



税条例について

前大阪府市町村課 堀井裕資

はじめに

「地方の時代」という言葉をよく耳にする。国に権能が集中している中央集権的な構造から、地方に権限を移す地方分権の推進を象徴する言葉である。地方分権推進のためには地方税制の改革が必要であることから、「課税自主権の強化」と「税源移譲による地方財源の拡充」という2点が従来から論じられている。そして、地方分権を進めるため、平成17年7月にいわゆる地方分権一括法が制定され、「課税自主権の強化」を実質的に機能させるため、法定外目的税の制度が創設された。その結果、全国各地で新税案の検討が競うように行われた。

また、昨年の6月に閣議決定された「骨太の方針2004」では、税源移譲の規模として概ね3兆円を目指すとともに、その方法について、所得税から個人住民税への本格的な税源移譲を平成18年度までに行い、個人住民税所得割の税率をフラット化（単一税率化）する方向で検討しようという内容が盛り込まれ、11月には、政府与党合意として、三位一体改革の全体像が示され、国庫補助負担金の改革や税源移譲の方向性が決められた。

従来では考えられなかった国庫補助負担金の削減が何兆円という単位で行われ、その具体策を地方が提案するということが起こっている。これも地方分権の流れである。国が財源をもとに画一的な事業を地方に押し付けることをやめて、その地域にあったやり方で地方自ら事業を行うことにしようという大きな流れがあるのは確かである。そして、その財源の保障として、所得税の負担を減らし、住民税の負担を増やすことによって、納税者全体の税負担を減らすことなく、概ね3兆円の税源移譲をすることを

前提として国が制度設計に取り掛かっていくことになった。

税源移譲は地方分権の推進・地方自治の確立のためであるという本来の趣旨を忘れては具合が悪い。地方自らが課税主体となって、今よりも重い負担を住民に求めることになるため、当然、地方の税に対する責任は重くなるし、風当たりも強くなる。地方団体としても認識を高め、地方団体の職員が地方税法や条例について更なる研鑽を行うことも必要になってくるのである。

本稿では、こうした最近の地方分権の流れの中で、地方団体が課税を行うにあたっての根拠である税条例を中心にして概説するとともに、前半において地方がどの程度自主性を発揮することができるのかについて、後半は税条例に係る基本的留意事項等について、それぞれ事例や裁判例を紹介しながら記してみたいと思う。

地方税の法的根拠

まず、地方税の法的な根拠であるが、地方の租税権能は、憲法と地方自治法によって裏付けられている。憲法第84条は「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と定め、第30条では「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と規定している。つまり、憲法は、租税に関する事項は、原則として法律で定めなければならないことを求め、行政の恣意的な課税から国民を保護しようとしている。このような理念を租税法律主義という。

一方、地方制度について、憲法は、「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」(第92条)と規定し、この理念にそって地方自治の大綱を定める地方自治法は、その第223条において「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」と規定し、その課税権の根拠を明らかにしている。

そして、地方税法第2条は、「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」と規定し、地方自治法で認められた地方公共団体のうち、地方税法上の地方団体(地方税法第1条第2項により準用される都及び特別区を含む。以下同じ。)に対して、法律の枠内で地方税を課税する権能(=課税権)を賦与している。

地方税法は、一部の目的税の課税、法定外税の新設変更、一定税率以外の税率を採用している税目における税率の決定、課税免除、不均一課税、減免、督促手数料の徴収等については地方団体の自主的な判断に委ねているが、国民の租税負担の全体としての合理性及び地方団体間における均衡を図る観点から、その他の事項については、地方団体が任意の規定を設けることを許していない。

また、地方税は、地方団体が国から賦与された課税権に基づき、その住民に対し強制的に徴収するものであるため、地方税法第3条第1項は、「地方団体は、その地方税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収について規定をするには、当該地方団体の条例によらなければならない」と規定し、地方税の賦課徴収は、その地方団体の意思を具現した条例にその根拠を求めなければならないことを明らかにしている。

このように、地方税の賦課徴収についての基本的事項を条例で規定することは、租税法律主義の形式的な例外をなしている。しかしながら、憲法の定める「地方自治の本旨」にのっとり、地方団体の住民の代表機関が制定する条例によって、地方税の賦課徴収に関する基本的事項を規定することは、租税法律主義の要請を実質的に満たすものであると解されている。

したがって、地方税の具体的な内容を定め、住民

に対しその納税義務を課す直接の根拠となるのは条例であり、これは地方税条例主義とも呼ばれている(注)。

(注) 地方税法と税条例との関係をどのように考えればよいのであろうか。つまり、納税義務発生の根拠をどこに求めるかという問題については、条例及びその施行規則とするもの(枠法説・準則法説)や地方税法とするもの(地方税法直接適用説)とに大分される。

簡単に紹介すると、「枠法説」とは、地方税法は地方団体がその課税権を行使しうる範囲(=枠)を定めているのであって、地方税法が拘束するのは地方団体であり、住民を直接拘束するものではないとするものである。「準則法説」とは、地方団体ごとに税制がばらばらになり、住民の税負担が著しく不均衡となるのを防ぐために、統一的な準則(=守るべき規則)を示した法律が地方税法であるという考え方である。「直接適用説」とは、地方税法において地方公共団体に選択的判断を許容している事項あるいは条例で規定すべきとしている事項を除いて、地方税法の規定は地方税に関する租税法律関係に直接適用があるとする立場である。なお、現在では「枠法説」が通説であると考えられている。

