

## 市町村の家庭ごみ有料収集と消費税（2・完）

伊 藤 悟

はじめに

- 1 一般廃棄物処理の有料化
- 2 家庭ごみ有料化と消費税の課税・非課税の事例（以上、21巻1号掲載）
- 3 公共サービスと消費税（以下本号掲載）
- 4 ごみ有料収集に関する税財政法上の課題

結語

### 3 公共サービスと消費税

#### (1) 消費税の納税義務者としての行政機関

消費税法は、昭和63年12月3日に制定され、翌平成元年4月1日より施行された。消費税は、国内において事業者が行った資産の譲渡等（基本的には資産の譲渡および役務の提供）を課税対象とし（消費税法4条）、国内課税資産譲渡等を行った事業者を納税義務者とする税である（同5条）。課税の対象となる資産の譲渡等は、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。）をいう」と規定される（消費税法2条1項8号）。

したがって、国や地方の行政機関は消費税の非課税事業者ではなく、事業者のうちに含まれ、消費税の納税義務を負う場合もある。消費税法60条1項は、「国若しくは地方公共団体が一般会計に係る業務として行う事業又は国若しくは地方公共団体が特別会計を設けて行

う事業については、当該一般会計又は特別会計ごとに一の法人が行う事業とみなして、この法律の規定を適用する。」と規定し、このことを明示している。すなわち、行政機関は、行政事務または事業において何らかの対価を得て行う資産の譲渡等がある場合、消費税法別表第一に掲げる非課税の国内資産譲渡等（消費税法 6 条）を行う場合または消費税の免税等（同法 7 条から 12 条の 2）に該当する場合のほかは、課税事業者として消費税の納税義務者になる。一般に国税および地方税の課徴において、国や地方公共団体等の公共法人（法人税法別表 1 掲載法人）は、人的非課税団体として取り扱われ、またはその行為等につき物的非課税措置が採られ、納税義務者にはならない。これに対して、消費税と地方消費税に関する法規は、国や地方団体を人的非課税とせず、またその行為等のうち非課税となるものを除き物的非課税措置をも規定していない。これにより国等が国税である消費税と地方税である地方消費税を納付する義務を負うことになる。また消費税法の構造から当然の結果として、国等は、支出消費税額（仕入控除税額）が課税売上高にかかる消費税額を上回るときには、消費税の還付を受けることもある。

国や地方団体が行う行政サービスは、基本的には、市民が負担した税金を財源とする無償サービス（特定の行政サービスに対して特別の料金等の金銭負担がないという意味）であるといえる。税の課徴は、具体的行政サービスの対価ではないので、消費税の不課税取引である。しかし、行政は、公営企業として特定の事業を行うことがある。この場合、行政は、市民から税金以外の金銭負担として提供サービスに対する対価を求めることができる。このとき、この事業は民間営利行為と同様のものとして、行政が課税事業者となる。また、行政が民間企業から物品購入や役務提供を受ける場合には、行政は消費税を負担する。その消費税負担が行政の課税事業にかかるものである場合には、これが仕入控除税額となる。このように国等が行う事業では、消費税の不課税・課税・非課税・免税の複雑な区分処理の問題が起り、社会福祉事業などで消費税実務の混乱も

ある。

また、消費税の課税関係において、国・地方は課税権者であり納税義務者でもある。税システムとして、これは異常である。国税・法人税を定める法人税法は、国を公共法人にも含めていない。国は、課税主体であり、納税義務者になること自体を税法が想定していない。このような奇妙な消費税の租税法律関係は、消費税法が国・地方団体を人的非課税としなかったことに起因する。

国または地方団体も消費税の納税義務を負うことは、通常の営利目的の事業者とは異なる特殊な面もあり、特例が定められている（消費税法60条）。その詳細は省略するが、国税庁は「国、地方公共団体や公共・公益法人等と消費税」<sup>(25)</sup>というパンフレット（60ページ）を作成し、納税義務の特例、資産の譲渡等の時期の特例、仕入控除税額の特例、申告や納付期限の特例について説明している。なお、以下の記述との関係において、消費税法60条6項「第一項の規定により一の法人が行う事業とみなされる国又は地方公共団体の一般会計に係る業務として行う事業については、第三十条から第三十九条までの規定によりその課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除することができる消費税額の合計額は、これらの規定にかかわらず、当該課税標準額に対する消費税額と同額とみなす。」の規定が目される。このみなし規定により一般会計の収入・課税売上に係る消費税額と課税仕入れ消費税額とが同額とされることから、結果として、国等は一般会計事務につき消費税を納税しなくてもよいこと（納付額0円）となる。また、確定申告等の義務もない（消費税法60条7項、45条）。

したがって、一般会計事務にかかる消費税は、実質的に非課税となっている。

## (2) 消費税非課税の行政上の資産譲渡等

国等が行う事務に係る有償の役務提供は、基本的には、消費税の課税対象である資産譲渡等に該当する（無償の役務提供は消費税の

不課税取引である)。しかし、消費税法は、消費税法 6 条に「国内において行われる資産の譲渡等のうち、別表第一に掲げるものには、消費税を課さない。」と規定し、同法別表第一第五号イおよびロに国等の事務のうち非課税となるものを次のように規定した。

消費税法別表第一

五 次に掲げる役務の提供

イ 国、地方公共団体、別表第三に掲げる法人その他法令に基づき国若しくは地方公共団体の委託若しくは指定を受けた者が、法令に基づき行う次に掲げる事務に係る役務の提供で、その手数料、特許料、申立料その他の料金の徴収が法令に基づくもの（政令で定めるものを除く。）

(1) 登記、登録、特許、免許、許可、認可、承認、認定、確認及び指定

(2) 検査、検定、試験、審査、証明及び講習

(3) 公文書の交付（再交付及び書換交付を含む。）、更新、訂正、閲覧及び謄写

(4) 裁判その他の紛争の処理

ロ イに掲げる役務の提供に類するものとして政令で定めるもの

同規定「政令で定めるもの」につき、消費税法施行令12条は、以下に引用したように多様な特定事務をあげている。

消費税法施行令（昭和六十三年十二月三十日政令第三百六十号）

（国、地方公共団体等の役務の提供から除外されるものの範囲等）

第十二条 法別表第一第五号イに規定する政令で定める役務の提供は、次に掲げる事務に係る役務の提供とする。

一 検査、検定、試験、審査及び講習（以下この号において「特定事務」という。）のうち次のいずれにも該当しないもの

イ 法令において、医師その他の法令に基づく資格（法令において当該資格を有しない者は当該資格に係る業務若しくは行為を行い、若しくは当該資格に係る名称を使用することができないこととされているもの又は法令において一定の場合には当該資格を有する者を使用し、若しくは当該資格を有する者に当該資格に係る行為を依頼することが義務づけられているものをいう。以下この号及び次項第二号において同じ。）を取得し、若しくは維持し、又は当該資格に係る業務若しくは行為を行うにつき、当該特定事務に係る役務の提供を受けることが要件とされているもの

