

地方公共団体における法定外税創設に関する問題点

伊 川 正 樹

はじめに

このほど政府が発表した地方財政改革（いわゆる「三位一体の改革」）において国から地方への財源移譲が明記されたことにより、地方公共団体は自らの努力による財源の確保が求められることになった。しかしながら移譲される具体的な税目は明らかにされておらず、今後も財源確保という切実かつ喫緊の課題は地方公共団体当局者の頭を悩ませ続けることになりそうである。

地方公共団体が自主課税権を行使して現行地方税法の枠内

で財源を拡大させるための手法としては、（１）超過課税（一条一項五号参照）、（２）法定外税（法定外普通税と法定外目的税をあわせて以下このようにいう）の利用（四条三項、五条三項）、（３）受益による不均一課税および一部課税（七条）などが考えられる。このうち、法定外税の創設は地方公共団体による独自の課税権行使として注目を集め、一定の成果が期待されている。

もっとも、それは課税権の行使である以上、租税条例主義の遵守や納税者の人権に対する配慮といった憲法上の限界に留意しなければならないことはいうまでもない。しかしなが

ら、現在各地方公共団体における法定外税新設の議論を見てみると、財源確保という側面に力点が置かれ、納税者ないし住民の意見が十分に反映されないために両者の衝突が起きていると思われる事例が多く存在する。

地方公共団体の法定外税についてはいくつかの検討が行われているが¹⁾、本稿では法定外税を創設する際に留意すべき法律上および理論上の課題のうち、(1)課税対象の選定および(2)法定外普通税と法定外目的税をめぐる問題点に焦点を当てて論点を指摘し、若干の検討を加えることにしたい。

一 法定外税の動向

(一) 法定外税の分類

現在、全国各地の地方公共団体で実施ないし検討されている法定外税は、内容に応じて次のように分類することができる²⁾。

- (ア) 受益と負担との関係に着目した応益的法定外目的税
- (イ) 所得税的な関係に着目した法定外目的税
- (ウ) 受益と負担との関係に着目した応益的法定外普通税

(エ) 所得税的な関係に着目した法定外普通税

以下、この分類を基礎としていくつかの問題点を指摘してみよう。

(二) 応益的法定外目的税の問題点

上記(ア)の類型にあてはまるものは、さらに(a)環境保全を目的とし、その汚染原因者に対して一定の負担を求める原因者負担の構成をとるもの³⁾(産業廃棄物税(三重県)、産業廃棄物処理税(岡山県)、産業廃棄物埋立税(広島県)、産業廃棄物処分場税(鳥取県)、乗鞍環境保全税(岐阜県)、一般廃棄物埋立税(多治見市)、環境未来税(北九州市)など)、(b)行政サービスの受益者に対し、一定の負担を求める受益者負担の構成をとるもの(遊漁税(河口湖町など)、宿泊税(東京都)など)に細分化することができる。

このような受益ないし原因行為と税負担とが何らかの形で結び付けられた目的税は、両者の関係の明確さから比較的住民の理解を得られやすいであろう。しかしながら、これらの税は当該公共団体の住民に負担を求めるのではなく、いわば「よそ者」に対する課税であることが多く、納税者が租税立法の制定過程に関与できないという意味で、租税条例主義の形

骸化という大きな問題をはらんでいるといえる。さらに、そのような課税対象の選択と関連して、当該税が想定している受益ないし原因行為と負担との均衡が適切かどうかという点も問題となる。この点については後に取り上げる(後述、二)。

(三) 応益的法定外普通税の問題点

上記(ウ)に該当するのが、太宰府市の「歴史と文化の環境税」である。これは同市内の有料駐車場に駐車する行為を課税客体とする、「本市固有の歴史的文化遺産及び観光資源等の保全と整備を図り、環境にやさしい。歴史とみどり豊かな文化のまち」を創造するために課する歴史と文化の環境税⁴⁾(大宰府市歴史と文化の環境税条例一条)とされている。税のしくみや条例の文言からは目的税のような印象を受けるが、本税は「目的税的な普通税⁵⁾」とされている。法定外普通税の創設のみが許容されていた旧法下においても、事実上、税収の用途を特定して普通税を目的税的に運用する実務が行われていたが、法定外目的税の創設が認められた現行法の下においてはこのような税をどのように評価すべきだろうか。後に言及する(後述、三)。

