

参考資料

地方自治法改正案（抄）

（普通地方公共団体の不作為に関する国の訴えの提起）

第二百五十一条の七 第二百四十五条の五第一項若しくは第四項の規定による是正の要求又は第二百四十五条の七第一項若しくは第四項の規定による指示を行つた各大臣は、次の各号のいずれかに該当するときは、高等裁判所に対し、当該是正の要求又は指示を受けた普通地方公共団体の不作為（是正の要求又は指示を受けた普通地方公共団体の行政庁が、相当の期間内には是正の要求に応じた措置又は指示に係る措置を講じなければならぬにもかかわらず、これを講じないことをいう。以下この項、次条及び第二百五十二条の十七の四第三項において同じ。）に係る普通地方公共団体の行政庁（当該是正の要求又は指示があつた後に当該行政庁の権限が他の行政庁に承継されたときは、当該他の行政庁）を被告として、訴えをもつて当該普通地方公共団体の不作為の違法の確認を求めることができる。

一 普通地方公共団体の長その他の執行機関が当該是正の要求又は指示に関する第二百五十条の十三第一項の規定による審査の申出をせず（審査の申出後に第二百五十条の十七第一項の規定により当該審査の申出が取り下げられた場合を含む。）、かつ、当該是正の要求に応じた措置又は指示に係る措置を講じないとき。

二 普通地方公共団体の長その他の執行機関が当該是正の要求又は指示に関する第二百五十条の十三第一項の規定による審査の申出をした場合において、次に掲げるとき。

イ 委員会が第二百五十条の十四第一項又は第二項の規定による審査の結果又は勧告の内容の通知をした場合において、当該普通地方公共団体の長その他の執行機関が第二百五十一条の五第一項の規定による当該是正の要求又は指示の取消しを求め訴えの提起をせず（訴えの提起後に当該訴えが取り下げられた場合を含む。口において同じ。）、かつ、当該是正の要求に応じた措置又は指示に係る措置を講じないとき。

ロ 委員会が当該審査の申出をした日から九十日を経過しても第二百五十条の十四第一項又は第二項の規定による審査又は勧告を行わない場合において、当該普通地方公共団体の長その他の執行機関が第二百五十一条の五第一項の規定による当該是正の要求又は指示の取消しを求め訴えの提起をせず、かつ、当該是正の要求に応じた措置又は指示に係る措置を講じないとき。

2 前項の訴えは、次に掲げる期間が経過するまでは、提起することができない。

一 前項第一号の場合は、第二百五十条の十三第四項本文の期間

二 前項第二号イの場合は、第二百五十一条の五第二項第一号、第二号又は第四号に掲げる期間

三 前項第二号ロの場合は、第二百五十一条の五第二項第三号に掲げる期間

3 第二百五十一条の五第三項から第六項までの規定は、第一項の訴えについて準用する。

4 第一項の訴えについては、行政事件訴訟法第四十三条第三項の規定にかかわらず、同法第四十条第二項及び第四十一条第二項の規定は、準用しない。

5 前各項に定めるもののほか、第一項の訴えについては、主張及び証拠の申出の時期の制限その他審理の促進に関し必要な事項は、最高裁判所規則で定める。

同意に際しての総務大臣の意見等（その1）

課税団体	税の名称	総務大臣の意見、伝達事項
東京都	宿泊税 (平成13年度同意)	主として都外からの来訪者に新たな法定外税の負担を求める一方で、都内に存する土地に係る固定資産税について独自に減免する措置を講じることとしており、税に対する信頼を確保する意味からも、本税の実施にあたっては、関係者の十分な理解を得られるよう努められたい。
多治見市 (岐阜県)	一般廃棄物埋立税 (平成13年度同意)	本税の納税義務者は実質的に名古屋市のみであり、あえて法定外税の形式をとらなくとも、両市の円満な話し合いにより分権時代にふさわしい自主的な解決策をとることも考えられるので、今後はそうしたことについて十分考慮されたい。
福島県	核燃料税 (平成14年度同意)	<p>地方公共団体が法定外税の制度により課税自主権を発揮することは、地方分権の観点から望ましいことであるが、本件のように納税者が限定的である税の場合、地方公共団体において、当該納税者への十分な説明や、その意見の聴取等の適正な手続をふむことが特に重要である。</p> <p>本件に関しては、従来の核燃料税とは課税方法や税率を異にするものであることも考えると、納税者への説明や協議期間が十分でなかったと言わざるを得ない。</p> <p>このことは本件を不同意とする要件には該当しないが、福島県においては、今後、法定外税制度の健全な発展のためにも、本件課税について、納税者の理解を得るための努力を続けていくことが必要である。</p> <p>ついては、同意にあたり、福島県に対し、下記の点を強く要請する。</p> <p style="text-align: center;">記</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 納税者である東京電力に対し更に十分な説明を行うとともに、<u>収使途の明確化を図るなど、本件課税に対する理解を得るための最大限の努力を行うこと</u> 2 今後、諸情勢の変化等も踏まえ、本件条例の内容の妥当性について更に検証を重ね、必要に応じその見直しを含め検討すること

