

# 琉球大学学術リポジトリ

## リース取引と固定資産税

メタデータ	言語: 出版者: 琉球大学法文学部 公開日: 2011-11-29 キーワード (Ja): リース取引, ファイナンス・リース, セール・アンド・リースバック, 固定資産税, 所有権留保, 譲渡担保 キーワード (En): 作成者: 野口, 浩, Noguchi, Hiroshi メールアドレス: 所属:
URL	<a href="https://doi.org/10.24564/0002006765">https://doi.org/10.24564/0002006765</a>

# リース取引と固定資産税

野 口 浩

## 要 約

固定資産税の課税は固定資産課税台帳に登録されたところから従って行うこととされているが、企業会計がいうリース取引が行われた場合に、貸主もしくは借主のどちらを固定資産課税台帳に登録すべきか、という問題について、本稿において検討を加える。

原則として、ファイナンス・リース取引については、リース物件の所有者である貸主が固定資産課税台帳に登録されて、貸主に固定資産税が課されることになると思われる。しかし、地方税法342条3項は、償却資産について所有権留保付売買が行われた場合は、固定資産税の賦課徴収については、当該償却資産は、売主及び買主の共有物とみなされると規定している。

ファイナンス・リース取引の法的性質については種々の説が存在するが、本稿においては、その取引の本質を所有権留保付の割賦売買契約と捉える立場をとる。その前提で、同じ地方税である不動産取得税および特別土地保有税の取扱いを参考にしながら、固定資産税の性質並びに非典型担保物権に対する固定資産税の取扱いについて検討を加えることにより、次の結論を導き出す。

「ファイナンス・リース取引については、リース物件が償却資産および土地のいずれの場合においても、リース契約上、リース物件の所有権が借主に移転することとされているリース取引については、借主を固定資産課税台帳に登録して固定資産税を課すことが妥当である。」

また、本稿は、セール・アンド・リースバック取引も、リースバック部分が賃貸借取引に該当するため考察の対象とした。そして、次の結論にたどり着く。

「セール・アンド・リースバック取引については、その取引がどのような目的で行われていようとも、譲受人（貸主）を固定資産課税台帳に登録して固定資産税を課すべきである。」

キーワード ①リース取引、②ファイナンス・リース、③セール・アンド・リースバック ④固定資産税、⑤所有権留保、⑥譲渡担保

## I. はじめに

固定資産税は、当該年度の初日の属する年の1月1日現在における固定資産の所有者（質権又は百年より永い存続期間の定めのある地上権の目的である土地については、その質権者または地上権者とする。）に課される（地方税法343条1項）。この場合の所有者とは、土地又は家屋に

については、登記簿又は土地補充課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に所有者（区分所有家屋については区分所有者）として登記又は登録されている者をいい（地方税法343条2項）、償却資産の所有者は償却資産課税台帳に所有者として登録されている者をいうとされている（地方税法343条3項）。なお、登記簿に登記されている土地の内容を土地課税台帳に、登記簿に登記されている家屋の内容を家屋課税台帳に登録しなければならない（地方税法341条10号および12号）。土地課税台帳、土地補充課税台帳、家屋課税台帳、家屋補充課税台帳および償却資産課税台帳のことを固定資産課税台帳という（地方税法341条9号）。

このように、地方税法は、固定資産税の課税は固定資産課税台帳に登録されたところから従って行うことを建前としている。これを台帳課税主義という<sup>1</sup>。したがって、固定資産の所有者であっても、固定資産課税台帳に所有者として登録されない限り、固定資産税を課されることはないし、固定資産課税台帳に所有者として登録されている者は、所有権を有しない場合であっても、固定資産税を課されることとなる<sup>2</sup>。

それでは、企業会計がいうリース取引が行われた場合に、貸主もしくは借主のどちらを固定資産課税台帳に登録すべきであろうか。所有権移転外ファイナンス・リース取引は貸主がリース期間中所有権を保有しているため、貸主がリース物件の所有者となる。また、所有権移転ファイナンス・リース取引に該当しても借主に所有権が移転されない限り、貸主が所有権を保有しているため<sup>3</sup>、やはり貸主がリース物件の所有者ということになるであろう。したがって、原則として、ファイナンス・リース取引については、リース物件の所有者である貸主が固定資産課税台帳に登録されて、貸主に固定資産税が課されることになると思われる。

しかし、地方税法342条3項は、償却資産について所有権留保付売買が行われた場合は、固定資産税の賦課徴収については、当該償却資産は、売主及び買主の共有物とみなされるとしており、地方税法の施行に関する取扱いについて（市町村税関係）第3章の10は、「割賦販売の場合等にあつては、社会の納税意識に合致するよう原則として買主に対して課税するものとする」と定め、なお、当該償却資産の申告についても、原則として買主が行うよう取り扱うものとする」と定めている。

ファイナンス・リース取引の法的性質については種々の説が存在するが<sup>4</sup>、その一つに、所有権留保付売買類似の担保付売買であると唱えられている<sup>5</sup>。ファイナンス・リース

<sup>1</sup> 金子宏『租税法（第16版）』560頁（弘文堂・2011年）。台帳課税主義について論じたものとして、田中治「固定資産税における台帳課税主義」シュトイエル300号75頁（1987年）参照。

<sup>2</sup> 金子・前掲注（1）560頁、565頁および566頁。最高裁は、「土地の固定資産税は土地の所有者に課せられるけれども、土地所有者とはその年度の初日の属する年の1月1日現在において、土地台帳若しくは土地補充課税台帳に所有者として登録されている者をいい・・・その年の1月1日に所有者として登録されていれば、それだけで固定資産税の納税義務者として法律上確定されるから、4月1日に始まるその年度における納期において土地所有権を有する者であると否にかかわらず、同年度内は納税義務者にかわりがないことになっている。かように地方税法は固定資産税の納税義務者を決定するのに課税の便宜のため形式的な標準を採用していることがうかがわれるのである」として、台帳課税主義に基づく制度は違憲とはいえないと判示している。最判昭和30年3月23日民集9巻3号336頁。評釈として、金子宏「租税法律主義の意義」租税判例百選第2版（1983年）等がある。

<sup>3</sup> リース物件が借手の用途等に合わせて特別の仕様により製作又は建設されたものであって、当該リース物件の返還後、貸手が第三者に再びリース又は売却することが困難であるため、その使用可能期間を通じて借手によってのみ使用されることが明らかなリース取引は、所有権移転ファイナンス・リース取引に該当するとされている（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」10項）。このようなリース取引は、借主に所有権が移転しない所有権移転ファイナンス・リース取引に該当する可能性がある。

