



HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	地方税条例制定裁量と司法統制：神奈川県臨時特例企業税条例判決を素材として
Author(s)	戸井，健太郎
Citation	新世代法政策学研究，9，311-336
Issue Date	2010-12
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/45057
Type	departmental bulletin paper
File Information	HJNGLP009_015.pdf



地方税条例制定裁量と司法統制 ―神奈川県臨時特例企業税条例判決を 素材として

戸 井 健太郎

序

本稿で扱う神奈川県臨時特例企業税条例（以下、「本件条例」という。）は、第一次地方分権改革後の平成13年に、地方税の法人二税（法人事業税、法人住民税）の大幅な減収¹を背景に、同条例は、学識経験者らからなる神奈川県地方税制等研究会²による提言を受けて、制定されたものである³。

¹ 平成2年度には約4,505億円であった同県の法人事業税が、平成7年度には約2,578億円、平成11年度には約1,825億円に減少。

² 同研究会は「神奈川県が直面する危機的な財政状況及び地方分権推進の要請」を踏まえて、「課税自主権の行使による独自の財源充実策及び地方分権制度の抜本的な改善策（神奈川県地方税制等研究会設置要綱1条）」について研究提言する目的で、知事の諮問を受けて設置されたものである。当初、外形標準課税の全国一律導入までの臨時的な県独自の外形標準課税の一環として、「法人事業税における欠損金の繰越控除制度の遮断」について検討が進められた（参照、神奈川県地方税制等研究会「地方税財政制度のあり方に関する中間報告（平成12年5月）」19頁）。この欠損金の繰越控除制度に着目した理由として、同報告書は、法人事業税は本来応益税としての性格を有するところ、「過去の事業活動の結果として生じた欠損金額を控除する合理的理由は認められない（同頁）」として、法人事業税につき、この制度を遮断することが適当と結論づけた。次いで、神奈川県地方財政等研究会「法人課税の臨時特例措置に関する報告（平成13年1月）」において、その欠損金の繰越控除制度の遮断の具体的検討として、繰越欠損金の中身をその性質上、事業的要因による欠

本件条例をめぐる一連の訴訟は、地方税財政についての分権の本格的な道筋がいまだ示されない地方分権への移行時に争われた事例として耳目を集めたが、その示唆するところは、法律と条例の関係のみならず、地方議会・国会の立法裁量と司法、ないしは、民主制と法治主義など、公法学における本質的なテーマを含む。本稿は、特に、両判決の分析を通じて、解釈指針が明らかにされていない地方税法72条の法定税規定と同259条以下の法定外普通税創設規定の租税実定法上の意義の解明に向けて、制度的な解釈によって試論的に考察を進めたものである。

I 事実の概要、両判決（地裁・高裁）の判旨

1. 事実の概要

Y（被告、控訴人：神奈川県）は、平成13年7月2日に本件条例を制定（同年8月1日施行）し、地方税法4条3項、同259条以下に基づく道府県法定外普通税として、神奈川県内に事務所・事業所を有し、かつ、その事業年度終了の日の資本の金額等が5億円以上である法人に対し、法人事業税の課税標準である各事業年度の所得の金額を、その計算上、繰越控除欠損金額を損金の額に算入しないものとして計算した場合の所得の金額に相当する金額（ただし、当該金額が繰越控除欠損金額相当額を超える場合は、その繰越控除欠損金額相当額）を課税標準として、その税率は原則100分の3（平成16年4月1日以降は100分の2）とする臨時特例企業税（以下、

損金と投機的要因による欠損金の二つに分類し、後者については、「必ずしも認める必然性はな（3（2）ア2段目）」³く、法人税法上の、同損金算入制度が政策的なものであることに鑑みても、特に同制度のうち投機的要因による欠損金の控除を臨時的に遮断することは許容され得るとしている。なお、同報告には、なぜ投機的要因による欠損金の額が同額のうち3割程度であるのかが明示をされていない（外国の例によるとされている。）。

³ この企業税条例については、その創設前に神奈川県議会でも繰り返し議論がされていた。特に平成13年2月20日の2月定例県議会において、桐生忠一議員より、経済団体の反発、時限設定の明確化（時限措置の恒久化への懸念）、国の同意の取付けへの見通しについて質問がなされたが、知事は、経済団体との軋轢についての明確な答弁を行っていない。

「企業税」という）を課することとした。

本件企業税の納税義務者となったX（原告、被控訴人：神奈川県内で製造業を営む株式会社）は、本件条例が法人事業税につき欠損金額の繰越控除を定めた地方税法の規定を潜脱するため違法・無効であるとして、Yに対し、Xが納付した平成15年度分・同16年度分企業税等に相当する金員並びにそれらの還付加算金に相当する金員（総額22億円余）の還付を求めて出訴した（下記に示すように、第一審は請求認容。控訴審は、原判決を取り消した。これを不服としてXは上告した。上告中。）。

なお、Xの繰越控除欠損金額を損金の額に算入した場合の所得の金額（法人税の課税標準額）は、平成15年度分が0円（損金算入繰越欠損金額は537億円余）、平成16年度分が27億円余（同423億円余）であった。

2. 判旨

（1）横浜地判平成20年3月19日判例時報2020号29頁：請求認容

① 地方団体の課税権

地方団体の課税権は、地方団体の自治権の一環として、憲法上保障されているが、憲法はその具体的内容について規定するものではない。

「法律は、地方団体が課税権を行使する際の具体的準則ないし枠を設けるものであり、当該法律が地方団体の課税権を実質的に否定するものとして地方自治の本旨に反する場合は格別、地方団体の課税権は、具体的には、当該法律の規定に従って行使されなければならない。」

② 法定外税の沿革及び趣旨

法定外税の沿革及び取り扱いを吟味すると、「……法定外税の趣旨は、道府県において、第一義的には法定税を課する一方で、道府県の自主的な課税権に基づき、その実情に応じて法定税の課税を補充するため、法定税以外の課税をすることにある。」

③ 総務大臣との同意を要する協議制度及び不同意事由の趣旨について

「……同条各号の事由が、……異なる行政主体間の施策の整合性を確保するという趣旨を超えて、『租税一般原則』といった観点から法定外税の適法性を審査するためのものであるとは解することができない」のであつ

て、「企業税の適法性は、総務大臣の同意の判断如何にかかわらず、本訴において別途判断されるべき問題である。」

④ 法定税に係る規定と法定外税との関係について

「法定外税という形式を採ることにより、法定税に係る法定の準則と関わりなく課税できるとすれば、道府県は、法定外税の形式を用いることにより、法定税に係る法定の準則を回避し、いわばこれを潜脱して、実質的に当該準則に反する課税をすることも可能になりかねないが、このことが、法定税の課税の準則として詳細な規定を設け、その定めるところによって地方団体が地方税を賦課徴収することができる（地方税法2条）こととした地方税法の趣旨に反することは、明らかというべきであ」り、「……法定外税が法定税に係る規定の趣旨に反するかどうかの検討には、当該法定外税及び当該法定税並びに各関係規定の、趣旨、目的、内容及び効果を比較対照することが必要である。」

⑤ 法人事業税と企業税の関係（企業税の効果）について

「……実質的には、法人事業税における欠損金額の繰越控除のうち一定割合についてその控除を遮断し、当該控除によって法人事業税の課税対象である所得から控除される部分の当期所得を課税対象とし、当該部分に相当する額を課税標準として、法人事業税に相当する性質の課税をする効果を持つものということができる。」

