

# 法定外税の検討

## その 2

ver2

- ・ 課税客体
- ・ 課税標準

# 本資料での議論の内容

## 【一般的な道府県産廃税条例の構成】

### 第1 課税の根拠

→ 普通税か目的税か。目的なども規定

### 第2 定義規定

### 第3 納税義務者

### 第4 課税標準

→ 道府県産廃税一般では、最終処分場に埋立処分のために搬入される産業廃棄物の重量とされる。

### 第5 税率

→ 道府県産廃税一般では、1トンにつき、1,000円とされる。

### 第6 賦課徴収方法

申告納付又は特別徴収

### 第7 減免

## 【考えられる主な論点】

### 1 税導入の必要性

### 2 用途

### 3 課税物件（課税客体）

課税の対象とされる物・行為又は事実

### 4 課税標準

課税物件を具体的に数量や金額で示したもの

### 5 納税義務者

### 6 税率

### 7 徴収方法

### 8 非課税事項

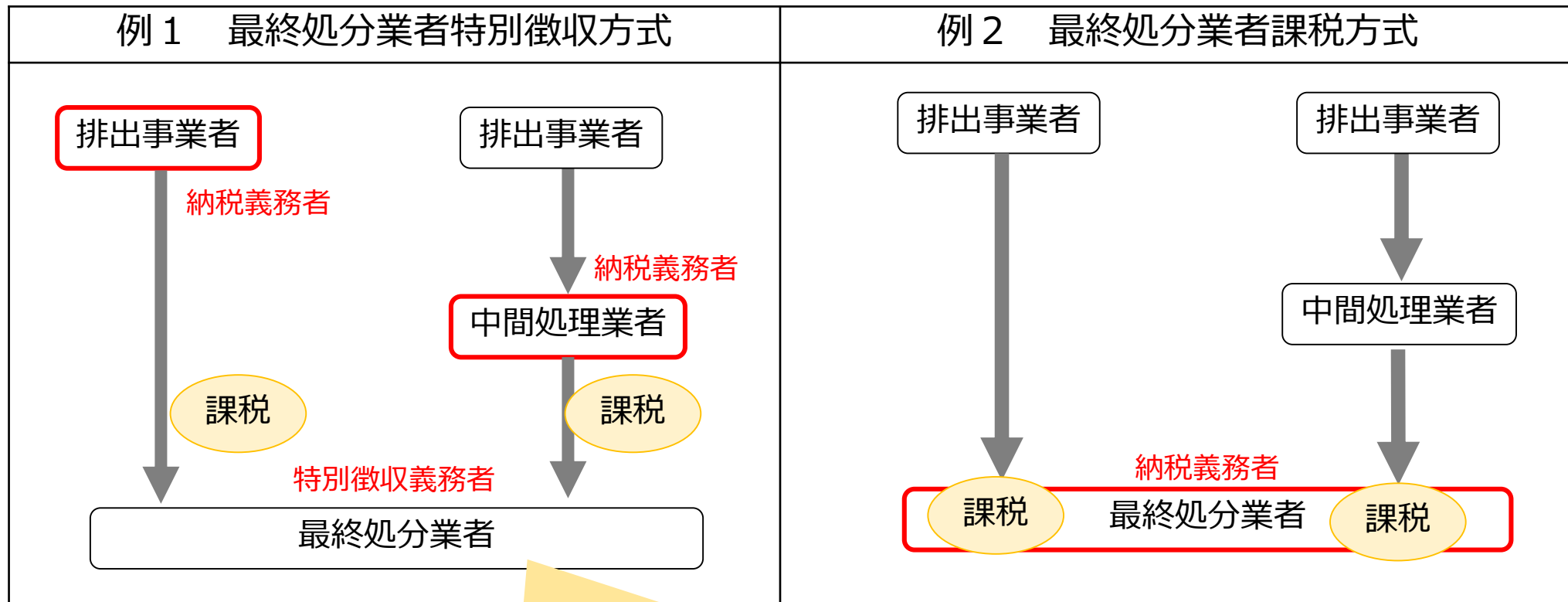
### 9 課税の対象期間

### 10 骨子案

### 11 最終案

# ・ 全国で導入されている産業廃棄物税の主な仕組み（再掲）

産廃税（産業廃棄物税）とは、排出事業者、最終処分業者等に課される**法定外目的税**のひとつで、産業廃棄物の排出量や処分量に応じて課税される。現在まで27道府県及び1政令市で導入されており、課税の有無や課税方式は自治体によって異なるが、導入している自治体では産業廃棄物の最終処分量1トンあたり1,000円の課税が標準となっている。



排出事業者に申告納付を求める方が減量化に対するインセンティブや意識付けが働きやすいが徴税事務の負担が大きいため、最終処分業者を特別徴収義務者にする仕組みが多く採用されている。

