

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国(江東東税務署長)
平成24年7月18日棄却・控訴

判 決

原告	①株式会社
同代表者代表取締役	②
同訴訟代理人弁護士	簗原 建次
同	山下 清兵衛
同	吉田 愛
同	田代 浩誠
同訴訟復代理人弁護士	吉田 聖子
被告	国
同代表者法務大臣	滝 実
処分行政庁	江東東税務署長 佐藤 秋広
被告指定代理人	右田 直也

ほか別紙1 指定代理人目録記載のとおり

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 江東東税務署長が平成17年12月26日付けで原告に対してした原告の平成15年11月1日から平成16年10月31日までの事業年度の法人税に係る更正処分のうち、欠損金額2億4062万2457円及び翌期へ繰り越す欠損金4億0872万3703円を超える部分を取り消す。
- 2 江東東税務署長が平成17年12月26日付けで原告に対してした平成14年10月分から平成16年10月分までの各月分の源泉徴収に係る所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要等

本件は、江東東税務署長が、原告がパナマ共和国(以下「パナマ」という。)に本店を有する法人3社(以下「本件各パナマ法人」という。)との間でそれぞれ締結した3隻の船舶(以下「本件各船舶」という。)に係る各契約(以下「本件各契約」という。)は船舶の賃貸借である裸用船契約であるとして、原告に対し、平成15年11月1日から平成16年10月31日までの事業年度(以下「本件事業年度」という。)の法人税に係る更正処分(以下「本件更正処分」という。)並びに本

本件各契約に基づき支払われた用船料についての源泉徴収による所得税の各納税告知処分（以下「本件各告知処分」という。）及び不納付加算税の賦課決定処分（以下、本件各告知処分と併せて「本件各告知処分等」といい、本件更正処分と本件各告知処分等とを併せて「本件更正処分等」という。）をしたところ、原告が、本件各契約は実質的には所有権留保付割賦売買契約に当たり、これに基づいて本件各船舶を購入したとし、①本件各告知処分等には理由が付記されていないから違法であること、②原告は本件各船舶を所有権留保付割賦売買契約に基づき、又は仮に本件各契約が賃貸借契約であっても売買があったものと評価されることにより取得したのであり、少なくとも平成14年10月から平成16年10月までの本件各パナマ法人への金銭の支払は「船舶の貸付けによる対価」の支払とはいえないこと、③原告は本件事業年度の所得の金額の計算上本件各船舶について減価償却をすることができること等から、本件更正処分等は違法である旨を主張して、それらの取消しを求める事案である。

1 関係法令等の定め

関係法令等は、別紙2関係法令等に記載のとおりである（同別紙で定める略称等は、以下においても用いることとする。）。

2 前提事実（当事者間に争いのない事実、括弧内掲記の証拠若しくは弁論の全趣旨により容易に認定することができる事実又は当裁判所に顕著な事実）

(1) 当事者等（当事者間に争いなし）

ア 原告

原告は、日本国内に本店を有し、農水産物の輸出入及び国内販売、外航船舶の運航業、貨物運送取扱事業、内航運送業、内航船舶貸渡業等を目的とする株式会社である。

イ 本件各パナマ法人について

(ア) B（以下「B社」という。）

B社は、C有限会社（以下「C」という。）が出資して平成14年7月22日に設立されたパナマに本店を有する法人である。

(イ) D（以下「D社」という。）

D社は、有限会社E（以下「E」という。）が出資して平成14年6月10日に設立されたパナマに本店を有する法人である。

(ウ) F（以下「F社」という。）

F社は、G株式会社（以下「G」という。）が出資して平成15年1月24日に設立されたパナマに本店を有する法人である。

(2) 本件各船舶について（当事者間に争いなし）

ア 「H」（以下「H号」という。）

H号は、平成5年4月に建造された船舶で、B社が、平成14年9月に、I株式会社（以下「I」という。）から購入したものである（当時の船名はJ丸であった。）。

イ 「K」（以下「K号」という。）

K号は、平成5年6月に建造された船舶で、D社が、平成14年8月に、L株式会社（以下「L」という。）から購入したものである（当時の船名はM丸であった。）。

ウ 「N」（以下「N号」という。）

N号は、F社が、平成15年5月に、いわゆる新造船としてO株式会社（以下「O」という。）から引渡しを受けた船舶である。

(3) 本件各契約に係る契約書等について（当事者間に争いなし）

ア H号に係る契約書（甲5の1・2。以下「本件H号契約書」といい、本件H号契約書に係る契約を関連する合意と併せて「本件H号契約」という。）等

(ア) 本件H号契約書は、裸用船契約の標準書式の一つであるP協議会（以下「P」という。）の「Q A」を用いて作成されており、本件H号契約書に定める事項に係る追加条項を定める「ADDENDUM TO CHARTER PARTY PER M/T H」と題する書面（甲5の1の7枚目。以下「本件H号追加条項」という。）が附属している。

なお、本件H号契約の締結の日については、本件H号契約に関して作成された覚書（甲6の1・2。以下「本件H号覚書」という。）に「2002年」であることが記載されているのみである。

(イ) 本件H号契約書においては、B社を「船主（賃貸人）」、原告を「用船者（賃借人）」とするほか、次の定めが設けられている。

a 船名：H（PART I「5. Vessel's name (Cl.8)」）

b 用船期間は、5年とする（PART I「22. Charter period」）。

c 返船港は、R又はS区域の安全港とする（PART I「18. Port of re-delivery(Cl.13）」、PART II 13条）。

また、用船者は、船主に対し、返船予定日、返船港の範囲又は返船港について、少なくとも30日前に通知し、少なくとも14日前に確定通知する。その後の変更については、直ちに船主に通知する。本船について用船期間を超えることが予想される航海を指示された場合、用船者は、用船契約終了について決められた日時頃に返船できるよう合理的に計画されるときは、本船を使用することができる（PART II 13条）。

d H号は、用船者が指定する日に引き渡される（PART II 2条）。

e 用船料については、要旨、次のとおり定められている（PART II 9条、本件H号追加条項2条）。

(a) H号が滅失又は60日以上不明となった場合には、滅失の時点又は最後に消息を受けた時点にて本契約は終了するものとし、支払済用船料は精算されるものとする。

(b) 4銀行日を超えて支払が不履行となった場合、船主は何らの催告なしに本件H号契約に従事するH号を引き上げる権利を有するものとする。

(c) 本件H号追加条項の2条において、用船料は、同書面に添付の一覧表（「H BBC料算出基礎」と題する書面）に基づいて決定する旨定められている。

また、上記一覧表には、毎月の用船料の金額は、H号の取得費相当額、乗出し費用相当額、改造費用相当額、金利相当額及び店費を基に算定した441万5974円（ただし、最終回（第60回）は441万5941円）となる旨記載されている。

イ K号に係る契約書（甲3の1・2。以下「本件K号契約書」といい、本件K号契約書に係る契約を関連する合意と併せて「本件K号契約」という。）等

(ア) 本件K号契約書は、本件H号契約書と同様に裸用船契約の標準書式の一つである「Q A」を用いて作成されており、本件K号契約書に定める事項に係る追加条項を定める「ADDENDUM TO CHARTER PARTY PER M/T "K"」と題する書面（甲3の1の7枚目。以下「本件K号追加条項」という。）が附属している。

なお、本件K号契約の締結の日については、本件K号契約に関して作成された覚書（甲

4の1・2。以下「本件K号覚書」という。)に「2002年」であることが記載されているのみである。

(イ) 本件K号契約書においては、D社を「船主(賃貸人)」、原告を「用船者(賃借人)」とするほか、次の定めが設けられている。

- a 船名：K (PART I 「5. Vessel's name (Cl.8)」)
- b 用船期間は、5年とする (PART I 「22. Charter period」)。
- c 返船港は、R又はS区域の安全港とする (PART I 「18. Port of re-delivery (Cl.13)」、PART II 13条)。

また、用船者は、船主に対し、返船予定日、返船港の範囲又は返船港について、少なくとも30日前に通知し、少なくとも14日前に確定通知する。その後の変更については、直ちに船主に通知する。本船について用船期間を超えることが予想される航海を指示された場合、用船者は、用船契約終了について決められた日時頃に返船できるよう合理的に計画されるときは、本船を使用することができる (PART II 13条)。

- d K号は、用船者が指定する日に引き渡される (PART II 2条)。
- e 用船料については、要旨、次のとおり定められている (PART II 9条、本件K号追加条項2条)。

(a) K号が滅失又は60日以上不明となった場合には、滅失の時点又は最後に消息を受けた時点にて本契約は終了するものとし、支払済用船料は精算されるものとする。

(b) 4銀行日を超えて支払が不履行となった場合、船主は何らの催告なしに本件K号契約に従事するK号を引き上げる権利を有するものとする。

(c) 本件K号追加条項の2条において、用船料は、同書面に添付の一覧表(「K BBC料算出基礎」と題する書面)に基づいて決定する旨定められている。

また、上記一覧表には、毎月の用船料の金額は、K号の取得費相当額、乗出し費用相当額、改造費用相当額、金利相当額及び店費を基に算定した554万4535円(ただし、最終回(第60回)は554万4504円)となる旨記載されている。

ウ N号に係る契約書(甲7。以下「本件N号契約書」といい、本件N号契約書に係る契約を関連する合意と併せて「本件N号契約」という。)等

(ア) 本件N号契約書は、裸用船契約の標準書式の一つである社団法人T(以下「T」という。)のいわゆる㊸フォームを用いて作成されており、本件N号契約書に基づく協定事項を定める「協定書」と題する書面(甲7の5枚目。以下「本件N号協定書」という。)が附属している。

なお、本件N号契約の締結の日は、平成15年3月9日である。

(イ) 本件N号契約書においては、F社を「船主」、原告を「傭船者」とするほか、次の定めが設けられている。

- a 船名：N (1条「1. 船舶の明細」の「船種・船名」)
- b 用船期間は、本船引渡しの日より向こう10年とする (1条「2. 用船期間」)。
- c 返船場所は、㊸沿岸とする (1条「6. 返船場所」)。
- d N号は、平成15年5月10日から同月15日までの間に引き渡される (1条「3. 引渡し期日」)。
- e 用船料については、別途協定するものとされ (1条「9. 用船料(以下省略)」)、本

件N号協定書により、日額32万8000円とする旨定められている（本件N号協定書の「1. 裸用船料」）。

f N号が使用不能となった場合について、次のとおり定められている（12条）。

(a) N号使用中、N号が60日以上行方不明となったときは、最後の存在の時をもって本件N号契約は終了する。

(b) 契約期間中、N号が沈没、火災、座洲、座礁、衝突、船体・機関の破損その他の事由により全損又は修繕不能となったときは、その事故発生の時をもって本件N号契約は終了する。

g N号の売却、譲渡又は抵当権の設定について、船主は、用船者の承諾を得なければ、契約期間中、N号を第三者に売却し、譲渡し、又は抵当権を設定することができない旨定められている（14条）。

(4) 本件各契約に係る覚書について

ア 本件H号覚書（甲6の1・2）

原告とB社との間で、本件H号契約に関し、「CONFIRMATION OF AGREEMENT TO CHARTER PARTY DATED ON 2002, PER M/T H」と題する本件H号覚書が作成されており、本件H号覚書においては、次の事項が定められている。

(ア) 本件H号契約に関して、本日、B社（パナマ・所有者）と原告（東京・用船者）は、次の(イ)のとおり、合意した。

(イ) 本件H号契約書にかかわらず、

a 用船者は、以下のとおり、用船期間の間においてはH号を購入する権利を有し、同期間の満期においてはH号を購入する義務を有する。

2004年（平成16年）末：購入価格172,223,845円

2005年（平成17年）末：購入価格126,169,035円

2006年（平成18年）末：購入価格78,713,423円

2007年（平成19年）末：購入価格29,814,406円

b 用船者が上記aのH号を購入する権利を行使し又は義務を履行し、かつ、用船者が第三者に転売して利益を得た場合には、その転売利益は、所有者と用船者で等分する。

イ 本件K号覚書（甲4の1・2）

原告とD社との間で、本件K号契約に関し、「CONFIRMATION OF AGREEMENT TO CHARTER PARTY DATED ON 2002, PER M/T K」と題する本件K号覚書が作成されており、本件K号覚書においては、次の事項が定められている。

(ア) 本件K号契約に関して、本日、D社（パナマ・所有者）と原告（東京・用船者）は、次の(イ)のとおり、合意した。

(イ) 本件K号契約書の規定にかかわらず、

a 用船者は、以下のとおり、用船期間の間においてはK号を購入する権利を有し、同期間の満期においてはK号を購入する義務を有する。

2004年（平成16年）末：購入価格218,325,634円

2005年（平成17年）末：購入価格159,942,543円

2006年（平成18年）末：購入価格99,783,674円

2007年（平成19年）末：購入価格37,795,017円

- b 用船者が上記 a の K 号を購入する権利を行使し又は義務を履行し、かつ、用船者が第三者に転売して利益を得た場合には、その転売利益は、所有者と用船者で等分する。
- ウ 本件 N 号契約に関しての覚書（甲 8 の 1・2。以下「本件 N 号覚書」という。）
- 原告と F 社との間で、2003 年（平成 15 年）3 月 10 日付けの「CONFIRMATION OF AGREEMENT TO CHARTER PARTY DATED ON MAR. 09, 2003 PER M/T N」と題する本件 N 号覚書が作成されており、本件 N 号覚書においては、次の事項が定められている。
- (ア) 本件 N 号契約に関して、本日、F 社（パナマ・所有者）と原告（東京・用船者）は、次の(イ)のとおり、合意した。
- (イ) 本件 N 号契約書の規定にかかわらず、
- a 用船者は、所有者と所有者への融資銀行との間の金銭消費貸借契約の償還表に示された各年における残債務額を購入価格として、用船期間の間においては N 号を購入する権利を有し、同期間の満期においては N 号を購入する義務を有する。
- b 用船者が上記 a の N 号を購入する権利を行使し又は義務を履行し、かつ、用船者が第三者に転売して利益を得た場合には、その転売利益は、所有者と用船者で等分する。
- (5) 原告における本件各パナマ法人に対する支払に係る会計処理について（当事者間に争いなし）
- ア 原告は、平成 14 年 10 月から平成 16 年 10 月までの間、原告の会計帳簿において、本件各パナマ法人に対して本件各契約に従って支払っていた金員（以下「本件各金員」という。）について、「用船料」勘定に計上していた。
- イ しかし、原告は、本件 H 号覚書、本件 K 号覚書及び本件 N 号覚書（以下、これらを併せて「本件各覚書」という。）により本件各船舶を必ず購入し他社にいつでも売却することができるため、既にこれらを購入したのと同じであり、本件各金員は用船料ではなく、借入金の返済であって、本件各金員を用船料として計上した上記の会計処理は誤りであったなどとして、本件事業年度の末日後、本件事業年度の法人税の確定申告書（以下「本件法人税確定申告書」という。）を提出した平成 16 年 12 月 22 日までの間に、本件事業年度の会計帳簿において、同年 10 月 31 日付けで、次の処理をした。
- (ア) 本件各船舶の取得価額として、H 号について 2 億 5 6 7 3 万円、K 号について 3 億 2 5 4 5 万 3 0 0 0 円及び N 号について 10 億 9 0 0 0 万円をそれぞれ船舶勘定（借方）に計上し、その相手勘定として、上記本件各船舶の取得価額の合計額である 16 億 7 2 1 8 万 3 0 0 0 円を雑収入勘定（貸方）に計上した。
- (イ) 本件各船舶の取得に係る借入金として、H 号について 2 億 2 4 2 3 万 9 0 9 5 円、K 号について 2 億 8 4 2 6 万 4 6 9 9 円及び N 号について 10 億 4 7 3 0 万 8 2 2 8 円をそれぞれ長期借入金勘定（貸方）に計上し、その相手勘定として、上記本件各船舶の取得に係る借入金の合計額である 15 億 5 5 8 1 万 2 0 2 2 円を雑損失勘定（借方）に計上した。
- (ウ) 前記(ア)の本件各船舶の取得価額を基礎として、H 号について 1 億 3 7 6 0 万 7 2 8 0 円、K 号について 1 億 2 0 0 9 万 2 1 5 7 円及び N 号について 1 億 7 6 5 8 万円（合計 4 億 3 4 2 7 万 9 4 3 7 円）をそれぞれ本件各船舶に係る減価償却費（借方）として計上した。
- (エ) 本件各金員のうち本件事業年度において B 社に支払った 4 4 4 7 万 2 7 1 7 円、D 社

に支払った5637万7491円及びF社に支払った8745万1148円をそれぞれ用船料勘定（借方）に計上し、その相手勘定として、上記の各金額をそれぞれ前記（イ）の長期借入金勘定（貸方）に計上した。

(6) 本件更正処分等に至る経緯（当事者間に争いなし）

ア 本件更正処分に至る経緯は、別表1記載のとおりである。

イ 本件各告知処分等に至る経緯は、別表2記載のとおりであり、本件各告知処分等についての法定納期限、源泉徴収による所得税額及び不納付加算税の額は、別表3記載のとおりである。

(7) 本件訴えの提起（当裁判所に顕著な事実）

原告は、平成21年11月27日、本件訴えを提起した。

3 本件更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張

本件更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張は、後記5において述べるほか、別紙3に記載のとおりである（同別紙で定める略称等は、以下においても用いることとする。）。

4 争点

(1) 本件各告知処分等について

ア 本件各告知処分等は理由の付記の不備により違法となるか（争点1）

イ 原告が本件各船舶について本件各パナマ法人に対して支払った本件各金員は、所得税法161条3号所定の「船舶の貸付けによる対価」に該当するか否か。

具体的には、①本件各契約は裸用船契約に該当するか否か（争点2）、②本件各契約が裸用船契約に該当する場合に法人税法施行令136条の3の規定（当時）により売買があったものと評価されるか否か（争点3）、③本件4か月分の各金員（本件各金員のうち平成14年10月から平成15年1月までの間に支払われたものをいう。以下同じ。）は裸用船契約に基づく用船料に該当するか否か（争点4）が争われている。

(2) 本件更正処分について

ア 本件各船舶は本件各契約により原告が購入した減価償却資産と認められるか否か（争点5）。

イ 本件各契約が裸用船契約に該当する場合に法人税法施行令136条の3の規定（当時）により売買があったものとして本件事業年度の所得の金額が計算されるか否か（争点6）。

ウ 本件4か月分の各金員についてした本件更正処分は違法か否か（争点7）。

5 争点についての当事者の主張の要旨

(1) 争点1（本件各告知処分等は理由の付記の不備により違法となるか）について
（被告の主張の要旨）

ア 原告は、本件各告知処分等の理由は、本件各告知処分等自体において付記することが必要であり、理由の付記を欠く本件各告知処分等は違法である旨主張する。

しかし、通則法36条1項2号は、税務署長は、国税に関する法律の規定により徴収する源泉徴収による国税でその法定納期限までに納付されなかったものを徴収しようとするときは、納税の告知をしなければならない旨規定し、同条2項は、同条1項の規定による納税の告知は、税務署長が、政令で定めるところにより、納付すべき税額、納期限及び納付場所を記載した納税告知書を送達して行う旨規定しているところ、同条1項2号は、納税の告知をするに当たって、納税告知書にその理由を付記すべきこととはしておらず、また、不納付

