

神奈川県臨時特例企業税条例事件 東京高裁判決について

人 見 剛

はじめに

本誌366号21頁以下・367号72頁以下の占部裕典教授の論文「自治体課税権の限界（上）・（下）」及び369号26頁以下の拙論において検討・批判した神奈川県臨時特例企業税条例事件に関する横浜地判平成20年3月19日（判時2020号29頁）は、控訴審・東京高判平成22年2月25日（判時2074号32頁）において取消され、原告いすゞ自動車の請求は棄却された。高裁判決については、本誌384号48頁以下に三木義一教授の紹介・検討論文「法定外税としての神奈川県臨時特例企業税の適法性」が掲載されているところである。しかし、原告は最高裁に上告・上告受理申立てをしており、裁判は最高裁に場を移して継続することとなった。

本稿は、被告・控訴人・被上告人である神奈川県の訴訟代理人弁護士から依頼され、本年3月30日に最高裁に提出した鑑定意見書を、代理人の承認の下に掲載するものである。タイトルを変更し、このはしがきを加えた他は、意見書そのままの内容であり、読者にはやや不親切な論旨となっているが、上記高裁判決とそれに対する批判論に対する地方自治法論の見地からする一つの検討として何らかの参考になれば幸いである。

なお、本高裁判決の評釈・検討論説として、宇賀克也・法学教室356号32頁、吉村政穂・ジュリスト1404号74頁、渋谷雅弘・税理53巻10号194頁、水野忠恒・税経通信65巻5号38頁、占部裕典・税65巻6号12頁、林仲宣・谷口智紀・税務弘報59巻1号78頁、高木光・ジュリスト1420号46頁、戸井健太郎・新世代法政策学研究9号311頁、岩本浩史・速報判例解説（法学セミナー増刊）8巻45頁などがある。

I 徳島市公安条例事件最高裁判決の射程

(1) 神奈川県臨時特例企業税条例事件＝東京高判平成22年2月25日判時2074号32頁（以下、本件高裁判決という）は、同第1審判決（横浜地判平成20年3月19日判時2020号29頁）とは異なり、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頁を引用し、その判示を本件にあてはめる趣旨の判示を行っている。このことから、本件高裁判決に対しては、大法廷判決の趣旨に反しているという批判を惹起している。例えば、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事件」法学教室356号35頁以下は次のように論じている。

「控訴審判決は、法人事業税と企業税は目的を異にするものと判断している。その場合、徳島市公安条例事件大法廷判決によれば、条例の適用によって国の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かが条例の違法性判断基準になる。ところが、控訴審判決は、徳島市公安条例事件大法廷判決の『なんら阻害することがない』という部分を『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』か否かという独自の基準に置き換えている。」……そして、控訴審判決の理由中では、「目的効果を『なんら阻害することがない』という徳島市公安条例事件大法廷判決の基準を変更して『重要な部分』において阻害されていないという基準に置き換える理由は説明されていない」。……したがって、「徳島市公安条例事件大法廷判決の基準を適用すれば、地方税法の法人事業税における必要的欠損金繰越控除制度の目的および効果がなんら阻害されることはないとは到底いえないから、企業税条例を適法と判断することは困難と思われる。」

しかし、そもそも本件は、徳島市公安条例事件最判の判示の射程外の事案であると考えられる。このことは、本件第一審判決前に横浜地裁に提出した意見書の中で既に述べたところであるが、ここでこの点を再度論じておきたい。

(2) まず、徳島市公安条例事件の最高裁大法廷判決の判示中、「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。」との命題は、その内容上、当該事案を超えて、広く法律と条例の関係一般に及ぶことは間違いないと思われる。