この地方税条例主義(租税法律主義)の中にある一つの要素として、課税要件明確主義がある。これは、法律又はその委任を受けた政令・省令が定める課税要件や租税の賦課徴収に関する手続きは、できる限り明確で一義的でなければならないとする原則である。不明確で曖昧な内容であれば、結果として地方団体に税法解釈の一方的な運用解釈を与えてしまうことになるため、そのような不合理を避けるためにこのような原則が要請される。

秋田市の国民健康保険税訴訟は、地方税の分野でこの課税要件明確主義の原則が争点となった有名な事件である。本件は、国民健康保険税条例に基づいて秋田市が賦課処分を行ったのに対して、本件条例が税率を定率・定額で定めておらず、また税率算定の基礎をなす課税総額に関する規定が不明確ないし不特定であるため、税率算出の際に課税庁の大幅な

自由裁量を許容しているとして、原告がその賦課処分
の取消しを求めて出訴したものである。

裁判所は、「条例の規定が、行政庁の恣意的な裁
量を排除し、国民の財産権が不当に侵害されること
を防止し、国民の経済生活に法的安定性と予測可能
性を付与することを目的とする租税法律主義の原則
に反することは明らかである」（秋田地方裁判所昭
和54年4月27日判決 行裁例集30巻4号891頁）と判
示している。同様の裁判例は、国民健康保険料を租
税と同一視して、国保料にも租税法律主義の適用が
あり、課税要件明確主義に反するとした旭川市の国
民健康保険料訴訟がある（旭川地方裁判所平成10年
4月21日判決 判例地方自治180号82頁）。

税条例の規定事項

前述の地方税法（以下「法」という。）第3条第
1項では、当該地方団体の条例によらなければなら
ないとしているものとして、「税目」、「課税客体」、
「課税標準」、「税率」その他賦課徴収に関して必要
な事項をあげている。国税であれば、全国どこに居
住しようとも、住民の税負担の基準は同じである
が、地方税は地方団体の事情等を考慮して、税負
担の基準が場所によっては異なる場合が生じる。国
が地方に地方税の内容まですべて押し付けるとする
と地方の独自性はなくなるが、一方で独自性を無条
件に認めてしまうと、地域によって税負担のばらつ
きが大きく生じてしまうおそれがある。また、国と
地方の税源配分を行うことによって、国全体として
の租税体系を構築し、地方団体の税源を保障する必
要性や地方交付税制度の運用のために統一を図るこ
とが、法に税目等に関する規定を置く主たる理由と
されている。

それでは、税条例には何を規定すればよいのだろ
うか。最も簡潔にしようと思えば、法が条例で定め
ることを要請している事項（法第3条第1項に掲げ
る「税目」、「課税客体」、「課税標準」、「税率」を絶
対的必要的条例事項という。）について規定を置き、
その他は「地方税法の規定による」旨を規定すれば、
法的には地方団体は課税権を実現することができる

と解されている。

税条例には、課税の根拠として「市町村税の税目、
課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収について
は、地方税法その他法令に定めがあるものの外、こ
の条例の定めるところによる」というような概括規
定を置いているのが一般である。このような規定は
セービング・クローズ（saving close）と呼ばれ、
絶対的必要的条例事項のように地方税法が条例で
定めるところによらしめている事項についてのみを規
定し、その他は「地方税法の規定による」旨を規定
すれば、法的には課税権は実現できるものと解され
ているのである。

しかしながら、税条例の位置づけからすれば、地
方税関係の法律、政令及び規則において明確に規定
され、各地方団体の選択的な判断の余地のないもの
についても、課税の基本的事項で、住民が税制度を
理解するうえで最少限度必要なものについては、重
複をいとわず総合的に規定することが適当であると
されている（地方税法の施行に関する取扱いについ
て（昭和29年5月13日自乙市発第22号各都道府県知
事宛自治庁次長通達）（以下「取扱通知」という。）
第1章一（2））。条例を規定するにあたっては、こ
うした趣旨を十分に活かし、条例規定の整備をする
ことが重要であると考えられる。

では、地方団体が条例を定める場合、その中で自
主性や独自性を発揮する余地はあるのだろうか。以
下、具体の項目について簡単に整理してみたい。

（1）税目

地方団体の自主性を発揮する方法として、例えば
税目を増やすことを考えることができないだろう
か。

地方税法は、税目について2通りの定め方をして
いる。それは、「課するものとする」というものと
「課することができる」というものである。市町村
税でいうと、「課するものとする」税目は、市町村
民税、固定資産税、軽自動車税、市町村たばこ税、
入湯税、事業所税等であり、「課することができる」
税目は、都市計画税、市町村法定外普通税、市町村
法定外目的税等である。

「課するものとする」の意味するところは、原則

として課税するということであって、徴収に要すべき経費が徴収すべき税額に比して多額であると認められるものその他特別の事情があるものについては、この限りでないとしている（法第5条第2項）。特別の事情がないにもかかわらず、課税を怠った場合、即ち法令の規定に違背して確保すべき収入の徴収等を怠った場合は、地方交付税の減額または返還を命じられることがある（地方財政法第26条）。つまり特別な事情がない限り課税すべき旨を定めているのである。

「課することができる」とは、当該税目を採用するかどうか地方団体の任意とされていることである。例えば、都市計画税は市街化区域内に所在する土地及び家屋に対し、その価格を課税標準として所有者に課する目的税であるが、課税するか否かは地方団体の判断（条例）に委ねられている。

