

## 泉佐野市ふるさと納税事件に係る 最高裁令和2年6月30日判決

人 見 剛

### I ふるさと納税制度と指定自治体制度の新設

#### 1 ふるさと納税制度の概要

2008（平成20）年の地方税法改正により、個人住民税の納税義務者の自治体に対する寄附金のうち一定額（当初5,000円、2011年から2,000円）を超える額について、所得税の所得控除（所得税法78条1項）及び10%相当額の個人住民税の税額控除がされることに加えて、個人住民税の税額控除の金額に所定の上限額（当初は、所得割額の10%、2015年度から20%に増額）の範囲内で特例控除額の加算がされるいわゆる「ふるさと納税」制度が導入された（都道府県民税について地方税法37条の2第1・2項、市町村民税について同法314条の7第1・2項。以下では、もっぱら同法37条の2のみを引用する）。これにより、上記上限額の範囲内であれば、寄附金のうち2,000円を超える部分の全額が、所得税<sup>(1)</sup>及び個人住民税から控除されることになる。

ふるさと納税制度の導入後、地方自治体が寄附金の受領に伴い当該寄附金を支出した者に対して返礼品を提供する取り組みが徐々に広がり、一部の自治体が多額の寄附を集めることを目的として、寄附額に対する返礼割合（寄附金の額に対する返礼品の調達価格の割合）の高い返礼品を提供し始めた。そして、2015（平成27）年に特例控除の上限が個人住民税の所得割額の10%から20%に引き上げられ、寄附先の自治体数が5以内であれば確定

---

(1) 2015年度から導入されたいわゆるワンストップ・サービスでは、所得税からの控除分も住民税から控除される。

申告をせずに簡便な手続により特例控除が適用されるワンストップ・サービスも導入され、さらに「さとふる」「ふるなび」「ふるさとチョイス」などの民間ポータルサイトの普及も相まって寄附額が飛躍的に増大し、そのため返礼割合の高い返礼品を提供することで多くの寄附金を集めるべく、返礼品競争の過熱とも呼ばれるような事態が生じた。そこで、総務大臣は、返礼品の表示に関して、あるいは返礼品の内容について換金性の高いものや高額な又は返礼割合の高いものの送付を行わないようにすること等を求める、次のような技術的助言（地方自治法245条の4第1項）を次々に発した。①2015（平成27）年4月1日付け通知（総税企第39号）、②2016（平成28）年4月1日付け通知（総税企第37号）、③2017（平成29）年4月1日付け通知（総税市第28号）、④2018（平成30）年4月1日付け通知（総税市第37号）<sup>(2)</sup>。特に、③は寄附金額に対する返礼品の価額の割合を3割以下にすることを要請し、④は、それに加えて返礼品をいわゆる地場産品に限ることを要請したものであった。

こうした国の助言に対応して多くの自治体は返礼品の内容を見直したが、総務省の調査によれば、④の通知から半年以上たった2018（平成30）年11月1日時点において、25自治体（全体の1.4%）が3割を超える返礼割合の返礼品を提供し、73自治体（同4.1%）が地場産品以外の返礼品を提供していた。

そこで、2019（平成31）年3月27日、地方税法37条の2及び314条の7が改正され、同年6月1日以降は、ふるさと納税として個人住民税の特例控除の対象となる寄附金は、所定の基準に適合する自治体として総務大臣が指定する自治体に対するものに限られるという指定自治体制度（以下、「本件指定制度」という）が導入された。

## 2 本件指定制度の概要

本件指定制度の導入により、上記特例控除の対象となる寄附金は、地税法37条の2第1項1号に掲げる地方団体に対する寄附金であって、次の①の基準（地方団体が返礼品等を提供する場合には、次の①～③の基準）に適合する地方団体として総務大臣が指定するものに限られることになった（同2項柱書き）。

①寄附金の募集の適正な実施に係る基準として総務大臣が定める基準（募集適正基準）。

---

(2) これらの技術的助言は、阿部泰隆・泉佐野市編著『泉佐野市ふるさと納税訴訟』（信山社、2021年）517頁以下に登載されている。

②寄附金の受領に伴い提供する返礼品等の調達に要する費用の額として総務大臣が定めるところにより算定した額が、当該地方団体が受領する当該寄附金の額の30%に相当する金額以下であること。③地方団体が提供する返礼品等が当該地方団体の区域内において生産された物品又は提供される役務その他これらに類するものであって、総務大臣が定める基準に適合すること（②と③を併せて法定返礼品基準という）。

そして、上記の①から③の「総務大臣が定める」とされた基準等を定めた総務省告示が、2019（平成31）年4月1日に発出された本件告示（地方税法37条の2第2項に基づく募集適正基準等を定める告示（平成31年総務省告示第179号））であり、同年6月1日から適用された<sup>(3)</sup>。この告示1条は、ふるさと納税制度の趣旨を「ふるさとやお世話になった地方団体に感謝し、若しくは応援する気持ちを伝え、又は税の使い途を自らの意思で決めることを可能とすること」と定め、同2条は、上記①の募集適正基準について、大要次のような内容を定めていた。

- (ア) 寄附金の募集として、特定の者に経済的利益の供与を行うことを約して寄附者を紹介させる方法その他の不当な方法による募集、返礼品等を強調した寄附者を誘引するための宣伝広告、適切な寄附先の選択を阻害するような表現を用いた情報提供及び当該地方団体の区域内に住所を有する者に対する返礼品等の提供を行わないこと（1号）。
- (イ) 各年度において寄附金の募集に要した費用（返礼品の調達・送付費用、広報・決済・事務等の費用）の合計額が、原則として、当該各年度において受領した寄附金の合計額の50%以下であること（2号）。
- (ウ) 2018（平成30）年11月1日<sup>(4)</sup>から本件指定制度に基づく指定の申出書を提出する日までの間（認定基礎期間）に、本件告示1条に規定するふるさと納税制度の趣旨に反する方法により他の地方団体に多大な影響を及ぼすような寄附金の募集を行い、当該趣旨に沿った方法による寄附金の募集を行う他の地方団体に比して著しく多額の寄附金を受領した地方団体でないこと（3号）。

この募集適正基準を定めた本件告示2条の基準のうち第3号の基準（以下、「告示3号

(3) 本件告示の全文は、阿部ほか編著・前掲書（注2）547頁以下に搭載されている。

(4) 2018年11月1日とは、返礼割合30%超又は地場産品以外の返礼品を送付していた泉佐野市を含む一部の自治体に対して改善を求めると共に、ふるさと納税制度の見直しを検討する旨を告げて、見直しの取組内容について調査するとして2018年9月11日の通知（参照、阿部ほか編著・前掲書（注2）524頁以下）における調査の基準時を意味している。参照、小西砂千夫「泉佐野市ふるさと納税訴訟の高裁判決をめぐって」地方財務2020年5月号10頁以下、23頁。

基準」という)の適法性が、本件訴訟の中心的争点となった。

## Ⅱ 泉佐野市による寄附金の募集の態様と本件不指定の経緯

泉佐野市が受領した特別控除対象寄附額(ふるさと納税)は、2011(平成23)年度までは年間1,000万円前後にとどまっていたが、先にみたような制度の拡充・簡便化がなされた2015(平成27)年度に約12億円、2016(平成28)年度に約35億円、2017(平成29)年度に約135億円、2018(平成30)年度に約498億円と大幅に増加した。特に、2017・2018年度の実受額は、いずれも全自治体中の最多であった<sup>(5)</sup>。

とりわけ、告示3号基準の認定基礎期間を含む2018(平成30)年11月1日から2019(平成31)年3月31日までの期間の同市の寄附金の受領額は約332億円であり、同市が提供した1,026品目の返礼品の返礼割合はいずれも3割を超え(平均43.5%)、そのうち745品目は地場産品ではないものであった。しかも、この期間中の2018(平成30)年12月及び2019(平成31)年2月から同年3月までの間、「100億円還元キャンペーン」等と称し、従来の返礼品に加えて寄附金額の3~20%相当のアマゾンギフト券(電子商取引サイトのアマゾンで取り扱われる商品等の購入に利用できる金券)を交付するとして寄附金の募集が行われた。また、同市は、同年4月2日から2019(令和元)年5月31日までの間(この期間は、本件指定制度を導入した地方税法改正法が成立(同年3月27日)してこれに基づく本

