

## 公法判例研究

九州公法判例研究会

平良, 小百合

<https://doi.org/10.15017/1398495>

---

出版情報 : 法政研究. 80 (2/3), pp.111-125, 2013-12-11. 九州大学法政学会  
バージョン :  
権利関係 :

## 公法判例研究

## 九州公法判例研究会

神奈川県臨時特例企業税通知処分取消等請求事件

最高裁判所第一小法廷平成二五年三月二一日判決裁時一

五七六号二頁

平 良 小百合

## 【事実の概要】

神奈川県は、平成一三年に神奈川県臨時特例企業税条例（以下「本件条例」という。）を制定し、公布・施行した。本件条例は、当分の間の措置として、県内に事務所又は事業所を設けて行う資本金等の金額が五億円以上の法人の事業活動に対し、当該法人に、地方税法四条三項に基づく法定外普通税である特例企業税を課する旨を定めていた（本件条例二条、三条一号、五条）。その課税標準は、各課税

事業年度における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における当該各課税事業年度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に相当する金額を超える場合は、当該繰越控除欠損金額に相当する金額）である（本件条例七条一項）。税率は、原則三％であつた（本件条例八条二号）。

法人事業税の課税標準を各事業年度の所得による旨定めていたのは、地方税法である（平成一五年改正前地方税法七二条の一二、七二条の一九）。そして、その各事業年度の所得の算定方法については、各事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額によるものとし、特別の定めのあるほかは、当該各事業年度の法人税の課税標準である所得の計算の例によつて算定することも定められていた（平成一五年改正前地方税法七二条の一四第一項本文）。平成一五年の地方税法改正により、いわゆる外形標準課税が一部導入され、資本金等の額が一億円を超える一般法人には付加価値割、資本割及び所得割の区分による課税方式が採用された。これに対応して、平成一六年本件条例改正により、課税標準は、法人事業税の課税標準である「所得割」の金額を基礎とするものに改められ、税率は二％となつた。

法人税の課税標準である所得の計算については、法人税法（平成二三年改正以前のもの）が定めており、各事業年度開始の前七年（平成一六年改正前は五年）以内に開始した事業年度において生じた欠損金額（益金を超える損金額（二条一九号）を損金として算入すること（欠損金の繰越控除）を認めていた（法人税法五七条一項、九項）。

原告Xは、神奈川県内に工場を有する株式会社であり、資本金の額は五億円以上であった。Xは、平成一五年度及び平成一六年度の法人事業税（同年度については法人事業税の所得割）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生じていた。

Xは、平成一五年度分及び平成一六年度分の特例企業税を全額納付した。それとともに、県税事務所長に対し、本件条例は法人事業税の課税標準である所得の金額の計算につき欠損金の繰越控除を定めた地方税法の規定に違反し、違法、無効であるなどと主張した。そして、Xが納付した特例企業税、過少申告加算金及び延滞金に相当する金額の誤納金としての還付並びにその還付加算金の支払を主位的請求、県税事務所長がした特例企業税の更正及び過少申告加算金の決定の取消し並びに上記金額の過納金としての還付及びその還付加算金の支払を予備的請求として出訴した。

第一審判決（横浜地判平成二〇年三月一九日判時二〇二〇号二九頁）は、請求を認容した。第二審判決（東京高判平成二二年二月二五日判時二〇七四号三二頁）は、一審判決を取り消し、被控訴人の請求を棄却した。そこで、Xが上告した。

### 【判旨】

原判決を破棄、被上告人の控訴棄却。

#### 《1》法律と条例の抵触の有無の判断枠組み

「地方自治法一四条一項は、普通地方公共団体は法令に違反しない限りにおいて同法二条二項の事務に関し条例を制定することができる」と規定しているから、普通地方公共団体の制定する条例が国の法令に違反する場合には効力を有しないことは明らかであるが、条例が国の法令に違反するかどうかは、両者の対象事項と規定文言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ぬ（最高裁昭和四八年（あ）第九一〇号同五〇年九月一〇日大法廷判決・刑集二九卷八号四八九頁）。

#### 《2》地方公共団体の課税自主権

「普通地方公共団体は、地方自治の本旨に従い、その財

産を管理し、事務を処理し、及び行政を執行する権能を有するものであり（憲法九二条、九四条）、その本旨に従ってこれらを行うためにはその財源を自ら調達する権能を有することが必要であることからすると、普通地方公共団体は、地方自治の不可欠の要素として、その区域内における当該普通地方公共団体の役務の提供等を受ける個人又は法人に対して国とは別途に課税権の主体となることが憲法上予定されているものと解される」。

