

主 文

1 一審被告東京都の控訴及び一審原告らの当審における追加的請求に基づき、原判決のうち、一審原告らの一審被告東京都に対する金員請求に係る部分を、次のとおり変更する。

(1) 一審被告東京都は、一審原告らに対し、別紙2の各一審原告に対応する(a)欄記載の各金員並びに(b)欄記載の各金員に対する(c)欄記載の各日から平成13年12月31日までは年4.5%の割合、平成14年1月1日から支払済みまで(ただし、一審原告株式会社北陸銀行の(ア)欄については同年2月21日まで)は年4.1%の割合による各金員及び(d)欄記載の各金員に対する(e)欄記載の各日から支払済みまで年4.1%の割合による金員を、(ア)及び(イ)の区分があるものについてはその区分に応じて支払え。

(2) 一審原告らの一審被告東京都に対するその余の金員請求をいずれも棄却する。

2 一審原告らの一審被告東京都に対する、一審原告らが本件条例に基づき平成14年4月1日に開始する事業年度に係る事業税を納付する租税債務を有しないことの確認請求に係る訴えを却下する。

3 一審原告らの控訴を棄却する。

4 訴訟費用は、一、二審を通じてこれを3分し、その1を一審原告らの、その余を一審被告東京都の各負担とする。

5 この判決は、1(1)項に限り、仮に執行することができる。ただし、一審被告東京都が、各一審原告につき附帯請求部分を除く当該一審原告の請求認容額の6割(1万円未満切捨て)に相当する金員の担保を供するときは、当該一審原告の仮執行を免れることができる。

事実及び理由

第1 当事者の求めた裁判

〔一審原告ら〕

(控訴の趣旨)

1 原判決のうち、一審原告らの敗訴部分を取り消す。

2 一審原告らと一審被告東京都との間で、一審被告東京都が平成12年4月1日に制定した「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。)が無効であることを確認する。

3 一審原告らと一審被告東京都知事との間で、本件条例が無効であることを確認する。

4 (原判決で1000万円の限度でしか認容されなかった国家賠償請求について)一審被告東京都は、一審原告八十二銀行、一審原告福岡銀行及び一審原告みずほ信託銀行に対し、それぞれ1億円及びこれに対する平成12年10月24日から支払済みまで年5%の割合による金員を支払え。

(以下5ないし7項は、控訴審における追加的請求)

5 一審原告らと一審被告東京都との間で、一審原告らが、本件条例に基づき平成14年4月1日に開始する事業年度に係る事業税を納付する租税債務を有しないことを確認する。

6 主位的請求

(1) (一審原告ユーエフジェイ銀行、一審原告大和銀行及び一審原告中央三井信託銀行を除く一審原告らについて後記7(1)の予備的請求との間での主位的請求)

一審被告東京都は、一審原告ユーエフジェイ銀行、一審原告大和銀行及び一審原告中央三井信託銀行を除く一審原告らに対し、それぞれ同各一審原告に対応する別紙3(c)欄記載の各金員並びに同各金員に対する別紙3(g)欄記載の各日から支払済みまで年4.1%の割合による各金員を支払え。

(2) (一審原告ユーエフジェイ銀行について後記7(2)の予備的請求との間での主位的請求)

一審被告東京都は、一審原告ユーエフジェイ銀行に対し、101億0082万9300円並びにうち83億4828万6300円に対する平成14年8月2日から及びうち17億5254万3000円に対する同年5月16日からそれぞれ支払済みまで年4.1%の割合による金員を支払え。

(3) (一審原告大和銀行について後記7(3)の予備的請求との間での主位的請求)

一審被告東京都は、一審原告大和銀行に対し、17億8161万3300円並びにうち16億0635万1200円に対する平成14年7月1日から及びうち1億7526万2100円に対する同年8月2日からそれぞれ支払済みまで年4.1%の割合による金員を支払え。

(4) (一審原告中央三井信託銀行について後記7(5)の予備的請求との間での主位的請求)

一審被告東京都は、一審原告中央三井信託銀行に対し、37億3229万2300円並びにうち34億2735万4000円に対する平成14年7月25日から及びうち3億0493万8300円に対する同年8月2日からそれぞれ支払済みまで年4.1%の割合による金員を支払え。

7 予備的請求

(1) (一審原告ユーエフジェイ銀行、一審原告大和銀行、一審原告みずほコーポレート銀行及び一審原告中央三井信託銀行を除く一審原告らについて上記6(1)と予備的併合関係で、かつ、次のアとイの間では単純併合の関係にある請求)

ア 一審原告ユーエフジェイ銀行、一審原告大和銀行、一審原告みずほコーポレート銀行及び一審原告中央三井信託銀行を除く各一審原告が申告納付した平成13年4月1日に開始する事業年度に係る事業税が過大申告であったとして同各一審原告に対応する別紙3(e)欄記載の各日に行った各更正請求に対し、一審被告東京都知事が平成14年8月14日付けで同各一審原告に対してそれぞれした「理由がないと認め、更正しないことにした」旨の各通知処分を取り消す。

イ 一審被告東京都は、一審原告ユーエフジェイ銀行、一審原告大和銀行、一審原告みずほコーポレート銀行及び一審原告中央三井信託銀行を除く各一審原告に対し、それぞれ同各一審原告に対応する別紙3(c)欄記載の各金員並びに同各金員に対する別紙3(h)欄記載の各日から支払済みまで年4.1%の割合による各金員を支払え。

(2) (一審原告ユーエフジェイ銀行について請求6(2)と予備的併合関係で、かつ、アとイの間では単純併合の関係にある請求)

ア 一審原告ユーエフジェイ銀行が申告納付した平成13年4月1日に開始する事業年度に係る事業税が過大申告であったとして別紙3(e)欄の(旧三和銀行)及び(旧東海銀行)記載の各日に行った各更正請求に対し、一審被告東京都知事が平成14年8月14日付けで一審原告ユーエフジェイ銀行に対してそれぞれした「理由がないと認め、更正しないことにした」旨の各通知処分を取り消す。

イ 一審被告東京都は、一審原告ユーエフジェイ銀行に対し、101億0082万9300円並びにうち83億4828万6300円に対する平成14年10月4日から及びうち17億5254万3000円に対する同月5日からそれぞれ支払済みまで年4.1%の割合による各金員を支払え。

(3) (一審原告大和銀行について請求6(3)と予備的併合関係で、かつ、アとイの間では単純併合の関係にある請求)

ア 一審原告大和銀行が申告納付した平成13年4月1日及び平成14年3月1日に各開始する事業年度に係る事業税が過大申告であったとして同年7月4日に行った各更正請求に対し、一審被告東京都知事が同年8月14日付けで一審原告大和銀行に対してそれぞれした「理由がないと認め、更正しないことにした」旨の各通知処分を取り消す。

イ 一審被告東京都は、一審原告大和銀行に対し、17億8161万3300円及びこれに対する平成14年10月5日から支払済みまで年4.1%の割合による金員を支払え。

(4) (一審原告みずほコーポレート銀行について請求6(1)のうち一審原告みずほコーポレート銀行に係る請求と予備的併合関係で、かつ、アとイの間では単純併合の関係にある請求)

ア 一審原告みずほコーポレート銀行が申告納付した平成13年4月1日に開始する事業年度に係る事業税が過大申告であったとして平成14年7月4日に行った各更正請求に対し、一審被告東京都知事が同年8月14日付けで一審原告みずほコーポレート銀行に対してそれぞれした「理由がないと認め、更正しないことにした」旨の各通知処分を取り消す。

イ 一審被告東京都は、一審原告みずほコーポレート銀行に対し、157億5089万7500円及びこれに対する平成14年10月5日から支払済みまで年4.1%の割合による金員を支払え。

(5) (一審原告中央三井信託銀行について請求6(4)と予備的併合関係で、か

つ、アとイとの間では単純併合の関係にある請求)

ア 一審原告中央三井信託銀行が申告納付した平成13年4月1日及び平成14年3月25日に各開始する事業年度に係る事業税が過大申告であったとして同年7月9日に行った各更正請求に対し、一審被告東京都知事が同年8月14日付けで一審原告中央三井信託銀行に対してそれぞれした「理由がないと認め、更正しないことにした」旨の各通知処分を取り消す。

イ 一審被告東京都は、一審原告中央三井信託銀行に対し、37億3229万2300円及びこれに対する平成14年10月10日から支払済みまで年4.1%の割合による金員を支払え。

〔一審被告東京都〕

1 原判決のうち、一審被告東京都の敗訴部分を取り消す。

2 一審原告らの控訴審における追加的請求5(平成14事業年度分の事業税の租税債務不存在確認請求)に係る訴えを却下する。

3 一審原告らの一審被告東京都に対する金員請求(原判決における請求5及び6並びに控訴審における追加的請求6及び7)をいずれも棄却する。

4 一審原告らの控訴を棄却する。

〔一審被告東京都知事〕

1 一審原告らの控訴を棄却する。

2 一審原告らの一審被告東京都知事に対する控訴審における追加的請求7をいずれも棄却する。

第2 事案の概要

本件は、一審被告東京都が、各事業年度の終了日に資金量5兆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100分の3の法人事業税を課税する本件条例を制定したことについて、納税義務者である一審原告らが、本件条例は憲法及び地方税法の関係する条項に違反して無効であると主張して、一審被告東京都及び一審被告東京都知事に対し、本件条例の無効確認請求(請求1及び2。以下「請求1」ないし「請求6」という表現は、原判決におけるものと同じ表現を用いることとする。)、一審被告東京都に対し、平成13事業年度(平成13年4月1日から開始する1年間の事業年度)分の事業税を対象とする本件条例に基づく更正処分及び決定処分の差止め請求(請求3)並びに本件条例に基づく租税債務不存在確認請求(請求4)をするとともに、平成12事業年度分として留保文言を付した上で、一審被告東京都に対し本件条例に基づき計算し申告納付した事業税額について、一審被告東京都に対し、主位的に、誤納金としての還付及び還付加算金の支払請求(請求5の一部)を、予備的に、一審被告東京都知事に対し、一審原告らの過大申告を理由とする更正請求について一審被告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」旨の通知処分の取消しを請求し、それを前提に一審被告東京都に対し、上記事業税額の過納金としての還付及び還付加算金の支払請求(請求6の一部)をし、そして、本件条例制定に至る一審被告東京都知事及び一審被告東京都の担当職員等の一連の行為等が違法であり故意・過失があることを理由として、一審被告東京都に対し、国家賠償請求(請求5及び6の残部)を求めた事案である。

原判決は、請求1ないし4については不適法な訴えであるとして却下したが、請求5については、本件条例が地方税法72条の19に違反し無効なものであり、平成12事業年度分の事業税に関する一審被告東京都知事の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、本件条例制定に至る一連の行為等は、国家賠償法上違法であり、一審被告東京都の担当者及び一審被告東京都知事に過失が認められるとして、国家賠償請求も認めた(ただし、一審原告八十二銀行、一審原告福岡銀行及び一審原告みずほ信託銀行の国家賠償請求については、1000万円の損害額の限度で認容した。)

原判決に対し、一審原告ら及び一審被告東京都が控訴をした(なお、原審で原告であった株式会社富士銀行は、商号変更により一審原告みずほコーポレート銀行となるとともに、原審で原告であった株式会社日本興業銀行の訴訟を承継し、また、原審で原告であった株式会社第一勧業銀行及び安田信託銀行株式会社は、商号変更により、それぞれ一審原告みずほ銀行及び一審原告みずほアセット信託銀行となった。)。控訴審において、一審原告北陸銀行は、原判決で誤納金還付請求が認められた平成12事業年度分として納付した事業税額の一部(2190万2100円)の還付を原審の口頭弁論終了日の後(平成14年2月21日)に受けたことから、還付を受けた分の請求額を減縮した(附帯請求との関係においても、還付日の翌日

以後で対象となる元本額が減額されることとなる。)。また、一審原告らは、控訴審係属中に平成13事業年度分の事業税を納付したことから、平成13事業年度分の事業税を対象とする本件条例に基づく更正処分等の差止請求(請求3)及び租税債務不存在確認請求(請求4)に係る訴えに代えて、一審被告東京都に平成13事業年度分として納付した事業税額について、主位的に、誤納金の還付及び還付加算金の支払請求(控訴審における追加的請求6)を、予備的に、一審被告東京都知事に対するその通知処分の取消しと一審被告東京都に対する過納金の還付及び還付加算金の支払の請求(控訴審における追加的請求7)を、さらに、平成14事業年度分の事業税を対象とする本件条例に基づく租税債務不存在確認請求(控訴審における追加的請求5)に係る訴えを本件訴訟に併合して提起し、各訴えは、一審被告らの同意を得た上で本件訴訟と併合して審理された(行政事件訴訟法19条1項)。

したがって、控訴審において判断を求められているのは、

- ①本件条例の無効確認請求(原判決における請求1及び2)、
- ②平成14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(控訴審における追加的請求5)、
- ③平成12事業年度分及び平成13事業年度分の各事業税を対象とする誤納金還付(主位的)、通知処分の取消しと過納金還付請求(予備的)及び国家賠償請求(平成12事業年度分を対象とするもの及び国家賠償請求が原判決における請求5及び6、平成13事業年度分を対象とするものが控訴審における追加的請求6及び7)

である。

本件に関係する地方税法の定め及び前提事実については、原判決12頁1行目と2行目との間に次のエないしキを付加するとともに、控訴審における当事者の主張として本判決添付別紙4のとおり付加するほか、原判決の「第2 事案の概要」の「1 法令の定め」から「4 当事者の主張」まで(原判決7頁10行目から同13頁10行目まで)に記載のとおりであるからこれを引用する。

「エ 一審原告北陸銀行は、富山県知事に対し、平成13年9月28日付けで、事業税の分割基準となる従業員数及び事業所数の訂正による分割基準の修正に関する届出をし、富山県知事は、この届出に基づき分割基準の修正を行うとともに、一審被告東京都知事に対し、同年11月30日付けで、一審原告北陸銀行の分割基準の修正を行った旨の通知(地方税法72条の49第11項)をした。一審原告北陸銀行は、一審被告東京都知事に対し(東京都中央都税事務所長を経由して)、同年12月17日、更正請求書(乙7の42)を提出し、一審被告東京都知事は、平成14年1月25日付けの法人事業税更正処分(乙3の109)を行い、一審原告北陸銀行は、同年2月21日、平成12事業年度の既納税額(1億6301万8600円)のうち、2190万2100円の還付を受けた(乙3の110)。これにより、一審原告北陸銀行の平成12事業年度の既納税額は、同月22日以降1億4111万6500円となった。

オ 原審で原告であった株式会社富士銀行は、平成14年4月1日、「株式会社みずほコーポレート銀行」に商号変更して一審原告みずほコーポレート銀行となるとともに、同日、一審原告みずほコーポレート銀行を存続会社として、原審で原告であった株式会社日本興業銀行と合併し、その権利義務を承継取得し、本件訴訟も承継した。また、原審で原告であった株式会社第一勧業銀行及び安田信託銀行株式会社は、同日、それぞれ「株式会社みずほ銀行」及び「みずほアセット信託銀行株式会社」に商号変更して、一審原告みずほ銀行及び一審原告みずほアセット信託銀行となった。

カ 一審原告らは、それぞれ、平成13事業年度分の事業税についても、平成12事業年度分と同様な留保文言を付して、本件条例に基づき計算された事業税額を一審被告東京都に申告納付したが(甲268の1ないし17)、各一審原告についての各既納税額及び納付日並びに地方税法72条の12に従い事業税の課税標準を「所得」として従来の税率で算出した税額は、別紙3(a)欄及び(d)欄並びに(b)欄にそれぞれ記載されたとおりである。そして、各一審原告は、それぞれ、上記各申告納付後直ちに、各一審原告が申告納付した平成13事業年度に係る事業税が過大申告であったとして、一審被告東京都知事に対し更正請求を行い(甲269の1ないし17)、一審被告東京都知事は、平成14年8月14日付けで、各一審原告に対して、それぞれ「理由がないと認め、更正しないことにした」旨の通知処分を行った(甲270の1ないし17)。各一審原告について、各更正請求日及び通知処分がされた日は別紙3(e)欄及び(f)欄にそれぞれ記載されたとおり

である。

キ なお、一審原告ユーエフジェイ銀行は、平成14年1月15日に、原審で原告であった株式会社三和銀行が商号変更した銀行であり、同日、原審で原告であった株式会社東海銀行との間で、ユーエフジェイ銀行を存続会社として合併したの
で、一審原告ユーエフジェイ銀行は、平成13事業年度に係る事業税として、自己に
係る分のほか、地方税法72条の13第7項に基づき、平成13年4月1日か
ら平成14年1月14日までを1事業年度とする株式会社東海銀行の分の事業税を
納付している。同様に、一審原告みずほコーポレート銀行は、平成14年4月1日
に、原審で原告であった株式会社富士銀行が商号変更した銀行であり、同日、原審
で原告であった株式会社日本興業銀行との間で、みずほコーポレート銀行を存続会
社として合併したので、一審原告みずほコーポレート銀行は、平成13事業年度分
に係る事業税としては、自己に係る分のほか、地方税法72条の13第7項に基づ
き、平成13年4月1日から平成14年3月31日までを1事業年度とする株式会
社日本興業銀行の分の事業税を納付している。

また、一審原告大和銀行は、平成14年3月1日に、訴外大和銀信託銀行株式会
社との間で、一審原告大和銀行を分割会社として会社分割を行ったことから、一審
原告大和銀行は、地方税法72条の13第8項に基づき、「平成13年4月1日か
ら平成14年2月28日まで」及び「平成14年3月1日から同月31日まで」を
各1事業年度として、事業税を納付している。同様に、一審原告中央三井信託銀行
は、平成14年3月25日に、訴外三井アセット信託銀行株式会社との間で、一審
原告中央三井信託銀行を分割会社として会社分割を行ったことから、一審原告中央
三井信託銀行は、地方税法72条の13第8項に基づき、「平成13年4月1日か
ら平成14年3月24日まで」及び「平成14年3月25日から同月31日まで」
を各1事業年度として、事業税を納付している。」

第3 当裁判所の判断

1 本件条例の無効確認請求（請求1及び2）及び租税債務不存在確認請求（控訴
審における追加的請求5）に係る訴えの適法性について

（1） 本件条例の無効確認請求（請求1及び2）の法律上の争訟性等について
当裁判所も、本件条例の無効確認請求（請求1及び2）は、法律上の争訟性を欠
き、また、本件条例の制定・公布が抗告訴訟の対象となる行政処分性を有すると解
することはできないから、同請求に係る訴えは不適法であると判断するものである
が、その理由は、引用の末尾に次のとおり付加するほか、原判決13頁13行目冒
頭から同17頁11行目末尾までの「（1） 請求1及び2について」欄記載のと
おりであるから、これを引用する。

「オ 本件条例の制定や施行自体に法律上の争訟性や抗告訴訟の対象となる行政処
分性が認められるためには、本件条例の制定なり施行によって一審原告らの「具体
的な」権利義務や法的地位に対し、「直接的な」影響を及ぼすことが必要であると
解されるものであるが（最高裁判所平成4年11月26日第一小法廷判決民集46
巻8号2658頁）、そもそも、地方公共団体における条例の制定なり施行は、一
般的な規範を定立することを目的とするものであって、条文の文言上その適用対象
として規定されている個人や法人の「具体的な」権利義務や法的地位に「直接的
な」影響を及ぼすような内容を持つものではない。例外的に、そうした内容を持つ
た条例があり得ることは否定できないが、甲1号証により認められる本件条例の条
文の文言や内容を精査してみても、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を課税の対象として規定するにと
どまるのであるから、本件条例の制定・施行が直ちに一審原告らの「具体的な」権利
義務や法的地位に「直接的な」影響を及ぼすものであるとは認められない。確か
に、証拠（乙3の3ないし17・20・21、乙4の1ないし5、乙5の1ないし
8）によれば、本件条例の制定過程においては、一審被告東京都の主税局長ら関与
した職員、一審被告東京都知事、本件条例案の審議に参加した東京都議会議員ら
が、一審原告らも含めた大手の銀行30行に適用されることになることを予測し、
その前提で、本件条例案の準備、審議における説明・答弁・質疑等が行われたこと
が認められるが、そこで問題となっている本件条例の「適用」というのは、あくま
でもこれが制定・施行された場合の適用可能性のことであって、上記本件条例の文
言等に照らして、法律的に当然に適用されることを前提とする趣旨のものとも見
るとはできない。また、一審原告らは、本件条例の制定・施行によって、繰延税金
資産及び当期利益の減少という直接的な影響を受けたと主張するが、この点につ
いても、実際上の関連性は認められるとしても、法的な意味では、本件条例の制定・施

行後、一審原告らに本件条例に基づく具体的な租税権利義務関係が生じて初めて関連性が問題となる点に変わりはなく、本件条例の制定自体が一審原告らに対し、上記の意味で「直接的に」及ぼした「具体的な」権利義務への影響であると評価することはできない。」

(2) 一審原告らの「回復し難い損害」について

標記の各請求は、不利益処分（一審被告東京都知事による更正処分及び決定処分を指す。）の根拠法令である本件条例の無効確認を求め（請求1及び2）、並びに平成14事業年度分事業税について予想される不利益処分によって具体的に形成される権利義務関係の不存在確認を求める（控訴審における追加的請求5）のもので、それぞれ異なる請求なり訴訟形態をとってはいるが、その法的な意味での目的が、本件条例の効力を争うことにより、一審被告東京都知事の不利益処分を事前に予防することにある点では共通であると考えられる。当裁判所は、そうした不利益処分が行われる前にその予防を目的として提起される訴えがすべて不適法であると考えられるものではないが、行政処分の取消訴訟を中心に構成されている現行行政事件訴訟法の構造等から見ると、このような予防的訴訟は例外的なものであり、これが認められるためには、不利益処分を受けてから、それに関する訴訟の中で、事後的に不利益処分の根拠となる法令の効力を争ったのでは、「回復し難い損害」を被るおそれがある等事前の救済を認めないことを「著しく不相当とする特段の事情」があることが必要であると考える（最高裁判所昭和47年11月30日第一小法廷判決民集26巻9号1746頁）。そして、本件においては、こうした特段の事情を認めるとするに足る証拠はないといわざるを得ないので、標記の各請求に係る訴えは、いずれも不適法で却下を免れない。その理由は、引用の末尾に以下のとおり追加すほか、原判決17頁12行目冒頭から同21頁19行目末尾までの「(2) 請求1ないし4について」欄記載のとおりであるから、これを引用する。

