



地方税における納税義務の確定過程の再設計

小林, 伸幸

(Degree)

博士 (法学)

(Date of Degree)

2023-03-25

(Date of Publication)

2025-03-25

(Resource Type)

doctoral thesis

(Report Number)

甲第8548号

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/0100482296>

※ 当コンテンツは神戸大学の学術成果です。無断複製・不正使用等を禁じます。著作権法で認められている範囲内で、適切にご利用ください。



博 士 学 位 論 文

地方税における納税義務の確定過程の再設計

神戸大学大学院法学研究科

専 攻：理論法学専攻

指 導 教 員： 湊 圭吾

学 籍 番 号：1 4 5 J 1 7 6 J

氏 名：小林 伸幸

提出年月日：令和5年1月10日

論文要旨

本稿の目的は、地方税における納税義務の確定過程の問題点を摘示し、その改善策を提案することにある。本稿において納税義務の確定過程とは、納税義務の確定手続のほか、納税者による課税標準申告、租税行政庁による課税客体の捕捉や事実認定などを含めた納税義務の確定に向けた一連の手続をいう。

地方税法は、納税義務の確定方式と納付方法を組み合わせた四つの徴収方法（普通徴収、申告納付、特別徴収及び証紙徴収）を定めているが、このうち本稿において考察の対象とするのは納税義務の確定方式の部分である。本稿では、この部分を指して「徴収方式」と呼び、それぞれの徴収方法のうち納税義務の確定方式の部分を、それぞれ「普通徴収方式」、「申告納付方式」、「特別徴収方式〔申告納入〕」、「特別徴収方式〔賦課決定〕」及び「証紙徴収方式」と呼んでいる。

また、いずれの税目にいずれの徴収方式を用いるかは、立法府の政策的・技術的な判断に委ねられていると解されるが、地方税法に定められたその判断を、本稿では「徴収方式の選択」と呼んでいる。

本稿は、全5章で構成している。

第1章では、徴収方式の選択理由及びその評価に関する先行研究を概観した。先行研究は、主に現行法から論理的に導かれており、その内容を整理したが、通説的な見解があるとはいえない状況にあることを確認した。

第2章では、地方税法の制定時及び改正時における国会の議事録、同法所管省庁の職員による解説等に基づき、徴収方式の選択に関する立法理由を確認し、それぞれの徴収方式の選択理由を整理するとともに、徴収方式の選択についての特徴を示した。

第3章では、納税義務の確定過程の問題点を示した。具体的には、第1章の先行研究及び第2章の立法理由を踏まえ、徴収方式に関する問題点として、徴収方式の選択について一貫した理論ないし理念を認め難いこと、及び徴収方式の改正が極めてまれであることを挙げた。また、普通徴収方式に用いられている課税標準申告に関する問題点として、適正な課税標準申告を促す仕組みが不十分であることを挙げた。

第4章では、第3章で示した問題点の一つである徴収方式の選択について一貫した理論ないし理念を認め難いことを踏まえ、望ましい徴収方式の選択を考察した。ここでは、行政法の分野における行政庁の調査検討義務及び行政客体の情報提供義務に関する議論を確認し、それを踏まえて租税行政庁及び納税者側が果たすべき役割を検討した。

その結果、租税行政庁の調査検討の程度は、一般的に、一応確からしい程度によることが許容されると解した。また、租税行政庁は、納税者側から提供された情報については、

その内容が正確性を欠き、又は不完全であると疑われる場合を除き、基本的に正しいものとみて調査検討を行うことが許容されると解した。

また、納税者側の情報提供義務が肯定される論拠について、納税者側にとって有利となる情報提供と不利となる情報提供に分けて検討した。前者については、納税者側の自由な権利の選択又は自己の利益の獲得に向けた権利行使であるという観点から正当化できると解した。また、後者については、手続上の正義の観点のほか、プライバシーを含めた私生活上の自由が保護されること、最終的に納税者側が負担することとなる租税行政庁のコストを削減できること、及び適法かつ公平な租税負担の実現に資すること、という納税者側にも得られる利益があると観念することができることから正当化できると解した。

以上のことを踏まえ、租税行政庁にとって納税義務情報の把握が容易か否か、及び納税者側にとって納税義務情報の把握が容易か否かの組合せによって得られる三つの領域に分け、それぞれの望ましい徴収方式の選択を検討し、その結果を示した。

第5章では、第4章で望ましい徴収方式の選択を示したが、第3章で示したとおり徴収方式の改正が極めてまれであることから、現行の地方税法のように同法に定められた確定過程に基づく執行しか認められない制度（法律主導制）を改め、同法に定められた確定過程を標準的な手続であると位置付け、その標準的な手続に基づいて執行するのか、その他の手続に基づいて執行するのかを地方団体が条例をもって選択できることを同法に定める制度（条例選択制）の導入を提案した。

条例選択制を提案する主な理由は、地方団体の方が国よりも早く問題点を認識し得るという認知的先導性をより活かせるとともに、全国的に未対処の事案に対処する試行的先導性のある条例の制定が期待できること、また、制度改正のための「一定の閾値」を超えられる可能性が高くなると考えられることである。また、条例選択制の導入により期待される効果として五つの具体例を挙げて考察したが、ここで考察したもの以外にも地方団体の創意工夫によって多様な手続が選択されることが期待できる。

なお、本稿では、地方団体が地方税の賦課徴収を行うことを前提とした考察にとどめた。地方税の確定過程の効率性を高める方法としては、現行の地方消費税のように地方税の賦課徴収を国に委ねる方法、あるいは現行の地方法人税のように地方税を国税化して国から地方団体に地方交付税を交付する方法なども考えられる。また、租税実体法と併せて見直すことや執行面を改めることなどにより地方税の確定過程の効率性を高めることも考えられるから、今後、こうした観点も含めて考察を深めていきたい。

目次

序章	1
1 本稿の目的	1
2 本稿における税目の呼称	2
3 地方税の徴収方法	2
(1) 普通徴収	3
(2) 申告納付	4
(3) 特別徴収	4
(4) 証紙徴収	5
(5) 各税目の徴収方法	5
(6) 本稿における確定方式の呼称	8
4 問題の所在	8
5 本稿の構成	11
第1章 徴収方式の選択に関する先行研究	12
第1節 徴収方式の選択理由	12
1 賦課課税方式の選択理由	12
(1) 個人住民税等（課税標準が国税と連動している税目）	13
(2) 不動産取得税	13
(3) 土地・家屋に係る固定資産税及び都市計画税	13
(4) その他	14
(5) 小括	14
2 申告納税方式の選択理由	14
(1) 地方たばこ税	15
(2) 事業所税	15
(3) その他	15

(4) 小括	15
3 自動確定方式の選択理由	16
第2節 徴収方式の選択に対する評価	16
1 個人住民税及び個人事業税	16
2 不動産取得税	17
3 固定資産税	17
4 小括	18
第3節 小括	18
第2章 徴収方式の選択に関する立法理由	19
第1節 普通徴収方式の選択に関する立法理由	19
1 昭和25年制定	19
(1) 自動車税、鉾区税、漁業権税、自転車税、荷車税及び接客人税	20
(2) 市町村民税	20
(3) 固定資産税	21
(4) 事業税及び特別所得税	22
2 昭和26年改正 ― 個人事業税の普通徴収方式の維持	22
3 昭和29年改正 ― 個人の道府県民税及び不動産取得税の創設	23
(1) 個人の道府県民税	23
(2) 不動産取得税	24
4 昭和31年改正 ― 都市計画税の創設	25
5 小括	26
第2節 申告納付方式の選択に関する立法理由	26
1 昭和25年制定	27
2 昭和26年改正 ― 市町村民税法人税割の創設、法人事業税の徴収方式の改正	28
(1) 市町村民税法人税割	28
(2) 法人事業税	28

3	昭和29年改正 — 法人の道府県民税、道府県たばこ消費税及び市町村たばこ消費税の創設	29
(1)	法人の道府県民税	29
(2)	地方たばこ消費税	30
4	昭和30年改正 — 法人の市町村民税均等割の徴収方式の改正	30
5	昭和43年改正 — 自動車取得税の創設	31
6	昭和48年改正 — 特別土地保有税の創設	31
7	昭和50年改正 — 事業所税の創設	32
8	平成6年改正 — 地方消費税の創設	32
9	平成28年改正 — 自動車税環境性能割及び軽自動車税環境性能割の創設	33
10	小括	33
第3節	特別徴収方式〔申告納入〕の選択に関する立法理由	34
1	昭和25年制定	34
(1)	特別徴収方式〔申告納入〕の導入の背景	34
(2)	特別徴収方式〔申告納入〕によることとされた税目とその理由	35
2	昭和31年改正 — 軽油引取税の創設	37
3	昭和41年改正 — 退職所得割の徴収方式の改正	38
4	昭和62年改正 — 道府県民税利子割の創設	39
5	平成15年改正 — 道府県民税配当割及び道府県民税株式等譲渡所得割の創設	39
6	小括	39
第4節	特別徴収方式〔賦課決定〕の選択に関する立法理由	40
1	昭和26年改正 — 個人の市町村民税の徴収方式の改正（特別徴収方式〔賦課決定〕の導入）	40
2	昭和29年改正 — 個人の道府県民税の創設	42
3	昭和30年改正 — 個人の市町村民税の徴収方式の改正（特別徴収方式〔賦課決定〕の原則化）	42
4	平成18年改正 — 国民健康保険税の徴収方式の改正	42

5	平成20年改正 — 個人の市町村民税の徴収方式の改正（公的年金等からの特別徴収方式〔賦課決定〕の導入）	43
6	小括	44
第5節	証紙徴収方式の選択に関する立法理由	44
1	昭和30年改正 — 自転車荷車税の徴収方式の改正	44
2	昭和40年改正 — 自動車税の徴収方式の改正	45
3	小括	45
第6節	いずれの徴収方式によるかを地方団体が選択するものに関する立法理由	45
1	昭和25年制定	45
	（1）遊興飲食税、木材引取税、入湯税、狩猟者税及び広告税	46
	（2）水利地益税、共同施設税、道府県法定外普通税及び市町村法定外普通税	47
2	昭和26年改正 — 国民健康保険税の創設	48
3	昭和33年改正 — 軽自動車税の創設	48
4	昭和44年改正 — 宅地開発税の創設	49
5	平成11年改正 — 法定外目的税の創設	49
6	小括	49
第7節	小括	50
第3章	納税義務の確定過程の問題点	51
第1節	徴収方式の選択について一貫した理論ないし理念を認め難いこと	51
第2節	徴収方式の改正が極めてまれであること	52
第3節	課税標準申告を促す仕組みが不十分であること	53
第4節	小括	54
第4章	望ましい徴収方式の選択 — 租税行政庁と納税者側の役割を踏まえて	55
第1節	行政法の分野における議論	55
1	行政庁の調査検討義務	55

(1) 行政庁の調査検討義務を肯定する論拠	56
(2) 行政庁の調査検討の程度	56
(3) 行政客体からの申請に対する調査検討義務の範囲	59
2 行政客体の情報提供義務	60
(1) 行政客体の情報提供義務の必要性	60
(2) 行政客体の情報提供義務を肯定する論拠	60
第2節 租税行政庁及び納税者側が果たすべき役割	62
1 租税行政庁の調査検討義務	62
(1) 租税行政庁の調査検討の程度	62
(2) 納税者側から提供された情報に対する調査検討の程度	62
2 納税者側の情報提供義務が肯定される論拠	63
(1) 納税者側にとって有利となる情報提供義務が肯定される論拠	63
(2) 納税者側にとって不利となる情報提供義務が肯定される論拠	63
第3節 望ましい徴収方式の選択	65
1 第Ⅰ領域	66
2 第Ⅱ領域	67
3 第Ⅲ領域	68
第5章 地方団体の選択に基づく確定過程の制度設計	70
第1節 地方税法が強行法規として定められている意義	72
第2節 地方税法が定める確定過程の規律密度の高さを見直す必要性和許容性	73
1 必要性	73
2 許容性	74
第3節 条例選択制を提案する理由	74
1 地方団体が持つ認知的先導性	74
2 条例が持つ試行的先導性	75
3 試行的先導性に内在する実験的要素	77

4	制度改正のための閾値	79
5	小括	81
第4節	条例選択制の導入により期待される効果	81
1	申告納付方式の選択	82
(1)	個人事業税	82
(2)	償却資産税	84
2	課税標準申告の活用	86
(1)	参考資料的申告の問題点	86
(2)	手続要件的申告を選択することのメリット	87
3	法律要件を具体化する条例制定	88
(1)	法律要件に係る事実認定が困難な規定	88
(2)	法律要件を具体化する条例制定のメリット	89
4	固定資産評価基準の簡素化	90
(1)	現行の固定資産評価基準による評価	90
(2)	簡素な評価基準の選択	93
5	少額の地方税の一括徴収	95
(1)	少額の賦課決定に係る租税行政庁の負担	95
(2)	少額の地方税を一括徴収することのメリット	96
第5節	小括	97
終章		98

序章

1 本稿の目的

本稿の目的は、地方税における納税義務の確定過程（以下「納税義務の確定過程」又は単に「確定過程」ともいう）の問題点を摘示し、その改善策を提案することにある。本稿において納税義務の確定過程とは、納税義務の確定手続のほか、納税者による課税標準申告、租税行政庁による課税客体の捕捉や事実認定などを含めた納税義務の確定に向けた一連の手続をいう。これら一連の手続は、租税実体法の定める納税義務を実現する手段としての役割を担うものである。

いうまでもなく、地方税の賦課徴収は、原則として地方団体⁽¹⁾によって行われる（地方自治法223条、地方税法（以下「法」ともいう）1条1項1号、2条）⁽²⁾。この地方団体の役割については、地方自治法が次のように定めている。すなわち、「住民の福祉の増進を図ることを基本として、地域における行政を自主的かつ総合的に実施する役割を広く担うものとする。」（地方自治法1条の2第1項）とされている。また、地方団体は、その事務を処理するに当たっては、限られた人材や財源などの行政資源を有効に活用し、住民の福祉の増進に努めるとともに、最少の経費⁽³⁾で最大の効果（以下「最少経費最大効果」という）⁽⁴⁾を挙げるようにしなければならないという責務を負っている（同2条14項）。

当然のことながら、確定過程に係る事務についても当該地方団体が担う事務であるから（同223条、地方税法2条）、地方団体は当該事務を処理する場合においても最少経費最大効果を挙げるようにしなければならない。とはいえ、執行面の効率性の向上によって最少経費最大効果を挙げることに限界がある。なぜなら、地方団体は、法令を誠実に執行する義務を負っているから（地方自治法138条の2）、法令に抵触しない範囲⁽⁵⁾という制約の中で執行面の効率性の向上に取り組まなければならないからである。

(1) 地方税法1条1項1号は、「道府県又は市町村」を「地方団体」と定義している。

(2) この例外として、地方消費税が挙げられる。すなわち、地方消費税は、消費税と併せて国が賦課徴収することとされている（法72条の100第1項、附則9条の4第1項）。

(3) 最少の経費については、地方財政法4条1項も「地方公共団体の経費は、その目的を達成するための必要且つ最少の限度をこえて、これを支出してはならない。」と規定している。

(4) 最少経費最大効果の意義を詳細に示した裁判例として、名古屋地判平成16年1月29日判タ1246号150頁がある。

(5) 地方税法2条は、「地方団体は、この法律の定めるところによつて、地方税を賦課徴収することができる。」と規定している。また、最判平成25年3月21日民集67巻3号438頁は、「普通地方公共団体が課することができる租税の税目、課税客体、課税標準、税率その他の事項については、憲法上、租税法律主義（84条）の原則の下で、法律において地方自治の本旨を踏まえてその準則を定めることが予定されており、これらの事項について法律において準則が定められた場合には、普通地方公共団体の課税権は、これに従ってその範囲内で行使されなければならない。」という。

このため、確定過程に係る事務の効率性を向上させるためには、執行面の改善以上に制度面をより良いものに改めることが重要であり、かつ、効果的であると考えられる。そこで、本稿では、確定過程に係る現行制度の問題点を摘示するとともに、そのことを踏まえて制度面の改善策を提案することとする。その方向としては、現行の地方税法のように全国一律に同一の確定過程を用いることを原則とする制度⁽⁶⁾ではなく、同法に定められた確定過程に基づいて執行するのか、その他の手続に基づいて執行するのかを地方団体が選択できる制度に改めることを提案する。

2 本稿における税目の呼称

本稿においては、税目の一部を、地方税法が規定している名称を用いるほか、次の呼称を用いることとする。

「個人の道府県民税」及び「個人の市町村民税」を併せて「個人住民税」と呼称する。
ただし、分離課税に係る退職所得の所得割については「退職所得割」と呼称する。

「法人の道府県民税」及び「法人の市町村民税」を併せて「法人住民税」と呼称する。

「法人の事業税」を「法人事業税」と呼称する。

「個人の事業税」を「個人事業税」と呼称する。

「道府県たばこ税」及び「市町村たばこ税」を併せて「地方たばこ税」と呼称する。

「自動車税環境性能割」及び「軽自動車税環境性能割」を併せて「環境性能割」と呼称する。

「自動車税種別割」及び「軽自動車税種別割」を併せて「種別割」と呼称する。

「償却資産に係る固定資産税」を「償却資産税」と呼称する。

「道府県法定外普通税」、「市町村法定外普通税」及び「法定外目的税」を併せて「法定外税」と呼称する。

3 地方税の徴収方法

納税義務は、課税要件の充足によって法律上当然に成立する⁽⁷⁾。成立した納税義務は、それが確定するまでは抽象的な存在にすぎないから⁽⁸⁾、納税者が履行し又は租税行政庁が履行の請求を行うためには、納税義務の確定が必要となる⁽⁹⁾。

(6) 現行の地方税法においては、一部の税目については複数の徴収方法の中から地方団体が条例をもって選択することができるものの、そのほかの大部分の税目についてはこうした選択をすることはできず、同法が定める徴収方法を用いなければならないこととされている（本章3（5）【表1】参照）。

(7) 金子宏『租税法』（弘文堂、第24版、2021年）886頁、清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房、新装版、2013年）62頁、谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、第7版、2021年）99頁。

(8) 金子・前掲注（7）886頁、清永・前掲注（7）62頁。

(9) 金子・前掲注（7）886頁、清永・前掲注（7）227頁、谷口・前掲注（7）125頁。

この納税義務の確定は、一定の方式（以下「確定方式」という）によるものとされている。すなわち、賦課課税方式、申告納税方式又は自動確定方式のいずれかの方式である⁽¹⁰⁾。賦課課税方式とは、納税義務は、専ら租税行政庁の処分によって確定する方式をいう⁽¹¹⁾。申告納税方式とは、納税義務は、納税者の申告によって確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告が正しくない場合に限り租税行政庁の処分によって確定する方式をいう⁽¹²⁾。自動確定方式とは、納税義務は、納税義務の成立と同時に特別の手続を要しないで法律上当然に確定する方式をいう⁽¹³⁾。

これらの方式により確定した納税義務は、通常は納付によって消滅する⁽¹⁴⁾。この納付の方法（以下「納付方法」という）には、金銭納付、証紙納付、徴収納付などがある⁽¹⁵⁾。金銭納付とは、租税を金銭で納付する方法をいう⁽¹⁶⁾。証紙納付とは、税額に相当する証紙を一定の書類に貼付することによって納付する方法をいう⁽¹⁷⁾。徴収納付とは、納税義務者以外の第三者が租税を徴収して納付する方法をいう⁽¹⁸⁾。

地方税法は、以上の確定方式と納付方法を組み合わせた四つの徴収方法を定めている。すなわち、普通徴収（法1条1項7号）、申告納付（同項8号）、特別徴収（同項9号）及び証紙徴収（同項13号）の四つである。これらの意義は、それぞれ次のとおりである。

（１）普通徴収

普通徴収とは、「徴税吏員が納税通知書を当該納税者に交付することによって地方税を徴収することをいう」（法1条1項7号）。普通徴収の場合は、賦課決定という租税行政庁の処分によって納税義務は確定する（同17条の4第1項1号）。具体的には、租税行政庁から納税者に対して納税通知書を送達することによって納付の告知⁽¹⁹⁾がなされる（同1条1項7号、13条1項、20条）。そして、通常は、当該告知を受けた納税者が金銭納付をすることによって当該納税義務は消滅する。こうした徴収方法は、賦課課税方式⁽²⁰⁾と

(10) 金子・前掲注(7) 940頁、清永・前掲注(7) 227頁、谷口・前掲注(7) 127-128頁。

(11) 金子・前掲注(7) 942頁、清永・前掲注(7) 228頁、谷口・前掲注(7) 128頁。

(12) 金子・前掲注(7) 940-941頁、清永・前掲注(7) 228頁、谷口・前掲注(7) 128頁。

(13) 金子・前掲注(7) 940頁、清永・前掲注(7) 227頁、谷口・前掲注(7) 126頁。

(14) 金子・前掲注(7) 1006頁、清永・前掲注(7) 205頁、谷口・前掲注(7) 112頁。

(15) 金子・前掲注(7) 1007-1011頁、1016-1021頁、清永・前掲注(7) 267-269頁、谷口・前掲注(7) 178-181頁。

(16) 金子・前掲注(7) 1007頁、清永・前掲注(7) 267頁。

(17) 金子・前掲注(7) 1009頁、清永・前掲注(7) 268-269頁。

(18) 金子・前掲注(7) 1016頁、谷口・前掲注(7) 180-181頁。

(19) 納付の告知は、納税義務を確定する効力とともに、履行の請求としての効力を有している（浅沼潤三郎ほか編『地方自治大系 第三巻』（嵯峨野書院、1995年）223-224頁〔清永敬次〕、地方税務研究会編『地方税法総則逐条解説』（地方財務協会、2017年）214頁、大阪高判昭和58年3月30日行集34巻3号566頁）。

(20) 金子・前掲注(7) 942頁、清永・前掲注(7) 229頁、谷口・前掲注(7) 128頁。

金銭納付を組み合わせたものであるといえる。

（２）申告納付

申告納付とは、「納税者がその納付すべき地方税の課税標準額及び税額を申告し、及びその申告した税金を納付することをいう」（法１条１項８号）。申告納付の場合は、納税者の申告によって納税義務は確定する（同13条の２第２項２号、14条の９第１項１号括弧書、20条の５の４参照）。そして、通常は、当該申告をした納税者が金銭納付をすることによって当該納税義務は消滅する。

なお、納税者の申告が正しくない場合は、更正という租税行政庁の処分によって申告書に記載された課税標準額又は税額は増加し、又は減少する（同20条の９の２第２項、３項、55条１項参照）。また、その申告がない場合は、決定という租税行政庁の処分によって納税義務は確定する（同20条の９の３第２項柱書、55条２項参照）。

こうした徴収方法は、申告納税方式⁽²¹⁾と金銭納付を組み合わせたものであるといえる。

（３）特別徴収

特別徴収とは、「地方税の徴収について便宜を有する者にこれを徴収させ、且つ、その徴収すべき税金を納入させることをいう」（法１条１項９号）。地方税法は、「地方税の徴収について便宜を有する者」（同号）を「特別徴収義務者」（同項10号）と定め、この者に「特別徴収によつて地方税を徴収し、且つ、納入する義務を負」（同号）わせている。

特別徴収は、確定方式の違いにより、次の二つに分けることができる。一つは、申告納入（同項11号）による特別徴収（以下「特別徴収〔申告納入〕」という）である。もう一つは、賦課決定（同17条の４第１項１号）による特別徴収（以下「特別徴収〔賦課決定〕」という）である。これらの意義は、それぞれ次のとおりである。

ア 特別徴収〔申告納入〕

申告納入とは、「特別徴収義務者がその徴収すべき地方税の課税標準額及び税額を申告し、及びその申告した税金を納入することをいう」（法１条１項11号）。特別徴収〔申告納入〕の場合は、特別徴収義務者の申告によって納税義務⁽²²⁾は確定する（同14条の９第１項１号括弧書、20条の５の４参照）。そして、通常は、当該申告をした特別徴収義務者

(21) 金子・前掲注（7）941頁、清永・前掲注（7）9頁、谷口・前掲注（7）128頁。

(22) ここにいう納税義務とは、特別徴収義務者が地方団体に負う徴収納付義務をいう（金子・前掲注（7）1021-1022頁、浅沼ほか編・前掲注（19）226頁〔清永〕）。特別徴収の場合は、こうした特別徴収義務者と地方団体との法律関係とは別に、特別徴収義務者と納税義務者との法律関係も存在する。すなわち、特別徴収義務者は納税義務者から税額相当額を徴収する義務を負い、納税義務者はこれを受忍し、又は給付する義務を負っている（金子・同前1021-1022頁、浅沼ほか編・同前226-227頁〔清永〕）。

が納税義務者から徴収した地方税を納入すること（同1条1項11号）によって当該納税義務は消滅する。

なお、特別徴収義務者の申告が正しくない場合は、更正という租税行政庁の処分によって申告書に記載された課税標準額又は税額は増加し、又は減少する（同20条の9の2第2項、3項、71条の11第1項参照）。また、その申告がない場合は、決定という租税行政庁の処分によって納税義務は確定する（同20条の9の3第2項柱書、71条の11第2項参照）。

こうした徴収方法は、申告納税方式⁽²³⁾と徴収納付を組み合わせたものであるといえる。

イ 特別徴収〔賦課決定〕

特別徴収〔賦課決定〕の場合は、賦課決定という租税行政庁の処分によって納税義務⁽²⁴⁾は確定する（法17条の4第1項1号）。具体的には、租税行政庁から特別徴収義務者に対して文書を送達することによって納入の告知⁽²⁵⁾がなされる（同13条1項、20条）。そして、通常は、当該告知を受けた特別徴収義務者が納税義務者から徴収した地方税を納入すること（同1条1項9号、10号）によって当該納税義務は消滅する。こうした徴収方法は、賦課課税方式⁽²⁶⁾と徴収納付を組み合わせたものであるといえる。

（４）証紙徴収

証紙徴収とは、「地方団体が納税通知書を交付しないでその発行する証紙をもって地方税を払い込ませることをいう」（法1条1項13号）。証紙徴収の場合は、租税行政庁は納税通知書を交付せず（同号）、納税者の申告によって納税義務が確定することもないから、納税義務は、納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで法律上当然に確定するものと解される⁽²⁷⁾。そして、通常は、納税者が一定の書類に税額に相当する証紙を貼付して払い込むこと（同号）によって当該納税義務は消滅する。こうした徴収方法は、自動確定方式⁽²⁸⁾と証紙納付を組み合わせたものであるといえる。

（５）各税目の徴収方法

地方税法は、いずれの税目にいずれの徴収方法を用いるかを定めている。その内容は、

(23) 金子・前掲注(7) 1020頁、奥野誠亮ほか『新地方税法解説』（時事通信社、1950年）19頁〔鎌田要人〕、浅沼ほか編・前掲注(19) 226頁〔清永〕。

(24) 前掲注(22) 参照。

(25) 納入の告知は、納税義務を確定する効力とともに、履行の請求としての効力を有している（碓井光明『地方税の法理論と実際』（弘文堂、1986年）147-148頁〔初出1981年〕、浅沼ほか編・前掲注(19) 225頁〔清永〕、地方税務研究会編・前掲注(19) 214頁）。

(26) 金子・前掲注(7) 1021頁、浅沼ほか編・前掲注(19) 225頁〔清永〕。

(27) 地方税法総則研究会編『逐条問答 地方税法総則入門』（ぎょうせい、新訂、1994年）20頁、地方税務研究会編・前掲注(19) 12頁。

(28) 浅沼ほか編・前掲注(19) 224頁〔清永〕。

【表 1】 のとおりである。

【表 1】各税目の徴収方法（括弧内は、地方税法の条文番号を示す）

普通徴収	個人住民税 ⁽²⁹⁾ （特別徴収〔賦課決定〕による場合を除く。41条1項、319条）、個人事業税（72条の49の18）、不動産取得税（73条の17第1項）、種別割（証紙徴収による場合を除く。177条の11第1項、463条の18第1項）、鉱区税（184条1項）、固定資産税（364条1項）、都市計画税 ⁽³⁰⁾ （702条の8第1項、364条1項）
申告納付	法人住民税（53条、321条の8）、法人事業税（72条の24の12）、地方消費税 ⁽³¹⁾ （72条の86）、地方たばこ税 ⁽³²⁾ （74条の9本文、472条本文）、環境性能割 ⁽³³⁾ （159条、453条）、鉱産税（522条）、特別土地保有税 ⁽³⁴⁾ （598条）、事業所税（701条の45）
特別徴収 〔申告納入〕	退職所得割（41条1項、328条の4、328条の5）、利子割（71条の9、71条の10）、配当割（71条の30、71条の31）、株式等譲渡所得割（71条の50、71条の51）、ゴルフ場利用税（82条、83条）、軽油引取税 ⁽³⁵⁾ （144条の13本文、144条の14）、入湯税（701条の3、701条の4）
特別徴収 〔賦課決定〕	個人住民税（普通徴収による場合を除く。41条1項、321条の3以下）、国民健康保険税（普通徴収又は特別徴収〔申告納入〕による場合を除く。706条2項、3項、718条の2以下）
証紙徴収	種別割（普通徴収による場合を除く。177条の11第3項、463条の18第3項）
複数の徴収方法の中から地方団体が選択	法定外税（普通徴収、申告納付、特別徴収〔申告納入〕又は証紙徴収。263条、275条、673条、685条、733条の3、733条の15）、狩猟税（普通徴収又は証紙徴収。700条の54）、水利地益税、共同施設税及び宅地開発税（普通徴収又は特別徴収〔申告納入〕。706条1項、718条）、国民健康保険税（特別徴収〔賦課決定〕による場合を除いて、普通徴収又は特別徴収〔申告納入〕。706条1項、718条）

（29）個人住民税は、原則として、個人の道府県民税及び個人の市町村民税を併せて市町村が賦課徴収することとされている（法41条1項、319条2項）。

（30）都市計画税は、原則として、固定資産税と併せて賦課徴収することとされている（法702条の8第1項）。

（31）前掲注（2）参照。

（32）地方たばこ税は、例外的に普通徴収によらなければならない場合がある（法74条の9ただし書、472条ただし書）。

（33）軽自動車税環境性能割は、当分の間、市町村に代わって道府県が賦課徴収することとされている（法附則29条の9第1項）。

（34）特別土地保有税は、平成15年以後の土地の所有又は取得に対しては課税が停止されている（法附則31条）。

（35）軽油引取税は、例外的に申告納付によらなければならない場合がある（法144条の13ただし書）。

（６）本稿における確定方式の呼称

前記（５）【表１】のとおり、地方税法は、いずれの税目にいずれの徴収方法を用いるかを定めている。この徴収方法は、前述のとおり確定方式と納付方法を組み合わせたものである。このうち本稿において考察の対象とするのは確定方式の部分に限られる。そこで、本稿においては、徴収方法のうち確定方式の部分指して「徴収方式」という。また、普通徴収のうち確定方式の部分を「普通徴収方式」といい、申告納付のうち確定方式の部分を「申告納付方式」という。そのほかの徴収方法のうち確定方式の部分についても、それぞれ「特別徴収方式〔申告納付〕」、「特別徴収方式〔賦課決定〕」及び「証紙徴収方式」という。

４ 問題の所在

地方税法は、いずれの税目にいずれの徴収方式を用いるか（以下「徴収方式の選択」ともいう）を定めている。徴収方式の選択は、立法府の政策的・技術的な判断に委ねられていると解されるが^{（36）}、いずれの徴収方式が用いられているかによって、納税者、特別徴収義務者（両者を併せて、以下「納税者側」という）及び租税行政庁の負担は、次のとおり大きく異なる。

まず、賦課課税方式である普通徴収方式又は特別徴収方式〔賦課決定〕の場合は、一般的に、租税行政庁の負担は重く、納税者側の負担は軽い。すなわち、この場合の租税行政庁は、課税客体を捕捉した上で、課税標準及び税額を算定し、かつ、納税者側に対して納税の告知をしなければならない（法１条１項７号、13条１項、20条）。しかも、納税者側が課税標準申告^{（37）}を履行しなかったとしても、租税行政庁の責任が軽減されないことも

（36）最大判昭和60年３月27日民集39巻２号247頁は、「思うに、租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである。したがって、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである。」（下線筆者）という。なお、新井隆一『租税法の基礎理論』（日本評論社、第3版、1997年）は、「国または地方公共団体の課税権は、いうまでもなく、これをなんらかの方法で発動させないでは、租税を賦課徴収することができない。この方法を課税権の発動方式などと呼ぶ。」（26頁）といい、「いずれの租税に、いずれの方式を採用するかは、理論上の問題であるとともに、立法政策上の問題でもある、ということができる。」（29頁）という。

（37）課税標準申告とは、「税務行政庁が、実体的租税要件を充足する事実が存在するか否かを確認し、その事実を課税標準としての評価によって認定するために必要な資料として、納税義務者が、実定租税法で定められている一定の事実やその課税標準としての評価による認識を、税務行政庁に対して、申告をする行為」（新井・前掲注（36）125頁）をいう。課税標準申告の中には、「申告書に記載して申告をしなければその法効果を生じないという性質のもの」（同前）もある。

あり⁽³⁸⁾、租税行政庁の負担は重いといえる。他方、この場合の納税者側の主な役割は、納税の告知に基づいて納期限までに納付（納入を含む。以下同じ）することであり——特別徴収義務者については、これに納税義務者から納入すべき地方税を徴収するという負担が加わる（同1条1項9号、10号）——、納税者側の負担は軽いといえる。

次に、申告納税方式である申告納付方式又は特別徴収方式〔申告納入〕の場合は、一般的に、納税者側の負担は重く、租税行政庁の負担は軽い。すなわち、この場合の納税者側は、租税法規を理解⁽³⁹⁾した上で、課税標準及び税額を算定し、一定の期限までにこれを申告し、かつ、当該税額を納付しなければならない（同項8号、11号）——特別徴収義務者については、これに納税義務者から納入すべき地方税を徴収するという負担が加わる（同項9号、10号）——⁽⁴⁰⁾。しかも、納税者側の申告義務違反に対しては加算金が課される場合もあり（同71条の14、72条の46等）、納税者側の負担は重いといえる。他方、この場合の租税行政庁の主な役割は、納税者側の申告を審査し、その申告が正しくないとき、又はその申告がないときに処分をすることであり（同55条、71条の11等）、租税行政庁の負担は普通徴収方式又は特別徴収方式〔賦課決定〕の場合に比して軽いといえる⁽⁴¹⁾。

以上のとおり、いずれの徴収方式が選択されているかによって納税者側及び租税行政庁の負担は大きく異なる。このことは、次のような裁判例にも表れている。

すなわち、普通徴収方式を採る固定資産税に係る租税行政庁の義務について、「固定資産税等については、地方税法上、申告納税方式ではなく賦課課税方式が採用されており、課税庁は、納税者とともにする実地調査、納税者に対する質問、納税者の申告書の調査等のあらゆる方法により、固定資産評価基準に従った公正な評価を行って価格を決定する義務を負っている。」⁽⁴²⁾とし、納税者から住宅用地である旨の申告の有無にかかわらず、

(38) 浦和地判平成4年2月24日判タ803号76頁、大阪高判平成18年3月24日判自285号56頁、東京地判平成25年11月5日（LEX/DB 文献番号 25516186）、東京地判平成28年10月26日判時2345号85頁、東京地判令和2年3月18日（LEX/DB 文献番号 25584606）等。