### 《3》準則としての地方税法

しかし、「憲法は、普通地方公共団体の課税権の具体的内容について規定しておらず、普通地方公共団体の組織及び運営に関する事項は法律でこれを定めるものとし（九二条）、普通地方公共団体は法律の範囲内で条例を制定することができるとしていること（九四条）、さらに、租税の賦課については国民の税負担全体の程度や国と地方の間ないし普通地方公共団体相互間の財源の配分等の観点からの調整が必要であることに照らせば、普通地方公共団体が課することができる租税の税目、課税客体、課税標準、税率その他の事項については、憲法上、租税法主義（八四条）の原則の下で、法律において地方自治の本旨を踏まえてその準則を定めることが予定されており、これらの事

項について法律において準則が定められた場合には、普通地方公共団体の課税権は、これに従ってその範囲内で行使されなければならない」。

その準則として、地方税法は、法人事業税を始めとする法定普通税につき、「特別の事情があるとき以外は、普通地方公共団体が必ず課税しなければならない租税としてこれを定めており（四条二項、五条二項）、税目、課税客体、課税標準及びその算定方法、標準税率と制限税率、非課税物件、更にはこれらの特例についてまで詳細かつ具体的な規定を設けている」。

### 《4》法定普通税についての規定の強行規定性

そのような法の規定の仕方から判断すると、法の定める法定普通税についての規定は、「別段の定めのあるものを除き、任意規定ではなく強行規定であると解されるから、普通地方公共団体は、地方税に関する条例の制定や改正に当たっては、同法の定める準則に拘束され、これに従わなければならないというべきである」。

したがって、法定普通税に関する条例において、地方税法の定める法定普通税についての強行規定の内容を変更することが同法に違反して許されないことはもとより、法定外普通税に関する条例において、同法の定める法定普通税

についての強行規定に反する内容の定めを設けることによつて当該規定の内容を實質的に変更することも、これと同様に、同法の規定の趣旨、目的に反し、その効果を阻害する内容のものとして許されない。

〔5〕法人税法の定める欠損金の繰越控除制度の趣旨、目的

「欠損金の繰越控除は、所得の金額の計算が人為的に設けられた期間である事業年度を区切りとして行われるため、複数の事業年度の通算では同額の所得の金額が発生している法人の間であっても、ある事業年度には所得の金額が発生し別の事業年度には欠損金額が発生した法人は、各事業年度に平均的に所得の金額が発生した法人よりも税負担が過重となる場合が生ずることから、各事業年度間の所得の金額と欠損金額を平準化することによつてその緩和を図り、事業年度ごとの所得の金額の変動の大小にかかわらず法人の税負担をできるだけ均等化して公平な課税を行うという趣旨、目的から設けられた制度であると解される（最高裁昭和三九年（行ツ）第三二号同四三年五月二日第一小法廷判決・民集二二巻五号一〇六七頁参照）。

〔6〕欠損金の繰越控除を定める規定の強行規定性

地方税法において、法人事業税の課税標準は、所得の計

算につき法人税の課税標準である所得の例によつて算定するものと定められており【事実の概要】参照、また、平成一五年法改正の前後を通じて、「特別の定めとして条例等により欠損金の繰越控除の特例を設けることを許容するものと解される規定は存在しない」。これらの点からすれば、法人税法の規定する欠損金の繰越控除は、法人事業税の（「所得割の（平成一五年以後）課税標準である各事業年度の所得の金額の計算について、「必要的に適用すべき」とされていると解され、法人税法の規定の例により欠損金の繰越控除を定める地方税法の規定は、法人事業税に関する同法の強行規定であるというべきである」。

このように地方税法においても、法人税法と同様の趣旨、目的から、「欠損金の繰越控除の必要的な適用が定められているものといえるのであり、このことからすれば、たとえ欠損金額の一部についてであるとしても、条例において同法の定める欠損金の繰越控除を排除することは許されず、仮に条例にこれを排除する内容の規定が設けられたとすれば、当該条例の規定は、同法の強行規定と矛盾抵触するものとしてこれに違反し、違法、無効であるというべきである」。

《7》本件条例の規定の趣旨、目的、内容及び効果

本件条例は、七条一項の「規定の文言を一見した限りでは、各課税事業年度における法人事業税の所得割の課税標準（平成一六年条例改正前は法人事業税の課税標準）である所得の金額の計算上、原則として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における当該各課税事業年度の所得の金額に相当する金額（すなわち、欠損金の繰越控除をしない場合の所得の金額）をその課税標準とするように見える」。

