

論 説

課税自主権と法定外普通税

桜 井 良 治

1. 創意あるまちづくりと課税自主権

地方分権を旗印として出現した細川政権の誕生以来、地方分権が喧しく叫ばれている昨今である。しかし、将来の分権化時代に向けた財政制度の抜本的な改革を論じる前に、現在の財政制度の枠組みの中でどこまで地方分権が達成できるかについて、真剣に検討すべきである。

地方分権の推進のためには、現行財政制度の改革が不可欠である。しかし、その具体的な手だてについては、各種の政府答申において、必ずしも明確に語られていない。産業の乏しい過疎地等の財源の限られた自治体をどうするのかといった問題も十分に検討されていない。

地方自治体の側の分権化へ向けた努力も、十分とはいえない状態である。例えば、地方独自に定めることができる法定外普通税や超過課税の課税実態をみると、近年では、むしろ先細り傾向にある。行政サービスの大きさが税率の高さに比例しているとして納得する住民は少ない。自治体側でも、課税の強化を実施に移そうとする動きは少ない。

シャープ勧告でうたわれた課税自主権の拡大をめざすならば、地方自治体が、住民合意の下で、独自の税率を定めることができなければならない。しかし、実際には、超過課税を実施して、それに見合った公共サービスを提供しようとする自治体は少ない。

国から地方への財源の移譲については、今日では、慎重に論じられなければならない。「高負担・高サービス」を宣言するほど勇気のある自治体は、ほとんど存在しない。むしろ、住民と自治体双方の考え方として、「税負担は低ければ低いほど良い」とする風潮が支配的である。したがって、このままの状態で国から地方に財源を移譲すれば、低負担競争になる可能性が強い。

依存財源のみに頼っていては、個性的なまちづくりは不可能である。しかし、国や上部団体か

らの依存財源を含む事業であっても、市町村独自の計画の受け皿があれば、財源を個性的なまちづくりのために、有意義に活用することが可能である。

現在の国の財政の窮状を少しでも考慮すれば、国から地方に容易に移譲できるような余裕のある財源は、全く存在しない。現行の地方交付税や補助金制度の活用、地方債の運用方法の改善などによって、地方独自のユニークな施策を推進する手だてを検討すべきである。

自治体と住民の意識が変わらないかぎり、現状の固定資産税の課税方法のように、自治省が毎年全国的に統一した評価額を定め、全国一律の標準税率で課税する方が、自治体にとっても課税しやすいことは、否定できない。

地方自治体への財源委譲を論じる前に、創意あるまちづくりが促進されるような財政制度の運用を模索する必要がある。現行制度の下での地方独自の法定外普通税や超過課税の導入、さらに寄付金制度の運用等による自主財源の拡充策についても、もっと真剣に論じるべきである。

2. シャウプ勧告の分権論

地方自治体が独自のビジョンに基づいたユニークなまちづくりを実施できるようにするためには、都市計画に関する権限が与えられていなければならない。また、事業の実施を支える財源が必要である。

地方分権については、昭和24年のシャウプ勧告及び同25年の神戸勧告以来、長年にわたって、その推進が唱えられてきた。これらの勧告に示されているのは、①行政責任明確化の原則、②能率の原則、③地方公共団体優先の原則の三原則である。これらの原則が、戦後の地方分権推進論議の出発点になっている¹⁾。

シャウプ勧告には、第二次大戦直後の地方財政制度上の問題点が、要約されている。当時の地方団体の財政は、特に五つの重大な弱点・問題に悩まされていたと指摘している。「(1)市町村、都道府県および中央政府間の事務の配分および責任の分担が不必要に複雑であり、また、重複している。(2)三段階の統治機関の間における財源の配分が不適當であり、また中央政府による地方財源の統制が過大である。(3)地方自治体の財源は、地方の緊要経費をまかなうには、不足である。(4)国庫補助金および交付税は、独断的に決定されることが多い。総じて、それを受ければ、中央政府が地方に対して細かい点において過度の統制を行使するようになる」と指摘している²⁾。

シャウプ勧告ではまた、「地方団体は国民を教育し、民主主義の技術の指導を要請するのに有効な手段を備えている。地方団体の運営方法は国民が容易に監視し、また、理解することができ

る。国民は彼が地方行政から受け取る利益とそれに要する費用との間の関係を明確にはかり知ることができる⁹⁾。」としている。住民が行政から受ける受益と税負担の関係を重視して、地方への権限と財源の移譲を勧めているのである。

シャープ勧告ではまた、「地方自治はまた、ある仕事は個々の地方の独特な必要と問題をよく知っている小さな単位によった方がより効果的に遂行できる⁹⁾」として、市町村の権限を強めることを主張している。

シャープ勧告では、全体として、「国の支配を減じ、地方団体の独立を増すこと⁹⁾」を主張している。その背景には、戦前の強大な軍事国家の台頭を許した国家主導型の行政機構を財政面から変革しようとした戦後日本の特殊事情があることは、無視できない。しかし、自治体ごとの行政能力の限界や財政力の格差を考慮したうえで、限定的な地方自治の実現を訴えている点で、現代にも通じる現実的な提案が随所にみられる。

3. 第3次行革審「最終答申」平成5年10月28日

—— 画一的な補助金制度の改革 ——

地方分権推進法の元になった第三次行革審の最終答申では、「地方自治体が自律的・主体的に行財政改革を行うことができるよう、地方税財源の充実強化を図っていくこと」が、うたわれている。税源の地域間格差を是正する手段としては、地方交付税など一般財源によることを基本とすべきである」としている。これに応じて、「補助金等は、国と地方の役割分担の見直しに応じ、……逐次削減ないし一般財源化を図るほか、補助基準の緩和・弾力化、統合・メニュー化等を進める」としている⁹⁾。

