

地方分権時代にふさわしい地方税のあり方

地方自治体における課税自主権活用の現状と課題

松井 伸明

財政局主税部税制課
課長補佐制度担当係長

はじめに

平成12年4月にいわゆる「地方分権一括法」が施行され、国から地方への権限移譲が進められるとともに、課税自主権の尊重の観点から、法定外普通税の許可制が事前協議制へ移行され、法定外目的税の創設が可能になった。

この改正を契機に、各地方自治体では、課税自主権活用について調査研究の動きが活発化し、現在、河口湖町等の「遊漁税」、神奈川県等の「臨時特例企業税」、三重県等の「産業廃棄物税」等の法定外税が施行されており、本市においても市内の場外馬券売場における馬券発売行為を対象とした「勝馬投票券発売税」の導入に向けて、いまだ総務省と協議を行っているところである。

一方、分権型社会を迎える中で、地方自治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ためには、地域住民と共に取り組むことが重要であり、そのための積極的な施策を展開していくビジョンとして、

本市においても「横浜リバイバルプラン」を策定したところである。こうした背景から、自立都市を創り上げるために自主的な財源の拡充が求められており、法定外目的税などの政策実現手段としての税制についても注目を浴びているところである。

そこで、財政局においては、平成13年10月に学識経験者や市内の

1 地方を取り巻く現状と課題

分権型社会においては、行政サービスの享受と財源負担のあり方がより住民に身近なところで議論され決定されるべきであり、地方自治体は国からの依存財源によるのではなく、自らの判断と責任で財源を確保し、行政を執行していくことが基本である。

したがって、住民に最も身近な基礎的自治体である市町村は、自主財源である地方税により自立した財政運営がなされることを基本とする必要がある。

しかしながら、地方の税財源については、地方分権一括法施行後

経済人等をメンバーとして「横浜市税財政制度懇話会」を立ち上げるとともに、庁内における職員の自主的参画プロジェクトにおいて、幅広い視点で新しい時代の税制の研究を行ってきた。本レポートは、こうした一連の研究成果をまとめたものである。

も、依然として国が決定・調整権を有しており、地方自治体の業務の実施にあたっては、現行の地方税収だけでは大幅に不足することから、地方交付税や国庫支出金などの国からの財源に依存しているのが現状である。

現行地方税制の特徴は、税制を構成する税目、課税客体、課税標準、税率などの基本的な部分について、地方税法による詳細な枠組みが定められており、自治体の自主権限がおよぶ範囲は、市民税や固定資産税などにおける税率の調整権限(超過課税等)や法定外税

などの一部に留まるという、非常に地方にとって拘束性の強い枠組みになっていることである。

地方自治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ためには、

2 自立的財政の確立に向けた本市の取り組み

自立的な財政の確立に向け、本市が取り組むべき課題としては、行政改革による事業の選択や重点化、効率的な執行体制の構築等を実施することによって、歳出経費の見直しを図ることはもちろんであるが、企業誘致等による税源の涵養や国からの税財源の移譲によって、市税の充実を図ることが基本的な課題であると考えられる。

しかし、企業誘致等による税収増等の経済的効果の発生は、景気低迷による企業の進出や設備投資意欲が少ないことなど景気動向に大きな影響を受けること、また、税源移譲については、経済財政諮問会議等において一定の方針が示

されてはいるものの、具体的な移譲税目については未定であることから、それぞれの課題が実現するまでには依然として相当の期間が必要となることが考えられる。

地方税法における税目の非課税規定や課税標準のあり方を再検討するとともに、国から地方への税財源の移譲を前提とした、国庫支出金や地方交付税の見直しによる自立的財政の確立が不可欠である。

そうした基本的な取り組みの他に、喫緊の市税拡充に向けた積極的な取り組みを講じていく必要がある。第一に考えられるのは、既存税収の確保である。本市の市税収入歩合は約94・07%(平成14年度決算)、市税滞納額は約365億円(平成14年度決算)と依然として厳しい状況が続いている。滞納額の縮減を図るため、滞納整理支援システムの導入や研修による徴収職員の質的向上を図るなど、

徴収職員の質的向上を図るなど、

経済社会の変化に即応した対応が必要である。

第二に考えられるのが現行税制度の活用である。徹底的な行政改革を実施していても、新たな財政需要は必ず発生するものであり、それに充てる財源についても新たに確保の必要性が生じてくる。地