しかし、「同項括弧書きにおいて繰越控除欠損金額に相当する金額がその上限とされており、さらに、繰越控除欠損金額の上限は欠損金の繰越控除をしない場合の所得の金額であること（法人税法五七条一項ただし書）からすれば、その実質は、繰越控除欠損金額それ自体を課税標準とするものにはかならず、法人事業税の所得割の課税標準である各事業年度の所得の金額の計算につき欠損金の繰越控除を一部排除する効果を有するものというべきである」。また、本件条例に関する「最終報告書〔平成一三年一月神奈川県地方税制等研究会作成——筆者注〕に記載されているように、上記の所得の金額の計算において、欠損金の繰越控除のうち約三〇％につきその適用を遮断することを意図して

制定されたものというほかはない」。

《8》結論

「以上によれば、特例企業税を定める本件条例の規定は、地方税法の定める欠損金の繰越控除の適用を一部遮断することをその趣旨、目的とするもので、特例企業税の課税によって各事業年度の所得の金額の計算につき欠損金の繰越控除を実質的に一部排除する効果を生ずる内容のものであり、各事業年度間の所得の金額と欠損金額の平準化を図り法人の税負担をできるだけ均等化して公平な課税を行うという趣旨、目的から欠損金の繰越控除の必要な適用を定める同法の規定との関係において、その趣旨、目的に反し、その効果を阻害する内容のものであって、法人事業税に関する同法の強行規定と矛盾抵触するものとしてこれに違反し、違法、無効であるというべきである。」

《9》さらに、金築誠志裁判官の補足意見がある。

【評釈】

はじめに

この訴訟は、財政的困窮に陥った地方公共団体の課税権行使にかかわるものであり、その返還額の大きさ（神奈川県は過去一〇年間に遡り、全企業に総額六三五億円を返還

することを決めた。)とも相俟つて社会的な注目を集めた。法的にも、条例の適法性を肯定する立場、否定する立場が激しく議論を戦わせてきた。租税法学者、行政法学者による論稿が多数を占めており、専門法領域的な議論に委ねられねばならない部分もある。しかし、地方税法と本件条例との抵触の有無は、まさしく憲法九四条の保障する条例制定権の限界の問題であり、この訴訟は憲法学の観点からも興味深いものである。本判決は、準則としての地方税法の位置づけを明らかにし、憲法八四条にいう租税法主義と条例の関係について踏み込んだ判示をした。また、地方税法上の規定を明確に強行規定と位置付けたことも注目される。本判決では租税法、行政法、憲法の論点が複合的に検討されており、一つだけ切り出すことは不可能であるが、本稿では憲法学から見て重要な点にとくに注意を払いながら論じることとする。

#### 一 法律と条例の抵触の有無の判断枠組み

地方税法と本件条例との抵触の有無を判断するにあたり、本判決は、「条例が国の法令に違反するかどうかは、両者の対象事項と規定文言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」という定式を示した。これは、本判決引用の通り、徳島市公安条例事件判決（最大判昭和五〇年九月一日刑集二九卷八号四八九頁）において用いられていた定式である。しかし、徳島市公安条例判決では、この一般的定式の後に例示が続いていたのに対し、本判決はその部分を引用していない。こうした判断枠組みの立て方は、どのような意味合いを有しているのだろうか。

本判決はとりたてて説明を加えていないが、本件における法律と条例の関係は、徳島市公安条例事件におけるそれとは、次の点で違いがある。すなわち、道路交通法はそれ自体が規制の根拠となっていたのに対し、地方税法は条例に対して何らかの規律を行う「準則」であるという違いである。<sup>1)</sup> 本判決が徳島市公安条例事件判決の一般的定式のみを引用したのは、このような差異が意識されていたからである<sup>2)</sup>と見ることができようと思われる。徳島市公安条例事件判決の一般的定式は、「どのような具体的結論を導くことも可能な極めて柔軟なもの」であり、実質的な自身の乏しい基準である。条例が法令に違反しないか（地方自治法一四一条一項）、法律の範囲内であるかどうか（憲法九四条）が問題となる際には、徳島市公安条例事件判決との差



