

東大阪市税条例の市民税減免事由の「あるべき姿」に関する考察

(大阪樟蔭女子大学 学芸学部 ライフプランニング学科 越智 砂織・泉 裕章)

大阪府東大阪市においては、従来、毎年度の市民税減免率が相対的に高いのではないかという問題意識が共有されてきた。そこで、本稿は、同市が2023年に実施した全国53市へのアンケート調査の結果を参照しつつ、同市の市税条例及び市税条例施行規則に定められた市民税の各減免事由の「あるべき姿」について考察することとし、その結果を同市に対する提言内容とした。提言の概要は次のとおりである。勤労学生減免、天災・火災減免については、基本的に合理性が認められるが、一部、留意すべき点がある。生活保護減免、失業者減免、所得減少者減免、未成年者、寡婦又はひとり親控除減免、障害者減免（本人および扶養親族）については、非課税事由化、要件追加等の見直しを要する。被爆者減免については、強い公益性、公共性を有するが、障害者減免との関係で独立減免事由とする必然性は乏しい。死亡者減免については、その合理性に疑問がある。

キーワード 市民税 市(町・村) 税条例(例) 担税力 公益 非課税

I はじめに

1. 本稿の目的と問題意識

本地域研究助成金事業論文(以下、「本稿」という)の究極的な目的は、研究助成元である大阪府東大阪市(以下、「本市」という)の市税条例中の市民税減免事由に関する規定の合理性、ひいては「あるべき姿」(この語の意義については、V-3の冒頭で述べる)を考察し、その結果を提言することにある。

本市においては、従来、毎年度の市民税減免率が相対的に高いのではないかという問題意識が共有されてきた。無論、減免率の高低や推移は、各地方公共団体を取り巻く社会経済情勢に左右される面が大きいから、必ずしもその率の高さ自体が問題というわけではない。しかし、仮に、その背景に個々の減免事由の不合理性が潜んでいるとするならば(すなわち、減免率の高さは個々の減免事由に係る不合理性の予兆であるとするならば)、それは検討すべき問題ということになり、最終的には条例や規則の改正を視野に入れる必要が生じることとなる。本稿の問題意識は、この点に存する。

2. 本稿の論述の要領

本市においては、今般、計53に上る市(本市を含む)に対して市民税減免状況のアンケート調査を実施したので、まずは、その回答を概括的に分析する(なお、アンケート調査の回答の全容については、別途参照されたい)。その分析の結果、本稿は、主に次のような視点を抽出し、その考察の方針を定めた(以上、II)。

【視点①】確かに、本市の減免率は相対的に高いということが確認されたが、一方で、ほかにもいくつか、減免率の高い市が見受けられる。そこで、不合理な減免事由の洗い出しに寄与する可能性も存することから、そうした各市の状況をさらに深掘りすることとする(以上、III)。

【視点②】いくつかの市においては、減免事由の根拠を昭和29年の自治省通知に求めている。そこで、同通知を概観した後、そこに根拠を求めることの必然性(すなわち、同通知の拘束性)について、同通知の法的性質、地方団体の課税自主権といった観点から考察を加える(以上、IV)。

【視点③】アンケート調査の回答によれば、概括的には減免事由に共通点が見られる一方で、仔細に見ると、相違点も少なくない。このことは、個々の減免事由の合理性を個々に考察することの必要性を想起させる。例えば、本市の市税条例には存在するがA市の市税条例には存在しない減免事由の合理性を考察すべきはもちろんのこと、仮にアンケート対象全市の市税条例に存在する減免事由であっても、そのこと故、ただちに合理性が認められるということにはならず、同様にその合理性を考察する必要がある(以上、V)。

最後に、まとめとして、本市への提言内容を示す(VI)。なお、本地域研究助成の趣旨に鑑み、本稿による提言内容は、本市の権能に属する事項に限ることとする(すなわち、提言内容は、条例や規則の改正によって対応可能な事項に限られ、法令の改正を要する事項に及ばない)。

II アンケート調査の回答の概括的分析

1. アンケート調査の要領

本市の税務部市民税課は、2023年、全国の計53に上る市(本市を含む)に対して市民税減免状況のアンケート調査を実施した。具体的に言うと、本市は、メールを用い、各市の市民税課に宛てて、次の各事項について回答を依頼した。

(質問1) 令和5年1月1日時点の貴市人口をご教示ください。ま

た、令和4年度納税義務者数をご教示ください。

(質問2) 令和4年度市民税の調定額(現年度分)をご教示ください。令和4年度市民税の減免額(現年度分)をご教示ください。(減免額/調定額)

(質問3) 減免の種類についてご教示ください。

(質問4) 質問3でお答えいただいた減免を条例、規則等で定めるに至った根拠についてご教示ください。

(質問5) 以上の内容を公表しても良いですか。

アンケート調査の回答によれば、質問5については、全53市が公表可であった一方で、公表が本稿のような形で行われることについては同床異夢の可能性も存することから、以下では、回答に協力していただいた市の名称を伏せ、当該各市を「地方(例・近畿) + アルファベット記号(A、B、C、…)」と表記することとする。

2. 調査事項に係る本市の状況

II-1記載の各事項に係る本市の状況は、次のとおりである。

(質問1の回答) 人口・48万7307人、納税義務者数・22万8633人

(質問2の回答) 調定額・255億8424万8500円、減免額・3407万8200円、減免率・0.133%

(質問3の回答) 生活保護減免、失業者減免、所得減少者減免、勤労学生減免、未成年人者、寡婦又はひとり親控除減免、障害者減免(本人および扶養親族)、天災・火災減免、死亡者減免、被爆者減免

(質問4の回答) 失業者減免、所得減少者減免、勤労学生減免、障害者減免、死亡者減免、被爆者減免については、不明。未成年人者、寡婦又はひとり親控除減免については、非課税基準の激変緩和の観点から、生活保護減免、天災・火災減免については、地方税法323条に例示規定があるため。

以上のうち、質問3の回答は、本稿執筆時点の東大阪市税条例(制定:昭和42年3月30日東大阪市条例第94号、最終改正:令和5年6月29日条例第30号。以下、「本市条例」という)34条及び東大阪市税条例施行規則(制定:昭和42年9月6日東大阪市規則第129号、最終改正:令和4年7月5日規則第67号。以下、「本市規則」という)11条3項が次のように定めていることを受けたものであり¹、質問4の回答を反映した簡単な整理表(筆者作成)も併せて示しておく。

東大阪市税条例

(市民税の減免)

第34条 市長は、次の各号のいずれかに該当する者のうち、市民税…の全額負担に堪えることが困難であると認められるものについては、それぞれ当該各号に定めるところにより市民税…を減免する。この場合におい

て、当該各号(第7号を除く。)のうち2以上に該当する者については、当該各号に定める減免の割合のうち最も大きいものを適用するものとする。

(1) 生活保護法(昭和25年法律第144号)の規定による扶助又は貧困により生活のため公私の扶助を受ける者 免除

(2) 失業者(雇用保険法(昭和49年法律第116号)第15条に規定する受給資格者又はこれに準ずる者をいう。)又は当該年中の総所得金額…の見積額が前年の総所得金額の10分の6以下に低下する者

ア 前年の総所得金額が1,340,000円…以下のもの 免除

イ 前年の総所得金額が1,650,000円…以下のもの(アの規定に該当するものを除く。) 7割減

ウ 前年の総所得金額が1,960,000円…以下のもの(ア又はイの規定に該当するものを除く。) 5割減

エ 前年の総所得金額が2,270,000円…以下のもの(アからウまでの規定に該当するものを除く。) 3割減

(3) 勤労学生(所得税法第2条第1項第32号イからハまでの規定に該当するものをいう。)で前年の合計所得金額が750,000円以下のもの 免除

(4) 賦課期日において未成年人者、寡婦又はひとり親である者

ア 前年の合計所得金額が1,480,000円以下のもの 7割減

イ 前年の合計所得金額が1,610,000円以下のもの 5割減

(5) 障害者…又は同一生計配偶者等のうちに障害者を有する者

ア 前年の合計所得金額が1,200,000円…以下のもの 免除

イ 前年の合計所得金額が1,460,000円…以下のもの(アの規定に該当するものを除く。) 7割減

ウ 前年の合計所得金額が1,720,000円…以下のもの(ア又はイの規定に該当するものを除く。) 5割減

エ 前年の合計所得金額が1,980,000円…以下のもの(アからウまでの規定に該当するものを除く。) 3割減

(6) 特別障害者(法第314条の2第1項第6号に規定する特別障害者をいう。…)又は同一生計配偶者等のうちに特別障害者を有する者

ア 前年の合計所得金額が1,340,000円…以下のもの 免除

イ 前年の合計所得金額が1,650,000円…以下のもの(アの規定に該当するものを除く。) 7割減

ウ 前年の合計所得金額が1,960,000円…以下のもの(ア又はイの規定に該当するものを除く。) 5割減

エ 前年の合計所得金額が2,270,000円…以下のもの(アからウまでの規定に該当するものを除く。) 3割減

(7) 天災又は火災による被害を受けた者 被害の程度に応じて規則で定める額

2 略

3 略

4 略

5 市長は、第1項第2号(失業者に係る部分を除く。)に該当することにより減免を受けた者の当該年中の総所得金額が、前年の総所得金額の10分の6を上回ったときは、当該減免を取り消すことができる。

