

# 第110回大会シンポジウム 地方税をめぐる法的諸問題

## 地方税の法原則

田中 治

(同志社大学法学部教授)

### 目 次

- I はじめに
- II 地方税と憲法原則
  - 1 基本的な視点
  - 2 地方税を規律する憲法条項等
  - 3 応益原則の法的意味
- III 課税自主権行使の意味と限界
  - 1 大牟田訴訟
  - 2 神奈川県臨時特例企業税条例事件
- IV 租税条例主義と地方税
  - 1 秋田市国民健康保険税事件
  - 2 旭川市国民健康保険料条例事件
- V 公平負担の原則等と地方税
  - 1 ゴルフ場利用税事件
  - 2 固定資産税減免事件
  - 3 ふるさと納税の課題
- VI 近時の地方団体による法定外税等の試み
  - 1 地方環境税（産業廃棄物税、森林税等）の動向
  - 2 地方の消費税（宿泊税等）の動向
- VII おわりに

### I はじめに

本稿の主たる関心は次のようなものである。

第一に、地方税のあり方に関する基本的で法的な縛りは何か、という問題である。地方団体は課税団体であることから、統治の一環として課税権を行使する。その場合の課税権行使を促し、あるいは制約する法原則と制度の仕組みは何か、という問題である。

細かく分けるとすると、一つ目は、そもそも地方税の法原則は何かである。しばしば地方税の「原則」はこのようなものだといった主張がされるが、それは「法原則」のことをいっているのかどうか、法原則とは何か、である。二つ目には、課税自主権の法的根拠とその限界である。三つ目は、地方税の制度設

計において、平等原則はどのような意義を持つかである。四つ目は、地方税においてしばしば主張される応益原則、負担分任原則の意味とその法規範性の有無である。

第二に、このような地方税の法原則をめぐる主要な裁判例の特徴と課題は何か、という問題である。紛争は個別的であって、地方税をめぐる法原則の全てに等しく関わるものではないが、特に、憲法原則との関わりにおいて問題となる重要な裁判例の意味を改めて検討したい。憲法84条との関係において、旭川市国民健康保険料条例事件を、また、憲法92条および14条との関係において、神奈川県臨時特例企業税条例事件等を取り上げる。本稿での検討は、判例研究それ自体ではなく、裁判例から示唆されるいくつかの基本的な争点

または論点を抽出し、考察することが重点となる。

第三に、地方税をめぐる近時の特徴的な動向を、法的な視点からどのように評価すべきか、という問題である。本稿では、ふるさと納税をめぐる課題、森林税等の地方環境税をめぐる課題、宿泊税等の地方の消費税をめぐる課題を取り上げる。

## II 地方税と憲法原則

### 1 基本的な視点

憲法の規定から地方税の制度の具体的なあり方が一義的に決まるものではない。また、規範論で制度の組立ての全てを規律できるものではない。しかしながら、他方で、規範論を欠いた制度論は、状況依存の政策論や理念なき税収確保論に道を開くことになりかねない。このように考えると、地方団体の課税制度のあり方を検討するに際しては、まず、地方団体の課税権行使に関する憲法上の縛りは何かという視点を基本とすべきである<sup>(1)</sup>。

地方団体の課税権行使については、憲法は基本的に二つの側面から規制を及ぼしていると見ることができる。

一つは、国と地方との相互の関係を規律するもので、地方税についての課税権（租税立法権）は地方団体にある、という規制である。地方税の根拠は国の法律ではなく、地方団体の条例にあるとするこの考え方は、一般に地

方税条例主義と呼ばれる<sup>(2)</sup>。このような考え方は、憲法84条にいう「租税」には地方税が含まれると解するか、憲法92条の地方自治の本旨である「住民自治」の観点から、または94条の条例制定権の規定を根拠とするかによって、導くことができる。このように地方税条例主義をとる場合においては、後に改めて触れるように、国の法律である地方税法において、地方税（および地方税条例）のあり方をどこまで規制しうるかが問題となる。

もう一つは、課税権者である地方団体を規律するもので、地方団体は課税権行使に当たって、住民の権利を侵害してはならない、という規制である。これは、憲法84条の租税法（条例）主義、14条の平等条項、29条の財産権保障条項などの具体化の問題である。

このように、地方団体の課税自主権行使については、地方自治の観点から課税権の自主的な行使を強めるという要請と、課税の場において納税者である住民の権利を保護するという要請が、ともに課されているといっよいであろう。

### 2 地方税を規律する憲法条項等

地方自治の本旨の確保をうたう憲法92条は、「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いて、法律でこれを定める」と定める。この規定からすれば、地方自治の強化の観点に立つとしても、国の法律によって地方団体の課税自主権の範囲や

(1) 田中治「課税自主権行使をめぐる法的諸問題—総論的課題」税57巻2号34頁以下（2002年）を参照。本稿の叙述の骨格は、上記の論考の考え方と基本的に変わるものではなく、論述が重なるところがある。本稿は、上記の論考を基礎に、近時の地方税をめぐる紛争等を含めて検討するもの

である。なお、上記の論考に先立つものとして、田中治「地方税制の諸問題・総論—税法学から」30頁以下（日本租税理論学会編『地方税制の諸問題』（谷沢書房、1999年）所収）を参照。

(2) 確井光明『要説 地方税のしくみと法』6頁（学陽書房、2001年）。

限界を定めることが全く許されないわけではない<sup>(3)</sup>。

一般に、国と地方の財源配分は、国家的な見地からなされるべきであって、この観点から、地方税の賦課に対する標準的な枠組みが必要となる。また、税源の偏在や他の地方団体に及ぼす影響をも考慮して、地方税のあり方を調整することも許されるであろう。地方税法はこのような要請に答えるものである。しかしながら、地方税法が定めるこの標準的な枠組み（枠法または標準法）のあり方如何によっては、課税自主権は、単に形式的、名目的なものになりかねない。

次に、地方団体ごとに住民の税負担が著しく不均衡となることは好ましくないとする観点からは、地方税法による規制は、国家的な規模で、地方税における公平を担保する仕組みとして評価されることになるであろう。しかしながら、この点を過剰に強調した場合には、地方団体の特性や具体的状況に応じた自主的で合理的な課税関係の形成が妨げられることになりかねない。

このように、課税自主権は、地方税法が定める法的枠組みの範囲内にとどまることを求められつつ、他方で、地方団体における特別な財政事情や自主的な判断を基礎に、一定の範囲で独自課税の余地が認められている、という二面性を持っていることができる。

第一に、課税自主権は、その受ける拘束の具体的な程度、内容については見解が分かれるものの、制度として見る限り、地方税法の拘束と規律の範囲内にある、というべきであろう。国による制約が全く存在しない課税自主権を一般的、抽象的に観念することは、現実的でもなく、生産的でもない。

したがって、制度論としては、税目、課税

対象、納税義務者、課税標準、税率等に係る地方税法の諸規定が、国と地方団体、地方団体相互間における合理的な調整と規制の範囲を超えて、過剰かつ不必要なものとなっていないかどうか、地方団体固有の事情や具体的な財政需要に対応するための制度設計の自由を奪うものとなっていないかどうかなどにつき、たえず検証し、適切な法改正をすることが求められる。

例えば、平成11年の地方分権推進一括法は、法定外税に係る総務大臣の許可制度に代えて同意制度を導入するなど、課税自主権の範囲を拡大した。この法定外普通税および法定外目的税の新設等に関する国の同意制度においては、総務大臣の同意のない税条例は一般に効力が生じないと考えられる<sup>(4)</sup>ことから見て、その新設等に係る不同意の消極要件（地税261条、671条、733条）はより明確に法定されなければならない。なお、総務大臣の同意は、同意を妨げる要件に該当しないと判断したにとどまり、当該条例が適法である旨を判断するものではないことに留意する必要がある。

また、課税権の本質は、行政需要を賄うための単なる「租税徴収権」ではなく、課税要件や賦課徴収の手続を自らが定めうる「租税立法権」だと考えるならば、画一的な地方税のあり方や地方税における付加税化（法人住民税の法人税割、個人住民税の所得割、地方消費税など）は、改めてその是非が検討され

(3) 北野弘久『新財政法学・自治体財政権』297頁（勁草書房、1977年）、金子宏『租税法（第23版）』99頁（弘文堂、2019年）。

(4) 宇賀克也『地方自治法概説（第8版）』172頁（有斐閣、2019年）。これとは異なり、手続的要件として理解すべきとするものに、人見剛「国地方係争処理委員会の始動」ジュリ1214号35頁（2001年）。

ねばならないであろう。

さらに、国による財政調整制度である地方交付税のあり方も、地方税の制度に影響を与えうる。地方交付税は、地方団体が一定の標準的な行政サービスを提供することを可能とする財源保障をするとともに、地方団体間の財政力格差を是正する一般財源でもある。とはいえ、地方税、国庫補助負担金および地方交付税の3つを一体的に改革する平成14年の三位一体の改革等を経て、国から地方への税源移譲はされたものの、国庫補助負担金、地方交付税の削減、縮小が進められてきた。地方交付税については、その削減への批判とともに、国が地方財政を誘導する手段と化しているとの批判も強い<sup>(5)</sup>。

おそらく、個々の地方団体の財政需要を完結的に満たしうる自主財源としての地方税の体系を作ることは、相当に困難であろう。また、住民の生活や生産が拡大し、各種の情報が共有されるにつれ、求められる行政サービスは均一化、相対化の度合いを強めていくであろう。このような状況下においては、国によって、一定程度、地方税や地方交付税といった地方団体の歳入の主要な部分を適正に規制することの必要性は否定できないと思われる。とはいえ、地方団体の自主性を保障する観点からは、地方団体間の横の財政調整制度

