



賃貸借契約の解除に伴い支払われた損失補償金の資産の譲渡等該当性

第 117 回 2024 年 12 月 6 日 (金)

発表者 金子 友裕

---

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<https://www.mjs.co.jp/seminar/sozeihanrei.html>

---

## 賃貸借契約の解除に伴い支払われた損失補償金の資産の譲渡等該当性

金子友裕（東洋大学）

### I はじめに

本件は、広島地裁令和6年1月10日判決（TAINS：Z888-2557）であり、消費税法における資産の譲渡等の判定が争われている。消費税法では、形式的には損失補償金等の名義で支出したとしても実態により資産の譲渡等の該当性を判断することが要求されている。本判決は事例性の強いものであるが、どのような要件事実を考慮して資産の譲渡等の判断をしているか等について参考になるものと思われる。

### II 事案の概要

パチンコ店を営む原告Xは、平成31年1月1日から令和元年12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に係る確定申告をする際、株式会社B（以下「B社」という。）から受け取った2億円（以下「本件金銭」という。）は、XがC社（以下「C社」という。）との賃貸借契約を解除し、目的不動産から退去撤退することに伴い支払われた損失補償金であるとして、本件金銭を課税標準額に含めなかった。これに対し、処分行政庁は、本件金銭は、Xの賃借人としての地位をB社に譲渡したことへの対価であり、消費税法2条1項9号の「課税資産の譲渡等」の対価の額に該当するとして更正処分（以下「本件更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（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。）を行った。

Xは、パチンコ店を含む遊技場の経営等を目的とする法人であり、Cから土地及び建物を借り受けてパチンコ店を営んでいた。C社は、店舗の賃貸等を目的とする法人であり、B社は、中古自動車販売業を営む法人である。

C社は、かねてより、広島市内の土地（以下「本件土地」という。）をその地権者ら（以下、同地権者らから所有権や共有持分権を承継した者を含めて「本件各地権者」という。なお、本件各地権者の一部はC社の株主である。）から借り受けていたところ、昭和62年7月7日、Xに対し本件土地及び同土地上に新築する建物（以下、「本件建物」といい、本件土地と併せて「本件不動産」という。）をパチンコ店として賃貸する旨の契約（以下「本件原契約」という。）をXとの間で締結し、同年11月2日に本件建物を建築した。本件原契約は平成14年7月29日及び平成24年7月30日に更新され、同日の更新では、賃貸借の期間を同日から起算して10年間、賃料を1か月275万円（税込288万7500円）とすることとされた。

Xは、B社が本件土地の利用を希望したことから、本件原契約を解除した上で、本件建物を撤去し本件土地から退去することとなった。そこで、X及びB社は、平成31年4月19日付け「物件移転等に関する協定書」及び同日付け「覚書」（以下、これらの文書を「本件協定書」という。）を作成し、記載内容について協定した（以下、同協定を「本件協定」と

いう。)。本件協定書には、X が本件原契約の合意解除を行い、B 社と本件各地権者及び C 社との間で新たな賃貸借契約を締結すること、B 社から X に対し、本件原契約解約日の確定に伴い通常生じる損失に対する補償として、本件協定締結時に 2000 万円、本件不動産の引渡し時に 1 億 8000 万円を支払うこと等が記載されている。

平成 31 年 4 月 19 日、B 社から、X 名義の預金口座に 2000 万円が振り込まれた。

X、B 社及び C 社は、令和元年 8 月 28 日付け「契約上の地位承継に関する覚書」（以下「本件覚書」という。）を作成し、その記載内容について合意した（以下、同合意を「本件覚書合意」という。）。本件覚書には、X、B 社及び C 社は、本件原契約に基づく X の契約上の地位の一切（以下「本件原契約上の地位」という。）を、同年 9 月 1 日をもって、X が B 社に承継することに合意すること、本件原契約を B 社の営業開始日をもって合意解約すること、B 社と C 社は、同営業開始日を始期とする事業用定期借地権（30 年）を設定することを約し、同年 12 月 27 日までに事業用定期借地権設定契約を締結すること等が記載されている。

B 社は、令和元年 8 月 29 日、X 名義の預金口座に 1 億 8000 万円を振り込んだ。なお、同日に振り込まれた 1 億 8000 万円及び平成 31 年 4 月 19 日に B 社が X 名義の預金口座に振り込んだ 2000 万円を併せた 2 億円が本件金銭である。。

### III 争点

本件の争点は、本件各処分 of 適法性であり、具体的には、本件金銭が消費税法 4 条 1 項、28 条 1 項の課税対象になるか否か、すなわち、本件金銭が同法 2 条 1 項 8 号の「資産の譲渡等」の対価に当たるかである。

