

中小企業に対する事業税の外形標準課税導入に関する検討

—応益課税の視点から—

宮杉 賢

中小企業に対する事業税の外形標準課税導入に関する検討（要約）

— 応益課税の視点から —

宮杉 賢

1 問題の所在

事業税は、行政サービスの受益に応じた負担である応益課税を根拠とする税とされる。したがって、その課税標準は受益量の指標であることが求められる。しかし、行政サービスの受益量の測定は困難なことから、その代理変数として受益量との相関関係が認められる事業活動の規模を表す指標を課税標準とする外形標準課税が望ましい。

現在の事業税は、資本金 1 億円超の大企業には外形標準課税が導入されているが、中小企業は所得を課税標準としており、また、その 3 分の 2 は赤字のため事業税を負担しておらず、応益課税に即したものとはいえない。その結果、税負担の公平性が損なわれており、事業税収は不安定な状況となっている。

そこで、本論文では事業税の応益課税という観点から、税負担の不公平性や税収の不安定性という問題を解決するため、中小企業への外形標準課税の導入について検討を行った。

2 研究の内容

本論文の各章の概要は、以下のとおりである。

第 1 章では、事業税の現状を考察し、問題点を指摘した。まず、事業税の沿革から、当初約 50 年間は外形標準課税が行われ、その後は原則所得を課税標準としながら部分的に外形標準課税が行われ、その性格が曖昧になっていったことを整理した。次に、事業税の課税根拠としての応益課税の妥当性について考察した。そして、事業税の実態から安定性と公平性に問題があり、その原因は所得を課税標準としていることにあることを指摘した。

第 2 章では、事業税の改革の進捗について考察した。まず、外形標準課税導入の経緯をシャープ勧告および税制調査会の議論から考察し、資本金 1 億円超の大企業には外形標準課税が導入されたが、99%を占める中小企業は対象外であり、改革が不十分であることを整理した。次に、資本金基準は減資による課

税回避の問題があることを指摘した。そして、裁判例（東京高判平成 15 年 1 月 30 日判時 1814 号 44 頁など）について考察し、地方税法は、応益課税に基づいて構成されていると解されることなどを考察した。

第 3 章では、中小企業への外形標準課税導入の必要性を論じた。まず、資本金基準導入の趣旨について考察し、中小企業への配慮の議論において中小企業基本法改正は反映されていないことを整理した。次に、欠損法人割合の増加は給与による調整の結果であると思われ、中小企業を対象外とする合理性はなく、外形標準課税を導入すべきことを指摘した。そして、赤字法人の担税力について考察し、事業税は所得計算上損金に算入されることから転嫁を予定しており、事業活動自体に担税力が内在していると考えられることを整理した。

第 4 章では、中小企業に対する外形標準課税のありかたを提示した。まず、中小企業への外形標準課税導入の意義について提示し、その影響として業種別の税負担変動について考察した。次に、中小企業に対する外形標準課税を大企業に対する制度と区別する合理的理由はないことを整理した。そして、課税標準は、事業税をより応益課税に即したものとするため、事業活動規模をより適切に表し、中立性、普遍性、安定性に優れる付加価値額を採用すべきとの結論に至った。これにより、事業税は完全外形標準課税となり、応益課税が貫徹される。その前提として行政サービスの定量的測定とその受益量に見合った税負担という、受益と負担の均衡が不可欠の要素であることを提示した。

3 結論

本論文では、応益課税の観点から中小企業に対する事業税の外形標準課税導入に関する検討をおこなった結果、受益と負担の均衡を前提として付加価値額を課税標準とする外形標準課税を導入すべきとの結論に至った。

目次

はじめに	1
第1章 応益課税としての事業税の現状と問題点	4
第1節 事業税の課税根拠としての応益課税	4
第1項 事業税の概要	4
第2項 事業税の沿革	6
第3項 事業税の課税根拠	10
第2節 応益課税としての事業税の現状	17
第1項 事業税の課税の仕組み	17
第2項 地方財政と応益課税としての事業税の現状	22
第3節 応益課税としての事業税の問題点	25
第1項 応益課税としての事業税の課税標準を所得とすることにより 生じる問題	25
第2項 課税標準としての所得の検討の必要性	29
第2章 応益課税の実現のための外形標準課税の導入状況の考察	32
第1節 シャウプ勧告と税制調査会の議論	32
第1項 シャウプ勧告	32
第2項 税制調査会における議論	35
第2節 外形標準課税の導入とその概要	38
第1項 自治省案と総務省案	38
第2項 外形標準課税の導入	41
第3節 外形標準課税導入前後における裁判例の考察	47
第1項 東京都銀行税条例事件	47
第2項 神奈川県臨時特例企業税条例事件	65
第3章 中小企業に対する応益課税としての事業税の外形標準課税導入の 是非の検討	85
第1節 中小企業に対する外形標準課税導入の是非	85
第1項 資本金基準導入の趣旨	85
第2項 中小企業に対する外形標準課税導入の必要性	87
第2節 中小企業の意義および範囲	100

第1項	中小企業の意義	100
第2項	個人事業者についての検討－個人事業税と法人事業税の 比較－	108
第3節	応益課税としての事業税と中小企業	115
第1項	応益課税と中小企業への課税	115
第2項	事業税の課税における担税力	124
第4章	中小企業に適合する応益課税としての事業税の外形標準課税の あり方	129
第1節	中小企業に対する外形標準課税導入の意義および影響	129
第1項	中小企業に対する外形標準課税導入の意義	129
第2項	中小企業に外形標準課税を導入した場合の影響	133
第2節	中小企業に対する外形標準課税の考え方	140
第1項	中小企業に対する外形標準課税と現行制度との関係につい ての考察	140
第2項	課税標準についての検討	143
第3節	中小企業に適合する外形標準課税のあり方	149
おわりに		155
参考文献		159

はじめに

近年、わが国経済の国際競争力確保の観点から、法人実効税率の引き下げが行われてきた。その財源確保の検討過程において、法人税の課税ベース拡大とともに議論の中心にあったのが、法人事業税の外形標準課税を拡大するということであった。

政府税制調査会は、法人税改革の方針として、平成 26 年度の答申において、「第 1 は、立地競争力を高めるとともに、わが国企業の競争力を強化するために税率を引き下げることである。（中略）第 2 は、法人税の負担構造を改革することである。すなわち、課税ベースを拡大し、税率を引き下げること、法人課税を“広く薄く”負担を求める構造にすること（中略）地方法人課税については、応益課税の観点から、企業間で広く薄く負担を担う構造にすることが必要である。応益課税としての性格の明確化や税収の安定化といった趣旨で、平成 15 年度には法人事業税の外形標準課税が資本金 1 億円超の法人を対象に導入され、すでに定着している。この外形標準課税についても、事業活動規模に対し課す税として企業間でより広く薄く負担を担う構造にするために一段の見直しが求められる。」¹と述べている。

この外形標準課税の起源は、シャープ勧告による付加価値税²である。シャープ勧告では、所得への課税の累積の緩和や国税の賦課徴収の結果への依存の軽減などのため、事業税の課税標準を付加価値税とすることを勧告した³。この付加価値税は、昭和 25 年に制度化されたが、2 度の延期の末、実施されないまま昭和 29 年に廃止されている。

この議論は、その後も政府税制調査会などで続けられ、「所得の代わりに付加価値その他の企業の都道府県の行政サービスからの受益の程度をよりよく示す指標を課税標準として採用すべきである」という意見が強かったが、そのよう

¹ 税制調査会「平成 26 年 6 月 法人税の改革について」（税制調査会・2014 年）1-2 頁 <https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/26zen10kai7.pdf>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

² 引用元において旧字体により付加価値税となっている場合でも、本論文では付加価値税で統一して表記している。

³ 神戸都市問題研究所『戦後地方行財政資料 別巻 1 シャープ使節団日本税制報告書』（勁草書房・1984 年）142-143 頁。

な意見は、バブル経済の崩壊とともに赤字法人が増加し（平成 12 年の統計によると、全法人中欠損法人の割合は 67.8%、資本金 1 億円超の大法人の 48.7%であった）、かつては都道府県の最大の税収源であった事業税の税収が激減するにつれて、ますます強くなった。しかし、他方では、赤字法人への課税は不況対策に逆行して好ましくないという意見も強かった。そのため、平成 15 年度改正で、この 2 つの意見の妥協の産物として、資本金 1 億円超の法人の事業税について、所得に外形標準の要素（付加価値額および資本額）を加味する改正が行われた⁴のである。

外形標準課税導入の背景には、事業税が所得を課税標準とすることにより、景気変動の影響を受けやすく税収が安定しないこと、赤字法人は税負担をしておらず、一部の黒字法人のみが事業税全体を負担しており、公平性が損なわれていたこと、応益課税としての性格が曖昧になっていたことなどがあった。

税収の不安定性および税負担の不公平性の問題の解決策として導入された外形標準課税が、中小企業を含めて全面的に適用されていれば、これらの問題は既に存在していないと思われる。しかし、外形標準課税の対象は、資本金 1 億円を超える法人に限られ、多くの中小企業が赤字のため、事業税を負担していないことおよび税収が安定しない状況は、現在も継続している。

そこで本論文では、外形標準課税の導入から 15 年が経過した現在でも、中小企業が対象となっておらず、税負担の公平性が損なわれている状態が継続していることについて、①その原因を明らかにし、②中小企業に対して外形標準課税を導入することの是非および③導入するとした場合の諸問題について考察する。

まず、地方公共団体の基幹税である事業税の現状について、課税の実態および地方財政の中における位置づけなどを確認し、その税収の不安定性や税負担の公平性が損なわれている状況を指摘する。

次に、外形標準課税導入の経緯を確認することにより、外形標準課税が導入された背景、内容および意義について考察する。そして、事業税に関する裁判例を検討し、具体的な外形標準課税制度のあり方を考察する。

さらに、資本金 1 億円以下の中小企業は、なぜ外形標準課税の対象とならな

⁴ 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂・2019 年）660-661 頁。

かったのかについて、その立法趣旨を解明し、それはもはや正当な理由とはいえないのではないかということを検証する。そのうえで、中小企業に外形標準課税を導入することの是非について検討し、応益課税の観点からの中小企業への課税のありかたと担税力について考察する。

最後に、中小企業に対する外形標準課税の導入について、その意義および影響を考察し、どのような考え方に基づいて制度を設計すべきかについて論じたうえで、中小企業に適合する外形標準課税制度について検討する。

第1章 応益課税としての事業税の現状と問題点

第1節 事業税の課税根拠としての応益課税

第1項 事業税の概要

事業税は、個人及び法人の行う事業⁵に対し、事務所又は事業所⁶の所在する都道府県⁷が課する地方税である（地方税法 72 条の 2）。つまり、事業税の課税客体⁸は、事業そのものということになる。

その性格については、「所得税は同一人に帰属するすべての所得を総合して課する租税であり、また、法人税は所得税の前取りの考え方にたって課税されるものであって、いずれも人税であるが、事業税はこれらの人税と異なり、事業そのものに経済価値取得の力が存するものとして課する税である。」⁹とされている。

すなわち、事業税は、事業という物に課税する物税¹⁰であることを意味して

⁵ 事業の意義について大村襄治氏は、「事業とは、資本を基礎として継続反復して経済的行為を営むことをいうのであって必ずしも営利事業たることを必要としない。また、一般には、医師、弁護士等の自由業は事業の概念に含まれないものとされているが、地方税法においては事業税の課税客体に含むものとしているので、事業税の課税客体となる事業は一般の概念よりもやや範囲が拡大されている」と解説されている（大村襄治『事業税』（税務経理協会・1961年）12頁）。

⁶ 事務所又は事業所とは、それが自己の所有に属するものであるか否かにかかわらず、事業の必要性から設けられた人的および物的設備であって、そこで継続して事業が行なわれる場所をいう（取扱通知（県）第1章6）。

⁷ 地方税法においては「道府県」と規定しているが、地方税法1条2項において、「この法律中道府県に関する規定は都に、市町村に関する規定は特別区に準用する」とされているため、本論文においては「都道府県」と表記している。

⁸ 課税物件のことを地方税法では課税客体としている（地方税法3条1項）。なお、課税物件とは、「課税の対象とされるもの・行為または事実のことで、納税義務が成立するための物的基礎をなす。」（金子宏・前掲注4、177頁）。

⁹ 小川亮『事業税』（税務経理協会・1965年）2頁。

¹⁰ 主として人的側面に着目して課される租税を人税（personal tax, Personensteuer）または主体税（Subjektsteuer）と呼び、主として物的側面に着目して課される租税を物税（impersonal tax, Realsteuer）または客体税（Objektsteuer）という。前者においては、納税者の人的事情が考慮されることが多いのに対し、後者においては、人的事情は一般に考慮の外におかれる（ただし、高齢者や低所得者のために例外を設けることもある）。所得

おり、所得税や法人税のような人税とは異なる種類の税であるといえる。

また、事業税の性質について金子宏教授は、「事業税は、個人及び法人の事業に対し、所得または収入金額を課税標準として、都道府県が課す収益税である。その基礎にあるのは、事業は、地方団体の各種の行政サービスを受益し、また、各種の行政サービスの原因を作り出しているから、住民税とは別に、それに応じた負担をすべきである」¹¹と述べられている。

すなわち、事業税の課税の性質は行政サービスの受益に応じた負担という、応益課税¹²を意味すると解される。そうであるならば、従来¹³の事業税が、原則として所得を課税標準としてきたのはどうしてであろうかとの疑問が生じる。というのは、一般的には所得が応能課税の指標として考えられているからである。そこで、次項では、事業税の歴史的経緯¹³から、従来¹³の事業税が原則とし

税・相続税などは前者に属し、固定資産税・消費税などは後者に属する（金子宏・前掲注 4、16 頁）。

¹¹ 金子宏・前掲注 4、660 頁。なお、引用中の収益税については、取得税（人が収入を得ているという事実に着目して課される租税）のうち、「ある人の所有する生産要素からもたらされる収益を対象として課される租税」と説明されている（金子宏・前掲注 4、16 頁）。

¹² 必要な租税の量を国民が何に応じて分かち合うか（「能力」か「利益」か）によって、応能課税、応益課税という分類がある。応能課税は各々の負担能力（担税力）に応じて課税するのが適当とする考え方、応益課税は各々が公的サービスから受ける便益に応じて課税すべきとする考え方である（税制調査会「平成 12 年 11 月 わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択－」（税制調査会・2000 年）17 頁。

<http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/zeichof03.pdf>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

¹³ 事業税の歴史的経緯について、以下の文献を参照した。大村・前掲注 5、1-6 頁、金子宏「事業税の改革（外形標準化）を考える－課税ベースの拡大と都道府県固有の安定財源の充実－」地方税 50 巻 8 号（1999 年）7-8 頁、武田文男「法人事業税への外形標準課税導入について（上）」自治研究 75 巻 10 号（1999 年）34-36 頁、多田雄司『外形標準課税の申告実務ガイド（第 5 版）』（税務研究会出版局・2016 年）2-3 頁、丸山高満『日本地方税制史』（ぎょうせい・1985 年）203-350 頁、吉川宏延『法人事業税のしくみと実務』（税務経理協会・2014 年）2-8 頁、大蔵省財政史室編『昭和財政史 終戦から講和まで 第 16 巻』（東洋経済新報社・1978 年）41 頁、税制調査会「地方法人課税小委員会報告 附属資料 4.事業税の沿革」（1999 年）

http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zei_d_04.html#01_04（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）、国税庁 HP「租税史料叢書 第六巻 営業税関係史料集～国税営業税を中心に～（全 668 頁）解題」

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/06eigyoko/kaidai.htm#c>

て所得を課税標準としてきた理由について考察する。

第2項 事業税の沿革

事業税は、1948年（昭和23年）の税制改正で特別所得税とともに創設された（昭和23年7月7日法律第110号）。その前身は、1878年（明治11年）の府県税としての営業税まで遡る。この年、府県会規則（明治11年7月22日太政官布告第18号）および地方税規則（明治11年7月22日太政官布告第19号）が公布され、府県が独自に地方税を課税・徴収することが認められるようになると、地方税規則によって地租付加税、雑種税とともに営業税が創設された（地方税規則1条）。このときは、「営業税雑種税の種類及制限は別段の布告を以て之を定む」（同規則2条）とし、明治11年12月2日太政官布告第39号により、課税業種および制限が設けられ、業種別に定額課税¹⁴が行われていた（同布告1条）が、その課税客体の取捨および税額の決定は、府県会の決議によるもの（同布告4条）とされており、府県によって異なる課税が行なわれていた¹⁵。

その後、1894～1895年（明治27～28年）の日清戦争による財政需要などを背景として、営業税は1896年（明治29年）に国に移管され、国税としての営業税（明治29年3月27日法律第33号）となり、物品販売業、銀行業、製造業など24の業種の営業に対して売上金額、資本金額、建物賃貸価格、従業員数などの外形標準により課税されるようになった（営業税法1～12条）。府県は、国税営業税の10分の2を限度として付加税を課すとともに24業種以外の業種に対し、府県税としての営業税を課すようになった。国が営業税を国税とした理由について丸山高満教授は、「国税として営業税を採択した理由としては弾力性のある収入を確保する目的以外に、地方税営業税は地方によって負担が不均衡であるため国税にして負担の公平を期すこと、国税の負担は農民に集中

hu15（最終確認日2019年7月3日）。

¹⁴ 当初、第1種（諸会社及び卸売業）年額15円以内、第2種（諸仲買業）年額10円以内、第3種（諸小売業及び雑商）年額5円以内とされていたが、明治13年の改正により、会社、卸売商、仲買商、小売商、雑商の5種とされ、各種目一律15円以内とされた（大村・前掲注5、1頁。）。

¹⁵ 国税庁税務大学校租税史料平成17年特別展示「営業税の変遷—運上・冥加から事業税へ」

<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/tokubetsu/h17shiryoukan/02.htm>（最終確認日2019年7月3日）。

し商工業について国税の負担がないので、国費分担の均衡を図ることが必要であるという理由が主張されていました。」¹⁶と述べられている。そして、「この結果、その後府県財政が膨張するにつれて、府県は零細な営業に対しても営業税を課税し、市町村がまたこれらに付加税を課するという傾向が強くなり、零細課税の非難が地方団体に集中することとなるのです。」¹⁷と説明されている。

すなわち、営業税の国への移管は府県営業税の地方における不均衡を是正することも目的とされていたようであるが、かえって零細な営業への課税強化につながってしまったのではないかと思われる。

また、営業税は、課税標準を営業収益ではなく売上金額や従業員数等という外形標準としていたため、営業収益の変動と外形標準額が一致しないなどの理由により不公平感が生じていたことや、利益がないのに課税されることへの不満などがあり、各地で営業税反対運動が展開された¹⁸。

1926年（大正15年）になると、国税としての営業税は廃止となり、所得税の補完税として新たに営業収益税（大正15年3月27日法律第11号）が創設され、物品販売業など19業種に対して純益を課税標準として課するようになった（営業収益税法2条、3条）。道府県は、これに付加税を課すとともに、19業種の営業のうち免税点以下のものおよび19業種以外の運河業、棧橋業、船舶碇繋場業など11業種に対し、営業の純益または収入金額、資本金額、営業用建物の賃貸価格若しくは従業者数等の外形標準による道府県税としての営業税（大正15年3月27日法律第24号）を課した（地方税に関する法律1条、14条、15条）¹⁹。

1940年（昭和15年）には、政府において国税と地方税を通じた抜本的税制改正がおこなわれた。その内容は、国税においては「負担の均衡普遍化を図り税制に弾力性を賦与するために、直接国税体系を所得税中心とし、これを分類所得税と一般所得税とし、収益税を廃止する。」²⁰というもので、地方税については、「地方税負担の均衡化を図り、かつ地方団体財政の基礎の確立を期せんが

¹⁶ 丸山・前掲注13、251頁。

¹⁷ 丸山・前掲注13、251頁。

¹⁸ 国税庁HP・前掲注13（最終確認日2019年7月3日）。

¹⁹ 丸山・前掲注13、279頁。

²⁰ 丸山・前掲注13、334頁。

ため、分与税制度を創設し、独立財源たる地方税は物税本位の制度とする。」²¹ というものであった。このような方針の税制改正の中で、国税としての営業収益税と道府県税としての営業税を統合し、国税としての営業税（昭和 15 年法律第 33 号営業税法）とし、物品販売業など 28 業種に対し、純益を課税標準として課することとなり、その全額を道府県に還付することになった。

そして、1947 年（昭和 22 年）に国税としての営業税は、道府県に移管され、道府県税としての営業税（昭和 22 年 3 月 31 日法律第 32 号地方税法の一部を改正する法律）となり、純益を課税標準として課されることとなった²²。さらに、翌 1948 年（昭和 23 年）に営業税の名称を事業税に改め農林水産業などを課税対象に加え、これとは別に自由業などに課税する特別所得税を新設した（昭和 23 年 7 月 7 日法律第 110 号地方税法を改正する法律）。その後、1949 年（昭和 24 年）には、電気供給業、ガス供給業、運送業（運送業は昭和 32 年に所得課税に戻っている）については、課税標準を収入金額に変更した。このような事業税の沿革を示したのが図表 1-1 である。

事業税は、上述のような歴史的経緯を有しており、その前身である営業税において、純益を課税標準として課税されるようになった 1926 年（大正 15 年）以前は、外形標準課税が行なわれていたが、その後は、純益に対する課税が行われ（府県においては国税とは別に 1940 年（昭和 15 年）まで外形標準課税が継続していた）、1948 年（昭和 23 年）以降は、原則として所得に対する課税が行われるようになり、部分的に収入金額という外形標準課税が行われていたことが分かる。1926 年（大正 15 年）に外形標準課税であった営業税が廃止され、純益課税である営業収益税が創設された背景について吉川宏延博士は、「わが国の資本主義経済の発展に伴って、売上金額等の外形標準によっては、担税力に応じた課税を行うことができなくなった。外形標準によって課税することは、税負担の不均衡を来し、これをその負担能力に適応せしめるべきであると

²¹ 丸山・前掲注 13、335 頁。

²² なお、1947 年（昭和 22 年）の地方制度調査会では、営業税について還付税制度を廃止し、都道府県の独立税とすることのほか、課税標準は差し当たっては現行純益制度を踏襲するが可及的速やかに外形主義を採用すること、営業税の対象として農業および漁業を考慮することを指摘している（大蔵省財政史室編・前掲注 13、41 頁）。

図表 1-1 事業税の沿革

年	国	道府県	課税標準等
明 11～29		営業税	業種別に定額
明 29 ～ 大 15	営業税 (物品販売業、銀行業 等 24 業種)	営業税付加税 営業税	外形標準 (売上金額、建物賃 貸価格、従業者数等) 各々定める (国税対象以外)
大 15 ～ 昭 15	営業収益税 (個人は物品販売業、 銀行業等 19 業種)	営業収益税付加税 営業税	純益 純益、外形標準 (収入金額、 従業者数等)、又は定額
昭 15 ～ 昭 22	営業税 (個人は物品販売業、 金銭貸付業等 28 業種)	営業税付加税	純益 (営業税は国が徴収し還付税 として全額道府県に還付)
昭 22～23		営業税	純益
昭 23 ～ 昭 29		事業税及び 特別所得税	所得 収入金額 (昭 24 電気供給業 ガス供給業、運送業)
(昭 25 付加価値税創設、昭 29 廃止)			
昭 29 ～ 現在		事業税	所得 収入金額 昭 29 生命保険事業追加 運送業一部除外 昭 30 損害保険業追加 昭 32 運送業残り除外

出典：税制調査会「地方法人課税小委員会報告 附属資料一 4.事業税の沿革」

http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zei_d_04.html#01_04 (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

の世論が強くなった。」²³と述べている。

以上のことから、事業税の性格については、営業税としての創設当初は、収益税（物税）として制度化されたものと考えられる。しかし、営業収益の変動と外形標準額が一致しないことなどにより生じた税負担に対する不公平感に対応するため、1926年（大正15年）、純益を課税標準とするようになった。これにより、収益税（物税）であった営業税は、所得税（人税）のような性質に変化していったのではないかと考えられる。そして、部分的に収入金額という外形標準課税が行われるようになると、その性格は収益税とも所得税ともとれる曖昧な状況となっていく。

第3項 事業税の課税根拠

上述のとおり、事業税はその起源である営業税から営業収益税への変遷における課税方法の変化により性格が曖昧になっていったのであるが、そもそも事業税とはどのような根拠に基づいて課税される税であるかについて検討する。

まず、租税の根拠論としては、利益説と義務説という2つの考え方がある²⁴。このうち利益説は応益原則と結びつくことになり、義務説は応能原則と結びつくことになる。これらの原則は、租税制度が依拠すべき基準としての租税原則のうちもっとも大切といわれる公平原則の基準である。すなわち、どのような基準によって税負担を配分することが公平にかなうかということである。

なお、租税原則について税制調査会では、「どのような原則により税制を構築

²³ 吉川・前掲注13、4頁。

²⁴ 利益説とは「租税をもって市民が国家から受ける利益の対価と見る考え方である。この考え方は、自然法思想ないしは国家契約説を基礎として主張されるもので、国家の目的は市民の身体と財産を保護することであり、租税はその対価である、とするものである。したがって、利益説によれば、税負担は、各人が、国家から受ける利益の程度に対応して配分されるべきである、ということになり、結果的に比例税率と結びつくことになる。」（金子宏・前掲注4、23頁）。義務説とは「国家はその任務を達成するため当然に課税権を持ち、国民は当然に納税の義務を負う、と説く。義務説は、利益説の前提が歴史的現実と合致せず、またそれが税負担の配分の基準として実際的でないという認識から出発するが、往々にして国家を、個人の意思をこえた、それなしには人間の社会的共同生活のありえない、歴史的・倫理的必然としてとらえる権威的国家思想と結びついて主張されてきた（ドイツの国法学者および国民経済学者の場合）。この考え方によれば、税負担の配分は各人が国家から受ける利益の程度に対応する必要はないことになる。」（金子宏・前掲注4、23頁）。

することが望ましいかについては、従来から各種の租税原則²⁵が提唱されてきましたが、それらは結局『公平・中立・簡素』の三つに集約することができます。」²⁶と整理している。

そのうえで事業税の課税根拠について、水野忠恒教授は、「通常の企業課税である法人税と異なり、租税能力説と応益説的な考え方が混合されたもの」²⁷と述べられている。すなわち、能力説に基づく所得基準による課税と利益説に基づく外形基準による課税が同時に行われているからであり、その課税根拠を曖昧なものとする原因になっている。

事業税の課税根拠について金子宏教授は、「能力説（応能主義・応能課税・応能負担）と利益説（応益主義・応益課税・応益負担）の二つのアプローチがありうる。前者は、事業によって生み出される収益力は担税力（ability to pay）の表現であるという考え方によって事業税を根拠づける見解である。この見解の下では、事業税は、所得課税の補完税としての性質を持つことになり、純収益（Reinertrag, net return, net profit）が課税標準として選ばれることになる。税率は比例税率でも累進税率でもよいが、いずれにしても、このタイプの事業税は、多少とも再分配機能をもつことを期待されており、また再分配の効果をもつことが少なくない。

²⁵ アダム・スミスの4原則（①公平の原則、②明確の原則、③便宜の原則、④最小徴税費の原則）、ワグナーの4大原則9原則（①財政政策上の原則、イ）課税の十分性、ロ）課税の弾力性、②国民経済の原則、ハ）正しい税源の選択、ニ）正しい税種の選択、③公正の原則 ホ）課税の普遍性、ヘ）課税の公平性、④租税政策上の原則、ト）課税の明確性、チ）課税の便宜性、リ）最小徴税費への努力）、マズグレイブの7条件（①十分性、②公平、③負担者、④中立（効率性）、⑤経済の安定と成長、⑥明確性、⑦費用最小）など（税制調査会・前掲注12、22頁）。

²⁶ 「公平」の原則は、税制の原則の中でも最も大切なものであり、様々な状況にある人々が、それぞれの負担能力（担税力）に応じて分かち合うという意味で、水平的公平と垂直的公平がある。水平的公平とは、等しい負担能力のある人には等しい負担を求めるというもので、いかなる経済社会状況においても変わることはない最も基本的な要請である。垂直的公平とは、負担能力の大きい人にはより大きな負担をしてもらうということ、個人所得課税などの累進構造などによる再分配機能をどの程度発揮させるかということに関わってくる。「中立」の原則とは、税制ができるだけ個人や企業の経済活動における選択を歪めることがないようにするという意味である。「簡素」の原則とは、税制の仕組みをできるだけ簡素なものとし、納税者が理解しやすいものとするということである（税制調査会・前掲注12、16頁）。

²⁷ 水野忠恒『大系租税法（第2版）』（中央経済社・2018年）1003頁。

これに対し、後者は、事業が道府県の各種の公共サービスから利益(benefit)を受けているという事実に着目し、事業税を公共サービスの受益の対価として根拠づける考え方である。この考え方の下では、事業税は所得税のように応能税ではなく、応益税であるから、その課税標準は純収益ではなく、公共サービスからの受益を測定する尺度として適切な指標であるべきであり、またその税率は比例税率であるべきである。

我が国の事業税の課税根拠については、利益説の立場をとる見解が圧倒的に多い。現在のわが国の税制の基礎をなしているシャウプ勧告は、次のように述べて、明確に利益説のアプローチをとっている。」²⁸と述べている。

つまり、事業税の課税根拠は、利益説に基づく応益課税であるとされる考え方が有力であり、公共サービスの受益の対価と位置付けられるとしている。

なお、シャウプ勧告について、「都道府県が企業にある種の税を課すことは正当である。というのは、事業および労働者がその地方に存在するために必要となって来る都道府県施策の経費支払を事業とその顧客が、援助することは当然だからである。たとえば、工場とその労働者がある地域で発展増加してくれば、公衆衛生費は当然増大して来るのである。」²⁹という記述がある。

また、「事業は、道路、港湾、教育、衛生その他もろもろの道府県の施設を利用して収益活動を行っていることから、これらの施設に必要な経費を分担せしめるものとして道府県に事業税の課税権を賦与することとされたのである。したがって、事業税の課税標準は、所得以外に、法人の事業活動の規模をできるだけ適切に表すものであることが望ましい。」³⁰とされ、すなわち、事業税の課税根拠は、応益課税とみることができ、その根底にあるのは、事業は、地方公共団体の行う公共サービスによる利益を受けており、その受益に対する対価を負担すべきという考え方とみることができる。

この他に事業税が応益課税であるとする見解として、西野万里教授は、「事業活動量の規模が大きい企業ほど、公共財・サービスの利用水準が高くなり、より多くの恩恵を蒙っていると見ることができるからである。そうであるとす

²⁸ 金子・前掲注 13、12 頁。

²⁹ 神戸都市問題研究所・前掲注 3、142-143 頁。

³⁰ 地方財務協会『地方税制の現状とその運営の実態』(地方財務協会・2008 年) 217 頁。

れば、事業税の課税標準は外形標準がふさわしいということになる。所得基準はその意味で妥当とはいえない。応益税として観念される事業税は所得の有無、多寡にかかわらず賦課されなければならない³¹と述べている。

また、旧自治省財政局長の大村襄治氏は、「事業税は応益負担の原則に立脚した税である。即ち、事業は、道路、港湾、教育、衛生、民生等諸般の道府県の施設を利用して収益活動を行っているから、これらの施設に必要な経費をも分担すべきである³²と述べ、事業が利用する公共施設に必要な経費は、事業が負担すべきことを示している。

さらに、事業所得者以外の者には住民税だけが課され、事業税類似の課税はなされていないのに、事業所得者に対しては個人事業税が課されるのは憲法14条に違反するのではないかという点が争われた裁判として、広島地判昭和55年3月19日（行集31巻3号473頁）がある。ここでは、次のように説示している³³。

個人の道府県民税は、道府県の区域内に住所或いは事業所等を有する者と当該道府県との応益関係に着目して当該道府県の経費を分担させようとするもので、いわば会費的性格のものであるのに対し、事業税は、事業そのものに経済価値を認め、そこに担税力を推定し、事業そのものを課税客体として課するいわゆる物税で、所得税、住民税所得割のように人の所得能力に着目してすべての所得に課する人税とは異なる税である。そして、事業税は、所得税、法人税の補完として設けられた補完税で、事業が収益活動をする上において道府県の設置する各種の公共施設を利用し、或いは道府県による行政サービスを楽しむことに対する一種の受益者負担金的性格を有するものである。このように道府県民税と事業税とは目的、性格、課税客体を異にするものであるから、給与所得者等事業所得者以外の場合所得を課税標準として課せられる地方税が住民税のみであって、事業税類

³¹ 西野万里「事業税の適正化－外形標準課税の役割と効果－」橋本徹編『21世紀を支える税制の論理 第7巻 地方税の理論と課題（改訂版）』（税務経理協会・2001年）108頁。

³² 大村・前掲注5、7頁。

³³ 行集31巻3号479-480頁。

似の課税を受けることがないからといって、事業所得者に個人事業税を課することをもって憲法 14 条に違反するものということとはできない。なお、現実には、法人の特定の業種を除いて、事業税の課税標準が所得とされている点、物税であり、受益者負担金的性格をもつ事業税の性格からして必ずしも適当でなく、所得を課税標準としているがために道府県民税等と重複した租税であるとの誤解を招くのであるが、事業税の課税標準として何が適当であるかは、財政上の理由、経済の状況、租税政策等から決定されるのであるから、現行法制上たまたま個人事業税が個人の事業の所得に対して課せられるということから、直ちに個人事業税をもつて二重課税であるとか、個人事業者に事業税を課することが憲法 14 条に違反するというものでもない。

すなわち、事業税は事業そのものを課税客体として課するいわゆる物税であり、都道府県の行政サービスに対する受益者負担金的性格を有する税である。したがって、所得を課税標準として課税していることは適当ではないが、課税標準は、財政上の理由、経済状況、租税政策等により決定されるものであり、課税標準により事業税を道府県民税と重複した租税と見るのは誤解であるということである。

このように、事業税が応益課税であることを前提とした見解は、数多く存在しており³⁴、事業税の課税根拠は利益説に基づく応益課税であると考えられる。

事業税の課税根拠は利益説に基づく応益課税であるとする、その税負担は、公共サービスの受益の程度に応じたものであることが望ましいと思われる。したがって、その課税標準は、経済情勢や経営の巧拙になどより大きく変動する所得よりも、公共サービスの受益の程度をあらわすものとすべきである。

事業税の課税根拠としての応益課税の内容については、上述のとおり考察し

³⁴ 他に応益課税を前提とする見解として、占部裕典「外形標準課税の法的評価と課題」税研 111 号（2003 年）22 頁、神野直彦「法人事業税の外形標準課税を巡って」税研 180 号（2015 年）58 頁、橋本徹「地方税制の改革—事業税を中心に—」日税研論集 28 号（1992 年）517 頁、林宜嗣「事業税の本質と外形標準課税のあり方」税研 80 号（1998 年）21 頁、平川忠雄「外形標準課税導入とその課題」税経通信 53 巻 11 号（1998 年）56 頁、水野忠恒「事業税の外形標準の検討」日税研論集第 46 号（2001 年）128 頁などがある。

たが、次に、租税の根拠として応益課税が妥当するかについて検討する。

この問題について橋本恭之教授は、「地方税固有の原則として、応益性が重視されているのは、国と地方の役割分担の考え方において、国の役割は所得再分配と経済安定であり、地方の役割は、地方公共財を提供するという資源配分であると考えられているからだ。地方公共団体は、ゴミ収集サービス、消防など住民にとって身近な地方公共財・サービスを提供している。これらの地方公共団体が提供する地方公共財・サービスによる利益は、その地域の住民に限定的に生じるものであり、受益に応じた課税という考え方が成立する。」³⁵と述べている。

また、佐藤主光教授は、「担税力（支払能力）に応じた税の負担を求める応能原則は所得再分配を含意する。機能配分論に従えばこの再分配は国に割り当てられるべき機能となる。資源配分機能に専念すべき地方の課税については『応益原則』が望まれる。」³⁶と述べている。

同様に林宜嗣教授も「所得再分配や経済の安定化は国家財政の機能であり、地方財政は利益の帰属が地域的に限定される地方公共財の供給を中心的な機能としている。とするなら、所得再分配やビルト・イン・スタビライザー（景気の自動安定化装置）効果を発揮するための累進的な構造は国税に任せておけばよいことになる。したがって、地方税は公共サービスの財源を調達するための税を、各納税者にいかに公平に配分するかに神経を集中させるべきであり、税の負担配分は応益原則を適用すべきであるという考え方が成り立つ。」³⁷と述べている。

以上のように、国税と地方税の役割の違いにより、地方税の課税においては応益課税の考え方が採用されることが妥当であると思われる。

このような考え方は、地方税原則における応益原則として整理されている。地方税原則について石田和之教授は、「税制一般に関して望ましいあり方としての基準を示したものを租税原則と呼ぶのに対して、国税とは異なる性格をもつ地方税に対して特に求められる要件を示したものは地方税原則と呼ばれてい

³⁵ 橋本恭之・鈴木善充『租税政策論』（清文社・2012年）279-280頁。

³⁶ 佐藤主光『地方財政論入門』（新世社・2011年）195頁。

³⁷ 林宜嗣『地方財政』（有斐閣・2000年）128頁。

る。」³⁸と述べている。地方税原則には諸説ある³⁹が、そのすべてにおいて応益原則があげられており、応益原則に基づく課税である応益課税は、地方税の課税根拠として妥当であり、制度としても定着しているものと思われる。

なお、地方税の応益原則について財政思想史の視点から分析された、池上岳彦教授は、次のように整理されている⁴⁰。

地方税における応益原則は、考え方として定着している。たとえば、道路・治安・消防・保健などのサービスによって居住と事業の環境が整備されれば、その地域では不動産価格と事業業績が上昇する。したがって、保有資産に対する固定資産税や事業規模に応じた事業税（とくに外形標準課税）は応益原則に適う。

また、住民は生活道路・ごみ処理といった地域の共同作業と教育・保育・福祉・保険・環境といった相互扶助を地方自治体に行ってもらい、それにより所得を得る機会を確保できる。したがって、所得に応じて居住地自治体に納める住民税は応益原則に適う。

本稿でみてきたように、日本では、スミス系統の議論から応益原則論を取り入れたというよりは、ドイツの経験と財政学の影響を受けたこと、そして1920年代に研究者の政策論議参加機会が増大したことにより「国税は応能原則、地方税はそこに応益原則を加味」との考え方が現実の政策論の中に導入された。そしてシャウプ勧告の評価とマスグレイヴ財政学の影響により、応益原則論が戦後も広まり、定着したといえるのではないか。

³⁸ 石田和之「地方税温故知新 第21回 地方税原則の成立」地方税68巻2号（2013年）172頁。

³⁹ 神野直彦『財政学（改訂版）』（有斐閣・2007年）300頁や佐藤進・関口浩『財政学入門』（同文館出版・2011年）299-300頁では、①応益原則、②安定性原則、③普遍性原則、④負担分任原則、⑤自主性原則の5つがあげられており、持田信樹『地方財政論』（東京大学出版会・2013年）139-140頁では、①応益原則の加味、②税収の安定性、③税源の普遍性、④負担分任の4つがあげられており、林宜嗣『基礎コース財政学』（新世社・2004年）125-129頁では、①安定性と伸張性の原則、②普遍性の原則、③応益性の原則（負担分任の原則）の3つをあげている。

⁴⁰ 池上岳彦「地方税の応益原則について—財政思想史の視点から—」地方税68巻7号（2017年）13頁。

すなわち、地方税については応益原則を加味する考え方が、戦前から取り入れられ、戦後も継続して妥当な考え方として維持されてきたといえる。

このような考え方に基づく戦前からの論者として田中廣太郎氏は、「此の點に就いて私は多数学者と同じく利益原則なるものを認めたいと思ひます。即ち上叙の租税普遍原則及應能原則と共に利益原則は地方税に於ける正義の原則を構成せるものなることを主張せむとするのであります。利益原則とは地方團體が施設經營により特段なる利益を享受するものは其の受益するの故を以て之が爲めに要する費用に対し応分の負担を分任することが正義の觀念に合するものであると爲す主義であります」⁴¹と述べている。

すなわち、大正時代においても地方団体の提供する施設により利益を享受するものは、その受益に応じた負担をすることが正義にかなうとしていたのであり、このような見解が多数存在していたものと思われる。

このように、事業税の課税根拠は応益課税であり、応益課税という考え方は租税根拠論として妥当なものであると古くから考えられていることが整理できた。次節では、事業税の課税の実態が応益課税に即したものとなっているかについて考察する。

第2節 応益課税としての事業税の現状

第1項 事業税の課税の仕組み

事業税には、個人の行う事業に対する事業税（以下「個人事業税」という。）と法人の行う事業に対する事業税（以下「法人事業税」という。）がある。個人事業税は、個人の行う特定の事業に対し、その所得を課税標準として課税される。一方、法人事業税は、原則として法人の行うすべての事業（一定の非課税規定が設けられている）に対してその所得または収入金額などを課税標準として課税される（地方税法 72 条の 2）。

まず、個人事業税の納税義務者等について確認すると、個人事業税の納税義務者は、図表 1-2 のように、第 1 種事業に該当する物品販売業などの 31 業種及び政令で定める事業、第 2 種事業に該当する畜産業・水産業といった原始産

⁴¹ 田中廣太郎『地方税制講話』（良書普及会・1926年）128頁。

業である 3 業種（農業、林業、鉱物の掘採事業は非課税とされている）、第 3 種事業に該当する医業などの 22 業種及び政令で定める事業を行う個人である。これらの事業を行う個人に対して、原則として所得税法上の所得を課税標準として、その所得から事業主控除額（現行 290 万円）を控除した金額に対し、第 1 種事業は 5%、第 2 種事業は 4%、第 3 種事業は 5%または 3%の税率により課される（地方税法 72 条の 2 第 3 項、第 8 項、第 9 項、第 10 項、72 条の 49 の 11、72 条の 49 の 17）。

次に、法人事業税の納税義務者等について確認すると、法人事業税は、法人の行う事業に対し、事務所又は事業所の所在する都道府県が、その事業を行う法人に課する。具体的には、図表 1-3 のように、電気供給業・保険業など一定

図表 1-2 個人事業税の納税義務者等

	納税義務者（地方税法 72 条の 2 第 3 項）	課税標準	税率
第 1 種 事業	物品販売業（動植物その他通常物品といわな いものの販売業を含む。）、保険業、金銭貸付 業、物品貸付業（動植物その他通常物品とい わなないものの貸付業を含む。）、不動産貸付 業、製造業（物品の加工修理業を含む。）、電 気供給業、土石採取業、電気通信事業（放送 業を含む。）、運送業、運送取扱業、船舶定係 場業、倉庫業（物品の寄託を受け、これを保 管する業を含む。）駐車場業、請負業、印刷 業、出版業、写真業、席貸業、旅館業、料理 店業、飲食店業、周旋業、代理業、仲立業、 問屋業、両替業、公衆浴場業（第 3 種事業 に該当するものを除く。）、演劇興行業、遊技 場業、遊覧所業、商品取引業、不動産売買業、 広告業、興信所業、案内業、冠婚葬祭業を行 う個人（72 条の 2 第 8 項）	所得 （72 条の 49 の 11）	5% （72 条の 49 の 17 第 1 項 1 号）