「才一審原告らが本件条例の制定・施行による「回復し難い損害」と主張するところのものは、社会的信用や評価の低下に代表されるように、具体的な損害について法的な評価が困難なものであるし、そもそも一審原告らの事業活動には、銀行業を取り巻くここ数年の厳しい経済情勢は、もちろんのこと、基本的な経営方針、事業の組織、営業活動の実情といった各一審原告固有の事情から、国家の経済政策といることは公知の事実である。そして、本件条例の事業税の納税が、一審原告らの信用の低下等に実際上何がしかの悪影響を及ぼしたことは否定できないが、一審原告らの事業活動に具体的にどの程度の悪影響を及ぼし、それが他の影響を及ぼした要因と比べて、法的な意味で決定的なものないしは主因的なものであつたかを確定することに足る証拠があるとはいえない。また、一審原告らは、不利益処分を回避するために、留保文言を付した事業税の申告納付を行うという策を講ずることによって、法的な救済措置を求めている間に不利益処分を受ける可能性を減少させるところ、他方で、この申告納付をするために多大な資金の調達を余儀なくされ（甲245・246の1ないし17）、このことが一審原告らの事業活動に影響を及ぼしていることも否定できないところではあるが、この点についても、上記と同様に、多種多様な諸要因の複合的な作用が働くものであることから、上記資金調達が一審原告らの事業活動に与えるマイナスの影響の具体的な程度や法的な評価を確定することは、本件全証拠によっても困難である。そのほか、一審原告らが「回復し難い損害」と主張するところの繰延税金資産及び当期利益の減少等の損害については、仮に、これらが、一審原告らが主張するとおり、本件条例の制定・施行と法的な因果関係が認められる経済的な価値を有する資産の減少と評価できるとしても、これらは、本件条例の効力を争い誤過納金の還付や国家賠償を求めるとして救済方法によって、確定され決着されるべき事項であつて、一審原告らの「回復し難い損害」を基礎付けるものと解することはできない。

以上を総合すると、一審原告らの控訴審における主張立証を踏まえても、請求1及び2並びに控訴審における追加的請求5について、事後的な救済を待っていたのでは、一審原告らが「回復し難い損害」を被るおそれがある等、事前の救済を認めないことを「著しく不相当とする特段の事情」があるものと認められない。」

2 本件条例の適法性・有効性について

請求5及び請求6のうちの平成12事業年度分の事業税を対象とする誤過納金還付請求並びに控訴審における追加的請求6及び7（平成13事業年度分の事業税を

対象とする誤過納金還付請求)は、本件条例が違法で無効であることを前提としている。

この点について、原判決は、事業税の沿革等から見て現行事業税は、「所得課税」という意味での応能課税の立場を原則として採っており、「事業の状況に応じ」例外的に外形標準課税とする余地を認める地方税法72条の19は、事業の収益構造等事業自体の客観的性格や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状況にある場合に、初めて外形標準課税を認めているものと解されるところ、本件条例が対象とした銀行業等において、所得を課税標準とした場合に、事業の客観的性格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事情はうかがえないなどとして、本件条例は、同条の要件がないのに外形標準課税を賦課することとした点において違法で無効なものであると判断している。当裁判所も、本件条例は地方税法に違反して無効なものであると考え、その理由は原判決と異なり、本件条例は同法72条の19には違反しないが、同法72条の22第9項に違反することにより無効となると考えるものであり、その理由は以下に述べるとおりである(なお、原審、控訴審を通じて、当事者双方から、自らの主張を裏付けるものとして、学者、元行政官僚、政治家等有識者の意見書が多数提出されているが、それらの意見書は、それぞれの観点からの参考意見を述べるものであることにかんがみ、以下の認定において、これに適合する意見又は異なる意見を述べた個々の意見書を網羅的に摘示することはしない。)

(1) 現行事業税の導入に至る経過

現行事業税の導入に至る経過については、原判決22頁10行目の「乙6の3・4・7、乙7の35」を「乙6の3・4・7・21ないし26・29・30、乙7の35・36」に改め、同26頁13行目及び27頁25行目の「第25号」の後に「(乙6の29)」を、同28頁15行目及び29頁11行目の「第24号」の後に「(乙6の26)」をそれぞれ付加した上、以下のとおり付加、訂正するほかは、同22頁6行目冒頭から同29頁18行目末尾までの「(2) 事業税の沿革」欄記載のとおりであるから、これを引用する。

ア 原判決26頁14行目冒頭から16行目「されたが、」までを次のとおり改める。

「同日の委員会における自治庁税務部長の説明では、事業税の条文の構成について、「(前略)今回の事業税の立案にあたりましては、法人の課税標準は所得または収入金額によるんだということにいたしまして、収入金額が例外であって、所得が原則なんだというような書き方はやめたのであります。とにかく事業に応じて所得をとるものもあるし、収入金額をとるものもあるというような立案にいたしております。(中略)」との説明がされていた(第19回国会衆議院地方行政委員会議録第25号(乙6の29)10頁)。」

イ 原判決27頁25行目末尾の次に、行を改めて次のとおり加える。

「同月13日の同委員会においては、政府委員の自治庁税務部長は、個人事業税には基礎控除があることから、事業税は純益課税ではないのかとの質問に対し、「事業税の性格をどう見て行くかということにつきましては、実定法を基礎にして考えるよりいたし方ないだろうと思うのであります。その際にやはり事業税は府県の経費分担だという思想を出しながらも、特に零細な事業につきましてはそこを多少負担の緩和をはかって行かなければならない、こういう考え方をとっておるというふうに見るべきだろうと思うのであります。ただ、御趣旨のような生活費を差引いた純益というのでありまじょうか、そういう形ではなしに、税率も標準税率をとっておりますし、すべての事業に課税するという建前をとっているということから考えて参りますと、やはり事業をして行く場合には、事業に対する地方団体の施設もあることなから、その分量に応じて経費を負担して行くのだ、しかしながら、課税標準をどうするかということについては、税金を緩和しなければならぬとかいろいろ関係があるものだから、ある種のものについては収入金額をとる、ある種のものについては所得をとる、しかしながら、零細なものについてそこに若干の考慮を払う、こういうような姿になっておると言わざるを得ないのじゃないかと思っております。」と答弁した。これに対し、事業税の本質は応益税的性格かとの質問がされ、自治庁税務部長が府県の経費を分担するという意味があると答弁したことに対し、さらに、応益税であるならば、法人にもっと課税すべきではないかとの質問がされ、自治庁税務部長は、不徹底な点があることを認め、徹底するためには、売上金額等別の課税標準を用いた方がよいと答弁している。また、同日の同委員会において、法人と個人の事業税の間に格差があるので、個人事業税の基礎控除

の引き上げ等緩和措置をもつととるべきであるとの質問との関連で、自治庁税務部長は、「(前略)事業税は経費のうちから払われるべき税金だという建前をとっておられるわけであり、従いまし、法人税や所得税の計算をいたしません。従って、事業税額は、全部経費として控除して行きます。(中略)要するに、経費のうちから払われるべき税金なのであって、それだけの経費はやはりその事業の対価を受けた場合に常に控除してもらいたい。すなわちそこからの品物を買って行く人があり、こういう考え方をとっておるのではありません。(後略)」と答弁した(第19回国会衆議院地方行政委員会議録第30号(乙6の22)7ないし10頁)。同委員会の審議においては、以上の質疑に代表されるような零細な個人事業者の事業税負担が法人の事業税負担よりも重いので、一層の基礎控除の引き上げ、税率の引き下げ等緩和措置が必要であるとの質問がされ、その関連で事業税の性格に関する答弁がされている。」

ウ 原判決28頁8行目末尾の次に、行を改めて次のとおり加える。「同年6月6日の衆議院地方行政委員会における審議において、政府委員として出席した同改正法案立案担当者である自治庁税務部長は、事業税を純益課税にしないので外形課税で説明しようとするので、無理が生じてくるとの質問に対し、「(前略)事業税の課税標準を何に求めるかということとは非常にむずかしい問題であり、すけれども、純益に求めるよりも、売上金額とか、付加価値額とか、あるいは従業者数とかいう形に求めた方が、事業税の性格ならいってもむしろ望ましいのではないか、こういう感じを持っており、しかし課税事務の簡素化の問題その他の問題もございまして、多くものにつきます。法人税や所得税にそのまま乗っかるという方式を採用して参っております。」と説明している(第22回国会衆議院地方行政委員会議録第15号(乙6の25)9頁)。」

エ 原判決28頁14行目末尾の次に、次のとおり加える。「さらに、付加価値税的なものはやめるべきであるとの質問に対し、自治庁税務部長は、「かつて国税でありました場合の営業税と、現在府県の独立税としての事業税とは全くその存在理由を異にしているだろうと思えます。(中略)今のこの事業税をむしろ全体の納得の得られるようなものに育てていきたいというふうな考え方を持っているわけであり、事業税はもうけから払うのか、経費から払うのかという考え方に立ちました場合には、やはりもうけのうちから払う税金じゃなしに、元来事業をやっている以上は、それだけのものを経費として考えていっても、らわなければならぬのではないだろうか、こういうふうに思うのでございまして、その場合にどの程度負担してもらえらるかということになって参りますと、沿革的な事情もございまして、あるいは負担する場合の難易の問題もございまして、従来通り所得を課税標準にしているわけでも、料金統制の行われているもの等につきまして、漸次売上金額と課税標準とするように切りかえていっているわけであり、こういうように個々にいろいろ問題が起きております点を率直に見詰めまして、是正をはかりながら事業税というものを育てていきたい、こういう考え方を現在のところいたしているわけであり、」

(2) 本件条例に至るまでの外形標準課税に関する議論等

上記認定の昭和29年、30年及び32年の地方税法の改正(それぞれ各年の法律第95号、法律第112号及び法律第60号)により、現行事業税の基本的な構造が確立されたものと考えられる。

ア 立案担当者、所管官庁等の考え方

こうした法改正の立案担当者であるとともに、地方税法を所管していた旧自治庁ないし自治省担当者の事業税の性格や外形標準課税の位置付けに対する理解は、事業税の課税客体である事業は、道路、港湾、橋梁、公衆衛生施設等の都道府県の施設を利用し、又はこれらの行政サービスを受けてその活動を行っていることから、事業税は、基本的には、これらの公共施設の設置や行政サービスに必要な経費について応分の負担を求めるという応益原則に基づく税であること、その課税標準も事業の規模・活動量を最も端的に表現するものであることが望ましく、そういう意味では、「所得」よりも、「売上金額」等のいわゆる外形的なものを課税標準とすることがより適当であるというものである(乙1の3・17・18・21・42・47の1・51・53・55ないし58・60ないし63、乙3の87・88・90・91、乙7の7)。例えば、乙1の57(地方税昭和33年1月号の旧自治庁税務局府県税課担当者の事業税に関する解説)では、現行地方税法72条の19に相当する当時の72条の18第1項の実質的意義に関して、「(1)事業税は、そ

の沿革上ここに規定されているような課税標準であったのが、所得金額に統一され、例外的に収入金額をも採用しているが、本来の性格として、所得を課税標準とすべきものではなく、現在の経済情勢上やむを得ず所得を中心として課税標準としているものの、事情が許せばここに規定されている思想的即ち外形標準課税の方向に向かうべきものであること。(2)そのために、全国的に、一律に改正は行われ難いが、特定の都道府県において、外形標準課税を行い得るならば、法定外普通税の如く国家の許可を得なくとも実施できること。(3)税率は、法第72条の22第10項に、法定の課税標準の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されているが、これは、個々の納税者ごとに判断するのでなく、この制度に包含される全体についての税負担と考えるべきものであること。課税標準に変更があれば個々には税負担の変動があるのは当然であり、個々の税負担を法定の方法による場合と同じくするならば、この制度の大半の意義が失われ(以下略)」と、また、「事業の状況に応じ」に関して、「事業の状況に応じてこの方法がとれるのであるが、一定の業態(例えば、物品販売業或はその特殊な形態である百貨店業)を対象とし、或は一定規模以上のものに限定し、或は法人、個人を区分して適用することもできる。何れの場合においても、条例上明らかにしておかなければならない。」とそれぞれ解説が加えられている。この解説は、昭和35年に初版が刊行された自治庁税務局編「地方税法逐条解説 事業税編」(乙1の58)にも引き継がれている(乙3の88)。

一方、国や地方の税制全体の在り方を検討する政府の税制調査会においても、制度論としてではあるが、事業税を「所得」以外の基準によって事業の規模・活動量に応じた課税とするための検討が続けられた。早期の段階のものである昭和39年度12月の「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、事業税について「事業税の課税の根拠は、事業が収益活動を行なうに当たっては、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考える考え方によるものであるが、課税に当たって事業そのものを課税客体としているのは、事業が収益活動を行なっている事実に着目してその担税力を見出すものであるからである。したがって、事業税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なんらかの基準によって測定して課税することが望ましいと考えられる。このような意味において、現行の事業税は、大部分の事業について、所得金額を課税標準としていることは、法人税又は所得税の附加税的な色彩をもち、所得に対する課税の重複とみられる等問題があると考えられる。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表わす何らかの所得金額以外の基準を求め、これを課税標準とすることが適当である」とした上で、具体的な外形基準の在り方についての検討を行っている(乙1の39・45)。

本件条例案の検討が始められた前後の平成11年7月には、政府税制調査会の下に置かれた地方法人課税小委員会が、地方税を安定的で税収の変動が少ないものとして地方分権を推進するために、「特に、都道府県の最大の税目である法人事業税に外形標準課税を導入し、応益課税としての事業税の性格を明確にするとともに、都道府県税収の安定化を図ることが重要な課題となっている。」とし、具体的に、「法人事業税は、法人の事業活動と地方の行政サービスとの幅広い受益関係に着目して事業に対して課される税であることから、その課税標準は、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」が、「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」ので、「法人事業税への外形標準課税の導入は、法人の事業活動と地方の行政サービスとの受益関係に着目して事業に対して課する税としての性格の明確化を図るという観点からも、大きな意義を有する改革になるもの」と考える。」とした上で、具体的な外形基準について検討している(乙6の5・8, 甲175)。

イ 本件条例以前の外形標準課税導入に向けた動き

本件条例以前においても、地方税法72条の19を活用して外形標準課税を導入しようとする動きがなかったわけではない。すなわち、昭和49年に、千葉県では、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、他の地方自治体や旧自治省等から、特定の業種に限った外形標準課税の導入について、税負担の均衡を失うなどの批判がされて、結局導入が見送られた(甲61ないし63)。

その後も、全国知事会が昭和52年11月30日に「法人事業税の外形課税の実施に関する報告」をし、その中で「法人事業税外形課税実施案要綱」を公表した（乙7の23、24）。その内容は、「事業税の物税としての性質を明確にし、行政サービスに対する法人の税負担の適正化及び都道府県税収の安定化」を目的とし、法改正によらず、全国の都道府県が地方税法72条の19に基づき特例条例を制定して外形標準課税の導入を図ることを提言するものであって、主として製造業を行う法人で資本又は出資金額が5億円以上のものを納税義務者とし、課税標準は、「所得」と外形標準、具体的には、いわゆる加算法による付加価値（所得並びに給与、利子及び賃借料の合計金額）を併用する方式によるものである。同年会末の外形標準課税の本格導入の問題は、地方財政制度審議会や政府の税制調査会においても検討されたが、厳しい経済情勢下にあるし、政府において関連する一般消費税の検討が行われていたこと、また、国と地方の財源配分をどうするかについても結論が出ていないことから見送られることとなった（乙1の47の1、乙6の27、乙7の24）。この全国知事会の提案の検討過程で、旧自治省税務局の担当者が地方税制に関して共同執筆した文献（乙1の47の1「昭和52年改正地方税制詳解」）においては、全国知事会で製造業のように一定の業種の法人に限定して外形標準課税の導入が検討されていることを念頭に置いた上で、地方税法72条の19の「事業の状況に応じ」について、「事業の状況に応じ」とは、たとえば①相当規模の事業活動を行っているにもかかわらず、その事業の規模に比して税負担が著しく低いことが常態であるため一定期間の所得を課税標準としては、受益の程度に応ずる負担を求めることが困難な状況にある場合、②所得を課税標準としているため同一規模の事業を行っている異種の事業の間、税負担の不均衡が生じている状況にある場合等をいうものと考えられる。したがって、知事会試案のように例る例えば製造業のように一定の業種の法人に限定して外形課税を行うことも可能であると考えられる。」と説明されている。また、昭和53年3月30日の参議院地方行政委員会において、この点の経緯に関する質疑が行われた際に、政府委員である旧自治省税務局長は、都道府県が個別に外形標準課税を導入することと地方税法72条の22第9項の均衡要件との関係については、「地方税法の現行法から申しますと、いまお話しのように外形標準課税の仕組みを導入できる、その場合の税率は現行の所得課税の負担と均衡を失しないように決めなければならないと、こう書いておるわけでございます。そういったしますと、いまお話しのように、得するところだけが外形課税をやり、そうでないところは所得課税をやるということになりますと、全体として所得課税を行った場合との負担のバランスというものはこれはとりえない結果になりますから、法はそういうことは予定していませんと私は考えておりません。したがって、外形課税を導入する場合には、所得課税負担との均衡を失しないようにするためには、どうしても一律に外形標準課税方式を導入するということでは、どうしても思っておる次第でございます。」と答弁し、引き続き外形標準課税を導入する業種を増やしていくことについて問われて、「（前略）法律で外形課税が導入できるのは、事業の状況により導入できると、こう書いてあるわけです。ですから、すべての事業を通じて事業税に外形課税を一律に導入するということは法律は予定してないと思っております。知事会の提案も、製造業に限定をしてやりたいということをやっておりますから、まあそういう事業の状況に応じてやるという税法上の考え方即ちおると思っております。その製造業をさらに個別に分けて、何業はやるが何業はやらないということになりますと、これはなかなか選別なり整理はむづかしいという感じがいたしますから、もし現行法を活用しますならば、知事会が考えてこられたような形ではないだろうか、かように思います。」と答弁している（第84回国会参議院地方行政委員会議録第5号（乙6の27）6頁）。

ウ 学界等有識者の議論

事業税の性質については、学界では、戦前の営業税時代から、これを取得税（人税）である所得税と対置する収益税（物税）と位置付ける見解が一般的であり、戦後事業税として改正された後にも、事業税が収益税の性質を持っていることは異論がないこと、事業税の課税根拠に関する論説には、上記アで認定した立案担当者等と同様な見解をとる旧自治省関係者が執筆したものが少なくないこともあって、事業が都道府県の公共サービスから利益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付ける「利益説」の立場をとる見解が多い（乙1の4・41）。

地方税法72条の19に関して具体的な解釈論を展開したもので、旧自治省関係

者以外の学者のものとしては、上記イ認定の千葉県における外形標準課税導入の動きに関連して、「地方税法が「所得」を課税標準としている以上、所得が零または赤字である場合までも課税対象にするということは、許されないものといわねばならない。外形課税によらねばならない必要性和として、例えば、売上金額を課税標準とする方が公平な課税を実現できるとか、徴税率を高めるといような場合が考えられる。さらに、外形課税の合理性を担保するような税率が採用されねばならないが、すべての事業に公平な一本の税率というものは考えられぬ。事業の種類や規模により、売上原価や費用に大きな差異があるのが当然であろう。むしろ、特定の種類の事業について規模等を考慮して税率を定めることの方が合理性を有する可能性があるものと考えられる。したがって、千葉県のように、石油精製・石油化学企業に限定して外形課税を実施することも、「所得」課税の趣旨を全く無視するようなものではない限り、許されるわけである。因みに、地方税法は、事業税について、所得を課税標準とする方法と外形課税の方法を併用することを明文で許容していることに注目しておきたい（72条の19）。」として、地方税法72条の19の規定による外形標準課税を認めるために、その必要性和税率面における合理性を求める見解（甲85・98。昭和61年に公表されたA東京大学法学部教授のもの）や、「現在の事業税制度は、必ずしも利益説の考え方に即した制度とはなっていない。それは、若干の業種を除いて純収益（所得）を課税標準としている点では、むしろ能力説の考え方に近く、他方、法人税および所得税の税額計算において経費として控除することが認められている点では、利益説の考え方を反映している（法人事業税について累進課税が採用されていることも、利益説の考え方では説明できない。）。いずれにしても、現行の事業税は応能課税と応益課税の混合タイプであり、しかも応能課税の要素のより強い混合タイプである。」とする見解（乙1の4。上記ア認定の政府税制調査会地方法人課税小委員会の報告を契機として、平成11年に公表されたB東京大学名誉教授のもの）があることが認められる。

いずれにせよ、本件条例の構想が公表された後の議論（原判決48頁23行目冒頭から同49頁23行目末尾までのキ欄参照）と比べると、地方税法72条の19の具体的な解釈論についての学界における検討はそれほど突っ込んだものではなかったのではないかと推認される。

エ 内閣法制局部長の国会答弁

なお、本件条例案に対しては、平成12年2月22日に政府が具体的な問題点を指摘して東京都に対し慎重な対応を求める統一見解（その詳細については、原判決51頁8行目冒頭から同52頁9行目末尾までのソ欄説示のとおり）を公表しているが、その一方で、同月24日の衆議院地方行政委員会で政府参考人として出席した内閣法制局第一部長が、地方税法72条の19の解釈について質問されて、「（前略）事業税といいますのは、事業活動が地方公共団体のサービスを受けて行われるという点に着目した、事業に対する課税であるというふうには考えられております。お尋ねの72条の19は、事業の状況に応じて外形標準課税をすることができるといいう旨を規定しておるわけでありませうけれども、これは、こうした事業税の本来の性格、応益課税であるという本来の性格に照らしまして、特定の事業については、事業税の課税標準として所得以外のものを用いる方が受益との関係により適切であるというふうには判断される場合ということになろうと思っております。さらに具体的に申し上げますと、基本的には、所得を課税標準としてとっていたのでは事業税の負担がその受益の程度に比して相当に低いということが常態化しているような業種が、同条の規定による外形標準課税の対象になるというふうには考えられませう。ほかに、例えば、非常に景気感応性が高く、毎年の事業税の納付額が大きく極端に動くというふうなことで、地方公共団体の安定的なサービスの提供に障害があるというふうなことがあれば、そういうものも対象として考えていいのではないかとはいふふうに考えております。」と答弁している（第147回国会衆議院地方行政委員会会議録第3号（乙6の31）29頁）。この答弁は、本件条例案公表後のものであるが、その内容から見て、上記アないしウ認定の本件条例以前の議論を踏まえ、それをまとめたものと推認され、従前の議論を理解する上で参考になると考えられる。

（3） 現行事業税の性格

ア 立法経過の理解

上記（1）認定のとおり、昭和29年及び30年の地方税法の改正過程で、立案作業に当たった旧自治庁担当者は、提案理由の説明においてはもちろん、外形標準課税や付加価値税的な考え方を批判する質問に対しても、事業税の基本的な理念と

