

税務訴訟資料 第261号-34 (順号11624)

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求控訴事件

国側当事者・国(芝税務署長)

平成23年2月24日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成22年4月22日判決、本資料260号-70・順号11426)

判 決

控訴人	財団法人A
代表者理事	甲
訴訟代理人弁護士	山田 二郎
同	小池 信行
同	井上 康一
被控訴人	国
代表者法務大臣	江田 五月
処分行政庁	芝税務署長
	山形 富夫
指定代理人	今井 学
同	馬田 茂喜
同	杵田 喜逸
同	中村 秀利
同	佐々木 智恵

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 当事者の求めた裁判

1 控訴人

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 芝税務署長が控訴人に対し平成19年2月27付けでした控訴人の平成15年4月1日から平成16年3月31日まで、平成16年4月1日から平成17年3月31日まで及び平成17年4月1日から平成18年3月31日までの各事業年度(以下、それぞれの事業年度を「平成16年3月期」、「平成17年3月期」及び「平成18年3月期」という。)の法人税の各更正処分(ただし、平成19年5月16日付けの再度の更正処分及び平成20年7月3日付け裁決により一部取り消された後のもの)のうち、原判決別表1-1ないし3の各「確定申告」欄記載の所得金額及び納付すべき法人税額を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分(ただし、上記の再度の更正処分及び裁決により一部取り消された後のもの)をそれぞれ取り消す。

(3) 芝税務署長が控訴人に対し平成19年11月30日付けでした控訴人の平成18年4月1日から平成19年3月31日までの事業年度（以下「平成19年3月期」といい、上記(2)の各事業年度と併せて「本件各事業年度」という。）の法人税の更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

(4) 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

2 被控訴人

主文同旨

第2 事案の概要

1 本件は、芝税務署長が、控訴人がB公社（以下「B公社」という。）に対して行っていたいわゆるDの局舎の提供に係る業務は、法人税法施行令（平成19年政令83号による改正前のもの。以下「施行令」という（ただし、原判決別紙「本件各更正処分等の根拠及び適法性」を除く。）。）5条1項5号に規定する「不動産貸付業」に該当し、控訴人がB公社から局舎の賃貸借料として支払を受けた金員は、収益事業から生じた所得に含まれ法人税の課税対象となる等として、控訴人の本件各事業年度の法人税について、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分又は更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分をしたことに対し、控訴人が、上記の業務における局舎の提供は、賃貸借契約に基づくものではなく、控訴人の退職給付事業における投資とその回収として行われたもので、同事業と不可分一体を成すから、「不動産貸付業」に当たらない等と主張して、それらの取消しを求めた事案である。

原審は、控訴人の請求をいずれも棄却した。

控訴人はこれを不服とし、前記裁判を求めて控訴をした。

2 本件に関する法令等の定め、前提事実及び本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被控訴人の主張は、原判決「事実及び理由」の「第2 事案の概要」の1ないし3に記載のとおりであるから、これを引用する。

3 争点及び争点に関する当事者の主張の要点は、次項において当審における当事者の主張を付加するほか、原判決「事実及び理由」の「第2 事案の概要」の4に記載のとおりであるから、これを引用する。

4 当審における当事者の主張

(1) 争点1（本件局舎業務は、施行令5条1項5号所定の収益事業たる不動産貸付業に当たるか）について

（控訴人）

ア 本件局舎契約は、不動産賃貸借契約か無名契約（ファイナンス・リース契約）か。

本件処分の適法性を基礎づける事実は、抗弁として被控訴人が主張立証しなければならず、しかも本件局舎契約が不動産賃貸借契約であると認められる場合に限り、本件処分の適法性が肯定される。したがって、本件局舎契約の法的性質という争点1との関係で問われるべきことは、本件局舎契約がファイナンス・リース契約として締結されたかどうかではなく、本件局舎契約が不動産賃貸借契約として締結されたものであること、より正確に言えば、「本件局舎契約締結時における当事者の真意が、本件局舎を賃貸借契約として締結するものであったと認めることができるか」を明らかにすることである。これは、すなわち局舎使用料が「一定期間のD局舎の利用についての対価」としての性格を有していることを、被控訴人が立証できているかどうかである。支払われる金銭の性質が目的不動産の使用の対価として賃

料の性格を持つためには、何らかの意味で目的不動産の現在の価格を基準としていることが、賃料の本質的な要素として必要不可欠である

原判決は、本件局舎契約における合意の内容が、控訴人がB公社に対しD局舎を使用させる義務を負い、B公社がこれに対する対価としての金員を払う義務を負うものと認めるのが相当であるから、同契約の法的性質が賃貸借契約であり、したがって、本件局舎業務は「不動産貸付業」に当たると判示しているが、その理由として挙げられているのは、①減価償却期間を超えた契約の継続、②空き家補償の不十分性、③転貸形式の局舎業務における局舎使用料の性格、④空き家補償費の根拠の薄弱性、⑤控訴人の修繕義務の存在であるとしている。そこで、上記の点について検討する。

(ア) ①（減価償却期間を超えた契約の継続）について

減価償却期間経過後のD局舎について控訴人が収受している局舎使用料（同期間経過前の算出基準に従って計算された額のもの）が、一定の利用期間に応じた当該局舎の使用の対価でないことは明らかである。なぜなら、仮にその使用料が、利用期間に応じたD局舎の使用の対価であるとすれば、減価償却期間経過後においても支払われるべきことはむしろ当然であって、控訴人が平成9年意見書（甲41）においてわざわざ本件質問事項を提示する必要はないはずであり、また、郵政省側が平成9年回答書（甲42）において「激変緩和策」の一つと称することはないはずである。本件局舎契約の当事者である控訴人及び郵政省の双方に、減価償却期間経過後に、従前どおりの局舎使用料の支払を継続することが控訴人にとってのプレミアの獲得という、当該局舎についてはいわば特例的・恩恵的な措置を受けているという認識があるからこそ、使用料維持規定が廃止された後の取扱いがどうなるという質問が控訴人側から発せられ、「激変緩和策」として支払を継続する旨の郵政省側の回答がなされたのである。

また、B公社と控訴人の長期にわたる緊密で相互互恵的な信頼関係を前提として考えると、当初の契約の際に、減価償却期間経過後という通常は20年以上先のことについて何らの定めが置かれていないとしても、ファイナンス・リース契約として必ずしも不合理な契約とはいえないし、減価償却期間経過後の使用の継続が認められた場合には、B公社は通常よりも割高な額の金銭を支払うことになり、その部分だけを捉えると、控訴人が超過利潤を得、B公社にはその分不利益となるように見えるが、実際には局舎ごとの運用利回りには差があるのであって、投下資本を確実に回収したい控訴人にとっては、局舎業務全体の運用利回りが重要だったことから考えれば、減価償却期間経過後の存続の可能性を認める本件局舎契約は、ファイナンス・リース契約として不合理な契約であるなどということは到底できず、十分にあり得る契約である。さらに、平成17年3月末の時点で、控訴人が保有していた局舎数は全部で1,510局であり、このうち減価償却期間経過済みのものは70局（約4.6%）に過ぎないこと（甲44、甲47）からすると、このような契約はごく少数の例外的なものであったとすることができる。このような例外的な事象を本件局舎契約全体に及ぼして、その法的性質を判断するのは妥当ではない。

したがって、①は、本件局舎契約がファイナンス・リース契約であるとの認定と矛盾するということとはできない。

(イ) ②（空き家補償の不十分性）について

空き家補償条項で、「他に転用するみちがないとき」といっているのは、いわば建前を

書いたものにすぎない。実際には、局舎の建設は、郵政省が指示した場所に建築するものであり、建物の構造が特殊であるから、「転用のみち」がないのが通常である。そうすると、通常の場合、控訴人に対する補償の問題が生ずることになる。その際、I 宿舎のように、国でこれを買取とする方法は機能しないから、結局金銭で補償するほかないが、その補償必要額は個々の事例によって異なり得るから、その時点で補償期間、金額、支払時期を協議して決めるというのが、上記の約定の趣旨である。明文の規定はないが、もとより、この協議の場において、郵政省が、本件局舎業務における投下資本の回収という控訴人の目的に反し、控訴人に不利益や損失を押しつけることはないというのが、暗黙の了解であった。すなわち、「空き家補償条項」は、文言としては、完全補償を約するものではなく曖昧さを残してはいるが、郵政省と控訴人の信頼関係という補助線を引いてみれば、控訴人にとっては、投下資本の回収という目的を達成するのに相当な補償が確保される仕組みだったのである。要するに、原判決の上記②の摘示は、文章に書いていなければ完全な補償にならないという趣旨であろうが、それは、本件局舎業務の起源・経緯を理解しない皮相な見解であるし、契約当事者の共通の認識を無視した独断である。

