

### はじめに

平成18年4月1日、総務事務次官から「地方税法、同法施行令、同法施行規則等の改正について」が各都道府県知事あてに通知された。本通知の趣旨は、地方税法（以下「法」という。）の一部改正にあたり、その留意事項を通知するというものであるが、今回の通知では、特記事項という項目を新たに設け、地方団体が行う地方税の減免措置について、厳正に判断することを求めている。

これは、固定資産税の減免に関する裁判事例を踏まえ通知されたもので「減免措置が特別な事由がある場合に限った税負担の軽減であることを踏まえ、適正かつ公平な運用に十分配慮すること」としている。

法は、どの程度国民負担を求めべきかを国会で検討し、税目ごとに課税客体等の賦課徴収に関する規定を網羅的に定めており、全国で一定の均衡を図ることを予定しているものであるが、減免の要件に関しては、抽象的な要件を大枠で示し、具体的要件については、各地方団体の条例に定めることを予定している。地方団体ごとに減免の基準が相違するケースが見受けられるのもこのためである。

近年、地方活性化の戦略の一つとして、企業誘致のために地方税を軽減する（その多くは課税免除や減免）といった事例も多く見られるが、こういった政策を推進していく過程でも、税の軽減という本来の趣旨に十分留意し、住民の理解を得ながら決定されることが望ましいと考えられる。

そこで、本稿では、地方税の中でも地方団体の裁量の余地が比較的大きいと言われる減免制度を中心として、税の軽減の問題を考察することとしたい。

### 地方税における軽減措置

#### 1. 地方税における減免の意義

地方税の減免とは、地方団体が税条例の規定によって課税権を行使した結果、納税者について発生した納税義務を当該納税者の申請に基づき担税力の減少その他の事情に着目して、課税権者である地方団体自らがその租税債権の全部又は一部を放棄し、消滅させる処分を行うことによって、納税義務を解除するものである。

法は、税目ごとに減免の規定を定めているが、その多くは「天災その他特別な事情が生じたことにより税を軽減する必要がある者、貧困により生活のため公私の扶助を受けている者、その他特別な事情があるものに限り減免することができる。」と定めており、基本的には租税の徴収の猶予や、納期限の延長を行ってもなお納税が困難であると認められる担税力の薄弱な者に対する救済措置として、個々の納税者の担税力に着目して真に担税力の薄弱な場合に限り適用することとされている。

#### 2. 課税免除及び不均一課税

法における軽減措置には、この「減免」のほか、法第6条に基づく課税免除及び不均一課税がある。

同条第1項は、「地方団体は、公益上その他の事由により課税を不相当とする場合においては、課税をしないことができる。」と規定し、個々の地方団体が公益上その他の事由があるときは、その独自の判断により課税しないことができることを認めている。

また、同条第2項においては、「地方団体は、公益上その他の事由に因り必要がある場合においては、不均一の課税をする事ができる。」と規定し、個々の

地方団体が公益上その他の事由があるときは、その独自の判断により不均一の課税ができることを認めている。

課税免除は、地方団体が、その地域における特殊事情や公益上その他の事由から、一定の範囲について課税することが不相当であると判断する場合において、その地域社会における社会経済生活の特殊事情を考慮して、地方団体の自主性にに基づき、条例によって課税を免除することができるとしたものである。

不均一課税は、課税免除と同様の趣旨により、一定の範囲の納税者に限って、条例により一般の税率と異なる税率で課税することをいい、課税免除をするほどの事由はないが、若干の特別措置を講ずる必要がある場合に行うことができるとされている。

そもそも地方団体は、法第3条の規定により、賦課徴収に関して必要な定めをする場合には、当該団体の条例に規定する必要がある、課税免除を行うにあたって、その範囲について明確に規定する必要がある。

ただし、課税免除や不均一課税を行うことができる場合とは、「公益上その他の事由により課税を不相当とする場合」や「公益上その他の事由に因り必要がある場合」であって、課税の公平の原則を害することによる弊害よりも課税免除や不均一課税の措置による利益が大きいときに限り行われるものである。

