

判例研究 24

自治体課税権の限界（下） ～神奈川県臨時特例企業税条例無効判決への疑問

占部裕典

はじめに

- (1) 問題の所在
- (2) 横浜地裁判決の論理
1. 地方税法における自治体課税権の範囲について
 - (1) 地方税法における地方団体の条例制定に係る裁量
 - (2) 地方団体の課税権に係る立法裁量の範囲について
 - (3) 地方分権化のなかでの課税自主権の拡大
2. 地方税法における法人事業税の枠組み
～繰越欠損金を遮断することは許されないか
 - (1) 憲法・地方税法における応益課税と応能課税
 - (2) 応益課税として法人事業税
 - (3) 応益課税としての法人事業税
 - (4) 事業税の沿革（立法経緯）と事業税の課税標準
 - (5) 神奈川県臨時特例企業税の課税客体は何か
3. 法人事業税（地方税法）は欠損金の繰越控除の遮断を禁じているか
 - (1) 「事業の情況」と課税標準の選択
 - (2) 憲法にもとづく課税標準の変更 (以上 前号)
4. 課税標準の算定にあたり繰越欠損金の控除を一定の範囲内で遮断することの合理性 (以下 本号)
 - (1) 神奈川県臨時特例企業税と改正前地方税法72条の19の関係
 - (2) 神奈川県臨時特例企業税は、法人事業税の制限税率を潜脱するか
 - (3) 地方税法72条の19と6条2項・7条との関係
 - (4) 改正後地方税法における神奈川県臨時特例企業税条例の適法性
5. 「神奈川県臨時特例企業税」は地方税法72条の19の枠内にあるか
 - (1) 「事業の情況」の有無
 - (2) 資本金5億円による区分
 - (3) 都道府県における課税権の立法裁量
 - (4) 課税標準を「繰越控除欠損金額」とすることの合理性
 - (5) 「著しく均衡を失すること」（均衡要件）の有無
 - (6) その他の要件
6. 神奈川県臨時特例企業税の「法定外税」としての許容性
 - (1) 法定外税と法定税の設立手続
 - (2) 法定外税の設立要件～法定外税と法定税の関係
 - (3) 消極的要件について
 - (4) 法定外税と国税との関係
 - (5) 専門的判断としての総務大臣の同意

おわりに

4. 課税標準の算定にあたり繰越欠損金の控除を一定の範囲内で遮断することの合理性

(1) 神奈川県臨時特例企業税と改正前地方税法72条の19の関係

神奈川県臨時特例企業税条例は、課税標準の算定にあたり繰越欠損金の控除を結果的には全部又は一部否定するが、このような税を改正前地方税法72条の19の規定する「事業税の課税標準の特例」で創設することは可能であろうか。

神奈川県臨時特例企業税は、改正前地方税法72条の19の規定が特定の業種にのみ適用されうるとの解釈のもとに、法定外普通税に係る規定により導入されたものである。ここでの問題は、改正前地方税法72条の19を用いて、資本の金額又は出資金額が5億円以上の事業年度における欠損金の繰越控除を、業種を問わず遮断することが可能か否か、である。改正前地方税法72条の19は、特定の業種毎に対応することを求めていると解することはできず、上述したように改正前法人事業税の法的構造からすれば、同様の状況にある法人を一括して神奈川県臨時特例企業税（法定外普通税）として導入することも許容されていると解される。この当期の利益をベースに単年度ごとに一定の規模を有する法人に対して課税することは、事業の規模に応じた税負担を課するとする法人事業税の性格からして、法人事業税に係る改正前地方税法72条の12によって完全に排除されているとはいえない。

法人の事業活動量を適切に反映する指標を外形標準として採用するにあたっては、理論的にみて、企業の公共サービスからの受益ないし企業の活動規模を測定する指標として「事業活動価値（加算型付加価値税）」がもっとも優れており、「即ち、事業活動量は、付加価値（つまり、企業の事業活動によって新たに生み出された価値）の大きさという形で最も適切に把握することができるから、付加価値の議論から切り離して事業税に関する外形標準課税の課税標準を選択することは不可能である」との見解も存する（銀行税訴訟一審における原告の主張等参照）。改正前地方税法72条の19あるいは法定外税による導入に際しても付加価値によることが不可欠であるとの議論も存しよう。しかし、改正前地方税法72条の12における原則的な課税標準は、事業の所得（所得課税＝応能課税原則税）であり、同法72条の14における例外4業種あるいは72条の19による業種の課税標準は1つの外形標準（応益課税原則）として理解することはでき、外形標準として最高の課税標準を選択する必要があるとまで求めている

とはいいがたい。すなわち、それが当然に付加価値を求めているとはいいがたいであろう。付加価値が採用されるべきであるとするならば、改正前地方税法72条の14における例外4業種の課税標準も同様に、理論的に最も精緻な外形標準が採用されていないはずである。また、改正前地方税法72条の12における原則的な課税標準を応益課税的に理解する立場からは、「事業の所得」もまた歴史的な経緯から導入された課税標準であったことを忘れることはできない。

わが国は、法人事業税の課税標準としては「事業の所得」から「収入金額」まで、きわめて大雑把な（表現を変えれば稚拙な）課税標準を導入していることは否定できないが、付加価値税のもとでの課税標準を念頭に控除すべきであるとの議論も存する。しかし、これは立法論であるといえよう。付加価値税における理論的な検討はともかくも、改正前地方税法のもとで、わが国において事業税の課税標準の算定にあたり、繰越欠損金の控除を一定の範囲で遮断して実質所得に課税することは、法人事業税が事業規模の指標として「所得」を用いていることからして不合理ということではできない。すなわち、神奈川県臨時特例企業税条例において、一般の事業会社の当期利益をベースにした課税標準（すなわち、欠損金の繰越控除を当期利益の範囲内で遮断すること）を用いることが著しく不合理であるとは認められない。「事業の所得」を課税標準とした場合に比して、より事業の規模（分量）を反映していれば足りる。

一審において、原告（被控訴人）は、神奈川県臨時特例企業税条例の規定する課税標準は、外形標準としての課税標準としてはふさわしいものではありえないとの主張であるが、事業の規模を表す指標として実質的には「所得の金額」を課税標準の原則としているところ、この指標は必ずしも理論的には最適なものとはいえないにしても、地方税法はこれを承認したうえで、例外4業種の課税標準を認め、さらに改正前地方税法72条の19においてさらに課税標準としては大雑把なものを例示列挙しているのである。このような法構造を前提とする限り、同法72条の14の抱える欠陥を是正するために外形標準として採りうるものの1つとして、このような課税標準も説得力を有するものであるといえる。許容されうる課税標準のアプローチの1つであるといえる。

ちなみに、銀行税訴訟において、東京高裁判決は、この点について「例外4業種である生命保険・損害保険業においては、課税標準が『収入金額』とされているものの、この収入金額の算定に当たっては、営業保険料総額から純保険料部分を除くために、収入保険料に一定割合を乗じた額が『収入金額』とされており（改正前地方税法72条の14第8項及び第9項）、この純保険料部分が信用リスク・プレミアムに相当すると

の見方ができること（括弧内省略）との対比からすると、銀行業等の課税標準においては、貸倒損失ないし信用リスク・プレミアムを何らかの形で考慮する方法について、なお検討を加える必要があったともいえそうである。」と述べたうえで、「業務粗利益」なる概念が、「当初の導入目的が業法上の規制、監督上の必要性にあったとしても、その後の法規の改正等により、銀行業の経営状況等の情報を対外的に提供する機能を付与されていたことは明らかであるし、……一般事業会社の『売上総利益』に相当するものとして、一般的、日常的に用いられている概念であることは否定できないところであり、「こうした情報発信を受けて『業務粗利益』を用いて銀行業の収益や業務の活動量を測定する要素として用いることも、許容されるアプローチの一方法であると評価することが可能である。」であると判示する。改正前地方税法72条の19の外形標準の選択に係る地方公団体の立法裁量に一定の理解を示しており、この理は本件においても同様である。

神奈川県臨時特例企業税条例は、課税標準を「所得の金額」（単年度損益、当期利益に近い金額）とすることが地方税法における法人事業税の原則であることから、できる限りこの原則を尊重しながら、応益課税のもとで企業規模に応じた相応の税負担を課そうとするものであり、神奈川県臨時特例企業税の課税標準は一定の評価を与えることができるものであり、改正前地方税法72条の19は、このような課税標準を採用することを禁じていないといえる（もちろん、「事業の状況」という要件を満たす必要があるが、この要件も充足していることは5.で後述するとおりである。）。