仮に本件局舎契約が減価償却期間経過前に終了可能で、その場合にB会社が未償還の局舎工事費等の支払義務を負っていないとしても、そのことによって、局舎使用料の性質が、局舎の使用の対価として支払われるものに当然に変化するものではない。要は、原判決及びそれに同調する被控訴人は、②の事実が、本件局舎契約をファイナンス・リース契約と認定することの障害となるという前提に立ち、同契約がファイナンス・リース契約と認められない以上、必然的に賃貸借契約となるという誤った論法に依拠しているからこそ、上記事実を重視しているとしかしいようがない。

(ウ) ③ (転貸形式の局舎業務における局舎使用料の性格) について

原判決は、控訴人が転貸借形式でB会社に提供していた局舎の使用料の基本的な性格が使用の対価であることは明らかであるし、転貸形式の局舎業務における局舎使用料が、a 原賃料相当額、b 敷金・保証金等の金利相当額、c 内部模様替等工事費の減価償却額及び資本利子により構成されており、そのうちaが最も主要な部分であることをその根拠とするようであるが、これは、全くの事実誤認である。

まず、上記aの部分は、控訴人にとっては、B会社のために立替払いをした原賃料相当額を、B会社から償還を受けるにとどまり、局舎使用料の本質的な要素ではない。現に、近時の転貸形式の局舎業務においては、このように控訴人が原賃貸人に対し、原賃貸借契約の賃借料を立替払いし、その分をB会社から受け取る仕組みではなく、B会社が原賃貸人に直接原賃借料を支払う形態に改められている(甲20の2参照)。このような三者契約の下では、B会社から控訴人に対して支払われる金銭の全額が、形式的にも目的物の使用の対価としての性質を有しないものとなったのであるから、三者契約に転換された後の転貸形式の局舎契約におけるB会社と控訴人間の契約関係が賃貸借契約でない認められることが一層明らかである。

次に、上記bは、最終的に控訴人が原賃貸人から敷金・保証金の返還を受けることとなるため、一定利率による金利相当額を投下資本の回収として局舎使用料の要素に含ませているものである。この部分は、正に控訴人による敷金・保証金の預け入れという形で投下された資本に対する運用益を、控訴人に獲得させる仕組みである。

最後に、上記cが、転貸形式の局舎業務における局舎使用料のうちの最も主要な部分であり、本来的な局舎提供業務における純家賃額に相当するものであり、控訴人は、上記cの支払をB公社から受けることにより、控訴人が内部模様替え等工事費として投下した資本を、一定期間にわたり、確定利回りで回収できるのであり、その家賃乗率の構成要素の中には「空き家補償費」さえ含まれているのである（昭和52年改正局舎賃貸借協定（甲11）別紙1参照）。したがって、上記cをもって、利用期間に応じた転貸形式の局舎の使用の対価と見る余地はなく、控訴人にとっては、内部模様替え等工事に係る投下資本の回収にはかならない。

以上のとおりであるから、原判決が、転貸形式の局舎業務において、B公社が支払う金員の基本的性格が、控訴人が第三者から賃借した不動産をB公社に使用させることの対価であることは明らかとする理由は一切なく、かかる原判決の結論は誤りである。

(エ) ④（空き家補償費の根拠の薄弱性）について

原判決は、家賃乗率に組み込まれた「空き家補償相当率0.01%」が「空き家」が現実に発生した場合に控訴人に生ずる未回収投下資本に見合うだけのものであることを証するに足りる証拠はないという。しかし、甲43号証によると、空き家補償費は、住宅・都市整備公団法施行規則4条を準用して計算したもののようであり、上記の数値には何らかの根拠があったものと推察される。いずれにせよ、控訴人にとっては、郵政省が局舎の減価償却期間経過前の解約をしない限り、投下資本の回収不足という事態に陥ることがない上、毎月上記のような継続的収入としての「空き家補償費」を得ることができ、全体として投下資本の回収に資する、有意な仕組みであったという事実である。現に、控訴人の試算によると、平成10年度から同13年度までの空き家補償費の年額は、およそ6900万円から7200万円程度であったと推測されるのであるから、それが決して小さな金額でないことは明らかである。また、そうであるからこそ、B公社は、空き家補償費の廃止と引き換えに、「空き家補償条項」の復活を提案し、それが実行されたのである（甲17）。

これを要するに、原判決の上記④の指摘は、局舎使用料が投下資本の回収であるとする控訴人の主張を反駁・否定する根拠となり得ないのである。

(オ) ⑤（控訴人の修繕義務の存在）について

- a ファイナンス・リースの最も典型的な形態は、リース物件の供給者、リース提供者、利用者という3当事者が存在する形態であるが、このほかにも、物件の所有者が自らこれをリースに提供する2当事者の形態があり、本件局舎業務は、控訴人は、D局舎である建物を建設し、所有した上でこれをB公社に提供しているのであるから、2当事者形態のファイナンス・リース契約とみるべきである。そうすると、控訴人がリース物件の建設者・供給者とリース提供者の地位を兼ねているのであるから、控訴人が局舎建物の枢要な部分につき修繕義務を負うのがむしろ自然である。
- b 本件局舎契約においては、控訴人が支出した修繕のための費用は、局舎使用料中の純家賃額を算出する基礎となる局舎工事費に加算されて、局舎使用料の改定が行われるから（甲16）、実質的にはB公社の負担に帰することになる。
- c 本件宿舎契約がファイナンス・リース契約であることは当事者間に争いがなく、本件宿舎業務においても、I宿舎の建設者・供給者であり、かつリース物件の提供者で

ある控訴人が、その小新営工事（控訴人の追加投資となる増築、改築等の比較的大規模な工事）を行い、郵政省が通常の修繕を行うことになっていた（乙29の1ないし3の7条及び9条）。このことは、本件宿舎契約における修繕義務の配分が、同契約の法的性格の決定とは無関係であることを示している。すなわち、小新営工事に関し控訴人が責任を負っていることによって、本件宿舎契約がファイナンス・リース契約に該当することが否定されないのと全く同様に、局舎建物の重要部分につき控訴人が修繕義務を負うことによって、本件局舎契約がファイナンス・リース契約に当たるかどうかは左右されるわけではない。したがって、控訴人の修繕義務の存否を、本件局舎契約の性質決定と結びつけようとする原判決の事実認定の手法は誤りといわなければならない。

イ 本件局舎業務の実質は、国に対する資金提供であるから、不動産貸付業に当たらないといふべきか。

原判決は、本件局舎契約の内容が局舎に係る不動産の使用の対価を支払うことを合意したものと認定したが、これは、同契約が賃貸借の形式を採っていることに拘泥したことによるものであり、誤りである。本件局舎契約が、その実質において、控訴人がD局舎に投下した資本の回収と運用を目的とするファイナンス・リース契約であることは、既に詳述したとおりであって、原判決の上記部分の判断は相当でない。

ウ 本件局舎業務は、控訴人の退職給付事業の一部にすぎないから、不動産貸付業に当たらないといふべきか。

原判決は、法は、公益法人等が営む特定の事業が施行令5条1項各号の収益事業に該当するか否かを判断するに当たって、「当該各事業と公益法人等の他の事業との実質的関連性の程度を勘案すべきことを定める規定を置いていない。」というが、これは全くの形式論であり、立法万能論である。公益法人等が営む特定の事業が施行令5条1項各号に列挙する収益事業のいずれに該当するとその外形を有している場合であっても、そのみを他の事業から切り離して課税することが、公益法人等に課税する制度の目的に照らして合理的であるか否かは、原判決が指摘するような法の明文の規定が存在しなくても、個別の事案に即して実質的に判断されるべき事柄である。控訴人は、本件局舎業務が、控訴人の営む退職給付事業の一部を構成するものであり、また、国のD局舎の建設の推進という行政目的とも結びついた特殊な性格のものであるから、同業務の形式が賃貸借であるという一点を捉えて「不動産貸付業」に当たるなどとする税務当局の形式的見解が不当である旨を主張しているのであるが、原判決の上記の判示は、この点を一顧だにせず、「法に明文の規定がない」という理由のみで、控訴人が主張する本件局舎業務の実質の判断に立ち入ることもせず、控訴人の上記主張を排斥したものである。このような原判決の態度は、法の合理的な解釈という裁判所の使命を放棄するものであって、極めて不当といわなければならない。