<sup>4</sup> ファイナンス・リース取引の私法上の法的性質については、拙稿「リース取引と賃借人の課税—沿革と問題点」九州大学学生法政論集4号90頁（2010年）参照。

<sup>5</sup> この説は、ユーザーの債務不履行にあつては、ユーザーには残存リース期間のリース料に相当する額（規定損失金）の支払義務が発生し、リース業者は自己の有する所有権に基づき当該物件を引き揚げ、その処分代金をもち

取引の法的性質を所有権留保付の割賦売買契約と捉えると、地方税法342条3項および地方税法の施行に関する取扱いについて（市町村税関係）第3章の10に従えば、ファイナンス・リース取引が行われた場合において、借主に固定資産税を課すことも可能であるということになる。

本稿においては、ファイナンス・リース取引の法的性質を所有権留保付の割賦売買契約と捉える立場をとり、ファイナンス・リース取引が行われた場合に、固定資産課税台帳に登録されて固定資産税が課されるのは貸主であるべきなのか、それとも、借主であるべきなのか、ということを検討する。また、セール・アンド・リースバック取引も、リースバック部分が賃貸借取引に該当するため考察の対象とする。

検討にあたっては、固定資産税の性質および非典型担保物権に対する固定資産税の取扱いについて考察し、同じ地方税である不動産取得税および特別土地保有税についても触れることとする。なお、本稿は、リース取引が行われた場合に、固定資産課税台帳に登録される者は誰か、という検討を行うものであるため、リース取引の対象となるリース物件を償却資産のみに絞らず、土地についても考察の対象に含めるものとする。

## II. 固定資産税の性質

### 1. 総説

固定資産税の性質については、収益税説および財産税説の考え方が以前より対立している。収益税説とは、固定資産税を財産からの収益に対して課するものとする説であり、財産税説とは、固定資産の資産価値に着目し、固定資産税をその所有の事実により課税力を認めて課するものとする説である<sup>6</sup>。固定資産税の性質をめぐる収益税説および財産税説の考え方の対立は、固定資産税の納税義務者の判定に影響を及ぼす問題である。仮に、収益税説が妥当であるとするならば、固定資産が生み出す収益を享受する者が納税義務者として相応しいと思われる。反対に、財産税説が妥当であるとするならば、固定資産が生み出す収益を享受する者が誰であろうとも、固定資産の所有者が納税義務者として相応しいということになるであろう。以下において、わが国の固定資産税の性質について、どちらの説が妥当であるか、ということ再考してみる。

固定資産税は、シャープ勧告に基づいて、昭和25年に道府県民税であった地租、家屋税、一定の償却資産に対する租税を一本化して採用された市町村税である。固定資産税の前身である地租と家屋税は、土地・家屋の賃貸価格を課税標準としていたから、明白に収益税であった。現行法における固定資産税の性質についても、収益税と見る考え方が学説上も実務上も依然と

---

て規定損失金債権の回収を図ろうとするわけだから、ファイナンス・リース取引とは、実質的には、リース業者とユーザーとの間の所有権留保付売買と同様の担保付売買であるとする。道垣内弘人『担保物権法（第3版）』359～360頁（有斐閣・2008年）。また、下級審判決において、ユーザーが民事再生手続の開始決定を受け、リース料の支払を怠った時に、リース業者が所有権に基づき、ユーザーに対してリース物件の返還を請求し、その請求が認容された事件が存在する（東京地判平成15年12月22日判タ1141号279頁）。判示において、「リース会社が有する担保権は、ユーザーの有するリース物件の利用権を目的とするものであり、右担保権の実行は担保目的物である利用権をユーザーからリース会社に移転させることによって行うものと考えることが相当である。右の利用権はリース会社に移転すると混同により消滅するから、これにより、リース会社には何ら制限のないリース物件の所有権が帰属することになる。・・・したがって、その後のリース物件の返還請求自体は、担保権実行後のリース会社の完全な所有権に基づくものと考えべきである」としており、裁判所は、ファイナンス・リース取引をリース会社とユーザーとの間の所有権留保付売買類似の担保付売買と捉えていると思われる。

<sup>6</sup> 金子宏「固定資産税の性質と問題点」税研50号5頁および6頁（1993年）。

して強い<sup>7</sup>。収益税説は次のように主張されている<sup>8</sup>。「固定資産税は、特定の財産を課税客体とするものであるから、この点からみれば個別財産税であるが、その課税の根拠についてみれば、土地、家屋および償却資産という本来収益力を有する財産を課税客体とし、これらの財産のもつ収益力に担税力を見出して税負担を求めることを建前としているものであるから、このような観点からすれば、固定資産税は収益税に属すると考えてよいと思われる。」また、「経済的な歳入として求められる財産課税の方式は、通常その財産の所有によって得られる収益のうちから支払われるであろうことを予想して、その課税額が定められるのである。この意味では財産課税は収益税でもある」とする見解も存在する<sup>9</sup>。

これらの収益税説の考え方に対して、「シャープ使節団は、地方自治を重視し地方財政の充実を強調し、地方公共団体の財源として十分な税収をあげ得る税目として固定資産税をあげており、その課税標準としては、土地、家屋および償却資産の価格を使うべきであることを勧告している。同勧告が、固定資産税を構想するにあたって、念頭においたと思われる米国の各州の財産税の性格に照らしてみても、固定資産税は財産税であることは明らかである。また、同勧告は、固定資産税は収益税である、ということをごくどこにも述べていない。また、農地の宅地並み課税は、あえて説明するとすれば、土地は最も有効な利用に供した場合に得られると予想される収益を基礎として評価すべきであるとするしかない。しかし、この説明はやや不自然であるのみでなく、資産の最も有効な利用で得られる収益を測定することはきわめて困難である」として、財産税説を支持する見解が強く主張されている<sup>10</sup>。

最高裁は次のように財産税説の立場をとっている。昭和47年最高裁判決<sup>11</sup>は、固定資産税の性格について、「固定資産税は、土地、家屋および償却資産の資産価値に着目して課せられる物税であり、その負担者は、当該固定資産税の所有者であることを原則とする」と判示している。最高裁が示した物税という意味は財産税ということとおおかた同義で、資産の収益に着目して課せられる収益税ではないと捉えられている<sup>12</sup>。さらに、昭和59年最高裁判決は<sup>13</sup>、「固定資産税は、家屋等の資産価値に着目し、その所有という事実担税力を認めて課する一種の財産税である」と判示している。