6 市長は、第1項に規定するもののほか、公益上その他の理由により特に必要があると認める場合には、市民税を減免することができる。

東大阪市条例施行規則

(市民税の減免)

第11条

3 条例第34条第6項に規定する市長が特に必要があると認める場合は、次の各号に掲げる場合とし、当該各号に定める額を減免する。

- (1) 納税義務者が死亡し、法第9条の規定により当該納税義務を承継した場合 次条第1項の規定による申請のあった日以後に納期限の到来する納期に係る税額…(当該納税義務者から承継した税額に限る。)に別表に掲げる区分に応じ同表に定める割合を乗じて得た額
- (2) 納税義務者が原子爆弾被爆者に対する援護に関する法律(平成6年法律第117号)第2条第3項の規定により被爆者健康手帳の交付を受けている者…又は当該手帳の交付を受けている同一生計配偶者若しくは扶養親族を有する者となった場合 納税義務者の所得割の額より、当該納税義務者の課税総所得金額から被爆者1人につき法第314条の2第1項第6号に規定する障害者に係る控除額に相当する額を控除した場合における所得割の額を差し引いた額

北海道・東北	6市	近畿	13市
関東・甲信越	12市	大阪	6市
東海・北陸	7市	兵庫	4市
中国・四国	9市	その他	3市
九州	6市		

推察するに、本市としては、近隣の市の状況を重点的に調査したい意向があったと考えられるが、こうして見ると、全体的にはバランスの取れた地域分布であると言ってよいのではないかと。

第2に、生活保護減免については、全53市が用意し、天災・火災減免については、災害による住宅・家財の損害やいわゆるバスケット条項を含めると、1市を除く全市が用意しており、他の減免事由と比べて、有意に多かった。これは、本市も認識しているように、地方税法323条が市町村市民税の減免について、「市町村長は、①天災その他特別の事情がある場合において市町村市民税の減免を必要とする者、②貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者③その他特別の事情がある者」に限り、当該市町村の条例の定めるところにより、市町村市民税を減免することができる。」²と、①②のような形で明示していることによるものと考えられる。なお、アンケート調査の回答による限り、中国・四国A市には天災・火災減免の明示がないようであるが、同市の場合、別途、所得減少者減免が明示されているようであるから、天災・火災の事態にあたっては、それをもって対処しようとしているのかもしれない。

第3に、減免事由の数を巡っては、次の2点を指摘することができる。1つは、本市をはじめ、近畿各市においては、他地域の各市と比較して相対的に多い傾向が見られた。確かに、生活保護減免や天災・火災減免のほか、所得減少者減免や(勤労)学生減免についても、全国の多くの市が明示しているが、一方で、近畿各市に目立って多い減免事由も見られる。その典型的な例が未成年者、寡婦又はひとり親控除減免であり、それが明示されているのは計11市、そのうち、近畿各市が9市(うち、8市が大阪、兵庫の両府県の市であり、その他近畿A市である)、それ以外が2市(関東・甲信越A市、東海・北陸A市)となっている。無論、北海道・東北の市において冷害を明示している例があるように、減免事由には多少なりとも地域的な特徴が現れることは否定できないが、少なくとも、未成年者、寡婦又はひとり親控除減免それ自体に何らかの地域的な特徴を見出すことはできないように思われる。もう1つは、その反面として、減免事由をごく限られた数に絞っている例が見られた。その究極の例が関東・甲信越B市であって、アンケート調査の回答による限り、同市が明示する事由は、生活保護減免と天災・火災減免のみ、言い換えれば、地方税法323条における前述①②の明示例のみということになる。

第4に、第2、第3の点とも関連するが、地方税法323条で例として明示された生活保護減免と天災・火災減免を除き、「その減免事

整理表 [筆者作成]

減免事由	条例・規則上の根拠	
	条例・規則上の根拠	条例・規則の制定根拠
① 生活保護減免	条例34条1項1号	C
② 失業者減免	条例34条1項2号	A
③ 所得減少者減免	条例34条1項2号	A
④ 勤労学生減免	条例34条1項3号	A
⑤ 未成年者、寡婦又はひとり親控除減免	条例34条1項4号	B
⑥ 障害者減免(本人および扶養親族)	条例34条1項5、6号	A
⑦ 天災・火災減免	条例34条1項7号	C
⑧ 死亡者減免	規則11条3項1号	A
⑨ 被爆者減免	規則11条3項2号	A

[注] A: 不明

B: 非課税基準の激変緩和の観点

C: 地方税法323条の例示規定

3. 概括的分析

本市を含む全53市の回答をいくつかの視点から概括的に分析すると、次のような傾向が見て取れた。

第1に、全53市の地域分布は次のとおりであった。ここで地域分布に着目するのは、後述するように、複数の地域的傾向が見られたからである。

由を条例、規則等で定めるに至った根拠は不明」という回答が有意に多く、1つでも「不明」という回答があったのは、全53市のうち実に42市に上った³。確かに、地方税法323条は、一方において「当該市町村の条例の定めるところにより、市町村民税を減免することができる」と定めているものの、他方において「市町村長は、…に限り、…、市町村民税を減免することができる」⁴と定めているのであり、当然ながら、条例で定めさえすればどのような事由であっても減免対象とすることができるわけではない。したがって、個々の減免事由の合理性については、さらに考察を深める必要があるということになる。こうした中、昭和29年自治省通知をはっきりした形で根拠に挙げる市が複数見られた点は、目を惹いた。具体的には、関東・甲信越C市、関東・甲信越D市、関東・甲信越E市、九州A市の4市であり⁵、同通知の考察を深める必要を感じさせる。

第5に、減免率についても、先の減免事由の数と同様に、ある地域的傾向が見られた。すなわち、減免率が0.1%を超過しているのは、全53市のうち6市であったところ、うち4市が大阪、兵庫の両府県の市に集中していた。具体的に言うと、減免率の高い順に、東海・北陸B市(0.318%)、北海道・東北A市(0.232%)、近畿B市(0.180%)、近畿C市(0.179%)、近畿D市(0.155%)、そして、本市(0.133%)であった。このうち、北海道・東北A市については、今回のアンケート調査に対し、「令和4年度については、令和3年に発生した地震による減免額が大きい」旨の回答が寄せられていることから、特殊な要因があったと考えてよいが、本市を含めた他の5市については、何らかの特殊な要因があったのか、それとも、恒常的にこのような状況が見られるのか等、さらに深掘りしておく必要があるように思われる。

以上の概括的分析を踏まえ、以下では、減免率の高い市の深掘り(Ⅲ)、昭和29年自治省通知の概観とその拘束性(Ⅳ)、個々の減免事由の合理性(Ⅴ)、の順に考察を進めることとする。

Ⅲ 減免率の観点からの深掘り

1. 対象各市における事由別の減免状況

前述のように、アンケート調査を実施した全53市のうち、減免率が0.1%を超過しているのは6市であった。このうち、特殊な要因が存した北海道・東北A市を除く5市を俯瞰すると、減免事由の別では、失業者減免、障害者減免、死亡者減免の3つに特徴的な傾向が見られるように思われる。例えば、この3つにつき、各市の減免額全体に占める当該各事由の割合を表すと、下表のとおりである。

整理表 [筆者作成]

減免事由	東海・北陸 B市	近畿 B市	近畿 C市	近畿 D市	本市
失業者減免	0.8%	43.8%	43.8%	78.2%	78.8%
障害者減免	0.0%	41.8%	37.0%	0.3%	12.7%

死亡者減免	94.2%	0.4%	0.0%	9.4%	4.2%
-------	-------	------	------	------	------

[注] 東海・北陸B市及び本市の失業者減免は、所得減少者減免との合計値である。また、各市の障害者減免には、未成年者、寡婦又はひとり親除減免を含む。

2. 深掘り

先の整理表から一見して特徴的なのは、これらの市の減免率がいずれも0.1%を超過しているという共通項がある一方で、東海・北陸B市と大阪、兵庫の両府県の市とでは、減免事由別の傾向がまるで正反対になっていることである。この点、本稿の目的は本市条例の各減免事由の合理性を考察することにあるので、以下では、本市において高い減免額を示している失業者減免(ただし、本市は、所得減少者減免との合計値である)に焦点を当てて深掘りすることとする。具体的には、東海・北陸B市の市税条例における失業者減免規定のあり方が、大阪、兵庫両府県の市(本市もここに含まれる)の各市税条例におけるそれを考えるヒントになるのではないかとという仮定の下、それぞれの規定のあり方について検討を加える。

