

## 租税法規による他の法令への準拠

渋谷 雅弘\*

### 要 約

本稿では、租税法の規定を他の法令に準拠して定めることについて、その立法・解釈等に係る問題を、租税法律主義との関連において検討する。Ⅱでは、相続税法と相続法を素材として、準拠先の規定の違憲判断が租税法規に与える影響や、外国法が適用される場合の問題等を検討する。Ⅲでは、租税特別措置法と政策に関する法令を素材として、その立法のあり方等を検討する。Ⅳでは、地方税条例と地方税法を素材として、地方税条例の現状と地方税条例主義から見た評価を検討する。

キーワード：租税法律主義，地方税条例主義

## I. はじめに

租税法の規定が、他の法令に準拠して定められていることがある。特に、政策税制においては頻繁に見られる。また、地方税に係る条例は、

地方税法に包括的に依拠している。

本稿は、このような場合における租税法規の解釈適用を巡る問題を検討する。

## Ⅱ. 相続税法 16 条と民法 900 条

この問題を考える手掛かりとして、民法上の法定相続分と相続税法との関係について検討する。最大決平成 25 年 9 月 4 日民集 67 卷 6 号 1320 頁<sup>1)</sup>は、非嫡出子の法定相続分を嫡出子の 2 分の 1 としていた民法 900 条 4 号但書を違憲無効とした。このことは、相続税法の適用にど

のように影響するであろうか<sup>2)</sup>。

### Ⅱ-1. 相続税の総額の計算方法

日本の相続税は、周知の通り、法定相続分課税方式という諸外国に類を見ない税額計算方法を採用している。具体的には、相続税法 16 条は、

\* 東北大学大学院法学研究科教授

1) 伊藤正晴・法曹時報 68 卷 1 号 292 頁 (2016) ほか、多数の解説・評釈がある。

2) この問題について、中里実「判批」ジュリスト 1465 号 8 頁 (2014) 参照。

相続税の総額の計算方法を次のように定めている（以下「規定1」という）。

相続税の総額は、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得したすべての者に係る相続税の課税価格に相当する金額の合計額からその遺産に係る基礎控除額を控除した金額を当該被相続人の前条第二項に規定する相続人の数に応じた相続人が民法第900条（法定相続分）及び第901条（代襲相続人の相続分）の規定による相続分に応じて取得したものとした場合におけるその各取得金額（当該相続人が、一人である場合又はない場合には、当該控除した金額）につきそれぞれその金額を次の表の上欄に掲げる金額に区分してそれぞれの金額に同表の下欄に掲げる税率を乗じて計算した金額を合計した金額とする。

それでは、前掲最大決平成25年9月4日より、相続税の総額の計算方法は変更されるのであろうか。

この点に関しては、仮に上記の規定が次のように定められていたら、どのような解釈がされるかを考えてみたい（以下「規定2」という）。

相続税の総額は、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得したすべての者に係る相続税の課税価格に相当する金額の合計額からその遺産に係る基礎控除額を控除した金額を当該被相続人の前条第二項に規定する相続人の数に応じた相続人が次の各号に掲げる割合に応じて取得したものとした場合におけるその各取得金額（当該相続人が、一人である場合又はない場合には、当該控除した金額）につきそれぞれその金額を次の表の上欄に掲げる金額に区分してそれぞれの金額に同表の下欄に掲げる税率を乗じて計算した金額を合計した金額とする。

一 子及び配偶者が相続人であるときは、子の割合及び配偶者の割合は、各二分の一とする。

二、三 略

四 子、直系尊属又は兄弟姉妹が数人あるときは、各自の割合は、相等しいものとする。ただし、嫡出でない子の割合は、嫡出である子の割合の二分の一とし、父母の一方のみを同じくする兄弟姉妹の割合は、父母の双方を同じくする兄弟姉妹の割合の二分の一とする。

仮に相続税法16条が規定2のように定められていたとしたら、民法900条に関する違憲判断は、相続税には直ちに影響しなかったのではないか。無論、規定2もまた違憲とされる可能性はあるが、そこでは民法900条とは異なる考慮がされるように思う。実際、規定2における4号但書の効果は、相続人の中に嫡出子と非嫡出子の両方が含まれていた場合には、相続税の総額が増加する可能性があるということにとどまる。相続人の中に嫡出子のみしか、あるいは非嫡出子のみしか含まれていない場合には、特に影響はないのである。

それでは、規定1と規定2とでは、意味の違いはあるのであろうか。単に条文の記述を省略して簡素化したにとどまるものではないのか。

このような事態は、別のところでも生じうる。例えば、相続税法19条の2は、配偶者の課税軽減規定について以下のように定めている（以下「規定3」という）。

当該相続又は遺贈により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格の合計額に民法第900条（法定相続分）の規定による当該配偶者の相続分（相続の放棄があつた場合には、その放棄がなかつたものとした場合における相続分）を乗じて算出した金額（当該被相続人の相続人（相続の放棄があつた場合には、その放棄がなかつたものとした場合における相続人）が当該配偶者のみである場合には、当該合計額）に相当する金額（当該金額が1億6千万円に満たない場合には、1億6千万円）〔19条の2第2号イ〕

この規定は、昭和63年改正前は次のように定められていた（以下「規定4」という）。

当該相続又は遺贈により財産を取得した全ての者に係る相続税の課税価格の合計額の2分の1に相当する金額（当該金額が4,000万円に満たない場合には、4,000万円）

規定4のような定め方をすると、民法の改正等により相続分が変更される度に、こちらも改正が求められることとなる。例えば、昭和55年の民法改正では、配偶者が子と共同して相続する場合（民法900条1号）について、配偶者の法定相続分が3分の1から2分の1に改められ、昭和56年1月1日から施行されている（昭和55年法51号）。上記の規定は、この民法改正に合わせて相続税法が改正された後のものである。

