

## 住宅市場システムにおける京都市 「空き家税」と法定外税の課題

板垣 勝彦

- I 住宅市場システムにおける「空き家税」
- II 「空き家税」導入の立法事実
- III 法定外税の概要
- IV 「空き家税」に関する具体的検討
- V 成立した「空き家税」条例の内容と総務大臣との協議・同意
- VI おわりに

「地方当局が賦課する租税の数は減少されねばならない。現在約三十種類の法定独立税が賦課されており、加うるに、多くの地方は多数の法定外独立税——普通些細なものだが——を課している。(法定外独立税とは、地方当局が利用できるものとして法律には特に規定していない租税と定義されている。)」

「地方自治のために、われわれは、地方行政単位がこれらの租税を、その賦課しようとするかも知れない他の法定外独立税とともに、法定外独立税として課すことを許されるように勧告するものであるが、地方当局に対して法定外独立税の数はこれを制限するように忠告したい。しかし、われわれは、各地方団体は一般にこのことを自ら自由に決定すべきものであると信ずる。……新しい地方財政委員会は、地方団体が課する法定外独立税について一般的監視をなす

べきである。委員会は、現行の法定外独立税を否認し、また、新たに法定外独立税を起そうとする地方当局の申請を却下する権限を持たねばならない。かかる租税は、それらが国家の利益に反することが明らかである場合にのみ、たとえば、それらが煩わしい内国「関税」の効果をもつとき、あるいは耐え難い差別待遇を課するとき、あるいは国税の徴収を不当に妨害する時にのみ拒否されるであろう。委員会には国の利益が明らかに害される例外的な場合にのみ地方当局の財政的独立を制限することを許すべきである。」

『シャープ使節団日本税制報告書』

第三編附録 A 「地方団体の財政」E 節より

## I 住宅市場システムにおける「空き家税」

租税の機能は、①公共サービスの資金の調達、②再分配、そして③景気調整へと整理される。現代国家においては、それらに加えて、土地政策、公害対策、産業政策等、個別の政策目的のために租税が用いられることが少なくない。しかし、その結果として税制が複雑化し、また公平と中立性が害されることにも注意を向ける必要がある<sup>1)</sup>。

令和 4 年 3 月 25 日、京都市は、「京都市持続可能なまちづくりを支える税財源の在り方に関する検討委員会」が前年 4 月に出した答申「非居住住宅の所有者への適正な負担の在り方」（以下では、「検討委員会答申」とする。）<sup>2)</sup> に基

---

1) 金子宏『租税法 [第 24 版]』弘文堂（2021）8 頁。

2) 京都市持続可能なまちづくりを支える税財源の在り方に関する検討委員会答申「非居住住宅の所有者への適正な負担の在り方」（令和 3 年 4 月）。検討委員会の委員長の見解として、田中治「京都市における「別荘・空き家税」導入をめぐる」都市問題 114 巻 3 号（2023）91 頁。

づき、「非居住住宅利活用促進税条例」を制定した。この条例は、実際に利用されていない空き家や別荘などの所有者に対し、その評価額の0.7%などを課税するという内容の法定外普通税を新設するものであり、メディアでは、「空き家税条例」と通称されている(以下では、「非居住住宅利活用促進税」を、「空き家税」と呼ぶことがある)<sup>3)</sup>。

条例制定から1年後の令和5年3月24日、「空き家税」は地方税法669条1項に基づく総務大臣の同意を得て、導入に向けた大きなハードルを越えた<sup>4)</sup>。今後は、制度の周知やシステム構築の期間を経て、早ければ令和8年にも、実際の課税が開始される予定である。なお、所有する家屋の固定資産評価額が100万円以下の建物については、直ちに売却できないという意見に配慮して、同税の導入から5年間は課税の対象外とされる。

「空き家税」の目的は、利用されていない空き家や別荘に課税することで、若い世代に向けた住宅などに活用することを促すことにある。そのためには、納税者の理解が欠かせない。市議会は、「空き家税条例」の制定に際し、「この条例制定の目的は、非居住住宅の利用や流通を促進して市内の居住促進による市民生活とまちづくりの活性化を目指す政策誘導であるということ、施行日までの期間も含め、市民や事業者に周知・理解していただくよう努めること。」という付帯決議を行っている。条例の付帯決議において政策誘導の視点が前面に押し出されたことも含めて、今後、他の市町村に与える影響が注目される。

---

3) NHK 関西 NEWS WEB 「京都市 空き家などに課税する全国初の「空き家税」導入へ」(2023年3月25日) <https://www3.nhk.or.jp/kansai-news/20230325/2000072162.html>

なお、京都市行財政局税務部税制課「京都市における「非居住住宅利活用促進税」の導入に向けた取組」税78巻7号(2023)34頁(41頁)は、この税は非居住住宅全般を広く課税対象とするものであることから、「空き家税」という呼称は「少々ミスリードである」としている。

4) 谷剛史「法定外税を巡る最近の動きについて—むつ市「使用済燃料税」、京都市「非居住住宅利活用促進税」を中心に—」地方税74巻5号(2023)60頁(67頁以下)。

本稿では、京都市の「空き家税」を素材として、課税という（負の）誘導手法によって住宅市場システムを制御することの課題を<sup>5)</sup>、都市・住宅法、地方自治法、そして若干の租税法の視点を交えて考察していくこととする。

## Ⅱ 「空き家税」導入の立法事実

### 1 前史——宿泊税の導入

以下では、検討委員会答申をもとに、「空き家税」導入へと至った経緯、すなわち「空き家税」導入の立法事実について分析する。京都市は世界でも屈指の観光都市であることもあり、平成 30 年 10 月から、法定外目的税として宿泊税を導入している<sup>6)</sup>。平成 28 年 8 月に設置された「京都市住みたい・訪れたいまちづくりに係る財源の在り方に関する検討委員会」（以下では、「まちづくり検討委員会」とする。）では、誰もが「京都市に住んでいてよかった、京都市を訪れたい」と感じるができるまちづくりを一層進めていくための新たな財源について議論が行われた。その結果、すべての宿泊者に対し、宿泊料金が 2 万円未満の場合には 200 円、2 万円以上 5 万円未満の場合には 500 円、5 万円以上の場合には 1,000 円を課するという内容の「宿泊税」の導入が決定した（京都市宿泊税条例 3 条、5 条）<sup>7)</sup>。

---

5) 住宅市場システムに対する行政（法）の役割については、板垣勝彦『住宅市場と行政法——耐震偽装、まちづくり、住宅セーフティネットと法——』第一法規（2017）2 頁以下。

6) 京都市は、住宅宿泊事業法上の「民泊」は厳しく制限しているが、広義における民泊自体を認めていないわけではなく、むしろ規制を緩和して、建築基準法が制定された昭和 25 年当時現存していた伝統的な京町家については、客室を 1 室、1 泊につき少人数の 1 組、連絡先の明示といった条件を充足するものに限り簡易宿泊営業を認めることとしている。板垣勝彦『地方自治法の現代的課題』第一法規（2019）246 頁以下。インバウンド需要の拡大を見越した施策については、折からの新型コロナウイルスの跳梁によって出足を挫かれたが、今後、需要は緩やかに回復していくと思われる。

7) 宿泊税は、平成 14 年度に東京都で導入されて以来、これに続く地方団体はみられなかったところ、平成 28 年度以降、大阪府、京都市、金沢市などで相次いで導入された。

実は、まちづくり検討委員会においては、宿泊税以外に、別荘やセカンドハウスの所有に対して負担を求めることについても議論が行われていた。観光都市としての魅力から、海外富裕層を中心に、市内における別荘やセカンドハウスの増加が指摘されるようになったためである<sup>8)</sup>。

しかし、まちづくり検討委員会は、別荘やセカンドハウスの所有に対し負担を求めることについては、「まちづくりの担い手不足によるまちの空洞化の解消や、居住の促進という目的については妥当である」としながらも、「課税対象をどうするか、対象かどうかの線引きが可能か、課税対象の把握をどうするのか」といった「多くの課題がある」と結んでいた。宿泊税と比べて制度設計上の論点が多く残るため、早急な結論を出すことはせず、将来の検討に委ねたことがわかる。そこで、市としては、あらためて居住促進策を進める見地に立って、「京都市持続可能なまちづくりを支える税財源の在り方に関する検討委員会」へと諮問を行ったというのが、「空き家税」導入に至った経緯である<sup>9)</sup>。

言うまでもなく、京都市においては、古都の景観や住環境を保全するために建築物の高さ規制等が極めて厳格に施されており、大規模開発を行うことが難しいという特有の事情が存在する<sup>10)</sup>。市街地再開発事業（都市再開発法2条1号）によって中心部を再構成（リストラクチャリング）し、大規模なタワー

---

8) 二地域居住については、中山間地域など地方部の市町村が就業者層の人口を確保するために様々な施策を講じている。齋藤哲郎「二地域居住から移住・定住に向けての市町村における施策の現状」日本不動産学会誌32巻2号（通巻125号）（2018）44頁。京都市の場合は、そのような呼び込みを図らなくとも、観光都市としての魅力から別荘・セカンドハウスによる二地域居住が増えている点に特徴がある。

9) 検討委員会答申2頁。

10) 京都市は、「古都における歴史的風土の保存に関する特別措置法」（古都保存法、昭和41年法律第1号）によって、建築物等の新築・増改築等について届出制による規制が及ぶ歴史的風土保存区域と、許可制による現状凍結的な厳しい規制が及ぶ歴史的風土特別保存地区の2段階の規制が及んでいる。古都保存法のしくみについては、板垣勝彦『都市行政の変貌と法』第一法規（2023）101頁以下。

マンションを建設して人口の回帰を図るといった方策が使えないばかりか<sup>11)</sup>、戸建て住宅や中小規模の共同住宅の動向に神経を遣わなければならない、空き家を有効活用するための施策を積極的に打ち出す必要がある。しかし、人口減少に伴う市街地の空洞化、社会基盤（インフラ）を維持・管理するためのコスト増加への対応（財源の捻出）といった課題は、他の市町村においても普遍的に当てはまる悩みである。

## 2 京都市の財政状況・税収構造

他の市町村と同様、京都市も、三位一体改革以降の地方交付税の大幅削減の波に見舞われる中、「全国トップレベルの福祉・医療・子育て支援・教育の維持充実」や、「市民の安心安全を守るため」に不足する財源を、「将来の借金返済に充てるべき公債償還基金を取り崩して補てんせざるをえない」という「極めて厳しい財政状況」にある<sup>12)</sup>。

他方で、京都市特有の事情として、①「人口に占める大学生や高齢者の割合が他の指定都市よりも高く、一般的な就業者層である 23 歳から 64 歳までの割合が低く」、「指定都市の中で人口に占める個人市民税の納税義務者の割合が低くなって」いる。文教・学園都市としての京都市の性格が、受益と負担のミスマッチを招いているものとみられる<sup>13)</sup>。また、②固定資産税についても、京都市は数多くの歴史的資産や風情ある町並みが融合し、地域ごとに特色のある

---

11) 大型商業施設やタワーマンションが立ち並ぶ JR 武蔵小杉駅周辺の光景は、民間の工場、社宅、グラウンドの跡地について、市街地再開発組合の施行による第一種市街再開発事業で生み出されたものである。板垣・前掲注 (10) 84 頁以下。

12) 検討委員会答申 2 頁。

13) 住民登録人口（≒納税者人口）と実際の居住人口のズレは、八王子市のような文教・学園都市では一般的にみられる傾向である。他方で、学生と地域が共に「学び育てる」役割を担う取組みも注目されている。「特集：学生と地域が共に学び育てる住まい——大学の新たな役割——」都市住宅学 106 号 (2019) 4 頁。

多様な景観を大切に受け継いできた歴史都市であることから、「土地の固定資産評価額の1㎡当たりの単価は指定都市の中で上位にある一方で、景観や住環境を保全するための建築物の高さ規制等の影響により、非木造家屋の市民1人当たりの床面積は指定都市の中でも低くなって」いる<sup>14)</sup>。土地の値段が割高であり、また高さ規制の影響で高層建築物が建てられないことから、市民1人当たりに割り当てられる床面積が狭いのである。

こうした状況について、検討委員会答申は、「京都のまちの魅力となっている部分が個人市民税や固定資産税が少なくなる要因となっており、税収面では逆に弱みになっている状況」と総括している<sup>15)</sup>。京都市の強みとなる部分が税収面では逆に弱みになっていることを率直に述べた、的確な自己診断と思われる。

### 3 京都市の人口動態・空き家や住宅の流通状況

#### (1) 人口動態

京都市の人口動態と空き家や住宅の流通状況について示すと、まず人口は平成27年まで147万人前後ではほぼ横ばいだが、以降は減少に転じ、令和22年までには約13万人減少すると推計されている。また、京都市全体では転入超過であるものの、東京都、大阪府、京都府南部、滋賀県に対しては転出超過であり、「特に、就職期の20歳代が東京都・大阪府に、結婚・子育て期の30歳代が近郊都市に転出超過となっており、都市に活力を生み出し、社会を支える中核となる「若年・子育て層」が市外に流出して」いる<sup>16)</sup>。推察するに、大学を多く抱える京都市においては、大学進学を機に他地域から転入してきた20歳代前半の若年層が、大学卒業・就職によって東京都・大阪府へと転出すること、

---

14) 検討委員会答申2頁。

15) 検討委員会答申2頁以下。

16) 検討委員会答申3頁。

30 歳代の「若年・子育て層」にとっては土地の値段が割高であり 1 人当たり  
に割り当てられる床面積が狭い京都市内への定住が難しいといった事情がある  
ものとみられる。

