

公法判例研究会原稿

表題：映画フィルムの所有権の帰属に関する判断を避け、減価償却資産の範囲に含まれない場合を示した事例

参照条文：法人税法 2 条 24 号、31 条 1 項、法人税法施行令 13 条 7 号

判決年月日及び法廷名：最高裁第三小法廷平成 18 年 1 月 24 日判決

事件番号：平成 12 年(行ヒ)第 133 号

両当事者名：原告・控訴人・上告人：株式会社パラツィーナ、被告・被控訴人・被上告人：西宮税務署長

事件名：法人税更正処分取消等請求事件(通称：フィルムリース事件またはパラツィーナ事件)

判例集：民集 60 卷 1 号 252 頁

評釈者：浅妻章如(立教大学)

目次

1 (事実) 1

2 (判旨) 3

3 (評釈) 3

3.1 本判決の位置付け 3

3.1.1 本判決の意義 4

3.1.2 従来 of 学説の焦点と本判決の論理構成との相違 4

3.1.3 関連裁判例 5

3.1.4 学説との関係 6

3.2 事実認定・私法上の法律構成について 8

3.2.1 最高裁は原審の判断を否定したのか 8

3.2.2 事実認定・私法上の法律構成による「否認」の可否のこれまでと今後 9

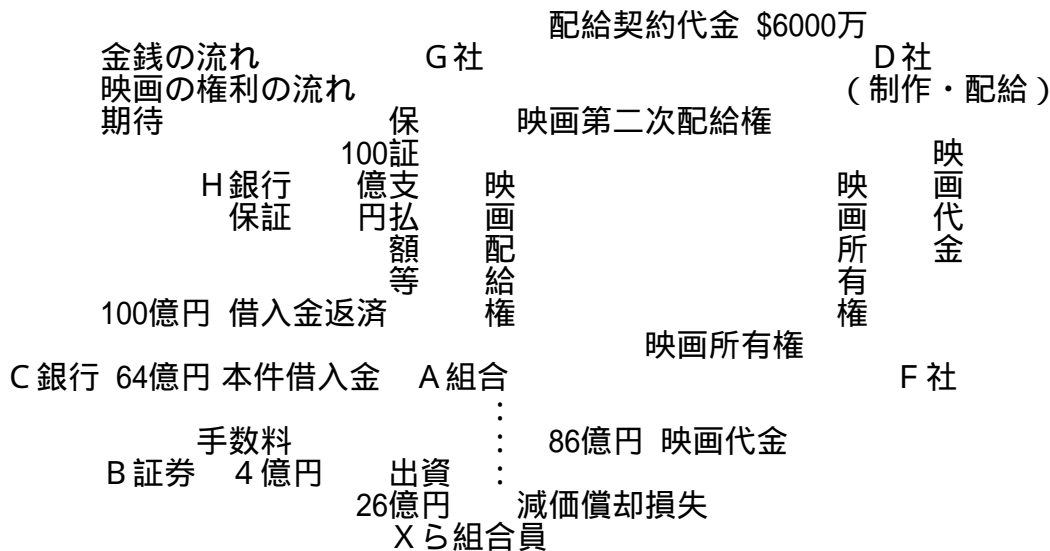
3.3 租税法規の解釈適用について 13

3.3.1 本件の結論を導く核心部分 13

3.3.2 映画の特殊性について 14

3.3.3 判旨の射程 15

1 (事実)



[この図を適宜見やすくして 1 頁目又は 2 頁目に掲載していただくと幸いです]

< ここから印刷不要のメモ >

X = 株式会社パラティーナ
 A組合 = エンペリオン(Empyrean Film Enterprises)
 B証券会社 = メリルリンチ(Merrill Lynch Capital Markets)
 C銀行 = オランダ銀行
 D社 = CPII (Columbia Pictures Industries, Inc.)
 E社 = メディバル
 F社 = ジェネシス(The Genesis Project, Inc.)
 G社 = IFD (International Film Distributors, B.V.)
 H銀行 = HBU銀行
 <ここまで印刷不要のメモ>

X(原告・控訴人・上告人)は、民法上の組合であるA組合の結成に参加した。訴外B証券会社からの勧誘によるものであった。

A組合は、自己資金及び借入金を原資として、訴外アメリカ法人D社が制作した二本の映画(以下、「本件映画」という)に関する権利を、訴外F社経由で¹購入した(以下、「本件売買契約」という)。A組合は、訴外オランダ法人G社に本件映画の配給権を付与する契約も締結した(以下、「本件配給契約」という)。G社がA組合に対して負担する金銭債務について、H銀行が保証する契約(以下、「本件保証契約」という)も締結された。A組合が本件配給契約に基づき映画の興行からレンタル料等を受け取ることができるほか、組合員は映画の減価償却費を損金算入することにより法人税の負担を軽減することができる、というメリットを企図していた。

A組合の各組合員からの出資金合計は26億2105万円であり、原告の出資額は1億3795万円である。原告の出資割合は19分の1である。更にA組合はC銀行から63億7463万5012円(以下、「本件借入金」という)を借り入れた(以下、「本件借入契約」という)。A組合の出資金合計と本件借入金の合計額は89億9568万円余であり、そのうちF社に対し本件映画の購入代金85億6159万円余を支払い、その余(約4億円)はB証券会社及びC銀行に対する手数料の支払に充てられた。A組合の結成に係る契約、本件売買契約、本件配給契約、本件保証契約、本件借入契約は全て平成元年5月19日付で締結された。

まず本件映画に関する権利(所有権または配給権)について確認する。D社からF社経由で本件売買契約によりA組合に本件映画の所有権が譲渡された後、本件配給契約により配給権がA組合からG社に移転し、更に、G社はD社との間で第二次配給契約を締結した。そのため本件映画の実際の配給は制作したD社自身が行なった。つまり、本件映画に関する権利のうちの根幹部分は、本件売買契約・本件配給契約・第二次配給契約等を通じて、D社 F社 A組合 G社 D社と一周してD社に戻るよう仕組まれていた。

次に金銭の流れを確認する。本件借入契約によりC銀行からA組合に貸し出された金員は、F社を経由してD社が受領した。D社は第二次配給契約に基づいて、本件借入金相当額である6000万ドルをG社に支払った。G社は、A組合に対し保証支払額91億7904万1563円を支払うほか、一定の条件の下で少なくとも8億5615万9085円を支払うこととされていた。これらの合計額(100億3520万0648円)は、A組合がC銀行に返済すべき借入元利合計金に合致する²。また、前述の通りG社からA組合に対する支払についてはH銀行の保証がある。つまり、C銀行からA組合に貸し出された金員は、C銀行 A組合 F社 D社 G社 A組合 C銀行と一周し

¹ 最高裁判決文には現れていないが、映画に係る権利は、D社 E社 F社 A組合と流れていたと一審では認定されている。

² この一文は最高裁判決文にはなく、一審判決文による(民集60巻1号295頁)。

計算については次の通りである。本件借入契約により、A組合はC銀行に対し、年率6.5%の月複利計算による利息を付して、7年目に返済すべきものとされている。そのため、 $63\text{億}7463\text{万}5012\text{円} \times (1+0.065/12)^{12 \times 7} = 100\text{億}3520\text{万}0648\text{円}$ という計算式になるとと思われる(手許の計算機で計算すると10035200646となり、約2円ずれてしまうのだが、端数処理の違いによるものかと思われる)。