(39) 理解すべき租税法規は、地方税法のみならず、地方税法施行令、地方税法施行規則、地方団体が制定した条例、規則などにも及ぶ。

(40) なお、その義務の全部又は一部を納税者側が自ら履行する場合には、主に時間的コスト及び心理的コストの負担が生じる。また、その義務の全部又は一部を納税者側に代わって従業員又は税理士が履行する場合には、主に金銭的コスト及び心理的コストの負担が生じる（横山直子『徴税と納税制度の経済分析』（中央経済社、2016年）78-80頁〔初出2005年〕参照）。

(41) 高橋祐介「租税法の手続的基層—手続・執行面の法的統制」金子宏監修、中里実ほか編『現代租税法講座 第1巻 理論・歴史』（日本評論社、2017年）164頁脚注12は、「仮に納税者が全員正確な税額を確定し納付するとすれば、課税庁は単に税額を収受するだけでよく、その仕事はほとんどない。」という。

(42) 東京地判平成28年10月26日・前掲注(38)。この部分の判示は、「市町村長は、……第388条第1項の固定資産評価基準によつて、固定資産の価格を決定しなければならない。」（法403条1項）という規定及び「固定資産の評価に関する事務に従事する市町村の職員は、総務大臣及び道府県知事の助言によつて、且つ、納税者とともにする実地調査、納税者に対する質問、納税者の申告書の調査等のあらゆる方法によつて、公正な評価をするように努めなければならない。」（同条2項）という規定等に基づいて説かれている。

住宅用地の「特例が適用される土地には、同特例の基準に従って算出した価格を評価すべき職務上の注意義務を負っていると解すべきである。」⁽⁴³⁾と判示しているものがある。

これに対して、申告納税方式を採る所得税に係る納税者の義務については、「所得税法は、納税義務者が自ら納付すべき所得税の課税標準及び税額を計算し、自己の納税義務の具体的内容を確認した上、その結果を申告して、これを納税するという申告納税制度を採用し、納税義務者に課税標準である所得金額の基礎を正確に申告することを義務付けており（所得税法120条参照）、本件のような事業所得についていえば、納税義務者はその収入金額及び必要経費を正確に申告することが義務付けられているのである。それらの具体的内容は、納税義務者自身の最もよく知るところであるからである。」⁽⁴⁴⁾と判示しているものがある。

以上のように、裁判例においても、賦課課税方式については租税行政庁の義務が強調されている⁽⁴⁵⁾一方で、申告納税方式については納税者の義務が強調されている⁽⁴⁶⁾。しかしながら、賦課課税方式と申告納税方式の相違点として、納税者側の申告に対して納税義務の確定という効果が付与されているか否かという点が挙げられるとしても⁽⁴⁷⁾、いずれの方式も租税実体法の定める納税義務を実現する手段であることに相違はない。そうすると、いずれの方式であっても、納税者側及び租税行政庁は、租税実体法に基づいて成立した納税義務（以下「抽象的納税義務」という）と、確定した納税義務（以下「具体的納税義務」という）を一致させる方向で協力すべきである⁽⁴⁸⁾。

この協力に関連して問題となるのは、納税者側及び租税行政庁は、それぞれどのような役割を果たすべきか、という点である。この点に関して最初に考えられるのは、成立した抽象的納税義務を基礎付ける事実（課税標準及び税額の算定に必要となる事実並びに免除及び非課税に該当する事実を含む。以下「納税義務情報」という）を最もよく知っていると考えられる納税者側が租税行政庁に対して当該情報を提供することである。このことは

(43) 東京地判平成28年10月26日・前掲注(38)。

(44) 最判平成5年3月11日民集47巻4号2863頁。

(45) 三木義一「疑問視される確定判決から見えてくる地方税法・条例の課題」税50巻5号（1995年）10頁。

(46) 三木義一「判批」民商109巻6号（1994年）157頁、三木・前掲注(45)11頁。

(47) 三木・前掲注(46)民商157頁、三木・前掲注(45)11頁。

(48) 新井・前掲注(36)121頁は、申告納税方式における「納税申告と更正とは、客観的には唯一の実体的租税要件事実を発見しようとして行われる納税義務者と税務行政庁との努力の競合的対立である」。「それらは、理念的には、絶対的真実の発見を目的とする相対的真実の発見の過程であって、権力と非権力との抗争の対立であると理解されてはならないものである」という。清永・前掲注(7)63頁は、税法は抽象的納税義務と具体的納税義務が「一致するための努力を納税義務者や税務官庁に対して期待している」としつつ、「現実には一致しない場合が少なくない。」ということを指摘している。谷口勢津夫『税法の基礎理論－租税法主義論の展開－』（清文社、2021年）32-33頁〔初出2018年〕は、納税者による納税申告、修正申告及び更正の請求並びに租税行政庁による更正等の諸手続が定められている申告納税制度は、「納税者と税務官庁との相互チェック構造を内包する制度であるとみてよからう。」という。

確定方式によって異なるものではなく、申告納税方式であれば納税申告により、賦課課税方式であれば課税標準申告により、それぞれ提供することになる。次に考えられるのは、租税行政庁が調査によって納税義務情報を把握することである。

また、納税義務情報は次の二つに分けることができる。第1に、納税者側の協力が得られなければ、租税行政庁が把握することが一般的に困難な情報である。第2に、納税者側の協力が得られなくても、租税行政庁が把握することが一般的に容易な情報である。ただし、ある税目の賦課徴収に必要となる納税義務情報の中には、こうした二つの情報が混在している場合もある。例えば、課税客体の捕捉については第2の情報であるが、免除については第1の情報である場合などである。

現行の地方税法においては、以上のような納税者側と租税行政庁との役割分担及び納税義務情報の分類を踏まえて合理的な徴収方式が選択されているとは必ずしもいえない状況にあると考えられる。例えば、なぜ、法人事業税や事業所税は申告納付方式が用いられているにもかかわらず、個人事業税や償却資産税は普通徴収方式が用いられているのか。また、一般的に納税者側に有利となる情報についての課税標準申告の多くは、その申告が納税義務を軽減するための手続要件とはされておらず、納税者側の協力が得られる仕組みとして不十分な点があると考えられる。本稿では、こうした確定過程の問題点を取り上げることとする。

5 本稿の構成

本稿の構成は、次のとおりである。

第1章では、徴収方式の選択理由及びその評価に関する先行研究を概観する。

第2章では、地方税法の制定から現在までの徴収方式の選択に関する立法理由を確認することにより、徴収方式の選択理由を探ることとする。

第3章では、第1章及び第2章を踏まえて、納税義務の確定過程の問題点を示すこととする。

第4章では、行政法の分野における議論を参考に租税行政庁と納税者側の役割を考察した上で、望ましい徴収方式の選択を考察する。

第5章では、地方税の確定過程について、現行の地方税法のように同法に定められた手続に基づく執行しか認められない制度ではなく、同法に定められた手続を標準的な手続であると位置付け、その標準的な手続に基づいて執行するのか、その他の手続に基づいて執行するのかを地方団体が条例をもって選択できることを同法に定める制度の導入を提案する。

第1章 徴収方式の選択に関する先行研究

前章3のとおり、地方税法は複数の徴収方式を定めている。いずれの税目にいずれの徴収方式を用いるかは、立法府の政策的・技術的な判断に委ねられていると解されるものの⁽⁴⁹⁾、徴収方式の選択理由について先行研究はどのように理解し、どのように評価しているのだろうか。これらの点について、以下、概観する。

第1節 徴収方式の選択理由

地方税の徴収方式を国税の場合と比較すると、次のような相違がある。すなわち、国税の場合は、申告納税方式を原則的に用いられており⁽⁵⁰⁾、賦課課税方式は例外的に用いられているにすぎない⁽⁵¹⁾。これに対して、地方税の場合は、申告納税方式である申告納付方式及び特別徴収方式〔申告納入〕とともに、賦課課税方式である普通徴収方式及び特別徴収方式〔賦課決定〕も広く用いられている⁽⁵²⁾。

こうした国税と地方税との間に相違がある理由については、「従来必ずしも明確にはされてこなかったように解される。」⁽⁵³⁾、あるいは「必ずしも通説的な説明があるわけではない」⁽⁵⁴⁾と説かれているが、地方税の徴収方式の選択理由について先行研究は次のように説いている。

1 賦課課税方式の選択理由

まず、地方税において賦課課税方式が用いられている理由は、それが申告納税方式よりも便宜であるからであると説くものがある⁽⁵⁵⁾。とはいえ、その便宜性の内容は必ずしも明らかではなく⁽⁵⁶⁾、税目ごとにその理由を求めざるを得ない。その理由としては、次のような見解がある。

(49) 前掲注(36)。

(50) 金子・前掲注(7) 941頁、清永・前掲注(7) 228頁、谷口・前掲注(7) 128頁。

(51) 金子・前掲注(7) 942頁、清永・前掲注(7) 229頁、谷口・前掲注(7) 128頁。

(52) 谷口・前掲注(7) 128頁。なお、金子・前掲注(7)は、地方税の場合は賦課課税方式が「原則的に用いられて」(942頁)おり、申告納税方式は「依然として例外的である。」(941頁)という。しかしながら、前章3(5)【表1】のとおり申告納付方式又は特別徴収方式〔申告納入〕を用いることとされている税目も多く、地方税の場合に申告納税方式が「例外的である」とまではいえないであろう。

(53) 高野幸大「徴収方式の法的課題」日税研論集46号(2001年)68頁。なお、安部和彦『最新判例でつかむ固定資産税の実務』(清文社、2017年)74頁も、固定資産税や都市計画税において賦課課税方式が用いられている「理由は必ずしも明らかではない」という。

(54) 浦東久男「分権時代の地方税務職員基礎講座 課税自主権の確立につながる論点別地方税法入門講座 第12講 地方税確定手続(1)～賦課決定等」税60巻4号(2005年)185頁。

(55) 高野・前掲注(53) 69頁。

(56) 高野・前掲注(53) 69頁、77頁。

（１）個人住民税等（課税標準が国税と連動している税目）

個人住民税の所得割のように課税標準が国税と連動しているもの⁽⁵⁷⁾については、国税の確定申告書の情報を用いることができ、納税者に頼らずに効率的に納税義務を確定することができることが賦課課税方式が用いられている理由であると思われる⁽⁵⁸⁾、という見解がある。

（２）不動産取得税

不動産取得税については、固定資産課税台帳に固定資産の価格が登録されている不動産の課税標準は、原則として当該価格により決定することとされているが（法73条の21第1項本文）、不動産の取得者が必ずしも当該価格を認識しているとは限らないことから、賦課課税方式が用いられていると解される⁽⁵⁹⁾、という見解がある。

（３）土地・家屋に係る固定資産税及び都市計画税

土地・家屋に係る固定資産税及び都市計画税について賦課課税方式が用いられている理由としては、次のような見解がある。

まず、土地・家屋の所有者は概ね登記によって把握することが可能であり、その評価も固定資産評価基準等により行うことが可能であるから、納税者の申告に頼らなくても執行することが可能であることが賦課課税方式が用いられている理由であると考えられる⁽⁶⁰⁾、という見解である。

また、課税標準（法349条）となる土地・家屋の価格（適正な時価）（同341条5号）の評価を個々の納税者に委ねることは困難であり、また、公平かつ公正な課税という観点からも望ましくないことから賦課課税方式が用いられていると解される⁽⁶¹⁾、という見解もある。

(57) 課税標準が国税と連動し、かつ、賦課課税方式が用いられているものとしては、個人住民税の所得割のほか個人事業税がある（法72条の49の11、72条の49の12第1項本文）。

(58) 岡村忠生ほか『ベーシック税法』（有斐閣、第7版、2013年）300頁〔高橋祐介〕。

(59) 高野・前掲注（53）83頁。

(60) 安部・前掲注（53）74-75頁。同旨の見解として、次のようなものがある。例えば、浦東・前掲注（54）185頁は、「地方税において納税義務の確定方式として賦課課税方式が採用されている理由としては、……次のようなことが考えられるだろう。すなわち、地方税の税目として、比較的課税の対象を把握しやすいもの（固定資産税・都市計画税、個人住民税）が振り分けられている。したがって、申告納税方式を採用しなければ手数がかかり過ぎるということはありません。たとえば、土地に対する固定資産税はその所有者を把握することが比較的容易であり課税対象となっている土地を隠したり他の場所に移動したりすることはできないから、賦課課税することによる不都合はないといえる。」という。また、岡村ほか・前掲注（58）300頁〔高橋〕は、「地方税が普通徴収を一般的に採用する理由の中には、……固定資産税のように税務官庁の方が課税標準や税額について情報をもっているため、納税者に頼らずに税務官庁の方が効率的に確定できることがあると思われる。」という。

(61) 高野・前掲注（53）76-77頁。

また、納税者である土地・家屋の所有者の中には申告納税方式に不慣れなサラリーマンや年金生活者等が多いため、申告納税方式よりも賦課課税方式を用いた方がそうした納税者の便宜にかなっているためではないかと考えられる⁽⁶²⁾、という見解もある。

(4) その他

以上のほか、地方税において賦課課税方式が用いられている理由としては、次のような見解がある。

まず、納税者において申告の基礎資料を調える仕組みとすることが適当でない税目がある⁽⁶³⁾、という見解である。

また、小規模な地方団体においては申告納税方式よりも賦課課税方式の方が納税義務の確定を一律に同時に行えて簡便な場合が考えられる⁽⁶⁴⁾、という見解もある。

また、申告納税方式よりも賦課課税方式の方が税収の把握が容易になるということも考えられる⁽⁶⁵⁾、という見解もある。

(5) 小括

以上によると、地方税において賦課課税方式が用いられている理由としては、次の5点を挙げることができる。第1に、租税行政庁が納税者に頼らずに課税客体を捕捉し、効率的に納税義務を確定することが可能であることである（前記（1）、（3））。第2に、課税標準の算定を納税者に委ねることが困難であることである（前記（2）から（4）まで）。第3に、申告納税方式に不慣れな納税者が多いことである（前記（3））。第4に、国税に比して納税者の数が少ないことである（前記（4））。第5に、税収の把握が容易になることである（同前）。

2 申告納税方式の選択理由

地方税において申告納税方式が用いられている理由についても、前記1の賦課課税方式の場合と同様に、その方式が便宜であるからであると説くものがある⁽⁶⁶⁾。とはいえ、その便宜性の内容は必ずしも明らかではなく⁽⁶⁷⁾、その内容は、前記1の賦課課税方式の場合と同様に税目ごとにその理由を求めざるを得ない。その理由としては、次のような見解がある。

(62) 安部・前掲注(53) 75頁。

(63) 地方税務研究会編・前掲注(19) 12頁。

(64) 浦東・前掲注(54) 185頁。

(65) 浦東・前掲注(54) 185頁。

(66) 高野・前掲注(53) 69頁。

(67) 高野・前掲注(53) 69頁、77頁。

（１）地方たばこ税

地方たばこ税については、その課税標準を売渡し等に係る製造たばこの本数とされているから（法74条の4第1項、467条1項）、その算定を「最もその間の事情に通じている納税者自身の申告に基づくもの」^{（68）}とする申告納税方式が用いられたと解することができる^{（69）}、という見解がある。

（２）事業所税

事業所税については、その課税標準を事業所床面積（資産割）及び従業者給与総額（従業者割）とされているから（法701条の40第1項）、地方たばこ税などと同様に、その算定を「最もその間の事情に通じている納税者自身の申告に基づくもの」^{（70）}とする申告納税方式が用いられていると解される^{（71）}、という見解がある。

（３）その他

以上のほか、地方税において申告納税方式が用いられている理由としては、「民主的税務行政の理念を活かすという目的もないことではない」^{（72）}が、実質的には、法人住民税や法人事業税などにおいてはその課税標準の計算の内容などが国税と共通している部分が多いということ^{（73）}、税務行政運営にとって便宜であることから申告納税方式が用いられている^{（74）}、という見解がある。

（４）小括

以上によると、地方税において申告納税方式が用いられている理由としては、次の４点を挙げることができる。第１に、納税義務の確定を、課税標準等及び税額等を基礎付ける事情に通じている納税者自身の申告に基づくものとするものである（前記（１）、（２））。第２に、民主的税務行政の理念を活かすことである（前記（３））。第３に、国税の課税標準等と共通している部分が多いことである（同前）。第４に、税務行政運営にとって便宜であることである（同前）。

（68）東京地判平成５年10月15日税資199号253頁。

（69）高野・前掲注（53）75頁。

（70）東京地判平成５年10月15日・前掲注（68）。

（71）高野・前掲注（53）75-76頁。

（72）新井隆一『税務行政の法律知識』（帝国地方行政学会、改訂、1966年）42頁。

（73）新井・前掲注（72）42頁。なお、浦東・前掲注（54）185頁は、「申告納税方式による税目は、地方消費税、法人住民税、法人事業税などである。……国税である消費税や法人税との関係で申告納税方式をとる方がより課税徴収の便宜にかなっていると考えられる。」という。

（74）新井・前掲注（72）42頁。

3 自動確定方式の選択理由

地方税において自動確定方式が用いられている理由についても、前記の賦課課税方式及び申告納税方式と同様に、その方式が便宜であるからであると説くものがある⁽⁷⁵⁾。すなわち、軽自動車税種別割については、原則として普通徴収方式によることとされているが（法463条の18第1項）、市町村の条例で当該市町村の交付する標識を軽自動車等に付すべき旨を定めている場合には、条例の定めるところにより、当該標識を交付するときに証紙徴収方式によることができることとされている（同条3項）。これは、「標識の交付を受ける所有者に証紙によって納税させるほうがコストがかからず便宜であるから」⁽⁷⁶⁾である、という見解である。

第2節 徴収方式の選択に対する評価

次に、徴収方式の選択に対して先行研究がどのような評価をしているのかを概観する。

1 個人住民税及び個人事業税

個人住民税及び個人事業税については、現行の賦課課税方式（法41条1項、72条の49の18、319条）ではなく、申告納税方式に改める方向の見解がある。

すなわち、法人住民税等については申告納税方式が用いられていながら、個人住民税等について賦課課税方式が用いられている積極的理由がよく分からない、申告納税方式がかなり普及した今日においては個人住民税も申告納税方式に代えてもよいのではないだろうか⁽⁷⁷⁾、という見解である。

また、個人住民税の所得割及び個人事業税の課税標準は所得であるから、その算定を「最もその間の事情に通じている納税者自身の申告に基づくもの」⁽⁷⁸⁾とすることが便宜であるという所得税の場合と同様の理由により申告納税方式を用いたとしても問題はないと解される⁽⁷⁹⁾、という見解もある。

また、個人住民税及び個人事業税については、課税標準申告の制度が長期に用いられていること、課税標準の算定に多くの共通点を有している所得税については申告納税方式が用いられていることからすると、申告納税方式を用いることは民主的税務行政の実現の一環として望まれても差し支えないことであろう⁽⁸⁰⁾、という見解もある。

(75) 高野・前掲注(53) 85頁。

(76) 高野・前掲注(53) 85頁。

(77) 三木・前掲注(45) 15頁。

(78) 東京地判平成5年10月15日・前掲注(68)。

(79) 高野・前掲注(53) 71頁、74頁。

(80) 新井・前掲注(72) 43頁。

2 不動産取得税

不動産取得税については賦課課税方式によることとされているが（法73条の17第1項）、固定資産課税台帳に固定資産の価格が登録されている不動産の課税標準は原則として当該価格によることとされているから（同73条の21第1項本文）、申告納税方式を用いることも可能であるように解される⁽⁸¹⁾、という見解がある。

3 固定資産税

固定資産税については賦課課税方式によることとされているが（法364条1項）、これを申告納税方式に改めることを提案する見解がある。

例えば、固定資産税は国税にはない地方税独自の税目であるから、国税の申告との二度手間を考慮する必要はなく、賦課課税方式に拘泥する意義は乏しいと思われ⁽⁸²⁾、少なくとも土地以外の固定資産については申告納税方式に改めることを検討すべきである⁽⁸³⁾、という見解がある。この見解は、現実的な対応として、申告納税方式への移行の前段階として土地・家屋についても償却資産と同様に課税標準申告を導入することも検討に値するものと考えられる⁽⁸⁴⁾、という。

また、徴税コストの面から申告納税方式に改めることを提案する見解がある。すなわち、賦課課税方式によると、固定資産の評価は市町村が重い責任を持って厳格になされる必要があるために徴税コストは膨大となるが、発想を転換して申告納税方式を採用することも検討すべきである⁽⁸⁵⁾、という見解である。

また、固定資産の値打ちは所有者が一番よく分かっていることから、固定資産の評価を所有者が自ら行う申告納税方式に改めることを提案する見解もある⁽⁸⁶⁾。

また、償却資産税については、納税者側の負担軽減及び租税行政庁による課税客体の的確な捕捉が期待できる方法として、償却資産の評価を法人税・所得税の減価償却方法と統一し、賦課期日及び申告期限を法人税・所得税と整合させることなどと併せて、申告納税方式に改めることを提案する見解もある⁽⁸⁷⁾。

(81) 高野・前掲注(53) 79頁。

(82) 安部和彦「固定資産税の評価の法定化と申告納税化：家屋と償却資産の評価方法の統合を視野に入れて」月刊税務事例50巻2号（2018年）16頁、安部和彦「固定資産における家屋評価に関する一考察－家屋と償却資産の評価方法の統合を視野に入れて－」税務会計研究29号（2018年）197頁。

(83) 安部・前掲注(82) 月刊税務事例17頁。

(84) 安部・前掲注(82) 月刊税務事例17頁。

(85) 佐藤政昭「家屋固定資産税評価の概要と実態」日本不動産学会誌31巻4号（2018年）72頁。

(86) 野上敏行「資産価格等の申告制度への切換え」資産評価情報85号（1995年）1頁。

(87) 吉川宏延「償却資産税の問題点－法人税・所得税との関係を中心として－」税務会計研究29号（2018年）190-191頁。

4 小括

以上によると、徴収方式の選択に対する評価として賦課課税方式から申告納税方式に改める方向の見解があり、その理由としては、次の5点を挙げることができる。第1に、申告納税方式が普及していることである（前記1）。第2に、課税標準の算定については、その事情に通じている納税者自身の申告に基づくものとすることが便宜であることである（前記1から3まで）。第3に、民主的税務行政の実現の一環として望まれることである（前記1）。第4に、税目によっては国税の申告との二重の手間を考慮する必要がないことである（前記3）。第5に、納税者側の負担軽減又は租税行政庁の負担軽減が期待できることである（同前）。

第3節 小括

以上のとおり、本章では、徴収方式の選択理由及びその評価に関する先行研究を概観した。先行研究は、主に現行法から論理的に導かれたものと考えられ、その内容は主に前記各小括のように整理できるものの、通説的な見解があるとはいえない状況にある。そこで、次章では、徴収方式の選択に関する立法理由を確認することにより、徴収方式の選択理由を探ることとする。

第2章 徴収方式の選択に関する立法理由

本章では、地方税法の制定から現在までの徴収方式の選択に関する立法理由を確認することにより、徴収方式の選択理由を探ることとする。具体的には、現行の地方税法は、昭和24年に示されたシャープ使節団日本税制報告書（以下「シャープ勧告」という）に基づいて⁽⁸⁸⁾ 昭和25年に制定され（昭和25法律第226号。当該制定時の地方税法を、以下「昭和25年制定法」という）、その後の70余年の間に900回以上の改正⁽⁸⁹⁾を経て形成されたものであるから、同法の制定時及び改正時における国会の議事録、同法所管省庁の職員による解説等に基づき、徴収方式の選択に関する立法理由を確認し、それぞれの徴収方式ごとの共通点を見いだすこととする。

第1節 普通徴収方式の選択に関する立法理由

まず、普通徴収方式の選択に関する立法理由を確認する。

1 昭和25年制定

昭和25年制定法においては、次の税目は普通徴収方式によることとされた。すなわち、自動車税⁽⁹⁰⁾（昭和25年制定法151条1項）、鉾区税⁽⁹¹⁾（同184条1項）、漁業権税⁽⁹²⁾（同214条1項）、市町村民税（同320条1項）、固定資産税（同364条1項）、自転車税

(88) 金子・前掲注(7) 57-63頁。昭和25年制定法に係る法案要綱は、「シャープ税制使節団の勧告の基本原則を尊重」（第1柱書）することを明示している。

(89) 国立国会図書館「日本法令索引」（同館ウェブサイト [<https://hourei.ndl.go.jp/#/>]、2023年1月1日最終閲覧）。なお、地方税法の改正の経緯については、前記「日本法令索引」のほか、丸山高満『日本地方税制史』（ぎょうせい、1985年）388-719頁、地方財務協会編『地方税制の現状とその運営の実態』（地方財務協会、2008年）186-606頁、地方税務研究会編『令和4年 地方税関係資料ハンドブック』月刊「地方税」別冊（地方財務協会、2022年）6-12頁等を参照。

(90) 「自動車税は、自動車に対し、……その所有者に課する。」（昭和25年制定法145条1項）とされた。

(91) 「鉾区税は、鉾区又は砂鉾区に対し、面積又は延長を課税標準として、……その鉾業権者又は砂鉾権者に課する。」（昭和25年制定法178条）とされた。

(92) 「漁業権税は、漁業権（共同漁業権及び入漁権を除く……）に対し、賃貸料を課税標準として、……その漁業権者に課する。」（昭和25年制定法209条1項）とされた。なお、同税は、広告税及び接客人税とともに、地方税法の一部を改正する法律（昭和27年法律第216号。以下「昭和27年改正法」という）の施行により廃止された（同施行後の法第2章第6節、第3章第8節、第10節）。その廃止の理由は、「漁業権税、広告税及び接客人税は、その税額も少く、かつ、普遍的な税源でもありませんので」（「第13回国会衆議院地方行政委員会議録第16号（昭和27年3月18日）」（1952年）6頁〔岡野清豪地方自治庁長官発言〕）と説明されている。

⁽⁹³⁾ (同446条1項)、荷車税⁽⁹⁴⁾ (同468条1項)、接客人税⁽⁹⁵⁾ (同651条1項)、事業税(同751条1項)及び特別所得税(同782条1項)である。これらの税目が普通徴収方式によることとされた理由は、次のとおりである。

(1) 自動車税、鉾区税、漁業権税、自転車税、荷車税及び接客人税

自動車税、鉾区税、漁業権税、自転車税、荷車税及び接客人税を普通徴収方式によることとされた理由は、従前の徴収方式を踏襲したことにある。すなわち、昭和25年制定法の施行に伴い、従前の地方税法(昭和23年法律第110号。以下「旧地方税法」又は「旧法」という)は廃止された(昭和25年制定法附則2項)。旧地方税法においても前記各税目は定められており、その徴収方式は普通徴収方式によることとされていた(旧法18条、19条、36条、44条、46条1項10号、12号、18号、103条1項3号、4号、8号)。シャープ勧告は、次のとおり、前記各税目については原則として従前どおり課税することを許容する旨を勧告した。

「われわれは地方団体が、次の諸税をその歳入源として、税率を変えず、或いは本質的な変更を加えないで、続けて課税することを許されるように勧告する。……鉾区税……自動車税……漁業権税……接客人税……」⁽⁹⁶⁾「加うるに、われわれは自転車および荷車の取得税⁽⁹⁷⁾は廃止するように勧告する。……しかしながら、自転車および荷車の所有に対する毎年の課税は継続してもよかろう。」⁽⁹⁸⁾

こうした勧告を受けて、前記各税目の徴収方式については、昭和25年制定法においても従前の徴収方式を踏襲することとされた。

(2) 市町村民税

市町村民税は、その市町村に住所を有する個人に対しては均等割額及び前年の所得に対する所得税額等を課税標準とした額を課し、その市町村に家屋敷等を有する個人で当該市町村に住所を有しない者、及びその市町村に事務所等を有する法人(法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めのあるものを含む)に対しては均等割額を課することとされた(昭和25年制定法294条、297条)。当該所得税額等とは、「所得税額、課税総所得金

(93) 「自転車税は、自転車に対し、……その所有者に課する。」(昭和25年制定法442条1項)とされた。

(94) 「荷車税は、荷車に対し、……その所有者に課する。」(昭和25年制定法464条)とされた。

(95) 「接客人税は、芸者、ダンサーその他これらに類する者に対し、……課する。」(昭和25年制定法648条)とされた。なお、同税は、昭和27年改正法の施行により廃止された(同施行後の法第3章第10節)。その廃止の理由については、前掲注(92)参照。

(96) 『シャープ使節団日本税制報告書』(日本税理士会連合会出版局、復元版、1979年)148頁。

(97) 旧地方税法においては、自転車税及び荷車税は、所有及び取得に対して課することとされていた(旧法109条、110条)。

(98) シャープ使節団日本税制報告書・前掲注(96)149頁。

額又は課税総所得金額から所得税額を控除した金額」（同294条1項柱書）をいい、所得税法に依拠することとされた（同292条4号、5号）。

同税を普通徴収方式によることとされた主な理由は、国（所得税）と市町村（市町村民税）との二重行政を避けることにあった。このことは、次のとおりシャウプ勧告及び地方財政委員会事務局職員による解説書で示されている。

まず、シャウプ勧告は、次のように勧告している。

「市町村が、均等割によるもの以外の住民税額の部分を割当てるにあたって、基準として用い得るのは所得だけに限定する。」⁽⁹⁹⁾「住民税中の所得的部分は国税たる所得税に対する地方的附加の形とする。」⁽¹⁰⁰⁾「すべて市町村は納税義務者に対し、徴収令書とともに、税額計算明細書を交付するものとする。」⁽¹⁰¹⁾「住民税の基礎を供給するため国税たる所得税の申告書を用いるべきことをわれわれが勧告する理由は、二重の行政を避けることにある。」⁽¹⁰²⁾（下線筆者）

また、地方財政委員会事務局職員による解説書は、次のように説いている。

「納税者をして、自らその税額を計算し、納付せしめる申告納付制度の方が、所得の現況にも適合し、進歩的な徴収方法であることは、誰もが認めるところではあるが、国税所得税と同様な制度を市町村民税にも採用することは、二重行政の嫌いがあり、又、市町村民税そのものをも複雑ならしめるから、徴税上比較的容易であり、更正、再更正を通じて納税者間に動揺を生ぜしめることもなく、調査、決定が市町村を通じて統一的に、且つ、均衡を取って行われる普通徴収の方法とし、基準日たる賦課期日の現況によつて、前年実績所得に基き課税することにしたのである。」⁽¹⁰³⁾（下線筆者）

（３）固定資産税

固定資産税は、固定資産に対し、その価格を課税標準として、その所有者に課することとされた（昭和25年制定法342条、343条）。当該価格とは「適正な時価」（同341条5号）をいい、その決定は、原則として、固定資産評価員による実地調査の結果に基づく評価を受けて市町村長が行うこととされた（同408条、410条）。同税について普通徴収方式によることとされた理由は、課税標準となる価格の決定を市町村長に委ねられたことにあったといえる。

(99) シャウプ使節団日本税制報告書・前掲注(96)131頁。

(100) シャウプ使節団日本税制報告書・前掲注(96)132頁。

(101) シャウプ使節団日本税制報告書・前掲注(96)133頁。

(102) シャウプ使節団日本税制報告書・前掲注(96)133頁。

(103) 松島五郎＝岡田純夫『改正市町村民税解説』（帝国地方行政学会、1951年）22頁。

（４）事業税及び特別所得税

事業税は、法人（法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めのあるものを含む）の行う事業及び個人の行う法定の事業に対し、所得を課税標準として、その法人及び個人に課することとされた（昭和25年制定法741条）。また、特別所得税^{（104）}は、個人の行う法定の事業に対し、所得を課税標準として、その個人に課することとされた（同776条）。これらの税目は、附加価値税が課されるまでの間に限り課することとされた（同70条、740条）。

これらの税目について普通徴収方式によることとされた理由は、これらの税目は附加価値税が課されるまでの暫定的なものとされていたから、従前の徴収方式である普通徴収方式（旧法18条、36条、44条、46条1項4号、5号）を踏襲することにあつた。このことは、国会審議における次の説明からうかがえる。

「申告納付の制度につきましては、やはりこれをよしとする意見とこれを不可とする意見と現在においてもなおあるわけでございます。従いまして事業税につきましても従来の課税制度を改めて、申告納付制度に切替えるかどうかということにつきましてはいろいろ検討いたしました結果、やはり一年限りのものだからとらないようにしたい。附加価値税からそれを切替えるようにしたいというふうに考えたのであります。」^{（105）}

2 昭和26年改正 ― 個人事業税の普通徴収方式の維持

昭和26年に成立した地方税法の一部を改正する法律（昭和26年法律第95号。以下「昭和26年改正法」という）の施行により、事業税の徴収方式が改められた。すなわち、法人事業税の徴収方式が普通徴収方式から申告納付方式に改められた（昭和26年改正法施行後の法751条）。その一方で、個人事業税の徴収方式は改められず、普通徴収方式によることが維持された（同条）。その理由は、国会審議において次のように説明されている。

「申告納税制度は、理論から申しますれば、民主的な納税制度ということだけでけつこうなわけでございますが、何分一挙にそういう方式に進みますことにつきましては、実情に即しないものがあるわけございまして、法人のような会社の企業経理を確実にいたしておりますものから、まず漸進的にやつて行きたい、国税の場合のいろいろな経験にかんがみましても、個人についてこれをただちに及ぼして行きますことは、どうも現在の実情に即しないのではないかということで、とりあえず法人についてだけ、この方式をとつて来た

（104）特別所得税は、地方税法の一部を改正する法律（昭和29年法律第95号）の施行により事業税に統合された（同施行後の法第2章第2節）。

（105）「第10回国会参議院地方行政委員会会議録第30号（昭和26年3月27日）」（1951年）9頁〔奥野誠亮地方自治庁財政課長発言〕。この発言は、昭和25年制定法に関する審議におけるものではなく、地方税法の一部を改正する法律（昭和26年法律第95号）に関する審議において、「どういふわけでこの前に法人の事業税について申告納付の制度を採用しなかつたのですか。」（同会議録9頁〔岡本愛祐委員長発言〕）という質問に答えたものである。

次第であります。」⁽¹⁰⁶⁾（下線筆者）

こうした理由は、昭和28年に出版された自治庁職員による解説書でも説かれている。すなわち、同解説書は、申告納付制度は理想的徴税制度であるとしつつ、「帳簿の経理も十分でなく、且つ、その納税に対する意識も理解も期待することのできない、個人類似の小法人……については、その成績は必ずしも良好ではない。個人事業税及び特別所得税について申告納付制度を採用しないのは主としてこの理由による。」⁽¹⁰⁷⁾ 個人事業税及び特別所得税で用いられている普通徴収方式は、「権力的封建的色彩のあるのは免れないけれども、現下の社会経済事情の下において納税意欲も未だ必ずしも十分でなく、記帳経理的確に行うことのできないものが大多数を占める個人事業の実態に照して考えれば、その存在理由があるものといわなければならない。」⁽¹⁰⁸⁾（下線筆者）と説いている。

以上によると、個人事業税の徴収方式について普通徴収方式によることが維持された理由は、個人事業者の納税意欲の程度及び記帳経理の不十分性が考慮されたからであるといえる。

3 昭和29年改正 ― 個人の道府県民税及び不動産取得税の創設

昭和29年に成立した地方税法の一部を改正する法律（昭和29年法律第95号。以下「昭和29年改正法」という）の施行により、普通徴収方式による税目として個人の道府県民税及び不動産取得税が創設された。

