

[判例研究] 地方公共団体の企業への独自課税「神奈川県臨時特例企業税」の有効性について

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 明治大学専門職大学院会計専門職研究科 公開日: 2014-12-20 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 守屋, 俊晴 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/16812

【判例研究】

地方公共団体の企業への 独自課税「神奈川県臨時特例企業税」の有効性について

—Law Precedent Study—

The Effectiveness of Independent Taxation “KANAGAWA TEMPORARITY SPECIAL TAX” in the Local Government

守屋 俊 晴

Toshiharu MORIYA

【キーワード】 (1) 臨時特例企業税、(2) 法人事業税、(3) 青色欠損金、
(4) 欠損金の繰越控除、(5) 地方財政と財源の確保、(6) 神奈川県、
(7) 外形標準課税制度、(8) 課税自主権

目 次

1 はじめに

- (1) 社会経済的背景
- (2) 地方公共団体における問題とされるべき肥満体質
- (3) 事業税課税の性格と課税方式の乖離
- (4) 臨時特例企業税の計算方式

2 横浜地裁判決

- (1) 事案の概要
- (2) 提訴等の時系列と判決
- (3) 争点・原告の主張 (論点整理)
- (4) 争点・被告の主張 (論点整理)
- (5) その他の争点・当事者の主張
- (6) 裁判所の判断

3 高裁判決

- (1) 事案の概要
- (2) 憲法と地方の課税権
- (3) 担税力と大規模法人課税
- (4) 結 審

4 最高裁判決

- (1) 本件条例制定の経緯等
- (2) 最高裁の判断
- (3) 他の第三者への影響
- (4) まとめ

参考文献

本論分は、以下の3つの「判決文」に基づいて検討を行ったものである。

(表1) 参考文献一覧表

	適用	横浜地方裁判所	東京高等裁判所	最高裁判所第一小法廷
1	事件番号	平成17(行ウ)55	平成20(行コ)171	平成22(行ヒ)242
2	事件名	神奈川県臨時特例企業税通知処分取消等請求事件	神奈川県臨時特例企業税通知処分取消等請求控訴事件	神奈川県臨時特例企業税通知処分取消等請求事件
3	裁判年月日	平成20年03月19日	平成22年02月25日	平成25年03月21日
4	判決本文頁数	125頁	42頁	18頁
5	結審	原告勝訴	原告敗訴	原告勝訴
6	出典ホームページ	http://www.courts.go.jp/search/jhsp0030?hanreiid=36897&hanreiKb	http://www.courts.go.jp/search/jhsp0030?hanreiid=80647&hanreiKb	http://www.courts.go.jp/search/jhsp0030?hanreiid=83087&hanreiKb

1 はじめに

(1) 社会経済的背景

神奈川県が独自に制定した「臨時特例企業税」(県条例)の適否が争われた訴訟は、納税者側の地裁勝訴、高裁敗訴そして最高裁勝訴と、大きな変化を見せている。その背景には、地方税法の解釈如何と地方政府の巨額な財政赤字がある。

日本経済新聞(以下の日付は同新聞の発刊日である。以下同様。)は、内閣府が、2013年1月18日に発表したところによると、平成23年度の国民経済計算(確報)によると、日本国の正味資産(国富)は前年比0.8%減の2,995兆円となり、4年連続の前年割れとなった。主要な要因は、地価と株価の下落であるとしている(2013.1.19朝刊)。しかし、その基は、2007年8月のアメリカ発のサブプライム・ローン世界金融不況と2008年9月に起きたリーマン・ブラザーズの経営破綻後の「政治の不安定(改革無き政治)」にある。そこでは、主として為替の急騰による企業活動(投資資金)の海外流失の加速と日本経済の沈滞による「株価の下落」と「国民総賃金の減少」による消費活動の沈静現象(デフレ現象)がある。そのような、経済環境下、同日の同新聞は、「国富の減少は日本経済の地力の押し下げにつながる。」し、また、「労働人口の低迷に加え、設備投資の減少で生産能力が縮小」しているという。

神奈川県が独自課税制度を設けた背景にも、日本国と同様に地方政府が巨額の財政赤字を負っていることにあった。しかし、その間、民間企業がリストラ(事業の再構築と改革)を果敢に実行しているが、地方政府は行っていないもしくは怠っている。総務省が、2013年2月8日に発表した「地方公務員給与実態調査」によると、国家公務員を100とした場合の地方公務員の給与水準を示す「ラ

スパイレス指数」では、100団体以上の地方自治体が国よりも給与水準が高かった。神奈川県内では、真鶴町を除く33団体（県を含む）で、国よりも給与水準が高かった。全国の地方自治体でもっとも高かったのが千葉県君津市で、同新聞は「民間企業なら業績悪化を理由とした給与削減は常とう手段だ。国、地方を問わず公務員には長くこの考え方が通用しにくかった。」と指摘している（2013.2.9朝刊）。

日本企業の多くが、これまで、果敢に「カイゼン（国際語）努力」を行っている。たとえば、トヨタであるが、新聞報道によると「トヨタ自動車の2014年3月期の連結営業利益（米国会計基準）が1兆8,000億円と前期比36%増え、過去最高だった08年3月期の約8割の水準まで回復する。」とし、その「体質強化の原動力はお家芸のカイゼン」だったという。とくに、「年平均で3,000億円規模のカイゼン効果により、損益分岐点は大きく下がり、極端な円高にならない限り、700万台程度でも黒字を出せる体質になった。」と報じている（2013.5.9朝刊）。

中央政府と地方政府は行政（役務の提供）が主要な業務であり、「利益の追求」を主要な目標（経営課題）とする民間企業とは異なるとはいえ、「カイゼンなき行政」は日本国の大きな課題とされている。とくに、経済協力開発機構（OECD）の調査結果によると、日本の国家、地方、一般事務（教育関係を含む）の効率性、生産性の低さが指摘されている。指摘を受けたとしても、中央政府と地方政府は、民間企業のようなカイゼンを行っていない。行っている事例があるとしても、眼に見えるような改善が発揮されていない。国民の選挙投票における「1票の格差が違憲（違憲状態）」と判旨されても、長い間、具体的な行動を行っていない。やっと、衆議院定数の「0増5減」の微調整でやり過ごそうとしている。少なくとも、10%~15%の定数削減は必要なことと思っている。なお、地方自治体では、平成の大合併で、地方議員はある程度削減されたが、都道府県レベルでの削減はほとんど行われていない。このように、中央政府と地方政府における「自己改革」が進まないのが、日本の大きな病巣となっている。

（2）地方公共団体における問題とされるべき肥満体質

とくに、5~7年ほど前の数年間、地方自治体の「ムダ」の象徴として、地方議員に支給されている「政務調査費」が、各新聞に取り上げられていた。政務調査費の支給額が多い自治体を一覧表にまとめると、以下に示した（表2）のようになっている。

日本経済新聞は、「都道府県議会が議員に支給する政務調査費の総額は年間129億3千万円（2007年度予算ベース）」で、「本会議に出席するための交通費などの名目で支給される『費用弁償』も見直しが遅れている。」と批判している（07.11.5日朝刊）。とくに、住民批判的的(ま)になっているのが、実態が第二給与（議員報酬）であるにもかかわらず、政務調査費が源泉徴収の対象になっていないことと、不正支出（私的用途を含む）が横行していることにある。第二給与であるがために、これまで、多くの地方自治体で、支出証明が必要とされていなかった。その実態を表しているのが、領収書の提出義務がなく、また、支出の必要性（政務調査）の説明が求められていなかったことにある。

とくに、重要なことは、本来の目的に使用されていないことにある。政務調査の結果として、「議員立案条例」の事例がほとんどないことに、その顕著な表れがある。改善の方向性としては、選挙時の公約と「実績（議員立案条例など）の公開」が求められるところであるが期待がうすい。要は、政務調査費の「費用対効果の評価」にある。

地方財政が、巨額な赤字を抱えているときに、この実需性の低い政務調査費を支給する必要性が、

(表2) 政務調査費の支給額が多い自治体一覧表
(単位：万円)

都 道 府 県		政 令 市	
東京都	720	大阪市	720
大阪府	708	横浜市	660
北海道	636	名古屋市	660
神奈川県	636	京都市	648
埼玉県	600	川崎市	540
愛知県	600	札幌市	480
京都府	600	仙台市	456
兵庫県	600	神戸市	456
福岡県	600	北九州市	456
静岡県	540	福岡市	420

(注) 出典 日本経済新聞2007年11月5日朝刊
一部修正して作成している。また、金額は議員
1人当たりの年額である。

はたして必要なのか、問われている。民間企業を習い、まず、その削減、そして廃止を行うべきである。日本経済新聞によれば、神奈川県内の地方自治体における実態は、以下に示した(表3)に見られるとおりである。

(表3) 神奈川県内全市政務調査費一覧表
(単位：万円)

	議員数(人)	月額交付金	開始時期
神奈川県	107	53	2008年4月
横浜市	92	55	08年4月
川崎市	63	45	08年4月
横須賀市	43	13.9	07年5月
平塚市	30	5	01年4月
鎌倉市	26	5	01年4月
藤沢市	36	10.7	01年4月
小田原市	28	6.5	01年4月
茅ヶ崎市	30	4	01年4月

逗子市	21	2	01年4月
相模原市	52	10	07年5月
秦野市	26	3.5	01年4月
厚木市	28	6	07年4月
大和市	29	3.5	07年5月
伊勢原市	24	2	01年4月
海老名市	24	1.8	01年4月
座間市	26	1.65	01年4月
南足柄市	16	1	01年4月
綾瀬市	22	1.25	01年4月
三浦市	18	制限なし	

(注) 出典 日本経済新聞2008年4月11日朝刊
一部修正して作成している。
1 データは、2008年4月1日時点である。
2 開始時期は、19の地方自治体ですべての領収書添付を義務付けた時期である。(新聞掲載注記) 掲載しているのは20団体である。
3 月額交付金は、議員1人当たりの金額である。

広く社会的に批判されたことから、多くの地方自治体が、使途の適正化の見直しをはじめた。批判されたから直すというその体質に大きな問題がある。住民の模範とならなければならない立場にある者が、そのようなことでよいのか、大きな疑問のあるところである。基本的なことは「自己改革の精神」である。ともかく、見直しがされた内容の一部が、以下の(表4)に示したような内容になっている。