エ 本件局舎業務については、国に対する貸付けに準じるものとして施行令5条1項5号ホの適用ないし準用がされるべきか。

原判決は、ここでも本件局舎業務の実質に踏み込むことなく、法令の規定だけに着目した形式的な論拠のみによって控訴人の主張を排斥した。

しかしながら、本件局舎業務は、少なくとも郵政事業がB公社に移管されるまでの間においては、実質的に「郵政行政」の一部に組み込まれて運営されてきたのであり、その関係がそのままB公社にも承継されているのであるから、本件局舎業務によるD局舎の提供は、国

に対する提供又はそれに準ずるものとみるべきである。

オ 本件局舎業務は、イコール・フィッティング論の見地から収益事業に当たらないというべきか。

原判決は、「B 会社に対する局舎に係る不動産の貸付けは、法令上、原告しかすることができないものとはされておらず」とするが、この点は本件局舎業務の沿革とこれまでの実施の経緯を省察しない不当な判断である。本件局舎業務は、国の建設予算をもってはD局舎の建設が思うに任せなかった郵政省が、同省役職員の福利厚生を目的とする財団法人で、加入者から拠出を受けた掛金を運用していた控訴人の保有する資金をD局舎の整備に充てるという発想を出発点とするものであり、同省と控訴人との上記のような特殊な関係を抜きにしては成立し得なかったものである。少なくとも、当時の郵政省にとって、民間の営利法人から資金を拠出させて、建物を建設させ、これを局舎として提供させるというのは想定外のことであり、ここで控訴人と民間の営利法人が競合することは、事実上あり得なかった。しかも、控訴人は、名宛人を特定した通達に基づいてD局舎の建設・提供の命令ないし指示を受け、各事業年度における建設候補局の選定、用地の決定、局舎工事費の見積り、完成した局舎の使用契約、その契約の改定についても、すべて郵政省側の事実上の命令ないし指示の下に実施するという態様の下でD局舎を提供してきたのであって、これも、事実上、当時郵政省の監督下にあった控訴人のみが遂行し得るところであった。そして、現に、郵政省及びB会社の時代を通じて、上記の控訴人に見られるような態様でD局舎を提供してきた営利法人は存在しなかったのである。かかる観点からすれば、控訴人によるD局舎の提供は営利法人が一般に行う不動産貸付業とは競合する余地がなかったものであり、原判決の上記の判示は事実誤認というほかない。

さらに、民間営利法人との競合という観点からすると、本件局舎業務は、およそ市場における競争原理とは無縁のスキームで行われている（甲24の1）。

カ 本件局舎業務は、法が予定している「事業」に当たらないというべきか。

原判決は、控訴人の主張を、「収益事業とそれ以外の事業の所得を一体として把握すべきものとする」主張と捉えているが、これは、全くの誤解である。控訴人の主張は、本件局舎業務のように控訴人の営む退職給付事業の一部に組み込まれたものであって、これのみを切り離した場合には合理的な区分経理が不可能なものについては、それを1個の収益「事業」（あるいは1個の不動産貸付「業」）として捉えて課税するのは相当でなく、退職給付事業全体を収益事業と捉えて課税すべきあるとするものであり、原判決の上記の判断は、控訴人の主張の趣旨を正解しないものであって、不当であることが明らかである。

キ 本件各更正処分等による本件局舎業務に係る収益に対する課税は、切り出し計算に基づく著しく過酷で不合理な負担を課すものであるから許されないとすべきか。

原判決の判示は、控訴人の主張を正確に理解しないものである。控訴人の主張は、本件各更正処分等は、本件局舎業務及び本件宿舎業務に係る収益がすべて施行令5条1項5号の「不動産貸付業」の収益に該当するものとして、退職給付事業会計からその部分を切り出して課税したものであるが、そこで採られた切出し計算の方法によっては、本件局舎業務等から生ずる所得、したがって益金、費用等の正確な把握がされておらず、法22条4項に基づく費用収益対応の原則に反するものとして、違法であるというにある。具体的には、本件局舎業務については、そもそも合理的な区分経理が不可能であるのに、あえて切出し計算を行

うことによって架空の所得を作り上げ、控訴人にとって過酷な課税をしたというにある。すなわち、本件の課税物件である本件局舎業務等から生ずる所得が適正に把握されていないという点に尽きるのであるが、原判決は、この点を看過しているのみならず、その論旨も、単に本件各更正処分等が「法に則って行われた」というだけの内容のないものであり、極めて不当といわなければならない。

また、その余の部分の原判決の判示も、控訴人の主張を正解していないものであり、極めて不当であり、控訴人の主張の要点は、以下のとおりである。いわゆる長期将来給付契約事業に属する生命保険事業を営む会社はその各事業年度において積み立てている責任準備金には、理論上（法制上も）、当該事業年度の期間内における保険料の運用益の全部又は一部が含まれており、これが将来的には保険金に含まれる「利子コスト」に相当する。したがって、この「利子コスト相当分」は、当該事業年度における法人の収益に対応する費用とみななければならない。このことは、同種の事業である控訴人の営む退職給付事業の会計処理において積み立てられている本件掛金準備金においても、同様である。このため、本件局舎業務から生ずる課税所得の算定に当たっては、法22条4項の規定に基づく費用収益対応の原則に従い、同事業収益から上記「利子コスト相当額」を控除すべきである。その「利子コスト相当額」を施行令21条2項1号イの規定を類推して試算すると、控訴人の平成16年3月期から平成19年3月期までの各事業年度におけるその合計額は、約91億円に達する。このような巨額な「利子コスト相当額」を費用として控除することなくされた本件各更正処分及びかかる控除を考慮することなくされた本件通知処分並びにこれらを前提とする本件賦課処分は、いずれも違法であり、取消しを免れないというべきである。

（被控訴人）

ア 本件局舎契約は、不動産賃貸借契約か無名契約（ファイナンス・リース契約）か。

丙意見書（甲51）の見解は、賃貸借契約の賃料については、賃貸人の投下した資本の回収及び運用という側面があってはならないとする理解を前提としたものであるところ、そもそも、賃貸借契約についてのかかる理解自体が相当ではない。すなわち、不動産賃貸借契約における賃料は、物件を取得するために要した資本、当該資本相当額に対して期待される収益（期待利回り）及び当該物件を維持管理するための必要経費等を考慮するなどして決定されるのであるから、この点に関する控訴人の主張は前提において失当である。

前記（控訴人）アの①、③ないし⑤に対する反論は以下のとおりである。

（ア） ①（減価償却期間を超えた契約の継続）について

平成9年の借料算出基準改定の際にQは、控訴人に対し、「『急遽民間の水準に準拠するというのは、資産の運用面から問題が生じる。』とのご指摘ですが、貴会との従来の協議においても、民間水準との比較を常に意識しており、今回だけが特別というものではありません。」（甲42の2枚目）、「建物資本利子については、今後も、3年毎に実施する借料改定時において、必要があれば見直しを行う予定です。また、見直しをする場合については、景気の一般動向、長期プライムレートなどの金利動向、不動産賃貸市場の動向など、借料に影響を及ぼす経済情勢の3年間における変化を十分踏まえて行う予定です。」（甲42の4枚目）、などと回答しており、郵政省においても、本件局舎使用料は、控訴人の主張する「融資の返済としての性格」を有するものではなく、「一定期間の当該目的物の利用についての対価」と考えていたことがうかがえる。

したがって、平成9年の借料算出基準改定の際の事情は、控訴人が受領すべき金員を局舎使用の対価であるとした原判決の判断にいささかの影響を与えるものではない。

(イ) ③ (転貸形式の局舎業務における局舎使用料の性格) について

控訴人が前記主張に関して引用する、転貸形式の局舎の賃貸借に係る「R局舎賃貸借契約における内装模様替工事部分の賃貸借に関する契約書」(甲20の2)によれば、B公社による賃貸借契約の中途解約が自由にできる上、契約終了の際の内部模様替工事部分の原状回復は控訴人の負担で行う場合がある(平成18年9月1日より前であれば全部の部分について。甲20の3)ことになり、また、当該賃貸借契約が更新される限り、控訴人は減価償却期間経過後も当該工事部分に相当する借料を収受し続けることとなるのであって、控訴人が行った内装模様替工事部分に係る工事費相当額については、その全額を回収し得ない場合もあれば、投下費用以上の額を収受する場合もあることが容易に想定できるのであるから、これを減価償却期間にわたって確定利回りで回収することが可能とする控訴人の上記主張は、それ自体失当であるのみならず、本件局舎契約はファイナンス・リース契約である旨の控訴人の本来の主張とも整合しないものといわざるを得ない。