しかし、上記の宇賀論文が引用している、いわゆる「上乘せ条例」に係る著名な判示、すなわち「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でも、後者が前者とは別の目的に基づく規律を意図するものであり、その適用によって前者の規定の目的と効果をなんら阻害することがないときや、両者が同一の目的に出たものであっても、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は、国の法令と条例との間にはなんらの矛盾抵触はなく、条例が国の法令に違反する問題は生じえないのである」という判示は、条例の法律適合性問題について常に適用されるものではない。この判示が前提としている条例の法律適合性問題は、「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」に関するものであるからである。ちなみに、同大法廷判決の事案は、徳島県反戦青年委員会主催の集団示威行進について、道路交通法77条3項の道路使用許可条件による規律と、徳島市の集団行進及び集団示威運動に関する条例3条3項の「交通秩序を維持すること」の規律が併存する場合であった。

このように、大法廷判決の上記判示の射程は、自治体と住民との法律関係において、法律に基づく規律と、条例に基づく規律が併存し、それぞれ規律の内容が異なる場合に生ずる両者の抵触問題に関するものなのである。

- (3) これに対し、本件で問題となっている（国の法令である）地方税法と（神奈川県条例である）臨時特例企業税条例の規律対象は、片や地方公共団体の課税権の行使であり、片や神奈川県内の法人事業者の利益であり、両者の規律対象は異なっている。「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」とはいえないのである。本件で対象を共通にして併存しているのは、神奈川県条例に基づく法人事業税の賦課徴収と、同県の臨時特例企業税条例に基づく臨時特例企業税の賦課徴収である。

にもかかわらず、本件が地方税法と臨時特例企業税条例が併存する場合であるかのように誤解されるのは、法人事業税の賦課徴収の根拠法が地方税法であるようにみえるからであろう。しかし、地方税法は、地方税課税の根拠法ではなく、地方税条例（本件でいえば、神奈川県条例や臨時特例企業税条例）に関する準則・枠を定めた準則法ないし枠法（Rahmengesetz）にすぎない（金子宏『租税法〔第15版〕』（弘

文堂、2010年）98頁）。地方税法は、地方税の賦課徴収に関する根拠規範ではなく、統制規範なのである。地方税法3条1項は、「地方団体は、その地方税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収について定めをするには、当該地方団体の条例によらなければならない」と定め、地方税を賦課徴収するには必ず条例の根拠によるべきことを明らかにしている。言い換えれば、「地方税法で、地方団体が条例で定めるべきとした事項については、条例で定めなければならず、それを定めないときは、たとえ、地方税法に該当する規定があっても地方団体と住民間の納税義務は発生せず、地方税を賦課徴収することはできない」（自治省税務局編『地方税法総則逐条解説』（地方財務協会、1970年）19頁）のである。

従って、神奈川県の子会社税の根拠法は、地方税法ではなく神奈川県の県税条例（より具体的には、県税条例5条及び17条以下）であり、臨時特例企業税の根拠法は、臨時特例企業税条例である。従って、ここには、法律による規律がなされている場合に、同一対象について、新たにそれを上回る規律を条例によって定めることが許されるか否かが問題となる、いわゆる「上乗せ条例」問題は存在しないのである（同旨、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頁）。

仮に、本件高裁判決が、本件事案を徳島市公安条例事件大法廷判決の上記判示の射程範囲にあるものと考えていたとすれば（次にみるように、実はそうではないと思われるのであるが）、それは誤りであり、そして、そのことを前提とした判例法理に反するとの学説上の本件高裁判決批判は、空振りに終わるべきものである。

II 徳島市公安条例事件大法廷判決の上乗せ条例に関する判示

- (1) 上述のように、本件事案には徳島市公安条例事件大法廷判決の上記判示は妥当すべきものではないが、このことをとりあえず度外視し、その上で、本件高裁判決が大法廷判決の「なんら阻害することがない」という部分を「その重要な部分において否定されてしまう」という独自の基準に置き換え、その理由を実質的に説明していない、という学説からの本件高裁判決に対する批判について検討しておきたい。
- (2) まず、大法廷判決のこの点に関する判示を再確認しておこう。曰く、「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でも、後者が前者とは別の目的に基づく規律を意図するものであり、その適用によって前者の規定の目的と効果をなんら阻害することがないとき……国の法令と条例との間にはなんらの矛盾抵触はなく、条例が国の法令に違反する問題は生じえないのである」。