を整備するなどの工夫が求められるであろう。

平成31年度税制改正において、地方法人課税における税源の偏在を是正する見地から、法人事業税の一部（約30%）を分離して特別法人事業税（国税）および特別法人事業譲与税が創設された。特別法人事業譲与税の譲与基準は人口を基準とするとともに、地方交付税不交付団体に対する譲与制限の仕組みを設ける。このような制度は、地域における付加価値の総額である県内総生産の分布と比べて、大都市部に集中している地方法人税収を、大都市部から地方へと移転する仕組みだと説明される。とはいえ、このような税源の偏在を是正する目的は必ずしもはっきりしない。このような改正によって、東京等の大都市と他の地方団体間の税収格差は多少是正されとしても、税源移譲の理念に逆行し、地方税の国税化を進めることとなり、国の関与が理由なく強まることになるという批判も可能であろう<sup>(6)</sup>。財政調整の基本的な目的が住民に対して標準的なサービスを提供することにあるのであれば、法人税のうちの地方交付税に充てる割合（法定率）を引き上げる、あるいはそれで不十分な場合は、金融所得等の所得税を増税することなども取るべき方策ということができる<sup>(7)</sup>。

第二に、地方団体の側においては、地方自

(5) 沼尾波子ほか編『地方財政を学ぶ』141頁（有斐閣、2017年）。地方交付税の算定の実際や地方自治体間の格差是正の機能について、小西砂千夫『新版 基本から学ぶ地方財政』148頁以下（学陽書房、2018年）。なお、地方分権改革は、一般に、第一次地方分権改革（平成5年から平成13年）、三位一体の改革（平成13年から平成17年）、第二次地方分権改革以降（平成18年から）に区分される。地方の税財政改革は、三位一体の改革の中で一定程度進んだものの、今日に至るまで、自治財政権強

化という理念の具体化は必ずしも十分ではない。地方分権改革推進委員会の第4次勧告（最終勧告）は、「自治財政権の強化による『地方政府』の実現へ」と題し、中長期の課題等の一定の提言をするが、原則論ないし基本的方向性の提示にとどまっている。

(6) 渋谷雅弘「二つの『地方』」税75巻1号3頁（2020年）。

(7) 池上岳彦「地方自治と地方税原則」税74巻2号3頁（2019年）。

治の精神から見て、その必要がある限り、地方税法が許容する制度設計の自由度を最大限生かすことが課題となる。

地方税法が認める課税権の行使としておそらく最も効果的なものは、標準税率の超過課税であろう。例えば、個人住民税の所得割は、道府県および市町村を合計した標準税率は10%、固定資産税の標準税率は1・4%などと定められている。標準税率とは、地方団体が課税する際に通常よるべき税率であって、財政上その他の必要があるときはこれによることを要しないものをいい、また、上記の租税には制限税率の定めはない。とはいえ、超過課税は、個人住民税や固定資産税等のような広く一般住民の負担に帰する税についてはそれほど用いられることはなく、超過課税は、主に、法人関係に集中するといわれる。しかしながら、地方団体は、安易な道を選ぶことなく、その年度の財政需要を賄う観点に立って、正面から、個人住民税や固定資産税について超過課税を実施するという積極的な姿勢を基本とすべきだろう<sup>(8)</sup>。

地方税法はこれ以外にも、上記の法定外普通税および法定外目的税の新設等、事業税に係る外形標準の採用(地税72条の19)、公益による課税免除および不均一課税の実施(地税6条)、受益による不均一課税および一部課税の実施(地税7条)などを定めている。これらの仕組みが許容する課税の自由の程度、範囲については見解は分かれうるとしても、それぞれの地方団体が、具体的な必要に応じて積極的に工夫し、経験を重ねる中で、その適正な内容および範囲が定まってくるものといえよう。

第三に、課税自主権の行使は、自主財源の安定的確保という要請からも求められるが、

税収の安定的確保という要請は絶対的なものではない。

地方税における自主財源の確保という要請と、公平負担などの納税者の権利とが衝突する場合には、基本的には、納税者の権利に傾斜する形でその衝突を解消すべきだろう。

もともと、税収の安定的確保という要請は、それ自体が自己目的ではありえない。この要請は、地方団体が担っている事務が、住民の生活や権利を継続的に維持するために不可欠であり、かつ、当該租税負担が住民の担税力を適正に反映する限りにおいて、承認されるべきものである。

このように、課税自主権の正当化においては、少なくとも、当該地方団体は住民の生活や権利を維持強化するためにどのような事務を担うべきなのか、その事務を遂行するための費用は全体でいくらとなるか、という議論が前提とされねばならない。その上で、税収確保を過剰に強調する余り、課税の公平を損ない、住民の財産権を不当に侵害すること等のないように、特段の注意が必要となる。

第四に、課税自主権の行使、とりわけ新税を創設するにおいては、当該負担が「税」であるということにつき、一定の緊張感が必要となる。

地方団体は、その収入として、租税以外に、分担金、使用料などを徴収することができる。しかしながら、対価原則による限り、支払能力のない者は、当該サービスを受けることができないという論理(負担金、手数料などの場合)と、支払能力の有無にかかわらず(支払ったかどうかにかかわらず)、当該サービスを受けることができるという論理(租税の場

(8) 確井前掲・注(2)・281頁。

合)とは明確に区別されるべきである。もとよりこのように述べたからといって、現実のありようにおいては、例えばゴミ収集のために徴収される手数料に代えて、「ゴミ収集税」の形で徴収がなされうる可能性(逆に、これまで租税負担でゴミを収集していたものを、手数料または手数料的なものに変更することもありうる)までをも否定するものではないが、理論上の区別は明確に意識する必要がある。

税という名称を用いることによって、徴収の実を挙げようとする実践的意図は分からないでもない。しかしながら、租税は、社会が共同で負担すべき公的役務の遂行を、社会全体で支えることを意味する。上述したように、地方税法の枠内で課税自主権の拡大を図るために、超過課税は、本来、住民の多くに影響を与える個人住民税や固定資産税について考慮されるべきだというのは、それが単に、税収の増大を約束するにとどまらず、住民に対して、当該地方団体において、共存共栄の観点から、社会が共通に担うべき共同事務を明確化するとともに、住民の支払能力に応じて(個別的受益を問うことなく)その負担をともに担うことを求めるためには、租税という手段によるのが最適であると考えからである<sup>9)</sup>。必要以上の便宜論や政策論によって租税を形式的に「活用」することは、短期的な収入の確保には役立つかもしれないが、地方自治の賢明な担い手を育てる上では、否定的な効果を持つように思えてならない。

第五に、地方税のあり方を考える際に、論者によってしばしば言及される応益原則ないし応益課税の原則とは何か、またこのような考え方や原則の規範性をどのように考えるかが問題となる。これについては、以下、節を

改めて検討する。

### 3 応益原則の法的意味

#### (1) 事業税の外形標準化論

しばしば、地方税は応益原則に基づいた税であるといわれる。例えば、事業税について、これは地方団体から提供される行政サービスに対応する応益的な税である、などと主張される。

このような応益原則、応益課税の主張は、一見するともっともであるように見えるが、その法的根拠、法規範性については慎重な検討が必要である<sup>10)</sup>。

第一に、地方税法のどこにも、租税負担の一般原則として、応益によるべき旨を定める規定は存在しない。

確かに地方税法には、目的税である水利地益税や共同施設税について、所定の事業や施設の費用に充てるために、当該事業により特に利益を受ける者に対して課税をすることができる旨の定め(地税703条、703条の2)があるが、これは極めて例外的なものである。

第二に、租税およびこれを基礎とする財政支出から利益を受ける、ということの意味を、改めて問わなければならない。

既に述べたように、租税は、もともと、社会全体で支えるべき公共事務(社会を維持するために不可欠な道路、港湾等の基幹的な社会資本、あるいは、警察、消防等の基幹的な生活環境の維持など)を賄い、不特定多数の

(9) 田中治『『税外負担』の法的検討』78頁(日本財政学会『戦後50年と財政法研究(2)』(龍星出版、1998年)所収)。

(10) 田中治『事業税の外形標準課税』333頁(新井隆一先生古稀記念論文集『行政法と租税法の課題と展望』(成文堂、2000年)所収)。

利益の実現を図るものというべきである。また、およそ公行政である以上、国民や住民に利益を与えない行政サービスはありえない。

このように考えると、租税およびこれを基礎とする財政支出は、社会全体の支え合いの仕組みというべきであって、もともと、個人段階における特定の受益を予定するものではない。

近代の財政においては、①まず、社会全体で支えるべき公共事務の範囲とその総負担額を決める、②次に、その総負担額を、社会の構成員で公平に負担する、という思考と手順の下に、財政制度が作られてきたと見てよいであろう。その公平負担の方法として、担税力を最もよく表すと考えられる所得課税を中心に、人的要素や累進税率を基礎とした担税力の測定を重視しつつ、基本的な税制の骨格が組み立てられてきたと見てよい。

しかしながら、昭和62年、63年の抜本税制改革以降の流れは、このような公平負担の仕組みを大きく変えつつある。応益負担の言説は、必ずしも一様ではないが、抜本税制改革を経てしばしば強調される受益と負担との均衡といった言説は、この新しい流れを支える思潮であるとともに、その刻印でもある、と見てよいであろう。課税における応益原則の法的評価については、抜本税制改革以降の歴史をどのように評価するかとも相まって、見解が分かれるであろう<sup>11)</sup>。

第三に、応益原則は、たとえ課税の根拠論（なぜ人は税を負担するか）としては妥当したとしても、租税負担の配分基準としては適当とはいえない。

もし、応益原則を租税負担の配分基準として使うのであれば、まず何よりも、特定の個人が行政サービスから受ける排他的な利益を

具体的に算定しなければならないが、個人が受けた特定の利益を他の者のそれから弁別して算定するのは不可能に近い。

そこで考えられるのが、個々人の利益の享受を種々の外形基準（資本、売上高、付加価値、従業員数など）でもって推認するという方法である。法人事業税の制度としては、平成16年以降、資本金1億円超の法人を対象に外形標準課税（付加価値割、資本割）が導入されている。

この外形標準化は、しばしば、応益課税としての税の性格を明確にし、事業活動規模に応じた税負担の公平性を確保するためであるなどと説明される。しかしながら、既に述べたとおり、もともと租税は個別の受益を予定したのではなく、基本的には、たとえ外形標準による概算的なものであっても、応益原則による租税負担の配分は差し控えるべきである。また、法人事業税は、法人の事業そのものに課される税であると言われるが、「事業そのもの」に課すということの意味ははっきりしない。事業そのものに課すという論理から、経費を租税で分担すべきであるという論理を導く上で、その明確な論理の筋道は示されていないように思われる。