<p>第 2 種 事業</p>	<p>次に掲げるもので主として自家労力を用いて行うもの以外のものをいう。 畜産業（農業に付随して行うものを除く。）、水産業（無動力船若しくは総トン数 10 トン未満の動力船（とう載漁船を除く。）を使用して、又は魚船を使用しないで行う水産動植物の採捕の事業、漁具を定置して行う水産動植物の採捕の事業を除く。）、薪炭製造業を行う個人（72 条の 2 第 9 項）</p>		<p>4% （72 条の 49 の 17 第 1 項 2 号）</p>
<p>第 3 種 事業</p>	<p>医業、<u>歯科医業</u>、<u>薬剤師業</u>、<u>あん摩・マッサージ又は指圧・はり・きゅう・柔道整復その他の医業に類する事業</u>（両目の視力を喪失した者、万国式試視力表により測定した両眼の視力（屈折異常のある者については、矯正視力についてその測定をしたものをいう。）が 0.06 以下である者が行うものを除く。）、<u>獣医業</u>、<u>装蹄師業</u>、<u>弁護士業</u>、<u>司法書士業</u>、<u>行政書士業</u>、<u>公証人業</u>、<u>弁理士業</u>、<u>税理士業</u>、<u>公認会計士業</u>、<u>計理士業</u>、<u>社会保険労務士業</u>、<u>コンサルタント業</u>、<u>設計監督者業</u>、<u>不動産鑑定士業</u>、<u>デザイン業</u>、<u>諸芸師匠業</u>、<u>理容業</u>、<u>美容業</u>、<u>クリーニング業</u>、<u>公衆浴場業</u>（物価統制令第 4 条の規定に基づき道府県知事が入浴料金を定める公衆浴場以外の公衆浴場を経営する事業を除く。）、<u>歯科衛生士業</u>、<u>歯科技工士業</u>、<u>測量士業</u>、<u>土地家屋調査士業</u>、<u>海事代理士業</u>、<u>印刷製版業</u>を行う個人（72 条の 2 第 10 項）</p>		<p>5% （72 条の 49 の 17 第 1 項 3 号） （納税義務者欄の下線の事業は 3%（72 条の 49 の 17 第 1 項 4 号））</p>

出典：筆者作成。

の業種については、収入金額を課税標準とする収入割額が課され、それ以外の事業を行う法人のうち、公益法人等・人格のない社団等・特別法人・資本金 1 億円以下の法人又は資本金のない法人については、所得を課税標準とする所得割額が課され、資本金 1 億円を超える法人については付加価値を課税標準とする付加価値割額、資本金等の額を課税標準とする資本割額、所得割額の合算額により課される（地方税法 72 条の 2、72 条の 12）。

なお、国及び一定の公共団体は事業税が免除されている。また、林業、鉱物の掘採事業、一定の農業は非課税事業となっており、公益法人等については、収益事業にかかる所得又は収入金額以外のものについては非課税所得となっている（地方税法 72 条の 4）。

法人事業税は、従来、原則として所得を課税標準としてきた。しかし、電気供給業・ガス供給業については、料金が認可制で低く抑えられており、所得を課税標準としたのでは、その事業規模に比較して事業税負担が少なくなりすぎため、例外的に収入金額を課税標準とする収入割額が課されてきた⁴²。

なお、ガス事業法の改正により、施設・設備の規模が相対的に小さいガス中小事業者について、新規参入自由化と規制料金が廃止されたため、平成 30 年度改正で収入金額課税から通常の事業と同様の課税方式とすることとされた⁴³。

また、保険業（生命保険業・損害保険業・短期少額保険業・貿易保険業）については、その利益のうちに配当⁴⁴の占める割合が大きい、所得の計算上、配当は益金に算入されないこと、および、契約者配当が損金に算入される（法人税法 60 条 1 項）ことから、所得を課税標準とするとその事業規模に比較して過小な事業税負担となってしまうため、例外的に収入金額を課税標準とする収入割額が課されてきた⁴⁵。

⁴² 金子宏・前掲注 4、663 頁。

⁴³ 財務省「平成 30 年度税制改正の概要」（財務省・2018 年）1107-1108 頁 https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p1094-1142.pdf（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

⁴⁴ 法人税法 23 条に規定する配当等の額を意味する。なお、保険会社の受取配当等の益金不算入の特例規定により、同法同条 7 項に規定する非支配目的株式等につき支払を受ける配当等の額がある場合、同法同条 1 項の規定による益金の額に算入しない金額は、同項の規定にかかわらず当該配当等の 100 分の 40 に相当する金額となる（租税特別措置法 67 条の 7）。

⁴⁵ 金子宏・前掲注 4、616 頁。

図表 1-3 法人事業税の納税義務者等

納税義務者 (地方税法 72 条の 2)		課税標準 (地方税法 72 条の 12)		税率(地方税法 72 条 の 24 の 7)		事業税の 種類
				軽減税率 適用法人	軽減税率不 適用法人	
電気・ガス供給業 ⁴⁶ ・保 険業・貿易保険業を行う 法人(第 1 項 2 号)		収入金額		0.9%		収入割額
公益法人等、人格 のない社団等、特 別法人、資本金 1 億円以下の法人 (第 1 項 1 号ロ)	特別 法人	所得	年 400 万円以下	5.0%	6.6%	所得割額
			年 400 万円超	6.6%		
	その 他の 法人	所得	年 400 万円以下	5.0%	9.6%	
			年 800 万円以下	7.3%		
			年 800 万円超	9.6%		
	資本金 1 億円超の法人 (第 1 項 1 号イ)		付加価値額		1.2%	
資本金等の額			0.5%	0.5%	資本割額	
所得			年 400 万円以下	1.9%	3.6%	所得割額
	年 800 万円以下	2.7%				
	年 800 万円超	3.6%				

出典：税理士法人山田&パートナーズ『法人が納める地方税 Q & A 法人住民
税・事業税・事業所税・償却資産税（改訂版）』（税務経理協会・2015
年）82 頁を基に筆者作成（なお、地方法人特別税については、平成
31 年（令和元年）10 月 1 日以降廃止が予定されているため、考慮外
とした）。

⁴⁶ ガス事業法改正により平成 30 年度改正で次のとおり改正された。「ガス事業
法（昭和 29 年法律第 51 号）2 条 5 項に規定する一般ガス導管事業及び同条
7 項に規定する特定ガス導管事業以外のもののうち、同条第 10 項に規定する
ガス製造事業者及び電気事業法等の一部を改正する等の法律（平成 27 年法
律第 47 号）附則 22 条 1 項に規定する旧一般ガスみなしガス小売事業者（同
項の義務を負う者に限る。）以外の者が行うものを除く」（地方税法 72 条の 2）。

しかし、収入金額課税を受ける上記業種以外の事業についても、事業が都道府県による公共サービスから受ける利益に対する対価であるとされる事業税において、課税標準は事業の受益の程度に応じたものであるべきであり⁴⁷、所得が必ずしも事業の受益の程度を反映しているとはいえない状況があった。このため、事業の受益の程度を反映する事業活動規模を課税標準とする、付加価値割額、資本割額、所得割額の合算額により算定される外形標準課税が、平成 15 年度税制改正により導入された。

第 2 項 地方財政と応益課税としての事業税の現状

事業税は、都道府県が課税する地方税であることは前述のとおりであるが、地方税を課税する地方公共団体の財政について、2017 年度（平成 29 年度）における地方公共団体全体の歳入合計は、図表 1-4 のとおり 101 兆 3,233 億円（歳出は 97 兆 9,984 億円）となっており、歳入のうち自主財源の中心的存在である地方税は、39 兆 9,044 億円であり、歳入全体に占める割合は 39.4%となっている。これまで、平成 11 年の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⁴⁸の制定に伴って、法定外普通税の許可制から協議制への移行や法定外目的税の創設、起債制限の緩和などがおこなわれてきた。そして、2004 年（平成 16 年）からの三位一体の改革⁴⁹による国から地方への税源移譲、国庫補助負担金削減による国の関与の縮小、地方交付税の見直しといった地方分権改革が実施されてきた⁵⁰が、自主財源の拡充は十分に進展していないといえる。次に、事業税の課税団体は都道府県であるので、都道府県の税収の状況を確認すると、図表 1-5 のとおりとなっている。2017 年度（平成 29 年度）における

⁴⁷ 金子宏・前掲注 4、612 頁。

⁴⁸ 明治以来形成されてきた中央集権システムを地方分権型へと転換するもので、国と地方の役割分担の明確化、機関委任事務制度の廃止、国の関与のルール化などが図られた。総務省「地方自治制度」

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_gyousei/bunken/index.html（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

⁴⁹ 国から地方への税源移譲、国庫補助負担金の改革、地方交付税の見直しの 3 本柱からなる地方分権改革。総務省「三位一体の改革の全体像」

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/zeigenijou2_1.html（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

⁵⁰ 佐藤主光・前掲注 36、2-11 頁。

図表 1-4 平成 29 年度地方財政の概況

区 分	決 算 額			構 成 比		増 減 率	
	29 年度	28 年度	増減額	29 年度	28 年度	29 年度	28 年度
	億円	億円	億円	%	%	%	%
地方税	399,044	393,924	5,120	39.4	38.8	1.3	0.8
地方譲与税	24,052	23,402	650	2.4	2.3	2.8	△12.7
地方特例交付金	1,328	1,233	95	0.1	0.1	7.7	3.7
地方交付税	167,680	172,390	△4,710	16.5	17.0	△2.7	△0.9
小計（一般財源）	592,104	590,949	1,155	58.4	58.2	△0.2	△0.3
（一般財源+臨時財 政対策債）	631,987	628,343	3,644	62.4	61.9	0.6	1.4
国庫支出金	155,204	156,871	△1,668	15.3	15.5	△1.1	2.7
地方債	106,449	103,873	2,576	10.5	10.2	2.5	△2.8
うち臨時財政対策費	39,883	37,394	2,489	3.9	3.7	6.7	△15.7
その他	159,476	162,905	△3,428	15.8	16.1	△2.1	△2.2
合 計	1,013,233	1,014,598	△1,365	100.0	100.0	△0.1	△0.4

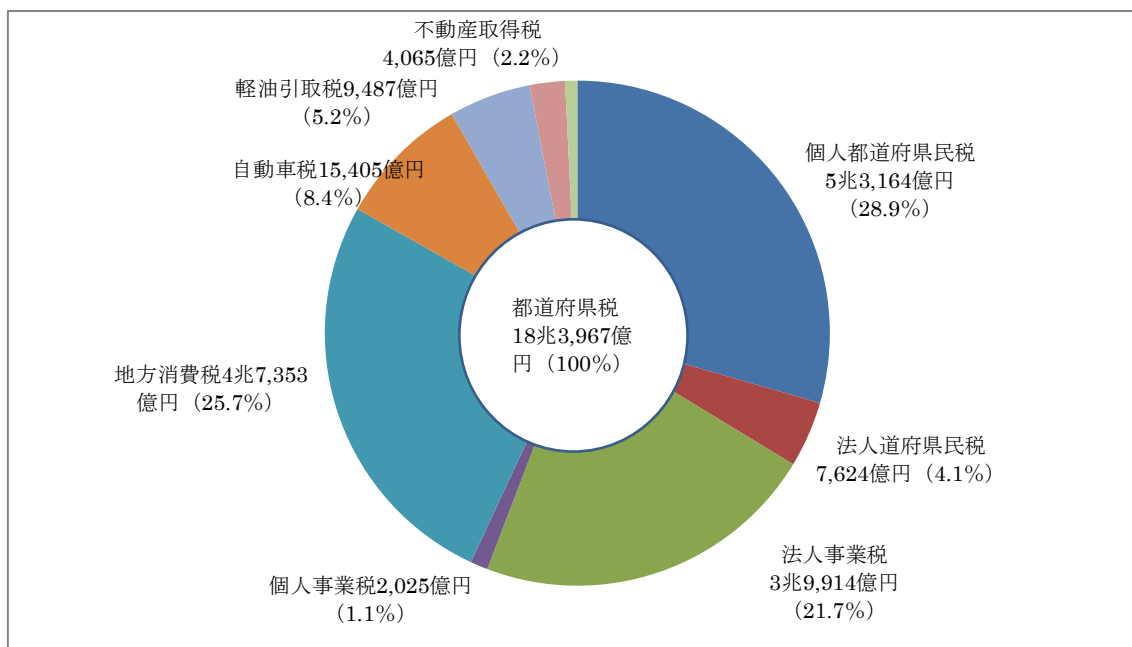
出典：総務省「平成 31 年版地方財政白書第 1 部 2 地方財政の概況（1）決算規模第 5 表歳入純計決算額の状況」（2019 年）

http://www.soumu.go.jp/menu_seisaku/hakusyo/chihou/31data/2019data/31czb01-02.html（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

都道府県税収入額の合計は 18 兆 3,967 億円となっており、都道府県の税収のうち最大税目は個人の都道府県民税で 5 兆 3,164 億円となっており 28.9%を占めている。2 番目として地方消費税が 4 兆 7,353 億円となっており 25.7%を占めている。そして 3 番目が法人事業税で 3 兆 9,914 億円となっており、21.7%を占めている。法人課税のうち都道府県が独自に課税するものとしては最大の税目となっており、都道府県税収の中核的存在であることがわかる。

なお、地方公共団体の間における税収の偏在を是正するため、平成 20 年度税制改正により地方法人特別税等に関する暫定措置法（平成 20 年法律 25 号）

図表 1-5 平成 29 年度道府県税収入額の状況



出典：総務省「平成 31 年版地方財政白書第 1 部 3 地方財源の状況第 28 図
道府県税収入額の状況」（2019 年）

http://www.soumu.go.jp/menu_seisaku/hakusyo/chihou/31data/2019data/31czb01-03.html#p01031201（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

が制定された。これは、法人事業税の税率を引き下げ（同法 2 条）、法人事業税に対する附加税として国税としての地方法人特別税を創設するもので、地方税制の抜本改革までの間の暫定措置である（同法 3 条～9 条）。このため、平成 29 年度における事業税収は、本来の税率ではなく引き下げられた税率により課税が行われており、地方法人特別税により国税として課税された税収は、地方法人特別譲与税として、各地方公共団体に配分されている。

ただし、本論文においては、地方税制の抜本改革までの間の暫定措置である地方法人特別税（地方法人特別税等に関する暫定措置法第 1 条）については、消費税および地方消費税の税率改正が行なわれる平成 31 年（令和元年）10 月 1 日までに廃止される予定のため、考慮外としている。

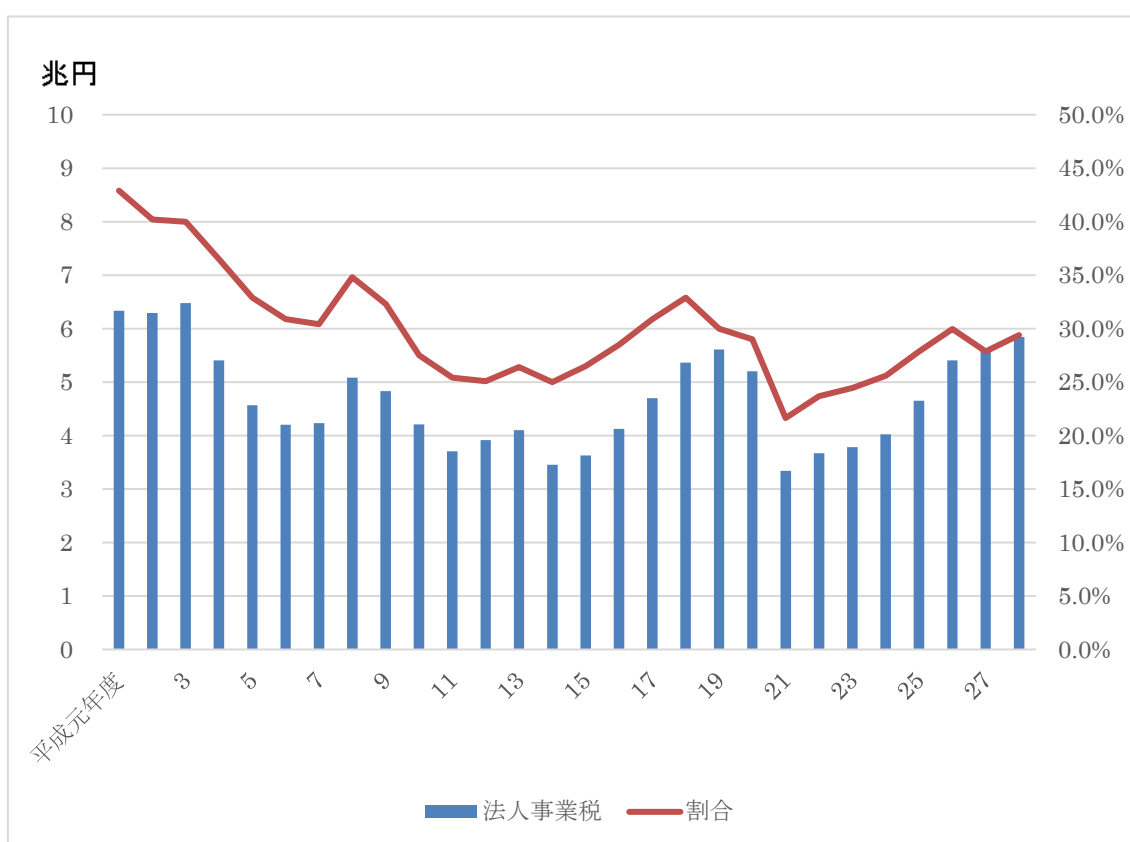
第3節 応益課税としての事業税の問題点

第1項 応益課税としての事業税の課税標準を所得とすることにより生じる問題

1 事業税の不安定性の問題

法人事業税が、都道府県税収において重要な存在として位置づけられている

図表 1-6 法人事業税と都道府県の税収に占める割合



出典：瀬古雄祐「外形標準課税をめぐる論点」調査と情報 893号（2016年）9頁を基に2014年度以降は下記に基づいて筆者加筆（平成21年度以降は地方法人特別税を含む）。

総務省自治税務局「平成30年度地方税に関する参考計数資料」

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran06_h30.html（最終確認日2019年7月3日）

総務省「地方財政状況調査関係資料 平成21～28年度地方財政統計年報」

<http://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/toukei.html>（最終確認日2019年7月3日）。

ことは上述のとおりである。平成 15 年度税制改正により、資本金 1 億円超の法人については外形標準課税が導入され、その課税標準は、所得に加えて付加価値額および資本金等の額とされたが、中小企業⁵¹は、所得を課税標準としていることから景気動向の影響を受けやすく、図表 1-6 のとおり平成 19 年度には 5 兆 6,077 億円あったが、平成 21 年度には約 3 兆 3,416 億円と 59.5%まで減少し、その後平成 28 年には 5 兆 8,409 億円まで回復しており（平成 21 年度以降は地方法人特別税を含む金額となっている。）、税収の変動幅が大きく安定性に欠ける状況が続いている。

地方公共団体が提供する公共サービスである道路、港湾、教育、福祉、公衆衛生、環境保全、消防、警察等は、景気動向にかかわらず安定的に供給されることが必要であり、そのためには地方公共団体の独自財源である税収は、できる限り安定的であることが望ましい⁵²。平成 15 年度税制改正により、外形標準課税が導入された際にもこの点が問題となったが、その後 15 年が経過した現在でも改善されたとはいえない状況である。

2 税負担の公平性の問題

個人および中小企業に対する事業税は、所得を課税標準としており、その税収は景気変動の影響を受けやすく、中でも法人事業税は景気感応性が高いことは前述したとおりであるが、所得を課税標準とすることの問題点はもう一つある。それは、税負担が黒字企業に偏ってしまうという点である。図表 1-7 のとおり、わが国の欠損法人割合は、長期間にわたって 60%を超えている状態が続いており、最近 10 年間では、半分の 5 年間において 70%を超えている。すなわち、おおよそ 3 分の 2 ないし 4 分の 3 の法人が長期間にわたって事業税を負担していない状況があり、税負担の公平性が損なわれているのではないかと考えられる。

⁵¹ 地方税法 72 条の 2 第 1 項 1 号ロに規定する所得割額が課される法人等について、本稿では特に断りのない場合、便宜上中小企業と表記する。なお、中小企業の定義については第 3 章において別途検討する。

⁵² 税制調査会『地方法人課税小委員会報告』（税制調査会・1999 年）5-6 頁 http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zei_d_01.html（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

この問題は、平成 15 年度税制改正により、外形標準課税が導入される以前から指摘されてきた⁵³。そのため、外形標準課税が導入されたのであるが、外形標準課税の対象は、資本金 1 億円を超える法人に限られているので、現在においてもこの問題は解消されたとはいえない状況である。

なお、平成 29 年度に限定した図表 1-8 についてみると、利益計上法人は 1,006,857 社、欠損法人は 1,687,099 社であり、欠損法人割合は 62.6%となっている。この資本金階級別の内訳について確認すると、資本金 1 億円以下の法人では、利益計上法人数は 990,983 社、欠損法人数は 1,682,047 社であり、欠損法人割合は 62.9%となっている。一方、資本金 1 億円超の法人では、利益計上法人数は 14,724 社、欠損法人数は 4,476 社であり、欠損法人割合は 23.3

図表 1-7 利益計上法人数と欠損法人数の推移

年度	利益法人	欠損法人	合計	欠損法人割合
平成 19 年度	852,627	1,735,457	2,588,084	67.1%
平成 20 年度	740,533	1,856,575	2,597,108	71.5%
平成 21 年度	710,552	1,900,157	2,610,709	72.8%
平成 22 年度	702,553	1,877,801	2,580,354	72.8%
平成 23 年度	711,478	1,859,012	2,570,490	72.3%
平成 24 年度	749,731	1,776,253	2,525,984	70.3%
平成 25 年度	823,136	1,762,596	2,585,732	68.2%
平成 26 年度	876,402	1,729,372	2,605,774	66.4%
平成 27 年度	939,577	1,690,859	2,630,436	64.3%
平成 28 年度	970,698	1,689,427	2,660,125	63.5%
平成 29 年度	1,006,857	1,687,099	2,693,956	62.6%

出典：国税庁「平成 29 年度分 会社標本調査」（2019 年）15 頁

<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2017/pdf/h29.pdf>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

⁵³ 税制調査会・前掲注 52、7 頁。

図表 1-8 資本金階級別利益計上法人数と欠損法人数（平成 29 年度）

資本金階級	利益法人	欠損法人	合計	欠損法人割合
1 億円以下	990,983	1,682,047	2,673,030	62.9%
1 億円超	14,724	4,476	19,200	23.3%
連結法人	1,150	576	1,726	33.4%
合計	1,006,857	1,687,099	2,693,956	62.6%

出典：国税庁「平成 29 年度分 会社標本調査」（2019 年）54 頁を基に筆者作成

<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2017/pdf/h29.pdf>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

となっている。すなわち、既に外形標準課税が導入されたことから、欠損法人でも一定の事業税負担をしている大企業の欠損法人割合は、大企業全体の 4 分の 1 程度であるのに対して、未だ所得を課税標準としていることから、欠損法人が事業税負担を全くしていない中小企業の欠損法人割合は、中小企業全体の 3 分の 2 を占めており、残りの 3 分の 1 の法人が中小企業全体の事業税を負担していることがわかる。この状況は、受益に応じた負担をすべきとされる事業税の応益課税という観点からは、税負担の公平性が著しく損なわれており、問題が大きいといえよう。

税負担の公平性については、何をもちて公平であるということができのうかという点を検討する必要がある。つまり、事業税を負担しているかどうかだけで単純に判断できるのであるかという問題である。例えば、赤字法人は事業税を負担していなくても、自動車税、固定資産税、都市計画税、償却資産税、住民税均等割など様々な地方税を負担しているケースがあり、事業税の負担状況のみをもって公平でないといえるのだろうか。

たしかに、赤字法人であっても様々な税負担をしていることは事実である。しかし、税にはそれぞれに課税の根拠があり、根拠の異なる税の負担状況を混同して税負担の公平性を論じることになれば、地方公共団体における行政サービスの経費をその内容に応じて住民が負担するという、多様な税の制度を構築

すること自体に無理が生じると考えられる。

例えば、固定資産税は、「固定資産の保有と市町村の行政サービスとの間に一般的な受益関係が存在するという応益的な考え方に基づいて課税されるもので、その資産価値に着目し、その固定資産を所有することに担税力を見出して、その価値に応じて課税される物税である」⁵⁴と観念されている。また、自動車税についても同様に、「自動車の所有の事実に見出して課する税であり、資産税としての性格を有しているとともに、道路損傷負担金的な性格をも合わせ持っている」⁵⁵と観念されている。つまり、固定資産や自動車を所有している場合には、一般的にそれを使用して得られると想定される収益に担税力を見出して、その範囲内において課税されるものであるとの考え方がとられている。

したがって、原則として自動車や固定資産を所有していない場合には課税されないのであり、事業税についても事業を行っていることにより、その事業が使用している公共サービスの受益を所得と考えて、そこに担税力を見出してその範囲内において課税するものと観念しているのではないだろうか。

第2項 課税標準としての所得の検討の必要性

本章では、事業税の沿革およびその課税根拠としての応益課税の概念について確認したうえで、応益課税としての事業税の現状における問題点として安定性および公平性について指摘した。これらの問題点は、所得という課税標準の持つ特徴から必然的に生じるものであり、そもそも所得を課税標準とした立法趣旨とはどのようなものかを検討する必要がある。

応益課税である事業税が所得を課税標準としている点について、石島弘教授は、「所得税の課税物件（課税客体）は『所得』（所得税法7条）であり、課税標準は『所得の金額』である。また、法人税の課税物件は『所得』（法人税法5条）であり、課税標準は『所得の金額』（同法21条）である。『事業』を課税客体とする事業税と『所得』を課税物件とする所得税・法人税との間に、明確な違いがあることがわかる。（中略）地方税法72条の12は、事業税の課税標準を直接数量化せず、単にそれを『所得』と規定し、所得税と法人税の課税物

⁵⁴ 逸見幸司『図解地方税』（大蔵財務協会・2016年）431頁。

⁵⁵ 逸見・前掲注54、653頁。

件（課税客体）なる『所得』と同一用語を用いている。しかし、ここで事業税と所得税・法人税が用いている『所得』概念は同一のものではないし、同一の機能を果たすものでもない。」⁵⁶と述べられている。すなわち、事業税における課税標準である所得は、所得税や法人税の課税物件と同じ所得という文言を用いているが、直接数量化しておらず、所得税や法人税の場合と異なる意味で用いられていると解される。

具体的には、「所得税が所得そのものを課税対象とするのに対し、事業税は、事業を課税対象とし、法人ないし個人が行政サービスを受けながら事業活動を営んでいる事実に見出し課税するものであるから、事業税の課税標準としての所得は、法人ないし個人の事業活動を通じての行政サービスの受益量の指標として把握されているものというべき」⁵⁷であり、応益課税に基づいていることが反映されているといえる。

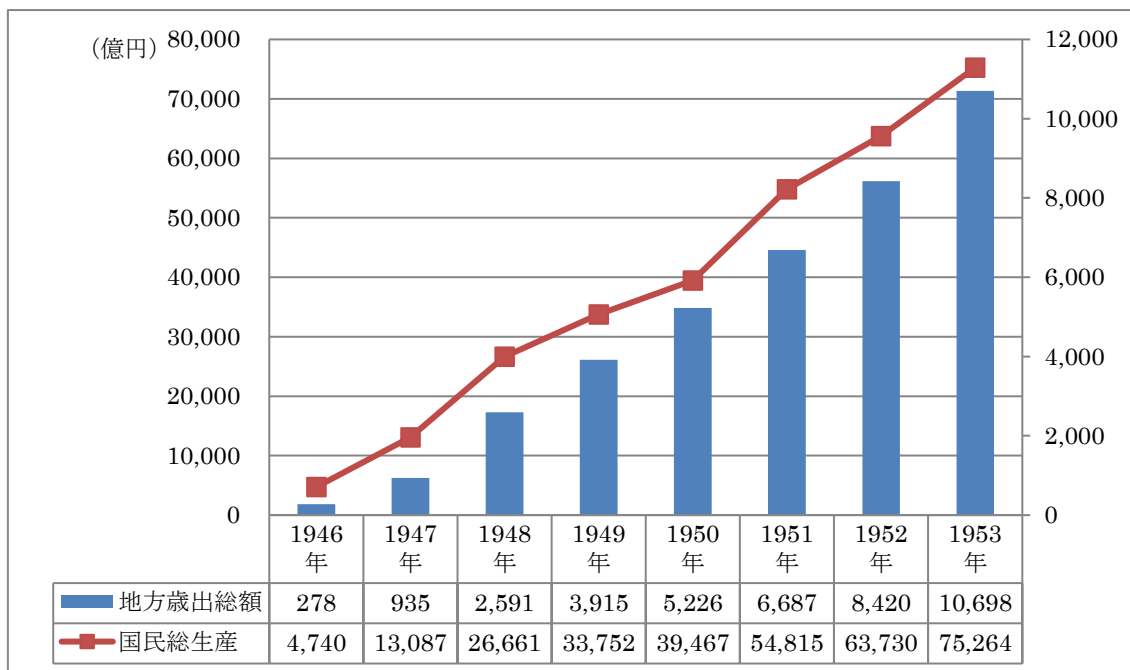
また、事業税の成立は、前述のとおり 1948 年（昭和 23 年）である。当時の時代背景を考えると、立法者は、所得を課税標準とすることが応益課税の趣旨にかなうと考えていたのではないだろうか。すなわち、この 1948 年という時代は戦後の経済復興期にあり、経済が拡大していくことが予測されていたものと思われる。戦後の国民総生産の推移と地方歳出総額の推移をグラフ化した図表 1-9 に示したとおり、1946 年に 4,740 億円であった国民総生産は、1948 年には 2 兆 6,661 億円と 2 年間で 5.6 倍に拡大しており、この経済の伸びに応じて地方歳出総額も 1946 年の 278 億円から 2,591 億円と 2 年間で 9.3 倍に拡大している。ここから読み取れるのは、人口の増加や企業の発展に伴う経済の拡大に応じて、地域の行政サービスも拡大していったため、その財政需要をまかなうためには景気感应性が強く税収の伸張性に富む所得を課税標準とすることが拡大する行政サービスに対して、応益課税の趣旨にかなうものと観念されたのではないだろうかと推測できる。

しかし、時代の流れとともに経済情勢等は大きく変化し、所得の持つ特徴である景気感应性が強いということが景気の悪化による税収の激減や赤字法人の

⁵⁶ 石島弘「銀行税・外形標準課税について」国際税制研究 13 号（2004 年）142-152 頁。

⁵⁷ 東京地判昭和 57 年 5 月 31 日行集 33 卷 5 号 1105 頁。

図表 1-9 戦後の国民総生産と地方歳出総額の推移



出典：大蔵省財政史室編『昭和財政史 終戦から講和まで 第19巻』（東洋経済新報社・1978年）6、372頁を基に筆者作成。

増加に伴う税負担の公平性の問題といった現象に結び付いていったのである。

これらを踏まえて次章では、事業税の課税根拠である応益課税の視点から、課税標準としての所得が事業の受益量の指標としての機能を果たさなくなっていくことにより、事業税を応益課税に即したものとするための外形標準課税の導入がどの程度実現できているといえるのか、シャープ勧告からその後の税制調査会の議論を経て外形標準課税導入に至る経緯などについて考察する。

第2章 応益課税の実現のための外形標準課税の導入状況の考察

第1節 シャウプ勧告と税制調査会の議論

第1項 シャウプ勧告

昭和23年に営業税から名称が事業税へと改められたことは第1章で述べたとおりであるが、その事業税について、付加価値税への改革を提案したのがシャウプ勧告であり、外形標準課税はシャウプ勧告により議論が始まった⁵⁸。

シャウプ勧告では、当時の事業税について詳細に検討を行ったうえで、「事業税は消費者に転嫁されないものとされているようである。事業税が純所得に課せられているという事実は、事業主は全税額を負担すべきものであるという趣旨を示すにはかならない。純所得税というものは非転嫁性のものと考えられるのが普通である。この建前は、純所得の上に全税制の重荷が累積して余りに苛酷とならない限り、受け容れられる。現在日本においては、既にこの限界は突破されている。」⁵⁹と述べ、当時の事業税のあり方について批判されている。

そのうえで、「都道府県が企業にある種の税を課すことは正当である。というのは、事業および労働者がその地方に存在するために必要となって来る都道府県施策の経費支払を事業とその顧客が、援助することは当然だからである。たとえば、工場とその労働者がある地域で発展増加してくれば、公衆衛生費は当然増大して来るのである。」⁶⁰と述べている。

すなわち、事業税は法人税や住民税と同じ所得を課税標準としていたため、同一の課税標準に対する税負担が累積し苛酷であることを指摘し、都道府県が行う行政サービスにかかる費用を、事業とその顧客に税として負担させるべきであるが、その課税標準は事業主が全税額を負担する所得ではなく、転嫁を前提としたものであるべきと指摘したのである。

そして、「従って、われわれは事業税の存続を勧告するものではあるが、それは次の二つの目的を達成するように改革すべきものであると考える。即ち、第

⁵⁸ 水野・前掲注27、1003頁。

⁵⁹ 神戸都市問題研究所・前掲注3、142頁。

⁶⁰ 神戸都市問題研究所・前掲注3、142-143頁。

一に、純益を課税標準として累積的に圧迫することを幾分緩和すること、第二に、賦課徴収方法を一層簡易化し、原則として国税の賦課徴収の結果に依存しないようにすること。の二つである」⁶¹と述べている。

つまり、事業税存続の目的は、地方自治の観点から地方団体の独自財源の充実のため、所得という同一の課税標準に対して課税が累積していることの緩和と、国税の賦課徴収の結果に依存しないようにすることであったと思われる。

そして、これらの目的の達成のための方法として、「単に利益だけでなく、利益と利子、賃借料および給与支払額の合計に課税標準を拡張してこれに税率を適用することである。」⁶²と述べている。

すなわち、純所得を課税標準とする事業税を廃止し、付加価値（利益、利子、賃借料および給与の支給額の合計）を課税標準とする付加価値税を創設することを提案したのである⁶³。

その意図について金子宏教授は、「第 1 に、事業税は企業（enterprise）が都道府県から受ける受益の対価であるから、その受益の指標としては、純所得ではなく付加価値を採用すべきであること、第 2 に、地方団体は国の税制に左右されない独自の自主財源を持つ必要があるが、市町村が税収の大きい独自の自主財源として固定資産税をもつと同様に、都道府県も付加価値税の採用によって税収の大きい独自の自主財源を持つことができること、第 3 に、住民税をもつばら市町村の財源とすることによって都道府県の税収が大幅に減少するが付加価値税の採用はそれを補って余りあること」⁶⁴と説明されている。

シャープ勧告による付加価値税は、昭和 25 年度税制改正により創設されたものの、2 度の延期を経て昭和 29 年度改正により、実施されないまま廃止されている⁶⁵。

付加価値税の実施延期について奥野誠亮氏は、昭和 27 年 8 月に「付加価値

⁶¹ 神戸都市問題研究所・前掲注 3、143 頁。

⁶² 神戸都市問題研究所・前掲注 3、143 頁。

⁶³ 第 1 次勧告では控除法による付加価値の計算が提案されたが、第 2 次勧告において加算法による付加価値の計算の選択を認めることとなった（井上一郎編『シャープの第二次税制勧告』（霞出版社・2004 年）33-34 頁）。

⁶⁴ 金子宏「事業税と外形標準課税」地方税 65 巻 10 号（2014 年）3 頁。

⁶⁵ 総務省「シャープ勧告以降の税制改正の流れ（地方税関係）」

http://www.soumu.go.jp/main_content/000493538.pdf（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

税は本年1月1日から実施されることになっていたのであるが、一面にはまだ経済が十分安定するにいたっていないさい、いまただちに転嫁を予定して赤字企業にもこの税の負担を求めることは企業の立ち直りを困難にするおそれがあること、他面には事業税をそのまま実施した場合に比較して相当の減収をきたすのみならず、徴収費の増嵩を招いて窮乏にあえぐ府県財政の運営に支障をきたさしめるおそれがあるので、いま1年その実施を延期し、その間事業税および特別所得税を存置することとしたのである」⁶⁶と述べている。

この点について石田和之教授は、「戦後の急激な経済の変化の中では、2年（結果的には4年）の猶予期間ないしは実施の延期は長すぎたのである。この間の経済の変化は、当初に予定していた付加価値税を実施することを許さないほどに急激で大きなものであったということになる。」⁶⁷と分析されている。

すなわち、戦後の経済復興期にあつて、所得を課税標準とする事業税および特別所得税は、その税収の伸張性から府県財政にとって欠かせないものとして定着していったことが付加価値税の実施を延期させ、結局は廃止につながっていったものと思われる。

付加価値税廃止の理由について、税制調査会の答申では、「本税は、たしかに理論的に考案された一つの租税形態ではあるが、その負担は業種によっては、事業税による負担と甚だしく相違すること、事業が損失を生じた場合にも納税義務を負うことは現下の租税負担状況からみて過重となること、更に付加価値の算定が複雑であつて納税義務者の側からみてもまた税務行政上からいっても適当でないこと等の諸点にかんがみて、これを実施に移すことは困難である」⁶⁸と述べている。

この点について吉川宏延博士は、「戦後間もない頃、経済が不安定の時で、しかも企業規模がきわめて小さく、まだE E C諸国ですら付加価値税の導入に

⁶⁶ 奥野誠亮『改正地方税・財政制度の解説』（時事通信社・1952年）101-102頁。

⁶⁷ 石田和之「地方税温故知新 第4回 付加価値税の失敗と事業税における外形標準課税の導入」税66巻9号（2011年）151頁。

⁶⁸ 税制調査会『昭和28年11月税制調査会答申とその理由及び説明』（税制調査会・1953年）108頁

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s2811_zeiseityosakaitousin.pdf（最終確認日2019年7月3日）。

踏み切っていない段階の日本で、地方自治の発展の要請とはいえ、この未知の新税付加価値税は受け入れられなかった。」⁶⁹と述べている。

すなわち、シャウプ勧告による付加価値税が、実施されないまま廃止されたのは、事業税と比較した場合の税負担の変動および赤字法人の税負担能力や計算の複雑さからくる困難性などから、当時の経済情勢においては受け入れられなかったということおよび戦後の復興期における経済の発展により、所得を課税標準とする事業税をそのまま実施した方が付加価値税を実施した場合より税収が大きかったことなどが理由であったと考えられる。

シャウプ勧告による付加価値税は、地方の独立課税を重視し、事業税の課税根拠である応益課税を実現するためのものであり、実施されていれば、その後の事業税の状況は大きく異なっていたものと思われる。しかし、実施されることなく廃止されたことにより、事業税の性格を収益税とも所得税ともとれる曖昧なものとし、50年におよぶ外形標準課税の議論を引き起こしたといえる。

第2項 税制調査会における議論

シャウプ勧告による付加価値税は、上記のとおり実施されずに廃止された。しかし、その後も政府税制調査会において、付加価値課税としての外形標準課税の議論が幾度となく続けられた。

まず、昭和39年12月の税制調査会では、「事業税の課税根拠は、事業が収益活動を行うに当たっては、地方団体の各種の施設を利用し、その他の行政サービスの提供を受けていることから、これらのために必要な経費を分担すべきであるとする考え方によるものである。（中略）したがって、事業税の課税標準については、事業の規模ないし活動量あるいは収益活動を通じて実現される担税力を何らかの基準を求めてこれを課税標準とすることが適当である」⁷⁰として、加算法による付加価値額を課税標準とすることを提案している。

⁶⁹ 吉川・前掲注13、12-13頁。

⁷⁰ 税制調査会「昭和39年12月『今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方』についての答申」（税制調査会・1964年）28-30頁

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s3912_kongonokihontekisozeiseido.pdf（最終確認日2019年7月3日）。

次に、昭和 43 年 7 月の税制調査会では、「事業税の課税標準については、事業の規模ないし活動量あるいは収益活動を通じて実現される担税力を何らかの基準を求めてこれを課税標準とすることが望ましいとし、現行の所得金額の他に付加価値要素を導入することが適当である（中略）一般売上税ないし付加価値税を今後採用することの可否について当調査会が行った検討の内容およびその結果については、さきに述べたとおりであるが、この問題との関連から事業税の課税標準に用いる付加価値要素の内容については、なお検討を加えることが必要である」⁷¹と答申しており、消費税導入問題との関係から、事業税の外形標準化の問題が後退し、その後しばらくはこの議論は低調となる。

しかし、平成 8 年 11 月の税制調査会では、消費税導入後一定期間が過ぎ、外形標準課税について再び具体的に議論が行われた。その内容は、面積・資本金・従業員数・売上高・付加価値など様々な外形標準について議論され、なかでも加算法による付加価値額を中心に検討がおこなわれた⁷²。結果的に導入には至らなかったが、検討課題として、業種別の税負担の変動の問題や地域偏在性の問題、赤字法人の税負担能力などがあげられた。

その一方、昭和 49 年には千葉県で、一定規模以上の石油精製及び石油化学企業の 2 業種に限って、売上金額を課税標準とする外形標準課税導入の試みがされたが、他の自治体や自治省等からの批判により、導入は見送られた⁷³。

次に、昭和 52 年には全国知事会が、「法人事業税の外形標準課税に関する報告」を行い、主として製造業を行う法人で資本金 5 億円以上のものを納税義務者とし、課税標準を所得と付加価値の併用方式とする制度を提案し、地方財政制度審議会や税制調査会で検討されたが、厳しい経済情勢下であることおよび政府において一般消費税の検討中であったことなどから実施は見送られた⁷⁴。

⁷¹ 税制調査会「昭和 43 年 7 月 長期税制のあり方についての答申」(1968 年) 34・35 頁

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s4307_tyoukizeis_einoarikatahoka.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

⁷² 税制調査会「平成 8 年 11 月 法人課税小委員会報告」(1996 年) 76-77 頁
http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h0811_houjinkaz_eisyoiinkai.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

⁷³ 朝日新聞 (1974 年 9 月 16 日) 3 面。

⁷⁴ 全国知事会「法人事業税の外形標準課税について一法人事業税外形標準課税実施問題研究会の報告の概要一」都道府県展望 233・234 合併号 (1978 年)

そして、平成 11 年 7 月の政府税制調査会地方法人課税小委員会では、外形標準課税について、資本金、売上高、収入金額、経費、事業所家屋床面積、事業用固定資産評価額、従業者数、給与総額、付加価値やこれら複数の基準の組み合わせが検討され、具体的には、付加価値額（事業活動価値）、給与総額、物的基準と人的基準の組合せ（給与総額と事業所家屋床面積）、資本等の金額の 4 つの外形標準が課税標準として検討された⁷⁵。

さらに、平成 12 年の東京都における銀行業等に対する事業税の課税標準等の特例に関する条例（いわゆる銀行税条例）の導入とその裁判の状況⁷⁶が、外形標準課税の議論を加速させた。

本節では、シャープ勧告による付加価値税が実施されずに廃止された後の税制調査会の議論を確認した。シャープ勧告による付加価値税廃止後の税制調査会の議論においては、常にシャープ勧告で提案された加算法による付加価値を課税標準とする外形標準課税が中心的に取り上げられてきた。その背景には、事業税の課税根拠は応益課税であり、課税標準は所得よりも事業の受益の程度を表す外形標準が望ましいとの考え方が存在していたと思われる。