## (2) 空き家や住宅の流通状況と各種施策

次いで空き家や住宅の流通状況を見ると、総務省の「平成 30 年住宅・土  
地統計調査」における京都市の「空き家率」は、12.9%であり、全国平均の  
13.6%とあまり変わらない水準といえる<sup>17)</sup>。これに対して、公示地価の上昇率  
やマンション価格については、周辺都市と比較し高くなっているとのこと  
である。しかし、「別荘やセカンドハウス、空き家等の非居住住宅が増加すると、  
地域コミュニティの活力の低下につながるため、利活用の促進を図っていく必  
要がある」という危機感が、行政担当者の中には共有されている<sup>18)</sup>。確かに、  
地域コミュニティの中で主導的な役割を果たすのは、当該地域に根を下ろした  
居住者であり、特に代々続く自営業者などに期待される部分が多い<sup>19)</sup>。非  
居住住宅の割合が多い地域では、なかなか地域コミュニティは育たない<sup>20)</sup>。

他方で、京都市は、意欲的な施策も積極的に行ってきた。空き家に関しては、

---

17) 総務省「平成 30 年住宅・土地統計調査」より。

18) 検討会委員答申 3 頁。齋藤・前掲 49 頁は、二地域居住や移住・定住を試みる者の中には、  
もっぱら休養や悠々自適の生活を求め、地域との交流を欲していないケースも存すると  
指摘し、そうした意向を有する移住・定住者については、既存集落内では地域コミュニ  
ティとの間で軋轢が生じかねないため、別荘地等を中心とした居住が想定されるとする。

19) 尾道市の空き家再生プロジェクトについて、渡邊義孝「空き家再生を通じた地域コミュニ  
ティの創造」大月敏雄＝一般財団法人ハウジングアンドコミュニティ財団（編）『市  
民がまちを育む——現場に学ぶ「住まいまちづくり」』建築資料研究社（2022）166 頁。

20) 板垣・前掲注（10）254 頁。全国のニュータウンの「オールドタウン」化を招いている  
背景として、戸建て住宅団地は第一種低層住居専用地域に指定されているばかりか、建  
築協定（建築基準法 69 条以下）で店舗兼用住宅の設置まで厳しく制限されていること  
が多く、住宅団地の中に活気が生まれにくいという事情が指摘されている。



木造、戸建て、長屋が多いことが特徴として指摘されており、平成 25 年 12 月には「京都市空き家等の活用、適正管理等に関する条例」（以下、「京都市空き家条例」とする。）が制定されて（翌年 4 月施行）、国の「空家等対策の推進に関する特別措置法」（平成 26 年法律第 127 号）と並行するかたちで、独自の規定（同条例 16 条、17 条 1 項参照）を置くなど工夫が行われている<sup>21)</sup>。「ごみ屋敷条例」（正式名称は、「不良な生活環境を解消するための支援及び措置に関する条例」）も、平成 26 年という早い時期に制定されるなど、良好な生活環境の保全のために政策法務の知見を生かした条例を積極的に活用してきた<sup>22)</sup>。

平成 29 年 3 月に策定された「空き家等対策計画」においては、空き家の増加が、防災上、防犯上または生活環境もしくは景観の保全上多くの問題を生じさせるとともに、地域コミュニティの活力を低下させる原因の 1 つにもなっていることが指摘されており、「空き家を、住まいはもとより、地域住民の交流スペースや芸術家の制作・発表の場、宿泊施設など、様々な形で活用できるまちづくりの資源として捉え、空き家所有者、地域、事業者、本市の連携の下、活用・流通を更に促進することにより、定住促進、交流人口の増加につなげていくことが重要」と謳われている<sup>23)</sup>。令和 2 年度課税からは、固定資産税に係る住宅用地特例の除外について、市独自の基準を設けるなど、運用に工夫を重ねているところでもある。

---

21) 北村喜宣ほか（編）『空き家対策の実務』有斐閣（2016）50 頁以下（岡田博史）、矢田部衛「京都市における空き家対策の取組について」都市住宅学 104 号（2019）40 頁。

22) 京都市の「ごみ屋敷条例」には、制裁的公表、過料、緊急安全措置など、様々な実効性確保のための手法（事後的な費用徴収を含む。）が意欲的に盛り込まれており、政策法務の視点から高く評価される。板垣・前掲注（6）390 頁、板垣勝彦『「ごみ屋敷条例」に学ぶ条例づくり教室』ぎょうせい（2017）。

23) 京都市情報館（京都市ウェブサイト）「京都市空き家等対策計画」について」（2020 年 11 月 9 日）<https://www.city.kyoto.lg.jp/tokei/page/0000215360.html>

### （3）固定資産税データから抽出した現況

検討委員会は、京都市の固定資産税データから抽出した非居住住宅（空き家）の状況について報告・分析を行っている。京都市には約 46 万件的住宅が存在するところ、「家屋所在地と完全に一致する住民票住所を有する住民基本台帳データが存在しない」住宅は約 18 万件に上るという<sup>24)</sup>。これでは数が多すぎるので、これらのうち、「番地の表記が異なるのみで実際は同一住所の可能性が高い同一町内のもの」を除くという操作を加えて、実際的非居住住宅は約 6.4 万件というデータを算出している<sup>25)</sup>。この手法で割り出した空き家率は 13.9% ということで、先述の 12.9% よりも多少多い数字である。誤差の範囲とみて差し支えないと思われる。

さらに、京都市が、当該固定資産税データを基に、居住者のないと思われる住宅の所有者をサンプル抽出し、郵送によるアンケート調査を実施したところ、所有者が京都市内に居住しているという回答が 59.6%、当該物件に普段居住しているものがないという回答のうち、将来居住することを目的としているものが 22.2%、賃貸・売却を目的としているものが 17.9%、別荘や週末の滞在を目的としているものが 15.4% であった。また、当該物件を将来手放す予定がないという回答が 47.7% となっていた<sup>26)</sup>。他の市町村における類似のデータが手元にないので単純比較はできないけれども、別荘や週末滞在目的の物件が 15.4% というのはそれなりの数字であると思われる。

こうした調査結果に基づいて、検討委員会は、法定外税としての「空き家税」創設を答申に盛り込んだ。その分析に移る前に、法定外税の概要について略述しよう。

---

24) 検討委員会答申 4 頁。

25) 検討委員会答申 4 頁。

26) 検討委員会答申 4 頁。

### Ⅲ 法定外税の概要

#### 1 「準則」としての地方税法

普通地方公共団体は、地方自治の本旨（憲法 92 条）に従い、「その財源を自ら調達する権能」としての自主課税権を有する（憲法 94 条）。しかるところ、憲法自身は自主課税権の具体的内容について規定しておらず、その内容は「準則法（Rahmengesetz）」としての地方税法（昭和 25 年法律第 226 号）に大幅にゆだねられている<sup>27)</sup>。

神奈川県臨時特例企業税事件において、最判平成 25 年 3 月 21 日民集 67 巻 3 号 438 頁は、「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」いるのであって、「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」と述べる<sup>28)</sup>。

その一方で、地方税法は、地方公共団体に対して、一定の要件の下に、地方税法で定められていない税を課すことを認めている<sup>29)</sup>これが法定外税であり、

---

27) 金子・前掲 111 頁、碓井光明『要説 地方税のしくみと法』学陽書房（2001）8 頁以下。学説では、「枠組み法」という呼称も用いられる。木村取『地方分権改革と地方税』ぎょうせい（2001）84 頁以下。

28) 文献の参照を含めて、碓井光明「判例解説（最判平成 25 年 3 月 21 日）」磯部力ほか（編）『地方自治判例百選 [第 4 版]』有斐閣（2013）56 頁。

29) 法定税の中には、都市計画税、水利地益税、共同施設税、宅地開発税のように、課税するか否かが地方団体の裁量に委ねられている任意課税税目があるが、法定外税は、税目、課税客体、納税義務者、課税標準、税率等について、地方団体が白紙から定める税ということになる。碓井・前掲注（27）67 頁。

その使途に応じて、法定外普通税と法定外目的税へと分かれている。条文上は、道府県の法定外普通税（地方税法 4 条 3 項）、法定外目的税（同条 6 項）、市町村の法定外普通税（同法 5 条 3 項）、法定外目的税（同条 7 項）という建付けになっているが、創設のための手続に違いはない<sup>30)</sup>。

## 2 法定外税の新設と総務大臣との協議・同意

分権改革前は、地方公共団体が法定外（普通）税を新設するためには自治大臣の許可を受ける必要があり、そればかりでなく、大蔵大臣から異議が差し挟まれる可能性があった<sup>31)</sup>。また、法定外目的税については設けること自体が認められていなかった<sup>32)</sup>。

しかし、地方分権一括法に伴う改正により、法定外普通税の許可制は総務大

---

30) 法定外税を巡る考察として、金子・前掲 100 頁、森松樹「地方目的税の法的課題」日税研論集 46 号（2001）279 頁、前田高志「地方公共団体の課税自主権——法定外税を中心として——」産研論集 37 号（2010）35 頁、宗田友子「法定外税の推移と今後」地方税 73 巻 9 号（2022）2 頁、石田和之「法定外税の概要と変遷」税 78 巻 7 号（2023）10 頁。

31) 現在の法定外税に相当する制度は、「特別雑種税」などとして、明治時代から存在していた。昭和 15 年制定の旧地方税法においては、市町村についてのみ内務大臣および大蔵大臣の許可に基づいて「法定外独立税」を設定することが認められていた。シャープ勧告を受けた昭和 25 年制定の現行地方税法では、地方団体の財政需要の高まりを受けて、事業税、固定資産税、市町村民税などの基幹税を充実させる一方で、雑税の整理を図ることとし、道府県・市町村の法定外普通税の新設・変更については、地方財政委員会（後に自治大臣）の許可を得なければならないこととなった。金子・前掲 60 頁以下、木村・前掲 109 頁以下、宗田・前掲 2 頁以下、石田・前掲 14 頁以下。

32) 第一に、収入の調達目的のためには、普通税の途を開いておけば足りること、第二に、本来、税とは一般経費の支弁のために調達されることを本義とし、支出と直結した収入は負担金や分担金等により補うべきと考えられたためとされる。確井・前掲注（27）67 頁、前田・前掲 39 頁。従前の学説については、森・前掲 307 頁以下。法定の目的税についても、もともと水利地益税と共同施設税が置かれているにとどまっていたが、高度経済成長期において、都市計画法税、軽油引取税、自動車取得税、事業所税といった目的税が次々に新設された。

臣の「同意を要する協議制」へと改められた（地方税法 259 条、669 条）<sup>33)</sup>。法定外目的税も、かつては法定外普通税があれば財源調達面で支障はないなどという理由から設けられていなかったが、「受益と負担の関係が明確になり、また、課税の選択の幅を広げることもつながる」とする地方分権推進委員会第二次勧告等を踏まえて、やはり総務大臣と協議して同意が得られたことを条件に認められるようになった（地方税法 731 条）<sup>34)</sup>。なお、特定の納税義務者に係る税収の割合が高い場合には、条例制定前に議会で意見を聴取しなければならない（地方税法 259 条 2 項、669 条 2 項、731 条 3 項）。

協議・同意とも、「普通地方公共団体に対する国または都道府県の関与」の典型であって（地方自治法 245 条 1 号 二、2 号）、法定主義の原則（同法 245 条の 2）、一般法主義の原則（同法 245 条の 3）、そして公正・透明の原則（同法 246 条以下）に従う必要がある<sup>35)</sup>。地方税法において、総務大臣が同意を行う際の基準としていわゆる 3 要件が示されているのも、関与は明確かつ必要最小限のものでなければならないという趣旨からである。これは消極要件であ

---

33) なお、協議を経たが同意が得られなかった場合に、これら法定外税の新設が認められるかについては、解釈上、争いがある。同意は効力要件ではなく手続要件にすぎないとする説（櫻井敬子「地方税財源の充実確保」ジュリスト増刊『あたらしい地方自治・地方分権』有斐閣（2000）112 頁以下）は注目に値するが、文言に反する。碓井・前掲注（27）69 頁以下のように、やはり効力要件とみるべきであろう。その他、村上裕章「解説（国地方係争処理委員会平成 13 年 7 月 24 日勧告）」地方自治判例百選〔第 4 版〕204 頁。

34) 地方分権推進委員会事務局（編）『地方分権推進委員会第 2 次勧告——分権型社会の創造』ぎょうせい（1997）99 頁、森・前掲 305 頁。

35) 公正・透明の原則からは、行政手続法の「申請に対する処分」の場合に準じて、国サイドには、審査基準の設定・公表（地方自治法 250 条の 2 第 1 項）、標準処理期間の設定・公表（ただし努力義務、同法 250 条の 3 第 1 項）、不同意の場合の理由の提示（同法 250 条の 4）が求められる。総務省自治税務局長通知「法定外普通税又は法定外目的税の新設又は変更に対する同意に係る処理基準及び留意事項等について」（平成 15 年 11 月 11 日）は、上記の審査基準に相当するものと考えられる。

り、(1) 国税または他の地方税と課税標準を同じくし、かつ、住民の負担が著しく過重となること、(2) 地方団体間における物の流通に重大な障害を与えること、(3) 国の経済施策に照らして適当ではないことという 3 点のいずれかの要件に該当する場合を除いて、総務大臣は同意しなければならない (地方税法 261 条各号、671 条各号、733 条各号)。言うまでもなく、冒頭で引用したシャープ勧告の趣旨を引き継いだ規定である<sup>36)</sup>。なお、総務大臣が同意を行う際には、地方財政審議会の意見を聴かなければならない (地方税法 260 条の 2、670 条の 2、732 条の 2)。

ただし、分権改革以降において、総務大臣が不同意の判断を下したのは、横浜市が新設しようとした「勝馬投票券発売税」について、(3)「国の経済政策に照らして適当でない」とした 1 件のみである。勝馬投票券発売税とは、日本中央競馬会 (JRA) に対し、市内の勝馬投票券の発売額から払戻金や国庫納付金の額を控除した額を課税標準として、これに 5% の税率を課すという内容の法定外普通税であった。総務大臣が懸念したのは、仮に JRA の施設が所在する地方団体すべてが同様の課税を行った場合には、公益目的のために財政資金を確保する基本的な仕組みを損なうことになるという点であった<sup>37)</sup>。