⑥ 法人事業税およびその規定の趣旨、目的及び効果について

「法人税の課税標準である所得の計算において、欠損金額の繰越控除が定められているのは、各事業年度ごとの所得によって課税する原則を貫くときは、所得額に変動がある数年度を通じて所得計算をして課税するのに比して税負担が過重となる場合が生ずるので、その緩和を図るためである（最高裁昭和43年5月2日第一小法廷判決・民集22巻5号1067頁参照）……（中略）、法人の所得を長期的に把握し、もって法人の担税力を的確に課税に反映させるという欠損金額の繰越控除規定の趣旨・目的は、法人事業税についても妥当するものと解すべきであ」る。

⑦ 企業税が法人事業税に係る規定の趣旨に反するか

「……改正前地方税法下では、限定された要件の下で初めて、欠損金額の繰越控除を含めた法人事業税の課税標準の特例が認められていたことからすれば、当該特例の要件を満たす場合以外は常に、改正後地方税法下では、当該特例の適用外とされた法人については常に、欠損金額の繰越控除を含めた地方税法所定の法人事業税の課税標準の規定を全国一律に適用すべきものとする趣旨であ」り、「……特定の租税の課税標準は、その租税としての趣旨・目的に基づき、これを税額に具体的に反映させるために特定の課税客体を数値化するものである。そうすると、法人事業税についても、当該趣旨・目的に基づく当該課税客体に対する租税については、地方税法が法人事業税について定めた課税標準の規定に従って当該課税客体を数値化し、これに課税すべきとする趣旨であると解される。」

「そうすると、少なくとも、法人事業税と租税としての趣旨・目的及び課税客体が共通する法定外税の創設によって、全国一律に適用すべき法人事業税の課税標準の規定の目的及び効果が阻害されることになることは、当該課税標準の規定を定めた地方税法の趣旨に反する」こととなる。さらに、このように法人事業税の課税標準規定の目的・効果が阻害されることは、「地方税法が当該租税の負担の程度を制限するため当該課税標準を前提に制限税率を設けていることからしても、同法の趣旨に反する」という裏付けを得る。

「企業税は、法人事業税と一体として、実質的には、法人事業税に係る課税標準の規定を変更し、新たな課税標準において法人事業税を課する効果を持つものということもできる。（＊括弧内略）このような法定税の課税標準の変更は、被告自身が本件条例の制定過程において当初から第一義的に意図していたように地方税法自体の改正によって行われるか、そうでなければ、同法が法人事業税の課税標準の例外を一定の要件の下に唯一認めていた改正前地方税法72条の19の規定に基づいて行われるべきものであって、法定外税の形式によってこれを実質的に実現しようとすることは、地方税法の趣旨に反するものといわなければならない。」

（2）東京高判平成22年2月25日判例時報2074号32頁：原判決取消し

① 地方公共団体の課税権

憲法30条84条も「地方公共団体の課税権を否定する越旨ではないと解されるが、同92条94条ともに、「地方公共団体の権能等を法律をもって具体化するものとしており、法律を条例の上位に置き、条例は法律の範囲内でのみ制定することができるものとしている。これは、地方公共団体に自治を認めるにしても、その基本となる事項については、国家的な観点からの調整が必要であるとの考え方に基づくものと考えられる。」

② 徳島市公安条例事件判決との関係

「条例が法律に違反するかどうかは、両者の対象事項と規定文言とを対比するのみでなく、それぞれの趣旨、目的、内容及び効果を比較し、両者（法律と条例）の間に矛盾抵触があるかどうかによってこれを決しなければならない（最高裁昭和50年9月10日大法廷判決・刑集29巻8号489頁、徳島市公安条例事件判決）」。上記基準に基づいて判断するにあたっては、「同法及び本件条例の対象事項と規定文言に加え、それぞれの趣旨、目的、内容及び効果を比較しなければならないが、最終的に問題になるのは、『両者の間に矛盾抵触があるかどうか』である。ここで『矛盾抵触』というのは、……一方の目的や効果が他方によりその重要な部分において否定されてしまうことをいうものと理解される。」

③ 地方税法による法定外普通税の位置づけ

「法定の普通税は必ず課すべきものとし、法定外普通税は任意のものとしており、その位置づけから、前者が基幹的、後者は補充的なものとみることができるが、……優劣があると解すべき根拠はない。したがって、法定外普通税は法定普通税について具体的に示された準則に従わなければならないというべき理由はなく、「……地方税法は、法定普通税の課税要件等については詳細な規定を置いているが、法定外普通税の課税要件等については、総務大臣の同意を要することなどを規定するのみで、その内容については特段の定め（準則）を置かず、いわば白紙で地方公共団体に委ねるという立法態度を採っている。」

「地方税法は、地方税が、すべてにわたって全国一律同一でなければな

らないと考えているものではなく、……各地方公共団体が課税権に基づいて独自の税目を創設することが認められていると解される。」

④ 法定外普通税の新設等についての総務大臣の同意

「同意が得られたことは、……財務大臣が異議を述べなかったこと、地方財政審議会が異論を述べなかったことも含め、権限と専門知識を有する機関の判断として、当該法定外普通税の適法性の審査において参考とされるべき事情の1つとなるものである。」

さらに、総務大臣が協議に際して、地方税法等の法律に反するのであれば、3号要件の関係から「不同意」とすることができると解される。なお、消極要件の内容が同一であり、従前も原則的には「許可」すべきであったことから、「総務大臣の審査の基本構造は上記地方自治法の改正の影響を受けていないことが明らかである。」

「ただし、総務大臣による違法性の判断を経たということから、同意があったことが企業税条例を適法とするものではないことは、前記のとおりであるから、当裁判所の上記判断は、本件の結論には影響しない。」

⑤ 都道府県法定外普通税の非課税の範囲に関する規定

地方税法262条2号が、「道府県外に所在する事務所及び事業所において行われる事業並びにこれらから生ずる収入」を非課税の範囲としていることを挙げて、「同法は、道府県が道府県内に所在する事務所若しくは事業所において行われる『事業』又はこれらから生ずる『収入』を課税の客体として法定外普通税を創設することが、直ちに法人事業税と趣旨・目的を同じくするものであって、許されないとしているものではない。」

⑥ 地方税法の法人事業税に関する規定の検討

改正前地方税法の法人事業税の課税標準規定が、「直接定めているのは、法人事業税についてであり、法定外普通税の課税上、欠損金額の繰越控除をしない場合の益金を課税標準とすることを明文をもって禁止しているものではない。そこで、その規定の趣旨から、そのような禁止が含まれているかどうかが問題となる。その判断のためには、同法の当該規定のみならず、関連する他の規定も考慮に入れた上で、解釈するのが相当である。」

外形標準課税の特例（旧法72条の19）を挙げて、「同法は、法人事業税について、欠損金の繰越控除が全国一律に必ず実施されなければならないほどの強い要請であるとまで」はいえず、立法裁量の問題である。

ここで、「法人事業税が応能課税と応益課税の混合タイプであるとされるにもかかわらず、改正前地方税法が課税標準を「所得」とし、改正後地方税法も原則としてこれを維持しているのは、租税体系の簡明さのほかに、法人の担税力が考慮されているものと考えられる」が、「担税力を何にどのくらい見いだすか、また、それをどの程度重視するかは、……立法者の広範な裁量判断に委ねられているものというべきである。」

⑦ 本県条例の規定、制定の趣旨についての検討

「……問題は、本件条例の条文の解釈にのみよるのではなく、その制定の目的、趣旨等をも斟酌した上で、実質的にみれば、本件条例が法人税法の定める法人事業税の課税標準等を変更するものである、あるいは、企業税は法人事業税と実質的に同視し得る『第二法人事業税』とでもいうべきものに当たると認められるかどうかにより更に絞られる。」