※宿泊税、一般廃棄物埋立税については、月刊地方税（2002.7月号）より作成。

2

同意に際しての総務大臣の意見等（その2）

課税団体	税の名称	総務大臣の意見、伝達事項
豊島区	放置自転車等対策推進税 (平成15年度同意)	<ol style="list-style-type: none"> 1 本件については、課税団体（豊島区）と納税者の見解がほぼ全面的に対立したままであり、納税者との協議や相互理解が十分に進んでいるとは言いがたい。特定少数の納税者に課税する法定外税の場合には、<u>納税者の理解を得る努力を尽くすことが特に重要であることから、納税者から提起されている種々の指摘や批判を真摯に受け止め、協議・調整を十分に行って、その理解を得よう、更に格段の努力を行うこと。</u> 2 特に、本件課税が今後の対策費用に充てる目的税であり、また、鉄道事業者の協力不足を根拠として鉄道事業者のみに課税しようとする税であることを踏まえ、今後の放置自転車対策の全体像を明示しながら、鉄道事業者の今後の協力の見通し等について十分な協議・調整を行い、鉄道事業者だけが納税者となることについて理解を得よう努めること。 3 去る5月26日の意見で指摘した点を踏まえ、自転車法に基づく自転車等駐車対策協議会等の場を活用しながら、放置自転車を解消するための具体的な対策について、総合的に協議・検討を尽くすとともに、その状況を踏まえて、本件課税のあり方について必要な見直しを行うこと。
泉佐野市 (大阪府)	空港連絡橋利用税 (平成24年度同意)	<ol style="list-style-type: none"> 1 泉佐野市外の住民も含め不特定多数の者が空港連絡橋を利用することに鑑み、<u>空港連絡橋利用税の課税について、同税の納税者となる空港連絡橋の利用者及びその他の関係者に対し、十分に周知し、理解を得るよう努めること。</u> 2 今後、空港連絡橋利用税の特別徴収義務者となる者と同税の徴収方法等について十分に調整を進め、同税の円滑な運用に努めること。

3

神奈川県臨時特例企業税条例に係る第1審判決（抄）

第7 当裁判所の判断

1 争点(1)(本件条例の適法性及び有効性)について

(9) 結論

以上のとおり、企業税の課税は、法人事業税の課税標準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(改正前地方税法72条の14第1項、改正後地方税法72条の23第1項)の趣旨に反し違法であるから、これを定める本件条例は違法である。

(中略)

そして、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こととされていること(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。

※参考

(8) 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

エ 検討

改正前地方税法は、法人事業税の課税標準である所得の計算の方法を規定する一方(同法72条の12、72条の14第1項)、その課税標準の特例を設け、事業の状況に応じ、所得(及び清算所得)によらず、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ものとし(同法72条の19)、その際の税率は、上記課税標準の特例を用いなくなったとき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ものとしていた(同法72条の22第9項)。また、改正後地方税法においては、一定の範囲で法人事業税に外形標準課税が導入されたことに対応して、上記課税標準の特例は、資本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は、廃止された(同法72条の24の4)。

このように、改正前地方税法下では、限定された要件の下で初めて、欠損金額の繰越控除を含めた法人事業税の課税標準の特例が認められていたことからすれば、当該特例の要件を満たす場合以外は常に、改正後地方税法下では、当該特例の適用外とされた法人については常に、欠損金額の繰越控除を含めた地方税法所定の法人事業税の課税標準の規定を全国一律に適用すべきものとする趣旨であると解される。

そして、特定の租税の課税標準は、その租税としての趣旨・目的に基づき、これを税額に具体的に反映させるために特定の課税客体を数値化するものである。そうすると、法人事業税についても、当該趣旨・目的に基づき当該課税客体に対する租税については、地方税法が法人事業税について定めた課税標準の規定に従って当該課税客体を数値化し、これに課税すべきとする趣旨であると解される。すなわち、法人事業税が予定するところの租税としての趣旨・目的及び課税客体に係る租税については、地方税法が法人事業税について定めた課税標準の規定に従い、その規定の目的及び効果を實現したところによって課すべきものとする趣旨であると解される。

そうすると、少なくとも、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、全国一律に適用すべき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、当該課税標準の規定を定めた地方税法の趣旨に反するものといわなければならない。

上記のことは、地方税法が法人事業税につき制限税率を設けていること(改正前地方税法72条の22第8項、改正後地方税法72条の24の7第8項)からも裏付けることができる。すなわち、租税の税額は基本的に課税標準と税率とによって決められるところ、法が制限税率を設けているのは、単に税率の上限を設けるにとどまらず、一定の課税標準を前提に、これに税率を乗じて得られるところの当該租税の負担の程度に制限を設ける趣旨であると解される。そして、地方税法が法人事業税につき制限税率を設けているのは、上記の課税標準について述べたところと同様に、法人事業税が予定するところの租税としての趣旨・目的及び課税客体に係る租税につき、その租税の負担の程度に制限を設けるという趣旨であると解される。

そうすると、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。

4

神奈川県臨時特例企業税条例に係る第2審判決（抄）

第3 当裁判所の判断

2 当審における当事者の主張も踏まえながら、企業税を定める本県条例が法人事業税に係る地方税法の規定等に反する違法なものであるかどうかについて検討する。(略)

(7) 本件条例の規定、制定の趣旨等についての検討

イ 本件条例の制定の目的、趣旨等の検討

(イ)(前略)企業税は、「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るが、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」ことを趣旨・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ことが認められる。そして、このような趣旨・目的の普通税は、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性格を有する税目として成り立ち得るものと解される。

そうすると、企業税は、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。そして、前記のような地方税法の理解に立つ限り、法人事業税が捕捉していない客体に担税力を別途見だして課税することが、非難されなければならない理由はない。②の最終報告書等「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分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とまでいなければならないとは解し得ない。

被控訴人は、上記最終報告書等が「繰越欠損金控除の遮断」と記述していることなどから、本件条例の趣旨・目的は、法人事業税の課税標準において繰越欠損金の控除がされることを一部認めないようにあるとして、それが企業税の本質であると主張し、被控訴人の提出した意見書等にも同様の意見が述べられている。確かに、本件条例の立案過程において、法人事業税において繰越欠損金の控除がされるために、行政サービスを受けながら税負担を免れる法人が多いことを改善すべきであるという考えに立つて、そのためには法人事業税自体につき外形標準課税を導入することが望まれるが、それが実現できない場合には、法人の当期利益のうち繰越欠損金が控除されるために課税できない部分について控訴人の独自の税制を設けて課税することをできるようにすることが検討されたものであり、それを「繰越欠損金控除の遮断」と表現しているものと認められる。そのような独自の税制を設けること自体が許されないのであれば、この試みはまさしく地方税法の潜脱というべきことになるが、それが同法の許容するものであるという解釈に立つ限り、法人事業税においては課税されない当期利益の部分に独自の課税を付加することをもって、同法の潜脱といわなければならないものではない。

