

松山地方裁判所 平成●●年（○○）第●●号 法人税、消費税及び地方消費税更正処分等取消請求事件

国側当事者・国（松山税務署長）

平成27年6月9日棄却・確定

判 決

原告	医療法人A
同代表者理事長	甲
同訴訟代理人弁護士	木村 圭二郎
同	濱 和哲
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	松山税務署長
	岡田 知美
被告指定代理人	中尾 真和
同	金子 長年
同	森岡 実
同	上岡 渉
同	白石 忠
同	泰田 憲賢
同	磯部 剛
同	松本 博文

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 請求の趣旨

- 1 処分行政庁が、原告に対し、平成23年6月29日付けでした、原告の平成22年3月31日から同年7月31日までの課税期間（以下「本件課税期間」という。）の消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の更正の請求に係る更正処分（ただし、平成23年9月14日付け更正処分後のもの）（以下「本件消費税等更正処分」という。）のうち、消費税の還付すべき税額1107万1337円を超え5658万5342円を超えない部分及び地方消費税の還付すべき譲渡割額276万7834円を超え1414万6335円を超えない部分を取り消す。
- 2 処分行政庁が、原告に対し、平成23年9月14日付けでした、原告の平成22年3月31日から同年7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「本件法人税更正処分」といい、本件消費税等更正処分と併せて「本件各更正処分」とい

う。)のうち、所得金額マイナス2804万6576円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金額2804万6576円を下回る部分を取り消す。

3 訴訟費用は被告の負担とする。

第2 事案の概要

1 医療法人である原告は、本件課税期間の消費税等及び本件事業年度の法人税につき、処分行政庁から、原告を賃借人とする診療所用建物の賃貸借が法人税法（以下「法」という。）64条の2第1項が規定するリース取引（売買があったものとされるリース取引）に該当しないことを前提とする本件各更正処分を受けた。本件は、これを不服とする原告が、その取消しを求めた事案である。

2 前提となる事実（当事者間に争いがないか、文中掲記の証拠により容易に認められる事実）

（1）原告等

ア 原告は、平成22年3月●日に設立された診療所の経営等を目的とする医療法人であり、青色申告法人である（争いがない）。

イ 株式会社B（以下「B社」という。）は、大阪府寝屋川市所在の、医薬品の販売、医療機関のコンサルティング業務等を目的とする株式会社である（甲11）。

（2）原告とB社との間の賃貸借（争いがない）

原告は、平成22年7月12日、B社から、同日付け賃貸借契約に基づき、松山市●●、同●●及び●●、同●●の一部の各土地（以下「本件土地」という。）及び本件土地上に建築された鉄筋コンクリート3階建の診療所（以下「本件建物」といい、本件土地と併せて「本件土地建物」という。）につき、賃貸借期間を平成22年7月15日から平成42年7月31日までの20年と16日、賃料を1か月520万円（消費税別）で借り受けた（以下、この賃貸借契約を「本件賃貸借契約」といい、このうち本件建物の賃貸借部分を「本件建物賃貸借」という。）。

（3）本件各更正処分及び本件訴訟に至る経緯等（争いがない）

ア 法人税関係

（ア）原告は、本件事業年度の法人税につき、本件建物賃貸借が法64条の2第1項により売買があったものとされるリース取引に該当することを前提に、別表1の「確定申告」欄及び「修正申告」欄のと通りの申告をした。

（イ）これに対し、行政処分庁は、本件建物賃貸借は法64条の2第1項のリース取引には該当しないとして、別表1の「更正処分等」欄のと通りの更正処分をした（本件法人税更正処分）。同更正処分に付記された理由（以下「本件付記理由」という。）は、別紙のとおりである。

（ウ）本件建物賃貸借が法64条の2第1項のリース取引に該当しないとした場合の本件事業年度の所得金額及び翌期へ繰り越す欠損金額は、いずれも、別表1の「更正処分等」欄の各該当金額のとおりである。

（エ）原告は、本件法人税更正処分を不服として、別表1のと通りの異議申立て及び審査請求を経た上、平成25年6月8日、本件訴訟を提起した。

イ 消費税等関係

（ア）原告は、本件課税期間の消費税等につき、当初、本件建物賃貸借が法64条の2第1項のリース取引であるとはせず、別表2の「確定申告」欄及び「修正申告」欄のと通りの申

告をしていたが、その後、同「更正の請求」欄のとおり、本件建物賃貸借が法64条の2第1項のリース取引に該当するとして、更正の請求をした。

(イ) これに対し、処分行政庁は、本件建物賃貸借は法64条の2第1項のリース取引に該当しないとして、この点に関する更正の請求を認めず、ただし、その他の課税仕入れの計上漏れを認め、別表2の「更正処分等」欄及び「再更正処分等」欄のと通りの更正処分(本件消費税等更正処分)をした。

(ウ) 本件建物賃貸借が法64条の2第1項のリース取引に該当しないとした場合の本件課税期間の還付税額は、別表2の「再更正処分等」欄の各該当金額のとおりである。

(エ) 原告は、本件消費税等更正処分を不服として、別表2のと通りの異議申立て及び審査請求を経た上、前記ア(エ)のとおり、本件訴訟を提起した。

(4) 関係法令の定め等(争いがない)