---

(5) 泉佐野市がこのようにふるさと納税の実受に力を注ぐようになった背景には、関西国際空港の開港に伴い空港対岸部にホテル、国際会議場、企業のオフィスが集積する未来都市を創出する大阪府主導の「りんくうタウン」事業を当て込んだ1990年代の公共事業投資が失敗し、地方公共団体財政健全化法(参照、宇賀克也『地方自治法概説(第9版)』(有斐閣、2021年)217頁以下)に基づいて財政健全化計画の策定を義務付けられるほど財政状態が悪化し(2009年度の将来負担比率で北海道夕張市に次ぐ全国第2位)、19年間の財政健全化に取り組んでいたという事情があったようである(中道達也『泉佐野市とふるさと納税の真実』(幻冬舎、2020年)22~64頁)。もっとも、様々な取組の結果、2013年度決算において財政健全化団体から脱却し、2018・2019年度には黒字決算を達成したようである(橋本恭之・鈴木善充「ふるさと納税制度の見直しの影響について」関西大学経済論集70巻4号566頁以下)。

当初、地元産の泉州タオルのみだった返礼品を拡充し、同市に拠点を置く航空会社ピーチアビエーションの運賃等の支払いに充当できるピーチ・ポイントを加え、さらに地元事業者が取り扱う商品を返礼品に加えるという方針の下、全国各地の黒毛和牛、ウナギ、イチゴ、桃、羽毛布団、ビール、トイレトペーパーなど1,000品目以上に返礼品を拡充することで寄附の実受額を拡大していった模様について参照、中道・前掲書71~97頁。

件募集適正基準等を定めた本件告示（同年4月1日）が発出された翌日から、それが適用される同年6月1日の前日までの期間に当たる）においても、「300億円限定キャンペーン」、「泉佐野史上、最大で最後の大キャンペーン」等と称し、従来の返礼品に加えて寄附金額の10～40%相当のアマゾンギフト券を交付するとして、寄附金の募集を行った。本件指定制度の導入が決まり、他の多くの自治体が国の助言・勧告に従って返礼品競争を自粛する中で泉佐野市が、逆に換金性の高いギフト券を追加の返礼品としたことで、ますます多くの寄附を集め続けた結果、上記のように2018（平成30）年度に前年度の約3.7倍（全国の寄附額総額の約10%）もの寄附総額に至ったことは想像に難くない<sup>(6)</sup>。

そして、本件指定制度導入後、泉佐野市は、2019（平成31）年4月5日付けで、総務大臣に対し、初年度に係る指定の申出をした。その申出では、返礼品等を提供しないとして、指定対象期間に提供する返礼品等の内容に関する書類は添付されなかった。他方、同市は、同年4月11日、記者会見を開き、返礼品の改善について日程的に事業者との調整ができず、一旦返礼品を送付しないという申出をしたが、返礼品を送らないわけではないこと、そして時間的に間に合わなかったため返礼品のリストを提出しなかったが、これを後から提出することもできると聞いている旨等を説明した。

2019（令和元）年5月14日、本件指定制度に基づく初年度の指定がなされ、泉佐野市、小山町（静岡県）、高野町（和歌山県）、みやき町（佐賀県）の4自治体が不指定となった。なお、その他、43市町村が、当初指定対象期間を4ヶ月（2019（令和元）年6月1日～同年9月30日）に限定され、一般の指定自治体の初年度の指定期間の1年4ヶ月より短縮されることとなった<sup>(7)</sup>。

泉佐野市に対する不指定処分の処分理由は、以下の3つであった。①申出書・添付書類の内容が虚偽・不備であって、地税法37条の2第2項の基準に適合しないこと。②認定基礎期間に、返礼割合が3割超又は地場産品以外の返礼品を提供することにより寄附金の募集を行い、著しく多額の寄附金を受領しており、告示3号基準に該当しないこと。③現に泉佐野市が実施している寄附金の募集の取組の状況に鑑み、法定返礼品基準に適合しないこと。

---

(6) 泉佐野市が、このように駆け込み的な寄附金集めを行った理由は、地場産品以外の返礼品を中心としていた泉佐野市においては、返礼品ビジネスに参入していた地元事業者の多くが、地場産品規制が導入される新制度に参加できなくなるため、そうした事業者の救済のために2019年度内の受注を確保することにあつたようである。参照、阿部ほか編著・前掲書（注2）19頁以下、135頁以下、中道・前掲書（注5）143頁以下。

(7) このような初年度の指定の状況について参照、阿部ほか編著・前掲書（注2）552頁以下。

### Ⅲ 国地方係争処理手続の経過

#### 1 国地方係争処理委員会の勧告

泉佐野市は、2019（令和元）年6月10日、不指定の取消しと指定を求めて国地方係争処理委員会に審査の申出を行い（自治法250条の13）、同委員会は、同年9月3日、総務大臣に対し、委員会の決定の趣旨に従って再度の検討を求める次のような勧告を行った（同法250条の14）。

理由①による不指定について、泉佐野市が返礼品等を提供しない団体として指定を受けた後に返礼品等の提供を行う場合には所定の手続を履践することを予定していた限り、返礼品等を提供しないという申出書の記載と返礼品に関する必要添付書類を添付しなかったことは虚偽・不備とはいえない。理由②による不指定については、告示3号基準は、過去の寄附金募集態様を基準適合性判断の認定資料として考慮するのではなく、一律の不指定要件とする限りで法律の委任の範囲を逸脱しているおそれがあり、かつ技術的助言に従わなかったことを理由とする不利益取扱いの禁止（自治法247条3項）と関与の必要最小限の原則（同法245条の3第1項）という地方自治法の規定に違反するおそれがあるので不指定の理由にすべきではない。理由③による不指定については、返礼品を提供しないという申述をした申出について法定返礼品基準との適合性を審査すべきかは更に検討を要する状況にあり、本件指定申出について再度の検討を行った上でその結果を理由と共に泉佐野市に通知することを勧告する。

#### 2 総務大臣の不指定処分を維持する通知

上記の勧告を受けて総務大臣は、本件指定申出について再検討を行い、2019（令和元）年10月3日、次のような不指定を維持する旨の通知を行った<sup>(8)</sup>。

不指定理由①については独立した理由としては扱わない。理由②に基づく不指定については、告示3号基準は、法律の委任の範囲を逸脱していないし、地方自治法にも違反して

---

(8) 国地方係争処理委員会は裁決機関ではなく、一種の諮問機関であって、その勧告には法的拘束力があるわけではない。これに対して、強い尊重義務があるはずであるとする批判として、阿部ほか編著・前掲書（注2）52頁、380頁以下、456頁以下。

いないので、これを維持する。不指定理由③については、泉佐野市は、返礼品を提供する意思が客観的にあると認められるので、同市の指定申出は、法定返礼品基準に基づいて審査されるべきで、同基準に適合した運用が期待できないので、この点でも不指定を維持する。

### 3 大阪高裁令和2年1月30日判決

国地方係争処理委員会の勧告を受けた総務大臣の不指定を維持するとする上記通知に対し、泉佐野市長は、不指定の取消しを求めて大阪高裁に出訴し（自治法251条の5第1項）、2020（令和2）年1月30日、同裁判所は、泉佐野市の請求を棄却した（民集74巻4号921頁＝判例自治465号33頁）。以下では、遡及的不利益措置として租税法律主義に違反するか否か<sup>(9)</sup>など多くの論点を含む本判決の判示について、後述の最高裁判決の判示と関連する限りで紹介する。

#### (1) 本件告示の内容（募集適正基準等）の委任は白紙委任といえない

地方税法37条の2第2項にいう「募集の適正な実施」とは、「地方団体が、経済的利益の無償供与である寄附という法的枠組みに従い、その取り組む事業や特色ある施策によって寄附先として選定されるようその募集を行うこと」を意味すると解することができ、そのための基準とは、「返礼品を強い誘引とする募集を改めない地方団体に寄附が集中し、「財源拡充の恩恵を得る機会」を逸しないように返礼品競争に参入する団体も現れ、「新たな参入が更なる参入を促すという」「悪循環に陥らないようにし、本件制度の正常な運用を回復するために、これに関して社会内で生じた前記各諸要因との関連を解消ないし改善し、本来の趣旨に沿う募集を行う地方団体を寄附先に指定するための基準というべきである。」

「授權法において、委任基準や考慮すべき要素は明示されていないが」、「本件制度発足以降の運用期間を通じて、本件制度の趣旨に沿う運用をし、又はこれに改めて

---

(9) この論点について参照、阿部ほか編著・前掲書（注2）208頁以下、地方税制実務検討グループ「ふるさと納税指定制度不指定事件にみる不遡及原則」税2019年11月号15頁以下、岸田貞夫「新ふるさと納税の運用と租税法における不遡及の原則」税理2019年12月号2頁以下。本件を素材とした法令の遡及適用や過去の事実を勘案した法令適用の問題に関する検討として参照、斉藤健一郎「泉佐野市ふるさと納税不指定事件」商学討究71巻2・3号203頁以下。

