

神奈川県臨時特例企業税条例事件  
最高裁判決の検討

今月のニューズレターでは、神奈川県臨時特例企業税条例(以下「本件条例」といいます。)の適法性が争われた事件の最高裁判決(最一小判平成25年3月21日裁判所ホームページ。以下「本判決」といいます。)をご紹介します。本件は第一審で納税者が勝訴した後、控訴審では神奈川県が逆転勝訴しており(東京高判平成22年2月25日判時2074号32頁)、また、神奈川県側と納税者側双方から著名な学者の意見書が多数出されたことでも耳目を集め、その判決の行方が注目されていましたが、本判決により再び納税者が逆転勝訴しました。

1. 事案の概要

本件は、本件条例に基づき法定外普通税である臨時特例企業税(以下「特例企業税」といいます。)を課された上告人(いすゞ自動車)が、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(神奈川県)に対し、納付した特例企業税の返還を求めた事案です。

特例企業税の課税標準は、所得の金額の計算上、繰越控除欠損金額を損金の額に算入しないものとして計算した場合の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)と定められていました(本件条例7条1項)。当該課税標準は、法人事業税の課税標準(地方税法72条の12第1号ハ)を計算する際に控除される繰越欠損金の額(地方税法72条の23第1項、法人税法57条1項)と常に一致することから、実質的には、繰越欠損金額それ自体を課税標準としているのではないかと、条例と法令の矛盾抵触の有無が問題となりました。すなわち、法定外普通税である特例企

業税の課税標準を定める本件条例が、法定普通税である法人事業税の課税標準の計算上繰越欠損金額の控除を認めた地方税法の規定に抵触するか否かという点が本件における最大の争点となりました。

2. 本判決の内容

本判決の内容は、次のとおりです(下線部、及び〔〕内は筆者らによるものです。)

(1) 条例の法令適合性判断基準—徳島市公安条例事件最高裁判決基準の適用

「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…50年9月10日大法院判決・刑集29巻8号489頁)。」

(2) 地方公共団体の課税権行使のルール

「普通地方公共団体が課することができる租税の税目、課税客体、課税標準、税率その他の事項については、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〔準則主義〕。」

(3) 法定普通税と法定外普通税との関係

「〔地方税〕法の定める法定普通税〔法人事業税もその一つ〕についての規定は、…これと異なる条例の定めを許

本ニューズレターの執筆者



きたむら みちと  
北村 導人

パートナー  
弁護士



いとう ゆりこ  
伊東 有理子

アソシエイト  
弁護士(※)

本ニューズレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニューズレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

※ 本ニューズレターは、平成25年7月5日に執筆されたものです。

西村あさひ法律事務所 広報室  
(Tel: 03-5562-8352 E-mail: newsletter@jurists.co.jp)

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、…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。」

#### (4) 法人事業税における欠損金の繰越控除規定の趣旨・目的と条例の矛盾抵触基準

「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、…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。」

#### (5) 特例企業税の趣旨、目的及び効果等

「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、…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…からすれば、その実質は、繰越控除欠損金額それ自体を課税標準とするものにほかならず、法人事業税の所得割の課税標準である各事業年度の所得の金額の計算につき欠損金の繰越控除を一部排除する効果を有するものというべきである。また、…特例企業税の創設の経緯等にも鑑みると、本件条例は、…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。」

#### (6) 結論

「特例企業税を定める本件条例の規定は、…欠損金の繰越控除の必要な適用を定める〔地方税法〕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。」

### 3. 本判決の検討

#### (1) 本判決と控訴審判決における条例の法令適合性に関する判断基準

本件では、神奈川県が制定した本件条例が地方税法の規定に矛盾抵触するか否かが争点とされており、条例の法令適合性をどのような基準で判断すべきかが問題となります。

この点、本判決と控訴審判決が採用した条例の法令適合性に関する判断基準は、その基準を導くアプローチ(法定普通税と法定外普通税との関係を含みます。)はやや異なるものの、結論的には同様の判断基準を採用していると解することができます。

すなわち、まず、本判決と控訴審判決はいずれも、条例の法令適合性判断基準として、上記 2(1)に記載した最大判昭和 50 年 9 月 10 日(徳島市公安条例事件最高裁判決)で示された基準を採用しています(なお、控訴審判決はさらに、同基準における「矛盾抵触」の意義について、「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を他方が部分的に減殺する結果と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」と判示していましたが、本判決はかかる控訴審判決の判示部分を採用しませんでした。)

