

日本エネルギー法研究所 2023年度特別研究講座 講演録

- I 日時 : 2024年3月13日(水) 14:00~16:00
- II 場所 : 日本エネルギー法研究所会議室
オンライン会議システム (Microsoft Teams)
- III 講師 : 東京大学大学院法学政治学研究科 斎藤 誠 教授
- IV 演題 : 「法定外地方税の課題 - 回顧と展望」
- V 内容

◇開講挨拶

日本エネルギー法研究所理事長の野村でございます。2023年度の特別研究講座の開会に当たりまして、一言皆さまにご挨拶を申し上げます。本日はご多用のところ、本講座にご出席いただきまして誠にありがとうございます。

また、当研究所活動に対しましても、平素より格別のご高配を賜り、この場をお借りして厚く御礼を申し上げます。本日は先ほども司会からありましたように、東京大学大学院法学政治学研究科教授の斎藤誠先生を講師にお迎えして、「法定外地方税の課題—回顧と展望」というテーマでご講演いただきます。

斎藤先生は1986年に東京大学法学部をご卒業された後、東京大学法学部助手、筑波大学社会科学系講師、筑波大学社会科学系助教授、東京大学大学院総合文化研究科助教授、フライブルク大学客員研究員、東京大学大学院法学政治学研究科助教授を経て、2003年より東京大学大学院法学政治学研究科教授としてご活躍中でございます。また、ご専門は行政法と地方自治法でいらっしゃいます。

さて、近年では再生可能エネルギーの最大限の導入と環境保全の両立を目的として、地方自治体による再エネ事業者への課税条例制定の動きが見られることなどから、電力業界における法定外地方税への関心は高まりを見せております。

本日のご講演では、制度の概要や近時の動向などを踏まえつつ、法定外地方税の課題について、斎藤先生から貴重なお話を伺えるものと存じます。最後になりますが、本日のご講演が皆さまにとって有意義なものとなることを祈念いたしまして、簡単ではございますが、開会の挨拶に代えさせていただきます。

◇講演

野村理事長からご紹介いただきました東京大学の斎藤です。基本的にはレジュメに沿って進めたいと思いますので、それをご覧になりながらお聞きいただければ幸いです。

(はじめに— (1) 近時注目の動向から)

まず、はじめにとして、法定外地方税をめぐっては、最近、社会的にも注目されている動きがあります。レジュメには三つを挙げておきました。

一つは宮島訪問税というもので、宮島は、コロナ禍が収束していくと以前にも増してオーバーツーリズムになってきている。それで色々な行政負担も増えているということで、宮島を訪問する方々について、一人当たり 100 円を課税するという税が広島県の廿日市市で設けられています。宮島は島ですから、いわばゲートキーパーとして船がありますので、乗船の機会を捉えて税の徴収が比較的容易であるという面もあります。

二つ目が京都市の非居住者住宅利活用促進税です。これはいわゆる空き家税と言われています。ただ、国の法律が規定している空き家とは、やや異なった対象も含まれており、どのような目的で独自の空き家課税をするのか、様々な議論があって組み立てを工夫されたところ です。

三つ目が宮城県の再生可能エネルギー地域共生促進税です。太陽光パネルなどの再生可能エネルギー電源の立地に当たって、独自税を課すというものです。ちなみに、この宮城県の取り組みに先行して、岡山県美作市が事業用発電パネル税条例という条例を作ったのですが、総務省地方財政審議会では差戻しとなっております。法定外地方税は総務大臣の同意が必要なのですが、総務省が同意・不同意を決定するに当たって、専門的な見地から審議するのが総務省地方財政審議会です。その審議において、美作市事業用パネル税条例は課税対象の事業者があまり納得していないのではないかと、事業者と市の意見の開きがおおきく、両者の間でもう少し話を詰めなさいという趣旨で、差戻しがなされたということです。美作市の条例につきましては、総務省の手続きに進む前の段階ではありますが、私がエネルギー法研究所の研究報告書で若干検討したことがあります¹、参考資料として挙げていただいています。

このように、世間的にも注目を集める法定外税の例が、ここ 2~3 年で出てきています。

(はじめに— (2) 令和 5 年度 (1 1 月まで) に総務大臣同意があったもの)

次の(2)ですが、令和 5 年度に国との手続きに進んで、国が同意した法定外税としてどのようなものがあるのかと言うと、まずは先ほどの宮城県の再生可能エネルギー地域共生促進税が一つですが、もう一つの類型は核燃料税です。名前として核燃料税になっているのが、宮城、愛媛、佐賀の三県です。それから使用済み核燃料税という名前になっているのが薩摩川内市です。ただし、核燃料に関わるものは、新設や改正が条例であったわけではなく、従来あったものを更新するという形がとられております。更新の場合も総務大臣による同意が必要であり、いずれも、同意がなされています。各年度にどのような法定外税が設計され、地

¹ 斎藤誠「再生エネルギーと税による誘導—序論的考察」日本エネルギー法研究所編『2016-2018 年度再生可能エネルギー導入拡大の法的論点検討班研究報告書(JELI R-No.145)』(日本エネルギー法研究所, 2021 年) 29-55 頁参照。

方財政審議会の審議も含め、総務省の手続でどのような状況になっているのかということは、所管官庁である総務省の自治税務局のホームページを見れば出てくるのですが、紙媒体としては「地方税」という雑誌があり、自治税務局が責任編集して出版される雑誌ですが、そこに毎年、12月号に「法定外税の最近の情報について」という解説が載っていて、参考になります。

