

論 説

地方分権改革後における条例制定権の
範囲に関する一考察——神奈川県臨時特例企業税条例事件
控訴審判決の検討を中心に——

岡 田 正 則

- 1 はじめに
- 2 企業税条例事件をめぐる議論錯綜の原因と上告審において精査されるべき論点
- 3 本件控訴審判決の要旨と問題点
- 4 本件控訴審判決の問題点の検討
- 5 結論

1 はじめに

本稿は、地方分権改革後における条例制定権の範囲について、近年の注目事例である神奈川県臨時特例企業税条例事件を素材として、おもに条例の法律適合性に関する司法審査のあり方の面から考察を行うものである。⁽¹⁾ 同事件の概要は次のとおりである。

神奈川県は、2001（平成13）年、臨時特例企業税条例を制定・施行した。この条例が創設した臨時特例企業税は、地方税法4条3項および29

(1) 本稿は、同事件における2011（平成23）年5月17日付の鑑定意見書（最高裁判所宛に提出）を一部補訂して作成したものである。同事件の第1審判決は、横浜地判2008（平成20）・3・19判時2020号29頁、控訴審判決は東京高判2010（平成22）・2・25判時2074号32頁である。

条以下の規定に基づく道府県法定外普通税であり、県内に事務所または事業所を有する資本金5億円以上の法人を課税の対象とし、法人事業税の課税標準である所得の金額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(当該金額が繰越控除欠損金額を超える場合は繰越控除欠損金額に相当する金額)を課税標準とし、税率を原則100分の3(2004[平成16]年4月1日以降は100分の2)とする税である(以下、上記条例を「企業税条例」、臨時特例企業税を「企業税」という)。企業税の課税対象となった原告(被控訴人、上告人)は、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企業税条例が潜脱して課税するものであるから企業税条例は違法・無効であるなどと主張し、同県を被告として、主位的に、2003年度・2004年度分の企業税に相当する金額の還付等を、予備的に、上記各年度分の企業税の更正決定の取消し等を求めて出訴した。

これに対し、被告・神奈川県は、①近年の地方分権改革の趣旨をふまれば、法定外税の創設についても地方団体の自主性を尊重した法解釈が採られるべきである、②企業税は、法人事業税(法定税)が企業の応益負担分を的確に捕捉していない部分について法定外税の形式で課税するものであるので、二重課税には該当しないし、また地方税法の法人事業税規定の趣旨に反するものでもない、③法定外税は総務大臣の同意という法定税よりも格段に重い手続を経るものとされており、企業税はこの同意を得て、適法だと認められた、④したがって、地方税法は企業税のような法定外税を禁止してはいないし、企業税条例は適法である、などと反論し、企業税条例とこれに基づく課税処分は適法である旨を主張した。

第1審の横浜地方裁判所は、2008(平成20)年3月19日の判決において、企業税条例が地方税法に違反する租税を創設するものであるとして、これを違法・無効とする判断を下した。他方、控訴審である東京高等裁判所は、2010(平成22)年2月25日の判決において、上記第1審判決を取り消し、原告の請求を棄却する旨の判断を下した(以下、上記第1審判決を

「本件第1審判決」、上記控訴審判決を「本件控訴審判決」という。本稿は、「本件⁽²⁾の争点が慎重な検討を要する困難な問題であること」（本件控訴審判決）に鑑みて、まず、この事件をめぐる議論の錯綜がなぜ生じたのかを確かめ、上告審において精査されるべき論点を提示する（後述2）。その上で、おもに地方税の創設に関する地方公共団体の条例制定権の限界という視点から、本件控訴審判決の問題点を指摘した後（後述3）、その問題点の検討をととして適正な法解釈のあり方を示すことにしたい（後述4、5）。

2 企業税条例事件をめぐる議論錯綜の原因と上告審において精査されるべき論点

(1) 序

本件においては、原告側・被告側の双方から異例といえるほど多数の法学者による鑑定意見書が提出されている。地方税や地方自治のあり方について根本的に異なる学説に基づいて各々の見解が表明されているわけではないにもかかわらず、その結論は大きく二分されている。また、第1審と控訴審の結論も正反対のものとなった。

そこで本節では、最初に、本稿の基本的視点を明確にするために、私が本件についてこれまでに公表・提出してきた所見を要約的に提示し、次に、当該所見も含めて、本件において上記のような錯綜した議論の状況がなぜ生じたのかを確かめた後に、これらをふまえて上告審において精査されるべき論点を提示する。

(2) 企業税条例事件についてこれまでに提出した鑑定意見書等の要旨

本件第1審における鑑定意見書⁽³⁾において、私は、①地方税法中の法人事業税の制限税率、欠損金の繰越控除、外形標準課税方式の導入に関する規

(2) 東京高判・前掲注(1)第3、2(判時2074号36頁)。

(3) 2006(平成18)年6月27日提出の鑑定意見書「条例論からみた神奈川県臨時特例企業税の問題点」。

4 早法87巻1号(2011)

定は、いずれも全国的な視点からの税財源の調整と納税者の権利保護を図るための規定であり、「全国一律の規制を施す趣旨」だと解されること、②企業税条例は、法人事業税の賦課の上に控除分の金額について課税を行う点で「上乘せ」条例であり、外形標準課税を“補う”ことを意図した制度である点で「横出し」条例であるといえるが、これらの「上乘せ」「横出し」は地方税法の全国一律規制に違反すること、③企業税条例は行政サービスと受益との関連に関する根拠がないままで漫然と制定された点および目的と手段の間の合理的関連性を欠いている点で、立法裁量の逸脱・濫用の違法があること、④したがって、かかる条例に基づく課税処分は違法であること、を述べた。

⁽⁴⁾
第1審・横浜地裁判決の評釈では、同判決において検討された諸論点を考察し、同判決の判断が妥当であること、および、企業税条例に基づく企業税と法定税たる法人事業税の外形標準課税との同質性は否定できず、後者の代用として企業税という法定外税を創設することには制度上の無理があったこと、を述べた。

⁽⁵⁾
本件控訴審における鑑定意見書では、①法定外税条例も、他の種類の条例と同様に、全国一律の規律と解される法令の規定またはその趣旨に反する場合や法令の目的・効果を阻害する場合には違法・無効となること、②地方分権改革の理念、地方税法中の法定外普通税規定の解釈、同法中の法人事業税規定の解釈のいずれからも、企業税条例の適法性を導くことはできず、「当該〔法人事業税〕課税標準の規定を定めた地方税法の趣旨に反する」という本件第1審の横浜地裁判決の判断が妥当であること、③企業税条例の目的および課税方法の合法性を支える立法事実は存在せず、それゆえ企業税条例の立法目的と企業税の課税という手段との間には合理的関

(4) 岡田正則「神奈川県法定外税条例が地方税法の法人事業税規定に違反するとして違法・無効とされた事例——神奈川県臨時特例企業税通知処分取消等請求事件」早稲田法学84巻2号(2009年)267頁。

(5) 2009(平成21)年1月30日提出の鑑定意見書。

連性が存在しないこと、④以上の諸点から、本件第1審の判断は妥当であり、控訴は棄却されるべきであること、を述べた。

以上のような私の所見によれば、本件第1審判決はおおむね妥当であり、維持されるべきであるのに対し、本件控訴審判決は大きな欠陥を有しており、上告審において是正されるべきものである。いかなる点が是正されるべきかについては次節以降で具体的に述べるが、本節では、その前提として、少し大局的な観点から、本件において何が基本的な法的問題として問われているのか、つまり最高裁判所が上告審として精査すべき問題は何かを考察することとしたい。そのためには、本件をめぐって第1審と控訴審の結論および学説の見解が大きく分岐している理由を確かめることが肝要であろう。というのは、この分岐が、地方自治制度や地方税制度の中で本件のような紛争をどのように位置づけるかをめぐる理解の相違に起因していると考えられるからである。以下、この点を考察する。

（3） 企業税条例事件をめぐる議論錯綜の原因

本件をめぐって判決や学説の結論が大きく二分されている第一の理由は、日本の地方自治制度の今後のあり方に対して本件が持つ意味について、双方の見解がかなり異なった理解に立っている点にある。本件第1審判決の結論およびこれを支持する学説の見解は、おおむね、企業税条例を認めることは地方自治の拡充につながらず、かえって地方自治のあり方を歪曲する事態をもたらしかねないもの、と理解していると思われる。これに対して、本件控訴審判決の結論およびこれを支持する学説の見解は、おおむね、本件企業税条例は近年の「地方分権改革の流れ」に添うものであり、それゆえ今後の地方自治の拡充に資するものであるので、「地方自治の本旨」や「憲法上の自主財政権」に適合する、という理解に立っている⁽⁶⁾と考えられる。本件控訴審判決が、く課税条例が同法〔地方税法〕に違反