神奈川県地方税制研究会の報告書、条例新設に際して総務大臣に提出した協議の申し出に係る理由書等を基に、条例の制定目的と経緯を検討した上で、「企業税は、『県の行政サービスを享受し、かつ、当該事業年度において利益が発生していながら、欠損金の繰越控除により相応の税負担をしていない法人に対し、担税力に見合う税負担を求める』ことを趣旨、目的として『当該事業年度において生じている利益に対して課税する』ものとして創設されたことが認められる。そして、このような趣旨、目的の普通税は、理念としては応益性を考慮しながら課税標準の選択においては応益性をほとんど取り入れていない法人事業税とは別個の、より応益性を重視した性格を有する税目として成り立ち得るものと解される。そうすると、企業税は、単に法人事業税と異なる外形を整えただけのものではなく、法人事業税を補完する『別の税目』として併存し得る実質を有するものというべきである。」

また、当期利益に課税することを意図したものであり、「繰越欠損金控除の遮断」には当たらず、制度設計上、常に繰越欠損金の損金算入額が課税標準となったとしても、「企業税は、繰越欠損金額が当期利益額を上回

る場合には、利益額の限度でしか課税されないものであるから、繰越欠損金に課税するものではないことが明らかであって」、実質的な課税標準は繰越控除欠損金額であるとかいうのは、当たらない。」企業税の「実質は「利益」に対する課税であり、「したがって、本件条例が法人事業税の規定を変更するものであることを前提とする被控訴人の主張（※括弧内省略）は、いずれも失当である。」

Ⅱ 判決の分析、評価と疑問点

両判決の直接の争点は、地方税法に定める法定税の課税標準の一部を実質的に変更する効果を持つ法定外普通税の創設の許否にある。これは、法定外普通税の創設（条例制定）という方法を用いて地方団体が法定税の規定（法定税の課税標準規定）に抵触することは、地方税法が法定外税制度に予定した地方団体の課税権（条例制定権）の範囲内にあるか否か、と言い換えることが出来る。

以下では、上記問題を考察するにあたっての各論点を判旨に沿って列挙した上で、それぞれを検討する。

1. 憲法と地方課税権

地裁、高裁ともに、憲法にいう「地方自治の本旨」への理解について制度的保障説⁴（判例・通説）、租税法学説における、地方税条例主義⁵（自主

⁴ 参照、佐藤幸治『憲法（3版）』青林書院1995年267頁、長谷部恭男『憲法（3版）』新世社2004年449-451頁、浦部法穂『憲法学教室（全訂2版）』日本評論社2006年575-577頁、制度的保障説の抽象性を指摘するものに塩野宏『行政法Ⅲ行政組織法（3版）』有斐閣2006年122-123頁注2部分がある。

⁵ これまで、学説はそれらの関係につき、地方税法律主義、地方税条例主義、その中間としての地方税法＝条件法律、という3つの考え方を提示してきた（碓井光明『要説 地方税のしくみと法』学陽書房2001年3-7頁）。現在は、地方税条例主義に収斂する傾向にあるが、論者によりその捉え方は多義的である（例えば、金子宏『租税法（15版）』弘文堂2010年85-87頁、碓井光明「財政法学の視点よりみた国民健康保険料—旭川市国民健康保険料事件判決（最高裁平成18.3.1）を素材として」法学教室309号25頁2006年）。

財政主義⁶⁾）をとり、憲法と地方団体の課税権との関係については、抽象的課税権と具体的課税権に分け、後者は法律によるべきものとの理解を示した。これは、大牟田市電気税訴訟（福岡地判昭和55年6月5日訴務月報26巻9号1572頁）の判示内容を踏襲したもので⁷⁾、地裁、高裁ともに述べるように、具体的な法律と条例の整合性を検討することとなる。

2. 法定外普通税創設に必要な総務大臣の同意制度への理解

総務大臣の同意を要する協議制度については、地裁は、施策の整合性確保を目的とするものであって、適法性審査は、協議の結果にかかわらず、裁判所が行うべきとしてこの部分の原告の主張を認めた⁸⁾。協議制度における適法性審査の適否については、従来から学説上の対立があったが、高裁は、結論としては、総務大臣の同意は判決の結論には影響しないものの、専門的判断として「参考とすべき事情の1つ」とし、地裁とは異なる判断

⁶⁾ 参照、金子同書同頁。同じく、憲法伝來說（制度的保障説）の妥当性に言及するものに塩野・前掲注(4)121-122頁、宇賀克也『地方自治法概説（3版）』有斐閣2009年3-5頁、兼子仁『条例をめぐる法律問題』学陽書房1978年231-232頁他がある。

⁷⁾ 大牟田市電気税訴訟は、法律（旧地方税法498条1項2項）により大企業の電気税が非課税とされていたことにつき、憲法92条、14条に違反するとして、当該電気税分の税收相当額を国に賠償することを求めたもの（国家賠償請求訴訟）であるが、福岡地裁は、①地方団体が有する自治権について、「憲法上は、その範囲は必ずしも分明とはいいがたく、その内容も一義的に定まっているといいがた」く、「その具体化は憲法全体の精神に照らしたうえでの立法者の決定に委ねられている」とし、②これと同様に地方団体の課税権（同地裁は、「租税の賦課、徴収」が同94条にいう「行政の執行」に含まれると判示）は、「抽象的に認められた租税の賦課、徴収の権能であって、憲法は特定の地方公共団体に具体的税目についての課税権を認めたものではな」く（反対、鴨野幸雄[電気税訴訟判批]ジュリスト743号（重判昭和55年）26頁1980年）、③地方団体の課税権につき、「憲法自体から結論を導き出すことはできず、その具体化は法律（ないしそれ以下の法令）の規定に待たざるをえない」としている。なお参照、水野忠恒[電気税訴訟判批]判例評論266号23頁（判例時報992号161頁）1981年）。

⁸⁾ この様な法制度への理解は、本訴訟の前から既に入見剛教授によって示されていた（同[勧告批評]ジュリスト1214号34頁2001年）。なお、同教授は、同[判批]自治総研396号26頁2009年において、この点の地裁の判断を肯定評価している。

を示した。すなわち、高裁は、当該法定外普通税条例案が違法だとすれば、総務大臣は3号要件の観点から地方税法違反を理由に不同意とすることができると解しており、その判断の基礎として、「許可」から「同意」へという制度変更において、総務大臣の審査への影響が基本的になかったとの理解を示しているが、高裁のこの判示は、横浜市勝馬券税条例の係争処理委員会勧告で示された内容と異なるところがあり、疑問が残る（後述）。

3. 法定税と法定外普通税との関係

具体的課税権を定める地方税法につき、地裁、高裁とも、法定税規定の具体的準則としての性質を認めるものの、法定外普通税創設規定の同法中の位置づけについては、異なる見解を示した。すなわち、法定外普通税の性質につき、地裁は、昭和23年の地方税法改正、シャープ勧告、同25年の現行地方税法制定に触れて、制定の経緯等から判断して法定外税は法定税に対し補充的な位置づけにあるとする（判旨(1)②）。一方、高裁は、両者に優劣がなく、法定外普通税条例の制定につき同意要件以外は地方団体に白紙で委ねたものと解する（判旨(2)③）。この地裁判決について、学説からは、地裁が、法定外税が法定税を補充する性質であるとの考えを根拠として、企業税条例が地方税法を「実質的に潜脱」していると概括的に述べた点を疑問視する。すなわち、法人事業税課税は、地方税法に基づくのではなく県税条例に基づくもので、このような法の適用関係を考慮すれば、基本的には、地方税法は法定外普通税条例に緩い枠付けを与え、法定税には詳細で強い枠付けを施しているのみで、平成11年の地方自治法改正とそれに伴う地方税法改正の趣旨⁹⁾を加味すると、欠損金の繰越控除規定が