このように考えると、租税負担の配分基準の原則は、基本的に応能原則、すなわち納税者の支払能力（担税力）であるというべきである。しばしば、国税は応能原則によるもので、地方税は応益原則によるものだと説明されることがあるが、このような説明は、適切ではない。行政サービスの提供を受ける以上は当然に税負担を分担すべきであるという考

(11) 田中治「持続可能な社会と税財政法の課題」税法学578号79頁（2017年）を参照。

え方も、一般論ないし精神論としては頷けるとしても、それは現実合理性を持たない。およそ国税であれ、地方税であれ、それが租税である限り、憲法14条や29条の縛りを受けるべきものであり、担税力のない者に対して、利益を受けているというだけで租税負担を強制することは許されるものではない。

新たに導入された法人事業税の外形標準課税の下で課される税負担が、納税者の実際の担税力とかけ離れる場合には、簡素ではあるが、余りにも強引な税制となるであろう。

また、法人事業税の外形標準課税のうち、付加価値割相当分は、地方消費税の課税標準との関係が不明確である、あるいはそれと重複しているという問題点を残している。

## (2) 目的税論

地方税法においては一部の税目が目的税とされてきた。また地方分権一括法による地方税法改正の結果、新たに法定外目的税の創設が可能となった。

一般に、目的税とは、その収入を特定の用途に充てる目的で課される租税をいう。地方税における目的税（あるいはより一般的に目的税）の存在については、賛否両論がある<sup>12)</sup>。

賛成論は、重要性が大きい施策を安定的に実行することができる、用途が明確なため納税者の納得や同意を得やすい、などと主張する。

他方、反対論は、用途を特定することで、財政が硬直化するとともに、新たな行政需要に機動的に対応できなくなる、納税者の関心を生むというより、負担を固定化することになる、などと主張する。

見解の分かれるところではあるが、私は、後者の見解が基本的に妥当だと考える。目的

税は、上記の反対論の論拠に加えて、次のような理由から、例外的存在であるというべきである<sup>13)</sup>。

第一に、近代予算原則は、すべての収入を統合し、かつこれを一括して支出に充てるべし、というノン・アフェクタシオンの原則を採用している。この考え方は、わが国の財政法（14条）や会計法（2条）の定めるところとなっている。用途の特定は、代表議会が、総合的な観点から、政策や価値の優先順位を定める機会を制約することになる。

なお、ある税目が目的税であるからといって、それは、当該支出項目が前年度の支出水準を当然に維持すべきことを意味しない。法は、特定の支出に充てることのみを義務づけるのであって、一般会計からの繰入れをも考慮した上で、特定の支出の水準を前年度同様に維持することまでも求めるものではないからである。

第二に、目的税は、用途をあらかじめ特定する場合において、しばしば当該納税者の受益等をもって課税の根拠とするためであろうか、ともすると、納税者の担税力の総合的な把握に欠けることになる。公平な課税のためには、納税者の担税力を正確に把握することが不可欠であり、この点からみても、目的税は例外的な存在というべきである。

また、目的税の議論は、目的税が充てられる事業について、収支の均衡を要請する傾向がある。後に検討するところであるが、国民

(12) 青木宗明「法定外目的税の功罪一求められる『普通税的思考』への回帰」地方税70巻4号2頁（2019年）。

(13) 消費税の目的税化への批判として、田中治「消費税の福祉目的税化の是非」税経通信55巻12号158頁（2000年）。



健康保険税あるいは国民健康保険料について、このような傾向が見られる。とはいえ、国民健康保険事業に関して他の一般財源が相当程度投入されている現状の下で、なおも形式的に国民健康保険事業の収支均衡論を強調することは、過大な負担を関係の納税者等に求めることになりかねない。このような意味からも、総体としての、納税者等の担税力ないし支払能力に対する適切な配慮が必要となる。

### (3) 負担分任論

しばしば、負担分任論は応益課税、応益負担の考え方とともに言及されることがあるが、負担分任の考え方と応益負担の考え方とは、明確に区別をする必要がある。

例えば、一つの説明の仕方として、負担分任の考え方は、地方団体の構成員としての一般的な受益に対応するものであり、応益負担の考え方は、個別的な利益に対応するものとされる<sup>14)</sup>。

負担分任の考え方にあつては、地方団体の行政の一般的な受益者である住民が、いわば会費に類似したものとして、租税を広く負担することが望ましいとされる。負担分任の考え方は、住民税が地方税の基幹的地位を占めること、均等割が存在すること、課税最低限が低位で納税義務者が幅広いこと、所得税とは異なり累進構造を持たないことなどに表れているとされる。

おそらく、そこにいう負担分任、すなわち住民が広く租税を負担するという意味は、租税は純然たる会費として、すなわち負担を頭割りにすればよい、という形式的平等論に基づくものではないであろう。理念的には、住民の積極的な自治意識の表れとして、あるいはその発露を促すものとして、負担分任が位

置づけられているように思われる。

負担分任にこのような意義を認める場合には、負担分任の考え方と応能負担原則との区別ないし調整が問題となる。応能負担原則からすれば、所得税と住民税とで課税最低限を異にする理由はない、均等割りは累進の度合いを損なうから好ましくない、などの批判が可能となるからである。いずれの考え方についても、憲法的な理由づけが可能である（一方が地方自治の本旨を持ち出せば、他方は課税の平等を主張するだろう）。可能な限り、そのいずれをも満たすように制度を設計するように求められるであろうが、通例は応能負担原則によりつつも、限界事例においては、その選択を迫られる当該地方団体の判断に委ねる以外にないであろう。

なお、納税義務者としての自覚という視点から見て、法人をどのように位置づけるかが問題となる。例えば、超過課税が行われるのは多くが法人関係であり、選挙権のない法人に税負担がしわ寄せされている、などとはしばしば主張される<sup>15)</sup>。選挙権の有無と法人への超過課税の是非を直ちに結びつけることは適切とはいえないが、制度の構築において、納税義務者としての法人の事情や言い分を地方団体が十分に考慮することは適切といつてよい<sup>16)</sup>。

14) 松尾徹人ほか『自治行政講座10(地方税I)』19頁(第一法規、1986年)。

15) 林正寿「分権型社会の地方自治」地方財政36巻10号8頁(1997年)。

16) 平成10年の改正において、地方税法350条2項は、固定資産税の超過課税をする場合には、市町村は、あらかじめ特定の納税者の意見を聴くものとされた。片山善博「税から見つめる地方自治」地方税49巻5号31頁(1998年)。

### Ⅲ 課税自主権行使の意味と限界

#### 1 大牟田訴訟<sup>(17)</sup>

##### (1) 事件の概要

課税自主権をめぐる紛争例として、その出発点ともいべき位置を占めるのが昭和55年の大牟田訴訟である。紛争当時の地方税法は、産業政策上の観点から、石炭、アルミニウム等の特定産業の生産用電力に係る電気ガス税を非課税としていたところ、大牟田市が、同市所在の大手5社等の特定企業に対する非課税額は5億円余の多額に達し、このような非課税措置は、地方団体の自主課税権を保障する憲法92条等に反するとして、国を相手に損害賠償請求に及んだものである。

裁判所は、「憲法上地方公共団体に認められる課税権は、地方公共団体とされるもの一般に対し、抽象的に認められた租税の賦課、徴収の権能であって、憲法は、特定の地方公共団体に具体的税目についての課税権を認めたものではない」、「具体的税目についての課税権は、地方税法5条2項によって初めて原告大牟田市に認められるものであり、……原告は地方税法の規定が許容する限度においてのみ、条例を定めその住民に対し電気ガス税を徴収しうるにすぎないのである」などと述べて、本件非課税措置により侵害される課税権なるもの自体が存在しないとして、当該請求を棄却した。

##### (2) 論点

第一に、地方税の課税の根拠は、地方税法か地方税条例かが問題となる。本件裁判所は、この問題については、結論のみを掲げて、地方税法がその根拠を与えている。とは

いえ、理由のない結論は十分な説得力を持たない。また、地方自治に関して定める憲法の規定(92条、94条)を出発点に置くならば、地方税の課税権の根拠は、各地方団体が定める条例に根拠を持つものであって、国が地方税のあり方を規制する必要性がありうるとしても、その場合には、その規律は法律によらなければならない、と解するのが適切だと考える。

今日においては、地方税は、地方税法からその賦課の根拠を与えられるものではなく、地方税条例に根拠を置くという考え方(地方税条例主義という考え方)が支配的である。このような変化は、自主課税権の拡大を促す社会的、経済的な要請や地方団体による種々の取組等に支えられたものであろう。とはいえ、課税自主権をめぐる紛争の初期においては、地方団体による課税権の行使の根拠とその範囲は、相当限定的なものとして理解されていたことには、留意をする必要がある。

第二に、状況に依存するが、地方税法等の国による規制がどこまで正当化できるかである。仮に、地方税法の非課税規定等によって、ある地方団体の十分な財源調達を大きく妨げ、その結果、当該地方団体の住民の生活や生存が相当の困難に陥るなどの状況になるのであれば、そのような国による規制については、違憲の疑いが生じるであろう。違憲の評価を避けるためには、別の適切な代償措置を用意することが求められるであろう<sup>(18)</sup>。

(17) 福岡地判昭55・6・5訟月26巻9号1572頁。

(18) 確井前掲・注(2)・11頁。

## 2 神奈川県臨時特例企業税条例事件

### (1) 事件の概要

地方団体が法定外税を創設する際に、法定税（法人事業税）との関係において、どこまで、どのような内容のものを創設しうかが争われた代表的なものとして、平成25年の神奈川県臨時特例企業税条例事件<sup>19)</sup>を挙げることができる。

事件当時、地方税法の定める法人事業税の課税標準の計算においては、原則として各事業年度の所得によることとし、その所得計算においては欠損金の繰越控除を認めていたところ、神奈川県臨時特例企業税条例においては、その課税標準につき、繰越控除欠損金額を損金の額に算入しないものとして計算した場合の当該事業年度の所得の金額に相当する金額とした。当該特例企業税を課された納税者は、当該条例は地方税法の規定に違反し違法、無効であるとして、誤納金の還付等を求めて提訴した。

