは、これを許可しなければならない。」とする地方税法261条と671条が近年まで適用されてきたのである⁷⁾。しかし、許可されない要件として①国税又は他の地方税と課税標準を同じくし、且つ、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物流に重大な障

地方税源の拡充と法定外普通税（岩元）

害を与えること、③これら以外で、国の経済施策に照らして適当でないこと、が挙げられている。

戦後の新たな地方税法の規定は、戦前の特別の必要がある場合においてといった曖昧な表現に比べ、より具体的で詳細な内容となっている。また許可手続も地方財政委員会や自治大臣と明確であり、地方自治体や国の利益がそれぞれの代表者によって守られるよう改善されているといえよう。このような見解は、法定外普通税の新設・更新に関する許認可制度が、制度創設当初の内務、大蔵大臣によるところから内閣総理大臣への届出制、さらには自治大臣の許可制に移り変わってきたことと無関係ではない。すなわち地方自治体の課税自主権を認め分権化を推進することを前提とすれば、許可制をとる必要は無い。しかし法定外普通税が地方自治体独自の課税システムを備えている点を考慮しても、地方自治体間の税制上の調整を無視することは課税の公平の観点からも好ましくない。特別の必要である地方自治体独自の財政需要をどのように捉え、判断するのか等に関しては国の基準によるところが大きいからである。

法定外普通税の新設・更新を許可する地方財政委員会は、総理大臣が衆参両院の同意の下に任命された5人の委員から構成されており、その内3人は地方自治体側からの推薦によるもので、1名は都道府県、他の2名は市町村の代表であった。このことから分かるように手続き的には、法定外普通税の許可の申請は地方自治体側に有利にはたらくようになってはいたが、国の側も大蔵大臣がその許可申請に異議がある場合は、地方財政委員会にその旨を申し出ることができることになっていた。また許可されない要件としてあげた前述の3点についても、いずれも都道府県と市町村で分け合うのではなくいずれかの団体に課税することをシャープ勧告では提案している。

(2) 法定外普通税の新設・変更の許可

前述したように地方自治体が法定外普通税を新設・更新する場合は、あらかじめ自治大臣の許可が必要となるが、市町村の場合許可申請書及び添付書類は道府県知事を経由することが義務づけられており、道府県知事は提出日から

30日以内に自らの意見を添付して地方財政委員会に提出しなければならない。しかし実際上の許可申請の時期は、当該の法定外普通税条例制定後の時点で申請することになっている。熱海市の別荘等所有税の例で見ると、昭和51年1月24日に条例が議会で可決されたが、可決後に正式な許可申請を行い同年2月20日に自治大臣からの許可が下りている。このようにあらかじめ自治大臣の許可を得ることが前提となっていながら、条例の制定時期が異なる点については調整が必要とされる。実際の事務処理においては、許可申請に先立ち内協議を行っている。すなわち当該法定外普通税の新設・更新に関して地方自治体の意思として決定する前に、その内容について事前に検討することにより自治体の意思と許可との調整が図られるのである。熱海市のケースでも、条例議決前の昭和51年1月に内諾が出されている。

自治大臣の許可の必要性は、法定外普通税が通常の課税以外に税負担を求めた税であるため、他の地方団体との税負担の公平性、国と地方を通しての税源配分のあり方、国民全体にわたる税負担の均等性および課税による国民経済への影響といった総体的視点からの判断によって生じているのである。さらに当該地方自治体に独自の課税権を与えることになるため、地方自治体間の課税権に著しい差異が出ることは好ましくないといった立場によるものも大きな要因の一つといえよう。こうしてみるとこれまでの国の地方に対する管理・統制は主要な税源ではない税目に対しても強くはたらいっており、真の意味での分権化の難しさを浮き彫りにしている。ただ2000年4月からの事前協議制に変わる以前の許可制は、国の側に広範な裁量権を与えている通常の許認可事項とは異なり、地方自治体側が一定の条件を満たしていれば許可しなければならないとしており、地方自治体の裁量権を拡大した内容になっている。このことは国が比較的国税との関連が薄く、地方税収に占めるウェイトが低い法定外普通税の新設・更新にある程度の裁量権を与えたとしても影響は小さいと判断したためとも解釈できよう。

法定外普通税を許認可するにあたりそれらを決定する要素である許可要件については、積極的な要件と消極的な要件に大別される⁸⁾。まず積極的な要件と

地方税源の拡充と法定外普通税（岩元）

しては、当該地方自治体にその税収を確保する上での税源が十分存在すること即ち広い意味で課税の十分性である。当然のことではあろうが、地方自治体の課税権はその自治体内に限られており、税源として適しているか否かについては客観的な判断に委ねるしかないが、少なくとも以下のような判断材料が必要である。