⁹⁾ 平成11年の地方自治法の大改正により、同14条1項の「第2条第2項の事務」の範囲は、「地域における事務及びその他の事務で法律又はこれに基づく政令により処理することとされるもの（同2条2項）」とされ、単に法律の形式的意味における限界と観念できる範囲は相当に狭く、もちろん本件企業税課税も条例の制定が可能な事務の範囲内にある。ただし、（法律による明示がなくとも）自治立法という性質上、地域的限界や本来的に国の役割とされる性質の規律内容における限界は自ずと存する。さらに、同2条11項から13項の立法、法の運用解釈、自治事務配慮の各規定は、法律との抵触についての具体的判断過程において、法形式による先占による

企業税に適用されるとするには相当の根拠が必要である、との指摘がなされた¹⁰。

ここで、改めて先の高裁判決中の法定税規定と法定外税条例制定規定との間には優劣がない、との判断（判旨（2）③）につき考えると、理屈の上では、優劣というより、条例は本来、法律に反しない限り基本的には自由に制定できる（はずである）にもかかわらず、法が敢えて法定外普通税条例を許容することを明言しているのであって、この点、特定の条例につき、その授權法とは別に他の法律の規定との抵触が仮に問題とされることがあっても、その抵触については審査の対象たり得ると考えられる（下記参照）。

4. 徳島市公安条例大法廷判決との関係

両判決とも、条例の適法性審査については、所謂、徳島市公安条例事件大法廷判決の目的効果基準をあてはめ、法定外税条例の法律の趣旨、目的及び効果への阻害を吟味することで結論を導くという判断手法を採用している¹¹（ただし、地裁は、同目的効果基準を使用しているが直接引用はせず¹²、その一方で、高裁は引用を明記している。）。同大法廷判決は、条

条例排除や条例への法律の適用回避という判断態度を要するものではなく、内容面における比較のあり方が、国と地方のそれぞれの役割にとって中立で平衡的であるべきとする旨と解される（参照、岩橋健定「条例制定健の限界—領域先占論から規範抵触論へ—」373頁（小早川光郎、宇賀克也編『行政法の発展と変革（下巻）』有斐閣2001年所収））。

¹⁰ 人見[判批]27-29頁

¹¹ 徳島市公安条例大法廷判決（最大判昭和50年9月10日刑集29巻8号489頁）。評釈としては、後に引用するものの他、廣澤民生[徳島大法廷判批]466頁（『別冊ジュリスト憲法判例百選Ⅱ（4版）』2000年、所収）などがある。

¹² 肯定説は、岡田正則[判批]早稲田法学84巻2号276-277頁2009年。人見[判批]26-27頁は、徳島市公安条例訴訟大法廷判決を直接「引用することなく、端的に臨時企業税条例の地方税法との適合性を問題とした点も妥当」として援用方法を肯定評価するが、これは、地方税法の法人事業税規定と企業税条例が同じ目的の規制ではなく、また、具体的には、法人事業税とて県税条例によって課税されるのだから、両規制の併存関係は存しない、との理解に基づく。なお、反対説は、高木光「行

例審査の目的効果基準を適用すべき例として「ある事項について国の法令中にこれを規律する明文の規定がない場合……、逆に、特定事項についてこれを規律する法令と条例とが併存する場合」と述べ、ある同一事項に関する法令と条例である限り、対比による違法性審査の対象たり得ると解したものと読める¹³。本件の場合、特定事項とは、法人事業税（の繰越欠損金の繰越控除部分）の課税標準であり、これを審査の俎上にのぼすべき対象として理解することができる¹⁴（ただし、高裁は結果として、法人事業税と企業税は別の税目としている。これは、同一の課税標準という対象の一致は認めるものの、趣旨・目的という観点から両者に、別の税目としての合理的差異が認められると説示するものである。）。このように、同基準は、課税標準をめぐる法令と条例の実質的な中身の審査を要求しているのである。

その法定税規定（法人事業税の課税標準規定）が全国一律同内容を求める趣旨か否かについて、地裁、高裁ともに理由を挙げて各々判断を行っている。地裁は、担税力や外形標準の特例以外に課税標準の変更が認められないこと（判旨（1）⑥、⑦）を挙げ、高裁は、矛盾抵触とは、目的・効果の重大な部分が阻害されることであると抵触の範囲を敢えて狭く解した上で¹⁵（判旨（2）②）、平成16年改正前地方税法が特例として認めていた外形標準課税や改正後の付加価値割についての規定を引き合いに、法人事業税規定がそもそも各地方団体に全国一律同内容の課税標準を求める趣旨ではなく¹⁶、同じ理由で繰越欠損金の損金算入規定も全国一律同内容を求

政法入門39」自治実務セミナー47巻10号8頁2008年であるが、高木教授は、目的効果基準の「転用」は、「〈国の法令がその規定によって全国的に一律に同一内容の規制を施す趣旨か〉どうかに着目するということを意味するに過ぎ」ず、「〈条例で独自の規律ができるか〉という結論を出すための実質的判断を言い換えている（同書同頁）」だけであると指摘する。

¹³ これとは逆に、その「特定事項」について両者の併存関係が認められない場合には、当該条例の違法性の根拠として主張された法令を条例との対比対象から排除する機能を有している、ともいえる。

¹⁴ 参照、岡田[判批]276-278頁。

¹⁵ 宇賀克也[判批]法学教室356号35-36頁2010年

¹⁶ しかし、例えば、法人事業税の課税標準規定は一定の場合にのみ特例が認められ

める趣旨ではないと認定し（判旨（2）⑥）、法人事業税は、結果的にはその課税標準が応益性を持たないものの、元来応益税を指向するものである一方、企業税は「利益」に対して課税する趣旨を有するという意味で両者は別の税目である（判旨（2）⑦）と結論付けている。両者とも、法定税規定が企業税に及ぶそもその理由を述べずに、双方の立場から地方税法の法人事業税の課税標準規定が、全国一律を求める趣旨で「ある」、または「ない」と述べるに留まり、地裁は「国税又は他の地方税の規定と課税標準を同じくし」との規定との、高裁は、法定税規定の具体的準則性との、それぞれに整合性を欠いた判断を示すに至っている。その点で、両者とも結論は違えども、論証の程度に差はないといえる。

ところで、本件における法律と条例との適用関係については、二つの考え方が存する。それらは、①地方税における法定税条例と法定外税条例との関係を並列的なものと見る見解、②およそ法律は、如何なる条例に対しても違法性の理由となるが、ただし、それには規律事項（具体的対象ないし文言）の一致のみならず両者の趣旨理解が必要である、との見解である。①の見解は、地方税法が直接住民の納税義務を発生させず、条例が直接の課税の根拠となること¹⁷を主な理由とし、地方税法という「準則」は、「全国標準化」を図るに過ぎないとして、法定外税条例と法定税条例の並列な関係を観念し、法定外税条例は法定外普通税創設規定（と憲法及び法の一般原則）にのみ拘束されるとする¹⁸。②の見解は、徳島市公安条例事件大