てC銀行に戻るように仕組まれており、かつ、A組合はC銀行に対する返済について実質的に危険を負担しないように仕組まれていた。循環金融の仕組みといえる³。

原告は、昭和63年11月1日から平成4年10月31日までの4事業年度の確定申告において、本件映画の19分の1(これは原告のA組合への出資割合に対応する)に係る減価償却費を損金算入した。Y税務署長(被告・被控訴人・被上告人)は損金算入を認めず、更正及び過少申告加算税賦課決定処分をした。この処分は違法であると原告は主張して提訴した。

一審(大阪地判平成10年10月16日民集60巻1号266頁)は、「Xは、映画興行による利益と減価償却費の損金計上等によって生ずる課税上の利益を得ることを目的として、単に資金の提供のみを行う意思のもとにA組合に参加したものであり、A組合を通して本件映画を所有し、その使用収益等を行う意思は有していなかったものと推認するのが相当である」、「本件取引は、その実質において、XがA組合を通じ、D社による本件映画の興行に対する融資を行ったものであって、A組合ないしその組合員であるXは、本件取引により本件映画に関する所有権その他の権利を真実取得したのではなく、本件各契約書上、単に原告ら組合員の租税負担を回避する目的のもとに、A組合が本件映画の所有権を取得するという形式、文言が用いられたにすぎないものと解するのが相当である」などと述べて、Xの請求を棄却した。

控訴審(大阪高判平成12年1月18日民集60巻1号307頁)も、「原判決も認定するとおり、本件取引のうち本件出資金は、その実質において、Xら組合員がA組合を通じ、D社による本件映画の興行に対する融資を行ったものであって、A組合ないしその組合員であるXは、本件取引により本件映画に関する所有権その他の権利を真実取得したのではなく、本件各契約書上、単にXら組合員の租税負担を回避する目的のもとに、A組合が本件映画の所有権を取得するという形式、文言が用いられたにすぎないものと解するのが相当である」などと述べて、Xの控訴を棄却した。

そこで原告は上告した。

2 (判旨)

一部上告却下⁴、一部上告棄却

「A組合は、本件売買契約により本件映画に関する所有権その他の権利を取得したとしても、本件映画に関する権利のほとんどは、本件売買契約と同じ日付で締結された本件配給契約によりG社に移転しているのであって、実質的には、本件映画についての使用収益権限及び処分権限を失っているというべきである。このことに、A組合は本件映画の購入資金の約4分の3を占める本件借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にあり、A組合に出資した組合員は本件映画の配給事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたとはうかがわれないことを併せて考慮すれば、本件映画は、A組合の事業において収益を生む源泉であるとみることはできず、A組合の事業の用に供しているものということとはできないから、法人税法(平成13年法律第6号による改正前のもの)31条1項にいう減価償却資産に当たるとは認められない。」(民集60巻1号256頁20行目～257頁2行目)

3 (評釈)

3.1 本判決の位置付け

³ 原審でXは「循環金融の手法が用いられたものでない」(民集60巻1号311頁)と主張しており、H銀行による保証の源にD社が関与していたかどうかも議論されていたが、循環金融の定義に当てはまるかどうかは本件の結論に影響していないと思われる。

⁴ 上告理由に含まれていない事業年度の部分を却下しただけであり、却下に大きな意味はないものと考えられる。

3.1.1 本判決の意義

本判決は、遊休資産などではなく現に稼動していた資産の所有権を取得していたとしても「事業の用に供していない」という理由で減価償却資産に該当しないことがありうることを示した、初めての判決である。どのような要件の下で「事業の用に供していない」に当たることになるかについて一般論の提示はなく、事例判決である。そのため、本判決の射程を探るのは困難である。

3.1.2 従来の学説の焦点と本判決の論理構成との相違

租税回避等⁵をめぐり膨大な議論の蓄積がある⁶が、1999・2000年の中里論文⁷以来、いわゆる「事実認定・私法上の法律構成による『否認』」及び「課税減免規定の限定解釈」をめぐり議論が更に活発化した。

本件の一審・原審は、事実認定・私法上の法律構成による「否認」の可否の問題として本件を処理し、納税者の請求を斥けていたものと読むことができる。同様のフィルムリースの仕組みに関する別の裁判でも、後述するように、高裁以下の下級審では全て事実認定・私法上の法律構成による「否認」の可否の問題として処理し、納税者の請求を斥けていたと読むことができる。航空機リースに関する裁判では、やはり事実認定・私法上の法律構成による「否認」の可否の問題として争われ、しかし結論としては納税者の請求が認容されていた。更に、課税減免規定の限定解釈という立論で納税者の請求を斥ける方法について、課税庁自らが諦めていたと見受けられる記述が本件原審の判決文にある⁸。このような状況にあったので、最高裁が本判決を書くまで、フィルムリースや航空機リースに関し、租税法律家の議論の殆どは事実認定・私法上の法律構成による「否認」の可否の問題に集中していた。

こうした状況下で、本判決において、最高裁は、事実認定・私法上の法律構成による「否認」の可否の問題については態度を明らかにすることを回避しつつ、所有権の取得が認められると仮定した場合の租税法規の解釈問題についての最高裁の考えを示し、減価償却資産の範囲に関する「事業の用に供していない」の要件を満たすと判断した。この論理構成は、課税庁自らが一旦は⁹諦めかけていた課税減免規定の限定解釈に類似するもの¹⁰であり、租税法律家に少なからずの驚きをもたらした。

⁵ 「租税回避」という語の使用が適切でないこともあると考えられるので、「等」を付した。どう適切でないかについて、3.1.4で後述する。こなれない表現ではあるが、【納税者が租税負担を軽減させることを企図した場合】などの表現の方が正確であろうか。

⁶ 参照：金子宏「租税法と私法 ～借用概念及び租税回避について～」租税法研究 6号 1～32頁(1977)、水野忠恒「『租税法と私法』論の再検討」東北大学法学 45巻 1号 1頁(1981)、51巻 2号 36頁(1987)、清永敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房、1995)等。

⁷ 中里実「課税逃れ商品に対する租税法の対応(上下)」ジュリスト 1169号 116頁(1999)、1171号 86頁(2000)。

⁸ 民集 60巻 1号 308頁より抜粋 (Yの主張の要旨として)「本件では、租税回避の否認規定は存在しないし、減価償却に関する規定は課税減免規定には該当しないため、課税減免規定の限定解釈による否認は考えられないから、本件取引について検討すべきものは、事実認定・私法上の法律構成による否認である。」

⁹ 但し、判例集に記載されている判決文を読んでいるだけでは分からないが、課税処分を打つ時点において、本件最高裁判決と同様の理屈付けを課税庁側が考えていたそうである、ということを経験者から教示していただいた。

¹⁰ 「事業の用に供していない」の要件を、納税者が思っていたよりは広く裁判所が解釈した、という点を捉えれば、厳密には「限定解釈」ではないという余地があるので、厳密には課税減免規定の限定解釈とはいえないかもしれない、との指摘を経験者から教示していただいた。また、減価償却規