異にかかわらず、この一般的定式が用いられると本判決では判断されたのであろう。<sup>3)</sup>

これに対して、実質的な基準となりうる徳島市公安条例事件判決の例示部分は、あくまで並行条例が問題となる場面での例示である。この部分の射程は本件には及ばないと考えられる。本判決ではこの例示部分に代わるようなまとまった定式は立てられないままに、本事案に即した観点から審査されている。このように個別ケースごとに判断されるということになると、それが裁判所による恣意的な判断にならないようにする必要がある。そのためには、地域的規律の必要性、規制領域の特質、関連する基本権の性質・制約態様などの考慮すべきポイントを踏まえた判断が求められよう。<sup>4)</sup> 以下、本件では、具体的にどのような観点から法律と条例の抵触の有無が判断されたのかを見ていく。

## 二 法律の趣旨、目的、内容及び効果

### (一) 「準則」としての地方税法

本判決は、憲法九二条、九四条を根拠に地方公共団体が課税権の主体となることを認めた。下級審では、大牟田市電気税判決（福岡地判昭和五五年六月五日判時九六六号三頁）が、地方公共団体の課税権が憲法上認められると判示

していた。ただし、それは抽象的課税権にとどまり、具体的課税権は法律の規定によって初めて認められるということも述べられていた。本判決は、地方公共団体の課税権についてここまで消極的には解していないものの、憲法九二条、九四条そして、調整の必要性を根拠に、租税の税目、課税の客体等については、「憲法上、租税法律主義（八四条）の原則の下で、法律において地方自治の本旨を踏まえてその準則を定めることが予定されており、これらの事項について法律において準則が定められた場合には、普通地方公共団体の課税権は、これに従ってその範囲内で行使されるべきではない」とする。この判示の中で注目されるのは、租税法律主義と条例との関係、そして、「準則」としての地方税法の位置づけである。

租税法律主義の趣旨については、旭川国保条例判決（最大判平成一八年三月一日民集六〇巻二号五八七頁）が、「法律又は法律の範囲内で制定された条例によって適正な規律がされるべき」ことを定めたものと述べていた。そこに言う「法律の範囲内で制定された条例」とは、本判決によれば、準則法としての地方税法に従って制定された条例を指すことになる。保険料の賦課が問題となった旭川国保条例判決では、地方税法の位置づけについてまでは明らか



にされていなかった。これに対して、憲法上、法律において準則を定めることが予定されているという本判決の言明からは、地方税法に相当に重要な位置づけが与えられていることが窺われる。

通説の見解は、「地方税の賦課・徴収は、住民の代表機関である地方議会の制定した条例の根拠に基づいて行わなければならない」という租税条例主義を採っている。<sup>(5)</sup>これは、「代表なければ課税なし」という原則に基づく租税法主義とパラレルに、地方税を課すためには住民の代表機関による条例の制定が必要とされているものである。その上でさらに、地方団体ごとに税制がまちまちになり、住民の税負担が甚だしく不均衡になるのを防ぐために、準則が定められることもあるという。これに対して、本判決では、地方公共団体が課税するためには憲法八四条の要請によりそもそも法律が必要であり、その法律（地方税法）が準則としての役割を果たし、それに従って条例が定められねばならないという理論構成になっている。こうした判示は、租税条例主義とかなり距離があるように思われる。<sup>(6)</sup>

準則としての地方税法を説くにあたって、本判決では、国民の税負担全体の程度や国と地方の間ないし普通地方公共団体相互間の財源の配分等からの調整の必要性が挙げら

れた。本件の場合、このような調整がなされなければ、具体的には例えば、神奈川県に事務所等を置く企業のみが特別の税負担を負うことになり、競争条件も異なってくるという不都合が生じ、税負担の公平性や税制の中立性が保たれなくなる。<sup>(8)</sup>また、国や他の地方公共団体への影響も甚大なものになる可能性がある。神奈川県以外の地方公共団体も同様の課税を行う可能性が生じ、法人税額や地方交付税額的大幅な減収につながりうるのである。<sup>(9)</sup>

こうした調整の必要性を説くのと同時に、本判決は地方自治の本旨を踏まえることにも言及した。しかし、現在の地方税法は、税目、課税客體、課税標準等、非常に密に地方税法の内容を規定しており、地方自治の本旨を踏まえたものとは言い難い。

## (二) 「強行規定」の定め

学説の中には、地方自治の本旨に重きを置いて、憲法適合的に地方税法を解釈し、同法を「自治体がその課税権を行使するうえで、まず依拠すべき技術的標準法」とし、「自治体の課税権の明示的制限規定の多く」を「訓示規定」とするものもあった。<sup>(10)</sup>この見解を明確に否定するのが、本判決における「強行規定」という性質づけである。<sup>(11)</sup>すなわ