そして、総務大臣の当該不同意について、横浜市から国地方係争処理委員会になされた審査の申出 (地方自治法 250 条の 13 第 1 項)こそ、分権改革の目玉の 1 つとして新設された国地方係争処理委員会の初めての舞台であった。国地方係争処理委員会平成 13 年 7 月 24 日勧告判時 1765 号 26 頁は、勝馬投票券

---

36) なお、シャープ勧告は、「国の経済施策」という包括的なことは述べていないことに注意が必要である。確井・前掲注 (27) 71 頁。

37) 宗田・前掲 5 頁以下は、横浜市勝馬投票券発売税のほかに、三重県の産業廃棄物税 (平成 13 年度、目的税)、神奈川県 の臨時特例企業税 (平成 13 年度、普通税)、泉佐野市の空港連絡橋利用税 (平成 24 年度、普通税)、俱知安町の宿泊税 (平成 31 年度、目的税)、廿日市市の宮島訪問税 (令和 3 年度、普通税) に関する総務大臣の同意の理由について分析を行っている (かっこ内は総務大臣同意の年度)。

発売税は JRA が赤字の場合にも課されることから、国の財政資金の確保という施策に重要な負の影響を及ぼすおそれがあるか否かの検討が必要であるとしながらも、これらの点について地方税法が予定する形での協議がなされてこなかったと認められるので、総務大臣は横浜市となお協議を重ね、その結果を待つて再度判断を行うべきであるという内容の勧告を行った<sup>38)</sup>。

なお、総務大臣から法定外税の新設について同意を得たとしても、納税者から訴訟が提起された結果、裁判所によって効力が否認される可能性がある。前掲最判平成 25 年 3 月 21 日は、法人事業税の課税標準を計算する上で求められる繰越控除欠損金額に 100 分の 3 の税率で課税する神奈川県「臨時特例企業税」について、地方税法の定める欠損金の繰越控除の適用を一部遮断することをその趣旨・目的とするものであり、各事業年度の所得の金額の計算につき欠損金の繰越控除を実質的に一部排除する効果を生ずる内容のものであって、徳島市公安条例判決（最大判昭和 50 年 9 月 10 日刑集 29 卷 8 号 489 頁）の基準に照らすと、各事業年度間の所得の金額と欠損金額の平準化を図り法人の税負担をできるだけ均等化して公平な課税を行うという趣旨・目的から欠損金の繰越控除の必要な適用を定める地方税法の趣旨・目的に反するとともに、その効果を阻害する内容のものであって、違法・無効であると判断した<sup>39)</sup>。

### 3 法定外税の現状

法定外普通税の中では、原発の立地する道・県が課している核燃料税が有名

---

38) 結局、平成 16 年の 3 月に勝馬投票券発売税は廃止されて、協議も取り下げられた。

39) 確井・前掲注 (27) 71 頁は、神奈川県臨時特例企業税条例は、「第二事業税」に該当する可能性がある懸念していたところ、最高裁判決はその懸念が的中した形となった。前田・前掲 41 頁は、(3)「国の経済施策に照らして適当ではないこと」という要件の解釈として、法律で定められた非課税対象に対して課税する場合には制約が課せられると説く。

である。福井県核燃料税条例をみると、発電用原子炉の設置者に対し、①価額割として、発電用原子炉に挿入された核燃料の価額に 0.085 を乗じた額（同条例 2 条 5 号、5 条 1 号、7 条 1 項 1 号、8 条 1 項 1 号）、②出力割として、発電用原子炉の熱出力に対し、一課税期間につき 1,000kw 当たり 51,200 円を乗じた額（同条例 2 条 6 号、5 条 2 号、7 条 1 項 2 号、8 条 1 項 2 号）、③搬出促進割として、5 年を超えて貯蔵されている使用済燃料の重量に対し、一課税期間につき 1kg 当たり 375 円を乗じた額が課される（同条例 2 条 7 号、5 条 3 号、7 条 1 項 3 号、8 条 1 項 3 号）。核燃料税は、昭和 51 年に福井県が創設してから、原発が立地する道・県にとって重要な財源となっており<sup>40)</sup>、令和 2 年度における法定外税の税収全体の 7 割強を占める。

法定外目的税は今世紀に入ってから認められるようになった関係上、その数はまだ多くはない。比較的目立つのは産業廃棄物税であって、やはり令和 2 年度における法定外税の税収全体の約 1 割に上る。先駆けとなった三重県の産業廃棄物税は、事業者が県内の中間処理施設または最終処分場に産業廃棄物を搬入する行為に対し、1t 当たり 1,000 円を課するというものであって（三重県産業廃棄物税条例 4 条各号、7 条 1 項各号、9 条）、その用途は、産業廃棄物の発生抑制、循環的な利用、減量その他適正な処理に係る施策に要する費用に充てられる（同条例 19 条）。

その他には、山梨県富士河口湖町の遊漁税（釣り客 1 人当たり 1 日 200 円の課税）<sup>41)</sup> や岐阜県の乗鞍環境保全税（乗鞍鶴ヶ池駐車場へ進入する自動車の

---

40) 福井県においては、昭和 51 年度から令和 3 年度までの 48 年間の核燃料税の収入総額が 2447 億円に上るといふ。福井新聞 Online「福井県原発関連収入は 48 年間で 8640 億円 核燃料税、固定資産税、電源三法交付金 道路整備や学校改修など活用」（2023 年 2 月 18 日）<https://www.fukuishimbun.co.jp/articles/-/1728557>

41) もともとは合併前の河口湖町、勝山村、足和田村の 1 町 2 村で導入したものが、合併後の富士河口湖町に引き継がれた。令和 4 年度の税収は 9,280,800 円であり、環境保全のための貴重な財源となっていることが窺える。富士河口湖町ウェブサイト「遊漁税収入額の集計」[https://www.town.fujikawaguchiko.lg.jp/ka/info.php?if\\_id=2370](https://www.town.fujikawaguchiko.lg.jp/ka/info.php?if_id=2370)



運転者に500円の課税)のように、環境保全施策に充てる目的税が広く話題を集めている。他方で、豊島区の放置自転車等対策推進税(鉄道事業者に対し、前年度の旅客運送1人につき0.74円を課税)のように、駐輪場建設の目途が立ったことで廃止されたものがある<sup>42)</sup>。インバウンド需要を見越して次々に導入された宿泊税は、コロナ禍で「ひと休み」の状況にあるが、今後も全国の観光地で設けられていくことが予想される<sup>43)</sup>。

とはいえ、法定外税全体の税収は平成20年度で約447億円(地方税全体の0.11%)、平成29年度において約562億円(地方税全体の0.14%)、令和2年度において約597億円(地方税全体の0.15%)にとどまっており、着実に伸びをみせてはいるとはいえ、まだまだその割合は僅かである。

## IV 検討委員会答申の具体的検討

### 1 6つの論点

京都市においては、先述した宿泊税を導入する際に、①政策目的の達成の手段として、正当な課税といえるか、②課税客体を明確に定義し、公平な課税ができるか、③課税客体の担税力をどのように評価するか、④政策目的を達成するための財源が確保できるか、徴税費が割高とならないか、⑤その性質からみて、むしろ税以外の手段(負担金、手数料等)により負担を課すべきものではないか、⑥法定税目の内容または趣旨からみて不適切なものではないかという6つの論点について多角的な検討が行われた。今般の「空き家税」の導入に際

---

42) 税率は、平成16～20年度に見込まれる「放置自転車対策経費」から『鉄道事業者に求める負担額』を求め、その負担額を同じく平成16～20年度に見込まれる『乗車人員』で除して得られた値とされる。豊島区ウェブサイト「放置自転車等対策推進税(平成18年7月10日廃止)」。条例施行が平成17年4月1日、廃止は翌年7月10日である。

43) 宿泊税は、令和元年度決算では法定外税全体の1割超を占めていたところ、新型コロナウイルス感染症の影響で令和2年度の割合は大幅に減少した。

しても、検討委員会では、①～⑥の論点に即して詳細な議論が展開された。

これらの 6 つの論点には、法定外税を導入する際に考慮すべき項目が必要十分に挙げられており、今後、他の地方公共団体において同じように法定外税導入の検討を行う際にも応用の効く内容である。また、市民向けの情報提供として、「担税力……各人の経済的な負担能力。所得、財産、消費の大きさによって測られる。」といった説明が付されている点も高く評価される。

- 法定外税の検討に関する論点
- ① 政策目的の達成の手段として、正当な課税といえるか。
- ② 課税客体を明確に定義し、公平な課税ができるか。
- ③ 課税客体の担税力をどのように評価するか。
- ④ 政策目的を達成するための財源が確保できるか。徴税費が割高とならないか。
- ⑤ その性質からみて、むしろ税以外の手段（負担金、手数料等）により負担を課すべきものではないか。
- ⑥ 法定税目の内容または趣旨からみて不適切なものではないか。

検討委員会答申は、「負担を求める理由」を、(あ) 政策目的の達成と、(い) 特別の行政需要への対応へと整理したことで注目される<sup>44)</sup>。(い) 特別の行政需要への対応とは、つまるところ財源の確保を意味する。ただし、租税を課する最大の目的は財源の確保にあるので、(あ) は、「財源の確保以外の政策目的」の達成と言い換えることができよう。(あ) (い) という視点の軸は、本稿の分析においても有用と考えられる。

## 2 税以外の負担の検討 (論点⑤)

最初に行われたのは、論点⑤にかかる税以外の負担（料金、手数料、負担金、

---

44) 法定外税を政策的に活用する動きは、いわゆる環境税の構想において盛んに唱えられた。前田・前掲 41 頁。すなわち、環境税は、「誘導手段としての環境税」と「環境対策費用を原因者（受益者）に対してその発生原因（受益）の程度に応じて負担させるための目的税」という 2 つの側面を有している。

反則金、過料)の検討である。検討委員会答申は、冒頭で、「税は、受益者の範囲がかなり広範囲にわたり、しかも受益の程度が個別的に評価し難いため、その受益の限度を所得、財産、消費等の外形的基準により近似的に評価して、これに応じて負担を求めることが適当であると認められる場合に求められるものである」と位置付ける。

それに対して、「料金又は手数料については、排他原則が完全に働く公共サービスの対価たる性格を有する場合に、負担金制度については、受益の範囲が特定の集団に限定されており、その集団に属する個々の者ごとに受益又はもたらしている外部不経済の程度がかなり明確に評価しうる場合に、反則金や過料については、義務違反に対しての制裁手段として、それぞれ用いられるものである」とする。その上で、「今回は、受益の程度が評価し難いことから、税として負担を求めることが適当である」というのが、検討委員会答申の結論である<sup>45)</sup>。検討委員会委員長を務めた田中治も、「負担金制度は、受益者の範囲が特定され、その受益者ごとに受益または外部不経済の程度がかなり明確に評価しうることを必要とする」ところ、「非居住住宅の所有者と防犯、防災、各種公共施設整備等の間での受益の程度の把握は相当困難である」として、負担金等の手法を用いることは適切とはいえないとして、検討委員会答申とほぼ同様の意見を述べている<sup>46)</sup>。

しかし、この立論は少し急ぎ足の感が否めず、特に負担金の検討が不十分であるように思われる。負担金とは、地方自治法 224 条では「分担金」として規定されており、「数人又は普通地方公共団体の一部に対し利益のある事件に関し、その必要な費用に充てるため、当該事件により特に利益を受ける者から、その受益の限度において」徴収することが認められる金銭である<sup>47)</sup>。最判平

---

45) 検討委員会答申 5 頁以下。

46) 田中・前掲注 (2) 93 頁。

47) 金子・前掲 11 頁。租税と受益者負担との法論理的な相違点に着目した批判的検討として、

成 29 年 9 月 14 日判時 2359 号 3 頁は、その趣旨について、「普通地方公共団体が行う特定の事業や施設の設置等により、特定の者又は当該普通地方公共団体の一部に利益がもたらされる場合に、特にその利益を享受する者に対し、その者による受益を理由として、当該受益の限度で、当該事業等に要する費用を負担させることができることとし、もって当該利益を享受しない住民との間の負担の公平等を図るものである」とする。実定法上は、負担金として、受益者負担金、原因者負担金、損傷者負担金など様々なものが規定されているところ、負担を求める根拠は、社会的不公平の是正、負担の公平、不労所得、公共投資の財源確保など、多角的な様相を呈している<sup>48)</sup>。これだけ様々な根拠があるのならば、負担の公平や公共投資の財源確保を根拠として、非居住住宅の所有者に負担金を課す制度設計もあり得たのではないか。

検討委員会答申(田中説)は、負担金を課するためには、その前提として、受益と負担の間に明確な因果関係が見出だされなければならないという見解であると理解する。しかし、負担金を課するために本当にそこまで厳しい要件が求められるかについては、検討の余地がある。負担金の典型例として挙げられる下水道整備に伴う受益者負担金(都市計画法 75 条)は、下水道が整備されることによって利益を受ける土地の所有者等に対し、その建設費の一部として、土地の面積に応じた一度限りの負担金を課するという内容である。だが、下水道が整備されることで「利益を受ける」土地の所有者の範囲はそこまで特定されるといえるのか、1 人当たりの受益または外部不経済の程度を「かなり明確に評価しうる」のだろうか<sup>49)</sup>。下水道が接続された住宅に居住する者が下水

---

福家俊朗「受益者負担の論理と法的位相」法政論集 152 号 (1994) 1 頁。旧道路法と旧都市計画法における負担金制度に着目した歴史的検討として、三木義一『受益者負担制度の法的研究』信山社 (1995) 3 頁以下。