（1）個人の道府県民税

道府県民税は、住民が広く負担を分任する税種を道府県に与えることなどを目的として、市町村民税の一部を道府県民税に移譲する形で創設された⁽¹⁰⁹⁾。納税義務者の範囲は、市町村民税と同一とされた（昭和29年改正法施行後の法24条1項、294条）。同税の徴収方式は、法人については申告納付方式によることとされた（同53条）。これに対して、個人については、原則として、個人の市町村民税の例によることとし、市町村が個人の市町村民税と併せて賦課徴収することとされた（同41条1項、319条2項）。すなわち、個人の市町村民税が普通徴収方式により賦課徴収される場合は、個人の道府県民税についても普通徴収方式により賦課徴収することとされた。

（106）「第10回国会衆議院地方行政委員会議録第24号（昭和26年3月15日）」（1951年）6頁〔鈴木俊一地方自治庁次長発言〕。この発言は、「法人の事業税に関しましては申告納付制度をとられておりますが、個人の事業税に関しましてこの制度を採用されておられません。この点に関しましてはわれわれもいろいろ想像はいたしておりますが、政府からその理由をお聞かせ願いたいと思います。」（同会議録6頁〔藤田義光委員発言〕）という質問に答えたものである。

（107）萩原幸雄＝石川一郎『事業税の解説』（中央経済社、1953年）176頁。

（108）萩原＝石川・前掲注（107）176-177頁。

（109）「第19回国会衆議院地方行政委員会議録第23号（昭和29年3月5日）」（1954年）45頁〔塚田十一郎自治庁長官発言〕。

道府県民税の創設は、シャウプ勧告が示した、租税の賦課徴収について、国、都道府県及び市町村の三者間における責任の帰属を明確にすること⁽¹¹⁰⁾を見直すものであった。この点については、「国、道府県及び市町村の三者間における責任の帰属を明確にすること」は「地方自治の確立のためには必要なことではあ」としつつも⁽¹¹¹⁾、「反面そのために税務行政が区々になり、経費の増加と徴税事務の重複を来し、納税義務者に対しても無用の手数を煩わしていることが少なくない」ことに鑑み、「個人に対する道府県民税の賦課徴収事務についても、これを市町村に委任して市町村民税とともに取扱うこととし」た⁽¹¹²⁾と説明されている。

以上によると、個人の道府県民税について普通徴収方式によることとされた理由は、個人の市町村民税の存在を前提として、納税者及び租税行政庁のいずれの負担も増大させないようにするために、原則として個人の市町村民税と併せて市町村が賦課徴収するということにあったといえる。

（２）不動産取得税

不動産取得税は、不動産の取得に対し、不動産の価格を課税標準として、不動産の取得者に課することとされた（昭和29年改正法施行後の法73条の2、73条の13）。同税の徴収方式は、普通徴収方式によることとされた（同73条の17第1項）。その理由を明らかにしている資料は見当たらないものの、同税に係る課税客体の捕捉及び課税標準となるべき価格の決定の手續において、同税の課税団体である道府県が市町村の協力を得ることとされたことが、その理由であったと考えられる。

すなわち、まず、同税に係る課税客体の捕捉については、次の二つの方法が定められた。一つは、不動産を取得した者による課税標準申告である（同73条の18第1項）。この申告は、市町村長を経由しなければならないこととされた（同条2項）。もう一つは、市町村長による情報提供である。市町村長は、不動産の取得の事実を発見したときは、その旨を道府県知事に通知することとされた（同条3項）。

次に、同税の課税標準となるべき価格の決定については、次の二つの方法が定められた。一つは、固定資産課税台帳に固定資産の価格が登録されている不動産については、当該価格により課税標準となるべき価格を決定することとされた（同73条の21第1項本文）。もう一つは、固定資産課税台帳に当該価格が登録されていないとき、又は特別の事情があり

(110) シャウプ使節団日本税制報告書・前掲注(96)171-172頁は、考慮しなければならない基本的原則の一つとして、「税務行政の能率を甚しく低下することなく、また劣等な種類の租税を用いることなくして実施できる限り、国と都道府県と市町村の間には税源の分離があるべきである。」ことを挙げている。そして、「かかる分離によつて、国民は、自己に課された税額に対し、またそれらの租税の施行の仕方に対して政治的責任を定めることができるであろう。」という。

(111) 第19回国会衆議院地方行政委員会議録・前掲注(109)45頁〔塚田十一郎自治庁長官発言〕。

(112) 第19回国会衆議院地方行政委員会議録・前掲注(109)45頁〔塚田十一郎自治庁長官発言〕。

当該価格により難いときにおいては、固定資産税に係る固定資産の評価に準じて道府県知事が課税標準となるべき価格を決定することとされた（同項ただし書、同条2項）。いずれの方法による場合も、市町村長から道府県知事に対し、当該不動産の価格又は価格の決定について参考となるべき事項を通知することとされた（同73条の22）。なお、道府県知事が課税標準となるべき価格を決定した場合は、当該価格は市町村長に通知され（同73条の21第3項）、原則として、当該価格に基づいて固定資産税における固定資産の評価をすることとされた（同408条2項）。

こうした市町村の協力を得て道府県が不動産取得税の賦課徴収を行うことについては、国会審議において次のように説明されている。

「固定資産税と不動産取得税とは非常に密接な関係がございますので、納税義務者の申告は全部市町村長を通ずることにしております。」⁽¹¹³⁾「不動産取得税だから、あるいは固定資産税だからといつて府県と市町村がばらばらに調査をすることは避けたい。納税義務者が二重の調査を受けるようなことは避けたい。またそういうことによつて不要経費のかさむことも避けたいという考えを持つておるのであります。」⁽¹¹⁴⁾

以上によると、不動産取得税について普通徴収方式によることとされた理由は、課税客体の捕捉及び課税標準となるべき価格の決定の手續において市町村の協力を得ることとされたことにあったと考えられる。

4 昭和31年改正 — 都市計画税の創設

昭和31年に成立した地方税法の一部を改正する法律（昭和31年法律第81号。以下「昭和31年改正法」という）の施行により、普通徴収方式による税目として都市計画税が創設された。

同税は、都市計画事業又は土地区画整理事業に要する費用に充てるため、都市計画区域内に所在する土地・家屋に対し、その価格⁽¹¹⁵⁾を課税標準として、当該土地・家屋の所有者に課することができることとされた（昭和31年改正法施行後の法701条）。

同税の賦課徴収は、固定資産税の例によることとし、原則として固定資産税と併せて行うこととされた（同701条の7第1項）。このため、都市計画税の徴収方式は、固定資産税と同様に普通徴収方式によることとされた（同項、364条1項）。こうした徴収方式が採用された理由については、国会審議において、「固定資産税とあわせて行うこととによ

(113) 「第19回国会衆議院地方行政委員会議録第25号（昭和29年3月8日）」（1954年）15頁〔奥野誠亮自治庁税務部長発言〕。

(114) 第19回国会衆議院地方行政委員会議録・前掲注（113）15頁〔奥野誠亮自治庁税務部長発言〕。

(115) この「価格」は、「当該土地又は家屋に係る固定資産税の課税標準となるべき価格」（昭和31年改正法施行後の法701条2項）とされた。

り手続の煩雑化を来たさないよう配慮」⁽¹¹⁶⁾ したものであると説明されている。

5 小括

以上によると、地方税の徴収方式として普通徴収方式が選択される立法理由は、次のとおり、現状維持、効率性、徴税技術、納税者側の能力という各観点に求められる。

第1に、現状維持の観点である。すなわち、自動車税、鉦区税、漁業権税、自転車税、荷車税、接客人税、事業税及び特別所得税については、各税目の徴収方式として旧地方税法において用いられていた普通徴収方式⁽¹¹⁷⁾を引き続き用いることとされた（前記1（1）、（4））。

第2に、効率性の観点である。この観点は、次の三つに分類することができる。1点目は、二重行政の回避である。すなわち、市町村民税については、国と市町村との二重行政を回避するために普通徴収方式によることとされた（前記1（2））。2点目は、他の税目と併せて賦課徴収することである。すなわち、個人の道府県民税については個人の市町村民税と併せて、都市計画税については固定資産税と併せてそれぞれ賦課徴収することとされた（前記3（1）、4）。3点目は、他の地方団体との協力である。すなわち、不動産取得税について普通徴収方式によることとされた理由は、課税客体の捕捉及び課税標準となるべき価格の決定の手続において、同税の課税団体である道府県が市町村の協力を得ることとされたことにあったと考えられる（前記3（2））。

第3に、徴税技術の観点である。すなわち、固定資産税について普通徴収方式によることとされた理由は、課税標準となる価格の決定を固定資産評価員による評価に基づいて市町村長が行うこととされたことにある（前記1（3））。

第4に、納税者側の能力の観点である。すなわち、個人事業税については、個人事業者の納税意欲の程度及び記帳経理の不十分性が考慮された結果、法人事業税については普通徴収方式から申告納付方式に改められたにもかかわらず、個人事業税については普通徴収方式によることが維持された（前記2）。

第2節 申告納付方式の選択に関する立法理由

次に、申告納付方式の選択に関する立法理由を確認する。

(116) 「第24回国会衆議院地方行政委員会議録第10号（昭和31年2月22日）」（1956年）16頁〔太田正孝自治庁長官発言〕。

(117) 昭和25年制定法が公布された直後に出版された汐見三郎『新税法讀本』（世界思想社、1950年）135-136頁は、「賦課々税制度は普通徴収と名付けられている通りに国税地方税を通じて課税の原則となっていた。」と説いている。

1 昭和25年制定

申告納付方式は、昭和25年制定法の成立により初めて地方税において導入された⁽¹¹⁸⁾。同法において申告納付方式によることとされた税目は、附加価値税⁽¹¹⁹⁾及び鉱産税である（昭和25年制定法35条、38条、522条）。附加価値税は、法定の事業の附加価値に対し、附加価値額⁽¹²⁰⁾を課税標準として、その事業を行う者に課することとされた（同23条）。また、鉱産税は、鉱物の掘採又は砂鉱の採取の事業に対し、その鉱物又は砂鉱の価格を課税標準として、その鉱業者又は砂鉱業者に課することとされた（同519条）。

これらの税目について申告納付方式によることとされた理由は、賦課徴収の円滑な実施を容易にすること、及び民主的な制度であることにあった。このことは、昭和25年制定法に関する国会審議において次のように説明されている。

「申告納付の点でございますが、これも今回地方税法案の中で新たに採用いたしました原則でございますが、附加価値税でございますが、鉱産税につきましては申告納付の制度を採用いたす案にしておるのであります。これは国税につきましては財産税なり、事業税及特別所得税その他所得税、法人税等をやつておるわけでございますが、これらにつきましてはいろいろ論議があるのは御承知の通りであります。地方税につきましても今日これを取るか取らないかということにつきましては慎重考慮したわけでございますが、附加価値税乃至附加価値税と同じような性質を持つておりまする鉱産税等につきましてはこの

(118) 奥野ほか・前掲注(23)19頁〔鎌田〕。なお、地方財政委員会は、シャープ勧告前から「地方税も源泉徴収をやりたい。とにかく国がやっていることは地方もやらせろ」という強い意見を持っていたという（荻田保ほか「座談会 シャープ勧告50周年」地方税50巻9号（1999年）37頁〔奥野誠亮発言〕）。

(119) 附加価値税は、昭和27年1月1日から適用することとされた（昭和25年制定法70条）。しかしながら、昭和27年改正法の施行により、その適用日は昭和28年1月1日に延長され（同施行後の法70条）、さらに、期限等の定のある法律につき当該期限等を変更するための法律（昭和28年法律第24号）の施行により、その適用日は昭和29年1月1日に延長されたが（同施行後の法70条）、その後、昭和29年改正法の施行により一度も実施されることなく廃止された（同施行後の法第2章第1節）。その廃止の理由は、「なぜ附加価値税をやめるのかという問題になるわけですが、やはり理論的には附加価値税は非常によろしいのであります、よろしいのだが、経済の基礎が非常に浅いものだから千億にもなろうとする税金の賦課方法をかえるといたしますと、業界によつて非常に重くなつたり、軽くなつたりいたします。このような負担の激変を与えること、この激変に打ちかつたためには、現在のわが国の産業界の基礎があまりに弱過ぎるのではなかろうか。そういうようなものについてはやむを得ず従前通りにしておくよりいたし方ないのではなかろうか。こういう考え方が根本にあるわけであります」（第19回国会衆議院地方行政委員会議録・前掲注(113)11頁〔奥野誠亮自治庁税務部長発言〕）と説明されている。

(120) 附加価値額とは、法人の場合は各事業年度の、個人の場合は当該年度の1月1日から12月31日又は事業廃止日までの、総売上金額から特定の支出金額を控除した金額をいう（昭和25年制定法30条4項、5項）。ここにいう総売上金額とは、法定の事業に係る物品の売上金額、役務の対価として収入すべき金額、その他事業に付随して収入すべき金額で一定のものの合計額をいい、利子、株式配当金、地代及び家賃の収入額を含まないものとする（同条6項）。また、特定の支出金額とは、固定資産、商品、原材料等の購入代金、手数料、宣伝広告料、公租公課等の金額の合計額をいう（同条7項）。

申告納付の制度を採用いたしまして、新税でありますだけに納税者側にも協力して貰うということがないと、なかなか円滑な実施が困難であろうということでこれを採用したわけであります。建前といたしましては一方的に令書を出して強制的に取りまする体系よりも、やはり納税者の申告を基礎にしまして、民主的な納付の方法を考えることが原理としては適当であろうということを勿論根本においては考えておる次第であります。」⁽¹²¹⁾
(下線筆者)

2 昭和26年改正 ― 市町村民税法人税割の創設、法人事業税の徴収方式の改正

昭和26年改正法の施行により、申告納付方式による税目として市町村民税法人税割が創設された。また、法人事業税の徴収方式が普通徴収方式から申告納付方式に改められた。

(1) 市町村民税法人税割

従前の市町村民税は、法人に対しては均等割のみを課することとされていたが（昭和26年改正法施行前の法294条1項3号）、昭和26年改正法の施行により、均等割に加えて法人税割を課することとされた（同施行後の法294条3号）。この法人税割の徴収方式については、申告納付方式によることとされた（同321条の8）⁽¹²²⁾。その理由は、地方財政委員会事務局職員による解説書において次のように説かれている。

「個人について前年実績課税主義により、普通徴収の方法によつて徴収するに對し、法人について当該事業年度分について申告納付させるものとしているのは、法人は概ね帳簿が完備しており、調査がし易いこと、法人税の計算に合わせることも納税者にとつても便利であること等によつたのである。」⁽¹²³⁾ (下線筆者)

(2) 法人事業税

前節2のとおり、昭和26年改正法の施行により、法人事業税の徴収方式が普通徴収方式から申告納付方式に改められた（同施行後の法751条）。その理由は、国会審議において次のように説明されている。

「従来事業税の中で法人事業税の徴収成績が必ずしも芳ばしくなかつたこと、特にその原因が、二以上の道府県にわたつて事業を行う法人について、課税標準の分割が非常に遅

(121) 「第8回国会参議院地方行政委員会会議録第9号（昭和25年7月25日）」（1950年）3頁〔鈴木俊一地方自治庁次長発言〕。

(122) なお、均等割については、従前どおり普通徴収方式によることが維持された（昭和26年改正法施行後の法319条）。

(123) 松島＝岡田・前掲注（103）22頁。

延していたことにあつた⁽¹²⁴⁾ のにかんがみ、附加価値税に準じ分割の基準を簡素化するとともに、申告納付の制度をとることによつて、かかる弊害を打破し、早期に税収を確保することにしたいと考えたからであります。」⁽¹²⁵⁾（下線筆者）

以上の説明は、法人事業税の徴収方式を普通徴収方式から申告納付方式に改める必要性を説いたものであるが、申告納付方式に改めることを許容する理由については、前節2のとおり、企業経理の確実性が挙げられる。

3 昭和29年改正 ― 法人の道府県民税、道府県たばこ消費税及び市町村たばこ消費税の創設

昭和29年改正法の施行により、申告納付方式による税目として、法人の道府県民税、道府県たばこ消費税及び市町村たばこ消費税⁽¹²⁶⁾（両者を併せて、以下「地方たばこ消費税」という）が創設された。

（1）法人の道府県民税

前節3（1）のとおり、昭和29年に道府県民税が創設された。同税の徴収方式は、法人については申告納付方式によることとされた（昭和29年改正法施行後の法53条）。その理由は、国会審議において次のように説明されている。

「今度の府県民税の制度の制定にあたりましては、従来の市町村民税の徴収の手続を、そのまま持つて行きたい、こういう考え方が中心でございます。従いまして、また市町村民税の法人割も法人自身が申告納付されております。手続をとりますのは法人でありまし

(124) この点については、次のように説明されている。「現在は事務所又は事業所の所在地が二以上の府県に跨がっておりますものは、主たる事務所又は事業所の所在地の道府県の知事が、関係道府県に対しまして課税標準額を分割するという方針をとつて参つて来ております。ところが元になりますところのその法人の総所得を計算いたします際に、国税の更正又は決定が、申告納付がありましてから、相当期間を経過してから行われたりするものが非常に多いわけでありまして、そういたしますと、道府県が単独に決定をいたして置きまして後に、更に国税側が更正決定をして参る、こういうことになりますと、又追つかけて道府県が更に更正決定をするというふうになりまして、穏当ではございませんので、大体の傾向といたしましては、国税の更正決定を待つてから、その法人の総所得を決定し、更にこれを関係道府県に配分するというに行なつて参つておりますために、一年以上、甚だしきは二年、三年と遅れて参つておるわけでありまして、併しながら、この傾向は国税の更正決定の処分というものが順次参つて参つて来ておりますので、その面から多少改善はされておるんでありますけれども、これでは十分ではないと考えまして、新たに申告納付制度を採用し……たいというふうな改正を試みておるわけでありまして。」（「第10回国会参議院地方行政委員会会議録第28号（昭和26年3月23日）」（1951年）7頁〔奥野誠亮地方自治庁財政課長発言〕）。

(125) 「第10回国会衆議院地方行政委員会会議録第16号（昭和26年2月27日）」（1951年）23頁〔岡野清豪地方自治庁長官発言〕。

(126) 地方税法の一部を改正する法律（昭和63年法律第110号。以下「昭和63年改正法」という）の施行により、「道府県たばこ消費税」は「道府県たばこ税」に、「市町村たばこ消費税」は「市町村たばこ税」にそれぞれ改められた（同施行後の法第2章第4節、第3章第4節）。

て、市町村ではないのであります。従いまして今の手続のままで申告納付してもらおうしますと直接市町村民税の分は市町村に納める、府県民税は府県に納めていただく。これをもし市町村民税の問題のみならず府県民税の分も、直接市町村に納めるということになりますと、また市町村から府県へ払い込むというような手続も加わつて参りますので、むしろやはり今の申告納付の手続にその分はなつておるのだから、それはそのままに乗つかつて行く方がいいのではないか、このような考え方を持っております。」⁽¹²⁷⁾（下線筆者）

以上によると、法人の道府県民税の徴収方式を申告納付方式によることとされた理由は、申告納付方式によることとされている市町村民税法人税割の徴収方式を踏襲することにあつたといえる。

（２）地方たばこ消費税

地方たばこ消費税は、日本専売公社がたばこの小売人等に売り渡す製造たばこに対し、小売定価を課税標準として、当該公社に課することとされた（昭和29年改正法施行後の法74条、464条）。同税の徴収方式は、申告納付方式によることとされた（同74条の4第1項、467条1項）。その理由を、自治庁職員は次のように説いている。

「消費税の性格からすれば、消費者を納税義務者とし、たばこ小売人を特別徴収義務者とするのが本則であるが、徴収手続の簡素化を図る趣旨からこのような方法〔筆者注：日本専売公社による申告納付〕が採られたのである。」⁽¹²⁸⁾（下線筆者）

4 昭和30年改正 ― 法人の市町村民税均等割の徴収方式の改正

昭和30年に成立した地方税法の一部を改正する法律（昭和30年法律第112号。以下「昭和30年改正法」という）の施行により、法人の市町村民税均等割の徴収方式を普通徴収方式から申告納付方式に改められた（同施行後の法321条の8）。その理由は、自治庁職員による解説書において次のように説かれている。

「従来法人等の均等割は、その年度の初日の属する年の1月1日を賦課期日として毎年6月中に普通徴収の方法によつて徴収するものとされていたのであるが、一の税でありながら、均等割は普通徴収の方法により、法人税割は申告納付の方法によるということは、不合理であるので、法人等の均等割についても、法人等の道府県民税と同様に申告納付の方法によつて徴収することと」⁽¹²⁹⁾（下線筆者）された。

(127) 「第19回国会衆議院地方行政委員会議録第29号（昭和29年3月12日）」（1954年）7頁〔奥野誠亮自治庁税務部長発言〕。

(128) 皆川迪夫「その他の諸税」財政19巻7号（1954年）49頁。

(129) 奥野誠亮ほか『昭和31年改正地方税制詳解』（地方財務協会、1956年）265頁〔石川一郎〕。

5 昭和43年改正 ― 自動車取得税の創設

昭和43年に成立した地方税法の一部を改正する法律（昭和43年法律第4号。以下「昭和43年改正法」という）の施行により、申告納付方式による税目として自動車取得税が創設された。

同税は、「市町村……に対し道路に関する費用に充てる財源を交付するため、及び道路に関する費用に充てるため」（昭和43年改正法施行後の法699条）、自動車の取得に対し、自動車の取得価額を課税標準として、自動車の取得者に課することとされた（同699条の2、699条の7）。同税の徴収方式は、申告納付方式によることとされた（同699条の10）。その理由は、国会審議において次のように説明されている。

「この税金を円滑に納めていただきますためには、できるだけ自主納税という方向が適当ではないか。かたがた、国税においては申告納税という制度がずいぶん普及もしてまいりましたので、そういった点から、できるだけ申告納税という制度をとっていくほうが円滑にいくのではないかということを考えました。申告納税にいたしますと、税金を納められる方が自分で税金の計算ができなくてはなりません。自分で税金の計算をいたしますためには、課税標準を自分でまず知っていなければならぬわけございまして、そのためにはやはり取得価額、自分の買った値段というものはだれでも知っているわけございまして、それによって税率をかけて納めていただくというやり方がいいのではないか、こういって申告納税の制度と関連連いたしまして、取得価額の方式にいたしましたのでございます。」⁽¹³⁰⁾（下線筆者）

6 昭和48年改正 ― 特別土地保有税の創設

昭和48年に成立した地方税法の一部を改正する法律（昭和48年法律第23号。以下「昭和48年改正法」という）の施行により、申告納付方式による税目として特別土地保有税が創設された。

同税は、「土地の投機的取得を抑制することを目的」⁽¹³¹⁾として創設されたものであり、土地又はその取得に対し、土地の取得価額を課税標準として、土地の所有者又は取得者に課することとされた（昭和48年改正法施行後の法585条1項、593条1項）。同税の徴収方式は、申告納付方式によることとされた（同598条）。その理由は、自治省の逐条解説において次のように説明されている。

「特別土地保有税の課税客体である土地または土地の取得の状況及び課税標準である土地の取得価額等は、納税義務者である土地の所有者または取得者が一番よく承知している

(130) 「第58回国会衆議院地方行政委員会議録第11号（昭和43年3月21日）」（1968年）9頁〔松島五郎自治省税務局長発言〕。

(131) 「第71回国会衆議院会議録第11号（官報号外昭和48年2月27日）」（1973年）2頁〔江崎真澄自治大臣発言〕。

ものであるから、申告納税の方法によることが最も本税の徴収の方法として適しているものとして申告納税制度を採用したものである。」⁽¹³²⁾（下線筆者）

7 昭和50年改正 ― 事業所税の創設

昭和50年に成立した地方税法の一部を改正する法律（昭和50年法律第18号。以下「昭和50年改正法」という）の施行により、申告納付方式による税目として事業所税が創設された。

同税は、指定都市等における都市環境の整備及び改善に関する事業に要する費用に充てるため（昭和50年改正法施行後の法701条の30）、事業所等において法人・個人の行う事業及び事業所用家屋の新築・増築に対し、事業所床面積及び従業者給与総額を課税標準として、当該事業を行う者又は当該事業所用家屋の建築主に課することとされた（同701条の32第1項、701条の40）。同税の徴収方式は、申告納付方式によることとされた（同701条の45）。その理由は、自治省の逐条解説において次のように説明されている。

「事業所税の課税標準は、事業所等の床面積及び従業者給与総額によることとしており、これらについては、納税義務者である事業所等において事業を行う者又は事業所用家屋の建築主が第一義的に知っているわけであるので、申告納付の方法が事業所税にもっともよく適していると考えられたからである。」⁽¹³³⁾（下線筆者）

8 平成6年改正 ― 地方消費税の創設

平成6年に成立した地方税法等の一部を改正する法律（平成6年法律第111号。以下「平成6年改正法」という）の施行により、申告納付方式による税目として地方消費税が創設された。

同税は、事業者の行った課税資産の譲渡等及び課税貨物に対し、消費税額を課税標準として、当該事業者及び当該課税貨物を保税地域から引き取る者に対して課することとされた（平成6年改正法施行後の法72条の77、72条の78第1項）。同税の賦課徴収は、消費税の例⁽¹³⁴⁾により、国が消費税の賦課徴収と併せて行うこととされた（同72条の100第1項、附則9条の4第1項）。その理由は、国会審議において次のように説明されている。

「納税者の事務等を考えてみますと、やはり同一箇所で申告納税をし、そして事務の効率化をやるというのが、地方の税は地方で取るべきが建前でありますけれども、これだけ行革が叫ばれておるときに、地方の税だから地方が取るということだけにこだわるのじゃなしに、それぞれ、今納税者が税務署及び税関等で納めていただいております手続を尊重いた

(132) 自治省税務局市町村税課編『逐条解説 特別土地保有税』（帝国地方行政学会、1973年）157頁。

(133) 自治省税務局市町村税課編『逐条解説 事業所税』（ぎょうせい、1975年）230頁。

(134) 消費税の確定方式は、原則として、申告納税方式によることとされている（消費税法45条、47条1項）。

しまして、そして一体的に賦課徴収していただくことが一番望ましい、現状に即しておると考えた次第でございます。」⁽¹³⁵⁾（下線筆者）

9 平成28年改正 ― 自動車税環境性能割及び軽自動車税環境性能割の創設

平成28年に成立した地方税法等の一部を改正する等の法律（平成28年法律第13号。以下「平成28年改正法」という）の施行により、自動車取得税が廃止されるとともに、申告納付方式による税目として自動車税環境性能割及び軽自動車税環境性能割が創設された。

両税は、自動車又は三輪以上の軽自動車（以下、単に「軽自動車」という）のエネルギー消費効率の基準エネルギー消費効率に対する達成の程度その他の環境への負荷の低減に資する程度に応じ、自動車又は軽自動車に対し、通常の取得価額を課税標準として、自動車又は軽自動車の取得者に課することとされた（平成28年改正法施行後の法145条1号、146条1項、156条、442条1号、443条1項、450条）。

両税の徴収方式は、申告納付方式によることとされた（同159条、453条）。このうち、軽自動車税環境性能割は市町村税ではあるが、その賦課徴収は、当分の間、これまで自動車取得税を賦課徴収していた道府県が自動車税環境性能割の賦課徴収の例により行うこととされた（同附則29条の9第1項）。その理由は、国会審議において次のように説明されている。

「課税、徴収の方法につきましては、徴収事務の円滑化及び事務負担の軽減という観点から、自動車の登録時にあわせて申告納付するとともに、軽自動車税の環境性能割につきましては、当分の間、都道府県が賦課徴収を行うこととしたところでございます。」⁽¹³⁶⁾
（下線筆者）

10 小括

以上によると、地方税の徴収方式として申告納付方式が選択される立法理由は、民主的な制度であるという理念的な面のほかに（前記1）、次のとおり、円滑な賦課徴収、納税者側の能力、徴収手続の簡素化・効率化という各観点に求められる。

第1に、円滑な賦課徴収の観点である。すなわち、附加価値税については、法定の事業の附加価値に対し、附加価値額を課税標準として課される新税であり、納税者側の協力を得ないと円滑な実施が困難であるということから申告納付方式によることとされた（同前）。鉱産税についても、附加価値税と同じような性質を持っていることから申告納付方式によることとされた（同前）。法人事業税については、昭和25年制定法においては普通

(135) 「第131回国会衆議院税制改革に関する特別委員会議録第6号（平成6年11月1日）」（1994年）21頁〔野中広務自治大臣発言〕。

(136) 「第190回国会衆議院総務委員会議録第4号（平成28年2月24日）」（2016年）5頁〔青木信之総務省自治税務局長発言〕。

徴収方式によることとされたものの、徴収成績が必ずしも芳ばしくなかったことから申告納付方式に改められた（前記2（2））。法人の市町村民税均等割の徴収方式を普通徴収方式から申告納付方式に改められたのは、従前から申告納付方式とされていた市町村民税法人税割と徴収方式を合わせることによって、その不合理を解消することにあつた（前記4）。自動車取得税について申告納付方式によることとされたのは、その方が円滑な賦課徴収に資すると考えられたからである（前記5）。この徴収方式は、環境性能割においても踏襲された（前記9）。

第2に、納税者側の能力の観点である。すなわち、市町村民税法人税割については、法人は概ね帳簿が完備していて調査がし易いことから申告納付方式によることとされた（前記2（1））。こうした評価があつたことから、法人の道府県民税についても市町村民税法人税割と同様に申告納付方式によることとされた（前記3（1））。また、法人事業税について普通徴収方式から申告納付方式に改めることが可能であつたのも、企業経理の確実性が認められたからである（前記2（2））。また、特別土地保有税及び事業所税については、課税客体及び課税標準となる価額等は納税者側が一番よく承知していることから申告納付方式によることとされた（前記6、7）。

第3に、徴収手続の簡素化・効率化の観点である。すなわち、地方たばこ消費税については、消費税の性格からすれば、消費者を納税義務者とし、たばこ小売人を特別徴収義務者とするという方法も考えられるところ、徴収手続の簡素化の観点から、日本専売公社による申告納付方式によることとされた（前記3（2））。また、地方消費税については、効率化の観点から、消費税の賦課徴収の例により、国が消費税の賦課徴収と併せて行うこととされた（前記8）。

第3節 特別徴収方式〔申告納入〕の選択に関する立法理由

次に、特別徴収方式〔申告納入〕の選択に関する立法理由を確認する。

1 昭和25年制定

（1）特別徴収方式〔申告納入〕の導入の背景

特別徴収方式〔申告納入〕は、昭和25年制定法の施行により初めて地方税において導入された⁽¹³⁷⁾。その導入の背景は、次のとおりである。すなわち、旧地方税法の下においても特別徴収の制度は定められており、地方団体は、一定の税目については特別徴収によることができることとされていた（旧法36条）。その場合は、特別徴収義務者は納税義務者から地方税を徴収し、これを一定の期日までに地方団体に納入する義務を負うこととされていた（同36条2項、37条、40条）。もっとも、現行法における申告納入のような制度

(137) 奥野ほか・前掲注(23)19頁〔鎌田〕。

はなかったから⁽¹³⁸⁾、特別徴収義務者が納税義務者から「税額を徴収していても、地方団体の方から納額告知書が発せられないと税金が納入されていなかったのも、この間正確に定期的に徴収したものが納入されるということに缺けるきらいがあつた。」⁽¹³⁹⁾そこで、昭和25年制定法においては、「特別徴収にかかる税種については、特別徴収義務者はすべて申告納入する制度に切り替える」⁽¹⁴⁰⁾こととされた。

（２）特別徴収方式〔申告納入〕によることとされた税目とその理由

昭和25年制定法において特別徴収方式〔申告納入〕によることとされた税目は、次のとおりである。すなわち、入場税⁽¹⁴¹⁾（昭和25年制定法86条本文、87条）及び電気ガス税

(138) 荻田保『改正地方税制解説』（日本経済新聞社、1950年）90頁は、旧地方税法においては「特別徴収義務者が徴収した税金を納入する手続等があいまいであつた」と指摘している。

(139) 奥野ほか・前掲注（23）8頁〔奥野〕。

(140) 奥野ほか・前掲注（23）8頁〔奥野〕。

(141) 入場税は、法定の場所への入場又は法定の施設の利用に対し、「入場料金又は利用料金を課税標準として、……その入場者又は利用者に課する。」（昭和25年制定法75条1項）とされた。ただし、主催者等が「入場料又は利用料の定を設けず、且つ、入場料金又は利用料金を徴収しないで入場させ、又は利用させた場合においては、主催者等を入場者又は利用者と……みなして、入場税を課することができる。」（同76条2項）という規定によって「入場税を徴収する場合その他特別の必要がある場合においては、申告納付の方法によるものとする。」（同86条ただし書）とされた。なお、昭和29年改正法の施行により同税の課税客体の一部を娯楽施設利用税として課することとされ（同施行後の法第2章第5節）、その他の部分を国税（入場税）として課することとされた（入場税法（昭和29年法律第96号））。また、昭和63年改正法の施行により娯楽施設利用税の課税客体をゴルフ場の利用に限定し、これに対してゴルフ場利用税を課することとされた（同施行後の法第2章第5節）。

(142) (同491条、495条)である。なお、遊興飲食税⁽¹⁴³⁾、木材引取税⁽¹⁴⁴⁾及び入湯税⁽¹⁴⁵⁾についても特別徴収方式〔申告納入〕は導入されたが、これらの税目は、証紙徴収方式によることもできることとされた(同118条、119条、553条本文、554条、621条、622条)。以上の税目を特別徴収方式〔申告納入〕によることとされた理由としては、次の3点を挙げることができる。

ア 従前の徴収手続の踏襲

第1に、従前の徴収手続を踏襲したことである。すなわち、旧地方税法においても前記各税目は定められており、その徴収手続は特別徴収によることができるとされていた(旧法36条1項2号、4号、6号、7号、8号)。シャウプ勧告は、前記各税目については原則として従前どおり課税することを許容する旨を勧告した。すなわち、入場税については、「われわれは、入場税全部を都道府県に移し⁽¹⁴⁶⁾、それを都道府県の税務吏員だけで管理するように勧告する。」⁽¹⁴⁷⁾と、遊興飲食税については、「われわれは、本税

(142) 「電気ガス税は、電気又はガスに対し、料金を課税標準として、……その使用者に課する。」

(昭和25年制定法486条1項)とされた。なお、同税は、「電気事業者又はガス事業者が料金を徴収しないで他人に電気若しくはガスを使用させる場合又は自らその電気若しくはガスを使用する場合その他特別の必要がある場合において」は「普通徴収の方法による」こととされた(同491条)。同税は、地方税法の一部を改正する法律(昭和49年法律第19号)の施行により電気税及びガス税に分離され(同施行後の法第3章第5節)、その後、消費税の創設に伴い電気税及びガス税とも廃止された(昭和63年改正法施行後の法第3章第5節)。

(143) 「遊興飲食税は、料理店、貸席、カフェー、バー、喫茶店、旅館その他これらに類する場所における遊興、飲食及び宿泊に対し、料金を課税標準として、……その行為者に課する。」(昭和25年制定法113条1項)とされた。なお、地方税法の一部を改正する法律(昭和36年法律第74号)の施行により「遊興飲食税」は「料理飲食等消費税」に改められ(同施行後の法第2章第6節)、昭和63年改正法の施行により「料理飲食等消費税」は「特別地方消費税」に改められた(同施行後の法第2章第6節)。その後、地方税法及び国有資産等所在市町村交付金法の一部を改正する法律(平成9年法律第9号)の施行により特別地方消費税は廃止された(同施行後の法第2章第7節)。

