

神奈川県臨時特例企業税最高裁判決 — 残された論点⁽¹⁾

其 田 茂 樹

はじめに

本件は、本稿執筆中に雑誌⁽²⁾で特集が組まれるなど幅広い注目を集めている事件である。

本稿の課題は、第1には、神奈川県臨時特例企業税をめぐる訴訟の争点を整理し、最高裁判決に至る過程を振り返ることである。本件は、最高裁判決が下されたことにより、少なくとも法的には、神奈川県の臨時特例企業税は、「違法・無効」であるという結論が出たのであるが、地方行財政を考える上で重要ないくつかの論点が残されたままとなっているように思われる。その論点を提示するのが本稿の第2の課題である。

この最高裁判決において臨時特例企業税が「違法・無効」とされたことを受けて、神奈川県は、2013年5月12日現在で1,661社に合計で約633億9,600万円を返還した⁽³⁾。

-
- (1) 本稿は、2013年6月20日に地方自治総合研究所のプロジェクト「地方自治にかかわる判例動向研究会（主査：人見剛立教大学教授）」において筆者が報告した内容に、当日の議論等を踏まえて加筆・修正したものである。法学を専攻していない筆者に、このような報告・執筆の機会をいただいたことに深謝したい。なお、本稿の見解は筆者独自のものであり、その文責が筆者のみに帰することはいうまでもない。
- (2) 『税』2013年7月号に「神奈川県臨時特例企業税事件最高裁判決を考える」という特集が組まれている。
- (3) 『神奈川新聞』2013年5月13日。なお、この神奈川県の対応には、前掲『税』の特集において阿部泰隆、関子善信から批判的な見解が提示されている。

1. 臨時特例企業税の概要

最高裁では、臨時特例企業税条例の実質は、「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」と判示し、それが設けられた経緯として、神奈川県地方税制等研究会の「地方税財政制度のあり方に関する中間報告書」（2000年）、「法人課税の臨時特例措置に関する報告」（2001年）などを挙げながら、「特例企業税を定める本件条例の規定は、地方税法の定める欠損金の繰越控除の適用を一部遮断することをその趣旨、目的とするもので、特例企業税の課税によって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実質的に一部排除する効果を生ずる内容のものであり、各事業年度間の所得の金額と欠損金額の平準化を図り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、目的から欠損金の繰越控除の必要的な適用を定める同法の規定との関係において、その趣旨、目的に反し、その効果を阻害する内容のものであって、法人事業税に関する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」と結論づけている。

そこで、神奈川県地方税制等研究会の議論等を中心に、臨時特例企業税の制度設計を確認しておきたい。

(1) 導入の背景

多くの論者がすでに指摘しているように、臨時特例企業税導入の背景には、神奈川県における財政危機、とりわけ、法人事業税の減収がある⁽⁴⁾。さらに付け加えるとすれば、神奈川県は、他の大都市道府県と比較しても義務的経費が高止まりする傾向があるため、その減収を歳出削減等のみによって補てんするのは困難であったためである⁽⁵⁾。そこで、神奈川県知事が、1998年12月24日に「県独自の税源充実策及び大

(4) 上林得郎「税制改革のグランドデザインを描く 神奈川県臨時特例企業税の提案」『月刊自治研』2001年3月号、戸井健太郎「地方税条例制定裁量と司法統制 — 神奈川県臨時特例企業税判決を素材として」『新世代法政策学研究』Vol.9、2010年、林仲宣「地方分権の税法学(7)企業課税と課税自主権の強化」『税』2010年5月号など参照。

(5) 井立雅之「『臨時特例企業税』の概要について」『税経通信』2001年10月号、平松博「『臨時特例企業税』の創設について — 外形標準課税の実現に向けて —」『地方税』2001年9月号など参照。

都市圏自治体にふさわしい地方税財政制度のあり方」を神奈川県地方税制等研究会に対して諮問した⁽⁶⁾。その中間報告書にある「神奈川らしい税制」の方向性をもとに、オープンな議論を経た後に神奈川県によって2000年10月に策定されたのが「財政健全化のためのグランドデザイン（案）」である⁽⁷⁾。そこでは、法人事業税の外形標準課税について、「可及的速やかに導入されるよう、国に強く働き掛ける」としたほか、「喫緊の重要課題を推進するための方策」として法人二税の超過課税延長、法人課税についての「臨時特例措置」などが盛り込まれている⁽⁸⁾。

2001（平成13）年度税制改正において、法人事業税への外形標準課税導入が見送られたことから、神奈川県地方税制等研究会は、この「臨時特例措置」の実施に向けた検討に入り、臨時特例企業税の導入が適当であるとの報告を神奈川県に示している⁽⁹⁾。ここにおいて、地方税法第72条の19を活用して外形標準課税を用いることは適当でないと考えられること、繰越欠損金の遮断を法定外税で措置しようとするとき、（1）繰越欠損金を遮断する効果のある税制を構築することの是非、（2）新たな法定外税の課税標準を何にするのか、（3）法定外税の法律上の要件への適合という3つの論点について整理しなければならないことが記載されている。その結果、（1）は、繰越欠損金について「臨時的・時限的にその全部を認めなかったり、また、投機活動から生じた欠損金の繰越を認めないという考え方に立って、欠損金の一定割合の控除を認めないことは、税政策上、行い得ると考えられる」としている。（2）は、欠損金に課

(6) 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」、2000年参照。

(7) 平松博「『神奈川らしい税制』づくりについて」『地方税』2000年10月号によれば、「知事をはじめとする県幹部が、経済・労働・福祉・環境・農業・消費者・自動車・税務等の各種団体の会合等の機会をとらえて、県の取組を説明し、直接意見を伺っており、また、主要法人200社にも同様の説明を行い、そのご意見も頂戴」し、また、「ホームページ開設や県職員・県政モニターからのアンケート、民間の調査専門会社による県民意識調査の実施など、広く県民各層の意見を把握して、取組を進めることとしている」とある。一方、前掲『税』2013年7月号においては、「臨特税の創設に際しては、その課税対象が一部の大規模法人に限られることから、県内経済界の一部の反対を除き、県民も議会も関心が今一つであった」と評価している（地方税制実務検討グループ「臨特税の導入経緯にみる法定外税の限界」参照）。