48) 板垣・前掲注 (10) 392 頁以下。

49) 北九州市では 1m<sup>2</sup>当たり 185 円 (北九州市上下水道局「受益者負担金とは、どのようなも

道によって第一次的に「利益を受ける者」なのだということは見やすいけれども、本当の受益者の範囲はさらに広く、流域の全住民であるととらえるべきとも思われるからである。むしろ、一定程度は、受益者の範囲を特定し、その受益または外部不経済の程度を明確に評価することが可能であろう。しかし、それが非居住住宅を維持するための公共インフラ（道路、上下水道、防災・防犯）の維持・管理に要する費用といかなる程度異なるかということ、その差異は相対的なものにすぎないように思われる。とはいえ、負担金制度は、近年の二地域居住における公共サービスの対価として度々議論の俎上に載せられながらも、やはり受益範囲等が不明確であるといった理由から正面からの採用例は見当たらないのが実状である<sup>50)</sup>。

また、受益と負担の間に一定程度の対応関係を見出して負担を求めるという意味では、目的税という手段も存在する<sup>51)</sup>。目的税は、①住民の必要とする特定の目的に充てる財源を確実に確保したい場合、②使途について受益または

---

のですか？」<https://www.city.kitakyushu.lg.jp/suidou/s00301040.html>）であるのに対して、さいたま市では単位負担区によって1㎡当たり73円～810円であるなど（さいたま市「下水道事業受益者負担金について」<https://www.city.saitama.jp/001/006/003/005/002/p003204.html>）、金額には市町村によって様々な幅がある。

- 50) 北海道倶知安町における検討として、難波悠「二地域居住における公共サービスの受益と負担について」日本不動産学会誌 32 巻 2 号（通巻 125 号）（2018）64 頁（67 頁）。商業用不動産であれば大阪の梅田駅北ヤード（うめきた地区）のような地域再生エリアマネジメント負担金（日本版 BID）の採用も考えられるところだが、当該制度は地域来訪者等利便増進活動に係るものであり、居住用不動産は対象外である（参照、地域再生法 17 条の 7 以下）。
- 51) 受益者負担ないし原因者負担の租税については、金子・前掲 19 頁。なお、財団法人自治総合センター『地方税における目的税のあり方に関する調査研究委員会報告書』（1989）は、受益者等の範囲が明確に限定されている場合には受益者負担金が適当であるのに対し、受益者等の範囲がかなり広範囲にわたり、受益等の程度が評価をし難い場合には目的税によって負担を求めることが適当であるとしているが、境界事例における判別はかなり困難であろう。森・前掲 282 頁、前田・前掲 41 頁以下も参照。

原因関係のある者を納税者とすることにより納税者の負担意識を明確にしたい場合などに採用する意味があるとされる。他方、①道路特定財源で問題とされたように財政硬直化が起きやすいこと、②法定された目的税については、法定事項以外の新たな政策を展開しようとするときに支障となるというマイナス面が指摘されている<sup>52)</sup>。

目的税の場合に要求される受益と負担の対応関係は、負担金の場合よりも緊密である必要があるのか、反対に希薄でも構わないのか、検討委員会答申は述べるところがない。ただし、検討委員会答申では法定外普通税として「空き家税」創設を提言していることもあり、負担金と目的税の差異という興味深い論点については、これ以上深掘りしていない。「空き家税」を法定外目的税として設計するとこの論点に突き当たることから、目的税という選択肢を注意深く排除したのであろうか<sup>53)</sup>。

### 3 負担を求める理由 (論点①)

続いて、検討委員会答申は、最も重要な「負担を求める理由」について言及する。論点①の「政策目的の達成の手段として、正当な課税といえるか。」に対応すると考えてよいだろう。先述のとおり、検討委員会答申は、負担を求める理由を、(あ)政策目的の達成と (い) 特別の行政需要への対応へと分けて

---

52) 森・前掲 283 頁以下、確井・前掲注 (27) 36 頁以下。

53) なお、検討委員会委員長の田中治は、分権改革以前の論稿において、「およそ租税は、住民全体に利益の及ぶ公共的経費を賄うために賦課徴収され、このような租税の公共的性格ゆえに、一般財源であることを基本とするものである」と述べた上で、「目的税の存在が正当化されるためには、支出を特定することが不可欠であって、それによって実現されるべき国民や住民の権利、利益が明確に存在すること等、そのための具体的、積極的根拠が必要である」として、「原則論の段階においては、法定外目的税はなお消極に位置づけられなければならないであろう」としていた。浅沼潤三郎ほか (編)『地方自治大系 3』嵯峨野書院 (1995) 177 頁以下 (田中治)。

いるので、少し順番を入れ替えて検討する。

また、もともと検討委員会に対する諮問事項の内容は、「セカンドハウス所有者等への適正な負担の在り方」であった。しかし、肝心の「セカンドハウス」については、法令等に特段の定義が置かれていないことに注意が必要である。

この点、検討委員会答申は、「検討の対象とする「セカンドハウス等」とは、生活の本拠以外に所有されている住宅を指すものとして議論を進める」とした上で、答申の表題において、「非居住住宅」を検討の対象としたと述べている<sup>54)</sup>。その背後には、富裕層が持つ別荘やセカンドハウスのみを問題の対象とするのではなく、より広範な問題意識の下で課題を設定したという考えがある<sup>55)</sup>。空き家の放置による住民の生活やまちづくりへの影響を何とかしたいというのが関心の軸であり、別荘やセカンドハウスはその一部に過ぎないということであろう。

### (1) 特別の行政需要への対応——財源の確保

租税の本来の目的からすれば、財源の確保が至上命題であるはずであって、(い) 特別の行政需要への対応がそれに当たる。検討委員会答申は、先行して導入された「宿泊税」や、熱海市の「別荘等所有税」を例に挙げた上で、「京都市の「宿泊税」は、国際文化観光都市としての魅力を高め、および観光の振興を図る施策に要する費用に充てるために導入された税である」とする。この手の財源確保について京都市が頭を悩ませているのは、社寺の鑑賞行為に対して課税するという内容の文化観光施設税（昭和 31 年）<sup>56)</sup>、古都保存協力税（昭

---

54) 検討委員会答申 6 頁。

55) 田中・前掲注 (2) 92 頁。

56) 第一次条例が昭和 31 年から 39 年まで 7 年半の時限立法であり、第二次条例が昭和 39 年から 44 年まで 5 年間の時限立法であった。第二次条例の施行の際、市長が今後の延長は行わない旨言明していたことから、古都保存協力税を設けた際に議論を呼んだ。石田・前掲 17 頁。

和 58 年) の時代から連綿と続く問題である<sup>57)</sup>。

検討委員会答申は、「住宅が存在することによる防災・防犯、ごみ処理、道路や橋りょう、水道、下水道などの公共施設整備、地域コミュニティに関する行政需要は、生活の本拠以外に所有されている住宅であっても発生しているが、その受益に見合った負担となっているとは言い難い。」として、応益負担の視点から、空き家まわりの生活インフラを維持・管理するための行政コストが無視できない状況にあるとする。その例として、「道路等の公共施設については、生活の本拠以外に所有されている住宅が所在する地域においても整備を行う必要があるが、こうした公共施設整備に必要となる費用を、生活の本拠以外に所有されている住宅の所有者が十分に負担していると言える状況とはなっていない」という。有名な山梨県旧高根町簡易水道条例にも通ずる発想であり<sup>58)</sup>、

---

57) 古都保存協力税条例については、特別徴収義務者とされた社寺等から条例の無効等確認訴訟が提起されたところ、京都地判昭和 59 年 3 月 30 日判時 1115 号 51 頁は、当該条例は効力要件である(当時の)自治大臣の許可(講学上の「認可」)を得ていないから、具体的な権利義務ないし法律上の利益に変動を及ぼすものとはいえず、抗告訴訟の対象となる「処分」に当たらないとして、訴えを却下した。阿部泰隆『行政訴訟改革論』有斐閣(1993)407 頁以下。こうした反発もあり、古都保存協力税はわずか 3 年で廃止された。

58) 山梨県旧高根町(現在の北杜市)は、簡易水道事業条例を制定して、別荘居住者と一般住民との間で、水道の基本料金に最大 3.57 倍の差を設けた。別荘居住者は夏の間の 1～2 か月間しか同町に住んでおらず、別荘の区域に簡易水道を引いて維持・管理するためにかかる応分の費用を負担してもらおうという趣旨である。ただし、最判平成 18 年 7 月 14 日民集 60 巻 6 号 2369 頁は、別荘居住者という「住民」そのものではないが「住民に準ずる地位にある者」についても公の施設の平等取扱原則(地方自治法 244 条 3 項)は及ぶのであって、「当該公の施設の性質やこれらの者と当該普通地方公共団体との結び付きの程度等に照らし合理的な理由なく差別的取扱いをすること」は禁じられるとして、最大 3.57 倍の格差を設定したことは違法であるとした。

他方で、群馬県長野原町のように別異の取扱いを継続している事例もみられる。同町では、別荘用・リゾートマンション用の簡易水道料金について、基本料金(20㎡当たり)が一般家庭用(1,000 円)の 2.4 倍となる 2,400 円、超過料金(1㎡当たり)が一般家庭用(60



他地域で住民登録を行っておりセカンドハウスが立地する市町村には住民税等を納めていない「住民に準ずる地位にある者」についても、道路や上下水道、防災・防犯、ごみ処理など、公共インフラを維持・管理するための相応の負担を求めたいという思考である。ただし、水道料金を引き上げるという手法は、別荘地のように当該地域への水道供給のために独自の設備投資を要するような場合に限られるようにも思われるので、町中の別荘・セカンドハウスに対しても同様の料金上げが可能であるかについては、議論が必要であろう<sup>59)</sup>。

そればかりでなく、空き家の増加に伴う事情として、「生活の本拠以外に所有されている住宅が増えることにより、防災上、防犯上または生活環境もしくは景観の保全上多くの問題を生じさせ、さらには地域コミュニティの活力を低下させる原因の1つにもなっている」ことが挙げられている。防災・防犯、生活環境の保全、さらには景観の保全のために要する社会的な費用は、広い意味では公共インフラの維持・管理費用と軌を一にするテーマであって、その財源の確保が問題となることに異論はないだろう。

こうした「現在および将来の社会的費用の低減を図りつつ、その経費に係る財源を確保するためにも、生活の本拠以外の住宅を所有している者に、社会的費用の発生の原因者として新たな負担を求めることも考えられる」というのが、検討委員会答申が打ち出した方向性である<sup>60)</sup>。

ただし、検討委員会答申が、旧高根町簡易水道条例や熱海市の「別荘税」と

---

円)の1.67倍となる100円に設定している。なお、嬌恋村の別荘地に対し長野原町が水道水を供給する浅間上水道(平成31年度より「浅間高原水道」へと改称)の基本料金(20㎡当たり)は、簡易水道の一般家庭用の料金の6倍の6,000円にも上る(浅間高原水道給水条例26条)。難波・前掲68頁。

59) 水道の場合、メーターによって使用量は明確に把握できるので、料金計算に際して、使用量が極端に少ない契約者の基本料金・従量制料金を割り増しにすれば、別荘・セカンドハウス居住者に多くの負担を求めることは(技術的には)難しくはない。

60) 検討委員会答申7頁。

は異なって、セカンドハウスを有する余力のある富裕層にある種の奢侈税として課税するという主張を——おそらく意図的に——避けている点は興味深い。いきなり結論として、「こうした生活の本拠以外の住宅 [= 非居住住宅] を所有していることについて、一定の担税力を見出すことができるものと考えられる」と述べるにとどまっているのである<sup>61)</sup>。

すぐ後で説明するように、「空き家税」は居住用以外の用に供されている家屋（非居住住宅）一般に対しまねく課税するという性格を有するためと考えられるが、それがセカンドハウスであれ投資用物件であれ、はたまた相続した家屋であれ、非居住住宅を売却せず<sup>62)</sup>に保有できている時点で、生活に相当の余力があるはずであって、その余力に担税力を見出すという立論もあり得たのではなからうか。

## (2) 政策目的の達成——誘導目的を前面に押し出す

「空き家税」の導入に当たり最も際立つのは、(あ) 政策目的の達成を前面に押し出している点である。政策目的の達成のために課税という手段を用いることは、(負の) 誘導施策に属する誘導行政の作用に分類される。検討委員会答申は、先述した「産業廃棄物税」や豊島区の「狭小住戸集合住宅税」を例に挙げて、とりわけ後者は、「住宅ストックに占める単身世帯向けの狭小集合住宅の比率が他の特別区等と比較しても極めて高く、住宅ストックのバランスが失われているため、バランスを早急に回復する必要があるとの認識の下、ゆとりある住宅及び住環境を実現するために導入された税である」とされる<sup>62)</sup>。

京都市の直面する具体的な課題については、「若年・子育て層を中心に、市内に居住を希望する者が住宅を購入できず、市外に流出しているケースがある

---

61) 検討委員会答申 6 頁。

62) 検討委員会答申 6 頁。

が、市街地面積の限られた京都において、非居住住宅の存在が、潜在的な住宅供給の可能性を狭めている。」とした上で、「非居住住宅への居住を促進することにより人口の減少に歯止めをかけるとともに、土地及び建物の有効活用を誘導し、持続可能なまちづくりに資するため、生活の本拠以外の住宅を所有している者に新たな負担を求めることが考えられる」とする<sup>63)</sup>。有り体にいえば、非居住住宅を保有している者は「空き家税」の負担を背負うか、あるいは売却・賃貸に付すことで入居者を募るか（場合によっては取り壊すか）、いずれかを選択せよということである。市町村レベルで法定外税を創設する際に、ここまで政策誘導の目的を前面に押し出したケースは珍しい。