本件控訴審判決は、当該条例は、法人事業税を補完する別の税目として併存しうるものであって、地方税の関連規定と矛盾抵触しないとしたが、最高裁は、次のように述べて、控訴審判決を破棄した。すなわち、「特例企業税を定める本件条例の規定は、地方税法の定める欠損金の繰越控除の適用を一部遮断することをその趣旨、目的とするもので、特例企業税の課税によって各事業年度の所得の金額の計算につき欠損金の繰越控除を実質的に一部排除する効果を生ずる内容のものであり、各事業年度間の所得の金額と欠損金額の平準化を図り法人の税負担をできるだけ均等化して公平な課税を行うという趣旨、目的から欠損金の繰越控除の必要的な適用を定める同法

の規定との関係において、その趣旨、目的に反し、その効果を阻害する内容のものであって、法人事業税に関する同法の強行規定と矛盾抵触するものとしてこれに違反し、違法、無効であるというべきである。」

### (2) 論点

第一に、法人事業税の法的性格をどうみるかという点である。事業税の歴史的な展開<sup>20)</sup>の中で、そのときどきにおいてどのように位置づけるか、が問われるであろう。昭和25年のシャープ税制改革において、道府県税の基幹税として付加価値税を課税標準とする付加価値税が創設されたが、この付加価値税は実施されることなく、昭和29年には廃止され、再び、従来の事業税および特別所得税を統合して、新たな事業税が創設されるに至った。このように、昭和29年の改正事業税は、かつての営業税の時代の外形標準課税の否定の上に成立した税である。基本的には、純益課税、所得課税の一環として編成されてきたものといえることができる。

このように、歴史的に見れば、地方税の改革に際して、昭和29年の所得課税に傾斜した事業税と昭和25年に構想された付加価値税とは、考え方が相当に異なり、相互排斥的な存在であった。とはいえ、漸次、法人事業税に外形標準の要素を入れるべきだとの声が強まり、平成15年度改正において、いわば妥協的

(19) 横浜地判平20・3・19判時2020号29頁、東京高判平22・2・25判時2074号32頁、最判平25・3・21判時2193号3頁。なお、同種の争点による事件として、いわゆる銀行税訴訟がある。銀行税訴訟として、東京地判平14・3・26判時1787号42頁、東京高判平15・1・30判時1814号44頁。

(20) 田中前掲・注(10)・322頁。

な産物として、資本金1億円超の法人の事業税について、所得に加えて、外形標準の要素（付加価値割および資本割）が付け加わった。外形標準の割合は当初は、課税標準の4分の3が所得であったが、平成28年度税制改正においては、その割合が逆転（3対5）している。

第二に、上記の特例企業税の正当化根拠であり、また、今日における法人事業税の外形標準化の正当化根拠となっていると思われるものは何か、である。それはおそらく、一言でいえば、応益負担の考え方であろう。特例企業税事件における被告は、その主張において、「法人は、都道府県から広範な行政サービスという一種の生産要素の提供を受けながら事業活動を営んでおり、法人事業税は、この行政サービスの対価と位置付けることができる。しかし、現行の課税方式の下では、所得の多寡によって税負担が決定されることから、行政サービスとの受益関係が税負担に的確に反映されない。加えて、全法人のうち約7割（平成10年当時）が欠損法人であり、法人事業税を負担していないため、結果的に、都道府県の最大基幹税目である法人事業税は一部の利益法人によってのみ支えられていたのが実情であって、応益課税という地方税法の考え方から乖離した、明らかな税負担の不公平が生じていた」と主張している。

しかしながら、既に述べたとおり、紛争当時の法人事業税の基本的な組立てが、所得課税の考え方によるものであれば、法人事業税は所得課税における担税力を基礎として課税する以外になく、そうであれば、応益課税による正当化の余地はないというべきである。また、行政サービスを受ける以上その対価を支払えというのは、その受益が個別的で、か

つその受益の程度が個別に算定可能な場合に適合的である（受益者負担金、使用料等の税外負担が問題となる場面である）が、法人事業税の負担においては、このような受益の個別性、排他性は存在しない。

第三に、地方税法による法人事業税の規律と地方団体の課税自主権との衝突をどのように理解するかという点である。この問題は、状況によって左右されるといってよいかもしれない。上記特例企業税に係る最高裁判決は、地方税法における規律が、「各事業年度間の所得の金額と欠損金額の平準化を図り、事業年度ごとの所得の金額の変動の大小にかかわらず法人の税負担をできるだけ均等化して公平な課税を行うという趣旨、目的から地方税法の規定によって欠損金の繰越控除の必要な適用が定められているものといえる」としている。判決は、法人事業税の所得計算における繰越控除の意味とその重要性およびその強行的性格をより重視したもので、上記の法人事業税の沿革等から見て適切なものと考ええる。

## IV 租税条例主義と地方税

### 1 秋田市国民健康保険税事件

#### (1) 事件の概要

秋田市国保税条例事件において、提訴時には、国保税の税率は、定率または定額では定められていなかった。原告は、秋田市長を相手として、国保税の賦課決定処分取消しを求めて提訴した。

この事件においては、国保税の算定は、大要次のようにして算定された。①当該年度の初日における療養の給付および療養費の支給に要する費用の見込額から、療養の給付についての一部負担金の総額の見込額を控除した

額の100分の65に相当する金額以内の課税総額を決定する(条例2条)。<sup>②</sup>この課税総額を所得割総額、資産割総額、被保険者均等割総額および世帯別平等割総額の4つに区分し(その割合は、順次、65、10、14、11)、各総額ごとに税率を決定する(条例6条)。<sup>③</sup>この税率を世帯主および世帯に属する被保険者について適用して算定した所得割額、資産割額、被保険者均等割額および世帯別平等割額の合算額を課税額として世帯主に課税する(条例1条、3条)。

秋田市側の主張によれば、各年度の課税総額は、各年度の予算の成立と賦課期日(4月1日)の到来により客観的に確定し、秋田市長は、その賦課処分時(7月1日)に至るまで、既に客観的に確定されている課税総額および税率の検出作業を履践するにすぎないものであるとされた。

第一審の秋田地裁判決<sup>①</sup>は、原告の請求を認容し、当該条例の規定は、一義的明確を欠き、課税総額の認定、税率の確定について課税庁の裁量を許容するものであって、憲法84条に違反し、無効であると判示した。昭和57年の控訴審判決<sup>②</sup>もまた、「重要な課税要件たる課税総額の確定をこのように広汎な裁量の余地のあるままに〔課税庁〕に委ねた条例2条の課税総額規定はやはり課税要件条例主義に反するといわざるをえない」、「条例2条の『課税総額』は前記のとおり積極的に定義づけることは困難な概念であり、……同条の規定が一義的に明確でないことも明らかであり、同条の解釈によってもそれを明確にできるものでもないから、同条の課税総額規定は課税要件明確主義にも違反するというべきである」などと述べて、課税庁側の控訴を棄却した<sup>③</sup>。

## (2) 論点

第一に、租税法律主義の主要な構成要素である課税要件法定主義と課税要件明確主義の関係をとどのように捉えるかである。本件との関係でいえば、課税要件条例主義と課税要件明確主義との関係ということが出来る。第一審判決は、問題の規定自体が客観的一義的に明確ではなく、課税総額の認定について課税庁の裁量を必要とすることの持つ問題性(税額についての予測可能性を奪い、納税者の争訟提起の判断を困難にする)を重視して、違憲判断を導いた。他方、控訴審判決は、課税総額の認定において事実上行使された裁量を前提とした上で、その裁量の幅がさまざまな政策的判断が積み重ねられる結果相当に大きいものとなるとして、広範な裁量の余地の存在を理由に違憲判断を導いた。

何をもちて課税要件が明確でないか、あるいは法律または条例の根拠を欠くか、ということは、具体的な状況との関係で決まることもあり、断定することが困難かもしれない。とはいえ、本件控訴審判決がいうような、具体的な課税総額確定過程において、問題の裁量の幅が一般に考えられるほどに大きいものでない場合には、問題の規定が課税要件条例主義に反しないとみる余地があるという命題には、特別の注意が必要である。その意味は、税率算定の根拠となる課税総額の決定(ひいては、課税要件たる税率の決定そのもの)を課税庁に委ねることになり、代表議会の正当

<sup>①</sup> 秋田地判昭54・4・27行集30巻4号891頁。

<sup>②</sup> 仙台高裁秋田支判昭57・7・23行集33巻7号1616頁。

<sup>③</sup> 以下の検討につき、田中治「国民健康保険税と国民健康保険料との異同」税法学545号97頁以下(2001年)を参照。

化に基づく租税負担の決定という原則から大きく乖離することになるからである。このような裁量論がどこまで、どの程度許されるかは、相当慎重な考慮を要するものと思われる（このような現実的、状況依存的ともいえる考え方が、後の、旭川市国民健康保険料条例事件の控訴審判決、最高裁大法廷判決に何らかの影響を与えたのかもしれない）。

このように考えると、本件第一審判決が依拠した、課税要件明確主義の考え方が、本件においては特に重要ということが出来る。第一審判決は、課税要件についての明確な定めは、税条例自体の中においてなされなければならないとする。判決のいうとおり、歳入予算が単なる見積もりであって、法的拘束力を持たないとされる限り、課税総額は、少なくとも、条例中において明定されねばならない。より直截にいうならば、租税条例において、税率そのものが定率または定額で定められねばならない（事実、第一審および控訴審の違憲判決の与えた影響は大きく、国保事業に関して税方式を採用する多くの地方団体が条例を改正し、税率を明記するに至った）。

第二に、一定の場合には、課税要件の決定において、課税庁による合理的な裁量が認められるかどうかである。これについて程度問題であるとして、状況によっては許されるとするのは、現実的な考慮からすればあるいは許されるかもしれない。しかしながら、税法の領域においては、租税負担の大きさの決定において、課税庁の裁量（判断余地）がある、などというようなことはおよそ認められていない。これは程度や状況に依存すべき問題ではなく、税法の基本原則に属すべき問題である。その不承認の根拠こそ、租税法律（条例）主義である。国民を正当に代表しえない者が、