### IV 裁判所の判断

#### 1 認定事実

前提事実、各証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認定できる。

(1) X と C 社は、X が本件不動産をパチンコ店として利用することを目的として賃貸する旨の契約（本件原契約）を締結し、以降、更新を重ねていた。最後の更新は平成 24 年 7 月 30 日にされていたところ、同更新により定められた期間満了までの期間は同日から 10 年、本件原契約の賃料は 1 か月 275 万円（税込 288 万 7500 円）であった。

(2) X は、パチンコ業界への規制強化により集客力を失い、売上が減少していったことから、平成 31 年 2 月頃、本件不動産を利用する際に負担した営業権等の費用の回収を目的として、本件不動産から撤退することを検討するようになり、株式会社 D（以下「D 社」という。）に対し、本件不動産において引き続きパチンコ店を営業する同業者を探すよう依頼した。一方で、中古自動車販売業を営む B 社は、かねてより広島市内に大型店舗を出店したいと考えており、希望に合った国道に面した広い土地を探していたところ、D 社から X が本件土地から撤退することを検討しているとの情報を得たため、本件土地のみの利用を希

望した。Xは、本件不動産の利用を希望する同業者が現れないことから、B社との協議に応じることにしたが、その結果、パチンコ店舗用各種設備の撤去等をし、かつ営業権等を消滅させざるを得なくなり、相当の損失が生じることとなるため、B社にその補填を求めた。B社は、これに応じることにして、立退料としてどの程度の額を支払えるかの検討に入った。

(3) XとB社は、D社の立会いの下、平成31年4月19日付けで本件協定書を作成し、本件協定を締結した。本件協定書の記載内容は以下のとおりである。なお、B社は、本件協定に先立ち、同社がXに対し本件協定に基づき2億円を支払うことの可否について社内稟議を行っているところ、同社内稟議の申請データには、「標題」として「広島市物件立ち退き料」、購入品目（非課税）として「立ち退き料」、「非課税合計」として「200,000,000」と記載されている。

#### ア 前文

XとB社は、Xが本件各地権者及びC社から賃貸している本件不動産に関して、本件原契約の合意解除を行い、B社と本件各地権者及びC社間で新たな賃貸借契約を締結することについて、以下のとおり合意した。

#### イ 第1条（本件協定書の目的）

X及びB社は、B社と本件各地権者及びC社間で新たに賃貸借契約を締結するに当たり、本件原契約の合意解約の日（以下「本件原契約解約日」という。）を、Xの当初計画よりも早い時期にすることについて、次条以下の条項により、物件移転等補償契約を結ぶものとする。

#### ウ 第2条（補償金額について）

B社は、Xに対し、前条の規定により、本件原契約解約日の確定に伴い通常生じる損失に対する補償として、2億円を次のとおり支払うものとする。

(ア) 本件協定締結時 2000万円

(イ) 本件不動産の引渡し時 1億8000万円

#### エ 第3条（その他条件）

Xは、本件原契約解約日以降、B社と本件各地権者及びC社間において、本件不動産に係る賃貸借契約を締結すること及び当該契約の期間を30年とすることに関する同意を、本件原契約解約日までに本件各地権者及びC社から得ることとする。

#### オ 第4条（本件協定の解約について）

Xが、本件原契約の合意解除が不可能なとき又は本件各地権者及びC社の承諾が得られないときは、X・B社共に、本件協定を解約できるものとする。

#### カ 第5条（協議事項）

本件協定の解釈に質義が生じたとき、または定めのない事項について、X及びB社は誠意をもって協議し解決を図るものとする。

#### キ 平成31年4月19日付け「覚書」により追加された条件

Xは、B社が希望した場合は、本件建物の解体、造成及び建物の新築を行うことについて

の同意を、本件原契約解約日までに C 社から得ることとする。

(4) 平成 31 年 4 月 19 日、B 社は、X 名義の預金口座に 2000 万円を振り込んだ。

(5) X は、平成 31 年 4 月 19 日、C 社に対し、本件不動産からパチンコ店を撤退する意向であること、B 社が本件土地に出店する意向であることを伝え、以降、B 社が本件土地上で店舗を開店することに向けた契約内容等の協議が行われた。同協議の中で、C 社は、現状の家賃を保障してもらいたいとの希望を述べた。また、本件各地権者らの一部は、期間満了日が令和 4 年 7 月 30 日であった本件原契約が期間満了前に解約されることにより生じる解約違約金を、X に対し請求するべきである旨の意見を述べた。そこで、X 及び B 社は、C 社に対し、本件原契約の借主を X から B 社に変え、本件原契約の月額賃料を B 社が支払うようにすることで、X に本件原契約の解約違約金を発生しないようにしたい旨要望した。その後、C 社及び本件各地権者は本件原契約の借主を X から B 社に変更することに同意した。

