

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(江東東税務署長)

平成25年1月24日棄却・確定

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成24年7月18日判決、本資料262号-152・順号12002)

判 決

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

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 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 江東東税務署長が平成17年12月26日付けで控訴人に対してした控訴人の平成15年1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。
- 3 江東東税務署長が平成17年12月26日付けで控訴人に対してした平成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

- 1 控訴人(原告)は、パナマ共和国(パナマ)に本店を有する法人3社(本件各パナマ法人)との間で、3隻の船舶(本件各船舶)に係る各契約(本件各契約)を締結したが、江東東税務署長は、本件各契約は、船舶の賃貸借である裸用船契約であるとして、控訴人に対し、平成15年1月1日～平成16年10月31日の事業年度(本件事業年度)の法人税に係る更正処分(本件更正処分)並びに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(本件各告知処分)及び不納付加算税の賦課決定処分(本件各告知処分と併せたものが本件各告知処分等、本件更正処分と本件各告知処分等とを併せたものが本件更正処分等)をした。

本件は、控訴人が、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 控訴人は、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～平成16年10月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 控訴人は、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などを理由に、本件更正処分等は違法であると主張して、それらの取消しを求める事案である。

2 本件の争点は、以下のとおりである。

ア 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) 控訴人が平成14年10月～平成16年10月の間に本件各船舶について本件各契約に従って本件各パナマ法人に対して支払った金員(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 本件各金員のうち平成14年10月～平成15年1月の間に支払われたもの(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(争点4)。

イ 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控訴人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)。

3 原審は、以下のとおり判断して、控訴人の請求をいずれも棄却した。

ア 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

(ア) 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。

(イ) 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国税通則法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とはできず、また、本件告知処分等について適用違憲又は違法であるということもできない。

イ 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

(ア) 本件各契約に係る契約書(以下「本件各契約書」という。)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が、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) 控訴人は、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目的物の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といえること、③ 控訴人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。

(ウ) しかし、以下のとおり、上記特段の事情を認めることはできない。

- ① 仮に裸用船契約の標準書式の1つであるP協議会のQの第Ⅳ部を用いるものが売買契約であると評価される余地があるとしても、控訴人が締結した契約における特約の内容は、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を必要とするものであり、上記標準書式の第Ⅳ部の書式をそのまま利用するものではないから、これと同様に論ずることはできない。
- ② 控訴人主張の特約条項があるとしても、上記①のとおり、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控訴人に移転するわけではないから、上記の条項をもって売買の根拠とすることはできない。
- ③ 控訴人の当初の会計処理によれば、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、控訴人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。控訴人の帳簿等に係る証拠（乙8の1～5、乙9）には、控訴人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が、後に作成されたものと推認される。
- ④ 控訴人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、それらが控訴人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。

ウ 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

（ア） 本件各告知処分は、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ない。

（イ） 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ない。

エ 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

控訴人は、平成14年10月～平成15年1月は、B（B社）又はD（D社）との間の運航委託契約に基づいて「H」（H号）又は「K」（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が、B社及びD社は、いずれも名目的な法人であって、これらが控訴人の主張する4か月の期間に限って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社と控訴人と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のに、控訴人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、かえって、控訴人は、本件4か月分の各金員についても、用船料として、B社及びD社にそれぞれ支払っていたことなどからすると、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

あり、控訴人の主張は採用できない。

オ 争点 2～4 についての小括

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、控訴人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。

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

前記のとおり、本件各契約は船舶の賃貸借（裸用船契約）に該当し、控訴人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ことではなく、また、控訴人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、内国法人である控訴人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。

キ 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

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する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、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が、本件各契約においては、これらと一体を成す、本件各船舶に関して締結された覚書（本件各覚書）により、賃借人である控訴人は、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とされ、控訴人は、交換価値の半分を享受するにすぎず、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から、本件各契約による賃貸借については、同号の要件を満たさず、同条の適用はない。

ク 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 11 月 1 日～平成 16 年 10 月 31 日）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～平成 15 年 1 月であるから、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、控訴人の本件事業年度における所得の金額に影響を与えない。

4 これに対して控訴人が控訴した。

5 関係法令等の定め、前提事実、本件更正処分等の根拠及び適法性に関する被控訴人の主張、争点についての当事者の主張は、当審における控訴人の主張を下記 6 に付加するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「第 2 事案の概要等」の 1～3、5 に記載のとおりであるから、これを引用する。

