

## 法定外税としての神奈川県臨時特例企業税の適法性

三 木 義 一

### はじめに

周知のように、神奈川県臨時特例企業税条例（＝以下「本件条例」と略す）については、同税が事業税を「潜脱」した違法なものであるのか、それとも法定外税としての要件にかなった適法なものであるのかを巡って争われてきた。第1審・横浜地裁平成20年3月19日判決（以下「地裁判決」という。）はこれを違法とし、これに対し、控訴審・東京高裁平成22年2月25日判決（以下「高裁判決」という。）は適法と判断し、結論が異なっている。事件は最高裁に継続しているが、私は、地裁判決が法定外税制について基本的な誤りを犯していると考えており、これに対して高裁判決は法定外税制の法的位置づけ等について適正な判断を下していると評価している。

本稿は、高裁判決を支持する立場から私がまとめた意見書を再現したものである。

### 一 法定税と法定外税の法的位置づけ

#### （1） 本件法定外税は、地方分権推進一括法による改正後の地方税法に基づくものである

まず、本件を考えるに当たってもっとも大事なことは、本件条例は地方分権推進一括法（正式には「地方分権の推進を図るための関係法律の整備等に関する法律」）に基づいて改正された地方税法の下で導入された法定外税である、という点である。

上告人が、地域分権の強化を意図した地方税法に基づいて自治体が創意工夫して導入した法定外税が地方税法に反しているというなら、改正前後の法定税と法定外税との関係についてもきちんと分析して議論すべきなのに、この点について明確な説明が

ない。このことは、この点を踏まえると上告人の立論が成り立たなくなることを恐れているのであろう。

地方分権推進一括法に基づいて整備された新しい法定外税制度が旧制度とどのように変わったのかを、整理しておこう。

## 1) 許可制から同意制度へ

まず旧制度では、自治体が法定外税設立の許可申請を行うと、自治大臣は、大蔵大臣に通知し、同大臣の異義がなく、許可要件を確認した上で、同要件を満たしている場合に許可をする、という制度であった。これに対して、現行法は、許可制から協議に基づく総務大臣の同意制度に改め、財務省だけではなく、地方財政審議会の意見も聴いた上で、同意要件を確認した上で同意をすることになった。

また、同意が与えられない場合には、自治体が「国地方係争処理委員会」に審査の申立もできるようになった。

許可から同意への改正は、理念的には国と地方との対等性を高めたとは言えるが、総務省が同意を与える一連の手続の中で違法な法定外税などは排除される制度そのものは維持されていたことになる。

## 2) 補充要件の廃止

しかし、同改正は法定外税制度の位置づけにおいて決定的な改革をもたらした。許可要件から同意要件への変更の中で、法定外税の補充性の要件が削除されたからである。

旧法は許可要件として積極要件と消極要件を設けており、積極要件として次の二つを定めていた。

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

このうち、第②の要件は、法定外税制度があくまでも法定税の補充的なものとして位置づけに止まることを意味していた。法定税で財政が賄えるのであれば、あえて法定外税を設ける必要はないと読みとれる規定だからである。従って、実際の取り扱い通達でも次のように扱われていた。

法定外普通税は、法定税目に標準税率以上の課税による収入を求めてもなお必要な財政需要を賄う財源に不足を生じる場合、又は租税負担の均衡を保持する観点から課税を適当とし、かつ、法定外普通税による財源を必要とする場合等において起こすことが考慮されるものであること（地方税法の施行に関する取扱について・昭和29年5月13日自乙府発第109号各都道府県知事宛自治庁次長通達）

この補充要件を改正法は撤廃したのである。改正地方税法は、同意要件として次の消極要件のみの規定に止めたからである（地方税法261条）。

総務大臣は、第259条第1項の規定による協議の申出を受けた場合には、当該協議の申出に係る道府県法定外普通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。