既存産廃税の用途：

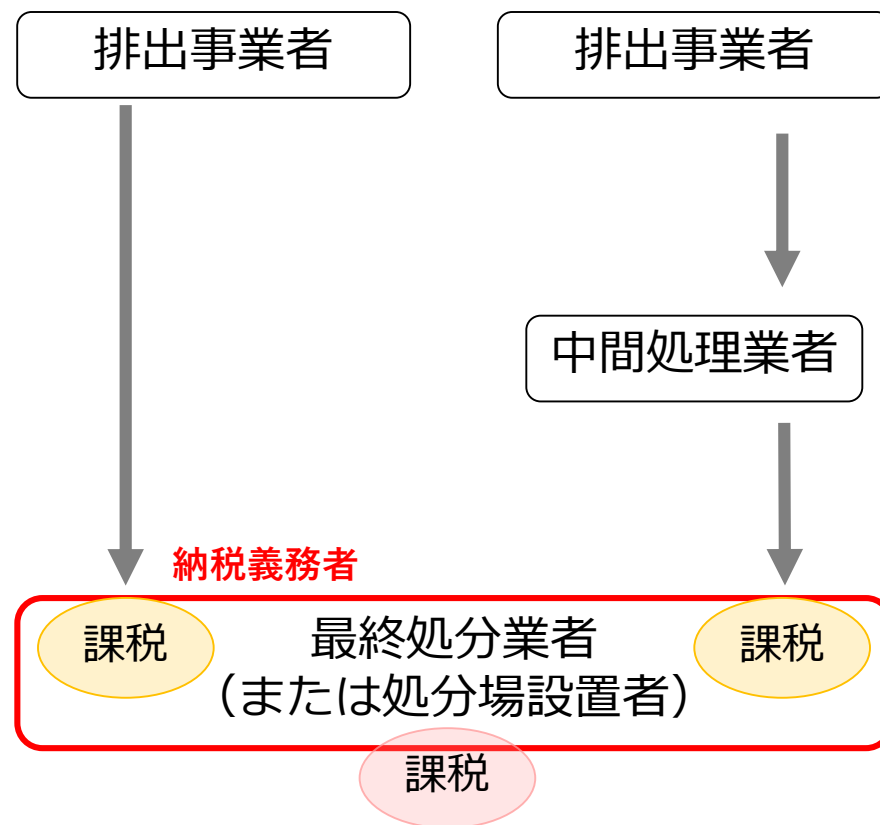
廃棄物の適正な処理の推進、廃棄物の再生利用の促進に資する事業の支援その他の環境に関する施策



監視等の行政事務に加え、排出抑制、再生利用等の減量化促進策、処理施設の整備促進や運営の円滑化など様々な施策の充実強化が求められている。

## ・新たな法定外税のイメージ（例）（再掲）

最終処分場に課税し、産業廃棄物の埋立量に応じた課税のほかに、立地する施設そのものの規模に対し課税  
することができないか。



新たな法定外税の用途：

処分場が立地する基礎自治体として生じる様々な問題に対処するなど、市の環境保全のための施策に係る費用に充てることを基本とする。ただし、廃棄物最終処分場に係る地域環境保全施策と通常的环境保全施策、**処分場が立地しなければ本来財源を充てられた施策**、さらには他の行政サービスを明確に切り分けて考えることは難しいことから予算策定過程などを通して本市の諸施策にも配分が可能なものとする。



# 1 課税客体を検討するにあたっての一般的な考え方

## 【租税法学者の金子宏氏の説明】

- ・「立法者は、担税力を推定させる**物・行為または事実**をとらえて課税の対象とする。」
- ・「何を課税物件としてとりあげるかは、一応、立法者が自由に決定しうる事柄であるが、しかしそれは客観的に担税力の存在を推定させるような物・行為または事実でなければならない、と考えるべきである。」

出典) 金子宏「租税法 (24版)」178p

## ※担税力

= 租税を負担するものが不当な苦痛を感じることなく、社会的に是認できる範囲内で租税を支払える能力で、一般には所得、消費、資産が挙げられる。

出典) 税務大学校「税法入門 令和7年度版」

## 【租税の根拠、原則について確認】

- 租税の根拠 →
  - ・利益説 (租税は政府から受け取る利益に対する対価である)
  - ・義務説 (国民は有機体的国家の構成員として必要な経費を負担する義務を負う)
- ↓ 《強制的に無償で賦課されることに対して合意を得るために税負担の公平性に関する原則が必要になる。》
- 租税負担配分原則 →
  - ・応益原則 (公共サービスの受益に応じて税を負担する)
  - ・応能原則 (各人の税負担の能力に応じて租税を負担する)

→ 国税においては所得再配分を主な目的とし、応能原則が重視されるが、地方税においてはサービスの便益に応じて負担する応益原則が重視される。

参考) 総務省HP「地方税の意義と役割」

環境税を考える際に応荷 (応因) 原則、原因者負担が根拠として挙げられることがあるが、これらは応益原則から派生して考えられるものであり、環境負荷に対する税は地方税と親和的であると考えられる。