次に、法定外税は全部でどのような数のものがあるのかと言うと、令和5年総数では54団体65件となっています。平成12年、これは法定外目的税が導入された当時ですが、18団体18件でしたから、それなりには増えてきている。そして、宮島訪問税など、社会的に注目されるものがここ2~3年で増えてきているということはいえましょう。しかし、自治体全体で言うと、これは、市町村は日本全体で1,700余りあって、都道府県は47ありますから、自治体総数から見ると法定外税を活用している、或いは活用しようとしている自治体というのは、それほど多くはないということにはなろうと考えます。

（1. 租税の特質）

レジュメの見出し1に進みまして、税として法定外税を見るときに、租税とそうでない負担との切り分けをどうするのかということが問題になります。すなわち、租税とは何なのか、他の金銭賦課となりが違うのか。レジュメには書きませんでした。ちょうどここ1~2週間の間でしたか、オーバーツーリズム関係で新しく負担を求める制度を入れたいということで、私が新聞で見た中で二つの報道がありました。一つは富士山についての入山料を税金として検討するという方向で考える県が出てきています。富士山に登山された方はお分かりだと思います。今は寄付金的なものが設けられるにとどまっています。もう一つ、和歌山県高野町は、域内に真言宗の聖地高野山があり、観光客がやはり近年増加し、行政の負担が増えているということで、入山税というものを検討するという記事が載っていました。そうすると、同じような目的で、訪れる方々の金銭負担を設計する場合に、名称として、入山料なのか入山税なのか、性質として税なのか、負担金なのか、それとも寄付金にとどめるのか、検討しなければなりません。もう少し一般的な例で言えば、道路を通るときに道路使用料という形にするのか、それとも使用することについての税という形にするのかということが議論になります。どちらで設計するのがいいのか、或いはそもそもどちらかではできないのか。そうすると、そもそも租税とはなにかということ、法律や判例を踏まえて、まず押さえることが必要です。

そこで、レジュメには、サラリーマン税金訴訟における最高裁判所の判決を挙げておきました。この判決が出たのは昭和60年ですから非常に昔の話で、それはいったいなんだと言われる方もいるかもしれません。まず、給与所得者については、他の業種に比べて、税金の控除が色々と不利益になっているという状況があります。この訴訟が提起された当時は、今よ

りももっとそうであったのですけれども、課税にあたっての所得についての控除がサラリーマンは不利になっているということについて、大学教授であった大嶋正氏が訴訟を起こしたのです。サラリーマン税金訴訟が別名大嶋訴訟と言われるのはそのためです。結論的には大嶋教授の訴えは斥けられたのですが、そもそも租税とはどういうものなのかということについて、最高裁大法廷として初めて示した判決です。

レジュメには、租税の定義の部分にアンダーラインを付しております。文字通りは読み上げませんが、租税というのは資金調達目的で、一定の要件に該当するすべての者に課する金銭給付で、そのような国家活動の経費というのは、民主主義国家では国民が共同の費用として代表者を通じて、これは言い換えれば日本では国会を通じて定めた上で自ら負担すべきものであると述べております。このように、国民が共同の経費として、国会を通じて負担しているのが租税であり、特別給付に対する反対給付ではないと。先ほどの言葉で言えば、道路を通るための使用料のように特別給付と反対給付という関係はなく、広く集めるものであるということを述べております。さらに、次のアンダーラインのところですが、租税の本来の機能は財政需要の充足にあると言っています。それに加えて幾つかの機能はありますが、それは良く言われるところの、現代の財政の果たすべき役割のことを言っているだけです。重要なのは国民全体の共同費用であり、それは国民代表の国会ではっきり決めなければならないということを最高裁は言っているということになります。

そうすると、法定外目的税、非常に個別的で特定の目的を持って徴収される税金は、一体どのようなものなのかという位置付けをしなければなりません。それは次の見出し2で見ていきたいと思います。

（2. 租税史からみた法定外地方税・目的税 大きな流れとして－（1）租税で「共同の費用」を賄う国家へ）

歴史における大きな流れを見ておくと、租税は国民共同費用であって、その租税でもって国なり自治体なりの費用を賄うという考え方は、昔からずっと続いてきた考え方ではないということが分かります。

キーワード的に言うと、「家産国家から租税国家へ」というキーワードがあります。シュンペーターという著名な財政学者が100年以上前に、「租税国家の危機」という論文を書きました。これはシュンペーターがオーストリアで行った講演をもとにしたものですが、出版年（1918年）を見ても分かるように、当時、オーストリアは第一次世界大戦で負けてしまいましたから、非常な財政危機の状況にあって、それをどう再構築するのかという議論になっていて、後半部分はそれを扱った論文なのです。その中で、租税国家の前は何だったのかと言うと家産国家であったということが言われています。つまり、租税国家の登場前は、国王が保有する財産、その中の主要なものとして土地が入るのですが、土地から上がる地代、そう

いうもので賄っていたということになります。ところが、これは非常に興味深いところですが、この仕組みがなかなかもたなくなると。主な原因は戦争です。ヨーロッパ各国は戦争に明け暮れている時代がありましたが、そうすると国王が持っている財産だけでは、軍事費用を調達できなくなって、貴族等の協力を求めることになり、その中で租税、そして租税国家が登場するということがシュンペーターの見立てになります。国王が協力を求め、貴族、それから平民層へ課税を行い、毎年の税収で支出を賄うにいたった。このように租税国家が登場してきたと述べられております。