きた地方団体を特例控除対象寄附金の寄附先として選定する一方で、上記趣旨に反する募集を継続して寄附金を多く受領した地方団体を参入させないことが可能な選別基準を設けること」という「授權規定の趣旨及び目的からすれば、委任を受けた総務大臣において、その考慮要素を合理的に導き出すことが可能であり、前記条項は白紙委任であるとはいえない。」

## (2) 告示3号基準は委任の範囲を逸脱していない

「法は、総務大臣に対し、適正な募集に係る基準として、本件制度の正常な運用を回復し、寄附金募集の適正な実施を確保するために、寄附先となり得る地方団体指定の基準の制定に当たって、上記……4回の通知に至った諸要因として社会内に生じた現象の具体的な因果経過や客観的事実を踏まえ、社会経済政策の見地から、必要な合理的条件を設定する権限を委ねたというべきである。」

「本件制度は、地方団体への寄附が促進されるよう納税者側の寄附金税制として設定されているのであるから、地方団体の取り組む事業や施策に寄附が向けられるよう社会経済的な条件整備や政策的考慮を不可欠とするものであり、本件制度が政策目的による寄附を促進するために税額控除という法的枠組みを採っていることを併せ勘案すると、総務大臣は、社会経済的あるいは政策的な広い裁量の下に、上記諸要因や弊害に関連する事情を取捨選択あるいは組み合わせることにより、必要かつ適切な条件設定を行うことができるというべきである。

そうすると、その中には、本件制度発足以降の運用期間を通じて、本件制度の趣旨に沿う運用をし、又はこれに改めてきた地方団体を特例控除対象寄附金の寄附先として選定する一方で、上記趣旨に反する募集を継続して寄附金を多く受領した地方団体を参入させないことが可能な選別基準を設けることもその委任の趣旨に含まれるというべきである。」

「本件制度が、地方団体の特別控除対象寄附金の取得により反射的に他の地方団体の税収の減少をもたらし、地方交付税を通じて国庫へも影響が及ぶものとなっていることからすると、本件制度の正常な運用の回復に当たって」、他の地方団体の理解や納得を得、他の地方団体との公平性を図るという「効果も踏まえて上記条件を設定することは、委任の趣旨に反しない」。

「本件制度において募集の適正な実施を確保するためには、指定対象期間における募集の適正な実施のための直接的な法規制のみならず、本件制度が陥った悪循環を脱



し、本件制度の正常な運用を回復することも必要であると解されるから、指定対象期間における適正な募集を行う意思と能力の有無の認定資料の一つとして過去の募集態様を問題とするだけでは足りず、本件指定制度発足当初は前記の悪循環の発生と関連する諸要素を解消した地方団体だけで本件制度を運用することとし」、前記のような「悪循環に関連する諸要素を解消・改善した地方団体であることや、これと関連を有しない地方団体であることを一律に条件と設定したとしても、不合理とまでいうことはできず、これが委任の趣旨の範囲を超えるとはいえない。」

### (3) 本件告示の地方自治法の関与のルールに反しない

2015（平成27）年から2018（平成30）年にかけて4回なされた総務大臣の技術的助言は、ふるさと納税「制度が前提としている法律的な仕組みの遵守を求めたものであった。」そして、「泉佐野市が提供する返礼品は、その値段や返礼割合において他の地方団体に比して突出した極端なものであって、法の許容する範囲を逸脱し、自治体の裁量の範囲を逸脱していることは明らかであり……いかに行政指導とはいえ、泉佐野市は、寄附という法的枠組みの範囲内に是正すべきであったといえるのであって、従前の通知は、その部分において是正の要求の意味合いも含むものであったといえる。」

「改正法及び本件告示は、従前通知において地方団体の裁量は尊重しつつも本件制度の法的な枠組みを示し、またその目安として示した技術的助言の内容を、事後的にであれ、法に明文化したものにすぎないところ、泉佐野市は、法の枠組みから逸脱し、任意に委ねられるとはいえない部分でこれを是正しなかったことに関して、法定化後の定めに従って対象期間開始後に寄附先と指定されなかったのであるから、技術的助言の前提である任意性を損なうものでも、関与の法定主義の趣旨を損なうものでもない。」

## IV 最高裁令和2年6月30日判決

### 1 不指定理由①と③に関する判示

最高裁は、2020（令和2）年6月30日判決（民集74巻4号800頁＝判時2471号3頁＝判

タ1479号5頁)において、まず、指定の申請書等の内容が虚偽・不備であるとする不指定理由①については、既に総務大臣が「独立した理由として扱わない」としたから、これをもって本件不指定を適法ということはできないとした。

次に、法定返礼品基準に係る不指定理由③については、次のように述べて不指定の理由にならないと判示した。「地方団体が指定の申出の際に返礼品等を提供すると申述したか否かにかかわらず、これに対する指定の効果は同一であり、返礼品等を提供しない旨申述して指定を受けた地方団体が実際には返礼品等を提供して寄附金を受領しても、当該寄附金が特例控除の対象となることに変わりはない。そうすると地方団体が指定の申出の際に返礼品等を提供しない旨申述した場合であっても、総務大臣は、客観的に当該地方団体が返礼品等を提供する場合に当たるか否かを審査することができ、これが認められる場合には、更に法定返礼品基準への適合性を審査の対象とすることができる」。「本件指定申出についてみると、泉佐野市は、記者会見において、返礼品等を提供しない旨申述したのは事業者との調整等が時間的に間に合わなかったためであるなどと説明して」おり、「同市には客観的に返礼品等を提供する予定があったといい得るから、被上告人が法定返礼品基準への適合性を審査の対象としたことに違法があるとはいえない。」

しかし、「法定返礼品基準が法定され、指定を受けた地方団体がこれに反した場合には指定の取消しの対象となり、その後2年間は指定を受けられなくなるという法令上の規制が設けられたことからすれば、本件改正規定の施行の前後では地方団体の行動を評価する前提を異にしており、同施行前における泉佐野市の返礼品の提供の態様をもって、同施行後においても同市が同様の態様により返礼品等の提供を継続するものと推認することはできない。」また「同市が本件改正規定の施行後において法定返礼品基準に適合しない返礼品等を提供する予定があることを示す具体的な事情」もない。したがって、「本件指定申出につき、同市が法定返礼品基準に適合するとは認められないと判断することはできない」。

## 2 不指定理由②に関する判示

最大の争点である告示3号基準に係る不指定理由②については、「本件告示2条3号の規定が地方税法37条の2第2項の委任の範囲を逸脱するものである場合には、その逸脱する部分は違法なものとして効力を有しない」、として告示3号基準の委任命令の限界逸脱が審査され、以下のように同基準は違法・無効と判断された。

告示3号基準は、本件指定制度の導入前にふるさと納税制度の趣旨に反する方法（返礼品の提供態様）により寄附金の募集を行い、著しく多額の寄附金を受領していた地方団体について、「指定対象期間において寄附金の募集を適正に行う見込みがあるか否かにかかわらず、」「他の地方団体との公平性を確保しその納得を得るという観点から、特例控除の対象となる寄附金の寄附先としての適格性を欠くものとして、指定を受けられないこととする趣旨に出たものと解される。」したがって、告示3号基準は、実質的には、地方自治法247条3項によって禁じられている、大臣等「による技術的な助言に従わなかったことを理由とする不利益な取扱いを定める側面があることは否定し難い。そのような取扱いであっても、それが法律上の根拠に基づくものである場合、すなわち、同号が地方税法の委任の範囲内で定められたものである場合には、直ちに地方自治法247条3項に違反するとははいえないものの、同項の趣旨も考慮すると、本件告示2条3号が地方税法37条の2第2項の委任の範囲を逸脱したものではないというためには」、前記「のような趣旨の基準の策定を委任する授權の趣旨が、同法の規定等から明確に読み取れることを要する」。

まず、法文の文理をみると、地税法37条の2第2項柱書の「募集適正基準とは、文理上、指定対象期間における寄附金の募集の態様に係る基準であって、指定対象期間において寄附金の募集を適正に実施する地方団体か否かを判定するためのものであると解するのが自然である。このような解釈は、①同条2項1号及び2号において募集適正基準と並ぶ指定の基準として規定されている法定返礼品基準が、その文理上、いずれも指定対象期間における返礼品等の提供に関する基準であると解されることや、②同条6項では、同大臣は指定をした地方団体が同条2項に規定する基準のいずれかに適合しなくなったと認めるときは指定を取り消すことができると規定されており、同項に規定する基準が、指定の際にはこれに適合すると認められても指定対象期間中に適合しなくなることがあるという内容のものとして想定されていると解されることも整合的である。」