## 2. 不動産取得税および特別土地保有税の検討

不動産取得税は、不動産の取得を対象として課される都道府県税である（地方税法73条の2第1項）。固定資産税と不動産取得税の両者には、課税物件の評価等、共通の問題が生ずることが少なくない<sup>14</sup>。特別土地保有税は、一定の土地の取得および保有に対して課される租税である（地方税法585条1項）が、この租税は、土地投機を抑制し、あわせて土地の有効利用と供給を促進するために、所得税および法人税における土地譲渡益の重課制度とともに、昭和48年に

<sup>7</sup> 金子・前掲注（1）559頁。

<sup>8</sup> 宮尾盤『講座 固定資産税』12頁（中央経済社・1972年）。

<sup>9</sup> 佐々木喜久治『固定資産税（平成8年度版）』13頁（税務経理協会・1996年）。

<sup>10</sup> 金子・前掲注（6）6～7頁。

<sup>11</sup> 最判昭和47年1月25日民集26巻1号1頁。評釈として、水野武夫「固定資産税－真実の所有者に対する不当利得返還請求権」租税判例百選第4版176頁（2005年）等がある。

<sup>12</sup> 山田二郎「固定資産税の課税構造を改革するための考察」東海法学17号4頁（1997年）。

<sup>13</sup> 最判昭和59年12月7日民集38巻12号1287頁。評釈として、碓井光明「固定資産税－家屋の新築と固定資産税」租税判例百選第3版120頁（1992年）等がある。

<sup>14</sup> 金子・前掲注（1）646頁。

創設された市町村税である<sup>15</sup>。特別土地保有税の税額計算において、取得については不動産取得税を税額から控除し（地方税法596条2号）、保有については固定資産税を税額から控除する（地方税法596条1号）ことから、特別土地保有税は、取得については不動産取得税と、保有については固定資産税と、性質が同じものと考えられていると思われる。したがって、不動産取得税および特別土地保有税の検討は、固定資産税の性質についての考察に資するものであると思われるため触れることとする。

まず、不動産取得税の課税標準となるべき価格がその適正な時価を上回る場合における不動産取得税の賦課決定の適否について判断を下した最高裁判決<sup>16</sup>に触れてみる。最高裁は判決の中で次のように述べている。「法は、不動産取得税の課税標準となるべき不動産の価格とは、不動産を取得した時における適正な時価（法73条5号および73条の13第1項）をいう旨規定し、固定資産税の課税標準である土地又は家屋の価格の意義について定める地方税法（平成11年法律第15号による改正前のもの）341条5号および349条1項と同様の規定を置いている。そうすると、・・・不動産の価格とは、固定資産税の課税標準である土地又は家屋の価格と同様に、正常な条件の下に成立する当該不動産の取得時におけるその取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される。」この判決は、不動産取得税および固定資産税は収益税ではないことを示唆している点で注目される。

次に、特別土地保有税の課税について争われた事件に対する最高裁判決を取り上げる<sup>17</sup>。これは、土地の売買契約が民法424条に基づき、詐害行為として取り消されたことは、当該土地の取得および保有に対して課された特別土地保有税の課税要件を失わせることになるものではないと判断した事例である。最高裁は、「特別土地保有税は、土地又はその取得に対し、当該土地の所有者又は取得者に課されるものであるところ、土地の取得に対するものは、いわゆる流通税に属し、土地の移転の事実自体に着目して課されるものであり、土地に対するものは、いわゆる財産税に属し、取得に引き続いて土地を所有している事実自体に着目して課されるものであって、いずれも土地の取得者又は所有者がその土地を使用、収益、処分することにより得られるであろう利益に着目して課されるものではない」と述べている。この判決も、土地の保有については固定資産税と性質が同じと考えられている特別土地保有税について、それは財産税であり収益税ではないということを明らかにしている。上記の二つの判決は、固定資産税は収益税ではない、と考えているところに共通点が存在している。

### 3. 小括

以上の考察から、わが国の固定資産税の性質は財産税であると考えの方が、筆者としては自然であるように感じられた。また、地方税法349条および349条の2は、固定資産税の課税標準は、土地、家屋および償却資産の賦課期日における価格とし、同法341条5号が、その価格とは適正な時価をいうとする規定を文理解釈すると、固定資産税の性質は収益税よりも財産税であると

<sup>15</sup> 金子・前掲注(1) 583頁。なお、特別土地保有税は、平成15年度改正により新たな課税は行わないこととされている。

<sup>16</sup> 最判平成16年10月29日判時1877号64頁。評釈として、高野幸大「固定資産課税台帳に価格が登録されていない別荘地について決定された不動産取得税の課税標準となるべき価格が「適正な時価」を上回る場合の同税賦課決定の適法性が争われた事例」判時1894号168頁等がある。

<sup>17</sup> 最判平成14年12月17日判時1812号76頁。評釈として、渋谷雅弘「特別土地保有税における「土地の取得」の意義」税研148号（最新租税判例60）187頁（2009年）等がある。

考えられる<sup>18</sup>。

適正な時価を算定するにあたり、当該固定資産が将来生み出す収益を現在価値に割引いて求めるディスカウント・キャッシュ・フロー法が確かに存在する。この方法は収益税説と親和性が認められるが、それは適正な時価を評価するためのアプローチの仕方の一つであるに過ぎないと考えるべきであろう<sup>19</sup>。固定資産の時価は、原則として、市場における取引価格つまり売買実例価額で捉えることとし、売買実例価額が存在しない場合、もしくは、それによるのでは適正に時価を反映しえない場合に、ディスカウント・キャッシュ・フロー法などで捉えることが妥当であると思われる<sup>20</sup>。