また、地方団体の自主性独立性の観点でいうと、税目の中で法定外税は課税自主権拡大のひとつの有効な手段である。

地方団体は、法に定める税目以外に条例で用途制限のない普通税を課することができるというものが法定外普通税であるが、平成12年の税制改正前の法定外普通税は、その新設・変更に関しては自治大臣の許可が必要であった。これが、同年の改正により協議制に改められたのである。

また、同年に法定外目的税が創設されたが、これもかつての法定外普通税に見られたような許可制ではなく、総務大臣の協議を伴う同意制を採用したことにより、当初は法定外税に関する議論が各地で巻き起こり、次々に案として出された。その同意の要件というのは（法第733条）、総務大臣はその新設・変更には、①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②地方団体における物の流通に重大な障害を与えること③前二号に掲げるものを除くほか、国の経済施策に照らして適当でないことの要件に該当しない場合には、同意しなければならないというものである。議会で可決して条例化されたが、総務大臣の不同意によって実施できないという例はほとんどない（横浜市の場合馬券発売税は「国の経済施策に照らして適

当でない」として、総務大臣が同意せず、この結果、横浜市が国地方係争処理委員会へ審査の申出を行い、委員会が双方の再協議を促すという勧告を出した事例である。もっとも、平成16年2月に条例の廃止案が可決されるに至った。)

ただし、法定外税の税源は、国税又は他の地方税の課税標準と重なることができないことから、その範囲はきわめて限られており、事実上税源として過大な期待を抱くことはできない。しかしながら、法定外税が地方分権を支える課税自主権の確立を後押しした意味は大きいと考える。

（2）課税標準

税収を増やすという観点から、課税標準額を増加させるため、課税標準の算定方法について地方団体は条例で独自の規定を設けることができるだろうか。

課税標準とは、実際の税額を算出するために、税金を課税する基礎となる金額や価額、数量等のことであり、法は税目ごとに、課税標準を規定している。課税標準は、財政上の理由、経済の状況、租税政策等から国が決定するものであるため、地方団体の裁量の余地は事実上ないといつてよい。

例えば、市町村民税所得割の課税標準は「前年の所得について算定した総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額」であり（法第313条第1項）、その算定方法は特別の定めがない限り、所得税法その他の所得税に関する法令の規定による計算の例によるものとされている（同条第2項）。特別の定めも全て法令で規定されているものであり、ここには地方団体が独自に判断する（定める）余地はない。

（3）税率

法は、税率の規定方法の一つとして、地方団体が課税する場合に通常よるべき税率として標準税率を定めている。標準税率は、地方交付税を算定するための基準財政収入額の基礎数値として用いられる。そして、特にその地方団体が財政上その他の必要があると認める場合には、標準税率によらずに税率を設定することができることとされている（法第1条第1項第5号）。このように、標準税率を超えて税率を定めることを超過課税という。ただし、標準税

率を超えて課税する場合でも、上限を決めておいてこれを超えてはならないものとして法定されている税率がある。これを制限税率という。

市町村税で例をあげてみると、標準税率のみを定めているものに入湯税（法第701条の2）、固定資産税（法第350条）、個人の市町村民税均等割（法第310条）及び所得割（分離課税分を除く）（法第314条の3）、制限税率のみを定めているものに都市計画税（法第702条の4）、標準税率・制限税率をともに定めているものに軽自動車税（法第444条）、法人の市町村民税均等割（法第312条）及び法人税割（法第314条の6）がある。

これを見る限り、各税目に定められた一定の範囲内であれば、地方団体が自らの意思で条例により税率を設定できそうである。標準税率が法定されている税目において、超過課税を行う場合、従来は当該地方団体に「財政上の特別の理由」が必要とされていたが、平成16年度の改正で、先ほどの法第1条第1項第5号にあるとおり、「財政上その他の必要があると認める場合」に改められ、要件が緩和されている。これにより、特別の財政需要を満たすだけでなく、地方団体の独自施策を具体化する政策手段として税率設定権を活用する途が開けたといえる。

また、取扱通知も従来は、「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税率を定める場合においては、住民負担の実情にかんがみ、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ものであること。」とされていたものが、平成16年度に「超過課税を行う場合においては、超過課税が納税者に対して通常以上の負担を求めるものであることを踏まえ、議会において十分に議論をし、納税者に対して十分に説明を行い、理解を得るべきものであること。」と改正されている。

超過課税が最も多く採用されている税目は、法人の市町村民税である。平成16年度の全国税率調によると、全国の市町村のうち、法人の均等割で約2割、法人税割でほぼ半数の地方団体が標準税率以外の税率を採用している。また、都市計画税でも課税団体のほぼ半数が制限税率いっぱい課税している。し

かしながら、固定資産税で標準税率以外の税率を採用している地方団体は約1割と減り、個人市町村民税所得割になると超過課税は1団体もないことになる。

今後、制限税率の更なる緩和、撤廃等が行われるとすれば、ますます地方団体の税率設定は自由度を増すかもしれない。それは言い換えれば、国が後押しする全国画一の税負担の時代から、地域の事情に合った様々な税率・税負担が混在する時代が到来する可能性があるということである。超過課税は、地方団体が財政需要への対応や独自施策を展開する上で、地方団体のとりうる一つの選択肢である。今後、地方分権の進展に伴い、地方団体が財政上その他の必要があるとして超過課税を行う場合は、個人の市町村民税も含めて十分に議論をしていくことが必要だと思われる。