それに対して、規定1や3のような定め方をすると、規定2や4と異なり、民法の改正や解釈変更が、相続税法の改正等を経る必要なくして、相続税に自動的に反映される。そうすると、民法の規定についての違憲判断が相続税に自動的に反映されるのも、自然なことであると言えるかもしれない。

こうした事態が生じるのは、相続税法が、規定1や規定3のように、民法の定めに基づいて規定を置いているためである。このように、租税法規が他の法令に基づいて規定を置いていると、その法令の改正等によって、課税要件が変更されることになる。これは一方では便利なことである。しかし、他の法令の改正等が、課税関係を考慮することなくなされることも起こりうる。

このような問題は、いわゆる借用概念についても生じうる。もっとも、借用概念は、主に私法により意味内容を与えられた概念を指す。それに対して、他の法令への準拠は、行政目的達

成のための法律により定義された文言等に、より広く用いられている。また、借用概念は、その意味内容が後に変更されることは比較的少ないが、解釈変更により同様の問題が生じる可能性はある。さらに、借用概念の解釈においては、原則として本来の法分野における同じ意義に解釈すべきであるとされているが、別意に解すべきことが明らかな場合は例外が認められている<sup>3)</sup>。それに対して、他の法令への準拠においてはそのような例外は考えにくい。

## II-2. 相続税に関する基準日

前掲最大決平成25年9月4日が民法900条4号但書を違憲無効としたことが、相続税額の計算に影響するとして、それはいつの時点からとなるであろうか。この点については、次の3つの可能性が考えられる。

- ① 平成13年7月から。
- ② 平成13年7月から。但し、既に民法上の法律関係が確定している場合を除く。
- ③ 平成13年7月から。但し、既に相続税額が確定している場合を除く。

この点について、国税庁「相続税法における民法第900条第4号ただし書前段の取扱いについて（平成25年9月4日付最高裁判所の決定を受けた対応）」（平成25年9月）は、次のように③の立場をとっている。

違憲決定では、嫡出に関する規定についての違憲判断が「確定的なものとなった法律関係に影響を及ぼすものでない」旨の判示がなされていることに鑑み、平成25年9月4日以前に、申告又は処分（以下「申告等」といいます。）により相続税額が確定している場合には、嫡出に関する規定を適用した相続分に基づいて相続税額の計算を行っていたとしても、相続税額の是正はできません。また、嫡出に関する規定を適用した相続分に基づい

3) そのような例外として、所得税法60条1項1号の「贈与」の意義に関する最判昭和63年7月19日判時1290号56頁がある。

て、相続税額の計算を行っていることのみでは、更正の請求の事由には当たりません。

もっとも、これに対しては、前掲最大決平成25年9月4日のいう「確定的なものとなった法律関係」とは、私法上の法律関係について述べていたのではないかという疑問がある。

ここではまず、相続税法における相続税の総額の趣旨について検討したい。日本の相続税が採用している法定相続分課税方式は、この相続税の総額を、相続人等が全体として負担すべきものとして位置付けている。それでは、相続税の総額とされる金額は、どのような趣旨で決められているのか。

この点について、税制特別調査会『相続税制度改正に関する税制特別調査会答申』19頁（昭和32年12月）は、「結論として現行の相続税体系をそのままとし、遺産を法定の相続人が民法の相続分にしながら分割したものと仮定して相続税額を計算する案をとりあげることが、現在においては最も適当であると判断した。」とするのみである。

相続税の総額の計算方法を見ると、遺産取得課税の下で法定相続分に従った分割がなされた場合に、相続人等が全体として負担するであろう相続税の金額が、相続税の総額の元となっていると考えられる。

ここで、平成23年に開始した相続の大部分が、民法900条4号但書を前提として遺産分割を行い、相続税額の計算をしていたとする。このとき、同年中に開始した特定の相続につき、長期にわたって遺産分割が決着せず、その結果として民法900条4号但書が違憲無効であることを前提に遺産分割がなされたとする。この相続に係る相続税額の計算は、同年中の他の相続と異なる方法によりなされるべきであるか。あるいは、同年中の別の相続につき、相続税に関

して不服申立又は訴訟が継続していた場合はどうか。

このように、前掲最大決平成25年9月4日は、相続税に関して、課税の公平性や、相続税額の計算方法が変更される基準日の明確性という問題を生じさせている。その一因は、相続税法16条が民法に準拠して規定させていることである。そして、前掲最大決平成25年9月4日の判断も、相続税の課税関係を考慮してなされたものではなかった。仮に、相続税法16条が上記の規定2のように定められていれば、それに対して違憲判断が下されたとしても、あるいは法改正がされたとしても、公平性や明確性など、租税法上の考慮がもう少しなされていたのではあるまいか。

### II-3. 国際相続と相続税法

国際的な相続においては、日本の相続法ではなく外国法が適用される場合がある（法の適用に関する通則法36条は、「相続は、被相続人の本国法による。」と定める。）。そして、そのような場合であっても、日本の相続税が課されることがある。このとき、相続税額の計算はどのようになされるであろうか。具体的には、相続人の法定相続分は、日本法と外国法のどちらによって決まるのであろうか。