一方で、近畿B市、近畿D市、本市の各市税条例における失業者減免規定は、次のとおりである⁶。

近畿 B市 市税条例	第34条第3号 「当該年において所得が皆無となったため、生活が著しく困難となった者又はこれに準ずると認められる者」
近畿 D市 市税条例	第34条第2項第3号 「退職期日後において雇用保険法・第13条に規定する基本手当を受給している者又は3月以上引き続き失業中である者で納税が著しく困難であると認められるもの」としたうえで、3段階の合計所得金額基準を設けている。
本市条例	第34条第1項2第号 「失業者(雇用保険法・第15条に規定する受給資格者又はこれに準ずる者をいう。)」としたうえで、4段階の総所得金額基準を設けている。

他方で、東海・北陸B市の市税条例における失業者減免規定は、次のとおりである。

41条1項3号

廃業、休業、失業等(定年又は自己の都合による場合を除く。)により所得が減少した者のうち、前年所得金額・が210万円以下で、かつ、当該年所得金額・が前年所得金額の2分の1以下に減少すると認められるもの

このように、両者を比較して一見明らかなのは、後者において、減免対象となる失業者から定年又は自己都合による場合を除外している一方、前者においては、そうした基準が設けられていない点である。確かに、近畿B市の場合、市税条例の規定ぶりだけを前提と

する限り、「生活が著しく困難」という要件を厳格に判断することによる適正運用は可能と言えるかもしれない。また、近畿D市や本市の場合、所得金額基準が一定の適正運用に寄与していると言えるかもしれない。しかし、近畿B市の場合には、当該要件が明確性に欠けることもあって実際の運用に困難を伴うことが想定されるという指摘が、また、近畿D市や本市の場合には、対象者の実際の生活状況を考慮の対象に含めていないという指摘が、それぞれ可能であるように思われる（この点、近畿D市の市税条例にも、「納税が著しく困難」という要件が明記されているが、事実上、当該要件は合計所得金額基準に吸収されてしまうのではないかと想像される）。

以上のような意味において、減免対象となる失業者から定年又は自己都合による場合を除外している東海・北陸B市の市税条例のあり方は、本市においても参照に値するものと考えられる。

IV 昭和29年自治省通知とその拘束性

1. 昭和29年自治省通知とは何か

ここにいう昭和29年自治省通知とは、正確に言うと、「昭和29年5月14日乙市発第20号」を指す。より具体的には、「市（町・村）税条例（例）」である。一方、同通知を明示した4市（II-3参照）においては、それぞれ、次のような減免事由の根拠として、同通知を挙げている。すなわち、関東・甲信越C市は、生活困窮者減免・勤労学生減免、関東・甲信越D市は、生活保護減免・所得減少者減免・勤労学生減免、関東・甲信越E市は、所得減少者減免・勤労学生減免、九州A市は、勤労学生減免・所得減免減免、である。これは、市（町・村）税条例（例）51条1項が次のような定めを置いていることによるものと考えられる。

令和5年度 市（町・村）税条例（例）

（市（町・村）民税の減免）

第51条 市（町・村）長は、次の各号のいずれかに該当する者のうち市（町・村）長において必要があると認めるものに対し、市（町・村）民税を減免する。

- 一 生活保護法の規定による保護を受ける者
- 二 当該年において所得が皆無となったため生活が著しく困難となった者又はこれに準ずると認められる者
- 三 学生及び生徒
- 四 公益社団法人及び公益財団法人

この点、枠囲み中の「市（町・村）税条例（例）」の前に「令和5年度」と表記したことからも窺われるように、市（町・村）税条例（例）は、例外なく毎年のように改正されている。また、現在においては、市町村税務研究会がこれを編集し、一般財団法人地方財務協会が書籍として発行するという態勢が構築されている。したがって、昭和29年自治省通知たる市（町・村）税条例（例）の最新内容

を参照すること自体は、基本的に容易であると言ってよい。

2. 昭和29年自治省通知は拘束性を有するか

もっとも、その最新内容を参照することの容易性と、各市町村がその内容に沿って市町村税条例を制定・改正することの必要性は、あくまでも別個の問題である。つまり、昭和29年自治省通知の拘束性の有無が、まずもって考察されなければならぬ。以下では、2つの観点から考察を進める。

第1は、昭和29年自治省通知及びその後の毎年の改正通知（令和5年度については、令和5年3月31日総税市第38号）としての市（町・村）税条例（例）が、いわゆる模範条例に位置付けられるという観点である。この点、宇賀克也は、模範条例について、「従前は、条例が法律に抵触しないようにするため、また、地方公共団体の条例制定を支援するため、国が模範条例を地方公共団体に示すことが多かった〔中略〕。今日でも、技術的助言（〔地方〕自治〔法〕245条の4第1項）として、各大臣が模範条例を地方公共団体に提示することが稀でない⁹と説明したうえ、その一例として、市（町・村）税条例（例）を挙げる。ただし、同時に、「地方分権の進展に伴い、模範条例を示すというかたちでの技術的助言は控えられられる傾向にある¹⁰とも説明する。

第2は、宇賀の説明でも言及されている「地方分権」に関係するのであるが、平成12年に、従来の「市（町・村）税条例（準則）」から現在の「市（町・村）税条例（例）」に改められたという観点である。平成12年と言えば、機関委任事務制度の廃止等、大きな成果を収めたとされる「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」（いわゆる地方分権一括法）が施行された年であり、地方公共団体の自主財政権との関係においても、①法定外普通税新設の許可制度の廃止と事前協議制の導入、②法定外目的税の新設、等が実現することとなった¹¹。そして、この機に合わせ、従来の「市（町・村）税条例（準則）」は、現在の「市（町・村）税条例（例）」に衣替えした（平成12年4月1日自治市第44号通知「市（町・村）税条例（準則）等の一部改正について」）。つまり、「準則」は、「準拠すべき法則の定め¹²等と定義され、名宛人をしてその内容に従わせるというニュアンスを含んでいることを踏まえ、そうしたニュアンスを含まない「例」に改められたというわけである。

こうして、以上のような2つの観点によれば、市（町・村）税条例（例）はあくまでも技術的助言たる模範条例の域を出るものではない（しかも、地方分権の進展によって、そうした手法は控えられられる傾向にある）ことから、その内容は各市町村に対する拘束性を持たず、かつ、このことは「準則」から「例」に改められた経緯によっても明白である、という結論が導かれる。したがって、減免事由についても、各市町村は、合理的な範囲に収まる限り、条例をもって独自に制定することができる。また、こうした考察結果は、地方団体の課税自主権との関係で、「現在、地方税法の枠内で認められている課税自主権活用手法として、（1）税率操作、（2）法定外税創設、（3）法定任意税の採用、（4）不均一課税、（5）課税の減免や

課税免除、の5つがある」¹³という見解が示されていることとも整合的であると考えられる。

V 個々の減免事由の合理性

ここまでの考察を踏まえ、Vでは、個々の減免事由の合理性に関する考察を進めることとする。もっとも、「個々の」減免事由への過度な着目は、いわば「木を見て森を見ず」の弊害を引き起こしかねない。そこで、VIにおいては、はじめに、2つのメルクマール（すなわち、「森」）を提示し、次に、それらに当てはめる形で、本市条例・本市規則に存する個々の減免事由（すなわち、「木」）の合理性（すなわち、「減免事由に係る本市条例等の規定が」合理的な範囲に収まっているかどうか（IV-2参照））を考察することとする。

1. メルクマール（その1）－「担税力」と「公益」－

II-3で言及したように、地方税法323条は、市町村民税の減免について、「市町村長は、①天災その他特別の事情がある場合において市町村民税の減免を必要とすると認める者、②貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者③その他特別の事情がある者に限り、当該市町村の条例の定めるところにより、市町村民税を減免することができる。」¹⁴と定めている。この点、③及びこれを踏まえた同旨の条例規定に関し、ある住民に対して行われた免除の適法性が争われた裁判例（宇都宮地判昭和60年12月19日・判時1183号79頁）が存在する。しかるに、本件は、この論点に関する初めての裁判例とされ、そこで示されたメルクマールは、「担税力」と「公益」であった。具体的には、以下のとおりである。

a. 事実の概要

栃木県安蘇郡葛生町（現在は、同県佐野市。以下、「葛生町」又は単に「町」という）は、住民A（訴外）の所有地を町の上水道水源地拡張用地とする目的で買収したが、その後、同土地の用途変更をし、これを宅地造成地とした。ところで、水源地拡張用地としての譲渡であれば、租税特別措置法33条の4により、Aの譲渡所得については3000万円の特別控除がされることになるので、Aは、同控除後の金額を基準として算出した国税及び地方税を納付していたが、用途変更の結果、同法34条の2による1500万円の特別控除しか受けられないことになり、追加納税が必要になった。葛生町の町長Yは、このようなAの関知しない事情でAに国税の追納をさせることになったうえに町民税まで追納させることは著しく信義に反すると考え、Aは地方税法323条及びそれを踏まえて定められた葛生町税条例所定の「特別の事情（事由）がある者」に当たるとして、町民税の追納分123万5350円を免除した。そこで、町の住民Xが、地方自治法242条の2第1項2号に基づき、Yを被告として町民税一部免除処分取消しを求めた。