ロ 法令において、一定の食品の販売その他の行為を行う場合にその対象となる資産又は使用する資産について当該特定事務に係る役務の提供を受けることが要件とされているもの

ハ 農業機械化促進法（昭和二十八年法律第二百五十二号）第六条第一項（検査）の検査その他の特定事務で、法令において、当該特定事務により一定の型式又は規格に該当するものとされた資産以外の資産は当該型式又は規格に係る表示を付し、又は名称を使用することができないこととされているもの

ニ 電気事業法第五十四条第一項（定期検査）の検査その他の特定事務で法令において当該特定事務に係る役務の提供を受けることが義務づけられているもの

二 前号に掲げる事務に係る証明並びに公文書の交付（再交付及び書換交付を含む。）、更新、訂正、閲覧及び謄写

2 法別表第一第五号ロに規定する政令で定める役務の提供は、次に掲げる役務の提供とする。

一 国、地方公共団体、法別表第三に掲げる法人その他法令に基づき国又は地方公共団体の委託又は指定を受けた者が、法令に基づき行う次に掲げる事務に係る役務の提供で、その手数料その他の料金の徴収が法令に基づくもの

イ 旅券の発給

ロ 裁定、裁決、判定及び決定

ハ 公文書に類するもの（記章、標識その他これらに類するものを含む。次号において同じ。）の交付（再交付及び書換交付を含む。）、更新、訂正、閲覧及び謄写（前項第一号に掲げる事務に係るものを除く。）

ニ 異議申立て、審査請求その他これらに類するものの処理

二 国、地方公共団体、法別表第三に掲げる法人その他法令に基づき国又は地方公共団体の委託又は指定を受けた者が法令に基づき行う次に掲げる事務に係る役務の提供

イ 登録、認定、確認、指定、検査、検定、試験、審査及び講習（以下この号において「登録等」という。）のうち次のいずれかに該当するもの

（1）法令において、弁護士その他の法令に基づく資格を取得し、若しくは維持し、又は当該資格に係る業務若しくは行為を行うにつき、当該登録等に係る役務の提供を受けることが要件とされているもの

（2）法令において、資産の輸出その他の行為を行う場合にその対象となる資産又は使用する資産について当該登録等に係る役務の提供を受けることが要件とされているもの

（3）法令において、当該登録等により一定の規格に該当するものとされた資産以外の資産は、当該規格に係る表示を付し、又は名称を使用することができないこととされているもの

（4）浄化槽法（昭和五十八年法律第四十三号）第七条第一項（設置後等の水質検査）の検査その他の登録等で法令において当該登録等に係る役務の提供を受けることが義務づけられているもの

ロ 証明並びに公文書及び公文書に類するものの交付（再交付及び書換交付を含む。）、更新、訂正、閲覧及び謄写（イに掲げる事務以外の事務に係るものを除く。）

三 国又は地方公共団体が、法令に基づき行う他の者の徴収す

べき料金、賦課金その他これらに類するものの滞納処分について、法令に基づき当該他の者から徴収する料金に係る役務の提供

四 独立行政法人等の保有する情報の公開に関する法律（平成十三年法律第百四十号）第十七条第一項（手数料）に規定する手数料を対価とする役務の提供その他これに類するものとして財務省令で定めるもの（法別表第一第五号イ（3）又は第一号ハに掲げる事務に係るものを除く。）

以上の消費税法令の規定により、行政サービスの対価としての行政手数料でも非課税となるものが多いことが理解できる。たとえば、住民票交付の手数は、別表第一第5号イ（1）登録の事務に係る役務の提供の条例で定められた法令手数料であることから、消費税非課税となる。ただし、ごみ処理等の業務に係る役務提供に関する手数料は、条例規定に基づく手数料ではあるが、消費税法に明確な非課税規定はない。ごみ処理につき規定なしということから、この業務に係る有償の役務提供が非課税ではなく、課税対象となるという解釈が通常導かれると解する。

しかし、ごみ有料化の方法は、直接ごみ処理手数料を支払う方法よりは、有料ごみ袋の購入、ごみシールの購入などが一般的である。直接手数料支払の場合、そこでのごみ収集に係る役務提供は、消費税課税の資産譲渡等に該当するものと言えるが、ごみシール方式の場合、これは、消費税法別表第一第4号ハに「物品切手（商品券その他名称のいかんを問わず、物品の給付請求権を表彰する証書をいい、郵便切手類に該当するものを除く。）その他これに類するものとして政令で定めるもの（別表第二において「物品切手等」という。）の譲渡」（同規定の「政令で定める」とは、消費税法施行令11条「法別表第一第四号ハに規定する政令で定めるものは、役務の提供又は物品の貸付けに係る請求権を表彰する証書とする。」を意味する）に該当するものであり、ごみシールの販売は消費税非課税の資産譲渡等と言え、ごみシールについては、消費税非課税の「物品切手」

となると解する。しかしながら、販売時消費税非課税である「物品切手」は、その使用時、消費税の課税資産の譲渡等をしたこととなり、消費税の納税義務が成立する（消費税法5条）。したがって、ごみシールは、消費税法の適用において、販売時非課税とされても、市民がごみ排出時にごみシールを貼付するなどしたときに消費税の課税取引となる。なお、地方自治法における歳入処理規定（同法231条の2、同令142条）、また消費税法の国等の特例（同法60条）により、消費税の課税時期は、一般事業者と異なるものとなる。

一般的に行われている指定ごみ袋の販売を通じてのごみ処理手数料の課徴も、基本的には、消費税の課税対象であると解する。

ただし、消費税法60条6項のみなし規定により、一般会計での事務に関する消費税課税処理は、結果的に、納付額がないものとなることから、消費税「非課税」という表現は適切ではないが、市町村の一般会計で処理される一般廃棄物処理事務につき「消費税はかからない」のは事実である。

## 4 ごみ有料収集に関する税財政法上の課題

### (1) ごみ有料化と消費税法解釈

行政手数料としてのごみ有料収集手数料は、ごみ処理という行政サービス・役務提供に対する有償の対価であり、消費税法の解釈としては、不課税でもなく、また非課税となる行政手数料にも該当しないことから、消費税の課税取引となる。逆に、市民からのごみ排出は、資産の廃棄であり、資産の譲渡等に該当しないことから、消費税の不課税取引である（市民が資源回収業者に有償で紙等の資源ごみを提供することは、厳格には、消費税の課税取引であり、業者にとっては課税仕入れとなる）。

なお、ごみシール販売は、厳格な消費税法の解釈からは、消費税非課税の「物品切手」に該当し、消費税非課税取引となるが、ごみ処理として消費される限りにおいて、その課税時期に特例があるに