ち、本判決は、地方税法が法定普通税について、「特別の事情があるとき以外は、普通地方団体が必ず課税しなければならぬ租税として」定めていること（四条二項、五条二項）、そして税目、課税客体等「詳細かつ具体的な規定を設けていること」という二点から、法人事業税を始めとする法定普通税に関する規定は、「標準税率に関する規定のようにこれと異なる条例の定めを許容するものと解される別段の定めのあるものを除き、任意規定ではなく強行規定であると解される」としている<sup>12)</sup>。続いて、法人税法の規定の例により欠損金の繰越控除を定める地方税法の規定単独の強行規定性が検討されている。本判決は、平成一五年改正前後の地方税法の課税標準の規定を参照し、地方税法が明確に法人税法の規定の例によって算定することと定めていること、そして、条例によりそれを排除する特例を設けることを許容するような規定が存在しないことを理由として、欠損金の繰越控除はいずれの地方税法においても「必要的に適用すべきものとされている」と解し、強行規定であることを肯定している。

さらに、法人税法の規定する欠損金の繰越控除の趣旨、目的にも言及し、「各事業年度間の所得の金額と欠損金額の平準化をはかり、事業年度ごとの所得の金額の変動の大

小にかかわらず法人の税負担をできるだけ均等化して公平な課税を行う」ものであるとしている。もつとも、欠損金の繰越控除は、かつて認められていなかった時期もあり、また青色申告をした場合のみに認められるものであることから、必然的、絶対的な要請ではなく、単なる政策的なものだという指摘もある（原審<sup>13)</sup>）。しかし、本判決が欠損金の繰越控除の趣旨、目的に言及したのは、徳島市公安条例事件判決の一般的な定式に従っただけのことであり、それが必然的、絶対的な要請であることを主張しようとしたわけではないであろう<sup>14)</sup>。法律が欠損金の繰越控除を採用したことにもそれなりの理由があるという程度の意味で述べられているように思われる。そして、政策的なものであるということは、法律が決めたことと抵触するような条例の制定が自由に行える理由にはならない。政策の中にも条例による別の定めを許さないものがありうるからである。どのような政策がそれに該当するかを明確に区分けすることは難しいが、少なくとも、準則としての調整機能を果たすために必要な規定と条例との抵触関係は問われねばならない<sup>15)</sup>。

### (三) 臨時特例企業税と財産権保障との関係

さらに、金築裁判官の補足意見が示唆しているように、

税負担に多大な影響を与えるという点で財産権保障に関わる側面があることを加味すれば、なおさら条例の制定を不問にするわけにはいかない。<sup>(16)</sup> 本判決が、欠損金の繰越控除規定を強行規定であるとしたことは、財産権保障の観点からは好意的に評価できる。「本件の紛争の実態は、条例により私人が違法に権利を侵害されたかであり、国と地方公共団体との紛争ではない」という指摘がある。もちろん、地方税法の繰越控除規定はそれがないと必ず違憲の財産権侵害となるものではないし、多分に政策的な要素が強いものである。しかし、地方税法では欠損金の繰越控除が認められていたところ、本件条例ではそれを認めないという結果になるため、多大な税負担の加重が生じるということが考慮されねばならない。

これまでに法律と条例との抵触の有無が審査された判例の中には、その審査の中で財産権や職業選択の自由といった権利への配慮がなされることを明確に述べたものもある(例えば、高知市普通河川管理条例判決(最判昭和五三年一月二二日民集三三卷二二号一七二三頁)や飯盛町旅館建築条例判決(福岡高判昭和五八年三月七日行集三四卷三号三九四頁)、東郷町ラブホテル条例判決(名古屋高判平成一八年五月一八日裁判所HP)が挙げられる<sup>(18)</sup>)。法律と

条例の抵触の有無を審査する中で条例の憲法適合性審査を行うことに対しては、「条例が憲法九四条の『法律の範囲内』にあるか否かの審査については通常の国と自治体の間の権限紛争で用いられる一般的基準を用いて審査すればよく、その他の違憲の主張については、条例が『法律の範囲内』にあるか否かの審査とは別個に、当該分野に適した違憲審査基準によりその条例の違憲性を審査すればよい」という見解もある。そのように別個に条例の憲法適合性を問う違憲とする可能性が比較的高い場合には、あえて法律と条例の抵触の有無の判断に組み込むという複雑な構成をとらず、端的に条例の憲法適合性を問う方が簡明でよい。<sup>(19)</sup>