本稿も固定資産税の性質について財産税説の考え方をとり、その立場から考察を進めていきたいと思う。

<sup>18</sup> 固定資産課税台帳に記載すべき土地、家屋の価格については、実地調査の結果に基づいて、固定資産評価員が評価をしなければならない（地方税法409条）。また、その評価調書を受けて市町村長が価格を決定し（地方税法410条1項）、直ちに固定資産の価格を固定資産課税台帳に登録しなければならない（地方税法411条1項）。その価格の決定は、専門的な知識が要求され、また、地域的不均衡が生ずるのは好ましくないため、総務大臣は、固定資産の評価の基準並びに評価の実施の方法および手続きを定め、これを告示しなければならない。この評価の基準等を固定資産評価基準という（地方税法388条1項）。固定資産評価基準について、金子教授は次のように述べておられる。「固定資産評価基準は、一種の委任立法であり、補充立法であるが、固定資産の評価について全国的な統一を図る必要のあること、および固定資産評価基準の内容が多分に専門的技術的な性質をもっていることにかんがみると、その作成を総務大臣に委任していることは、地方公共団体の自治権を害するものではなく、また租税法律主義（課税要件法定主義）に反するものではないと解すべきであろう。・・立法論としては、固定資産評価基準を法律または政省令で定めることも検討に値しよう。」金子・前掲注（1）579頁。固定資産評価基準に関する課題も含めて、固定資産税の法的課題について立法論的考察を行ったものとして、谷口勢津夫「固定資産税の法的課題」日税研論集46号187頁（2001年）参照。固定資産評価基準においては、原則的には、土地については売買実例価額、家屋については再建築価額を基準として評価を行うものとされている。土地の価格についての最高裁判所の考え方は次のとおりである。平成15年最高裁判決は、「土地に対する固定資産税は、土地の資産価値に着目し、その所有という事実上担税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有無にかかわらず、その所有者に対して課するものであるから、上記の適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される。」（最判平成15年6月26日民集57巻6号723頁。評釈として、渋谷雅弘「固定資産税における適正な時価」租税判例百選第4版182頁（2005年）等がある。）さらに、平成18年最高裁判決は、「土地に対する固定資産税は、土地の資産価値に着目し、その所有という事実上担税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有無にかかわらず、その所有者に対して課するものであるから、その課税標準とされている土地の価格である適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される。上記の適正な時価を、その年度において土地から得ることのできる収益を基準に資本還元して導き出される当該土地の価格をいうものと解すべき根拠はない。また、一般に、土地の取引価格は、上記の価格以下にとどまるものでなければ正常な条件の下に成立したものとはいえないと認めることもできない。」（最判平成18年7月7日判タ1224号217頁。評釈として、高野幸大「固定資産税における「適正な時価」と収益還元価格」民商法雑誌136巻1号77頁（2007年）、山田俊一「固定資産税における適正な時価」税研148号（最新租税判例60）184頁（2009年）等がある。）土地の適正な時価は、当該土地の客観的な交換価値をいう、とするこれらの最高裁判決は、判示の中でも指摘されているように、固定資産税の性質を財産税と捉える考え方から導き出されたものである。償却資産の価格については、固定資産評価基準が次のように定めている。まず、評価の基本として、「償却資産の評価は、前年中に取得された償却資産にあっては当該償却資産の取得価額を、前年前に取得された償却資産にあっては当該償却資産の前年度の評価額を基準とし、当該償却資産の耐用年数に応ずる減価を考慮してその価額を求める方法による」としている。そして、取得価額とは、「償却資産を取得するためにその取得時において通常支出すべき金額（当該償却資産の引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税、据付費その他当該償却資産をその用途に供するために直接要した費用の額を含む。）をいう」としている。これらの償却資産の価格の定め方から、償却資産についても、固定資産評価基準は収益税説の考え方を採用していないように思われる。

<sup>19</sup> 石島弘・碓井光明・木村弘之亮・山田二郎（石島弘執筆部分）『固定資産税の現状と納税者の視点－現行制度の問題点を探る』36頁（六法出版社・1988年）。

<sup>20</sup> 石島弘『課税標準の研究』419頁（信人社・2003年）。金子教授も、土地の評価は客観的な交換価値に即して行われるべきことを前提としてのことであるから、収益還元法による評価は認められないと解すべきである、と述べておられる。金子・前掲注（1）579頁。

### Ⅲ. 非典型担保物権に対する固定資産税の取扱い

#### 1. 所有権留保

昭和45年度税制改正までは、償却資産について所有権留保付売買<sup>21</sup>が行われた場合、固定資産税を売主に課するのか、それとも買主に課するのか、ということについては、裁判所の解釈が分かれていた。裁判所が固定資産税の性質を収益税と解して結論を導き出した事例は次のとおりである<sup>22</sup>。

X（原告）は、各種建設機械の販売を営む会社である。Xは、昭和39年1月1日前に、Aにブルドーザー4台を、代金を完済するまで所有権を留保する特約で販売し、昭和39年1月1日時点において、Aは佐世保市内においてそれらを事業の用に供していたが、XもAもそれらを償却資産として申告はしていなかった。それに対して、Y（佐世保市長、被告）はXを償却資産の納税義務者であるとして、Xに対して昭和40年6月10日付で昭和39年度固定資産税賦課処分を行った。そこで、Xがその賦課処分の取消しを請求した。

長崎地裁は、「地方税法は、本件のように、所有権留保の割賦販売の場合における右課税台帳に登録されるべき所有者とは誰であるかということについては直接には規定していない。したがって、右の登録されるべき所有者を、民法上の所有者、すなわち売主とするか、または、その所有の実質に着目して、現実に占有支配し収益している者、すなわち買主とするかは、なお解釈の余地のあるところである。・・・償却資産に賦課される固定資産税は、その賦課制度の歴史的沿革、目的等に照らし、投下資本の生み出す収益を財産課税の形態によって補足したものと解すべきであり、固定資産税は本来いわゆる収益税の部類に属するものと解する」と述べて、所有権が留保された割賦販売資産における固定資産税の納税義務者は、売主であるXではなく買主であるAであると判断し、本件課税処分を取り消した。

裁判所が固定資産税の性質を財産税と解して結論を導き出した判決として、この長崎地裁昭和42年2月14日判決の控訴審<sup>23</sup>があげられる。控訴審においては、「地方税法343条1項ないし3項、383条によると、固定資産税は、土地台帳、家屋台帳、あるいは償却資産台帳に所有者として登録されている以上、当該物件が果してその所有者に属するか否か、また、所有者として登録されている者が現実に収益を得ているか否かを問うことなく課される所謂台帳課税主義ないし表見主義が採られていることが窺われるので、この事実と、地方税法に所得税法3条の2、法人税法7条の3の如き所謂実質主義の原則が規定されていないことを考えると、固定資産税は、寧ろ土地、家屋および償却資産の価値に着目し、これを所有しているという事実と担税力があるとして課せられる財産税であると解するを相当とする」として、財産税説の立場から固定資産税の納税義務者は売主である、と第一審判決とは反対の結論を導き出している。

昭和45年度の税制改正において、償却資産について所有権留保付売買が行われた場合についての規定が新設され、固定資産税の賦課徴収については、当該償却資産は、売主及び買主の共有物とみなされることとなった（地方税法342条3項）。この規定を受けて、地方税法の施行に関する取扱いについて（市町村税関係）第3章の10は、所有権留保付割賦販売が行われた場合は、

<sup>21</sup> 所有権留保とは、売主が代金債権を担保する方法として、目的物の引渡し後も所有権を売主のところに留保しておく契約をいう。内田貴『民法I 総則・物権総論（第4版）』554頁（東京大学出版会・2008年）。