日本においても、キーワードとして「連邦制封土国家から財政国家へ」ということが、伝統ある岩波講座の最新版の、中村教授・中林教授の連名の論考において出てきます。そこから、ヨーロッパで言えば地代に相当するものを日本の封建領主が集めていた時代から、明治維新によって、租税国家に急激に移行したのだということが読み取れましょう。

以上を強引にまとめてしまうと、そうやって租税を毎年集めるようになった以上は、租税同意権というものが、日本においても登場してくる。西洋流の言葉で言えば、「代表無くして課税無し」が日本においても登場し、今は定着しているということになります。そうすると、目的と対象をピンポイント的にしぼって徴収するという目的税は、どのような位置付けになるのでしょうか。近現代日本について見てみましょう。

（２．租税史からみた法定外地方税・目的税 大きな流れとして－（２）目的税の位置付け）

そもそも、先ほどの租税国家の歴史から出てきた原理から言うと、普通税が原則なのです。先ほどの判例の言い回しに習えば、普通税は特別給付に対する反対給付という関係にはなく、広く集めるものです。このような普通税が原則で、ある目的でもって個別の目的で集めるというものは例外になると。そのような原則がどこから出てくるのかについては、租税国家という説明が一つ考えられますが、もう一つは租税でもって運営する財政の側からの考え方から説明されます。

財政上、近代予算の原則として、ノン・アフェクタシオンの原則があります。これを日本語で訳すと、目的非拘束の原則とか、非充当関係の原則と言います。日本の例で言えば、道路に関する特定財源については道路の新設や維持管理に充ててきましたが、このような「これはこの目的で集めたのだから、これでしか使えませんよ」というのは、予算や財政の硬直化を招くのでよろしくないとする。ノン・アフェクタシオンの原則についてはレジュメの括弧書きで少し触れていますが、「税はその目的を限定せずに課されるべきである」ということになります。また、ノン・アフェクタシオンの原則は、「特定の収入を特定の支出に拘束することを禁止する」ということでもあります。これは、国民代表の同意がないと課税してはいけないというお金を集める面だけではなく、財政を運営する側から見て、有り体に言えば使い勝手のいい予算、或いは財政の仕組みを構築するという目的をもって、このような原則が

立てられてきました。目的税，或いは特定財源は例外的になる。普通税という一般財源が原則となります。

それでは，租税と財政において，これまでに述べてきたような原則があるのに，なぜ目的税は排除されないのでしょうか。これについて，レジュメでは租税法の通説的な考え方を援用しています。現代は公共サービスといっても様々なものがあり，国民一般として受けるサービスだけではなく，特定の者だけが受益されるサービスがあり，或いは特定の者が原因となるような行政の需要があるのだから，受益者負担的租税の存在意義というのは一概には否定できないという位置付けがなされてきています。

そうすると，普通税が原則という考え方と，様々な政策的な配慮で目的税を排除しきれないという考え方のせめぎ合いが様々なところで続くということになります。レジュメでは一つだけ，その例を挙げています。地方たばこ税というものがあります。これは法定税で現在は普通税なのです。地方たばこ税というものを集めるからといって，その税金をたばこに関する政策に使うとか，たばこに関する行政負担による事務に充てることにはなっておらず，一般財源として使うことになっています。ところが，地方たばこ税を今後どうするのかというのが，現在，様々な税制改正の課題の中に登場し，議論されております。

レジュメで抜粋しているのは，現在の地方たばこ税のあり方，つまり「一般財源としてやっていくのが良い」という総務省地方財政審議会の意見です。この意見ではどのようなことが言われているかということ，地方たばこ税の税収は約1兆円であり，貴重な一般財源である。ここで，なぜ地方たばこ税をめぐる議論になるかということ，現在の政府の政策である防衛力強化において，財源を色々なところから持ってこなければならず，その中でたばこ税率を引き上げることが決定された。色々な利害関係者，ステークホルダーがあるなかで，単純引き上げによって非常に困るステークホルダーがある。煙草を作って販売しているJTは特にそうです。意見でも，地方たばこ税について目的税化を求める声があると述べています。地方たばこ税を上げるのなら，例えば分煙施設の促進に充てることで，たばこの消費も増え，たばこ税自体も分煙施設が拡充されたことで増えるかもしれない。ところが，普通税として運用している側のサイドの見解としては，分煙施設の拡充は別途，地方交付税で行っているので，地方たばこ税は一般財源普通税とする方がいいということを行っている。しかし，分煙施設の設置など，たばこに関わる健康問題について国全体として健康増進法の下で政策は推進しているので，分煙施設の拡充について無碍にはできない。そこで，総務省地方財政審議会は，地方公共団体はそのような設備の整備等に推進するように努めなければならないということは確かに健康増進法で書いており，分煙施設の整備は有効であるとしつつ，そのために目的税にすることはしないという旨を述べています。この文章ひとつからも，ある税を目的税にするのか，普通税にするのかということについて，様々な利害関係があるということはお分かりいただけるのではないかと考えます。以上は，普通税か目的税か，特定

財源か一般財源かという広い意味での一般的な話です。

（2. 租税史からみた法定外地方税・目的税 大きな流れとして－（3）日本の地方税の特徴）

次に(3)では、地方税全体の流れを概観して行きます。日本の地方税について、地方団体としての市町村や都道府県は戦前からありましたから、その税はどうなっていたのかというと、租税国家の仕組みが整ってくる明治期においては、地方税は国税へ従属するという特徴がありました。営業税や所得税はいずれも国税、すなわち中央政府が集める税でした。所得税は現在も国税ですが、ご存知のように法人事業税は現在地方の税源です。ここは戦前戦後で大きく変わりました。戦前は営業税なども国税でしたから、地方はその付加税という形でしか税を設定できず、しかも付加率というのは非常に制限されておりました。特に市町村については、付加税だけではやっていけない面があるので、国税が課されていない色々な隙間を狙って独自に課税することを行いました。それは雑税と言われたりします。