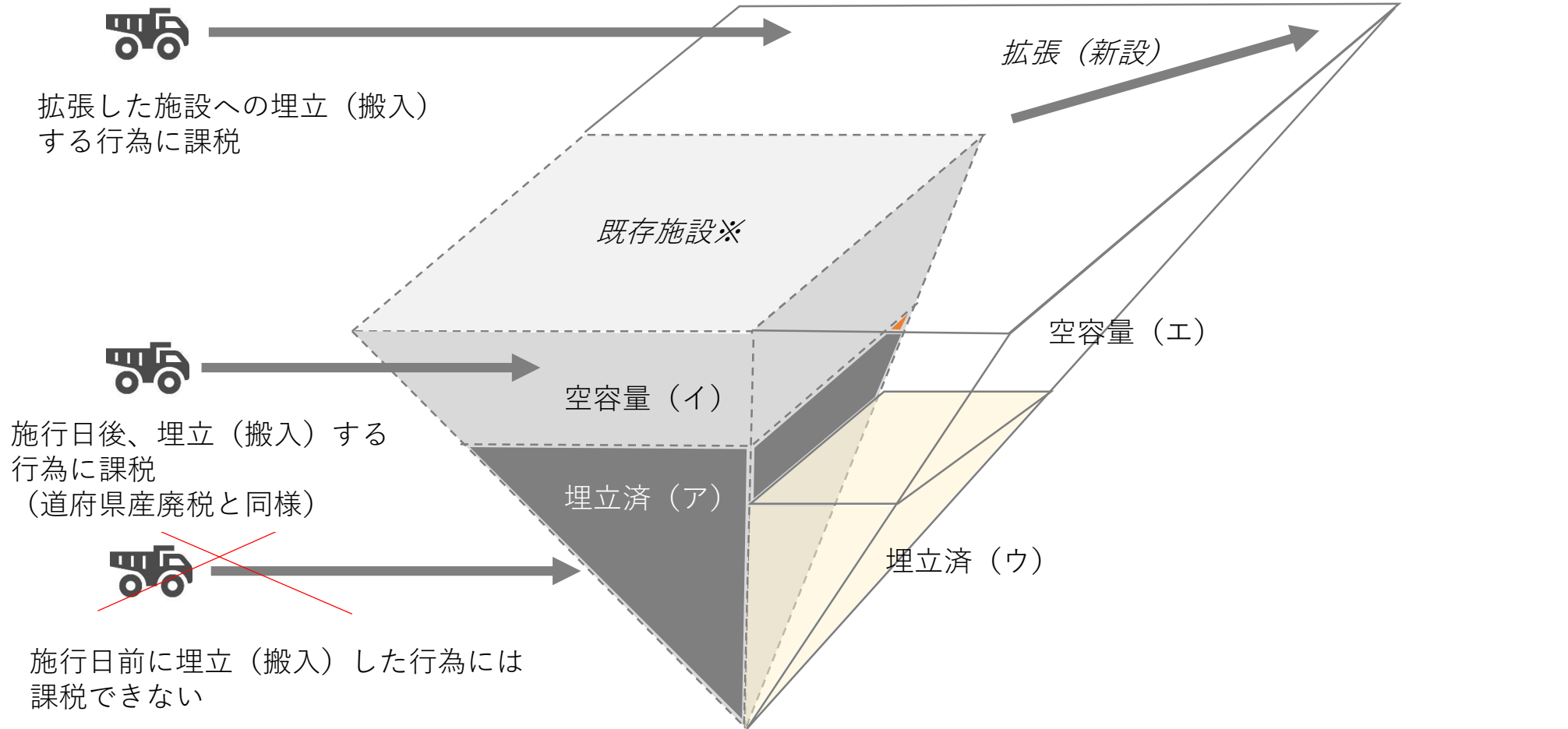
## 2 最終処分場において課税客体として考えられる物・行為・事実

重量割（既存産廃税と同様）

①廃棄物の埋立（搬入）行為

規模割

②施設の規模  
（廃棄物の埋立容量、処理能力）



※ = 条例施行時に既に存在、稼働している施設

# 3 本件における課税客体の検討

## 【目的・方向性】

様々な環境負荷リスクを生じさせる施設の更なる増設や新たな事業者による立地をなるべく抑制するための、いわゆる広義の「環境税」の原理的な考え方を根拠とし、誘導型の税制として仕組んでいく。

