

## 論 説

# 法定外税に係る課税問題

—— 法定外税争訟を中心とした、その解釈論・政策論上の諸問題 ——

手塚貴大

(広島大学社会科学学術院教授)

### 目 次

- I 本稿の検討の視角
- II 自由権と法定外税—特定行政目的上の課税の必要性—
  - 1 信教の自由と地方税
  - 2 租税の投入が持つ意味—租税と政策手段—
  - 3 租税輸出としての法定外税？
- III 平等・租税原則と法定外税
  - 1 平等原則と法定外税
  - 2 租税原則と法定外税—同意に係る協議事項と係争処理手続—
- IV 法律と法定外税・地方税条例—“法律の範囲内”の解釈—
  - 1 臨時特例企業税について
  - 2 最高裁判決の論理
  - 3 下級審判決の論理—最高裁判決との比較も含めて—
- V 結語—残された問題も含めて—
  - 1 法定外税の役割—地方税体系における位置づけ—
  - 2 地方税改革と地方税制の新たな役割—法定外税との関係—

### I 本稿の検討の視角

本稿は、地方税における、いわゆる法定外税について主として解釈論的立場から検討を行うものである。法定外税は法定税と異なり、地方団体が総務大臣の同意のもと独自に課税を行うことができるものであって、現行法では目的税も承認され、その分課税自主権は拡張され、地方税財政上の意義もある<sup>(1)</sup>。そこにはいくつかの解釈論の問題があり、とりわけ同意要件、法律と条例との関係をはじめとして法定外税の創設が実現する際に超えられるべき関門がある。法定外税の創設には既に実績があるが、不同意の場合、納税義務者から法定外税の違法を争って訴訟が提起された場

合もある。そこで、そうした場合に争われた解釈論的問題を検討することが必要であると考えられる。尤も優れた先行業績があるけれども、筆者は別稿において地方分権のもとにおける地方税財政・地方税体系のあり方の検討を企図しているが、その関連で、争訟に現れた素材をもとに若干ではあるが法定外税の問題について改めて検討してみたいと考える。

なお、そもそも、本稿の検討を行う前に、法定外税に同意はなされ難いのかという論点

(1) 碓井光明「地方財政に関する地方分権改革の検証—地方税を中心として」ジュリスト1203号84頁(2001年)。法定外税の論点については、水野忠恒『大系 租税法』(中央経済社、2016年)874頁以下。

が指摘されうる。確かに、周知のように、課税自主権の活性化が指向されることに伴い、同意制が導入されたにも拘わらず、許可制と同じ運用がなされているという批判も存在している。しかし、同意された法定外税も存在するために、その点は一概には判断できない<sup>(2)</sup>。本稿はそうした一般的論点は措き、納税義務者により争われた法定外税の訴訟、さらに国・地方間で争われた法定外税の不同意に係る不服審査を素材として、法定外税についてありうる解釈論的諸問題を検討することとしたい。但し、そうした検討素材の母数は少ないとは言いうるが、しかし、本稿の該当箇所で見ると、そこで提示された論点はいずれも重要性が高いものであって、検討に値するものである。加えて、それに関連する理論的観点からの付随的論点も併せて検討することとしたい。また、関連する租税政策論に係る論点も若干ではあるが触れることとしたい。

## II 自由権と法定外税—特定行政目的上の課税の必要性—

### 1 信教の自由と地方税

既に知られているように、法定外税としていわゆる奈良県文化観光税、京都市古都保存協力税がある。これらはいずれも観光地が観光客の来訪に伴って生じる財政需要に対応すべき創設が企図されたものである。例えば、奈良県の文化観光税については、奈良県に観光目的で訪れる観光客に対応するべく県の財政需要が生じているので、観光客にそれを負担させるために、観光客を捕捉可能である寺院を特別徴収義務者として文化観光税を拝観料に上乗せして徴収するものとされたのであった。それについて、特別徴収義務者である

寺院が訴えを提起したといういきさつがある（古都保存協力税についても同様の構造が認められる）。

その際、次のような諸問題が提起された。まず、信教の自由と課税との関係が問題となったのであるが、この点、まず検討すべきは、奈良地判昭和43年7月17日判例時報527号15頁である。判旨は、「…信仰は人の内心の心理的意思的事実であるから、その者の告白がなければその有無を知ることができない。したがって、大仏殿や法隆寺西院への入場者についてもその本来の目的が参詣礼拝にあるか否かはその外観よりこれを判断する外はないところ、…右両寺への入場者の大多数は少なくとも外観上は両寺が公開する文化財を観賞するのがその本来の目的であるとみられる。そして右両寺への入場者は、その入場の本来の目的が参詣、礼拝にあるか否かに拘らず、すべて入場の際一律に50円（小人30円）を支払わなければ入場を許されず、右金員を支払った場合にはじめて入場を許されるわけであるから、入場者の右出捐をお賽銭又はお布施とみるのは無理であつて右入場の対価とみるのが相当であるところ、右両寺が入場者の礼拝に対して対価を徴しているとは考えられないから、右入場の際に支払われる対価は文化財観賞の対価とみる外はない（I-①）。そして、本件条例が入場者のかかる有償入場行為に担税力を認めてこれに課税せんとするものである（I-②）」とした。ここでは、I-①によると、寺院に参拝する入場者が支払う対

(2) 法定外税の現状については、総務省「法定外税の状況」([http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000377214.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000377214.pdf))、同「法定外税の実施状況」([http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000377213.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000377213.pdf)) [最終確認日：2016年3月28日]。

価に宗教的意義はなく（お賽銭・お布施ではない）、文化財鑑賞に係る対価であるとする。I-②によれば、そこに担税力を見出しうるとする。なお、京都地判昭和59年3月30日判時1115号51頁によれば、「…本件条例は、文化財の観賞という行為の宗教的側面自体を否定するわけではなく、対価を支払つてする有償の文化財の観賞という行為の客観的、外形的側面に担税力を見出し、これに本税を課すこととしたまでである（II-①）。」としている。これはI-②と同様の論理に基づくと言えよう。

そして、I-②を前提に、判旨は、続けて、「…法律はつねに憲法の各条章に適合する合理的なものであることを要するから、憲法第30条、第84条に基づき国民の納税義務を規定したものであつても、それが特に宗教的行為を対象としこれを規制するものである場合には、憲法第20条の「信教の自由」を侵害するものとして無効のものというべきである（I-③）。しかしながら、本件条例は、課税の趣旨、目的、課税対象の性質、宗教との密着性、課税額（一回につき大人10円、小人5円）、納税義務者の範囲等に関しさきに仔細に認定した諸般の事実を総合判断すると、特に宗教を対象としこれを規制したものとは認め難いから、これを憲法第20条に違反する条例であるということとはできない（I-④）。」とした。加えて、前掲・京都地判昭和59年3月30日は、「…本件条例によつて本税が設けられた趣旨、本税が、有償で行う文化財の観賞という行為の客観的、外形的側面に担税力を見出して、観賞者の内心にかかわりなく一律に本税を課すものであること、本税の税額が現在の物価水準からして僅少であることなどに鑑みると、本件条例は、文化財の観賞に伴う信仰行為、ひいては観賞者個人の宗教的信仰の自由を規

律制限する趣旨や目的で本税を課すものでないことは明らかであり、また、右信仰行為に抑止効果を及ぼし、これを結果的に制限するものでもない（II-②）」としている。

特にI-④では、前叙の対価の性質も併せつつ、文化観光税は宗教を規制するものではないと性質決定したのである。この点が、文化観光税は憲法20条に違反するものではない、という結論を導くに重要な点である。I-③という課税を通じた宗教的行為に対する規制に係る違憲性という定式に基づき、I-①で言うところの文化財鑑賞の対価としての支払に当てはめがなされている。ここで言及される規制の意味であるが、端的には、おそらくは宗教活動に対して何らかの制約を目的とし、それを行うということであろう。それを前提に、2つの着眼点を指摘できる。一に、信教の自由の保障内容であるけれども、憲法学の議論によれば、信仰の自由、宗教的行為の自由、宗教的結社の自由がそれであるとされる<sup>(3)</sup>。とするならば、判文上からは宗教的行為に対する規制が問題となっていると言えよう。信仰の自由は内心の事象を問題とするために、それに対する規制はそもそもできないことになろうか。ところが、宗教的行為の法的規制はまったくありえないわけではない<sup>(4)</sup>。確かに、宗教的行為の名目で違法行為を行うことは許されない。ところが、ここでは、そうした宗教的行為に規制をかけるために課税を行うことはできない、とされる。二に、右の宗教的行為の規制のための課税が許されないとされることの意味は問われるべきであろう。