二 法定外目的税における受益関係

目的税が一定の受益関係または原因関係(以下、「対応関係」という)を前提にしなければならぬかどうかは以下に見るとして、ここでは前記分類(ア)の(b)に属する目的税の対応関係について考えてみたい。どの程度の対応関係をもって適切な目的税といえるであろうか。検討のために、アメリカ合衆国イリノイ州において訴訟となった三つの事例を参照し、わが国におけるいくつかの法定外目的税ないしその案と比較してみよう。

(一) Coyn 判決(一九七八)⁶⁾

Moine 市は条例により「市第一特別サービス区域」を定め、同区域内に所在する財産に対して、市が行うショッピングモール建設・維持の資金に充てるために付加税(additional tax)を課した。原告は、このショッピングモールによって想定される「利益」は特別サービス区域固有のものというよりもむしろ市全域に及ぶものであるので、「特別サービス」として扱われるべき性格のものではないと主張して、同税を争った。

判決は、同市はホームルール自治体であり（州憲法七条一節）、「特別サービスを提供する区域を法律により定めて、その特別サービスを提供するために生じる債務の支払いに充てるために、付加税を課す」権限を有する（同条六節（一）（二））ことを前提として、そのような課税に際して自治体に要求されることは課税区域がサービスを受ける区域でなければならぬことであり、その決定についての第一次決定権はホームルール自治体に留保されているとの一般論を導いている⁷⁾。そのうえで、課税区域とサービスの受益区域との間に必要な相関関係の程度および方法は憲法の文面から明らかではないし、立法制定過程からも見出すことができないので、合理的な根拠 (rational basis) のみが必要であると解している。結論として、建設が予定されているショッピングモールが市全域にもたらすであろう潜在的な影響は、「市第一特別サービス区域」に対して特別サービスを与えるに扱ふことを禁止するものではないとし、たとえ他の区域にも利益をもたらすとしても、市の決定が同区域に特別サービスがもたらされるであろうと合理的に期待しうるものであれば、本件課税は憲法に反するものではないと述べている⁸⁾。

本件は、課税に関するホームルール自治体の広範な裁量権 (retailer's occupation tax) を定め、同局が行う McCormick Place⁽²¹⁾ の拡張事業のために発行した債券の返済に充てることを条例によって決定した。同税の課税対象は、当該事業によって直接の利益を受けると定められたクック郡内の三つの地域に所在するレストラン等の飲食店に限定された。

本件では課税対象とされた飲食店のオーナーとその客が同税の違憲性を主張したのであるが、その主な争点は、(一) 制定法の目的はクック郡の全住民に利益を与えることであるのに、課税対象者のわずか二%の者に直接利益を与えるにすぎないので、課税区域の線引きは合理的な根拠を欠く。したがって、憲法上の均一条項 (uniformity clause)⁽²²⁾ に反する課税であり、郡全域に適用するか、またはごく少数の直接利益の受益者にのみ課税すべきである、(二) レストランおよびフルサービスのバーはテイクアウトを含む飲食物の全販売行為に課税されるのに対し、他の種類の飲食施設ではテイクアウトの販売行為には課税されない⁽²³⁾。この区別は合理性を欠く、(三) 本税は全飲食業者ないし食料品の全小売業者に対して課されない⁽²⁴⁾ので、同局の拡張計画の資金獲得のために課税対象をレストラン等に限定することは小売職業税として憲法違反である、というものであった⁽²⁵⁾。

を前提に、憲法の解釈として「特別サービス」の内容形成を当該自治体に委ねる判決を下している⁽²⁶⁾。形式的な法解釈論としては妥当な判断といえよう。

(二) Geia's Cafe 判決（一九九二）⁽²⁷⁾

本件も次に見る Allegro Service 判決もいずれも、州法によって定められた機関であるメトロポリタン・ビア・博覧会局 (The Metropolitan Pier and Exposition Authority、以下「博覧会局」という) が条例を制定して課税を決定した税について争われたものである。同局はその行う事業の資金獲得のために一定の金額の範囲内で債券を発行する権限が制定法 (Metropolitan Pier and Exposition Authority Act (Ill. Rev. Stat. 1991, ch. 85, par. 1221 et seq.))⁽²⁸⁾ によって与えられており、その返済のために同法が列挙する税を条例により課すことが義務づけられていた。

それに基づき、博覧会局は(一) 販売された店内で消費される飲食物の全販売行為、および(二) 販売された飲食物とその店外で消費される場合（すなわちテイクアウト）でも、それがレストランないしフルサービスのバーで販売されたものであればその販売行為を課税客体とする小売職業税