なお、葛生町税条例51条1項では、町民税の減免について、次の

ように定められていた。

町長は、左の各号の一に該当する者のうち、町長において必要があると認めるものに対し、町民税を減免する。

- 一 生活保護法の規定による保護を受ける者
- 二 当該年において、所得が皆無となったため生活が著しく困難となった者またはこれに準ずると認められる者
- 三 学生及び生徒
- 四 民法第34条の公益法人
- 五 前各号に掲げるもののほか、特別の事由がある者

b. 判旨

【請求認容（確定）】

「地方税法323条及び葛生町税条例51条1項5号の「特別の事情（事由）がある者」とは、前年に所得があった者でも、失業、退職等により当該年の所得が皆無又は減少したため生活が著しく困難となった者等、主として客観的に担税力を著しく喪失した者をいうが、「減免することが公益上必要であると認められる者」も含まれると解するのが相当である。しかし、この公益上必要な場合とは、単なる当事者間の公平という観点からではなく、他の一般納税者との関係における租税負担の公平の観点からみても、当該具体的事案につき、減免を相当とする程度の強い公益性、公共性があるものに限りて減免を行うものと解すべきである。

以上の見地から本件をみるに、…、葛生町の本件用途変更はAの全く関与、関知せざるところでなされ、そのため国税、地方税等が賦課されることになったのもであり、Aにとっては不測の税負担である。従って、新たに賦課された国税の他に自ら用途変更した葛生町が町民税を賦課することは当事者間においては公平を欠く面もないではない。しかし、…、宅地造成は究極において…いわば個人に便益を供与することを目的とするものであり、多数の町民一般に継続的に便益を供与するという上水道の水源地拡張用地などと比較してその公益性に格段の差があって、他の一般納税者との関係における租税負担公平の観点からみて、町民税の減免を相当とする程の強い公益性、公共性を認めることは到底できない…から、Aは、地方税法323条及び葛生町税条例51条1項5号の「特別の事情（事由）のある者」に該当しないというほかはなく、その他同条例51条1項1号ないし4号に定める要件にも該当しない。従って、地方税法323条及び葛生町税条例51条に基づかない本件町民税一部免除処分は違法である。」

c. 若干のコメント

個人の市町村民税は、均等割と所得割から成るものの（地方税法292条1項1、2号、本市条例10条1項柱書）、日本国憲法14条の要請を踏まえる限り、その課税の公平は、納税者の担税力を的確に測定することから出発すべきであって¹⁵、このことは、国税たる所得税と基本的に変わらない¹⁶。本件裁判例が、「特別の事情（事由）」が

ある者」につき、「主として客観的に担税力を著しく喪失した者をいう」と判示したのは、この意味において首肯することができる。他方、日本国憲法92条が「地方自治の本旨」を明確に謳っていることに鑑みれば、地方団体の課税自主権を無視することはできない¹⁷。本件裁判例が、「特別の事情（事由）がある者」につき、「「減免することが公益上必要であると認められる者」も含まれる」という配慮を示したのは、この意味において理解可能である。ただし、当然ながら、後者の場合でも、課税の公平を潜脱するような不合理な取扱いには許されない¹⁸。「この公益上必要な場合は、単なる当事者間の公平という観点からではなく、他の一般納税者との関係における租税負担の公平の観点からみても、当該具体的事案につき、減免を相当とする程度の強い公益性、公共性があるものに限って減免を行うものと解すべきである」という判示は、こうした趣旨を表しているものと解される。

まとめると、地方団体は、原則として、担税力の観点から市町村民税の減免事由を定める必要があり、例外的に、公益（すなわち、強い公益性、公共性）の観点からそれを定めることができる、ということになる。

なお、地方税法323条の解釈について、1点だけ私見を述べておく。すなわち、同条は、「①天災その他特別の事情がある場合において市町村民税の減免を必要とすると認める者、②貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者③その他特別の事情がある者」¹⁹という文面になっているが、このうちの③は、決してフリーハンドのバスケット条項ではなく、あくまでも、「①②と同種・同程度」という条件付きのバスケット条項と解釈するのが素直であるように思われる²⁰。この点、①②はいずれも担税力の観点から定められたことが窺われる以上、これらと別種・別程度である「公益」の観点に過度に頼ることは慎重であるべきではなからうか²¹。

2. メルクマール（その2）－「非課税」と「減免」－

a. 素朴な疑問

あらためて、本市条例の減免事由を眺めてみて疑問に思うのは、一例ながら、「未成年者、寡婦又はひとり親控除減免（近畿各市に目立って多いことにつき、II-3の第3参照）」という事由は、いったい、どこから着想を得たのだろうか？」ということである。同事由は、それ自体、かなり込み入った文言によって構成されていることに照らせば、おそらくゼロから考えたわけではないのであろう。かと言って、地方税法323条にも、それを窺わせるような規定は存しない。こうした視点から探っていくと、地方税法295条1項が次のような定めを置いていることに行き着く²²。

市町村は、次の各号のいずれかに該当する者に対しては市町村民税（第二号に該当する者にあつては、第三百二十八条の規定により課する所得割（以下「分離課税に係る所得割」という。）を除く。）を課することができない。ただし、この法律の施行地に住所を有しない者については、この限

りでない。

- 一 生活保護法の規定による生活扶助を受けている者
- 二 障害者、~~未成年者~~、寡婦又はひとり親（これらの者の前年の合計所得金額が百三十五万円を超える場合を除く。）

周知のとおり、同条は、個人の市町村民税の「非課税」の範囲について定めた規定である。また、これと全く同じ趣旨の規定は、市（町・村）税条例（例）24条1項にも見られる。本市をはじめ、この減免事由を採用している各市においては、もしかすると、ここから着想を得ているのではなからうか。そして、この仮説が正しいとするならば、本稿は、「減免」の事由だけでなく、「非課税」の事由も含めた考察を要することとなりそうである。そこで、まずは、地方税法、市（町・村）税条例（例）、本市条例（本市規則を含む）、それぞれの「非課税」事由と「減免」事由を一覧表に整理してみることとしたい。そうすると、V-2-bのような表が出来上がる。

b. 「非課税」事由と「減免」事由の一覧表〔筆者作成〕

	「非課税」事由	「減免」事由
①	<ul style="list-style-type: none"> ◆生活保護法の規定による生活扶助を受けている者 ◆障害者、未成年者、寡婦又はひとり親（これらの者の前年の合計所得金額が135万円を超える場合を除く） ◆《均等割のみ》前年の合計所得金額が政令で定める基準に従い当該市町村の条例で定める金額以下 	<ul style="list-style-type: none"> ◆天災その他特別の事情がある場合 ◆貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者 ◆その他特別の事情がある者²³
②	<ul style="list-style-type: none"> ◆生活保護法の規定による生活扶助を受けている者 ◆障害者、未成年者、寡婦又はひとり親（これらの者の前年の合計所得金額が135万円を超える場合を除く） ◆《均等割のみ》前年の合計所得金額が〇〇〇円にその者の同一生計配偶者及び扶養親族の数に1を加えた数を乗じて得た金額に100,000円を加算した金額（その者が同一生計配偶者又は扶養親族を有する場合には、当該金額〇〇〇円を加算した金額）以下²⁴ 	<ul style="list-style-type: none"> ◆生活保護法の規定による保護を受ける者 ◆当該年において所得が皆無となったため生活が著しく困難となった者又はこれと準ずると認められる者 ◆学生及び生徒 ◆公益社団法人及び公益財団法人
③	<ul style="list-style-type: none"> ◆《均等割のみ》前年の合計所得金額が350,000円にその者 	<ul style="list-style-type: none"> ◆生活保護減免 ◆失業者減免

<p>の同一生計配偶者及び扶養親族の数に1を加えた数を乗じて得た金額に100,000円を加算した金額（その者が同一生計配偶者又は扶養親族を有する場合には、当該金額に210,000円を加算した金額）以下</p>	<p>◆所得減少者減免 ◆勤労学生減免 ◆未成年者、寡婦又はひとり親控除減免 ◆障害者減免（本人および扶養親族） ◆天災・火災減免 ◆死亡者減免 ◆被害者減免</p>
--	---

