

MJS 判例研究会

発表者：増子豊彦

テーマ：任意組合を利用した映画フィルム事件

東京地裁平成9年（行ウ）第168号、同10年（行ウ）第95号、同13年（行ウ）代279号法人税更正処分取消請求事件（却下・棄却）

目 次

事案の概要及び争点	1
争点1（本案前の争点）に関する双方当事者の主張	2
1 原告の主張	2
2 被告の主張	2
3 争点1に対する判断	2
争点2（理由附記の不備の有無及び理由の差替えの可否をめぐる争点）に関する双方当事者の主張	3
1 原告の主張	3
2 被告の主張	4
3 争点2に対する判断	4
争点3（税額計算等の違法性の有無をめぐる争点）に関する双方当事者の主張	6
1 原告の主張	6
2 被告の主張	6
3 争点3に対する判断	8
租税回避行為の否認についての議論	12
租税回避と実質課税の原則	13
租税回避行為の否認の三類型	14
租税回避行為否認の一般規定化の是非	14

事案の概要及び争点

本件は、青色申告の承認を受けた株式会社である原告が、その複数の事業年度にわたる法人税の申告に際し、原告ほか数社の組織する映画投資事業組合¹⁾の事業として購入したとされる映画フィルムの減価償却費（原告の持分に相当）を損金に算入するなどの処理をして申告したところ、所轄税務署長から、このような損金算入を認めることはできないなどとして、更正処分²⁾を受けたことから、これらの処分における税額計算等の違法及び理由附記の不備を主張して、当該税務署長の権限を承継した被告に対し、これらの処分の取消しを求めている事案である。

1) 民法上の組合であって、組合員らからの出資金及び金融機関からの借入金をもって映画のフィルムを購入した上、その映画に係る配給権を他社に有償で付与する事業を共同で営むためのもの

額を増額し、翌期に繰り越すべき欠損金額をも増額したものであって、これにより、原告の租税負担は（翌期を含めて）軽減されることはあっても、加重されることはない。よって、この更正処分は、原告に不利益なものではなく、原告には、この更正処分の取消しを求める法律上の利益がないというべきである。原告は、平成10年3月期に係る更正処分は、原告が本件各映画フィルム（の持分）を取得したことを否認すべきことを前提とするものであって、先行する事業年度に係る更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分の取消しを求める原告の主張の基本的な部分と相容れないものであるから、会計処理の継続性の原則に照らすと、事実上、原告にとって不利益な処分に当たると主張する。しかしながら、課税処分の適法性は、処分ごと、すなわち、法人税にあつては、事業年度ごとに判断すべきものであり、原告としては、先行する事業年度に係る法人税額の計算に際し、本件各映画フィルム（の持分）を取得したことを否認した更正処分について、その違法を主張し、その取消しを求めれば足りるのであって、現に、本件においても、そのような取消訴訟を提起しているところ、上記更正処分の存在は、原告による違法主張を何ら妨げるものではない。そうすると、原告の主張を採用することはできない。

争点2（理由附記の不備の有無及び理由の差替えの可否をめぐる争点）に関する双方当事者の主張

1 原告の主張

（1）正通知書に更正の理由を附記しなければならない

本件各処分のうち、更正処分は、原告の青色申告に係る法人税の更正処分であるところ、青色申告に対する更正は、納税義務者の帳簿書類を調査し、その調査によって所得金額又は純損失等の金額に誤りがあると認められる場合に限って、これを行うことができ、その場合には、更正通知書に更正の理由を附記しなければならない（法人税法130条1・2項）。本件各処分のうち、更正処分においては、減価償却費の損金算入を認めない理由として、本件各組合の取引は、映画フィルムを取得して賃貸した取引ではなく、映画フィルムを介在させたいわゆる金融取引と認められるから、映画フィルムに関する減価償却費は損金の額に算入されないとしている。本件各組合のD銀行に対する支払利息については、平成3年3月期、平成4年3月期及び平成8年3月期については、この支払利息の損金計上は認めるものの、本件各第三組合には本件各第一次配給会社から受け取る利息があり、この受取利息はD銀行に対する支払利息と同額であると認められるとして、受取利息の計上もれを認定しており、平成5年3月期及び平成9年3月期については、D銀行との間の本件融資契約の法律効果は発生しないものと認められるとして、支払利息の損金計上そのものを認めていない。