イリノイ州最高裁判所の結論は上告棄却である。その理由は多岐にわたるが、ここでは州議会が課税対象を選択するにあたってどのような受益関係を見出し、課税根拠として妥当なものと判断されたかに絞って見てみよう。

上記の原告の主張はいずれも均一条項を求め憲法上の均一条項に基づくものである。同州の先例⁽²⁹⁾によれば、非財産税の分類は、課税される者とされない者との現実かつ実質的な相違 (a real and substantial difference) に基づかなければならず、立法目的ないし公共政策と何らかの相当な関係 (some reasonable relationship to the object of the legislation or to public policy) を有しなければならぬ⁽³⁰⁾。本件において州議会が行った課税区域の選択は、域外からの流入客の増加によって利益を受けるとの見込みを前提としており、次のような考慮に基づいている。すなわち、本件拡張計画によって会議参加者が増加し、彼らは会議期間中ホテルに滞在し食事をフルサービスのレストランで取ることが合理的に推測される。彼らがホテルの部屋で自炊をすることはないだろうと推定することは合理的である。それによって受益者が特定され、雑貨店などの販売した飲食物がその店内で消費されないような事業者を課税対象に含めないことには理由がある。

このような考慮は経済的な影響を予測した調査書によって裏づけられることができる。したがって、課税される者とされない者との現実かつ実質的な相違を見出すことができ、それは立法と相当な関係を有するため、均一な課税を実現しているといふことができるとしている。

(三) Allegro Service 判決（一九九六）¹⁷⁾

この事案は、シカゴの二つの空港（O'Hare Airport and Midway Airport）で事業を行うバス、パン、リムジンなどの商業的輸送車輛の運転手らが、博覧会局によって課された空港出発税（airport departure tax）の違憲性を主張して争ったものである。同税も前掲の Geia's cafe 判決と同様、McCormick Place の修復および拡張計画にかかる債券返済資金の獲得を目的とするものであり、シカゴ市への観光客の流入の増加、ひいては地域経済の活性化を目的としていた。

なお、シカゴ市内で商業的輸送車輛の営業をするためには市が発行する営業用運転免許を取得することが必要であり、免許取得者は一定の税負担が課されていた。他方、そのような免許を保有していない運転手は空港から市内への乗り入れが禁止されており、郊外または州外で営業を行っていて、税

負担をしていなかった。本件の税はこのような免許を保有しない運転手を対象として課税するものであり、本件訴訟はそのような運転手らが提起したものである。原告らの主張は、McCormick Place の拡張計画の実施に伴う観光客の増加により経済的利益を受ける可能性が高いのは市内で営業活動をするることができる運転手であり、原告らの受ける利益は間接的すぎて課税対象とされるに足りず、ここに免許保有運転手との間に現実かつ実質的な相違を見出すことができるのであって、両者を同一に扱う本件課税は均一性条項に反するものである。

判旨は、まず均一性条項の解釈について先例を引用したうえで、「過少に包括的（underinclusive）」または「過度に包括的（overinclusive）」な分類ならば均一性の要件が侵害されると述べている。そして前掲 Geia's Cafe 判決と同様、制定法は合憲性の推定を受け、課税目的に関して立法による分類に広い裁量が認められるのであって、その分類を争う者はそれが恣意的または不合理であることを立証する責任を負っていると述べて、結論的には本件においても原告らの立証不十分を理由に訴えを退けている。

本件において、博覧会局が税条例制定に際して本件原告ら

を課税対象に選択したことについて見てみると、次のような認定をしていることに注意すべきである。すなわち、(一)市内での営業免許を保有する者も保有しない者も、空港から郊外および州外への営業に関しては競合関係にある。したがって、空港から市内へ移動する乗客の増加に関しては免許を保有しない運転手は競争から排除されるものの、市外へ移動する乗客の増加に関しては免許を保有しない運転手の営業機会が増加する。(二) McCormick Place で大きなイベントが行われている最中には市内のホテル利用者が増加し、他の利用客は郊外のホテルへと流れることになり、空港から郊外のホテルへ向かう乗客が増加する。(三) 本件拡張計画の実施により、郊外や州外の近隣地域に居住する者が見本市などのイベントに行くためにバスなどの公共交通機関を利用する機会が増加される。(四) 本件拡大計画の実施により、McCormick Place 以外のさまざまな施設へ向かうルートの開拓が見込まれ、バス会社などは McCormick Place で行われる会議とホテルとのシャトルバスという新たな市場が開拓される。