最高裁が本判決を書くまで、フィルムリースや航空機リースに関し、租税法律家の議論の殆どは事実認定・私法上の法律構成による「否認」の可否の問題に集中していたと前述したが、例外として、一審判決に関する淵評¹¹は、減価償却資産の価格の問題など、他の可能性についても言及している。地裁・高裁が全て事実認定・私法上の法律構成による「否認」の可否の問題としてフィルムリースや航空機リースの事件を処理していたため、判例評釈の議論はどうしてもそこに集中してしまっただが、事実認定・私法上の法律構成による「否認」の可否の問題以外の問題として処理する可能性の存否について、(文章として書き表すかはともかくとして)頭の中で思いをめぐらせていた租税法律家は限らず少なくなかったであろうと推測される。その意味で、事実認定・私法上の法律構成による「否認」の可否の問題以外の問題として最高裁が本件を処理したことについての驚きは、それほど強調すべき程のことではないのかもしれない。

3.1.3 関連裁判例

フィルムリースについては本件を含めて5件の裁判があった¹²。

大阪地判平成10年12月18日税資239号538頁(請求棄却) 大阪高判平成15年3月6日税資253号順号9300(控訴棄却) 最高裁第二小法廷平成18年1月27日上告棄却・不受理決定¹³

東京地判平成15年5月22日税資253号順号9351(請求棄却) 東京高判平成17年2月8日(判例集未登載・LEX/DB28111253)(控訴棄却) 最高裁第一小法廷平成18年1月26日上告棄却・不受理決定¹⁴

千葉地判平成12年2月23日税資246号791頁(請求棄却・確定)

東京地判平成16年8月31日訟月51巻8号2211頁(請求棄却・確定)

定が、従来の「課税減免規定の限定解釈」論にいう「課税減免規定」なのか、それとも所得計算規定として別扱いされるべきものか、という問題もありうる(註26に対応する本文を参照)。他方、減価償却が認められる範囲を、納税者が思っていたよりは狭く裁判所が解釈した、という点を捉えれば、課税減免規定の限定解釈に少なくとも「類似するもの」ということは許されよう。

¹¹ 淵圭吾「判研」ジュリスト1165号130-134頁(1999.10.15)、133-134頁。

¹² ~ の番号は今村隆「判研」ジュリスト1333号146-149頁(2007.4.15)に依拠している。登載判例集に若干の修正がある。

¹³ 今村隆「判研」ジュリスト1333号147頁より抜粋 「 の1,2審判決及び の判決は、いずれも本件の原審判決と同様に私法上の法律構成による否認の考え方に基づき、組合員らは映画フィルムの所有権を取得していないとして、減価償却資産に当たらないとした。」「第二小法廷は、原審が私法上の法律構成による否認の考え方に基づき原告が映画フィルムの所有権を取得していないとした判断を問題とはしていないのである。このように私法上の法律構成による否認に対する最高裁の判断は、小法廷ごとで分かれたようである。

尤も、第二小法廷の上告不受理決定は第三小法廷による本判決が出た後のものであり、第二小法廷が第三小法廷と異なる考え方に基づいていたのか、それともむしろ第三小法廷と同様の考えに基づいていたのか、判然としないとも思われる。

¹⁴ 今村隆「判研」ジュリスト1333号147頁より抜粋 「 の1,2審判決と の判決は、伝統的な契約解釈の手法に忠実にあるとするものであり、本件取引の全体構造を観察して、映画フィルムの購入契約や銀行からの借入契約が不成立か虚偽表示のため無効であるとしている。」「したがって、第一小法廷は、事実認定の問題にすぎないとして、上告不受理としたものと考えられる。」

尤も、註13で述べたのと同様に、第一小法廷の上告不受理決定は第三小法廷による本判決が出た後のものであり、第一小法廷が第三小法廷と異なる考え方に基づいていたのか、それともむしろ第三小法廷と同様の考えに基づいていたのか、判然としないとも思われる。

(本件)大阪地判平成 10 年 10 月 16 日民集 60 卷 1 号 266 頁(請求棄却) 大阪高判平成 12 年 1 月 18 日民集 60 卷 1 号 307 頁(請求棄却) 最三小判平成 18 年 1 月 24 日民集 60 卷 1 号 252 頁(上告棄却)

このように、フィルムリースをめぐっては、全ての裁判・審級で納税者の請求が棄却されている。高裁以下のレベルでは、映画に関する権利の売買契約等が不成立もしくは虚偽表示のため無効であるという理由付けによるか、または本件原審のように融資契約と読み替えるという理由付けによるかという違いはある¹⁵ものの、事実認定・私法上の法律構成による「否認」の問題として扱っていたと読むことができる。

他方、フィルムリースと似た¹⁶仕組みの航空機リースを巡っては、名古屋地判平成 16 年 10 月 28 日判タ 1204 号 224 頁で納税者側の請求が認容され、名古屋高判平成 17 年 10 月 27 日平成 16 年(行コ)48 号(判例集未登載・LEX/DB28102494)でも課税庁側の控訴が棄却された。課税庁側は上告を断念し、そのまま確定した。船舶リースをめぐっても、名古屋地判平成 17 年 12 月 21 日平成 16 年(行ウ)59～61 号(判例集未登載・LEX/DB28110422)・名古屋高判平成 19 年 3 月 8 日平成 18 年(行コ)1 号(判例集未登載・未確定)で納税者の請求が認容された。

3.1.4 学説との関係

「租税回避」「否認」という語を金子宏の定義¹⁷に従って用いるならば¹⁸、本件原審も本判決も、厳密な意味では租税回避の否認の問題を扱っていない。中里実¹⁹は「租税回避」概念の必要性に疑問を呈しており¹⁹、私もこれに同調する。「租税回避」という語を使用することが不適切な場面が存在するという点について、学説の一部において共通理解が得られていると見受けられるが、全ての租税法家(その卵である法科大学院生も含めて)の間で共通理解となっているとは限らないかもしれないので、若干の説明を要す。

金子は「租税回避」を「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」²⁰と定義する。そして「租税回避の否認」を「租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うこと」²¹と定義する。そして、否認規定がない場合には租税回避の否認は許されないというのが通説である。否認規定なき租税回避の否認は許されないというのが判例でもあるといえるかについて疑義がないではない²²が、近年の裁判において課税庁側が否認規定なしに租税回避の否認が許される可能性を主張することが殆どない

¹⁵ 註 13・14 参照。

¹⁶ 当然ながら、どの程度「似」ているかは程度問題である。納税者の主張する契約が裁判所に認められるかについて、フィルムリースと航空機リースとでは最高裁を除く裁判所の判断が分かれたので、この観点からは似ていないというべきなのかもしれない。