これに対し、「募集適正基準について……他の地方団体との公平性を確保しその納得を得るという観点から、本件改正規定の施行前における募集実績自体をもって指定を受ける適格性を欠くものとするを予定していると解するのは困難であり、同法の他の規定中にも、そのように解する根拠となるべきものは存在しない。かえって、上記募集実績自体をもって指定を受ける適格性を欠くものとすることは、地方団体が本件改正規定の施行後の行為を理由に指定を取り消されても、その取消の日から2年を経過すれば指定を受けられるようになること（同条4項、6項）と、均衡を欠くものといわざるを得ない。」

「次に、委任の趣旨についてみると、地方税法37条の2第2項が総務大臣に対して指定

の基準のうち募集適正基準等の内容を定めることを委ねたのは、寄附金の募集の態様や提供される返礼品等の内容を規律する具体的な基準の策定については、地方行政・地方財政・地方税制や地方団体の実情等に通じた同大臣の専門技術的な裁量に委ねるのが適当であることに加え、そのような具体的な基準は状況の変化に対応した柔軟性を確保する必要があり、法律で全て詳細に定めるのは適当ではないことによるものと解される。

他方、本件指定制度「の導入前にふるさと納税制度の趣旨に反する方法により著しく多額の寄附金を受領していた地方団体について、他の地方団体との公平性を確保しその納得を得るという観点から、特例控除の対象としないものとする基準を設けるか否かは、立法者において主として政治的、政策的観点から判断すべき性質の事柄である。また、そのような基準は、上記地方団体について、本件指定制度の下では、新たに定められた基準に従って寄附金の募集を行うか否かにかかわらず、一律に指定を受けられないこととするものであって、指定を受けようとする地方団体の地位に継続的に重大な不利益を生じさせるものである。そのような基準は、総務大臣の専門技術的な裁量に委ねるのが適当な事柄とはいえないし、状況の変化に対応した柔軟性の確保が問題となる事柄でもないから、その策定についてまで上記の委任の趣旨が妥当するとはいえず、地方税法が、総務大臣に対し、同大臣限りでそのような基準を定めることを委ねたものと当然に解することはできない」。

さらに、本件法律案の作成の経緯についても、「過去に制度の趣旨をゆがめるような返礼品の提供を行った地方団体を新制度の下で特例控除の対象外とするという方針を採るものとして作られ、国会に提出されたことはうかがわれない。」また、「本件法律案につき、国会において、募集適正基準が上記観点から本件改正規定の施行前における募集実績自体をもって指定を受ける適格性を欠くものとする趣旨を含むことが明確にされた上で審議され、その前提において可決されたものということとはできない。」

「以上によれば、地方税法37条の2第2項につき、関係規定の文理や総務大臣に対する委任の趣旨等のほか、立法過程における議論をしんしゃくしても、前記……のような趣旨の基準の策定を委任する授権の趣旨が明確に読み取れるということとはできない。そうすると、本件告示2条3号の規定のうち、本件改正規定の施行前における寄附金の募集及び受領について定める部分は、地方税法37条の2第2項及び314条の7第2項の委任の範囲を逸脱した違法なものとして無効というべきである。」「したがって、初年度に係る本件指定申出につき、不指定理由②、すなわち泉佐野市が本件告示2条3号に該当しないことを理由として指定をしないものとすることはできない。」

本判決には宮崎裕子裁判官と林景一裁判官の2つの補足意見があるが、これについては、

本判決の検討の中で随時言及することとする。

## V 最高裁判決の検討

### 1 はじめに

本判決は、地方自治法251条の5～252条に基づく国地方係争処理手続に係る訴訟に関する3件目の最高裁判決であり（先立つ2つの判決は、いずれも辺野古訴訟に関するもので、最判平成28年12月20日民集70巻9号2281頁<sup>(10)</sup>と最判令和2年3月26日民集74巻3号471頁）、国地方係争処理手続で原告自治体機関が勝訴した初めての判決である<sup>(11)</sup>。その意味で、本判決は地方自治法に関わる重要判例であるが、その判示の重点は、地方税法による委任命令への委任の範囲の逸脱の有無という行政法一般論の領域の問題にあった。

以下では、この委任命令の限界問題に加えて地方自治法・地方税法に関する問題についても努めて検討を及ぼしていきたい。

### 2 委任命令の法的統制

委任立法の法的統制には、①委任法律（授權法律）の合憲性（白紙委任の禁止）＝委任の方法の合憲性と②授權された委任命令（行政立法）の適法性（授權法律の委任範囲の遵守）＝委任命令の内容の法律適合性の2つの側面がある<sup>(12)</sup>。

そして、前者の問題については、判例によってかなり謙抑された違憲審査が行われてき

(10) この最高裁判決に関する筆者の批判的検討として、人見剛「辺野古争訟の経緯と諸判決に関する一考察」Law & Practice 11号38頁以下。

(11) なお、本件の総務大臣の不指定行為が、「普通地方公共団体がその固有の資格において当該行為の名あて人となるもの」（自治法245条柱書の括弧書き）に該当する点に疑問を呈し、その結果係争処理手続の適用の是非の問題を指摘する見解がある（西上治「判例解説」行政法研究36号176頁以下）。しかし、寄附の受領者としての自治体がNPO法人や公益法人と同質の地位にあることは確かであるが、地税法37条の2第2項等の指定の対象が自治体に限られている以上、これらの自治体が「一般私人が立ち得ない立場」にあることに疑問はないと思われる。行審法7条2項の「固有の資格」に関する判決であるが、最判令和2年3月26日民集74巻3号471頁参照。

(12) 参照、塩野宏『行政法Ⅰ（第6版）』（有斐閣、2015年）106頁以下。

た<sup>(13)</sup>。この問題についてしばしば引用される猿払事件＝最大判昭和49年11月6日刑集28巻9号393頁の反対意見で示された判示は、次のように述べており、それは同判決の法廷意見と異なるものではなく、それを補足するものと解されてきた<sup>(14)</sup>。「一般論として、国会が、法律自体の中で、特定の事項に限定してこれに関する具体的な内容の規定を他の国家機関に委任することは、その合理的必要性があり、かつ、右の具体的な定めがほしいままにされることのないように当該機関を指導又は制約すべき目標、基準、考慮すべき要素等を指示してするものであるかぎり、必ずしも憲法に違反するものということとはできず、また、右の指示も、委任を定める規定自体の中でこれを明示する必要はなく、当該法律の他の規定や法律全体を通じて合理的に導き出されるものであつてもよいと解される。」

そして、こうした判断枠組みは、国公共済法附則12条の12第4項の定めが退職一時金に付加して返還すべき利子の利率について、それを包括的に政令に委任したものであって無効であると判示した高裁判決を破棄した最判平成27年12月14日民集69巻8号2348頁においても踏襲されていると理解されている<sup>(15)</sup>。

こうした判例法理については、委任命令について「学説のいう『個別的・具体的な委任』からは程遠いところで合憲視されているのが裁判実務」であり、学説のいう委任命令の統制法理が「空虚な言説となっている」とする厳しい評価<sup>(16)</sup>もあり、原審高裁判決にも同様の指摘が妥当しよう<sup>(17)</sup>。そして、本件最高裁判決は、そもそも、この問題自体を取り上げていない。ただ、後にみるように、最高裁は、授権内容の不明確性を「委任の方法の違憲性ではなく、委任命令の内容の違法性の根拠付けに用いている<sup>(18)</sup>」ことが窺え（そのよ

---

(13) 参照、田中祥貴『委任立法と議会』（日本評論社、2012年）13頁以下、255頁以下。最高裁が、委任命令への授権法律を白紙委任の故に違憲無効であると判示した判決は、明治憲法下の「命令ノ条項違反ニ関スル罰則ノ件」（明治23年法律84号）に関する銃砲火薬類取締法違反事件＝最大判昭和27年12月24日刑集6巻11号1346頁だけであるといわれている。田中・前掲書17頁。

(14) 香城敏磨「判例解説」『最高裁判所判例解説刑事篇・昭和49年度』（法曹会、1977年）243頁。

(15) 徳地淳「判例解説」『最高裁判所判例解説民事篇・平成27年度（下）』（法曹会、2018年）617頁。

(16) 櫻井敬子「法治主義の現代的変容」高木光先生退職記念論文集『法執行システムと行政訴訟』（弘文堂、2020年）27頁以下。

(17) 参照、阿部ほか編著・前掲書（注2）401頁以下、464頁以下。なお、本件の総務大臣の維持決定は、授権された総務大臣の行政立法裁量を強調するあまり、地税法の定めが白紙委任であると自認する向きが窺えないではない。