博覧会局はこのような認定を行うに際し、具体的な数値を示したマーケティング調査を基礎としている点が注目される。本質的にはこのような調査の内容の妥当性が問題となるだる

うが、裁判所は原告らがそれを否定する証拠ないしデータを示していないので、同局の認定は法的に十分な正当性を提示していると判示している。¹⁸⁾

(四) 若干のコメント

以上三件の判決は、いずれも課税当局の憲法上ないし制定法上の課税権限を根拠としてその広範な裁量権を前提に判断を下しており、原告がそれを覆すだけの立証責任を果たしていないことが判決の分かれ目となっていると思われる。したがって、これらの判決を理解するにはそのような米国内における地方自治体特有の事情および立証責任について顧慮する必要がある。

そのような検証は別稿に譲るとして、ここでは課された税における課税対象とその用途との関係に着目して、課税を根拠づけるだけの正当性について理論的に検証してみよう。上記 (一) Coryn 判決は課税対象とするに足りるだけの受益関係が十分に認められるかどうかは疑問を抱かざるをえない。

同判決は受益関係を積極的に特定したというよりも、むしろ消極的に否定する根拠はないとの判断を下したとの印象を受ける。上記 (二) (三) の両事案の場合には、あくまで受益の

可能性を示したにすぎず、果たして実際に税負担を求めることができるほどの受益があるかどうかは疑問を拭い去ることができない。

しかし、これらの判決を取り上げたのは、上記(二)(三)の事案において、博覧会局の事業計画によって利益を受けることが予想される者を経済的な指標によって特定し、そのような者に対してのみ受益者として課税することを妥当と認めている点に注目すべきと考えるからである。上掲の三件の事案は、課税当局が課税対象の選択にあたり、マーケティング調査などを用いて実証的に受益を測定している。

ところで私見では、目的税には一定の対応関係が必要であると考えている²²⁾。その根拠は、課税し、その税収の用途を特定するためには住民ないし納税者の同意が必要であるからである。受益と負担の関係が明らかである場合にそれに関連づけることは民主的な財政運営、ひいては地方自治の本旨を実現するものである。したがって、課税当局は住民ないし納税者に対して具体的な説明を行い、同意を得ることが義務づけられているのである。具体的、実証的に課税根拠を示し、課税対象の選択の理由を開示することにより、住民ないし納税者は当該税およびその用途を理解することができ、それぞれ

の立場からの意思表示をするための情報を得ることができ。また、そのような情報を基礎として争訟手続に供することも可能である。このような観点から、上掲のイリノイ州における課税の例は内容の当否よりも、住民ないし納税者に手続的な保障を与えているというシステムを参考にすべきなのではないだろうか。

(五) 補論

本稿のテーマとはやや離れるが、上記(二)(三)の両事案については次のような点を指摘することができる。

両判決で問題となった税の構造は、実質的にはいわゆる特別賦課金 (special assessment) である。これは地方公共団体がある特定の事業を行うために債券を発行し、その返済資金を獲得するために「特別の利益」を受けける者に一定の金銭負担を求めるといふものである²³⁾。一般に税よりも受益と負担の対応関係が密接にとらえられ、この点で税と区別される。

しかしながらこれらの税は実質的には特別賦課金でありながら税として制定され運用されているのである。このような税が制定された背景には、博覧会局という行政機関の憲法上の性格が関係している。すなわち同局は州法によって設置され

ていると思われる。

(六) わが国の法定外目的税の例

以上のことを参照しながら、わが国の法定外目的税について二、三の検討を加えよう。

(一) 東京都宿泊税

まず、東京都が二〇〇二年一月一日より実施している宿泊税について見てみよう。同税の目的は「国際都市東京の魅力を高めるとともに、観光の振興を図る施策に要する費用に充てる」こととされており(東京都宿泊税条例一条)、ホテル等の宿泊客を納税義務者としている(同一条)。このような税の創設にあたり、都税調は次のような答申をしている。やや長い引用しよう²⁴⁾。

「東京は世界有数の国際都市であり、ほとんど毎日のように、世界各国から、あるいは、全国いたるところから、多くの旅行者やコンベンション客が来訪している。しかし、近年、世界他都市の旅行者受入数と比較すると、その伸びは衰えている。

これら数多くの旅行者等の訪問は、都市の活性化をもたらす源泉として経済的波及効果も大きく、その受入数の増

大を図ることは、都の重要な政策課題として位置づけられている。一方で、これらの旅行者等は、都が提供している様々な行政サービスを無意識のうちに受けているという一面がある。

