

法人税法 64 条の 2 第 3 項が定めるリース取引に該当しないとされた事例

【文献種別】 判決／松山地方裁判所

【裁判年月日】 平成 27 年 6 月 9 日

【事件番号】 平成 25 年（行ウ）第 4 号

【事件名】 法人税、消費税及び地方消費税更正処分等取消請求事件

【裁判結果】 棄却（確定）

【参照法令】 法人税法 64 条の 2 第 1 項・第 3 項 1 号・130 条 2 項、消費税法 2 条 1 項 12 号・30 条

【掲載誌】 判タ 1422 号 199 頁

LEX/DB 文献番号 25540984

事実の概要

原告 X は、平成 22 年 3 月 31 日に設立された医療法人であり、診療所の経営等を目的とする青色申告法人である。また、訴外 A 社は、医薬品の販売、医療機関のコンサルティング業務等を目的とする株式会社である。

X は、A から松山市の土地及びその土地の上に建築された鉄筋コンクリート 3 階建の診療所を、平成 22 年 7 月 12 日付の賃貸借契約に基づき、賃貸借期間を平成 22 年 7 月 15 日から平成 42 年 7 月 31 日までの 20 年と 16 日、賃料を 1 か月 520 万円（消費税別）で借り受けた（以下、鉄筋コンクリート 3 階建の診療所の賃貸借を「本件建物賃貸借」という。）。

上記の賃貸借契約においては、X が、当該契約を中途解約しようとするときは、6 か月前に解約の申入れを書面でしなければならず、この場合、X は、賃貸借期間の区分に従って、違約金を A に支払うことになっていた。また、その違約金の金額は、ほとんどの期間において未経過賃貸借期間に係るリース料総額の 50% 以下であった。

X は、平成 22 年 3 月 31 日から同年 7 月 31 日までの事業年度の法人税につき、本件建物賃貸借が法人税法（以下、「法」という。）64 条の 2 第 3 項が定めるリース取引に該当することを前提に、同条第 1 項に基づき、本件建物の引渡しの時に売買があったものとして確定申告を行い、その後 X は欠損金額を約 2,800 万円とする修正申告を行った。また、X は、同課税期間の消費税及び地

方消費税（以下、「消費税等」という。）につき、当初は本件建物賃貸借がリース取引に該当しないと、確定申告及び修正申告を行った。修正申告における消費税等の還付税額は、約 1,370 万円であったが、その後、本件建物賃貸借がリース取引に該当するとして、消費税等の還付税額を約 7,070 万円とする更正の請求を行った。

これに対し、松山税務署長は、本件建物賃貸借は法 64 条の 2 第 3 項が定めるリース取引には該当しないと、法人税の所得金額を約 140 万円増額し、欠損金額を約 2,660 万円とする更正処分を行った（以下、「法人税更正処分」という。）。また、消費税等の更正の請求を認めないことを前提とした更正処分も行った（以下、「消費税等更正処分」という。）。

更正処分に付記された理由（以下、「本件付記理由」という。）は、「貴法人は、株式会社 A との間で平成 22 年 7 月 12 日付の『土地・建物賃貸借契約書』に基づき平成 22 年 7 月 15 日から土地及び建物を賃貸借し、そのうち建物に係る賃貸借については、法人税法第 64 条の 2 に規定するリース取引に該当するとして、……当該リース資産に係る減価償却費……を損金の額に算入しています」「しかしながら、法 64 条の 2 第 3 項は、リース取引について同項各号に掲げる要件に該当するものと規定しているところ、本件賃貸借は同項第 1 号の規定に該当しないため、同条第 1 項の規定を適用することはできません」というものであった。

法 64 条の 2 第 3 項は、資産の賃貸借で次の①及び②の 2 つの要件を充たすものをリース取引

としている。

①「当該賃貸借に係る契約が、賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないものであること又はこれに準ずるものであること」（同項1号。以下、「中途解約不能要件」という。）

②「当該賃貸借に係る賃借人が当該賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること」（同項2号。以下、「フルペイアウト要件」という。）

また、法64条の2第1項は、「内国法人がリース取引を行った場合には、そのリース取引の目的となる資産……の賃借人から賃借人への引渡しの時に当該リース資産の売買があったものと」すると規定している。

Xは、法人税更正処分及び消費税等更正処分を不服として、異議申立て及び審査請求を経た上で本件訴訟を提起した。なお、本件建物賃貸借が法64条の2第3項1号前段が定める「賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないものであること」に該当しないこと、およびフルペイアウト要件を充たすことについての争いはなく、本件の当事者間における争点は以下の2つであった。

(1) 本件付記理由は、法130条2項が求める理由付記として認められるか。

(2) 本件建物賃貸借は、法64条の2第3項1号後段が定める「これに準ずるものであること」にあてはまり、リース取引に該当するか。

判決の要旨

1 理由付記

「中途解約不能要件該当性は、対象となった賃貸借契約の合意内容や取引実態に照らして判断すべきものであるといえるところ、この合意内容や取引実態は、当該賃貸借契約の当事者である納税者において、的確に把握し得る事柄である。すなわち、中途解約不能要件該当性の判断の前提となる事実関係は、更正処分庁よりも、納税者の側において、よりの確に把握し得る性質のものなのである。したがって、更正を受けた納税者としては、更正における付記理由として、否認対象となった

