

平成25年6月28日判決言渡

平成23年（行ウ）第770号 事業所税更正処分取消等請求事件

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事実及び理由

第1 請求

- 1 処分行政庁が原告に対して平成23年2月25日付けでした、平成19年1月1日から同年12月31日までの事業年度、平成20年1月1日から同年12月31日までの事業年度及び平成21年1月1日から同年12月31日までの事業年度の事業所税に係る各更正処分及び各過少申告加算金賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 2 処分行政庁が原告に対して平成23年2月25日付けでした平成21年1月1日から同年12月31日までの事業年度の事業所税に係る更正請求に対する更正しない旨の通知処分を取り消す。

第2 事案の概要

原告は、平成19年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下「平成19年度」という。）、平成20年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下「平成20年度」という。）及び平成21年1月1日から同年12月31日までの事業年度（以下「平成21年度」という。）の事業所税に係る各納付申告を行い、また、平成21年度の事業所税については更正の請求（以下「本件更正請求」という。）を行ったところ、処分行政庁から、平成23年2月25日付けで、いずれも、原告が貸しビル等において営む「レンタル収納スペース」事業が事業所税の課税客体となることを理由として、上記各事業年度の事業所税に係る各更正処分及び過少申告加算金の各賦課決定処分（以下これらの処分を合わせて「本件各更正処分等」という。）を受けるとともに、本

件更正請求に係る平成21年度の事業所税を更正しない旨の通知処分（以下「本件通知処分」という。）を受けた。

本件は、原告が、被告に対し、本件各更正処分等及び本件通知処分は違法であると主張して、これらの取消しを求める事案である。

1 関係法令等の定め

(1) 地方税法

ア 701条の30 指定都市等は、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ため、事業所税を課するものとする。

イ 701条の31第1項 事業所税について、次の各号に掲げる用語の意義は、それぞれ当該各号に定めるところによる。

一 (略)

二 資産割 事業所床面積を課税標準として課する事業所税をいう。

三 従業者割 従業者給与総額を課税標準として課する事業所税をいう。

四 事業所床面積 事業所用家屋の床面積として政令で定める床面積をいう。

五 従業者給与総額 事務所又は事業所（以下（中略）「事業所等」という。）の従業者（中略）に対して支払われる俸給，給料，賃金及び賞与並びにこれらの性質を有する給与（中略）の総額（中略）をいう。

六 事業所用家屋 家屋（中略）の全部又は一部で現に事業所等の用に供するものをいう。

七・八 (略)

ウ 701条の32第1項 事業所税は、事業所等において法人又は個人が行う事業に対し、当該事業所等所在の指定都市等において、当該事業を行う者に資産割額及び従業者割額の合算額によつて課する。

エ 701条の41第1項 次の表の各号の上欄に掲げる施設に係る事業所等において行う事業に対して課する資産割又は従業者割の課税標準と

なるべき事業所床面積又は従業者給与総額の算定については、当該資産割又は従業者割につき、それぞれ当該各号の中欄又は下欄に割合が定められている場合には、当該施設に係る事業所等に係る事業所床面積又は従業者給与総額（中略）から当該施設に係る事業所床面積又は従業者給与総額にそれぞれ当該各号の中欄又は下欄に掲げる割合を乗じて得た面積又は金額を控除するものとする。

施設	資産割に係る割合	従業者割に係る割合
14 倉庫業法（昭和31年法律第121号）第7条第1項に規定する倉庫業者（中略）がその本来の事業の用に供する倉庫（第11号及び第18号に掲げるものを除く。）	4分の3	

(2) 地方税法施行令56条の16

法701条の31第1項第4号に規定する政令で定める床面積は、事業所用家屋の延べ面積とする。ただし、事業所用家屋である家屋（中略）に専ら事業所等（法701条の31第1項第5号に規定する事業所等をいう。以下本章において同じ。）の用に供する部分（以下本条において「事業所部分」という。）に係る共同の用に供する部分がある場合には、次の各号に掲げる面積の合計面積とする。