- ① 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。
- 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 前2号に掲げるものを除くほか、国の経済施策に照らして適当でないこと。

この改正によって法定外税は、法定税の補充的な位置から、地方分権を推進する重要な制度として、法定税と並んで地方税制を支える制度として位置づけられたことになる。本件条例と法定税の関係を考察する場合には、この点が出発点になるはずなのに、上告人の主張にはこの点への言及がなく、旧法の法定税優位の発想のまま、神奈川県臨時特例企業税（以下「本件法定外税」という。）があたかも既存法定税の制約を受けているかのように縷々論じているが、出発点をそもそも誤解していることになる。

## （2） 本件法定外税は、地方税法で法定されている法定外税である

改正地方税法は、上記のように、法定外税を法定税の補充的性格から並列的な制度に切り替えた上で、地方税法という法律で法定外税の基本的要件を定めている。

法定外普通税については地方税法259条から290条までにわたって以下のような非課税要件や申告徴収に係わる詳細な規定をおいている。

第259条（道府県法定外普通税の新設変更）  
第260条（財務大臣への通知）  
第260条の2（地方財政審議会の意見聴取）  
第261条（総務大臣の同意）  
第262条（道府県法定外普通税の非課税の範囲）  
第263条（道府県法定外普通税の徴収の方法）  
第264条（道府県法定外普通税に係る徴税吏員の質問検査権）  
第265条（道府県法定外普通税に係る検査拒否等に関する罪）  
第266条（道府県法定外普通税の納税管理人）  
……略……  
第287条（国税徴収法の例による道府県法定外普通税に係る滞納処分に関する検査拒否等の罪）  
第290条（道府県法定外普通税の証紙徴収の手続）

法定税との差異は、課税要件の具体的内容を地方自治体に委ねているだけである。上告人主張のように、法定税で課税対象から外されているものは法定外税でも課税対象から外さねばならないのであれば、262条の非課税要件に規定されているはずなのに、それもない。それは当然である。法定外税は法定税で課税されていないものに課税することに意味があるからである。

さらに改正地方税法は法的外普通税に加えて法定外の目的税も導入した（地方税法731条）。普通税の場合、法定税は義務的課税になっており、この点において法定外税との差異が認められたが、目的税の場合は法定税の場合でも任意課税の税目があり（たとえば水利地益税）、任意課税という点での法定外税との差異はなくなった。

大事なことは、法定外税という名称であたかも法的規制の対象になっていないような印象を与えるが、法定外税は地方税法という法律に規定された制度であり、その規定に基づいて制定されている「法定外税という名の法定税」だということである。

この点を誤解すると、法定税の方が法定外税よりも優先するかのような誤った議論につながってしまうのである。

### (3) 法定税と法定外税における国の関与

法定税と法定外税が並列的な関係に位置づけられていることは、国の関与の形式からも明確にされている。

すなわち、両税に関する国の関与は、まず法定税について規制し、その規制を法定外税にも及ぼすような縦型の構造にはなっておらず、全く異なる並列型のシステムを形成しているのである。

まず、法定税というのは、全自治体共通の地方税として位置づけられ、そのためその課税要件等を法律が詳細に定め、各自治体はその要件に拘束される代わりに、個別の総務大臣の同意が不要とされているのである。全自治体共通税として、地方税法の詳細な課税要件を受け入れることが、総務大臣の同意に代替されているのである。

これに対して、法定外税は、各自治体の判断に基づく地域限定税であり、その具体的課税要件を地方税法で詳細に定めることは適切でもないし、不可能でもある。そこで、法定外税の場合は、法律上の詳細な規定に代わるものとして総務大臣の同意を導入させることによって、個々の自治体の地域税条例の妥当性を担保するシステムを採用しているのである。