加算税の賦課決定処分についても、同法32条1項及び3項は、賦課決定通知書にその理由を付記すべきこととはしていないのであり、他に上記納税の告知等について処分理由を付記すべきことを定めた法律の規定はない。

したがって、本件各告知処分等は、処分理由を付記していないことによって違法となるものではない。

イ(ア) 原告は、本件各告知処分等において理由付記がされていないことに関し、所得税の青色申告に係る事案における最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同38年5月31日第二小法廷判決・民集17巻4号617頁(以下「昭和38年判決」という。)、また、旅券法に係る事案における最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同60年1月22日第三小法廷判決・民集39巻1号1頁(以下「昭和60年判決」という。)を挙げ、憲法31条が要請する適正手続の観点からすれば、「不利益処分としての課税処分につき理由付記を要しないことを許容している通則法36条1項2号並びに32条1項及び3項の規定は法令違憲である。」旨主張するとともに、「通則法の上記規定が違憲でないとしても、本件各処分は理由付記がされていないから、適用違憲ないし違法である。」と主張する。

しかしながら、行政手続における理由付記が憲法上の要請であるのか、通常法律レベルでの立法論の問題であるのかについて、判例は、制定法の解釈を通じて、その手続法的意義について理解を示しているが(昭和60年判決参照)、制定法に特段の定めがないときは、侵害処分であっても、理由の付記を憲法上必要であるとしていない(最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同43年9月17日第三小法廷判決・訟務月報15巻6号714頁参照)と解されており、昭和38年判決は所得税法45条、昭和60年判決は旅券法14条(いずれも当該事案について適用されたもの。以下同じ。)という制定法に特段の定めがあるときについての判示であるから、そのような理由付記について制定法による定めのない本件各告知処分等については、通則法が本件各告知処分等に係る理由付記についての定めを設けておらず、理由付記のない通知を許容していることが、立法として著しく不合理であることが明白で憲法31条の適正手続の趣旨に反するといえるような場合でない限り、違憲の問題は生じないというべきである。

イ(イ) 源泉徴収の対象となるべき所得の支払がされるときは、支払者は、法令の定めるところに従って所得税を徴収して国に納付する義務を負い、この納税義務は上記の所得の支払の時に成立し、その成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定するものとされているから(通則法15条)、源泉徴収による所得税は、申告納税方式による場合の納税者の税額の申告やこれを補正するための税務署長等の処分なくして、その税額が法令の定めるところに従って当然に、いわば自動的に確定するものといえることができる。そして、このような制度の下では、所得の支払者において税額を法令に基づいて自ら算出することを要するものであることから、その前提として、源泉徴収を要する所得税の算出の過程、すなわち源泉徴収の対象となるべき所得の種類、課税標準等は所得税関係法規において簡明に法定されており、源泉徴収制度の円滑な運営が図られているといえることができる。

このような源泉徴収に係る所得税の性質及び制度の前提に鑑みれば、源泉徴収の対象となる所得の支払額、支払日、支払の相手方等の事実関係及びこれらを基礎として計算される所得税額は、課税権者から、所得の支払者である徴収義務者に対して通知するまでもな

く、徴収義務者において当然にこれを知悉しているべきものであり、また、納税告知書において個々の源泉徴収による所得税ごとにこれらの事実関係及びこれらを基礎として計算される所得税額を通知することは、煩瑣であるのみならず事実上困難であって、大量一括処理という源泉徴収制度の機能を著しく阻害することになりかねないことから、源泉徴収による所得税の告知処分に理由付記を要するとしないうる通則法の規定には合理性があり、このような立法が、著しく不合理であることが明白であるとはいえない。

(ウ) なお、原告が自らの主張の根拠とする昭和38年判決においては、「一般に、法が行政処分に理由を付記すべきものとしているのは、処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものである」と判示されているが、前記のとおり、源泉徴収に係る所得税の場合には、その税額が法令の定めるところに従って当然に、いわば自動的に確定するものであって、その関係法規も簡明に法定されているのであるから、「処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する」という観点から理由を付記する必要性に乏しく、また、所得の支払者が事実関係及び所得税額について知悉しているものである以上、「不服の申立てに便宜を与える」ために理由を付記する実益にも乏しい。したがって、同判決は、制定法の定めの有無という点をおくとしても、本件各告知処分等に、理由の付記をすべきとの原告の主張の根拠とはならない。

同判決は、青色申告に係る理由付記に関する判断を示したものであるが、その理由付記制度は、法定の帳簿による正当な記載に基づき青色申告に係る所得の計算をして申告する以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがないことを納税者に保障した青色申告制度の趣旨に鑑みて設けられたものであり（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同54年4月19日第一小法廷判決・民集33巻3号379頁参照）、この理由付記制度の趣旨から、処分庁の判断の慎重・合理性担保、不服申立ての便宜を図るために理由を付記する必要性があるとしたものであって、源泉徴収による所得税の告知処分の場合と同列に扱うことはできない。

(エ) そして、源泉徴収に係る所得税に関する本件告知処分について前記のとおり述べたことは、源泉徴収に係る所得税が法定納期限までに完納されなかった場合という課税要件が明確な不納付加算税についても同様に当てはまるものである。

(オ) したがって、通則法36条1項2号並びに32条1項及び3項は、法令違憲となるものではない。

また、前記のとおり、本件各告知処分等において、納税告知書に理由付記がなかったからといって江東東税務署長の恣意抑制及び原告の不服申立ての便宜という観点から、格別の問題が生じた事実は認められないから、適用違憲であるとの主張についても理由がない。

(原告の主張の要旨)

本件各告知処分等は、原告に対する不利益処分としての課税処分であるが、理由が付記されていない。このように理由付記がないままに不利益処分をすることは、法の支配の不可欠の要素である憲法31条の定める適正手続の要請に違反する。

一般に、法が行政処分に理由を付記すべきものとしているのは、処分庁の判断の慎重・合理性を担保としてその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものである（昭和38年判決参照）。この最高裁判決は青色申告に対

する更正処分に対する判決であるが、憲法31条が要請する適正手続の観点からすれば、本件のような不利益処分としての告知処分及び賦課決定処分に対しても、その趣旨が及ぼされなくてはならない。そして、どの程度の記載をなすべきかは、処分を受けた者がその記載自体から知し得るものでなければならない（昭和60年判決参照）。

したがって、不利益処分としての課税処分につき理由付記を要しないことを許容している通則法36条1項2号並びに32条1項及び3項の規定は法令違憲である。また、通則法の上記規定が違憲でないとしても、本件各処分は理由付記がされていないから、適用違憲ないし違法である。

(2) 争点2（本件各契約は裸用船契約に該当するか否か）について

（被告の主張の要旨）

ア 所得税法161条3号における「貸付け」とは、一般に賃貸借をいうものと解されるが、民法所定の典型契約としての賃貸借契約に限らず、非典型契約であっても、賃貸借の性質を有するものは、この「貸付け」に当たると解すべきである。これを船舶との関係で言えば、船舶の使用収益の対価としての性質が認められるものは、上記「船舶若しくは航空機の貸付けによる対価」に含まれると解すべきであり、船員の配乗を伴わないで、船舶の所有者から一定の約束の下に船舶を借り受けて、借用者（用船者）が任意に使用しつつ物品の運送を行う場合（裸用船契約）には、それに基づく対価としての用船料には船舶の使用収益の対価としての性質が認められるから、「貸付けによる対価」に当たることとなる。

そして、本件各契約の法的性質が船舶の賃貸借としての裸用船契約であることからすると、本件各契約に基づき支払われた本件各金員は、所得税法161条3号に規定する「船舶若しくは航空機の貸付けによる対価」に当たるといふべきである。

以下、詳述する。

イ(ア) 本件各金員の支払が所得税法161条3号に定める「船舶の貸付けによる対価」の支払に該当するか否かを判断するに当たっては、その支払の基因となった本件各契約の私法上の性質について検討する必要がある、ある契約が、一般的な契約形態のうち、どの契約としての法的性質を有するかは、契約当事者の契約締結の意思表示の内容によることになるところ、契約当事者の意思表示は専ら表示行為を介してなされるのであるから、契約書のような当事者の法律行為が記載された処分証書が存在する場合は、まず、その契約書に記載されている条項の内容を確認すべきであることはいうまでもないのであって、その上で、契約書等の外形的資料以外に隠された当事者の合意内容、あるいは表示行為から推測される効果意思と異なる、真の内心的効果意思が存在する余地があるかどうかを検討すべき場合もあり得るといふにすぎない。

(イ) a 本件各契約の処分証書である本件各契約書は、いずれも一般的にその法的性質が船舶の賃貸借であると解されている裸用船契約の標準書式を用いて作成されており、本件各契約の契約当事者の各契約締結時の意思表示の内容が、その法形式どおり船舶の賃貸借としての裸用船契約であることは明らかである。本件各契約書中に「返船港」や「返船場所」についての具体的な定めがあることからすれば、少なくとも、本件各契約の各当事者間において、現実的に、その契約の目的物である「船舶」を所有者に返還するという状況が想定されているのである。

b これに対し、原告は、本件各覚書の「買取選択権・買取義務条項」が特約として優

先適用されることにより、本件各契約の「返船港」や「返船場所」についての定めが修正を受けている、あるいは意味がない旨主張する。

しかし、本件各覚書の当該条項は、「用船期間内」にその用船料を全額支払えば当然に本件各船舶の所有権が原告に移転するとは規定しておらず、用船期間中又は用船期間終了時に、上記特約に従って本件各船舶を買い取るという新たな契約を締結することで、原告が初めてその所有権を取得すると定めているのであり、原告は、当該条項によって、本件各契約とは別の新たな本件各船舶に関する買取契約における買取者としての地位を与えられるにすぎない。そうすると、原告が本件各船舶を買い取るという新たな契約を締結せず、締結義務が履行されない状態をも観念し得ることになるのであるから、かかる特約が存在するからといって、当然に本件各契約における「返船」についての定めが不要となるとまではいえず、全ての場合に上記特約が優先適用されるわけではない。したがって、原告の主張は理由がない。

- c 原告は、船舶の取得に係る契約形態につき、海運業界では、割賦売買契約書を作成せず、裸用船契約の標準様式を利用しつつ、特約・覚書等を締結することによって売買としての買取義務付裸用船契約を成立させることが慣行である旨の主張をするが、そもそも原告が主張するような慣行が海運業界において客観的に存在するか否かは、原告から提出された証拠をもってしても不明といわざるを得ない。

しかも、原告代表者は、尋問において、本件各契約以前には、内心では船舶の割賦による売買契約と考えながら、裸用船契約書の書式を使ってそれに合意確認書を添付するという形で船舶取引をしたということはなく、今回が初めてである旨や、バタバタと契約をしたので専門家等に細かい相談はしておらず、本来英文の書式を使うが、関係者は日本人で初めてだったので日本語の書式を使った旨を供述しており、本件各契約の当事者は、原告が主張するところの海運業界の慣行なるものをあらかじめ当然のこととして認識してはいない状態で、十分な相談もないまま、裸用船契約の書式を用いて本件各契約を締結したというのであるから、原告を始めとする本件各契約の当事者が、船舶賃貸借契約たる裸用船契約書の書式を用いながらも、その契約書書式の内容と異なる原告主張の海運業界の慣行なるものに従って本件各契約を締結したなどということとはあり得ないのである。

- d 原告は、本件各契約が売買契約であるが、あえて裸用船契約書の標準書式を用いていることの理由として、裸用船契約でなければ航行上支障が出ること、船舶登録制度や保険の実務でも割賦売買契約書では対応できないこと、そのような実務への対応が非常に重要であることを挙げるが、原告は、「日本法では、所有権留保付割賦売買とされる」契約が、「船舶ファイナンス」として、海運業界で当然のように行われている旨主張しているにもかかわらず、その「海運の実務として、買取義務付裸用船契約書を利用する」運用しかなく、「船舶ファイナンス」としての「所有権留保付割賦売買」としての書式が新たに形成されていない理由について、「船舶金融の分野は現代の要請であり、残念ながら契約の標準書式化は遅れている」などとするのみで、何ら具体的な説明をしておらず、本件各契約が「売買契約であるが、あえて裸用船契約書の標準書式を用いて」いることの合理的な理由はおよそ明らかにされていない。

- e 本件各契約の法的性質は、その契約の書式のとおり船舶賃貸借契約たる裸用船契約

であって、本件各覚書も、用船期間終了又は用船期間中に用船料を全額支払えば当然に本件各船舶の所有権が原告に移転するとは定めておらず、本件各船舶とは別の新たな本件各船舶に関する買取契約における買取者としての地位を与えられているにすぎないのであって、裸用船契約の船舶賃貸借としての法的性質を変容させるものではないから、海運業界の慣行等を理由として本件各契約が売買契約であるとする原告の主張はいずれも理由がない。

(ウ) a 原告は、本件各契約締結後、本件各金員を用船料として会計処理しており、D社及びF社も、決算報告書上、K号及びN号をD社及びF社の所有資産とし、本件各金員についても、K号及びN号の売却代金ではなく裸用船に係る収入として計上しているところ（なお、B社については、決算書の作成がされていない。）、これらの事実は、原告と本件各パナマ法人の契約締結時の意思が、船舶賃貸借たる裸用船契約として合致していたことを示すものというべきである。

b なお、原告は、本件事業年度の末日後から本件法人税確定申告書を提出した平成16年12月22日までの間に、本件各覚書により、本件各船舶を必ず購入して他社にいつでも売却できることから、既に購入したのと同じであり、本件各金員を用船料とした会計処理は誤りであったなどとして、本件各金員を本件各船舶の取得に係る借入金の返済であるとする経理処理をしているが、当該経理処理は、本件事業年度における日々の経理処理の後にされた、本件法人税確定申告書の作成を意識して行うことも可能な経理処理であって、それ以前の原告が本件各金員を支払っていた本件事業年度末までの期間においては、原告は、一貫して、本件各金員を用船料として経理処理していたのであるから、その時点における本件各金員についての原告の認識が用船料であったことは明らかである。

c 原告は、本件各金員を用船料として会計処理していたことは認めつつ、会計処理によって契約の性質が決定されるものではない旨主張し、原告代表者も、海運業界の慣習上、裸用船契約書の書式を用いて本件各船舶を取得しているため、当初は名義上「用船料」として会計処理していた旨述べる。

しかし、裸用船契約書の書式を用いているから用船料として会計処理をしていたというのであれば、それは、本件各契約が、用いた書式のとおり、船舶賃貸借契約たる裸用船契約であると認識していたことにほかならないし、本件各パナマ法人のうち決算報告書が作成されているD社及びF社いずれにおいても、本件各契約が裸用船契約であるとの認識に沿った経理処理をしているのであるから、本件各契約の締結時における当事者の意思は、やはり、裸用船契約として合致していたと解さざるを得ない。

また、原告代表者の供述を前提とすると、原告は、本件各契約の締結において、初めて裸用船契約の書式を使用して合意確認書を付けるという形式を採ったにもかかわらず、税理士などの専門家に何ら相談もしないまま、本件各船舶を自己の船舶として資産に計上することなく、本件各金員を本件各パナマ法人に対する用船料の支払として経理処理をしていたというのであって、本件各契約について自らの船舶の購入であると認識しながら、特段の理由もなく自らの認識と異なる名義上の計上を続けたということとなるが、そのような不自然な経理処理を行うことについての合理的な理由は何ら見当たらないから、前記の供述は信用できない。

したがって、本件各契約の法的性質は、契約書式のみならず、その会計処理から見ても、船舶賃貸借たる裸用船契約というべきであり、売買契約であるとする原告の主張は理由がない。

- (エ) a 本件K号契約における契約当事者であるD社の親会社であるEの経理責任者である◎(以下「◎」という。)は、申述書(乙16。以下「◎申述書1」という。)において、K号の所有者はD社であり、原告に売却した認識はないこと、裸用船契約終了時に原告が買い取る契約も本件K号契約と同時にしているが、D社がK号を他社に売却することもできることを述べており、D社の認識としても、原告に対し、K号を売却していないことを示している。

◎申述書1は、◎作成に係る他の申述書(甲28。以下「◎申述書2」という。)と内容を異にするが、◎申述書2は◎申述書1より後に作成されたものである上、原告代表者の尋問における供述によっても、Eに反面調査があったことを知ったのは、◎申述書2が作成された平成17年1月20日の当日である余地を否定していないことからみても、Eと原告との関係が◎申述書2の記載内容に影響した余地を否定することはできず、その内容をそのまま信用することは困難である。

b また、原告は、◎申述書1の作成経緯に関する丙上席国税調査官(平成18年2月までの氏は丁である。以下、氏の変更の前後を通じ「丙調査官」という。)の聴取書(乙4。以下「丙聴取書」という。)の記載内容のうちEの戊社長(以下「戊社長」という。)から説明を受けたとする内容が明らかな虚偽であるからその証明力はゼロであるとし、平成17年1月20日に行われたEに対する税務調査(以下「本件税務調査」という。)の際にいた男性が戊社長とは別の男性であったと思われるとする丙調査官の陳述書(乙26。以下「丙陳述書」という。)の信用性もゼロであると主張する。

しかし、そもそも、前記のとおり、本件各契約の法的性質については、◎申述書1以外の本件各契約書といった客観的証拠を中心に考察すべきであるところ、本件各契約が船舶賃貸借としての裸用船契約であることは既に明らかになっており、◎申述書1並びにその信用性に係る丙聴取書及び丙陳述書の記載内容を殊更に強調して被告の主張を論難しようとする原告の主張は失当である。

また、丙調査官は、本件税務調査の際に事前に話を聞くべき相手を特定し、確実に会える状況を確認していたとはいえ、話を聞いた男性は名前は出せないと言っており、その名前の確認の機会も乏しかったこと、丙聴取書作成の時点においては、平成17年1月の本件税務調査当時から約5年、同年12月の反面調査からも約4年が経過していたことから、契約書、申述書等、資料に基づき記憶が喚起できる事項以外の点については、必ずしも記憶が鮮明とはいえない点もあり、聴取した相手の特定については、聴取書や名刺といった、当時の記録に残されていた戊社長の名前が印象に残った状態で話をしてしまったこと、その後、丙調査官は、何度も確認作業を行って、本件税務調査の際に会ったのが戊社長ではないと思い出し、丙陳述書を作成したことも述べており、合理的な説明がされているのであるから、本件税務調査において、丙調査官が話を聞いた男性の特定について、丙陳述書と丙聴取書との記載に不一致が生じたことをもって、両書面のその他の部分についてまで、丙調査官の陳述の信用性が

否定されるものではない。

そして、少なくとも、㉔申述書1は、本件税務調査の際に、K号の取引の実情を詳しく知る、Eの実質的経営に携わる男性が1人おり、その男性が自らの認識として申し述べたことを記載したものであり、同席していた㉔が経理責任者として署名押印したという点に関しては、丙陳述書の記載と丙聴取書の記載は一貫している上、丙陳述書においては、上記のとおり、㉔申述書1及び㉔申述書2の申述書の作成に至る一連の経過が、外部との連絡によりこれら申述書の内容が変遷した可能性も含めて具体的に述べられていることからみても、その信用性は十分に認められるというべきである。