そして、転貸形式の局舎業務における局舎使用料は、原契約の借料にとどめることを基本としつつ、内部模様替等の工事費を基礎とする減価償却費、資本利子等と、敷金等の金利相当分とを原契約に加算するものとされている(甲14の2の別紙の第1の2(2))ところ、かかる賃貸借料算出基準に関する確認事項を前提として締結された契約において、B公社が控訴人に支払う金員の基本的な性格は、原判決が認定判断するとおり、控訴人が第三者から賃貸借契約に基づいて賃借した不動産を更にB公社に使用させることの対価とみるのが相当である。

(ウ) ④ (空き家補償費の根拠の薄弱性) について

通常の不動産賃貸借契約の賃料決定に際しても空き室等による損失相当額があらかじめ必要諸経費等として考慮されるのが一般的であるのみならず、本件局舎契約における空き家補償費の借料加算も、「民間における賃料を求める場合の一般的手法の一つである『積算法』に基づく」ものとされているのであって(甲17別添)、しかも、当時の郵政省が作成したとされる「賃貸借料算出基準の乗率等について」(甲43の4枚目)によれば、空き家補償費の乗率は、「住宅・都市整備公団施行規則第4条を準用し、家賃の1%を適用」とされているのであるから、これらの事実に照らせば、空き家補償費が通常の不動産賃貸借における賃料決定と同様の観点から賃料の一部に組み込まれたものであることは、明らかというべきである。

(エ) ⑤ (控訴人の修繕義務の存在) について

控訴人の修繕義務の点について、控訴人は、本件局舎契約と本件宿舎契約とを対比するなどし、控訴人の修繕義務の存否は本件局舎契約の法的性質を左右しない旨主張する。しかし、原判決は、本件局舎契約において、a B公社は、契約の解約等をした場合でも、未償還の局舎工事費等に相当する額を控訴人に対して支払う義務を負っていたとは認め難いこと、b 建物の減価償却期間その他の一定の期間が満了した後に建物の所有権が当然に控訴人からB公社に移転するとする条項は設けられていなかったことを重視した上で、控訴人が建物の枢要な部分につき修繕義務を負担するものとされていたことをも総合的に考慮し、本件局舎契約の法的性質は賃貸借契約であると正当に判示した。そして、本件局

舎契約と本件宿舍契約の異同について、原判決は、両契約の法的性質には本質的な差異があるとしているのであるから、控訴人のように、修繕義務の存否のみに着目するのは全く相当でない。さらに、控訴人は、本件局舎契約において控訴人が支出した修繕費用は、局舎使用料改定の結果、実質的にはB公社負担となる（甲14の1の別紙1の1「修繕費」欄参照）とも主張するが、上記a及びbの各事実に照らすと、同契約が中途解約された場合には、かかる修繕費用をB公社から回収することはできず、また、減価償却期間経過後も局舎を貸与し続けた場合には、かかる修繕費用以上の金員をB公社から受領することになるのは明らかというべきであるから、控訴人の上記主張は、ファイナンス・リース契約である旨の控訴人の本来の主張とも整合しないものといわざるを得ない。

イ 本件各更正処分等による本件局舎業務に係る収益に対する課税は、切り出し計算に基づく著しく過酷で不合理な負担を課すものであるから許されないとすべきか。

本件においては、まず、加入者であるB公社等の役職員から拠出を受ける掛金が、預り金や借入金等と同様の外部負債に該当するか否か、また、規約上付されているとされる上記掛金に係る利子相当額が、法人税基本通達15-2-5（乙30の5）の(2)における費用又は損失の額に該当するか否かが問題になるが、そもそも加入者が解約等により加入者の資格を喪失した場合の解約払戻金は掛金総額と同額か、それを下回る額とされ、控訴人がいうところの利子相当額は付されることはない上（退職給付規約21条、甲27）、控訴人は、同規約8条に基づき、加入者から毎月所定の掛金の納入を受け、これを「収入を伴う収益」とすることが定められているA会計事務規程（乙18）8条の経理基準に従い、損益計算書上、「掛金収入」として経常収益の部に計上している（乙10の最終丁から2枚目、乙11の最終丁から3枚目、乙12の最終丁、乙13の16枚目）のであるから、かかる収益たる当該掛金について、預り金や借入金等と同様の外部負債と見る余地はないというべきであり、そうである以上、控訴人がいうところの当該掛金に係る支払利子相当額は存在しないことになり、上記通達所定の費用又は損失の額におよそ該当しないこととなる。

また、乙意見書（甲46）は、本件において「問題となるのは、本件局舎業務を収益事業とされる不動産貸付業とみた場合に、その供されている資金について支払利子が明確に附されているかどうかである。」と指摘した上で、B公社等の役職員から拠出を受けた掛金（毎年3月現在の俸給の月額3パーセント）のうち、基本掛金（1.5パーセント）については2パーセントの利率を基礎として算定した金額を退職給付とし、特別掛金（1.5パーセント）については経済状況を反映した利率によって算定した金額を退職給付とすることが、退職給付規約（甲27）においてあらかじめ明らかにされているとする。

しかし、退職給付規約には、掛金、基本掛金及び特別掛金の算定等に関する各規定（8条及び9条）が認められるほか、退職給付金に関して、加入者が死亡又は退職等により資格を喪失した場合には、退職給付金を支給し、当該退職給付金は、加入時から資格喪失日前日までの掛金対象俸給の累積額を加入期間（加入月数）をもって除して得た額に、同規約別表所定の加入期間別基本給付率を乗じて算出するなどの各規定（12条及び13条）は認められるものの、乙意見書で述べられているような掛金に利子を付する旨の規定は証拠上認められず、この点については何ら明確にされていない。したがって、乙意見書の上記指摘に従えば、控訴人が支給する退職給付金の額に資産の運用益等が含まれているとしても、かかる掛金を預り金的性格を有する外部負債と同視することはおろか、かかる運用益等を外部負債に対す

る利子と同視することもできないこととなるのである。

(2) 争点2 (本件各更正処分に係る通知書の記載には、理由付記の不備の違法があるか) について

(控訴人)

税務当局(東京国税局)は、平成18年8月から10月にかけて、控訴人の本部及び地方本部において税務調査を実施したのであるが、その過程の同年9月1日、控訴人に対し、本件局舎業務及び本件宿舎業務が収益事業に該当し、法人税課税の対象となる旨の認識を示すに至った。それ以後、控訴人は、税務当局と交渉の機会を持って上記の各業務が不動産貸付業に当たらないことを縷々説明するとともに、同年10月20日と11月30日の2度にわたって、国税当局に対し詳細な意見書を提出して、同旨の主張をした。さらに、控訴人は、法人税法、特に公益法人税制の権威である乙名誉教授に、本件局舎業務等は実質的に国に対する局舎等建設資金の提供であり、不動産貸付業に当たらない旨の法学的見解を詳細に論じた鑑定書を作成してもらい、これを同年11月6日に税務当局に提出した。

このように、控訴人は、税務当局に対し、その見解が誤りであることを方途を尽くして説明し、主張してきたにもかかわらず、本件各更正処分の通知書には、D局舎等の賃貸借料収入は、控訴人所有の建物をその用途に従ってB公社に利用させることの対価である旨の結論を示すにとどまり、その見解の理由や根拠については全く触れるところがない。上記のような経緯に照らせば、同通知書においては、控訴人の指摘した法律上の問題点について明確な見解を示すべきであって、上記の結論のみの簡単な記載では、更正処分庁の恣意の抑制という理由付記制度の目的は全く達成されないのである。

よって、本件各更正処分の通知書の理由付記は不備であることが明らかであり、これに反する原判決の認定判断は不当である。

(被控訴人)

