

赤字法人課税の問題点

佐藤義文

はしがき

- 一 法人課税の法的根拠
 - 二 法人所得の意義
 - 三 東京都外形標準課税の法的検討
 - 四 赤字法人課税の問題点
- むすび

はしがき

平成八年度税制改正以来、幾度となく「赤字法人課税」の議論がなされてきた。古くは昭和五六年頃からこの問題提起がなされている。また、平成一二年四月一日に施行された、いわゆる「東京都外形標準課税条例」の是非については、国民的議論にまで発展し、否応なく赤字法人課税に対する関心が高まったことはいままでもないことである。

しかしながら、この赤字法人課税の法的根拠、憲法的側面からの問題提起ならびにその検討が十分なされないままに終止符が打たれようとしている。つまり、赤字法人である大手銀行を納税義務者として成立した「東京都外形標準課税条例」を無効として出訴した大手銀行一七行（当初一八行）と東京都は、最高裁判所の憲法上の判断を待つことなく「和解」したのである。このことにより、赤字法人課税の憲法的判断を得ることはできなくなったのである。つまり、赤字法人であるが故に特定業種にのみ納税義務を負わすことが、憲法第一四条に規定する法の下の平等に反するか否か、そしてまた、赤字法人に納税義務を負わすことの論拠についての判断がなされなかつたことである。とはいえ、赤字法人課税の法的根拠、憲法的側面ならびに租税法学的な問題点が消失したわけではない。

そこで本稿では、あらためて赤字法人課税の法的根拠、憲法的側面ならびに租税法学的な問題点を検討し、かかる議論がさらに検討されなければならないと考える。したがって、以下、わが国における法人所得の意義、東京都外形標準課税の法的検討、赤字法人課税の問題点等について考察することとする。

一 法人課税の法的根拠

憲法第三〇条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と規定し、同第八四条は「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と規定している。つまり、納税義務者、課税所得の範囲、税額の計算方法および申告、納付、還付、徴収その他滞納処分等、租税上における一切の権利義務関係は、原則として法律をもって定めなければならないとするものである。⁽¹⁾ 換言すれば、法律の規定がなければ、何人も納税の義務を負わないことを憲法上明確にしているのである。

ところで、法人税課税の根拠について、法人税法第一条は「この法律は、法人税について、納税義務者、課税所得

等の範囲、税額の計算方法、申告、納付及び還付の手續並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定めるものとする。」と規定している。この規定は、憲法第八四条が定める「租税法主義」の原則を背景として、法人税の基本的事項について定めたものである。つまり、法人税の納税義務者、課税所得等の範囲、税額の計算方法、申告、納付および還付の手續等を定める他、納税の義務の適正な履行を確保するために必要な基本的事項を定めたもので、いわば法人税法の趣旨を明確にしたものである。

また、法人税法第四条第一項は、法人税の納税義務について「内国法人は、この法律により、法人税を納める義務がある。ただし、内国法人である公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を営む場合に限り。」と定めている。この規定は、法人税の納税義務者を明確にしたものである。

そもそも納税義務者とは、当該租税を納める義務を課せられる者であり、納税義務者たりうる者である。⁽²⁾さらに、法人税法第二二条一項は「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。」と規定し、各事業年度の所得の金額の計算方法を明確にしている。換言すれば、法人税の課税物件は、法人所得であることを明確にしている。すなわち、法人所得が生じない場合には、納税義務も生じないということを確認にしているのである。

また、地方公共団体における地方税は、地方議会が制定する「条例」にその根拠を求めることができる。このような仕組みにおける課税関係は「条例課税主義」または「租税条例主義」によるものである。

憲法第九二条は「地方公共団体の組織及び運営に関する事項は、地方自治の本旨に基づいて、法律でこれを定める。」とし、地方自治の一般的な立法方針を定めている。さらに同第九四条は「地方公共団体は、その財産を管理し、事務を処理し、及び行政を執行する機能を有し、法律の範囲内で条例を制定することができる。」と規定している。すな