第一に必要なとされる税収の確保と共に、その税収額が当該地方自治体の財政規模に比べ著しく低くなるような零細課税とならないか、第二に課税の十分性の立場から、課税基盤として十分な担税力を持っているか、第三に徴税コストが税収額に比べて割高とならないか、第四に地方自治体の行使する課税権が、課税客体との関連で当該自治体内に帰属するシステムとなっているか、第五にややもすると受益者負担金的な要素も見られるところから、新たな税目の上に徴収するよりも使用量、手数料といった料金による徴収の方が相応しくないか、第六に課税客体が同一であった場合、他の地方税との二重課税とならないか、といったことである。後述するが法定外普通税の性格からすれば、その地域固有の財政需要に課税根拠を見出しているため、それによって多くの税収を確保することは困難であり、創設の目的とは異なるものである。第三の徴税コストとの関連であるが、国税における租税原則と同様に徴税コストは最小にすべきである⁹⁾が税の内容によっては徴税コストがかかることは避けられない。これまで創設されてきた主な法定外普通税の税額100円あたりの徴税コストをみると、砂利採取税が0.69円（徴税コストの内訳は人件費、印刷製本費）、商品切手発行税が1.41円（人件費等）と低く、市町村税の徴税コストの約3円を下回っている。これに対して古都保存協力税は6.52円、文化観光施設税に至っては14.30円と大幅に徴税コストが高くなっている。両税とも拝観券やパンフレット等の印刷費や人件費が多額に及んでいるため割高な徴税コストをもたらしている。この他別荘等所有税も3.55円と比較的高い徴税コストとなっているが、これは別荘の所有者が東京など当該自治体以外の居住者が多いことによるものである¹⁰⁾。

ここに挙げた法定外普通税のうち、課税団体数が長い間変わらなかったのは

砂利採取税であり、この点からみても徴税コストの低さが大きな要因になっていることは否定できない¹¹⁾。また、徴税の効率性も法定外普通税の存続に大きく関わっている。神奈川県三浦市のヨット・モーターボート税がその典型であるが、本税は三浦市内を定置場としているヨット又はモーターボートの所有者に対して課税するもので、昭和51年から昭和56年まで実施された税である。ヨットやモーターボートの場合、自動車と違い登録制を採っていないため正確に課税対象者を把握することが難しい。あくまでも所有者の申告によって課税対象者を把握することが前提となるため、所有者が申告しない場合課税できないということになる。しかも所有者の7割以上が市外居住者であり、督促や滞納整理に手間がかかり徴税率も昭和56年度で73.4%と極めて低くなったため、廃止されたのである。

第四の課税権の帰属に関しては、財政需要を全般的なものとするのか或いはその地域特有のものに限定するのかがポイントとなる。前者の財政需要に起因する税収は、特定の自治体が行使する課税権としては適当ではなく法定外で税を徴収する根拠は薄くなる。また使用料、手数料或いは分担金や負担金は、特定の財やサービスの対価であり、法定外普通税の名が示すように普通税としての役割を持つ税とは区別するべきであろう。しかし前述したように、本税が地域独自の財政需要に基づいて徴収されるという性質を持っていることから、むしろ目的税としての性格を強めた方が課税の根拠としての適合性があると思われる。実際のところ砂利採取税は目的税的な性格を持っており、課税客体と財政需要には密接な関連がある。しかしながら、地方自治体の財政収入がかなりの部分国からの補助金や交付金等で賄われることで一定の財政規模を保つことができるようになった現在では、独自の財政需要に起因する税収と財政需要との間にギャップが生じるのは避けられない。

特定の財政需要に起因して設立された法定外普通税は数多くあるが、昭和32年に設立された真珠漁場税の場合、許可にあたり基本的な指針および運用の方針を示す通達が自治大臣より出された。それによると「同税が主として漁場進行および漁港施設整備のための税源を得ることを目的とする限り、当該団

地方税源の拡充と法定外普通税（岩元）

体財政に余裕がない現況にかんがみ許可されるものである」¹²⁾と言及していた。さらには現存の法定税目との関係であるが、これには当該自治体の財政状況によって対応が変わる。例えば財政需要が急を要する場合や多額の経費がかかる場合、或いは他の自治体に比べて法定税の徴収率が低い場合、まず法定税による徴収の検討を優先させるべきであり、法定外普通税の新設・更新等の検討はその後となる。そうすることにより法定税との二重課税を避け、その内容や主旨に反することなく法定外普通税の許可が可能となる。

次に消極的な要件についてであるが、第一の要件の重視すべき点は当該税と住民の負担との関係である。法定外普通税の課税標準と国税や他の地方税の課税標準が同一となった場合や他の自治体と比べて住民の税負担が著しく重い場合、許可しないということである。これは限られた自治体において課税される法定外普通税は、全国的に課税される法定税とは異なり、当該自治体の住民負担を考慮しなければならず、過重な住民負担を避けるためである。しかし法定外普通税の課税標準は、法定税の課税標準と同一になるケースが多く両者の課税標準を異なるような課税形態を作り出すことは困難である。そのためこの消極的要件の解釈としては、過重な住民負担を避けることにあると見るべきであろう。

さらに消極的要件の第二、第三は、経済政策的側面からの要請である。課税による物流への障害や国の経済政策との関連といった要因は流動的であり、本税の課税の目的や課税方法或いは負担状況等によって与える影響が異なるため、一律に判断することはできないが、自治体の財政需要を優先する立場からすれば、それほど大きな影響は出ないと思われる。