(中略)

(エ)以上によれば、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ではできないから、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ではできないものというべきである。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(法人事業税の課税標準を変更するものであり、制限税率を超えるものであり、同法の要件を満たさない不均一課税であり、同法の要件によらずに外形標準課税を導入するものである)は、いずれも失当である。

5

1号要件に関する過去の判断等（その1）

（※以下、金沢地裁判決、国地方係争処理委員会勧告を除き、自治大臣又は総務大臣の許可、同意又は不同意に際しての判断）

課税団体	税の名称	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
石川県	臨時道路補修特別税 (昭和27年度許可)	<p>【金沢地裁判決（昭和28年11月7日）】</p> <ul style="list-style-type: none"> ・本件税が他の地方税と課税標準を同じくするかどうかの点をしばらくおき、県民の負担を著しく過重にするかどうかの点であるが、住民一人当たりの課税、県税、市町村民税の負担額は合計金3,350円であるのに対し、本件税負担額はわずか金63円であり、一世帯当たりにして市町村民税の負担額約金6,300円に対し本件税の負担額が金304円であることが認められるからこの税の個人所得額に対する割合は1%をはるかに下回るものであるといわなければならない。 ・そうするとこの程度の税負担ではいまだその負担が著しく過重なものとはいえないから本件税の課税標準が他の地方税と同一であると否とにかかわらず、該当しない。
横浜市	勝馬投票券発売税 (平成12年度不同意)	<ul style="list-style-type: none"> ・国税又は他の地方税で勝馬投票券発売税と同じ課税標準のものはない。
河口湖町、 勝山村、 足和田村 (山梨県)	遊漁税 (平成12年度同意)	<ul style="list-style-type: none"> ・国税又は他の地方税で遊漁税と同じ課税標準のものはない。 ・また、税率も一人1日200円であり過重な負担とはいえない。
神奈川県	臨時特例企業税 (平成13年度同意)	<ul style="list-style-type: none"> ・形式的には法人税及び法人事業税の課税標準である「所得」と概念上異なる。 ・しかし、実質的には繰越控除欠損金額と同額になるが、この金額は、所得の計算上の要素として所得と一体不可分のものであることから、実質的に「所得」と同じであるとする考え方もないわけではなく、直ちに「国税又は他の地方税と課税標準を同じくし」に該当しないとはいえない。 ・課税対象は、資本金等5億円以上、かつ、当期利益が出ているという、相当程度担税力があるとみなせる法人であり、しかも、その税負担は、欠損法人でない法人に同額の当期利益(所得)がある場合の法人事業税の税負担の1/3以下であることから、「住民の負担が著しく過重となること」には該当しない。

※臨時道路補修特別税は金沢地裁判決（昭和28年11月7日）、その他は月刊地方税（2001.4月号、2002.7月号）より作成。

6

1号要件に関する過去の判断等（その2）

課税団体	税の名称	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
三重県	産業廃棄物税 (平成13年度同意)	<ul style="list-style-type: none"> ・形式的にも実質的にも国税又は他の地方税に課税標準を同じくするものがあるとは認められない。
多治見市 (岐阜県)	一般廃棄物埋立税 (平成13年度同意)	<ul style="list-style-type: none"> ・国税又は他の地方税に一般廃棄物埋立税と課税標準を同じくするものは、形式的にも実質的にも認められない。
東京都	宿泊税 (平成13年度同意)	<ul style="list-style-type: none"> ・宿泊税と同様に宿泊行為に関連して課税される既存の税目としては、消費税及び地方消費税(以下「消費税等」という。)があるが、宿泊税と消費税等では課税標準が明らかに異なっている。 ・また、課税の趣旨、目的等に照らしても実質的に課税標準が同じであるとは考えられない。 ・宿泊行為1回につき100円若しくは200円の税負担は宿泊料金の1%程度以下であり、負担が著しく過重とはいえない。
泉佐野市 (大阪府)	空港連絡橋利用税 (平成24年度同意)	<ul style="list-style-type: none"> ・空港連絡橋利用税と課税標準を同じくする国税又は他の地方税はない。 ・また、税額が100円と少額であり、住民の負担が著しく過重となるともいえない。

※空港連絡橋利用税は地方財政審議会議事要旨、その他は月刊地方税（2002.7月号）より作成。

7

2号要件に関する過去の判断等（その1）

課税団体	税の名称	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
横浜市	勝馬投票券発売税 (平成12年度不同意)	・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とは考えられない。
河口湖町、 勝山村、 足和田村 (山梨県)	遊漁税 (平成12年度同意)	・地方団体間における物の流通に重大な障害を与えるとは考えられない。
神奈川県	臨時特例企業税 (平成13年度同意)	・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とは考えられない。
三重県	産業廃棄物税 (平成13年度同意)	<p>・2号要件の趣旨は、法定外税の課税による物の流通の障害が地域の経済活動に支障を及ぼし、最終的には国民経済に対する不利益・非効率をもたらすことを回避しようとするものであることを前提に、経済活動において産業廃棄物の適正処理がそれぞれの経済主体にとって無視することができない負担の要素となっている現在の社会経済情勢も勘案すると、<u>産業廃棄物には、その移動を受け入れることによりその対価として収入が得られるという意味での経済的価値が内在し、そのことに着目した経済活動に伴い産業廃棄物が移動すると捉えることができることから、産業廃棄物の移動は「物の流通」に該当すると考えることが適当である。</u></p> <p>・しかし、この産業廃棄物税は、<u>県外からの産業廃棄物の搬入にのみ課税するものではなく、2号要件に該当する典型例とされる内国関税的な税ではない。</u>また、<u>税率の水準を勘案しても、さらに、税収の使途がむしろ中長期的には産業廃棄物の円滑な流通に資するものと考えられることからしても、県外の地域の産業廃棄物の処理に重大な支障をきたすほどの産業廃棄物の流通の障害を生じさせることになるとは認められないことから、産業廃棄物税は地方団体間における産業廃棄物の流通に重大な障害を与えるものとは認められず、2号要件には該当しない。</u></p>

