

事業年度途中の吸収合併と事業所税

大阪高裁平成27年6月30日判決（平成27年（行コ）第9号）判例集未登載

本部勝大

（名古屋大学大学院法学研究科博士後期課程1年）

目次

I 事実の概要

II 判旨

III 評釈

1 事業所税と二重課税

2 本件控訴審判決の意義

3 判決に対する疑問

IV おわりに

I 事実の概要

X社（原告・控訴人）は、郵便窓口業務等を営む法人であり⁽¹⁾、A社は、郵便法の規定により行う郵便の業務等を営む法人である⁽²⁾。X社及びA社は、地方税法701条の31第1項1号に定める指定都市等である西宮市（被告・被控訴人）内に事業所を有している。

平成24年10月1日、郵政民営化法6条の2第2項⁽³⁾及び176条の3⁽⁴⁾に基づき、X社はA社を吸収合併した（以下「本件吸収合併」という。）。これにより、A社が西宮市内に有して

いた各事業所（以下「本件各事業所」という。）は、それぞれ本件各事業所と同一施設内に併設されていたX社の事業所にそれぞれ統合された（以下、このように同一の敷地内で効用上一体として使用される2つの事業所が事業年度の途中で吸収合併によって統合されることを「効用上一体吸収合併」という。）。

X社は、平成24年11月28日、A社の同年4月1日から9月30日までの事業年度（以下、「本件閉鎖事業年度」という。）に係る事業所税の納税義務を承継したとして、西宮市長に対し、本件閉鎖事業年度に係るA社の事業所

(1) 郵便局株式会社法（平成17年10月21日法律第100号）1条。

(2) 郵便事業株式会社法（平成17年10月21日法律第99号）1条。

(3) 郵政民営化法6条の2第2項 日本郵便株式会社は、平成二十四年改正法施行日に、郵便事業株式会社の業務等を合併により承継するものとする。

(4) 郵政民営化法176条の3 日本郵便株式会社及び郵便事業株式会社は、次に定めるところにより、

合併をするものとする。

1号 日本郵便株式会社を吸収合併存続会社（会社法第七百四十九条第一項に規定する吸収合併存続会社をいう。）とし、郵便事業株式会社を吸収合併消滅会社（同項第一号に規定する吸収合併消滅会社をいう。）とすること。

2号 平成二十四年改正法施行日を効力発生日（会社法第七百四十九条第一項第六号に規定する効力発生日をいう。）とすること。

税を申告（以下、「本件閉鎖申告」という。）・納付した。本件閉鎖申告において資産割の課税対象とされたのは、本件各事業所であり、その床面積の合計1万294.38平方メートルから非課税となる床面積7,783.80平方メートル⁽⁵⁾を除いた床面積2,510.58平方メートル（以下「本件閉鎖申告床面積」という。）に12分の6を乗じて得た面積である1,255.29平方メートルが資産割の課税標準とされ、これに対する資産割税額は75万3,174円であった。

X社は、平成25年5月22日、X社の平成24年4月1日から平成25年3月31日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）に係る事業所税を、西宮市長に対し、申告（以下「本件申告」という。）・納付した。本件申告において資産割の課税標準となったのは、本件事業年度末日におけるX社の西宮市内における全ての事業所の床面積の合計から非課税となる床面積を除いた床面積8,856.74平方メートル（以下「本件申告床面積」という。）であり、本件申告床面積は本件閉鎖申告床面積を含むものであった。

X社は、平成25年5月22日付で、西宮市市税条例142条⁽⁶⁾及び西宮市市税条例施行規則20条の3第3項⁽⁷⁾（以下「本件減免規定」という。）に基づき、西宮市長に対し、本件申告に係る資産割について本件閉鎖申告に係る資産割相当額である75万3,174円を減免するよう申請した（以下「本件減免申請」という。）ところ、西宮市長はこれを却下した（以下「本件却下処分」という。）。X社は、本件却下処分について異議申立てを経た上で、本件却下処分取り消しと、本件減免申請の承認義務付けを求める訴えを提起した。

第一審においてX社は、存続会社と消滅会社の事業所床面積について事業年度開始日から吸収合併までの月数分が二重に課税されており、事業所税の趣旨や、二重課税が生じない新設合併との均衡等を考慮すれば、このような二重課税は課税秩序上是正されなければならないと主張した。その上で、X社は、本件の二重課税は西宮市市税条例施行規則20条の3第1項13号の「公益的な施設その他市長が特に減免を必要と認める施設」に該当する

(5) 地方税法701条の34第3項25号の2、地方税法施行令56条の40の3及び地方税法施行規則24条の6の4より、A社は、郵便事業株式会社法3条1項各号（現・日本郵便株式会社法4条1項1号及び6号）に掲げる業務（郵便法の規定により行う郵便の業務、国の委託を受けて行う印紙の売りさばき）及びこれらに附帯する業務の用に供する施設については、事業所税が課されなかった。現行法では、A社を吸収合併したX社についても、同様の非課税が認められている。

(6) 西宮市市税条例142条 市長は、天災その他特別の事情がある場合において事業所税の減免を必要とする者その他特別の事情がある者に限り、申請にもとづき事業所税を減免することができる。ただし減免すべき事由が明白であると認めるときは、申請をまたないで減免することができる。

る。

(7) 西宮市市税条例施行規則20条の3第3項 条例第142条の規定に基づく事業所税の減免の額は、次の表の施設の欄各号に掲げる施設について、同表減免の割合の欄当該各号に定める割合によつて算出した額とする。

(13) 公益的な施設その他市長が特に減免を必要と認める施設	市長が別に定める割合
--------------------------------	------------

（なお、1号から12号については、指定自動車教習所、学校等の送迎バスの施設、酒類の倉庫、タクシー施設、農協等の共同利用施設、果実飲料等の倉庫、ビルの室内清掃業等の施設、古紙回収業の施設、家具製造販売業の保管施設、漬物製造業の施設、撚糸等の製造業の保管施設、港湾倉庫が列挙されている。）