(8) 神奈川県「財政健全化のための税制改革グランドデザイン（案）について」、2000年参照。そこでは、「法人事業税は、行政サービスに対する応益原則の考え方に立って、すべての法人が応分の税負担をすべきであるが、当期利益がある法人であっても欠損金の繰越控除の制度の適用により、税負担が生じないこととなっているため、外形標準課税が導入されるまでの間の臨時特例措置として、一定規模以上の法人にあっては相応の負担をしていただく措置としての法定外普通税の創設について検討する」とされている。

(9) 神奈川県地方税制等研究会「法人課税の臨時特例措置に関する報告」、2001年参照。

税するのは課税理論上、説明しがたい面があるが、繰越欠損金に相当する「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れば、こうした問題は解消される」、また、「すべての繰越欠損金の控除を認めないとするのではなく、その一定割合に限って控除を認めない制度として構築することが、繰越控除制度の本質に矛盾しない制度構築として考えられる」としている。(3)は、いわゆる法定外税の同意についての消極3要件のうち、問題が生じる可能性があるのは、「国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」という規定であるが、課税標準を「各事業年度の法人事業税の課税標準である所得に、当該所得の計算に当たって損金に算入した繰越欠損金に相当する額を加算した額に一定の割合（法人事業税の分割基準の相当する割合）を乗じた額。ただし、当該額が、繰越欠損金に相当する額を上回る場合は、当該繰越欠損に相当する額を上限とする。」と設定することによって「法人税や法人事業税の課税標準との重複の問題は生じ得ないと考えられる」と結論づけている⁽¹⁰⁾。

最高裁判決は、臨時特例企業税は、神奈川県地方税制等研究会等におけるこれらの記述から臨時特例企業税が「欠損金の繰越控除の適用を一部遮断することをその趣旨、目的」とするものであると判断していると思われる。

(2) 臨時特例企業税の制度設計

臨時特例企業税は、このような検討を経て、「神奈川県臨時特例企業税条例」の制

(10) 神奈川県地方税制等研究会(2001)によれば、(1)について、法人の「所得」の概念には、繰越欠損金を差し引いたものという意味を含んでいることを認めた上で、「欠損金を何年間認めるかについては、政策上の判断にゆだねられているというべきであり、また、臨時的にその適用を一部又は全部遮断することは、我が国においても過去に事例があることに加え、外国でも事例が見受けられる」こと、また、繰越欠損金については「一つは、通常の事業活動から生じた欠損金であり、もう一つは、本来の事業活動から離れて行った土地や株式等の投機活動により生じた欠損金である」という2種類の性格をもち、後者については、損金として必ずしも認める必然性はないことを理由としている。(2)について、一定割合とすることの根拠として「バブル経済以降において、欠損金のかなりの部分が投機的な損失であったこと」を挙げ、「一定割合は、外国の制度等を勘案すると、概ね30%程度までが妥当な範囲と考えられる」としている。(3)については、概念上明らかに異なるのみならず、「実質でみても、新税の課税標準は、当該事業年度において控除した繰越欠損金額と同額になることから、二重課税の問題は生じないと説明している。なお、繰越欠損金の一部について控除を認めないという考え方については、課税標準として反映するのではなく、税率で反映するのが適当と考え、課税標準の「一定割合分30%と、法人事業税の税率水準が10%程度であることを踏まえ」て、両者を掛け合わせた3%（特別法人は2%）を臨時特例企業税の税率としている。

定が2001年3月21日の神奈川県議会において全会一致で可決され、同年6月22日に総務大臣の同意を得て、同年8月1日より施行されたものである⁽¹¹⁾。

図1は、神奈川県作成の臨時特例企業税のイメージ図である。ここで、たとえば、第4期をみてみよう。第3期における当該企業の当期利益は30。当該企業は、第1期において100の欠損を出しており、第2期における控除未済欠損金額が80あるため、当期利益から相殺されて法人事業税の課税標準たる所得はゼロとなる。ゆえに、法人事業税もゼロである。臨時特例企業税は、結論的には図1の通り繰越欠損金額を控除する前の当期利益40に当時の税率3%を乗じて1.2となるのだが、ここでは、臨時特例企業税を神奈川県地方税制等研究会の議論に沿って段階的に見てみよう。法人事業税における外形標準課税実現までの措置として、まず、当該企業が欠損を生じた第1期において、一定割合の繰越欠損を遮断したと想定する（注10の通り、一定割合は30%程度と想定されているため、遮断された後の繰越欠損金は70となる）。第2期は、当期利益20であるから、繰越欠損により相殺され、法人事業税の課税標準となる所得はゼロ、この時点における控除未済欠損金額は50となる。第3期は、当期利益30のため、相殺されて所得ゼロ（控除未済繰越金額20）。第4期は、当期利益40のため、第3期の法人事業税の課税標準となる所得は20となる。そこに、法人事業税（注10より、税率は10%程度と想定されている）が課税されると税額は2となる⁽¹²⁾。第5期は、第4期において控除未済欠損金額が消滅しているので当期利益の100が法人事業税の課税標準となり、税額は10となる。ゆえに、繰越欠損の遮断を行った場合、第1期から第5期の間想定される法人事業税額は12となる⁽¹³⁾。しかし、こうした繰越欠損金の（一部）遮断を地方税法第72条の19を活用することによって実施するのは「適当でないと考えられる」ため、「法定外税の活用を前提」とした制度の構築が図られてきたのである⁽¹⁴⁾。この場合の論点は、地方税法第72条の19の活用から法定外税の活用にシフトする際にその法定外税の課税標準をどのように設定したかにあると思われる

(11) 法定外税の新設について総務大臣は、地方財政審議会に意見の聴取を行うとともに、財務大臣に通知し財務大臣は異議を申し立てることができる。

(12) ただし、図1の法人事業税の税率とは異なる。

(13) なお、図1において法人事業税の税率を10%と設定すると、第1期から第5期までの法人事業税額は、9となる。

(14) 神奈川県地方税制等研究会（2001）参照。なお、占部裕典は、地方税法第72条の19を活用することによる繰越欠損金の遮断の可能性について言及している（占部裕典「課税自主権の行使に伴う地方税条例主義の課題～神奈川県臨時特例企業税条例判決の検討を通じて」『税』2008年7月号など参照）。