他方、本件高裁判決は、「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。」という前述の条例の法令適合性問題に関する大法廷判決の一般的な判示を引いた上で（この判示が、本件の事案にも妥当することは当然であると考えられる）、そこにいう「矛盾抵触」について「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、複数の制度の趣旨や効果に違いがあるため、互いに他方の趣旨や効果を一定程度減殺する結果を生ずる場合があることは、避けられないものであることや、地方議会の制定した条例を法律に違反するがゆえに無効であるとするものであることを踏まえると、単に両者の規定の間に大きな差異があるとか、一方の目的や達成しようとする効果を他方が部分的に減殺する結果となることをいうのではなく、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。」と論じている。

従って、本件高裁判決にいう、法令と条例の相互関係において「一方の目的・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」とは、前記の「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」に、条例が法令と別の目的で規律をするケースに関する法令の目的と効果阻害性に関する判示に代わるものではない。本件高裁判決の、条例による法令の目的・効果阻害性に関する「重要な部分における阻害性」の基準は、同一目的の法令と条例が併存した場合について述べられているのではなく、広く一般的に生ずる法令と条例の適合性関係に関する一般的な「矛盾抵触」に関するものなのである。この意味で、本件高裁判決が大法廷判決の「なんら阻害することがない」という部分を「その重要な部分において否定されてしまう」という独自の基準に置き換えているという見方は当たらないと思われる。

そして、種々の社会活動を規律する多様な法制度が併存し、それらの諸制度の趣旨や効果に相違があるため相互に他の制度の目的や効果を一定程度減殺する結果が生ずるとしても、現代社会の複雑な諸事情に鑑みて、それは不可避であり、たとえ特定地域に特有のルールとしての条例が、全国ルールとしての法令の目的や効果を部分的に

減殺する結果となったとしても、両者の間に当然に矛盾抵触があると考えるべきではない、とする本件高裁判決の判示は、大法院判決の趣旨の具体化として大いに説得力を有すると考える。岩橋健定氏が、次のように述べるのも、同様の趣旨であろう。法律が条例に違反するか否かの「判断は、条例の種類によっては、法律の絶対的優位を前提とした条例の法律適合性判断といったものではなく、どちらかの定める規範を無効としなくてはならないような実質的な抵触があるか否か、実質的な抵触がある場合にはどちらの規範を優先して適用するべきかという柔軟な判断となろう」（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『行政法の発展と変革（下巻）』（有斐閣、2001年）375頁）。

- (3) 次に、大法院判決が特に取り上げて詳しく判示した「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」について、特に、同一目的の法令と条例が併存した場合、条例の適用によって法令「の規定の目的と効果をなんら阻害することがないとき」という判示それ自体の理解についても言及しておきたい。大法院判決のこの判示についても様々な理解があるのであって、前述の学説のような理解が当然に妥当するものではない。この点を、大法院判決に係る種々の理解を整理した論文（岩本浩史「産業廃棄物処理施設に対する自治体による規制」芝池義一・見上崇洋・曾和俊文編『まちづくり・環境行政の法的課題』（日本評論社、2007年）283頁以下）を参照しつつ、以下、論点を明らかにしておきたい。