その意図は、上記箇所に続く、「非居住住宅に負担を求めることによる効果」と題した部分でより鮮明になる。すなわち、「非居住住宅に新たに税による負担を求めることによる、財源確保以外の効果としては、まず、住宅供給が促進され、住宅の購入又は賃借を希望する者にとって、多様な住宅からの選択が可能となる」というのである<sup>64)</sup>。

検討委員会答申は、そればかりでなく、就労人口の増加による個人市民税の税収が確保され、地方交付税算定にプラスの影響を及ぼすこと、消費活動の活発化による税収および地方消費税交付金の増加が見込まれること、居住者が地域の活動に参加することで地域の自治力・自立力が向上することなどを「空き家税」の効果として掲げている。ただし、これらは（特に若年）人口の増加によってもたらされる一般的なメリットであって、付加的な理由付けにとどまる。さらに、空き家の発生が抑制されることによる防災・防犯、生活環境および地域コミュニティに係る社会的費用の低減、空き家が地域住民の交流スペースや芸術家の制作・発表の場といった「まちづくりの資源や事業活動の場」として

---

63) 検討委員会答申 6 頁以下。

64) 検討委員会答申 7 頁。

活用され得る可能性については<sup>65)</sup>、従来の空き家施策の延長線上に位置付けられるものであろう。

## 4 負担を求める対象 (論点②)

### (1) 納税義務者

「課税客体を明確に定義し、公平な課税ができるか。」という、論点②に係る検討へと移る。検討委員会答申は、上記の理由から、「課税対象は、いわゆる富裕者層が所有する別荘や週末等に滞在するために所有するセカンドハウス、相続により取得し、年数回管理のために利用する空き家などの専ら居住の用に供する者のない住宅 (非居住住宅) の所有とし、納税義務者はその所有者とすることが望ましい」とする。「専ら居住の用に供する者のない住宅」についての判断は、「住民票の有無にかかわらず、居住実態の有無により行うことが考えられる」とされている<sup>66)</sup>。

### (2) 課税免除について

ただし、「負担を求める理由や担税力、公益性の観点から負担を求めないことが望ましい者については、課税を免除すべきである」とされる。具体的には、

- (1) 固定資産評価額や固定資産税額などの資産価値を表す額が一定以下のもの (固定資産評価額 (家屋) が 20 万円未満のもの等)
- (2) 事業用に使用している又は使用を予定しているもの
- (3) 「京都市京町家の保全及び継承に関する条例」(京町家条例) における京町家
- (4) 賃貸又は売却を予定しているもの (※ただし、課税逃れ防止など公平性の観点から、一定期間 (1 年程度) を経過しても契約に至らなかった場合は免除しない)
- (5) 固定資産税において非課税又は課税免除とされているもの

---

65) 検討委員会答申 7 頁。

66) 検討委員会答申 8 頁。

が掲げられている<sup>67)</sup>。なお、課税免除とは、固定資産税などにおいて、地方団体に対し、「公益上その他の事由に因り課税を不適当とする場合においては、課税をしない」という判断を認めたものを指し（地方税法6条1項）、地方団体による非課税というべきものである<sup>68)</sup>。

特に(1)の課税免除事由から、「空き家税」が事実上、固定資産税の上乗せ課税ないし不均一課税（複数者の間で税負担に差を生じさせる手法）の性格を有することが明らかとなる。不均一課税には、(i)「公益上その他の事由に因り必要がある場合」に負担軽減を行う類型（地方税法6条2項）と(ii)「一部に対して特に利益がある事件」に関して税負担を増加させる類型（同法7条）とが存在する<sup>69)</sup>。「空き家税」の場合は(ii)ということになりそうであるが、実務的には、一部に対して利益があるという「一部」とは、道路の整備や下水道の新設など、一部の地域が他の地域に比べて特に利益を享受する場合を指すものと解されており、この解釈で行くと、点在する空き家の保有を理由に負担を求める場合は当てはまらないようにも思われる。むろん、(i)の視点に立ち、

---

67) 検討委員会答申8頁。

68) 碓井・前掲注(27)51頁以下、沼尾波子「固定資産税の不均一課税、減免に関する一考察」地方税73巻11号(2022)2頁(3頁)。

69) 首藤重幸「不均一課税・超過課税の法的課題」日税研論集46号(2001)47頁(51頁以下)、碓井・前掲注(27)52頁以下、沼尾・前掲4頁以下。

昭和51年、東京都は、新財源構想研究会の報告を受けて、固定資産税に関し、事業用の土地、資産、償却資産については1.7%の超過課税を行うとともに、住宅用の土地・家屋については、従来どおりの1.4%の税率による不均一課税・超過課税の検討を行った。これに対して、自治省は、税務局長通達「固定資産税による不均一な課税について」（行実昭和51年5月26日自治固第48号）を發し、固定資産税は物税であるという性格から、所有者（個人/法人）、種類、課税標準額の大小などによって税負担に差異を設けることは法の予定するところではないとした。首藤・前掲61頁以下は、昭和48年・49年に行われた小規模住宅用地の特例と行実昭和51年5月26日の内容は相互に矛盾すると批判する。

公益上の事由から負担の軽減を求める特例を設けることは全く妨げられず、この意味では、不均一課税と理解したところで、課税免除と性格が異なるものではない。

ただし、詳細については、答申という性格上、詰められていない部分も少なくない。たとえば、(4) について、「賃貸・売却を予定しているもの」の期間をどの程度とするか、相続財産で処分が決まっていないものについて一定期間徴収を猶予するか、それとも申請により一定期間免除とするかなどについては、「今後京都市において検討されたい」とされている(実際の「空き家税」の詳細は、→V)<sup>70)</sup>。また、後述するように、(2) については、総務大臣との協議の中で、地方財政審議会から、いかなる家屋が「事業用に使用している」に該当するかについて納税者に対し明確にすべきという指摘を受けることとなった<sup>71)</sup>。

京町家についていうと、そのすべてを課税免除の対象とするのではなく、「例えば、京町家条例に規定する「京町家保全重点取組地区」内の京町家や「重要京町家」に指定された京町家などに対象を限定することも考えられる」としている<sup>72)</sup>。課税免除の対象が無制約に拡大することを懸念してのことと思われる。

### (3) 課税対象地域

課税対象地域について、検討委員会答申は、「対象となる地域を市街化区域

---

70) 検討委員会答申 9 頁。

71) 谷・前掲 71 頁。なお、通常の市町村であれば住宅宿泊事業法上の民泊物件についても「事業用に使用している……もの」に該当するだろう。石井くるみ「既存住宅の民泊活用に関する法制度——規制緩和と課題」都市住宅学 108 号 (2020 年) 52 頁。ただし、京都市の場合は、前掲注 (6) で述べたように、住宅宿泊事業法上の民泊を禁止している。

72) 検討委員会答申 9 頁。その他にも、「府市登録文化財」や「景観重要建造物」などの歴史的建造物をはじめ、上記以外に課税免除を設けるかについては、「今後京都市において検討されたい」としている。

に限定してはどうか」というスタンスをとる。すなわち、負担を求める理由を（あ）政策目的の達成と（い）特別の行政需要への対応（財源の確保）とするのであれば、「市街化調整区域については市街化を抑制するために設けられていることから、市街化区域外に負担を求めることは妥当ではない」というのである<sup>73)</sup>。

しかし、（い）特別の行政需要への対応という観点からは、市街化調整区域においても空き家まわりの生活インフラを維持・管理するための行政コストの増大は問題となり得るのであり、少し説明を補うべきであったと思われる。他方で、（あ）政策目的の達成という観点からは、確かに市街化調整区域においては原則として自己の居住用住宅しか建築が認められず、賃貸・売却を通じた住宅の流通は本来予定されていないため、「空き家税」の課税対象地域から除外するという結論は適切であろう。

これについては、「市街化区域外の地域の過疎化の原因は別にあり、負担を求めたとしても居住促進につながるとは考えにくい」のであって、「むしろ市街化区域外の地域には、新たな税の税収を活用した施策により居住を促進していくことが望ましい」とされている<sup>74)</sup>。

#### (4) 課税捕捉

前述したとおり、京都市における実際の非居住住宅は約64万件というデータが弾き出されているところ、市街化区域外を課税対象地域から除外するといった操作を加えると、「空き家税」の課税対象件数は、「約1.7万件となると想定される」という<sup>75)</sup>。

実際の課税捕捉の方法については、以下のような手順が示されている。①固

---

73) 検討委員会答申9頁。

74) 検討委員会答申9頁。京都市の郊外にある旧京北町の区域は過疎地域に指定されている。

75) 検討委員会答申9頁。

定資産税データから、家屋所在地に住民票が置かれていない住宅を抽出し、②そのうち、課税免除の対象となるものを除外した上で、③そのようにして得られたデータを地図データの上にプロットし、家屋所在地と家屋所有者住所が同一住所を示すかを判定し、同一住所のものを除外する。このようにして抽出したものについて、④課税要件を満たすかを確認するための照会文書を送付し、⑤その回答において明確に課税対象かどうかの判定ができたもの以外については、現地調査により居住の有無を判定する。⑥必要に応じて追加調査を行い、⑤および追加調査で把握した内容を踏まえ、課税対象となる地域を特定する<sup>76)</sup>。

課税対象を捕捉するに当たっては、「公平性の観点から確実に調査を行い、的確に課税対象を把握することとあわせ、効率的な事務執行を心掛けて」いくべきことが求められる<sup>77)</sup>。

## 5 固定資産税との比較

### (1) 固定資産税の概観

ここで、「空き家税」と良く似た法定・普通税である固定資産税について、簡単な比較を行う。「空き家税」を導入した背景として、市内に物件を保有しながら実際には使っていない者の増加に対処する必要が高まっていることが指摘されている。土地・家屋といった物件に対する税目としては、まず、地方税法に記載された固定資産税が候補に挙がる。

固定資産とは、土地、家屋および償却資産の総称であり（地方税法 341 条 1 号）、固定資産税は、当該固定資産が所在する市町村がその所有者に対して課する法定・普通税である（地方税法 342 条 1 項・343 条 1 項<sup>78)</sup>）。土地ないし

---

76) 検討委員会答申 9 頁。

77) 検討委員会答申 9 頁。

78) 金子・前掲 769 頁以下、碓井・前掲注 (27) 161 頁以下、172 頁以下。



家屋に係る固定資産税の課税標準は、基準年度に係る賦課期日において、土地課税台帳等ないし家屋課税台帳等に登録された価格であって（地方税法 349 条）、これに税率をかけることによって、具体的な税額が求められる。標準税率は 1.4%とされているところ（地方税法 350 条 1 項）、超過課税が認められている（同条 2 項の手続的制約も参照<sup>79)</sup>。

令和元年度における京都市の固定資産税の税収は 1072 億円であり、市税収入の 35.1%を占める。同年度の税収は個人市民税の 1174 億円（38.4%）に次ぐ二番目であり、法人市民税が 342 億円（11.2%）、都市計画税が 238 億円（7.8%）、たばこ税が 91 億円（3.0%）、事業所税が 75 億円（2.5%）であるのと比較しても圧倒的な割合である。宿泊税などは 42 億円であり、市の税収全体の 1.4%に過ぎない（それでも、観光都市だけあって、他都市に比べればかなりの割合である）。

## (2) 小規模住宅用地の特例と空家特措法による解除

住宅政策上の見地から、昭和 48 年の法改正によって、小規模住宅用地については、課税標準が 6 分の 1 に引き下げられている（地方税法 349 条の 3 の 2 第 2 項<sup>80)</sup>。しかし、老朽化した家屋を除却せずに放置する一因ともなっていたことから、平成 26 年の空家特措法制定に合わせて行われた地方税法の改正によって、空家特措法上の「特定空家」として市区町村長の勧告の対象となった家屋については、小規模住宅用地の 6 分の 1 特例を外すこととされた<sup>81)</sup>。

---

79) 市町村が 1.7%を超える税率で固定資産税を課税する場合で、一の納税義務者に係る固定資産税の課税標準の額が市町村のその総額の 3 分の 2 を超える場合については、かつては自治大臣への事前届出を要し、税率について修正指示が定められていた。分権改革によって当該諸規定は廃止されて、市町村議会は、納税義務者の意見をきかなければならない（意見申出）こととされた（地方税法 350 条 2 項）。改正の経緯について、首藤・前掲 49 頁以下、碓井・前掲注（27）163 頁。

80) 碓井・前掲注（27）183 頁以下。

81) 金子・前掲 788 頁。

すでに京都市では、令和 2 年の課税から、固定資産税に係る住宅用地特例の適正化が進められており、①建築物の主要構造部（屋根、外壁、基礎等）に管理不全状態がある家屋であって、②今後、人の居住の用に供される見込みがないと認められる家屋については、「居住の用に供するために必要な管理を怠っている場合」に該当するものとして、市の独自の施策として、住宅用地特例を解除することとしていた。

この動きは令和 5 年の空家特措法・地方税法改正でさらに進められており、特定空家化を未然に防止するために、放置すれば特定空家になるおそれのある管理不全空家については、市区町村長からその所有者に対して管理指針に即した措置を指導・勧告しうるものとした上で（改正空家特措法 13 条 1 項、2 項）、勧告を受けた管理不全空家は、固定資産税の住宅用地特例を解除することとしたのである（地方税法 349 条の 3 の 2 第 1 項）。

### （3）固定資産税の課題

「京都市税務統計書」によると、令和元年度の京都市の 1 人当たり市税収入は 208,353 円であり、指定都市平均の 215,504 円と比較しても遜色ない数字である。その内訳は個人市民税が 80,102 円、法人市民税が 23,349 円、固定資産税が 73,120 円、その他が 31,782 円となっており、政令指定都市の平均（個人市民税 87,941 円、法人市民税 21,922 円、固定資産税 76,107 円、その他 29,534 円）とほぼ同一の水準にある。大阪市（個人市民税 77,367 円、法人市民税 54,720 円、固定資産税 107,800 円、その他 43,345 円）と比べると法人市民税や固定資産税の税収が少ないけれども、仙台市、神戸市、福岡市とほとんど同じ数字であって、むしろ特色は薄いように感じられる。