ただし、明治期は江戸時代に比べれば、文明開化で近代化した面もあるのですが、基本的には農村社会なので、先ほど言った国税の付加税や雑税のほか、今と同じように国の補助金もありましたから、そういうもので何とかやり繰りできるような小さな自治の世界でした。ところが、産業化や都市化が進展してくる大正時代以降では、そのような小さな財源でやり繰りできる小さな自治ではなくなってきました。そうすると、より大規模な財政調整や財政支援が不可欠になってきます。特に義務教育について、年齢が延長され、内容も充実してきますと、地方の負担ではまかなえず、それについて国が相当の部分の費用を負担するというようなことがなされていきます。このようにして国からたくさんのお金が来れば、それだけ市町村の政策に対しても国の介入や関与が大きくなる。

戦後になり、このような国の関与として財政調整が本格的に行われ、財政調整の最たるものが先ほどから何度か登場している地方交付税ということになります。これは意外と知られていないのですが、地方交付税に相当する仕組みは戦前期に導入されたものです。やはり、産業化と都市化が進んで、先ほどの小さな自治ではやり切れなくなったので、地方交付税の前身の制度は昭和戦前期に既に作られていて、そのような財政システムは戦後も受け継がれるということになります。

また、国でも地方でも、雑税はある程度引き継がれました。例えば温泉に入るときの入湯税があります。これは先ほどの最近の動向では触れませんでしたけど、インバウンドの増加に伴って、宿泊税を新たに導入しようという自治体が現れ、或いは既に持っているところが宿泊税を改正するという動きがあるのですが、その際の論点の一つとして出ているのが、入湯税との関係を今後どうするのかということです。

レジュメで記載したとおり、雑税の整理・合理化は進められてきたものの、入湯税など、

国、地方ともに戦後様々な雑税が残った。なぜ整理統合をしなければならないのかという点、先ほどの普通税が良いという考え方だけではなく、もう一つ、課税される側との関係での税の原則として、公平・中立・簡素というものがあります。この原則の大本としては、やはり「代表無くして課税無し」、或いは租税法律主義から流れ出して行くと思うのですが、このような公平・中立・簡素という税の原則があるので、非常に雑多な税については、いずれの観点からも整理・合理化すべきであるということがずっと言われて来ました。

（２．租税史からみた法定外地方税・目的税 大きな流れとして－（４）地方分権改革（１９９９～））

そのようなベクトルはずっとあったのですが、もう一つのベクトルとして、税制についても地域の独自性を生かしていくべきというものがあります。先ほどの補助金等について、国の介入、関与と言いましたが、様々な場面で、戦後も日本は中央集権的であったため、このままでは日本のシステムは疲弊して持たないだろうということで、地方分権改革が行われ、国と地方の関係について様々な改革が同時に行われました。

その中で、地方税財源の充実確保も大きな改革課題になり、その柱の一つとして、法定外目的税が創設されます。これは課税自主権を尊重するという観点から創設されたのですが、課税自主権の尊重という考え方は地方分権改革の前から存在していた考え方であり、法定外普通税も存在しました。しかし、地方分権改革においては、目的税は住民の受益と負担の関係が明確になり、課税の選択の幅を広げるということにも繋がるということで、積極的な評価がなされて、目的税が法定外税として新しく入った。

さらに、従来からあった法定外税の普通税を含めて、国はどのようにこれに関与するのかという点、従来は許可制だったのですが、それが協議同意制になりました。これは地方分権全体の大きな発想から言うと、国と地方自治体は対等なのだ。そうすると、国は上から目線で税について許可するのはおかしいから、よりフラットな水平関係にして、協議同意という用語に換えて、いわば考え方の転換を示す言葉ではありました。しかし、これについて実質面から見ると、国側の同意がなければ、法定外税について自治体は税をスタートできない。そこは変わっていないのだから、この本質は何も変わっていないではないと言われるのかもしれない。しかし、手続の透明化や実体要件の改定もなされており、発想もふくめて許可制とは異なる面も大きいと考えます。

（３．地方分権改革後の地方法定外税—制度の概要と係争事例—（１）制度の概要）

それでは、分権改革後、実際に法定外税がどのような仕組みになって、どのように運用され、今までどのような争いが生じたかというところに移ります。

まずは制度の概要について、出発点にすべきは条文ですから、法定外目的税についての条

文を掲げました。地方税法 731 条です。地方税法 731 条 1 項では、法定外目的税について「条例で定める特定の費用に充てるため」という要件を定めています。それから、同条 2 項は総務大臣の協議と同意という要件を定めています。さらに、同条 3 項については、1999 年の改正の段階では入っていなかったのですが、法定外目的税が色々と登場してコンフリクトも増える中でこのような、課税対象者に対する手続きを置いたほうが良いということで、その後の改正で入った手続きです。3 項で定める内容については、大雑把に言えば納税対象者が少ない税、あえて言えば狙い撃ちになるような税については、そのような少数の納税義務者の意見を聴くものとする。最初に述べた事例で言うと、美作市の場合は、太陽光発電事業者でこれに該当する事業者があり、税の導入に当たって意見を聞いたわけですが、事業者の意見と美作市の見解がかなり離れているのではないかと総務省地方財政審議会が指摘しました。