## 【重量割】

埋立てられる廃棄物の量に応じた課税

- ⇒ 排出・埋立てされる廃棄物量の削減へのインセンティブ（事業者や消費者の意識変化）
- ⇒ 埋立期間が長くなり、（副次的に）施設拡張の抑制につながる。

## 【規模割】

施設の規模（埋立容量、処理能力）に応じた課税

- ⇒ 施設の設置（増設、新設）を抑制することへの直接的なインセンティブ

## 【転嫁について】

・ 処分料の価格に転嫁できてしまい、結局排出事業者、さらには消費者の負担になりかねないが？  
→ 重量割については、転嫁されてこそ拡張抑制の効果につながる。



廃棄物最終処分場の更なる増設や新たな事業者による立地を抑制するためには、施設そのもの（規模）を課税客体とすることが、より適当ではないか。

- 搬入・埋立行為に対して課税しないことは、処分場の立地する基礎自治体として、既存の道府県産廃税とは別のものであることを示す意味もある。

# 4 規模割検討にあたっての2つの切り口

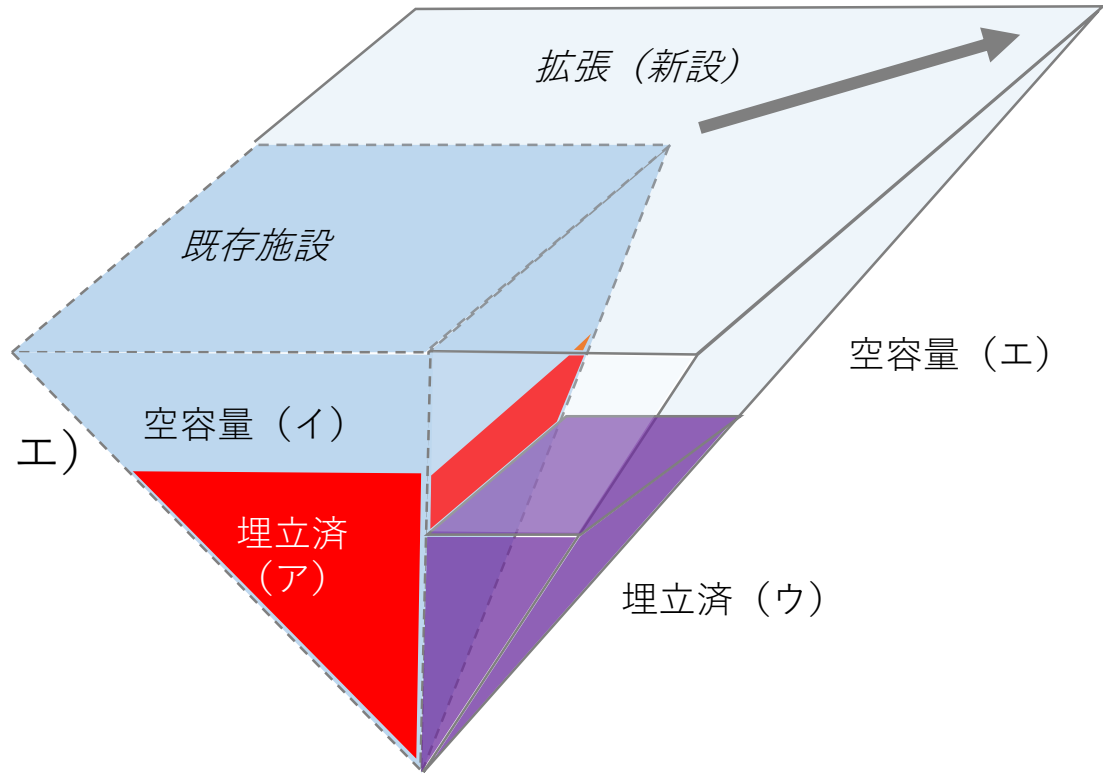
## (1) 既存の施設（ア、イ）に課税するか

既存施設に対しても課税するか

- ① 課税しない → パターンA
- ② 課税する → パターンB

## (2) 「規模」をどのように捉えるか

- ① 計画容量（全体）とする（ア、イ、ウ、エ）
- ② 埋立済みの容量とする（ア、ウ）
- ③ 空き容量とする（イ、エ）



パターンを整理する

# 5 規模割における課税客体の類型の整理

		既存施設		新設・増設施設		説明
		埋立済 (ア)	空容量 (イ)	埋立済 (ウ)	空容量 (エ)	
A	既存施設には課税しない	1		○	○	本市の目的（新設・増設の抑制）に整合するため、 <b>新增設の施設に対してのみ課税</b>
		2		○		Aが前提だが、環境負荷や影響（外部不経済）に着目し、埋立てられた廃棄物の量に対してのみ課税
		3			○	Aが前提だが、経済性の無い埋立済の廃棄物ではなく、収益性がある空容量のみに課税
B	既存施設にも課税する	1	○	○	○	新規だけに課税するのは租税の「公平の原則」に反するため、 <b>既存施設に対しても課税</b>
		2	○		○	Bが前提だが、環境負荷や影響（外部不経済）に着目し、埋立てられた廃棄物の量に対してのみ課税
		3		○	○	Bが前提だが、経済性の無い埋立済の廃棄物ではなく、収益性がある空容量のみに課税


## 6 規模割における「規模」の捉え方

### (1) 空き容量とするべきか

- ・埋立済の廃棄物は経済性が認められない。  
実際に収益をあげ、経済性が認められる空き容量だけに課税する（図のイ・エ）と考える必要があるか。
  - 規模を拡大するということは、それ自体当然に何らかの収益がもたらされるものであり、担税力は推認できるのではないか。
    - ⇒ 空き容量に限定する必要はなく、埋立済みの部分に対しても課税できる。  
（図のア・ウに対しても課税）

### (2) 埋立済みの廃棄物とするべきか

- ・環境負荷や影響（外部不経済）に着目し、埋立てられた廃棄物の量に対してのみ課税する（A2）と考える必要があるか。
  - 施設の新設、増設を抑制するという目的を踏まえると端的に埋立て施設が存在する（新設又は増設され存在している）という事実に課税する、ということによいのではないか。
  - 環境負荷や影響は、空き容量も含めた埋立て施設の存在する事実によるものと考えることができる。



	課税客体	課税標準
規模割	<b>廃棄物最終処分場における埋立地部分</b>	最終処分場の <u>埋立</u> （計画）容量（円/m <sup>3</sup> ）