※月刊地方税（2001.4月号、2002.7月号）より作成。

8

2号要件に関する過去の判断等（その2）

課税団体	税の名称	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
多治見市 (岐阜県)	一般廃棄物埋立税 (平成13年度同意)	・現下の法制度において <u>一般廃棄物の処理は、市町村の義務であり、また、現時点においては一般廃棄物を収集・処分する市町村を中心に行われていることから、一般廃棄物の収集から最終処分までのゴミの流れは、物の流通には該当しない。</u>
東京都	宿泊税 (平成13年度同意)	・ <u>宿泊客は、物の流通には当たらないことから、2号要件には該当しない。</u>
泉佐野市 (大阪府)	空港連絡橋利用税 (平成24年度同意)	・ <u>利用税の税額が100円と少額であり、平成16年度に実施された、空港連絡橋通行料金の引下げによる空港連絡橋の車両通行量等に係る社会実験の結果をみても、空港連絡橋の通行量に重大なマイナスの影響が生じるものではないと考えられる。</u> したがって、利用税は物の流通に重大な障害を与えるものとはいえない。

※空港連絡橋利用税は地方財政審議会議事要旨、その他は月刊地方税（2002.7月号）より作成。

9

3号要件に関する過去の判断等（その1）

課税団体	税の名称	③ ①、②を除くほか、国の経済施策に照らして適当でないこと
石川県	臨時道路補修特別税 (昭和27年度許可)	<p>【金沢地裁判決（昭和28年11月7日）】</p> <p>・原告等の主張する勤労者階級の税負担の軽減、すなわち租税政策は国の経済政策の根幹をなし重要な国策の一つといえるが、本件税の負担は前述のとおりわずか一人当たりの所得額の1%にも当たらないし、この税により県道が補修されそれによって享受する幾多の利益に鑑みると本件税がいまだもって国の経済施策上適当でないとはいえない。</p>
磯部町 (三重県)	真珠漁場税 (昭和32年度許可)	<p>・政府の各省が行う経済施策は一応国の経済施策と考えられるものであるが、これらのすべてについて法定外普通税の対象となし得ないものとするれば、法定外普通税の制度そのものの意味がなくなる。したがって、この規定は、<u>国の経済施策のうち特に重要なもの、あるいは強力な推進を必要とするもの等について許可庁においてその適否を判断すべきものであって、真珠区画漁業振興のための検査手数料を引き下げその助成を図ったとしても国税、地方税法上の軽減措置、または補助金の交付等積極的な助成策はとられておらず、また現に多大の収益を上げていること等から新税によってその振興を阻害するとは認められないので国の経済施策に照らして直ちに不適当であるとはいえない。</u></p>

※臨時道路補修特別税は金沢地裁判決（昭和28年11月7日）、真珠漁場税は（月刊地方税1972.9月号）より作成。

10

3号要件に関する過去の判断等（その2）

課税団体	税の名称	③ ①、②を除くほか、国の経済施策に照らして適当でないこと
横浜市	勝馬投票券発売税 (平成12年度不同意)	<p>【総務大臣の不同意理由】</p> <p>1. 中央競馬により公益目的のために財政資金を確保する仕組みは「国の経済施策」に該当すること 国の経済施策とは、経済活動に関して国の各省庁が行うべき特に重要な施策をいうと考えられる。 地方税法第671条第3号の「国の経済施策」には、第1号の重要な租税施策が文理上含まれるため、特定の仕組みで財政資金を確保し、これを一定の公益目的のために使用することも「国の経済施策」に含まれる。 中央競馬は、競馬法及び日本中央競馬会法に基づき、日本中央競馬会（以下「競馬会」という。）が、<u>畜産振興及び民間社会福祉事業の振興のために財政資金を確保することを目的として、刑法の特例として独占的に行う特別な制度であることから、特に重要な施策として「国の経済施策」に当たると考えられる。</u></p> <p>2. 勝馬投票券発売税は「国の経済施策に照らして適当でない」場合に該当すること 競馬会の勝馬投票券の発売金額から払戻金及び経費を差し引いた金額は、国庫納付金に充てることが基本とされている。すなわち、発売金額の10%が国庫納付金とされるとともに、剰余が発生した場合、剰余金の2分の1を国庫納付金として納付し、残りの2分の1を特別積立金として積み立てるべきことが法定されている。 このため、勝馬投票券発売税の課税により、畜産振興及び民間社会福祉事業の振興のために必要な経費に充てることがとされている国庫納付金への配分等に影響が生じることとなる。なお、仮に競馬会の施設が所在する地方団体全てが勝馬投票券発売税と同様の課税を行った場合、中央競馬により公益目的のために財政資金を確保する基本的な仕組みを損なうことになると考えられる。 したがって、勝馬投票券発売税は、<u>特別の負担を求めるべき合理的な課税の理由がない限り、「国の経済施策に照らして適当でない」と考える。</u> 横浜市の説明で勝馬投票券発売税の課税の理由として挙げられている、「公共法人のうち、収益をあげて活動を行っており、かつ、市域内で行っている活動が、直接、地域住民の生活等の向上を図るものではない法人に対して、相応の負担を求めることとし、広く検討した結果、唯一、日本中央競馬会が該当する」ということは、<u>競馬会に対して特別の負担を求めるべき合理的な課税の理由とは認められない。</u> 以上から、勝馬投票券発売税は「国の経済施策に照らして適当でない」場合に該当するものと考えられる。</p>

