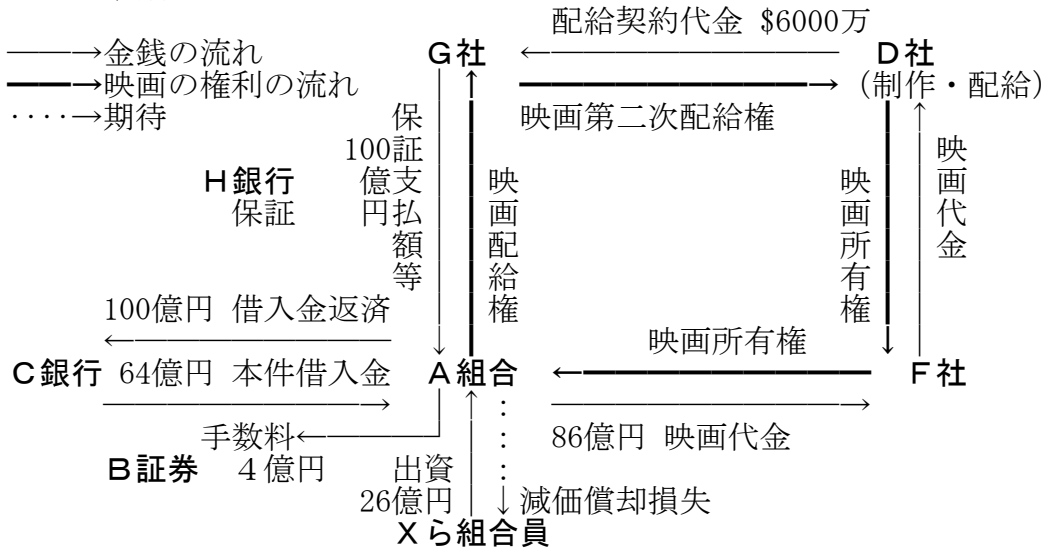


フィルムリース事件:実質的に使用収益権限・処分権限がない固定資産の減価償却の可否

—最高裁平成18年1月24日判決民集60巻1号252頁(TAINS:Z888-1046)—

立教大学法学部准教授 浅妻章如

## 1. 事実関係



[↑この図を適宜見やすくして掲載していただけると幸いです]

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。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組合の各組合員からの出資金合計は26億2105万円であり、X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、残り(約4億円)は一連の契約を計画した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。

本件映画に関する権利(所有権または配給権)について、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社に戻るように仕組まれていた。

金銭の流れについて、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。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。

X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。

## 2. 争点

X(が参加していたA組合)が本件映画に関する権利を真に取得したといえるか、そしてXが映画の減価償却費を損金計上できるか、が争点となった。

一審・控訴審(大阪地判平成10年10月16日民集60巻1号266頁・大阪高判平成12年1月18日民集60巻1号307頁)ともにYの主張を容れ、「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ものでない(控訴審)、などと認定していた。

## 3. 判決の要旨(一部上告却下、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。」

## 4. 評釈

詳しくは拙稿評釈・法協125巻10号2363頁を参照されたい。なお、前評釈脱稿後、調査官解説(谷口豊・法曹時報60巻8号149頁)に触れた。以下、紙幅の許す限りで論ずる。

### (1) 本判決の意義

「事業の用に供していない」(法令13条柱書、法法31条、2条23号)の典型例は遊休資産であるという理解が従来一般的であったが、本判決は、現に稼動していた資産の所有権を仮に取得していたとしても「事業の用に供していない」として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。本判決はあからさまな事例判決であり、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、本判決の射程を探るのは困難であるし、射程を探ろうと無理すべきでもない。

裁判においては、私法上の法律関係の認定というフィールドと、これについての裁判所の認定を踏まえた上での租税法規の解釈適用というフィールドがある。

下級審では、本件事案に限らずフィルムリースの類似事案(大阪地判平成10年12月18日税資239号538頁・大阪高判平成15年3月6日税資253号順号9300・最二小平成18年1月27日上告棄却・不受理決定;東京地判平成15年5月22日税資253号順号9351・東京高判平成17年2月8日・最一小平成18年1月26日上告棄却・不受理決定;千葉地判平成12年2月23日税資246号791頁・確定;東京地判平成16年8月31日訟月51巻8号2211頁・