最近の政府の審議会答申の多くは、大規模開発と画一的なまちづくりを引き起こした元凶である現行の補助金制度を交付税制度に改めることを推奨している。しかし、最近の地方交付税が補助金化しているという指摘も含めて、交付税制度の在り方も見直しをせまられている。

地方自治体の個性的な発展を妨げている一因は、縦割り行政の下での画一的なメニューの開発制度の押しつけにある。従って、自主財源を柱とした一般財源化を推進することは、望ましい。しかし、地方交付税による一般財源化が課税自主権の確立を柱とする地方分権の進展と合致しているかどうかについては、議論の余地がある。現状の地方交付税制度そのものが、補助金的色彩が濃いという批判もある。全国一律の行政水準を達成しようとするこの制度が、本当に地域格差の是正に貢献してきたのかどうかについても、議論の余地がある。

中央政府の指揮・監督権が強化されるにつれて、補助金と地方交付税の違いが不明確になりつつあるのが、昨今の特徴である。地方交付税として取り扱われている資金の多くは、実際には、使途が大枠で特定されているものが多い。そもそも、現行の地方交付税自体が、その運用の実態をみると、一般財源とはいえないとの指摘すら出されている。

河野惟隆氏は、「地方交付税も国庫支出金と並んで、特定財源のように思われる」と結論づけている。その理由として、「各地方団体は財源不足額を算出する際に、例えば民生費・土木費・教育費などの各支出項目について基準財政需要額を算出する。他方で地方税について基準財政収入額を算出し、これと、先の各支出項目についての基準財政需要額の合計との差額を財源不足額とする。ここで財源不足額は全額、地方交付税で補填されるとすると、結局、地方交付税は各支出項目について補填されていることになる。他への流用あるいは転用は不可能である。この限りで地方交付税は特定財源である」と主張している⁷⁾。

財政の国家統制が強まる中で、国庫支出金と変わらなくなってしまった地方交付税自体の見直しの必要に迫られているように思われる。

平成8年5月に経済企画庁が発表した「96年版新国民生活指標（豊かさ指標）」によれば、地方の過疎県の方が国民の生活が豊かなことになっている。「住む」、「働く」、「遊ぶ」を総合評価した指標によれば、第1位が福井県、第2位が富山県、第3位が長野県になっている。46位が神奈川県、最下位の47位は埼玉県である。静岡県は25位だが、衣食住の総合的な生活指標は、三大都市圏と比べても、極めて高いという実感がある。

もしもこれが真実なら、現行の財政調整制度は、総合的な生活状態の貧しい大都市から生活の豊かな地方都市へ資金を配分していることとなる。

これまでの国による地域間格差是正策は、経済の成長とそれに伴う経済の大都市集中を前提として形づくられてきた。しかし今日では、バブル経済の崩壊もあいまって、大都市一極集中と過疎化が終局に近づきつつある。経済成長が減速し、産業構造が変化しつつある。バブル崩壊で空洞化した空きビルが目立つ大都市には、かつてのような人と産業を引きつける魅力はない。これまでのような一方的かつ画一的な中央から地方へ、大都市から小都市へ、都市から農村への財政力格差の是正策は、見直しがせまられている。

戦後の交付税制度は、大都市を中心として徴収された法人税・所得税・酒税等の税収を地方の過疎地に配分するためのパイプとして機能した。戦後の基盤整備の時期を中心として、地方の行政サービスの水準を大都市並に近づける点では、大きな成果をあげた。しかし、人口の大都市集中を防ぐことはできず、地方定住も、中核都市等の限られた地域にとどまっている。

大都市財源の地方への配分は、他方では大都市の社会資本の不足をもたらした。バブル期を中心とした急激な地価高騰によって、地方交付税不交付団体である東京都等の大都市の道路や鉄道、公園、住宅等の用地費が急増した。それにもかかわらず、財政調整によって、大都市から徴収された資金の大半が、地方に配分され続けた。これによって、首都圏における社会資本不足に拍車がかかり、産業の発展と快適な居住を妨げる結果をもたらした。

現在では、大都市から地方への財政資金の配分において最も重要な役割をになってきた地方交付税は、基本的に、人口・面積・道路の大きさやそれ以外の都市的財政需要に基づいて配分されている。開発によって、都市の人口や道路が過密になるほど、大きく配分される仕組みになっている。

しかしむしろ今日では、希少になった自然環境をそのまま保全する財政システムの必要性が増している。地方を地方のままに、農村を農村のままに、森林を森林のままに、河川を河川のままに、保全する必要がある。

そのためには、都市から農村への財政資金の配分方法も改められるべきである。従来のような配分原則だけでなく、自然資源の保全についての貢献度に応じた配分を導入すべきである。例えば、「森林交付税」や「水質保全交付税」等の開発抑制型の交付税に転換すべきである。その自治体が保全している自然の大きさに従って周辺自治体の環境に貢献していると考える「外部経済」の視点からすれば、当然の措置である。

4. 地方制度調査会「地方分権の推進に関する答申」平成6年11月

—— 地方自治体の財政自主権の確立 ——

また、地方制度調査会の「地方分権の推進に関する答申」では、「国と地方公共団体の役割分担の見直しに伴って国から地方公共団体への事務事業の移譲を行うに当たっては、同時に、地方公共団体が事務事業を円滑に執行できるよう、税源の移譲など地方税財源の充実強化を図ることが必要である」と指摘している⁹⁾。

地方分権法の成立に先立って、地方分権の基本理念や推進方策を定めた地方分権大綱（『地方分権の推進に関する大綱』平成6年12月25日閣議決定）でも、「地方分権を進めるに当たっては、地方公共団体が事務事業を自主的、自律的に執行できるよう、事務配分に応じた地方税財源を安定的に確保していくことが必要である」と指摘している。また、「地方税については、地方における歳出規模と地方税収入との乖離をできるだけ縮小するという方向で、課税自主権を尊重しつ