る（欠損金の繰越控除がなされない）ということが、全国一律の趣旨であるという反論を直ちに招く（現に、地裁は上記の如く、それを理由に全国一律の趣旨であるとし、高裁自らもそのことを述べる）。参照、吉村政穂[判批]自治研究86巻3号135頁2010年。

¹⁷ 人見教授は、「法律による規制（徳島市公安条例事件で言えば道路交通安全法による規制）と条例による規制（右事件で言えば公安条例による規制）との併存関係が存在するわけではないからである。法人事業税は、地方税法という法律に基づく課税ではなく、県税条例という条例に基づく課税なのである（地方税法3条1項）。本件では、いわゆる上乗せ条例問題は生じていない。（同[判批]27頁）」と述べられる。

¹⁸ 高木・前掲注(12)7頁。なお、高裁は、地方税法の法定税規定と法定税条例の対比を行っているものの、結果として、法人事業税と企業税が別の税目であるとの理由によっているため、この見解をとっているとは言えない。

法廷判決がとる立場である。この見解について学説は、確かに、一般論として条例と法律の趣旨の読み込みは不可欠であるが、趣旨解釈のみでは如何なる結論も導き得る基準であるため、その条例の適法・違法についての実質的な判断理由は、その条例を特別に認め得る意義やその具体的な合理性に下支えされている（限り正当である）と指摘する¹⁹。もっとも、本件が扱う国と地方の課税権の衝突問題では、趣旨目的の評価といえども、法がいわば条例による上書き²⁰を特に許容する趣旨であったか、という意義を有するにとどまる²¹。そして、高裁は、このような審査の段階において、

¹⁹ 徳島市公安条例事件は、所謂上乗せ条例の問題であるが、その判断指針として、純粋な意味での目的効果基準のみでは足りず、大法廷判決は「（法律と条例の）両者の内容に矛盾抵触するところがなく、条例における重複規制がそれ自体としての特別の意義と効果を有し、かつ、その合理性が肯定される場合には、道路交通安全法による規制は、このような条例による規制を否定、排除する趣旨ではなく、条例の規制の及ばない範囲においてのみ適用される趣旨のものと解するのが相当である」とする。この点について、木村准教授は、「（道交法77条のように）〈法律の趣旨が不明確な場合には、その法律は、合理的な条例（のみ）を許容する趣旨のものとして解釈すべきだ〉との基準」と指摘する（木村草太[徳島大法廷判批]485頁別冊ジュリスト187号『憲法判例百選Ⅱ（5版）』2007年所収）。岩橋健定氏は、同大法廷判決の判示につき、「法律の趣旨・目的を重視するという定式のみが繰り返し引用されてきたが、むしろ、少なくとも分権改革後における重要性は、重複規定がその特別の意義と効果を有し、かつ合理的である場合については、条例制定の余地を広く認めた点、さらに、条例が存在する場合に法律上の規制の側がそれを勘案して執行されるべきことまでを認めた点にあると考えられる。（同前掲書366頁）」と述べている。

²⁰ 岩橋氏は、条例と法律の抵触を3つの類型、すなわち、「書きかえ条例」、「具体化条例」、「並行条例」に分けて論じているこの分類に従うと、企業税条例は、並行条例（「法律は法律上の要件と効果を定め、条例はそれぞれ独立して条例上の要件と効果を定めている類型」）ではなく、書きかえ条例（「法律によって定められた法律上の効果を発生させるための要件が、条例によって変更される類型」）にあたるというべきであろう。この書きかえ条例につき、岩橋氏は「（書きかえ条例が）明文の規定なしには認められないとの暗黙の了解があった」うえ、「そのような条例の制定はされていなかったし、可能であると明示的に主張した論者もいなかった」と述べている（岩橋・前掲注(9)360-361頁）。

²¹ 本案の「決め手は、まず、国の法令が条例による規制を許容していることであり、そのうえになお、条例それ自体に特別の意義や内容の合理性が要求されることにな

企業税条例の趣旨は当期利益に課税するものであり、合理的で正当である（判旨（2）⑦）から、同条例は別の税目として許容されるべきものであるとの判断を示した。しかしながら、およそ租税について、財源確保のための金銭賦課という目的が同一であることはもとより、各税目の立法趣旨の結実としての課税標準が一致していることを越えて如何に企業税と法人事業税とが別の税目として識別され得るか、という点が問題となろう。

5. 分析の整理と検討課題

したがって、本事案から得られる理論的検討対象は、地方税法が法定外税創設規定に一定の要件を設ける一方で、何のためにわざわざ地方税法に課税標準規定が存在しているのか、という規定そのものの具体的必要性の問題²²である（これは、現行法制度上、地方税法により、地方の課税立法

る。デモ行進の規制について道交法だけでは不十分で公安条例も必要であるならば、条例の規制も許されるという趣旨だけで、本判決を理解することは正確ではなからう。（山下淳[徳島大法廷判批]別冊ジュリスト168号『地方自治判例百選（3版）』2003年所収、59頁）」なお、木村[徳島大法廷判批]を参照。もっとも、本件は、公安条例による道路交通法への上乗せ問題であった同大法廷判決判示の射程外である、とする見解があるが、その法律の規制の対象外であるから法律と条例の抵触問題が形式的に（そもそも）生じ得ないとするのは適当でなく、法律も条例も原則としては同様に規律を形成する機能を有することを認めた上で、両者に差し障りがある場合には、法律を優先する（地方自治法14条1項）という定めがある限り、同判決の目的効果基準を審査の枠組みとして採用せざるを得ないのではないか。

²² この切り口の提示は、吉村准教授の判例批評（同[判批]136頁）に負う。曰く、「課税標準の有する意義については、負担の程度とは切り離された意義付けを見出すことが必要ではないかというのが筆者の考えである。例えば、その第一の可能性は、……国が設定主体となることで、課税団体の政治過程において狙い撃ちされる可能性のある納税者（例えば、非住民）の利害を保護する機能が期待されていると考えられる。第二の可能性は、課税標準の決定が、地方団体の課税権画定のために果たす調整機能である。……ただし、法定外税に関して設けられた非課税の範囲（地方税法二六二条・六七二条・七三三条の二）により、同機能（税限配分）の引直しはすでに一定限度で排除されていることには注意が必要である（＊括弧内引用注は省略）」。

権には如何なる限界が画されているのか²³、という問題と裏表の関係にある。）。この点、吉村准教授が述べるように、非課税規定（地方税法262条）等が、法定外普通税条例に一定のスクリーニングを施したとしても²⁴、要は、同259条以下の法定外普通税創設規定と同72条の課税標準実体規定とが如何に異なる機能を持つかの説明が為されねばならないこととなる。そこで以下では、同意制度の分析を実定法上の手がかりとして、上記問題を考察する。

IV 法定外普通税創設規定の意義と同意・協議制度、司法審査の役割

以下では、法定外普通税創設規定（地方税法259条から262条まで）の意義を画し、それによって、法定税規定をはじめとする当該規定以外の地方税法（課税標準規定）の意義をはかる一助とする。なお、この同意制度については、本件訴訟でも参照された「国地方係争処理委員会平成13年7月24日勧告判例時報1765号26頁（横浜市勝馬投票券税事件勧告。以下、単に同勧告という）」を参考に議論を進める。

同勧告によると、この同意制度は、関与の法定主義（地方自治法245条の2）に基づき、地方税法259条、261条において、法定外普通税につき、国の重要な経済施策等との整合性を確保する必要から敢えて設けられているものである（地方自治法245条の3第4項）。同勧告は、自治法250条の14第1項により申請されたものを審査するものと説示したことから、不同意は同条にいう「公権力の行使」に当たるものと解されている²⁵。それと同時に、同勧告は、その協議の中身自体は行政手続法5条の審査基準の設定公表に関する規定が同意基準に適用されないと解したことに顕著な