(144) 「木材引取税は、素材の引取に対し、価格を課税標準として、同一の素材について一回に限り、……引取者に課する。」(昭和25年制定法551条1項)とされた。なお、同税は、「立木の伐採後当該市町村の条例で定める時まで素材について引取者がいない場合においては、立木の伐採をもつて素材の引取と、立木の所有権をもつて素材の引取者とみなして」(同551条2項)同税が課される場合においては、「申告納付の方法によるものとする。」(同553条ただし書)とされた。同税は、消費税の創設に伴い、昭和63年改正法の施行により廃止された(同施行後の法第3章第7節)。

(145) 「入湯税は、鉱泉浴場における入湯に対し、……入湯客に課する。」(昭和25年制定法619条)とされた。

(146) 旧地方税法においては、道府県は入場税を課し(旧法46条1項7号)、市町村は入場税附加税を課する(同99条6号)ものとされていた。

(147) シャウプ使節団日本税制報告書・前掲注(96)146頁。

を残して置くが、歳入は全部都道府県のものにする⁽¹⁴⁸⁾ ように勧告する。」⁽¹⁴⁹⁾ と、その他の税目については、「われわれは地方団体が、次の諸税をその歳入源として、税率を変えず、或いは本質的な変更を加えないで、続けて課税することを許されるように勧告する。……電気瓦斯税……木材引取税……入湯税……」⁽¹⁵⁰⁾ とそれぞれ勧告した。

こうした勧告を受けて、前記各税目の徴収手続については、昭和25年制定法においても旧地方税法において用いられていた特別徴収を——申告納入という制度を付加して——用いることとされた。

イ 現実的な徴収方式の選択

第2に、普通徴収方式又は申告納付方式によることが難しいことから、現実的な徴収方式として特別徴収方式〔申告納入〕が採用されたことである。このことは、次のとおり地方自治庁職員による解説書において示されている。

「これらの税は入場者なり或は遊興飲食をする者などから徴収するわけであるが、これらの納税者はその数も多くいちいちこれを徴税令書を交付して徴収することは実際問題として出来ないので、ここに特別徴収という特殊な制度を設けている。」⁽¹⁵¹⁾

ウ 民主的な制度の採用

第3に、特別徴収方式〔申告納入〕は、申告納付方式と併せて民主的な制度として採用されたことである。このことは、次のとおり地方自治庁職員による解説書において示されている。

「申告納入および申告納付を合せて申告納税の制度というが、これらの申告納税制度は……納税者が自ら自分の納税すべき税額を計算してその計算した税額を申告して納める制度であつて、納税者の人格を尊重しその良識に訴えて税收を確保しようとするところの比較的近時民主的な諸国において採用された制度である。」⁽¹⁵²⁾

2 昭和31年改正 ― 軽油引取税の創設

昭和31年改正法の施行により、特別徴収方式〔申告納入〕による税目として軽油引取税が創設された。

同税は、「道路に関する費用に充てるため、及び……指定市……に対し道路に関する費用に充てる財源を交付するため」（昭和31年改正法施行後の法700条）、特約業者又は元

(148) 旧地方税法においては、道府県は遊興飲食税を課し（旧法46条1項20号）、市町村は遊興飲食税附加税を課する（同99条19号）ものとされていた。

(149) シャウプ使節団日本税制報告書・前掲注（96）148頁。

(150) シャウプ使節団日本税制報告書・前掲注（96）148頁。

(151) 奥野ほか・前掲注（23）18頁〔鎌田〕。

(152) 奥野ほか・前掲注（23）19頁〔鎌田〕。

売業者からの軽油の引取に対し、容量を課税標準として、その引取を行う者に課することとされた（同700条の3）。同税の徴収方式は、原則として特別徴収方式〔申告納入〕によることとされた（同700条の10本文、700条の11）^{（153）}。その理由は、次のように説明されている。

「軽油引取税は、道路目的財源として、軽油の消費量に比例し、その消費者に負担を求める趣旨によって創設されたものである。〔原文改行〕したがって個々の消費者ごとに、軽油の消費量に応じて課税することが一次的には考えられるが、多数の消費者について個々に課税することは技術的に不可能なことである。」〔原文改行〕他面、揮発油税のように庫出課税を採れば徴税上は便利であるが、石油製品の精製業者等は地域的に偏在することから税収入も一部の都道府県に集中する結果となり、各都道府県に道路財源を与えるとこの趣旨にそぐわず、地方税の課税方式としては不相当である。〔原文改行〕そこで、納税義務者を、原則として特約業者又は元売業者から軽油を引き取る者とし、当該特約業者又は元売業者を特別徴収義務者とする課税方式を採用し、消費者個々から直接軽油引取税を徴収した場合と同じ効果をあげているものである。」^{（154）}（下線筆者）

3 昭和41年改正 ― 退職所得割の徴収方式の改正

昭法41年に成立した地方税法の一部を改正する法律（昭和41年法律第40号。以下「昭和41年改正法」という）の施行により、退職所得割の徴収方式が普通徴収方式又は特別徴収方式〔賦課決定〕から特別徴収方式〔申告納入〕に改められた。

退職所得については、従前は、他の所得とともに所得の生じた年の翌年に個人住民税の所得割を課することとされていたが（昭和41年改正法施行前の法32条、313条）、これを他の所得と区分して現年に課することに改められ（同施行後の法50条の2、50条の5、328条、328条の5第2項）、併せて、従前の普通徴収方式又は特別徴収方式〔賦課決定〕から特別徴収方式〔申告納入〕に改められた（同328条の4、328条の5）。その理由は、国会審議において次のように説明されている。すなわち、課税の時期を所得の生じた年に改める点については「負担の合理化、課税の合理化」^{（155）}であり、特別徴収方式〔申告納入〕に改める点については「賦課徴収の手続の簡素合理化」^{（156）}であるという。

（153）なお、特別の必要がある場合においては、申告納付方式によることとされた（昭和31年改正法施行後の法700条の10ただし書）。

（154）自治省税務局府県税課編『例解道府県税－不動産取得税・軽油引取税－』（地方財務協会、1979年）83頁。

（155）「第51回国会参議院地方行政委員会会議録第12号（昭和41年3月24日）」（1966年）2頁〔宮沢弘自治大臣官房参事官発言〕。

（156）第51回国会参議院地方行政委員会会議録・前掲注（155）2頁〔宮沢弘自治大臣官房参事官発言〕。

4 昭和62年改正 ― 道府県民税利子割の創設

昭和62年に成立した地方税法の一部を改正する法律（昭和62年法律第94号。以下「昭和62年改正法」という）の施行により、特別徴収方式〔申告納入〕による税目として道府県民税利子割が創設された。

同税は、支払を受けるべき利子、収益の分配その他これらに類するものの額を課税標準として課することとされた（昭和62年改正法施行後の法23条1項3号の2、14号、71条の5）。同税の徴収方式は、特別徴収方式〔申告納入〕によることとされた（同71条の9、71条の10）。その理由は、自治省の逐条解説において次のように説明されている。

「道府県民税利子割においては、課税対象である利子等の発生の大量性及び金融機関等所在地課税方式の必要性等から、金融機関の窓口で把握する（その段階で課税する）ことが必要となるため、特別徴収の方法によることとされているものである。」^{（157）}（下線筆者）

5 平成15年改正 ― 道府県民税配当割及び道府県民税株式等譲渡所得割の創設

平成15年に成立した地方税法等の一部を改正する法律（平成15年法律第9号。以下「平成15年改正法」という）の施行により、特別徴収方式〔申告納入〕による税目として道府県民税配当割及び道府県民税株式等譲渡所得割が創設された。

道府県民税配当割は、支払を受けるべき特定配当等の額を課税標準とし、道府県民税株式等譲渡所得割は、特定株式等譲渡所得金額を課税標準として、それぞれ課することとされた（平成15年改正法施行後の法23条1項3号の3、3号の4、15号、16号、71条の27、71条の48）。両税の徴収方式は、特別徴収方式〔申告納入〕によることとされた（同71条の30、71条の31、71条の50、71条の51）。その理由は、国会審議において次のように説明されている。

「今回、道府県民税として配当割及び株式等譲渡所得割を創設することとしておりますが、これは、納税者の利便性を高める観点から、配当の支払い時にその支払い者が税を徴収するものでありまして、課税団体を都道府県としましたのは、特別徴収義務者の事務負担に配慮したものでございます。」^{（158）}（下線筆者）

6 小括

以上によると、地方税の徴収方式として特別徴収方式〔申告納入〕が選択される立法理由は、民主的な制度であるという理念的な面のほかに（前記1（2）ウ）、次のとおり、現状維持、現実的な徴収方式、賦課徴収手続の簡素合理化、納税者の利便性という各観点

（157）自治省税務局編『住民税逐条解説』（地方財務協会、1991年）710頁。

（158）「第156回国会衆議院総務委員会議録第6号（平成15年3月6日）」（2003年）22頁〔若松謙維総務副大臣発言〕。

に求められる。

第1に、現状維持の観点である。すなわち、入場税、電気ガス税、遊興飲食税、木材引取税及び入湯税については、これらの税目の徴収手続として旧地方税法において用いられていた特別徴収を、申告納入という制度を付加して用いることとされた（前記1（2）ア）。

第2に、現実的な徴収方式の観点である。すなわち、入場税や遊興飲食税等については、納税者が多数であり、普通徴収方式によることは実際問題としてできないことから、特別徴収方式〔申告納入〕によることとされた（前記1（2）イ）。その後創設された軽油引取税については軽油の消費者が多数であること、利子割についても利子等の発生が大量であることから、特別徴収方式〔申告納入〕によることとされた（前記2、4）。

第3に、賦課徴収手続の簡素合理化の観点である。すなわち、退職所得割については、賦課徴収手続の簡素合理化の観点から、特別徴収方式〔申告納入〕によることとされた（前記3）。

第4に、納税者の利便性の観点である。すなわち、配当割及び株式等譲渡所得割については、納税者の利便性を高める観点から、配当等の支払時にその支払者が特別徴収する特別徴収方式〔申告納入〕によることとされた（前記5）。

第4節 特別徴収方式〔賦課決定〕の選択に関する立法理由

次に、特別徴収方式〔賦課決定〕の選択に関する立法理由を確認する。

1 昭和26年改正 ― 個人の市町村民税の徴収方式の改正（特別徴収方式〔賦課決定〕の導入）

特別徴収方式〔賦課決定〕は、個人の市町村民税において初めて導入された。すなわち、昭和25年制定法においては普通徴収方式によることとされていた個人の市町村民税について、昭和26年改正法の施行により一定の給与所得者に対しては特別徴収方式〔賦課決定〕によることができることとされた（同施行後の法319条、321条の3から321条の6まで）。

特別徴収方式〔賦課決定〕の導入の契機は、昭和25年に示されたシャープ使節団第二次日本税制報告書（以下「第二次シャープ勧告」という）に求めることができる。すなわち、同勧告は、昭和25年制定法で普通徴収方式によることとされた個人の市町村民税について、次のように勧告している。

まず、昭和25年制定法において定められた個人の市町村民税が前年の所得に基づいて課されていることに伴う問題点として、「納税者は、納税する金の手許にないかもしれず、或いは他の市町村に移転してしまっているかも知れない。その上、自分の経済状態が悪

化しているときには、税金を支払うにしても不満を感じるのであろう。」⁽¹⁵⁹⁾ということ
を挙げている。その上で、こうした問題点の大部分を克服できる対応として、「地方税法
を改正して、どの市町村でも当年の標準によつて市町村民税を課し、かかる市町村におけ
る雇傭者に、その被傭者の賃銀給料より市町村民税を源泉徴収することを要求することが
できるように、認めることを勧告する。」⁽¹⁶⁰⁾とした。

以上のとおり、同勧告は、個人の市町村民税について、当年（現年）の所得を課税標準
とすること及び源泉徴収とすることを認める勧告をした。しかしながら、昭和26年改正法
は、当年（現年）の所得を課税標準とすることを採用せず、前年の所得を課税標準とする
制度を維持した（昭和26年改正法施行後の法297条）。また、源泉徴収についても採用せ
ず、一定の給与所得者に対しては特別徴収方式〔賦課決定〕によることができることとさ
れた（同319条、321条の3から321条の6まで）。

以上のように昭和26年改正法が第二次シャープ勧告を受け入れなかった理由については、
地方財政委員会事務局職員による解説書において次のように説かれている。

「『源泉徴収制度』を実施するためには、種々の前提条件が存在し、その前提条件が充
分に満足されない場合には、実施上、著しく複雑な制度とならざるを得ないのである。」

⁽¹⁶¹⁾ 第1に、住所地のある課税地市町村と勤務先のある源泉徴収地市町村とが一致しな
い場合は、市町村間で徴収税額送付の手続が必要となることである⁽¹⁶²⁾。第2に、税率
及び課税標準の型が市町村によって統一されていないことである⁽¹⁶³⁾。第3に、源泉徴
収地市町村から課税地市町村に対して送付すべき税金の性格が不明確であることである
⁽¹⁶⁴⁾。第4に、源泉徴収を採用した場合においては、源泉徴収の対象とされない所得に
係る市町村民税については申告納付としなければならないが、申告納付を円滑に実施する
ことは市町村にとって非常に大きな負担となることである⁽¹⁶⁵⁾。第5に、当年（現年）
の所得を課税標準とした場合には、所得税に係る更正・決定が行われたときに源泉徴収分
以外の市町村民税の税額を年度内に確定することがおぼつかなくなることである⁽¹⁶⁶⁾。

「以上の如き諸問題を或る程度解決し得ると仮定しても、それが極めて高度に技術的であ
るならば、決して優れた制度とは言えないであろう。斯くて最も簡にして要を得たる方法
として、……特別徴収制度を創設するに到つたのである。」⁽¹⁶⁷⁾（下線筆者）

(159) シャープ使節団日本税制報告書・前掲注（96）85頁。

(160) シャープ使節団日本税制報告書・前掲注（96）85頁。

(161) 松島＝岡田・前掲注（103）136-137頁。

(162) 松島＝岡田・前掲注（103）137頁。

(163) 松島＝岡田・前掲注（103）137頁。

(164) 松島＝岡田・前掲注（103）137頁。

(165) 松島＝岡田・前掲注（103）137頁。

(166) 松島＝岡田・前掲注（103）137頁。

(167) 松島＝岡田・前掲注（103）138頁。

2 昭和29年改正 ― 個人の道府県民税の創設

第1節3のとおり、昭和29年改正法の施行により個人の道府県民税が創設された。同税の賦課徴収は、原則として個人の市町村民税の例により、市町村が個人の市町村民税と併せて行うこととされた（昭和29年改正法施行後の法41条1項、319条2項）。このため、個人の市町村民税が特別徴収方式〔賦課決定〕により賦課徴収される場合は、個人の道府県民税についても特別徴収方式〔賦課決定〕により賦課徴収することとされた。

3 昭和30年改正 ― 個人の市町村民税の徴収方式の改正（特別徴収方式〔賦課決定〕の原則化）

前記1のとおり、昭和26年改正法の施行により、一定の給与所得者に対する特別徴収方式〔賦課決定〕が導入されたものの、これを導入するかどうかは市町村の判断に委ねられていた（同施行後の法321条の3）。この制度は昭和30年改正法の施行により改められ、一定の給与所得者に対する市町村民税の徴収方式については、原則として特別徴収方式〔賦課決定〕によることとされた（同施行後の法321条の3第1項）。また、この場合においては、給与所得者の申出がない限り、給与所得に係る市町村民税とともに、給与所得以外の所得に係る市町村民税についても併せて特別徴収方式〔賦課決定〕によることができることとされた（同条2項）。こうした改正の理由については、国会審議において次のように説明されている。

「徴税の合理化と納税の円滑化をはかるため」⁽¹⁶⁸⁾（下線筆者）であり、従前の特別徴収方式〔賦課決定〕の実施以降「の経過を見ますと、この種の源泉徴収が軌道に乗って参ったようであります。従ってどの市町村であっても、原則として給与所得については特別徴収の方法によって徴収するんだというふうに切りかえたいのであります。」⁽¹⁶⁹⁾（下線筆者）

4 平成18年改正 ― 国民健康保険税の徴収方式の改正

平成18年に成立した健康保険法等の一部を改正する法律（平成18年法律第83号。以下「平成18年改正法」という）の施行により、国民健康保険税の徴収方式として特別徴収方式〔賦課決定〕が導入された。

同税の徴収方式は、従前は普通徴収方式又は特別徴収方式〔申告納入〕によることとされていたが（平成18年改正法施行前の法706条、718条）、これに加えて、同税の納税義務者が老齢等年金給付の支払を受けている年齢65歳以上の国民健康保険の被保険者である世帯主である場合においては、原則として特別徴収方式〔賦課決定〕によることとされた

(168) 「第22回国会衆議院地方行政委員会議録第12号（昭和30年5月27日）」（1955年）20頁〔川島正次郎自治庁長官発言〕。

(169) 第22回国会衆議院地方行政委員会議録・前掲注（168）24頁〔奥野誠亮自治庁税務部長発言〕。

（同施行後の法706条2項、3項、718条の2から718条の11まで）。その理由は、国会審議において、被保険者の利便性及び徴収事務の効率性を図ることにあると説明されている（170）。

5 平成20年改正 ― 個人の市町村民税の徴収方式の改正（公的年金等からの特別徴収方式〔賦課決定〕の導入）

平成20年に成立した地方税法等の一部を改正する法律（平成20年法律第21号。以下「平成20年改正法」という）の施行により、一定の公的年金等の受給者に対する市町村民税の徴収方式として特別徴収方式〔賦課決定〕が導入された。

当該受給者に対する徴収方式は、従前は普通徴収方式によることとされていたが（平成20年改正法施行前の法319条）、これを改め、原則として特別徴収方式〔賦課決定〕によることとされた（同施行後の法321条の7の2から321条の7の10まで）。また、この場合において、当該受給者の前年中の所得に給与所得及び公的年金等に係る所得以外の所得があるときは、当該所得に係る市町村民税についても併せて特別徴収方式〔賦課決定〕によることができることとされた（同321条の7の2第2項）。こうした改正の理由については、国会審議において次のように説明されている。

「現在は、公的年金等に係る個人住民税額の徴収につきましては、これは普通徴収ということで、年四回、窓口等で納付をいただいているところでございます。したがって、納税者の方に納税の御負担をおかけしているところでございます。〔原文改行〕今回提出した法案におきましては、こうした公的年金受給者の納税の便宜を図るという観点、また徴収の効率化を図るという観点両面から、特別徴収制度を導入することにいたしているところ

（170）平成18年改正法の施行により、国民健康保険税のほか、国民健康保険及び後期高齢者医療に係る保険料についても特別徴収の制度が導入されている（同施行後の国民健康保険法76条の3、高齢者の医療の確保に関する法律107条）。同法案の国会審議において、「今回、政府は法案において、新たに創設される後期高齢者医療制度、それから国民健康保険制度において、保険料の年金天引きを行うことというふうにしておるわけでございます。〔原文改行〕年金からの天引きにつきましては、被保険者の便益の向上や徴収事務の効率化の観点から、確かに必要なものだというふうには考えるわけでございます。……」（「第164回国会衆議院厚生労働委員会議録第15号（平成18年4月14日）」（2006年）33頁〔糸川正晃委員発言〕。下線筆者）という質問に対して、「今回の医療保険改革におきまして、御指摘ありましたとおり、後期高齢者医療制度、それから国民健康保険制度におきまして、御指摘のような趣旨にのっとりまして、保険料の年金天引きの仕組みを導入することとしているわけでございます。」（同前33頁〔水田邦雄厚生労働省保険局長発言〕。下線筆者）と答えている。なお、後期高齢者医療に係る保険料についての質問に対しても「市町村におきます保険料収納の確保と事務の効率化を図る、これが一つの目的でございます。もう一つは、被保険者の保険料納付の利便を図るということの、これを図るために保険料を年金から天引きする仕組みを導入することとしてございます。」（「第164回国会参議院厚生労働委員会議録第21号（平成18年5月30日）」（2006年）37頁〔水田邦雄厚生労働省保険局長発言〕。下線筆者）と答えている。

ろでございます。」⁽¹⁷¹⁾（下線筆者）

6 小括

以上によると、地方税の徴収方式として特別徴収方式〔賦課決定〕が選択される立法理由は、次のとおり、簡素化、効率性・合理性、納税者の利便性という各観点に求められる。

第1に、簡素化の観点である。すなわち、個人の市町村民税については、前年の所得に基づいて課されていることに伴う問題点を克服する対応として、著しく複雑な制度となり得る源泉徴収ではなく、簡素な制度としての特別徴収方式〔賦課決定〕が導入された（前記1）。

第2に、効率性・合理性の観点である。すなわち、個人の道府県民税については個人の市町村民税と併せて賦課徴収することとされた（前記2）。また、個人の市町村民税に係る特別徴収方式〔賦課決定〕の範囲を、従前の給与所得に係る市町村民税に加えて、給与所得以外の所得に係る市町村民税にも拡張された（前記3）。また、徴収事務の効率性の観点から、国民健康保険税及び個人の市町村民税について公的年金等から特別徴収する特別徴収方式〔賦課決定〕が導入された（前記4、5）。

第3に、納税者の利便性の観点である。すなわち、年金受給者に対して課される国民健康保険税及び個人の市町村民税については、納税者の利便性の観点から、原則として公的年金等から特別徴収する特別徴収方式〔賦課決定〕によることとされた（同前）

第5節 証紙徴収方式の選択に関する立法理由

次に、証紙徴収方式の選択に関する立法理由を確認する。

1 昭和30年改正 ― 自転車荷車税の徴収方式の改正

昭和25年制定法は、一部の税目の徴収方式として証紙徴収方式によることを定めていたが、それは、旧地方税法の徴収手続を踏襲し、複数の徴収方式の中から選択できるものの一つとして定められたものであった（次節1参照）。

その後、昭和30年改正法の施行により、自転車荷車税⁽¹⁷²⁾の徴収方式として、従前の普通徴収方式に加えて、証紙徴収方式によることができる場合が定められた。すなわち、自転車又は荷車に市町村の交付する標識を付すべき旨を条例で定められている場合においては、当該標識の交付の際に証紙徴収方式によることができることとされた（昭和30年改正法施行後の法446条3項）。その理由は、国会審議において次のように説明されている。

(171) 「第169回国会衆議院総務委員会議録第7号（平成20年2月26日）」（2008年）11頁〔河野栄総務省自治税務局長発言〕。

(172) 自転車荷車税は、昭和29年改正法の施行により、自転車税及び荷車税を統合して定められた税目である（同施行後の法第3章第3節）。

「標識をつけます場合に、申告書といいますか、そういうものを出すことになるかと思うのであります。その場合に、その申告書に納税済の印を押すことによって納税を同時に済まされるようにしたい、かように考えているわけであります。」⁽¹⁷³⁾

2 昭和40年改正 ― 自動車税の徴収方式の改正

昭和40年に成立した地方税法の一部を改正する法律（昭和40年法律第35号。以下「昭和40年改正法」という）の施行により、自動車税の徴収方式について、従前の普通徴収方式に加えて、証紙徴収方式によらなければならない場合が定められた。すなわち、一定の期間内に道路運送車両法に基づく新規登録又は自動車検査証の書換えの申請があった自動車に係る自動車税の徴収方式については、証紙徴収方式によらなければならないこととされた（昭和40年改正法施行後の法151条3項）。その理由は、国会審議において次のように説明されている。

「自動車税は年税ではございますが、月割りの課税をいたしておりますて、年の中途で取得をいたしますとその翌月から。廃車をすればその翌月からかからない。あるいは所有者が移転をしてもそういう区分をしておるのでありまするが、それらの場合につきまして、新規取得あるいは他県に移った場合は、その最初の取得のときにその期の分を証紙徴収できる方法に改めたい、かように考えまして、そういう改正をいたしております。これによって非常に徴税側も納税者側も手続が簡素化されるものと期待しております。」⁽¹⁷⁴⁾
（下線筆者）

3 小括

以上によると、地方税の徴収方式として証紙徴収方式が選択される立法理由は、旧地方税法において用いられていた徴収手続を踏襲するという現状維持の観点（前記1）のほか、効率性又は簡素化という観点に求められる（前記1、2）。

第6節 いずれの徴収方式によるかを地方団体が選択するものに関する立法理由

次に、複数の徴収方式の中からいずれの徴収方式によるかを地方団体が選択するものに関する立法理由を確認する。

1 昭和25年制定

昭和25年制定法においては、次の税目は複数の徴収方式の中からいずれの徴収方式によるかを地方団体が選択するものとされた。すなわち、遊興飲食税（昭和25年制定法118

（173）第22回国会衆議院地方行政委員会議録・前掲注（168）27頁〔奥野誠亮自治庁税務部長発言〕。

（174）「第48回国会参議院地方行政委員会会議録第16号（昭和40年3月23日）」（1965年）3頁〔細郷道一自治省税務局長発言〕。

条)、狩猟者税⁽¹⁷⁵⁾(同239条)、木材引取税(同553条本文)、広告税⁽¹⁷⁶⁾(同589条)、入湯税(同621条)、水利地益税⁽¹⁷⁷⁾(同706条)、共同施設税⁽¹⁷⁸⁾(同条)、道府県法定外普通税⁽¹⁷⁹⁾(同263条)及び市町村法定外普通税⁽¹⁸⁰⁾(同673条)である。

(1) 遊興飲食税、木材引取税、入湯税、狩猟者税及び広告税

遊興飲食税、木材引取税及び入湯税の徴収方式は、条例の定めるところにより、特別徴収方式〔申告納入〕又は証紙徴収方式によることとされた(昭和25年制定法118条、119条、129条、553条本文、554条、577条、621条、622条、633条)⁽¹⁸¹⁾。これらの税目は、旧地方税法においても定められており、その徴収手続は特別徴収又は証紙徴収によることができることとされていた(旧法36条1項6号から8号まで、44条1項3号、5号、6号)。

また、狩猟者税の徴収方式は、条例の定めるところにより、普通徴収方式又は証紙徴収

(175) 「狩猟者税は、狩猟の免許を受ける者に対し、……課する。」(昭和25年制定法236条)とされた。なお、地方税法の一部を改正する法律(昭和38年法律第80号。以下「昭和38年改正法」という)の施行により狩猟者税を廃止するとともに、狩猟免許税及び入猟税が創設された(同施行後の法第2章第9節、第4章第2節)。また、地方税法等の一部を改正する法律(昭和54年法律第12号)の施行により「狩猟免許税」は「狩猟者登録税」に改められた(同施行後の法第2章第9節)。また、地方税法及び国有資産等所在市町村交付金及び納付金に関する法律の一部を改正する法律(平成16年法律第17号)の施行により狩猟者登録税及び入猟税を廃止するとともに、狩猟税が創設された(同施行後の法第2章第10節、第4章第3節)。

(176) 広告税は、広告(新聞、雑誌、書籍による広告等を除く)に対し、その広告主に課することとされた(昭和25年制定法585条)。なお、同税は、昭和27年改正法の施行により廃止された。その廃止の理由については、前掲注(92)参照。

(177) 水利地益税は、「水利に関する事業、都市計画法……若しくは特別都市計画法……に基いて行う事業、林道に関する事業その他土地又は山林の利益となるべき事業の実施に要する費用に充てるため、当該事業に因り特に利益を受ける土地又は家屋に対し、その価格又は面積を課税標準として、……課することができる。」(昭和25年制定法702条1項)とされた。なお、同税は、道府県又は市町村において課することができることとされているが(同項)、道府県においては昭和29年度以降において課税している団体は存在しない(地域の自主性・自立性を高める地方税制度研究会「報告書(平成24年11月)」(総務省ウェブサイト[https://www.soumu.go.jp/main_content/000189175.pdf]、2023年1月1日最終閲覧)20頁)。また、市町村においても令和2年度において課税している団体は3団体にすぎない(地方税務研究会編・前掲注(89)204頁)。

(178) 共同施設税は、「共同作業場、共同倉庫、共同集荷場、汚物処理施設その他これらに類する施設に要する費用に充てるため、当該施設に因り特に利益を受ける者に対し、……課することができる。」(昭和25年制定法703条1項)とされた。なお、同税は、市町村において課することができることとされているが(同項)、昭和47年度以降において課税している団体は存在しない(地方税務研究会編・前掲注(89)204頁)。

(179) 「道府県は、……道府県法定外普通税……を新設し、又は変更しようとする場合においては、あらかじめ、地方財政委員会の許可を受けなければならない。」(昭和25年制定法259条)とされた。

(180) 「市町村は、……市町村法定外普通税……を新設し、又は変更しようとする場合においては、あらかじめ、地方財政委員会の許可を受けなければならない。」(昭和25年制定法669条)とされた。

(181) 入湯税の徴収方式は、昭和38年改正法の施行により、証紙徴収方式は廃止され、特別徴収方式〔申告納入〕のみによることとされた(同施行後の法701条の3、701条の4)。

方式によることとされた（昭和25年制定法239条）。同税も、旧地方税法においても定められており、その徴収手続は普通徴収又は証紙徴収によることとされていた（旧法18条、44条1項4号、46条1項19号）^{（182）}。

また、広告税の徴収方式は、条例の定めるところにより、普通徴収方式、特別徴収方式〔申告納入〕又は証紙徴収方式によることとされた（昭和25年制定法589条、598条）^{（183）}。同税も、旧地方税法においても定められており、その徴収手続は普通徴収、特別徴収又は証紙徴収によることとされていた（旧法19条、36条1項10号、44条1項7号、103条1項7号）。

シャープ勧告は、前記各税目については原則として従前どおり課税することを許容する旨を勧告した。その内容は、次のとおりである。

遊興飲食税については、「われわれは、本税を残して置くが、歳入は全部都道府県のものにする^{（184）}」ように勧告する。^{（185）}と、その他の税目については、「われわれは地方団体が、次の諸税をその歳入源として、税率を変えず、或いは本質的な変更を加えないで、続けて課税することを許されるように勧告する。……木材引取税……狩猟者税……入湯税……広告税……」^{（186）}とそれぞれ勧告した。

こうした勧告を受けて、前記各税目の徴収方式については、昭和25年制定法においても従前の手続を——特別徴収については申告納入という制度を付加して——踏襲することとされた。

（２）水利地益税、共同施設税、道府県法定外普通税及び市町村法定外普通税

水利地益税、共同施設税、道府県法定外普通税及び市町村法定外普通税の徴収方式は、徴収の便宜に従い、条例の定めるところにより、普通徴収方式、特別徴収方式〔申告納入〕又は証紙徴収方式によることとされた（昭和25年制定法263条、275条、673条、685条、

（182）旧地方税法における狩猟者税については、多くの場合は証紙徴収によるものとされていた（「第8回国会衆議院地方行政委員会議録第6号（昭和25年7月18日）」（1950年）27頁〔奥野誠亮地方自治庁財政課長発言〕）。

（183）広告税の徴収方式の選択に関しては、昭和25年制定法の法案審議において次のような見解が述べられている。広告料金の100分の10を標準税率とする汽車、気球、電話番号記入表等による広告（昭和25年制定法587条1号から3号まで）については、「おのずから特別徴収によらなければならないということを予定いたしておるわけであります。そのほかの分は大体普通徴収と場合によつてはそれに証紙徴収を加味するというような」ことも考えられる（第8回国会衆議院地方行政委員会議録・前掲注（182）32頁〔小野哲地方自治政務次官発言〕）。また、事業者の組合を通じて各店舗において広告がなされるような例においては、運営の便宜及び脱税の防止の観点から「証紙徴収のような形がいいのではないかという考え方を持っておるわけであります。」（同前32頁〔奥野誠亮地方自治庁財政課長発言〕）。

（184）前掲注（148）参照。

（185）シャープ使節団日本税制報告書・前掲注（96）148頁。

（186）シャープ使節団日本税制報告書・前掲注（96）148頁。

706条、718条）⁽¹⁸⁷⁾。これらの税目は、地方税法において課税要件の詳細が定められていないから、その徴収方式は具体的な制度設計を踏まえて便宜な方式によることとされたと考えられる。

2 昭和26年改正 ― 国民健康保険税の創設

昭和26年改正法の施行により国民健康保険税が創設された。同税は、国民健康保険に要する費用に充てるため、所得割額、資産割額、被保険者均等割額及び世帯別平等割額の合算額を課税額として、国民健康保険の被保険者である世帯主に対して課することができることとされた（昭和26年改正法施行後の法703条の2）。

同税の徴収方式は、他の目的税——水利地益税及び共同施設税——の徴収方式を踏襲し、徴収の便宜に従い、条例の定めるところにより、普通徴収方式、特別徴収方式〔申告納入〕又は証紙徴収方式によることとされた（同706条、718条）⁽¹⁸⁸⁾。

3 昭和33年改正 ― 軽自動車税の創設

昭和33年に成立した地方税法の一部を改正する法律（昭和33年法律第54号）の施行により、自転車荷車税が廃止されるとともに、軽自動車税が創設された（同施行後の法第3章第3節）。

同税は、自転車荷車税の課税客体であった原動機付自転車、並びに自動車税の課税客体であった軽自動車及び二輪の小型自動車に対し⁽¹⁸⁹⁾、その所有者に課することとされた（同442条の2）。同税の徴収方式は、自転車荷車税及び自動車税の徴収方式を踏襲し、普通徴収方式によることとし、これに加えて、自転車荷車税と同様に標識の交付の際に証紙徴収方式によることができることとされた（同446条）。

(187) なお、水利地益税及び共同施設税の徴収方式については、昭和38年改正法の施行により、証紙徴収方式は廃止され、普通徴収方式又は特別徴収方式〔申告納入〕によることとされた（同施行後の法706条）。また、道府県法定外普通税及び市町村法定外普通税の徴収方式については、昭和29年改正法の施行により、従前の普通徴収方式、特別徴収方式〔申告納入〕及び証紙徴収方式に加えて、申告納付方式を選択することもできることとされた（同施行後の法263条、673条）。

(188) 吉井正博「新しく創設された国民健康保険税」税6巻9号（1951年）36頁は、「普通徴収、特別徴収、証紙徴収の三方法のうち、いずれによつてもよいこととされているが、国民健康保険税の徴収に当つては、普通徴収……が一番至当である。」と説いている。なお、吉井氏は、当時、地方財政委員会税務部職員であった（同前37頁）。

(189) 自動車税の課税客体であった軽自動車及び二輪の小型自動車を軽自動車税の課税客体に改められた理由は、次のように説明されている。「これら以外の自動車とは異なり登録の制度がありませんので道府県よりもむしろ市町村の方が、地域が狭小であること等により、その把握が容易であると考えられますし、他面、市町村は、従来から登録が必要とされていない原動機付自転車に対する課税事務を行なっていることにもかんがみた結果であります。」（第28回国会衆議院地方行政委員会議録第9号（昭和33年2月27日））（1958年）9頁〔郡祐一自治庁長官発言〕）。

4 昭和44年改正 ― 宅地開発税の創設

昭和44年に成立した地方税法等の一部を改正する法律（昭和44年法律第16号。以下「昭和44年改正法」という）の施行により宅地開発税⁽¹⁹⁰⁾が創設された。同税は、宅地開発に伴い必要となる道路、水路等の公共施設の整備に要する費用に充てるため、市街化区域のうち公共施設の整備が必要とされる地域として条例で定められた区域で宅地開発を行う者に対し、宅地開発に係る宅地の面積を課税標準として課することができることとされた（昭和44年改正法施行後の法703条の3第1項）。

同税の徴収方式は、水利地益税や共同施設税等と同様に、徴収の便宜に従い、条例の定めるところにより、普通徴収方式又は特別徴収方式〔申告納入〕によることとされた（同706条、718条）。その理由は、水利地益税や共同施設税等と同様に地方税法において課税要件の詳細が定められていないから、その徴収方式は具体的な制度設計を踏まえて便宜な方式によることとされたと考えられる。