して、事業者が事業を行うに当たっては、公共施設を利用したり行政サービスを受けることになるので、その経費を分担してもらうという応益的な考え方が採られるべきであるとの立場からの答弁が繰り返されている（例えば、「事業の分量に応じかねるべきである」という考え方が事業税の中に織り込まれるべきではなかろうか」「事業税は府県の経費分担だ」等）。その上で、そうした基本的な考え方からの帰結として、事業税の本来の姿としては、付加価値等による外形標準課税が望ましいとしている（例えば、「理論的には、附加価値税が非常によろしいのであります」「純益に求めるよりも売上金額とか、附加価値額とか、あるいは従業者数とかいう形に求めた方が、事業税の性格ならいってもむしろ望ましいのではないのか」「所得を課税標準とすることは本来の筋ではないのじゃないか、やはり付加価値的なもの、あるいは従業員数その他の外形的なものを課税標準に採用した方がいいのじゃないか、こういう考え方をしております。」）。一方で、「所得」なり「純益」を課税標準とした理由については、戦後の経済情勢、特に企業の担税力への配慮、従前と異なる取扱いをすることによる徴税・納税事務の負担という、理論的というよりは、実際上の理由によるものであると説明している（例えば、「経済の基礎が非常に浅いものだから千億にもなろうとする税金の賦課方法をかえるというたしまずと、業界にとって非常に重くなったり、軽くなったりいたします。こうよな負担の激変（中略）に打ちかつためには、現在のわが国の産業界の基礎があまりに弱すぎるのではなかろうか。（中略）やむを得ず従前通りしておくよりいたし方ないのではなかろうか。」「やむを得ず従来通り踏襲するだけ」「課税事務の簡素化の問題その他の問題もございませう」「沿革的な事情もございませうし、あるいは負担する場合の難易の問題もございませうして、従来通り所得を課税標準にしているわけでございます」）。その上で、応益的な考え方による事業税を育てて行きたい旨明確に答弁している。

以上の説明・答弁から見て、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であるという立場に立っていたことが明らかである。

確かに、昭和29年の地方税法の改正において、事業税において応益的な考え方による制度設計を徹底させようとしたシャウプ勧告やそれに基づく附加価値税が一度も実施されないまま廃止され、所得が原則的課税標準として採用された経過からすると、現行事業税を応益的な考え方だけで理解することには、なお慎重な検討を要するともいえよう。しかし、上記（1）認定の立案担当者の説明・答弁によれば、例えば、事業税の課税標準を定める条文（現行地方税法72条の12）では、所得と収入金額について、条文上の表現面で優先劣後を付けず並列的に規定するなれど、将来の立法論にとどまらず、現行法の立案に当たっても、シャウプ勧告やそれを受けた附加価値税が実現しようとした応益的な考え方を、可能な限り条文中に取り込もうとしていたことが認められる。また、一審原告らは、上記（1）認定の説明・答弁は、明文で外形標準課税を認める例外業種を拡大する方向での法改正に際し、これを直接的な対象としたものであって、地方税法72条の19の解釈運用が直接議論の対象とされていたわけではないと主張する。しかし、上記の説明や答弁によると、所得を課税標準とすることは本来望ましくなく、応益的な考え方に基づき外形基準を課税標準とする余地を広げていくべきであるとの基本的な立場を一貫させていることから見て、地方税法72条の19の解釈運用においても、積極的な立場をとるものと考えられる。

イ 戦前の営業税制度の影響

一審原告らは、事業税の前身である営業税は、明治11年までさかのぼることができるが、少なくとも終戦当時の営業税は、純益（所得）課税を原則としていて、その例外として認められていた外形標準課税は、純益、営業純収益等の所得の捕捉が困難な場合にこれを補うため徴税の便宜から設けられたものであって、その点は昭和29年に創設された現行事業税においても引き継がれているのであり、したがって、現行地方税法72条の19が許容するものも、営業税時代と同趣旨で、所得の捕捉の困難な状況を前提としていると解すべきであると主張する。そこで、以下の点について検討する。

証拠（甲280ないし294、甲297、乙6の24）によれば、明治29年に国税として創設された営業税、大正15年に府県税として存置された営業税、昭和22年に国税から地方税に移管された営業税及び昭和23年に営業税に代わって創

設された事業税には、原則か例外かはともかくとして、いずれも外形標準課税の規
定が設けられていたこと、明治29年に創設された営業税においては、主要24業
種に限るものではないが、本来純収入ないし営業純収益を課税標準とすべきこ
ろ、帳簿が未整備な小業者等がおり、個別調査も煩に耐えないことから外形基
準（「建物賃借価格、従業者、売上金額、資本金額、収入金額、請負金額及び報
償金額」。なお、戦前の法規上の文言については、必要に応じて現代語標記によ
り、以下も同様である。）を課税標準としたと解されていたこと、しかし、外形標
準課税によると課税の負担が営業の利益や収益の実際と合わず負担の均衡を失
すという批判があったことから、大正15年の改正で国税としての営業税を廃止し、
国税としては、営業純益を課税標準とする営業収益税が創設されたこと、その際、
府県税としては内務、大蔵両大臣の許可を受けて、「営業の収入金額（売上金額、
請負金額、報償金額の類を含む）、資本金額、営業用建物の賃借価格、従業者の
数」を課税標準とする外形標準課税を採用すること認められた（地方税に関する
法律施行規則2条1項）が、これは小業者の純益の調査が大業者と比べて困難
であることに対応するものと解されていたこと、昭和15年の改正で府県税の営業
税も国税としての営業税に統合され、昭和22年の地方税法の改正で、営業税は国
から地方に移譲されて、純益を課税標準とする地方税としての営業税になったが、
営業の種類を限り内務大臣の許可を受け純益以外の外形基準を採用することに認
められていたこと、この外形標準課税も業者が実際の営業の収益を証すべき帳簿
を整備していない等収益の算定が困難な場合を補うために設けられたものと解さ
れたこと、昭和23年に営業税が廃止されて創設された事業税は、所得を原則的な
課税標準としながら、現行地方税法72条の19に相当する条文（69条1項前
段）が設けられたが、当時、この条文は、例えば、露天商のように事業形態によ
って純収益ないし所得の把握が困難な場合に、外形基準による課税を認めたもの
と解されていたこと、昭和29年の改正時において、現行地方税法72条の19に相
当する条文案について、政府委員の旧自治庁税務部長が「従来あった規定と同
じであります。」と説明していること（第19回国会参議院地方行政委員会議
録第30号（乙6の24）26頁）、また、昭和29年改正に関する旧自治庁関係者の
解説の中には、現行地方税法72条の19に相当する条文について、徴税の便宜を
図るための規定である（甲294）とか、小規模な事業に適用することとなる（甲
297）という趣旨の説明がされていることが認められる。また、一審原告らが
当審で提出した有識者の意見書（甲263ないし265、甲276）には、戦前の営業
税や営業収益税における外形標準課税は、基本的には記帳慣行等が未整備で収
益の捕捉が困難である中小事業者を想定していたもので、それも改正過程で縮
小されている経過から見て、現行事業税が応益的なものではない旨の見解が見
られるし、上記旧自治庁税務部長の説明から見て、昭和29年改正の立案担当者
において、それまでの外形標準課税に関する基本的な考え方を転換する意図はな
かった旨の見解が見られる。

以上によれば、戦前の営業税時代の外形標準課税は、主として帳簿類が未整備な
小規模な事業者を想定して、その純益ないし所得の捕捉が困難な業種に営業税の課
税を可能とするために、導入されていたのであり、このような解釈は、昭和22年
改正による営業税及び昭和23年改正による事業税においても同様であったと認め
られる。そして、同年改正による地方税法における現行地方税法72条の19に相
当する条文（69条1項前段）は、既に説示（原判決23頁6行目冒頭から同21
行目末尾までのカ欄説示）したとおり、現行事業税法72条の19とほぼ同様な文
言である（ただ、外形基準に係る「家屋の床面積若しくは価格、土地の地積若しく
は価格」が「家屋の床面積若しくは賃借価格、土地の地積若しくは賃借価格」とな
っている点が目立つ程度である。）ところ、上記昭和29年改正に関する立案担
当者であった旧自治庁関係者の説明ないし解説に照らすと、同条による外形標
準課税が許容される場合についての解釈が、戦前の営業税時代と同様なものであ
るとの理解が成り立たないわけではない。

しかし、このような理解は、昭和29年及び30年の地方税法の改正過程で行わ
れた上記（1）で認定した説明・答弁の内容に反するものであるし、昭和29年の
改正に関する上記旧自治庁関係者の説明においては、その冒頭では、「事業税は所
得を課税標準にするのが原則だとか、収入金額を課税標準にするのが原則だとか
いうふうにきめてしまいませんで、それぞれの実態において所得を課税標準に用
いるものもあれば、収入金額を課税標準に用いるものもあるという趣旨を現わし
ております。」（第19回国会参議院地方行政委員会議録第30号（乙6

の24)25頁)と説明していること、また、いずれの説明等も、所得の捕捉の困難性を指摘するものではないし、限定的な解釈の必要性について言及するものでもできないことなどから見て、これらの説明等が直ちに上記アの認定を覆すものとは評価できない。そして、戦前からシャウブ勸告前の昭和23年の改正までの経過が上記のとおりのものであったとしても、シャウブ勸告、附加価値税の導入の議論を重ねている過程の中で、地方税法の立案担当者が応益的な考え方を重視するようになっていったと認めることとは、何ら矛盾するものはないと考えられる。むしろ、上記(1)認定の説明・答弁にもあるとおり、所得税法及び法人税法の課税標準の算定に当たって、事業税額を経費又は損金に算入することが認められているのも、原判決がいうところの技術的な規定にとどまらず、事業税がその本質において事業遂行に当たっての行政サービスの受益と対価関係にあるべきものであることを勘案してのものであると解されるところである。

いずれにしても、以上に述べた現行事業税に対する応益的な考え方については、上記(2)ア及びイで認定したその後の旧自治庁及び自治省関係者が執筆した資料や国会答弁においても一貫している。

ウ 事業税の関係規定の表現

一方、地方税法72条の19は、「(事業税の課税標準の特例)」という条見出しの下に、例外4業種以外の事業についての外形標準課税について規定している。この「特例」という表現から見る限りは、事業税の地方税法上における原則的な課税標準は、「所得」(正確には、「所得」と「清算所得」であるが、以下中心的な「所得」のみを表記することとする。)であるといわざるを得ない。上記(1)の説明・答弁によれば、立案担当者においても、応益的な考え方が望ましいとはいっても、實際上適用される課税標準としては、所得の場合が圧倒的であることは、自認していたところであるし、現に、例外4業種の東京都の事業税額総額に占める割合は、3.39%にとどまること(甲316。平成12年度)から見て、現行地方税法においては、外形標準課税は例外的なものとして位置付けられる。その意味では、現行事業税は、上記(2)ウで認定したB教授の「応能課税と応益課税の混合タイプ」であり、しかも応能課税の要素のより強い混合タイプ」というとらえ方が、その法的性格についても的確に表しているものと考えられる。

その上で、例外4業種(地方税法72条の12が「収入金額」を課税標準とすることを認める電気供給業、ガス供給業、生命保険業及び損害保険業)以外の事業に外形標準課税を認める要件として地方税法72条の19が定めているものは、「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によるものであって、例外4業種と関連付けた表現とはなっていない。この表現を字義どおり理解する限り、原判決が採用したような例外4業種に準ずるような事業自体の客観的性格や法律上の特別の制度が存在する場合に限って、外形標準課税の導入を認めていると解することは、狭きに失することは明らかである。昭和22年に改正された営業法48条の3の「営業の種類を限り」という表現(原判決22頁25行目冒頭から同23頁5行目末尾までのオ欄説示のとおり)が、昭和23年の地方税法の全面改正で事業税に引き継がれる際に、「事業の状況に応じ」となったことから、特定の事業に限定した外形標準課税の導入は解釈論として困難となったとの一審原告らの主張は、これに沿う見解(甲85)もあるが、条文の文言を見る限り、このような理解をすることは困難である。

以上に認定したところに、上記(1)及び(2)認定の事実を勘案すれば、地方税法72条の19は、原則的な課税標準である「所得」を課税標準として課税すると適当でないと考えられる場合に、「所得」以外の適当な外形基準による課税(外形標準課税)を、地方公共団体の裁量によって行うことを認める趣旨の規定であると解するのが相当である。こうした解釈は、少なくとも、昭和29年の改正以来の経過や議論になじむだけではなく、立案時以上に地方分権の推進が求められ、そのための財源的な裏付けの必要性が高まっている現在の社会情勢にも、適合しているといえる。現行事業税は、「所得」を原則的な課税標準とし、その現実の適用の場面においても、「所得」を課税標準とする課税が圧倒的に多いという意味において、応能課税の要素が強いものと評価できるが、そうであるからといって、事業税の本来の姿である応益課税を選択することができるとする72条の19の解釈適用の場面においては、その発動のための要件を満たしている以上、応益的な考え方を基本とすべきであると考えられる。いずれにせよ、この「事業の状況に応じ」という一般的な表現の解釈運用に当たっては、原則として、地方公共団体の合理的な裁量にゆだねられていると認められるところである。

エ 均衡要件の位置付け

上記ウのとおり、地方税法72条の19は、地方公共団体が、応益的な考え方によって、一定の立法裁量（もちろん、合理的なものである必要がある。）を認めて立っていると解されるのであるが、その立法裁量権の行使の結果は、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ない。そのような解釈は、法令の明文の規定又はその趣旨に反する条例制定を許さないとする憲法94条及び地方自治法14条1項の趣旨に反することになるし、税目の新設又は変更における地方公共団体の選択を総務大臣の同意に係らせている法定外普通税についての地方税法259条の規律とも整合性がとれないこととなる。一方、地方税法72条の19自体の条文上の表現や構造から見て、同条の解釈論の中で、そうした外形標準課税に関する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。そして、地方税法の中で、そうした制約原理（法的な意味での歯止め）として機能することが期待されているのは、地方税法72条の22第9項のいわゆる「均衡要件」であると解される。すなわち、同項は、外形標準課税の税率決定に、その外形標準課税による税負担が所得を課税標準とする場合の税負担と著しく均衡を失することのないように定めるべきものとしているのである。この均衡要件は、実質的には、昭和23年の地方税法の全面改正の際に創設された規定であり、その当時適用されていた営業税法48条の3が営業税の原則的課税標準である「純益」に代えて、外形基準とすべき特別の必要がある場合には、営業の種類を限り、内務大臣の許可を受けることを要件としていた（原判決22頁25行目冒頭から同23頁5行目末尾までのオ欄説示のとおり）のを廃止して、上記の均衡要件を創設した経緯にかんがみると、均衡要件は、実質的には内務大臣の許可に代替する法的な機能を期待されているものと考えられる。したがって、地方税法72条の22第9項は、地方公共団体が事業税に外形標準課税を導入するに当たっては、均衡要件を満たすこと、すなわち、従前の課税標準及び税率による税負担と「著しく均衡を失することのない」ように、外形標準課税に係る条例を制定することを要求している規定と解すべきである。

以上によれば、地方税法は、一方で、原則的課税標準を「所得」としてその税率をも法定し、他方で、地方公共団体に対し、「事業の状況」という解釈に幅のある表現で外形標準課税を導入できるようにするとともに、均衡要件により、原則的課税標準及び税率による税負担と、著しく均衡を失しないように定めるべきことを求めているものといえることができる。

（4） 地方税法72条の19の解釈

ア 適用される基本的な場合

地方税法72条の19の解釈適用に当たっては、事業税が公共施設や行政サービスの受益に対する経費を分担するという応益的な考え方に立つべきであること、「所得」以外の課税標準を条例によって採用する道を開いている同条の適用が検討されるのは、原則的な課税標準である「所得」による課税が適当でないと考えられる場合であることは、上記（3）で認定したとおりである。また、事業税の課税客体は事業（その収益活動）であり、事業税の担税力も課税客体である事業に求められることは争いがないところである。そして、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。したがって、「所得」による課税が適当でない場合というのは、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。この考え方は、例外4業種について「収入金額」が課税標準として採用されていること（地方税法72条の12）にも対応している。すなわち、電気供給業及びガス供給業については、公益事業であるため料金認可制が採られ、料金が低く抑えられていること、また、生命保険業及び損害保険業については、保険契約者の保険料を投資して大きな利益を上げているが、この利益の大部分は配当に回されること、これらの理由により「所得」を課税標準とする事業税額が事業の規模・活動量と対応しないものとなることから、外形標準課税が採用されている。

ただ、事業の規模・活動量については多義的なとらえ方ができるものであるもので、税負担と事業の規模・活動量が対応しないといっても、もともと厳密な意味で

の定量的な対応関係を求めることは困難であり、抽象的・擬制的なアプロ一チに頼らざるを得ないのであって、この点に關して、例外4業種に準ずる事業自体の客観的性格や法律上の特別の制度の存在が必要であるとする原判決が採用した考え方は、事業税の關係規定の表現や構造から見て、狭きに失し、これを採用すべきでないことは、既に(3)ウで述べたとおりである。そうはいつても、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の判断に当たっては、慎重な考慮が必要であると考えられる。上記(2)イで認定したとおり、昭和52年に全国知事会の外形課税の提案がされた前後に公表された旧自治省税務局の担当者の論説では、地方税法72条の19により外形標準課税ができる一つの場合作して、事業活動が相当規模であるのにも、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」を挙げている。また、上記(2)エで認定したとおり、本件条例の構想公表後に内閣法制度局第一部長の国会答弁でも、「所得」を課税標準とする税負担がその受益の程度に比して「相当に低いこと」、そして、そのことが「常態化していること」が、同条の外形標準課税の対象となる要素としているのも、同様な考察に基づくものであって、基本的には是認できる考え方であると評価できる。

イ 特定の事業、業種に限った適用

次に、地方税法72条の19が、特定の事業、業種に限って外形標準課税を導入することを許容する趣旨であるか否かを検討する。同条の「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外に外形標準課税の導入を許容しているものとして、同条の「事業の状況に応じ」は、上記アで検討したとおり、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」している場合に満たされるものであることとすれば、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となるのが自然である。現に、例外4業種のように、法律で明定されているとはいえず、事業単位での例外が認められていること、上記(2)ア認定のとおり、旧自治省税務局の担当者の昭和30年代の現行事業税に関する解説書では、地方税法72条の19の「事業の状況に応じ」の解釈として、物品販売業、百貨店業といった一定の業態を対象とする外形標準課税が認められるとの考え方が紹介されている。また、上記(2)イ認定のとおり、千葉県では昭和49年に、一定規模以上の石油精製及び石油化学企業に限った外形標準課税導入の動きがあったこと、この動きは税負担の均衡を失うなどの批判で見送られたが、このような石油精製・石油化学企業に限定しての外形課税も、上記(2)ウ認定のとおり、「所得」課税の趣旨を全く無視するようなものでない限り許容されるとの学者の見解が公表されていること、その後も、上記(2)イ認定のとおり、全国知事会は昭和52年に、主として製造業を行う法人を対象とする外形標準課税の導入を提案し、この提案に対しては、旧自治省税務局長が国会で、製造業に限定しての導入は、地方税法の「事業の状況に応じ」という文言に則している旨を答弁しているところである。それにもかかわらず、本件条例に対しては、その構想が公表された直後である平成12年2月22日に閣議口頭了解として発表された政府の統一見解(甲10)を始め、特定の事業に限定した外形標準課税の導入には問題がある旨の指摘が多く(ただし、上記(2)エ認定の本件条例案公表後の内閣法制局第一部長の国会答弁では、上記ア認定の要件を満たしている業種は、地方税法72条の19の外形標準課税の対象となる(としている。))、本件訴訟においても、多数の有識者から同様な指摘がされているところである。しかし、少なくとも、一審被告東京都において、本件条例案が検討されていた当時までの議論は、以上のとおり、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り、このような解釈も十分成り立ち得るところである。

なお、昭和23年の地方税法の改正により、それまでの地方税法48条の3が「営業の種類を限り」と規定していたのを、「事業の状況に応じ」という表現に改められたことは既に認定したとおりであるが、このことから、特定の事業に限った外形標準課税の導入の余地がなくなったと解すべきでないことは、上記(3)ウに説示したとおりである。

ウ 東京都のみにおける適用

一審原告らは、本件条例が、一審被告東京都のみにおける外形標準課税の実施で
ある点を問題としている。この点については、上記(2)アで認定した、昭和30
年代の旧自治庁税務局の担当者の解説書では、特定の都道府県における外形標準課
税も認められる旨の説明がされている。一方、本件条例の構想が公表される前に公
刊されていた旧自治庁・自治省関係者の論説(甲298ないし301)中には、地
方税法72条の19が道府県ごとに適用される場面は、現実にはほとんど考えられ
ない旨述べているものがあるし、また、上記(2)イで認定した、昭和52年の全
国知事会の外形標準課税の提案後に行われた旧自治省税務局長の国会答弁では、地
方税法72条の22第9項の「所得」による税負担との均衡を失しないようにする
ためには、全国一律の外形標準課税の導入でないと適当でないとしている。これら
に基づき、一審原告らは、旧自治庁・自治省関係者も、事業税における外形標準課
税は、法律によって一律にすべての道府県に適用しないと、現実には機能しないも
のと考えていたと主張する。確かに、昭和52年の全国知事会の外形標準課税導入
の提案、また、本件条例案が公表された後に、平成12年2月22日に閣議口頭了
解として発表された政府の統一見解(甲10)、本件条例を契機とする旧自治省や
政府の税制調査会における外形標準課税導入の議論(乙6の9ないし12・28・
37)も、全国一律の導入が妥当であるという立場を前提としており、それが理論
的に見ても望ましい形態であることは確かであるといえる。

しかし、地方税法72条の19が、例外4業種のように、法律という明確な形式
で全国一律に外形標準課税を課する方法とは別に、「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
からは、同条は、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認めてい
ると解さざるを得ない。ただ、特定の地方公共団体が外形標準課税を導入する際
は、他の地方公共団体に与える影響が大きいことから、この面からも「所得」を課
税標準とした場合の税負担の均衡、つまり、地方税法72条の22第9項の均衡要
件の吟味をより慎重に行う必要があると考えられる。

(5) 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

本件条例は、その2条1項に定める銀行業等を行う法人であって、各事業年度の
終了の日における資金量5兆円以上であるものを納税義務者としてしている。本件条例
が、地方税法72条の19に基づき銀行業等に限り外形標準課税を導入する理由
について、一審被告東京都側の公式説明の要旨は、以下のとおりである(本件条
例制定後公表された一審被告東京都主税局の担当者の解説である乙3の20・2

1、本件条例案を審議した東京都議会の会議録である乙5の1ないし8)。
「法人事業税は都道府県が提供する行政サービスと事業活動の受益関係に着目し
たものであり、その課税標準は、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、税負担の公平性の確保のためには望ましい。また、行政サービス
の安定的な供給のためには、税が安定的で変動が少ないものである必要がある。銀
行業等が十分な収益を上げながら不良債権処理に係る損失額が多額であるため、一
審被告東京都の行政サービスの対価としての法人事業税をほとんど負担しておら
ず、そうした状況が今後急に好転することが見込まれない。具体的には、銀行業等
の収益は、大手銀行19行の業務粗利益で見ると、バブル経済期の平成2年3月期
に約5兆6000億円であったものが、平成11年3月期には約7兆5000億円
を超えているのに対し、事業税額は、大手銀行のものがバブル経済期に約2200
億円で一審被告東京都の全事業税収の約14%であったものが、現在は約100億
円程度で全事業税収の約1.5%にまで落ち込む見込みである。このようにバブル
経済期よりも本業での利益を上げながら、法人事業税の負担をしていない業種は、
銀行業等(本件条例2条1項に定義がある。甲1)だけであるし、銀行業等の法人
事業税の税収は、他の業種と比べて極めて不安定である。以上から見て、銀行業等
に関する限り、構造的に事業活動の規模に見合った納税が期待できない「事業の情
況」(地方税法72条の19)にあることになり、応益課税としての法人事業税が
その機能を喪失している。そこで、銀行業等に限り同条に基づき、外形標準課
税を導入する必要がある。」