ア 法64条の2第1項のリース取引とは、資産の賃貸借で次の(ア)及び(イ)の2つの要件に該当するものをいう(法64条の2第3項柱書)。

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

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

イ 法64条の2第1項のリース取引を行った場合には、リース資産の賃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、当該賃貸人又は賃借人である内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する(法64条の2第1項)。そして、この場合、賃借人である事業者は、当該リース資産の引渡しの時に資産の譲渡があったものとして、リース料総額を一括して当該譲渡事業年度に帰属する課税仕入として計上し、仕入税額控除を受けることができる(消費税法2条1項12号、30条)。

(5) 本件賃貸借契約における中途解約条項(争いがない)

原告とB社は、本件賃貸借契約の契約書(甲6。以下「本件契約書」という。)14条において、中途解約に関し次のとおり合意した(以下、この中途解約条項を「本件中途解約条項」という。)

ア 原告が、本件賃貸借契約を中途解約しようとするときは、6か月前に解約の申入れを書面でしなければならない。

イ この場合、原告は、次のとおり、賃貸借期間の区分に従って、違約金をB社に支払う。

(ア) 契約日から5年未満で解約した場合 4億0900万円

(イ) 5年以上10年未満で解約した場合 2億8890万円

(ウ) 10年以上15年未満で解約した場合 1億6850万円

(エ) 15年以上で解約した場合 4800万円

3 本件の争点は以下のとおりである。

(1) 本件付記理由に法130条2項の求める理由付記として不備があるか(争点1)

(2) 本件建物賃貸借は法64条の2第1項のリース取引に該当するか(争点2)

4 争点に関する当事者の主張

(1) 争点1 (理由付記の不備) について

(原告の主張)

ア 法人税青色申告に対する更正処分にあたり更正通知書に理由付記が求められる趣旨は、更正処分庁の判断の慎重・合理性を担保してその恣意を抑制し、また、当該処分理由を相手方に知らせて不服申立てに便宜を与えるためである。したがって、帳簿書類の記載について納税者と法的な評価を異にするとして行う更正の場合、納税者の法的評価を覆すに足りるだけの信憑力のある資料の摘示や具体的な判断過程の提示が必要である。

しかるに、本件付記理由は、「本件賃貸借は同項第1号の規定に該当しないため、同条第1項の規定を適用することはできません。」と、法64条の2第3項1号の該当性につき、結論を指摘するのみであり、法130条2項所定の理由付記として不十分である。

イ 大阪高裁平成25年1月18日判決・判時2203号25頁（以下「大阪高裁平成25年判決」という。）に照らしても、本件付記理由に不備があることは明らかである。

すなわち、同判決は、「法人税法2条13号に規定する収益事業の収入に該当する」との付記理由について、「結論を記載するにとどまり、…法令等の適用関係や、何故そのように解釈するのかの判断過程についての記載が一切ない」と判示して理由付記の不備を認定しているところ、本件付記理由の記載の程度も、大阪高裁平成25年判決で問題となった更正通知書の付記理由と同程度であり、具体的な判断過程についての記載はない。

ウ 以上のとおり、本件付記理由には法130条2項の求める理由付記として不備がある。したがって、本件法人税更正処分は違法であり、取り消されるべきである。

(被告の主張)

ア (ア) 法130条2項が求める理由付記の趣旨目的が、更正処分庁の恣意的判断の抑制及び相手方の不服申立ての便宜にある点は、原告指摘のとおりである。

(イ) もっとも、最高裁昭和●●年(○○)第●●号昭和60年4月23日第三小法廷判決・民集39巻3号850頁（以下「最高裁昭和60年判決」という。）の法理に鑑みれば、法人税青色申告において帳簿書類の記載自体を否認するのではなく、納税者の法的評価が異なるとして更正する場合、法130条2項が求める付記理由としては、納税者の法的評価を覆すに足りるだけの信憑力のある資料の摘示や具体的な判断過程の提示は不要であり、更正の根拠が上記理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示されていれば足りるというべきである。

イ (ア) これを本件付記理由についてみるに、本件法人税更正処分は、原告の帳簿書類の記載自体を否認するのではなく、本件建物賃貸借が法64条の2第1項のリース取引に該当するか否かに関する評価を異にしてなされたものにすぎない。そして、更正通知書には、「1, 890, 405円を減価償却費の損金不算入額として所得の金額に加算しました。」等の所得金額の加算・減算の結論に関する記載に加え、「貴法人は…リース取引…に該当するとして…損金の額に算入しています。」「しかしながら、法人税法第64条の2第3項…第1号の規定に該当しないため、同条第1項の規定を適用することはできません」との記載がある。これらの記載は、中途解約不能要件を充足しないがゆえに本件建物賃貸借が法64条の2第1項のリース取引に該当せず、そのため、本件建物の減価償却費を損金算入することはできないとの趣旨を記載したものであるということができ、上記理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に更正の根拠を具体的に明示しているという

べきである。

(イ) 原告は、大阪高裁平成25年判決を引きつつ、同判決の事案と同様、本件付記理由にも不備がある旨主張する。しかし、大阪高裁平成25年判決における更正処分と本件法人税更正処分とは、問題とされた課税要件が異なるなど、対象となった事案が全く異なる。したがって、同判決における判断内容は、本件付記理由の適否に関する判断に影響を与えるものではない。