として、西宮市長が減免申請を承認することで、二重課税を是正することが義務付けられていると主張した。

第一審神戸地裁平成26年12月18日判決(LEX/DB 25505586)は、上記のX社の主張について、以下の通り判示した。租税法においては、国税・地方税を通じて、消滅会社の納税義務が存続会社に承継されることとされているが、その承継される消滅会社の納税義務は、存続会社の納税義務とは別個のものとして、消滅会社の消滅時に確定させるという立法政策が一般に採られており、事業所税についても同様に、消滅会社の事業に係る納税義務は、合併の日の前日までの期間を1事業年度とみなして消滅時に確定させるという立法政策が採られているとした上で、「上記のような立法政策の下では、消滅会社が合併前その事業所において行った事業と、存続会社が合併前後を通じてその事業所において行った事業とは、事業所税の課税客体としては異なるものというべきであり、効用上一体吸収合併の場合においても、これと異に解する理由はない」とする。

「これを本件に即していえば、本件消滅会社が本件合併前に本件各事業所において行った事業と、原告が、本件合併前は原告各旧事業所において、本件合併後は本件統合後各事業所において、同一施設内で12か月を通じて行った事業は、事業所税の課税客体としては異なるのであり、資産割について…、原告に、本件統合後各事業所の床面積を課税標準とする事業所税が課されるのは、前記のとおり、法が、同一法人が同一施設内の事業所で12月を通じて事業を行っている場合には事業年度末日現在の床面積を課税標準とする立法政策を採用したことによるものである。換言すれ

ば、課税標準とされた本件統合後各事業所の床面積が本件各事業所の床面積を含んでいても、その課税は、飽くまで、原告が、本件合併前は原告各旧事業所において、本件合併後は本件統合後各事業所において、12月を通じて行った事業に対する課税であり、本件消滅会社が本件合併前に本件各事業所において行った事業に対する課税が含まれているとは解されない」と判示し、事業所税が二重に課せられているとのX社の主張を斥けた。

また、効用上一体吸収合併と、二重課税が生じない新設合併等との均衡との主張については、以下の通り判示した。「法が、同一法人が同一施設内の事業所で12月を通じて事業を行っているか否かによって資産割の取扱いを区別していることは、前記説示のとおりであって、このような区別が、事業所等において行われる事業の受益関係等に着目した事業所税の性質に照らして不合理なものとはいえない。そして、新設合併の場合、同一法人が同一施設内の事業所で12月を通じて事業を行うことはないのに対し、効用上一体吸収合併の場合、存続法人は同一施設内の事業所で12月を通じて事業を行うのであるから、両者が資産割について異なる取扱いを受けることは、法が当然に予定するところと解される。」

「かえって、前記のとおり、課税技術上の観点から、事業年度末日現在における事業所床面積を資産割の課税標準とする立法政策の下では、事業年度末日の事業所床面積の中に、12月を通じては使用していない部分が含まれるという事態は、事業所の増床の場合一般に生じる事態であって、効用上一体吸収合併の場合に限っては、一般の増床とは異なる取扱いをしなければならないと解する根拠があるとはいえない」として、効用上一体吸収合併

と新設合併等との不均衡も認めなかった。

その上で、西宮市長による本件減免申請の却下処分の適否については、以下の通り判示した。まず、減免規定である西宮市市税条例施行規則20条の3第3項13号の適用における西宮市長の裁量権について検討し、「課税庁による恣意を抑制し、租税負担の公平を確保する必要性を鑑みると、法律や条例等に明確な根拠がない限り、課税の減免を行うことはできないと解されること（最高裁平成22年7月6日第三小法廷判決・集民234号181頁参照）からすれば、同号による減免の対象とするか否かの判断が、市長の自由な裁量に委ねられているとは解されないが、市町村税である事業所税について設けられた以上のような本件減免規定の文言や趣旨に照らせば、上記市長の判断にはなお一定の裁量は認められるものと解される」とする。

そして、「本件減免規定の対象として本来予定されているのは、同項1号から12号までに列挙された学術文化振興、産業振興、国の経済施策に関わる施設及びこれと同視し得るような公益的な施設、又は天災等により担税力が減少し若しくは消滅したため、徴収の猶予等の措置によっても同税の負担を課すことが相当性を欠くと認められるような施設であって、効用上一体吸収合併の場合は、上記趣旨に当然当てはまるとはいえない」とし、「もとより、その判断に一定の裁量が認められることは前記説示のとおりであるから、効用上一体吸収合併の場合に市長が本件減免規定の対象として減免することが許容されないかは別としても、前記のとおり、法律や条例等に明確な根拠がない限り、課税の減免を行うことはできないと解されることからすれば、上記のように、効用上一体吸収合併の場合が本件

減免規定の上記趣旨に当然当てはまるとはいえないのに、この場合に本件減免規定の適用が義務付けられていると解することはできないし、効用上一体吸収合併の場合を本件減免規定の対象とすることはできないとする判断が不合理であるともいえない」と判示し、西宮市長による本件却下処分は違法とはいえないと結論づけた。

II 判旨

控訴棄却

X社による二重課税の主張については、原判決を引用した上で、「控訴人は、本件合併前に控訴人各旧事業所において行っていた事業とは別個の課税客体である本件消滅会社の本件各事業所における事業に対する納税義務を合併により承継したことによって、控訴人各旧事業所及び本件統合後各事業所における事業に対して事業年度末日現在の事業所床面積を課税標準として課される納税義務と、本件各事業所における事業に対する納税義務を負っているが、既に判示したとおり、このことをもって同一の課税客体に対して二重に課税されているということとはできない」と判示した。

