

法定外税に関する一考察 ～法定外税の政策的活用と 租税の本質を考える視点～

前大阪府総務部市町村課税政グループ 行本 真

1. はじめに

平成5年、衆参両院における地方分権に関する決議以降、現在までの間に、様々な行政分野において、地方分権に関する取り組みがなされてきた。地方税の分野においても、平成12年4月に施行された「地方分権の推進を図るための関係法律の整備等に関する法律」（以下、「分権一括法」という。）による地方税法改正等、様々な地方分権の取組みがなされてきた。これらの取り組みの中でも、都道府県又は市区町村が、その自主的な決定に基づいて課税客体、納税義務者、税率等を定める税目である「法定外税」に関しては、分権一括法による地方税法改正以後、その新設・変更にあたっての国の関与が減り、都道府県及び市区町村の権限と責任が拡大してきた。これを受けて、いくつかの都道府県又は市区町村で法定外税の検討が行われ、新たな法定外税が創設されている。その中には、従来の法定外税とは少しタイプの異なるものも現れつつある。

この「法定外税」について検討することは、地方分権が進む中で、政策面や、今の厳しい財政状況の中での自主財源確保という観点など、様々な点で有意義であると考えられる。そこで本稿では、法定外税について着目したい。まず、分権一括法による地方税法改正以降、法定外税に関する規定がどのように改正されたのかを振り返ってみる。そして、新たに現れ始めたタイプの法定外税を紹介し、それらの法定外税に見受けられる考え方に注目した上で、その考え方から法定外税の創設を検討する際の留意点について考えてみたい。なお、意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめお断りしておく。

2. 法定外税に関する改正内容

地方分権に関する取り組みが始まってから、法定外税に関する規定は、（1）分権一括法による地方税法改正と（2）平成16年度税制改正の二度の改正が行われてきた。

（1）分権一括法による地方税法改正

まず、分権一括法による地方税法改正での改正事項は、法定外目的税新設と許可制度の見直しである。

①法定外目的税新設

分権一括法による地方税法の改正前は、法定外税を普通税として新設することしか認められていなかったが、住民の受益と負担の関係が明確になるという理由や、課税の選択の幅を広げることにつながるという理由から、法定外税を目的税として新設することが認められるようになった。

②許可制度の見直し

国と地方公共団体との関係を対等・協力の関係にしていく観点から、法定外税を新設又は変更する際には、自治大臣の許可を要する許可制がとられていたが、自治大臣の同意を要する協議制に改正された。

（2）平成16年度税制改正

続いて、平成16年度税制改正における改正事項は、法定外税の変更に係る国の関与の縮減と、特定納税義務者の意見聴取制度の創設である。

①法定外税の変更に係る国の関与の縮減

課税自主権を尊重し、国の関与を縮減するという観点から、既存の法定外税を、税率引き下げや法定外税自体を廃止する等納税者の負担を軽減す

る方向へ内容変更する場合には、総務大臣の同意を得る必要がなくなった。

②特定納税義務者の意見聴取制度創設

分権一括法による地方税法改正後、特定少数の法人のみを対象とする法定外税の創設が増えてきていた。こうしたケースについては、法定外税の新設・変更の際に関係者の意見を聴取する手続きを創設すべきという意見があり、その意見を踏まえ、より適正な手続きを確保するため、法定外税の新設又は変更をする旨の条例を制定しようとする際の議会において、特定納税義務者（当該法定外税の一の納税義務者で、当該納税義務者に対して課される当該法定外税の課税標準の合計が、当該法定外税の課税標準の合計の10分の1を継続的に超えると見込まれる者）から意見を聴取するという制度が創設された。

3. 今まで創設されてきた法定外税

分権一括法施行後、このような改正の中で、多くの法定外税が創設されたが、分権一括法施行前においても、法定外税が多く創設されていた。

そこで、今までに創設されてきた法定外税はどのようなものがあり、そして、分権一括法施行後、法定外税のあり方及び法定外税の課税の目的について何か変化が見られるようになっていないかを捉えるため、主な法定外税を表1・表2に示し、そして、これら法定外税の課税の目的について概観してみる。