つ、充実・確保をはかっていく」ことを指摘している⁹⁾。

5. 地方分権法の成立（平成7年5月15日）

平成7年5月19日に制定された地方分権推進法の第2条では、「地方分権の推進は、……地方公共団体の自主性及び自立性を高め、個性豊かで活力に満ちた地域社会の実現を図ることを基本として行なわれる」と規定している¹⁰⁾。

同法第6条では、「国は、地方公共団体が事務及び事業を自主的かつ自立的に執行できるよう、国と地方公共団体との役割分担に応じた地方税財源の充実確保を図るものとする」と規定している。地方公共団体がその地方の実情にあった個性あふれる行政を展開できるようにするためには、地方税を中心とした財源の充実を図る必要があることを指摘している¹¹⁾。

高度成長期以降の画一的な経済発展がすべてに優先した時代から個性豊かな地域社会の実現に向けて、最初の第一歩を踏み出した立法と考えられる。画一的なまちづくり手法を用いる縦割り行政の改革がなければ、個性的なまちづくりは実現しない。そのためには、規制緩和が必要である。しかし、これらの規定では、抽象的すぎて、税財源の内実が不明確である。地方毎の独自の財政需要を反映した独自の財源の確保が重要な課題となっている。

6. 法定外普通税の意義と沿革

地方分権が叫ばれている今日だが、分権的財政運営の象徴ともいべき法定外普通税が、縮小傾向にある。平成7年7月までの1年間で、商品切手発行税や文化観光施設税が全廃された。文化財の拝観・観賞に課税する文化観光施設税は、栃木県日光市（H.5.5.31廃止）や宮城県松島町（H.6.6.30廃止）で実施されていたが、平成6年度を最後に全廃となってしまった。百貨店の商品券やビール券などに課税する商品切手発行税は、課税にあたっての不公平や消費税との二重課税になるとの指摘が強かったこともあり、平成7年3月にすべての自治体が廃止してしまった。平成4年1月1日現在では18の課税団体があったものが、平成5年3月31日をもって東京特別区等10団体が廃止した。その後も、平成6年3月31日をもって京都市等6団体が廃止し、平成7年3月3日に和歌山市、北九州市の2市が廃止したことによって、消滅してしまった。

地方税法は、地方団体が法定税目以外に別の税目をおこして普通税を課税することを認めている（地方税法4条3項、5条3項、259条～291条、669条～698条の2）。

その地域に特有な財政需要があり、超過課税等をもってしても充足しきれない場合に、法定の税には課税されていない税源に課税できる。その設置又は変更については、あらかじめ自治大臣の許可を受けなければならない。「地方自治の見地から法定外普通税の制度が設けられている。地方税法の有する全国画一性を調整するものとして、法定外普通税が認められている¹⁹⁾。」

現在の法定外普通税に相当する制度は、明治以来存在しており、道府県・市町村ともにこれを設定することができた。しかし、昭和15年の地方税法の制定に際し、市町村については、内務、大蔵大臣の許可を受けて法定外独立税を設定することができ、道府県についてはその機能はないとされた。

戦後になると、昭和21年の改正において、道府県も再び法定外独立税を課することができるものとされた。昭和23年には、地方団体の首長の公選等の実施に伴い、地方財政の自主性の強化拡充を図る措置の一環として、従来のように許可を得る必要がなくなった。条例によって、「法定外独立税」を設定し、又は変更できるとともに、内閣総理大臣に報告することになった。内閣総理大臣は、地方税審議会の審査に従って、不適切な条例は取り取消し、変更ができるようになっていた²⁰⁾。

都市財源の充実のために法定外普通税の導入を最も強く主張したのは、昭和48年1月に第1次報告案が発表された『東京都新財源構想研究会の報告案』である。佐藤進氏によれば、ここでは、高速道路適正利用税と公害防止税の2つの提案がなされている。高速道路適正利用税は、首都高速道路の利用車に、大型車1回200円、普通車一回100円といった形で徴収し、その一部を高速道路に接続する道路の改善や付近住民の騒音対策に投入するものである。公害防止税は、「外部負経済と社会的アンバランスの理論を応用したもの」である。ここでは、洗剤・プラスチック、重油に対する課税などを示唆している。具体的には、公害防止税の一例として、航空機煤煙削減課徴金が提案されている。「『大都市財源の構想』の主張は、集積の不利益をもろに受ける都民の負担にはならぬ形で、集積の利益を受ける企業とくに大企業に応分の負担をさせるという点にある²¹⁾」と指摘されている。

7. シャウプ勧告による法定外普通税の確立

—— 地方財政委員会による許可制 ——

シャウプ勧告では、地方独自の法定外独立税（法定外普通税を指す）については、国家の利益に反することが明らかな場合を除いて、課税が許されるべきであると勧告している²²⁾。

シャープ勧告が実施された昭和25年当時、法定外普通税の課税団体は約2,000、税目は百数十種にのぼり、相当に活用されていた。シャープ勧告を受けて、昭和25年に地方税法の改革が行われた。従来道府県に設置されていた温泉税等の14税目、市町村の特別事業税等の122税目の法定外独立税が廃止された。そして、法定外普通税の新設及び変更については、あらかじめ地方財政委員会（後に自治大臣）の許可を受けなければならなくなった¹⁶⁾。

シャープ使節団は、次のように勧告している。「われわれの計算によれば法定外独立税（non-legalized sources of revenue）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 instances）これを必要とすることがあるかもしれないということを承認する。われわれはこのような税を認可する適当な規定を存置するように勧告する（シャープ勧告第13章C節5）」と指摘している¹⁷⁾。