せよ、消費税の課税対象である。また、指定ごみ袋の販売も消費税の課税対象である。以上のことから、ごみ処理手数料には消費税が課税される。このことについては、筆者の国税庁への電話質問に対する回答で確認された。

消費税法の解釈から、以上のことが原則的に導かれる。しかしながら、一般的に行われている「有料ごみ袋」の販売等によるごみ有料化は、有料の役務提供のみではない場合、すなわち、ごみ減量目的のための経済的手法として行われていることもある。後者の場合、ごみ処理手数料は、役務提供の代価としての手数料ではないことから、消費税の不課税取引とすべきである。

ここで、ごみ有料化の意義を再確認すると、ごみ有料化は、「環境省有料化の手引き」に明記されているように「市町村が一般廃棄物処理についての手数料を徴収する行為」である。そして、「一般廃棄物処理の有料化の主な目的は、一般廃棄物の排出抑制や再生利用の推進、排出量に応じた負担の公平化及び住民の意識改革などとし、市町村の一般廃棄物処理事業を循環型社会に向けて転換していくための施策手段として位置づける。」とする。したがって、環境省の有料化構想は、ごみ処理費の回収としての手数料として有料化手数料を明確には位置づけていない。しかし、現実の手数料は、処理経費をも含めて徴収されていることがある。したがって、ごみ収集手数料は、①循環型社会のための課徴金的性格の手数料と、ごみ収集・処理の歴史展開としての②不要物ごみ処理サービスの代価としての手数料とが、混在している。前者の手数料は消費税不課税とすべきであり（課税対象となる資産譲渡等がない）、後者は消費税課税の対象となる（課税対象となる資産譲渡等がある）と考える。

昭和63年税制改革として登場した消費税、その導入に際して、次のような行政内部での通知があるとされる<sup>(26)</sup>。

【消費税の導入に伴う一般廃棄物処理に係る手数料等の取扱いについて】

公布日：平成 1 年 1 月 25 日

衛環 2 号

(各都道府県・各政令市廃棄物担当部(局)長あて  
厚生省生活衛生局水道環境部環境整備課長通知)

消費税法(昭和六三年法律第一〇八号)については、消費税法施行令(昭和六三年政令第三六〇号)及び消費税法施行規則(昭和六三年大蔵省令第五三号)とともに、昭和六三年一月二三日に公布され、平成元年四月一日から適用されることとされたところである。

これに伴い、新しく導入される消費税に係る制度への円滑かつ適正な対応を図る必要があるため、その取扱いについては左記の事項に配慮の上、貴管下市町村等に対し周知指導されたい。

記

1 事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供については消費税が課されることとなるので、一般廃棄物処理施設の設置、維持管理等に係る費用には消費税相当分が含まれることとなるほか、地方公共団体の行う一般廃棄物の収集、運搬及び処分に関し徴収する手数料等にも消費税が課されること。

2 消費税は、消費一般に広く薄く負担を求めるもので消費者がその最終的な負担者となることが予定されている間接税であることから、当該手数料等についても円滑かつ適正な転嫁が行われることが必要であること。

このため、各地方公共団体においては、本年四月一日から当該手数料等の改正を円滑かつ適正に実施できるよう、速やかに条例改正等の所要の手続きを進めること。

3 廃棄物の処理及び清掃に関する法律(昭和四五年法律第一

三七号）第七条第一項の規定による許可を受けた者の処理料金については、同条第四項の規定により当該市町村が条例で定める手数料の額に相当する額をこえてはならないこととされていることから、市町村において手数料に関する条例改正が行われない場合、消費税を適正に転嫁することができないことがあること。

4 当該手数料等の改正を行う際の端数処理については、合理的かつ明確な方法により実施すること。

5 消費税の円滑かつ適正な転嫁について、住民及び事業者の十分な理解を得るよう努めること。

この通知は、行政が資産購入等により負担した消費税を、行政サービスの対価として収受する対価において、いかに消費税の円滑かつ適正な「転嫁」をするかという視点でのものである。また、これは、ごみ有料化を②不要物処理の代価としての手数料とみるものである。消費税法の解釈適用として、このための手数料に消費税を課税することを否定することはできない。市町村が行う一般廃棄物の収集、運搬、処理等の市民に対する行政サービスは、それが税収以外の料金を市民から徴収し有料にて行われる限り、その行為は消費税法の課税対象である資産の譲渡等に該当し、消費税の不課税取引ではなく、また課税対象となる資産の譲渡等のうち非課税として市町村の一般廃棄物処理等の事務は法定化されていないことから、基本的には、ごみ処理手数料は消費税の課税対象となる。消費税の非課税となる「法令に基づき行う次に掲げる事務に係る役務の提供で、その手数料、特許料、申立料その他の料金の徴収が法令に基づくもの」（消費税法別表第一第5号イ）という文言からすれば、家庭ごみ収集に係る手数料も十分に対象となるものと考えるが、明文規定はない。明文規定がないからには、租税法律主義論の要請により、ごみ処理手数料は消費税非課税とはならない。

しかし、今日のごみ有料化は、①循環型社会のための課徴金的性

格の手数料であるとするれば、そこには行政事務が負担した消費税の転嫁をする必要もなく、そもそも消費税の課税対象である資産譲渡や役務提供もなく、単に環境教育的効果を目的とした課徴金であるので、消費税の課税はすべきではない（消費税の不課税取引に該当するものと解する）。

現実の手数料課徴では、この点が明確にされていない。また行政側である市町村において、ごみ処理手数料に係る消費税の取扱区別が混乱しているのではないかと疑われる。消費税の課税に係る事務的判断は、困難な場合がある。ごみ処理手数料もその一つではないか。しかし、市民がごみ袋やごみシールを購入する際に消費税の総額表示義務もあり、消費税の処理区分が市民側において分別できないことは、最終消費者である一般市民には問題とならないが、事業者にとっては重大な問題となる。また、筆者が指定ごみ袋を購入した際のレシートのように明白に「非課税」と表記されている場合、その購入者はその表記を信じ「非課税」処理するであろう。

実際の市町村におけるごみ処理は、市町村直接処理のみならず民間委託事業者による処理もある。後者の場合、市町村は消費税込の委託料を支払う。また、焼却場の建設においても、土地代金には消費税非課税により消費税が含まれないが、建物代金には消費税が含まれ、これは市町村の負担となる。逆に、資源回収として収集されたガラス、スチール、アルミ、紙、プラスチック等は、資源回収業者に買い取られる。この際、これら取引は消費税の課税取引であり、市町村は消費税込の金額での売却となる。市町村は、資源回収を含むごみ処理において、消費税につき課税売上と課税仕入れとなる取引を行っている。

指定有料ごみ袋に係る消費税の課税・非課税の混乱原因は、そもそもその国や地方の公共・公益サービスに対する消費税法における消費税課税・非課税の構造的複雑さにあるともいえる。単純に、他の税法規定にあるように、国や地方公共団体を人的非課税とすれば、あるいは、消費税法別表第一第5号に法令に基づき行われる事務に