<sup>22</sup> 長崎地判昭和42年2月14日行裁集18巻1～2号111頁。

<sup>23</sup> 福岡高判昭和42年10月24日行裁集18巻10号1370頁。評釈として、山田二郎「所有権留保の割賦販売資産についての固定資産税の納税義務者」シュトイエル74号6頁（1968年）等がある。



売主又は買主に対し、納税通知書の発付、督促および滞納処分をすることができるとした。また、割賦販売が行われた場合等にあつては、社会の納税意識に合致するよう原則として買主に対して課税するものとする事、また、当該償却資産の申告についても原則として買主が行うよう取扱うものとする事と定めている。

固定資産税の納税義務者は、原則として固定資産の所有者であるが、この規定は、所有者課税の例外を定めたものとして注目される<sup>24</sup>。地方税法342条3項が新設された趣旨については、「最近、建設機械等の償却資産について割賦販売が行なわれる場合、代金が完済されるまで売主に所有権を留保する旨の条件を付するケースが多くなっています。この場合、固定資産税の建前から言えば所有者たる売主に課税されることになるわけですが、現実には、固定資産税を負担するのは買主である場合が多く、現行制度は実情に合わなくなっています。また市町村の賦課徴収事務の上からも売主課税は不便な面が多いので、こうした場合には償却資産を売主および買主の共有物とみなし、両者が連帯して納税義務を負うこととしたものです。同様な制度はすでに自動車税についてとられています」と述べられている<sup>25</sup>。

また、地方税法342条3項の新設について、当時の自治省固定資産税課の太谷氏は次のように述べている<sup>26</sup>。①現実には、このような所有権留保条件付割賦販売にかかる償却資産に対する固定資産税については、最終的に買主が所有権を取得するため、買主が負担している場合が多く、このような現状からみれば、買主が固定資産税を負担するのは社会一般の納税意識にも合致するものと見受けられる（傍線筆者）、②強いて、所有者課税を貫き、売主のみが申告し、売主のみに課税することとすれば、市町村における賦課徴収事務手続の面においてもかなり不便な点がある。すでに自動車税および軽自動車税については、売主および買主に連帯納税義務を負わせる制度が確立されており、同じ財産の所有者に対する課税である固定資産税についても同様の制度を採用することが適当である。そこで、固定資産税における所有者課税の原則を貫きながら、実際の税負担は、現在の商慣習上買主側で負担しているという現状を考慮した課税方式に改めることとされたものである、③この改正により、売主および買主のいずれに対しても納税通知書の交付督促および滞納処分をすることができることとなるが、以上のような改正の趣旨からも、市町村における実際の賦課徴収事務上は、社会の納税意識に合致するよう原則として買主に対して課税するべきで、当該償却資産の申告についても、原則として、買主が行うようにすべきである。

固定資産税に係る地方税法の逐条解説は<sup>27</sup>、所有権留保付売買に係る償却資産について、固定資産税の原則からは所有者たる売主に課税されることになるが、所有権留保の主な目的が販売代金債権を担保することにあること、税務会計においても買主がその償却費を損金の額に算入することを認められていること等の理由から、ほとんどの場合、買主が当該償却資産に対する固定資産税を負担している実情にあり、買主に対してこのような償却資産について固定資産税を課することができることとする方が適切な場合が多い、と解説している（傍線筆者）。

まとめると、所有権留保付の割賦売買が行われた場合に、所有者課税の例外として、買

<sup>24</sup> この規定以外に、質権または百年より永い存続期間の定めのある地上権の目的である土地については、その質権者または地上権者を納税義務者とする事とされている（地方税法343条1項カッコ書き）。また、後述するが、地方税法343条4項ないし9項も、所有者課税の例外を定めている。

<sup>25</sup> 『昭和45年改正税法のすべて』162頁（国税庁・1970年）。

<sup>26</sup> 太谷登「昭和45年度問答式改正地方税法の解説 固定資産税」税25巻6号45頁（1970年）。

<sup>27</sup> 固定資産税務研究会編『固定資産税逐条解説』35頁（地方財務協会・2010年）。

主に固定資産税を課すとしているのは、被担保債権の消滅により、最終的に買主が当該固定資産の所有権を取得し、また、買主が減価償却資産の減価償却費を損金または必要経費の額に算入することを認められていることから、買主が当該償却資産に対する固定資産税を負担している実情があり、そのように考える方が社会の納税意識に合致する、そして、そのように取扱った方が、市町村における賦課徴収事務手続の効率性に資することができる、と考えられたからであろう。

## 2. 譲渡担保

目的物の占有を債務者のもとにとどめたままで、その所有権を債権者が保有し、債務の弁済がなければ、目的物の所有権を最終的に債権者に帰属させる非典型担保物権として、所有権留保の他に譲渡担保をあげることができる。以下においては、まず、譲渡担保に対する不動産取得税の取扱いを概観することにする。

譲渡担保による不動産の取得が、地方税法73条の2第1項にいう「不動産の取得」に当たるとされ、不動産の取得者に不動産取得税が課されるとされた昭和48年最高裁判決を取り上げる<sup>28</sup>。X（信用金庫・原告・被控訴人・被上告人）は、Aに対する債権を担保するため、昭和35年9月10日、A所有の不動産について譲渡担保の設定を受け、同月19日、譲渡担保を原因とする所有権移転登記を行ったところ、Y（東京都税務事務所長・被告・控訴人・上告人）は、右所有権の移転は地方税法73条の2第1項にいう「不動産の取得」にあたるとして、Xに対し、不動産取得税の賦課処分をした。そこで Xが、東京都知事に対する異議申立てを経由したのち、Yを被告として、右賦課処分の取消しを訴求したのが本件である。

第1審<sup>29</sup>は、「地方税法における「不動産の取得」の概念は、同法に特別の概念規定があるか、若しくは、少なくとも同法の規定の体裁の全体から特別の概念が採用されていることが明らかに看取できない限り、経済社会において通常不動産の取得と認識され評価されているものと同一実質をもつ行為を指すものと解さねばならない。換言すれば、特別の規定がない限り、「不動産の取得」とは取引社会において何人も不動産の取得としてあやしまないもの、すなわち、単に法律的、形式的見地においてのみならず、経済的、実質的観点においても不動産所有権のあらゆる機能の移転を伴う完全な所有権の取得を指すものと解すべきである」とし、この見地から考察すると、譲渡担保としての不動産所有権の取得は、法が課税対象とする「不動産の取得」とは経済的、実質的にみて、同一実質のものとは断定しがたいばかりでなく、同法73条の7第3号所定の委託者から受託者に信託財産を移転する場合における法律関係と極めて類似しているから、右規定を類推して非課税にあたりと解すべきであると判示し、Yの課税処分を取り消した。第2審判決も、第1審判決とほぼ同様の判断を下した。これに対して、上告されたものが本件である。