図1 臨時特例企業税のイメージ図

区分	第1期	第2期	第3期	第4期	第5期	第6期	第1期～第6期
法人事業税	課税標準 0 税額 0	課税標準 0 税額 0	課税標準 0 税額 0	課税標準 0 税額 0	課税標準 90 税額 8.6	課税標準 120 税額 11.5	課税標準 210 税額 20.1
	当期利益 △100	当期利益 20 控除額 20	当期利益 30 控除額 30	当期利益 40 控除額 40	当期利益 100 課税所得 90 控除額10	当期利益 120 課税所得 120	利益金額 310 欠損金額 (繰越控除額) △100
	欠損金額 △100	控除未済 欠損金額 △80	控除未済 欠損金額 △50	控除未済 欠損金額 △10	控除未済 欠損金額 0		
臨時特例企業税	〔基本的考え方〕 ① 欠損金の繰越控除を適用した事業年度を対象とする。 ② 繰越欠損金額を控除する前の当期利益金額（当期利益金額が繰越欠損金額を上回る場合は、当該繰越欠損金額に相当する額）を課税標準とする。 ③ 本県と他県とにおいて事業活動を営む法人（分割法人）の課税標準は、②の額に県分割（法人事業税の分割基準の割合）を乗じた額とする。 ④ 税率は3%（特別法人は2%）とする。						
	課税標準 0 税額 0	課税標準 20 税額 0.6	課税標準 30 税額 0.9	課税標準 40 税額 1.2	課税標準 10 100>10 税額 0.3	課税標準 0 税額 0	課税標準 100 税額 3

（出所）神奈川県地方税制等研究会（2001）

る。結果的に、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「所得」を採用しているが、それは、当期利益に対して応益的に課税する税制を目指しながら、徴税事務の簡素化等の要請により法人事業税の課税標準を便宜的に用いているにすぎない。

この点を、岸田貞夫は、東京高裁では「応益課税主義に立って、繰越控除欠損金額相当の登記の非課税利益について課税する（中略）と理解して適応と見たのだろう」

と解説している⁽¹⁵⁾。このように、臨時特例企業税は、設立の背景や経緯を見ると、神奈川県地方税制等研究会の一連の報告書においては、「欠損金の繰越控除の遮断」というような表現が頻出するものの、このことが、臨時特例企業税の本質であったとは考えにくい。

しかしながら、臨時特例企業税は、端的に言えば「第二事業税⁽¹⁶⁾」であり、違法・無効というのが今回の判決である。

(3) 法人事業税への外形標準課税導入後の動向

2003（平成15）年度税制改正により、法人事業税に資本金1億円超の法人を対象とした外形標準課税が導入され、2004年4月から適用されることとなった。これを受けて、神奈川県地方税制等研究会では、臨時特例企業税の取扱いについて議論し、「臨時特例企業税の税率を1%引き下げることが、最も適当な選択であると考えられる」と結論づけている⁽¹⁷⁾。なお、当時の松沢成文知事は、5年後の2009年3月をもって臨時特例企業税を廃止することを盛り込んだ条例改正案を2004年2月県議会に提出している。

その理由としては、「今回導入された外形標準課税は、臨時特例企業税の導入を提言した当研究会が想定した外形標準課税とはかなりかけ離れたものである」ことが挙げられている⁽¹⁸⁾。すなわち、外形標準課税の導入そのものは評価するものの、すべての法人が外形標準課税の対象となっていないこと、対象となる大法人についても所得課税の割合が高いことから、外形標準課税の本来の目的である「応益性・公平性の確保」や「安定性の確保」、さらには、基幹税である法人事業税の課税の独立性を高めようとする「独立税主義の確立」といった外形標準課税の目的の達成には、この外形標準課税では「不十分」であり、「所得課税中心の法人事業税体系の一部修正はされたものの本質的な部分は変わっていない」ことによって臨時特例企業税は、存続されるべきとの結論となっていたのである。

(15) 岸田貞夫「法定外税の立法促進に限界あり」（前掲『税』2013年7月号）参照。

(16) 佐野正人「神奈川県の臨時特例企業税が事前協議開始」『日経地域情報』2001年5月7日号参照。

(17) 神奈川県地方税制等研究会「法人事業税への外形標準課税の導入に伴う臨時特例企業税の見直し等について」、2003年参照。「廃止」、「現行どおり継続」、「一部見直し」の3案が検討された。

(18) 神奈川県地方税制等研究会（2003）参照。このほか、臨時特例企業税導入時よりも神奈川県の財政状況が悪化していることも指摘されている。

「神奈川県臨時特例企業税条例」（神奈川県条例平成13年第37号）には、課税期間について「当分の間の措置」（第2条）としているのみで外形標準課税に関する言及はない。しかし、これまでの経緯から臨時特例企業税が「外形標準課税が導入されるまでの間の臨時的、特例的な措置として講じられた」ものであることは明らかであり、「不十分」とはいえ、それが実現した段階で「現行どおり継続」案の選択は困難である。さらに、実際に行われたように、税率の引き下げと廃止時期の明示等の見直しで十分であったのかについては検討の余地が残されていると思われる。

以下、最高裁判決に至る過程並びに主な論点を整理していく。

2. 事件の概要と下級審の判断

(1) 事件の概要

本件は、神奈川県臨時特例企業税条例に基づき道府県法定外普通税である臨時特例企業税を課された上告人が、本件条例は法人の行う事業に対する事業税の課税標準である所得の金額の計算につき欠損金の繰越控除を定めた地方税法の規定に違反し、違法、無効であるなどと主張して、被上告人に対し、主位的に、上告人が納付した平成15年度分及び同16年度分の特例企業税、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を、予備的に、神奈川県川崎県事務局長が上告人に対してした上記各年度分の特例企業税の更正及び過少申告加算金の決定の取消し並びに上記金額の過納金としての還付及びその還付加算金の支払を求める事案である⁽¹⁹⁾。