国際都市としての魅力を高めるための施策を協力を展開し、旅行者等の受入数の増大を図りつつ、一方で、旅行者等にとって過大とならない範囲で行政サービスに対する負担を求め、それを東京の魅力を高める施策に振り向けていくという好循環を形成していくことは、国際都市東京のポテンシャルを高める上で重要な意義を有するものである。¹¹⁾

この答申の内容から見ると、前掲の Allegro Service 判決における空港出発税と性質・目的が類似している。答申の述べる内容は一般には是認できるだろうが、同税の創設にあたり具体的な検討を行った形跡は見られない。本税は主に東京都外の地域から都を訪れる者を課税対象とするものであり、いわば「よそ者」に対する課税という性格を帯びている。したがって、「旅行者等」が「都が提供している様々な行政サービスを無意識のうちに受けている」ということは一般には是認できるとしても、そのような者がかかる理由で課税対象とするためにはもう少し慎重な配慮が必要なのではないだろうか。

なお、同答申は「税金については、国際都市としての魅力を高める施策が広範に存在することに鑑み、原則として、その用途を特定しないことが望ましいと考える。ただし、その一部を、観光客と国際会議等の誘致を目的として活動している団体等に対する交付金として運用するなど、千客万来の世界都市」を目指す都の観光施策等の推進とからめ、検討されるべきである。」¹²⁾としており、条例や都のホームページなどにおいてもそれ以上の具体的な使途は明らかにされていない。確かに「国際都市としての魅力を高める施策」は広範であり、行政需要に柔軟に対応することは必要であるが、その内容を明らかにして税収がその使途に充てることは確保されなければならない。それを明確にすることができないのであれば、そもそもそのような課税目的は妥当なものかどうかが問われることになる。¹³⁾

(2) 豊島区放置自転車等対策税(案)
豊島区区税調査研究会は法定外税の活用に向けて、「放置自転車等対策税」および「ワンルームマンション税」の導入を構想している。ここでは特に前者の税について検討してみよう。

同税は、鉄道駅周辺の放置自転車への対策を目的として、

その誘因者である鉄道事業者を納税義務者とするものである。¹⁴⁾

すなわち、改正前の「自転車の安全な利用の促進及び自転車駐車場の整備に関する法律」においては「官公署、学校、図書館、公会堂等公益的施設の設置者及び百貨店、スーパーマーケット、銀行、遊技場等自転車の大量の駐車需要を生じさせる施設の設置者」に対し、「その施設の利用者のために必要な自転車駐車場を、当該施設若しくはその施設内又はその周辺に設置するように努めなければならない」(五条二項)とされ、併せて「地方公共団体は、商業地及び近隣商業地域内で条例で定める区域内において百貨店、スーパーマーケット、銀行、遊技場等自転車の大量の駐車需要を生じさせる施設で条例で定めるものを新築し、又は増築しようとする者に対し、条例で、当該施設若しくはその施設内又はその周辺に自転車駐車場を設置しなければならない旨を定めることができる」(同条三項)とされていたの比べ、鉄道事業者に関する規定が設けられていなかった。その後、同法を改正した「自転車の安全利用の促進及び自転車等の駐車対策の総合的促進に関する法律」において鉄道事業者についての規定が設けられたが、駅周辺の放置状況は引き続き深刻な状況にあり、鉄道事業者のさらなる協力が必要と判断した結果、このような税を課す

ことが提案されたのである。

この答申の中で目を引くのは、自転車等の放置の問題が駅周辺の地域を中心に存在しており、鉄道事業者がこの問題の誘因者であることが他地域との比較で明らかにされている箇所である。すなわち「駅の周辺と、駅から比較的離れた区域との間では、放置の状況に明らかな違いが見られる。例えば、大型小売り店舗が存在しても、放置自転車等がほとんどないという駅から比較的離れた地域がある。また、逆に大型小売店舗がない場合でも駅周辺には放置自転車が山積している。」として、「このように、放置されている自転車等の大半が鉄道利用者であるという事実は動かしがたく、鉄道事業者の誘因者としての立場からの、この問題への誠実な対応が求められる。したがって、駅における営業収益の一部を、当該駅に起因する放置自転車の解消活動へと振り向けることには十分な合理性があると思われる。」と述べている。¹⁵⁾