表1には、分権一括法施行前に創設された主な法定外税を、(1)現在は廃止されている法定外税(2)現在も実施されている法定外税に分けて示した。表2には、分権一括法施行後に創設された主な法定外税を示した。

(1) 分権一括法施行前に創設され、現在は廃止されたもの(表1(1))

表1(1)に示される法定外税は以下のようなものがある。まず、大阪市をはじめ、主に大都市圏を中心に創設された商品切手発行税は、都市施設の整備等の特別な財政需要を充足させることを目的とし

て課税されていた。次に、平泉町や京都市など著名な神社仏閣を有する観光地所在市町村で創設された文化観光施設税は、文化観光施設の整備充実等といった観光都市特有の財政需要の財源に充てるために課税されていた。そして、昭和30年度においては課税団体が2686団体も存在していた犬税は、通常一般の需要水準を超える財貨の使用、消費などに対して課される奢侈課税の一種であり、課税の目的としては保健衛生費の財源不足の補填という意味合いが強かった。

(2) 分権一括法施行前に創設され、現在も実施されているもの(表1(2))

表1(2)に示される法定外税のうち、都道府県の法定外税は、まず、沖縄県で創設された石油価格調整税が、沖縄県内離島における燃料用石油製品の販売価格を調整するための財政需要の財源に充てることを目的としている。そして、福井県など核関連施設が存在する県で創設された核燃料税、核燃料等取扱税及び核燃料物質等取扱税は、核関連施設の立地に伴う民生安定対策、防災対策等に要する特別な財政需要を充足させる目的を有している。

市区町村の法定外税としては、まず、城陽市等砂利の採取場が所在する市町村で創設された砂利採取税等が、砂利の運搬のため大型自動車が頻繁に往来することにより生じる道路の修復、拡張、交通安全対策等の特別な財政需要に充てることを目的としている。そして、熱海市で創設された別荘等所有税は、非定住人口に対する公共施設等の整備及び運営に要する特別な財政需要の財源に充てる目的を有している。

(3) 分権一括法施行後に創設されたもの(表2)

表2に示される法定外税のうち、都道府県の法定外税としては、まず、三重県をはじめ27道府県で創設された産業廃棄物税等があり、それらは産業廃棄物行政に要する財源を調達する目的と産業廃棄物の排出抑制やリサイクルを促進する目的を併せて有している。また、東京都で創設された宿泊税は、観光の振興を図る施策に要する財政需要の財源に充てる

表1 分権一括法施行前に創設された主な法定外税

(平成23年1月現在)

(1) 現在廃止されている法定外税

	税目	団体名	課税客体	納税義務者	最終廃止日(最終廃止団体)
市区町村	商品切手発行税	大阪府大阪市等	商品切手の発行	発行者	H7.4.1(福岡県北九州市)
	文化観光施設税	岩手県平泉町等	文化財の拝観	拝観者	H6.7.1(宮城県松島町)
	犬税	長野県塩尻市等	犬	犬の飼育者	S57.3.31(長野県四賀村)