（2） 神奈川県臨時特例企業税は、法人事業税の制限税率を潜脱するか

すでに述べたように、法人事業税は繰越欠損金の控除を許容しているところではあるが、地方税法はこれを禁じておらず（改正前地方税法72条の19における課税標準の変更、同法259条以下における法定外普通税等において許容されている。）、また実質的に法人事業税と同質の税を賦課しているといえよう。

よって、本件においては、神奈川県臨時特例企業税が制限税率を超過して課税を行っているかが問題となる。

被控訴人・原告は、神奈川県臨時特例企業税は法人事業税の上乗せ、補完税たる「第2事業税」であり、神奈川県臨時特例企業税条例にもとづく同税の賦課の結果、法人事業税の制限税率に関する規定を潜脱して、実質的には法人事業税の税率を引き上げたものであり、法人事業税の制限税率を定めた規定に反する（改正前地方税法72

条の22第8項、同法附則40条10項、地方税法72条の24の7第8項、本法附則40条10号)(1)地方税法72条の22第9項)と主張する。すなわち、事業税は法人税や所得税の課税所得の算定上損金や必要経費に算入される結果、他の地方団体の住民税や事業税に影響を与える(その結果、地方交付税にも影響する。)ことから、制限税率の規定は最大限規制の趣旨で規定されているとする。

改正前地方税法72条の22第8項は、標準税率にそれぞれ1.1を乗じて得た率を制限税率として、これを超えて課税することは許されない旨、規定している。控訴人・被告神奈川県は平成12年11月から5年間の措置で標準税率を5%増しの超過課税(超過税率10.08%)を行っているところである。法人事業税の税率水準が10%であることなどを総合的に勘案して、神奈川県臨時特例企業税の税率は、3%とされている。

被控訴人・原告が主張するように、神奈川県臨時特例企業税が法人事業税の上乗せ、補完税たる「第2事業税」としての機能を果たしているにしても、改正前地方税法72条の22第9項は同法72条の19の規定によって事業税を課す場合において、結果的に制限税率を一定の範囲で超過することも許容しているところである。改正前地方税法72条の19及び72条の22第9項の趣旨などからみれば、地方税法は法人事業税の制限税率に関する規定をいかなる場合にも超過することを禁じているものではない。

改正前地方税法72条の22第9項(いわゆる「均衡要件」条項)は、「道府県が第72条の19の規定によって事業税を課する場合における税率は、第1項、第2項、第6項及び前項の税率による場合における負担と著しく均衡を失することのないようにしなければならない。」と規定する。ここでは、改正前地方税法72条の19の規定を用いて課税標準を変更した場合において、結果的に制限税率を超過することを許容している。すなわち、改正前地方税法72条の14による課税標準に係る税率(制限税率を含む)による税負担を超過することを認めている。

ちなみに、前述したところではあるが、銀行税訴訟において、東京高裁判決は、均衡要件の位置づけを、応益課税原則のもとで、立法者が地方税法にもとづいて定めた事業税の税負担との均衡を保つことを求めている。この事業税の税負担は課税客体である「事業の規模」を的確に表す課税標準と相まって達成されることになるとする。その限りでは、東京高裁判決はおおむね支持しうるところである。しかし、東京高裁判決は、「同項は、外形標準の税率決定に、その外形標準課税による税負担が所得を課税標準とする場合の税負担と著しく均衡を失することのないように定めるべきものとしているのである。」と判示する。

ただし、東京高裁判決が「著しく均衡を失する」との判断にあたり、その判断の対象となる税負担（いわゆる比較対照すべきもの）、その両比較対照の税負担の相違の判断については、前述したように緩やかな解釈を示している。たとえば、東京高裁判決は、「一番原告らは、同条8項により法人事業税に認められる制限税率（超過税率）が標準税率の1.1倍であることから、同条9項の均衡要件の解釈に当たっても、これと統一的に解釈されるべきであり」、本件条例のように特定事業に限った外形標準課税においては、「1.5倍を超える場合は当然に違法であり、1.2倍を超える場合も違法とされる疑いがある」との見解などについて、「そもそも、地方税法72条の19の外形標準課税は、『所得』を課税標準とする税負担が事業の規模・活動量と『著しく』ないし『相当程度』対応しないことを前提としているのに、外形標準課税によっても、『所得』を課税標準とする場合の1.1倍ないしそれに準ずる程度といった課税しかできないとするのでは、税負担と事業の規模・活動量の不均衡が解消できないこと等の事情を総合すると、均衡要件が歯止めの機能を期待されていることを考慮しても、狭きに失するといわざるを得ない」と判示している。そのうえで、同判決は、「税負担の均衡を問題とする以上、同じ年度について外形標準課税を適用した場合と『所得』基準による場合とを比較することが基本となると考えるのが事柄の性格に適合している」であるが、均衡要件の勘案要素について、「外形標準課税が導入された後の2、3年度の比較を基本としながら、過去数年間の課税実績からの推計による比較」を強調する。しかし、外形標準課税が導入された後の年度の税負担（予測値）を過度に強調することは、外形標準課税の導入を厳しく制限することにつながるおそれがある。外形標準課税導入に際して行った導入後の予測値について、現実に一定の事由で大きな変動が生じた場合においては、地方公共団体が速やかに外形標準課税条例を是正すべき義務を改正前地方税法72条の22第9項において負うことは当然である。

また、東京高裁判決は、このような税負担の相違について、こうした「所得」を課税標準とした場合に課税額がゼロとなる事業者については、そもそも改正前地方税法72条の19が外形標準課税を適用して課税することはできない（均衡要件以前の問題である。）との見解があるが、外形標準課税の解釈適用にあたっては、「所得」を課税標準とした事業税額がゼロとなるということは、かえって、「所得」を課税標準としたままでは、事業の規模・活動量に対応した税負担と程遠い状況になっていることを推認させる側面もあると考えられ、よって、そのような場合において、同条を適用することは一切できないとする見解は採用できないと判示する。このような判断は高く

評価でき、支持されうるものである。

改正前地方税法72条の22第9項の均衡要件規定の存在は、どちらにしろ、地方税法が一定の場合に改正地方税法72条の22第8項にいう制限税率を超過することを認めているといえる。神奈川県臨時特例企業税が法人事業税の上乗せ、補完税たる「第2事業税」としての機能を果たしているにしても、改正前地方税法72条の22第9項は同法72条の19の規定によって事業税を課す場合において、結果的に制限税率を一定の範囲で超過することも許容しているところである。このことは必ずしも制限税率を超過することによってただちに違法となるものではない。

本件において、神奈川県臨時特例企業税は法定外税として創設されているところ、総務大臣は、本件のような税負担が「著しく過重な負担」にならないことについて同意をしているところであり、このような専門的判断は尊重されるべきである。総務大臣によれば、このような税負担（法人事業税とあわせた税負担）は結果的には許容されていたのである。

(3) 地方税法72条の19と6条2項・7条との関係

神奈川県臨時特例企業税条例は、結果的には、資本金が5億円以上の法人とそれ以外の法人とで課税標準を区別することとなっている。被控訴人（原告）は資本金が5億円以上の法人については、地方税法7条を適用して、不均一な課税を行っていると主張する。地方税法7条の規定を用いて一定の法人企業を重課の方向で取り扱っており、違法無効であると主張する。

原告・被控訴人は、神奈川県臨時特例企業税が地方税法7条違反である旨を主張しているが、原告・被控訴人がいうように、同条は地方団体の一部とは地域的あるいは地理的な意味での一部であり人的な一部ではないことからこのような差別は許されないこととなる。しかし、仮に不均一課税を問題とするのであれば地方税法7条ではなくて、同法6条2項であると解される。地方税法7条違反と6条2項が重複する場合には同法6条2項の要件を充足していれば問題は存しない。また、法人事業税に係る規定において許容される場合においては結果的に不均一の課税が生じたとしても、それが改正前地方税法72条の19、72条の22第9項の許容範囲内で生じた差別であれば問題とならない。地方税法6条2項における「不均一の課税をすることができる」という意味は、「一般の税率と異なる税率で課税する」ができるということであり、税率（税額控除あるいは一部税額の免除を含む）により税負担を軽減する場合であり、