わち、憲法は地方公共団体に対して法律の範囲内において、自治法として条例を制定する機能（条例制定権）を与えているのである。これらの基本理念を受けて、地方自治法第二二三条は「普通地方公共団体は、法律の定めるところにより、地方税を賦課徴収することができる。」とし、その課税権の根拠を明確にしている。またさらに、地方税法第二条は「地方団体は、この法律の定めるところによつて、地方税を賦課徴収することができる。」と規定している。

しかし、地方税においては、地方公共団体がいわゆる課税権にもとづき賦課徴収するものであり、その直接の根拠は地域住民の意思の尊重および地域住民の理想を具現する自治法としての条例に求められているものである。それゆえ、地方税法第三条第一項は「地方団体は、その地方税の税目、課税客體、課税標準、税率その他賦課徴収について定めをするには、当該地方団体の条例によらなければならない。」と規定し、また、同条第二項は「地方団体の長は、前項の条例の実施のための手続その他その施行について必要な事項を規則で定めることができる。」と規定している。

以上のような地方公共団体の課税権の性格について、その法的根拠は国が法律によつて地方公共団体に課税権を付与しているのか（法律付与説）、それとも憲法自身によつて付与しているのか（憲法付与説）という問題である。田中二郎博士によれば、「その課税権は、地方公共団体固有のものではなく、国から付与されたものである。地方公共団体は、この国から付与された課税権に基づいて課税するのが建前である。」⁽³⁾とし、法律付与説の立場から述べられている。一方、金子宏教授は「地方団体の課税権は、地方自治の不可欠な要素であり、地方団体の自治権の一環として憲法によつて直接に地方団体に与えられている。」⁽⁴⁾とし、憲法付与説の立場から述べられている。また、確井光明教授は「課税権は、地方公共団体の財政権の一部をなすものであるから、課税権を地方財政制度の中に如何に位置づけるかは、立法府の裁量に委ねられているといふことができる。」⁽⁵⁾としている。

つまり、その法的根拠が地方税法によるものか否か、ということである。しかし、いずれによつたとしてもその法

的根拠が憲法第九二条（地方自治の本旨）にしたがうものである以上、諸説に本質的差異はみられないと考えられる。⁽⁶⁾

いずれにせよ、地方税については、いわゆる「条例課税主義」または「租税条例主義」を原則とするものである。換言すれば、地方公共団体は、憲法により自主財政権（地方自治制）を認められており、地方自治の本旨（憲法第九二条）にしたがい、憲法第九四条（地方公共団体の権能・条例制定権）、地方自治法第二二三条（地方税）、地方税法第二条（地方団体の課税権）および同第三条第一項を根拠として「条例課税主義」または「租税条例主義」を採っていることになるのである。

さらにまた、租税の債権債務関係は、憲法を原点とする「租税法律主義」にもとづいて定められなければならないことは論ずるまでもないところである。つまり、国民は法律の定めるところによらなければ「納税の義務」を負わなくてもよいとすることを憲法上明らかにしているのである。この原則は憲法第三章が宣言する「国民の権利及び義務」の保障に由来するものであって、国が国民を拘束し、あるいは義務を課すためには、すべて法律によらなければならないとする要請によるものである。つまり、租税法律主義の原則は、憲法第三〇条（納税の義務）および同第八四条（租税法律主義）によって組み立てられているものである。憲法第三〇条（納税の義務）、同第八四条（租税法律主義）は、納税義務者の財産権を、行政権力から保護しようとするものであり、また、それは単に、その根拠を法律に定めるとするだけのものではなく、納税義務者、課税所得の範囲、税額の計算方法および申告、納付、還付、徴収その他滞納処分等、租税上における一切の権利義務関係は、原則として法律をもつて定めなければならないとするものである。⁽⁷⁾ また、憲法第八四条の規定は、いわゆる租税法律主義を租税法の最高法原則として規定したものであって、その内容は、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則、手続的保障原則である。⁽⁸⁾