(3) 芦部信喜『憲法 第6版』（岩波書店、2015年）155-156頁。

(4) 芦部・前掲注(3)156頁。

すなわち、判文上明確ではないが、特定の目的のために宗教的行為に制約あるいは禁止を行うことであろう。その場合には、一般的には、目的の正当性（第一段階）と目的を実現するために手段の相当性（第二段階）という基準で合憲性の判断をすべきことになる。ところが、ここではそもそも宗教的行為を規制するという意図のもとで課税が行われているわけではない。そこで、前叙の第一段階の判断基準の適用すらないことになる<sup>(5)</sup>（尤も、ここで規制が宗教的行為を抑圧することであるならば、その目的自体が正当ではなくなる）。換言すれば、文化観光税は有償入場行為に担税力を見出して課税しているのであって、そこに宗教的行為を規制するという要素はない。これに関連して、「…宗教活動や信仰生活そのものを課税の対象とする立法が許されない…」<sup>(6)</sup>という指摘があるが、宗教活動や信仰生活自体には課税を可能とする担税力はないということがここで示唆される。勿論、拝観料の支払は消費であり、消費は担税力の徴憑として観念可能であるから、この文化観光税は観光財政需要の充足のために課税がなされているので、財政需要を契機に、それとの見合いで担税力の存在が恣意的に観念されているわけではない。三に、課税をそもそも規制手段として利用することが可能か否か問題となる。これは後に2で触れよう。四に、学説の指摘もあるが、自由権侵害の有無はその根拠となる国家行為の目的との関係のみで決定されるのではなく、その効果に照らして判断されねばならない<sup>(7)</sup>。すなわち、信教の自由とは無関係と雖も、課税を通じて宗教的行為を断念することになれば、それは宗教的行為を規制したことと同じになるので、その場合には“正当な目的なく”宗教的行為を（直後の2で

見るように）“課税という許されざる手段を用いて”規制したということになるだろうか。

## 2 租税の投入が持つ意味—租税と政策手段—

なお、仮に課税による規制を前提として、そうした目的で租税が利用されるということに着目すれば、ここでの文脈から逸れて一般論を述べるとすれば、次のような議論が可能であろう。すなわち、（現実性を欠く設例ではあるが）前叙の議論に立ち返るならば、租税は税収獲得を副次的目的とする場合でも投入可能であるが、あくまでも、税収獲得は目的として観念されねばならない。すなわち、租税は（主目的または副次目的のいずれであるかを問わず）税収獲得のための手段であって、それが欠如する場合には、侵害的国家行為としての課税は観念されえない。換言すれば、税収獲得を目的としない租税はありえないのである。例えば、前叙の宗教を規制する目的で租税を利用する場合には、そこに税収獲得は企図されていない。この場合、極めて過重な課税を行うことによって、寺院への参拝者が減少し、やがて参拝者が全く存在なくなる場合に、かかる租税が持つ規制目的が達成されたことになる。しかし、その段階で税収はゼロになる。確かに、この場合、私人にとって、課税による財産の国庫への収入および

(5) 手塚貴大「租税法総論(2)—解釈と立法の基礎理論—」広島法学39巻1号101-102頁（2015年）。

(6) 金子宏「判批」『宗教判例百選』（有斐閣、1972年）77頁。

(7) 例えば、碓井光明「古都保存協力税をめぐって—信教の自由との関係を中心として—」法学教室33号76頁（1983年）、畠山武道「京都市古都保存協力税について」ジュリスト786号28頁（1983年）等。

自由の禁止という二重の不利益が生じるわけではない。しかし、ここに至り、該当者の信教の自由が課税を通じて抑圧、侵害され、課税という国家作用は税収獲得をもたらさない点で無意味な侵害的国家行為となる。これがまさに租税が規制目的で投入された場合の帰結である。言うなれば、私人の自由を禁じるために、課税ではなく、(法律、行政行為といった手段がありうるが)当該自由自体を禁止することが直截であって、侵害的国家行為としての課税と禁止との性質の違いに基づく投入場面の明確な識別が必要である。

### 3 租税輸出としての法定外税？

租税輸出という概念に言及されることがあるが、これは、端的には、地方団体が住民に対して提供する公共サービスの原資を当該住民に対する課税ではなく、当該地方団体の住民でない者への課税等を通じて調達することを指す<sup>(8)</sup>。そもそも地方団体が住民に公共サービス(地方公共財)を提供する根拠としては、例えば、地方団体が提供する公共サービスの便益に係る地理的限界が当該地方団体内におさまっている場合には、そうした便益に係る費用は住民が負担することになるという点に

求められうる<sup>(9)</sup>。租税輸出の問題点は、住民が負担する公共サービスの提供に係る限界費用が減少するために、公共サービスの供給過剰が生じるということである<sup>(10)</sup>。とするならば、端的には、地方団体外の者に当該地方団体の財政需要を充足させる一助を供させることは、租税輸出であるという批判はあるかもしれない<sup>(11)</sup>。

文化観光税、古都保存協力税も地方団体内の住民が税を負担するわけでは必ずしもない。むしろ、当該地方団体外からの観光客が税を負担する。それ故、いずれの税目も租税輸出に該当しうる。この点を如何に解すべきかであるが、結論としては租税輸出には該当しないとしたい。そもそも、ここで問題となるのは、地方団体内に生じる、当該地方団体の住民ではない者により招来される財政需要を充足するために法定外税が利用されているという点であって、受益者負担(または原因者負担とも言うるか)が求められているのである<sup>(12)</sup>。この点で受益と負担との関係は明確である。これは租税輸出の前叙の定義に必ずしも形式上包摂されるものではないと言いうる<sup>(13)</sup>。尤も、当該地方団体の住民でない者への負担は性質上過重となる傾向もあるため、地方団

(8) 例えば、持田信樹『地方財政論』(東京大学出版会、2013年)12頁、172-173頁。

(9) 例えば、横山彰・馬場義久・堀場勇夫『現代財政学』(有斐閣、2009年)18頁。

(10) 持田・前掲注(8)12頁。

(11) この問題は、地方団体間の課税権の相克という問題に繋がる。これについて、水野忠恒「法定外地方税における地方団体の課税権とその限界—アメリカ合衆国の州際通商条項におけるNexusを参照して—」地方税52巻5号5頁以下(2001年)。

(12) 同旨か、池上岳彦『分権化と地方財政』(岩波書店、2004年)131-132頁、同「財源保障としての税

源移譲と独自施策としての課税自主権」税60巻1号53-54頁(2005年)。

(13) 本文中の私見と租税輸出の議論を接合するには、筆者自身不明な点も残るが、差し当たり、次の論理がありうるのかもしれない。すなわち、地方団体において非居住者を原因とする財政需要により、ある特定の公共サービスに係る限界費用が上昇して供給過少に陥っている。そこで原因者であるそうした非居住者に課税し、財源調達を行い、限界費用を引下げ適正な供給量を確保する。これにより租税輸出への批判はかわされうる。

体は負担の適正性に配慮し、それを論証すべきことにならう<sup>14)</sup>。

### Ⅲ 平等・租税原則と法定外税

#### 1 平等原則と法定外税

地方税においても平等原則は問題となりうる。先の文化観光税について、観光目的ではない、参詣礼拝といった、いわば宗教上の目的で関連する寺院を訪れる者に課税を行うことが信教の自由との関係で平等原則上の問題を生じないか否か、という論点もある。これについては、判旨は、「…本件条例は、前記の通り課税要件を定めるに当りその場所を大仏殿と法隆寺西院の二カ所と指定しているところ、右二カ所は、いずれも文化財を公開している場所ではあるが、両寺院の本尊を安置する寺院の中心的な場所でもあり、まさに宗教行為の場でもあるわけであるから、参詣礼拝が同所への入場の本来の目的である者の存在することは否定できない。かかる者にとっては、本税を賦課されることは、あたかも宗教的行為に対して課税されたのと同じような結果になるが、憲法第14条に「すべて国民は信条によつて差別されない」とあることは、特に宗教を対象としてこれに規制を加える法令をすべて違憲とする反面、何人も自己の信条を理由として宗教を対象としない一般的国法(例へば国民の納税義務を規定した税法)の適用を免れ得ないことを示すものと解すべきであるから、入場の本来の目的が参詣礼拝にある者といえども、同じく対価を支払つて入場する限り本件条例の適用を受けるのは当然である(Ⅰ-⑤)。もし、これを反対に解すると、同じく対価を支払つて入場するのに拘らずその者は信条を理由として免税の特権を与

えられることになり、右憲法の規定に抵触すること明らかである。」とする。Ⅰ-⑤に言う、この判旨言明の意味するところは、既に述べたように、文化観光税が、拝観料の支払に担税力を見出しているのであるから、そこに信教の自由への規制という要素はなく、担税力があれば等しく課税がなされなければならないということであろう。その点を無視して、宗教目的での入場の場合に課税しないことは、結局において担税力を等しく持つ者の間で合理的な理由なく差別がなされることを意味する。これは妥当ではなからう。