# 7 既存施設に対する課税の適否① 公平の原則

## (1) 公平（公正、負担の公平）の原則とは

- ・ 租税3原則のうちの一つ。他に中立（効率性）、簡素（徴税と納税協力費の最小化）がある。
- ・ 「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則」（金子宏『租税法（第24版）』88頁）

## (2) 「公平」の意味

2つの意味がある。

- 垂直的公平（経済力に応じた課税。ex 所得税の累進課税）
- 水平的公平（同じ経済力なら等しい負担。ex 消費税）

※「同じ経済力なら等しい負担」の部分は、  
「同じ環境負荷なら等しい負担」と置き換えて考えることができるのではないか。

- ⇒ 「既存の施設に対して課税しないことは不公平ではないか」という点で問題になっているのは、水平的公平であるといえる。

### 【結論】

本市の新たな法定外税にあてはめると、既存施設と新規または増設の施設を区別せず、一律に課税することが「公平」である。

# 7 既存施設に対する課税の適否② 不利益遡及禁止の原則

## (1) 不利益遡及禁止の原則とは

租税法固有のものではなく、法の一般的な原則で、法的安定性と国民の予測可能性を守るための近代法の根幹である。

→ 租税法律主義は、単に「法律があれば課税できる」という形式的な要件だけでなく、「国民の予測を裏切るような不利益の遡及適用は許されない」という実質的な原則も含んでいる、とされる。

〔根拠〕

- ・ 最大判H18.3.1民集60巻2号587頁（旭川市国民健康保険条例事件最高裁大法廷判決）
- ・ 最判H23.9.22民集65巻6号2756頁 = 「憲法84条は、課税関係における法的安定が保たれるべき趣旨を含むと解する」
- ・ 金子宏「租税法 24版」122頁

※ただし、刑法の罪刑法定主義にあるような絶対的禁止ではなく、公益上の必要性がある場合は例外的に認められるものであるとされる。

## (2) 真正遡及（既に完結した過去の事象に対するもの）と不真正遡及（現在進行中の事柄に対するもの）

→ 不真正遡及については、許される傾向にあるといわれている。

→ 不利益遡及が憲法84条に違反しないとされた例がある = 前掲最判H23.9.22民集65巻6号2756頁

〔注意点〕

- ・ H23判決は、公益上の要請が認められたうえで「事後的に変更されるのは、納税者の納税義務それ自体ではなく、～税負担の軽減を図ることを納税義務者が期待しうる地位にとどまる」とした。
- ・ 比例原則を基礎として、納税者の地位（法的安定性）が保護に値するかなど諸般の事情を総合的に判断している。

※H23判決の事案も不真正遡及（履行不能な行為を命ずるという意味での遡及が問題となったケースではない）であった。

# 7 既存施設に対する課税の適否② 不利益遡及禁止の原則

## (3) 公平性（不利益遡及）が問題とされなかった事例：事業所税

### 〔事業所税の概要〕

事業所税は、人口30万人以上の都市等が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、都市の行政サービスと所在する事業所等との受益関係に着目して、事業所等において事業を行う者に対して課する目的税で、昭和50年に創設された。

### 〔問題点〕

既に開業していた事業所は、将来この税金がかかることを予測せずに投資判断や事業計画を立てていたため、事後に遡及的に課税されるのは不公平ではないかが問題となった。

### 〔結論〕

事業所税は「都市の行政サービスという継続的な『受益』に対する負担」であり、制度導入「後」の事業活動に対して公平に課税するという設計思想に基づいており、過去の事実に遡って課税する「遡及適用」は行われていない。

→ 既存事業者にも課税することから租税の公平の原則に合致しており、公平性（不利益遡及）も問題とならなかった。

## (4) 本市の法定外税において問題とならないのか

① 施設が存在すること（環境負荷、現在進行中の事柄）に対して課税する。

→

事後的な不利益変更ではない（**不真正遡及**）

② 施設の拡張をなるべく抑制するために課税する。

→

既に（廃掃法の許可を得て）立地している施設に対して拡張（立地）抑制のインセンティブを働かせることは、事後的な不利益変更と受け止められるおそれがあるのではないか。

この2つは分けて考える必要があるのではないか。

→ **不利益遡及が問題になり得るのは、あくまで②である。**

# 7 既存施設に対する課税の適否② 不利益遡及禁止の原則

## (5) 〔参考〕事後の不利益変更が許容された判例

### 【判断基準】

「課税関係の法的安定への影響が納税者の租税法規上の地位に対する合理的な制約として容認されるべきものであるか」（最判H23.9.22民集65巻6号2756頁）

果たして、法的なリスクがあるといえるの？



《公益上の要請と課税関係の法的安定性のどちらが優先されるか》

→ H23.9.22の判例は、納税義務者の納税義務それ自体ではなかった。

新たな法定外税は、新たに納税義務を負わせることになる。

※H23判決では損益通算による租税負担の軽減を期待する地位が政策的見地から（既に）否定的評価がされるに至っていたという事情もあった。

→ 「立法者の政策的評価（しかも否定的評価）に依存している権利未満の「納税者の地位ないし期待」が問題となった本件（H23判決）とは異なって、より具体性が高い権利が問題となる事案については、本判決とは異なる結論になりえよう。」片桐直人「憲法判例百選Ⅱ第7版」426頁