(表4) 使途項目の主な具体例

項目	充当可能な事例	不適切な事例
調査研究費	専門家への調査委託費、県内外の現地調査(交通費、宿泊料など)	観光やレクリエーション目的の交通費
研修費	研修会参加費、講演会参加費	同窓会や町内会の会費、慶弔賤別(せんべつ)代
広報・広聴費	会派や議員のホームページ開設	後援会活動に限定したパンフレットの印刷代や発送料
事務所費	事務所の賃借料、礼金、光熱水費など	事務所の土地や建物の購入など
人件費	調査を補助する職員の給料、社会保険料など	選挙活動などに限定した雇用に関する経費

(注) 出典 日本経済新聞2008年3月26日朝刊 一部修正して作成している。

見直し後とはいえ、「充当可能な事例」のなかには、政務調査費用に関連させて良いのか、疑問のある項目が含まれている。たとえば、事務所費であるが、調査するために、あえて別に事務所を借用する必要があるのか、現在の議員活動で使用している事務所ではできないのかなど、考えさせられる事項がある。これは、このようなことを批判しているということよりも、巨額の財政赤字を抱えている多くの地方自治体が、「組織のスリム化」並びに「財政の健全化努力」からほど遠いところにいる気がするから指摘しているのである。

日本経済新聞によると「2月招集の第1回の最終日。猪瀬直樹知事が提出した予算や条例、人事など167議案をこの日までに全て可決した。」というこの東京都における議員数は127人で、議会事務局職員数150人を超えていて、全国最多である。人口と予算規模で最大都市であることから考えて当然であるとしても、議員1人当たり経費相当額（主として人件費）が年間4,680万円（2011年度）で、都道府県の平均額3,201万円の約1.5倍となっている。しかし、同新聞は「議会活動は低調。06年から5年間に都議が提出した議案は1人当たり年0.2本で全国の地方議員平均（0.5本）の4割だ。」と批判的に表現している。とくに「独自の政策立案はほとんどない。」と冷たい扱いである。

また「00年の地方分権一括法施行などを契機に、全国では地方議会改革が進む。」が「都議会では議論が高まらない。」と、経費の「ムダ（費用対効果）」を指摘している。とくに、この東京都の「都議1人当たり」に支給されるお金は年間2,200万円を超える。」ことから浪費的支出となっている。かつて、費用弁償制度（政務活動費や委員会出席手当等）については、2012年10月に、「当時の石原慎太郎知事が『都民としても解せない』と指摘」していることも報じている（13.5.15朝刊）。

ともかく、本論文が主題としている地方自治体の「独自課税」が、最高裁判決によって否定されたことを受けて、日本経済新聞は「首都圏の1都3県・政令指定都市は15日、都内で「9都県市首脳会議」を開き、地方の独自課税の拡大に向けた関係法令の抜本見直しを国に求めることを決めた。」ことを報じている（13.5.16朝刊）。しかし、重要なことは「地方議員と地方公務員の肥大化状態のスリム化」であり、また、その人件費の削減を図ることである。それなくして、住民の信頼の回復と増税の賛意も得られないことを、各首長は知るべきである。

（3）事業税課税の性格と課税方式の乖離

地方税法第72条の2並びに同法第72条の12に、事業税の「納税義務者等」および「課税標準」に関する事項が定められている。

まず、同法第72条の2（事業税の納税義務者等）であるが、第1項では「法人の行う事業に対する事業税は、法人の行う事業に対し、次の各号に掲げる事業の区分に応じ、当該各号に定める額によって事務所または事業所所在の道府県において、その法人に課する。」とされているように、事業税の課税主体は道府県である。なお、同法第1条（定義）の第2項により、都は道府県の規定を準用することとなっているので、本規定は、内容としては「都道府県税」ということになっている。

そして、同項第1号は原則的適用（事業）法人と中小事業者等（資本金等の額が1億円以下の法人）に対するものと、さらに例外適用法人に関する規定を設けている。

① 次号に掲げる事業以外の事業

次に掲げる法人の区分に応じ、それぞれ次に定める額

イ 原則的適用法人（ロに掲げる法人以外の法人）

付加価値割額、資本割額および所得割額の合算額

ロ 細かい規定（法第72条の4第1項各号の法人を含む除外規定）が設けられているが、適用の対象となる主要な事業法人は中小法人であって、資本金額もしくは出資金額が1億円以下のものまたは資本金額もしくは出資を有しないもの

② 電気供給業、ガス供給業および保険業

所得割額

収入割額

事業税（納税）は、「地方自治体が提供するサービス（行政上の役務）に対する対価」という位置づけであり、そのために法人が負担する納税額は損金処理（納税した事業年度の損金）が認められている。つまり、地方自治体が提供するサービスの購入代金という考え方である。それは「応益負担」を意味する。しかし、現実の課税客体は「所得」であり「応能負担」とされている。この根底に、対価の賦課計算の困難性と黒字企業（黒字団体「会社以外の事業団体を含む」）の支払能力という、現実的対応がある。その結果、従前（地方税法改正前）は、赤字法人は非課税とされ、提供される行政サービスの対価の支払いを免れていた。このように地方自治体としては、公共サービスを提供しているが賦課できない仕組みとされていた。

このサービスには、判決文にも出ているようなサービスのほか教育、消防、警察、道路などの公共施設等の公共サービスがある。地方自治体としては、巨額な赤字を抱えてサービスを提供しながら、納税がないというジレンマがあった。そこで考案されたのが「臨時特例企業税」なのである。赤字企業であっても、公共サービスを受けているので、一部負担（課税）すべきであるという理屈である。そうであるならば、たとえば、大企業ほど公共サービスを受けているので、施設面積、従業員数、輸送機器等の外形基準が選択されるべきであったと考えるが、そうすると「事業所税との重複課税」という問題が浮上してくることもなる。

その後、地方税法が改正され、現在の「外形課税」が行われるようになった。従来は、原則的適用法人における「資本割額および所得割額の合算額」であったものが、赤字企業が負担していないという不具合が問題視され、また、地方自治体の財政確保の観点から見直しが行われ、赤字企業も負担するように、計算の基準に付加価値割額が加味されるようになった。この付加価値割額の導入に関して、節税並びに計算の手間（事務手続の増加）もあって、資本金額を1億円以下に減資している企業が少なからずある。その中には、大法人の子会社等も含まれている。

事業税の課税標準は、同法第72条の12に、以下のように定められている。

地方税法第72条の12（法人の事業税の課税標準）

第1項 法人の行う事業に対する事業税の課税標準は、次の各号に掲げる事業の区分に応じ、当該各号に定めるものによる。

- ① 次号に掲げる事業以外の事業 次に掲げる事業税の区分に応じ、それぞれ次に定めるもの
 - イ 付加価値割 各事業年度の付加価値額
 - ロ 資本割 各事業年度の資本金等の額
 - ハ 所得割 各事業年度の所得及び清算所得
- ② 電気供給業、ガス供給業及び保険業 各事業年度の収入金額

(4) 臨時特例企業税の計算方式

神奈川県が独自に、条例を設けて制定した「臨時特例企業税」があり、訴訟問題になった。本税は、平成13年8月に導入した神奈川県独自の「法定外普通税」である。この法定外普通税は、地方税法第4条第2項に定めている「普通税」に準ずるものとして設けられたもので、用途が限定されている法定外目的税とは異なるものである。課税対象は、県内に事業所があり、資本金が5億円以上で、単年度損益が黒字であっても、過去に青色欠損金があるために、欠損金の繰越控除を受けることによって、黒字決算事業年度において事業税を納税していない企業である。神奈川県は、平成20年3月までに約415億円を徴収している。

これに対して、納税者であるいすゞ自動車が提訴し、2008年3月、横浜地裁の判決では「条例は地方税法に違反し無効である」と結審した。法人事業税は、欠損金の繰越控除を認めているが、控除を認めない臨時特例企業税は、法の規定の目的や効果を阻害していると結論付けている。この結果、横浜地裁は、藤沢市の桐ヶ谷工業団地に工場を持ついすゞ自動車（本社・東京）が納税した約19億円と誤納金の還付加算金などを合わせた合計金額21億円余りを支払うよう命じた（08.3.20朝刊）。

地方税法第4条第3項は、第2項各号に掲げるものを除くほか「別に税目を起こして、普通税を課することができる。」としている。本件、判決の結果は、この地方税法の趣旨と整合しているのか、また、地方自治体の「課税自主権の行使」の否定につながらないのか、問題を提示した判決である。

この「臨時特例企業税」の内容（本件条例の制定当時「平成13年8月1日」のもの）は、以下（概要）のようになっている。

第2条（課税の根拠）

県は、地方税法第4条第3項の規定に基づき、当分の間の措置として臨時特例企業税を課する。

第5条（納税義務者等）

臨時特例企業税は、県内に事務所又は事業所を設けて行う法人の事業活動に対し、その法人に課する。

第7条（課税標準）

第1項 臨時特例企業税の課税標準は、各課税事業年度における法人の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。

以下（略）

第8条（税率）

臨時特例企業税の税率は、次の各号に掲げる区分に応じ、当該各号に掲げる率とする。

- (1) 法第72条の22第4項に規定する特別法人 2%
- (2) その他の法人 3%

第9条（徴収の方法）

臨時特例企業税の徴収については、申告納付の方法による。

この税率は、2014年（平成16年）神奈川県条例第18号による改正（同年4月1日施行）により、一律、2%とされた。なお、上記改正後の本件条例は、平成16年4月1日以後に開始する各事業年度分の企業税の課税標準の計算においては、同年3月31日以前に開始した事業年度において生じた欠損金額に相当する金額に限り繰越控除欠損金額として考慮する旨、および、平成21年3月31日限り本件条例がその効力を失う旨の規定がおかれた。

地裁判決では、「本件条例は、要するに、地方税法4条3項の規定に基づく法定外税として、神奈川県内に事務所又は事業所を設けて行う法人の事業活動に対し、その法人に、法人事業税（又はその所得割）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）を課税標準とし、税率を3%ないし2%とする企業税を課するものである。」との解釈を行っている。

