

2012年度 公益財団法人交流協会フェローシップ事業成果報告書

日本地方税法之研究

国立成功大学社会科学院

柯格鐘

招聘期間 (2013年1月15日～2月13日)

2013年4月

公益財団法人 交流協会

研究成果報告書¹

日本地方稅法之研究

國立成功大學法律學系副教授 柯格鐘

研習期間：2013.1.16-2013.1.18

研習地點：名古屋大學法學部

報告提出日：2013.4.16

大綱：

- 一、 前言：自主財政主義
- 二、 地方稅條例主義與地方自治稅捐
- 三、 地方交付稅與地方讓與稅
- 四、 中央與地方有關課稅爭議的處理
- 五、 結論

本文：

- 一、 前言：自主財政主義

日本國憲法第 8 章，以「地方自治」為題設立規範，在第 92 條中規定：「關於地方公共團體之組織以及營運等事項，應基於地方自治的本旨，以法律訂定之」；第 94 條規定：「地方公共團體，在法律所定的範圍內，就其擁有財產之管理、事務之處理，行政執行的權能，享有制定條例的權限」，此為有別於以往在戰前之明治憲法，係以中央集權、官吏治理的體制統治，基於戰後保障地方自治，將地方團體公共事務交由住民，以民主自律的方式作成決定，並由自己負責的基

¹ 本論文之提出，要特別感謝日本交流協會所給予之贊助，同時感謝名古屋大學法學部市橋克哉教授、奧田沙織講師在文章意見方面的指導，與在名大研習期間所給予個人的諸多協助。

層組織制度。

基於地方自治之本旨，地方團體為處理地方自治事務，享有自主課稅的權能，係為了保護地方自治團體為執行地方自治（行政）事務所需要的財政來源，所不可欠缺的必要權限，蓋因為地方自治團體若完全仰賴中央（亦即國家）所提供的財源，勢必將換來國家不可避免的介入與干涉，從而，若要保障地方自治就必須保障地方團體享有自主的財源，尤其是享有「課稅自主權」，此為日本地方自治財政體制當中，決不可欠缺的一環。為保護地方自治團體的財政權限，日本稅法學界將之稱為「自主財政主義」²。

當然，此處所謂之「自主財政主義」，並非意味地方自治團體可以不顧法治國原則，即交由地方自治團體恣意決定其所享有的課稅自主權。首先，基於前述憲法第 94 條之規定，地方自治團體必須以地方自治條例的方式，規定地方自治團體所得課徵的地方稅捐，包括其課稅要件與徵收程序等規範，此稱為「地方稅條例主義」，藉此與中央係依據法律規定而課徵國稅的「租稅法律主義」相互對照³。另一方面，在「自主財政主義」之下，並不否定國家為了避免各地方自治團體的住民稅捐負擔極度不平衡，從而享有以法律制定的方式，對於地方自治團體所享有的課稅權，制定統一性準則之框架性法律(Rahmengesetz)規範的權限，此即為地方稅法。當然，這並非意味著國家可以地方稅法規定，對於地方自治團體課徵的地方稅捐定下統一定義性的規範，侵犯地方自治團體的課稅權，乃至於地方自主財政權限。國家享有地方稅法的制定權限，意味著地方課稅權，並非一種自由立法形成權，而是一項需要受到國家法律規制的自治權能。

² 金子宏，租稅法，東京弘文堂 2012 年，頁 88。

³ 金子宏，租稅法，東京弘文堂 2012 年，頁 89。

在戰前的明治憲法時代，地方稅捐的課徵方式，係採取所謂「附加稅」中心主義，亦即針對同一稅目所產生的財源，係由國家與地方所共同享有，並依照一定之比例而劃分。此舉不僅損及地方自治團體的自主性，蓋因只有國家現實上立法徵收的中央稅捐，地方稅捐才有附加的可能性，使得地方自治團體必須仰賴國家的稅捐立法政策；另一方面，地方稅捐的收入也經常如國家的稅捐收入一般，隨著國稅的增減與景氣動向而受到重大影響，對於地方自治團體所仰賴的自主財源造成重大困難。從而，日本在戰後，接受美國芝加哥大學經濟學者 Shoup 率團來日本所作成的「夏普勸告」，即採取國家與地方稅捐，包括都道府縣均各自得以「獨立稅」的方式制定條例，課徵各自地方稅捐的政策。當然，戰前的附加稅立法方式，也並非完全無益處，由於附加稅課稅的方式，對於地方自治團體而言，可以省去不少進行實地調查的行政成本費用，使得地方稅捐課徵變得較為簡易，從而，目前在日本地方稅捐實務上也同時採用附加稅的立法方式，用以增加地方自治團體的財源，包括法人住民稅是附加在國稅之法人稅上，個人住民稅是附加在國家的所得稅上。為充實地方自治財源，平成 18 年（2006 年）所進行的三位一體的稅制改革，自國家所得稅的稅收移轉入個人住民稅者，大約達 3 兆日圓的規模。儘管如此，日本地方自治團體倚賴稅源的自主財源比例依然偏低，依照平成 22 年（2010 年）的政府總決算額統計顯示，日本一級地方自治團體之都道府縣的政府歲入中，屬於地方稅收入的比例僅佔約 31.8%，若加上國家給予的地方交付稅與地方讓與稅以後，佔地方自治團體的一般財源約 52.8%，若是市町村等二級地方自治團體，地方稅收入佔比例約為 34.1%加上地方交付稅與地方讓與稅以後，一般財源比例大約僅為 51.0%。