- 一 当該事業所部分の延べ面積
- 二 当該各共同の用に供する部分の延べ面積に、当該事業所部分の延べ面積の当該家屋の共同の用に供する部分以外の部分で当該各共同の用に供する部分に係るものの延べ面積に対する割合を乗じて得た面積

(3) 東京都都税条例

ア 1条 東京都都税（以下都税という。）及びその賦課徴収については、法

令その他に別に定があるものの外、この条例の定めるところによる。

イ 188条の12第1項 事業所税は、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ため、事務所又は事業所（中略）において法人又は個人の行う事業に対し、当該事業を行う者に資産割額及び従業者割額の合計額によつて課する。

2 前提事実（争いがないか、文中記載の証拠等により容易に認められる事実）

(1) 原告は、コンテナ・トランクルームの製造、販売及び賃貸業等を目的とする株式会社である。原告は、オフィスビル等の居室に造作を設置してこれを細分化し、「レンタル収納スペース」として顧客に使用させる事業（以下「本件事業」という。）を行っている。

(2) 原告は、東京都港都税事務所長に対し、平成20年3月3日付けで、平成19年度の事業所税に係る納付申告を行い、平成21年3月3日付けで、平成20年度の事業所税に係る納付申告をした。

また、原告は、処分行政庁に対し、平成22年3月1日付けで、平成21年度の事業所税に係る納付申告をした。そして、原告は、平成23年2月22日付けで、処分行政庁に対し、平成21年度の事業所税に係る納付申告のうち、原告が東京都新宿区α×番32号所在の家屋において営む本件事業が事業所税の課税客体とならないにもかかわらず、上記家屋の床面積を課税標準となる床面積に含めて過大に申告していたとして、本件更正請求をした。

(3) 処分行政庁は、原告から提出された事業所税の申告書の内容と、原告が本件事業を営んでいるビルの所有者の貸付申告（地方税法701条の52第2項）との間に差異があったことから、調査を行い、平成23年2月25日付けで、本件事業が事業所税の課税客体となるにもかかわらず、原告が納付申告をせず、課税標準となる事業所床面積が過少であったことを理由として、本件各更正処分等をした。（弁論の全趣旨）

本件各更正処分等の内容は、別紙本件各更正処分等目録記載のとおりであ

る。(甲3の1ないし3, 乙2)

また, 処分行政庁は, 同日付けで, 本件更正請求に係る課税標準額及び税額について, 更正の請求理由が認められないとして, 本件通知処分をした。

(4) 原告は, 本件各更正処分等及び本件通知処分を不服として, 平成23年4月8日付けで, 東京都知事に対する審査請求をしたが, 東京都知事は, 同年8月17日付けで上記審査請求を棄却する旨の裁決をし, 同裁決書は, 同月19日に原告に到達した。

(5) 原告は, 平成23年12月28日, 本件訴えを提起した。

3 争点

本件事業が事業所税の課税客体となるか否か

4 当事者の主張

(原告の主張)

(1) 本件事業に事業所税を賦課することの不当性

ア 事業所税は, 人口及び企業が集中する都市において, 当該都市から何らかの便益を受けるといった受益関係が認められ, これに対する都市環境の整備及び改善に関する当該都市の事業を必要とされる原因を作出した者につき, 事業の作用として人や車両が参集する直接的な原因となる本体的な事業を課税客体とするものである。

しかるに, 本件事業は, 都市環境に相応の負荷を加えるというより, むしろ停滞するオフィスビル所有者の貸しビル事業を再生させて, 限られた都市部のスペースを有効利用するという都市環境の整備及び改善を図る事業であり, 当該都市から何らかの便益を受けるといった受益関係も小さい。

また, レンタル収納スペースの使用者の平均入室数をみても, 1か月に1, 2回立ち入る程度であり, 当該場所をオフィス施設として使用する場合などと比較しても, 本件事業は, 人や車両が参集する直接的な原因となるものではないし, 都市環境に負荷を加えるものではない。

イ 事業所税導入時の税制調査会答申の趣旨及び立法担当者の説明によれば、極めて収益性の薄いものは非課税とすべきとされているところ、本件事業は、事業所税の減免措置が設けられている倉庫業法上の倉庫業と同様に、極めて収益性の薄い事業である。

