

第2章 新しい法定外税として『事業承継者支援税』の創設提言

1. 序

地方団体には、法定税として地方税法に規定されている事業税、住民税及び固定資産税等を課税することが認められており、加えて、地方団体の課税自主権にもとづき許可申請による総務大臣の許可を要件とする、産業廃棄物税、核燃料税及び別荘所有税等の「法定外普通税」の課税も容認されている。

しかしながら、法定税と法定外税は、支配関係にもとづく課税システムではなく、対等関係にもとづく課税システムとして認識されている。例えば、法定税が法律に拠って課税要件等が詳細に規定されている“全国共通税”であるのに対して、法定外税は各自治体の判断にもとづく“地域限定税”であるため、前者が総務大臣の同意を不要とするのに対し、後者は総務大臣の同意を必要とする²⁴。

平成 11（1999）年に地方分権一括法が成立し、平成 12（2000）年に地方分権一括法による地方税法改正が施行されて以来、独自課税制度の要件が緩和され地方団体の課税自主権を重視する機運が高まり、地方団体において従来の「法定外普通税」に加え「法定外目的税」の導入が認められた。この地方分権一括法による地方税法改正にもとづく「法定外目的税」の導入については、住民の受益と負担の関係を明確にし、課税の選択の範囲を広げる働きを有すると説明される²⁵。なお、法定外税の課税主体となる地方団体は、地方税法第 1 条 1 項 1 号に拠れば道府県又は市町村のことであると定義されるが、地方税法上、都及び特別区を地方団体に準じて扱うため、都及び特別区は地方団体の範疇に含まれる²⁶。

すなわち、法定外税は、住民税等と異なり、地方団体が独自に条

²⁴ 三木義一稿、「法定外税としての神奈川県臨時特例企業税の適法性」自治総研通巻 384 号（2010 年）52 ページ。

²⁵ 成宮哲也稿、「地方税における法定外税の導入とその課題」近畿大学九州工学部研究報告（2003 年）107 ページ。

²⁶ 地方団体と類似した概念として、「地方公共団体」および「地方自治体」という呼称が存在するが、両者は、憲法および地方自治法上の概念であり、地方税法上の概念である「地方団体」とは異なる。

例で定めることが容認されている税金のことであり、使途が制限されている「法定外普通税」と使途が制限されていない「法定外目的税」とに大別される。そして、地方団体に導入されている法定外税は、(イ)環境に負荷を及ぼす財及びサービスを課税対象として環境政策の実現を図る税、(ロ)地方団体の地域外からの流入者を課税対象として行政サービスの対価を得ることを目的とする税、(ハ)地方団体の一般財源化を目的とする税に三区分別される²⁷。

地方団体の財政健全化のためには、歳入の増加、歳出の削減及び行政システムの効率化が求められている²⁸。しかしながら、現行の法定外税は、(イ)に分類される税が多く、「法定外税は、地方団体の財政状況を好転させるために導入されているというよりも、特定の政策目的を達成するための手段として導入されている側面が強いと考えることができる」²⁹のである。

つまり、法定外税の導入については、地方団体の税収確保において一定の役割を果たしたと評価できるが、一方で、地方団体の税収増加に貢献している法定外税は、産業廃棄物税及び核燃料税の二者にしかすぎないという批判的見解も存在するのである³⁰。実際、特別区においては、「狭小住戸集合住宅(ワンルームマンション)税」(豊島区)と、数年の実験結果を経て当面の導入を先送りされた「すぎなみ環境目的(通称レジ袋)税」(杉並区)等の法定外税が存在するが、両者とも地方団体の税収増加を目的とするよりも政策目的を実現す

²⁷古川俊一稿、「課税自主権の理論的考察枠組—政策評価と租税原則—」地方税 2002年5月号、2-9ページ。

²⁸ David R.Morgan and William J.Pammer, "Responding to Urban Fiscal Stress:The Case of Arkansas and Oklahoma"Policy,vol.2.PartB, JAI Press,1986,pp75-88.

²⁹ 河村和徳・羽部陽介稿、「法定外税導入課程に関する一考察—導入事例の検討と環境政策的意義の考察—」『金沢法学』第46巻2号(2004年)、186ページ。

³⁰ 2003年度から2006年度における法定外税の推移は、法定外普通税が20団体357億円→22団体461億円→21団体466億円→22団体469億円、法定外目的税が13団体34億円→17団体55億円→28団体75億円→33団体92億円と、着実に増加傾向を示している。(出所)藤原真史稿、「地方自治体の歳入確保の現状と課題—法定外税とふるさと納税制度を手がかりに—」山梨大学教育人間科学部紀要(2008年)314ページに詳しい。

るための税であるといえる。さらに、法定外税には、①「二重課税」、②「租税輸出」及び「租税競争」、③「法人への加重課税」等の課税上の問題点が指摘されている。この他、総務省及び総務大臣が「拒否権プレイヤー」に該当し、地方団体の意思決定を左右しているのではないかという批判的な見解も存在する。既述のように、法定外税においては、課税上の問題点が多々指摘されているが、地方団体が政策実現をはかるために「法定外税」の採用を検討すべきである。

現行の事業承継においては、法定相続人である事業承継者の相続税額の負担軽減を目的として、「事業承継税制」が設けられている³¹。本研究では、事業承継者を法定相続人と非法定相続人に大別し、非法定相続人である事業承継者を対象とする『事業承継者支援税』を創設し、地域経済に密着し事業意欲の高い起業家（＝子及び親族近親者以外の非法定相続人）に対する事業支援金の支給を提案したい。従来、子及び親族近親者という民法上の法定相続人を事業承継者とする「事業承継税制」に対する批判的な見解が多かった。たしかに、事業承継者を子及び親族近親者に特定し、円滑な相続・事業承継を目的とする「事業承継税制」は、事業意欲の高い起業家の新規事業への参入を阻害する可能性がある。