自らの判断によって国民、住民に租税負担を課することができるなどということは、憲法原理を変えるのであればともかく、原理の問題として到底許されるわけがない。

とはいえ、本件控訴審判決は、上記のような合理的裁量論の考え方を、課税の公平や租税正義という一般的な理念によって導こうとするかのようなものである。しかしながら、控訴審判決が、なぜ、このような禁じ手をあえて持ち出したのかは定かではない。このような手法、論理は、租税法律主義を現実的かつ柔軟に適用するという、それ自体合理的な法解釈の姿をまといつつ、その内実において、租税法律主義そのものを掘り崩す危険性を帯びている。

また、現実には、課税庁が行使した具体的な裁量の内容に注目することが重要である。第一審判決は、広範な裁量の例として、課税庁が前年度の赤字、黒字の処理の便宜を理由として、あるいは、医療費の改訂が予想されるなどを理由として、国庫負担金を減額して予算計上したなどの事実や、課税庁が、予算上、「現年課税分」として可決された金額を収納率で除して得た「調停額」等を被保険者等に課した事実を挙げている。とりわけ、調停額等による賦課についていうならば、国民健康保険法の目的やその事業の財政的基盤の脆弱さを考えると、給付に対する反対給付という保険原理を形式的に適用するのは妥当ではない。そうだとすれば、問題の規定は、収支均衡を当然に含むものであって、その意味するところは明確である、などの課税庁側の主張は失当というべきであろう。

第三に、国保税が目的税であるということに何らかの規範性があるかどうかである。第一審判決は、課税庁が、目的税であることを

理由に、定率、定額による税率の定め方をしなくてもよいと主張したことに対し、「その住民たる被保険者に対し強制的に賦課し徴収する金銭給付として、租税たる性質を有することについては普通税と異なるところはな[い]」、として、これを退けている。

判決のこの考え方は、妥当というべきである。もっとも、判決がさらに進んで、積極的に目的税をどのようなものとして観念しているかは、定かではない。またそこにおいては、国保税との違いについても、特に言及はない。

## 2 旭川市国民健康保険料条例事件

### (1) 事件の概要

旭川市国保税判決における事案は、秋田市国保税判決におけるそれとほぼ同一といってよい。なお、本件においては、恒常的に生活が困窮している状態にある者を保険料の減免の対象としないことの違法性、違憲性が問われている点が特徴の一つではある。

問題の国保税の算定は、大要次のとおりである。①療養の給付に要する費用等の「見込額」から、一部負担金、国庫負担金等の収入の「見込額」を控除した「額を基準として算定した額」を賦課総額とする(条例8条)。②この賦課総額を、所得割、資産割、被保険者均等割および世帯別平等割(賦課総額のうち、それぞれ、50、3、32および15の比率を占める)のそれぞれにつき、保険料率を定める(条例12条)。③この料率を世帯主または被保険者について適用して算定した所得割額、資産割額、被保険者均等割額および世帯別平等割額の合計額を賦課額とする(条例9条)。

この事件において、旭川市側は、保険料はその徴収の対価として、被保険者に一定の保険事故の発生を要件に保険給付を支給するも

のであるから、無償とはいえず、したがって、保険料は本質的に税とはいえず、租税法律(条例)主義の適用は考えられないと主張した。

平成10年の本件第一審判決<sup>24</sup>はこのような主張を全面的に退けた。判決は次のようにいう。「国民健康保険は、①強制加入性であること、②その保険料又は保険税は選択的とされ、いずれも強制的に徴収されるものであること(特に被告市においては賦課徴収方法について市税条例が準用されていること)、③その収入の3分の2を公的資金でまかない、保険料収入は3分の1にすぎないのであるから、国民健康保険は、保険というよりも社会保障政策の一環である公的サービスとしての性格が強く、その対価性は希薄であること等の事実を照らせば、このような性質を有する徴収金(保険料)は、保険税という形式を採っていても、民主的なコントロールの必要性が高い点で租税と同一視でき、一種の地方税として租税法律(条例)主義の適用があると解すべきである」。被告市の挙げる根拠は、いずれも法形式上の違いから来る技術的な帰結をいうにすぎず、「保険料という形式を採っていても、加入強制に始まって、必ずしも保険給付と対価関係に立たない保険料を強制的に徴収するものである以上、その本質は税と異ならないか、あるいは税に準ずるものといわなければならない」。

他方、平成11年の本件控訴審判決<sup>25</sup>は、国保税はその対価的性質などから見て税金ではなく、租税法律(条例)主義の直接の適用はない、などと述べて、課税庁側の主張を支持した。平成18年の本件最高裁大法廷判決<sup>26</sup>もま

<sup>24</sup> 旭川地判平10・4・21判時1641号29頁。

<sup>25</sup> 札幌高判平11・12・21判時1723号37頁。

た、次のように述べて、控訴審判決の考え方を維持した。

「国又は地方公共団体が、課税権に基づき、その経費に充てるための資金を調達する目的をもって、特別の給付に対する反対給付としてでなく、一定の要件に該当するすべての者に対して課する金銭給付は、その形式のいかんにかかわらず、憲法84条に規定する租税に当たるといふべきである。

市町村が行う国民健康保険の保険料は、これと異なり、被保険者において保険給付を受け得ることに対する反対給付として徴収されるものである。前記のとおり、被上告人市における国民健康保険事業に要する経費の約3分の2は公的資金によって賄われているが、これによって、保険料と保険給付を受け得る地位とのけん連性が断ち切られるものではない。また、国民健康保険が強制加入とされ、保険料が強制徴収されるのは、保険給付を受ける被保険者をなるべく保険事故を生ずべき者の全部とし、保険事故により生ずる個人の経済的損害を加入者相互において分担すべきであるとする社会保険としての国民健康保険の目的及び性質に由来するものといふべきである。

したがって、上記保険料に憲法84条の規定が直接に適用されることはないといふべきである（国民健康保険税は、前記のとおり目的税であって、上記の反対給付として徴収されるものであるが、形式が税である以上は、憲法84条の規定が適用されることとなる。）。」

## (2) 論点

第一に、国保税と国保料を分ける基準は何か、である。最高裁判決は、これを「特別の給付に対する反対給付」かどうかであるとす

る。本件との関係でいえば、国保料は、給付と反対給付の直接的な関係にはなく、「保険料と保険給付を受け得る地位とのけん連性」にあるとするものである。しかしながら、この論理はなお不明確である。給付と反対給付との関係は、通例、「対価関係」にあるといふことができる。例えば、消費税法基本通達5-1-2は、「対価を得て行われるの意義」について、対価を得て行われる資産の譲渡等とは、資産の譲渡等「に対して反対給付を受けることをいう」旨を示している。そうだとすると、「給付と反対給付との関係」(対価関係)と「保険料と保険給付を受け得る地位の牽連関係」との区別ははっきりしない。最高裁判決のいう「給付・反対給付」概念はかなり緩いものである。それは、保険料と保険給付との間での厳格な量的対応関係を求めるものではなく、また、国保税事業の遂行において再分配的要素が混在することを理由に反対給付性を否定するものでもない<sup>26</sup>。

このような緩い基準の下で、国保税と国保料を区分し、国保税には憲法84条が当てはまるが、国保料には当てはまらないとするのは形式的に過ぎるように思われる。

判決は、概念論のレベルでも、租税とは何かという問題に正面から答えていない。一般に何を「税」と考えるかについては、種々の考え方がある。学説においては、その標識として、租税は一般財政需要を満たすための収入を得ることを目的とする(収入目的性)、租税は法令に基づく一般的な義務として課される(強制性)、租税は、特定の給付に対する反

<sup>26</sup> 最大判平18・3・1民集60巻2号587頁。

<sup>27</sup> 藤谷武史・判批・租税判例百選(第6版)9頁(2016年)。



対給付ではなく、個別の対価関係を持たない（無償性）、などといわれる<sup>28)</sup>。

本件第一審判決は、この標識のうち、主として、強制性と無償性に着目するものといえる。収入目的性についても、国民健康保険事業の相当部分（3分の2）が一般税収によって賄われているという点に着目して、国保税は、いわば一般税収と一体となって、一般税収の一部を構成するということが可能であるとすれば、この標識についてもほぼ満たしている、といってよいであろう。

また、本件国保料に係る条例の組立てと国保料の費用負担の実態をみる限り、あるいは国民健康保険事業の財源調達歴史的背景を併せて考える限り、その名称や形式の差異にかかわらず、国保税と国保料は同一の負担というべきである。国保税と国保料のいずれも、上記の「税」の標識にほぼ合致すると思われるところであり、そのいずれをも「税」と考えることが可能となる。他方、本件控訴審判決は明確に、本件最高裁判決も黙示的に、国保料は対価性を持つ、あるいはそれに類似する性格を持つという性格決定をした上で、国保税には租税条例主義は及ばないとするものである。これらの判決は、本件に租税条例主義は及ばないという前提の下で、かつそれゆえに、課税庁の裁量行使に伴って生じる現実の負担のあり方については、全く触れないか、それに対する法的評価を避けている。

第二に、国保料の金額の具体的な決定方式における課税庁の裁量は、秋田市国民健康保険税事件における課税庁の裁量と違うかどうかである。

本件最高裁判決は、本件条例の下では、相互扶助の精神に基づき、費用および収入の見込額の対象を詳細かつ明確に規定している、

専門的、技術的な細目に関わる事項を課税庁の合理的な選択に委ねたことは違法ではないとするが、課税庁により、具体的にどのような「合理的な選択」がなされたのかについては、全然考察されていない。仮に、合理的な選択に委ねることが適法であったとしても、それは、委ねられた選択それ自体が適法であることを当然に意味するものではない。社会保険としての国民健康保険の目的、特質を強調すれば、それだけで委任の正当性が付与されるわけではない。

