

## 自治体課税権の限界（上）

### ～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 本号）
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 次号）
  - (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

## はじめに

### (1) 問題の所在

神奈川県が制定した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。同年8月1日施行。以下、「本件条例」という。）は、地方税法4条3項、259条以下の規定にもとづく法定外税として創設され、神奈川県内に事務所又は事業所を有し、又は資本の金額又は出資金額が5億円以上の法人に対して、課税客体を「事業活動」としたうえで、「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）」（本件条例7条）を課税標準とし、税率を原則100分の3（平成16年4月1日以降は100分の2）として課税するものである。そこで、この神奈川県臨時特例企業税を課された納税者（原告・被控訴人）が、企業税を法人事業税において外形標準課税が導入されるまでの臨時的・特例的な措置として、欠損金額の繰越控除制度の適用を遮断するために導入されたものであり、実質は、法人事業税の上乗せ税又は補完税としての「第2法人事業税」であると位置づけ、法人事業税につき欠損金の繰越控除を定めた地方税法の規定（平成15年法律第9号による改正前の地方税法72条の14等）を潜脱して課税するものであり、本件条例が違法・無効であるとして、原告・被控訴人が納付した平成15年度分、平成16年度分の神奈川県臨時特例企業税、過少申告加算税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還付加算金の支払いを求めて、提訴に及んだものである。一方、被告・控訴人は、企業税が法定外税の手続にもとづいて法人事業税とは區別された法定外税として総務大臣の同意等を得たうえで創設されたものであり、本件条例は適法・有効であるとの主張を展開していた（本件は、現在、控訴中である）。

一審（横浜地方裁判所平成17年（行ウ）第55号神奈川県臨時特例企業税通知処分取消等請求事件）において、原告・被控訴人は、以下のように神奈川県臨時特例企業税を特徴づけている。

- ① 神奈川県臨時特例企業税は、法人事業税の行政サービスの対価としての応益課税的側面を強調して、法人事業税において外形標準課税が導入されるまでの臨時的・特例的な措置として、欠損金額の繰越控除制度の適用を遮断するために導入された

ものであり、実質は、法人事業税の上乗せ税又は補完税としての「第2法人事業税」である。

- ② 神奈川県臨時特例企業税は全国一律の法人事業税の外形標準課税が検討されている状況下において、法人事業税を中心とした都道府県の法人税制を公平性及び安定性の観点から外形標準課税に「上乗せ又は補完する」制度として導入されたものである。
- ③ 神奈川県臨時特例企業税は、法人事業税の課税標準である「所得の金額」の算定にあたり（平成15年度法律第9号による改正（平成16年4月1日施行）前の地方税法（以下、「改正前地方税法」という。）72条の14）、「欠損金の繰越控除制度の適用を遮断する」結果を導く制度である。
- ④ 法人事業税について欠損金の繰越控除制度の適用を遮断するための制度を改正前地方税法72条の19の規定で導入することも検討されたが、同法72条の19は、特定の業種に限って適用されるものであるとの立場にもとづき、法定外税（神奈川県臨時特例企業税）の活用を前提に制度の構築が進められたものである。

そのうえで、原告は、神奈川県臨時特例企業税条例は、改正前地方税法上の法人事業税に関する規制に矛盾抵触し、また「枠法」として地方税法上の規制を潜脱するものであり、「法律の範囲内」（憲法94条）とはいえない違法・無効な条例であると主張していた。

その主張の主眼は、1）神奈川県臨時特例企業税は、法人事業税について欠損金の繰越控除制度を遮断することを目的とした税であり、地方税法は全国一律の同一内容の規制として法人事業税の課税標準である所得の計算によることを求めており、地方税法又は政令で特別の定めをする場合を除くほか、欠損金の繰越控除を条例で遮断することはできない（改正前地方税法72条の14第1項、地方税法72条の23）、2）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）、ということであった。

横浜地方裁判所は、神奈川県臨時特例企業税の課税は、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として、被告の請求を認容したところである（平成20年3月19日

判決・判例地方自治306号26頁、判時2020号29頁。以下、「横浜地裁判決」という。）（横浜地裁判決の解説としては、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63巻7号4頁～22頁（2008）、佐藤竜一「神奈川県企業税条例事件」TKCローライブラリー/速報判例解説 租税法No.9（2008）、金子宏「判例評釈 神奈川県企業税条例事件第一審判決の検討」税経通信64巻2号17頁～24頁（2009）等がある。）。

本稿は、本件における争点のうち、特に租税法上、重要な論点と考える以下の争点について検討を行う。

- ① 神奈川県臨時特例企業税と法人事業税が同じ税目であるとした場合、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（改正前地方税法72条の14第1項）は地方税法において全国一律に同一内容の法定税であることを求めていることから、法人事業税に係る規定が神奈川県臨時特例企業税を排除しているといえるか否か、結果的に、地方税法のもとで法定外税としての神奈川県臨時特例企業税を創設することは法人事業税の制限税率に係る規定（改正前地方税法72条の22第8項）を潜脱することになるか。（争点1）
- ② 本件条例にもとづく神奈川県臨時特例企業税は、地方税法259条～290条（道府県法定外普通税）に規定する法定外普通税といえるか。あるいは法定外普通税としての神奈川県臨時特例企業税は、改正前地方税法72条の14第1項、現行地方税法72条の23以下に規定する法人事業税と同様の税目であるといえるか。（争点2）
- ③ 地方税法における法人事業税に係る規定が欠損金額の繰越控除を遮断することを禁じていると解した場合に、神奈川県臨時特例企業税条例には重大な瑕疵があり、無効といえるか。（争点3）
- ④ 神奈川県臨時特例企業税が法人事業税の枠内で許容されうる場合に、神奈川県臨時特例企業税の条例化を法定外税の枠内で設立することが許されるか。（争点4）
- ⑤ 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が、外形標準課税以後神奈川県臨時特例企業税条例の適用期間を延長するにあたり、地方税法259条の手続を踏まずに、平成16年4月1日以降も同条例を存続させており、手続法違反が存するといえるか。（争点5）

## （2）横浜地裁判決の論理

横浜地裁判決は、争点1に係る原告の主張を全面的に肯定したところである。横浜

地裁判決は、争点1において繰越欠損金の控除を遮断することがいかなる場合にも地方税法上許されないとの解釈に立つことから、上記の争点2～争点5について判断する余地はないものとなっている。

横浜地裁判決における結論に至る論理は、次のようであるといえる。

まず、神奈川県臨時特例企業税及び同条例の趣旨・目的について、神奈川県地方税制等研究会の「法人課税の臨時措置に関する報告」（最終報告書）の内容等を踏まえて検討した結果、以下のように判断する。

1. 神奈川県臨時特例企業税は、「法定の法人税事業税に代わり、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・目的のものということができる。」（判決99頁）。
2. 本件条例の各規定の趣旨・目的について、「企業税の課税標準及び税率の趣旨・目的は、法人事業税における欠損金額の繰越控除のうち一定割合（30パーセント）について、その控除を実質的に遮断し、当該部分に相当する額を課税標準として課税する効果を意図しつつ、この割合を税率の設定に反映させ、課税標準を繰越控除欠損金額に相当する利益（所得）額とし、税率を当該割合と法人事業税の税率（約10パーセント）を掛け合わせた原則3パーセントとしたものということができる。」（判決100頁）。
3. 「企業税の課税標準は、法人事業税の課税標準である所得の金額の計算過程を用い、繰越控除欠損金額を控除しない場合の当該課税事業年度の所得（以下「当期所得」という。）の金額とされている。そして、企業税の課税標準について、繰越欠損金額に相当する金額が上限とされていること（本件条例7条1項括弧書）、また、その繰越控除欠損金額について、当期所得（すなわち企業税の課税標準）の金額が上限とされていること（法人税法57条1項ただし書）からすれば、……結局、企業税の課税標準は、常に繰越と同額となるように設計されて」いる（判決102頁）。  
「本件条例7条の1の規定は、実質的には『企業税の課税標準は法人事業税における繰越欠損金額とする』という趣旨に読み替えることが可能である。」（判決102頁）。
4. 企業税は、「形式的には、法人事業税自体の欠損金額の繰越控除を否定するものではないし、繰越控除欠損金額またはその一部を直接に課税標準とするものでもない。しかし、企業税が実質的に法人事業税における欠損の繰越控除を一部否定ないし遮断し、当該部分に法人事業税に相当する性質の課税をする趣旨、目的及び効果

をもったものであることは」明らかである（判決103頁～104頁）。

そのうえで、横浜地裁判決は、本件の論点は、以上のような趣旨・目的・効果をもつ企業税の課税が、地方税法の法人事業税に係る規定を、具体的には、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趣旨に反するかどうか（違法事由）が最大の問題であるとする。

そこで、同判決は、以下のような論理で本件条例が違法であると結論づける。

1. 法人事業税の趣旨・目的が本来的に応益課税にもとづくものである（判決105頁）。
2. 法人税における欠損金額の控除制度の立法・目的は人為的に定められた事業年度によって課税することは課税の公平を害することがあり、所得課税における法人の担税力を的確に反映するためである（判決106頁～107頁）。この制度は青色申告者にのみ特典として認められており、租税政策上の考慮にでたものである（判決107頁）。
3. 法人事業税の課税標準の計算においても欠損金額の控除が認められているのは法人事業税と法人税の課税標準の計算を同一の方法にすることによって徴税官庁及び納税者の便宜を図ることにあったと解される（判決107頁）。さらに、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る（判決108頁）。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）。
4. 法人事業税の沿革からも、このような課税標準とした理由は法人の担税力を配慮したからに他ならない（判決111頁）。法人の担税力を的確に課税に反映させるといふ欠損金額の趣旨・目的は法人事業税についても妥当するものと解すべきである（判決111頁）。
5. 企業税は課税の根拠ないし性質という意味での企業税の租税としての趣旨・目的は法人事業税と共通するものである（判決113頁）。また、法人事業税は課税客体を「法人の行う事業」としているところ、企業税のそれは「法人の事業活動」としており、表現に若干の差を設けてはいるが実質的な差があるわけではない（判決113頁）。
6. 法人事業税における欠損金額の繰越控除と、企業税の課税とは、その目的と効果が相反するものであり、法人事業税と企業税が同時に課せられる法人については、企業税の課税により、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