このような理由づけは、課税対象の選択に合理性を与えるほどの正当性があると思われる。抽象的ないし一般的に課税対象となるべき対応関係を定めるのではなく、具体的に課税することによって使途との関係が明らかにされ、納税者に対する説明責任を果たすことになるのである。その意味でこの

豊島区の例は適切なものといえることができるが、さらに放置自転車等の原因が鉄道事業者によって引き起こされていることを具体的な数値によって示すことが必要となる。この点は資料からは明らかではないが、詳細に数値化をして課税根拠を示すことで、納税者のその後の争訟手続に仕することに
なる。

三 法定外普通税か法定外目的税か

前記一(一)で紹介した分類を行った占部教授は、前記(ア)の類型を「理論的にはこれが法定外目的税の典型」とし、同(エ)を「理論的には法定外普通税の典型」とされ、実定地方税法が許容する法定外税の類型と理論上のそれとを区別して理解されている。ここで前記分類(イ)および(エ)に見られる「所得税的な関係に着目した」税とは、受益や負担と関係なく、所得の稼得行為に担税力を見出し課税対象とするとの意味に理解することができる。

同教授が指摘されるように、地方税法を含めた実定法上、普通税および目的税についての定義は存在せず、その区別も明確ではない。したがって、一般に理解されているように、

である。法定外税では両者は実質上区別されるところか、「普通税を目的税的に」運用してきた。そもそも法定外税は、昭和一五年に法定外独立税の設定・変更に関して、それまでの内務・大蔵両大臣による許可制度から、首長公選制に伴い総理大臣への届出制へと変更されたことに端を発して全国的な新税ラッシュを見せたが、シャープ勧告により雑多な税を整理する趣旨で規制が課せられたという経緯があるものの、法定外税が普通税に限られ目的税が禁止された理由は、特別の受益関係がある場合には分担金制度(地方自治法二二四条)を活用できることに加えて、地方税法の統一性の維持という観点である。しかし実際にはこのような制約は「普通税の目的税的運用」により形骸化を見せていたのであり、また都市計画税、自動車取得税などの法定の目的税が充実の方向となってきたこともあって、地方分権推進委員会の勧告によって「住民の受益と負担の関係が明確に」なることを理由に、法定外目的税の新設が地方税法上認められるに至ったのである。したがって、旧法下で法定外税を普通税に限定し、目的税を禁止していたのは政策的な理由に基づく措置であったといえる。

法定外普通税の目的税的運用という問題は、これを積極的

両者の区別は使途の特定性の有無で判断されるのである。しかしあくまでこれは実定法上の扱いであって、理論的には、目的税にはその使途特定を理由づけるための何らかの受益関係ないし原因行為の存在が必要である。その意味では、前記(イ)に該当する目的税は使途特定性の理由づけを欠いているし、同(ウ)は受益と負担との均衡を欠き公平性の観点から疑問が残る。

ただし、実定法ではこのような理論上の制約は課されておらず、法定外目的税には受益と負担との関係が要求されているとはいえず、またそのような関係に着目して法定外普通税を構成することも許容されていると解することができる。

私は以前、目的税と受益者負担金ないし分担金との関係について、現行法上は目的税が「受け皿の性格」を有しているため、受益者負担金の性格をもつ金銭負担をも目的税というカテゴリーに包含していると述べたことがある。その際、本質的な問題解決としては両者の区別の明確化を図るべきであるが、現行法を前提とするならば、むしろこのような曖昧な性格をフレキシブルなものにとらえ、活用を図っていくべきとの趣旨の提言を行った。

さらにここでの問題は、普通税と目的税との区別の曖昧さに解せば、法の欠缺状態に柔軟に対応した措置であると見ることができると、両者の創設が可能になった現行法の下では、解釈を異にしなければならないのではないか。

確かに、地方税法上、両者の相違に触れた規定はなく、さらに創設手続および総務大臣の同意基準も法文上まったく同一である。しかしながら、法定外目的税の創設が地方税法に明文によって規定された趣旨は、「住民の受益と負担の関係が明確になり、また課税の選択の幅を広げることにもつながること」と説明されており、あえて同一法の中で別個の課税体系を新たに規定したことから、両者は区別して扱われなければならないと解すべきだろう。

普通税と目的税との性質上の相違は使途の特定性であるが、目的税が使途を特定することができるのは、課税対象との間に何らかの関係を有するからである。このことは、ある租税の賦課・徴収およびその使途について住民に対してアカウンタビリティを果たし、その同意を得るといって民主主義の根幹にかかわる問題である。その意味で、財政民主主義の原則(憲法八三条、八四条)によって論拠づけることが可能なのではないだろうが、