Ⅲ. 法定外普通税の改廃と課税状況

(1) 戦後の法定外普通税の設置状況

昭和30年から平成12年までに実施されていた法定外普通税には、次のようなものがある。

地方税源の拡充と法定外普通税（岩元）

犬税，ミシン税，立木伐採税，接客人税，広告税，扇風機税，と蓄税，林産物移（輸）出税，牛馬税，商品切手発行税，固定資産使用税，積込施設利用税，特別固定資産税，入漁権税，金庫税，固有物件使用税，楽器税，果樹園税，竹取引税，使用人税，埋立地税，ダム使用税，舟税，山砂利採取税，砂利採取税，天然ガス税，別荘等所有税，文化観光施設税，古都保存協力税，真珠漁場税，ヨット・モーターボート税，核燃料税，核燃料物質取扱税，石油価格調整税，である¹³⁾。このうち現存している法定外普通税は，石油価格調整税，核燃料税，核燃料物質等取扱税，砂利採取税，別荘等所有税であり，この他は廃止された。これまでの法定外普通税が廃止に至った理由はなんなのか，主な税目とその経緯を検討してみた。

・犬税

犬税は蓄犬の飼主を納税義務者として，一頭当たり50円から500円を課税する税で，昭和15年の地方税制の改正により市町村の独立税となった。その後，昭和25年の地方税法の施行により市町村の法定外普通税として設置されたのである。課税団体は昭和30年度には2686団体にも上ったが，税収額が小さい割に徴税コストがかかり，蓄犬の所有に担税力を見出すことが時代的趨勢に合わなくなったことにより課税団体が年々減少し，昭和56年度の長野県四賀村を最後に廃止された。

・広告税

広告を課税対象に広告主を納税義務者とし，車内広告やアドバルーン等については定率で，野立看板や電光看板等については定額（例えば電光看板の場合，0.5㎡当たり180円）で課する税で，昭和25年の現行地方税法の施行時は市町村の普通税であった。その後法定外普通税に変更され，昭和30年度には課税団体が39であったが，平成2年度の大阪府高槻市と茨木市を最後に廃止された。廃止理由としては，徴税コストが割高であること，広告税収入が零細であること，テレビやラジオなどが課税客体から除外されていたため広告媒体の多様化による課税の不公平が発生したこと等が指摘される。

地方税源の拡充と法定外普通税（岩元）

・文化観光施設税・古都保存協力税

文化観光施設税は文化財の保護や観光事業の促進を目的として、文化財の鑑賞行為を課税対象として、拝観料に対し定額（一回100円）を徴収する税である。栃木県日光市、岩手県平泉町、宮城県松島町、奈良県、奈良市、京都市で創設された。また古都保存協力税は、昭和60年京都市において創設され昭和62年度まで実施されていた税で、社寺や庭園等の鑑賞行為を課税対象として、拝観料に一回当たり50円を徴収していた。

両税とも宗教的物件が多いため提供者である宗教団体の同意が得られず、特に古都保存協力税においては社寺側と京都市側との対立が激化し、無料公開や拝観停止を行い社会問題化したこともあり、廃止された。

・商品切手発行税

デパートの商品券やビール券等の商品切手の発行に対し、その発行者を納税義務者として課す税である。税率は2%から4%に設定されており、昭和5年に当時の東京市が市町村の法定外独立税として創設したのが始まりで、その後大阪市、名古屋、神戸市等の政令指定都市を中心に全国的に取り入れられた。本税は商品切手の発行による消費活動の増大を念頭においているため、消費の活発な都市税としての要素が強い税といえよう。

特色としては、課税客体の把握が容易で徴税コストが低く、また徴収率が高い良質な税目であった。平成4年度には18団体で課税されていたが、間接税として広く課税される消費税との二重課税ではないかとの指摘や本税を採用している自治体と採用していない自治体との間の販売価格の格差による不公平の問題、或いは乗り物券、ギフト券、プリペイドカード形式等といった商品切手の発行形態の多様化による見直し、といった事由で平成7年の和歌山市の廃止を最後に全ての自治体で廃止された。

これら過去の法定外普通税の廃止要因をみると、地方収入に占めるウェイトの低さを考えれば徴税コストの多寡が重要であることは明白である。それと共に社会通念の捉え方が大きく関わっていることが分かる。即ち地方自治体が法定外で新たな税を創設する場合、社会環境の変化に対応した税であると同時に

住民の理解を得られる税でなければならない。

(2) 現行法定外普通税の課税状況

現在実施されている法定外普通税は、都道府県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、市町村では山砂利採取・砂利採取税、別荘等所有税の計6税目である。表1はこれら6税目の課税団体と税収額を示したものである。この表から分かるように近年の法定外普通税は、核燃料に関する税目が多くなっている。核燃料施設の建設に不安を覚える地域住民は多く、生活環境の安全確保のための外部費用を租税で徴収する形をとっている。現行の6税目の特質について考察する。