「課税標準」の変更は予定されていないとの解釈が広く採用されている。「課税標準」の一部変更が同条2項のもとで許されないと解することは条文の文言の上から困難のように思われるが、改正前地方税法72条の19及び79条の22条第9項において、特別の規定が自己完結的な制度として用意されていることから、このような総論規定をそもそも適用する余地は存しない。

(4) 改正後地方税法における神奈川県臨時特例企業税条例の適法性

神奈川県臨時特例企業税を導入した後に法人事業税に係る規定が改正され、外形標準課税が導入されたことをうけて、控訴人・被告は、平成16年4月1日以降に開始する事業年度より、神奈川県臨時特例企業税の課税標準を変更したうえで、神奈川県臨時特例企業税条例の適用期間を延長している。神奈川県臨時特例企業税条例の適用期間は、当初法人事業税に全国一律の外形標準課税が立法化されるまでの「当分の間」とされていたところである。

被控訴人・原告は、本件条例の実質が法定外税であるにもかかわらず、地方税法259条に規定する手続を一切採っておらず、本件条例は法定外税の潜脱行為によって制定された条例であり、無効であると主張する。

現行地方税法は、資本の金額又は出資金額が1億円を超える法人（外形課税対象法人）に対しては付加価値割額、資本割額及び所得割額の合計額によって外形標準課税を課することとした（同法72条の2第1項・2項、72条の14）。法人事業税について、外形標準課税の導入割合は4分の1とされ、これと併用して改正前地方税法における法人事業税の4分の3として設定された所得課税（所得割額による課税）が行われている。所得割額の算定にあたっては、改正前と同様に「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」算出することとされているところである。この点について現行法人税法72条の24の4は、改正前と違い、資本金1億円超の法人については、「事業」の状況に応じた特例措置を各地方団体が独自に講じることを禁じている。改正地方税法によって外形標準課税を導入するにあたり、法定外税の導入を排除する意図が窺われるところである。これは改正前における銀行税訴訟に端を発した法人事業税の欠陥を是正するための対応であったといえる。

神奈川県臨時特例企業税条例は、改正前地方税法259条は、法定外普通税の変更にあたり、総務大臣の同意をうることを規定しているところではあるが本件は手続きを経ていない。税率の変更において実質的には税率の引き下げであることから変更協議

は不要との見解（地方税法施行令45条の2）もありうるところである。神奈川県臨時特例企業税条例に対する地方税法上の評価は、外形標準課税を導入前と後では、法人事業税における「白紙領域」（導入前は改正前地方税法72条の19との関係が問題となり、導入後は放置することが憲法違反となりうるかといった視点での問題となる。）は異なるものと解される。ここでは、法定外税の変更手続という手続的瑕疵の有無よりも実体法的な意味において神奈川県が課税権（課税標準の修正権）をもちえたか否かがまず問題とされるべきであろう。

5. 「神奈川県臨時特例企業税」は地方税法72条の19の枠内にあるか

（1）「事業の情況」の有無

本件においては、改正前地方税法72条の19における「事業の情況に応じ」の法解釈が大きな争点となり、この文言の解釈が本条例の適法性・有効性判断の決め手の一つとなる。改正前地方税法72条の19は、法人事業税が「事業の所得」を課税標準として用いているにもかかわらず、このような指標をそのまま用いたのでは応益課税原則のもとで「事業の規模（分量）」に応じた税負担を的確に反映していない（測ることができない）場合において、改正前地方税法72条の19により「事業の情況に応じ」外形標準課税を行いうることとしている。改正前地方税法72条の19が適用される場合は、「恒常的に事業の規模（分量）に応じた課税が行なえないといった情況が存する場合である」と解される。すなわち、この課税標準の特例規定は、各地方団体の提供する公共サービスの質・量あるいはそのためのコストに相違があるところ、神奈川県下での事業の規模（分量）に応じた公共サービスの受益と税負担を考慮した場合に、改正前地方税法72条の14により一律に「事業の所得」を課税標準とすることによって課税上の不公平が生ずる場合に、同条の適用が可能である。

神奈川県臨時特例企業税を導入した当時、神奈川県下における大手事業（資本金5億円以上の法人）の欠損法人の割合は急増していた。昭和50年度と平成10年度を比較すると20%以上増加をしている。この間の毎年の欠損法人の割合は全国平均を上回る状況であった（神奈川県地方税制等研究会「地方税財政制度のあり方に関する中間報告書」（平成12年5月）（以下、「中間報告書」という。）11頁参照）。また、欠損

法人割合についても大手法人（資本金1億円以上）の割合が増加している。昭和50年度24.9%、平成元年度14.9%のところ、平成10年度36.4%と20%以上増加している（中間報告書11頁参照）。

法人事業税の収入額の推移については、平成元年度には県税収入額10,220億円、うち法人事業税収入額4,463億円（税収に占める割合43.7%）であったところ、平成10年度には県税収入額9,527億円、うち法人事業税収入額2,380億円（税収に占める割合25.7%）と法人税収入額、総税収入額に占める割合ともども大幅に減少してきていたところであり（中間報告書12頁参照）、しかも回復の目処は立っていなかったのである。

ちなみに、神奈川県臨時特例企業税条例の導入による臨時企業税収入見込額（平成11年度実績にもとづいて算定）は、資本金5億円以上の「その他法人（特別法人を除く）」の合計税収見込額は40億円程度であると予想されていた（資本金5億円以上のその他法人数は420社であり、繰越欠損金の控除額総額は135,682百万円であると推定されていた。）。納税義務者を資本金5億円以上の法人（公益法人等、清算法人などの特別法人を除く）に限定しているところ、法人の担税力等を配慮したことによるものである（最終報告書10頁～11頁参照）。事業活動の規模や繰越欠損金等の大きさ等からしてもこのように納税義務者を資本金が5億円以上の法人としたことには一定の合理性が存するといえる。

改正前地方税法72条の19は、「法人の行う電気供給業、ガス供給業、生命保険業及び損害保険業以外の法人又は個人の行う事業に対する事業税の外形標準課税については、事業の状況に応じ、……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をあわせ用いることができる。」と規定している。神奈川県臨時特例企業税条例においては、恒常的に（恒久的ではないことに注意）他の事業と比べて税負担に不公平が生じている場合に該当するか否かであるが、神奈川県におけるその他法人の法人事業税額の推移からこのことは明らかである。このような状況は、上記の大手法人の事業税額の推移をあわせみても、事業の規模に応じた応分の事業税を負担していない状態が継続していることは明らかである。

中間報告書における法人事業税額の推移だけを見ても、事業規模が相当程度であるのに、その規模に比して税負担が「著しく低いこと」そして常態化しているといえる。特にバブル崩壊後、所得課税による所得課税に係る税額は大幅に変動しており、その

原因は法人事業税収入の径年的な減少によるものと解される。

さらに控訴人・一審被告が提出した証拠を見れば、神奈川県下の企業の従業員数及び事業所数は、歳出規模が比較的近い都道府県と比較しても多数であり、必要となる行政サービスの規模は必然的に大きくならざるをえない状況にあったことがわかる。実際、最低限の行政サービスといえる警察、消防及び教育といった行政サービスに係る費用は、他県と比べても歳出において大きな割合を占めており、神奈川が行政サービスの程度が規模の大きなものであったことは明白である。

さらに、神奈川県下の従業員数や事業所数、県内総生産など行政サービスの規模と相關関係を有する各種指標の推移を見れば、このような大規模な行政需要はバブル崩壊後も低減することがなく、その結果、神奈川県においては、最低限の行政サービスを提供するために必要な義務的経費を支弁することさえ難しくなったという状況になっており、その不均衡を解消する見込みは立っていなかったのである。

以上からすれば、大手法人の税収のうち法人2税（事業税と住民税）が落ち込み、大手法人の税収動向がきわめて不安定となる一方（中間報告書4頁等参照）、法人、特に大手法人の活動量は特段、低減しておらず、税負担と享受する行政サービスに乖離が生じていたのであり、その後もそのような乖離が解消する目処は立っていなかったというのであるから、当時、法人事業税の課税標準であった「事業の所得」は事業の規模を推測させる機能を完全に喪失させていたといえる。