（注）引用文の中の100分の3などについて、%表示に変えている。以下、同様。

経緯としては、まず、神奈川県議会が、2001年（平成13年）3月21日、本件条例案を可決し、翌日、総務大臣に企業税の新設について協議の申出を行っている。そして、総務大臣は、同年4月4日、地方税法第260条第1項の規定に基づき、財務大臣に対し、被告から協議の申出を受けたことを通知したが、財務大臣から同条第2項所定の異議の申出はされなかったため、同月22日付けで、企業税の新設について同意した。そして、神奈川県は、上記同意を受けて、本件条例は、同年7月2日に公布され、同年8月1日に施行された。

ここで問題になることは、青色欠損金の繰越控除制度の部分的否定になるのではないかという点にある。基本的に、法人課税は「単年度決算主義」であるが、この制度はひとつの例外措置として「損益通算制度」を採用している。したがって、5年とか10年のある一定期間を考慮した場合、赤字決算を行った企業と黒字決算を継続した企業の、仮に10年間の総課税所得を考えた場合、この臨時特例企業税の適用を受けた企業の方が、納付総額が相対的に増税になるということと、当該金額（地方税）の納付事業年度の法人税（国税）が、一部減額されることによって、「法人税の地方税への移転効果」が発生するという影響が生まれてくる。その妥当性、合理性が問題になってくる。この点については、判決分では一切触れられていない。

2 横浜地裁判決

（1）事案の概要

主文は「被告は、原告に対し、14億43百万円＋附帯利息を支払え。」というもので、原告の全面勝訴となっている。

本件の「事案の概要」は、以下のとおりである。

本件は、被告が、神奈川県臨時特例企業税条例（平成13年神奈川県条例第37号。同年8月1日施行。以下「本件条例」という。）を制定し、地方税法4条3項、259条以下の規定に基づく道府県法定外普通税として、神奈川県内に事務所又は事業所を有し資本の金額又は出資金額が5億円以上の法人に対し、法人の事業税（以下「法人事業税」という。）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を損金の額に算入しないものとして計算した場合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を超える場合は繰越控除欠損金額に相当する金額）を課税標準とし、税率を原則3%（平成16年4月1日以降は2%）とする臨時特例企業税（以下「企業税」という。）を課したところ、その対象となった原告が、本件条例は法人事業税につき欠損金額の繰越控除を定めた地方税法の規定を潜脱して課税するものであり、違法・無効であるなどとして、被告に対し、主位的に、原告が納付した平成15年度分及び平成16年度分の企業税、過少申告加算金及び延滞金に相当する金額の誤納金としての還付並びにその還付加算金の支払（請求1（1）、（2））を、予備的に、神奈川県川崎県事務所長が原告に対してした上記各年度分の企業税の更正及び過少申告加算金決定の取消し（請求2（1）、（2）の各ア）、上記金額の過納金としての還付並びにその還付加算金の支払（請求2（1）、（2）の各イ）を、それぞれ求めた事案である。

ところで、「課税標準に関する規定」をみると、改正前地方税法第72条の12は、法人事業税の課税標準につき、電気供給業等を除くその他の事業については「各事業年度の収入金額」したがって当該各事業年度の法人税の課税標準である所得の計算の例によって算定するものと規定していた。ただし、改正前地方税法第72条の19は、法人事業税の課税標準の特例を設け、電気供給業等以外の事業に対する法人事業税の課税標準については、事業の状況に応じて、「資本金額、売上金額、家屋の床面積若しくは価格、土地の地積若しくは価格、従業員数等を課税標準とし、又は所得及び清算所得とこれらの課税標準とをあわせ用いることができる」と規定していた。そして、平成15年法律第9号による改正後の地方税法は、法人事業税につき付加価値割、資本割および所得割等の区分を設けて課税することにした。この改正に伴い、改正前地方税法第72条の19において設けられていた法人事業税の課税標準の特例は、資本の金額または出資金額が1億円を超え付加価値割額、資本割額および所得割額の合算額によって法人事業税が課される法人については、廃止された。

法人税法第57条第1項は、確定申告書を提出する内国法人の各事業年度開始の日前7年（平成16年法律第14号による改正前は5年）以内に開始した事業年度において生じた欠損金額がある場合には、当該欠損金額に相当する金額は、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ものと規定する。つまり、青色欠損金の繰越控除の可能期間を延長した。なお、改正前地方税法第72条の22は、法人事業税の標準税率を規定し、同条第8項は、道府県は、標準税率を超える税率で法人事業税を課する場合には、標準税率に1.1を乗じて得た率を超える税率で課することができないものと規定していた。

地方税法第259条第1項は、道府県は、法定外税の新設または変更をしようとする場合においては、あらかじめ総務大臣に協議し、その同意を得なければならず、総務大臣は、当該協議の申出に係る法定外税について、次に掲げる事由のいずれかがあると認める場合を除き、これに同意しなければならないものとされていた。

- ① 住民の負担が著しく過重となること
- ② 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
- ③ その他、国の経済施策に照らして適当でないこと

これらの事項に該当することはないとして、当時の総務大臣は同意した。

ところで、平成15年法律第9号による地方税法の改正（平成16年4月1日施行）により、法人事業税にいわゆる外形標準課税が一部導入され、付加価値割、資本割および所得割等の区分が設けられた。本件条例も改正（同日施行）され、企業税の課税標準につき、従前は法人事業税の課税標準

である所得の金額の計算を基準としていたところ、法人事業税の「所得割」の課税標準である所得の金額の計算を基準とすることとされ、税率も、一律、2%に引き下げられた。なお、この改正に関連して、神奈川県は、本件条例を改正したが、総務大臣に協議の申出をしておらず、その同意も得ていない。

(2) 提訴等の時系列と判決

提訴に至る手続の時系列は、以下のような過程を経て行われている。

① 県税事務所長に対する更正の請求

原告は、2004年（平成16年）11月8日、県税事務所長に対し、本件条例は地方税法に違反するとして、平成15年度分の企業税の全額の減額を求める旨の更正の請求を行った。

② 県税事務所長の却下の通知

これに対し、県税事務所長は、2004年12月6日付けで、更正をすべき理由がない旨の通知をした。

③ 県知事に対する審査請求

そこで、原告は、2005年（平成17年）1月24日、神奈川県知事に対し、上記通知についての審査請求をした。

④ 県知事による棄却の裁決

同知事は、同年4月27日付けで、これを棄却する旨の裁決をした。

⑤ 申告期限内の納付

そこで、原告は、申告期限内の2005年6月15日、県税事務所長に対し、平成16年度分の企業税について、課税標準額を約328億円余、税額を約6億円弱とする申告をし、同日、同額を納付した。

⑥ 更正の請求

原告は、2005年6月16日、県税事務所長に対し、本件条例は地方税法に違反するとして、平成16年度分の企業税の全額の減額を求める旨の更正の請求をした。

⑦ 県税事務所長の却下の通知

県税事務所長は、2005年7月20日付けで、更正をすべき理由がない旨の通知をした。

⑧ 県知事に対する審査請求

そこで、原告は、2005年7月22日、神奈川県知事に対し、上記通知についての審査請求を行った。

⑨ 県知事による棄却の裁決

同知事は、同年10月20日付けで、これを棄却する旨の裁決をした。

⑩ 本件訴訟の提起

原告は、2005年10月25日、平成15年度分および平成16年度分の企業税に係る更正をすべき理由がない旨の各通知（以下「本件各通知」という。）の取り消し等を求めて、本件訴訟を提起した。

⑪ 県税事務所長による増額更正と過少申告加算金の決定

県税事務所長は、本件訴訟係属中の2007年（平成19年）5月22日付けで、原告に対し、平成15年度分の企業税および平成16年度分の企業税について、(増額)更正および過少申告加算金の決定を行った。

⑫ 原告による納付

原告は、2007年6月22日に、平成15年度分と平成16年度分に係る更正により納付すべき税額（新に納付すべき税額）および過少申告加算金額の合計額約35百万円並びに延滞金約141万円を納付した。

⑬ 県知事に対する審査請求

原告は、2007年6月28日、神奈川県知事に対し、本件各更正等についての審査請求を行った。

⑭ 県知事による棄却の裁決

同知事は、同年8月8日付けで、これを棄却する旨の裁決をした

⑮ 原告の追加提訴

原告は、2007年8月24日、本件各更正等の取り消しを求める訴え等を追加した。これに伴い、原告は、本件各通知の取り消しの訴えを取り下げた。

(3) 争点・原告の主張（論点整理）

本件訴訟における「争点」とそれに関連する「当事者の主張」のうち、主要な論点を整理（比較検証）すると、以下のような内容（要点）になっている

まず<原告の主張>である「本件条例の適法性と有効性について」に触れておくことにする。

① 地方税法の定める「総務大臣の同意」は、法定外税の適法性を審査するものではないこと

地方税法第261条に規定する同意制度は、総務大臣による不同意の判断のための3要件を限定列挙し、これに該当しなければ総務大臣は必ず同意しなければならないとしたものであり、法定外税の創設につき、国の経済施策との整合性の確保等の行政目的を実現するための事前のチェックの機会を設けたものにすぎず、したがって「法定外税の適法要件」を定めたものではない。したがって、総務大臣の同意が得られたとしても、地方税法第261条各号のいずれの事由にも該当しないと判断したにとどまり、当該法定外税が適法であると判断したことを意味するものではない。

② 法人事業税における「欠損金額の繰越控除」は、法律改正によらなければ変更できない全国一律の規律であること

立法者は、欠損金額繰越控除制度を「全国一律のルール」として定めたものと解され、法律の特別な委任なしに欠損金額の一部について繰越控除の適用を遮断することは、書換条例に当たり許されない。立法者は、欠損金額の繰越控除を課税上の重要なルールとして定めている。このルールは、法人事業税の課税標準の算定上のルールとしても採用されている。法人事業税の欠損金額の繰越控除に関する規定は、全国的な視点からの税財源の調整と納税者の権利保護を図るための規定であり、全国一律の規制を施す趣旨である。欠損金額の全部または一部の繰越控除を認めないとすれば、納税者に大きな影響を及ぼすことになるから、必ず法律の改正でこれを行わなければならない。