しかし、国税における一般消費税の導入に関する議論がおこなわれるようになると、いずれも付加価値に対する税であるということから事業税の外形標準課税の論議は停滞することになっていった。このため、事業税の課税根拠は応益課税であるにもかかわらず、その課税標準は応能課税的である所得が採用されているという、事業税の性格を「応能課税と応益課税の混合タイプであり、

34-37 頁。

⁷⁵ 税制調査会「平成 11 年 7 月 地方法人課税小委員会報告付属資料三 望ましい外形基準のあり方」（税制調査会・1999 年）

http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zei_d_09.html#03_01（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

⁷⁶ 銀行税条例とは、東京都が平成 12 年から導入した資金量 5 兆円以上の銀行等に対して、地方税法 72 条の 19（課税標準の特例）に基づき、業務粗利益を課税標準として事業税を課すものであり、納税義務者となった銀行等は、本件条例は地方税法に違反し無効であると主張し提訴した。1 審（東京地判平成 14 年 3 月 26 日判時 1787 号 42 頁）は、地方税法 72 条の 19 に違反しており無効であると判示した。控訴審（東京高判平成 15 年 1 月 30 日判時 1814 号 44 頁）は、地方税法 72 条の 19 には違反しないが、地方税法 72 条の 22 第 9 項（均衡要件）に違反し無効であると判示した。上告審では、東京都が税率を 3% から 0.9% に引き下げること前提として和解が成立し、銀行側も訴えを取り下げた。

しかも応能課税の要素のより強い混合タイプである。」⁷⁷といわれるような曖昧なものにしていったと思われる。

第2節 外形標準課税の導入とその概要

第1項 自治省案と総務省案

その後、政府税制調査会では、基礎問題小委員会においてこの議論が引き継がれ、平成12年11月には自治省案が提示され、その検討を行っている。その内容は図表2-1のとおり、「所得基準と外形基準を2分の1ずつ併用するもので、所得に係る税率を現行の2分の1に引き下げるとともに、残りの部分について、法人の事業活動の規模を測る『事業規模額』による課税方式を導入するものです。『事業規模額』は、報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料を合算した「収益配分額」に、欠損金の繰越控除がないものとして計算した法人事業税の所得である「単年度損益」を加減算して算出されるもので」⁷⁸、「中小法人について、大法人とは別に税率を計算することにより税率を軽減し、資本金1,000万円未満の法人について『簡易事業規模額』（税額にして年4.8万円）を選択できることとするとともに、雇用への配慮として、報酬給与額の割合が高い法人について、収益配分額から一定額を控除できる『雇用安定控除』の仕組みが設けられています。」⁷⁹というものであった。

これを受けて平成12年12月の税制調査会における答申では、「今後、この自治省案に関する様々な議論を参考としつつ、引き続き各方面の意見を聞きながら、景気の状態等を踏まえ、外形標準課税の早期導入を図ることが適切と考えます。」⁸⁰とし、導入は見送られた。その理由として「外形基準に報酬給与額が含まれることで、雇用への影響を懸念する意見がありました。また、都道府県の歳出削減等の行財政改革が先ではないかとの意見、欠損金の繰越控除の制

⁷⁷ 金子宏・前掲注4、13頁。

⁷⁸ 税制調査会「平成12年12月 平成13年度の税制改正に関する答申」（2000年）5-6頁

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h1212_h13zeiseikaisei.pdf（最終確認日2019年7月3日）。

⁷⁹ 税制調査会・前掲注78、6頁。

⁸⁰ 税制調査会・前掲注78、6頁。

図表 2-1 自治省案の概要

法人事業税のうち所得が課税標準とされているものについて、所得基準と外形基準を2分の1ずつ併用する課税方式
(この結果、所得に係る税率は2分の1(9.6%→4.8%)に引き下げられる。)

$$\boxed{\text{法人事業税額}} = \boxed{\text{所得}} \times 4.8\% + \boxed{\text{事業規模額}} \times 1.6\%$$

(中小法人は1.0%)

$$\boxed{\text{事業規模額}} = \frac{\boxed{\text{収益配分額}}}{\boxed{\text{報酬給与額} + \text{純支払利子} + \text{純支払賃借料}}} \pm \boxed{\text{単年度損益}}$$

- ※ 資本金1千万円未満の法人(約129万社)は『簡易事業規模額』(税額にして年4.8万円)を選択可
- ※ 「報酬給与額」の割合の高い法人については、雇用への配慮として「収益配分額」から一定額を控除する制度(『雇用安定控除』)を適用
- ※ 赤字が3年以上継続する法人や創業5年以内のベンチャー企業のため、新たな徴収猶予制度を創設、延滞金は減免
- ※ 4 税負担変動の緩和を図るため、実施当初3年間の外形基準の導入割合は1/4

出典：総務省「平成13年度地方税制改正について」(2001年)

<http://www.soumu.go.jp/news/001220a.html> (最終確認日2019年7月3日)。

限や法人住民税均等割の拡充のようなより簡素な仕組みで対応すべきではないか」⁸¹との意見があげられている。

次に、平成13年11月に自治省案に対する様々な意見を踏まえ、総務省案が提示された。その内容は図表2-2のとおり、「自治省案で2分の1導入することとした外形基準の部分について、付加価値額を基本としつつ、資本等の金額による課税方式を補完的に併用するものである。資本等の金額は、中期答申において望ましい外形基準とされた4類型の1つであり、法人の事業活動の規模をある程度示すとともに、担税力を示す面も有するものである。これにより、法人事業税全体に占める報酬給与額に係る部分の割合が大幅に下がることとなった。また、大法人と中小法人との税負担割合を変えずに税率が一本化され、『雇用

⁸¹ 税制調査会・前掲注78、6頁。

図表 2-2 総務省案の概要

外形基準の部分について、付加価値額を基本としつつ、資本等の金額による課税方式を保管的に併用。

1 税額		3	:	2	:	1	
	法人事業税額	=	所得割	+	付加価値割	+	資本割
					概ね 2/6		概ね 1/6
			所得基準 (1/2)		外形基準 (1/2)		

2 課税標準

所得割	所得
付加価値割	付加価値額 (報酬給与額+純支払利子+純支払賃借料±単年度損益)
資本割	資本等の金額 (資本の金額又は出資金額+資本積立金)

3 税率

所得割	4. 8 % (現行の 1 / 2 に引下げ)	} 大法人・中小法人の税負担の比率 (概ね 6 : 4) が、全体として変わらないように税率を設定。
付加価値割	0. 6 6 %	
資本割	0. 4 8 %	

※1 税額に占める報酬給与部分の割合を旧自治省案に比べ大幅に引下げ (2 割程度に)
 ※2 資本金 1000 万円未満の法人 (約 130 万社、全法人の 53%) は、定額年 4.8 万円 (簡易外形税額) を選択可能
 ※3 現下の経済状況等を勘案しつつ、できるだけ円滑な導入を図るため、実施当初 3 年間の導入割合は 1/4

出典：総務省「平成 14 年度地方税制改正について」(2002 年)

<http://www.soumu.go.jp/news/011225a.html> (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

安定控除』も不要となるなど、担税力に配慮しつつ、課税の仕組みが簡素化され」⁸²たというものであった。これを受けて平成13年12月の税制調査会における答申では、「課税の不公平の是正、税収の安定化を図るとともに、努力した企業が報われる税制の確立、真の地方分権の実現に資するため、早急に導入すべきである。」⁸³とされたが、ここでも導入は見送られた。その理由としては、

⁸² 税制調査会「平成 13 年 12 月 平成 14 年度の税制改正に関する答申」(税制調査会・2001 年) 6-7 頁

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h1312_h14zeiseikaisei.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

⁸³ 税制調査会・前掲注 82、7 頁。

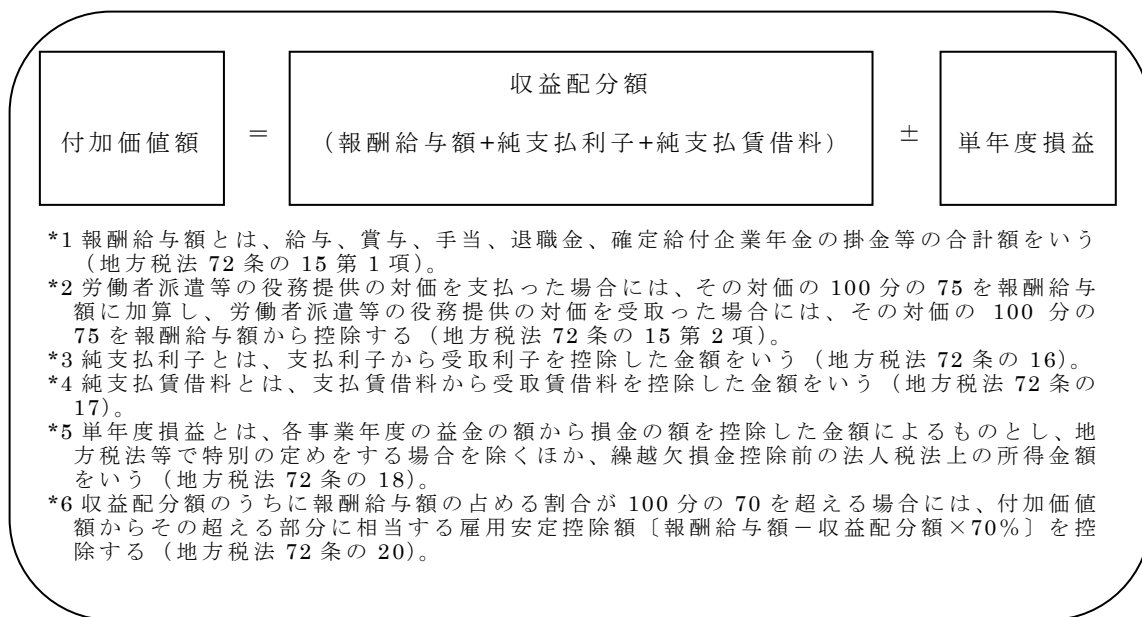
「外形標準課税の導入は、景気の状態が厳しいこともあり、国・地方を通じる税制の抜本改革と一体的に行うことが適当との意見もあった」⁸⁴と述べている。

第2項 外形標準課税の導入

1 外形標準課税の概要

平成14年11月の税制調査会における答申では、「外形標準課税については、厳しい景気の状態を踏まえ慎重に対処すべきとの意見もあったが、受益と負担の関係を明確にして真の地方分権の実現に資するため、早急に導入すべきである。」⁸⁵とし、平成15年度税制改正により外形標準課税が導入された。その内容は、資本金の額が1億円を超える大企業のみを対象とし、大企業に対する事業税全体の4分の3は所得課税（所得割）とし、4分の1を外形標準課税とするも

図表 2-3 付加価値割の課税標準



出典：総務省「法人事業税の外形標準課税について」

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/news/pdf/gaikai.pdf（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）を参考に筆者作成。

⁸⁴ 税制調査会・前掲注 82、7 頁。

⁸⁵ 税制調査会「平成 14 年 11 月 平成 15 年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けて—」（2001 年）8 頁
http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h1411_h15zeiseikaikaku.pdf（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

ので、外形標準課税のうち付加価値割と資本割の割合を2対1とするものであった。これは、総務省案で提示された所得基準2分の1、外形基準2分の1との割合を4分の3と4分の1に変更し、自治省案で提示された雇用安定控除を加えたものであった。次に、法人事業税における外形標準課税の仕組みについて確認することにより、その課税標準の構造について考察する。外形標準課税は、電気供給業など収入金額課税の対象となる事業以外の事業を行う法人のうち、資本金1億円を超える法人に対して適用され、付加価値額・資本金等の額・所得を課税標準とし、それぞれに応じた税率を適用して税額を計算する。

外形標準課税における課税標準のうち、付加価値額は図表2-3のとおり報酬給与額・純支払利子・純支払賃借料の合計からなる収益配分額と単年度損益の合計により計算される（地方税法72条の14）。なお、収益配分額のうち、報酬給与額の占める割合が100分の70を超える場合には、その超える部分の金額を付加価値額から控除する雇用安定控除制度がある（地方税法72条の20）。また、国外において事業を行う内国法人の付加価値割の課税標準である付加価値額は、国内所得にかかる付加価値額とする（地方税法72条の19）。

資本割の課税標準である資本金等の額⁸⁶は、法人税法上の資本金等の額である（地方税法72条の21第1項）。具体的には、図表2-4のとおり、法人税法上の資本金等の額（法人税法2条第16号）に対して、無償増資⁸⁷または無償減資等⁸⁸があった場合には加減算をおこなった金額とし、持株会社の場合の特例（地方税法72条の21第6項）や資本金等の額が1千億円を超える場合の特例（72条の21第7項）などの軽減措置が置かれている。また、国外において事業を行う内国法人の資本割の課税標準は、資本金等の額から国外の事業の規模

⁸⁶ 会社法の制定に伴う整備の一環として平成18年度税制改正により、法人税法2条第16号の規定が、「資本等の金額」から「資本金等の額」に改正されたため、外形標準課税が導入された平成15年においては、資本等の金額であったが、現在は資本金等の額と規定されている。

⁸⁷ 平成22年4月1日以後、利益準備金又はその他利益剰余金による無償増資を行った場合その増資額を加算する（地方税法72条の21第1項1号）。

⁸⁸ 平成13年4月1日から平成18年4月30日までの間に無償減資による欠損の填補を行った場合、欠損の填補に充てた金額を控除する（地方税法72条の21第1項2号）。

平成18年5月1日以後に剰余金（資本金の額又は資本準備金の額の減少によるものに限る。）による損失の填補を行った場合、損失の填補に充てた金額を控除する（地方税法72条の21第1項3号）。

等を勘案して計算した金額を控除した金額とする（地方税法 72 条の 22）。

なお、資本金等の額は、自己株式の取得や子会社の吸収合併などにより大幅に減少することとなるため、企業が恣意的に減少させることが可能であった。したがって、企業の実態に変化がないのに資本割の税負担を減少させることができたことから、上場会社等におけるこれらの行為による課税上の弊害があった。そこで、平成 27 年度税制改正により、資本金等の額が資本金の額及び資本準備金の額の合算額又は出資金額に満たない場合は、資本金の額及び資本準備金の額の合算額又は出資金額とする改正が行われた（地方税法 72 条の 21 第 2 項）。

所得割の課税標準である所得は、図表 2-5 のとおり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、地方税法等で特別の定めをする場合を除くほか、法人税の課税標準である所得金額の計算の例によって算定され

図表 2-4 資本割の課税標準

資本金等の額	=	法人税法に規定する資本金等の額+過去事業年度の [*1 - (*2+*3)] + 当該事業年度の (*1 - *3)
--------	---	---

*1 平成 22 年 4 月 1 日以後に、利益準備金又はその他利益剰余金による無償増資を行った場合その増資額（地方税法 72 条の 21 第 1 項 1 号）。

*2 平成 13 年 4 月 1 日から平成 18 年 4 月 30 日までの間に無償減資による欠損の填補を行った場合、欠損の填補に充てた金額（地方税法 72 条の 21 第 1 項 2 号）。

*3 平成 18 年 5 月 1 日以後に剰余金（資本金の額又は資本準備金の額の減少によるものに限る。）による損失の填補を行った場合、損失の填補に充てた金額（地方税法 72 条の 21 第 1 項 3 号）。

*4 資本金等の額が資本金の額及び資本準備金の額の合算額又は出資金の額に満たない場合には、資本金の額及び資本準備金の額の合算額又は出資金の額とする（地方税法 72 条の 21 第 2 項）。

*5 事業年度が 1 年に満たない場合における資本金等の額は、資本金等の額にその事業年度の月数を乗じた額を 12 で除した金額とする（地方税法 72 条の 21 第 3 項）。

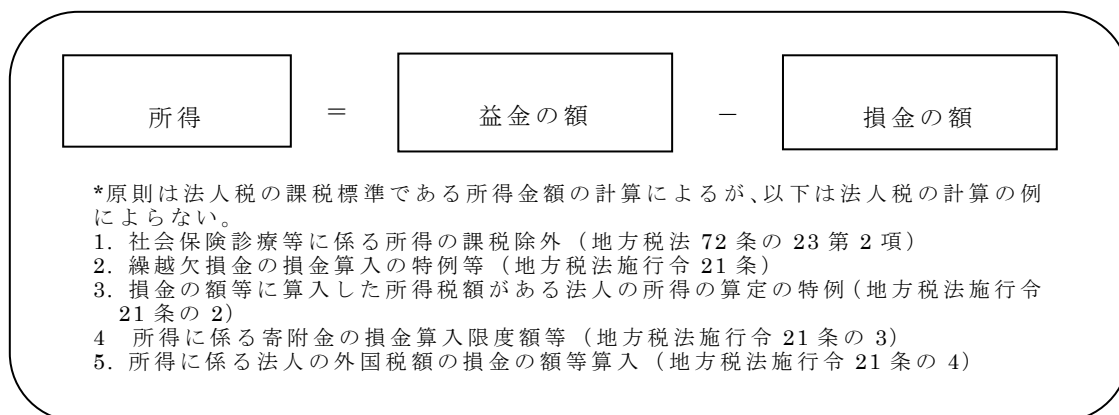
*6 発行済み株式総数の 100 分の 50 を超える株式等を保有する子会社の株式等の帳簿価額が、総資産の帳簿価額に占める割合が 100 分の 50 を超える場合には、資本金等の額から資本金等の額に総資産に占める子会社株式の帳簿価額の割合を乗じた金額を控除する（地方税法 72 条の 21 第 6 項）。

*7 資本金等の額が 1 千億円を超える場合、1 千億円超 5 千億円以下は 100 分の 50 を乗じた額、5 千億円超 1 兆円以下は 100 分の 25 を乗じた額とし、1 兆円を超える場合は 1 兆円とする（地方税法 72 条の 21 第 7 項）。

出典：総務省「法人事業税の外形標準課税について」

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/news/pdf/gaikei.pdf（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）を参考に筆者作成。

図表 2-5 所得割の課税標準



出典：総務省「法人事業税の外形標準課税について」

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/news/pdf/gaikei.pdf（最終訪問日 2019 年 7 月 3 日）を参考に筆者作成。

る（地方税法 72 条の 23 第 1 項）。地方税法等における特別の定めには、社会保険診療報酬に係る収入及び支出の益金及び損金への不算入（地方税法 72 条の 23 第 2 項）、繰越欠損金の損金算入の特例（地方税法施行令 21 条）、所得税額等の損金不算入（地方税法施行令 21 条の 2）などがある。また、国外において事業を行う内国法人の所得割の課税標準は、事業の所得の総額から国外事業に帰属する所得を控除した金額とする（地方税法 72 条の 24）。

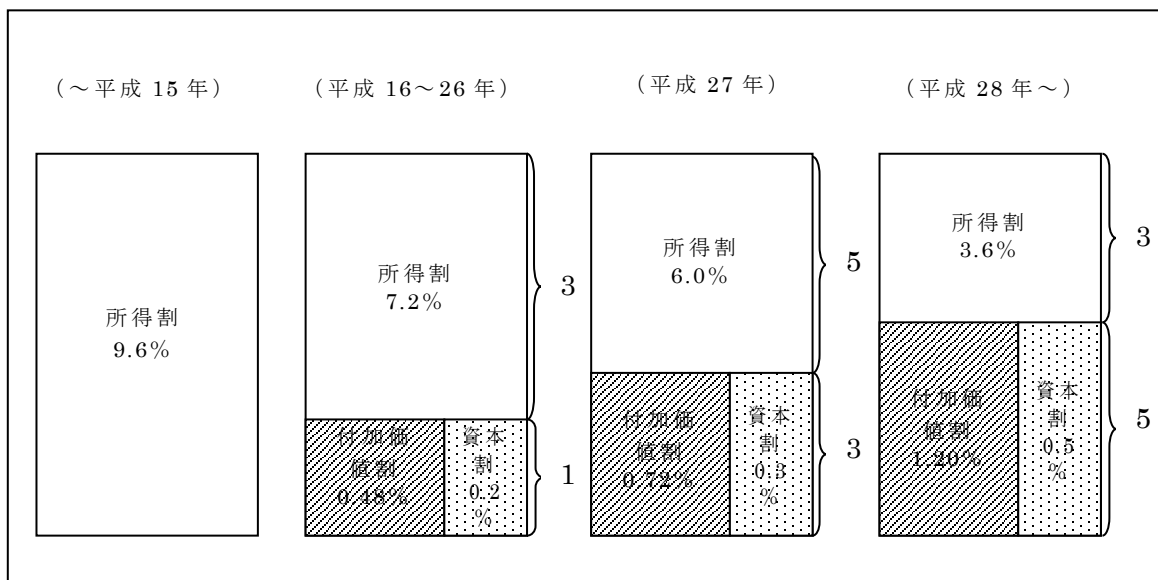
その後、平成 27 年度税制改正において、法人実効税率の引き下げに伴う代替財源として、外形標準課税の拡大が検討され、全体の 4 分の 1 であった外形標準課税部分が 8 分の 3 に引き上げられた⁸⁹。具体的には、所得割の税率を 7.2% から 6.0% とし、付加価値割の税率を 0.48% から 0.72%、資本割の税率を 0.2% から 0.3% にするという内容であった。

さらに、平成 28 年度税制改正では、所得割の税率を 3.6% とし、付加価値割の税率を 1.20%、資本割の税率を 0.5% とする改正が行われ、外形標準課税部分が 8 分の 5 に引き上げられている⁹⁰。これにより、資本金 1 億円超の大企業

⁸⁹ 財務省「平成 27 年度税制改正の概要」（2015 年）64 頁
http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0009_0080.pdf#page=55（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

⁹⁰ 財務省「平成 28 年度税制改正の概要」（2016 年）68 頁

図表 2-6 外形標準課税の税率と改正の流れ



出典：総務省「法人事業税の外形標準課税について」
http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/news/pdf/gaikai.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日) を参考に筆者作成。

に対する事業税は、応益課税の趣旨を相当程度反映するものとなった。この外形標準課税導入からその後の税率改正の流れを図示したのが図表 2-6 である。

2 外形標準課税の問題点

外形標準課税制度における重要な問題として、その適用対象が資本金 1 億円を超える法人に限られているという点がある。なぜ資本金 1 億円を超える法人だけを対象とし、中小企業は対象から除外されたのだろうか。

資本金 1 億円を超える法人は、全法人の約 1% 程度である。そのため、多くの赤字法人が事業税を負担していないという状況は改善されず、外形標準課税を導入した目的は達成できていないといわざるを得ない。

また、資本金という単一の基準により課税対象を限定した結果、制度が導入された平成 16 年前後において、大法人が資本金を減資して中小法人となり、外形標準課税の適用を免れるという問題が生じている。

http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/pdf/p0009_0080.pdf#page=59 (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

例えば、服部孝徳氏は、外形標準課税が企業行動に与える影響を研究した論文において、「減資を行った企業数は、平年（平成 12、13 年度）の 20 社前後に比して、ピークの平成 16 年度（制度導入年度）は 270 社と、13 倍以上となっている。」⁹¹と述べられている。

また、東京都主税局課税部法人課税指導課外形課税調査担当係長の青木智子氏は、「外形標準課税導入後、実際に減資により外形対象外となった法人数を分析するため、外形標準課税適用前の事業年度における資本金が 1 億円を超え、かつ最新の状況で資本金が 1 億円以下となっている法人数を抽出した。

平成 18 年 1 月中旬までの届出によると、実際に外形対象からはずれたのは 804 社であった。」⁹²と述べている。

さらに、2015 年（平成 27 年）と 2016 年（平成 28 年）に資本金 1 億円超の法人に対する事業税について、外形標準課税の割合を高め、所得課税の割合を低くする税制改正が行なわれたが、2015 年には吉本興業が資本金を 125 億円から 1 億円に減資しており、批判を受けて撤回したがシャープも資本金 1200 億円から 1 億円に減資する方針を示していた⁹³。

また、2017 年（平成 29 年）には上場企業 7 社が資本金を 1 億円以下に減資しており⁹⁴、中には、減資のメリットとしてプレスリリースにおいて、「本減資等の実行により、資本金を可能な限り減少させ、今期以降の外形標準課税負担軽減などのメリットを享受することができます。」⁹⁵と述べるなど、資本金を減少させる目的の一つとして、外形標準課税による税負担の減少をあげる企業の存在もある。

これらの状況から、外形標準課税制度が、資本金という単一の基準により課

⁹¹ 服部孝徳「外形標準課税が企業行動に与える影響」財務省財務総合政策研究部（2017 年）6 頁。

⁹² 青木智子「外形標準課税の現状と課題」税研 127 号（2006 年）31 頁。

⁹³ 日本経済新聞（2015 年 7 月 29 日）。

⁹⁴ 「資本金 1 円の上場企業も急増する減資の狙いは」週刊東洋経済 6737 号（2017 年）24 頁。

⁹⁵ 株式会社レッド・プラネット・ジャパン「資本金の額の減少及び剰余金の処分並びに資本準備金の額の減少及び剰余金の処分に関するお知らせ」（2017 年）2 頁

<http://contents.xj-storage.jp/xcontents/33500/3504f17a/c024/4f8b/a28a/ef0b923e5748/140120170228409399.pdf>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

税対象を限定したため、企業の選択に歪みを生じさせており、経済的中立性を欠いているといえる。このような問題を抱えながらも 50 年に及ぶ議論に終止符を打ち、外形標準課税が導入された背景にあった問題などを考察するため、次節では導入前後に行われた裁判例について検討する。

第 3 節 外形標準課税導入前後における裁判例の考察

第 1 項 東京都銀行税条例事件

1 事案の概要

課税庁（東京都）は、平成 12 年 4 月 1 日「東京都における銀行業等に対する事業税の課税標準等の特例に関する条例」（東京都条例第 145 号。以下「本件条例」という。）を制定した。

本件条例は、各事業年度の終了の日における資金の量が 5 兆円以上である銀行業等を行う法人に対し、制定日から 5 年以内に開始する各事業年度の法人事業税について、課税標準を各事業年度の所得（地方税法 72 条の 12）から業務粗利益に変更し、税率を原則 3 パーセントとして課税するものであった。

この背景には、銀行がバブル期を上回る業務粗利益を計上しながらも、不良債権処理に係る損失を計上することにより所得金額を大幅に減少させ、事業税をほとんど納付していなかったことがある。

納税者（対象となった大手銀行 21 行、その後合併により 18 行）は、本件条例は憲法及び地方税法に違反して無効であると主張して、本件条例の無効確認、本件条例に基づき計算し、留保文言を付した上で申告納付した平成 12 年事業年度分事業税額の誤納金としての還付及び還付加算金の支払、本件条例に基づく更正処分及び決定処分の差止め、本件条例に基づく租税債務不存在確認等を求めて提訴した事案である⁹⁶。

2 第 1 審についての考察

（1）争点

本件事案の争点は多岐にわたるが、主要な争点は本件条例の適法性・有効性

⁹⁶ 東京地判平成 14 年 3 月 26 日判例時報 1787 号 42 頁。その控訴審判決として東京高判平成 15 年 1 月 30 日判例時報 1814 号 44 頁。

についてである。本稿は、事業税の応益課税という考え方に焦点をあてているため、事業税の性格および地方税法 72 条の 19 の解釈・適用について中心的にみていくものとする。

(2) 判旨

まず、現行の事業税の性格について判決は、「現行の法人事業税は、応益課税の考え方による税制とすることが立法論としては望ましいとされながらも、現実的にはこれが採用されないまま、所得課税として存続し続け、所得税ないし法人税の附加税的なものとして現実に存在し、機能してきたものということができる」⁹⁷としたうえで、「なお事業税に関する多くの文献が応益課税に言及し、その中には、所管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、所管官庁が理想とする法制が実現できなかつた経緯からして、何とかこれを実現したいとの願望が無意識に込められている可能性がないとはいえないことに留意すべきであって、前記認定の経緯を客観的にみる限り、実定法としての地方税法は、事業税を応能課税を基本として定めているといわざるを得ず、このような法制の下では、応益原則は行政サービスを受けるものは税金もまた負担すべきであるといった程度の事業税を課すことを正当化するための理由の一つとして機能しているにとどまると考えるべきである。」⁹⁸と述べている。

次に、地方税法 72 条の 19 の解釈について、「地方税法 72 条の 19 は、例外 4 業種以外の事業について『事業の状況に応じ』て外形標準を用いることとする場合にも、応能原則に基づく課税であることを当然の前提としているものというべきである。具体的には、応能原則に基づいて、所得を課税標準とすることにより適切な担税力の把握ができるか否かを第一に検討し、所得が当該事業の担税力を適切に反映するものである場合には、原則どおり所得を課税標準とすべきであって、この場合には外形標準課税をすることは許されず、例外 4 業種の場合と同様に当該事業の収益構造等の事業自体の客観的性格又は法律上の特別の制度の存在などから所得が当該事業の担税力を適切に反映しない場合に、初めて外形標準を用いることができるというべきである。すなわち、ここでい

⁹⁷ 判例時報 1787 号 61 頁。

⁹⁸ 判例時報 1787 号 63 頁。

う『事業の情況』とは、当該事業の収益構造や法律上の特別の制度の存在など当該事業が順調に行われていてもなお所得が担税力を適切に反映しないといった事業自体の客観的情況を意味するのであって、その時々々の景気状況や経営の巧拙に基づく業績状況といった事業自体の客観的性質に基づかない事態は含まれないものと解するのが相当である。」⁹⁹と述べ、本件外形標準課税への当てはめとして、「まず、当該事業につき所得を課税標準とすることにより適切な担税力の把握ができるか否かを第一に検討すべきところ、銀行業等については、所得を課税標準とした場合に事業の性質や法令上の制度の存在により適切な担税力の把握ができないことは何らうかがわれない。」¹⁰⁰「したがって、銀行業等については、所得が当該事業の担税力を適切に反映するものであり、原則どおり所得を課税標準とすべきであって、この場合に外形標準課税をすることは許されないものというほかなく、銀行業等については、地方税法 72 条の 19 が外形標準課税を許す『事業の情況』があるものとは認められないのであって、本件条例は、同規定に反して違法であり、無効なものといわざるを得ない。」¹⁰¹とし、「よって、本件条例は、本来は外形標準を課税標準として事業税を課することのできる場合ではないのに、地方税法 72 条の 19 に反して、外形標準を用いて銀行業等に対し事業税を課することを定めた条例であり、憲法違反の主張等納税者のその余の主張について判断するまでもなく、違法なものであり、無効であるというほかない。」¹⁰²と判示した。

(3) 検討

判決は、事業税の性格について、その沿革を営業税の時代から詳細に確認したうえで、「現行の法人事業税は、応益課税の考え方による税制とすることが立法論としては望ましいとされながらも、現実的にはこれが採用されないまま、所得課税として存続」¹⁰³しており、「実定法としての地方税法は、事業税を応能課税を基本として定めているといわざるを得ず、このような法制の下では、応益原則は行政サービスを受けるものは税金もまた負担すべきであるといった

⁹⁹ 判例時報 1787 号 64 頁。

¹⁰⁰ 判例時報 1787 号 65 頁。

¹⁰¹ 判例時報 1787 号 65 頁。

¹⁰² 判例時報 1787 号 66 頁。

¹⁰³ 判例時報 1787 号 61 頁。

程度の事業税を課すことを正当化するための理由の一つとして機能しているにとどまると考えるべきである。」¹⁰⁴としている。

すなわち、事業税は応益課税によることが望ましいと考えられていたとしても、実定法においては原則として所得を課税標準としているのであるから、応能課税に基づく税であるとその性格について判断している。この現行の事業税の性格についての判断が本件条例の適法性の判断に大きく影響していると思われるため、まず、この点について検討する。

上記判断は、地方税法 72 条の 12 において、法人事業税の課税標準を原則として所得としていることから、法人事業税は所得課税であり、ゆえに応能課税であるとの論理に立脚しているものと思われる。

しかし、税の性格とは何を課税標準としているかによって判断されるべきものではないのではないだろうか。税の性格は、その税がどのような根拠に基づいて課税されるものであるかによって決まってくるものと考えられ、どのような根拠に基づくものであるかは、何を課税対象としているかによるものと思われる。したがって、何を課税標準としているかで判断されるべきものではなく、何を課税客体としているかによって判断されるべきといえる。課税標準¹⁰⁵とは、課税客体を数値化して税率を乗じることにより税額が算出できるようにしたものであり、「事業税の課税標準として何が適当であるかは、財政上の理由、経済の状況、租税政策等から決定される」¹⁰⁶ものと考えられる。

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の行う第 1 種事業、第 2 種事業及び第 3 種事業に対し、課税するものであるとしており、事業税の課税客体は事業であることが確認できる。事業を課税客体としているということは、課税の対象は人ではなく、事業という物であるということになり、物税に区分されることになる。であるならば、納税義務者の税負担能力に応じて課税する応能課税ではなく、事業が公共サービスから受ける便益に応じた課

¹⁰⁴ 判例時報 1787 号 63 頁。

¹⁰⁵ 金子宏教授は、課税物件と課税標準の関係について「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は、その物・行為または事実を金額・価額・数量等で表わすことが必要である。これらの金額・価額・数量等を課税標準 (Steuermaßstab, Bemessungsgrundlage) という。」と説明されている (金子宏・前掲注 4、187 頁)。

¹⁰⁶ 広島高判昭和 55 年 3 月 19 日行集 31 卷 3 号 473 頁。

税である応益課税であると考えられる。

また、事業所得者以外の者には住民税だけが課され、事業所得者に対しては個人住民税の他に個人事業税が課されるのは憲法 14 条に違反するのではないかという点が争われた裁判の判決¹⁰⁷では、「現実には、法人の特定の業種を除いて、事業税の課税標準が所得とされている点、物税であり、受益者負担金的性格をもつ事業税の性格からして必ずしも適当でなく、所得を課税標準としているがために道府県民税等と重複した租税であるとの誤解を招くのである」¹⁰⁸と述べられている。

これらのことについて佐藤英明教授は、「事業税が本質的に所得を課税対象とする租税であると考えられる際には、地方税法上も 2 つの点で問題が生じる。1 つは、地方税法において、すでに道府県税として法人住民税法人税割が規定されていることである。判決のように考える場合、所得課税であることに疑いのない国税たる法人税の附加税たる性格を有するこの法人税割に加えて、さらに道府県において所得課税が行なわれることをどのように説明すべきであろうか。第 2 に、所得を課税標準とする場合の法人事業税の課税標準からは、いわゆる国外所得が除かれている（地稅 72 条の 15）。所得課税における課税標準たる所得の範囲の定め方には広い立法裁量があることは否定できないが、現在のように国際取引が活発になっている社会において、法人税においては含まれている国外源泉所得を一括して課税対象から除くということは、事業税を所得課税として考えた場合に合理的に説明することは困難であり、特に、本判決が重視する応能負担原則からは問題が大きいと考えられる。」¹⁰⁹と述べている。

すなわち、事業税は所得を課税対象とする税であるという第 1 審判決のように考えると、道府県という同一の課税団体が、所得という同一の課税標準に対して、法人住民税法人税割と法人事業税という 2 種類の地方税を重複して課していることになり、説明がつかないということである。また、法人事業税が所得を課税対象とする応能課税であるとするならば、法人税において含まれている国外所得を法人事業税においては除外する規定が存在することは不合理で

¹⁰⁷ 広島高判昭和 55 年 3 月 19 日行集 31 卷 3 号 473 頁。

¹⁰⁸ 行集 31 卷 3 号 480 頁。

¹⁰⁹ 佐藤英明「東京都『銀行税』訴訟第一審判決について」税研 103 号（2002 年）30 頁。

あるということである。このように考えると、地方税法において規定されている法人事業税の課税標準である所得は、法人住民税法人税割の課税標準である法人税が課税対象としている所得とは異なる概念で用いられていると考えざるを得ないと思われ、前述の東京地裁昭和 57 年 5 月 31 日判決がいう「事業税の課税標準としての所得は、法人ないし個人の事業活動を通じての行政サービスの受益量の指標として把握されているもの」であるという解釈が妥当なものと考えられる。

以上のことから、本件事案の判決において判断の前提となっている「実定法としての地方税法は、事業税を応能課税を基本として定めている」¹¹⁰という説明は、地方税法における事業税の規定についての解釈として妥当性を欠くのではないかと思われ、事業税は応益課税に基づいていると考えられる。

次に、地方税法 72 条の 19 の解釈適用について判決は、「地方税法 72 条の 19 は、例外 4 業種以外の事業について『事業の状況に応じ』て外形標準を用いることとする場合にも、応能原則に基づく課税であることを当然の前提としているものというべきである。」¹¹¹としている。このような前提に立てば、当然 72 条の 19 を適用する場面を限定的に解釈することになるが、前述のとおり、この前提自体が妥当性を欠くものと考えられる。そのうえで、「例外 4 業種の場合と同様に当該事業の収益構造等の事業自体の客観的性格又は法律上の特別の制度の存在などから法人税法の例によって算定した所得が当該事業の担税力を適切に反映しない場合に、初めて外形標準を用いることができるというべきである。」¹¹²と述べている。

これまで確認してきたように、事業税は応益課税に基づいて課税されるものであり、課税標準である所得は行政サービスの受益量の指標として把握されているものと考えられる。そして、地方税法 72 条の 19 はこの課税標準の特例規定として設けられているのであるから、所得が受益量の指標として適切でない事業の状況がある場合に、同法 72 条の 19 の規定を適用できると解するべきではないだろうか。このように考えられるとすれば、所得が受益量の指標として

¹¹⁰ 判例時報 1787 号 63 頁。

¹¹¹ 判例時報 1787 号 64 頁。

¹¹² 判例時報 1787 号 64 頁。

適切でない事業の状況とはどのようなことをいうのかを明確にできれば、本件条例が地方税法 72 条の 19 の事業の状況に応じたものか否かを判断できることになる。

事業の状況の判断について占部裕典教授は、『事業の状況に応じ』の判断にあたり、本判決のように、例外 4 業種の場合に例外的取り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って、この要件を充たすと解する必要は存しない。¹¹³とし、「恒常的（恒久的ではないことに注意）に他の事業と比べて税負担に不公平が生じている場合に該当するか否かが問題となる。バブル期には約 2,200 億円、法人事業税収全体の約 14% あった大手銀行の税収が、現在は 100 億円程度、法人事業税収全体の 1.5% まで落ち込み、銀行業等の税収動向がきわめて不安定である。他業種も景気による税収変動がみられ、たとえば、不動産はピーク時に 1,400 億円に達していたのに対し、現在は 500 億円、建設業はピーク時に 1,500 億円に達していたのに対し、現在は 500 億円であり、銀行業等の税収動向に比べるとなお著しく不安定であるとまではいえない。銀行業等については『事業の所得』が事業の規模を推測させる機能を喪失させているといえよう。」¹¹⁴と述べられ、「外形標準課税を行うための『事業の状況』が存在することは明らかである。」¹¹⁵と地裁判決を批判されている。

すなわち、銀行業等は他の業種と比較して恒常的に不公平な税負担となっていたといえ、所得によっては銀行業等の事業の規模を表わさないものとなっていたことが明確であるため、外形標準課税を適用できる事業の状況が存在していたということである。

また、三木義一教授は、「まず第 1 に、例外 4 業種とほぼ同様の基準が必要であるというなら、そのような事情はなにも自治体が条例制定をするまでもなく地方税法の改正で対処しうるものであろう、『法律上の特別の制度』を設けるときに国が地方税法を改正すればすむことだからである。

第 2 に、仮に地裁判決に従うと、自治体がこの条文から独自に条例を制定出来るのは、当該自治体内に例外 4 業種と同様な客観的事情がある場合に限定さ

¹¹³ 占部裕典『『東京都銀行税条例』の評価～銀行税判決の抱える問題点～』税研 103 号（2002 年）48 頁。

¹¹⁴ 占部・前掲注 113、48 頁。

¹¹⁵ 占部・前掲注 113、48 頁。

れることになるが、例外 4 業種と同様に認可制による料金規制や法律上の特別の制度が設けられるような事業が特定の自治体内に存在することを想定することは不可能である。実際には使えない特例を地方税法がわざわざ設けたことになる。

第 3 に、何よりも同条の規定からみて判決のような著しく限定した解釈は不合理だと思われる。なぜならば、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課税標準については、事業の状況に応じ、……所得及び清算所得によらないで、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とをあわせ用いることができる』としてしか規定していないからである。』¹¹⁶と述べている。

すなわち、この地方税法 72 条の 19 が適用できる場面の条件は、条文上は「事業の状況に応じ」としか規定されておらず、地裁判決のように例外 4 業種と同様な事業の状況といった内容は条文の文言から読み取ることはできないと解され、また、例外 4 業種と同様という条件を設けることは三木義一教授が指摘するとおり、不合理であり、あまりに限定的に解釈しすぎていると考えられる。

なお、事業の状況という一義的明確でない文言により、外形標準課税適用の要件を規定している以上、この規定の適用について地方税法は地方公共団体の立法裁量を一定程度尊重しているものと考えられる。そして、地方公共団体の立法裁量は無限定に与えられるものではなく、その制約的規定として地方税法 72 条の 22 第 9 項があったのではないかと考えられるため、この点について控訴審についての考察において検討する。

3 控訴審についての考察

(1) 争点

控訴審においても主要な争点は、本件条例の適法性・有効性であり、具体的には本件条例が地方税法 72 条の 19 および 72 条の 22 第 9 項に違反するか否かである。

¹¹⁶ 三木義一「銀行税東京地裁判決を批判する～事業税の法的性格を中心に」
税 57 卷 7 号（2002 年）13-14 頁。

(2) 判旨

① 現行事業税の性格

現行事業税の導入に至る経過、本件条例に至るまでの外形標準課税に関する議論等によれば、「立案担当者は、事業税について、その性格から見て応益的な考え方にに基づき構成されるべきものであり、実際上の理由から所得を課税標準としているが、『所得』以外の付加価値等の課税標準による課税が可能であるならば、その採用を広げていくべきとの立場に立っていた」¹¹⁷とした。一方、地方税法 72 条の 19 の外形標準課税は例外的なものであるが、同条が外形標準課税を認める要件は、「『事業の状況に応じ』という文言上解釈の幅のある一般的な表現であって、例外 4 業種と関連付けた表現とはなっていない」¹¹⁸ことなどから、「『所得』を課税標準として課税すると適当でない場合に、『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」¹¹⁹り、「その立法裁量権の行使結果は、納税義務者の税負担に直接的かつ重大な影響を及ぼすことになるし、法律で原則的に明定されている課税標準の例外を条例で制定することを許容するのであるから、これが地方公共団体の全くの自由裁量にゆだねられると解することはでき」¹²⁰ず、「地方税法 72 条の 19 の条文上の表現や構造から見て、同条の解釈論に、地方公共団体の裁量に対する制約原理を導き出すことには限界があると思われる。そうした制約原理（法的な歯止め）として機能するものは、地方税法 72 条の 22 第 9 項のいわゆる『均衡要件』である」¹²¹としている。

② 地方税法 72 条の 19 の解釈

ア 適用される基本的な場合

事業税の「課税客体である事業の担税力を数量的に測定するとともに、公共施設や公共サービスの受益の程度を反映するものとしては、課税客体である事業の規模・活動量が端的な指標であると考えられるので、事業税の課税標準も、事業の規模・活動量にできる限り対応するものである必要があると考えられる。