¹⁷ 参照:金子宏『租税法』109 頁以下(第 13 版、弘文堂、2008)。

¹⁸ 「租税回避」が金子宏の定義よりも広い意味を持って用いられることについて、金子・註 17、109 頁註 15 参照。

¹⁹ 参照:中里実「租税法における事実認定と租税回避否認」金子宏『租税法の基本問題』(有斐閣、2007)121-149 頁、特に 136 頁以下。

²⁰ 参照:金子・註 17、109 頁。

²¹ 参照:金子・註 17、111 頁。

²² 参照:金子・註 17、112 頁より抜粋 「最高裁判所の判断はまだ示されておらず、下級審の裁判例は分かれている」。

ので、否認規定なき租税回避の否認は許されないということを議論の前提として大過ないと考えられる。

否認規定なき租税回避の否認は許されないということを前提としつつ、効果として租税回避の否認に類する事態が生じる可能性についての議論が、中里論文²³を鎗矢として活発化した。それが、「事実認定・私法上の法律構成による『否認』」と「課税減免規定の限定解釈」である。しかし、特に前者について意図的に曖昧に書かれてあると思しき部分があることもあり、議論に若干の混乱がもたらされた嫌いがあるやもしれない。

「事実認定・私法上の法律構成による『否認』」は、納税者が租税負担を軽減させることを企図して仕組んだ契約の法的効果が、裁判所の実事認定・私法上の法律構成により認められないことがあるかもしれない、というものである。納税者の目論見通りに租税負担を軽減させることができなくなるといふ点では、租税回避の否認に類似しているが、裁判所が租税回避を否認しているのではなく、租税回避がそもそも不成立である、という論理構成である。なぜならば、事実認定・私法上の法律構成は、租税法規適用の前提としての私法上の法律関係を裁判所が探る作業であり、租税法規適用と関係がないものであり、「当事者が用いた法形式を租税法上は無視」するものではないからである。従来言われてきた意味での否認と区別するため、中里は否認に括弧を付し、「事実認定・私法上の法律構成による否認」ではなく「事実認定・私法上の法律構成による『否認』」と呼んできた。この議論の肝は、あくまで私法上の法律関係の探求に限定されたフィールドでの議論であるということである。本件原審は、このフィールドにおいて、原告らが本件映画に関する権利を取得していないという私法上の法律関係を認定したものである。

「課税減免規定の限定解釈」は、私法上の法律関係を裁判所が認定した後の、租税法規の解釈適用というフィールドにおける議論である。課税減免規定の政策目的に照らして、納税者の目論見よりも裁判所が当該規定の適用範囲を狭めることがあるかもしれない、という議論である。この議論は、アメリカの Gregory 事件²⁴などを参照しつつ展開されていたが、日本でその議論が妥当するかについては長らく不明であった。しかし、いわゆる外税控除余裕枠りそな銀行事件・最判平成 17 年 12 月 19 日民集 59 卷 10 号 2964 頁で、日本でもこの議論が妥当することが明らかにされた。この判決により、課税減免規定が限定的に解釈される可能性があることが明らかになったが、限定的に解釈される規定が課税減免規定に限られるのか所得計算規定も限定的に解釈される可能性があるのか²⁵、或いは、解釈は限定解釈に限られるのか拡張的な解釈の可能性もあるのか、という点については不明であった。しかし、本判決は、減価償却という所得計算規定（課税減免規定ではない規定と見る余地もある）についても、（少なくとも納税者が予想していたよりは）限定的に²⁶解釈される可能性があることを示した。なお、本判決と同日付のいわゆるオウブンシャホールディング事件・最判平成 18 年 1 月 24 日判時 1923 号 20 頁は、所得計算規定の一つである法人税法 22 条 2 項の「取引」という文言を、（少なくとも納税者が予想していたよりは）拡張的に解釈したものと理解できる。

私法上の法律関係の探求に限定されたフィールドでの議論と、租税法規の解釈適用というフィールドでの議論との区別²⁷が肝要である。本件原審が前者のフィールドで処理していたのに対し、

²³ 中里・註 7。

²⁴ Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935).

²⁵ 参照：吉村政穂「判批」判例評論 572 号(判例時報 1937 号)184-188 頁(2006.10)。

²⁶ 限定的という語が適切かについて、本稿註 10 参照。

²⁷ この区別に関連して、英国の Ramsay 事件 (Ramsay v. Commissioner (1981), 54 Tax Cases 101-199, [1982] AC 300) が日本でも頻繁に引用されるが注意を喚起したい。Ramsay 事件で裁判所は複数の取引を一体として観察していることが日本で強調される嫌いがあるが、(判決文をよほど技巧的に読むのでない限り、素直に判決文を読むならば)私法上の法律関係の探求のフィールドにおいてこの観察を行なったのではなく、裁判所は租税法規の解釈適用のフィー

本判決は前者のフィールドに関する立場を明示せず、後者のフィールドの議論をした。本判決が、事実認定・私法上の法律構成について何も述べなかったことがどういう意味を持つかについて、3.2で検討し、本判決の租税法規の適用についての議論について、エラー! 参照元が見つかりません。で検討する。

3.2 事実認定・私法上の法律構成について

3.2.1 最高裁は原審の判断を否定したのか

最高裁は、A組合が本件映画に関する権利を取得していないとする原審の判断について賛意を示さず、別の理由を示して同じ結論を導いた。こうした経緯から、最高裁は原審の判断に否定的であるとする評釈²⁸が多く、最高裁は原審の判断についてブランクであるとする評釈²⁹は少ない。

また、最高裁第三小法廷が本判決を出した後、第一・第二小法廷が相次いで上告棄却・上告不受理決定をしたと伝えられているが、これについては、原審の判断に賛成だからこそ何ら実質的な議論を示さずに上告を棄却したと考える余地もある反面、第一・第二小法廷も第三小法廷と同じ考え方に基いて上告を棄却したと考える余地もある³⁰。

このような状況下で本判決の沈黙部分をどう理解するべきであろうか。

本判決の文理からすれば、最高裁は原審の判断についてブランクであると読むのが自然である。最高裁が原審の判断を否定する記述をしなかったことが原審の判断への賛意を示す訳ではないのと同様に、原審の判断を肯定する記述をしなかったことが原審の判断への否定を示す訳ではない。

他方、本判決に至る文脈を見れば、最高裁は原審の判断について否定的であると読む余地はある。もし最高裁が原審の判断に肯定的である上で租税法規の解釈適用のフィールドにおいて本判決判旨のように考えていたならば、肯定する記述をした上で、本判決判旨を補強的に記せばよかつた筈である、と考えることも可能であるからである。最高裁が単に上告棄却または上告不受理としなかったことから、原審の理由付け(租税負担軽減目的の取引であるから所有権取得が認められない)が一般的なものとして定着することを最高裁は恐れた、と理解する余地はある。最高裁判事の真意を探究しようとするならば、最高裁が原審の判断に否定的であると推測することが不合理とまではいえない。更に、将来本件と同様の事実状況の下で最高裁が所有権の取得についての判断を迫られたと仮定して最高裁の考え方を予想するならば、本件原審と異なる判断をする可能性が高いと予想する者がいても不思議ではない。

しかし、たとい最高裁判事の真意について上記のように推測することが不合理とまではいえないとしても、なお、判例評釈としては、最高裁は原審の判断についてブランクである、という判決文の解釈をするべきであると思われる。なぜならば、仮に本判決が原審の判断を否定する記述を明示