このように地方税法は、ミニマムとして地方団体が（原則）課税すべき全国共通税に対する法定基準と、地域税に対する同意を通じての関与のシステムとを別個の制度として分けて設けているのである。

|      |   |       |   |               |   |       |
|------|---|-------|---|---------------|---|-------|
| 法定税  | = | 全国共通税 | = | 法律に課税要件を詳細に規定 | = | 同意は不要 |
| 法定外税 | = | 地域限定税 | = | 法律に詳細に規定できず   | = | 同意が必要 |

このように、両税に対する国の関与の形式は異なっており、総務大臣が法定外税について地域税として同意を与え、その同意が適法・適切である場合に、当該法定外税が全国共通税である法定税の要件に抵触していることを理由に地方税法に反しているという主張は基本的に成り立たない、といわざるを得ないのである。

なぜなら、総務大臣の同意が与えられ（財務大臣の異議もないということを含む）、その同意が適法・適切であるということは、地方税法が地域税としての法定外税の許容範囲として掲げた地方税法261条の枠内にあることを意味するものであり、従って、全国共通税である法定税との矛盾抵触関係はないということの意味しているからである（なお、この考え方は裁判所の司法審査を除外する考えではない。同意の違法性な

どについての司法統制はありうるからである)。

この点を高裁判決は次のように適切に判示している。

同意が得られたことは、総務大臣が当該法定外普通税が同法261条各号に該当しないと判断したことを意味し、その過程において、財務大臣が異議を述べなかったこと、地方財政審議会が異論を述べなかったことも含め、権限と専門知識を有する機関の判断として、当該法定外普通税の適法性の審査において参考とされるべき事情の1つとなるものである。

(高裁判決17頁～18頁)

上告人が繰り返し主張している「法定外税による法定税の強行規定の修正・変更」という問題は、法定外税制度が、法定税同様に国の関与がない場合にはあり得るかもしれないが、現行制度では総務大臣の同意の過程で検討されるのであり、その上で同意された場合には、上記問題はないか、あるいはあっても地域限定税としては許されると判断されているに過ぎないのである。

地方税法が定める上記二つの関与システムを混同してしまうと、法定税の規制が法定外税にも及ぶかのような誤った議論となり、法定税の「隙間」に課税せざるを得ない法定外税はすべて「実質的」に法定税に抵触しているという議論になりかねないのである。

#### (4) 全国一律の法定税と地域限定税としての法定外税

地方税法が規定している法定外税は、国税と法定地方税が課税対象の大部分に課税している状況の中で、地域に限定された独自の税として導入を想定しているので、地方税法自体が法定税と課税標準が同一になることを想定している。その場合であっても、「かつ、住民の負担が著しく過重となること」がない限り、総務大臣は同意できるととされているのである。法定税と課税標準が同一の場合でも地方税法上法定外税が認められていることは、全国一律の法定税とは別に類似の地域限定の負担を求めることがあり得るということである。

さらに、法定税により大部分が課税対象になっている状況の中では、法定税の隙間に課税せざるを得ないので、法定税において課税されていないものを課税対象に選択することも多くなる。そうなると、法定税の課税要件の中に示されている「国の経済

施策」に反する場合もあり得ることになる。そこで、地方税法は、「国の経済施策に照らして適当でない」場合には総務大臣は財務省と相談の上同意しないことができるようにしているのである。

この点について、財務省が本件法定外税の導入について異義を述べないこととし、その理由として「地方団体が、特定の業種を対象とするのではなく全業種を対象として事業税を負担していない法人（赤字法人）に対し合理的な範囲内で一定の負担を臨時的な措置として求めることは、租税政策として採り得る選択肢の一つと考えられ、経済施策に照らして適当でないと言えないと考えられる。」（乙182号証）と述べているが、このことは全国共通法定税と、地域限定法定外税の性格の相違に着目しているからに他ならない。

