

法人税法上のリース取引該当要件たる解約不能要件における「準ずるもの」の意義についての一考察

A Study of the Significance of the “Equivalent Thing” in the Non-cancelable Requirements Serving as Lease Transaction Applicable Requirements on the Corporation Tax Act

中尾 真和
Masakazu NAKAO

1. はじめに

法人税法においては、一般にファイナンス・リース取引と呼ばれる形態の賃貸借契約について、通常の賃貸借契約とは異なり、売買契約と同様の処理を行うという制度（以下「リース税制」という。）が採用されている。そして、法人税法64条の2第3項1号（以下「本件規定」という。）は、法人税法上売買があったものとされる賃貸借契約（以下「法人税法上のリース取引」という。）の該当要件のうち、解約不能要件について規定するものであるところ、本件規定の文言の中には「準ずるもの」といった不確定概念が含まれており、かつ、関係法令等の規定内容に鑑みてもその解釈指針が明確でない。そこで、本稿では、前記「準ずるもの」の解釈を巡って争いとなった松山地判平成27年6月9日判例タイムズ1422号199頁の事案（以下「本件事案」という。）を通じて、本件規定に係る法解釈上の検討を行うものである。

もともとリース税制に関しては、平成19年の法改正によって同制度に係る法人税法上の規定が設けられる以前から、同種の通達ないし政令上の規定が存在していた。しかしながら、法解釈上の観点からの先行研究に乏しく、本稿で採り上げるようなテーマが争点となった他の目ぼしい裁判例も見当たらない。したがって、当該テーマについて法解釈上の検討、考察を行うことは、今後の課税実務において参考となるものと考える。

2. 制度の沿革

法人税法等に関する平成19年改正（以下「平成19年改正」という。）において、一般にファイナンス・リース取引と呼ばれる形態の賃貸借契約につき、売買契約と同様の処理を行う旨の規定が整備され（法人税法64条の2等）、現在も当該改正に基づいた運用がなされている。もともと平成19年改正以前から、ファイナンス・リース取引のうち所有権移転ファイナンス・リースという類型については、通達の規定を経て、政令たる旧法人税法施行令136条の3

の規定により、売買契約と同様の処理を行うものとされていたものであるが、平成19年改正では、その対象が、所有権移転ファイナンス・リースのほか、所有権移転外ファイナンス・リースと呼ばれる類型についても拡大されるとともに、改めて法律（法人税法等）の形式によって規定が設けられることとなったのである¹。

そもそも、ファイナンス・リース取引が一般に普及した理由としては、売買契約の代わりにファイナンス・リース取引を利用することによって、実質的には売買契約と同じ法的効果が得られるにもかかわらず、取引の対象資産につき法定耐用年数に応じた減価償却よりも短期間での費用償却ができ、さらに貸借対照表上の負債計上を回避できるといった税務、会計上のメリットが挙げられている²。

そして、ファイナンス・リース取引の普及に伴い種々の問題点が生じてきたことから、まず企業会計の分野において、「ファイナンス・リース取引の経済的実態が、当該物件を売買した場合と同様の状態にある」との認識の下、情報開示の観点からの問題点などを改善し、国際会計基準に平仄を合わせるという目的により、平成19年3月30日、企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」（以下「リース基準」という。）が公表されたのである³。

続いて、平成19年改正が実施されたものであるが、当該改正については、税制においても取引の経済的実態に合った処理とすべきという点では企業会計の考え方と異なることはないという観点から、前記リース基準の改正を契機として行われたものであると説明されている⁴。

3. 問題の所在

リース税制において最も重要となるのが、法人税法上、どのような要件を満たす賃貸借契約が法人税法上のリース取引に該当するのかという該当要件の問題である。

法人税法64条の2第3項は、原則として、「当該賃貸借に係る契約が、賃貸借期間の途中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「解約不能要件」という。）及び

「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。）のいずれをも満たすものが、法人税法上のリース取引に該当する旨規定している。当該各要件は、所有権移転ファイナンス・リース及び所有権移転外ファイナンス・リースの双方に共通するものであり、ここからさらに法人税法施行令48条の2第5項5号の要件に応じて、所有権移転ファイナンス・リースと所有権移転外ファイナンス・リースに区別され、対象資産の償却方法について、若干異なる処理が行われることとなる。