(6) 以上の協議を踏まえ、X、B 社及び C 社は、令和元年 8 月 28 日付けで本件覚書を作成し、同記載内容について合意（本件覚書合意）した。本件覚書の記載内容は以下のとおりである。本件覚書合意後、B 社は、C 社に対し、本件原契約に基づき賃料月 275 万円を支払った。

#### ア 第 1 条（地位承継）

X、B 社及び C 社は、本件原契約上の地位を、令和元年 9 月 1 日をもって、B 社が賃借権の目的を自動車販売、買取、整備、車検、钣金、その他これに付随及び関連する一切の事業の用に供することに変更し、賃貸借を承継することに合意した。

なお、月額賃料は、税込 275 万円とする。

#### イ 第 2 条（既払代金等の処理）

前条による契約上の地位承継に伴い、C 社は、本件原契約に基づき、X が C 社に預託している敷金 900 万円を、本件覚書の締結以後、X に返還し、新たに B 社は、C 社へ敷金 900 万円を預託する。

#### ウ 第 3 条（賃貸借期間）

(ア) この地位承継により、本件不動産の賃借人たる地位が B 社に移転することになるが、X、B 社及び C 社は、本件原契約を、B 社の営業開始日をもって合意解約するものとする。

(イ) B 社と C 社は、B 社の営業開始日を始期とする事業用定期借地権（30 年）を設定することを約し、令和元年 12 月 27 日までに事業用定期借地権設定契約を締結するものとする。

#### エ 第 4 条（その他）

X 及び C 社は、令和元年 12 月 27 日までに、本件覚書記載の建物（本件建物）を解体するものとする。なお、本件建物解体後についても、B 社は、C 社に対して、継続して月額賃料 275 万円を支払うものとし、新たな事業用定期借地権契約に基づく賃料が発生するまでの間、B 社と C 社で授受される賃料は変動しないものとする。

(7) X は、B 社に対し、令和元年 8 月 23 日付け請求書（以下「本件請求書」という。）に

より、1億8000万円の支払いを請求し、B社は、令和元年8月29日、X名義の預金口座に1億8000万円を振り込んだ。本件請求書には、「ご請求額 ¥180,000,000」の記載の下に、「但し、(略)計12筆土地(本件土地)に関する補償金残代金として」との記載があり、内訳には、前記1億8000万円の費目として「補償金(本物件引き渡し時)『物件移転等に関する協定書』第2条による(2019年4月19日付締結)」との記載がある。

(8) Xが営業していた本件不動産上のパチンコ店は、令和元年8月中に閉店し、C社は、約1000万円をかけて本件建物を解体し、Xは、令和元年9月1日までに、合計153万5000円をかけて本件土地内のうどん店解体撤去工事、空調機移設更新工事、解体に伴う電気工事及び給排水工事を行った。

(9) B社とC社は、令和3年2月22日付け事業用定期借地権設定契約書により、自動車販売・買取・整備・車検・钣金・その他これに付随及び関連する一切の事業の用に供する建物の所有を目的とし、契約期間30年、賃料月額275万円とする本件土地についての事業用定期借地権設定契約を締結した。

(10) B社は、本件建物解体後、本件土地の地中に大量の障害物があることが判明したためにこれを除去する作業を行い、その後新店舗の建設を開始した後、令和3年3月6日、同新店舗の営業を開始した。

(11) B社は、本件金銭を「補償金」として仕分け、消費税の課税仕入れに計上しなかったが、令和2年6月の税務調査の際には、調査担当者に対し、本件金銭が賃借人としての地位の移転の対価である旨説明したため、国税局から、同金銭を課税仕入れとして計上することについて承認を受け、消費税の仕入れ税額控除を受けた。

## 2 本件金銭が「資産の譲渡等」の対価に当たるか

(1) 消費税は、物品やサービスの各取引段階において付与される付加価値に着目して課税するというものであり、資産が消滅するなどして付加価値が生じない場合には課税の問題は生じない。