証拠(上記の乙3の20・21、乙5の1ないし8に加えて、乙3の3ないし1
7・22ないし28、乙3の60・61の各1・2、一審被告東京都側から全国銀
行協会に送付された乙4の2ないし5)によれば、大手の銀行19行ないし30行
が一審被告東京都に納付する法人事業税額が昭和59年度以後不安定な状況にあ
り、特に平成5年度以降減少幅が大きいこと、その一方で、大手の銀行19行ない

し30行の業務粗利益や銀行の資金利益は、平成2年度から平成10ないし11年度までの間、若干の増加ないし横ばいの傾向で推移していること（乙3の3ないし5・12、乙4の5）、一審被告東京都においては、本件条例案を検討する際に、昭和60年度から平成10年度までの法人事業税額や平成2年度から平成11年度までの業務粗利益の推移等について、銀行業等と不動産業、建設業及び証券業との比較検討を行っているが、その結果によれば、不動産業等においても法人事業税額が減少しているが、これらにおいては業務粗利益も減少していること（乙3の5・6等）、一審被告東京都の全法人事業税のうち大手の銀行30行が占める割合は、昭和59年度から平成4年度までの間は、10%を上回るか10%相当であったものが、平成6年度から平成11年度までの間は、平成8年度（10.8%）及び10年度（5.8%）を除いて、1ないし3%の間にとどまったこと（乙4の5）、銀行業の事業税額が業務粗利益の傾向に反して減少しているのは、いわゆるバブル経済の崩壊以降、不良債権処理を進めるため貸倒処理を本格化したことが影響していることが判明した。そして、以上の事実と銀行業等においては、今後も当分の間継続して、不良債権処理、貸倒処理を継続する必要性が高いこと（公知の事実）から見て、「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る。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のであるから、銀行業等について、上記（4）アで認定した地方税法72条の19の適用を許容することができる「事業の状況」が生じていると判断することができる。

一審原告らは、銀行業の上記のような状況について、バブル経済期及びその崩壊後の経済情勢が銀行業に影響を及ぼした結果であって、銀行業等の事業自体の客観的性質に基づかない事態であるから、地方税法72条の19の「事業の状況」には当たらないと主張し、これに沿う有識者の意見書（例えば、甲276）を証拠として提出する。しかし、地方税法72条の19の「事業の状況に応じ」の解釈運用は、上記（3）ウで認定したとおり、基本的には、地方公共団体の合理的な裁量にゆだねられているものであるし、「事業の状況に応じ」の解釈として、「所得」を課税標準とすると、事業の規模が同一である異種の事業との間で、事業税の税負担の不均衡が生じている状況がある場合（昭和52年の全国知事会の外形標準課税の提案前後に公表された旧自治省税務局担当者の論説）や、景気感応性が高く毎年事業税納付額が大きく極端に変動するため、地方公共団体の安定的な行政サービスの提供に障害がある場合（本件条例の構想公表後の内閣法制局第一部長の国会答弁）が含まれるとの見解もあることを考えると、上記一審原告らの主張は採用できない。

イ 資金量5兆円以上との限定について

銀行業等への限定が地方税法72条の19において許容されるとしても、各事業年度の終了日における資金量が5兆円以上のものに限定していることについても許容されるのかが問題となる。この点については、上記（2）アで認定した、昭和30年代の旧自治庁税務局の担当者の解説書では、対象事業を限定するだけではなく、その中の一定規模以上のものに限定することも許される旨の説明がされている。一方、上記（2）イで認定した、昭和52年の全国知事会の外形標準課税の提案後に行われた旧自治省税務局長の国会答弁においては、特定の事業に限った外形標準課税を認めた上で、その事業を更に個別に分けて適用の有無を変えることは、その選別や整理が困難であるとしており、消極的なニュアンスがうかがわれる。また、本件条例について理解を示している有識者も、全銀行業等を納税義務者とした上で、資金量5兆円未満のものについては課税免除とした方が問題が少なかったのではないかとの見解を述べている（乙1の5・6）。以上から見ると、特定の業種の中で、更に外形標準課税が適用されるものとそうでないものとの区別を設けることについては、慎重な考慮と検討が必要であると考えられる。

一審被告東京都側は、公式の説明において資金量による限定を設けた理由として、「中小金融機関への配慮」を挙げている（乙5の1ないし8、乙3の20・21）。すなわち、一般的にも中小事業者に厳しい経済情勢下にある中で、その資金繰りに無視できない影響を及ぼす中小金融機関に対して、実質的に見れば増税の効果を伴う本件条例による課税を適用することは、中小事業者にも相当程度の影響を及ぼす可能性は否定できず、そうした事態が生じないように適用対象外にしたということである（弁論の全趣旨）。一方、本件条例案の検討過程の資料（乙3の1

0, 乙4の5)によれば, 本件条例による課税によって, 大手の銀行30行(いずれも資金量5兆円以上である。)については税収が120億円であったものが1130億円増加するのに対し, 資金量3兆円以上5兆円未満の銀行については, 税収が11億3000万円であったものが2億4000万円増加するに過ぎないことが認められ, このことからすると, 本件条例の資金量5兆円という要件は, どちらかというところから安定した法人事業税収入を得るために, 必要な限度で線を引いた面があったことは否定できないところである。そして, 本件条例の制定目的の一つとして, 一審被告東京都の安定的な税収の確保があったことは争いがなく, その目的に照らして, 必要性の点から線引きしたことも, 理解できないではない。しかしながら, 税負担の公平性の観点からは, この理由だけから線引きの合理性を根拠付けることは困難である。

そこで, 更に検討するに, 法人事業税の課税標準を地方税法72条の19を適用して「所得」から外形基準に改めるに当たっては, 中小事業者の事業活動に与える影響を考慮する必要があることについては, 昭和29年, 30年の地方税法改正の国会審議の際も上記(1)認定のとおり議論されているところである。また, 上記(2)アで認定した, 昭和39年に外形標準課税の導入方向を示した政府の税制調査会の答申においても, 中小事業者への考慮が検討されている(乙1の39・45)し, 上記(2)イで認定した, 昭和49年の千葉県における導入の検討の際も, 一定規模以上の事業者を対象として外形標準課税を導入することが検討されている。以上から見て, 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, このような政策的な判断を認めることについて強い異論があるとは考えられない。本件条例における中小事業者への影響は, 中小金融機関に対する外形標準課税の適用を通じてのものであるという意味で, 間接的ではあるが, 基本的には中小事業者に対する妥当な政策的配慮と評価することができる。そして, 一審被告東京都が資金量5兆円で線引きした資料(乙3の8・9)によれば, 平成11年3月期において, 資金量5兆円以上の大手銀行30行の資金量の合計が, 3800以上ある民間預金取扱機関の全資金量の55.7%を占めていること, また, 大手銀行24行の業務純益の総額が138行の銀行の業務純益総額の74.1%を占めていることが認められ, これらを考慮して資金量5兆円で線を引いた一審被告東京都の裁量権行使については, 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, 地方税法72条の19の適用においても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
本件条例は, 課税標準(外形基準)として「業務粗利益」を採用している。一審被告東京都側の, 公式の説明におけるこの点の要旨は, 「「業務粗利益」が銀行の基本的な業務をすべてカバーした指標で, 一般企業でいえば, 売上高から売上原価を差し引いた売上総利益に相当する概念ないしはそれに近い概念である。そして, 銀行の事業活動の規模を的確に反映した客観的な基準であるとともに, 銀行の収益力に裏付けられた担税力も一定程度反映されているものでもあることから, 課税標準として最適である。」というものである(乙3の20・21, 乙5の1ないし8)。同じ証拠によれば, 一審被告東京都が他の外形基準として「資本金」, 「資金量」を検討したことは認められる(前者については各銀行ごとに大きな差異があること, 後者については現実の銀行等の活動量を十分に反映するとは言い難いこと等から採用されなかった。)が, 具体的にどのような経過で「業務粗利益」の採用に至ったかをうかがわせる直接的な証拠はない。上記(2)アで認定した, 平成11年7月の政府の税制調査会地方法人課税小委員会の報告(乙6の5・8, 甲175)を契機とした, 上記(2)ウ認定のB教授の論説(乙1の4)が, 企業会計上の売上総利益(企業の売上高から売上原価を控除した金額)が「企業の公共サービスからの受益ないし活動規模を測定する指標」として適切な選択肢として説明されていることを参考にした可能性も否定できない。

これに対し, 一審原告らは, 銀行業における「業務粗利益」は, 一般事業会社における「売上総利益」とは法律上も会計上も全く異なる概念であり, 銀行の貸付業務において必然的かつ経常的に発生し, 銀行業が新たに生み出した付加価値ではない貸倒損失等や信用リスク・プレミアムが控除されていないことから, 銀行業の事業活動量を適切に表す指標とはいえないので, 本件条例は, 「業務粗利益」を課税標準とした点だけでも違法であると主張する。そして, この一審原告らの主張に沿った有識者の意見書が控訴審だけでも多数(甲253ないし255, 甲260ないし264, 甲276, 甲277)提出されており, これらによれば, 銀行業の「業

務粗利益」は、業務収益から業務費用を差し引いた金額でも、業務純益でもなく、一般事業会社の「売上総利益」とは会計学上も対応しない概念であること、また、金融実務に通じた者の感覚によれば、銀行の貸倒損失部分は貸付業務において、不可避的に発生するととらえられていることが認められる。この点から見ると、一審被告東京都の説明のうち、「業務粗利益」を一般事業会社の「売上総利益」との対比から、銀行業等に対する外形標準課税の課税標準として最適であると判断した点には、検討を加えるべき余地があったといわざるを得ない。一方で、本件条例案の検討が始められた前後の平成11年7月の政府の税制調査会地方課税小委員会の報告において、導入を図ることが望ましい外形基準として、「事業活動によって生み出された価値（事業活動価値）」、「給与総額」、「物的基準と人的基準の組合せ」及び「資本等の金額」が提案されており（乙6の8）、上記B教授の論説もそれうした提案を前提に「売上総利益」の提案をしていること（乙1の4）が認められることからすると、一審被告東京都が検討したことが認められる「資本金」や「資力量」以外の外形基準についても、銀行業等への当てはめを含む検討が十分行われべきであったとも考えられる。その際、例外4業種である生命保険・損害保険業においては、課税標準が「収入金額」とされているものの、この収入金額の算定に当たっては、営業保険料総額から純保険料部分を除くために、収入保険料に一定割合を乗じた額が「収入金額」とされており（地方税法72条の14第8項及び第9項）、この純保険料部分が信用リスク・プレミアムに相当するとの見方ができると（甲229、甲262）との対比からすると、銀行業等の課税標準においては、貸倒損失ないし信用リスク・プレミアムを何らかの形で考慮する方法について、なお検討を加える必要があったともいえそうである。

一方、証拠（甲108、甲109、乙1の26、乙3の95、乙6の32、乙7の5・6・15・39ないし41、43ないし50、弁論の全趣旨）によれば、銀行業における「業務粗利益」は、計算書類上独立の勘定項目ではないが、平成元年の銀行法施行規則の改正により、銀行が銀行法24条1項を背景として、監督官庁に提出することが求められている「決算状況表」の記載事項となり、現在も金融庁の事務ガイドライン（乙6の32）で、銀行の金融庁長官への決算情報の一部として報告を求められていること、当初は、監督官庁の監督事務のためのものであるとして、一般や外部への開示は予定されていなかったが、投資家、利用者等に対するディスクロージャーを充実させる観点から、全国銀行協会連合会統一開示基準が平成2年に改正され、「業務粗利益」が開示項目に追加され、さらに、平成10年12月に施行された金融システム改革法による銀行法21条1項の改正により、銀行法施行規則19条の2で業務の状況を示す指標の一つとして、銀行の主要な営業所に備え置き公衆の縦覧に供する説明書類における開示事項に加えられたこと、実際上も、各銀行の一般向けのディスクロージャー誌には、「業務粗利益」について、例えば、「銀行の基本的な業務からの収益です。」（乙7の5）、「収益の大きさを表す「業務粗利益」」（乙7の39）、「業務粗利益・業務純益は、銀行の利益をみろううえで重要な指標です。銀行が本業でどれだけの利益をあげたかを示す銀行特有の指標で、一般企業でいう「売上総利益・営業利益」に相当します。」（乙7の43）、「業務粗利益とは・・・銀行本来の業務による「収益」と「費用」の差額（収支）です。一般の企業で言う経費控除前の「売上総利益」にあたります。」（乙7の44）、「業務粗利益は、一般に銀行の本来業務にかかる収益性を示すとされているもの」である（乙7の45）、「業務粗利益とは、（中略）信用金庫の基本的業務の粗利益を示すものです。」（乙7の46）等として記載されていること、決算説明会における資料（乙7の48ないし50等）にも銀行業の損益や利益を示す指標の一つとして記載されていること、全国銀行協会が作成した銀行のディスクロージャーを解説するパンフレット（乙7の15）にも、「業務粗利益」について「銀行が本来の業務でどれだけの利益をあげているかがわかります。」との説明がされていることが認められる。以上について、一審原告らは、「業務粗利益」は、専ら銀行監督目的で監督官庁が導入したもので、事業活動量の測定との関連性は全くないし、また、上記資料における説明は、いずれも一般の素人向けのものであって、法律学、会計学等専門的な検討が加えられた上でのものではないと主張する。しかしながら、「業務粗利益」の当初の導入目的が業法上の規制、監督上の必要性にあったとしても、その後の法規の改正等により、銀行業の経営状況等の情報を対外的に提供する機能を付与されていたことは明らかであるし、また、上記のディスクロージャー誌等の記載は、一般向けの分かりやすさを優先した面があるとはいえず、「業務粗利益」が、銀行業界からの対外的な情報発信において、銀行業

の基本的業務の収益ないし粗利益を示すとしたり、一般事業会社の「売上総利益」に相当するものとして、一般的、日常的に用いられている概念であることは否定できないところである（甲307は、この認定に反するものではない。）。したがって、こうした情報発信を受けて、「業務粗利益」を用いて銀行業の収益や業務の活動量を測定する要素として用いることも、許容されるアプローチの一方法であると評価することが可能である。

ところで、地方税法72条の19は、外形基準については、「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」と定めるだけで、外形基準がどのようなものであるべきかといった定義もされていないし、「等」という表現から明らかにおり、「資本金額」以下の具体的な外形基準は、例示的なものにとどまっている。したがって、上記(4)アで述べた「事業の状況に応じ」の解釈を前提とすると、地方税法72条の19は、事業の規模・活動量をもとにできる限り適切に反映し得るものであって、徴税・納税事務の観点から合理的なものと解される客観的な指標であれば、同条の外形基準として採用することを許容していると考えられる。この点について、一審原告らは、この「等」という表現は、上記(3)イ認定のとおり、大正15年の改正で府県税として存置された営業税に、地方税に関する法律施行規則2条1項により外形標準課税の課税標準とすることが認められていた「営業の収入金額（売上金額、請負金額、報償金額の類を含む）、資本金額、営業用建物の賃貸価格、従業者の数」における「の類を含む」を基本的には引き継いだものであること、この「の類を含む」という表現は、営業税（府県税）が小規模な個人営業者のみを対象とするものであるところ、各業種ごとに、「収入金額」に相当する概念について「売上金額、請負金額、報償金額」などというように、呼称が区々に分かれていて逐一条文に列挙することが困難であったことから、「の類を含む」という表現でまとめて規定する趣旨であり、個別に掲げられたもの（売上金額、請負金額、報償金額）と同質で何らかの共通性が認められるものに限られると解釈されること、したがって、「の類を含む」を基本的に引き継いだ現行地方税法72条の19の「等」も、「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」と同質で何らかの共通性が認められるものに限って外形基準と認める趣旨であるところ、「業務粗利益」は同条が具体的に規定する外形基準と全く異質であり何らの共通性も認められないから、同条が許容する外形基準とはいえないと主張し、これと同じ見解の有識者の意見書（甲263ないし265）が提出されている。しかし、戦前の法律の施行規則上の「の類を含む」という表現と、現行法律上の「等」という表現が、法制上の概念として同質のものとして理解することができるのか疑問である上、その趣旨の表現であると仮定しても、上記大正15年改正後の営業税（府県税）の外形基準に係る「の類を含む」は、法律施行規則上規定されていた外形基準の一つである「収入金額」に関するものであって、しかも、カッコ内の具体例（売上金額、請負金額、報償金額）の末尾に付されたものであり、「収入金額」以外の外形基準（資本金額、営業用建物の賃貸価格、従業者の数）も含めた全体に係っているものではなかったのに対し、現行地方税法72条の19の「等」は、同条が規定する外形基準の末尾にその全体を受ける形で規定されており、規定中の位置付けにおいて明らかに異なる点があるから、上記一審原告らの主張のように解釈しなければならないとは、直ちには考えられない。そして、上記(3)イで認定したとおり、シャープ勧告やこれを受けた附加価値税の検討を経て、昭和29年、30年の地方税法改正の立案担当者の基本的な立場が、できる限り応益的な考え方に立った事業税を実現することを重視するものとなったこと、また、例えば、上記平成11年7月の政府の税制調査会地方法人課税小委員会の報告（乙6の8）のように、本件条例に至る間の外形標準課税に関する議論においては、事業活動価値や付加価値等を反映する適切な外形基準を幅広く検討する手法がとられ、その前提として「等」についで上記主張のように限定的にとらえる考え方は採られていないことも合わせ考えると、現行地方税法72条の19の「等」が、具体的に規定された外形基準と同質で何らかの共通性のあるものに限って許容する趣旨であるとの、上記一審原告らの主張は採用できない。

以上を総合すると、「業務粗利益」を本件条例の課税標準（外形基準）として採用したことには、以上述べてきたような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、一審被告らが主張するような「最適の」課税標準であったとは考えられない。しかし、ここで問題となっていることは、事業税の課税という局面において、事業としての銀行業等の規模・活動量を表すものとして「業務粗利益」

を採用した一審被告東京都の裁量判断の合理性であり、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」を課税標準として採用した一審被告東京都の判断が、合理性を欠くものと断定することはできない。

エ 結論

以上のとおりであるので、本件条例制定に当たっての一審被告東京都の裁量判断は、いずれも地方税法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ものと考えられる。

(6) 本件外形標準課税と地方税法72条の22第9項

ア 均衡要件の意義と一審被告東京都の説明

上記(3)エで認定したとおり、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。しかも、本件条例は、一審被告東京都だけの外形標準課税の実施であるので、上記(4)ウで認定したとおり、均衡要件に対するより慎重な考慮が必要となる。また、均衡要件は、直接的には外形標準課税の税率を問題としているが、本件条例の100分の3という税率を直接吟味するわけではなく、「所得」を課税標準とした場合の税負担と外形標準課税による税負担とを比較することを求めている。そして、税負担は、基本的には課税標準に税率を乗ずることによって決まることから、均衡要件の吟味、すなわち、税負担の均衡を比較検討する際には、外形標準課税における課税標準いかにについても、間接的に問題とならざるを得ないことになる。

本件条例における均衡要件に関する、一審被告東京都の公式の説明の要旨は、「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。ここ数年間はバブル経済期をはさんで極めて不安定な形で推移していることを考慮し、バブル経済期前、バブル経済期、バブル経済期後(バブル経済崩壊後)のいずれの時期をも含んだ期間である昭和59年度から平成10年度までを選択した。その間における大手銀行30行の一審被告東京都における法人事業税の税収実績の年間平均額は約1088億円であり、一方、本件条例による法人事業税額の増額見込みは約1130億円であることから、均衡している。」というものである(乙3の7・20・21, 乙4の2ないし5, 乙5の1ないし8)。証拠(甲111, 甲112, 乙3の104, 乙4の5)によれば、一審被告東京都の全事業税額のうち、資金量5兆円を超える銀行30行が納付した事業税額の占める割合の、昭和59年度から平成10年度までの平均が約9.8%であるのに対し、本件条例が適用された初年度(一審原告らの事業年度では平成12年度であり、一審被告東京都に納付されるのは平成13年度ということになる。)の確定申告納税額約1029億円が一審被告東京都の全事業税額に占める割合は約9.6%であり、この納税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。

イ 不均衡の程度と比較する期間

地方税法72条の22第9項が税負担の均衡について求めているのは、「著しく均衡を失することのないように」することであって、「著しく」という文言上解釈の幅がある一般的な表現となっているので、その解釈適用に当たっては、どの程度の不均衡に至ると著しく均衡を失することになるのかが問題となる。この点について、一審原告らは、同条8項により法人事業税に認められる制限税率(超過税率)が標準税率の1.1倍であることから、同条9項の均衡要件の解釈に当たっても、これと統一的に解釈されるべきであり、同条8項の趣旨にかんがみれば、この1.1倍と「若干の差異」しか許容されず、いかに緩やかに解ずるとしても2倍を超えることは論外であると主張し、同様な見解を述べる有識者の意見書(甲263ないし265)が控訴審でも提出されている(なお、原審で提出された甲225号証(A教授の意見書)では、本件条例のように特定事業に限った外形標準課税においては、「1.5倍を超える場合は当然に違法であり、1.2倍を超える場合も違法とされる疑いがある」との見解が示されている。)。標準税率と異なる税率を適用するという点では、外形標準課税は制限税率適用と類似する場面と見られないし、均衡要件の歯止めの機能からすると、このような考え方が出てくることも