この点について、相続税法16条は、「民法第900条（法定相続分）及び第901条（代襲相続人の相続分）の規定による相続分」と定めている。すなわち、適用される相続法が日本法であるか外国法であるかに関係なく、日本の相続法上の相続分に従って、相続税の総額は計算されると解される<sup>4)</sup>。実質的に見ても、相続税の総額は、相続税の負担の程度を示すものであるから、国際的な相続の場合、外国の相続法において法定相続人の数が日本より多いから又は少ないからといって、その計算方法が変わることは

4) 浦上章夫「海外財産の相続と相続税法適用上の問題点—ハワイ州におけるジョイント・テナンシーを中心として—」税大論叢22号497頁、608頁（1992）、三木義一ほか編著『日韓国際相続と税—理論・実務・Q&A—』89頁〔三木義一執筆〕（日本加除出版、2005）、三木義一＝末崎衛『判例総合解説 相続・贈与と税』172頁（信山社、第2版、2013）等参照。

適当ではないと考えられる。

仮に、相続税法16条の上記の部分が、単に「相続分」と定められていたならば、これは借用概念として解釈されていたであろう。その結果として、その相続に適用される法律上の相続分を

意味すると解された可能性もある。

もっとも、民法900条が国際私法上適用されない場合と、違憲無効であるために適用されない場合とで、相続税法16条の適用関係が異なる点には、疑問の余地がないではない。

### Ⅲ. 政策税制

租税法規による他の法令への準拠は、他にも様々なところで見られるが、特に政策税制ないし租税特別措置に関しては顕著であるように思われる。すなわち、政府が何らかの政策を執り行う場合には、その手段の一つとして税制上の措置が設けられることがある。このとき、政策的措置を定めた法律と、税制上の措置を定めた法律との関係が問題となりうる。

#### Ⅲ-1. 措置法等の定め方

##### Ⅲ-1-1. 住宅用地に対する固定資産税の課税標準の特例

地方税法は、土地に係る固定資産税について、住宅用地の特例を定めている。但し、一定の空家は、特例の適用対象外とされている。この点についての規定は以下の通りである。

地方税法349条の3の2第1項は、「空家等対策の推進に関する特別措置法（……）第14条第2項の規定により所有者等（……）に対し勧告がされた同法第2条第2項に規定する特定空家等の敷地の用に供されている土地」を、特例の対象から除いている。このように、特例の対象外とされる土地の意義は、空家等対策の推進に関する特別措置法により定められている。同法2条は、次のように定める。

1項 この法律において「空家等」とは、建築物又はこれに附属する工作物であって居住その他の使用がなされていないことが常態であるもの及びその敷地（立木そ

の他の土地に定着する物を含む。）をいう。ただし、国又は地方公共団体が所有し、又は管理するものを除く。

2項 この法律において「特定空家等」とは、そのまま放置すれば倒壊等著しく保安上危険となるおそれのある状態又は著しく衛生上有害となるおそれのある状態、適切な管理が行われていないことにより著しく景観を損なっている状態その他周辺の生活環境の保全を図るために放置することが不適切である状態にあると認められる空家等をいう。

すなわち、課税要件の一部である「特定空家等」という文言の定義が、租税法規ではない法律によって定められている。その法律は、租税法規としてではなく、それぞれの政策分野、この例では空家対策という観点から立法、改正又は解釈されることになる。

##### Ⅲ-1-2. 商業・サービス業・農林水産業活性化税制

租税特別措置法42条の12の3は、「経営改善指導助言書類」の交付を受けた「特定中小企業者等」が「経営改善設備」の取得、製作又は建設をした場合に、取得価額の30%の特別償却又は7%の税額控除を認める。これを商業・サービス業・農林水産業活性化税制と呼ぶ。

「経営改善指導助言書類」とは、「認定経営革新等支援機関等」による経営の改善に関する指

導及び助言を受けた旨を明らかにする書類として財務省令で定めるものをいう。

そして、「認定経営革新等支援機関等」について、同条1項は、「中小企業等経営強化法第21条第2項に規定する認定経営革新等支援機関（これに準ずるものとして政令で定めるものを含む。」と定める。これを受けて、租税特別措置法施行令27条の12の3第1項は、農業協同組合及びその連合会、漁業協同組合及びその連合会、森林組合及びその連合会、都道府県中小企業団体中央会、商工会議所、商工会、商店街振興組合連合会等を掲げている。

中小企業等経営強化法に基づく認定経営革新等支援機関の認定は、主務大臣である経済産業大臣及び内閣総理大臣（同法21条1項、49条5項）が行う。しかし、租税特別措置法施行令27条の12の3第1項に掲げられている者は、その認定を受けるまでもなく、商業・サービス業・農林水産業活性化税制の適用上、「認定経営革新等支援機関等」とされている。

このように、課税要件の一部について他の法令に準拠しつつ、そこでの定義に一定の修正を加えている例がある。

### Ⅲ－１－３．長期優良住宅の特例

長期優良住宅に関する税制上の特例としては、租税特別措置法41条に規定される所得税額の特別控除、いわゆる住宅ローン減税の拡充や、登録免許税の軽減措置がある。

これらの特例の対象となる住宅は、「認定長期優良住宅」であるが、これは、長期優良住宅の普及の促進に関する法律に規定されている。

すなわち措置法41条10項は、「認定長期優良住宅（住宅の用に供する長期優良住宅の普及の促進に関する法律（……）第10条第2号に規定する認定長期優良住宅に該当する家屋で政令で定めるものをいう。）」と定める。また、措置法74条1項は、「〔長期優良住宅の普及の促進に関する法律〕第10条第2号に規定する認定長期優良住宅で住宅用家屋に該当するもの（以下この条において「特定認定長期優良住宅」と