このうち、解約不能要件において使用されている「準ずるもの」といった文言については、そこに包含される範囲が一義的に明確とは言い難いにもかかわらず、解約不能要件に関する他の法令上の規定は存在しない。唯一、通達（法人税基本通達第12章5-1-1）が、「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」及び「資産の賃貸借に係る契約において、当該賃貸借期間中に解約をする場合の条項として次のような条件が付されてるもの イ 賃貸借資産（括弧内省略）を更新するための解約で、その解約に伴いより性能の高い機種又はおおむね同一の機種を同一の賃貸人から賃貸を受ける場合は解約金の支払いを要しないこと。ロ イ以外の場合には、未経過期間に対応するリース料の額の合計額（賃貸借資産を処分することができたときは、その処分価額の全部又は一部を控除した額）を解約金とすること」という2つの例を挙げているのみである。このことから、本件規定が租税法主義に反して違憲であるということまでは言えないとしても、どのような場合に「準ずるもの」に該当するのといった点について、法解釈に委ねられる部分が大きく、その解釈指針が問題となる。

本稿では、この問題点につき、関係法令及び通達の規定、並びに企業会計における判断基準であるリース基準及び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。）の規定の内容等を踏まえ、検討を加えてゆく。

4. 本件事案について

4.1. 本件事案の概要

本件原告であるXは、平成22年3月31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。

Xは、平成22年7月12日、医療機関のコンサルティング業務等を目的とする訴外A社との間で、愛媛県松山市内にある土地（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」という。）につき、Xを賃借人、A社を賃貸人とする賃貸借契約を締結した（以下「本件賃貸借」という。）。

本件賃貸借において、賃貸借期間は平成22年7月15日から平成42年7月31日までの20年と16日とされ、賃料は月額520万円（消費税別）とされていた。そして、本件土地の取得価額は2億3382万6137円、本件建物の取得価額は4億5558万7610円であり、本件建物部分のみについての賃貸借契約として見れば、賃料は月額474万2090円、賃貸借期間を通じての賃料総額は11億4047万2765円になるというものであった（以下、本件建物部分に係る賃貸借を「本件建物賃貸借」という。）。

また、本件賃貸借においては、X（賃借人）の申し入れにより中途解約ができる旨の中途解約条項（以下「本件中途解約条項」という。）が設けられており、それに伴い、賃貸借期間の区分に従って違約金を支払わなければならない旨の違約金条項も設けられていた。なお、違約金の内容は、①契約日から5年未満で解約した場合は4億900万円、②5年以上10年未満で解約した場合は2億8890万円、③10年以上16年未満で解約した場合は1億6850万円、④15年以上で解約した場合は4800万円というものであった（以下「本件違約金」という。）。

Xは、平成22年3月31日から同年7月31日までの期間（Xにおける設立当初の事業年度。以下「本件期間」という。）に係る法人税につき、本件建物賃貸借が法人税法上のリース取引に該当することを前提として、申告を行った。また、Xは、本件期間を課税期間とする消費税につき、まず、本件建物賃貸借が法人税法上のリース取引に該当しないことを前提として申告を行い、その後、本件建物賃貸借が法人税法上のリース取引に該当する（本件建物賃貸借が課税仕入れに該当する）ことなどを主張して、還付金を求める旨の更正の請求を行った。

これに対し、被告である松山税務署長Yは、法人税につき、本件建物賃貸借が法人税法上のリース取引に該当しないことを前提とした各更正処分を行った。さらに、消費税につき、法人税法上のリース取引に係る部分についてはXの主張を認めず、それ以外の部分についてのみXの主

張を認める旨の各更正処分を行った。

そこで、Xは、異議申立手続及び審査請求手続を経て、各更正処分の取消を求める訴訟の提起に至ったものである。

4.2. 争点

本件で争点とされたのは、法人税に係る前記各更正処分に関する理由付記の適法性、及び本件建物賃貸借の法人税法上のリース取引該当性（解約不能要件充足性）という2つの問題である。本稿では、このうち前者については省略し、後者についてのみ扱うこととする。