6 当審における控訴人の主張

(1) 所得税法の適用は真実の法律関係に沿った実質主義によるべきである。

本件各契約が所得税法 161 条 3 号所定の「船舶の貸付け」に該当するかどうかについては、使用している標準書式の名称や形式のみで決定すべきではなく、その目的及び取引の内容に沿

って判断すべきである。判例も実質主義を採っている（最高裁昭和43年8月27日第三小法廷判決・集民92号105頁）。その観点からは、本件各契約は、「所有権留保型ファイナンスとしての買取義務及び買取選択権付裸用船契約」であり、その内容は所有権留保付割賦売買契約である。原審の判断は、実質主義を採用した上記判例に反するものである。

(2) 本件各契約は船舶金融としての買取義務及び買取選択権付裸用船契約である。

ア 運航委託契約に基づく運航がされた期間以外の取引の概要は、前記（引用に係る原判決33頁15行目～35頁25行目）のとおりである。

イ 買取義務及び買取選択権付裸用船契約について

買取義務及び買取選択権付裸用船契約においては、ローンや割賦の場合と同様に、本船の購入資金を元本として、複数に分割し、これに元本残高に対する利息を付して、用船料という使用料名目で支払い、一定期間で、元本を全額完済する。その期間の満了日に、名目的な金額で本船を買い取ることを定めたり、あるいは、元本のうちいくらかを最後に残し、これを支払って本船を買い取ることを定め、それを支払った場合には、所有権の移転登記がされる。船舶を支配する者が実質的所有者であり、関係当事者もそのように認識しており、海運業界において共通した認識である。

買取義務及び買取選択権付裸用船契約は、実質的には所有権留保付割賦売買契約と同じであるが、海運業界には、所有権留保付割賦売買契約書の標準書式がない。また、完済までの期間中の船舶の使用、管理などに関する使用契約の一般標準書式も存在しない。使用するの

は、Q A書式や㊦の裸用船書式である。

以上を背景として、本件各契約も締結されている。裸用船契約書の標準書式が利用されて

いるが、その実質は、割賦売買契約である。

(3) 本件各契約は、船舶金融としての所有権留保付割賦売買契約である。

本件各契約書の標準書式と本件各覚書とは一体となっていて、契約締結当初から、控訴人が必ず本件各船舶を買い取ることが定められており、ただ、それが代金完済まで留保されているだけであり、所有権留保付割賦売買契約である。

(4) 海運業界の慣習

ア 海運業界では、実質的には所有権留保付割賦売買契約を締結する際においても、所有権留保付割賦売買契約書の標準書式がいまだ存在せず、割賦売買に即した実務がまだない。よって、裸用船契約の標準書式を用いて船舶の使用・占有・管理に関する取決めを行い、その上で、船舶購入代金を元本とし、元本を割賦で利息とともに、用船料という名目で支払い、最後に残元本を買取代金として支払うという手法が使用されてきた。代金残高の期前弁済は、用船者の買取選択権や買取義務という形式をとる方法がとられているのである。

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、必ずしも標準書式がそのまま用いられるわけではない。契約自由の原則により、契約当事者が標準書式だけで契約を締結することは自由だが、独自の合意内容を契約に盛り込むこともまた自由である。標準書式の修正方法は様々であり、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、あるいは、特約や覚書を追加する。このように、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ものである。

買取義務や買取選択権についての特約や覚書を追加することで、Qの第IV部と同様に、当

事者の意図した売買という法的効果を享受できるのである。

イ ⑩株式会社船舶部部長⑩の陳述書（甲 5 5）からは、海運業界の船舶ファイナンスの実務として、リース会社が、その特徴を生かして買取義務付裸用船の取引を行っていることが分かる。また、リース会社が一旦登記上の所有者となり、裸用船料の名目で継続的に分割償還を受ける点と、本件各パナマ会社が一旦登記上の所有者となり、控訴人から裸用船料の名目で割賦代金を受け取る点で、仕組みが同じである。

(5) 契約当事者の意思は売買契約であること

本件各契約書と本件各覚書は、同時に、一体として作成されたものである。本件各覚書の条項には、買取義務及び買取選択権の条項（第 1 項）が存在し、契約締結時から、本件各船舶の所有権を移転する意思があったことは明らかである。売買契約であるとの契約当事者双方の意思が表れたものが本件各覚書なのである。当事者双方の意思が売買なのであるから、本件各取引は売買契約以外にはない。

