

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(麻布税務署長)

平成29年4月12日棄却・確定

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成28年7月19日判決、本資料266号-106・順号12884)

判 決

控訴人(1審原告)	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	北村 豊
同	手塚 崇史
同	千葉 直人
被控訴人(1審被告)	国
同代表者法務大臣	金田 勝年
処分行政庁	麻布税務署長
	中村 淳一
同指定代理人	早川 充
同	齋藤 誠密
同	早川 治
同	国府田 隆秀
同	庵原 哲也
同	森棟 太郎
同	秋山 真優美

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 麻布税務署長が平成23年7月29日付けで控訴人に対してした控訴人の平成19年1月1日から同年12月31日までの事業年度に係る法人税の更正処分のうち、納付すべき法人税額70億7404万0200円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

1 事案の要旨

- (1) 液晶ディスプレイ用ガラス基板の製造及び販売を業とする控訴人(1審原告)は、その製造に用いるプラチナ(減価償却資産以外の固定資産に該当するもの)を調達するため、B

(以下「B社」という。)及びC(以下「C社」という。)との間で各基本契約を締結した上、平成17年6月ないし平成18年9月、当該各基本契約に基づき、プラチナの調達に関する各個別契約を締結して引渡しを受け、その後、平成19年5月ないし同年8月、当該各基本契約に基づき買取選択権を行使した際、B社及びC社に対し、合計121億0832万0554円を支払った。

(2) 本件は、控訴人が被控訴人(1審被告)に対し、平成19年1月1日から同年12月31日までの事業年度(以下「本件事業年度」という。)の法人税の確定申告において、上記121億0832万0554円の支払額から、各個別契約開始時の時価及び両時点間の為替差益等を控除した金額19億8005万5928円を特別損失として計上し(以下、この計上額を「本件特別損失計上額」という。)、これを損金に算入したところ、処分行政庁から、本件特別損失計上額については、プラチナの取得価額の一部であり、損金には算入されないとして、法人税の更正処分(以下「本件更正処分」という。)及び過少申告加算税賦課決定処分(以下「本件賦課決定処分」といい、本件更正処分と併せて「本件各処分」という。)を受けたため、本件各処分の取消しを求める事案である。

(3) 原審は、本件更正処分及び本件賦課決定処分は、いずれも適法というべきであるとして、控訴人の本件請求を棄却した。

そこで、これに対して、控訴人が、本件控訴を提起した。

2 関係法令等の定め、前提事実並びに争点及び争点に関する当事者の主張の要旨

関係法令等の定め、前提事実並びに争点及び争点に関する当事者の主張の要旨は、原判決を以下のとおり改め、また、当審における当事者の主張を後記3のとおり加えるほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の「1 関係法令等の定め」、「2 前提事実(争いのない事実、顕著な事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実)」、「3 税額等に関する当事者の主張」、「4 争点」及び「5 争点に関する当事者の主張の要旨」に各記載のとおりであるから、これらを引用する。

- (1) 原判決7頁19行目の「プラチナ、パラジウム及びロジウム」を「プラチナ等」に改める。
- (2) 原判決9頁7行目「されておらず、」の次に「当該」を加える。
- (3) 原判決9頁10行目「借主が」の次に「当該」を加える。
- (4) 原判決9頁26行目の「B社」を「貸主」に改める。
- (5) 原判決10頁15行目の「chedule」を「Schedule」に改める。
- (6) 原判決15頁23行目「c項」の次に「等」を加える。

3 当審における当事者の主張

- (1) 争点(1)(本件各プラチナの「取得」の意義及び時期)について
(控訴人の主張)

ア 取引状況及び商慣習の考慮

ニューヨーク州UCC205条3項、同法2-208条2項及び同法2-202条によれば、本件各契約の具体的な内容は、契約文言のみではなく、取引状況及び商慣習に照らしてその意味内容を解釈すべきであるなどとされる。本件では、①本件各プラチナの引渡しは、貴金属取引口座の重量残高振替により完結していること、②本件各プラチナの重量に対応する現物のプラチナが原材料として自社の所有する他のプラチナ合金と混合使用されたことなどの取引状況や、③貴金属取引口座の重量残高振替により引渡しは完結する貴