【注】①：地方税法295条1、3項、323条

②：市（町・村）税条例（例）24条1、2項、51条1項

③：本市条例13条の2、34条1項、本市規則11条3項

c. 若干のコメント

一方で、地方税法3条1項は、「地方団体は、その地方税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収について定をするには、当該地方団体の条例によらなければならない」と定めているから、地方団体が制定した条例の内容は最大限尊重されるべきである。しかし、他方で、同法2条が「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」と定めていることをもって、一般に、同法は地方税の枠組みを定めた枠組法であるとされる²⁵。もっとも、「同法をコピー&ペーストすれば、完璧な税条例が出来上がる」という程度に、同法があらゆる事項を網羅しているわけではない。そこで、市（町・村）税条例（例）が、同法の枠組みに従った結果としての「模範」という役割を担うことになったのであるが、市（町・村）税条例（例）の内容が各市町村に対する拘束性を持たないことについては、IV-2のとおりである。

とは言え、理論面や体系面に及ぶまで、枠組法たる地方税法と異なるような条例を制定することは、必ずしも課税自主権の適切な行使とは言えないように思われる（IV-2で述べた、課税自主権活用の5つの手法を参照されたい）。この点、「非課税」と「減免」の理論的・体系的な差異は、決して小さなものではない。確かに、「非課税」であれ、「減免」（特に免除）であれ、最終的に、納税者たる住民は租税を給付する必要があるという意味において共通する。しかし、「非課税」は、地方団体の租税債権、納税者の租税債務²⁶がそもそも生じないということを意味する。したがって、租税を給付する必要があるという効果を受容するにあたり、納税者たる住民は何らの行為を要しない。これに対し、「減免」は、一旦生じた納税者の租税債務につき、地方団体が自らの行政処分によって全部免除又は一部免除するということの意味する。したがって、租税を給付する必要があるという効果を受容するにあたり、納税者たる住民は、所定の申請をなすことを要する（市（町・村）税条例（例）51条2項、本市条例34条3項参照）。つまり、納税者たる住民にとっては、租税を給付する必要があるという効果を受容するにあたり、「減免」の方が手続面の負担・不利益が大きいということになる（別の言い方

をすれば、「減免」の場合、万が一、納税者たる住民が、そのために必要な所定の申請を失念してしまうと、当該住民は「減免」の効果を受容できないという酷な結論に行き着く）。

以上のような観点からすると、地方税法や市（町・村）税条例（例）が「非課税」事由としている生活保護受給者、障害者、未成年者、寡婦又はひとり親について、本市条例が「減免」事由としているのは、必ずしも適切でないという評価もあり得るところであろう。反面、地方税法及び市（町・村）税条例（例）に対しては、次のような指摘が可能である。一方で、地方税法については、「減免」事由たる「貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者」を「生活保護受給者以外の者」と解することにより、さしあたって「非課税」事由と「減免」事由の棲み分けが明確となる。他方で、市（町・村）税条例（例）については、生活保護受給者が「非課税」事由、「減免」事由のいずれにも明記されており、一見すると、文面上、論理矛盾を来した状態となっているようにも思われる。もしそうだとすれば、「非課税」「減免」それぞれの前述の意義に従う限り、「非課税」事由たる生活保護受給者こそが濫設的なものであって、「減免」事由たる生活保護受給者は、いわゆる確信的・注意的なものと解されることが自然ということになる²⁷。しかし、よく見ると、「非課税」事由が「生活保護法の規定による生活扶助を受けている者」とされているのに対して、「減免」事由は「生活保護法の規定による保護を受ける者」とされており、両者は微妙に異なっている。この点、生活保護法（昭和25年法律第144号）11条1項は、保護の種類について次のように規定している。

保護の種類は、次のとおりとする。

- 一 生活扶助
- 二 教育扶助
- 三 住宅扶助
- 四 医療扶助
- 五 介護扶助
- 六 出産扶助
- 七 生業扶助
- 八 葬祭扶助

そうすると、同法の用語法に従う限り、「減免」事由たる「保護」は、全8種類のすべての「扶助」を指し、「非課税」事由たる「生活扶助」は、文字どおり、同法11条1項1号の「生活扶助（のみ）」を指すものと解されることになる。もっとも、このままでは、「生活扶助」の重複状態が解消されていないため、最終的な解釈のあり方として、「非課税」事由は「生活扶助」を受ける者、「減免」事由はそれ以外の7種類の「扶助」を受ける者、と整理することになる。そして、この認識を持ったうえで、地方税法を見返してみると、「非課税」事由は「生活保護法の規定による生活扶助を受けている者」、「減免」事由は「貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者」と

されており、結局、地方税法の立法趣旨は、先の市（町・村）税条例（例）が示した内容であるということに気付く（なお、地方税法の「減免」事由中の「公私の扶助」という文言は、生活保護法4条2項が「民法…に定める扶養義務者の扶養及び他の法律に定める扶助は、すべてこの法律による保護に優先して行われるものとする」と規定していることを踏まえたものと考えられる）。

まとめると、地方税法及びその立法趣旨を明確化したと考えられる市（町・村）税条例（例）の生活保護に係る「非課税」事由は、生活保護法11条1項1号の「生活扶助」を受ける者、「減免」事由は、同項2号から8号までの各種の「扶助」を受ける者、であると解される。

3. 本市条例・本市規則の各減免事由の合理性

V-1、2で専ら理論面から考察した各メルクマールを踏まえ、以下では、本市条例・本市規則の各減免事由の合理性について、順に考察する。

なお、順次の考察に先立ち、次の点について確認しておく。すなわち、本市条例は、その1条において、「この条例は、法令その他別に定めがあるもののほか、市税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収について必要な事項を定めるものとする」²⁸と定めることにより、一般には枠組法と解されている地方税法²⁹の規定の一部を条例の中に取り込んでいる。この点、確かに、「条例において、どの範囲の事項を規定すべきかについては単にその地方団体が課する税目及び地方税法が条例で定めるところによらしめている事項についてのみを規定し、その他は「地方税法の規定による」旨を規定すれば、法的には課税権は実現できるものとも解される」³⁰という考え方も示されているところであり、そうした意味において、本市条例・本市規則は、法の趣旨に照らし、全体としては適切性を確保していると言ってよいであろう。一方で、地方税法の枠組法たる性格に思いを致すならば、「税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収」（同法3条1項）については、同法の規定に拠ることなく、市税条例によってすべからず具体的に規定することが望ましい。したがって、以下では、本市条例・本市規則が同法の規定に拠っていないという仮定の下で、考察を進めることとする。そして、こうした考察の結果は、究極的に、本市条例・本市規則の1つの「あるべき姿」（I-1参照）を提示することにもつながるであろう。

a. 生活保護減免

本市条例34条1項1号の生活保護減免は、「生活保護法（昭和25年法律第144号）の規定による扶助又は貧困により生活のため公私の扶助を受ける者」と規定されており、その効果は、全部免除の一択である。既にV-2-cで述べたところであるが、枠組法たる地方税法の理論面・体系面に従うならば、このうち、生活保護法11条1項1号の「生活扶助」を受ける者については、非課税事由とすべきである。そのうえで、「生活保護法…の規定による扶助」（すなわ

ち、生活保護法11条1項2号から8号までの各種の「扶助」と「貧困により生活のため公私の扶助」は事実上重複するから、前者に収斂させてもよさそうであるが、後者の「公私の扶助」という文言を重視するならば、減免事由は、「生活保護法11条1項2号ないし8号」という扶助又は同法4条2項という扶助を受ける者」といった文言を用いて明確化すべきであるように思われる³¹。そして、この減免事由は、非課税事由とすべき「生活扶助」とのバランスを失しないよう、文面上は全部免除の効果を残すとしても、原則として一部免除、すなわち、軽減に止めるべきである。

b. 失業者減免、所得減少者減免

本市条例34条1項2号は、失業者減免及び所得減少者減免について、「失業者（雇用保険法…第15条に規定する受給資格者又はこれに準ずる者をいう。）又は当該年中の総所得金額…の見積額が前年の総所得金額の10分の6以下に低下する者」と定める。前者が失業者減免、後者が所得減少者減免であり、両者とも（ただし、前者については、やや読みにくい印象である）、4段階の総所得金額基準が設けられている。

この点、本市によれば、これらの制定根拠は不明とのことであるが（II-2参照）、地方税法及び市（町・村）税条例（例）を参照する限り、これらの発想は、地方税法の「貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者」、市（町・村）税条例（例）の「当該年において所得が皆無となったため生活が著しく困難となった者又はこれに準ずると認められる者」に近そうである。もっとも、このうちの前者について、本稿は、既に述べたように、V-3-aの範疇と整理した。一方、後者については、「所得が皆無」という文言が用いられており、今般のアンケート調査によれば、現に、この文言に沿った定めを置いている市も見られる³²。