3 課税自主権の活用について

① 課税自主権について

一般的に、地方自治体の課税権は、地方自治の不可欠な要素であり、地方自治体の自治権の一環として憲法又は地方自治法によって直接に地方団体に与えられている、と解されており、広義における課税自主権（課税権）とはこれを指す。

昨今、地方分権改革での議論や三位一体改革の中で使用されている課税自主権については、平成11年の地方分権推進一括法による地方税法の改正により裁量権が拡大された法定外税や超過課税などを指すケースが多いが、いずれにしても、現在の地方税制は前述したように、その枠組を事細かに地方税法により規定されていることから、完全な意味での自治体の自由裁量を認めるものとはなっていない。現行の地方税法において、地方自治体に一定の裁量権が認められているものとしては、

- ① 税率の設定、② 法定外税、③

方分権一括法施行等により、地方の超過課税や法定外目的税の導入など、地方自治体の課税自主権が拡大されたことから、これらについては、新たな行政サービスの財源確保策の一つとして、その導入の可能性も含め、積極的に検討するべきであろう。

② 超過課税の可能性

地方税法上の税率の区分においては、標準税率（通常よりべき税率で、基準財政収入額算定の基礎にも用いられる税率）、制限税率（地方団体が課税する場合に超えてはならないものとして法定されている税率）、一定税率（自治体が課税する場合にこれ以外の税率によることを許されないものとして法定されている税率）及び任意税率（自治体が任意に定めることができることとされている税率）があり、通常、標準税率を上回る税率がいわゆる超過課税であり、上限を抑える目的で、税目によって制限税率が設定されている。

現在、市町村で超過課税を行う

ことが可能な税目としては、個人住民税における均等割及び所得割、法人住民税における均等割及び法人税割、固定資産税、軽自動車税、入湯税、鉱山税及び都市計画税であるが、地方分権推進の観点から個人住民税について平成10年度に制限税率が撤廃された以外は、各々制限税率が定められており、都市計画税については、ほぼ半数の団体が制限税率による課税を行っている。

しかし、実際の運用状況而言えば、表にあるように、市町村にあつては、固定資産税において若干の実施団体があるものの（276団体、415億円）、その中心は、法人住民税が中心で、市町村分超過税額の大半を占めており（平成13年度決算、超過課税全体額2,830億円、法人住民税超過額2,411億円（85・2%）、個人住民税所得割にいたつては、超過課税実施団体は皆無である。

その理由としては、超過課税は地方団体の特別の必要があると認める場合の他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とする旧自治省通達（昭和44年2月22日自治市第16号）による国の行政指導等の影響であるが、現在においても取扱通知（市）第1章第1節三税率）において、① 標準税率（制限税率を併せて定めるものを含む）を規定する税目については税率を定める場合にお

いては、住民負担の実情に鑑み、特に施設を充実する場合等を除いては、できる限り標準税率によることが望ましい。

② 税率の決定に当たっては、年度間の財政需要額について十分な見通しを立て、年度当初において必要な税収入を確保するための税率を決定するものとする。

など、その適用にあつては慎重な取扱いが要請されている。

今後、国から地方への税源移譲など抜本的な税制改革が行われ、地方における税源配分の充実がなされた後には、地方自治体が自らの責任と判断で、税率に対する課税自主権を活用することがより一層重要になってくるものと考えられるが、その場合においても、何故、超過課税を必要とするのかについて、市民に対し十分な説明責任

任（アカウンタビリティ）が求められるべきであろう。

③ 政策税制としての法定外税の活用について

(1) 地方分権一括法施行後の法定外税制度と各自治体の取り組み
昭和25年に創設された法定外（普通）税制度は、基本的な変更が行われないまま存続してきたが、平成12年4月の地方分権一括法の施行により、地方税財源の拡充を図る観点から、地方税法が改正され、これにより法定外税制度が現在の形に改められた。

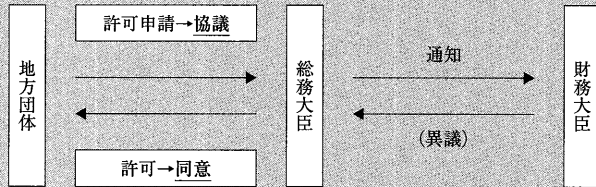
12年度改正時における、主な変更点は、次のとおりである。
① 法定外（普通）税を新設・変更する際の自治大臣（現総務大臣）の許可制が、同意を要する事前協議制となったこと。

表-1 超過課税の実施状況(平成13年度決算額)