ウ 以上の点からすれば、本件事業に事業所税を賦課することは、不当であり、非課税・免除とすべきである。

(2) 課税要件の不明確性

地方税法は、701条の32第1項において、「事業所税は、事業所等において法人又は個人の行う事業に対し、当該事業所等所在の指定都市等において、当該事業を行う者に資産割額及び従業者割額の合算額によつて課する。」と規定しているが、事業所等（事務所又は事業所）とは何か、事業とは何か、事業所税の納税義務者が誰かについて明らかにしていない。したがって、このような不明確な根拠法令に基づいて原告に事業所税を課すことは、租税法律主義（憲法84条）ないし課税要件明確主義に反し、違法である。

(3) 本件事業は、「事業所等」で行う「事業」に当たらないこと

事業所税の課税要件である「事業」（地方税法701条の32第1項）とは、「資本を基礎として、利益を得る目的で継続的に行う行為の結合体及び一定の技能、知識に基づいて利益を得る目的で継続的に行う業務であつて、事業用家屋を当該業務のために現実的かつ直接的に使用する業務」と解すべきであり、「事業用家屋を当該業務のために現実的かつ直接的に使用する」とは、事業用家屋において人的役務の提供があることを意味する。

このことは、単なる場所の賃貸借であり物的設備の提供を行うのみである不動産賃貸業が事業所税の対象とならないのに対し、物の保管行為という人的役務の提供を行う倉庫業法上の倉庫業が事業所税の対象となる（ただし、4分の3の減免措置がある。）こと、所得税法上、不動産所得と事業所得の区別の基準について、その所得がほとんど又は専ら不動産等を利用に供する

ことにより生ずるものである場合には不動産所得、不動産等の使用のほかには役務の提供が加わり、これらが一体となった給付の対価という性格をもつ場合には事業所得と解されていることから裏付けられる。

これを本件事業についてみると、原告と使用者との使用契約によれば、使用者は、自己の収納物を自己の責任において管理・保管し、善良な管理者の注意をもってレンタル収納スペースを使用し、同スペース内を管理しなければならないのに対し、原告は、レンタル収納スペースが存在する施設に人員を配置しておらず、詰所等の原告専用のスペースも設置されておらず、巡回業者に委託して月に2、3回施設のうち共有部分を巡回させているにすぎないのであって、原告による人的役務の提供はなく、原告はレンタル収納スペースの利用権を提供しているにすぎないから、原告自らがレンタル収納スペースを業務のために現実的かつ直接的に使用するものではない。

したがって、本件事業は、事業所税の課税要件である「事業」には当たらない。

また、事業所税の課税要件である「事業所等」とは、上記の「事業」の意義からして、「自己の所有に属するものであると否とを問わず、事業の必要から設けられた人的及び物的設備であって、そこで現実的かつ直接的に継続して事業が行われる場所」と解すべきである。そして、上記のとおり、原告のレンタル収納スペース事業において人的役務の提供は行われず、レンタル収納スペースが存在する場所には事業の必要から設けられた人的設備はないことからして、そこで現実的かつ直接的に継続して事業が行われる場所と評価することはできない。したがって、レンタル収納スペースが存在する場所が事業所税の課税要件である「事業所等」に当たらないことは明らかである。

(4) よって、本件事業が事業所税の課税客体であることを前提とした本件各更正処分等及び本件通知処分は、違法である。

(被告の主張)

(1) 本件事業が、「事業所等」で行う「事業」に当たること

ア 地方税法701条の32第1項によれば、事業所税の課税客体は、「事業所等において法人又は個人の行う事業」であり、ここにいう「事業」とは、「資本を基礎として、利益を得る目的で継続的に行う行為の結合体及び一定の技能、知識に基づいて利益を得る目的で継続的に行う業務」であるところ、原告の行う本件事業がこれに当たるとは明らかである。