ウ 以上のとおり、本件付記理由には法130条2項の求める理由付記として不備はない。したがって、本件法人税更正処分は適法である。

(2) 争点2 (法64条の2第1項該当性) について

(原告の主張)

ア 本件建物賃貸借がフルペイアウト要件(法64条の2第3項2号)を充たすことは明らかである。

イ 前提となる事実(5)のとおり、本件賃貸借契約には、中途解約をすることができる旨の合意(本件中途解約条項)がある。したがって、本件建物賃貸借は「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」(法64条の2第3項1号前段)には該当しない。しかし、本件建物賃貸借は、以下の理由から「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もの…に準ずるもの」(法64条の2第3項1号後段。以下、単に「準ずるもの」という。)であるといえる。したがって、本件建物賃貸借は、中途解約不能要件も充たす。

(ア)「準ずるもの」とは、賃貸借契約を取り巻く事情に照らし、客観的かつ合理的な理由により、当該目的物の利用が特定の者に継続されることが期待されるなど、リース対象物の交換価値に相当する金額の支払が契約上担保されているものをいう。

したがって、第1に、解約に際して相当の違約金を支払わなければならないなどの理由から、事実上解約不能と認められる賃貸借は「準ずるもの」に該当する。また、第2に、中途解約時点における既払いリース料、解約違約金及びリース対象物の残価の合計額が、賃貸人におけるリース対象物の取得価額に10%程度の利益を付加した額を超えている場合も、売買の経済的実態を有する賃貸借として、「準ずるもの」に該当する。

(イ) 本件建物賃貸借については、第1に、これを取り巻く事情として、①本件建物が原告の要望を踏まえた設計に基づき建築された建物であり、一般的な診療用建物とは異なる構造であること、②B社は、原告が本件土地建物で開設する診療所を原告と一体となって運営しているのであって、単なる賃貸人ではないこと、③原告が中途解約した場合、原告は違約金及び高額な原状回復費用を支払わなければならないこと等が指摘できる。

これらの事情を併せ考えると、原告及びB社は、原告が本件土地建物を継続的に利用することを期待しており、原告が中途解約をすることは事実上不可能であるといえる。

(ウ) また、第2に、B社の本件土地建物の取得価額は、本件土地2億3382万6137円、本件建物4億5558万7610円であるところ、本件土地の取得価額に追加借入利率2.35%を乗じた額を本件土地部分の年間賃料とみた上、これを本件土地建物全体の賃料から差し引くことにより、本件賃貸借契約のうちの本件建物賃貸借部分のリース料(賃料)を算定すると、支払総額11億4047万2765円、月額474万2090円となる。

別表3は、これらの金額を前提として、各中途解約時点における本件建物の既払いリー

ス料と違約金との合計と、本件建物の取得価額とを対比させた表である。中途解約がされた場合、B社は別表3記載の既払いリース料と違約金の合計額のほか、本件建物の残価に相当する経済的利益を取得することになる。そうすると、どの時点でにおいて中途解約がされたとしても、既払いリース料、解約違約金及び本件建物の残価の合計額は、本件建物の取得価額に10%程度の利益を付加した額を超えているといえ、本件建物賃貸借は売買の経済的実態を有するものといえる。

(エ) (ア) ないし (ウ) で検討したところから、本件建物賃貸借は「準ずるもの」ということができる。

ウ 上記ア及びイのとおり、本件建物賃貸借は、フルペイアウト要件及び中途解約不能要件のいずれも充たしているから、法64条の2第1項のリース取引に該当する。したがって、本件建物がリース資産でない旨を前提とした本件各更正処分は違法である。

(被告の主張)

ア 本件建物賃貸借がフルペイアウト要件を充たすことは、争わない。

イ しかし、前提となる事実(5)のとおり、原告及びB社は、本件賃貸借契約において、本件中途解約条項を定め、中途解約できる旨を合意しているから、本件建物賃貸借は、中途解約「できないもの」(法64条の2第3項1号前段)に該当しない。また、本件建物賃貸借は、以下の理由から「準ずるもの」ということもできない。したがって、本件賃貸借契約は、中途解約不能要件を充たさない。

(ア) 「準ずるもの」とは、解約禁止条項が明記されている場合と実質的に同視できる場合、すなわち事実上解約不能と認められる場合をいう。

(イ) しかしながら、本件賃貸借契約では、賃料の更改や日割り計算(本件契約書4条2項、同条3項)等、賃貸借に特有かつ中途解約を前提とした合意がされている。また、中途解約の際の未経過期間のリース料に対する違約金の割合がほぼ全期間において50%以下であり、むしろ本件中途解約条項は、中途解約する経済的合理性が認められる合意内容となっている。

これらの事情を併せ考えると、原告及びB社は、形だけでなく、実質的にも本件賃貸借契約の中途解約を想定して本件中途解約条項を定めたのであり、本件賃貸借契約をもって、事実上解約不能の賃貸借契約であると認めることはできない。

(ウ) 原告は、中途解約時点における既払いリース料、解約違約金及びリース対象物の残価の合計額が、賃貸人におけるリース対象物の取得価額に10%程度の利益を付加した額を超えている場合も「準ずるもの」に該当すると主張する。