(オ) 以上によれば、本件各金員は、「船舶の貸付けによる対価」に当たるといえるべきである。

ウ その余の原告の主張について

(ア) 標準書式を活用する海運業界の慣行に関する原告の主張について

原告は、「海運業界では、割賦売買契約書を作成せず、標準書式を利用しつつ、特約・覚書等を締結することによって売買としての買取義務付裸用船契約を成立させることが慣行である」と主張し、Pが制定した「P STANDARD BAREBOAT CHARTER CODE NAME: "Q 2001"」と題する標準書式（以下「Q」という。）第IV部の書式を用いた「買取条件付裸用船契約」をして停止条件付き売買というとする文献を書証として提出し（甲51）、「買取義務付裸用船契約が売買契約であることは広く認識されている。」と主張する。

しかし、仮に原告が主張する慣行が認められたとしても、本件各契約は、以下に述べるとおり、Q第IV部の書式をそのまま流用したものではないことから、その法的性質についても、Qの形式による契約と同列に論ずることはできない。すなわち、本件各覚書における本件各船舶の買取りに関する約定は、買取りに際し、用船者がその買取りの「権利／義務を行使（履行）」することが必要であり、また、各月の用船料とは別に所定の金員を支払うこととされている一方、Q第IV部の規定は、別途、買取りの「権利／義務を行使（履行）」することも、別途の金員を支払うこともない定めとなっており、本件各覚書における買取りの定めとは明らかに異なっているのであって、後者のような定めであれば、その「用船者が用船者の債務を終了したこと」により条件が成就し、当然に売買としての法的効果が生じると解することも可能であるとしても、本件においては、飽くまでも買取りの「権利及び義務を有する」用船者による別途の行為が必要となる旨定められているのであるから、当然に売買としての法的効果が生じるとは解せない。

しかも、原告及び本件各パナマ法人との間において、契約書等の外形的資料以外に、隠された当事者の合意内容、あるいは表示行為から推測される効果意思とは別の真の内心的効果意思が存在する余地として、「停止条件付き売買とする」という意思の合致があったという特段の事情は何ら認められていない。

そうすると、本件各契約が、Qの形式で締結された「買取条件付裸用船契約」と同様に、「停止条件付き売買」として成立したとはいえない。

また、前記の文献は、上記Qの形式で締結された「買取条件付裸用船契約」について、原告が本件各契約の法的性質として主張する「典型的な所有権留保型船舶ファイナンスである『買取選択権・買取義務付裸用船契約書』や、「実質的に『所有権留保付割賦売買契

約』』としているのではなく、単に「停止条件付き売買」であるとしているにすぎず、用船期間満了時において「用船者の債務を終了したこと」という条件が成就して、初めてその売買としての法的効果、すなわち船舶の所有権の移転が生じることになるはずであり、かかる条件が成就する以前においては、むしろ、船舶の所有権移転の効果は生じておらず、その所有権は、依然として船主である賃貸人にあるということになるから、Qの形式により締結した「買取条件付裸用船契約」においては、その条件が成就する前の時点における所有権は、実質的にも船主にあるというべきである。

(イ) 本件各契約が賃貸借契約ではないとする原告の主張について

原告は、賃貸借契約では借主に期間満了後の目的物返還義務があるが、本件各契約においては、本件各覚書が存在し、原告が期間満了後に本件各船舶を買い取るようになっており、原告に期間満了後の目的物返還義務はないから、本件各契約は賃貸借契約ではない旨主張するが、本件各契約において、契約上、「返船港」や「返船場所」に関する約定がされていることからみても、賃貸借と解すべきである。

これに対し、原告は、本件各覚書は「用船契約書の規定にかかわらず」期間満了時に原告に買取義務があると規定するものであり、「原告が期間満了後に本件各船舶を買い取るため、本件各船舶が本件各パナマ法人に返還されることはな」と主張した上で、「本件各覚書の期間満了時における買取義務条項が特約として機能し、標準書式の返船港及び返船の規定も変更を受けている」と反論する。

しかし、本件各契約においては、D社やB社が売主となって転売することも想定されているのであるから、少なくともこのような場合には、一旦は、所有者である本件各パナマ法人に本件各船舶が返還されることとされているというべきである。

その上で、本件H号契約書では、PART Iの18欄「返船港」に、契約当事者によって「R/Sの範囲の安全港」との書き込みがされ、この18欄を受けたPART IIの13条の返船の定めにおいては、後半部分が削除されているにもかかわらず、「返船」の部分は意識的に残されていることからすれば、本件各契約における返船に関する規定は、まさに、賃貸人である所有者が売主となって転売する形で、用船契約が終了した場合の返船義務として機能することも想定されているというべきである。

そうすると、本件各船舶が本件各パナマ法人に返還されることがないとはいえ、本件各覚書の「買取義務」の条項により、標準書式による本件各契約の返船港及び返船の規定が変更を受けているとの原告の主張には理由がない。

しかも、用船期間中は「賃貸借」により用船者が船舶を利用し、用船期間が終了した後に、改めて当事者間で当該船舶を売買することをあらかじめ約しておくという契約当事者の合意も成立し得るのであるから、その点から見ても、当初定めた用船期間の終了時に用船者が船舶を買い取る旨の特約があったからといって、そのことのみで、本件各契約が賃貸借契約に該当しないと結論づけることもできないというべきである。

したがって、本件各覚書に買取義務の定めがあることは、用船者の期間満了後の目的物返還義務はなく本件各契約は賃貸借契約ではないとする原告の主張の理由となるものではなく、原告の主張は失当である。

(ウ) 本件各契約の目的や動機に関する原告の主張について

a 本件各契約の動機に関する原告の主張にも、客観的な証拠やその他の事情に整合しな

い不自然な点があり、これらの点は、原告の主張が事実と相違することをうかがわせるものというべきである。

- b すなわち、本件各契約の目的に関する原告の主張によれば、本件各契約の最終的な目的は、原告が、名実ともに船舶の所有者になることにあるということになるはずであるところ、本件H号契約に関し、原告とB社との間で、用船期間中においても、B社は、いつでも協議の上、H号を第三者に売船でき、その際、原契約は合意解除とみなされる旨の約定がされた覚書（乙23。以下「本件H号覚書2」という。）が取り交わされているのであって、仮に、原告が主張する本件各契約の最終的な目的からすると、このような原告自身によるH号の所有と相反することとなる取決めがなされるのは不自然である。
- c また、本件各パナマ法人が本件各船舶を所有することに経済的利益があることは、原告も主張しているところであるにもかかわらず、原告が、法形式上、本件各船舶の所有者となる場合には、本件各船舶は日本船舶となり、外国人船員を配乗することによる人件費の削減、固定資産税等の税負担の軽減といった便宜置籍船であることによりもたらされる経済的利益をあえて放棄することになるのであり、そのような経済的な利益を手放してまで、原告自身が本件各船舶を法形式としても所有することを意図するとは考え難く、原告の主張は不合理である。
- d さらに、原告は、自らの希望により、平成16年11月1日付けで一旦原告の所有物となった本件各船舶を、再度本件各パナマ法人に買い戻させた上で、本件各パナマ法人から「定期用船」しているところ、原告が、「自社船で持とうと考えた」というのであれば、一度は名実ともに所有権を得たにもかかわらず、それをわざわざ本件各パナマ法人に買い戻させて、かかる「定期用船」をすることは不自然であり、むしろ、当初から、「自社船で」持つ意思も必要性もなかったのだというべきである。

もともと、原告は、これらの「定期用船」をした理由について、違法な行政処分等の継続を停止するためには、裸用船契約を解除するか、「買取選択権／買取義務付裸用船契約」を一瞬で完結するしか選択がなく、買取選択権行使に必要な資金を持ち合わせていなかったことから、本件各パナマ法人が本件各船舶を買い戻し、改めて原告に定期用船させ、H号については、その後、原告のパナマ子会社であるW社が買い取ったものであると弁明するが、この本件各パナマ法人による本件各船舶の買戻し以降、本件各覚書における買取価格の定めはなくなり、買取りに必要な資金額を減額する余地が生じたにもかかわらず、それ以降も、結局、原告自ら本件各船舶を所有することがなかったという経緯からみても、原告の上記説明は、原告が「自社船」として所有する目的で、本件各パナマ法人との間で、「所有権留保付割賦売買契約」として本件各契約を締結したとの主張を裏付けるものとはならない。

(エ) Eの借入れや返済開始の時期、原告の資産の認識状況からすると、平成15年2月から新たな契約が始まったというべきであるとする原告の主張について

- a 原告は、D社の親会社であるEが、D社にK号の購入資金を貸し付けるための資金としての借入れをU信用金庫（以下「U信金」という。）から行った際の「金銭消費貸借証書」（甲44）の作成日付が平成15年1月31日であり、その借入れについてのEの弁済が同年2月から開始されたということは、その弁済の原資となった原告からD社

への支払も同月に開始された、つまり、K号に関する「買取選択権／買取義務付裸用船契約」が同月に開始されたということにほかならないと主張し、この主張を、平成14年10月から平成15年1月までと、同年2月以降とでは異なる取引が行われていたとの主張の理由の一つとしている。

しかしながら、原告からD社への支払そのものは、平成15年2月よりも前の、平成14年10月から、既に「用船料」として開始されていたのであり、それから平成15年1月までの間、そして、同年2月以降も、同じ「用船料」として継続して行われている。しかも、本件K号契約書自体には、「平成15年2月」に作成されたとの作成日付の記載はない。

そうすると、仮に、上記借入れの「弁済の原資」としての、原告からD社への支払について、平成15年2月に開始したといえるとしても、それは、それ以前から開始していた、原告からD社への支払における支払額が、同年2月以降は、上記借入れの返済に充当されるようになったと考えられるのであり、かかる「弁済の原資」としての支払開始時期は、本件K号契約書に基づく取引の開始時期そのものが同月であることの理由となるものではない。

したがって、この「弁済の原資」としての支払開始時期が、平成15年2月であったとしても、そのことは、原告とD社との間で、平成14年10月から平成15年1月までにおいて、同年2月以降と異なる取引が行われたことの根拠とはならない。

- b 原告は、供用年月日が「平成 15.02」と記載された「減価償却資産の計算書」（乙9）に、K号が資産として計上されていることから、原告は、平成15年2月に、K号を資産として認識し計上したと主張し、このことから、平成14年10月から平成15年1月までと、同年2月以降とでは異なる取引が行われていたとの主張の理由としている。

しかしながら、この「減価償却資産の計算書」は、平成15年2月を含む事業年度の翌事業年度である本件事業年度（同年11月1日から平成16年10月31日まで）以降に作成されたものであり、平成15年2月当時の原告の認識を示すものではなく、「平成 15.02」との記載も、あくまでも、本件事業年度以降で、「平成 15.02」を当該資産の「供用年月日」として表記することを意図し、そのような表記をしたということを示すにすぎない。

むしろ、平成15年2月を含む事業年度（本件事業年度よりも前の事業年度である、平成14年11月1日から平成15年10月31日まで）の「減価償却資産の計算書」（乙25）には、K号を資産として計上するような記載はされていないことからすると、同年2月当時の原告の認識としては資産計上すべき原告の資産ではないとの認識だったというべきであり、同月当時のK号の資産計上についての原告の認識についても、原告とD社との間で、同月以降、それ以前とは異なる取引がなされていたとの原告の主張の根拠とはならない。

- c さらに、仮に、平成15年2月以降の契約が、それ以前の契約とは別個の契約だったとしても、それだけで、それらの契約が類型を異にする、運航委託契約であるとはいえず、むしろ、同一の契約類型というべきである。

（原告の主張の要旨）

ア 所得税法161条3号における「船舶の貸付け」すなわち船舶の賃貸借とは、用船者が船

主に対価を支払って、船舶を使用し、賃貸借期間が満了すれば船主に返還するという賃貸借契約としての裸用船契約を意味しているところ、本件各契約においては、契約期間途中には買取選択権を有し、契約期間満了時には買取義務があるため、船主に返還することはなく、しかも、そもそも裸用船者が金融を得ることを目的とし、自己の所有となる船舶の代金債務につき、裸用船料の名目で、他社を通じて金融機関に対して弁済を行うものであるから、原告が支払った金員は、売買代金の支払にほかならない。

したがって、本件各契約に基づき原告が支払った本件各金員は所得税法161条3号に定める「船舶の貸付けによる対価」には当たらない。

以下、詳述する。

イ(ア) 税法による課税構成要件は、先行する私法取引を所与のものとして適用されるから、税法による租税債権の発生の判断には、先決的私法取引の実質的な性質を判定することが必要である。そして、その判定に当たっては単に契約に記載された用語や表面的な文章にとられることなく、実質的な内容を把握した上で判断される必要があることはいうまでもなく、このことは裁判例においても確認されている。

本件の取引についても、単に裸用船契約の形態をとっているという理由だけで、所得税法161条3号にいう「船舶の貸付け」に当たると結論づけることはできない。それが「船舶の賃貸借」なのか、実質的には「船舶の売買」なのかという実質的私法取引の判定をしなければならない。

(イ) 本件H号契約及び本件K号契約の経緯

a 原告は、U信金から、H号を「J丸」の船名で所有していたIの税務状況の改善のため、運航してほしい旨要請され、また、同じ時期に、Eの救済についても協力依頼があり、Eの子会社が購入した内航船（後のK号）を運航してほしい旨要請された。

b しかし、当時の運賃マーケットからは、単に船舶を借りて運航し、運賃収入から使用料を支払うというのでは、原告の採算がとれない状況であった一方、中古船市場は上向きになり、船舶を購入した上で、最終的に転売すれば利益が出ると考えられたため、原告は、両船舶を購入し、自社船として持つことにした。原告は、船舶購入の資金が必要であったものの、銀行の貸出枠がいっぱいであり、新たな借入れができない状態であったため、裸用船契約を利用したファイナンスを受けることにした。

c 原告は、平成14年、Cのパナマ子会社であるB社との間で、裸用船契約書及び買取選択権・買取義務についての覚書の2つを同時に締結し、Eのパナマ子会社であるD社との間で、裸用船契約書及び買取選択権・買取義務についての覚書の2つを同時に締結した。原告、U信金及びC又はEとの間でそれぞれ決められた前記の取引の内容は、次のとおりである。

(a) B社あるいはD社が中古船舶を元所有者から購入し、改造した上で、各パナマ法人がH号あるいはK号の登記上の所有者となる。

(b) 各パナマ法人は、親会社を通じて、銀行（U信金）から借り入れ、船舶購入代金を支払う。

(c) 原告が買取選択権／買取義務付裸用船契約に基づき、船舶を用船する。原告が、船長を任命し、船員を手配し、修繕費用を負担し、船員給与や保険料、燃料など航海に係る費用を支払い、荷主に対して責任を負う。用船期間中、実質的に船舶を支配す

るのは原告である。

(d) 原告は上記(c)による使用の対価を用船料の名目で支払う。この金員で各パナマ法人が日本の親会社に弁済し、日本の親会社がU信金に弁済する。

(e) 原告は、買取選択権／買取義務付裸用船契約の期間途中には買取選択権、期間満了時には買取義務があり、期間満了時に所有者の名義が原告に移転する。船舶が船主に返還されることはない。買取価格は、その時点におけるH号あるいはK号の総コスト残高と同額である。

(ウ) 本件N号契約の経緯

a N号については、船台が空いたOから新造船建造の依頼があり、原告は船舶を所有することとしたが、前記のとおり、融資を受けることができなかつたため、当初から買取選択権／買取義務付裸用船契約を予定していたのであり、Gの子会社であるF社とOが、原告とO間の交渉で決まった条件で造船契約を締結することになった。

b 原告とF社は、平成15年3月9日及び同月10日に、裸用船契約及び買取選択権・買取義務についての覚書を締結した。

c 金融機関、G及び用船者である原告による協議の上、決まった取引の概要は、以下のとおりである。スキームはH号やK号と同じである。

(a) F社が、Oが建造したN号を購入し、F社が登記上の所有者となる。

(b) F社は、日本の親会社であるGを通じて日本の金融機関から借り入れ、船舶購入代金を支払う。

(c) 原告が買取選択権／買取義務付裸用船契約に基づき、船舶を用船する。原告が、船長を任命し、船員を手配し、修繕費用を負担し、船員給与や保険料、燃料など航海に係る費用を支払い、荷主に対して責任を負う。用船期間中、実質的に船舶を支配するのは原告である。

(d) 原告は上記(c)による使用の対価を用船料の名目で支払う。この金員でF社がGに弁済し、Gが金融機関に弁済する。

(e) 原告は、買取選択権／買取義務付裸用船契約の期間途中には買取選択権、期間満了時には買取義務があり、期間満了時に所有者の名義が原告に移転する。船舶が船主に返還されることはない。買取価格は、その時点におけるN号の総コスト残高と同額である。

(エ) 本件各契約の性質

a 本件各契約については、裸用船契約の特約として、同時に一体として作成された本件各覚書が存在し、そこには、『NOTWITHSTANDING THE STIPULATION ON ORIGINAL CHARTER PARTY (日本語訳：用船契約書の規定にかかわらず)』、期間中の買取選択権及び期間満了時に買取義務があると規定する。つまり、本件各覚書の存在こそが、単なる賃貸借としての裸用船契約ではないことの証拠であり、原告が契約締結時点において本件各船舶の所有権を確定的に取得し、又は同時点から同所有権の移転に関する意思があったことは明らかである。

そして、賃貸借契約においては、期間満了後に借主に目的物返還義務があるところ、本件各契約締結時からの合意により、本件各船舶については、原告の買取選択権・買取義務が存在することにより、原告による使用・収益の期間が終了した後、本件各パナマ

法人に返還されることはないから、目的物返還義務（民法616条、597条1項）がないのであり、本件各契約は賃貸借契約に当たらない。

被告は、裸用船契約の標準書式の中には、裸用船契約本体の返船港（PART I 18欄）及び返船（PART II 13条）の規定があることを指摘するが、本件各覚書が特約として締結されたことにより標準書式は修正を受けているのであって、『用船契約書の規定にかかわらず』適用される本件各覚書の1項の買取選択権・買取義務条項が特約として優先適用され、標準書式の返船港及び返船の規定は意味をなさないのである（なお、上記の返船に関する条項が削除されないのは、契約解除の際には船舶を返還しなければならないからである。）。

そして、原告は、本件各船舶の用船料について、本件各船舶の購入代金の融資をした金融機関とも相談をして、それぞれの購入代金元本に利息等を加えた金額を分割して支払うものとして計算して決めているところ、わざわざこのようにしたのは、原告が本件各船舶の購入者として購入代金を支払うからである。単なる賃貸借であれば、原告が本件各パナマ法人との間で裸用船料を決定すればよいだけであり、本件各パナマ法人に融資を行う銀行と相談して裸用船料の支払の表を作成する必要などない。

さらに、本件各船舶の所有者の登録は、本件各パナマ法人が担保として行い、代金を完済した時点で原告に移転する。代金の支払が終わるまで登記が移転しない点で所有権留保型の売買契約であるといえる。