金属リース取引において、引き渡された貴金属そのものではなく、それと同種同量同等以上の物を返還しているという商慣習を考慮すべきである。

イ 本件各契約における「リース」の意味

(ア) ニューヨーク州UCCでは、「リース」の文言は、①真のリース（対価性のある一定期間の物の占有権及び使用权の移転）の意味と、②担保権設定の手段（動産に支払又は義務履行を担保するための権利を設定する手段）の意味を有するところ、本件各契約に基づく取引の経済的実態は、B社又はC社が控訴人に対し、市場性の高い貴金属の重量を貸し付ける対価として一定額のリース料の支払を受けるという金融取引と解するのが合理的かつ自然である。B社又はC社としては、当該重量の貴金属と同種同量同等以上の物の返還請求権又は当該重量の貴金属と同種同量同等以上の物のリース期間終了日における市場価格の支払請求権（以下「本件各請求権」という。）を取得するが、これらを担保するために当該重量の貴金属と同種同量同等以上の物（以下「本件各担保物」という。）に担保権の設定を受けることが必要な場合であるから、本件各契約中の「リース」の文言は、本件各請求権を担保するための権利を本件担保物に設定する手段を意味するということべきである。

他方、貸し付けられる貴金属の重量の引渡しは、貴金属口座の重量残高振替により完結し、当該貴金属は特定されていない以上、当該貴金属そのものを返還することは不可能であり、想定もされていないから、本件各契約中の「リース」の文言は、一定期間の当該貴金属そのものの占有権及び使用权の移転を意味するものではない。

(イ) ニューヨーク州UCC 1-201条37項(a)は、真のリースと担保権設定との区別に関し、Bright Lineテストと、経済的実態テストの二段階のテストを規定したものと理解されている。

a Bright Lineテストについて、本件各契約では、控訴人のB社又はC社に対するリース料の支払がリース期間を通じた義務とされており、控訴人による中途解約が禁止されているから、上記テストの第1要件である「借主の貸主に対する物の占有権及び使用权の対価の支払がリース期間を通じた義務とされていて借主により解約されることがないこと」を満たす。また、本件各プラチナの引渡しは、貴金属取引口座の重量残高振替により完結しており、B社及びC社は、本件各契約が参照する物として、本件各プラチナを搬送し、刻印し又はその他の方法で特定したとはいえない。そうすると、リースの対象とされる物として特定されていないから（ニュー YORK州UCC 2A-217条）、当初のリース期間と比較すべき残存する経済寿命は存在せず（ゼロ）、当初のリース期間（1～2年）の方が長いため、上記テストの第2要件である「ニュー YORK州UCC 1-201条37項(a) iの当初のリース期間が残存する物の経済寿命に等しいかより長い場合」を充足する。したがって、本件各契約は、担保設定取引と解される。

b 経済的実態テストは、貸主がリース期間終了時においてリース対象物件について「有意義な復帰し得る利益」を保持する場合は真のリースとなり、保持しない場合は担保権設定となるところ、本件各契約では、B社又はC社は、リース期間終了時に本件各プラチナと同種同量同量のプラチナ（又はそのリース期間終了時における時価）の引渡しを受ける「債権」についてアップサイドの権利とダウンサイドのリスクを有

するにすぎず、本件各プラチナ「自体」については有意義な復帰し得る利益を保持し得ないから、本件各契約は担保権設定取引と解釈される。

また、ピロテックス事件控訴審判決の「経済的実態テスト」を検討しても、①本件各契約では、本件各プラチナが特定されないまま、上記の重量残高振替により引渡しは完結しており、復帰の対象となり得る本件各プラチナが特定されていないので、それ自体をB社又はC社に復帰することはおよそ不可能であり、引渡時に確定的に控訴人に帰属するから、「購入選択権が名目的」である。加えて、②本件各契約では、控訴人がB社及びC社に支払うべきものは、本件各プラチナと同種同量同等の物又はその市場価格にリース料を加えたものになるから、借主が支払うべきものの現在価値がリース対象物の購入価格と等しいか又はそれを超えることになる。そして、③本件各プラチナは、物として特定されておらず、貸主に復帰し得るものではないから、復帰し得るものの有用な寿命は存在せず（ゼロ）、リース期間（1、2年）がリース対象物の有用な寿命全体をカバーしているといえる。