解約不能要件充足性の争点に係る各当事者の主張の要旨は以下のとおりである。なお、本件建物賃貸借がフルペイアウト要件を満たしていることについては、各当事者とも争いが無い。

Xは、まず、「準ずるもの」の意義につき、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、法人税法上のリース取引対象物の交換価値に相当する金額の支払いが契約上担保されているものをいうなどとした上、本件建物賃貸借に付随する諸事情から、本件建物賃貸借は「準ずるもの」として解約不能を満たしており、法人税法上のリース取引に該当する旨主張した。また、X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、賃借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であれば、売買の経済的実態を有する賃貸借といえ、それらの条件を満たしている本件建物賃貸借はやはり「準ずるもの」に該当するなどとも主張していた。

これに対し、Yは、「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とした上、たとえ中途解約条項が設けられている場合であっても、中途解約に付随する違約金の額などから、当事者が中途解約する経済的合理性が存在しないものであれば事実上解約不能に該当するなどとも主張した。そして、本件建物賃貸借は、当該基準に照らして「準ずるもの」に該当せず、Xの主張は法人税法の文理解釈を誤ったものであり失当であるなどと主張した。

4.3. 判旨（なお、引用者において、当事者の表記につき一部略称とした。）

4.3.1. 法人税法64条の2の趣旨について

「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。」

4.3.2. 「準ずるもの」の意義について

「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。」

4.3.3. 違約金の定めについて

「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。」

4.3.4. 本件建物賃貸借についての判断

「本件中途解約条項は、（中略）解約の手続のほか、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A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、原告及びエース者においては、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。」

「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、（中略）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。」

さらに、判決は、本件建物賃貸借における解約違約金の額が、ほとんどの期間において、通達が例示する「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）」という基準、及びリース指針が規定する解約不能のリース取引該当基準としての「利息相当額を差し引いた未経過期間のリース料の額」のいずれをも下回っていることを指摘した上、「賃貸人であるA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A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。」としている。

4.3.5. その他原告の主張に対する判断

「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。」

「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といえる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。」

5. 検討

5.1. リース税制に係る制度趣旨

リース税制に係る制度趣旨について、本件事案に係る判決（以下「本件判決」という。）では、「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」という点にある旨指摘されている。なお、ここで、本件判決の意図が、ファイナンス・リース取引の法律

構成における形式（賃貸借）と実質（売買）との相違を解消すべきというところにあるものなのか、法律構成上は飽くまで賃貸借契約であるとしつつ、経済的実態に即して課税を行うべきというところにあるものなのかは判然としない。本件判決が、Xの主張につき、経済的実態のみから考慮するものであり法人税法の趣旨から外れている旨言及していることからすれば（前記第4の3(5)）、前者の考え方を採用しているとも考えられるが、明確な言及まではないのである。

そこで、この点について他の資料を確認すると、まず、本件改正に係る税制調査会の答申においては、リース税制につき、「取引の経済的実態を適切に反映させるよう措置すべきである。」と指摘されている。

また、本件改正の契機となったリース基準の改正においては、主として会計上の情報開示の観点が重視されていたものの、ファイナンス・リース取引の経済的実態が売買契約と同じであるという認識が前提とされていた。そして、この点、本件改正に係る財務省の解説では、「取引の経済的実態に合った処理とすべきという点では企業会計の考え方と異なることはない」などと、リース基準の改正趣旨の中から、あえてファイナンス・リース取引と売買契約の経済的実態が同一であるという点が抜き出され、リース税制の趣旨でもある旨強調されている⁵。

このように、本件改正に関する資料からすれば、リース税制においては、ファイナンス・リース取引と売買契約との間の「経済的実態」の同一性が重視されていることがうかがえる。

なお、もともとリース税制に関しては、通達によって規定されていた頃から、納税者がファイナンス・リース取引を利用して資産の償却期間を短縮しようとする動き抑制するという目的があったということも指摘されている⁶。ただ、当該目的を達するためだけであれば、単に償却期間について個別に否認する旨の規定を設ければ足りるはずである。それにもかかわらず、リース税制において、法人税法上のリース取引に該当するファイナンス・リース取引につき、売買があったものとして売買契約と同様の処理をするという法的効果が規定されているということは、当該制度の趣旨が、やはり経済的実態に即した課税をすべきという点にあることを示していると考えられる。