- b ◎は、本件税務調査の当日の午前の段階で本件K号契約の内容を理解しておらず、本件K号覚書を見せられていないにもかかわらず、本件税務調査の担当調査官から再三督促を受けたため、緊張の中で訳も分からないまま◎申述書1に署名してしまったが、これでよかったのか不安になり確認したところ、K号に係る契約には原告の買取義務があることが分かったので、正しい認識として新たな◎申述書2を提出した。そこには、◎の認識として、原告が買い取る旨の覚書があり、K号は原告に売却したとの記載があり、それがD社の認識である。

これに対し、被告は、◎が原告からの指示を受けて◎申述書2を提出したと主張するが、それはあり得ず、丙調査官の証言によっても証明できていない。

そして、B社及びF社についても、K号と同様のスキームに関するものであり、原告にH号及びN号を売却したとの認識である。

- c 原告は、裸用船契約に、特約として期間中の買取選択権及び期間満了時の買取義務を付しており、本件各船舶の取得を購入するための契約であると認識して契約を締結した。

なお、本件各覚書には、本件各船舶を転売した利益を本件各パナマ法人と折半する旨の規定があるが、これは、原告から第三者に売却した利益は本来全て原告の利益であるけれども、懇意にしている本件各パナマ法人にも利益は分け与えるとの趣旨で入れた規定である。また、本件H号覚書2は、甲（B社）から実質的所有者である乙（原告）が買取権を行使するなどして、原告が第三者に売却することを定めたものである。

ウ その余の被告の主張について

（ア） 契約書の書式について

用船契約を締結する場合、船主、用船者双方の契約条件は多岐、多種であるために、契約書の全てを一から作成すると成約に至るまでに大変な時間と作業がかかる一方、用船契

約は、裸用船契約、定期用船契約、航海用船契約に区分され、その類型ごとに特色を有しており、また、実務慣行上、多くの契約において必要とされる基本的な条項が存在することから、長年にわたる実務を通じて、その基本的な条項を抽出し、それをまとめた標準書式が利用されている。

そして、標準書式には何種類もあり、Pの標準書式であるQや、Tの㊦フォームなどがよく利用されており、Qでは、第I部は取り決め事項、第II部は契約条項全般、第III部は新造船の場合のみの適用、第IV部は買取条件付裸用船契約、第V部は裸用船登録に登録される船舶への適用条項という構成となっている。本件のK号及びH号の契約ではQ、N号の契約では㊦フォームが利用されている。

標準書式は、複雑な用船契約の締結を迅速かつ効率的に締結するため、あるいは紛争予防のために用いられるが、独自の合意内容を契約に盛り込むことも自由であり、標準書式から不必要な部分を削除したり、文言を追加したり、特約や覚書を追加するなどして、標準書式を修正する。このように、海運業界では、標準書式を利用することで効率的な契約の成立を目指すとともに、契約ごとに独自の合意内容を入れることにも対応してきた。

裸用船契約において、船舶の買取選択権や買取義務についての合意（ハイヤーパーチェス・アグリーメント）が、特約として追加されることがある。

Pの標準書式であるQの第IV部は買取条件付裸用船契約についての書式であるが、買取選択権や買取義務についての特約を追加する際に、標準書式であるQ第IV部を利用するか否かは契約当事者の自由であり、実際に、K号及びH号の契約では、既に述べたような海運業界における慣行を認識した上で、Qの第IV部を利用せずに、これを若干変更した独自の覚書を締結して特約とし、N号の契約では、㊦フォームの標準書式とともに、買取選択権及び買取義務についての独自の覚書を締結して特約とした。

そして、この買取選択権及び買取義務についての特約の存在により、裸用船契約の内容が修正を受け、売買としての買取義務付裸用船契約が成立しているのである。

買取義務付裸用船契約が売買契約であることは広く認識されており、本件のように買取選択権及び買取義務を定める覚書を締結する場合も、Qの第IV部を利用する場合も、停止条件付きと考えるか、所有権留保型と考えるか解釈は様々としても、買取義務付裸用船契約が（割賦）売買契約であることに変わりはない。

(イ) 会計処理について

原告は、本件各契約において、毎月の裸用船料の支払を用船料勘定で処理していたが、これは、後に改めて述べるようにH号及びK号につき当初4か月間の運航委託に関して用船料で経理処理していたものをそのままにして経理処理してしまったものであり、買取義務付きの裸用船契約については資産として計上をすることについて、後から指摘を受けた。

(ウ) ◎申述書1及び2等の信用性について

a 平成17年1月20日、江東東税務署の丙調査官ほか1名の調査官がEにおいて本件税務調査を行った。そこで対応した◎は、同社の経理担当である。調査の目的は、原告とE・D社との間の裸用船契約の内容についてであり、◎に対して用船形態について何度も質問がなされた。

調査において、丙調査官が主に質問を行い、文章をとりまとめ、他の調査官が、Eのパソコンを使って申述書を作成した。丙調査官らは作成した申述書を◎に見せ、署名押

印するように言ったのである。◎は、経理担当者にすぎず、原告との契約の成立にも立ち会っていないため、原告との契約が法的に売買なのか賃貸借なのかについては、理解しておらず、丙調査官らが申述書を見せたところで、その内容を理解できていなかったが、長時間にわたる慣れない調査のため、緊張や疲労が大きくなっていったところに、丙調査官らから再三署名するよう言われたので署名押印しただけである。◎申述書1には署名押印はあるものの、◎は申述書の内容を理解できておらず、白紙に署名押印したに等しい。

丙調査官らが去った後に、◎が、本件の取引には覚書が存在し、K号は原告に売却したものであると気付いたため、◎申述書2を提出したのである。なお、この調査の際、◎以外の者がいたかは不明である。

- b 本件税務調査において戊社長が対応したとの記述がみられる丙聴取書（乙4）について、原告が戊社長の不在を指摘すると、被告は、丙聴取書作成時の丙調査官の記憶が曖昧で、丙陳述書（乙26）が正しいと主張した。

しかし、丙調査官は、上席国税調査官という立場で本件税務調査に携わった者であり、また、丙聴取書（乙4）が本件訴えに用いられると理解していたのであるから、十分に準備した上で丙聴取書に係る聴取に臨んだと当然考えられるし、被告としても、調査に赴いた税務調査官の陳述書や聴取書は丙聴取書だけなのであるから、いい加減な記憶の人間を聴取に使うはずがない。

丙調査官は、平成17年12月12日に再度Eを訪れた時点で、戊社長が同年1月20日の本件税務調査にいなかったことを認識しており、丙聴取書の作成時点で、丙調査官の記憶が曖昧だったなどという言い訳は真実ではないのであって、丙調査官及び被告は同日の戊社長の不在を明確に認識していたにもかかわらず、あたかも戊社長がいたかのような虚偽の内容の丙聴取書を作成、提出したのであり、丙聴取書に信用性は全くない。

- c 原告は、平成22年11月4日付けの第二準備書面において、本件税務調査の際の戊社長の不在を指摘したところ、丙調査官は、平成23年になって、被告指定代理人から戊社長の不在を聞かされ、同年6月14日付けで丙陳述書が作成された。そして、丙調査官は、丙陳述書において、丙聴取書の聴取時は記憶が曖昧だったが、よく思い出してみると戊社長は不在だったと述べ、被告は、丙調査官が色々思い出したので、丙陳述書こそが真実であると主張するが、丙調査官の供述は信用できない。

まず、丙調査官が会ったという「男性」は、1回目の本件税務調査では◎とともに会った唯一の男性であり、2回目の調査ではその「男性」と戊社長に会っているから、丙調査官は「男性」と戊社長が同時存在していたことを認識し、両者の区別がついていたことが分かる。そして、たった2回しか行っていない調査で2回とも対応したこの「男性」は、名前も役職も分からないが事情に詳しく、申述書の署名を拒否したという極めて特異な特徴を備えていたのであり、直接対応した本人に記憶がないということはある得ない。そして、丙聴取書にも記憶が曖昧なまま聴取に応じたなどとは書かれておらず、むしろ丙調査官が自信をもって戊社長とのやり取りについて詳細に語る内容となっているから、1年後に作成された丙陳述書になって、あの時は記憶が曖昧だったという主張は真実ではない。

また、丙陳述書は、本件税務調査から6年経過しているにもかかわらず、Eにいたとされる「男性」と◎との会話の様子を詳細に述べるなど、あまりに詳細で、まるで物語のように具体的であって不自然であるが、丙調査官には、曖昧だった記憶が鮮明に蘇るきっかけとなる事柄は存在しない。

丙調査官が、丙聴取書の聴取時と変わらない税務調査書類を見ただけで記憶が喚起されて会話の内容まで事細かに思い出したというのにはあり得ない。また、丙調査官は、他の人に話を聞いて確認したと述べるが、調査に行った者の中で一番詳しいから丙調査官の聴取書を作成したはずであり、他の者が詳しくれば、その者の陳述書を出せばよいのであるし、調査にいた本人が覚えていないことを、他の税務調査官が覚えているという根拠はない。

また、調査について詳細に書かれている丙陳述書でも、「男性」は名前も役職も分かっていないし、実質的経営者とは何かも明らかではない。岡山県まで反面調査に行つて、何も確認しないで帰庁したこと自体不自然であり、その男性がいたかどうか大いに疑問である。

(3) 争点3 (本件各契約が裸用船契約に該当する場合に法人税法施行令136条の3の規定(当時)により売買があったものと評価されるか否か) について

(原告の主張の要旨)

ア(ア) 本件各契約は、「裸用船契約の標準書式を用いた割賦売買」契約であるが、仮に、売買が成立するのは、買取権を行使した時点又は裸用船契約の満了日であつて、それまでは売買ではないという処分行政庁の主張を前提にしても、別紙2の第5に掲げる法人税法施行令136条の3により、「売買」として処理すべきものであり、本件の取引は、船舶の貸付けには当たらないというべきである。

これに対して、被告は、法人税法施行令136条の3の定めは、所得税法161条3号に及ばないと主張するが、及ばないとする法令の規定はない上、法人税法施行令136条の3は内国法人がリース取引をした場合の「所得」についての規定であつて、この規定により計算されるリース取引の「所得」は、「内国法人に対する船舶の貸付けによる対価」であるのだから、所得税法161条3号に適用されて当然である。

(イ) そして、本件各契約は、イに述べるとおり、法人税法施行令136条の3第3項に規定する「リース取引」に該当するための要件を満たし、かつ、同条1項2号の要件を満たすから、本件各契約は、同条に規定する「売買」に該当するというべきである。

イ(ア) 本件各契約は、以下のとおり法人税法施行令136条の3第3項1号の要件を満たしている。

a まず、本件各契約は、同号の「賃貸借期間の中途においてその解除をすることはできないものである」との要件を満たす。

すなわち、「解除」とは、用船者である原告がいつでも、理由なくできる任意の解除であり、このような任意解除権は、契約書において明文をもって規定していない限り認められるものではないところ、本件各契約では、契約の解除を認める条項は存在しないから、「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」という条件は満たしている。

b また、本件各契約は、同号の「これに準ずるものであること」との要件を満たす。

すなわち、ここにいう「準ずるもの」とは、契約において、契約を解除できないわけではないが、解除したときと同等の効果をもたらすものではないことを意味し、法人税法基本通達12の5-1-1でその例が掲げられているところ、本件各契約は、別表6のとおり、「資産の賃貸借に係る契約に解約禁止条項がない場合であって、賃借人が契約違反をした場合又は解約をする場合において、賃借人が、当該賃貸借に係る賃貸借期間のうちの未経過期間に対応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）を支払うこととされているもの」（以下「フルペイアウト要件」という。）を掲げる法人税法基本通達（平成19年改正前の法人税法基本通達をいう。以下同通達について同じ。）12の5-1-1(1)に該当する。

(a) H号は、平成16年末ないし平成19年末まで割合90パーセント以上

(b) K号は、同期間、割合90パーセント以上

(c) N号は、同期間、割合90パーセント以上

(イ) 本件各契約は、法人税法施行令136条の3第3項2号の要件を満たしている。

a 本件各契約は、同号の「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る」との要件を満たす。

被告は、同号の「経済的利益を実質的に享受する」とは、当該リース物件を自己所有するとするならばもたらされる経済的利益のほとんど全て享受できるとの趣旨であるところ、原告が買取選択権を行使し、又は買取義務を履行したときに本件各船舶を第三者に転売した利益を等分することになっているため、原告が転売利益の全てを得るわけではないことから、本件各契約では、原告が経済的利益のほとんど全てを享受するとはいえないと主張する。

しかし、同号がリース会計基準の定義を法制化したものであるとしても、「経済的利益を実質的に享受する」ことの判定基準は、リース会計基準と法人税法で同じでないし、仮に、法人税法施行令136条の3第3項2号が、会計基準と同様に、当該リース物件を自己所有するとするならばもたらされる経済的利益のほとんど全てを享受できるとの趣旨であったとしても、本件各契約はその要件を満たしている。

被告は、原告が買取選択権を行使し又は買取義務を履行し、かつ、第三者に転売した場合にどれだけの利益を得られるかどうか（値上がり益）のみをとらえているが、これは本件各船舶の利用からもたらされる経済的利益の本質ではない。賃貸借物件からもたらされる経済的利益とは、賃貸借の目的となる本件各船舶を日常的に利用、つまり運航させた際に得られる経済的利益を意味するのであり、本件各船舶の使用による運賃収入は原告が全て得ているのである。転売利益についても、自己の利益をどのように処分しようと自由であり、本件各船舶については、本来は原告の利益であるものを本件各パナマ法人にも与えることにしているだけである。

以上からは、原告は当該リース物件を自己所有するとするならばもたらされる経済的利益のほとんど全て享受できるといえる。

b 本件各契約は、「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」との要件を満たす。

その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は、(i) その賃貸借期間中に賃借人が支払うリース料の額の合計額が、(ii) 賃借人における賃貸借資産

の取得価額及びその取引に係る付随費用（賃貸借資産の取得に要する資金などをいう）の額の合計額のおおむね全部（原則として90%以上）とされているところ（法人税法基本通達12の2-1-2）、本件各船舶は、(i)が(ii)の額を超えているから、この要件を満たす。

(a) H号

(i)は、原告の裸用船料の合計額である。裸用船料は、元金に、金利3.00%分及び店費（月20万円）をプラスして支払う。元金は、2億5673万円である。

(ii)は、賃貸人（B社）のH号の調達コストである。H号は中古船であるので、調達コストとは裸用船契約締結時のH号の価格である。これは、船体、乗出し及び改造費用の合計である2億5673万円である。

以上からは、明らかに、(i) > (ii)であり、「その資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担する」といえる。

(b) K号

(i)は、原告の裸用船料の合計額である。裸用船料は、元金に、金利3.00%分及び店費（月20万円）をプラスして支払う。元金は、3億2545万3000円である。

(ii)は、賃貸人（D社）のK号の調達コストである。K号は中古船であるので、調達コストとは裸用船契約締結時のK号の価格である。これは、船体、乗出し及び改造費用の合計である3億2545万3000円である。

以上からは、明らかに、(i) > (ii)であり、「その資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担する」といえる。

(c) N号

(i)は、原告の裸用船料の合計額である。裸用船料は、毎日32万8000円であるが、これは、銀行からの借入れた元金10億9000万円及びその金利2.80%分に、F社の利益1日当たり8000円をプラスして算出されている。

(ii)は、賃貸人（F社）のN号の調達コストである。K号は新造船であるので、この場合の調達コストとは銀行から借入れた元金10億9000万円及びその金利2.80%分である。

以上からは、明らかに、(i) > (ii)であり、「その資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担する」といえる。

(ウ) 本件各契約は、法人税法施行令136条の3第1項2号の要件を満たす。

- a 本件各契約は、法人税法基本通達12の5-2-2に規定する「公正な市場価額に比し著しく下回る」金額により本件各船舶を買い取ることとしている。すなわち、公正な市場価格と買取権の価格を比較したとき、後者の価格は著しく有利である（別表7参照）。よって、裸用船契約の期間の終了時又途中において、原告が買取権に基づき本件各船舶を購入する権利は、「リース資産を著しく有利な価額で買い取る権利が与えられている」ということができ、法人税法施行令136条の3第1項2号の要件を満たす。
- b 被告は、原告が本件各船舶を買い取った場合は第三者にほぼ確実に転売すると見込まれること、本件各覚書により、原告が得るのは転売利益の半分だとして、「著しく有利な価額で買い取る権利が与えられている」とはいえないと主張する。

しかし、第三者に「ほぼ確実に」「第三者に転売すると見込まれる」とする根拠がないし、本条項で問題となるのは、買取権を行使した際の買取価格が市場価格に比して著しく有利かどうかであって、買い取った後に転売した利益をどう分配するか利益の分け前の問題と、買取価格が有利な価格か否かとは、無関係であるから、被告の主張こそ失当である。

ウ リース取引については、別紙2の第2に掲げる所得税法施行令184条の2において、法人税法施行令136条の3と同様の取扱いを規定しており、リース取引のうち売買とされる取引については、法人税法だけでなく所得税法においても同じ取扱いを受けるのであるから、所得税法161条3号を適用する場合においても、本件各取引は売買とされるリース取引となり、本件各金員は船舶の貸付けによる対価には当たらない。

(被告の主張の要旨)

ア 原告は、仮に、本件各契約が売買でないとしても、別紙2の第5に掲げる法人税法施行令136条の3第3項の「リース取引」に該当し、同条1項の要件を満たしており、売買があったものとして所得の金額が計算されるべきものである旨主張するが、同条の規定は、法人税に係る所得の金額の計算について定める規定であり、所得税の源泉徴収について定める所得税法161条の規定には及ばないというべきである。

これに対して、原告は、法人税法施行令136条の3の定めは、所得税法161条3号に及ばないとの法令の規定はなく、「法人税法施行令136条の3は内国法人がリース取引をした場合の『所得』についての規定である。この規定により計算されるリース取引の『所得』は、『内国法人に対する船舶の貸付けによる対価』であるのだから、所得税法161条3号に適用されて当然である」と主張する。

しかしながら、法人税法施行令136条の3は、法人を納税義務者とする法人税の課税標準たる所得の金額の計算についての定めであり、当事者間の契約関係が「資産の賃貸借」であることを前提とした上で、一定の要件を満たすものにつき、資産の引渡しの時に売買があったものとして、法人税の課税標準たる各事業年度の所得の金額の計算をする旨を定めている規定である一方、所得税法161条3号は、所得税に係る非居住者及び法人の納税義務に関し、「国内源泉所得」の範囲を定めたもので、「船舶の貸付けによる対価」は、居住者又は内国法人から支払を受ける対価そのものであり、その額は、現に支払われる金額により計算される。

このように、法人税法施行令136条の3と所得税法161条3号は、その対象範囲・支払時期を異にする、異なる税目において、それぞれ異なる計算方法に関して定められたものであるから、前者の定めが後者の定めには及ばないとの定めがないからといって、「当然」に及ぶことになるということとはできず、また、法人税法施行令136条の3の規定により計算されるリース取引の所得が、直ちに、内国法人に対する船舶の貸付けによる対価であるということもできない。

したがって、法人税法施行令136条の3により計算されるリース取引の「所得」が「内国法人に対する船舶の貸付けによる対価」であるとして、同条が所得税法161条3号に「適用されて当然である」旨の原告の主張は、このような法律における規定の仕方を無視した独自の見解といわざるを得ない。