このように、納税の義務と租税法律主義との関係は以上のとおりであるが、「条例」について、これら租税法律主義の例外として容認されているという見解がある。⁽⁹⁾ この見解によれば、条例は憲法が保障するところの地方自治の本旨からみて容認され得るというものである。他方、条例は地方自治の本旨からみて、地方税は地方公共団体の決定によるものであり、地域住民の代表である地方議会が制定する条例にもとづくものであるから、租税法律主義の例外ではなく、⁽¹⁰⁾ 憲法第八四条が規定する「…法律又は…」の法律のうちに含まれるものとする見解もある。⁽¹¹⁾ これらの諸説をもつて憲法に違反するとみるものではなく、⁽¹²⁾ 国税については国民の代表である国会（憲法第四一条…国会の地位・立法権）の議決によって制定されるものを法律（狭義）であるとするとすれば、地方税については地域住民の代表である地方議会（憲法第九二条・同第九四条）の議決によって制定されるものを法律（自治法としての条例）と演繹することができるのである。

ところで、赤字法人課税が議論される背景には、国の財政事情によるものがある。つまり、赤字法人の増加とともに、その税収不足を補うために赤字法人に対して、課税しようとするものである。

平成三年における赤字法人数は、一、一〇二、六八九社で全申告法人の四九・七パーセントを占めていたが、平成一三年における赤字法人数は、一、七四二、一三六社と全申告法人の六八・三パーセントと増加している（表1・2）。

このように、赤字法人の増加とともに、赤字法人課税の議論が強くなっているのである。また、フランスで採用している「法人税概算課税制度」は、売上高に応じた法人税課税（概算課税）を行うもので

表 1.

区 分	法 人 数			欠損法人割合 (A) / (B)
	利益計上法人	欠損法人 (A)	合 計 (B)	
平成 3 年分	社 1,114,191	社 1,102,689	社 2,216,880	社 49.7
4	1,075,728	1,215,647	2,291,375	53.1
5	958,640	1,385,491	2,344,131	59.1
6	882,713	1,486,569	2,369,282	62.7
7	853,980	1,550,047	2,404,027	64.5
8	859,639	1,576,110	2,435,749	64.7
9	867,184	1,598,163	2,465,347	64.8
10	820,302	1,688,550	2,508,852	67.3
11	760,187	1,767,037	2,527,224	69.9
12	802,434	1,734,444	2,536,878	68.4
13	806,867	1,742,136	2,549,003	68.3
(構成比)	31.70%	68.30%	100%	

出所：国税庁統計情報（国税庁ホームページ）

表 2. 税法上の大法人・中小法人別欠損法人割合（単位：百万円）

項 目		総 数	利益計上法人	欠損法人
資本金 1 億円以上	法人数	39,013	20,603	18,410
	割合	100.00%	52.81%	47.19%
	所得合計	36,923,496	27,026,334	9,897,162
	1 社平均	946	1,312	538
資本金 1 億円未満	法人数	2,509,990	786,264	1,723,726
	割合	100.00%	31.33%	68.67%
	所得合計	25,578,959	12,535,722	13,043,237
	1 社平均	10	16	8
合 計		2,549,003	806,867	1,724,136
		100.00%	31.70%	68.30%

出所：国税庁所得階級別・資本金階級法人数をもとに編集

あるが、一九七四年にこの制度を導入して以来、度重なる改正を行い、二〇〇〇年には年額五〇万フラン以下の売上
の中小法人の概算課税制度を廃止したところである。⁽¹³⁾ なお、ドイツ、アメリカ・ミシガン州等での外形標準課税は
すべて廃止が決定されている。

