

判例研究 25

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 —

人 見 剛

はじめに

本稿は、神奈川県臨時特例企業税条例事件の被告・控訴人である神奈川県の訴訟代理人弁護士から依頼され、2008年10月7日付けで作成し、2008年10月10日に東京高裁第2民事部に提出した鑑定意見書を、上記代理人の承認の下に掲載するものである。タイトルの他、横浜地裁判決の表示など表記等について若干の加筆修正をしているが、論旨は意見書のままである。

本稿が批判の対象としている横浜地判平成20年3月19日判例自治306号29頁については、既に本誌の366号及び367号に税法学者である占部裕典教授による詳細な批判的論説が掲載されている。本稿は、これに屋上屋を架すようなものであるが、もっぱら地方自治法論の見地からする批判的検討として、本誌に掲載することとしたものである。判決の内容についても上記占部教授の論説あるいは登載判例集を参照して頂きたい。

1. 横浜地裁判決の問題点

- (1) 横浜地裁判決は、法定外地方税の新設に係る総務大臣同意制（地方税法259条、669条）が同税の適法性審査を予定するものではない、という分権改革の成果たる地方税法改正の趣旨を正確に取り込んだ解釈を行っている。この点は妥当である。

また、同一目的で同一対象に係る法律による規制と条例に基づく規制が重複した場

合の条例の適法性判断基準（いわゆる上乗せ条例の適法性判断基準）を示した徳島市公安条例事件に関する最高裁大法廷判決＝最大判昭和50年9月10日刑集29巻8号489頁のその点に関する判示を引用することなく、端的に臨時特例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である。

なぜなら、本件事案において併存しその相互関係が問題となっている規制は、県税条例に基づく法人事業税の賦課と臨時特例企業税条例に基づく臨時特例企業税の賦課であり、法律による規制（徳島市公安条例事件で言えば道路交通法による規制）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。

- (2) もっとも、上記大法廷判決が上乗せ条例問題に関する判示をする直前に示した次のような判示は、条例の法律適合性問題一般に妥当する重要な判示であろう。曰く、「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はなく、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。」

さて、こうした観点から見た場合、横浜地裁判決による臨時特例企業税条例の地方税法適合性審査のあり方、とりわけ臨時特例企業税条例が地方税法の法人事業税に係る欠損金の繰越控除を定めた規定に抵触するか否かの審査については、次のような問題点を指摘することができるように思われる。

まず、条例に優越する法律すなわち本件では地方税法について、横浜地裁判決は、自治体の課税自主権を前提にその枠組みを定めるという地方税法全体の趣旨目的をほとんど顧慮することなく、もっぱら同法の法人事業税の欠損金の繰越控除に係る規定の解釈に終始してしまっている。

次に、条例すなわち臨時特例企業税条例については、その制定背景を踏まえたその具体的趣旨・目的、すなわち法律による国・地方間の税源配分（景気に左右されやすい法人事業税と法人県民税を中心とする都道府県への税源配分）の結果、景気低迷期に行政ニーズに照らして税収を十分に確保できないという地域の特殊事情に定位して、外形標準課税が導入されるまでの臨時的特例措置として、応能課税の観点から法人課税負担の法人間の公平性を確保し、税収の安定化を図るという臨時特例企業税の固有

の趣旨・目的は、ほとんど重視されていない。むしろ、行政サービスの対価として法人に応分の負担を求めるという「租税としての趣旨・目的」においては、臨時特例企業税も法人事業税も同質であると評価され、後者に係る欠損金の繰越控除の規定が前者にも適用されることの基礎付けとされている。

こうした横浜地裁判決の法律・条例の審査のあり方は、先に引用した徳島市公安条例事件大法廷判決の一般的判示にいう、条例と法令の「両者の対象事項と規定文言を対比するのみ」の審査態度であると言わねばならないであろう。

- (3) 本件においては、その適合性が争われている臨時特例企業税と地方税法の関連規定の「対象事項と規定文言を対比する」だけでなく、両者の趣旨・目的・内容・効果を幅広く検討した上で、臨時特例企業税を規律すべき法原則や地方税法の諸規定を正しく見定め、そうした法原則や法律の規定と臨時特例企業税条例との適合性を判断すべきである。

その際、まず着目されるべきは、地方税はあげて条例に基づいてのみ課税できるものであり、地方税法という法律をそのまま適用して課税できるわけではない、という地方税法の枠組み法としての基本的性格である。すなわち、地方税法それ自体は、法人事業税にとっても臨時特例企業税にとっても根拠法ではなく、それらの地方税の賦課徴収の枠組みを定めたものに過ぎない。そしてその法的枠組みとして、地方税法は、法人事業税のような法定税については比較的詳細な定めを設けて強い枠付けを施し、法定外税については緩い枠付けを加えている。こうした地方税に係る枠組み法としての地方税法の基本的構造を踏まえた解釈を行うべきである。