イ(ア) また、本件各契約に係る取引に法人税法施行令136条の3は適用されないというべ

きである。すなわち、法人が賃貸借取引をした場合において、法人税法施行令136条の3第1項の規定により、その賃貸借の目的となった資産（リース資産）について、賃貸人から借借人への引渡しの時に売買があったものとして各事業年度の所得の金額の計算をすることとなるのは、上記賃貸借取引が、同条3項に定めるいずれの要件も満たし、かつ、同条1項に定める要件のいずれかに該当するもの（又はこれに準ずるもの）である。

そして、法人税法施行令136条の3第3項各号に定める要件とは、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）、また、②当該賃貸借に係る借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）であるから、まず、これらの要件を満たさなければ同条1項の適用を受けることはできない。

さらに、この法人税法施行令136条の3第1項の適用を受けるためには、同項各号に定める要件のいずれかを満たす必要があり、そのうち、同項2号は、当該借借人に対し、リース期間終了の時又はリース期間の中途においてリース資産を著しく有利な価額で買い取る権利が与えられているものであることという要件を定めている。

そして、原告は、本件各契約は、上記のうち同条3項1号及び2号のいずれの要件をも満たし、かつ、同条1項に定める要件のうち、同項2号の要件に該当する旨主張するが、本件各契約は、同条3項1号及び2号並びに同条1項2号のいずれの要件も満たしていないというべきである。

(イ) 法人税法施行令136条の3第3項1号について

a (a) 原告は、法人税法施行令136条の3第3項所定の「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」にいう「解除」とは、用船者である原告がいつでも理由なく解除できる任意の解除を指し、本件各契約では、そのような契約の解除権を認める条項は存在しないから、同施行令の要件を満たしていると主張するが、法人税法施行令136条の3第3項1号にいう「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」とは、その旨が契約条項に明記されている場合を指すと考えるべきである。

すなわち、法人税法施行令136条の3は、いわゆるファイナンス・リース契約が、法的には資産の賃貸借であるものの、あたかも賃貸人がリース物件を延べ払いで購入した場合と同一の効果を生じていることに着目して、一定のリース取引については売買があったものとして各事業年度の所得の金額の計算をすることとしたものであって、リース取引におけるリース会社にとっては、リース期間の中途において解約がなされないということは、リース物件への投下資金の回収を確実なものにするために、リース契約上、特に重要な事項なのであり、投下資金の確実な回収手段を確保し、この点に関する当事者間の紛争を避けるため、通常、ファイナンス・リース契約に係る契約書の条項において、リース期間中は契約を解除できないということが重要かつ基本的な事項として明記されていることからすると、法人税法施行令136条の3第3項1号の「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」とは、契約書において解約禁止条項が置かれているものを想定しているというべきである。

(b) これを本件各契約についてみると、本件各契約書及び本件各覚書には、契約の解除（解約）を禁止することを明記した条項はない。

しかも、本件各覚書では、用船者が本件各船舶を第三者に転売した場合には、その利益を等分することが定められている上、本件H号覚書2においては、船主であるB社も、いつでも、B社及び原告による協議の上、H号を第三者に売却でき、その場合、本件H号契約は双方合意による解約とみなされる旨が規定されており、本件各契約においては、あらかじめ、契約当事者のいずれであるかを問わず、用船契約の中途であっても、いつでも本件各船舶を第三者に転売し、本件各契約を終了させることが想定されており、それを前提として、本件各契約の当事者間で本件各契約が成立していたと認めることができるから、本件各契約は、法人税法施行令136条の3第3項1号所定の「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」には該当しないというべきである。

b 原告は、本件各覚書に掲げられた買取選択権の行使の際の購入価格を基に、その未経過リース期間に対応するリース料の総額に対する割合が100分の90以上である旨を示し、法人税法基本通達12の5-1-1(1)の要件を満たすから、法人税法施行令136条の3第3項1号の「これに準ずるもの」に当たるとも主張する。

しかし、本件における原告の主張によれば、原告が買取請求権を行使して本件各契約が解約される場合には、原告による船舶の転売が予定されていることになるが、転売利益が発生した場合には、原告と船舶所有者との間でそれを等分する旨の特約があることになるから、結局、本件各契約においては、契約が解約された場合等において、賃借人がいくら支払うべきと定められているのかは不明確であるといわざるを得ず、一般的なファイナンス・リース契約と事情を異にするというべきであって、法人税法基本通達12の5-1-1(1)は、一般的なファイナンス・リース契約と異なる本件のような契約をそもそも想定しているとは考え難い。

よって、本件各契約において、原告が本件各船舶を買い取る場合の「購入価格」をもって、賃借人が契約違反をした場合又は解約をする場合に賃借人が払うべき金額とすることはできず、これに法人税法基本通達12の5-1-1(1)の要件を当てはめて、法人税法施行令136条の3第3項1号の「これに準ずるもの」の該当性を判断することはできないというべきである。

(ウ) 法人税法施行令136条の3第3項2号について

a 法人税法施行令136条の3第3項に定めるリース取引の定義は、基本的に、リース会計基準の定義が法制化されたものであり、同項2号の要件に相当するリース会計基準の5項の「借手が、当該契約に基づき使用する物件（リース物件）からもたらされる経済的利益を実質的に享受する」とは、当該リース物件を自己所有とするならば得られると期待されるほとんど全ての経済的利益を享受することをいうとされている。したがって、同様の同項2号所定の「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」とは、当該賃借人が当該賃貸借に係る資産を自己所有とするならば得られると期待されるほとんど全ての経済的利益を享受することをいうと解すべきである。

b 原告は、本件各船舶を運航させることによって運賃収入を獲得し、その利益は原告が

得ており、仮に法人税法136条の3第3項2号が、当該リース物件を自己所有するならばもたらされる経済的利益のほとんど全てを享受できるとの趣旨であったとしても、本件各契約は、その要件を満たしていると主張するが、本件各船舶を運航させることによって運賃収入を獲得し、利益を得ることは、賃貸借であれば当然のことであり、法的には賃貸借でありながら、売買があったものとして各事業年度の所得の計算をすべき根拠にはなり得ない。

そして、本件各契約においては、本件各覚書により、原告が本件各船舶を第三者に転売して利益を得た場合には、その転売利益を原告らでそれぞれ等分する旨定められているのであるから、原告は、本件各船舶を自己所有とするならば得られると期待される経済的利益のほとんど全てを享受するものとは認められない。すなわち、本件各船舶の転売利益とは、転売時まで増加した本件各船舶の経済的価値であり、本来的には本件各船舶の所有者が保有すべき性質のものであるところ、その一部が本件各パナマ法人に留保されているということは、取りも直さず、原告が所有者ならば得られるはずの経済的利益の全てを享受しているとはいえないことを意味するから、本件各契約に係る取引は、法人税法施行令136条の3第3項2号に規定する「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る」との要件も満たさないというべきである。

- c そうである以上、原告が主張するように、「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」との要件を満たしたとしても、本件各契約に係る取引は、法人税法施行令136条の3第3項2号の要件を満たさない。

(エ) 法人税法施行令136条の3第1項2号について

原告は、原告が本件各契約に基づき、法人税法施行令136条の3第1項2号所定の著しく有利な価額で買い取る権利を与えられていることとなるから、本件各契約は同号の要件に該当する旨主張するが、原告は、本件各覚書により、本件各覚書に定める本件各船舶の購入代金及び転売した場合の利益の半分を、本件各パナマ法人に支払うことになっているのであるから、原告が、本件各船舶を著しく有利な価額で買い取る権利を与えられているということとはできないのであって、本件各契約は、法人税法施行令136条の3第1項2号の要件を満たさないというべきである。

(4) 争点4（本件4か月分の各金員は裸用船契約に基づく用船料に該当するか否か）について
（被告の主張の要旨）

ア 原告は、B社及びD社に係る本件4か月分の各金員の支払について、「H号及びK号に関する平成14年10月から平成15年1月までの契約は運航委託契約である。本件4か月分の各金員は、運航委託契約に基づく収益の預り金返還であり、所得税法161条3号の『船舶の貸付けの対価』に当たらない」と主張する。

ところで、裸用船契約が、一定期間、船舶を他の船主から借り入れ、用船者自らが船長や船員を配乗して運航するものであるのに対し、運航委託契約とは、船主が所有して船員も配乗している船舶の運航を、荷主と日ごろからなじみの運送業者に委託し、荷主との運送契約はその運送業者の名前で締結するものの、その運送契約履行に係る費用もリスクも船主が負い、受託者となるその運送業者には運航委託による手数料を支払うというものであり、契約類型が異なるものであるが、本件4か月分の各金員も、本件各契約と同様に裸用船契約に基

づく用船料というべきであって、原告の主張は理由がない。

(ア) B社に対する支払について

H号に係る本件4か月分の各金員は、運航委託契約に基づいて支払われていたものではなく、裸用船契約に基づいて支払われていたというべきである。

すなわち、原告は、H号に係る本件4か月分の各金員について、「用船料」勘定で経理しており、当該各金員が裸用船契約に基づく支払であることを示す会計処理を行っている上、平成14年頃には作成されていたという本件H号契約書における裸用船料と、H号に係る本件4か月分の各金員は、同様の算定方法により計算されたものであって、両者が一体の契約であることを示しており、本件H号契約書の契約が裸用船契約であることからすると、H号に係る本件4か月分の各金員も、裸用船契約に基づくものであるといえることができる。

もともと、原告は、本件4か月分の各金員が、平成15年2月以降に支払った各金員と異なる金額で支払われていることを理由として、裸用船契約とは違う取引が行われていることを示している旨主張するが、当初4か月間は、H号は改造中であったのであるから、その期間の支払の金額と平成15年2月以降の支払の金額が異なること自体は何ら不自然ではなく、むしろ、改造工事の一部に遅れが生じていたとはいえ、前記船舶は、現に航行及び運送の用に供することが可能であったのであるから、契約当事者双方の了解の下、本件H号契約に基づき、平成14年10月から改造工事終了までは可能な方法で裸用船を使用収益し、改造工事が終了した時点で改めて用船料の計算をし直して、平成15年2月以降の用船料が決定されたものと考えるのが自然である。

しかも、原告は、本件H号契約書に基づく契約と異なる契約類型であると主張するにもかかわらず、H号に係る運航委託契約の成立を証する契約書等の書類を作成しておらず、その交渉や検討が行われたことをうかがわせるような具体的事実を示す証拠は何ら提出していない上、原告代表者の供述によっても、結局のところ、その算定根拠は明らかでないから、本件H号契約と異なる契約を締結しようとするほどの具体的な交渉や検討がされていたとは認められない。

(イ) D社に対する支払について

原告は、上記(ア)のH号と同様、K号に係る本件4か月分の各金員についても、「用船料」勘定で経理処理しており、当該各金員が裸用船契約に基づく支払であることを示す会計処理を行っている。

また、平成14年頃に作成されていたという本件K号契約書については、原告とD社との間で、本件K号契約におけるK号の引渡日及び用船料に関して作成された覚書(乙3の1・2。以下「本件K号覚書2」という。)において、K号への搭載を予定しているボイラーの納期及び搭載に係る諸工事の遅延を原因として暫定的にK号の運航を開始する予定である旨及び暫定運航期間に係る「用船料については別途甲、乙間双方で協議の上取り決めるものとする」旨が定められていることからすれば、同覚書は、裸用船契約の一部を成すものとして交わされ、かつ、同覚書に基づく金員の支払は、暫定運航期間に係る「用船料」であることが明らかである。

また、原告は、K号に係る運航委託契約の成立を証する契約等の書類を作成しておらず、運航委託契約を締結したことをうかがわせるような具体的事実を示す証拠の提出もなく、

原告代表者の供述をもってしても、本件K号契約と異なる契約を締結しようとして具体的な交渉や検討がされていたとは認められないことは、H号と同様であるから、K号に係る本件4か月分の各金員は、運航委託契約に基づく支払ではなく、裸用船契約による用船料というべきである。

イ 原告のその余の主張について

(ア) 原告は、「減価償却資産の計算書」(乙9)の「数量供用年月日」欄の「平成15.02」との記載をもって、原告とB社及びD社それぞれとの平成15年1月までの取引と同年2月以降の取引が異なるものであると認識していたことを示すものである旨主張するが、その「減価償却資産の計算書」は、本件事業年度(同年11月1日から平成16年10月31日までの事業年度)に係るものであり、その事業年度以降に作成され、「平成15.02」との記載も同時期にされたと考えざるを得ず、平成15年2月当時の原告とB社及びD社それぞれとの認識を示す記載とはいえ、かかる原告の主張は失当である。そして、同月を含む前事業年度の「減価償却資産の計算書」(乙25)には、本件各船舶及びその「数量供用年月日」について何ら記載されていないのであるから、むしろ、平成15年2月当時には、原告にそのような認識はなかったものというべきである。

(イ) また、原告が提出したK号に係る「STATEMENT OF ACCOUNT」(甲33の1ないし8)については、そもそも、それが何を目的として、いつ、誰に対して発行されたものなのか、何ら説明されていないが、この点をおくとしても、本件K号覚書2には、暫定運航開始時期より改造工事終了時点までの期間の「用船料」については、別途、協議の上取り決めると明記されているのであるから、上記の書面が、その協議による「用船料」の算定過程を示したものであると解することを何ら妨げるものではない。

(ウ) 原告は、K号について、もうけとなる部分がそれほど多くないと主張し、その理由について、「あくまで最終的に原告が船舶を取得するための準備期間と位置付けていたからである」とも主張しているが、もともと、改造工事が終了していなくても、可能な範囲では使用した方が利益になるという考えに立った上での使用であれば、その利益として、改造工事終了以降の本格的な利用時におけるほどの額までは期待されていないと考えられるのであり、利ざやが少ないことをもって本件4か月分の各金員がH号及びK号の賃料であることが否定されることにはならない。

(エ) 原告は、D社の親会社であるEが、D社にK号購入資金を貸し付けるための資金としての借入れをU信金から行った際の「金銭消費貸借証書」(甲44)の作成日付が平成15年1月31日であり、その借入れについてのEの弁済が同年2月から開始されたということは、その弁済の原資となった原告からD社への支払も同月に開始された、つまり、K号に関する「買取選択権/買取義務付裸用船契約」が同月に開始されたということにほかならないと主張し、この主張を、平成14年10月から平成15年1月までと、同年2月以降とでは異なる取引が行われていたとの主張の理由の一つとしている。

しかしながら、原告からD社への支払そのものは、平成15年2月よりも前の、平成14年10月から、既に「用船料」として開始されていたのであり、それから平成15年1月までの間、そして、同年2月以降も、同じ「用船料」として継続して行われている。しかも、本件K号契約書自体には、「平成15年2月」に作成されたとの作成日付の記載はない。

そうすると、仮に、上記借入れの「弁済の原資」としての、原告からD社への支払について、平成15年2月に開始したといえるとしても、それは、それ以前からされていた原告からD社への支払における支払額が、同月以降は、上記借入れの返済に充当されるようになったと考えられるのであり、かかる「弁済の原資」としての支払開始時期は、本件K号契約書に基づく取引の開始時期そのものが同月であることの理由となるものではない。

したがって、この「弁済の原資」としての支払開始時期が、平成15年2月であったとしても、そのことは、原告とD社との間で、平成14年10月から平成15年1月までにおいて、同年2月以降と異なる取引が行われたことの根拠とはならない。

仮に、本件K号契約書に係る裸用船が正式に開始されたのが平成15年2月であったとしても、平成14年10月から平成15年1月までの間の契約が同年2月以降の契約類型と異なる運航委託契約であることを示す具体的な証拠がないことから、むしろ、同一の契約類型であると考えられるべきであって、原告からD社への「弁済の原資」としての支払開始時期が同月であることが、仮に、同月以降の契約と、それ以前の契約とが別個の契約であることを示しているとしても、直ちに、双方の契約がその類型を異にすることにはならないのであり、原告の主張は、上記被告の主張に対する反論とはならない。

なお、念のため付言すれば、原告は、D社は、X株式会社からK号を購入したと主張するが、船舶原簿謄本における記載は、D社がLからK号（船名変更前のM丸）を購入したことを示している。

（原告の主張の要旨）

ア 本件各金員のうち、平成14年10月ないし平成15年1月の4か月分の各金員は運航委託による収益の預り金返還のための支払である。

運航委託契約とは、船舶所有者が船舶を自ら運航せず、集客力のある他の船会社に配船、運航を委託し、船舶運航に伴う危険及び費用は船舶所有者の計算で行い、所定の手数料を支払う契約をいい、賃貸借契約とは全く異なる性質の契約である。

イ H号及びK号は、内航船から外航船にするため、Y株式会社において改造工事を行っていたが、それが遅延しており、改造工事代金が確定しない以上、改造工事代金が含まれる裸用船料つまり購入代金を算定することができず、平成14年10月の時点で裸用船を開始することはできなかった。

しかし、係船させておくのは不経済であるために、原告とB社及び原告とD社との間の各合意に基づき、平成14年10月から4か月間、原告は、改造に差し支えない範囲で、スポットで、B社及びD社から運航委託を受けて、H号及びK号を使用した。

この運行委託契約に基づく手数料については、受託者である原告が、当該月に原告が荷主に対して請求した運賃収入から、費用を控除したものを、相手方に支払うのであり、この計算は実額ベースでなされる場合と概算ベースでなされる場合があるところ、これについては、以下のとおり、2隻が外国船舶として登録された時点で取り決めを行った。

（ア） K号について（実額ベース）

K号の運行委託契約に基づく手数料については、ボイラー取付工事の関係上、船舶を使用できる回数が不確定であったため、運航委託契約に基づいて送金することになる金額を推定することができず、実額ベースで計算することとし、当該月に原告が荷主に対して請求した運賃収入については、原告は船積完了時に運賃を荷主に請求して、前払で受領して

いることから、航海が完了したかどうか否かに関係なく、当該月の請求済み運賃を運賃収入とし、費用については、燃料や港税等の運航に関する費用の合計とし、前記の計算に基づいて、平成14年10月から平成15年1月まで「Statement of Account」（甲33の1ないし8）が発行されている。たとえば、平成14年10月16日発行のStatement of Accountによれば、運賃から経費を差し引いた額は539万1805円であるが、D社への送金額は500万円であり、その差額である39万1805円が運航委託を受けた原告の手数料収入である。

(イ) H号について（概算ベース）

H号については、運航委託契約に基づき、送金することになる金額を推定することが可能であったため、B社に対する送金額をあらかじめ436万6059円と定める概算ベースを採用した。

ウ(ア) 原告の認識について

原告は、H号とK号の資産計上を、平成14年10月ではなく、平成15年2月に行っているところ、このような処理をしたのは、原告が、平成14年10月から平成15年1月までの取引（運航委託）と、同年2月以降の買取選択権／買取義務付裸用船契約とが異なる取引であると認識していたからである。

(イ) 会計処理について

運航委託契約に基づく利益は、委託者であるB社及びD社のものであり、原告からの送金はその利益の返還である。原告のもうけとなる手数料収入は、事務経費を取っている程度で少ない。あくまで最終的に原告が船舶を取得するための準備期間であり、Eらの助けになればとの考えから行った運航委託だったからである。