(2) 現在実施されている法定外税

	税目	団体名	課税客体	納税義務者	施行年月日	
都道府県	石油価格調整税	沖縄県	揮発油の販売	揮発油の精製業者 又は輸入業者その他 これらに類する者のうち 県内に事務所を設けて 揮発油の販売を 業とするもので 知事が指定するもの (元売業者)	S47.6.1施行	
	核燃料税		福井県	発電用原子炉への核燃料の挿入	発電用原子炉の設置者	S51.11.10施行
			福島県			S52.11.10施行
			愛媛県			S54.1.16施行
			佐賀県			S54.4.1施行
			島根県			S55.4.1施行
			静岡県			S55.4.1施行
			鹿児島県			S58.6.1施行
			宮城県			S58.6.21施行
			新潟県			S59.11.15施行
			北海道			S63.9.1施行
	石川県	H4.10.8施行				
	核燃料等取扱税	茨城県	①原子炉への核燃料の挿入 ②使用済燃料の受入れ ③高放射性廃液の保管 ④ガラス固化体の保管 ⑤放射性廃棄物の発生 ⑥放射性廃棄物の保管	①原子炉設置者 ②再処理事業者 ③再処理事業者 ④再処理事業者 ⑤原子力事業者 ⑥原子力事業者	S53.10.18施行	
核燃料物質等取扱税	青森県	①ウランの濃縮 ②原子炉への核燃料の挿入 ③使用済燃料の受入れ ④使用済燃料の貯蔵 ⑤廃棄物の埋設 ⑥廃棄物の管理	①加工事業者 ②原子炉設置者 ③再処理事業者 ④再処理事業者 ⑤廃棄物埋設事業者 ⑥廃棄物管理事業者	H3.9.28施行		
市区町村	砂利採取税等 (注1)	京都府 城陽市	砂利の採取等	採取業者	S43.12.1施行	
		神奈川県 中井町			S47.6.1施行	
		神奈川県 山北町			S57.4.1施行	
	別荘等所有税	静岡県 熱海市	別荘等の所有	所有者	S51.4.1施行	

「市区町村法定外普通税の設置状況の概要」(月刊「税」1984. 11月号)、「市区町村法定外普通税の許可制度について」(月刊「地方税」1995.12月号)、「市区町村法定外普通税の考察と今後の展望について」(月刊「地方税」1999・2月号)及び「平成23年度地方税に関する参考計数資料」(総務省HP)より作成

(注1)「砂利の採取等」を課税客体とする法定外税の税目を「砂利採取税等」としてまとめて表記している。

(注2)分権一括法施行前に創設され、現在既に廃止されている法定外税は多数存在するが、

表1(1)にはその中でも導入団体が比較的多く、代表的な法定外税を抽出して示している。

(注3)表1(2)には分権一括法施行前に創設された法定外税のうち、平成23年1月現在条例化されている法定外税を示している。

表2 分権一括法施行後に創設された主な法定外税

(平成23年1月現在)