¹¹⁷ 判例時報 1814 号 54 頁。

¹¹⁸ 判例時報 1814 号 56 頁。

¹¹⁹ 判例時報 1814 号 56 頁。

¹²⁰ 判例時報 1814 号 57 頁。

¹²¹ 判例時報 1814 号 57 頁。

したがって、『所得』による課税が適当でない場合とは、基本的には、『所得』による課税が事業の規模・活動量から測定される事業の担税力と対応しないものとなっていることが基本となる。」¹²²のであるが、「地方税法 72 条の 19 は特例的な課税であること、課税標準は納税義務者の税負担に直結し大きな影響を与えるものであることから、税負担と事業の規模・活動量が対応しないと判断に当たっては、慎重な考慮が必要であると考えられる。」¹²³地方税法 72 条の 19 により外形標準課税ができる場合としては、「事業活動が相当規模であるのに、その規模に比して税負担が『著しく低いこと』そして、そのことが『常態化していること』」¹²⁴などが是認できる考え方である。

イ 特定の事業、業種に限った適用

地方税法 72 条の 19 の『『事業の状況に応じ』』という文言自体を素直に読めば、問題となる事業なり業種ごとに、外形標準課税の課税標準を検討することを許容していると考えら¹²⁵れ、「事業税の税負担が、公共サービスの受益の程度、具体的には、事業の規模・活動量に比して、『著しく』ないし『相当程度』低いことが『常態化』している場合」¹²⁶は、「個々の事業なり業種ごとに、そうした常態が生じているかを吟味することになるのが自然であ」¹²⁷り、「本件条例案が検討されていた当時までの議論は、以下のとおり、物品販売業、石油精製業、製造業というように特定の事業・業種に限って適用することが当然の前提となっていたことを考慮すると、地方税法 72 条の 19 は、特定の事業、業種に限定した外形標準課税の導入を許容していると解するのが相当であ」¹²⁸る。

ウ 東京都のみにおける適用

全国一律の外形標準課税導入が理論的に望ましいが、『『事業の状況に応じ』』という、事業ごとの検討が可能な要件の下に、外形標準課税を導入する道を開いていることから、特定の地方公共団体の条例による外形標準課税の導入を

¹²² 判例時報 1814 号 57 頁。

¹²³ 判例時報 1814 号 57 頁。

¹²⁴ 判例時報 1814 号 57 頁。

¹²⁵ 判例時報 1814 号 58 頁。

¹²⁶ 判例時報 1814 号 58 頁。

¹²⁷ 判例時報 1814 号 58 頁。

¹²⁸ 判例時報 1814 号 58 頁。

認めていると解さざるを得ない。」¹²⁹としたうえで、「特定の地方公共団体が外形標準課税を導入する際には、他の地方公共団体に与える影響が大きいことから」¹³⁰、「均衡要件の吟味をより慎重に行う必要がある」¹³¹とした。

③ 本件外形標準課税と地方税法 72 条の 19

ア 銀行業等への限定について

銀行業等においては不良債権処理等の継続により、『所得』を課税標準とする法人事業税の課税によっては、銀行業等の法人事業税額が、現状においても既に相当程度減少しているのに、今後も当分の間減少が見込まれる状況であり、少なくとも業務粗利益や資金取引から推認される銀行業等の事業の活動量は、そのような減少傾向と相当程度対応しないものとなっていたし、このような傾向や状況は、不動産業等他の業種と異なるものであった」¹³²から、地方税法 72 条の 19 の事業の状況が認められる。

イ 資金量 5 兆円以上との限定について

本件条例が、銀行業等のうち資金量が 5 兆円以上のものに限定していることは、「適用を受ける事業者の税負担を概して増やす結果となる外形標準課税の導入の検討に当たっては、中小事業者への影響を検討することが必要であり」¹³³、銀行の資金量や業務純益に関する資料を考慮して資金量 5 兆円で線を引いたことは、「地方公共団体の政策的な判断として一応の合理性が認められ」¹³⁴、許容され得るものと考えられる。

ウ 業務粗利益を課税標準としたことについて

業務粗利益は、会計処理との整合性や、貸倒損失等の考慮といった問題点から最適の課税標準とは考えられないが、「地方税法 72 条の 19 は、『等』という地方公共団体に一定の裁量を認めた表現を採っている上に、『業務粗利益』が、銀行業界から対外的に、銀行業の業務や収益の状況に係る情報を伝える概念として、一般的、日常的に活用されていることも合わせ考えれば、事業税の課税

¹²⁹ 判例時報 1814 号 58 頁。

¹³⁰ 判例時報 1814 号 58 頁。

¹³¹ 判例時報 1814 号 58 頁。

¹³² 判例時報 1814 号 59 頁。

¹³³ 判例時報 1814 号 60 頁。

¹³⁴ 判例時報 1814 号 60 頁。

客体である事業としての銀行業等の規模・活動量を測定するものとして、『業務粗利益』を課税標準とし¹³⁵た判断は合理性を欠くものとは断定できない。

エ 結論

以上のとおり、「地方税法 72 条の 19 において許容される範囲内のものであると認められるので、本件条例は同条に違反しない。」¹³⁶

④本件外形標準課税と地方税法 72 条の 22 第 9 項

ア 均衡要件の意義と課税庁の説明

「地方税法 72 条の 22 第 9 項の均衡要件は、同法 72 条の 19 の解釈運用における地方公共団体の裁量判断に対する歯止めとしての機能を果たすものである。」¹³⁷が、均衡要件に関する課税庁の説明によれば、「過去数年間における本件条例の適用対象となり得る資金量 5 兆円以上の大手銀行 30 行について、過去数年間の法人事業税の税収実績と、本件条例による課税との均衡により判断した」¹³⁸というものであり、「この納付額や割合だけを比較する限度では、見合ったものとなっていることが認められる。」¹³⁹

イ 不均衡の程度と比較する期間

「地方税法 72 条の 22 第 9 項が『著しく』という解釈上幅のある表現を用いていること」¹⁴⁰、『所得』を課税標準とする事業税の税負担と事業の規模・活動量とが相当程度対応していない状況が『常態化』していることが同法 72 条の 19 の適用の前提であって、『常態化』の有無を判定するためには、過去数年間の状況の吟味が不可欠である」¹⁴¹のであり、「均衡要件の判断については、外形標準課税が導入された後の 2、3 年度の比較を基本としながら、過去数年間の課税実績からの推計による比較のほか」¹⁴²、外形標準課税導入の目的等関連する諸般の事情を客観的な資料に基づき総合勘案すべきである。

ウ 税負担の比較

¹³⁵ 判例時報 1814 号 62 頁。

¹³⁶ 判例時報 1814 号 62 頁。

¹³⁷ 判例時報 1814 号 62 頁。

¹³⁸ 判例時報 1814 号 63 頁。

¹³⁹ 判例時報 1814 号 63 頁。

¹⁴⁰ 判例時報 1814 号 63 頁。

¹⁴¹ 判例時報 1814 号 63 頁。

¹⁴² 判例時報 1814 号 64 頁。

「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、具体的な線引きは困難」¹⁴³であるが、「本件条例の適用初年度（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 倍及び約 3652 倍という比較値」¹⁴⁴などについて、「『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。」¹⁴⁵

エ 課税庁の検討の評価

「地方税法 72 条の 19 に基づき導入した外形標準課税が同法 72 条の 22 第 9 項の均衡要件を満たすことについては、外形標準課税を導入する条例を制定した地方公共団体側において、客観的な資料に基づき積極的に証明すべき責任がある」¹⁴⁶が、「本件条例による税負担が、『所得』を課税標準とした場合の税負担と、『著しく均衡を失することのないよう』なものであることを認めるに足りる証拠はなく」¹⁴⁷、均衡要件を満たすことの証明ができていないため、「本件条例は、地方税法 72 条の 22 第 9 項の均衡要件を満たしていると認めることはできない。」¹⁴⁸

オ 結論

以上のとおり、「本件条例は、地方税法 72 条の 19 には違反しないが、同法 72 条の 22 第 9 項に違反するものであり」¹⁴⁹、「地方税法 72 条の 22 第 9 項の歯止めの機能から見て、本件条例は、地方税法上与えられた条例制定権を超えて制定されたものであって無効であるといわざるを得ない。」¹⁵⁰

（3）検討

① 地方税法 72 条の 19 の解釈適用について

¹⁴³ 判例時報 1814 号 64 頁。

¹⁴⁴ 判例時報 1814 号 65 頁。

¹⁴⁵ 判例時報 1814 号 65 頁。

¹⁴⁶ 判例時報 1814 号 65 頁。

¹⁴⁷ 判例時報 1814 号 65 頁。

¹⁴⁸ 判例時報 1814 号 66 頁。

¹⁴⁹ 判例時報 1814 号 66 頁。

¹⁵⁰ 判例時報 1814 号 66 頁。

第1審東京地裁が、事業税の性格について応能課税を原則とするという理解の下で論理を展開したのに比べ、第2審東京高裁は、事業税の性格を応益課税に基づくと理解したうえで判断している。そのうえで、地方税法72条の19の解釈適用について、東京都のみにおける導入であること、銀行業等のみに対するものであり、そのうち資金量5兆円以上の大手銀行等に限ったこと、課税標準を業務粗利益としたことなどについて検討した結果、地方税法72条の19には違反しないと判示した。

事業税が応益課税に基づくものであることを前提として、地方税法72条の19が「事業の状況」に応じという解釈上幅のある文言によって、地方公共団体の裁量判断を認めている以上、おおむね妥当な判断と思われる。すなわち、租税立法に関する考え方の先例である最判昭和60年3月27日（民集39巻2号247頁）の「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、その法的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。」¹⁵¹という考え方に立つならば、このように解釈上幅のある文言で規定されている以上、著しく不合理であることが明らかでない限り、課税庁の立法裁量にゆだねられていると解するべきであり、本件条例も住民の代表で構成される東京都議会の議決の結果であり、地方税法の規定を明らかに逸脱するようなものとはいえないため許容され得ると考える。

しかし、地方税法がこのように解釈上の幅のある文言を用いていることには一定の疑問がある。すなわち、「事業の状況」とはどのような状況を指すのかについて課税庁の立法裁量にゆだねるということは、納税者からは予測可能性を害するともいえ、法的安定性からみて問題であると思われる。なお、この点については、解釈上の問題とはいえないため、立法上検討すべきことと考える。

¹⁵¹ 最判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。

② 地方税法 72 条の 22 第 9 項の解釈適用について

地方税法 72 条の 22 第 9 項は、「同法 72 条の 19 による外形標準課税を行う場合に、所得を課税標準とした場合の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。判決は、これを課税標準の特例を適用する場合の「地方公共団体の裁量判断に対する歯止めとしての機能を果たすもの」としたうえで、「均衡要件を満たすことについては、外形標準課税を導入する条例を制定した地方公共団体側において、客観的な資料に基づき積極的に証明すべき責任がある」が、均衡要件を満たすことの証明ができていないため違法であるとした。この判決の論理は、課税庁が均衡要件を満たすことを証明していないことを理由に均衡要件に違反していると指摘しているのであるが、その証明はどのようにすればできるかについては明言していない。

すなわち、どの期間について所得課税と外形標準課税による負担を比較すべきか、どの程度の格差があると著しく均衡を失することになるかを明示せず、「『所得』を課税標準とする事業税の税負担と事業の規模・活動量とが相当程度対応していない状況が『常態化』していること」の判断には「過去数年間の状況の吟味が不可欠」であり、「均衡要件の判断については、外形標準課税が導入された後の 2、3 年度の比較を基本」とすべきとしながら、「本件条例の適用初年度（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 倍及び約 3652 倍という比較値」¹⁵²などの単年度の比較により、「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。」¹⁵³との判断をおこなっている。

そもそも判決は、「事業活動が相当規模であるのに、その規模に比して税負担が『著しく低いこと』そして、そのことが『常態化していること』」¹⁵⁴が外形標準課税を行える場合としているのであり、課税標準の特例により外形標準課税を行うということは、著しく低い税負担を本来あるべき姿に戻すことを目的とするものであり、同じ年度について比較すれば、著しく均衡を失することに

¹⁵² 判例時報 1814 号 65 頁。

¹⁵³ 判例時報 1814 号 65 頁。

¹⁵⁴ 判例時報 1814 号 57 頁。

なるのは当然のことといえ、高裁の判断は矛盾しているといえる。

この点について、岩崎政明教授は、「地方税法 72 条の 22 第 9 項が規定する租税負担の比較は銀行税条例によって外形標準課税が実施される年度の事業税負担と、その前年の『所得』を課税標準としていた年度の事業税負担との年度ベースの比較をするのが自然であるし、法 72 条の 22 第 8 項が制限税率を 1.1 倍と規定している趣旨からすれば、外形標準課税が実施される年度の事業税負担の 1.1 倍を上限としなければ、条例により『制限税率』の規定を脱法することとなり不合理であろう。」¹⁵⁵と述べられ判決に賛成している。

たしかに制限税率の規定からはこのような考えができなくはない。しかし、そもそも所得を課税標準とした場合の 1.1 倍までしか課税できないのであれば、所得に対して制限税率により課税すれば済むことであり、外形標準課税を適用する必要性がないといえる。

これに対して三木義一教授は、「均衡要件を判断する場合において一番大事なことは、特例による負担を何と比較して『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のかということである。地方税法 72 条の 22 第 9 項は『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、通常の税率に抛る場合の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』としか規定していない。したがって、本件条例による負担と比較すべきは、『当該年度の実際の所得』に通常の税率を乗じた場合の負担額か、『平常年度に通常生ずべき所得』に通常の税率を乗じた場合の負担額なのかは、判然としない。高裁判決は、本件条例のような特例が認められる場合は、事業活動が相当規模であるのにその規模に比して税負担が著しく低く、そのことが常態化していることであるとしている。

このような不合理な状態を是正するために必要な措置は、著しく低くなっている負担状態を通常の状態に戻すことであるはずである。しかし、そうするとその新しい負担額は現実の負担額と『著しく均衡を失する』ものに当然ならざるを得ない。ところが、高裁の判断によると、その場合は違法になってしまう

¹⁵⁵ 岩崎政明「東京都外形標準課税条例訴訟と地方税法の解釈」ジュリスト 1245 号（2003 年）123 頁。

のである。」¹⁵⁶と述べ、高裁の判断を批判している。

すなわち、当該年度の実際の所得に通常の税率を乗じた場合と比較するのではなく、平常年度に通常生ずべき所得に通常の税率を乗じた場合と比較すべきであるということである。

また、浅野善治教授は、「地方税法 72 条の 22 第 9 項の均衡要件については、解釈の幅のある規定として定められており、東京都において著しく均衡を欠くことのないようにする検討がなされている以上は、この判断が尊重されなければならない。銀行税条例における税率が、著しく均衡を欠くことのないようにしたとするには、明白なほどに合理性を欠くのであればともかく、地方公共団体の住民の代表機関が民主的手続きによって正当に法律の範囲内で定めた（とする）条例を、72 条の 22 第 9 項の解釈として不十分なものであり、違法の決定であるとする事は、地方の自主課税権という観点から多くの問題を含むものである。」¹⁵⁷と述べている。

すなわち、「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」という解釈上、幅のある規定であり、合理的な検討が行なわれ、民主的手続きにより制定された条例の違法性の判断は慎重であるべきということである。

事業税は、行政サービスの受益の対価すなわち受益者負担金の租税ないし応益税である¹⁵⁸ことから考えると、第 1 審の判決は応能原則を前提としている点で受け入れがたいが、第 2 審の判決では、外形標準課税の導入について地方公共団体の裁量を広く認めているため「例えば、銀行業については業務粗利益を、デパートについては売場面積を、パチンコ店には従業員数をというように不統一な課税を行うならば、課税の公平を著しく損なうものである。」¹⁵⁹と水野教授が指摘しているように、新たな不公平を生み出すことにつながりかねず、租税法律主義の下、予測可能性と法的安定性の観点から、その裁量の範囲を明示すべきではないかと考える。

¹⁵⁶ 三木義一「“銀行税”控訴審判決の問題点」税 58 卷 4 号（2003 年）4-21 頁。

¹⁵⁷ 浅野善治「地方税における地方公共団体の裁量とその制約原理」税 58 卷 4 号（2003 年）32 頁。

¹⁵⁸ 金子・前掲注 64、5 頁。

¹⁵⁹ 水野忠恒「東京都外形標準課税条例の評価」ジュリスト 1181 号（2000 年）6 頁。

また、同法 72 条の 22 第 9 項における「著しく均衡を失することのないように」について第 2 審の判断は、「本件条例による税負担が、所得を課税標準とした場合の税負担と、著しく均衡を失するものではないと認めるに足りる証拠はなく、課税庁はこの証明ができていないといわざるを得ないから、本件条例は、地方税法 72 条の 22 第 9 項の均衡要件を満たしていると認めることはできない」としており、課税庁が証明できなかったから不適合といっているにすぎず、基準を明示しなかった。そして、上告審は和解により取下げられたため、これ以上の判断は行われなかった。

この後、平成 16 年 4 月より外形標準課税が法律により導入されたため、資本金 1 億円超の企業については「事業の状況に応じ」個別に外形標準課税の導入はできなくなったが、それ以外の企業については今後もこの規定の適用の可能性が残っている。均衡要件を判断する基準を明らかにすることは、今後において検討すべき課題であると考ええる。

4 小括

東京都銀行税条例事件についての考察をおこなった。この結果、事業税の課税根拠としての応益課税が、概念としてだけでなく、法的にも根拠のあるものであることが確認できた。すなわち、事業税について規定する地方税法 72 条 1 項において、課税客体は事業という物であることが示されており、地方税法 72 条の 12 においてその課税標準は所得とされており、所得の金額とされている所得税や法人税とは異なり、事業の受益を測定するために把握される指標としてとらえられていること。そして、地方税法 72 条の 19 においては、所得が事業の受益を表すものとして適切でない場合に外形標準課税が認められており、その裁量判断の歯止めとして地方税法 72 条の 22 第 9 項において均衡要件が定められていることなどである。

このように、地方税法は条文構成としても、個々の条文の文言としても、事業税を応益課税に基づいて規定していることが明らかであり、本件事案においては、最終的に上告審の最中に和解という結果となったため、応益課税たる事業税の課税の本質について十分な検討の結果ではないと思われるが、東京都銀行税条例は、税率を変更して有効に存続したことになった。

その後、本件事案の影響もあり、地方税法に事業税の課税制度として、資本

金 1 億円超の法人のみではあるが、外形標準課税が法定化されたことは、事業税の課税が本質に近づいたという意味で意義あるものであったと思われる。

第 2 項 神奈川県臨時特例企業税条例事件

1 事案の概要

平成 15 年法律第 9 号による改正前地方税法（以下「改正前地方税法」という。）は、法人事業税について、電気供給業等一定の業種を除き、原則として各事業年度の所得を課税標準としていた。各事業年度の所得とは、特別の定めがある場合のほかは、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。平成 23 年法律第 114 号による改正前法人税法は、青色申告法人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、各事業年度開始の日前 7 年間（平成 16 年法律第 14 号による改正前は 5 年間）に生じた欠損金額を繰り越して損金の額に算入することを認めていた。

神奈川県は、平成 13 年、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。）を制定し、法定外普通税として、神奈川県内に事務所又は事業所を有する資本金 5 億円以上の法人に対し、法人事業税の課税標準である所得の計算上、繰越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所得に相当する金額（当該金額が繰越控除欠損金額を超える場合は繰越控除欠損金額に相当する金額）を課税標準とし、税率を原則 3%とする臨時特例企業税（以下「特例企業税」という。）を課した。

なお、平成 15 年改正により、法人事業税について外形標準課税が導入され、資本金 1 億円を超える法人に対して、付加価値割、資本割、所得割の合算額による課税方式が適用されるようになったため、本件条例も企業税の課税標準について、法人事業税の所得割の課税標準である所得の計算を基準とし、税率を 2%とする改正が行われた。

納税者（神奈川県内に工場を有する資本金 5 億円以上の法人）は、平成 15 年度、平成 16 年度において繰越欠損金を生じていたが、特例企業税を課されたため、これを申告納付した上で、本件条例は、法人事業税につき欠損金額の繰越控除を定めた地方税法に違反し、違法・無効であると主張し、すでに納付した平成 15 年度分及び平成 16 年度分の特例企業税等の還付等を求めて訴えを

提起したのが本件事案である¹⁶⁰。

2 争点

本件事案の争点は多岐にわたるが、主要な争点は特例企業税を定めた本件条例が地方税法に違反するか否かである。本稿は、事業税の応益課税という考え方に焦点をあてているため、事業税について定めた地方税法と本件条例との関係について中心的にみていくものとする。

3 判旨

(1) 第一審（要旨）

「地方団体の課税権は、地方団体の自治権の一環として憲法上保障されていると解すべきである」¹⁶¹が、「地方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、税率その他賦課徴収のあり方については、法律によってその準則ないし枠を定めることが予定されているというべきである」¹⁶²り、「地方団体の課税権は、地方税法が定める具体的準則の枠内において、地方団体の議会が制定する条例の定めるところによって行使されるもの」¹⁶³である。

「法定外税の創設により、法定税に係る規定の趣旨に反する課税をすることは、道府県において法定税を法定の準則に従い課すべきものとした地方税法の趣旨に反し許され」¹⁶⁴ず、「法定外税が法定税に係る規定の趣旨に反するかどうかの検討には、当該法定外税及び当該法定税並びに各関係規定の、趣旨、目的、内容及び効果を比較対照することが必要である。」¹⁶⁵「法人事業税と企業税の租税としての趣旨・目的は、法人の事業に対する行政サービスの対価として法人に応分の負担を求めることにあり、共通するもの」¹⁶⁶であり、「法人事業税の課税標準である所得の計算において欠損金の繰越控除が行なわれることを定めた規定は、特定の事業年度に生じた欠損金額を以後の一定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

¹⁶⁰ 横浜地判平成 20 年 3 月 19 日民集 67 卷 3 号 631 頁。控訴審判決として東京高判平成 22 年 2 月 25 日民集 67 卷 3 号 758 頁。上告審判決として最判平成 25 年 3 月 21 日民集 67 卷 3 号 438 頁。

¹⁶¹ 民集 67 卷 3 号 693 頁。

¹⁶² 民集 67 卷 3 号 693 頁。

¹⁶³ 民集 67 卷 3 号 694 頁。

¹⁶⁴ 民集 67 卷 3 号 714 頁。

¹⁶⁵ 民集 67 卷 3 号 715 頁。

¹⁶⁶ 民集 67 卷 3 号 742 頁。

担税力を的確に課税に反映させることをその目的とするところであり、一定の事業年度内に繰越欠損金がある場合には、当期の所得から繰越欠損金額を除いた額が課税標準となり、その限度で法人事業税の課税がなされるという効果を有するものである。」¹⁶⁷一方で、「企業税の課税は、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についてその控除を実質的に遮断し、当該控除によって法人事業税の課税対象である所得から控除される部分の当期所得を課税対象とし、当該部分に相当する額を課税標準として、法人事業税に相当する性質の課税をする目的を有し、その効果をもつものである。」¹⁶⁸したがって、「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及び効果が相反するものであり」¹⁶⁹、「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になるといえ」¹⁷⁰、「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。」¹⁷¹「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。」したがって、「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。」¹⁷²

（2）第二審（要旨）

「当裁判所は、原審と異なり、被控訴人の控訴人に対する主位的請求及び予備的請求はいずれも理由がないと判断する。」¹⁷³

¹⁶⁷ 民集 67 卷 3 号 744 頁。

¹⁶⁸ 民集 67 卷 3 号 744 頁。

¹⁶⁹ 民集 67 卷 3 号 744 頁。

¹⁷⁰ 民集 67 卷 3 号 744 頁。

¹⁷¹ 民集 67 卷 3 号 746 頁。

¹⁷² 民集 67 卷 3 号 752 頁。

¹⁷³ 民集 67 卷 3 号 765 頁。

「課税条例が地方税法の規定に違反する場合には、当該条例は違法無効といわなければならない。しかし、課税条例が同法に違反するかどうかの判断は、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、地方公共団体が憲法上の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。」¹⁷⁴

「条例が法律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（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（最高裁昭和50年9月10日大法廷判決・刑集29巻8号489頁、徳島市公安条例事件判決）。」¹⁷⁵「本件条例が同法に違反するかどうか、上記基準に基づいて、判断される必要がある」¹⁷⁶、「最終的に問題となるのは、『両者の間に矛盾抵触があるかどうか』である。ここで『矛盾抵触』というのは、複雑な現代社会を規律する多様な法制度の下においては」¹⁷⁷、「単に両者の規定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。」¹⁷⁸

「改正前地方税法は、法人事業税の原則的な課税標準を『所得』と定め、その計算上繰越控除を認める規定を置く一方で、『事業の状況に応じ』、地方公共団体の判断により、『所得』によらず『資本金額、売上金額、家屋の価格、従業員数等』を課税標準とすることを認めていた（72条の19）」¹⁷⁹ことから、「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とは考えていない」¹⁸⁰のであり、「同法が、法人事業税においては原則として欠損金の繰越控除により課税しないものとしている控除前の利益について、別の税が課税されることを強く拒否していると」¹⁸¹はいえない。

¹⁷⁴ 民集 67 巻 3 号 767 頁。

¹⁷⁵ 民集 67 巻 3 号 768-769 頁。

¹⁷⁶ 民集 67 巻 3 号 769 頁。

¹⁷⁷ 民集 67 巻 3 号 769 頁。

¹⁷⁸ 民集 67 巻 3 号 769 頁。

¹⁷⁹ 民集 67 巻 3 号 782 頁。

¹⁸⁰ 民集 67 巻 3 号 782 頁。

¹⁸¹ 民集 67 巻 3 号 782 頁。

「課税に当たり『所得』を把握する際に、何を控除し何を控除しないかということは、具体的な規定を待つまでもなく性質上当然に決まっているものではなく、立法者の裁量判断によって決定されるものであり、欠損金の繰越控除も例外ではない。」¹⁸²「そして、このような欠損金の繰越控除を認めるかどうかは、税目ごとに立法者が決する事柄である。即ち、法人税法は、法人税の計算上、青色申告をした者については必要的に欠損金の繰越控除をするものと定めているが、法人税を離れても、青色申告をした者に対しては、『所得』を課税標準とする限り、必ず欠損金の繰越控除(これを特典というかどうかはともかく)を保障しなければならないことまでを定めているものではない。」¹⁸³

「企業税は、法人事業税が課税の対象としていない欠損金を繰越控除する前の『利益』に課税するものということができるから、法人事業税とは課税標準が同一ではなく、二重課税ではないだけでなく、法人事業税とは『別の税目』であって、法人事業税の課税標準等を変更する趣旨のものではない」¹⁸⁴。また、「企業税は、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。」¹⁸⁵そうすると、企業税は「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。」¹⁸⁶

「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とはできないものというべきである。」¹⁸⁷

(3) 上告審¹⁸⁸

(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」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

¹⁸² 民集 67 卷 3 号 783 頁。

¹⁸³ 民集 67 卷 3 号 784 頁。

¹⁸⁴ 民集 67 卷 3 号 787-788 頁。

¹⁸⁵ 民集 67 卷 3 号 792 頁。

¹⁸⁶ 民集 67 卷 3 号 792 頁。

¹⁸⁷ 民集 67 卷 3 号 794 頁。

¹⁸⁸ 最判平成 25 年 3 月 21 日民集 67 卷 3 号 438 頁（以下、判決を直接引用）。

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ていること（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。

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ない租税としてこれを定めており（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。

(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 卷 5 号 1067 頁参照）。

イ 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、上記アと同様に、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。

(5) 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、納税者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、課税庁の控訴を棄却すべきである。

4 検討

本件事案は、法定外税条例の違法性の有無についての初めての最高裁判決である¹⁸⁹。第1審は、特例企業税は地方税法に反し、違法であるとしたが、控訴審は第1審判決を取り消し、同税は適法であるとした。そして、最高裁は、原判決を破棄し、同税を違法としたのである。

本件事案における論点は多岐にわたるが、本稿では事業税との関係を中心とするため、①地方税法による法定外普通税の位置づけ、②法人事業税における欠損金の繰越控除に関する規定の位置づけ、③特例企業税と法人事業税は別の税目といえるか否かなどについて、高裁判決と最高裁判決を比較して順次検討する。

(1) 地方税法による法定外普通税の位置づけ

高裁判決においては、「地方税法は、(中略)法定の普通税は必ず課すべきも

¹⁸⁹ 碓井光明「神奈川県臨時特例企業税と地方税法」地方自治判例百選(第4版)(2013年)57頁。

のとし、法定外普通税は任意のものとしており、その位置づけから、前者が基幹的、後者は補充的なものとみることができるが、その間に優劣を定めてはいないし、優劣があると解すべき根拠はない。したがって、法定外普通税は法定普通税について具体的に示された準則に従わなければならないというべき理由はない。」¹⁹⁰としたうえで、「地方税法は、法定普通税の課税要件等については詳細な規定を置いているが、法定外普通税の課税要件等については、総務大臣の同意を要することなどを規定するのみで、その内容については特段の定め（準則）を置かず、いわば白紙で地方公共団体に委ねるという立法態度を採っている。」¹⁹¹と述べ、「結局、問題は、企業税が法定外普通税の形を取りながら、それは形式だけであって、その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いえることができるかどうか絞られる。そのようにいえることができるなら、本件条例は法人税法に違反し無効であるが、そのようにいえることができないならば、同法は本件条例の課税要件等の定めについてまで準則を提供するものではなく、両者の間に矛盾抵触はなく、本件条例を違法無効ということとはできないということになる。」¹⁹²と述べている。

一方、最高裁判決は、「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ない租税としてこれを定めており（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

¹⁹⁰ 民集 67 卷 3 号 770 頁。

¹⁹¹ 民集 67 卷 3 号 771 頁。

¹⁹² 民集 67 卷 3 号 786-787 頁。

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。」¹⁹³と述べている。

すなわち、高裁判決は、地方税法における法定税に関する規定は、法定税に係る準則であり、法定外税には準則はなく、その内容については地方公共団体に白紙委任している。法定外普通税の形式を採りながら、実質的に法定普通税の課税要件等を変更することは許されないということであり、法定外普通税が形式的なものではなく、実質的なものであれば法定普通税の準則に従う必要はないと解している。

これに対し、最高裁判決は、法定普通税に関する地方税法の規定は強行規定であり、法定外普通税により法定普通税の強行規定を実質的に変更することは許されないとしている。

両判決を比較すると、いずれも法定普通税の規定を実質的に変更することは許されないとしているが、高裁判決は、法定外普通税は形式だけのものであるかどうかの問題であるとしている点が異なる。

この点について、金子宏教授は、第1審判決に対する評釈の中で、「法定外税によって、地方税法が法定税について設けた制限を超え、あるいはその内容を変更することができるということになると、地方税法が法定税について強行法として定めた準則の目的・趣旨が没却されてしまう。地方税法がかかる事態を許容していると考えことは困難である。また、若し法定税の規定を修正・変更する内容の法定外税が適法・有効であるとすれば、法定税に関する規定は、任意規定化するおそれがある。したがって、地方団体は、法定税の課税においても、また法定外税の課税においても、法定された準則に反することは許されないと解すべきである。」¹⁹⁴と述べている。

すなわち、全国的に統一された課税を行うため設けられた、準則法である地

¹⁹³ 民集 67 卷 3 号 454 頁。

¹⁹⁴ 金子宏「神奈川県企業税条例事件第一審判決の検討」税経通信 64 卷 2 号 (2009 年) 23 頁。

方税法は強行規定である必要があり、この内容の変更は、強行規定を任意規定化することにつながるため、許されないということである。

(2) 法人事業税における欠損金の繰越控除に関する規定の位置づけ

高裁判決は、「法人に対する課税が年度ごとに行われるものであるのに対し、一般に法人の事業は複数年度にまたがって展開されるものであることから、『所得』に課税するについて、繰越欠損金の控除を認めるのが相当であり、合理的であると解される。そのため、法人税法は、青色申告者に限り、7年間（平成16年の改正前は5年間）にわたりこれを認めることとしているが、これは、税負担が過重にならないように配慮するものといえることができる。この控除は納税者が選択するとしなければならず、当然に行われるものとされている。そして、地方税法は、法人事業税における『所得』についても、法人税法の計算の例によることとして、これと同じ考え方を採ることとしたものといえることができる。

ところで、そもそも課税に当たり『所得』を把握する際に、何を控除し何を控除しないかということは、具体的な規定を待つまでもなく性質上当然に決まっているものではなく、立法者の裁量判断によって決定されるものであり、欠損金の繰越控除も例外ではない。したがって、これを認めるかどうか、認めるとしてどの程度とするかは、立法政策により調節し得ることである。」¹⁹⁵

「そして、このような欠損金の繰越控除を認めるかどうかは、税目ごとに立法者が決する事柄である。即ち、法人税法は、法人税の計算上、青色申告をした者については必要的に欠損金の繰越控除をするものと定めているが、法人税を離れても、青色申告をした者に対しては、『所得』を課税標準とする限り、必ず欠損金の繰越控除（これを特典というかどうかはともかく）を保障しなければならないことまでも定めているものではない。」¹⁹⁶「以上のように、欠損金の繰越控除を永続的に一切認めないことまでは、その性質上許容されるかどうか疑問が生ずるとしても、少なくとも時限的に全く認めない制度を創設することも、許容されるというべきである。したがって、所得の計算上欠損金の繰越控除を認めないことをもって、過重な課税であるがゆえに違法であるという

¹⁹⁵ 民集 67 卷 3 号 783 頁。

¹⁹⁶ 民集 67 卷 3 号 784 頁。

ことはできない。そして、地方税法は、法人事業税の課税については、法人税と同様に、『所得』の計算上、欠損金の繰越控除を認めるという政策を採っているから、これを条例において変更することは許されないけれども、同法が、法定外税を含む地方税すべてについてまで同様の配慮を義務づけているとは解されないことは、以上に述べたところから明らかである。」¹⁹⁷と述べている。

これに対し最高裁判決では、「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。」¹⁹⁸とし、「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。」¹⁹⁹と述べている。

すなわち、高裁判決は、欠損金の繰越控除は、「税負担が過重にならないように配慮」²⁰⁰するものであり、「課税に当たり『所得』を把握する際に、何を控

¹⁹⁷ 民集 67 卷 3 号 784-785 頁。

¹⁹⁸ 民集 67 卷 3 号 455 頁。

¹⁹⁹ 民集 67 卷 3 号 456 頁。

²⁰⁰ 民集 67 卷 3 号 783 頁。

除し何を控除しないかということは」²⁰¹、「立法者の裁量判断によって決定されるもの」²⁰²であるとしている。一方、最高裁判決は、法人税法における欠損金の繰越控除は、「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」²⁰³とし、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も「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」²⁰⁴としている。

武田昌輔教授は、高裁判決についての評釈において、「繰越欠損金の控除自体は、所得課税の本質に関するものであって、所得概念に内在するものであり、他の種々の別段の定めとは全く異なる性格のものであることに特に留意する必要がある。」²⁰⁵としたうえで、「法人税法は、税負担が過重にならないように配慮したのではなくて、それ以前の問題として、所得課税である以上は繰越欠損金を控除することが当然であって、税負担が過重になるかどうかの問題ではない。」²⁰⁶と批判され、そもそも所得概念は繰越欠損金の控除を含んでいるのだと指摘されている。

このように考えると、所得を課税標準とするならば、繰越欠損金の控除は不可欠のものであり、繰越欠損金の控除を認めないのであれば、それは所得を課税標準とする税とは異なるものといえる。

繰越欠損金の本質について金子友裕教授は、全体損益計算としての所得の観点からの控除必要性について、「継続企業における一定期間を区分して、事業年度という人為的に区切った期間を設定して（継続企業の公準）、所得金額を算定することから、これらの期間を通算した場合の全体損益計算としての所得が生じないとすれば担税力がないものと考えられる。」²⁰⁷と述べられ、「繰越欠損金の控除を認めないとすると、過去の欠損のための債務の支払い等に用いなけれ

²⁰¹ 民集 67 卷 3 号 783 頁。

²⁰² 民集 67 卷 3 号 783 頁。

²⁰³ 民集 67 卷 3 号 455 頁。

²⁰⁴ 民集 67 卷 3 号 456 頁。

²⁰⁵ 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 42 卷 5 号、(2010 年) 3 頁。

²⁰⁶ 武田・前掲注 205、4 頁。

²⁰⁷ 金子友裕「神奈川県臨時特例企業税最高裁判決からみた繰越欠損金に対する課税の問題」税務事例 45 卷 8 号 (2013 年) 37 頁。

ばならないにもかかわらず、従前の取引規模を維持するための資金が税金の支払いに充当されてしまうことになる。」²⁰⁸として、その場合、「法人税は所得課税といいながら、資本課税を行っていることにな」²⁰⁹り、「資本に対する課税は、所得課税という観点からは長期的には企業の拡大再生産の原資を喪失させていく可能性があるため妥当ではない。」²¹⁰と述べている。

このようにみると、最高裁判決の「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」²¹¹ないとする判旨は妥当なものといえよう。

なお、制度としての繰越欠損金の控除については、法人税法がその課税標準である所得について、同法 22 条で「益金の額から損金の額を控除した金額とする」とし、別段の定めとして、同法 57 条 1 項で青色申告書を提出した事業年度について、「各事業年度開始の日前 7 年（平成 16 年法律第 14 号による改正前は 5 年）以内に開始した事業年度において生じた欠損金額がある場合には、当該欠損金額に相当する金額は、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」としており、改正前地方税法 72 条の 14 第 1 項は、法人事業税の課税標準（平成 15 年法律第 9 号による改正後地方税法では、所得割の課税標準）である各事業年度の所得は、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、この法律又は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り算定する。」と規定している。

すなわち、法人税において繰越欠損金の控除は必要的に行われる²¹²のであり、法人事業税は特別の定めがない場合、法人税の所得計算によるのであるから、法人事業税に関する限り、繰越欠損金を控除しないことは、解釈論としてはあ

²⁰⁸ 金子友裕・前掲注 207、37 頁。

²⁰⁹ 武田・前掲注 205、3 頁。

²¹⁰ 金子友裕・前掲注 207、37-38 頁。

²¹¹ 民集 67 卷 3 号 456 頁。

²¹² 金子友裕・前掲注 207、37 頁。

り得えないと思われる。ただし、事業税の課税客体は事業であり、課税標準は所得である。法人税の課税客体は所得であり、課税標準は所得の金額である。ここには明確な違いがある。一方で、事業税の課税標準である所得は、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金額の計算の例によって算定するのであるから立法論として繰越欠損金を控除しない制度を設計することは可能性としてはあり得るのであり、この場合における課税標準は、法人税法における課税標準である所得とは異質のものとなる。

占部裕典教授は、地方税法 72 条の 19（課税標準の特例）が、条例による外形標準課税を認めていることなどから、「少なくとも取扱い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とまでいえず、法人事業税の課税については、国会の立法裁量により法人税と同様に『所得』の計算上、欠損金の繰越控除を認めるという政策を採っているから、これを条例において変更することは許されないけれども（許されるのは地法 72 の 19 の適用場面）、地方税法が法定外税を含む地方税すべてについてまで同様の配慮を義務付けているとは解されないといえよう。」²¹³と述べ、判決を批判されている。

しかし、この見解は、課税標準の特例規定が適用される場合には、繰越欠損金の損金算入が適用されないことを理由にしており、法定外税の活用場面と混同しているように思われる。つまり、課税標準の特例の適用場面では、所得を課税標準とすることが適当でない事業の状況があることが前提であり、そうでない場合は、当然所得が課税標準となるのであり、その場合、繰越欠損金の損金算入は、必要的に適用されるのであるから、法定外税をもってこれを変更するとすれば、やはり立法の問題であると考えべきではないか。

したがって、特例企業税が、実質的に繰越欠損金相当額を課税標準としていることは、法人事業税の規定を変更するものであれば許されないと解すべきであり、法人事業税とは別の税目であるならば、その税としての妥当性を検討することになる。

（3）特例企業税と法人事業税は別の税目といえるか否か

高裁判決は、「企業税は、法人事業税が課税の対象としていない欠損金を繰

²¹³ 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最高裁判決の検証～」税理 56 巻 8 号（2013 年）66-67 頁。

越控除する前の『利益』に課税するものであるから、法人事業税とは『別の税目』であって、法人事業税の課税標準を変更する趣旨のものではない。また、企業税は、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。そうすると、企業税は、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。」²¹⁴と判示している。

最高裁判決は、「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。」²¹⁵と判示している。

すなわち、高裁判決は、法人事業税と特例企業税は別の税目であるとし、最高裁は、法人事業税の規定の効果を阻害するものであるとしており、判断の境界は、両税は別の税目であるといえるか否かであると考えられる。

この点について、渋谷雅弘教授は、金築誠志裁判官の補足意見²¹⁶を引用した上で、「当該法定外税が『単独では合理性を主張できるようなものではない』か、

²¹⁴ 民集 67 卷 3 号 791-792 頁。

²¹⁵ 民集 67 卷 3 号 457 頁。

²¹⁶ 「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。特例企業税だけでは、担税力に応じた課税であるとも、県から受ける行政サービスの受益に応じた課税であるともいえないのである。何よりもこの点が、特例企業税が法人事業税の課税標準を実質的に変更するものであることを、如実に示しているように思われる。」「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、法定税を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。」(最判平成 25 年 3 月 21 日民集 67 卷 3 号 459-460 頁。)

それとも『その税自体として独自の合理性が認められるもの』であるかという区別が妥当であると考える。」²¹⁷と述べている。

また、金子友裕教授は、「繰越欠損金は、所得計算上の必要的控除であり、政策的な恩典ではないとすれば、法人事業税と『別の税目』とすることは、形式上は別として、実質的には無理があると言わざるを得ない。」²¹⁸と指摘されている。

つまり、本件条例は法人事業税と一体のものとして、その妥当性を判断すべきであり、その前提に立てば、最高裁の判断は妥当なものといえる。

ただし、碓井光明教授は、「法定外普通税条例によって法定普通税に係る法の強行規定の内容を実質的に変更することも、法の規定の趣旨、目的に反し、効果を阻害するものとして許されないとしている。ここには、第一審判決同様に、法定外普通税条例の規定が法定普通税に係る法の規定に矛盾抵触するかも問う考え方（法定普通税との一体的考察説）が示されている。金築誠志裁判官の補足意見が『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』と述べている部分に、一体的考察説の説得力が示されている。法人事業税の規律は法人事業税のみに及び、法定外税の準則とはならないとする県の主張（分離説）を斥ける考え方である。強行規定の実質的変更は、法定税に関する規律の潜脱であるといえよう。」²¹⁹と述べられ、最高裁判決を支持しているが、同時に、「一体的考察説に対しては、法定外税の創設を認める法の規定がありながら、法人の事業に対しては法人事業税に係る準則規定によって、およそ法定外税を課すことができなくなる」²²⁰のではないかとの危惧を指摘している。

5 小括

本件事案の背景は、応益課税を課税根拠とする法人事業税が、所得を課税標準としていたため、実質的に応能課税とならざるを得ないものであったことにある。すなわち、法人事業税が景気感应性の高い所得を課税標準としていたた