（2）青色申告に対する更正の理由として不十分なもの

本件各処分のうち、更正処分に附記された理由は、その根拠として十分な理由を示さず、また、税額計算等の過程も十分に反映していない極めて不十分なものであって、いずれも、

青色申告に対する更正の理由として不十分なものであり、理由附記に不備がある（なお、この点の主張の詳細は、原告準備書面（四）同（16）第8に記載のとおりである。

（3）理由の差替えが許容される範囲については、いわゆる争点主義によるべき

これらの更正処分に附記された理由は、本件訴訟における被告の主張（特に、第1次的・第2次的主張）とは異なっている。理由の差替えが許容される範囲については、いわゆる争点主義によるべきところ、前記のような理由の差替えは、本訴において、更正処分とは異なる争点を提示するものであって、許されない。

2 被告の主張

（1）理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的な理由を記載すれば足りる

本件各処分のうち、更正処分は、帳簿の記載の信憑力を否認するのではなく、その記載の前提となる事項についての法的評価を異にすることを理由とするものであるから、処分庁の恣意の抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的な理由を記載すれば足りるところ、上記更正処分に記載された理由は、第2の1の（3）のイのとおりであって、上記の趣旨を十分に満たすものである。原告は、理由附記に不備があるとして種々主張しているが、その内容は、原告の主張に沿う認定判断がされていないことを問題にしているにすぎず、理由附記の不備を基礎付けるに足りるものではない。

（2）当該課税処分による実体法上の違法事由は存在せず

課税処分の取消訴訟も行政処分の取消訴訟であるから、その審判の対象は、当該処分の実体法上及び手続法の違法性一般であり、実体法上の違法の有無とは、当該課税処分によって存在するものとされた額の課税標準等又は税額の存否であるから、訴訟物ないし処分の同一性が認められる限り、当該課税処分によって存在するものとされた税額が総額において租税法規により実体的に定まっている税額を超えなければ、当該課税処分による実体法上の違法事由は存在せず（総額主義）。課税庁は、当該処分によって存在するものとされた額の課税標準等が存在することを根拠付けるため、処分時に具体的に認識された事実以外の新たな租税債務の発生原因事実ないし根拠を主張して、その適法性を維持することができるかと解すべきである。青色申告について特別に理由附記が要求されていることにかんがみると、例外的に、このような趣旨を全く無意義ならしめるような処分理由の差替えは許されないものとする余地はあろうが、このような例外的な場合は、極めて限定的に認められるにすぎないというべきである。本件における更正処分と被告の主張との相違は、同一の一連の取引についてその評価を異にするにすぎず、評価の基礎となる社会的経済的事実を異にするわけではなく、原告もこれらの一連の取引の内容及び評価を争っているのであるから、理由の差替えによって原告の防御に格別の不利益を与えるものでも、青色申告の理由附記制度の趣旨を無意義ならしめるものでもない。