本件各更正処分に係る通知書(乙8の1ないし3)の記載が、法130条2項の規定の趣旨目的に照らし、法の求める理由付記として何ら欠けるところがないことは、原審において被控訴人が主張したとおりであって、上記原判決の認定判断は極めて正当である。この点に関する控訴人の上記主張は、理由付記制度の趣旨目的に関する独自の見解を前提に、本件各更正処分の通知書に係る理由付記不備の違法をいうものにすぎず失当である。

(3) 争点3 (過少申告について通則法(国税通則法)65条4項所定の「正当な理由」があるか) について

(控訴人)

原判決の争点3に係る判示部分は、本件局舎業務の沿革やその実施の経緯、それを背景とする控訴人の認識などの事情を全く顧慮することなく、単に、B公社法の成立によって同業務の相手方に変更があっただけであるのに、「正当な理由があると認められる場合」に該当しないとするものであって、極めて不当である。

控訴人が営む本件局舎業務については、平成15年のB公社化の前後を通じて、国の関係機関等の間においては、一貫して「公共的業務」又は「公益的業務」と認識され、そのように取り扱われてきたのであり、控訴人だけの独りよがりの認識でなかったことが明らかであり、税務当局においてさえ、平成17年度の税務申告までの時点では、同様の見解を採っていたのである。したがって、控訴人が平成15年のB公社化後においても、本件局舎業務の性格に何ら

変更がないものと認識していたことについては、十分な理由があるというべきである。

また、控訴人は、平成15年のB公社化の後においても、局舎使用料が控訴人の投下資本の回収・運用の手段として支払われているとの認識を継続して有しており、本件局舎業務が施行令5条1項5号の「不動産貸付業」に当たることになるなどとは想定することさえなかったのである。かかる事実関係からすれば、本件においては、本件局舎業務が「不動産貸付業」に当たるか否かについて、控訴人と税務当局のとの間に、いわば「見解の相違」が存在していたのであり、かつ、上記に縷々述べた背景事情にかんがみれば、控訴人がそのような「見解」を抱くことについては相当な理由があったというべきである。

(被控訴人)

控訴人は、控訴人の認識、国等関係機関の認識などに関する従前の主張を繰り返し、本件局舎業務が公共的業務ないし公益的業務と認識されていたことを強調するようであるが、本件局舎業務が収益事業に該当するかどうかの問題と同業務が公共的若しくは公益的業務と認識されていたかどうかの問題とはもとより規範を異にするものであって明らかに失当である。さらに、控訴人は、郵政事業庁から課税関係の情報等を受けなかった点や税務当局から指摘等を受けなかった点についても従前と同様の主張を繰り返すが、控訴人の上記主張に理由がないとする原判決の判断は正当である。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所は、控訴人の請求は、いずれも理由がないものと判断する。その理由は、次項以下において当審における当事者の主張に対する判断を付加するほか、原判決「事実及び理由」の「第3 当裁判所の判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、原判決48頁5行目から6行目にかけての「所得につて」を「所得について」と改める。

2 争点1（本件局舎業務は、施行令5条1項5号所定の収益事業たる不動産貸付業に当たるか）について

(1) 本件局舎契約は、不動産賃貸借契約か無名契約（ファイナンス・リース契約）か。

ア 納税義務は各種の経済活動ないし経済現象から生じるが、それらの活動ないし現象は第一次的には私法によって規律されているから、租税法の課税要件の解釈においては、租税法が私法上におけると同様の概念を用いている場合には、租税法規の明文又はその趣旨から別意に解すべきことが明らかな場合を除いて、私法上におけると同じ意義に解するのが、法的安定性の見地から妥当である。したがって、施行令5条1項5号所定の収益事業たる「不動産貸付」の解釈に当たっても、不動産の賃貸借契約に係る民法601条の「賃貸借」と同義に解すべきである。

そうであるとすれば、本件処分 of 適法性を基礎づける事実は、抗弁として被控訴人が主張立証しなければならないところ、本件局舎契約が不動産賃貸借契約として締結されたものであること、すなわち局舎使用料が「一定期間のD局舎の利用についての対価」としての性格を有していること（本件局舎契約がファイナンス・リース契約として締結されたかどうかではない。）については、被控訴人が主張立証すべきことになり、この点は控訴人指摘のとおりである。

また、控訴人は、それは正確に言えば「本件局舎契約締結時における当事者の真意が、本件局舎を賃貸借契約として締結するものであったと認めることができるか」を明らかにすることであると主張するが、一般的に、契約において契約書が作成されている場合は、特段の

事情のない限り契約書の文言に沿った内容に対応した「真意」があると推定されるから、これと異なる合意が存在すると主張するのであれば、そのような特段の事情を主張する者がこれを立証すべきこととなる。

本件においては、前提事実によれば、本件局舎契約については、控訴人と国側の協定（B公社に承継されたと解される。）により契約書が作成されることとされているから、これらの契約書の文言に沿った内容に従って契約の性質を検討すると、前記判示のとおり（原判決第3の2(1)アを引用）、①本件局舎契約においては、契約期間はいずれかの契約当事者から更新を拒絶する旨の意思表示がされない限り更新され、その限度となる期間は定められていないのであって、建物の減価償却期間を超えて契約が継続し得ることを排除しておらず、その場合でも同じ方法で算出された額の金員が収受されることとなること、②B公社は、建物の減価償却期間内であっても、契約の解約等を行うことができ、当該物件を他に転用するみちがあるときは、特に補償をする必要がないとされていること、③本件局舎契約のうち、転貸形式によるものにおける借料の額は、控訴人が第三者との間で締結した賃貸借契約における借料の額に、内部模様替え等工事の工事費等を基礎とする減価償却費、資本利子等と、敷金等の金利相当分とを加算したものとされるというのであるから、このような契約においてB公社が支払う金員の基本的な性格が、控訴人が第三者から賃借した不動産をB公社に使用させることの対価であることは明らかであること、さらに、④空き家補償条項によっても、当該物件を他に転用するみちがあれば、B公社は、補償をする義務を負わず、逆に、当該物件を他に転用するみちがないと認められるときであっても、B公社は、当該物件を買い取る義務を負わず、また、補償の額等についても控訴人が支出した局舎工事費等をてん補するに足りる額を直ちに補償すべきこととされていないこと、⑤控訴人が建物の枢要な部分につき修繕義務を負担するものとされていたことが認められ、以上を総合すると、本件局舎契約における合意の内容は、控訴人が局舎に係る不動産をB公社に対して使用させる義務を負い、B公社がこれに対する対価としての金員を支払う義務を負うというものと認めるのが相当であり、本件局舎契約の法的性質は、賃貸借契約であるというべきである。

控訴人が、本件局舎契約の当事者の真意であるとして主張するところは、これらが契約書上の文言として明記されているものではなく、契約締結に至る経緯あるいは動機にすぎないものであって、他に上記契約条項と異なる合意がされたなどの特段の事情についての主張立証はないから、控訴人の主張は理由がないというべきである。

なお、この点に関し、控訴人は、本件局舎契約の法的性質に関するB公社の公式見解（真意）は、甲38の2の回答書のとおりであって、これを採用しなかった原判決は不当であると主張しており、確かに同回答書には、「本件契約は、D局舎の建築委託及び局舎建築資金の長期立替を本質的な性格とする建物賃貸借契約類似の無名契約であると理解している。」との記述があるものである。しかしながら、前記判示のとおり（原判決第3の2(1)イ(イ)を引用）、同回答書は、本件各更正処分後に作成されたものであるところ、従前のB公社の説明内容に照らす限りは、B公社としては、本件局舎契約において支払う金員については、局舎を使用することの対価として認識していたものと認めるのが相当であり、同回答書をもって、上記特段の事情が立証されたと認めることはできない。

また、前記判示のとおり（原判決第3の2(1)イ(エ)を引用）、契約書上は賃貸借とされているがその実体はファイナンス・リース契約と認められる本件局舎契約との対比においては、

本件局舎契約と本件宿舎契約については、両契約の法的性質を左右する本質的な相違が認められるというべきであって、本件宿舎契約がファイナンス・リース契約と認められるからといって、そのことが本件局舎契約を賃貸借契約と認めた前記判断を左右するものとはいえないというべきである。