確かに、失業者、すなわち、雇用保険法15条にいう受給資格者の場合、その限りにおいては「所得が皆無」と言えるであろう。しかし、市（町・村）税条例（例）の規定は、「所得が皆無となったため生活が著しく困難となった者」となっている。これを要素分解して考えるならば、住民がこの規定に基づく減免の効果を受取るためには、①所得が皆無となったこと、②生活が著しく困難となったこと、③①と②の間に因果関係があること、という3つの要件を充足する必要があるということになる（実は、このことは、（本稿ではV-3-aの範疇と整理した）地方税法の「貧困に因り生活のため公私の扶助を受ける者」についても妥当する。具体的に言うと、これは、①貧困、②生活のため公私の扶助を受けること、③①と②の間に因果関係があること、という3要件によって構成されている）。そのうえで、ここで考察しているテーマが漸進義務（日本国憲法30条参照）の減免の是非であることに照らせば、むしろ、力点は「②生活が著しく困難となったこと」にあると考えるのが自然ではないか（「特別の事情（事由）がある者」とは、…、主として客観的に担税力を著しく喪失した者をいう」と判示した前掲宇都宮地判（V-

1-b)を参照。また、実際にも、失業者でありながら、特に生活に困っていない住民というのは、必ずしも稀有な存在ではないように思われる(この点に関連して、III-2の深掘りを参照)。

基本的な考察は以上のとおりである。まとめると、本市条例の失業者減免、所得減少者減免は、「失業(者)」あるいは「総所得金額…の見積額が前年の総所得金額の10分の6以下に低下(する者)」という1つの要件によって構成されているうえ、力点が置かれるべき「生活が著しく困難」が明示されていない。この点については、見直しが必要であるように思われる。また、「失業」との比較で言えば、「総所得金額…の見積額が前年の総所得金額の10分の6以下に低下」という要件は、減免事由としてやや広きに失する感がある。確かに、市(町・村)税条例(例)の減免事由も「当該年において所得が皆無となったため生活が著しく困難となった者又はこれに準ずると認められる者」とされているから、所得減少者減免そのものを否定する必要はないが、納税義務の減免という事柄の重大性を踏まえた適切なバランスは重要となつてよう³³。

c. 勤労学生減免

本市条例34条1項3号は、「勤労学生…で前年の合計所得金額が750,000円以下のもの」につき、その効果を全部免除の一択としている。また、市(町・村)税条例(例)も、「学生及び生徒」を減免事由として明記しており、双方に同じような思想が流れていることが窺われる(もっとも、市(町・村)税条例(例)の場合、「学生及び生徒」以上に何らの限定も付されていないから、文面上、その正確な趣旨は不明である)。

ここでいう「勤労学生」について、本市条例は、「所得税法第2条第1項第32号イからハまでの規定に該当するもの」と定義しているところ、当該規定は次のとおりである。

三十二 勤労学生 次に掲げる者で、自己の勤労に基づいて得た事業所得、給与所得、退職所得又は雑所得(以下この号において「給与所得等」という。)を有するものうち、合計所得金額が七十五万円以下であり、かつ、合計所得金額のうち給与所得等以外の所得に係る部分の金額が十万円以下であるものをいう。

イ 学校教育法・第一条…に規定する学校の学生、生徒又は児童

ロ 国、地方公共団体又は私立学校法・第三条…に規定する学校法人、同法第六十四条第四項…の規定により設立された法人若しくはこれらに準ずるものとして政令で定める者の設置した学校教育法第二百二十四条…に規定する専修学校又は同法第三百三十四条第一項…に規定する各種学校の生徒で政令で定める課程を履修するもの

ハ 職業訓練法人の行う職業能力開発促進法・第二十四条第三項…に規定する認定職業訓練を受ける者で政令で定める課程を履修するもの

こうした所得税法の規定のうち、本市条例が「勤労学生」の定義

に取り込んでいるのは、あくまでも「イからハまでの規定(に該当するもの)」であつて、当該規定の柱書は取込みの対象となっていない(もし、柱書を含めて取込みの対象となるのであれば、本市条例の定義は、単に、「所得税法第2条第1項第32号に該当するもの」となっていたはずである)。しかし、いずれにせよ、本市条例、所得税法ともに、75万円以下という所得金額基準の面では共通する。

この点、所得税法が75万円以下という基準を設けているのは、次のような思想に基づいているものと思われる。すなわち、同法82条1項は、総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額を対象として27万円の勤労学生控除を設け、さらに、同法86条1項1号は、同じく48万円の基礎控除を設けている。したがって、ある学生の全所得が総合課税の対象となる総所得金額の範囲に収まるのであれば(要は、分離課税の対象となる退職所得金額や山林所得金額を考慮しなくてよいのであれば)、課税所得金額は「75万円-27万円-48万円=0円」となり、所得税は課されないこととなる。結局のところ、所得税法は、原則として、勤労学生を課税の域外に置いているのである。

以上の考察に基づけば、少なくとも、本市条例が勤労学生減免の効果を全部免除一択としていることには相応の合理性があるものと考えられる。ただし、次のような指摘をすることが可能である。第1に、本市条例が所得税法2条1項32号柱書を取り込んでいないことの帰結として、75万円以下という所得金額基準の算出基礎が、本市条例と所得税法とは異なる。例えば、生命保険契約から支払われる満期保険金は一時所得の対象であるところ、ある学生の全所得が、満期保険金が支払われたことによる一時所得75万円のみであったとすると、本市条例では全部免除の対象となるが、所得税法では、そもそも「勤労学生」の定義に該当しないこととなる(なぜなら、同法2条1項32号柱書という「事業所得、給与所得、退職所得又は雑所得…を有するもの」に該当しないからである)。第2に、本市条例15条が引用する地方税法314条の2第1項第9号は、勤労学生控除額を26万円とし、同法314条の2第2項は、基礎控除額を43万円としているから、厳密に言えば、本市条例は、その所得金額基準を69万円以下とすべきかもしれない。もっとも、所得税法の「勤労学生」に該当する者の側から見た分かりやすさという観点で踏まえるならば、75万円以下という現在の基準は許容範囲内と言ってよいように思われる。

d. 未成年者、寡婦又はひとり親控除減免、障害者減免(本人および扶養親族)

これらの減免事由については、V-2-bの一覧表からも明らかであるように、地方税法、市(町・村)税条例(例)とも、一致して非課税事由とし、かつ、「これらの者の前年の合計所得金額が135万円を超える場合を除く」という除外要件も共通している(なお、除外要件における具体的な金額が適宜見直されている点には、留意が必要である。例えば、平成30年度税制改正前の市(町・村)税条

例(例)によれば、具体的な金額は125万円であった)。筆者としては、これらの減免事由のあり方につき、**V-2-c**で述べたように、特段の事情のない限り、地方税法及び市(町・村)税条例(例)と平仄を合わせておくのが妥当であると考え³⁴。

e. 天災・火災減免

この減免事由については、①地方税法においても「天災その他特別の事情がある場合」と例示されていること、②本市条例34条1項7号において、「被害の程度に応じた減免とされていること、③本市規則11条2項において、被害の程度に応じた詳細な減免割合が定められていること、に鑑み、基本的には合理的な定めと言ってよいように思われる。一方で、本市規則11条2項が定める「納税義務者の区分」((1)から(6)までの6区分)のうち、(4)(5)(6)は「物的被害」に係るものであるのに対して、(1)は納税義務者の死亡、(2)は「生活保護法…の規定による生活扶助」の受給、(3)は「障害者となった」ことという、「人的被害」に係るものとなっている。この点、天災・火災減免という「被害」とは、その趣旨に照らし、本来的に「物的被害」を想定しているものと考えられるから(本稿でも考察しているように、人的な問題は、非課税事由又は他の減免事由によって対処される想定である)、その限りにおいて、本市規則には見直しの余地があるように思われる³⁵。

f. 死亡者減免

この減免事由は、本市条例34条6項が「第1項に規定するもののほか、公益上その他の理由により特に必要があると認める場合」と定めていることを受けて、「納税義務者が死亡し、法第9条の規定により当該納税義務を承継した場合」に、「次条第1項の規定による申請のあった日以後に納期限の到来する納期に係る税額…(当該納税義務者から承継した税額に限る。)」に別表に掲げる区分に応じ同表に定める割合を乗じて得た額を減免する旨を定めたものである(本市規則11条3項1号)。また、ここでいう「別表」は、次のようなものとなっている。

ア \ イ	ア			
	200万以下	200万超 250万以下	250万超 300万以下	300万超 400万以下
400万以下	10分の10	10分の7	10分の5	10分の3
400万超 600万以下	10分の7	10分の5	10分の3	10分の2