よって、本研究においては、まず第一に、地方団体における法定外税制度の問題点と可能性について考察し、次いで、地域に密着した事業承継者に対する資金的な援助と、それに付随する雇用の増大を目的とする『事業承継者支援税』の創設を提案したい。

2. 法定外税制度の導入方法

(1) 法定外税導入の審査方法

地方団体の有する課税自主権の産物である「法定外税」は、地方税法第 259 条・第 261 条・第 669 条・第 731 条・第 732 条に規定されている。

地方税法第 259 条は、「道府県は、道府県法定外普通税の新設又は変更（道府県法定外普通税の税率の引き下げ、廃止その他の政令で定める変更を除く。）をしようとする場合においては、あらかじめ、

³¹ 高沢修一著、『事業承継の会計と税務』（森山書店、2008 年）に詳しい。

総務大臣に協議し、その同意を得なければならない」と規定し、地方税法第 669 条においても、「市町村は、市町村法定外普通税の新設又は変更(市町村法定外普通税の税率の引き下げ、廃止その他の政令で定める変更を除く)をしようとする場合においては、あらかじめ、総務大臣に協議し、その同意を得なければならない」と規定する。

そして、地方税法第 731 条は、「道府県又は市町村は、条例で定める特定の費用に充てるため、法定外目的税を課することができる」と規定する。つまり、法定外税は、地方税法第 259 条・第 669 条・第 731 条をその拠りどころとして、事前に総務大臣と協議しその同意を得ることにより成立している。

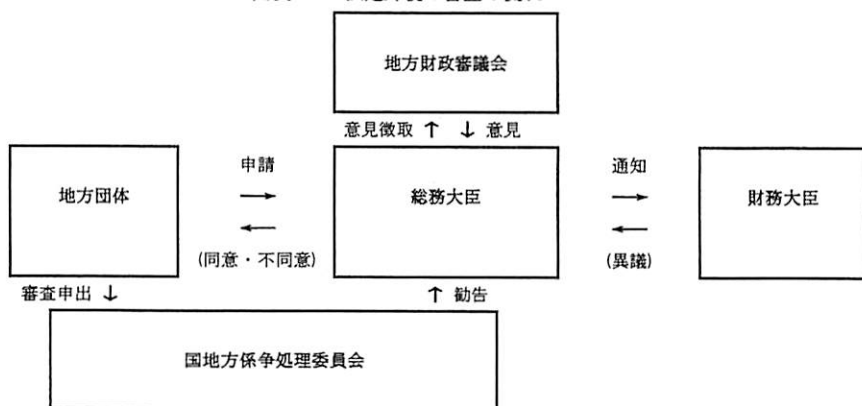
また、総務大臣は、地方税法第 261 条 1 項にもとづき、道府県(地方団体)から法定外普通税の新設又は変更の申請を受付したときは、事案を審査し、(イ)当該道府県(地方団体)にその法定外普通税を設けるに足る十分な税源があること、(ロ)法定外普通税を設けて財源を調達しなければならない財政需要があることの二要件が充たされたならば、法定外税の新設又は変更に同意しなければならない。ただし、総務大臣には、一定要件を充たさない場合には、「法定外税」創設の必要性が認められる場合であっても、それに同意せず否認ことが認められている。

つまり、総務大臣は、(イ)法定外税の制定が中央政府の経済政策に反しており適当であると認められない場合、(ロ)法定外税の制定が国税又は他の地方税と課税標準を同じくし、かつ、住民の負担が過重となる場合、(ハ)法定外税の制定が地方団体間の物流に障害を与えることが顕著である場合には、法定外税制の制定に同意することなく否認することができるのである。

そして、地方税法第 732 条 1 項は、「総務大臣は、前条第 2 項の規定による協議の申出を受けた場合においては、その旨を財務大臣に通知しなければならない」と規定し、そして同条 2 項において「財務大臣は、前項の通知を受けた場合において、その協議の申出に係る法定外目的税の新設又は変更について異議があるときは、総務大臣に対してその旨を申し出ることができる」と規定する。つまり、法定外税の創設においては、図表 19 に掲げるように、地方団体か

らの申請を受けて、総務大臣の審査後にその事案が財務大臣に通知されて、財務大臣の判断を仰ぐことになる。さらに、地方団体は、地方税法第 733 条の 2 に拠れば、(イ) 当該地方団体の区域外に所在する土地、家屋、物件及びこれらから生ずる収入、(ロ) 当該地方団体の区域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、(ハ) 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に対しては「法定目的税」を課税することができないのである。

図表 19 法定外税の審査の流れ



(出所) 総務省ホームページ。

(2) 特別区の法定外税の事例

特別区においては、図表 20 に掲げるように、豊島区の「狭小住戸集合住宅税」を除き、法定外税を用いた“新税構想”の導入見合わせや導入見送りのケースが顕著である。

新税の導入が見送られた法定外税のなかには、杉並区の「すぎなみ環境目的税(レジ袋税)」のように、政策目的が実現したため導入を見送ったケースや豊島区の「放置自転車等対策推進税」のように、特別区側と事業者側との協議のうえで新しい方向性を模索できたため導入を見送ったケースもあり、法定外税は“政策税制”の様相を