このように赤字法人課税の議論は、税法理論上または租税本質論ではなく、政策論としての議論が先行しているの
である。国民または法人に租税負担あるいは納税義務を負わずには法律の規定にもとづいて、はじめてその義務を課
すことができるのであって、政策論よりは、そのことこそが重視されなければならないと考える。すでに述べたとお
り、法人に対しては、法人税法の規定によってのみ法人税を課すことができ、また、その裏づけとなる租税理論によ
れば、能力説、つまり、法人所得に対して法人税を課すことができるのであって、外形標準課税を導入する余地はま
ったくないのである。

一方、地方税については、条例課税主義により、法人に対して納税義務を負わすことができる。
また、その裏づけとなる租税理論によれば、利益説、つまり、地方公共団体(国)から受ける財・サービスに応じた
納税義務を課するもので、法人所得がなくても納税義務を課することが可能である。現実に法人住民税の均等割額が
それである。

二 法人所得の意義

国民に租税負担を求める場合の思想的背景には、利益説 (benefit principle, profit principle) と能力説 (ability-to-pay principle) とがある。⁽¹⁴⁾ 利益説 (応益説または応益原理) は、一七―一八世紀の古典的思想であり、この説は、租
税は何に応じて負担するかについて、国家の供給する財・サービスによって、国民各自が受ける利益に応じて課税し

ようとする思考である。この説によれば、国家から受ける利益ない便宜に対応して租税負担を決定しようとするものである。現在のわが国の税制のなかでは、地方税（法人住民税の均等割等）にこの考え方が妥当している。他方、能力説（応能原理）は、国民の能力に応じて税負担を求めることが公平であると思つてゐるものである。この場合の尺度としての能力は、所得であり、包括所得概念によつてゐるものである。すなわち、個々の資産および生活状況を考慮して支払可能な税負担を決定するものであり、財産税については、保有資産にその税負担能力があるとして課税するものである。つまり、垂直的公平による応能負担の原理である。現在のわが国の税制、とりわけ国税（所得税・法人税等）の中核をなすものであり、現代的思考である。

つまり、租税の公平負担は、現代税制の中核をなすものであり、垂直的公平および水平的公平の二面について配慮され、租税立法面と租税執行面において考慮されなければならない原則である。さらに、この原則は、個々の税制を構成する場合の基本的原則であると思つられる。⁽¹⁵⁾

また、租税の公平負担にいう「公平」とは、垂直的公平と水平的公平の二側面があると思つられている。⁽¹⁶⁾ 垂直的公平とは、高所得者は低所得者に比して高額な税負担をすべきものであるとするもので、担税力に着目した公平である。また、水平的公平とは、同額の所得者は同額の税負担をすべきものであるとするもので、ある意味においての平等に着目した公平であると思つられる。また、租税法における平等については、種々議論の存するところであるが、憲法第一四条（法の下の平等）の規定により、租税法規の立法上および租税執行上において、本質的な同一事象を恣意的に異なる取扱をしてはならないことを意味し、また、本質的に異なる事象を恣意的に同一に取扱うことを禁止しているものである。つまり、租税法における、恣意的差別を禁止しているのである。つまり、憲法第一四条（法の下
の平等）により租税平等主義が演繹されるのである。

すでにふれたとおり、租税の公平負担にいう公平とは、垂直的公平と水平的公平の概念があるとされているが、この考え方は、国家の財政原則として認識されているものであり、アダム・スミスにその原点を求めることができる。アダム・スミスは、財政における租税原則として、次の四つをあげている。⁽¹⁷⁾ その第一は、公平の原則である。この原則は、あらゆる国家の人民は、各人の能力にできるだけ比例して、換言すれば、人民がそれぞれの国家の保護のもとに享受する収入に比例して、政府を維持するために貢納すべきであるとしている。その第二は、明確の原則である。すなわち、各個人が支払う義務を負う租税は、确实でなければならない。つまり、恣意的であってはならない。支払時期、支払方法、支払金額のすべては、貢納者にも他のあらゆる人にも、明白で平易なものでなければならないとしている。また、その第三は、便宜の原則である。この原則は、あらゆる租税は、貢納者がそれを支払うにおそらくはもつとも多くの便宜がある時期と方法とにおいて徴収されなければならないとしている。その第四は、最少徴税費の原則である。すなわち、あらゆる租税は、それが人民のポケットのそとにとどめておくにしても、その分が、国庫に納入される分以上になることをできるだけ少なくするように考案されなければならないとしている。