次に、本判決は、地方税法が、法定普通税につき、特別の事情があるとき以外は地方公共団体が必ず課税しなければならない租税として定め(地方税法 4 条 2 項、5 条 2 項)、税目、課税客体、課税標準等につき詳細かつ具体的な規定を設けていることから、法定普通税に関する規定は、別段の定めのあるものを除き、「強行規定」であると解し(上記 2(3))、その上で、法定普通税に関する地方税法の強行規定と、法定外普通税に関する条例の規定との間

に「矛盾抵触」があるか否かについては、「法定外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」内容のものであるか否かにより判断すべきものとしています。この点、控訴審判決も、「法定普通税と法定外普通税との関係について優劣があると解すべき根拠がないとしながらも準則主義との関係から、「法定外普通税の形式を採りつつも、法定普通税の課税要件等それ自体を変更することが許されないのは・・・当然といわなければならない」としていました。

それ故、結論的には、両判決はいずれも、徳島市公安条例事件最高裁判決で示された基準の枠組みの中で、法定外普通税の形式を採りながら、法定普通税の課税要件等に関する規定を実質的に変更する規定であるか否かにより本件条例の法令適合性(条例と法令の「矛盾抵触」の有無)を判断すべきと判示したものと解されます<sup>1</sup>。

## (2) 本判決と控訴審判決が結論を異にした主な理由

上記のとおり本判決と控訴審判決は同様の判断基準の枠組みの下で判断がなされたにも拘らず、結論を異にしています。このように結論を異にした主な理由は、両判決における特例企業税の法的性格の捉え方の相違にあります。

すなわち、控訴審判決は、特例企業税は、「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」ものであり、「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」と判断していました。これに対して、本判決は、本件条例は「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」として、特例企業税は「繰越控除欠損金額それ自体を課税標準とする」税にほかならず、法人事業税とは「別の税目」の税とは考えられないと判断したものと考えられます<sup>2</sup>。

このように本判決と控訴審判決とで特例企業税の法的性格の捉え方を全く異にする判断が示されましたが、本判決

が上記のような認定をしたのは、本件条例 7 条 1 項が、括弧書きにより法人事業税の課税標準(繰越欠損金控除前の金額)との重複を避け、これによりピンポイントで法人事業税の課税標準から除外されている部分(繰越欠損金)を特例企業税の課税標準とする規定ぶりとなっていたことが、その主な理由の一つであると考えられます。

## 4. おわりに

本判決での敗訴を受け、神奈川県は、過去 10 年間遡り、既に納付された特例企業税について加算金を付して返還することを決定し、平成 25 年 4 月中に、約 1700 社に約 636 億円(うち約 156 億円は還付加算金)を返還する作業をほぼ終了させました。本件条例が創設された目的は、神奈川県の財政難を解消することにはありましたが、金築裁判官も補足意見で「地方公共団体の課税自主権の拡充を推進しようとする場合には、国政レベルで・・・立法の推進に努めるほかない」と述べているように、本判決により、現行法の下での地方公共団体による独自課税の困難さが浮き彫りになりました。今後、地方公共団体の課税自主権の尊重という観点から、法改正を含めた検討がなされることがあるかと思われませんが、本判決の結論についてはその射程を徒に広く捉えるべきではなく、個々の事案ごとに当該事案の特殊性等を踏まえながら慎重に条例の法令適合性を検討すべきものと考えられます。

以上

<sup>1</sup> 本判決における金築裁判官の補足意見においても、「法定税も法定外税も、同法が規定するもので、両者に関する規定の間に法令としての形式的効力の優劣はないけれども、もし仮に、法定外税として上記のような法定税の規定を実質的に潜脱する税を設けることを許容しているとしたら、同法自体が矛盾を内包していることになってしまう。原判決も、特例企業税が、法定外税の形をとりながら、それは形式だけであって、実質は法人事業税の課税要件等を変更するものにほかならないときは、違法無効であると判示しており、この判示の限りでは、基本的な判断基準において、上記したところと差異はない。」として、同旨が述べられています。

<sup>2</sup> 本判決における金築裁判官の補足意見も、「特例企業税の課税標準は、所得の計算において欠損金の繰越控除を行う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」と述べ、そもそも法人事業税とは「別の税目」の税たり得ないことを明らかにしています。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスの携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニューズレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html>に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

(当事務所の連絡先) 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル 〒107-6029

Tel: 03-5562-8500(代) Fax: 03-5561-9711

E-mail: [info@jurists.co.jp](mailto:info@jurists.co.jp) URL: <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2013