ウ 本件各プラチナの「取得」時期

本件各契約の「リース」の文言を担保権設定の手段を意味するものと解すると、本件各プラチナの「取得」時期は、本件各個別契約の開始時と解される。

すなわち、本件各個別契約に基づくB社及びC社の控訴人に対する本件各プラチナの引渡しは、上記の重量残高振替により特定されないまま完結し、B社又はC社は、本件各プラチナそのものの返還請求権を有しないから、本件各個別契約開始時に本件各プラチナにつき我が国の民法上の所有権移転に相当する実質を備えた私法上の法律行為が行われ、その時に控訴人が本件各プラチナを「取得」したものと解すべきであり、商慣習とも符合する。

なお、控訴人は、帳簿上、米国本社に合わせて両建処理に変更したに過ぎないし、本件特別損失計上額については、控訴人の取締役会が承認して確定した本件事業年度の損益計算書におけるものであるから、本件各個別契約開始時に「取得」したという認識である。

（被控訴人の主張）

ア 控訴人の主張はいずれも否認ないし争う。

イ 本件各契約の具体的な内容を本件各基本契約書の文言と相反する意味内容に解釈することはできず、本件各契約の「リース」という契約文言は本来のリースを意味するものである。

控訴人は、本件各契約の契約終了時又は解約に際し、本件各買取選択権又は本件各返還選択権を行使することで本件各プラチナの所有権を取得したのであって、本件各プラチナに係る会計処理も、控訴人が本件各プラチナの所有権取得時期を本件各買取選択権行使の時であると認識していたことをうかがわせるものである。

ウ 本件各契約の意味内容の解釈、商慣習

（ア）契約の解釈に当たり、取引状況や商慣習を考慮から外すべき理由はないものの、それらを考慮することが、当事者の合意が書面化された本件各契約の文言を軽視して解釈すべき理由になるものではない。

（イ）英米法上の契約の解釈原則や、ニューヨーク州UCCの契約の解釈原則によれば、契約書の文言を最重要視すべきことになるし（同法2-202条、2-208条2項等）、

本件各契約履行状況を見ても、本件各プラチナのリース、リース料の支払、契約終了時又は解約時に本件各買取選択権を行使することによる買取りの状況は、本件各契約の文言から理解される契約の履行状況と矛盾しない。商慣習として、本件各契約に基づく取引と異なる取引がされているとしても、明示の契約文言と異なる意味と解することはできない。

エ ニューヨーク州UCCによれば、本件各契約の「リース」という契約文言を「担保権設定の手段」と解することはできない。

(ア) 本件各契約は、一定のリース期間を定めて借主が貸主にリース料金を支払い、それに対し、貸主が借主に本件各プラチナの使用権及び収益権を譲渡することを内容とするから、本件各契約の法的性質は、本来のリース（約因（対価）と交換にされる一定期間の物品の占有権及び使用権の譲渡。ニューヨーク州UCC 2A-103条1項（j））と解される。

本件各契約に基づく取引は、本件各契約に基づいて履行された本件各プラチナのリース、リース料及び契約終了時又は解約時に本件各買取選択権を行使することによる本件各プラチナの買取額の支払という経済実態にあり、控訴人が、本件各プラチナ合金製部品の製造に用いるプラチナをリースにより調達し、契約の終了時又は解約時に本件各買取選択権を行使することにより本件各プラチナの現物を取得する取引といえる。

(イ) ニューヨーク州UCC 1-201条37項（a）i ないしiv 該当性を検討しても、i 貴金属である本件各プラチナの価値が時の経過によって減少することはなく、耐用年数が半永久的に続く非減価償却資産であることから、「リース期間が残存耐用年数と同一若しくはそれより長くなること」はあり得ない。また、同条項の他の要件も満たさないから、「リース」という契約文言を担保権設定の手段と解することはできない。

仮に、本件各プラチナがリース対象物として特定されていないとしても、本件各個別契約に基づき取引される本件各プラチナが、上記非減価償却資産の属性を有することにより変わりはないから、特定されていないことをもって、残存する経済寿命が存在しないことにはならない（なお、ニューヨーク州UCC 2A-217条2項は「物が搬送され」たときにリース契約が参照する物の特定が生じる旨規定するところ、控訴人は、本件各契約に基づき現実に本件各プラチナの引渡しを受けているから、遅くとも同引渡時に特定が生じている。）。