總計在日本地方稅制度中，除地方自治團體本身所課徵的地方自治稅捐以外，由中央亦即國家提供給地方自治團體的固有財源，尚包括地方交付稅與地方讓與稅兩種，本文以下即分別針對三者進行探討。

二、 地方稅條例主義與地方自治稅捐

所謂「地方稅條例主義」係指，地方自治團體可以依據地方自治團體所自行訂立的自治條例，對於地方自治團體的居民或企業課徵地方自治稅捐。由於日本國憲法第 84 條僅規定「租稅法律主義」，所謂的法律一般理解即為中央亦即國家所制定的法律，故而，在學理上可否以自治條例課徵人民的稅捐，即成為問題。就此點而言，日本法院判決實務認為，基於日本國憲法第 92 條保障地方自治規定之意旨，地方公共團體就地方稅賦的課徵，若係基於住民代表所組成的議會所制定的條例而課徵者，亦即地方稅條例主義，應解為亦包含在憲法第 84 條所稱之「法律」當中，地方稅法第 3 條所規定「地方團體針對該地方稅之稅目、課稅客體、課稅標準（亦即稅基）、稅率以及其他賦課徵收，應依據各該地方團體所制定的條例行之」，係為使憲法上述的要求明確而作之規定，在地方稅條例主義之下，作為地方稅賦課徵之依據者為「條例」，並不是法律，中央制定的地方稅法只是決定地方稅課稅框架的法律而已⁴。

日本稅法學界對於以上實務判決見解所採取的看法，並無異論。蓋因為地方稅條例主義與租稅法律主義相同，均係立基在民主主義之基礎上，由地方自治體的議會所制定的法律，可稱為廣義上的法律，從而亦可滿足日本國憲法第 84 條所規定之「依據法律所定條件」的要件，再者，從憲法第 92 條明文保障地方自治的觀點以觀，也應承認地方自治團體擁有依據地方稅條例主義進行課稅的權限為妥當⁵。

依據地方稅法第 4 條第 1 項，一級地方自治團體之道府縣可以課徵的地方

⁴ 仙台高裁秋田支部昭和 57 年 7 月 23 日判決（行集 33 卷 7 號 1616 頁），轉引自金子宏、佐藤英明、增井良啟、涉谷雅弘編著，ケ-スブック租稅法，東京弘文堂 2012 年，頁 63, 64。

⁵ 水野忠恒，租稅法，東京有斐閣 2011 年，頁 34。

稅，共分普通稅與目的稅兩種，普通稅包括道府縣民稅、事業稅、地方消費稅、不動產取得稅、道府縣菸稅、高爾夫球場利用稅、自動車取得稅、輕油交易稅、自動車稅、礦區稅等，作為目的稅者，包括狩獵稅、水利地益稅。除上述稅目以外，道府縣依據地方稅法第 4 條第 3 項規定，仍有另外制定別種普通稅目，依據同條第 6 項規定，另定目的稅目之權限⁶。

依據地方稅法第 5 條第 1 項規定，二級地方自治團體之市町村可以課徵普通稅與目的稅兩種，普通稅包括市町村民稅、固定資產稅、輕自動車稅、市町村菸稅、礦產稅、特別土地保有稅等。除上述稅目以外，市町村依據同條第 4、5、6 項之規定，尚可課徵以下之目的稅，包括都市計畫稅、水利地益稅、共同設施稅、宅地開發稅、國民健康保險稅、入湯稅、(指定都市等)事業所稅等⁷。