一方、法人税法上のリース取引の中には、契約満了時に所有権の移転しないタイプの賃貸借契約も含まれていることからすれば、法律構成の実質が売買であるとまで認めることは困難であると考えられる。

これらの諸事情からすれば、リース税制の趣旨については、納税者の選択した形式的な法律構成にとらわれず、その経済的実態に即して、実質的な課税を行おうとするこ

ろにあると解すべきであろう。この点、当該趣旨に基づいて、法人税法上のリース取引につき売買と同様の処理をする、すなわち、資産を減価償却の方法で償却させることによって（ただし、所有権移転外リースについては別異の取扱いがなされている。）、おのずと償却期間短縮の抑制という目的をも達することができることになる。したがって、資産の償却期間短縮の抑制という点については、リース税制の副次的な趣旨といえることができるであろう。

そして、当該リース税制の趣旨に鑑みれば、法人税法上のリース取引の該当要件に係る法解釈を検討するに当たっては、賃貸借契約（リース取引）と売買契約とを比較し、その経済的実態の同一性を判断する手法によって行うべきと考えられる。

5.2. 解約不能要件の法的性質

解約不能要件の法的性質については、本件判決でもそれほど詳細に検討されているわけではない。しかしながら、「準ずるもの」の解釈を検討するための前提になるものと考えられることから、以下、解約不能要件とフルペイアウト要件との関係を通じて、解約不能要件の法的性質について検討する。

法人税法上のリース取引に該当するためには、前記のとおり、解約不能要件とフルペイアウト要件のいずれをも満たす必要がある。そして、フルペイアウト要件については、規定の文言上、賃借人が、対象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、及び当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担することが求められている。

ここで、この経済的な利益の享受及び費用負担という2つの観点につき、リース税制の趣旨に鑑みて、賃貸借契約と売買契約とを比較してみることにする。まず、賃借人による経済的な利益の享受という観点について、賃貸借契約と売買契約とでは、いずれも対象資産を支配するという形で利益を享受する点で共通するものの、賃貸借契約の場合はそれが原則として一時的であるのに対し、売買契約の場合は資産の譲渡又は滅失があるまで永続的であるという相違点が指摘できる。続いて、賃借人の費用負担という観点について見ると、賃貸借契約の場合は賃貸借期間における対象資産の使用により得られる利益に対応する費用に限られるであろうが、売買契約の場合は資産の時価（交換価値の全部）及び維持管理費用等が含まれることとなる。

ここで、これらの相違点が生じる原因について考えてみると、主として契約期間の拘束性の有無にあるという点が指摘できる。つまり、賃貸借契約が、経済的実態において、売買契約と同様の経済的利益の享受及び費用の負担を実現するためには（フルペイアウトするためには）、相当

期間にわたる契約期間の拘束が必要と考えられるのである。特に経済的な利益の享受という観点では、その傾向が顕著であろう。このことからすれば、解約不能要件は、賃貸借契約を相当期間にわたり強制的に継続させることによって、フルペイアウト要件と併せて、賃貸借契約の経済的実態を売買契約に近づける性質を有するもの、つまり、フルペイアウト要件の前提となっているものといえることができようである。

ただ、ここで問題となってくるのが、法人税法の規定上、法人税法上のリース取引に該当するためには、賃貸借期間の長さが要件とされていないという点である。というのも、解約不能な賃貸借契約ではあるが賃貸借期間が対象資産の耐用年数に比べて極めて短期間である場合、経済的な利益の享受という観点からすれば、売買契約と同視するにはやや難があると考えられるのである。なお、リース指針においては、フルペイアウトの判断基準の1つとして、賃貸借期間（リース期間）がリース物件の経済的耐用年数の概ね75パーセント以上であることが必要とされているものの（経済耐用年数基準）、別の基準（現在価値基準）を満たしていれば必ずしも経済耐用年数基準を満たす必要はないとされている。また、通達において、経済耐用年数基準について触れたものはない。このような法人税法等の規定ぶりからすれば、法人税法は、法人税法上のリース取引に関しては、費用負担の観点からの売買契約との同一性を重視し、経済的な利益の享受という観点からの売買契約との同一性までは求めていないと考える余地も生じてくる。もし仮にそうだとすると、本件Xが主張するように、たとえ当事者に中途解約権が留保されている場合であっても、解約に伴って売買代金相当額の支払いが確保されるものでありさえすれば、法人税法上のリース取引に該当するという考え方にもつながってくる。