したがって、法定税目である法人事業税に関して定められている欠損金の繰越控除の規定が、明文の定めによらずに法定外の臨時特例企業税にも適用されるとするには、相当の根拠を要すると言ふべきである。そうした見地から横浜地裁判決を見ると、法定外税は法定税に対して補充的なものであるということが、その主要な根拠になっているようである。しかし、自治体の財政的基盤を形成する税源としてまず課税することが求められ全国一律に課税することが予定されている法定税と、さらに地域の特性により付加的に課税することができる法定外税という税源としての主従の関係（原則例外の関係）から、主税源（原則税源）に関する規定は、例外的税源にも妥当する、という論理は当然のものとは考えられない。原則的な法定税に対して例外的な課税が認められることは、当然それに例外的なルールが妥当してしかるべきとも言えるからである。

- (4) さらに、横浜地裁判決の79頁（判例自治306号58頁）には、法定税に係る法定の準則とは別に、総務大臣の同意によって自治体の課税権の行使の許否が定まることは、行政機関の判断に過大な権能を与えることになり、「立法と行政との関係からしても、不合理な解釈というべきである」との判示がある。これは、あたかも法定外税を定める地方税条例が、総務大臣の同意さえあれば自治体執行機関の判断で制定できるとのごとく誤解しているのではないかという疑念を起こさせるものである。法定外税を定める地方税条例は、当該自治体の議会（自治体住民の直接公選議員によって構成される地方議会）の議決がなければ制定できないのであり、そこには地方税法を制定した国会と、地方税条例を制定した地方議会との関係もあるのであって、決して「立法と行政との関係」に尽きるものではない。上記判示は、明らかにこのことを見逃しているのである。
- (5) 最後に、最も重要なことであるが、横浜地裁判決は、臨時特例企業税条例と法律なかんづく地方税法との関係について、1999年の地方分権改革及びその法制度的表現たる地方自治法2条11項～13項の定めを踏まえた解釈を行っていないとみられる。同判決64頁（判例自治306号53頁）は、「地方団体の課税権が地方自治の不可欠の要素として憲法上保障されていると解されることに照らし、地方税法上の規定もこのような地方団体の課税権の趣旨に即して解釈、運用するようにしなければならないとしても（地方自治法2条12項参照）、当該課税権は、上記のとおりあくまでも地方税法の具体的準則に従って行使されなければならない」と述べている。このこと自体は誤りというほどのものではないが、やはりそこにいる「地方税法の具体的準則」が如何なるものであるかが問題である。

まず、既に述べたように、地方税法は、地方税の根拠法ではなく、根拠法たる地方税条例の枠組み法であり、そこに定められた諸規定も、その限りでの「具体的準則」である。また、その具体的準則の内容が如何なるものか、あるいはその射程はどこまで及ぶのか、こうした点について解釈の余地があれば、当然、横浜地裁判決自身が述べるように「地方団体の課税権の趣旨に即して解釈、運用するようにしなければならない」のである。

2. 地方税の枠組み法としての地方税法の地方自治法 適合的解釈

- (1) まず、地方自治法は、2条11項において「地方公共団体に関する法令の規定は、地方自治の本旨に基づき、かつ、国と地方公共団体との適切な役割分担を踏まえたものでなければならない」と規定しており、これは、「国会や政府に対して、およそ地方公共団体に関する法令について遵守すべきものを立法の原則として示したものである」と解されている（松本英昭『新版・逐条地方自治法〔第4次改訂版〕』（学陽書房、2007年）52頁）。すなわち、「今後、法律が制定改廃されるときや、政令、省令等を定める場合には、『地方自治の本旨』と『国と地方公共団体との適切な役割分担』が遵守されているかが議論されることとなる。もちろん、憲法に定めがない限り法律相互間の効力についての一般原則以外に法律の効力については優劣はないから、このような原則を踏まえない立法が行われる可能性は否定できない。しかしながら、そのような法律はこの規定との関係が当然に議論されることとなるものと予想される。したがって、この規定の現実的な意味は十分にあるものと考えられ、法律等の立案の段階や国会の審議においても、この規定の存在を前提にして十分吟味されなければならない。」（松本・前掲書53頁）とされている。国会が担う国の立法権の行使についても、このように地方自治の保障が強く求められているのである。