(6) たとえば、高木光「臨時特例企業税条例が法人事業税に関する地方税法の規定に矛盾抵触しないとされた事例」ジュリスト1420号（2011年、平成22年度重要判例

するかどうかの判断は、法律が条例の上位に位置することを理由に、同法の定めを偏重するのではなく、……地方公共団体が憲法上の課税権を有していることにかんがみて、慎重に行うべきである⁽⁷⁾と述べているのも、地方分権は「地方自治の本旨」に適合するものという理解に立つものといえよう。

ところで、「地方分権改革の流れ」がはたして「地方自治の本旨」に適合するといえるかについて慎重な検討が必要であることは、多言を要しないであろう。たとえば、行政法学では、「分権改革・地方分権と地方自治の本旨は別のもの」であり、「[分権改革の基礎にある]自治体に権力を与えるべしという主張は、自治体の権力をそれとして容認するものではない⁽⁸⁾」という考え方が広く共有されていると思われるし、また有力な財政学者も、国の地方に対する関与の縮小・廃止という地方分権推進委員会の戦略が国から地方への財源委譲の必要性を否定するという論理（「国税と地方税との税源配分を改革する抜本的税制改革」の棚上げ）と結びつく旨を指摘しているところである⁽⁹⁾。換言すれば、「地方分権改革の流れ」は地方公共団体の権力行使を正当化するものではなく、また、その「流れ」は必ずしも「憲法上の自主財政権」の強化には結びつかず、むしろ逆行する面があることにも注意を払わなければならない、といえよう。

以上の点、および、本件が、国の関与の下で地方公共団体が住民に対する権力行使の拡大を行おうとしている事案であって、国の関与に対抗して

解説）48頁は、本件控訴審判決が「憲法上の自主財政権や地方分権改革の流れ」に即したものであると肯定的に評価している。

(7) 東京高判・前掲注(1)第3、2、(1)、イ(判時2074号37頁)。

(8) 塩野宏『行政法Ⅲ[第3版]』(有斐閣、2006年)206頁、塩野宏・岡田正則・人見剛「立法による行政の変革と公法学」法律時報80巻10号(2008年)16頁での塩野発言、塩野宏「自治体と権力」同『法治主義の諸相』(有斐閣、2001年)365頁など参照。

(9) 神野直彦「補助負担金の整理合理化と地方税財源の充実確保」西尾勝編『地方分権と地方自治(新地方自治法講座12)』(ぎょうせい、1998年)153頁以下。

地方公共団体が「住民の福利の増進を図る」（地方自治法1条の2第1項）のために自治的判断の拡充を求めている事案ではない点（この点で、住民の生命や健康を守るための公害・環境規制条例の場合とは異なる）に鑑みれば、地方自治を論拠として企業税条例を正当化することができるのかについては、大きな疑問が生じる。⁽¹⁰⁾このような正当化が可能か否かが、最高裁の審理で問われているのである。

第二の理由は、地方税法の「枠法」としての性質の理解および法定税制度と法定外税制度との関係の理解について、双方の見解の立脚点はかなり異なっていることである。本件第1審判決の結論およびこれを支持する学説の見解は、おおむね、地方税法の法定税に関する規律（さらにいえば、あらゆる法令の規律）は法定税条例のみならず法定外税条例にも及ぶと理解するのに対し、本件控訴審判決の結論を支持する学説の見解は、おおむね、当該規律が及ぶのは法定税条例に限られ、法定外税条例はその「枠外」にある、という理解に立っていると思われる。これらに比べると、本件控訴審判決の見解はたいへん分かりにくいものとなっている。すなわち、本件控訴審判決は、法定税の規律は法定外税条例にも及ぶという理解を示しつつ、欠損金の繰越控除規定に限って全国一律規制の規定ではないとみなすとともに、企業税の税率が〈2～3%にとどまること〉を理由に、〈直ちに地方税法の欠損金の繰越控除規定の目的及び効果を阻害するとまでいうことはでき〉ないとして、法定外税条例での課税を認めている⁽¹¹⁾のである。

上記のような本件控訴審判決の分かりにくさは、対立する学説の諸見解を考慮しながら、判例とされる徳島市公安条例事件最高裁判決（最大判

(10) また、企業税条例が本当に「地方分権の流れ」に添うといえるのかについても、疑義がある。分権改革によって法令の全国一律性を条例が否定してよいことになったわけではないし、法令の目的や効果を阻害する類の「課税自主権」の行使が許容されるようになったわけでもないのである。岡田・前掲注（5）6頁参照。

(11) 東京高判・前掲注（1）第3、2、（6）および（7）（判時2074号42-44頁）。

1975 [昭和50]・9・10刑集28巻8号489頁)の定式を本件にあてはめた結果だといえよう。私見によれば、このような分かりにくさの根底には、本件控訴審判決が判例の定式を“逆立ち”させて用いており、そして、その間にいくつかの独自の基準を挿入して〈両税の間に矛盾抵触はない〉という結論にむすびつけている、といった事情がある(後述4(1)参照)。最高裁での審理においては、本件控訴審判決のような判例の定式の用い方が適切か否かが問われることになる。また、それと同時に、「粹法」と条例との矛盾抵触に関する審査方法についても、明らかにすることが求められている。

第三の理由は、法定外税の性質および制度設計のあり方について、双方の見解がかなり異なる基本認識に立っていることである。本件第1審判決の結論およびこれを支持する学説の見解は、おおむね、法定外税は法定税と連動しない課税標準で制度設計すべきであるという認識であるのに対し、本件控訴審判決の結論およびこれを支持する学説の見解は、おおむね、両制度が〈互いに他方の趣旨や効果を一定程度減殺する結果を生じる場合があることは、避けられない〉し、連動する課税標準で課税することも許される、という理解に立っていると考えられる。後者の理解に立つならば、法人事業税と同一の趣旨目的で同一の性質の(つまりほぼ応能課税といえる)法定外税を「第二法人事業税」として創設することが許容されることになる。本件控訴審判決はその創設を許容されないものとしたが、後者の理解と本件控訴審判決との間に矛盾はないだろうか。また、同判決は企業税が〈より応益性を重視した〉課税だとして法人事業税との違いを強調しているが、では、企業税はいかなる制度設計によって〈より応益性を重視した〉課税となっているのだろうか。応益性が条例制定時の単なる口実であって、実際の制度設計ではこれをまったく組み込んでいないのであれば、当該条例は不合理な制度設計に基づくものであり、違法な条例と評価されざるをえない。この点は、立法裁量の問題ではない。最高裁の審理においては、上記のような制度設計の合理性の面から条例の適法性

を審査することも求められている。

第四の理由は、双方の見解における立法事実の位置づけが大きく異なっていることである。本件第1審判決の結論およびこれを支持する学説の見解は、条例の趣旨目的および制度設計（課税の対象や税率等の数値）に関して立法事実による裏づけが必要であるという立場であるのに対して、本件控訴審判決の結論およびこれを支持する学説の見解は、大都市地域での自治体財政の悪化という一般的な事実だけで地域的立法の必要性に関する立法事実の存在を認め、他の点については、課税対象者は県の行政サービスの受益者であるという一般的な推定と立法裁量論を用いて、立法事実の存在は不要であるという立場をとっている。本件控訴審判決は、大島訴訟最高裁判決⁽¹²⁾を援用し、〈法律の委任に基づいて行われる租税条例の定立については、地方公共団体の財政、社会経済、住民所得、住民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする当該地方公共団体の議会の政策的、技術的な判断に委ねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきであり、その判断が著しく不合理であることが明らかでない限り、これを違法とすべきではない〉と述べて、法定外税条例の制度設計に関する立法事実の存否についてはすべて立法裁量に委ねられ、裁判所の審査が及ばないかのように判断しているが、(1)法定外税条例は「法律の委任に基づいて行われる租税条例」ではないので、本件控訴審判決が誤った前提で判断している点、(2)地方議会による法定外税条例の定立を国会による法律の定立の場合（上記最高裁判決は所得税法の規律が問題となった事案である）と同視している点、(3)本件控訴審判決が立法裁量論によって立法事実の審査を否定している点には、重大な疑問がある。これらの点の審査も最高裁に求められているといえよう。

(12) 最大判1985（昭和60）・3・27民集39巻2号247頁。

(4) 上告審において精査されるべき論点

上記の第一および第二の理由から、まず、本件控訴審判決における判例(徳島市公安条例事件最判)の適用の仕方が、上告審において精査されなければならない。本件控訴審判決が、「地方自治の本旨」を根拠として、〈課税条例が同法〔地方税法〕に違反するかどうかの判断は、……慎重に行うべきである〉という立場をとっているとすれば、それは誤解に基づくものであり、またその結果として判例の適用の仕方が恣意的になっているとすれば、それは是正されなければならないであろう(後述 4 (1) で論じる)。