ルドにおいてこの観察を行なっている。参照: 渡辺徹也「英国判例における実質課税原則の変遷 The Development of “Form v. Substance” in English Tax Cases (1 ~ 3・完)」税法学 503 号 1 頁、504 号 1 頁、505 号 1 頁。

²⁸ 参照: 川端康之「最近の最高裁租税判例について」国際税務 26 巻 9 号(通号 305)43-51 頁(2006.9)、佐藤英明「判評」判例時報 1959 号 191-195 頁判例評論 579 号 21-25 頁(2007.5)、細川健「判評」税務弘報 54 巻 12 号 150-167 頁(2006.10)、増田晋「判研」税理 49 巻 10 号 29-34 頁(2006.7)。

²⁹ 参照: 今村・註 12。

³⁰ 今村・註 12 はこのような理解をしていない。註 13 及び 14 での抜粋を参照。

的にしていたとしても、それは傍論とされるからである³¹。否定的な見解を明記していたならば、最高裁判事の真意の探求の問題としては疑いなく最高裁は原審の判断に否定的と答えざるをえないが、そのことは傍論であるということを崩さない。また、もしも最高裁判事が原審の判断について強く否定的であるならば、傍論とされることも厭わずそのように明記したであろうとも考えるところ、そのように明記することを躊躇わせる心理状態があったのかもしれない、という推測も可能である。否定的な見解を明記していたとしても傍論なのであるから、明示していなければ尚のことブランクであると読むのが、評釈の流儀に沿うと思われる。将来調査官解説の中で最高裁判事の真意として原審の判断に否定的であったことが明示されるか不明であるが、たとえ明示されたとしても、評釈としての本段落の記述は揺るがないと思われる。

更に、最高裁は、実質的に使用収益権限を失っているという原審の判断(これは生の客観的事実の認定だけではなく、法的な判断という要素も含む)を引き継いでいるので、最高裁が映画所有権に関する原審の判断に否定的であると読む可能性だけでなく、肯定的であると読む可能性もあるのではないかと、この指摘を研究会で受けた。また、仮に最高裁が映画所有権に関する原審の判断が一般化することを恐れていたとしても、【一般化を恐れること】と【映画所有権未取得という原審の判断に肯定的であること】とは、論理的に両立し得ないものとまではいえないのではないかと、この指摘も受けた。これらの指摘も否定し難いため、最高裁が原審に否定的であると断言し難い。

また、「もし最高裁が原審の判断に肯定的である上で租税法規の解釈適用のフィールドにおいて本判決判旨のように考えていたならば、肯定する記述をした上で、本判決の判旨を補強的に記せばよかつた筈である」という立論には難もある。もしそのように判決文を書いてしまったならば、最高裁判事が、租税法規の解釈適用のフィールドにおける本判決判旨のような考え方こそ中心的な判決理由とされるべきであると内心で考えていたとしても、本判決判旨のような考え方は傍論として受け止められてしまう恐れがある。租税法規の解釈適用のフィールドにおける本判決判旨のような考え方こそ中心的な判決理由とされるべきとの思惑があつて、原審の判断について肯定も否定もしなかつた、という憶測も不可能とまではいえない。

以上のことに付け加え、最高裁が敢えて語らなかつたことについて、上述のように色々憶測が可能なのであるから、語らなかつたことから一定の方向を導き出そうとするような深読みは危険なのではないかと、この指摘も研究会で受けた。まして、本件では単に語らなかつたのではなく意図的に語ることを避けようとしたのであろうと推測されるのであり、この指摘は尤もである。

以上より、最高裁判事の真意を探求する文脈や最高裁の今後の応答を予想する文脈においては、最高裁が原審の判断に否定的であるという理解も否定するほどのものではなからうが、しかし、判例評釈の文脈においては、最高裁は原審の判断に否定的であると述べることに躊躇するので、ブランクであると私は考える。

3.2.2 事実認定・私法上の法律構成による「否認」の可否のこれまでと今後

本件事案に関して最高裁が原審の判断に否定的であると理解するのみならず、一般的に、最高裁は今後事実認定・私法上の法律構成による「否認」に冷淡な態度を採るであろう、と予測する向きがあるかもしれない。しかし、評釈としては、3.2.1 で論じたこと以上に、最高裁の態度はブランクであると理解すべきものと思われる。

最高裁判事の真意の探求としては原審の判断に否定的であると読むことが不当とまではいえないが、それでも私が評釈としてはブランクであるとするに拘る理由の一つとして、本件原審に関

³¹ 但し、傍論と判決理由とを区別することが實際上意味を持つかについて、疑義を抱くことはある。裁判官は、自分の目の前の事件と関連しそうな先行判例については、それが判決理由であれ傍論であれ、引用したがる傾向にあるとも見受けられるからである。

する藤谷評釈³²への注目度が薄いことがある³³。藤谷評釈の考え方に対し当然賛否両論があろうが、藤谷評釈の考え方を可能性の一つとして租税法家・課税当局・裁判官らに認識していただいた後に、事実認定・私法上の法律構成による「否認」の可否についての議論が発展することを、切に期待し、藤谷評釈を紹介したい。本判決の評釈という任務からは一步踏み込む作業との誇りもありうるが、その価値があると考ええる。

本件原審がA組合による本件映画の所有権取得を認定しなかった、ということに対する違和感、佐藤評釈の「本件映画の所有権に関し、Xらが減価償却費の損金算入による租税負担軽減の目的を達成するためにはA組合が本件映画の所有権を取得することが必要であるのに、その目的を有していたことを認定しながら手段として映画の所有権を取得しない方法を選んだと意思解釈するのは不自然であるという反論(上告申立理由はこの点を経験則違反とする)が可能である」³⁴で表現されている。もっと簡略化すれば、岡村忠生の「租税回避の意図が強ければ強いほど……フィルムに係る権利の取得を、納税者は真正に意図していると認定できるとも考えられる」³⁵という表現もあろう。

この違和感に対し、本件原審判決文中に説得的な再反論の材料を見出すのは難しいかもしれないが、藤谷評釈は、この疑問に対する応答の可能性を示すものである。藤谷評釈から抜粋する。

「問題の本質は、『私法上の真の意思』ではなく、むしろ、当事者による具体的な法形成(個別の契約条項)が、所有権の移転という『効果』を生じさせるものと裁判所に評価されるか、という点にあると解すべきであろう。近時の民法学説においても、脱法行為の問題の核心を、『形式』と『実質』の対比ではなく、『当事者が行う事実評価・性質決定と裁判所が行うそれとのギャップ』として捉える見解が主張されている(例えば、大村敦志『契約法から消費者法へ』146頁以下)。この考え方に拠れば、裁判所は、当事者の(主観的な)真の意思に基づく契約内容(具体的な使用収益権等)は事実認定において尊重しつつ、当事者の意図と異なる法的評価を下すことが可能な場合がありうるとされる。本判決も『本件の具体的な契約関係の下では所有権は移転していない(所有権の『抜け殻』だけを移転することはできない)』と裁判官に評価されたことによって、結果的に意図された租税上の効果が否定された事案として理解することが妥当であろう。これは典型的な仮装行為事案とも、従来の租税回避行為否認とも異なる判断構造(私法上の契約解釈による処理)を示したものである。