5 平成11年改正 ― 法定外目的税の創設

平成11年に成立した地方分権の推進を図るための関係法律の整備等に関する法律（平成11年法律第87号。以下「平成11年改正法」という）の施行により法定外目的税が創設された（同施行後の法第4章第8節）。従前の法定外税は普通税——道府県法定外普通税及び市町村法定外普通税——に限られていたが、法定外目的税の創設より、「条例で定める特定の費用に充てるため」（同731条1項）、目的税として法定外税を設けることができることとされた。

同税の徴収方式は、道府県法定外普通税及び市町村法定外普通税と同様に、徴収の便宜に従い、条例の定めるところにより、普通徴収方式、申告納付方式、特別徴収方式〔申告納入〕又は証紙徴収方式によることとされた（同733条の3、733条の15）。その理由は、道府県法定外普通税及び市町村法定外普通税と同様に、地方税法において課税要件の詳細が定められていないから、その徴収方式は具体的な制度設計を踏まえて便宜な方式によることとされたと考えられる。

6 小括

以上によると、地方税の徴収方式として複数の徴収方式の中からいずれによるかを地方団体が選択するものに関する立法理由は、次のとおり、現状維持、便宜性という各観点に求められる。

第1に、現状維持の観点である。すなわち、遊興飲食税、木材引取税、入湯税、狩猟者税及び広告税については、旧地方税法において用いられていた各税目の徴収手続を——特

(190) これまでに宅地開発税を課税した団体は存在しない（地方税務研究会編・前掲注（89）204頁）。

別徴収については申告納入という制度を付加して——引き続き用いることとされた（前記 1（1））。また、国民健康保険税は、他の目的税の徴収方式が踏襲された（前記 2）。また、軽自動車税は、従前の自転車荷車税の徴収方式が踏襲された（前記 3）。

第 2 に、便宜性の観点である。すなわち、水利地益税、共同施設税、道府県法定外普通税及び市町村法定外普通税については、地方税法において課税要件の詳細が定められていないから、その徴収方式は具体的な制度設計を踏まえて便宜な方式によることとされたと考えられる（前記 1（2））。その後創設された宅地開発税及び法定外目的税についても同様に考えられる（前記 4、5）。

第 7 節 小括

本章では、地方税法の制定時及び改正時における国会の議事録、同法所管省庁の職員による解説等に基づき、徴収方式の選択に関する立法理由を確認した。それぞれの徴収方式の選択理由は前記各節の小括で整理したが、前記各節を通覧すると、徴収方式の選択については次のような特徴を挙げることができる。

第 1 に、徴収方式の選択について一貫した理論ないし理念を認め難いということである。この点については、次章において詳述することとする。

第 2 に、徴収方式の現状維持という特徴である。すなわち、昭和 25 年制定法で選択された徴収方式は、旧地方税法における手続を踏襲した税目が多く、その後の改正をみても、徴収方式の改正は極めてまれである。このうち、徴収方式の改正が極めてまれであるという点については、次章において詳述することとする。

第 3 に、申告納付方式又は特別徴収方式〔申告納入〕を選択される税目が拡大傾向にあるということである。すなわち、新たに創設される税目に用いられる徴収方式をみると、昭和 33 年に創設された軽自動車税を最後に普通徴収方式は用いられていない。これに対して、申告納付方式又は特別徴収方式〔申告納入〕は、自動車取得税、特別土地保有税、事業所税、利子割、配当割など新たに創設された税目で多く用いられている。

第 4 に、いずれの徴収方式によるかを地方団体の選択に委ねられる税目が減少傾向にあるということである。すなわち、こうした地方団体の選択に委ねられる税目は、現行法では、法定外税、課税団体がなく又は著しく少ない水利地益税、共同施設税及び宅地開発税を除くと僅かな税目のみであり、そのほかの多くの税目は地方税法に定められた徴収方式によることとされている。

第3章 納税義務の確定過程の問題点

本章では、納税義務の確定過程の問題点を示すこととする。

まず、第1章の先行研究及び前章の立法理由を踏まえると、徴収方式に関しては次のような問題点を挙げることができる。前章第7節にも示したとおり、第1に、徴収方式の選択について一貫した理論ないし理念を認め難いという点である。第2に、徴収方式の改正が極めてまれであるという点である。

また、普通徴収方式の税目に用いられている課税標準申告に関しては、次のような問題点を挙げるができる。すなわち、課税標準申告は、課税標準等（地方税法20条の9の3第1項柱書参照）⁽¹⁹¹⁾及び税額等（同前）⁽¹⁹²⁾を基礎付ける納税義務情報（序章4）を租税行政庁が把握する上で重要な役割を果たし得るが、適正な課税標準申告を促す仕組みが不十分であるという点である。

以上の問題点について、以下、詳述する。

第1節 徴収方式の選択について一貫した理論ないし理念を認め難いこと

納税義務の確定過程の問題点として、まず、徴収方式の選択について一貫した理論ないし理念を認め難いという点が挙げられる。すなわち、地方税の税目について課税客体の内容、課税標準及び税額の算定方法を比較した場合において、なぜ、その税目については普通徴収方式が用いられているのに、この税目については申告納付方式が用いられているのか、という税目間の徴収方式の不整合ともいえるべき現象がみられる点である。例えば、一般的に国税に準拠して課される事業税について、個人事業税については普通徴収方式が用いられているのに対して、法人事業税については申告納付方式が用いられている。また、租税行政庁が納税義務情報を把握するために納税者からの情報提供が必要となる税目について、償却資産税については普通徴収方式が用いられているのに対して、地方たばこ税や事業所税などについては申告納付方式が用いられている。

こうした税目間の徴収方式の不整合ともいえるべき現象は、前章でみたとおり、度重なる地方税法の改正により現れたものである。すなわち、昭和25年制定法においては、多くの税目について旧地方税法の徴収手続が踏襲された結果、一般的に普通徴収方式を用いることとされた。その後に創設された不動産取得税や都市計画税についても普通徴収方式を用いることとされたが、昭和33年に創設された軽自動車税を最後に、新たに創設される税目に対して普通徴収方式は用いられなくなった。これに対して、昭和40年代以降は、新たに

(191) 地方税法20条の9の3第1項柱書にいう「課税標準等」とは、「課税標準及びこれから控除する金額並びに欠損金額等」（同条6項。括弧書は省略）をいう。

(192) 地方税法20条の9の3第1項柱書にいう「税額等」とは、「納付し、又は納入すべき税額及びその計算上控除する金額並びに申告書に記載すべきこの法律の規定による還付金の額に相当する税額及びその計算の基礎となる税額をいう。」（同条6項）。

創設される税目に対しては、申告納付方式又は特別徴収方式〔申告納入〕が多く用いられている。すなわち、昭和43年創設の自動車取得税、昭和48年創設の特別土地保有税、昭和50年創設の事業所税及び平成6年創設の地方消費税については申告納付方式によることとされ、昭和62年創設の利子割、平成15年創設の配当割及び株式等譲渡所得割については特別徴収方式〔申告納入〕によることとされた。

地方税の税目について申告納付方式を用いることとする理由については、これまで次のように説明されてきた。すなわち、賦課徴収の円滑な実施を容易にすること（前章第2節1）、民主的な制度であること（同前）、普通徴収方式よりも申告納付方式によることが適当であること（同節5）、課税標準となる額は納税義務者が一番よく知っていること（同節6、7）などという説明である。こうした理由をもって申告納付方式を用いるのであれば、普通徴収方式を用いることとされている税目の中にも申告納付方式を用いるべきものが少なくないことになる。例えば、個人住民税、個人事業税、種別割、鉦区税、償却資産税については、申告納付方式を用いるべき理由があるものと考えられる。

それでは、なぜ、現行法において普通徴収方式によることとされている税目は、申告納付方式に改められないのであろうか。その理由の一端をうかがわせる事実として次の二つを挙げることができる。一つは、市町村民税が普通徴収方式によることとされた理由として、所得税との二重行政を避けることが挙げられていることである（前章第1節1（2））。もう一つは、事業税について、法人事業税は普通徴収方式から申告納付方式に改められたのに対して、個人事業税は普通徴収方式が維持された経緯である（同節2、同章第2節2（2））。すなわち、法人については企業経理の確実性から申告納付方式に改められたが、個人事業者については「納税意欲も未だ必ずしも十分でなく、記帳経理も的確に行うことのできないものが大多数を占める」^{（193）}ことから普通徴収方式を維持することとされた（同前）。

こうした事実は、地方税の徴収方式は国税との重複を避けるとともに、納税者の属性を考慮して定められていることを示唆している。とはいえ、このことをもって現行法において普通徴収方式によることとされている税目が申告納付方式に改められないことを説明する理由として十分とはいえない。なぜなら、種別割、鉦区税、償却資産税については、国税との重複はなく、納税者も個人及び法人のいずれも含んでいるからである。

第2節 徴収方式の改正が極めてまれであること

納税義務の確定過程の問題点として、次に、徴収方式の改正が極めてまれであることが挙げられる。すなわち、ある税目の創設時にはその税目についての徴収方式が定められるところ、これを改めた方が良いと考えられる場合であっても、徴収方式が改められること

（193）萩原＝石川・前掲注（107）176-177頁。

は極めてまれである。

例えば、事業税について、法人事業税の徴収方式を普通徴収方式から申告納付方式に改められた昭和26年当時、個人事業税の徴収方式は普通徴収方式によることが維持された（前章第1節2）。その理由は、前章第1節2のとおり個人事業者の「納税意欲も未だ必ずしも十分でなく、記帳経理も的確に行うことのできないものが大多数を占める」⁽¹⁹⁴⁾ ことにあるとされたが（同前）、現在もその理由が妥当するといえるのかは疑問である。また、償却資産税については、昭和25年の創設以来、普通徴収方式によることが維持されているが、実際には納税者の課税標準申告に基づいて賦課決定が行われている⁽¹⁹⁵⁾。そうした中であって、租税行政庁の執行体制の不十分性を背景として、日本税理士会連合会は、償却資産税の徴収方式を普通徴収方式から申告納付方式に改めることを検討することを建議している⁽¹⁹⁶⁾。このことは、実際の法運用を踏まえてより良い徴収方式に改めることを求めるものである。さらに、ある税目が創設され、その税目の徴収方式が選択された理由が示された場合において、その理由が既存の税目にも妥当するのであれば、その理由を踏まえて既存の税目の徴収方式を改めることも検討されるべきであろう。

以上のように、ある税目の徴収方式の見直しを検討すべきであると考えられる場合においても、実際に徴収方式が改められることは極めてまれであり、多くの税目は、その創設当時の徴収方式が維持されている。

第3節 課税標準申告を促す仕組みが不十分であること

納税義務の確定過程の問題点として、最後に、課税標準申告を促す仕組みが不十分であることが挙げられる。普通徴収方式の税目に係る課税標準申告は、租税行政庁が納税義務情報を把握する上で重要な役割を果たし得るが、適正な課税標準申告が履行されないことによって適正な課税が行われず、そのことによって争いが生じている事案も少なくない。その典型例として、固定資産税に係る住宅用地である旨の課税標準申告の不申告を挙げることができる。すなわち、当該課税標準申告が履行されなかった場合において、住宅用地

(194) 萩原＝石川・前掲注(107) 176-177頁。

(195) 吉川宏延『償却資産税のしくみと税務』（税務経理協会、2016年）200頁は、「事実上、企業の申告をそのまま受け入れることによって、課税標準たる償却資産の評価を決定される」という。

(196) 日本税理士会連合会「平成30年度税制改正に関する建議書（平成29年6月22日）」（2017年）3頁は、償却資産税の問題点として、「企業の設備投資の阻害要因になっていること、市町村の執行体制に不備があること、市町村による課税客体の捕捉が不十分であること、事業者に過度な事務を負担させていること、業種間の税負担が偏在していること等」を挙げ、「これらの問題を解決するために、償却資産に係る固定資産税を固定資産税とは異なる新たな税目とすること、賦課期日を法人の決算日とすること、申告期限を所得税及び法人税の申告期限と一致させること、将来的にe-TaxとeLTAXを連携又は統一することにより税額確定方式を申告納税方式に変更することなど、抜本的改革の検討をすべきである。」と建議している。なお、この建議に先立つ同連合会の検討資料として、日本税理士会連合会税制審議会「償却資産に係る固定資産税制度のあり方について－平成28年度諮問に対する答申－（平成28年12月14日）」（2016年）参照。

に係る軽減措置（法349条の3の2）が適用されずに課税され、その後に納税者が当該軽減措置の適用漏れを主張する、といった事案である⁽¹⁹⁷⁾。

こうした問題が生じる理由としては、次のことが考えられる。すなわち、納税者が課税標準申告の履行義務があることを知っていないか、あるいは、それを知っていても履行義務を果たさないか、である。前者に対しては制度の周知が求められ、後者に対しては履行義務を促す仕組みの見直しが求められる。

現行の地方税法は、課税標準申告を促す仕組みとして、納税者にメリットを与えるものと、納税者にデメリットを与えるものを定めている。前者の例としては、課税標準申告を租税負担軽減措置の適用要件とするものがある（同73条の14第4項、73条の24第5項等）。後者の例としては、申告義務違反に対する過料（同72条の57、73条の20等）又は刑事罰（同72条の56、73条の19等）の制裁、及び不申告の場合の延滞金の徴収（同368条）がある。

前述した固定資産税に係る住宅用地である旨の課税標準申告の不申告に対しては条例において過料の制裁を定めることができることとされているが（同386条）、その申告は租税負担軽減措置の適用要件とはされていない。このほかの課税標準申告においても租税負担軽減措置の適用要件とされていないものが多い。こうしたことを踏まえると、課税標準申告を促す効果的な仕組みの構築が求められる。

第4節 小括

本章では、納税義務の確定過程の問題点を示した。

第1節で示した、徴収方式の選択について一貫した理論ないし理念を認め難い点を踏まえると、現行の徴収方式を見直す余地があるから、次章においては、どのような徴収方式の選択が望ましいのかを考察することとする。

第2節で示した、徴収方式の改正が極めてまれであるという点については、現行の地方税法のように、基本的に国が全国一律の徴収方式を定めるという制度が維持される限り、適宜に徴収方式が改められることは期待し難いと考えられる。この点については、第5章において新たな制度設計を考察することとする。

第3節で示した、課税標準申告を促す仕組みが不十分であることについては、当該履行を促す効果的な仕組みの構築が求められる。この点についても、第5章において新たな制度設計を考察することとする。

(197) 前掲注(38) 参照。

第4章 望ましい徴収方式の選択 ― 租税行政庁と納税者側の役割を踏まえて

前章第1節でみたとおり、徴収方式の選択については一貫した理論ないし理念を認め難い。そこで、本章では、望ましい徴収方式の選択を考察することとする。

納税義務の確定過程における租税行政庁の役割としては、納税義務情報を収集し、これを調査検討した上で、租税実体法に基づいて適正に処分し、又は処分しないことであるといえる⁽¹⁹⁸⁾。他方、納税者側の役割としては、課税標準申告や納税申告等により租税行政庁に対して納税義務情報を提供することであるといえる。

それでは、こうした役割が果たされたといえるためには、租税行政庁は、どの程度の調査検討をしなければならないのであろうか。また、納税者側は、どの程度の情報提供をしなければならないのであろうか。この問題を検討する上では、行政法の分野における行政庁の調査検討義務⁽¹⁹⁹⁾及び行政客体の情報提供義務⁽²⁰⁰⁾に関する議論が参考になると考えられることから、本章では、まず、行政法の分野における議論を確認し（第1節）、それを踏まえて、租税行政庁及び納税者側が果たすべき役割を考察する（第2節）。その上で、その役割を実現するために、望ましい徴収方式の選択を考察することとする（第3節）。

第1節 行政法の分野における議論

1 行政庁の調査検討義務

まず、行政法の分野において論じられている行政庁の調査検討義務を概観する。

(198) 芝池義一「税法と行政法」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995年）10頁は、申告納税方式において「申告があると、課税庁は、それが正しいものであるかどうかを審査するのであり、申告に誤りがあれば更正が行われるし、また、申告が正しいものである場合には、内部的にこれを承認する行為が存在しているはずである。」と論じている。この内部的に承認する行為を、実務では一般に「是認」と呼ばれている（東京税務協会編『令和4年度版 法人住民税実務の手引』（東京税務協会、2022年）86頁）。

(199) 曾和俊文『行政調査の法的統制』（弘文堂、2019年）234頁〔初出1988年〕、小早川光郎「調査・処分・証明－取消訴訟における証明責任問題の一考察－」成田頼明ほか編『雄川一郎先生献呈論集 行政法の諸問題 中』（有斐閣、1990年）266頁、薄井一成「申請手続過程と法」磯部力ほか編『行政法の新構想Ⅱ－行政作用・行政手続・行政情報法』（有斐閣、2008年）273頁、北村和生「行政の調査義務と裁判による統制」曾和俊文ほか編『芝池義一先生古稀記念 行政法理論の探究』（有斐閣、2016年）163頁、須田守「行政調査論の基礎的構成」行政法研究25号（2018年）110頁、須田守「行政法の基礎理論5-2 私人の情報提供と行政判断（下）」法時93巻7号（2021年）104頁等。

(200) 新山一雄「実体的真実の解明をうける行政客体の手続上の権利」宇賀克也＝交告尚史編『小早川光郎先生古稀記念 現代行政法の構造と展開』（有斐閣、2016年）276頁、須田・前掲注（199）法時107頁等。

（１）行政庁の調査検討義務を肯定する論拠

行政庁は、一般に、法令により制限されている場合を除いて⁽²⁰¹⁾、与えられた権限を行使するために必要な調査検討義務を負うものと解される⁽²⁰²⁾。なぜなら、行政庁は、法令を誠実に執行する義務を負っているところ（憲法73条1号、地方自治法138条の2）、必要な調査検討を経なければ、法令を誠実に執行することができないからである⁽²⁰³⁾。

（２）行政庁の調査検討の程度

それでは、行政庁が調査検討義務を果たしているといえるためには、どの程度の調査検討が行われていなければならないのであろうか。

ア 原則

この点については、原則として、当該行政庁として通常の資質能力を有する者の判断に照らして合理的な確信が得られる程度（以下「合理的な確信の程度」ともいう）の調査検討が行なわれていなければならないと解される⁽²⁰⁴⁾。なぜなら、合理的な確信に基づかない法令の執行は、誠実な法令の執行とはいえないからである⁽²⁰⁵⁾。

イ 例外

もっとも、全ての法令の執行において合理的な確信の程度の調査検討が行われていなければならないと解することは現実的でない。なぜなら、行政庁が有する人材及び財源には限りがあるからである⁽²⁰⁶⁾。この点については、行政手続について職権探知原則を採用することを明らかにしているドイツ⁽²⁰⁷⁾においても、行政庁が決定するために完全な情報を把握するためには多大な労力を必要とすることから、行政経済上の考慮から職権調査の限

(201) 行政庁に強制調査を行う権限がない場合には、任意調査に限られる（曾和・前掲注（199）258頁脚注119〔初出1988年〕）。

(202) 曾和・前掲注（199）258頁〔初出1988年〕。

(203) 小早川・前掲注（199）266-267頁、薄井・前掲注（199）273頁。

(204) 薄井・前掲注（199）276頁。

(205) 薄井・前掲注（199）276頁。

(206) 磯崎初仁『立法分権のすすめー地域の実情に即した課題解決へ』（ぎょうせい、2021年）まえがきは、「今後、多くの自治体で人口も税収も減少し、自治体職員の数も削減せざるを得ない。このように限られた人材と財源で過剰過密化する法令を担い切れるのだろうか。」という問題意識を示している。また、新山・前掲注（200）268頁は、「現実の行政では、行政庁は、つねに多くの事案をかかえ、ひとつの案件につき限られた時間のなかで事実関係の調査を行っている。このような現実を無視し、行政庁はつねに実体的真実を解明しなければ処分を行うことができないとするのは、あまりにも現実からかけ離れた空虚な立論である。」という。

(207) ドイツ行政手続法24条1項は、「官庁は事案を職権により調査する。官庁は、調査の方法と範囲とを特定する。参加人の申立てや証拠の提出に、官庁は拘束されない。」（須田・前掲注（199）行政法研究116頁）と規定し、職権探知原則を採用することを明らかにしている（同前）。

界を肯定する見解が説かれている⁽²⁰⁸⁾。

そこで、調査検討の程度の緩和によって得られる利益が、それによって減少する行政客体の実体法的利益——慎重な調査検討に基づいて決定を受けるという行政客体の利益をいう。こうした調査検討は実体的真実に基づく決定を指向するものといえる⁽²⁰⁹⁾——を上回る場合、又は行政客体の実体法的利益が保護に値しない場合には、例外的に、合理的な確信の程度に至らない程度、すなわち、当該行政庁として通常の資質能力を有する者の判断に照らして一応確からしいという心証が得られる程度（以下「一応確からしい程度」ともいう）の調査検討によることが許容されると解される⁽²¹⁰⁾。

こうした例外に当たる場合として次の三つの類型が挙げられる⁽²¹¹⁾。第1の類型（以下「第1類型」という）は、行政庁が大量の決定を短期間にしなければならない場合である⁽²¹²⁾。第2の類型（以下「第2類型」という）は、行政庁の決定に必要となる私人の協力が得られない場合である⁽²¹³⁾。第3の類型は、私人の重要な利益に対する重大な危険を除去するために、行政庁の迅速かつ果敢な決定が求められる場合である⁽²¹⁴⁾。

以上の三つの類型のうち本稿の主題である地方税における納税義務の確定過程に関連するものとしては、第1類型及び第2類型であると考えられるから、以下、この二つの類型について概観する。

（ア）第1類型

第1類型は、行政庁が大量の決定を短期間にしなければならない場合である。具体的な事例としては、自作農創設特別措置法（以下「自作法」という）に基づく政府による農地買収処分の事例（最大判昭和28年2月18日民集7巻2号157頁。以下「昭和28年最大判」という）及び土地区画整理事業における換地処分の事例（最判昭和62年2月26日集民150号293頁。以下「昭和62年最判」という）がある⁽²¹⁵⁾。

昭和28年最大判は、自作法に基づく政府による農地の買収は、真実の所有者から行うものではあるが、「本事業はわが国劃期的の大事業で、短期間に全国一斉に、大量的に農地の買収を行うものであつて、かかる大量的な行政処分において、個々の農地について登記

(208) この点の詳細については、新山一雄「ドイツ行政手続法における職権探知原則（二）」自研68巻12号（1992年）25-27頁を参照。

(209) 新山・前掲注（200）275頁は、「処分をうける行政客体たる国民は、みずからに下される処分の要件認定にあたっては、とうぜん行政庁によって実体的真実があきらかにされるものと期待しうる地位にあるといえる。」という。

(210) 薄井・前掲注（199）276頁。

(211) 薄井・前掲注（199）276-278頁。

(212) 薄井・前掲注（199）276頁。

(213) 薄井・前掲注（199）277頁。

(214) 薄井・前掲注（199）277-278頁。

(215) 薄井・前掲注（199）276頁。

簿其の他の公簿をはなれて真実の所有者を探求することは事実上困難であり、公簿の記載は一応真実に合するものと推量することは、極めて自然であるから政府が右の買収を行うに当つては一応登記簿その他の公簿の記載に従つて、買収計画を定めることは、行政上の事務処理の立場からは認せられるところである」（下線筆者）という。その上で、「右買収計画に対して真実の所有者が自作法に規定せられた異議を述べるときは、この計画の実施者たる農地委員会は、その異議者が真実の所有者なりや否やの事実を審査して、その真実の所有権の所在に従つて、買収計画を是正すべきものであ」と判示している。

昭和62年最判は、土地区画整理事業における換地処分は、従前地の実測地積を基準として実施するのが合理的ではあるが、「土地区画整理事業が緊急を要する場合、施行地区が広範囲である場合等において実測地積を基準とすることは、莫大な費用と労力を必要とし、また、計画の実施を著しく渋滞せしめるから、原則として公簿地積により基準地積を定める方法もやむを得ない措置であつて、特に希望する者に限り、実測地積により得る途が開いてあれば、かかる方法による換地処分も憲法29条に違反するものではないと解するのが相当であ」（下線筆者）と判示している。

以上の裁判例からは、次のような命題を導くことができる。すなわち、限られた期間内に合理的な確信が得られる程度の調査検討に基づく決定を行政庁に義務付けると莫大な費用と労力を伴い、行政事務を著しく渋滞させることになる場合には、調査検討の程度は緩和され、一応確からしいという心証が得られる程度の調査検討に基づいて決定することが許容される⁽²¹⁶⁾。ただし、行政客体から異議の申立てがある場合など一応確からしいという心証が得られない場合には、合理的な確信が得られる程度の調査検討に基づいて決定しなければならない⁽²¹⁷⁾。

（イ）第2類型

第2類型は、行政庁の決定に必要となる私人の協力が得られない場合である。具体的な事例としては、推計課税の事例（最判平成5年3月11日民集47巻4号2863頁。以下「平成5年最判」という）がある⁽²¹⁸⁾。

平成5年最判は、事業所得に係る所得税について申告納税方式が採用されている理由は、納税義務者の収入金額及び必要経費に係る具体的な内容については、納税義務者自身の最もよく知るところであるからであり、「納税義務者において売上原価その他の必要経費に係る資料を整えておくことはさして困難ではなく、資料等によって必要経費を明らかにす

(216) 薄井・前掲注(199) 276頁。

(217) 薄井・前掲注(199) 278頁。なお、同276-277頁は、第1類型は「公益と行政コストが関係人の利益を明らかに上回る極端なケースであり、その濫用の防止は図られるべきことに注意が必要である。」という。

(218) 薄井・前掲注(199) 277頁。

ることも容易であり、しかも、必要経費は所得算定の上での減算要素であって納税義務者に有利な課税要件事実である。」（下線筆者）という。その上で、「税務署長がその把握した収入金額に基づき更正をしようとする場合、客観的資料等により申告書記載の必要経費の金額を上回る金額を具体的に把握し得るなどの特段の事情がなく、また、納税義務者において税務署長の行う調査に協力せず、資料等によって申告書記載の必要経費が過少であることを明らかにしない以上、申告書記載の金額を採用して必要経費を認定することは何ら違法ではないというべきである。」（下線筆者）と判示している。

平成5年最判からは、次のような命題を導くことができる。すなわち、私人が最もよく知っている自己に有利で整えておくことが困難ではない情報を行政庁に対して提供するという協力をしない場合には、行政庁がその他の客観的な資料等からそのことを把握し得るなどの特段の事情のない限り、行政庁は私人の申請に基づいて決定をすることが許容される。

（３）行政客体からの申請に対する調査検討義務の範囲

次に、法令が申請主義を採っている場合などの申請手続過程において、行政客体からの申請に対する行政庁の調査検討義務の範囲を確認する。

この場合、多くは第2類型に当てはまり⁽²¹⁹⁾、行政庁の調査検討の程度は緩和されることが多くなる⁽²²⁰⁾。また、調査検討義務の範囲は、行政客体から提供された情報が基本とされることが多くなる⁽²²¹⁾。例えば、次の最高裁判決も調査検討義務の範囲を行政客体から提供された情報を基本とすることを是認している。

まず、最判平成11年7月19日集民193号571頁は、タクシー事業を営む者からの運賃の値上げを内容とする認可申請について、これを審査する行政庁が申請者に対して原価計算の算定根拠等の説明を求めたにもかかわらず、その説明がなく、「被上告人らの提出した書類によっては被上告人らの採用した原価計算の合理性について審査判断することができなかったものということができる。そうであるとすれば、本件申請について、同号の基準に適合するか否かを判断するに足りるだけの資料の提出がないとして、本件却下決定をした同局長の判断に、その裁量権を逸脱し、又はこれを濫用した違法はないというべきである。」（下線筆者）と判示している。

次に、最判平成25年3月26日集民243号101頁は、建築主事による建築確認の国家賠償法上の違法性判断について、「建築主事による当該計画に係る建築確認は、例えば、当該計画の内容が建築基準関係規定に明示的に定められた要件に適合しないものであるときに、申請書類の記載事項における誤りが明らかで、当該事項の審査を担当する者として他の記

(219) 薄井・前掲注(199) 280頁。

(220) 薄井・前掲注(199) 280頁。

(221) 小早川・前掲注(199) 268頁、北村・前掲注(199) 175頁。

載内容や資料と符合するか否かを当然に照合すべきであったにもかかわらずその照合がされなかったなど、建築主事が職務上通常払うべき注意をもって申請書類の記載を確認していればその記載から当該計画の建築基準関係規定への不適合を発見することができたにもかかわらずその注意を怠って漫然とその不適合を看過した結果当該計画につき建築確認を行ったと認められる場合に、国家賠償法1条1項の適用上違法となるものと解するのが相当である」（下線筆者）と判示している。

以上のように申請手続過程における行政庁の調査検討義務の範囲が行政客体から提供された情報を基本とされることは、行政客体から提供された情報を疑うのではなく、基本的に正しいものとみて、行政庁が有する限られた人材や財源などの範囲で適切な調査を可能とする観点から正当化される⁽²²²⁾。

2 行政客体の情報提供義務

次に、行政法の分野において論じられている行政客体の情報提供義務を概観する。

（1）行政客体の情報提供義務の必要性

前記1（2）イのとおり、行政客体は、行政庁による慎重な調査検討に基づいて決定を受けるという利益を有している⁽²²³⁾。とはいえ、調査検討の全責任を行政庁が負うものではない⁽²²⁴⁾。前述の第1類型及び第2類型のように行政庁の調査検討の程度が緩和される場合においては、それを補うため、行政客体は行政庁に対して情報を提供する義務を負う⁽²²⁵⁾。こうした情報提供義務の必要性は、行政客体が行政決定のために必要な情報を有しており、通常であれば行政庁が当該情報を把握することが困難である場合には、行政庁に対して当該情報が提供されることによって、適法かつ公平な決定が確保される点に求められる⁽²²⁶⁾。

（2）行政客体の情報提供義務を肯定する論拠

それでは、行政客体の情報提供義務を肯定する論拠については、どのように解されるのであろうか。この点については、次のような見解がある。

ア 手続上の正義を論拠とする見解

行政客体の情報提供義務を肯定する論拠として、手続上の正義の観点から説明する見解

(222) 須田・前掲注(199) 行政法研究125頁。

(223) 前掲注(209) 参照。

(224) 北村・前掲注(199) 170頁。

(225) 薄井・前掲注(199) 279-280頁。

(226) 須田・前掲注(199) 行政法研究136-137頁。

がある。新山一雄名誉教授は、社会給付処分の事例として次のように説いている。すなわち、行政客体が自己の有する情報について行政庁から報告を求められ、又は質問されたにもかかわらず、これを拒否することは手続上の正義に反する⁽²²⁷⁾。したがって、そのことによって社会給付の受給要件を満たすかどうかを行政庁が判断することができず、その結果として受給できなかったとしても、行政客体はこれを甘受しなければならない⁽²²⁸⁾。

イ 行政客体による権利行使の観点から捉える見解

行政客体の情報提供義務を肯定することは、行政客体に対して一方的に協力を押し付けている状況にあると捉えることができる⁽²²⁹⁾。こうした状況を緩和する理解として、以下のとおり、行政客体による情報提供を自己の権利行使の観点から説明する見解がある。

(ア) 自由な権利の選択

まず、行政客体による情報提供は、自由な権利の選択によるものであるという説明である⁽²³⁰⁾。すなわち、行政客体が行政庁に対して申請等をする場合においては、どのような利益を得たいのかを行政客体が自由に選択して申請等が行われる⁽²³¹⁾。その際には、その利益を享受するための要件を満たしていることを行政庁に認識させなければならない⁽²³²⁾。そのために必要となる行政客体による情報提供は、行政客体の自由な選択を行政庁に知らせて、自己の権利を有効化するために必要なことであるといえる⁽²³³⁾。その必要性が情報提供義務を正当化する論拠となる⁽²³⁴⁾。このように行政客体の選択を前提とすることで、行政客体に対して一方的に協力を押し付けている状況は緩められる⁽²³⁵⁾。

(イ) 自己の利益の獲得

次に、行政客体による情報提供は、自己の利益を獲得するために行われるものであるという説明である⁽²³⁶⁾。すなわち、行政客体に対して憲法上は要求されない利益が付与される場合においては、行政客体は、当然には享受できない利益を行政決定を通じて得ることになる⁽²³⁷⁾。その手続過程において行われる行政客体による情報提供は、かなりの程

(227) 新山・前掲注(200) 291頁。

(228) 新山・前掲注(200) 291頁。

(229) 須田・前掲注(199) 法時107頁。

(230) 須田・前掲注(199) 法時107-108頁。

(231) 須田・前掲注(199) 法時107頁。

(232) 須田・前掲注(199) 法時107頁。

(233) 須田・前掲注(199) 法時107頁。

(234) 須田・前掲注(199) 法時107頁。

(235) 須田・前掲注(199) 法時108頁。

(236) 須田・前掲注(199) 法時108頁。

(237) 須田・前掲注(199) 法時108頁。

度、自らの利益の獲得のために行われる⁽²³⁸⁾。この場合における行政庁と行政客体との関係は、交渉相手のような関係であると捉えられる⁽²³⁹⁾。そうすると、行政客体が自らの利益の獲得に向けて行う情報提供は、その要件を満たしているということを行政庁に認めさせるために不可欠の要素であるといえる⁽²⁴⁰⁾。

第2節 租税行政庁及び納税者側が果たすべき役割

次に、前節で確認した見解を踏まえ、租税行政庁及び納税者側が果たすべき役割を検討することとする。

1 租税行政庁の調査検討義務

まず、租税行政庁の調査検討義務を検討する。

(1) 租税行政庁の調査検討の程度

地方税における納税義務の確定過程に関する特徴としては、次のようなことが挙げられる。すなわち、①対象となる案件が大量であること⁽²⁴¹⁾、②納税義務の成立から確定までの期間が短期間であること⁽²⁴²⁾、③納税義務情報の多くを納税者側が有していること⁽²⁴³⁾、④当該情報を租税行政庁が把握することは一般的に困難であること⁽²⁴⁴⁾、である。

こうした①から④までの特徴のうち、①及び②は第1類型に照らし、③及び④は第2類型に照らし、それぞれ租税行政庁の調査検討の程度が緩和されることを正当化する論拠になり得ると考えられる。そうすると、租税行政庁の調査検討の程度は、一般的に、一応確からしい程度によることが許容されると解される。

(2) 納税者側から提供された情報に対する調査検討の程度

それでは、地方税における納税義務の確定過程において納税者側から提供された情報に対して、租税行政庁はどのような調査検討義務を負うと解されるのであろうか。

この点については、前節1(3)の行政法の分野における議論と同様に考えることがで

(238) 須田・前掲注(199)法時108頁。

(239) 須田・前掲注(199)法時108頁。

(240) 須田・前掲注(199)法時108頁。

(241) 新山・前掲注(200)283頁。

(242) 新山・前掲注(200)283頁。

(243) 須田・前掲注(199)行政法研究136頁。

(244) 須田・前掲注(199)行政法研究136頁。もっとも、税目によっては納税者側から納税義務情報の提供を受けなくても、他の方法で当該情報の全部又は一部を租税行政庁が把握できる場合がある。例えば、住民税や事業税においては課税標準を算定するために国税情報を用いることができるし、土地・家屋に係る固定資産税、不動産取得税及び自動車税においては、課税客体を捕捉するために登記・登録情報を用いることができる。