次に、上記の第二の理由から、地方税法の法人事業税規定の性質(全国一律規制の性質の有無)も精査されるべきである。本件控訴審判決は、同法中の欠損金繰越控除規定について、立法政策によって例外的に変更できる規定であることを根拠として、同規定の全国一律性を否定したが、このような論理が通用するのかが問題となる(後述 4 (2) で論じる)。

さらに、上記の第三の理由から、法定外税条例の創設における制度設計の合理性が精査されるべきである。企業税条例の制度設計において応益性の要素がまったく組み込まれていないにもかかわらず、本件控訴審判決は〈より応益性を重視した〉課税だとみなしたが、同判決は、制度設計のあり方は立法政策に属するとして、この点の合理性の審査を行わなかった。このような司法審査のあり方も問われている(後述 4 (3) で論じる)。

そして、上記の第四の理由から、法定外税条例の創設に際して、立法事実が不要なのか否かも精査されるべきである。本件控訴審判決は、立法事実の存否は立法裁量に委ねられているという態度をとったが、このような態度が司法審査のあり方として適切なのかが問われている(後述 4 (4) で論じる)。

3 本件控訴審判決の要旨と問題点

(1) 序

前節では大局的な観点から本件および本件控訴審判決を精査するための検討点を示したが、本節では、同判決の判断過程に即して検討点を示したい。

本件控訴審判決は、徳島市公安条例事件最判が示した基準について、〈本件条例が同法〔地方税法〕に違反するかどうか⁽¹³⁾も、上記基準に基づいて判断される必要がある〉としているが、同判決による当該基準の用い方は、たいへん理解しにくい構成になっている。その原因は、第一に、判例の枠組へのあてはめ方が整理されていないこと、第二に、独自の基準を挿入して結論を誘導する構成になっていることにある。この点の詳細な検討は次節で行うこととし、本節では、その検討の前提整理として、本件控訴審判決の各争点に関する判断の要旨を確かめた上で、その学説上の位置づけを行い、問題点を摘記する。

(2) 徳島市公安条例事件最高裁判決との関係

本件控訴審判決は、上述のとおり、企業税条例について判例（徳島市公安条例事件最判）の判断枠組を用いることとし、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〉であるとする一方、〈複雑な現代社会を規律する多様な法制度の下においては、……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〉という理解を示した。そして〈上記のような観点から、同法の法人事業税に関する規定が、法人事業税について繰越控除欠損金額に相当する当期利益には課税しないとしているにとどまらず、条例で他の税を創設してこれに課税

(13) 東京高判・前掲注(1)第3、2、(2)(判時2074号37頁)。

することも許さないとしているかどうかが問題になる」とした。

本件控訴審判決は、本件は判例（徳島市公安条例事件最判）の射程外だという議論⁽¹⁴⁾に与せず、判例の判断枠組を用いた。大方の学説はこの点を支持するであろう。判例の適用は不要であって「地方税法は、臨時特例企業税のような法定外税の創設・存続を禁止していると解するべきか」を検討すれば足りる、という見解もあるが、⁽¹⁵⁾「禁止している」と解しうるか否かの判断は、同法中の法人事業税に関する規律が全国一律規制の趣旨か否か、条例が法律の目的・効果を阻害しないかどうかといった点を検討しなければ明らかにできないので、結局、判例の枠組と同様の検討作業を行うべきことになるであろう。本件控訴審判決も、〈地方税法が明文で禁じていなくても、条例による規制を禁止している趣旨である場合には、条例は同法に違反することになる〉⁽¹⁶⁾とした上で、上記の検討作業を行っている。

判例の判断枠組の適用に関して、本件控訴審判決において問題があると考えられるのは、第一に、その適用の仕方がきわめて特異な点である。通常は、対象の同一性、目的の同一性、全国一律性の審査を順次行うはずであるが、本件控訴審判決はこれを無視し、独自の手順で判例へのあてはめを行っている。第二の問題点は、条例が法律の目的効果を〈その重要な部分において否定〉する場合と〈部分的に減殺する結果となる〉場合という区別を本件控訴審判決が設け、企業税条例は後者の場合だとして〈両税の間に矛盾抵触があるとはいえない〉⁽¹⁷⁾としている点である。判例の基準は、目的効果を「なんら阻害することがない」か否かというものであるが、本件控訴審判決はこれを変更して、〈重要な部分〉の否定か否かに置き換え

(14) たとえば、高木光「行政法入門 (39)・法定外税」自治実務セミナー2008年10月号 8-9 頁、控訴人（一審被告）準備書面 (10)・第 5 (判時2074号54頁)。

(15) 高木・前掲注 (6) 48頁。「人見教授や解説者 [高木氏] などの立場」とされる。

(16) 東京高判・前掲注 (1) 第 3、2、(2) (判時2074号38頁)。

(17) 東京高判・前掲注 (1) 第 3、2、(2) および (7) ア (判時2074号38頁、44頁)。

ている。なぜこのような置き換えが必要となるのかに関する理由は説明されておらず、また、「その重要な部分」⁽¹⁸⁾が何を指すのかは不明であり、「重要」が否かを判定する基準も示されていない。〈その重要な部分において否定〉する場合と〈部分的に減殺する結果となる〉場合という区別は、恣意的に用いられる可能性がきわめて高いといわざるをえないであろう。上記2つの問題点は、後述4（1）1・2）で検討する。

（3） 地方税法による法定外普通税の位置づけ

本件控訴審判決は、〈法定普通税と全く同じ課税客体及び課税標準の法定外普通税を創設して、法定普通税について定められた税率を超える課税をすることは許されない〉が、そのことから直ちに、〈趣旨、目的は法定普通税と近似しているが、課税客体あるいは課税標準を異にする法定外普通税までが、許されていない〉とまではいえない、とした。

本件控訴審判決は、法定普通税の課税客体・課税標準に関する規定が全国一律規制の規定であることを認めている。この点は、大方の学説が支持する見解であろう。一方、〈全く同じ〉場合と〈近似している〉場合という区別が条例の適法性判断の基準になるという見解は、特異な見解だといえる。すなわち、同判決は、上記の論旨から、「全く同じ」でなければ（つまり「近似している」程度であれば）法定外普通税の創設は許容される、という結論を導いているが、論理上、「全く同じ」でない法定外普通税がいかなる場合でも許容されるともいえないのであるから、このような結論を導くことはできない。ここには明らかに論理の飛躍がある。また、「近似」がどの程度をいうのかが不明であるから、〈全く同じ〉場合と〈近似している〉場合という区別を法的判断の基準として使用することは不可能であろう。この問題点については、後述4（1）2）で検討する。

(18) この点について、宇賀克也「法定外普通税条例の適法性—神奈川県臨時特例企業税条例事件」法学教室356号36-37頁参照。

(4) 法定外普通税の新設等についての総務大臣の同意

本件控訴審判決は、まず、地方税法261条の総務大臣の同意制度（財務大臣の異議申出を含む）について、〈道府県は、……この同意を得たからといって、その法定外普通税が適法な（同法に違反しない）ものであるとされたことにはならず、法定外普通税の適法性が裁判所の審査に服することは、いうまでもない〉、〈同意が得られたことは、……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〉⁽¹⁹⁾ という位置づけを与えた。次に、同条1号の規定から〈同法は、課税標準が同じであるとしても、それだけで、直ちに法定外普通税の課税が法定税の課税と矛盾抵触すると考えているわけではない〉という解釈を示した上で、改正後地方税法が外形標準課税を取り入れたことを根拠として、税の性質が異なれば（たとえば応能課税の規定に対して応益的考慮から控除を認めない課税の規定であれば）〈互いに矛盾抵触するとはいえない〉とし、〈課税要件等を定めるそれぞれの規定は、一般に、当該税目について規定するにとどまっております、趣旨や目的の異なる他の税目の課税要件等についてまで干渉するものではない〉という一般論を導いた。そしてここから、企業税条例について、〈仮に本件条例が、法人事業税それ自体の課税標準を変更するものであるならば、それは許容されないことになる〉が、企業税が〈法人事業税それ自体の課税標準を変更するもの〉に該当しないならば、その課税要件等は法人事業税の規定によって干渉されない、という基準で⁽²⁰⁾ 判断すべきこととした。

総務大臣の同意の有無にかかわらず法定外普通税の適法性は裁判所の審査に服すべきものとしたことは、基本的には本件第1審判決と同じであり、学説にも異論はないと思われる。ただし、本件控訴審判決の上記論旨がいかなる意味で総務大臣の同意を「参考とされるべき事情の1つ」とするのかは不明である。仮にそれが、裁判所の審査において、当該同意の存