定の目的及び効果が阻害されることとなる（判決114頁）。このような阻害が地方税法において許容されているか否かについて、（1）改正前地方税法のもとでは限定された状況のもとでのみ（72条の19）、課税標準の特例が認められていたことからすれば、当該特例要件を充たす場合以外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趣旨であった、（2）租税の課税標準は、その租税としての趣旨・目的にもとづき、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が、そうであるならば法人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、これに課税すべき趣旨である（判決115頁～116頁）、ことからすると、全国一律の課税が阻害されるようになる場合には、地方税法の趣旨に反し、許されないこととなる（判決116頁）。なお、地方税法が制限税率を全国の課税を行うことの証左である（判決116頁）。よって、「法人事業税と企業税は、租税としての趣旨・目的および課税客体を共通にするものであり、企業税の課税により、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および効果が阻害され」、企業税の課税は地方税法上の当該規定の趣旨に反する（判決117頁）。

7. 本件における法定税の課税標準の変更は、改正前地方税法72条の19の規定によって行われるべきであって、実質的に法定外税の形式によって行うことは、地方税法の趣旨に反して許されない。法定外税は、法定税が法定の準則に従い課されるべきことを前提としつつ、これに付加するものと認められているものであり、法定税に係る法定の課税標準を実質的に変更する目的での法定外税の利用は地方税法の予定しないところである（判決118頁）。
8. 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について、単に手続上の便宜から法人税の課税標準である所得の計算の例を用いているのではなく、法人事業税の課税標準を画する実質的な意味を認めるべきである（判決119頁）。また、地方税法は、課税標準等の課税方法は立法政策的判断により定められるところから、一定の立法政策的判断の結果として、法人事業税の課税標準に係る規定を置き、これが地方団体の課税権を行使する際の法定の準則（枠法）となっているので、本件条例は実質的にこのような枠法を超える課税方法を採用するもので許されない（判決121頁）。
9. 本件各更正処分等は、本件課税処分的前提となった本条例が当然無効であることから、当該課税処分につき、このうえないきわめて重大な瑕疵があり、当該更正処

分等は無効である（判決122頁）。

横浜地裁判決は、法定税である法人事業税と法定外税である神奈川県臨時特例企業税との同一性について、課税の趣旨・目的・課税客体、課税標準に係る規定の目的及び効果を検討する。課税の趣旨・目的は同一であり、納税義務者についても重複するものであり、課税客体も同一であると判断する。そのうえで、課税標準については相違が存するとの立場にたつて、本件では地方税法に規定する法人事業税が許容していない課税を神奈川県臨時特例企業税条例が行っているのではないかというところに、争点の中心をおいている。法人事業税と神奈川県臨時特例企業税が同一の税であるか否か論点となっているようにみえるが、本件の直接の争点は、（1）法人事業税の課税標準を地方団体は変更する権限を有しているか、（2）地方税法上課税標準を変更することができる場合に、法人事業税に規定が存するにもかかわらず別途法定外税として創設することができるか、である。

横浜地裁判決は、両税が同一であるので法定外税として許されないと解するのではなく、法人事業税の課税標準の算定において、地方税法が繰越欠損金の控除を全国一律に禁止しているのであるから、そのような課税標準は欠損の繰越を遮断する効果を持つような規定は許されないとする。

横浜地裁判決は、法人事業税の課税標準の計算から繰越欠損金を控除する理由について、上述したように（1）法人事業税の課税標準の計算においても欠損金額の控除が認められているのは法人と法人税の課税標準の計算を同一の方法にすることによって徴税官庁及び納税者の便宜を図ることにあつたと解される（判決107頁）、（2）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る（判決108頁）、と解する。そして、このことが、法人事業税の沿革からも、このような課税標準とした理由は法人の担税力を配慮したからに他ならない（判決111頁）。法人の担税力を的確に課税に反映させるという欠損金額の趣旨・目的は法人事業税についても妥当するものと解すべきである（判決111頁）とする。

しかし、ここでの横浜地裁判決については、いくつかの租税理論的な誤り、法解釈上の誤りが存するといえよう。



## 1. 地方税法における自治体課税権の範囲について

本件において、横浜地裁判決は神奈川県臨時特例企業税条例が違法無効と判断する。そこでまず、法定外税と法定税との関係、地方団体における税条例の制定にあたっての地方団体の裁量権の範囲について検討を加えておく。

### (1) 地方税法における地方団体の条例制定に係る裁量

憲法は、地方団体の自主課税権を保障しており、この課税権は地方自治の不可欠の要素である。地方団体は自主課税主義にもとづいて自主的にその財源を調達できる。しかし、その課税自主権の具体的な内容については、地方団体ごとの税制のバラツキによる住民の税負担の不均衡を回避するため、さらには住民自身の税負担に配慮するために、国の法律で統一的な準則を設けることは許容されているところである。この統一的な準則法として地方税法がおかれているが、それは①国との関係における課税権の調整・制約（自主課税権の縦の制約等）と②地方団体間での自主課税権の調整・制約（自主課税権の横の制約等）、③地方団体と納税者（住民）との課税関係の調整（担税力・税源力による賦課徴収の制約）の3つの視点から具体化されている。横浜地裁判決においても、地方団体の課税権は「地方団体の課税権が地方自治の不可欠の要素として憲法上保障されることに照らし、地方税法上の規定もこのような地方団体の課税の趣旨に則して解釈、運用するようにしなければならないとしても（地方税法2条12号参照）、当該課税権は、上記のとおりあくまでも地方税法上の具体的準則に従って行使されなければならないものというべきである。」（判決64頁）としているところである。このような解釈自体は妥当である。

また一方で、地方税法は、地方団体の特有の事情にもとづいた課税自主権の尊重といった視点から、法定外税も許容しているところである。

ここで、地方税法における法定税と法定外税との関係を確認しておく必要が存する。

横浜地裁判決は、両者の関係を「法定外税は、法定税を補完するものとして位置づけられているものと解される」（判決71頁）と判断する。すなわち、法定外税の趣旨は、都道府県において、第一義的には法定税を課する一方で、都道府県の自主的な課税権にもとづき、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できるとする（判決71頁参照）。

その理由とするところは、地方税法は法定税と法定外税との関係について、法定税以外の税目として法定外税を新設するとの法的構造になっていること（判決70頁）、法定税外税を総務大臣との同意を協議という比較的軽微な手続きによって法定外税の新設等を認めていること（判決70頁）などをあげる。

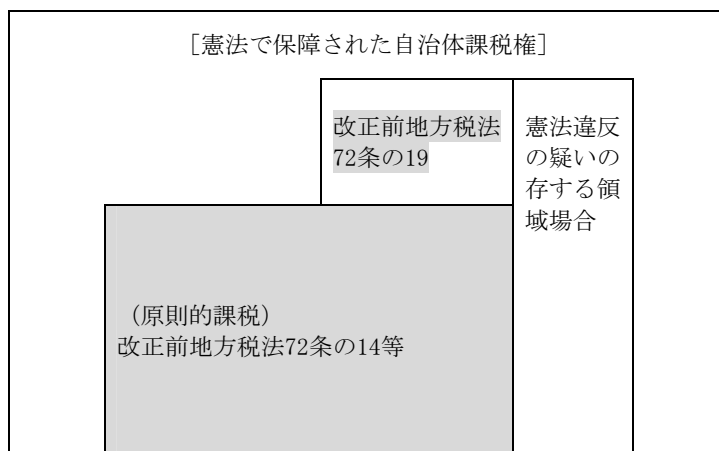
しかし、地方税法は法定税と抵触することを禁ずるのみで（その意味で補完的であるという文言を用いるのはともかくも）、地方税法の法定税の規定に反しないかぎり、憲法が保障する自主課税権のもとであらたな税目を起こすことを認める。このような意味で、法定外税が法定税の従属的なものではなく、憲法の自主課税権の枠内で法定税が創設されている場合には原則として法定税を優先的に賦課徴収すべきことを強制するとともに、この法定税目による画一的な税制を補完し、真の意味における課税自主権を充足し、地方団体ごとにおける負担の均衡を確保するため、法定外普通税の制度を設けたのである（柴田護・中西博・栗田幸雄・渡邊功『地方税総則』8頁～9頁（良書普及会・1971））。法定税として課税できる余地がある部分については、優先的に地方団体が課税権を行使すべきであるという原則は、本件においてもその税目の名称はともかくも、遵守されているところである。

地方団体は憲法で付与された自治体課税権の範囲から、地方税法が自治体に課税の行使にあたり強制する範囲を除いた範囲（白紙領域）内において、地方団体は法定税を規定する地方税法の枠を超えて新たな税目を起こすことができるのである。

ただし、地方団体の課税権の行使にあたっては、地方税法（枠法）における法定税による制約があるだけでなく、①憲法の課税原則である租税平等主義（応益課税原則。地方自治体間での課税管轄権の衝突と調整の問題もここにも含まれる。）や課税要件条例主義、その他の憲法の保障規定（信教の自由、職業選択の自由等）に違反している場合（「憲法による制約」）、②当然に税法やその他の法律の規定が法定外目的税（あるいは法定外普通税）による上乗せ課税・横だし課税・穴埋め課税（非課税規定・免税規定に反した課税）等を禁止している場合（「その他法律等による制約」）などによる制約なども当然にありうる。本件にこのような制約に抵触するところがないことも明らかである。

ここでの問題は、地方税法4条3項の規定とのかかわりである。「法定外税」に係る地方税法4条3項の意味するところは、地方税法における法定外普通税に係る地方税法259条以下の手続きを経ることによって具体的にあらたな税を課すことができる旨、規定している。