強く帯びた税であると評することができる。同様に、豊島区の「狭小住戸集合住宅税」も、ファミリー世帯が少なく単身者が多いという居住者割合の是正を目的として、人口構成バランスのとれた健全な地域コミュニティーの形成を目指した“政策税制”であるといえる。

図表 20 特別区の新税構想

団体名	税目	区分	実施・検討状況
千代田区	昼間区民税		H14.7 政策会議発足
港区	たばこ自動販売機設置税		H13.2 政策会議で導入見送りを決定
新宿区	通勤者税		H13.6 研究会報告書(導入見送り)
文京区	勝馬投票券発売税等		H13.2 新税検討プロジェクトチーム検討結果報告
台東区	昼間区民税など		H13.12 研究報告書(直ちに創設すべき税ではない)
墨田区	勝馬投票券発売税、レジ袋税、ペットボトル税等		H13.3 法定外新税研究会報告書
品川区	大井競馬場入場税、通勤税、原付自転車登録税		H14.2 研究会報告書(導入見送り)
世田谷区	原動機付自転車ナンバープレート発行税等		H13.1 研究会報告書(導入見合わせ)
中野区	自動販売機設置税等		H13.3 研究会報告書(導入見送り)
杉並区	すぎなみ環境目的税(レジ袋税)	法定外目的税	H14.3 条例制定、H19.3 実験結果から当面導入見送り
豊島区	狭小住戸集合住宅税	法定外目的税	H15.12 条例制定、H16.6 施行
	放置自転車等対策推進税	法定外目的税	H15.12 条例制定、H17.4 施行。H18 年度課税開始予定であったが、課税見送り。H18.7 議会廃止議決。
北区	空調設備室外機税等		H13.3 税源拡充検討会報告書(現状では導入困難)
荒川区	放置自転車防止マナーシール税	法定外目的税	H12.12 区長導入見送りを表明

(出所) 財団法人東京税務協会資料(2007年10月)。

3. 法定外税制度の問題点

法定外税には、①二重課税、②租税輸出及び租税競争、③法人への加重課税等の課税上の問題点が指摘されている。第一に、二重課税とは、法定税目と法定外税目が重複した場合に、同一の課税対象を課税客体として共有することで生じる課税上の問題点のことである。第二に、租税輸出とは、一地域における地方税負担の一部が非居住者に帰着することにより生じる課税上の問題点のことである。また、租税輸出は、同一階層の地方団体間における税制を通じた「外部性」をもって説明でき、一地方団体が、当該地方団体に居住する非居住者を対象とした課税を行う場合には、他の地方団体の税収の減少をもたらすことを考慮しなければならない³²。そして、この外部性は、水平的租税外部性と垂直的租税外部性に大別されるが、このうち地方団体において問題となるのは、水平的租税外部性についてである³³。すなわち、一地方団体の税収増加は、他の地方団体の税収減少をもたらすことになり、地方団体間における「租税競争」を喚起させる可能性を有しているのである。第三に、法人への加重課税とは、経営基盤の脆弱な法人に対して過剰な課税を実施したことによって生じる課税上の問題点のことである。この他、法定外税には、総務省及び総務大臣が“拒否権プレイヤー”に該当し、地方団体の意思決定が“拒否権プレイヤー”の存在により影響を受ける可能性が高いという点が問題視されている。

(1) 二重課税を巡る問題点

通常、法定外税は、“政策税制”と評されるが、政策税制の典型例としては、A.C.Pigou の「ピグー税」を源流とする「環境税」が挙

³² 佐藤主光稿、「地方税の諸問題と分権的財政制度のありかた」財務省財務総合政策研究所、ファイナンシャル・レビュー65号(2002年)、堀場勇夫著、『地方分権の経済分析』(東洋経済新報社、1999年)に詳しい。

³³ 垂直的租税外部性とは、中央政府と地方政府との間で課税対象を共有している場合に、中央政府の税収の変化が地方政府の税収の変化に影響を与えることになるという考え方である。(出所)林 正義稿、「租税外部性と租税負担」日本地方財政学会編、『財政危機と地方債制度』日本地方財政学会研究叢書第8号(2002年)206-225ページ。

げられる³⁴。

しかし、環境税は、『環境保全のための租税政策手段としての税』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手段としての税』という両側面を併せもち、環境保全と財源調達という二重性をもった税である³⁵と指摘されている。同様に、法定外税においても、課税上の二重性が問われている。例えば、福岡県の「産業廃棄物税」(道府県法定外目的税)と福岡県北九州市の「環境未来税」(市町村法定外目的税)の間では、図表 21 に掲げるように、課税客体及び課税標準において重複部分がみられる。

つまり、産業廃棄物税の課税客体が、「焼却施設及び最終処分場への産業廃棄物の搬入」であるのに対して、環境未来税の課税客体は、「最終処分場において行われる産業廃棄物の埋立処分」であり課税客体において重複している。同様に、産業廃棄物税の課税標準が、「焼却施設及び最終処分場へ搬入される産業廃棄物の重量」であるのに対し、環境未来税の課税標準が、「最終処分場において埋立処分される産業廃棄物の重量」であるというように課税標準においても重複部分が窺える。

北九州市は、この重複について、原則的には基礎地方団体である「市」が優先されるべきであるという考え方を示している³⁶。

地方団体における二重課税を巡る問題点については、各地方団体の政策が深く関与しており一概に論ずべきではなく、そして、重複する地方団体間で調整されるべき性格のものであるが、他に先駆け