11

3号要件に関する過去の判断等（その3）

課税団体	税の名称	③ ①、②を除くほか、国の経済施策に照らして適当でないこと
横浜市	勝馬投票券 発売税 (平成12年度 不同意)	<p>【国地方係争処理委員会勧告 第4 当委員会の判断（抄）】</p> <p>3(2) 一般に、「経済施策」とは経済政策の下位概念と理解されており、また、「経済施策」という中には財政施策及び租税施策が含まれるものと理解されていることが認められる。これは、日本語としての用語の常識的な理解にも適合するものと当委員会は考える。</p> <p>3(3) 「国の経済施策」の中に、事の軽重を問わず、経済施策に当たると考えられるものがすべて含まれると解すると、法定外普通税の新設に係る協議の申出に対して同意する余地がほとんどなくなってしまう。このような結果は、本件同意制度の趣旨に反することとなる。総務大臣も、地方税法第671条第3号で定める「国の経済施策」とは、「経済活動に関して各省庁が行う施策の全てを含むもの」と考えるのは適当ではなく、『特に重要な、又は強力に推進を必要とするもの』に限られる」と主張している。別の観点からの判断についてはあるが、同条第1号及び第2号において「著しく過重」、「重大な障害」と規定していることによって、総務大臣の考慮事項に限定を付していることも、上述した限定的な解釈を支える考え方の一つの発現と解することも可能であろう。当委員会としても、同条第3号に関するこのような限定的解釈は適切であると考える。</p> <p>4(1) 「経済施策」の解釈に当たって「重要な」経済施策に限定して解すべきものとした趣旨に沿って、同号で定める「適当でない」の解釈についても「重要な」影響を及ぼす場合との限定を付するのが相当と考える。</p> <p>4(7) 地方税法第671条第3号の規定の文理解釈として、「適当でない」かどうか判断するに当たって照らすのは、既に存在する「国の経済施策」であり、これとは別に、市町村側の事由である特別の負担を求めるべき合理的理由を同号で定める消極事由に読み込むことは適切でない。</p> <p>(中略) 課税の目的、内容以外に考慮の対象とされているのは、方法、住民(納税者)の担税力、住民(納税者)の受益の程度、課税を行う期間、税収入見込額、特定の者によって惹起される特別な財政需要に要する費用のために負担を求める税については当該税収を必要とする特別な財政需要の有無等の諸般の事情であり、これは制限列举ではなく、また、それぞれの考慮事項の軽重の度合いも明らかにされていない。このような総合的判断は、地方税法第671条第3号で定める消極事由の認定に際して、総務大臣の裁量の幅が極めて広いことを前提としている。</p> <p>しかし、市町村の法定外普通税に関する課税権の行使が結果的に総務大臣の広い裁量的判断に委ねられるということでは、(中略) 現行地方税法第671条の趣旨に適合するとは言えないものと解される。なお、関与の法定主義について定めている自治法第245条の2の法意に照らしても、同様に解される。</p> <p>以上の見地から、再び行われるべき協議においては、不同意とするか否かの判断に当たって、特別の負担を求めるべき合理的理由があるか否かを基準として用いるべきではないと考える。</p>

12

3号要件に関する過去の判断等（その4）

課税団体	税の名称	③ ①、②を除くほか、国の経済施策に照らして適当でないこと
河口湖町、 勝山村、 足和田村 (山梨県)	遊漁税 (平成12年度同意)	・不適当とする特段の「国の経済施策」は認められない。
神奈川県	臨時特例企業税 (平成13年度同意)	<p>・法人税法の規定に基づく欠損金の繰越控除制度は、国の租税施策である法人税の制度の重要な構成要素であり、「国の経済施策」に含まれるものと考えられる。</p> <p>臨時特例企業税は、この繰越控除制度の適用を多かれ少なかれ遮断するものであり、繰越控除制度の効果を実質的に減殺するものであるとも考えられる。しかし現行の繰越控除制度が5年で適用を遮断していること等、また、過去や諸外国においても様々な適用限定の例があること等から、税制として様々な選択を可能とする性格を有するものであると認められ、その効果を実質的に減殺することとなったとしても、そのことのみをもって直ちに3号要件に該当するとはいえない。あわせて、臨時特例企業税は、課税対象が資本金等5億円以上、かつ当期利益が出ているという、相当程度担税力があるとみなせる法人であり、かつ、その税負担は、欠損法人でない法人に同額の当期利益(所得)がある場合の法人事業税の税負担の1/3以下であること等も勘案すると「国の経済施策に照らして適当でない」とは認められず、3号要件には該当しない。</p>
三重県	産業廃棄物税 (平成13年度同意)	<p>・地域間の産業廃棄物の移動について具体的な国の施策は明確に定まっていなかったものと考えられるが、国内の廃棄物の適正処理ということは、廃棄物に関する国の施策の基本であり、国や都道府県の責務である。ただし、国内の廃棄物の適正処理が3号要件の「国の経済施策」に該当するかどうかについては、さらに検討を要するところである。しかし、仮に該当するとしても、2号要件に関してふれたとおり産業廃棄物税が三重県以外の地域の産業廃棄物の処理に重大な支障をきたすものとは考えられないこと、税収は産業廃棄物の処理適正化、発生抑制等に使用されることとされ、むしろ産業廃棄物の適正処理に資するものであることなどから、県内外含めた圏内の廃棄物の適正処理に照らして適当でないというほどの影響を与えるものとは認められないことから、3号要件には該当しない。</p>