また、本件条例において適正な委任があるかどうかの検証も十分ではない。最高裁判決は、本件条例が、賦課総額について、事業に要する費用の見込額から収入の見込額を控除した額そのものとはしないで、この額を「基準として算定した金額」としているところから、「保険料徴収の趣旨及び目的」に照らして、徴収不能が見込まれる保険料相当額についても被保険者集団全体で負担すべきことが導かれていると解しているが、その法的根拠は必ずしも明確ではない。これを「相互扶助の精神」で一般的に正当化することはできない。国保事業の3分の2が一般税収でまかなわれているという現実を見る限り、被保険者自身による財政負担と収支均衡が国保制度の根幹を成すと解することは、明文の根拠規定なしには導きえないと考えるからである。

第三に、本件控訴審判決および本件最高裁判決がいうところの、国保料には租税法律主義が及ばないが、租税法律主義の「趣旨」は及ぶという論理の意味は何か、である。この何とも歯切れの悪い表現は何ゆえに用いられるのか。

<sup>28)</sup> 金子前掲・注(3)・10-11頁。

考えうる理由の一つとしては、判決は、国保料の現実およびその編成原理として、負担の強制性や収入目的性を否定することができなかったからだと思われる。以下、控訴審判決の表現を引用するが、同判決は、現状認識論の段階においては、国保料は、「強制的に賦課徴収されるという点では租税と共通する」と述べざるをえない。また、「保険料については、1年毎に当該年度の保険財政の不足分を被保険者に按分する」現実があるというように、およそ対価原理の対極にある現実に触れざるをえない。

この種の現実認識論が、もう少し前の早い段階で行われたならば、あるいは第一審判決と同様に、その実質において、国保税と国保料に差異はなく、国保料についても租税法律主義の適用はある、という全く違った結論が導かれていたかもしれない。

しかし、控訴審判決はこの道を選択しなかった。それはなぜか、それは妥当か。

同判決が、租税法律主義の直接適用ではなく、その「趣旨論」に傾斜した決定的原因は、要するに、国保料に対する厳格な法的規制は必要ない、またはそれは不適切であるとする、国保財政の「現状」に対する価値判断が基礎にあると思われる。同判決は、保険料率は、「本来、固定的に定額・定率では決めがたい要素もっていること、保険料率は各年度においてできるだけ早期に決定する必要があること」を考慮すると、具体的な保険料率の決定につき、条例における明確な委任規定の下、下位の法規でその内容を明確に定めることは、当該「趣旨」に反するものではないとする。

控訴審判決は、保険料率は、本来、定額・定率で決めがたいというが、そもそも、何を根拠にこのようにいいうるのかが問われなけ

ればならない。国保料は定額・定率で定めるべきかどうか、が争われているにもかかわらず、十分な根拠を示すことなく、本来、定額・定率で定めるのは困難だ、という前提を採るのは、いわば予断ないし結論を一方向的に押しつけるに等しい。また、前述の秋田市国保税判決の影響もあり、多くの市町村が定額または定率で国保税を徴収している今日において、なおもこのような結論を導くのであれば、よほど合理的で説得力ある法の論理を組み立てねばならないであろう。なお、この点、最高裁判決は、わざわざ括弧書きにおいて、国保税については、当然に憲法84条が適用されることを明示し、国保料との違いを強調している。

このように見てくると、本件最高裁判決は、保険料は、保険税とは異なり、社会保険としての論理を優先して貫くべきだという命題を最重視したように思われる。国保料と国保税は異なる、という論理から出発し、国保料の負担においては、被保険者間の「相互扶助の精神」に基づくべきものであるとしている。その上で、判決は、①賦課総額の算定基準は明確である、②専門的、技術的な細目を市長の合理的な選択に委ねたものである、③国民健康保険事業特別会計の予算および決算の審議を通じて議会の民主的統制が及ぶ、と結論する。しかしながら、既に述べたように、このような論理については、問題が多い。加えて、予算や決算をとおした議会の民主的統制と国保料の個人負担の適正さに対する議会統制とは基本的に直結しない。予算や決算による統制は、主として財政の総額の適正さや妥当性を検討の対象とするものであって、被保険者の負担の適正さや妥当性については、保険料条例の審議において対象とすべきもので

ある。そうだとすると、被保険者の負担の適正さや予測可能性の確保との関連で、予算や決算をとおした民主的統制の意味やその効果はかなり小さなものとならざるをえない。最高裁の論理は、それでよいとするものであるが、国保料の社会保険的性格や相互扶助の精神から独立採算制の論理を導き、その上で、被保険者の負担の適正さの審議を基本的任務とするものではない、国保事業特別会計の予算、決算をもって民主的統制の手法と観念することは、解釈論としては強引といわざるをえない。このように考えると、法廷意見を補強するために述べられたと思われる、賦課総額については、「当初の見込額との間に差の生ずることは避けられず、条例においてあらかじめ料率や賦課額を定めておいても避けることはできないものである」、予算や決算の審議による「統制に服せしめるにとどめることとしても、そのことも保険集団の議決機関の判断……というべきものであって、それは社会保険の目的や保険料の性格に照らし、保険者自治の観点から許容されているものと考え」（滝井裁判官の補足意見）といった見解は、言い過ぎないし観念的にすぎるものというべきである。保険者自治を徹底するならば、国保事業の3分の2に及ぶ公的資金の投入はおよそありえない話であり、他方、そのような公的資金を不可欠とする国保事業の現実態を見る限り、「社会保険」、「相互扶助」、「保険者自治」というような観念は、現実的基礎を欠くがゆえに十分な説得力と規範性を持たないように思われるからである。

なお、平成27年における立法を経て、平成30年4月からは、国保の仕組みが大きく改正された。都道府県が国保の安定的な財政運営の責任主体とされ、市町村ごとの国保事業費

納付金を決定したり、標準的な算定方法等により市町村ごとの標準保険料率を算定、公表したりするようになる。このような大きな改正の結果、これまでの国保税、国保料の算定方法はどのように変わるのか、立法手続として、その被保険者の負担額は、誰が、いつどのようにして決定するのか、負担と給付との関係で、被保険者の負担については独立採算制の考え方を貫徹するのか、貫徹しうのか、新たに導入する財政安定化基金との関係で、赤字の際の一般会計からの法定外繰入れは排除されるのかなど、なおも具体的に検討すべき課題は多い。

## V 公平負担の原則等と地方税

### 1 ゴルフ場利用税事件

#### (1) 事件の概要

地方税において、平等原則が問題になった事例はそれほど多いようには思えないが、一つの例として、昭和43年のゴルフ場利用税事件<sup>29)</sup>を概観する。

原告は、ゴルフ場を経営する社団法人の社員であり、かつその正会員であるが、ゴルフ場を利用した際に娯楽施設利用税として450円を徴収された。原告は、娯楽施設利用税の賦課を定める地方税法の規定が憲法13条、14条等に反するとして、その違憲無効を主張し、これを徴収した地方団体に対して不当利得の返還を求めたものである。

原告は、同じスポーツのために利用する施設であっても、スケート、テニス、水泳等の

<sup>29)</sup> 東京地判昭43・3・21行集20巻5=6号725頁、東京高判昭44・6・11行集20巻5=6号720頁、最判昭50・2・6判時766号30頁。

利用については課税がない（スケート場はかつては課税対象であったが、昭和32年の法改正によって課税対象施設から除外された）ことと比べて、税負担の公平を欠き、法の下での平等に反するなど主張した。

これに対し、最高裁判決は、「ある施設の利用がスポーツ性の一面を有する行為であるということだけから当該施設の利用を娯楽施設利用税の課税対象となしえないものでないことは前記のとおりであって、立法上ある施設の利用を娯楽施設利用税の課税対象とするか否かは、その時代における国民生活の水準や社会通念を基礎として、当該施設の利用の普及度、その利用の奢侈性、射幸性の程度、利用料金にあらわされる担税力の有無等を総合的に判断したうえで決定されるべき問題である。ゴルフがスケート、テニス、水泳、野球等と同じく健全なスポーツとしての一面を有することは所論のとおりであるが、スケート場、テニスコート、水泳プール、野球場等の利用は普遍的、大衆的であり、利用料金も担税力を顕著にあらわすものとはいえないのに対し、ゴルフ場の利用は、前記のとおり特定の階層、とくに高額所得者がその中心をなしており、利用料金も高額であり、高額な消費行為であることは否定しがたいところである。右のごとき顕著な差異を無視して地方税法七五条一項二号が租税負担の公平を欠き平等原則に違反するとする所論違憲の主張は、その前提を欠く」と判示した。

## (2) 論点

一般に、租税の領域において憲法の平等条項を適用する際には、課税の上であるいは担税力の観点から、同じ状況にある者は同じに扱い、違う状況にある者は違って扱うことが

求められる。そうすると、本件においては、ゴルフ場の利用とスケート、テニス等の施設の利用とを同じと見るか違うと見るかが判断の分かれ目となる。

この点、上記の最高裁判決は、娯楽施設利用税は、当該施設の利用の奢侈性や担税力の有無等を総合的に判断した上で、ゴルフ場の利用は他の施設の利用とは違うものと観念し、高額な消費行為を対象に課税をするものであると考えている。これは、租税の領域における平等原則の基本的な考え方を基礎とするものであって、適切なものといえることができる。

## 2 固定資産税減免事件

### (1) 事件の概要

固定資産税の減免は、地方税法367条に基礎を置くものである。この規定は、「市町村長は、天災その他特別の事情がある場合において固定資産税の減免を必要とすると認める者、貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者その他特別の事情がある者に限り、当該市町村の条例の定めるところにより、固定資産税を減免することができる」と定める。

この条文においては明示されていないが、市町村の条例に基づき、公益を根拠に固定資産税の減免がなされる場合がある。「公益」とは何かについては必ずしも一義的に決まるものではなく、見解の対立も生じるが、近時においては、特に、朝鮮総聯の管理、使用する施設が「公益のために直接専用する固定資産」に当たるかどうかなどが争われてきた。

この事件は、住民訴訟として争われた。平成17年の第一審判決は、「公民館類似施設」に当たるとした市長の判断に裁量権の逸脱、濫用はないとした。他方、平成18年の控訴審判