（４）課税免除

（１）から（３）は地方団体が独自に課税を強化して、税収入を増やし財源に充てることのできる例であった。

これに対して、消極的な手段ではあるが、地方団体が課税権において自主性を発揮しうるものとして、課税免除がある。法第6条は、第1項で「地方団体は、公益上その他の事由に因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」と規定している。

そもそも法は、各税目に非課税の規定を置き、その範囲を定めている。非課税は法が地方団体に対して、課税権の行使そのものを禁止するというものであり、課税関係を生じさせないというものである。こうした非課税措置は、政策目的、税制上の理由により設けられているもので、全国一律に適用される。

しかし、地方団体は、その地域の特殊事情から、一定の範囲の者について、特定の税目につき課税することを不相当だと判断する場合があります。このような場合、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基づいて、課税を除外することが認められている。これを課税免除という。課税免除は、地方団体自らの意思により課税権の行使を放棄するものであり、いわば地方

団体の条例による「非課税」というべきものである。

課税免除を行うことができるのは、「公益上その他の事由に因り課税を不相当とする場合」である。この「公益上の事由」とは、課税対象に対し課税をしないことが直接公益（広く社会一般の利益）を増進し、又は逆に課税をすることが直接公益を阻害する場合をいい、また「その他の事由」とは、公益に準ずる場合をいうものと解されている。

このように、課税免除は広く住民一般の利益を増進すると認められる場合に限り行われるべきものであるが、こうした概念が抽象的でかなり漠然としたものであるため、地方団体が「公益上その他の事由」を具体的にどの程度のものについて適用すればよいのかについて判断しようと思えば、それは事実上容易なことではない。

これについて、課税免除は、租税の基本原則である公平の原則に矛盾するものであることから、地方団体は、租税の公平の原則を害することによる弊害よりも、課税免除の措置による利益が大きいときには、はじめて、課税免除を行うことができるものであり、常に一般的な負担の公平と特定の政策目的の価値についてその軽重を比較衡量する必要がある。さらに、公益の判断は一律ではなく、時代によって異なり、経済的・社会的・文化的情勢に対応して変化していくものである点にも留意しなければならない。

公益上の事由があるものとして法律が認めたものには、例えば低開発地域工業開発促進法第5条や鉄道軌道整備法第23条等があり、市町村税では固定資産税が対象になっている。また、旧自治省の通達又は行政実例では、公有水面埋立法の規定による埋立地、日本赤十字社の設置する看護婦寄宿舎及び法人でない各種学校について、その収益、管理等の面から法人である各種学校との均衡上真にやむを得ないものと認められるもの等が該当するとされている。

また、実際に地方団体の条例で課税免除を規定する場合には、条例（例）や通達等を参考として行うとしても、それをそのまま規定するのではなく、当該地方団体として前述の法の趣旨に照らし、条例上規定する必要があるのかどうか等について、慎重に検討し判断していく必要がある。さらに、既に条例

で規定されている場合においても、その規定自体が実態と合わなくなっている場合等には、適宜見直しを行うことも必要であろう。

（５）不均一課税

課税免除と同様の趣旨により、地方団体は不均一の課税を行うことが認められている。法第6条第2項は、「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ことができる」と定めている。

不均一課税とは、特定の場合において、ある一定の範囲を限って、条例により一般の税率と異なる税率で課税することである。地方団体は、公益上その他の事由を考慮して、課税免除を行うほどの強い要請はないが、若干の税負担の軽減を行う必要があると判断した場合には、それに応じた不均一課税を行うことができるとされている。これは、地方団体が自らの意思により課税権の行使を制限するものである。

どのような場合に不均一課税を行うことができるか等については、課税免除と同じであり、負担の公平を害することによる弊害と不均一課税を行うことによる利益とを比較検討して、適切な税率を定めることが必要となる。したがって、不均一課税を条例で定める場合には、その目的、意義、内容等について充分検討を加え、安易に不均一課税に流されないように留意しなければならない。

なお、法律上の規定では、例えば国際観光ホテル整備法第32条で、登録ホテルの用に供する建物について適用したり、市町村の合併の特例に関する法律第10条で、合併した市町村相互間に不均衡が生じ、均一の課税をすることが著しく衡平を欠くと認める場合に、合併後5年に限って適用できる旨規定しているものがある。

また、府内においては、一定の資本金額の区分によって、法人市町村民税の法人税割の不均一課税を行っている例が見受けられる。

（６）減免

法は各税目の中で、天災その他特別の事情がある場合において、税の減免を必要とすると認める者その他特別の事情がある者に限り、条例の定めるとこ

ろにより減免することができる」と定めている（例えば、市町村民税では法第323条、固定資産税では法第367条等）。

減免とは、地方税の納税義務者の担税力の減少その他納税義務者個人の事情に着目して、地方団体が一度発生している納税義務を放棄消滅させることをいう。全部消滅させることを免除、一部消滅させることを軽減と呼び、両者をまとめて減免（＝軽減免除）と称している。

減免は、法においてある程度抽象的に規定された内容を地域の実情に応じて条例により具現化されるものである。したがって、その適用にあたっては、条例に定める要件を充足する場合に限って認められる。減免を行うにあたっては、個々具体的な事例において客観的に見て担税力を喪失しているという点に判断要素を置く必要がある。したがって、各種の政策目的（課税対象の公共性等）、税負担の均衡等に着目して、画一的に一定の範囲のものに課税しないこととする課税免除とは、全くその性質を異にする。