理解できないではない。しかし、「1.1倍」と「著しく」とでは、表現自体とし
て見た場合かい離がある上に、制限税率を規定する地方税法72条の2第8項
は、昭和50年の法改正（法律第18号）で導入されたものである（例えば、甲2
27）ところ、同じ条文中で規定されている均衡要件については表現が改められ
ないこと、そもそも、地方税法72条の19の外標準課税は、「所得」を課税
標準とする税負担が事業の規模・活動量と「著しく」ないし「相当程度」対
応しないことを前提としているのに、外形標準課税によっても、「所得」を課
税標準とするのでなく、1.1倍ないしそれに準ずる程度といった課税し
る場合の1.1倍ないしそれに準ずる程度といった課税し、かできないとす
るのでは、税負担と事業の規模・活動量の不均衡が解消できないこと等
の事情を総合すると、均衡要件が歯止めの機能を期待されていることを考
慮しても、狭き隘路を失うといわざるを得ず、結局、上記見解を解釈論と
して採用することはできない。また、一審原告らは、一審被告東京都が
税負担の均衡を過去数年間の平均値を基礎として検討していることにつ
いて、単年度を基礎とすべきであることと主張し、本件条例適用の初年
度（平成12事業年度）における「所得」を課税標準とした場合の1審原
告らの推計事業税額（107億4489万1900円）に対し、本件条例による
外形標準課税による1審原告らの事業税額（832億0571万7800円）
は約7.7倍となること（甲101）、また、第2年度（平成13事業年度）に
おける「所得」を課税標準とした場合の1審原告らの推計事業税額（2477
万2700円）に対し、本件条例による外形標準課税による事業税額（904
億6486万4200円）は約365.2倍となること（甲257）から見て、「著
しく」均衡を失っていることは明らかであるとする。確かに、税負担の
均衡を問題にする以上、同じ年度について外形標準課税を適用した場合と
「所得」基準による場合とを比較することが基本となると考えるのが事柄
の性格に適合していると考えられる。しかし、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に加えて、上
記（4）ア認定のおり、「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、地方税法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し、均
衡要件においては、外形標準課税の導入がそうした状況への対処として必
要かつ合理的なものとなっているかも実質的には検討されることとな
ると考えられること、また、本件条例の適用は平成12年4月1日以後5年
以内を開始する各事業年度分の法人事業税についてであるので、地方
税法72条の19の適用も一定期間継続することが前提であると考えられ
ることからして、過去や将来の一定期間（将来については見込みのもの）
における税負担を比較吟味した結果も勘案要素となると解される。この
点について、平成12年2月24日の衆議院地方行政委員会において内閣
法制局長は、地方税法72条の22第9項の解釈について「（前略）72条の22
の第9項にあります「著しく均衡を失する」というのはどういう意味かとい
うことであつても、これも今申し上げましたように、いわゆる外形標準課
税は、主として特定の業種の税負担がその受益の程度に比してかなり低
いという場合に、その負担の程度を引き上げて受益との均衡を図るとい
うことを目的に導入するものであるから、それを導入することによって、
所得を課税標準とし続ける場合と比べてありますが、ある程度事業税の
負担が増加するということは法の予定するところであるかと思ひます。
したがって、問題は、何をもちいて、あるいはどの程度になると、外
形標準課税による事業税負担が、所得を課税標準とする場合に比べて
著しく均衡を失うと言えらるほどに重いということになるのかというこ
とであるかと思ひますが、これは事柄の性格上、なかなか画一的に、あ
るいは定量的に基準を設定するということは困難であろうと思ひますの
で、いろいろな要素を総合的に勘案して、究極のところは社会通念に照
らして判断するしかないと思ひます。その際、考慮すべき主要な要素と
しては、やはり外形標準課税をすることによって増加する税負担の額が
どれぐらいであるか、あるいは負担の増加割合がどれぐらいであるかとい
うようなことにならうかと思ひますけれども、これも、導入する年とか、
その後2、3年とかいう短い期間ではなくて、中長期的に見て負担の
均衡が図られているか、ということだろふと思ひますけれども、今回の
東京都案のように、一定の期間を限って措置するという場合には、その
限られた期間内全体を比較するということにならうと思ひます。ほかにも、
外形標準課税を導入することとした目的であるとか、あるいは、外形標
準課税をすることによって、所得その他法定されている他の課税標準を
引き続き用いる類似の業種等と負担のバランスがどうであるかとい
ったようなことを考えなければいけないという

ことだろうと思います。」と答弁している（第147回国会衆議院地方行政委員会議録第3号（乙6の31）29頁）が、均衡要件の趣旨から見て、その解釈運用に当たって基本的には是認できる考え方であると考えられる。

いずれにせよ、当裁判所も、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、外形標準課税導入の目的、本件条例のように、一審被告東京都に限って、しかも特定の業種に限って導入する場合には、他の道府県に及ぼす影響や、他の業種との負担の均衡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り、このように解することが、地方税法72条の22第9項の条文の表現及び同条項に期待されている機能に適合するものというべきである。

ウ 税負担の比較

証拠（乙3の7、乙4の5）によれば、本件条例の検討過程において、一審被告東京都は、資金量5兆円を超える大手銀行30行の平成11年3月期の「所得」を課税標準とした場合の事業税額が約120億円ないし122億円であるところ、本件条例が制定適用されることにより推計事業税額がその10倍を超える約1250億円になるとの推計をしていることが認められる。これは、本件条例案の検討過程における、従来の「所得」を課税標準とする課税済みの資料に基づく推計ではあるが、本件条例の検討過程において入手可能な直近の年度の課税実績に基づく推計であるし、一審被告東京都において本件条例による影響を推測する有力な資料となつたものであると推認される。そして、上記イで認定した一審原告らの主張の根拠となつている証拠（甲101、甲257）によれば、一審原告らに対して本件条例が適用された結果、その初年度（平成12事業年度）には約7.7倍、そして第2年度（平成13事業年度）には約3652倍という大幅な事業税負担の増加が生じたことが推認できる。もっとも、この推計においては、一審原告らの大半の銀行（一審原告ら17行中、初年度では12行、第2年度では16行）において、「所得」を課税標準とする課税では事業税額がゼロとなるのであって、その点が上記の著しい倍率に影響を及ぼしている。本件条例の適用第2年度で、唯一「所得」を課税標準とした場合の事業税額（2477万2700円）を推計することができ、一審原告八十二銀行については、本件条例に基づく納税額は1億2225万6500円であり（甲257、甲268の9）、税負担の比較割合は約4.9倍となつている。こうした「所得」を課税標準とした場合に課税額がゼロとなる事業者については、そもそも地方税法72条の19が外形標準課税を適用して課税することはできない（均衡要件以前の問題である。）との見解（例えば、甲85、甲98及び甲102のA教授の見解）があるが、上記（3）ア認定のとおり、同条は、外形標準課税の解釈適用に当たっては、できる限り応益的な考え方に基づくべきであると解されるところ、「所得」を課税標準とした事業税額がゼロとなるということは、かえって、「所得」を課税標準としたままでは、事業の規模・活動量に対応した税負担と程遠い状況となつていることを推認させる側面もあると考えられるので、そのような場合であるからといって、同条を適用することは一切できないとする見解は採用できない。しかし一方、均衡要件の判断（地方税法72条の22第9項の適用）という局面においては、「所得」を課税標準とした事業税額がゼロとなつていることが影響しているとはいえ、結果的に税負担の間に大きな不均衡が発生していることは、均衡要件の基本となる不均衡の程度（著しいか否か）を判断する際に、無視できない勘案要素となることは否定できない。

税負担を比較した場合の差額ないしその割合（倍率）がどの程度になれば著しく均衡を失していることになるかについて、具体的な線引きをすることは困難であり、結局のところ、上記イ認定のとおり総合判断によるしかないが、そうはいっても、税負担の比較値ないし割合が勘案要素における比重が高いものであることはいまうまでもない。そして、上記の本件条例案を検討する過程における一審被告東京都の10倍を超えるという比較値（平成11年3月期の「所得」に対するものである）ので平成10事業年度のものということになり、「所得」を課税標準とした税負担が現実のもので、本件条例による外形標準課税の適用結果が推計値である。）や、本件条例による外形標準課税を適用した初年度（平成12事業年度分）及び第2年度（平成13事業年度分）における約7.7倍及び約3652倍という比較値（「所得」基準を課税標準とした税負担が推計値で、本件条例による外形標準課税の適用結果が現実のものである。）第2年度における一審原告八十二銀行の約4.9倍という比較値を見る限りは、約7.7倍及び約3652倍という比較値について「所得」を課税標準とした場合の推計事業税額がゼロの銀行がほとんどであ

るとの事情を割り引いて考慮してみても、本件条例による外形標準課税を適用した結果としての事業税の税負担は、「所得」を課税標準とした場合の税負担と比較して、「著しく」均衡を失している可能性が大きいといわざるを得ない。

エ 一審被告東京都の検討の評価

これに対し、一審被告東京都が本件条例の検討過程で均衡要件を充足すると判断した基礎資料で、証拠上明らかかなものは、上記ア認定の過去15年間（昭和59年度から平成10年度まで）における大手銀行30行の事業税額と一審被告東京都の全事業税額に占める割合程度のものでしかない。こうした過去数年間の課税実績の評価が、均衡要件判断の勘案要素の一つであることは、上記イで説示したとおりであるが、「所得」を課税標準とした場合との税負担の均衡という意味においては、本件条例が適用されることとなる年度（5年間）における比較も有力な勘案要素といふべきところ、一審被告東京都は、この点に関して銀行における不良債権処理の継続によって、「所得」を課税標準とした場合には銀行業等の税負担がゼロないし限りなく低くなるという見込みを立てていたことが認められる（本件条例の構想公表日が作成日とされる乙3号証の17。なお、乙3号証の99・101は本件訴訟係属後に作成されたことが明らかである。）が、本件条例の検討過程において具体的な推計とそれを基礎にした検証作業がされたことを認めるに足りる証拠はない。また、平成12年3月に公表された全国銀行協会の「都の答弁・説明に対する7つの疑問点」（甲218）においては、一審被告東京都が根拠として挙げる過去15年間の数値について、仮に、大手銀行19行の昭和55年度から平成11年度までの間に一審被告東京都に納付済みの事業税額を基に、本件条例で採られている「業務粗利益」×3%の計算式を当てはめて事業税額を推計すると、昭和55年度から平成11年度までの間に事業税約3800億円が支払超過となっており、その大半は平成6年度から平成11年度までの間に生じているとの反論がされている。全国銀行協会の詳細な推計根拠が明らかでないので、この反論をそのまま採用することはできないが、少なくとも、こうした推計が可能であること自体から見れば、一審被告東京都においても、過去15年間の主要銀行30行の既納付の事業税額を基として、これら各年度ごとに本件条例の課税標準及び税率で再計算して推計した事業税額を算出することが可能であり、これらと比較することにより、一審被告東京都の立場から見れば、どの時点からかはともかく、本件条例の適用年度以前から「望ましい」事業税額になっていたことが判明するはずであり、その年度以降において、相当程度「所得」を課税標準とする場合を上回る結果となることを認識し得たはずである。さらに、本件条例が銀行業等という特定の業種に限って外形標準課税を導入するものであることから、一審被告東京都の全事業税額において大手銀行の事業税額の占める割合という観点からの検討が行われたことは理解できないではないが、一方、平成2年度から平成11年度の間、事業活動価値基準、物的人的基準、給与基準等といった他の外形基準によって推計した資金量5兆円以上の銀行の事業税額が、一審被告東京都の全事業税額に占める割合の平均値はおおむね2%以下である（事業活動価値基準による推計値では2%を上回ってはいるが、2.09%である。）との推計があり（甲113、甲236）、上記ア認定の一審被告東京都が主張する9.6%ないし9.8%という割合と相当かい離があることも合わせ考えると、一審被告東京都が過去の実績から割り出した、一審被告東京都の全事業税額に占める大手銀行の事業税額の負担割合だけから、本件条例により一審原告らが受ける税負担が「所得」を課税標準とした場合の税負担と比べて著しく均衡を失っていない税負担となっているものと認めてよいか疑問が残るところである。

以上によれば、上記ア認定の一審被告東京都の説明や均衡要件の判断に当たっての上記基礎資料によっては、上記ウ認定の比較値による税負担の不均衡（の可能性）の推認を覆すことはできないと評価せざるを得ない。かえって、税率と共に、本件外形標準課税による税負担に影響を及ぼす課税標準として「業務粗利益」を採用したことについては、上記（5）ウで認定した問題点があり、「所得」を課税標準とした場合の税負担がゼロとなってしまう銀行がほとんどになっているのに、本件条例による納税額が相当額に上るのは、貸倒損失等を一切考慮しない「業務粗利益」を課税標準としたことに起因することは明らかであって、均衡要件との関係でも、課税標準における貸倒損失等の扱いについてはなお検討が必要であったということになる。そして、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ところ、以上を総合勘案すると、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る証拠はなく、一審被告東京都は、本件条例が均衡要件を満たすことの証明ができていないことになる。したがって、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。

(7) 結論

以上のとおりであるので、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項には違反するものであり、憲法違反の主張等一審原告らのその余の主張について判断するまでもなく、違法なものである。そして、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。

3 本件通知処分の有効性等について

当裁判所も、本件通知処分（控訴審では、原判決が対象とした平成12事業年度に係るものに加えて、平成13事業年度に係るものも対象となる。）は、拠るべき条例の根拠を欠く重大な瑕疵があるから、無効であると判断するが、本件通知処分を取り消すまでもなく、一審原告らが納付した事業税額（平成12事業年度分に係る請求5及び平成13事業年度分に係る控訴審における追加的請求6）のうち、旧基準税額との差額部分は、これを誤納金として還付請求することができると考えるところであり、その理由は、平成13事業年度に係る既納税額、旧基準税額及び誤納金額（一審被告東京都の不当利得額）が当判決別紙3の(a)、(b)及び(c)欄記載のとおりである点を付加するほかは、原判決44頁17行目冒頭から46頁20行目末尾までの3欄記載のとおりであるから、これを引用する。なお、控訴審における追加的請求7は、平成13事業年度分の事業税に係る一審被告東京都知事の通知処分が無効でないことを前提とするものであって、控訴審における追加的請求6を主位的請求とする予備的請求であるので、主位的請求を認める以上判断は不要となることは、請求6についてと同様である。

4 一審被告東京都の責任原因について

(1) 本件条例の制定に至る事実経過

本件条例の制定に至る事実経過は、原判決46頁21行目冒頭から55頁13行目末尾までの4(1)欄記載のとおり（ただし、同51頁5行目「その後も、」から同7行目末尾までを「その後も、全国銀行協会と一審被告東京都との間で、同主税局長を交えた意見交換会を実施することが検討されたが、銀行側の出席者等をめぐり調整が付かず、結局実施されなかった（甲39、甲191、甲219、乙3の65）。」と改める。）であるから、これを引用する。

(2) 一審被告東京都の本件条例制定行為の違法性

原判決は、一審被告東京都知事、一審被告東京都の主税局長以下本件条例の制定に携わった同主税局職員、東京都議会を構成する東京都議会議員による、本件条例の議案の立案行為、当該議案の東京都議会への提出行為、当該議案の議決行為及び本件条例の公布行為等の本件条例制定に向けた一連の行為は、本件条例の内容が地方税法72条の19に違反する客観的に違法なものであることから、全体として国家賠償法1条1項の違法性を有するものであると判断している。

当裁判所は、上記2認定のとおり、本件条例は地方税法に違反し無効なものであると考える（ただし、違反する条項が原判決の説示する72条の19ではなく、72条の22第9項であることは、上記2認定のとおりである。）が、地方公共団体が制定する条例が法律に違反するからといって、その制定に向けた一連の行為が、直ちに一審原告らとの関係で国家賠償法上も違法となると評価すべきではないと考へる。すなわち、条例の制定に向けた行為は、地方公共団体レベルでの立法行為とはいえず、関連する地域社会の実情や社会一般の経済情勢等多様な背景事情や諸条件、関係者の意見や対立する利害などを総合勘案し調整しながら行われるものであるとともに、地域社会の代表者である地方公共団体の議会の議員の審議、その多数決による議決によって決定されるべきものであるから、条例の制定に向けた一連の行為が国家賠償法上の違法性を具有すると認めるためには、個々の地域住民・法人の権利に対応した関係において、条例制定過程に関与した責任者が職務上尽くすべき法的義務に違反したものと客観的に評価できることが必要である。

本件条例は、地方税法72条の19を制定根拠とするものであるが、上記2認定のとおり、同条の「事業の状況に応じ」などの要件を一応満たしていると評価することができるから、同条に違反することを前提とする法的義務違反を問題とすることはできない。一方、本件条例は、地方税法72条の22第9項の均衡要件に違反

しており、一審被告東京都のこの点に関する検討は、結果的には十分ではなかったといわざるを得ない。しかし、均衡要件は、上記2(6)で認定したとおり、「著しく均衡を失することのない」という文言上解釈の幅がある一般的な要件への当てはめの問題であり、同条8項が規定する事業税の超過税率における制限税率のような一義的な規定に適合するかが問題となるわけではない。そして、上記2(6)イ認定のとおり、この均衡要件の判断に当たっては、外形標準課税導入後何年間かについての予測に基づく税負担を推計したり、過去数年間の課税実績から当該外形標準課税による場合の税額を推計する等関連する諸般の事情の総合勘案がその性格上避けられないものである。上記2(6)認定のとおり、一審被告東京都においても、本件条例の検討過程において、均衡要件に対する一応の吟味検討を加えられているが、本件条例の無効事由は、本件条例が均衡要件を満たすと認めるに足りる客観的資料に基づく検討ができていないというものであって、明白に均衡要件に違反するというものではない。以上から見ると、一審被告東京都の本件条例の検討に関する一連の行為全体が、客観的に職務上尽くすべき法的義務に違反したものであるとまでは、評価することはできない。確かに、上記認定の事実によれば、一審被告東京都知事及び一審被告東京都の担当者は、本件条例の立案、検討を秘密裡に進め、全国銀行協会の問い合わせにも、銀行業のみを対象とする新税構想を検討している事実はない旨返答しながら、東京都議会に本件条例案を提出する直前までその公表を先送りしてきたことが認められる。しかしながら、一審被告東京都知事は、本件条例案を東京都議会に提出する約半月前には、記者会見を開き本件条例の構想を公表していること、東京都議会において、本件条例案の提出を受けたる平成12年2月23日以降、東京都議会の本会議の審議及び予算特別委員会における参考人意見聴取を含む審議を経て、同年3月30日の本会議において圧倒的多数の賛成により本件条例が成立するまで、審議が重ねられたことが認められるのであって、もとより、条例の構想や条例案の公表時期、内容、方法等は多分に一審被告らの政治的判断にゆだねられるべき事柄であることをも考慮すると、本件条例の立案、検討が秘密裡に行われた等の上記行為を、一審原告らとの関係で違法と評価することはできない。

また、一審原告らは、一審被告東京都知事や一審被告東京都の担当者が、東京都議会において、貸倒損失を控除していない「業務粗利益」が一般事業会社の「売上総利益」に相当する旨や、配当原資（過去の年度において積み立てられたもの）の説明なしに大手銀行が巨額の配当を実施している旨誤った発言をした点を問題にする。このうち、「業務粗利益」を外形基準としたことについては、上記2(5)ウで認定したとおり問題点があるし、これを一般事業会社の「売上総利益」に相当すると説明することには、少なくとも会計学上正確でないことは否定できない。しかしながら、銀行業界においても、一般向けのディスクロージャー誌や決算説明会において「業務粗利益」が一般事業会社の「売上総利益」に相当する旨の説明がされていたし、少なくとも、事業の規模・活動量の測定との関係では、一般事業会社の「売上総利益」に比肩すべきものということができるから、一審被告らの上記説明が、東京都議会の判断を誤らしめるものであったと評価することはできない。また、大手銀行の配当原資への言及がなかったとの点についても、説明の真意は十分理解可能なものであって、違法とはいえない。このほか、関係者の意見聴取の機会が十分であったとはいいいにくい点があったことや、本件条例の構想公表後、本件条例についての一審被告東京都知事の発言に誤解を招きかねないような表現があったことは否定できないが、これらの点を含む本件条例の制定に至るすべての事情を総合勘案してみても、本件条例に至る一審被告東京都及び一審被告東京都知事の一連の行為が、客観的に職務上尽くすべき法的義務に違反し「違法な」ものであると評価することはできない。

したがって、一審原告らの国家賠償請求は、その余の点について判断するまでもなく理由がなく、一審被告東京都側の違法性と過失を認めた原判決は失当である。

第4 結論

以上のとおりであるので、原判決中、一審原告らの一審被告らに対する本件条例の無効確認請求（請求1及び2）に係る訴えを却下した部分は相当であり、本件条例は地方税法72条の22第9項（均衡要件）に違反し無効であることから、一審原告らの一審被告東京都に対する平成12事業年度分の事業税を対象とする誤納金の還付請求（請求5の一部）を認めた部分は相当であるが、一審原告らの一審被告東京都に対する国家賠償請求を認めた部分（請求5の残部）は失当である。また、一審原告らの一審被告東京都に対する、平成14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（控訴審における追加的請求5）に係る訴えは、原判決において平成13事業年度の事業税を対象とする同様な請求（請求4）に係る訴えを却下したのと同じ理由から、不適法であって却下を免れない一方、平成13事業年度分の事業税を対象とする誤納金の還付請求（控訴審における追加的請求6）は、上記のとおり本件条例が地方税法72条の2第9項に違反し無効であることから理由がある。

したがって、まず、原判決中金員請求に関する部分を変更することとし、一審原告らの一審被告東京都に対する平成12事業年度分及び平成13事業年度分の各事業税を対象とする誤納金の還付請求を認め、その余の金銭請求（国家賠償請求）を棄却し、次に、一審原告らの一審被告東京都に対する平成14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に係る訴えを却下し、原判決中の本件条例の無効確認請求に係る訴えを却下する部分の取消し等を求める一審原告らの控訴を棄却し、訴訟費用の負担及び仮執行宣言関係については、行政事件訴訟法7条、民事訴訟法67条2項、61条、64条及び65条1項本文並びに259条1項及び3項を適用して、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第2民事部

裁判長裁判官 森脇勝

裁判官 林道晴

裁判官 藤下健

（別紙4）控訴審における当事者の主張

1 一審原告らの主張

（1） 本件条例の無効確認請求の争訟性について

ア 「法律上の争訟」と認められるためには、当事者間の具体的な権利義務又は法律関係の存否に関する紛争であって、法律の適用により終局的に解決し得べきものであればよいのであり（最高裁判所昭和29年2月11日第一小法廷判決民集8巻2号419頁等）、権利義務・法律関係が金銭的な場合にその金額が確定していることまで要求されているわけではない。そうすると、一審原告らの具体的な事業税の納税額が確定していないことから、本件条例の無効確認請求を不適法とした原判決は誤りであるし、都市再開発法に基づく第二種市街地再開発事業において、払渡しの「対償」の金額がいまだ具体的に確定していない中間段階にある事業計画決定に処分性を認めた最高裁判所平成4年11月26日第一小法廷判決民集46巻8号2658頁の趣旨に反するものである。そもそも、本件においては、将来分の納税額が全く不明ということではなく、年度末ないし納期を迎えなくても、それ以前の段階で予想事業税額を証拠化し、具体的な納税額を証明することが相当程度可能であり、一審原告らの上記請求は、全くの抽象的な将来の事象についての判断を求めているわけではない。

イ 一審原告らは、本件条例により、過大な事業税の納付を強いられただけでなく、事業税の法定実効税率を「当然に」、「直接」減少させ、繰延税金資産及び当期利益を著しく減少させるという資産減少による財産的損害を被っており、後者の減少額は、事業税額確定以前の本件条例制定時において「既に」具体化している（本件条例の本来的、少なくとも副次的な効果が個別具体的に発生している。）ので、その点からも本件条例無効確認請求の争訟性が認められる。原判決は、国家賠償請求の判断の中で、本件条例が無効と判断されれば繰延税金資産の減少は生じなかつたことになる旨判示しているが、そうであるとすれば、本件条例が有効か無効かを判断することによって、具体的な権利義務に関する争いを解決し得ることになり、換言すれば、本件条例の無効確認請求が争訟性の要件を満たしていることを意味する。