※月刊地方税（2001.4月号、2002.7月号）より作成。

13

3号要件に関する過去の判断等（その5）

課税団体	税の名称	③ ①、②を除くほか、国の経済施策に照らして適当でないこと
多治見市 (岐阜県)	一般廃棄物埋立税 (平成13年度同意)	・2号要件と同様の考え方も踏まえ、それに照らして一般廃棄物埋立税が適当かどうかを検討すべき国の経済施策は存在しないことから、3号要件には該当しない。
東京都	宿泊税 (平成13年度同意)	・宿泊税が影響を与えるような「国の経済施策」は存在しないことから、3号要件には該当しない。
泉佐野市 (大阪府)	空港連絡橋利用税 (平成24年度同意)	<ul style="list-style-type: none"> ・「国の経済施策に照らして適当でない」とする場合とは、施策に重要な影響を及ぼす場合に限定すべきであると考えられる。関西国際空港へのアクセス機能の改善・強化という施策が国の経済施策に該当し、これに照らして適当でないとの意見があるが、これが国の経済施策に該当するとしても、平成16年度に実施された上記社会実験の結果をみても、<u>利用税による100円の追加負担が関西国際空港へのアクセスに重要な影響を与えるとは認められない</u>。したがって、利用税は国の経済施策に照らして適当でないとは認められないと考える。 ・道路無料公開の原則の下で有料道路制度等においてのみ課金を認めているという施策が国の経済施策に該当し、これに照らして適当でないとの意見があるが、これが国の経済施策に該当するとしても、利用税は、道路無料公開原則の例外としてすでに料金が課されている空港連絡橋の利用について、<u>100円という少額の税を課するものであることから、利用税が施策に重要な影響を与えるとは認められない</u>。したがって、利用税は国の経済施策に照らして適当でないとは認められないと考える。 ・利用税が他の地方団体へ波及することにより与える施策への影響については、<u>波及の程度についての合理的な見込みに基づき判断する必要があると考えられるが、これを合理的に見込むことは困難であり、その影響は必ずしも明らかではない</u>。したがって、旧道路関係4公団から承継した債務等の法定期間内の償還という施策が、国の経済施策に該当し、これに照らして適当でないとの意見があるが、これが国の経済施策に該当するとしても、<u>利用税が施策に重要な影響を与えることが明らかとは認められない以上、利用税は国の経済施策に照らして適当でないとは認められないと考える</u>。

※空港連絡橋利用税は地方財政審議会議事要旨、その他は月刊地方税（2002.7月号）より作成。

主 文

原判決を破棄する。

被上告人の控訴を棄却する。

控訴費用及び上告費用は被上告人の負担とする。

理 由

上告代理人長島安治ほかの上告受理申立て理由について

- 1 本件は、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。以下「本件条例」という。)に基づき道府県法定外普通税(以下「法定外普通税」という。)である臨時特例企業税(以下「特例企業税」という。)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(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課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所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。
- 2 法人事業税及び特例企業税に関する関係法令の定めは、次のとおりである。
 - (1) 法人事業税の課税標準について、平成15年法律第9号による改正前の地

方税法(以下「改正前地方税法」という。)は、電気供給等の特定の業種を除き、特例の適用のある場合のほか、各事業年度の所得による旨を定め(72条の1 2、72条の19)、各事業年度の所得の算定方法につき、各事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額によるものとし、同法又はこれに基づく政令で特別の定めをする場合を除くほか、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旨を定めていた(72条の14第1項本文)。

また、改正前地方税法は、本件条例が施行された平成13年8月当時の法人事業税の標準税率について、一般の法人の場合には、各事業年度の所得のうち年400万円以下の金額につき100分の5、年400万円を超え年800万円以下の金額につき100分の7、3、年800万円を超える金額につき100分の9、6とする旨を定めていた(72条の22第1項3号、附則40条10項)。

(2) 平成15年法律第9号による地方税法の改正(以下「平成15年法改正」という。)により、法人事業税に所得以外の一定の外形的な指標を課税標準とするいわゆる外形標準課税が一部導入され、法人事業税につき付加価値割、資本割、所得割等の区分が設けられ、資本金又は出資金(以下「資本金等」という。)の額が1億円を超える法人については、電気供給等の特定の業種を除き、付加価値割のうち所得割については、各事業年度の所得が課税標準とされた(地方税法72条、72条の2第1項1号イ、72条の12第1号ハ)。なお、平成15年法改正後においても、各事業年度の所得の算定方法については、改正前と同様の規定が設けられている(同法72条の23第1項本文)。

また、平成15年法改正後の地方税法は、法人事業税の所得割の標準税率につい

て、一般の法人の場合には、各事業年度の所得のうち年400万円以下以下の金額につき100分の3、8、年400万円を超え年800万円以下以下の金額につき100分の5、5、年800万円を超える金額につき100分の7、2とする旨を定めている(72条の24の7第1項1号ハ)。

(3) 法人税法(平成23年法律第114号による改正前のもの。以下同じ。)は、各事業年度の所得の金額の計算方法に関して、欠損金額(各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額が当該事業年度の益金の額を超える場合に於けるその超える部分の金額。2条19号)の生じた事業年度について青色申告書である確定申告書を提出し、かつ、その後連続して確定申告書を提出していることを要件として、各事業年度開始の日前7年(平成16年法律第14号による改正前の5年)以内に開始した事業年度において生じた欠損金額を当該各事業年度に繰り越し、当該各事業年度の所得の金額の計算上、当該欠損金額に相当する金額を損金の額に算入すること(以下「欠損金の繰越控除」という。)を認めていた(57条1項、9項)。したがって、上記の要件を満たす場合には、改正前地方税法72条の14第1項本文(平成15年法改正後は地方税法72条の23第1項本文)により、法人事業税(平成15年法改正後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おいても、上記の計算の例に従い、欠損金の繰越控除が認められていたものである。