なお、すでに成立している納税義務の徴収を制限するという点で、徴収猶予という制度がある。法第15条は災害や盗難、病気や負傷、さらには事業の廃止・休止等によって租税を納付できないと認められる場合に、1年（やむをえない場合は2年）以内に限り徴収を猶予することができる」と定めている。減免による税負担の軽減は、納税義務の全部又は一部を最終的に消滅させるのに対して、徴収猶予は徴収の一定期間の猶予に過ぎず、猶予期間を経過すると本来の納税義務が復活することになる。つまりは、徴収猶予によって、納税義務の範囲になんら影響を及ぼすものではない。

減免の実際の適用については、地方団体において判断を要するところが大きいのであるが、その適用をめぐる争いになったケースを紹介したい。

①宇都宮地方裁判所昭和60年12月19日判決（判例時報1183号79頁）

【事実】

Y町は、上水道水源地拡張用地とする目的で、町民A所有の土地を買収した。Aは買収によって

得た所得を申告する際に、租税特別措置法による3,000万円の特別控除の適用を受けた。しかし、多くの町民の要望により買収の約2年後に当該土地は用途変更がなされ、宅地造成地とされた。これに伴い、利用目的が当初の水源地から宅地造成地に変更されたため、租税特別措置法による特別控除の適用が3,000万円から1,500万円に縮小され、Aは本件土地の譲渡について追加納税をする必要が生じた。本人の全く関知しない用途変更により、国税ばかりか町民税についてまでAに追加納税させるのは信義に反すると考えたY町長は、減免を定める条例に基づき、町民税の追加納税分（約123万円）を減免する処分を行った。Y町の税条例は、市町村民税の減免を定める地方税法第323条に対応して、生活保護者や生活困窮者等のほか、「特別の事由がある者」のうち、町長が必要と認める者については町民税を減免すると規定していた。

この処分に対して、Y町の住民Xが町長の減免処分の違法性をめぐって、その取消を求めたのが本件訴訟である。

宇都宮地裁は、その請求を認め、以下のような理由で本件減免処分は違法であると判断している。

- ・地方税法第323条及びY町税条例の「特別の事情（事由）がある者」とは、失業や退職等により生活が著しく困難になった者等の客観的に担税力を著しく喪失した者をいうが、減免することが公益上必要であると認められる者も含まれると解するのが相当である。
- ・公益上必要な場合とは、「当事者間の公平」という観点からでなく、「他の一般納税者との関係における租税負担の公平」という観点からみても、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。
- ・本件の納税者が関与していないところでの用途変更による町民税の追加納税は、「当事者間の公平」という点では欠ける面もあるが、町民一般に継続的に便宜供与する上水道の水源地拡張

用地と異なり、便宜供与の範囲が限定されている宅地造成には、「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、町民税の減免を相当とするほどの公益性・公共性はない。

②東京地方裁判所平成5年7月16日判決（判例地方自治120号24頁）

【事実】

個人の私立幼稚園を経営しているBが所有する当該土地建物等に、Y市が減免の規定のある市税条例を適用して固定資産税及び都市計画税を減免した。この処分に対して、Y市の住民Xが町長の減免処分の違法性をめぐって、その取消を求めたのが本件訴訟である。東京地裁は以下のように判示して請求を棄却した。

- ・当該市税条例の規定は、公益性のある用途で使用している固定資産に係る納税義務者について、その用途のいかんにより、これを一律に地方税法第367条の規定にいう「特別の事情がある者」と認める条例を制定しても、違法ではない。
- ・当該市税条例の規定が、どのような事業を公益性のあるものと認めるか、又はその事業に供されている固定資産のうち、どの部分を直接専用するものと認めるかについて、これを固定資産税の減免という手段によって達成しようとする行政目的の下において、市長が行使する裁量に委ねていることは違法ではない。
- ・当該市税条例の規定を適用した市長の判断は、その裁量権の行使に逸脱又は濫用があったと認められるときに限り、これを違法とすることができる。

本件は、「特別の事情がある者」について、私立幼稚園が幼児の初期教育を担って社会一般の公益を増進させるものとして、公共性を肯定できると判断しており、その土地建物を所有する者が個人であったとしても、減免の対象になるとして、減免処分を肯定している。

これらの判例は、減免の対象となる「特別の事情（事由）がある者」について、客観的に担税力が低

下している者に加えて、公益上必要であると認められる者も含まれるとしている。しかしながら、この公益上必要な場合とは、他の一般納税者との関係における税負担の公平性という観点から見ても、減免を相当とする程度の強い公益性、公平性があるものに限って適用されるものとされている点に注意する必要がある。

以上のように、（4）から（6）は、いずれも納税者側から見れば、税負担が軽くなるという点では変わらないのであるが、その意味するところは全く違っているので注意が必要である。また、これらの適用を行うためには、必ず条例に規定を置かなければならないということも忘れてはならない。

なお、地方自治法上の寄附金や補助金を交付する場合にも「公益上の必要」という概念が出てくる。これを地方税の課税免除や減免を行う場合の公益上の必要性と比較すると、補助金等における公益とは、一部の者の利益となるだけでなく、広く住民一般の福祉や地域の発展に益する場合をいうから、両者は一見同じように思える。ところが、補助金等の交付の場合は、公益の実現という行政目的が直接前面に出るため、そこで要求される公益上の判断もやや緩やかになる傾向がある。また、補助金等については、あらかじめ交付基準を明確に定めた上で、その執行を予算の範囲内に限定することも可能であり、加えて予算の措置及び執行については議会等におけるチェック機能も働きやすい。