しかしながら、法64条の2第3項1号の文言に照らし、「準ずるもの」に該当するかどうかは、中途解約の可否との関係で決せられるべきものである。原告の上記主張は、法64条の2第3項1号の文理解釈を誤ったものであり、失当である。

(エ) (ア) ないし (ウ) で検討したところから、本件建物賃貸借は「準ずるもの」ということはできない。

ウ したがって、本件賃貸借契約は法64条の2第1項のリース取引に該当しないから、本件建物がリース資産でない旨を前提とした本件各更正処分は適法である。

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

前記前提となる事実、証拠（甲 6、8、9、11 ないし 13、19、乙 4 の 1 及び 2、5 の 1 及び 2、6 ないし 8、10、13）及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

（1）本件賃貸借契約の内容（甲 6）

原告と B 社は、本件賃貸借契約において、前提となる事実（2）及び（5）記載の内容のほか、次のとおりの合意をした。

ア 賃料は、3 年ごとに諸般の経済情勢の変化と公租公課を考慮し、原告及び B 社で協議して更改することができる（本件契約書 4 条 2 項）。

イ 賃料は、賃貸の開始日からその月の末日までの日数が 1 か月に満たない場合には、日割り計算によることとし、契約終了の際も同様とする（本件契約書 4 条 3 項）。

ウ 原告は、本件建物の内装及び設備費用を負担する（本件契約書 8 条）。また、本件賃貸借契約が終了した場合、原告は、本件土地建物に原告が付加した内装、設備等を完全に撤去し、当初の復元に戻して、本件土地建物を B 社に明け渡さなければならず、B 社に対し、撤去すべき物件の買取りは請求しない（本件契約書 16 条 2 項、3 項）。

（2）原告による診療所の経営（甲 6、8、9、11 ないし 13）

ア 原告は、本件賃貸借契約に基づき、本件土地建物を使用して診療所を運営している。また、原告は、次のイの業務委託契約（以下「本件業務委託契約」という。）に基づき、同診療所に係る業務を B 社に委託するほか、B 社を通じて医薬品等の仕入れを行っている。

イ 本件業務委託契約（この項目における条文は、本件業務委託契約の契約書（甲 8）の条文である。）

（ア）契約の目的等（1 条、2 条）

原告は、B 社に、医療業務に係る診療費の算定・請求、レセプト作成、設備管理、医薬品等の受発注管理、医療補助事務、経理・財務事務、労務管理等の業務を委託し、その対価として報酬を支払う。

（イ）解除（11 条）

原告及び B 社は、双方の合意によりいつでも本件業務委託契約を解除できる（同条 1 項）。

（ウ）有効期間（12 条）

契約締結日から 1 年間。ただし、期間満了の 1 か月前までに書面による意思表示がないときは自動的に 1 年間延長されるものとし、以降も同様とする。

（3）関係通達等

中途解約不能要件について定めた法令上の規定は、法 64 条の 2 第 3 項 1 号のみである。もっとも、その解釈・運用の基準ないし指針となり得るものとして、次のものがある。

ア 法人税基本通達（乙 10）

法人税基本通達第 12 章の 5-1-1（1）（以下「本件通達」という。）は、「準ずるもの」の例示として、「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」を挙げる。

イ リース取引に関する会計基準の適用指針（乙 8）

企業会計基準適用指針第 16 号「リース取引に関する会計基準の適用指針」（以下「リース指針」という。）第 6 項は、企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」（乙 7）

第36項にいうリース取引、すなわち、法的形式上は解約可能である場合でも、事実上解約不能と認められることから、解約不能のリース取引に準ずるリース取引として扱うものの例示として、次の取引を挙げている。

(ア) 解約時に、未経過のリース期間に係るリース料の概ね全額を、規定損害金として支払うこととされているリース取引（1号）

(イ) 解約時に、未経過のリース期間に係るリース料から、借手の負担に帰属しない未経過のリース期間に係る利息等として、一定の算式により算出した額を差し引いたものの概ね全額を、規定損害金として支払うこととされているリース取引（2号）

(4) 本件中途解約条項における違約金の定め（甲19、乙4の1及び2、5の1及び2、6、13、弁論の全趣旨）

ア B社は、本件土地を2億3382万6137円、本件建物を4億5558万7610円で取得した。

イ B社は、本件建物の建築コスト総額（本件建物の取得価額に各種費用を加算した額）4億8145万8364円、年減価額を2407万2918円（4億8145万8364円÷20年≒2407万2918円）とした上、同建築コストを確実に回収し得るようにするための金額として、本件中途解約条項における違約金の額を次のとおり設定した。

(ア) 契約日から5年未満で解約した場合 4億0900万円
 $4億8145万8364円 - 2407万2918円 \times 3年 \div 4億0900万円$

(イ) 5年以上10年未満で解約した場合 2億8890万円
 $4億8145万8364円 - 2407万2918円 \times 8年 \div 2億8890万円$

(ウ) 10年以上15年未満で解約した場合 1億6850万円
 $4億8145万8364円 - 2407万2918円 \times 13年 \div 1億6850万円$

(エ) 15年以上で解約した場合 4800万円
 $4億8145万8364円 - 2407万2918円 \times 18年 \div 4800万円$

ウ (ア) 原告主張の本件賃貸借契約のうち本件建物賃貸借部分のリース料（賃料）（支払総額11億4047万2765円、月額474万2090円）は、リース指針第99項3号に基づき把握された金額である。