また、本件各基本契約の本件各返還選択権の定めにより、本件各プラチナの貸主への返還が予定されているから、「貸主に復帰し得るリース対象物がリース期間内に消尽」することは予定されていない。異なる取引でプラチナの現物を返還することがない商慣習が存在することを根拠に、その返還可能性を否定する解釈は誤りである。本件各基本契約の本件各返還選択権又は本件各買取選択権により、本件各契約開始時にB社又はC社が本件各プラチナについての「有意義な復帰し得る利益」を保持しているともいえる。

(ウ) ピロテックス事件控訴審判決を考慮したとしても、①購入選択権が名目的であるという経済的実態テストの要素については、本件各基本契約では、借主（控訴人）が買取選択権を行使することに係る代価は、リース期間の終了時の「市場価格」とされており、「物の所有者となる選択権が借主に付与される場合で、価格が物の選択権行使時に決定される市場価値と記載される場合、追加的な対価は名目的ではない」（ニューヨーク州

UCC 1-201条37項c i B) から、本件各買取選択権を行使することに係る代価については、名目的なものではない。

このことは、控訴人からB社又はC社に対する支払状況、すなわち、本件各買取選択権の行使による支払総額がリース料及び早期解約違約金の支払総額に比して多額である状況とも整合する。

また、②借主が支払うべきリース料総額の現在価値がリース対象物の購入価格と等しいか又はそれを超えているか（甲42）という経済的実態テストの要素も、本件各契約において、借主である控訴人が支払うべきリース料は、契約時のリース資産の価格にリースレートを乗ずることに基づき算定されることになっているから、当該リース料が本件各契約におけるリース対象物の現在価値と実質的に等しいか又はそれを超えることはない。

さらに、③リース期間がリース対象物の有用な寿命全体をカバーしているという要素も、貴金属である本件各プラチナの価値は時の経過とともに減少することはなく、また、本件各契約上、貸主は、借主による本件各買取選択権又は本件各返還選択権の選択行使によって、契約終了時の市場価格相当額の金銭又は本件各プラチナと同一物若しくは同等同量同質の資産の返還のいずれかを得られるから、本件各契約において、リース期間がリース対象物の有用な寿命全体をカバーすることにはなり得ず、契約終了時に貸主に「有意義な復帰し得る利益」も存在する。

オ 本件各プラチナの「取得」時期

控訴人が貴金属取引口座の重量残高振替によって本件各プラチナを「取得」したと解すべき根拠はない。上記重量残高振替をしても、控訴人が本件各プラチナを自由に使用、収益及び処分する権利を取得することにはならない。「Leased Material」の用語から、本件各契約上、本件各プラチナの返還が本件各基本契約上、定められていないという結論にはならないし、本件各プラチナを貸主に返還することが不可能ともいえない。

本件各基本契約中の「title」の意味が、我が国の民法上の所有権に相当するものであることを併せ考えると、控訴人に科された制約は、我が国の民法上の所有権を留保するという物権的な制約を定めたものといえる。控訴人が、本件事業年度に本件各プラチナを自己の資産として会計帳簿に計上したことからも、本件各プラチナの所有権取得時期を本件各買取選択権行使の時と認識していたことがうかがわれる。

(2) 争点(2) (本件特別損失計上額は法人税法上のデリバティブ取引の手仕舞損失として本件事業年度の損金の額に算入される特別損失に該当するか) について

(控訴人の主張)

ア 本件各プラチナは、B社又はC社の控訴人に対する貴金属の貸付けという経済的実態を有する本件各個別契約に基づく取引により、本件各個別契約開始時に「取得」されたものであり、法人税法施行令54条1項1号ないし5号のいずれにも該当しない方法により「取得」されたものであるから、同項6号により、本件各プラチナの取得価額は、本件各個別契約開始時の市場価格となる(法人税基本通達7-3-16の2)。また、本件特別損失計上額は、本件各個別契約に基づく取引に組み込まれた法人税法上のデリバティブ取引の手仕舞い損失として、本件事業年度の損金の額に算入される特別損失に該当する(法人税基本通達2-3-44)。