これらの租税原則は、租税負担をどのようにし、どのように徴収するべきかを、国民経済の側面から検討したものであり、あくまでも財政原則として検討されたものである。したがって、このことをそのまま租税法原則に演繹すべきでないと考えられる。租税は、国家財政に組み込まれているものではあるが、国民の財産権を合法的に侵害すべく租税負担については、国民主権の立場を貫き、国民からみた公平を確保すべきである。当然に、租税法規にその根拠を求めなければならないことは、いうまでもないことではあるが、立法面においても、租税公平負担を貫徹する租税法規でなければならないと考える。⁽¹⁸⁾

また、すでに述べたとおり、法人税課税については、法人税法第五条が規定するとおり「内国法人に対しては、各

事業年度の所得について各事業年度の所得に対する法人税を…」として、所得に対して納税義務を負うことを明確にしている。換言すれば、所得のない赤字法人は納税義務を負わないことになるのである。しかし、その赤字法人に対して法人課税をすべきとして議論されていることも事実である。⁽¹⁹⁾もし、かりに赤字法人に対して、法人税を課税することになれば、法人税課税の理論が根底から崩壊することとなり、法人税課税を導入した時に遡り、その法理論を改めなければならぬこととなる。したがって、能力説を前提とする法人税については、赤字法人にその納税義務を負わすことはできないと考える。

しかしながら、地方税については、利益説をその中核に据えている以上、たとえ赤字法人といえどもその納税の義務を負うことに異論はない。現実に各地方公共団体は条例を制定することによって法人課税を行っており、法人住民税の均等割、固定資産税がその如きである。

三 東京都外形標準課税の法的検討

次に、東京都外形標準課税について考察することとする。事実の概要は以下のとおりである。被告東京都は、各事業年度の終了日における資金の量が五兆円以上の銀行業等を行う法人に対し、業務粗利益を課税標準として税率一〇〇分の三の法人事業税を課税する「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」（東京都条例第一四五号。以下「本件条例」という。）を平成二二年四月一日に施行した。

これに対して、納税義務者である都市銀行など一八行（控訴審では一七行）が本件条例は憲法および地方税法の關係する条項に違反して無効であるとして、東京都および東京都知事に対し、以下の訴えを提起した。

第一に、本件条例の無効確認請求（請求一および二）。第二に、本件条例にもとづく更正処分および決定処分の差

止め請求（請求三）。第三に、本件条例にもとづく租税債務不存在確認請求（請求四）。第四に、申告納付した事業税額について、東京都に対し、誤納金としての還付および還付加算金の支払請求（請求五の一部）。第五に、更正の請求に対し、東京都知事が行った「理由がないと認め、更正しないことにした」旨の通知処分を請求し、それを前提に東京都に対し、事業税の過納金としての還付および還付加算金の支払請求（請求六の一部）。第六に、本件条例制定に至る東京都知事および東京都の担当職員等の一連の行為等が違法であり、故意又は過失があることを理由として、東京都に対し国家賠償請求（請求五および六の残部）。

右請求に対し、東京地裁は平成一四年三月二六日、以下のように判示した。

請求一から請求四についてはいずれも不合法であるとして却下。請求五及び請求六については、本件条例が地方税法第七二条の一九に違反し、違法、無効なものであり、本件「通知処分」も無効であるとして、誤納金の還付請求を認めるとともに、被告の故意・過失が認められるとして国家賠償請求を認めた。