以下、上記判断に係る控訴人の各主張について判断を付加する。

イ 前記アの①（減価償却期間を超えた契約の継続）について

控訴人は、減価償却期間経過後のD局舎について控訴人が収受している局舎使用料（同期間経過前の算出基準に従って計算された額のもの）が、一定の利用期間に応じた当該局舎の使用の対価でないことは明らかであるとして、平成9年の借料算出基準改定の際のQと控訴人との間のやりとりにおいて上記の点が質問として取り上げられたことや、減価償却期間経過後という通常20年以上先のことについて何ら定めが置かれなくとも不合理ではないこと、そのような事態に至った例は稀であることを挙げ、本件局舎契約がファイナンス・リース契約であることと矛盾しないと主張する。

しかしながら、証拠（甲42）によれば、平成9年の借料算出基準改定の際のQは、控訴人に対し、「『急遽民間の水準に準拠するというのは、資産の運用面から問題が生じる。』」とのご指摘ですが、貴会との従来協議においても、民間水準との比較を常に意識しており、今回だけが特別というものではありません。」「建物資本利子については、今後も、3年毎に実施する借料改定時において、必要があれば見直しを行う予定です。また、見直しをする場合については、景気の一般動向、長期プライムレートなどの金利動向、不動産賃貸市場の動向など、借料に影響を及ぼす経済情勢の3年間における変化を十分踏まえて行う予定です。」などと回答しており、郵政省においても、本件局舎使用料は、「一定期間の当該目的物の利用についての対価」と考えていたことがうかがえる。また、ファイナンス・リース契約であれば、一定期間が満了した後に建物の所有権が当然に公社から控訴人に移転するといった条項が設けられて然るべきところ（現に、本件宿舎契約においては、建物の耐用年数に応じて定めた固定期間の経過後には控訴人がB公社に建物を無償で譲渡することを定めている。）、減価償却期間経過後の処理（リース物件をどうするか等）について何ら定めがないというのは不自然であり、当然に起こり得る事態についてファイナンス・リース契約と整合するような定めが契約書上にないことからすると、これをファイナンス・リース契約と解することには無理があるといわざるを得ない。

したがって、控訴人の上記主張は理由がない。

ウ 前記アの②（空き家補償の不十分性）について

控訴人は、空き家補償条項について、明文の規定はないが、もとより、この協議の場において、郵政省（B公社）が、本件局舎業務における投下資本の回収という控訴人の目的に反し、控訴人に不利益や損失を押しつけることはないというのが暗黙の了解であり、「空き家補償条項」は、文言としては完全補償を約するものではなく曖昧さを残してはいるが、控訴人にとっては投下資本の回収という目的を達成するのに相当な補償が確保される仕組みだった旨主張する。

しかしながら、控訴人主張の暗黙の了解についてもこれを認めるに足りる証拠はないし、前記判示のとおり（原判決第3の2(1)アを引用）、本件局舎契約の文言に沿った内容に照らして、投下資本の回収という目的を達成するのに相当な補償が確保される仕組みだったと解

することはできない。

また、控訴人は、本件局舎契約が減価償却期間経過前に終了可能で、その場合にB公社が未償還の局舎工事費等の支払義務を負っていないとしても、そのことによって、局舎使用料の性質が、局舎の使用の対価として支払われるものに当然に変化するものではなく、要は、原判決及びそれに同調する被控訴人は、②の事実が、本件局舎契約をファイナンス・リース契約と認定することの障害となるという前提に立ち、同契約がファイナンス・リース契約と認められない以上、必然的に賃貸借契約となるという誤った論法に依拠しているからこそ、上記事実を重視しているとしかいいようがないと主張する。

しかしながら、問題は局舎使用料が「一定期間のD局舎の利用についての対価」としての性格を有しているか否かであって、原判決は「空き家補償条項」が未償還の局舎工事費等の填補として不十分であることに照らして、局舎使用料を「一定期間のD局舎の利用についての対価」とみる重要な根拠の一つとなるとしているのであり、上記条項がファイナンス・リース契約と認定することの障害となるから必然的に賃貸借契約となるとしているわけではないというべきである。むしろ、控訴人は、本件局舎契約が、どのように修正を加えてもファイナンス・リース契約と解することと矛盾しなければ、賃貸借契約であることを否定できるとの理解を前提としているようにも解されるが、立証の対象は本件局舎契約が不動産貸付け（賃貸借契約）に該当するか否かであって、控訴人が独自に修正を加えたファイナンス・リース契約なる概念と矛盾しない部分があるからといって当然に本件局舎契約が賃貸借契約であることが否定されるわけではないというべきであるから、控訴人の上記主張は理由がない。

エ 前記アの③（転貸形式の局舎業務における局舎使用料の性格）について

控訴人は、転貸形式の場合の局舎使用料を、a 原賃料相当額、b 敷金・保証金等の金利相当額、c 内部模様替等工事費の減価償却額及び資本利子により構成されているとして、それぞれが使用の対価としての性質を有しないとし、B公社が支払う金員の基本的性格が、控訴人が第三者から賃借した不動産をB公社に使用させることの対価であることは明らかとする理由は一切なく、かかる原判決の結論は誤りであると主張する。

しかしながら、民法613条1項は、転借人が賃貸人に対して直接義務を負うことを定めていることに照らすと、aの原賃料相当額について、これがB公社から償還を受けるものであるにとどまるもので、局舎使用料の本質的な要素ではないということとはできないし、b 敷金・保証金等の金利相当額並びにc 内部模様替等工事費の減価償却額及び資本利子を個別にみて投下資本に対する運用益の回収であるとみることができるといって、それは使用料を算定する基準にすぎないのであるから、局舎使用の対価といえるか否かの判断においては一要素にすぎないというべきである。転貸形式の場合の契約内容について、一例である「R局舎賃貸借契約における内装模様替工事部分の賃貸借に関する契約書」（甲20の2）によれば、B公社による賃貸借契約の中途解約が自由にできる上、契約終了の際の内部模様替工事部分の原状回復は控訴人の負担で行う場合がある（平成18年9月1日より前であれば全部の部分について。甲20の3）ことになり、また、当該賃貸借契約が更新される限り、控訴人は減価償却期間経過後も当該工事部分に相当する借料を収受し続けることとなるのであって、控訴人が行った内装模様替工事部分に係る工事費相当額については、その全額を回収し得ない場合もあれば、投下費用以上の額を収受する場合もあることが容易に想定できる

のであるから、これを減価償却期間にわたって確定利回りで回収することが可能とする控訴人の上記主張は、それ自体失当であるのみならず、本件局舎契約はファイナンス・リース契約である旨の控訴人の本来の主張とも整合しないものといわざるを得ない。

したがって、控訴人の上記主張は理由がない。

オ 前記アの④（空き家補償費の根拠の薄弱性）について

控訴人は、「空き家補償費」は、毎月継続的収入として得ることができ、全体として投下資本の回収に資する有意な仕組みであったという事実が重要であり、控訴人の試算によると、平成10年度から13年度までの空き家補償費の年額は、およそ6900万円から7200万円程度であったと推測されるのであり、それが決して小さな金額でないことは明らかであるから④の指摘は、局舎使用料が投下資本の回収であるとする控訴人の主張を反駁・否定する根拠となり得ないと主張する。

しかしながら、証拠（甲43）によれば、家賃の1%程度の空き家補償費を家賃に加算することは民間の賃貸借契約においても行われることがあるようであり、空き家補償費の計算に用いられる乗数の数値に照らすと、個々の契約における空き家補償費の額は、当該局舎に関し控訴人が支出した局舎工事費等をてん補するに足りる額に達するものとは認め難いし、控訴人がB会社に提供していた局舎全体を勘案するとしても、局舎全体の賃貸借料の中に含まれる空き家補償費の合計額が、解約等のされる蓋然性や解約等のされた場合の未償還の局舎工事費等に相当する額などを適切に参酌し、合理的な根拠をもって見積もられるなどされたことを認めるに足りる的確な証拠はないことは前記判示のとおりである（原判決第3の2(1)アを引用）。

したがって、控訴人の上記主張は理由がない。

カ 前記アの⑤（控訴人の修繕義務の存在）について

(ア) 控訴人は、本件局舎契約は、2当事者形態のファイナンス・リース契約とみるべきであり、控訴人がリース物件の建設者・供給者とリース提供者の地位を兼ねているのであるから、控訴人が局舎建物の枢要な部分につき修繕義務を負うのがむしろ自然であると主張する。

しかしながら、2当事者形態のファイナンス・リース契約においてリース物件供給者兼リース提供者が、リース物件の枢要な部分につき修繕義務を負うのが自然であると認めるに足りる証拠はない。