いう。）」と定める。住宅用家屋とは、住宅用の家屋で政令で定めるものをいう（措置法72条の2）。

長期優良住宅の普及の促進に関する法律10条2号は、認定長期優良住宅について、「認定計画実施者から、認定長期優良住宅建築等計画に基づき建築及び維持保全が行われ、又は行われた住宅」と定める。

同法5条1項は、「住宅の建築をしてその構造及び設備を長期使用構造等とし、自らその建築後の住宅の維持保全を行おうとする者は、国土交通省令で定めるところにより、当該住宅の建築及び維持保全に関する計画（以下「長期優良住宅建築等計画」という。）を作成し、所管行政庁の認定を申請することができる。」と定める。この認定を受けた計画を、「認定長期優良住宅建築等計画」という（9条1項）。また、この計画の認定を受けた者を「認定計画実施者」という（10条柱書）。

長期優良住宅とは、住宅であって、その構造及び設備が長期使用構造等であるものをいう（同法2条5項）。

そして、同法2条4項は、以下の通り定める。

この法律において「長期使用構造等」とは、住宅の構造及び設備であって、次に掲げる措置が講じられたものをいう。

一 当該住宅を長期にわたり良好な状態で使用するために次に掲げる事項に関し誘導すべき国土交通省令で定める基準に適合させるための措置

イ 前項第一号及び第二号に掲げる住宅の部分の構造の腐食、腐朽及び摩損の防止  
ロ 前項第一号に掲げる住宅の部分の地震に対する安全性の確保

二 居住者の加齢による身体の機能の低下、居住者の世帯構成の異動その他の事由による住宅の利用の状況の変化に対応した構造及び設備の変更を容易にするための措置として国土交通省令で定めるもの

三 維持保全を容易にするための措置として

国土交通省令で定めるもの

四 日常生活に身体の機能上の制限を受ける高齢者の利用上の利便性及び安全性、エネルギーの使用の効率性その他住宅の品質又は性能に関し誘導すべき国土交通省令で定める基準に適合させるための措置

これらの規定を見ると、特例の適用要件の中心となっている概念は「長期使用構造等」であるが、その細目が国土交通省令により定められていることが分かる。

このように、課税要件の一部が、租税法規でない法律に基づく政省令により定められることがある。このような場合に、租税法の観点からは、法律による政省令への委任が個別的・具体的であるか、政省令の規定がその委任の範囲内であるかが問題となる。他方で、政策の観点からは、政省令により状況の変化等に機動的な対応をとることが出来るかどうかが問題となる。

### Ⅲ－２．経営承継円滑化法と租税特別措置法

次に、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律（以下「経営承継円滑化法」とい

う）と租税特別措置法との関係を見ておく。

租税特別措置法は、非上場株式等に係る贈与税及び相続税の納税猶予制度を設けているが、経済産業大臣の認定（経営承継円滑化法 12 条 1 項）が、その要件の一つとなっている。その認定事由は、経済産業省令により定められる。

このように、二つの法律は密接な関係にあり、租税特別措置法は、経営承継円滑化法に準拠した規定を置いている。例えば、租税特別措置法は、贈与税の納税猶予制度の対象となる株式等を発行する会社を「認定贈与承継会社」と呼んでいる。その意義は、「中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律（……）第二条に規定する中小企業者のうち経済産業大臣認定を受けた会社（……）で、前項の規定の適用に係る贈与の時に、次に掲げる要件の全てを満たすものをいう。」と定められている（措置法 70 条の 7 第 2 項 1 号）。

他方で、経営承継円滑化法施行規則（経済産業省令）と租税特別措置法とで、同じ言葉を別個に定義している場合がある。例えば、「経営承継受贈者」の定義を比較すると、以下のようになる。

租税特別措置法 70 条の 7 第 2 項 3 号	中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律施行規則 6 条 1 項 7 号ト
贈与者から前項の規定の適用に係る贈与により認定贈与承継会社の非上場株式等の取得をした個人で、次に掲げる要件の全てを満たす者（その者が 2 以上ある場合には、当該認定贈与承継会社が定めた 1 の者に限る。）をいう。（柱書）	当該中小企業者の代表者が次に掲げるいずれにも該当する者（2 人以上あるときは、そのうちの当該中小企業者が定めた 1 人に限る。以下「経営承継受贈者」という。）であること。（柱書）
当該個人が、当該贈与の日において 20 歳以上であること。（イ）	当該贈与の日において、20 歳以上であること。（3）
当該個人が、当該贈与の時に、当該認定贈与承継会社の代表権を有していること。（ロ）	当該贈与により当該中小企業者の株式等を取得した代表者（代表権を制限されている者を除く。以下（8）を除きこの号において同じ。）であって、（1）
当該贈与の時に、当該個人及び当該個人と政令で定める特別の関係がある者の有する当該認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数の合計が、当該認定贈与承継会社に係る総株主等議決権数（総株主（…）又は総社員の議決権の数をいう。第 4 項、次条及び第 70 条の 7 の 4 において同じ。）の 100 分の 50 を超える数であること。（ハ）	当該贈与の時に、当該代表者に係る同族関係者と合わせて当該中小企業者の総株主等議決権数の 100 分の 50 を超える議決権の数を有し、（1）