これらの数字を前提とすると、固定資産税の税率を上げることは、——住宅市場を冷え込ませることに繋がりがかねないという懸念を除けば——すぐに思いつく税収増の方策である。地方税法では、1.4%の標準税率に対して、その 1.5 倍の制限税率が定められていたが、この制限税率は平成 15 年度に廃止されて

おり、現在、市町村の判断で超過課税を行うことに法律上の支障はない<sup>82)</sup>。

しかし、全国的にみても、固定資産税の超過課税は、あまり本腰を入れて行われていない現状にある。よほど強力な支持を得た首長が明確な政策ビジョンを打ち出して、強力なリーダーシップで実現しない限り、超過課税を打ち出すのは難しい。有権者である住民の強い反発が容易に予想されるからである。税率の設定について地方サイドにキャスティング・ボードが渡されるほどに、首長が高い税率の設定を打ち出せないことになるというのも、皮肉というほかない<sup>83)</sup>。むしろ、国サイドで税率の範囲を狭く設定した方が、地方サイドは増税の責任を取らなくて済むので、スムーズに増税を実現できるのではなかろうか。

ともかく、空家特措法における固定資産税の負担を増やす誘導方法は、すでに「特定空家」となっており周囲の通行人に危険を及ぼしかねないとか、管理不全状態が進んでおり放置すれば「特定空家」になりかねないといった、限られた家屋にしか適用されないというネックがある。現在「ただ人が住んでいない」というだけであって、管理は行き届いており、周囲に危険をもたらす危険性がほとんどない家屋については、固定資産税を用いる方法は使えないのである<sup>84)</sup>。そのような中で、京都市の「空き家税」は、現在「ただ人が住んでいない」

---

82) これとは逆に、標準税率を下回る税率を採用すると、「学校その他の文教施設、保育所その他の厚生施設、消防施設、道路、河川、港湾その他の土木施設等の公共施設又は公用施設の建設事業費……及び公共用若しくは公用に供する土地又はその代替地としてあらかじめ取得する土地の購入費……の財源とする場合」について地方債を起債する場合に総務大臣・都道府県知事の許可を受けなければならない（地方財政法5条5号、地方税法5条の4第4項）ことになるなど、財政上極めて大きな制約を受ける。

83) 確井・前掲注(27) 281頁。

84) 「固定資産税の住宅用地特例に関する質問主意書」（衆議院平成27年9月16日提出質問第440号（提出者：宮崎岳志））では、「空き家問題を解決するため、現に人が居住している住宅以外の空き家については、「空家等対策の推進に関する特別措置法」に基づく「特定空家等」に限らず、すべてを固定資産税の住宅用地特例の対象から外して本来の

という状態の住宅（非居住住宅）の所有者に課税するという点で、空家特措法の方法とは区別されるものであり、注目に値する。

## 6 負担の求め方（主に論点③）

### (1) 論点

「空き家税」において最も注目される「負担の求め方」について、検討委員会答申は、「課題解決のための効果が認められ、かつ公平性のあるものにしていく必要がある」とした上で、「垂直的公平」(所得や財産、消費の大きさによって測られる担税力の大きい者に、より大きな負担を求めるべきという考え方)と、「水平的公平」(担税力が同等の人に等しい負担を求めるという考え方)の考え方に基づいて、①資産価値を示すものを基に税額を算出すべきか、②立地条件を反映させるべきかという論点を示す<sup>85)</sup>。先述した(あ)政策目的の達成と(い)特別の行政需要への対応(財源の確保)という負担の根拠論とも関

---

課税標準額を適用すべきだと考えるが、政府の見解を示されたい。」という質問に対し、麻生太郎国務大臣は、「〔地方税法第 349 条の 3 の 2 の規定における住宅用地の認定について〕(平成 9 年 4 月 1 日付け自治固第 13 号自治省税務局固定資産税課長通知)において、「賦課期日において現に人が居住していない家屋については、当該家屋が構造上住宅と認められ、かつ、当該家屋……が居住以外の用に供されるものではないと認められる場合には、住宅とする。ただし、賦課期日における当該家屋の使用若しくは管理の状況又は所有者等の状況等から客観的にみて、当該家屋について、構造上住宅と認められない状況にある場合、使用の見込みはなく取壊しを予定している場合又は居住の用に供するために必要な管理を怠っている場合等で今後人の居住の用に供される見込みがないと認められる場合には、住宅には該当しないものである」と通知しているところである。」と答弁するにとどまっている。

85) 検討委員会答申 10 頁。租税公平主義については、金子・前掲 88 頁以下。同書 90 頁が述べるように、「租税制度は、公平や中立性の要請に適合するのみではなく、同時に効率 (efficiency) および簡素 (simplicity) の要請にも適合しなければならない」。そして、「公平と効率が両立する場合には問題はないが、この両者は、しばしばトレード・オフの関係に立つ。……原則としては公平を優先させるべき」と思われる。

係づけながら、分析してみたい。

まず、①資産価値を示すものを基に税額を算出すべきかという点について、肯定説と否定説が呈示されている。(a) 肯定説は、一種の財産税として担税力に見合った負担を求めていくという考え方であり、固定資産税のように固定資産評価額といった資産価値を表すものを基に税額を算出することになる(固定資産税額そのものを基に税額を算出する場合も同じである)。検討委員会答申は、肯定説のメリットについて、「非居住住宅に負担を求めることで、非居住住宅の利活用を促進するという意味では、土地及び建物の有効活用を促進するという負担を求める理由(目的)との整合性が一定[程度——筆者注]図れるとともに、担税力に見合った負担を求めることができる」と整理している<sup>86)</sup>。

これに対し、(b) 否定説は、資産価値にかかわらず、一律に対象地域内の土地・家屋の有効活用を促進していくという考え方から提唱されるものであり、熱海市の「別荘等所有税」のように、家屋の床面積を基に税額を算出することにしたり、すべての住宅について一定の金額の税を課することが考えられる。検討委員会答申は、否定説について、「より多くの人の居住を促進できるようにするという観点から、負担を求める理由(目的)との整合性がより高い」というメリットを挙げる一方で、「担税力に見合った負担を求めることが困難となる」というデメリットを指摘している<sup>87)</sup>。

次に、②立地条件を反映させるべきかという点については、検討委員会答申は、「よりよい立地に所在するものに、より大きな負担を求めていくことで、負担の公平性が図れるとともに、非居住住宅のより適切な利活用の促進につながる」とするところ<sup>88)</sup>、これはやや結論ありきのように思われる。「例えば資

---

86) 検討委員会答申 10 頁。

87) 検討委員会答申 10 頁。他方で、熱海市別荘等所有税については、床面積に応じて課税するという性格から、大きな物件を購入することができるだけ担税力が高いという見方も可能である。難波・前掲 66 頁。

88) 検討委員会答申 10 頁。

産価値を家屋の固定資産評価額等とする場合、対象となる家屋の立地する場所が考慮されず、同一の家屋〔同一の固定資産評価額の家屋という趣旨か——筆者注〕であればどの場所に所在していても同じ負担となる」ことが問題であるというが、固定資産評価額が同じであるのならばその時点で立地条件が反映されているはずであり、同一の固定資産評価額の家屋にさらに立地条件を反映させるとなると、立地条件を二重に考慮することにならないか。

ともかく、検討委員会答申は、立地条件としての土地の価値を税額に反映させる方法としては、(イ) 土地の固定資産評価額を基に算出した額を加える方法と、(ロ) 地価公示額を基にした係数を用いる方法を提示している。(イ) は、当該住宅の敷地となっている土地の資産価値を一定程度詳細に反映できるというメリットがある反面、現在の固定資産税の課税事務にかんがみると、土地と家屋の固定資産税データは別に管理して処理されている関係から、特に戸建て住宅においては家屋の敷地がどの敷地かを紐づけして管理していないものが多く存在すること、家屋に加えて土地の評価額が確定しなければ税額の算定ができないことなど、課税事務が煩雑になるデメリットが指摘されている<sup>89)</sup>。

これに対して、(ロ) は、課税事務が簡素化されるメリットがある反面、「個別の土地の状況に応じた税額の算出ができないことになり、納税者の理解がどこまで得られるかが課題となる」と、検討委員会答申は述べている<sup>90)</sup>。

## (2) 税額の算出方法の案

以上の場合分けを基に、検討委員会は方法として【案 1】、【案 2】、【案 3】という 3 つの案を挙げて、相互に比較検討を行っている。【案 1】は、①の論点における (a) をベースに、「資産価値を表す額に税率を乗じた額を課税」す

---

89) 検討委員会答申 11 頁。

90) 検討委員会答申 11 頁。

<表 1> 想定される事例ごとの個別の負担額

事例	所在地	物件概要	固定資産税等額	想定される負担額の試算		
				【案 1】資産価値を表す額に税率を乗じた額を課税	【案 2】家屋の固定資産評価額で階層に分け、この階層ごとに累進させた一定の金額を課税	【案 3】床面積 1㎡当たりの金額を課税
1	田の字地区の高層分譲マンション最上階を別荘目的で所有	中京区 ○分譲マンション ○築約 5 年 ○最上階 ○床面積約 100 ㎡	約 35 万円 〔家屋約 25 万円 土地約 10 万円〕	約 40 万円	43 万円	約 6.5 万円
2	京都駅近くのワンルームマンションをセカンドハウス目的で所有	下京区 ○分譲マンション ○築約 10 年 ○4 階 ○床面積約 30 ㎡	約 5.1 万円 〔家屋約 4.5 万円 土地約 0.6 万円〕	約 4.5 万円	6.1 万円	約 2 万円
3	郊外の分譲マンションを思った価格で売却に至らず所有	伏見区 ○分譲マンション ○築約 40 年 ○1 階 ○床面積約 60 ㎡	約 5 万円 〔家屋約 4.5 万円 土地約 0.5 万円〕	約 3.3 万円	6.1 万円	約 4 万円
4	嵯峨・嵐山に別荘を所有	右京区 ○戸建て ○築約 50 年 ○床面積約 300 ㎡	約 43 万円 〔家屋約 18 万円 土地約 25 万円〕	約 12 万円	43 万円	約 20 万円
5	良好な管理状態の京町家を活用方法を決められずに所有	上京区 ○戸建て ○築約 100 年 ○床面積約 200 ㎡	約 14.5 万円 〔家屋約 1.5 万円 土地約 13 万円〕	約 9.5 万円	2.4 万円	約 13 万円
6	相続した家屋を所有し、倉庫等として使用	東山区 ○戸建て ○築約 80 年 ○床面積約 90 ㎡	約 3.3 万円 〔家屋約 0.3 万円 土地約 3 万円〕	約 5 万円	0 円	約 6 万円
7	路地奥の老朽狭小住宅を思った価格で売却に至らず所有	上京区 ○戸建て ○築約 80 年 ○床面積約 50 ㎡	約 1.2 万円 〔家屋約 0.2 万円 土地約 1 万円〕	約 1.1 万円	0 円	約 3 万円
8	山科区の以前居住していた狭小住宅を思った価格で売却に至らず所有	山科区 ○戸建て ○築約 50 年 ○床面積約 60 ㎡	約 3 万円 〔家屋約 1 万円 土地約 2 万円〕	約 2 万円	2.4 万円	約 4 万円
9	北部山間地域の農家を相続人が市内中心部に居住し所有	左京区 ○戸建て ○築約 140 年 ○床面積約 180 ㎡	約 0.5 万円 〔家屋約 0.2 万円 土地約 0.3 万円〕	約 0.3 万円	0 円	約 12 万円

※ 想定される負担額の算定に当たり、【案 1】～【案 3】の税率を、仮に、次のとおり設定して算出した。

【案 1】：固定資産評価額（家屋）× 0.7% +（対象の住宅の敷地となっている土地に係る固定資産評価額の単位当たり評点数（㎡単価）×（対象の住宅の床面積）× 0.3%

【案 2】：

固定資産評価額	税額
～ 20 万円	（課税免除）
20 万円～ 50 万円	10,000 円
50 万円～ 100 万円	24,000 円
100 万円～ 300 万円	61,000 円
300 万円～ 500 万円	95,000 円
500 万円～ 1000 万円	180,000 円
1000 万円～ 2000 万円	430,000 円
2000 万円以上	850,000 円

【案 3】：家屋床面積 1㎡当たり 650円

（出典）京都市持続可能なまちづくりを支える税財源の在り方に関する検討委員会「非居住住宅の所有者への適正な負担の在り方について」（令和 3 年 4 月）13 頁

るものであり、具体的な算出方法は、家屋の固定資産評価額に税率を乗じる方法、その額に立地係数を反映する方法、また、土地の固定資産評価額を一定程度反映することなど、様々である（②の論点における（イ）について考慮したものと思われる）。検討委員会答申 13 頁に示された<表 1>では、例として、「固定資産評価額（家屋）× 0.7% + （対象の敷地となっている土地に係る固定資産額の単位当たり評点数（㎡単価）×（対象の住宅の床面積）× 0.3%）という計算式が用いられている。係数が多くなることから 3 つの案の中では最も計算が複雑であるが、「担税力に見合った負担を求める」という意味では細やかな対応が可能な方法といえることができる<sup>91)</sup>。

先述した（あ）政策目的の達成との関係でいうと、検討委員会答申は、【案 1】について、「非居住住宅に負担を求めることで、利活用を促進するという意味では、土地及び建物の有効活用の促進という目的との整合性を一定程度備えていると言える」と述べているが、この点は、もう少し積極的に評価しても良かったのではないか。対象の住宅の床面積を考慮する場合には、（い）特別の行政需要への対応（財源の確保）という視点との整合性を図ることも可能といえる。相応に広い床面積を有する家屋であるならば、公的インフラの維持・管理に要するコストもそれ相応であるといえるからである。