賃貸借契約が特定され、それが法64条の2第3項1号の中途解約不能要件に該当しないと更正理由に記載されていれば、更正処分庁が判断の基礎とした当該賃貸借契約に関する具体的事実関係の明示ではなくとも、不服申立ての便宜の点において、支障はないといえる。また、更正処分庁についてみても、納税者において的確に把握し得る中途解約に関する当該賃貸借契約に特有の事実関係を前提として判断をするのであるから、その判断の基礎とした具体的事実関係の明示までは要求せずとも、否認対象とした賃貸借契約の特定と、それが中途解約不能要件に該当しないと更正理由の明示とを要求すれば、その判断の慎重、合理性を担保することができ、恣意抑制の点においても、支障はないといえる。」

2 中途解約不能要件

「法64条の2第1項及び第3項の趣旨並びに規定文言からすると、中途解約不能要件における『賃貸借期間の中途においてその解除をすることができない』（第3項1号前段）とは、賃貸借契約において中途解約禁止の合意がされていることをいい、『準ずるもの』（同号後段）とは、中途解約禁止の合意がされていない場合であっても、当該賃貸借契約の実態に照らし、事実上解約不能であると認められるものをいうと解するのが相当である。」

判例の解説¹⁾

一 本判決の意義

本判決の意義は、リース取引を定義する規定である法64条の2第3項1号後段にいう「これに準ずるものであること」の意義について判断を示した点にある。

二 本判決の問題点

本判決の問題点は、消費税等の更正の請求を認めないことを前提とした課税庁の更正処分を適法としたにもかかわらず、その判断に至った理由を全く述べていないことである。

三 理由付記

本判決は、中途解約不能要件該当性は対象と

なった賃貸借契約の合意内容や取引実態に照らして判断すべきであり、それらは当該賃貸借契約の当事者である納税者において、的確に把握し得る事柄であるから、否認対象となった賃貸借契約が特定され、それが法 64 条の 2 第 3 項 1 号の中途解約不能要件に該当しないとの更正理由が記載されていれば、不服申立ての便宜の点及び恣意抑制の点から支障はないといえるとしている。

しかし、納税者がそれらの事実を把握していたとしても、法令へのあてはめに関する課税庁の判断過程の理由付記は必要であると考え。また、法 64 条の 2 第 3 項 1 号は、前段と後段とで要件が分かれており、それらのいずれに該当しないのか、という理由付記が必要であるとも考える。

四 中途解約不能要件

1 「これに準ずるものであること」の意義

本件建物賃貸借は、法 64 条の 2 第 3 項 1 号前段が定める「賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないものであること」に該当しないことについては争いが無い。したがって、本判決においては、同号後段にいう「これに準ずるものであること」の解釈とそのあてはめが検討されており、本判決は、「これに準ずるものであること」を「中途解約禁止の合意がされていない場合であっても、当該賃貸借契約の実態に照らし、事実上解約不能であると認められるもの」と解している。

ところで、企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」（以下、「リース会計基準」という。）第 36 項は、『リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引に準ずるリース取引』とは、法的形式上は解約可能であるとしても、……事実上解約不能と認められるリース取引をいう」としている。本判決における「これに準ずるものであること」の解釈は、リース会計基準第 36 項が規定する「当該契約を解除することができないリース取引に準ずるリース取引」の内容と同じものであると考えることができる。ところが、本判決は、リース会計基準第 36 項を法 64 条の 2 第 3 項 1 号後段にいう「これに準ずるものであること」の解釈の根拠として示していない。

しかし、税法におけるリース取引の定義規定は、

リース会計基準が定めるファイナンス・リース取引の定義に準拠して定められたといわれている²⁾。また、リース会計基準は、平成 5 年 6 月 17 日に公表され、それが平成 19 年 3 月 30 日に改正されたものであり、長い年月を経て、現在では法人の会計慣行として確立するに至っていると考えられる³⁾。さらに、同会計基準に従って行われた会計処理は、「法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない⁴⁾」と解される。これらの理由から、裁判所は、リース会計基準第 36 項を根拠にして法 64 条の 2 第 3 項 1 号後段にいう「これに準ずるものであること」の解釈を示すべきであったと考える。