これに対して、租税法の領域については、条例による財産権侵害の可能性が問題となる場合には、法律と条例の抵触関係を問う中でそれを考慮に入れる意義があるように思われる。それは次のような理由による。租税条例による財産権侵害そのものが裁判所に認められ、違憲とされることはめったにない。本件で問題となった条例について財産権を侵害するものとして二九条違反を正面から争ったとしても、その主張が容れられるとは考え難い。<sup>(20)</sup> 課税が財産権違反とされるのは、個人が自らのために何らかの有益性がある形で財産を用いることが全くできないようなよほどの場

合に限られるし、租税法の憲法適合性審査は緩やかに行うことがサラリーマン税金訴訟（最大判昭和六〇年三月二十七日民集三九卷二号二四七頁）以降、維持されている。<sup>23</sup>また、目的に比して租税の額が多いということを比例原則違反とすることもできない。しかし、課税による財産権侵害を認めることが難しいからといって、そこで財産権保障の観点からの考慮を打ち切るべきではない。むしろ、財産権侵害で違憲とするのが難しいからこそ、異なる角度から条例を規律することが要請される。<sup>25</sup>つまり本件の場合、法律（準則としての地方税法上の強行規定）と条例の抵触関係を問うことが、財産権保障との関係でも重要な意義を有することになるのである。もつとも、本判決に財産権保障への明示的な言及は見られない。

### 三 条例の趣旨、目的、内容及び効果

#### (一) 臨時特例企業税条例の実質的内容

本判決が、本条例を違法とする判断を下すのに直結した要因は、それが強行規定の内容を実質的に変更するものであり、その趣旨、目的に反し、その効果を阻害するものであったということである。

法定外普通税を設ける企業税条例にも、法人事業税を始

めとする法定普通税についての強行規定が適用されるのかという議論が一般的にはなされうる。しかし、本件の場合、形式上は法定外税として定められているものの、一審判決が指摘するように、「法定外税という形式を用いることにより、法定税にかかる法定の準則とかか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、法定税にかか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」ことが問題となっている（潜脱論）。本条例は、下記に述べるように、まさにこの問題が現実化した事例であり、そのことを指摘すれば十分であって、一般的な議論に立ち入る必要はない。

法人事業税について欠損金の繰越控除を定める規定が、なぜ実質的に変更され、その効果を阻害されることになるのかということは、次の二点から説明しうる。まず、金築裁判官の補足意見が指摘するように、「特例企業税の課税標準は、所得の計算において欠損金の繰越控除を行う法人事業税を前提として初めてその趣旨が理解できる」ようなものであったという事情である。<sup>26</sup>それから、実際に生ずる帰結としても、「法人事業税においては、欠損金の繰越控除制度は、繰越欠損金額が大きくなるほど納税者の納税負

担を軽減するのに対し、企業税においては逆に、繰越欠損金額が大きくなるほど納税者の租税負担が増大し、欠損金の繰越控除制度が正反対の機能を持つ」ことになる。<sup>(27)</sup>

## (二) 臨時特例企業税の合理性

(一)では、法律と条例の抵触の有無を判断するにあたって不利となる条例の特徴を見てきたが、逆に、条例の側に有利となる事情がないかも検討されねばならない。このことは、徳島市公安条例事件判決からも読みとれるものであり、地方分権改革後、その部分に着目することに注意が促されている。<sup>(28)</sup> 具体的には、「法律『外』のフアクター」である条例の独自の意義（地域的問題に対する地域的解決の意義や必要性）<sup>(29)</sup> が検討されねばならない。では、本件の場合、この合理性は認められるか。<sup>(30)</sup> この点、原審が企業税の課税標準は利益であることを強調する真意は、企業税条例が独自の意義と効果を有することを示すものであるという指摘がある。<sup>(31)</sup> しかし、企業税の応益性・応能性については本判決はまったく言及しなかったし、その他、認知的先導性や試行的先導性<sup>(32)</sup> という意味での合理性に關しても何も述べられていない。この沈黙が、合理性は検討するまでもなく存在しないということを意味しているのか、上記三(一)の時点

でそうした条例を正当化する余地はもはやなく合理性については判断しないということなのかははっきりしない。また、本件の場合、平成一五年の地方税法改正により外形標準課税が一部導入された後にも、本条例を存続させたことがとりわけ問題視されたという見方もありうる。たしかに、先導性の観点から条例の合理性を認めるのであれば、外形標準課税導入の前後で結論が変わりうる。<sup>(33)</sup> しかし、上記二(二)で見たような地方税法の位置づけについての理解を基礎に置くと、外形標準課税導入後も本条例を存続させたということは本判決の結論には影響を与えていないはずである。