これに対して、課税免除や不均一課税が行えるのは、前述のとおり極めて強い公益上の事由を有する場合に限定されており、また、減免についても、公益性の有無の判断においては、税の公平の原則をある程度犠牲にしてもなお是認できるだけの強い公益性が要求される。さらに、減免については、あらかじめ具体的な適用基準をすべて網羅して定めておくことは不可能であるため、条例もある程度抽象的に規定されており、地方団体においては個々の事例をこの条例に照らして判断する必要があるが、守秘義務の関係上、補助金等のようなチェック機能も働きにくい。したがって、減免を行う場合には、より慎重かつ厳格な判断が必要となるものである。

(7) 前納報奨金

課税自主権とは直接関係ないものの、法に規定されている制度のうち、採用するか否か、条例に規定するか否かを地方団体の判断に委ねているものがある。

固定資産税及び住民税の普通徴収に係る分には、到来した納期に係る納付額を納付する際に、未到来の納期の納付額分をあわせて納付した場合、地方団体はこれに対して報奨金を交付することができる制度がある（市町村民税については法第321条第2項、固定資産税については法第365条第2項、都市計画税については、法702条の8第1項）。これを前納報奨金というが、いずれの場合も当該地方団体の条例で定める金額で、法に規定する限度額を超えない限り交付することができることとされている。税額を一旦全て納付した後、その一部を返還するということがあるが、実際は地方自治法施行令第164条の規定により、前納に係る当該地方税の収入金を繰替使用して報奨金を支払っている（あらかじめ報奨金額を差し引いた形で納付してもらう）ことが多い。

前納報奨金は、地方財政の基盤強化のために、税収の早期確保と納税意欲の向上を図ることや納期前に納付された税額に対する金利という側面が考慮されたものである。

前納報奨金の制度は、法に規定のある税目以外には認められない。過去の行政実例においても、特別徴収義務者に対する報奨金の交付や別途抽選券等の報奨的金品を支給することは、法の趣旨から認められていないと解されている。これは、法律上当然に義務づけられた行為（納税の義務）に対して、報酬的性格を持つ金品を付与することについて、現行税制は、法が特に認める場合を除き、これを禁ずる建前をとっているとされているからである。

昨今、前納報奨金の見直しがクローズアップされている。税収の早期確保等の制度創設当初の目的を達し終えたとか、財政事情の悪化であるとか、特別徴収者との公平が保たれないとか、いくつかの理由で報奨金を縮減あるいは廃止する地方団体が増えてきている。縮減廃止が最善策であるとは一律にはいえないが、前納報奨金を持つ役割を再認識し、地方

団体としてあるべき方向性を議論することも非常に重要なことであると考ええる。

(8) その他

最近、収納率向上策の一環として口座振替への推進を図る取組みがあるので紹介する。広島県広島市では、平成16年度の市税を新規に口座振替の手続きをした場合に、市内の電車やバスに使用できる「共通カード」を贈呈した。また、東京都八王子市では平成16年度の市税等を新たに口座振替に移した場合に、市立の美術館や体育館等が無料で利用できる「利用証」を配布した。さらに、大阪府四條畷市では平成16年度から当面3年間、市税の口座振替を新規に行った場合に、その金融機関に報奨金を支払うという制度を始めている。

これらの取組みは、口座振替を推進する意味で一定の効果を期待することができ、また、納税行為そのものに対して金品を付与するものではないため、法で定める範囲以外の報奨的金品を支給することを禁止した前納報奨金制度の趣旨に抵触するものではないと考えられる。

ただ、納税の推進を図ることを目的として、こうした制度を検討するときには、この前納報奨金制度の趣旨に抵触しないように十分留意する必要がある。

企業誘致条例について

(1) 意義

ここでいう企業誘致条例とは、地方団体が税条例や工場誘致条例等に基づいて、一定の基準に該当する新設又は増設の工場等の誘致を目的とし、誘致企業に対して事業税、不動産取得税、固定資産税、都市計画税等を、一定の期間に限って、課税免除や不均一課税により減じようというものである。

なお、参考までに大阪府においても、「大阪府創業及び産業集積の促進に係る法人の事業税及び不動産取得税の税率等の特例に関する条例」を制定し、平成13年4月から平成19年3月末日までに大阪府内で設立した一定の法人に対し、設立後5年の間に終了する各事業年度の法人事業税について、税率を2

分の1に軽減する等の措置を講じている。また、知事が指定した産業集積促進地域において対象期間中に新築した家屋及びその敷地である土地について、対象不動産の取得にかかる不動産取得税を軽減する措置を講じている。さらには、大阪ハイテクベイプランという名称で、補助金の交付額を上げたり、府有地のみならず民有地にも適用範囲を拡大するということで、企業誘致を積極的に行うこととしている。

(2) 留意すべき事項等

地方団体が、企業誘致の政策手段として、課税免除又は不均一課税の措置を講じる場合には、広く住民一般の利益を増進するものに限ってなされるべきものである。

この公益上の事由について、近年の社会経済情勢や政策要請から考えると、企業誘致による地域産業の活性化や高度化、雇用の創出、土地の有効利用あるいは地方団体の税収確保など、その公益性は非常に高まってきており、課税免除等についても企業誘致の有効な手段の一つとして考えることができるものと思われる。