2 事実上解約不能の判断基準

本判決は、「これに準ずるものであること」を、「賃貸借契約の実態に照らし、事実上解約不能であると認められるもの」と解した後、「事実上解約不能であると認められるもの」に関する判断基準を 2 つ掲げている。1 つは、借手と貸手の間で中途解約権の行使がないとの認識を共有しているということである。本判決は、「本件中途解約条項は、……解約の手續のほか、解約の時期に応じた違約金を取り決めたものであり、原告による中途解約権行使の条件等を具体的かつ明確に取り決めた条項である。……本件建物賃貸借の契約当事者である X 及び A は、本件中途解約条項に基づく解約権が、法律上行使可能ということにとどまらず、事実上も行使されることがあり得るとの認識であったと考えられる」と述べて、本件建物賃貸借は、X と A の間で中途解約権の行使がないとの認識を共有していなかったとして、「事実上解約不能であると認められるもの」には該当しないと判断している。

他の 1 つは、借手が中途解約を行うことに対する経済的理由がないということである。この点について本判決は、「本件中途解約条項には違約金の定めがある。一般に、賃借人に中途解約権を付与した場合であっても、解約権行使にあたって賃借人において支払わなければならないものとされる違約金の額が、解約権を行使せずに賃貸借を継続した場合に支払わなければならない未経過賃貸借期間中の賃借料（リース料）総額と同程度の額である場合、当該中途解約権は、解約権者であ

る賃借人にとって、行使すべき経済的理由の乏しいものとなる。したがって、このような額の違約金の合意がされた賃貸借については、中途解約権付与の合意がされていたとしても、事実上解約不能な賃貸借であるとみることができる」と述べている。そして、本件建物賃貸借において中途解約を行った場合、未経過賃貸借期間中のリース料総額に占める違約金の割合がほとんどの期間において50%以下であることから、本件建物賃貸借は、Xが解約権を行使すべき経済的理由があったとして、「事実上解約不能であると認められるもの」には当たらないと本判決は判断している。

また、本判決は、「本件通達は、違約金の額が『未経過期間に対比するリース料の額の合計額のおおむね全部（原則として100分の90以上）』である場合『準ずるもの』の例示として挙げており、また、リース指針第6項1号は、違約金の額が『未経過のリース期間に係るリース料の概ね全額』である場合を解約不能のリース取引に準ずるリース取引として扱うとしているが、……本件中途解約条項における違約金の額は、本件通達及びリース指針第6項1号が掲げる基準を大きく下回っている。この点からも、本件建物賃貸借を事実上解約不能とみるのは相当とはいえない」と述べて、本判決の判断が妥当であることを再確認している。

五 消費税等更正処分

本判決は、消費税等の更正の請求を認めないことを前提とした課税庁の更正処分を適法と判示しているにもかかわらず、その判断に至った理由を全く述べていない。本判決は、争点となったリース取引該当性に関しては、消費税法上の取扱いは法人税法上の取扱いに無条件に従うものと考えているのであろう⁵⁾。

立案関係者は、税制改正趣旨の説明において、「企業会計基準委員会においては、……ファイナンス・リース取引は経済的実態が物件を売買した場合と同様の状態にあるという認識のもと、……企業会計基準第13号『リース取引に関する会計基準』を平成19年3月30日に公表しました。……税制においても、取引の経済的実態に合った処理とすべきという点では企業会計の考え方と異なることはありません」と述べている⁶⁾。そして、

その趣旨に基づいて、私法上は賃貸借契約であるものを税法上は「売買があったものとして」取り扱うとする法64条の2第1項が創設されたのである。

しかし、消費税法において、私法上は賃貸借契約であるものを税法上は売買があったものとして取り扱うとする規定はなく、またリース取引を定義した規定も消費税法には存在しない。消費税基本通達5-1-9は、事業者が行うリース取引が、当該リース取引の目的となる資産の譲渡若しくは貸付け又は金銭の貸付けのいずれに該当するかは、法人税の課税所得の計算における取扱いの例により判定するものとし、法64条の2第1項の規定により売買があったものとされるリース取引については、当該リース取引の目的となる資産の引渡しの時に資産の譲渡があったこととなるとしているが、当然のことながら通達には法的拘束力はない。

本件訴訟は争っている金額から判断すると、法人税更正処分よりも消費税等更正処分の方が重要性は高い。その点を鑑みると、当事者の主張に現れていないとしても、消費税等更正処分を適法とする判断に至った理由を本判決は示すべきであったと考える。

●—注

- 1) 本判決の評釈として、増井良啓・ジュリ1504号(2017年)131頁、佐藤英明・TKC 税研情報26巻1号(2017年)12頁、長島弘・税務事例49巻1号(2017年)38頁がある。
- 2) 谷口勢津夫『税法基本講義(第5版)』(弘文堂、2016年)498頁。
- 3) 「リース取引に関する会計基準」が公表されて3年足らずでは、同会計基準は会計慣行として確立するに至っていないとした判決(福岡地判11・12・21税資245号991頁)が存在するが、本判決は、平成5年6月に同会計基準が公表されてから22年が経過している。
- 4) 最判平5・11・25民集47巻9号5278頁。
- 5) 佐藤・前掲注1)20頁。
- 6) 財務省「平成19年度税制改正の解説」336頁。[http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2007/explanation/pdf/P247-P378.pdf (2017年6月8日最終確認)]。

琉球大学教授 野口 浩