そして、「事業所等」とは、「それが自己の所有に属するものであるか否かにかかわらず、事業の必要から設けられた人的及び物的設備であって、そこで継続して事業が行われる場所」と解すべきところ、原告のレンタル収納スペースは、原告が建物所有者から賃借した建物の一部に、原告が物品の収納に特化した造作を施し、物品の収納に使用目的を限った小規模区画ごとに、契約に基づく個別利用のため当該スペースを使用者に提供したものであり、そこでは原告の運営するレンタル収納スペース業務が実際に提供されているから、当該スペースは、原告の本件事業の必要から設けられた人的及び物的設備で、原告の事業活動として一体的に管理・運営されているものであり、そこで継続して事業が行われる場所であることから、「事業所等」に当たる。

したがって、本件事業は、地方税法701条の32第1項の課税客体である「事業所等において法人又は個人の行う事業」に該当する。

イ なお、不動産貸付業を行なう貸ビル業者は、これを借りて事業を行う者のために物的設備の利用権を提供しているのであるから、賃貸の対象となる賃貸スペースは、貸ビル業者の「事業所等」に当たらないのに対し、賃借人たるテナントは、通常、賃借した部分において、自らの事業の必要から設けた人的及び物的設備をその事業活動として一体的に管理・運営し、そこで継続して事業を行うことから、賃借人の使用部分は、賃借人の「事

業所等」に当たる。不動産をその所有者から一括で借り上げた事業者（サブリーサー）が第三者への転貸を行うサブリース事業についても、建物所有者が直接賃貸する形態において所有者が行う貸ビル事業をサブリーサーが代行するものにすぎないから、貸ビル業者と同様に考えることができる。

他方、寄託契約に基づき、対価を得て契約の相手方の物品を保管・管理する倉庫業で用いられている倉庫は、通常倉庫業という事業の必要から設けられた人的及び物的設備で、倉庫業者の事業活動として一体的に管理・運営されているものであり、そこで継続して事業が行われる場所であることから、倉庫業者の「事業所等」に当たる。

(2) 納税義務者の判定基準

ア 事業所税の納税義務者は、これまでの行政実例等により示されてきた、①当該事業の収支の結果を自己に帰属せしめている者、②当該事業を行っている事業所等の使用、管理等の状態を把握している者、③当該事業を行っている事業所等の管理運営の責任を負っている者という各基準を総合的に勘案して判断される。

また、同一の事業所等をめぐって事業所税の課税要件の定める事業が重疊的に存在する観を呈する場合には、「事業を担う人や車両が参集し、事業の作用として人や車両が参集する直接的な原因となる本体的な事業」に該当するかという観点も考慮して判断される。

イ 上記の基準等から本件事業についてみると、原告は、本件事業の実施主体として本件事業の収支の結果を自己に帰属せしめている者として上記①に該当する。

また、原告は、建物の所有者から建物を賃借し、それを収納スペースに細分化し、使用者に対して一時的に転貸しており、こうした形態が継続していくことが予定されていること、原告は、看板の設置やホームページ上

での広告宣伝活動等を行うことにより、主体的に使用者の募集を行っていること、原告は、使用者によるレンタル収納スペースの利用について細かい制限を加えており、禁止収納物を収納しているおそれがあると原告が判断すれば、収納物の処分も可能という、原告の広範かつ詳細な施設・設備の管理権限が認められる契約内容になっていることからすれば、本件事業を行っている事業所等の使用、管理等の状態を把握している者として上記②に該当する。

さらに、原告は、使用者が建物及びレンタル収納スペースを使用する際の一定の規則を定めることにより建物及びレンタル収納スペース内における秩序を維持又は管理していること、原告は、使用者から預託された保証金を保管及び返還する義務を負い、損害保険を付保して収納物に生じた損害を補償するものとされており、物品の保管場所を提供する者としての業務を行っていること、定期的に専門スタッフが建物を巡回、清掃し、建物の管理業務を行っていることからすれば、本件事業を行っている事業所等の管理運営の責任を負っている者として上記③に該当する。

そして、本件事業については、同一の事業所等をめぐって事業所税の課税要件の定める事業が重疊的に存在する観を呈するが、原告が建物をレンタル収納スペースとするための造作を行うこと、原告が使用者を募集すること、原告が専門スタッフに建物を巡回・清掃させることなどにより、本件事業は、人や車両が参集する直接的な原因を作出している本体的な事業であるといえる。