この送金に関し、原告は経理処理の簡便さを優先させたため、用船料勘定に計上した。しかし、計上項目に関係なく、本件4か月分の各金員は、運航委託による収益の預り金返還のための支払なのである。

(5) 争点5（本件各船舶は本件各契約により原告が購入した減価償却資産と認められるか否か）について

（被告の主張の要旨）

本件各契約の法的性質が船舶の賃貸借としての裸用船契約である以上、原告は、本件各契約によって本件各船舶を賃借しているのであって、本件各船舶を購入したとは認められないから、原告の本件各事業年度における法人税に係る所得の金額の計算上、本件各船舶を減価償却資産として計上することはできない。

（原告の主張の要旨）

本件各契約は売買契約であり、税務上、原告は本件各船舶を売買により取得したとされることから、法人税法2条23号、31条、22条3項により、契約締結時点から資産計上し、これらについて減価償却を行うことができるというべきである。

(6) 争点6（本件各契約が裸用船契約に該当する場合に法人税法施行令136条の3の規定（当時）により売買があったものとして本件事業年度の所得の金額が計算されるか否か）について

（原告の主張の要旨）

本件各契約は、仮に売買契約でないとしても、別紙2の第5に掲げる法人税法施行令136条の3第3項の「リース取引」に該当し、同条1項の要件を満たしており、売買があったもの

として所得の金額が計算されるべきものである。

本件各契約が同条の要件を満たすことは、争点3において述べたとおりである。

(被告の主張の要旨)

原告及び本件各パナマ法人は、本件各契約において、本件各船舶を原告以外の者に売却した場合に得た利益を原告らの間でそれぞれ等分する旨約定しており、本件各契約は、法人税法施行令136条の3第3項2号の要件(「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」)を欠くから、本件事業年度の所得の金額の計算上、同条の規定は適用されない。

その他、本件各契約が、同条の規定する要件を満たさないことについては、争点3において述べたとおりである。

(7) 争点7(本件4か月分の各金員についてした本件更正処分は違法か否か)について

(被告の主張の要旨)

本件4か月分の各金員は、本件事業年度前の事業年度において支払われたものであって、本件事業年度の所得の金額を構成するものとして本件更正処分の対象とされたものではないから、この点についての原告の主張は、前提において失当である。

(原告の主張の要旨)

本件4か月分の各金員は、運航委託契約による預り金の返還であるから、本件4か月分の各金員を裸用船契約の用船料として行った本件更正処分は違法である。

第3 当裁判所の判断

1 争点1(本件各告知処分等は理由の付記の不備により違法となるか)について

(1) 本件各告知処分等は、本件各金員はその支払をした原告において源泉徴収をすべき国内源泉所得に当たるとしてされた源泉徴収による所得税の納税の告知の処分及び不納付加算税の賦課決定の処分であるところ、このような本件告知処分等について理由を付記しなければならない旨を定める規定はない。

(2) この点について、原告は、不利益処分である本件各告知処分等について理由を付記しないことを許容している通則法36条1項2号並びに32条1項及び3項の規定は、法の支配の不可欠の要素である憲法31条の定める適正手続の要請に違反する等と主張する。

ところで、憲法31条の定める法定手続の保障は、直接には刑事手続に関するものであるが、行政手続については、それが刑事手続ではないとの理由のみで、その全てが当然に同条による保障の枠外にあると判断することは相当ではない(最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号平成4年7月1日大法廷判決・民集46巻5号437頁参照)ところ、一般的に、法律が行政処分に理由の付記を要求している趣旨は、処分行政庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、処分の理由を相手方に知らせて不服の申立てに便宜を与える趣旨に出たものであり、理由の付記をするかあるいはする場合にどの程度の記載をすべきかは、処分の性質と理由の付記に係る各法律の規定の趣旨及び目的に照らしてこれを決定すべきものというべきである(昭和38年判決、昭和60年判決ほか参照)。

これを本件についてみると、本件告知処分は、源泉徴収による所得税に係るものであり、同国税は、源泉徴収をすべきものとされている所得の支払の時に納税義務が成立し、それと同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定するいわゆる自動確定の租税である(通則法15条2項2号及び3項2号)。そして、その税額は、原告が外国法人である本件各パナマ法

人に対して支払をする「船舶」の「貸付けによる対価」の金額に100分の20の税率を乗じて計算した金額とされており（所得税法213条1項1号）、簡便かつ明確に定まるものであり、その法定納期限も同法上一義的に定められているから、その徴収をするに当たり納税の告知をする処分行政庁である江東東税務署長の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制する必要性が高いとはいえず、また、当該支払に係る「船舶」の「貸付けによる対価」の金額は、当該支払をする原告自身が把握しているものであり、税率も同法上一義的に定められているから、税額の算出の過程は明らかであって、前記のとおり法定納期限の定め方も踏まえると、納税の告知の処分をした理由を相手方である原告に知らせて不服の申立てに便宜を与える必要性が高いともいえない。

これらに加えて、上記のような性格を有する源泉徴収による所得税について、その徴収のために納税の告知をする際には全て理由を付記しなければならないものとするれば迅速な国税の徴収が困難になることも考慮すると、本件告知処分と同種の処分について法律上理由の付記を要しないとされていることをもって、一般的に法律が行政処分に理由の付記を求める既に述べた趣旨を害することになるとは考え難い。

また、本件賦課決定処分についても、源泉徴収による国税がその法定納期限までに完納されなかった場合に徴収されるもので、その税額は納税の告知に係る税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額とされ（通則法67条1項）、やはり簡便かつ明確に定まるものであるから、本件告知処分と同様に、本件賦課決定処分と同種の処分について法律上理由の付記を要しないとされていることをもって、一般的に法律が行政処分に理由の付記を求める趣旨を害することになるとは考え難いというべきである。

これらの事情からすると、不利益処分である本件各告知処分等について理由を付記しないことを許容している通則法36条1項2号並びに32条1項及び3項の規定は、憲法31条に直ちに違反するということはできないというべきであり、また、本件告知処分等について原告の主張するように適用違憲又は違法であるということもできないというべきである。

なお、原告が主張の根拠とする昭和38年判決及び昭和60年判決の各事案に関する判断は、いずれも法律の規定により理由の付記が求められている場合についてのものであって、本件とは事案が異なることが明らかである。

(3) したがって、争点1についての原告の主張は、採用することができない。

2 争点2（本件各契約は裸用船契約に該当するか否か）について

(1) 前記第2・2の前提事実、括弧内掲記の証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実を認めることができる。

ア 本件各契約に関する経緯について

(ア) 本件H号契約及び本件K号契約について

a 原告は、平成14年4月頃、U信金から、「J丸」の船名でいわゆる内航船を所有していたIの財務状況の改善への協力を要請され、また、同じ時期に、U信金から、Eの経営改善についても協力の依頼を受けた（甲42、甲43、原告代表者）。

b 原告は、同業者であるIやEの経営状態の改善を手助けしたいと考えたこと、運航することができる船舶が増えることは原告の営業的に見てもプラスになること、内航船の船籍を岡山県和気郡Z町に置いている原告としては、同町にいる船主とは円満な関係を維持する必要があったこと、これらの各社との取引に係る船舶を将来に転売することに

より利益を上げることができる見込みがあったこと等から、前記 a の要請等を受けることとした（甲 4 2、原告代表者）。

- c 原告は、平成 1 4 年、B 社との間で、本件 H 号契約及び本件 H 号覚書に係る合意をし、また、D 社との間で、本件 K 号契約及び本件 K 号覚書に係る合意をした。原告、U 信金及び C 又は E の間でそれぞれ合意された取引の概要は、次のとおりである（甲 3 ないし甲 6 の各 1・2、甲 4 3、原告代表者）。
 - (a) B 社又は D 社は、それぞれが購入する中古船舶をいわゆる外航船に改造した上で、パナマ籍とされる H 号又は K 号の登記上の所有者となる。
 - (b) B 社又は D 社は、それぞれの親会社が U 信金から借り入れる資金を原資として、船舶の購入代金を支払う。
 - (c) 原告は、買取選択権及び買取義務付裸用船契約に基づき、各船舶を使用する。原告は、船長を任命し、船員を手配し、船員の給与、保険料、燃料等の航海に係る費用を支払い、荷主に対して責任を負う。用船期間中、実質的に船舶を支配するのは、原告である。
 - (d) 原告は、上記(c)による使用の対価を用船料の名目で支払う。この金員を原資として、B 社又は D 社の親会社は、U 信金に借入金を弁済する。
 - (e) 原告は、裸用船契約の期間の途中においては買取選択権を有し、同期間の満了時には買取義務を負う。買取価格は、それぞれの時点における H 号又は K 号の残存価格に相当する金額とする。
- d 原告と B 社は、平成 1 4 年中に、本件 H 号契約に関し、本件 H 号覚書 2 に係る合意をしたが、その中には次のような条項が定められていた（乙 2 3、原告代表者）。
 - (a) 用船期間中、用船期間満了時又は用船期間延長後、経済情勢を勘案し、B 社及び原告双方協議の上妥当と判断された場合には、いつでも B 社が第三者に H 号を売却することができるものとする。
 - (b) 前記(a)の場合、本件 H 号契約は直ちに双方合意により解約されたものとみなし、B 社が H 号の売却に関して得られる利益をもって B 社が当該時点で金融機関に負う残債を精算し、かつ、当該精算後に残る利益については、原告及び B 社双方協議の上その処分策を取り決めるものとする。
- e 原告と D 社は、平成 1 4 年中に、本件 K 号契約に関し、「原告は、㊦船級入級ならびにパナマ国籍変更に伴う改造工事終了後、暫定的に本船の運航開始を予定するも、D 社は本船に搭載予定のボイラーの納期が製造者の都合で遅延し、このためボイラー搭載に係る付帯工事ならびに加熱管設置工事が遅延することを認知し、当該暫定運航開始時期より正式に当該改造工事終了時点での本船の引渡しまでの期間に関する用船料については別途原告、D 社間双方で協議の上取り決めるものとする。」旨の条項を含む本件 K 号覚書 2 に係る合意をした（乙 3 の 1・2）。
- f B 社は、平成 1 4 年 9 月 1 7 日、「J 丸」を購入し（乙 1）、D 社は、同年 8 月 2 日、「M 丸」を購入した（乙 2）。
- g 原告は、「J 丸」（後の H 号）の金額の査定、D 社による「M 丸」（後の K 号）の購入及び両船舶の外航船向けへの改造等に時間を要したことを踏まえつつ、平成 1 4 年 1 0 月から、両船舶の運航を開始し、別表 5 記載のとおり、B 社及び D 社のそれぞれに対し、

「用船料」として金銭を支払った（甲42、乙5ないし乙7）。

なお、K号の改造工事が完了したのは、平成15年1月13日である（甲32）。

h Eは、平成15年1月31日、U信金との間で、同年2月26日を第1回とし、以後毎月26日に300万円宛て108回（ただし、最終期日の弁済金は450万円）で分割返済することとして、3億2550万円を借り入れるとの合意をした（甲44）。

(イ) 本件N号契約について

a 原告は、Oから、受注した船がキャンセルされ船台が空いたので新造船を発注してくれないかと依頼され、これを受けることとしたが、平成12年以降に3隻の新造船を建造するために金銭を借り入れていたことから、新規借入れをすることは困難な状況にあった。

そのため、原告は、Gに依頼し、その子会社であるF社とOとの間で造船契約を締結した上で、前記(ア)に述べたのと同様の取引をすることとした。

(以上、aにつき甲42)

b 原告とF社は、平成15年3月9日及び同月10日に、本件N号契約及び本件N号覚書に係る合意をした。原告、株式会社V銀行（以下「V銀行」という。）及びGの間で合意された取引の概要は、次のとおりであり、おおむねH号及びK号に係る取引と同じである（甲7、甲8の1・2、原告代表者）。

(a) F社は、Oが建造した外航船であるN号を購入し、パナマ籍とされるN号の登記上の所有者となる。

(b) F社は、親会社であるGがV銀行から借り入れる資金を原資として、船舶の購入代金を支払う。

(c) 原告は、買取選択権及び買取義務付裸用船契約に基づき、船舶を使用する。原告は、船長を任命し、船員を手配し、船員の給与、保険料、燃料等の航海に係る費用を支払い、荷主に対して責任を負う。用船期間中、実質的に船舶を支配するのは、原告である。

(d) 原告は、前記(c)による使用の対価を用船料の名目で支払う。この金員を原資として、Gは、V銀行に借入金を弁済する。

(e) 原告は、裸用船契約の期間の途中においては買取選択権を有し、同期間の満了時には買取義務を負う。買取価格は、それぞれの時点におけるN号の残存価格に相当する金額とする。

イ 本件各船舶についてされた会計処理について

(ア) 原告の会計処理について

a 原告は、前記ア(ア)gに認定したとおり、B社及びD社に対し、平成14年10月から平成16年10月まで、それぞれ「用船料」として別表5の「支払金額」欄中の「B社(H号)」欄及び「D社(K号)」欄記載のとおり支払をしたほか、F社に対し、平成15年6月から平成16年10月まで、「用船料」として別表5の「支払金額」欄中の「F社(N号)」欄記載のとおり支払をした（甲42、乙6、乙7）。

b 本件事業年度に先立つ原告の平成14年11月1日から平成15年10月31日までの事業年度における減価償却資産の計算書には、【船舶及び航空機】の欄に本件各船舶はいずれも計上されていない（乙25）。

他方、原告の本件事業年度（平成15年11月1日から平成16年10月31日まで）における減価償却資産の計算書には、【船舶及び航空機】の欄に本件各船舶が計上され、その供用年月日欄には、K号及びH号については平成15年2月、N号については同年5月と記載されている（乙9）。

(イ) D社の会計処理について

a D社の平成15年8月1日から平成16年7月31日までの事業年度の貸借対照表には、固定資産の科目中に船舶が計上されており、また、同事業年度の損益計算書には、営業収益の科目中に運送収入が、営業費用の科目中に減価償却費が、それぞれ計上されている（乙10）。

b また、D社の翌事業年度については、損益計算書に減価償却費の計上がないほかは、前記aの事業年度におけるものと同様の処理がされている（乙11）。

(ウ) F社の会計処理について

a F社の平成15年1月24日から同年9月30日までの事業年度の貸借対照表には、固定資産の科目中に船舶が、流動負債の科目中に前受金が、それぞれ計上されており、その前受金は原告から支払われた用船料である（乙12の1・2）。

また、同事業年度の損益計算書には、売上高の科目中に運航収入が、運航原価報告書の経費の科目中に減価償却費が、それぞれ計上されている（乙12の1）。

さらに、同事業年度の「固定資産台帳、減価償却費明細書」には、N号が記載され、取得年月は平成15年5月とされている（乙13）。

b F社の平成15年10月1日から平成16年9月30日までの事業年度の貸借対照表における船舶など前記aに掲げる各科目の計上の状況は、前記aの事業年度におけるものと同様である（乙14の1・2）。

(エ) なお、B社は、決算報告書等を作成していない（乙4、弁論の全趣旨）。

ウ 本件事業年度終了後の事情について

(ア) 原告とB社は、2004年（平成16年）11月1日、釜山において、原告がB社に対してH号を1億7976万6378円で売却するとの合意をした旨の売買契約書を作成し（甲16の1・2）、同月8日、シンガポールにおいて、H号につきB社を船主として定期用船契約をするとの合意をした旨の契約書を作成した（甲17の1・2）。

(イ) 原告とD社は、2004年（平成16年）11月1日、釜山において、原告がD社に対してK号を2億2788万7208円で売却するとの合意をした旨の売買契約書を作成し（甲19の1・2）、同月8日、シンガポールにおいて、K号につきD社を船主として定期用船契約をするとの合意をした旨の契約書を作成した（甲20の1・2）。

(ウ) 原告とF社は、2004年（平成16年）11月1日、釜山において、原告がF社に対してN号を9億5985万7080円で売却するとの合意をした旨の売買契約書を作成し（甲22の1・2）、同月8日、シンガポールにおいて、N号につきF社を船主として定期用船契約をするとの合意をした旨の契約書を作成した（甲23の1・2）。

エ 原告の確定申告の状況について

原告は、平成16年12月22日、江東東税務署長宛てに本件事業年度の本件法人税確定申告書を提出し、同税務署は、同月24日、これを受理した（甲10）。

原告は、本件法人税確定申告書において、本件各船舶を減価償却資産として計上しており、

その供用年月日については、H号及びK号については平成15年2月、N号については同年5月と記載していた。

また、原告は、本件法人税確定申告書に添付した本件事業年度の決算報告書において、長期借入金として、B社に対して1億7976万6378円（期末現在高。以下同じ。）、D社に対して2億2788万7208円及びF社に対して9億5985万7080円をそれぞれ計上していた。

オ Eに対する税務調査について

(ア) 江東東税務署職員は、平成17年1月20日及び同年12月12日の2回にわたって、Eに赴いて調査をした（甲42、甲43）。

(イ) 本件税務調査がされた平成17年1月20日には、◎申述書1及び2が作成されているところ、これらの書式や日付は同じであり、いずれにも◎の署名及び押印がある（甲28、甲43、乙16）。

◎は、先に作成した◎申述書1においては、K号の所有者はD社であって、原告にK号を売却した認識はないこと、本件K号契約の契約期間中もD社が他社にK号を売却することができるが、その売却の利益は原告との話し合いで配分することを述べていた（乙16）。

ところが、◎は、後に作成した◎申述書2においては、原告は、K号について、裸用船契約終了時には原告が買い取る旨の覚書を作成しており、Eは、K号の所有者はD社であるが、事実上は原告に売却したとの認識であり、D社は、K号をいかなる時も売却することはできないことを述べていた（甲28）。

(ウ) Eの代表者である戊社長は、本件税務調査がされた際には、Z町議会議員として大韓民国を視察しており、本件税務調査当日である平成17年1月20日は午後9時頃までZ町を不在にしていたのであって、本件税務調査に立ち会っていない（甲45ないし甲48）。

カ 江東東税務署長は、平成17年12月26日、原告に対し、本件更正処分等をした。

(2) 検討

ア 本件各契約の性質について

本件各契約については、関係する覚書の存否やその内容等に関して若干の相違はあるものの、原告及び本件各パナマ法人が取引に用いた枠組みが基本的に同じであることは当事者間に特段の争いはないから、本件各契約がいかなる私法上の法律関係を定めたものであったとみるべきかにつき一括して検討する。

(ア) 既に認定したとおり、本件各契約に係る契約書には、いずれも裸用船契約に係る標準書式が用いられている。そして、裸用船契約は、一般に、船舶のみの賃貸借契約を意味するものであり、本件各契約に係る契約書にはそのような内容のものとして用船期間の定めや用船期間終了後の返船に関する定めが記載がされていることなどからすると、本件各契約が裸用船契約以外のものに該当すると認めるべき特段の事情がない限り、本件各契約は裸用船契約に該当するというべきである。

(イ) 原告は、本件各契約は、売買契約であると広く認識されている買取義務付裸用船契約であるとし、その根拠として、①このような場合も裸用船契約の標準書式を用いる実務の慣行があること、②本件各契約には、買取選択権及び買取義務の条項が特約として付されており、この特約の存在により本件各契約は賃貸借契約には当たらないといえること、③原告の当初の会計処理は誤っていたこと、④本件各契約の動機や目的等からも本件各契約