この理を、金子宏教授は、地方自治体の自主財政主義に即して次のように論じている。「地方団体の課税権は、地方自治の不可欠の要素であり、地方団体の自治権の一環として憲法によって直接に地方団体に与えられている、と解すべきである。このように、地方団体は、憲法上の自治権の一環として課税権（課税自主権）をもち、それによって自主的にその財源を調達することができる、という原則を自主財政主義という。」。そして、こうした地方自治体の課税自主権の存在を前提として、「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」、統一的な準則や枠を設ける地方税法が制定されたのである。従って、「自主財政主義の趣旨にかんがみると、地方団体の自主性が十分に尊重されるべきであって、国の法律で地方税のすべてを一義的に規定しつくすことは適当でなく、また国の行政機関の指揮・監督権はなるべく排除する必要がある」（金子宏『租税法〔第13版〕』（弘文堂、2008年）83頁以下）。

(2) さらに、地方自治法2条12項は、「地方公共団体に関する法令の規定は、地方自治の本旨に基づいて、かつ、国と地方公共団体との適切な役割分担を踏まえて、これを解釈し、及び運用するようにしなければならない」と定めている。これは、「本法をはじめとして、すべて地方公共団体に関する法令を解釈し、運用する際の指針を示す規定である」（松本・前掲書53頁）。すなわち、「都道府県や市町村に関係する法律等はすべて本項の適用を受け、これを解釈し、運用するに当たっては、常に地方自治の本旨に沿い、かつ、第1条の2に定める国と地方公共団体との適切な役割分担を踏まえるようにしなければならない」（松本・前掲書53頁以下）のである。

したがって、各種地方税の根拠となる条例の枠組みを定める地方税法も、地方自治の本旨に即して、国と地方公共団体との適切な役割分担を踏まえて解釈されなければならない、という意味で、地方税法それ自身がさらに「枠組み」をはめられているのである。

(3) 加えて、地方自治法2条13項は、「法律又はこれに基づく政令により地方公共団体が処理することとされる事務が自治事務である場合においては、国は、地方公共団体が地域の特性に応じて当該事務を処理することができるよう特に配慮しなければならない」とも定めている。そして、本件で問題となっている臨時特例企業税の賦課徴収が、神奈川県自治事務であることは言うまでもない。また、地方税法による法定税目の都道府県への配分が景気に左右されやすい税源に偏っている結果、景気低迷期に行政ニーズに照らして税収を十分に確保できないという地域の特殊事情（こうした事情は、東京、大阪、神奈川などの経済活動が活発な大都市を抱える都道府県に顕著に表れる事情である）が存在することも言うまでもない。

したがって、このような法定外地方税の賦課徴収については、国は、とりわけ「地方公共団体が地域の特性に応じて当該事務を処理することができるように」「特に配慮しなければならない」のである。こうした国と地方自治体の関係を踏まえた地方税法解釈を、裁判所も施す必要がある。

3. 法定税たる法人事業税に関する繰越欠損金の控除の定め が法定外税たる臨時特例企業税条例にも適用されるか

(1) 法定税たる法人事業性に関する繰越欠損金控除の規定が、法定外税にも適用される

ことを定めた明文の規定はない。このことは、原告も横浜地裁判決も承認するところである。

他方、わが国の現行法律の中には、各種の税目に一般的に妥当するような非課税を定めたものもある。例えば、雇用対策法22条は、「租税その他の公課は、職業転換給付金（事業主に対して支給するものを除く。）を標準として、課することができない」と定めている。このような場合に自治体が条例を制定して職業転換給付金に課税すれば、それは違法となる（この課税禁止規定に国民健康保険税が違反するとされた事例として、最判平成9年11月11日判時1624号74頁）。本件で問題となっている法人事業税の繰越欠損金控除の規定がこうした性質の規定ではないことは明らかである。

- (2) 前述した地方自治法の定める、地方税法の解釈運用に関わる原則的規定に鑑みれば、法定地方税の規定は、標準税率を設けるなど標準設定の規定や、あるいは制限税率を設定するような規定も、総体として地方自治体の自治財政権・自治課税権のあり方に一定の枠をはめるものであり、全体として枠組み法と性格づけられるべきである。とすれば制限税率や課税の控除などの規定も、その拘束性を過度に拡張して解すべきではない。

横浜地裁判決は、「地方税法は、法人事業税の課税標準である所得の計算について欠損金の繰越控除を規定しており、これが法律による準則となっているのであるから、地方団体の特定の政策判断によってこれを実質的に否定することは許されない」と述べるが、法律による準則になっているのは法人事業税についてであって、法定外税についてではない。法定税目が景気を顕著に反映する税目に偏している結果、行政ニーズに照らして税収を十分に確保できないという地域の特殊事情に即して、当該地方自治体が、法定地方税の課税標準の計算と相容れないような内容の法定外税を賦課する条例を制定することは、地方税法が禁じるのではなく、法定税目に係る法律上の規律を潜脱するとの批判は当たらない、と解される。ただ、そうした条例の制定には、当該自治体の住民代表議会の議決を得、地方税法が定める総務大臣の同意の手続を経ることを要するのである。こうした地方税法解釈が、憲法92条、94条及び地方自治法2条11項～13項の趣旨に合致すると考えられる。