きるであろう。すなわち、租税行政庁が有する限られた人材や財源などの範囲で適切な調査を可能とする観点から、納税者側から提供された情報を疑うのではなく、基本的に正しいものとみて調査検討を行うことが許容されると解される。なお、租税手続について職権探知原則が採られているドイツ（ドイツ租税通則法88条）においても多くの場合は納税者の申告どおりに納税義務が確定している⁽²⁴⁵⁾。こうしたことを併せ考えると、租税行政庁の調査検討義務の程度は、租税行政庁の能力を踏まえた現実的な解釈によらざるを得ないと考えられる。ただし、納税者側から提供された情報の内容が正確性を欠き、又は不完全であると疑われる場合においては、その情報を正しいものとみることができず、租税行政庁は更なる調査検討を行うことが必要となる⁽²⁴⁶⁾。

2 納税者側の情報提供義務が肯定される論拠

次に、納税者側の情報提供義務が肯定される論拠を検討する。ここでは、納税者側にとって有利となる情報提供と不利となる情報提供に分けて論じることとする。前者は、非課税や減免など納税者側の税額を軽減させるために行われる情報提供であり、後者は、課税要件の充足を申告する課税標準申告や税額を算定した納税申告（前者の情報を除く）などの情報提供である。

（１）納税者側にとって有利となる情報提供義務が肯定される論拠

まず、納税者側にとって有利となる情報提供義務が肯定される論拠を検討する。

例えば、租税行政庁の調査検討の程度が緩和されたことにより、納税者側に有利な情報を租税行政庁が把握しないまま処分することが容認される場合（国家賠償法上の違法と評価されない場合）においては、納税者側は実体的真実に基づく処分を求めるため、租税行政庁に対して自己に有利な情報を提供する必要が生じる。こうした情報提供を納税者側に義務付けることは、前節２（２）イと同様に、それが自由な権利の選択又は自己の利益の獲得に向けた納税者側の権利行使であるという観点から正当化できるであろう。

（２）納税者側にとって不利となる情報提供義務が肯定される論拠

次に、納税者側にとって不利となる情報提供義務が肯定される論拠を検討する。

ア 手続上の正義の観点

まず、前提として、納税者側にとって不利となる情報提供義務については、納税者側の権利行使であるという観点から正当化することは困難であろう。そこで、次に考えられる

(245) 田中啓之「ドイツにおける租税確定手続」日税研論集71号（2017年）267頁。

(246) 薄井・前掲注（199）278頁、須田・前掲注（199）行政法研究125頁参照。

のは、前節２（２）アと同様に、手続上の正義の観点から正当化することである。この観点は、納税者側が租税行政庁からの質問等に対して情報提供をしないという場合に説得力を持つであろう。ただし、納税者側に対して一方的に協力を押し付けている状況にあるという感拭えない。

イ 納税者側の利益にもなるという観点

次に考えられるのは、納税者側の利益にもなるという観点である。

確かに、納税者側にとって不利となる情報提供義務は、許可や認可、社会給付を求める場合などとは異なり行政客体の求めに応じて行われるものではなく、納税者側が直接的に利益を得ることは考えられない（むしろ、納税という負担が生じる）。しかしながら、納税者側に不利となる情報提供義務であっても、次のように納税者側にも得られる利益があると観念することができるから、こうした観点から情報提供義務を正当化することができるであろう。

第１に、プライバシーを含めた私生活上の自由が保護されることである⁽²⁴⁷⁾。仮に、納税者側に不利となる情報提供義務が肯定されなければ、租税行政庁は、納税義務情報を収集するため、納税者側及びその取引相手などの経済取引を広範に調査検討する必要に迫られるであろう⁽²⁴⁸⁾。また、その調査検討の過程においては、納税者側のプライバシーを含めた私生活上の自由の侵害が伴うであろう⁽²⁴⁹⁾。これに対して、納税者側に不利となる情報提供義務が肯定されれば、租税行政庁の調査は納税者側から提供を受けた情報を基本として行われるから（前記１（２））、納税者側のプライバシーを含めた私生活上の自由の保護に資するであろう⁽²⁵⁰⁾。

第２に、租税行政庁のコストを削減できることである⁽²⁵¹⁾。第１でみたとおり、納税者側に不利となる情報提供義務が肯定されなければ、租税行政庁は、広範に調査検討する必要に迫られ、そのために膨大な人員を投入し、過大な時間を費やすことが必要となるであろう⁽²⁵²⁾。しかしながら、そのような調査検討は、限られた人材や財源しか有しない

(247) 高橋・前掲注（41）164頁。

(248) 新山・前掲注（200）283頁。

(249) 高橋・前掲注（41）は、申告納税方式が正当化される論拠の一つとして「納税者のプライバシーを含む私生活上の自由を保護し、課税庁のコストを削減すること」（164頁）を挙げ、その脚注において、「課税庁の職員が納税者に張り付いて」調査したり、ジョージ・オーウェル著（高橋和久訳）『一九八四年』（早川書房、新訳版、2009年）で描かれている監視社会のように、「ずっと監視することのプライバシーの侵害と税務行政のコストを想起されたい。」（同頁脚注15）と説いている。

(250) 高橋・前掲注（41）164頁。

(251) 高橋・前掲注（41）164頁。

(252) 新山・前掲注（200）283頁。

地方団体にとって実現することは困難であろう⁽²⁵³⁾。また、仮に実現することができたとしても、それに要するコストは、それを最終的に負担する納税者側にとっては到底受け入れ難い高額なものとなるであろう⁽²⁵⁴⁾。そうすると、納税者側に不利となる情報提供義務が肯定されることは、租税行政庁のコスト削減につながり、そのコストを最終的に負担する納税者側にとっても利益になるといえよう。

第3に、適法かつ公平な租税負担の実現に資することである⁽²⁵⁵⁾。一般的に、納税義務情報の多くは納税者側が有しており、かつ、当該情報を租税行政庁が把握することは困難であるといえる。こうした状況において適法かつ公平な租税負担の実現は、納税者側から租税行政庁に対して納税義務情報が適正に提供されることによつてのみ確保されるであろう⁽²⁵⁶⁾。例えば、ある納税者が租税行政庁に対して納税義務情報を適正に提供せず、それを租税行政庁が看過すると、不適法かつ不公平な結果を招来する⁽²⁵⁷⁾。また、仮に租税行政庁が看過せず、適法な処分が行われたとしても、その調査検討のために行政コストは増大する⁽²⁵⁸⁾。このように、納税者側の不利となる情報提供義務を肯定することは、適法かつ公平な課税の実現に資するから、納税者側にとっても利益になるといえよう。

第3節 望ましい徴収方式の選択

次に、租税行政庁の調査検討義務及び納税者側の情報提供義務を踏まえて、望ましい徴収方式の選択を検討する。

前節の租税行政庁の調査検討義務及び納税者側の情報提供義務を併せて考えると、租税行政庁は、原則として一応確からしい程度の調査検討義務を負う。また、納税者側から提供された情報については、基本的に正しいものとみて調査検討を行うことが許容される。

(253) 北村・前掲注(199) 168頁は、行政庁の調査義務の内容について、「理想的には、あらゆる関連する事実や法解釈に必要な事情を調べ尽くすことであろうが、現実的にその様なことは不可能であろうし、また、実定法上その様な義務が行政に課されていると考えることはできない。」という。

(254) 三木義一『税のタブー』（集英社インターナショナル、2019年）157頁は、固定資産税に係る評価方法を単純な制度に改めることにより「大変な課税作業に従事している公務員を、地域興しや福祉の充実に回せるはずです。いっそのこと固定資産税の課税はAIに任せて、自治体はもっと必要な住民サービスに力を入れてもよいかもしれません。」という。地方団体は、住民の福祉の増進を図ることを担う存在であるから（地方自治法1条の2第1項、2条14項）、限られた人材や財源は可能な限り住民の福祉の増進に向けられるべきであろう。

(255) 須田・前掲注(199) 行政法研究137頁。

(256) 須田・前掲注(199) 行政法研究137頁。

(257) 曾和・前掲注(199) 310-311頁〔初出1995年〕は、「正直者が損をする制度では申告納税方式は根付いていかない。」という。

(258) 高橋・前掲注(41) 164頁は、「誤った税額を確定納付し、また税額を納付しないような納税者がいる場合、それは税負担の平等を崩すほか、誤った税額確定を修正し、それを取り立てるための課税庁の運営コストを増加せしめ、かつそのコストのほとんどを他の納税者に負担させることになる。」という。

他方、納税者側は、自己の有利となるか、又は不利となるかを問わず、租税行政庁に対する情報提供義務を負う。

こうしたことを踏まえると、望ましい徴収方式の選択を検討する上では、租税行政庁にとって納税義務情報の把握が容易か否か、及び納税者側にとって納税義務情報の把握が容易か否かの組合せによって得られる、【表 2】のような三つの領域に分けて検討することが便宜であると考えられる。

【表 2】

		納税者側にとって納税義務情報の把握が容易か否か	
		容易である	容易でない
租税行政庁にとって納税義務情報の把握が容易か否か	容易である	第Ⅰ領域	第Ⅱ領域
	容易でない	第Ⅲ領域	—— (259)

1 第Ⅰ領域

第Ⅰ領域は、租税行政庁にとって納税義務情報の把握が容易であり、かつ、納税者側にとっても納税義務情報の把握が容易な場合である。これに該当する税目としては、法人住民税、法人事業税、個人住民税、個人事業税などが挙げられる。

第Ⅰ領域に該当する税目は、いずれの徴収方式を用いることも可能であるが、いずれの徴収方式を用いるかは、租税行政庁及び納税者側のそれぞれの能力及び負担を踏まえて選択することが現実的な対応であると考えられる⁽²⁶⁰⁾。なぜなら、租税行政庁及び納税者側とも能力に限界があり、その能力を超えない範囲の徴収方式が選択されたとしても、その他の徴収方式を選択した方が租税行政庁及び納税者側の負担の総和は軽くなる場合があ

(259) 租税行政庁にとって納税義務情報の把握が容易でなく、かつ、納税者側にとっても納税義務情報の把握が容易でない領域については、實際上、賦課徴収をすることができないことから、望ましい徴収方式を検討する上においては考慮の対象から除外している。

(260) なお、納税者側の能力及び負担は一律ではなく、一般的に、高齢になるほど租税行政庁に対して申告する能力は乏しくなり、著しい負担を課すことになると考えられる。したがって、いずれの徴収方式を用いるかは、こうした納税者側の能力及び負担を勘案して検討されるべきであろう。この点について、高橋・前掲注(41)166頁は、平成23年に年金所得者の確定申告不要制度(所得税法121条3項)が創設されたことは「年金所得者(その多くはおそらく高齢者)にとり、申告がいかに負担であるかを物語っているようにもみえる。」という。また、「申告納付の負担は、そのような能力が十分ではない納税者にとって、単に履行できない苦痛の押しつけに過ぎない可能性がある。今後は、納税者の能力に様々な違いがあることを認めつつ、それらをなるべく包摂する形での申告納税制度の構築があるべき制度目標とされるべきであろう。」という。

るからである⁽²⁶¹⁾。

こうしたことは、法人事業税と個人事業税の徴収方式の選択にも表れている。すなわち、法人事業税は、その創設当時には普通徴収方式によることとされていたが、普通徴収方式によると円滑な賦課徴収が実現できなかったことから申告納付方式に改められた（第2章第2節2（2））。その一方で、個人事業税については、その創設当時から現在まで普通徴収方式によることとされている（同章第1節2）。その理由は、法人については記帳経理が確実であると考えられる一方で、個人については納税意欲の程度及び記帳経理が不十分であると考えられたからである（同前）。

もっとも、ある税目の創設時においては、その税目の徴収方式に係る租税行政庁及び納税者側のそれぞれの能力及び負担を測定することは困難であるから、当該能力及び負担を推定した上で、いずれの徴収方式を用いるかを選択せざるを得ないであろう。ただし、実際に賦課徴収されている税目については、その執行状況を絶えず検証し、その徴収方式を維持すべきか、あるいは改めるべきかを検討されるべきである⁽²⁶²⁾。

2 第Ⅱ領域

第Ⅱ領域は、租税行政庁にとって納税義務情報の把握が容易であるが、納税者側にとっては納税義務情報の把握が容易でない場合である。これに該当する税目の典型例としては、土地・家屋に係る固定資産税及び都市計画税が挙げられる。また、不動産取得税についても、固定資産課税台帳に固定資産の価格が登録されていない不動産が取得されたとき（法73条の21第2項）、又は増築、改築、地目の変換等により当該価格により課税標準となるべき価格を決定し難い不動産が取得されたとき（同条1項、2項）は、第Ⅱ領域に該当するといえる。

第Ⅱ領域に該当する税目は、納税者側にとって納税義務情報の把握が容易でないから、納税者側から租税行政庁に対して当該情報を提供することを期待することはできない。その一方で、租税行政庁にとっては納税義務情報の把握が容易であることから、普通徴収方式によらざるを得ないと考えられる。実際に、土地・家屋に係る固定資産税及び都市計画

(261) 横山・前掲注(40)は、イギリスにおける研究を踏まえ、税制が機能していくためのコストには租税行政庁が負担する徴税費に加えて、納税者側が負担する納税協力費があるが(78頁)、政策の目標は両コストを合わせた広義の徴税費の最小化に向けられるべきであるという(93頁)。

(262) 藤谷武史「『より良き立法』の制度論的基礎・序説—アメリカ法における『立法』の位置づけを手がかりに」新世代法政策学研究7号(2010年)206頁は、「立法過程における決定は、常に時間と情報の制約の中で行われる。その結果、対立する意見の収斂を待たずに決定が行われる必要がしばしば存在する。また、そもそもまずは取り組んでみないと適切な対処方針がわからない類の公共的課題も多い。そこで、対抗関係を保存したままで決定を行い、後にその決定を検証し批判するための論理的見通し・透明性を確保するための理論が必要となる。そして、こうした『理論』の提示自体が……将来的により良い立法を可能にする前提条件を整えることになる。」という。

税並びに不動産取得税は、普通徴収方式によることとされている（同73条の17第1項、364条1項、702条の8第1項）。

以上のとおり、第Ⅱ領域に該当する税目については普通徴収方式によらざるを得ないが、納税義務情報のうち、租税行政庁にとって把握が容易でなく、かつ、納税者側にとっては把握が容易な情報については、納税者側から租税行政庁に対する情報提供の仕組み——課税標準申告——が用いられるべきであろう。なぜなら、こうした情報についても租税行政庁の負担と責任において把握しようとするれば、そのために過度な人員と時間を伴うこととなり、そのコストを最終的に負担する住民にとっても不利益となるからである。

3 第Ⅲ領域

第Ⅲ領域は、租税行政庁にとっては納税義務情報の把握が容易でないが、納税者側にとっては納税義務情報の把握が容易な場合である。これに該当する税目としては、償却資産税、地方たばこ税、鉱産税、事業所税、利子割、配当割、株式等譲渡所得割、ゴルフ場利用税、軽油引取税、入湯税などが挙げられる。

第Ⅲ領域に該当する税目は、租税行政庁にとって納税義務情報の把握が容易でないことから、納税者側から租税行政庁に対して納税義務情報が提供される仕組みが必要となる。このため、第Ⅲ領域に該当する税目の多くは、申告納付方式又は特別徴収方式〔申告納入〕によることとされているが、その例外として償却資産税が挙げられる。すなわち、同税は、普通徴収方式によることとされており（法364条1項）、納税者側には租税行政庁に対する課税標準申告が義務付けられている（同383条）。

以上のとおり、第Ⅲ領域に該当する税目において納税者側から租税行政庁に対する納税義務情報が提供される仕組みとして、申告納付方式又は特別徴収方式〔申告納入〕を用いるか、あるいは課税標準申告が用いられている。前者と後者を比較すると、前者は、申告によって納税義務は確定するのに対して、後者は、申告によって納税義務は確定せず、租税行政庁の賦課決定によって納税義務は確定するから、前者の方が後者よりも効率的であるといえる。

また、前者の場合はもとより、後者の場合であっても、納税義務の確定の時点で納税者側から提供された納税義務情報の正否を租税行政庁が判断することは難しく、通常は、その後の調査によって判断せざるを得ないことからすると、前者よりも効率的でない後者を用いることとする積極的な意義を見いだすことは難しいであろう。

さらに、納税者側による納税義務情報の申告義務違反に対する地方税法上の制裁をみる

と、前者の場合には機動的に課し得る加算金（同71条の14、72条の46等）の制裁⁽²⁶³⁾があるのに対して、後者の場合には科されることがまれである⁽²⁶⁴⁾ 過料（同72条の57、73条の20等）又は刑事罰（同72条の56、73条の19等）の制裁が中心であることから、前者の方が後者よりも当該申告義務違反を抑止する効果を期待できる⁽²⁶⁵⁾。

以上の比較を踏まえると、第Ⅲ領域に該当する税目の徴収方式については、普通徴収方式よりも、申告納付方式又は特別徴収方式〔申告納入〕によることが望ましいと考えられる。

(263) 佐藤英明『脱税と制裁』（弘文堂、増補版、2018年）333頁〔初出1988年〕は、「制裁制度を法定の義務違反を抑止する制度として考えた場合、……虚偽申告や不申告の事実が発見された場合に機動的に課しうることに、申告義務違反行為を抑止するに必要十分な内容であること、の二つの条件を満たすことが必要である。」という。

(264) 碓井・前掲注（25）285頁〔初出1984年〕は、「過料規定の中で最も多いのは、……納税管理人の不申告に対するものであるが、……納税管理人に関する不申告に対して実際に過料を科した事例は皆無に等しいものと推測される。」という。また、占部裕典『地方公共団体と自主課税権—自主課税権の法的限界と地方税制改革』（慈学社、2011年）382-383頁〔初出2004年〕は、「市町村民税に係る申告義務違反（不申告）あるいは給与支払報告書等の提出義務違反等に対しては過料等……を科すこととしている」が、「これらの過料や罰金のシステムも現実には機能していない。」という。また、検察統計年報によると、過去5年における地方税法違反による年間起訴件数は、平成29年が4件、平成30年が16件、平成31年・令和元年が27件、令和2年が11件、令和3年が16件である（法務省『平成29年検察統計年報』（法務省、2018年）82頁、同『平成30年検察統計年報』（法務省、2019年）82頁、同『平成31年・令和元年検察統計年報』（法務省、2020年）82頁、同『令和2年検察統計年報』（法務省、2021年）82頁、同『令和3年検察統計年報』（法務省、2022年）82頁）。なお、筆者は地方税の賦課徴収業務に7年余り従事してきたが、その間に課税標準申告の不申告又は虚偽申告に対して過料を科し、又は刑事告発をした経験は皆無である。

(265) 佐藤・前掲注（263）328頁は、「地方税においては、普通徴収制度を採用しているものを中心として、重要な税目につき、有効な租税制裁制度が存在していない、という問題点を指摘することができる。」という。

第5章 地方団体の選択に基づく確定過程の制度設計

前章では、望ましい徴収方式の選択を検討した。もっとも、実際には、第2章で確認したとおり、地方税の徴収方式は、その税目の創設時に定められた方式がその後も継続的に用いられていることが多く、その方式が改められることは極めてまれである（第2章第7節、第3章第2節）。こうした傾向が続き、現行の徴収方式が維持されるとすると、地方団体は、その業務に従事する職員数を減少させることは難しく、一定数の職員を確保し続けなければならない。

しかしながら、我が国の労働力人口の将来推計を踏まえると、近い将来、地方団体は、当該業務に従事する職員数を大幅に減少させる必要に迫られるであろう。すなわち、国立社会保障・人口問題研究所によると、2060年における20～64歳の人口は約4,400万人と推計される⁽²⁶⁶⁾。2021年における同年齢の推計人口は約6,800万人であるから⁽²⁶⁷⁾、この40年間で約2,400万人の減少が見込まれることになる。また、総務省に設置された自治体戦略2040構想研究会は、65歳以上の高齢者人口が最大となる2040年頃⁽²⁶⁸⁾において深刻な労働力不足が見込まれることから⁽²⁶⁹⁾、「公共部門と民間部門で少ない労働力を分かち合う必要があ」⁽²⁷⁰⁾り、「従来の半分の職員でも自治体として本来担うべき機能が発揮でき、量的にも質的にも困難さを増す課題を突破できるような仕組みを構築する必要がある。」⁽²⁷¹⁾と提言している。

こうした労働力人口の将来推計を踏まえると、地方団体は、深刻な労働力不足の到来に先立ち、限られた人材で運営できる仕組みを構築していくことが求められる。その方法として考えられるのは、制度面及び執行面を見直して業務の効率性を高めることである。この点、地方税の賦課徴収業務については、警察や消防など一定数以上の職員の確保が強く

(266) 国立社会保障・人口問題研究所編『日本の将来推計人口－平成29年推計の解説および条件付推計－』（厚生労働統計協会、2018年）133頁は、2060年における20～64歳の人口を4,430万9,000人と推計している（出生中位～人口置換水準到達（死亡中位）推計）。

(267) 国立社会保障・人口問題研究所編・前掲注（266）133頁は、2021年における20～64歳の人口を6,801万2,000人と推計している（出生中位～人口置換水準到達（死亡中位）推計）。

(268) 国立社会保障・人口問題研究所編・前掲注（266）131頁は、65歳以上の高齢者人口が最大となるのは2042年で、その人口を3,935万2,000人と推計している（出生中位～人口置換水準到達（死亡中位）推計）。

(269) 自治体戦略2040構想研究会「自治体戦略2040構想研究会 第二次報告－人口減少下において満足度の高い人生と人間を尊重する社会をどう構築するか－（平成30年7月）」（2018年）29頁。

(270) 自治体戦略2040構想研究会・前掲注（269）31頁。

(271) 自治体戦略2040構想研究会・前掲注（269）31頁。

求められる分野に比べると従事する職員の減少率は高くならざるを得えず⁽²⁷²⁾、より業務の効率性を高める必要に迫られるであろう。

とはいえ、制度面の見直しを伴わないで執行面の見直しのみをもって業務の効率性を高めることには限界がある。そこで、本章では、制度面の見直しとして、地方税の確定過程の制度設計を原則として地方団体に委ねる旨の規定を地方税法に定めることを提案する。

具体的には、現行の地方税法のように、同法に定められた確定過程に基づく執行しか認められない制度（以下、この制度を「法律主導制」という）を改め、同法に定められた確定過程を標準的な手続であると位置付け⁽²⁷³⁾、その標準的な手続に基づいて執行するのか、その他の手続に基づいて執行するのかを、原則として地方団体が条例をもって選択できることを同法に定める制度（以下、この制度を「条例選択制」という）⁽²⁷⁴⁾の導入を提案する。

ただし、条例選択制の下においても、地方税法の定める確定過程の一部を強行規定とせざるを得ない場合も考えられる。例えば、それぞれの地方団体の取扱いが区々となることにより、納税者側に過度な負担や混乱が生じる場合である。こうした場合には、合理的な強行規定を国が立法することが期待される。

本章では、まず、地方税法が強行法規として定められている意義を確認する（第1節）。次に、その意義に照らして、同法が定める確定過程の規律密度の高さを見直す必要性及び許容性を考察する（第2節）。次に、その見直しの方法として条例選択制を提案する理由を示す（第3節）。最後に、条例選択制の導入により期待される効果を考察する（第4節）。

(272) 関場長久「地方公共団体職員の定員管理に関する調査結果の概要について」地方公務員月報152号（1976年）51-52頁、総務省自治行政局公務員部給与能率推進室「令和3年地方公共団体定員管理調査結果（令和4年3月）」（2022年）18頁、62頁によると、地方団体の部門別職員数の増減率（定員管理調査開始年である昭和50年と令和3年の比較）は、一般行政部門はマイナス14.9パーセントであり、このうち税務部門はマイナス27.4パーセントである。これに対して、警察部門はプラス28.0パーセントであり、消防部門はプラス54.9パーセントである。

(273) 磯崎・前掲注（206）125頁〔初出2019年〕は、現行の地方税法は、同法の委任を受けて定められた政令及び省令を含めて「おびただしい数の複雑な規定を定め」ているが、地方税の賦課徴収事務が「自治事務である以上、条例による自治体間の差異は許容されるべきであり、国がここまで詳細な規律を行う理由は見当たらない。これらの規定は大幅に簡素化するか、標準的な規定と解すべきである。」という。

(274) 北村喜宣教授が提唱している「ベクトル説」によると、法令の内容には、①国が完結的に決定している部分、②国が暫定的に決定し、地方団体の決定に開放している部分、及び③法令で決定していない部分がある。地方団体は、「②および③を利用して、地域特性を踏まえた条例を制定できる。」し、「『法令通りでよい』という自己決定により」条例を制定しないこともできる（北村喜宣「現行法律実施条例の分類と意義」北村喜宣ほか編『法令解釈権と条例制定権の可能性と限界—分権社会における条例の現代的課題と実践』（第一法規、2022年）140-142頁）。条例選択制もこれと同様に、「法令通りでよい」か、その他の手続に基づくかを地方団体の選択に委ねようとするものであり、また、そうした選択ができる根拠を立法的に対応しようとするものである。

なお、地方税の確定過程の効率性を高める方法としては、現行の地方消費税のように地方税の賦課徴収を国に委ねる方法（法72条の100第1項、附則9条の4第1項）⁽²⁷⁵⁾、あるいは現行の地方法人税のように地方税を国税化して国から地方団体に地方交付税を交付する方法（地方法人税法1条等）なども考えられる⁽²⁷⁶⁾。こうした抜本的な見直しの是非についても検討すべき課題ではあるが、本稿ではこの点には踏み込まず、地方団体が地方税の賦課徴収を行うことを前提とした考察にとどめることとする。

第1節 地方税法が強行法規として定められている意義

地方税における納税義務の確定過程は、いうまでもなく地方税法が定めている。すなわち、同法2条は、「地方団体は、この法律の定めるところによつて、地方税を賦課徴収することができる。」と定めている。同法の定める規定は、「これと異なる条例の定めを許容するものと解される別段の定めのあるものを除き、任意規定ではなく強行規定であると解される」⁽²⁷⁷⁾。したがって、地方団体は、同法に抵触する条例を定めることは許されない⁽²⁷⁸⁾。このように同法が強行法規として定められている意義は、国民の租税負担全体の程度を勘案し、国と地方の財源配分及び地方団体相互間の財源配分を調整することにあると解される⁽²⁷⁹⁾。

(275) 例えば、課税標準や賦課期日などの租税実体法の改正を伴わざるを得ないものの、不動産取得税については不動産登記申請時に納付される登録免許税と併せて、種別割については自動車検査証の交付前に納付される自動車重量税と併せて、それぞれ国に賦課徴収を委ねる方法——国に提出する書類に証紙を貼付して払い込むという証紙徴収方式による方法など——などが考えられる。

(276) なお、水野忠恒『租税行政の制度と理論』（有斐閣、2011年）〔初出1997年〕は、「租税の種類によっては、国と地方との間の徴収の協力、さらには徴収の一元化も可能なものも考えられる。」（336頁）としつつ、「中央集権的な徴税の仕組みでは、地方税が、住民が地方自治体から受けるサービスの対価であるという性格が大きく損なわれることになるおそれ大きい」（336-337頁）こと、「地方税とサービスとの関連性に対する住民の監視と、そのような監視のもとで徴収が行われる緊張関係が期待されている」（337頁）ことを併せて指摘している。

(277) 最判平成25年3月21日・前掲注（5）。

(278) 最判平成25年3月21日・前掲注（5）。

(279) 最判平成25年3月21日・前掲注（5）は、「租税の賦課については国民の税負担全体の程度や国と地方の間ないし普通地方公共団体相互間の財源の配分等の観点からの調整が必要であることに照らせば、普通地方公共団体が課することができる租税の税目、課税客体、課税標準、税率その他の事項については、憲法上、租税法律主義（84条）の原則の下で、法律において地方自治の本旨を踏まえてその準則を定めることが予定されて」（下線筆者）いるという。金子・前掲注（7）99頁は、「自主財政主義は、地方団体ごとに税制がまちまちになり、住民の税負担が甚だしく不均衡になるのを防ぐために、地方団体の課税権に対して国の法律で統一的な準則や枠を設けることを、全面的に否定するものではない。」という。なお、井藤半彌『地方財政・租税の原理—学説とその周辺—』（千倉書房、1965年）61頁は、「地方税では、地方自治という立場から、税率その他の制度を、自らの責任において改廃を行ない、また変更を加えるという自主性が必要とされている。」としつつ、「しかし地方団体の住民その他の間に自治意識が未だ十分に成熟していないときは、住民の利益の擁護のために、ある程度のワクを設けて、育成措置を講ずる必要がある。」という。

第2節 地方税法が定める確定過程の規律密度の高さを見直す必要性と許容性

1 必要性

地方税法は、強行法規として詳細な確定過程を定めている。その結果、地方団体は、当該手続に基づいて執行することが義務付けられている。こうした制度が用いられていることのメリットは、その画一性に由来する効率性⁽²⁸⁰⁾であろう。すなわち、こうした制度が用いられていることによって、租税行政庁及び納税者側は、基本的に各地方団体の定める条例を理解していなくても、同法を理解してさえいれば手続を履行することが可能となるし、地方団体は確定過程に関する制度設計の負担から免れることができることになる⁽²⁸¹⁾。

しかしながら、同法が定める確定過程が最善であるということではなく、前記のメリットを超える、より良い手続も考えられ得る。そうした場合にまで同法が定める確定過程によることは不合理であると考えられ、この点において同法が定める確定過程の規律密度の高さを見直す必要性が認められる。

なお、以上の規律密度の高さを見直すことは、第一次地方分権改革⁽²⁸²⁾における地方自治法の改正⁽²⁸³⁾によって定められた国と地方団体の役割分担に沿うものといえる。すなわち、同法1条の2は、地方団体の役割について、「住民の福祉の増進を図ることを基本として、地域における行政を自主的かつ総合的に実施する役割を広く担うものとする。」

(同条1項。下線筆者)と定めるとともに、国の役割について、「国が本来果たすべき役割⁽²⁸⁴⁾を重点的に担い、住民に身近な行政はできる限り地方公共団体にゆだねることを基本として、地方公共団体との間で適切に役割を分担するとともに、地方公共団体に関する制度の策定及び施策の実施に当たって、地方公共団体の自主性及び自立性が十分に発揮されるようにしなければならない。」(同条2項。下線筆者)と定めており、地域における行政については地方団体の自主性及び自立性に委ねることを基本としているからである。

(280) この効率性のほかに、中央集権の正当化根拠として主張されることが多いのが平等性及び専門性である(磯崎・前掲注(206)192-193頁〔初出2020年〕)。

(281) 地方団体が制度設計を負担することのない中央集権的な制度を地方団体自身が受け入れる理由として、地方団体に専門的な人材・情報が不十分であること、合意形成が困難であることなどが挙げられる(磯崎・前掲注(206)202-206頁〔初出2020年〕)。

(282) 第一次地方分権改革に関する主要な資料については、内閣府「地方分権アーカイブ」(同府ウェブサイト[<https://www.cao.go.jp/bunken-suishin/archive/archive-index.html>]、2023年1月1日最終閲覧)を参照。

(283) 平成11年改正法の施行による地方自治法の改正。

(284) 地方自治法1条の2第2項は、「国が本来果たすべき役割」の例示として、「国際社会における国家としての存立にかかわる事務、全国的に統一して定めることが望ましい国民の諸活動若しくは地方自治に関する基本的な準則に関する事務又は全国的な規模で若しくは全国的な視点に立つて行わなければならない施策及び事業の実施」を挙げている。

2 許容性

地方税法が強行法規として定められる意義が、前節のとおり、国民の租税負担全体の程度を勘案し、国と地方の財源配分及び地方団体相互間の財源配分を調整することにあるとすると、同法において税目、課税客体、課税標準、税率など税額を基礎付ける規定を強行法規として定められていることは基本的に正当化されるであろう。これに対して、地方税の確定過程に関する規定を強行法規として定められていることを正当化することは困難であると考えられる。なぜなら、どのような確定過程であったとしても租税実体法に定められた範囲を超えて賦課徴収をすることはできないから、同法が定めている確定過程でなければ国と地方の財源配分及び地方団体相互間の財源配分を調整することはできない、ということにはならないからである。この点において同法が定める確定過程の規律密度の高さを見直す許容性が認められる。

第3節 条例選択制を提案する理由

前節のとおり、地方税法が強行法規として定められる意義に照らすと、同法が定める確定過程の規律密度の高さを見直す必要性と許容性は認められる。その見直しの方法として本章では条例選択制を提案するものであるが、これを提案する理由は次のとおりである。すなわち、地方団体が持つ認知的先導性をより活かすことができること（後記1）、条例が持つ試行的先導性をより活かすことができること（後記2）、条例の試行的先導性に内在する実験的要素をより活かすことができること（後記3）、及び法律主導性に比して条例選択制の方が制度改正のための閾値を超えられる可能性が高まること（後記4）である。以下、詳述する。

1 地方団体が持つ認知的先導性

ある制度に問題点があった場合において、そのことを早期に認識できるのは、通常はその手続に関与している者であろう。地方税の確定過程の場合であれば、その手続に関与している納税者側、その代理人である税理士、又は地方団体の職員ということになるだろう。これに対して、その制度を改正する権限を有する機関は、その制度の改正を求める要望や情報提供、報道等を通じて問題点を認識することになるであろう。地方税の確定過程の場合であれば、その機関は国（実質的には総務省）ということになるであろうが、必ずしも要望や情報提供、報道等が行われるとは限らないから、国が問題点を認識できない場合も考えられる。

このように現場の事情に通じている地方団体の方が国よりも早く問題点を認識し得るこ

とは、一般的に認められている⁽²⁸⁵⁾。こうした問題点の認識（認知）とともに、国よりも早く問題点を分析し、又は公共化し得る地方団体の能力を、角松生史教授は「認知的先導性」⁽²⁸⁶⁾と名付け、条例制定権を正当化し得る「地方公共団体の特殊な事情」⁽²⁸⁷⁾の中に認知的先導性が存する場合を含めるべきであるという⁽²⁸⁸⁾。

地方税の分野においては、東京都が検討会を設置し、固定資産税に係る大規模事業用建築物の評価における大都市共通の課題として当該建築物の建築数の増加傾向、評価方法の複雑性・困難性、評価業務の長期化などを提示し、その解決に向けた新たな評価方法を提言した事例⁽²⁸⁹⁾などは認知的先導性の表れであると考えられる⁽²⁹⁰⁾。こうした地方団体が持つ認知的先導性は、現行の法律主導制よりも条例選択制を採用した方が、より活かすことができるであろう⁽²⁹¹⁾。

2 条例が持つ試行的先導性

地方団体に認知的先導性が認められる分野においても、実際の問題に対処するためには、主として立法による対応が必要となる。前記1で触れた東京都による固定資産税に係る新たな評価方法の提言も、それを実現させるためには、地方税法388条1項に基づいて定め

(285) 角松生史「自治立法による土地利用規制の再検討－メニュー主義と『認知的・試行的先導性』－」原田純孝編『日本の都市法Ⅱ 諸相と動態』（東京大学出版会、2001年）326頁。

(286) 角松・前掲注（285）326頁。「認知的先導性」の解説として、原田大樹『行政法学と主要参照領域』（東京大学出版会、2015年）362頁参照。

(287) 最大判昭和38年6月26日刑集17巻5号521頁。同最大判は、「事柄によつては、特定または若干の地方公共団体の特殊な事情により、国において法律で一律に定めることが困難または不適当なことがあり、その地方公共団体ごとに、その条例で定めることが、容易且つ適切なことがある。本件のような、ため池の保全の問題は、まさにこの場合に該当するというべきである。」（下線筆者）として、ため池の堤とうに工作物を設置する行為等を禁じ、その違反者に対して罰金を科す旨を定めた「ため池の保全に関する条例」の合憲性を認めた。