さらに、文化観光税については、観光客は奈良県内に散在する寺社仏閣を訪れるにも拘わらず、二寺院にのみその特別徴収義務が課されている。これは、不平等ではないのか、という問題提起が可能である。この点、判文上は、結局次のような根拠が挙げられることにより、不平等性はないと結論付けられた。判文曰く「…そして、右社寺(奈良県の観光客が訪れる社寺・筆者注)のうち観光客の数の最も多いのが東大寺大仏殿(年間約300万)で、次いで多いのが法隆寺西院(約100万)であり、三位の薬師寺、唐招提寺になるとその数は法隆寺西院の半数以下となり、薬師寺以下の全社寺の入場者の数を合計しても東大寺一カ寺の入場者数に及ばないこと、結局東大寺と法隆寺は正に同県内における社寺観光の二大中心地となつており、右両寺院及びその周辺の右両地区に多数の観光客が集中することが、前述のように同県の観光行政上過大な財政負担ひいては財政の不均衡をもたらす要因となつていること、本件条例は、かかる財

(14) この点、碓井光明「法定外税をめぐる諸問題(上)」自治研究77巻1号26頁(2001年)。

政の不均衡を是正する趣旨の下に、同県の観光客をいわば代表すると考えられる右両寺院の拝観者（有償入場者）に対し本税を賦課せんとするものであり、これによつて、同県下の観光客の大半を捕捉し得るものと考えられること、さらに前記拝観料等を徴収している社寺ごとに本税を徴収することとすれば、奈良県を訪れる観光客に著しい負担感あるいは不快感等を与えることとなつて、同県の観光政策上好ましくないこと、また、本税は特別徴収の方法によつて徴収されるのが最も適切な租税であるが、拝観者の比較的少ない社寺にまで右特別徴収義務を課することは、徴税効率の点から必ずしも得策とはいえず、また徴税の確実性の点から云つても、原告及び法隆寺は拝観料の徴収に永年の経験を有し、専従職員も常置して収納機構（拝観券の発行、金銭の収納帳簿の整理等）も整備されているのに反し、右両寺院を除く各社寺については必ずしもこれが整備されているとはいえずその確実性を期し難いこと（I-⑥）…」と。このI-⑥が述べるところは、要するに、文化観光税についての制度設計の合理性である。引用部分はすべて条例の平等性を論証するのである。一見不平等と性質決定される税制も、引用判旨のように、財政需要を生み出す原因者の捕捉可能性・十分性が論証されるならば、合理的な差異であると言うことはできよう。

なお、特に、ここでI-⑥に着目すると、徴税の効率性・実効性に関する言及がある。現在の視点からして、平等性も含めて、こうした要素が同意要件として運用されることは許されるのか。この点、当時、自治省と奈良県とのやりとりの中で、文化観光税の徴税の実効性、制度の機能性が確認されたことも踏まえて、許可がなされている可能性もあるか

もしれない。勿論、筆者にはそうしたやりとりの詳細を知る由もないが、後にも改めて見るように、今後、法律上の要件からは読み取れない要件が協議の際に求められることは解釈論的には許されないと解すべきか否かが問題となる。

## 2 租税原則と法定外税—同意に係る協議事項と係争処理手続—

### (1) 勝馬投票券発売税について

法定外税について、総務大臣の同意が必要となるが、法261条、671条、733条において同意要件が定められている。それによれば、例えば、市町村法定外普通税の課税について、「一 国税又は他の地方税と課税標準を同じくし、かつ、住民の負担が著しく過重となること。二 地方団体間における物の流通に重大な障害を与えること。三 前二号に掲げるものを除くほか、国の経済施策に照らして適当でないこと。」（法671条1号から3号）とされる。総務大臣は、以上の各号に該当しない場合には、当該法定外税について同意を与えることになる。各号の意味するところの詳細は、先行研究に委ねることとするが、本稿では、これに関する争いを検討する。その素材が国地方係争処理委員会勧告平成13年7月24日判例時報1765号26頁であり、具体的には、前叙の同意要件のうち「前二号に掲げるものを除くほか、国の経済施策に照らして適当でないこと。」に係るものである。ここでは、横浜市の起案した勝馬投票券発売税（以下、「馬券税」とすることがある）が当該条文に包摂されるか否かが問題となった。なお、勧告文によれば、事実の概要が次のようなものであった。横浜市は、平成12年12月14日に、法定外普通税として勝馬投票券発売税を新設する

ことを内容とする横浜市市税条例の一部を改正する条例案を可決した。勝馬投票券発売税は、横浜市内の勝馬投票券発売所における競馬法（昭和23年法律第158号）第5条の規定に基づく勝馬投票券の発売に対し、当該勝馬投票券の発売を行う者に課されるもので、同市内の勝馬投票券の発売額から払戻金等に市内の発売割合を乗じて得た額を控除した額を課税標準とし、税率は100分の5である。

横浜市は、平成12年12月21日に、総務大臣に対し、地方税法（昭和25年法律第226号）第669条の規定に基づき勝馬投票券発売税の新設に係る協議の申出を行い、総務大臣は、平成13年3月30日に、同法第671条の規定に基づき不同意とした（「神奈川県横浜市法定外普通税『勝馬投票券発売税』の新設に係る協議について」（平成13年3月30日付け総税企第48号）。）。横浜市長はこれを不服として、同年4月25日に、当委員会に対し、総務大臣は同法第671条の規定に基づき同意をすべきである旨の勧告を求める審査の申出を行った。

以下では、これに対する国地方係争処理委員会の勧告の概要に基づき、検討を行う。

## (2) 勧告の概要と検討

勧告はいくつかの論点に識別された上で構成されており、それぞれの重要箇所と言及した後、コメントを付していく。

### (i) 総務大臣の同意制度とそれに係る協議制度が持つ性格について

前叙の如く総務大臣の同意が法定外税の課税には必要であるが、これは従前の自治大臣による法定外普通税の許可制度を転換したものであるけれども、「…ここで総務大臣の同意を必要とすることとされている趣旨は、地方公共団体の課税自主権を尊重しつつ、国の経

済施策等との調和を図ることが引き続き必要であること（Ⅲ-①）とされている。」「…国の行政機関による地方公共団体に対する関与の一つである同意は、…国と地方公共団体とが相互に誠実に協議を行い、その結果一定の事項について双方の意思の合致としての同意を必要とする場合に、同意を要する協議制度が設けられたとされているところである（Ⅲ-②）。」とされるのである。この同意は勧告文も触れるように地方自治法245条1号ニで言うところの同意であり、それが本件でも妥当するという。Ⅲ-①に言うところは、課税自主権と国全体の利益の調整ということであろう<sup>15</sup>。ここで特に重要視すべきは、Ⅲ-②で触れられるように、同意は総務大臣と地方団体との間での相互に誠実な協議を経た上で同意がなされるという点である。この判示を踏まえて、協議がなされる際には「…協議の申出に係る法定外普通税の新設又は変更に関しては、総務大臣と市町村は対等の立場に立って、まずもって誠実に協議を行うことが前提とされている。その際、同意の要件の存否それ自体に関する情報の交換はもとより、課税の仕組み等についても話し合いがなされることが予定されていると解される（Ⅲ-③）。この点からすると、同意すべき場合であっても、国の経済施策の観点から、協議の過程で地方公共団体側に一定の譲歩を求めることも、同意を要する協議の内容の一つと解される（Ⅲ-④）。」とされる。Ⅲ-③では同意手続における誠実な協議に触れられ、それ故にⅢ-④での譲歩の可能性に行き着こう。ところが当該箇所では協議の過程での地方団体による譲歩

<sup>15</sup> 金子宏「勝馬投票券発売税」に関する鑑定意見要旨及び補足意見」税法学547号30頁（2002年）。

にのみ言及があるが、協議の当事者に係る対等性に言及があるところを見れば、総務大臣による譲歩も必ずしも排除されないと言いうる。続けて、同意制度の運用に際しては、法上の要件を直視して同意の判断を行うに際しての総務大臣の裁量が広いようにも思わしき点に着目しつつ、「…自治法第245条の3第4項では、同意制度を各個別法で設けるに際しては、国の施策と地方公共団体の施策との整合性を確保しなければこれらの施策の実施に著しく支障が生ずると認められる場合を除き、同意を要することとすることのないようにしなければならぬとしているところ、本件同意制度もこの趣旨に従って整備されたものである（Ⅲ-⑤）…」がゆえに、「…地方税法第671条の解釈・運用は、自治法第2条第12項で定める解釈・運用の基本原則に基づくものでなければならず、さらに、自治法第245条の3第4項は、立法に当たっての関与の規定を設ける際の基本原則ではあるが、制定された法文の解釈・運用に当たっても留意すべきものである（Ⅲ-⑥）。」とされるのである。この勧告文の指向するところは、後にも改めて触れるが、同意に際しての総務大臣の裁量を狭くするところにある。