### 3. 減免と課税免除との相違点

納税者としては、減免であろうと、課税免除や不均一課税であろうと、いずれの方法であっても結果的に税を納付する必要がない、或いは納税額が軽減されるという点では同じである。それでは、減免と課税免除・不均一課税の相違点としては、どのようなものが挙げられるだろうか。ここでは減免と課税免除の違いを例にとって見ていくこととしたい。

まず、明確な違いとしては、減免が、一旦発生した納税義務について、課税庁の処分により全部（又は一部）を消滅させる行政処分であるのに対し、一方の課税免除は、課税要件を充足する一部を除外し、当初から納税義務を発生させない措置という点であ

る。

先述したとおり、税の減免は、担税力の減少など、個々の納税義務の個別的事情を考慮して行われるものであり、一定の事由に該当することを理由として、一律かつ無条件に税負担を軽減するような措置を講ずるべきでない。一方、課税免除は、各種の政策目的、税負担の均衡等に着目して、公益性が極めて高い場合には、条例により画一的に一定のものに課税しないものとする、いわば、地方団体による非課税措置を意図したものである。

また、税の軽減の要件を条例に定めるに当たり、課税免除の場合は、税を軽減するまでの公益上の事由が認められるか否かを議会等の公の場所で議論、検討がなされ、住民等に一定の理解を得たうえで実施することになり、かなり透明性が高いものといえるが、減免については、各納税義務者の個別事情を全て想定し、事前に網羅する事が困難であることから、法において抽象的に規定された内容を条例においてもある程度簡略的に規定している地方団体が多く、議会等で議論が交わされる機会が極端に少ないというのが実態である。結果、減免の具体的な適用要件については、住民に対してオープンに議論されたものではなく、地方団体内の規則や要綱などによってある程度の具体性を持たせている場合が少ない。

なお、財政的な観点に基づいて、両軽減措置を比較すると、交付税の基準財政収入額の算定においては、基本的には、減免、課税免除及び不均一課税ともに減収がなかったものとして算定される。

ただし、国の政策的配慮から、個別の立法措置により、地方団体が行う一部の課税免除、例えば、近畿圏の近郊整備区域及び都市開発区域の整備及び開発に関する法律や総合保養地域整備法等による減収分については、基準財政収入額から控除する特別措置が設けられている。

## 減免の要件と税条例

### 1. 減免の要件

法では、個人住民税・法人住民税・固定資産税など、税目ごとに減免の規定が制定されているが、固

定資産税を例にとれば、法第367条の規定では、減免することができる者の範囲は、概ね次の三つの形態となる。

- ①天災その他特別の事情がある場合において減免を必要と認める者
- ②貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者
- ③その他特別の事情がある者（公益上の事由も含む）

①の「天災その他特別の事情がある場合」とは、震災、風水害、火災その他これらに類する災害があり、これらの災害によって、納税義務者がその財産について甚大な損害を被った場合などをいい、これによって減免が必要と認められるものが対象となる。

②の「貧困に因り生活のための公私の扶助を受ける者」とは、生活保護の規定による保護等の公的扶助を受けている者、または公的扶助に準じて考えられるような扶助、例えば社会事業団による扶助を受けている者や、生活を一にしていな親戚・縁者から一定の生活扶助を受けている者等をいうものである。ただし、「扶助」という場合には、扶助を受ける者が独立して生計を営んでいる場合にのみありうる概念であるので、生計を一にしている親族による扶助はここでいう扶助には該当しないと考えるべきである。また、単に公私の扶助を受ける者が全て対象となるのではなく、「貧困に因り生活のために…」とされていることから、担税力が薄弱であるかどうかについては、個々の納税者の具体的な事情を勘案して判断する必要がある。

③の「その他特別の事情がある者」とは、①、②の事由以外の事由で、客観的にみて担税力を喪失した者などをいい、公益上の必要があると認められる者もこの「その他特別の事情がある者」に含まれる。

公益上、減免の必要があるかどうかの判断は、地方団体において自主的に判断すべきものであるが、その基準は必ずしも明らかではない。ただ、税の公平の観点から、減免を行うことが相当であると認められる程度の公益性を有する者に限られるべきことは言うまでもない。