そのため、消費税法2条1項8号は、消費税が課されることになる「資産の譲渡等」とは、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」をいうとし、通達においては、「資産の譲渡」にいう「資産」とは、有形資産から無形資産までおよそ取引の対象となる全ての資産を含むとされ〔5-1-3(資産の意義)〕、「資産の譲渡」とは、資産の同一性を保持しつつ、それを他人に移転することをいうとされ〔5-2-1(資産の譲渡の意義)〕、「建物等の賃借人が賃貸借契約の解除に伴い賃貸人から授受する立退料は、賃貸借の権利が消滅することに対する補償、営業上の損失又は移転等に要する実質補償などに伴い收受されるものであり、資産の譲渡等の対価に該当しない。」とされる一方、「建物等の賃借人たる地位を賃貸人以外の第三者に譲渡し、その対価を立退料等として收受したとしても、これらは建物等の賃借権の譲渡に係る対価として受領されるものであり、資産の譲渡等の対価に該当することになる」〔5-2-7(建物賃貸借契約の解除等に伴う立退料の取扱い)〕とされている。

(2) ア 被告は、本件金銭は本件原契約上の地位の移転に対する対価であるから「資産の譲渡等」に対する対価に当たる旨主張する。

しかしながら、前記認定事実によれば、X は、本件不動産からの撤退に当たり、中古自動車販売業者の B 社と協議をせざるを得なくなったが、その結果、パチンコ店の営業に係る権利等の喪失、パチンコ店舗用各種施設の撤去の費用等の損失などが生じることになったことから、その補償を B 社に求めたこと、B 社がこれに応じることになったため、X と B 社は、「X は、本件原契約を解除する。B 社は、C 社との間で新たな賃貸借契約を締結するとともに、X に対して本件原契約を解除して店舗の撤退をすることに伴い生じる損失補償金として 2 億円を支払う。」ことを内容とする本件協定を締結したこと、B 社は本件協定に基づいて平成 31 年 4 月 19 日に 2000 万円を、令和元年 8 月 29 日には「本件協定に基づく損失補償金の支払いを求める」旨記載された本件請求書に応じる形で残金 1 億 8000 万円を支払ったことが認められる。したがって、本件金銭は、本件原契約上の解約により同契約上の地位が消滅することに対する対価であるといえる。

確かに、本件覚書合意では、本件原契約上の地位を X から B 社に移転させる旨が合意されている。しかし、前記認定事実によれば、本件協定に基づき本件原契約を同契約の期間満了解約日より早く解約することについて、C 社が賃料を得られなくなることについての不安を訴え、本件各地権者の一部が X に対し解約違約金を請求すべきである旨の意見を出したこと、にもかかわらず、結局、X から C 社に賃料相当損害金の趣旨の金員が支払われることなく、C 社が X に対し解約違約金を請求することのないまま、X から B 社への賃借人の地位の承継について C 社及び本件各地権者が同意したこと、本件覚書合意では、B 社の営業開始日をもって本件不動産を対象とする本件原契約を合意解約し、同日を始期とする本件土地のみを対象とする事業用定期借地権を設定することとなっていたこと、元々、B 社は、本件土地のみを希望しており、本件建物は不要であったこと、本件覚書合意後に本件建物は解体等され、B 社所有の建物が新店舗として建築されたことが認められるが、これらの事実を鑑みると、本件覚書合意は、もっぱら、X が本件不動産から撤退した（賃料を支払う理由がなくなった）後も B 社が本件原契約の賃料を継続して支払うという法形式を採ることで、C 社が賃料を得られない期間をなくすこと、及び、X に対し本件原契約の早期解約に伴う解約違約金を請求しないことについて本件各地権者の納得を得ることを目的として、締結されたものであるといえ、B 社が本件原契約上の地位に基づいて本件建物の使用収益をすることはおよそ予定されていなかったといえる。また、本件覚書には、新たに賃借人となる B 社が賃貸人の C 社に支払う賃料に関する記載はあるが、賃借人の地位承継に伴い B 社が X に支払う金員に関する記載あるいは本件協定に基づき支払われる 2 億円を本件覚書合意に基づき支払われる 2 億円に振り替える等の記載はない。さらに、本件協定に基づき 2 億円が支払われたことを裏付ける証拠はあるのに対し、本件覚書合意に基づき B 社が X に何らかの金員を支払ったことを裏付ける証拠はない。そうすると、本件金銭を本件覚書合意に基づく本件原契約上の地位の譲渡に対する対価ということとはできない。