租税法規による他の法令への準拠

<p>当該贈与の時に、当該個人が有する当該認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数が、当該個人とハに規定する政令で定める特別の関係がある者のうちいずれの者が有する当該認定贈与承継会社の非上場株式等に係る議決権の数をも下回らないこと。(二)</p>	<p>当該代表者が有する当該株式等に係る議決権の数がいずれの当該同族関係者が有する当該株式等に係る議決権の数も下回らない者であること。(1)</p>
<p>当該個人が、当該贈与の時から当該贈与の日の属する年分の贈与税の申告書の提出期限(当該提出期限前に当該個人が死亡した場合には、その死亡の日)まで引き続き当該贈与により取得をした当該認定贈与承継会社の特例受贈非上場株式等の全てを有していること。(ホ)</p>	<p>当該贈与の時以後において、当該代表者が当該贈与により取得した当該中小企業者の株式等(…)のうち租税特別措置法(…)第70条の7第1項の規定の適用を受けようとする株式等の全部を有していること。(5)</p>
<p>当該個人が、当該贈与の日まで引き続き3年以上にわたり当該認定贈与承継会社の役員その他の地位として財務省令で定めるものを有していること。(ハ)</p>	<p>当該贈与の日まで引き続き3年以上にわたり当該中小企業者の役員(会社法第329条第1項に規定する役員をいい、当該中小企業者が持分会社である場合にあっては、業務を執行する社員をいう。以下同じ。)であること。(4)</p>
<p>令40条の8第1項1号、2号で贈与者の要件とされている。</p>	<p>当該中小企業者の株式等の贈与者(当該贈与の時において、当該中小企業者の代表者であった者に限る。)が、当該贈与の直前(当該贈与者が当該贈与の直前において当該中小企業者の代表者でない場合には、当該贈与者が当該代表者であった期間内のいずれかの時及び当該贈与の直前)において、当該贈与者に係る同族関係者と合わせて当該中小企業者の総株主等議決権数の100分の50を超える議決権の数を有し、かつ、当該贈与者が有する当該株式等に係る議決権の数がいずれの当該同族関係者(当該中小企業者の経営承継受贈者となる者を除く。)が有していた当該株式等に係る議決権の数も下回らなかった者であること。(7)</p>
<p>令40条の8第1項3号で贈与者の要件とされている。</p>	<p>当該贈与の時に、当該中小企業者の株式等の贈与者が当該中小企業者の代表者でないこと。(8)</p>

このように、同じ要件について表現の仕方が異なる上に、措置法では贈与者の要件とされている事項が、経営承継円滑化法施行規則では経営承継受贈者の要件になっている。

その他、「資産保有型会社」(措置法70条の7第2項8号、円滑化法施行規則1条12項)、「特定資産」(措置法70条の7第2項8号口、円滑化法施行規則1条12項2号)、「資産運用型会社」(措置法70条の7第2項9号、円滑化法施行規則1条13項)、「経営承継相続人等」(措置法70条の7の2第2項3号)と「経営承継相続人」(円滑化法施行規則6条1項8号ト)等の文言も、措置法と経営承継円滑化法施行規則とで別個に定義がされている。

これは、租税特別措置法上の要件と同じ文言が、経済産業省令によって直接に定義されてい

るとい、立法技術上の理由によるものであると思われる(前述した長期優良住宅の特例においては、「認定長期優良住宅」という文言が「長期優良住宅の普及の促進に関する法律」により定義され、それに該当するための要件の一つである「長期使用構造等」という文言の細目が国土交通省令に委任されている。そのため、租税特別措置法は、「認定長期優良住宅」という法律上の文言に準拠することができる。)。そのため、納税者からすると、同じ文言が租税特別措置法と経営承継円滑化法施行規則とで同じ意味であるのか分かりにくい。他方で、両者が同じ意味であることを保とうとすると、経済産業省令上の文言の改正のためには、措置法の改正も必要であるということになり、所轄官庁の判断によって省令を機動的に見直すことが難しくなる。

### Ⅲ－3. 小括

政策的措置を定めた法律と、税制上の措置を定めた法律との関係としては、①別個に定義規定が設けられる場合と、②後者が前者に準拠して定められる場合がある。

①の場合は、私人の立場からは、一方の要件を満たしても、他方の要件が満たされているかどうか分かりにくい。また、一方の要件と同じように他方が解釈される保障がない。その意味で、簡索性や法的安定性の点では劣る。もっと

も、法の趣旨目的からして、両者を同じ要件を定めたものと解すべき場合がほとんどであると思われる。

②の場合は、準拠されている他の法律は、租税法規としてではなく、その法律の趣旨目的に沿って立法又は解釈適用されることになる。また、他の法律において、定義の細目が政省令に委任されていることがあるが、それも課税要件法定主義の観点からではなく、その法律が対象とする政策上の必要性から定められる。

## IV. 税条例と地方税法

### IV－1. 地方税条例主義

地方税の賦課徴収の直接の根拠となるのは条例であって、法律ではない。これを地方税条例主義という。

地方税条例主義は、裁判例においても認められている。仙台高判昭和57年7月23日行集33巻7号1616頁<sup>5)</sup>は以下のように述べる。

思うに、いわゆる租税法律主義とは、行政権が法律に基づかずに租税を賦課徴収することはできないとすることにより、行政権による恣意的な課税から国民を保護するための原則であつて、憲法84条の「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」との規定は、この原則を明らかにしたものと解されるが、地方自治に関する憲法92条に照らせば、地方自治の本旨に基づいて行われるべき地方公共団体による地方税の賦課徴収については、住民の代表たる議会の制定

した条例に基づかずに租税を賦課徴収することはできないという租税（地方税）条例主義が要請されるというべきであつて、この意味で、憲法84条にいう「法律」には地方税についての条例を含むものと解すべきであり、地方税法3条が「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。」と定めているのは、右憲法上の要請を確認的に明らかにしたものである。そして、右地方税条例主義の下においては、地方税の賦課徴収の直接の根拠となるのは条例であつて、法律ではないことになり、地方税法は地方税の課税の枠を定めたものとして理解される。