このように全国共通の法定税はミニマムとして法定基準に従って課税しなければならないが、地域的特色を加味して地域限定で課税する場合には、総務大臣の同意を条件として、法定税の課税標準から外れているものに課税をすることを現行法は予定しているのであり、またそうでなければ法定外税制度は存在意義を失ってしまうのである。これを法定税に対する規制はそのまま法定外税にも及ぶと解したら、法定外税の成立余地はなくなるし、地方税法が法定税の法定条件に代わる同意を法定外税に求めている制度そのものを否定することになる。

この点について、高裁判決は、「地方税法261条各号の事由の中に、当該法定外普通税が違法である（同法に違反する）ことが含まれるかどうかについては、条文上明確ではない」としつつも、総務大臣が法定外普通税の適法性（地方税法違反の有無）を審査できることを次のように適切に判断をしている。

①法定外普通税の新設等に総務大臣の同意を必要としているのは、条例の上位法であり地方税の準則を定める同法を所管する総務大臣に審査させる趣旨であると解されること、②平成11年の地方分権改革における改正前は、「同意」ではなく、自治大臣による「許可」を受けなければならないこととされていたが、許可をすることができない事由として、同条各号の事由と同じものが定められていたこと、③例えば、同法262条に違反しているなど、条例が明白に違法なものであっても、同意（上記改正前は許可）をしなければならないというのは不合理であること、④国の立法機関である国会の定めた同法の規定するところは、「国の経済施策」の最たるものの1つである

と解し得ることから、総務大臣は、当該法定外普通税が同法に違反する違法なものであると判断した場合には、同法261条3号に該当する（なお「適当でない」という文言から、違法性の判断は予定していないという読み方もあり得るが、違法とまではいえないが不相当である場合でも不同意とする（法定外普通税の新設等を阻止する）ことができるという意味に理解することが可能である。）として、不同意とすることができるものと解するのが相当である。

（高裁判決18頁～19頁）

## 二 法定税における繰越欠損金の扱いと法定外税

### （1）繰越欠損金をどう扱うかは法人税、事業税、法定税においても政策的であること

上告人は、繰越欠損金を遮断することは税法上許されないかのごとき主張を繰り返し、この規制が法定外税にも及ぶと強弁し、本件条例は違法であるかのごとき主張を繰り返している。

長年税法を研究してきた者として、繰越欠損制度を所得課税における不可侵の原則であるかのごとき主張を繰り返すこと自体が全く解せないのである。所得課税は期間税としての制約があり、所得課税に際して過年度の損失を考慮することは望ましいとはいっても、実際の立法に際しては必ず配慮しなければならないものでもなく、どこまで配慮するかは立法政策の問題であることは決着済みだからである。

青色申告者にしか繰越欠損を認めていない制度に対して、最高裁昭和35年6月14日判決（最高裁判所昭和三二年(オ)第七一八号法人税審査請求却下等取消請求事件）では次のように明確にこのことを述べている。

論旨は、天災による損失については、繰越欠損を認むべきであって、青色申告でないためのみで繰越欠損を認めないのは、公平に反する旨主張する。

しかし、法人税法九条一項は、「各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による。」と規定して、損益は各事業年度を単位として計算することとして居るのであって、青色申告の承認を受けた場合以外、本件の如く天災によって生じたからとて、所論繰越欠損を所論損金に算入すべき理由とならない。



而して如何なる種類、程度まで過去の繰越欠損を損金に算入すべきかは、立法政策上の問題であって、法律解釈について不公平を示唆するのは当たらない。

青色申告者の場合であっても、何年間認めるか、あるいは一切認めないかは、立法政策の問題に帰着するのである。青色申告制度という制度自体が我が国の課税制度特有の特殊なシステムであり、青色申告者には繰越欠損を認めるのが本質だと主張されても、それこそ立法政策の主張に過ぎない。