地方自治の推進と許可制の問題についても述べている。「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（当時の約30種の法定外普通税）を、……法定外普通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、地方当局に対して法定外普通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（シャープ勧告付録A-E）¹⁸⁾」としている。

シャープ勧告ではまた、地方財政委員会の権限を制限的に定めている。「本報告書において勧告した新しい地方財政委員会は、地方団体が課する法定外普通税について一般的監視（general surveillance）をなすべきである。委員会は、現行の法定外独立税を否認し、また、新たに法定外普通税を起こそうとする地方当局の申請を却下する権限を持たねばならない。かかる租税は、それらが国家の利益に反することが明らかである場合にのみ、……拒否されるであろう。委員会には国の利益が明らかに害される例外的な場合にのみ地方当局の財政的独立を制限することを許すべきである（シャープ勧告付録A-E）¹⁹⁾。」と勧告している。

戦前の制度は細民重課の傾向を招いたことがあるので、シャープ勧告では、地方の基幹税目の強化と零細な地方税の廃止を目指している。シャープ使節団の意思は、法定外普通税の拡散を制限したものである²⁰⁾。

それまでの瑣末な税を整理し、地方財政委員会の監視による許可制を盛り込んだシャープ勧告によって、課税自主権の一環としての法定外普通税が確立したものと考えられる。

8. 法定外普通税の課税状況（平成4年1月1日現在）

(1) 道府県法定外普通税

平成4年1月1日現在の法定外普通税の課税状況をみると、道府県法定外普通税は、核燃料税、石油価格調整税、核燃料物質等取扱税の三税目であり、延べ14団体において課税されている²¹⁾。

第1表 道府県法定外普通税（平成8年4月1日現在）

税目	区分	課税道府県数	課税団体
核燃料税		12	福井県、福島県、宮城県、鹿兒島県、茨城県、愛媛県、佐賀県、島根県、静岡県、新潟県、北海道、石川県
石油価格調整税		1	沖縄県
核燃料物質等取扱税		1	青森県

注. 自治省市町村税課資料による。

(2) 市町村法定外普通税

市町村法定外普通税は、平成8年4月現在では、砂利採取税、別荘税の2税目があり、延べ7団体で課税されている。

長期的にみると、課税団体は次第に減少傾向に推移してきた。昭和50年度以降廃止された市町村法定外普通税をみると、犬税、

公告税、林産物移（輸）出税、古都保存協力税、ヨットモーターボート税がある。改廃の理由は、税収額に比して徴税コストが高いこと、課税客体の多様化により課税の公平性が問題になってきたこと、徴収率が低いことなどである²²⁾。

第2表 市町村法定外普通税（平成8年4月1日現在）

税目	区分	課税市町村数	課税団体
砂利採取税		6	栃木県足利市、千葉県君津市、千葉県富津市、神奈川県中井町、神奈川県山北町、京都府城陽市
別荘税		1	熱海市

注. 自治省市町村税課資料による。

9. 法定外普通税の税収の大きさと地方財政上の位置づけ

地方税収全体に占める法定外普通税の構成比は、平成元年度で0.09%である。最も高かった昭

和25年度でも、0.3%程度に過ぎない。しかし、個々の地方団体のレベルで税収額等の状況を見ると、例えば、熱海市の別荘等所有税の平成元年度の税収の決算額は、2億7,000万円である。市税収入総額115億9,000万円の2.3%を占め、熱海市の貴重な財源になっている。

道府県法定外普通税の主税目である核燃料税も同様である。平成元年度の課税団体総数は11団体、徴収決算額合計では154億7,800万円にのぼっている。1団体平均14億円の税収になっている。一般財源であり、かつ基準財政収入額にも不算入であり、課

税道府県にとって、有利な財源となっている。個別地方団体レベルでみる限り、財政上相当な位置を占めている場合がある。市町村の砂利採取税のように、一般的な財源の確保よりは、原因者負担的又は受益者負担的な性格をもって課税されている税もあり、この場合は、金額の多寡よりもむしろ租税政策上の役割が重視される²⁰⁾。

自治体の対価なしの一般廃棄物処理が限界に達し、産業廃棄物は引き取り手がない今日、法定外普通税は、ゴミ処理費用の徴収手段として、新たな環境政策のための税制として復活する可能性も秘めている。

10. 許可要件と課税自主権

地方団体が法定外普通税を新設、変更しようとする場合、超過課税と同様に、あらかじめ自治大臣の許可を受けなければならない。許可を決定する要素である「許可要件」については、以下のプラス要因である積極的事由とマイナス要因である消極的事由に左右される。

積極的要件として、地方税法第671条では、「自治大臣は、669条（市町村法定外普通税の新設・変更）の規定による申請を受理した場合において、……当該市町村にその税収を確保する税源があること及びその税収を必要とする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²⁰⁾」と規定している。

第4-3表 法定外普通税の収入額
(平成6年度決算額による)

道府県税		
石油価格調整税	1団体	9億円
核燃料税	12団体	223億円
核燃料物資等取扱税	1団体	7億円
小計	14団体	239億円
市町村税		
砂利採取税	6団体	2億円
別荘等所有税	1団体	4億円
小計	7団体	6億円
合計	21団体	245億円

注. 自治省市町村税課資料による。

消極的要件として、次の事由がある場合には、許可できないとしている。(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課重となること。(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)国の経済政策に照らして適当でない場合である。

一般に、国の許認可を必要としている場合は国側に広い裁量権を与えているのが特徴であるのに対して、本税の場合は、一定の条件に該当する場合は許可しなければならないと解されている。こうした考え方は、法定外普通税の新設等に係る許可制度が、本制度制定当時の内務・大蔵大臣の許可から内閣総理大臣の届出制へ、そして現行の自治大臣の許可制へと変遷してきた経緯によっている。