③ 企業税は実質的に法人事業税の欠損金額の繰越控除を一部遮断して課税するもので違法であること

企業税は、「法人事業税の課税標準を実質的に変更するもの」であり、繰越控除の適用を部分的に否定する効果をもたらしている。神奈川県地方税制等研究会は、神奈川県知事の諮問を受け、企業税を創設した神奈川県地方税制等研究会の中間報告書および最終報告書においては、

法人事業税の欠損金額の繰越控除の遮断を行い得る仕組みを持つ新税として、法定外税（企業税）を創設すべきことが明記されている。

法人事業税に関する全国一律の規律である欠損金額の繰越控除後の所得を課税標準とする準則を一部変更する法定外税条例は、当然に違法・無効である。遮断割合を課税標準ではなく税率で反映させたものにすぎず、実質的には欠損金額の繰越控除を一部遮断し、「法人事業税の課税標準を一部変更するもの」である。したがって、この企業税は、形式上は法人事業税の欠損金額繰越控除規定の変更とは異なるが、実質的には、欠損金額繰越控除制度の効果を否定するもので、違法というべきである。

- ④ 企業税は、担税力を有しない繰越欠損金に課税するもので違法であること、かつ、地方税改正の際の総務大臣の同意を欠き違法であること

本件条例は、繰越欠損金の存在そのものに担税力があると見ているが、それは「マイナスの担税力」であり、企業に大きな租税負担を負わしていることになる繰越控除欠損金を課税物件としている条例は許されない。本件条例は、法人事業税に外形標準課税が導入されるまでの当分の間の臨時的、特例的な措置であり、かかる前提で総務大臣の同意を得たものである。

しかし、被告は、平成16年4月1日施行の地方税法改正（平成15年法律第9号）により法人事業税に外形標準課税が導入された後も、企業税の税率を引き下げるなどの一部改正を行っただけで、本件条例を存続させた。このように平成16年4月1日以降も本件条例を存続させたことは、本件条例の適用期間の延長といえ、地方税法第259条第1項に規定する法定外税の「変更」に該当する。上記の地方税法改正により、法人事業税に外形標準課税が導入され、また、欠損金額の繰越期間が5年から7年に延長されたが、これにより、実質的には企業税の負担が重くなったのであるから、この意味でも、企業税の「変更」に該当する。

しかし、被告は、以上のような企業税の「変更」について、総務大臣との協議および同意を得ていない。したがって、本件条例は、その変更について地方税法第259条以下の総務大臣との協議および同意を得ていないという手続違反によっても、違法・無効である。

ここでの原告側の問題は、(ア)で、総務大臣の同意を法定外税の適法性の成立要件を否定しておきながら、(エ)では、同意を受けていないから違法であるという主張をしていることにある。すなわち「自己矛盾」を起こしていることにある。

- ⑤ 租税公平主義に違反すること

本件条例は、被告から行政サービスを受けながら法人事業税を負担していない法人のうち、欠損金額の繰越控除を行った企業のみで課税するものであるから、「租税公平主義」に反し、憲法第14条第1項および同第29条に違反する違憲・無効な条例である。

なお、憲法第14条第1項は「すべて国民は、法の下に平等であつて、(中略) 経済的又は社会的関係において、差別されない。」とし、また、同第29条第1項は「財産権は、これを侵(おか)してはならない。」という定めである。本件訴訟の底流に、大規模法人に対して外形標準課税が導入されるまでは、赤字法人に課税を免除してきた法制度に問題があったということが言い得る。基本的問題は、地方自治体が提供する行政サービス（とくに、教育、消防、警察や道路等の公共施設の利用）を受業者にどのように負担（利用料相当額）させればよいのか、計算と賦課の方法等に困難な問題がある。その結果「応益負担」を原則としていながら、賦課の容易性から「応能負担」を徴税方式としていることに、ひとつの大きな限界、矛盾があったというべきである。

そして、原告が主張するように所得課税という課税制度を採りながら、条例が「青色欠損金繰越控除額相当額への課税」は、本来の趣旨を一部遮断して課税するものとする。そこでは、結果として「法人事業税の課税標準を実質的に変更するもの」であり、繰越控除の適用を部分的に否定することになる判断を相当と考える。

(4) 争点・被告の主張（論点整理）

つぎが「被告の主張」である「本件条例の適法性と有効性について」であるが、その主要内容は、以下のような内容（概要）となっている。

① 本件条例の制定の経緯について

県の内情（財政状態）を観れば、県税収入が大幅に減少し、義務的経費すら賄えない不均衡な状況が続くようになっていた。このような「危機的財政状況」において、地方税制度全体の改革や臨時の財源対策としての県独自の取組（法定外税の創設を含む）により財源を確保することが必要不可欠であった。

他方、法人は、都道府県から広範な行政サービスという一種の生産要素の提供を受けながら事業活動を営んでおり、法人事業税は、この行政サービスの対価と位置付けることができる。しかし、全法人のうち約7割（2008年当時）が欠損法人であり、法人事業税を負担していないため、応益課税という地方税法の考え方から乖離した明らかな税負担の不公平が生じていた。そして、2011年（平成13年）度の税制改正において法人事業税の外形標準課税の導入が見送られてしまったことから、欠損金額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、担税力に見合う一定の税負担を求めるものである。担税力に配慮し、相当程度体力があり社会的責任を求められる大会社に限ることが適当であるから、資本の金額または出資金額が5億円以上のものとする。

課税標準については、法人事業税の欠損金額の繰越控除の遮断という措置ではなく、単年度損益（当期利益）を課税標準とすることが妥当である。地方団体が地方自治の本旨に従ってその事務を処理するためには、課税権、すなわち必要な財源を自ら調達する権能が不可欠である。過去の判例においても、地方団体は、憲法上は、いかなる租税をいかなる課税要件の下に賦課・徴収するかを自主的に決定することができる（福岡地裁昭和55年6月5日判決）。

② 課税自主権と総務大臣の同意の有効性について

法定外税は、地方団体の財政需要を充足するために認められている。地方団体の自主財政主義および法定外税制度の趣旨からすれば、地方税法は、法定外税の税目、課税客体、納税義務者、課税標準および税率等を具体的にどのようにするかといった問題を、地方団体の課税自主権（地方議会の裁量的判断）に委ねている。

地方税法第261条所定の要件は、地方団体が法定外税を自主的判断において自由に創設できることを前提としつつ、国家的観点から、地方税法の定める租税の一般原則に合致するかどうかを審査するために設けられたものである。その意味で、同条所定の要件は、地方税法の定める租税一般原則の観点から、法定外税として容認できない場合（法定外税が地方税法上違法となる場合）を類型化したものであり、当該法定外税が地方税法上適法かどうかを判断する分水嶺となっている。総務大臣が地方税法第261条各号に掲げる事由のいずれかがあると認めて不同意としたり、非課税範囲の規定（同法第262条）に違反したり、同法第263条以下の徴税手続の規定に違反するなど、同法第259条以下に定める準則（枠）に反する場合には、法定外税条例

が違法となる余地があるが、そうではない限り、地方税法上違法の問題は生じないというべきである。

③ 法人事業税が法定外税の準則となるものではないこと

地方税法が法定外税を法定税である法人事業税とは別個の制度として規定している。法定外税は、地方議会の議決では足りず、総務大臣との協議および同意を要し、その制定手続が法定税よりも格段に厳格になっている。法定外税に法定税の規定を準用していない法定外税が、「住民の負担が著しく過重となること」を満たす場合にのみ不同意にできるものと規定している。地方税法は、法定税と課税標準が同一の法定外税でさえも、税負担が著しく過重であるとか、国の経済施策に照らし適当でないといった事情がなければ、適法として自ら明文で許容していると解するほかない。

地方税法が法定外税の課税標準をいかに定めるかにつき、地方団体の課税自主権を尊重する趣旨であることは明らかである。また、同法第261条第1号は「著しく過重となること」を禁止するのみで、法定税の制限税率の基準を適用すべきものともしていない。法人事業税の課税標準となる所得ないし法人の当期利益から控除される繰越欠損金額相当額を非課税とする旨の規定は置かれていないから、地方税法は、法定外税によって当該所得に課税することも許容する場合があることを前提としているものと考えられる。

法定外税制度は、法定税である法人事業税等とは別個の制度として、地方税法自らが明文で規定するものである以上、法定税である法人事業税に関する規律を法定外税に適用することは、地方税法上予定されていない本件条例は、地方税法という法律が認め、その要件も同法上に規定された、法定外税の一つとして制定されたものであって、地方税法という法律に根拠を置く租税なのである。

④ 企業税による税負担は、著しく過重なものではないこと

企業税の課税の対象は、資本金が5億円以上で当期利益が出ている法人であり、相当程度担税力がある。したがって、企業税による税負担は「著しく過重」なものではない。また、企業税は、流通税ではないから、およそ「地方団体間における物の流通に重大な障害を与える」ものではない。現行法上の法人税は、各事業年度に生じた課税所得を事業年度ごとに独立して課税の対象としており、前期からの繰越利益や繰越欠損金は当期の所得計算に関係させないのが原則である。そして、法人税法は、一つの租税政策として、青色申告法人のみに、例外的に欠損金額の繰越控除を認めているにすぎない。

企業税は、神奈川県の高い財政状況を踏まえ、必要最小限度で臨時的かつ特例的に、現在生じている課税の不公平を是正するため、繰越控除欠損金額相当額の当期利益のうちわずか3%の負担を求めるという内容である。したがって、企業税につき、原告が主張するような潜脱に当たる事情は存在しない。企業税と法人事業税は同一の趣旨・目的を有するものではない。法人事業税は、事業は地方団体による各種の行政サービスの受益に応じた負担をすべきであるとの考え（応益課税）に基づいて課せられる税であり、具体的には、事業年度ごとの法人の所得を課税標準として課される法定税である。

企業税は、神奈川県の高い財政状況を踏まえた上で、当分の間の臨時的措置として、応益課税の観点から、法人課税における負担の公平と税収の安定化を図る目的で、資本金5億円以上の法人を対象に、繰越控除欠損金額に相当する当期利益を課税標準として相応の負担を課する法定外税である。