は売買契約であることを主張する。

a ①について

原告は、海運業界では、割賦売買契約書を作成せず、裸用船契約に関する標準書式を利用しつつ、特約や覚書等を締結することによって売買としての買取義務付裸用船契約を締結することが慣行であるとし、Qの第IV部は「買取条件付裸用船契約」を定めたものである旨を主張をする。

ところで、証拠（甲51）によれば、Qの体裁については、第IV部の標題は「買取条件付裸用船契約条項」となっていること及び第IV部の冒頭には「本用船契約の満了時かつ第I部、第II部並びに第III部が適用なるときは、用船者が用船者の債務を終了したことを条件として、第11条のとおり最終用船料の支払時に、用船者は本船並びに本船属具一切を購入し、本船が全部支払を受けていることを合意した」旨記載されていることが認められる。

しかしながら、原告が本件各契約の特約として主張する本件各覚書の定めは、Qの第IV部の冒頭の上記の記載のように、最終用船料の支払時に当該船舶に係る所有権が用船者に移転することを定めるものではなく、原告が、いずれもその時点における当該船舶の残存価格に相当する金額を支払った上で、用船期間中においては本件各船舶を購入する権利を有し、用船期間の満了時においては本件各船舶を購入する義務を負うことを定めるにとどまるものであって、本件各船舶の所有権を移転させるためには別途その旨の契約の締結が必要とされ、仮にQの第IV部の定めが売買契約であると評価される余地があるとしても、本件各覚書に係る合意をその内容とする本件各契約について、それと同様であると直ちに解することはできないのであって、標準書式を用いる海運業界の実務上の慣行に関する原告のその余の主張を検討するまでもなく、この点に関する原告の主張は採用することができない。

b ②について

原告は、本件各覚書が定める買取選択権及び買取義務の条項が特約として適用されることにより、本件各契約の期間満了後の目的物返還義務がなくなるから、本件各契約は賃貸借契約には当たらない旨の主張をする。

しかしながら、前記条項により本件各船舶の所有権が本件各契約の期間満了後に当然に原告に移転するわけではないことは、前記aにおいて説示したとおりであり、例えば同期間の満了の際に何らかの事情により原告と本件各パナマ法人との間に本件各船舶についての売買契約が速やかに締結されるに至らなかったような場合に、本件各船舶について、原告の本件各契約に従っての目的物返還義務の履行が問題となる余地がないわけではなく、原告が主張するように前記条項により本件各契約上の返船に関する定めが当然に変更を受けるものとは解し難い。

したがって、この点に関する原告の主張は、採用することができない。

c ③について

(a) 原告は、本件各船舶に関し、本件各パナマ法人に対して別表5のとおり「用船料」として本件各金員を支払ったことや、本件事業年度の前の事業年度において本件各船舶を減価償却資産として計上していないことは、会計処理の誤りである旨主張するようである。

しかしながら、既に認定したとおり、D社はその平成15年8月1日以降の各事業年度においてK号を資産に計上する会計処理をし、F社は同年5月にN号を取得した旨の会計処理をしている上に、いずれも原告から「用船料」を受領していた旨の会計処理をしていたのであるから、原告が当初にしていた会計処理にも照らすと、本件各事業年度の当時に、本件各契約の当事者双方においては、本件各パナマ法人が本件各船舶を所有し、原告は本件各パナマ法人との間で裸用船契約を締結したとの認識を有していたことが推認される。

なお、原告の帳簿等に係る証拠（乙8の1ないし5、乙9）には、原告が本件各船舶を所有していたことを示す記載と見られる部分もある。

しかしながら、2003年度（平成15年度）の用船料の元帳とされる乙8の5には、本件各船舶それぞれについて、相手方勘定を長期借入金として、前記第2・2(5)イ(エ)記載の各金額が貸方金額欄に計上されているところ（5枚目参照）、同様に同年度の用船料について処理日付が「2004年11月16日」と明示された乙7には、そのような記載がない。

また、本件事業年度（平成15年11月1日から平成16年10月31日まで）の減価償却資産の計算書（乙9）には、減価償却資産として本件各船舶が記載され、いずれも、前事業年度（平成14年11月1日から平成15年10月31日まで）内に供用されたものとされているところ、同事業年度の減価償却資産の計算書（乙25）には、減価償却資産として本件各船舶は記載されておらず、同事業年度において本件各船舶を減価償却資産として取り扱わなかったことについて合理的な理由は説明されていない。

これらの事情からすると、上記の乙8の1ないし5及び乙9については、原告が会計処理を誤ったとして後に作成した書面であると認めるのが相当であり（前記第2・2(5)イ参照）、これらによって本件各契約締結当時の当事者の認識が裏付けられるということとはできない。

したがって、この点に関する原告の主張は、採用することができない。

(b) なお、被告は、D社に本件K号契約によりK号を原告に売却した認識はないことを裏付ける証拠として◎申述書1を挙げるところ、原告は、◎申述書1については、◎は本件税務調査の際に長時間にわたる慣れない調査のため緊張や疲労が大きくなっていったところに丙調査官らから再三署名するように言われたので内容も理解しないまま署名押印したにすぎないとして、その信用性を否定する一方、◎は丙調査官らが退去した後に本件K号契約には覚書が存在しK号を原告に売却したことに気がついたため◎申述書2を提出したとし、◎申述書2には信用性があるかのような主張をする。

この点、◎申述書1の作成経緯について述べる丙聴取書（乙4）は、そもそも本件税務調査において丙調査官らが調査した事項を供述した男性を戊社長であるとしているところ、これは、前記(1)オ(ウ)に認定した事実明らかに反するものである。そして、丙聴取書の作成時から更に時間が経過してされた丙陳述書（乙26）の作成の際に、丙聴取書の作成時にはなかった書類が数多く出てきたといったようなことはなかった（証人丙）のに、丙調査官において丙聴取書作成の際には思い出さなかった

事情を事細かに思い出したというのは、不自然というほかなく、本件税務調査に係る丙調査官の証言等の信用性は乏しいものといわざるを得ない。

もっとも、D社は本件K号契約によりK号を事実上原告に売却した認識である旨の◎申述書2の記載（前記(1)オ(イ)）については、既に認定したD社の会計処理（前記(1)イ(イ)）とは明らかに異なっており、やはり直ちには採用することはできないのであって、丙調査官の証言等の信用性が乏しいことをもってしても、これまでに認定判断したところが当然に左右されることはないというべきである。

d ④について

既に認定した各事情のほか、本件各契約及び本件各覚書の内容に係る証拠（甲3ないし甲8（枝番があるものは枝番を含む。））によれば、原告としては、本件各船舶について、当面は裸用船としていわゆる便宜置籍船制度の利点をいかしつつ運航に当たり、将来はこれらを購入した上で転売することを想定して、用船料を決定するに際しては、本件各パナマ法人の親会社の金融機関に対する借入金の弁済の計画も勘案するなどしていたことが認められるものの、このような本件各契約の締結等に関する原告その他の関係者の動機等のいかんをもって、本件各契約及びこれに関連する合意の実際の内容を離れて、直ちに、それらが原告の主張するように実質的には売買契約であったと認めることはできないものというほかない。

イ 小括

以上の検討からすると、本件全証拠によっても、前記ア(ア)に述べた本件各契約が裸用船契約以外のものに該当すると認めるべき特段の事情の存在を認めることはできないから、本件各契約は裸用船契約に該当するというべきであり、争点2についての原告の主張は、いずれも採用することができない。

3 争点3（本件各契約が裸用船契約に該当する場合に法人税法施行令136条の3の規定（当時）により売買があったものと評価されるか否か）について

(1) 原告は、仮に本件各契約において定める買取権を行使した時点又は裸用船契約の満了日が経過するまでは売買の効果が生じないとしても、本件各契約は、別紙2の第5に掲げる法人税法施行令136条の3第3項の「リース取引」に該当し、同項1項の要件を満たしており、所得税法161条3号の適用の有無との関係でも売買があったものと評価されるべきものであると主張する。

ところで、本件告知処分は、本件各金員は源泉徴収をすべき国内源泉所得に当たるとしてされた所得税法の規定に基づく源泉徴収による所得税に係るものであるが、法人税法施行令は、法人税法の規定に基づき、及び同法を実施するため制定されたものであり、同令136条の3は、内国法人の法人税の納税義務に関する規定であって、同条所定のリース取引に係る法人税の課税標準である所得の金額の計算について定めたものであるから、同条が、税目を異にする所得税について直ちに適用されるとはいえず、他にその適用を認めるべき法的根拠ないし事情は見当たらない。

(2) また、原告は、別紙2の第2に掲げる所得税法施行令184条の2は、法人税法施行令136条の3と同様の取扱いを規定しているとして、本件各取引は売買と評価されるリース取引に当たる旨の主張をする。

しかしながら、所得税法施行令184条の2は、申告納税方式によりその納付すべき税額が

確定される居住者の所得税の納税義務に関して、リース取引に係る課税標準である各種所得の金額の計算について定めたものであるから、同条が、源泉徴収義務者が自動確定の租税としてその納税義務を負うこととなる源泉徴収による所得税の税額の計算について直ちに適用されるとはいえず、他にその適用を認めるべき法的根拠ないし事情は見当たらない。

(3) したがって、争点3についての原告の主張は、いずれも採用することができない。

4 争点4（本件4か月分の各金員は裸用船契約に基づく用船料に該当するか否か）について

原告は、平成14年10月から平成15年1月までの期間は、B社又はD社との間の運航委託契約に基づいてH号又はK号を運航させていたもので、本件4か月分の各金員は船舶の貸付けによる対価に当たらない旨主張する。

ところで、一般に、運航委託契約とは、船主が、その所有し船員も配乗している船舶の運航を、荷主と日頃からなじみの運送業者に委託して、荷主との運送契約はその運送業者の名義で締結するものの、その運送契約の履行に係る費用及びリスクは船主が負い、受託者となるその運送業者には運航委託による手数料を支払うというものであるところ（乙18）、B社及びD社は、いずれも便宜置籍船制度の利用のために設立されたいわゆる名目的な法人であって（弁論の全趣旨）、これらが原告の主張する4か月の期間に限って上記の一般的な運航委託契約における船主に相当する実態を備えていたことをうかがわせる証拠は見当たらず、B社及びD社と原告の間では当時既に本件各契約に関する合意が少なくとも実質的には成立していた一方で、原告がこれとは性格を異にすると主張する上記の4か月の期間に係る契約の内容を明確にした契約書等は作成されておらず（原告代表者）、かえって、原告は、本件4か月分の各金員についても、H号及びK号の用船料として、B社及びD社にそれぞれ支払っていたものである。

そして、証拠（甲5の1及び2、乙19、原告代表者）によれば、H号に係る本件4か月分の各金員の各月の支払額である436万6059円については、当時は金額を確定することができなかった改造費用等が計上されない一方、船体の価格を本件H号契約におけるよりも高額に評価した上で、その余の点に関しては、本件H号契約に基づく用船料の算定に用いられたものと同じ方法により、算定されたことが認められる。

一方、K号については、本件4か月分の各金員の各月の金額は一定していないが、上記の期間においても原告が船員の配乗等を含めてK号の管理に当たり改造工事に支障のない範囲でその運航につき自らの名において決して実行していたものと推認することができ、このようなK号の使用に対する対価としてのD社への支払は用船料の名目でされていたことは、既に述べたとおりである上、上記の改造工事中の原告からの支払につき用船料との性格付けを重ねて明らかにする本件K号覚書2に係る合意もされているのであって、その金額が運航の実績を基礎として計算されていたものと推認されるとの一事をもって、上記の期間におけるK号の使用に係る原告とK社との合意の性格について、裸用船契約以外のものに該当すると認めるべきものとは考え難い。

そうすると、本件4か月分の各金員についても、所得税法161条3号の船舶の貸付けによる対価に当たるといふべきであるから、争点4についての原告の主張は、採用することができないといふべきである。

5 争点2ないし争点4についての小括

前記2ないし4において検討したとおり、本件各契約は、いずれも実質的にみても裸用船契約であり、売買契約に該当すると評価されることはなく、原告が本件各契約に基づき本件各船舶について本件各パナマ法人に対して支払った本件各金員は、所得税法161条3号所定の「船舶の

貸付けによる対価」に該当するというべきである。

6 争点5（本件各船舶は本件各契約により原告が購入した減価償却資産と認められるか否か）について

既に検討したとおり、本件各契約は船舶の賃貸借（裸用船契約）に該当するというべきであり、原告が本件各契約の締結により本件各船舶の所有権を取得するというのではなく（なお、後記7参照）、また、原告が本件事業年度の末日までに本件各パナマ法人との間で本件各船舶につき売買契約等を締結するなどしたとの事情の存在もうかがわれないから、本件各船舶については、内国法人である原告の本件事業年度終了の時に於いて有する減価償却資産（法人税法31条1項）に該当するとはいえない。

したがって、争点5についての原告の主張は、採用することができない。

7 争点6（本件各契約が裸用船契約に該当する場合に法人税法施行令136条の3の規定（当時）により売買があったものとして本件事業年度の所得の金額が計算されるか否か）について

(1) 内国法人が資産の賃貸借をした場合において、①その賃貸借が別紙2の第5に掲げる法人税法施行令136条の3第3項各号の定める要件を満たすものであるときは、当該賃貸借は、同条1項が定める「リース取引」に該当し、かつ、②そのリース取引が同項各号のいずれかに該当するもの又はこれらに準ずるものであるときは、当該資産の賃貸人から賃借人への引渡しの時に当該資産の売買があったものとして、当該内国法人の法人税に関して各事業年度の所得の金額を計算するものとされている。

このような規定が設けられた趣旨は、資産の賃貸借の中には、経済的実質において資産の売買に相当するようなものもあり、これを一般の賃貸借と同様に取り扱うことに課税上の弊害があるときもあることから、その経済的実質に応じて、法人税の課税標準である所得の金額の計算に当たり、一定の場合にはこれを資産の売買として取り扱うこととするものと解される。

(2) 原告は、本件各契約は、法人税法施行令136条の3の各要件を満たす旨主張する。

ところで、同条3項に定めるリース取引の定義は、基本的に、リース会計基準の定義が法制化されたものであり（乙20）、同項2号の要件に相当するリース会計基準の5項の「借手が、当該契約に基づき使用する物件（リース物件）からもたらされる経済的利益を実質的に享受する」とは、当該リース物件を自己所有とするならば得られると期待されるほとんど全ての経済的利益を享受することをいうとされていること（乙22）からすれば、法人税法施行令136条の3第3項2号所定の「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」とは、当該賃借人が当該賃貸借に係る資産を自ら所有とするならば得られると期待されるほとんど全ての経済的な利益を実質的に享受することをいうと解するのが相当であり、経済的実質において資産の売買に相当する資産の賃貸借について課税上売買として取り扱うとする同規定の前記趣旨に鑑みれば、ここにいう経済的な利益には、当該資産を当該契約の当事者以外の者に対して譲渡した場合に支払を受けるべき対価等のいわゆる交換価値も含まれるものと解するのが相当である。

そうすると、本件各契約においては、これらと一体を成す本件各覚書により、賃借人である原告は、本件各船舶を転売する場合には、転売による利益を賃貸人である本件各パナマ法人と等分にする旨の合意をしているのであるから、その交換価値の半分は賃貸人に留保され、残りの半分を享受するにすぎないのであって、本件各船舶を自ら所有とするならば得られると期待されるほとんど全ての経済的な利益を実質的に享受しているとはいえないと解するのが

相当である。

したがって、本件各契約による賃貸借については、法人税法施行令136条の3第3項2号の要件を満たさないというべきであるから、その余の要件につき検討するまでもなく、同条の適用はないというべきである。

(3) よって、争点6についての原告の主張は、採用することができないというべきである。

8 争点7（本件4か月分の各金員についてした本件更正処分は違法か否か）について

本件更正処分は、本件事業年度（平成15年1月1日から平成16年10月31日まで）に係る法人税に関するものであるところ、本件4か月の各金員の支払がされたのは平成14年10月から平成15年1月までであるから、これまでに認定判断したところも併せ考慮すると、本件4か月分の各金員の支払は、原告の本件事業年度における所得の金額に影響を与えない。

したがって、争点7についての原告の主張は、採用することができない。

9 本件更正処分等の適法性

以上の検討並びに当事者間に争いのない事実及び弁論の全趣旨により認めることができる事実を基に計算すると、別紙3記載のとおり、本件更正処分等は、いずれも適法であるといえることができる。

第4 よって、原告の請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとし、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 八木 一洋

裁判官 石村 智

裁判官 藤井 秀樹

(別紙1)

指定代理人目録

森本 利佳 譜久村 意次 高野浦 信昭 久田 治伸

(別紙2)

関係法令等

本判決においていう本別紙に掲げる各規定は、いずれも本別紙に記載した内容のものを指す。

第1 所得税法（平成16年法律第14号による改正前のもの）の定め

1 161条

所得税法第3編において「国内源泉所得」とは、次に掲げるものをいう。

1号、1号の2及び2号 省略

3号（省略）居住者若しくは内国法人に対する船舶若しくは航空機の貸付けによる対価

4号以下 省略

2 212条1項

非居住者に対し国内において161条1号の2から12号まで（国内源泉所得）に掲げる国内源泉所得（政令で定めるものを除く。以下212条1項において同じ。）の支払をする者又は外国法人に対し国内において161条1号の2から7号まで若しくは9号から12号までに掲げる国内源泉所得（180条1項（国内に恒久的施設を有する外国法人の受ける国内源泉所得に係る課税の特例）の規定に該当するものを除く。）の支払をする者は、その支払の際、これらの国内源泉所得について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない。

3 213条1項

212条1項の規定により徴収すべき所得税の額は、次の各号の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

1号 212条1項に規定する国内源泉所得（213条1項2号及び3号に掲げるものを除く。）

その金額（括弧内省略）に100分の20の税率を乗じて計算した金額

イないしハ 省略

2号以下 省略

第2 所得税法施行令（平成19年政令第82号による改正前のもの）の定め

1 184条の2第1項

居住者が、リース取引をした場合において、そのリース取引が次のいずれかに該当するもの又はこれらに準ずるものであるときは、そのリース取引の目的となる資産（以下184条の2第1項において「リース資産」という。）の賃貸人から借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して、その居住者の各年分の各種所得の金額を計算するものとする。

1号 リース期間（リース取引に係る賃貸借期間をいう。以下184条の2第1項において同じ。）

終了の時又はリース期間の中途において、リース資産が無償又は名目的な対価の額で当該借借人に譲渡されるものであること。

2号 当該借借人に対し、リース期間終了の時又はリース期間の中途においてリース資産を著しく有利な価額で買い取る権利が与えられているものであること。

3号 リース資産の種類、用途、設置の状況等に照らし、リース資産がその使用可能期間中当該借借人によってのみ使用されると見込まれるものであること又はリース資産の識別が困難であると認められるものであること。

4号 リース期間がリース資産の129条（減価償却資産の耐用年数、償却率及び残存価額）に規

定する財務省令で定める耐用年数に比して相当の差異があるもの（当該貸貸人又は当該賃借人の所得税又は法人税の負担を著しく軽減することになると認められるものに限る。）であること。