第一審判決を不服として、被告東京都は、原審請求（一〜六）および第七に、平成一三年事業年度分を対象とする誤納金の還付請求、第八に、平成一四年事業年度分の事業税を対象とする租税債務不存在確認請求等を加え、控訴した。

控訴審である東京高裁は平成一五年一月二六日、次のように判示した。本件条例の無効確認請求および租税債務不存在確認請求については、いずれも不合法として却下。

一方、地方税法第七二条の一九の規定における「事業の状況に応じ」の解釈として、同条は、「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「外形標準課税」を、地方公共団体の裁量によって行うことを認める趣旨の規定である。同条の「事業の状況に応じ」の解釈・適用は、応益的な考え方を基本とすべきであ

り、また、原則として、地方公共団体の合理的な裁量にゆだねられている。したがって、本件条例の制定にあたって、東京都の裁量判断は、いずれも地方税法第七二条の一九において許容される範囲内のものと認められ、本件条例は同条に違反しない。ただし、地方公共団体の裁量権は全くの自由裁量ではなく、いわゆる「均衡要件」（地方税法第七二条の二二第九項）である。

本件条例による税負担と旧基準（Ⅱ所得）による税負担を比較すると、「著しく」均衡を失している可能性が強い。うえ、本件条例の課税標準である「業務粗利益」に、貸倒損失等を考慮していないことに起因する問題点があることなどを勘案すると、本件条例が地方税法第七二条の二二第九項の「均衡要件」に適合しているとまでは認めることはできない。よって、本件条例は、同項に違反し、無効なものであると判示した。また、本件条例に至る東京都側の一連の行為が、国家賠償法上「違法な」ものと評価することはできないとした。

結論として、平成一二事業年度分および平成一三事業年度分の事業税として納付した金員のうち、本件条例により増加した部分（平成一二事業年度分七二、四三八、九二三、八〇〇円、平成一三事業年度分九〇、四四〇、〇九一、五〇〇円、合計一六二、八七九、〇一五、三〇〇円）は、東京都知事の通知処分取消を待つまでもなく、誤納金として返還を求めることができるから、これら誤納金及びそれに対する還付加算金の支払請求を認めた。

これに対し、被告東京都は、平成一五年四月三日、同年一月三〇日の控訴審判決を不服として、以下の趣旨のよう
に、上告理由書および上告受理申立理由書を提出した。

まず、上告理由書において、原判決は、地方公共団体の課税権・条例制定権を保障する憲法第九二条、第九四条さ
らには第八四条の解釈を誤っている。

均衡要件を内務大臣の許可に代替する法的機能と捉えるのは、地方自治を認めなかった明治憲法下の発想であり、

地方自治を保障する現憲法の下では誤った解釈である。

地方税法第七二条の二第二九項の均衡要件の解釈は、同法第七二条の一九と一体的に解釈すべきであり、地方公共団体の幅広い裁量が認められるべきである。

次に、上告受理申立理由書において、税負担が著しく低いことが常態化していることを認めて外形標準課税の導入を是認しながら、その一方で、外形標準課税導入後の税負担と導入前の著しく低額化した数値とを比較して、「著しく均衡を失する」としたのは論理矛盾である。

導入後の二、三年度の税負担比較を基本とするのは、要件設定そのものを誤っている。一三事業年度分では一七行中一六行の税負担がゼロであり、ゼロに近い数値と比較して著しく不均衡であるとするのは無意味である。

銀行業等の税収がバブル期を挟んで極めて不安定な形で推移していることを考慮して、都がバブル前、バブル期、バブル後を含んだ過去一五年間の税収実績の平均値を用いたことには合理性がある。