イ 法人税基本通達2-3-35（平成19年課法2-17による改正前のもの）は、法人税法施行規則27条の7第1項（平成19年9月財務省令第53号による改正前のもの）20号（その他のデリバティブ取引）に規定する取引は、①その価値が、特定の金利、有価証券の価格、現物商品の価格、外国為替相場等の変数の変化に反応して変化し、かつ、想定元本又は決済金額のいずれか又はその両方を有する取引であること、②当初純投資が不要であるか、又は同一の効果若しくは成果をもたらす類似の一般的な取引と比べ当初純投資をほとんど必要としない取引であること、③当該取引に係る契約の条項により純額決済を要求又は容認する取引であることを要件とする。

本件各個別契約に基づく取引において、控訴人は、B社又はC社から、リース期間開始日において、99.95%の最低純度を有する貴金属の重量の引渡しを受けるとともに、リース期間終了日において、A当該重量の貴金属と同種同量同等以上の物を返還する義務、又は、B当該重量の貴金属のリース期間終了日における市場価格を支払う債務を負う。Bの債務は、控訴人はB社又はC社に対し、リース期間終了日において、a当該重量の貴金属のリース期間開始日の市場価格を支払う債務と、b当該重量の貴金属のリース期間開始日の市場価格で売却する売建先渡取引（以下「本件先渡取引」という。）を純額決済した金額を支払う債務（当該金額が負の数の場合はその絶対値の金額を受ける債権）を組み合わせたものを有し、貴金属の貸付けと一方向の先渡取引が組み合わせられた取引の一例と理解される。

そうすると、本件先渡取引の想定元本は、引き渡された貴金属の重量であり、決済金額は、当該貴金属のリース期間開始日における市場価格とリース期間終了日における市場価格の差額に当該想定元本を乗じた金額になるから、本件先渡取引の価値は、当該貴金属の市場価格の変化に反応して変化し、かつ、本件先渡取引は、想定元本及び決済金額の両方を有する取引なので、要件①を満たす。また、本件先渡取引においては、控訴人にとって、取引開始時点における受払金額は特になく、本件先渡取引の要素を本件各個別契約に基づく取引に組み込むための当初純投資は不要であるから、要件②を満たす。さらに、本件先渡取引は、当該取引に係る契約の条項により、純額決済を容認する取引であるから、要件③を満たす。

そして、法人税基本通達2-3-44は、デリバティブ取引の手仕舞約定等に係る損益の額は、当該手仕舞約定等が成立した日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入する旨定め、また、本件先渡取引は、本件各個別契約終了時又は解約時に手仕舞いされているから、本件特別損失計上額については、本件各個別契約終了時又は解約時の属する事業年度である本件事業年度の特別損失として損金の額に算入すべきである。

（被控訴人の主張）

ア 控訴人の主張は争う。

イ 控訴人が損金に算入した本件特別損失計上額は、本件各プラチナの購入代価の一部を構成するものである。それを措いて、法人税法61条の5第1項（平成22年法律第6号による改正前のもの）括弧書きのデリバティブ取引について検討しても、本件各契約に基づく取引は、本件各プラチナの貸主であるB社又はC社が本件各プラチナを控訴人にリースし、控訴人が貸主にリース料を支払い、リース契約の終了時又は解約時に控訴人が本件各買取選択権を行使して、当該選択権行使に係る対価を支払うことによって本件各プラチナ

を買い取ったというものであり、控訴人においては、本件各買取選択権の行使により本件各プラチナを購入するための代価を支払ったにすぎない。

したがって、かかる取引は、「あらかじめ当事者間で約定された数値と将来の一定の時期における現実の当該指標の数値との差に基づいて算出される金銭の授受を約する取引又はこれに類似する取引」には当たらない。また、本件先渡取引は、そもそも、法人税法61条の5第1項所定の取引に当たらない。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の本件請求を棄却するのが相当と判断する。

その理由は、次のとおり改め、また、当審における当事者の主張に対する判断を、後記2のとおり加えるほかは、原判決の「事実及び理由」中「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。