2 184条の2第3項

同条1項及び2項に規定するリース取引とは、資産の賃貸借で、次の要件を満たすものをいう。

- 1号 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。
- 2号 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。

第3 所得税法基本通達（昭和45年7月1日付け直審（所）30国税庁長官通達）161-12の定め（乙17）

法161条3号に掲げる「船舶若しくは航空機の貸付けによる対価」とは、いわゆる裸用船（機）契約に基づき支払を受ける対価をいい、乗組員とともに利用させるいわゆる定期用船（機）契約又は航海用船（機）契約に基づき支払を受ける対価は、これに該当しない。

第4 法人税法（平成19年法律第6号による改正前のもの）の定め

1 2条

この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

1号ないし22号 省略

23号 減価償却資産 建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で償却をすべきものとして政令で定めるものをいう。

24号以下 省略

2 31条1項

内国法人の各事業年度終了の時において有する減価償却資産につきその償却費として22条3項（各事業年度の損金の額に算入する金額）の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額（括弧内省略）のうち、その内国法人が当該資産について選定した償却の方法（括弧内省略）に基づき政令で定めるところにより計算した金額（括弧内省略）に達するまでの金額とする。

第5 法人税法施行令（平成19年政令第83号による改正前のもの）の定め

1 136条の3第1項

内国法人がリース取引をした場合において、そのリース取引が次のいずれかに該当するもの又はこれらに準ずるものであるときは、そのリース取引の目的となる資産（以下136条の3第1項において「リース資産」という。）の貸貸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して、その内国法人の各事業年度の所得の金額を計算するものとする。

- 1号 リース期間（リース取引に係る賃貸借期間をいう。以下136条の3第1項において同じ。）終了の時又はリース期間の中途において、リース資産が無償又は名目的な対価の額で当該賃借人に譲渡されるものであること。

- 2号 当該賃借人に対し、リース期間終了の時又はリース期間の中途においてリース資産を著しく有利な価額で買い取る権利が与えられているものであること。
 - 3号 リース資産の種類、用途、設置の状況等に照らし、リース資産がその使用可能期間中当該賃借人によってのみ使用されると見込まれるものであること又はリース資産の識別が困難であると認められるものであること。
 - 4号 リース期間がリース資産の56条（減価償却資産の耐用年数、償却率及び残存価額）に規定する財務省令で定める耐用年数に比して相当の差異があるもの（当該賃貸人又は当該賃借人の法人税又は所得税の負担を著しく軽減することになると認められるものに限る。）であること。
- 2 136条の3第3項
- 同条1項及び2項に規定するリース取引とは、資産の賃貸借で、次の要件を満たすものをいう。
- 1号 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。
 - 2号 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。

第6 国税通則法（以下「通則法」という。）の定め

1 32条1項

税務署長は、賦課課税方式による国税については、その調査により、課税標準申告書を提出すべき期限（課税標準申告書の提出を要しない国税については、その納税義務の成立の時）後に、次の各号の区分に応じ、当該各号に掲げる事項を決定する。

1号及び2号 省略

3号 課税標準申告書の提出を要しないとき。 課税標準（69条（加算税の税目）に規定する加算税及び過怠税については、その計算の基礎となる税額。以下32条において同じ。）及び納付すべき税額

2 32条3項

同条1項の規定による決定は、税務署長がその決定に係る課税標準及び納付すべき税額を記載した賦課決定通知書（括弧内省略）を送達して行う。

3 36条1項

税務署長は、国税に関する法律の規定により次に掲げる国税（その滞納処分費を除く。以下37条において同じ。）を徴収しようとするときは、納税の告知をしなければならない。

1号 省略

2号 源泉徴収による国税でその法定納期限までに納付されなかったもの

3号及び4号 省略

4 36条2項

同条1項の規定による納税の告知は、税務署長が、政令で定めるところにより、納付すべき税額、納期限及び納付場所を記載した納税告知書を送達して行う。ただし、担保として提供された金銭をもって消費税等を納付させる場合その他政令で定める場合には、納税告知書の送達に代え、当該職員に口頭で当該告知をさせることができる。

第7 船舶法1条の定め

左ノ船舶ヲ以テ日本船舶トス

1号 日本ノ官庁又ハ公署ノ所有ニ属スル船舶

2号 日本国民ノ所有ニ属スル船舶

3号 日本ノ法令ニ依リ設立シタル会社ニシテ其代表者ノ全員及ビ業務ヲ執行スル役員ノ3分ノ2
以上ガ日本国民ナルモノノ所有ニ属スル船舶

4号 3号ニ掲ゲタル法人以外ノ法人ニシテ日本ノ法令ニ依リ設立シ其代表者ノ全員ガ日本国民ナ
ルモノノ所有ニ属スル船舶

(別紙3)

第1 本件更正処分の根拠及び適法性

1 本件更正処分の根拠

被告が本件訴えにおいて主張する原告の本件事業年度の法人税に係る欠損金額及び翌期へ繰り越す欠損金額は、次に述べるとおりである。なお、「△」は欠損金額を表すものである。

(1) 所得の金額 (別表4⑧欄) △1億1101万5354円

上記金額は、次のアの金額にイの金額を加算し、ウの金額を控除した金額である。

ア 原告の当初申告に係る所得の金額 (別表4①欄) △2億4062万2457円

上記金額は、本件法人税確定申告書別表1(1)の「1」欄に記載された所得の金額と同額である。

イ 所得の金額の増加額 (別表4④欄) 19億9009万1459円

上記金額は、次の(ア)及び(イ)の各金額の合計額である。

(ア) 雑損失のうち損金の額に算入されない金額 (別表4②欄)

15億5581万2022円

上記金額は、本件各船舶の取得に係る借入金として長期借入金勘定に計上されたH号分2億2423万9095円、K号分2億8426万4699円及びN号分10億4730万8228円の合計額15億5581万2022円の相手勘定として雑損失勘定に計上された金額であり、いずれも、原告の本件事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入することができない金額である。

その理由は、本文第2・5(2)及び(5)ないし(7)の各(被告の主張の要旨)記載のとおりである。

(イ) 減価償却費のうち損金の額に算入されない金額 (別表4③欄)

4億3427万9437円

上記金額は、本件各船舶に係る減価償却費として損金の額に算入されたH号分1億3760万7280円、K号分1億2009万2157円及びN号分1億7658万円の合計額であり、いずれも、原告の本件事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入することができない金額である。

その理由は、本文第2・5(2)及び(5)ないし(7)の各(被告の主張の要旨)記載のとおりである。

ウ 所得の金額の減少額 (別表4⑦欄) 18億6048万4356円

上記金額は、次の(ア)及び(イ)の各金額の合計額である。

(ア) 雑収入のうち益金の額に算入されない金額 (別表4⑤欄)

16億7218万3000円

上記金額は、本件各船舶の取得価額として計上されたH号分2億5673万円、K号分3億2545万3000円及びN号分10億9000万円の合計額16億7218万3000円の相手勘定として雑収入勘定に計上された金額であり、いずれも、原告の本件事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することができない金額である。

その理由は、本文第2・5(2)及び(5)ないし(7)の各(被告の主張の要旨)記載のとおりである。

(イ) 用船料として損金の額に算入される金額 (別表4⑥欄) 1億8830万1356円

上記金額は、本件事業年度において本件各船舶に係る用船料として支払われたH号分4447万2717円、K号分5637万7491円及びN号分8745万1148円の合計額である。

上記金額は、用船料としてではなく、本件各船舶に係る借入金の弁済額として計上すべきであったとして、損金の額に算入されなかった金額であるが、いずれも、本件各船舶に係る用船料として、原告の本件事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入される金額である。

その理由は、本文第2・5(2)及び(5)ないし(7)の各（被告の主張の要旨）記載のとおりである。

(2) 翌期へ繰り越す欠損金額（別表4⑨欄） 2億7911万6600円

上記金額は、翌期以降の事業年度において損金の額に算入される欠損金額であり、原告の平成13年11月1日から平成14年10月31日まで及び平成14年11月1日から平成15年10月31日までの各事業年度の欠損金額の合計額1億6810万1246円（甲10の別表7参照）に、上記(1)の欠損金額1億1101万5354円を加算した金額である（法人税法57条1項参照）。

2 本件更正処分の適法性

被告が本件訴えにおいて主張する原告の本件事業年度の法人税に係る欠損金額及び翌期へ繰り越す欠損金額は、上記1のとおり、1億1101万5354円及び2億7911万6600円であり、これらの金額は、本件更正処分における欠損金額及び翌期へ繰り越す欠損金額と同額であるから、本件更正処分は適法である。

第2 本件各告知処分等の根拠及び適法性

1 本件各告知処分の根拠及び適法性

(1) 原告は、本件各契約に基づき、本件各パナマ法人を所有者としてパナマにおいて登記されている本件各船舶について、平成14年10月から平成16年10月までの間において、本件各パナマ法人に対し、別表5の「B社」「D社」及び「F社」の各欄に記載の金員（本件各金員）を支払った。

(2) 法人税法141条1号ないし3号に掲げるもの以外の外国法人、すなわち国内にいわゆる恒久的施設を有しない外国法人に対し、国内において所得税法161条1号の2から7号まで又は9号から12号までに掲げる国内源泉所得の支払をする者は、その支払の際、これらの国内源泉所得について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない（所得税法6条、180条1項、212条1項）。

本件各パナマ法人は、日本国内に本店を有しないから外国法人に該当し（所得税法2条1項7号、法人税法2条4号）、また、法人税法141条1号ないし3号に掲げる外国法人以外の外国法人である。

そして、所得税法161条3号は、国内源泉所得の一つとして、内国法人に対する「船舶若しくは航空機の貸付けによる対価」を掲げているところ、本件各金員は、本文第2・5(2)ないし(4)記載のとおり、同号に定める国内源泉所得（船舶の貸付けによる対価）に該当する。

以上によれば、本件各金員について、原告にその源泉徴収義務がある。

(3) そして、上記(2)の国内源泉所得を支払う際に徴収すべき所得税の額（以下「源泉所得税額」という。）は、当該国内源泉所得の金額に100分の20の税率を乗じて計算した金額である（所

得税法213条1項1号)。

本件訴えにおいて被告が主張する原告が納付すべき本件各金員に係る各月分の源泉所得税額は、別表3の「源泉所得税額」欄のとおりであり、本件各告知処分の金額は、いずれも、上記「源泉所得税額」欄の金額と同額である。

したがって、本件各告知処分は適法である。

2 本件各賦課決定処分の根拠及び適法性

原告が、本件各金員に係る源泉所得税額を法定納期限までに納付しなかったことについて、通則法67条1項ただし書の「正当な理由があると認められる場合」に該当するとは認められないから、原告の当該源泉所得税額に対する不納付加算税の金額は、当該源泉所得税額を納付すべき期限の区分ごとに合計した金額（ただし、通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数を切り捨てた後のもの）に100分の10の割合を乗じて計算した金額である（通則法67条1項）。

そして、かかる不納付加算税の金額は、別表3の「不納付加算税の額」欄のとおりであり、本件各賦課決定処分における不納付加算税の金額は、いずれも、上記「不納付加算税の額」欄の金額と同額であるから、本件各賦課決定処分は適法である。

別表1 本件更正処分の経緯

(単位：円)

区分	年月日	欠損金額	翌期へ繰り越す 欠損金額	所得税額等 の還付金額
確定申告	平成16年12月22日	240,622,457	408,723,703	5,073
更正処分	平成17年12月26日	111,015,354	279,116,600	5,073
異議申立て	平成18年2月24日	240,622,457	408,723,703	5,073
異議決定	平成18年5月19日	棄却		
審査請求	平成18年6月15日	240,622,457	408,723,703	5,073
裁決	平成21年5月27日	棄却		

別表2 本件各告知処分等の経緯

(単位：円)

区分	年月日	源泉所得税額	不納付加算税の額
本件各告知処分等	平成17年12月26日	84,820,490	8,473,000
異議申立て	平成18年2月24日	0	0
異議決定	平成18年5月19日	棄却	
審査請求	平成18年6月15日	0	0
裁決	平成21年5月27日	棄却	

(注) 本件各告知処分等は、別表3のとおりである。

別表3 本件各告知処分等

(単位：円)

区分 年月分	法定納期限	源泉所得税額	不納付加算税の額
平成14年10月分	平成14年11月11日	1,873,211	187,000
平成14年11月分	平成14年12月10日	1,373,211	137,000
平成14年12月分	平成15年1月10日	1,846,408	184,000
平成15年1月分	平成15年2月10日	1,813,211	181,000
平成15年2月分	平成15年3月10日	1,992,101	199,000
平成15年3月分	平成15年4月10日	1,992,101	199,000
平成15年4月分	平成15年5月12日	1,992,101	199,000
平成15年5月分	平成15年6月10日	1,992,101	199,000
平成15年6月分	平成15年7月10日	5,272,101	527,000
平成15年7月分	平成15年8月11日	4,747,301	474,000
平成15年8月分	平成15年9月10日	4,025,701	402,000
平成15年9月分	平成15年10月10日	3,960,429	396,000
平成15年10月分	平成15年11月10日	4,025,701	402,000
平成15年11月分	平成15年12月10日	3,960,101	396,000
平成15年12月分	平成16年1月13日	4,025,701	402,000
平成16年1月分	平成16年2月10日	4,025,701	402,000
平成16年2月分	平成16年3月10日	3,894,501	389,000
平成16年3月分	平成16年4月12日	4,025,701	402,000
平成16年4月分	平成16年5月10日	3,960,101	396,000
平成16年5月分	平成16年6月10日	4,025,701	402,000
平成16年6月分	平成16年7月12日	3,960,101	396,000
平成16年7月分	平成16年8月10日	4,025,701	402,000
平成16年8月分	平成16年9月10日	4,025,701	402,000
平成16年9月分	平成16年10月12日	3,960,101	396,000
平成16年10月分	平成16年11月10日	4,025,701	402,000
合計		84,820,490	8,473,000

別表4 本件事業年度の所得金額及び納付すべき税額

(単位：円)

区分		順号	金額	
1 所得金額	申告所得金額	①	△240,622,457	
	加算額	雑損失のうち損金の額に算入されない金額	②	1,555,812,022
		減価償却費のうち損金の額に算入されない金額	③	434,279,437
		所得金額の増加額 (②及び③の合計額)	④	1,990,091,459
	減算額	雑収入のうち益金の額に算入されない金額	⑤	1,672,183,000
		用船料として損金の額に算入される金額	⑥	188,301,356
		所得金額の減少額 (⑤及び⑥の合計額)	⑦	1,860,484,356
	所得金額 (①+④-⑦)		⑧	△111,015,354
2	翌期へ繰り越す欠損金額	⑨	279,116,600	

(注)「△」は、欠損金額を表す。

別表5 本件各船舶に係る用船料の支払金額の内訳

(単位：円)

支払年月	支払金額			
	B社 (H号)	D社 (K号)	F社 (N号)	合計
平成14年10月	4,366,059	5,000,000	-	9,366,059
平成14年11月	4,366,059	2,500,000	-	6,866,059
平成14年12月	4,366,059	4,865,986	-	9,232,045
平成15年1月	4,366,059	4,700,000	-	9,066,059
平成15年2月	4,415,974	5,544,535	-	9,960,509
平成15年3月	4,415,974	5,544,535	-	9,960,509
平成15年4月	4,415,974	5,544,535	-	9,960,509
平成15年5月	4,415,974	5,544,535	-	9,960,509
平成15年6月	4,415,974	5,544,535	16,400,000	26,360,509
平成15年7月	4,415,974	5,544,535	13,776,000	23,736,509
平成15年8月	4,415,974	5,544,535	10,168,000	20,128,509
平成15年9月	4,416,814	5,545,335	9,840,000	19,802,149
平成15年10月	4,415,974	5,544,535	10,168,000	20,128,509
平成15年11月	4,415,974	5,544,535	9,840,000	19,800,509
平成15年12月	4,415,974	5,544,535	10,168,000	20,128,509
平成16年1月	4,415,974	5,544,535	10,168,000	20,128,509
平成16年2月	4,415,974	5,544,535	9,512,000	19,472,509
平成16年3月	4,415,974	5,544,535	10,168,000	20,128,509
平成16年4月	4,415,974	5,544,535	9,840,000	19,800,509
平成16年5月	4,415,974	5,544,535	10,168,000	20,128,509
平成16年6月	4,415,974	5,544,535	9,840,000	19,800,509
平成16年7月	4,415,974	5,544,535	10,168,000	20,128,509
平成16年8月	4,415,974	5,544,535	10,168,000	20,128,509
平成16年9月	4,415,974	5,544,535	9,840,000	19,800,509
平成16年10月	4,415,974	5,544,535	10,168,000	20,128,509
合計	110,200,530	133,502,021	180,400,000	424,102,551

(別表6)

1 H号について

	購入価格(A) (単位：円)	未経過期間に対応するリース 料の総額(B) (単位：円)	割合 (A/B)
2004年末	172,223,845	189,064,005	99.0%
2005年末	126,169,035	136,072,317	94.7%
2006年末	78,713,423	83,086,633	92.7%
2007年末	29,814,406	30,088,941	91.0%

2 K号について

	購入価格(A) (単位：円)	未経過期間に対応するリース 料の総額(B) (単位：円)	割合 (A/B)
2004年末	218,325,634	237,692,764	99.2%
2005年末	159,942,543	171,158,344	95.3%
2006年末	99,783,674	104,623,924	93.4%
2007年末	37,795,017	38,089,504	91.8%

3 N号について

	購入価格(A) (単位：円)	未経過期間に対応するリース 料の総額(B) (単位：円)	割合 (A/B)
2010/5/15	432,610,758	468,495,371	92.3%
2011/5/15	327,738,938	348,775,371	93.9%
2012/5/15	219,911,783	228,727,371	96.1%
2013/5/15	109,007,371	109,007,371	100.0%

(別表7)

1 H号について

	公正な市場価格（鑑定結果）（単位：米ドル）	公正な市場価格の円換算額（単位：円）	買取権の価格（単位：円）
2007年度	2,700,000	270,000,000	29,814,406
2006年度	3,000,000	300,000,000	78,713,423
2005年度	3,300,000	330,000,000	126,169,035
2004年度	3,600,000	360,000,000	172,223,845

2 K号について

	公正な市場価格（鑑定結果）（単位：米ドル）	公正な市場価格の円換算額（単位：円）	買取権の価格（単位：円）
2007年度	4,700,000	470,000,000	37,795,017
2006年度	5,200,000	520,000,000	99,783,674
2005年度	5,700,000	570,000,000	159,942,543
2004年度	6,300,000	630,000,000	218,325,634

3 N号について

	公正な市場価格（鑑定結果）（単位：米ドル）	公正な市場価格の円換算額（単位：円）	買取権の価格（単位：円） 各年5月15日の価格 （甲第8号証の1）
2013年度	7,500,000	750,000,000	109,007,371
2012年度	8,000,000	800,000,000	219,911,783
2011年度	8,500,000	850,000,000	327,738,938
2010年度	9,000,000	900,000,000	432,610,758
2007年度	11,300,000	1,130,000,000	730,139,650