(i) 都道府県の法定外普通税の課税状況

① 石油価格調整税

本税は沖縄県の復帰に伴い、県内の離島地域が沖縄本島と比較して輸送コスト

表1 法定外普通税の課税状況（平成12年4月1日現在）
（平成10年度決算額）

[都道府県]		
石油価格調整税	沖縄県	9億円
核燃料税	北海道、宮城県、福島県、新潟県 石川県、福井県、静岡県、島根県 愛媛県、佐賀県、鹿児島県	161億円 ※1
核燃料物質等取扱税	青森県	32億円
核燃料等取扱税	茨城県（H11.4.1～）	—
計	14団体	202億円
[市町村]		
砂利採取税等	山北町（神奈川県）、中井町（神奈川県）、 城陽市（京都府）	1億円 ※2
別荘等所有税	熱海市（静岡県）	4億円
計	4団体	5億円
[合計]	18団体	207億円

※1 茨城県の核燃料税（～H10年度）4億円を含む。

※2 千葉県君津市、富津市の山砂利採取税（～H11年度）それぞれ0.4億円、0.3億円を含む

出所：石弘光「分権化社会における地方税のあり方」
『地方税』地方財政協会'00年9月号

地方税源の拡充と法定外普通税（岩元）

トがかかり、燃料用石油製品の取引価格が高くなったことから本土復帰後も本島並みの価格を維持する必要に迫られて設置されたものである。復帰前の沖縄県の燃料用石油製品の取引価格は、本島と離島で同一となるよう規定されていた。しかし復帰後は自由価格となるため、離島では本島に比べ輸送コストが高くつくことが予想された。このため沖縄県内で販売消費される石油製品のうち、揮発油税の税率が本土との間に差があることに着目し、揮発油の販売に対し石油価格調整税を課すことによって、その収入額で離島向けの燃料用石油製品の価格調整を行うことになったのである。

- ・ 課税客体 揮発油の販売
- ・ 課税標準 揮発油に係る数量から欠減数量（揮発油の販売に係る数量に100分の1.5を乗じて得た数量）を控除した数量
- ・ 税率 揮発油1キロリットルにつき1500円
- ・ 納税義務者 揮発油の精製業者又は輸入業者その他これに類するものうち、県内に事務所を設けて揮発油の販売を業とするもので知事が認定したもの
- ・ 課税免除 元売業者の揮発油販売で輸出、県外移出として行われるもの、既に石油価格調整税を課されたもの、揮発油の販売でガスその他製油化学製品の原料用として行われるもの
- ・ 徴収方法 申告納付

② 核燃料税

原子力発電所の立地によって発生する、周辺地域住民の生活環境の保護・安定、福祉水準の向上、防災対策の整備・充実等の財政需要の増加に対応するために創設された税である。昭和51年に福井県で創設され、以来現在までのところ表1にあるように11県で実施されている。これまでも地域住民の財政需要への対応策として、電源三法交付金制度¹⁴⁾や平成9年度に創設された長期発展対策交付金制度があるが、こうした交付金制度だけでは広域的な地域の振興や施設整備の財源としては不十分であり、将来的な財源の保障にはなりえない。核燃料税は発電用原子炉が存在する道府県に対して、生活産業基盤の整

備を目的として、地域の生活や生業の安定確保のために創設されたのである。

核燃料税のあり方に関する今後の課題は、原子力に対する防災である。これは本来国の原子力政策の一環として行うべきであり、国からの交付金や補助金を増加すべきという議論になりがちである。無論そのことも視野に入れるべきではあるが、地域住民の安全は地域で守るという姿勢も重要である。国の問題であると同時に地域の問題でもあるということを念頭において、自治体として原子力防災対策を講じる努力をすべきである。そうした時の原子力発電所に関連した財政需要の多様化に対応する形で、核燃料税の存続を図ることができよう。

- ・ 課税客体 発電用原子炉への核燃料の挿入
- ・ 課税標準 発電用原子炉へ挿入した核燃料の価額
- ・ 税率 核燃料価額の 100 分の 7
- ・ 納税義務者 発電用原子炉の設置者
- ・ 徴収方法 申告納付

③ 核燃料物質等取扱税

核燃料サイクルを構成する原子力施設である「低レベル放射性廃棄物埋設施設」、「ウラン濃縮施設」、「高レベル放射性廃棄物管理施設」、「使用済核燃料再処理施設」の立地に伴う、防災対策や生活の安定対策或いは生業安定対策等の財政需要に対応するために青森県が実施している税である。青森県では昭和 61 年 4 月のソ連のチェルノブイリ原子力発電所の事故を契機として、放射能汚染に対する強い懸念と共に、原子力施設の運用には住民の理解と協力が不可欠であることを実感した。それを踏まえてこうした施設との共存を図り、県民の安全性の確保や防災対策の遂行のための財源として、核燃料物質等取扱税を創設したのである。

- ・ 課税客体 ウラン濃縮施設においては許可を受けた事業者の行う濃縮¹⁵⁾、低レベル放射性廃棄物埋設施設に関しては許可を受けた事業者の行う廃棄物の管理や埋設¹⁶⁾
- ・ 課税標準 各施設ごとに製品ウランの重量、ガラス固化体¹⁷⁾、の本数及

地方税源の拡充と法定外普通税（岩元）

び廃棄体の容量

- ・ 税率 濃縮 16,900 円／キログラム，管理 657,000／本，埋設 43,700／立法メートル
- ・ 納税義務者 許可を受けてウランの濃縮，廃棄物の管理及び埋設を行う者
- ・ 徴収方法 申告納付

