

ない。道府県外に所在する土地、家屋、物件や同様の事務所、事業所において行われる事業並びにこれらから生ずる収入を非課税とする同法262条1号、2号は、道府県税として余りにも当然のことであり、同条3号は特殊な課税物件に関するもので、いずれも法定外税の適法要件の明確化に役立つところは少ない。また、同法261条1号は、国税や他の地方税と課税標準を同じくする法定外税さえあり得ることを想定していると解される点で、法定外税の許容範囲を広く解釈する一つのよすがにはなり得るであろうが、同条各号の不同意事由は、後述のように、少なくとも主として政策的観点から定められた事由であって、適法要件を一般的に明らかにする手掛かりになるものではないと考えられる。

このように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ことであろう。法定税は、地方税法の規定に従って原則として全国一律に課税すべきこととされているものであって、同法が許容しない課税標準の算出方法や税率で課税することが許されないことについて異論は見当たらない。法定税も法定外税も、同法が規定するもので、両者に関する規定の間に法令としての形式的効力の優劣はないけれども、もし仮に、法定外税として上記のような法定税の規定を實質的に潜脱する税を設けることを許容していたら、同法自体が矛盾を内包していることになつてしまう。原判決も、特例企業税が、法定外税の形をとりながら、それは形式だけであつて、實質は法人事業税の課税要件等を変更するものにほかならないときは、違法無効であると判示しており、この判示の限りでは、基本的な判断基準において、上記したところと差異はない。

2 特例企業税が、法人事業税における欠損金の繰越控除の効果を一部排除する

ことを趣旨・目的とすることは、本件条例制定の経緯のみならず、特例企業税の趣旨、目的、特にその効果を見れば明白であると思われる。

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つて、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、果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。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實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。

原判決は、欠損金の繰越控除は、白色申告には認められていないし、過去にこれが認められていなかった時期もあつたことなどから、この制度の採否や認める年限は立法政策により決め得ることで、他に選択の余地のない絶対的要請とまでいうことができないとする。この点は、原判決が、法律と条例の矛盾抵触は一方の目的や効果がその重要な部分において否定されてしまうことをいうとしていているところなどと同関係するものかもしれないが、そのような見解の当否はおくとしても、上記のような制度の採否等が立法政策事項であるからといて、その制度が重要でないことになるとはならない。課税標準の定めなどは、ほとんどが立法政策事項であるといつても過言ではない。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つて、このような事項が重要でないと考ええることはできない。

3 地方税法259条以下が定める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。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までもない。

許可制から不同意制度へ移行したことは、地方公共団体の課税自主権をできるだけ尊重しようという趣旨の表れであろうから、法定外税の許容性の解釈上、考慮すべき事情であるとはいえず、それ以上のものではなく、本件の結論に影響する事情とはいえない。地方税法が、この不同意事由に該当する法定外税のみを、国家的利益を害するものとして許容しないこととしているとの見解は、上記したところに照らし、採用できない。

4 法定税と課税標準が重複する場合であっても、当該地方公共団体における実情に即した、その税自体として独自の合理性が認められるものであれば、法定外税として許容される余地があるのであり、また、法定税と課税標準が共通性を有する場合などには税収や経済的効果において法定税に事実上の影響が及ぶことは避け難いのであるから、そのような事実上の影響があり得るとしても、法定外税が直ちに法定税と矛盾抵触することになるものではないと解される。

もともと、国税や法定地方税が広く課税対象を押さえているため、これらの税との矛盾抵触を避けて、地方公共団体が法定外税を創設することには、大きな困難が伴うというのが実情かもしれない。しかし、憲法が地方公共団体の条例制定権を法律の範囲内とし、これを受けて地方自治法も条例は法令に違反しない限りにおいて制定できると定めている以上、地方公共団体の課税自主権の拡充を推進しようとする場合には、国政レベルで、そうした方向の立法の推進に努めるほかにない場面が生じるのは、やむを得ないことといえるべきである。