決は、条例の定める「公益のために」とは「我が国社会一般の利益のために」と解すべきであり、また、「公民館類似施設」も、公民館と同様に、一定区域の住民を広く対象とした施設を予定しているものと解するのが相当であるところ、本件施設の利用状況はこの要件を満たすものではないとして、本件減免措置は違法であると判示した<sup>30)</sup>。

朝鮮総聯が長年減免措置を受けていた不動産について固定資産税の賦課処分を受けた事案においても、公益性の有無が争われた<sup>31)</sup>。平成19年の第一審判決は、「公益のために直接専用する固定資産」とは、「公益のため」すなわち、不特定多数の者の「直接の使用又は利用に専ら供されている」固定資産を指すものであって、そのようなものは公益性が明白であるから、減免の対象とするという趣旨によるものであって、それが「特定の者によってのみ使用されているようなものは公益性の有無や程度が明白とはいえないので、これには含まれないと解するのが相当である」とする。控訴審判決もこれを支持する。

## (2) 論点

第一に、公益による固定資産税の減免は、一般には、厳格な運用が求められるであろう。

固定資産税の減免規定は、基本的には、徴収猶予、納期限の延長等によっても到底納税が困難な担税力の薄弱な者等に対する救済措置であるといわれる<sup>32)</sup>。地方税法の文言やこのような説明にも示されているとおり、固定資産税の減免規定は、基本的には担税力の観点から定められたものであって、本来は納税が困難な者に対する配慮として、市町村の条例を根拠に定められるべきものである。

もっとも、他方で、公益上の必要があると

認められる者も地方税法367条の「その他特別の事情がある者」に含まれると解されている。その限りで、公益上の必要があるかどうかは当該市町村の自主的な判断に委ねられている。とはいえ、条例や規則による規定の拡張解釈や条例による下位規範への委任の逸脱については、厳に慎まなければならないとも指摘されている<sup>33)</sup>。

第二に、課税の減免に際しては、厳格な運用が求められるとはいえ、その減免の対象となる施設が、文字通りに、不特定多数人の直接的、専用的利用以外には認められないかどうかは、個別の具体的状況において改めて検討する必要がある。上記の裁判例にいう「公益」については、個々の状況との関係で、その意味内容が決まると思われる。一般に、公益性の存在のためには、当然に「不特定多数人の使用又は利用等のために直接に供される」ことを要するとまで限定することが適切かどうかは、疑問が残るところである。制度の組立てとして、文化、教育等の諸施策を推進する観点から、個別具体的に多様な活動や団体等に着目し、一定の範囲の者に限定して利用される種々の不動産を個々に減免の対象とすることにはそれなりの合理性があるともいえる。そのような不動産に対して、その利用やそれを利用した活動の促進のために固定資産税を減免することは、一定の明確な基準の下で許されると思われる。減免は、文字通り不

30) 熊本地判平17・4・21判例地方自治276号75頁、福岡高判平18・2・2判タ1233号199頁。

31) 東京地判平19・7・20裁判所ウェブサイト、東京高判平20・4・23裁判所ウェブサイト。

32) 固定資産税務研究会編『固定資産税逐条解説』345頁（地方財務協会、2010年）。

33) 固定資産税務研究会編前掲・注32）・345-346頁。

特定多数の者に開放されている施設に限るというのも一つの考え方であろうが、それを徹底するならば、私的な所有や利用制限のある施設への減免はすべて排除されることになり、地方団体による、地域特性等を考慮した減免措置がおよそ認められないことになる。このように考えるなら、上記の事件においては、不特定多数の利用という厳格な要件を、解釈論上の基準として、過剰に強調しすぎていないかどうかが問われることになるであろう。

### 3 ふるさと納税の課題

ふるさと納税は、個人住民税における税額特例部分を意味する（平成31年総務省告示179号）。その意図するところは、寄附金額マイナス2000円のうち、所得税における所得控除および個人住民税における税額控除基本分で控除できなかった残りを全額控除できるようにするところにある<sup>64</sup>。総務省の調査によると、ふるさと納税の規模は着実に大きくなっていくが、例えば平成30年度の市町村民税所得割の納税義務者数5800万人に関し、令和元年度の控除適用者数（約395万人）は約6・8%にとどまり、今後の拡大の余地が残されているとされる<sup>65</sup>。

ふるさと納税については、過剰な返礼品の問題等、その仕組みや運用をはじめ、その存在理由を含めて種々の議論がある。さしあたり、基本的なことがらについて触れる。

第一に、ふるさと納税の考え方は、基本的に、地方自治の住民自治の原則とは整合しないということである。地方自治の観点からは、住民は自らが居住する地方団体を支え、支えられる関係を維持強化するのが本筋である。「応益課税」という表現を用いてはいるものの、このような意味合いによるものと思われ

るが、応益原則の見地からふるさと納税は廃止すべきで、国が応援したいのであれば、通常の寄附金税額控除の範囲内にとどめるべきだと主張がある<sup>66</sup>。

第二に、関係者の間での利害関係という点で見ると、①寄附をする者、②寄附を受ける地方団体、③寄附をする者の住所地の地方団体との関係においては、①と②の間では、返礼品を媒介にしてこの制度を利用する経済合理性が存在するとともに、③の多くが地方交付税の交付団体であり、その税収減の75%を国が補填するという構図を維持し続けるならば、国と③のうちの不交付団体の負担の下に、①および②が、利益を得つつけることになる。このような形での利益の享受と負担構造をどのように評価するか、その是正をどう図るかが問われることになる<sup>67</sup>。

第三に、寄附を奨励するということとそれを租税制度の上でどのように位置づけるかということとは、もともと次元が違うといふべきである。寄附は、寄附者の任意の、自発的な拠出を基礎とするものである。その者が何を好み、何を価値あるものとするか、また、その者の経済力の範囲でいかほどの寄附をするかは、全く自由であり、寄附を法律で強制されることはない。他方、租税は、社会全体が共通で支えるべき公共事務を賄い、不特定多数の利益の実現を図るものである。租税の

<sup>64</sup> 渡辺徹也「令和時代のふるさと納税」地方税70巻6号3頁（2019年）。

<sup>65</sup> 吉井俊弥「ふるさと納税に関する現況調査結果について」地方税70巻8号53頁（2019年）。

<sup>66</sup> 池上岳彦「地方税制の今後を占う論点」税72巻11号42頁（2017年）。なお、林仲宣『地方分権の税法』73頁（税務経理協会、2011年）。

<sup>67</sup> 渡辺前掲・注34・16頁。

場合には、主として担税力を基礎に負担すべき税額が決定され、そこにおいては納税者の主観的な好みや思いを直接反映することはない。

そのような租税の制度において、寄附を奨励するためのインセンティブとして、税負担の軽減を図ることは一定の効果を生むかもしれない。とはいえ、その効果は必ずしも十分に検証されていない。また、話は効果論の有無にとどめるべきではない。税負担の軽減という経済的利益の付与によって、寄附そのものの自発性、個別性を誘導することが社会的に見て適切かどうかとも問う必要がある。一方で、自分の財産から自発的に寄附をして個人的満足や社会的意味を見出している者が、同時に、本来は社会を支えるべき税金を払わずにすんで儲けた、税金が減ってよかったなどと感じるであろうという想定は、公共心に富んだ誠実な人間を前提とする限り、およそ成り立つものではない。さらに、寄附を受ける公的な地方団体間での寄附をめぐる「競争」なるものは成立するのか、地方団体の提供する公共事務は、市場と同じ競争の下で、その規模や内容が変わるべきものかなど、より基本的な視点からの考察が求められるであろう。

## VI 近時の地方団体による法定外税等の試み

### 1 地方環境税（産業廃棄物税、森林税等）の動向

環境関連の法定外税としては、産業廃棄物税、森林税等が地域の状況に応じて創設されてきた<sup>68)</sup>。これらの動向の特徴と課題について簡単に触れる。

第一に、税制の観点から見て、産業廃棄物税がどのように位置づけられるかという点で

ある。租税は、もともと行政需要を賄うための税収確保を基本目的とし、その存在理由とするものであるが、産業廃棄物税は、政策誘導税制として、資源循環の輪の構築と環境負荷の最小化等を目標に導入されるものである。この場合、再生施設への産業廃棄物の搬入が進むなどのこの税の導入効果が表れるにつれ、税収は減少する。環境政策としての税制という視点からすれば、政策目的の達成に応じて税収は限りなくゼロに近づき、それが望ましいものとされる。

とはいえ、税収確保を基本目的とする租税制度の立場からいえば、このような帰結は、必ずしも容認されるものではない。どこまで、どの程度、環境政策を実現するための政策手段として税制を使うことが許されるかは、一般論としては明確な基準を見出しがたいのが現状であろう。また、環境政策の実現手法としては、環境の悪化を招く行為を禁止し、制限するなどの直接規制も考えうる。この手法との選択や組合わせをどのようにするかも検討される必要がある。

租税を環境政策の一手段として用いることは、それが税制として合理的であり、限定的である限りにおいて、認めることができるであろう。課税対象を適切に絞り込み、課税の公平等の法的要請を十分に満たすとともに、適正かつ確実な徴収体制を整備し、政策目標の達成度との関係で適宜の見直しをするなどして、その存在が一時的、限定的であることを明示する必要がある。

第二に、地方団体による森林税は、多少の

<sup>68)</sup> 例えば、滋賀県の産業廃棄物税および森林税について、田中治「法定外税と環境」環境情報科学 34巻2号28頁（2005年）。

変型はあるが、森林の涵養等の環境重視や県民協働等の理念の下、個人住民税均等割または法人住民税均等割の形で、超過課税が行われている。その負担は、住民税の均等割の形式によるものであるが、その実質は、新たな目的税を創出することと同じといってよい。

他方で、平成31年度税制改正において、国税として森林環境税が導入され、その税収は森林環境譲与税として地方団体に譲与されることとなった。森林環境税は、国内に住所を有する個人に対して課され、その税率は年額1000円とされる。森林環境税についての評価は分かれうるが、上記の均等割が国税として導入されることによって、住民等に均等額で負担を課すことが公平であるという考え方が広がりかねないことには、相当の注意と抑制が求められるであろう<sup>39</sup>。均等割は、一般論としていうならば、それは住民の負担能力を考慮しない人頭税的な要素を持つものとして、本来は許されるべきものではない。それはせいぜい、地方行政を住民が共同で支えるという精神の発露として、合理的な範囲で許容されるにとどまるものであろう<sup>40</sup>。また、国レベルにおいて、森林政策の遂行手段として、新たに目的税を作ることの妥当性も定かではない。