なお、同意の可否を決定する際の判断基準として、地方自治法250条の2第1項の規定に基づく基準の設定・公表のあり方が問題とさ

れているがここでは詳細には触れない<sup>16)</sup>。しかし、この基準は、勧告がⅢ-②で述べるような誠実な協議を行うためには必要であろう。何故なら、地方団体の側としては、同意基準が不明確であれば、誠実に協議を行うインセンティブは持てないだろうからである。

#### (ii) 「国の経済施策」の意義

勧告は経済施策の意義を、経済政策の下位概念としつつ、そこに租税施策、財政施策も含まれるとした上で、次のように述べる。曰く、「…「国の経済施策」の中に、事の軽重を問わず、経済施策に当たると考えられるものがすべて含まれると解すると、法定外普通税の新設に係る協議の申出に対して同意する余地がほとんどなくなってしまう。このような結果は、本件同意制度の趣旨に反することとなる（Ⅲ-⑦）。総務大臣も、地方税法第671条第3号で定める「国の経済施策」とは、「経済活動に関して各省庁が行う施策の全てを含むものとするのは適当ではなく、『特に重要な、又は強力で推進を必要とするもの』に限られる…」と主張している（Ⅲ-⑧）。別の観点からの判断についてはあるが、同条第1号及び第2号において「著しく過重」、「重大な障害」と規定していることによって、総務大臣の考慮事項に限定を付していることも、上述した限定的な解釈を支える考え方の一つの発現と解することも可能であろう。当委員

16) 勧告は、この事案の当時における法671条3号の定める抽象的な文言を繰り返すだけのような基準は地方自治法250条の2の要請を満たさないとする。しかし、この事案は委員会による最初の勧告事例であるとされており（判例時報1765号26頁）、その時点で完結した基準を提示することは困難であったかもしれない。加えて、勧告自体も協議の過程で総務大臣の判断基準が明らかにされ、それに対応した形で地方団体による主張の補充、資

料の提出が可能であれば、地方自治法250条の2の要請を充足することは可能であるとする。また、金子・前掲注(4)532頁によれば、基準は事例の積み重ねにより詳細化、具体化が図られるべきものであり、最初から詳細な基準を示そうとすれば却って地方団体を委縮させる恐れもあるとする。異説、山田二郎「地方分権改革と地方自治体の課税自主権の拡大—横浜市勝馬投票券発売税を素材として—」税法学546号347-349頁（2001年）。

会としても、同条第3号に関するこのような限定的解釈は適切であると考え(Ⅲ-⑨)。」と。Ⅲ-⑦では、経済施策の概念に限定を加えているのである。その背景にあるのは、かような限定が付されない場合には、法定外税の創設の余地がほとんどなくなり、それはおそらくⅢ-①における同意制度の趣旨に反するという配慮である。すなわち、Ⅲ-⑦の直後に続くⅢ-⑧では国と地方との間の経済施策の調整は一定のものに限って必要である旨が述べられており、それに係るものであろう。そして、Ⅲ-⑧およびⅢ-⑨では総務大臣と委員会との間でのこの点に係る認識・理解の共通性が見いだされる。こうした解釈は妥当であると解される<sup>17)</sup>。

そして、本稿では詳細は触れないが、勧告文では、日本中央競馬会による国の財政資金の確保については、国の経済施策の中でも特に重要なものであり、法671条3号の国の経済政策に当たる旨が論証・帰結されている。

### (iii) 「適当でない」の意義

次に、勧告は、法定外税につき国の経済施策との関係で、それが「適当でない」とする際の判断基準の定立を行う。曰く、「…地方税法第671条第3号では、法定外普通税の新設に係る協議の申出に対する同意の消極要件として「国の経済施策に照らして適当でない」と規定していることから、ここでいう「適当でない」の意味は、協議の申出の対象である法定外普通税を課すことによって国の経済施策に負の影響を与えることであり、すなわち国の経済施策の推進に障害となる結果、適当でないと判断される場合を指すものであるということは、その文理上明らかである(Ⅲ-⑩)。」、「しかしながら、国の経済施策に負の影響を与える度合いは多様であり、仮にこの

影響の度合いの大小を問わず、少しでも影響を及ぼす場合には、地方税法第671条第3号で定める消極事由に該当するものと解すると、地方公共団体が法定外普通税を課することによって何らかの意味で国の経済施策に負の影響を与える可能性があると考えられることから、ほとんど国の経済施策の推進を阻害するおそれがあるとされかねず、妥当な解釈とは考えられない(Ⅲ-⑪)。」したがって、先に地方税法第671条第3号で定める「経済施策」の解釈に当たって「重要な」経済施策に限定して解すべきものとした趣旨に沿って、同号で定める「適当でない」の解釈についても「重要な」影響を及ぼす場合との限定を付するのが相当と考える(Ⅲ-⑫)。」と。

確かに、Ⅲ-⑪のように、もし、少しでも国の経済施策に影響を与える場合に適当でないと判断されるとしたら、法定外税の同意の余地はほとんどなくなるとさえ言えるかもしれない。この帰結が適当でないことは分かる。そこでⅢ-⑫は適当でない場合を、重要な影響を及ぼす場合に限定するのであるが、前叙の意味で勧告のそうした限定的な解釈は首肯できる。その上で、次のような勧告文が続く。曰く、「…重要なことは、国の経済施策に対する重要な負の影響について判断する際には、できる限り客観的な基準によるべきことである(Ⅲ-⑬)。」とりわけ本件のような財政資金の確保に係る施策に対する重要な負の影響は、その及ぼす量的影響の程度が客観的な判断基準になるものと考えられ、この点をまず検討すべきである。次いで、その影響が質的ないし制度的に根本的な変化を招来するに等しいと評価されるか否か等の検討を行い、

(17) 金子・前掲注(15)32頁。

量的影響との総合判断の結果として、重要な負の影響があると認めるべき場合があるという基準で考えるべきものと解するのが相当である（Ⅲ-⑭）。」と。このように、Ⅲ-⑬は客観的な基準の必要性に触れる。この点は、おそらく、同意に際して総務大臣の裁量を排除する趣旨であろうことが推測できる。すなわち、地方税法上の要件から必ずしも導かれえない基準をそこに読み込むことなく、当該要件の解釈が行われなければならない、ということであろう。その上で、Ⅲ-⑭では、法定外税による経済施策に対する量的影響という客観的な基準が導出される。これは直後の質的影響という基準を併せて重要な負の影響の有無が検討されるという。ここでは馬券税の課税を通じて国の経済施策に対する重要な負の影響を客観的に測ることが企図されている。とりわけ、量的影響が事物に即した最も客観的な基準であるということになる。換言すれば、質的影響は量的影響と比べて定性性が強いとも言える。その点で、勧告の導出・提出する基準は客観的であり、Ⅲ-⑤、Ⅲ-⑥において総務大臣の裁量を排除することが指向されることと親和する。

さて、同意制度の性質であるが、特に問題となるのは、同意に至る手続のあり方である。既にⅢ-②で触れたように、協議は誠実で、そしてⅢ-④におけるように譲歩を伴うものでなければならない。勧告も改めて「…「協議」とは、既に指摘したように、合意（又は同意）に向けて双方が意見を交換し、意見を異にする場合には、互いに相手方の意見を尊重することを前提に、しかるべき譲歩をしながら双方の意見の一致を見出す努力を重ねる過程をいう（Ⅲ-⑮）もの」と当委員会は考える。したがって、双方の意見に対立がある場

合に、双方がそれぞれ自己の意見に固執し、双方の意見の一致を見出す努力を重ねないならば、その実は「協議」ではない。本件における協議は、互いに建前を貫こうとしたためか、真の意味での協議がなされたとは言い難い状況である。」としている。ここで着目すべきは、協議に際しては、双方の譲歩が予定されていると言っている点である。やや強引かもしれないが、これを敷衍すれば、同意に際しての総務大臣の裁量が広くては地方自治法の趣旨に反する結果となるが、まったく裁量が存在しないというわけでもないことになる。何故なら、裁量がなければ、同意するか否かは法上の要件に係る解釈から導かれる一義的な帰結との整合性のみで決定され、総務大臣の譲歩の余地が存在しなくなるからである。

そして、量的影響および制度的影響とは如何なるものであるのか。前者については次のように言う。曰く「…まず、勝馬投票券発売税による量的影響については、横浜市が徴収する予定の税額は約10億円であり、これだけでは、畜産振興事業及び民間の社会福祉事業に必要な経費として平成12年度（1月～12月）に日本中央競馬会によって国が確保した財政資金（日本中央競馬会の特別振興資金からの交付金を含む。）の総額約3600億円に照らした場合、重要な負の影響を与えることにはならないことは明らかである（Ⅲ-⑯）。

しかし、すべての関係市町村が、横浜市の勝馬投票券発売税と全く同様の法定外普通税を日本中央競馬会に課したと仮定すると、その税額は約200億円になる。その内訳としては、第二国庫納付金が約100億円、特別振興資金等が約100億円の減となる。国が確保した平成12年度の財政資金約3600億円からみると18分の1の減になるが、これをもって、我が国