ウ 一審被告らは、本件条例が東京都議会で可決成立する以前から、一審原告らが資金量5兆円以上の大手銀行として本件条例の適用対象となることが確実なものとして認識していた。現に、本件条例制定当時、一審原告らの資金量は、いずれも5兆円を超えていて安定的傾向を示して推移しており、一審原告らが本件条例の適用を受けることは確実であった。仮に、本件条例制定当時の客観的な状況を基礎として、本件条例の適用対象から外れる「特段の事情」が認められる銀行があるとするれば、その特定の銀行に限って争訟性の要件を満たさないとすれば足りるはずである。

エ 平成12事業年度の課税処分に関する争いと、平成13事業年度以降の各課税処分に関する争いは、全く同一の争点であり、本件条例自体の無効確認の判断（従

前の一審被告らの活動等から見て、「判決主文」における判断が必要である。)をもって、平成12事業年度以降のすべての課税処分に関する争いが一回で解決される。つまり、本件条例の違憲性・違法性に関する争いは、既に十分煮詰まっているといえる。これを不適法とすると、かえって、一審原告らは、平成14年事業年度以降についても、納税の都度、誤過納金の還付請求を繰り返す行わなければならないことになるが、それは、不当な行政処分からの国民の権利保護を図るという行政事件訴訟法の趣旨にもとり、訴訟経済にも反する。

オ 本件条例の無効確認請求は、その課税要件への具体的事実の当てはめが問題となるのではなく、課税要件を定める本件条例の違憲性・違法性が争いとなっており、当てはめ以前の段階において、既に繰延税金資産及び当期利益が減少して一審原告らの財産権が侵害されている。

カ 以上のとおりであるので、本件条例の無効確認請求については、争訟性が肯認されるべきであり、これを認めなかった原判決は違法である。

(2) 本件条例の無効確認及び租税債務不存在確認の各請求の適法性について
ア 裁判を受ける権利の実効性を確保するためには、違法な行政処分に対する「事前の救済を認めないことを著しく不相当とする特段の事情」の要件を殊更に厳格に解すべきではない。最高裁判所昭和47年11月30日第一小法廷判決民集26巻9号1746頁及び同平成元年7月4日第三小法廷判決判例時報1336号86頁に対する一般的な理解から見て、事後的な救済を待っている一審原告らに「倒産の危機」が生ずるといった事項を「特段の事情」を要求する原判決は、厳格に過ぎるといえるべきである。

一審原告らは、本件条例の制定自体により、上記(1)のとおり、繰延税金資産及び当期利益の減少に加え、その社会的信用・評価が著しく低下したことによる具体的な損害を被っている。しかも、この信用は、各事業年度に本件外形標準課税がされる度に一層低下するが、いったん低下した信用はその性質上容易に回復されないので、事後的な金銭賠償を受けたとしても、原状回復はまず不可能であって、救済としては不十分である。そのため、一刻も早く本件条例が無効であることを確定して、信用の低下を防ぐ緊急の必要性がある。

原判決は、本件外形標準課税による事業税額の納付に必要な資金調達コストの実態について、一審原告らの個別具体的な主張立証がないことから、回復し難い損害の発生を否定しているが、上記納付に必要な資金調達コスト及び逸失利益は、甲245号証及び246号証の1ないし17のとおりである。一方、本件条例による信用や社会的評価の低下とそれが営業活動に及ぼす被害については、損害発生を基礎付ける具体的事実の立証が十分であるので、その損害額は民事訴訟法248条の適用により認定することが可能であると考えられる。

イ 上記最高裁判所昭和47年11月30日判決が採っていると考えられる、「紛争の成熟性」に関する判断基準から見て、①一審原告らが本件条例の適用・執行を受けることは確実であること、②一審原告らは、本件条例が憲法上の基本権である法の下での平等(憲法14条)に違反するものであり、また、一審原告らの営業の自由(憲法22条1項)及び財産権(憲法29条1項)を侵害するものであるから、無効であると主張していること、③一審原告らは、本件条例による申告・納付義務を履行しない場合には、刑罰、加算金・延滞金を課され、免許が取り消される可能性もあるところ、こうした不利益処分を受けるか、その不利益処分を回避すべく、多大な資金調達費用を負担し多大な運用益を逸してでも本件条例による申告・納付義務を履行するかという選択を余儀なくされていること、④本件条例が無効と判断されない限り、一審原告らは毎年毎年、上記③の選択を余儀なくされる上、どちらを選択しても、加算金等か、資金調達費用等に伴う損害か、のいずれかが発生するとともに、一審原告らの信用が更に低下する等新たな損害が今後も継続的に発生することになるのであるから、一審原告らをこのような状態から救済する真の必要性があること、⑤銀行の業務の枢要を占める「信用」は、いったん低下すれば容易に回復されない性質のものであり、今般の銀行業を巡る極めて厳しい経済環境からしても、誤過納金の還付請求等、金銭的、事後的な救済では不十分であり、本件条例の即時無効判断によって一審原告らを救済する真の必要性があることから、上記判決の基準を満たし、本件条例の無効確認請求等には、原告適格及び訴えの利益が認められるべきである。

ウ 仮に、上記確認の各請求が認められるために、「一義的明白性」、「緊急性」及び「補充性」という3要件を満たすことが必要であるとしても、以上のとおり、本件条例の制定自体により、一審原告らは、事業税の納付のための莫大な資金調達

コスト、巨額の逸失利益の発生による損害を受けているだけでなく、憲法上保障された営業の自由（同法22条）や財産権（同法29条）に係る権利である「信用」の低下による損害をも被っているので、上記3要件は満たされており、上記確認・差止めの各請求は、適法ということになる。いずれにせよ、これらの請求に係る訴えを却下した原判決は違法である。

（3）本件条例の憲法14条違反について

ア いわゆるサラリーマン税金訴訟の最高裁判所昭和60年3月27日大法廷判決民集39巻2号247頁が、「国税」の定立について憲法14条1項に係る合憲性の審査基準を明らかにしているが、①この判決は、「国会」が定立した「国法」たる所得税法に関する判例であるのに対し、本件条例は「地方議会」である東京都議会が制定した「条例」であること、②国会と裁判所との間では権力分立の原理の下で「同格の機関への敬譲」という考え方から、正確なる資料を基礎とする国会の政策的・技術的な裁量的判断を尊重する憲法解釈が考えられるが、「国会」とは同格ではない「地方議会」に対して憲法解釈上の「敬譲」という考え方をもち込むことは無理であること、③立法府が租税法を定立する場合には、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していることが立法裁量の前提であるところ、本件条例は、その制定過程において、慎重かつ十分な調査・検討を実施し、正確な情報に基づいて制定されたものとは到底認められず、議会での審議過程でも、重要な立法事実について十分な調査、審議を経ず誤認・誤解したまま制定されたものであること、④地方税に関しては、立法裁量を認め根拠である高度な政策的・技術的観点からの第一次的判断が既に地方税法という形でされており、その地方税法の枠組みの中で残された条例制定裁量は、国税の定立に関する立法裁量と比べてかなりの程度制約されているのであるから、本件条例の合憲性審査においては、いわゆるサラリーマン税金訴訟の最高裁判所判決で採られた判断や立法裁量論は適用されるべきではない。

イ 仮に、上記最高裁判所判決の合憲性審査基準によるとしても、上記判決は、国税について、抽象的な目的のみをもって「目的の正当性」の要件が充足されていると判断しているのではなく、立法目的を基礎付ける立法事実を具体的かつ実質的に検討しているし、「目的の正当性」については、「著しく不当」であることまでは要件とされていない。上記判決後に出された最高裁判所判決（森林法事件に関する最高裁判所昭和62年4月22日大法廷判決民集41巻3号408頁、郵便法事件に関する最高裁判所平成14年9月11日大法廷判決）を総合すれば、最高裁判所は、経済的自由の規制立法の合憲性審査に当たって、事案の特性に応じて、規定の目的の正当性並びにその目的達成の手段の合理性及び必要性、つまり規制法の合理性及び必要性を、立法事実の検証に基づいて検討するという枠組みをとっている。以上を本件条例に当てはめると、①a 本件条例は、制定当時の大手銀行に対する批判的な国民感情に乗じて、税金を最もとりやすい大手銀行をねらい撃ちして「懲罰的」に事業税を課したものであり、租税本来の正当化根拠とは全く無関係な極め度で無定見なものであること、b 一審被告東京都が本件条例の制定根拠として挙げ「安定的な税収の確保」という目的を考慮しても、資金量5兆円以上大手銀行というように、納税義務者を恣意的に選択することは、いかなる租税原則からも容許されるものではないし、銀行業について事業税の税収の落ち込みがあるという点も、事業税が「所得」を課税標準とする限り景気に応じて税収が変動するところは、当然のこと、むしろ、地方税法は、このことを織り込み済みであるのであるから、銀行業のみを他と区別して重い法人事業税を課す根拠とはならないといえるべきである。現に、銀行業よりも事業税額が不安定な業種が複数存在していることからすると、一審被告らの主張する「安定的な税収の確保」は、本件条例の立法目的として正当ではないといえるべきである。②また、「税負担の公平性の確保」という立法目的についても、一審被告らが唱える「応益原則」に立脚するとしても、a 事業所（店舗）数及び従業員数を比較しても、大手銀行の事業規模が他業種よりも特異に大きいわけでもないし、一審被告らの提出した資料で見ても、平成元年度から9年度までの事業規模に応じた事業税負担の低下の程度が、銀行業よりも著しい業種が複数存在すること、b 銀行業の中だけで比較しても、資金量の違いによって、その受ける行政サービスの受益量に差異があるとは考えられないこと、c 「業務粗利益」は事業活動量の計測とは全く関連のない計数であるのに、銀行業における「業務粗利益」の推移と、それと対応しない他業種の「売上総利益」の推移とを比較して、大手銀行に対してだけ外形標準課税を適用しようとすることは、合理的な事実に根拠が欠落しているといわざるを得ないこと、d むしろ、バブル経済崩壊

後の低迷する経済状況下で、銀行業の実績は極めて悪化し、破綻するものも見られ、経営継続中のものも組織・人員・店舗の削減等のリストラ・合理化を行っており、銀行業の事業活動が縮小していることは公知の事実であることから見て、本件条例は、「税負担の公平性の確保」を実現するものとはほど遠いといわざるを得ない。以上のとおり、一審被告らが主張する本件条例の目的は、いずれも立法事実を支えられたものではないことが明らかであるから、大手銀行のみを対象とした本件条例は憲法14条1項に違反する。

ウ また、本件条例は、一審被告らの主張する立法目的を実現するため、銀行業に限定して課税標準を業務粗利益とするとの手段を採用したが、この点においても、憲法14条に違反するといわざるを得ない。すなわち、①a 一審被告東京都が平成13年度に見込んでいた銀行業等からの事業税の税収は、法人事業税額の総額の12.8%、納税実績値における比率で9.61%であるところ、一審被告東京都による行政サービスは、そのほとんどが不特定多数の都民や銀行業等に限定されない法人一般に向けられたものであり、事業税の税収に対応するような大量の行政サービスを資金量5兆円以上の大手銀行のみが受益していることを認めさせざるを得ない。b 外形標準課税の課税標準として他に考えられる、付加価値基準、給与基準、物的・人的基準、従業員基準を採用した場合や、所得基準と給与基準の併用及び所得基準と物的・人的基準の併用を採用した場合における事業税額の負担割合と比べても、本件条例による負担割合は6倍から11倍もの極度に重い事業税を課していることになる。c 一審原告らは、本件条例により、繰延税金資産の減少額3583億0300万円及び外形標準課税が適用される5事業年度分の納税見込額2373億円の負担を強いられるほか、負担額の資金調達・運用量ないし貸出資金量を補うために必要な金額や不良債権処理原資を調達しなければならず、また、自己資本比率の低下等による影響も受けていることから見て、本件条例は、一審原告ら銀行業等に対して過重な負担を強いるものである。②そして、本件条例は、納税義務者である大手銀行のみならず、他の地方公共団体、更には不良債権処理に関する国策、国民成長率を含む国民経済全体といった銀行業等以外の関係に対しても、重大な影響を与えている。以上によれば、本件条例は、立法目的と整合性を有しないだけでなく、手段の相当性も認められないことから、憲法14条1項に違反する。

エ さらに、上記森林法事件に関する最高裁判所大法廷判決が採用する比較考量によっても、①本件条例の目的は、懲罰的、濫用的なものであること、②大手銀行に対する課税上の差別の必要性についても、合理性が認められないこと、③本件条例の内容も、応能・応益いずれの見地から見ても、大手銀行を他業種から不合理に差別してねらい撃ちしたもので、極めて不当なものであること、④本件条例によつて、一審原告らの財産権は、本来、憲法84条の租税法律主義により保障されているはずであるので、税金という形をとって侵害されること、⑤本件条例による財産権の侵害の程度は、所得基準の課税の7.7倍ないし約3652倍という甚大なのであることから、本件条例が憲法14条1項に違反することは明白である。

(4) 本件条例の憲法94条違反について

ア 憲法上地方公共団体に認められる課税権は、抽象的に認められた租税の賦課、徴収の権能であり、その具体化は、法律又はそれ以下の法令の規定を待たざるを得ないものであり、地方公共団体に課税自主権があるとはいっても、「法律」による統制を受けるのである(地方自治法223条、地方税法2条)。そして、地方自治の制度的保障の見地から、法律と条例との適合性を判断するには、第1に、条例が法律に整合的であるか否かが検討され(憲法94条の要請)、第2に、当該法律が地方自治の本旨に反するものではないかが検討される(憲法92条の要請)のであって、地方自治の本旨なり、条例が民主的自治立法であるという一事のみをもつて、条例が法律に優先すべきであるとか、法律を当該条例と整合するように解釈すべきであるということにはならない。そして、憲法94条によつて、条例が法律にも整合しなければならぬとされる「法律」とは、当該条例の根拠法に限定されるものではないし、また、当該「法律」との整合性を検討するに当たっては、個別の規定だけではなく、法律全体の構造と趣旨に照らして、実質的に判断されるべきである。

イ ①本件条例は、その適用期間の5年間で、地方税レベルだけでも、他の地方公共団体の地方税を1050億円ないし2790億円減少させるものであって、国及び他の道府県に与える影響は大きく、著しく財源上の不均衡を生じさせるものであるから、課税権の調整を担う地方税法の趣旨、目的及び効果に矛盾抵触するといわ

ざるを得ない。②また、本件条例は、その内容を客観的に考察すると、実質的には法定外税の性質を持つものであり、それにもかかわらず総務大臣の同意（地方税法259条）等法定外税として適法な手続をとらずに制定されたものである点でも地方税法に違反している。本件条例は、「銀行の不良債権処理の促進」や「金融システムの安定化」という国の経済政策を阻害ないし遅延させるものであって、国の経済施策に照らしても適当でないと評価されるものであるから、仮に、本件条例の制定について、法定外税の手続を経ようとしても、総務大臣の同意すら得られなかったことが推測され、その意味でも重大な瑕疵があるのであって、この点からも、本件条例は、地方税法の趣旨、目的及び効果に矛盾抵触しているというべきである。これらから見て、本件条例は、地方税法の「法律の範囲内」という制限を逸脱しているので、憲法94条に違反する。

ウ また、本件条例が施行された結果、実際に一審原告らの不良債権処理の原資（剰余金）が大幅に減少し、不良債権処理の促進の障害となった上、約半分の大手銀行が、平成12年3月期において、金融早期健全化法により義務付けられた経営健全化計画を達成できなくなるとともに、本件条例により一審原告らの最終利益が減少することによって、一審原告らの国に対する公的資金の返済が遅れ、金融機能ないし金融システムの安定化の障害ともなっている。以上から見て、本件条例は、金融機能安定化法や金融早期健全化法等の趣旨、目的及び効果に明らかに矛盾抵触しており、この点でも「法律の範囲内」という制限を逸脱し憲法94条に違反する。

（5） 本件条例の憲法31条等違反について

ア 憲法はその31条又は13条により、適正手続を保障しているのであるから、本件条例の制定行為について、一審原告らには、あらかじめ不利益の内容が告知され、弁解と防御の機会が与えられるべきであった。しかしながら、一審被告らは、本件条例案の立案過程において、密室による検討をすただけで、大手銀行からの問い合わせに対しても、虚偽の回答をして本件条例の構想を秘匿していた。また、本件条例の構想発表後も、全国銀行協会との間で、形式的な意見交換会を1回開催しただけで、十分な資料も交付せず、責任者である一審被告東京都主税局長との意見交換会の開催も拒否し続けた。これらのごとから明らかのように、一審被告らには、納税者である一審原告らの意見に耳を傾け、場合によっては本件条例の撤回や修正を含めて検討しようとする姿勢など全くなかったものであり、一審原告らに対する告知・聴聞の機会を欠いたものといわざるを得ない。さらに、本件条例案についての東京都議会の審議においても、議員らは、銀行憎しの世論に安易に迎合し、審議前に既に本件条例を可決するとの結論を先に決めており、また、一審被告東京都知事や一審被告東京都主税局長らは、審議において、必要かつ重要な情報を提供しないばかりか、誤った情報を提供して、都議会議員の認識を誤らせたまま本件条例を成立させている。いずれにせよ、本件条例案の審議において、一審原告らの反対意見などがまじめに検討された形跡はなく、一審原告ら納税義務者や利害関係人の意見が、条例の可否や修正に影響を及ぼし得るような実質的な告知・聴聞が行われなかったと評価することはできない。一審被告らが主張するように、本件条例を「応益課税」の見地から根拠付けるのであれば、納税者や利害関係者に対する実質的な告知・聴聞の機会の付与が、より一層強く、求められることになるが、以上のとおり、本件条例の制定過程において、一審被告らが当然行うべきであった、納税者や利害関係者に対する実質的な告知・聴聞の機会の付与が全くなかったことになるので、本件条例の制定行為が憲法31条又は13条に違反することは明らかである。

イ また、本件条例は、一審原告らを含む大手銀行という特定の者にだけ適用することを経営者から意図しており、いわば名宛人を「特定」して制定されたのであるから、一般性を持つ法規範には該当せず、法規としての本質である法の一般性を欠いているというべきであるので、憲法31条にいう「法律」に該当しないというべきである。

ウ なお、①本件条例による一審原告らの財産権侵害の程度が非常に大きく、また、不良債権処理の促進という「国策」にも反し、その社会的影響があまりに大きいこと、②一方、本件条例の目的と称するところの一審被告東京都の「安定的な税収の確保」及び「税負担の公平性の確保」の必要性は、一審被告東京都自らの放漫財政により招いた財政危機を原因とするところが大きいこと、③本件条例の適用を受ける一審原告らから、意見聴取する手続を履践することは、可能でありかつ極めて容易であった上、本件条例の制定に当たって、一審原告らが被る重大な損害に関して告知及び聴聞等の慎重な手続の履践を排除するほどの「緊急性」は全く認めら

れないことから見れば、憲法31条又は13条に基づく適正手続の保障が行政手続についても適用ないし準用され得るとした、いわゆる成田新法事件に関する最高裁判所平成4年7月1日大法廷判決民集46巻5号437頁の判示によっても、本件条例の制定行為について、一審原告らに憲法31条又は13条の保障が及ぶことは明らかである。

(6) 事業税の性格について

ア 現行事業税に至る沿革を客観的な立法資料等によって振り返ると、①明治11年に導入され事業税の創設まで続いた営業税及び昭和23年創設の事業税は、いずれも純益課税(所得課税)を原則としていたのであり、外形標準課税を許容する営業税時代の規定及び昭和23年当時の地方税法(以下「昭和23年法」という。)69条1項は、純益、営業純収益ないし営業収益(所得)の捕捉の困難性を補うため、徴税の便宜上設けられたこと、②昭和29年に創設された現行事業税は、それ以前の事業税と連続しており、現行地方税法72条の19(当時は、72条の18)は、昭和23年法69条1項をそのまま承継した規定であること、③地方税法による例外業種に対する収入金課税は、これとは全く異なる理由で導入されたもので、所得の捕捉の困難性を理由に導入されてきた「条例」による外形標準課税と例外業種における外形標準課税とは別個の根拠付けがされてきたこと、④昭和29年及び30年の旧自治庁関係者による国会答弁は、事業税の原則が所得課税であることを前提に、その例外として、地方税法により例外業種に対して収入金課税を行う正当化の理由を、応益的見地から説明したものに過ぎないこと、⑤また、その答弁は、地方税法による例外業種について収入金課税を行うことに関する議論であり、所得の捕捉の困難性を理由に導入された「条例」による外形標準課税の規定(現行地方税法72条の19)に関する議論ではないことが明らかである。以上の経過から見て、事業税は、応能的な課税として「純益・収益課税」、更には「所得課税」へと進歩・改善を遂げてきたのであり、これが、立法府における議論もなく、地方自治体の行政サービスに対する応益税に「変身」することなどあり得ない(むしろ、応益税に立脚したシャウブ勧告に基づき昭和25年に創設された附加価値税が、結局実施されることなく昭和29年に廃止され現行の事業税に至ったことからすると、現行事業税は、応益課税の否定の上に成り立っているといえる)。そして、現行地方税法72条の19は、昭和23年改正時の条文をそのまま踏襲しているから、法律の文言に変化がない以上、その意義も昭和23年当時と同様に、「所得」課税が原則と解すべきである。

イ また、「法人の事業税の課税標準」を定める地方税法72条の12は、「所得」と「収入金額」を課税標準として明示的に定めている以上、いずれかが原則でいずれかが例外であるとの規定をわざわざ置く必要がないことは当然であって、地方税法72条1項もこれを受けて、「所得」と「収入金額」とを列記しているに過ぎない(なお、この「所得」は、企業の収益活動の成果として生み出された現実の「所得」であり、法人税法及び所得税法の「所得」と同じ概念であることはいうまでもない)。そして、外形標準課税について定める同法72条の19の見出しも「事業税の課税標準の特例」とされており、所得課税が原則であることを明記している。現に、東京都の全事業税の税収(平成12年度)のうち、地方税法72条の19の例外4業種が占める割合はわずか3.39%であり、全国規模で見ても、例外4業種が占める割合は5%程度といわれており、95%ないしそれ以上が所得基準による事業税の税収で占められており(甲316)、納税の実態から見ても、事業税は所得課税を原則としていることが明らかである。

ウ さらに、法人税法及び所得税法における損金又は経費算入の該当項目は、種々の政策的理由により定められており、法人税法上事業税額が損金に算入されるからといって、事業税が応益課税か応能課税かの判断の決め手にはならない。

エ このほか、①税率の差異は、累進税率を採用する場合でも軽減税率を採用する場合でも、納税義務者の担税力を考慮して設けられるものであって、事業税が基本税率と軽減税率を採用しているからといって、このことから直ちに事業税が応能原則に立脚していることを否定できないこと、②法人税額を課税標準として課され、法人税の附加税と解される法人住民税のような課税も禁止されていないこと、③二重課税を禁ずる明文の規定は存在しておらず、地方税法も二重課税を禁じているとは解されないこと、④海外投資等損失準備金に係る積立金額の損金算入を認める特例措置は、銀行の経営基盤を強化し国際競争力を強めるためという政策的な優遇措置であり、この措置が設けられていることと、事業税が応益課税であるかという議論とは関連がないことから、現行事業税が応能課税を原則としていることを否定す