(4) 本件条例は、当分の間の措置として、神奈川県内に事務所又は事業所を設けて行う資本金等の金額が5億円以上の法人の事業活動に対し、当該法人に、地方税法4条3項に基づく法定外普通税である特例企業税を課する旨を定めている(2条、3条1号、5条)。

そして、平成16年神奈川県条例第18号による改正前の本件条例は、法人事業税の課税標準である所得の金額の計算において欠損金の繰越控除をした事業年度の課税標準である所得の金額の計算上、繰越控除の課税標準について、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(欠損金の繰越控除により、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こととされている欠損金額に相当する金額。3条2号)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)とする旨を定めており(3条1号、7条1項)、また、特例企業税の税率について、一般の法人の場合には、100分の3とする旨を定めていた(8条2号)。

(5) 平成15年法改正により法人事業税に付加価値割、資本割、所得割等の区分が設けられたことを受けて、本件条例についても、平成16年神奈川県条例第18号による改正(以下「平成16年条例改正」という。)が行われた。同改正後の本件条例は、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において欠損金の繰越控除をした事業年度を特例企業税の課税事業年度とし、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、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)を課税標準とする旨を定めている(3条1号、7条1項)。

また、平成16年条例改正後の本件条例は、特例企業税の税率を全ての法人につ

いて一律に100分の2とするとともに、本件条例が平成21年3月31日限り失効する旨（ただし、同日以前に終了する事業年度分の特例企業税については、同日後もなお効力を有する旨）、同16年4月1日以後に開始する各事業年度分の特例企業税の課税標準の計算においては、対象となる繰越控除欠損金額を同年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定する旨を定めている（8条、附則2項、3項）。

3 原審の適法に確定した事実関係の概要は、次のとおりである。

(1) 本件条例の制定の経緯等

ア 被上告人は、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1兆0150億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及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。

神奈川県地方税制等研究会は、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。上記の中間報告書は、被上告人の財政が危機的な状況に置かれていると分析し、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などとし、そのためには全国一律に法人事業税に外形標準課税を導入することが適当であるとした上で、外形標準課税が早期に導入される見通しが立たない場合には、その導入までの臨時的・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欠損金の繰越控除の適用を遮断する措置を講ずることが適当と考えられ、この制度改正が実現されない場合には、法

定外普通税等の活用により、被上告人独自の措置として欠損金の繰越控除の適用を遮断するための方策を検討していくことが必要と考えられる旨を提言した。

イ その後、政府税制調査会において法人事業税への外形標準課税の導入に向けての検討がされたなどしたが、平成13年度の税制改正ではその導入は見送られることとなった。このような状況の下で、神奈川県地方税制等研究会は、平成13年1月、「法人課税の臨時特例措置に関する報告」（以下「最終報告書」という。）を作成し、神奈川県知事に報告した。

最終報告書は、上記のとおり外形標準課税の導入が見送られたことから、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た上で、(ア) 欠損金の繰越控除の適用を遮断する効果のある税制を構築することの是非について、繰越欠損金には通常の事業活動から生じたものと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ものの2種類があり、後者の繰越欠損金は必ずしも損金として認める必然性がないことからすれば、繰越欠損金のおおむね30%程度につき控除を認めないものとするとは税政策上行い得ると考えられるとし、また、(イ) その課税標準について、当該事業年度において損金に算入した繰越欠損金の額とすることは、課税標準が繰越欠損金そのものに連動することになり、あたかも欠損金に課税するよう課税理論上説明し難い面があるところ、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。

その上で、最終報告書は、上記「臨時特例企業税」の具体的内容につき、① 法人事業税に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、一

定規模以上の法人に相応の負担を求める法定外普通税として創設すること、② 課税標準については、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を乗じた額とするが、当該額が繰越欠損金に相当する額を上回る場合は、当該繰越欠損金に相当する額を上限とすること、③ 納税義務者については、法人の担税力に配應し、資本金等の金額が5億円以上の法人とすること、④ 税率については、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を課税標準で反映せずに税率で反映するという考え方に立って、その30%程度を対象とすること及び法人事業税の税率水準が10%程度であることを踏まえ、一般の法人の場合には両者を掛け合わせた3%とすることが適当と考えるなどと提言した。

ウ 神奈川県知事は、最終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、これを神奈川県議会に提出した。同議会は、同年3月21日、本件条例案を全会一致で可決した。

(2) 本件の課税処分に係る経緯等

ア 上告人は、自動車の製造及び販売等を業とする株式会社であり、神奈川県藤沢市に有する工場において自動車の製造等を行っている。上告人の資本金の額は、本件に關係のある期間を通じ、5億円以上である。

イ 上告人は、法人税につき、欠損金額の生じた事業年度について青色申告書である確定申告書を提出し、かつ、その後において連続して確定申告書を提出していたところ、平成15年4月1日から同16年3月31日までの事業年度（平成15年度）及び平成16年4月1日から同17年3月31日までの事業年度（平成16年度）の法人事業税（同年度については、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、繰越控除欠損金額を生じていた。

ウ 上告人は、神奈川県川崎市川崎区事務所長に対し、平成15年度分の特別企業税について、税額を12億8645万5600円とする旨の期限内申告をして、同額を納付し、同16年度分の特別企業税について、税額を6億5675万7500円とする旨の期限内申告をして、同額を納付した。

同県事務所長は、平成19年5月22日付けで、上告人に対し、平成15年度分の特別企業税について、税額を13億1122万7400円（新たに納付すべき税額2477万1800円）とする更正及び過少申告加算金の決定を、同16年度分の特別企業税について、税額を6億6341万6100円（新たに納付すべき税額665万8600円）とする更正及び過少申告加算金の決定をそれぞれ行った。