以上より、被告の主張は採用できない。

イ B社の管理本部長である乙は、本件覚書作成時に、B社がXに対し本件原契約上の地位の移転に対する対価として2億円を支払う旨を合意した旨供述する。

しかしながら、前記認定事実によれば、B社は、消費税の納税申告の際に本件金銭を「補償金」として仕分け、「課税仕入れ」として消費税額からの控除の対象としていなかったにもかかわらず、税務調査が実施された際に初めて本件金銭が本件原契約上の地位の対価である旨説明し、「課税仕入れ」として計上することについて税務調査の調査担当者から許可を得て、消費税の仕入れ税額控除を受けている。乙は、当初本件金銭を「課税仕入れ」として計上していなかったことについて、経理処理を誤ったためである旨供述しているが、B社のような企業が2億円もの大金の経理処理を誤るとは考えられない上、当初「課税仕入れ」として処理していなかった本件金銭を、その後の税務調査時になって「課税仕入れ」としたことについての合理的な説明も客観的資料もない。また、本件原契約上の地位の承継に対し2億円もの対価を発生させるのであれば、本件覚書にその旨を明記して合意することが一般的であり、明記することについて特段障害はなかったにもかかわらず、前記アのとおり、本件覚書にその旨が明記されていないことは不自然である。そのため、前記乙の供述を信用することはできない。

(3) 以上より、本件金銭は、本件原契約上の地位という資産が消滅することに対する対価として支払われたものといえ、「資産の譲渡等」の対価とはいえない。

## V 検討

### 1. 資産の譲渡等の意義

消費税は、一般的に付加価値税と考えられており、「消費税の種類としては、附加価値税の性質をもつ多段階一般消費税である」<sup>1</sup>と説明されている。本判決でも、「消費税は、物品やサービスの各取引段階において付与される付加価値に着目して課税するというもの」としている。

付加価値税であれば、課税資産の譲渡等から仕入税額控除を控除する等して消費税額を算出することになるが、消費税法では28条で課税標準を「課税資産の譲渡等の対価の額(対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額)と定めており、仕入税額控除は課税標準とは別に30条で定めているという特徴がある。このような特徴からは、現行の消費税法は、付加価値税というより取引高税の性格が強く表れていると思われる。

ここで、課税資産の譲渡等とは、資産の譲渡等のうち非課税とされるもの以外のものをいう(消法2九)とされ、本件金銭は非課税の主張はないので、資産の譲渡等の該当性が問われることになる。消費税法の裁判では、仕入税額控除に関する争いが多い中で、資産の譲渡

---

<sup>1</sup> 金子宏『租税法第24版』(弘文堂、2021年)813頁。

等の争われた事案という点でも、本判決の意義があるものと思われる。

なお、本件で資産の譲渡等の判断の対象となっているのは、土地及び建物の貸付けではなく（この場合であれば土地の貸付けは非課税の対象）、土地及び建物の賃借人たる地位の譲渡との主張であり、非課税に列挙されているものに該当しない。

本判決では、消費税法 2 条 1 項 8 号で、資産の譲渡等を、「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」と規定していることを示した上で、通達の取扱いを参照している。

具体的には、消費税法基本通達 5-1-3 『資産』とは、取引の対象となる一切の資産をいうから、棚卸資産又は固定資産のような有形資産のほか、権利その他の無形資産が含まれることに留意する」、同通達 5-2-1 『資産の譲渡』とは、資産につきその同一性を保持<sup>2</sup>しつつ、他人に移転させることをいう。」、同通達 5-2-7 「建物等の賃借人が賃貸借の目的とされている建物等の契約の解除に伴い賃貸人から收受する立退料（不動産業者等の仲介を行う者を經由して收受する場合を含む。）は、賃貸借の権利が消滅することに対する補償、営業上の損失又は移転等に要する実費補償などに伴い授受されるものであり、資産の譲渡等の対価に該当しない。」、同通達 5-2-7（注）「建物等の賃借人たる地位を賃貸人以外の第三者に譲渡し、その対価を立退料等として收受したとしても、これらは建物等の賃借権の譲渡に係る対価として受領されるものであり、資産の譲渡等の対価に該当することになるのであるから留意する。」を示し、判断の前提としている。通達に法源がないことは当然ということを考慮すれば、これらの通達が消費税法の解釈として妥当なものと認定して判断枠組みを示したということになる。

## 2. 本件の判断枠組みと裁判所の判断

本件は資産の譲渡等<sup>3</sup>の解釈というよりは、本件協定書や本件覚書合意等を含む事実認定

---

<sup>2</sup> 資産の同一性については、「単に権利等の資産が消滅する場合には、当該資産を有する者のもとの発生した附加価値が移転すると観念することはできない。また、仮に資産の消滅が『資産の譲渡』に該当するものとするれば、その見返りとして支払われた補償金等を課税仕入れに係る支払対価と解する余地が生ずるが、単に資産が消滅したというような場合には、その次の段階の取引というものを観念することができず、税負担の累積という現象が生じる余地がないのであって、このような場合に、附加価値税制度の一環をなす『仕入れに係る消費税額の控除』（消費税法 30 条項）の規定を適用するのは、規定の趣旨に沿わないものである。」（東京地裁平成 9 年 8 月 8 日判決行集 48 卷 7・8 号 539 頁）との判示がある。