そして、この11億4047万2765円から、本件建物の取得価額（上記ア）を差し引いた6億8488万5155円は、本件建物賃貸借に含まれる利息相当額の総額であり、リース指針第24項における利息法によると、その利率は年利約11.14%（月利0.928%）である。

(イ) 上記（ア）の本件建物に係るリース料総額等を基に、本件賃貸借期間における各支払月の月額リース料、そのうちの利息相当額、未経過期間のリース料及び未経過期間の利息相当額等を算定すると、別表4のとおりであり、未経過期間のリース料に対する違約金の割合は同表「違約金割合③」欄、利息相当額を差し引いた未経過期間のリース料に対する違約金の割合は同表「違約金割合⑥」欄のとおりとなる。

2 争点1（理由付記の不備）について

(1) 理由付記制度の趣旨及び要求される理由付記の程度

法130条2項が青色申告に係る法人税の更正に理由付記を要求したのは、法が青色申告制度を採用し、青色申告に係る所得の計算については、それが法定の帳簿組織による正当な記載

に基づくものである以上、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趣旨に鑑み、更正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、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与えるためである。したがって、帳簿書類の記載自体を否認して更正をする場合の付記理由としては、単に更正に係る勘定科目とその金額を示すだけでなく、そのような更正をした根拠を帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要するが、帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合には、その付記理由が、更正の根拠について帳簿記載以上に信憑力のある資料を摘示するものでないとしても、恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に更正の根拠が具体的に明示されている限り、法の要求する理由付記として欠けるところはないと解される（最高裁昭和60年判決）。

（2）本件付記理由の適否

ア 前提となる事実（3）ア（イ）のとおり、本件付記理由には、更正の根拠について、格別の資料の摘示はない。

しかし、本件法人税更正処分は、本件建物賃貸借が法64条の2第1項のリース取引に該当するか否かに関する評価を修正するものにすぎず、帳簿書類の記載自体を否認するものではない。したがって、更正の根拠について資料の摘示を欠く本件付記理由も、理由付記制度の趣旨目的（前記（1））を充足するものである限り、法の要求する理由付記として欠けるところはないというべきである。

イ そこで、さらに進んで、本件付記理由が、恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足するものか否かにつき、検討する。

（ア）本件法人税更新処分は、本件建物賃貸借が法64条の2第1項のリース取引に該当するとして本件建物の減価償却費を損金算入するなどしていた原告の確定（修正）申告に対し、本件建物賃貸借が法64条の2第1項のリース取引に該当しないとして、その損金算入等を否認したというものである。そして、本件付記理由は、「1,890,405円を減価償却費の損金不算入額として所得の金額に加算しました。」等の所得金額の加算・減算の結論に関する記載に加え、本件建物賃貸借につき「貴法人は…リース取引…に該当するとして…損金の額に算入しています。」「しかしながら、法人税法第64条の2第3項…第1号の規定に該当しないため、同条第1項の規定を適用することはできません。」と記すことにより、中途解約不能要件を充足しないがゆえに本件建物賃貸借が法64条の2第1項に該当せず、そのため、原告が確定（修正）申告においてした本件建物の減価償却費の損金算入等は認められないとの更正の理由を記載したものといえる。

（イ）前提となる事実（4）及び前記1（3）のとおり、中途解約不能要件について定めた法令上の規定は、法64条の2第3項1号のみであり、通達等はあるものの、その要件を具体化した下位の法令上の規定はない。そして、後記3（2）アのとおり、中途解約不能要件における「賃貸借期間の中途においてその解除をすることができない」（同号前段）とは、賃貸借契約において中途解約禁止の合意がされていることをいい、「準ずるもの」（同号後段）とは、中途解約禁止の合意がされていない場合であっても、当該賃貸借契約の実体に照らし、事実上中途解約不能であると認められるものをいう。

そうすると、中途解約不能要件該当性は、対象となった賃貸借契約の合意内容や取引実態に照らして判断すべきものであるといえるところ、この合意内容や取引実態は、当該賃

貸借契約の当事者である納税者において、的確に把握し得る事柄である。すなわち、中途解約不能要件該当性の判断の前提となる事実関係は、更正処分庁よりも、納税者の側において、よりの確に把握し得る性質のものなのである。したがって、更正を受けた納税者としては、更正における付記理由として、否認対象となった賃貸借契約が特定され、それが法64条の2第3項1号の中途解約不能要件に該当しないとの更正理由が記載されていれば、更正処分庁が判断の基礎とした当該賃貸借契約に関する具体的事実関係の明示までではなくとも、不服申立ての便宜の点において、支障はないといえる。また、更正処分庁についてみても、納税者において的確に把握し得る中途解約に関する当該賃貸借契約に特有の事実関係を前提として判断をするのであるから、その判断の基礎とした具体的事実関係の明示までは要求せずとも、否認対象とした賃貸借契約の特定と、それが中途解約不能要件に該当しないとの更正理由の明示とを要求すれば、その判断の慎重、合理性を担保することができ、恣意抑制の点においても、支障はないといえる。