新たな法定外税において、既存施設に拡張（立地）抑制のインセンティブ課税することは、事業者の財産権（適法な事業活動）、財産的利益に影響を及ぼすものであり、憲法84条に違反するおそれがあるのではないか。

**既存の施設に対しては、環境負荷を根拠とする課税について検討し、インセンティブ課税は行わない。**

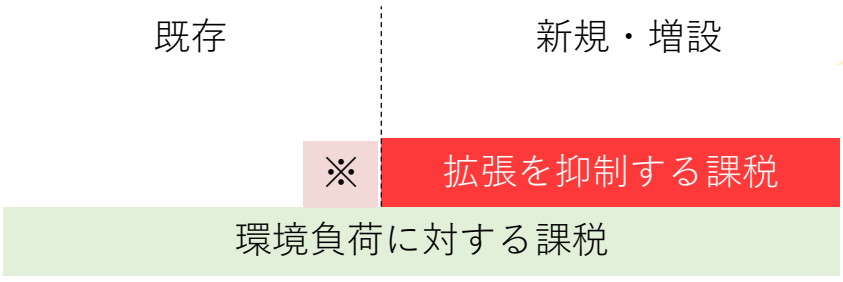
⇒ 今後、税負担水準・税率の検討の中で議論していく。

# 8 規模割における課税客体のタイプの整理

	既存施設		新設・増設施設		説明
	埋立済 (ア)	空容量 (イ)	埋立済 (ウ)	空容量 (エ)	
A 既存施設には課税しない	1		○	○	<b>インセンティブ課税</b> 本市の目的（新設・増設の抑制）に整合するため、新増設の施設に対してのみ課税
	2		○		Aが前提だが、環境負荷や影響（外部不経済）に着目し、埋立てられた廃棄物の量に対してのみ課税
	3			○	Aが前提だが、経済性の無い埋立済の廃棄物ではなく、収益性がある空容量のみに課税
B 既存施設にも課税する	1	○	○	○	<b>環境負荷を捉えた課税</b> 新規だけに課税するのは租税の「公平の原則」に反するため、既存施設に対しても課税
	2	○	○		Bが前提だが、環境負荷や影響（外部不経済）に着目し、埋立てられた廃棄物の量に対してのみ課税
	3		○	○	Bが前提だが、経済性の無い埋立済の廃棄物ではなく、収益性がある空容量のみに課税