一方で、この点について、伊川正樹「消費税法における「資産の譲渡」の意義」税法学 573 号では、「この説明を合理的に理解するのは困難である」（34 頁）とし「立退料が『資産の譲渡等の対価』に当たらないとする解釈は、当該立退料が対価性を有しないことを理由とするものと解するのが相当である」（34-35 頁）とし、資産の同一性ではなく対価性が考慮すべきとの指摘がある。

<sup>3</sup> 消費税法上の「資産の譲渡等」と所得税法上の「資産の譲渡」の差異について、「消費税法上の『資産の譲渡等』には『事業として行われること』（事業性の要件）と『対価を得

に重点が置かれており事例判決の性格が強い。つまり、本判決でも資産の譲渡等に関して「資産が消滅するなどして付加価値が生じない場合には課税の問題は生じない」としており、本件金銭が本件原契約上の地位という資産が消滅することに対する対価に該当すれば消費税の課税の対象とならないことになる。

なお、ここで示される「付加価値が生じない場合」の記載には疑問がある。例えば、「消費課税の仕組みからいって、付加価値が生じていなくても（すなわち原価割れで販売されても）課税がなされてることから、付加価値税という名称は必ずしも正確なものではない」<sup>4</sup>との指摘があり、わが国の消費税法でも「付加価値が生じる場合」と「付加価値が生じない場合」とを区分する法的根拠は見いだせない<sup>5</sup>。本判決では、「付加価値が生じない場合」の概念は、資産の譲渡等の一般的な特徴として提示されているにとどまり、本件の具体的な判断に用いられているわけではない。このため、裁判所の判断に影響を及ぼしたわけではないが、現行の消費税法は EU における VAT（付加価値税）等との差異<sup>6</sup>が存在することもあり、「付加価値」という概念を用いて消費税法における課税の説明を行うことは慎重であるべきものと思われる。

本件の争点は、本件金銭が同法 2 条 1 項 8 号の「資産の譲渡等」の対価に当たるかであり、より具体的には、本件金銭が「本件協定に基づく本件原契約の合意解除ではなく、本件覚書合意に基づく本件原契約上の地位の移転」（被告（国）の主張）であれば資産の譲渡等の対価に該当し、「パチンコ店を撤退するに当たり生じる損失を補償して本件原契約を消滅させるために、損失補償金として支払われたもの」（X の主張）であれば資産の譲渡等の対

---

て行われるもの』（対価性の要件）が内在するのに対し、所得税法上の『資産の譲渡』には事業性の要件および対価性の要件ともに不要であると解される。」（伊川・前掲注（2）29 頁）との指摘がある。

<sup>4</sup> 佐藤他・前掲注（3）23 頁。

<sup>5</sup> 例えば、「消費税法 28 条 1 項は、『課税資産の譲渡等の対価の額』を課税標準としているだけである。したがって、その対価の額が、提供された役務の客観的価値に比して低額であったとしても、消費税法 28 条 1 項但書等の例外に該当しない限り、実際に支出された対価の額（消費税額を控除した金額）のみが消費税の課税標準となる。これは、消費税が消費支出に負担を求める性質を有することに鑑みて、実際に役務の提供を受けた者が消費支出した金額についてのみ担税力を有するものとして消費税を課税するためである」

（吉村典久「消費税の課税要件としての対価性についての一考察」、金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010 年）403 頁）との指摘があるが、この指摘でも付加価値に触れずに説明が完結している。

<sup>6</sup> 前述のように、わが国の消費税法は、仕入税額控除の位置付けからは付加価値税と位置付けることに問題があると思われる。つまり、消費税法における仕入税額控除の取扱い（課税標準（消法 28）とは別に規定（消法 30①）している）等から考えると、EU のような「仕入税額控除権」と位置付けている VAT とは異なり、税の累積の排除が十分に機能しないことを前提にしている。この意味では、付加価値税というよりは（仕入税額控除を恩典のように許容した）取引高税（売上税）の性格が強いものと思われる。この点については、金子友裕「消費税の現状と課題」579 号、45-61 頁及び金子友裕「消費税法における仕入税額控除の考察」税法学 585 号、3-25 頁を参照。