「地方団体の自治権、自主課税権を強く認める立場からいえば、許可を要しないのが適当といえようが、地方税としても国全体の経済政策並びに他の地方団体の税財政との調和を保つ必要があり、両者の調整を図るべく定められているのが現行の許可制度である」との考えが有力である²⁸⁾。

昭和25年の地方税法の改正により、内閣総理大臣の報告が自治大臣の許可へ変更されたのは、国が地方団体の条例を取り消すことは手荒すぎるという反省に立って、現行制度に改められたといわれている。

現行法定外普通税の許可制については、学説上、合憲説、違憲説、条件付き合憲説がある。違憲説がこの許可制は地方団体の財政権を侵害するものであると主張するのに対して、合憲説の一つは「許可制は地方公共団体の自治権を国全体の経済政策並びに国及び他の地方公共団体の税財政との調和を保つために定められている」と説明している²⁹⁾。

「課税自主権」と「自治大臣の許可」について、地方団体等においてどのように意識されているかを聞いたアンケートがある。回答者別では、地方団体では、「現行のまま」が6割から7割と大部分を占め、一方、学者では、「許可制を届出制にすべき」と「許可制を廃止すべきである」が多い。現行の許可制度を直ちに届出制にするといった意見は少数であり、むしろ現行制度を維持しながらその枠内で地方団体の課税自主権を尊重した運用が望まれている³⁰⁾。実務家が現実的なものに対して、学者の方は理想論に立っているという印象が強い。

一地方に課税される法定外普通税が、国民経済全体に強い悪影響を及ぼす場合が多いとは考えられない。許可制を国の立場本位に解釈した場合、法定外普通税の成り立つ余地は狭められる。その地方にとって必要な固有の租税政策を重視する立場に立たなければ、法定外普通税は成り立ちにくい。

11. 徴税費

許可する際の「積極的な要件」の一つである必要な税収入を確保出来るかどうかの大きな分かれ目が、徴税費の問題である。第3表で明らかなように、税額100円当たりの徴税費は、商品切手発行税が1.4円（徴税費の内訳は、人件費等）、砂利採取税が0.7円（人件費、印刷製本費等）と低く、市町村税全体の徴税費役3円を下回っている。それに対して、文化観光施設税は14.3円、別荘等所有税は3.6円と比較的徴税費が割高になっている。別荘等所有税の場合は、別荘の所有者が東京など市外居住者に多く、徴税事務費が割高になっていることなどが、その理由である²⁰⁾。

第3表 法定外普通税に係る徴税費

税 目 等	徴 税 費 (千円)	収 入 (千円)	税額10円当たり 徴 税 費
商品切手発行税（川崎市：昭和56年）	1,132	80,141	1.41
砂利採取税等（城陽市：平成3年）	234	33,918	0.69
文化観光施設税（松島町：平成元年）	3,800	26,574	14.30
別荘等所有税（熱海市：平成3年）	15,600	439,262	3.55
古都保存協力税（京都市：平成2年）	60,714	931,240	6.52

- 注. 1. 最も新しい許可時の見込み額（古都保存協力税のみ、許可申請当初の見込み額）
 2. 自治省 森脇晴記「法定外普通税制度の現状と今後の課題」（雑誌『税』92年8月号、33ページ）による。

昭和30年度には、延べ課税団体数3,470団体、税目で数十税目に及んでいた市町村法定外普通税が年々整理され、現在ではわずか数税目になっている中で、商品切手発行税及び砂利採取税の課税団体が、当時まで数十年ほど変わっていない理由の一つは、徴税費が低く、効率的なためである。

12. 財政需要の性格の問題

自治大臣の許可をうけるための「積極的な要件」のもう一つとして、財政需要に比べ収入不足の状況が生じていることが必要である。「法定外普通税はあくまでも普通税であって、目的税や分担金とは異なるという立場からすると一般的な財政需要だけで十分である。これに反して、目的税的な法定外普通税の存在を肯定する立場からは、特定の行政需要に起因する方が適当ということになる²⁰⁾。」

砂利採取税、文化観光施設税等のいわゆる目的税的運用がなされている法定外普通税については、税源と財政需要は密接な関連を有しており、また、財政需要が臨時的なものである場合には、

法定外普通税の課税期間も限られるのが通常である（市町村税諸税逐条解説³⁰⁾）とされている。

超過課税が法定外普通税に必ず先行しなければならないかどうかの問題がある。依命通達においては、法定外普通税の設定は「法定税目に標準税率以上の課税による収入を求めてもなお必要な財政需要を賄う財源に不足を生じる場合」とされている。昭和33年4月の別の通達においても、「法定税目の超過課税、徴収率向上等を講ずることが好ましいのであり、かかる手段によらず、あえて法定外普通税にその収入源を見いだすことは、……一般的には適当な措置とは考えられない³¹⁾」としている。

一般的な財源不足であれば、法定税率を上昇させる努力を先行させるべきである。一般的な財政需要の増大に対処するためなら、超過課税でまかなう方が適当な場合が多いものと考えられる。

法定税で充足すべきでない特定の個人や法人に負担させるべき特定の財政需要があるからこそ、法定外普通税は正当化されるのである。この意味で、法定外普通税は、税収の向上よりも、特定の政策の実現を目指した政策税制であってさしつかえないものと思われる。