よって、本件において、改正前地方税法72条の19にもとづいて、外形標準課税を行うための「事業の情況」が存在することは明らかであったといえよう。

なお、この点でも、銀行税訴訟における東京高裁判決は参考となる。同判決は、「所得」を課税標準とする税負担がその受益の程度に比して「相当に低いこと」、そしてこのことが「常態化していること」が同条の外形標準課税の対象となる要素であると判示しているところである。そのうえで、東京都外形標準課税訴訟においては「事業の情況」の存在を肯定している。神奈川県における法人事業税に係る「事業の情況」の有無の判断においても同様に参考となるものである。

「事業の情況に応じ」とは、「事業の所得」によらないで売上金額等を課税標準とした方が事業の規模をより適正に反映することができる場合であるが、仮に当該事業に「制度的な特別な理由ないし恒久的な構造的な特徴」が存する場合（このような理解は、銀行税訴訟における東京地裁判決である。）においても、上記のような不公平が通常、生じていることから、外形標準課税を行うことは十分に可能であろう。全国

一律の立法が行われるまでは、地方団体において独自に外形標準課税により対応するしか途は存しない。この点からも、神奈川県臨時特例企業税条例制定に際しての「事業の状況に応じ」の要件は充足されていたと解される。

(2) 資本金5億円による区分

神奈川県臨時特例企業税条例は、納税義務者等を「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」（5条）と規定しているが、課税事業年度を「当該事業年度終了の日の資本の金額又は出資金額が5億円未満の事業年度及び清算中の事業年度を除く。」（3条(1)）と規定していることから「資本金5億円以上の法人」に課せられることとなる。一定の事業規模の法人に特定され（資本金5億円以上の法人に対して）、「繰越控除欠損金額を損金の額に算入している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）」を課税標準として課税が行われる。改正前地方税法72条の19のもとでこれらの区別が合理的であるか否かが検討されなければならないが、上述の「事業の状況に応じて」において示した神奈川県の法人企業別の法人事業税の納税割合等からも資本金5億円による区別は一定の合理性があるものといえる。神奈川県臨時特例企業税条例の適用を受ける原告・被控訴人は、原則的な課税標準の算定方式のもとで優遇されていたといえ、憲法14条（租税平等主義）に違反していたおそれがあるということに留意をすべきであろう。

すなわち、このような資本金による区別については、以下のような理由が存するといえ、神奈川県臨時特例企業税条例によるこのような区別は、合理的なものである。

- ① 大手法人がもっとも常態的に「事業の規模」に応じた税負担を反映していないといえる。
- ② 資本金5億円をもって本件条例の適用を区別するのは、法人のうち、上記の「事業の規模」をもっとも反映をしていないのは一定規模以上の法人であることと、法人の担税力（税負担能力）を考慮した結果であるといえる。過去15年における法人事業税収の推移をみると、税収比率で問題の存する事業は大手法人であるといえる（中間報告書2頁～13頁参照）。よって、資本金5億円による区別は不合理とはいえず、このような区別は、地方団体の合理的な立法裁量の範囲内にあるといえよう。神奈川県臨時特例企業税条例の制定にあたって、資本金5億円以上の大手法人を納

税義務者と規定したことについて、不合理な差別として非難されるところはないといえよう。

(3) 都道府県における課税権の立法裁量

改正前地方税法72条の19、72条の22第9項において、地方団体は、事業税が応益課税原則にもとづいて「事業」（事業の規模・事業活動）を課税客体とするものであるところから、この課税客体のもとでどのような課税標準を採用するかについて広範囲な裁量を有していると解することができる、また税率を含めた最終的な税負担についても、既存の課税標準等にもとづく税負担に比して「著しく」均衡を失わない範囲内で課税をすることができる（地方税法72条の22条9項）というように、広範囲な立法裁量を有している。

このようなことは立法経緯からもうかがえるところである。昭和23年に地方税法の全文改正が行われ、特別所得税とともに事業税が創設されるが、改正前地方税法72条の19及び72条の22第9項の源泉は、昭和23年改正地方税法69条にみることができる。当該規定と同様の内容である。昭和23年前までは全国的に統一的な課税標準を予定していたと解することができる（たとえば、昭和22年地方税法施行令を改正する勅令15条による府県条例の取扱参照）が、昭和23年の税制改正により道府県にこの点について、道府県に対して独自の立法裁量が付与されたと解することができる。課税標準の特例がおかれているのは、事業税は事業の規模に応じて課税をすべきであるという、事業税の性格に由来するものであることから、事業の規模を課税標準が十分に反映していないときには、法人事業税の課税標準を変更することができることによる。地方団体の課税権に係る立法裁量を国税に係る立法裁量と同視することができないのは確かであるが、事業税の課税標準の選択について、道府県は改正前地方税法72条の19、72条の22第9項のもとで、広範囲な立法裁量を有している。

なお、銀行税訴訟における東京高裁判決は、改正前地方税法「72条の19は、原則的な課税標準である『所得』を課税標準として課税すると適当でないと考えられる場合に、『所得』以外の適当な外形基準による課税（外形標準課税）を、地方公共団体の裁量によって行うことを認める趣旨の規定であると解するのが相当である。……この『事業の状況に応じ』という一般的な表現の解釈適用に当たっては、原則として、地方公共団体の合理的な裁量にゆだねられていると認められるところである。」と判示しているところであり、本件でもこの点が妥当することになる。

(4) 課税標準を「繰越控除欠損金額」とすることの合理性

事業税の課税標準である「事業の所得」の算定方式は、改正前地方税法72条の12以下に詳細に規定するところとなっている。本件条例は、一定の損金項目、費用項目を結果的には否定することから、改正前地方税法72条の19の規定をもって、そのような所得の算定規定を修正したと考えることも可能である。前述したように、改正前地方税法72条の19は、このような課税標準の選択も同規定のもとで許容しているのである。

外形標準について、改正前地方税法72条の19は、「資本金額、売上金額……従業員数等を課税標準」として、具体的な課税標準を列挙するものの、明確な定義規定はおいていない。広範囲な外形標準基準を肯定しており、また外形標準と所得とを併せ用いることも肯定している。同法72条の19は、広範囲な課税標準の選択を道府県に委ねているといえる。このような見解は、応益課税原則のもとでの事業のより精緻な課税標準の確立に沿うものである。

神奈川県臨時特例企業税条例は、課税標準を「繰越控除欠損金額を損金の額に算入している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）」を実質的に当期利益に課税することとして当期利益の範囲内になるように課税標準を抑えるとともに、かつ繰越欠損金には投機的な損失が含まれていることから、その部分について欠損金の繰越を否定しうることなどを考慮のうえ、それを税率で反映させることとするなど、結果的には事業の規模を推測させるに十分な課税標準であると評価できる。

すなわち、バブル期よりも利益をあげながら、繰越欠損金により、事業税を負担していないのが大手法人であるとするならば、事業の規模（分量）について「事業の所得」を課税標準として用いるよりも当期利益に着目した課税標準を用いるほうがより合理的であるといえる。事業税の課税標準を所得税や法人税と同じレベルでの所得課税として理解することは上記したとおり矛盾しているのであり、神奈川県臨時特例企業税創設当時、貸倒損失を控除することにより法人事業税額は零あるいはそれに近いものとなるなど、所得を課税標準としたのでは事業の分量を適切に反映していない状況にあったのである。

改正前地方税法72条の19は、事業の規模を推測させるに足る、合理的な外形標準を地方公共団体が選択しうることを認めている。銀行税訴訟における東京高裁判決もこのような解釈を支持していると解しうる（同判決56頁参照）。

改正前地方税法72条の12における原則的な課税標準は、事業の所得（所得課税＝応能課税原則税）であり、同法72条の14における例外4業種あるいは72条の19による業種の課税標準は外形標準（応益課税原則）と区別して理解することはできないこと（この点では、東京地裁判決の方にまだしも論理一貫性があるといえよう。）、さらに、外形標準として最高の課税標準を選択する必要がある、それが当然に付加価値であるとは必ずしもいえないであろう。付加価値が採用されるべきであるとするならば、地方税法72条の14における例外4業種の課税標準も同様に、理論的に最も精緻な外形標準が採用されていなければならないはずである。また、地方税法72条の12における原則的な課税標準を応益課税的に理解する立場からは、「事業の所得」もまた歴史的な経緯から導入された課税標準であったことを忘れることはできない。