市町村の一般廃棄物処理を立法明記すれば、この混乱は存在しないのではないか。

また、国等の消費税に関する特例（消費税法60条）、特に一般会計での業務に係る課税仕入れ税額のみなし特例（同6項）は、事実上、市町村の一般廃棄物処理が一般会計で処理されている限り、市町村に消費税の納税を強いるものとなっていない。この事実が、市町村にごみ処理手数料に「消費税がかからない」とのある種の「錯覚」をもたらし、市民に対するごみ処理手数料に係る消費税の課税を「非課税」であるがごとく消費税法の解釈適用を歪めてしまっているのではないかと疑われる。それゆえ、ごみ処理手数料に係る消費税について、社会的混乱となっていると推量する。このみなし規定は、ごみ処理手数料を消費税込で徴収している市町村にとって、ごみ処理が一般会計での事務処理である限り、いわゆる「益税」を発生させていると言えるのではないか。

現実の市町村におけるごみ処理手数料に係る消費税判断は、混乱している。この混乱が「錯覚」によるものとすれば、市町村のごみ処理担当者または財務担当者は、消費税法を熟知すべきである。また、国税庁も、消費税創設時の厚生省通知に代わる、現行の消費税法の解釈適用としてごみ処理事務に係る消費税取扱いを説明する指導示達を行うべきである。この混乱状況の被害者は、市民である。特に事業者は、課税仕入れ判断において、「非課税」表示のレシートを受領して、これを無視して「課税仕入れ」とは処理できないのではないか。この処理ミスで事業者の消費税更正がなされるとすれば、事業者はこの混乱の一番の被害者となる。早急な措置が要請される。

筆者としては、現行消費税法の解釈としては、ごみ処理手数料は消費税の課税対象であると解する。しかし、ごみ手数料徴収の目的変化も考慮し、市町村の一般廃棄物処理に係る市民からの手数料徴収は不課税または非課税とすべきであることを提案する。

(2) ごみ処理経費負担「二重取り」論と消費税

ごみ収集の歴史は、有料処理の観点からは、不要物「ごみ」のうちにある有価物の代金を市民が収受していた時代から、逆に不要物処理費の代金を市民が支払う時代へと展開してきた。また、ごみ処理は、「民」が主体の処理から「官」が主体の処理へと移行してきた。これは、市民レベルでのごみ処理が地域の衛生面において社会的問題を生じし始め、行政主導による管理されたごみ処理が推進されたことと理解する。

行政によるごみ処理は、その経費を市民に求めなければならない。

ごみ処理が特定地域の住民に対する行政サービスである場合（たとえば、清掃法の下でのごみ収集）、当該対象住民からの手数料（収集事務の対価）や使用料（官所有地である最終処分場の使用対価）の課徴が想定できる。この場合において排出者に対して特定財源となる目的税を排出時に課税することも可能であるが、一般財源となる普通税を課税することは市民的同意を得られないであろう（特定地域の住民でない者が負担した税金が使用される可能性があるから）。一般的手法としては、手数料徴収が行われる。

これに対して、今日のごみ処理は、現行廃棄物処理法が市町村に一般廃棄物の処理等の責任を課していることから（同法6条の2第1項）、市町村はその全域住民の排出家庭ごみを処理しなければならないものとなっている（土地又は建物の占有者に対する清潔保持責務（同法5条）や一般廃棄物の自家処理努力と協力義務（同法6条の2第4項）が課されているが、最終的に排出された一般廃棄物の処理責任は市町村にある）。その原因は、全国的にごみ排出量の増加と質的变化（紙ごみ、食品残渣を中心とするごみから、ビン、缶、プラスチックごみの増加）にあると考える。これは自家処理でのごみ処理の限界からである。ごみ処理が市町村の固有事務（自治体に裁量のない固有事務）とされ、その経費は、一般会計内での処理として一般財源である普通税（住民税、固定資産税等）に求められ、手数料等の徴収を廃止する市町村も出た。しかし、ごみ質量の変化

に伴う市町村ごみ処理経費の増大は、市町村財政上の重大問題ともなる。

ごみ処理経費は、相当の金額を各市町村において必要とされている。環境省のまとめ（「一般廃棄物の排出及び処理状況等（平成18年度実績）について」）でも、年間1兆8,627億円の一般廃棄物処理経費が国内で費やされている<sup>(27)</sup>。市町村として多額のごみ処理経費を一般財源のみで処理することは、他の行政事務経費財源を圧迫しかねない。そこで、旧廃棄物処理法6条の2第6項は、手数料徴収を地方自治法227条の特則として市町村に全住民を対象とするごみ処理手数料の徴収を認めていた。地方分権一括法の制定とともに、地方分権化を促進するものとし、同条項は削除された。結果、手数料の課徴に係る法的根拠は、市町村の条例のみとなった。同条項削除後も、旧廃棄物処理法の同条項に基づき手数料を徴収していた市町村は、そのまま手数料を徴収している。特に、家庭ごみのうち粗大ごみについては、すでに多くの市町村が有料収集を始めていた。この手数料課徴は、法律（削除）改正後も継続されている。すなわち、市町村は、条例に基づき有料収集を継続した。

問題は、粗大ごみなど従前から有料収集の対象となっていたものに対する事務処理ではなく、新たに一般家庭ごみの排出に対して手数料を課徴することが展開されたことにある。先にも述べたように、ごみ処理経費は膨大であり、その行政経費は市民が負担しなければならないものである。その負担形式には、税方式と手数料方式がある。税財政法からは、両者は区別されなければならない。税はあまねくその課税団体に属する市民を対象とするものであり、手数料は特定の行政事務受益者等である市民を対象とするものである。この観点からは、現行の廃棄物処理法の下での家庭ごみ処理経費は、税方式による市民負担とすべきである（市町村の一般廃棄物処理責任は、特定地域ではなく、その全域に及ぶものであるから）。