したがって、法64条の2第1項の適用があるとしてされた青色申告に対し、中途解約不能要件の非該当を理由として更正をする場合の付記理由としては、否認対象たる賃貸借契約が特定され、それが同条の2第3項1号の中途解約不能要件に該当しないとの更正理由が記載されていれば、その判断の基礎とされた当該賃貸借契約に関する具体的事実関係の明示までではなくとも、法130条2項が要求する理由付記として欠けるものではないといえる（もとより、かかる具体的事実関係を付記理由中に摘示することは丁寧な対応であると評価することができる。）。

（ウ）そこで、上記（ア）の本件付記理由を上記（イ）に照らして判断するに、本件付記理由には、その冒頭部分に、「平成22年7月12日付の「土地・建物賃貸借契約書（以下「本件契約書」といいます。）に基づき平成22年7月15日から土地及び建物を賃貸借し、そのうち建物に係る賃貸借（以下「本件賃貸借」といいます。）については、…」との記載があり、対象となった賃貸借契約が特定されている。そして、その後の箇所で、このようにして特定した本件建物賃貸借が法64条の2第3項1号の中途解約不能要件に該当しないものであるとの更正理由が記載されている。

したがって、本件付記理由は、法130条2項が要求する理由付記として欠けるものではないといえる。

（3）原告の主張について

ア 原告は、本件付記理由は中途解約不能要件該当性について結論を示すのみであり、法130条2項が求めている理由付記として不十分である旨主張する。

しかし、前記（2）で認定・説示したとおり、本件付記理由は、恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足するものであり、法130条2項の要求する更正の理由として欠けるものではない。

イ また、原告は、大阪高裁平成25年判決に照らしても、本件付記理由に不備があることは明らかであると主張する。

しかし、更正は問題とされる課税要件についてされるものなのであるから、その付記理由が理由付記制度の趣旨目的に沿うものであるか否かも、更正の対象となった課税要件の構造や内容との兼ね合いで、課税要件ごとに検討する必要がある。この点に関し、大阪高裁平成25年判決の事案は、法2条13号の「収益事業」に該当するとしてされた更正における付

記理由の適否が問題となった事案である。この収益事業該当性については、法2条13号が定める課税要件を具体化した下位の法令上の規定として、法人税法施行令5条及び法人税法施行規則4条以下が存するところ、同事案における付記理由は、法適用につき、法2条13号に規定する収益事業に該当するとの結論が記載されるのみで、より具体的な課税要件を定めた上記政令及び省令の適用関係については何ら記載されていないというものであった。一方、本件法人税更正処分で問題とされた中途解約不能要件について定めた法令上の規定は、法64条の2第3項1号のみであり、これを具体化した下位の法令上の規定はない。また、その要件の内容も、賃貸借契約の合意内容や取引実態という納税者において的確に把握し得る事柄によって決せられるものである。このように、大阪高裁平成25年判決の事案と本件とは、問題とされた課税要件の構造や内容が異なるのであるから、要求される理由付記の内容・程度が異なったものとなるのは当然のことだといえる。したがって、本件付記理由の不備が、大阪高裁平成25年判決に照らして明らかであるとの原告の主張は、採用できない。

3 争点2（法64条の2第1項該当性）について

- (1) 本件建物賃貸借は、フルペイアウト要件を充たすものであるが、「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」（法64条の2第3項1号前段）には該当しない。かかる事実は、当事者間に争いがない。
- (2) そこで、本件建物賃貸借が、中途解約不能要件のうちの「準ずるもの」（同号後段）といえるか否かにつき、検討する。

ア 法64条の2第1項は、「リース取引」については売買があったものとして扱う旨を定めている。これは、資産の賃貸借の中には、その実態が売買に類するものも存することから、このような売買に類する賃貸借については、その実態に即して売買があったものとして課税するとの趣旨の規定である。もとより、賃貸借の態様は様々であり、売買に類するものといっても、その類似性の内容や程度も様々である。そこで、法64条の2第3項は、課税上、売買として扱うものと、扱わないものとを区別するため、①中途解約の可否と、②経済的利益の享受及び費用負担という2つの観点から基準（要件）を設けた。それが、①中途解約不能要件と②フルペイアウト要件である。

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

イ 前提となる事実（5）のとおり、原告とB社は、本件契約書14条に本件中途解約条項を定め、6か月前の書面差し入れを条件として、原告が本件賃貸借契約を中途解約できる旨を合意した。したがって、本件賃貸借契約は、中途解約禁止の合意がされてないというにとどまらず、中途解約できる旨の明示の合意がされた契約であるといえる。そこで、本件中途解約条項が存するにもかかわらず、本件建物賃貸借が事実上解約不能な賃貸借であるといえるのかにつき、以下、検討する。

(ア) 本件中途解約条項は、前提となる事実（5）のとおり、解約の手續のほか、解約の時期に応じた違約金を取り決めたものであり、原告による中途解約権行使の条件等を具体的かつ明確に取り決めた条項である。原告及びB社がこのような具体的かつ明確な合意をして

いたとの事実からは、原告及びB社においては、状況次第では原告による解約権の行使があり得るとの認識の下、この解約の場合の条件等を取り決めたものと考えられる。このように、本件建物賃貸借の契約当事者である原告及びB社は、本件中途解約条項に基づく解約権が、法律上行使可能ということにとどまらず、事実上も行使されることがあり得るとの認識であったと考えられるのであり、原告及びB社が、本件建物賃貸借を事実上解約不能なものと考えていたとは認め難い。