最高裁は、「不動産取得税は、いわゆる流通税に属し、不動産の移転の事実自体に着目して

<sup>28</sup> 最判昭和48年11月16日民集27巻10号1333頁。当判決については、最高裁判所の越山安久氏による解説（『最高裁判例解説民事編（昭和48年度）』263頁（法曹会・1977年））の他、評釈として、碓井光明「不動産取得税—不動産取得の意義」租税判例百選第4版174頁（2005年）等がある。

<sup>29</sup> 東京地判昭和39年7月18日行裁集15巻7号1363頁。第1審判決について、金子宏「租税法規の解釈」判時395号97頁、中川一郎「税法解釈原理としての「疑わしい場合は納税者の利益に」—譲渡担保財産の取得は、昭和36年法律74号による改正前の地方税法上の不動産取得税の課税対象となるか」シュトイエル30号25頁（1964年）等の評釈が存在する。

課せられるものであって、不動産の取得者がその不動産を使用・収益・処分することにより得られるであろう利益に着目して課せられるものでないことに照らすと、地方税法73条の2第1項にいう「不動産の取得」とは、不動産の取得者が実質的に完全な内容の所有権を取得するか否かには関係なく、所有権移転の形式による不動産の取得のすべての場合を含むものと解するのが相当であり、譲渡担保についても、それが所有権移転の形式による以上、担保権者が右不動産に対する権利を行使するにつき実質的に制約をうけるとしても、それは不動産の取得にあたるものと解すべきである」と判示し、本件不動産の取得に対し不動産取得税を課することは許されないとした第1審判決および第2審判決をそれぞれ破棄、取り消した。この結論を導き出すために、最高裁は、不動産取得税は、不動産の取得者がその不動産を使用・収益・処分することにより得られるであろう利益に着目して課せられるものでない、と判示しているが、これは、前述の固定資産税の性質論のところで触れた不動産取得税の性質は収益税ではない、とする最高裁の判示<sup>30</sup>と考え方を同じくするものである。

なお、昭和36年地方税法の改正により、73条の27の2（その後の改正により、73条の27の3に繰り下げられた。）が追加され、譲渡担保による不動産の取得については不動産取得税を課しうることを前提としたうえで、被担保債権の消滅により譲渡担保財産設定の日から1年（後に2年に改められた）以内に譲渡担保財産が返還された場合には、その納税義務を免除し、また当該不動産の取得者からの申告により、当該取得の日から1年（後に2年に改められた）以内の期間に限って、当該不動産に係る不動産取得税額を徴収猶予することとされ、本件の問題は立法的に解決された。

次に、譲渡担保に対する固定資産税の取扱いについて考察する。固定資産の所有者が固定資産税の納税義務者となるという原則に対して、次に掲げる①ないし⑥は、固定資産の所有者ではないが、現に固定資産を使用している者などを所有者とみなして課税を行うとする例外規定である。①固定資産の所有者の所在が震災、風水害、火災その他の事由によって不明である場合においては、その使用者を所有者とみなして、これを固定資産課税台帳に登録することとされている（地方税法343条4項）、②国が収納または買収した農地等について、現実にその土地を使用収益している者が何人であるかに着目し、一定の期間を区分し、その土地の使用者または売渡しの相手方をもってその土地の所有者とみなす（地方税法343条5項）、③土地区画整理事業または土地改良事業の施行に係る土地の場合、仮換地または仮使用地については換地処分公告がある日または換地計画の認可の公告がある日まではその使用者等を所有者とみなす（地方税法343条6項）、④公有水面埋立地は竣工認可がなされるまでは法的には土地ではないが、それを使用している者を所有者とみなす（地方税法343条7項）、⑤信託の引受けをした償却資産で、他の者に譲渡することを条件として当該他の者に賃貸しており、その者の事業の用に供するものについては、当該他の者を所有者とみなす（地方税法343条8項）、⑥家屋の附帯設備であって、当該家屋の所有者以外の者がその事業の用に供するため取り付けられたものであり、かつ、当該家屋に付合したことにより当該家屋の所有者が所有することとなったものについては、当該取り付けた者の事業の用に供することができる資産である場合に限り、当該取り付けた者を所有者とみなす（地方税法343条9項）。

これらの規定の中に、譲渡担保に関するものを見つけることはできない。よって、原則どお

<sup>30</sup> 前掲注（16）の最高裁判決における判示参照。

り所有者課税の原則により、譲渡担保権者に固定資産税が課されることになるようにも思われる。ところが、被担保債権の消滅により譲渡担保財産設定の日から2年以内に譲渡担保財産が返還された場合には、譲渡担保権者の納税義務を免除する等とする不動産取得税の取扱いや、所有権留保付の割賦売買が行われた場合に、買主が減価償却資産の減価償却費を損金または必要経費の額に算入しながら、最終的にその所有権を取得することから、買主に当該償却資産の固定資産税を課することが妥当であるとする取扱いとの整合性を重んじて、地方税法に規定はないが、被担保債権の消滅により譲渡担保財産が譲渡担保設定者に返還される可能性が高い譲渡担保取引については、譲渡担保設定者に固定資産税を課することも可能であるとする。

しかし、そのような取扱いが地方税法に規定されていない現行制度の下では、立法論としてはあり得ても、現行地方税法の解釈では難しいと思われる。また、譲渡担保が設定された時に、最終的に譲渡担保財産の所有権が譲渡担保設定者に帰属するか否かは確定的ではない。したがって、譲渡担保取引が行われた場合は、譲渡担保権者に固定資産税を課することが妥当であると思われる。

### 3. 小括

非典型担保物権である所有権留保と譲渡担保が行われた場合の固定資産税の納税義務者についての考察から明らかとなったことは、次のとおりである。所有権留保付売買の買主は、償却資産の減価償却費を損金または必要経費の額に算入することができて、かつ、最終的に当該固定資産の所有権を取得するため、固定資産税を負担するのが妥当であると思われるが、原則的には、所有者課税の原則から、所有権を有している者が固定資産税の納税義務者となるべきであり、譲渡担保取引が行われた場合も、その者を固定資産課税台帳に登録すべきである。