	税目	団体名	課税客体	納税義務者	施行年月日
都道府県	産業廃棄物税等 (注1)	三重県	産業廃棄物の 最終処分場への 搬入等	最終処分場又は 中間処理施設へ 搬入される 産業廃棄物の 排出事業者	H14.4.1施行
		岡山県			H15.4.1施行
		広島県			H15.4.1施行
		鳥取県			H15.4.1施行
		滋賀県			H16.1.1施行
		青森県			H16.1.1施行
		岩手県			H16.1.1施行
		秋田県			H16.1.1施行
		奈良県			H16.4.1施行
		山口県			H16.4.1施行
		新潟県			H16.4.1施行
		京都府			H17.4.1施行
		宮城県			H17.4.1施行
		島根県			H17.4.1施行
		熊本県			H17.4.1施行
		福岡県			H17.4.1施行
		佐賀県			H17.4.1施行
		長崎県			H17.4.1施行
		大分県			H17.4.1施行
		鹿児島県			H17.4.1施行
		宮崎県			H17.4.1施行
		福島県			H18.4.1施行
		愛知県			H18.4.1施行
沖縄県	H18.4.1施行				
北海道	H18.10.1施行				
山形県	H18.10.1施行				
愛媛県	H19.4.1施行				
	宿泊税	東京都	ホテル又は旅館への宿泊	ホテル又は旅館の宿泊者	H14.10.1施行
	乗鞍環境保全税	岐阜県	乗鞍鶴ヶ池駐車場へ 自動車を運転して 自ら入り込む行為、 又は他人を入り込ませる行為	乗鞍鶴ヶ池駐車場へ入り込む 自動車を運転する者	H15.4.1施行
市区町村	遊漁税	山梨県 富士河口湖町	河口湖での遊漁行為	遊漁行為を行う者	H13.7.1施行
	環境協力税	沖縄県伊是名村	旅客船、飛行機等により 伊是名村へ入域する行為	旅客船、飛行機等により 伊是名村へ入域する者	H17.4.25施行
		沖縄県伊平屋村	旅客船等により伊平屋村へ 入域する行為	旅客船等により 伊平屋村へ入域する者	H20.7.1施行
		沖縄県渡嘉敷村	旅客船等により渡嘉敷村へ 入域する行為	旅客船等により 渡嘉敷村へ入域する者	H23.4.1施行
	使用済核燃料税	新潟県柏崎市	使用済核燃料の保管	使用済核燃料を 保管する 原子炉設置者	H15.9.30施行
		鹿児島県 薩摩川内市	使用済核燃料の貯蔵	発電用原子炉の設置者	H15.11.1施行
	環境未来税	福岡県北九州市	最終処分場において 行われる産業廃棄物の 埋立処分	最終処分場において 埋立処分される 産業廃棄物の 最終処分業者 及び自家処分業者	H15.10.1施行
	歴史と文化の環境税	福岡県太宰府市	有料駐車場に駐車する行為	有料駐車場利用者	H15.5.23施行
狭小住戸集合住宅税	東京都豊島区	豊島区内における狭小住戸 (専用面積30㎡未満の住戸) を有する集合住宅の建築等	建築主	H16.6.1施行	

「平成23年度地方税に関する参考計数資料」(総務省HP)より作成

(注1)「産業廃棄物の最終処分場への搬入等」を課税客体とする法定外税の税目を「産業廃棄物税等」としてまとめて表記している。

(注2)表2には分権一括法施行後に創設された法定外税のうち、平成23年1月現在条例化されている法定外税を示している。

分権一括法施行後創設されたが、平成23年1月現在条例本則が廃止・失効している法定外税は含めていない。

という目的を有しており、岐阜県で創設された乗鞍環境保全税は、自然環境保全施策に要する財政需要の財源に充てるという目的を有している。

市区町村の法定外税としては、現在は合併し富士河口湖町となった1町2村（河口湖町・勝山村・足和田村）で創設された遊漁税や、伊是名村・伊平屋村・渡嘉敷村で創設された環境協力税は、域内の環境の美化、保全及び施設の維持のために要する特別な財政需要の財源に充てるという目的を有している。また、柏崎市及び薩摩川内市で創設された使用済核燃料税は、原子力発電所があることにより生じる特別な財政需要の財源にあてる目的を有しており、北九州市で創設された環境未来税は、環境施策に要する財政需要の財源に充てる目的を有している。そして、大宰府市で創設された歴史と文化の環境税は、まちづくりの計画推進を図るための財政需要の財源に充てるという目的を有しており、豊島区で創設された狭小住戸集合住宅税は、狭小な住戸の集合住宅の建築等を抑制するという目的を有している。

4. 新たなタイプの法定外税

分権一括法施行前後を含め、今まで創設されてきた主な法定外税の課税の目的を概括すると、通常の財政需要を上回る特別な財政需要の財源に充てる目的で法定外税を創設するという考え方が主流となっている。その考え方が主流を占める中で、財政需要の財源に充てる目的以外の目的（以下、本稿では「政策目的」という。）を達成するための手段として法定外税を活用するという考え方もあり、分権一括法施行後において、この考え方が色濃く反映されている法定外税が現れ始めたように思われる。このような法定外税としては、産業廃棄物税等と狭小住戸集合住宅税が挙げられるだろう。