他方で、検討委員会は、【案 1】について、「過重な負担と判断された場合、総務大臣の不同意要件に抵触する可能性がある」という懸念も示している<sup>92)</sup>。総務大臣の同意については、後述する（→V）。

続いて、【案 2】は、やはり①の論点における（a）をベースにして、「家屋の固定資産評価額で階層に分け、この階層ごとに累進された一定の金額を課税」するものである。累進して固定資産税を課すと表現するのが最も理解しやすい。メリットは、「固定資産評価額をベースに階層分けするため、一定程度担税力

---

91) 検討委員会答申 11 頁。

92) 検討委員会答申 11 頁。



に見合った負担を求められることができる」点にある。また、検討委員会は、(あ) 政策目的の達成との関係では、「【案1】と同様に、非居住住宅に負担を求めることで、利活用を促進するという意味では、土地及び建物の有効活用の促進という目的との整合性を一定程度備えていると言える」とする。(い) 特別の行政需要への対応(財源の確保)という視点でみると、累進課税は確かに財源の確保には資するけれども、固定資産評価額が高いからといってその分だけ当該家屋のためのインフラの維持・管理にコストを要するとはいえず、取れるところから取ろうというだけの発想かと思われる。端的に言えば、評価額の高い非居住家屋を保有するためには固定資産税に加えた「空き家税」の負担を求められるということで、垂直的公平を重視した、奢侈税の性格を最も強く有する案といえよう。デメリットとしては、言うまでもなく納税者に過重な負担が生じかねないことであり、検討委員会答申も、「この場合も、階層ごとに区分された範囲に含まれる納税者に過重な負担とならないよう、階層数や区分の範囲とあわせ、階層ごとの税率を設定する必要がある」としている。〈表1〉では、固定資産評価額が20万円以下のものは課税免除とした上で、【案2】について、下記の累進表が用いられているので、拡大して再掲する。

固定資産評価額	税額
～ 20万円	(課税免除)
20万円～ 50万円	10,000円
50万円～ 100万円	24,000円
100万円～ 300万円	61,000円
300万円～ 500万円	95,000円
500万円～ 1,000万円	180,000円
1,000万円～ 2,000万円	430,000円
2,000万円以上	850,000円

最後の【案3】は、①の論点における(b)をベースにして、「家屋床面積1㎡当たりの金額を課税」するものである。〈表1〉には、家屋1㎡当たり650円の課税を行った試算が掲記されている。家屋の床面積を基に税額を算出するものであり、「より多くの人の居住を促進できるようにするという観点からは、土地及び建物の有効活用の促進という目的との整合性がより高い」とされてい

る<sup>93)</sup>。確かに、土地・建物の資産価値を問わず、空き家を速やかに解消するという（あ）政策目的の達成には最も忠実であろう。また、検討委員会は指摘していないけれども、何よりも計算方式が簡明であり、理解しやすい点も無視できないと思われる<sup>94)</sup>。【案 3】のメリットとしては、その他にも、長年の実績がある熱海市の「別荘等所有税」と同様の制度となることから、「総務大臣の不同意要件に抵触する可能性が少ない」とあるが、先例があるからやりやすいというのは、いかにも後ろ向きな論拠である<sup>95)</sup>。

### （3）検討結果

複数の検討案に基づいて、検討委員会の出した結論は、「課税の公平性の観点から、担税力に見合った負担を求めていくという考え方が重要であり、このことから、資産価値を示すものを基に税額を算出する【案 1】又は【案 2】の方法が望ましい」というものである。確かに、＜表 1＞における事例 1（田の字地区の高層分譲マンション最上階を別荘目的で所有）と事例 6（相続した家屋を所有し、倉庫目的で使用）において、【案 1】や【案 2】では、事例 1 が約 40 万円、事例 6 では約 5 万円ないし 0 円であるのに対し、【案 3】ではいずれも負担が約 6 万円程度であるという明確な違いは無視できないと考えられる。垂直

---

93) 検討委員会答申 12 頁。

94) 熱海市において「別荘等所有税」を設けた際の検討資料の研究が待たれるところである。熱海市の担当者の解説として、松山弘夢「熱海市における別荘等所有税」税 78 巻 7 号（2023）42 頁。なお、神奈川県箱根町では、平成 29 年度に別荘等所有税と宿泊税の導入検討を行ったものの、熱海市と同様の別荘等所有税を導入することは困難であると結論付けた。熱海市が同税を導入した昭和 51 年当時とは税制や社会背景が異なり、新たに「別荘」を定義づけ、税を正当化することが困難という理由からである。二地域居住などライフスタイルの変化、相続等による空き家の増加といった事情を考えると、単純に課税客体としての「別荘」を定義するのは難しいところがある。難波・前掲 66 頁。

95) 検討委員会答申 12 頁。

の公平を重んじるのであれば、検討委員会答申の方向性が妥当であろう。

ただし、検討委員会においては、家屋床面積を基に税額を算出する【案3】についても、「負担を求める理由（目的）との整合性や固定資産税との違いを明確にするとの観点から、望ましいとの意見も複数の委員から出された」とのことである。裏を返せば、【案1】と【案2】については、固定資産税との違いがあまり見出せず、実質的な固定資産税の上乗せ課税という性格を禁じ得ないということ、検討委員会自身が一定程度認めたわけである。なお、負担を求める理由（目的）との整合性については、確かに【案3】が「空き家の解消」という（あ）政策目的の達成にとって最も忠実ではあるが、【案1】や【案2】も同様の政策目的を達し得る手段として一定の効果が認められるものと考えられる。

検討委員会は、「各案の算出方法については、それぞれに意義を有しており、妥当である」としながら、「各案を基にし、又は組み合わせることによって、最終的にどのような税額の算出方法とするか、また、どのような税率で税額を算出するのかについては、今後京都市において検討されたい」と結んでいる。

このほかに、すべての課税対象について一定額を課税することについては、逆進性の発生が懸念されること、一定の税収を確保する必要からするとある程度の税額を設定する必要があることから「税額の算出方法として望ましくない」とされている。

また、立地条件については、「市中心部の住宅と郊外の住宅とで税額が変わらないこととなれば、公平性の観点から納税者の理解が得られないのではないかと考えられることから、反映させるべきである」としている。

## V 成立した「空き家税」条例の内容と総務大臣との協議・同意

### 1 「空き家税」条例の内容

以下では、実際に成立した「空き家税」条例を簡単に参照する。目的規定で

は、「非居住住宅の存在が、本市に居住を希望する者への住宅の供給を妨げるとともに、防災上、防犯上又は生活環境上多くの問題を生じさせ、地域コミュニティの活力を低下させる原因の一つになっていることに鑑み、非居住住宅の所有者に対し非居住住宅利活用促進税を課することにより、非居住住宅の有効活用を促すとともに、その税収入をもって空き家の活用を支援する施策を講じることで、住宅の供給の促進、安心かつ安全な生活環境の確保、地域コミュニティの活性化及びこれらの施策に係る将来的な費用の低減を図り、もって持続可能なまちづくりに資することを目的とする」と謳われている（同条例 1 条）。京都市空き家条例や空家特措法、さらにはごみ屋敷条例などにも通ずる（あ）政策目的の達成と、税収入によって空き家活用のための様々な施策を推進するという（い）特別の行政需要への対応（財源の確保）という目的が率直かつ具体的に述べられており、簡にして要を得た記述である。

非居住住宅利活用促進税は、法定外普通税として課される（同条例 2 条）。法定外目的税が選択されなかった理由は最後まで明らかではなかった。

「空き家税」条例においては、「住宅のうち、その所在地に住所を有する者が不在のもの」を「非居住住宅」と定義する（同条例 3 条 2 項 1 号）。運用の手引きをみると、「住所」については、地方自治法の 10 条 1 項および民法 22 条に従って、「住民票の有無にかかわらず、居住実態の有無によって生活の本拠を判断します」とされている<sup>96)</sup>。

納税義務者は、市街化区域内に所在する非居住住宅の所有者である（同条例 4 条 1 項）。なお、ここでいう「所有者」とは、固定資産税の賦課・徴収において、地方税法上、当該非居住住宅の所有者とされ、または所有者とみなされるものを指す（同条例 4 条 2 項）。非居住住宅利活用促進税は、当該非居住住宅の所

---

96) 京都市行財政局税務部税制課・前掲 39 頁。京都市情報館（京都市ウェブサイト）「非居住住宅利活用促進税について」<https://www.city.kyoto.lg.jp/gyozai/page/0000296672.html>

有者に対し、家屋価値割額と立地床面積割額の合算額によって賦課されることになる（同条例4条1項）。

なお、非居住住宅であっても、次に掲げるものについては、課税免除とされる（同条例5条）。①事業の用に供しているものまたは当該年度の賦課期日から起算して1年以内に事業の用に供することを予定しているもの。②賃貸または売却を予定しているもの（事業用を除く）。ただし、賃借人の募集・販売を開始した日から1年を経過しても契約に至らなかったものは除かれる。③固定資産税において非課税または課税免除とされているもの。④景観重要建造物として指定されたもの（景観法19条1項）、その他歴史的な価値を有する建築物として別に定めるもの。⑤公益上その他の事由により市長が課税を不相当と認めるもの。検討委員会答申にほぼ従った形といえる<sup>97)</sup>。

最も重要な課税標準と税率は、家屋価値割と立地床面積割とで扱いが分かれている。家屋価値割については、非居住住宅に係る固定資産評価額（家屋）が課税標準であり、税率は0.7%である（同条例6条1項、なお同条2項および3項に特則がある）。これに対して、立地床面積割については、「非居住住宅の敷地の用に供する土地に係る1平方メートル当たり固定資産評価額」に「当該非居住住宅の延べ床面積」を乗じて得た額が課税標準であり（同条例6条1項）、その金額に応じて0.15%、0.3%、0.6%の税率が適用される（同条例7条各号）。課税標準と税率については、検討委員会答申における【案1】をベースにしたものであることが窺える。

---

97) 固定資産税では、所有者・用途に着目した課税除外措置が定められており、公共性・公益性の高い法人が本来の事業の用に供する固定資産（地方税法348条2号各号）、各種の協同組合・共済組合等が所有しかつ使用する事務所・金庫（同条4項）が非課税とされている。金子・前掲781頁以下、碓井・前掲注(27)179頁以下。

◆ 「空き家税」の税率

	家屋価値割の課税標準	税率
家屋価値割	-	0.7%
立地床面積割	700 万円未満	0.15%
	700 万円以上 900 万円未満	0.3%
	900 万円以上	0.6%

免税点については、家屋価値割の課税標準が 20 万円に満たない非居住住宅に対しては、非居住住宅利活用促進税を課さないこととされる（同条例 8 条）<sup>98)</sup>。ただし、移行措置として、条例施行後の当初 5 年間は、この 20 万円が 100 万円まで引き上げられている（附則 3）。

賦課期日は当該年度の初日の属する年の 1 月 1 日であり（同条例 10 条）、6 月、8 月、10 月および 1 月のそれぞれ末日を納期限として賦課課税した上で（同条例 11 条 1 項）、普通徴収の方法によって徴収される（同条例 12 条）。施行期日は令和 8 年 1 月 1 日以後の市規則で定める日とされる。

減免事由として、次の㉗～㉟が規定されている（同条例 13 条 1 項）<sup>99)</sup>。㉗ 震災、風水害、火災その他これらに類する災害または盗難により損失を受けた非居住住宅（同項 1 号）。㉘ 生活保護法の規定による生活扶助を受ける者が納税者である非居住住宅（同項 2 号）。㉙ 国ならびに都道府県、市町村、特別区、これらの組合および財産区による買取もしくは収納により、または都市計画法に基づく事業の執行により、使用収益することができなくなった非居住住宅（同

98) 固定資産税における免税点（地方税法 351 条）については、金子・前掲 798 頁。したがって、市場性が乏しく処分が困難な老朽ないし管理不全空き家（空家特措法 2 条 2 項の「特定空家」を想定）は、その多くが免税点制度により課税対象外となるというのが当局の見解である。京都市行財政局税務部税制課・前掲 41 頁。特定空家への対処は、固定資産税にかかる小規模住宅用地の特例を除外することで行うべきという趣旨であろう。

99) 固定資産税の場合は、特別の事情がある者に限り、条例の定めるところにより、減免が認められる（地方税法 367 条）。金子・前掲 784 頁。

項3号)。(㊥)市長が定める次の事由により一時的に居住の用に供していない非居住住宅、具体的には、転勤、海外赴任等(5年間に限る)、入院または介護施設もしくは障害者支援施設への入所等、DV被害等による避難、親族の介護、増築、改築その他の改修工事(同項4号、同条例施行規則5条各号)。(㊦)その他、市長が特に必要と認める非居住住宅。

なお、非居住住宅の所有者が死亡したこと、居住者が死亡したことにより非居住住宅となったことのいずれかに該当する事実がある旨の納税義務者の申告があり、当該申告が真実であると認められるときは、当該事実が発生した日から3年間に限り、当該非居住住宅に係る非居住住宅利活用促進税の徴収を猶予する(同条例14条1項各号)。

こうして成立した「空き家税」条例は、施行後5年ごとに、施行の状況、社会経済情勢の変化等を勘案し、当該制度について検討を加え、必要があると認めるときは、その結果に基づいて所要の措置を講じるものとされる(附則4)。

## 2 総務大臣との協議

令和4年3月25日に京都市議会で非居住住宅利活用促進税条例が可決されたのを受けて、同月30日付で、総務大臣に対し、法定外税普通税新設協議書が提出された。地方財政審議会では、同年4月から6月にかけて4回の審議が行われたところ(地方税法670条の2)、その中では、課税客体や課税免除の考え方を明確にした上で、納税者へ様々な方法で幅広く説明する必要があるという指摘が相次いだ<sup>100)</sup>。