ることはできず、これらを根拠として事業税が応益課税によっているとする一審被告らの主張は失当である。

(7) 地方税法72条の19の「事業の状況に応じ」について
ア 銀行業を含めた現代の大企業においては、会計制度も発展・浸透し、適正な記帳がされ、外部監査や当局の検査も十分に実施されているから、外形標準課税の前提である「所得の捕捉の困難」な状況は通常考えられないから、地方税法72条の19の適用場面は現実的にはほとんどない状況になっている。この点は、旧自治庁・自治省関係者も認めており（例えば、「実際には相当に局限されることとなる。」（甲294）、「外形課税の規定は、現在では有名無実となっており」（甲299）等）、法律によって一律にすべての道府県に適用しないと、現実にはワークしないことを認めていた。

イ 現行地方税法は、事業税の課税標準が「所得」であることを大前提とした上で、その「例外」として72条の19を置いていることから、例外の採用を制限する同条の「事業の状況」という概念は、厳格に解釈されるべきである。これを緩やかに解釈すると、「所得」を課税標準の中心に据えて各種の規定を置いていく現行事業税制度の趣旨が実質的に潜脱されることになり、枠組み法としての地方税法の意味が失われることになる。したがって、地方税法72条の19を根拠として外形標準課税を導入するには、外形標準課税によらなければならない「必要性」と当該外形標準課税の「合理性」がなければならない。この観点から見ると、同条の「事業の状況」は、例外4業種と同様な「事業自体の客観的性質及び特別の法制制度上の理由による事業負担の恒常的な過少性が存在する状況」ないし「事業負担を過少ならしめる事業構造の恒常性」が存在する場合においてのみ、同条の外形標準課税を認める趣旨であって、その時々々の経済情勢に応じて変化するようなものを含む趣旨とは解されない。確かに、銀行業等の事業税負担額は大きく落ち込んだものがあるが、これは専ら景気の影響を受けてのものであり（同様な事態は他業種にも発生している。）、例外4業種のような所得を恒常的に過少ならしめる事業構造が認められるわけではない。事業税の物税としての本質から見ても、「事業の状況」は、ある事業の客観的性質のみを考慮したときに所得基準で課税することがなじまない場合で、かつ、その事業になじむ外形基準を採用することが可能である場合を指す趣旨でなければならない。しかも、一審被告東京都は、バブル経済期以降の「業務粗利益」ないし「売上総利益」又は事業税負担額の増減という表面上の数値を比較しただけで、事業規模と事業税負担額との相関関係に関する比較・検討を全く行っておらず、この点だけからも見ても本件条例の「立法事実」に関する検討が欠如が顕著である。現に、本来合理的とされる税負担と比較して、本件条例による大手銀行の事業税負担額は、6倍ないし11倍もの極度に重いものとなっている（甲113、甲236）。

また、一審被告らが引用する平成12年2月24日の内閣法制局第一部長の答弁は、2日前の閣議口頭了解をも合わせ考えれば、「事業の状況」の意味を限定的に解釈する趣旨であって、広範に地方税法72条の19の適用を認める趣旨と理解することは到底できない。いずれにせよ、銀行業等の「所得」が低く事業税負担が小さいことは、バブル経済崩壊後の経済状況の変化により、不良債権処理額が増加した結果であり、税負担を過少ならしめる恒常的な事業構造が認められる例外4業種とは全く異なるものである。本件条例による外形標準課税の「合理性」は認められない。さらに、一審被告らが主張する昭和52年の全国知事会の外形標準課税導入案に対する旧自治省の見解は、学界と実務において支持された見解ではないし、仮に、この見解によるとしても、銀行業等の不良債権額は年度によって大きな変化があるので、税負担が著しく低いことが「常態」であるとは認められないこと、事業税の納付額が近時落ち込んでいる業種は銀行業等に限り得ないこと、後記(8)のとおり、銀行業等の「業務粗利益」と一般事業会社の「売上総利益」との比較は不合理であることなどから、銀行業等は、上記見解の要件を満たしていない。

一方、一審被告らが主張する「不公平」論による「事業の状況に応じ」の解釈論は、事業税に関し地方公共団体に実質的に「白紙委任」することを認めるに等しく、地方公共団体の恣意的な課税に対する地方税法のチェック機能を失わせるものである。また、法定外税創設において総務大臣の同意を要するとした地方税法の規定を完全に潜脱してしまいうし、自治体間の税源配分の均衡化・適正化や事業活動に対する予測可能性を与えようとする地方税法自体の趣旨をも完全に否定することになる。

なお、この法定外税との関係では、本件条例は、実質的に法定外税の性質を持ちながら、総務大臣（当時は、自治大臣）の同意を得なかつただけでなく、東京都議会においても、本件条例は法定外税を創設するものとして上程されたり、審議されたりしておらず、地方税法259条及び731条2項にも違反していると考えられる。

ウ　そもそも、地方税法72条の19の「事業の状況に依じ」は、昭和22年の営業税法において外形標準課税を許容する要件であつた「営業の種類を限り」が現行法に至る過程で削除されたことから明らかなとおり、例外4業種以外の法人・個人を区別せず、全業種に一括一律に外形標準課税を導入することを予定した規定である。そもそも、地方税法は、すべての税目にわたり、均一課税を原則としつつ、不均一課税を例外と位置付けている（同法6、7条）ので、明文で認められている場合でない限り、納税者に依じて区別した課税をすることは許されないし、不均一課税は課税の公平を著しく損ねることから、同法72条の19がこれを許容しているとは解されない。また、事業税は、納税者の人的側面・事情とは無関係に課税される「物税」であるから、すべての事業を通じてできるだけ均一に課税することが必要である。むしろ、事業税においては、行政サービスの受益に応じて、広く薄く税負担を分担する仕組みが「税負担の公平の確保」の観点からも重要であり、外形標準課税は、本来的に業種を限定せず、「広く、薄く」一律に負担を求め、制度を導入することを原点としなければならない。以上から見て、銀行業等のみに限って外形標準課税を導入した点だけでも、本件条例は、地方税法72条の19に反し違法無効である。

昭和52年の全国知事会の外形標準課税導入案も、一地方団体のみが単独で外形標準課税を導入することを前提としたものではないし、「主として製造業を行う法人に限定」したものであり、「銀行業等」が外形標準課税の課税標準として適当であるとは全く報告されていない。この提案を受けた旧自治省側の国会答弁も、外形標準課税で得する地方公共団体が実施し、そうでない地方公共団体が所得課税ということになると、全体として所得課税を実施した場合とバランスがとれなくなるのので、地方税法はこのような事態を予定しておらず、所得課税負担との均衡を失しないためには、一律の外形標準課税の導入が適当である旨認めている。この提案は、結局、その当時の深刻な経済状況を考慮して実施が見送られたが、当時よりも本件条例制定時の経済状況は悪化しており、この提案は、その意味からも本件条例を正当化する根拠にならない。

エ　以上から明らかとおおり、銀行業等には地方税法72条の19の「事業の状況」が認められないし、本件条例は、業種を特定し、しかもそのうちの資金量5兆円以上の大手銀行のみの「事業の状況」に着目して外形標準課税を導入しようとするものであるから、地方税法72条の19に違反し無効である。

(8) 課税標準としての「業務粗利益」について

ア　業務粗利益は、地方税法72条の19が規定する「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」に含まれないことであるし、会計学上これらと全く異質で何らの共通性のないものである。同条がこれらの末尾に付した「等」の意味は、大正15年創設の営業税（府県税）に関する「地方税に関する法律施行規則」2条1項の「営業の収入金額（売上金額、請負金額、報償金額の類を含む）」という文言中の「の類を含む」に由来するものであり、この「類」は、当時営業税（府県税）が小規模な個人営業者のみを課税対象とし、各業種において「売上金額、請負金額、報償金額」の呼称が区々であったものを逐一条文に列挙せずにとりまとめて規定する趣旨で設けられたものであるから、これを承継した現行地方税法72条の19の「等」もこれと同様に、条文に列挙されている「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」のいずれかを、各業種に言い換えたもののみを指すと解釈すべきであるので、これら列挙されたものと全く異質で何らの共通性も認められない「業務粗利益」は、「等」に含まれないことが明らかである。

イ　そもそも、事業税の課税標準に関して一審被告らが主張する「事業規模」、「事業活動量」という概念は、それ自体非常に抽象的で、課税標準の適法性を基礎付ける具体的な根拠や基準とならない。一審被告らが「業務粗利益」を課税標準とする根拠の資料として主張する「ドクター・ビッグバンのよくわかる銀行のディスクロージャー」（乙7の15）は、会計学等の素人に対して銀行のディスクロージャー誌の概要を説明することを目的としたものに過ぎず、そこでは事業の規模や活動量を念頭に置いた解説は一切されていないし、これを作成した全国銀行協会も、

業務粗利益が事業活動量を表すという認識はなく、そうした記載もないことから、この資料が業務粗利益が銀行業等の事業活動量を表すことの根拠とはなり得ない。「業務粗利益」が事業活動量を適切に表す指標であるか否かは、「付加価値」か否か（企業の事業活動によって新たに生み出された価値）を表現するものであるか否かという観点から検討する必要がある。そして、銀行の貸出業務（リースを引受け）に及んで行われる一連の「貸付」活動と「回収」活動が不可分一体となっており、その過程で必然的かつ定期的に発生する「貸倒損失等」（貸倒損失、貸倒引当金繰入額その他の不良債権処理額）は、貸出利息収入と本質的に対応する「直接的な費用」であるから、いかなる意味においても銀行業が事業活動によって新たに生み出した価値ではなく、銀行業の付加価値を構成しない。また、貸倒損失等を予測して銀行業によって積み立てられる「信用リスク・プレミアム」に相当する部分も、同様に銀行業の付加価値を構成しない。したがって、貸倒損失等も信用リスク・プレミアムも控除されないスプレッド全体を付加価値とみなすことはできない。一審被告東京都が本件条例制定に当たり参考にしたとするイタリアの州生産活動税に於いては、貸倒損失等は控除（損金算入）されているし、例外4業種の生命保険業及び損害保険業においても、銀行業の貸倒に相当する純保険料部分が課税標準から控除されているのであって、これとをのバランスから見ても、「業務粗利益」をそのまま課税標準とすることは不当である。一審被告らは、銀行の主観性や恣意性が入り込む余地のある貸倒引当金は課税標準から控除すべきでないとして主張するが、引当金計上は、金融検査マニュアルに準拠した自己査定に基づき企業会計に従って認識・計上され、監査役及び公認会計士ないし監査法人の監査、金融当局の金融検査等による厳格な審査を受けているものである。銀行の恣意は入りやうがない。以上のとおり、貸倒損失等や信用リスク・プレミアムを控除していない「業務粗利益」は、付加価値の観点から見て、事業活動量を適切に表す指標ということとはできないから、これを課税標準とすることは、何らの正当性もない。

ウ また、「業務粗利益」は、銀行法上認められた基本的業務から生ずる「株式売買損益」及び「金銭の信託運用損益」を含んでおらず、銀行の基本的業務から生じた収益を網羅するものではない。現に、銀行業の実績は、バブル経済崩壊後の低迷する経済状況下で極めて悪化し、中には破綻するものも見られ、経営継続のものも組織・人員等のストラ・合理化を行っており、事業活動量が低下していることは公知の事実である。それにもかかわらず、銀行業の「業務粗利益」はバブル経済崩壊後も増加しているものであり、このことから見て、「業務粗利益」が銀行業の事業活動量を表すものでないことは明らかである。

エ 「業務粗利益」は、専ら銀行監督目的で当局が導入した概念であって、事業活動量の計測とは全く関連のない計数であり、一般事業会社の財務諸表に表示される売上高とは異質なものであるし、売上高のように収益のみを示す内容のものでもなるから、一般事業会社における「売上総利益」とは法律学上も会計学上も全く異なる概念であり、これに類似するとか相当するとする一審被告らの主張は誤っている。

オ 以上から見て、「業務粗利益」は、銀行業等の課税標準として不合理であり、これを課税標準とした点でも、本件条例は、地方税法72条の19に違反し無効である。

(9) 地方税法72条の22第9項の均衡要件について

ア 地方税法72条の22第9項の均衡要件は、昭和23年の改正で、従前、内務・大蔵大臣の許可を必要としていた許可制の廃止に代えて設けられた、当時の地方税法69条1項後段に由来するものであり、地方税法の下では、事業税を含む一切の法定税について、地方公共団体による課税標準自体の変更を認めないのが原則であるところ、地方税法72条の19はその唯一の例外として、地方公共団体に対して事業税について所得課税の例外としての外形標準課税を許容するものであるが、地方税法はこれを認めるに当たって、地方公共団体の恣意的な導入を排除する「歯止め」として均衡要件の規定を設けたのである。したがって、そのような恣意を許すように解釈することは許されない。本件条例のように、特定業種のうちの特定期限の企業のみを対象とする外形標準課税は、それだけの理由からも地方税法72条の19に違反するが、仮にこれが許されるとしても、地方税法72条の22第9項については、より一層厳格な解釈が必要となる。そういう観点から見ると、外形標準課税の導入の目的が「税収の増加」にあることが明白な場合は、地方税法72条の22第9項の趣旨に違反する。

イ また、一審被告らは、地方税法72条の22第9項の税負担の比較を過去の複

数年度の比較によることを許されると主張する。しかし、同項には過去の複数年度の比較を前提とすることをうかがわせる文言は見当らないし、こうした比較を認めると、過去の期間の抽出方法により数値の操作による恣意的な運用が可能となり、同項の「歯止め」が効かなくなるので、そのような解釈は許されない。一審被告らが引用する平成12年2月24日の内閣法制局第一部長の答弁も、外形標準課税導入後の期間の比較を問題としているのであり、2日前の閣議口頭了解を合意的に解釈すれば、この答弁を一審被告らの主張の根拠とすることはできない。恣意的な解釈を許さないという趣旨からは、「あるべき所得」という不明確な概念を同項の「均衡」の解釈に持ち込むことも許されない。

ウ さらに、地方税法72条の22第9項の「著しく均衡を失しない」は、他の地方公共団体への影響の観点から、地方自治体の課税自主権の行使の上限に相当するべきである。すなわち、同条8項の趣旨は、税制を変更するに当たって当然生ずる「若干の差異」を許容する趣旨に過ぎないことからすると、同条9項の場合に、新基準（外形基準）による事業税収総額が旧基準（所得基準）によるその2倍を超えるといったことは論外である。

エ 本件条例による外形標準課税の導入目的が「税収の増加」に当たることが明白な場合であるので、本件条例は、それだけの理由から地方税法72条の22第9項に違反する。また、本件条例の制定に当たって、一審被告東京都がバブル経済期を含めるために、過去の複数年度の税負担の比較を行っており、この点からも、本件条例は、地方税法72条の22第9項に違反する。さらに、本件条例による外形標準課税が導入された平成12事業年度に係る、一審原告らの法人事業税については、新基準による納税額は旧基準によるものの約7.7倍にも達する（甲101）し、平成13事業年度に係る法人事業税に至っては、新基準による納税額が旧基準によるものの約365.2倍という異常なものとなっている（甲257）。これらから見ても、本件条例は、地方税法72条の22第8項の制限税率をはるかに上回り、「明らかに」著しく均衡を失するものであり、地方税法72条の22第9項に違反する。

(10) 国家賠償請求について

ア 本件条例の制定行為の違法性及び故意・過失は、本件条例の内容それ自体の違憲性ないし違法性が認められるかという点及び一審被告東京都知事らの本件条例の制定行為を構成する各行為が、公務員の職務上の行動準則に違反していたかという点を総合的に考慮した上で、本件条例の制定行為全体が客観的な法秩序の要請に適合しないと判断できる場合には、国家賠償法1条1項の「違法性」が認められ、かつ、それと一元的に、本件条例の制定行為に当たっての一審被告東京都知事らの「故意・過失」を認めることができる。在宅投票事件に関する最高裁判所昭和60年11月21日第1小法廷判決民集39巻7号1512頁が国会議員の立法行為への国家賠償法の適用について判示しているが、①上記判決の事案は「立法の不作為」が直接の論点となっていて、しかも、立法行為を行う行わないという「立法制自体」のみが問題となっていたのに対し、本件では条例が現に立案・制定されたこと（「作為」）が論点となっていて、しかも、「立法行為の過程」も問題となっていること、②上記判決では憲法51条の免責特権が認められる国会議員の活動内容が問われているのに対し、本件ではそのような免責特権が認められていない一審被告東京都知事らの行為が問題となっていることなど、上記判決の事案は、本件とは明らかに事案を異にし、本件は上記判決の射程外である。

イ 本件条例が違憲・違法であることは、上記のとおりであり、一審被告東京都知事らの本件条例の制定に向けた一連の行為には、以下に述べる数々の公務員としての職務上の行動準則違反が認められ、本件条例の制定行為全体が客観的な法秩序の要請に適合しないので、国家賠償法1条1項の違法性及び故意・過失が認められる。すなわち、一審被告東京都知事及び一審被告東京都主税局長らにおいては、①本件条例の制定に当たり必要な調査を行うべきであったのに、本件条例と憲法及び地方税法その他の関係法令との関係、銀行業の実情等も含めた立法事実の有無、業務粗利益や銀行業の収入といった基本的な概念等について必要な調査義務を尽くさなかったこと、②本件条例の制定に当たり、極く少数の者によりあえて密室で検討し、更には、虚言を用いて一審原告らを欺くなどして、納税者である一審原告らの意見を反映させる機会を意図的に奪ったこと、③本件条例の構想公表直後から相次いだ政府関係者、法学者等有識者の批判的な指摘や反対意見から、本件条例が違憲・違法である可能性を認識しながら、本件条例の立案・東京都議会への提出・公

布などの本件条例の制定行為をあえて強行したこと、④東京都議会における審議の際に、虚偽又は誤導の答弁を行ったこと、以上の行為は、いずれも職務上の行動準則に反するものである。また、東京都議会議員においても、本件条例案の審議に際し、本件条例の違憲・違法である可能性を認識していた以上、本件条例案を否決すべきであったのに、あえてこれを可決成立させた違法がある。

ウ 「繰延税金資産」については、一審原告らが将来の課税所得をこれに応じて減少させる権利ないし利益を有していたものであるが、本件条例が適用されたことにより一審原告らの上記権利ないし利益は現実に失われたのであるから、その減少は、当期利益の減少と共に、民法及び国家賠償法上の損害を構成するといふべきである。事後的に、裁判により本件条例の無効が確定したからといって、一審原告らの繰延税金資産という企業価値を構成するものが低下した事実までも回復させるわけではないから、一審原告らに発生した損害が遡って否定される性質のものではあり得ない。この点は、「当期利益」の減少についても同様である。一審原告八十二年銀行、一審原告福岡銀行及び一審原告みずほ信託銀行についての、平成12事業年度における繰延税金資産及び当期利益の減少額は、それぞれ2億3000万円、6800万円及び11億5600万円にも及んでいる。

また、本件条例の構想の公表によって下落した一審原告らの株価についても、その後発表前の水準に株価が回復したとしても、「回復するまでの間」に一審原告らが被った損害は回復されるものではない。さらに、本件条例が一審原告らの営業活動に及ぼす影響は多種多様であって、日々その損害が波及し莫大な金額に及ぶことは、経済社会の通常経験則上当然に認められ得るところであり、このような悪影響による財産的及び非財産的損害の具体的な損害額については、民事訴訟法248条に基づき認定されるべきである。

原判決が少額な損害の認定をした一審原告八十二銀行及び一審原告福岡銀行は、一審原告らの中では相対的に小規模な地方銀行であるが、これら両行においては、かえって貸出余力の低下による影響が大きく、得べかりし利益である利子収入の減少額は、優に1億円を超えている。同じく原判決が少額の損害額を認定した一審原告みずほ信託銀行は、非公開会社であるといっても、資金調達・運用の円滑化の観点からは、預金者を含む債権者等に対する信用確保が極めて重要である等の点は、公開会社と変わらないし、自己資本比率が他の一審原告らと比較して極めて高いために、かえって、本件条例により現実に低下する同比率は大きくなっており、貸出余力の低下による利子収入の減少額は、優に1億円を超えている。

以上によれば、一審原告らには原判決以上の損害額の賠償請求が認められるべきであるし、また、他の一審原告らと比べて低額の損害賠償しか認められなかった上記一審原告3行についても他の一審原告らと同様な損害額の賠償請求が認められるべきである。

2 一審被告らの主張

(1) 本件条例の無効確認請求の争訟性について

一審原告らの本件条例の無効確認請求は、本件条例が一般的・抽象的に憲法ないし法律に適合するか否かの審査を求めるものである。しかし、本件条例が制定され施行されただけでは、一審原告らに具体的な納税義務は生じないのであるから、いずれにせよ、当事者間の具体的な権利義務又は法律関係に関する紛争を対象とするものとはいえないので、「法律上の争訟」に当たらず、この請求に係る訴えを却下した原判決は相当である。

(2) 租税債務不存在確認請求の適法性について

標記の訴えは、要するに、本件条例が一般的・抽象的に憲法ないし法律に適合するか否かの審査を求めるものであるから不適法であり、この請求に係る訴えを却下した原判決は相当である。

(3) 本件条例の憲法14条違反について

ア 本件条例は、一審原告らを含めた大手銀行をねらい撃ちしたものではない。すなわち、銀行業等（特に、大手銀行）については、他の大規模企業には全く見られない特有の問題があることが明確に証明され、別扱いをすることに十分な合理性があると判断されるに至った。そこで、一審被告東京都知事は、資金量5兆円以上の大手銀行に限って外形標準課税を行うこととする本件条例案を提案し、東京都議会で原案どおり可決されたのである。確かに、本件条例の適用を受ける課税対象法人事業者の数は限られるが、合理性に裏打ちされて、別異の取扱いを定めるものであるから、憲法14条に違反するものではない。

イ ここ数年にわたっての銀行業等の業務粗利益と事業税額の推移、他の業種の売

ア 行政処分の手続に憲法31条の適用ないし類推適用があることは別段異論がないが、多元的価値観等の調整過程を経て一般的・抽象的な規範を定立する立法行為には、憲法31条を類推適用する余地はなく、その点は、国の立法行為に限らず、本件条例の制定のような、地方自治及びこれに基づく立法権が憲法上保障されている地方自治体の立法行為についても同様である。そもそも、本件条例のような租税に関する法律、条例は、これに基づく一定の手続（納税義務者による申告、行政庁による更正・決定処分等）を経ることによって、初めて国民・住民の具体的納税義務が生ずるのであり、法律、条例が施行されても、それだけでは具体的納税義務は生じないので、この点で本件条例の制定・施行と行政処分たる課税処分とを同視することはできない。本件条例は、平成12年4月1日以降開始する事業年度の末日における資金量が5兆円以上の銀行業等に適用されるものであることを一般的、抽象的に定めているのに過ぎず、一審原告らが主張するように、一審原告ら大手銀行を特定の名宛人とするものではない。