(18) 宇賀克也『行政法概説Ⅰ（第7版）』（有斐閣、2020年）309頁。

うな先行判例として、薬事法施行規則事件＝最判平成25年1月11日民集67巻1号1頁<sup>(19)</sup>、授権法律を合憲限定解釈して委任命令の適法性審査を厳格化することで、授権法律の合憲性審査の緩和の埋め合わせをしていると評することもできるのかもしれない<sup>(20)</sup>。

### 3 委任命令の法律の委任範囲の遵守

#### (1) 授権の趣旨の明確性と関与法制

委任命令が法律の委任範囲を遵守しているか、という問題については、授権法律の委任範囲の逸脱を認めて委任命令の違法性を認めた少なくない最高裁の諸判決があり<sup>(21)</sup>、本判決は、これにもう一例を加えるものである。

本判決は、本件告示が地方税法37条の2第2項の「大臣が定める」という形で委任を受けた委任命令であることを前提としている。告示は、広く国民に周知することを要する行政措置を公示するための法形式を広く意味するものであるが、その法的性質は多様であり得、それが法律の委任に基づく法規命令（行政立法）であり得ることも認められてきた（行手法2条1・8号）。地方税の領域でも、地方税法388条1項に基づく固定資産評価基準が総務省告示として定められているが、「一種の委任立法であり、法源である<sup>(22)</sup>」と解されている。

その上で、本判決は、国の職員は、自治体が国の行政機関が行った助言等に従わな

(19) 参照、原田大樹・笹田栄司「対談・行政法 — 憲法との共通性と相違点」法学教室396号10頁、張栄紅「判例研究」法政研究80巻1号242頁。

(20) 参照、高木光「判例批評」民商149巻3号279頁、渡辺徹也「新しいふるさと納税制度と命令への委任 — 泉佐野市ふるさと納税事件最高裁判決を中心に」法政研究87巻3号982頁以下。

(21) 参照、①さけ・ます流網漁業等取締規則29条2項に関する最判昭和38年12月24日判時359号63頁、②農地法施行令旧16条に関する最大判昭和46年1月20日民集25巻1号1頁、③監獄法施行規則旧120条に関する最判平成3年7月9日民集45巻6号1049頁、④児童扶養手当法施行令旧1条の2第3号に関する最判平成14年1月31日民集56巻1号246頁、最判平成14年1月31日賃金と社会保障1322号47頁、最判平成14年2月22日判時1783号50頁、⑤戸籍法施行規則60条に関する最決平成15年12月25日民集57巻11号2562頁、⑥貸金業の規制等に関する法律施行規則15条2項に関する最判平成18年1月13日民集60巻1号1頁、⑦地方自治法施行令108・109・113・115条に関する最大判平成21年11月18日民集63巻9号2033頁、⑧薬事法施行規則15条の4、142条、159条の14・15・17に関する最判平成25年1月11日民集67巻1号1頁。

(22) 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019年）112頁。ただ、固定資産評価基準の法的性格に関する最判平成25年7月12日民集67巻6号1255頁には、微妙なニュアンスがある。参照、人見剛「判例評釈」ジュリスト1466号59頁、宇賀・前掲書（注18）9頁。

かったことを理由として不利益な取扱いをしてはならない旨を定める自治法247条3項「の趣旨も考慮すると、本件告示2条3号が地方税法37条の2第2項の委任の範囲を逸脱したものではないというためには」、本件指定制度の「導入前にふるさと納税制度の趣旨に反する方法により寄附金の募集を行い、著しく多額の寄附金を受領していた地方団体について、他の地方団体との公平性を確保しその納得を得るという観点から、特例控除の対象となる寄附金の寄附先としての適格性を欠くものとして、指定を受けられないこととする」「基準の策定を委任する授権の趣旨が、同法の規定等から明確に読み取れることを要する」とした。

ここで示された委任命令に関する「授権の趣旨の明確性」の基準は、前述の薬事法施行規則事件に関する平成25年最高裁判決において初めて採用されたものとされている<sup>(23)</sup>。そこでは次のように判示されていた。「厚生労働大臣が制定した郵便等販売を規制する新施行規則の規定が、これを定める根拠となる新薬事法の趣旨に適合するもの（行政手続法38条1項）であり、その委任の範囲を逸脱したものではないというためには、立法過程における議論をもしんしゃくした上で、新薬事法36条の5及び36条の6を始めとする新薬事法中の諸規定を見て、そこから、郵便等販売を規制する内容の省令の制定を委任する授権の趣旨が、上記規制の範囲や程度等に応じて明確に読み取れることを要する」。本件最高裁判決も、この平成25年判決を「下敷きにしたもの<sup>(24)</sup>」と理解され、「授権の趣旨の明確性」を欠くが故に委任命令が違法とされた事例の一つ追加したものであるといわれている<sup>(25)</sup>。

本件最高裁判決において、このように委任命令の授権範囲の逸脱に係る審査基準が「厳格化」された根拠は、平成25年判決におけるように憲法上の人権たる営業の自由の制限が問題となるから<sup>(26)</sup>ではなく、国地方間関係における関与法定主義（自治法245条の2）と、そこから帰結する助言勧告に関する不利益の措置の禁止（自治法247条3項）の要請があるからである<sup>(27)</sup>。地方自治の保障の見地からは、国地方間関係

---

(23) 宮村教平「判例研究」阪大法学63巻5号1635頁、西上・前掲論文（注11）177頁以下。

(24) 中原茂樹「判例評釈」法学教室480号114頁。同旨、阿部ほか編著・前掲書（注2）49頁。

(25) 平成25年判決では、授権の範囲が不明確であったので、消極的に「授権の趣旨が……明確であると解するのは困難である」と判示されたのに対して、本判決では、授権の範囲が明確に画され、積極的に「授権の趣旨が明確に読み取れ……ない」と判示された、と評するものとして、中嶋直木「判例解説」新・判例解説Watch28号（2021年、日本評論社）72頁。

(26) 宮村・前掲論文（注23）1637頁以下、張・前掲論文（注19）242頁以下。

(27) 西上・前掲論文（注11）177頁、中嶋・前掲論文（注25）71頁。



が対等並立の行政外部法関係であることを重視とした判断として、極めて注目される重要な判示であるといえよう<sup>(28)</sup>。

## (2) 委任の内容・趣旨・授権法律の立法過程

本判決は、告示3号基準のような募集適正基準を定める授権の趣旨が地税法の関係規定等から明確に読み取れるかを、「関係規定の文理」、「総務大臣に対する委任の趣旨」、そして法律の「立法過程における議論」を考慮して検討する。

まず、授権規定の法文をみると、①地税法37条の2第2項が総務大臣に委任した募集適正基準（同項柱書）は、文理上、将来の「指定対象期間」（争われた初年度の指定期間は2019年6月1日から2020年9月30日）において寄附金の募集を適正に実施する自治体か否かを判定するための基準である。このことは、②関係規定である法定返礼品基準（同項1号・2号）も「指定対象期間」における返礼品の提供に関する基準であること、③指定の取消が、指定基準充足事由の「指定対象期間」中における欠落を前提として定められていること（同条6項）とも整合する。そして、④仮に告示3号基準のように過去の募集実績自体をもって指定適格性を欠くものとするれば、③の指定取消がなされても2年間経過すれば再び指定される可能性が生ずること（同条4項）と均衡を失すること（告示3号基準によれば、「将来の指定申出に対しては、認定基礎期間の終期（当該申出まで）が延長される結果、当初の認定基礎期間内の募集態様等の有する意味は希釈されると言えるが」（係争処理委員会勧告）、過去の募集態様等が永久に不指定事由を構成する<sup>(29)</sup>）に鑑みれば、地税法37条の2第2項が、文理上、過去の募集実績や募集態様もその基準として定めることを想定していることは窺

(28) 中嶋・前掲論文（注25）70頁以下。林補足意見は、この点について次のように述べている。総務大臣が基準を定めるにあたっては、「関与の法定主義や技術的な助言に従わなかったことを理由とする不利益な取扱いの禁止など、地方自治法等の関連法の規定と整合することが必要という意味での制約があることはいうまでもなく、仮に本件告示2条3号のような基準を法律より下位の形式で定めるのであれば、これらの規定との整合性が問題となるため、少なくとも、法律において、その旨の明示的な委任、授権がされていることが必要であることは明らかである」。