²¹⁷ 渋谷雅弘「神奈川県臨時特例企業税事件最高裁判決について」地方税 64 巻 6 号（2013 年）7 頁。

²¹⁸ 金子友裕・前掲注 207、36 頁。

²¹⁹ 碓井・前掲注 189、57 頁。

²²⁰ 碓井・前掲注 189、57 頁。

め、景気悪化による税収減少を補う必要に迫られた神奈川県が、特例企業税を創設したものである。特例企業税は、高裁判決がいう「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」として創設されたが、繰越欠損金控除前の所得を課税標準とすることが応益性をあらわすとは認められないと思われ、その意味でも妥当性を欠くと考えられる。

地方税法は、準則として法人事業税等の法定税について、課税標準等についての定めをしたうえで、法定税とは別の税目として法定外税の創設を認めている。そして、その準則は、法定外税にも及ぶとすることは、結局、法定税とはかわりない分野（もしくは法定税と課税客体が同一のものであっても、独立した別個の税であるといえる場合）でしか独自課税が認められていないことになると思われる。このことは、憲法が地方公共団体に課税自主権を認めていたとしても、現実には、主要な課税客体は既に法定税に取り込まれている中では、課税自主権は実態をとまなわれないものといえるのではないだろうか。

この点につき、金子友裕教授は、「本件を離れて考えたときに、住民の納得を得られる法定外税の余地がほとんどないとすれば、地方自治が成立しないということにもなりかねない。このため、本件判決は納税者勝訴として大きく評価したい反面、射程は相当に限定的に解釈する必要があるものとする。」²²¹と述べている。すなわち、本件判決は妥当なものであるとしても、法定外税の趣旨が地方公共団体の課税自主権の充実にあるとすれば、本判決のような法定税と法定外税を一体的に捉える考え方は、法定外税すべてに及ぶものと解すべきではなく、その射程は限定的であるべきということである。

本判決は、法定外税の活用場面における限界を示したという意味で、意義のある判決であると思われる。わが国の地方税制度は、準則として地方税法が定められ、地方公共団体はこの準則の範囲内において条例を制定することにより課税を行うこととなるのである。このため、法定税に関する地方公共団体の課税自主権は、制限税率の範囲内で超過課税を行うことに限定されているというのが実情である。したがって、地方分権の推進において、地方公共団体の課税

²²¹ 金子友裕・「法定税と法定外税の重複に関する考察」租税訴訟7号（2014年）197頁。

自主権の充実には、法定外税の活用は重要であると考えらる。

法定外税の活用を課税自主権の充実に結びつけるためには、補足意見にもあるように、法定税の課税標準などの変更を趣旨、目的とするのではなく、応益課税の考え方に妥当する課税客体の選択などに創意工夫をしていく必要がある。しかし、事業税のような基幹税についての応益課税の拡充には、法定外税の活用よりも、地方税法の改正で対応すべきではないかと考えられる。すなわち、本件事案の原因は、応益課税を根拠とする法人事業税が実際の課税においては所得を課税標準としていたため、応益課税に即したものとなっていなかったことにある。そして、法定税である法人事業税における問題の解決のためには、法定外税を活用するよりも事業税について規定している地方税法を応益課税に即したものに改革すべきということである。

本章では、法人事業税における外形標準課税の導入について、シャープ勧告からその後の税制調査会における議論までの経緯を確認したうえで、外形標準課税制度の具体的内容を考察することにより、法人事業税における外形標準課税導入の背景およびその意義を確認した。そのうえで、外形標準課税導入前後の裁判例について考察することで、事業税の根拠としての応益課税について法的側面から確認し、地方自治の観点からも事業税の改革の重要性について確認した。次章では、事業税を応益課税に即したものに改革するという意味で、中小企業に外形標準課税を導入することについて検討する。

第3章 中小企業に対する応益課税としての事業税の外形標準課税導入の是非の検討

第1節 中小企業に対する外形標準課税導入の是非

第1項 資本金基準導入の趣旨

前章では、事業税に外形標準課税が導入されるまで、どのような議論がおこなわれてきたかについて考察し、また、導入された外形標準課税の内容について確認した。事業税に外形標準課税が導入されたのは、その課税根拠である応益課税に即した制度に改革することが目的であったといえる。しかし、その適用対象が資本金1億円を超える法人に限られているため、応益課税の実現は部分的なものに留まっている。なぜ、資本金1億円を超える法人だけを対象としたのだろうか。その立法趣旨を解明し、資本金1億円以下の法人等が依然として所得を課税標準としていることは合理性を有するかについて検討する必要があると考える。

そこで、外形標準課税導入時における税制調査会の議論の内容などについて検討する。税制調査会が平成14年11月に答申をし、その後、法案が国会で審議されようとしていた平成15年2月4日の税制調査会第23回基礎問題小委員会の議事録では、委員と事務局の次のような質疑の記述がある²²²。

（委員）法人事業税の外形標準課税問題ですけれども、これは政府税調の議論では、取りやすいところから取るようになるのは非常に困る、そういうふうであってはならないという意見が多かったと思うのですが、この結果を見ますと、資本金1億円を超える法人ということで、やはり取りやすいところから取るということになっているのではないか、そういう印象を拭えないんですね。しかも、非常に制度が複雑で、簡素とは著しくかけ離れていると思わざるを得ない。今後、一体どうするつもりなのか。どうい

²²² 税制調査会「第23回基礎問題小委員会（15.2.4）議事録」（2003年）
<http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/giji-roku/kiso023a.html>（最終確認日2019年7月3日）。

うお考えなのでしょうか。資本金 1 億円を超えないところは、もうそのままほったらかしというお考えなのかどうか、ちょっと伺っておきたいと思えます。

(事務局) 総務省案、私共旧自治省案に対するご指摘も踏まえて出させていただきますわけですが、総務省案に対しまして、現下の経済情勢のもとで、中小企業に対して外形標準課税を導入することを避けるべきではないか、あるいは、外形標準課税の導入割合を見直すべきではないか、こういうようなご指摘等もございました。そういうものを踏まえまして、今回、決定されたものになったわけです。私共としては、こういう形、大法人と俗に言うてございまして、数は 3 万 1,000 社ですが、税収については 6 割以上がこの大法人があげておりまして、相当程度税収の安定化が図れるし、また、大規模に事業を展開しているのに事業税を負担していないという現状を是正する、こういう意義もあると思っております。私共は、今回、一刻も早く、まず法案を国会に提出しなければならないわけでございますけれども、国会の審議を経まして、これの定着を全力を挙げてやってまいりたい、こういう立場でございます。

(委員) その先どうするのか、というのが先ほどの委員の疑問なんですよ。通ってから一通るまではわかりますよ。その先はわからないといえわからないでもいいんですけど、方向として。

(事務局) まず定着させまして、その状況を見極めてということになるろうかと思っております。

この質疑からは、政府税制調査会が答申を出した後、法案ができるまでに中小企業に対する配慮への要請があり、それを反映したのではないかとということが汲み取れる。その背景には、長年の懸案だった外形標準課税の法案をなんとかでも提出したいが、そのためには、当時の経済情勢の下では、中小企業への配慮が必要と判断されたのではないかと推測できる。また、資本金 1 億円超の大法人の数が 3 万 1,000 社で、事業税収の 6 割をカバーしているとの発言からは、徴税費用、効率といった点も理由となったのではないかと推測される。

なお、外形標準課税の対象を資本金 1 億円を超える法人とした立法趣旨につ

いて、当時の片山虎之助総務大臣は、平成 15 年 2 月 18 日の衆議院本会議において以下のように答弁されている²²³。

何で 1 億円かという、これは、法人税法において、1 億円を超える、1 億円以下ということが法人税の一つの仕切りになっておりますので、私もそれをとりまして、1 億円以下は中小企業的だ、こういうことで、1 億円以上（原文ママ）の企業についてだけ、4 分の 1 だけ平成 16 年度から外形標準課税を導入させていただこう、これが地方税においては公平であるし、性格が明確化するし、都道府県の税収が安定化するし、そういう意味では、4 分の 1 でございますけれども、一つの大きな足がかりができたと私は考えております。

すなわち、「1 億円以下は中小企業的だ」という部分から、中小企業への配慮が背景にあることが推測できる。また、「一つの大きな足がかりができた」という部分からは、まずは導入してその定着を図ることが優先され、中小企業への拡大はその後の課題との認識だったのではないかと推測できる。

以上のようにみても、事業税に外形標準課税を導入するためには、当時の経済情勢などから中小企業への配慮が必要と判断され、導入後、その定着を図った後に中小企業への適用を検討するつもりであったと思われる。そうであるならば、導入から 15 年が経過し、既に導入されている大企業については、導入時に 4 分の 1 であった外形標準課税の割合が、改正により 8 分の 5 と高められ、より応益課税に即したものとされてきた現在、中小企業に対して所得を課税標準としたままとする合理的理由は存在しないのではないかと考えられる。次項ではこの点について検討する。

第 2 項 中小企業に対する外形標準課税導入の必要性

1 中小企業政策からみた中小企業への配慮の議論

²²³ 衆議院会議録「平成 15 年 2 月 18 日第 156 回国会衆議院本会議 9 号」片山虎之助総務大臣
<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/156/0001/15602180001009.pdf>
(最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

前項における考察の結果を踏まえ、本項では、外形標準課税導入の議論がなされていた時期から現在までの間において、中小企業を取り巻く環境がどのように変化してきたかについて考察する。

わが国の中小企業政策は、従来、1963年（昭和38年）に制定された中小企業基本法に基づいて実施されてきたが、その政策理念は、「中小企業とは『過少過多（企業規模が小さく、企業数が多すぎる）』であり、『一律でかわいそうな存在』として認識されていた。また、中小企業で働く労働者は社会的弱者であり、こうした者に対して社会政策的な施策を講ずるべきとのスタンスで政策が講じられてきた。」²²⁴とされる。このような認識のもとに、大企業との格差是正をはかることであった。

その後、わが国経済の成熟化や産業構造の変化、中小企業の多様化などにより、中小企業を巡る環境の変化に対応するため、制定から36年後の1999年（平成11年）12月に中小企業基本法が改正された。

改正後の中小企業基本法では、中小企業政策を基礎づける政策理念自体が、中小企業を取り巻く環境変化に対応し、経済的弱者である中小企業の保護および大企業との格差是正から、多様で活力ある独立した中小企業者の育成・支援へと転換され、結果としての格差の存在は是認されたとしたのである。

その結果として政策目的は、生産性の向上（中小企業構造の高度化）や取引条件の向上（事業活動の不利の補正）から経営基盤の強化、創業・経営革新に向けての自助努力の支援およびセイフティネットとされた。

そして、政策対象を画する視点は、企業間格差の底辺構造に位置すること（事業活動の結果として存在する事後的な格差に着目）および格差の是正能力の有無から成長・発展を図る上で必要となる経営資源へのアクセス困難性の有無（市場において営業活動を展開するに際してのイコールフットィング確保の必要性に着目）であるとしている。

このような中小企業基本法の政策対象についての考え方などを旧法と新法を対象表示したものが図表3-1である。

²²⁴ 中小企業庁『新中小企業基本法—改正の概要と逐条解説—』（同友館・2000年）3頁。

図表 3-1 政策対象についての考え方

	〈旧基本法〉	〈新基本法〉
政策理念	○格差の是正	○多様で活力ある独立した中小企業者の育成・支援 ・結果としての格差の存在は是認 ←中小企業の多様性の増大 ←「格差」の質的变化
政策目的	○生産性の向上（中小企業構造の高度化） ○取引条件の向上（事業活動の不利の補正）	○経営基盤の強化 ○創業・経営革新に向けての自助努力支援 ○セーフティネット
政策対象を画する視点	○企業間格差の底辺構造に位置すること（事業活動の結果として存在する事後的な格差に着目） ○格差の是正能力の有無 格差及びその是正能力の有無は企業規模によって変化	○成長・発展を図る上で必要となる経営資源へのアクセス困難性の有無（市場において営業活動を展開するに際してのイコールフットィング確保の必要性に着目） 経営資源へのアクセスの困難性は企業規模によって変化

出典：中小企業庁『新中小企業基本法—改正の概要と逐条解説—』（同友館・2000年）23頁。

改正後の中小企業基本法について佐藤英明教授は、「このように経済的格差の是正を表看板から降ろした新中小企業基本法は、新たに『多様で独立した中小企業者の育成・支援』をその政策理念としてあげる。その政策目的は『経営基盤の強化』『創業経営革新にむけての自助努力支援』『セーフティネット』の三点とされるところ、このような支援等の必要性を『中小』という企業の規模によって認識する論理は、以下のように語られる。すなわち、政策的支援によって是正されるべきは、企業が成長・発展を図る上で必要となる経営資源へのアクセスの困難性であり、このような経営資源への市場におけるアクセスの

困難性は企業規模によって変化する（規模が小さいと困難性が高まる）、とされるのである。」²²⁵と評価されている。

つまり、企業が成長・発展を図る上で必要となる経営資源へのアクセス困難性は企業規模が小さいほど高まるのであり、これを政策的に支援することで大企業との競争条件の公平性が確保されるので、結果としての格差の存在は是認されているのである。ここには、もはや従来の中小企業は経済的弱者であるから保護しなければならないという考え方はみられず、多様な中小企業の自立的成長を支援するため、公平な競争条件の確保が必要との考え方が示されている。

以上、中小企業基本法における中小企業政策に対する考え方の変化を整理したが、次に、事業税における外形標準課税の導入に関する議論において、このような中小企業政策に対する考え方の変化がどのように影響したかについて検討する。

まず、1964年（昭和39年）の政府税制調査会「『昭和39年12月今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方』についての答申」では、事業税は事業そのものを課税客体としているのであり、その課税標準は所得よりも事業の規模ないし活動量あるいは収益を通じて実現される担税力を表わす基準として付加価値要素を導入すべきという文脈の中で、次のように述べている²²⁶。

個人及び中小法人についても、その課税標準として付加価値要素を導入することとするかどうかについては、さきに述べたような事業税の性格や所得に対する課税の累積の回避という趣旨からは、すべての納税者について付加価値要素を導入することとしてさしつかえないとする意見もあるが、しかし、一般的にいて、個人及び中小法人はその企業基盤が劣弱であり、また記帳能力も乏しいと認められるので問題があると考えられる。そこで個人及び中小法人については、(イ)所得金額のみを課税標準とするか、または、(ロ)納税者に所得のみを課税標準とするか、新課税標準を採るかについ

²²⁵ 佐藤英明「わが国における『中小企業税制』の意義と展望」『中小企業税制の展開』租税法研究38号（2010年）74-75頁。

²²⁶ 税制調査会・前掲注70、29頁。

て選択することを認めることとする、の 2 案のいずれかにすることが適当であると考えられ、このいずれをとることにするかについてはなお検討を加えるのが適当であると認めた。

ここでは、個人及び中小法人はその企業基盤が劣弱であるから、大法人とは異なる方法、すなわち、所得金額のみを課税標準とするかまたは所得金額と付加価値要素を導入した課税標準の選択適用を認めるべきとしている。この議論は、個人及び中小法人は企業基盤が劣弱であるということを前提としている。一般的にと断っていることからその根拠は不明であるが、その背景には本答申の前年（昭和 38 年）に制定された中小企業基本法における、経済的弱者である中小企業の保護および大企業との格差是正という理念と同様の趣旨の考え方があるのではないかと推測できる。

次に、1968 年（昭和 43 年）の政府税制調査会「昭和 43 年 7 月 長期税制のあり方についての答申」では、事業税の課税標準について、付加価値要素を導入することが適当であり、「その課税標準は各事業年度の所得及び加算法による付加価値額とする。」²²⁷という仮案を想定して行った審議において、「この仮案については、（中略）（ハ）所得金額部分に対する軽減税率の取扱い、その他中小法人の負担を過重ならしめない措置、（ニ）各企業の負担の変動を緩和するための経過措置等の諸点についてなお審議を続ける必要があると考えられるので、今後引き続き、この仮案をもとにして検討を進めることが適当である。」²²⁸と述べられている。また、「個人については、一般に企業基盤もぜい弱であり、また、その記帳能力も乏しいと認められるので、その課税標準は、所得金額とすることが適当であると考え。」²²⁹と述べられている。

ここでは、中小法人の負担が過重にならないような措置について検討が必要とされ、個人は企業基盤がぜい弱であるため、付加価値要素導入の対象外とされている。中小法人と個人をわけて論じている点で 1964 年の答申と異なるが、弱者の負担を軽減するという論理は、同様の考え方に基づくものと思われる。

²²⁷ 税制調査会・前掲注 71、34 頁。

²²⁸ 税制調査会・前掲注 71、35 頁。

²²⁹ 税制調査会・前掲注 71、35 頁。

さらに、1999年（平成11年）の政府税制調査会「平成11年7月 地方法人課税小委員会報告」では、以下のように述べている²³⁰。

中小法人は、一般に、収益性が低く担税力も弱いケースが多いと考えられることから、外形標準課税の導入に当たっては、中小法人についての特別な配慮が必要ではないかとの指摘がある。

この点については、外形基準による課税は、本来、事業活動規模に応じた課税を行うものであるため、事業活動規模が小さい法人の場合は、それに見合った税負担にとどまるものである点を基本として考えるべきである。

なお、これに関しては、税制の中立性を確保する観点からも、中小法人であることを理由とした特別な取扱いは適当でなく、各法人が事業活動規模に応じて公平に税を負担する仕組みを整えることが求められているのではないかとの意見があった。

しかしながら、規模が小さな法人については、課税の中立性・公平性の確保の観点や、応益原則に基づいた薄く広い税負担の実現という観点を踏まえつつ、その担税力に配慮することが適当と考えられることから、外形標準課税の導入の際には、中小法人に対する一定の配慮を行うことが必要ではないかと考える。

この記述からは、中小法人について特別な取扱いをすることは、本来、税制の中立性確保の観点から適当ではないが、中小企業に対しては担税力について一定の配慮をすべきとしていることが読み取れる。この中で、「中小法人は、一般に、収益性が低く担税力も弱いケースが多い」と指摘されているが、その根拠は示されていない。すなわち、ここでも中小法人は経済的弱者ということが前提として存在しているように思われる。

そして、中小企業基本法改正時期である1999年（平成11年）12月を挟んだ、2000年（平成12年）の政府税制調査会「平成12年7月 わが国税制の現状と課題」においても、「平成11年7月 地方法人課税小委員会報告」と同

²³⁰ 税制調査会・前掲注52、18頁。

じ内容が述べられている²³¹。

ここでも、中小法人について課税の中立性・公平性、応益原則に基づいた税負担といった観点を意識しながらも、一定の配慮をすべきとしており、少なくとも1999年（平成11年）7月の地方法人課税小委員会報告から中小企業基本法改正を挟んで翌年の答申においてもまったく変化がみられないということは、この時点では中小企業基本法の改正は反映されていないということがいえる。

そして、第2章でも述べたとおり、2000年（平成12年）11月の自治省案では、「中小法人について、大法人とは別に税率を計算することにより税率を軽減し、資本金1,000万円未満の法人について『簡易事業規模額』（税額にして年4.8万円）を選択できることとする」²³²という提案がされている。すなわち、資本金1,000万円未満の法人については、軽減税率によって税負担を軽くしたうえで、簡易事業規模額を選択適用によって事務負担を軽減するという趣旨に出たものと思われる。

さらに、2001年（平成13年）11月の総務省案では、上述の自治省案における簡易事業規模額による制度を維持しながら、課税標準に資本等の金額を加えることを提示し、「これにより、法人事業税全体に占める報酬給与額に係る部分の割合が大幅に下がることとなった。また、大法人と中小法人との税負担割合を変えずに税率が一本化され、『雇用安定控除』も不要となるなど、担税力に配慮しつつ、課税の仕組みが簡素化され」²³³としている。すなわち、課税標準に資本等の金額を併用することで、付加価値のうち報酬給与額の占める割合が高い中小法人の報酬給与額の割合が低下するため、軽減税率を採用せずに中小法人の負担軽減につながり担税力に配慮できるということであり、方法は異なるが、旧自治省案と同様の趣旨であると思われる。

そして、前述のとおり、2003年（平成15年）度税制改正により、資本金1億円を超える法人のみを対象として外形標準課税が導入され、中小法人は所得を課税標準とするまま現在に至っている。その理由は、当時の経済情勢を前提とする中小企業への配慮ということである。

²³¹ 税制調査会・前掲注12、214頁。

²³² 税制調査会・前掲注78、6頁。

²³³ 税制調査会・前掲注82、7頁。

以上、税制調査会における外形標準課税導入に関する長年の審議の中で、中小企業に対する配慮の議論について概観した。この議論の流れからは、事業税の外形標準課税化の議論においては、常に中小企業（個人事業者を含む）に対する配慮が検討されてきたことが確認できる。それは、改正前の中小企業基本法の理念であった「経済的弱者である中小企業の大企業との格差是正」という考え方に基づいていた可能性があると考えられる。そうであるならば、1999年（平成11年）12月に中小企業基本法が改正されたときにこれを反映して中小企業への配慮の必要性について見直しが行われるべきであったものと思われる。しかし、50年に及ぶ議論の末、東京都銀行税条例事件などの影響という後押しもあり、ようやく導入にこぎつけた外形標準課税の議論において、1999年7月には、政府税制調査会の地方法人課税小委員会報告が行われ、外形標準課税についての議論も大詰めを迎えており、その後は旧自治省案および総務省案に基づく制度設計に入っていた時期であったため、中小企業基本法改正に伴う方針の転換はできなかつたと考えられる。

この点について、2003年（平成15年）3月6日の衆議院総務委員会議録に次の記述がある。黄川田徹委員の「中小企業基本法が、平成11年の11月（原文ママ）ですか、全面改正されまして、中小企業の定義が大幅に見直されておるところであります。その際、資本金の区分については、産業ごとにやや異なるものの、産業の主要を占める製造業等については、従前の1億円以下から3億円以下に中小企業の範囲が拡大されておるところであります。（中略）中小企業基本法の理念に基づきまして、この外形標準課税を導入する対象法人を、資本金1億円超ではなく、資本金3億円超に拡大すべきではないのかと私は思っております。そしてまた、税法上の関係もあろうと思えますけれども、資本金を1億円超にした理由はそもそもどこにあるのでしょうか。」²³⁴という質問に対し、若松謙維総務副大臣は、「法人税におきます軽減税率が適用される法人、これは資本金1億円以下の法人に限られている、こういういわゆる税法上の取り扱いをもとに、今回、資本金1億円を外形標準課税の対象範囲の基準とした

²³⁴ 総務委員会議録「平成15年3月6日第156回国会衆議院総務委員会」黄川田徹委員
<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/156/0094/15603060094006.pdf>
（最終確認日2019年7月3日）。

もので(中略)中小企業基本法は、中小企業の範囲が業種ごとに異なりまして、また、資本金の要件だけではなくて従業員数の要件等の定義もございまして、これは非常に複雑にもなっておりますので、私どもといたしましては、税法上の対象法人の範囲を定める基準にはなじまないということで、先ほどの法人税の1億円、これを適用させていただいた」²³⁵と答弁している。

すなわち、中小企業基本法が中小企業の定義を資本金1億円から3億円に改正したのであるから、外形標準課税の対象を画する基準も資本金1億円ではなく3億円にすべきという質問に対して、中小企業基本法は業種ごとに異なる基準を定めており、従業員数も要件としているため、税法にはなじまないから、法人税法の1億円という基準を適用したということである。しかし、そもそも法人税法が資本金1億円以下の法人を中小法人等としているのは、中小企業基本法と関係があるのではないか。すなわち、法人税法は、改正前の中小企業基本法における中小企業者の定義を考え方としては取り入れていたと考えられるということである²³⁶。そうであるならば、結局、外形標準課税の資本金基準は改正前の中小企業基本法に基づくものと考えられる。

このように考えた場合、事業税は応益課税を根拠とする物税であり、事業が

²³⁵ 総務委員会議録・前掲注234、若松謙維総務副大臣。

²³⁶ 法人税法において、資本金1億円以下を中小法人等と規定したのは、昭和41年度税制改正である。このときの税制調査会の答申では、資本金規模と従業員数のデータを用いて、「中小企業関係法令における資本金5,000万円以下又は常時従業員数300人以下という中小企業の範囲から出発して検討すると、上記のように資本金1億円以上の会社数と従業員規模100人以上の会社数がほぼ一致することから、一方を従業員300人以下とすれば、資本金基準の5,000万円はやや厳に過ぎるように思われる。(中略)なお、中小企業の範囲を定めるについて従業員数を基準とする考え方もあるが、従業員基準はその従業員の範囲等について税の執行上いろいろの問題を生じ易く、できる限り避けるべきものと考えられる。以上の検討の結果、われわれは、中小企業の体質強化のための税制措置の対象とすべき中小企業の範囲としては、特別の場合を除き、資本金1億円以下のものとするのが適当であると認めた。」としている(税制調査会「昭和40年12月 昭和41年度の税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明」(1965年)129頁 http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s_s4012_s41zeiseikaisei.pdf (最終確認日2019年7月3日))。すなわち、中小企業基本法の考え方を基本としながら、従業員数基準を採用しない簡素な基準とするため、当時の中小企業基本法における資本金基準は、製造業等で5,000万円であったが、法人税法では1億円にしたということであり、当時の中小企業基本法の考え方を取り込んだものと考えられる。

行政サービスから受ける便益に応じて負担すべきであるということからは、既に導入から 15 年が経過し、資本金 1 億円超の法人においてはすでに定着している²³⁷と考えられる外形標準課税を中小企業にも適用していくことは、むしろ必然といえると考えられる。

なお、中小企業基本法の改正の税制への影響について佐藤英明教授は、「中小企業基本法における中小企業の位置づけ（見方）が変わった以上、中小企業税制の基本的な考え方にも変更が必要となる。すなわち、現在の中小企業基本法は、『中小』という企業の規模が表しているものを、市場から退出すべきものは退出させることを前提とした競争条件の公平性の確保の必要性、またはそれを具体的に表す経営資源へのアクセス困難性だとしているのであるから、『中小』という企業の規模が経済的弱者としての要支援性を表しているということ前提とした中小企業税制は、独自にその前提を証明しない限り、もはや成り立たない。」²³⁸と述べている。

すなわち、中小企業基本法が改正された以上、旧中小企業基本法の考え方に基づく中小企業税制は、新しい中小企業基本法の考え方に合致していることを証明しなければ、その存立基盤を失ってしまうということである。このように考えると、従来議論の延長線上にある中小企業への配慮措置としての資本金基準は合理性を欠くものと思われる。

2 中小企業を取り巻く経済環境等の変化についての考察

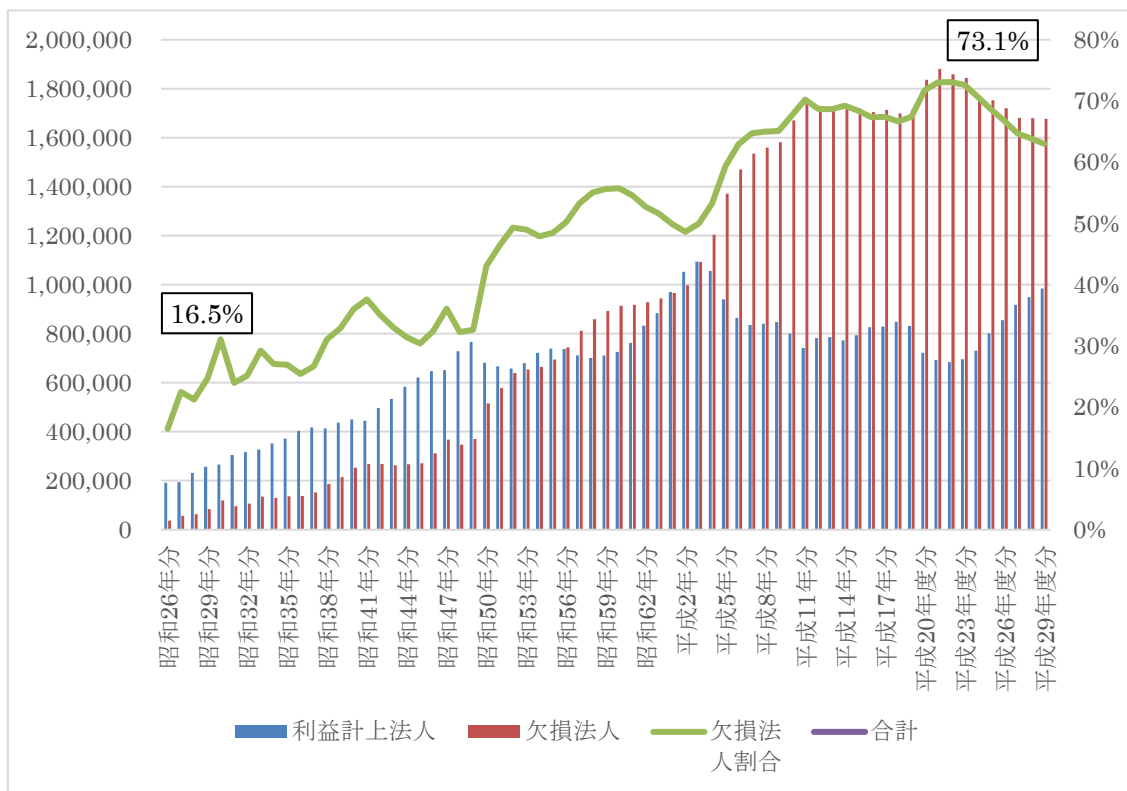
次に、中小企業を取り巻く経済環境等の変化から、中小企業に外形標準課税を導入する必要性について示唆が得られるかについて検討する。

まず、中小企業の欠損法人割合についてみると図表 3-2 のとおり、1951 年（昭和 26 年）には 16.5%であったが、1981 年（昭和 56 年）に 50%を超えるとその後は高水準で推移し、直近のピークである 2009 年（平成 21 年）には 73.1%まで上昇し、2017 年（平成 29 年）には 63.0%とやや落ち着いているものの、依然として高水準で推移している。

²³⁷ 税制調査会・前掲注 1、1-2 頁。

²³⁸ 佐藤英明・前掲注 225、75 頁。

図表 3-2 欠損法人割合の推移（資本金 1 億円未満）



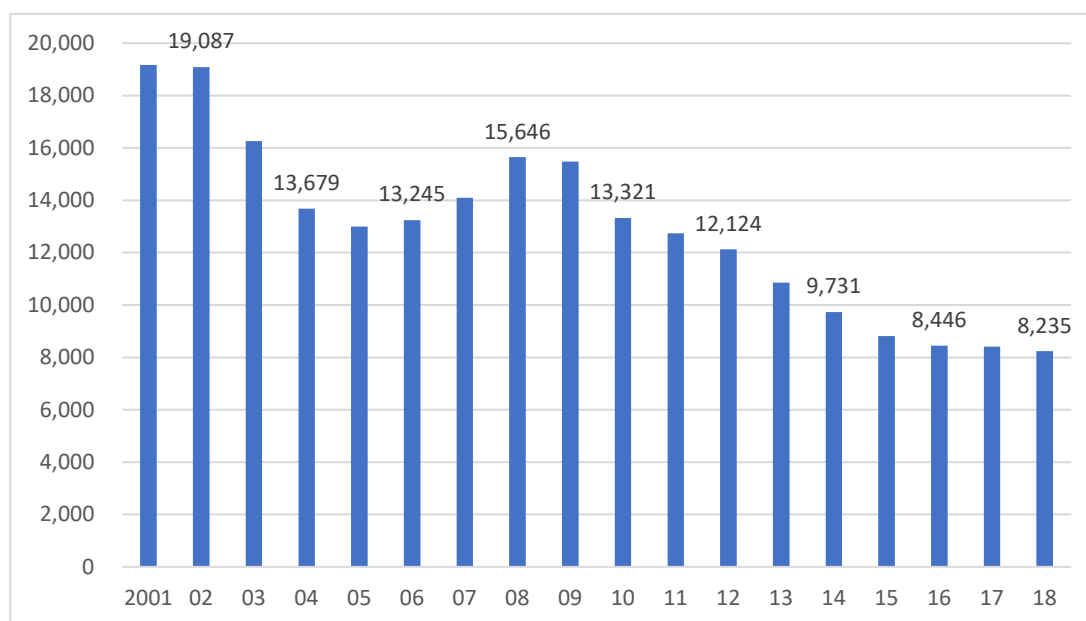
出典：国税庁「会社標本調査結果 資本金階級別表（昭和 26 年分から平成 22 年度分）および（平成 23 年度から）」（2019 年）を基に筆者作成（資本金区分は国税庁の会社標本調査において平成 22 年まで 1 億円未満と以上としていたため、1 億円未満としている。）

https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/jikeiretsu/01_03.htm（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

次に、企業倒産についてみると図表 3-3 のとおり、2006 年から 2008 年には増加傾向にあるが、全体として近年緩やかな減少傾向にあり、2001 年～2018 年では 19,087 件から 8,235 件と 43%まで減少していることが確認できる。

そして、経済成長率については図表 3-4 のとおり、2010 年に大幅な落ち込みがあるものの、全体としては 0%から 2%の範囲で推移することが多く見受けられ、循環的にマイナスが訪れているといった状況であり、いずれも中小企業の欠損法人割合の大幅な増加の要因としては不自然な印象を受ける。

図表 3-3 企業倒産件数の推移



出典：東京商工リサーチ「1952年（昭和27年）～全国企業倒産」

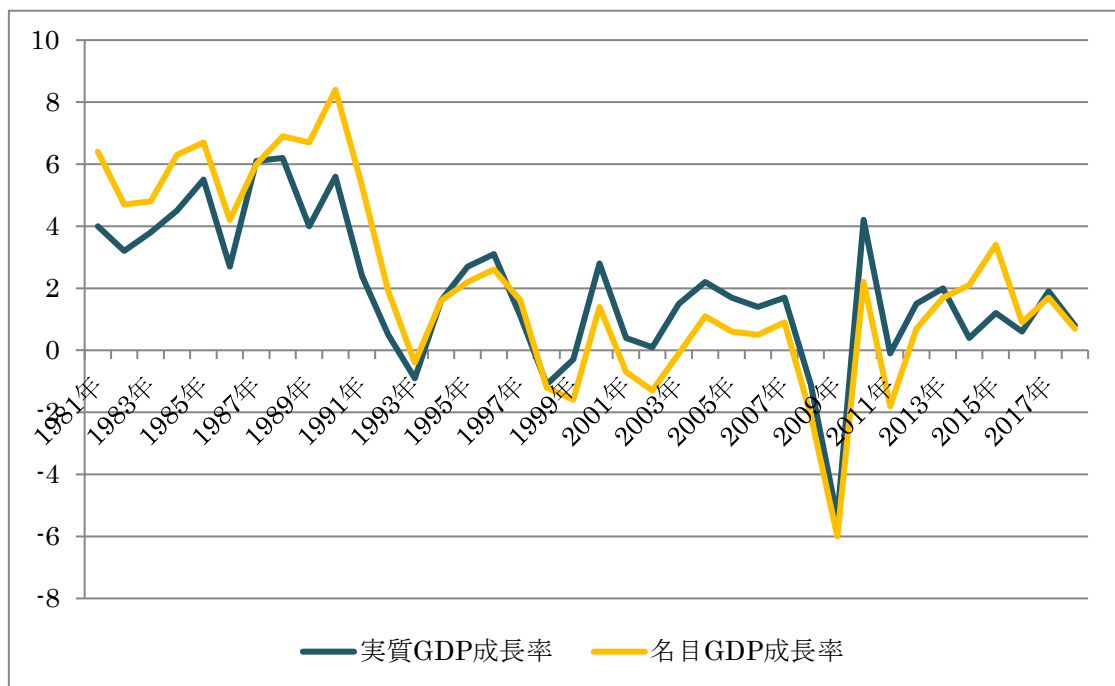
<http://www.tsr-net.co.jp/news/status/transition/>（最終確認日 2019年7月3日）を基に筆者作成。

そこで、1980年（昭和55年）～2016年（平成28年）の37年間における欠損法人割合と経済成長率との関係を分析した藤井誠教授の中小企業会計学会における報告資料「中小企業にかかわる税務会計上のゆがみ」によれば、「景気動向と欠損法人割合との間の相関関係は、相当程度に強いマイナスの値を示した。欠損法人割合増減と倒産増減数との関係においては、相関関係は極めて弱いとの結果になった。さらに、回帰分析は経済が成長すると欠損法人が増えるという因果関係を示している。」²³⁹と述べている。そして、「給与と欠損法人割合については非常に強い相関関係がみられ、給与が増えたことが欠損法人割合の増加に繋がるという因果関係が0.1%有意水準で得られる。」²⁴⁰という分析を

²³⁹ 藤井誠「中小企業にかかわる税務会計上のゆがみ」中小企業会計学会第6回全国大会（2018年9月1日）報告資料23頁。

²⁴⁰ 藤井・前掲注239、24頁。なお、この点について藤井誠教授は、中小法人と同族会社はほぼ重なるが、両者は同じではないとし、この問題は中小企業の問題ではなく同族会社の問題であると述べられている。たしかに両者は同

図表 3-4 経済成長率（GDP 前年比増減率）の推移



出典：内閣府統計情報調査結果「国民経済計算（GDP）」

<https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/menu.html>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）を基に筆者作成。

されている。つまり、景気がよくなると欠損法人が増加して、景気が悪化すると欠損法人が減少するという不可解な結果の原因は、給与の増減との関係性が強いということである。

これらの分析結果の意味するものは、給与の支給額の増減により若干の赤字となるよう所得を調整して申告をすることが、中小企業において経営上の合理的判断とされている可能性が高いということである。このように考えることができるならば、事業税の課税標準は、給与の支給額によって調整されている可能性がないとはいえない所得よりも、事業活動の規模を表わす外形標準である方が適切であるといえる。

一ではないが、本稿では中小企業の全体的な性質をみるためにこの分析を用いたのであり、これによって直接制度設計をするというものではない。したがって、中小企業の大半が同族会社であるという理解のもと、中小企業全体の傾向としてこのようなことがいえると考えられる。

なお、同様の指摘として林宜嗣教授は、「法人の赤字計上の原因に事業主報酬の存在をあげることができる。事業主報酬を大きくし、給与所得控除を活用することで税負担の軽減が可能になるからだ。国税の場合、このような方法で法人税負担を免れたとしても、政府は所得税でかなりの部分を回収することができる。ところが個人住民税のウェイトが小さい都道府県の場合には、企業が法人事業税の負担を逃れると、その分を回収することは難しい。赤字法人も行政サービスを受けているにもかかわらず、税を負担しないのは応益課税にそぐわないという赤字法人課税の根拠は当然のこととして存在するが、都道府県の場合、法人の利益操作によるトータルの税収減が大きいという事情も、法人事業税の改革を求める根拠となる。」²⁴¹と述べている。すなわち、国については、給与により法人所得が減額され、法人税が減少するのに対して、当該給与による所得課税の結果、所得税が増加することにより、法人税の減少分が一定程度所得税により補完される。しかし、都道府県については、法人所得の減額による事業税の減少分を個人住民税で回収することが難しい。したがって、応益課税である事業税の課税標準として所得はふさわしくないということになる。

これまでみてきたように、中小企業に対する外形標準課税の導入の必要性は高まっていると考えられる。そこで、中小企業への外形標準課税導入において検討すべき対象となる中小企業について次節で検討する。

第2節 中小企業の意義および範囲

第1項 中小企業の意義

本論文は中小企業に対する外形標準課税導入について検討するものである。したがって、本論文が対象とするのは中小企業ということになるが、この中小企業とはどのようなものであるかについて検討する必要があると考える。

一般に中小企業というと、大企業に比べて小規模な企業であると考えられ、その区別は規模に着目して行われていると考えられる。では、その規模は何を基準として測定されているのであろうか。まず、中小企業基本法では、「この法律に基づいて講ずる国の施策の対象とする中小企業者は、おおむね次の各号に

²⁴¹ 林・前掲注 34、24-25 頁。

掲げるものとし、その範囲は、これらの施策が次条の基本理念の実現を図るため効率的に実施されるように施策ごとに定めるものとする」(中小企業基本法 2 条) と規定しており、中小企業者の範囲について、業種ごとの分類に応じた資本金と従業員の数により定義している。その内容は、図表 3-5 に示したとおりである。すなわち、業種ごとに資本金と従業員数に基準を設け、その基準以下である場合に中小企業者と定義しており、資本金と従業員数により規模を測定して大企業と区別している。なお、この規定における中小企業者の範囲には個人も含まれている。また、同法では、「この法律において「小規模企業者」とは、おおむね常時使用する従業員の数が 20 人以下（商業又はサービス業に属する事業を主たる事業として営む者については、5 人以下）の事業者をいう」(中小企業基本法 2 条 5 項) と規定している。

図表 3-5 中小企業基本法における中小企業者

業種分類	中小企業基本法の定義
製造業その他	資本金の額又は出資金の総額が 3 億円以下の会社 常時使用する従業員の数が 300 人以下の会社及び個人
卸売業	資本金の額又は出資金の総額が 1 億円以下の会社 常時使用する従業員の数が 100 人以下の会社及び個人
小売業	資本金の額又は出資金の総額が 5 千万円以下の会社 常時使用する従業員の数が 50 人以下の会社及び個人
サービス業	資本金の額又は出資金の総額が 5 千万円以下の会社 常時使用する従業員の数が 100 人以下の会社及び個人

出典：中小企業庁「中小企業・小規模企業者の定義」

<http://www.chusho.meti.go.jp/soshiki/teigi.html> (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

このように、中小企業基本法が中小企業者を規定していることについて、中小企業庁では、『多様で活力ある独立した中小企業者』が成長・発展を遂げるためには、『市場の失敗』等を補正し、市場におけるイコール・フットィングが確保されること、具体的には、資金・人材等の経営資源へ円滑にアクセスしう

ることが必要となると考えられることから、このような面での困難性を有する事業者の有無をメルクマールとすることが適当と考えられる。」²⁴²と述べられている。すなわち、中小企業基本法は、このような基準で企業規模を測定し、大企業と区別することにより、その政策対象である経営資源へのアクセスの困難性を有する企業を画しているということになる。

次に、法人税法では「普通法人のうち、資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下であるもの又は資本若しくは出資を有しないもの（相互会社を除く）、公益法人等又は協同組合等、人格のない社団等をいう。ただし、資本金5億円以上の法人（大法人）による完全支配関係がある普通法人又は複数の完全支配関係がある大法人に発行済株式等の全部を保有されている法人を除く」（法人税法52条1項1号、57条11項、66条2項、66条6項、67条1項）を中小法人等としている。すなわち、原則として資本金の額および大法人による支配状況により定義していると解される。中小企業基本法との違いは、業種による分類は行わず一律に規定され、企業規模については資本金の額のみで測定し、従業員数は加味されていない。そして、大法人による支配の有無すなわち、独立性を加味していることである。

また、租税特別措置法ではたとえば、「中小企業者等とは、資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下の法人（ただし、発行済株式又は出資の総数又は総額の2分の1以上が同一の大規模法人²⁴³の所有に属している法人またはその発行済株式又は出資の総数又は総額の3分の2以上が大規模法人の所有に属している法人を除く。）又は資本若しくは出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人とする。」（租税特別措置法42条の4第8項6号、租税特別措置法施行令27条の4第12項。）と規定している。

ここでも原則として資本金により企業規模を測定したうえで、大規模法人による支配状況を加味して判断しており、資本金等がない場合には従業員の数によりその規模を測定している。