## 2 地方の消費税（宿泊税等）の動向

このところ、いくつかの地方団体において宿泊税の創設が相次いでいる。以下、宿泊税の制度設計等に関して若干の特徴と課題に触れる。

現在、既に、東京都（2002年10月施行）、大阪府（2017年1月施行）、京都市（2018年10月施行）、金沢市（2019年4月施行）において宿泊税が導入され、それ以外にもいくつかの地

方団体に導入が予定されている。

導入の目的として、一般に、「都市の魅力を高める」とともに「観光の振興施策の費用に充てる」とする。例えば、京都市は、「国際文化都市としての魅力を高め、及び観光の振興を図る施策に要する費用に充てるため」（京都市宿泊税条例1条）とする。納税義務者として、一般に、「宿泊に対し、その宿泊者に課する」（京都市条例3条等）と定める。免税点については、これを定める地方団体（東京都、大阪府）と定めない地方団体（京都市、金沢市）がある。税率については、それぞれの地方団体で多少の違いがある。その多くは、宿泊料金に応じた税率を定める。例えば京都市は、宿泊料金2万円未満が200円、2万円超5万円未満が500円、5万円以上が1000円とする。なお、京都市は修学旅行については非課税とする。京都市は、令和元年度予算で宿泊税につき42億円の税収を見込んでいる。

宿泊税の徴収は、特別徴収による。特別徴収義務を課されたホテル等の経営者は、宿泊税を徴収の上、当該税額を申告納入しなければならない（京都市条例8条から12条、等）。宿泊税は、一般に、法定外目的税として総務大臣の同意を得ている（地稅733条）。宿泊税は、一般に、5年ごとの検討、検証を予定する（京都市条例附則6項）。

宿泊税の一般的特徴として、①地方の直接消費税である、②法定外目的税である、③特別徴収によって徴収する、ということが出来る。

第一に、宿泊税は、宿泊者の宿泊行為に課

<sup>39</sup> 渋谷雅弘「森林環境税についての一考察」地方税70巻3号7頁（2019年）。

<sup>40</sup> 田中治「住民税の法的課題」日税研論集46号111頁（2001年）。



税するものであるが、その担税力および課税の根拠をどう考えるか、である。

税は普通税が原則である。税ではなく、税外負担として、受益者負担金、原因者負担金、手数料等があるが、これらは個別的、明確な対応関係を必要とし、一般的ではない。宿泊税の導入には、新しい行政需要の発生、地方団体の税収不足が背景にある。しばしば受益者負担的な発想と正当化がなされる。他方、同時に、税が担税力を基礎とする以上、支払能力に応じた負担という側面も注目される。

宿泊税の担税力あるいは課税根拠として、次の3つの考え方がありうる。①宿泊者の支払う「宿泊料金」に示される、消費者の支払能力があると考えなのか（諸外国の多くの例はそのように考えているように見える）、②宿泊料金の背後に、当該宿泊者が消費者として支払う消費総額（市内での観光や買物等の総額）に担税力があると考え、それを把握し徴収するポイントとして宿泊施設がある、と考えるのか、③担税力の議論はしばらく措いて、観光客が当該地方団体の行政需要を生み出したことに基因して、その行政需要をまかなうための費用の一部なりとも負担すべきは当然であり、また、そのことによって観光客も利益を得るはずだ、と考えるか。

これまでの宿泊税の多くは、基本的に②の考え方を基本に、③の考え方を併せたものを基礎に、制度を組み立てているということができよう。宿泊税は、一般に、消費行為（支出行為）に担税力を見出す。法定税では、ゴルフ場利用税（地税75条以下、ゴルフ場の利用に対し、1日800円の定額で、法定普通税として課す）、入湯税（地税701条以下、鉱泉浴場における入湯に対し、1日150円を標準として課す）がある。入湯税は、法定目的税（環

境衛生施設、消防施設、観光の振興に要する費用に充てるため）である。おそらく、宿泊税が参考にしたのは、入湯税と思われる。その応用として宿泊税の組立てが工夫されたといえそうである。

宿泊税（あるいは観光税）は、宿泊行為それ自体というよりは、宿泊行為の背景に、観光客等の宿泊料の支払を含めた支出行為（支払能力）に担税力を見出すものといえよう。その限りにおいては、租税理論上は、必ずしも免税点を必要としないといえるのかもしれない。また、地域の事情によっては、課税対象を広くとる必要があるため、免税点を採用しないことがあるのかもしれない（京都、金沢等）。逆に、地域の事情や納税者感情を考えて、ある程度の免税点が必要だということも政治的判断としてあるのかもしれない（東京、大阪）。

第二に、宿泊税が目的税であるということの法的意味である。租税は普通税であることが基本である。納税者の受ける受益という論理が、納税者の負担感を多少でも弱めるためにのみ用いられてはならない。租税負担の側面においては、普通税と同様に、納税者の負担能力が基本的な判断基準ということが出来る。目的税の用途の面においても、目的税は、単にその用途が特定され、限定されているにすぎない。その正当化においては、当該用途が、他の用途や支出目的から明確に区別されているかどうか、個人の負担能力の総体的把握という要請を超えてもなお特別に賦課されるべき受益や特別の行政需要は何か、等に関して、具体的、積極的な論拠が求められることになる<sup>40</sup>。

第三に、特別徴収義務者の法的地位についてである。特別徴収義務者は、申告納入を義

務づけられている。これは、特別徴収義務者が、徴税機関的側面と納税者の側面の二面性を持っていることを意味している。特別徴収義務者への過度の負担が生じないように、制度設計において十分な注意が必要であるとともに、特別徴収義務者への丁寧な説明と納得を得る努力が求められる。

## Ⅶ おわりに

今まで述べてきたことのいくつかを要約する。以下は、裁判例や制度設計の際に見解が分かれ、対立してきた論点に沿ってごく簡単に要約するものである。

第一に、地方税のあり方に関する国と地方との権限行使の対立をどのような基準で考え、処理するかである。この問題を考える場合、基本的に、憲法の定める地方自治の原則が要請する自主課税権行使の促進という方向性と、連邦ではなく単一国家である我が国において課税権行使に関する一体性や統一性を求める方向性との調整が必要となる。これを考える際には、国と地方は、国民、住民の福利や権利実現においてそれぞれがどのような事務を担うべきか、そのための財源調達はどのようにあるべきかという大きな制度の枠組みへの理解が出発点となる。その上で、自主課税権行使を必要とする当該地域の個別性、特殊性を具体的に認識するとともに、標準法であり、枠法である地方税法の枠組みを超えることの正当性を明示する必要がある。自主財源拡大の試みが、当該地方団体の抜け駆け的な財源調達なのか、それとも国の過剰な規制に対する異議申立てとしての先駆的で先導的な社会実験なのかは、事案によって見解が分かれ、対立するかもしれない。かつての東京都銀行税条例事件、神奈川県臨時特例企業税条例事

件などは、当該地方団体の自発的で意欲的な試みの姿勢そのものまでもが否定されるべきものではないとしても、法の解釈論としては、問題の税制は、地方税法の大きな枠組みを理由なく逸脱したもので、適切ではないといわざるをえないであろう。

第二に、地方団体の課税権の行使は、国の税制がそうであるのと同様に、住民の権利や利益の侵害の可能性を帯びている。その場合には、憲法上の租税条例主義、平等条項、財産権保障などの法的保護の範囲をどこまで及ぼすか、が問題となる。

地方税の領域においては、しばしば応益原則、応益課税が主張され、強調されるが、その法的意味については慎重な検討が必要である。応益原則は、住民がその住所地の行政や財源を支えるのは当然であるという意味で、課税の一般的根拠や一般的正当性を意味するのであって、租税負担の配分原則を意味するものではないというべきである（行政からの受益を数量化し、それに対する対価として税を徴収するものではない）。ふるさと納税の問題の一つは、住民がその住所地の税負担を支えるべきという住民自治の基本原則を逸脱するとともに、住所地の地方団体と国の負担により、寄附先の地方団体の財政が潤うことにある。税とは何か、地方税は何のためにあるのか、現状の仕組みの下で「寄附文化」なるものは育つか、などという基本的な視点からふるさと納税の存在自体を見直すべきである。

租税条例主義は、形式的に捉えるべきではなく、国民健康保険税とその実態や運用を同じくする国民健康保険料についても同様に規

(41) 田中治「地方消費税の諸問題」租税法研究16号104頁（1988年）。

律を及ぼすべきである。固定資産税の減免については、地方団体の適正な裁量の範囲内にあることが求められるが、平等原則が働く場面があるかもしれない。また、その際の「公益」の概念については、より具体的で明確な基準が求められるであろう。

第三に、地方団体が地域の実情や必要に応じて新たな法定外税を創設する際には、効果論に基づく政策と法的規律による租税制度との適切な調整が必要になる。

例えば、森林税は環境政策の一環としても、あるいは経済政策の一環としても重要であり、その効果は期待されるところであろう。しかしながら、そのような効果や社会的、経済的意義があるということと、憲法をはじめとする法的規律の下でどのような税制を構築する

かということとは、明確に区分して検討する必要がある。例えば、①租税は、普通税が原則であるが、問題の税を目的税にするとすれば、そのことの意義と問題は何か、②問題の税を課税する根拠は何か、その税の担税力は何か、その担税力はどのようにして測定するのか、③納税義務者と課税対象は適切に結びついているか、納税者に過度の負担を求めることはないか、④税をどのようにして徴収するか、特別徴収義務を課す場合の範囲と要件をどのようにするか、⑤納税義務者や特別徴収義務者に対する説明やその納得を得るための手続をどのように整備するか、⑥税の運用や執行状況に対する評価と検証の仕組みをどのように整備するかなど、税の実体および手続の両面において制度を整える必要がある。