まず、前述の宇賀論文のような批判は、「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でも、①後者が前者とは別の目的に基づく規律を意図するものであり、②その適用によって前者の規定の目的と効果をなんら阻害することがないとき」（丸数字は、筆者による挿入）には、条例は法令に違反しない、という大法院判決の判示について、①と②の間に「かつ」という文言があることを前提としている。①の基準とは別に、②の基準を適用しなければならない、という意味で2段階基準説と呼ぶことができる。下級審判決には、このような2段階基準説を採るものが見られ（福岡地判平成6年3月18日判タ843号120頁）、文献上もこうした理解を示すものが見られる（松井茂記『日本国憲法〔第2版〕』（有斐閣、2002年）285頁、門山泰明「条例制定権の範囲と限界」同編著『条例と規則』（ぎょうせい、2003年）47頁、宇賀克也『地方自治法〔第3版〕』（有斐閣、2009年）152頁など）。

しかし、学説では、このような固い2段階基準説を採らないものも散見される。ま

ず、阿部泰隆『政策法学講座』（第一法規、2003年）273頁は、上記判例の定式は、条例が法令とは別目的の規律を意図している場合、条例の適用によって法令の意図する目的と効果を少しでも阻害することがあれば、当該条例は法令違反となるとする趣旨と解すべきではない、とする。2段階基準説の枠組みに立ちつつ、本件高裁判決と同様な理解を示しているといえよう。実務上大きな影響力を持っている松本英昭『新版・逐条地方自治法〔第5次改訂版〕』（学陽書房、2009年）164頁は、法令とは別目的の条例による同一対象に係る規定は、原則として法令に違反しないとし、ただ「法令の規定の意図する目的と効果を特に阻害するような場合は、例外となる」と論じている。阿部説と同じような、柔らかい2段階基準説と呼ぶことができる。

その他、法令と条例の目的が異なる場合の条例の適法性要件として、法令の目的・効果を阻害しないことを明示的には要求しない学説もある（原田尚彦『新版・地方自治の法としくみ〔改訂版〕』（学陽書房、2005年）165頁、成田頼明ほか編『注釈地方自治法〔全訂版〕』（第一法規、2006年）689頁〔小早川光郎＝高橋滋〕、渋谷秀樹『憲法』（有斐閣、2007年）697頁）。さらに、岩本・前掲論文284頁は、判例の定式の①と②の間に「したがって」という接続詞を読み取り、①の基準だけを適用すれば足りる、とする単一基準説（1段階基準説）を主張している。このように、徳島市公安条例事件大法廷判決の上記判示自体についても、その理解にはバリエーションがあるのであり、宇賀論文のような理解は、その一つに過ぎない。

- (4) さらに、前述のような固い2段階基準説には、次のような根本的な問題点があると思われる。徳島市公安条例事件大法廷判決の上乗せ条例の適法性に関する定式は、(a)条例が法令と別の目的に基づく規律を意図している場合、(b)条例と法令が同一の目的に出たものである場合、この2つに分けてそれぞれの条例の適法要件を論じているが、事柄の性質上、(a)の場合の方が、条例制定権の範囲がより広く認められることになるはずである。しかし、(b)の場合でも「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」とときには、全て条例が違法とならないにもかかわらず、固い2段階基準説による限り、(a)の場合には、法令がたとえそうした趣旨であると解されても、法令の目的や効果をわずかでも阻害するときには、条例が違法となってしまうのである。むしろ、法令が条例の別段の規制を容認する趣旨であるときには、(b)の場合に

条例が適法であるのであれば、その容認する趣旨に適合する限り、たとえ法令の目的や効果を一部阻害しても、(a)の場合にも条例は違法とされるべきではない。従って、(b)の場合に設定された条例の法令適合性要件は、(a)の場合にも妥当すると考えられる。

このように考えると、(a)のケースについて定められた「条例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」というのは一つの例示であり、法令とは別目的の条例が適法とされる場合が、この要件に限定されるとする判例理解は妥当ではない。さもなければ、例えば、ある有害物質を排出する産業を経済活性化の見地から支援する国の法令が定められた場合には、当該物質の排出を地域環境保全の見地から規制する環境保全条例は、それにより法令の目的と効果が全く阻害されないとは言い難いのであるから、常に違法とされてしまうことになる。前述の阿部説が述べるように、条例が法令とは別目的の規律を意図している場合、条例の適用によって法令の意図する目的と効果を少しでも阻害することがあれば、当該条例は法令違反となるとする趣旨と解すべきではない。