しかしながら、法人税法は、経済的な利益の享受の観点における売買契約との同一性を捨象しているわけではないと考える。しかるに、まず、フルペイアウト要件（賃借料の総額が対象資産の取得のために通常要する価額のおおむね100分の90に相当する金額を超えること⁷⁾）を満たしているにもかかわらず、極めて短期間の賃貸借期間が設定されることは通常考え難いという点が指摘できる。つまり、費用の負担面において売買契約との同一性が認められれば、おのずと経済的な利益の享受についても同一性が伴ってくる（相当程度の賃貸借期間が確保される）ということがいえるのである。これについては、リース指針においても、同様の考え方が指摘されているものと思われる⁸⁾。さらに、前記のとおり、リース税制の趣旨には、副次的にはあれ、資産の償却期間短縮を抑制するという目的が含まれている点も考慮すべきであろう。当該目的を達成するために

は、短期間のファイナンス・リース取引についても、法人税法上のリース取引の対象とする必要があるのである。この点、法人税法施行令48条の2第5項5号ニは、所有権移転外リース取引の適用除外要件として、「リース期間が目的資産の（中略）耐用年数に比して相当短いもの（当該リース取引に係る賃借人の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。）」を掲げ、短期間のファイナンス・リース取引を所有権移転リース取引に該当するとした上で、その対象資産を減価償却制度の対象としている。当該規定の書きぶりからすれば、短期間のファイナンス・リース取引の取扱いに当たっては、資産の償却期間短縮を抑制という観点が多分に考慮されていることがうかがわれる。

そうすると、やはり解約不能要件は、賃貸借契約の契約期間を拘束することによって、フルペイアウト要件と併せて、その経済的実態を売買契約に近づける性質を有するものであると解すべきであろう。

5.3. 法人税法64条の2第3項1号における「解除」の意義について

さて、本稿で問題としている「準ずるもの」とは、本件規定における「解除をすることができないもの」に「準ずるもの」という意味であるが、ここで「解除」という概念につき、その範囲を制限する文言などは付されていない。したがって、当該文言を素直に読めば、その中には、当事者による解約申入（合意解除）の場合のみならず、債務不履行に基づく解除の場合も含まれるということになる。また、同様に、当事者のいずれから解除を申入れたかどうかも問われないということにもなるであろう。

しかしながら、果たして本件規定中の「解除」の解釈につき、ただ文言通りに捉えてもよいものであろうか。法人税法施行令125条2項などは、法人税法上のリース取引が解除された場合の処理について規定しており、リース税制上、契約が解除される場合が一応想定されていると考えられることなどから問題となる。なお、当事者（賃借人）による解約申入が問題となった本件事案において、この問題については触れられていない。

この点、租税法律主義の観点からすれば、そのまま文言通りの解釈をすべきということになるであろう。しかしながら、ここでもリース税制の趣旨に鑑みて、売買契約との比較という観点から検討してみることとする。

すると、まず、売買契約においては、債務不履行に基づく解除（民法541条ないし543条）は通常伴うものであるということを描き出すことができる。このことからすれば、少なくとも債務不履行に基づく解除については、本件規定における「解除」には含まれないと解すべきであろう。前

記法人税法施行令125条2項は、債務不履行に基づく解除を想定しているものと考えられる。

一方、法律上の当事者による解約申入（民法617条、618条）は、賃貸借契約特有のものであって売買契約には適用がない。また、当事者の中途解約権が契約上で留保されるという場面についても、通常の売買契約においては想定し難い。この点に着目すると、本件規定が、法人税法上のリース取引に該当するために「解除」することができないことを要求した趣旨は、この当事者による解約申入を制限することによって原則的に契約期間を拘束し、売買契約との経済的実態の同一性を確保しようとしたものと考えられることができる。したがって、本件規定における「解除」については、当事者による解約申入を想定したものであると解すべきである。