²⁴² 中小企業庁・前掲注224、22頁。

²⁴³ 資本金の額若しくは出資金の額が1億円を超える法人又は資本若しくは出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が1千人を超える法人をいい、中小企業投資育成株式会社を除く（租税特別措置法施行令27条の4第12項）。

そして、会社法には、特に中小企業についての定めはなく、大会社について、「最終事業年度に係る貸借対照表に資本金として計上した額が5億円以上であるか、又は最終事業年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が200億円以上であること」（会社法2条6号）と規定している。すなわち、資本金5億円未満かつ負債総額200億円未満を大会社でない会社と捉えていると解することができる。

さらに、財産評価基本通達の取引相場のない株式の評価上の会社規模の区分では、図表3-6のとおり業種ごとの区分に応じ、総資産と従業員数または取引金額と従業員数という複数の基準により定義している（財産評価基本通達178）。

図表 3-6 取引相場のない株式の評価上の会社規模の区分

区	区分の内容		総資産価額及び	直前期末以前1年間
大会社	70人以上又は右いずれかに該当	卸売業	20億円以上(50人以下除く)	80億円以上
		小売・サービス業	10億円以上(50人以下除く)	20億円以上
		上記以外	10億円以上(50人以下除く)	20億円以上
中会社	70人未満で右のいずれかに該当	卸売業	7千万円以上(5人以下除く)	5億円以上80億円未満
		小売・サービス業	4千万円以上(5人以下除く)	6千万円以上20億円未満
		上記以外	5千万円以上(5人以下除く)	8千万円以上20億円未満
小会社	70人未満で右のいずれにも該当	卸売業	7千万円未満又は5人以下	2億円未満
		小売・サービス業	4千万円未満又は5人以下	6千万円未満
		上記以外	5千万円未満又は5人以下	8千万円未満

出典：財産評価基本通達178。

以上のように、中小企業についての定義は、その目的や法律等によって様々であり、定義からは中小企業を大企業と区別する統一的な概念はみえにくい。

また、中小企業とは何かという問いに対して、中小企業研究に関する文献か

らも明確な解答は得られなかった²⁴⁴。本来、中小企業は、規模だけで定量的に定義づけられるものではないが、誰が、いつ、どこで、どのような視点で大企業と中小企業を区別するかによって、その定義も異なると考えられ、定性的な定義づけは困難であると考ええる。したがって、一定の条件に基づいてその規模を測定し、その結果と大企業との資本関係などから区別する基準を設けることにならざるを得ないと考ええる。

そこで、企業規模に関するデータから規模に応じた企業の実態を確認するため、資本金階層ごとの法人数をみると、国税庁の会社標本調査によれば、図表3-7のとおりである。

まず、資本金 1 億円以下は、2,673,030 社で全体の 99.22%を占めている。このうち、資本金 1 千万円以下は、2,324,404 社で全体の 86.28%を占めており、資本金 1 千万円超 1 億円以下が 348,626 社で 12.94%となっており、法人数でみると圧倒的に資本金 1 千万円以下の法人が多いことが分かる。次に、欠損法人割合をみてみると、資本金 1 千万円以下の欠損法人割合は 64.9%、資本金 1 千万円超 1 億円以下の欠損法人割合は 49.5%、資本金 1 億円超は 23.3%と欠損法人の割合は資本金が大きくなるにつれ、減少傾向にあることが分かる。

²⁴⁴ 例えば、瀧澤菊太郎教授は「中小企業とは何かを歴史的、世界的視野で统一的に理解しようとする場合、基本的に重要なことは、なぜ「大企業」と区別して「中小企業」を認識する必要があるのかという点であり、その認識の必要性を説明する理由は「問題型認識論」と「貢献型認識論」とに大別され、さらに前者は「淘汰問題型」、「残存問題型」、「格差問題型」に、後者は「開発貢献型」、「需要貢献型」、「競争貢献型」、「苗床貢献型」に分類される。そしてそれぞれのタイプごとに「大企業」と区別して「中小企業」は異なることになるが、各タイプの認識論が生まれる背景は、世界経済の中での位置づけ、経済発展の段階、経済社会の構造、経済力集中の程度、大企業と中小企業との関連性、等々によって異なる。したがって、「中小企業とは何か」という設問に対する答えは、国によって異なり、また、同じ国でも時期によって異なる、ということになるのである」と述べている（小林靖雄・瀧澤菊太郎編『中小企業研究 55 年－中小企業とは何か』（有斐閣・1996 年）29-30 頁）。

また、植田浩史教授は、アメリカ・EU・台湾・中国の中小企業の定義を比較した中小企業白書の記載を引用した上で「政策の対象としての中小企業の定義は、国や地域によって異なっており、それぞれの歴史や社会、文化の影響を受けている。日本の場合、中小企業の定義はもっともシンプルで、基本的には規模という定量的な水準をもっとも重視していることがわかる。しかし、どの国の指標をとってみても企業の圧倒的多数は中小企業であり、中小企業がそれぞれの経済で果たしている役割の大きさを知ることができる」と述べている（植田浩史『現代日本の中小企業』（岩波書店・2004 年）7 頁）。

図表 3-7 資本金階級別法人数の状況

資本金階級	合計		利益法人数	欠損法人数	欠損法人割合
	数	構成比			
100万円以下	380,337	14.12%	138,988	241,349	63.5%
100万円超	62,724	2.33%	22,255	40,469	64.5%
200万円超	1,154,824	42.87%	379,848	774,976	67.1%
500万円超	726,519	26.97%	273,905	452,614	62.3%
1千万円以下計	2,324,404	86.28%	814,996	1,509,408	64.9%
1千万円超	147,838	5.49%	71,040	76,798	51.9%
2千万円超	150,038	5.57%	77,308	72,730	48.5%
5千万円超	50,750	1.88%	27,639	23,111	45.5%
1千万円超	348,626	12.94%	175,987	172,639	49.5%
1億円以下計	2,673,030	99.22%	990,983	1,682,047	62.9%
1億円超	12,640	0.47%	9,359	3,281	26.0%
5億円超	1,668	0.06%	1,357	311	18.6%
10億円超	3,110	0.12%	2,557	553	17.8%
50億円超	743	0.03%	600	143	19.2%
100億円超	1,039	0.04%	851	188	18.1%
1億円超計	19,200	0.71%	14,724	4,476	23.3%
連結法人	1,726	0.06%	1,150	576	33.4%
合計	2,693,956	100.0%	1,006,857	1,687,099	62.6%

出典：国税庁「平成29年度分会社標本調査」（2019年）54頁を基に筆者作成

<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2017/pdf/h29.pdf>（最終確認日 2019年7月3日）。

中小企業を大企業と対比して規模の小さい企業とみた場合、その規模の基準の1つである資本金は、ほとんどが1億円以下であり、さらに、その大部分を1千万円以下の企業が占めている。大企業に比し、規模が小さいことは、取引における信用力、資金調達における選択肢の多さや条件、従業員の募集や定着など、様々な面においてデメリットも多数あると想定され、経営的観点からも

資本金を増加させようとするものと思われる。しかし、データでみる限り、ほとんどの企業が資本金を大きくすることを行っていないと考えられる。

つまり、資本金が小さいことのデメリットよりもメリットあるいは大きくなることのデメリットが大きいものと考えられる。例えば、法人税における軽減税率、交際費課税、少額減価償却資産の一括費用計上、欠損金の繰越控除などであり、地方税における法人住民税の均等割、法人事業税の外形標準課税の適用などが、中小企業の資本金を過小なままにしておくインセンティブとなっているものと思われる。そうであるならば、これら中小企業に対する税制上の措置の適用要件である資本金は、企業規模を表す基準として中立性を欠き、適切ではない可能性がある。

この問題について、浦東久男教授は「中小企業であることにより税制上有利に扱われるとすれば、資本金を増額して中小企業でなくなることにより失う利益と規模拡大による経営上の利益との比較によるということであろうか。さらに、中小企業に対する優遇措置を利用するために大企業が資本金を減額して中小法人になることを考える企業もあるかもしれない」²⁴⁵と述べている。すなわち、資本金により中小企業を区分し、その区分によって税制上の優遇措置などが受けられることにより、減資する大企業があるかもしれず、企業の経営判断の中立性を損なう結果となっている可能性があるということである。

なお、平成 26 年 6 月の政府税制調査会において中小法人課税の見直しについて、現行法人税法上、全法人の 99%が中小法人に分類され、様々な税制支援の適用を受けている点を指摘した上で、改革の方向性として、「中小法人の範囲について、企業規模を見る上での資本金の意義は低下してきており、資本金基準が妥当であるか見直すべきである。仮に資本金基準を継続する場合でも、中小法人に対する優遇措置の趣旨に鑑みれば、真に支援が必要な企業を対象を絞り込むべきであり、1 億円という水準の引下げや、段階的基準の設置などを検討する必要がある。特に会計検査院からの『多額の所得を得ながら中小企業向け優遇税制を受けている企業が存在する』との指摘への対応は必要である」²⁴⁶

²⁴⁵ 浦東久男「中小企業税制・個人事業主（所得税）」金子宏監『現代租税法講座 第 3 巻 企業・市場』（日本評論社・2017 年）348 頁。

²⁴⁶ 税制調査会・前掲注 1、7 頁。

として、中小企業税制の見直しの必要性に言及している。

また、自由民主党・公明党の平成 28 年度税制改正大綱では、法人税制をめぐる諸課題として、「中小法人課税については、実態を丁寧に検証しつつ、資本金 1 億円以下の法人に対して一律に同一の制度を適用していることの妥当性について、検討を行う。資本金以外の指標を組合せること等により、法人の規模や活動実態等を的確に表す基準に見直すことについて検討する」²⁴⁷として、今後、税制上の中小企業の定義の見直しを示唆している。

中小企業の定義については、その目的に応じて、また、社会、経済などの状況に応じて変化するものであり、一概には決定できない。しかし、何らかの基準を設けなければならない場合、目的を限定してその目的に沿った基準を設けることが適切ではないかと考える。また、資本金といった企業の経営判断に必ずしも中立的とはいえない基準のみではなく、従業員数、売上金額、大企業による支配関係といった複数の基準を併用するべきではないかと考える。

一方で、事業税の課税という観点から中小企業とはどのように定義すべきであろうか。地方税法の事業税について規定する部分において、中小企業を定義する規定は存在しない。納税義務者について規定する地方税法 72 条の 2 第 1 号口において、所得割が課される（外形標準課税の対象とならない）法人として「公共法人等、公益法人等、人格のない社団等、特別法人、その他一定の法人並びにこれらの法人以外の法人で資本金の額若しくは出資金の額が 1 億円以下のもの又は資本若しくは出資を有しないもの」と規定しているだけである。

この他に企業規模を基準とする規定としては、法人事業税の標準税率等を規定する同法 72 条の 24 の 7 第 3 項で、軽減税率が適用されない法人について、「3 以上の道府県において事務所又は事業所を設けて事業を行う法人で資本金の額又は出資金の額が千万円以上のもの」と規定している。また、分割法人の申告納付等における分割基準の算定について規定する同法 72 条の 48 第 4 項 1 号で、「従業者の数 事業年度終了の日現在における数値。ただし、資本金の額又は出資金の額が 1 億円以上の製造業を行う法人の工場である事業所等につ

²⁴⁷ 自由民主党・公明党『平成 28 年度税制改正大綱』（自由民主党・公明党・2015 年）5 頁。

いては、当該数値に当該数値(当該数値が奇数である場合には、当該数値に 1 を加えた数値)の 2 分の 1 に相当する数値を加えた数値」とする規定がある。

すなわち、地方税法では直接に中小企業を規定することはしておらず、大企業と異なる規定を設ける必要がある部分について、その必要に応じて個別の基準を設けているものと解される。すなわち、所得を課税標準とする法人については資本金の額等のみを基準とし、軽減税率については事務所等を設けて事業を行っている都道府県の数および資本金の額等を基準とし、分割基準については資本金および業種および事務所等の種類という組み合わせによる基準によって、大企業と区別する規定を設けているのである。

このようにみても納税義務者については、資本金 1 億円という基準により大企業と中小企業を区別する必要性があったということになる。しかし、事業税の課税根拠は、事業が地方公共団体の行政サービスから受ける便益に対する負担という応益課税であり、事業そのものを課税客体とする物税である。したがって、事業税の課税において、中小企業を大企業と区別する必要性を検討すべきである。つまり、事業税は応益課税であり、行政サービスの受益に応じて税負担をするべきである。したがって、受益量を測定する基準として事業活動の規模を表わす外形標準を採用して課税するという考えに立てば、事業の規模は課税標準に反映されるのであり、そのうえさらに納税義務者の人的要素である企業規模に着目して課税方法を区別する必要があるのかということである。

この点については、次節以降においてさらに検討を行うが、現実には、外形標準課税の対象企業の線引きという意味では、既に 1 億円という基準により区分が行なわれているため、外形標準課税の対象となっていない中小企業に対する課税を制度として検討する場合、まずは、現状の 1 億円という基準を前提として検討する必要があると考える。そこで、次項では大企業と中小企業は現行の 1 億円という基準で区別をするとした場合、個人事業者をどのように取り扱うべきかについて検討を行う。

第 2 項 個人事業者についての検討—個人事業税と法人事業税の比較—

一般に、中小企業といった場合、個人事業者を含むべきか検討を要する。中小企業基本法では、前述のとおり、中小企業者の範囲として「資本の額又は出

資の総額が3億円以下の会社並びに常時使用する従業員の数が300人以下の会社及び個人であって、製造業、建設業、運輸業その他の業種(次号から第4号までに掲げる業種を除く。)に属する事業を主たる事業として営むもの」(中小企業基本法2条1項1号)と規定しており、個人事業者を含めた定義づけを行っている。しかし、事業税においては、法人に対する課税と個人に対する課税を分けて規定している。このように規定されているのはどのような理由によるものであろうか。事業税は、事業という「もの」を課税客体とする税であり、物税であると観念されている。このため、その課税のあり方は、本来、納税義務者の事情に左右されるべきではない。すなわち、納税義務者が、法人であるか個人であるかによって課税方式や税額が変わるべきではないということである。

本項では、個人事業者は中小企業に含まれるのではないかとの考えから、個人事業税の課税の仕組みと中小企業に対する法人事業税の課税の仕組みを比較し、個人に対する事業税と法人に対する事業税を分けて規定する合理性はあるのだろうかについて、および、個人事業者を外形標準課税の対象とすべきか否かについて検討してみる。

1 課税対象

まず、個人事業税の対象となるものについて確認すると、「個人の行う事業に対する事業税は、個人の行う第1種事業、第2種事業及び第3種事業に対し、所得を課税標準として事務所又は事業所所在の道府県において、その個人に課する。」(地方税法72条の2第3項)と規定されており、事業税の課税対象となる事業が法律で第1種事業、第2種事業、第3種事業に限定されている点に特徴がある。つまり、個人の行う事業の場合、第1種事業、第2種事業及び第3種事業に該当しないものは、課税されないこととなっており、法人の行う事業の場合に原則としてすべての事業が対象となっているのと対照的である。

事業の区分は概ね、第1種事業は商工業、第2種事業は第1次産業、第3種事業は自由業のように分かれている。このように業種を限定する必要については、個人事業税の税率が、第1種事業は5%、第2種事業は4%、第3種事業は5%または3%と事業の種類によって異なる税率を適用しているためではないかと考えられる。また、事業税の歴史的背景が関係していると思われる。す

なわち、事業税の前身は営業税であり、様々な変遷を経て現在の事業税となったことは第1章で述べたとおりである。その概要は、明治11年府県税としての営業税にはじまり、明治29年に国税営業税となり、府県は営業税付加税および対象業種以外の業種に府県税営業税を課した。大正15年には国税営業税は純益課税の国税営業収益税となり、府県は営業収益税付加税および対象業種以外の業種に府県税営業税を課した。そして、昭和15年に国税営業収益税と府県税営業税を統合し、国税営業税とした上で、すべてを府県に還付することとし、昭和22年に府県営業税となり、翌23年に事業税となったのである。課税方式は前半約50年は外形標準課税であり、後半約70年は所得課税を中心として一部外形標準課税がおこなわれてきたが、当初から個人の営業については業種を限定して課税してきた。このため、現在においても事業の種類を限定して課税する仕組みが定着したのではないかと推測できる。

しかし、テクノロジーの発達やインターネットの普及などにより、新たな事業形態が次々に生まれている現在では、課税対象事業を限定列挙する方式は、合理的でなくなっていると思われる。法人事業税のように、原則としてすべての事業を対象とし、非課税とすべき事業を限定する方式に改めるべきではないだろうか。

この点について碓井光明教授は、「新しい形態の事業が登場したときに、それを法律又は政令で拾いあげるまでには、どうしてもタイムラグを生じ、課税の平等の観点から望ましくないという問題がある。また、多様な事業活動をしている者について、課税対象事業と課税対象外事業とを区別するという問題もある。たとえば、弁護士業は課税されるが、弁護士が著述や講演で収入を上げている場合に、弁護士業との区別が必要になる。そもそも業種を列挙する方式が必要とされるのは、第1種、第2種、第3種で、税率に差が設けられているので区分が必要なこと（第1種は5%、第2種は4%、第3種のうち4号・5号・7号の事業は3%、それ以外は4%（原文ママ））、第2種は主として自家労力によるものは課税されないことにある。」²⁴⁸と述べている。すなわち、新しい事業形態を法律等に反映するには時間がかかることや同一の事業活動内で

²⁴⁸ 碓井光明『要説 地方税のしくみと法』（学陽書房・2001年）126-127頁。

課税対象事業とそれ以外について区別しなければならないことを問題として指摘されている。

2 課税標準

個人事業税の課税標準については、「個人の行う事業に対する事業税の課税標準は、当該年度の初日の属する年の前年中における個人の事業の所得による。」（地方税法 72 条の 49 の 7）と規定されている。ここにいう所得とは、所得税法 26 条に規定する不動産所得および同法 27 条に規定する事業所得の計算の例によって算定され、青色事業専従者、白色事業専従者については、所得税の規定に従う。また、前年前 3 年間に生じた損失については、繰越控除が認められている（地方税法 72 条の 49 の 12）。なお、事業主控除として「当該個人の事業の所得の計算上 290 万円を控除する」（地方税法 72 条の 49 の 14）という規定が設けられている。このような規定となっているのは、個人事業税が、所得税の確定申告に基づく賦課課税方式をとっているためである。

一方、法人事業税の課税標準は、電気供給業などの収入金額課税法人と資本金 1 億円以下の法人等、資本金 1 億円超の法人の 3 種類に分けて規定しているが、ここでは、資本金 1 億円以下の法人等について確認すると、「各事業年度の所得」（地方税法 72 条の 12 第 1 号ハ）と規定され、各事業年度の所得とは、「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、この法律又は政令で特別の定めをする場合を除くほか、当該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。」（地方税法 72 条の 23 第 1 項 1 号）となっている。

これらの規定の状況からは、個人事業税は、前年所得を課税標準とする賦課課税方式を採用し、法人事業税は、当該年度の所得を課税標準とする申告納税方式を採用していることが確認できる。

ここで問題となるのが、同じような状況にある法人と個人事業者の課税の公平性についてである。たとえば、同額の売上高で同額の必要経費を計上した法人と個人事業者で、法人においては役員給与を計上した結果、所得がゼロであれば事業税の負担は発生しないが、個人事業では、290 万円の事業主控除を控除した残額に対して事業税負担が生じることとなり、事業税負担だけを比較し

た場合、法人の方が有利に扱われているように見える。

このような状況は公平な課税が損なわれているといえないだろうか。この点について日本税理士会連合会税制審議会（会長：金子宏教授）では、「事業主控除額（現行 290 万円）は、平成 11 年度の税制改正以後、見直しが行われていない。中小法人の役員給与の水準を踏まえて、一定程度の引上げを行うべきである。」²⁴⁹と答申している。つまり、事業主控除額 290 万円は、役員給与の平均的支給額からみて低い水準であり、引上げる必要性があるということである。

3 税率

個人事業税の税率は、「第 1 種事業 5%、第 2 種事業 4%、第 3 種事業 5%（あん摩、マッサージ又は指圧、はり、きゅう、柔道整復その他の医業に類する事業（両眼の視力を喪失した者その他これに類する政令で定める視力障害のある者が行うものを除く。）及び装蹄師業は 3%）」（地方税法 72 条の 49 の 17）と規定されている。

一方、法人事業税の税率について、資本金 1 億円以下の法人等では、「①3 以上の道府県に事務所又は事業所を設けて事業を行う法人で資本金 1 千万円以上のもの（軽減税率不適用法人）と、②それ以外の法人（軽減税率適用法人）に分け、①は 9.6%、②は各事業年度の所得のうち年 400 万円以下の金額 5%、年 400 万円超 800 万円以下の金額 7.3%、年 800 万円超の金額 9.6%」（地方税法 72 条の 24 の 7）と規定されている。

税率についての規定を比較すると、個人事業税は、多くの事業で 5%を採用し、特定の事業（第 1 次産業である第 2 種事業や第 3 種事業の一部）についてのみ軽減税率を適用しており、法人事業税では、軽減税率適用法人の所得のうち年 400 万円以下の金額は、個人事業税と同じ 5%であり、所得が増加するにつれて 3 段階の累進課税となっている。すなわち、個人事業であれば、所得がいくら増えようとも比例税率の 5%で済むが、法人では、所得が増えるにつれて税負担も増える仕組みとなっており、所得金額が 400 万円を超える場合、事業税負担のみで比較すると個人事業の方が有利となっている。

²⁴⁹ 日本税理士会連合会税制審議会「地方税制の問題点とあり方について－平成 22 年度諮問に対する答申－」（2010 年）7 頁。

4 検討

以上のように、いくつかの点で個人事業税と法人事業税の課税方式などについて比較してみたが、課税対象となる事業の限定列举方式など、事業税の歴史的背景などから当初はこのような規定に合理性があったとしても、現在においては必ずしも合理的とはいえない面がある。また、課税標準や税率の面でも事業の法的形式の選択において中立的でない部分も見受けられる。このようなことの解決策として、外形標準課税の適用の余地はあるのではないだろうか。つまり、課税標準を所得から付加価値にした場合、役員給与をいくら支給するかなどによる差異は生じないためである。

しかし、中小企業に導入する場合でもその担税力をどう捉えるべきかについては、議論がある。すなわち、転嫁を予定する限り、事業そのものに担税力があるといえそうだが、仮に転嫁できない部分についての担税力がないとすれば、中小企業者の担税力に配慮した制度設計が必要となり、その場合所得課税との併用方式が有力であるが、上記の問題は解決しないこととなる。

この問題について田中治教授は、外形標準課税導入前の平成12年の論文で、「同じ事業税という名で課税する以上、基本的には、個人と法人とで課税標準を異にすることは、適切ではないであろう。そうだとすれば、新たな仕組みのもとでは、個人事業者に認められている290万円の事業主控除は、それが勤労報酬部分を含む以上、もはや控除できなくなる。その結果、個人事業者に対する税負担は大きくなる。急激な税負担の増大を避け、納税者の担税力を考慮すべきだとすれば、個人についても何らかの控除等によって、従前と同様の課税の軽減措置を図る必要がある。」²⁵⁰と述べている。

このように、個人事業を外形標準課税の対象にする場合でも担税力に配慮した軽減措置を導入するのでは、制度が複雑になる恐れもある。また、個人事業者に法人と同程度の記帳義務や申告義務を課すことが果たして可能かという問題もある。

税制調査会では、1968年（昭和43年）7月の答申における外形標準課税に関する文脈の中で、「個人事業税の課税標準についても法人の事業税と同様にす

²⁵⁰ 田中治「事業税の外形標準課税」『行政法と租税法の課題と展望 新井隆一先生古稀記念』（成文堂・2000年）341頁。

べきであるという意見も述べられたが、個人については、一般に企業基盤もぜい弱であり、また、その記帳能力も乏しいと認められるので、その課税標準は、所得金額とすることが適当であると考え。」²⁵¹としている。

1999年（平成11年）7月の地方法人課税小委員会報告では、「個人の事業については、事業税の性格に照らして考えれば、基本的には、法人の事業と同様に扱うべきであり、事業活動規模を表す外形基準による課税を導入するのであれば、対象を法人事業税に限定することなく、個人も含めた事業税全体を改革するのが本来のあり方であると考え。しかしながら、個人については、会計処理の面などでなお法人との間に一定の格差があると考えられることや個人事業業者に申告納付を行う仕組みを導入することは、納税者の事務負担の増加となることなどから、外形標準課税は、当面、法人を対象とするのが適当ではないかと考える。」²⁵²と述べられている。

このように、税制調査会における事業税の外形標準課税導入に関する長年の議論のなかでも、個人事業の問題は検討されたのであるが、会計処理能力や事務処理負担などの観点から対象とされずにきたのである。

なお、前述のような理由のほか、その税収規模なども原因ではないだろうか。多田雄司氏は「中小法人の取扱いに苦慮している中で、更に個人の事業税を対象にすると収集がつかなくなる。また、平成10年度の個人事業税の税収は、2,711億円（都道府県税収の1.8%）であり、法人事業税の4兆2,114億円（同27.5%）に比べて低い税収水準にあることも対象外にした理由であると考えられる。」²⁵³と述べている。すなわち、個人事業税の税収は、都道府県の税収全体から見て1.8%とわずかであるため、影響が少ないと判断されたのであろう。このことは、現在も同様に、平成28年度における個人事業税は2,025億円（都道府県税収の1.1%）であり、法人事業税の3兆9,914億円（同21.7%）²⁵⁴に比べて低い水準となっており、大部分を法人事業税が占めていることなどから、

²⁵¹ 税制調査会・前掲注71、35頁。

²⁵² 税制調査会・前掲注52、15頁。

²⁵³ 多田雄司『検証 外形標準課税』（税務研究会・2000年）130頁。

²⁵⁴ 総務省「平成31年版地方財政白書第1部3地方財源の状況 第28 図道府県税収入額の状況」

http://www.soumu.go.jp/menu_seisaku/hakusyo/chihou/31data/2019data/31czb01-03.html#p01031201（最終確認日2019年7月3日）。

個人事業税を大幅に変更するより現状のままの方が納税者にとっても徴税側からも効率的との判断なのかもしれない。

以上、個人事業税と法人事業税について、納税義務者、課税標準、税率、課税実態などの観点から比較し、個人事業者を外形標準課税の対象に含めるべきか考察した。理論的には、事業税は事業を課税客体として課す物税であり、納税義務者が個人か法人かによって課税方法を区別することは必ずしも適切とはいえないと思われる。しかし、現状からみて法人事業税との課税方式の差異が大きく、事業全体からみた割合やその事務負担能力等も含めて総合的に考慮すると、個人事業者を外形標準課税の対象とすることは、現時点では適切ではないと考えられる。

そこで、次節では本論文の対象となる中小企業に対して、外形標準課税を導入する場合に、応益課税の論理が実際の中小企業への課税における妥当性や赤字法人の税負担能力の考慮必要性について検討する。

第3節 応益課税としての事業税と中小企業

第1項 応益課税と中小企業への課税

第1節では、中小企業にも外形標準課税を適用する必要性が高まっていることを述べ、前節では、その対象範囲としての中小企業の意義などについて検討した。そのうえで、本節では、現実に中小企業に外形標準課税を適用することの是非について検討する。すなわち、事業税は応益課税に基づいて課税される税であり、事業が地方公共団体の施設や行政サービスから受ける利益に応じた負担をすべきというものである。したがって、すべての事業がその事業活動に応じて行政サービスの受益に応じた税負担をすべきであり、黒字であるか赤字であるか、大企業であるか中小企業であるかなど納税義務者の人的側面を考慮の外におくべきものである。このことは、地方法人課税において理論的には望ましいものと思われるが、実際の課税の場面においても妥当性を有するといえるかが問題となる。

たしかに課税する側からみれば、公共サービスは安定的に供給しなければならず、その財源は安定していることが望ましい。また、公共サービスの経費を

その利用者が負担するのは当然であり、その利用量に応じて負担することが公平の原則にかなうようにも見える。しかし、納税者の立場からみると、実際にどの程度の受益があるのかわからない状況で、応益課税といわれても逆に不公平と感じるかもしれない。

この点について林宜嗣教授は、「企業課税の負担も、企業が利用する行政サービスの利益も、最終的には個人に帰着するのであるから、『企業課税は不要であり、すべて個人課税に移行すべきだ』という主張も生まれる。しかし、応益税として公平な個人課税を実現するためには、企業を経由して『誰が』（株主、労働者、消費者等）『どの程度の』利益を受けているかを明確にしなければならない。個人が直接に利用する行政サービスの受益は比較的明確だが、企業が利用する産業基盤型社会資本や、企業が受ける行政サービスの利益の帰着先を追跡することはきわめて困難である。そこで、企業を経由した利益と税負担の行きつくところがおおむね一致すると考えるなら、個人課税よりもむしろ企業レベルで課税する方が便利であり、公平だともいえる。ここから導かれる地方法人課税の政策的意味合いは、企業の受益と負担が釣り合っているかどうかである。ただし、ここでの受益と負担の釣り合いは『個々の法人』ではなく、『マクロ・ベース』を指している。個別企業の受益が明確なら、受益者負担金を取ればよいからである。」²⁵⁵と述べている。すなわち、行政サービスの受益も税負担も最終的には個人に帰着するとしても、企業を経由した行政サービスの最終的な帰着先やその量を特定することは困難であるため、企業に対する課税の必要性が生じるということである。

なお、林宜嗣教授は、地方法人課税改革について、地方公共団体からの受益と地方税の負担の帰着について試算している。その内容は、まず、図表 3-8 および図表 3-9 には、2012 年度の都道府県税収と市町村税収を個人と法人に配分した結果を示している。都道府県税収 14 兆 1,456 億円のうち、個人が 9 兆 2,378 億円を負担し、法人が 4 兆 9,077 億円負担しており、市町村税収 20 兆 3,152 億円のうち、個人が 12 兆 8,198 億円を負担し、法人が 7 兆 4,953 億円負担していることが分かる。

²⁵⁵ 林宜嗣「地方法人課税の課題と改革の方向」租税研究 785 号（2015 年）415-416 頁。

図表 3-8 2012 年度都道府県税収と個人・法人の一次負担額（単位：100 万円）

	収入額	個人	法人
普通税	14,135,732		
（1）法定普通税	14,110,128		
道府県民税	5,628,848		
個人分	4,681,733	4,681,733	
法人分	832,024		832,024
利子割	115,091	73,725	41,366
事業税	2,531,277		
個人分	177,618	177,618	
法人分	2,353,658		2,353,658
地方消費税	2,551,109	2,407,109	144,000
不動産取得税	335,563	153,585	181,978
道府県たばこ税	288,934	275,077	13,857
ゴルフ場利用税	50,670	45,127	5,543
自動車取得税	210,432	123,485	86,947
軽油取引税	924,662		924,662
自動車税	1,585,966	1,290,865	295,101
その他	2,666		2,666
（2）法定外普通税	25,604		25,604
目的税	9,656		
（1）法定目的税	1,685		
ア 狩猟税	1,685	1,685	
（2）法定外目的税	7,972		
宿泊税	1,070	740	330
その他	6,902	6,902	
旧法による税	198	198	
合計	14,145,586	9,237,848	4,907,737

出典：林宜嗣「地方法人課税の課題と改革の方向」租税研究 785 号（2015 年）

408 頁。

図表 3-9 2012 年度市町村税収と個人・法人の一次負担額（単位：100 万円）

	収入額	個人	法人
普通税	18,726,659		
（1）法定普通税	18,725,272		
市町村民税	9,070,771		
個人分	6,942,118	6,942,118	
法人分	2,128,652		2,128,652
固定資産税	8,580,408		
土地	3,399,016	1,963,680	1,435,336
家屋	3,551,372	2,115,451	1,435,921
償却資産	1,538,656		1,538,656
交付金	91,364		91,364
軽自動車税	184,272	108,134	76,138
市町村たばこ税	887,112	844,568	42,544
鉱産税	1,979		1,979
特別土地保有税	731		731
（2）法定外普通税	1,386		
狭小住戸集合住宅税	369	369	
別荘等保有税	555	384	171
その他	462	65	397
目的税	1,588,514		
（1）法定目的税	1,587,109		
事業所税	349,796		349,796
都市計画税	1,215,485	823,253	392,232
その他	21,828	21,799	29
（2）法定外目的税	1,405		
その他	1,405	10	1,395
旧法による税	1		1
合計	20,315,174	12,819,831	7,495,342

出典：林宜嗣「地方法人課税の課題と改革の方向」租税研究 785 号（2015 年）

409 頁。

なお、個人と法人の両方が負担すると考えられる税目の配分に用いた仮説(配分方法)は、図表 3-10 に示している。

図表 3-10 個人・法人間の配分仮説 (配分方法)

税目	区分	配分方法
道府県民税	利子割	内閣府「国民経済計算」(2012)受取利子の家計と非金融企業で個人と法人に配分。
不動産取得税		国土交通省「土地白書」(2012)の土地購入額の個人と法人で配分。
ゴルフ場利用税		総務省「産業関連表」(2005)の娯楽サービスの家計外消費支出と家計消費支出で法人と個人に配分。
自動車取得税		総務省「産業関連表」(2005)の乗用車の家計消費支出と民間資本形成を用いて法人と個人に配分。
自動車税		総務省「産業関連表」(2005)の乗用車の家計消費支出と民間資本形成を用いて法人と個人に配分。ただし、営業用自動車は税率 1/4 と仮定。
宿泊税		総務省「産業関連表」(2005)の宿泊業の家計消費支出と家計外支出で個人と法人に配分。
固定資産税	土地	総務省「固定資産の価格等の概要調書(土地)」(2012)の課税標準で個人と法人に配分。
固定資産税	家屋	総務省「固定資産の価格等の概要調書(家屋)」(2012)の課税標準で個人と法人に配分。
地方消費税		総務省「産業関連表」(2005)内生部門計最終需要の家計消費支出と民間消費支出で個人と法人に配分。
たばこ税		総務省「産業関連表」(2005)たばこ最終需要の家計消費支出と家計外消費支出で個人と法人に配分。
軽自動車税		乗用車とみなし、総務省「産業関連表」(2005)の乗用車の家計消費と民間固定資本形成とで個人と法人に配分。
別荘等所有税		旅館と別荘の相関が高いことから、総務省「産業関連表」(2005)の宿泊業の家計支出と家計外支出で個人と法人に配分。

出典：林宜嗣「地方法人課税の課題と改革の方向」租税研究 785 号(2015 年) 410 頁。

次に、図表 3-11 では行政サービスの受益の配分仮説を示している。ここでは、明確に対個人サービス、対法人サービスと考えられるものを抽出し、残りは社会全体が受益すると考えて配分仮説を立てている。この配分仮説に基づいて、受益を社会と個人および法人に配分し、前述の都道府県および市町村の税負担と対比させたものが図表 3-12 である。

図表 3-11 受益の配分仮説

		都道府県				市町村						
		社会	個人	企業	農林水産	社会	個人	企業	農林水産			
議会費		○				議会費		○				
総務費	総務管理費	○				総務費	総務管理費	○				
	企画費	○					徴税費		○	○		
	徴税費		○	○			戸籍住民基本台帳		○			
	市町村振興費	○					選挙費	○				
	選挙費	○					統計調査費	○				
	防災費		○	○			監査委員会費	○				
	統計調査費	○					民生費	社会福祉費		○		
	人事委員会費	○						老人福祉費		○		
監査委員会費	○				児童福祉費			○				
					生活保護費			○				
民生費	社会福祉費		○			衛生費	災害復旧費		○			
	老人福祉費		○				保健衛生費	○				
	児童福祉費		○				結核対策費		○			
	生活保護費		○				保健所費	○				
	災害復旧費		○				清掃費		○	○		
衛生費	公衆衛生費	○				労働費	失業対策費		○			
	結核対策費		○				労働諸費	○				
	精神衛生費		○			農林水産業費	農業費				○	
	環境衛生費	○					畜産業費				○	
	清掃費	○					農地費				○	
	保健所費	○					林業費				○	
	医薬費	○					水産業費				○	
					商工費				○			
労働費	労政費	○				土木費	土木管理費	○				
	職業訓練費	○					道路橋梁費		○	○		
	失業対策費		○				河川海岸費	○				
	労働委員会費			○			港湾費	○				
農林水産業費	農業費				○		街路費	○				
	畜産業費				○			都市公園費		○		
	農地費				○			下水道費		○	○	
	林業費				○			区画整理費	○			
	水産業費				○	住宅費			○			
						空港費		○				
商工費	商業費			○		消防費			○	○		
	鉱工業費			○		教育費	教育総務費		○			
	観光費			○			小学校費		○			
					中学校費			○				
土木費	土木管理費	○					高等学校費		○			
	道路橋梁費		○	○			特殊学校費		○			
	河川海岸費	○					幼稚園費		○			
	港湾費			○			社会教育費		○			
	街路費	○										
	都市公園費		○									
	下水道費		○	○								
区画整理費	○											

	費 住宅費		○							
	空港費	○								
警察費		○								
消防費			○	○						
教育費	教育総務費		○			災害 復 旧費	保健	○		
	小学校費		○				体育施設費	○		
教育費	中学校費		○			体育	○			
	高等学校費		○			学校給食費	○			
	特殊学校費		○			大学費	○			
	幼稚園費		○			農林水産施設				○
	社会教育費		○			公共土木施設	○			
	保健体育費		○			その他	○			
大学費		○			公営企業会計への繰出	○				
災害復旧費			○	○						
公営企業会計への繰出		○								

出典：林宜嗣「地方法人課税の課題と改革の方向」租税研究 785 号（2015 年）
422 頁（なお、図表中の○は受益の一次帰着先を示している。筆者）。

図表 3-12 受益と税負担の一次帰着 (単位：10 億円・%)

		社会全体	個人	法人	合計	
負担	都道府県		9,238	4,908	14,146	
		*	65.3	34.7	100.0	
	市町村		9,238	6,578	15,815	
		*	58.4	41.6	100.0	
	合計		12,820	7,495	20,315	
		*	63.1	36.9	100.0	
受益	都道府県		22,058	12,403	34,461	
		*	64.0	36.0	100.0	
	市町村		22,058	14,073	36,131	
		*	61.0	39.0	100.0	
	合計		8,392	16,967	2,665	29,502
		*	28.4	57.5	9.0	100.0
市町村		9,878	19,600	3,259	33,849	
	*	29.2	57.9	9.6	100.0	
合計		18,270	36,567	5,924	63,352	
	*	28.8	57.7	9.4	100.0	

*は地方法人特別税を含む場合。受益において社会全体、個人、法人の計が合計値と一致しないのは他に農業があるためである。

出典：林宜嗣「地方法人課税の課題と改革の方向」租税研究 785 号（2015 年）
421 頁。

これによれば、個人が直接受ける受益と税負担は割合としては概ね一致しており、法人が直接受ける受益および社会全体が受ける受益に相当する税負担をしていると読み取ることができる。

この結果について、林宜嗣教授は、「このように、現行の地方税が行政サービスの決定に投票という形で参加することのできない法人に大きく依存し、個人は負担を上回る便益を享受していることは、わが国の地方財政システムがモラル・ハザード（倫理の欠如）を発生させ、財政支出に膨張圧力を与えやすい構造となっていることを意味している。しかも、法人事業税や法人住民税のように所得を課税標準とする税は、『 $\text{税収の変化率} \div \text{GDP 変化率}$ 』で表される税収弾力値が大きく、好景気時に税収が大きく伸び、財政支出を増加させるおそれもある。地方法人課税は応益課税としての意義をもっているとはいえ、受益と負担の関係を適正に保つためにも、地方税のウェイトを企業課税から個人課税にシフトさせなければならない。その方法の一つとして法人住民税法人税割と消費税の税源交換が考えられる。それと同時に、法人事業税の完全外形標準化と地方消費税の拡充という税制改革を行うことが望ましい。」²⁵⁶と述べている。すなわち、地方財政が法人課税に依存しすぎることは地方財政の膨張につながりかねないのであり、これを防止するためには受益と負担は均衡していることが必要であり、課税の比重を法人から個人に移すことでその均衡を実現すべきということである。

本論文は、税法の論文であるため、財政学の領域に深く立ち入ることはしないが、応益課税が望ましいとされる地方税制において、受益と負担が均衡していることが重要なのであり、事業税の外形標準課税を中小企業に導入する場合には、その制度設計において留意しなければならない部分であると考えられる。

なお、中小企業に外形標準課税を導入する場合、赤字の中小企業にも税負担が生じることとなるが、この点については批判がある。たとえば、梅原英治教授は、「中小法人への外形標準課税の拡充は、赤字の中小法人から高所得の大法人への所得移転装置（逆所得再分配装置）として機能する。」²⁵⁷として、「経済

²⁵⁶ 林・前掲注 255、421-423 頁。

²⁵⁷ 梅原英治他『租税理論研究叢書－中小企業課税』（財経詳報社・2016年）83 頁。

成長や地域経済の発展にとっても障害となり、日本経済の先行きに暗雲を漂わせるものとなろう。」²⁵⁸と批判されている。すなわち、中小企業に外形標準課税を適用することは赤字の中小企業の税負担を増加させ、黒字の大企業の税負担を軽減することにつながるものであり、地域の経済成長にとってマイナスになるということである。

たしかに、中小企業に対して外形標準課税を適用した場合の結果としての現象をみると、そのように捉えることができるかもしれない。しかし、それは現在の税負担状況が正しいという前提に立っての議論であるといえる。中小企業に対する外形標準課税の適用が、事業税の負担を本来あるべき姿に戻すことと捉えた場合には、そのような指摘はあたらぬといえる。

この点について林宜嗣教授は、「外形標準課税には、赤字企業はもちろんだが、労働集約的な企業に対して負担増を求めることになるという反論が出てくる。しかし、この反論は、現在の生産要素の利用や税負担が適正だとの前提でのものであり、現行の小規模法人に適用される所得課税や外形標準課税が適用される法人に対する所得割が資本集約的な企業に重い負担を求めていることを見逃している。」²⁵⁹と述べている。

また、金子宏教授は「事業税を公共サービスの対価として構成した場合には、事業税の負担は、企業にとって支払利子や支払地代と同様に要素費用（公共サービスという生産要素に対する費用）であって、赤字であるかどうかにかかわらずなく支払わなければならない性質のものである。要するに、赤字法人課税に対する批判は、伝統的な能力説ないし所得課税の発想に依拠しており理由がないといえる」²⁶⁰と述べている。すなわち、赤字法人課税に対する批判は所得課税を前提としたものであり、事業税の負担は要素費用の支払いと同様に赤字であるかどうかにかかわらずなく負担すべきものであるということである。

この点については、理論的には、物税と観念される税（事業税、固定資産税、自動車税など）は、法人の所得計算において費用として損金に算入されるのであり、所得状況にかかわらず負担すべきものと考えられている。つまり、「法人

²⁵⁸ 梅原・前掲注 257、83 頁。

²⁵⁹ 林・前掲注 255、412 頁。

²⁶⁰ 金子宏・前掲注 13、17 頁。

事業税は経費のうちから支払われることが予定されており、製品原価を構成し、顧客に転嫁することが予定されている税である」²⁶¹と考えられているのであり、法人税のように所得から支払われる税であれば、所得計算上、損金に算入することは説明がつかないからである。なお、担税力および転嫁の問題については次項においてさらに検討する。