産業廃棄物税等と狭小住戸集合住宅税の政策目的とは具体的には次のとおりである。

（1）産業廃棄物税等

産業廃棄物税等は、税を課すことによって、産業廃棄物の排出量を減らそうとするインセンティブを

与えるという目的を有している。つまり、産業廃棄物税等は最終処分場等への産業廃棄物の搬入という行為に課税が行われるので、金銭的な負担を軽減したいという経済的インセンティブが働くことにより、産業廃棄物排出者が産業廃棄物の量を削減しようとするを狙いとしている。これまでの大量生産、大量消費及び大量廃棄型の社会システムを見直し、循環型社会の構築を目指すという背景の中で、産業廃棄物関連施策の財源に充てる目的に併せてこのような目的を有する法定外税が、平成14年から平成19年の間に創設された。

（2）狭小住戸集合住宅税

狭小住戸集合住宅税は、一定戸数以上の狭小な住戸を有する集合住宅を建築しようとする建築主へ課税することにより、負担が重くなるという状況を作り出すことで、一戸あたりの面積が少しでも広い住宅の供給を誘導するという目的を有する。豊島区は、住戸面積が狭小な住宅が全住宅ストックの約40%を占め、その影響もあって、全世帯数の約56%が単身世帯となっていた。このような状況は、多様な人々が暮らすことができないという意味で地域の住宅水準を引き下げ、定住性の低下をもたらし、地域コミュニティの希薄化を招くおそれがあると危惧され、現在の極端に偏った住宅ストックを将来に向けて改善し、バランスの取れた地域社会の形成するため、このような目的を有する法定外税が平成16年に創設された。

このように、これら2つの税目は、税を課すことによって特定の行為を抑制し、又は誘導するという政策目的を有しており、産業廃棄物関連行政や住宅関連行政のような行政分野での政策課題への対策として活用されている。

この政策目的を達成するための手段として法定外税を活用するという考え方は、これら2つの税目が創設される以前の平成12年から平成13年にかけて開催された課税自主権活用研究会の報告書、「課税自主権の活用のあり方について」の中でも触れられている。課税自主権活用研究会とは、地方分権推進の一環としての地方税法改正を契機として、課税自主権

に関する議論が活発に行われている中で、地方公共団体に対し課税自主権に関する知見やノウハウを提供することを目的として財団法人自治総合センターが設置した研究会であり、学識経験者や総務省職員等で構成されている。

この報告書では、法定外税の政策的な活用として環境問題への対応について「環境保全のための政策手段としての税（インセンティブとしての環境税）」と「環境対策費用を原因（受益）者からその寄与（受益）に応じて負担させる財源調達のための目的税」という両側面をあわせもつ環境税を活用することや、それ以外にも風紀是正や公衆衛生等の観点から、税を活用して一定の行為を抑制することが論点として示されている。

5. 法定外税の政策的活用

このように政策目的達成のために法定外税を活用するという考え方があるのだが、実際、法定外税を創設するには、総務大臣と協議し、同意を得なければならない（地方税法第259条第1項、第669条第1項、第731条第1項）。そして、総務大臣は、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地方団体間における物の流通に重大な障害を与えること、③①、②に掲げるものを除くほか、国の経済政策に照らして適当でないことという3要件のいずれかに該当する場合を除き、同意しなければならない（地方税法第261条、第671条、第733条）。

ただし、法定外税の創設にあたっては、同意要件だけを考えればよいというのではなく、他にも留意すべき事項が存在する。具体的には、総務省自治税務局長通知「法定外普通税又は法定外目的税の新設又は変更に対する同意に係る処理基準及び留意事項等について」（平成15年11月11日 総税企第179号）の中で「法定外税の検討に際しての留意事項」として示されている。その内容は、資料1のとおりである。

【資料1】

法定外普通税又は法定外目的税の新設又は変更に対する同意に係る処理基準及び留意事項等について― [抜すい]