そもそも、ここで論じている大法廷判決の判示も、「例えば、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でも……、逆に、規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でも……」と述べているので、かかる著名な判示全体が一つの例示なのである。

以上から、条例による法令の目的・効果の阻害の程度は、法令のそれを「重要な部分において否定」するような場合に限定されるとする本件高裁判決は、大法廷判決の趣旨を的確に具体化・明確化したものであるといえよう。

Ⅲ 1999年の地方分権改革と条例制定権

- (1) 本件高裁判決は、「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」と定める地方自治法2条12項を特に引いて、この条文が地方税法の解釈運用にも適用されることが明らかであるとしつつ、同条の趣旨はそもそも憲法92条の趣旨に還元されるとして、「地方税法の解釈適用に当たって、憲法が、地方公共団体に課税権を保障し、地方税法の内容が地方自治の本旨にかなうよ

うに要請していることを考慮すべきである」と判示している。もっとも、本件高裁判決は、「地方分権改革において同時に改正された地方税法の規定はともかくとして、改正されなかった同法の規定の解釈運用が、地方自治法2条12項等により大きく変更されたとはいえないと解するのが相当である」とも判示し、1999年の地方分権改革の結果としての地方自治法の大改正をそれほど重視しない旨を述べている。

しかし、本件高裁判決も挙げているように、地方自治法2条12項は、地方分権改革によって「国と地方公共団体との適切な役割分担を踏まえて」という法令の解釈・運用の指針を新たに付け加えられたことを軽視すべきではないと考えられる。本条項の「地方自治の本旨に基づいて」の定めが憲法92条の定めを受けたことは明白であるし、「国と地方公共団体との適切な役割分担を踏まえて」が、分権改革によって改正された地方自治法1条の2の規定を受けており、両者が併記されていることから、この「役割分担」が「地方自治の本旨」に完全に吸収解消されるものでもないことも明らかであろう。

ここでいう「役割分担」とは、地方自治法1条の2によれば、国は、「地方公共団体は……地域における行政を自主的かつ総合的に実施する役割を広く担う」（同条1項）という「趣旨を達成するため……住民に身近な行政はできる限り地方公共団体にゆだねることを基本として、地方公共団体との間で適切に役割を分担するとともに、地方公共団体に関する制度の策定及び施策の実施に当たって、地方公共団体の自主性及び自立性が十分に発揮されるようにしなければならない」ことを意味している。したがって、「立法で特別の趣旨が明確でない限り、『適切な役割分担』の解釈を通じて、条例の定める範囲が広く解釈されることはあり得る」（塩野宏『行政法Ⅲ〔第3版〕』（有斐閣、2006年）172頁）のであり、法律と条例との関係で問題とされてきた規制限度法律と最低基準法律の区別について、法律が最低基準立法であると解すべき指針となる場合はあると解されている（室井力・兼子仁『基本法コンメンタール・地方自治法〔第4版〕』（日本評論社、2001年）17頁〔浜川清〕）。

- (2) さらに、やはり地方分権改革によって新設された地方自治法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」と定めている。そして、本条は、沿革的に、地方分権推進委員会の第一次勧告（平成8年12月20日）における「国は、自治

事務（仮称）について基準等を定める場合には、全国一律の基準が不可欠で条例制定の余地がないという場合を除き、地方公共団体がそれぞれの地域の特性に対応できるよう、法律又はこれに基づく政令により直接条例に委任し、又は条例で基準等の付加、緩和、複数の基準からの選択等ができるように配慮しなければならない」を踏襲したもので、規定としては「抽象的な表現にとどまっているが、地方分権推進委員会第1次勧告の趣旨を踏まえて、自治事務に関する立法を行うに際して、可能な限り、条例による弾力化を可能にするように配慮すべきである」（宇賀克也『地方自治法概説〔第3版〕』（有斐閣、2009年）93頁）と解されている。そして、地方税条例の制定が自治事務であることは言うまでもない。