[注] ア：納税義務を承継した者の前年の合計所得金額の合計

イ：死亡した納税義務者の前年の合計所得金額

例えば、住民であった被相続人Aの前年の合計所得金額が400万円であり、かつ、Aの唯一の相続人Yの前年の合計所得金額が200万円であった場合、本市は、Aの納税義務を承継したYに対し、A

に係る市民税のうち、10分の10、すなわち、全額の免除を決定しなければならないこととなる。こうした減免事由の趣旨の1つには、おそらく、ただでさえ生活が苦しい相続人Yに対して、さらに負担を上乗せする形でAの納税義務を果たさせることが、あまりにも酷に過ぎるという配慮があるものと思われる。

しかし、そうした問題は、市町村のレベルにおいて、しかも、租税の減免という形でなされるべきではなく、本来、納税義務を承継した相続人の側において、自律的に解決されるべきではないか。すなわち、民法は、積極財産、消極財産の双方について相続人に承継されることを前提に(920条)、限定承認(922条)や相続放棄(939条)といった他の選択肢を用意しているのであって、地方税法9条も、このことを前提にしているものと考えられる(例えば、地方税法9条1項但書は、「ただし、限定承認をした相続人は、相続によつて得た財産を限度とする」と定めている)。また、所得額が前年の所得について算定されること(本市条例14条1項)との関係でも、賦課期日は当該年度の初日の属する年の1月1日とされるから(本市条例24条)、相続人において、承継された税額の多寡が全く分からないということもなからう³⁶。そして、何よりも、この減免事由は、本市条例34条6項で表されているように、「公益上その他の理由」を具体化したものであるという点を見落としてはならない。前掲宇都宮地判(V-1-b参照)が述べたように、公益を理由として減免するのであれば、「他の一般納税者との関係における租税負担の公平の観点からみても、当該具体的事案につき、減免を相当とする程度の強い公益性、公共性があるものに限って」行われる必要があるのである。

以上で考察したところにより、筆者としては、この減免事由の合理性には疑問の余地があるものと考える。

g. 被爆者減免

先の死亡者減免と同様、この減免事由も、「公益上その他の理由」(本市条例34条6項)を具体化したものと位置付けられる。確かに、原子爆弾被爆者に対する援護に関する法律により被爆者健康手帳の交付を受けている者への配慮は、前掲宇都宮地判(V-1-b参照)のいう「減免を相当とする程度の強い公益性、公共性」を備えているものと見てよいように思われる。

ただし、次の各点には留意を要しよう。第1に、同法上、市町村は援護の施策を講じる責に任じられていないこと(同法6条参照)、第2に、同法第4節(24条以下)では、各種の手当等の支給に関する定めが置かれており、これと別に市町村が(納税義務の免除という内容の)手当を提供することは想定されていないと考えられること、第3に、同法46条1項が「租税その他の公課は、この法律に基づく給付として支給を受けた金品を標準として、課することができない」と定めていることの反面として、市民税の減免が必須のものとは考えられないこと、である。そして、第4に、これが最も重要であるが、被爆者減免の効果を見ると、「[地方税]法第314条の2

第1項第6号に規定する障害者に係る控除額」という概念が登場することから、被爆者減免の背景には、障害者減免と相通じるものがあるのではないかという仮説が成り立つ。この点、「障害者」の定義を見るに、地方税法292条1項10号は、「精神上の障害により事理を弁識する能力を欠く常況にある者、失明者その他の精神又は身体に障害がある者で政令で定めるものをいう」とし、さらに、同法施行令46条は、「法第二百九十二条第一項第十号に規定する政令で定める者は、第七条に規定する者とする」としたうえ、同法施行令7条5号が、障害者の一類型として、「原子爆弾被爆者に対する援護に関する法律・第十一条第一項の規定による厚生労働大臣の認定を受けている者」を明示する。したがって、通常、被爆者減免という被爆者は、障害者減免という障害者と重なるものと考えられる³⁷から、被爆者減免をあえて独立に設ける必然性は乏しいように思われる。

VI まとめ 一本市への提言一

以上、本稿は、本市条例・本市規則の各減免事由の合理性について考察した。その結果は次のとおりであり、この内容をもって本市への提言としたい。

なお、この提言は、実際には本市条例が1条によって地方税法の規定の一部を条例の中に取り込んでいると解される点、その前提を排して考察した結果である点、そして、このことが、究極的には、本市条例・本市規則の1つの「あるべき姿」(I-1参照)を提示することにつながる点、V-3の冒頭で述べたとおりである。

◆生活保護減免	生活保護法11条1項1号の「生活扶助」を受ける者については、非課税事由とすべきである。減免事由は、「生活保護法11条1項2号ないし8号という扶助又は同法4条2項という扶助を受ける者」といった文言を用いて明確化すべきである。減免の効果について、文面上は全部免除を残すとしても、原則として一部免除(軽減)に止めるべきである。
---------	--

¹ これとは別に、以下の東大阪市役所ウェブサイト(2023年11月30日最終閲覧)は、「個人市民税・府民税の減免」と題し、次のように、東大阪市税条例34条及び東大阪市税条例施行規則11条3項の内容を分かりやすく説明している。しかるに、同ウェブサイトにおける当該説明が、「市民税全般」と題するカテゴリーの最上位に位置している(具体的には、「市民税の概要」よりも上位に位置している)点は、市民に対する本市の姿勢の表れなのか、まことに興味深い。

<https://www.city.higashiosaka.lg.jp/0000028716.html>

個人市民税・府民税の減免について
個人市民税・府民税は、所得税とは異なり、所得があった翌年に課税される制度となっていますので、税負担の公平性から、納付時期の所得状況などに関わらずお納めいただくことが原則です。以下の理由などにより**個人市民税・府民税の全額負担が困難であると認められる場合は**、申請により減免を受けられることがあります。

◆失業者減免 ◆所得減少者減免	失業者減免、所得減少者減免のいずれについても、「生活が著しく困難」という趣旨の要件が明示されていない点の見直しが必要である。また、失業者減免との比較で言えば、所得減少者減免の「前年の総所得金額の10分の6以下に低下」という要件は、やや広きに失する。
◆勤労学生減免	減免事由の存在、及び、その効果を全部免除一択としていることには、相応の合理性がある。ただし、75万円以下という所得金額基準の算出基礎が、本市条例と所得税法とは異なる点、留意を要する。
◆未成年者、寡婦又はひとり親世帯減免 ◆障害者減免(本人および扶養親族)	特段の事情のない限り、地方税法及び市(町・村)税条例(例)と平仄を合わせて、非課税事由とすべきである ³⁸ 。
◆天災・火災減免	基本枠には合理的な定めと言える。ただし、本市規則11条2項が定める「納税義務者の区分」のうち、「人的被害」に係る(1)(2)(3)は、本来、非課税事由又は他の減免事由によって対処されるべきであり、その限りにおいて、本市規則には見直しの余地がある。
◆死亡者減免	本来、相続の問題は相続人において自律的に解決されるべきであること、減免を相当とする程度の強い公益性、公共性があるとは言えないことから、減免事由としての合理性には疑問の余地がある。
◆被爆者減免	この減免事由自体は、減免を相当とする程度の強い公益性、公共性を備えていると言えるが、通常、被爆者減免という被爆者は、障害者減免という障害者と重なるものと考えられるから、被爆者減免をあえて独立に設ける必然性は乏しい。

以上

- 生活保護法の規定による扶助等を受けている方
- 失業された方または所得が前年の6割以下に減少すると見込まれる方
- 勤労学生、未成年、寡婦、ひとり親、本人または扶養親族等が障害者に該当する方
- 天災(風水害等)または火災による被害を受けた方
- 納税義務者の死亡により、納税義務を継承した相続人の方
- 本人または扶養親族等が被爆者健康手帳をお持ちの方など