(図1) 法人事業税の法的枠組み



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をどのように解すべきかである。たとえば、事業税に係る地方税法に規定する課税要件と法定外税の課税要件がまったく同一であれば同条3項の抵触問題が生ずると解する立場（課税要件同一説）から、課税の趣旨目的、課税客体が同一であれば同条3項の抵触問題が生ずるとする見解（主要課税要件同一説）、地方税法671条1号の消極的要件に抵触しなければ同法4条3項の抵触問題は生じないとする見解（消極要件充足説）などがありえよう。

地方税法4条3項は、「前項各号に掲げるものを除くほか、別に税目を起こして、普通税を課することができる。」と規定する。ここでは、法定税（税目）と同じ税目を禁止しているのであるから課税要件同一説を採用していると解さざるをえない。地方税法に掲記する課税要件を同じくする税を原則として形式的に税目の名称だけを替えて導入することは許されないことを規定していると解される。本件において、課税要件同一説にたつのであれば、神奈川県臨時特例企業税の課税標準は、法人事業税の課税標準と異なるのであるから法定外税の創設は可能となる。また、消極要件充足説においても、本件は地方税法の法定外税に係る消極要件を充足するものとして総務大臣の同意も得ているのであるから神奈川県臨時特例企業税の創設は許されることとなる。

これに対して、横浜地裁判決は、主要課税要件同一説にたつようである。法人事業税と神奈川県臨時特例企業税とにおいては趣旨・目的、課税客体などが同一であることを認めただうで、課税標準の変更可能性について検討を加えている。

しかし、地方税法4条3項は法定外税と法定税を区別するための基準を含んだ規定ではなく、地方税法4条2項が、法定税について課税要件が明確に規定してあるのであるから、実体法的にはそれらの準則を用いて条例で課税することを強制的に求めていることをうけて、結果的には憲法のもとで地方団体が法定外税を課す権限があることを確認するにすぎない規定となっている。すなわち、地方税法4条3項の規定は、地方税法の規定に反しないかぎり地方団体は法定外税を創設することができるということを明らかにしていると解すべきである。地方税法4条3項の規定は、その程度の内容を有するにすぎないものである。

また、地方税法（法定税）における制限税率による制約についても、標準税率を超える税率部分を法定外税でカバーしている場合、あるいは法定外税の導入より法定税に係る制限税率を超過した場合、などの取扱いも法定税においてすでに一律に排除されているといった理由だけで、その取扱いの適否について単純に、機械的に判断することはできない。

## （2） 地方団体の課税権に係る立法裁量の範囲について

横浜地裁判決のいう「補完税」の意味が文脈において必ずしも明確ではないところがあるが、法定税と法定外税との関係を従属関係的に理解しているのであれば大きな誤りを侵しているといえよう。このことは上述したところでもある。さらに、平成10年5月29日「地方分権推進計画」（閣議決定）をうけた地方分権推進一括法のもとで行われた、平成11年度の地方税改正について、自治体課税権に対する地方税法の法的性質は変化をしたと解さざるをえない。法定外目的税を許容したこと（地方税法4条6項）、許可制から同意制へ改め、一定の要件（同法261条1号～3号）が存しないかぎり同意をしなければならない旨を規定したことなど、憲法の趣旨にそった自治体課税権の尊重とその課税権の拡大が具体的に行われた。このような地方税法における自治体課税権の拡大に対する法的な評価に誤りが存する。法定外普通税の他に法定外目的税を許容したことは応益課税に着目した税目を広く認め、税目の創設手続きを簡便化したことは地方団体の法定外税の創設（自治体課税権の範囲内で地方税法の法定税を除いた範囲内での法定外税創設）に係る立法裁量を広く認めることにほかならない。

このような地方税法を中心とした枠組みのなかで地方団体は、課税すべき地方税（法定税）の税目の選択、法定外税の設定、法定外税の課税要件などについて、地方

団体（住民の代表機関である地方議会）の判断は、法的な意味で尊重されなければならない。地方税法においては、法定外税を起こして、法定外税を賦課することが認められている（枠法としての地方税法の範囲内にあるものとして許容されている。）以上、この地方税法（枠法）のなかで地方団体に与えられた地方議会の税条例制定に係る立法裁量は、司法上、最大限尊重されなければならない。枠法のなかで地方団体にこのような裁量権が付与されているということは、憲法において国会に課税立法についての裁量が付与されているのと同様、地方税法において地方団体においても地方税法による明確な規制がないかぎり、地方税法における地方団体の自主課税権もできるかぎり保障されなければならない。なお、地方税法によるこのような立法裁量権の付与が課税要件明確主義に反するといった批判は、課税権の行使において地方税条例主義がその前提に存することから、あたらないといえよう。

地方税法の規定に従って、法定税は税条例によって創設されるのであるが、法定外税は一定の要件のもとで課税要件は原則的には地方団体によって創設され、地方団体の独自の自主課税権は発揮されうるものであり、そのような意味で法定税と従属関係にあると解することはできない。法定外税の規定が存することによって憲法で許容された自治体課税権の範囲内から地方税法に規定する法定税（地方税法によって強制、許容されうる法定税）のみを除いた範囲内において、法定外税等が許容されることになる。

下級審ではあるが周知の、大牟田電気ガス税訴訟における福岡地裁昭和55年6月5日判決（訟月26巻9号1572頁）は、地方団体の自主課税権と地方税法（枠法）との関係について、下記のように判示しているところであり、参考となろう。

「自主財政権ひいては財源確保の手段としての課税権もこれを憲法は認めているものというべきである。憲法はその九四条で地方公共団体の自治権を具体化して定めているが、そこにいう『行政の執行』には租税の賦課、徴収をも含むものと解される。」。しかし、「憲法上地方公共団体に認められる課税権は、地方公共団体とされるもの一般に対し抽象的に認められた租税の賦課、徴収の権能であつて、憲法は特定の地方公共団体に具体的税目についての課税権を認めたものではない。税源をどこに求めるか、ある税目を国税とするか地方税とするか、地方税とした場合に市町村税とするか都道府県税とするか、課税客体、課税標準、税率等の内容をいかに定めるか等については、憲法自体から結論を導き出すことはできず、その具体化

は法律（ないしそれ以下の法令）の規定に待たざるをえない。」

「そこで、地方自治法は『法律の定めるところにより、地方税を賦課徴収』することを地方公共団体の事務として例示し（2条3項31号）、その事務に関し普通地方公共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る旨規定し、また地方税法も『地方団体は、この法律の定めるところによつて、地方税を賦課徴収することができる。』（2条）、「地方団体は、その地方税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収について定をするには、当該地方団体の条例によらなければならない。」（3条1項）と規定して、地方税の内容が、第一次的には法律により具体化されること及び第二次的にはこれによつて許容される限度において地方公共団体は条例でその内容について定めることを妨げないことを明らかにしたうえ、地方税法は、第一章「総則」で地方税についての通則的規定を置いたのち、その4条、5条にそれぞれ列挙された道府県税及び市町村の各税目について、第二章以下で細目的な内容を個別的に定めている。

すなわち、憲法において、地方団体は抽象的な自主課税を有しているところ、法定税については、地方団体が具体的には地方税法（枠法）の範囲内において、条例制定により具体的な課税権を行使することができる。しかし、法定税に比して、法定外税は地方税法（枠法）のなかで、原則として広範囲な裁量権を付与されているところである。最高裁昭和60年3月27日判決（民集39巻2号247頁）において示された司法審査基準は国法に係るものであるが、地方税法において具体的に課税権を付与された以上は、条例化にあたっての当該自治体及び総務省（総務大臣）の専門的判断、議会における住民意思といった点からも、基本的には地方団体の裁量的判断は司法上、尊重されるべきであるといえる。

地方団体は、地方税法が規定する消極的要件をはじめとする一定の要件（憲法上の制約も含む）を充足すれば法定外税は創設することが可能であり、税条例がそのような制約に明確に反しないかぎり、憲法にもとづく自主課税権に係る立法裁量は尊重されるべきである。なお、大島訴訟において最高裁昭和60年3月27日判決は、以下のように述べる。国家の租税立法における司法審査について言及したものであるが、地方税法においても地方団体の税条例制定権は地方税法等にもとづく一定の制約は、国法と違い、存するものの、そのような司法審査の基準は同様に尊重されるべきである。

「租税は、今日では、国家の財政需要を充足するという本来の機能に加え、所得

の再分配、資源の適正配分、景気の調整等の諸機能をも有しており、国民の租税負担を定めるについて、財政・経済・社会政策等の国政全般からの総合的な政策判断を必要とするばかりでなく、課税要件等を定めるについて、極めて専門技術的な判断を必要とすることも明らかである。したがって、租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量的判断を尊重せざるを得ないものというべきである。そうであるとすれば、租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず、これを憲法14条1項の規定に違反するものということとはできないものと解するのが相当である。」

そうであるならば（このような地方税法における税条例の制定に係る法規制の枠組みを前提とするかぎり）、原告・被控訴人の主張する最高裁昭和50年9月10日判決（刑集29巻8号489頁。徳島市公安条例事件）が採用する税条例の適法性判断の基準を、本件においてはストレートに用いることができないことは明らかであるといわざるをえない。以下のような判断基準の具体化はすでに地方税法の枠組みのなかでされており（また、なされる必要がある）、このような基準をあえてもちだすまでもないところである。

「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、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つてこれを決しなければならない。例えば、ある事項について国の法令中にこれを規律する明文の規定がない場合でも、当該法令全体からみて、右規定の欠如が特に当該事項についていかなる規制をも施すことなく放置すべきものとする趣旨であると解されるときは、これについて規律を設ける条例の規定は国の法令に違反することとなりうるし、逆に、特定事項についてこれを

規律する国の法令と条例とが併存する場合でも、後者が前者とは別の目的にもとづく規律を意図するものであり、その適用によつて前者の規定の意図する目的と効果をなんら阻害することがないときや、両者が同一の目的に出たものであつても、国の法令が必ずしもその規定によつて全国的に一律に同一内容の規制を施す趣旨ではなく、それぞれの普通地方公共団体において、その地方の実情に応じて、別段の規制を施すことを容認する趣旨であると解されるときは、国の法令と条例との間にはなんらの矛盾牴触はなく、条例が国の法令に違反する問題は生じえないのである。」