要するに、藤谷評釈は【当事者の真意】と【裁判所による性質決定】とのズレの可能性を示唆するものである。そして谷口・金丸評釈もこの可能性を示唆する³⁶。

³² 藤谷武史「フィルムリースを用いた租税回避が契約解釈により否認された事案」租税法研究 29号『地方分権と地方税』165-167頁(2001)。

³³ 本件最高裁が、藤谷評釈の考え方を採用するに値しないものと判断して言及しなかったのか、課税当局側の主張に含まれていないので言及の必要がないと判断したのか、は当然不明である

³⁴ 佐藤・註 28、193頁。

³⁵ 岡村忠生「税負担回避の意図と二分肢テスト」税法学 543号 3頁(2000)、6頁。

³⁶ 参照：谷口勢津夫「司法過程における租税回避否認の判断構造——外国税額控除余裕枠利用事件を主たる素材として——」租税法研究 32号『租税法解釈論の重要課題と最近の裁判例』53頁(2004)、67頁；金丸和弘「フィルムリース事件と『事実認定による否認』」中里実・神田秀樹編著『ビジネス・タックス』402-419頁(有斐閣、2005)、411-415頁、初出：ジュリスト 1261号 143頁(2004.2.1)。

但し金丸評釈は、「裁判官による『意味の持ち込み』」が行われる可能性を認識しつつ、本件における契約解釈の問題としては、融資契約に引きなおさなければならなかったかについて疑義を呈す。金丸評釈 415頁は、映画に関する特殊事情を加味して本件原審の結論が是認される可能性についても論じているが、映画特有の問題については、3.3.2で論じる。

この藤谷評釈は、原審の判断を正当化しうる一応の理論的根拠を示していると思われる。但し、本件は裁判官が当事者の真意と異なる法的性質決定をするにふさわしい事案であったのか、という具体的妥当性の問題は当然残る上に、藤谷評釈の考え方が事案を離れて一般論として成立するかについても疑義が呈せられうる。というのも、一般的な私法教育の中では、契約の解釈とは客観的な証拠に基づいて当事者の真意を探求することであると教わることが多いと思われ、裁判所が勝手な契約解釈をしているように見える場合があってもそれは裁判所が当事者の合理的な真意を探求した結果であり、当事者が真に意図する法的性質決定を裁判所が受け入れないことはない、という論理構成もありうるからである。本件を巡る評釈で「効果意思」「真の意思」の探求に焦点を当てる論者は、多かれ少なかれこのように考える傾向にあるのではないと思われる。例えば、一審についてであるが、淵評釈は「本判決は契約の真の内容を探求したものであり、裁判官によって契約の内容が改変されたわけではない。」³⁷と論じているが、これは藤谷評釈の考え方に乗っかっていないと読むことができ、そしてそれが不当であるとも断じ難い。また、「私法上の真実の法律関係に即した課税であって、租税回避の否認ではない。」「法的には、これは脱税である」³⁸と述べている金子も、真意の探求の問題として捉えていると読める。

藤谷評釈の考え方は、原審判決に一応の理論的根拠を与えている反面、その根幹部分について賛否両論がありうるものである。藤谷評釈の考え方はそれなりの説得力を有すると私は考えるが、租税法の中で当事者の真意と裁判所による性質決定とのズレはありえないとの反論があってもおかしくない。このような刺激的な評釈がありながら、しかし、事実認定・私法上の法律構成による「否認」についての議論は、「効果意思」や「真の意思」の探求に集中しがちであった。そこには、事実認定・私法上の法律構成による「否認」の議論を引っ張った中里論文³⁹が藤谷評釈の考え方に対する賛否に関しては意図的に曖昧にしていると読みうること、及び、中里論文のその曖昧さが充分には認識されてこなかったことの影響もあるのではないかと、と思われる。

藤谷評釈は、「典型的な偽装行為事案」と「私法上の契約解釈による処理」とを区別する。この考え方に触れると、「典型的な偽装行為事案」が事実認定・私法上の法律構成による「否認」のうちの事実認定による「否認」に対応し、「私法上の契約解釈による処理」が私法上の法律構成による「否認」に対応するかのようと思われる。しかし、中里論文を読むと、「典型的な偽装行為事案」と「私法上の契約解釈による処理」とを区別することを中里論文が受け容れているかいないのか明らかにならないし、当事者の真意と裁判所の法的性質決定とがずれうのか否かについても中里論文が受け容れているかいないのか明らかにならない。中里論文は、藤谷評釈の考え方が理論の一つの可能性としてありうることを認識しつつ⁴⁰、その是非について態度を明らかにすることを慎重に避けていると読める。我々は判例を読む時にしばしば[この判例は何を語っていないか]を考えるが、中里論文についても何を語らないようにしていたかについて考えるべきであった。

また、本件に限らずフィルムリース・航空機リースを巡る裁判の評釈では、租税負担を軽減させようという動機が、納税者の契約の解釈に影響してはならない、ということが再三強調される。この議論ないし混乱の発端は、「当事者の表示を無視する目的論的な事実認定・法律構成を行うことが認められるのは、そのような表面的な法形式が存在しないし無効であるような例外的な場合に限り」「当事者が作り出した一連の外形的な法形式が、全体として見て、専ら租税負担の軽減のみを目的として採用された極めて不自然なものである場合等も、事情によっては、これに含まれう

³⁷ 淵・註 11、133 頁。

³⁸ 金子・註 17、114 頁及び同頁註 26。

³⁹ 中里・註 7。

⁴⁰ 中里論文・註 7 は藤谷評釈・註 32 より時間的に先行しているが、藤谷評釈の考え方の成立可能性について、中里論文執筆時に認識されていなかったとは想定しにくい。

る場合がないとはいきれないかもしれない」⁴¹という別の中里論文の表現にあると推測される。この表現から、租税負担を軽減させようとする動機が、納税者の契約の解釈に際しその契約の真正性を引き下げる方向に作用する、という誤解が導き出されてしまったことがあったかもしれない。そして本件原審が「租税回避を目的としてされた行為に対しては、当事者が真に意図した私法上の法律構成による合意内容に基づいて課税が行われるべきである」⁴²と述べて「租税回避を目的」とすることの不当性を非難しているかのように読めてしまう作文をしたことにも影響してしまったかもしれない。しかし、注意深く読めば、契約解釈において租税負担を軽減させようとする意図を斟酌することに言質を与えることを中里が慎重に避けている、と理解する余地がある。

そして、私法上の法律関係の探求のフィールドにおいて、租税負担を軽減させようという納税者の意図・動機が決め手とならないということは、今や租税法における共通理解として確立したと見受けられる。この点について本稿がこれ以上述べることはなからう。