除上述法定之普通稅與目的稅以外，為尊重地方自治團體的課稅自主權，平成 11 年（1999 年）7 月所制訂之「促進地方分權推進有關法律整備法」（簡稱地方分權一括法），實質化地方自治團體所享有之課稅自主權，亦即讓地方自治團體可以無須再經由內閣自治（總務）大臣的許可，得以「事前協議」之方式課徵前述法律規定外的地方自治稅捐⁸。儘管這項新的「事前協議」制度，其法律性質仍有待進一步討論，且地方自治團體如欲課徵新自治稅捐，理論上仍需獲國家之同意，且地方稅法第 671 條同樣設置如過去一樣嚴苛的要件規定，包括國家或其他地方稅之課稅標準（意即稅基）若屬相同者，住民之稅捐負擔若顯過重，對於地方自治團體彼此間之貨物流通產生重大阻礙，與國家重大之經濟政策相對照顯不適當者，即不得課徵新的法定外的地方自治稅捐⁹，但此項制度仍然被認為

⁶ 水野忠恒，租稅法，東京有斐閣 2011 年，頁 791。

⁷ 水野忠恒，租稅法，東京有斐閣 2011 年，頁 791。

⁸ 水野忠恒，租稅法，東京有斐閣 2011 年，頁 792。

⁹ 水野忠恒，租稅法，東京有斐閣 2011 年，頁 792。

應能大大增加地方自治團體，獨自進行地方稅捐立法的可能性¹⁰。

三、 地方交付稅與地方讓與稅

地方交付稅之前身，可追溯至昭和 12 年（1937 年）地方分與稅，是當時在世界中尚無先例的先進立法例¹¹。至於交付金之稱呼則始自昭和 25 年（1950 年）依據「夏普勸告」所制定的地方財政平衡交付金法規定的平衡交付金制度，在昭和 29 年（1954 年）修法改成地方交付金而一直沿用至今。此制度，在日本地方自治中被視為消解地方自治團體彼此間的財政力差距（格差），係作為地方財政調整(Finanzausgleich)制度的一環¹²。

依據地方交付稅法第 6 條規定，地方交付稅是將國稅中共五個稅目收入的一定比例，亦即所得稅收入的 32%、法人稅 35.8%、酒稅 32%、消費稅 29.5%與菸稅 25%，移撥而交付給地方作為地方自治團體的固有財源¹³。其中，以上數各稅收入總額的 94%作為普通交付稅，係交付予財源不足的各地方自治團體，另外剩下 6%則作為特別交付稅，係用於災害復舊、對應地方自治團體的特別財政需要所作成的分配。關於交付於各自治團體的普通交付稅，係依據一套法定基準計算各地方自治團體的基準財政需要額與基準財政收入額的差額，將各地方自治團體的財源不足額，統計全體地方自治團體所需要的財源不足額，倘若高過當年度之普通交付稅的總額，即以一定算式計算各地方自治團體所獲分配的普通交付稅額的機制。可分別以下述之算式代表之：

$$\text{各団体の普通交付税額} = (\text{基準財政需要額} - \text{基準財政收入額}) = \text{財源不足額}$$

¹⁰ 増田英敏，租稅憲法學，東京成文堂 2006 年，頁 237。

¹¹ 小西砂千夫，地方財政のヒミツ，東京ぎょうせい 2012 年，頁 6。

¹² 金子宏，租稅法，東京弘文堂 2012 年，頁 95。

¹³ 小西砂千夫，地方財政のヒミツ，東京ぎょうせい 2012 年，頁 28。

基準財政需要額 = 單位費用（法定）×測定單位（國調人口等）×補正係數（寒冷補正等）

基準財政收入額 = 標準的稅收入見込額 × 基準稅率（75%）

依據日本總務省（相當於我國內政部）提出的閣議報告書¹⁴，平成 24 年（2012 年）的交付稅總額為 16 兆 73 億日圓，一級地方自治團體之都道府縣即佔有約 8 兆 6932 億日圓，二級地方自治團體的市町村則有 7 兆 7141 億日圓，相較於平成 23 年增加約 764 億日圓。平成 24 年度受領地方交付稅的交付團體為 46 個，不交付團體之都道府縣團體仍僅 1 個，受領交付稅的市町村團體為 1665 個，不交付市町村團體僅為 54 個，其中市町村受交付團體較平成 23 年增加 4 個。唯一不受交付的一級地方自治團體即為東京都，被戲稱為「富裕自治體」¹⁵。

與地方交付稅相同，地方讓與稅亦採取先由國家以國稅徵收，再將一部份之稅收依照一定的客觀基準，交給地方自治團體，作為其固有財源。然而，與地方交付稅作為普通稅不同者，地方讓與稅多屬目的稅之稅收，在一般情形下，係屬與道路相關的國家稅捐收入，交給地方自治團體作為道路整備之財源，包括讓與給都道府縣與市町村的地方道路讓與稅，讓與給都道府縣與指定都市之汽油燃料讓與稅，讓與給市町村之汽車重量讓與稅，讓與機場所在地之都道府縣與市町村的飛機燃料讓與稅，讓與給港口所在地之市町村的特別噸位讓與稅。