- (1) 原判決38頁8行目「通知により」の次に「指定された場合には」を加える。
- (2) 原判決38頁21行目の「所得」を「取得」に改める。
- (3) 原判決38頁21行目「べきである。」の次に、以下を加える。

「なお、本件各契約によれば、リース契約の終了時若しくは解約時に本件各返還選択権を行使した場合又は控訴人の債務不履行に基づく解除によりリース契約が終了した場合、本件各プラチナそのものを貸主に返還するのではなく、それに相当する同量かつ同等以上の品質を有する金属を返還することも可能であり、そのようにして本件各返還選択権を行使したときにおいても、控訴人においては、これを行って初めて、本件各プラチナについて我が国の民法上の所有権移転に相当する実質を備えた私法上の法律行為が行われたと解されるから、同様に、その時に控訴人が本件各プラチナを「取得」したと解するのが相当である。」

- (4) 原判決39頁13行目「本件各買取選択権」の次に「等」を加える。
- (5) 原判決40頁14行目末尾に「(なお、前提事実(4)、(6)及び別表1ないし3における本件各個別契約のリース期間やリースレート等の契約内容や、本件各個別契約の終了時又は解約時に支払われたリース料の支払総額及び買取選択権行使による支払額等の内容に照らしても、控訴人自身において、本件各プラチナの所有権取得時期を、本件各個別契約開始時ではなく、本件各買取選択権の行使時であると認識していたことをうかがわせるものといえる。)」を加える。
- (6) 原判決44頁15行目の「2-202条(2)」を「2-208条(2)」に改める。

2 当審における当事者の主張について

(1) 争点(1)(本件各プラチナの「取得」の意義及び時期)について

ア 控訴人は、本件各契約の具体的な内容は、契約文言だけでなく取引状況及び商慣習に照らして解釈すべきとし、①本件各プラチナの引渡しは、貴金属取引口座の重量残高振替により完結していること、②本件各プラチナの重量に対応する現物のプラチナが原材料として自社の所有する他のプラチナ合金と混合使用されたことなどの取引状況や、③上記重量残高振替により引渡しは完結する貴金属リース取引では、引き渡された貴金属と同種同量同等以上の物を返還しているという商慣習を考慮すれば、本件各契約中の「リース」の文言は、一定期間の当該貴金属そのものの占有権及び使用権の移転(本来のリース)の意味ではなく、本件各請求権を担保するための権利を本件担保物に設定する手段の意味で解釈

すべきと主張する。

しかしながら、上記補正後の原判決の説示のとおり、ニューヨーク州UCCの解釈原則（同法1-201条（3）、2-202条、2-208条等）によれば、契約の解釈において、明示の契約文言、履行状況、取引状況及び商慣習について、相互に矛盾しないよう合理的に解釈することができない場合には、明示の文言が、履行状況に優先し、履行状況が、取引状況や商慣習に優先するものとされていることに照らすと、本件各契約の解釈においても、本件各基本契約書の文言を最重視すべきであり、契約文言に即してその意味内容を解釈すべきものと解される。

そして、前記原判決の説示する本件各基本契約における契約文言の解釈に加え、本件各契約に基づき貸主が借主に本件各プラチナをリースし、借主はリース料を支払い、本件各個別契約の終了時又は解約時には、本件各買取選択権等を行使したという本件各契約の履行状況が、上記の契約文言から解釈される内容と矛盾するものでないことを考慮すると、本件各契約の解釈において、控訴人の主張する取引状況及び商慣習により、上記の契約文言から解釈される内容と異なる解釈をしなければならないものとはいえない。

そうすると、本件各契約における「リース」の文言は、一定期間の当該貴金属そのものの占有権及び使用権の移転としての本来のリースを意味するものと解するのが相当であり、控訴人の上記主張を採用することはできない。