の畜産振興事業に係る経済施策に重要な負の影響を与えることになる」と認めることになるかどうかの問題がある(Ⅲ-17)。さらに、日本中央競馬会の裁量に係る特別振興事業だけに限り、かつ特別積立金との比率を五割とすると、2分の1の減となり、影響は少なくないと言えよう。ただし、以上の数字は、最大のものであって、関係全市町村が横浜市と全く同様の法定外普通税の新設に及ぶことを前提とするのは適切でなく、どの程度を見込むのが合理的であるかどうかの問題がある(Ⅲ-18)。」と。ここでは、Ⅲ-16における程度の影響では重要な負の影響とは考えられないとされるが、Ⅲ-18という限定はありつつも、Ⅲ-17における程度の影響ともなれば重要な負の影響とされうる可能性が示唆される。これはⅢ-14における基準の具体的当てはめであるけれども、Ⅲ-17およびⅢ-18のように、ここで問題となっている横浜市における馬券税のみでなく、他の市町村における馬券税の課税可能性を想定しつつ判断を行うことの妥当性という問題もありうる。私見に拠ればこの判断は妥当であると解される。何故なら、国の経済施策との整合性が問題となっているのであり、これは他の市町村における課税も勘案して初めて合理的な判断が可能となるからである。また、国の経済施策との整合性を測る同意要件は行政目的<sup>18)</sup>のために配備されているという事情もそれを支える論拠になりうる。

次に、質的影響については次のように言う。曰く「…勝馬投票券発売税による制度的影響については、日本中央競馬会が赤字でない場合には、本件勝馬投票券発売税は、日本中央競馬会法上の仕組み自体に変更を加えるものではなく、剰余金から納付される第二国庫納

付金、充当される特別振興資金への配分の額の一部に当たる金額を日本中央競馬会から徴収するものであり、この限りにおいては、本件勝馬投票券発売税は、日本中央競馬会法上の仕組みに重要な変更を加え、その結果、国の経済施策に重要な負の影響を与えるものと解することはできない(Ⅲ-19)。しかしながら、本件勝馬投票券発売税は日本中央競馬会の経理が赤字の場合にも課税されることになっていると解され、この場合には、実質上第一国庫納付金にも影響が及ぼざるを得ず、本件勝馬投票券発売税と同様の法定外普通税が関係市町村で広く課されることとなると、日本中央競馬会による国の財政資金の確保という施策に重要な負の影響を及ぼすこととなるおそれがあるか否かの検討が必要である(Ⅲ-20)。」と。ここでも量的影響と同様にⅢ-19においては横浜市の馬券税のみ課税されても国の経済施策への重要な負の影響は看取されえないが、Ⅲ-20において他の市町村も同様の課税を行う場合の重要な負の影響の発生可能性が問題となりうる旨述べられる。

こうした判断の中にも前叙の裁量は入りうる。例えば、地方団体側で、条例の税率を引下げることにより、前叙の量的・質的影響を減少させることにより、重要な負の影響が生じることを回避するということもありうるかもしれない。これは結局馬券税の課税が可能となることに繋がる<sup>19)</sup>。そうした地方団体側の営為を総務大臣も汲み、同意・不同意の判断

(18) 金子・前掲注(15)30頁の同意制度の趣旨が当てはまろう。さらには、同意制度が「…異なる行政主体間において経済施策等の施策の整合性を確保するという、行政目的の下に設けられているということが出来る」とする横浜地判平成20年3月19日判例時報2020号29頁も参照。

に加味することもある。

さらに付言すると、勧告はⅢ-⑯において言及される程度の財政上の量的影響では重要な負の影響には包摂されないとするが、国の経済施策の性質に応じてはⅢ-⑯において示される程度の影響でも重要な負の影響とされる場合、換言すれば法定外税を通じて国の経済施策に対する些細な影響も許されないとされる場合については何も述べるところはない。加えて、国の経済施策の性質によっては法定外税の創設が一切許されない場合もなお否定されないと解される。

また勧告には、次のような箇所もある。総務大臣と横浜市との協議の過程において、総務大臣が、馬券税による国の経済施策への影響を根拠に、馬券税による「特別の負担を求めるべき合理的理由」の有無を問うていたのであるが、果たしてそうした「特別の負担を求めるべき合理的理由」という法上の消極事由には文言上読み込めない事柄をかような消極事由として扱ってよいか否かという問題が生じた。勧告曰く「…市町村の法定外普通税に関する課税権の行使が結果的に総務大臣の広い裁量的判断に委ねられるということでは、課税自主権をより尊重するために、地方分権一括法による改正で地方税法第671条の規定から市町村側の事由である積極要件が削除され、同条各号で定める消極事由のいずれかがあると認められる場合を除き同意しなければならぬとされている現行地方税法第671条の趣旨に適合するとは言えないものと解される(Ⅲ-⑳)。なお、関与の法定主義について定めている自治法第245条の2の法意に照らしても、同様に解される。」として、「…再び行われるべき協議においては、不同意とするか否かの判断に当たって、特別の負担を求めるべ

き合理的理由があるか否かを基準として用いるべきではないと考える。」とした。Ⅲ-㉑は、法上の要件からは読み取れない要件を以て同意・不同意の判断をすることの不合理性を説くが、その論拠は前叙の広い裁量的判断の排除であることになる。

この点、同意要件の有無とは無関係な事項をも協議の対象とすることは可能であるけれども<sup>19)</sup>、総務大臣は仮に法上の不同意事由がなくても、その他の同意するに相当でない事由があった場合に、不同意とすることができるか否か、という問題がある。すなわち、事前協議および同意制度の趣旨として、国と地方との間の経済政策等に係る整合性確保を図るための行政目的があるとの立場に立ちつつ、法上の不同意事由に該当しない限り、たとえ税条例に違法事由があっても総務大臣は不同意とできない<sup>20)</sup>とする見解もある。また、それに関連して、例えば、同意の際に、地域住民の理解・納得を取り付けてくることは求められえず、単に、それは事実上の事項としてのみ要求できると解すべきである<sup>21)</sup>とする見解もあった。要するに、これらは法上の不同意事由に限定して同意・不同意の判断を決するのであるが、その背景には関与法定主義、課税自主権の尊重があろう。いずれの立場に与すべきか。この点、勧告にも触れられるような地方自治法および地方税法の解釈に与すれば、

19) この点、岡村忠生「判批」判例評論524号173-174頁(2002年)。

20) 人見剛「国地方係争処理委員会の始動—横浜市勝馬投票券発売税不同意事件に関する勧告を素材に」ジュリスト1214号32頁(2001年)。

21) 渋谷雅弘「地方団体の法定外税に対する法的規制」地方税60巻9号4-5頁(2009年)。

22) 碓井・前掲注(7)77頁の注8。加えて、同意には総務大臣の意見が付されることがある。

法上の要件には包摂されない他の要件を当てはめ、同意・不同意の意思決定を行うことは理論的には許されないと見るべきかもしれない<sup>23</sup><sup>24</sup>。この立場を敷衍すれば、ある地方団体において如何なる法定外税が必要か否かは、当該地方団体の住民が決定すべきことで、行政目的の観点から国の政策との整合性についてのみ総務大臣が同意制度を通じて確保すべき点であると解することに繋がろう。

なお、本稿では詳細について触れないが、馬券税の違法性は、その根拠となる条例と法律との整合性という観点からも議論可能であろう<sup>25</sup>。

#### IV 法律と法定外税・地方税条例—“法律の範囲内”の解釈—

##### 1 臨時特例企業税について

臨時特例企業税の概要は判文によれば次のとおりである。臨時特例企業税条例（以下、本件条例）は、当分の間の措置として、神奈川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5億円以上の法人の事業活動に

対し、当該法人に、地方税法4条3項に基づく法定外普通税である臨時特例企業税を課する旨を定めている（2条、3条1号、5条）。平成16年神奈川県条例第18号による改正前の本件条例は、法人事業税の課税標準である所得の金額の計算において欠損金の繰越控除をした事業年度を臨時特例企業税の課税事業年度とし、臨時特例企業税の課税標準について、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（欠損金の繰越控除により、当該各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされている欠損金額に相当する金額。3条2号）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）とする旨を定めており（3条1号、7条1項）、また、臨時特例企業税の税率について、一般の法人の場合には、100分の3とする旨を定めていた（8条2号）。また、平成16年条例改正後の本件条例は、臨時特例企業税の

<sup>23</sup> 人見・前掲注②033-34頁。総務大臣に残された手段は、地方自治法245条の5による是正の要求である。是正の要求については、宇賀克也「関与等の一般ルール」小早川光郎・小幡純子編『あたらしい地方自治・地方分権』（有斐閣、2000年）78頁。なお、岡村・前掲注①9172頁、村上裕章「判批」『地方自治判例百選〔第4版〕』（有斐閣、2014年）205頁。また、法秩序全体から見て個別事案の同意要件への包摂可能性を問題とせず、不同意を可能とする立場として、碓井・前掲注①187-88頁。また、水野忠恒「法定外地方税のあり方」税研19巻5号45-46頁（2004年）によれば、従来の法定外普通税の廃止根拠として、徴税コスト、平等の問題等が挙げられていたことには注意を要する。