(19) 東京高判・前掲注(1)第3、2、(4)、ア(判時2074号39頁)。

(20) 東京高判・前掲注(1)第3、2、(4)、ウ(判時2074号40-41頁)。

在を条例の実体的な適法性の推定に結びつける意味であるとすれば、不同意を条例の実体的な違法性の推定に結びつける場合と同様に、「地方自治の本旨」に適合しない法解釈であり、学説上でこれを支持する者はいないであろう。⁽²¹⁾

次に、〈法人事業税それ自体の課税標準を変更するもの〉に該当するか否かで法定外税条例の適法・違法を判断するという本件控訴審判決が示した基準は、改正前地方税法72条の19を例としていることから明らかとなり、形式的な変更の有無によってこれを判断するという基準である。これに対して、本件で争点となっているのは実質的な〈変更〉に該当するか否かである。企業税条例が形式上で〈法人事業税それ自体〉に変更を加えていないからといって、それが許容されることにはならないのである。したがって、〈法人事業税それ自体〉の変更という形式面にのみ焦点を合わせた本件控訴審判決の上記基準は、独自の基準であって、恣意的なものとして評価せざるをえない。

なお、本件控訴審判決は、各税法の課税要件規定は他の税目の課税要件についてまで干渉するものではない旨の一般論を導いているが、これは無理な一般論である。なぜなら、第一に、同判決も認めているとおり、〈高い公益性〉を有する控除規定については他の税目の課税要件に干渉を及ぼすので、このような一般論が成り立たないことは明らかであり、第二に、法律で他の法定の課税要件に干渉する場合と条例でこれに干渉する場合とを同列に論じえないことは、常識に属する事柄であるので、後者の場合にまでこの一般論を適用することは不可能だからである。⁽²²⁾ また、本件控訴審

(21) 法定外普通税の許可制度から同意制度への変更当時の議論について、岡田正則「税条例と地方税法」日税研論集46号（地方税の法的課題）（2001年）18頁参照。

(22) すでに多くの指摘があるように、本件控訴審判決は、〈立法政策可能性（立法論）と法的可能性（解釈論）とは峻別されるべきである〉としながら、この峻別を行っていない。すなわち、法律改正に基づいて初めて条例で定めうることと、法律改正のない状態の下で法律の解釈に基づいて条例で定めうることとの区別ができていないのである。外形標準課税やこれに類する課税標準による課税は、課税を認め

判決は、企業税条例の制定時に応益性の考慮がなされたとして、企業税と法人事業税との間には〈税の性質の違い〉があるとしている点にも疑問がある。

以上の問題点については、後述 4 (1) 1)・2) および (3) で検討する。

(5) 道府県法定外普通税の非課税の範囲に関する規定

本件控訴審判決は、地方税法262条の非課税対象（道府県外に所在する事業所に対する課税等）となっていない〈事業所等の「事業」又はこれらから生ずる「収入」〉について、〈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ことが明らかである〉とする。

一見すると、上記判示部分は自明の事柄を説明しているようにみえるが、そうではない。すなわち、「非課税対象」でないからといって、道府県はいかなる道府県内所在の〈事業所等の「事業」又はこれらから生ずる「収入」〉をも法定外普通税の課税対象としてよいことにはならないのであって、「禁止対象以外の事業や収入等については、法定外普通税を課すことが許容される場合もあるし、許容されない場合もある」というだけのことである。本件控訴審判決が随所で用いているこの種のレトリックの問題点は、後述 4 (1) 2) で検討する。

る法改正に基づいて初めて条例で行いうるものであって、〈立法政策〉だからといって、条例で任意に定めうる事柄ではない。宇賀、前掲注 (18) 39頁、水野忠恒「神奈川県臨時特例企業税事件判決に関する検討」税経通信2010年5月号44頁の指摘など参照。本件第1審判決の「立法政策上種々の可能性があることと、現に存在する法律上の準則の下にいかなる租税条例を制定できるかという法的可能性とは、区別して考えなければならない」(判時2020号69頁)という常識論があらためて確認されるべきである。

（6） 地方税法の法人事業税に関する規定の検討

本件控訴審判決は、この点について次のように述べた。改正前地方税法72条の19が「所得」以外の課税標準も例外的に認めていたので、〈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考えていない〉といえる。〈欠損金の繰越控除を認めるかどうかは、税目ごとに立法者が決する事柄である〉から、〈所得の計算上欠損金の繰越控除を時限的に全く認めない制度を創設することも、許容される〉。したがって全国一律規制は法定税条例の場合に限られ、法定税の形式では許されないが、〈法定外税の形式で、時限的に変更すること〉は許される。〈結局、問題は、企業税が法定外普通税の形を取りながら、それは形式だけであって、その実質は法人事業税の課税要件等を変更するものにほかならないということができるとどうかに絞られる〉。

上記のような本件控訴審判決の論理は、とうてい一般の承認を得られないと思われる。第一に、法人事業税制度の枠内で例外規定を設けることが法律で認められているからといって、そのことが当該制度の枠外である法定外税条例で同様の規定を設けることを許容していることにはならない。常識的な法解釈によれば、法律上で例外規定創設の許容範囲が指示されている場合、例外規定を設けることができるのは法律での指示の範囲内であって、その範囲外で同様の例外規定を設けることは、むしろ禁じられること⁽²³⁾になる。第二に、控除を認めるかどうか⁽²³⁾が立法政策の問題であるとし

(23) このように理解しなければ、法律の規律は「溶解」してしまうであろう（金子宏「神奈川県企業税条例事件第1審判決の検討」税経通信64巻2号21頁参照）。宇賀・前掲注（18）39頁も、「控訴審判決のような思考方式をとるのであれば、……条例で法律が定めた例外以外の場合の例外を設けることも許容していると解することになり、例外の原則化を許容してしまう」、と批判している。この点は、たとえば、都市計画法33条3項以下等には「政令で定める基準に従い」条例で例外的規律を定める旨の規定があるが、これらの例外規定を根拠として、「政令で定める基準」から外れる規律を条例で定めてよいかを考えれば、明らかであろう。すなわ

ても、それは法律レベルで判断されるべき事項であり、法律上の制度として存在している控除制度を条例で任意に否定してよいことにはならない。第三に、本件控訴審判決は、〈欠損金の繰越控除を永続的に一切認めないこと〉は許容されない可能性があるとしつつ、〈時限的に全く認めない制度を創設すること〉は許容されるというべきである、と断定しているが、〈時限的〉で控除遮断の程度が軽ければ全国一律規制が及ばないかのよう論じている点も、疑問である。「永続的規制の条例であれば全国一律規制の法律に矛盾抵触するが、時限的規制の条例であればこれに矛盾抵触しない」などという議論は、とうてい学説の支持をえられないであろう。以上の問題点については、後述 4 (1) ないし (3) で検討する。

(7) 企業税条例の規定、制定の趣旨等についての検討

本件控訴審判決は、まず、〈企業税の税率が 2～3%にとどまること〉を理由に〈[企業税条例が] 地方税法の欠損金の繰越控除規定の目的及び効果を阻害するとまでいうことはできず、両税の間に矛盾抵触があるとはいえない〉と判断した。次に、企業税条例の制定に関する神奈川県地方税制等研究会中間報告書・最終報告書、総務大臣に提出した理由書等、神奈川県担当者の解説を根拠として、企業税が〈より応益性を重視した性格を有する税目〉だとみなし、法人事業税とは別目的の課税だと判断した。またこのことから、企業税は〈法人事業税を補完する「別の税目」として併存しうる実質を有するもの〉であり、したがって、〈本件条例は、地方税法の法人事業税に関する規定を実質的に変更するものであるということはいえない〉、とした。

本件控訴審判決は、上記 (6) で企業税条例が地方税法の全国一律規制

ち、都市計画法に準拠した条例ではこれを定めることはできないが、都市計画法の枠外だと称する条例であればこれを定めうる（「政令で定める基準」事項について、当該基準にかかわらず法律の規律を条例で変更できる）、などという法解釈は成り立ちえないのである。

に抵触しないと判断した後、この（7）で、同法の目的・効果を阻害する程度が一部分にとどまるという理由から両者に矛盾抵触がないと判断し、企業税条例の制定目的が〈より応益性を重視した〉ものだという理由から両者は「同一の目的に出たもの」ではないと判断し、最後に、〈「別の税目」として併存しうる実質を有するもの〉だという理由から両者は別個の事項を規律する関係で併存していると判断した。徳島市公安条例事件最判の判断基準に照らしてみると、以上のような本件控訴審判決の判断の順序がまったく“逆立ち”していることは、明らかであろう。この点の問題については、後述4（1）で検討する。