④ 核燃料等取扱税

平成 11 年 4 月に創設された最も新しい法定外普通税で，茨城県が実施している。茨城県では，昭和 53 年から平成 10 年まで県内の原子力発電所に対して核燃料税を課していたが，県内には原子力発電所以外にも数多くの原子力事業所が立地しており，これらの事業所にも発電所と同様の財政需要が存在していると見られることから，他の原子力事業所にも応分の負担を求めため創設したのである¹⁸⁾。

- ・ 課税客体 核燃料の挿入，使用済燃料の受け入れ，ガラス固化体の保管，放射性廃棄物の発生，
- ・ 課税標準 挿入された核燃料の価額，使用済核燃料に係る原子核分裂をさせる前のウランの重量，ガラス固化体に係る容器の数量，容器への封入等が行われた放射性廃棄物に係る当該容器の容量
- ・ 税率 核燃料価額の 100 分の 7，ウラン重量 24,800／キログラム，管理 657,000／本，埋設 43,700／立法メートル
- ・ 納税義務者 許可を受けて核燃料の挿入，使用済核燃料の受け入れ，ガラス固化体の保管及び原子力施設の設置を行う者
- ・ 徴収方法 申告納付

(ii) 市町村の法定外普通税

① 山砂利採取税・砂利採取税

砂利採取場の存在により，砂利運搬のため頻繁に大型自動車が行き交うため，近隣の道路の補修，拡幅，交通安全対策等の財政需要が生じることから，これらの負担を砂利採取業者に求めた原因者負担的性格を持つ税である。これは，

地方税源の拡充と法定外普通税（岩元）

砂利、岩石等の採取が河川や山林の汚濁、荒廃の原因となり、大型トラックの通行が騒音振動、道路の破損、交通の危険或いは土砂崩れ等を引き起こすことから、原因者である納税義務者に外部不経済へのコスト負担意識を持たせる意味もある。したがって、砂利等の採取期間や財政需要との関係から、通常は課税期間が限定されている。

本税は昭和26年徳島県那珂川町で創設され、昭和43年の京都府城陽町、昭和45年の千葉県小糸町（現君津市）、清和村、大佐和町、天羽町（現富津市）、と高度成長期の建設ブームに乗って相次いで創設された。現在の課税自治体は砂利採取税が神奈川県山北町と中井町の2自治体、山砂利採取税は京都府城陽市の1自治体の計3自治体となっている。

- ・ 課税客体 砂利・山砂利の採取
- ・ 課税標準 採取量
- ・ 税率 砂利・山砂利1立方メートルあたり10円から40円程度
- ・ 納税義務者 採取業者
- ・ 徴収方法 申告納付

表2は、平成12年3月まで山砂利採取税を実施していた、千葉県君津市における本税の充当事業を示したものである。ここ5年間では道路改良事業に対する充当率が最も高く、平均で約70%近くを占めており、前述の大型トラックの通行による道路の破損といった財政需要を強く反映した形となっている。反対に、河川や森林の汚濁・荒廃につながるような公害対策事業への充当率は低く、どちらかといえば非生産的な経費と思われてきた財政需要への対応は遅れがちとなっている。君津市の山砂利採取税条例の第1条にもあるように「…、山砂利の採取に起因する公害対策その他住民の福祉の向上のために要する費用等に当てるため、山砂利採取税を課する。」とした方針に沿った本税の目的税的な運用は、一定の成果を挙げてきた。しかし表2からも分かるように、税収額はここ数年減少傾向にあり、納税義務者数も平成6年の25から平成10年の22と減少してきたことなどをから、君津市における山砂利採取税の役割は終わったとみることができよう。

表2 君津市の山砂利採取税の財源充当事業 (単位：千円)

	事業名	事業費	国・県	一般財源	うち山砂利採取税
平成6年度	道路改良	67,730	8,925	58,805	28,674 (42.6%)
	排水・橋梁整備	92,279	43,000	49,279	24,876 (36.9%)
	交通安全	53,094	25,569	27,525	12,026 (17.8%)
	公害対策	3,376		3,376	1,704 (2.7%)
	計	216,479	77,494	138,985	67,280 (100%)
平成7年度	事業名	事業費	国・県	一般財源	うち山砂利採取税
	道路改良	148,794	54,575	94,219	41,795 (72.5%)
	排水・橋梁整備	30,868	12,000	18,868	8,370 (14.5%)
	交通安全	8,003	2,400	5,603	2,485 (4.3%)
	公害対策	11,221		11,221	4,978 (8.7%)
計	198,886	68,975	129,911	57,628 (100%)	
平成8年度	事業名	事業費	国・県	一般財源	うち山砂利採取税
	道路改良	78,217	25,000	53,217	49,521 (80.2%)
	排水・橋梁整備	4,378		4,378	4,074 (6.6%)
	交通安全	10,422	3,000	7,422	6,907 (11.2%)
	公害対策	1,307		1,307	1,216 (2.0%)
計	94,324	28,000	66,324	61,718 (100%)	
平成9年度	事業名	事業費	国・県	一般財源	うち山砂利採取税
	道路改良	51,595		51,595	42,335 (82.2%)
	排水・橋梁整備	2,415		2,415	1,982 (3.8%)
	交通安全	10,227	3,000	7,227	5,930 (11.5%)
	公害対策	1,504		1,504	1,234 (2.5%)
計	65,741	3,000	62,741	51,481 (100%)	
平成10年度	事業名	事業費	国・県	一般財源	うち山砂利採取税
	道路改良	55,333		55,333	28,097 (67.5%)
	排水・橋梁整備	15,640		15,640	10,983 (26.4%)
	交通安全				
	公害対策	3,450		3,450	2,511 (6.1%)
計	74,423		74,423	41,591 (100%)	