³⁴ ビグー税とは、私的限界費用曲線と社会的限界費用曲線との差額に対して等しく課税することにより、外部不経済の内部化を意図することにより真の限界費用を求めるという政策税制のことである。しかし、ビグー税は、社会的限界費用曲線を把握することが難しく、最適税率を求めることが容易ではないと評された。なお、ビグー理論については、Pigou, A.C., *The Economics of Welfare*, Macmillan, 1st edn., 1920, 2nd edn., 1924, 3rd edn., 1929, 4th edn., 1932. 気賀建三・千種義人・鈴木諒一他訳『厚生経済学(第4版)』(東洋経済新報社、1953)に詳しい。

³⁵ 外山伸一著、『地方分権と法定外税』地方自治ジャーナルブックレット No. 31 (公人の友社、2002年) 16 ページ。

³⁶ 北九州市編、「税のあり方に関する最終報告書」(2003年3月) 41 ページ。

て課税主体の地位を占めた地方団体の課税権が他の地方団体の課税権よりも優先されるべきである。

図表 21 法定外目的税の比較

団体名	税目	課税客体	課税標準	納税義務者	徴集方法	税率	施行年月日
福岡県	産業廃棄物税	焼却施設及び最終処分場への産業廃棄物の搬入	焼却施設及び最終処分場へ搬入される産業廃棄物の重量	焼却施設及び最終処分場へ搬入される産業廃棄物の排出事業者及び中間処理業者	特別徴集 ※自社処分は申告納付	焼却施設：800円/トン 最終処分場：1,000円/トン	平成17年 4月1日施行
北九州市	環境未来税	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重量	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	申告納付	1,000円/トン ※条例施行後3年間は500円/トン	平成15年 10月1日

(出所) 総務省ホームページ。

(2) 租税輸出及び租税競争を巡る問題点

公共財の外部性という視点で考察した場合には、地方団体の課税自主権を検討していく過程で、特定の地域(地方団体)がその公共財の負担(租税負担)を他の地域(地方団体)の住民に肩代わりさせる、又は公共財の負担を転嫁させることが地方団体間における「租税輸出」という問題点を派生させるのである³⁷。

また、租税輸出は、「水平的租税外部性」を生み出すと説明されるが、一地方団体が当該地方団体内に居住する非居住者を対象として課税を行うことは、他の地方団体の税収の減少をもたらすことになる。例えば、東京都の法定外目的税である「宿泊税」は、図表 22 に掲げるように、東京都以外の地方団体に居住地を有する住民の宿泊料金に対して課税されるため、結果として、他の地方団体の住民

³⁷ 知原信良稿、「地方団体における法定外目的税について」財務省財務総合政策研究所研究部、PRI Discussion Paper Series (2002年) 17 ページ。

に税負担を転嫁することに結びついている。そのため、東京都の法定外目的税である宿泊税は「租税輸出」の典型例として批判されるのである。

図表 22 東京都法定外目的税（宿泊税）の概要

団体名	税目	課税客体	課税標準	納税義務者	徴集方法	税率	施行年月日
東京都	宿泊税	ホテル又は旅館への宿泊	ホテル又は旅館への宿泊数	ホテル又は旅館の宿泊者	特別徴集	1人1泊について宿泊料金が10千円以上 15千円未満：100円 15千円以上：200円	平成14年10月1日施行

(出所) 総務省ホームページ。

たしかに、他の地方団体の住民負担となるような税目設定を前提とする「租税輸出」については、受益と負担の関係が明確であることが求められるべきであるが、東京都の「宿泊税」については、宿泊者は宿泊地の治安維持、消防、都市計画、交通及び観光施設などのサービスを利用することができるため、応益課税的な根拠を有すると考えられる³⁸。

地方税の課税根拠を示す租税原則としては、「応益負担原則」（応益課税原則）の存在が挙げられるが、この課税根拠に対して「応益負担課税の原則は、課税する側がその課税の一つの説明の手段として用いることが可能であっても、納税者の税負担配分の原理にはならない。納税者の税負担配分としては応能負担原則しか存在しないのである。応益課税の原則を根拠づける憲法条項は全く存在しない、応益課税の原則から主張される地方税における『負担分任』も応能負担にもとづく負担分任でなければならないことになる」³⁹という批判的な見解もある。

また、租税競争とは、課税対象となる財が地方団体間で移動できるならば、その財に対して重課した場合には、財の移動をもたらす

³⁸ 池上岳彦稿、「独自課税の論理と施策」（地方自治職員研修、2003年）25ページに詳しい。

³⁹ 北野弘久著、『税法学原論〔第六版〕』（青林書院、2007年）147ページ。

可能性があるため、必然的に軽減せざるをえず、結果的にその地域住民が提供する公共財の総量が本来の総量よりも減少することになるという考え方である⁴⁰。すなわち、一地方団体における税収増加が、他の地方団体における税収減少に帰結した場合には、地方団体間における「租税競争」を喚起させることになるのである。

しかしながら、法定外税においては、水平的外部性に起因する「租税競争」が起こりうる可能性は低いと考えられる。なぜならば、租税競争とは、地方団体が課す税率の多寡、より具体的には、税率の下降が地方団体間において財の移動を生み出すことになるという考え方であるが、法定外税の多くは税率を上昇させることはあっても下降させることは稀だからである。

例えば、法定外税の代表的な事例である「核燃料税」等は、他の財のように移動が容易ではないという側面があることは否定できないが、それでも税率が上昇することはあっても下降するという事態を想定することは難しく、現実的に「核燃料税」(道府県法定外普通税)において税率が下降された歴史的事実がない。