また、本件控訴審判決における〈矛盾抵触〉の解釈や〈応益性〉の強弱を理由とした目的の同一性に関する解釈、規律対象の同一性に関する解釈も問題とされよう。学説上、法人事業税が応益性をほとんど取り入れていないことは、ほぼ共通認識といえる（応能課税と応益課税の混合タイプという性格づけも大方の見解と一致するであろう）。これを補完するものとしての外形標準課税には賛否があるところであるが、法制度上でこのような補完の仕組みが備えられる設計になっている法人事業税制度に対して、その仕組みとは別個の「補完」制度を法定外税条例で設けることが可能なのかは、大いに疑問とされよう。次に、本件控訴審判決が〈より応益性を重視した〉といいながら、そのように評価できることの根拠を示していない点も問題であろう。一定の制度が適法か否かを裁判所が審査するのであるから、制度設計を客観的に検討すべきであり、その結果から〈より応益性を重視した性格を有する税目〉である旨を認定しなければならないところ、本件控訴審判決は、このような検討を行うことなく、被告の主観的な説明だけを根拠としている。企業税条例の制度設計の実情をみれば、サービスと受益の関係を捕捉する設計とはなっておらず、法人事業税におけるのと同一の受益性の認定で制度設計されているのである。したがって、企業税を〈より応益性を重視した性格を有する税目〉と認めうる根拠は存在しないのである。この点の問題については、後述4（2）および（3）で検討

する。

(8) 小括

以上が、本件控訴審判決における法律と条例の抵触に関わる判断の要旨とその問題点である。同判決は、これに続いて、企業税条例の立法事実の不存在等の論点についても判断している。この点の検討は、後述 4 (4)で行う。

4 本件控訴審判決の問題点の検討

(1) 判例（徳島市公安条例事件最判）の判断枠組の用い方

1) 本件控訴審判決における判例適用のあり方の検討

前記・徳島市公安条例事件最判によれば、条例が国の法令に違反するかどうかは、①「特定事項についてこれを規律する国の法令と条例とが併存する場合」か、②「条例が法令とは別の目的に基づく規律を意図するものであり、その適用によって法令の規定の意図する目的と効果をなんら阻害することがないとき」といえるか、③「両者が同一の目的に出たものであつても、国の法令が必ずしも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ではなく、それぞれの普通地方公共団体において、その地方の実情に応じて、別段の規制を施すことを容認する趣旨であると解されるとき」といえるか、という審査に基づいて判断されるべきことになる。本件に即していえば、①〈欠損金の繰越控除前の利益〉を規律するものとして地方税法・法人事業税規定と企業税条例とが併存しているか、②（併存しているとすると）企業税条例と法人事業税規定とは同一目的か別目的か、両者が別目的である場合、企業税条例を適用することによって法人事業税規定の意図する目的と効果をなんら阻害することがないか、③（両者が同一目的である場合）法人事業税規定が全国的に一律に同一内容の規制を施す趣旨か、神奈川県の実情に応じてその一部を否定することを容認す

る趣旨か、という諸点が審査されるべきことになる。

上記判例の判断枠組に照らして、以下、本件控訴審判決の判例適用のあり方を検討する。まず、①〈欠損金の繰越控除前の利益〉を課税の対象にするか否かという同一の特定事項をめぐって法人事業税規定と企業税条例とが併存していることは明らかであろう（本件控訴審判決は、結論部分に至って唐突に、両者が〈別の税目〉であるとして、別個の事項を規律していると判断する）。次に、②両者はいずれも課税を通じた地方団体の一般財源の充足方法を規律するという目的で設けられているので、同一目的と考えられる⁽²⁴⁾。本件控訴審判決は、法人事業税規定が〈応益性をほとんど取り入れていない〉のに対し、企業税条例は〈より応益性を重視した〉制度設計を目的としているから別目的だ、という理解を示しているが、〈より応益性を重視した〉か否かは条例制定時の説明に差異があるにすぎず、一般財源の充足という目的の点で差異があるわけではない。改正前地方税法72条の19の規定に基づいて〈より応益性を重視した〉法定税条例を制定することも可能であったわけであるから、〈より応益性を重視した〉税条例か否かは法定税条例と法定外税条例の規律目的を区別する基準とはなりえないのである（付言すれば、企業税は「所得」に対する課税であって、「外形」を基準とする課税ではないので、上記例外規定や外形標準課税に類するような〈より⁽²⁵⁾応益性を重視した〉要素は企業税には存在しない）。さらに、③地方税法の欠

(24) 欠損金繰越控除の規定だけを取り上げて、「当該規定は控除を目的とするものであり、企業税条例は課税を目的とするものであるから、両者は別目的である」といった誤解をする者は存在しないと思われるが、念のために述べておくと、一定の所得を控除対象とするか課税対象とするかは、課税という同一目的の下での線引きの問題であって、両者の規律の目的が異なるわけではない。

(25) 仮に、本件控訴審判決のいうところにしたがって、両者が「別目的」だといおうとしても、欠損金の繰越控除を行うという「法令の規定の意図する目的と効果」が阻害されることは明らかである。企業税の税率が低いことを理由に〈直ちに地方税法の欠損金の繰越控除規定の目的及び効果を阻害するとまでいうことはできず、両税の間に矛盾抵触があるとはいえない〉（東京高判・前掲注（1）第3、2、（7）、ア、判時2074号44頁）といった判断を下すことは、上記判例の判断枠組を誤

損金繰越控除規定が全国的に一律に同一内容の規制を施す趣旨であることも明らかである。本件控訴審判決は、一方でこのことを認めつつ、他方で、〈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考えていない〉とか、〈地方税法は、法人事業税の課税については、法人税と同様に、「所得」の計算上、欠損金の繰越控除を認めるという政策を採っているから、これを条例において変更することは許されないけれども、同法が、法定外税を含む地方税すべてについてまで同様の配慮を義務づけているとは解されない〉などとして、全国一律規制の範囲を法定税条例による規律の場合に限定し、法定外税条例の場合はその範囲外だ、という特異な解釈を行っている。

なぜ本件控訴審判決はこのような混乱した判例のあてはめを行ったのであろうか。その理由は、企業税条例が「書きかえ条例」に該当するにもかかわらず、法律上の明文で認められていない書きかえを行っている点にある。すなわち、書きかえ条例とは「法律によって定められた法律上の効果を生じさせるための要件が、条例によって変更されている類型であり、条例によるこのような変更は法律上の明文の規定なしには認められない」と⁽²⁶⁾解されているところ、企業税条例は、一方で、地方税法の法人事業税規定

解した結果であろう。

(26) 書きかえ条例・具体化条例（法律によって定められた要件のより具体的な内容が、条例によって定められている類型であり、この種の条例は法律上の要件を変更するものではない、と解されている）・並行条例（法律は法律上の要件と効果を定め、条例はそれとは独立して条例上の要件と効果を定めている類型であり、徳島市公安条例事件において争われたいわゆる公安条例のような、上乘せ・横出し条例といわれるものはこの類型に該当する、と説明されている）という3分類については、岩橋健定「条例制定権の限界——領域先占論から規範抵触論へ——」小早川光郎・宇賀克也編『行政法学の発展と変革・下巻』（有斐閣、2001年）360-361頁、371-372頁参照。企業税条例が書きかえ条例に該当することについては、岡田・前掲注（5）6-7頁。法定事業税における前記の例外規定に基づく税条例が、制定可能な書きかえ条例の例である。

によって欠損金繰越控除の効果が発生すべき控除部分について、これを課税の要件（課税標準）たる「所得」に変更して課税を行いながら、他方で、このような変更を行うための法律上の明文の根拠規定を有していない。そこで本件控訴審判決は、この欠落を埋め合わせるために、「法律上の明文の根拠規定がなくても、この変更は地方税法が黙示的に許容しているので違法ではない」という論証を行うこととしたのである。その際に本件控訴審判決は、「本件条例は地方税法が禁止している事項を変更しているわけではない」という部分的論証を積み重ねる、という方針を採った。部分的論証の順序は、まず、「禁止」の度合いが最も強い全国一律規制の審査で非該当とし、次に目的の同一性審査と目的効果阻害の審査で非該当とし、最後に規律対象の同一性審査で非該当とすることである。この順序になる理由は、最も狭く設定された禁止対象から論じ始める方が「本件条例は禁止対象の範囲外である」という論証がしやすいからである。このため本件控訴審判決は、判例が示した審査の仕方とはまったく“逆立ち”した順序（上記丸囲み数字でいえば、③→②→①という順序）で審査を行ったのである。