13. 道府県法定外普通税の詳細

(1) 核燃料税の性格

第4表 道府県法定外普通税の概要

県名	税目	課税客体	課税標準	税率	平成2年度 決算額 (百万円)
沖縄県	石油価格調整税	揮発油の販売	揮発油の数量から条例で定める数量を控除	揮発油1klにつき 1,500円	720
福井県	核燃料税	発電用原子炉への核燃料のそう入	発電用原子炉への核燃料のそう入	発電用原子炉入への核燃料のそう入	3,370
福島県					7,176
宮城県					484
鹿児島県					1,317
茨城県					890
愛媛県					490
佐賀県					0
島根県					644
静岡県					703
新潟県					215
北海道					5,503
小計					20,792
青森県					核燃料物質等取扱税
計					21,512

- 注. 1. 平成4年1月1日に実施を許可されている団体。
 2. 平成2年度都道府県税徴収実績調べ（決算見込額）による。
 3. 自治省 森脇晴記「法定外普通税制度の現状と今後の課題」（雑誌『税』平成4年8月号）39ページによる。

核燃料税は、原子力発電所の立地に伴う地域住民の生活の安定、福祉の向上さらには、防災対策の充実等に必要な財政需要の増加に対処するための税である。昭和46年に福井県で創設されて以来、平成4年4月1日現在、11道府県で実施されている。現時点では、定着した制度となっている³⁰⁾。

道府県法定外普通税の主流は、原子力発電や核廃棄物処理等の国の政策を遂行するための措置と化している。嫌悪施設に対する恩恵的な収入となっている。地元自治体の協力と犠牲の上に成り立つ施設なので、許可を得やすいという点も無視できない。

地元都道府県の協力を取り付ける必要上、地元の新たな財政需要に対処するため、認めざるを得ない措置となっている。地方自治の拡充とは直結しない税である。むしろ、国の都合による許可制度の運用の任意性をものがたっているといえる。

(2) 石油価格調整税の性格

復帰前における沖縄県の燃料用石油製品の取引価格は、沖縄本島と離島が同じ価格とされていた。しかし、復帰後には自由価格となるため、輸送コストの高くつく離島では、本島の価格より割高となることが予想された。

復帰対策の一環として、沖縄県内で販売消費される燃料用石油製品のうち、揮発油に係る揮発油税が本土との間に税率格差があることに着目して、揮発油の販売に対して石油価格調整税を課し、その収入をもって離島向けの燃料用石油製品の価格調整を行っているものである。

(3) 核燃料物質等取扱税

青森県にわが国で初めての商業ベースの核燃料サイクル施設の建設に伴い、防災対策及び安全性に対する広報などの施設をはじめとして、生業安定対策、民生安定対策等の財政需要の増加に対処するために実施されている³¹⁾。

14. 市町村法定外普通税の詳細

(1) 商品切手発行税の性格

昭和25年のシャープ勸告によって122税目の市町村法定外独立税が廃止されたが、商品切手発行税は市町村法定外独立税（普通税）として存続された。

商品切手（商品券）の発行が、活発な消費活動を前提としていることから、極めて都市的要素

が強く、また、課税客体の把握が容易で、徴税費が安く、徴収率がきわめて高いことから、政令指定都市等の大都市及びその周辺都市のうち18団体が、課税していた時期がある。高齢化社会に向けての住民福祉の増進、中小企業振興対策、都市基盤の整備・充実等の事業を行うための財政需要に充てるために課税されていた。しかし、平成7年3月をもって全廃となった。

(2) 文化観光施設税の性格

文化財の拝観に対し、その拝観者に課する税である。文化財があるために、その拝観を目的とした観光客等が集中することに伴う道路、駐車場等の観光施設の整備のために必要となる特別な財政需要に対処する税である。

昭和31年に京都市において「観光施設税」が創設されたのが、始まりである。その後、京都市では、古都保存協力税と名称を変えて、同様な税を課していた。次いで、昭和32年に奈良市、昭和38年に日光市、昭和46年に平泉町、昭和54年には松島町が課税を始めている。日光市及び松島町の2団体が課税していた。しかし、平成6年6月をもって全廃となった。

(3) 砂利採取税の性格

砂利の採取場が所在することにより、砂利の運搬のため大型自動車が頻繁に往来するため、道路の修復、拡張、交通安全対策等に特別な財政需要が生じているため、その負担を原因者である砂利採取業者に求めようとするものである。

原因者負担的な意味において脚光を浴び、相次いで実施されるようになったのは、高度経済成長に伴い、全国的に建設ブームの起こった昭和40年以降のことである。昭和43年に許可された京都府城陽町（現、城陽市）が先駆けとなった。現在は、城陽市のほか5団体が課税している³⁰⁾。

(4) 別荘等所有税の性格

別荘等所有税は、静岡県熱海市1団体のみで課税されている。その創設の経緯は、……昭和40年代後半から、リゾートマンションが急増し、在来住民の日照権等の環境保全の問題、市当局にとっては膨大な事務量の増加のほか、別荘所有者のための環境衛生施設整備、下水道施設整備、道路整備、消防施設整備等の特別な財政需要が生じ、大きな地域問題となったことに伴い、これら不在土地家屋に対する財政需要を補う税源の研究が行われた結果、別荘等所有税が創設されたものである。

「別荘等の所有者が受け取る市の行政サービスとの受益関係に着目し、その所有者に応分の負

担を求めようとする受益者負担的な性格と、『別荘等』に対する財産課税的な性格とを併せ持つものである³⁵⁾と説明されている。

別荘等所有税については、建築物に対して課税することから、固定資産税との関連が問題となる。また、不在土地家屋に対する財政需要を補う税源という観点からは、住民税の均等割（家屋敷課税）との関連が問題となる。

「固定資産税については、課税標準としては全く重複していない（別荘等所有税は、床面積1㎡当たりの税率を定めて課税している）として整理されているが、これは、法定外普通税の許可要件のうちの一つとされている『国税又は他の地方税と課税標準を同じくしない』のうちの『課税標準』を狭義に解した場合であって、これを課税客体等も含めた広義に解すれば、固定資産税と重複するとも考えられる³⁶⁾」という指摘もある。