わが国は、事業の課税標準としては「事業の所得」から「収入金額」まできわめて大雑把な課税標準を導入していることは否定できず、わが国において事業税の課税標準の算定にあたり、当然に繰越欠損金を控除すべきであるという解釈は導くことはできない。改正前地方税法72条の19が定める「大手法人」の事業の規模を表す指標として「所得の金額」を課税標準の原則としているところ、この指標は必ずしも理論的には望ましいものとはいえないのであるが、地方税法はこれを承認したうえで、例外4業種の課税標準を認め、さらに地方税法72条の19において課税標準としては大雑把なものを例示列挙しているのである。

神奈川県臨時特例企業税条例の課税標準は、課税標準を所得の金額とすることが地方税法の原則であることをふまえて、できる限りこの原則を尊重しながら、応益課税のもとでより事業の規模・活動量を測定するのに適した「当期利益」を課税標準を採用することで課税の公平に即した相応の税負担を課そうとするものであり、憲法14条の趣旨にもそったものであり、改正前地方税法72条の19における課税標準の変更として位置づけることができよう。このような判断は地方団体の政策的な判断として一定の合理性が認められ、許容されうるものと考えられる。

（5） 「著しく均衡を失すること」（均衡要件）の有無

神奈川県臨時特例企業税における納税義務者（資本金または出資金額が5億円以上の法人。ただし、公益法人等、一定の法人を除く）の税率（税負担）の算定要因として指摘しうるものは、以下のようなものである。

① 一定期間における法人事業税の税収実績とその推移

- ② 一定期間における各事業規模あるいは業種別の法人事業税の税込割合（負担割合）とその推移
- ③ 一定期間における大手法人（特に、資本金5億円以上の法人）の全法人事業税に占める税込割合（負担割合）とその推移
- ④ 一定期間における臨時特例企業税の課税標準による税込割合（負担割合）とその推移
- ⑤ 神奈川県臨時特例企業税条例を導入した後の「事業の所得」（改正前地方税法72条の14による所得）を課税標準とした税込（5年間程度）とその推移（ここでは、上記①～③との対比も行われるべきであろう。）
- ⑥ 神奈川県臨時特例企業税条例導入後の、臨時特例企業税と法人事業税の税込総額と両税を合算した場合の税負担予測、臨時特例企業税に法人事業税を加算した場合の税率予測（制限税率との税率比較をも含む。）

均衡要件の充足の判断にあたっては、これらの要素が総合的に考慮されるべきである。これらの要素は、そもそも改正前地方税法72条の19における「事業の情況」の有無あるいは課税標準の選択に係る判断においても少なからず考慮されており、重複的に用いられることになる（前述5.（1）参照）。

なお、控訴人・一審被告側（立証する側）において、このような資料が提出される必要があるが、それで「証すべき事実」との関係においては十分であり、またその立証は立法時の資料に必ずしもとらわれる必要はない。

このような要素にもとづいて算出された税率（あるいは税額）が神奈川県臨時特例企業税における税率3%（特別法人2%）（あるいは税額）と著しい相違がない場合には、均衡要件を充足していたと判断される。具体的には、①1）「事業の情況」が存しない場合における「所得の金額」を課税標準として算出した一定の期間の税負担割合（事業税に係る原則的な現行規定のもとでの税負担割合）と2）「当期所得」を課税標準として算出した税負担割合（神奈川県臨時特例企業税条例のもとでの税負担割合と法人事業税負担割合）の対比においても、著しい相違がない場合には、同様に均衡要件を充足したと判断されることになる。また、②「事業の情況」が存しないところの、過去一定の期間における法人事業税の総税込額に占める大手法人からの税込額の割合に依じているか否かも、併せて重要な考慮要素となる。このような割合が正確に考慮されている場合には、納税義務者である法人事業者が享受している公共サービスの程度に比例した税負担であると推測されうることになるであろう。

神奈川県臨時特例企業税条例における均衡要件の充足については、神奈川県においても十分に考慮されているところでもあり、控訴人・一審被告が提出した証拠を見れば、神奈川県臨時特例企業税による税負担は僅少で、法人事業税と神奈川県臨時特例企業税の税負担が合算したとしても、ほぼ事業税の制限税率の枠内に収まっていることなどから、神奈川県臨時特例企業税における税率3%（特別法人2%）には合理性が存するといえよう。均衡要件の比較対照基準を「事業の状況」の存しないあるいは存しないと仮定した期間（いわゆる、通常時における一定の期間）における所得税額と臨時特例企業税・法人事業税による税額との対比においては、十分に均衡要件を充たしているといえる。

なお、銀行税訴訟における東京高裁が述べる均衡要件の判断基準（所得を課税標準とする場合の税負担との対比）のもとでも、均衡要件を充足しているといえる。

（6） その他の要件

① 他の都道府県等への経済的な（税収へ）の波及効果

事業税は法人税の所得の計算上、損金に算入されるため、神奈川県臨時特例企業税条例による新たな課税標準の導入による事業税の増収見込額が他の道府県法人事業税や法人府県民税の法人二税、地方交付税の原資である法人税を減少させる可能性を有している。

東京高裁判決は、「本件条例のように、一審東京都に限って、しかも特定の業種に限って導入する場合には、他の都道府県に及ぼす影響」なども客観的な資料にもとづき総合勘案すべきであるとして、その他の地方公共団体への影響も考慮要因として掲げている。

しかし、このような影響が許されないとの法的な見解はどこから導かれるのであろうか。このような地方公共団体の立法が個別規定によって明示的に禁じられているわけではない。憲法のもとでの地方税法の法的な位置づけや法人事業税に係る地方公共団体の立法裁量の限界などから導き出されるものであろうが、改正前地方税法72条の19及び72条の22第9項の要件を充足するのであれば、このような影響は原則として許されるものとして、地方税法上は織り込み済であると解されよう。よって、この要件のみを取り上げて論じる意味は存しない。

現実にも、神奈川県臨時特例企業税条例による課税標準による課税の適用対象となる大手法人の多くが、現在は多額の欠損金を抱えていることから、ここ数年は所

得がほとんど見込まれないという現状にあるとするならば、他の都道府県等に与える影響はきわめて小さいといえよう。

6. 神奈川県臨時特例企業税の「法定外税」としての許容性

(1) 法定外税と法定税の設立手続

法人事業税に係る規定において、実質的に改正前地方税法72条の19をはじめとする特例規定に神奈川県臨時特例企業税に該当するのであれば、地方税法72条の19の規定（あるいは72条の19ではなく、許容されている白紙部分）を根拠に条例化することも、法定外税に係る規定を用いて条例化することも許される。地方税法3条は、地方税が条例によらなければ課税徴収できないことを定める。その点で、地方税法3条は、同法72条の19により事業税として賦課徴収しようと法定外税として賦課徴収しようと、条例化を求めている。憲法や地方税法のもとで実体法的に賦課徴収可能な地方税は、地方自治法にもとづき条例化がすすめられることとなる。ただし、法定外税については、地方税法上一定の手続が用意されているのである。後者の手続きを用いたことにより条例が無効となることはありえない。むしろ、法定外税の手続きを用いることにより、納税者にとっては条例化が慎重な制定過程をうることとなり、条例化にあたってのハードルが高くなる。本件では神奈川県臨時特例企業税という名称はともかくも実体法上許容されうるのであるから手続的にどちらを選択しようと条例化の手続を経ており問題は存しない。本件において、このような手続的瑕疵が存するとはいえない。

神奈川県臨時特例企業税条例は実体法的な意味で許容されうる地方税を条例化したにすぎず、法定外税の手続にもとづいて条例化することも否定されているものではない。屋上屋を課することにより納税者にはなんら不利益は存しない。

(2) 法定外税の設立要件～法定外税と法定税の関係

神奈川県臨時特例企業税が法定外税の手続を経て条例化されたことから、念のため地方税法261条の要件を充足するか否か、を中心に検討してみる。

平成11年前の法定外普通税の許可要件としては、①法定外普通税を設けるにあたり当該地方団体にその税収入が確保できる税源があること、②当該法定外目的税による税収入を必要とする財政需要がなければならないことという積極的要件が存在した。