これを受けて、総務省自治税務局企画課は、令和4年11月18日付けで発出した事務連絡「京都市「非居住住宅利活用促進税について」」において、①課税免除の対象とされている「事業の用に供しているもの」(条例5条1項1号)

---

100) 審議の経過については、谷・前掲68頁以下。

とは具体的にどのようなものが対象となるか等について、納税者への明確な説明が求められること、②課税単位である「人の居住の用に供する家屋」（条例 3 条 2 項 2 号）における「家屋」とは 1 つの建物を指すか等について、納税者への明確な説明が求められることという内容の技術的助言（地方自治法 245 条の 4）を行った。

京都市は、こうした指摘を踏まえて、①については、「事業の用に供しているもの」とは、所得税法や法人税法における確定申告において、事業または業務の用に供する減価償却資産とされているもの等をいう。賃貸用の空き家など、稼働休止中の資産についても、一定の要件（i 維持管理が適切に行われている、ii 継続的に賃借人の募集が行われている、iii 特別の事情がある場合を除き、空室期間がおおむね 1 年未満）を満たす場合は該当するという内容の説明を行った。②については、非居住住宅利活用促進税の課税単位は固定資産税と同一であり、「家屋」とは、賃貸マンションや戸建て住宅については 1 棟の建物を、分譲マンション等の区分所有家屋については専有部分（各住戸）を指すという内容の説明を行った。すなわち、賃貸マンションについては、当該建物に住所を有する者が全く存在しないときに限り「非居住住宅」に該当するのに対し、分譲マンション等の区分所有家屋は一室ごとに非居住住宅であるか否かを判断することになる。

### 3 総務大臣の同意

#### (1) 課税標準の重複、住民の負担の過重について

総務省においては、先述した同意要件である、(1) 国税または他の地方税と課税標準を同じくし、かつ、住民の負担が著しく過重となること、(2) 地方団体間における物の流通に重大な障害を与えること、(3) 国の経済施策に照らして適当ではないことという 3 点の要件に照らして、検討が行われた（地方税法 671 条各号）。

最も問題となったのは、(1) 要件についてである。「空き家税」について、



固定資産税と課税標準の重複がみられることは確かであって、総務大臣は、課税標準の重複は認めた上で、住民の負担の過重という要素を否定することで、(1)要件への該当性を否定するというアプローチを採用した<sup>101)</sup>。

まず、「空き家税」の家屋価値割について、固定資産税と課税標準を同じくしていることは疑いない。また、立地床面積割についても、総務大臣は、「形式的には異なるものの、実質的に土地に係る固定資産税と課税標準を同じくしている」とみる<sup>102)</sup>。

したがって、住民の負担の過重という要素に比重がかかることになるが、これについて、総務大臣は、「住民（納税者）の担税力、住民（納税者）の受益の程度、課税を行う期間等から判断して明らかに、住民の負担が著しく過重となると認められることをいうもの」と解釈する<sup>103)</sup>。その上で、「空き家税」は、「受益者負担的性格のみに基づいた税とは言えず、住民負担の判断に当たっては、非居住住宅の流通や利活用の促進という本税の目的を踏まえつつ、納税義務者の担税力に応じた検討が必要となる」としている。

検討委員会答申が用いた(あ)政策目的の達成と(い)特別の行政需要への対応という視点に引き付けると、総務大臣が言う「受益者負担的性格」とは、

---

101) 過去に同様のアプローチをとったものとして、神奈川県臨時特例企業税（平成13年）がある。総務大臣は、同税の課税標準が法人税等の課税標準である「所得」と実質的に重なるという見方を認めつつ（結局、最判平成25年3月21日はこの点を突いて同税を違法・無効と判断したのだが）、課税対象が資本金等5億円以上かつ当期利益が出ているという、相当程度担税力があるとみなせる法人であって、その負担も欠損法人でない法人に同額の当期利益がある場合の法人事業税の3分の1以下であることから、「住民の負担が著しく過重になること」には該当しないとした。また、俱知安町宿泊税（平成31年）について、「宿泊行為の対価の額」という課税標準について消費税との重複を認めつつも、宿泊料金の2%という税率は著しく過重とまではいえないとした事例がある。宗田・前掲5頁以下。

102) 谷・前掲72頁。

103) 谷・前掲72頁。

(い) 特別の行政需要への対応に相当すると考えられる。ただし、残る「納税義務者の担税力に応じた検討」が、単純に (あ) 政策目的の達成に相当すると考えてよいかというと、若干の疑問は残る。けれども、この点はひとまず棚上げして、検討を続けることにする。

総務大臣は、担税力に応じた検討をするに当たっては、「本税が相続等により取得した家屋 (空き家) の所有者から、高額な物件を所有し別荘等として利用している者まで幅広く課されるものであることから、こうした納税義務者の状況に応じた検討を行うべきである」とする<sup>104)</sup>。その上で、家屋価値割と立地床面積割に分けて分析を行っている。的確な問題意識であり、分析手法であろう。

家屋価値割についてみると、全ての納税義務者について一律で 0.7% というのは、平成 16 年以前の固定資産税の旧制限税率 (2.1%) を適用した場合の増加分と同様の税率設定である。旧制限税率に合わせた設定は、おそらく総務大臣同意というハードルを越えるために京都市が意図的に行ったものであろう。狙い通り (?), 総務大臣からは、旧制限税率と同水準の負担を「著しく過重」とまではいえないと評価されている<sup>105)</sup>。

立地床面積割については、0.15%、0.3%、0.6% という 3 段階の税率設定がなされている関係上、それぞれの区分ごとの検討が行われている。まず、0.15% の税率は、課税標準 700 万円未満の場合に適用される「基本的な税率」であって、京都市の調査によると、課税対象想定件数約 1.5 万件のうち約 1.3 万件が該当するとされる。その多くは、相続によって取得された物件であって、別荘やセカンドハウス等の割合は低く、将来居住用や借り手・買い手なしの割合が高いという。実は、0.15% というのは、土地の固定資産税に係る旧制限税率と同程度に設定されたものであって、家屋価値割の場合と同様、総務大臣からは、

---

104) 谷・前掲 72 頁。

105) 谷・前掲 72 頁以下。

「著しく過重な負担」とは言えないと評価された<sup>106)</sup>。

次に、0.3%の税率は、課税標準 700 万円以上 900 万円未満の場合に適用されるものであり、0.6%の税率は、課税標準が 900 万円以上の場合に適用される。市のアンケート調査によれば、この税率が適用される層にとって「住宅に居住していない理由」の 5 割弱が、別荘やセカンドハウスとしての用途であるという。0.6%の税率が適用される場合については、平均の税負担額が 1 年当たり約 10.4 万円となり、固定資産税額の平均額（約 10.3 万円）と同程度になるとされる。単純計算で負担額が 2 倍になるわけであるが、総務大臣は、「これらの物件は、物件価格も相当高額なものと推定され、所有者には相応の担税力があると考えられる」と片付ける。それに加えて、課税客体は非居住住宅であって別途生活の本拠があること、マンションの場合には固定資産税と同程度以上の管理費や修繕積立金等をも負担しながら物件を保有していること等を総合的に考慮すると、「空き家税」の負担は「著しく過重な負担」とまでは言えないと結んでいる<sup>107)</sup>。

## (2) 地方団体間の物の流通に重大な障害を与えるか否かについて

次に、(2) 要件については、シャウプ勧告で掲げられていた内国関税的なものを排除する趣旨で設けられたものであるところ、総務大臣は特に具体的な検討を行うことなく、「空き家税」の当該要件への該当性を否定している<sup>108)</sup>。当該要件が問題となったのは産業廃棄物税であり、三重県における導入時（平成 13 年）においては、総務大臣は、産業廃棄物にはその移動を受け入れることにより対価として収入が得られるという意味での経済的価値が内在し、そのことに着目した経済活動に伴い産業廃棄物が移動すると捉えることが可能である

---

106) 谷・前掲 73 頁。

107) 谷・前掲 73 頁以下。

108) 谷・前掲 74 頁。

から、産業廃棄物の移動は「物の流通」に該当するとしながらも、①産業廃棄物税は県外からの搬入にのみ課税するものではなく内国関税的な税ではないこと、②税率は 1t につき 1,000 円であり、税率水準を勘案しても、さらに税収の使途がむしろ中長期的には産業廃棄物の円滑な流通に資するものと考えられることからしても、地方団体間における産業廃棄物の流通に重大な障害を与えるものとは認められないとした<sup>109)</sup>。結論としては、非居住住宅への課税が地方団体間の物の流通に重大な障害を与えるとはいえないと思われる。

### (3) 国の経済施策に照らして適當ではないといえるかについて

最後に (3) 要件について、総務大臣は、「空き家税」条例の目的が、「非居住住宅を所有する者に、受益や社会的費用、担税力に見合った負担を求めることで、非居住住宅の流通や利活用を促すとともに、空き家の発生抑制や防災面などの社会的費用を低減し、持続可能なまちづくりを実現すること」にあるとした上で、「これらの内容を不適當とする特段の国の施策は存在しない」とする<sup>110)</sup>。

「空き家税」条例の目的はむしろ空家特措法を初めとする国の施策に合致しているともいえるため、想定範囲内の判断と言うこともできよう。しかし、空き家に対する課税が総務大臣の「お墨付き」を得たことの意義は、決して小さくない。国が空き家の発生抑制や有効活用の施策を推進することと、そうした目的のために空き家の所有者に対し課税するという（負の）誘導手段を用いることが容認されることは必ずしもイコールではないからである。今回の同意によって、空き家への課税が目的達成の手段として正面から認められたこと

---

109) 宗田・前掲 6 頁。少額であることを理由に (2) 要件への該当性を否定したものとしては、他に泉佐野市の空港連絡橋利用税がある。空港連絡橋利用税は、空港連絡橋の自動車での通行に対し、1 往復につき 100 円を課するという内容である。

110) 谷・前掲 74 頁。

は、今後の法定外税の動向を占う上で大きな意義を有する。

前述したように、横浜市勝馬投票券発売条例事件における争点は、(3) 要件への適合性であった。同事件における総務大臣の懸念は、JRAの施設が所在する地方団体すべてが同様の課税を行った場合の財政資金の確保にあったわけ<sup>111)</sup>、裏を返せば、総務大臣サイドでは、京都市にとどまらず全ての地方団体が「空き家税」を課することとした場合にも国の経済施策を損なうものではないという考慮を当然に行ったとみるべきであろう。今後、他の地方団体で「空き家税」を創設する上で、後押しとなる理論構成である。

## VI おわりに

法定外税は、主要な税源が諸々の国税法規および地方税法でカバーされ尽くしているという事情も手伝って、税収としての規模は微々たるものである<sup>112)</sup>。その一方で、多様化する地域の行政課題に対応するための財源確保や政策推進の手段として法定外税を活用する余地は決して小さくない<sup>113)</sup>。

本稿では、いみじくも検討委員会答申が用いた(あ)政策目的の達成と(い)特別の行政需要への対応という視点を通すことで、京都市「空き家税」の多面的な性格を明らかにした。すなわち、(あ)政策目的の達成の視点からみると、「空き家税」とは、「非居住住宅の利用や流通を促進して市内の居住促進による市民生活とまちづくりの活性化を目指す」という政策目的の達成のために(負

---

111) 宗田・前掲7頁以下によると、(3)要件が争点となった事例として、他に神奈川県臨時特例企業税、泉佐野市空港連絡橋利用税、甘日市市宮島訪問税があるところ、いずれも(3)要件への該当性は否定されている。

112) 確井・前掲注(27)69頁。

113) 宗田・前掲8頁。小西敦「法定外税の活用の方向性」税78巻7号(2023)23頁(29頁以下)は、法定外税の活用の方向性を、①財源の調達、②政策実現手段、③新しい課題への対処、④政策立案力や実施力の向上へと整理する。

の) 誘導手法としての租税の賦課を行ったものであって、非居住住宅の所有者に対し、「空き家税」を納めるか、あるいは売却・賃貸に付すか (取り壊すか)、いずれかの選択を迫る 1 つの手段といえることができる。

これに対し、(い) 特別の行政需要への対応 (財源の確保) という視点からみると、「空き家税」は、道路や上下水道、ごみ処理、防災・防犯など、空き家まわりの生活インフラを維持・管理するための行政コストの財源を確保する必要とともに、別荘やセカンドハウスなどを保有する富裕層の担税力を見込んだ奢侈税としての性格を併有することが明確になる。

「空き家税」は法定外普通税として制度設計されているが、法定外目的税あるいは負担金としての制度設計もあり得た。直接には (い) 特別の行政需要への対応に関係する論点であるが、少なくとも検討委員会答申は、負担金を導入するためには受益と負担の対応関係は明確でなければならぬところ、空き家を保有することで得られる公共サービスからの受益の試算は困難であるという理由から、負担金ではなく法定外普通税という手段を適当としたものと考えられる。しかし、この理由付けには詰め切れていない部分が多く、さらなる研究が必要であろう。

もう 1 つ、「空き家税」は、実質的にみると、条例によって、空き家 (非居住住宅) という物件の属性に着目して、固定資産税の上乗せ (ないし不均一課税) を容認したという意味において、分権改革以降に設けられた法定外税の中でもかなり異色の性格を持つ。空き家は全国に広がっていることもあり、かつて所沢市の「空き家条例」が数年のうちに 400 以上の市町村で制定されたのと同じように「空き家税」も全国に拡大するか、それとも限られた市町村での導入にとどまるのか、今後の動向から目が離せない。

\* 本研究は、科学研究費補助金 (課題番号: 23K01078) の研究成果である。