(6) 本件 4 か月分の金員は運航委託契約による収益の預り金返還のための支払である。

第 3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、本件更正処分等はいずれも適法であるから、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、原判決 7 9 頁 2 1 行目の「同項 1 項」を「同項 1 号」と、同 2 4 行目の「本件告知処分」を「本件各告知処分」と、それぞれ改め、後記 2 に付加するほかは、原判決の「事実及び理由」欄の「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。

2 当審における控訴人の主張は、基本的に原審における主張を繰り返すものにすぎず、これに理由がないことは、引用に係る原判決が判示するとおりである。

(1) 控訴人は、所得税法の適用は真実の法律関係に沿った実質主義によるべきであり、原審の判断は判例に反する旨主張する。

しかし、原審は、本件各契約が、裸用船契約の標準書式を使用して締結されたとの形式的理由をもって、これが裸用船契約に該当するものと判断したのではなく、原審の判断が判例に反するということはできない。

(2) 控訴人は、本件各契約は、船舶金融としての買取義務及び買取選択権付裸用船契約であり、契約締結当初から、控訴人が必ず本件各船舶を買い取ることが定められているが、代金完済まで留保されているだけであり、所有権留保付割賦売買契約である旨主張する。

しかし、本件各契約の内容が、船舶金融を目的とし、そのために買取義務及び買取選択権が付加され、用船料の額が売買代金相当額を基礎に定められ、所有権留保付割賦売買契約に類似する経済的機能を有し得るものであるとしても、本件各覚書において定められた買取義務及び買取選択権の内容からは、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解されるのであり、本件各契約をもって所有権留保付割賦売買契約と同一のものと評価することはできない。また、本件各契約が、単純な裸用船契約ではなく、本件各覚書によってその内容が修正されたものであることは控訴人主張のとおりであるとしても、その修正の内容である本件各覚書の内容からは、本件各契約をもって売買ないし所有権留保付割賦売買契約と同一のものと評価することはできない。

(3) 控訴人は、海運業界では、実質的には所有権留保付割賦売買契約を締結する際においても、所有権留保付割賦売買契約書の標準書式がいまだ存在せず、割賦売買に即した実務がまだない

ため、裸用船契約の標準書式を用いて船舶の使用・占有・管理に関する取決めを行い、用船者の買取選択権や買取義務という形式をとる方法がとられているとし、その慣行を裏付けるものとして関係者の陳述書（甲５５、５７、５８）を提出する。

しかし、裸用船契約の標準書式の１つであるＱの第Ⅳ部の冒頭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、これによらずに、本件各覚書によってされた合意をその内容とする本件各契約について、Ｑの第Ⅳ部によってされた契約と同様であると直ちに解することができないことは原判決説示のとおりである。

- (4) 控訴人は、本件各契約書と本件各覚書は、同時に、一体として作成されたものであって、本件各覚書の条項には、買取義務及び買取選択権の条項（第１項）が存在し、契約締結時から、本件各船舶の所有権を移転する意思があったことは明らかである旨、売買契約であるとの契約当事者双方の意思が表れたものが本件各覚書なのであり、当事者双方の意思が売買なのであるから、本件各取引は売買契約以外にはない旨主張する。

しかし、本件各覚書において定められた買取義務及び買取選択権の内容は、控訴人が、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ことは、原判決説示のとおりである。

- (5) 控訴人は、本件４か月分の各金員は運航委託契約による収益の預り金返還のための支払であって、裸用船契約に基づく用船料には該当しない旨、船舶の改造のために用船料が決まらず、裸用船は開始できなかったために運航委託をしたものである旨主張する。

しかし、上記主張に理由がないことは、原判決説示のとおりである。

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

東京高等裁判所第２民事部

裁判長裁判官 大橋 寛明

裁判官 佐久間 政和

裁判官 齋藤 憲次

当 事 者 目 録

控訴人	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 健次
同	山下 清兵衛
同	吉田 愛
同	山下 功一郎
同	田代 浩誠
同	西潟 理深
同	吉田 聖子
被控訴人	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	江東東税務署長
	佐藤 秋広
被控訴人指定代理人	右田 直也
同	森本 利佳
同	片野 美千子
同	松丸 憲司
同	多田 英里
同	野村 智子
同	吉留 伸吾