逆に、福島県においては、「核燃料税」(道府県法定外普通税)の税率が、平成 14 (2002) 年 7 月に 7% から 10% に引き上げられ、同様に、新潟県においても、「核燃料税」(道府県法定外普通税)の税率が、平成 16 (2004) 年 11 月に 10% から 12% へと引き上げられている。

また、核燃料税においては、図表 23 に掲げるように、地方団体間で税率を横並びさせる傾向が顕著に窺え、多くの地方団体が 12% 前後の税率を採用しており、非居住者である法人が税負担を行うという点を鑑みれば、「租税輸出」の典型事例といえる。

そして、産業廃棄物に関連する法定外税を導入している地方団体の多くは、重量 1 トンにつき 1,000 円を採用しているが、地域外からの搬入阻止を目的とする税率の引き上げ競争は、産業廃棄物の不法投棄を助長する恐れも生み出しているのである。

⁴⁰ 知原 前掲稿、18 ページに詳しい。

図表 23 道府県法定外普通税（核燃料税）の概要

団体名	税目	課税客体	課税標準	納税義務者	徴集方法	税率	施行年月日
福井県	使用済核燃料税	発電用原子炉への核燃料の挿入	発電用原子炉に挿入した核燃料の価額（福島県については価額及び重量）	発電用原子炉の設置者	申告納付	100分の12	S.51.11.10 施行 (H.18.11.10)
福島県						従価割 : 100分の10 重量割 : 8,000円/kg	S52.11.10 施行 (H.19.12.31)
愛媛県						100分の13	S54.1.16 施行 (H.21.1.16)
佐賀県						100分の13	S54.4.1 施行 (H.21.4.1)
島根県						100分の10 (平成17年度及び平成18年度は100分の12)	S55.4.1 施行 (H.17.4.1)
静岡県						100分の10	S55.4.1 施行 (H.17.4.1)
鹿児島県						100分の12	S58.6.1 施行 (H.20.6.1)
宮城県						100分の12	S58.6.21 施行 (H.20.6.1)
新潟県						100分の12	S59.11.15 施行 (H.16.11.15)
北海道						100分の12	S63.9.1 施行 (H.20.9.1)
石川県						100分の12	H4.10.8 施行 (H.19.10.8)

(出所) 総務省ホームページ。

(3) 法人の加重課税を巡る問題点

地方団体の課税権は、地方税法第2条にもとづき付与されたものであり、憲法をその拠りどころとしないという見解も存在するが、この考え方は地方自治の保障の趣旨にはそぐわないものである⁴¹。例えば、地方税法第2条は、地方団体の課税権について「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」と規定する。

従来、日本国憲法の下で、地方税が租税条例にもとづいて定められるのは、租税法律主義の例外のひとつとして認識されてきたためである。すなわち、憲法は、租税法律主義の例外規定のひとつとして、地方税について租税条例にもとづき定めることを容認していると解される。

しかしながら、本来的租税条例主義に拠れば、「自治体の課税権(財政権)は各自治体の議会が専管する。各地方住民はそれぞれの議会の制定した租税条例によって法的に納税義務を負うのである。地方税の納税義務の法的基礎は各自治体の租税条例である。それゆえ、地方税に関するいさいのことがらが当該自治体の租税条例自体において自足的に完結的に規定されなければならない」⁴²と考えられる。

東京都は、資金量が5兆円以上の大銀行を納税義務者として、平成12(2000)年4月1日以後に開始の事業年度分から5年間に限って、その「業務粗利益」を課税標準として3%の税率で課税する「銀行税条例」を定めた。この東京都が試みた「銀行税条例」は、地方団体の課税権に対して新しい一石を投じたものとして評価される。

東京都の「銀行税条例」は、平成12(2000)年4月1日に公布・施行され、その後、平成14(2002)年3月26日の第1審判決(東京地裁)、平成15(2003)年1月30日の控訴審判決(東京高裁)を経て、東京都と納税義務者に指名された銀行間の和解にもとづき、税率が平成15(2003)年10月8日に3%から0.9%に引き下げられている。

もちろん、「銀行税条例」が突発的に提案され、短期間に成立に至

⁴¹ 金子 宏著、『租税法〔第14版〕』(青林書院、2009年)84ページ。

⁴² 北村 亘稿、「地方税導入の政治課程」『甲南法学』第42巻3・4号(2002年)357ページ。

った経緯に対して納税者の税制への参加と選択という点において問題があるという批判的な見解も存在する⁴³。

しかし、地方団体が実施した新税としては画期的な試みであり、その後の「新税構想」に対して影響を与えたという点では高く評価されるべき税制である。

また、平成 13（2001）年 8 月、神奈川県は、資本金額又は出資金額が 5 億円以上の法人で当期利益が発生しているものを納税義務者として「臨時特別企業税」（道府県法定外普通税）を課している。この臨時特別企業税は、法人の事業活動を課税客体として、所得の計算上、繰越欠損金と相殺される当期利益金額に対して課税される税金であるが、法人を納税義務者とする現行の「法人事業税」との整合性が求められるばかりではなく、経営基盤の脆弱な法人に対する加重課税となる恐れがあると批判される。

この他、豊島区の「放置自転車等対策推進税制」は、最終的に新税導入に至らなかった法定外税であるが、仮に導入された場合には駅利用者一人当たり 0.75 円を課税するという内容である。例えば、豊島区内には、JR 東日本以外にも、西武鉄道、東武鉄道、都交通局及び営団地下鉄 5 社の事業者が存在しているが、JR 東日本を納税義務者として課税されることになったため、同一の経済的成果を得られる者が複数存在するにもかかわらず、納税義務者が JR 東日本という特定の一企業に限定され課税される点が「法人への加重課税」に当たるとして問題視されたのである。