以下においては、企業会計がいうファイナンス・リース取引が行われた場合に、貸主、借主のどちらが固定資産課税台帳に登録されるべきであるか、という問題を取り上げる。所有権移転外ファイナンス・リース取引は貸主がリース期間中所有権を保有しているため、貸主がリース物件の所有者となる。また、所有権移転ファイナンス・リース取引も借主に所有権が移転されない限り、やはり貸主がリース物件の所有者ということになる。しかし、ファイナンス・リース取引の法的性質について、その取引の本質は所有権留保付の割賦売買契約であるとする説が存在する。前述のとおり、本稿においてはこの説の立場をとるが、そうすると、ファイナンス・リース取引が行われた場合に、所有権者でない借手が固定資産税を負担することもあり得ると考えられる。ここまで行ってきた考察を参考にして、この問題について検討を加える。

## IV. リース取引と固定資産税

### 1. 企業会計に基づくリース取引の分類

企業会計は、リース取引<sup>31</sup>をファイナンス・リース取引とオペレーティング・リース取引とに分類している。ファイナンス・リース取引とは、リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引で、借手が、当該契約に基づき使用する物

<sup>31</sup> 企業会計において、リース取引とは、特定の物件の所有者たる貸主（レッサー）が、当該物件の借手（レシー）に対し、合意された期間にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は、合意された使用料を貸手に支払う取引をいう（企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」4項）。

件からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなる（以下、フルペイアウトという）リース取引をいう（企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」（以下、リース会計基準という）5項）。具体的には、①解約不能のリース期間中のリース料総額の現在価値が、当該リース物件を借手が現金で購入するものと仮定した場合の合理的見積金額の概ね90パーセント以上であること、②解約不能のリース期間が、当該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、のいずれかを満たした場合には、ファイナンス・リース取引となる（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、リース適用指針という）9項）。オペレーティング・リース取引とは、ファイナンス・リース取引以外のリース取引をいう（リース会計基準6項）。

企業会計は、ファイナンス・リース取引を、リース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有権が借手に移転すると認められる所有権移転ファイナンス・リース取引と、それ以外の取引である所有権移転外ファイナンス・リース取引とに分類する（リース会計基準8項）。具体的には、リース適用指針10項により、次の①～③のいずれかに該当する場合には、所有権移転ファイナンス・リース取引に該当するものとされる。①リース契約上、リース期間終了後又はリース期間の途中で、リース物件の所有権が借手に移転することとされているリース取引（以下、所有権移転ファイナンス・リース取引①という）、②リース契約上、借手に対して、リース期間終了後又はリース期間の途中で、名目的価額又はその行使時点のリース物件の価額に比して著しく有利な価額で買い取る権利が与えられており、その行使が確実に予想されるリース取引（以下、所有権移転ファイナンス・リース取引②という）、③リース物件が、借手の用途等に合わせて特別の仕様により製作又は建設されたものであって、当該リース物件の返還後、貸手が第三者に再びリース又は売却することが困難であるため、その使用可能期間を通じて借手によってのみ使用されることが明らかなリース取引（以下、所有権移転ファイナンス・リース取引③という）。また、リース適用指針10項は、所有権移転外ファイナンス・リース取引とは、上記のいずれにも該当しないファイナンス・リース取引であるとしている。

ただし、リース物件が土地である場合については、所有権移転ファイナンス・リース取引①および②のいずれかに該当する場合を除き、そのリース取引はオペレーティング・リース取引に該当するものと推定される（リース適用指針19項ただし書き）。その理由について、リース適用指針は、土地の経済的耐用年数は無限であるため、通常、フルペイアウトのリース取引に該当しないと考えられるからである、と説明している（リース適用指針98項）。

## 2. ファイナンス・リース取引と固定資産税

償却資産がリース物件となっているファイナンス・リース取引については次のように考える。償却資産とは土地および家屋以外の事業の用に供することができる資産で、法人税法または所得税法の規定による所得の計算上において、減価償却費が損金または必要経費の額に算入されるものをいう（地方税法341条4号）が、ファイナンス・リース取引が行われた場合、リース物件たる償却資産の減価償却を行い、その減価償却費を損金または必要経費に算入するのは、所有権を持たない借主である<sup>32</sup>（法人税法64条の2第1項および所得税法67条の2第1項）。そうであ

<sup>32</sup> 所有権留保付売買契約が行われた場合、売主が留保する所有権は担保目的であるため、買主は所有権を取得しな

るならば、ファイナンス・リース取引も、所有権留保付売買と同様に、所有権を有しないリース物件の借主に固定資産税を課することも可能であるかもしれない。また、固定資産税の性質を財産からの収益に対して課すると考える収益税であると捉えれば、リース物件を使用して収益を享受している借主に課税する方が妥当であるとも考えられる。

しかし、固定資産税の性質は、これまでの考察のとおり、財産税であると考えの方が自然である。したがって、ファイナンス・リース取引についても、固定資産税は、できるだけ原則どおりに、リース物件の所有者である貸主に課すべきであると思われる。所有権移転ファイナンス・リース取引②および③並びに所有権移転外ファイナンス・リース取引については、固定資産税の納税義務者は、リース物件の所有者である貸主と考えるべきであろう<sup>33</sup>。

ところが、償却資産について所有権移転ファイナンス・リース取引①が行われた場合については、最終的に所有権が貸主から借主に移転することが、契約書上において確認できる。固定資産税の解説書によれば、所有権留保付売買契約とは、外見上償却資産に係る賃貸借契約であっても、賃貸借期間満了後に当該償却資産を借主に無償譲渡することとなっている場合等、実質的に所有権留保付売買契約とみられる場合をも含むとしている<sup>34</sup>。この解説からも、所有権移転ファイナンス・リース取引①については、所有権留保付売買契約と同様な考え方で、借主が固定資産税を負担するのが妥当であると考えられることができる<sup>35</sup>。そして、このように考えることは、固定資産税の性質を財産税であるとする考え方と矛盾を生じさせるものではないと思われる。

なお、償却資産がリース物件となっているオペレーティング・リース取引については、リース物件の所有権はリース期間中貸主にあり、借主に所有権が移転することも予定されていない。また、減価償却費を損金または必要経費の額に算入する者も貸主である（法人税法22条3項および所得税法37条1項）。したがって、原則どおり、固定資産税の納税義務者はリース物件の所有者である貸主ということになるであろう。

土地がリース物件となっているリース取引についても、所有権移転ファイナンス・リース取引①に該当する場合は、最終的に所有権が貸主から借主に移転することが、契約書上において確認できる。よって、リース取引の借主に固定資産税を課することが妥当であると思われる。しかし、それ以外のリース取引は、原則どおり、固定資産税の納税義務者はリース物件の所有者である貸主ということになるであろう。