四、中央與地方有關課稅爭議的處理

國家與地方自治團體之間若發生是否同意地方自治團體課徵自治稅捐的爭

¹⁴ 內閣總務省閣議報告書，網路資料請參

http://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/01zaisei/04_02000023.html（瀏覽日期：2013.4.15.）

¹⁵ 谷山治雄，地方稅の諸問題，載於：北野弘久、谷山治雄主編，日本稅制の總點檢，東京勁草書房 2010 年，頁 198。

議時，依據地方稅法第 250 條之規定，係設置「國地方係爭處理委員會」，由專門委員會審查的方式，處理國家與地方自治團體之間發生的爭議。目前在實務上，國地方係爭處理委員會所處理過最為著名之實例，乃是橫濱市勝馬投票券發賣稅事件。此一事件緣起於神奈川縣橫濱市，在法定普通稅以外，另外對於賣場外所發售針對橫濱市內賽馬券課徵的稅捐，由於國家認為此等課稅「與國家之經濟政策相對照之下係屬不適當」，遭到總務省的強力反對，從而未曾實施。

目前能通過總務（自治）大臣之許可，或透過事前協議制度而實施的地方自治稅捐，事例並不多。在實務上，受到承認的稅捐，如奈良縣的文化觀光稅、京都府的古都保存協力稅，均屬對於到寺廟中見學（學習）與參觀之觀光客所負擔的稅捐。此外，在市町村中亦有課徵砂石採取利用稅者，例如神奈川縣山北町及中景町（昭和 57 年 3 月以後）、京都府城陽市（昭和 61 年 5 月以後）、新瀉縣新井市（昭和 59 年 6 月以後）等。此外，在熱海市則有對於別墅所有權人課徵之別莊等所有稅。多數地方自治團體所提出的地方自治稅捐，多被以與其他法定稅目係屬二重課稅，或者是徵稅成本費用高過稅捐收入，或者是造成納稅人間之不公平等理由而被廢止。這些曾施行但已被廢止的各稅目，包括狗稅、廣告稅、家畜稅、國有地使用稅等¹⁶。

五、 結論

從福利國家的概念來看，中央與地方係屬於夥伴關係，對於國民同時也是地方自治團體的住民提供公共服務，從而，國家與地方自治團體均需倚賴充足的稅捐收入，才能獲得足夠的財政收入，提供前述國民及住民以必要的公共服務。從民主主義的觀點以觀，地方自治團體透過地方住民之代表所組成的議會，以地方

¹⁶ 水野忠恒，租稅法，東京有斐閣 2011 年，頁 793。

自治條例的方式，課徵各該地方自治團體才適用的地方自治稅捐，係屬於憲法明文規定保障地方自治權，性質上不可欠缺之財政稅收權限的一環，從而，吾人亦可以從民主國原則中肯定，地方自治團體應享有自行制訂地方自治稅捐的權力。換言之，日本國憲法中雖然僅規定依法律課稅之原則，意即租稅法定主義，但並不同時排斥地方自治團體以自治條例之方式課徵地方自治團體所適用的稅捐。在日本稅法學界，因此稱之為地方稅條例主義。

惟國家基於整體利益的考量，對於地方自治團體所課徵的地方自治稅捐，仍然享有制定框架法律的權限，換言之，一方面國家雖應尊重地方自治團體所享有的課稅權限，另一方面也為了實現國家整體利益的考量，包含對於公共與經濟利益在內的國家政策，對於地方自治團體所享有的課稅權限，即應給予適當的限制，亦屬必要。從而，問題重點即在於何種情形下，地方自治團體具體所行使的課稅權限，應受到何種程度或範圍中央立法的限制，即為理論與實務中均應受關注的重點。

除框架法律以外，原則上在日本並不排斥地方自治團體，另外課徵法定外地方稅捐，無論是普通稅或目的稅的可能性。只是，過去由中央之內閣部會，經由總務（自治）大臣許可的制度，現今已經改為國家與地方之事前協議制度，理論上雖能提高地方自治團體因此所擁有的地方稅捐立法課稅的實權，惟在實證上，地方自治團體能課徵並通過事前協議，成功課徵之地方自治稅捐事例，仍屬極為有限。國家與地方之間因為地方課稅權限所發生的爭議，其解決爭議的機關為「國地方係爭處理委員會」，性質上應屬行政機關，藉由專家審查方式，以比較緩和的手法，化解中央與地方之間有關課稅權限的爭議，不失為值得同樣屬於單一制國家的台灣，作為將來立法時之借鏡與參考。