ただし、特定納税義務者について、その同意までは求められてはいません。

次は、地方税法 733 条です。目的税についてどのような場合に国がゴーサインを出すのかというと、同条 1 号から 3 号に該当しないのであれば、総務大臣は同意しなければならないということになります。

法定外税について三つの指摘をしておきます。一つ目は、条文上は、税として集めたお金を何に使うのか、用途の特定を設定すれば、法定外目的税になり得るという点です。条文上は、受益と負担の関係は明示されていません。そこで、財源調達する以外の種々の目的を持った税、例えば初めに挙げた宮島訪問税や宮城県の再生可能エネルギー地域共生促進税は、財源調達以外の目的も持っているのですが、用途限定しているわけではないので、法定外普通税として設計されています。ですから、財源調達以外の目的を持った税についても、法定外普通税の道を選ぶこともでき、選択の裁量は、幅広になっているということです。

二つ目は、目的税の場合と普通税の場合で、総務大臣の同意要件は違いがあるのかというと、同じ要件になっています。

三つ目は、これも非常に重要なのですが、総務大臣の同意がありさえすれば法定外税は適法であるのかと言いますと、そうではないのです。総務大臣は国の財政や他の地方税との関係でこの要件をチェックするので、先ほどからいくつか登場している租税の様々な原則、例えば租税法律主義であるとか、それを具体化した諸規定についてのチェックまでは総務大臣はしません。そうすると、総務大臣の同意は得られているけれども、なお租税としておかしなところがあれば、その法定外税についての違法性が問われる場合があります。例えば、事業者との間で法定外税について紛争が起こることがあり、その訴訟で、自治体側は「総務大臣同意を得ているので適法です」と主張することもあるのですが、それだけだと駄目なのです。他にも税としての一般的な要件もありますから、そちらも全て満たしておかないと違法ということになります。

（３．地方分権改革後の地方法定外税—制度の概要と係争事例—（２）係争事例）

次に係争事例ですが、この制度をめぐってどのような紛争が登場しているのかというと、総数としてはそれほど多くはありません。

レジュメでは、裁判に至った、もしくは裁判に至る前の国地方係争処理委員会の手続きに進んだ例として２件を挙げております。一つ目が横浜市勝馬投票券発売税事件です。

この事例は、横浜市が場外馬券場等について独自に普通税として課税をしようとしたところ、総務大臣が不同意としたため、その不同意に対して横浜市が国地方係争処理委員会に不服を申し立てて勧告がなされた事例です。横浜市は、例えば場外馬券場周辺の環境整備に充てるというような特定の目的ではなく、普通税として設計しました。総務大臣は地方税法 733 条の 3 号の「国の経済政策に照らして適当でない」ということで不同意にしたのですが、係争処理委員会は、JRA が畜産振興事業に助成をなしていることに対する、新規課税による影響を横浜市側がしっかり考える必要がある旨述べました。もちろん、横浜市だけでこのような制度を入れたからといって JRA の畜産振興事業への助成が直ちに大減額されるということではなかったのですが、係争処理委員会は、もしこれが横浜市だけでなく色々な自治体で導入されたらどうなるのか、これを念頭に置いてもう一度国・地方で協議してくださいという趣旨を述べました。これも差し戻しの判断ということになります。差し戻された後でもう一度しっかり仕切り直して議論して導入されたのかということ、差し戻されたままで導入は見送られました。

次の神奈川県臨時特例企業税事件は、最高裁まで至った紛争で、非常に著名な事案です。これは、税の導入に当たって総務大臣の同意は得たのですが、課税対象企業から出訴がなされました。まさに先程申しましたように、総務大臣の同意を得ればそれだけで適法かというところではないという例にもなりました。どのような税であったかということは、著名な事件でもありますので、詳しい説明は省略しますが、いわゆる繰り越し欠損金を出した企業にも課税しようというコンセプトです。ちょうどバブル崩壊後の時期でもありましたから、単年度で赤字だからといって、その企業に課税できないと税収が落ち込んでしまうので、単年度赤字の企業にもなんとか工夫して課税しようということで独自課税を考えました。

最高裁は、この税は法定税としての法人事業税との関係はどうなるのかということの問題にして、法定外普通税において法定普通税の強行規定に反する内容の定めを設けることは基本的にはできないとしました。この考え方を神奈川県に当てはめると、法定税としての法人事業税の内容に抵触しているということで神奈川県側が敗訴になりました。既に多額の税を徴収していましたから、神奈川県はそれを返さなければならないことになった著名な事件です。この事件については、一般論も含め、最高裁の考え方で本当にいいのか、色々と議論がなされました。しかし、この税目自身については、その後、国の法律の側で、法人事業税について、単年度赤字の部分についてもある程度課税できるように、外形標準課税化にかか

る改正がなされましたので、神奈川県が提起した問題は、解決・解消した面もあろうかとは思いますが。

（４．近時の動向についての若干の検討—①宮島訪問税 法定外普通税）

以上では、分権改革後の法定外税を概観し、係争事例を見ました。レジュメの「近時の動向についての若干の検討」に進みます。

まずは宮島訪問税です。これは法定外普通税として設計されています。どのような考え方で独自税を作るかということは、条例の目的や趣旨の部分にあらわれますから、レジュメでは条例第一条を引用しました。若干言い回しを変えますと、オーバーツーリズムで特別な行政サービスが必要になっており、それに対処するために新税を作るということです。レジュメに貼付したリンクは、準備段階で廿日市市議会に対して出された資料ですが、総務省地方財政審議会に対して出された資料とほぼ同じで、種類や徴収方法等が書いてあります。宮島訪問税は、宮島の訪問者に課税する。しかし、例えば宮島の住人が通勤通学で外に出てから戻ってきた時にお金を払うのかというと、それはさすがに除いてあります。