また、東京地判平成3年3月27日行集42巻3号456頁<sup>6)</sup>は、住民訴訟の事案であり、市が所有者らから借り受けていた土地に固定資産税を賦課しなかったことを理由として、住民が市

5) 本判決の解説として、宍戸常寿・租税判例百選〈第5版〉14頁（2011）がある。第1審判決である秋田地判昭和54年4月27日行集30巻4号891頁の解説・評釈として、安念潤司・ジュリスト730号125頁（1980）、山田二郎・自治研究57巻7号120頁（1981）、北野弘久・ジュリスト臨時増刊718号31頁（1980）、田中治・租税判例百選〈第3版〉16頁（1992）等がある。また、碓井光明『地方税の法理論と実際』321頁（弘文堂1986）参照。

長に対して損害賠償請求をしたものである。被告は、本件は地方税法6条にいう「公益上その他の事情により課税を不適当とする場合」に該当し、「地方税法6条による非課税の範囲は条例をもって規定することが望ましいとしても、そのような条例がない場合に直接同条に基づいて非課税とすることが不適法ということはできない」と主張した。本判決は、この点について以下のように述べる。

地方税法6条1項は、個々の地方団体に対し、公益上その他の事由があるときはその独自の判断により、一定の範囲で課税しないことを認めているが、他方において、同法3条1項は、地方団体が、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規定しているから、地方団体が地方税法6条1項に基づいて固定資産税を非課税とするには、条例をもってその旨を定めなければならないというべきである。しかるに、東村山市が本件固定資産税を課税しないことを是認する旨の条例の規定を設けていないことは被告の自認するところであるから、被告の右主張はそれ自体失当である。

本判決は、このように、固定資産税を非課税とするには条例の定めが必要であり、地方税法6条1項を直接の根拠とすることはできない旨

を判示している<sup>7)</sup>。

地方税条例主義の観点からは、地方税法は自治体による条例制定を規制する、いわゆる枠法、準則法である<sup>8)</sup>。自治体による税制や税負担が過度にばらばらになることを防ぎ、自治体間の課税の調整を行うために、このような規制は正当化される。他方で、学説上は、「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 [い]<sup>9)</sup>とされる。

しかし、実際には地方税法は詳細な規定を置いており、自治体には法定税については税率以外に裁量の余地はほとんどない<sup>10)</sup>。

そして、自治体が定める地方税条例は、後述するように、地方税法に準拠している。このことについて、東京高判平成8年3月28日月報42巻12号3057頁<sup>11)</sup>は、以下のように述べる。これは住民訴訟の事案であり、移転価格課税により生じた二重課税の回避のための対応的調整として法人住民税等の減額更正処分が行われたが、その適法性が争われたものである。

原告らは、地方税の賦課徴収や還付などはいずれも条例に直接の根拠を置くべきであって、仮に地方税法の規定を条例が包括的に採用している場合でも、国法の改正によって当該条例の内容が自動的に変更されると解することはできない上、移転価格税制も対応的調

6) 本判決の解説・評釈として、占部裕典・判例地方自治92号53頁(1992)、占部裕典・シュトイエル371号1頁(1993)、木村琢磨・自治研究68巻9号117頁(1992)、櫻井敬子・ジュリスト1030号150頁(1993)等がある。

7) また、広島高判平成26年9月17日(未公開・平成26年(行コ)第5号)は、地方税の減免に関して、「地方税は地方団体の財政の基礎を形成するものであるから、賦課処分を前提とし、これにより生じた地方債権を放棄することで徴収を行わないこととする減免処分については、減免の要件を満たさない場合に減免を許すべきではなく、減免の要件の判断に課税主体の裁量の余地がある場合でも、その判断は厳格に行うべきである」と述べる。本判決の評釈として、吉村典久・ジュリスト臨時増刊1492号191頁(2016)がある。

8) 但し、地方税法の規定には、罰則関係の条文など、住民を直接規制する条文もある。地方税法総則研究会編『新訂 逐条問答 地方税法総則入門』55頁(ぎょうせい、第4版、1996)。

9) 金子宏『租税法』93頁(弘文堂、第21版、2016)。

10) その例外の一つが、地方税法72条の24の4に規定される法人の事業税の課税標準の特例である。

11) 本判決の解説として、藤田耕司・租税判例百選〈第4版〉140頁(2005)がある。

整の制度も本件更正処分当時の各条例が援用する地方税法においては全く予想せず、条例制定権者も認識していないところであったから、同更正処分は租税条例主義に違反すると主張する。

しかしながら、地方税法3条の規定する地方税条例主義は、地方公共団体の課税権実現のために必要な事項をすべて条例によらしめることまでを意味するものでなく、条例においてどの範囲の事項を規定すべきかについては、その地方公共団体が課する税目や、地方税法が条例で定めるところとしている事項についてだけ規定した上、その他は地方税法の規定によるとすることもできると解されるのであり、座間市市税条例、神奈川県県税条例、横浜市市税条例及び横須賀市市税条例には、いずれもその旨の規定が存在しているから、この点に関する原告らの右主張も理由がない。

このように、条例が地方税法に準拠することについては、裁判例上も許容されており、学説も同旨である<sup>12)</sup>。但し、後述するが、その許容される範囲については議論がある。

#### Ⅳ－２．税条例の現状

税条例の現状を見ると、地方税条例主義の理念は必ずしも反映されていないことが分かる。まず、かねてから指摘されていることであるが、条例改正は、議会の議決ではなく、長の専決処分による場合が多い<sup>13)</sup>。