よつて、原告が原審において主張していたような見解、すなわち「粹法として地方団体が定めることができる法定税の具体的内容について詳細な規制をしているものである。にもかかわらず、法定外税という形式をとることにより、実質的には法定税の規制を潜脱することも許されるとすれば、地方税法が法定税について全国一律の制限税率の設定や課税標準の規定等厳格な規制をしている趣旨が無に帰することが明らかである。そして、形式的には法定外税の名目であっても法定税に関する地方税法の規制を潜脱するような税条例は創設することは地方税法上一切許容されていないものである」（訴状26頁～40頁）といった主張は、憲法及び地方税法における地方団体の課税権の評価を誤るものであるといわなければならない。税目の選定、税率、課税客体等の選定等のすべてを総務大臣の同意を含めたいうでの、地方団体の自主的決定に委ねているのであり、そのような高度の専門的な判断は尊重されるべきである。

### (3) 地方分権化のなかでの課税自主権の拡大

上記のような地方団体の課税権についても、憲法の課税自主権の保障の趣旨から、できるかぎり地方団体に広範囲な裁量権が与えられることが望ましい。このような自治体課税権の拡大は、ここ数年の地方税法の改正においても押し進められてきている（自治体課税の検討については、占部裕典『地方公共団体と自主課税権——自主課税権の法的限界と地方税改革——』第2章（慈学社・近刊）参照）。

地方団体の課税自主権の拡大（税条例の制定に係る裁量の拡大）について、地方分権推進計画（平成10年5月29日）は、法定外税について「法定外普通税の許可制度については、より課税自主権を尊重する観点から廃止し、都道府県又は市町村が法定外普通税を新設又は変更するに当たっては、国と事前協議を行うこととする。この場合、



国との同意を要することとする。」とし、「法定外目的税については、住民の負担の関係が明確になり、また課税の選択の幅を広げることにもつながることから、その創設を図る。」こととしたところである。そこで、「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」（平成12年4月1日施行）により地方税法の改正が行われ、法定外普通税の新設・変更におけるこれまでの許可制度を廃止し、国との同意を要する事前協議制度に改めるとともに（事前協議制度への移行）、法定外普通税のほか法定外目的税を創設することとした（普通税・目的税の二本立て制度の導入。法定外目的税にも法定外普通税と同様の事前協議制度を導入）。地方分権推進委員会最終報告（平成13年6月14日）は、「地方税源の充実・確保のためには、法定外税の充実を図るとともに、自主課税の努力が必要である。この自主課税については、法定外税のほか、超過課税などの活用についても幅広く検討していくべきである。」としている。

法定外普通税は、地方団体毎の特別な財政需要に応ずることを目的として設けられるべきものであるが、当該地方団体の財政需要の実情等を勘案して、できるかぎり住民の負担が加重にならないように配慮するとともに、国の経済政策に照らして適当でないと認められる税目の設定を回避するため、法定外普通税の新設にあたってはあらかじめ自治大臣の許可を受けなければならないところであった。しかし、上述したこの度の地方分権推進計画において国の関与の見直しが示され、自治事務の処理にかかる関与については、一定の場合を除き、国の許可による関与が廃止されるとともに、国と地方団体の調整を要する場合には協議を設けることとされた。すなわち、枠法たる地方税法における自主課税権（地方公共団体の課税裁量権）が拡大されることとなったのである。

このことは法定外税の創設にあたって、地方税法の関連規定の解釈において十分に留意をしておくべきである。憲法上、地方団体は抽象的な自主課税を有しているところ、地方団体は具体的には地方税法（枠法）の範囲内において税条例の制定により具体的な課税権を行使することができる。憲法で保障されている課税自主権を背景に、法定外税は地方税法（枠法）のなかでその税目の創設を認めており、広範囲な裁量権を付与されているところである。法定税が明確に法定外税を排除していないかぎり、消極的要件をはじめとする一定の要件を充足すれば法定外税は創設することが可能となるのである。

特に、道府県法定外税普通税の新設変更等に係る地方税法259条以下は、総務大臣

との協議及び同意を前提に、地方団体に法定外税の新設を認めている。平成11年に従来の許可制度が同意制度に変更されたことにより、両者の関係は権力的な関係から対等な関与へ移行したところである。同意制度は地方団体にとって、法定外税の導入にあたっての内部的な行為にすぎないものであるが、この要件がなければ地方団体は法定外税に係る税条例を公布・施行することはできない。しかし、本件消極的要件についての国と地方団体との同意がなされた以上は、裁判所においても最大限この判断は尊重されなければならない。許可制度を同意制度に変えた趣旨は、憲法で地方団体に保障された自主課税権をできるかぎり、地方税法（法定外税の創設に係る規定を当然に含む。）の枠法のなかで尊重する趣旨である。よって、消極的要件に係る同意については明らかに裁量権の範囲を逸脱した場合はともかくも、原則として司法審査は及ばないと解することができよう。

なお、地方税法が定めた全国一律のルールを潜脱した違法性があるか否か、といった視点からの法定外税の取扱いについては、①法定税に係る地方税法上の規定からの局面と②法定外税に係る地方税法上の規定から、みることができる。

前者は、明らかに地方税法が法定外税の規定をまつまでもなく、そのことが条文上明らかな税目も存する。法人事業税について、被控訴人・原告は、地方税法は当然に全国一律のルールを求めていると主張するところである。たしかに、地方税法における法定税に係る課税要件を地方税法（枠法）において規定しているのはそのような趣旨目的によるものである。しかし、法定税を地方税法が認めている場合においては、そのことのみをもって、法定外税の創設が排除されていると一律に考えることはできない。法定税との類似性が問題となる当該法定税の性質の相違、地方税法に係る法定税の課税要件等に係る関係規定の調整、さらに国税と当該法定税の関係規定の調整などを総合的に検討すべきであろう。本件においては、法人事業税の趣旨・目的、その特徴、法人税の課税標準と法人事業税の課税標準の同一性、憲法14条における公平原則、改正前地方税法72条の19との関係など、を検討する必要があるだろう。

後者は、法定外税の創設の消極的要件等から、いかなる範囲の法定外税を排除しているか、が問われることになろう。地方税法4条3項は、「事業税」等を除くほか、法定外普通税を課すことを許容しているところであるが、両者の税目の関係については具体的には地方税法261条以下の消極的要件が判断基準となる。本件はこれらの要件の充足については問題が存しない。

## 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

神奈川県臨時特例企業税の導入の背景には、「神奈川県臨時特例企業税は応益税である」という基本的な立場が存する。すなわち、①赤字法人においても企業活動により公共サービスを享受しているかぎりは相応の税を負担すべきである、②地方税（都道府県税）の中心である事業税は景気に左右され安定した税収が確保されない以上、外形標準課税は早急に導入されるべきであり、不可欠である、といった基本的な立場を前提として導入されている。その後の改正後地方税法における法人事業税の外形標準課税の導入にこのような背景があったことは記憶に新しい。

詰まるところ「神奈川県臨時特例企業税は応益（課）税であるから、課税標準を外形標準（あるいは付加価値）によることも理論的には望ましいものであるところ、本件のように赤字法人の当期利益とすることも当然に許容されるべきである」との、被告の主張を招くこととなる。このことは財政理論的にはともかくも、法理論的にはどのように評価されるのであろうか。

ここでは法的に地方税（特に神奈川県臨時特例企業税）において、そもそも応益課税が許されるのかという議論と、許されるとした場合に、どのような課税客体のうえにどのような外形標準課税等（課税標準）を採用することができるのかといった議論が、かねて東京都の銀行税訴訟において正面から議論されたところである。

地方税法においては、地方税の賦課の一般的な負担の原則又は基準として、応益性によるべしと定めた規定が現行法上、存在しないようにみえるとして、応益原則を主張する場合には、その妥当する場面を注意深く限定すべきであるとして、応益原則はたとえ課税の根拠としては妥当しえたとしても、租税負担の配分基準としては、必ずしも適当とはいえないとの法的な評価も存する。応益課税原則を総論的に肯定する規定は存しないが、税目によっては明確に応益課税原則を前提とした税目も存在するといえる（たとえば、事業所税は応益課税であるといえよう。なお、固定資産税についても応益的に説明する見解も存するが議論の存するところである。）といえよう。本件においても、横浜地裁判決は事業税を明確に応益税であることを明言している。

公平の原則には、応益原則と応能原則という2つの考え方がある。応能原則は所

得・財産、消費などに応じて図った担税力に応じて課税するものである。応能原則は、応分負担の原則、応益提供、給付能力の原則あるいは担税力の原則ともいう。これに対して、応益原則は、納税者が公的サービスから受ける便益の大きさにもとづいて税負担を配分するものである。どちらも公平の原則の一つの基準であり、それは憲法14条の保障するところである。応益課税原則は憲法92条・94条のもとでもさらに肯定されているといえる。

しかし、応益課税の法的な位置づけ、内容は必ずしも同様ではない。

たとえば、①応益課税は税法のとるべき課税原則（配分原則）として憲法で許容されていないとの批判から、応益課税は許容するがそれは所得課税になりうる場合があることからそのかぎりでは応益課税原則を肯定しようとする見解がある。このような見解は応益課税を否定するのではなく、応益課税原則と応能課税原則の存在を肯定しながら後者が前者に優先するとの見解を前提にしているといえよう。

一方、②応益課税をいわゆる18世紀の応益説とは区別をして、応益課税原則を応能課税原則と並立して地方税の課税原則（地方税における正義原則）であるとする見解は、古くから財政学者等において論じられているところである（田中廣太郎『地方税制講話』127頁以下（良書普及会・1925）、神戸正雄『財政学要論』213頁以下（弘文堂書房・1925）等参照）。両原則に対する配慮が示されている。よって、ここでは赤字法人に課税することが禁じられるものではない。担税力は憲法14条のもとで配慮されることから一定の限界があることは否定されうるものではないが、所得の金額がマイナスになったときに担税力がないということではない。ここでの担税力は応能課税原則のもとでの担税力とは明確に区別される必要がある。