したがって、本件事業を行う原告は、事業所税の納税義務者に当たる。

(3) よって、本件事業は、事業所税の課税客体とされるべきであり、原告はその納税義務者であるから、本件各更正処分等及び本件通知処分は適法である。

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

文中記載の証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

(1) 本件事業は、原告において、オフィスビル等の所有者から空室となっている居室を賃借し、その内部に仕切り、扉等の加工、造作を施し、ロッカー様の細分化された多数の収納空間（レンタル収納スペース）を設けた上、個別の収納空間を顧客に貸し付けて、顧客から対価を得ることをその内容とするものである。（甲 8， 20， 乙 13， 16）

(2) 原告と顧客との間で締結される使用契約約款には、次のような定めがある。
（甲 11）

ア 原告が提供するレンタル収納スペースの使用サービス及びこれに付随するサービス（以下「本件サービス」という。）は、原告が使用者に対し物品類を収納することができるスペースを一時使用のために提供するものであって、原告が使用者から収納物を預かるものでも、使用者の収納物を保管するものでもない。したがって、収納物の管理責任者及び直接占有者は使用者自身となる（第 3 条）。

イ 原告は使用者に対して、レンタル収納スペースを使用者が物品類を収納する一時使用目的にて賃貸し、使用者はこれを借り受ける（第 4 条）。

ウ 使用者は原告に対し、毎月定められた使用料、管理費その他定められた料金を支払うものとする（第 7 条）。

エ 使用者は、貴重品類、食料品、危険物、禁制品、廃棄物、動植物その他レンタル収納スペースに収納することがふさわしくないと原告が定めるものをレンタル収納スペースに収納することができない（第 13 条）。

オ 使用者は、自己の収納物を自己の責任において管理、保管することはもちろんのこと原告又は第三者に損害を与えることがないように十分に注意を払い、善良な管理者の注意をもってレンタル収納スペースを使用する責任がある。使用者は、使用者自身又は関係者等の責に帰すべき事由により、原告又は第三者に与えた損害については、その全額を賠償する責任を負う

ものとする（第14条）。

カ 原告は、原告の故意又は重過失により使用者に損害が生じた場合は、法律上の賠償責任を負う。ただし、原告の責任は、1事故・1室当たり使用料の12か月分に相当する金額を限度とする（第16条）。

キ 本件サービスには、原告と原告が適当と認めた保険会社との間の契約により、レンタル収納スペース内に収納された物品類の火災・盗難による損害を補償するための損害保険が付保されており、使用者に対する補償は、保険会社の規約に基づいて行われる（第18条）。

ク レンタル収納スペースによっては、原告は、使用者に対し、本件サービスを利用するための錠、鍵、電子カードキーの貸与若しくは暗証番号を発行する。鍵等が貸与・発行されないレンタル収納スペースに関しては、使用者が錠、鍵を買い取り若しくは自己で用意し本件サービスを利用するものとする（第19条）。

ケ 使用者は、本件サービスの利用に際し、レンタル収納スペースを住居、事務所その他物品類の収納目的以外で使用する、レンタル収納スペースの改造、釘打ち、シール貼りその他現況を変化させること等を行ってはならない（第20条）。

コ 原告又は原告の指定する業者は、本件サービス並びに施設・設備の維持管理のため点検、補修、工事等を行う場合又は使用者が禁止収納物を収納しているおそれがある場合、その他原告がレンタル収納スペースに立ち入る必要が生じた場合は、開錠又は施錠を破壊しレンタル収納スペース内に立ち入り、収納物の移動・処分を含め必要な措置を講ずることがある（第21条）。

(3) 使用者は、24時間いつでも、原告から貸与を受けた電子カードキーを用いるなどして入口ドアを解錠してレンタル収納スペースのある建物内に入り、さらに原告から貸与を受けた鍵を用いるなどして自分が借りている収納

スペースの扉を解錠して収納物を搬入、搬出することができる。

原告は、レンタル収納スペースのある建物に管理人を置いておらず、詰所等の原告専用のスペースも設置していないが、警備会社に委託して、入口ドアにセキュリティーシステムを設けており、また、業者に委託して、1か月に3回程度の割合で、定期的にレンタル収納スペースのある建物の同スペースを除く共用部分を巡回、清掃している。（甲18，20，乙14，弁論の全趣旨）