イ もっとも、控訴人は、ニューヨーク州UCC 1-201条（37）（a）に関し、本来のリースと担保権設定との区別に係る判断基準であるBright Lineテスト及び経済的実態テストの各要件を検討すると、本件各契約は、いずれの要件も充足するから担保権設定取引と解釈されるなどと主張する。そして、本件各プラチナの引渡しは貴金属取引口座の重量残高振替により完結し、リースの対象物として特定されていないとの主張を前提に、当初のリース期間（1、2年）と比較すべき残存経済寿命は存在しないから、前者の方が長いとか（Bright Lineテスト）、あるいは、貸主は、本件各プラチナ自体について有意義な復帰し得る利益を保持し得ないとか（経済的実態テスト）、さらに、①特定されていない本件各プラチナを貸主に復帰することは不可能であり、引渡時に確定的に控訴人に帰属するので、「購入選択権が名目的」である、②本件各契約では、控訴人は、本件各プラチナと同種同量同等の物又はその市場価格にリース料を加えたものを支払うべきことになるから、「借主が支払うべきものの現在価値がリース対象物の購入価格と等しいか又はそれを超えること」になる、③「リース期間がリース対象物の有用な寿命全体をカバーしている」（経済的実態テスト）などと主張する。

しかしながら、本件各契約の契約文言及び本件各個別契約の履行状況から解釈される本件各契約の内容に加えて、本件各契約においては、本件各個別契約の終了時又は解約時に、本件各プラチナそれ自体が一定の範囲で返還義務の対象とされていること、前提事実（5）の控訴人における本件各プラチナの利用状況等においても、控訴人の製品の製造工程において、当該プラチナは合金化とともに精錬されるなどしていることに照らすと、本件各契約において、本件各プラチナがおよそ不特定であるとして、その残存耐用年数がゼロであるとか、貸主に復帰することが不可能であると解することは困難といわざるを得ない。

そして、前記原判決の説示のとおり、本件各プラチナは、非減価償却資産であり、時の

経過によって価値が減少するものではないから、リース期間が残存耐用年数と同一又はそれより長くなると認めることはできず、本件各契約の終了時等における本件各買取選択権の行使等の内容からすると、「購入選択権が名目的」であるとか貸主が「有意義な復帰し得る利益」を保持し得ないなどということもできない。

そうすると、上記の各テストにより本件各契約が担保権設定取引であるとする控訴人の主張はその前提を欠き、これを採用することはできない。

ウ なお、控訴人は、本件各プラチナの「取得」時期は本件各個別契約の開始時であると主張するが、本件各契約の「リース」の文言を担保権設定の手段を意味するものと解することを前提としており、前記説示のとおり、かかる控訴人の主張は、理由がなく採用することができない。

(2) 争点 (2) (本件特別損失計上額は法人税法上のデリバティブ取引の手仕舞損失として本件事業年度の損金の額に算入される特別損失に該当するか) について

控訴人は、本件特別損失計上額については、本件各個別契約に基づく取引に組み込まれた法人税法上のデリバティブ取引の手仕舞損失として、本件事業年度の損金の額に算入される特別損失に該当すると主張する。

しかしながら、前記説示のとおり、本件各契約においては、控訴人は、本件各買取選択権又は本件各返還選択権を行使して初めて、本件各プラチナにつき我が国の民法上の所有権移転に該当する実質を備えた私法上の法律行為が行われ、その時に控訴人が本件各プラチナを「取得」したものと解される。そして、本件特別損失計上額は、本件各プラチナを取得する代価等として支払われたものであるから、法人税法61条の5第1項所定のデリバティブ取引(金利、通貨の価格、商品の価格その他の指標の数値としてあらかじめ当事者間で約定された数値と将来の一定の時期における現実の当該指標の数値との差に基づいて算出される金銭の授受を約する取引又はこれに類似する取引であって、財務省令で定めるものをいう)には当たらないことは明らかである。

したがって、控訴人の主張は、その前提を欠いており採用することができない。

3 小括

結局、本件各処分はいずれも適法というべきであり、控訴人の本件請求は理由がない。その他、控訴人の主張に鑑み、控訴人が当審で提出した証拠を加えて、本件訴訟記録を精査しても、原審の認定判断を論難する点を含め、上記認定判断を左右するに足りる的確な主張立証はないというべきである。

第4 結論

以上の次第で、控訴人の本件各処分の取消請求はいずれも理由がないから棄却すべきであり、これと同旨の原判決は相当である。

よって、本件控訴は理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第22民事部

裁判長裁判官 河野 清孝

裁判官 菊池 絵理

裁判官 岡口 基一