（平成15年11月11日 総税企第179号 各道府県道府県税・市町村税所管部長、東京都総務・主税局長あて 総務省自治税務局長通知）

（別添）

法定外税の新設又は変更に対する同意に係る処理基準及び留意事項等

第5. 法定外税の検討に際しての留意事項

1. 地方税法に定める非課税規定（第262条、第672条、第733条の2）について

地方税法においては、法定外税に係る非課税の範囲が以下のとおり定められているので、これらとの関係に十分留意するものとする。

- （1）当該地方公共団体外に所在する土地、家屋、物件及びこれらから生ずる収入
- （2）当該地方公共団体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らから生ずる収入
- （3）公務上又は業務上の事由による負傷又は疾病に基因して受ける給付で政令で定めるもの（労働基準法又は船員法の規定によって給付を受ける災害補償）

2. その他

法定外税については、税に対する信頼を確保し、地方分権の推進に資するものとなるよう、その創設に当たって、税の意義を十分理解のうえ、慎重かつ十分な検討が行われることが重要であり、特に、次のことに留意すべきである。

- （1）地方公共団体の長及び議会において、法定外税の目的、対象等からみて、税を手段とすることがふさわしいものであるか、税以外により適切な手段がないかなどについて十分な検討が行われることが望ましいものであること
- （2）地方公共団体の長及び議会において、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財政需要があること、公平・中立・簡素などの税の原則に反するものでないこ

と等のほか、徴収方法、課税を行う期間等について、十分な検討が行われることが望ましいものであること。

(3) 法定外税の課税を行う期間については、社会経済情勢の変化に伴う国の経済施策の変更の可能性等にかんがみ、税源の状況、財政需要、住民（納税者）の負担等を勘案して、原則として一定の課税を行う期間を定めることが適当であること。

(4) 法定外税の創設に係る手続の適正さを確保することに十分留意し、納税者を含む関係者への十分な事前説明を行うことが必要であること。特に、特定かつ少数の納税者に対して課税を行う場合には、納税者の理解を得るよう努めることが必要であること。なお、地方税法第259条第2項、第669条第2項及び第731条第3項の規定により、都道府県又は市町村の議会において特定納税義務者から意見聴取を行う場合には、別途通知した「法定外普通税又は法定外目的税の新設又は変更に係る特定納税義務者に対する意見聴取について」（平成16年5月19日総税企第73号）を踏まえて意見聴取を実施すること。

当該留意事項の中で法定外税を政策目的達成に活用するにあたって、財源調達目的から法定外税創設を考える時と比較して、特に注意しておかなければならないのは「2. その他(2)」に示される「その税収入を必要とする財政需要があること」と考えられる。

財源調達目的から法定外税を考える時というのは、まず財政需要の有無を議論し、当該需要があることを確認した上で、次に財政状況等も勘案しつつ、その需要を賄うためにどういった手段をとるのかを検討する。そして、その結果として、法定外税の創設を考えていくという議論のプロセスになると考えられる。

その一方で、規制等の政策目的を達成する観点から法定外税の創設を考える場合は、一般的に、まず、規制等を行うべき政策課題を設定し、その課題解決のために、条例等による法的規制や行政指導等様々

な手段がある中で、どのような手段を取るか検討していき、金銭的負担を課して政策課題を解決する手段を選択する。そして、その金銭的負担を課す方法の中から法定外税を選択する段階で、徴した金銭をどのような財政需要に充当するのかという検討に入ることになると思われる。つまり、財源調達目的から法定外税を考える時のように、スタート時点から財政需要の有無が議論されるとは限らないのである。

しかし、政策目的達成のために法定外税を活用する場合であっても、法定外税の創設にあたっては、「その税収入を必要とする財政需要があること」に十分に留意し、結果として財政需要を見出すことが不可欠ではないだろうか。

6. 租税の本来の目的

そもそも法定外税は、租税の一種である。そして、その租税の意義とは、「国家が、特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である」と定義される（参照：金子宏「租税法」〔第九版増補版、平成16年〕九頁）。ここで国家とは、国その他の公共団体を意味する。