第2項 事業税の課税における担税力

1 担税力の意義とその標識

事業税の課税根拠は利益説に基づく応益課税であるとする、その税負担は、公共サービスの受益の程度に応じたものであることが望ましい。そうであるならば、その課税標準は、経済情勢や経営の巧拙になどより大きく変動する所得よりも、受益量の代理変数である事業活動の規模を表す外形標準の方が適切であると考えられる。2003年度（平成15年度）税制改正による外形標準課税の導入は、そのような考え方に基づいて行われたものであると解される。その場合、所得が赤字であるか黒字であるかにかかわらず税負担が生じることになる。

しかし、赤字法人に担税力はないのではないかという批判がある。たとえば、多田雄司氏は、「赤字法人の担税力を無視した課税制度は、免税点が比較的高い場合（事業所税）や負担額が比較的低い場合（住民税均等割）には許されると考える。しかし、都道府県の税収の安定を目的としてすべての法人を対象とするのであれば、法人の事業に対する課税は地方税としてふさわしくないと考える。」²⁶²と批判している。

また、三木義一教授は、「税負担が負担能力に応じてなされるべきことは日本国憲法上に根拠を持つ原則であるとの認識のもと、応益原則を前提とした課税には慎重であるべきだが、法人事業税の外形標準課税における課税標準が事業の担税力を合理的に推測させる基準である限り、法的にも本来は望ましいものである」²⁶³と述べている。

つまり、応益課税の概念そのものは理論的に正しくても、その実施は担税力

²⁶¹ 林・前掲注 255、413頁。

²⁶² 多田雄司「赤字法人課税と外形標準課税」税研111号（2003年）43頁。

²⁶³ 三木義一「外形標準課税の法的評価」税研111号（2003年）15-16頁。

の範囲内において行われるべきであり、担税力を無視して行うべきではないということである。

たしかに、所得課税であれば、所得が生じている企業のみが税負担をすることになるため、所得の範囲で担税力があると認められるのはもっともであり、その意味で赤字法人には担税力がないようにみえなくはない。しかし、そもそも担税力とはどのようなものなのか。また、応益課税としての事業税について、企業活動のどこに担税力を求めるべきであろうか。担税力について、一般的には、税を負担する能力のことであると解することができる。

この点について金子宏教授は、「担税力とは、各人の経済的負担能力のことであるが、担税力の基準としては、所得・財産および消費の3つをあげることができる。このうち、消費は、担税力の尺度としては最も劣っており、消費税は、課税対象の選定の仕方によっては、逆進的となりやすい。これに対し、所得および財産は、担税力の尺度としてよりすぐれており、しかもそれらを対象とする租税においては、消費税の場合と異なり、累進税率の適用が可能であるから、これらの租税は、公平な税負担の配分ならびに富の再配分の要請によりよく適合している。そのうちでも、特に所得は、担税力の尺度として最もすぐれており、しかも所得税においては、累進税率の適用が可能であるのみでなく、基礎控除その他の人的控除（personal exemptions）や「負の所得税」（negative income tax）の制度を通じて最低生活水準（minimum standard of living, Existenzminimum）の保証を図ることが可能であるから、所得税は、富の再配分や社会保障の充実の要請に最もよく合致するといえる。もっとも、所得がすべて正確に把握されるわけではなく、また財産および消費も担税力の尺度であることにかわりはないから、実際の制度においては所得税を中心としながら、これに財産税および消費税を適度に組み合わせ（タックス・ミックス）、所得・財産および消費の間でバランスのとれた税制を構築することが、担税力に即した税負担の配分のために好ましい。」²⁶⁴としている。

水野忠恒教授も「担税力の標識として所得に長所があるとしても、所得税のみで、国家の租税体系を構築することは適正でないと考えられる。たとえば、Aは所得が1000万、財産は0とする。Bは所得が0であるが、財産は1000

²⁶⁴ 金子宏・前掲注4、89-90頁。

万あるとする。AとBとのどちらがより担税力があるといえるのであろうか。そこで、所得という一つの標識で担税力をはかることは不適切であり、tax mixにより、相違する担税力の標識を組み合わせて、租税の体系を構築すべきなのである」²⁶⁵と同様の見解を述べている。

すなわち、企業においても担税力の尺度としては、所得がすぐれていると考えられるものの、単年度の所得だけが担税力の尺度ではなく、所得の累年の蓄積である財産や費用の支払いである消費も担税力を表す尺度といえそうである。その意味で、所得のみに重複して課税するのではなく課税の根拠や課税主体に応じて異なる指標に担税力を見出して課税することが必要ではないだろうか。

2 事業税における担税力と転嫁²⁶⁶

事業税の課税といった場面における担税力とは、どのように捉えるべきであろうか。

事業税の外形標準課税は、シャープ勧告を起源としていることは前述したとおりであるが、シャープ勧告では、当時の所得を課税標準としていた事業税に対して、「事業税は消費者に転嫁されないものとされているようである。事業税が純所得に課せられているという事実は、事業主は全税額を負担すべきであるという趣旨を示すにほかならない。純所得というものは非転嫁性のものと考えられるのが普通である。」²⁶⁷と述べ、事業税の課税標準を付加価値とした場合についての説明を行ったうえで、「事業収益に課せられる数種の税の合計が、現在の税法下におけるように加重となる場合には、収益税の一部分は、価格を引上

²⁶⁵ 水野・前掲注 27、14-15 頁。

²⁶⁶ 転嫁について佐藤進教授は、「租税の賦課から最終負担者に至るプロセスをいい」、転嫁の形態について「1.前転 (forward incidence) 取引の后者に租税が転嫁される場合のことで、製造業者→小売商→消費者といった経路をとるものである。2.後転 (backward incidence) 前段階の取引者である原料供給者や労働者に企業経営者が負担を転嫁する場合は、その例である。3.還元 (capitalization) 市場利子率で税額を資本還元 (将来の予想収益マイナス予想費用の流れを適当な割引率を用いて現在価値で表すこと) し、資産の購入価格から差引いて、将来の税負担を免れること。4.変質 (transformaition) 消転ということもあるが、課税の結果生産過程や流通過程の改善がなされ、コストが減少すると、損失が利益に変質する。」と説明されている (佐藤進・関口浩・前掲注 39、177-178 頁)。

²⁶⁷ 神戸都市問題研究所・前掲注 3、142 頁。

げてこれを消費者に転嫁させることになり勝ちである。しかし、転嫁は、付加価値税の下におけるよりもより不平等であり、恐らくはより不公平に行われることとなるであろう。」²⁶⁸と述べている。

すなわち、事業税が所得を課税標準としているということは、転嫁を予定していないことを意味すると指摘し、そのうえで転嫁せざるを得ない場合、所得を課税標準とするよりも付加価値を課税標準とした場合の方が、公平な転嫁が行われると指摘しているのである。

この点について佐藤進教授は、「事業の負担との関係で問題となるのは、租税の転嫁の見込であるが、事業税に付加価値基準を導入することにより、事業税の物税的性格が明確になれば、現行の事業税以上に転嫁しやすいものとな」²⁶⁹と述べている。つまり、所得を課税標準としていた事業税よりも、付加価値を課税標準とした方が物税としての性格の明確化につながり、転嫁しやすくなるということである。

事業税の転嫁について地方財務協会では、「事業税は、所得を実現する過程における収益活動を通じて負担すべき性格の税とされることから、所得税や法人税の所得の計算においては、その税額は必要経費又は損金に算入されることになっている。この意味では、事業税は製品の原価を構成し、顧客に転嫁することを予想しているということが出来る。ただ、実際上は、課税標準が所得中心となっている事業税においては、転嫁関係が不明確になりやすいという問題がある。」²⁷⁰と述べている。すなわち、事業税の損金性から転嫁を予定しているといえるが、所得を課税標準としているため転嫁について明らかになっていないということである。

この問題について、西野万里教授は「欠損企業を含むすべての企業、事業に対して、地方政府から経済的外部効果をもつ便益が等しく与えられていることは否定し難いのであるから、所得の大小や欠損の有無は、あくまでも便益の受益者側の問題としてとらえるべきだとの考え方や、要素所得の支払いが可能である状態は事業活動の継続可能性、したがって、一種の担税力を示していると

²⁶⁸ 神戸都市問題研究所・前掲注 3、144 頁。

²⁶⁹ 佐藤進『地方財政・税制論』（税務経理協会・1974 年）159 頁。

²⁷⁰ 地方財務協会・前掲注 30、217 頁。

の見方もある」²⁷¹と述べている。

すなわち、収益を得るための費用の支払いが可能な状態（事業活動が継続できる状態）は、事業税の担税力を有していると考えられるということである。

このように、担税力および転嫁については様々な見解があるが、事業税の制度上は、事業活動における費用であり、転嫁されるべきという考え方に立っていると解される。したがって、事業税における担税力は事業そのものに内在しているのであり、事業税の応益課税を重視する立場からは、中小企業にも外形標準課税を導入すべきであると考ええる。

²⁷¹ 西野・前掲注 31、130 頁。

第4章 中小企業に適合する応益課税としての事業税の外形標準課税のあり方

第1節 中小企業に対する外形標準課税導入の意義および影響

第1項 中小企業に対する外形標準課税導入の意義

これまで、第1章においては、事業税の歴史的変遷を確認し、事業税の課税根拠である応益課税の考え方およびその妥当性などについて論じた。具体的には、事業税は、その起源である営業税の時代には外形標準課税がおこなわれていたが、大正15年に純益課税となり、以後、部分的に収入金額課税がおこなわれていたほかは所得を課税標準としてきたため、所得課税による応能課税という誤解を受けてきた。しかし、その課税の根拠は事業が地方公共団体の行政サービスからの受益に応じた負担をすべきであるという応益課税に基づくものであり、その課税客体は事業というものである物税である。したがって、その課税標準は、事業の受益の程度を表わす外形標準が望ましいのであるが、現実の法人事業税の課税は、資本金1億円以下の法人は所得を課税標準としているため、赤字法人は事業税を負担しておらず、課税の公平性が損なわれており、その税収は景気動向の影響を受けやすく不安定なものであることを指摘した。

次に、第2章においては、シャープ勧告から外形標準課税導入までの議論および導入された外形標準課税の内容をみることにより事業税における応益課税がどの程度行われているかについて論じた。具体的には、シャープ勧告で提案された付加価値税の内容とそれが実施されずに廃止された理由を考察し、2003年（平成15年）に導入された外形標準課税の内容について整理し、その実施は資本金1億円超の大企業を対象に大企業全体の事業税のうち4分の1部分のみであったこと、その後の改正により外形標準課税の割合が8分の5にまで拡大していることなどの経緯が存在した。そのうえで、外形標準課税導入の前後におこなわれた裁判例の検討を通じて、事業税の応益課税という課税根拠について法的側面からの検討を行った。

そして、第3章においては、中小企業に外形標準課税を導入する必要性およびその範囲ならびに問題点について論じた。具体的には、外形標準課税の対象から中小企業が除外されたのは、当時の経済情勢を前提とする中小企業への配

慮であるが、そこには中小企業基本法の改正が反映されていないと思われることおよび中小企業の赤字の原因として役員給与が関係している可能性を否定できないことなどから、中小企業を外形標準課税の対象から除外する合理的理由はないことを指摘した。対象となる中小企業については、現在所得を課税標準としている資本金1億円以下の法人等とし、個人事業者を対象としないことを整理した。そして、中小企業に外形標準課税を導入する場合に問題となる赤字法人の担税力については、事業税は応益課税に基づく物税であり、法人税の所得計算上損金に算入されることから転嫁を予定しているといえ、理論的には赤字法人も負担すべきであり、中小企業にも外形標準課税を導入すべきと考える。

そこで本項では、中小企業に外形標準課税を導入することはどのような意義を有するかについて述べることにする。

まず、課税の公平の実現があげられる。すなわち、現在の法人事業税は、収入金額を課税標準とする特定の業種を除き、資本金1億円を超える法人は外形標準課税が適用されているが、それ以外の中小企業は所得を課税標準としているため、赤字法人は事業税を全く負担していない。したがって、中小企業のうち事業税を負担しているのは一部の黒字法人のみであり、事業税の応益課税という観点からは、課税の公平が損なわれている状況であることは、第1章で指摘したとおりである。中小企業に対して外形標準課税を導入するということは、赤字法人も事業活動に伴う行政サービスの受益に応じた事業税を負担することになり、課税の公平が実現できることとなる。

この点について、たとえば2000年（平成12年）7月の政府税制調査会答申では、「外形標準課税の導入により、地方公共団体の行政サービスから受益を得ている法人が、その受益に応じて、薄く広く税負担を分担していく仕組みに改革していくことは、税負担の公平の観点からも重要です。さらに、事業活動規模に応じて税を負担することとなり、応益原則による地方税の負担をより公平に分担する税制の構築につながるものと考えます。」²⁷²と述べている。すなわち、外形標準課税の導入は受益に応じた負担の仕組みに改革することであり、公平な税制の構築に資するということである。

次に、都道府県の基幹税としての事業税収の安定化があげられる。すなわち、

²⁷² 税制調査会・前掲注12、205頁。

事業税のうち所得を課税標準とする部分は景気感应性が高く、その税収が安定しないという問題があったが、中小企業に外形標準課税を導入することにより、課税標準の景気感应性が下がり、不安定であった事業税収の安定化につながることになる。

この点について前記の税制調査会答申では、「地方公共団体が提供する住民の日常生活や産業活動を支える幅広い行政サービスは、できるだけ安定的で、変動の少ない税であることが望まれます。外形標準課税の導入は、税収の安定性を向上させるとともに、地方税としての自主性を高めることとなり、地方分権を支える地方税体系を構築する上で重要な役割を果たすことになると思います。」²⁷³と述べている。つまり、行政サービスを安定的に提供していくためには、安定的な税収が望ましいのであり、外形標準課税の導入により税収の安定性が向上するということである。

さらに、事業税の応益課税としての性格の明確化につながる。事業税は応益課税といわれながらも全体の99%を占める中小企業は所得を課税標準としているため、応能課税であるという誤解を生じさせることとなる²⁷⁴のであり、中小企業にも外形標準課税を導入することにより、すべての法人が黒字であるか赤字であるかにかかわらず事業税の負担をすることとなるため、事業税の応益課税という性格が明確になると考えられる。

この点について税制調査会では、「現行の法人事業税は、原則として法人の所得を課税標準としているため、事業活動の規模との関係が適切に反映されず、本来の応益課税の性格から見て、望ましいあり方になっていないところです。法人事業税への外形標準課税の導入は、事業税本来の性格の明確化を図るといふ点からも、大きな意義を有する改革になるものと思われます。」²⁷⁵と述べている。すなわち、事業税の本来の性格は応益課税であり、外形標準課税の導入により事業税が応益課税に基づく税であることが明確になるということである。

そして、経済活性化にも資することとなると考えられる。つまり、事業税は法人の所得計算において費用として損金の額に算入されるため、黒字企業はそ

²⁷³ 税制調査会・前掲注12、204頁。

²⁷⁴ 行集31巻3号480頁。

²⁷⁵ 税制調査会・前掲注12、205頁。

の受益に対する対価としての事業税をコストとして負担しており、赤字企業はその負担をしていない。しかし、すべての事業は地方公共団体が提供する施設や行政サービスをその事業活動の規模に応じて使用しているはずである。したがって、現行の所得を課税標準とする中小企業に対する事業税は、企業の公正な競争環境を阻害しているのではないかということであり、中小企業にも外形標準課税を導入した場合、赤字企業にも応分の税負担が生じ、公平な競争環境を実現することにつながるものと考えられる。

この点について税制調査会では、「外形標準課税の導入は、所得に係る税負担を相対的に緩和することとなり、法人全体で薄く広く税負担を分かち合うこととなります。このため、所得に比例して税負担が増加する現行の所得基準による課税よりも、外形基準による課税の方が、より多くの利益を上げることを目指した事業活動を促し、企業経営の効率化や収益性の向上に資するものと考えられます。」²⁷⁶と述べている。すなわち、企業が利益を増やすと税負担が増加するため、所得に係る税負担が過重であると企業は利益を増やすことを抑制する可能性があるが、外形標準課税の導入により所得に係る税負担が緩和されるため、企業が利益を増やす行動を促すことにつながるということである。

以上、中小企業に対して外形標準課税を導入することは、2003年（平成15年）に資本金1億円を超える法人に対して外形標準課税が導入された際に、その意義として掲げられながら、資本金により適用対象を限定したため十分にその目的を達成できていなかったものが、中小企業にも外形標準課税を導入することで達成できることとなるものと考えられる。

また、上記にあげた以外に地方自治の観点からの意義としては、事業税は法人税における課税標準である所得を課税標準としているため、法人税の付加的要素が強いものであるとの批判があった²⁷⁷が、中小企業にも外形標準課税を導入することにより、国税の影響を弱め、真に独立した地方税制度の確立にも資するものといえる。また、赤字法人も事業税を負担することになり、地方公共団体の財政運営に対する見方も厳しくなるものと思われ、地方公共団体の財政への責任も重くなると考えられる。この点について税制調査会答申では、

²⁷⁶ 税制調査会・前掲注12、206頁。

²⁷⁷ 丸山高満『地方税の一般理論』（ぎょうせい・1983年）191頁。

「都道府県においては、自らの課税努力により確保する税目が少ないことから、外形標準課税の導入は、実質的な意味でも都道府県独自の基幹税をもつことにつながり、地方自治のあり方として望ましいものであると考えます。なお、応益課税の負担を求めるという観点からは、地方公共団体は、より一層の情報公開と説明努力を必要とすることから、外形標準課税の導入は、責任のある地方自治の構築に資するという指摘もなされています。」²⁷⁸と述べている。つまり、「外形標準化によって中小零細法人を課税対象に取り込むことになれば、法人事業税の安易な依存に歯止めがかかることが期待される」²⁷⁹といえる。

このように、中小企業に対して外形標準課税を導入することは、大きな意義のあるものと考えられるが、現実に導入した場合にはどのような影響が生じるかについて、次項において検討する。

第2項 中小企業に外形標準課税を導入した場合の影響

中小企業に外形標準課税を導入することは、現状は赤字のためまったく事業税を負担していない企業にも税負担が生じるということである。また、黒字企業についていえば、税負担が減少する可能性がある。このことは、事業税全体としての税額が同じであったとしても、業種ごとの税負担状況に変動が生じることを意味する。たとえば、売上高や所得の水準は業種によって大きく異なるものであり、人件費の割合が高い業種などさまざまである。そこで、中小企業に対して外形標準課税が導入された場合にどのような影響があるかについて検討してみる。

現在の外形標準課税の課税標準が決定されたのは、2003年度(平成15年度)税制改正においてであり、その原案は、1999年(平成11年)7月の税制調査会「地方法人課税小委員会報告」である。そこでは、資本金、売上高、収入金額、経費、事業所家屋床面積、事業用固定資産評価額、従業者数、給与総額、付加価値やこれら複数の基準の組み合わせが検討された結果として、付加価値額(事業活動価値)、給与総額、物的基準と人的基準の組合せ(給与総額と事業所家屋床面積)、資本金等の額の4つの外形標準が提案されている。その後、

²⁷⁸ 税制調査会・前掲注12、204頁。

²⁷⁹ 林・前掲注255、415頁。

これを基礎として、旧自治省案および総務省案が提案され、付加価値額と資本金等の額が採用された。外形標準課税を導入した場合の影響に関する試算については、これらの議論の前に、税制調査会および自治省の研究会などで確認することができる。

本項では、これらの試算の方法および結果を確認し、参考にして試算することとする。たとえば、1996年（平成8年）の税制調査会法人課税小委員会では、付加価値を課税標準とした場合および売上高を課税標準とした場合の負担変動について試算している。その内容を示したのが図表4-1および図表4-2である。

図表 4-1 業種別負担変動（付加価値額を課税標準とした場合）（単位：％）

	45年	50年	55年	60年	2年	3年	4年	5年	6年
全産業	80.7	124.2	105.5	101.7	86.5	93.7	107.7	124.8	142.9
建設業	94.8	130.2	160.5	173.0	93.8	82.2	97.7	103.6	121.9
製造業	81.3	154.1	94.1	94.0	86.6	88.9	103.9	128.7	144.9
卸売業	85.8	122.0	104.7	126.2	107.4	105.2	106.9	125.5	137.3
小売業	139.5	190.6	209.4	240.2	211.4	200.8	237.7	248.6	292.4
不動産業	59.0	104.5	121.5	120.7	89.7	105.5	139.3	132.8	150.2
運輸・通信業	122.6	204.1	205.3	110.6	105.3	136.7	129.6	152.8	159.8
サービス業	133.4	208.6	212.9	199.6	172.2	183.0	191.2	213.0	223.7

(注) 1 事業税額に対する付加価値課税額の倍率である。

2 付加価値額は、利潤+給与+利子+賃借料とし、「法人企業統計年報」（大蔵省）の次の項目によった。利潤＝税引前当期純利益、給与＝役員給与+従業員給与+福利厚生費、利子＝支払利息・割引料、賃借料＝動産・不動産賃借料

3 付加価値による税額は、付加価値額×税率（2％）により、事業税額は、「国税庁統計年報」の申告所得金額の利益金額×税率（12％）により算定した。

出典：税制調査会法人課税小委員会資料「地方法人課税（その2）」（1996年）

25頁より抜粋（網掛筆者）。

図表 4-2 業種別負担変動（売上高を課税標準とした場合）（単位：％）

	45年	50年	55年	60年	2年	3年	4年	5年	6年
全産業	97.2	138.5	125.2	118.5	95.8	100.7	115.6	133.3	150.8
建設業	94.1	113.9	159.5	169.8	98.3	84.3	100.1	102.8	120.1
製造業	71.5	133.4	87.5	86.6	77.2	78.5	91.8	113.9	128.2
卸売業	269.0	337.0	299.6	379.5	296.5	281.3	293.0	331.4	357.8
小売業	177.1	197.5	227.2	273.2	228.7	217.1	245.5	261.4	314.4
不動産業	34.7	69.1	95.3	84.7	59.2	67.8	84.1	96.9	99.0
運輸・通信業	39.9	90.1	97.6	52.3	49.4	65.5	64.1	75.8	78.4
サービス業	77.6	112.6	119.7	116.5	124.1	127.5	135.0	151.5	158.4

- (注) 1 事業税額に対する売上高課税額の倍率である。
- 2 売上高は、「法人企業統計年報」（大蔵省）によった。
- 3 売上高による税額は、売上高×税率（0.4％）により、事業税額は、「国税庁統計年報」の申告所得金額の利益金額×税率（12％）により算定した。

出典：税制調査会法人課税小委員会資料「地方法人課税（その2）」（税制調査会・1996年）26頁より抜粋（網掛筆者）。

ここでは、「外形基準については、これまでの検討経緯や、事業の人的・物的活動量を的確に表すこと等から、今後とも、加算法による所得型付加価値を検討の中心としながら、引き続き幅広く検討することが必要であると考え。」²⁸⁰と述べ、今後の検討課題として、「付加価値に占める利潤の割合や赤字の大きさ等により、業種別の税負担に変動が生じること」²⁸¹をあげている。

具体的には、付加価値を課税標準とした場合の負担変動について図表 4-1 をみると、最小値は昭和 45 年の不動産業で 59.0％、最大値は平成 6 年の小売業で 292.4％となっている。一方、売上高を課税標準とした場合の負担変動について図表 4-2 をみると、最小値は昭和 45 年の不動産業で 34.7％、最大値は昭

²⁸⁰ 税制調査会・前掲注 52、77 頁。

²⁸¹ 税制調査会・前掲注 52、77 頁。

和 60 年の卸売業で 379.5%となっている。ここからは、外形標準として売上高より付加価値の方が負担変動が少なくなっていることが読み取れる。

次に、1991 年（平成 3 年）に行われた旧自治省の「今後における事業税のあり方等に関する研究会による報告書」では、1980 年度の実業税収額と同額の税収となるよう、外形標準に係わる税率を算定し、その税率を用いて各年度の税収額を推定している。そして、算定された税額推定値を法人事業税額の実績値で除したのが図表 4-3 および図表 4-4 の数値である。

図表 4-3 収入金及び給与・利子・賃借料への代替による負担の変動（倍率）

課税標準 年度 区分	(A) 収入金			(B) 給与・利子・賃借料		
	1980 年度	1985 年度	1988 年度	1980 年度	1985 年度	1988 年度
建設業	1.05	1.13	0.71	1.35	1.44	0.87
化学工業	0.68	0.67	0.38	0.58 *	0.55 *	0.35 *
金属機械製造業	0.55 *	0.54 *	0.50	0.67	0.61	0.62
その他製造業	0.74	0.73	0.54	1.08	1.14	1.12
卸売業	2.00 **	2.36 **	1.52 **	0.88	1.04	0.79
小売業	1.43	1.41	1.12	1.89 **	2.09 **	1.53 **
不動産業	0.72	0.55	0.35 *	1.03	1.02	0.59
その他	0.86	0.67	0.53	1.70	1.60	1.16
計	1.00	0.96	0.70	1.00	1.03	0.85

出典：自治省府県税課「今後における事業税のあり方等に関する研究会報告書（資料編）」（1991 年）54-57 頁より抜粋。

図表 4-3 では、外形標準として収入金を採用した場合および給与・利子・賃借料の合計を採用した場合の事業税負担の変動を試算しており、図表 4-4 では、所得型付加価値を採用した場合および固定資産価格を採用した場合の事業税負担の変動を試算している。なお、図表中の*は最小値を、**は最大値を示している。1980 年度における負担変動の最小値と最大値についてみると、(A) 収入金では 0.55～2.00、(B) 給与・利子・賃借料では 0.58～1.89、(C) 所得型付

図表 4-4 所得型付加価値及び固定資産価格への代替による負担の変動（倍率）

課税標準 区分 \ 年度	(C) 所得型付加価値			(D) 固定資産価格		
	1980年度	1985年度	1988年度	1980年度	1985年度	1988年度
建設業	1.31	1.35	0.90	0.76	0.93	0.67 *
化学工業	0.63 *	0.59 *	0.43 *	0.83	0.93	0.70
金属機械製造業	0.72	0.64	0.68	0.73	0.74 *	0.80
その他製造業	1.08	1.12	1.22	0.86	0.97	0.89
卸売業	0.89	1.02	0.83	0.69 *	0.93	0.94
小売業	1.79 **	1.93 **	1.49 **	1.65	1.93	1.71
不動産業	1.07	1.00	0.62	2.95 **	3.65 **	2.36 **
その他	1.57	1.48	1.12	1.84	2.28	1.80
計	1.00	1.00	0.88	1.00	1.08	1.13

出典：自治省府県税課「今後における事業税のあり方等に関する研究会報告書」
（1991年）58-61頁より抜粋。

加価値では0.63～1.79、(D)固定資産価格では0.69～2.95となっている。1988年度では(A)0.35～1.52、(B)0.35～1.53、(C)0.43～1.49、(D)0.67～2.36となっている。いずれにおいても所得型付加価値による場合の税負担変動が最も小さくなっている。この結果から、付加価値基準が普遍性を有していることおよび税収を安定化させる効果をもっているとして、付加価値が外形標準として適切であるとの結論が導き出されている²⁸²ことがわかる。

これらの試算は、企業規模にかかわらず収入金額課税対象事業を除くすべての企業を対象に、外形標準課税を採用した場合、業種ごとにどのような負担変動が生じるかを分析したものである。したがって、この結果をもって、中小企業にも同様のことがいえるとは限らないため、これらの分析結果および手法を参考に、現在は所得を課税標準としている中小企業について、外形標準課税を

²⁸² 西野・前掲注31、122-124頁。

図表 4-5 課税標準を付加価値額とした場合の負担変動の試算（単位：百万円）

	所得金額 ¹	所得割 ²	付加価値額 ³	付加価値割 ⁴	負担倍率
全産業	19,466,441	1,757,303	144,011,112	1,757,303	1.000
建設業	3,060,864	276,304	17,937,477	218,837	0.792
製造業	3,365,575	303,810	25,318,594	308,887	1.017
卸売業	3,280,841	296,162	17,796,531	217,118	0.733
小売業	837,588	75,609	14,593,710	178,043	2.355
不動産業	3,074,610	277,545	9,238,934	112,715	0.406
運輸・郵便業	810,027	73,121	9,776,625	119,275	1.631
情報通信業	736,774	66,509	6,445,079	78,630	1.182
サービス業	3,692,315	333,305	40,250,745	491,059	1.473

注 1 所得金額は、財務省「法人企業統計年報平成 28 年度統計表」2 業種別、規模別資産・負債・純資産及び損益表の税引前当期純利益による

https://www.mof.go.jp/pri/publication/zaikin_geppo/hyou/g787/787.htm
（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

注 2 所得割の税率は、総務省「平成 28 年度道府県税の課税状況等に関する調査事業税に関する調査 15 法人事業税に関する調査」の所得課税分（外形対象法人を除く）の税額を所得金額で除した結果に地方法人特別税 43.2%を加算した結果、9.027%となった。

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/chiran11_16.html（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

注 3 付加価値額は、財務省「法人企業統計年報平成 28 年度統計表」2 業種別、規模別資産・負債・純資産及び損益表の付加価値額を次のとおり修正（付加価値額－福利厚生費－租税公課－営業利益＋税引前当期純利益）。

注 4 付加価値割の税率は、全産業で所得割の税額と税額が一致するように、所得割の税額を全産業の付加価値額で除して算出した結果 1.22%となった。

出典：税制調査会法人課税小委員会資料「地方法人課税（その 2）」（1996 年）25 頁を参考に筆者作成。

導入した場合、業種ごとにどのような税負担変動が生じるかを試算した²⁸³。図表 4-5 は、資本金 1 億円未満の区分²⁸⁴の全産業における所得割の税額と付加価値割の税額が一致する付加価値割の税率を求め、その税率を業種ごとの付加価値額に乗じて算出した付加価値割を所得割で除して負担変動の比率を求めたものである。同様に、図表 4-6 は図表 4-5 の付加価値額を売上高に置き換えて試算したものである。

図表 4-6 課税標準を売上高とした場合の負担変動の試算 (単位:百万円)

	所得金額	所得割	売上高 ¹	売上割 ²	負担倍率
全産業	19,466,441	1,757,303	649,590,691	1,757,303	1.000
建設業	3,060,864	276,304	83,407,894	225,201	0.815
製造業	3,365,575	303,810	110,323,567	297,874	0.980
卸売業	3,280,841	296,162	167,531,896	452,336	1.527
小売業	837,588	75,609	99,757,059	269,344	3.562
不動産業	3,074,610	277,545	24,270,222	65,530	0.236
運輸・郵便業	810,027	73,121	28,576,335	77,156	1.055
情報通信業	736,774	66,509	17,328,164	46,786	0.703
サービス業	3,692,315	333,305	107,490,436	290,224	0.871

注 1 売上高は、財務省「法人企業統計年報平成 28 年度統計表」2 業種別、規模別資産・負債・純資産及び損益表の売上高による。

注 2 売上割の税率は、全産業で所得割の税額と税額が一致するよう、所得割の税額を全産業の付加価値額で除して算出した結果 0.27% となった。

出典：税制調査会法人課税小委員会資料「地方法人課税（その 2）」（1996 年）
26 頁を参考に筆者作成。

²⁸³ この試算は、1996 年に税制調査会法人課税小委員会でおこなわれた試算の枠組みを参考にして、2016 年のデータを使用して計算したものである。

²⁸⁴ 試算に必要な統計資料の資本金区分として、1 億円未満・1 億円以上というものしか入手できなかったため、便宜的にこの区分によるデータを使用した。

上記試算は、2016年度（平成28年度）のみであり、この結果だけをもって正確なことは述べられないが、付加価値額を課税標準とした場合、負担増加の最大値は小売業の2.355であり、最小値は、不動産業の0.406であった。また、売上高を課税標準とした場合、負担増加の最大値は小売業の3.562であり、最小値は、不動産業の0.236であった。この結果からは、業種ごとの負担変動は、いずれの場合も小売業は負担が増加する傾向にあり、不動産業は負担が減少する傾向にあった。これは、税制調査会でおこなわれた規模別でない試算である前記図表4-1および図表4-2とおおむね同様の傾向といえる。そして、付加価値額と売上高では、売上高の方が所得と比較して負担変動がより大きくなる結果となった。この結果からは、過去の税制調査会等で行われた試算により導き出された、様々な外形標準のうち付加価値額が最も普遍性と安定性の面で優れているということが中小企業における試算でも同様であることが整理できた。次節では、この結果を踏まえたうえで、中小企業に対する外形標準課税制度について具体的検討をおこなう。

第2節 中小企業に対する外形標準課税の考え方

第1項 中小企業に対する外形標準課税と現行制度との関係についての考察
応益課税であるとされる事業税について、その課税標準は、景気環境や経営の巧拙によって大きく変動する所得よりも、事業が公共サービスから受ける受益の程度を表すもの、つまり、事業活動の規模を表す外形標準が望ましいことは前述のとおりである。

しかし、現在、資本金1億円を超える大企業のみ適用されている外形標準課税を中小企業にも適用しようとする場合、大企業に適用されている制度をそのまま中小企業にも適用すべきか検討が必要である。すなわち、大企業と中小企業では規模が異なることから、中小企業には大企業とは異なる、規模に応じた課税方法を検討すべきではないかということである。

この点については、2つの観点からの検討が必要である。それは、租税理論からの理論的観点と現実の課税制度としての制度（課税技術）的観点である。

まず、理論的観点については、事業税は、応益課税を根拠とする物税であり、

その課税客体は事業そのものである。したがって、事業活動における行政サービスの受益量に応じて課税すべきであり、受益量を測定できる指標を課税標準とすることが望ましいと考えられる。また、事業税は都道府県の基幹税として重要な位置づけにあり、安定的に供給されるべき行政サービスに対する一般的対価性を有する受益者負担金的租税であると考えられるため、税収が安定的で、業種や地域による偏在性のより少ない普遍的なものであることが望ましいと考えられる。そして、企業の選択に歪みを生じさせない中立的な制度であることが望まれる。

このように考えると事業税としてのあるべき制度は、受益量に応じた税負担となる安定的かつ普遍的で中立的な制度であるべきであり、大企業であるとか中小企業であるといった納税義務者の人的要素に着目して課税方法を区別すべきではないと考えられる。すなわち、企業規模によって異なる制度を採用することは、制度の複雑化を招くことにつながり、減資による課税回避を選択するケースがあるなど、かえって中立性を欠くこととなるのである。事業規模による違いは事業の活動量を示す外形標準を採用することで反映されるため、規模が小さい企業はその規模に応じた税負担となるのであるから、さらに特別な配慮をすべきではないということである。

たとえば、神野直彦教授は、「付加価値への企業課税が、企業活動規模に対する課税だとすれば、外形標準課税の対象から中小企業を除外する合理的理由は存在しないように思える。そもそも企業活動規模が小さいのであれば、租税負担も小さくなるからである。」²⁸⁵と述べている。すなわち、付加価値が企業の活動規模を表すのであれば、付加価値に対する課税である外形標準課税における租税負担は、企業活動規模を反映したものになるのであるから、中小企業と大企業を区別すべきではないということである。

このように考えるならば、中小企業に外形標準課税を導入する場合に中小企業と大企業とを区別して異なる制度とする合理的理由はないように思える。

次に、理論的には上述のとおりであるとしても、現実に制度として中小企業に外形標準課税を導入する場合、大企業に導入されている制度を中小企業も導入すればよいかについて検討する。

²⁸⁵ 神野・前掲注 34、58 頁。

事業税は応益課税に基づく税であることは繰り返し述べてきたが、応益課税が正当性を主張できるのは、「法人事業税の外形標準課税における課税標準が事業の担税力を合理的に推測させる基準である限り」²⁸⁶においてであるとする、現実に担税力があることが合理的に推測できる基準を設定することができなければならない。担税力の合理的な推測の検討において、事業税における担税力については、事業税が所得計算上損金に算入されることから転嫁を予定しているのであり、転嫁できるとすれば担税力があるということになると考えられる。

すでに外形標準課税が導入されて 15 年が経過した大企業への課税においても、当初の導入割合は全体の 4 分の 1 であり、4 分の 3 は所得課税のままであった。その後、2 度にわたって外形標準課税のウエイトを高めてきた結果、現在は 8 分の 5 が外形標準課税で 8 分の 3 が所得課税となっている。このことは、大企業においても事業税を現実に転嫁するには時間がかかることを意味するものであり、これから導入しようとする中小企業を同じ制度とすることは、中小企業に対して転嫁するための準備期間を与えないことになると思われる。消費税のように担税者は消費者であるということを周知している税であっても、100% 転嫁できているとは限らない²⁸⁷のであり、事業税のように転嫁を予定していても、制度としては転嫁について必ずしも明示的でない場合、すぐに転嫁できると考えることは無理がある。

このことは、租税制度を検討するうえで考慮すべきこととはいえないかもしれないが、理論上は転嫁できるはずだといっても現実を考慮しなければ制度として定着させることは難しいのではないだろうか。すなわち、事業税は法人税の所得計算において費用として損金に算入されることから、転嫁されることが予定されているものといえるのであり、事業税において事業自体に担税力が存在するといえるのは、転嫁することを予定しているからこそである。具体的な転嫁の実現は租税制度の範疇ではないとしても、この可能性が推測できなければならないと思われ、そのためには、ある程度の時間をかけて制度を導入することが必要である。

²⁸⁶ 三木・前掲注 263、15-16 頁。

²⁸⁷ 吉川宏延「日本の付加価値税の現状と課題～事業税、消費税、地方消費税及び外形標準課税が抱える諸問題を中心に」税 63 卷 8 号（2008 年）31 頁。

ここでは、既に外形標準課税が部分的に導入されている資本金1億円超の法人とこれから導入すべき中小企業を区別して課税制度を構築することの必要性があるのかについて検討した。事業税は応益課税を根拠とする物税であるという観点からは、既に外形標準課税の対象となっている資本金1億円超の法人と中小企業を区別する合理性はなく、同一の制度とすべきといえる。

しかし、現実の課税制度の構築という観点からは、その実効性を担保するための方法についての検討が必要である。転嫁を前提とした担税力は、制度変更後直ちに生じるのではなく、一定の時間がかかるものと思われることから、将来は同一の制度とすることを前提としながらも、導入時には異なる制度にせざるを得ないのではないかということである。

なお、この問題は、理論的検討とは別の次元の問題であり、本論文では事業税についての理論的検討をおこない、その結論を述べた後に補足的に述べることにする。次項では、その制度について具体的に検討する。

第2項 課税標準についての検討

前項では、中小企業に対する外形標準課税制度についての考え方として大企業と中小企業を区別して異なる制度とする合理的理由はないことを述べた。すなわち、本論文の目的は事業税の応益課税という性格から、所得を課税標準としている中小企業にも外形標準課税を導入すべきであるが、その制度の検討において大企業と中小企業は区別して論ずる必要性は理論的にはないということである。したがって、以下の検討は、事業税としてどのような考え方に基くべきかという視点で論じる。

まず、外形標準として考えられる様々な基準の中で、課税ベースの重複や脱漏がもっとも少なく、中立性が高く負担変動の程度が少ないものであり、現に大企業において採用されていることなどの観点からは、外形標準として付加価値額を採用すべきと考える。

この点について、政府税制調査会地方法人課税小委員会報告では、「望ましい外形基準のあり方としては、事業活動の規模をできるだけ適切に表すとともに、特定の地域の法人や特定の業種の法人に偏って存在する指標でなく、多様な法人に普遍的にみられる基準であることが望ましい。また、外形基準を選ぶ場合

には、課税標準の安定性も重要な条件である。

さらに、企業の経済活動に対して中立的であり、かつ、事業活動の規模に対する税負担が事業の種類（業種）によって偏らないようなものであることが望ましい。」²⁸⁸と述べたうえ、「外形標準課税を導入するに際しては、税制として簡素でわかりやすいこと、納税者の事務負担が小さいといった点に十分配慮する必要がある。したがって、納税のために既に行っている作業の中で把握できる課税標準とすることや、既存資料が活用できるものとするなど、できるだけ簡素で、円滑に納税できる仕組みとすることが重要である。」²⁸⁹として、売上高、収入金額、経費、事業所床面積、事業用固定資産評価額、従業者数、給与総額、付加価値（加算法）、付加価値（控除法）といった各種の基準の中から、事業活動価値（加算法による付加価値）、給与総額、物的基準と人的基準の組合せ、資本等の金額の4つの基準が選択肢として提示され、事業活動価値（加算法による付加価値）および資本等の金額が採用されたのである。

中小企業に外形標準課税を導入する場合においても、このような考え方に基づいて検討することが必要である。そこで、既に資本金1億円超の大企業に対して採用されている外形標準である付加価値額および資本金等の額について、外形標準としての妥当性を検討する。

1 付加価値額の検討

わが国の事業税における外形標準課税の課税標準として付加価値額が採用されたのは、シャウプ勧告による付加価値税が基礎にあることは第2章で述べたとおりである。シャウプ勧告では、「単に利益だけでなく、利益と利子、賃借料および給与支払額の合計に課税標準を拡張してこれに税率を適用することである。」²⁹⁰と述べ付加価値を課税標準とすることを提案した。このシャウプ勧告による付加価値は、現行事業税の外形標準課税の課税標準のひとつである付加価値額と考え方においては同様のものと考えられる²⁹¹。

²⁸⁸ 税制調査会・前掲注52、9頁。

²⁸⁹ 税制調査会・前掲注52、9頁。

²⁹⁰ 神戸都市問題研究所・前掲注3、143頁。

²⁹¹ 実際の制度としては、控除法を前提として大規模に複式簿記を実施している場合には、控除法と加算法の選択適用を認めていたこと、資本設備、土地、建物の購入金額を一時に控除し、減価償却を考慮しない制度であったことなど異なる点もあるが、考え方の基礎にあるのはシャウプ勧告であったと思わ

シャープ勧告による付加価値税の意義について井藤半彌教授は、「付加価値税とは、個々の企業が新たにつくった価値、企業が新たにつくった国民所得部分を客体とする租税とされている。付加価値は、企業の1年分の総売上高ないし総収入高から、資本設備、土地、建物、商品、材料、消耗品などの物財及びサービスの購入代金、動力費、保険料などの他の企業へ支出した金額を控除した残高である。すなわち、他企業から買った財に、その企業が新たに付加した価値である。付加価値は、これを別の面から見ると、その企業の利潤と、利子、土地家屋の賃借料、賃銀の支払高の合計より成立するわけである。」²⁹²と述べている。

そして、事業課税における利益原則の課税標準としては企業の活動量の大きさをなるべく精密に表現するものでなければならないとしたうえで、「1791年フランスで近代的事業税の創設以来多くの国々では、外形標準として資本金、従業員数その他種々のものが採用されていたが、業種ごとに異なった標準を用いる必要があり、不便であったのみならず、また不十分であった。比較的簡便にして合理性の大なるものとしては、売上高と付加価値がある。この二者は、事業の活動量に関する比較的正確にして便利な具体的指標であるからである。それでは売上高と付加価値の二者のうち、どちらをとるべきか。結論をまず述べると、それは付加価値でなければならぬ。売上高は必ずしも企業活動の大きさを正しく示すものではない。これには他の企業がつくった価値も含むからである。ところが付加価値の場合には、総売上高ないし総収入高のうちから、他企業がつくった価値を控除するため、当該企業の正味活動量のみをあらわすことになる。これに対する課税によって、一般売上税にともなう課税の累積ないし重複という欠陥や、生産より小売りまでの全過程を単一企業内部で経営する垂直統合企業に対する売上税負担の軽減という欠陥を回避しうること等が可能となる。」²⁹³と述べている。