レジュメでは、いくつか特徴を挙げておきました。一つは繰り返しになりますが、色々な行政需要に対応するためであるわけですが、普通税としてかける。この税を使って例えば宮島のゴミ置き場を整備するなどの特定の用途に使うものではない。そして宮島区域内住民などは除外する。そして、ここからがその他の最近の法定外税にも共通して興味深いところで重要であると思うのですが、宮島訪問税は原因者課税であるということを強調しております。特別税、特に目的税の場合には、特別の受益を受ける者がいるから、受益者に負担してもらおうという発想が従来強かったのですが、受益とは切り離すべきだと。これは宮島訪問税について設計に関与された神奈川大学の青木教授が明解に主張されているところで、宮島市のホームページを見ると、宮島訪問税を対象にした青木教授の独自の論説が掲載されています。受益を根拠にすると法定外税はうまくいかないというのが青木教授の明解な主張です。宮島の新税の場合でいえば、観光客によって行政負担が生じているという原因に着目する税負担だということです。

もう一つの特徴としては、この税によって何か行為をコントロールしようとしているのかというと、そうではないと考えられます。例えば観光客の数を抑制したり、観光客の行為を誘導するということは、本条例やそれに基づいた施策では出てこない。

（４．近時の動向についての若干の検討—②京都市 非居住者住宅利活用促進税 普通税）

次に、京都市のいわゆる空き家税です。これも法定外普通税として設計されています。ここでも、条例第一条を挙げておきました。これはかなり長い1条ですが、やはり原因に着目しています。空き家が様々な問題を生じさせているのだと。そこで、この課税によって、非

居住住宅の有効活用を促す、また空き家の活用を支援する施策を講じて、「住宅の供給の促進、安心且つ安全な生活環境の確保、地域コミュニティの活性化及びこれらの施策に係る将来的な費用の低減を図り、もって持続可能なまちづくりに資すること」が目的なのだということです。原因者課税という位置付けで行います。もっとも、租税法の島村教授が雑誌「地方税」で、京都市は、空き家の存在が原因で、それによって京都市の住宅需要が逼迫して子育て世代の流出につながっているとするが、空き家が主たる原因ではないのではないか、本当に原因といえるのか、という趣旨を述べておられます。

また、京都市の空き家税は先程の宮島の税とは異なり、インセンティブといいますか、課税対象になる物件を持っている人の行動や活動をコントロールしようという面を持っています。この税が課されるから何かに活用しましょう、或いは、取り壊して売ってはどうですかという方向への誘導があり、利活用のきっかけとなることを税のポイントにしているのは確かです。

（４．近時の動向についての若干の検討―③宮城県 再生可能エネルギー地域共生促進税 法定外地方税）

三つ目の宮城県の再生可能エネルギー地域共生促進税については、条例第一条は、（課税の根拠）という見出しで、ここは簡潔に、「発電事業を巡る状況を踏まえ」、「共生の促進に向けて」、促進税を課するとしています。これもやはり普通税です。

これはどのような課税なのか、概要をまとめておきますと、0.5ヘクタール超の森林開発の再エネ発電施設に課税し、営業利益の20%程度に相当するように税率を設定している。再エネのFITとの関係で、段階を設けていますが、全体としてみれば各事業者の営業利益の20%程度になるようにするということです。どのような建て付けになっているのかということを見ますと、再エネに関する工事或いは一定の行為を抑制する、逆に一定の行為を促進するという趣旨があります。どのようなことでそのように仕分けをするのかというと、地域共生を図る再エネについては非課税にすることになっております。具体的にはどのようなものが非課税なのかというと、①温対法の計画に基づくもの、②農林漁業再エネ法の計画に基づくもの、③それらに準ずるもの、すなわち市町村が計画認定して知事が認めたそれに準ずるものは非課税ということです。これらに該当しない再エネについては課税を通じてある程度抑制しようという趣旨がはっきりしています。税の導入に当たっての検討経緯の中でも、出発点では再エネによる森林の乱開発を抑制しようとして導入するということが述べられています。もともと宮城県は再エネ開発規制の一般的な条例は持っていたのですが、それではなかなかうまくいかないのを新たに課税という金銭的なインセンティブ或いはディスインセンティブをかけることにしたのです。

この税についても、特定納税事業者に相当する事業者があり、宮城県は意見聴取を行いま

した。1社はこの条例を遵守して事業を推進するという意見を述べ、もう1社は事業への影響、また日本全体における再エネへの影響の懸念を表明しました。しかし、先に述べたように、特定納税事業者の同意までは必要ではないので、総務大臣合意の手続きに進み、総務大臣は同意しています。より詳しくは、総務大臣の同意のもとになった地方財政審議会の意見をご覧いただければよろしいかと思いますが、ざっとまとめますと次のとおりになります。関連する既存の他の税として、例えば原子力事業者に対する核燃料税などがあるのですが、それらと課税標準は異なっており、また、地域共生による非課税等の措置がなされており、試算では課税後も損益は黒字になるので、地方税法733条の1号に言う「著しく過重な負担」には該当しないとされました。また、国の経済政策との関係では、地域との共生は再エネ推進にもつながり、国の計画のほか、温対法や農村漁業再エネ法でも地域共生の考え方を示しており、手続的にも環境大臣・経産省もこの条例について不相当との意見は示さなかったことから、地方税法733条の3号に言う「国の経済政策に照らし適当でない」にも該当しないということになりました。

(むすび)