③地方公共団体から提供される公共サービスの帰属を測定することは不可能である。現実には公共材・公共サービス市場はきわめて不完全であり、特に国の提供する便益の個別的帰属は不明確である。その理由はこれらの財が分割不可能であるか共同消費が可能であるなど、非排除性や非競争性といった特性をもつためである。これは地方レベルでも起きるが国家レベルのそれと比べれば便益帰属関係は多少ヴィジュアルであると解されている。仮に公共部門から提供されないとすると、企業活動の効率が著しく低下して、ビジネス・チャンスも限られ、企業がより高いコストとより低い収益のもとにおかれることになるであろう。このように考えると企業に対するベネフィットの帰属の正確な測定ができなくても、何らかの負担を求めることは当然のことと思われる。むしろ個別の便益が測定できるのであれば、それは使用料や利用料金の

形で費用を徴収するのが望ましいはずである。正確な把握が困難であるからこそ税であるともいえる。便益の程度が正確に測定できないのであれば、その代理変数となりうるのは企業の事業活動の規模や量である。企業の規模が大きくなるほど公共財の利用水準が高くなり、より多くの便益を享受しているといえる。

以上から、憲法や地方税法において、財政学的な（租税理論的な）意味にとどまらず、法的（憲法的）な意味でも応益課税原則は肯定されており、地方税法においても応益課税はいくつも現実に税目（事業税、事業所税等）として存在しているといえる。憲法において応益課税原則が存することに留意をすべきである。そのような原則のもとでは応益課税として位置づけられる税の課税標準は外形標準（付加価値）がふさわしいということになり、所得基準（あるいは所得割）を課税標準に用いることは、一般的には課税理論的には妥当ではないといえる。

## （2） 応益課税として法人事業税

では、法人事業税は応益課税原則にもとづく税であると位置づけられるであろうか。法人事業税をどのように位置づけるかは、神奈川県臨時特例企業税を法定外税として位置づけることができるか否かに少なからず影響を与えるものと考えられる。銀行税訴訟においては議論が存したところではあるが、横浜地裁も神奈川県臨時特例企業税はその導入の趣旨目的から明らかに応益課税であるとする。法人事業税については学説上争いがないとはいえないが、横浜地裁判決は事業税を応益課税と位置づけるものであり、その意味で妥当なものであるといえる。

法人事業税については、以下のような理由で応益課税として位置づけることができる。

地方税法72条1項は、「事業税は、法人の行う事業並びに個人が行う第一種事業、第二種事業及び第三種事業に対して」課せられる旨を規定している。すなわち、地方税法72条1項は、事業税の課税客体が「事業」であることを明言する。課税客体（課税物件）は立法者が自由に選択することができるが、それは客観的に担税力の存在を推定させるような物・行為又事実でなければならないところ、事業税の課税客体は「事業」そのものであり、そこに担税力を見出して課税するものである。このことは課税客体を所得とする所得税や法人税と決定的に相違するところである。

地方税法72条1項は、「事業税は、法人の行う事業並びに個人が行う第一種事業、第二種事業及び第三種事業に対して」課せられる旨を規定している。そのうえで「事

業」をいかなる指標でもって課税標準とするかについて、同項は、「法人にあっては所得及び清算所得又は収入金額、個人にあっては所得を課税標準」とする。課税標準とは、課税物件たる物・行為または事実から税額を算出するために、その物・行為または事実を金額・価額・数量等で表わしたものである。課税客体と課税標準の両者の関係は、事業税の関係規定の法解釈において特に重要となる。すなわち、「事業の状況」の解釈、外形標準としての課税標準の選択、均衡要件の解釈にとって重要である。

ここでの課税標準は「事業の所得」であるが、応益課税原則のもとでの税負担を測る指標として「事業の所得」を用いたにすぎず、法人税法や所得税法のもとでの所得課税とは本質的に異なるものである。わが国の事業税の性格を折衷的に応益課税と応能課税との混合タイプであるにすぎないと結論づける有力な見解も存する（金子・前掲判例評釈24頁参照。銀行税訴訟における原告の見解や本件における原告・被控訴人の主張が同様であるといえよう。）。

よって、事業税の課税標準に関しては、原則が「所得」であるからこそ、その例外として極めて限られた場合にのみ外形標準が認められているにすぎないとの立場には、疑問が存する。この点での理解を誤ると、事業税に係る一連の地方税法の規定の解釈を見誤ることとなる。

その他、地方税法上、事業税が所得課税という意味での応能原則によっているとの解釈が許されないことを示すものとして、以下のものが考えられよう。

- ① 事業税は事業を行うための経費であり（いわゆる物税であり）、事業税が所得税における必要経費、あるいは法人税における損金として取り扱われていることも（所得税法45条、法人税法38条等参照）事業税の法的位置づけを明確に表しているといえよう。

銀行税訴訟における東京地裁平成14年3月26日判決（判時1787号42頁）（以下、「東京地裁判決」という。）は、「これらは、あくまで所得税法及び法人税法がそれぞれ所得税及び法人税の課税標準を算出するに当たって事業税をどのように扱うかという技術的な規定にすぎない」としている。しかし、所得税法45条、法人税法38条の内容を考察すれば事業税の損金算入あるいは必要経費としての取扱いが場当たり的な、あるいは技術的なものでないことは明らかである。

- ② 法人税の附加税としての性格を有する法人住民税（法人税割）がすでに存在するにもかかわらず、別途、重ねて法人事業税を課税することは税制として不自然である。また、東京地裁判決の論理構成を前提とした場合において、「例外4業種」に

ついて現行の課税標準のもとで法人住民税を課することについては、論理矛盾が存することになる。

- ③ 事業税の課税標準の算定においては、都道府県民税に比して、課税標準として国外源泉所得を一括して事業税の課税標準から除外している（改正前地方税法72条の15）。また、2以上の道府県に事業所等を有する法人については、当該地方団体以外の所得も結果的には排除されている（改正前地方税法72条の48における所得配分基準参照）。

このような規定の存在は、事業税が応益課税原則を前提とすると解することにより、合理的に説明ができるといえよう。よって、事業税は、地方税法72条等の個別規定は当然のこと、地方税法の全体的な法構造といった視点からも、応益課税原則を背景にした税であることは明らかである。

そして、このことは改正前地方税法72条の19の課税標準をどのようなものとするかに係る道府県の立法裁量（の広狭）に影響を与える。この事業税の性格について、銀行税訴訟における控訴審・東京高裁平成15年1月30日判決（判時1814号44頁）（以下、「東京高裁判決」という。）は、「現行事業税は、『所得』を原則的な課税標準とし、その現実の適用の場面においても、『所得』を課税標準とする課税が圧倒的に多いという意味において、応能課税の要素が強いものと評価できるが、そうであるからといって、事業税の本来の姿である応益課税を選択することができるとする地方税法72条の19の解釈適用の場面においては、その発動のための要件を満たしている以上、応益的な考え方を基本とすべきであると考えられる。」と判示しており、改正前地方税法72条の19についてみれば、応益課税としての位置づけを肯定しているようである。一審東京地裁判決の誤りを正面から正しており、同法72条の19の解釈について、同判決は評価されるべき判決である（本件では銀行税訴訟における論点も参考となる。多くの論考があるが、とりあえず占部裕典「『東京都銀行税訴訟』の地方税法上の論点」自治総研26号1-24頁（2002）、同「『東京都銀行税訴訟』東京地裁判決の検証」東京税務レポート445号18-38頁（2002）、同「『東京都銀行税条例』の評価～東京地裁判決の抱える問題点～」平成14年5月税研17巻6号44-54頁（2002）を掲げておく。）。横浜地裁判決もこの点では評価されるべきである。

### （3） 応益課税としての法人事業税

法人事業税が応益課税原則によっているとする見解は、法人事業税に係る条文の法

的構造から明らかである。かつて、銀行税訴訟における東京地裁判決のような見解、すなわち「少なくとも現行地方税法の解釈においては、地方税法72条の12が大半の業種について所得を課税標準としていることから、事業税が『所得課税』という意味での応能原則の立場を原則としていることは否定できない。その上、応益原則からすると税率は比例税率とすべきところ、現行法は法人につき原則として累進税率を採用しており、このことも現行法が応能原則の立場に立つことを裏付けるものである」といった見解も存したところであるが、横浜地裁判決も明示するようにこのような見解は採用できないことは明らかである。

法人事業税を応能課税原則にもとづく税であると見解は、「所得」の本質を十分に理解した見解ではない。応益課税原則は地方公共団体間の関係（課税管轄権の配分基準）と地方公共団体と住民との関係（納税義務者の税負担基準）に分けて考察することができるが、両者は密接に関係しているところである。ここで特に強調している「応益課税（あるいは応益税）」という言葉は後者の意味においてであり、このような意味での応益課税原則は、憲法14条は当然のこと、同92条・94条・25条を根拠とするものである。

また、応益課税原則は、納税者が受ける公的サービスという便益の大きさに応じて税負担を配分しようとするものである。ここで公的なサービスの大きさ（受益の程度）を正確に計測することができないことから、このような原則は無能であるとの指摘は的外れである。公的サービスの対価として見合う税負担を正確に算出することが可能であるならば、それは税として徴収する必要のないものであり、むしろ手数料等の名目で対価として徴収すればこと足りるものである。一定の税目に係る税負担（総額）を、一定の受益の大きさを納税者間で比例的に按分させることが可能であれば課税原則たりうるのである。

応能課税原則による所得課税もこの点では同様の批判を享受しなければならない。課税客体たる「所得」を必ずしも正確に課税標準に取り込める保障はなく、また税率をどのように定めるかに際しても一義的に担税力に則して機械的に決定されているわけではない。応益（あるいは便益）が算定できないから、応益課税原則は応能課税原則に劣り、税負担の配分基準になりえないという議論は誤りである。

なお、法人事業者は公共サービスの提供を受けており、これも「所得（インカム）」ではあると解されうるが計算不可能であることから、「所得」概念からは一般的に除かれている。そのようなサービス（これを所得ということは上記のような意味