(19) 最高裁判決文を引用。注1に紹介した特集のほか、本件を紹介した最新のものとして、確井光明「神奈川県臨時特例企業税と地方税法」『別冊Jurist No.215 地方自治判例百選（第4版）』2013年、人見剛「臨時特例企業税条例が地方税法に違反し違法・無効であるとされた事例」『法学セミナー』2013年7月号などがある。

(2) 横浜地裁判決⁽²⁰⁾

2005年10月25日、いすゞ自動車が横浜地方裁判所に対して本件訴訟を提起している。2008年3月19日の判決は、神奈川県側の全面敗訴であった。また、臨時特例企業税に同意した総務省では、判決について、「総務省は訴訟の当事者ではなく、内容も承知しておらず、コメントは差し控えたい」、「自治体の裁量で条例案を出し、議決した。自治体の権限を尊重して同意した」、「同意が争われているならうちも争わないといけないが、すべてにおいて自治体の自主性に任せるのが真の地方分権改革のはず。そのために、国の関与を縮小させている」などとしている⁽²¹⁾。

本件の争点のうち、臨時特例企業税条例の適法性及び有効性において、原告が主張する違法・無効事由は、①法人事業税の課税標準につき欠損金額の繰越控除を認めた規定を潜脱して課税するものであること、②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、③改正前地方税法72条の19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、④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、⑤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、⑥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、⑦国民の財産権を比例原則に反して侵害するもので憲法29条に違反すること、⑧租税公平主義に反し、憲法14条1項及び29条に反すること、の各点で、このうち、臨時特例企業税は地方税法上の法人事業税に係る規定を潜脱して課税するもので違法である旨の主張（①ないし③）が中心的な主張である⁽²²⁾。

この争点について、横浜地裁は、臨時特例企業税の課税は、法人事業税の課税標準

(20) 横浜地裁判決を取り上げた論考として、安宅敬祐「神奈川県臨時特例企業税事件の第一審判決に関する一考察～『課税の本質』をめぐる米国判例の考え方を参考に」『税』2009年4月号、占部裕典「課税自主権の行使に伴う地方税条例主義の課題～神奈川県臨時特例企業税条例判決の検討を通じて」『税』2008年7月号、同「自治体課税権の限界～神奈川県臨時特例企業税条例無効判決への疑問」『自治総研』2009年4月号（上）、2009年5月号（下）、岡田正則「神奈川県の法定外税条例が地方税法の法人事業税規定に違反するとして違法・無効とされた事例——神奈川県臨時特例企業税通知処分取消等請求事件——」『早稲田法学』第84巻第2号、2009年、日下文男「岐路に立つ地方公共団体の課税自主権～神奈川県臨時特例企業税事件を素材として～」『税』2009年1月号、渋谷雅弘「地方団体の法定外税に対する法的規制」『地方税』2009年9月号、人見剛「神奈川県臨時特例企業税条例は、法律と条例の関係の観点から見て適法といえるか——横浜地裁平成20年3月19日判決の批判的検討——」『自治総研』2009年7月号などがある。

(21) 『朝日新聞』2008年3月20日。

(22) 第一審判決より引用。

である所得の計算につき欠損金額の繰越控除を定めた規定の趣旨に反し違法であるから、これを定める臨時特例企業税条例は違法である、また、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こととされていることに照らせば、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、本県条例は無効というべきである、と結論づけている。

上記で具体的に挙げた違法・無効とする事由のうち、①をこれと同旨をいうものとして是認し、②、③を結論を導く理由として考慮したとし、その余の違法事由の主張については、上記結論が導かれる以上、判断する必要がない、としている。

臨時特例企業税が、法人事業税に係る規定の趣旨に反するかどうかについて、臨時特例企業税は、租税としての趣旨・目的、課税客体については法人事業税と変わらず、その課税により、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及び効果を阻害するものであり、そのことは、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という判断を示している。また、法定外税によって法人事業税の課税標準を実質的に変更することは、地方税法の趣旨に反するものといわなければならない、との判断も示している。

これに関連して、横浜地裁は、神奈川県「法人事業税の課税標準について欠損金額の繰越控除がされるのは、法人税の課税標準の計算の例を用いるという手続上の便宜に由来するものにすぎず、法人事業税にとって不可欠の要素ではないから、これと抵触する法定外税を創設することも許される」との主張に対し、「法人事業税の課税標準につきこのような構造が採用されているのは、立法者において、単に他の課税標準を流用する便宜にとどまらず、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れることが、その趣旨・目的とするところであるというべきである」としているが、この論旨が筆者にはよく理解できない。というのは、その直後に、「法人事業税の租税としての趣旨・目的は、行政サービスの対価の負担という、応益原則に基づくものと解されるところである。しかし、行政サービスの対価を負担させることを租税としての趣旨・目的としつつ、具体的な課税

標準の設定の段階においては、法人の担税力を考慮に入れ、その担税力に見合う限度で税負担を求めることは、租税政策上の当否はともかくとして、何ら矛盾するものではない。すなわち、現行の法人事業税は、課税の根拠ないし性格としては行政サービスの対価の負担を求めるものであるが、その具体的な租税負担については、法人の担税力も考慮して設定されているものと解するのが相当である。法人事業税が応益原則と応能原則の混合タイプという説明は、このような観点から理解することができる」とあるが、ならば、なぜ、臨時特例企業税が違法となるのかが理解できないのである。すなわち、法人事業税よりもさらに応益性を強化する趣旨・目的を持った臨時特例企業税が、課税標準の設定に当たって税務官庁及び納税者の便宜を図り、また、法人の担税力を考慮に入れた結果、当期利益とするよりも、臨時特例企業税で導入された課税標準が望ましいとされたという論理が完全に否定されうるのであろうか⁽²³⁾。