# 9 本市の新たな法定外税のイメージ

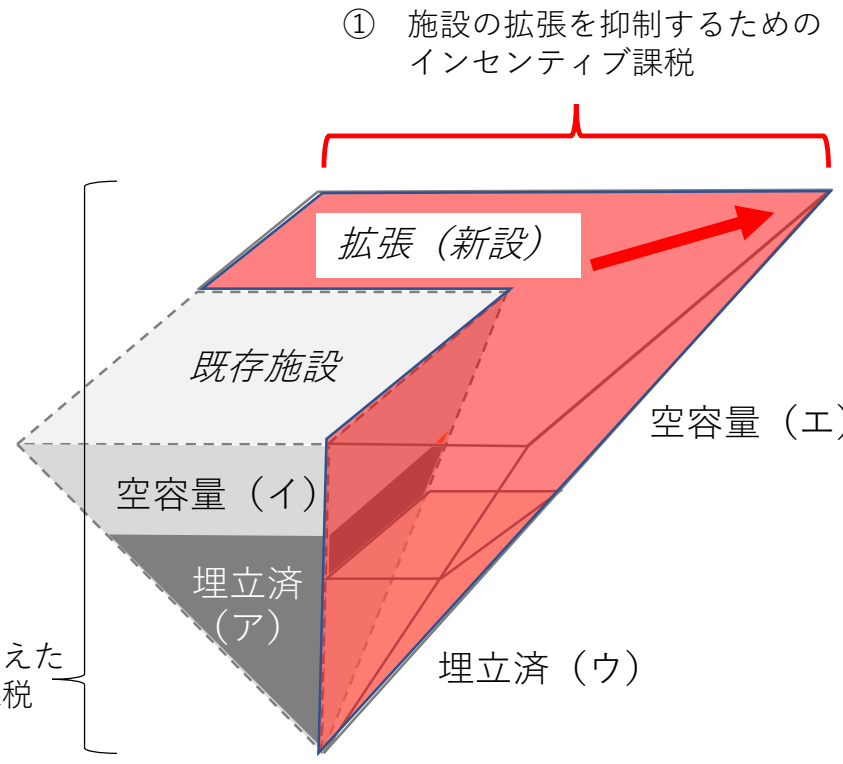
図1



※重量割は、間接的な拡張抑制を期待して既存施設の空容量における埋立行為に課税できる。

異なる2つ税負担水準とすることが考えられる。

図2



## 課税客体と課税標準のたたき台

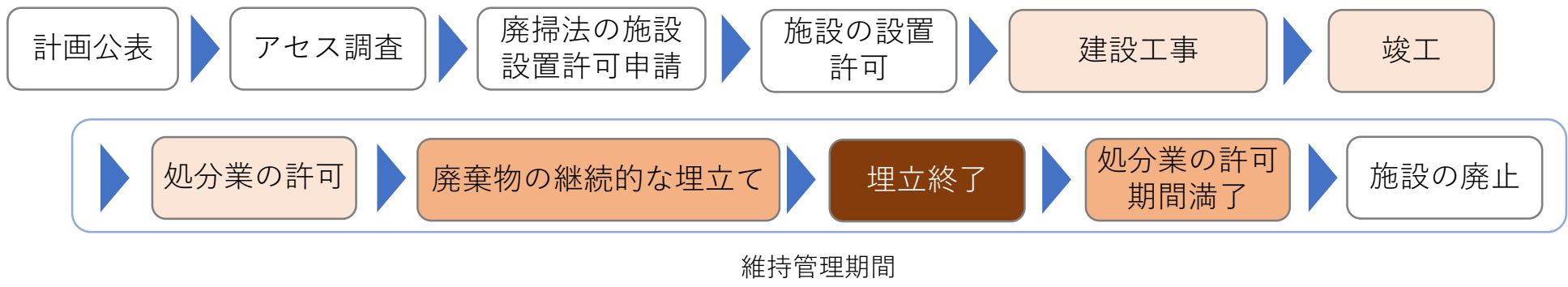
	課税客体	課税標準
重量割	最終処分場への廃棄物の埋立（搬入）行為	最終処分場への埋立（搬入）される廃棄物の重量
規模割	<b>廃棄物最終処分場における埋立地部分</b>	廃棄物最終処分場の埋立（計画）容量（円/m <sup>3</sup> ）

排出・埋立てされる廃棄物量の削減へのインセンティブとして、重量割を併せて課すことも考えられる。  
 →この場合条例施行後の行為に対して課税することになり、例え環境負荷を根拠としても既に埋立てた行為に対して遡及的に課税することはできない。

# 10 処分場のライフサイクルにおける課税対象

## 規模割における課税対象について

※塗りつぶし = 環境負荷のイメージ



始期：  
・ **施設の設置許可**  
・ 建設工事完了（竣工）  
・ 処分業の許可  
・ 埋立の開始（稼働）

・ 施設の拡張抑制という目的を考えると設置の許可からとすべきと考えられる。（環境負荷を根拠とした場合、建設工事の着工又は廃棄物の埋立てが開始されたときのいずれかにすべきとも考えられる。）  
・ 〔注意〕 施設の設置許可以降から建設工事が可能となり、施設の竣工までには相応の期間がかかる。

終期：  
・ 埋立の終了  
・ 処分業の許可期間満了  
・ **施設の廃止**

・ 終期は、管理型処分場の場合は埋立終了から施設の廃止まで数十年単位の期間がかかり、環境負荷は低減していくものの、施設は存在すること自体に着目し、施設の廃止を終期とすべきではないか。  
・ 〔注意〕 処分業の許可期間満了以降は、事業者は収益が得られない。

# 〔参考〕 伝統的な考え方による税の類型

## 担税力による既存の税の類型

区 分		説 明	例
取得税 (収入を得ているという事実)	所得税	所得を直接に対象として課される租税	所得税、法人税、住民税等
	<b>収益税</b>	<b>所有する生産要素からもたらされる収益を対象として課される租税</b>	事業税、鉱産税等
財産税 (財産の所有)	一般財産税	財産の全体または純資産を対象として課されるもの	富裕税(S25)
	個別財産税	特定種類の財産を対象として課されるもの	固定資産税、自動車税
消費税 (物品やサービスを購入・消費するという事実)	直接消費税	消費行為そのものを直接対象とするもの	ゴルフ場利用税、入湯税
	間接消費税	製造業者や小売人によって納付された租税が価格に含まれて消費者に転嫁していくことが予定されているもの	「消費税」、酒税、たばこ税、揮発油税、関税
流通税		権利の取得・移転をはじめ取引に関する各種の事実的ないし法律的行為	登録免許税、印紙税、不動産取得税等

金子宏「租税法（第24版）」を参考に君津市作成

# 〔参考〕 他自治体の例 1 道府県法定外普通税

税目	課税客体	課税標準	納税義務者	備考
核燃料税	①発電用原子炉への核燃料の挿入	挿入した核燃料の価額	発電用原子炉の設置者	搬出促進割導入は一部。福島県（S51.11）など10道県。  茨城県と青森県は、核燃料(物質)等取扱税で原子炉設置者のほかに再処理事業者等にも賦課している。
	②発電用原子炉を設置して行う運転及び廃止に係る事業	原子炉の熱出力		
	③発電用原子炉施設における使用済燃料の貯蔵（搬出促進割）	使用済み燃料に係る原子核分裂をさせる前の核燃料物質の重量		
再生可能エネルギー地域共生促進税	<b>再生可能エネルギー発電設備</b> ※法定外税のうちで唯一行為以外を課税客体としている	総発電出力	再エネ発電設備の所有者	宮城県（R6.4）、青森県（R7.10）