<sup>24</sup> 法定外税の創設の過程では、特別徴収義務者等

の利害関係者との調整困難が予想される。古都保存協力税について、例えば、参照、緒方勇一郎「古都保存協力税について」地方税36巻9号4頁以下（1985年）。その中で、同意要件には包摂されないが、利害関係者の理解の獲得について、総務大臣は地方団体に促すことができよう。協議手続の意義をこの点にも見出しうるかもしれない。尤も、そうした理解の獲得まで同意を留保しうるか否かは検討の余地がある（緒方・前掲10-11頁）。

<sup>25</sup> この点、例えば、地方団体の課税権にどの程度の独自性を承認するかに応じて、結論は異なるかもしれない。例えば、水野・前掲注②345-46頁、浅妻章如「判批」自治研究79巻1号141-142頁（2003年）。

税率を全ての法人について一律に100分の2とすること等を規定していた。

その後原告である自動車製造業者から既納付の臨時特例企業税等の還付および更正処分等の取消を求めて訴訟が提起された。争点は、端的には、本件条例と地方税法との整合性である。なお、本稿では、紙幅の都合上1審判決の検討は措き、最高裁判決および東京高裁判決のみ触れ、検討する。

## 2 最高裁判決の論理

臨時特例企業税に係る判断につき、最高裁の判断（最判平成25年3月21日判時2193号3頁）から検討していく。まず、「(1)地方自治法14条1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2条2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ない（IV-①）（最高裁昭和48年（あ）第910号同50年9月10日大法廷判決・刑集29巻8号489頁）」とする。これは法律と条例との関係を論ずる際の定式としては、差し当たり首肯できるものであろう。

続いて、判旨は次のように言う。曰く、「そして、地方税法が、法人事業税を始めとする法定普通税につき、徴収に要すべき経費が徴収すべき税額に比して多額であると認められるなど特別な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（4条2項、5条

2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ことからすると、同法の定める法定普通税についての規定は、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（IV-②）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。」と。以上のIV-②は法定税については、地方税法において別段の定めがあるものを除き、強行規定として制定されているため、地方税条例の内容はそれに拘束されるという。IV-②の意味は、差し当たって、次の判示に具体化される。曰く、「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って当該規定の内容を実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と解される（IV-③）」と。すなわち、法定外税について、地方税法上の法定税に係る強行規定を実質的に変更することは許されないという。IV-③により、法定外税は地方税法上の枠内に置かれ、とりわけ実質的に法定税の内容を変更する法定外税は許されないという定式が導かれる。

次に、臨時特例企業税の内容が法定税に係る強行規定に違反するものか否かが検討され

る。判旨は繰越欠損金の控除が持つ意味を検討するが、まず、この点、要するに「…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ってその緩和を図り、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39年（行ツ）第32号同43年5月2日第一小法廷判決・民集22巻5号1067頁参照）」とする。それを踏まえ、続けて法人事業税の課税標準の構造について仔細に触れた後、「…法人税法の規定する欠損金の繰越控除は、平成15年法改正前においては法人事業税の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、平成15年法改正後においては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いて、いずれも必要的に適用すべきもの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（IV-④）。」という。これは、法人事業税の課税標準における繰越欠損金控除の位置づけを強行規定であると結論づけるのである。その結果、「…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。」ということになる<sup>26</sup>。

そして、判旨は、以上の繰越欠損金控除が強行規定であり、臨時特例企業税が強行規定に反するものであるか否かに関する具体的検討に立ち入る。曰く「…本件条例の規定の趣

旨、目的、内容及び効果について検討すると、本件条例は、特例企業税の課税標準を定めた7条1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16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（IV-⑤）ものの、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57条1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ほかならず、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（IV-⑥）。また、…本件条例は、…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30%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（IV-⑦）。」とした。IV-⑤においては、法人事業税と課税標準が異なるため、それ故に、臨時特例企業税の趣旨目的が強行規定に違反するものではないという思考が導かれそうであるけれども、そうではなく、IV-⑥では、臨時特例企業税を実質的に見て、繰越欠損金の控除という強行規

<sup>26</sup> いわゆる（法人事業税と法定外普通税との）一体的考察説を示そうか。この点、確井光明「判批」前掲注<sup>23</sup>地方自治判例百選57頁。

定の適用を排除するものであると結論付ける。これは直後のIV-⑧にも関わるが、繰越欠損金の控除の排除が臨時特例企業税の趣旨目的であるという立場である。

最後に判旨曰く「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（以上、IV-⑧）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る（IV-⑨）」として、臨時特例企業税を強行規定に違反し、違法、無効とした。この判旨箇所は、IV-①で見た、地方税法と法定外税条例との趣旨目的に係る比較検討についての当てはめ箇所であり、両者の趣旨目的の矛盾、さらには、臨時特例企業税の内容が法定税に係る強行規定の効果を喪失せしめるものであると結論づけるのである。

次に補足意見について触れておこう。金築補足意見であるけれども、次のように言う。まず、「…法定外税の適法要件について明文上の制約は余りないが、しかし、他の強行規定に反し得ないことは、書かれざる当然の消極的適法要件というべきであろう（IV-⑩）。」と。これは、法律と条例との関係から、端的に（おそらくは法律上の）強行規定に違反する内容の条例を制定することは許されないということであろう。それに関連して、補足意見は「…総務大臣の同意制度は、不同意事由の内容や規定振りからして、少なくとも主として、政策的観点からのコントロールを意図しているものであることは疑いないであろう（IV-⑪）。仮に条例の法律適合性の審査をも含むとしても、法律適合性全般をカバーするものとは解し難く、また、その審査結果が、

司法による条例の法律適合性の判断に対して、何らの拘束力も有するものではないことはいうまでもない。」とする。これは、法上の同意要件は必要条件であるけれども、十分条件ではなく、法律と条例との整合性は必要であることに伴い、様々な箇所での整合性の有無は問われうるということであり首肯できる。また一般的に同意要件の充足の有無も司法審査に服すると解される。すなわち法定外税の合法性は最終的に司法審査が判断する。なお、同意要件が、IV-⑪のように、政策的観点からのコントロールを指向することは否定できないが、金築意見も示唆するように、国の政策との整合性を問うものであると理解すれば（例、法261条3号）、そこには当然に法律適合性の判断も含まれることになる。何故なら国の政策は法律上規律されるからである。但し、ここでの法律適合性はそのような意味ではない。以上の形式論は措くとして、IV-⑪に続く判文で問題とされるべきは、同意手続において同意要件以外の要件審査がなされとも読める仮定であるかもしれない。

さらに、「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ものであって、単独では合理性を主張できるようなものではない。特例企業税だけでは、担税力に応じた課税であるとも、県から受ける行政サービスの受益に応じた課税であるともいえないのである（IV-⑫）。何よりもこの点が、特例企業税が法人事業税の課税標準を実質的に変更するものであることを、如実に示しているように思われる。」と。IV-⑫には筆者にとって不明な箇所も残るが、傍線部を見ると、おそらくは、法人事業税が担税力に応じた課税および受益課税を実現するよう構

築されており、企業税が欠損金の繰越控除を認めないことにより、そうした地方税法のレベルで実現される租税原則が条例レベルの企業税により損壊されるということ指そうか。換言すれば、企業税はそうした租税原則を実現しないということであって、ひいては、法人事業税とは異なる、一個の独立した法定外普通税として成り立ちえないこと、繰越欠損金の控除という租税原則を実現するそうした強行規定に違反することによる不合理性を示すと解される。加えて、これは金築意見がIV-⑩において法定外税の合法性は同意事由を充足するのみでは必ずしも十分でないことと整合するのである。

### 3 下級審判決の論理—最高裁判決との比較も含めて—

ここで最高裁とは異なる立場に与する二審判旨を最高裁判旨との比較を重視しつつ検討しよう。東京高判平成22年2月25日判時2074号32頁であるが、その判文はやや長いために、重要箇所を適宜以下に引用しつつ、検討を行う。

判旨は、法律と条例との関係につき、「…法律は、明文の規定に示していなくても、あるいは、明文の規定に示したほかにも、解釈上、ある事項を命じていたり禁じていたりすることがあることは、いうまでもないところである。したがって、条例が法律に違反するかどうかは、両者の対象事項と規定文言と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（法律と条例）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（V-①）（最高裁昭和50年9月10日大法廷判決・刑集29巻8号489頁、徳島市公安条例事件判決）。…本件条例が