ここでの問題は、まず「繰越控除欠損金額相当額の当期利益のうちわずか3%の負担を求める」ものであると主張しているが、適正でないものについては、たとえ、それがわずかであったとしても適正性を保証することにはならないこと、また、つぎに「企業税と法人事業税は同一の趣旨・目的を有するものではない。」としていながら、「当期利益を課税標準として相応の負担を課する法定外税である。」との主張には矛盾がある。課税客体が「同一の当期利益（課税所得）」であるがためである。さらに、租税政策と財政政策との観点から、神奈川県の高い財政状況を踏まえた上で、当分の間の臨時的措置として、「応益課税の観点から、当期利益を課税標準として相応の負担を課する法定外税である。」であると主張しているが、実質的徴税方式は、著しく加重させるものではないとして「応能負担」としていることにも問題がある。

⑤ 企業税と法人事業税は、同一の趣旨、目的を有するものではないこと、また、企業税は法人事業税の欠損金額の繰越控除を遮断するものではないこと

法人事業税の課税標準は、繰越欠損金を控除した後の所得の金額であり、一方、企業税の課税標準は、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課税事業年度の所得の金額に相当する金額であって、両者の課税標準は全く重ならない。企業税の課税標準、税率および課税の対象は法人事業税のそれとは異なっているから、企業税は、法人事業税とは別個の法定外税として創設されたものといえ、法人事業税と同一の税であるなどとは到底いえない。

そのような観点から、被告は「企業税は、繰越控除欠損金額相当額の当期利益を課税標準とするものであり、法人事業税の課税標準の計算方法を変更するものではない。企業税は、当期利益に課税するものであるから、マイナスの所得ないし欠損金そのものに課税するものではない。このような意味で、企業税の本質を法人事業税の欠損金額の繰越控除を遮断することと表現するのは、全くの誤りである。」と主張しているが、「課税制度の本源的適用としての青色欠損金の繰越控除制度」を一部否定していることを考慮していない。また、被告は、「神奈川県地方税制等研究会の最終報告書の内容をそのまま受け入れて本件条例を制定したものではない。」というが、一般的にいて各種諮問機関は、概して、当該下諮者の意向に沿った報告をするのが常である。むしろ、下諮問題（テーマ選定）を補佐するのが重要な事務であるから、本質的に報告の内容に即した条例が制定されることになるので、上記のような「そのまま受け入れて」の反論は、意味をなさない。

⑥ 実質的公平に合致していること

法人事業税における欠損金額の繰越控除は政策的な制度にすぎないことから、法人事業税における欠損金額の繰越控除は法律改正によらなければ変更できない全国一律の重要かつ基本的な制度である旨の原告の主張は、誤りである。また、当該規定の潜脱はそもそも問題とならない。地方税法が、法人事業税の課税標準である所得の計算において繰越欠損金を控除することを必要不可欠の原則としているとは到底考えられない。判例も、「欠損金額の繰越控除を青色申告者の特典としていること自体、租税政策上の考慮に出でたものであることは明らかであるとしている。」（最高裁昭和43年5月2日）。

以上のような観点から、被告は「法人事業税については青色申告の制度が設けられていないところ、法人事業税において、青色申告書を提出する法人にのみ認められている法人税法上の政策的特別措置が適用されるのは、手続上の便宜を重視して、法人税の所得の計算の例によることとした結果にすぎない。行政サービスの対価としての必要性を考慮した場合には、欠損金額の控除を暫定的に停止することも租税政策的に許容されるのである。」旨主張し、そのことから「本件条例が、当期に利益があるにもかかわらず地方税の負担が軽減されている企業に、その負担能力にふさわしい穏当な負担を求めるために創意工夫された法定外税である。」と結論付けしている。

また、以下のような主張も行っている。

⑦ 企業税は繰越控除欠損金に課税するものではないこと

企業税は、繰越控除欠損金額相当額の当期利益を課税標準とし、当期利益に課税するものの地方税法の改正の際に総務大臣の同意は不要であった。総務省自治税務局長作成に係る通知（平成15年11月11日）によれば、総務大臣への協議・同意が必要となる法定外税の「変更」とは、税率、課税標準、課税を行う期間、徴収方法等について、住民（納税者）に対し、負担を追加し、または、負担を重くすることとなるような実質的な変更を行うことをいうものであり、既存の法定外税に係る税率の引き下げ、課税を行う期間の短縮および廃止については、協議・同意を要しない。企業税の税率が引き下げられ、条例の規定が効力を有する期間も短縮されたのであって、原告が主張するような適用期間の延長は存在しない。上記改正の際、被告は、総務省の担当職員から、総務大臣の同意を要しない旨の判断を受けた。

そのようなことから、被告は「企業税は、当期利益をあげている法人に対し、繰越控除欠損金額相当額の当期利益に課税するものであって、実質的公平に合致する。」と主張している。

(5) その他の争点・当事者の主張

① 本件各更正等の有効性、誤納金・還付加算金の額について

争点の(2)は「(本件各更正等の有効性、誤納金・還付加算金の額) について」である。

しかし、原告が主張するように「本件条例は地方税法等に違反する違法・無効な条例であるところ、課税処分においてその根拠となる条例が無効であることは、当該課税処分につきこの上ない極めて重大な瑕疵というべきである。」とし、また、「本件各更正等は、その瑕疵が明白なものか否かにかかわらず無効であり、原告は、本件各更正等の取消しを待つまでもなく、原告が被告に対して納付した金員を誤納金として還付請求することができる。」とするならば、問題視することはない。

しかし、本件訴訟において、被告は「本件条例は適法・有効であるから、その違法・無効を前提とする原告の各請求に理由はない。」として争っている。

② 本件各更正等の取消事由の有無、過納金・還付加算金の額について

争点の(3)は「(本件各更正等の取消事由の有無、過納金・還付加算金の額) について」である。

本件争点に対して原告は「仮に、本件各更正等が無効とまではいえず、一応有効であると判断されるとしても、本件条例は地方税法等に違反する違法・無効な条例であるから、これに基づく本件各更正等は、違法であり、取消されるべきである。」と主張している。

これに対して、被告は「本件条例は適法・有効である。」と反論している。

これらの争点（２）と（３）は、争点（１）の成否如何に係っている。よって、本稿では、争点（１）「本件条例の適法性と有効性について」に限って、検証することにした。

（６）裁判所の判断

上記に関連した主要な「横浜地裁の判断」は、以下のような内容（概要）となっている。

① 地方団体の課税権について

憲法が、第92条において「地方公共団体の組織及び運営に関する事項は、地方自治の本旨に基いて、法律でこれを定める。」としていることから「地方団体の課税権は地方自治の不可欠の要素」であり、地方団体の自治権の一環として、「憲法上保障されている」ものと解すべきであるとしながらも、注意すべき以下の諸点を指摘している。

ア 地方団体の課税権が、憲法上保障されたものであるとしても、憲法は、その具体的内容について規定するものではないこと

イ 地方団体は、その組織および運営に関する事項につき、法律でこれを定めるものとされ、「法律の範囲内で条例を制定することができる」ものとされていること

ウ 地方団体が、課することができる租税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収のあり方については、法律によってその準則ないし枠を定めることが予定されていること

以上のような諸点を指摘した上で、裁判所は、「法律は、地方団体が課税権を行使する際の具体的準則ないし枠を設けるものであり、（中略）地方団体の課税権は、具体的には、当該法律の規定に従って行使されなければならない。」としていることから、当該企業税が当該法律の規定に従って制定されているか、が争点になってくる。そして、裁判所は、法律の規定に従って制定されていることを前提に「地方団体の課税権は、地方団体の議会が制定する条例の定めるところによって行使される。」ものとしている。

② 法定外税と法定税の関係について

この関係について、裁判所は、以下のように判旨している。

法定外税という形式を採ることにより、法定税に係る法定の準則と関わりなく課税できるとすれば、道府県は、法定外税の形式を用いることにより、法定税に係る法定の準則を回避し、いわばこれを潜脱して、実質的に当該準則に反する課税をすることも可能になりかねないが、このことが、法定税の課税の準則として詳細な規定を設け、その定めるところによって地方団体が地方税を賦課徴収することができる（地方税法第2条）こととした地方税法の趣旨に反することは、明らかというべきである。

また、同裁判所は、以下のようにも判旨している。

被告は、事業税と法定外税とは、地方税法上、並列的対等な節に規定されているから、法人事業税に係る規定が法定外税の準則となるものではない旨の主張をする。しかし、地方税法は法定税について、それぞれが同時に課されることを予定している以上、それぞれが相互に整合的な内容となるように規定しているものと解される。そして、法定外税もこれらの法定税と並列的な節において規定されているのであるから、法定税に係る規定と両立し、相互に整合的な

内容となることが予定されている。

以上のように判旨し、その結末として「法定外税の創設により、法定税に係る規定の趣旨に反する課税を行うことは、むしろ、これらを規定した地方税法の趣旨に反するものというべきであり、被告の上記主張は採用できない。」と判断している。ここでは、地方団体に課税権があるとしても、企業税という法定外税の創設は「地方税法の趣旨に反する」ものとされた。

③ 総務大臣との同意を要する協議制度について

また、同裁判所は、上記に関連して、以下のようにも判旨している。

地方税法は、国税または他の地方税と課税標準を同じくする法定外税についても、総務大臣において住民の負担が著しく過重となると判断しなければ、許容される場合があることを予定しているものということができる。しかし、このことは、法定税に係る規定の趣旨に反する法定外税が許容されることを直ちに意味するものではない。さらに、法定税と課税客体および課税標準を同じくする法定外税は、住民の負担が著しく過重となるかどうかにかかわらず、許されないものというべきである。