藤谷評釈の考え方は一応の説得力を有すると思われるが、原審判決文が「租税回避を目的としてされた行為に対しては」という作文をしてしまっている点、及び、「真」の「意図」の探求に重点を置いていると読まれても不思議ではない点からすると、藤谷評釈は原審裁判官の真意を正確に推測したものとはいえないとも思われる。しかし、原審裁判官の真意の探求ではなく原審判決文の合理的な読み方としてありうる理屈を探求したものととして藤谷評釈を評価する余地もある。藤谷評釈による補足を付加すれば、当事者は本件映画の所有権の取得を真に意図していたとしても、実質的な使用収益権限の殆ど全てが奪われるように仕組まれている場合には、租税法の解釈適用と関係なく、所有権の取得と法的に評価できないと原審は判断した、と理解する余地が生まれる。実質的な使用収益権限の殆ど全てが奪われるように仕組まれていることを、原審は私法上の法律関係の探求の問題として扱ったということである。これに対し、最高裁は、私法上の法律関係の探求の問題としては沈黙し、租税法規の解釈適用の問題として扱っている。次節でそれを見る。

ところで、次節に移る前に付言することがある。金丸評釈では金子宏『租税法』を引用しつつ「課税要件事実の認定については『疑わしきは納税者の利益に』という命題が妥当するとされており...その意味では、納税者に不利な方向での『意味の持込み』は、私法上の契約解釈以上に謙抑的に行う必要があるということになる。」⁴³と述べられているが、納税者に不利な「意味の持込み」は謙抑的でなければならぬかについて、議論の余地があると思われる。確かに、金子は「課税要件事実の認定について」⁴⁴疑わしきは納税者の利益にという命題が妥当する旨を述べている。そして、所有権移転の有無は課税要件事実の認定の問題である。従って、金丸評釈の考え方は金子宏『租税法』の文言から素直に導かれるものとして成立する余地がある。しかし、金子宏『租税法』の文脈から、疑わしきは納税者の利益という命題が「租税法の解釈原理としては成り立たない」⁴⁵というところに金子の主眼がある、と読むこともまた素直である。生の客観的事実の認定について「疑わしきは納税者の利益に」の命題は妥当しうるものの、「意味の持込み」が問題となるような法的評価も含めた課税要件事実の認定についても「疑わしきは納税者の利益に」の命題が妥当しうるかについて金子宏『租税法』はブランクであると理解する余地もあるとはいえないからうか⁴⁶。尤も、金子宏『租税法』自体は法源ではないので、指摘にとどめ、これ以上の深読みは避ける。

41 中里実「事実認定・私法上の法律構成による「否認」と重加算税」税研 109 号 87 頁以下 (2003)、91 頁。

42 民集 60 卷 1 号 314 頁。

43 金丸・註 36、413 頁註 38。

44 金子・註 17、103 頁。

45 金子・註 17、103 頁。

46 参照：誤想過剰防衛に関するいわゆる英国騎士道事件・最決昭和 62 年 3 月 26 日刑集 41 卷 2 号 182 頁。

3.3 租税法規の解釈適用について

3.3.1 本件の結論を導く核心部分

本判決は「本件映画に関する所有権その他の権利を取得したとしても……A組合の事業の用に供しているものということとはできない」と論ずるに当たり、論拠を3つ挙げる。(ア)「実質的には、本件映画についての使用収益権限及び処分権限を失っている」、(イ)「A組合は本件映画の購入資金の約4分の3を占める本件借入金の返済について実質的な危険を負担しない地位にある」、(ウ)「A組合に出資した組合員は本件映画の配給事業自体がもたらす収益についてその出資額に相応する関心を抱いていたとはうかがわれない」、である。文理からすると、(ア)に、(イ)(ウ)「をも併せて考慮すれば」という表現をしていることから、(ア)が核心的な理由であり、(イ)(ウ)は付随的・補強的な理由に留まる、と理解するのが素直である。

内容からしても、(イ)(ウ)それぞれを以って事業の用に供していないという判断を導くのは困難であると佐藤評釈は論じており、「結局、本件判決の結論を支えているのは(ア)にあげた点」⁴⁷であろうと論じる。私もこれに同調する。(イ)の点は、本件映画の購入価格が85億6159万円余になるのはおかしいという議論には結びつきうるものの⁴⁸、本件映画全体が事業の用に供していないという議論には結びつきにくいと指摘される⁴⁹。(ウ)の点に関しても、収益ではなく文化的関心に基づいて映画を所有した場合に減価償却資産に当たらないこととなりかねないが、疑問であると論ぜられる⁵⁰。

(イ)(ウ)が論拠として弱いとして消去法で消されるとして、(ア)はいかなる理由によって「事業の用に供していない」に当たることを積極的に基礎付けるのであろうか。この点に関し、本判決文には表れていないが、費用収益対応の原則に言及する学説がある⁵¹。仮に、資産の減価を便宜的に把握する仕組みとして減価償却費の計上を理解するならば、遊休資産であっても時の経過によって減価する資産である場合には減価償却費を計上することが認められておかしくない。しかし、遊休資産のように事業の用に供していない資産については、収益をもたらさないののでそれに対応する費用の計上も認められない、というのが費用収益対応の原則の表れである。そして、遊休資産のみならず、本件のように使用収益権限・処分権限を失っている場合についても、納税者に収益をもたらさないの費用の計上も認められない、という論理構成である。

原告が減価償却費を利用できないとする以上の論理構成は一応成立すると思われるが、では代わりに誰かが利用できるのであろうか。例えば、D社が本件映画のヒットにより収益を得ることができる立場にあるとすると、D社が本件映画の所有権を失っているという仮定(本判決判旨はA組合が所有権を取得したという仮定の下で議論しているため)の下でも、D社が減価償却費を計上することができるということになるのであろうか。しかし、「事業の用に供していない」の文言は本判決文によれば原告らの減価償却費計上を否定する方向にだけ作用し、事業の用に供している者に積極的に減価償却費の計上権を認める方向には作用しそがない。とすると、本件映画が誰かに収益をもたらしていても、誰もそれに対応する費用を計上することができない、という帰結となる可能性がある。原告ら組合員以外の者が減価償却費を計上する資格を有するか否かについて本件最高裁は恐らくblankであると思われるが、このことについてやや落ち着きの悪さがある。平成17年改正租税特別措置法41条の4の2及び租税特別措置法67条の12の特定組合員

⁴⁷ 佐藤・註28、195頁。

⁴⁸ 参照：淵・註11、134頁；中里・註7、後半94頁。

⁴⁹ 佐藤・註28、194-195頁

⁵⁰ 佐藤・註28、195頁。

⁵¹ 参照：今村・註12、148頁；佐藤・註28、195頁。

の立法により、損失の繰越⁵²ではなく損失が永遠に利用できなくなることについて立法論上相当強い批判があるが、この批判と本判決のもたらす落ち着きの悪さは、損失の利用制限という点で同根であろう。

費用収益対応の原則を足掛かりに(ア)が「事業の用に供していない」に結びつくという説明に、上述のような一抹の落ち着きの悪さを覚えるが、本判決を更に補強するための積極的な論拠はまだ見出されていないと思われる。

なお、(ア)単独で減価償却を否定できるのか、(イ)(ウ)も減価償却否定のために要求されるのか、について本判決判旨は「併せて考慮すれば」という表現でもってぼかすことを意図していたものと読むのが素直であろう。すなわち、減価償却否定のために(ア)単独で足りるか(イ)(ウ)も必要条件であるかはブランクであるというべきであろう。