以上では、三つの新しい法定外地方税についてコメントを加えながら見てきましたが、これらのことから見えてくることについてまとめたいと思います。

一つには、「代表無くして課税無し」という大原則からみて、代表を議会に送っていないアクターへの課税をどのように設計・運用するのか。これは一般住民に対する超過課税等とはまた違った課題があります。ここに様々な問題があることは認識されておりまして、租税法の岡村教授は、主に宮島税を念頭に置いた論説において、応能性、応益性など、レジュメに挙げたキーワード、つまり租税法の基本的な考え方との関係で様々な課題があるのではないかという指摘をしておられます。それから、地方財政審議会では現在の動向をどう見ているのかということでレジュメに、その意見を抜粋しておきました。ここは、時間の関係で後程ご覧いただければと思います。

私の考えたことはレジュメの8頁に記載しています。まず、当たり前ですが、法定外税は寄付ではないわけです。様々な自治体がこのような取り組みをする時に、これまで寄付はいただいていたがそれに代えて税を、というような理由付けをするところもあるのですが、税は寄付ではありません。行政指導ベースで寄付を求めるとのことについては、判例では限界が種々指摘されており、まずは判例の準則を踏まえる必要があります。

そして、税は寄付や贈与ではないのですから、納税対象者との個別合意は必要ではないですが、代表を議会に送り込んでいないアクターへの課税の場合、説明・納得性・交渉というような要素が、法定税、特に住民に対する税、住民というと一般的には、自治体に所在する事業者も含める場合もありますが、ここでは選挙権を通じて代表を送っている住民という意

味です、住民に対する税とは、また異なった内容とレベルで重要になってくるということはいえましょう。

それから、そのような説明・納得性・交渉という要素を考える場合に、法定外税には財源確保とそれ以外の面（行為抑制などの政策インセンティブ）の両方がありますから、一体どちらを目指していくのか、或いはどちらもなのか、ということは明示すべきだと考えます。それによって初めて、それが合理的な制度なのか、或いは果たして税でやるべきことなのかどうかという議論ができることとなります。そして、最近原因者課税、特に行政負担の「原因」に対して、法定外税を設計するということが強調されます。しかし、その場合、まず、具体的に、何が起きているのか、その原因は実際に何なのかということが問題となります。「行政需要の増加」、或いは「行政側の負担の増加」として、一つにはこれは有形のものである場合、具体的にきちんと提示をしていく必要があります。それらをどのように計測するのか、計測の仕方も問題となります。しかし、もう一つ難しいのは、行政側や住民に負担が生じているが、それは或いは行政需要として予算の積み上げという形にはならない、無形の負担がある場合もある、ということです。これも制度設計の根拠にはなるのですが、それでは、それを事業者及び住民にどのように説得的に提示していくのかというのは難しい面もあります。この部分にも着目する必要があるのではないかと考えます。

最後はやや急ぎ足になった感があり、なおかつざっくりした印象で終えてしまい申し訳ありませんが、私の講演は以上となります。ご清聴いただき、ありがとうございました。

◇質疑応答

【司会者】 齋藤先生，大変貴重なお話を丁寧に解説していただきまして大変ありがとうございました。予定した時間も迫ってまいりましたので，このまま続けて質疑応答に移りたいと思います。ご質問のある方は画面上部のリボンにある「手を挙げる」ボタンをクリックしていただくか，或いはチャットでご質問を寄せていただいても結構です。なお，ご質問される際には，挙手・チャットいずれの場合もご所属とお名前をお願いしたいと思います。それでは，時間は限られますが，せっかくの機会ですので，どうぞ活発なご議論をお願いしたいと思います。

【質問者】 貴重なご講演をいただき，誠にありがとうございました。法定外税の行政の手続きの中で総務大臣が同意するというご説明をいただいたのですが，それに対して実際に法定外税が施行された後にバックチェックのような仕組みがあるのかという点についてお伺いしたいと思います。

背景としては，現在，原子力事業者に対して核燃料税がいずれの原子力サイトにかけられております。基本的には5年契約のようなものが多く，それを更新していくという形が主になっているのですが，地方自治体の説明では原子力発電は他の発電形式よりも収益性が高いとされ，核燃料税は現在17%程度というかなり高い税率で課されていると認識しております。そのような中で原子力事業者の財政状況や営業利益等が昨今厳しい状況にある中で，そのような背景を踏まえたバックチェックのようなものが行政側で何か行われているのかについてご教示いただければと思います。

【齋藤】 どうもありがとうございます。ここでもまず基礎的なところからかんがえますと，そもそも導入の際に課税期間について検討するという建て付けではあるわけです。それは新設のものについて，一体何年の課税期間でどれくらいの税収になるのかということ，創設する際に提示し，議論する。レジュメ7頁の一番下に記載した地方財政審議会の意見では，法定外税の創設に当たっては徴収方法や課税を行う期間等についても十分な検討が必要としています。

それでは，一旦課税が始まったあとで，期間内に状況が変わった場合にどういう見直しの機会があるのか。期間が終了した場合には，先に触れましたように更新ということになりますから，原則として，特定納税義務者からの意見聴取と国の協議同意手続がありますから，そこで議論・検討ということになる。

期間内の場合，まず，中央官庁側からその同意について職権で見直すとか，条例の適用について関与するということがあるだろうかと考えると，先ほどの地方の自主性を尊重するという地方分権改革の考え方，対等・協力の関係ということから行くと，それは一般にはあまり考えられないのではないのでしょうか。5年の期間の