次に、本件控訴審判決における“逆立ち”した順序での審査の実情を具体的に検討してみよう。

2) 本件控訴審判決の条例の適法性審査における特異な基準

本件控訴審判決は、各々の審査の場面で、一定の論証パターンを繰り返して用いている。すなわち、(a)地方税法に照らして法定外税条例による規律が明白に禁じられている場合と、(b)その他の場合とを区分し、企業税条例がすべての面で(b)の場合に属することを理由として、「本件条例は禁じられているわけではない、したがって許容される」という論証パターンである。以下、この視点から、本件控訴審判決について、その核心部分である第3・2・(2)「徳島市公安条例事件判決との関係」から同(7)「本件条例の規定、制定の趣旨等についての検討」に至るまでの審査の実情を検討する。

本件控訴審判決は、第 3・2・(2) で、(a)法令の目的・効果を 〈その重要な部分において否定〉 する場合か、(b)法令の目的・効果を 〈部分的に減殺する結果となる〉 場合かという区分を設定し、(b)の場合であれば、法律と条例との間には「矛盾抵触」はない、という解釈を示す。何が「重要」で何が「部分的」かの区分の基準は、示していない(同判決は、後述(7)において企業税条例による法令の目的・効果の否定は 〈部分的〉 なものにとどまるとして、企業税条例を(b)の場合に該るとする)。

(3) で、同判決は、(a)法人事業税規定と企業税条例とが 〈全く同じ課税客体及び課税標準〉 である場合か、(b) 〈近似しているもの〉 である場合かという区分を設定し、(b)の場合であれば、企業税条例は地方税法に違反するものではない、という解釈を示す。企業税条例は法人事業税規定と 〈全く同じ〉 わけではないので、(b)の場合に位置づけられることになる。

(4) で、同判決は、(a) 〈法人事業税それ自体の課税標準を変更する〉 場合か、(b) 〈法人事業税それ自体〉の変更でない場合か という区分を設定し、(b)の場合であれば、法律と条例の間には「矛盾抵触」はない、という解釈を示す。企業税条例は 〈法人事業税それ自体の課税標準を変更する〉 ものではないという理由で、(b)の場合に位置づけられることになる。

(5) で、同判決は、(a)企業税条例の課税対象が 非課税に該当する事業・収入の場合か、(b) 非課税に該当しない事業・収入の場合かという区分を設定し、(b)の場合であれば、同一目的の法定外普通税での課税であっても許されないわけではない、という解釈を示す。

以上が本件控訴審判決独自の基準の提示段階であり、(6)(7)がそのあてはめの段階である。

(6) で、本件控訴審判決は、〈欠損金の繰越控除を認めるかどうか〉 は立法政策の問題であるという理由を用いつつ、全国一律規制の範囲を 〈法人事業税それ自体の課税標準を変更する〉 法定税の形式の場合に限定し、〈法人事業税それ自体〉 の変更を行うわけではない企業税条例は全国一律規制の範囲外だ(つまり上記(4)(b)の場合に該当する)、と判断する。

そしてここに、(a)永続的な課税の場合か、(b)時限的な課税の場合かという区分を補助的に設定し、企業税条例は(b)の場合であるから〈過重な課税であるがゆえに違法であるということとはできない⁽²⁷⁾〉とする。

(7) では、まず、^[ママ]〈法人税法が、法定外普通税について、制度設計を道府県に委ね、法人の「事業」に対して課すことや法定普通税と課税標準を同じくすることを一律に禁じているものではないこと、法人事業税の規定が法人事業税以外の税目についてまで準則を設けているものではない〉こと（つまり上記（5）(b)の場合、（4）(b)の場合、（3）(b)の場合に該当すること）から、〈本件条例は、何ら同法に違反しない〉と判断する。次に、企業税条例による地方税法の目的効果の阻害について、〈企業税の税率が2～3%にとどまる〉程度の軽い税率であって、地方税法の目的効果の減殺が部分的だ（つまり上記（2）(b)の場合に該当する）という理由から、両者の間に矛盾抵触はないと判断する⁽²⁸⁾。目的の同一性の審査については、(a)〈応益性をほとんど取り入れていない法人事業税〉に対し、(b)企業税が〈より応益性を重視した〉ものであるという対比を基準として導入し、両者は別目的であると判断する。そして、規律対象の同一性審査については、企業税が〈より応益性を重視した性格を有する税目〉として創設されたと認定して、実質的にも〈別の税目〉であると判断する。

以上のとおり、本件控訴審判決が(a)地方税法上で明白に禁じられている場合と(b)その他の場合という二分法を独自の基準として設定し、企業税条例がすべて(b)の場合に属することを理由として「本件条例は地方税法と矛盾抵触するものではない」という論証パターンを用いていることは、明らかである。しかし、この二分法が論理上きわめて恣意的なものであること

(27) 同判決のこの部分は、企業税による税負担が地方税法261条1号にいう「住民の負担が著しく過重となる」場合に該当しないので、実質的にも全国一律規制に抵触しない、という趣旨をいうものと思われる。

(28) 東京高判・前掲注（1）第3、2、（7）、ア（判時2074号44頁）。なお、上記引用冒頭の「法人税法」という記述については、後日、東京高裁より「地方税法」と更正する旨の決定が出されている。

もまた、明らかである。なぜなら、(a)の範囲を極端に狭く設定すれば、容易に審査対象条例を(b)の側に位置づけることができるし、また、(b)の側に禁止対象事項が含まれていても、「(a)の範囲外なので禁じられていない」という判断に結びつけられるからである。適法・違法の判断基準として用いるのであれば「重要な部分」が何を指すのかを定義しなければならないところ、これをせず、また、実際に本件控訴審判決が用いているのは「全く同じ課税客体及び課税標準」か否かといった本件の争点からはまったく外れた極端な基準であるから、この種の恣意的な基準を用いて判断してみても、それは、法律と条例の矛盾抵触に関する適正な審査とはいえないであろう。

3) まとめ

以上のとおり、本件控訴審判決における法律と条例の関係に関する審査の枠組みが判例からかけ離れたもの、あるいはむしろこれを否定するものであることは明らかである。したがって、最高裁判所は同判決を破棄して、判例に即した審査を行わなければならないのである。

(2) 地方税法の法人事業税規定の全国一律性に関する解釈

1) 論点の整理

次に、地方税法の法人事業税規定の全国一律性に関する本件控訴審判決の判断を検討する。この論点では、2つの問題が交錯している。第一に、「枠法」としての地方税法が法人事業税を設けていることの全国一律性をどのように解するべきか、という問題であり、第二に、欠損金繰越控除規定という特殊な規定の全国一律性をどのように解するべきか、という問題である。第一の問題に関し、被告は「法定税に関する規律は法定外税には及ばない」旨を主張したが、本件控訴審判決は、これを原則論としてはしりぞける一方、地方税法の趣旨解釈を根拠に、法人事業税の欠損金繰越控除規定に限ってこれを受け入れた。本件控訴審判決のこのような立場の妥当性が問われることになる。第二の問題について、本件控訴審判決は、こ

の種の控除規定は本質的に立法政策により決せられるものなので法定外税条例で課税しうる、と解釈したが、これによれば、理論上、国税である法人税の欠損金繰越控除分の「所得」についても法定外税条例で課税しうることになる。このような解釈論の適否が問われることになる。

2) 枠法としての地方税法の全国一律性

地方税法が枠法として定められている理由は、一方で、地方自治制度を支えるためにその税制面を全国的な観点から規律しつつ、他方で、地方の自律性を保障するためにその具体化を条例に委ねていることにある。このような地方税法の性格から、大要、次の諸点に全国一律性が認められると解されている。すなわち、(1)憲法94条から生じる地域の限界および事項の限界、(2)憲法84条の課税要件条例主義・課税要件明確主義等の制度設計の原則、(3)一国内の制度的整合性の確保のために課される限界（地方団体間の調整など）⁽²⁹⁾である。本件第一審判決も本件控訴審判決も、おそらくは地方税法の法人事業税規定が地方公共団体の基準的財政基盤を支える規律だという前提に基づいて、法人事業税規定に全国一律性を認めた。これに対して、被告の上記主張や法定外税で「第二法人事業税」を創設できるとい⁽³⁰⁾う学説の見解は、いわば“縦割り”の解釈を採ることによって、法人事業税規定の全国一律性を否定している。すなわち、法人事業税規定が法人事業税条例を規律し、法定外税条例規定が企業税条例を規律するのであるから、法定税（法人事業税）制度と法定外税（企業税）制度とは互いに矛盾抵触することなく併存する、という解釈を採るのである。

しかし、このような解釈は成り立たないといわざるをえない。たとえば、地方自治法は枠法の代表例であるが、最判2006（平成18）・7・14民

(29) 詳細については、岡田・前掲注（21）30頁以下および岡田・前掲注（4）272頁以下参照。

(30) 高木光「行政法入門（39）・法定外税」自治実務セミナー2008年10月号9頁、人見剛「神奈川県臨時特例企業税条例は、法律と条例の関係の観点から見て適法といえるか——横浜地裁平成20年3月19日判決の批判的検討——」自治総研369号（2009年）32頁など。