しかし、ごみ処理に関する手数料課徴を全面的に否定するものではない。家庭ごみ処理経費は税収のみで補充されるべきとの考えは、

地方自治法227条「普通地方公共団体は、当該普通地方公共団体の事務で特定の者のためにするものにつき、手数料を徴収することができる。」とする規定を解釈すると、家庭ごみ処理が「普通地方公共団体の事務で特定の者のためにするもの」ではないとの解釈を根拠としている<sup>(28)</sup>。家庭ごみ収集の有料化に伴う手数料は、地方自治法227条の手数料ではなく、旧廃棄物処理法6条の2第6項に規定していた手数料である。法改正により旧廃棄物処理法6条の2第6項が削除された後は、市町村の条例に基づく手数料である。自治体の行政は、市民・住民の代表である地方議会が制定した自治体の「条例」に基づき執行されるべきである。これが真の「地方自治」である。国の制定法である「法律」上の根拠はなくなっても、市町村の固有事務である家庭ごみ収集に対する手数料に関する条例がある限り、その手数料は有効なものであると考える。地方自治法227条の特別法としての旧廃棄物処理法6条の2第6項は削除されたが、市町村は、独自の財政処理権（日本国憲法92条以下、特に94条）に基づき、手数料の課徴を条例制定により実施できるものとする。市町村は、条例に基づいて、独自の環境施策に取り組むことができる。たとえば、ポイ捨て禁止条例、国の法律上の根拠がなくとも、市町村は独自の施策を展開できる。それが、憲法が保障した地方自治であると解する。現実の一般廃棄物処理経費は、一般財源（税収）と特定財源（国庫支出金、都道府県支出金、地方債、使用料及び手数料、等）から賄われている。札幌市の平成18年度のごみ処理事業経費は、185億円のうち一般財源116億円と特定財源69億円にて賄われている<sup>(29)</sup>。旧廃棄物処理法6条の2第6項が削除された後、市町村のごみ処理手数料の法的根拠として地方自治法227条であるとは明確には言えない状況が発生し、神奈川県藤沢市では訴訟も提起されている<sup>(30)</sup>。私見としては、上記のごとく、市町村条例によるごみ処理手数料徴収は可能であるとする。ただし、国内法体系として、日本国憲法94条が「法律の範囲内」での条例制定権を付与していることから、国の法律である地方自治法227条の手数料と異なる手数料を市町村条例で徴収する



ことは、一定の法解釈上の疑義を提起するものとなる。この点から、法解釈を明確にする意味でも、旧廃棄物処理法6条の2第6項は削除すべきではなかった。

この条項削除と現実のごみ処理手数料徴収において、税込処理されるべき家庭ごみ処理に対する手数料徴収がいわゆる「二重取り」との主張がある。家庭ごみ処理経費は税込で処理すべきではあるが、条例により手数料を別途に徴収することは法的問題にはならないと考える。ごみ処理経費をいかなる収入で賄うかは、憲法が保障した地方自治の下、市町村の判断により行えるものである。したがって、二重取り論は成立しない。ただし、この手数料を地方自治法227条の適用とすると法解釈上の疑義を生ずる。この点を明確にする立法が要請される。それ以上に、新たな手数料設定に関する市民的理解を十分に確保することが大切である。これも、日本国憲法84条に規定される租税法律主義論の要請である。

二重取り論は最終的には成立しないと考えるが、税込処理と手数料処理とでは、消費税の課税との関係で、問題がある。家庭ごみ処理が税込にて行われる場合、そこでの市民は消費税の負担を強いられることはない（基本的に税に税を課すことはない<sup>(31)</sup>）。しかし、手数料が徴収される場合、消費税の課税問題が発生する。先の「消費税の導入に伴う一般廃棄物処理に係る手数料等の取扱いについて」通知では、消費税転嫁の観点から手数料への消費税課税を指導示達していた。消費税法の解釈では、ごみ処理に係る手数料は、消費税非課税とはなっていないことから、その行政事務は消費税課税される役務提供となる。これは、ごみ処理のすべてが市町村により行われるものではない実態からも、民間委託業務としてごみ処理が行われることもあり、妥当な示達である。粗大ごみ処理手数料、し尿処理手数料などは、委託業務である場合も多く、消費税課税の対象となる役務提供であることに異論はないであろう。ただし、今日のごみ有料化は、先にあげた①循環型社会のための課徴金的性格の手数料であることが多い。②不要物処理の代価としての手数料である場

合には、手数料に消費税を課税することに問題はないが、①循環型社会のための課徴金的性格の手数料に消費税を課税することは、異議がある。この場合、基本的には課税対象となる役務提供が存在しないからである。行政が経済的手法（税、課徴金）による環境施策として手数料を市民に課徴することは、現状のごみ問題からして想定しうることである。そこにおいて、行政から市民への消費税の課税対象である資産の譲渡等は存在しない。したがって、①循環型社会のための課徴金的性格の手数料に消費税を課税すべきではない。これは、ごみ処理のための行政支出（施設整備、ごみ収集車購入、等）とそれに係る消費税を転嫁するためのものではない。

しかし、現実の手数料収納は、区別すべき目的別手数料を区別せずに、混在したものとして実施されているようである。ごみ有料化に際して、市町村は、税ではなく手数料を収納する目的を市民・住民に説明し、また従来税方式（一般財源）に加えて手数料（特定財源）での経費処理についても納得できる説明をすべきである。

### (3) 手数料課徴方式と消費税処理

ごみ処理手数料の課徴方法は、①直接収納方式（処分場への直接ごみ搬入に対する手数料徴収）、②ごみシールの販売方式（ごみ袋の指定はせず、特定のシールを有償販売し、ごみ袋等にそれを規定に従い貼付させる）、③有料指定ごみ袋の販売方式（指定ごみ袋を作製、有料販売し、当該指定ごみ袋以外のごみ袋でのごみ排出を認めない）、が主なものとして設定されている。

直接収納方式では、市民は、処理手数料に消費税を加算または消費税内税として手数料を支払うこととなる。

ごみシールの販売方式では、ごみシールが消費税非課税の「物品切手」であることから、消費税法の原則的適用からすれば、市民は、購入時には消費税の負担をせず、貼付しごみ排出をした時点で役務提供を受けたこととなり消費税の課税を受ける。すなわち、通常、物品切手の代表である商品券等の売買と使用時の消費税処理は、次

のような会計処理となる。

商品券販売時：借方（現金）××× / 貸方（商品券）××  
 × ⇒消費税非課税取引  
 商品券での商品販売時：借方（商品券）××× / 貸方（売上）  
 ××× ⇒内税・課税取引

このような物品切手に係る処理は、商品券やパチンコ店のプリペイドカードなどのような物品切手等には該当する。プリペイドカードは、そのカード内のチャージ金額に達するまで何回も使用できるものであり、カード購入時に消費税を課税すべきではなく（所得税法基本通達6-4-4（注）参照）、その使用時に使用金額に応じて消費税を課税すべきものである。しかし、ごみシールは、「証紙」による手数料徴収であり（地方自治法231条の2第1項）、その歳入処理は「証紙の売りさばき代金をもつて歳入とする」（同2項）とされ、また歳入の会計年度所属区分に従えば、「随時の収入で、納入通知書又は納税の告知に関する文書（以下本条において「通知書等」という。）を発するものは、当該通知書等を発した日の属する年度」（地方自治法施行令142条1項2号）に所属するものとなり、さらに消費税法の国等の特例では、国又は地方公共団体が行った資産の譲渡等はその資産の譲渡等の対価を収納すべき会計年度の末日に行われたものとしてとすることができるとされている（消費税法60条2項）。これらの規定から、ごみシールの課税時期は、販売時でもなく、売りさばき代金収納時でもなく、会計年度末日とすることができる。しかし、最終消費者で消費税を負担する一般市民には消費税処理は関係のないことであるが、事業者にとっては課税仕入れ時期の判定は重要なものとなる。事業系ごみシールに係る消費税処理として、消費税法の厳格な解釈適用からは使用時とすべきである課税仕入れ時期の判定は、①市町村の課税売上時期が消費税法の特例規定等の法令により様々な時期が設定されうるが、事業者がこれを知ることを困難と