では可能である。) を享受しているものに課税をするのであるから、当然、「所得の金額」を下まわる場合にも理論上課税することは許容されることとなる。なお、このような見解は、早い時期においてわが国でも広く認められているところである(たとえば、田中廣太郎『地方税制講話』127頁～130頁(良書普及会・1926)参照)。よって、赤字法人課税は理論的にも肯定しうるものである。

#### (4) 事業税の沿革(立法経緯)と事業税の課税標準

法人事業税が応益課税原則にもとづく税であるとの見解は、たとえば「事業税は、事業を行なう者と道府県との間の応益負担の原則に立脚して課される道府県税である……事業税の課税標準は、その性格上、事業の規模または活動量を最もよく具現するものであることが必要である。以上述べたような事業税等からみれば、事業税の課税標準はその事業の規模または活動量を最もよく表現するものを選ぶべきことは当然であり、その意味合いにおいて売上金額、資本金額等のいわゆる外形標準的なものを課税標準とすることが適当であると考えられている。現に法人の行なう電気供給業、ガス供給業、生命保険業及び損害保険業に対しては各事業年度の収入金額を課税標準としているし、また、それらの事業以外の事業についても法人、個人を通じて道府県が条例によって資本金額、従業員等の外形標準を課税標準として採用し得る途を開いているのは、いずれも事業税の性格に由来するものである。」(佐々木喜久治・正橋正一『事業税』1頁～2頁(税務経理協会・1972)、同旨、鶴谷光夫『事業税解説』6頁～7頁(税務研究会出版会・1966)等)と旧自治省担当者の手になる文献においても明らかに述べられている。

また、「事業税は物税であり、一方、都道府県の公共サービス提供に対する一種の受益者負担的な性格を有するものである。このことから、企業の収益の如何にかかわらず企業規模(資本金、売上金額、従業員数、固定資産規模等)に応じた税負担が望ましい」(前川尚美ほか編著『地方税[各論I]』249頁(ぎょうせい・1978))が、このような事業税の性格が定められ、次にそれに適した課税標準が形成されたものでなく、財政上の理由、経済の状況、租税政策等を背景として、長い経過をたどって現在の課税標準等が定められたとする見解も同様の解釈を示すものである(前川尚美ほか・前掲書248頁～250頁参照)。このような見解の前提となっている事業税の立法経緯についても、たとえば「法人につきましてもさような方式[所得を中心とする賦課方式——筆者注記・以下同]をとっておりますために、あるいはその実質が見失われ

て、いかにもこれは1つの収益的な税金、人税的なものであるというふうにも見られるようなおそれがあるわけであります。しかしあくまでも根本の考え方といたしましては、今申し上げた趣旨〔公共サービスを受ける反対給付としての応益課税〕のようなものであ(る)」（昭和29年3月12日・第19回国会衆議院地方行政委員会議事録第29号）等の関係資料により十分に証左されているといえよう。

ちなみに、銀行税訴訟における東京地裁判決は、東京都側（被告）からのこのような立法経緯の主張に対して、独断的かつ一面的な評価を行っているといわざるをえないのである。東京地裁判決の「所轄官庁関係者の執筆するものを中心として、現行法もまた応益主義を採用しているかのように記載するものもあるが、これらには、所轄官庁が理想とする法制が実現できなかった経緯からして、何とかこれを実現したいという願望が無意識的にせよ込められている可能性がないとはいえない」といった判示に象徴されるように、東京地裁判決は応益課税に法的な意味を与えず、事業税導入の立法経緯に対する評価について大きな誤りを侵しているのである。事業税が財政学的な意味での応益税ではなく、法的な意味での応益税であることは立法経緯からも否定される余地はない。

東京高裁判決は、「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。こうした解釈は、少なくとも、昭和29年の改正以来の経過や議論になじむだけではなく、立案時以上に地方分権の推進が求められ、そのための財源的な裏付けの必要性が高まっている現在の社会情勢にも、適合しているといえる。現行事業税は、『所得』を原則的な課税標準とし、その現実の適用の場面においても、『所得』を課税標準とする課税が圧倒的に多いという意味において、応能課税の要素が強いものと評価できるが、そうであるからといって、事業税の本来の姿である応益課税を選択することができるとする72条の19の解釈適用の場面においては、その発動のための要件を満たしている以上、応益的な考え方を基本とすべきであると考えられる。いずれにせよ、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あたっては、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。

ここで留意すべきは、「事業の所得」を課税標準に用いた理由が、営業税にはじまる過去の歴史的経緯と納税者の税負担等を考慮したものすぎないと解されうること

である。このような解釈も事業税の法的性格が応益課税であることを否定するものではなく、現在の事業税の担税力を推定する「事業」とその課税標準である「事業の所得」とは少なからず「ミスマッチ」があり、「事業の所得」は課税標準として稚拙であるといえるが、これは、これまでの沿革に起因するところが大である。事業税の課税標準が「事業の所得（の金額）」であることの評価を十分に踏まえたうえで、改正前地方税法72条の19における外形標準の選択及び72条の22第9項の均衡要件にもとづく税負担の決定における、地方公共団体の立法裁量の余地に留意する必要がある。

横浜地裁判決は、①法人事業税の課税標準の計算においても欠損金額の控除が認められているのは法人と法人税の課税標準の計算を同一の方法にすることによって徴税官庁及び納税者の便宜を図ることにあつたと解される（判決107頁）、さらに、②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（判決108頁）、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。①に係る見解について異論は存しないが、②に係る見解については立法経過からも租税理論的にも否定されるべきである。1)法人事業税の沿革からも、このような課税標準とした理由は法人の担税力を配慮したからに他ならない（判決111頁）、2)法人の担税力を的確に課税に反映させるという欠損金額の趣旨・目的は法人事業税についても妥当するものと解すべきである（判決111頁）との判示のうち、法人事業税の担税力を考慮したものであるとの見解は立法経緯にも反するとともに、理論的にも担税力と税源力を混同した見解であるといわざるをえない。

#### （5） 神奈川県臨時特例企業税の課税客体は何か

一審において、原告（被控訴人）は、繰越欠損金という法人の担税力の存在とはまったく関係のないものを課税標準として租税を課すものであり、国民の財産権を比例原則に反して侵害をする、あるいは租税公平主義に反する、として憲法14条1項及び29条違反を主張すると主張する（判決20頁参照）。

神奈川県臨時特例企業税の課税客体は「事業活動」である。事業活動にともない公共サービスを楽しむが、改正前地方税法72条の14における「所得」の金額もその指標の1つとなりうることは前述したとおりである。神奈川県臨時特例企業税の課税標準は、「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）」であり、法人事業税の課税標準とは異なる。実質的には「所得」に課税するという意味では同じであるようにみえるが、神奈川県臨時特例企業税条例によって、法人事業税において課税された課税標準に再度課税するものではない。その意味で課税標準が同じとはいえない。

神奈川県臨時特例企業税条例は、繰越欠損金という法人の担税力の存在とはまったく関係のないものを課税客体として租税を課すのではなく、当該所得の金額の範囲内において課税するものであり、担税力の存在とまったく無縁といえるか否かはともかくも、法人事業税（応益課税）の納税義務者である法人が繰越欠損金を抱え、かつ当該事業年度に利益（当期利益）をあげている場合において、所得課税はともかくも法人事業税を課税することが財産権の侵害であるとの理屈は成り立たない。改正前地方税法72条の14の規定によって課税標準を事業の所得とすることから、かえって不公平な課税が生じているのである。神奈川県臨時特例企業税は原告らのただ乗りを防止するための規定であるといっても過言ではない。

神奈川県臨時特例企業税が法人事業税の補完税であり、原告のいうように実質的に「第2法人事業税」とであると仮定しても、改正前地方税法72条の19の規定からも、そのような税を地方税として排除することを明らかに予定しているとはいえるであろうか。神奈川県臨時特例企業税条例は、前述したとおり法人事業税が地方税法にもとづく税条例によって課税されたものに、再度課税するものではない。改正前地方税法72条の19は、憲法で応益課税を許容して、かつ地方税法（枠法）において、法人事業税が応益課税として法定税に組み込まれていることを受けたものである。改正前地方税法72条の14の規定によって課税標準（事業の所得）が0となった法人に課税するものである。この法人事業税のもとでは赤字法人課税（単年度所得の存する法人への課税）に対する課税漏れが生じ、課税の不公平が生じているところ、この不公平を是正する特別規定の1つが同法72条の19であるといえる。

なお、改正前地方税法72条の19、72条の22第9項を適用する場面を含めた白紙領域に立法技術的に法定税として条例化することが困難な場合に、同様の課税を達成するために法定外普通税として課税を行うことは、後述するように地方団体の立法裁量として許容されるところである。仮に、そのような条例化の手續に瑕疵があったとしてもそのような手續的瑕疵では神奈川県臨時特例企業税条例を無効とすることはでき

ない。

### 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

被控訴人・原告は、神奈川県臨時特例企業税が法人事業税と同じ税目であるとしたうえで、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いると主張しており、（1審・訴状46頁）、横浜地裁判決も同様の判断をする（判決118頁～120頁）。

被控訴人・原告は、「枠法」としての地方税法の趣旨、並びに、事業税が、税率については標準税率を定め、地方団体に課税上特別の必要があると認められる場合に初めて制限税率の範囲内で課税を許すものであることから、地方団体に独自の超過税率を定めることを許さず、また、法人事業税の課税標準については、地方税法又は政令で特別の定めをする場合を除き、法人税の課税標準である所得の計算の例によって算定しなければならないとする。すなわち、課税標準の特例規定（改正前地方税法72条の19）の場合を除いて、地方団体が独自の課税標準を採用することは認められていないと解する。