(29) この点について参照、阿部ほか編著・前掲書（注2）228頁以下、渡辺・前掲論文（注20）986頁以下、斉藤・前掲論文（注9）211頁。ちなみに、高裁判決は、1年ごとの指定申出の審査の際に認定基礎期間について「合理的なものが定められることとなると思われる」として、告示が毎年の審査の時点で改正されると想定しているようである。これに対する批判として、阿部ほか編著・前掲書（注2）429頁。

えないとされた。

これに対し、本件高裁判決は、募集適正基準が将来の「指定対象期間」の募集の適正な実施の確保を目的としていること自体は認めるが、その目的のために、ふるさと納税制度の趣旨に反する募集を継続して寄附金を多く受領した自治体を新制度発足当初は参入させない基準を設けることも委任の趣旨の範囲を超えとはいえないと判断していた。

次に、総務大臣に対する募集適正基準の策定の委任の趣旨については、それは、地方制度全般と自治体の実情に通じた総務大臣の「専門技術的な裁量」に委ねることと、状況の変化に対応した柔軟性を確保することであるとされる。裏を返せば、高裁判決が判示したような、新制度導入前に旧制度の趣旨に反して受益していた自治体とその他の自治体との公平性を確保して後者の納得を得る、というような政治的・政策的な裁量判断の付与は、委任の趣旨とは認められない。そうした政治的・政策的観点から判断すべき重要な事柄は、大臣ではなく立法者＝国会の立法裁量に委ねられるべきであるからである<sup>(30)</sup>。高裁判決は、募集適正基準の大臣への委任の趣旨を、本件指定制度導入の趣旨と同一視しているように見受けられ、そこから総務大臣の「社会経済的あるいは政策的な広い裁量」の付与を肯定し、過去の募集実績を考慮して特定の自治体を新制度に参入させない選別基準も委任の範囲内であるとしたものであった。

併せて、高裁判決が、「事実上の期待」に過ぎないと評価していた、本件指定制度の下で寄附金を受領する利益についても、最高裁判決は、それを排除することは、自治体の「地位に継続的に重大な不利益を生じさせるもの」と論じている。この点については、「委任の範囲に関し、規律の対象となる権利利益を評価基準とする最高裁判所の判例……を、地方公共団体の自治権に及ぼしたものとして位置づけることができる<sup>(31)</sup>」とも評されているところである。

最後に、委任法律の立法過程における議論については、①与党税制改正大綱、②政府税制改正大綱、③内閣法制局への説明、④地方税法等の改正法案の国会審議<sup>(32)</sup>が俎上に挙げられ、過去の募集実績自体をもって指定を受ける適格性を欠くとする告示

---

(30) 参照、阿部ほか編著・前掲書（注2）406頁以下、深澤龍一郎「判例評釈」ジュリスト1557号37頁。

(31) 塩野宏『行政法Ⅲ〔第5版〕』（有斐閣、2021年）267頁。

(32) 地方税法改正を審議した2019年の通常国会（第198回国会）における審議の一部の紹介として、小西砂千夫「泉佐野市ふるさと納税訴訟最高裁判決を読む」地方財務2020年9月号11頁以下、森稔樹「地方税法等の一部を改正する法律」自治総研2019年12月号36頁以下。

3号基準のような募集適正基準の設定が予定されていたことは窺われないとされた。この判示については「法律案の提出・審議経過を重視して委任立法の適法性を審査した点に特色がある<sup>(33)</sup>」との評価もあるが、むしろ、本件最高裁判決にとっては、補足的、従的な意義しか持ち得ていないとみられている<sup>(34)</sup>。本件においては、後述のように厳密に理解された関与法定主義の下、授権の対象が、法文の文理から「指定対象期間」の寄附金の募集態様等の基準に画され、前述のように授権の趣旨が寄附金の募集態様や返礼品等の内容について専門技術的な裁量判断に委ねる趣旨と解される以上、仮に告示3号基準のような過去の募集態様を指定資格要件とするような立法過程の議論があったとしても、それは法律に取り入れられなかった見解であり、少なくともそうした「基準の策定を委任する授権の趣旨が明確に読み取れる」ことにはなりやうがないからである<sup>(35)</sup>。

## 4 地方自治法に基づく関与ルール

### (1) 関与法定主義

この原則について本判決の判示が注目される点は、関与（本件では本件不指定処分）それ自体の根拠が法定されているだけでなく、そうした関与の基準の策定についても法律の根拠が必要であるとされたことである<sup>(36)</sup>。これは一見、画期的であるようにもみえるが、よく考えてみれば当然のことであるともいえる。なぜなら、行政作用について法律の根拠を要するとする法律の留保の原則にいう法律上の根拠規範は、組織規範や規制規範のような規範では足りず、当該行政作用の主体・客体・要件・効果を定めた作用法上の規範でなければならないとされてきたからである<sup>(37)</sup>。かかる根拠規範には、その精粗は様々であるとしても、当該作用の要件＝基準が定められていなければならない<sup>(38)</sup>（地方自治法上の一般的な関与の諸類型の根拠規範の例として、

(33) 確井光明「『ふるさと納税制度』（ふるさと応援寄附金）管見」ジュリスト1553号80頁。

(34) 西上・前掲論文（注11）180頁、中嶋・前掲論文（注25）72頁。

(35) 参照、阿部泰隆「違憲審査・法解釈における立法者意思の探求方法——平成18年改正薬事法36条の5、6は省令に『対面』販売を授権しているか」『行政法の解釈（3）』（信山社、2016年）47頁以下。

(36) 参照、中嶋・前掲論文（注25）71頁、小西敦「判例解説」税2020年9月号194頁。

(37) 参照、塩野・前掲書（注12）81頁以下、宇賀・前掲書（注18）33頁以下。

(38) 法律の留保の規律密度の問題について参照、宇賀・前掲書（注18）39頁以下。

技術的な助言・勧告等に関する自治法245条の4、是正の要求に関する同法245条の5、是正の指示に関する同法245条の7など）。

ただ、地方自治法245条の2が定める関与法定主義は、「法律による行政の原理（法律の留保）の考え方を国と地方公共団体という行政主体間の関係について具体化したもの」とみられるが、「対象が助言・勧告など行政手続法という行政指導に当たるものにまで及んでいる点において、より厳密な法律による行政を要求したものとなっている<sup>(39)</sup>」。したがって、ここでの「法律の留保を国民に対する関係の単なる延長、つまり、侵害留保の適用としてのみ理解するのは適切で」はなく、むしろ、「憲法上に並立的協力関係にたつ国（国家行政官庁）と地方公共団体の関係について、特に国家に関与権を認めるには、民主的正当化根拠、つまり、法律の根拠が必要であるという観点にも立脚」して理解される必要があると解される<sup>(40)</sup>。こうした行政と私人間の「法律の留保」にとどまらない、国地方間関係に即した民主的統制の考え方が、最高裁によって前提とされていると理解することができるのかもしれない。

## （2） 関与の必要最小限の原則

地方自治法245条の3第1項が定める関与の必要最小限の原則については、「関与を法律又はこれに基づく政令で設けるに当たっての基本原則、今後の立法の指針に関する規定である。この規定により、個別の事務に関する法令を立案し、制定する場合においては、関与を設けるに当たって、関与の基本原則として示された指針を尊重し、配慮する義務が生じる<sup>(41)</sup>。」とされ、立法者を拘束する規範にとどまり、個別具体の関与の統制規範ではないという理解もなされてきた。しかし、本件の国地方係争処理委員会勧告は、本件の関与である不指定を行う基準である告示3号基準が、泉佐野市の「募集態様等自体が不指定の要件を構成するという点で、当該募集態様を処分時の諸事情の一部として考慮する以上に、適合性判断を阻害することになり得ることから、関与の必要最小限の原則に「抵触するおそれがある」と判断している。他方、本件高裁判決では、そもそも本原則を「裁判規範として適用するのは、極めて困難である」とした上で、告示3号基準が「法の趣旨に照らし必要かつ相当であるかを検討

---

(39) 松本英昭『新版・逐条地方自治法〈第9次改訂版〉』（学陽書房、2017年）1137頁。

(40) 塩野・前掲書（注31）267頁。同旨、宇賀・前掲書（注5）462頁。

(41) 松本・前掲書（注39）1139頁。

する限度で可能であるにとどまる」とし、結論として同原則に違反しないと判断した<sup>(42)</sup>。そして、最高裁判決では、この原則に関する言及はない。

関与の必要最小限の原則が、関与根拠法令の定立者にのみ適用される規範であるとしても、関与を定める法令の定めには当該関与の要件・効果や手続等が規定されるのであり、その要件を詳細具体化した委任命令についても、本原則が妥当することを前提とした係争処理委員会と高裁判決の判断は妥当である。最高裁判決がこの点に言及していないのは、この問題を検討するまでもなく告示3号基準が違法であると判断したからであろう。