そして、西宮市長による本件減免申請の却下処分は適否については、「指定都市等の長は、天災その他特別の事情がある場合において事業所税の減免を必要とすると認める者のほか、特別の事情がある者について、当該指定都市の条例の定めるところにより、事業所税を減免することができることとされていること、本件条例6条により委任された本件規則が20条の3第3項13号において「公益的な施設その他市長が特に減免を必要と認める施

設」と定めていることに照らすと、法を形式的に適用した場合における課税上の不都合等につき本件減免規定を適用することによって是正することは可能であるというべきである」としながらも、「控訴人の主張する二重課税は、法において是正すべきものとは認め難いから、西宮市長が、本件吸収合併について、本件減免規定の対象としないとした判断がその裁量を逸脱又は濫用した違法なものであるということとはできない」と結論付けた。

さらに、X社の控訴審段階での補充主張については、「控訴人は、地方税法の立法政策として、納税者の義務を軽減し、課税の妥当性を計る種々の仕組みを定めている趣旨に鑑みると、資産割の課税標準の定め方として、課税技術上の要請とはいえ、一律に事業年度末日の事業所床面積のみを課税標準とし、事業年度途中の増床等の場合に一切事業の実体を考慮しないというのは、事業所税の趣旨に反し、違法と解する余地もなくはない旨主張する。しかし、前記判示のとおり、地方税法自体が、課税技術の要請から一律に事業年度末日現在の事業所床面積を課税標準とし、事業年度途中の増床等の場合を考慮しないものとしているのであるから、これを違法ということとはできない」とし、また、「控訴人は、資産割の課税標準の定め方及び吸収合併の場合の納税義務の承継については、立法政策の問題であるとしても、その結果生じる二重課税に

ついては、これを解消しないで保持するという立法政策をとっているとはみられず、資産割の課税標準の定め方及び吸収合併の場合の納税義務の承継によって、課税秩序に合致しない結果その他不合理な結果が生じた場合には、法において用意されている制度があれば、これを用いて解消するというのが法の意図している立法政策である旨主張する。しかし、前記判示のとおり、本件においては、控訴人に対し、事業所税が二重に課税されているとは認められないから、控訴人の上記主張は、その前提を欠き、採用することができない」と述べ、いずれの主張も斥けた⁽⁸⁾。

III 評釈

判旨に疑問がある。

1 事業所税と二重課税

本件は、事業年度途中に吸収合併を行う際に、消滅会社と存続会社に対し、同一の事業所床面積に対して事業所税（資産割）が課されているようにみえる状態（以下、この状態を指して「二重課税」という。）について、減免が認められるか否かが争われた事案である。そこで、まず、本件のように、合併に際して二重課税が生じる要因を明らかにする。

そもそも、事業所税は、指定都市等（地方税法701条の31第1項各号）が都市環境の整備及び改善に関する事業に要する費用に充てる

(8) なお、X社は、控訴審段階で西宮市長による本件却下処分について理由提示の不備も主張したが、この点についても裁判所は斥けている。西宮市長は、X社の「X社とA社の合併に伴い、A社分の資産割を重複して納付する義務が発生するため」との理由が記載された減免申請について、「申請書に記載されている事由は西宮市市税条例施行規則第

20条の3第3項(1)～(3)のうち、いずれの事項にも該当しないため事業所税の減免措置を講ずることはできません」と述べ、申請を却下した。これは、13号に該当しない理由を具体的に示していないことから議論の余地があるように思われるが、理由提示の不備については本稿の主題から外れるため、今回は取り扱わないものとする。

ために課する目的税であり、人口・企業が集中している大都市の都市環境の整備に必要な財源の確保を図るため、大都市地域における行政サービスと企業活動の間の受益関係に着目し、企業活動を一定の外形標準によりとらえて、これらの地域に所在するこれらの事務所・事業所に対して特別の税負担を求めるものである⁹⁾。事業所税の課税客体は、事務所又は事業所において法人又は個人が行う「事業」であるが（地方税法701条の32第1項）、この「事業」を外形標準によりとらえる尺度として、「事業所床面積」と「従業者給与総額」が用いられている。前者を課税標準とするのが資産割であり（地方税法701条の31第2項）、後者を課税標準とするのが従業者割（地方税法701条の31第3項）である。

本件で争われたのは資産割であるが、資産割の課税標準は、課税標準の算定期間の末日現在における事業所床面積である（地方税法701条の40第1項）。この「課税標準の算定期間」は、法人に係るものにあつてはその事業年度をいう（地方税法701条の34第6項括弧書き）。すなわち、法人については、事業年度の末日の事業所床面積が課税標準となる。ただし、例外として、①事業年度の月数が12月に満たない場合には、当該事業所床面積を12で除して得た面積にその月数を乗じて得た面積とすること（地方税法701条の40第1項括弧書き）、②課税標準の算定期間の途中で新設された事業所については、当該課税標準の算定期間の末日における事業所床面積に当該新設の日の属する月の翌月から当該課税標準の算定期間の末日の属する月までの月数の当該課税標準の算定期間の月数に対する割合を乗じて得た面積とすること（地方税法701条の40第2項1号）、③事業年度の途中で廃止された事業

所については、当該廃止の日における事業所床面積に当該事業年度の開始の日の属する月から当該廃止の日の属する月までの月数の当該事業年度の月数に対する割合を乗じて得た面積とすること（地方税法701条の40第2項2号）、④事業年度の途中で新設された事業所で当該事業年度の途中で廃止されたものについては、当該廃止の日における事業所床面積に当該新設の日の属する月の翌月から当該廃止の日の属する月までの月数の当該事業年度の月数に対する割合を乗じて得た面積とすること（地方税法701条の40第2項3号）が定められている。したがって、一定の場合には月割り計算が適用されることになる。

以上を前提として、現行法における合併の際の事業所税（資産割）の取扱いを見る。以下、新設合併と吸収合併の場合に分け、さらに、吸収合併については、①消滅会社と存続会社が同一敷地内に事業所を有していない場合と②同一敷地内に事業所を有する場合に細分化した上で、いかなる場合に二重課税が生じるかを検討する。