したがって、この定義から、租税の本来の目的は、「公共サービスを提供するための資金を調達する」ことであるといえる。国その他の公共団体は公共サービスを提供することを任務としており、その任務を果たすためには、膨大な額の資金を必要としている。この公共サービスを提供するための資金上の必要が財政需要であり、租税とはこの財政需要を調達するための手段なのである。

租税の本来の目的が「公共サービスを提供するための資金を調達する」である以上、政策目的達成のために法定外税を活用する場合であっても、法定外税の創設にあたっては、「その税収入を必要とする財政需要があること」に十分に留意し、財政需要を見出すことが不可欠である。この点に留意しても、財政需要を見出すことができない場合は、租税以外の手段を考えるということになるであろう。

7. 租税の本質を考える視点

一方で、規制等の政策目的を達成するために金銭的負担を課す方法としては、法定外税のような租税以外にも罰金や分担金等が存在する。

このような他の金銭的負担を課す方法と租税との違いはどのようなものか。6で示した定義から、他の金銭的負担を課す方法と租税との相違点は、次のようにいうことができる。

(1) 罰金等と異なる性質

まず、6でも述べたが、租税は、公共サービスの提供に必要な資金を調達することを本来の目的としている。したがって、租税は、例えば罰金、科料等のような違法な行為に対する刑事上又は行政上の制裁の性質をもつ金銭給付のように、資金を調達すること以外の目的で課（科）される金銭給付と区別される。

(2) 手数料等と異なる性質

また、租税は、特別の給付に対する反対給付の性質をもたない。納税義務者が、国や地方公共団体が提供するサービスから何らかの受益を得ていることはたしかであるが、それは間接的関係に止まる。この点で、租税は、各種の使用料、手数料等と区別される。

(3) 負担金・分担金と異なる性質

そして、租税は、国民（住民）にその能力に応じて一般的に課される点に特色を持っている。この点で、特定の事業の経費に充てるために、その事業に特別の関係のある者から、その関係に応じて徴収される負担金・分担金と区別される。ただし、租税の中には、特定の範囲の者によって受益されるサービスや特定の範囲の者によって引き起こされる行政需要にかかる費用を特定範囲の者に費用を負担させるべきであるという考え方に基づいた、受益者負担的ないし原因者負担的な租税もある。つまり、受益者等の範囲が特定の集団に明確に限定され、かつ、受益等の程度がその集団に属する個々の者ごとにか

なり明確に評価しうるような場合に負担を求める方法として適当なのが、負担金・分担金であるのに対して、受益者ないし原因者の範囲がかなり広範囲にわたり、しかも受益等の程度が厳格に評価しがたい場合に、その受益等の程度を外形的標準により近似的に評価して、これに応じて負担を求めることが適当であると認められる場合に負担を求める方法として適当なのが、受益者ないし原因者負担的な租税である。

このように、他の金銭的負担を課す方法と比較して、租税とは、(1)の性質から「①公共サービスの提供に必要な資金を調達することを目的として金銭を徴する手段である」(2)の性質から「②反対給付的な性格を帯びない」、(3)の性質から「③受益者負担的・原因者負担的な性格を帯びない、又は仮に受益者負担的・原因者負担的な性格を帯びていたとしても、その受益等の程度及び範囲が明確に評価することができない場合に採用される手段である」という特徴を有している。

したがって、金銭的負担を課す方法として以上の①～③のような特徴を持たせることができなければ、法定外税のような租税という方法を選ぶことはできないので、租税という方法の選択を検討する際には、①～③の点に留意する必要がある。

これらのことを踏まえると、政策目的達成のために法定外税の創設を考える際には、租税という方法を使うことが、租税以外の他の金銭負担を課す方法よりも適切な手段であるかを検討するために、「租税の本質」について考える視点をもつことが重要であると考えられる。