したがって、控訴人の上記主張は理由がない。

(イ) 控訴人は、本件局舎契約においては、控訴人が支出した修繕のための費用は、局舎使用料中の純家賃額を算出する基礎となる局舎工事費に加算されて、局舎使用料の改定が行われるから、実質的にはB会社の負担に帰することになると主張する。

しかしながら、この点については、実体がファイナンス・リース契約と認められる本件宿舎契約においては、修繕義務はB会社が負担するものとされているもので、前記判示のとおり（原判決第3の1、2(1)アを引用）、B会社は、契約の解約等をした場合でも、未償還の局舎工事費等に相当する額を控訴人に対して支払う義務を負っていたとは認め難いこと、建物の減価償却期間その他の一定の期間が満了した後に建物の所有権が当然に控訴人からB会社に移転するとする条項は設けられていなかったことに照らすと、同契約が中途解約された場合には、かかる修繕費用をB会社から回収することはできず、また、減

償却期間経過後も局舎を貸与し続けた場合には、かかる修繕費用以上の金員をB公社から受領することになるのは明らかというべきであるから、控訴人の上記主張は、ファイナンス・リース契約である旨の控訴人の本来の主張とも整合しないものといわざるを得ない。

(ウ) 控訴人は、本件局舎契約と本件宿舎契約とを対比するなどし、控訴人の修繕義務の存否は本件局舎契約の法的性質を左右しない旨主張する。

しかしながら、前記判示のとおり、本件局舎契約においては、控訴人が建物の枢要な部分につき修繕義務を負担しているのに対し、本件宿舎契約では、小新営工事については控訴人が行うことになっていたもののこれは追加投資となる増築、改築等の比較的大規模な工事を意味するものであって修繕とは異なり、修繕義務はB公社が負担することになっていた(乙29の1ないし3)のであるから、この点の相違は両契約の法的性質を左右する本質的なものといわざるを得ないことは前記判示のとおりである(原判決第3の2(1)イ(エ)を引用)。

したがって、控訴人の上記主張は理由がない。

(2) 本件局舎業務の実質は、国に対する資金提供であるから、不動産貸付業に当たらないといふべきか。

控訴人は、原判決は、本件局舎契約の内容が局舎に係る不動産の使用の対価を支払うことを合意したものと認定したが、これは、同契約が賃貸借の形式を採っていることに拘泥したことによるものであり誤りであると主張する。

しかしながら、本件局舎業務の内容を定める本件局舎契約は、その契約書の内容に照らして、局舎に係る不動産の使用の対価を支払うことを合意したものであり、局舎の工事費等を一定の期間で分割返済すること等を合意したものはいえないことは、前記判示のとおりであって、他に、後者のような契約書の内容と異なる合意がされたといった特段の事情を認めるに足りる証拠はない。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。

(3) 本件局舎業務は、控訴人の退職給付事業の一部にすぎないから、不動産貸付業に当たらないといふべきか。

控訴人は、原判決は、法は、公益法人等が営む特定の事業が施行令5条1項各号の収益事業に該当するか否かを判断するに当たって、「当該各事業と公益法人等の他の事業との実質的関連性の程度を勘案すべきことを定める規定を置いていない。」というが、これは全くの形式論であり、立法万能論であるなどと主張する。

しかしながら、前記判示のとおり(原判決第3の2(3)を引用)、法は、公益法人等について、収益事業から生じた所得について法人税を課することとし(法4条1項ただし書、7条)、法の委任を受けて、施行令は、収益事業に当たる事業を列挙している(施行令5条1項各号)のであるから、その列挙された事業から生じた所得についてのみ課税するという課税方式(収益事業課税主義)を採用していると解される。そして、法は、個別の事業が施行令5条1項各号に列挙されたものに該当するか否かの判断をするに当たって、当該各事業と公益法人等の他の事業との実質的な関連性の程度を勘案すべきことを定める規定を置いていないのである。そうであるとすれば、公益法人等が、施行令5条1項各号に列挙された事業のいずれかに該当するものを行う場合は、たとえその事業が当該公益法人等の本来の目的に関わるものであったとしても、当該事業から生じた所得について法人税が課されることになると解さざるを得ないので

ある。

控訴人の主張は、上記のような法の定めの下では立法論といわざるを得ず、採用することができない。

- (4) 本件局舎業務については、国に対する貸付けに準じるものとして施行令5条1項5号ホの適用ないし準用がされるべきか。

控訴人は、本件局舎業務は、少なくとも郵政事業がB公社に移管されるまでの間においては、実質的に「郵政行政」の一部に組み込まれて運営されてきたのであり、その関係がそのままB公社にも承継されているのであるから、本件局舎業務によるD局舎の提供は、国に対する提供又はそれに準ずるものとみるべきであると主張する。

しかしながら、同号ホは、「国又は地方公共団体に対し直接貸し付けられる不動産の貸付業」を収益事業から除外するものであるから、その文言からして、同号ホを、B公社に対する貸付けである本件局舎業務につき適用する余地はなく、また、同号ホは、かつて、「国、公共法人、公益法人等又は大蔵省令で定める人格のない社団等に対し直接貸し付けられる不動産（これらの者の主たる目的とする事業の用又はこれらの者の使用人の居住の用に供されるものに限る。）の貸付業」と規定されていたものが、昭和56年の改正により、上記のように改められ、収益事業とされない範囲が国等に限定されたことに照らすと、同号ホを本件局舎業務に準用することもできないといわざるを得ないことは前記判示のとおりである（原判決第3の2(4)を引用）。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。

- (5) 本件局舎業務は、イコール・フィッティング論の見地から収益事業に当たらないというべきか。

控訴人は、本件局舎契約が行われるようになった経緯を述べ、郵政省及びB公社の時代を通じて、上記の控訴人に見られるような態様でD局舎を提供してきた営利法人は存在しなかったものであり、かかる観点からすれば、控訴人によるD局舎の提供は営利法人が一般に行う不動産貸付業とは競合する余地がなかったものであり、原判決の判示は事実誤認というほかない、民間営利法人との競合という観点からすると、本件局舎業務は、およそ市場における競争原理とは無縁のスキームで行われているなどと主張する。

しかしながら、B公社に対する局舎に係る不動産の貸付けは、法令上、控訴人しかすることができないものとはされておらず、また、実際にも控訴人以外の多数の民間人等がB公社に対して局舎に係る不動産の貸付けをしていることからすると、営利法人との競合という点を勘案したとしても、本件局舎契約による不動産の貸付けに係る事業を収益事業から除外する実質的な理由はないといわざるを得ないことは前記判示のとおりであり（原判決第3の2(5)を引用）、本件局舎業務が市場における競争原理とは無縁のスキームで行われていると認めるに足りる証拠もない。

したがって、控訴人の主張は採用することができない。

- (6) 本件局舎業務は、法が予定している「事業」に当たらないというべきか。

控訴人は、原判決は控訴人の主張を誤解しており、控訴人の主張は、本件局舎業務のように控訴人の営む退職給付事業の一部に組み込まれたものであって、これのみを切り離した場合には合理的な区分経理が不可能なものについては、それを1個の収益「事業」（あるいは1個の不動産貸付「業」）として捉えて課税するのは相当でなく、退職給付事業全体を収益事業と捉

えて課税すべきあるとするものであると主張する。そして、確かに、前記判示のとおり（原判決第2の2(2)）、控訴人は、各事業に関する経理を行うに当たり、8つの会計（i 公益事業会計、ii 退職給付事業会計、iii 災害見舞事業会計、iv 援護事業会計、v 年金事業会計、vi 保険事業会計、vii 収益事業会計及びviii 業務会計）を設置していた（なお、平成17年10月1日より前には、上記ivないしviの会計は存在していなかった。）こと、各会計の収入（収益）及び支出（費用）は、「非収益」（収益事業以外の事業に係るもの）と「収益」（収益事業に係るもの）とに区分して経理され、各事業の運営に直接要した費用については当該事業の負担とされ、間接費については一定の基準に基づいて各事業に分計されていたこと、そして、公社役職員の退職給付事業は、加入者からその給与の額に応じた掛金の納付を受け、加入者が退職した場合に退職給付金を本人に、退職が死亡による場合はこれに併せて弔慰金を遺族にそれぞれ支給するというものであるが、同事業に係る収益・費用、資産・負債を、退職給付事業会計で処理しており、同会計における区分として、一般給付会計及び分割給付会計に分けた上で、前者について局舎（非収益及び収益）の区分があったことが認められる。