²³ 占部教授は、平成11年度の地方税法改正の趣旨と憲法で保障される地方団体の自主課税権に鑑みて、法定外税についても広範な立法裁量を認められるものと解するべきである、と述べる（占部裕典[判批（上）]自治総研366号32-36頁2009年）

²⁴ 参照、吉村[判批]136頁。

²⁵ 塩野・前掲注(4)221頁、人見剛[勧告批評]32頁、岡村忠生[勧告批評]判例評論524号7頁（判例時報1791号169頁）2002年

ように、対等な当事者間における協議として²⁶、本来は審査基準に不足や不明確な部分があれば、それを総務大臣が補って、自治体の側も、追加的な対応（資料の提示等）を行うべきという、同意制度に対する係争処理委員会の基礎的理解を示した内容となっている。

このように、同協議制度につき、第一次分権改革²⁷の趣旨から、協議を通じた原則同意を行うべきものとされ、総務大臣の同意に係る裁量は極めて狭いもの（地方自治法250条の2）と解される。さらに、同勧告が同意を明確に公権力の行使としたことで、結果として「原則同意」の趣旨の貫徹が図られることとなった。

この公権力の行使とされた同意について、学説は、同意を法定外普通税条例の効力要件と解する説（効力要件説）²⁸とその否定説²⁹に分かれている（この点、同勧告は明言していない）。これは、係争処理、同意についての

²⁶ この同意を要する協議制度における協議では、「同意の要件の存否それ自体に関する情報の交換はもとより、課税の仕組み等についても話し合いがなされることが予定されて（勧告：判例時報1765号30頁4段目）」おり、より具体的には、双方が「意見を異にする場合には、互いに相手方の意見を尊重することを前提に、しかるべき譲歩をしながら双方の意見の一致を見出す努力を重ねる過程（同34頁4段目）」であるとし、結果として、そのような意味での協議が双方によって尽くされなかったことを厳しく糾弾し（同頁同段から次頁1段目）、勧告主文の通り、双方に協議の再開を求めた。参照、人見[勧告批評]33頁。

²⁷ 本稿では、第一次地方分権改革を平成6年12月「地方分権の推進に関する大綱方針」閣議決定（村山内閣）から平成12年4月地方分権一括法施行及び改正地方自治法施行前までとしておく。一連の地方分権改革については、宮脇淳『創造的政策としての地方分権―第2次分権改革と持続的発展』岩波書店2010年、西尾勝『地方分権改革』東京大学出版会2007年を参照。

²⁸ 岡村[勧告批評]169頁

²⁹ 人見教授は、その理由として、「（不同意の効果につき）同意がない限り、その対象となる自治体の行為は法的効果を生じないとの見解が一般的に表明されている。しかし、それでは従来の許可制（括弧内省略）と何ら変わりがなく、許可制から同意制への変更のみでは何ら関与の緩和を意味しないことになり、自治法245条の関与の例示と245条の3第4項及び第5項において『同意』と『許可、認可又は承認』とが書き分けられていることにも対応しない（同[勧告批評]34頁、5「不同意の効果」部分を参照）」とされる。

機関訴訟、条例の違法性を争う抗告訴訟の三者関係への理解にとって、重要な岐路となるので、ここで若干敷衍する。

ここで、前提として、地方団体は、機関訴訟（地方自治法251条の5第8項、同9項）として³⁰、勧告への不服や勧告を受けた国の措置に不服、不作為があるときは、当該国の関与の取消し、または、当該不作為の違法確認の訴えを提起することができる（同251条の5第1項、2項、4項）が³¹、その上で、否定説を素直に読めば、国からの不同意を受けた状態、または協議が不調の状態のままで条例を施行することが可能であることになる³²が（もっとも、同説は、その場合は、国は是正の要求をなし、地方団体がそれに応じて係争処理委員会への申立てと、後続の高等裁判所における取消訴訟が予定され、そこで再度争う途が開かれていると述べる³³）、このような場合、確かに同意を効力要件と認めてしまえば、自治体が協議の義務（同250条の14第3項）を果たしたにもかかわらず、国の不作為等により協議が不調であった場合等によって税執行の停止期間が長期化することとなり、そのコストが懸念される³⁴。しかし、結局は、自治体と住民とのいずれに手続法上の瑕疵のコスト（有効とされた条例による金銭賦課の時間的、ないし取引上のコスト）を負わせるかの選択となり、一旦住民から法定外普通税を徴収しておいてから、当該条例が結果として違法であった場合に再度還付請求の必要を導くのみで、双方にとって余りにもメリットが少な

³⁰ 松本英昭『逐条 地方自治法（新版5次改訂版）』学陽書房2009年1120頁

³¹ 塩野・前掲注(4)222頁-223頁。なお、この点、傍論になるが、係争処理委による勧告を経ないで訴訟を行うことが許容されるか否かの明文の規定はないが、敢えて勧告を忌避する理由もないであろう（松本同書1120頁、参照）。

³² 櫻井敬子「地方税財源の充実確保」113頁（ジュリスト別冊小早川光郎、小幡純子編『新しい地方自治、地方分権』2000年所収）。参照、宇賀・前掲注(6)118頁。

³³ 人見[勧告批評]34頁-35頁。なお、「国の是正の要求又は指示に対して、地方公共団体が従わない場合に、国の側からの審査の申出ないし訴訟の提起を求める制度が考えられるが、この制度は実現を見なかった（塩野・前掲注(4)224頁）」。

³⁴ もっとも、その場合は、同1項による勧告を求めるのではなく、3項によるもので同意の公権力性そのものも直ちには否定され得ないことになるが、その場合、「同意つき協議」が「手続要件」と解される（櫻井前掲書同頁）のであれば、やはり、住民は手続上の瑕疵のある条例を甘受することになろう。

いように思われるし、この様な顛末自体、住民にとっては甚だ不当なものである（このような不同意であっても敢えて法定外普通税条例が有効³⁵とすることに起因するコストは、予め排除できるはずのもので、法がこの様な二度手間を求めるとは考えにくい）。上記の理由から、協議の段階で「同意＝効力要件」という布石を一旦打っておくことの必要性は説得力を持ち、同意を効力要件と解することは、十分な意義があるように思われる。

さらに、協議制度についての係争処理委員会の基礎的理解は、総務大臣との協議制度が、地方議会において可決された条例（案ではない）であるところの法定外普通税条例に対する、地方議会の立法権に対する配慮の必要性が存することにも符合する。よって、同勧告は、三要件についても「課税自主権をより尊重することを前提に解釈されることとなる³⁶」のであって、同要件につき緩やかな解釈適用がされることが係争処理委員会においても認められていた³⁷。その上で、同勧告は、国と地方の財源配分に実質

³⁵ 勧告と機関訴訟を経た後であっても、終局的に協議の不調が「違法」とまで判断されるかは事案によるのは当然、自治体に協議の不調を理由に条例を公布できるというオプションを与えること自体が適当ではなく、第一次分権改革の適切な範疇を超えるものであるように思われる。この点、第二次分権改革、第三次勧告（地方分権改革推進委員会、平成21年10月7日）は、いわゆる自治事務についての法令による自治体への「義務付け・枠付けの見直し」の議論として、第二次勧告（同、平成20年12月8日）を受けて、同意を要する協議を許容する場合の一例として、「法制度上当然に、国の税制・財政上の特例措置が講じられる計画を策定する場合（同勧告10頁）」を挙げるなど、同意自体について、「協議等の単なる推奨にとどめること（第二次勧告27頁）」にすべきか否かについて、今なお、議論の途中である（参照、第二次勧告第一章、第三次勧告第一章3のa、b項）。