いみじくも、前掲の太宰府市が実施した法定外普通税は

「歴史と文化の環境税指定駐車場協議会」が徴収業務を八月一日朝より一斉に停止し、事実上、同税の執行がストップしてしまうという事態が報道されている。同税については駐車行為という同市の課税客体の選択に導入当初より反発が強かったことがそもそもの問題であったようであるが、その税収の使途を具体的に明らかにせず、普通税として創設した点にも問題があると思われる。また同様に、杉並区のいわゆるレジ袋税(すぎなみ環境目的税)は、当初普通税としての導入を目指したが議会の同意を得られなかったために目的税に転換させて条例を制定したとの経緯がある。

これらの問題は、本質的には課税客体をどのようなものを選択するかということが問題であるが、法定外税は「スキマ税」と称されるように、すでにほとんどの課税対象が国税または法定地方税によって網羅されているために、この点を嚴格に解すると法定外税制度を許容した趣旨が損なわれてしまう(地方税法二六一条、六七一条、七三三各条一号における消極要件参照)。したがって、ある程度の選択の裁量は地方公共団体に認められるべきであるが、他方でその選択された課税客体と税収の使途との関係を明確にする努力が要求されると考えるべきである。

おわりに

地方自治制度は住民自治と団体自治をもって地方自治の本旨として憲法上保障されている(九二条)。その本質は「住民による政治」であり、財政活動にかかる歳入と歳出の問題もまさに住民の意思が反映されるべきテーマである。法定外税は行政需要に応じて新たな税負担を求めるべきかどうかという判断に始まり、何をまたは誰を対象として負担を求めるべきかとの選定が必要となる。さらにそれは特定目的だけに税収を充当するかどうかとの観点から普通税が目的税かという選択の問題も含んでいる。本文でも触れたように、現行地方税法にはこのような問題に関して法定外税に制約を加える規定は総務大臣の同意要件が置かれているだけであって、本質的には各地方公共団体の自主的な判断に委ねられているものと解される。しかしながら、他方では納税者となる住民、さらには住民以外の者に負担を求める場合にはその者の権利を不当に侵害するものであってはならないとの制約は課せられてしかるべきである。

本稿ではこのような双方の視点からいくつかの問題を取り

上げて検討し、指摘したのであるが、各地方にはそれぞれ特有の事情があり、統一的な制約原理を課すことが困難であることは周知のとおりである。したがってその調整を図る手段は、政策形成において住民の意思が尊重され、住民以外の納税者にも説得的な課税システムおよび歳出システムを構築する必要がある。

(注)

- (1) 例えば、水野忠恒「法定外地方税における地方団体の課税権とその限界」地方税五二巻五号(二〇〇一年)二頁、福家俊朗「自治体課税権の隘路」法政論集一九四号(二〇〇一年)一頁なご。
- (2) 占部裕典「法定外普通税と法定外目的税」税五七巻二号(二〇〇二年)九五頁。
- (3) 環境税としての法定外税については、さかあたり、中里実「地方環境税のあり方について」税五七巻一号(二〇〇二年)三頁参照。
- (4) 大宰府市税制審議会「大宰府市観光環境税(仮称)の新設について(答申)(案)」(平成一三年七月二二日)三頁。
- (5) その評価については、藤原淳一郎「法定外普通税の今日的課題(上)」税三四巻三号(一九七九年)二二五～二二六頁。

- (6) *Coryn v. The City of Moline*, 71 Ill.2d 194 (1978).
- (7) *Id* at 200-201.
- (8) *Id* at 201-202.
- (9) 州憲法七条六節(B)による「特別サービス」という用語はそれ自体かなり広範かつ無制限のものではないが、「リハラルに解釈されるべき」とされてくる。See, *id* at 200.
- (10) *Geja's Cafe v. The Metropolitan Pier and Exposition Authority*, 153 Ill.2d 239 (1992).
- (11) 70 IllCS 210/1 *et seq.* (West 2003).
- (12) シカゴ市にある「メトロピタンピアおよび見本市施設」北米最大の巨大施設である。
- (13) 州憲法七条二節は次のように規定する。「非財産税ないし負担金の賦課対象ないし客体を分類する法においては、その分類は相当なもの(reasonable)でなければならず、各分類における賦課対象ないし客体は均等に課税されなければならない。……」
- (14) *Geja's Cafe* at 247-248.
- (15) *Searle Pharmaceuticals, Inc. v. Department of Revenue*, 117 Ill.2d 454, 466-468 (1987).
- (16) *Geja's Cafe* at 247.
- (17) *Allegro Service, Ltd. v. The Metropolitan Pier and Exposition Authority*, 172 Ill.2d 243 (1996).
- (18) 本件税は、乗客あたり一ドルまたは車幅や定員に応じた比例税率により課税される。なお、タクシーまたはレンタカーは