租税条例定立における立法裁量は、憲法に保障された課税権に由来し、最大限尊重されるべきであるとする最高裁判例等に違反する等である。⁽²⁰⁾

以上のとおり、地方税法七二条の解釈論における判断については、意義深いものがないとはいえないが、特定の事業（銀行）のみを対象として条例課税することの是非についての判断がなされなかったことについては誠に残念である。つまり、本件条例が銀行等のみに法人事業税の特例を設け、かつ、その適用を大手銀行のみに限っていることについての憲法判断がまったくなされていないことである。憲法第一四条（法の下の平等）との関係における判断が最高裁によってなされることもないのである。原告である銀行（大手一七行）と被告東京都は、平成一五年一〇月八日、法人事業税の税率三パーセントを〇・九パーセントに引き下げることによって和解してしまったのである。第

一審、二審とも、地方税法第七二条の解釈論に終止し、憲法判断されることなく、この条例課税ないし赤字法人課税の議論を終らせてしまったのである。すなわち、「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の區別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができない」という基準に照らして、東京都外形標準課税条例が立法裁量を超えているか否かが問題とされるべきである。⁽²²⁾

四 赤字法人課税の問題点

すでに述べたとおり、赤字法人に対して納税義務を負わすことについては、問題がないわけではない。つまり、法人税の義務を負わせることは、能力説を貫いているわが国法人税の理論上は不可能である。しかし、利益説を基本とする地方税については、その限りではないと考えられる。すなわち、所得を生じない法人であっても地方公共団体より受けている恩恵ないしサービスの対価としての租税については、税法理論上何ら問題を生じないと考える。その方法としては、一般的に外形標準課税をあげることができる。つまり、「資本金基準」、「売上高基準」、「売上高基準と資本金の併用」等があげられる。資本金基準とは、従業員数を考慮してその法人の資本金額を課税標準とするもので、現在の地方税における法人住民税の均等割額がそれである。また、売上高基準は、その法人の一事業年度における売上高を課税標準とするものであり、所得金額または損失金額等にかかわらず納税義務を負わせるものである。さらに、資本金基準と売上高基準を組み合わせた、いわゆる売上高基準と資本金基準の併用である。なかでも、外形標準課税としては「資本金基準」が妥当すると考えられる。

ところで、赤字法人とは、文字どおり赤字決算、すなわち当期純損失を計上した法人である。このいわゆる赤字法

人に対する課税の議論は、平成八年度税制調査会答申を中心になされておられ、今日まで実現を見ていないのである。その理由としては、税法理論（能力説）によるものであり、担税力の問題でもある。しかしながら、赤字法人に対しては、赤字決算そのものに原因があるとされ、法人所得の分割あるいは租税回避によって意図的に赤字決算を組んでいるとの批判である。

しかし、赤字の原因としては、純然たる赤字を考えるべきであり、そのような法人に法人税を課すことは税法理論上不可能である。また、法人所得の分割あるいは租税回避によって意図的に赤字決算を組んでいるのであれば、所得分割および租税回避に対する対策税制を考えるべきことこそが肝要であり、だからといって赤字法人に課税すべきと主張することは、論理矛盾であると考えられる。また、赤字法人に法人税を課さないのは、不公平、不平等であるとする批判があるが、租税負担は「租税公平負担の原則」によっているのであり、平等に負担するとみる「平等負担」を主張する見解は見当たらないのである。つまり、垂直的公平と水平的公平の問題である。所得が多ければ多くの租税を負担する垂直的公平、同じ所得であれば同じ租税を負担する水平的公平の問題である。

また、地方税における租税負担については、条例課税主義（租税条例主義）によるべきことはすでにふれたとおりである。さらに、利益説、つまり、地方公共団体（または国）に供給する財・サービスによって、国民各自が受ける利益に応じて納税義務を負うことを基本としているのである。したがって、外形標準課税という問題が生じるのである。しかし、その場合でも「その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができない」とい⁽²³⁾う基準に照らして、立法裁量を超えているか否かを解決し、さらに、憲法第一四条の法の下での平等に照らして、その平等性にも配慮しなければならぬことはいまでもないことである。