なお、減免の適用において特に留意すべきことは、これらの事情がある者は、減免を受ける対象となり

得る者であるということである。税の減免が適用されるのは、これらの対象となり得る者のうち真に減免を必要とすると認める者であり、個別の納税義務者について十分に実情を調査したうえで、税負担の均衡、能力等を考慮して担税力がないと認められる者等に限られるという点である。

したがって、減免の適用は、できる限りその具体的な要件を示すことはもちろんのこと、個々の納税者の実情を十分に調査し、最終的な判断を行うことが必要である。

## 2. 地方団体の税条例

法は、減免の要件を各地方団体の税条例で規定するところによりすることができることと規定している。当然、条例は法の範囲内で制定する事ができるものである以上、法の趣旨を理解し、地域の実情に応じた具体的な税条例とすべきであるが、実際に規定されている税条例は、必ずしも全ての事象を具体的に示すことができていないのが、実態であろう。

総務省が例示している市（町・村）税条例（例）第71条（固定資産税の減免）の条文では、

- ①貧困に因り、生活のため公私の扶助を受ける者の所有する固定資産
- ②公益のために直接専用する固定資産（有料で使用するものを除く。）
- ③市（町・村）の全部又は一部にわたる災害又は天候の不順により、著しく価格を減じた固定資産

の3種類を規定し、これらの「一に該当する固定資産のうち、市（町・村）長において必要と認められるもの」について減免することとされている。

このように、条例に規定している減免の要件は、法の規定を詳細に具体化しているものではなく、各市町村の条例においても大きな相違は見られない。地方団体によっては、さらに規則、要綱などにその具体的要件を委任しているところも多いと思われるが、最終的には、地方団体の長の判断に委ねている。

府内市町村の税条例で比較的多く見受けられる「市（町・村）長が公益上その他の事由により特に必要と認められるもの」という弾力的運用が可能な条項を

定めているのは、まさしくその表れであろう。こういった点が、課税免除よりも地方団体の裁量の余地が多いといわれる所以である。

### 3. 税条例の明確化

先の項で見てきたように、減免を受けることができる要件は、地方団体の税条例を確認しただけで明らかになるとはいえず、納税者にとっては、どのような場合に減免がなされるのかの判断がつかないおそれがある。

天災等の災害により被害を受けた場合や貧困により生活扶助を受けている場合は、法、あるいは条例により、減免対象となり得ることが確認でき、減免の申請を行う機会は確保されると思われるが、公益のために直接専用する固定資産というのはどういった固定資産を指しているのか、その他の特別の事情というのはどういう場合であるかが明らかではない場合には、減免の申請を行う機会を奪ってしまうことにはならないだろうか。

確かに、減免は、納税者個別具体の事情に考慮し、真に担税力がないと認められる場合に限り行うものであり、一定の事由に該当することを理由として、一律無条件にできないものである以上、これらの個別具体的な要件を条例に明確に定めることは困難であろう。しかし、少なくとも、減免の適用をうける範囲をできるだけ具体的に条例、あるいは規則に委ねるなどの方法によって定め、納税者に減免申請の機会を与えられる程度の要件は示すべきであろう。

### 減免における「その他特別の事情」

では、地方団体の条例における「その他特別の事情」について、どのように解釈し、今後どのように運用していくべきかについて検討していきたい。

なお、減免が税の軽減措置であるという点で、その適用をめぐる訴訟事案は非常に稀であり、参考となる判例は決して多くないが、以下の3件の判例をもとに考察してみたい。

### 1. 公益上減免が必要な場合の理由

#### (事案の概要)

本事案は、A法人が所有する土地をB漁業協同組合（以下「B漁協」という。）に漁業の事業用地として使用させることを目的として、A法人がC町に無償貸与し、C町がこれをB漁業に無償貸与した土地に係る固定資産税をC町が条例に定める「公益のために直接専用する固定資産」に該当するとして免除したことが、条例の定める免除要件を欠いたものであるとして争われた。