なお、前述のような国地方間関係の基本的な性格に鑑みれば、個別の関与を行う行政機関の行為についても、行政上の一般法原則である比例原則が妥当すると解されるので、当該関与の目的達成上不必要な、あるいは過剰な関与等は、やはり違法となるというべきである<sup>(43)</sup>。

### (3) 助言・勧告に関する任意性の原則

地方自治法247条3項が定める関与としての助言・勧告に従うことの任意性の原則の趣旨は、最高裁判決によれば、「普通地方公共団体は助言等に従って事務を処理すべき法律上の義務を負わず、これに従わなくても不利益な取扱いを受ける法律上の根拠がないため、その不利益な取扱いを禁止することにある」とされた。従って、この原則の趣旨は、関与法定主義のコロラリーとして位置づけられることになろう。本件高裁判決も、「関与の法定主義を別の形で規定したもの」としている。しかれば、法律に特段の根拠があれば、助言・勧告に従わなかったことを理由に不利益的措施をとることも不可能ではないことになり得る<sup>(44)</sup>。実際、最高裁判決は、告示3号基準が「委任の範囲内で定められたものである場合には、直ちに地方自治法247条3項に違反するとまではいえない」と述べている。確かに、本条の模範となった行政手続法32条2項の規定に関わって、例えば勧告等の行政指導に従わない場合にその旨を公表することができるとする旨の法律の規定があるが（生活関連物資の買占め及び売惜しみ

(42) 批判として、中原茂樹「判例評釈」法学教室476号128頁。

(43) 同旨、阿部ほか編著・前掲書（注2）313頁以下、431頁。

(44) 神山弘行「判例評釈」ジュリスト1551号11頁、中嶋・前掲論文（注25）72頁、中原・前掲論文（注42）128頁。西上・前掲論文（注11）183頁は、法律に定めた場合であっても地方自治法274条3項に違反する可能性が留保されているとする。

に対する緊急措置に関する法律4条2項など<sup>(45)</sup>）、これらの法律は、一般法たる行政手続法の上記規定との関係で「特別の定め」（行手法1条2項）として適用され得るということであろう<sup>(46)</sup>。これと同様に一般法たる地方自治法に対する特別法の規定としての地税法の定めがあれば、助言等に従わなかったことを理由とする不利益的措置も適法になし得るということになる<sup>(47)</sup>。

これに対し、高裁判決は、そのような特別の法律の定めがなくとも、泉佐野市の寄附募集態様は、そもそもふるさと納税制度の枠組みから逸脱した行為であり、本件技術的助言も「是正の要求の意味合いも含むものであったといえる」とし<sup>(48)</sup>、地方財政法2条1項「地方公共団体は、……他の地方公共団体の財政に累を及ぼすような施策を行ってはならない。」の趣旨にも反するものであったので、助言不服従に対する不利益的取扱には当たらないと判示した。確かに、私人の法令違反行為があったとき、直ちに改善命令等の法定の処分をなさず、まずは自主的な改善を促すために行政指導を行い、相手方がそれに従わない場合に処分権限を発動することがあるが、その場合の処分は行政指導に従わなかったことを理由とする不利益的取扱ではなく、法令違反を理由とする不利益的取扱であり、行政手続法32条2項に違反することはないと解されている<sup>(49)</sup>。

しかし、最高裁は、泉佐野市の募集態様は、「社会通念上節度を欠いていた」としても、違法とはいえないと評価した。林補足意見によれば、返礼品の内容や返礼割合を含む寄附の募集態様について法的規制が無い中の「法律の枠内にとどまる行動」で「不当のレベルの問題」であり、宮崎補足意見によれば、「返礼品の提供に係る調

---

(45) その他の法律について参照、仲野武志「行政上の公表の立法例（五）」自治研究96巻12号71頁以下。

(46) 行政管理研究センター編『逐条解説・行政手続法〔改正行審法対応版〕』（ぎょうせい、2016年）243頁以下。参照、深澤・前掲論文（注30）37頁。

(47) 同旨、小西・前掲論文（注36）198頁同、「地方税法と地方自治法の交錯、そして地方財政法——2つの最高裁判決を参照して」地方税2020年11月号6頁以下。もっとも、本件のような過去の行為について遡及的な不利益的措置をとることは元々困難であったという見方もある。林補足意見は、次のように述べている。「本件告示2条3号のように、過去の実績を遡及的に問題とし、あたかもその時点においても既に違法であったかのごとく取り扱うような基準を設けることについては、明示的にその旨を法律案に書くことはもとより、法律案の審査や審議においてその趣旨が明確に読み取れるような説明をすることも困難であったため、これがされなかったのではないかとかがわかる。」参照、阿部ほか編著・前掲書（注2）57頁。

(48) 批判として、中原・前掲論文（注42）128頁。

(49) 行政管理研究センター編・前掲書（注46）234頁。

整の仕組み」 「を欠いた状態で本件改正規定の施行前に地方団体が行った寄附金の募集態様や返礼品の提供という行為を、制度の趣旨に反するか否かという観点から評価することには無理があり」、「本件改正規定の施行前の行為が制度の趣旨に反するか否かを、本件改正規定の施行後の行為に適用されるべき規範によって評価することはできない。」のである。

## 5 ふるさと納税制度自体の問題

泉佐野市に対する本件不指定処分<sup>(50)</sup>の適否とは別に、そもそも、ふるさと納税制度自体の適否が社会的には大きく論じられてきた。ふるさと納税制度の地方税制上の問題点（例えば、「地域社会の会費」ともいわれる地方税の応益原則や負担分任原則（自治法10条2項）との抵触）、そして返礼品の拡充に伴う問題点（例えば、税の非対価性との矛盾、高額所得者に極めて有利な制度であること<sup>(50)</sup>、返礼品の配送業者や広告業者、ポータルサイトを運営するプラットホーム企業への利益移転<sup>(51)</sup>、納税意識の涵養という謳い文句とは逆の納税の大切さの軽視<sup>(52)</sup>、など）は広く指摘されてきた<sup>(53)</sup>。本件高裁判決も、ふるさと納税制度「が元々寄附者の住所地の地方団体の減収をもたらすものであるという問題を含んだ制度である上、これに返礼品競争が加わることにより、地方団体全体の財源の総額の増加は見込まれないのに、返礼品の調達費用を含む募集経費としてそこから流出する金額

(50) 渡辺徹也「新しくなった『ふるさと納税』制度」法学教室470号42頁、高橋祐介「ふるさと納税と負の課税」都市問題107巻4号64頁、佐藤英明「『ふるさと納税』について～現状と問題解決の方向性」地方財政2017年4月号10頁以下、平川英子「ふるさと納税の目的と効果、限界」税研183号99頁以下、沼尾波子「返礼品システムにみるふるさと納税制度の課題」税2020年9月号54頁。

(51) 沼尾・前掲論文（注50）54頁、渡辺・前掲論文（注50）43頁。

(52) 知原信良「再訪：ふるさと納税について」探求ジュリスト28号196頁。

(53) 嶋田暁文「『ふるさと納税』再考 — その問題点と制度見直しを踏まえて」地方自治ふくおか69号95頁以下、橋本恭之・鈴木善充「ふるさと納税制度の現状と課題」会計検査研究54号13頁以下など。

他方で、ふるさと納税制度の積極面としては、地域の産業振興への寄与や地域経営的発想による地方創生への貢献がうたわれる（参照、保田隆明「ふるさと納税による地方の事業者育成支援効果」国民経済雑誌216巻6号59頁以下、同「『ふるさと納税制度』が自治体にもたらした地域経営の視点」都市問題2021年4月号82頁以下など）。さらに、災害の被災地への支援の意義なども語られる（鈴木善充「望ましい『ふるさと納税の在り方』」都市問題2021年4月号78頁、渡辺・前掲論文（注50）43頁）。

がますます増加し、結果として本来の特色ある事業など公の支出に充てることができる総額も減少するという事態を招くもので、これを根本的に是正するには、本件制度の廃止か、返礼品の禁止という措置を採るほかないものである」と述べていた。他方、本判決の法廷意見は、ふるさと納税制度自体のこのような問題点には言及していないが、2つの補足意見の中には、これに触れるものがある。そこで、この補足意見の指摘を手がかりに、ふるさと納税制度自体の問題にも言及しておきたい。