しかしながら、原審における控訴人の主張が上記のようなものであったとしても、法は、公益法人等について、前記(3)判示のとおり、施行令5条1項各号で列挙された事業から生じた所得についてのみ課税するという課税方式（収益事業課税主義）を採用しており、公益法人等がその収益事業に属する資産のうちからその収益事業以外の事業のために支出した金額は、その収益事業に係る寄附金の額とみなして、一定限度の範囲で損金に算入するものとして（法37条5項。いわゆるみなし寄附金）、公益法人等においては施行令5条1項各号所定の各事業とそれ以外の事業とをあたかも別法人のもののように擬制して取り扱うこととし、経理上も、収益事業から生ずる所得に関する経理とそれ以外の事業から生ずる所得に関する経理とを区分して行わなければならないこととしている（施行令6条）。

以上の法令の定めによれば、収益事業とそれ以外の事業との所得を一体として把握すべきものとする控訴人の上記主張は、法令の定めについての独自の理解を前提とするものであって、採用することができないといわざるを得ない。

- (7) 本件各更正処分等による本件局舎業務に係る収益に対する課税は、切り出し計算に基づく著しく過酷で不合理な負担を課すものであるから許されないというべきか。

控訴人は、原判決の判示は、控訴人の主張を正確に理解しないものであり、控訴人の主張は、本件各更正処分等は、本件局舎業務及び本件宿舎業務に係る収益がすべて施行令5条1項5号の「不動産貸付業」の収益に該当するものとして、退職給付事業会計からその部分を切り出して課税したものであるが、そこで採られた切り出し計算の方法によっては、本件局舎業務等から生ずる所得、したがって益金、費用等の正確な把握がされておらず、法22条4項に基づく費用収益対応の原則に反するものとして、違法であるというにあると主張する。

しかしながら、前記(3)判示のとおり、法は、公益法人等について、施行令5条1項各号で列挙された事業から生じた所得についてのみ課税するという課税方式（収益事業課税主義）を採用し、さらに、みなし寄附金（法37条5項）の制度を用意し、軽減税率（法66条2項）を適用するなど、公益法人等以外の内国法人とは異なった体系により課税するものであるから、本件局舎業務等から生ずる所得、したがって益金、費用等の正確な把握がされていないとか、法22条4項に基づく費用収益対応の原則に反するということはできない。

また、控訴人は、その余の部分の原判決の判示も、控訴人の主張を正解していないものであ

り、控訴人の主張の要点は、いわゆる長期将来給付契約事業に属する生命保険事業を営む会社がその各事業年度において積み立てている責任準備金には、理論上（法制上も）、当該事業年度の期間内における保険料の運用益の全部又は一部が含まれており、これが将来的には保険金に含まれる「利子コスト」に相当するから、この「利子コスト相当分」は、当該事業年度における法人の収益に対応する費用とみななければならない、このことは、同種の事業である控訴人の営む退職給付事業の会計処理において積み立てられている本件掛金準備金においても、同様であるなどと主張する。

ここでは、加入者であるB公社等の役職員から拠出を受ける掛金が、預り金や借入金等と同様の外部負債に該当するか否か、また、規約上付されているとされる上記掛金に係る利子相当額が法人税基本通達15-2-5の(2)における「収益事業と収益事業以外の事業とに共通する費用又は損失の額」に該当するか否か（該当すれば、「継続的に、資産の使用割合、従業員の従事割合、資産の帳簿価額の比、収入金額の比その他当該費用又は損失の性質に応ずる合理的な基準により収益事業と収益事業以外の事業とに配賦し、これに基づいて経理する。」ことが適法とする余地がある。）が問題になる（甲46）が、証拠（甲27、乙10ないし13、18）によれば、加入者が解約等により加入者の資格を喪失した場合の解約払戻金は掛金総額と同額か、それを下回る額とされ、控訴人がいうところの利子相当額が付されることはない上（退職給付規約21条）、控訴人は、同規約8条に基づき、加入者から毎月所定の掛金の納入を受け、これを「収入を伴う収益」とすることが定められているA会計事務規程8条の経理基準に従い、損益計算書上、「掛金収入」として経常収益の部に計上していることが認められるから、かかる収益たる当該掛金について、預り金や借入金等と同様の外部負債と見ることはできない。そうであるとすれば、控訴人が主張する当該掛金に係る支払利子相当額は存在しないのであり、上記通達所定の費用又は損失の額にも該当しないというべきである。この点は、保険会社が営む保険事業が営利を目的としたものであるのに対し、控訴人が営む事業が公社役職員の相互扶助及び郵政事業の利用者に対する便益提供を行い、もって公社役職員の福祉増進と郵政事業の発展とに寄与するという公益を目的としているという差異に起因するものであり、この点を看過して、控訴人が拠出を受ける掛金を外部負債と同視する乙意見書（甲46）の見解は採用できない。

したがって、控訴人の上記主張はいずれも理由がない。

- 3 争点2（本件各更正処分に係る通知書の記載には、理由付記の不備の違法があるか）について
控訴人は、税務当局に対し、その見解が誤りであることを方途を尽くして説明し、主張してきたにもかかわらず、本件各更正処分の通知書には、D局舎等の賃貸借料収入は、控訴人所有の建物をその用途に従ってB公社に利用させることの対価である旨の結論を示すにとどまり、その見解の理由や根拠については全く触れるところがないが、そのような簡単な記載では、更正処分庁の恣意の抑制という理由付記制度の目的は全く達成されないなどと主張する。

しかしながら、本件各更正処分に係る通知書（乙8の1ないし3）の記載が、法130条2項の規定の趣旨目的に照らし、法の求める理由付記として何ら欠けるところがないことは、前記判示のとおりである（原判決第3の3を引用）。

したがって、控訴人の上記主張はいずれも理由がない。

- 4 争点3（過少申告について通則法（国税通則法）65条4項所定の「正当な理由」があるか）について

控訴人は、原判決の争点3に係る判示部分は、本件局舎業務の沿革やその実施の経緯、それを背景とする控訴人の認識などの事情を全く顧慮することなく、単に、B公社法の成立によって同業務の相手方に変更があっただけであるのに、「正当な理由があると認められる場合」に該当しないとすものであって、極めて不当であるなどと主張する。

しかしながら、過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として通則法65条4項が定めた「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である（最高裁平成18年4月20日第一小法廷判決、同18年4月25日第三小法廷判決）。そして、本件において、控訴人主張の控訴人の認識、国等関係機関の認識、郵政事業庁から課税関係の情報等を受けなかったことや税務当局から指摘等を受けなかった点について考慮しても、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情に当たるということはできず、本件における過少申告は、通則法65条4項が定めた「正当な理由があると認められる」場合に当たるということができないことは前記判示のとおりである（原判決第3の4を引用）。

したがって、控訴人の上記主張は理由がない。

5 結論

以上のとおりであって、本件訴訟は、控訴人が、従前は国（郵政省）との間で締結していた本件局舎契約について、平成15年4月1日、公益法人として設立されたB公社が、国から郵政三事業に関して国が有する権利義務を承継したことにより、本件局舎契約は、被控訴人が公益法人との間で締結した不動産賃貸借契約に当たることになったとして、被控訴人が課税処分を行ったことに関し、その効力が争われた事案である。本件における最大の争点は、本件局舎契約が不動産賃貸借契約に当たるといえるかであるが、この点については、既に詳細に判示したとおり、当裁判所としては、本件局舎契約は、課税処分が取り消された本件宿舎契約とは異なり、その実態は、不動産賃貸借契約に当たると認定し、その余の争点についても言及したうえ、結論として控訴人の控訴には理由がないとの判断に至ったものである。

この判断については、控訴人側からみれば、本件局舎契約の実態が、契約当事者が国からB公社となった前後で異なるものではないことからすると、相手方がB公社となったことの一事をもって、従前は課税されていなかった賃料名目の収入に課税されることになったことに対する不満を抱くこと自体は理解できないではないものである。しかしながら、B公社は公益社団法人とはいえ、同法人との契約については、法人税法上は国とは異なる規律で課税されるのであって、本件局舎契約が不動産賃貸借契約に当たるといえる以上は、立法論はともかくとしても、これが課税対象となること自体は否定できないというべきである。

よって、原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第14民事部
裁判長裁判官 西岡 清一郎
裁判官 脇 博人
裁判官 門田 友昌