3 争点2に対する判断

まず、理由附記の不備について判断するに、本件のように青色申告に係る法人税について更正処分をする場合には、更正処分の理由を附記しなければならないものとされていると

ころ（法人税法130条2項）帳簿書類の記載自体を否認して更正処分をする場合においては、単に更正処分に係る勘定科目とその金額を示すだけでなく、そのような更正をした根拠を帳簿の記載以上に信憑力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要するが、帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正処分をする場合においては、附記された理由が、そのような更正処分をした根拠について帳簿の記載以上に信憑力のある資料を摘示するというものでないとしても、処分庁の恣意の抑制及び不服申立ての便宜という理由附記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、理由の附記として欠けるものではないと解される（最高裁判所第3小法廷昭和60年4月23日判決、民集39巻3号850頁）。そして、本件に係る各本税の更正処分は、帳簿書類の記載そのものの信憑性を否認しているわけではなく、その記載の前提となる事項である減価償却費及び支払利息を損金として計上することができるかどうか（支払利息に関しては、厳密に言えば、原告が支払う利息を損金として計上する一方で、支払を受けるべき利息を収入として計上すべきこととなるかどうか）という点についての法的判断を異にすることを理由として行われるものであるから、上記のうち後者の場合に当たるものというべきであるところ、上記各更正処分の通知書においては、減価償却費及び支払利息を損金として計上することができない具体的な理由を示した上で、そのことを前提とした法人税額の計算過程を示しているのであるから、上記のような理由附記制度の趣旨目的を充足する程度の理由の附記がされているものというべきである。原告は、理由附記が不備であることについて、種々の主張をしているが（その具体的内容は、原告の準備書面（四）同（16）第8に記載のとおり。）その内容は、処分庁の判断の誤りを主張するものにすぎず、理由附記の不備の問題として取り上げるべきものではない。また、原告は、上記各更正処分の通知書に附記された理由と、本訴における被告の主張とは大幅に異なっており、このような理由の差替えは許されないと主張するが、青色申告に係る法人税の申告に対する更正処分においても、被告に理由の差替えを許しても、当該更正処分を争うにつき被処分者である原告に格別の不利益を与えるものでない場合には、そのような理由の差替えは許されるものと解すべきであるところ（最高裁判所第3小法廷昭和56年7月14日判決、民集35巻5号901頁）上記各更正処分の通知書において記載した理由も、本訴における被告の主張も、本件各映画購入契約と本件各融資契約の効力をそのまま認めることはできず、したがって、原告が本件各映画フィルムの持分権者であることを前提として減価償却費を損金計上することや、本件各融資契約において支払うべきものとして定められている利息相当額のマイナス計算をすることはできないという大筋においては一致しており、そのような結論に至る法律構成を異にしているのにすぎないのであるから、仮にこれが理由の差替えに当たるとしても、上記各更正処分を争うにつき被処分者である原告に格別の不利益を与えるものとはいえない。したがって、裁判所としては、本訴における被告の主張を前提として、本件各更正処分の適否を判断すべきものである。

争点3（税額計算等の違法性の有無をめぐる争点）に関する双方当事者の主張

1 原告の主張

（1）本件各融資契約による借入れをし、D銀行に対する利息債務を負担したことは明らか

本件各組合の成立及びその事業に関する契約書類の内容は前記1のとおりであって、いずれも有効に成立しており、これにより、本件各組合は、原告ほかを組合員として有効に成立し、本件各融資契約によりD銀行に利息を支払うこととなり、本件各映画購入契約により本件映画販売会社から固定資産（映画フィルム）を取得し、本件各映画配給契約により本件各第一次配給会社から映画配給権の対価（ライセンス料）の支払を受けるという組合収入を得た。特に、本件各組合がD銀行から本件各融資契約による借入れをし、D銀行に対する利息債務を負担したことは明らかである。

（2）税額計算を誤った理由

本件各処分が違法である理由等前記（ア）の前提に立つと、本件各処分は、次のa又はbのいずれかの理由により、税額の計算を誤ったものというべきである。

第1次的主張（一連の取引の有効）

一連の取引による減価償却費、支払利息、組合収入等は、関係契約書に記載したとおり、有効に発生しており、これらのうち、原告の組合持分に相当する部分について、減価償却費及び支払利息は損金に、組合収入は雑収入として益金に、それぞれ計上すべきである。原告の申告は、そのような処理をしたものであるところ（減価償却については、届け出たところに従い、定額法によった。）本件各処分における前記アの（ウ）の処理は、これらの処理を認めず、そのために税額の計算を誤ったものであって、すべて違法である。

第2次的主張（本件各融資契約の有効）

仮に、本件各組合（ないし原告）が本件各映画フィルムを購入したことが認められないとしても、少なくとも原告は、本件各映画購入契約が有効に成立したものと信じていたことからD銀行からの借入れを受け、この借入金を売買代金の一部として本件各映画販売会社に支払い、この借入金の返済に至るまでの間の金利を負担したところであるから、この支払利息相当額は、損金として認められるべきである。原告の申告は、そのような処理をしたものであるところ、本件各処分における前記アの（ウ）の処理のうち、b（支払利息の損金不算入）の部分は、この処理を認めず、そのために税額の計算を誤ったものであって、違法である。