- (3) また仮に、法人の担税力を把握するためのルールとして、繰越欠損金の控除が全国一律の規律であるとしても、行政サービスの対価としての応益課税としての法定外税には、これが妥当するとは言えないであろう。金子宏教授が述べるように、現行の法人事業税が、「応能課税と応益課税の混合タイプであり、しかも応能課税の要素のよ

り強い混合タイプ」(判決105頁、108頁(判例自治306号66頁、67頁))であるとすれば、そのより強いとされる応能課税の要素として繰越欠損金の控除が妥当していることになろうが、臨時特例企業税は、企業活動に対する行政サービスの対価として応分の負担を求める趣旨で応益課税の観点から立法されたのであるから、そこに応能課税のルールが妥当しないのは至極当然である。

- (4) なお、横浜地裁判決自体は、そのような趣旨ではないと思われるが、法人課税に係る欠損金の繰越控除制度は、応能課税であれ応益課税であれ、およそ法人課税に本質的なもので当然に全国一律に妥当すべき法制度であって、臨時特例企業税条例がこれに反するとする議論もあるようである。こうした議論が仮に正しいとすれば、法定地方税である法人事業税に関する地方税法の規定のみならず、法定国税である法人税法との関係でも臨時特例企業税条例は問題になり、この条例は法人税法にも違反する、ということになろう。そして国が仮にそうした解釈を採っていたとすれば、臨時特例企業税条例は、地方税法の定める法定外税の同意制の下、「国の経済政策に照らして適当でない」として不同意になったであろうと考えられる。あるいは、総務大臣から通知を受けた(法人税法の所管大臣である)財務大臣から異議の申出がなされたはずであろう(地方税法260条)。こうした財務大臣の異議が出されたという事実も無いようであるが、そうとすれば、国の法令解釈も、前述のような地方分権の理念に即した法人税法解釈を行った結果ではなかったかと想像されるのである。

4. 臨時特例企業税条例の適法性

- (1) 以上のように、法定地方税である法人事業税に関する欠損金の繰越控除に関する地方税法の規定は、条例によって定められた法定外税である臨時特例企業税には適用されないと解される。したがって、臨時特例企業税条例が、地方税法の法人事業税の繰越控除に関する定め違反して違法であるとは言えない。
- (2) なお仮に、横浜地裁判決のように、法人事業税に係る欠損金の繰越控除の規定が法定外税に適用されると解したとしても、臨時特例企業税条例が制定されるに至った事情を踏まえ、臨時特例企業税と法人事業税の両税目の具体的な趣旨・目的・内容・効果を十分に考慮した上で、臨時特例企業税の賦課徴収を根拠づける立法事実が存在するかを見定め、法定外税による法定税に対する阻害の程度なども慎重に考慮して、そ

の適法性を判断するべきである。

まず、臨時特例企業税は、応益税としての法人事業税の本来の性格（東京都銀行税条例事件＝東京高判平成15年1月30日判時1814号44頁）に即した、実質的に適正な課税を目指すものである。先に引用した金子教授の法人事業税の性格論に即して言えば、現行の法人事業税には応能課税の要素が強いので、それを修正して（本来の性格である）応益課税に近づけることを狙った租税である。そして、地方税の所管官庁である旧自治省も、「課税の適正化を図る観点から法定普通税の課税方法等に変更を加え、ために法的には法定外普通税の形式をとるもの」が現実の法定外税地方税として存在することを認め（「法定外普通税に係る当面の問題点について」昭和33年4月5日自丙府発第32号）、そうした税は存在意義が明確で、林産物移輸出税はそれに属し、その存在意義が認められるとしてきた。

また、横浜地裁判決は、臨時特例企業税によって、法人事業税に係る欠損金の繰越控除の規定の目的及び効果が阻害されると述べているが、果たしてそうであろうか。臨時特例企業税の課税客体は一定の大法人に限定され、その実施も外形標準課税が導入されるまでの臨時特例的なものとされ（実際、法人事業税にその応益性を高める外形標準課税が一部導入された場合には、それに併せてその税率も下げられているのである）、さらにその税率も低率にとどめられている。

こうしたことを考慮すれば、法定地方税としての法人事業税が応益税としての機能を十分に果たし得ない場合において、それと別個の法定外地方税の形式で、繰越控除された欠損金に相当する限りで当期利益につき低率で課税することは、法定地方税の事業税に関する欠損金の繰越控除の制度を否定するとの評価を与えるのは妥当ではない、とすべきであろう。

（ひとみ たけし 北海道大学教授）