また、税条例は、条文数が地方税法よりずっと少なく、それを地方税法への準拠により補っている。納税義務者など基本的な課税要件が条

例で定められていないこともある。

例えば、神奈川県県税条例<sup>14)</sup>を見ると、地方消費税は県が課する税目としては挙がっているが（3条1項3号）、次のように目次にはその項目がない。他にも4県（新潟県、島根県、香川県、宮崎県）で同様の例がある。

神奈川県県税条例 目次
第1章 総則（第1条～第8条）
第2章 普通税
第1節 県民税（第9条～第16条の6）
第2節 事業税（第17条～第22条の2）
第3節 不動産取得税（第22条の3～第27条の3）
第3節の2 県たばこ税（第28条）
第4節 ゴルフ場利用税（第28条の2～第43条）
第5節 自動車取得税（第44条・第45条）
第5節の2 軽油引取税（第46条～第54条）
第6節 自動車税（第55条～第61条の2）
第7節 鉦区税（第62条～第64条）
第8節 削除
第9節 固定資産税（第69条～第72条）
第3章 目的税（第73条～第76条）
第4章 雑則（第77条）
第5章 罰則（第78条～第81条）
附則

なお、法定外税や超過課税は別の条例で規定されることがある。宮城県の核燃料税<sup>15)</sup>や産業廃棄物税<sup>16)</sup>、愛媛県の森林環境税<sup>17)</sup>、横浜市の

12) 金子・前掲注(9)95頁は、「基本的事項以外については、条例で地方税法の規定に準拠する旨を定めることも許されると解すべきであろう。」と述べる。また、碓井光明『要説地方税のしくみと法』7頁（学陽書房、2001）は「一定の範囲で、法律が条例を補完することができると解すべきである（「法律の補完的機能」）」とする。

13) この点に対する批判として、碓井光明『地方税条例』32頁（学陽書房、1979）、碓井・前掲注(5)86頁参照。

14) 昭和45年3月31日条例第26号。平成28年3月31日条例第51号による改正後の規定を参照した。

15) 宮城県の核燃料税条例（平成24年12月20日条例第75号）。

16) 宮城県の産業廃棄物税条例（平成16年3月23日条例第19号）。

17) 住民税均等割の超過課税。愛媛県森林環境税条例（平成16年12月24日条例第46号）。

横浜みどり税<sup>18)</sup>等の例がある。

#### Ⅳ-3. セービング・クローズ

税条例は一般に、冒頭に総括的な規定（以下ではそのような規定を「セービング・クローズ」という）を置き、課税要件の定めでさらに地方税法を参照している。ここでは都道府県の条例を概観する。

青森県県税条例<sup>19)</sup>1条：県税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収については、法令その他別に定があるものの外、この条例の定めるところによる。

このような定め方をする条例が多い。まず法令の定めがあり、条例がそれを補うようにこれらの条例は書かれている。

岩手県県税条例<sup>20)</sup>1条の2：県税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収については、この条例に定めるもののほか、法、地方税法施行令（昭和25年政令第245号。以下「政令」という。）、地方税法施行規則（昭和29年総理府令第23号。以下「総務省令」という。）その他の法令の定めるところによる。

こちらは、まず条例の定めがあり、法令がそれを補うように書かれている。神奈川県<sup>21)</sup>、島根県<sup>22)</sup>の条例もこのように定められている。

栃木県県税条例<sup>23)</sup>2条：県税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収については、この条例の定めるところにより、この条例に定めのないものについては、法、地方

税法施行令（昭和二十五年政令第245号。以下「施行令」という。）、地方税法施行規則（昭和二十九年総理府令第23号。以下「法施行規則」という。）その他地方税に関する法令の定めるところによる。

3条：この条例における用語の意義は、法、施行令及び法施行規則の例による。

条例における用語の意義について、法令による旨を定めている点が特徴的である。千葉県、新潟県、宮崎県の条例がこのような規定を置いている。

静岡県税賦課徴収条例<sup>24)</sup>1条：県税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収については、法令その他別に定めがあるものを除くほか、この条例の定めるところによる。3条：法で標準税率の定めがある県税の税率は、この条例で別に定めるものを除くほか、その標準税率として定められた税率とする。

税率について、別段の定めがない限り地方税法上の標準税率による旨を定めている点が特徴的である。

このような規定を置くことにより、税条例を詳細に定めることが省かれているのである。その背景としては、地方税法が一義的な定めを置いているため、議会で審議をする意義が乏しく、条例に定めを置いても煩雑になるだけであるということが考えられる。

この点について、総務省通知「地方税法の施行に関する取扱いについて（道府県税関係）」<sup>25)</sup>は、「1(2) 条例の制定に当たっては、法律が条例の定めるところによることとしている事項

18) 住民税均等割の超過課税。横浜みどり税条例（平成20年12月15日条例第51号）。

19) 昭和29年5月31日条例第36号。平成28年6月22日条例第43号による改正後の規定を参照した。

20) 昭和29年5月15日条例第22号。平成28年7月15日条例第54号による改正後の規定を参照した。

21) 前掲注(14)の神奈川県県税条例2条。

22) 島根県県税条例2条（昭和51年3月23日島根県条例第10号。平成28年3月25日条例第14号による改正後の規定を参照した。）。

23) 平成17年3月25日条例第5号。平成28年3月31日条例第44号による改正後の規定を参照した。

24) 昭和47年3月21日条例第8号。平成28年3月31日条例第33号による改正後の規定を参照した。

及び法律が地方団体に選択的判断を許容している事項のみならず、法律、政令及び規則において明確に規定され、各地方団体ごとの選択判断の余地のないものについても、住民の理解のうえで最少限度必要なものにあつては、重複をいわず総合的に規定することが適当であること。（法3）」としている。しかし、全ての自治体がこれに従っているとは言えないようである。