さらに、横浜地裁は、シャープ勧告を受けて附加価値税が創設されながら、昭和29年の地方税法の改正により、同税が実施されることなく廃止され、所得を課税標準とする現在の法人事業税が導入されることとなった経緯を説明し、それが現在に至っていることから、「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反映させるという欠損金額の繰越控除規定の趣旨・目的は、法人事業税にも妥当すべきと解すべきものであり、このことは、昭和29年の地方税法改正において定められた法人事業税の課税標準の枠組みを維持している改正前地方税法下の法人事業税及び改正後地方税法下の法人事業税の所得割に至るまで、別異に解する理由はない」としているが、所得割に関して、担税力を反映させるという意味では理由はなくとも、税制調査会において累次にわたり外形標準課税の導入が答申されていることや、結果として、外形標準課税が導入されたことを考慮すれば、それ以前と現行の法人事業税とでは、対象とする行政サービスの範囲が広がった、ないしは、行政サービスの範囲は同様でも、その趣旨・目的を実現し得ていなかったと解することはできないのであろうか。後者であった場合、臨時特例企業税のように、「法定の法人事業税に代わり、これと異なる課税標準の下に、同税に相当する性質の課税をする趣旨・目的のもの」を法定外税として設置することは地方自治体の判断で行い得ないのであろうか。横浜地裁は、

(23) この点、安宅敬祐は、「法人事業税は応益課税の性格を持つものであるが、課税標準が所得とされているので応益課税としては不完全な姿になっていると説明した方が企業税の創設の必要性としてはより適切であると考え」としている（安宅敬祐「徹底検証 神奈川県臨時特例企業税事件の控訴審判決について～応能・応益原則と繰越制度の本質から見て」『税』2010年11月号参照）。また、この段落および次段落の引用部分は、第一審判決よりのものである。

「法定外税の趣旨は、道府県において、第一義的には法定税を課する一方で、道府県の自主的な課税権に基づき、その実情に応じて法定税の課税を補充するため、法定税以外の課税をすることにあるということが出来る」としているが、この是非は留保するとしても、繰越欠損の常態化によって法人事業税の税収が侵食されているというのはここでいう「実情」たり得ないのであろうか。

(3) 東京高裁判決⁽²⁴⁾

横浜地裁での全面敗訴を受け、2008年3月28日、神奈川県は東京高裁に同判決を不服として控訴した⁽²⁵⁾。東京高裁では一転して、2010年2月25日、神奈川県全面勝訴の判決が下されている。すなわち、「『繰越欠損金控除の遮断』は、最終的に整理された法定外普通税の創設の動機となったものであり、企業税の実際上の効果をわかりやすく端的に示した言葉にすぎず、これを根拠にして、企業税が法人事業税の課税標準等を変更しようとする実質のもの、あるいは法人税法の規定を潜脱するものまで

-
- (24) 東京高裁判決を中心に、または、第一審、第二審を総括的に論じたものとして、宇賀克也「法定外普通税条例の適法性 — 神奈川県臨時特例企業税事件」『法学教室』2010年5月号、占部裕典「地方税法と法定外税条例との関係～神奈川県臨時特例企業税控訴審判決の検証」『税』2010年6月号、岡田正則「地方分権改革後における条例制定権の範囲に関する一考察 — 神奈川県臨時特例企業税事件控訴審判決の検討を中心に —」『早稲田法学』第87巻第1号、北村導人・登坂峻「神奈川県臨時特例企業税条例事件控訴審判決の検討」『税務事例』2011年3月号、小林宏之「地方公共団体の自主課税権の限界 — 神奈川県臨時特例企業税事件を素材として —」『法律論叢』第83巻第4・5号、2011年、品川芳宣「地方税法における法定外普通税制定の限界 — 神奈川県臨時特例企業税事件控訴審判決 —」『税研』2010年9月号、渋谷雅弘「神奈川県臨時特例企業税事件控訴審判決についての一考察」『税理』2010年8月号、武田昌輔「神奈川県臨時特例企業税に関する控訴審判決について」『税務事例』2010年5月号、人見剛「神奈川県臨時特例企業税条例事件東京高裁判決について」『自治総研』2011年7月号、三木義一「法定外税としての神奈川県臨時特例企業税の適法性」『自治総研』2010年10月号、水野忠恒「神奈川県臨時特例企業税事件判決に関する検討」『税経通信』2010年5月号、同「神奈川県臨時特例事業税事件判決に関する検討」『地方税』2010年12月号、村重慶一「欠損金額の繰越控除（神奈川県臨時特例企業税）」『税務事例』2011年8月号、葭田英人「神奈川県臨時特例企業税事件判決の正当性をめぐって」『ビジネスロー・ジャーナル』2010年10月号、吉村政穂「神奈川県臨時特例企業税条例事件」『自治研究』第86巻第3号、2010年などがある。
- (25) 当時の神奈川県知事である松沢成文は、その理由として「総務相の同意など、地方税法に定める手続きを経て制定した。課税自主権を非常に狭くとらえた地方分権改革に逆行する流れで、到底納得できない」と述べている（『朝日新聞』2008年3月29日）。

いなければならないとは解し得ない」と判断したものである⁽²⁶⁾。

この判断に当たり、東京高裁は、徳島市公安条例事件判決との関係からアプローチする。すなわち、臨時特例企業税条例が地方税法に違反するかどうかについて、「両者の対象事項と規定文言とを対比するのみでなく、それぞれの趣旨、目的、内容及び効果を比較し、両者（法律と条例）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」という徳島市公安条例事件判決の基準に基づいて判断される必要があるとしている。さらに、「矛盾抵触」について、「単に両者の規定の間に大きな差異があるとか、一方の目的や達成しようとする効果が他方を部分的に減殺する結果になることをいうのではなく、一方の目的や効果が他方によりその重要な部分において否定されてしまうことをいうものと理解される」という解釈を付しているのである。また、地方税について定める法律と条例の間に矛盾抵触があるかどうかの判断においては、「憲法の前記規定を踏まえて、その趣旨にかなう解釈をすることが求められる」としている⁽²⁷⁾。

なお、徳島市公安条例事件判決の基準については、主な争点とはならなかったものの、横浜地裁において原告いすゞ自動車が次のような主張を展開している。すなわち、「潜脱論が直截かつ適切である」が、「実質的に法人事業税と表裏一体であり、地方税法の法人事業税の規定と目的を共通にするといえるが、例え両者が目的を異にするといえたとしても、企業税は、法人事業税の規定の目的と効果を阻害し、違法と解さざるを得ない」ため、同基準に照らしても違法・無効であるとしている。