改正地方税法のもとでは、これらの要件が協議事項から除外されているが、これらの積極的要件は新税の導入において不必要となったものではなく、これらの一般的な租税原則は、法定外税の課税にあたっては、税源や財政需要が存在することは当然のこととして削除されたものである。これは地方団体が責任をもって自らが判断すべきであるということになる（ただし、これをもって不同意とすることはできないと解される）。改正前においては、自治大臣の許可要件については、積極的要件として、以下のことが明らかであるときには、これを許可しなければならないこととなっていた。

1. その税収入を確保できる財源があること
2. その税収入を必要とする財政需要があること

これらは法定外税の創設のための実体的な要件といえる。本件において、神奈川県臨時特例企業税の導入の趣旨・目的にみるとおり、これらの要件が存在していることは明らかである。

地方税法の改正により、改正これらの積極的要件、そして後述する消極的要件が許可要件からはずれ、かつ消極的要件は国と地方との事前協議の際の事前協議事項とするに止めている。積極的要件の存否についてはそもそも地方団体の責任において、地方議会が判断することとなったのである。

これらの積極的要件の判断については、裁判所は基本的には地方議会における裁量的判断を尊重せざるをえないものというべきである（租税立法における違憲判断基準については、最高裁昭和60年3月27日判決・民集39巻2号247頁参照）。神奈川県臨時特例企業税の課税標準が現行法上許容されており、かつこのような課税標準に係る税が法定税か法定外税かについても必ずしも明確に区別できず、争いの存する案件において、このような裁量をまったく無視をして無効と判断することは許されない。

（3） 消極的要件について

本件では、神奈川県臨時特例企業税が法定外税として設立することが許容されとしても、神奈川県臨時特例企業税は地方税法261条に規定する、以下の消極的要件を充足としているといえるか、が問題となる（消極的要件については、占部裕典「法定外普通税と法定外目的税～実体レベルにおける法的相違を検討する」税57巻2号90-101頁（2002）参照）。

（消極的要件）

1. 国税また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。

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. 国の経済施策に照らして適当でないこと。

① 1号消極要件（課税標準及び住民の負担）

消極的要件の一つ目は、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になるという場合である。これは、住民負担に及ぼす影響を考慮して、二重課税によって住民の負担が過重となることを避ける趣旨である。しかし、課税標準を同じくする場合を全て不適とすると、租税体系の整った現在では、法定外普通税の創設はほとんど不可能になってしまうおそれがある。したがって、この要件のポイントは「住民の負担が過重となる」かどうかであり、課税標準を同じくすることによって、住民の負担に不均衡を生ずるような場合が問題であるといえる。地方税法4条3項は、2項に規定する税目（都道府県の法定税普通税）を排しているがここでの同一性は前述したように課税要件同一説を前提としたうえでの、地方税法659条以下の規定であると解するのが合理的である。

地方税法671条1号前段で述べている「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」とは、法定外税と国税及び他の地方税との間の課税関係において不均衡が生ずるであろう重複課税をできる限り防ぐ目的であり（桑原健「市町村法定外普通税の許可制度について」地方税平成7年12月号113頁参照）、一種の努力義務規定的意味合いをもつのである。課税標準を同じくする場合をすべて不適とすると、現在のように租税体系が整っている下では、法定外普通税の創設はほとんど不可能になってしまうおそれがあるとも解されている（森脇晴記「法定外普通税制度の現状と今後の課題」税47巻8号38頁（1992）参照）。本件は、課税標準が同じではなく、法定税である法人事業税の課税標準のもとで税額算定の根拠とならなかった所得を実質的に別途課税標準とするものであり、その意味でこの消極要件との抵触は問題にならない。1号消極的要件の中心は、むしろ後段の住民負担の問題である。「かつ」という文言で二つの要件がつながれていることからそのように解されよう。どの程度で過重負担となるかは総合的な判断にもとづくものであるが、明らかに「負担が著しく過重となる」ことが窺われなにかぎり、一般的にはこの要件は充足されたと解されうるのである。神奈川県臨時特例企業税の税負担割合（税率）は、原則3%である。法人事業税と神奈川県臨時

特例企業税は別個の課税標準による税目であると考えられるが、実質的に同一であるとした場合の税負担割合は、法人事業税の税負担が9.6%程度あるのに対してそのほぼ3分の1といえる。「著しく過重」であるといえないことは明らかである。

なお、担税力については赤字法人課税においては一定の規模のものは排除する必要性が生ずる場合がある。本件の場合においては資本の金額又は出資金額（以下、「資本金」という。）が5億円未満の法人企業は納税義務者から除いており、その点でも十分な配慮がされており、問題は存しないといえる。

② 2号消極要件

法定外税は地域的な税であることから、「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」（2号）となるような、内国関税的な又は高率で禁止的な物流課税的な法定外税が考えられる。法定外普通税は特定の団体においてのみ課される地域的な税制であるところから、地域間の物の流通に障害を与えることが考えられる。これは終局的には国民経済に対する不利益あるいは非効率をきたす結果となり、これが団体間の物の流通に障害を与えることも考えられるので、これを避けようとする趣旨である。神奈川県臨時特例企業税においては、本要件との抵触は問題とならないと解される。

③ 3号消極要件

消極的要件の三つ目は、「国の経済施策に照して適当でない」ことである。ここでいう「国の経済施策」というのは、きわめて多義的かつ流動的な概念であり、一般的に定めることはできない。したがって、国の経済施策に照して適当か否かは、新設しようとする法定外普通税の課税の目的、内容及び方法、負担増加の状況、経済的影響によって具体的に判断されなければならないものであり、一律の基準によって判断されるべきではない。国の経済施策はその時々々の国民経済の状況によってその内容が変わるものであり、その内容も流動的であるからである。「国の経済施策に照らして適当でないこと」（3号）という不同意要件について、「国の経済施策」とはいかなるものを指すかが問題となる。国地方紛争処理委員会（平成13年7月24日勧告）は、「経済施策」は経済政策の下位概念であり、「経済施策」には財政施策と租税施策が含まれるとする（ただし、重要な財政施策及び租税施策に限る。）。

神奈川県臨時特例企業税は、国の経済政策として、企業が長期にわたり継続的に活動することを前提にした所得概念を踏まえた法人税法に規定された欠損金の繰越控除制度の効果を実質的に減殺することとなり、国の経済施策に一定の影響を及ぼすとの意見もあろう。神奈川県臨時特例企業税の制定当時、法人事業税の外形標準課税化の動きがあり、これとの関係が問題となろうが、本件の場合にはそれにそった処理であり抵触問題は生じない。

また、神奈川県臨時特例企業税は、法人税の所得の計算上、損金に算入されるため、神奈川県の臨時特例企業税の導入による税収見込額が他の道府県法人事業税や法人府県民税の法人二税、地方交付税の原資である法人税を減少させる可能性を有している。東京都外形標準課税条例無効確認等請求訴訟（銀行税訴訟）においても法人事業税の外形標準化による経済的な波及効果が同様に問題となったが、東京高裁判決は、「本件条例のように、一審東京都に限って、しかも特定の業種に限って導入する場合には、他の都道府県に及ぼす影響」なども客観的な資料にもとづき総合勘案すべきであるとして、その他の地方団体への影響も考慮要因として掲げている。このような立場はおおむね妥当である。

しかし、本件についていえば、この問題は憲法のもとでの地方税法の法的な位置づけや法人事業税に係る地方団体の立法裁量の限界などから導き出されるものであろうが、改正前地方税法72条の19及び72条の22第9項の要件を充足するのであれば、国税に直接的な効果を与えない以上このような影響は原則として許されるものとして地方税法上は織り込み済であると解されよう。そうでなければ法定外税はまったく創設することができないこととなる。よって、この要件のみを取り上げて論じる意味は存しない。

現実にも、神奈川県臨時特例企業税条例の適用対象となる金融機関等の多くが多額の欠損金を抱えている場合には、当分の間は所得がほとんど見込まれないという現状にあるとするならば、法人税法等を介して他の都道府県等に与える影響はきわめて小さいといえよう。3号消極要件との抵触は原則として問題とならないと解される。

さらに、神奈川県臨時特例企業税条例の導入による政府の金融政策への影響（抵触）が問題となろう。地方税法において経済的な政策との整合を求める明文規定は、法定外税における総務大臣の同意のための消極的要件として「国の経済的施策に照らして適当でないこと」（地方税法261条3号等）という要件が存するのみである。