このような、税条例による地方税法への準拠を、法的にはどのように理解すべきであろうか。一つの理解の仕方としては、地方税法の規定を税条例がそのまま取り込んでいるのと同じであるという説明がありうる。すなわち、地方税法の規定をそのままコピーする煩雑さを避けるために、上記のセービング・クローズで済ませたということである。しかし、この説明では、地方税法が改正された際の効果が問題となる。

別の理解の仕方としては、税条例が課税要件の定めを地方税法に委任しているという説明がありうる。この説明においては、地方税条例主義に照らしてそもそもそのような委任が許されるのか、現行のセービング・クローズのような包括的委任が許されるのか、委任が許されない事項（必要的条例事項）はあるのかといった論点がありうる<sup>25)</sup>。

地方税法改正の効果に関しては、それがセービング・クローズを通じて自動的に反映されるのかという問題がある。この点については積極的に解する見解が一般的であると思われるが、学説上は原則として条例の改正手続によらなけれ

ばならないという見解もある<sup>27)</sup>。

また、地方税法の改正によって、地方税法の規定と税条例の規定とが抵触することとなった場合はどうなるか。この点については、地方税法に反する税条例の規定は無効となるので、税条例は何も定めていないこととなり、セービング・クローズによって地方税法の規定の通りに課税がなされるという考え方がありうる<sup>28)</sup>。しかし、それに対しては、地方税条例主義の意義が失われるという反論が可能であろう。

なお、地方税法の解釈変更や違憲判断からも、同様の論点が生じうる。地方税法は、自治体による条例制定の規制という観点からも解釈等がなされる。そうすると、そのような観点からなされた地方税法の解釈等を、課税主体と納税義務者との租税法律関係を規律する条例の解釈等に直ちに反映させてよいかという問題がありうる。

#### Ⅳ-4. 小括

上記の通り、セービング・クローズを用いた税条例による地方税法への準拠は広く行われているが、これは地方税条例主義に関する問題を顕在化させている。その問題の根底にあるのは、地方税法が法定税について税率以外の課税要件を詳細に定めていて、地方団体にはほとんど判断の余地がないということである。これは結局、地方税に関して、地方団体の独自性をどの程度認めるべきか、言い換えれば地方団体ごとに税制が異なることにどの程度耐えられるかという基本的問題に関わる。

25) 総税都第16号 平成22年4月1日。市町村税についての同様の通知として、「地方税法の施行に関する取扱いについて（市町村税関係）」（総税市第16号 平成22年4月1日）。

26) 地方税法総則研究会編・前掲注（8）53頁は、地方税の税目、課税客体、課税標準、税率（一定税率の場合）の4種類は、本来の意味での必要的条例事項であつて、セービング・クローズによって条例のなかに入り込むことはできないとする。また、確井・前掲注（5）84頁参照。

27) 確井光明『要説自治体財政・財務法』120頁（学陽書房、改訂版、1999）は、「地方税条例主義を主張する実益は、①法律改正により、自動的に地方税の負担内容が変更されるとみるのではなく、原則として条例の改正手続によらなければならないこと」と述べる。

28) 例えば、平成29年に予定されていた消費税率の引き上げに合わせて、同年からの地方消費税率の引き上げを既に定めていた県税条例がある。消費税率の引き上げが延期されたので、条例改正によりこちらも延期されることとなるであろう。しかし、この考えによれば、条例改正をしなくても、地方消費税の税率は一定税率であるので、条例によるその引き上げは地方税法違反により無効となる。その結果、条例で税率が定められていないこととなるので、セービング・クローズにより地方税法上の税率が適用されることになる。

なお、地方税法は、地方交付税における基準財政収入額の算定基準でもあるが（地方交付税法14条）、同法が条例を規制する機能と基準財政収入額を算定する機能の両方を持つことには、問題があるように思われる。条例の規制ないし枠づけは、地方自治の観点から必要な限度

で行うべきものであるが、基準財政収入額の算定のためには、課税要件を詳細に定めることが必要となるからである。従来、学説が地方税法のあり方として想定していた規定は、基準財政収入額の算定を可能とするほどに詳細なものではなかったように思う。

## V. 結び

租税法規が他の法令に準拠して定められている場合、一義的で紛れがないという利点がある。他方で、その法令の改正、解釈変更あるいは違憲判断等があると、課税関係に予期せぬ影響を与える可能性がある。

このことは、租税法規に限らず、一般的に生じうる問題であるとも言える。法令はそれぞれ趣旨目的が異なるのであるから、その解釈方法等もそれに依りて異なることは当然にありうる。そうすると、複数の法令の間で規定の準拠を行うかどうかは、その点を考慮した上で、前述した得失に応じて立法者が決めるべきことになる。

但し、租税法規が、租税法律主義が適用されるという点で、法令のなかでも「特殊」なものであるという考え方をとるとしたら、上記の問題は重大であって、他の法令への準拠はできる

だけ慎重に行うべきであるということになるかもしれない。

この問題が顕著に表れるのが、租税特別措置である。これは様々な政策分野において用いられているが、ここでは政策的措置を定めた法律と税制上の措置を定めた法律との関係が問題となる。これは、租税特別措置を、租税法律主義に服する税制の一環として捉えるか、補助金等と同様の政策目的実現のための手段の一つとして捉えるかという論点に関わる。

地方税法と条例との関係は、地方自治に関わるものであって、やや問題が異なる。ただ、ここでも地方税法に関しては、条例規制の目的と基準財政収入額の算定の目的とで、立法のあり方が異なるのではないかということが示唆されている。