種別	超過団体数	超過税額
市町村民税個人均等割	18団体	0億円
市町村民税所得割	—	—
市町村民税法人均等割	574団体	141億円
市町村民税法人税割	1,428団体	2,270億円
固定資産税	276団体	415億円
軽自動車税	29団体	5億円
入湯税	2団体	0億円
鉱山税	52団体	0億円
計	2,379団体	2,830億円
道府県民税個人均等割	1団体	11億円
道府県民税個人所得割	—	—
道府県民税法人均等割	—	—
道府県民税法人税割	46団体	927億円
法人事業税	7団体	943億円
計	54団体	1,881億円
合 計	2,433団体	4,712億円

※ 億円未満の税額は0億円とした。

表-2 法定外税制度の仕組みと変更点



改正前	新設の種別：法定外普通税のみ 国の関与：申請に基づく許可 許可法定要件 (許可しなければならない要件) ・当該地方団体にその税収入を確保できる税源があること。 ・その税収入を必要とする当該地方団体の財政需要があること。 (許可することができない要件) ・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) ・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) ・国の経済政策に照らして適当でないこと。(第3号)
	新設の種別：法定外普通税及び法定外目的税 国の関与：協議に基づく同意 同意法定要件 (同意することができない要件(不同意要件)) ・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) ・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) ・国の経済政策に照らして適当でないこと。(第3号)

②法定外(普通)税の許可要件(積極要件)であった、「税源が存在すること」及び「財政需要が存在すること」が、廃止されたこと。③法定外目的税が創設されたこと。この改正を受け、全国の自治体においては法定外税の活用について積極的な取り組みが行われている。現行制度となつてから総務大臣の同意がなされた法定外税は、平成15年4月1日現在で、法定外普通税が2税目(課税団体は2団

体)、法定外目的税が9税目(課税団体は11団体)と法定外目的税が全体のほぼ8割を占める状態であり、税収の使途を特定せず一般的な財源確保を目的とした法定外普通税に比べて、税収の使途を定め財政需要を明確に示した法定外目的税の導入が進んでいる。なお、これら同意のなされた法定外目的税については、廃棄物の処理・埋立に関連する税が、6税目(産業廃棄物関連5税目、一般

廃棄物関連1税目)と多数を占めている。(2)横浜市における取り組み(勝馬投票券発売税の条例化)このような状況のもと、横浜市においても、財源確保策の一環として、全国の自治体にさきがけて、法定外普通税である「勝馬投票券発売税」(以下「馬券税」という)の導入に取り組んだ。馬券税は、地方分権一括法施行時に先送りされた国から地方への

税源移譲の補完的役割として、改正された法定外税制度を活用し、自主財源の確保を図ったものであるが、日本中央競馬会の馬券の発行行為を課税客体としたため、総務大臣は、法定外税の同意要件である地方税法第671条第3号「国の経済施策に照らして適当でない。」の事由に該当するものとして、その新設の申出に対して不同意とした。

その後、これを不服とした横浜市の申出により、国地方係争処理委員会(以下「係争処理委員会」という)における審査を経て勧告が出され、現在も横浜市と総務大臣との協議は継続中である。馬券税については、係争処理委員会における係争過程や国との協議過程を通じて、法定外税に関する制度的課題が明らかにされ、その後の法定外税の創設に少なからず影響を与えている。第一に、法定外税に関する具体

表-3 法定外税の施行の状況(平成15年4月1日現在)

種別	税目	団体名	税収(H13年度決算額)	備考	
法定外普通税	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	139億円		
		核燃料物質等取扱税	青森県	124億円	
		核燃料等取扱税	茨城県	9億円	
		臨時特例企業税	神奈川県	(40億円)	平成13年8月施行
市町村	砂利採取税等	山北町、中井町(神奈川県)、城陽市(京都府)	0億円		
	別荘等所有税	熱海市(静岡県)	5億円		
	歴史と文化の環境税	太宰府市(福岡県)	(0.7億円)	平成14年7月同意	
法定外目的税	産業廃棄物税	三重県	(4.1億円)	平成14年4月施行	
	宿泊税	東京都	(15億円)	平成14年10月施行	
	産業廃棄物処理税	岡山県	(7億円)	平成14年9月同意(共同実施)	
	産業廃棄物埋立税	広島県	(9.4億円)		
	産業廃棄物処理場税	鳥取県	(0.07億円)	平成15年2月同意	
	乗鞍環境保全税	岐阜県	(0.3億円)		
市町村	遊漁税	河口湖町、足和田町、勝山村(山梨県)	0億円	平成13年7月施行	
	一般廃棄物埋立税	多治見市(岐阜県)	(0.5億円)	平成14年4月施行	
	環境未来税	北九州市(福岡県)	(15億円)	平成14年9月同意	