(4) 原告は、レンタル収納スペースのある建物の外壁に原告の事務所の連絡先等が書かれた看板を設置するなどして広告を行い、個人や法人の利用者を募集している。レンタル収納スペースの典型的な利用方法としては、例えば、家財や家族が増えて自宅マンションが手狭になった使用者が、物置や押入れ代わりにレンタル収納スペースを借りて家財道具等を収納するという利用方法等が想定されている。（甲7，9，乙17，18）

2 争点について

(1) 事業所税の課税客体と納税義務者

事業所税は、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ために課される目的税であり（法701条の30，東京都都税条例188条の12第1項），大都市地域においては、事業所等が集中し、人口集中を招いていることにより、諸般の都市環境の整備及び改善のための財政需要が生じているとの実態に鑑み、大都市の行政サービスと企業の事業活動との間の受益関係に着目して、特別の税負担を求めるものである。そして、事業に係る事業所税は、企業の事業活動をいわゆる外形標準でとらえて課す税であり、「事業所等」において法人又は個人の行う「事業」を課税客体、当該事業を行う者を納税義務者とし、また、上記受益の度合いに人的又は物的に対応するものと考えられる従業者給与総額及び事業所床面積を課税標準としたものである（甲4，10，乙11）。

以上のような事業に係る事業所税の趣旨及び目的に照らすと、「事業所等」とは、それが自己の所有に属するものであるか否かにかかわらず、事業の必要から設けられた人的及び物的設備であって、そこで継続して事業が行われる場所をいい、上記の人的設備とは、当該事業に対し役務を提供し事業活動に従事する自然人をいうと解するのが相当である。

なお、事業所税が、事業を担う人や車両が参集し、又は当該事業の作用として人や車両が参集することにより、都市環境への負荷が生じることに注目して課するものであることに照らすと、建物の所有者が他の者にこれを賃貸し、これを借り受けた者が更に別の者に転貸し、その者が建物において事業を営む場合のように、同一の建物をめぐって上記の課税要件の定める「事業」が重疊的に存在する観を呈する場合は、そのうち、事業を担う人や車両が参集し、事業の作用として人や車両が参集する直接的な原因となる本体的な事業と認められるものに限り、事業に係る事業所税の課税客体となり、当該事業を行う者だけが事業に係る事業所税の納税義務者となると解するのが相当である。

(2) 本件事業の性格と課税要件該当性

ア 前記1(2)で認定したとおり、本件事業において、原告は、顧客との間で、建物の居室に設けられたレンタル収納スペースに関する使用契約を締結し、顧客は一定の空間を使用するのであるが、本件事業は、一般的な不動産賃貸業とは異なり、顧客に対して単に居室の一部分の利用権を提供するだけではない。

すなわち、本件事業は、通常はオフィスビルなどとして使用される建物の居室の本来の用途のまま、その一部の空間を賃借人に使用させるものではなく、原告が、建物の居室の内部に造作を施し、収納のために細分化された多数の区画又はロッカーとそれに接する通路を設けることにより、多数の顧客が物品を安全に保管し、かつ、日常的に簡単に出し入れすること

ができるようにして、多数の顧客の個別的な物品の保管に最適化された空間を作り出した上、これを多数の顧客に使用させ、もって比較的小規模の物品収納需要に応えることを目的としたものである（甲6ないし9，乙13）。このように、本件事業は、建物の居室の通常の使用とは相当程度異なる利便性（すなわち物品の保管機能）を顧客に提供する点に、事業としての特質があり、それが故に、一定の収益性が見込まれるものである。