【平成12年12月20日 千葉地裁判決】

本判例は、公益上の観点から固定資産税の減免を行う場合、どのような観点から判断すべきかを示したものである。

千葉地裁は、まず、固定資産税の減免制度については、「法令及び条例の定めるところにより、一旦課税権を行使して、地方税債権が発生した後にこれを放棄するものであることや、減免し得る事由を天災や貧困その他特別の事情に限定していることなどに照らすと、固定資産税の減免は、「原則として徴収猶予や納期限の延長等によっても到底納税が困難であるなど客観的にみて納税義務者の担税力が著しく減少している場合に行われることが予定されている」として、その趣旨を述べたうえで、「公益上の観点から固定資産税の減免を行う場合であっても、租税負担の公平の観点から見て減免を相当とする程度の強い公益性がある場合、すなわち、当該固定資産がその性質上担税力を生み出さないような用途（道路、公園など）に使用されている場合などに限って減免を行うことができると解するのが相当である」とし、一定の収益を上げることが当然に予定されている・・・このような事業に使用されている当該土地が、「その性質上担税力を生み出さないような用途に供されているとはいえず「公益のために直接専用する固定資産」に当たらない」というべきであると結論付けている。

本判例が、減免の性格を担税力が著しく減少している場合に行う措置であるとして位置づけたうえで、

条例上の「公益のために直接専用する固定資産」を担税力を生み出さないような用途に限定されている場合、つまり、固定資産の所有者が自己の使用収益を放棄したうえで、公益のために使用されている実態がある場合に限られると判断している点は、非常に参考となるであろう。

減免制度は、あくまでも担税力が減少した者に対して行うものであり、公益のための減免適用についても同様の趣旨を求めたといえる。奨励金や補助金の代用として減免を活用するものであってはならないのである。

なお、本判例では、さらに、町が地場産業の保護育成のために漁業施設建設の場を提供することが、町民一般の利益を増進することとなり、公益上の必要性があったとするならば、法第6条に基づく条例を設け、別途その適否の審査を経て、課税免除をすべきであるとして、減免と課税免除との違いにも言及している。

## 2. 公益上減免が必要な場合の理由と使用実態の把握

### (事案の概要)

A法人（いわゆる朝鮮会館を所有することを企図して設立されたにすぎず、法人としての活動は何ら行っていないとされる。）の所有する土地と家屋について、B市が「在日朝鮮公民が無償で利用する公共施設（公民館類似施設）である」との理由で、「公益のために直接専用する固定資産」に該当するとして減免を行ったことが、違法・不当であるとして取消しを求めて争われた。

【平成18年2月2日 福岡高裁判決  
ただし、現在、最高裁へ上告中】

この判決は、「はじめに」で述べた総務事務次官通知のきっかけとなったものである。

この判例の中で非常に重要な点は、本施設の利用が、条例上に定める「公益のために直接専用する固定資産」として、B市の市税規則に掲げている「公民館類似施設」に当たるか否かが争点となっていることである。

先の千葉地裁の判例でも述べたように、固定資産の所有者が自己の使用収益を放棄したうえで、公益のために使用させている事実があれば「公益のために直接専用する固定資産」に当たると判断できるところであるが、本事案における公益性の有無については、以下のように判断している。「公平性が強く要請される課税事務において、このような減免事由が例外的に不公平な取扱いを正当化する要件である事」に照らし合わせると、「当該固定資産で営まれる事業の目的及び内容、その設備内容、さらにはその利用実態等の具体的事実の存否を客観的資料でもって認定したうえで、その事実をもとに厳格に判断しなければならない。」とし、減免対象部分について、朝鮮会館の運営規則を見ると「各種団体に対する事務所・会議室等の無償貸与、各種会合のための会場の無償貸与等の事業を行うとされているが、その使用目的において、必ずしも教育、学術、文化等の公益活動であることを要するなどの限定はされておらず、朝鮮会館のうち、商工会等や朝鮮新報社の事務室部分については、公益のために使用されているとはいえない。」とした。

また、朝鮮会館の利用状況について、「B市の担当者に対し説明されているものの、客観的に認めうる資料の提出はなく」逆に、原告の行った利用状況についての調査を見る限り、夏期休暇中の活動期間であると思われるにも関わらず、「朝鮮会館が「公益のために」利用された形跡は、全く認められない」と断じ、朝鮮会館が必ずしも「公益のためにという目的、内容の施設としてふさわしい利用状況であったかについては、大いに疑問が残る」として、「減免事由の存在を認めることができない」とした。