## (2) 所得課税は一定の期間を基準とせざるを得ないこと

法人税や所得税等の所得等を課税対象とする税制は、一定の期間の所得等を課税対象とせざるを得ない。

理念的には、個人の場合は一生涯累積、一生通算課税制度や、法人の場合も解散までの全期間の所得累積、所得通算制度が理念としてはあり得る。しかし、この理念を徹底するならば、損失の無制限・無期限繰越控除はもちろん、解散時に多額の損失が生じた場合には過年度に遡及して、納付税額の還付を認めなければならないことにもなる。現実の予算制度を支える税制として、このような長期間の通算等を認めるのは、予算制度の基礎を揺るがしかねない。さらに、このような過年度の考慮はマイナスのみならずプラスの累積も視野に入れる方がより公平な制度となりうるが（上告人はマイナスの繰越のみ指摘しているが、期間を超えた担税力を適切に図るならば、プラスの累積も理論的には必要になる）、そうなると、税制の仕組みをより複雑なものにしなければならなくなる。そこで、現在の所得課税制度は、所得税の場合は暦年を課税制度とする制度を採用し（所得税法23条～35条の「その年中」）、法人税の場合は明確に事業年度制を採用しているのである。

少なくとも現行実定法上の法人税は、各事業年度に生じた課税所得を各事業年度ごとに独立して課税の対象としているのである。従って、前期からの繰越利益や繰越欠損金は、当期の所得計算には関係させないのが、原則なのである。これを一般に「課税年度独立の原則」（武田隆二『法人税法精説（平成16年版）』938頁、森山書店）とか「事業年度独立の原則」（成松洋一『法人税セミナー』25頁、税務経理協会・2004年）と呼んでいるのである。

そして、繰越欠損金を控除することを認める場合も、青色申告法人に限定しているのである（法人税法57条等）。

個人の所得課税については、それどころか、当該年度の赤字すら税法上無視されているものもある（たとえば、雑所得の場合。所得税法69条1項参照）。当該年度のマイナスでさえ、どこまで考慮するかは立法政策の問題なのである（もちろん、憲法上の問題が生じうることはあり得る）。

国税である所得課税（法人税・所得税）においてさえ、繰越控除をどう扱うかは立法政策の問題であり、ましてやそれを地方税法の法定税にどう取り込むかは、立法政策の問題である。現行の地方税法が、事業税について、その本質からは疑問のある所得を課税標準に採用し、繰越控除が反映されるようになっているが、それは全国共通税としての事業税を全国一律に課税するために採られた立法政策上の基準に過ぎないことも明らかである。

従って、地域限定法定外税において独自の課税をする場合に全国一律の基準に拘束されることは基本的にないことになり、法定外税の基準が法定税と抵触する可能性がある場合にそれが「国の経済施策に照らして適当か」を、同意要件の中で検討すればよいだけの問題である。

### 三 法定税としての事業税と法定外税としての企業税

法人事業税が物税として構想されたものであり、所得以外の課税標準を採用することが望ましいことはほぼ共通の理解となっている。しかし、地方税法が所得という課税標準を便宜的に採用したことも明らかである。従って、事業税は現行法上所得課税だということを強調することは可能である。上告人は、事業税は所得課税であるから、繰越欠損金の控除は事業税の本質でもあり、この規定は強行規定として、法定外税である企業税条例に及ぶと主張していることになる。

しかし、繰越欠損金の扱いは、前述のように、所得課税においても政策問題に過ぎない。従って、事業税以外においても遵守される本質だという前提が、そもそも誤っていることになる。この点、高裁判決も明確に次のように述べている。

「そもそも課税に当たり「所得」を把握する際に、何を控除し何を控除しないかということは、具体的な規定を待つまでもなく性質上当然に決まっているものではなく、立法者の裁量判断によって決定されるものであり、欠損金の繰越控除も例外では

ない。したがって、これを認めるかどうか、認めるとしてどの程度とするかは、立法政策により調節し得ることである。」

(高裁判決26頁～27頁)

「欠損金の繰越控除を認めるかどうかは、税目ごとに立法者が決する事柄である。」

(高裁判決27頁)