- (イ) 本件中途解約条項には違約金の定めがある。一般に、賃借人に中途解約権を付与した場合であっても、解約権行使にあたって賃借人において支払わなければならないものとされる違約金の額が、解約権を行使せずに賃貸借を継続した場合に支払わなければならない未経過賃貸借期間中の賃借料（リース料）総額と同程度の額である場合、当該中途解約権は、解約権者である賃借人にとって、行使すべき経済的理由の乏しいものとなる。したがって、このような額の違約金の合意がされた賃貸借については、中途解約権付与の合意がされていたとしても、事実上解約不能な賃貸借であるとみることができる。

原告主張の本件賃貸借契約のうちの本件建物賃貸借部分のリース料（賃料）（支払総額 11億4047万2765円、月額474万2090円）を前提に、本件中途解約条項に基づく解約権行使の際の未経過賃貸借期間中の賃借料（リース料）総額に対する違約金の割合を算定すると、別表4の「違約金割合③」欄のとおりとなる（前記1（4）ウ）。このように、ほとんどの期間においてその割合が50%程度以下となっていることからすると、本件中途解約条項に基づく解約権は、解約権者である原告にとって、行使すべき経済的理由の乏しいものではないといえる。原告は、中途解約権を行使することにより、所定の違約金を支払ったとしても、なお、契約継続の場合に支払わなければならない未経過賃貸借期間中の多額の賃借料（リース料）の支払を免れることができるのであり、この点において、原告には、解約権を行使すべき経済的合理性があるといえる。したがって、本件建物賃貸借を事実上解約不能な賃貸借とみることは困難である。本件通達は、違約金の額が「未経過期間に対比するリース料の額の合計額のおおむね全部（原則として100分の90以上）」である場合を「準ずるもの」の例示として挙げており、また、リース指針第6項1号は、違約金の額が「未経過のリース期間に係るリース料の概ね全額」である場合を解約不能のリース取引に準ずるリース取引として扱うとしているが（前記1（3））、上記認定の別表4の「違約金割合③」欄のとおり、本件中途解約条項における違約金の額は、本件通達及びリース指針第6項1号が掲げる基準を大きく下回っている。この点からも、本件建物賃貸借を事実上解約不能とみるのは相当とはいえない。

- (ウ) リース指針第6項2号は、未経過期間のリース料から、リース料に含まれる利率等を差し引いたものの「概ね全部」が違約金の額とされている場合も、解約不能のリース取引に準ずるリース取引として扱うとしている（前記1（3）イ）。

年利11.14%（月利0.928%）（前記1（4））を適用して別表4に基づき計算すると、利息相当額を差し引いた未経過期間のリース料の額は同表の⑤欄のとおりとなり、ほとんどの期間において、違約金の額を上回る額となっている。この利息相当額を差し引いた未経過期間のリース料に対する違約金の割合は、同表の「違約金割合⑥」欄のとおりであり、最も低い割合は22.1%となっている。このように、本件中途解約条項において定められた違約金の額は、リース指針第6項2号が掲げる基準も充たしていない。この

点からも、本件中途解約条項が原告にとって経済的合理性のある解約条項であり、本件建物賃貸借を事実上解約不能とみるのは困難であるとの上記（イ）の認定は相当であるといえる。

（エ）本件中途解約条項における違約金の額は、前記１（４）イのとおり、本件建物の建築コストの回収を確実にするための金額として設定されたのであり、未経過期間のリース料の全部の回収を考慮して設定されたものではない。賃貸人であるＢ社は、中途解約の条件として、未経過期間のリース料全部の支払までは求めず、建築コストが回収できれば足りるとの認識で違約金の額を取り決めたのである。このように、本件中途解約条項は、賃貸人であるＢ社にとっても、自らにとっての経済的合理性を考慮し、受け入れ可能なものとして合意されたのであり、本件中途解約条項が事実上行使不能な解約権についての取り決めであるとの認識はなかったと考えられる。

（オ）上記（ア）ないし（エ）で検討したところによれば、本件建物賃貸借をもって、事実上解約不能な賃貸借であるということはできない。

ウ したがって、本件建物賃貸借は「準ずるもの」（法６４条の２第３項１号後段）に該当しない。

（３）原告の主張について

ア（ア）原告は、①本件建物の特性、②原告及びＢ社の取引関係、③高額な原状回復費用等の事情をもって本件賃貸借契約が「準ずるもの」といえる旨主張する。

（イ）しかし、①本件全証拠によっても本件建物が客観的に原告以外の賃貸に適さないものであるとは認めるに足りない。むしろ、証拠（甲９、１４、乙１１）及び弁論の全趣旨によれば、Ｂ社は、開業予定地の需要調査から効果的なレイアウトの設計のサポートを行い、契約解除になることも想定して、本件建物をほかの医療施設や介護施設としても使えるような設計としたことがうかがわれる。

また、②原告は、Ｂ社との間で、本件賃貸借契約のほか、本件業務委託契約を締結するなどして、診療所を運営しているが（前記１（２））、このことにより、原告による中途解約権の行使が事実上不能になるわけではない。本件賃貸借契約を中途解約するということは、本件土地建物での診療所運営を止めることにほかならないところ、本件業務委託契約は１年で終了させることが可能なのであるから、本件業務委託契約の存在が本件賃貸借契約の中途解約を困難にするものとはいえない。