※減免を受けようとするときは、**納期限(特別徴収の場合は徴収月の末日)までに申請をする必要があります。**

※以下の場合は減免の対象とならないことがありますので、ご注意ください。

- 申請日以前の納期限にかかっている税額
- 条例及び規則に規定する理由や所得基準の要件に該当しない場合

※申請する理由により、必要な書類が異なりますので、申請を検討されている方は、納期限までに市民税課へご相談ください。

- ² ○内数字及び強調は筆者による。
- ³ なお、「不明」がなかった11市の回答の中には、必ずしも本市の意図どおりではないもの（例えば、当該市の市税条例が根拠である旨の回答）もあった。
- ⁴ 強調は筆者による。
- ⁵ このほかにも、「根拠は不明であるが、昭和29年自治省通知によるものと考えられる」といったニュアンスの回答が複数見られた。
- ⁶ 本稿執筆時点において、近畿C市ウェブサイトからは同市条例を参照することができない状態となっているため、ひとまず同市条例の引用を省略する。
- ⁷ 本文の論述は、あくまでも近畿B市の市税条例本体の規定に基づくものであるが、実のところ、同市の場合、その市税条例施行規則14条6項（及び別表第1）において、詳細な減免率が定められているから、現実の運用は、これに基づいて行われているものと考えられる。しかし、（本稿の趣旨に鑑み、深入りしないもの）こうした事項は、本来的に条例本体によって定められるべきであろう。
- ⁸ これらの通知は、中央省庁（当時の自治省、現在の総務省）から各都道府県に宛てられたものとなっている。そのうえで、当該各通知の内容は、都道府県から各市町村に連絡されることとなる。
- ⁹ 宇賀克也『地方自治法概説〔第10版〕』（有斐閣、2023年）245頁。
- ¹⁰ 同前。
- ¹¹ 詳細については、例えば、福家俊朗「地方税法改正の法理と実像 一地方分権と自治財政制度―」北野弘久先生古稀記念論文集刊行会編『納税者権利論の展開』（勁草書房、2001年）781頁以下参照。
- ¹² 法令用語研究会（代表・岩尾信行）編集執筆『有斐閣 法律用語辞典〔第5版〕』（有斐閣、2020年）580頁。
- ¹³ 池上彦彦編著『自治体改革第7巻 地方税制改革』（ぎょうせい、2004年）225頁〔沼尾波子執筆〕。なお、伊東弘文「活性化し始めた地方独自課税の背景」税務弘報48巻9号7-8頁（2000年）が、「地方団体の独自課税とは、地方税法と地方税条例の間、つまり地方税条例が、地方税法の定める枠組みの中で、どのように、あるいはどの程度自主決定できる余地をもって、に依存する。自主決定の余地は地方課税の進行局面に応じて、すなわち①地方税の税目、課税客體、②課税標準、③税率、④その他賦課徴収ごとに變化する」と述べるもの（減免に係る自主決定は、④に含まれる）、これと基本的に同旨であると考えられる。
- ¹⁴ ○内数字及び強調は筆者による。
- ¹⁵ なお、個人の均等割の標準税率は、年額3000円という比較的低廉な額に抑えられている（地方税法310条、本市条例12条1項1号）。
- ¹⁶ 田中治「住民税の法的課題」日税研論集46号107頁（2001年）。
- ¹⁷ 田中・前掲注16）108頁。
- ¹⁸ 同前参照。
- ¹⁹ ○内数字及び強調は筆者による。
- ²⁰ 細部にわたる意見となるが、筆者においては、③が「その他の特別の事情がある者」とされ、「その他の特別の事情がある者」とされていないことも、こうした認識を強くする一因となっている（通常の用語法によれば、「その他」におけるその前後は並列関係であるのに対し、「その他の」におけるその前後は後が前を包含する関係であるとされる）。したがって、筆者としては、葛生町税条例51条1項5号のように、「特別の事由がある者」

- を独立の条項とすることにつき、不当な拡大解釈を招きかねないことを理由として、基本的には賛成できない。
- ²¹ もっとも、こうした考え方に対しては、地方税法6条が「公益等に因る課税免除及び不均一課税」を定めていることに照らして杞憂であるという批判もあり得よう。
- ²² 強調は筆者による。
- ²³ 前掲注20）で述べたように、私見は、この事由を独立のものと理解することに賛成しないが、ここでは、考察の便宜上、独立の条項として表示している。
- ²⁴ ただし、令和6年1月1日から、扶養親族を16歳未満の者及び控除対象扶養親族に限る旨の改正条文が施行されている。
- ²⁵ 宇賀・前掲注9）181頁。
- ²⁶ 租税債権、租税債務について、金子宏『租税法（第24版）』（有斐閣、2021年）153頁参照。
- ²⁷ これと似たような現象は、他の法分野でも見られるところである。保険法分野の例であるが、生命保険の主契約に付加される災害死亡特約の約款においては、かつて、「被保険者の死亡が自殺によるものでないこと」が災害保険金請求権の発生要件の1つとされている一方で、「被保険者の死亡が自殺によるものであること」が同請求権の免責要件の1つとされていた。こうした約款の解釈につき、最二判平成13年4月20日・民集55巻3号682頁は、後者をして、「確認的注意的に規定したものにとどま」と判示している。
- ²⁸ 強調は筆者による。
- ²⁹ 前掲注25）参照。
- ³⁰ 一般財団法人地方財務協会編『地方税法総則逐条解説』（地方財務協会、2013年）20頁。
- ³¹ 反面、「民法…に定める扶養義務者の扶養」（具体的には、民法877条以下にいう扶養）をも盛り込んでしまうのは、減免の範囲が広くなり過ぎて妥当でないように思われる。
- ³² アンケート調査の回答によれば、関東・甲信越D市、関東・甲信越F市、関東・甲信越G市、関東・甲信越H市、等。
- ³³ この観点からすると、本市規則11条1項が、総所得金額の減少幅の算出基礎から譲渡所得と一時所得を除いていることについても、その合理性が問題となり得よう（例えば、ある住民が、ゴルフ会員権を譲渡したり、生命保険契約から解約返戻金を受け取ったりして、それらを生活原資に充て、問題なく生活できているとしても、現在の本市条例・本市規則の下では、所得減少者減免を受けることが可能となる。）
- ³⁴ なお、II-2によれば、本市は、未成年者、寡婦又はひとり親控除減免の根拠について、「非課税基準の激変緩和の観点から」としている。そうだとすれば、未成年者、寡婦又はひとり親については、別途、非課税事由も定められているということになりそうであるが、少なくとも筆者が確認した限り、そうした明示的な非課税事由は見当たらない。本文の論述についても、このことを前提としている。ただし、本市の実際の実務運用においては、本市条例1条によって取り込まれた地方税法295条1項2号に基づき、賦課期日時点で障害者、未成年者、寡婦又はひとり親の各事由に該当する者のうち合計所得金額が135万円以下のものにつき、非課税の取扱いとしている。
- ³⁵ もっとも、「人的被害」に係る（1）（2）（3）が導入された背景については、「災害被害者に対する地方税の減免措置等について」（平成12年4月1日自治税企第12号各都道府県知事あて自治事務次官通知）を受けたものと推測され、そうした意味では、本市規則11条2項の規定ぶりにも理由がないわけではない。一方で、平成12年4月1日と言えば、IV-2で述べたとおり、まさに「市（町・村）税条例（準則）」が「市（町・村）税条例（例）」に衣替えしたタイミングであるうえ、本文で述べたとおり、人的な問題は、本市規則11条2項を持ち出すまでもなく、本来、非課税事由又は他の減免事由によって対処されるべきものである。

³⁶ この点、相続税法の観点からは、次のように説明することも可能であると思われる。すなわち、相続税の課税価格の計算上、債務控除の対象となる債務は、确实と認められる債務であることが要件とされているところ、債務が确实であるかどうかについては、必ずしも書面の証拠があることを必要としない

(相続税法 13、14 条、相続税法基本通達 14-1)。もっとも、債務の存在については客観的に确实と認められることが必要とされるが、債務の存在が确实であれば、その金額が確定していないものであっても対象となる。これらを前提に、市町村民税の位置付けについて考察すると、市町村民税は前年所得課税を採用しているから、所得を稼得している納税者が死亡した時点において、租税債務は确实と認めることができよう。したがって、市町村民税の負担は、相続税法 13 条に基づき、債務控除として相続税額の算出過程で考慮されることとなり、これとは別に、市町村が死亡者減免という形で市町村民税を減免する必要はないものと考えられる。

³⁷ ここで「通常、被爆者減免という被爆者は、障害者減免という障害者と重なるものと考えられる」と述べているのは、次のような趣旨による。すなわち、原子爆弾被爆者に対する援護に

関する法律 1 条は、同条各号該当者のうち、都道府県知事から被爆者健康手帳の交付を受けたもの(同法 2 条 3 項)を「被爆者」と定義する。また、同法 11 条 1 項は、こうした「被爆者」のうち、所定の医療の給付を受けようとする者について、あらかじめ、厚生労働大臣の認定を受けなければならない旨を定める。以上のような同法の構造を前提としたうえで、本市規則 11 条 3 項 2 号は、「原子爆弾被爆者に対する援護に関する法律」第 2 条第 3 項の規定により被爆者健康手帳の交付を受けている者(同法第 11 条第 1 項の規定による厚生労働大臣の認定を受けている者を除く。…)を減免対象者としている。つまり、本市規則 11 条 3 項 2 号は、「被爆者」であるが、原子爆弾被爆者に対する援護に関する法律 11 条 1 項の認定を受けていないものを対象に、拡大救済しようとしているのである。もっとも、「被爆者」でありながら、同法 11 条 1 項の認定を受けていないもの(すなわち、所定の医療の給付を必要としないもの)というのは、必ずしも多くないと思われる(加えて言うと、そうした者を減免対象者とする必要性は、必ずしも高くないかもしれない)。

³⁸ 前掲注 34) 参照。