## おわりに

本条例を違法と判断し企業税を認めなかったことで、本判決は地方分権に逆行するものと捉えられるかもしれない。しかし、本判決の射程は広いものではない。本判決は、準則法という位置づけを有した地方税法について示されたものにすぎず、他の法律一般と条例との抵触の有無の判断に直接の影響を及ぼしうるものではないのである。あくまでも準則法についてのみ、必ず課されねばならない租税に關する規定や、詳細かつ具体的に定められている規定を強行規定と性質づけ、それに反する定めをする条例を厳しく規

律しようとしたものである。

さらに、本条例を違法とする結論に至った直接の根拠が妥当する場合も限定的なものである。すなわち、特例企業税は、法人事業税を前提として初めてその趣旨が理解できるものであり、また、欠損金の繰越控除制度と正面から衝突し、逆の効果をもたらすことを意図したものであったということである。本判決では、このような特徴を有する法定外税は許されないということを述べただけであり、それ以外の法定外税の可能性は開かれている。これに関連して、金築裁判官の補足意見は、国税や法定地方税が広く課税対象を押さえていることによる困難を指摘する。たしかに、規律密度の高い地方税法が準則として存在することを前提とする本判決の立場からは、国の法令が先行せざるをえないことが多い。しかし、条例の適法性を認めやすくする解釈の余地は、なおあるように思われる。その際には、国民の税負担全体の程度や国と地方の間ないし普通地方公共団体相互間の財源の配分等からの調整の必要性に照らして準則の制定が要請されることに立ち戻って、ここで関係しているのは、調整目的の強い準則なのか、弱い準則なのかを検討されねばならない。<sup>(34)</sup> この判決以後、自治体の課税権の拡充を図るためには、そうした作業が求められ

る。

(1) 高木光「行政法入門三九法定外税」自治実務セミナー四七巻一〇号(二〇〇八年)八頁、碓井光明「判批」磯部力他編『地方自治判例百選(第四版)』(有斐閣、二〇一三年)五七頁、人見剛「判批」法学教室三九五号(二〇一三年)四六頁参照。

(2) 岩橋健定「条例制定権の限界」『塩野宏先生古稀記念行政法の発展と変革 下』(有斐閣、二〇〇一年)三六五頁。

(3) 大西達夫「改めて問われる『目的効果基準』の判断手続」『税六八巻七号(二〇一三年)五〇頁以下参照。

(4) 赤坂幸一「法律と条例の関係——新条例論を踏まえて」同他編『憲法論点教室』(日本評論社、二〇一二年)一五七頁参照。

(5) 金子宏『租税法(第一八版)』(弘文堂、二〇一三年)九〇頁参照。

(6) 人見・前掲注(1)四六頁参照。

(7) 学説で本判決の理論構成に近いのは、本条例を、地方税法という法律に従って課税について定め、同法のスキームを用いて実施される「法律規定条例」(斎藤誠「判批」(第一審)『平成二一年度重要判例解説』(有斐閣、二〇一〇年)四七頁)と捉える立場である。この考え方は、租