出所：君津市納税課

表3は、千葉県富津市の山砂利採取税の財源の充当をみたものであり、表4は、同じく京都府城陽市の山砂利採取税の使途を示したものである。富津市では山砂利採取税総額を土木費と衛生費の2費目に充当しており、充当率は土木費が平成6、7年度で64、69%、7、8年度で86、90%と極端に大きく、道路

地方税源の拡充と法定外普通税（岩元）

表3 富津市の山砂利採取税の財源充当事業
（ ）内は山砂利採取税額（単位：千円）

年度	土木費	衛生費
6	近藤越線道路改良事業 287,132 (17,019)	環境調査委託料 降下煤塵分析調査 20,357 (9,656)
7	近藤越線道路改良事業 127,034 (23,555)	住民健康調査 環境調査委託料 21,405 (10,468)
8	道路新設改良事業 154,156 (36,194)	大気汚染常時監視テレメーターシステム維持管理 21,991 (5,659)
9	道路新設改良事業 166,515 (33,755)	大気汚染常時監視テレメーターシステム維持管理 18,764 (3,923)

出所：富津市財政部課税課市民税係

表4 城陽市の山砂利採取税の財源充当事業
（ ）内は山砂利採取税額（単位：千円）

年度（平成）／用途	準用河川今池川整備事業	市道3001号線交通安全整備
6	303,304 (21,371)	17,107 (10,197)
7	133,078 (24,560)	16,861 (12,177)
8	130,579 (24,743)	19,408 (14,806)
9	102,003 (27,954)	34,010 (13,707)
10	102,004 (29,411)	48,030 (14,422)

出所：城陽市総務部財政課

の改良整備を重視した配分となっている。それと共に、衛生費として降下煤塵の分析調査や大気汚染監視システムの維持管理の経費が計上されている点特徴的であるが、これは道路整備がなされたことによる、大型トラックの往来から発生する粉塵公害を監視することを目的としている。

他方、城陽市の山砂利採取税額は、河川整備と交通安全に充当されている。充当率は準用河川今池川整備事業が平成6年度からの平均で約66%を占めており、前述の君津市、富津市と異なり道路整備事業への充当率は低くなっている。城陽市の場合、山砂利採取時に市内を流れる今池川に土砂が流出し、水害が起りやすくなるため護岸工事や堤防の必要性が財政需要として求められるという、地形的要因によるものが大きい。

地方税源の拡充と法定外普通税（岩元）

さらに砂利採取税の課税自治体である神奈川県の山北町と中井町についても分析する。山北町の砂利採取税額は平成6年度は1355万5000円、平成10年度で1592万6000円と年度間の増減はあるものの微増しているのに対して、中井町の同税額は平成6年度の2155万6000円から平成10年度の1582万3000円と減少傾向にある。両町とも、砂利採取税全額を町道整備事業に充てており、道路目的財源としての役割を担っている。この点に関する山北町の理由書によると「国道を通過する砂利運搬用のダンプカーの通行台数は1日平均1700台を超え、国道の慢性的な交通渋滞に拍車をかけている。このため、整備の十分でない町道を迂回する一般車両が多く、迂回車両による交通問題が住民生活の安全に大きな影響を及ぼしている。」¹⁹⁾とある。即ちダンプカー等の大型車両による直接的な道路の破損というよりも、迂回する一般車両によって発生する交通問題の解消のために砂利採取税を充当しているのである。しかし、こうした渋滞等の交通問題を引き起こす要因に、砂利運搬用ダンプカーの往来があることを考慮すれば、これを特別な財政需要とみなすことができよう。

このように山砂利採取税・砂利採取税は、砂利の運搬に係る大型トラックの往来に伴う特別な財政需要によって創設され、目的税的な運用がなされてきた。しかし今後の本税の創設に当たっては、税が砂利等の価格に与える影響を検討し、財政需要についてのより詳細な分析が必要となる。何故ならば本税の主な使途である道路の整備・改良、交通対策といった充当措置は、他の法定普通税からの充当もなされるため、安易な理由で新設・更新されるべきではないからである。また、本税がその性格上原因者負担的な面が強いことから、課税による徴収ではなく料金による徴収の方が適していることも含めて、原因者の負担額についての検討も必要となる。