- 台あたり二ドール、定員二四人以上のバスやバンは一台あたり二
 テドルなみの上限が定められている。70 ILCS 210/13 (F)
 (West 2003)。
- (19) Allegro Service at 250-251, *cited* Searle Pharmaceuticals,
 Inc. v. Department of Revenue, 117 Ill.2d 454, 466-468 (1987),
 Northern Illinois Home Builders Ass'n v. County of Du Page,
 165 Ill.2d 25 (1995), *supra* Geja's Cafe, Federated Distri-
 butors, Inc. v. Johnson, 125 Ill.2d 1 (1988)。
- (20) *Cited* G.Braden & R.Cohn, The Illinois Constitution: An
 Annotated and Comprehensive Analysis 416 (1969)。それによ
 り「立憲法が分類に基いて(ある財産税を)
 定義し課税する場合は、定義された分類は適切にその範囲に属す
 る者のみが含まれるなければならない」と、その一部に属するものが相
 対的な差を排除してはならない」と説明されている。
- (21) Allegro Service at 257-258, 260。
- (22) 伊川「目的税に関する基礎的考察」名城法学五一巻四号(二
 〇〇二年)一七頁。
- (23) 詳しくは、田中治「特別課徴金の賦課目的と賦課方法」同
 『アメリカ財政法の研究』(信山社・一九九七年)一五三頁以下
 参照。
- (24) Valente, McCarthy, Jr., Britfaut, Reynolds, State and
 Local Government Law 5th ed., West, 2001 at 558-559 以下に
 ある「Benefits Taxes」として取り上げている。
- (25) 伊川「目的税の再検討」日本租税理論学会編『相続税の再検
 討(日本租税理論学会誌13)』(法律文化社・近刊予定)。
- (26) 東京都税制調査会「東京都税制調査会報告書」(平成二二年一
 月三〇日)七〇頁。
- (27) Metropolitan Pier and Exposition Authority Act (70 ILCS
 210/13 (West 2003)) 二三条(ウ)は、ホテルの経営者に対す
 る一定の営業税を課すことを定めている。もっとも同税および
 空港出発税は間接税であり、この中で東京都の宿泊税とは区別
 される。
- (28) 前掲注(26)。
- (29) <http://www.tax.metro.tokyo.jp/book/guidebook/g-8.htm>
http://www.tax.metro.tokyo.jp/oshirase/2001/200111_hotel.htm
 参照。
- (30) 放置自転車「等」対策税となっているのは、後掲の「自転車
 の安全利用の促進及び自転車等の駐車対策の総合的促進に関す
 る法律」の改正に対応して、自転車に加えて原動機付自転車に
 も対処できるように配慮したためである。
- (31) 豊島区区税調査研究会「豊島区区税調査研究会報告書(豊島
 区における法定外税の導入に向けて)」(平成一三年二月)三
 八〜四三頁。
- (32) 同三九〜四〇頁。
- (33) 金子登「租税法(第九版)」(弘文堂・二〇〇三年)一六頁。
- (34) 伊川・前掲注(22)一七頁。
- (35) 占部・前掲注(2)九三頁参照。
- (36) 伊川・前掲注(25)。
- (37) 法定外税の歴史的経緯については、斎藤武史「自主課税行政
 史序説」政治をめぐって二二号(二〇〇一年)三三頁以下参照。
- (38) 南博方・原田尚彦・田村悦一編『行政法(三)』[第三版]。(有
 斐閣双書・一九九六年)一九五頁(村井正執筆)。
- (39) 石田直裕・丹下甲一・丸山淑夫・原田淳志『地方税』(成文
 書せいし・二〇〇〇年)七四頁。
- (40) 「地方分権推進計画」(平成一〇年五月二九日)。
- (41) 毎日新聞二〇〇三年七月二〇日。
- (42) 久世公亮「新税イロイロ(二)」自治研究七八巻二二号(二〇
 〇二年)九一頁。