※使用済核燃料については、廃棄物同様無価値とも考えられるが、核燃料リサイクルに係る原材料となることなどから価値があるとする考えがある。

※再生可能エネルギー地域共生促進税は、「資産価格」ではなく固定資産税との二重課税の問題や客観性の高さにより「発電出力」を課税標準としている。

## 〔参考〕 他自治体の例 2 市町村法定外普通税

税目	課税客体	課税標準	納税義務者	備考
別荘等所有税	別荘等の <b>所有</b>	別荘等の延べ面積	所有者	熱海市 (S51.4)
歴史と文化の環境税	有料駐車場に駐車する行為	有料駐車場に駐車する台数	有料駐車場利用者	太宰府市 (H15.5)
使用済核燃料税	使用済核燃料の <b>貯蔵</b>	使用済核燃料の数量や重量	使用済核燃料を保管する原子炉設置者	薩摩川内、伊方、柏崎、むつの4市町で詳しい内容はそれぞれ異なる。
狭小住戸集合住宅税	狭小住戸を有する集合住宅の建築等（の行為）	区内に新たに生ずる集合住宅の狭小住戸の戸数	建築主	豊島区 (H16.6)
空港連絡橋利用税	空港連絡橋を自動車で行き来して空港を利用する行為	空港連絡橋を自動車で行き来する回数	通行料金を支払う者	泉佐野市 (H25.3.30)
宮島訪問税	船舶により宮島町の区域に訪問をする行為	船舶により宮島町の区域へ訪問をする回数	訪問者	廿日市市 (R5.9)

# 〔参考〕 他自治体の例 3 道府県法定外目的税

税目	課税客体	課税標準	納税義務者	備考
産業廃棄物税	最終処分場等への産業廃棄物の <b>搬入</b>	最終処分場等へ搬入される産業廃棄物の重量	最終処分場へ搬入される産業廃棄物の排出事業者 <b>等</b>	27道府県（三重県等 H14.4～）
宿泊税	旅館・ホテル等への宿泊	旅館・ホテルへの宿泊数	旅館・ホテルの宿泊者	東京都（H14.10）、大阪府（H29.1）、福岡県（R2.4）
乗鞍環境保全税	乗鞍鶴ヶ池駐車場へ自動車を運転して自ら入り込む行為又は他人を入り込ませる行為	乗鞍鶴ヶ池駐車場に自動車で進入する回数	乗鞍鶴ヶ池駐車場へ入り込む自動車を運転する者	岐阜県（H15.4）

産業廃棄物は不要物であり、経済的価値がなく、処分に費用がかかる負の財である。

⇒ 本来、産業廃棄物自体に担税力を認めることはできない

⇒ 産業廃棄物の排出や処理行為に伴う「経済活動」については、担税力を認めることができる。

※外部不経済的を伴う活動と捉え、合理的とする考えもある。

# 〔参考〕 他自治体の例 4 市町村法定外目的税

税目	課税客体	課税標準	納税義務者	備考
遊漁税	河口湖での遊漁行為	遊漁行為を行う日数	遊漁行為を行う者	富士河口湖町 (H13.7)
環境未来税 (産業廃棄物税)	最終処分場において行われる産業廃棄物の埋立処分	最終処分場において埋立処分される産業廃棄物の重量	最終処分業者及び自家処分事業者	北九州市 (H15.10)
使用済核燃料税	使用済核燃料の貯蔵	核燃料物質の重量 (5年を経過したものに限り)	発電用原子炉の設置者	玄海町 (H29.4)
環境協力税	旅客船等により村へ入域する行為	旅客船等により村へ入域する回数	旅客船等による入域者	沖縄県の4村
開発事業等緑化負担税	事業として行う開発行為	開発行為等が行われる土地の面積の90%に建築物の容積率の最高限度の数値を乗じて得た面積	開発行為等を行う者	箕輪市 (H28.7)
宿泊税	旅館・ホテル等への宿泊行為	旅館・ホテル等への宿泊数	旅館・ホテル等への宿泊者	京都市 (H30.10) ほか9市町村

# 〔参考〕 他自治体の例 5

## 既存の法定外税を踏まえたポイント

- ・ 課税客体を「行為」とするものがほとんどであり、「物」や「事実」とするものは少ない。
- ・ 何かしら生産的な行為、経済的な能力が認められるものを課税客体としている。
  - 経済的な能力が認められないものに賦課する制裁的な課税（原理的な環境税的なもの）を行っている例はない。
- ・ 道府県産廃税は、排出事業者等を納税義務者とし、廃棄物の搬入を課税客体としているが、北九州市は最終処分業者等を納税義務者とし、廃棄物の埋立てを課税客体としている。

～ 参考 ～

### 【北九州市】

- 最終処分業者等が将来世代を含む市民共通の財産ともいべき海面等を埋め立てることにより産業廃棄物に起因する利益を得ていることに対する**応益的な課税として構成**している。
- 「北九州市外の最終処分場より低廉な処分料金を設定している市内の最終処分場は、他県や他都市に比べて比較優位にあり、市内の最終処分場における産業廃棄物の埋立には担税力が認められる。」

北九州市「産業廃棄物に関する法定外税『(仮称) 環境未来税』の考え方 最終報告書」 9頁

一般的な意味で、所得を生み出す生産行為が背後にあるので担税力を見出せる、という考えを超えて、利益を多く出せる状況にあることをもって担税力を考えているように読める。