※1 各税目の税収のうち、()書きの金額は、同意時における平年度見込額である。
 ※2 決算額については、端数処理のため計が一致しない場合がある。
 ※3 臨時特例企業税と歴史と文化の環境税が地方分権一括法施行後の法定外普通税

的な処理基準がなかったことから、国に対して具体的な処理基準を示すことが、係争処理委員会より勧告され、国はこれを受け、都合2回にわたる処理基準の改訂が行われている。

第二に、係争処理委員会の勧告において、「日本中央競馬会による国の財政資金の確保は、国の経済施策の中でも特に重要なものであるとして、国の経済施策にあたる」とされ、「国の経済施策」を限定的に解釈したものの、不確定な概念であることが明らかとなった。

また、地方税法が、国と地方の税源調整、地方団体相互の税源・税制の調整を図る機能を有している以上、その枠組みの中における法定外税は、「許可制」から「同意制」へと制度改正が行われた後であっても、依然として国による一定の関与を受けることは、制度上やむを得ないことが改めて確認された。

(3) これからの法定外税のあり方
現行制度においては、国税における所得税・法人税や消費税、地方税における住民税や固定資産税など、あらゆる税源に対し課税が行われている。このように、国・地方を通じ主要な税源は、法定税目とされている現状を鑑み、場合、法定外税の活用のみによって、地方税源を地方の財政需要を賄うのに足りるよう量的に拡充させることについては、限界がある。

表-4 「勝馬投票券発売税」の概要

(1) 概要

納税義務者	日本中央競馬会
税率	5%
課税対象	市内の勝馬投票券発売所（場外馬券場）において日本中央競馬会が行う勝馬投票券（馬券）の発売
課税標準	市内の勝馬投票券の発売額から、次の①～③の額に市内の発売割合を乗じて得た額を除いた額 ① 当たり馬券の払戻金（勝馬投票券払戻金） ② 国への納付金（第1国庫納付金） ③ ①の一部に上乘せする払戻金（特別給付資金） ※ 市内の発売割合とは、市内の勝馬投票券の発売額を全国の発売額で割り、算出した率。（＝本市のシェア）
申告と納付	税額などの内容を事業年度終了後3月以内に申告して、税額を納付していただきます。
施行	別途定める日から施行する予定です。

(2) これまでの経緯

- 平成12年12月14日 条例可決・成立
- 平成12年12月21日 自治大臣（現総務大臣）へ協議の申出
- 平成13年3月30日 協議の結果、総務大臣から不同意である文書を受領
- 平成13年4月25日 国地方係争処理委員会へ審査の申出
- 平成13年7月24日 国地方係争処理委員会から、国は不同意を取り消し協議を再開する旨の勧告が出される
- 平成13年8月7日 総務大臣から、不同意を取り消し協議を再開する旨の通知を受領
- ※ 平成15年9月現在、国と再協議中

しかしながら、法定外税は、制度立案の過程において、住民や納税者の意見をふまえ、多角的に検討することで、地域における住民自治の観点から見た受益と負担の関係をより意識する議論が行われるなどの点で意義があるものであり、その活用にあたっては、以下のような観点からの検討が必要となる。

① 政策税制としての法定外税の重要性
法定外税を活用する際の主な目的としては、一般的な公的サービスの財源確保、特定施策の実施のための財源確保又は特定の行為の規制などの政策目的が挙げられる。

② 一般的な公的サービスの財源確保を目的とする場合
一般的な公的サービスの財源確保を目的とする場合は、法定外税による歳入が公的サービス全般の財源として利用されることから、法定外普通税が想定される。法定外普通税は、目的税ほどに受益と負担の関係が明確ではないので、課税根拠の合理性や公平性等が十分に満たされているかを慎重に検討する必要がある。

③ 特定の行為の規制などを政策目的とする場合
特定の行為の規制などを政策目的とする場合は、税負担という経済的インセンティブによって、政策的に望ましくない特定の行為を規制するための法定外税が考えられる。