しかしながら、課税免除等が、法第6条の規定に基づき実施されるものであることから、これを単に企業誘致による税収確保の手段としてとらえることはできないものであり、企業誘致条例を制定・運用する際には、同条の規定の趣旨に反しないように十分留意しなければならない。

したがって、単に特定企業の利便のために課税免除等を実施することは、法の趣旨に反することはもちろんのこと、特定企業の誘致を急ぐあまり税の値引き競争になるようなことがあれば、地方財政全般の不信を招くこととなるので注意する必要がある。

さらに、課税免除等については、租税の公平の原則との関係から、非常に強い公益上の事由を有するものに限られ、また、当該地方団体の財政上支障のない範囲においてなされるべきものであることから、永久的又は長期間の課税免除は適当ではなく、なるべく短い期間に限られるべきものである。このため、条例制定後の情勢の変化等により、公益性の低下や財政状況の変化があった場合には、課税免除

措置の廃止や内容の変更、あるいは課税免除以外の措置への切り替えなど、企業誘致条例の制定後においても継続的かつ慎重な検討を加える必要がある。

なお、企業誘致については、課税免除等の税制上の措置の他に、道路や污水处理施設の整備等の措置、又はそれらに相当する経費を補助金として企業に交付する方法や低利融資等の措置も考えられるところであるが、これらの援助方策が当該地方団体の歳出予算の審議等を通じて公明、有効かつ継続的に議論されることが期待できるため、こうした方法も踏まえながら、総合的な検討を行う必要があるものと考ええる。

(3) 市町村たばこ税をめぐる問題

企業誘致条例に関連して、市町村たばこ税をめぐる近年マスコミ等に大きく取り上げられた事例があるので紹介したい。

市町村たばこ税は、卸売販売業者等が小売店に売渡した製造たばこの本数を課税標準として、当該小売店の所在する市町村へ卸売販売業者等が申告納税する制度である。最終的な税負担が消費者に転嫁されることが予定されていることから、最終的な消費が行われる市町村の税収となることを主眼としつつ、課税における事務負担等の問題にも配慮した課税制度となっている。したがって、基本的にたばこの消費地とたばこ税の収入地は同じになるものと考えられ、市町村の人口に比例してたばこ消費量もある程度定まるといえることができる。ただし、卸売販売業者等が小売店以外の者（例えば、パチンコ店の景品を扱う供給業者等）に大量に売渡した場合、卸売販売業者の営業所がその市町村にあることによって、実際の消費量を大幅に上回るたばこ税の収入がその市町村に入ってくる可能性がある。

問題となった企業誘致条例は、こうしたたばこ卸売業者らを町内に誘致し、10年間の期限付きで3ヶ月ごとに売上高の5%を奨励金として交付するという意図したものであった。条例の施行後、新たに複数のたばこ業者が町内に営業所を開設した結果、たばこ税の税収が前年度と比較して約5倍に増えた。町にすれば、折からの財政難の中で税収の増加を達成したのであるが、これが国において問題

視されたのである。奨励金の交付は、いわば税金を一部の業者に還元（ペイバック）するのと同じで公益上認められないこと、この影響を他の地方団体が減収という形で受けてしまい、他の地方公共団体の財政に与える及ぼすような施策を行ってはならないとする地方財政法第2条に違反する可能性が高いこと等が理由であった。このため、町は施行から1年で同条例の廃止を決めたというものである。

その後、町は、これに代わって低利で融資する企業事業資金貸付条例を施行し、たばこ業者の引き留めを図ろうとしていたが、同時に制定した同町の工場誘致条例が当該貸付条例よりも優遇されているという理由で、複数のたばこ業者が市内営業所でのたばこ売渡を停止した。このため、市（旧町）は融資要件を緩和し、低利で資金を貸し付けるという当該貸付条例の改正案を作った。ところが、これに該当する企業はたばこ業者1社のみであり、実質はたばこ税を見込んだ条例改正であるということで問題視された。また、後述の市町村たばこ税都道府県交付金の制度が創設されて、当初の目的を達成することが難しくなったこともあり、市は改正条例案を撤回した。

これらの動きに対しては、平成16年度の地方税制改正で、市町村たばこ税都道府県交付金制度が創設され、一定の歯止めがかけられるに至った。その趣旨は特定の市町村にたばこ税の税収が歪んだ形で偏るのを防ぐことであり、内容は、たばこ消費基礎人口一人当たりの市町村たばこ税収が、全国平均の3倍を超えた市町村は、その超えた部分を翌年度、都道府県に交付するというものである。

このような条例は、市町村たばこ税という地方税制度の根幹を揺るがすものであり、法律上問題があるばかりか、他の自治体の犠牲の上で成り立つ性格のものであって、極めて不適切であると考えられる。

税条例と地方税法の改正

これまで税条例の規定事項を、地方団体が自主性を出せるかどうかにかんして主眼を置いて、項目ごとにみてきたのであるが、続いて税条例に関する留意事項に

ついて若干述べてみたい。

地方税法は毎年のように一部が改正されている。その改正内容によって、地方団体の税条例の改正を義務づけられる場合と、改正が任意の場合あるいは改正不要という内容のものもある。国会で改正地方税法が成立する時期は、概ね3月末ぎりぎりになることが多い。このため、地方団体は国会審議の進行状況を常に注視しているのであるが、いざ法律が通ったとしても、極めて短期間のうちに条例改正作業を行わなければならない。地方団体は4月1日までに改正税条例が公布施行されていなければ、新年度の課税ができなくなる恐れがあるからである。こうした時間的な制約の問題に関連して、2点ほど触れてみたい。