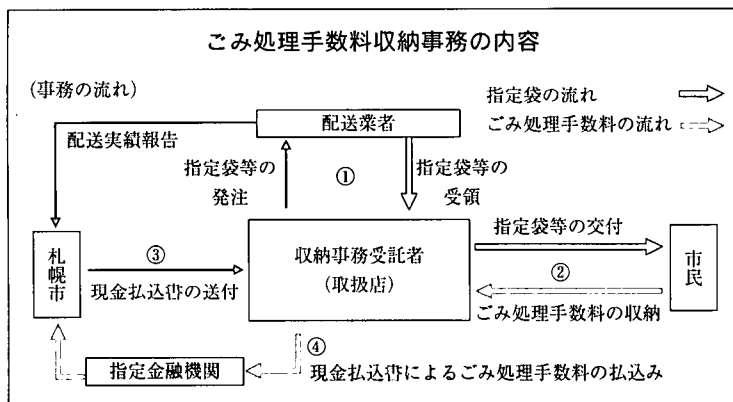
する場合もありうること、②ごみシールの使用料、その金額をごみ排出者である事業者は計測しうるが、市町村にてその使用料等を個別的に認識しているものとは認めがたいこと（または困難であること、ほとんど不可能であろう、ごみ収集する担当者がこれを計測することは収集作業を複雑にする）、③購入時に一括で課税仕入れ処理したとしても金額的に僅少であることから、購入時とすべきである。つまり、事業者はごみシール購入時に課税仕入れとして「雑費」などの勘定科目で処理することが認められるべきである。

有料指定ごみ袋の販売方式では、ごみ袋を「資産」とみるか、「物品切手」の類とみるかで、消費税課税の取扱いが厳密な消費税法の解釈適用からすると異なり、前者であるとみれば購入時に市民は消費税を負担し、後者であるとみればごみシールと同様なものとして処理される。指定ごみ袋の販売は、市町村の直接販売方式を採る市町村はないものと思われ、取扱店での販売が大部分である。取扱店での指定ごみ袋の販売に係る消費税処理は、市町村により取扱店取引契約も異なるものが想定でき、ケースごとに判断しなければならない。しかし、基本的には、ごみシールと同様に、事業者はその購入時に課税仕入れ処理できるものと解する。

このような消費税の処理は、家庭ごみを排出する個人市民には全く関係のないことであるが、事業系ごみを排出する事業者にとっては、課税仕入れ判断の問題であり、重大な問題である。

#### (4) 指定ごみ袋の取引と消費税

指定ごみ袋に関する取引は、市町村ごとに異なるものとなる。たとえば、札幌市では次のようなごみ処理手数料取引がなされている<sup>(32)</sup>。



この図において、④現金払込書によるごみ処理手数料の払込みは、先に記したように「取扱店が札幌市に払い込む額（手数料額）と札幌市が取扱店に支払う額（委託料額）を算出し、手数料額から委託料額を差引いた額が札幌市から取扱店に通知（現金払込書の送付）される」という取扱である。手数料は、その収入の確保及び住民の便益の増進に寄与すると認められる場合に限り、私人にその徴収または収納の事務を委託することができる（地方自治法施行令158条）。委託料額は、指定袋等の納品方法の種別によって異なるが、本部納品契約の場合、納品数に応じた手数料額の9%相当額に100分の5を加えた額（計算式としては手数料額×9%×1.05=委託料額）である。委託料額の取引は消費税の課税を考慮している。この委託料負担支払いは、ごみ有料化自治体の多くが実施している。業者への支払い委託料は消費税課税取引として税込で支払いがなされている。

しかし、手数料に消費税が含まれているか否かは、最終消費者として消費税を負担する一般市民には消費税の課税・非課税の相違が影響を与えることは（消費税非課税である場合には、消費税額分の金銭負担軽減となることを除き）ほとんどないが、消費税の課税事業者にとっては、「課税仕入れ」の判断もあり、重要な問題となる。

実際の購入時に受取るレシートに消費税「非課税」と表示されているにもかかわらず、内税・総額表示もあり、消費税課税が行われている場合には、指定袋を購入する側では消費税の課税・非課税の判断は難しいのではないかと推量する。

指定ごみ袋を有料（ごみ処理手数料込み）販売し、家庭ごみ収集においてその使用を強制している（指定ごみ袋以外の袋は収集しない）市町村において、この有料販売取引が消費税の非課税とする市町村もある。しかし、消費税法の解釈適用からすると、市町村の一般廃棄物処理等に係る手数料は、基本的には、消費税の課税となる。非課税市町村の法的根拠が不明である。消費税非課税市町村は、その根拠を明白に説明すべきである。

#### (5) 市町村のごみ処理等事業の標準事務化提言

市町村の一般廃棄物処理は、市町村の固有事務として、一般会計にて処理されるのが通常である。しかし、以上、消費税の課税問題から家庭ごみ有料収集を検証してきたことから、一般廃棄物処理の有料収集は多くの税財政法上の問題を有していることが理解される。特に、有料化の中心である「手数料」に関する「二重取り」論争、本稿の主題である手数料への消費税問題は、早期に全国的に解決されなければならない問題であると考える。そこで、若干の提言を以下述べる。

「二重取り」論が成立しないと解することは、すでに記述した。しかし、法解釈上の疑義は残り、この点に関する訴訟もある。その原因は、旧廃棄物処理法 6 条の 2 第 6 項の削除である。現実のごみ手数料の法的根拠は、市町村条例にあるのであり、手数料自体の法的根拠は明白である。ただし、国内法体系からの疑義も提起されうる。そこで、市町村の一般廃棄物処理を地方自治法 228 条 1 項が定める「標準事務」とすることを提言する。同項後段に「手数料について全国的に統一して定めることが特に必要と認められるものとして政令で定める事務（以下本項において「標準事務」という。）について手

数料を徴収する場合」は、「政令で定める金額の手数料を徴収することを標準として条例を定めなければならない」と規定する。平成17年2月14日付けで環境省・中央環境審議会は「循環型社会の形成に向けた市町村による一般廃棄物処理の在り方について（意見具申）」をとりまとめ、その中で「有料化の推進」について、次のように記している<sup>(33)</sup>。