8. おわりに

地方税の分野での地方分権に関する取り組みとして、法定外税や超過課税等に関する規定が、都道府県又は市区町村の権限と責任を拡大する方向で改正される中、政策課題を解決する手段として、または、ある政策を行うための財源を調達する手段として、租税というツールを使うといったように、政策と税

がセットになった議論がなされてきた。

そのような中、平成23年度税制改正大綱において「地域主権改革を推進するための税制を構築すること」が基本的方向性として示され、地方税制度を「自主的な判断」と「執行の責任」を拡大する方向で抜本的に改革が進められることとなった。具体的な取組みとして、「自主的な判断」の拡大のための事項として「法定任意軽減措置制度（仮称）の創設」、「法定税の法定任意税化・法定外税化」、「制限税率の見直し」が、「執行の責任」の拡大のための事項として「法定外税の新設・変更への関与の見直し」等が検討されることとなった。

この改革では、法定外税や超過課税に関する規定の改正にとどまらず、今まで全国一律に定められていた制度を、都道府県や市区町村それぞれが採用するか否かを独自で判断するといった改正も検討されることとなっている。こうした改革が進展していくと、都道府県や市区町村において、政策と税について、納税者負担も踏まえた上で、今後さらに議論が活発化することも予測される。

本稿では、法定外税を政策目的達成のために活用するという議論の中で、「租税の本質」を考える視点が重要であると述べたが、この視点というのは、ある政策に必要な財源を租税という手段で調達するか否かを検討するということも含め、今後、政策と税について議論をする場合にも必要となるだろう。

また、政策目的達成のために法定外税を創設するという考え方は、政策実現のために、どのような法的手段をとるべきかを検討していく際の議論の視点とも通じるものがあると思われる。このような議論がされる際に、本稿が一助になれば幸いである。

参考文献

- 金子宏『租税法』
- 豊島区法定外税検討会議『豊島区の法定外税に関する報告書』（2003年9月）
- 月刊「税」
 - ・関谷八郎『市町村法定外普通税の設置状況の概要』（1984.11月号）
 - ・中野祐介『地方分権一括法等による地方関係法令

の改正について（上）（下）』（1999.12月号、2000.2月号）

- ・地方税窓口事例研究会『新税導入・税率見直しに関する30問30等』（2000.7月号）
- ・和田雅晴『問答解説 平成16年度地方税法の改正 所得譲与税関係・課税自主権関係』（2004.5月号）
- ・吉川彰宏『豊島区における「狭小住戸集合住宅税」創設の経緯』（2005.7月号）
- ・有馬晋作『検証！自主課税権強化後10年と新税のあり方』（2010.11月号）

○月刊「地方税」

- ・市川力弥『道府県法定外普通税について』（1997.8月号）
- ・稲村圭治『市町村法定外普通税の考察と今後の展望について』（1999.2月号）
- ・谷 史郎『最近の市町村法定外税を巡る状況について』（2001.4月号）
- ・谷 史郎『課税自主権活用研究会報告書について』（2001.12月号）
- ・江尻芳雄『岡山県における独自税制の検討について』（2002.4月号）
- ・宮地 毅『最近の法定外税を巡る状況について』（2002.7月号）
- ・中村玲子『産業廃棄物税の現状と課題』（2002.9月号）
- ・谷口謙治『最近の法定外税を巡る状況について』（2003.10月号）
- ・山崎光輝『最近の法定外税を巡る状況について』（2005.3月号）
- ・陶山昇平『最近の法定外税を巡る状況について』（2006.3月号）
- ・株丹達也『近年の課税自主権の動向について』（2006.11月号）
- ・金子林太郎『産業廃棄物税の現状と課題－「産業廃棄物に関する法定外税の現状と動向に関するアンケート」をもとに－』（2007.2月号）
- ・石井康朋『最近の法定外税を巡る状況について』（2007.3月号）
- ・館野圭悟『最近の法定外税を巡る状況について』（2009.3月号）