(288) 角松・前掲注（285）326頁、343頁文末脚注7。

(289) 固定資産評価に関する検討会「報告書（平成29（2017）年4月）」（東京都ウェブサイト〔<https://www.tax.metro.tokyo.lg.jp/kazei/info/houkokusyo.pdf>〕、2023年1月1日最終閲覧）3頁、35-36頁。

(290) 確定過程以外の分野の認知的先導性の表れとして、例えば、滞納処分として行われる公売の方法として国や他の地方団体に先駆けて東京都が実施したインターネットを利用した公売が挙げられる。この点について、東京都主税局編『都税五十五年史』（東京都主税局、2006年）280-281頁は、インターネット公売の実施前は美術品など動産類の公売は入札者の確保が困難であったが、「全国初の取組として平成16年7月よりインターネット公売を開始」して以降は、公売参加申込者の増加、落札率の大幅な向上、高値売却を背景として積極的な動産等の差押えが可能となったこと、そのPR効果として滞納発生の抑止につながっていること、インターネット公売が全国的に広がっていることなどを紹介している。

(291) なお、大橋洋一「法政策学について」新世代法政策学研究7号（2010年）10頁は、「霞が関の審議会で議論をしているときに、そこで出てくる官僚が現場のことを案外知らないという気がします。」と指摘している。もっとも、地方税法の分野においては、これまで国が体系書や逐条解説などを通じて法令解釈や事実認定の考え方などの議論をリードしてきており、前記のような指摘がそのまま妥当することはないと思われる。

られた固定資産評価基準の改正を待たなければならない。

とはいえ、法律の制定を待たずに地方団体が条例を制定して問題に対処している分野もあり、そうして制定された条例の内容を法律が取り入れている事例⁽²⁹²⁾も認められる。原田尚彦名誉教授は、こうした地方団体による先導的取組を肯定的に捉え、国と地方団体との関係及び法の発展の姿を次のように論じている。

「地方自治と国の行政が相互排斥的なナワ張り根性、とりわけ国の側が後見過剰意識を捨て、まさに協調と競争の関係に立たなければ、公害・都市問題など山積する現代の困難な問題の解決にその実効をあげることは期し難いであろう。」⁽²⁹³⁾（傍点原文）「したがって、一般的にいうと、地方住民の生活に密着した行政分野においては、住民に身近でかつ直接行政責任を負いうる地方公共団体が、住民の要求を満たすにふさわしい規制その他の行政手法を、まず開発して国に先がけて条例でこれを実現していく。そして、国は、各地方自治体のいろいろな試みの最大公約数的な施策を法律にとり入れ、これをナショナル・ミニマムとして各自治体に遵守させる、というのが、『正常な法秩序の発展の姿』となると考えるべきである。」⁽²⁹⁴⁾（下線筆者）

以上のように、原田名誉教授は、行政分野における課題解決のためには、国と地方団体の協調と競争が必要であり、特に住民の生活に密着した行政分野においては、地方団体が先導的に条例を制定し、各地方団体の最大公約数的な施策を法律に取り入れていくことを「正常な法秩序の発展の姿」とみている。

また、角松教授も、以上のような地方団体の先導的取組を肯定的に捉えている。すなわち、地方団体が持つ認知的先導性に裏付けられて全国的に未対処の事案に対する先導的・試行的な条例が制定され、そうした取組が検証された結果、全国レベルの法制定につながる可能性がある⁽²⁹⁵⁾。このような条例が果たす役割を、角松教授は「試行的先導性」⁽²⁹⁶⁾と名付け、「最終的には法律による全国的規制にたどり着くことこそが望ましいような事案についても、条例の制定を必ずしも排除すべきではなく、むしろそれを促進するような理論形成が期待される。」⁽²⁹⁷⁾という。

角松教授がいう認知的先導性から試行的先導性という流れは、一般的に、より現場に近い執行部門が認識した問題点に基づいて制度設計部門と協力することによって実現される

(292) 具体的な事例として、原田尚彦『環境権と裁判』（弘文堂、1977年）248頁〔初出1975年〕は、「公害立法をはじめ自然環境の保全、国土の利用、風紀の取締りなど各般の行政分野においては、まず既存の法律に抵触するような条例によって施策の先取りが行なわれ、法律がこれを吸収する」事例を挙げている。また、角松・前掲注（285）327頁は、公害防止条例や情報公開条例の事例を挙げている。

(293) 原田・前掲注（292）248頁。

(294) 原田・前掲注（292）248頁。

(295) 角松・前掲注（285）327頁。

(296) 角松・前掲注（285）327頁。

(297) 角松・前掲注（285）327頁。

ものと考えられる。そうであるとする、現行の法律主導制のように執行部門（地方団体）と制度設計部門（国）が分化していることは、こうした流れを得るのに適していないと考えられる。

すなわち、木下昌彦教授によると、あるべき統治機構の模索にとって指針となり得る企業の組織構造をみた場合、事業の企画部門と実施部門が分化している垂直的統制型モデルにおいては、次のような不可避的なデメリットが存在するという⁽²⁹⁸⁾。それは、実施部門が発見した企画の問題点などをフィードバックし、企画部門を通じて企画を改善していくことが困難となること、その結果、問題点が顕著であるにもかかわらず、その事業が継続してしまうこと、こうした構造が実施部門の問題発見能力を縮退させる可能性があることである⁽²⁹⁹⁾。現行の法律主導制は、執行部門（地方団体）と制度設計部門（国）が分化しているから垂直的統制型モデルの側面を有しているといえるが⁽³⁰⁰⁾、同モデルには前記のような不可避的なデメリットが存在することから、認知的先導性から試行的先導性という流れを得ることは難しいといえよう⁽³⁰¹⁾。

以上によると、条例が持つ試行的先導性は、法律主導制においても法定外税の創設など狭い範囲で活かすことができるものの、条例選択制においてより活かすことができるものと考えられる。

3 試行的先導性に内在する実験的要素

前記2のとおり、ある問題に対処するために、ある地方団体によって試行的先導性のある条例が制定されると、その条例の内容が法律に取り入れられる場合がある。法律として取り入れられなくても、他の地方団体の条例に取り入れられる場合もある⁽³⁰²⁾。地方税

(298) 木下昌彦「民主的実験としての地方分権ー現代社会における統治機構の新たな展望」佐々木弘通＝宍戸常寿編『現代社会と憲法学』（弘文堂、2015年）180-181頁。

(299) 木下・前掲注（298）181頁。磯崎・前掲注（206）205頁脚注6〔初出2020年〕も「行政事務の合理的処理のためには、法制度の決定と執行は同一主体が担当することが望ましい。制度を決定した主体なら、その趣旨に合った執行が可能になるし、執行した主体なら、その経験を踏まえてよりよい制度への見直しが容易になるためである。集権的な行政システムは、制度の決定権と執行権が分離され、両者の連結・フィードバックが弱いという弱点を抱えているのである。」という。

(300) 木下・前掲注（298）183頁は、日本においては「国と地方の関係で見たときには、むしろ、垂直的統制型モデルの側面が強く現れる。」「地方公共団体の事務の内容の多くは、垂直的かつ集権的に、中央政府によって決定される仕組みとなっているのである。」という。

(301) 水野・前掲注（276）335頁は、大蔵省と国税庁との分離論について、「租税制度において、企画・立案とその執行とは、相互に関連する不可分一体とみるべきものであり、行政組織において、それを分離することは非常に非効率なものとなると考えられるのである。」という。

(302) 大橋洋一『対話型行政法の開拓線』（有斐閣、2019年）28頁〔初出2010年〕は、「法律の進化過程としては、ある条例が成功を収めて法律に結実していく進化のプロセスのほか、ある地方公共団体が条例でうまくやったのを見て、他の自治体がそれにない横に条例制定が広がっていくという、横並びの進化が存在する。」という。

の分野の例としては、地方税法という枠内での取組ではあるが、ある地方団体が創設した法定外税を他の地方団体が取り入れること⁽³⁰³⁾などが挙げられよう。

こうした条例の持つ試行的先導性は、政策法学の重要な要素として取り上げられる実験思考⁽³⁰⁴⁾と結び付けて考えることができ、より良い立法が実現していく過程においては重要な役割を担い得るであろう。この実験思考においては、「法制度には完成品は存在しない」⁽³⁰⁵⁾ということを前提として、「使える技法は何でも試行していく、そうした実験を通じて制度の進化を図るといった認識が重要」⁽³⁰⁶⁾となる。「使える技法」としての「実験」は、広い概念として捉えることができる。すなわち、実際に行われる社会実験⁽³⁰⁷⁾のほか、他国の立法例を参照すること（比較法）は、他国の社会実験を参照しているといえるし⁽³⁰⁸⁾、過去の立法例を参照すること（法制史）は、過去の社会実験を参照しているといえる⁽³⁰⁹⁾。また、先行領域の立法例を参照すること（参照領域理論）は、先行領域の社会実験を参照しているといえるし⁽³¹⁰⁾、特区や条例による取組も一部の地域における社会実験といえる⁽³¹¹⁾。

このうち条例が持つ実験的要素については、次のような長所を挙げることができる。まず、多様な条例が制定されると、それらの検証を通じてさらなる条例の質の向上を期待で

(303) 最近の例としては、法定外目的税としての宿泊税の創設が挙げられる。同税は、全国で初めて東京都が創設し、その後、大阪府や福岡県などが導入している（高井正『地方独自課税の理論と現実－神奈川・水源環境税を事例に』（日本経済評論社、2013年）22-23頁表1－3、地方税務研究会編・前掲注（89）28頁）。

(304) 大橋・前掲注（302）19頁。

(305) 大橋・前掲注（302）19頁。藤谷・前掲注（262）も、「『法学（あるいは法学者）は、いかにして《立法の質》を語りうるか』『実定法学者が（特に『法政策学』と呼ばれる思考枠組みにおいて）『立法』について語るという営みはいかなる意味を持ちうるか』という問い」（149-150頁）に対する答えとして、「立法というプロセスから超越した絶対的な基準によって立法の良し悪しを判定するのではなく（従って絶対的な『良き立法』があるわけではない）、プロセスに全てを還元するのでもない、動態性・連続性の中で絶えず立法の『正しさ』を問い直していくことで『より良き立法』を志向続ける永続的な営為としてのみ、法学は《立法の質》を論じうる」（206頁。傍点原文）という。

(306) 大橋・前掲注（302）19頁。

(307) 大橋・前掲注（302）24頁は、「従来は、人間社会を対象とする法律学で実験はあってはならないとされてきた。「以前に、社会実験という用語を使って研究報告をしたときに、内閣法制局の人から批判を受けたことがある。しかし、近年では、社会実験と名の付いた施策は行政実務でも多数行われ、大臣の記者会見でも社会実験を通じた政策実現が語られることも少なくない。」という。

(308) 大橋・前掲注（302）24頁。

(309) 大橋・前掲注（302）24頁。

(310) 大橋・前掲注（302）24頁。

(311) 大橋・前掲注（302）27-28頁。

きることである⁽³¹²⁾。また、そうした中で効果を挙げる条例が登場すれば、他の地方団体もそれを模倣することができる⁽³¹³⁾。さらに、条例による政策実現の過程においては、国レベルの規模では難しいと考えられる「住民と行政、住民同士といった様々なアクター間の『熟議』によって政策が形成される」⁽³¹⁴⁾ことも期待できる。

とはいえ、条例が持つ実験的要素については、こうした長所ばかりではなく、短所があることも理解しておかなければならない。最大の短所は、失敗であると評価せざるを得ない条例が制定されることであろう⁽³¹⁵⁾。もっとも、その失敗の影響は当該地方団体に限られるから、国による失敗の場合に比してその影響の程度は小さい⁽³¹⁶⁾。また、失敗した地方団体はもとより、他の地方団体もその失敗を今後の施策に活かすことが可能となる⁽³¹⁷⁾。こうしたことを踏まえると、当該短所があることをもって実験的な条例制定の取組を否定すべきではないであろう。

こうした条例の試行的先導性に内在する実験的要素は、法律主導制においても法定外税の創設など狭い範囲で活かすことができるものの、条例選択制においてより活かすことができるものと考えられる。

4 制度改正のための閾値

法律主導制又は条例選択制のいずれであっても、実際に納税義務の確定過程が改められる制度でなければ、その優劣を論じる意味はないが、一般的に、どのような条件が調べば、立法（法改正を含む）がなされることが考えられるのであろうか。この問いに対する答えとして、次のような見解がある。

(312) 木下・前掲注(298) 184頁は、「民主的実験主義は、企業がおこなうベンチマーキングと同様に、各地方公共団体も、他の地方公共団体が実践する政策の内容とその結果を継続的に調査し、それを自己のものと比較し、より優位な政策であれば、自己のものとして取り入れていくという作業を実践することで、相互作用的に政策の質の改善を図ることができるのである」という。

(313) 木下・前掲注(298) 184頁。

(314) 木下・前掲注(298) 186頁。

(315) 木下・前掲注(298) 184頁は、「失敗に終わる政策が出てくることは織り込み済みである。」という。

(316) 木下昌彦「国の立法裁量と地方公共団体の立法裁量—ブランダイスの実験室理論を示唆として」憲法研究8号(2021年) 129頁は、New State Ice Company v. Leibmann 事件判決(1932年)におけるブランダイス裁判官の反対意見の一節を次のとおり紹介している。「市民の選択により『一つの勇敢な州』(a single courageous state)が『実験室』(laboratory)となることで、残りの州をリスクに晒すことなく、新たな社会的経済的実験に挑戦することができるというのは、連邦制がもつ幸運な事象の一つである。」

(317) 木下・前掲注(316) 128頁は、「実験的な社会経済政策は、成功した場合であっても、失敗した場合であっても、問題に対処するための知識を拡張することができる。」という。

「立法過程において、作為は不作為よりも遥かにハードルが高い。」⁽³¹⁸⁾「いわゆる『立法のinaction』はその一つの副作用である。」⁽³¹⁹⁾立法には「制度的に現状維持バイアスが組み込まれているのであり、」⁽³²⁰⁾「立法者は既存の法実践に制約されない代償として、社会に存在する多様な利害の競争と調整の結果がある一定の閾値を超えられた場合に限って、現状変革の引き金を引くことができる」⁽³²¹⁾（下線原文）。

ここにいる「現状変革の引き金を引く」ことができる「一定の閾値」を超えることの難しさは、社会の認識からも説明することができるであろう。すなわち、「ある状況がさほどの変化もなく継続すれば、『そんなものだ』という認識が定着するのが通例である。そこには『慣性』が発生し、それが『常識』になってしまう。」⁽³²²⁾といえるからである。

これまで地方税の徴収方式の改正が極めてまれであったという事実は、「一定の閾値」を超えることの難しさの表れであると理解することもできそうである。そうすると、現行の法律主導制の下では、今後とも引き続き「一定の閾値」を超えられる事案は、極めて例外的にしか生じないように思われる。

これに対して、条例選択制が採用されたとしても、「一定の閾値」を超えられる事案は極めて例外的にしか生じないという結果になるかもしれない。とはいえ、法律主導制よりも条例選択制の方が「一定の閾値」を超えられる可能性は高くなると考えられる。その理由は、第1に、条例の場合は、法律の場合のように様々な規模の地方団体の事情⁽³²³⁾を念頭に置く必要⁽³²⁴⁾はなく、当該地方団体の事情のみを考慮すれば足りることである。第2に、改正に伴うメリットは当該地方団体及びその納税者側が直接的に享受でき、そのことが改正の誘因になると考えられることである⁽³²⁵⁾。第3に、確定過程の制度設計主

(318) 藤谷・前掲注(262) 203頁。

(319) 藤谷・前掲注(262) 207頁。

(320) 藤谷・前掲注(262) 207頁。

(321) 藤谷・前掲注(262) 207頁。

(322) 北村・前掲注(274) 134-135頁。

(323) 例えば、市町村税の場合であれば1,718市町村が対象となるが（総務省編『令和4年版（令和2年度決算）地方財政白書』（日経印刷、2022年）142頁）、その人口規模（50万人以上の政令指定都市から1万人未満の市町村まで）（同前）、人口1人当たりの地方税額（21万円余の政令指定都市から13万円余の人口1万人以上の町村まで）（同前146頁）、人口1万人当たりの一般行政部門の職員数（類似団体の加重平均値で、40人台の政令指定都市から210人台の人口5,000人未満の町村まで）（総務省自治行政局公務員部給与能率推進室「類似団体別職員数の状況（令和3年4月1日現在）」（同省ウェブサイト[https://www.soumu.go.jp/main_content/000806140.pdf]、2023年1月1日最終閲覧）25頁）など市町村によって事情が異なる。

(324) 渋谷雅弘「中央政府・地方政府・租税」金子宏監修、中里実ほか編『現代租税法講座 第1巻 理論・歴史』（日本評論社、2017年）29頁は、「地方自治体は均一なものではなくそれぞれ個性・特徴があり、そのことを踏まえて制度〔筆者注：地方税財政制度〕を構築する必要がある。」という。

(325) 磯崎・前掲注(206) 43頁〔初出2018年〕は、国において過剰に法令が制定される原因の一つとして、「多くの法令は自治体が執行主体になるため、立法にあたり執行コストによる抑制が働かない」ことを挙げている。

体が1（国）から1,788（課税団体の数）^{（326）}に大幅に増加することから、現状変革を望む主体が現われる可能性が高まることである。

5 小括

前記1から4までは、次のように整理することができる。

まず、地方団体は、現場の事情に通じていることから、国よりも早く問題点を認識し得るという認知的先導性を有している（前記1）。この認知的先導性に裏付けられて、全国的に未対処の事案に対処する試行的先導性のある条例の制定が期待できる（前記2）。試行的先導性のある条例には実験的要素が内在しており、多様な条例の検証を通じてさらなる条例の質の向上が期待できるほか、効果を挙げる条例が登場すれば、それを他の地方団体も模倣することが可能となる。また、たとえ失敗であると評価される条例が制定されたとしても、その影響は当該地方団体に限られるし、失敗の知見は全国の地方団体が享受することが可能となる（前記3）。そして、立法（法改正を含む）は、社会に存在する多様な利害の競争と調整の結果が「一定の閾値」を超えられた場合に行われるところ、法律主導制よりも条例選択制の方が「一定の閾値」を超えられる可能性が高くなる（前記4）。本章において条例選択制の導入を提案する理由は、以上のとおりである。

なお、条例選択制は、前節1で示した地方自治法1条の2が定めている国と地方団体の役割分担に沿うものといえ、地方団体の「自主性及び自立性が十分に発揮される」（同条2項）ことも期待できよう。

第4節 条例選択制の導入により期待される効果

条例選択制は、地方税法に定められた確定過程以外の手続を地方団体が条例をもって選択できるようにするものであり、地方団体の創意工夫によって多様な手続が選択されることが期待できる。本節では、次の手続が選択された場合の効果等を考察することとする。第1に、普通徴収方式が用いられている税目について申告納付方式が選択された場合である（後記1）。第2に、ある法律効果を発生させるための法律要件として課税標準申告を位置付ける手続が選択された場合である（後記2）。第3に、法律要件を具体化する条例の制定が選択された場合である（後記3）。第4に、固定資産評価基準に基づく価格を上限として簡素な評価方法が選択された場合である（後記4）。第5に、少額の地方税を一括して賦課する手続が選択された場合である（後記5）。

（326）1,788は、47（都道府県数）、1,718（市町村数）及び23（特別区数）の合計である（総務省編・前掲注（323）142頁）。

1 申告納付方式の選択

条例選択制によると、現行の地方税法においては普通徴収方式によることとされている税目の徴収方式を、地方団体の判断により申告納付方式とすることを選択することが可能となる。

一般的に、普通徴収方式の場合は、申告納付方式の場合に比して租税行政庁の負担が重くなり、納税者側の負担は軽くなるといえる（序章4）。とはいえ、課税標準額及び税額の算定が納税者側にとって困難又は著しい負担となる税目については、申告納付方式ではなく、普通徴収方式によらざるを得ない（前章第3節1、2）。例えば、現行の地方税法において普通徴収方式とされている固定資産税については、固定資産評価基準に基づいて土地・家屋の評価を個々の納税者に委ねることは困難であるし⁽³²⁷⁾、普通徴収方式又は特別徴収方式〔賦課決定〕とされている個人住民税についても個々の納税者に申告納付を求めることは現実的ではないであろう⁽³²⁸⁾。

こうした税目について申告納付方式を選択することは困難又は現実的でないとしても、次のような税目について申告納付方式を選択することは困難ではなく、かつ、納税者の負担の程度も著しく増大しないと考えられる。すなわち、個人事業税や償却資産税である。以下、これらの税目の徴収方式について普通徴収方式によることのデメリット及び申告納付方式が選択されることのメリットを考察する。

（1）個人事業税

個人事業税の徴収方式について普通徴収方式によることのデメリット及び申告納付方式が選択されることのメリットは、次のように考えられる。

ア 普通徴収方式によることのデメリット

現行の地方税法は、個人事業税の徴収方式を普通徴収方式によることとしている（法72条の49の18）。同税の徴収方式を普通徴収方式によることのデメリットは、その非効率性である。すなわち、同税の賦課決定は、原則として、納税者が国に対して申告した所得税の情報を、租税行政庁が国から入手し、その情報に基づいて行われるという迂遠な方法が用いられている。以下、詳述する。

同税は、個人の行う第一種事業、第二種事業及び第三種事業（これらの事業を併せて、以下「法定事業」という）に対し、所得を課税標準として当該個人に課される（同72条の2第3項）。すなわち、同税は、法定事業に対してのみ課され、それ以外の事業に対しては課されない。したがって、同税の賦課決定に当たっては、当該個人の行う事業が法定事

(327) 高野・前掲注(53) 76頁。

(328) 前掲注(260) 参照。

業に該当するか否かを認定することが不可欠となる。

租税行政庁が法定事業に該当するか否かを認定するに当たって参考となり得る情報としては、当該個人から提出された課税標準申告がある（同72条の55）。ただし、次の場合には課税標準申告がなされたものとみなされる。すなわち、所得税に係る確定申告書又は道府県民税に係る課税標準申告書（前記の確定申告書と併せて、以下「確定申告書等」という）が提出された場合は、個人事業税に係る課税標準申告がなされたものとみなされる（同72条の55の2第1項、2項）。この確定申告書等には、同税の賦課徴収につき必要な事項を附記しなければならないこととされている（同条3項）。

同税の課税標準申告は、原則として、毎年3月15日までにしなければならないこととされている（同72条の55第1項）。その後、租税行政庁は、課税標準及び税額を算定し、原則として毎年8月に賦課決定をしなければならない（同72条の51第1項、72条の52）。同税の課税標準の算定は、原則として前年中の所得税に係る不動産所得及び事業所得の計算の例によることとされているから（同72条の49の12第1項）、租税行政庁は、不動産所得及び事業所得に関する情報を国から収集し、これに基づいて賦課決定をすることになる。

こうした賦課決定までの経過をみると、同税の徴収方式は、納税者にとっては課税標準及び税額を算定する必要のない効率的な制度であるといえる。その一方で、納税者が国に対して申告した所得税の情報を、租税行政庁が時間と労力を費やして国から入手するという非効率な制度であると評価できる。なぜなら、当該情報の出所は納税者であるから、納税者から直接、租税行政庁に対して当該情報が提供されれば、こうした迂遠な方法は回避できるからである。

イ 申告納付方式が選択されることのメリット

前記アのデメリットに対して、申告納付方式が選択されると、納税者の申告によって納税義務は確定することになるから、普通徴収方式の場合のような迂遠な方法によってもたらされる非効率性は解消される。また、納税者は、自己の不動産所得及び事業所得を把握しており、これらの所得に基づいて申告納付をするのであるから、その負担の程度は大きなものとはいえないであろう。

なお、個人事業税を賦課徴収する都道府県は、従前から申告納付方式によることとされている法人事業税を賦課徴収しており、そのノウハウを活かすことができるから⁽³²⁹⁾、個人事業税について申告納付方式が選択された場合においても円滑な実施が期待できると考えられる。

(329) 普通徴収方式の場合にはなく、申告納付方式の場合にはある租税行政庁の業務としては、納税申告の受理、その審査、その申告がない又は不適法な場合における更正又は決定の処分、当該処分時における加算金の決定などがある。都道府県は法人事業税に関してこうした業務を行っており、そのノウハウを活かすことができるであろう。

（２）償却資産税

償却資産税の徴収方式について普通徴収方式によることのデメリット及び申告納付方式が選択されることのメリットは、次のように考えられる。

ア 普通徴収方式によることのデメリット

現行の地方税法は、償却資産税の徴収方式を普通徴収方式によることとしている（法364条1項）。同税の徴収方式を普通徴収方式によることのデメリットは、その非効率性である。すなわち、同税の賦課決定は、一般的に、納税者による課税標準申告（同383条）に基づいて行われるところ、これが申告納付方式による納税申告であれば、その申告によって納税義務は確定し、賦課決定に伴う租税行政庁の負担は生じなくなるからである。以下、詳述する。

同税は、償却資産⁽³³⁰⁾を課税客体として（同341条1号、343条1項）、賦課期日である毎年1月1日（同359条）現在の償却資産の所有者に対して、当該賦課期日における償却資産の価格で償却資産課税台帳に登録されたものを課税標準として課される（同343条1項、349条の2）。ここにいう償却資産の所有者とは、「償却資産課税台帳に所有者として登録されている者をいう」（同343条3項）。また、償却資産課税台帳とは、償却資産の所有者の住所及び氏名又は名称並びにその所在、種類、数量及び価格を登録した帳簿をいう（同341条14号、381条5項）。

償却資産の所有者は、「毎年1月1日現在における当該償却資産について、その所在、種類、数量、取得時期、取得価額、耐用年数、見積価額その他償却資産課税台帳の登録及び当該償却資産の価格の決定に必要な事項を1月31日までに当該償却資産の所在地の市町村長に申告しなければならない。」（同383条）とされており、この申告（以下「償却資産申告」という）を基礎として償却資産課税台帳は作成される⁽³³¹⁾。また、同税の納期は、原則として、「4月、7月、12月及び2月中において、当該市町村の条例で定める。」

（同362条1項本文）こととされており、その納税通知書は、「遅くとも、納期限前10日までに納税者に交付しなければならない。」（同364条9項）こととされている。

以上のとおり、償却資産申告から納税通知書の交付までの期間は2～3箇月しかない。しかも、租税行政庁は、それぞれの納税者が所有する償却資産の情報を知ることは容易で

（330）償却資産とは、事業の用に供することができる資産で、その減価償却額又は減価償却費が法人税法又は所得税法の規定による所得の計算上損金又は必要な経費に算入されるもののうち、次の①から⑤までに掲げる資産を除くものをいう。①土地及び家屋、②鉱業権、漁業権、特許権その他の無形減価償却資産、③取得価額が少額である資産その他の政令で定める資産、④自動車税の種別割の課税客体である自動車、⑤軽自動車税の種別割の課税客体である原動機付自転車、軽自動車、小型特殊自動車及び二輪の小型自動車（法341条4号）。

（331）金子・前掲注（7）773頁。

はないから、租税行政庁が同申告の内容を十分に精査した上で賦課決定することは事実上不可能である。このため、租税行政庁は、一般的に、同申告に基づいて賦課決定をせざるを得ない⁽³³²⁾。

一般的に納税者の申告に基づいて賦課決定をせざるを得ないのであれば、その申告をもって納税義務が確定する申告納付方式を採用すれば足りる。そうであるにもかかわらず、賦課決定を要する普通徴収方式を用いることは非効率な制度であるといえる。

イ 申告納付方式が選択されることのメリット

償却資産税の徴収方式について申告納付方式が選択されると、納税者の申告によって納税義務は確定するから、賦課決定に伴う租税行政庁の負担は生じないというメリットがある。また、納税者は、自己の所有する償却資産の情報を把握しており、かつ、普通徴収方式の場合においても償却資産申告が義務付けられていることからすれば、申告納付方式が選択されたとしても、その負担の増加は僅かであると考えられる。

また、租税行政庁は、賦課決定に伴う負担がなくなると、それに費やしていた時間と労力を、これまで十分に実施されてきたとはいえない実地調査に費やすことが可能となる。すなわち、現行の償却資産税は、普通徴収方式であるにもかかわらず、多くの課税団体では、賦課決定の前後を問わず同税に係る実地調査が行われていない⁽³³³⁾。実地調査が行われていない最大の理由は、人員不足である⁽³³⁴⁾。とはいえ、地方税法は、固定資産評価員又は固定資産評価補助員によって「固定資産の状況を毎年少くとも一回実地に調査」をすることを求めているから（法408条）、実地調査が行われていないことは違法であると評価される。実質的にも、実地調査が行われていないことは、正しい申告をした納税者とそうでない納税者との間の不公平を是正することが難しくなることから望ましくない⁽³³⁵⁾。租税行政庁の限られた人員を実地調査に費やすことができるようになることは、申告納付方式を選択することによって得られるメリットであるといえる。

なお、申告納付方式の選択は、納税者に対して正しい申告を促す側面も有している。す

(332) 前掲注(195) 参照。

(333) 平成16年度における調査結果によると、償却資産税に係る実地調査を実施している課税団体は、全体の7.9パーセントにすぎない（資産評価システム研究センター編『償却資産に関する調査研究－実地調査・申告制度の課題の抽出及び見直しについて－』（資産評価システム研究センター、2005年）4頁）。

(334) 実地調査が行われていない理由は、多い順に、「人員不足」が59.7パーセント、「調査方法が分からない」が15.8パーセント、「適正申告されているため」が11.4パーセント、「徴税コストがかかりすぎる」が10.1パーセント、「その他」が3.0パーセントである（資産評価システム研究センター編・前掲注(333) 4頁）。

(335) 資産評価システム研究センター編・前掲注(333) 2頁は、「適正・公平な課税を確保するためには実地調査が必要不可欠である。……不正な申告や申告漏れが排除され、課税の適正化が図られることは、納税者側の公平を確保する観点からも極めて重要である。」という。

なわち、現行の償却資産申告の場合は、納税者が正しい申告をしなかったときは、それが不申告であれば過料の制裁（同386条）が、虚偽の申告であれば刑事罰の制裁（同385条）がそれぞれ科される旨が定められている。しかしながら、過料又は刑事罰が科される事例はまれであるから⁽³³⁶⁾、これらの制裁の定めが有効に機能しているとはいえない⁽³³⁷⁾。これに対して、申告納付方式の選択と併せて加算金の制度が選択されると、その加算金は、租税と同様の手続により機動的に課され得るとともに、申告義務違反によって免れた税額との間に比例関係を持つことから、過料や刑事罰よりも申告義務違反を抑止し、納税者に対して正しい申告を促すことにつながるものと考えられる⁽³³⁸⁾。

2 課税標準申告の活用

普通徴収方式によることとされている税目においては、一般的に、納税者に対して課税標準申告が義務付けられている（法72条の55、73条の18等）。課税標準申告は、その性質から、次の二つに分けることができる。一つは、租税行政庁が賦課決定をするための参考資料としての性質を持つ課税標準申告（以下「参考資料的申告」という）である⁽³³⁹⁾。もう一つは、ある法律効果を発生させるための法律要件としての性質を持つ課税標準申告（以下「手続要件的申告」という）である⁽³⁴⁰⁾。このうち、参考資料的申告には後記（1）のような問題点があるところ、条例選択制によると、参考資料的申告とされているものを手続要件的申告に改めることを選択することが可能となる。

（1）参考資料的申告の問題点

現行の地方税法における課税標準申告をみると、手続要件的申告は僅かであり⁽³⁴¹⁾、参考資料的申告が多用されているが、参考資料的申告には次のような問題点がある。

第1に、参考資料的申告の中には、納税者でなければ容易に知ることのできない事実の

(336) 前掲注（264）参照。

(337) 佐藤・前掲注（263）327頁は、「たとえば課税標準申告の不申告の場合に、申告されるべき所得額の多寡にかかわらず3万円という過料は、それが手続上租税として賦課・徴収されえないことと相俟って、無申告加算税と同様の租税法違反抑止機能を果たしうるかどうかにについては、大きな疑問をもたざるをえない。」という。なお、前掲注（265）も参照。

(338) 佐藤・前掲注（263）333-334頁は、「制裁制度を法定の義務違反を抑止する制度として考えた場合、……虚偽申告や不申告の事実が発見された場合に機動的に課しうることと、申告義務違反行為を抑止するに必要十分な内容であること、の二つの条件を満たすことが必要である。……後者の観点からは、……課されるべき制裁とその義務違反によって免れうる税額との間には、何らかの比例関係があることが望ましいと考えられる。」という。

(339) 新井・前掲注（36）125頁。

(340) 新井・前掲注（36）125頁。

(341) 手続要件的申告の例としては、不動産取得税の課税標準の特例に関する規定の適用があるべき旨の申告（法73条の14第4項）、不動産取得税の減額に関する規定の適用があるべき旨の申告（同73条の24第5項）など僅かである。

申告も含まれているが⁽³⁴²⁾、そのような申告は、申告納付方式による納税申告又は手続要件の申告とすることが適当であると考えられることである。

第2に、納税者に対して参考資料的申告を促す仕組みが乏しいことである。すなわち、現行の地方税法は、参考資料的申告の不申告又は虚偽申告に対して過料（同72条の57、73条の20等）又は刑事罰（同72条の56、73条の19等）が科される旨を定めているものもあるが、実際にはこれらの制裁が有効に科されているとはいえず⁽³⁴³⁾、「有効な租税制裁制度が存在していない」⁽³⁴⁴⁾状況にあるといえることである。

第3に、第1及び第2を原因として、正しい申告をした納税者とそうでない納税者との間に不公平が生じ得るとともに、その不公平は是正され難いことである。

（2）手続要件の申告を選択することのメリット

現行の地方税法において参考資料的申告とされているものを手続要件の申告に改めることが選択されると、次のようなメリットが得られると考えられる。すなわち、参考資料的申告の場合は、その申告の有無にかかわらず、租税行政庁はその申告すべき事実の有無を調査する義務を負う。これに対して、手続要件の申告であれば、その申告がある場合に限り、租税行政庁はその申告の事実を調査すれば足りるから、参考資料的申告の場合に比して賦課決定に要する負担が軽減されることになる。

例えば、住宅用地については、固定資産税の課税標準が軽減されることになっており（法349条の3の2）、市町村長は、条例の定めるところによって、住宅用地の所有者に対して、その所在及び面積、その上に存する家屋の床面積等の申告を義務付けることができることとされている（同384条1項）。とはいえ、当該申告が履行されなかったとしても、租税行政庁は住宅用地に係る課税標準の軽減措置が適用されるか否かを調査し、これが適用される場合には当該軽減措置を適用すべき義務を負うものと解されている。実際に多数の裁判例がこの義務違反を肯定している⁽³⁴⁵⁾。

しかしながら、租税行政庁の調査能力には限界があり、「毎年実地調査を実施するのは現実的に不可能で」⁽³⁴⁶⁾あることを踏まえると、こうした申告について手続要件の申告

(342) 例えば、用途による不動産取得税の非課税は、不動産の取得時における取得者の目的を要件としている（法73条の4）。こうした要件を満たしているという事実は納税者でなければ容易に知ることとはできないであろう。

(343) 前掲注（264）参照。

(344) 佐藤・前掲注（263）328頁。

(345) 前掲注（38）参照。

(346) 西本靖宏「固定資産税における住宅特例の適用過誤を理由とする国家賠償訴訟の動向」税研216号（2021年）23頁。

が選択されることによって⁽³⁴⁷⁾、租税行政庁の負担を軽減することができ、かつ、租税行政庁と納税者との争いを避けることができるというメリットが得られるものと考えられる。また、納税者にとっても、自己の知っている情報を租税行政庁に提供する程度であるから、その負担は軽微であると考えられる。例えば、現行の地方税法においても不動産取得税の軽減措置の適用に関して手続要件的申告が導入されているが（同73条の14第4項、73条の24第5項）、概ね円滑に申告されていると評価することができる⁽³⁴⁸⁾。