一般廃棄物の発生抑制や再使用を進めていくためには、経済的インセンティブを活用することが重要である。一般廃棄物処理の有料化は、ごみの排出量に応じた負担の公平化が図られること、住民（消費者）の意識改革につながるなどから、一般廃棄物の発生抑制等に有効な手段と考えられ、現に一定の減量効果が確認されているところである。このため、国が方向性を明確に示した上で、地域の実情を踏まえつつ、有料化の導入を推進すべきと考えられる。

有料化に当たっては、実際に減量効果が得られるような料金設定及び徴収方法とすることが必要である。これまでの実施事例においては、周辺自治体の料金を参考として決めたり、ごみ処理費用から一定割合を算定することにより決めたりしている場合が多いが、有料化の目的や効果、コスト分析の結果を十分に検討した上で、料金レベルを決定する必要がある。

また、有料化直後にはごみ排出量が大きく減量されるケースが多いもののその後徐々に増加する「リバウンド」の抑制や、不適正排出、不法投棄の抑制等に関して対策を行い、減量効果を持続させるための総合的施策を展開することが必要である。地域住民に対し、施策導入に関する説明責任を果たすことも必要であり、有料化の導入効果とともに、一般廃棄物処理コストに関する情報開示を進めることが重要である。

国においては、これらの留意事項に関する考え方や、検討の進め方、これまでの知見等について、ガイドラインを取りまと

めることにより、有料化を行う市町村の取組を支援していくことが望まれる。また、一般廃棄物処理の有料化は、行政サービスの経費の一部を、租税ではなく、手数料により負担していくものであることから、その分担のあり方等について、今後、検討していくべきである。

一般廃棄物の処理に関して国が方向性を示すことは、今日のごみ処理問題が市町村内のみの問題ではなく、全国的な問題であることから、重要である。一般廃棄物処理を標準事務とすることで、手数料の標準的金額を国レベルで設定し、市町村はこれに基づき具体的手数料額を条例で定める。現行法制下では、一般廃棄物の処理経費は、税収で処理されるべきである（個人的には法定外目的税としての一般廃棄物処理税の創設を提言する）が、現実の市町村で手数料が徴収されている事実、また廃棄物処理法の改正による削除条項の復活が地方分権化の動きに逆行するとも考えられ、地方自治法施行令を改正し、地方自治法228条1項の標準事務に市町村の一般廃棄物処理を入れることにより、二重取り論争を終結すべきである。

#### (6) 公共・公益サービスと消費税

次に本稿が採りあげた手数料への消費税問題は、根本的には、国や地方団体、その関係機関が行う公共・公益事業による資産譲渡や役務提供のうちに消費税の課税対象となるものと、そうでないものが混在していることである。消費税法は、所得税法、法人税法などの税法が国や地方団体を人的非課税としている一般的税制上の措置と異なり、人的非課税規定を設けなかった。その結果、税システムとしては奇異なものとなった。すでに指摘したように、国や地方団体も納税義務者となることから、「課税団体が国」であり「納税義務者が国」という租税法律関係が発生する。すなわち、消費税の転嫁のみを考慮し、公共・公益サービスを消費税の課税資産譲渡等に該当させ、国や地方公共団体を消費税の納税義務者にしている消



費税法は、課税団体である国等が納税義務者になるという不可解な租税法律関係を発生させている。消費税の適正な転嫁（税制改革法11条）は望ましいことではあるが、消費税転嫁は課税問題というより手数料等の価格設定の問題である。奇怪な租税法律関係を形成する公共・公益サービスに対する消費税は回避すべきである。

一分野の公共・公益事業において、ごみ処理のみならず、介護分野などにおいても、消費税の課税・非課税の取扱が、同種サービスにつき複雑なものとなっている。国や地方団体等を消費税の人的非課税とすることは、国や地方が負担した消費税の適正な転嫁が税制上でできなくなる点において課題となるが（価格上での転嫁は可能）、税制システムとしては簡素なものとなると考える（税制改革法の基本理念としての「税制の簡素化」（同法3条）にも資する）。

一般廃棄物の処理は、税処理でなされるべきである。この処理経費全額を税収ではなく手数料で処理することは、手数料の定義（地方自治法227条）から疑義が生じ、また今日のようにごみ処理経費が膨大なものとなっている状況では不可能である。結局、ごみ処理手数料は、税収の一部に代わるものでしかなく、ごみ処理経費の財政的需要を十分に賄うものではない。また、今日のごみ処理手数料の実施は、このような財政需要のためではなく、環境的効果を期待してのものである。このような現状から、市民からの家庭ごみ処理手数料は、税に代わるべきものであり、消費税の本来的な課税対象にすべきものではないと考えられる。しかし、このことを明記する法令がないことから、現行法制下ではごみ処理手数料を消費税課税とせざるを得ない。市町村のごみ処理を非課税または不課税取引と認定する立法が望まれる。

また、税収処理の代替手法である手数料徴収が消費税の課税対象となることは、その消費税相当額が市町村収入ではなく、国や都道府県の収入となることを意味する（消費税法60条6項の適用から消費税の納付額がゼロであるので、一般会計処理では全額市町村収入となる）。これでは、財政的效果が薄れる。環境的効果を期待して

の市民からのごみ処理に係る新たな負担としての経済的手法は、手数料よりは法定外目的税によることが望ましい。ただし、新税創設は容易ではないことが予想されるので、従来の手数料徴収方法をいかに環境目的に合致したものとして法的に構成するかを検討し(標準事務としての手数料徴収を提案)、市民に十分に説明する義務が市町村に課されている。

#### (7) 市町村のごみ処理等事業の特別会計処理化提言

市町村の一般廃棄物処理は、不要物の収集、運搬、処理という一方向的処理から、循環資源の利用を含むものとなった。そこにおいて、税財政法的に注目すべき点として、従来のごみ処理は市町村財政において支出負担でしかなかったが、近時、資源ごみの売却収入が発生し、財政構造としては収支が複雑化していることを指摘しなければならない。従来のごみ処理は一般会計で税収処理が基本となっているが、今日のは、一般財源のほかに、特別財源による処理部分も相当額に及んでいる。

一般廃棄物処理事務は、今日、単純な会計処理のものであったものから複雑になっていることを認め、収支を明確に市民に開示すべきであると考え、特別会計処理または特別勘定処理をすべきであると考え。特別会計は、「普通地方公共団体が特定の事業を行なう場合その他特定の歳入をもつて特定の歳出に充て一般の歳入歳出と区分して経理する必要がある場合において、条例でこれを設置することができる」(地方自治法209条)とされている。ごみ有料化が展開され、また資源ごみの有料売却も行われ、市町村のごみ処理収支は、もはや一般会計にて処理できる内容のものではなくなっている。資源ごみ売却収入は、一般会計処理をしている限り、一般財源(使途不明)として処理され、ごみ処理財源として全額還元されるか疑問である。ごみ処理を特別会計処理とすることで、市民的疑念が持たれる恐れが払拭される。さらに、消費税処理も、委託業務収支を含め、市民に特別会計勘定として開示されうる。ただし、消費税法60条6