以上が、ファイナンス・リース取引が行われた場合の固定資産税の納税義務者に関する考察であるが、次に、セール・アンド・リースバック取引について考察してみたい。セール・アンド・リースバック取引も、リースバック部分が賃貸借取引に該当するため、本稿の考察対象に含めた方がよいと思われるからである。

---

いにかかわらず、売主から買主に資産の譲渡があったとして、買主がその資産について減価償却を行うことになる。裁判例においても、土地について所有権留保付売買契約が行われた場合、売主から買主へ土地の譲渡があったことを認定したものが存在する。東京高判平成元年11月30日行裁集40巻11・12号1712頁。評釈として、齊藤敏雄「売買契約の合意解除による土地の再取得と所得税法第58条の「交換のための取得」の適否」税大論叢22号627頁（1992年）。

<sup>33</sup> 稲村圭治「リース取引に係る固定資産税（償却資産）の納税義務者について」旬刊国税解説速報1554号41頁（2002年）参照。

<sup>34</sup> 固定資産税税務研究会編『要説固定資産税』47～48頁（ぎょうせい・2010年）。

<sup>35</sup> 同様の見解として、稲村・前掲注（33）41頁参照。

### 3. セール・アンド・リースバック取引と固定資産税

セール・アンド・リースバック取引とは、所有する物件をいったん貸手に売却し、その後、貸手から当該物件のリースを受ける取引をいう<sup>36</sup>。平成19年度税制改正において、セール・アンド・リースバック取引に係る課税の規定が法人税法および所得税法に置かれることになった。すなわち、法人税法64条の2第2項において、「内国法人が譲受人から譲渡人に対する賃貸（リース取引に該当するものに限る。）を条件に資産の売買を行った場合において、当該資産の種類、当該売買及び賃貸に至るまでの事情その他の状況に照らし、これら一連の取引が実質的に金銭の貸借であると認められるときは、当該資産の売買はなかったものとし、かつ、当該譲受人から当該譲渡人に対する金銭の貸付けがあったものとして、当該譲受人又は譲渡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。」と規定して（所得税法67条の2第2項も内容は同じ）、一定のセール・アンド・リースバック取引については、それを金銭の貸借と考えて所得の計算を行うこととなった<sup>37</sup>。

セール・アンド・リースバック取引は、その目的を類型化すると主として次のようになる<sup>38</sup>。  
 ①保有資産の含み益の吐き出し、②資金調達としての利用、③その他の経営便宜手段としての利用（管理事務の省力化はこの類型に該当する）。この中で、②を目的とした場合は、譲受人に所有権が移転した資産が担保の役割を果たしながら、譲渡人がその資産を従前どおり使用収益し続けることになる。そして、リース物件が最終的に譲渡人（借主）に帰属する可能性が高いと思われ、譲渡担保に最も類似する取引となる。そのため、②を目的としてセール・アンド・リースバック取引が行われた時は<sup>39</sup>、譲渡担保に対する固定資産税の取扱いと整合性を図るべきである。

譲渡担保取引が行われた場合の固定資産税の取扱いについては、前述の考察のとおりであり、譲渡担保設定者に固定資産税を課すことについては立法論としてはあり得ても、現行地方税法の解釈では難しいと思われる。②を目的としてセール・アンド・リースバック取引が行われた場合は、リース物件の所有者である譲受人（貸主）に固定資産税を課すことが妥当であると考えられる。また、①および③を目的として、セール・アンド・リースバック取引が行われた場合は、譲受人（貸主）に移転したリース物件の所有権が、最終的に、譲渡人（借主）に帰属しないことも考えられる。よって、この場合も固定資産税の納税義務者は譲受人（貸主）になると考えられる。

この結論は、固定資産税の性質は財産税であり、固定資産の所有者に課税するという原則に従ったものとなっている。また、セール・アンド・リースバック取引の目的は、必ずしも一つとはかぎらず、複合的な目的で行われることも考えられ、その目的を確定するのは困難を伴う。目的ごとに、固定資産税の納税義務者を変えるのは混乱を生じさせる原因となるであろう。よっ

<sup>36</sup> リース適用指針48項。

<sup>37</sup> 法人税法64条の2第2項および所得税法67条の2第2項の規定の解釈については、拙稿「セール・アンド・リースバック取引と課税」税法学564号175頁（2010年）参照。

<sup>38</sup> 戸張喜一郎「セール・リースバックにおける実現基準」企業会計41巻6号42頁（1989年）。

<sup>39</sup> 保有資産の含み益の吐き出しによる当期純利益の増加を図って、セール・アンド・リースバック取引が行われる場合は、時価が帳簿価額よりも高く、かつ、両者の金額に相当の乖離がある資産を対象として時価で売却が行われるが、資金調達を目的としている場合は、売却価額が借入元本額に相当するので、時価で売却されないこともあり得る。よって、時価とは違う価格で、かつ、借入元本額に相当する価格で資産の売却が行われたセール・アンド・リースバック取引は、資金調達のために担保目的で譲渡人が資産を移転している可能性があると思われる。戸張・前掲注（38）43頁。同趣旨として、新田忠誓編著（角ヶ谷典幸執筆部分）『大学院学生と学部卒業論文テーマ設定のための財務会計論簿記論入門（第2版）』211頁（白桃書房・2004年）参照。

て、この結論は妥当であると思われる。

## V. むすび

本稿においては、企業会計がいうリース取引が行われた場合、貸主もしくは借主のどちらを固定資産課税台帳に登録すべきか、という問題について、同じ地方税である不動産取得税および特別土地保有税の取扱いを参考にしながら、固定資産税の性質、および非典型担保物権に対する固定資産税の取扱いに検討を加えて考察を進めた。

考察の結果、リース物件が償却資産および土地のいずれの場合においても、リース契約上、リース期間終了後又はリース期間の途中で、リース物件の所有権が借主に移転することとされているファイナンス・リース取引については、リース取引の借主を固定資産課税台帳に登録して固定資産税を課すことが妥当であるが、それ以外のファイナンス・リース取引は、リース取引の貸主を固定資産課税台帳に登録して固定資産税を課すべきであるとする考え方を示すことができた。また、セール・アンド・リースバック取引については、その取引がどのような目的で行われていようとも、譲受人（貸主）を固定資産課税台帳に登録して固定資産税を課すべきであるという結論を導き出すことができた。

本稿においては、ファイナンス・リース取引の法的性質を所有権留保付の割賦売買契約とみなして議論を進めてきた。そのため、その性質が所有権留保付の割賦売買契約でないとした場合の考察を行うことができなかった。この点については今後の課題とさせていただきたい。