次に、現行の事業税では繰越欠損金が控除されることになっているのだから、法定外税でそれを遮断することは許されない、という主張だとすると、地方税法における法定税の規制は他の法定税には基本的に関係ない（事業税と道府県民税はともに所得税ということになり、双方の規制を相互に破っていることになりかねないが、誰もそのような主張はしない）のと同様に、地方税法で定められている法定外税にも及ばないはずである。

これを及ぶと解する場合は、法定外税を法定税の補充的な税制と解して、まず法定税で課税し、法定税の規制を前提として残りの許された範囲でのみ法定外税が可能であるという前提に立たねばならないが、改正地方税法は明確にそのような補充性を廃止している。従って、この議論も前提を欠いていることになる。

なお、法人事業税が課税標準として基本的に所得を採用しており、全国一律課税としての法人事業税を課税する場合には、この規制に服さねばならないことになる。しかし、それは法人事業税というミニマムとしての全国一律課税制度を課する場合の制約である。ある自治体が、法定税としての法人事業税において地域的事情を加味した課税標準等を自由に採用できるとすると、法定税については同意制度等がないために、各自治体がそれぞれ独自に課税標準を調整することができ、結果として、他の団体への影響等がバランスを失うからである。その意味で、この規制は全国一律課税としての制約、全自治体が最低限同一の条件で課税できるようにするための規制である。

これに対して、地域税としての法定外税は、地域の特殊事情を反映することを許された税制として地方税法に規定されており、全国一律税としての影響はないので、その意味の規制をする必要もなく、法定外税独自の規制である同意制度の中でその妥当性を判断されるべきことになる。

高裁判決は、この点についても次のように適切な判断をしているのである。

「法定の普通税は必ず課すべきものとし、法定外普通税は任意のものとしており、その位置づけから、前者が基幹的、後者は補充的なものとみることができるが、その間に優劣を定めてはいないし、優劣があると解すべき根拠はない。したがって、法定外普通税は法定普通税について具体的に示された準則に従わなければならないというべき理由はない。」

(高裁判決13頁)

「課税が義務的とされているかどうかと法定税と法定外税との間の優劣とは、何の関係もないことが明らかである。」

(高裁判決14頁)

この観点から本件法定外税を評価するならば、全国一律の法人事業税が必ずしも適切な課税標準を採用しなかったために、神奈川県内の「事業」に対する税としての機能を十分に発揮できなくなっている状況（行政サービスによる受益とその対価たる税負担の不均衡が長年放置されていたという状況）の中で、地域限定税として事業体に負担を求める課税標準を考案し、当期の利益が現実に生じている一定企業に限定して、法人の「事業」に対する応益税としての性格を強めて課税したものに過ぎないのである。その際、理念的には当期利益そのものを課税対象にする地域限定税を導入することさえ可能であると思われるが、事業税の負担なども考慮し、当期利益のうち事業税の課税された部分を除くことは負担を求める措置としては現実的であり、望ましいと評価されることはあっても、非難されるべきものではない。その結果、法定税である事業税が減免されている者が主たる負担者になるが、それは法定税の隙間に課税をせざるを得ない法定外税の宿命であり、それが法定税の中に定められている国の経済施策に反するかどうかは、総務大臣の同意過程の中で検証されているのであり、本税についても検討された上で問題ないとされているのである。従って、本件法定外税は、事業に対する税としての性格が曖昧になっている「法人事業税」という名の全国一律税とは異なる課税標準を採用した、より事業に対する税としての性格を強めた地域限定法定外税であり、両者は全く別個の税なのである。

なお、上告人側の意見書の中には、本件法定外税が法人事業制度の補完をめざした点に意義と合理性があることを認めた上で、「それは地方税法の改正により行われるべきものであり、法定外税条例により法定税にかかる規定の実質的な変更を行うことにより達成さ