15. 法定外普通税の目的税的運用

（1）目的税としての実態

法定外普通税は、その名が示すとおり、普通税としてのみ認められるものである。その収入を一般の経費に充てることのできる税に限られている。

しかしながら、現実には、特定の行政経費に充てるための税源を求めることが多い。地方財政が好転した昭和30年代からは、法定外普通税を課す団体及びその税目とも急速に減少し、税源と特定の行政経費との関連が強い法定外普通税が起こされている。道府県における核燃料税、市町村における砂利採取税などは、この例である³⁷⁾。

当該地方税条例の中に自らその税収入の用途を特定する規定を設けているものがある。熱海市別荘等所有税条例第1条は、「別荘等に係る環境衛生施設、道路及び消防施設等の整備及び運営に要する費用等に充てるため、別荘等所有税を課する」としている。

「こうした条例については、……学説においても法定外普通税としては本来認め難いとしていながらも限定的解釈（条例の冒頭にある規定は単に当該租税の創設の動機ないし趣旨を規定したもの）から、肯定するものもあり、形式論から直ちに違法であるとの結論を導くことは適当でない³⁸⁾」と考えられている。この点については、熱海市の項目で詳述するが、税の用途を限定したというよりは、課税の根拠を示した理念的な条項と考えられている。

(2) 原因者負担金の税の考え方

最近の法定外普通税をめぐる動きで注目すべき点は、原因者負担金の又は受益者負担金的な課税が中心になってきた点である。「原因者負担金の税」の一つとして、環境保全問題に対応した税が、検討されている。

自治総合センターのアンケートで回答された税を列挙すると、包装税（過剰包装を防止し、ゴミの少量化を図る）、新紙使用税（再生紙のコスト高を補うため、新紙を再生紙より高く価格設定する税）、ゴルフ場環境税（農薬散布による環境汚染に対する経費に充当）等があげられている。

廃棄物を処理するには、収集運搬から焼却等の中間処理を経て埋め立て等の最終処分に至るまでに、人件費等の運営費、処理施設の整備など、多大のコストがかけられている。市町村が処理するゴミについては、昭和63年度に1兆1,540億円の費用がかかっており、前年度比6.3%の大幅な伸びとなっている³⁹⁾。

「(一般) 廃棄物の処理に必要な経費を賄うとともに、廃棄物の排出抑制にインセンティブを付与することを目的とした新税を創設するということが今後の検討課題とすべきである⁴⁰⁾」と指摘されている。

フランスでは、家庭廃棄物の収集を行っている市町村等は、家庭廃棄物収集税(tax d'enlèvement des ordures menageres)を徴収できる。実際に約40%の市町村が課税している。「課税標準は既建築固定資産税(建築物及びその用に供される土地に課税)と同じである。税収額とこれに連動する税率は市町村が決定する。1987年度における税収は、市町村及び市町村間広域行政組織の税収入の5.5%を占めている。」同様に、「日本の現行の法定外普通税のうち、別荘等所有税は、別荘等が排出するゴミ処理経費に対する税という側面をもっている⁴¹⁾」と考えられている。

今日の自治体のゴミ処理は、産業廃棄物を除外することで辛うじて成り立っている。しかし、廃棄物の増大につれて、それも限界に近づいている。リサイクルを促進するためには、これまでのようにすべてを法定税でまかなうことは、適切ではない。廃棄物を大量に出した人や企業が処理費用を多く負担し、廃棄物を減らすインセンティブを与えるような目的税的な法定外普通税が考えられてしかるべきである。

16. 行財政環境の多様化と法定外普通税

これからは、都市毎の自然資源の残存状況が、行政コストに反映する時代になっている。たとえば、良質な水源が大量にあるかどうかは、直ちに、水道料金のコストとなつてはねかえてくる。水道協会資料によれば、平成5年度で比較すると、水源が乏しくて広域水道事業によって加工しないと飲めない水道料金が高い自治体（たとえば宮城県松山町）と水源が豊富でそのまま飲める自治体（たとえば山梨県河口湖町）では、水道料金に約8倍もの格差がある。

全国の都市化にともなうゴミの処分場の不足にともなつて、ゴミ処理コストも高騰する傾向にある。多くの自治体では、ゴミの減量化のために、部分的に処理費用を徴収する必要にせまられている。処分場に活用できる土地の自然資源の残存状況によって、行政コストも異なる傾向にある。

市町村間の財政調整が必要であり、自主財源による運用は容易ではない行政分野も増えつつある。国民健康保険の負担についても、低所得で病気がちな老人の多い市町村と元気で働き盛りの若者が多い市町村とでは、格差が増大する傾向にある。同一の医療サービスを受けようとすれば、各自治体で国民健康保険料の格差が生じてくることは、避けられない現実がある。

最近その導入が現実化している公的介護保険の負担においても、市町村間の格差が広がる傾向にある。高齢化の進み方は農村で著しい。全国の市町村の3分の1を占める過疎市町村の中には、高齢化率が30%に達しているところも多い。市町村の介護保険の負担を大きくすると、過疎市町村の財政は、ますます苦しくなる傾向にある。

現在では、自治省の統制が厳しいこともあり、各自治体毎の法定外普通税導入には、煩雑な事務手続きを経なければならない。税収が少ない場合、膨大な作成書類の大きさを考えた場合、断念してしまう自治体が多いことも事実である。法定外普通税の許可のための申請手続きがもう少し楽にできれば、地方分権も進むのではないと思われる。