その後、上告人は、上記各更正及び過少申告加算金の決定により納付すべき金額（延滞金を含む。）を全て納付した。

4 原審は、上記事実関係の下において、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。

(1) 地方税法は、地方税が全てにわたって全国一律に同一でなければならぬとしているものではなく、地域ごとに異なる税制が存することを許容しているものというべきであり、同法が全国一律に同一であるべきであるとしている税目に附加して、各地方公共団体が課税権に基づいて独自の税目を創設することは認められていると解される。そして、地方税法は、法人事業税について、欠損金の繰越控除が

全国一律に必ず実施されなければならないほどの強い要請であるとはしておらず、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はない限り、許容されるものと解される。

(2) 特例企業税は、被上告人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るが、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、これを趣旨、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、法人事業税を補充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。したがって、本件条例は、地方税法の法人事業税に関する規定の内容を実質的に変更するものであるとはいえないから、これと矛盾抵触するものとは解されず、同法に違反するということとはできない。

5 しかしながら、原審の上記4(1)及び(2)の判断は、是認することができない。その理由は、次のとおりである。

(1) 地方自治法14条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2条2項の事務に関し条例を制定することができるものと規定しているから、普通地方公共団体の制定する条例が国の法令に違反する場合には効力を有しないことは明らかであるが、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ってこれを決しなければならない(最高裁判昭和48年(あ)第910号同50年9月10日大法廷判決・刑集29巻8号489

頁)。

(2) 普通地方公共団体は、地方自治の本旨に従い、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するものであり(憲法92条、94条)、その本旨に従ってこれらを行うためにはその財源を自ら調達する権能を有することが必要であることからすると、普通地方公共団体は、地方自治の不可欠の要素として、その区域内における当該普通地方公共団体の役務の提供等を受ける個人又は法人に対して国とは別途に課税権の主体となることが憲法上予定されているものと解される。しかるところ、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、普通地方公共団体の組織及び運営に関する事項は法律でこれを定めるものとし(92条)、普通地方公共団体は法律の範囲内で条例を制定することができるものとし(94条)、さらに、租税の賦課については国民の税負担全体の程度や国と地方の間ないし普通地方公共団体相互間の財源の配分等の観点からの調整が必要であることに照らせば、普通地方公共団体が課することができ、租税の税目、課税客体、課税標準、税率その他の事項については、憲法上、租税法律主義(84条)の原則の下で、法律において地方自治の本旨を踏まえてその準則を定めることが予定されており、これらの事項について法律において準則が定められた場合には、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。

そして、地方税法が、法人事業税を始めとする法定普通税につき、徴収に要すべき経費が徴収すべき税額に比して多額であると認められるなど特別の事情があるとき以外は、普通地方公共団体が必ず課税しなければならぬ租税としてこれを定め、(4条2項、5条2項)、税目、課税客体、課税標準及びその算定方法、標

標準税率と制限税率、非課税物件、更にはこれらの特例についてまで詳細かつ具体的な規定を設けていることからすると、同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のあるものを除き、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ことと解される。

(3)ア 法人税法の規定する欠損金の繰越控除は、所得の金額の計算が人為的に設けられた期間である事業年度を区切りとして行われるため、複数の事業年度の通算では同額の所得の金額が発生している法人の間であっても、ある事業年度には所得の金額が発生し別の事業年度には欠損金額が発生した法人は、各事業年度に平均的に所得の金額が発生した法人よりも税負担が過重となる場合が生ずることから、各事業年度間の所得の金額と欠損金額を平準化することによってその緩和を図り、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、目的から設けられた制度であると解される(最高裁昭和39年(行ツ)第32号同43年5月2日第一小法廷判決・民集22巻5号1067頁参照)。

イ 前記2(1)のとおり、平成15年法改正前においては、法人事業税の課税標準は原則として各事業年度の所得によるものとされ(改正前地方税法72条の12)、その所得の計算につき、同法又はこれに基づく政令で特別の定めをする場合を除くほか、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されており(同法72条の14第1項本文)、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は各事業年度の所得によるものとされ(地方税法72条の2第1項1号イ、72条の12第1号ハ)、その所得の計算につき、上記と同様の例によって算定するものとされている(同法72条の23第1項本文)。また、平成15年法改正の前後を通じて、上記特別の定めとして条例等により欠損金の繰越控除の特例を設けることを許容するものと解される規定は存在しない。これらの点からすれば、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。

ウ このように、法人事業税の所得割の課税標準(平成15年法改正前は法人事業税の課税標準。以下同じ。)である各事業年度の所得の金額の計算においても、上記と同様に、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。

(4) 以上のことを踏まえ、本件条例の規定の趣旨、目的、内容及び効果について検討すると、本件条例は、特例企業税の課税標準を定めた7条1項の規定の文言を一見した限りでは、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（平成16年条例改正前は法人事業税の課税標準）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（すなわち、欠損金の繰越控除をしない場合の所得の金額）をその課税標準とする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（法人税法57条1項ただし書）からすれば、その実質は、繰越控除欠損金額それぞ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。また、上記のような実質を有する法定外普通税である特例企業税が設けられた経緯は前記3(1)の事実関係のとおりであり、このような特例企業税の創設の経緯等にも鑑みると、本件条例は、最終報告書に記載されているように、上記の所得の金額の計算において、欠損金の繰越控除のうち約30%につきその適用を遮断することを意図して制定されたものというほかはない。

以上によれば、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つ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。

6 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。

よつて、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。なお、裁判官金築誠志の補足意見がある。

裁判官金築誠志の補足意見は、次のとおりである。

私は、法廷意見に賛成するものであるが、本件における二、三の論点について、補足しておきたい。

1 特例企業税は、地方税法4条3項に基づく法定外普通税であるから、同項が、どのような税を許容し、どのような税を許容していないのかは、本件条例の有効・無効を判断する上で、まず最初に検討されるべき点であろう。同項は、「別に税目を起こして」と規定するだけで、どのような税を許容し、どのような税を許容しないのか、法定外税の積極的、消極的適法要件について、明らかにするとところ