イ 一審原告らは、本件条例の立案過程で、一審被告東京都が銀行側の問い合わせに虚偽の回答をしたことが、憲法31条の適正手続に違反すると主張するが、条例案の立案過程は、地方自治体内部において条例提案権者が行っている単なる準備行為に過ぎず、適正手続の問題とは無関係な場面である。本件条例の制定過程においても、東京都議会の公聴会等で銀行側の意見聴取の機会も設けているし、他の参考人の意見も聴いた上で、東京都議会議員の圧倒的多数の賛成により可決成立したもので、適正手続を問題にする余地は全くない。

ウ 仮に、一審原告らが主張するように、成田新法事件に関する最高裁判所平成4年7月1日大法廷判決の判示の趣旨が及ぶとしても、本件条例により「制限を受けざる権利利益の内容、性質、制限の程度」の点に関しては、一審原告らが主張する繰延税金資産及び純利益の減少、資金調達コストは、「法律上の損害」に当たらないと認められ、仮に、これに当たるとしても、一審原告らの企業規模からすれば、決して大きいものであるということとはできない。また、一審原告らの信用や国際競争力の低下についても、企業に対する信用は、企業の経営状況・経営能力全体に対する評価の結果であって、租税制度のみによって決まるものではない。更にいえば、一審原告らに信用や国際競争力の低下が仮にあるとすれば、それは多額の不良債権を抱えその処理が一向に進まないばかりか増加させていることに起因していることは、社団法人一般に認知されているところである。一方、本件条例により「達成しようとする公益の内容、程度、緊急性」の点に関しては、1200万人の都民を抱える一審被告東京都には、膨大な行政需要にこたえ行政サービスを提供する責務があり、税収の落ち込みにより厳しい財政運営を迫られる中、投資的経費の削減、経常経費の見直し、全職員の給料カット等、歳出削減に最大限の努力を行ってきたが、それにも限界があり、本件条例の制定により見込まれる増収（年間1000億円程度）を行政サービスに振り向けることにより、これをはるかに超える効果が見込まれる。以上のとおり、上記判決が示した基準に照らした比較考量によっても、一審原告らに告知及び聴聞の機会が保障されるものではない。ちなみに、地方税法上条例制定に当たって聴聞を義務づけられているのは、固定資産税に関する同法350条2項のみであって、事業税にはそうした規定はない。

（6）事業税の性格について

ア 事業税は、事業に担税力を見出し、地方公共団体の提供する行政サービスを受けながら事業を営んでいるという、事業と行政サービスとの受益関係に着目して課される「応益税」である。

すなわち、昭和29年及び30年の地方税法改正においても、所管官庁である当時の自治庁は、国会答弁等において、事業税の法的性格は応益的性格が前提であることが立法過程において一貫して説明されている。また、そこでは、外形標準課税を例外業種に限定するような説明はされておらず、むしろ、漸次課税標準を売上金額に切り替えて行って、いろいろな問題の是正を図りながら、事業税を育てていきたい旨の将来展望が示されている。昭和29年の改正法も、応益原則を事業税の課税の正当根拠としていたシャウブ勧告の趣旨をできる限り生かそうとして制定されたものである。結局、立法当時のわが国の経済状況等から、大半の業種の課税標準を「所得」とせざるを得なかったのであるが、事業税の制度的な本質としては、応益原則に立脚して制定されていることは明らかである。

イ また、租税が、原判決がいうように、「能力に応じて課されるものであり、」「公共サービスの対価としての性質を有しない」ものであるからとて、直ちに応能原則に結びつくものではない。能力に応じた課税とは、租税の負担能力である担

税力を意味するもの（「応能」の概念）であって、課税の根拠を示す基本的考え方である「応能原則」、「応益原則」と相互に対応する関係にあるわけではない。また、課税標準は、「応能原則」、「応益原則」といった税の性格に従って論理的に決定されるものではなく、その時々々の財政上の理由や経済の状況に応じて、租税政策により選択されるべきものであり、「応能原則」によっているからといって、直ちに「所得」を課税標準とすべきであるということにはならない。憲法14条は、確かに、「担税力に応じた課税」を求めているが、それは、「応能」概念を要請するにとどまり、所得を課税標準とする「応能原則」とすることまで求めていたものではない。そして、事業税の課税標準としての「所得」は、応能原則とされる法人税法等の「所得」概念とは異質であり、応益原則に基づく概念であり、地方税法72条の19は、「所得」を課税標準としたのでは事業税の応益税としての性格を適切に反映できない場合を想定して、その場合は是正措置として設けられているものである。

ウ さらに、法人税額や所得税額の算出に当たって、事業税額を損金や経費に算入することが認められているのは、原判決がいうような技術的な規定にとどまらず、事業税が事業の費用、行政サービスの対価であるという応益的な考え方に基づくものである。また、地方税法72条の14や72条の15は、法人の国外所得を除外して所得計算しているが、これは、国外の事業活動は都道府県の提供する行政サービスとの応益関係がないからであり、この点は事業税を応能税であるとすると、整合性ある説明ができなくなってしまう。

エ 以上のほか、①比例税率とするか累進税率とするかの問題は、応益原則であれば、必ず比例税率でなければならないという性格の問題ではないこと、②法人事業税は法人税の附加税ではないこと、③政府の税制調査会の外形標準課税導入の動きは、必ずしも法律改正による事業税の応益課税化ではなく、応益課税としての税の性格の明確化を一層図ろうとするものであること、④法人事業税は所得を課税標準とすることで、原則的には禁止されている法人住民税との二重課税となっており、⑤海外投資等損失準備金等事業税が応益課税であることから、説明できない事業税特有の加算減算項目があることを合わせ考えれば、現行事業税が応益原則に基づいて課される税であることは明らかであり、これを所得課税を原則とする応能原則の立場に立つものと判断した原判決には、重大な誤りがある。

(7) 地方税法72条の19の「事業の状況に応じ」について

ア 一審原告らは、戦前の営業税からの沿革から見ると、現行地方税法72条の19の「事業の状況」とは、所得の捕捉の困難性が認められる業種あるいは小規模なる事業など極めて限定された場合にのみ適用される趣旨と解すべきであると主張する。しかし、こうした主張は、大正15年の営業税が、現行事業税とは異なる時代背景の下に成立したものであることや、地方税制についての考え方が、明治憲法と現行憲法とは全く異なることを完全に無視した議論であり、「事業」を課税客体とする応益税としての現行事業税は、原則として営業収益に課される大正15年当時の地方税である営業税や、この営業税を改組してすべて営業収益を課税標準とした昭和15年の国税である営業税とは、税の性格が基本的に異なるものである。また、地方税法72条の19が現実にはワークしない規定であるとの一審原告らの主張も誤りであることは、現に、昭和52年に全国知事会がこの規定を活用して、製造業を対象とした外形標準課税を導入しようとした経過や、当時の自治省税務局長の国会答弁から明らかである。その他一審原告らが引用する有識者の意見は、外形標準課税はすべての業種を対象として「広く薄く」課税すべきものであるとするが、これらの意見は、地方税法72条の19の規定の解釈適用による外形標準課税を論ずるものではなく、法律改正による立法論としての外形標準課税を主眼として述べるもので、筋違いの議論である。

イ 地方税法72条の19の「事業の状況に応じ」は、文字どおり読めば、「事業のそのときの状況、状態、有様に依りて」としか読めず、例外4業種について例外的取扱いをするに至った事情ないしはこれに準ずる事情があることを要件としていないのであるから、その文理からは、原判決のような限定的な解釈をすることはできない。原判決がいうような限定的な解釈は、本件訴訟が提起された後に初めて言出された極めて特異な見解である。また、原判決がいうように、法人事業税が応能課税であるとすると、応益課税の考え方を採っていることが明らかな例外4業種についての説明と矛盾するし、例外4業種については、「所得」が担税力の指標として機能していないというのであれば、同じ応能課税である所得税についても、「所得」は担税力の指標として適切でないということになりかねない。

そもそも、事業税の課税客体は「事業」であり、課税標準もこの課税客体を数量化したものであるから、事業税の課税標準としての「所得」は、事業の規模又は活動量を表す指標であることになり、法人税等の課税標準である「所得」とは明らかに意味が異なっている。事業税の課税標準を規定する地方税法72条1項は、「所得及び清算所得又は収入金額」と並列的に規定するだけで、「所得」が原則で「収入金額」が例外であるとは規定していないのである。

確かに、地方税法72条の12は、大半の業種の課税標準を「所得」と規定している。しかし、地方税法72条の19が例外4業種について「収入金額」という外形標準課税標準を採用しているのは、「所得」を課税標準とすると、その事業の規模又は活動量が大きいにもかかわらず、事業税額が本来負担すべき税額よりも少額となり、事業税の応益的性格が反映できなくなるためである。例外4業種以外の業種について、「所得」を事業税の課税標準としたのは、事業税の応益的性格を認めつつも、昭和29年等立法当時の経済情勢に配慮しただけのものである。事業税の課税客体と課税標準の関係や、事業活動と都道府県の提供する行政サービスの応益関係に着目すれば、事業税の課税標準は、事業の規模や活動量を最も適切に表すものであることが望ましく、本来的には、所得よりも、例外4業種に適用されているように、外形的なものとするのが適当である。したがって、地方税法の事業税の関連諸規定を総合して体系的に解釈すれば、地方税法72条の19の存在意義は、「事業の状況」によって、所得を課税標準とすることが相応しくない不都合・不合な状況がある場合に、同条の規定を用いて外形標準課税を行うことができる」ところにあり、「事業の状況に応じ」は、「所得」を課税標準として課税すると不公平な結果となる事情を広く含む概念ということになる。

ウ 地方税法72条の19は、要件自体が不確定概念で、発動のための具体的適用要件が定められていないのであるから、地方公共団体が条例によりその具体的な定めをすることについて、一定の立法裁量を与えたものと解するほかはない。そして、その立法裁量を行行使するに当たっては、事業税の性格である「応益原則」や法の一般原則である「公平原則」に照らして、適法性、妥当性を判断すべきことになる。前者からは、課税標準が事業の規模や活動量を適切に反映するものであることが求められるし、後者からは、同一規模の事業を行っている他の業種と比較して税負担が著しく低くならないようにすることが求められる。

旧自治省の公式見解における地方税法72条の19の「事業の状況に応じ」の解釈は、「①相当規模の事業活動を行っているにもかかわらず、その事業の規模に比して税負担が著しく低いことが常態であるため一定期間の所得を課税標準として課税標準としているため同一規模の事業を行っている異種の事業の間には、税負担の不均衡が生じている状況にある場合」の例示のいずれかに該当する場合には、一定の業種の法人に限定して外形標準課税を導入することができるものとしている（乙1の47の1）。また、本件条例の構想が公表された直後の平成12年2月24日の衆議院地方行政委員会でも示された内閣法制局の見解（以下「内閣法制局見解」という。乙6の31）における「事業の状況に応じ」の解釈は、「①基本的には、所得を課税標準としてとっていたのでは事業税の負担がその受益の程度に比して相当に低いということが常態化しているような業種」、②「非常に景気感応性が高く毎年の事業税の納付額が大きく極端に動くというふうなことで、地方公共団体の安定的なサービスの提供に障害があるもの」のいずれかに該当すると判断される場合を指すとするもので、この場合には、当該業種について地方税法72条の19を適用して、外形標準課税を導入することができるとしている。「事業の状況に応じ」の解釈は、基本的にこの2つの見解によるべきであると考えられる。

エ 銀行業等においては、いわゆるバブル経済期よりも大きな業務粗利益を上げ、事業活動も活発に行われ、それに応じた行税サービスの受益があるにもかかわらず、不良債権処理に係る損失が多額に及ぶため、最終的には所得が極端に減少する状況にあるから、事業の活動量に比して事業税負担が著しく低いことが常態化し、一定期間の所得を課税標準としたのでは、行税サービスの受益の程度に応ずる事業税負担を求めることが困難な状況にある。税収動向も極めて不安定であり、今後とも、相当の事業年度にわたって不良債権処理を行わなければならないため、所得の発生が見込まれず、「所得」を課税標準とした事業税であれば、事業活動に見合った負担をほとんど期待できない。こうした状況は、銀行業等の事業構造によるものであり、しかも、銀行業等のみに認められるものであって、他の業種との間で税負担の不均衡が生じている。つまり、「所得」を課税標準としたのでは、税負担の公

平性・安定性が確保できず、応益税とされる事業税の機能を維持できないこととなっていた。東京都における銀行業等のこのような状況は、具体的には、旧自治省の公式見解や内閣法制局見解によれば、地方税法72条の19の「事業の状況に応じ」外形標準課税を導入できる場合に該当することは明らかであり、税負担の公平性・安定性を確保するために、本件条例により外形標準課税が導入されたのである。

銀行業等がバブル経済期よりも大きな業務粗利益を上げながら、法人事業税をほとんど負担していない事態は、バブル経済とその崩壊後におけるわが国の金融政策とその下における銀行業等の経営実態等を反映したもので、決して、原判決がいうような一時的な景気状況や個々の銀行の経営手段の相違によってもたらされたものではない。銀行業等がバブル経済期よりも大きな「業務粗利益」を上げていることは、政府の低金利政策と深く結びついており、わが国金融における制度的・構造的な問題に係わっている。

以上のとおり、本件外形標準課税は、地方税法72条の19の「事業の状況に応じ」を適切に適用したものであって、原判決は、同条の誤った解釈適用により、本件外形標準課税の適法性について誤った結論を出している。

(8) 課税標準としての「業務粗利益」について

ア 地方税法72条の19を適用して外形標準課税を行う場合には、課税標準としての「所得」が事業の規模又は活動量を表す指標としての課税標準として不適切であるということが出発点である。銀行業等とそれ以外の業種を比較する際に、どのような指標を用いるのが適切であるかについては、検討の余地がある。同条が規定する「売上金額」は、銀行業等における売上に相当する経常収益に該当すると考えられるが、その大半を占める資金運用収益は、金利変動の影響を強く受けることかから安定性に欠けるので不適当である。売上金額に最も近い外形基準としては、資金調達費用を差し引いた「業務粗利益」が考えられ、これによれば、貸出金利と借入金利の双方について金利変動の影響が相殺される結果、比較的安定しており、比較対照の指標として適当であると考えられる。銀行業等以外の業種における「売上総利益」は、売上高から売上原価を差し引いたものであり、銀行業等の「業務粗利益」とそれ以外の業種の「売上総利益」は、いずれも「売上」から「仕入」を差し引いた「粗利」であるから、銀行業等における業務粗利益は、その他の業務における売上総利益に相当するもので、相互に比較可能な概念といえる。この比較対照はあくまで事業の規模又は活動量を比較するという土俵におけるものであり、「業務粗利益」と「売上総利益」が法律学上、会計学上厳密な意味で同じものであって違いがないといっているわけではない。

なお、加算型の付加価値が事業税の外形基準として相応しいことは確かではあるが、銀行の付加価値については明確な定義が定まっていない。一般に付加価値は、「支払利子－受取利子」として計算されるのが基本といわれているが、銀行における支払利子は、預金者に対するものであるもので、企業への貸付利子である受取利子より少なく、付加価値がマイナスとして計算されてしまうことから、銀行業等にそのままこれを適用することはできない。

イ 「業務粗利益」は、当初は銀行に対する監督当局による監督目的から導入されたものであるが、その後、銀行法施行規則19条の2等に規定されるディスクロージャーの開示項目とされたのであって、「業務粗利益」は、単に監督目的にとどまらず、投資家だけではなく、広く一般の利用者等を保護するために、対外的な公表が義務付けられた指標であり、あたかも、証券取引法の適用のある限られた大会社の損益計算書に記載を求められている「売上総利益」と同様の重要性を有する指標と考えられる。そして、「業務粗利益」は、銀行業等の固有業務をはじめとするほとんどの業務から生じた収益を示す指標であり、銀行業等の業務活動の成果をほとんど網羅している。全国銀行協会の「ドクター・ビッグバンがよくわかる銀行のディスクロージャー」(乙7の15)でも、一般事業会社の損益計算書と銀行の損益計算書は基本的に同じで、「売上総利益」と「業務粗利益」とを同じ概念として認識している。このほか、個別の銀行や信用金庫等のディスクロージャー誌やホームページ等(乙7の43ないし47)でも、「業務粗利益」が「売上総利益」に相当するとか、「業務粗利益」が銀行の本来業務に係る収益性を示すものである等の説明がされている。

ウ 「業務粗利益」は、「売上総利益」と同様に、貸倒損失を控除する前の数値であるし、本件外形標準課税における「業務粗利益」は、銀行業等における「事業」を数量化したものであるから、当然に貸倒損失を控除すべきということにはならな

い。過去の貸付の失敗から発生した貸倒損失は、銀行の収益を生み出すための資本である「貸付元本」としての貸付金が侵食ないし毀損されたのであって、銀行の現在の事業の規模又は活動量とは何ら関連性を有しないし、会計上も貸出金利息には直接対応する費用ではあり得ない。貸倒れは、損益計算書上貸倒引当金繰入額又は貸出金償却として「営業経費」のうち「その他の経常費用」に計上されるだけで、会計上「売上」の減少とは評価されないし、所得税法上、貸倒引当金は売上原価とは別に引当金として必要経費に参入され（同法52条）、法人税法上も、貸倒引当金は売上原価とは別に引当金として損金に算入されることになっているから（同法52条）、貸倒れは、会計上も税法上も「売上原価」を構成しない。また、貸倒引当金の計上に当たっては、例えば、不良債権の債務者区分の認定（「破綻懸念先」等）において、銀行の恣意が入らざるを得ない。いずれにせよ、貸倒による元本の毀損分を、外形標準課税の課税標準から控除することは相当でない。

エ 以上のとおりであるので、「業務粗利益」は、地方税72条の19の規定による外形基準として適当である。

(9) 地方税法72条の22第9項の均衡要件について

ア 地方税法72条の22第9項の均衡要件の解釈に関する旧自治省の公式見解は、外形標準課税採用の趣旨の一つに「安定的な税収の確保」があり、単年度の税収による判断では、単発的偶発的な事情等による税収の変動の影響を受け可能性があつて適当ではなく、相当期間における税収の平均値等を参考にすることが適切であるので、当該業種の一定期間における所得課税を行つた場合の事業税収入と外形標準課税を行つた場合の事業税収入とが著しく異ならないような水準とすることが適当であるというものである。また、内閣法制局見解でも、外形標準課税によって増加する税負担の均衡については、当該外形標準課税を導入する年とか、その後2、3年とかいう短い期間ではなくて、中長期的に見て税負担の均衡が図られるかという問題であるし、また、外形標準課税を導入することとした目的等の事情も考慮すべきであるというものである。一審被告東京都が本件条例の税率を決定する際に、バブル経済期前、バブル経済期、バブル経済期後の15年間（昭和59年度から平成10年度まで）の税収実績を勘案し、所得課税との均衡が図られることを確認したことは、以上の旧自治省の公式見解や内閣法制局見解に沿つたものである。そして、上記(3)イで述べたとおり、本件条例に基づく申告納税の初年度である平成13年度の銀行業等の納税額は1029億円で、同年度の事業税納税総額1兆0709億円の9.6%であるところ、この割合は、昭和59年度から平成10年度までの15年間における事業税納税総額に対する主要銀行の納税額の割合である9.8%の範囲内に入つており（乙3の104）、銀行業等と全業種との対比における納税割合の不均衡は、本件条例によつて是正され適正に均衡が回復されたと評価すべきである。

イ 一審原告らは、平成13事業年度に係る法人事業税負担が所得基準（旧基準）による事業税額と比較して約3652倍にも相当するから（甲257）、不均衡が著しい旨主張するが、比較の対象となつている一審原告らの平成13事業年度に係る所得基準（旧基準）による事業税額はわずか2477万2700円であり、しかもその内訳は、一審原告ら17行中実に16行が事業税額がゼロとなるため、残る1行の地方銀行（八十二銀行）の事業税額に相当する。このようなゼロに近い数値を分母にとれば、倍率が無限大に近い数値になることは当然であり、この3652倍という倍率は何ら意味がない。むしろ、3652分の1に近い負担で済むのは、莫大な貸倒損失を所得から控除しているからであり、このような事態は多くの業種中銀行業等にしか生じていない。上記の倍率は、所得基準（旧基準）によると、銀行業等の事業税負担が一審被告東京都の行政サービスの受益の大きさに見合うものでないことを如実に示しているともいえるのである。

ウ また、一審原告らは、地方税法72条の22第8項が事業税の制限税率を標準税率の1.1倍と低く設定していることから、同条9項の税負担の均衡についても、この上限を超えることが許されないかのように主張するが、同条8項中に掲げられる条項には、同条9項は含まれていないから、同条8項の適用を受けないことは明らかである。さらに、一審原告らは、本件条例の適用により、他の道府県の税収額が年間210億円、5年間で1050億円も減少すると主張するが、一審原告らが上記イの主張の根拠とする甲257号証によれば、一審原告らの平成13事業年度に係る所得基準（旧基準）による事業税額は、実に16行でゼロであり、残り1行についてもわずかに2477万2700円であるので、他道府県の税収に年間210億円もの減収が生ずるはずはないし、法人事業税、法人道府県民税・法人市

町村民税及び法人税の実行税率、東京都と他道府県の分割割合を考慮すると、平成13事業年度における本件条例の影響により生ずる他道府県の減収額は、精々2200万円程度であり、今後も銀行業等の各事業年度の所得が発生しないことが見込まれることから、一審原告らが主張するような大幅な減収額が生ずるはずがない。一審原告らが他の付加価値基準によった場合の納税分と主張するところも、銀行業にもかかわらず一般事業会社と同じ「支払利子」のみの計算方法をとる、「支払利子－受取利子」として付加価値を計算しているが、銀行の支払利子は、預金者への支払利子であるため、企業への貸付利子である受取利子より少ないため、実際に利ざやが出ているにもかかわらず、付加価値の計算ではマイナスとなるという不適切な計算となっており、このことだけからも上記主張は不適切である。

(10) 国家賠償請求について

本件条例は、憲法や地方税法72条の19等の法律の規定に抵触するものではないから、本件条例制定行為は、国家賠償法1条1項の「違法性」を有しない。また、本件条例の制定過程において、一審被告東京都の主税局長らが採っていた解釈は、当時における通説的なものであり、原判決が指摘するような調査義務や情報伝達義務が生じることはないし、事業税が応益原則に立脚するものであり、地方税法72条の19は、所得が事業の規模又は活動量を適切に表さない状況が存する場合に適用されるべき規定であることは、立案当時の見解・実務の扱いからすれば明らかであった。さらに、一審被告東京都の担当者や一審被告東京都知事が本件条例の構想公表後各界から出された慎重論を無視したとの点も、このことにより直ちに「故意・過失」が認められるわけではないし、閣議口頭了解や当時の自治大臣の発言も決して本件条例が違法であるとまで明言しているわけではない。銀行業が十分な収益を得て巨額の配当をしているとの説明についても、多額の金員を配当する能力があることは客観的な事実であるので、こうした説明をしたことに「過失」があるとはいえない。