確定)について、納税者が映画に関する権利を真に取得したものと認められない(微妙な違いについて参照:今村隆「判研」ジュリスト 1333 号 146 頁)という、いわゆる「事実認定・私法上の法律構成による『否認』」(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、1171 号 86 頁)の手法で請求棄却としていた。つまり、私法上の法律関係の認定というフィールドだけで決着していた。

一方本判決は租税法規の解釈適用というフィールドで減価償却資産該当性を問うた。いわゆる「課税減免規定の限定解釈」(前掲中里論文)に近い手法であるが、外国税額控除(法法 69 条)という課税減免規定の解釈が問題となった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 頁と異なり、所得計算規定である減価償却についても納税者の目論見が外れることがあることが明らかになった。

## (2) 私法上の法律関係の認定

原審について、結論はともかく映画に関する権利取得の否定という理由付けに違和感を抱く論者が多数いる(金丸和弘・ジュリスト 1261 号 143 頁、佐藤英明・判例時報 1959 号 191 頁等)。その違和感は要するに、減価償却費という税務上のメリットが欲しい納税者が映画に関する権利を取得する意思を持っていないと契約解釈することは奇異である、というものである。権利取得の真意があるとしても、【当事者の真意】と【裁判所による性質決定】とのズレが生ずる可能性を指摘して、原審の判断を正当化する論拠を提供する評釈がある(藤谷武史・租税法研究 29 号 165 頁)が、あまり注目を浴びていないようである。

こうした経緯・文脈から、本件最高裁判決は原審の理由付けについて批判的なのであろうと見る論者が多い(例外としては前掲今村評釈)。しかし、そうした理解は不自然ではないものの、言及を避けている最高裁判決の文理からすれば権利取得否定についてブランクであると解するのが自然である。仮に最高裁が明示的に権利取得否定という原審の理由付けを批判したとしても結論に影響を及ぼさない傍論にしかならなかったのであるから、沈黙している本判決は権利取得否定について尚更ブランクであると解するのが判例評釈の流儀に沿う。

一連の契約が租税回避目的で仕組まれたということのみを以って契約の真正性が疑われるようになるという論者が仮にいとすれば、私もこうした論には反対であるが、その他にどういう場面で契約の真正性が疑われるようになるのか(或いは、契約の真正性が疑われることは全くとはいわないが殆どないと思えるべきなのか)ということについて、本件最高裁判決からは何も導けないと私は考える。

なお、調査官解説は、結論としては「『事実認定ないし法律構成による否認』の採用につき慎重な態度を採ったものとみることができ」(165 頁)とどっちつかずの表現をしているが、検討においては「事実認定ないし法律構成による否認」に懐疑的な姿勢を見せている。

## (3) 租税法規(減価償却規定)の解釈適用

本判決の主たる論拠は「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」にあると読める。これがなぜ減価償却資産非該当に結びつくのかまでは本判決で詳述されていないが、学説・調査官解説等は費用収益対応の原則との関係を説く。「事業の用に供しない」の典型例と考えられてきた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で費用の計上も認められない、という論理構成である。

なお、本判決は映画の特殊性に言及していないが、減価償却資産となるのは有体物たる映画用フィルム(参照:法令 50 条 1 項、法規 12 条 2 号)であって無形資産たる映画の著作権は減価償却資産ではない(参照:法令 13 条 8 号)という映画の特殊性がかねてから指摘されている。86 億円弱の代金額の対象としての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が、移転価格税制の適用外の事案であるとはいえ、代金額全てを減価償却の計算の基礎とす

るのは極端に不自然である。尤も、映画の特殊性故に減価償却資産非該当の判断は映画だけに当てはまるという論理展開も、特殊性故に映画以外にも当てはまるという論理展開も、どちらも可能であることが既に指摘されている。

#### (4) 他のリース事案との関係

フィルムリースに類似した仕組みとして、航空機リースや船舶リースが挙げられるが、何れも請求認容で確定している(航空機リース:名古屋地判平成16年10月28日判タ1204号224頁・名古屋高判平成17年10月27日平成16年(行コ)48号・確定;船舶リース:名古屋地判平成17年12月21日判タ1270号248頁・名古屋高判平成19年3月8日平成18年(行コ)1号、前掲調査官解説によると後者は最一小平成20年3月27日上告不受理決定)。フィルムリースと違い、これらの事案では航空機や船舶について組合員が損益を受けるリスクを負っていたと理解されている。

なお、現在は立法的対応として租税特別措置法41条の4の2及び67条の12が業務執行等に関与しない組合員の必要経費・損金への算入を制限している。