- 税条例主義のように条例制定の要請が先にあるのではなく、地方税法の存在を前提として議論が組み立てられている。地方自治体固有の権限を強調するためのカテゴリーとして提唱されたものが、この場面では、条例を尊重するものとは言い難い本判決の理論構成と符合することになっている。
- (8) 金子宏「判批」(第一審)同『租税法理論の形成と解明下』(有斐閣、二〇一〇年)四六三頁参照。
- (9) 宇賀克也「法定外普通税条例の適法性」法学教室三五六号(二〇一〇年)四〇頁。
- (10) 福家俊朗「自治体の課税権」北野弘久編『税法の基本原理』(学陽書房、一九七八年)二二五頁、二三二頁以下参照。今日でも、「地方公共団体が必要な税収を確保できない程に、法定外普通税の可能性を狭めているなら」、地方税法は違憲無効である可能性を指摘し、もし特例企業税の他に「有望な選択肢がないなら、明文がない以上、条例で自由な選択ができる」との憲法適合解釈をする」ことを提案するものもある(木村草太「判批」ジュリスト一四五六号(二〇一三年)九頁参照)。
- (11) 碓井・前掲注(1)五七頁参照。
- (12) この判決以前に、地方税法の法定税に関する規定を「強行規定」として説明していたものとして参照、金子・前掲注(8)四六五頁以下。
- (13) 人見・前掲注(1)四九頁、岸田貞夫「法定外税の立法促進に限界あり」税六八巻七号(二〇一三年)六一頁参照。
- (14) 本判決が引用する昭和四三年五月二日判決(法人が欠損金のある法人を合併した場合に、合併法人が被合併法人の欠損金を承継して繰越控除できるかが問題となり、否定的な結論を下した)も、法人税法上の欠損金の繰越控除は青色申告者の「特典」であると明言しつつ、立法趣旨を一般的に説明しているにとどまる。
- (15) 金子・前掲注(8)四六六頁。
- (16) 条例の場合、住民自治を重視すれば、法律よりも強い民主的正統性を認めることができるようにも思われるが、このことは、憲法上の権利の観点から条例を検証することの重要性を失わせるものではない。住民との距離が近いがゆえに逆に権利侵害の危険が高まることも考えられる(角松生史「自治立法による土地利用規制の再検討」原田純孝編『日本の都市法II』(東京大学出版会、二〇〇一年)三三九頁参照)。し、権利が侵害されているということは法律によろが条例によろが、何ら変わりはない(宇賀・前掲注(9)三七頁参照)。
- (17) 宇賀・前掲注(9)三七頁以下参照。
- (18) これらについて、詳しくは神崎一郎「法律と条例の關係における『比例原則』『合理性の基準』『立法事実』」自治研究八五巻八号(二〇〇九年)七九頁以下を参照。
- (19) 大津浩『「対話型立法権分有」の法理に基づく「目的効果基準」論の新展開』成城法学八一号(二〇一二年)一四頁以下。山本龍彦「徳島市公安条例事件判決を読む」法



- 学セミナー六九六号(二〇一三年)五三頁も参照。
- (20) 解釈が技巧的になり、比例原則の法的性格についても不明確になる(大橋洋一「判批」(飯盛町旅館建築条例判決)磯部力他編『地方自治判例百選(第三版)』(有斐閣、二〇〇三年)六三頁参照)。
- (21) この場合、構成の違いによって憲法適合性審査にどのような違いが生じるのが問題となるように思われるが、未だ検討は進んでいない。神崎・前掲注(18)でも、条例の憲法適合性審査における比例原則とこの審査を併せ持つ条例の法律適合性審査における比例原則との具体的な内容の差異は明らかにされていない。
- (22) 戸波江二「法律と条例における抵触の判断方法」早稲田法学八七巻四号(二〇一二年)五五頁以下参照。
- (23) 谷口勢津夫『税法基本講義(第三版)』(弘文堂、二〇一二年)二二頁参照。
- (24) 近年の損益通算廃止判決(最判平成二三年九月三〇日民集六五巻六号二七五六頁)がサラリーマン税金訴訟に言及していないことから、「租税立法法である」という一事をもって立法府の判断を尊重してきた従来の態度からの方針転換を示したものと理解する」可能性が指摘されている(瀧圭吾「判批」(損益通算廃止判決)水野忠恒他編『租税判例百選(第五版)』(有斐閣、二〇一一年)一一頁)が、立法目的が土地政策にあった(同)ということによるものかもしれない、一般的な方針転換を読み取ることができるか
- は定かでないように思われる。そして、サラリーマン税金訴訟のように、はなから裁判所による審査を退けるに等しい言い方はたしかにしていないものの、損益通算廃止判決においてもそれほど厳格な審査がなされたわけではない。
- (25) 租税法学において、租税法主義などの原則が発展させられたのも、課税の比例原則違反を問うことができないうことをも要因として説明できる(原田大樹『現代の行政法制(講義案)』(東京大学出版会、二〇一三年)一二八頁参照)。
- (26) 碓井・前掲注(1)五七頁、渋谷雅弘「判批」地方税六四巻六号(二〇一三年)五頁参照。
- (27) 宇賀・前掲注(9)三九頁以下。
- (28) 岩橋・前掲注(2)三六五頁。
- (29) 山本・前掲注(19)四八頁。
- (30) 合理性を否定するものとして岡田正則「判批」(第一審)早稲田法学八四巻二号(二〇〇九年)二八〇頁。合理性を肯定するものとして戸波・前掲注(22)五〇頁、大津・前掲注(19)四四頁。
- (31) 宇賀・前掲注(9)四〇頁参照。
- (32) 角松・前掲注(16)三二六頁以下参照。
- (33) 斎藤・前掲注(7)四七頁参照。
- (34) 碓井・前掲注(1)五七頁参照。