- (3) これらの分権改革の成果として新設・改正された諸条項については、当然「条例制定権との関係において、関係法律の趣旨・目的をどのように解釈すべきか、というような場面においても一定の機能を果たすことになる」（佐藤文俊「地方分権一括法の成立と地方自治法の改正(2)」自治研究76巻1号59頁）のであり、例えば、次のような理解が示されている。「これらの条文の存在を踏まえた場合、法律と条例の抵触があるようにみえる場合であっても、自治体の自主性・自立性を尊重し、できるだけ抵触が存在しない（すなわち、条例が適法である）ものとして解釈することが求められるであろう。そこからは、法律上の制度が存在しても、それのみでその制度がその事務領域を不足なく管理する趣旨である——領域の先占がある——と解釈することに慎重となることが求められよう。そして、法律と条例の並立を認めることのほか、法律の条文を国と自治体との適切な役割分担の見地から限定解釈すること（法律の自治適合的限定解釈）や、逆に条例が違法とならないよう限定解釈すること（条例の合法的限定解釈）などが必要となるだろう。さらには、明らかな抵触が存在した場合にも、法律の側が、地方自治の本旨に従っているか、立法原則の見地を踏まえた場合に合理性を有するものか否かについての検討がなされなくてはならず、結果としては単純に法律が優位するものではないと考えなくてはならない」（岩橋・前掲論文373頁）。あるいは、「『地域における事務』なにかんずく自治事務に対する法令による規律に、条例および条例に基づく地方公共団体の作為・不作為が表見的に抵触する場合であっても、それが法令に確定的に違反するのは、当該法令が、地方自治の本旨、およびそれを具体化した2条諸規定に対して、正当化される場合に限定される。言い換えると、地方公共団体は、地域における事務の遂行にあたり、法令の遵守義務を負っており

（条例に対する「法律の優位」を規定する14条と、2条16項参照）、国は、地域性のある事務についても、法令により法的規律空間を一般に創出できる。しかし、義務の範囲は、憲法上の地方自治保障と2条諸規定によって画される。したがって抵触・違背を主張する法令の側が、諸規定による地方自治保障に対して、個々に正当化されうる場合にのみ、遵守義務違反となる」（斉藤誠「条例制定権の限界」芝池義一ほか編『行政法の争点〔第3版〕』（有斐閣、2004年）159頁）。

こうした第一次分権改革における地方自治法の改正を踏まえれば、改正されなかった地方税法「の規定の解釈運用が、地方自治法2条12項等により大きく変更されたとはいえない」とする本件高裁判決の判断は正しくないであろう。上記のような地方自治法の諸規定を踏まえれば、法定地方税たる法人事業税について欠損金の繰越控除を定めた地方税法の規定は、仮に全国一律の基準であるとしても、それは当該事業税に関するルールにとどまり、経済的効果として地方税全体にわたって100%完全に貫徹させる趣旨と解すべきではないし、自治事務とされる法定外税の創出を広く条例に認めた地方税法の規定の解釈としては、欠損金の繰越控除を経済的効果として部分的に否定するような条例も、総務大臣の関与を容認しつつ承認するものと解するのが相当である。

IV 法定地方税の課税標準等を実質的に変更する 法定外地方税は違法か

- (1) 本判決は、臨時特例企業税が、「法人事業税の課税標準等を変更しようとする実質のもの」であれば、違法となると考えているようである。しかし、それは、前述した地方自治法の定める地方自治の原理・原則に係る諸規定に鑑みて法定外地方税に関する適切な理解とは言い難い。とりわけ、地方税法は、地方公共団体の地方税条例に対する枠組み法にとどまり、住民等に対する課税根拠法ではないので、臨時特例企業税が法人事業税の課税標準等を実質的に変更しているとした場合、その変更の対象は、直接には地方税法ではなく、神奈川県税条例であるからなおさらである。