価に該当しないという判断になる。

本判決では、XはB社との協議で、「パチンコ店の営業に係る権利等の喪失、パチンコ店舗用各種施設の撤去の費用等の損失などが生じることになったことから、その補償をB社に求めたこと」、これにB社が応じるにあたり『Xに対して本件原契約を解除して店舗の撤退をすることに伴い生じる損失補償金として2億円を支払う。』ことを内容とする本件協定を締結したこと、そして、B社は本件協定に基づいて2,000万円を支払ったこと、及び、本件請求書に応じる形で残金1億8,000万円を支払ったこと、を認定している。これらの事実認定に基づき、「本件金銭は、本件原契約上の解約により同契約上の地位が消滅することに対する対価であるといえる。」と判示している。

一方で、本判決では、「本件覚書合意では、本件原契約上の地位をXからB社に移転させる旨が合意されている。」ともしている。つまり、法形式としては「本件原契約上の地位の移転」が存在することを認めている。しかし、本判決では、「本件覚書合意は、もっぱら、Xが本件不動産から撤退した（賃料を支払う理由がなくなった）後もB社が本件原契約の賃料を継続して支払うという法形式を採ることで、C社が賃料を得られない期間をなくすこと、及び、Xに対し本件原契約の早期解約に伴う解約違約金を請求しないことについて本件各地権者の納得を得ることを目的として、締結されたものである」とし、「B社が本件原契約上の地位に基づいて本件建物の使用収益をすることはおよそ予定されていなかったといえる。」とする。

このように本件覚書合意により法形式としては「本件原契約上の地位の移転」と認めることができるが、この法形式は実質的に「Xに対し本件原契約の早期解約に伴う解約違約金を請求しないこと」等のためのもので、法形式と実態を比較衡量した結果、法形式は形式的なものと判断したということになる。そして、「B社で使用収益をすることはおよそ予定されていなかったもの」と認定することで、「本件覚書合意に基づく本件原契約上の地位の移転」という被告の主張を退けている。

### 3. 乙の供述及びBの仕入税額控除の適用

本件で興味深いのは、B社の管理本部長である乙の供述等である。本判決では、乙は「本件覚書作成時に、B社がXに対し本件原契約上の地位の移転に対する対価として2億円を支払う旨を合意した旨供述」しているとする。

合わせてB社は、消費税の納税申告の際に本件金銭を「補償金」とし、「課税仕入れ」として消費税額からの控除の対象としていなかったとされ、その後の「税務調査が実施された際に初めて本件金銭が本件原契約上の地位の対価である旨説明し、『課税仕入れ』として計上することについて税務調査の調査担当者から許可を得て、消費税の仕入れ税額控除を受けている。」とされている。

このような被告（国）の主張は、乙の供述では、B社は「本件金銭が本件原契約上の地位の対価である」と認識していたというものであり、この認識により仕入税額控除の対象にな

る旨の説明は税務調査の調査担当者の許可が得られる程度に信頼できるものともいえるべきものかと思われる。

これに対し、本判決では、「乙は、当初本件金銭を『課税仕入れ』として計上していなかったことについて、経理処理を誤ったためである旨供述しているが、B社のような企業が2億円もの大金の経理処理を誤るとは考えられない上、当初『課税仕入れ』として処理していなかった本件金銭を、その後の税務調査時になって『課税仕入れ』としたことについての合理的な説明も客観的資料もない。また、本件原契約上の地位の承継に対し2億円もの対価を発生させるのであれば、本件覚書にその旨を明記して合意することが一般的であり、明記することについて特段障害はなかったにもかかわらず、前記アのとおり、本件覚書にその旨が明記されていないことは不自然である。そのため、前記乙の供述を信用することはできない。」として、乙の供述を信用しないと判断としている。

邪推かもしれないが、課税庁としてはB社に仕入税額控除を認めた反射として、Xに課税処分を行った可能性もないとはいえない状況であるように思われる。本判決で認定されている事実関係に従えば、本件金銭は資産の譲渡等に該当するとは言い難いものと思われ、B社の仕入税額控除を認めたことに問題があるように思われる。本件覚書合意により法形式的に「本件金銭が本件原契約上の地位の対価」といえなくもないように思われるが、(本件原契約上の地位を承継する令和元年9月1日の直前である)8月中に本件建物を解体等しているという事実(それまでは中古自動車販売業により使用収益できない)を尊重すれば、消費税法基本通達5-2-7(注)で示す「建物等の賃借人たる地位を賃貸人以外の第三者に譲渡し、その対価を立退料等として收受したとしても、これらは建物等の賃借権の譲渡に係る対価として受領されるもの」という状況より、消費税法基本通達5-2-7で示す「賃貸借の権利が消滅することに対する補償、営業上の損失又は移転等に要する実費補償などに伴い收受されるもの」と考えるべきであろう。