2 被告の主張

（1）一連の取引に関する文書は、各構成員の租税負担の軽減を図る目的で作成されたものの

本件各組合の成立及びその事業に関する契約書類の基本的な位置付け原告の申告は、その前提として、本件各組合は、本件各組合契約により成立し、本件各融資契約によりD銀行

に利息を支払うこととなり、本件各映画購入契約により本件映画販売会社から固定資産(本件各映画フィルム)を取得し、本件各映画配給契約により本件各第一次配給会社から映画配給権の対価(ライセンス料)の支払を受けるという組合収入を得たとして、これらの一連の取引により生じたとされる減価償却費、支払利息、組合収入等のうち、原告の組合持分に相当する部分について、減価償却費及び支払利息を損金に、組合収入を益金にそれぞれ計上したものである。しかしながら、これらの一連の取引に関する文書(本件各組合契約、本件各融資契約、本件各映画購入契約及び本件各映画配給契約の各契約書のほか、これらに関連して作成された諸文書を含む。)を全体として観察すると、これらの文書は、実質的な資金移動や映画フィルムに関する実質的な権利移転を内容とする取引をする目的で作成されたものではなく、専ら、本件各組合の各構成員(各組合員)の所得税の計算に際し、これらの一連の取引により生じたとされる減価償却費や支払利息を損金に算入することなどを通して、各構成員の租税負担の軽減を図る目的で作成されたものである。

(2) 原告の申告が相当でない理由

原告の申告が相当でない理由等前記(ア)の前提に立つと、原告の申告は、次のaからcまでのいずれかの理由により、税額の計算を誤ったものというべきであり、これを是正した本件各処分は適法である。

第1次的主張(一連の取引の不成立)

本件各組合の成立及びその事業に関する契約書類については、契約書の外観のある書面が作成されたにすぎず、契約は成立していない。したがって、これらの契約書類に表示された一連の取引について、原告の申告において計上されていたような損金又は益金の計上を認めることはできない。

第2次的主張(一連の取引の無効)

本件各組合の成立及びその事業に関する契約書類に表示された各契約は、仮に成立していたとしても、通謀虚偽表示に当たり、無効となる。したがって、これらの契約書類に表示された一連の取引について、原告の申告において計上されていたような損金又は益金の計上を認めることはできない。

第3次主張(本件各契約の内容の経済的実質に即した認定)

本件各組合の成立及びその事業に関する契約書類に記載された一連の取引(以下、本項において「本件取引」という。)に係る契約が不存在又は虚偽表示によって無効であるとはいえず、契約としては有効であるとしても、その契約がどのような内容のものであるかという点は、納税義務者の選択した法形式の外観にとらわれることなく、私法上の法律関係の実質に立ち入って、納税義務者が真に発生させようとした法律関係を探求した上で認定すべきものである。この観点から考えた場合、本件各組合の事業に関する契約の内容は後に主張するとおりであって、ディフィーサンスの効果によって互いにその効果を打ち消し合い、法形式の外観上は、その一部として存在することになっている映画フィルムの売買契約や融資契約の部分は固有の意義・効果を喪失し、結局、私法上の法律関係として実質的

に固有の意義・効果を有するものは、本件各組合が、映画フィルムについてその代金額の約25パーセントに相当する金額を投資し、その代わりに映画の興行利益から配当等の分配を受けるといった金融取引の部分のみであることになる。したがって、本件取引は、その法形式の外観にもかかわらず、その真の内容は、金融取引にほかならず、契約当事者の真の契約意思も、金融取引に関する契約を締結するところにあつたというべきである。そうすると、課税も真の私法上の法律関係に応じて行われるべきものであるから、これとは異なる前提に立つ原告の申告において計上されていたような損金又は益金の計上を認めることはできない。