新設合併の場合、消滅会社については合併前日に事業年度が終了し、事業所が消滅するため、地方税法701条の40第1項括弧書き又は第2項2号から事業所床面積の月割り計算が適用される。また、新設会社の事業所床面積についても、新設会社による事業所の新設と扱われるため、地方税法701条の40第2項1号から月割り計算が適用される。消滅会社甲と乙がそれぞれ床面積100㎡の事業所を有し、10月1日に新設合併を行った場合を例にとり、図1において示した。

(9) 政府税制調査会『昭和50年度の税制改正に関する答申』（1974）11頁。

図1：新設合併の場合

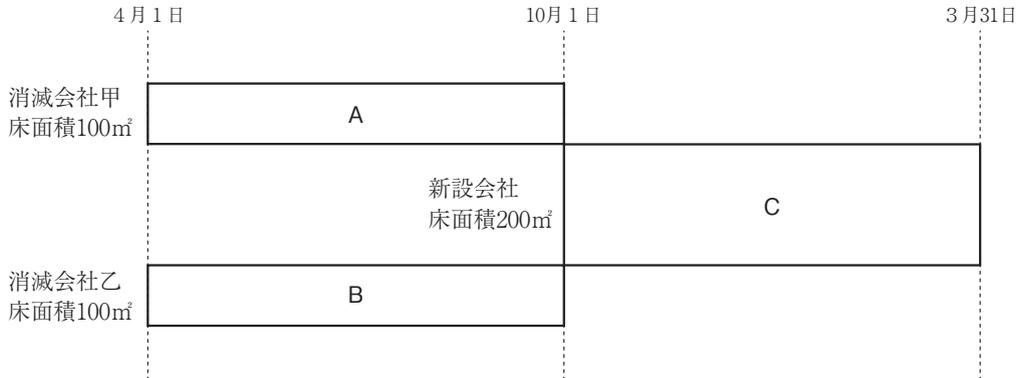


図1によれば、消滅会社甲及び乙が有する事業所床面積A及びBについては、それぞれ、4月1日から9月30日までの月割り計算が適用される。したがって、 $100\text{㎡} \times 6 / 12 = 50\text{㎡}$ が、それぞれ課税標準となる。一方、新設会社の事業所床面積Cについては、事業所が10月1日に新設されたものと扱われるため、10月1日から翌年3月31日までの6か月間の月割り計算が適用され、 $200\text{㎡} \times 6 / 12 = 100\text{㎡}$ が課税標準となる。

次に、吸収合併については、課税実務上、①消滅会社と存続会社が同一敷地内⁽¹⁰⁾に事業所を有していない場合と、②同一敷地内に事業所を有する場合で、取扱いが異なる。

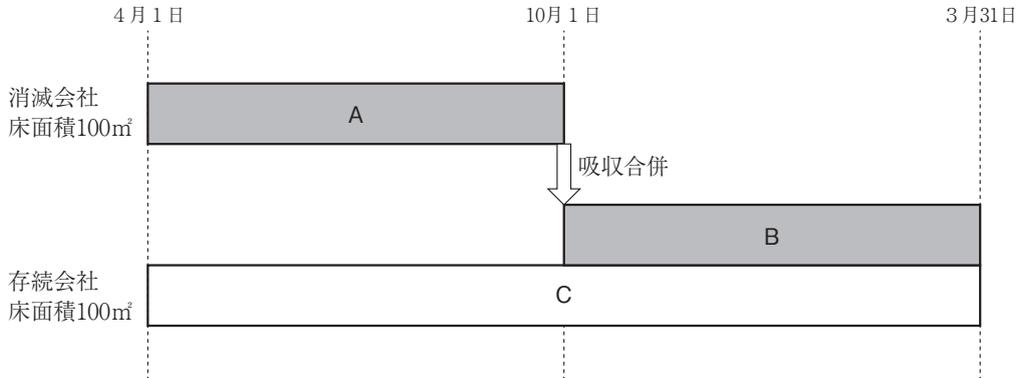
まず、①消滅会社と存続会社が同一敷地内に事業所を有していない場合においては、以下のような課税が行われる。消滅会社については、新設合併の場合と同様に、合併前日に事業年度が終了し、事業所が消滅するため、地方税法701条の40第1項括弧書き又は第2項2号から事業所床面積の月割り計算が適用される。その後、消滅会社を承継した存続会社は、自らの事業年度の末日に、消滅会社の事業所床面積を含んだ事業所床面積について課税されるが、別の敷地にある消滅会社の事

業所を承継することは、地方税法701条の40第2項1号の「新設」に該当するため、消滅会社の事業所床面積については月割り計算をすることになる。消滅会社と存続会社がそれぞれ床面積100㎡の事業所を別個の敷地内に有し、10月1日に吸収合併を行った場合を例にとって、図2において示した。

図2によれば、消滅会社の有する事業所床面積Aについては月割り計算が適用され、4月1日から9月30日までの6か月分となるため、 $100\text{㎡} \times 6 / 12 = 50\text{㎡}$ が課税標準となる。存続会社については、翌年の3月31日に、消滅会社から承継したBと、当初から有していたCを合わせた事業所床面積200㎡について課税されるが、Bについては、事業所の新設として月割り計算がなされるため、10月1日から3月31日までの6か月分のみが課税標準となる。したがって、 $(100\text{㎡} \times 6 / 12) + 100\text{㎡}$

(10) 現在の課税実務上、「同一敷地」は「公道、河川等により区分され一体として利用されている土地をいう」とされている。この判断基準は、昭和57年に自治省税務局市町村課税課長補佐の執筆した解説（石渡俊雄「事業所税における質疑について」地方税33巻12号53頁、67頁（1982））に依拠している。