ただ、この点を措いて、同一の課税標準に法定地方税と重複して法定外地方税が課されれば、後者によって前者の課税標準が変更されるのと同様の税負担が生じることは否定しがたい。にもかかわらず、地方税法自体が、法定地方税と課税標準を同じく

する法定外地方税であっても認められることを前提とした規定を置いていること（地方税法261条1号、671条1号、733条1号）に鑑みれば、法定外地方税によって法定地方税の課税標準が変更されるのと同様の税負担が生ずることは、それだけでは当該法定外地方税の違法事由とはならないと解されよう（地方税法の所管庁である総務省も同様の解釈を採っているとみられる。参照、「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、宮田勝美・山浦正井「市町村法定外普通税の概要について」地方税昭和51年9月号41頁以下）。

- (2) 他方、この点をしっかりと認識した上で法定外地方税が地方税法違反となる事由として、法定地方税の課税要件（課税標準に限られない）を変更する趣旨しかもたない場合を挙げ、臨時特例企業税がこれに該当するとする論がある（渋谷雅弘教授の鑑定意見書）。論者が、臨時特例企業税が、法人事業税の課税要件を変更する趣旨しかもたない事由として挙げるのは、「法人事業税と離れた独立の課税根拠を有していない」ことである。ここでいう「課税根拠」の意味は、明確には理解し難い部分があるが、法人事業税が課税されない繰越控除される欠損金を課税対象とすることは「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」であるから独自の課税根拠を有さない、ということのようである。

しかし、法定地方税の課税要件を変更する趣旨の法定外地方税でも許容される場合があるが、法定地方税が存在することを前提に、それを一部修正するものは許されない、というのは、にわかに理解し難い議論のように思われる。法定地方税と共通する課税標準の法定外地方税が許容される限り、前者の定めを前提とした内容の法定外税も許容されるのではなかろうか。法定地方税が存在しなければ存在し得ないような法定外地方税の課税標準等の定めは、前者を変更する趣旨しかない、という意味であるとする、それは、一つには立法技術の巧拙の問題になろうし、一つには法定外地方税の立法事実に遡った検討を要することになる。

論者は、臨時特例企業税が、欠損金の繰越控除前の利益一般を課税標準としていれば、かかる税は「直ちに違法とは言い難い」とする。そして、そのような立法をすることは、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、企業が高度に集積した地域を抱える一部都道府県の地域独自の要請にも適うことである。しかし、他方、そのような課税では、法

定地方税である法人事業税を納付している法人にも賦課されることになり、そうした法人と当期利益を上げながら繰越欠損金控除を受けている法人との応益課税的な公平を確保しようとする立法趣旨には適合しない。この後者の要請に配慮する結果、臨時特例企業税は、繰越控除欠損金額に相当する当期利益に限定して課税することになっているのである。所得を減少させる繰越控除欠損金額が増大すればするほど、臨時特例企業税の額も増加するという点を論難する向きもあるが、繰越控除欠損金額が大きくなるということは、それだけ当期利益が増大しているのであるから、何ら異とするに値せず、むしろ法人事業税との性格の相違を際立たせていよう。法人事業税の課税が既になされているという与件の下、前述のような事情を踏まえて立法された結果、臨時特例企業税は、法人事業税が存在しなければありえないような形になっているが、そこには立法技術上の必然性があり、独自の法的存立根拠があると言える。この点で、本件判決の以下のような判示は、誠に的確な認識に立っていると思われる。

「企業税は、『県の行政サービスを受し、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。」

(ひとみ たけし 立教大学教授)