横浜地裁判決も、神奈川県臨時特例企業税が法人事業税と同じ税目であるとした場合においては、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。しかし、例外にしる、同判決も被控訴人も改正前地方税法72条の19にいう規定で課税標準を変更することを認めている。本件が実体法的な意味でこの要件を充足しているのではないか、さらに法人事業税の課税標準に係る現行規定の立法経緯あるいは改正前地方税法72条の19の規定の立法趣旨などから地方税法は繰越欠損金の遮断については必ずしも明確な立場を示しておらず、結果として憲法においてこのような課税標準の変更を是認しようと解しうる余地も存するところであり（白紙領域）、本件の神奈川県臨時特例企業

税が法人事業税における「白紙領域」に存するか否かの検討が不可欠である。

神奈川県臨時特例企業税は、法人事業税の課税が法人事業税の課税標準を欠損金の繰越控除制度を含む法人税法上の所得の計算によるべきことを定めているところ、課税の及ばない欠損金の繰越控除の金額に相当する範囲内での所得について課税を行おうとするものである。法人事業税が地方税法上そのような所得（当期の所得の金額のうち課税対象とならない部分）に課税（応益課税）することを禁じているといえるかであるが、法人事業税は、改正前地方税法72条の19における「事業の状況に応じ」て、外形標準課税等を導入することができ、結果的にはそのような制約を否定することが可能である。

よって、まず改正前地方税法72条の19の規定によっていかなる課税標準の変更が可能であるかを検討する。

#### （1） 「事業の状況」と課税標準の選択

「事業」の意義、「事業の状況に応じ」の意義、さらにいかなる課税標準を選択することが許容されているかが、問題となる。

##### ① 「事業」とは

改正前地方税法72条の19の適用を法定外普通税に係る規定の適用により代替したと考えることができるか否かについては、まず同法72条の19がすべての業種に一律、適用することを予定しているのか等の問題が生ずる。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が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」と規定しており、「電気供給業、ガス供給業、生命保険業及び損害保険業」が列挙されていることから、本状での事業は業種をさすとする見解もありえよう。一方所得税法72条の「事業」は業種を指すのではなく広く業種の集合体をさすものとして用いられている。「事業」が「第1種事業」「第2種事業」「第3種事業」というように分類されている。改正前地方税法72条の19の立法趣旨から、同法72条の14に規定する課税標準を用いることにより、課税の不公平が生じている場合に、課税を免れている事業と解すれば足りる。

##### ② 「事業の状況に応じ」とは

事業税の法的性格を応能課税＝所得課税に求めると、論理必然的に改正前地方税

法72条の19の適用場面は、例外4業種の適用場面に類する場面ということとなり、その適用場面はきわめて制限されることとなる。その結果、道府県における改正前地方税法72条の19における立法裁量は、実質的には排除されうることになる。事業税の法的性格を応能課税＝所得課税と解すること、あるいは改正前地方税法72条の12の課税標準（事業の所得）に係る原則規定を所得課税にもとづく解とする見解（同条が絶対的な法的拘束力を持ちえないとする見解）がそもそも採りえないことは、すでに上述したとおりである。銀行税訴訟における東京高裁判決によっても明確に否定されているところである。例外4業種は、所得基準によっては事業規模に比較して税負担が少なくなることから、このような規定が設けられていると解せられているところである。

地方税法は、法人事業税が「事業の所得」を課税標準として用いているが、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）場合においては、改正前地方税法72条の19により「事業の状況に応じ」、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状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、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、地方税法にもとづき一律に「事業の所得」（法人税の課税標準）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で、地方団体は改正前地方税法72条の19を適用することによって課税標準の変更が可能である。

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「事業の状況に応じ」とは、地方団体においてその事業の状況を異にすることも地方団体における特殊かつ個別的な状況によってありうるものであり、改正前地方税法72条の19はこのことを当然の前提としているといえる。

これらに対して、例外4業種においては、上記のような不公平が全国一律的に存することから、改正前地方税法72条の14第4項乃至6項がおかれているのである。旧規定のもとで「事業税の課税標準は、所得を課税標準としているのであるが、電気供給業、ガス供給業及び運送業にあつては常に所得によらないで、その事業年度

又は年の収入金額によって課税するものとしている。これはこれらの事業にあつては地方公共団体のサーポイス（ママ）を受けること極めて多いにも拘わらず、たまたま所得皆無のため、租税負担を免かれ、課税の均衡上甚だ遺憾の点が少なくないので、あえて外形標準によるものとしているのである。」（鎌田要人「附加価値税及び事業税の解説」地方自治庁・地方財政委員会監修『改正地方税詳解』38頁（大蔵財務協会・1950））と解されているところである。

「事業の状況に応じ」の判断にあたり、例外4業種の場合に例外的取扱いが許容される必要性と同程度の必要性がある場合に限り、この要件を充たすと解する必要は存しない。銀行税訴訟において東京地裁判決は、「事業の状況」を「事業自体の客観的状況」を指すとして、すなわち、「事業の状況に応じ」を所得基準では恒常的に税収が確保できないという点について「制度的な特別の理由」あるいは「制度的な特別な理由ないし恒久的な構造的な特徴」がある場合に限りて充足されると解するが、そのような解釈は狭義に過ぎるといわざるをえない。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課税標準については、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。「例外4業種に準ずる」といった文言が存在しないにもかかわらず、「事業の状況」を制限的に解することは、租税法律主義のもとでの文理解釈に反することは明らかである。

ちなみに、同訴訟の東京高裁判決は、東京地裁判決と結論を異にし、「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、銀行税訴訟においては「事業の状況」の存在を肯定しているところである。本件における神奈川県臨時特例企業税条例の制定の背景は、銀行税導入の背景と同様であるといえよう。

なお、「事業の状況に応じ」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、一定規模以上の事業等に「制度的な特別な理由ないし恒久的な構造的な特徴」が存する場合においても、著しい不公平が通常、生じている場合においても外形標準課税を行うことは十分に可能である。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場合において、改正前地方税法72条の19により対応することが可能である。

改正前地方税法における法人事業税は応益課税にもとづくものであるが、課税標準はかならずしも理論的に整合性の存するものではなく、課税標準としては、その歴史的な経緯から稚拙なものにすぎなかったといえよう。そのような応益課税を原則とする法人事業税は同法72条の19などの外形標準課税等の規定を介して、そのような不公平を是正することとしている。地方税法が全国一律の同一内容の規制として法人事業税の課税標準である所得の計算について規定をおいており、地方税法又は政令で特別の定めをする場合を除くほか、欠損金の繰越控除を条例で遮断することはできないとの解釈は、このような法人事業税の法的構造から採ることができない。法定税としての法人事業税が応益課税として位置づけられるところ、「所得の金額」を課税標準とすることにより生ずる不公平を是正するために、改正前地方税法72条の19がおかれているのであり、特に同法72条の19においては、付加価値（付加価値に課税することは繰越欠損金の控除を否定することである。）をはじめとする多様な課税標準が予定されているところである。

### ③ 「課税標準」の変更

法人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。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。ここでの課税標準は原則としての所得を修正するものから付加価値まで、地方団体の広範囲な立法裁量に委ねられている。立法論としては例外4業種のように、付加価値ではなく収入金額を課税標準として用いることもありうるであろう。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。東京高裁判決もこのような解釈を支持しているものと解しうる（同判決56頁参照）。

たとえば、課税標準として、「当期利益」を用いた場合には事業の規模を推測さ

せうるに十分な課税標準であることが求められるところ、バブル期よりも単年度利益をあげながら、不良債権処理等により派生する繰越欠損金等の控除により、法人事業税を負担していない法人が存するとするならば、「事業の所得」を課税標準として用いるよりも「当期所得」や「当期利益」を課税標準として用いるほうがより合理的であるといえる。

神奈川県臨時特例企業税条例は、資本金が5億円以上の法人については、課税標準を「各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（その他の法人については「事業の所得」（改正前地方税法72条の14による所得の金額））。たとえば、甲・乙・丙の法人3社の繰越欠損金や当期の所得金額が次のようであるとすると、各々課税標準は、甲社は、繰越欠損金額が100、当期の所得の金額が200の場合は、課税標準100、乙社は、繰越欠損金額が100、当期の所得の金額が100の場合は、課税標準100、丙社は、繰越欠損金額が100、当期の所得の金額が50の場合は、課税標準50である。甲社は法人事業税（当期の所得の金額200のうち100に法人事業税が課税済み）に上乘せされることとなる。乙・丙社は法人事業税を賦課されないところ、神奈川県臨時特例企業税を別途賦課されることとなる。これらはいわゆる、当期の利益をベースにした課税であり、当期の利益が事業規模を表すものと解することは、改正前地方税法72条の14に比してより合理性があるといえる。

#### ④ 地方税法72条の22第9項の解釈

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、いかなる税負担との対比、いかなる期間との対比において均衡を保つ必要があるのかが問題となる。

ちなみに、銀行税訴訟における原告らは、平成12年4月1日から開始する事業年度に係る事業負担額が、従来の所得を課税標準とする場合に比べ、10倍以上も増加する以上、常識的に見て「著しく均衡を失する」ことは明らかであると結論づけていた。同訴訟の原告においてはこの割合の相違が常識的な範囲内の相違であれば、

所得課税との均衡要件を充足すると考えていたようである。改正前地方税法72条の22第9項が、銀行業等を同法72条の22第1項3号における税率による税負担と比較することを予定していると解するならば、所得課税との均衡でなければならず、また改正前地方税法72条の19において「事業の状況に応じて」課税標準の変更が許されているのであるから、「事業の状況」が存しない場合での所得（通常のありうべき所得）による税負担と均衡を保つことが要求されていると解される。そうでなければ、そもそも同法72条の19の規定をおいた意義が存しない。

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おり、この事業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。そのかぎりでは、東京高裁判決の内容はおおむね支持しうるところであるが、東京高裁判決は、以下のように続ける。