また、本件事業において、契約上、原告は顧客の物品を保管する義務を負わず、顧客が細分化された空間において物品を保管することになるのではあるが、①顧客は、住居、事務所その他物品類の収納目的以外で使用することを禁止され、②顧客は、貴重品類、食料品、危険物、禁制品、廃棄物、動植物その他原告が定めるものを収納することを禁止され、③顧客が禁止収納物を収納しているおそれがある場合、原告は、顧客の承諾を得ることなく、収納空間に立ち入り、収納物の移動や処分をすることができる。これらの点は、一般的な不動産賃貸借契約と異なり、賃借人の使用収益権能を強度に制限する一方、本件事業を行なう原告の管理権能を高めるものであり、それを通じて、レンタル収納スペース全体における物品保管機能を高めることを目的としたものであるということが出来る。また、本件事業において、原告は、顧客が収納した物品類の火災・盗難による損害を賠償するために損害保険を付保して、収納物に生じた損害について補償することとされており、保管の目的を阻害する事象により顧客が損害を被る場合への対応策が含まれていることも、上記の目的に適うものといえる。

以上のとおり、本件事業は、原告が建物の居室に特殊な造作を施して物品の保管を可能にする物的設備を備えることにより、顧客に対し、建物の居室の通常の使用とは相当程度異なる利便性を提供する点において、この事業固有の特質を有するものであり、また、賃借人たる顧客の使用収益権

能を強く制限し、賃貸人たる原告の管理権能を強化することを通じて、物品の保管機能を高めている点においても、単に不動産の利用権を提供するものにとどまらない内容を有する事業であるということが出来る。

イ そして、前記1(3)で認定したとおり、原告は、本件事業に供する居室に常駐の管理人は置かないものの、警備会社に委託して、複数の顧客の居室への入退室の管理を行ない、顧客以外の者が居室に侵入することを排除しており、また、業者に委託して、1か月に3回程度の割合で、担当者が定期的に居室を巡回、清掃しているところ、これらの管理行為は、上記アで指摘したレンタル収納スペース全体の物品保管機能を高めることを目的として、居室において、顧客に対して人的な役務の提供を行っているものということが出来る。そうすると、当該居室は、単なる物的設備ではなく、本件事業に対し役務を提供し事業活動に従事する人的設備をも備えているということが出来る。また、本件事業においては、多数の顧客が居室に出入りすることをその特質としている（原告の主張によっても月間70ないし500名程度の入退室がある）のであるから、当該居室は、本件事業の作用として、人が参集する場所であるということも出来る。

ウ 以上の諸点を勘案すると、本件事業を行うためにレンタル収納スペースが設けられている居室は、事業の必要から設けられた人的及び物的設備であって、そこで継続して事業が行われる場所であるということが出来るから、「事業所等」に該当すると解される。

エ 他方、本件事業によるレンタル収納スペースを使用する顧客としては、①前記1(4)で認定したとおり、物置や押入れ代わりに家財道具等を保管する個人のほか、②自己の事業のために商品等を保管する事業者が想定される。このうち、前者は、「事業」に当たらないから、事業所税の納税義務者となることはない。また、後者については、当該顧客がその収納空間において行う事業と原告が行う本件事業とが重疊的に存在する観を呈す

ることになるところ、居室を多数の区画等に分けてその1つを顧客に使用させるという本件事業の特性上、居室において当該顧客が行なう事業の範囲は、居室の極めて限られた部分となることに照らせば、事業を担う人や車両が参集し、又は事業の作用として人や車両が参集する直接的な原因となるのが本件事業であることは、明らかである。

また、原告に対して建物の居室を賃貸している所有者は、その事業規模等によっては、不動産賃貸業たる事業を行っていると思われる場合があり、その場合は、所有者が行う当該事業と原告が行う本件事業とが、重疊的に存在する観を呈することになるところ、所有者は、居室を原告に賃貸しているだけであり、居室を「事業所等」の用に供して事業を行っているのではないから、事業所税の納税義務者となることはない。

オ 以上によれば、本件事業の事業所等の用に供されている居室については、本件事業を行う原告が、事業所税の納税義務者となると解される。

(3) 原告の主張について

ア 原告は、事業所税の課税要件である「事業」は、「事業用家屋を当該業務のために現実的かつ直接的に使用する業務」でなければならず、また、「事業所等」も同様に解すべきであると主張した上、本件事業において、原告は顧客に対してレンタル収納スペースの利用権を提供しているにすぎず、原告自らがレンタル収納スペースを業務のため現実的かつ直接的に使用するものではないし、原告による人的役務の提供はないから、本件事業は「事業」に当たらず、レンタル収納スペースが存在する場所は「事業所等」に当たらないと主張する。