さらに、③本件賃貸借契約における原状回復義務は、同契約の終了原因のいかんにかかわらず原告に生じるものである。すなわち、原告が解約権を行使せず、賃貸借契約を継続することを選択したとしても、最終的に期間満了による終了となった際には、原告は、自らの費用で本件土地建物を原状に復する義務を負うのであり、原告は、中途解約権を行使するか否かにかかわらず、原状回復費用を負担しなければならない立場にあるといえる。したがって、中途解約の際に原状回復費用の負担を要することは、解約権を行使せず、賃貸借契約継続を選択する場合の対比において、原告にとって過分の費用負担となるわけではない。

（ウ）以上のとおり、原告指摘の諸事情を考慮したとしても、前記（２）の認定は覆らない。

イ（ア）原告は、中途解約時点における既払いリース料、解約違約金及びリース対象物の残価の合計額が、賃貸人におけるリース対象物の取得価額に１０％程度の利益を付加した額

を超える場合も、売買の経済的実態を有する賃貸借として、「準ずるもの」に該当すると主張する。そして、別表3から、本件建物賃貸借は「準ずるもの」といえる旨主張する。

(イ) 前記(2)アで述べたとおり、法64条の2第3項は、①中途解約の可否と、②経済的利益の享受及び費用負担という2つの観点から、課税上、売買として扱うものと、扱わないものとを区別したのである。したがって、その規定文言に照らしても、「準ずるもの」か否かは、事実上中途解約が不能か否かの観点から判断すべきものである。しかるに、原告の上記主張は、中途解約が不能か否かを捨象して、売買の経済的実態を有するといえるか否かの観点から「準ずるもの」か否かを判断しようというものであり、法64条の2第3項1号の趣旨及び文言に照らし、採用できない。

原告主張の別表3によれば、賃貸借開始後8年10か月目(別表3の「期間」欄の106番)には、既払いリース料(賃料)総額(5億0266万1540円)が、本件建物の取得価額に10%を付加した額(4億5558万7610円×1.1=5億0114万6371円)を超えている。したがって、原告主張の「準ずるもの」に関する解釈を前提とすれば、賃貸借開始後8年10か月目以降、本件建物の残価がゼロで、かつ、本件建物賃貸借が違約金を要せず解約できる賃貸借であったとしても、この賃貸借は「準ずるもの」にあたるということになる。しかし、違約金の支払いをせず中途解約できる賃貸借が、事実上解約不能の賃貸借であるといえないことは明らかである。違約金を要せず無理由解約できる賃貸借は、解約が容易な賃貸借といえるからである。このように、原告主張の「準ずるもの」に関する解釈は、解約の容易な賃貸借までをも「準ずるもの」に該当するとし得る解釈であって、採用できない。

(4) 以上のとおり、本件建物は「準ずるもの」とはいえない。したがって、本件建物賃貸借が法64条の2第1項のリース取引に該当しないとしてされた本件各更正処分は、いずれも適法である。

4 結論

よって、原告の請求はいずれも理由がないから棄却することとし、訴訟費用につき行訴法7条、民訴法61条を適用して、主文のとおり判決する。

松山地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 西村 欣也

裁判官 古市 朋子

裁判官 藤田 圭祐

別紙 省略

(別表 1)

平成22年7月期 課税の経緯等 (法人税)

(単位：円)

区分		確定申告	修正申告	更正処分等	異議申立	異議決定	審査請求	裁決
平成 22 年 7 月 期	年月日	申告期限内	平成23年3月18日	平成23年9月14日	平成23年10月6日	平成23年11月16日	平成23年12月13日	平成24年12月10日
	所得金額	-28,235,728	-28,046,576	-26,664,871	全部の取消し	棄却	全部の取消し	棄却
	所得税等の還付金額	8	8	8				
	翌期へ繰り越す 欠損金額	28,235,728	28,046,576	26,664,871				

(別表2)

平成22年7月期 課税の経緯等（消費税等）

(単位：円)

区分		確定申告	修正申告	更正の請求	更正処分等	異議申立て	再更正処分等	異議決定	審査請求	裁決
平成 22 年 7 月 期	年月日	申告期限内	平成22年12月6日	平成23年3月18日	平成23年5月29日	平成23年8月26日	平成23年9月14日	平成23年11月16日	平成23年12月13日	平成24年12月10日
	消費 税	課税標準額	94,000	94,000	94,000	更正の請求 金額の全部 の認容	94,000	却下及び棄却	更正の請求 金額の全部 の認容	棄却
		課税標準額に対する消費税額	3,760	3,760	3,760		3,760			
		控除対象仕入税額	11,254,879	10,971,816	56,589,102		11,075,097			
		控除不足還付税額	11,251,119	10,968,056	56,585,342		11,071,337			
	地方消費 税	課税標準額となる消費税額(控除不足還付税額)	11,251,119	10,968,056	56,585,342		11,071,337			
		還付税額	2,812,779	2,742,014	14,146,335		2,767,834			
	消費税及び地方消費税の還付税額合計		14,063,898	13,710,070	70,731,677		13,839,171			
	過少申告加算税の額			35,000			22,000			

別表 3 及び別表 4 省略