② 別荘等所有税

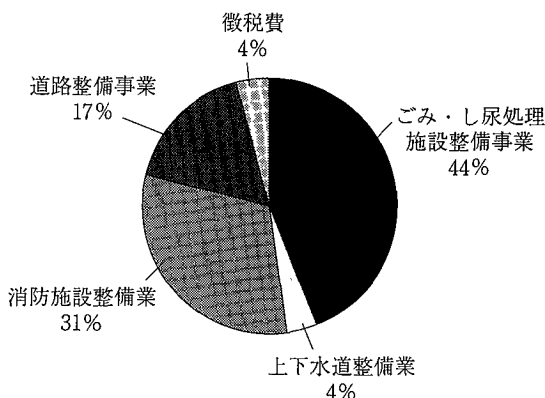
別荘やマンション等の非定住者に対して、当該市町村の公共サービスなどの運営や整備といった特別な財政需要の発生に対応することを目的とした税であり、静岡県熱海市においてのみ実施されている税である。戦前では見られなかったセカンドハウスを所有する幅広い社会層の出現に、受け入れ側である地元

市町村との調和の一形態を示した受益者負担的性格と財産税的な性格を併せ持った税といえよう。

- ・課税客体 別荘等
- ・課税標準 別荘等の床面積
- ・税率 床面積1平方メートルにつき500円
- ・納税義務者 別荘等の所有者
- ・徴収方法 普通徴収

熱海市は、首都圏、中部圏からの交通アクセスの良さもあり、古くから別荘地として有名であった。平地が少なく、既成市街地に開発の余地がない熱海市では、昭和46～47年頃から次第に山肌に取り付くように別荘やマンションが立ち並ぶようになり、バブルが崩壊する昭和の終わり頃までその傾向は続いた。しかも入込客数はピーク時の昭和63年度には1494万人、一日平均4万1000人が訪れていたことになり、これは熱海市の定住人口4万4000人にほぼ匹敵する。つまり、熱海市にとっては毎日定住人口と同程度の人口が流入していることで、発生する財政需要をどう満たすかという課題にたえず直面していたことになる²⁰⁾。このような増大する財政需要を賄うために昭和51年に創設されたのが、別荘等所有税なのである。本税は、地方自治体が提供する公共サービスの受益者が当該自治体以外の住民であった場合、そのための財源確保が地方公共サービスの消費によってなんらかの受益のある人々によってなされることは不合理ではない、とする応益原則に基づくものである。具体的な財政需要として、ごみやし尿処理等の環境衛生面の整備、道路の建設・整備、上下水道整備、消防・防災整備等がある。図1は、熱海市の別荘等所有税の充当事業について、昭和62年から平成2年までの間の内訳の平均構成比を見たものである。ごみ・し尿処理や消防施設整備事業のウェイトが一貫して極端に高く、道路や上下水道といったファンダメンタルな社会資本の整備よりも、衛生面や防災面を重視した内容になっていることが分かる。この傾向は近年になっても変わっておらず、特にごみ処理整備事業の平成7年以降3年間の平均ウェイトは31.4%、消防施設整備事業で31.8%と高いウェイトを維持している²¹⁾。さらに

図1 別荘等所有税の財源充当事業（昭和61年から平成2年）



出所：熱海市課税課「別荘等所有税のしおり」より作成

本税の納税義務者数も、個人別荘、貸別荘、寮等といった利用性質別に分類されているが、平成10年度でその総計は9742人、平成3年度の同8193人の約20%増となっている。税収面でも、年度間で多少の増減はあるものの平成3年度には3億2900万円、平成10年度で4億1100万円と漸増している。因みに平成10年度の市税収入に占める同税の割合は、3.2%となっている²²⁾。

別荘等所有税は、別荘等の所有者である非定住人口の流入による定住者への外部不経済に対する社会的費用負担としての意味合いもあり、それによって発生する生活環境の変化に関して重点的に税源の充当がなされており、目的税的性格が強い税目である。したがって、一般に指摘されるように他の地方税との二重課税には当たらない。即ち固定資産税も住民税も用途の限定されていない普通税であり、課税標準も異なっている。とりわけ住民税の均等割との関連であるが、均等割の場合財政需要との因果関係は比較的明白ではあるが具体性は無く、広く地方公共サービス全般に財源が充当されている。また二義的要因ではあるが負担水準も他の地方税に比べて特に過重とは認められないという点からも、この指摘は否定されよう。

IV. おわりに

地方税源の拡充は、今後の地方税のあり方を左右する重要な課題である。日本の地方税の場合、課税標準や税率がかなりの部分国によって決められており、その中でわずかながら自助努力によって税収を集めてきたのが、法定外普通税の領域であった。地方分権をいう以上、課税自主権は不可欠であり、その意味では2000年4月に施行された「地方分権一括法」における法定外目的税の創設や、従来の法定外普通税の新設・更新における自治大臣の許可制を事前協議制に改めたことは、大きな前進といえよう。しかもそれに呼応するかのようにならぬ各都道府県、市町村で課税自主権の行使に係る地方独自課税創設の動きが活発化している。しかし、課税ベースの自由な選択或いは税率の大きな幅の中での決定の自由な裁量権をどこまで認めるかは、重大な問題となる²³⁾。標準税率を超えた超過課税としての負担のあり方が、ともすれば投票権のない法人に頼りがちな地方税体系を作り上げてきたのであるが、これでは地方自治体の税源拡充のための自助努力としては問題がある。地域住民の意思が反映されない地方分権は、意味をなさないからである。