そして、当事者による解約申入に関する民法617条等の規定においては、解約申入の当事者が制限されておらず、また、解約不能要件の解釈に当たり、あえて解約の申入権者を当事者の一方に制限する理由も見当たらないことなどからすれば、本件規定の「解除」には、解約申入の当事者がいずれの当事者である場合も含まれると解すべきであろう。

5.4. 法人税法64条の2第3項1号における「準ずるもの」の意義について

5.4.1. 本件判決等の考え方

5.4.1.1 「準ずるもの」の一般的な意義について

本件規定における「準ずるもの」の一般的な意義について、本件判決は、「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」と指摘している。この点につき、リース基準は、「法形式上は解約可能であるとしても、解約に際し相当の違約金を支払わなければならない等の理由から、事実上解約不能と認められるリース取引をいう」としており、本件判決と認識が共通しているように思われる。

これに対し、本件Xは、「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、リース対象物の交換価値に相当する金額の支払いが契約上担保されているものをいうなどと主張しており、解約不能であることを重視せず、代金相当額の金銭の支払いという点に着目する考え方を示している。

5.4.1.2. 違約金の定めについて

本件判決は、たとえ中途解約条項が設けられていても、あらかじめ設定された違約金が未経過賃貸借期間中の賃借料（以下「残リース料」という。）と同程度の額であれば、賃借人にとって解約権を行使すべき経済的理由の乏しいものといえるので、事実上解約不能な賃貸借にあたる旨指摘

している。これを敷衍すると、たとえ契約条項上では賃借人に中途解約権が留保されていたとしても、解約に伴って残リース料相当額の違約金を支払わなければならないとされている場合、賃借人は、常に、違約金を支払って中途解約するよりも、違約金と同程度の額の残リース料を支払った上で賃貸借の対象資産の使用を継続した方が経済的に合理的である（自己使用による利益のほか、転貸料等の利益を得ることも可能である。）から、賃借人が解約権を行使することはあり得ないということであろう。これは、本件規定の文言に忠実な解釈であると考えられることができる。また、この本件判決のような考え方は、前記通達における「準ずるもの」の例示内容とも、基本的には矛盾しないものと思われる。

この点、企業会計の分野では、本件判決とは異なる考え方が採用されている可能性がある。というのも、リース指針は、「準ずるもの」の例示として、「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」を挙げているのである⁹。当該例示の場合、賃借人は、解約することによって未経過リース期間に係る利息等の相当額を免れることができるということになり、利息等の額が対象資産の仕様を継続すること等による利益相当額を上回った場合、賃借人にとって解約することの方が経済的に合理的ということになり得る。リース指針がこのような場合を事実上解約不能の範囲に含めていることからすれば、リース指針においては、中途解約に係る経済的合理性の観点がそれほど重視されていないとも考えることができるのである。しかしながら、この点については、リース基準が事実上解約不能という文言を使用していること、及び利息等の相当額が対象資産の利用を継続する利益を上回る場合はそれほど多くないと考えられることなども考慮すべきであろう。それらの点からすれば、リース指針においても、本件判決同様、飽くまで経済的合理性の観点から、事実上解約不能を判断するという考え方が採用されていると考えることもできる。なお、通達は、リース指針における、利息等相当額を考慮した例示についてあえて触れていない。これは、事実上解約不能であることを重視し、「準ずるもの」に該当する要件を厳格に保とうとしていると考えることもできる。

一方、本件X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、賃借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」に該当すると主張しており、これは、やはり代金相当額の支払いの有無という点を重視す

る考え方といえる。

5.4.2. 検討

5.4.2.1 「準ずるもの」の意義及び違約金の定めについて

前記のとおり、リース税制の趣旨については、基本的に賃貸借契約（リース取引）と売買契約との経済的実態の同一性に応じた課税を実現することにあると認められる。また、そこから派生して、解約不能要件の法的性質については、賃貸借契約の契約期間を拘束することによって、賃貸借契約（リース取引）と売買契約の経済的実態を近づけるものであるということが出来る。そうすると、本件Xが主張するような代金相当額の支払いに着目する考え方は、経済的利益の享受という観点からの賃貸借契約と売買契約の同一性を捨象するものであり、解約不能要件の法的性質、ひいてはリース税制の趣旨にそぐわないものと考えられる。したがって、「準ずるもの」の意義については、本件判決が指摘するように、「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」をいうと解すべきであろう。ただし、ここで賃貸借契約の実態とは、リース税制の趣旨に鑑みて、法律実態ではなく経済的実態をいうと解すべきである。