（4）その他の問題点

三重県の「産業廃棄物税」とは、産業廃棄物の発生抑制及び減量等を目的として、県の内外を問うことなく産業廃棄物排出事業者を納税義務者とする法定外税のことであり、そして、横浜市の「勝馬投票券発売税」とは、日本中央競馬会を納税義務者とする法定外税のことである。

しかしながら、三重県が、法定外税として「産業廃棄物税」の導入を実現させたのに対して、横浜市は、法定外税として「勝馬投票

⁴³ 木村 収著、『地方分権改革と地方税』（ぎょうせい、2001 年）120 ページ。

券発売税」の導入を実現することができなかった。

この三重県及び横浜市における法定外税の事例は、地方団体内の意思決定が総務省及び総務大臣という“拒否権プレーヤー”の意向に沿うということを示している⁴⁴。

すなわち、地方団体が政策上の意思決定を行う際に、“拒否権プレーヤー”が存在すること自体が問題であると指摘できるのである。

なお、総務大臣が、「勝馬投票券発売税」の導入に同意しなかった理由としては、「勝馬投票券発売税」の課税により、国庫納付金への配分や中央競馬により公益目的のために財政資金を確保する基本的な仕組みを損なうことになるため、特別な負担を求めるべき合理的な課税の理由がない限り『国の経済施策に照らして適当でない』ことがあげられる⁴⁵と説明される。

4. 事業承継者支援税の概要

(1) 宮崎市の地域コミュニティ税の挫折

従来、法定外税は、地方団体の増収を目的としたものでなく、地方団体の独自の政策実現を目的として創設されてきた。しかし、地方自治の観点から住民の活動費のための財源確保を目的とした法定外税の存在が皆無であったというわけではない。例えば、宮崎市では、少子高齢化及び核家族化が進展し地域問題の多様性が増す市民社会に対応して、地域住民主体のまちづくりを指標とする「地域コミュニティ税に関する検討委員会」を、平成 19（2007）年に合計 6 回開催して「地域コミュニティ税」の創設について検討を加えた。

宮崎市の「地域コミュニティ税」は、従来の地方団体の政策実現に重きを置いた法定外税とは一線を画しており、図表 24 に掲げるように、(イ) 税額、(ロ) 納税対象者、(ハ) 課税方式、(ニ) 納付方法、(ホ) 税の使途、(ヘ) 交付団体の 6 項目により構成され、税収確保を目的とした“新しい法定外税”であるという点で高く評価され

⁴⁴ 北村 前掲書、156 ページ。

拒否権プレーヤーとは、その者の同意なくしてゲームを進行させることができず、他者が覆すことのできない決定によってゲームを終了させることができる者のことである。

⁴⁵ 成宮 前掲稿、108 ページ。

る。

しかしながら、宮崎市の「地域コミュニティ税」に対しては、地域住民からの批判が強い。実際、平成 22（2010）年 1 月 24 日、任期満了に伴う宮崎市長選においては、「地域コミュニティ税」の実施に対して反対の姿勢を示した戸敷 正氏が新市長に当選した。そのため、宮崎市政において「地域コミュニティ税」に対する見直し作業が行われることが予測される。宮崎市の「地域コミュニティ税」の挫折からも、法定外税を用いた税収増加は難しいと判断できる。

図表 24 地域コミュニティ税の仕組み

区分	内容
(イ) 税額	年額 一人当たり 500 円（税収規模 約 8,000 万円）
(ロ) 納税対象者	個人で市民税均等割が課税されている者（約 37 万市民のうち約 16 万人）
(ハ) 課税方式	市民税均等割超過課税方式（法定普通税）
(ニ) 納付方法	市による普通徴収・給与所得者は事業主による特別徴収
(ホ) 税の使途	地域自治区・合併特例区で取り組む地域の問題解決のための活動 （地域の防犯防災・地域福祉・環境・地域再生等の活動）
(ヘ) 交付団体	地域まちづくり推進委員会（地域協議会等の実践組織で、原則的に各地域自治区等に 1 団体）

（出所）宮崎市ホームページ

（2）事業承継者支援税の試案

法人事業税は、営業税の性格を有する都道府県を課税主体とする地方税であり、法人税の計算において「損金」に算入される。この法人事業税が損金に算入される理由としては、「国税と地方税との重複課税を回避することのほか、事業税が費用として価格算入され消費者に転嫁されることを前提としているためである」⁴⁶と説明できる。例えば、法人事業税を計算構造の視点から鑑みた場合には、「特定の地方公共団体が新たな税を導入することは、その税が損金あるいは必要経費に算入されれば、他の者にその税が転嫁され、国あるいは他の地方公共団体の税収を侵食する結果となり、一方、損金あるいは必要経費に算入されない場合、つまり、負担する者が消

⁴⁶ 佐藤 進著、『付加価値税論』（税務経理協会、2001 年）235 ページ。

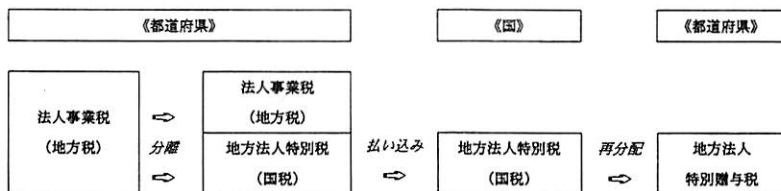
費者である場合は、単に税を負担する者が増えることを意味する」⁴⁷のである。

すなわち、地方団体によって創設される「法定外税」と「法人事業税」の間には、計算構造の面において同質性が窺え、法定外税が「損金」として計上された場合には、法人税及び住民税を減少させることになり、納税者である消費者に負担が求められることになるのである。