3 争点3に対する判断

(1) 本件に関する契約書類の内容

本件に関する契約書類の内容については、次の事実を認めることができる。

本件各組合契約

各組合員は、組合財産の分割を請求することができず、自己の持分につきも、譲渡、質入れその他一切の処分をすることができない。また、組合員は、他の組合員全員の同意がない限り、組合員の地位及び組合契約上の権利義務を譲渡することができない。

組合員が脱退した場合は、本件各組合に対して持分の払戻しを請求する権利を有せず、また、この払戻しの請求をしない。

各組合員は、C社を本件各組合の唯一の業務執行者に任命し、本件各組合の存続中は、業務執行者の任命の取消しができないことに同意している。

本件各映画購入契約

これらの契約書の作成日付、購入する映画フィルムに係る映画の題名、売主（本件映画販売会社）、買主（本件各組合）及び購入価格は、別表の「成立年月日」「映画の原題」「映画販売会社」「組合の名称」及び「購入費用」の各項に記載したとおりであり、双方当事者（本件各組合については、その業務執行者であるC社）の各代表者の署名がある。

本件各映画配給契約

本件各組合（ライセンサー）は、本件各第一次配給会社（配給者）に対し、本件各映画配給契約の期間中、以下の権利を単独かつ排他的に与える。

A 配給者の裁量により、題名の選択、変更をすること及び配給者の指定した題名で全世界で本件各映画を封切ること

B 配給者の裁量により、本件各映画、本件各映画のオリジナル・ネガティブその他の本件各映画が化体されている有体物をカットし、編集し、追加し、又は変更すること。また、外国版を作成すること（字幕をつけ、吹き替えることを含む。）

C 配給者の選択するラボラトリー等に本件各映画に関するポジティブ・プリント、ビデオテープ、ディスクその他を作成させること。

D 配給者の裁量により、本件各映画の広告、宣伝、普及等を行うこと。なお、本件各組合（ライセンサー）は、配給者の事前同意なしに、本件各映画に関する広告等を行うことは

できないこと。

E 配給者は、本件各映画配給契約の期間を通じ、その供与の時点における慣習に従い、この期間を超える期間にわたる本件各映画の公開の権利を第三者に与えることができる。この第三者の権利は、本件各映画配給契約の期間終了によって影響されないこと。

本件各映画配給契約に関連する契約

本件各組合は、本件各第一次配給会社に対し、本件各組合の本件各映画に関するすべての権利、権原及び権益を無条件で、取消不能な、かつ独占的な権利及び購入選択権を与える。本件各組合に対し、いつでも、選択権を行使することができる。また、このような事実が発生しなかった場合であっても、本件各映画配給契約の当初契約期間経過後は、本件各第一次配給会社は、本件各組合に対し、いつでも、選択権を行使することができる。ただし、本件各組合がその選択に従い、選択権を終了させる旨の書面による通知をした場合において、本件各第一次配給会社がこの通知を受け取った日から1年を経過したときは、この限りでない。

本件各映画配給契約及びこれに関連する選択権に関する契約による本件各組合の義務を担保する契約

選択権に関する契約に関連して、本件各組合が、これらの契約による本件各組合の義務を担保するため、本件各第一次配給会社に対し、担保を差し入れる旨の契約書があり、本件各映画のオリジナル・ネガティブ及びその他の化体物件に対する本件各組合のすべての権利、権原及び権益が担保の目的とされている。

G 銀行による保証契約

G 銀行が、本件各組合に対し、本件各映画配給契約に基づく本件各第一次配給会社の本件各組合に対する債務について保証する契約書が存在する。

G 銀行（保証人）は、本件各組合（ライセンサー）に対し、本件各映画配給契約に基づく本件各第一次配給会社（配給者）の純支払保証額に相当する額の支払を保証する。

本件各サブ配給会社に対する配給権付与

本件第三組合の取り扱う映画「F」に関するものについては、サブ配給会社に対する配給権の付与に関する契約書はないものの、他の映画と同様のサブ配給契約が締結されることが、本件第三組合の企画段階から予定されていた。