これに対して、神奈川県は、「徳島市公安条例事件判決は、特定の事項についてある法律が規制しており、当該法律に条例による上乘せができるかどうか明文を欠く場合において、当該特定の事項に条例で上乘せ規制を行うことの可否が問題となったものである。しかし、本件では、地方税法が準則法として明文で法定外税の創設を容認

(26) この記述について、「法人税法」とあるのを「地方税法」の誤りであるとし批判する主張もあるが、地方税法第72条の23は、所得割の算定の方法について「法人税の課税標準である所得の計算の例によつて算定する」と定めており、地方税法が定める法人事業税の課税標準を変更する、すなわち、その「例による」と定める法人税法の規定を潜脱するものでもないため、当然地方税法を潜脱するものではないと解することができる。ただし、後に注記する誤記と思われる部分が散見しており、その限りにおいて批判は免れないと思われる。

(27) この点、東京高裁判決では、「法律が条例の上位に位置することを理由に、同法の定めを偏重するのではなく、同法の明文の規定に違反している場合を別とすれば、地方公共団体が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」としている。なお、引用部分は控訴審判決よりのものである。

しているため、同判決が前提としていた法律と条令との関係とは異なって、単に地方税法の規定を解釈すれば足り、同判決の基準を持ち出す必要はない」と反論している。

再び高裁判決に戻るが、東京高裁では、地方税法の「法人事業税に関する規定が、法人事業税について繰越控除欠損金額に相当する当期利益には課税しないとしているにとどまらず、条例で他の税を創設してこれに課税することも許さないとしているかどうか問題となる」と立論し、結局、臨時特例企業税条例が「違法、無効かどうかは、（中略）法人事業税について定める同法（引用者注：地方税法）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」としている。さらに、問題は、臨時特例企業税条例が「法人税法の定める法人事業税の課税標準等を変更するものである、あるいは、臨時特例企業税は、法人事業税と実質的に同視し得る『第二法人事業税』とでもいうべきものに当たるかどうかにより更に絞られる」としている⁽²⁸⁾。

検討の結果として、東京高裁は、臨時特例企業税を「理念としては応益性を考慮しながら課税標準の選択においては応益性をほとんど取り入れていない法人事業税とは別個の、より応益性を重視した税目として成り立ち得ると解される」と評価している。その上で、横浜地裁において原告の主張した潜脱論を退け、臨時特例企業税の「課税標準が繰越控除欠損金額と同額になるというのは、比喩的な表現にすぎず、そのように読み替えることができるのか、実質的な課税標準は繰越控除欠損金額というのは当たらない」こと等を根拠として、臨時特例企業税条例は、「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とはできないから、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ものというべきである」と判示している。

この東京高裁判決における徳島市公安条例事件判決の解釈をどのように理解すべきかについては、論者によって大きく異なっている。たとえば、水野忠恒は、徳島市公安条例事件判決の基準に照らせば、臨時特例企業税条例が「仮に条例独自の目的・趣旨等を持つ実質を有しているとしても、当該企業税条例が法人事業税の欠損金繰越控

(28) その前段として、臨時特例企業税により、「法人事業税において欠損金の繰越控除を認めて税負担を軽減することにした地方税法の目的及び効果は、徹底されない結果を生ずることは否定し得ない」、としつつも、その「税率が2～3%にとどまることも考慮すれば、そのことから、直ちに地方税法の欠損金の繰越控除既定の目的及び効果を阻害するとまでいうことはできず、両税の間に矛盾抵触があるとはいえない」と判示している。

除規定を実質的に変更していることが認められるならば、または、同規定の目的と効果を阻害するならば、本件企業税条例は違法となると考えられるのである」などとして東京高裁判決を批判している⁽²⁹⁾。一方、占部裕典は、東京高裁判決の特徴として「徳島公安事件条例判決を引用しているものの判断基準が全く同一というわけではなく、地方議会の立法裁量等を理由にしていると解されるが、一定の修正が加えられているところ」を挙げつつ、「結論においては、本判決は妥当な判断であり、支持するものであるが、徳島公安条例事件最高裁判決の判断基準を出発点とするこのような枠組みについては少なからず疑問が存する」と評価している⁽³⁰⁾。また、人見剛は、「そもそも本件は、徳島市公安条例事件最判の判示の射程外の事案であると考えられる」との立場を明らかにした上で、本件を「その射程範囲にあるものと考えていたとすれば（中略）、それは誤りであり、そして、そのことを前提とした判例法理に反するとの学説上の本件高裁判決批判は、空振りに終わるべきものである」と指摘している⁽³¹⁾。大津浩は「『徳島市公安条例事件』最高裁判決やその他の日本の憲法判例も、条例が法律に部分的に抵触することを憲法が必ずしも禁止してはいないと解しうる余地を残している」とし、「条例が違法となるのは『一方の目的や効果が他方によりその重要な部分において否定されてしまう』場合に限られるとする画期的な解釈を示す

(29) 水野（2010『税経通信』）参照。水野のほか、村重慶一は、東京高裁判決が徳島市公安条例事件判決に対して独自の判断をしており、「この独自の判断は合理性がなく妥当ではないと解される」（村重（2011））と、北村導人・登坂峻は、「少なくとも徳島最判が明示しなかった基準を提示し、より踏み込んだ独自の基準を示した」が、これは、徳島市公安条例事件判決から「必ずしも必然的に導かれる基準ではなく」、「基準の理由に十分な合理性がない」、とした上で、「条令の法律適合性に関する判断は、徳島最判が示した基準を字義通りに解釈して行われるべきである」（北村・登坂（2011））と、宇賀克也は、東京高裁判決が、「徳島市公安条例事件大法廷判決の基準に従うとしながら、実際には従わず、独自の基準を定立」しており、本件は、「端的に、法人事業税における必要的欠損金繰越控除を遮断しようとする特異性を持つ企業税条例について、徳島市公安条例事件大法廷判決の基準に照らして適法性判断を行えば事足りる事案である」（宇賀（2010））と、それぞれ批判している。