また、中途解約権が留保されていないが違約金の定めがある場合において、賃貸借契約の実態から事実上解約不能といえるか否かを判断するための基準については、やはりリース税制の趣旨及び解約不能要件の法的性質からすれば、本件判決が指摘するように、「当事者にとって中途解約することに経済的合理性があるか否か」という基準によることが相当であると思われる。そして、当該判断基準については、リース税制の趣旨及び解約不能要件の法的性質から導き出すことができるものであるから、違約金の定めについて検討する場合に限らず、他の事情を考慮する場合においても通じ得るものであると考える。

5.4.2.2 違約金の定め以外の事情について

それでは、賃貸借契約の実態に照らして事実上解約不能かどうかを判断する上で、違約金以外にどのような事情が考慮対象となり得るであろうか。本件Xの主張を参考に、①対象資産の特性等の客観的事情、②関連する他の契約、③違約金に類する金銭という3つの類型について検討する。

①の対象資産の特性等の客観的事情について、通常、対象資産を特定するための基本的な構造程度であれば契約条項にも反映されることが多いと考えられるが、当該資産が賃借人用のカスタムメイドであるかどうかなどの特性についてまで契約条項に反映されていることはそれほど多くないと考えられる。この点、本件事案においても、本件建物の特性等については、契約条項から明らかではなかったの

であろうことがうかがわれる。このように、契約条項に反映されていない付随事情については、当事者以外にとっては明らかではないので、考慮対象とすべきではないとも考えられる。しかしながら、本件判決でも考慮対象とされているように、契約に付随する客観的事情については、基本的に事実上解約不能かどうかの判断根拠になり得るものとする。しかるに、ある契約が事実上解約不能かどうかという問題は、契約時に当事者間で合致した意思の内容如何に係る問題である。そして、対象資産の特性等の契約に付随する客観的事情には、当事者の合理的意思が反映されていることがままあると考えられるところ、これら客観的事情から当事者の合理的意思を推測することは、当然許されるべき手法と考えられるのである。また、契約に付随する客観的事情については、少なくとも調査権を有する課税庁側にとっては、覚知し得ることが多いと考えられるのである。ただし、客観的事情といっても様々なものがあり、本件事案で問題とされたような、対象資産が賃借人以外の使用に適さないものか否かについていえば、たとえそれが賃借人以外の使用に適さないと認められる場合であっても、賃借人において解約することの経済的合理性に影響を与える場面は限られているであろうから、当該事情のみによって事実上解約不能かどうかを判断することは困難な場合が多いと思われる。なお、本件判決では、事実認定上、本件建物が賃借人以外の使用に適さないとはいえないとされている。

②の関連する他の契約についても、前記①と同様、賃貸借契約と相互に関連する契約には、当事者の合理的意思が反映されている可能性が十分考えられることなどからすれば、事実上解約不能か否かを判断する上での根拠となり得ると考えるべきであろう。なお、本件判決でも、関連する業務委託契約について検討が加えられているところ、事実認定上、当該業務委託契約が賃貸借契約の解約を制限するものではないとされている。

③の違約金に類する金銭について、本件判決では、賃貸借契約解約時の原状回復費用について触れられているが、その他、契約条項で明示されていない中途解約等に伴って生じる損害賠償金などについて問題となると考える。

このうち、原状回復費用については、本件判決も指摘するように、契約期間を満了した場合と中途解約した場合のいずれにおいても支払うべき金銭であることから、賃借人にとって中途解約が経済的に合理的かどうかの判断における考慮対象とすべきではないであろう。

また、その他の損害賠償金について、損害賠償金が生じる原因は種々存在するところ、当事者の中途解約に関する判断に影響を与えるのは、中途解約することに起因して生じる損害賠償金ということになるが、これはまさに違約