図2：消滅会社と存続会社が同一敷地内に事業所を有しない場合



で、150㎡が課税標準となる。

以上に対して、②消滅会社と存続会社が同一敷地内に事業所を有する場合の吸収合併（効用上一体吸収合併）では、以下のような課税が行われる。まず、消滅会社の有していた事業所床面積については、①と同様に、地方税法701条の40第1項括弧書き又は第2項2号から月割り計算が適用される。一方、存続会社が、同一敷地内にある消滅会社の事業所を吸収合併で承継することは、同一敷地内での事業所床面積の増加と扱われる。課税実務上、同一敷地内での事業所床面積の増加は、地方税法701条の40第2項1号の「新設」には該当せず、月割り計算がなされないこととされている⁽¹¹⁾。したがって、同一敷地内に存在する事業所を吸収合併によって承継した場合、

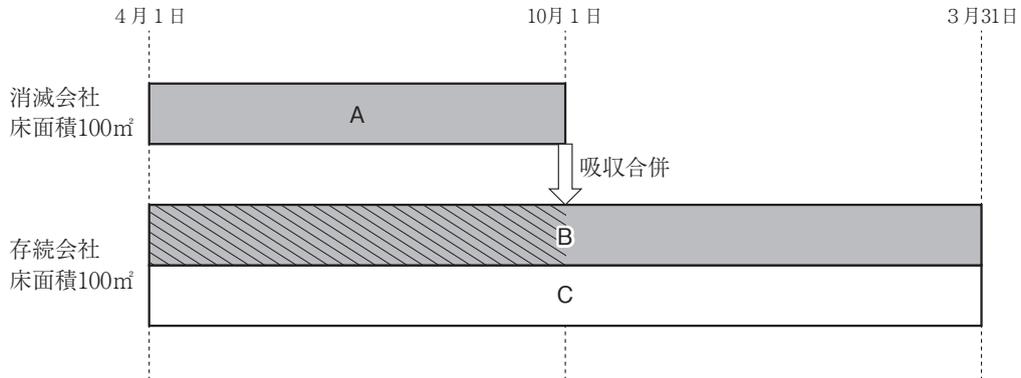
消滅会社が既に申告した分に相当する事業所床面積について、存続会社が改めて申告することになる。消滅会社と存続会社がそれぞれ床面積100㎡の事業所を同一の敷地内に有し、10月1日に吸収合併を行った場合を例にとり、図3において示した。

図3によると、消滅会社の有する事業所床面積Aについては、図2と同様に6か月分の50㎡が課税標準となる。一方、存続会社については、翌年の3月31日に、消滅会社から承継したBと当初から有していたCを合わせた事業所床面積200㎡について課税される。しかし、図2と異なり、Bについて月割り計算が適用されず、存続会社が事業所を有していなかった4月1日から9月30日の6か月分についても課税標準とされるため、100㎡+100㎡

(11) ほとんどの課税団体が発行する納税者向けの手引きには、同一敷地内での事業所床面積の増加には月割り計算が適用されない旨が記載されている。例えば、東京都『事業所税の手引き』10頁（2015）、新潟県『事業所税の申告の手引き』5頁（2015）、千葉県『事業所税申告の手引』9頁（2015）、横浜市『事業所税の手引き』8頁（2014）、川崎市『事業所税の手引』7頁（2015）、相模原市『事業所税の手引』5頁（2013）、浜松市『事業所税の概要』16頁（2010）、名古屋市『平成27年度事業所税申告

納付の手引』6-7頁（2015）、京都市『平成27年度事業所税申告納付の手引き』22頁（2015）、大阪市『事業所税申告の手引き』8-9頁（2014）、堺市『事業所税の手引き』8頁（2015）、神戸市『事業所税申告の手引』11頁（2015）、岡山市『事業所税の手引（2014年4月版）』7頁（2014）、広島市『事業所税申告の手引き（平成26年12月版）』11頁（2014）、北九州市『事業所税の手引き（平成27年1月）』10頁（2015）、福岡市『平成27年度事業所税申告のしおり』7頁（2015）等を参照。

図3：消滅会社と存続会社が同一敷地内に事業所を有する場合



の200㎡が課税標準となる。したがって、図3の斜線部分について50㎡分の二重課税が生じることになる。

以上から、事業年度の途中の新設合併及び同一の敷地内に事業所を有しない消滅会社と存続会社の吸収合併の場合には二重課税が生じず、同一敷地内に事業所を有する消滅会社と存続会社が吸収合併するという極めて稀な場合に限って、本件で問題となった二重課税が生じることが分かる。

このように、二重課税は、極めて稀な条件を満たした場合にしか生じないため、これまで問題が広く認識されてこなかった¹²⁾。しかし、本件の原告・控訴人X社及びA社は郵便

事業を営む関係上、全国に事業所を有することから、本件吸収合併に際して77課税団体(当時¹³⁾)全てで二重課税が生じたため、問題が顕在化するに至った。X社は、77課税団体全てに対し、事業所税の減免申請を行い、71課税団体については減免が承認された。その一方で、本件の被告・被控訴人である西宮市のほか、東京都、長野市、福岡市、北九州市及び芦屋市は減免申請を却下したため、X社はこれらの減免申請却下処分を取り消しと減免申請の承認義務付けの訴えを提起した¹⁴⁾。なお、西宮市及び芦屋市¹⁵⁾を除き、本稿執筆中の平成27年9月1日時点で、いずれも第一審係属中である。

(12) 本件以前に、吸収合併に際した事業所税(資産割)の二重課税について争われた事案は存在しない。また、一般的な合併における事業所税(資産割)の取扱いについての論考は存在するものの(土井保志「法人の合併と事業にかかる事業所税(資産割)」税53巻2号131頁(1998))、吸収合併における二重課税について指摘した文献は見当たらなかった。

(13) 本件の二重課税が問題となった当時は77の課税団体が存在したが、平成25年4月26日付で青森市が課税団体としての指定を取り消されたため(平成25年4月26日政令第142号)、本稿執筆中の平成