### (1) 地方財政の攪乱

まず、林補足意見が、「ふるさと納税制度自体が、国家全体の税収の総額を増加させるものではなく、端的に言ってゼロサムゲームであって、その中で、国と一部の地方団体の負担において他の地方団体への税収移転を図るものであるという、制度に内在する問題」について語っている<sup>(54)</sup>。高裁判決も、先にみたように、ふるさと納税制度は「元々寄附者の住所地の地方団体の減収をもたらすものであるという問題を含んだ制度である」と端的に述べている。

そもそも、ふるさと納税制度の導入前に同制度の仕組みを構想したふるさと納税研究会報告書（2007年10月）が、特例控除額の上限を10%とすることが適当であるとしていたのは、「納税者の公平性の確保」の他に「『地域社会の会費』という個人住民税の性格を踏まえれば、住所地の地方団体に納付される個人住民税額が大きく減少するような仕組みをとることは適当ではな」いからであった（報告書17～18頁）。にもかかわらず、国は、2015（平成27）年にそれを20%に引き上げ、併せて確定申告を不要とするワンストップ・サービスも導入し、これに伴い国税である所得税の控除額まで自治体が負担することになったのである<sup>(55)</sup>。

日本全体の個人住民税の総額は約12兆9,000億円（2018年度）であり、納税者住民が全員、住民税の20%の上限額までふるさと納税を利用した場合は、2兆5,800億円に及ぶ。ふるさと納税制度によってこの資金が、全国の自治体間で自由に奪い合うことができる財源となったという理解が喧伝されている。ふるさと納税の制度は、こう

---

(54) 参照、田中治「ふるさと納税制度の見直しの論点」税2020年9月号71頁以下、池上武彦「『ふるさと納税』に代わる施策」税2020年9月号91頁以下、佐藤・前掲論文（注50）10頁。

(55) 橋本恭之「ふるさと納税制度と国・地方の財政」関西大学経済論集69巻1号1頁以下。2015年の地方税法改正について、それを再改正して元に戻すことを主張する論として、浅利満継「自治と税制を弄ぶこと勿れ」税2019年11月号21頁以下。



した理解を正面から否定できない制度であるといえよう。

## (2) 返礼品競争の危険

宮崎補足意見は、「地方団体が受け取るのは寄附金であるという前提で行われていた返礼品の提供が、地方団体間の実質的な税配分の公平を損なう結果を招くことになるのではないかという問題を顕在化させることになった。」と論じている。ふるさと納税制度の実施に伴うかかる副作用は、実は、制度導入以前から危惧されていたところであり、前述のふるさと納税研究会の報告書では、次のような懸念と自治体の良識ある行動への期待が述べられていた。「寄附を集めるため、地方団体が寄附者に対して特産品などの贈与を約束したり、高額所得者で過去に居住していた者などに対して個別・直接的な勧誘活動を強く行うなど、『ふるさと納税』制度を濫用する恐れへの懸念もある。過度な濫用を防止するため、一定の制度的措置を講ずる必要があるとの意見もあった。しかしながら、このような事態は、基本的には各地方団体の良識によって自制されるべきものであり、懸念があるからといって直ちに法令上の規制の設定が必要ということにはならないと考えられる。各地方団体の良識ある行動を強く期待するものである<sup>(56)</sup>」（報告書23頁）。

そして、高裁判決が述べるように、ふるさと納税「制度において想定されている競争とは、寄附の対象に選ばれるような地方団体が取り組む施策や事業に関する競争であり、多額の寄附金を誘引する返礼品の競争ではない」はずであり、泉佐野市が行ったような寄附の募集態様は、地方財政法2条1項「地方公共団体は、……他の地方公共団体の財政に累を及ぼすような施策を行ってはならない。」の趣旨に反するという批判ももっともである。立法論として、返礼品の提供を禁止する提案も主張されているところである<sup>(57)</sup>。

## (3) 寄附と対価的返礼品の矛盾

宮崎補足意見は、「地方団体が受け取るものは寄附金であるとなれば、地方団体が

(56) この報告書に至るまでの研究会における議論の紹介として、平嶋彰英「ふるさと納税の現状に思うこと～かつての事務方責任者の懺悔」税2019年11月号28頁以下、伊川正樹「ふるさと納税制度をめぐる違和感」税2019年11月号25頁。

(57) 知原・前掲論文（注52）197頁以下、占部裕典「ふるさと納税制度の再考 — 寄附金と税という異質なものを調整することは可能か」税2020年9月号88頁。

寄附者に対して返礼品を提供したとしても、返礼品は、提供を受けた個人の収入金額と認識すべきものにはなるが、納税の対価でも納税のお礼でもなく、直ちに違法の問題を生じさせることにはならない。」と述べている。実際、返礼品の受領は、寄附者の収入であり、総務省や国税庁は、所得税法34条の一時所得として課税されると理解しているようであるが<sup>(58)</sup>、学説においては、一時所得は対価性のない所得に限られるので、ふるさと納税の返礼は雑所得として課税されるべきとする議論もある<sup>(59)</sup>。

また、宮崎補足意見は、高額な返礼品（対価）は税と本質的に矛盾するとしても、寄附金とは矛盾しないと考えているようである。しかし、寄附の無償性と高額な返礼品は相反する性質のものではなかろうか。高裁判決は、「対価の提供は法律上の寄附の概念に反する」とし、「対価であるかのような高額な返礼品を提供するのは寄附とはいえない」と述べているが、それはごく自然な考え方であろう。したがって、返礼品の部分は寄附金控除の対象から外すべきであるとする議論もある<sup>(60)</sup>。ふるさと納税制度は、寄附文化を拓げるどころか逆に歪めるという批判もなされている<sup>(61)</sup>。ポータルサイトの介在による通販化・カタログショッピング化の批判も同趣旨であろう。

さらに、宮崎補足意見は、「本件改正規定は、ふるさと納税制度の創設当初から掲げられていた、寄附金であることを前提とする制度趣旨と実質的に税であることを前提とする制度趣旨が、共にバランスよく達成されるために不可欠と考えられる返礼品の提供に係る調整の仕組みを、初めて導入したものである。それが本件指定制度であり、今後更に改善が必要となる可能性もあるかもしれないとしても、そのような仕組みが初めて法律に定められたことに大きな意味がある。」と今回の法改正を評価している。

しかし、かかる返礼品の法定は、寄附金控除制度における返礼品の提供を明示的に

---

(58) ただし、一時所得については年間50万円までの特別控除が認められ（所得税法34条3項）、さらに控除後の金額の2分の1のみが課税されるので（同法22条2項2号）、実際に課税の対象となるケースは極めて少ないであろう。

(59) 高橋・前掲論文（注50）65頁、川村栄一「返礼品等の経済的利益は本来課税対象であり課税すべき」税2019年11月号10頁以下、同「裁判官補足意見を踏まえた制度の見直しの検討」税2020年9月号38頁以下。

(60) 高橋・前掲論文（注50）64頁以下、片上孝洋「『ふるさと納税』から見る自主財政権に関する一考察」税法学579号23頁以下。

(61) 知原・前掲論文（注52）198頁、田中治・前掲論文（注54）74頁。

法認したことを意味する。このことは、「ふるさと納税の性格を理論上の寄附金税制から大きく遠ざけたことになる<sup>(62)</sup>」と評され、この法改正は、「無償であるべき寄附金を返礼品のあるふるさと納税に拡張し、法律で許されない有償のふるさと納税に寄附金控除を適用」するもので、法律の定め「の限度で寄附金の範囲を特別に拡大する法的手当をしたもの」であると批判的に評する論<sup>(63)</sup>もある。そして、高所得者ほど利益を得る一種の逆進性の問題は全く解消されていないのである。

## VI おわりに

本判決が確定したことを踏まえ、総務大臣は2020（令和2）年7月7日の総務省告示205号によって、泉佐野市、高野町、みやき町の3自治体を、前年6月1日に遡って2020（令和2）年9月30日までの期間について本件指定制度の指定を行った。地場産品要件の不充足を理由に指定をされなかった小山町も、同年7月17日に指定された。そして、その後、2020（令和2）年10月1日から翌年2021（令和3）年9月30日の期間については、この4自治体は、2020（令和2）年9月29日の総務省告示280号によって指定された。

そして、本判決によって違法とされた総務省告示179号の2条3号は、2020（令和2）年7月7日の総務省告示206号によって削除された。

（ひとみ たけし 早稲田大学大学院法務研究科教授）

キーワード：ふるさと納税／委任立法の限界／寄附と返礼品／  
国地方係争処理手続／国の関与制度

---

(62) 渡辺・前掲論文（注50）40頁、同・前掲論文（注20）986頁。

(63) 関子善信「ふるさと納税と租税法律主義」税2019年11月号20頁。