項のみなし規定の適用はなくなる。なお、特別会計は悪いものと悪評が定着している。民主党マニフェストも「特別会計をゼロベースで見直し、必要不可欠なもの以外は廃止する。」としている。しかし、必要なものについては、新規開設もあるべきである。

ごみ処理経費の財政構造に着目すると、市町村の一般廃棄物処理経費は、一般会計において一般財源により処理されることを基本とするが、本稿で取り上げた手数料や国庫支出金などの特定財源によるものもある。一般廃棄物の処理は、市町村の一般事務、固有事務である。それゆえ、それは一般会計処理されてきた。しかし、ごみ質量の変化による廃棄物処理法の度重なる改正は、市町村のごみ処理財政を圧迫してきた。中間処理である焼却場は、ダイオキシン類問題発生により、環境基準も設定され、中小焼却場の稼働ができなくなり、またこれを解体することも財政上からできず、一部廃墟として放置されているものもある。ダイオキシン類を処理可能な焼却場建設は、人口1000人規模の町村では困難である（それゆえ、中小市町村は合同事務組合にてごみ処理を行う）。かつて家庭ごみを収集し、運搬し、市町村の所有地等に山積み、埋め立てしていたごみ処理の時代は終わり、高度の技術により完全な管理体制の下で処理されなければならないごみ処理時代となった今日、市町村のごみ処理事務は、市町村の固有事務というよりは、国の法律である廃棄物処理法により市町村に強制された事務であり（固有事務であれば、実行の有無は市町村に選択権があるべきであるが、一般廃棄物処理は強制実行の固有事務とされてきた）、地方自治法に規定される「法定受託事務」とされるべきものと言える。法定受託事務の経費は、基本的には、国の負担でなされる。

## 結語

ごみ有料化は、市民・住民の理解が必要であり、容易に導入できないのも事実である。単に、ごみ処理費の増大という財政的問題を

解決する手数料徴収は、現行廃棄物処理法との関係から、税財政法からは賛成できないところがある。しかし、ごみ減量などの環境問題解決をも含めた施策としての手数料徴収であるならば、若干の税財政法上の問題があるとしても、21世紀「環境の時代」における施策として賛成できる。

ごみ有料化における手数料に係る消費税の課税取扱は、現状において、市町村によっては混乱している。これは、消費税法の解釈では、基本的には課税取引となる。循環型社会の形成に向けた市町村による一般廃棄物処理のあり方を検討する場合、経済的手法を用いての環境効果を考慮して、本来的には税収処理されるべきものを、手数料徴収によっているごみ収集は、本質として、不課税取引と変わらないものであると考え、消費税の課税取引としない（不課税取引とする）立法が望まれる。

指定ごみ袋を通してのごみ処理手数料の課徴は、現行法制下では、消費税の課税となるが、市町村によっては非課税のごとく広報しているところもある。この点については、国税庁としての指導示達が表明されるべきである。

市町村の一般廃棄物の処理は、収集、運搬、適正処理の一方向型から、循環資源として活用する循環型に進化してきている。それに伴って、その財政処理も、支出負担のみであったものから、収支が複雑なものとなっている。それは、市町村の一般会計でのごみ経費処理の限界であり、特別会計処理とすべきであると考えられる。

なお、ごみ有料化に関する多くの研究文献等につき、本稿における脚注が不十分かつ不適切なものであることは重々承知しており、ここに記してお詫びします。ご了解いただければ幸いです。

注

- 25 国税庁HP (<http://www.nta.go.jp/>) 内・パンフレット・手引き・消費税関係に掲載されている「国、地方公共団体や公共・公益法人と消費税（平成21年4月）」を参照。
- 26 インターネット検索では、環境省HP内の「法令・告示・通達」に関するデータベース (<http://www.env.go.jp/hourei/>) に掲載されているようであるが、筆者としては確認がとれていない。本稿での引用は、別の検索結果 (<http://homepage2.nifty.com/teng/h222.html>) からのものである。
- 27 前掲注1「一般廃棄物の排出及び処理状況等（平成18年度実績）について」報告20頁参照。
- 28 筆者は、ごみ有料化に伴う手数料を地方自治法227条に規定する手数料と解することを否定するが、市町村がごみ収集に手数料を条例に基づき課することを否定しない。ごみ有料化は税方式で行うことが望ましいと考える。手数料では応能負担が担保されない。環境省有料化の手引きで主張される「公平」は応益負担からの主張である。市民の公的金融負担は応能負担を原則とする。なお、ごみ有料化の手数料が地方自治法227条に規定する手数料であると解するとすれば、それは、民法401条（種類債権）2項に規定されている不特定物が特定物となるがごとくに有料ごみ袋販売を考え、市町村が不特定者・市民に販売する有料ごみ袋を市民が購入し家庭ごみを排出し収集されることで「特定」されることで、「普通地方公共団体の事務で特定の者のためにするもの」の要件を充足するとも言える。しかし、この解釈には無理がある。家庭ごみ処理は、産業廃棄物のように排出者責任がないので産業廃棄物管理票（廃棄物処理法12条の2）のような管理票（いわゆる「マニフェスト」）が作成されない（かつての清掃法下での排出者届け出制もない）ことから、有料ごみ袋の「特定」がなされない。有料ごみ袋は、販売時は不特定物、購入後に特定の市民の所有物・特定物となるが、廃棄・収集の時に再び一種の不特定物となる。これを回避するのは、戸別回収しかないと考える。
- 29 前掲注1の環境省一般廃棄物処理実態調査結果の平成18年度調査結果のうち処理状況「各都道府県別データ」の北海道集計結果（経費）札幌市の欄を参照。
- 30 これは、平成18年10月実施の藤沢市「ごみ有料化条例」が地方自治法等に反するものであり、原告らに強制的に課されているごみ指定袋購入による手数料支払い義務がないとする無効確認等請求事件（横浜地方裁判所平成19年3月26日行ウ第21号）が横浜地方裁判所に提起されたものである。
- 31 消費税の課税において「税に税が課税されている」ことがある。輸入品は、輸入時に関税が課され、販売時に関税を含む価額に消費税が課税される。また、石油も、煙草も、酒類も、同様である。この消費税システムは問題である。個別消費税である関税、石油関連税、たばこ税、酒税と、総合消費税である消費税との調整システムが必要であると考ええる。
- 32 前掲『札幌市家庭ごみ処理手数料収納事務委託について』3頁。
- 33 環境省HP内 (<http://www.env.go.jp/council/toshin/t030-h1609/mat01.pdf>) >審議会・委員会等>答申一覧>H17.02.14循環型社会の形成に向けた市町村による一般廃棄物処理の在り方について（意見具申）を参照。