以上のように判旨した上で、裁判所は「法定外税の創設により法定税に係る規定の趣旨に反する課税をすることは、道府県において法定税を法定の準則に従い課すべきものとした地方税法の趣旨に反し許されず、(中略)違法というべきである。そして、法定外税が法定税に係る規定の趣旨に反するかどうかの検討には、当該法定外税及び当該法定税並びに各関係規定の、趣旨、目的、内容及び効果を比較対照することが必要である。」としている。神奈川県が財政赤字であったとしても、また、その財政の健全化の施策としての企業税であったとしても、この企業税は「法定税に係る規定の趣旨に反する課税である」と判断されたことによって、「違法な企業税」とされた。県の財政問題としては、ピーク時の1990年(平成2年)度には約4,500億円あった法人事業税の税収が、その8年後の1998年(平成10年)度には、その約半分の2,380億円にまで落ち込んでしまった。そのような事情が、この企業税創設の背景にある。なお、1990年当時は、まだ、バブル経済の崩壊が認識されていなかった時代である。そして、1998年当時は、バブル経済崩壊の後遺症が大きく、とくに金融機関が巨額の不良貸出金を抱えて、身動きができない状況になっていた時代である。

つぎに、被告が主張するように「現行の課税方式の下では、所得の多寡によって税負担が決定されることから、行政サービスとの受益関係が税負担に的確に反映されていない。加えて、全法人のうち約7割を占める欠損法人は法人事業税を負担していないため、結果的に、都道府県の最大の基幹税目である法人事業税は、一部の利益法人によってのみ支えられているのが実態である。」と説明しているが、法人事業税が「公益負担」を趣旨としていながら、徴税方式を「応能負担」としている租税制度上、やむを得ないことである。そこで、県の財政上「外形標準課税が導入されるまでの間の臨時的・時限的な対応として、地方税法の改正により、法人事業税について繰越控除制度の適用を遮断することが適当である。」としたとしても、租税法の改正になるので、違法判断は妥当と考える。

その下地には、神奈川県地方税制等研究会が、2001年(平成13)年1月に提出した「法人課税の臨時特例措置に関する報告」によって、神奈川県の大規模な財政状況に起因する県民生活へのマイナス影響を、早急に法定外普通税として「臨時特例企業税」を導入することが適当であるとの結論

を得たとしている。それは、本件企業税の創設を意図した県の趣旨を組み込んだ研究会の報告であり、中立の立場にある者（団体）の意見ではないことに留意する必要がある。

④ 企業税の課税標準について

企業税の課税標準は、法人事業税の課税標準である所得の金額の計算過程を用い、繰越控除欠損金額を控除しない場合の当該課税事業年度の所得（以下「当期所得」という。）の金額とされている。その計算要素の要点は、以下のとおりである。

- ア 企業税の課税標準は、繰越控除欠損金額に相当する金額が上限とされていること
- イ その繰越控除欠損金額について、当期所得（すなわち企業税の課税標準）の金額が上限とされていることからすれば、法人事業税の課税標準である所得の計算上繰越控除欠損金額が存在しない場合には、企業税の課税標準もゼロとなること
- ウ 繰越控除欠損金額が存在する場合には、企業税の課税標準もこれと同額となること

本件条例の文言上、企業税の課税標準は、繰越控除欠損金額を控除しない場合の所得すなわち当期所得の金額（ただし、繰越控除欠損金額を超えない額。）として規定されており、繰越控除欠損金額の存在それ自体を課税対象とする構成にはなっていない。被告は、企業税は当期所得に対して課税するもので、法人事業税における欠損金額の繰越控除を遮断するものではない旨を主張する。確かに、本件条例は、形式的には、法人事業税自体の欠損金額の繰越控除を否定するものではないし、繰越控除欠損金額またはその一部を直接に課税標準とするものでもない。しかし、企業税が、実質的に、法人事業税における欠損金額の繰越控除を一部否定ないし遮断し、当該部分に法人事業税に相当する性質の課税をする趣旨、目的および効果を持ったものである。

ここでは、以上のように被告の主張に沿って、裁判所の見解の一部を説明した上で、「具体的には、法人事業税の課税標準につき欠損金額の繰越控除を定めた規定の趣旨に反するかどうか、最大の問題である。」と、争点を浮上させている。ここで、問題とされるべきは、青色申告制度と青色欠損金繰越控除制度の趣旨である。

⑤ 青色欠損金繰越控除制度の趣旨について

裁判所は、上記に関連して、以下のように判旨している。

法人税の課税標準である所得の計算において、欠損金額の繰越控除が定められているのは、各事業年度ごとの所得によって課税する原則を貫くときは、所得額に変動がある数年度を通じて所得計算をして課税するのに比して税負担が過重となる場合が生ずるので、その緩和を図るためである（最高裁昭和43年5月2日第一小法廷判決）。法人は長期的に継続して活動するにもかかわらず、法人に対し、人為的に設けられた事業年度の期間所得によって課税することは、課税の公平性を損なうことがあり、所得課税における法人の担税力を的確に反映するものとはいえない。そこで、特定の事業年度に生じた欠損金額を以後の一定の事業年度の利益と通算することによって、法人の所得を長期的に把握し、もって法人の担税力を所得課税によりの確に反映させるとしたものである。

法人事業税の課税標準は、法人税の課税標準と同様の所得の金額とすることが適当であるとの判断の下に規定されたものであり、その所得の計算において欠損金額の繰越控除が行われることについても、法人税と同様、特定の事業年度に生じた欠損金額を以後の一定の事業年度の

利益と通算することによって、法人の所得を長期的に把握し、もって法人の担税力を的確に課税に反映させることが、その趣旨・目的とするところであるというべきである。

ここでは、法人税制度が、単年度課税制度を原則としながら、損益通算制度を導入している趣旨を説明している。この内容によれば、「企業税が、実質的に、法人事業税における欠損金額の繰越控除を一部否定ないし遮断し、当該部分に法人事業税に相当する性質の課税をする趣旨、目的および効果を持ったものである。」ことを否定することはできない。

⑥ 法人事業税と企業税の課税客体の同一性について

被告は、企業税は、被告の厳しい財政状況を踏まえ法人課税における負担の公平と税収の安定化を図るもので、法人事業税と同一の趣旨・目的を有するものではない旨を主張するが、この点は、課税の方法およびその効果に関する指摘であって、課税の根拠ないし性格という意味での企業税の租税としての趣旨・目的は、上述のとおり「法人事業税と共通する」ものというべきである。法人事業税は課税客体を「法人の行う事業」としているものであって、行政サービスの対象としての法人の事業を課税客体にしているものと解され、そのため「両税の課税客体について実質的な差異があるものとは解されない。」というべきである。

企業税の課税は、法人事業税における欠損金額の繰越控除のうち一定割合について、その控除を実質的に遮断し、当該控除によって法人事業税の課税対象である所得から控除される部分の当期所得を課税対象とし、当該部分に相当する額を課税標準として、法人事業税に相当する性質の課税をする目的を有し、その効果を持つものである。企業税の課税により、法人事業税の課税標準につき欠損金額の繰越控除を定めた規定の目的および効果が阻害されることになるといえる。

以上のような経過を経て、裁判所は「法人事業税と租税としての趣旨・目的及び課税客体が共通する法定外税の創設によって、法人事業税の課税標準の規定の目的及び効果が阻害されることになることは、地方税法が当該租税の負担の程度を制限するため当該課税標準を前提に制限税率を設けていることからしても、同法の趣旨に反するものというべきである。」と指摘している。

⑦ 条例による課税方法の修正効果について

欠損金額の繰越控除後の所得については、本来の法人事業税が課せられることを併せ考慮すれば、企業税は、法人事業税と一体として、実質的には、法人事業税に係る課税標準の規定を変更し、新たな課税標準において法人事業税を課する効果を持つものということもできる。

本件条例の制定の経緯から明らかなおと、被告は、欠損金額の繰越控除を含む現行の法人事業税の課税標準では、行政サービスの対価の負担を求めるといふ法人事業税の本来の趣旨・目的が十分に実現されないとの見地から、地方税法の改正により法人事業税に外形標準課税が導入されることを期待していたものの、これが早期に実現されなかったために、法定外税の形式を用いて、当期利益を有しながら欠損金額の繰越控除により法人事業税の全部または一部の課税がされていない法人への課税を可能にしようとしたものであって、結局、法人事業税の租税としての趣旨・目的を達成するために、条例によって、地方税法が同税について定めた課税方法（課税標準）を実質的に修正しようとしたものともいえる。

裁判所は、上記の説明に続けて「立法政策上種々の可能性があることと、現に存在する法律上の準則の下にいかなる租税条例を制定できるかという法的可能性とは、区別して考えなければならぬ。法定外税は、道府県の課税権に基づくものではあるが」としながらも、「地方税法は、法人事業税の課税標準である所得の計算について欠損金額の繰越控除を規定しており、これが法律による準則となっているのであるから、地方団体の特定の政策的判断によってこれを実質的に否定することは許されないものというべきである。」と主張し、さらに「本件条例は、地方団体の別途の政策的判断をもって、実質的に当該準則と異なる課税方法を探ろうとしたものであって、地方税法の準則法ないし枠法としての性質上、許されない」ことから、結果として「地方団体は、法令に違反しない限りにおいて条例を制定することができ（地方自治法14条1項）、地方税法の定めるところによって地方税を賦課徴収することができる」とされていること（同法2条）に照らせば、上記のような地方税法に違反する租税を創設する条例を制定することは、地方団体の有する条例制定権を超えるものであるから、本件条例は無効というべきである。」と結審している。

⑧ その他の争点について

以上の結審の結果、以下の事項も無効とされた。

本件各更正等は、本件条例に基づいてされたものであるところ、本件条例が無効であり、本件各更正等には、課税要件の正に根幹に関する内容上の過誤があるというほかない。よって、本件各更正等は、無効な条例に基づくものであるという瑕疵により、当然に無効というべきであり、本件各通知も同様に当然に無効である。

⑨ 結論

結論は「原告の主位的請求を容認することとし、なお、仮執行宣言の申し立ては相当でないので、これを却下することとして、主文のとおり判決する。」という結審となった。

3 高裁判決

(1) 事案の概要

高裁判決の「事案の概要」における主要な内容（概略）は、以下のような内容（概要）となっている。まずは、時系列からの説明である。

被控訴人（地裁原告）は、平成16年11月8日、県税事務所長に対し、本件条例は地方税法に違反するとして、平成15年度分の企業税の全額の減額を求める旨の更正の請求をした。これに対し、県税事務所長は、平成16年12月6日付けで、更正をすべき理由がない旨の通知をした。そこで、被控訴人は、平成17年1月24日、神奈川県知事に対し、上記通知についての審査請求をしたが、同知事は、同年4月27日付けで、これを棄却する旨の裁決をした。そこで、被控訴人は、平成17年10月25日、県税事務所長がした平成15年度分および平成16年度分の企業税に係る更正をすべき理由がない旨の各通知（本件各通知）の取消し等を求めて、本件訴訟を提起した。