したがって、実際に減免を適用するに当たっては、その施設の趣旨や形態、利用目的、利用内容だけで判断するのではなく、具体的な利用実態等を客観的資料、或いは実地調査で認定し、その上で適用の可否を厳格に判断しなければならないのである。非課税における認定においても同様のことが言えるが、減免が「公平性が強く要請される税において、例外的に不公平な取扱いを正当化する」ことであることに留意し、使用実態を的確に把握した上で厳正に判



断することが必要であり、現状の市町村税務行政に対する一つの警鐘と言えるだろう。

なお、判例の中で被告の市長は、減免に関する市長の裁量権について、市長に裁量権がある旨の主張をしているが、この点について判決は、「地方団体の長の裁量権についても、厳格な租税法律主義のもと、租税法領域での課税庁の処分には自由裁量は認められず、たとえ裁量が認められるとしても、それは、法規裁量の範囲内であることに異論はない。このことは、固定資産税の減免事由についても同様である」と論じているが、当然のことと言えよう。

#### 朝鮮会館の利用状況

朝鮮会館の管理会からの報告によると、朝鮮会館の利用目的として、

- ①朝鮮の言葉、歴史、伝統等の学習会、講演会等の定期的開催
- ②民族楽器や朝鮮の歌・踊りのサークル活動
- ③市民団体、婦人団体等との交流会・親睦会の開催
- ④友好親善のための劇団公演の開催
- ⑤生活相談
- ⑥各種図書の閲覧
- ⑦祖国や故郷訪問に関する申請手続き、中国、ハワイ、カナダ等への観光・留学・商業活動のためのパスポート発行事務手続等に利用

が挙げられている。

また、利用者として、朝鮮籍、韓国籍、さらには帰化して日本国籍となった者を含み、その家族・知人が利用しているが、これに限らず、終戦後に朝鮮半島から移住してきた者や留学生にも利用されている。昔は地域の人達との交流も行われていたが、最近はほとんど利用がないとの報告がなされている。

※ なお、原告が平成17年8月1日から同年9月2日までの利用状況について調査した結果、朝鮮総連関係者の若干の出入りがあったのみで、朝鮮総連関係者以外の者が、朝鮮会館を利用した形跡は全く見られなかったとの資料を提出している。

### 3. 公益上減免が必要な者

(事案の概要)

A町は、Bの所有する土地を「上水道水資源拡張用地」名目で購入したが、事業計画が変更されたため、「宅地造成地」へ用途を変更した。Bの譲渡所得については、「水源地地拡張用地」を前提に、租税特別措置法により、3,000万円の特別控除を適用して算出した所得税及び住民税を納付した。

しかし、事業計画の変更に伴い1,500万円の特別控除しか受けられないことになったため、Bに追加納税が必要となった。

A町は当該土地の取得の経過からして、Bに対し、町民税について追納させることは、著しく信義に反すると考え、法第323条及び町の税条例の減免規定の「特別の事情がある者」として、追納分の減免を行った。

この減免措置が、不当であるとして、取消しを求めて争われた。

【昭和60年12月19日 宇都宮地裁判決】

本判例は、町の施策変更に伴い、課税上不利益を被った者に対し、特別の事情があるとして減免を行ったことが争われたケースであるが、まず、法第323条及び条例に規定されている「特別の事情がある者」については、「前年中に所得があった者であっても失業、退職等により当該年の所得が皆無若しくは減少し生活が著しく困難となった者等、主として客観的に担税力が喪失したものをいう」としたうえで、「減免することが公益上必要な者も含まれると解するのが相当である」とした。そして、公益上必要な場合とは、「単なる当事者間の公平という観点からではなく、他の一般納税者との関係における租税負担の公平の観点からみても、減免を相当とする程度の強い公益性、公共性があるものに限って減免を行うもの」と解すべきであるとしている。

そして、事業計画の変更はBの全く関与、関知しないことであり、Bにとって不測の事態であるから、A町がBに対し町民税を賦課することは当事者間に

において公平を欠く面がないわけではないが、・・・  
「他の一般納税者との関係において、租税負担の公平の観点からみて、町民税の減免を相当とする程度の強い公益性、公共性を認めることは到底できない」として、当該減免は違法であるとした。