金と同一の性質を有するものである。したがって、違約金についての定めがある場合には、原則として当該損害賠償金について別途考慮する必要はないと考えられる。それでは、違約金についての定めがない場合における中途解約に伴う損害賠償金についてはどうかということ、判断の基準時という観点から、事実上解約不能であるか否かの判断根拠とすべきではないと考える。というのも、法人税法上のリース取引に係る売買契約に準じた処理は、その契約時から開始するものであって、契約後に生じた事情によって法人税法上のリース取引該当性が変化することは、法的安定性を害するため相当ではない。とすれば、法人税法上のリース取引該当性に係る判断については、原則として契約時に存在した事情を基準として行うべきと考えられるのである。この点、違約金の定めがある場合、契約時において中途解約に伴う損害賠償金の額が明らかになっているので、違約金について考慮対象とすることが可能となる。しかしながら、違約金の定めがない場合、具体的な損害賠償金の額は解約時にならなければ分からないから、契約時において、中途解約が当事者にとって経済的に合理的なものであるか否かを判断することはできないのである。

なお、中途解約することに起因しない損害賠償金については、原状回復費用の場合と同様、契約期間を満了した場合と中途解約した場合とで違いが生じるものではないと考えられることから、事実上解約不能であるか否かの判断根拠とはなり得ないと考える。

6. 総括

本稿のテーマに関して、やはり重要となってくるのは、法人税法の趣旨であると考えられる。この点、これまで述べてきたとおり、リース税制に関しては、ファイナンス・リース取引と売買契約との経済的実態の同一性の観点が重視されていると解される。そして、当該趣旨から派生して、解約不能要件の法的性質については、契約期間を拘束性することによって賃貸借契約（リース取引）と売買契約との経済的実態を近づけるところにあると解することができる。これは、本件規定の文理解釈に忠実な解釈でもある。そして、このような考え方に基づく限り、本件判決の内容は、おおむね妥当なものであったと評価することができるのである。

そもそも、本件事案において法人税法上のリース取引該当性が問題とされたことについては、消費税法上、固定資産を課税仕入れに算入することによって、多額の還付金が発生することが関係していると考えられる。この点、一時期、課税売上高が少額ゆえに納税義務が免除される事業者が（消費税法9条1項）、あえて免除既定の適用を受けない

旨の届出（同条4項）を行った上、調整対象固定資産に係る課税仕入れを計上して多額の還付金を得た後、再び納税義務の免除を受けるべく届出をすることによって還付金を手元に残そうとする、いわゆる自販機スキームと呼ばれる手法が流行したことがあった。ただ、本件判決の内容のみからは、本件Xがこの自販機スキームを意図していたかまでは判然としない。そして、当該自販機スキームに関する問題については、平成22年度の消費税法の改正によって対処がなされたのであるが、今後、法人税法上のリース取引を巡って新たな問題が生じてくる可能性は否定できないと

ころである。

これまで検討してきたように、リース税制に関しては、企業会計の規定と法人税法の規定に多くの類似点が存在する一方、必ずしも両者の思惑が合致していない場面も存在する。それにもかかわらず、法令等の規定上、詳細な規定を欠く状況にあることから、その法解釈に当たっては複雑な検討を余儀なくされているのである。したがって、課税実務の安定及び納税者にとっての予見可能性という観点からすれば、今少し詳細な法令の規定ないし法令解釈通達の整備が望まれるところである。

注

- 1 財務省「平成19年度税制改正の解説」335～347頁等参照
- 2 岩崎政明「ファイナンス・リース課税の問題点―日独リース通達の比較研究を中心として」ジュリスト861号125頁～126頁参照
- 3 リース基準7頁等参照。なお、平成19年改正前の企業会計基準においても、ファイナンス・リース取引については、原則として売買に準じた処理がなされていた。しかしながら、そのうち所有権移転外ファイナンス・リース取引については、一定の注記を条件として賃貸借に準じた処理を認める例外規定が設けられていたため、事業者のほとんどが例外的処理を採用するという事態に陥っていた。このことから、当該企業会計基準の改正に当たっては、その特異な状況を是正する目的もあったとされている。
- 4 前脚注(1) 336頁参照
- 5 同上
- 6 岩崎、前脚注(2) 125頁参照
- 7 法人税法施行令131条の2第2項
- 8 リース指針6頁11項参照
- 9 前脚注(8) 5頁9項参照