ついで、高裁は、訴訟事案の概要を、以下のように説明している。

本件は、被控訴人が、本件条例は法人事業税につき欠損金額の繰越控除を定めた地方税法の規定を潜脱して課税するものであり、違法・無効であるなどとして、控訴人に対し、主位的に、被控訴人が納付した平成15年度分および平成16年度分の企業税、過少申告加算金および延滞金に相当する金額の誤納金としての還付並びにその還付加算金の支払を、予備的に、県税事務所長が被控訴人に対してした本件各更正等の取消し、上記金額の過納金としての還付およびその還付加算金の支払いを、それぞれ求めた事案である。

① 被控訴人の主張

被控訴人は、本件条例が違法・無効である理由として、以下の諸点を挙げている。

- ア 法人事業税の課税標準につき欠損金額の繰越控除を定めた規定（改正前地方税法第72条の14第1項、改正後地方税法第72条の23第1項）を潜脱して課税するものであること
- イ 法人事業税につき制限税率を定めた規定を潜脱して課税するものであること
- ウ 改正前地方税法第72条の19の規定によらずに法人事業税の課税標準の特例を設けるものであること
- エ 担税力を有しない繰越控除欠損金に課税するものであること
- オ 平成15年法律第9号による地方税法改正の際に総務大臣の同意を欠くこと
- カ 地方税法第7条の要件を満たすことなく不均一課税をするものであること
- キ 国民の財産権を比例原則に反して侵害するもので憲法第29条に違反すること
- ク 租税公平主義に反し、憲法第14条第1項および第29条に反すること

② 控訴人（地裁被告）の主張

これに対する控訴人の主張は、以下のような内容となっている。

- ア 本件条例は、地方団体の課税自主権に基づき、地方税法第259条以下に規定する法定外普通税の新設に係る要件および手続を満たして制定されたものであること
- イ それ以外の法定普通税に係る規定は、法定外普通税の準則となるものではないこと
- ウ その結果、被控訴人の主張に理由はなく、本件条例は適法・有効であること

③ 原審（地裁）の判断

原審は、以下のように、被控訴人の「請求に理由がある」として、その主張を認めた。

原審は、次のとおり判示して、被控訴人が本件各更正等の無効を前提として控訴人に対し誤納金の還付およびその還付加算金の支払いを求める主位的請求は、いずれも理由があるとして、控訴人に対し、被控訴人が納付した平成15年度分および平成16年度分の企業税、過少申告加算金および延滞金に相当する金額の誤納金としての還付並びにその還付加算金の支払いを命じた。

これに対して、当高裁は、原審は「本件各更正等は、無効な条例に基づくものであるという瑕疵により、当然に無効というべきであり、本件各通知も同様に当然に無効である。」との判断を行ったが、これに不服の控訴人が控訴し、審議が高裁に移管された。そして、高裁である「当裁判所は、原審と異なり、被控訴人の控訴人に対する主位的請求及び予備的請求はいずれも理由がないと判断

する。」として、原審と異なる結審を行った。

(2) 憲法と地方の課税権

高裁は、本件事案は、争点に対する研究者等専門家の意見が二分されているように「慎重な検討を要する困難な問題である」として、以下のように説明している。

本件においては、当事者双方から多くの行政法・税法学者を中心とする専門家の意見書等が証拠として提出されている。それらは、被控訴人の主張を結論として支持するものと控訴人の主張を結論として支持するものとの、大きく二分されており、また、結論を同じくする見解の中でも、その論拠は必ずしも同一ではない。このことは、本件の争点が慎重な検討を要する困難な問題であることを如実に表している。そこで、当裁判所は、以下、当事者の主張のほか、各意見書の内容にも留意しつつ、憲法、地方税法、地方自治法、本件条例等の規定に基づいて、本件条例の違法性の有無について検討するものとする。

ここにおける検討の内容に触れておきたい。

① 憲法の定めと地方公共団体の課税権について

憲法は、第92条において、「地方公共団体の組織及び運営に関する事項は、地方自治の本旨に基づいて、法律でこれを定める。」と、第94条においては、「地方公共団体は、その財産を管理し、事務を処理し、及び行政を執行する権能を有し、法律の範囲内で条例を制定することができる。」と定めている。これらの規定によって、地方公共団体には、課税権を含む財政自主権が保障されているものと解される。したがって、憲法第30条が「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」と、また、憲法第84条が「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。」と定めているのも、地方公共団体の課税権を否定する趣旨ではないと解される。

憲法は、法律を条例の上位に置き、「条例は法律の範囲内でのみ制定することができる」としている。これは、地方公共団体に自治を認めるにしても、その基本となる事項については、国家的な観点からの調整が必要であるとの考え方に基づくものと考えられる。憲法により認められた地方公共団体の課税権は、あくまでも抽象的なものにとどまり、法律の定めを待って初めて具体的に行使し得るものというべきである。

② 課税条例の地方税法への違反の有無について

課税条例が地方税法の規定に違反する場合には、当該条例は違法無効といわなければならない。しかし、課税条例が同法に違反するかどうかの判断は、地方公共団体が憲法上の課税権を有していることにかんがみて、慎重に行うべきである。地方税法が法定外普通税の新設を地方公共団体に認めていることから、法定外普通税を規定する条例が同法に違反しないことが当然に導かれるものではないことは、いうまでもないから、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、同法およ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、内容およ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。

なお、著者自身としてひとつの課題とと思っている点、すなわち、賦課されることになる本件企業税相当額（損金算入額）に対する法人税の減額効果について、高裁は「条例により法定外普通税が適法に設けられ、これが法人税等において損金に算入される結果、法人税収入等が減少することになっても、それはやむを得ないものとされていると解される。」と割り切った判断をしている。

そして、「総務大臣の同意の有権性」については、「道府県は、総務大臣の同意を得ない限り、法定外普通税の新設等を行うことができないが、この同意を得たからといって、その法定外普通税が適法（同法に違反しない）なものであるとされたことにはならず、法定外普通税の適法性が裁判所の審査に服することは、いうまでもない。」として上で、結局のところ「本件条例が違法、無効かどうかは、前記憲法の規定のほか、地方税法の上記のような規定も踏まえつつ、法人事業税について定める同法の諸規定に違反するかどうか、即ちそれらとの間に「矛盾抵触」があるかどうかによって判断すべきものである。」と、極めて常識的な説明を行っている。

（3）担税力と大規模法人課税

本件事項については、以下の2点について触れておくことにする。

① 赤字法人の担税力の問題について

法人事業税が応能課税と応益課税の混合タイプであるとされているにもかかわらず、改正前地方税法が課税標準を「所得」とし、改正後地方税法も原則としてこれを維持しているのは、租税体系の簡明さのほかに、法人の担税力が考慮されているものと考えられる。そのことから、法人税、法人住民税に加え、法人事業税を課した上で、更に「所得」ないし所得から欠損金を繰越控除する前の益金に課税をすることは、担税力を超えるものとして、同法が許さないこととしていると解されるかどうか問題となり得る。

高裁は、その上で、「法人事業税（所得割）は益金から欠損金を繰越控除した所得に担税力を見いだして課税するものであるとしても、そのことから、欠損金を繰越控除する前の益金に担税力を見いだして別の課税を行うことが否定される理由はないし、地方税法の法人事業税に関する規定がそこまでのことを規定していると解さなければならぬ必然性はない。」との判断を行っている。しかし、法人課税の重要な特典とされている「青色欠損金繰越控除制度（損益通算制度）」の部分的否定となる企業税制度が、はたして当該制度に優先適用し得るのか、すなわち、条例の優先適用が可能なのか、そこに問題があるというべきである。そのような観点から、高裁も「結局、問題は、企業税が法定外普通税の形を取りながら、それは形式だけであって、その実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いうことが出来るかどうか絞られる。」と、当該事案の問題点を意識している。

② 大規模法人適用と課税対象の相違性如何の問題について

高裁は、上記の「問題点」を枠外において、本件問題を取り上げ、以下のように論じている。

本件条例は、資本金等が5億円以上の大法人の「事業活動」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できるから、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、法人事業税の課税標準等を変更する趣旨のものではないということができる。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。

以上が、高裁の判断であるが、「欠損金を繰越控除する前の利益（課税所得）」は、当然に「青色欠損金繰越控除額（相当）」に課税するものである。また「二重課税ではない」との判断であるが、青色欠損金繰越控除額（相当）そのものであるとすれば、「重複課税」になる。

（４）結 審

ところで、高裁は「欠損金の繰越控除前の利益に課税することは、当期において実際に生じた利益という実体のあるものに課税するものであり、前年以前の欠損金の穴埋めを認めないだけであるから、資本金額、売上金額等を課税標準とする外形標準課税とは性質を異にするというべきであり、これを外形標準課税とみて違法という意見は、採用し難い。」と判断しているが、まず、著者自身の理解では、地裁は「外形標準課税」を問題としているのではなく、所得課税という「重複課税」を問題視しているものと理解している。

また、「被控訴人は、企業税は資本金５億円以上の大企業をねらい打ちするもので、違法であると主張する。」が、「繰越欠損金の控除前の利益に課税することが当該法人にとっては重い負担となることは否定し得ないので、相当程度体力がある法人に限定することは、合理的な立法政策であるということができる。」として、被控訴人（地裁原告）の主張を退けている。

結審にいたる判断は、以下のような内容になっている。

企業税は、繰越欠損金額が当期利益額を上回る場合には、利益額の限度でしか課税されないものであるから、繰越欠損金に課税するものではないことから、実質的な課税標準は繰越控除欠損金額であるというのは、当たらない。実質は「利益」に対する課税であると解することができる。したがって、企業税は、名実ともに利益額を課税標準とするものである。