れるべきではない」（甲266号「渋谷教授の鑑定意見書」）という指摘があるが、これこそ法定外税の位置づけを誤解した主張であろう。

なぜなら、全国一律共通の法定税としての制約から、法定税の規定内容が全国すべての自治体にとって合理性のあるものにするのも難しい。そのような場合、自治体としては法改正を要求しても良いが、その前に法定税の不十分な点を検討し、地域限定で補充できる税制が可能かを考えるのが法定外制度であり、そこに地方分権の意味があるからである。そのような試みが、法定税と抵触しないかは同意要件の検討の中で判断することにして、法定税と地方自治とのバランスを図っているのが地方税法なのである。

## おわりに

このように、法定税と法定外税の法的位置づけを整理すると、高裁判決の論理がまさしく正当であり、支持されるべきであると思われる。

これに対して、上告人及びその主張を是認した地裁判決のような論理は、これまで細々と導入されてきた法定外税制度をその根幹から否定し、従来の地方税法の下でも導入されてきた法定外税制度をすべて否定することになりかねない。

とりわけ地裁判決では、被告のこのような批判に対して、次のような曖昧な弁解を展開していた。

- (1) 林産物移輸出税が法定外普通税として課されていたのは、市町村法定普通税たる木材取引税が地方税法5条2項ただし書の規定により課されていない場合であって、前者の課税により後者の課税の趣旨が損なわれることがなかったと解することもできる。
- (2) そうすると、別荘等所有税は、別荘等の存在によって特定の地方団体に生じる特別の財政需要につき、別荘等の所有者に応分の負担を求めるとともに、その特別の担税力に着目して課されるもので、固定資産税とは租税としての趣旨・目的を異にし、その課税の趣旨に反するものではないと解することもできる。
- (3) この固定資産使用税については、地方税法は、同法348条1項の規定により、一定の者に対しては固定資産税を課することができないものとしていたものの、これらの者が固定資産を所有する場合において、その使用者に対し固定資産税と

同様の内容の課税をすることを禁じる趣旨までは含まず、固定資産使用税の課税は固定資産税に係る規定の趣旨に反するものではなかったと解することもできる。

(地裁判決82頁～84頁)

しかし、地裁判決は、法定税の規制が法定外税にも及ぶという解釈をしながら、企業税以外の法定税についてはこのような曖昧で、意味不明な解釈を展開している。企業税が事業税に反するという結論をだすなら、なぜ他の法定外税は上記のような結論になるのか、全く論理的には整合しない。地方税法5条2項但し書きに該当し法定税（木材取引税）が課税できないのであれば、実質的に同じ税金（林産物移輸出税）を法定外税として課税してはならないし、固定資産税の規制を無視して実質的に同一の経済負担を別荘所有者に及ぼすのは固定資産税の潜脱であるし、所有者に禁じられているものを使用者に振り替えて実質的に固定資産税を課するのは、これも潜脱であるというのが、地裁判決の論理になるからである。

地裁判決は、そういけると論理破綻が明確なので、前記のような曖昧な判断基準を示して、最後に付け足し的に次のように本音を述べている。

なお、仮にこれらの法定外普通税が法定税に係る規定の趣旨に反するとすれば、当該法定外普通税は違法であったといえるのであって、いずれにしても、当該法定外普通税の存在がこれまでに述べた解釈を覆すものではない。

(地裁判決84頁)

要するに上告人やその主張を是認した地裁判決の論理は、結局のところ、古くから地方税法に基づき創設され当然に適法なものとして運用されてきた多くの法定外税条例についてすら、すべからず違法という判断を導くことになる。このような解釈が、地方分権を推進しようとして改正された地方税法の下で行われたことに驚きを禁じ得ないのである。

私は、以上のような理由から、企業税が最高裁でも適法であることが支持され、法定外税が活用される道が開かれることを切に願っている。

(みき よしかず 青山学院大学教授)