本来地方の税源は、その地域固有のものを選択することが望ましい。その意味では現行法定外普通税として実施されている6税目は、固有の税源として地域的特色を反映した税といえよう。地方税収に占める割合は小さいながらも、各自治体の自助努力の末、課税自主権の行使によって確保した税源は貴重であり、課税の公平を損わない範囲で地域住民の財政需要を満たす目的税的役割は、分権化を進める上でも重要である。無論地方税源の拡充には、この他考慮すべき方策がいくつかあるにせよ、最近の地方環境税等の議論も含めて、地方自治体にはその地域だけに存在する税源を見出す努力が必要とされる。

注

- 1) 林宜嗣『地方分権の経済学』日本評論社、1995年、6頁。

地方税源の拡充と法定外普通税（岩元）

- 2) 標準税率は地方自治体が税率を定める場合に通常よるべき税率であり、財政上特別の必要が認められる場合は必ずしもこれによらない。
- 3) この場合公共・公用施設に関する建設地方債の発行が禁止されているが、平成18年度からは起債の禁止から許可制に移行することになっている。これまでのところ標準税率を下回る税率を適用している地方自治体は無い。
- 4) 地方自治体の税率を定めるに当たって、それを超えることができない税率を制限税率という。地方自治体の主要な税目である住民税、法人事業税、固定資産税の中で、制限税率は住民税の法人均等割と市町村の法人税割、法人事業税および固定資産税に設けられている。
- 5) 第二次大戦以前の独立税は、税目について地方の実情に即して取捨選択することを認めていた。
- 6) シャンプ勧告では国と地方間の財政関係の処理について、地方税審議会と地方自治庁の2機関を指摘し、それらの機能の不備を補うために地方財政委員会の創設を提唱したのである。地方財政委員会の業務は後に自治大臣が行うことになった。
- 7) 前者が道府県、後者が市町村の法定外普通税の許可に関する地方税法であるが、これらは本年（平成12年）4月1日に施行された地方分権一括法により、国との事前協議によって同意を得ることと改められた。
- 8) 桜井良治「課税自主権と法定外普通税」静岡大学『経済研究』1巻3・4号、1997年3月、164頁。
- 9) 一般にアダム・スミスの租税原則として知られているが、地方自治体の収入額と地域住民の負担総額との差額はできるだけ最小にすることが重要である。即ち両者の差額は浪費であり、生産力の減退を招く恐れがある。スミスは両者の差額が大きくなるようにする手段として、人件費の削減、課税による国民の産業活動への阻害、脱漏に対する必要以上の没収や刑罰に関する法律を設置しないこと、徴税官吏の頻繁な臨検や検査の廃止を挙げている。
- 10) 桜井、前掲書、166頁。
森脇晴記「法定外普通税制度の現状と今後の課題」『税』ぎょうせい、1992年8月号、35～36頁。
- 11) 千葉県富津市と君津市も実施していたが、2000年3月で廃止した。
- 12) (財)自治総合センター『地方税における法定外普通税に関する調査研究告書』、1992年3月、40頁。
- 13) 地方税実務研究会「シャンプ勧告以降の法定外普通税の概要」『地方分権』ぎょうせい、2000年5月号、30頁。
- 14) 昭和49年に制定されたもので、電源開発促進法、電源開発促進対策特別法、発電用施設周辺地域整備法の三法をいう。電力会社が納めた税金を交付金とし

地方税源の拡充と法定外普通税（岩元）

て発電所周辺の公共施設の整備に当てる制度である。

- 15) 天然ウランに含まれるウラン 235 のウラン 238 に対する割合が通常 0.7 % 程度であるものを、2 %～4 % の比率に高める処理をいう。
- 16) 核燃料物質や核燃料物質に汚染されたもので、一定の放射能濃度を超えないものの埋設の方法による最終処分を行うことをいう。具体的には放射能を浴びた紙くず、布切れ、ビニール等の低レベルな放射性廃棄物をドラム缶に詰め、コンクリートなどで固形して浅いところに埋めて処分する。
- 17) 高レベル放射性廃液とガラス原料を混合し、熔融炉の中で 1000℃ 以上に過熱して均一に解けたガラス質にしたものをキャニスタと呼ばれるステンレス鋼鉄の円筒容器に注入して固化したものをいう。
- 18) 茨城県税源問題研究会『地方独自税源探索記』ぎょうせい、1999 年、40 頁。
- 19) 山北町役場税務部資産税班「砂利採取税・理由書」
- 20) 月刊地方分権編集局「許可制から事前協議制への切り替え控える熱海市別荘等所有税の現状」『地方分権』、ぎょうせい、2000 年 5 月号、48 頁。
- 21) 熱海市役所総務部「市税の概要」平成 10 年度版。
- 22) 月刊地方分権編集局、前掲書、49 頁。
- 23) 石弘光「分権化社会における地方税のあり方」『地方税』、地方財務協会、2000 年 9 月号、28 頁。