その結果、本件条例は、地方税法の法人事業税に関する規定を実質的に変更するものであるということから、これと矛盾抵触するものとは解されず、これに違反するということができない。したがって、本件条例が法人事業税の規定を変更するものであることを前提とする被控訴人の主張は、いずれも失当である。また、被控訴人は、本件条例は、実質的には担税力のない欠損金額を課税標準とするものであるから、財産権を侵害すると主張する。しかし、本件条例が課税標準としているのは「所得」であり、欠損金額を課税標準としているという捉え方が誤りであることから、上記主張には理由がない。

また、高裁は大規模法人課税の可否について、「被控訴人は、企業税は資本金５億円以上の大企業

をねらい打ちするもので、違法であると主張する。しかし、繰越欠損金の控除前の利益に課税することが当該法人にとっては重い負担となることは否定し得ないので、相当程度体力がある法人に限定することは、合理的な立法政策であるということが出来る。」と退けている。

さらに「租税公平主義違反」に関しては、「あらゆる取扱いの違いが租税公平主義に反するのではなく、そこに合理的理由があると認められれば、違法とはいえない。本件条例が法人事業税制度を前提とし、これを補完する、より応益性を重視した別個の制度として設計されたことは、何ら問題とすべきことではないのであるから、繰越欠損金のある法人とない法人で差が生じることを不公平であるといわなければならない理由はない。」として、最終的に「被控訴人の主位的請求及び予備的請求はいずれも理由がないから、これらを棄却すべきであり、被控訴人の主位的請求を認容した原判決は相当でないので、これを取り消すこととして、主文のとおり判決する。」と、結審している。

4 最高裁判決

(1) 本件条例制定の経緯等

最高裁は、「原審の適法に確定した事実関係の概要」として、以下の説明（概略）を行っている。

被上告人（神奈川県）は、平成10年度に急激な県税の減収に見舞われて同年度決算が約293億円の赤字となり、特別な対策を講じない場合には同12年度以降の5年間において合計1兆150億円の財源不足が見込まれると試算されたことなどから、平成10年12月、神奈川県地方税制等研究会を設置し、被上告人独自の税源充実策および大都市圏自治体にふさわしい地方税財政制度の在り方等について諮問した。同研究会は、平成12年5月25日付けで「地方税財政制度のあり方に関する中間報告書」を作成し、神奈川県知事に報告した。そして、同研究会は、平成13年1月に「法人課税の臨時特例措置に関する報告書」を作成し、同知事に報告した。

この報告書では、景気に左右されない安定した財政基盤の構築が重要であるとした上で、欠損金の繰越控除をした場合には、当該事業年度において、必ずこれに相当する利益が生じていることから、その利益に対して課税するという考え方で課税標準を設定するのが適当であるなどとした。そして、「臨時特例企業税」を導入することが適当であるとの結論を得たとしている。そして、同知事は、本報告書の提言を受けて、本件条例案を作成し、平成13年2月15日、神奈川県議会に提出した。同議会は、同年3月21日、全会一致で可決した。

(2) 最高裁の判断

最高裁は、まず、原審は、「条例が法律に違反するか否かは、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り決すべきである旨を判示した上で、本件条例が地方税法に違反するかどうかについて、要旨次のとおり判断して、上告人の請求をいずれも棄却すべきものとした。」として、幾つかの視点を挙げている。

① 実質的には法人事業税の課税要件等を変更するものではないこと

欠損金の繰越控除を時限的に認めない制度を条例で創設することは、それが法定外普通税の形を採りつつも実質的には法人事業税の課税要件等を変更するものでない限り、許容されるものと解される。

② 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ものであること

と

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と趣旨、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ものであって、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。

これに対して、最高裁は「しかしながら、原審の上記（中略）の判断は、是認することができない。」として、その理由を、以下のように挙げている。

① 条例の法令違反性について

地方自治法第14条第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、同法第2条第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、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、内容および効果を比較し、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（最高裁昭和48年、同50年大法廷判決）。

② 普通地方公共団体の課税権の範囲について

憲法は、普通地方公共団体の課税権の具体的内容について規定しておらず、法律の範囲内で条例を制定することができるとしているだけである。憲法上、租税法律主義の原則の下で、普通地方公共団体の課税権は、これに従って、その範囲内で行使されなければならない。

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は、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。

③ 普通地方公共団体の課税権の範囲について

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。

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おいても、上記ア（記載省略）と同様に、各事業年度間の所得の金額と欠損金額の平準化を図り、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、地方税法の規定によって欠損金の繰越控除の必要的な適用が定められているものといえるのであり、このことからすれば、たとえ欠損金額の一部についてであっても、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。

以上の各論点につき、指摘した上で、最高裁は「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をその課税標準とすように見えるものの、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。」と、基本的判断を記述し、その結論として「以上と異なる原審の前記判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨は理由があり、原判決は破棄を免れない。そして、以上説示したところによれば、上告人の主位的請求は理由があり、これを認容した第1審判決は正当であるから、被上告人の控訴を棄却すべきである。」と、結審している。

(3) 他の第三者への影響

本件事案は、あくまでもいすゞ自動車の藤沢工場（桐ヶ谷工場団地）に限定したものである。しかし、その波及的影響は大きかった。

日本経済新聞は、「県は返還対象となる約1,700社に対し、徴収した税額と還付加算金の合計で635億円を返還する見通し。」で、「日産やマツダ、三菱自動車、千代田化工建設といった企業が返還対象になるもようで、日産への返還額は20億円規模とみられる。」(2013.4.9 夕刊)と報じている。また、同新聞は、4月30日までに、全額で合計約635億円の返還予定額すべての還付手続がほぼ終了したとしている(2013.5.1 朝刊)。他の法人は、本件判決と直接の関係はないが、この判決の結果を受けて、他の法人が、改めて提訴した場合のことを考慮して、納付実績のある法人全部に対して、神奈川県が自主的に還付手続を行ったものである。

この判決の影響は、「結果的に大きく痛んだのはもともと厳しかった県財政」であり、さらには神奈川県地方税制等研究会等の関係者に支払った報酬や訴訟費用で、約450百万円を負担している(2013.5.1 朝刊)。いずれにしても、同新聞は「自治体が企業に独自課税することの難しさが改めて浮き彫りになった。」としている。同時に、同新聞は「東京高裁は、繰り返し控除制度は『全国一律に実施する必要はない』としたが、最高裁は『必ず守らなければならないルール(強行規定)だ』と高裁の考えを否定した。」と、ひとつの争点の解釈の困難性を指摘している。

もうひとつの問題点として、同新聞は「県は、外形標準課税が導入された04年度以降も課税を続けた。当時、条例制定に関わった専門からも『大儀名文がなくなったから、すぐに廃止すべきだ』という声が出ていたが課税は続き、不満を募らせたいすゞ側が訴訟を起こした。」ことを指摘している(2013.5.6 朝刊)。なお、法定外税は、全国で36件あり、税込総額は2011年度の決算ベースで316億円であり、地方税収額に占める割合は0.09%にすぎない。大阪府泉佐野市が2013年3月に徴収を始めた「空港連絡橋利用税」は2年振りの新税である(2013.5.13 朝刊)。しかし、元々、関西空港が大阪市内から遠いなど利便性(難点)の観点から、利用客が少ないのに、このような運賃引上に繋がる増収策は、逆に、一層、関西空港を利用難に落とし込めないのか、危惧されるところである。

(4) まとめ

① 応益負担と応能負担の関係について

既に記述したように、法人事業税は、地方自治体が提供するサービス(行政上の役務)に対

する対価という位置づけであり、そのために法人が負担する納税額は損金処理（納税した事業年度の損金）が認められている。つまり、地方自治体が提供するサービスの購入代金という考え方である。それは「応益負担」を意味する。しかし、現実の課税客体は「所得」であり「応能負担」とされている。この根底に、対価の賦課計算の困難性と黒字企業（黒字団体「会社以外の事業団体を含む」）の支払能力という、現実的対応がある。問題は、応益負担を原則としながら、応能負担としている仕組み自体に限界があったというべきである。

② 青色欠損金の繰越控除制度の一部否定の可否について

このサービスには、教育、消防、警察、道路などの公共施設等の公共サービスがある。地方自治体としては、巨額な赤字を抱えてサービスを提供していながら、納税がないというジレンマがあった。そこで考案されたのが「臨時特例企業税」なのである。赤字企業であっても、公共サービスを受けているので、一部負担（課税）すべきであるという理屈である。しかし、法人課税の基本的税制に「青色欠損金の繰越控除制度」がある。この制度の一部否定になるのが、ひとつの大きな争点になっている。地方税法第4条第3項は、第2項各号に掲げるものを除くほか「別に税目を起こして、普通税を課すことができる。」としている。この争点も、現行の法律の枠からはみ出していることから、否定されるべきものである。

③ 法人税の地方税への移転効果の関係について

この臨時特例企業税の適用を受けた企業の方が、納付総額が相対的に増税になるということと、当該金額（地方税）の納付事業年度の法人税（国税）が、一部減額されることによって、法人税の地方税への移転効果が発生するという影響が生まれてくる。その妥当性、合理性が問題になってくる。この点については、地裁判決では、触れられていないが、高裁判決では、とくに問題はないとして、退けている。

④ 法人事業税の全国一律のルールについて

高裁と最高裁で、全く反対の判断が行われた「法人事業税における欠損金額の繰越控除は、法律改正によらなければ変更できない全国一律の規律であること」に関しては、原告が主張する立場を、最高裁が認めた。原告は「立法者は、欠損金額繰越控除制度を全国一律のルールとして定めたものと解され、法律の特別の委任なしに欠損金額の一部について繰越控除の適用を遮断することは、書換条例に当たり許されない。」としていた。

立法者は、欠損金額の繰越控除を課税上の重要なルールとして定めている。このルールは、法人事業税の課税標準の算定上のルールとしても採用されている。法人事業税の欠損金額の繰越控除に関する規定は、全国的な視点からの税財源の調整と納税者の権利保護を図るための規定であり、全国一律の規制を施す趣旨である。欠損金額の全部または一部の繰越控除を認めないとすれば、納税者に大きな影響を及ぼすことになるから、必ず法律の改正でこれを行わなければならないと考える。