(30) 占部（2010）参照。

(31) 人見（2011）参照。なお、人見（2011）では、東京高裁判決が、徳島市公安条例事件判決の「『なんら阻害することがない』という部分を『その重要な部分において否定されてしまう』という独自の基準に置き換えているという見方は当たらないと思われる」と指摘した上で、「特定地域に特有のルールとしての条例が、全国ルールとしての法令の目的や効果を部分的に減殺する結果になったとしても、両者の間に当然に矛盾抵触があると考えべきではない、とする本件高裁判決の判示は、大法廷判決の趣旨の具体化として大いに説得力を有すると考える」と評価している。

に至った」と東京高裁判決を評価している⁽³²⁾。

東京高裁判決が、占部のいうように、徳島市公安条例事件判決を出発点としている点は明らかであると思われるが、筆者には、その結論において徳島市公安条例事件が射程に入っていたのか否かが判然としない。臨時特例企業税の評価については、基本的には妥当な判断がなされているように思われるが、こうしたアプローチに対する疑問が結論を支持する立場からも呈されている点や明らかな誤植と思われる表記が散見される点は、判決の基本的な認識への疑念を抱かせかねず、問題であると思われる⁽³³⁾。

3. 最高裁判決とその検討

2010年3月、いすゞ自動車は、東京高裁判決を不服として最高裁に上告、2013年2月18日に弁論を経て、同年3月21日に神奈川県全面敗訴の判決が下された。

最高裁では、やはり徳島市公安条例事件判決を参照しながら、臨時特例企業税を定める本件条例の規定は、「地方税法の定める欠損金の繰越控除の適用を一部遮断することをその趣旨、目的とするもので、特例企業税の課税によって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実質的に一部排除する効果を生ずる内容のものであり、各事業年度間の所得の金額と欠損金額の平準化を図り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、目的に反し、その効果を阻害する内容のものであって、法人事業税に関する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」と判示している。

その理由として、地方税法の定める法定普通税についての規定は、「標準税率に関する規定のようにこれと異なる条例の定めを許容するものと解される別段の定めがあるものを除き、任意規定ではなく強行規定であると解されるから、普通地方公共団体は、地方税に関する条例の制定や改正に当たっては、同法の定める準則に拘束され、これに従わなけれ

(32) 大津浩「『対話型立法権分有』の法理にもとづく『目的効果基準論』の新展開——神奈川県臨時特例企業税条例の合憲性・合法性についての一考察」『成城法学』第81号、2012年参照。

(33) 水野（2010『税経通信』）では、存在しない「法人住民税（所得割）」という表記や「法人住民税に関する規定が収益から繰越欠損金の控除を認める」という判示部分を挙げ、「このように控訴審裁判所は、租税法の基本構造・基本概念の理解が不十分であるにとどまらず、租税法の条文を直接確認することすら行っておらず、これらの理解不足・検討不足が結論に影響を与えたことは否定できない」と批判している。

ばならないというべきである。したがって、法定普通税に関する条例において、地方税法の定める法定普通税についての強行規定の内容を変更することが同法に違反して許されないことはもとより、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も、これと同様に、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、などとしている⁽³⁴⁾。

臨時特例企業税課税の趣旨は、「外形標準課税が導入されるまでの間の臨時特例措置として、県の行政サービスを享受し、かつ当該事業年度において利益が発生していながら、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、担税力に見合う一定の税負担を求める」ものであるとされている⁽³⁵⁾。この趣旨、特に前段の「県の行政サービスを享受し、かつ当該事業年度において利益が発生していながら、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」という部分に沿って臨時特例企業税の課税標準を想定するとき、最もふさわしいのは当期利益である⁽³⁶⁾。それが、税務行政上及び納税者の便宜を図る中で、また、趣旨後段の「担税力に見合う一定の税負担」という点を考慮する中で課税標準が、「各事業年度の法人事業税の課税標準である所得に、当該所得の計算に当たって損金に算入した繰越欠損金に相当する額を加算した額（当該額が繰越欠損金に相当する額を上回る場合は、繰越欠損金に相当する額を上限とする。）に一定の割合＜法人事業税の分割基準に相当する割合＞を乗じた額」となったものである⁽³⁷⁾。したがって、金築誠志裁判官による補足意見において、臨時特例企業税の課税標準は、「所得の計算において法人事業税を前提として初めてその趣旨が理解できるものであって、単独では合理性を主張できるようなものではない」とする批判は当たらない。また、同補足意見においては、「法定税と課税標準が重複する場合であっても、当該地方公共団体における実情に即した、その税自体としての独自の合理性が認められるものであれば、法定外税として許容される余地があるのであり、また、法定税と課税標準が共通性を有する場合などには税収や経済的効果において法定税に事実上の影響が及ぶことは避けがたいのであるから、その

(34) ゆえに、「欠損金額の一部についてであるとしても、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」と判示している。

(35) 神奈川県地方税制等研究会（2001）参照。

(36) 占部（2009上）参照。

(37) 同上。

ような事実上の影響があり得るとしても、法定外税が直ちに法定税と矛盾抵触することになるものではないと解される」としているが、筆者には、これはまさに臨時特例企業税に該当するようと思われる。いずれにしても、立法事実として、神奈川県の実情に関する議論は本件訴訟を通じて十分になされなかったように思われる。

この点、少なくとも、臨時特例企業税の課税の趣旨は、地方税法の規定に対して矛盾抵触するものではないと思われる。したがって、臨時特例企業税条例は、地方税法の趣旨、目的に反するものとはいえない。次に問題となるのは、臨時特例企業税が、地方税法の趣旨、目的には反しないものの、その効果において法人事業税の繰越欠損金の控除を阻害するものであることは、認めざるを得ないところであるが、それが、臨時的特例的であっても完全に違法、無効であることが、最高裁判決も引用する徳島市公安条例事件判決から導けるかどうか論点となろう。ここで、本来であれば、筆者のこの点に関する見解も含めて論を進めるべきところであるが、筆者の専門性を超える課題であること、先述の通り、先行研究においても必ずしも統一的な見解を得ていないことなどからひとまず留保したい。

その上で、筆者が重要ではないかと考えるのが、法人事業税に外形標準課税が導入された後の臨時特例企業税の正統性である。第一審判決によれば、神奈川県は、総務省自治税務局長作成に係る通知等を根拠として、「総務大臣との協議及び同意が必要な『変更』は存在しないから、協議及び同意の不存在は、本件条例の手續違背を招来するものではない」としている。しかし、法人事業税における外形標準課税導入後に神奈川県が臨時特例企業税の課税を続けたことは、場合によっては、本件訴訟の結論に影響を与えかねない重大な判断であったと思われる。