³⁶ 判例時報1765号30-31頁

³⁷ 例えば、同勧告においては、3号要件の「『国の経済施策に照らして適当ではない』との文言は、抽象的包括的であるため」総務大臣に基準を明確に示すように求めた上で、その中身についても、「第3号で定める『経済施策』には財政施策及び租税施策が含まれるものと解すべきではあるが、総務大臣が地方公共団体から協議の申出に同意する際の消極事由の一つである同号の『国の経済施策』の中に、ことの軽重を問わず、経済施策に当たると考えられるものがすべて含まれると解すると、法定外普通税の新設に係る協議の申出に対して同意する余地がほとんどなくなってしまう（判例時報1765号32頁1-2段目）」ため、「『特に重要なもの』という限定

的に変動を生じさせる場合でも、法定外普通税を新設する余地があることを3号要件が前提としたものであって、財政秩序が国の法律によってのみ変動が許される程には厳格なものでない旨を述べる。なお、国の経済施策に対する影響とは別に、例えば、勝馬投票券発売税が日本中央競馬会法に違反する場合に、これを不同意要件の中に入れて総務大臣が判断することができるという見解もあるが、同勧告は、これは別の訴訟の前提問題として取り扱われるべき事柄であるとしている。

まとめると、上記の通り、同意を効力要件と解した上で消極三要件につき考察すると、岡村忠生教授が述べられるように、同規定は、（納税者の私的利益を画する意義を有するのではなく）「公益の観点から定められたものであ」って、ここで、法は納税者の私的利益を総務大臣に代弁することを求めているのではなく、（分権の意義を加味した上で）その条例創設の手續については、国と地方との役割分担との観点及び、自治体に課税自主権という機能を付与する授權法としての性質から、入口を広く取るという趣旨であると解するのが妥当である³⁸一方、納税者の私的利益の平衡については、別の訴訟において、実体的な違法性審査が予定されている³⁹。

解釈をする（同頁2段目）」ことが是認され得るとし、その場合も、経済施策のうち、何が「特に重要なもの」に該当するかが問題となる。その際、一般的に「国民の経済生活に直接かつ重要な影響を及ぼす経済施策は、これにあたる」としている。さらに、国の経済施策に「照らして適当ではない」とは、国の経済施策に対して重大な負の影響を与える場合に妥当すると解するべきであるが、その判断に際しては、まず量的な影響を基準とした上で、「質的ないし制度的に根本的な変化を招来するかを含めて検討すべきであるとしている（同33頁4段目-次頁1段目）。

³⁸ 判例時報1791号170頁（判例評論524号8頁）以下。

³⁹ 人見教授（[勧告批評]34頁）は、同意制度は全面的な適法性コントロールのための制度ではないとして、「違法と思われる課税条例に、総務大臣がそうと認識しつつ同意を与えることは法治国家としてありうべからざることに思われるかもしれないが、自治体の活動の適法性を国が広範にコントロールすることを当然視する考え方を脱却することが地方分権の思想であろう。自治体の活動の法性・合目的性のコントロールの主体を国の中央省庁から地域住民に移行させることが、国の関与縮減を眼目とした99年分権改革の要諦であった」と述べている。なお、参照、村上裕章[勧告批評]205頁（別冊ジュリスト『地方自治判例百選（3版）』2003年、所収）

換言すれば、条例の創設要件たる地方税法259条以下については、二重のスクリーニングが働いていると解される。この様な観点から、地方税法の他の規定を捉えなおすことが求められることになるう⁴⁰。

上記の様に同259条と同72条との関係を解釈することで、改革により改正された同259条以下の部分（国と地方の役割分担論による変更）と、改正のない国が定めた地方と住民の具体的権利関係についての規定部分（同72条に典型）の明確な区分が画され、適法に創設された条例であれば、同72条の意義が没却されてもやむを得ないという理解が正当化されず、法定外普通税条例に法定税規定の規制が及ぶと解することが、勧告等の仕組みを用いた国と地方の調整問題と住民が求める司法審査（及び、それぞれの審査の対象）という面から基礎付けられる。

確かに、この様な理解に対する批判として、課税標準規定と法定外普通税条例の重複は、1号要件において、一部許容されているとの指摘が考えられる。しかし、その上でも、法の適用関係から、直ちに法定税規定が法定外普通税条例に及ばないとするのには疑問がある。問題は、この未整備の領域において、強行規定としての法定税規定と法定外普通税条例の創設の双方に一応の合理性が存する場合に、司法審査において、それぞれの合理性にどのような理由で階層付けを施すか、ということに帰着するべきであろう。よって、以下では、この点につき考察する。

V 地方議会の立法裁量論

1. 法人事業税の課税標準規定と立法裁量

法人事業税については、応益税との理念が一般に広く受け容れられていると考えて差し支えなからう⁴¹。それは、都道府県で配分割合が定められ、

⁴⁰ ここで、先述の手続的瑕疵コストに関連して、一応以下に付言しておく。住民が提起する実体的法解釈を理由とした法定外普通税条例の違法性審査のコストは、主権者たる国民（住民）の地位に基づく憲法84条を頂点とする抗弁と、地方議会の立法裁量との拮抗に吸収される。これは、国税に関する争い（抗告訴訟）の場合でも同じことである。

⁴¹ 応益税としての企業税条例の合理性を強調するものに、占部裕典[判批]税2008

国外源泉所得が除かれていることから側面的に理解でき、また、平成15年改正による外形標準課税の一部導入は、その証左といえよう。ただし、厳密な意味での応益課税とは如何なるものであるのかは、必ずしも釈然とはせず、それを法技術的に課税標準として法文化することが困難であることは間違いがない⁴²。そこで、法は、現実の課税標準としては、応能課税の指標である所得を持ち込みつつ、より広い意味では、課税標準規定には、国と地方、地方間、地方と住民の利害調整の意味が籠められている。その課税標準のある部分を切り取って、それらの利害調整が図られていると指摘することは、困難である（条例の具体的合理性の検討を租税条例において貫徹できない理由はここに存する）が、それは、そもそも、租税の具体的課税根拠として選択された課税標準には、立法目的との間に緩やかな合理性の推定を受けるのみで、その立法目的を含めて、議会に広範な立法裁量が認められ⁴³（最大判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁いわゆる大嶋訴訟）た上で、所得課税を用いる応益課税が受容されてきたからに他ならない（もっとも、このような広範かつ緩やかな租税立法裁量に対して、公平原則が制約原理として機能すべきことは、租税法の最も基本的な判断枠組みとして受容されており⁴⁴、およそ租税の議論であれば、諸処に見出せる。）。

年7月号4頁がある。

⁴² 理論的には、確かに、受益した行政サービスの量を住民のみならず支店等を置く法人も負担するのは当然だが、そのようなことが技術的に可能であれば、むしろ負担金として課されるべきであろう（参照、金子宏『『勝馬投票券発売税』に関する鑑定意見要旨及び補足意見』税法学547号38頁2002年）。反対、浅妻章如[勧告批評]自治研究79巻1号138頁2003年。なお、藤谷武史「地方税財政制度のあり方 ―租税法・財政法の視点から―」ジュリスト1360号121-122頁2008年を参照。

⁴³ 大嶋訴訟において、「租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができ」ない、とされている。