3 法律要件を具体化する条例制定

条例選択制によると、地方税法が定めている法律要件に係る事実認定を可能な限り画一化し、納税者の予測可能性を高めるために、条例をもって当該課税要件を具体的に定める手法が選択されることが可能となる⁽³⁴⁹⁾。

（1）法律要件に係る事実認定が困難な規定

現行の地方税法においては、ある法律要件を満たしているか否かを認定することが困難な規定も少なくない。ここでは、用途による不動産取得税の非課税規定（法73条の4）を例に考察したい。

当該非課税規定の中には、学校法人、宗教法人、社会福祉法人などの公益性を有する者が、地方税法73条の4第1項各号に規定する用途——例えば、学校用地、境内地、社会福祉事業の用途——として「使用するために取得した」（同条1項柱書）場合に非課税とするものがある。

ここにいう「使用するために取得した」という要件について、裁判例は、不動産の取得

(347) この点に関する政策論として、「課税庁の事務負担を考慮すれば、特例適用の要件として前叙の申告を要するという立法政策もありうるかもしれない。」（手塚貴大「判批」ジュリ1518号（2018年）208頁）という見解、「政策論としては、住宅特例の適用に申告を要件とすることは事務負担の面等からありうると思われる。」（今本啓介「判批」新・判例解説Watch27号（2020年）226頁文末脚注10）という見解、「立法政策として、住宅用地の申告を住宅特例の適用要件とすることや、実地調査が必要ないような簡素な評価制度への抜本的な改革が必要であるように思われる。」（西本・前掲注（346）23頁）という見解がある。

(348) 不動産取得税に係る手続要件的申告による軽減措置の適用状況については、総務省「令和2年度 道府県税の課税状況等に関する調」（同省ウェブサイト [https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran11_20.html]、2023年1月1日最終閲覧）参照。同資料によると、法73条の14第1項から3項まで（新築住宅又は自己居住用の耐震基準適合既存住宅の取得等に対する課税標準の軽減）の適用件数は69万905件（32表）であり、法73条の24（住宅用地の取得に対する不動産取得税の減額）の適用件数は50万7,452件（38表）である。なお、地方税法等の一部を改正する法律（令和4年法律第1号）の施行により、手続要件的申告がなかった場合においても、租税行政庁が当該適用要件に該当すると認めるときは、法73条の14第1項から3項まで及び73条の24の規定を適用することができることとされた（同施行後の法73条の14第5項、73条の24第6項）。

(349) 法律上の要件を具体化・詳細化・顕在化させる条例制定に関する研究として、北村・前掲注（274）147-156頁参照。

時において当該不動産を非課税用途に「使用する目的を有していること」という主観的な要件であると解している⁽³⁵⁰⁾。実務においては、この要件を満たしているか否かを認定するために、「当該法人の予算、事業計画書、議事録、財産目録、寄附書、関係機関の証明書を提出させてこれらを参考にする」⁽³⁵¹⁾とともに、不動産の取得後に非課税用途として使用されているか、ということも参考にされている⁽³⁵²⁾。

実務上は、以上のような総合的な事情を踏まえて事実認定せざるを得ないことも理解できる。しかしながら、こうした事実認定は、租税行政庁による恣意的な認定を誘発し得る。それは、納税者にとって有利な認定（争いを避ける意識が過度に働いた及び腰な認定）⁽³⁵³⁾ 又は不利な認定（ある資料の存在を過度に重視し、それを欠けば適用しないという認定）⁽³⁵⁴⁾ のいずれもあり得る。こうした認定は、納税者の予測可能性を害する結果を招来し得る。

（２）法律要件を具体化する条例制定のメリット

条例において法律要件を具体的に定める手法が選択されると、前記（１）のような総合的な事情を踏まえて事実認定されることから生じる弊害を除去し得るというメリットがある。すなわち、抽象的な法律要件を条例をもって具体的に定めることによって、租税行政庁による事実認定を可能な限り画一化するとともに、納税者の予測可能性が高められる。

その場合に問題となるのは、どのような内容を条例をもって定めるべきかという点であるが、例えば、用途による不動産取得税の非課税規定の場合であれば、「使用するために取得した」という要件は、一定の証明がある場合に限り認められる旨を定めることが考え

(350) 大阪地判平成24年7月5日（LEX/DB 文献番号 25483036）。なお、同旨の裁判例として、福島地判平成26年6月24日（TAINSコード Z999-8340）、その控訴審判決である仙台高判平成27年6月12日判例集未登載（平成26年（行コ）第15号）がある。

(351) 石田直裕「地方税法逐条解説（連載）不動産取得税（第六回）」地方税31巻4号（1980年）142頁。

(352) 石田・前掲注（351）142頁。

(353) 納税者から提出された資料によると納税者の主張を裏付けるに足りるか否かを判断することが難しい場合において、租税行政庁が納税者の主張をどの程度まで真実と認定するかという点については、個々の事例及び租税行政庁によって判断が分かれるであろう。なお、奈良地判平成13年7月25日判自243号39頁は、不動産取得税に係る減免申請において納税者から当該減免の適用要件を満たすことを疎明する資料が一切提出されなかった場合には、租税行政庁において「自発的に要件を具備するかどうかを調査すべき行政上の義務があったとまではいえない。」として、当該減免申請の却下処分を適法と判示している。

(354) 例えば、用途による不動産取得税の非課税規定（法73条の4）に該当するか否かの認定においては、一般的に、当該不動産が非課税用途として使用されていることが重視されている（田原英介「演習道府県税 不動産取得税の用途非課税」税43巻9号（1988年）202頁、桑折恭平「高校体育館を建設する目的で土地を取得したが5年たっても建設されない場合不動産取得税を課するかー不動産取得税の用途非課税措置」自治実務セミナー643号（2016年）34頁）。

られる。こうした取扱いは、現行の不動産取得税の軽減措置⁽³⁵⁵⁾にも導入されているほか、登録免許税の非課税要件⁽³⁵⁶⁾などにも導入されており、現実的な対応であると考えられる。

4 固定資産評価基準の簡素化

固定資産税の課税標準は、賦課期日（毎年1月1日）における価格で固定資産課税台帳に登録されたものとされている（法341条9号、349条、349条の2、359条）。ここにいう価格とは、適正な時価⁽³⁵⁷⁾をいうところ（同341条5号）、地方税法は、固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法及び手続を定めた固定資産評価基準の制定を総務大臣に委ねており（同388条1項）⁽³⁵⁸⁾、市町村長は同基準に基づいて固定資産の価格を決定しなければならないこととされている（同403条1項）。

条例選択制によると、固定資産評価基準に基づく価格を超えない範囲で簡素な評価基準を地方団体が選択することも考えられる。ここでは、評価方法の複雑性・困難性、評価業務の長期化等が指摘されている⁽³⁵⁹⁾非木造家屋の評価基準を例に考えてみたい。

（1）現行の固定資産評価基準による評価

固定資産税に係る家屋の価格は、固定資産評価基準に基づいて決定される（法403条1項）。この価格の決定は、次のような場合には違法と解される。第1に、決定された価格が適正な時価（客観的な交換価値）を超えている場合である⁽³⁶⁰⁾。第2に、決定された

(355) 例えば、資産の流動化に関する法律2条3項に規定する特定目的会社による一定の不動産の取得については不動産取得税の課税標準が軽減されるが、その軽減は、財務局長等の証明が要件とされている（法附則11条3項、地方税法施行令附則7条3項、4項、地方税法施行規則附則3条の2の6）。

(356) 例えば、学校法人による学校用地の取得登記の場合においては、当該登記に係る土地が学校用地に該当する旨の所轄庁による証明書の添付がある場合に限り登録免許税は非課税とされる（登録免許税法4条2項、別表3の1の2の項、登録免許税法施行規則2条1号）。

(357) ここにいう適正な時価とは、正常な条件の下に成立する取引価格——客観的な交換価値——をいうと解される（最判平成15年6月26日民集57巻6号723頁）。

(358) 金子・前掲注（7）794頁は、「固定資産評価基準は、一種の委任立法であり、補充立法である（一種の法規である）が、固定資産の評価について全国的な統一を図る必要のあること、および固定資産評価基準の内容が多分に専門的技術的な性質をもっていることにかんがみると、その作成を総務大臣に委任していることは、地方公共団体の自治権（憲92条・94条）を害するものではなく、また租税法律主義（課税要件法定主義）に反するものでもないと解すべきであろう。」という。

(359) 固定資産評価に関する検討会・前掲注（289）3頁、35-36頁。

(360) 最判平成15年6月26日・前掲注（357）。

価格が適正な時価を超えていなかったとしても、その価格が固定資産評価基準に基づいて求められるべき価格を超えている場合である⁽³⁶¹⁾。

以上のような制約の範囲内で価格は決定されるところ、新築の非木造家屋に係る価格の評価方法として、固定資産評価基準は次の二つを定めている。一つは、「部分別による再建築費評点数の算出方法」（固定資産評価基準第2章第3節二。この算出方法を、以下「部分別評価」という）⁽³⁶²⁾である。もう一つは、「比準による再建築費評点数の算出方法」（同節三。この算出方法を、以下「比準評価」という）⁽³⁶³⁾である。このうち、比準評価は、部分別評価に比して評価事務の簡素化が図られるものの⁽³⁶⁴⁾、当該市町村に所在する非木造家屋に比準して評価する方法であることから（同節三）、実務上は一定の規模の非木造家屋に限り用いられており⁽³⁶⁵⁾、それ以外の非木造家屋については部分別評価が用いられている。

さらに固定資産評価基準は、部分別評価の方法として次の二つを定めている。一つは、「各部分の使用資材等の数量が明確なとき」⁽³⁶⁶⁾（同節二4（4））の評価方法（以下「明確計算」という）である。この場合は、「当該使用資材等に適用されるべき標準評点

(361) 最判平成25年7月12日民集67巻6号1255頁。なお、決定された価格が固定資産評価基準に基づいて求められるべき価格を下回る場合にも違法と解される（谷口・前掲注（48）429頁〔初出2020年〕）。ただし、そのことは一般的に問題とされない。なぜなら、納税者も租税行政庁もこれを争わないからである（同前）。もっとも、住民監査請求（地方自治法242条）及び住民訴訟（同242条の2、242条の3）としては争われ得る。例えば、固定資産税等の賦課徴収を違法に怠ったと主張して住民訴訟が提起された事案として、最判平成27年7月17日集民250号29頁参照。

(362) 部分別評価による場合は、「当該非木造家屋の構造の区分に応じ、当該非木造家屋について適用すべき非木造家屋評点基準表によつて求めるものとする。」（固定資産評価基準第2章第3節二）とされている。

(363) 比準評価による場合は、「当該市町村に所在する非木造家屋を、その実態に応じ、構造、程度、規模等の別に区分し、それぞれの区分ごとに標準とすべき非木造家屋を標準非木造家屋として定め」、これを部分別評価によつて「再建築費評点数を付設する。」その上で、評価の対象とする非木造家屋と「当該標準非木造家屋の各部分別の使用資材、施工量等の相違を考慮し、当該標準非木造家屋の部分別再建築費評点数又は再建築費評点数に比準して付設する。」（固定資産評価基準第2章第3節三）とされている。

(364) 石田和之ほか「パネルディスカッション 固定資産税評価の執行体制を考えるー適正で効率的な評価を求めてー」資産評価情報186号別冊（2012年）22頁〔熊谷弘総務省自治税務局資産評価室長発言〕、森松祐介「家屋の比準評価の方法と高まるその必要性」税72巻8号（2017年）12-13頁。

(365) 例えば、東京都においては「床面積1,000㎡以下（RC造の共同住宅の場合は2,000㎡以下）の家屋で、標準的な仕様のものに比準評価を適用」している（固定資産評価に関する検討会「第1回固定資産評価に関する検討会検討資料（平成28年4月21日（木））」（東京都ウェブサイト〔<https://www.tax.metro.tokyo.lg.jp/kazei/info/data/shiryo2.pdf>〕、2023年1月1日最終閲覧）12頁）。そのほかに、弓場健次郎「比準評価の実務対応事例ー横浜市」税72巻8号（2017年）17頁、森田敏行「比準評価の実務対応事例ー大阪市」税72巻8号（2017年）27-28頁参照。

(366) 「各部分の使用資材等の数量が明確なとき」とは、「評価を行おうとする非木造家屋にかかる設計図面や見積書等により建築資材の種類や施工数量が適確に把握できる場合」をいう（固定資産税務研究会編『令和3年度固定資産評価基準解説（家屋篇）』（地方財務協会、2021年）267頁）。

数に当該数量を乗じて当該部分の再建築費評点数を求めるものとする。」（同前。下線筆者）とされている。もう一つは、各部分の使用資材等の数量が不明確なときの評価方法（以下「不明確計算」という）である。この場合は、当該使用資材等に適用されるべき標準評点数に計算単位（延べ床面積、建床面積など）を乗じて当該部分の再建築費評点数を求めるものとされている（同節二 4（１）、（３））。不明確計算の場合の標準評点数は、標準量——標準的な非木造家屋の各部分別の単位当たり施工量——に対する工事費を基礎として算出されたものである（同節二 4（１））。なお、いずれの評価方法においても「補正項目及び補正係数」（同節二 5）が定められている。

このうち、明確計算は、当該非木造家屋の使用資材等の数量に基づいた評価方法であるから、実態を反映した評価方法であるといえる。これに対して、不明確計算は、当該非木造家屋の使用資材等の数量ではなく、標準量に基づいた評価方法であるから、実態を反映した評価方法であるとはいえない。両者の評価方法を比較すると、一般的に明確計算よりも不明確計算の方が評価額が低くなる傾向がある⁽³⁶⁷⁾。その理由は、次のとおりである。

すなわち、明確計算の場合における再建築費評点数は、評点項目ごとに、標準評点数に使用数量を乗じて算出される。例えば、鉄骨造で延べ床面積 1 万平方メートルの事務所の場合における鉄骨の再建築費評点数は、鉄骨（錆止め塗装のもの。標準評点数は 1 トン当たり 24 万 7,390 点⁽³⁶⁸⁾）の使用量が 1,000 トンであれば、24 万 7,390 点に 1,000（トン）を乗じて得た 2 億 4,739 万点⁽³⁶⁹⁾となるし、使用量が 2,000 トンであれば、24 万 7,390 点に 2,000（トン）を乗じて得た 4 億 9,478 万点⁽³⁷⁰⁾となる。さらに使用量が多い場合は、それだけ再建築費評点数は高くなる⁽³⁷¹⁾。

これに対して、不明確計算の場合における再建築費評点数は、評点項目ごとに、標準評点数に計算単位（延べ床面積、建床面積など）を乗じて算出される。例えば、前記の事務所の場合であれば、鉄骨造（錆止め塗装のもの。標準評点数は延べ床面積 1 平方メートル当たり 2 万 2,010 点⁽³⁷²⁾）の再建築費評点数は、2 万 2,010 点に 1 万（平方メートル）を

(367) 佐藤・前掲注（85）72頁。

(368) 固定資産評価基準別表第12の1の「主体構造部」の「鉄骨造」の「鉄骨の使用量が明確な建物」の「鉄骨」の欄。

(369) この再建築費評点数は補正前のものである。明確計算の場合の鉄骨に係る補正項目は「規模」及び「工事形態」であり、延べ床面積 1 万平方メートル程度の「規模」の補正は、0.93と定められている（固定資産評価基準別表第12の1の「主体構造部」の「鉄骨造」の「鉄骨の使用量が明確な建物」の「鉄骨」の欄）。

(370) 前掲注（369）参照。

(371) ここでは、主体構造部である鉄骨についてのみ論じているが、当然のことながら、非木造家屋の評価においては、主体構造部のほか、基礎工事、外周壁骨組、間仕切骨組、外壁仕上、内壁仕上、床仕上、天井仕上、屋根仕上、建具、建築設備などの再建築費評点数も求められる（固定資産評価基準第2章第3節二3）。

(372) 固定資産評価基準別表第12の1の「主体構造部」の「鉄骨造」の「鉄骨の使用量が明確でない建物」の「鉄骨造」の欄。

乗じて得た 2 億 2,010 万点⁽³⁷³⁾ となる。この場合の標準評点数である 2 万 2,010 点は、延べ床面積 1 平方メートル当たりの鉄骨の使用量を 0.089 トンとして定められている⁽³⁷⁴⁾。したがって、不明確計算の場合における鉄骨の再建築費評点数は、延べ床面積 1 平方メートル当たり 0.089 トンを上限として算出されることになる⁽³⁷⁵⁾。

以上の例のように、明確計算の場合は、使用量に応じて算出され、これに上限はないのに対して、不明確計算の場合は、使用量に応じて算出されず、一定の上限の下に算出されることになる。そうすると、同一の非木造家屋であっても、「設計図面や見積書等により建築資材の種類や施工数量が適確に把握できる場合」⁽³⁷⁶⁾ には「各部分の使用資材等の数量が明確なとき」（固定資産評価基準第 2 章第 3 節二 4（4））として上限なく評価されるのに対して、そうでない場合には一定の上限の下に評価されることになるから、評価の対象となる家屋によっては評価方法の相違による評価額の差は大きくなる場合があり、租税負担の不公平を招来し得ることになる。

（２）簡素な評価基準の選択

以上のとおり、新築の非木造家屋の評価は、比準評価、明確計算又は不明確計算のいずれかによって行われる。いずれの方法によるかによって評価額が異なることは通常のことであり、そのこと自体は違法であるとは解されないものの⁽³⁷⁷⁾、固定資産の評価を固定資産評価基準に基づくこととされる趣旨が「全国一律の統一的な評価基準による評価によって、各市町村全体の評価の均衡を図り、評価に関与する者の個人差に基づく評価の不均衡を解消するため」⁽³⁷⁸⁾ であることからすると、いずれの方法によっても評価額が同一又はそれに近い額になることが望ましいといえよう。

また、固定資産の評価が違法とされる場合とは、前記（１）のとおり、決定された価格が適正な時価（客観的な交換価値）を超えている場合⁽³⁷⁹⁾ 又は固定資産評価基準に基づいて求められるべき価格を超えている場合⁽³⁸⁰⁾ であることからすると、当該違法となら

(373) この再建築費評点数は補正前のものである。不明確計算の場合の鉄骨造に係る補正項目は「階層数」、「階高」、「柱間」、「規模」及び「工事形態」であり、延べ床面積 1 万平方メートル程度の「規模」の補正は、0.93 と定められている（固定資産評価基準別表第 12 の 1 の「主体構造部」の「鉄骨造」の「鉄骨の使用量が明確でない建物」の「鉄骨造」の欄）。

(374) 固定資産評価基準別表第 12 の 1 の「主体構造部」の「鉄骨造」の「鉄骨の使用量が明確でない建物」の「鉄骨造」の欄。

(375) 前掲注（371）参照。

(376) 固定資産税務研究会編・前掲注（366）267 頁。

(377) 例えば、最判平成 15 年 7 月 18 日集民 210 号 283 頁は、固定資産評価基準が定める「総合比準評価の方法に従って再建築費評点数を算出したところ、この評価の方法は、再建築費の算定方法として一般的な合理性があるといえることができる。」という。

(378) 最判平成 15 年 6 月 26 日・前掲注（357）。

(379) 最判平成 15 年 6 月 26 日・前掲注（357）。

(380) 最判平成 25 年 7 月 12 日・前掲注（361）。

ない範囲で、地方団体の選択により、評価の均衡を図り、かつ、評価の簡素化を図る評価方法が用いられることは合理的であると考えられる。

この点、先行研究においては、1平方メートル当たりの評価額に延べ床面積を乗じる簡素な評価方法が提案されている。例えば、「多くの自治体職員が悩んでいる問題の解決と、住民にとってのわかりやすさの実現が必要です。まず、現行の細かい評価方法は必要でしょうか？……シンプルな評価でよいではないでしょうか。……建物も居住用とそれ以外に分けて、1平方メートルあたり**円と決め、その基準額と税率を毎年議会で議論し、安定的な税収にしていけばよいではないですか？」⁽³⁸¹⁾という提案である。こうした提案と同旨の評価は、既に登録免許税の実務において導入されている。以下、詳述する。

まず、所有権の保存又は移転の不動産登記に係る登録免許税の課税標準は、当該登記時における「不動産の価額」とされている（登録免許税法9条、10条1項、別表第1第1号（1）、（2））。ここにいう「不動産の価額」については、固定資産税に係る固定資産課税台帳に登録価格のある不動産については、その価格によることができ、また、当該登録価格のない不動産については、当該不動産に類似する不動産の登録価格を基礎として登記機関が認定した価額とすることができる、とされている（同附則7条、登録免許税法施行令附則3項）。

実務上は、当該登録価格のない新築の建物の課税標準は、各法務局において定められた新築建物課税標準価格認定基準表⁽³⁸²⁾に基づいて算定されている。同認定基準表は、構造及び種類⁽³⁸³⁾ごとに1平方メートル当たりの金額が定められている。例えば、鉄骨造の店舗であれば1平方メートル当たり13万5,000円であり、鉄筋コンクリート造の病院であれば1平方メートル当たり17万円である、というように定められている⁽³⁸⁴⁾。この場合、

(381) 三木・前掲注(254)156頁。同旨の見解として、碓井光明「固定資産税改革の方向－住宅用地及び家屋に対する課税のあり方」税研182号(2015年)56頁は、「複雑な再建築費補正方式は、納税者が自己に対する課税が適正になされているかを確認する手立てをほとんど失わせているといってもよい。〔原文改行〕こうした問題点に鑑みると、家屋に関しては、たとえば、単純に延床面積を課税標準とすることも検討されてよいと考える。」という。

(382) 例えば、東京法務局においては、「東京法務局管内新築建物課税標準価格認定基準表」、「経年減価補正率表」及び「建物の種類別の認定基準対応表」が定められている（同局ウェブサイト[<https://houmukyoku.moj.go.jp/tokyo/page000564.html>]、2023年1月1日最終閲覧）。なお、「東京法務局管内新築建物課税標準価格認定基準表」には、「本基準により難しい場合は、類似する建物との均衡を考慮し個別具体的に認定することとする。」と記載されている（同[<https://houmukyoku.moj.go.jp/tokyo/content/001330702.pdf>]、2023年1月1日最終閲覧）。

(383) 東京法務局管内新築建物課税標準価格認定基準表・前掲注(382)は、「構造」として「木造」、「れんが造・コンクリートブロック造」、「軽量鉄骨造」、「鉄骨造」、「鉄筋コンクリート造」及び「鉄骨鉄筋コンクリート造」という六つの区分を定め、「種類」として「居宅」、「共同住宅」、「旅館・料亭・ホテル」、「店舗・事務所・百貨店・銀行」、「劇場・病院」、「工場・倉庫・市場」、「土蔵」及び「附属家」という八つの区分を定めている。

(384) 東京法務局管内新築建物課税標準価格認定基準表・前掲注(382)。

延べ床面積1万平方メートルの鉄骨造の店舗の課税標準は、13万5,000円に1万（平方メートル）を乗じて得た13億5,000万円と求められることになる。

仮に、上記の鉄骨造の店舗を明確計算で評価するとすれば、評価資料の程度にもよるが、評価資料の入手から評価の完了までに1か月から数か月程度は要すると考えられる⁽³⁸⁵⁾。これに対して、登録免許税の課税標準の算定方法と類似の制度を固定資産税における家屋評価においても選択されると、評価に伴う租税行政庁の負担は大幅に減少するであろう。

5 少額の地方税の一括徴収

現行の地方税の中には、少額の地方税が賦課決定されるものがある⁽³⁸⁶⁾。こうした賦課決定は、通常は賦課徴収額に対する徴税費の割合が高く、租税行政庁の負担は重くなると考えられる（後記（1））。これに対応するため、条例選択制によると、少額の地方税を一括徴収することが選択されることが考えられる（後記（2））。

（1）少額の賦課決定に係る租税行政庁の負担

少額の地方税が賦課決定される税目としては、例えば、総排気量が0.05リットル以下の原動機付自転車に係る軽自動車税種別割がある。同税の標準税率は、1台について年額2,000円とされている（法463条の15第1項1号イ）⁽³⁸⁷⁾。同税の賦課期日は4月1日とされ（同463条の16）、その納期は原則として4月中において当該市町村の条例で定める日とされている（同463条の17本文）。

同税は原則として普通徴収方式によることとされているから（同463条の18第1項）、租税行政庁は、毎年、賦課決定をし、税額2,000円の納税通知書を納税者に交付しなければならない（同条2項）。納税通知書は、一般的に郵便により送達されるから（同20条1項本文）⁽³⁸⁸⁾、租税行政庁が税額2,000円を賦課徴収するためには、課税客体を捕捉した

(385) 筆者の経験上、評価資料及び実地調査に基づく主担当による評価、副担当による点検・見直し、所属内部の決裁途上の点検・見直しには一定の期間を要する。なお、東京都における事業用大規模家屋の評価資料の借用から評価が完了するまでの平均日数は、延べ床面積10万平方メートル以上20万平方メートル未満のもので160日、延べ床面積20万平方メートル以上のもので242日とされている（固定資産評価に関する検討会・前掲注（365）17頁）。

(386) 少額の税額を賦課決定される税目としては、後記（1）及び（2）で取り上げている軽自動車税種別割以外にも、個人住民税均等割（道府県民税及び市町村民税を合わせた標準税率は年額4,000円。法38条、310条）、価格の低い固定資産に係る固定資産税などが挙げられる。

(387) 軽自動車税種別割の標準税率は、総排気量が0.05リットル以下の原動機付自転車以外の車種も1台について年額2,000円から1万800円の間にあり（法463条の15第1項）、少額であるといえる。

(388) 「郵便による送達は、一般には通常の手配による郵便によればよいものである。」（浅野大三郎『現代地方自治全集第18巻 地方税—総論—』（ぎょうせい、1977年）327頁）。なぜなら、「地方団体の徴収金に関して発する書類のように、反復的大量的に送達すべきものを、個々に手交したり、書留郵便等で送達することは煩にたえないし、また費用もかかる」（地方税務研究会編・前掲注（19）605頁）からである。

上で、納税通知書を作成し、これを送達するという負担を伴う。この場合、通常は、賦課徴収額に対する徴税費の割合は高くなり⁽³⁸⁹⁾、また、当該税額が通常どおりに納付されない場合には、それを徴収のために租税行政庁の負担は更に増大することになる⁽³⁹⁰⁾。

（２）少額の地方税を一括徴収することのメリット

条例選択制によると、少額の税額の賦課決定に伴う租税行政庁の負担を軽減させるため、少額の地方税については複数年分を併せて賦課決定する方法が選択されることが考えられる。

例えば、原動機付自転車に係る軽自動車税について、ある実務担当者は、「取得時に一括で取ってしまうほうが、効率はいいと思うんです」⁽³⁹¹⁾という。また、別の実務担当者も「法定耐用年数がありますから、そういう面から考えて、５年分を一括徴収もしくは、取得税方式みたいな形で、後で廃車とか譲渡しても還付はないという制度的なものができるのであれば一番いいのではないのでしょうか。」⁽³⁹²⁾という。この点については、阿部泰隆名誉教授も「筆者の推測では、費用対効果をしっかり分析すれば、最高1,200円の単車の軽自動車税の徴収は費用倒れである。この制度のままではこれを廃止すべきではないかと思われる。それとも、一括数年分預かり、適法に廃車したら返還するといった、徴収コストがはるかに安い法システムを工夫することである。」⁽³⁹³⁾と提案している。

少額の地方税について複数年分を併せて賦課決定する方法が選択される場合においては、河川法の立法例が参考となるであろう。すなわち、河川法は、都道府県知事は、政令で定める基準に基づいて流水の占用の許可等を受けた者から流水占用料等を徴収することができる旨を定めている（河川法32条1項、2項）。この流水占用料等は、流水の占用の許可等の期間が複数年にわたるときであっても、原則として、毎年度、当該年度分を徴収することとされている（河川法施行令18条2項1号本文）。ただし、「当該期間における流

(389) 鳥田浩平ほか「座談会 実務者からの提言！ 明日の軽自動車税を考える」税51巻10号（1996年）106頁〔根岸典史青梅市課税課庶務係長発言〕は、青梅市における50ccのバイクに係る軽自動車税の調査結果（平成5年8月調査）として、「1台当たり徴税費が950円で、収入となる税率が1,000円ですから、ほとんど収益が上らないことになります。〔原文改行〕3年前の調査ですから、現在ではおそらく赤字になっているものと思われます。青梅市は東京の中では田舎で、原動機付自転車が多く、徴税効率がよいと考えられますが、それでも採算がとれないのが実情で、皆さんの市でもほとんどが赤字になるのではないかと思います。」という。

(390) 鳥田ほか・前掲注（389）101頁〔根岸典史青梅市課税課庶務係長発言〕は、「原動機付自転車については、1,000円という安い税率ですが、多くの未納者がいて苦勞をしている」という。

(391) 鳥田ほか・前掲注（389）107頁〔狩家雅昭三鷹市市民税課税務管理係長発言〕。

(392) 鳥田ほか・前掲注（389）107頁〔大竹雅夫多摩市課税課諸税係長発言〕。なお、同117頁〔根岸典史青梅市課税課庶務係長発言〕は、「一括徴収方式のデメリット」として、「例えば、平成9年度から一括徴収方式に変更すると仮定した場合、平成9年度の登録は、5年分の徴収ができることになり、10年度、11年度はその分の収入がなくなる訳です。5年経過すれば平年化するものですが、それまでの期間は変動が激しく安定財源となりません。」という。

(393) 阿部泰隆『政策法学講座』（第一法規、2003年）144頁。

水占用料等の総額その他の状況を勘案して、河川管理上支障がなく、かつ、流水占用料等の徴収を受ける者に過重な負担を課するものでないと認められる場合として条例で定める場合には、当該期間の分の流水占用料等を一括して徴収することができる。」（同号ただし書。下線筆者）とされている。

以上のような立法例を踏まえ、例えば、原動機付自転車に係る軽自動車税種別割のように、複数年分の税額の合計が少額であり、これを一括して徴収することとしても納税者に過重な負担を課するものでないと認められるものについては、複数年分の税額を一括して賦課決定することができるという制度が選択されれば、租税行政庁の負担を減少させるというメリットがあると考えられる。

第5節 小括

以上のとおり、本章では、地方税の確定過程の制度設計を地方団体に委ねる制度である条例選択制の導入を提案した。条例選択制を提案する理由は第3節のとおりであり、これにより期待される効果として前節では五つの具体例を挙げて考察した。条例選択制は、地方団体が有している認知的先導性に裏付けられた、試行的先導性のある条例の制定を期待するものであるが、国の役割も期待されるところである。すなわち、条例選択制の下では、国には、試行的先導性のある条例を集約し、その取組を全国の地方団体に情報提供するとともに、こうした条例や社会情勢の変化を踏まえて地方税法を改正していくことが期待される⁽³⁹⁴⁾。

(394) 磯崎・前掲注(206)200頁は、国の法令を自治体事務の枠組みや準則を定めるものとし、条例の役割を拡大するという立法分権の下においても、「各省庁は技術的助言として運用指針を示したり、全国の実践例を情報提供したりするとともに、状況の変化に応じて法令の改正を検討する必要がある。これは国にしかできない役割である。」という。

終章

以上のとおり、本稿では、地方税における納税義務の確定過程の問題点を摘示し、その改善策を提案した。

本稿は全5章で構成した。

第1章では、徴収方式の選択理由及びその評価に関する先行研究を概観した。先行研究は、主に現行法から論理的に導かれており、その内容は主に各小括で整理したが、通説的な見解があるとはいえない状況にあることを確認した。

第2章では、地方税法の制定時及び改正時における国会の議事録、同法所管省庁の職員による解説等に基づき、徴収方式の選択に関する立法理由を確認した。それぞれの徴収方式の選択理由は各小括で整理した。また、第7節では徴収方式の選択についての特徴を示した。

第3章では、納税義務の確定過程の問題点を示した。具体的には、第1章の先行研究及び第2章の立法理由を踏まえ、徴収方式に関する問題点として、徴収方式の選択について一貫した理論ないし理念を認め難いこと、及び徴収方式の改正が極めてまれであることを挙げた。また、普通徴収方式に用いられている課税標準申告に関する問題点として、適正な課税標準申告を促す仕組みが不十分であることを挙げた。

第4章では、第3章で示した問題点の一つである徴収方式の選択について一貫した理論ないし理念を認め難いことを踏まえ、望ましい徴収方式の選択を考察した。ここでは、行政法の分野における行政庁の調査検討義務及び行政客体の情報提供義務に関する議論を確認し、それを踏まえて租税行政庁及び納税者側が果たすべき役割を検討した。

その結果、租税行政庁の調査検討の程度は、一般的に、一応確からしい程度によることが許容されると解した。また、租税行政庁は、納税者側から提供された情報については、その内容が正確性を欠き、又は不完全であると疑われる場合を除き、基本的に正しいものとみて調査検討を行うことが許容されると解した。また、納税者側の情報提供義務が肯定される論拠については、納税者側にとって有利となる情報提供と不利となる情報提供に分けて検討した。前者については、納税者側の自由な権利の選択又は自己の利益の獲得に向けた権利行使であるという観点から正当化できると解した。また、後者については、手続上の正義の観点のほか、プライバシーを含めた私生活上の自由が保護されること、最終的に納税者側が負担することとなる租税行政庁のコストを削減できること、及び適法かつ公平な租税負担の実現に資すること、という納税者側にも得られる利益があると観念することができるところから正当化できると解した。

以上のことを踏まえ、租税行政庁にとって納税義務情報の把握が容易か否か、及び納税者側にとって納税義務情報の把握が容易か否かの組合せによって得られる三つの領域に分け、それぞれの望ましい徴収方式の選択を検討し、その結果を第3節で示した。

第5章では、第4章で望ましい徴収方式の選択を示したが、第3章で示したとおり徴収方式の改正が極めてまれであることから、現行の地方税法のように同法に定められた確定過程に基づく執行しか認められない制度（法律主導制）を改め、同法に定められた確定過程を標準的な手続であると位置付け、その標準的な手続に基づいて執行するのか、その他の手続に基づいて執行するのかを地方団体が条例をもって選択できることを同法に定める制度（条例選択制）の導入を提案した。

条例選択制を提案する主な理由は、地方団体の方が国よりも早く問題点を認識し得るといふ認知的先導性をより活かせるとともに、全国的に未対処の事案に対処する試行的先導性のある条例の制定が期待できること、また、制度改正のための「一定の閾値」を超えられる可能性が高くなると考えられることである。第4節では条例選択制の導入により期待される効果として五つの具体例を挙げて考察したが、地方団体の創意工夫によって同節で考察した以外の多様な手続が選択されることが期待できる。

なお、本稿では、地方団体が地方税の賦課徴収を行うことを前提とした考察にとどめたが、地方税の確定過程の効率性を高める方法としては、現行の地方消費税のように地方税の賦課徴収を国に委ねる方法（法72条の100第1項、附則9条の4第1項）、あるいは現行の地方法人税のように地方税を国税化して国から地方団体に地方交付税を交付する方法（地方法人税法1条等）なども考えられる。また、租税実体法と併せて見直すことや執行面を改めることなどにより地方税の確定過程の効率性を高めることも考えられるから、今後、こうした観点も含めて考察を深めていきたい。