国の経済的な政策がいかなるレベルか（法律かあるいは政府方針・経済計画といったレベルか）といった問題もさることながら、ここでの要件は国の政策に直接的な経済的政策への影響と解すべきである。神奈川県臨時特例企業税条例により一連の金融施策を帳消しにするような効果が生ずるとは解されない。

（４） 法定外税と国税との関係

所得税法237条・法人税法158条は地方団体が所得税・法人税の課税標準を用いることを禁止している。この規定の解釈については争いがあるところではあるが、附加税とは、広義では他の租税に附加して課される租税、すなわち他の租税の課税標準を課税標準として租税（所得税と住民税の関係）及び他の租税の税額を課税標準として課される税額をいうが、狭義では後者を指し、所得税法237条・法人税法158条の附加税はこれを指していると解される。この規定は法定外税の創設にも及ぶことになるが、本件においては、この問題は生じない。神奈川県臨時特例企業税条例は、法定税としての法人事業税の課税対象とならない当期利益に相当する金額に課税をするものであり、このような問題は生じない。

（５） 専門的判断としての総務大臣の同意

神奈川県臨時特例企業税の創設にあたり、同税は消極的要件を充足していたことは明らかである。また、神奈川県臨時特例企業税が三つの消極要件を充足することは、総務省においても肯定するところであり、このような当事者の判断もここでは尊重されるべきであろう。総務大臣の同意は法的には行政機関の内部的行為にすぎないものであろうが、地方税法所管の機関による専門的判断であり、そのような判断は司法の場においても尊重されるべきである。

おわりに

本稿では、横浜地裁判決を中心に、地方税法における法定税（事業税）と法定外税（神奈川県臨時特例企業税）との関係を中心にみてきた。神奈川県臨時特例企業税に係る横浜地裁判決は、上記の理論的検討もあわせて、地方税法においてどのように法的に評価されるべきであるか、要約しておこう。

① 地方団体内に事業規模が同等の法人が存した場合において、地方税法において、このような繰越欠損金の控除がいかなる場合でも一律にすべて排除することができないとすると、赤字法人にはまったく課税できないこととなる。法人事業税の税収は、黒字法人のみによってまかなわれることとなる。このような課税が常に一律に地方税法上許されると解することは応益課税にもとづく法人事業税において平等原則違反あるいは差別的な取扱を許容することとなり、きわめて不合理な結果や憲法違反といえるような状態を招来させることがありうる。上記のとおり横浜地裁判決は、地方税法で受け入れた以上、地方団体の課税立法（地方税の条例化）にあたって法的拘束力を有すると判断するところである。応能原則としての欠損金の繰越制度を応益課税の課税標準において持ち込んだ場合に生ずる不合理は、租税理論的にも明らかである。これが法的に許容できないほど不合理なものであるとして評価されうる場合も存する。

このような状況を回避するために改正前地方税法72条の19による課税標準の変更規定を用いることもできる。しかし、憲法14条（租税平等主義）違反状態を招来しながらも、仮に改正前地方税法72条の19において対応できない場合には地方団体は自主課税権にもとづいて（具体的には法定外税によることになろう。）対応することが可能となる（改正前地方税法72条の14を適用することによる課税標準の限界に対応するために、改正前地方税法72条の19及び地方団体の憲法の課税自主権で条例化が可能な領域をあわせて「白紙領域」という。）。ちなみに、本件は、改正前地方税法72条の19において対応可能な場面である。神奈川県は、改正前地方税法72条の19の適用は特定の業種に限定される場面での適用と考えたことなどを、法定外税を選択した理由としているが、必ずしもそのように本条の適用対象を限定的に解する理由はない。

② 神奈川県地方財政等研究会「法人課税の臨時特例措置に関する報告」（平成13年1月）（「最終報告書」）が述べるように、神奈川県臨時特例企業税の導入にあたり、法人事業税の特例規定である改正前地方税法72条の19の規定の適用も検討されたところ、その要件を満たすことが困難であるとの判断のもとで「法定外税」の形式が採られたものであると解されている。そもそも改正前地方税法72条の19の規定の趣旨は「事業の状況」に応じてという要件などに該当していたか否かが問題となる。

改正前地方税法72条の19の規定において法人事業税の課税標準を変更することは明らかに予定されていたところである。そのうえで「事業の状況」の要件などに合致する限りは課税標準を変更することは十分に可能である。このことは改正前地方税法においては、72条の14のもとでの課税標準の算定において欠損金を抱え法人事業税を賦課されな

かった法人に対しても別途課税することを予定している。そこでは、改正地方税法72条の19における要件の1のうち、適正な課税標準であるか否かが最大の問題となる（本件においては、課税標準として「繰越欠損金相当額の当期利益」を用いることが許されるか否かが問題となる。）。当該事業年度の所得の範囲で繰越欠損金額の控除を遮断して、結果的に当該年度の所得に課税すること（改正前所得税法72条の14）は、事業規模（課税客体）が所得にある程度比例し、かつ納税義務者の事業税算定の簡便性を考慮すると、法人事業税の課税標準を法人税法における所得の金額に依拠することが必ずしも不合理とはいきれないという見解に則したものであり、そのかぎりでは課税標準としても許されうるといえよう。しかし、改正前地方税法は、そのような不合理な場面を是正するために課税標準を変更することを予定している。すなわち、改正前地方税法72条の19の規定においては、改正前地方税法72条の14の規定により課税を受けないこととなる法人に対して、課税標準等を変更したうえで課税することを許容している。

「事業の状況」とは「所得」を課税標準とする税負担がその受益程度に比して「相当に低いこと」、そしてこのことが「常態化していること」が同条の標準課税変更のための要素である。「資本の金額又は出資金額が5億円以上の法人」についてはその状況が常態化していることが著しい場合においては、そのような法人に限って課税標準を変更することができる。

本件においては、神奈川県臨時特例企業税の条例化は改正前地方税法72条の19の要件を満たしていたと解されうる（前述、5.参照）。仮に、本件神奈川県臨時特例企業税の課税標準が改正前地方税法72条の19の要件を充足しない場合であっても白紙領域に含まれる場合においては神奈川県臨時特例企業税として条例化が可能である（地方税法3条参照）。

- ③ 法人事業税の課税客体（事業あるいは事業規模）に係る課税標準を「所得」とすることについては一定の合理性を有する。しかし、法人事業税の課税の趣旨・目的が応益課税原則を前提に立法化されていることから、「所得」は課税標準として一定の限界が存することを認めなければならない。そのような場合に備えて、納付能力を有しながらまったく法人事業税を納付しない場面への対応として改正前地方税法72条の19の規定がおかれているところである。この規定がおかれている意義を軽視することはできない。

よって、課税標準を変更することが認められているという意味において、まず繰越欠損金額の控除制度を遮断することが一律に禁止されているものではないことは明らかである。横浜地裁判決は、改正後地方税法が資本の金額又は出資金額が1億円を超え当該

外形標準課税の対象となった法人について、地方税法72条の19が廃止されたことをもって（72条の24の4）、改正前においても同様に禁止されていた（故に法改正が存する。）と判断をするが、改正後地方税法による課税標準の外形化は、改正前地方税法72条の14以下の規定の不合理的を是正するためであり、また改正前地方税法72条の19では十分な対応ができなかったことによるものである。

また、法人税法において、青色申告者にのみ繰越欠損金の控除制度が認められているところ、横浜地裁判決は、改正前地方税法72条の19の存在を軽視して、この制度を単なる青色申告の特典として理解をせず、地方税法において課税標準（所得金額）として規定された以上は法的な意味で地方団体の条例化において絶対的な強制力を有するとする。このような理由づけも租税理論的には説得力を欠くものである。横浜地裁は、繰越欠損金の控除制度について、所得課税における法人の担税力を適格に反映するために、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することをもって法人の担税力を的確に反映させるためである（判決106頁～107頁）と評価をする。しかし、この制度は、上述したように応益課税原則における課税標準としては理論的に優れたものではなく、また所得課税においても繰越欠損金の控除制度自体が租税理論的に不可欠なものではない（すなわち、この制度が存しないことによって担税力に反した課税として、憲法違反（14条違反）とされうるような制度ではない。）。わが国においては法解釈論的には「特典」として位置づけられてきたとする評価するが、この特典が法人事業税の所得金額（課税標準）の算定に持ち込まれた場合に、法的にいかなる拘束力を有するか、すなわち横浜地裁判決が判示するように絶対的な拘束力を有すると解しうるものか、などは慎重に検討すべき問題である。