しかしながら、上記(1)で指摘したような事業所税が設けられた趣旨からすれば、「事業」や「事業所等」について上記のように限定して解釈すべき理由はないし、その点を措くとしても、本件事業において、原告は、顧客に対してレンタル収納スペースの利用権を提供しているのみならず、

レンタル収納スペースが設けられた居室において、その物品保管機能を高めることを目的として、一定の管理行為を行うことにより、顧客に対して人的な役務の提供を行っていると評価すべきことは、前記(2)ア及びイで判示したとおりである。したがって、原告の上記主張は採用することができない。

イ 原告は、事業所税の法源においては、「事業所等」の意義が極めて不明確であるから、租税法律主義に違反し、そのような法令に基づく課税は違法であると主張する。しかしながら、「事業所等」の要件の意義は上記(1)のとおり解釈することができるであって、必ずしも不明確とはいえないから、原告の上記主張はその前提において失当である。

ウ 原告は、本件事業は都市環境に負荷を与えるものではないから、本件事業に事業所税を賦課することは不当であると主張する。しかしながら、原告の主張によっても、本件事業の各事業所においては月間70ないし500名程度の顧客の入退室があるというのであり、また、車を使った搬入も想定していることがうかがわれること（乙18）からすると、本件事業が都市環境に負荷を与えるものではないとする原告の主張は、当を得ない。

また、原告は、本件事業は収益性が低く、倉庫法上の倉庫が事業所税につき減免を受けることと均衡を欠くから、非課税・免除とすべきであると主張する。しかしながら、仮に本件事業の収益性が低いものであるとしても、本件事業が、地方税法等の規定により非課税とされる事業には当たらず、また、課税標準につき減免を受ける事業にも当たらない以上、これらの規定を適用せずに行なった処分が直ちに違法となるとはいえず、事業所税の趣旨目的との関係において立法政策の当不当が問題となるにすぎない。したがって、原告の上記主張は採用することはできない。

3 本件各更正処分等及び本件通知処分の適法性

証拠（甲3の1ないし3，乙2）及び弁論の全趣旨に照らすと、原告が東京

都内において営む本件事業に係る事業所用家屋の床面積の合計に基づいて算定される課税標準は、平成19年度については別紙本件各更正処分等目録1(1)、平成20年度については同目録2(1)、平成21年度については同目録3(1)各記載のとおりであると認められる。

そうすると、上記の課税標準に基づいて地方税法701条の58第1項の規定を適用してされた別紙本件各更正処分等目録記載の内容の各更正処分及び同法701条の61第1項の規定を適用してされた同目録記載の内容の過少申告加算金の各賦課決定処分は、いずれも適法である。

また、上記2で述べたとおり、原告が東京都新宿区α×番32号所在の家屋において営む本件事業は、事業所税の課税客体とされるべきであるから、上記家屋の床面積を課税標準となる床面積に含めて申告したことが過大申告であるとしてされた本件更正請求に対し、平成23年法律第115号による改正前の地方税法20条の9の3第3項の規定に基づいて更正をすべき理由がないものとした本件通知処分は、適法である。

第4 結論

よって、原告の請求はいずれも理由がないからこれを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第38部

裁判長裁判官 谷 口 豊

裁判官 中 丸 隆

裁判官 坂 田 大 吾

別紙 本件各更正処分等目録

1 平成19年度

(1) 課税標準	2万9381.01平方メートル
(2) 税額	1762万8600円
(3) 既に納付の確定した税額	128万8900円
(4) 差引税額	1633万9700円
(5) 過少申告加算金	238万6400円

2 平成20年度

(1) 課税標準	3万7507.02平方メートル
(2) 税額	2250万4200円
(3) 既に納付の確定した税額	99万5800円
(4) 差引税額	2150万8400円
(5) 過少申告加算金	317万6400円

3 平成21年度

(1) 課税標準	3万8166.23平方メートル
(2) 税額	2289万9700円
(3) 既に納付の確定した税額	66万7200円
(4) 差引税額	2223万2500円
(5) 過少申告加算金	330万1400円