以上概観したとおり、赤字法人課税には種々の問題があると考えられる。つまり、赤字法人の法人税課税は税法理論上不可能であり、能力説（応能原理）に立脚している法人税を課す合理的理由も根拠も見当たらない。他方、地方税については、条例課税主義により、利益説を思想的背景にして、赤字法人に法人事業税その他の租税の納税義務を課することは可能であると考えられる。ただし、特定の納税義務者にだけに納税の義務を負わすことについては、憲法上議論のあるところである。すなわち、特定の納税義務者にだけ納税義務を負わすだけの「合理的理由」があるか否かの問題である。このことが解決されれば、何ら問題は存しないと考えられる。

注

- (1) 詳細については、齊藤明・租税法の論点二五頁以下、拙稿「条例課税の合憲性とその問題点」税務弘報第三六巻二号九三頁。
- (2) 清永敬次・新版税法六六頁以下。
- (3) 田中二郎・租税法新版五一頁。
- (4) 金子宏・租税法八三頁。
- (5) 碓井光明・地方税条例一二頁。
- (6) 清永敬次「国税と地方税」ジュリスト総合特集三三三号八一頁以下。
- (7) 詳細は、齊藤明・前掲書二九頁以下。
- (8) 金子宏・前掲書二九頁以下。
- (9) 田中二郎・前掲書六八頁。
- (10) 伊藤正己・憲法四五五頁。

- (11) 宮沢俊義・憲法Ⅱ三三三頁。
- (12) 田中二郎博士は、租税法律主義の例外とみるか見解が分かれるところであるが、いずれにせよ、これをもって憲法違反とする見解はなく、説明の仕方の相違に過ぎないといつてよいとの見解を示されている。前掲書八〇頁以下。
- (13) 財務省財務総合政策研究所編・財政金融統計月報六一二号一〇頁以下参照。
- (14) 詳細については、佐藤進・新版財政学一三四頁以下、川崎昭典・前掲書三六頁以下参照。
- (15) 田中二郎・前掲書三七頁以下参照。
- (16) 詳細については、田中二郎・前掲書三七頁以下参照。
- (17) 大内兵衛他訳・諸国民の富(四)一三三九頁以下、川崎昭典・財政学一四四頁。
- (18) 忠佐市博士は、租税法律主義と租税公平負担との関係において、次のごとく述べられている。すなわち、「租税の公平負担の原則の名において論じられている場合が多い。しかし、まず、それが法律原則として構成されているのか、それとも、法律原則以前の財政(租税)原則として構成されているのかについては、厳密に区別されている傾向は薄い。また、水平的公平および垂直的公平について論じられてもその具体的な内容について論証はまれである。判例の実際においても、(i)そのことを立法理由とすることによって法令が適法であると結論するか、または、(ii)法の基本原理としての正義または公正に合するという趣旨に帰するものが多いのが後者であるならば、上記aの論点に加えるべきことになる。(iii)租税法律主義に反して公平負担の原則が優先すべきではない。私は、租税の公平負担の原則という論点を避けて、租税法律主義における実質的内容の要件として、その理論構成をしようと考えているわけである。」と、述べられている。租税法要綱(第十版)三三三頁。
- (19) 平成八年度税制調査会法人課税小委員会答申(報告)参照。
- (20) 東京都外形標準課税条例訴訟の第一審判決は、判例時報一七八七号四二頁以下、第二審控訴審判決は、判例時報一八四一四号四四頁以下。
- (21) 昭和六〇年三月二七日最高裁判所大法廷判決・民集三〇卷二号二四七頁。
- (22) 同趣旨の見解としては、佐藤英明「東京都『銀行税』訴訟第一審判決について」税研一〇三号二六頁以下参照。
- (23) 昭和六〇年三月二七日最高裁判所大法廷判決・民集三〇卷二号二四七頁。

本稿執筆にあたり、平成一二年度学術研究会個人研究助成を受けたことを付け加える。