神奈川県地方税制等研究会は、2004年4月から法人事業税に外形標準課税が適用されることとなったのを受けて、臨時特例企業税の取扱い等を議論した結論として先述の通り、外形標準課税の導入に一定の評価をしつつ、「今回の外形標準課税では不十分」などとして、さらには、神奈川県財政が一段と悪化したことなどを理由として「臨時特例企業税の税率を1%程度引き下げることが、最も適当な選択である」と答申している⁽³⁸⁾。

臨時特例企業税は、その名称においても「臨時特例」と謳い、また、総務大臣との協議に際しても「外形標準課税が導入されるまでの臨時的・かつ特例的な措置として」臨時特例企業税を新設したい旨理由書に記載されていることから、導入されたそれが神奈川県の考えるものであったかどうかにかかわらず、外形標準課税が導入された段階において、

(38) 神奈川県地方税制等研究会（2003）参照。

法定外税としての役割を終えたと考えるべきものである。

その上で、県財政や導入された外形標準課税の評価を踏まえ、なおも必要と判断した場合には、たとえ、ほぼ改正後の臨時特例企業税に相当するような法定外税であっても、新たな立法事実を背景とした、事前協議等の手続きを経る必要があったように思われる。一方で、総務大臣の同意（地方税法第261条の要件）を「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」（第一審判決文より引用）旨主張しておきながら、もう一方で外形標準課税導入という立法事実に影響が大きい事態を重視せず、課税を継続したことは結果的に自らの主張に対する説得力を弱めていると思われる⁽³⁹⁾。

最高裁判決が下された現時点においても、第二審判決で指摘された争点に対する「慎重な検討を要する困難な問題」に対する結論が得られたようには思われぬ。すなわち、横浜地裁、最高裁の判断には、神奈川県地方税制等研究会による報告書等の記述に影響されて臨時特例企業税の趣旨が必ずしも正確に反映されていないように思われるし、その点についてはくみ取っていたと思われる東京高裁の判断においては、外形標準課税の導入という事実が過小評価されているように思われる⁽⁴⁰⁾。

いずれにしても、本件訴訟には消化不良の部分が多く、いずれかの結論を得るのは時期尚早であったと思われる。

そこで、本件については、今後もさらなる検討が継続される必要があると思われるが、その論点として、法定外税全般にかかわるものと、本件に特有と思われるものをそれぞれ提示し本稿を閉じたい。

前者については、法定外税における「訴訟リスク」対策である⁽⁴¹⁾。第一審判決において神奈川県は、「本件の問題は、法定外税が地方税法自体に違反するかどうかである。原告の主張によれば、地方税法に違反する条例に総務大臣が同意することになってしまい、

(39) この点について、先掲「臨特税の導入経緯にみる法定外税の限界」では、「当所目的を達成した以上、速やかに撤収すべきであったのにもかかわらず、期間限定的とはいえ、継続してしまったのは事情があるとはいえ、結果的には大きな判断ミスとなった」としている。

(40) 東京高裁は、いすゞ自動車の「総務大臣の同意を得ないで期間を延長した違法」であるとの主張に対して、「もともと、本件条例に適用期間の定めはなく、これを延長したとの事実は認められない」とした上で、「総務大臣の同意を求めるに際し、法人事業税が導入されるまでの臨時的かつ特例的な措置として企業税を新設したいと説明した事実が認められるが、そのような説明をしたことから、同法改正後も本件条例を存続させたこと（適用期間の延長でないことは上記のとおり。）が同法259条～261条に違反するものではない」と判示している（ここでいう「同法」とは、地方税法を指す）。

(41) 先掲の「臨特税の導入経緯にみる法定外税の限界」では、「企業が税務訴訟において行政を訴えることは現在、日常的になっており、このような『訴訟リスク』を十分認識した税務行政を行わなければならないことは、今回の訴訟の教訓の一つといえるだろう」としている。

地方税法自体が矛盾を含むことになりかねない」と主張しているが、実際、その通りの最高裁判決が下された。さらに、その補足意見に「国税や法定地方税が広く課税対象を押さえているため、これらの税との矛盾抵触を避けて、地方公共団体が法定外税を創設することは大きな困難が伴うというのが実情」とされている限り、新たな制度上の措置なしに地方自治体が法定外税を創設したり、総務大臣がそれに同意するかどうかを判断するに当たってはより慎重となることは確実である。課税自主権の行使による法定外税創設を推進しようとするのであれば、事後的な司法審査の可能性を排除しない形である程度当該法定外税が法的な適合性について担保されるような制度設計が必要であろう⁽⁴²⁾。

後者については、立法事実の徹底的な再検証である。結局のところ、臨時特例企業税に類する法定外税を導入した地方自治体は神奈川県以外になかった⁽⁴³⁾。このことは、臨時特例企業税が、神奈川県に特有に必要とされた税制であった可能性の一端を示している。しかし、冒頭にも述べたように、神奈川県の深刻な財政状況や、高止まりする義務的経費が臨時特例企業税導入の背景になったのであるが、たとえば、それが他の大都市圏に比してどの程度深刻であったのか、地方交付税等の地方財政調整制度との関係はどのようなものだったか等については、十分な検討がなされないまま、最高裁判決が下された感が強い。

本稿においてほとんど検討することができなかったが、これらの検証を通じて臨時特例企業税が、神奈川県にとって必要な「臨時特例的な」措置であったのか、安易な企業課税であったのかについてもより議論を深めることができると考えられる。

(そのだ しげき 公益財団法人地方自治総合研究所研究員)

キーワード：臨時特例企業税／法定外税／繰越欠損／
外形標準課税／課税自主権

(42) すでに導入済みの法定外税については、その法的な適合性を地方自治体が確認できる制度も必要ではないかと思われる。また、先掲、阿部や図子におけるように、事後的な司法審査の結果、地方自治体に対して誤納された税の還付についても明確なルール作りが必要であると思われる。

(43) 『日本経済新聞』2001年12月28日によると、兵庫県において導入が検討されていた。