同法に違反するかどうか、上記基準に基づいて判断される必要がある。そのためには、同法及び本件条例の対象事項と規定文言に加え、それぞれの趣旨、目的、内容及び効果を比較しなければならないが、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。ここで「矛盾抵触」というのは、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（V-②）。また、地方税について定める法律と条例の間に矛盾抵触があるかどうかの判断においては、憲法の前記規定を踏まえて、その趣旨にかなう解釈をすることが求められる。

このように考えると、例えば、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一方で、条例が同法とは別の目的に基づく規律を意図するものであり、その適用によって同法の規定の意図する目的と効果を何ら阻害することがない場合（V-③-A）や、同法が必ずしも全国一律同内容の規制をする趣旨ではなく、各地方の実情に応じて別段の規制を付加することを容認する趣旨である場合（V-③-B）等には、条例は同法に違反しないことになる（Aおよび

Bを併せて、V-③（上記最高裁判決参照。）とする。以上の判示を見ると、V-①およびV-③は一見IV-①と同旨であると解されうるが、V-②は後に高裁判決を特徴づけるものになる。

そして、V-③を踏まえつつ、次のように言う。「…（地方税・筆者注）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することも許さないとしているかどうかの問題になるものである（V-③-C）」と。ここで、V-③-Cは判文によればV-③-AおよびBを具体化したものであるとするけれども、必ずしも明確ではないが、V-③-Bのみの具体化であるようにも思われる。しかし、判決はいずれの基準の当てはめも検討しているようにも思われる<sup>27)</sup>。

その上で、本稿では逐一触れないが、おそらくはV-③-Bの基準を念頭に置いてか、地方税法における法定が税の許容性につき、縷々詳述しつつ、結論において広く承認される余地がある旨述べた後、「…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、許されていないというのは、論理に飛躍があり、これが同法により一般的に禁じられているというべき根拠は見いだせない。」とするのである。続けて、判旨は、繰越欠損金の控除

という制度についての性質決定を試みる。該当箇所は長いので、引用は差し控えるが、要するに、繰越欠損金の控除を制度上配備するか否かは、立法者の裁量に拠ることであるという判示がなされる。この繰越欠損金の性質に係る判示に関して、租税理論との関連性は差し当たり措くとして、ここでは判文全体の中での位置づけについて論じると、V-②およびV-③に見るように、条例制定者が法律の規定とは異なる規定を配備することを許容する判示があるためになされる理論的判示であると考えられる<sup>28)</sup>。

次に、V-③-Aについてか、臨時特例企業税を制定した条例の規定を見たあとで、判旨は次のように言う。曰く、「これらの規定（臨時特例企業税に係る条例）によれば、本件条例は、資本金等が5億円以上の大法人の「事業活動」（これが「事業」と異なる実質を有するとは考えにくい。）に対し、その法人に、欠損金の繰越控除をしないで計算した「所得」即ち「欠損金の繰越控除前の利益」を課税標準として、法定外普通税を課するものとして制定されたと解される。そのようにとらえる限り、本件条例の定める企業税は、法人事業税が課税の対象としていない欠損金を繰越控除する前の「利益」に課税するものということが出来るから、法人事業税とは課税標準が同一ではなく、二重課税ではないだけでなく、法人事業税とは「別の税目」であって、法人

<sup>27)</sup> 法定外税の創設が適法であるためには、V-③-AおよびBのいずれの要件も充足する必要があるように考えられる。何故なら、V-③-Bが充足されない場合には、条例の趣旨目的が法律と異なるとしても、法律が条例による法律と異なる規律を許さないことにならうからである。本文中でいずれの基準も当てはめ作業が行われているのは、そ

のためではないかとも思われる。

<sup>28)</sup> 以上の諸点について、占部裕典「地方税法と法定外税条例との関係～神奈川県臨時特例企業税控訴審判決の検証」税65巻6号12頁以下（2010年）は、法定外税の余地を広げる観点から積極的に評価する。

事業税の課税標準等を変更する趣旨のもではないということが出来る (V-④)。そうだとすると、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など、同法の前記のような理解に立つ限り、本件条例は、何ら同法に違反しないということになる。」と。これによれば、その課税標準を法人事業税と異にすることを根拠に、臨時特例企業税が法人事業税の課税標準に変更を加えるものではない、とされる。この判示におけるV-④の意義は、まさに、臨時特例企業税が法人事業税とは“形式上”別の税目であること、それ故に、その趣旨目的が繰越欠損金の控除を排除することにはないこと（この趣旨目的は後に再度触れられる）を示した点にある。さらに続けて判旨は「確かに、企業税が課されることにより、法人事業税において欠損金の繰越控除を認めて税負担を軽減することにした地方税法の目的及び効果は、徹底されない結果を生ずることは否定し得ない。しかし、企業税の税率が2～3%にとどまることも考慮すれば、そのことから、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 (V-⑤)。2つの税制の目的及び効果が異なるために、一方の政策の一部が他方の政策により減殺されてしまうことは、起こり得ることであり、そのことから直ちに両制度が矛盾抵触しているというべきではないからである。」とする。V-⑤は、臨時特例企業税に係る課税標準の法構造によれば、法人事業税

における繰越欠損金の控除が徹底されないことには繋がるが、V-②を当てはめ、なお法人事業税と臨時特例企業税との間に矛盾は存在しないと結論付けるのである<sup>29</sup>。V-②の判示の言明自体には聞くべきところがあるが、これは、IV-④とは異なるものである。IV-④に言うところの強行規定は、その文言上、繰越欠損金の控除を制限する度合に応じて判断が分かれることをその帰結としていない。繰越欠損金の控除はその程度に拘わらず排除されるものではないことになる。その根拠はIV-②に示されるとおりである。

そして、続けて、おそらく判旨はV-④およびV-⑤により、形式上は臨時特例企業税は法人事業税と異なる独自の税目としての体裁を整えていることを承認した上で、果たして臨時特例企業税が実質的にも法人事業税と異なる税目足りえるか否かの判断を行うのである。判旨は臨時特例企業税の立法過程における関連資料に基づき、次のように言う。曰く、「…企業税は、「県の行政サービスを享受し、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 (V-⑥)。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

<sup>29</sup> これに対する批判として、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事件」法学教室356号39-40頁（2010年）。

有する税目として成り立ち得るものと解される。」と。この判示は、臨時特例企業税がその趣旨目的として繰越欠損金の排除ではなく、担税力に適った課税を行うことを措定している旨述べるわけである。この判示は、IV-⑦およびIV-⑧とは明確に異なる。では、繰越欠損金の控除前の利益に課税されることに伴う、繰越欠損金の控除の排除については如何なる立場が採られているのか。これについては、曰く「…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。そして、前記のような地方税法の理解に立つ限り、法人事業税が捕捉していない客体に担税力を別途見いだして課税することが、非難されなければならない理由はない。…最終報告書等にいう「繰越欠損金控除の遮断」は、最終的に整理された法定外普通税の創設の動機となったものであり、企業税の実際上の効果を分かりやすく端的に示した言葉にすぎず、これを根拠にして、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、あるいは法人税法の規定を潜脱するものとまでいわなければならないとは解し得ない（V-⑦）。」と。これは、先ほどの判示と併せ見れば、かような効果を持つことは否定できないが、それはあくまでも法律と条例との矛盾をもたらすほどの効果を持たないものとされるのである<sup>30)</sup>。

以上を見れば、一に、高裁判決は、V-②に見られるように、法律と条例との関係について、条例制定の範囲が広がる余地をもたらす解釈を採用する。この立場をどのように評価するかが問題となるが、地方税法の枠法としての位置づけをどのように理解するかに拠

り解答が異なる。この点、私見によれば、最高裁判決に与すべきと考える。何故なら、枠法としての機能は形式的には当然のこと、実質的にも法定税の規定への改変的影響をもたらすような条例の規定を排除することによって維持できると考えられるからである。

これに関連して、二に、両判決では趣旨目的の捉え方が異なるが、正しい捉え方がいずれであるかは一概には明言しえない。しかし、最高裁は、法律上の強行規定と条例の規定との整合性を問い、矛盾の有無が、必要的に規定されるべき強行規定を排除する点にあることを見出す。最高裁の判旨は、前叙のごとく、法定税に係る規定、とりわけそうした法定税を定める地方税法の枠法たる位置づけを重視していると考えられる。そして、それは正当と言うべきである<sup>31)</sup>。臨時特例企業税の内実を通覧すると、実質的には法人事業税の規定に改変を加えるものであり、それでは地方税法の枠法<sup>32)</sup>としての機能は阻害されると考えられる。

なお、敢えて触れておくと、高裁判決における繰越欠損金の控除に与えられた位置づけについては、金築補足意見がある。曰く、「…上記のような制度（欠損金の繰越控除・筆者注）の採否等が立法政策事項であるからといって、その制度が重要でないことになるものではない。課税標準の定めなどは、ほとんど