27年9月1日時点では76団体となっている。

(14) X社は神戸市に対しても同様の訴えを提起していたが、神戸市が自主的に減免に応じたため、訴えを取り下げた。具体的な経緯については、神戸市ウェブサイト「事業所税に関する日本郵便(株)との訴訟に対する今後の対応」(<http://www.city.kobe.lg.jp/information/press/2014/05/20140527114101.html> (平成27年9月1日閲覧))及び、同「定例会見 2014年(平成26年)5月27日」(<http://www.city.kobe.lg.jp/information/mayor/teireikaiken/h26/260527.html> (平成27年9月1日閲覧))を参照。

2 本件控訴審判決の意義

上述の通り、本件では、X社が、事業年度の途中に、同一敷地内に事業所を有する消滅会社と存続会社が吸収合併するという条件を満たしたために、消滅会社と存続会社で同じ事業所床面積に二重に事業所税（資産割）が課されているとみうる状態が生じている。X社は、このような状態をとらえて、是正が必要な二重課税であるとし、減免によって是正されるべきであると主張する。

一方、西宮市は、事業所税の課税客体は事業所床面積ではなく、事業所において行う事業であって、X社が各事業所で行った事業と、A社が各事業所で行った事業とは別の事業であるから、二重に課税されたようにみうる部分があったとしても、二重課税にはあたらないと主張する。そして、二重に課税されるように見える部分が生じるのは、あくまでも地方税法が事業年度途中の同一敷地内での事業所床面積の増加について月割り計算を認めていないためであるので、これを是正する義務はなく、このような二重課税は、西宮市市税条例施行規則20条の3第3項13号の「公益的な施設その他市長が特に減免を必要と認める施設」には該当しないため、西宮市長による本件却下処分は適法であると主張する。

本件控訴審判決は西宮市の主張を支持し、X社とA社の事業は課税客体として異なるものであるため、事業所税（資産割）が二重に課されているとはいえないと判断した。そして、地方税法が、課税標準の算定期間の途中における事業所の新設については月割り計算の例外規定を設ける一方で、同一敷地内での事業所床面積の増加についての例外規定が設けられていないことをとらえて、地方税法自

体が、課税技術の要請から一律に事業年度末日現在の事業所床面積を課税標準とし、事業年度途中の増床等の場合を考慮しないものとしていると解釈した上で、課税標準とされた本件吸収合併後のX社各事業所の床面積がA社各事業所の床面積を含んでいるとしても、その課税は、あくまで、X社の事業に対する課税であり、本件消滅会社が本件合併前に本件各事業所において行った事業に対する課税が含まれているとは解されないと判示した。また、西宮市市税条例施行規則20条の3第3項13号の「公益的な施設その他市長が特に減免を必要と認める施設」については、「法を形式的に適用した場合における課税上の不都合等」も含まれるとしたものの、本件は法において是正すべきものとは認め難いため該当せず、西宮市長の本件却下処分は違法ではないと結論付けた。

本件控訴審判決の主たる意義は、吸収合併に際して、消滅会社と存続会社に対し同じ事業所床面積に課税されているとみうる部分が生じることは、是正が必要な二重課税に該当しないと高裁レベルで初めて判断したことである。

3 判決に対する疑問

本件控訴審判決は、以上のように判示したが、その判旨には議論の余地があるように思

(15) 第一審・神戸地判平成26年12月18日判例集未登載及び控訴審・大阪高判平成27年7月24日判例集未登載。なお、第一審については本件第一審判決と同日に、同裁判官らによって判決が下されている。第一審判決は、本件と同様に、減免申請却下処分の取り消しについては棄却し、減免申請の承認義務付けについては不適法として却下した。控訴審判決も原判決を支持し、控訴を棄却した。

われる。以下、(1)二重課税、(2)西宮市長の裁量、(3)月割り計算の適用について、それぞれ説明する。

(1) 二重課税について

本件控訴審判決は、X社が、「消滅会社が有していた事業所の床面積を、事業年度開始日から合併までの期間に実際に使用したのは消滅会社のみであるのに、存続会社が消滅会社の納税義務を承継する上、当該期間分に相当する資産割が存続会社に課されていること」をとらえて二重課税と主張していると整理した上で、地方税法の立法政策上、「消滅会社が合併前その事業所において行った事業と、存続会社が合併前後を通じてその事業所において行った事業とは、事業所税の課税客体としては異なる」ことを根拠に、二重課税が生じていないと解している。

しかし、地方税法上、存続会社と消滅会社の課税客体が異なると解されるとしても、実際には、存続会社は吸収合併により消滅会社の事業所を承継しており、存続会社と消滅会社で同じ事業所の床面積に対し重複して課税が行われていると言わざるをえない。したがって、本件は、同一の課税標準に対し重複して課税が行われているという点で、二重課税と評価することができたのではないかと考えられる。

(2) 西宮市長の裁量について

本件控訴審判決は、西宮市市税条例施行規則20条の3第3項13号による「減免の対象とするか否かの判断が、市長の自由な裁量に委ねられているとは解されない」としながらも、「本件減免規定の文言や趣旨に照らせば、上記市長の判断にはなお一定の裁量は認められるものと解される」として、減免規定の対象とするか否かの判断について、西宮市長に一定の裁量があることを認めている。そして、その判断基準について、本件控訴審判決は、本件減免規定の「公益的な施設その他市長が特に減免を必要と認める施設」には「法を形式的に適用した場合における課税上の不都合等」が含まれると述べるのみで、具体的な基準は示していない¹⁶⁾。

しかし、税法においては、租税法律主義、とりわけ課税要件明確主義の要請から、減免を含む課税要件の解釈・適用について課税庁の裁量は認められないと解されている¹⁷⁾。また、最高裁も、自動車税減免の適否をめぐる事件¹⁸⁾で、自動車税減免について要件裁量を正面から認めていない。