- ④ 横浜地裁判決は、神奈川県臨時特例企業税の創設にあたっては改正前地方税法72条の19の規定にもとづいて条例を制定すべきであると判断する。横浜地裁判決は、神奈川県臨時特例企業税が改正前地方税法72条の19を充足しているか否かについてはともかくも、同条により創設可能な場合には法定外税としての創設は許されないと判示する。本件において、神奈川県臨時特例企業税の創設にあたり、地方税法4条3項の規定にもとづいて条例を制定したことによる瑕疵が存するといえるであろうか。改正前地方税法72条の19の要件を充足する場合ははじめとて白紙領域を条例化するという点では法定外税も同一である。すなわち地方税法3条によることとなる。仮に、法定外税の手続きにより条例化したとしても、いわゆる実体法的には違法はなんら存せず、手続的違法が存するに

すぎないこととなる。地方団体が課税権を行使するにあたっては税条例によるべきところ（地方税法3条）、本件は税条例によっているのであり、その条例化の手続きは法定外税の条例化のための手続きを踏んでおり、すなわち、より厳格な条例化手続きを踏んでおり、このような手続的瑕疵により条例が無効とされることはない。地方税法における法定税の枠内で神奈川県が課すことが可能な税（部分）を法定税として課するか法定外税として課するかは、地方税法が明らかに禁止していると解する法的な根拠は存しない。

横浜地裁判決は、神奈川県臨時特例企業税は欠損金の繰越控除制度を遮断することを目的とするものであり、そのようなことはそもそも法人事業税においては禁止されており、「法定税の課税標準の変更は、被告自身が本来条例の制定過程から第一義的に意図していたように地方税法自体の改正によって行われているか、そうでなければ、同法が法人事業の課税標準の例外を一定の要件の下に唯一認めていた改正前地方税法72条の19の規定に基づいて行われるべきものであって、法定外税の形式によってこれを実質的に実現しようとすることは、地方税法の趣旨に反するものといわなければならない。」（判決117頁～118頁）と判示する。法人事業税の範囲内で唯一改正前地方税法72条の19の範囲内で課税標準の例外を認めていたと解することはできず、また本件において改正前地方税法72条の19等の「白紙領域」に神奈川県臨時特例企業税条例が属するとした場合に、法定外税の手続規定によって条例化ができないと解するのは誤りである。

横浜地裁判決は、地方税法における法人事業税が応益課税原則にもとづく税であるとする。そうであるならば、そもそも担税力は課税標準の段階において考慮すべきことではなく、別途税額免除規定等によるべきである。すなわち、法人事業税の課税標準は法人税の課税標準である所得の計算の例による（法律又は政令で特別の定めのある場合は除く）

（改正前地方税法72条の14。法人税法57条1項に規定する欠損金額の繰越控除も法人事業税の課税標準の算定ルールとして認められている。）ところ、法人税は応能課税原則にもとづく税であることは明らかであり、法人税は所得課税であることから担税力の指標としての所得（課税標準）は不可欠である。しかし、そもそも応益課税に係る税については課税標準の段階において、担税力は問題とならない。事業規模が同一であれば対価としての公共サービスによる受益は同一であるところ、欠損金をかかえているという理由で法人の税負担が異なることは許されないところである。応益課税においては、法人の担税力と納税能力（税源力）とは区別される必要があり、納税能力は、一般的には、応能課税におけ

る異なる次元の問題として納税猶予等の規定がおかれることとなる。

横浜地裁判決は、法人事業税の課税標準は、法人の担税力を配慮したことを強調するが、課税標準に係る規定はあくまでも便宜上、事業の規模を表すものとして地方税法に持ち込んだものであり、その規定が納税能力をも考慮しようとしたことがうかがえるにとどまる。法人事業税が応益課税原則にもとづく税であるとする理論的には欠損金の繰越控除制度は不要といえる。

プラスの所得が存する場合においてのみ納税能力があると推測するとしても本件の場合には、繰越欠損金額を全額、課税の対象にすべきものでありプラスの所得が存する範囲において課税をしようとするものでそのような趣旨に理論的に沿っているともいえる。

なお、横浜地裁判決は、法人税と同様の課税標準の計算方法をとることが法人の所得を長期的に把握し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り、このような意味で、法人事業税が応益原則と応能原則の混合タイプということが出来る（判決108頁）と判示するが、これは結果をとらえたものであって欠損金の繰越控除の是非を論ずるにあたりなんの意味ももたない見解である。

神奈川県臨時特例企業税条例は、1）法人事業税に係る改正前地方税法72条の19、72条の22第9項の枠内、あるいは2）応益課税としての法人事業税が憲法で保障された自主課税権、課税の公平のもとで、同税が課税標準に起因して憲法違反となる限りにおいて課税標準を変更することが可能な範囲内（両者をあわせて「白紙領域」）に存することは明らかである。神奈川県臨時特例企業税について、横浜地裁判決は実質的には法人事業税と同一であるとの趣旨であるところ、同一であったとしても一定の範囲で課税標準の変更は許容されている。改正前地方税法72条の19、72条の22第9項における課税標準の変更は、応益課税原則にもとづく法人事業税が公共サービスの受益に応じた税負担となっていない場合に、地方団体は憲法や地方税法の一定の制約に服するが、その範囲内で広範な裁量を認められている（ただし、特に後者の白紙領域に該当する場合には課税標準の変更が地方団体に義務づけられることになろう。）。

本件は、神奈川県臨時特例企業税は改正前地方税法72条の19、72条の22第9項の枠内に存すると考えられる。ここでは、「事業」の解釈、「事業の状況に応じ」の解釈、3）均衡要件の解釈・適用が問題となるところであるが、特にここでの課税標準の変更規定の趣旨は、法人事業税が応益税であるところ（横浜地裁判決、銀行税訴訟における東京高裁判決も同様）、「事業の所得」を課税標準として課税することが課税の不公平を導き、適当でない場合に、「事業の所得」以外の適当な外形標準等による課税（外形標準課税等）を

地方団体の裁量によって認める趣旨の規定である。本件において、神奈川県臨時特例企業税は同法72条の19の要件を充足するとともに、改正前地方税法72条の22第9項における均衡要件をも充足すると解される。

仮に、控訴人（神奈川県）や報告書が判断をしたように、改正前地方税法72条の19における「事業」の文言の解釈は必ずしも明確ではなく争いのあるところ、事業が「個別業種（特定の業種）」を指すとの理解のもとで、法定外税を用いたとしても、それは「白紙領域」に存するのであるから、実体法的な意味においては地方団体に課税権が存することにかわりはなく、問題は存しない。

本件は、法人事業税の課税標準の変更にあたり、単に条例化の手續を法定外税の手續によったということにすぎないと評価することができる。実体法的に根拠が存する課税標準の変更に伴う神奈川県臨時特例企業税の条例化（地方税法3条）を、地方自治法にもとづいて条例化するか、さらに手続的ハードルの高い法定外税の手續を踏んで条例化するかは地方団体の裁量である。

以上のことから、本件条例は、地方税法72条の19、72条の22第9項に違反するものではなく、適法であることは明らかである。よって、被控訴人の請求は棄却されるべきである。

なお、横浜地裁判決は神奈川県臨時特例企業税条例を違法無効と断定したところであるが、このことは近年の地方分権の促進に伴う地方公共団体の課税自主権尊重の流れに水を注す結果となった。地方団体に与えた影響は計り知れないものであったといえよう。神奈川県臨時特例企業税条例は、神奈川県が白紙領域の範囲内で（その裁量の範囲内で）、地方税法の条例化の一つの認められた方法により、危機的な財政状況のなかでその行政としての責任を果たそうとしたものである。司法判断にあたっては、地方税法の体系的な構造のなかで法人事業税に係る規定、特に地方税法72条の19、72条の22第9項が的確に解釈・適用され、法定外税に係る地方税法改正趣旨も十分に考慮される必要があるものといえよう。

（うらべ ひろのり 同志社大学法科大学院教授）