<sup>30)</sup> 宇賀・前掲注(29)39頁。

<sup>31)</sup> 金子宏『租税法 第20版』（弘文堂、2015年）94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65巻5号44頁（2010年）。その他の論点についても詳細な検討がある（45頁以下）。

<sup>32)</sup> この点、枠法概念の優れた理論提示として、金子宏「神奈川県企業税条例事件第一審判決の検討」税経通信64巻2号21-22頁（2009年）。

が立法政策事項であるといっても過言ではない。欠損金の繰越控除が認められるかどうかは、税負担に多大な影響を与えるものであって、このような事項が重要でないと考えerことはできない。」と。この箇所のみ切り出してみると、欠損金の繰越控除という制度が強行規定であることを出発点とする立論ではなく、重要性という観点から検討を行っている。具体的には、税負担に多大な影響を与えるか否かである。とはいえ、この判示と、強行規定に着目する立場は無関係ではない。すなわち、欠損金の繰越控除が持つ税負担への影響に係る重大性が、「法律上の」当該規定を条例で実質的に無に帰さしめることを禁じるということであろう。加えて、そもそも既に引用した金築補足意見では強行規定という性質に触れつつ議論している。

## V 結語—残された問題も含めて—

本稿は法定外税に係る争訟を素材に関連する諸問題の検討を試みた。その一応の帰結は随所で示したが、以下では、本稿の検討からはやや離れることもあるけれども、残された諸点についてまとめることを試みる。

### 1 法定外税の役割—地方税体系における位置づけ—

法定外税の同意要件の解釈のあり方とそれに関連する論点についてであるが、本稿で触れた争訟の例から法定外税の同意の獲得が地方団体にとって、容易かまたは困難かを明らかにすることはなおできない。そして、法定外税の同意要件が法定外税創設の可否に決定的影響を持つことは確かである（事前協議制と効力要件としての総務大臣の同意）。ここで問題になるのが、同意要件の解釈であるが、

確かに、実際上は総務大臣の裁量を排除する形態での解釈が妥当であると解される。しかし、同意に至る協議の過程では当事者相双方の一定程度の譲歩が求められるところ、総務大臣の裁量はその意味で排除されないと解される。ともかく、当事者による誠実な協議と譲歩があれば、一定程度同意の可能性は広がると解される。加えて、一般論かもしれないが、具体的に客観性ある基準で同意・不同意が決定されれば、地方団体は事前に創設可能性を読み取りやすく、同意に向けた協議にも移行しやすいかもしれない。

法定外税を新たに創設する余地の問題もあろうけれども、これはあくまでも結果論のようなものである。むしろ理論的にも実際上も着目すべきは、法定外税が果たして課税自主権の活性化の手段として十分であるのか。具体的には、地方団体の財政の自主性に貢献する程度の税収をもたらすか否かである。これは目下のところ否定的に解さざるを得ない。いくつかの指摘もあるように、地方分権の文脈では税収が不十分でないことは問題である。ただ、現実的に見て、地方交付税、国庫支出金に依存しない地方団体の財政運営は一般的には困難であろうし、法定外税は局所的な財源不足を補う手段として位置づけることが妥当であるかもしれない。ここで局所的とは、文化観光税、古都保存協力税のような特殊な財政需要を充足するために、応分の負担を関係者に求めることを通じて、当該地方団体の一般財源を充てることに伴う問題を回避するということである<sup>93</sup>。

こうした税制のあり方については次のような指摘が可能であると考えられる。一に、法定外税のもとで受益と負担との関係が明確である。さらに、二に、法定外税の役割に対す

る評価は地方税体系全体の中で行われるべきである。すなわち、法定税を中心とした地方税法の体系の枠内では、法定外税による一般的かつ十二分な税収確保はそもそも予定されていないと見るべきではないか。さもなくば、極端に言えば、法定外税が濫創設され、地方団体間の税負担に大きな格差が生じうる。または、法定外税を通じて一般的な財源の確保がなされる場合には、その法定外税の税収は相当程度になることもあり得て、やはり地方税法の枠法としての役割には親和しない<sup>33</sup>。そうであるとすれば、枠法としての地方税法の体系を維持しつつ、財政の自主性を確保するべく別の途が考案されるべきである。他の論点も含めて、それを次に検討しよう。

## 2 地方税改革と地方税制の新たな役割—法定外税との関係—

課税自主権の実効化が言われる。これは、自主財源の増加をもたらす税源移譲も含めて、法定外税もその一つと言えるかもしれない。それは措くとして、少なくとも、地方団体が十分に収入を獲得できれば、政策内容を自主

的に決定し、それを財政面で担保することも可能となろう。但し、既に触れたが、法定外税が、地方団体の収入改善に大きく貢献することは、一般的には難しいのではないかとも思われる。そこで、着目すべきは、紙幅の都合上限定的な言及になるが、次の諸点であると思われる。一に、地方税の独自性の追求である。地方税法の枠法としての機能は維持されつつも、一定の自由度はある。例えば、制限税率の撤廃の傾向である<sup>34</sup>。特に、住民税については、地方団体の住民自身による税負担の決定（これには受益のあり方も関係する）が可能となる<sup>35</sup>。したがって、課税自主権の実効化は法定外税にのみ期されるのではなく、その他の地方税制上の手段をも併せて実現が指向されるべきものである<sup>36</sup>。

二に、近時触れられる地方税制の新たな役割である。好例の一つが、いわゆる参加型税制であって<sup>37</sup>、高知県の森林環境税であって、県民税均等割につき超過課税が行われている。税収は少ないが、森林の保護・涵養につき意識を高度化させることのその意義が見いだされる。これは法定外税の形態を採ってはいな

33) 同旨、石島弘「変革期における地方税体系の方向性—分権時代の地方税財政のあり方を問う」税64巻10号11-12頁（2009年）。所論は、生活環境整備のための規制手段としての手数料的負担、原因者負担、受益者負担的な税負担に財政的效果を期しうる旨を述べる。この点、池上・前掲注12財源保障53頁も参照。

34) 畠山・前掲注(7)28頁の注5によれば、かつての自治省が法定外税については、本来は許されないはずの法定外目的税としての運用を推奨してきたという指摘がある。まさに、法定外税はそもそも本文のような意味でいわば局所的な利用が望ましいと考えられてきたとは言えまいか。すなわち、法定外目的税であれば、当該地方団体内における特殊な財政需要に対応するための税制であること

になり、それは必ずしも地方団体間の税制のばらつきに伴う税負担の一般的な不均衡には行き着かないように考えられる。

35) 例えば、地方税務研究会編『地方税法総則逐条解説』（地方財務協会、2013年）8頁。

36) 基幹税としての住民税。これについて、石島弘「再考 地方税法と地方条例の法的位置付け～分権時代における地方税体系のあり方」税60巻1号31頁以下（2005年）、同「住民税制度の方向性と運用上の問題点～「個人所得課税に関する論点整理」を読んで～」税60巻9号9頁以下（2005年）。

37) 同旨か、金子・前掲注1537頁。

38) 諸富徹・門野圭司『地方財政システム論』（有斐閣、2007年）154-155頁。

いが、地方団体による地方税制の自主的運用の好例と位置づけることは不可能ではない<sup>89</sup>。このように、税収獲得に尽きない、いわば住民を啓発する機能を持つ税制は重要であるかもしれない。

この森林環境税は超過課税の形態を採るので、法定外税ではない。やや強引な問題設定かもしれないが、この森林環境税を法定外税として実施する余地はないか。ここで森林環境税の構造に照らし、そもそも消極要件の一つである「課税標準を同じくする」に包摂される可能性もあるが、「著しく過重」の要件には包摂されないと解して議論を進めると、確かに法定外税としての導入可能性も出てくるかもしれない。しかし、既存の法定税に係る政策手段を以て実施できることを敢えて法定外税を用いることの意義は問われねばならない。これを新たな法定外税の余地が少ないと言われることの一実例と捉えることもできようが、法定税との関係での法定外税の附従性とも言えるかもしれない。法定税と考案される法定外税が機能的に等価であっても、両者

の選択は自由ではないことになろう。これは法定外税に拠らず、既存の制度を利用してできることは、それを第一的に利用すべきことが地方税法の予定するところと考えれば、法定外税としての森林環境税は違法かもしれない。また、右の考え方が「国の経済施策」であると考えれば、これにより不同意とすることもできるという立場もあるかもしれない。

いずれにせよ、個々の法定外税の合理性は否定できないが、課税自主権の実効化のためには法定外税に過度に依存することは妥当でない。法定税に係る既存の制度を漸次改革することも必要である。

---

<sup>89</sup> 特に、いわゆる社会的共通資本の概念と接合可能である（宇沢弘文『社会的共通資本』（岩波書店、2000年）204頁）。良好な環境のもと生活するために、良質の自然環境は必須であり、その重要性を住民が認識し、地方団体の政治に対する態度決定を行いうるならば、新たな政策選択肢の存在を認識させる手段としてもありうるものかもしれない。