本件控訴審判決は、この税法の原則に反して、減免規定の適用に課税庁の裁量を認めている点で問題があり、最高裁の立場とも相容れない可能性がある。

その一方で、本件減免規定に裁量がないとすれば、本件の効用上一体吸収合併について減免を認めることは難しく、さらに、同様の

(16) 本件第一審判決は、本件減免規定について、「同項1号から12号までに列挙された学術文化振興、産業振興、国の経済施策に関わる施設及びこれと同視し得るような公益的な施設、又は天災等により担税力が減少し若しくは消滅したため、徴収の猶予等の措置によっても同税の負担を課すことが

相当性を欠くと認められるような施設」と解していたが、本件控訴審判決は当該判示を削除している。

(17) 原田大樹『行政法学と主要参照領域』（東京大学出版会、2015）31頁。

(18) 最判平成22年7月6日集民234号181頁。

減免規定に基づいて自主的にX社に対する減免を認めた71の課税団体については、その減免が違法として、住民監査請求・住民訴訟（地方自治法242条、242条の2）の対象となる可能性もある。本件の効用上一体吸収合併については、Ⅲ3(1)で述べた通り二重課税と評価することもできる以上、減免によらない方法で解決することが必要と考えられる。その方法として考えられるのが、次に述べる月割り計算の適用である。

(3) 月割り計算の適用について

本件控訴審判決は、吸収合併に際して消滅会社と存続会社に対し、同一の事業所床面積について事業所税（資産割）が課されるようにみうることは、地方税法の立法政策によるものであり、西宮市長が減免により是正する義務はないと判断したものである。

ところが、本件控訴審判決は、地方税法上の立法政策によるものであるとの結論を導くにあって、それが地方税法上自明のことであるかのように述べ、その正当性について検討を行っていない。その点に、本件控訴審判決の問題がある。

Ⅲ1で述べた通り、本件のような場合に、消滅会社と存続会社で同一の事業所床面積に課税されているようにみうる部分が生じるのは、課税実務上、同一敷地内での事業所床面積の増加が、月割り計算の対象外とされているためである。しかし、そもそも地方税法701条の40が課税標準の月割り計算を認めている趣旨は、事業所税が、大都市地域に立地する事業所が大都市の提供する各種の行政サービス享受して事業活動を行っているという受益関係に着目し、当該事業所等が実際に収益をあげているかどうかにかかわらず、一定の

外形標準により課税しようとするものであるとの観点から、事業所税の課税標準は、そのような受益の度合いに物的に対応するものと考えられる事業所床面積とするとともに、納税者ごとの事業年度の課税標準の算定期間の相違に応じて、税負担の均衡を失しないための調整を加える等の措置を講じることにある¹⁹。この趣旨に鑑みれば、事業年度途中で吸収合併をした際に、存続会社が同一敷地内の消滅会社の事業所を承継する場合にも月割り計算が適用されるべきとも考えられる。

この点について、本件控訴審判決は、事業年度途中の事業所床面積の増加を月割り計算の対象としないことについて、「地方税法自体が、課税技術の要請から一律に事業年度末日現在の事業所床面積を課税標準とし、事業年度途中の増床等の場合を考慮しないものとしている」として、あたかも地方税法上自明であるかのように述べている。

たしかに、現在の課税実務は、事業年度途中で同一敷地内で事業所床面積が増加する場合は、月割り計算の対象外としている。そして、そのことが、新設合併及び同一敷地内に事業所を有しない場合の吸収合併と、同一敷地内に事業所を有する場合の吸収合併の課税結果を分けている。一方、月割り計算の例外規定である地方税法701条の40第2項1号は、月割り計算の対象を「課税標準の算定期間の中途において新設された事業所」としか定めていない。同一敷地内での事業所床面積の増加のみが「新設」に該当しないと解釈は、条文の文言から直接導き出せるものではない。

このような解釈が全ての課税団体で行われ

¹⁹ 自治省税務局市町村税編『逐条解説事業所税』（1975、ぎょうせい）153頁参照。

ている背景として考えられるのが、昭和50年に自治省税務局市町村税課長が発遣した「事業所税に関する質疑応答について」(昭和50年9月30日付自治市第81号)である。この通達では、「新增設に係る事業所税の免税点の判定については、同一敷地内に所在する事業所用家屋の新築又は増築は法第701条の32第1項に規定する事業所用家屋の新築又は増築となるか」との問いに対し、「同一敷地内に新築又は増築された事業所用家屋については、当該家屋が効用上一体として使用される状態にあると認められる場合には、当該家屋全体を一個の事業所用家屋として免税点の判定を行うものである」との回答がなされている。これは、内容から明らかとなっており、平成15年に廃止された新增設に係る事業所税の免税点に関する質疑応答であるが²⁰⁾、同一敷地内に新築又は増築された事業所用家屋について、当該家屋が効用上一体として使用される状態にある場合には、当該家屋全体を一個の事業所用家屋と扱うとの解釈は、事業所税全体に係るものであるとされる。事実、一部の課税団体は、この通達とほぼ同一の文言を用いて、同一敷地内での事業所床面積の増加には月割り計算を適用しないと述べており²¹⁾、この通達が同一敷地内での事業所床面積の増加に月割り計算を適用しないとの課税実務の根拠となっていると考えられる。

次に、同一敷地内での事業所床面積の増加に対して月割り計算を適用しないとの自治省の見解がいかなる理由付けで導き出されたものかが問題となるが、この点については、当時の自治省税務局市町村税課職員が執筆した解説の中で以下のように説明されている。

「事業所税においては、事業所等の新設又は廃止とは、同一敷地において機能上一体と認められる部分(例えば本社、支店、営業所等の単位)を一単位の事業所等とし、この全体についての新設又は廃止の場合のみにつき月割課税を行うこととし、一単位の事業所等のうち一部分の床面積の増減については月割課税をしないこととしている。これは、納税者の申告の手續の簡素化をはかり、併せて課税団体側における事務取扱いの便宜を考慮したことによるものと考えられる(下線引用者)」²²⁾。