また、平成 20（2008）年度税制改正において「地方法人特別税」が創設され、法人事業税の申告納付義務を有する法人を対象として、平成 20（2008）年 10 月 1 日以後に開始する事業年度の申告及び平成 20（2008）年 10 月 1 日以後に解散した法人の申告に適用された。

つまり、地方法人特別税とは、図表 25 に掲げるように、法人事業税の一部を地方団体の地域間における税源偏在の是正を目的として分離し、まず都道府県が徴収し国へ払込み、次いで国が都道府県に再分配する課税システムのことである。なお、地方法人特別税の創設に伴い、法人事業税の税率（所得割・収入割）が引き下げられた。

図表 25 地方法人特別税の概要



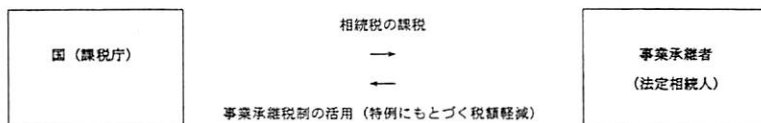
(出所) 東京都主税局ホームページ

平成 20（2008）年度税制改正では、従来の法人事業税（地方税）を（イ）法人事業税（地方税）と、（ロ）地方法人特別税（国税）に大別して地方団体である都道府県に再分配しているが、「相続税」（国税）においても課税システムの再編を行い、新しい法定外税の創設

⁴⁷ 成宮 前掲稿、113 ページ。

を検討したい。現行の事業承継においては、事業承継者の相続税額の負担軽減を目的として、図表 26 に掲げるように、非上場株式及び小規模宅地等の相続税の課税の特例を中核とする「事業承継税制」が設けられている⁴⁸。

図表 26 事業承継税制の概要



しかしながら、本研究で提案するのは、「事業承継税制」ではなく『事業承継者支援税』である。つまり、本研究では、事業承継者に対して、『事業承継者支援税』という法定外税を課税し、地方団体の新しい税収とすることを提案したい。なぜならば、「事業承継税制」に対しては、批判的な見解も多く、例えば、『「息子」への事業の承継つまり『事業者』の承継に税制優遇する社会的意義は少ない。一方では、親の財産を一切あてにできないが事業意欲のある若者が大勢存在しており、彼らの新規事業への参入という観点からは、このような相続税の優遇措置は、阻害要因となっている』⁴⁹と批判されているからである。

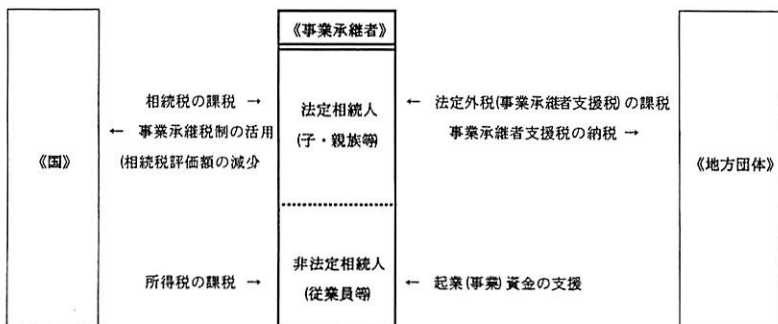
つまり、現行の「事業承継税制」は、事業承継者を子及び親族近親者という民法上の“法定相続人”に限定しているが、事業承継は、子及び近親者以外の“非法定相続人”においても生起しうるものである。そのため、【事業承継者支援税の試案】では、図表 27 に掲げるように、事業承継者を“法定相続人”と“非法定相続人”に区分し、(イ) 地方団体が、「事業承継税制」の恩恵を被る法定相続人に対して法定外税として『事業承継者支援税』を課税し、(ロ) 地方団体が、その『事業承継者支援税』の納税額を基金として起業意欲の強

⁴⁸ 高沢 前掲書、第 2 章～第 3 章に詳しい。

⁴⁹ 森信茂樹著、『日本の税制 グローバル時代の「公平」と「活力」』(PHP 新書、2001 年) 149 ページ。

い非法定相続人である事業承継者に対して支援を行うことによって、地域経済における雇用の増大をはかりたい。

図表 27 事業承継税制と事業承継者支援税の関係



この『事業承継者支援税』の導入に際して、「二重課税」が問題点として指摘される可能性がある。この指摘に対しては、「事業承継税制」の恩恵を受けている“法定相続人”のみを課税対象者とし、時価にもとづく売買価額と相続税納税額との差額に対する課税であるため「二重課税」には該当しないと説明できる。

もちろん、わが国は、中小の非上場会社の占める割合が高く、“被相続人である経営者の財産”と“企業の保有財産”を明確に分離することが難しいという指摘もある。しかしながら、『事業承継者支援税』は、その課税対象を上場会社と非上場会社に区分することなく、一定の事業用資産の事業承継を前提としているため、必ずしも中小零細の非上場会社の事業承継の妨げになるとはいえないのである。

5. 結

法定外税に対しては、地方団体の“財政補完的側面”よりも“政策税制的側面”が期待されている。実際に、特別区等の地方団体では、地域住民に対する政策的な配慮にもとづき制定された「法定外税」であっても、その政策的目的が達成された時点で導入が見送られている。