(1) 専決

地方自治法は、第179条で法定専決処分を定めている。専決処分とは、条例は議会の議決を経て制定されるのが大原則であるが、一定の場合において、地方公共団体の長が、議会の議決すべき事項を議決を経ずに有効に成立させる処分を自ら行うことをいう。これは、①地方公共団体の議会が成立しないとき、②議会が定足数に達しなくても例外的に会議を開くことができる場合においても、なお会議を開くことができないとき、③議会を招集する暇がないとき、④議会において議決すべき事件を議決できないときに地方団体の長はその議決すべき事件を議会に代わって自ら処分することができるというものである（同条第1項）。専決処分をした場合、長は次の議会においてこれを報告し、その承認を求めなければならないが（同条第3項）、その承認が得られなかったとしても、当該条例の効力については、一般的には専決処分は不承認により法律的効力には何らの影響もないと解されており、この場合、長の政治的責任のみが残されることになる。

この専決処分は、議会の議決すべき事項の全てに及ぶとされているので、税条例についても、要件を充足している限り専決処分をすることは可能である。

ただし、税条例の改正という事項は、住民の負担に大きな影響を与えることになるので、可能な限り

議会に諮るといことが基本である。法改正に伴う税条例の改正は、議会を招集する暇がないという理由で専決処分をされることが多いが、個々の改正条文の施行期日を確認し、真に暇がない改正部分についてのみ専決処分とし、次に開催される議会で審議をしても施行期日との関係上問題がないものについては、議会に諮るといのように、慎重な取扱いをしなければならないと考えるべきである。

(2) 税条例の遡及適用

条例改正作業が遅延すると、その公布施行の日より遡って適用させることが生じることがある。例えば、個人住民税に関する改正条例を4月下旬に施行し、同年度から適用した場合はどうだろうか。

これについては、一般的には、租税法の遡及適用は認められないと解すべきであるとされている。ただし、その例外として、法律の制定または改正が予定されており、したがって一般的にも予測可能性が存し、著しく法的安定を害する等の納税者に著しく不当な影響を与えるというような結果をきたさない範囲内に限り、遡及効は認めることが許されると考えられている。

実際、最近の税法改正においても、所得税法の施行日を公布の日（4月1日）とし、所得税の適用を当該年分以後（1月1日）とするというように新法を遡及して適用することがある。これらの遡及適用は不遡及原則の例外として、納税者に対して不利益を与えないことはもちろん、納税者に対して利益を与えていること、すでに終結した事実には適用することなく、継続している事実に対してのみ適用する等厳格な取扱いが求められる。安易な遡及適用は、税条例が依拠すべき法が不利益不遡及の原則により認められていないことからみても、慎まれるべきものである。特に、地方団体で独自の条例規定を設ける場合（法定外税の創設や超過課税の実施等）には、留意する必要がある。

おわりに

地方税は、地方公共団体にとって、自主財源の中心であり根幹をなすものであるが、従来は、地方税が直接の反対給付を伴わず、受益と負担の関係が必ずしも明確でない上に、事実上は住民と地方公共団体の合意を待たずに法令の定める要件を充足することによって債権債務関係が成立するため、一般に住民の理解と協力を得ることが難しいと言われてきた。

しかしながら、近年では、地方分権の流れを受けて、制限税率の撤廃や超過課税の要件緩和、あるいは法定外税や固定資産税の条例減額の創設等、地方公共団体の判断や裁量の範囲が拡大されつつあり、地方税の具体的な内容を定め、住民に対してその納税義務を課す直接の根拠となる条例の位置付けが益々重要なものとなりつつある。

地方公共団体においては、こうした裁量権の拡大に対応し、法令の内容や趣旨を正確に把握するとともに、当該地方団体の財政状況や財政需要、政策目的、あるいは住民の税負担の状況等を十分に検討し、さらには単に個別的事例における具体的妥当性だけでなく、税務行政全体の中における公平・公益性を損なうことのない平衡感覚を身につけることが重要となる。

また、今後の地方分権時代を支える地方税にとって、地方税あるいは税務行政に対する住民の信頼を確保することが何よりも重要であり、そのためには、地方税関係法令や条例を十分理解し、正確で誤りのない課税事務、徴収事務の運用に努め、課税の前提となる事実関係を適確に把握するとともに、税の使途を含めて、住民に対する説明責任をしっかりと果たしていくことが極めて重要であると考えられる。

参考文献

- ・田中二郎「租税法」(有斐閣)
- ・碓井光明 条例研究叢書「地方税条例」(学陽書房)
- ・金子宏「租税法」弘文堂
- ・税務不服審査研究会「地方税法の読み方・初歩」

税1999年6月号

- ・猿渡知之「地方団体の課税権について」税1991年3月号
- ・菊池和彦「地方税法と税条例について」自治大阪1992年2月号
- ・森口昌彦「地方税条例について」自治大阪2000年2月号
- ・池田文彦「工場誘致と地方税の課税免除等の措置」地方税1969年10月号
- ・林仲宣「地方分権時代の租税法理論～地方税における租税法の解釈と適用」（全7回）税2002年4月号～10月号