集60巻6号2369頁(旧高根町水道事業給水条例事件)が判示したとおり、同法228条に根拠を有する使用料に関する条例の規定が244条3項(公の施設利用に関する差別的取扱いの禁止)に反する場合には、当該条例は違法・無効となる。つまり、条例は、その根拠となっている法規定以外の法規定との関係でも矛盾抵触することがあり、矛盾抵触がある場合には違法と評価されることになる、ということである。

本件控訴審判決は上記の解釈に与せず、法定外税による「第二法人事業税」創設の可能性を否定したが、欠損金繰越控除規定についてのみ、〈同法〔地方税法〕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考えていない⁽³¹⁾〉と判断した。この点の根拠は、改正前地方税法72条の19の特例規定にあるのだが、その例外的仕組みを法定外税でも設けることができるという解釈が成り立たないことは前述3(6)のとおりである。本件控訴審判決がこのような誤った解釈を採った理由は、地方税法における法定税の制度設計の意義を誤解したからだと思われる。すなわち、地方税法は、地方自治制度を支えるための枠法として、控除部分も含めて基準的制度設計を行い、地方的特性を反映した法定税制度の調整についてはその枠内での法定税条例における選択に委ねているのであるが、本件控訴審判決はこのような地方税法の基本構造を見誤ってしまったのである。法定外税は、法定税制度の枠外であれば、つまり「法定税とは別個独立に独自の課税根拠を持つ場合」であれば自由な制度設計に委ねられているのであるが、「法定税である法人事業税が存在することを前提とし、実質的にそれを一部修正するもの⁽³²⁾としか説明できないようなもの」である場合には、自由な制度設計の許容範囲を超えたものであり、地方税法の基本構造に反する違法な課税あるいは〈国の税法の制度設計権を侵すもの⁽³³⁾〉といわざるをえない。

(31) 東京高判・前掲注(1)第3、2、(6)イ(判時2074号42頁)。

(32) 渋谷雅弘「神奈川県臨時特例企業税事件控訴審判決についての一考察」税理2010年8月号202-203頁。水野・前掲注(22)47頁も参照。

3) 欠損金繰越控除制度の特殊性と全国一律性

繰り返しになるが、本件控訴審判決は、法人事業税の欠損金繰越控除規定について法定外税条例の干渉が許されるとする際の形式的な根拠として改正前地方税法72条の19の特例規定を挙げ、ここから、同法は〈法人事業税の課税標準が全国一律同一にならないことになっても、やむを得ないと考えている〉とし、その一部である欠損金繰越控除規定についても、〈そうすると、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考えていない〉という結論を導いた。このような推論が誤りであることについては、第一に、上記特例規定が例外を認めているのは法人事業税の枠内での法定税条例（法人事業税条例）で例外を設ける場合であって、法定外税条例での例外規定を容認する趣旨ではないこと、第二に、当該規定は、「所得」によらない課税標準を許容したものであって、繰越控除欠損金額に相当する金額といった「所得」に対して新たに課税することを容認するものではないので、「所得」を課税標準とする企業税条例を正当化する根拠にはなりえないことから、明らかである。

本件控訴審判決は、上記の形式的な根拠に加えて、〈欠損金の繰越控除を認めるかどうかは、税目ごとに立法者が決する事柄である〉こと、つまり欠損金繰越控除制度が立法政策的要素の大きい特殊な制度であることを実質的な根拠としている（改正後地方税法の下では、形式的根拠は消失したので、この実質的根拠だけが企業税条例の適法性の根拠である⁽³⁴⁾）。そして、立法政策次第で別の税目に対して欠損金繰越控除を遮断することも行いとうとし、さらに一般論として〈課税要件等を定めるそれぞれの規定は、一般

(33) 東京高判・前掲注（1）第3、2、（3）イ（判時2074号39頁）。

(34) 東京高判・前掲注（1）第3、2、（6）、ウ（判時2074号42-43頁）。「欠損金繰越控除制度が立法政策的要素の大きい特殊な制度である」という点についても疑問がある。武田昌輔「神奈川県臨時特例企業税に関する控訴審判決について」税務事例42巻5号（2010年）3頁は、「繰越欠損金の控除自体は、所得課税の本質に関するもの」と指摘している。

に、当該税目について規定するにとどまっておき、趣旨や目的の異なる他の税目の課税要件等についてまで干渉するものではないというべきである。そうだとすると、そのことは、法律と条例の矛盾抵触を考えるに際しても、同様に当てはまるのであり、法律においてある税目の課税要件等を定めている規定は、一般に、当該税目について定めるにとどまり、条例が定める他の税目の課税要件等に干渉する趣旨を含んでいないということになる⁽³⁵⁾ という判断基準を示した。これはきわめて重大な説示である。なぜなら、この基準によれば、国税である法人税制度における控除を法定外税条例で遮断することも許されることになるからである。この点について、行政法学者の塩野宏氏は「企業税の核心部分は、私の見方によれば、法人税および法人事業税には繰越欠損金控除制度が本質的に付随するもので、これを認めない結果となる企業税が、枠組み法である地方税法の枠を超えたものになるかどうか⁽³⁶⁾」と指摘している。つまり、法定の控除制度を認めない結果となる企業税のような法定外税が許容されるならば、それは理論上、法人税の欠損金繰越控除をも遮断する法定外税の創設を許容することになる、という指摘である。少なくとも本件控訴審判決の上記説示によれば、この種の法定外税の創設は、〈それぞれの税の性質の違い〉が認められる以上（企業税と法人事業税は性質が違っていると認めているのであるから、この種の法定外税と法人税との性質の違いは当然に認めるであろう）、地方税法に違反しないことになろう。

しかし、国税の控除制度を認めない法定外税を条例で創設できるという結論を支持する者は、ごく少数だと思われる。多くの者は、もっぱら法律上の制度の減殺・遮断をねらいとした条例の制度設計そのものが条例とし

(35) 東京高判・前掲注(1)第3、2、(4)、ウ(ウ)(判時2074号41頁)。

(36) 塩野宏「東アジア行政法学会第9回学術総会・基調講演——ある行政訴訟事件からみた行政法学の役割——」(学会用冊子『東アジア行政法学会第9回学術総会』、2010年12月)4-5頁(同「ある行政訴訟事件から見た行政法学の役割」同『行政法概念の諸相』(有斐閣、2011年)77頁、下線は引用者)。

ての許容範囲を超えている、と直感するのではなかろうか。本件控訴審判決は、欠損金繰越控除制度が立法政策的要素の大きい特殊な制度であることを強調するあまり、あらゆる欠損金繰越控除制度について、国会と同等の権限をもって地方議会も自由にこれを改変することができるかのように誤解してしまったようである。本件に即して採られるべき解釈をいえば、地方税法の法定外税に関する枠組みは、国税・法定税とは別個独立に独自の課税根拠を持つ場合には自由な制度設計を許容しているが、もっぱら国税・法定税制度（欠損金繰越控除制度）の減殺・遮断をねらいとする制度設計を許容してはいない、ということである。これは、国税・法定税と法定外税との間に優劣があるか否かという問題以前の、規範としての法律と条例の性質の問題である。

本件で問題となっているのが地方税法の法定税規定と法定外税条例との抵触関係であることから、「枠法と条例との間の抵触関係」の問題であるように誤解されがちであるが、本件における問題の焦点は「法律の制度設計と条例の制度設計との抵触関係」であることが、銘記されるべきであろう。そして、法律による課税要件等の制度設計は全国一律の性質を有する⁽³⁷⁾ので、この課税要件等を減殺・遮断するという制度設計で創設された法定外税は、いかなる〈別の税目〉の装いをとったとしても、地方税法の許容範囲外なのである。つまり、企業税条例は、同法4条の許容範囲を超えたものなのである。

4) まとめ

以上、要するに、国税の控除制度をも否定しうる条例制定権を地方団体

(37) この点については、本件控訴審判決も、〈法定外普通税の形式を採りつつも、法定普通税の課税要件等それ自体を変更することが許されないのはもとより、法定普通税と全く同じ課税客体及び課税標準の法定外普通税を創設して、法定普通税について定められた税率を超える課税をすることなども、許されないことは、当然といわなければならない〉と述べて、認めている。なお、同判決が「変更」の範囲を「それ自体」というきわめて形式的・限定的に捉えたことの問題点については、前掲注(20)および前掲注(27)指摘箇所の検討を参照していただきたい。