中で大きな変化があったという時には、それはまずは、自治体の方で考えるべきであり、そこでいきなり国が出てくるということは、状況が法定外税の733条要件に明らかに違反するような場合でなければ、あまり考えられない。いないということになります。

そうすると事業者の方から、自治体に対して意見具申をして、それを自治体側がどのように受け止めるかということになります。講演の最後で申し上げた説明・納得・交渉が重要になってくるわけですが、自治体と電気事業者が相対でやっていると、その他のステークホルダーにとっては不透明でもあります。全国的に同様の状況があるのであれば、事業者の連合体として意見を集約し、地方六団体との間でオープンに協議し、個別自治体においても、執行部だけでなく、議会、そして一般住民に対しても議論を提起し、電意見交換し、理解を求めるといったようなことが考えられます。

【質問者】 明快にお答えいただき、ありがとうございました。

【司会者】 ありがとうございました。ただいま核燃料税の話がありましたが、皆さまにとっては核燃料税、それから再エネに対する課税もご興味があるところではないかと思えます。そのような点も踏まえまして、またご質問がありましたらお願いしたいと思います。

【質問者】 斎藤先生、本日は貴重なご報告を賜り、誠にありがとうございました。

私からは、レジュメ1頁においてご紹介いただいた「使用済み核燃料税」について、昨今の動きと関連して質問させていただきます。

使用済み核燃料税については、レジュメ1頁でご紹介されている薩摩川内市のほか、今般、宮城県女川町においても使用済み核燃料税の導入を検討する考えを示しており、具体的な税率や時期について今後に検討するというような動きが見られます。ここで、女川町は使用済み核燃料税を導入する目的として、一つ目に「使用済み核燃料の町外への早期搬出促進」、二つ目に「防災等の行政の負担が増大する中での財源確保」を挙げております。しかし、使用済み核燃料税を導入するためには、いま申し上げた二つの目的に照らして使用済み核燃料税の具体的な内容を考えるだけではなく、総務大臣の同意を得るという観点から納税者にとって「著しく過重」にならないことも必要になると考えます。そこで、使用済み核燃料税の導入に当たり納税者の負担が「著しく過重」とであると判断される場合というのは、具体的にはどのようなケースが当てはまるのでしょうか。本日のご報告内容と関連して何かご教示いただけることがございましたら、ご教示いただけますと幸いです。

【斎藤】 どうもありがとうございます。いまのご質問は、法定外税の総務大臣の同意に

ついて、地方税法 733 条の 1 号では「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になること」という要件が定められていることを踏まえたものですね。

まず、この要件について、既に宮城県が核燃料税を課していることとの関係で、更に女川町が使用済み核燃料税を課すと原子力事業者にとって過重にならないかということは考えなければなりません。この観点については、最近の動向では例えば宿泊税でも問題になっています。宿泊税については、観光客の増加によって、既に宿泊税を持っているところが更新或いは改正するというだけでなく、新たに宿泊税を導入しようとする自治体も出てきています。例えば北海道は宿泊税の導入を検討する際に、北海道の市町村の一部で宿泊税を既に導入していることを検討課題に挙げていました。また、福岡県と福岡市の両方が既に宿泊税を導入していますが、この要件との関係でどのように考えるのか。

女川町で導入を検討している使用済み核燃料税については、既に導入されている宮城県の核燃料税との関係では、まず、課税標準は同じかどうかを見る必要があります。その上で、新税によって、過重な負担になるのかどうかを見ることとなります。

話を一般的に広げ過ぎかもしれませんが、法定外地方税については、現在の法制度では県と市町村の間で早い者勝ちになってしまう面があるのです。「既にあるものと重なって、過重負担になってはいけません」という建て付けですから、先に作った方が有利になってしまう面があります。今般の各地での宿泊税の議論においても、この問題が特に認識されてきていて、地方税法 733 条の 1 号に定める要件はこのままでいいのかということも議論があるところではあります。

現在のルールですと、町レベルでの使用済み核燃料税が県の核燃料税と目的や課税標準がことなるように設計すれば、1号違反にはならないとも考えられますが、課税標準が同じ、あるいは、両税の重なりが大きい場合には、新しく税が増えることで電力事業者にどのような負担が新たに生じるのか、やはり経済的な試算が必要になりましょう。先ほどの宮城県の再生可能エネルギー地域共生促進税の時の議論・審議も参考になるのではないのでしょうか。自治体の手続、国における手続双方で、過重な負担かどうかということ、オープンに議論することも重要になりましょう。

【質問者】 ご回答いただき、ありがとうございました。

【司会者】 ありがとうございました。時間の関係もございいますので、質疑応答はここで終了させていただきます。斎藤先生、本日は大変ありがとうございました。本来でしたらここで参加者の皆様からの拍手でもって御礼に替えさせていただくところ

ですが、オンラインということもございますので、僭越ながら私が皆さまに代わりまして重ねて御礼申し上げます。どうもありがとうございました。

最後に事務的な連絡をさせていただきますが、特別研究講座の次回以降のテーマを選考する際に参考にさせていただきたく、毎回のことではございますが、アンケートを実施させていただいております。ぜひともご協力いただきたいと思いますのですが、その回答方法につきましては、チャットに掲載したアンケートフォーム、或いはこの後のメールでもご依頼させていただきますので、それにご回答いただく形でご協力いただきたいと思います。

また、本日の斎藤先生によるご講演内容は、できるだけ早いうちに当研究所のホームページに掲載する予定でおりますので、改めてご覧いただきたいと思います。それでは、最後となりますが特別研究講座を閉講とさせていただきます。斎藤先生、そしてご参加いただきました皆さま、大変ありがとうございました。

以 上