このような事実関係であるにもかかわらず、乙の供述を通じてB社に仕入税額控除を認めたという事実によりXの課税判断が行われるとすれば、課税庁の判断(仕入税額控除を認めたという判断)を基礎として、Xの資産の譲渡等も判断することになることになるという問題も生じかねないと思われる。この点でも、本判決は、B社の仕入税額控除とは関係なくXの課税判断を行っているということができ、この点でも妥当な判断であると思われる。

## VI おわりに

本判決は、賃貸借契約を解除に伴い支払われた損失補償金につき資産の譲渡等の該当性が争われた事案である。損失補償金等については、消費税法基本通達5-2-7にも示されるように、形式的に損失補償金等との会計処理等が行われたとしても、実態により資産の譲渡等の該当性を判断する必要がある。

本判決では「B社が本件原契約上の地位に基づいて本件建物の使用収益をすることはお

よそ予定されていなかった」と示されるように、資産の譲渡等の判断<sup>7</sup>においては譲渡の相手側により使用収益することを考慮することが示されている。消費税法における消費という用語を考慮すると、相手側で使用収益する場合以外にも、相手側が消費する（相手が最終消費者となる）場合でも、譲渡した事業者は消費税の対象となり得るようにも思われるので、使用収益という概念での判断は射程が限定されるように思われる。賃借権の移転に伴う何らかの対価の場合等には、使用収益という概念が考慮されることが示されたという範囲で本判決の意義があるものと思われる。

なお、本件では、資産の譲渡等を行った日<sup>8</sup>が明確ではないように思われる。本件のように様々な状況が生じ、契約の条件も複雑になった場合、いつの現況で判断すべきかにより資産の譲渡等の該当性にも変化が生じる可能性がある。本件では、平成31年4月19日（本件協定書の作成及び2000万円の支払時点）と令和元年8月28日（本件覚書合意）で差異が生じる可能性がある。この点は、消費税法に内在する大きな問題でもある。消費税法は、資産の譲渡等の日や課税仕入れを行った日の現状により判断することを要求しているが、これらの日が明確ではない場合があることだけでなく、これらの日の現況が将来の事象に関連することがあること<sup>9</sup>等の問題もある<sup>10</sup>。

---

<sup>7</sup> なお、国税庁ホームページでは、資産の譲渡等について、「資産の譲渡はその原因を問いませんので、例えば、他人の債務の保証を履行するために行う資産の譲渡または強制換価手続により換価された場合の譲渡は、いずれも、課税の対象となります。ただし、相続や時効により財産が移転した場合は、資産の譲渡には当たらないため、課税の対象になりません。」（国税庁ホームページ、<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shohi/6145.htm>（2024年12月12日アクセス））との説明があり、損失補償金以外にも同様に論点は広がり得るものと思われる。

<sup>8</sup> 固定資産の譲渡等の時期については、消費税法基本通達9-1-13において、「固定資産の譲渡の時期は、別に定めるものを除き、その引渡しがあった日とする。ただし、その固定資産が土地、建物その他これらに類する資産である場合において、事業者が当該固定資産の譲渡に関する契約の効力発生の日を資産の譲渡の時期としているときは、これを認める。」としており、本件で資産の譲渡等があったとすれば令和元年9月1日をもって、B社が賃借権を承継したことになると思われる、この日の状況で判断されるべきものと思われる。

<sup>9</sup> 仕入税額控除では用途区分も問題となるため、課税仕入れの日の現況の判断が重要になるが、用途区分は将来の事象に関連することがある。この意味では、ムゲンエステート事件（最高裁令和5年3月6日判決（令和3年（行ヒ）第260号）集民270号25頁）やエー・ディー・ワークス事件（最高裁令和5年3月6日判決（令和4年（行ヒ）第10号）民集77巻3号440頁）が参考になる。

<sup>10</sup> これらの問題に対応するため、用途区分について「課税仕入れを行った日又は課税貨物を引き取った日の状況により行うこととなるのであるが、課税仕入れを行った日又は課税貨物を引き取った日において、当該区分が明らかにされていない場合で、その日の属する課税期間の末日までに、当該区分が明らかにされたときは、その明らかにされた区分」（消基通11-2-20）によることができる取扱いを認めている。しかし、翌課税期間以降にならないと区分が明らかにされない場合に、課税仕入れを行った日等の属する課税期間で判断することの困難性の問題が残されている。