民間政治改革推進協議会（民間臨調）では、平成5年1月4日に、「地方分権に関する緊急提言」を行っている。その中で、「財源を分権の砦に」と主張している。「地方税の税率等については『住民の政策投票』の対象とする方向で改革すべきである」と主張している。また、「自治体の法定外普通税の創設についての規制を緩和し、この面においても自治体の税政策の余地を高めるべきである⁴⁰⁾」と主張している。

社会の急激な変化による地方財政需要の急増に伴って、それぞれの地方団体がその特殊事情に応じた法定外普通税を設置することは、望ましいことである。許可制度の手続きの煩雑さや徴税

費用の大きさ等の自治体にとっての阻害要因もあるが、自治体側の取組にも問題がある。

もちろん、税の種類増加によって、直ちに地方自治が拡充したと単純に結論づけることはできない。問題は、その税の徴収が必要とされる行政需要の性格とその税によって実施される行政施策の中身である。

全国知事会・都道府県議会議長会などの地方主要6団体により提出された「地方分権の推進に関する意見書」(平成6年9月26日)では、「国は、地方公共団体の課税自主権を尊重し、地方公共団体が新たに税目を起こして普通税を課税しようとする場合又は標準税率によらず課税しようとする場合には、当該地方公共団体の措置について関与してはならない⁴⁾」と、法定外普通税や超過課税に基づく自主課税を推奨している。このことと実際の市町村毎の課税自主権の運用状況とは、あまりにも乖離している。

今日のバブル崩壊後の市町村財政においては、赤字体質が浸透している。国の元利補給策等に誘導された地方債の発行による膨大な赤字が累積している。景気拡大策等の国の政策にのっとった地方単独事業の増大は、地方行財政の独自性を喪失させる傾向にある。

中央依存型の赤字体質の財政構造から脱却するためにも、地方独自の行政需要と税源のあるところには、地方独自の税が徴収されてしかるべきである。独自の財源なくして独自の政策はない。その意味で、法定外普通税の発展は、地方行財政の発展を占う指標となっている。

<注>

1. 総務庁・自治省『逐条解説地方分権推進法』ぎょうせい、1ページ。
2. 『戦後地方行財政資料別巻1』、「シャウプ使節団日本税制報告書」(財団法人神戸都市問題研究所) 勁草書房、1983年12月、166ページ。
3. 前掲「シャウプ使節団日本税制報告書」167ページ。
4. 前掲「シャウプ使節団日本税制報告書」167ページ。
5. 前掲「シャウプ使節団日本税制報告書」167ページ。
6. 臨時行政改革推進審議会事務局『第三次行革審提言集』ぎょうせい、204～205ページ。
7. 河野惟隆「国庫支出金と地方交付税の同一性」(拓殖大学研究所『社会科学』第1巻第2号、平成5年8月25日発行、36ページ)
8. 自治省行政局行政課『逐条解説地方分権法』ぎょうせい、解説76～78、本文169～177ページ。
9. 自治省行政局行政課『逐条開設地方分権法』ぎょうせい、解説77～78、本文178～180ページ。
10. 「地方分権推進法」平成7年5月19日公布、7月3日施行(『地方分権推進ハンドブック』ぎょ

うせい、57ページ)。

11. 自治省行政局行政課『逐条解説地方分権法』ぎょうせい、75～78ページ。
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報告書』平成4年3月、1ページ。
13. 自治省・森脇晴記「法定外普通税制度の現状と今後の課題」(雑誌『税』92年8月号、18～23ページ)。
14. 佐藤進著『地方財政・税制論』税務経理協会、282～284ページ。
15. 『シャープ使節団日本税制報告書』(財団法人神戸都市問題研究所『戦後地方行財政資料別巻1』勁草書房、1983年12月、172ページ)。
16. 前掲自治総合センター調査研究報告書、2～7ページ。
17. 前掲『シャープ使節団日本税制報告書』、149ページ。
18. 前掲『シャープ使節団日本税制報告書』、172ページ。
19. 前掲『シャープ使節団日本税制報告書』、172ページ。
20. 前掲自治総合センター調査研究報告書、7ページ。
21. 前掲自治総合センター調査研究報告書、14ページ。
22. 前掲自治総合センター調査研究報告書、17ページ。
23. 前掲自治総合センター調査研究報告書、27～28ページ。
24. 前掲自治総合センター調査研究報告書、31ページ。
25. 前掲自治総合センター調査研究報告書、32ページ。
26. 前掲自治総合センター調査研究報告書、32ページ。
27. 前掲自治総合センター調査研究報告書、32～33ページ。
28. 自治省 森脇晴記「法定外普通税制度の現状と今後の課題」、(雑誌『税』92年8月号、35～36ページ)。
29. 前掲自治省・森脇晴記 雑誌『税』論文、39ページ。
30. 前掲自治省・森脇晴記 雑誌『税』論文、39ページ。
31. 前掲自治省・森脇晴記 雑誌『税』論文、40ページ。
32. 前掲自治総合センター調査研究報告書、44ページ。
33. 前掲自治総合センター調査研究報告書、46ページ。
34. 前掲自治総合センター調査研究報告書、53ページ。
35. 前掲自治総合センター調査研究報告書、55ページ。

36. 前掲自治総合センター調査研究報告書、55～56ページ。
37. 前掲自治総合センター調査研究報告書、57ページ。
38. 前掲自治総合センター調査研究報告書、59ページ。
39. 前掲自治総合センター調査研究報告書、62～63ページ。
40. 前掲自治総合センター調査研究報告書、64ページ。
41. 前掲自治総合センター調査研究報告書、65ページ。
42. 地方自治制度研究会『地方分権推進ハンドブック』ぎょうせい、82～83ページ。
43. 前掲『地方分権推進ハンドブック』、73ページ。