すなわち、法定外税は、納税義務者に対する“一種の警告”のような存在として位置づけられており、新しい税として法定外税を導入する前に、その政策目的が達成されたならば、法定外税の必要性が喪失するのである。例えば、豊島区の「放置自転車等対策推進税」は、平成 15(2003)年 12 月に条例制定され、平成 17(2005)年 4 月に施行予定であったが、豊島区と鉄道事業者との間で鉄道事業者が駐輪場用地を提供することで合意したため、法定外税の課税導入は見送られ、平成 18(2006)年 7 月議会において廃止決議がなされている。同様に、「すぎなみ環境目的税(通称レジ袋税)」は、税込確保を目的として制定された法定外税ではなく、住民が買い物をする際にマイバック(買物袋)を持参することを目的とした“政策税制”であり、区議会での議決後、総務省が審議する前に数年間に及ぶ実験の結果、レジ袋使用削減の効果が見込めたことを事由としてその導入が見送られているのである。

また、法定外税の導入が見送られるケースが多いのは、その新税制定までの手続きの煩雑さに起因すると推測できる。法定外税は、地方議会で審議し議決するだけでは足りず、事前に地方団体が総務大臣と協議のうえ申請を行い総務大臣の同意を受け、総務大臣の判断により経過措置を講じるケースもみられる。

そして、この法定外税においては、①二重課税、②租税輸出及び、租税競争、③法人への加重課税等の課税上の問題点が指摘されており、これらの問題点が法定外税を導入するうえでの妨げとなっていると考えられる。例えば、福岡県の「産業廃棄物税」(道府県法定外目的税)と福岡県北九州市の「環境未来税」(市町村法定外目的税)の関係のように、ある地方団体において制定された法定外税と同一の法定外税が、他の地方団体において制定された場合には、「二重課税」という問題点が指摘され、両団体の間で煩雑な調整処理が求められることになる。また、公共財の外部性という視点で考察した場合には、「租税輸出及び租税競争」という問題点が浮上してくる。例えば、東京都は、「宿泊税」を導入しているが、これは他の地方団体の住民に対して税負担を転嫁するため、「租税輸出」という課税上の問題点を発生させることになり、一地方団体における税込増加が他

の地方団体における税収減収に帰結した場合には、地方団体間における「租税競争」を喚起させるのである。この他、導入が見送られた豊島区の「放置自転車等対策推進税」のように、法定外税の施行が「特定の法人に対する加重課税」の問題点を生じさせるケースもある。

つまり、法定外税の制定においては、既述のように種々の課税上の問題点が指摘されているため、特別区では条例にもとづく法定外税等の新税の創設を見送る傾向が窺えるのである。たしかに、法定外税は地方団体の税収に占める割合から鑑みた場合には僅少であり、主体的な財源とはいえないが、“政策税制”として地方団体の政策実現のために果たすべき役割は大きい。そのため、本研究においては、起業意欲の高い事業承継者（従業員等の非法定相続人）を対象とする『事業承継者支援税』の創設を提案したのである。

すなわち、現行の「事業承継税制」においては、“相続人”と“事業承継者”の区分が曖昧であるため、「事業承継税制」の恩恵を被った者と被ることができなかった者との間で課税の公平性が保たれていないという問題点を指摘することができる⁵⁰。これは、現行の「事業承継税制」が、事業承継者を子及び親族近親者という民法上の“法定相続人”に限定していることに起因する。

よって、本研究においては、まず第一に、法定外税が有している税法上の問題点について考察を試み、次いで、起業意欲の高い事業承継者（従業員等の非法定相続人）に対する事業資金の交付（支給）と、地域経済の雇用創出を目的として『事業承継者支援税』という新しい法定外税の創設を提言したのである。

⁵⁰ 平成 22 (2010) 年 3 月 31 日以前に相続の開始があった被相続人に係る相続税について、小規模宅地等の相続税の課税の特例は、相続税に算入すべき価額の計算上、資料 1 および資料 2 のような一定割合で減額する。

〔資料 1〕 特例の適用を受ける宅地等

相続開始の直前における宅地等の利用区分		要件	限度面積	減額される割合
被相続人等の事業の用に供されていた宅地等	不動産貸付業等以外の事業用の宅地等	① 特定事業用宅地等に該当する宅地等	400㎡	80%
		② 上記以外の宅地等（特定特例対象宅地等）	200㎡	50%
被相続人等の居住の用に供されていた宅地等	不動産貸付業等の事業用の宅地等	③ 特定同族会社事業用宅地等に該当する宅地等	400㎡	80%
		④ 上記以外の宅地等（特定特例対象宅地等）	200㎡	50%
被相続人等の居住の用に供されていた宅地等		⑤ 特定居住用宅地等に該当する宅地等	240㎡	80%
		⑥ 上記以外の宅地等（特定特例対象宅地等）	200㎡	50%

(出所) 国税庁ホームページ。

〔資料 2〕 特定事業用宅地等の要件

区分	特例の適用要件	
被相続人の事業の用に供されていた宅地等	事業承継要件	その宅地等の上で営まれていた被相続人の事業を相続税の申告期限までに承継し、かつ、その申告期限までその事業を営んでいること
	保有継続要件	その宅地等を相続税の申告期限まで有していること
被相続人と生計を一にしていた被相続人の親族の事業の用に供されていた宅地等	事業継続要件	相続開始の直前から相続税の申告期限まで、その宅地等の上で事業を営んでいること
	保有継続要件	その宅地等を相続税の申告期限まで有していること

(出所) 国税庁ホームページ。