この「納税者の申告の手續の簡素化」と「課税団体側における事務取扱いの便宜」とは、恐らく、課税標準の算定期間の末日現在の事業所床面積を課税標準とし、課税期間中の事業所床面積の増減を考慮しないことで、納税者と課税庁の両方の負担を軽減できることを想定しているものと考えられる。しかし、前述のとおり、地方税法は、事業所を新設した場合には月割り計算を行うことを認めており、同一敷地内での事業所床面積の増加についてのみ納税者及び課税庁の手續上の便宜を図っ

20) 平成15年税制改正以前の事業所税には、事業に係る事業所税の他に、「新增設に係る事業所税」が存在した。これは、指定都市等での事業所用家屋の新築又は増築に課されるものであったが、土地の有効利用促進のための流通課税見直しの一環として廃止された。

21) 例えば、横浜市・前掲注(1)8頁は、「同一敷地内に新築又は増築された事業所用家屋については、当該家屋が既存の事業所用家屋と効用上一体とし

て使用される状態にあると認められる場合には、当該家屋全体を一個の事業所用家屋として取扱います」とした上で、「この場合には、既存の事業所床面積の増加として、課税標準の計算上…月割り計算の対象とせず、当該課税標準の算定期間の末日の現況により算定します」と述べている。

22) 東兌良「事業所税資産割の課税標準について」地方税27巻6号96頁、100頁(1976)。

たとの理由付けに合理性があるかが疑わしい。仮に、納税者及び課税庁の手続きを簡素化することに合理性があるとしても、課税庁における事務取扱いの便宜を考慮することは、課税団体の都合通りの条文の解釈につながり、租税行政の民主主義的統制を要請する租税法主義が骨抜きになる恐れがある。したがって、法解釈の根拠とするのは適切ではない。

以上から、同一敷地内での事業所床面積の増加が「新設」に包含されないとの解釈は、法源ではない自治省の通達から端を発するものであり、その理由付けは合理性が疑わしいといえる。したがって、同一敷地か否かをメルクマールとする区別をやめ、全ての事業所床面積の増加が「新設」に該当すると解釈することが適切であると考えられる。もちろん、地方税法の「新設」の文言に、既存の事業所の増床も含めた事業所床面積の増加全てが包含されると解することに議論の余地が無いともいえないが、月割り計算の規定が受益関係に応じた税負担の調整を趣旨とすることに鑑みれば、受益関係のない事業所床面積について課税を防ぐために、「新設」に全ての事業所床面積が包含されると解してもよいと考えられる²³⁾。

本件控訴審判決は、この点について何ら検討すること無く、「課税技術の要請」という曖昧な根拠のみで、同一敷地内での事業所床

面積の増加について月割り計算を適用しないことが地方税法上自明であるかのように解釈している点で誤っている。このような誤った解釈を前提に、地方税法の趣旨に反して受益関係が存在しない事業所床面積に対して行われた本件の課税は違法とみうる余地があり、減免規定の適用ではなく、更正による是正という方法をとることができると考えられる²⁴⁾。

IV おわりに

本件控訴審判決は、事業年度途中の吸収合併に際して、消滅会社と存続会社が同じ事業所床面積に対して事業所税（資産割）を課されたようにみうることは、二重課税には当たらないと判断した。しかし、前述のとおり、本件控訴審判決にはいくつかの問題があり、再検討されなければならないと考える。

将来的に、吸収合併時の二重課税については、立法による解決も提案されている²⁵⁾。しかし、上述の通り、本件で二重課税が生じる要因は、同一敷地内での事業所床面積の増加に月割り計算が適用されないことであるが、これは吸収合併の場面に限らず、一般的な増床においても問題を生じさせるものである。また、本件では事業所床面積の増加によって受益関係のない事業所床面積に課税されることが問題となっているが、現行の課税実務の下では、事業所床面積が減少した場合には、受

23) 厳格な文理解釈に立てば、同一敷地内での建物の新築は別として、既存の事業所の増床を「新設」に含めることは難しいとも考えられる。その場合は、地方税法701条の40第2項1号の文言を「新増設」等に改めることで、立法的に対処する必要があると思われる。

24) ただし、X社自身も、控訴審段階で初めて「地方税法の立法政策として、納税者の義務を軽減し、課税の妥当性を図る収集の仕組みを定めている趣

旨に鑑みると、資産割の課税標準の定め方として、課税技術上の要請とはいえ、一律に事業年度末日の事業所床面積のみを課税標準とし、事業年度中途の増床等の場合に一切事業の実体を考慮しないというのは、事業所税の趣旨に反し、違法と解する余地もなくはない」と主張した。本来であれば主要な争点となると考えられるが、第一審段階ではこの点を争っておらず、本件におけるX社の主張立証にも問題があるように思われる。

益関係のある事業所床面積に課税されないという逆の問題も生じる。これらの問題については、地方税法701条の40第2項の「新設」及び「廃止」には同一敷地内での事業所床面積の増加及び減少も含まれるとの解釈を行うことで、対処が可能である。このような解釈は、受益関係に応じた税負担の調整という、月割り計算の趣旨に沿っており、不都合もないと思われる。

本件は既に上告・上告受理申立てがなされており、また、西宮市以外の他の課税団体と

の訴訟についても今後続々と判決が下されるとみられる。事業所税をめぐる一連の争いについては、今後も動向を注視していきたい。

(25) 前掲注(14)で述べた通り、神戸市は自主的に減免を認めたが、その際の記者会見で、神戸市長が「地方税法改正による二重課税の解決を総務省に提言する」旨を公表している。ただし、具体的な改正の内容は総務省に委ねるとして明らかにしていない。神戸市「定例会見 2014年（平成26年）5月27日」（<http://www.city.kobe.lg.jp/information/mayor/teireikaiken/h26/260527.html>（平成27年9月1日閲覧））参照。