⁴⁴ 参照、佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」55頁以下（金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣2007年、所収）。

2. 東京都銀行税訴訟が与える示唆～地方税条例の合理性

有名な東京都銀行税訴訟⁴⁵では、法人事業税が応益税であるか応能税であるかという、いわば、出口のない水掛け論を展開した⁴⁶後に、結局は銀行税が現実の所得との均衡を失すること（旧地方税法72条の22第9項）をテコに税負担の公平（という制約原理）が、憲法論を避ける形で、展開された⁴⁷（但し、均衡を要するとする対象が所得課税であることをどう評価するかについては疑問も提示される⁴⁸）。もっとも、この銀行税訴訟においても、真の目的は、政策的理由（自治体が一斉に銀行に課税を行うことを回避）にあるのではないかという指摘もある⁴⁹。

他方、既出の大嶋訴訟は、租税は「国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得の再分配、資源の適正配分、景気調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とする」ことを立法裁量論の正当化根拠としている⁵⁰。この様に解すると、地方議会の条例制定に関する裁量権行使については、必ずしも大嶋訴訟の正当化根拠が全面的に妥当するとは言いきれないものとも考えられる。むしろ、本稿の問題意識から強調したいのは、司法に税条例の法律抵触問題における私人の主観的利益

の救済の役割を如何に負わせるかという点であった⁵¹。

この立法裁量論と上記の私人の主観的利益の司法による救済の役割の二つを考え併せて、若干敷衍すれば、効力要件たる同意（その条例に議会の裁量を基礎付ける）によって、ある種の客観的な公益性（租税政策との整合性等）が確保されたとしても、その検討の残余部分に、当該条例が憲法84条の求める民主制との緊張関係がある場合（外部住民に対する狙い撃ち的課税である場合等）には、地方税法が目指した平衡性を厳格に解した上で条例の適法性を審査すべきである⁵²。例えば、条例の技術的表現としての課税標準規定の公平性や合理性にまで踏み込んで判断を行うことも考えられる⁵³。もっとも、枠法、準則法たる地方税法規範⁵⁴を中心とした一

⁵¹ 例えば、国会が定めた法律たる法人税法との比較問題として、資本金5億円以上の法人にのみ欠損金の繰越控除を一切認めないとの法案が提出された場合を想定してみる。この様な場合は、いささかフィクショナルな観念論ではあるものの、有権者の中に法人の全ステークホルダーの存在を想定することが可能であるし、国会の議論（現実の政治）に私的利益の表明が吸収されると考えることもできよう。

⁵² 客観的利益と主観的利益との区分について、吉村准教授は、既出の岡村教授の同意についての考察を踏まえ、「総務大臣の同意に過大な意義を見出すことはできない。ただし、すでに地方税法の規定によって封じられた可能性について、地方税法がわざわざ総務大臣の同意要件に係らしめていると考える迂遠なケースが生じることは否めないように思われる」と述べている。他方、確井教授は、「法定外税をめぐる諸問題（下）」自治研究77巻2号17頁以下2001年において、「同意が行政処分性を有するとしても、納税者（あるいは納税者となる可能性のある者）との関係においては、『行政の内部行為』であるという見方がありうる」とする。本稿もこの様な文脈を推し進めたものである。なお、ここで問題となるのは、地方債の発行において、総務大臣の同意が効力要件と解されないこととの関係をどのように解すべきか、ということであろう。それは、本稿の立場からすれば、繰り返しの通り、法定外税の同意制度においては、私人の主観的利益救済との平仄の観点から、客観的利益との一定の区切りが図られているとの応答を導くと考えられるのである。

⁵³ 法人事業税が応能税に適するとされる所得を課税標準とした点に対する批判としてならともかく、課税標準とする以上は何らかの意味を持つ数額を課税の対象としなければならない。繰越欠損金が控除されることの意義は、経済的負担能力の指標たる所得を測定するにあたって、人為的に設けられた期間の所得と総期間の所得とが等しくなるべきことによって、課税の公平を期するという理論上の要請に基づ

⁴⁵ 第一審（東京地判平成14年3月26日判例時報1787号42頁）、控訴審（東京高判平成15年1月30日判例時報1814号44頁）、主な評釈としては、第一審につき、佐藤英明〔銀行税訴訟判批〕税研103号26頁2002年、控訴審につき、吉村政穂〔銀行税訴訟判批〕自治研究79巻12号132頁2003年などがある。

⁴⁶ 第一審（東京地裁）は、応益税とはいえないと断じている。

⁴⁷ 銀行税訴訟を立法裁量の観点から分析検討したものとして、岩崎政明〔銀行税訴訟判批〕ジュリスト1245号118頁以下2003年がある。

⁴⁸ 吉村〔銀行税訴訟判批〕137-139頁

⁴⁹ 刈圭吾〔銀行税訴訟判批〕法学教室273号45頁2003年。確かに、地方の政策能力には自ずと限界があり、国と地方の立法裁量の相違を検討する上でも斯様な視点は不可欠である。環境税についての議論であるが、租税政策と立法裁量との関係については、藤谷武史「環境税と暫定税率—租税法・財政法・行政作用法の交錯領域として」ジュリスト1397号30-34頁2010年を参照。

⁵⁰ この部分の考察において、藤谷同書33頁を参照した。

連の地方税制度にある一定の仕組み（法定外税）を組み込むのであれば、単なる先占という議論ではなく、その仕組みがその制度全体を通じた上での公平性と如何に両立可能かということを、条例により制度設計を行う側も（住民との関係において）考慮すべきであろう。

結語

以上のように、本稿は、係争処理と司法審査の果たすべき役割について地方自治体の住民を中心に据えた上で考察することにより、国と自治体の立法権の調整が定式化されていない状況における法解釈の在り方を提示した。また、これに伴い地方税条例審査において従来の緩やかな立法裁量論から脱却する可能性を示すとともに、地方分権という文脈における司法統制の役割についての議論の重要性を示した。

なお、本事案は平成22年11月現在上告中であり、今後も、その判決とそれに伴う議論の動向が注目されるところである。

くが、この観念を用いる以上は、益金の額から損金の額を差し引いた各事業年度の所得の金額のうち、過年度から繰り越された費用のみを控除不可とすることは背理であり、数額としての意味を持たない(もちろん、売上高や売上から売上原価を差し引いた場合の売上利益、経常利益を課税標準とすることには会計上の意味がある。会計用語中の「当期純利益」にも当然に会計上の意義がある。ただし、企業税条例の課税標準は理論的には欠損金を遮断する意味合いしか導出できない。参照、渋谷雅弘[判批]税理53巻10号203頁2010年)。また、これに関連して、欠損金の繰越控除制度が政策的なものであるとの指摘がなされているが、直ちにそのように言い切れるものではない(武田昌輔編『DHC コンメンタール法人税法』第一法規1979年3451-3456頁)。欠損金のうち3割程度に投機的損失が含まれているといわれるが、真偽の程は不明であるものの、それとて遮断の理由とまではいえない。法人の青色欠損金の繰越制度については、垂井英夫「欠損金の繰越・繰戻制度をめぐる問題点」税務弘報52巻2号16頁2004年を参照。なお、企業税制度終了間際等に、所轄税務署長の職権による繰越控除が行われた場合に、その行為をどのように捉えるか、など、時限措置として繰越期限の設けられている繰越欠損金額(減算項目)を加算項目に置き換えることを要求する条例は、実務的な仕組み上も疑問が生じるものであるように思われるので、ここに一応、記しておく。

⁵⁴ 金子宏[判批]税経通信64巻2号21頁2009年