このような規制の性格を持つ法定外税としては、廃棄物関連の

税源を見いだすことは容易なことではないということも念頭におくべきであろう。

④ 特定施策の実施のための財源確保を目的とする場合
特定施策の実施のための財源確保については、対象となる特定施策への関連性に依りて税負担を求めるのが合理的である。このような法定外税は、税収の使途を特定施策の実施に限定した法定外目的税が想定される。

法定外目的税は、受益と負担の関係の明確化を図るという観点から、地方分権一括法による地方税法の改正において創設されたものであり、地域における特定の行政需要へ対応するための財源調達手段として有効である。

なお、財源調達手段としての法定外税を創設する場合には、創設の前提として、まず行政側が徹底的に歳出の見直しを行ったうえで、なお納税者に負担を課す必要があることを明確に示すことが求められる。

法定外税が想定されるが、廃棄物関連の法定外税については、実際には規制的目的のみだけでなく、廃棄物処理という特定施策を実施するための財源確保という面も持っている。

これら④及び⑤に係るものについては、いわゆる政策税制としての法定外税として位置づけられ、法定外税活用の一つのあり方として望ましいと考えられる。

なお、政策的な法定外税を活用する場合には、実施する施策の必要性が最も重要であるため、その内容について、税以外の手段の有無や既存施策との区別などを含めて十分な検討を行うべきであろう。

②法定外税を創設する場合の留意点

法定外税を創設する場合には、これまでの各自治体における取り組みや現行制度における法定外税の特性を考慮したうえで検討しなければならぬ。留意事項としては、次の4点が考えられる。

①課税根拠の合理性

法定外税を創設する場合に最も大切なことは、課税の根拠の明確化である。いかなる理由で、どのような納税義務者の、どのような行為に対して、税負担を課すのかについて合理的な根拠が必要である。課税の根拠が明確であれば、それにしたがった、最適な課税客・納税義務者・徴収方法・税率などもおのずと明らかになる。

②公平性に関する考慮

納税義務者や徴収方法の選定にあたっては、特定の者のみを納税義務者としたりしないよう、公平性や受益と負担の観点などから十分な検討を行うことが求められる。なお、納税義務者や課税要件の把握及び徴収が確実に行え、課税もれや徴収もれが生じて不公平とならないように配慮することも併せて必要である。

③課税管轄権

法定外税の活用によつては、地方自治体間において利害の対立をもたらす可能性がある。たとえば、産業廃棄物については、地方自治体の境界を越える場合が多いことから、自治体間の課税権（課税管轄権 (jurisdiction)）の調整が必要になつてくる。これは、地方公共団体が課する法定外税であつても、課税主体である地方公共団体と、課税客体や納税者との間には一定の経済的關係が存在することが必要であると考えられるからである。

このような自治体間における重複課税の可能性といった問題については、地方税法上、「地方団体の区域外に所在する土地、家屋、物件及びこれから生ずる収入」や「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など、制度上において、自治体間の課税権を調整すること

により、それぞれの地方団体の課税権を調整している。しかし、法定外税については、同意要件以外の基準は地方税法上明文の規定を置いておらず、地方税法に定める各種税目や国税との関係を整理せずに課税すると、国や他の地方自治体の課する税目との重複課税が生ずる可能性があり、それを自治体レベルで放置することは重複課税を排除することができず、結果として納税者に負担を強いるようなケースも想定されるため、自治体間における調整も考慮すべきであろう。

④その他の留意点（期間制限、徴税コスト、コンプライアンス（法令遵守））

課税を行う期間については、まずその実施時期について、課税の

影響の範囲を考慮する必要があり、また、社会経済状況の変化や、納税者の負担、課税の目的となる施策の必要性などについて見直しをする機会を保障するため、原則として一定の期限を定めることが望ましい。

また、徴税コストについて、行政側のコストのみならず、たとえば、特別徴収義務者の事務負担のコストなど、納税者側の負担についても考慮する必要がある。

さらに、コンプライアンス（法令遵守）が確保され、確実に課税及び徴収が行われるような制度とすることが極めて重要であり、滞納等が発生した場合の適切な対応などについても十分な考慮が必要である。

終わりに

——市民へのアカウントビリティについて——

行政は、市民（納税者）から税という形で資金を託され、最大限公益に資するよう行政サービスを行っており、また、議会は行政サービスが適正かつ適切に行われているか否かをチェックし、市民の意思が行政に十分反映されるよう市民から負託されている。

したがって、行政及び議会は、市民（納税者）に対して、その政策についてのアカウントビリティ