ところで、減価償却資産に係る権利の移転と減価償却費計上可能性との関係について今後の議論を構築していく上で、淵論文⁵³に言及したい。資産の帰属について、租税法は必ずしも所有権を絶対的な基準としていないのではないか、自主占有概念こそが重要なのではないか、という非常に大きな示唆を投げかけている画期的な論文である。淵論文はこの考え方と本判決との関係について明示的には言及していないし、また淵論文の示唆が解釈論として効いてくるかについては慎重でなければならない。だが、淵論文に今後の発展を期待するとともに、淵論文のもたらす示唆を受け止めた上で本判決判旨との関係を考察していくことが、租税法の今後の課題となるであろう。

3.3.2 映画の特殊性について

本判決判旨の核心部分を確認すれば、今度はその射程(とりわけ、本判決判旨の理由づけは航空機リースなどの事案にも妥当するのか)を論ずるのが常道であろうが、その前に、映画の特殊性が影響している可能性について確認しておきたい。というのも、有体物たる映画フィルムの所有権と無形資産たる映画の著作権との関係に言及する先行評釈があるからである⁵⁴。

本判決判旨では「本件映画に関する所有権その他の権利」というぼかした表現がなされていて分かりにくいのが、減価償却資産となるのは有体物である映画フィルム⁵⁵であり、無形資産である映画の著作権は減価償却資産ではない⁵⁶。本件映画をF社経由で購入等する際、85億6159万円余が代金額として支払われたと認定されているが、映画フィルムの値段と映画著作権の値段との内訳は明らかでない。そして、85億6159万円余全額を減価償却の計算の基礎とすること(映画著作権の対価は0円であるとする)は、映画著作権の価値の相対的重要性に鑑みれば、極端に不自然である。

映画がプリントされる前の素材としての映画フィルム自体もそれほど安いものではなく⁵⁷、制作会社の資金力が乏しい場合、運よく映画がヒットとなってロングランとなっても、映画フィルム焼き増しは容易でないようである。しかし、映画がプリントされた後の物とはいえ映画フィルム代が85億

⁵² アメリカの *passive activity loss limitation rule* は費用収益対応の原則の表れであると紹介するものとして、淵圭吾「アメリカ内国歳入法典 469 条のメカニズム」ジュリスト 1290 号 123-130 頁(2005.6.1)参照。

⁵³ 淵圭吾「所得課税における年度帰属の問題」金子宏『租税法の基本問題』200-219 頁(有斐閣、2007)、特に 208-216 頁。

⁵⁴ 金丸・註 36、415 頁; 細川・註 28、162 頁以下; 増田・註 28、33 頁。

⁵⁵ 法人税法施行令 50 条 1 項、法人税法施行規則 12 条 2 号。

⁵⁶ 法人税法施行令 13 条 8 号が減価償却資産となる「無形固定資産」を列挙しているが、特許権・商標権等がそこに挙げられているものの著作権はその列挙に含まれていない。

⁵⁷ 註 54 所掲の諸評釈では、映画フィルムの安さが強調されているが。

6159万円余というのは、幾ら移転価格税制の適用がない事案であるとはいえ、極端に不自然である。

こうした事情から、本件の結論と映画の特殊性とを関連付ける評釈がある。原審についてであるが、金丸評釈は、事実認定・私法上の法律構成による「否認」を本件に当てはめることについて疑義を呈しつつ、映画の特殊性に鑑み「実体のない『抜け殻』の所有権であるといわれてもやむを得ない事案だったのではないか」⁵⁸と述べ、「本判決の結論は必ずしも不当とは言い難いが、その法的根拠は、本判決の判決文からは必ずしも明確ではない」と論じる。また、本判決につき、増田評釈は、映画の「特殊性を無視して航空機、船舶その他の有体物のリース取引（そこには「映画に係る権利」のようなものは存在しない）に一般化する判決ではない」⁵⁹と論ずる。

他方、本判決につき、細川評釈は、「より合理的な否認方法の検討」⁶⁰として、減価償却資産である映画フィルムと非償却資産である映画著作権のそれぞれの取得価額を算定する方法を解説しつつ、その方法を最高裁が採らなかったということは、本判決判旨が航空機リース等にも妥当する可能性を残していると論ずる⁶¹。

つまり、映画の特殊性を指摘する論者は複数いるが、特殊性があるゆえに本判決判旨が航空機リース等に当てはまらにくいという考え方と、特殊性があるゆえに本判決判旨が航空機リース等にも当てはまる可能性があるという考え方の両方が存在している。そして、どちらの考え方も成立しうるものであるといえよう。

3.3.3 判旨の射程

前述の通り、どのような場合に「事業の用に供していない」に当てはまることとなるかについて、本判決は一般論を提示していないので、判旨の射程を探るのは困難である。特に、航空機リース・船舶リース等にも本判決判旨が当てはまるのかについて、高い関心があると予想されるが、決め手を見出すのは困難である。

映画の特殊性は、高裁以下において事実認定・私法上の法律構成による「否認」の問題としてフィルムリースと航空機リースとの間に大きな違いをもたらした要因の一つである可能性がある。減価償却資産である有体物たる映画フィルムの価値は相対的に映画著作権より低いのが通例であろうところ、代金額全額が映画フィルムの代金であると認定することは、租税負担を軽減させる動機の有無と無関係に、私法上の法律関係の探求というフィールド内においても極端に不自然である。

しかし、この不自然さは、本判決判旨のように租税法規の解釈適用のフィールドで論ずる場合、意味を持たないので、高裁以下の論理構成と比べ、映画の特殊性が航空機リースとの違いをもたらすと見るのは困難性を増す。前掲細川評釈の論理によらずとも、本判決判旨の文理を素直に解せば、映画の特殊性を理由としているとは到底読みがたい。従って、本判決判旨と同じ理由付けで航空機リース等他の事例においても減価償却を否定する可能性が、理屈の上では皆無とは言い難い。

しかし、実際にも航空機リース等他の事例において減価償却を否定する可能性が高い、とも言い切れない。なぜならば、本判決判旨の核心部分は、使用収益権限及び処分権限を実質的に失っているか否かであると読めるので、この認定について、フィルムリースと航空機リース等他の事例との間に違いが生ずる可能性もまた否定し難いからである。勿論、あとは具体的事例の判断に俟つ他ない。

⁵⁸ 金丸・註 36、415 頁。

⁵⁹ 増田・註 28、33 頁

⁶⁰ 細川・註 28、162 頁。

⁶¹ 細川・註 28、163 頁。

航空機リース⁶²については上告されなかったが、「航空機リースが最高裁に上がっていたならばどういう判断が出されていたか、本判決判旨を当てはめるとどうなるか」という筋の議論をしようとしても、どちらの結論も矛盾なく導きうる。また、船舶リースについては最高裁がいずれ判断を示さなければならぬが、元々本判決は事例判断として出されたものであると推測され、最高裁は船舶リースも含めた今後の事案について論理構成の余地を広く残そうとしていたものと推測される。

なお、本判決判旨の射程ではなくもっと大きな文脈における本判決の意義として、租税法規の限定解釈は課税減免規定に留まらず所得計算規定についてもありうることが示されたという点があることは、前述の通りである。

⁶² 本稿 3.1.3 所掲の関連裁判例参照。