確かに、A町の行った行為について、一定の理解も出来るし、同情の余地もある。しかし、A町は法の趣旨を理解せず、当該土地の売買契約の違背を住民税の減免という形で解決しようとしたことが問題であり、住民税の減免ではなく、別の形で解決、例えば、補償すべき内容かどうかを慎重に検討するなど、他の方法により、問題を解決すべきではなからうか。

このように、補助金、補償金、見舞金などで解決すべき類のものを税の減免という形で解決している事例も見られるところであるが、このような減免措置の乱用は厳に慎むべきであると思われる。

## おわりに

以上みてきたように、減免制度における「特別の事情」は、他の納税者から見ても納得が得られ、税の公平性が保たれる極めて限られたケースに適用されるべきものであるが、一般的に特別の事情による減免は、条例によって公益上の必要性を地方団体の長の判断に委任されている場合が多い。その場合は、減免の要件が不明確となり、納税者にとっては、どのような場合について減免がなされるのか事前に判断がつかない。しかも、減免は納期限までに申請を行わないと認められないと規定されており、減免の要件が不明である以上、何らかの事情によりその要件を知っている者だけが減免を受けているのではないかという疑念も抱いてしまう。これは、税の公平の原則からすれば、重大な問題である。

もともと税の減免については、地方団体の自由裁量は認められていない。租税法律主義の原則からしても、地方団体の裁量は法の定める範囲内に限られるものであって、このことは減免についても例外ではない。

このことから、地方団体においては、減免事由の

明確化を行うことが必要となり、従来から公益性を理由として実施されてきた減免についても、具体的にその必要性を再検討する必要がある。漫然と減免を継続するものではないことは明白である。

また、近年、企業誘致のインセンティブとして企業進出後、一定期間、固定資産税相当額について補助金を支出する、或いは税を軽減するといった地方団体が増えているが、軽減の方法としての減免措置は、その事由となる「公益性」や「特別の事情」に該当するかどうかを慎重に判断すべきことは言うまでもなく、手続きとしては、法第6条による「課税免除」や「不均一課税」の措置、或いは補助金等の交付の可否について、関係条例及び関連予算について議会において公に審議して執行する方が、住民自治の観点からも望ましいと言えるのではないか。

租税が公平であるべきことは、言うまでもなく、地方団体が減免を行うに当たっては、法の厳格な解釈に基づいて適正に執行するという当然の責務を果たしていかなければならない。

おりしも、本年は、三位一体の改革による所得税から住民税への税源移譲が行われ、住民税のウエイトが増えることから、住民の税に対する関心や市町村行政のサービス水準・効率性などのチェック意識が高まるであろう。今後、より一層の公平な「課税」と「徴収」を徹底することにより、納税者の信頼を得る事が、地方団体として求められてくるであろう。

その中で、いやしくも、税の公平性を損ねることとなるような、安易に政策手段として税の減免制度を活用する事は厳に慎むべきである。今後、減免について考察する際、本稿が、何らかの参考になること期待し、結びとしたい。

## 参考文献

月刊「税」

- ・「固定資産税・都市計画税の不均一課税」  
(1993年12月号)
- ・「『負担の公平』雑感～租税の軽減を考える場合の前提となるもの」
- ・「租税における軽減の法的位置付け」

- ・「租税軽減の政策的効果～政策学的視点からの考察」
- ・「地方税が減免となる場合の『特別な事情』」  
(1994年2月号)
- ・「国と地方税制と地方の課税自主権～非課税・減免等の特別措置をめぐって」
- ・「地方税の減免について～総論」
- ・「裁判例からみた地方税の減免」  
(2001年12月号)
- ・「最近の主な地方税裁判例の概要と評釈～固定資産税、特別土地保有税、軽油引取税の事案について」  
(2002年12月号)

月刊「地方税」

- ・「固定資産税に係る課税免除及び不均一課税について」  
(1980年1月号)
- ・「固定資産税に係る不均一課税－地方税法第6条第2項の考え方と現況について－」  
(1996年1月号)