すなわち、付加価値を課税標準として課税することにより、業種ごとに異なる課税標準を用いる必要がなく、簡便で事業活動量を正確に表わすことができ

れる（井上・前掲注 63、34 頁）。

²⁹² 井藤半彌『租税論—社会主義租税と資本主義租税—』（千倉書房・1971年）132-133頁。

²⁹³ 井藤・前掲注 292、141頁。

るのであり、売上を課税標準とした場合の課税の累積や垂直統合企業の負担軽減という欠陥を回避できるということである。

そして、付加価値を課税標準とすることについて税制調査会では、「事業活動価値は、事業活動によって生み出された価値に着目して法人に負担を求める税の課税標準として、法人の人的・物的活動量を客観的かつ公平に示すと同時に、各生産手段の選択に対して中立性が高いものとなると考えられることから、外形基準としては理論的に最も優れていると考えられます。」²⁹⁴と述べている。すなわち、事業税の課税標準として客観性、公平性、中立性などから理論的に最も優れているといえるのが付加価値額であるということである。

なお、前節でも確認したとおり、様々な外形標準の中で付加価値額がもっとも業種による負担変動が小さく、年度ごとの変動幅も少ないものとなっており、普遍性と安定性の面でも優れているといえる。

また、半谷俊彦教授は、ドイツにおける地方税が従うべき負担配分原則としての等価原則²⁹⁵のわが国の地方税制改革への適用可能性を検討した論文において、「すべての企業によって強制消費（強制使用）される財・サービスについては、企業の規模に応じて課税することが適当である。企業は生産活動の過程で地方自治体が供給する財やサービスを消費するので、どれだけの生産活動を行う能力をもっているかが、消費の可能性を示す指標となる。生産活動とは、生産要素を投入することによって投入財に手を加えることであるので、企業の有する生産要素の量が、その企業の生産活動の能力を示すことになる。ゆえに、企業の消費可能性は、生産要素たる資本と労働の規模、すなわち資本及び負債

²⁹⁴ 税制調査会・前掲注 12、207 頁。

²⁹⁵ 「等価原則は、政府から供与された便益に応じて負担することを住民に求めるものであるが、近代ドイツ財政において、地方税が従うべき負担配分原則とされている。応益原則のひとつともいえるものであるが、ドイツ財政学の議論を通じて、また地方税法の法的解釈をめぐる議論を通じて、より狭義の解釈が与えられてきたものであり、その意味で、利益に応じた課税全般を意味する応益原則とは一線を画している。地方税制改革論議では、その方向性を決定づけるひとつの指標であり、極めて重要な役割を担っているといえる。」（半谷俊彦「応益課税に基づく公平な地方税制のあり方—ドイツ等価原則論の再検討—」『租税論研究—課税の公平と税制改革—』（五紘舎・2006年）230 頁）。

の合計と従業員数によって図られる（ママ）ことになるのである。」²⁹⁶と述べている。そのうえで、「しかしながら、実現可能性という観点からは、付加価値を課税ベースとすることの方に分がある。何故ならば、外形標準（資本及び負債の合計と従業員数による課税を外形標準と呼び、付加価値による課税と区別されている。筆者）を課税ベースとする課税では負担能力が全く考慮されないため、実際には徴収できないケースが多々生じるからである。これに対して付加価値は、間接的にはあっても消費可能性を推定する指標となると同時に、負担能力の指標ともなる。等価原則に基づく負担配分の実現可能性を高めるために、負担能力を加味しなければならない場合には、付加価値はきわめて有用な課税ベースとなる。」²⁹⁷と述べている。

すなわち、第3章においても同様の趣旨を述べたとおり、応益課税に即した税制の構築には受益と負担の均衡が重要なのであり、その上で負担能力の指標ともなる付加価値は、負担配分の基準として有用であるとされている。

2 資本金等の額の検討

現状の大企業に対する外形標準課税のうち、3分の1を占めているのが資本金等の額であり、この基準の妥当性について検討する。この基準の導入時の位置づけは、2000年（平成12年）の政府税制調査会「わが国税制の現状と課題」では、望ましい外形基準のあり方として資本等の金額について「a 資本金に資本積立金を加えた金額（以下「資本等の金額」と言います。）も、法人の規模をある程度表しており、事業活動の規模もある程度示すものであると考えられ、納税・課税事務の負担の少ない簡素な課税の仕組みとして、資本等の金額に着目した仕組みを考えることができます。b しかし、法人の事業活動の規模を適正に反映させるという観点からは、法人事業税全体をこの形に改革することは現実的ではなく、所得基準による課税や他の外形基準による課税と組み合わせるよう検討すべきであると考えます。」²⁹⁸と述べている。すなわち、事業活動の規模をある程度示すものの、資本等の金額のみを課税標準として課税することは法人の事業活動の規模を適正に反映するとはいえず、他の基準との

²⁹⁶ 半谷・前掲注 295、256 頁。

²⁹⁷ 半谷・前掲注 295、257 頁。

²⁹⁸ 税制調査会・前掲注 12、209 頁。

組み合わせによることを検討すべきとしている。

そして、この資本等の金額を課税標準のひとつとして提案した総務省案では、「資本等の金額は、中期答申において望ましい外形基準とされた4類型の1つであり、法人の事業活動の規模をある程度示すとともに担税力を示す面も有するものである。これにより、法人事業税全体に占める報酬給与額に係る部分の割合が大幅に下がることとなった。また、大法人と中小法人との税負担割合を変えずに税率が一本化され、『雇用安定控除』も不要となるなど、担税力に配慮しつつ、課税の仕組みが簡素化され」²⁹⁹ているという説明がされている。

すなわち、資本等の金額を課税標準に取り込むことで、自治省案に対して批判のあった課税標準に占める報酬給与額のウェイトを下げることに伴い、付加価値に占める報酬給与額の割合が高い中小企業の課税標準が相対的に小さくなるため、自治省案で採用していた中小企業に対する軽減税率を採用せず、税率を一本化することで制度が簡素化されるというものであった。

また、政府税制調査会2014年（平成26年）の答申において、事業税の外形標準課税の改革の方向性について、「外形標準課税は、多数の法人が法人事業税を負担していないという状況の是正を図るとともに、法人所得に対する税負担を軽減する一方、付加価値等に対して課税するものであり、応益性の観点から、将来的には外形標準課税の割合や対象法人を拡大していく方向で検討すべきである。」³⁰⁰という平成19年の答申を引用した上で、「この方向に沿って、現在の付加価値割の比重を高め、法人所得に対する税負担を軽減していくことが望ましい。あわせて、事業活動規模をより適切に反映し、税の簡素化を図る観点から、資本割を付加価値割に振り替えることが望ましい。」³⁰¹としている。すなわち、税制調査会においても、外形標準課税の比重を高め、対象法人を拡大すべきとの方向性をもって検討していく中で、資本割を付加価値割に振り替えることが事業活動規模を適切に反映することにつながり、制度としても簡素に

²⁹⁹ 税制調査会・前掲注82、7頁。

³⁰⁰ 税制調査会「平成19年11月 抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」（税制調査会・2007年）19頁

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s_h1911_bappon_tekinazeiseikaikaku.pdf（最終確認日2019年7月3日）。

³⁰¹ 税制調査会・前掲注1、9頁。

なるため望ましいと述べているのである。

以上から、資本金等の額は、事業税の応益課税という観点から必ずしも適切とはいえず、それが提案された当時においては中小企業対策という側面もあったと思われる。しかし、実際に導入された制度は中小企業を対象から除外する資本金1億円超の法人に対する外形標準課税であった。したがって、中小企業に外形標準課税を導入する場合に、必ずしも事業活動の規模との相関関係が明らかでない資本金等の額を課税標準として採用すべきではなく、外形標準としては付加価値額のみを採用すべきと考える。

第3節 中小企業に適合する外形標準課税のあり方

これまでの考察の結果より、事業税の応益課税という視点から、中小企業にも外形標準課税を導入すべきであると考え。そのうえで、事業税とはどのような税で、望ましい事業税の制度とはどうあるべきかについて論じる。

事業税のあり方について金子宏教授は、「都道府県の行政サービスの受益の対価すなわち受益者負担金的租税ないし応益税であるから、その課税標準としては、受益の規模ないし程度を最もよく表す指標を選ぶべきであり、そのような指標としては企業の付加価値（事業活動価値）が最適であることについては、今日では意見はほぼ一致している。したがって、事業税の本来あるべき理想の姿としては、企業の所得の金額の多寡とは関係なく、また黒字企業であるか赤字企業であるかとも関係なく、企業の付加価値の額を課税標準として課税すべきであると考え。」³⁰²と述べている。すなわち、事業税の本質は、受益の対価であり、受益の規模ないし程度を最もよく表す指標である付加価値を課税標準として、すべての事業が負担すべきものであるということである。このような事業税の本質から、法人税の所得計算上費用として損金の額に算入されるという取扱いがなされているのであり、事業税は応益課税であるとされているのである。

このような事業税の本質論に基づく応益課税としての事業税は、どのような課税制度であるべきであろうか。このことについて検討するに当たっては、受

³⁰² 金子宏・前掲注64、5-6頁。

益と負担の関係がどのようにあるべきかを考える必要があると思われる。すなわち、応益課税といっても、事業が受益している地方公共団体の施設の利用や行政サービスの定量的な測定がなされないまま、いくら負担すべきだとは論じられないということである。本論文は、税の論文であり、財政学および租税政策に深く立ち入ることはしない。しかし、応益課税たる事業税のあるべき姿を論じるためには、このようなことについての検討が多少なりとも必要と考える。

この点について日本総合研究所の立岡健二郎氏は、「応益性に関する議論は今も続いている。これは、法人が自然人でないという根源的な問題に起因するところが大きく、法人事業税のみならず、法人課税全般にも当てはまる特徴といえる。今なお論争的であるのは、応益性を議論しているにもかかわらず、法人が税をどのくらい負担し、行政サービスをどのくらい受けているのかといった定量的情報がほとんど整備されていないことも背景にあらう。それを測ることが議論の起点の一つである。」³⁰³と述べている。

たとえば、地方公共団体の行う行政サービスを民間がすべて行うことは不可能と思われるが、仮に行えるとした場合、その利用料金として適切な金額よりも明らかに高額な負担をしなければならないとすれば、そのサービスは利用されるであろうか。行政サービスの受益に対する負担は要素費用であり、賃金や地代と同様に事業が負担すべきものであるとの考え方は理解はできても、公共サービスの対価として見合った負担であることが必要である。

事業税は、法人税の課税所得計算上、費用として損金に算入されるものであり、転嫁されることを予定しているとしても、受益と負担がかけはなれていては、転嫁もままならないと思われる。租税は、非対価性という特徴があり、応益課税たる事業税も個別的对価を構成するわけではないが、マクロ的には企業部門が使用する行政サービスの受益者負担金的租税であり、受益との均衡関係を重視すべきである。現状は、応益課税といってもどの程度の受益があるのか納税者からは見えないため、事業税の課税制度を考える場合には現状の税額を前提として、総額で負担変動がないとすれば受益の程度に応じて配分すると税負担はこの程度になるとはいえるが、受益の総額はいくらであり、それを受

³⁰³ 立岡健二郎「外形標準課税拡大をどう評価するか—応益性の定量的把握と分析の試み」JRIレビューVol7.No26（2015年）56頁。

益の程度に応じて配分すると税負担はこうなるとはいえないのである。すなわち、課税権者たる地方公共団体は、事業の受益を定量的に示す必要があるということである。そのうえで、その受益の経済価値に見合った税負担を事業活動の規模に応じて分担するような課税制度であれば、応益課税として納税者は納得しやすいであろう。

上述の立岡健二郎氏は、第3章でみた林宣嗣教授の論文における受益と負担の分析をベースに、企業規模ごとに利益法人と欠損法人に分けて受益と負担の関係を定量的に把握する試算をおこなっており、その内容を図表4-7～4-9に示している。

図表4-7 1 法人当たり税負担額と受益額（試算）（単位：万円）

全法人	資本金階級				
	1千万円未満	1千万円以上5千万円未満	5千万円以上1億円未満	1億円以上10億円未満	10億円以上
法人税（地方交付税分）	4	26	196	831	11,605
法人事業税	9	71	541	2,335	29,504
法人住民税（都道府県）	4	16	102	454	5,174
法人住民税（市町村）	12	47	284	1,221	14,927
租税公課	109	259	1,183	2,436	31,033
税負担計<a1>	138	418	2,307	7,277	92,243
受益（ケース1）<b1>	79	288	1,591	4,617	41,758
受益（ケース2）<b2>	53	193	1,067	3,097	28,008
負担受益比率<(a)/(b1)>	1.8	1.5	1.5	1.6	2.2
負担受益比率<(a)/(b2)>	2.6	2.2	2.2	2.3	3.3

出典：立岡健二郎「外形標準課税拡大をどう評価するか—応益性の定量的把握と分析の試み」JRIレビューVol7.No26（2015年）60頁。

これによれば、法人の受益額と負担額の関係は、社会全体の受益額を配分しないケースでは、すべての区分で負担超過となっており、負担超過割合が一番高いのは利益法人の資本金10億円以上の区分で4.9倍、次いで利益計上法人の資本金1億円以上10億円未満区分で3.4倍となっている。また、一番低い

図表 4-8 1 利益法人当たりの税負担額と受益額（試算）（単位：万円）

利益法人		資本金階級				
		1千万円未満	1千万円以上5千万円未満	5千万円以上1億円未満	1億円以上10億円未満	10億円以上
(試算)	受益（ケース1）<b1>	140	475	2,331	6,719	53,837
	受益（ケース2）<b2>	94	319	1,564	4,507	36,109
	法人税（地方交付税分）	45	236	1,219	4,689	63,419
	法人事業税	37	217	1,140	4,250	45,463
	法人事業税（改正後）				4,052	43,006
	法人住民税（都道府県）	9	41	208	827	8,898
	法人住民税（市町村）	27	119	572	2,231	25,642
(粗い試算)	租税公課	171	394	1,598	3,167	32,050
	税負担計<a1>	289	1,006	4,736	15,164	175,471
	（改正後）<a2>				14,966	173,014
	負担受益比率<(a1)/(b1)>	2.1	2.1	2.0	2.3	3.3
	（改正後）<(a2)/(b1)>				2.2	3.2
	負担受益比率<(a1)/(b2)>	3.1	3.2	3.0	3.4	4.9
	（改正後）<(a2)/(b2)>				3.3	4.8

出典：立岡健二郎「外形標準課税拡大をどう評価するか—応益性の定量的把握と分析の試み」JRIレビューVol7.No26（2015年）61頁。

のは欠損法人の資本金1億円以上10億円未満の区分で1.3倍、次いで資本金5千万円以上1億円未満の区分が1.4倍となっている。一方、社会全体の受益額を法人と個人に配分したケースでは、負担超過割合が一番高いのは、利益法人の資本金10億円以上の区分で3.3倍となっているが、欠損法人の5千万円以上1億円未満の区分と1億円以上10億円未満の区分では、0.9倍と受益超過との結果が出ている。ここからわかるのは、法人が地方公共団体から受ける行政サービスの受益と税負担の関係において、法人に直接区分できる受益のみでみた場合はすべて負担超過となっており、しかもその超過割合は、利益計上法人では3.0～4.9倍にも上っており、欠損法人においても1.3～2.5倍と大きな負担超過となっている可能性を示唆するものであった。

図表 4-9 1 欠損法人当たりの税負担額と受益額（試算）（単位：万円）

欠損法人		資本金階級				
		1 千万円未満	1 千万円以上 5 千万円未満	5 千万円以上 1 億円未満	1 億円以上 10 億円未満	10 億円以上
(試算)	受益（ケース 1）< b1 >	58	197	923	2,327	27,681
	受益（ケース 2）< b2 >	39	132	619	1,561	18,566
	法人税（地方交付税分）	0	0	0	0	0
	法人事業税	0	0	2	249	10,904
	法人事業税（改正後）				467	17,142
	法人住民税（都道府県）	2	4	7	47	834
	法人住民税（市町村）	7	12	24	120	2,440
(粗い試算)	租税公課	88	194	809	1,641	29,849
	税負担計 < a1 >	97	209	842	2,056	44,027
	（改正後） < a2 >				2,274	50,264
	負担受益比率 < (a1)/(b1) >	1.7	1.1	0.9	0.9	1.6
	（改正後） < a2)/(b1) >				1.0	1.8
	負担受益比率 < (a1)/(b2) >	2.5	1.6	1.4	1.3	2.4
	（改正後） < a2)/(b2) >				1.5	2.7

出典：立岡健二郎「外形標準課税拡大をどう評価するか—応益性の定量的把握と分析の試み」 J R I レビュー Vol7.No26（2015 年） 61 頁。

この試算結果は、法人が地方公共団体から受ける受益全体と法人の税負担全体の比較であり、実際には個別の税目ごとの受益と負担の関係を確認する必要があると思われる。しかし、このような状況のままで、応益課税であるから受益に応じて現状の税負担を配分すべきとすることは、はたして妥当であるといえるだろうかという疑問が生じる。すなわち、現実の地方法人課税における受益と負担の関係は、定量的な情報がなく不明瞭であるが、応益課税を貫徹しようとするれば、受益と負担は均衡すべきではないかということである。

このように考えると、応益課税としての事業税のあり方としては、まず、地方公共団体の施設の利用や行政サービスから事業全体が受ける利益の量が決まり、その経済価値に応じた経費分担としての事業税の総額が決まる。そして、その事業税の総額を事業活動の規模を表す代理変数である付加価値額により配

分する。ここには、大企業であるとか中小企業であるとか、資本金がいくらであるといった人的要素は加味すべきではない。また、付加価値額を歪めてしまう可能性がある雇用安定控除も適用すべきではないと考える。すなわち、企業規模にかかわらず、付加価値額のみを課税標準とする簡素な税制とすべきである。これにより、事業活動の規模に応じた課税となり、応益課税としての事業税の本質に即した本来の姿になるものと考ええる。

この実現のためには、事業税の制度のあり方が問われることとなる。すなわち、事業が地方公共団体から受益していることが定量的に示される部分についてのみ、その受益量に見合った事業税負担とすべきである。

事業税は、事業活動そのものに担税力が内在すると推測される応益課税である。このことは、転嫁を予定しているためであることは前述のとおりである。しかし、それは販売価格を構成する要素となることを意味するのであり、販売価格に上乗せできることを意味するものではない。すなわち、原価あるいは費用となるのであるが、それがその製品やサービスの提供において見合うものであるかどうかは事業にとって重要な事柄である。このため、行政サービスの受益に比し、見合わない過大な税負担であれば、製品原価や事業活動の費用として構成され、転嫁を予定しているから担税力があるとはいえないことになる。

事業税の本質は、応益課税としての物税である。この応益課税を貫徹するためには、事業税の完全外形標準化を実現すべきであるが、その前提として上述の問題の解決が不可欠であると考ええる。

おわりに

事業税は、事業が都道府県の行政サービスを利用して収益活動をおこなっていることから、その受益に応じた税負担をすべきという応益課税という考え方に基づいて課税されるものである。本論文は、応益課税とされる事業税において、赤字の中小企業が事業税を負担をしていない現状にかんがみ、中小企業に対する外形標準課税の導入の可能性について検討をおこなったものである。

まず、第1章では、事業税が応益課税に基づくものであることを、その歴史的経緯から述べ、応益課税という概念の妥当性を検討した。具体的には、事業税はその前身である営業税において、創設から約50年間は外形標準課税がおこなわれ、その後約70年間は所得課税を中心に若干の外形標準課税がおこなわれてきたことから、本来応益課税に基づく税であったものが、当時の経済情勢や政策的判断により所得課税中心に変化していったものであり、事業税の本質は応益課税であると考えられる。その応益課税という概念は、地方税原則のひとつであり、妥当な考え方として多数を占め、定着してきたものであることを確認した。そして、応益課税に基づく事業税の課税の現状について考察し、中小企業に対する事業税は所得を課税標準としているため、6割を超える中小企業が長年にわたって事業税を負担しておらず、応益課税に即した課税実態になっていないことが確認できた。これにより、都道府県の基幹税である事業税収は不安定な状況にあり、また、課税の公平が阻害されていることを指摘した。このことは、所得という課税標準の持つ景気感应性が強いという特性が必然的にもたらすものであることを整理した。

次に、第2章では、現状の事業税において、応益課税に即したものとするべく資本金1億円超の大企業に対して外形標準課税が導入された経緯について確認し、応益課税がどの程度実現されているかを考察した。具体的には、シャープ勧告により提案された付加価値税の内容と実施されずに廃止された経緯について考察したうえで、その後の税制調査会の議論において、常にシャープ勧告による付加価値税の考え方を取入れた加算法による付加価値を課税標準とする外形標準課税の導入が検討されてきたことを整理した。そして、2000年の自治省案と2001年の総務省案を基に検討され、東京都における銀行税事件などの影

響もあり資本金 1 億円超の大企業に対して導入されたのが現行の外形標準課税である。その内容は、大企業に対する税額のうち 4 分の 3 は所得割とし、4 分の 1 を外形標準課税とするもので、そのうち 3 分の 2 を付加価値割、3 分の 1 を資本割とするものであった。2015 年には外形標準課税の割合を 8 分の 3 に、2016 年には 8 分の 5 に引上げる改正が行われていることを整理した。

そして、第 3 章では、中小企業が外形標準課税の対象から除外された理由ならびに中小企業に外形標準課税を適用する必要性およびその範囲と問題点について考察した。具体的には、外形標準課税の対象から中小企業が除外されたのは、当時の経済情勢を前提とする中小企業への配慮であったことを確認した。そのうえで、外形標準課税の議論において中小企業基本法の改正が反映されていないと思われることおよび中小企業の赤字の原因に役員給与が関係している可能性が否定できないことなどから、中小企業にも外形標準課税導入の必要性が高いことを述べた。そして、中小企業に外形標準課税を導入する場合の問題点として、赤字の中小企業における担税力について検討し、事業税は所得計算上損金に算入される物税であり、転嫁を予定しているものであるため、理論上は赤字であっても負担すべきものであることを述べた。

最後に、第 4 章では、中小企業に外形標準課税を導入することの意義および影響と制度設計の考え方および具体的制度についての検討をおこなった。具体的には、中小企業に外形標準課税を導入することは、2003 年に大企業に外形標準課税を導入するまでに議論された、税負担の公平性の確保、都道府県の基幹税の安定化、応益課税としての税の性格の明確化、経済の活性化などの意義に加え、地方自治の充実にも資すると考えられる。そして、中小企業への影響については、業種による負担変動が従前の税制調査会における試算と同様に、現状の税負担状況からも一定程度生じるであろうことを考察した。そのうえで、中小企業に対する外形標準課税の制度設計の考え方として、負担変動の大きさや中立性および大企業と中小企業を同一の制度にすべきではないかとの観点から、現行の課税標準である付加価値額と資本金等の額について検討し、外形標準課税の課税標準としては、付加価値額を採用すべきであると考えた。そして、最終的には事業税は応益課税に基づく税であるという本質を重視する立場から、応益課税を貫徹するためには大企業も中小企業も付加価値額を課税標準とする

同一の制度による完全外形標準化が望ましいと考えた。ただし、この実現のためには、事業が受けている地方公共団体の行政サービスからの受益を定量的に把握し、その受益量に見合った税負担であることおよび事業活動の規模に応じて適切に税負担が配分されることが不可欠であり前提条件となると考える。

なお、本論文では、中小企業に対する事業税の外形標準課税導入について、理論的検討をおこなったが、残された課題として、次の 2 点があると考ええる。まず、本論文における検討の結果、事業税の応益課税という考え方から、そのあるべき姿としては、行政サービスの受益に応じた税負担となる制度が望ましく、大企業も中小企業も同一の制度とすべきであり、受益と負担の均衡を前提として付加価値額のみを課税標準とする完全外形標準化という結論を導出した。この結果は、租税理論として必要な検討はおこなったと考えているが、大企業に現実に適用されている制度を十分に検証したとはいきれないため、実際に大企業に適用されている現行制度を改正するにあたっては、現行制度についてさらに検討を行ったうえで問題点を指摘する必要があると考ええる。

次に、中小企業に外形標準課税を導入する場合、その実効性を担保するためにどのような制度とすべきかについては別途検討の必要があると思われるが十分な検討はできていない。そこで、現状で考え得る制度の概要を述べておく。

まず、中小企業に対する事業税のうち 4 分 1 を付加価値割とし、4 分の 3 を所得割のままとすることが考えられる。すなわち、大企業に外形標準課税を導入した 2003 年（平成 15 年）当時、大企業に対する事業税のうち 4 分の 1 を外形標準課税とし 4 分の 3 は所得割のままとしたのであり、導入時には外形標準課税の割合を当時の大企業に対する導入割合と合わせるべきである。これにより、転嫁のための時間的配慮をおこなうこととなり、担税力を考慮した制度設計となる。そして、一定の時間をかけて外形標準課税の割合を高めることで、将来的には大企業と中小企業を同じ制度にする方向性が見いだせると考える。

このような考え方は、実施はされなかったが 2001 年（平成 13 年）の総務省案³⁰⁴においても提案されている。その内容は、大企業は 1 年の周知期間の後に 4 分の 1 部分に外形標準課税を導入し、4 年目から 2 分の 1 に外形標準課税割合を高め、中小企業は 3 年間は所得課税のままとし、4 年目から 4 分の 1 部分

³⁰⁴ 税制調査会基礎問題小委員会「外形標準課税関係資料」（2002 年）4 頁。

に外形標準課税を導入し、7年目から2分の1に外形標準課税割合を高め、大企業と同じ制度とするいうものであった。実際の制度は、資本金1億円超の大企業のみを対象とし、導入時には4分の1であった外形標準課税の割合が、11年目の2015年（平成27年）に8分の3となり、12年目の2016年（平成28年）に8分の5となった。中小企業においても外形標準課税の割合を高める改正は一定の期間を要すべきではないかと考える。

なお、零細な小規模事業者については事務負担の軽減といった観点から、応益課税の趣旨を反映しながらも、より簡便な制度を検討すべきと考える。たとえば、前述の総務省案では、中小企業の事務負担軽減策として資本金1千万円未満の法人については、外形標準課税部分について事業活動価値（加算法による付加価値額）と年額4.8万円（簡易外形税額）のいずれかを選択適用できる制度が提案されていた。そこで、「おおむね常時使用する従業員の数が5人以下の事業者」（小規模企業振興基本法2条2項）で、かつ、資本金1千万円未満の法人について同様の制度を設けることを提案する。資本金と従業員数という複数の基準により規定することで、企業の恣意性を排除し、税制としての中立性を確保できるものとなり、事業税を応益課税に即したものに改革しつつも、小規模企業の事務負担増加に配慮した制度とすることが可能となると考える。

本論文では、応益課税という観点から、中小企業に対する事業税の外形標準課税導入に関する検討をおこなった。その結果、中小企業を外形標準課税の対象から除外していることに合理性はないと思われ、中小企業にも外形標準課税を導入すべきである。また、事業税は事業そのものを課税客体とする物税であり、法人の所得計算上損金に算入されることから転嫁を予定しており、事業活動の中に担税力を見出して課税するものである。したがって、行政サービスの受益に応じた課税をすべきであるが、受益量の測定は困難なことから、その代理変数として受益量との相関関係がみられる事業活動の規模に応じて課税すべきと考える。そして、様々な外形標準の中から事業活動の規模を適切に表わし、企業の経済活動に中立的であり、普遍性と安定性に優れた基準として付加価値額を課税標準とする完全外形標準化が望ましいのであり、その前提として、受益と負担の均衡が転嫁のための不可欠の要素であると考えられる。

参考文献

- 青木智子「外形標準課税の現状と課題」税研 127号（2006年）30-38頁。
- 浅野善治「地方税における地方公共団体の裁量とその制約原理」税 58巻4号（2003年）22-33頁。
- 朝日新聞（1974年9月16日朝刊）3面。
- 池上岳彦「地方税の応益原則について—財政思想史の視点から—」地方税 68巻7号（2017年）2-16頁。
- 石島弘「銀行税・外形標準課税について」国際税制研究 13号（2004年）142-152頁。
- 石田和之「地方税温故知新 第4回 付加価値税の失敗と事業税における外形標準課税の導入」税 66巻9号（2011年）142-161頁。
- 石田和之「地方税温故知新 第21回 地方税原則の成立」税 68巻2号（2013年）171-193頁。
- 逸見幸司『図解地方税』（大蔵財務協会・2016年）。
- 井藤半彌『租税論—社会主義租税と資本主義租税—』（千倉書房・1971年）。
- 井上一郎編『シャウプの第二次税制勧告』（霞出版社・2004年）。
- 岩崎政明「東京都外形標準課税条例訴訟と地方税法の解釈」ジュリスト 1245号（2003年）123頁。
- 植田浩史『現代日本の中小企業』（岩波書店・2004年）。
- 碓井光明『要説 地方税のしくみと法』（学陽書房・2001年）。
- 碓井光明「神奈川県臨時特例企業税と地方税法」地方自治判例百選（第4版）（2013年）57頁。
- 梅原英治他『租税理論研究叢書—中小企業課税』（財經詳報社・2016年）。
- 浦東久男「中小企業税制・個人事業主（所得税）」金子宏監『現代租税法講座 第3巻 企業・市場』（日本評論社・2017年）。
- 占部裕典「『東京都銀行税条例』の評価～銀行税判決の抱える問題点～」税研 103号（2002年）45-53頁。
- 占部裕典「外形標準課税の法的評価と課題」税研 111号（2003年）21-28頁。
- 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最高裁

- 判決の検証～」税理 56 卷 8 号（2013 年）66-67 頁。
- 大蔵省財政史室編『昭和財政史 終戦から講和まで 第 16 卷』（東洋経済新報社・1978 年）。
- 大蔵省財政史室編『昭和財政史 終戦から講和まで 第 19 卷』（東洋経済新報社・1978 年）。
- 大村襄治『事業税』（税務経理協会・1961 年）。
- 小川亮『事業税』（税務経理協会・1965 年）。
- 奥野誠亮『改正地方税・財政制度の解説』（時事通信社・1952 年）。
- 金子友裕「神奈川県臨時特例企業税最高裁判決からみた繰越欠損金に対する課税の問題」税務事例 45 卷 8 号（2013 年）34-39 頁。
- 金子友裕「法定税と法定外税の重複に関する考察」租税訴訟 7 号（2014 年）186-197 頁。
- 金子宏「事業税の改革（外形標準化）を考えるー課税ベースの拡大と都道府県固有の安定財源の充実ー」地方税 50 卷 8 号（1999 年）4-25 頁。
- 金子宏「神奈川県企業税条例事件第一審判決の検討」税経通信 64 卷 2 号（2009 年）23 頁。
- 金子宏「事業税と外形標準課税」地方税 65 卷 10 号（2014 年）2-10 頁。
- 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂・2019 年）。
- 神戸都市問題研究所『戦後地方行財政資料 別巻 1 シャウブ使節団日本税制報告書』（勁草書房・1984 年）。
- 国税庁税務大学校租税史料平成 17 年特別展示「営業税の変遷ー運上・冥加から事業税へ」
<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/tokubetsu/h17shiryoukan/02.htm>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。
- 国税庁「租税史料叢書 第六巻 営業税関係史料集～国税営業税を中心に～（全 668 頁）解題」
<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/sozei/06eigyokaidai.htm#chu15>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。
- 国税庁「平成 28 年度分会社標本調査調査結果」（2018 年）
<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2>

- 016/pdf/h28.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。
財務省「平成 27 年度税制改正の概要」(2015 年)
http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0009_0080.pdf#page=55 (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。
財務省「平成 28 年度税制改正の概要」(2016 年)
http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/pdf/p0009_0080.pdf#page=59 (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。
財務省「法人企業統計年報平成 28 年度統計表」
https://www.mof.go.jp/pri/publication/zaikin_geppo/hyou/g787/787.htm
(最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。
財務省「平成 30 年度税制改正の概要」(財務省・2018 年) 1107-1108 頁
https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p1094-1142.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。
佐藤進『付加価値税論』(税務経理協会・1973 年)。
佐藤進『地方財政・税制論』(税務経理協会・1974 年)。
佐藤進・関口浩『財政学入門(改訂版)』(同文館出版・2011 年)。
佐藤英明「東京都『銀行税』訴訟第一審判決について」税研 103 号(2002 年)
26-33 頁。
佐藤英明「わが国における『中小企業税制』の意義と展望」租税法研究 38 号
(2010 年) 65-83 頁。
佐藤主光『地方財政論入門』(新世社・2011 年)。
自治省府県税課「今後における事業税のあり方等に関する研究会報告書(資料編)」(1991 年)。
渋谷雅弘「神奈川県臨時特例企業税事件最高裁判決について」地方税 64 巻 6
号(2013 年) 7 頁。
「資本金 1 円の上場企業も急増する減資の狙いは」週刊東洋経済 6737 号(2017
年) 24 頁。
自由民主党・公明党「平成 28 年度税制改正大綱」(2015 年)。
衆議院会議録「平成 15 年 2 月 18 日第 156 回国会衆議院本会議 9 号」片山虎之
助総務大臣

<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/156/0001/15602180001009.pdf> (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

神野直彦『財政学(改訂版)』(有斐閣・2007年)。

神野直彦「法人事業税の外形標準課税を巡って」税研 180 号(2015年) 54-59 頁。

税制調査会『昭和 28 年 11 月税制調査会答申とその理由及び説明』税制調査会(1953年)

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s2811_zeiseityosakaitousin.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税制調査会「昭和 39 年 12 月『今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方』についての答申」(1964年)

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s3912_kongonokihontekisozeiseido.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税制調査会「昭和 40 年 12 月 昭和 41 年度の税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明」(1965年)

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s_s4012_s41zeiseikaisei.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税制調査会「昭和 43 年 7 月 長期税制のあり方についての答申」(1968年)

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s4307_tyoukizeiseinoarikatahoka.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税制調査会「平成 8 年 11 月 法人課税小委員会報告」(1996年)

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h0811_houjinkazeisyouiinkai.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税制調査会「法人課税小委員会資料 地方法人課税(その 2)」(1996年)。

税制調査会「平成 11 年 7 月 地方法人課税小委員会報告」(1999年)

http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zei_d_01.html (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税制調査会「平成 11 年 7 月 地方法人課税小委員会報告 附属資料一 4.事業税の沿革」(1999年)

<http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/t>

[osin/zei_d_04.html#01_04](http://www.cao.go.jp/zeicho/taisei/zei_d_04.html#01_04) (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)

税制調査会「平成 11 年 7 月 地方法人課税小委員会報告 附属資料三望ましい外形基準のあり方」(1999 年)

http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/taisei/zei_d_09.html#03_01 (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税制調査会「平成 12 年 11 月 わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択－」(2000 年)

<http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/taisei/pdf/zeichof03.pdf> (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税制調査会「平成 12 年 12 月 平成 13 年度の税制改正に関する答申」(2000 年)

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h1212_h13zeiseikaisei.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税制調査会「平成 13 年 12 月 平成 14 年度の税制改正に関する答申」(2001 年)

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h1312_h14zeiseikaisei.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税制調査会「平成 14 年 11 月 平成 15 年度における税制改革についての答申一あるべき税制の構築に向けて一」(2001 年)

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h1411_h15zeiseikaikaku.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税制調査会「基礎問題小委員会 外形標準課税関係資料」(2002 年)。

税制調査会「第 23 回基礎問題小委員会 (15.2.4) 議事録」(2003 年)

<http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11117501/www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/kiso023a.html> (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税制調査会「平成 19 年 11 月 抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」(2007 年)

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/s_h1911_bappontekinazeiseikaikaku.pdf (最終確認日 2019 年 7 月 3 日)。

税制調査会「平成 26 年 6 月 法人税の改革について」(2014 年)

<https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/26zen10kai7.pdf> (最終確認日 2019年7月3日)。

税制調査会「第4回法人課税ディスカッショングループ議事録」(2014年)

https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20140625_26dis34kai.pdf (最終確認日 2019年7月3日)。

税理士法人山田&パートナーズ『法人が納める地方税Q&A 法人住民税・事業税・事業所税・償却資産税(改訂版)』(税務経理協会・2015年)。

瀬古雄祐「外形標準課税をめぐる論点」調査と情報 893号(2016年)。

全国知事会「法人事業税の外形標準課税について—法人事業税外形標準課税実施問題研究会の報告の概要—」都道府県展望 233・234 合併号(1978年) 34-37頁。

総務委員会議録「平成15年3月6日第156回国会衆議院総務委員会」黄田川徹委員・若松謙維総務副大臣

<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugin/156/0094/15603060094006.pdf> (最終確認日 2019年7月3日)。

総務省「平成13年度地方税制改正について」(2001年)

<http://www.soumu.go.jp/news/001220a.html> (最終確認日 2019年7月3日)。

総務省「平成14年度地方税制改正について」(2002年)

<http://www.soumu.go.jp/news/011225a.html> (最終確認日 2019年7月3日)。

総務省「法人事業税の外形標準課税について」

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/news/pdf/gaikei.pdf (最終確認日 2019年7月3日)。

総務省「シャープ勧告以降の税制改正の流れ(地方税関係)」

http://www.soumu.go.jp/main_content/000493538.pdf (最終確認日 2019年7月3日)。

総務省「地方自治制度」

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_gyousei/bunken/index.html (最終確認日 2019年7月3日)。

総務省「三位一体の改革の全体像」

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/z_eigenijou2_1.html（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

総務省「平成 22 年度地方財政統計年報」1-3-3 表平成 22 年度団体別歳入決算

<http://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/toukei22.html>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

総務省「地方財政状況調査関係資料 平成 21～28 年度地方財政統計年報」

<http://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/toukei.html>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

総務省「平成 28 年度道府県税の課税状況等に関する調」（2018 年）

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/i_chiran11_16.html（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

総務省「平成 29 年度地方税に関する参考計数資料」（2018 年）

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/pdf/ichiran06_h29/ichiran06_h29_10.pdf（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

総務省「平成 30 年度地方税に関する参考計数資料」（2019 年）

http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/i_chiran06_h30.html（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）

総務省「平成 31 年版地方財政白書第 1 部 2 地方財政の概況（1）決算規模第 5 表歳入純計決算額の状況」（2019 年）

http://www.soumu.go.jp/menu_seisaku/hakusyo/chihou/31data/2019data/31czb01-02.html（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

総務省「平成 31 年版地方財政白書第 1 部 3 地方財源の状況第 28 図道府県税収入額の状況」（2019 年）

http://www.soumu.go.jp/menu_seisaku/hakusyo/chihou/31data/2019data/31czb01-03.html#p01031201（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

小林靖雄・瀧澤菊太郎『中小企業研究 55 年—中小企業とは何か』（有斐閣・1996 年）。

武田文雄「法人事業税への外形標準課税導入について（上）」自治研究 75 巻 10 号（1999 年）33-52 頁。

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 42 巻 5 号（2010 年）3 頁。

多田雄司『検証 外形標準課税』（税務研究会・2000 年）。

多田雄司「赤字法人課税と外形標準課税」税研 111 号（2003 年）38-43 頁。

多田雄司『外形標準課税の申告実務ガイド（第 5 版）』（税務研究会出版局・2016 年）。

立岡健二郎「外形標準課税拡大をどう評価するか—応益性の定量的把握と分析の試み」JRI レビュー Vol7.No26（2015 年）49-72 頁。

田中治「事業税の外形標準課税」『行政法と租税法の課題と展望 新井隆一先生古稀記念』（成文堂・2000 年）。

田中廣太郎『地方税制講話』（良書普及会・1926 年）。

地方財務協会『地方税制の現状とその運営の実態』（地方財務協会・2008 年）。

中小企業庁『新中小企業基本法—改正の概要と逐条解説—』（同友館・2000 年）。

中小企業庁「中小企業・小規模企業者の定義」

<http://www.chusho.meti.go.jp/soshiki/teigi.html>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

東京商工リサーチ「1952 年（昭和 27 年）～全国企業倒産」

<http://www.tsr-net.co.jp/news/status/transition/>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

内閣府統計情報調査結果「国民経済計算（GDP）」

<https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/menu.html>（最終確認日 2019 年 7 月 3 日）。

西野万里「事業税の適正化—外形標準課税の役割と効果—」橋本徹編『21 世紀を支える税制の論理 第 7 巻 地方税の理論と課題（改訂版）』（税務経理協会・2001 年）。

日本経済新聞（2015 年 7 月 29 日朝刊）。

日本税理士会連合会税制審議会「地方税制の問題点とあり方について—平成 22 年度諮問に対する答申—」（日本税理士会連合会税制審議会・2010 年）。

橋本恭之・鈴木善充『租税政策論』（清文社・2012 年）。

橋本徹「地方税制の改革—事業税を中心に—」日税研論集 28 号（1992 年）。

服部孝徳「外形標準課税が企業行動に与える影響」財務省財務総合政策研究部
(2017年) 6頁。

林宜嗣「事業税の本質と外形標準課税のあり方」税研 80号(1998年) 20-25
頁。

林宜嗣『地方財政』(有斐閣・2000年)。

林宜嗣『基礎コース財政学』(新世社・2004年)。

林宜嗣「地方法人課税の課題と改革の方向」租税研究 785号(2015年) 407-425
頁。

半谷俊彦「応益課税に基づく公平な地方税制のあり方—ドイツ等価原則論の再
検討—」『租税論研究—課税の公平と税制改革—』(五紘舎・2006年)。

平川忠雄「外形標準課税導入とその課題」税経通信 53巻 11号(1998年) 56
頁。

藤井誠「中小企業にかかわる税務会計上のゆがみ」中小企業会計学会第6回全
国大会(2018年9月1日)報告資料。

丸山高満『地方税の一般理論』(ぎょうせい・1983年)。

丸山高満『日本地方税制史』(ぎょうせい・1985年)。

三木義一「銀行税東京地裁判決を批判する～事業税の法的性格を中心に」税 57
巻 7号(2002年) 4-15頁。

三木義一「“銀行税”控訴審判決の問題点」税 58巻 4号、平成15年、4-21頁。

三木義一「外形標準課税の法的評価」税研 111号(2003年) 4-15頁。

水野忠恒「東京都外形標準課税条例の評価」ジュリスト 1181号(2000年) 6
頁。

水野忠恒「事業税の外形標準の検討」日税研論集 46号(2001年) 128頁。

水野忠恒『大系租税法(第2版)』(中央経済社・2018年)。

持田信樹『地方財政論』(東京大学出版会・2013年)。

吉川宏延『法人事業税のしくみと実務』(税務経理協会・2014年)。

吉川宏延「日本の付加価値税の現状と課題～事業税、消費税、地方消費税及び
外形標準課税が抱える諸問題を中心に」税 63巻 10号(2008年) 102-125
頁。

株式会社レッド・プラネット・ジャパン「資本金の額の減少及び剰余金の処分

並びに資本準備金の額の減少及び剰余金の処分に関するお知らせ」(2017年)

<http://contents.xj-storage.jp/xcontents/33500/3504f17a/c024/4f8b/a28a/ef0b923e5748/140120170228409399.pdf> (最終確認日2019年7月3日)。