が有しているという立論に基づいて法人事業税の控除制度も否定しうるとする本件控訴審判決の論理は、地方税法が許容する法定外税条例の範囲を超えた条例の制定を容認する論理であって、とうてい成り立ちえない、ということである。

(3) 企業税の性格

前述のとおり、法人事業税も企業税も「応能課税と応益課税の混合タイプ」であることに争いはない。本件控訴審判決は、法人事業税の性格を〈原則として「所得」のみを課税標準としていたことから、応益課税というのはほとんど理念にとどまっていた〉、〈実定法上の法人事業税は、理念上はともかく、純然たる応能課税に近いものであった〉と認定する一方、企業税の性格については〈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⁽³⁸⁾〉と認定した。しかし、同判決がその根拠としているのは、神奈川県⁽³⁸⁾の制定時の資料だけであり、企業税条例の制度設計を客観的に検討して上記の認定に至ったわけではない。

企業税条例の制度設計を客観的に検討してみれば、企業税条例の適用によって「納税義務者は、繰越控除欠損金額として計上された金額に応じて税を負担することになるが、これは、『欠損金の繰越控除前の当期利益』や『所得』に応じて税を負担するものではないので担税力に応じた課税ともいえず、また、繰越控除欠損金額に相当する金額は神奈川県から受ける行政サービスの量と関連を有するものでもない⁽³⁹⁾ので行政サービスの受益に応じた課税ともいえない⁽³⁹⁾」ということになる。このように企業税条例の

(38) 東京高判・前掲注(1)第3、2、(4)、ウ(ウ)および(7)、イ(イ)(判時2074号41頁、45頁)。

(39) 渋谷・前掲注(32)203頁。佐藤主光「地域主権と地方法人課税——神奈川県臨時特例企業税を例に」税務弘報2010年10月号92頁も、企業税条例について、「改革の入口が応益原則で出口が応能原則だった」と指摘し、企業税が〈より応益性を重視した〉のは建前だけであって、実態は応能課税であったことを喝破している。

制度設計そのものをみるならば、とうてい企業税を〈より応益性を重視した性格を有する税目〉と評価することはできず、むしろ、〈理念上はともかく、純然たる応益課税に近いもの〉と評価せざるをえない。そうすると、〈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⁽⁴⁰⁾〉ことになる。

本件控訴審判決は、〈創設される法定外普通税が法人事業税とは「別の税目」といい得るかどうかは、仮に同じく「事業」を客体としていても、何を課税標準として課税することとしているのかなど、その他の制度設計を比較して判断すべきこと〉を審査の方針として掲げながら、結局これを⁽⁴¹⁾行わなかった。応益性を捕捉する仕組みをまったく具えていない企業税について、条例制定者の説明だけを拠り所として〈より応益性を重視した性格を有する税目〉と認定し、この点を最大の根拠として企業税条例に違法はないと判断するような本件控訴審判決の審査方法は、司法審査のあり方として許されないと思われる。

(4) 立法事実

本件控訴審判決は、最大判1985（昭和60）・3・27（大島訴訟判決）を援用して、〈地方公共団体の議会の政策的、技術的な判断に委ねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきであり、その判断が著しく不合理であることが明らかでない限り、これを違法とすべきではない〉とし、財政上の緊急の必要性等からみて不合理とはいえない、とした。

学説では、今日、法律と条例との間に抵触関係があるか否かの司法審査においては立法事実の存在と条例制定者によるその立証とが重要である、と強調されている。⁽⁴²⁾この観点から、本件控訴審判決をみれば、上記のとおり

(40) 東京高判・前掲注（1）第3、2、（7）、ア（判時2074号44頁）。

(41) 東京高判・前掲注（1）第3、2、（5）（判時2074号41頁）。

(42) 岩橋・前掲注（26）373-378頁、兼子仁『条例をめぐる法律問題』（学陽書房、

り、実質的にはまったく立法事実の審査を行っておらず、このような審査のあり方を肯定する学説はないと思われる。また、本件控訴審判決が法定外税条例を〈法律の委任に基づいて行われる租税条例〉と誤解している点、大島訴訟最判では所得の区別の合理性（憲法14条違反の有無）が争点であったのに対して本件では応益性を根拠とする租税の創設の可否が争点であるところ、本件控訴審判決がこのような事案の差異をまったく認識しなかった点、法定外税創設にあたって必須と考えられる当該地方公共団体固有の必要性（地域性）⁽⁴³⁾を裏づける立法事実の審査も看過した点など、立法事実の審査の面でも、本件控訴審判決は大きな欠陥を持っているといえよう。

本件における立法事実の不存在の問題については、控訴審段階の鑑定意見書⁽⁴⁴⁾で包括的に論じたが、最大の問題は、企業税条例の制定目的と手段との因果的関連性を支える立法事実が存在しない点で、企業税条例が立法の前提を欠いていることである。これを要約すれば、第一に、企業税条例 3 条 1 号と 5 条が資本金 5 億円以上という納税義務者の範囲を確定する際に用いた基準には立法事実の裏づけがなく、また、その基準は税収の安定化という立法目的に反するものであること、第二に、企業税条例 7 条の定める課税標準と「法人課税における負担の公平化」という企業税条例の目的との結びつきを支える事実が存在しないこと、第三に、企業税条例 8 条が定める 3 パーセント（改正後 2 パーセント）という税率は「投機活動によ

1978年）79頁、人見剛「条例の法律適合性に関する一考察」同『分権改革と自治体法理』（敬文堂、2005年）167-168頁など参照。

(43) 中里実「地方税における企業課税」岩波講座『現代の法 8・政府と企業』（岩波書店、1997年）254-255頁は、「地方団体の課税権の範囲を考えるならば、地方税として望ましいのは、地域との結びつきの明確なもの（たとえば、不動産や、小売）である」としている。また、兼子・前掲注（42）79頁も、「地域的な立法需要……の客観的根拠の提示、いわゆる『立法事実』（立法を客観的に支える事実）の立証……が当該自治体に求められる」と述べている。

(44) 岡田・前掲注（5）13頁以下。

り生じた欠損金」の割合を根拠として算出されたところ、企業税条例はこの種の欠損金とは無関係に課税する仕組みとなっていること、である。上記第二の点について付言すれば、被告によると、「全法人のうち7割を占める欠損法人は、多様な行政サービスによる受益を受けながら、その対価となる法人事業税をほとんど負担していない状況にあり、そこには、応益課税という地方税の考え方から大幅に乖離した、明らかな税負担の不公平⁽⁴⁵⁾が生じていた」というのであるから、制度設計としては当然、この「7割を占める欠損法人」を企業税の対象にしなければならないはずである。しかし企業税条例が対象としたのは、結局、その70分の1の法人にすぎない⁽⁴⁶⁾（全法人の1%弱、欠損法人のうちの1.4%程度）。これでは、「応益課税という地方税の考え方から大幅に乖離した、明らかな税負担の不公平」を是正するという目的には対応しない制度設計になっているといわざるをえないであろう。これらの点を含め、本件控訴審裁判所が〈その〔条例制定者の〕判断が著しく不合理であることが明らかであるとはいえないから、当裁判所はその判断を尊重すべきものである〉という態度をとったことについては、立法事実に関する司法審査を放棄したものと評価せざるをえない。

(45) 判時2074号49頁。

(46) 企業税の課税対象となる企業は資本金が5億円以上であるところ、神奈川県における資本金5億円以上の法人数は、全体の2.8%である（「国税庁平成13年統計年報」による）。そして、平成13年度神奈川県税統計書によれば、資本金10億円以上の法人（全体の1.4%）の中での欠損法人の割合は、32.4%、資本金1億円以上の法人（全体の4.2%）の中での欠損法人の割合は、33.9%、であるから、資本金が5億円以上の法人の中での欠損法人の割合も同程度といえる。したがって、企業税の課税対象となる法人は、上記2.8%の3分の1程度、すなわち全法人の1%弱だと推計できる。また、欠損法人のうち企業税の課税対象となる法人の割合は、1.4%程度ということになる。

5 結論

以上のとおり、本件控訴審判決は、第一に、判例の審査基準を“逆立ち”させた上で独自の恣意的基準を挿入して判断を導いている点、第二に、法律による課税要件の規律の全国一律性を理解することができずに、違法な条例を許容する判断を下している点、第三に、企業税条例の制度設計の検討を回避したために、応益性の捕捉の仕組みを具えていない等の基本的な欠陥を有する法定外税制度を適法と誤認している点、第四に、立法事実の審査を放棄したため、立法に必要な社会的事実の裏づけを欠いた条例を容認している点で、違法なものである。このような本件控訴審判決は、最高裁判所の審査において破棄されるべきであり、本件第 1 審判決が判断したとおり、原告の請求が認容されるべきであろう。