「すなわち、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。」。

このような比較には疑問が存するが、東京高裁判決は「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）については「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、同条8項の趣旨にかんがみれば、この1.1倍と『若干の差異』しか許容されず、いかに緩やかに解するとしても2倍を超えることは論外であると主張し、同様な見解を述べる有識者の意見書（括弧内省略）が控訴審でも提出されている（なお、原審で提出された甲225号証（碓井光明教授の意見書）では、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」との見解が示されている）。」とした上で、そのような見解について、「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、(1)地方税法72条の19が前提であるので「常態」化の有無を判定するために過去数年間の状況の吟味が必要である、(2)地方税法72条の19の適用も一定期間継続することが前提であるので、過去や将来の一定期間(将来については見込みのもの)における税負担を比較吟味することが必要であり、そのような結果なども総合的に勘案されるべきであると判示する。両者の比較対照の税負担の相違については、比較的緩やかな解釈を示しているといえよう。

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(括弧内省略)があるが、上記……認定のとおり、同条は、外形標準課税の解釈適用に当たっては、できる限り応益的な考え方に基づくべきであると解されるどころ、『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となっていることを推認させる側面もあると考えられるので、そのような場合であるからといって、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。しかし一方、均衡要件の判断(地方税法72条の22第9項の適用)という局面においては、『所得』を課税標準とした事業税額がゼロとなっていることが影響しているとはいえ、結果的に税負担の間に大きな不均衡が発生していることは、均衡要件の基本となる不均衡の程度(著しいか否か)を判断する際に、無視できない勘案要素となることは否定できない。」と判示している。

改正前地方税法72条の19の解釈・適用にあたっては、できるかぎり応益的な考え方にもとづくべきであると解されることから、「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

と考えられる。よって、そのような場合であるからといって、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の見解は支持されうるものである。

ただし、東京高裁判決は、「税負担を比較した場合の差額ないしその割合（倍率）がどの程度になれば著しく均衡を失していることになるかについて、具体的な線引きをすることは困難であり、結局のところ、上記……認定のとおり総合判断によるしかないが、そうはいつでも、税負担の比較値ないし割合が勘案要素における比重が高いものであることはいうまでもない。そして、上記の本件条例案を検討する過程における一審被告東京都の10倍を超えるという比較値（平成11年3月期の『所得』に対するものであるので平成10事業年度のものということになり、『所得』を課税標準とした税負担が現実のもので、本件条例による外形標準課税の適用結果が推計値である。）や、本件条例による外形標準課税を適用した初年度（平成12事業年度分）及び第2年度（平成13事業年度分）における約7.7倍及び3,652倍という比較値（『所得』基準を課税標準とした税負担が推計値で、本件条例による外形標準課税の適用結果が現実のものである。）、第2年度における一審原告八十二銀行の約4.9倍という比較値を見る限りは、約7.7倍及び3,652倍という比較値について『所得』を課税標準とした場合の推計事業税額がゼロの銀行がほとんどであるとの事情を割り引いて考慮してみても、本件条例による外形標準課税を適用した結果としての事業税の税負担は『所得』を課税標準とした場合の税負担と比較して、『著しく』均衡を失している可能性が大きいといわざるを得ない」と判示する。

また、同判決は、東京都の検討結果について、前述したように東京都外形標準課税条例が適用される年度の税負担が勘案要素となとしたうえで、「本件条例が銀行業等という特定の業種に限って外形標準課税を導入するものであることから、一審被告東京都の全事業税額において大手銀行の事業税額の占める割合という観点からの検討が行われたことは理解できないではないが、一方、平成2年度から平成11年度の間、事業活動価値基準、物的人的基準、給与基準等といった他の外形標準によって推計した資金量5兆円以上の銀行の事業税額が、一審被告東京都の全事業税額に占める割合の平均値はおおむね2%以下である（事業活動価値基準による推計値では2%を上回っているが2.09%である。）との推計があり（括弧内省略）、上記……認定の一審被告東京都が主張する9.6%ないし9.8%という割合と相当かい離があることも合わせて考えると、一審被告東京都が過去の実績から割り出した、一審被告東京都の全事業税額に占める大手銀行の事業税額の負担割合だけから、本件条例により一審原告らが受

ける税負担が『所得』を課税標準とした場合の税負担と比べて著しく均衡を失っていない税負担となっているものと認めてよいか疑問が残るところである。」と判示している。

さらに、東京高裁判決は、東京都には「『所得』を課税標準とした場合との税負担の均衡という意味においては、本件条例が適用されることとなる年度（5年間）における比較も有力な勘案要素というべきところ、一審被告東京都は、この点に関して銀行における不良債権処理の継続によって、『所得』を課税標準とした場合には銀行業等の税負担がゼロないし限りなく低くなるという見込みを立てていたことが認められる（括弧内省略）が、本件条例の検討過程において具体的な推計とそれを基礎にした検証作業がされたことを認めるに足りる証拠はない。……東京都が根拠として挙げる過去15年間の数値について、仮に、大手銀行19行の昭和55年度から平成11年度までの間に一審被告東京都に納付済みの事業税額を基に、本件条例で採られている『業務粗利益』×3%の計算式を当てはめて事業税額を推計すると、昭和55年度から平成11年度までの間に事業税約3,800億円が支払超過となっており、その大半は平成6年度から平成11年度までの間に生じているとの反論がされている。……一審被告審東京都においても、過去15年間の主要銀行30行の既納付の事業税額を基として、これら各年度ごとに本件条例の課税標準及び税率で再計算して推計した事業税額を算出することが可能であり、これらを比較することにより、一審被告東京都の立場から見れば、どの時点からかはともかく、本件条例の適用年度以前から『望ましい』事業税額になっていたことが判明するはずであり、その年度以降においては、相当程度『所得』を課税標準とする場合を上回る結果となることを認識し得たはずである。」とする。

前出したように、このような比較も「事業の状況」が存しない場合に引き直した所得の金額を課税標準とした法人事業税を一方の比較値として用いていないことから、無意味な比較であるといえよう。しかし、本件における税負担が、東京高裁判決が述べる基準内にあるか否かという検証をすることは、それなりの意義はあろう。

改正前地方税法72条の22第9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。」と規定している。同項をそのまま形式的に読めば、「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」とはすなわち、地方税法にもとづく原則的な課税標準（所得の金額あるいは例外4業種については収入金額）による税負担を前提としたものであ

ると解する余地もありうる場所ではある。このような解釈によると、たとえば特定の業種に係る企業の多くが恒常的に所得の金額が非常に小さい場合、あるいは零となった場合においても、それらの金額を前提として算出した税負担との均衡が求められると解することになる。よって、同条9項は、そのような税負担と著しく均衡を失することを禁じる規定であると解することとなる。この均衡要件は課税標準を変更することによって、これまでの税負担が急激に変化することを防止するという意味で、「税負担の激変緩和機能」を有することとなる。このような見解のもとでは、「事業の情況」が存する期間での税負担のみが比較対象となる。

しかし、このような規定のもとでの比較は、事業の情況が存する期間における平均的な税負担と均衡を失しない範囲内でその期間内における当期利益による税負担であると解するならば、次のような問題が残ることになる。

- ① 改正前地方税法72条の19の規定は、「事業の情況」が存する場合に地方団体における法人事業税収入が減少し、課税の不公平が生ずることなどから、そのような「事業の情況」が存しない情況のもとでの法人事業税額相当の課税を外形標準課税等によって行うこととしている。
- ② 均衡要件の充足に係る判断において、特定の業種の多くの企業が恒常的に所得の金額が非常に小さい場合、あるいは零となった場合においても、それらの金額を前提として算出した税負担との均衡が求められると解する場合に、これらの税負担はきわめて少額かあるいは零である。このような額との均衡を図ることは、結果的に外形標準課税による税額を「著しい」という文言を考慮したとしてもなおきわめて少額であることにはかわりないことからすれば、改正前地方税法72条の19の趣旨からは全く受け入れられないものである。
- ③ 法人事業税は応益税としての性格を有している。赤字法人（「所得の金額」が欠損となった場合の法人）が一律に、一定のわずかな均衡を失しない範囲内での税額しか課せられないと解することは、法人事業税の性格に反するとともに不公平な課税を招く。たとえば、所得の金額がマイナス1億円の甲法人とマイナス100億円の企業（経営判断を誤り大きな損失を抱えている。）で甲法人とは同業種であるが規模ははるかに大きな乙法人の税負担が同じとならざるをえない。この結果が不公平であることは明らかである。赤字法人であっても所得の金額に関係なく、事業規模に応じて課税されることになる。所得がゼロに近づくことは現行の事業税の課税標準が機能しないことを意味しているのである。よって、このような場合にこそ、改

正前地方税法72条の19の存在意義がある。

- ④ 比較対象法人について、「事業の情況」の判断においては、ある程度の長期にわたる期間の法人事業税の推移等が重要な要因である。よって、「事業の情況」が存しない期間における税負担との対比がその判断においても重要である。そうであるならば「事業の情況」の判断にあたり考慮すべき期間はかなりの長期にわたることが求められる。よって、均衡要件について慎重に判断をしようとするほど、その期間は長期にならざるをえない。

## (2) 憲法にもとづく課税標準の変更

地方団体内に存する法人の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るとする、赤字法人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あるいは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。

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おいているところである。よって、憲法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る。）対応することが可能となる。このような、地方団体の課税自主権で条例化が可能な領域を白紙領域という。このような白紙領域が存しないと解することは憲法が認めた自治体課税権の保障を否定することとなる。

本件においては、仮に神奈川県臨時特例企業税が改正前地方税法72条の19の要件に部分的に充足しないと解されることがあったとしても、憲法92条、94条、14条のもとで、このような課税標準の変更は許されていると解される。被控訴人は、繰越欠損金の控除を遮断することが憲法14条、29条に反すると主張するが、そのような赤字法人が「所得」にもとづいて課税されている法人と比して優遇されており、フリーライダーとして逆に利益を得ているといえる。

よって、本件においては、実質的に改正前地方税法72条の19、72条の22第9項の規定等を充足しているか否か、さらには憲法のもとでの白紙領域において許容される地方税であるか否かが問題となる。同法72条の19は法定外税に係る同法259条以下の



規定との優先適用関係が問題となるであろう。このような場合にどちらを用いるかは地方団体の立法裁量の問題であるといえる。この点については後述する。

(うらべ ひろのり 同志社大学法科大学院教授)