本件各融資契約

本件各組合（借主）は、借入金が、本件各映画販売会社から本件各映画を購入するためにのみ使用され、他の目的のためには使用されないことに同意している。

本件各融資契約による貸金債権を担保する質権設定、譲渡担保

本件各融資契約による貸金債権を担保するため、本件各組合（借主）がD銀行（貸主）に対して担保を提供する契約書面として、「ASSIGNMENT AGREEMENT」及び「ACCOUNT PLEDGE AGREEMENT」と題する書面各2通（乙49、50、58の2・3）が存在する。

(2) 本件に係る契約書の記載及び資金移動以外の事実

C社から、「取組概要」「ご提案書」と題する書面には、本件各組合の事業については、本件各組合が本件各第一次配給会社から金銭の支払を受け、各組合員はその分配を受けることができるという利益のほか、本件各映画フィルムについて固定資産の減価償却による租税負担の軽減を図ることができるという利益をもたらすものであって、たとえ、前者の利益について、本件各映画の興行成績によって本件各第一次配給会社から本件各組合に支払われる金銭が低額にとどまったとしても、なお後者の利益を考慮すると、組合員に多くの利益をもたらすものである記載されている。

なお、原告において、本件各映画の興行の成否の見通しについての調査など、一般に、未知の事業に多額の投資をする会社が投資先の事業についてすべき調査活動をしたことについては、原告から、何らの主張・立証もない。

(3) 映画ないし映画フィルムに関する権利の移転に関する問題点

本件各映画の広告、宣伝、普及等を行う権限は、すべて、本件各組合から本件各第一次配給会社を経て、最終的には、本件各サブ配給会社に付与されている。そして、本件各組合は、本件各サブ配給会社の意思に反しては、本件各映画の配給はもちろん、広告等を行うことも許されていない。

本件各第一次配給会社は、その裁量により、本件各組合に対する一方的な意思表示をもって、本件各映画に関する一切の権利を購入することができる。しかも、その場合の購入代金額は、本件各映画配給契約により本件各第一次配給会社が本件各組合に支払うことが予定されている金額と一致している。すなわち、本件各第一次配給会社や本件各サブ配給会社としては、本件各組合を本件各映画に関する権利者として、これから配給権の付与を受けているという形式を維持するか、本件各組合から映画に関する権利を購入し、自ら、本件各映画に関する権利者としてその権利を行使するという形式に切り替えるかを自由に選択することができるのであり、いずれを選択したとしても、本件各第一次配給会社から本件各組合に支払われる金額が変わるわけではない。

(4) 本件各融資契約に関する問題点

本件においては、関係する契約の期間は統一されており、その始期においては、D銀行から本件各組合に融資された資金は、組合員からの拠出金とともに本件各映画販売会社に支払われ、この融資された資金と同額が、本件各映画販売会社の関連会社である本件各サブ配給会社から本件第一次配給会社を経て、G銀行又はこれを受益者とする信託における受託者であるD銀行に支払われ、その終期においては、本件各組合がD銀行に元利金を返済するための資金については、G銀行又はD銀行に信託されていた資金に利息を付したものが、G銀行から本件各組合に支払われることが予定されていたとみることができる。そして、少なくとも融資の返済、保証債務の履行等については、D銀行に開設された関係者名義の口座間において、同一日付けによる口座残高の移動という記帳処理による決済がされている。

(5) 本件各映画購入契約及び本件各融資契約の有効性について

本件各組合は、本件各映画購入契約によって本件各映画フィルム所有権を取得したものとされてはいるものの、本件各映画の著作権等を実質的に支配し、行使しているのは本件各第一次配給会社ないしは本件各サブ配給会社であって、本件各組合がこれらの権利を行使する余地は、実際上は全くないといつてよい状態にあり、しかも、このような事態は、本件各第一次配給会社とその債務を履行しなかった場合でさえも変わることはなく、本件各組合としては、金銭的な補償を求めることができるのにとどまるのであり、また、本件各組合の本件各映画フィルムに対する所有権については、本件各第一次配給会社はその選択による一方的な意思表示をもって本件各組合から購入することができ、本件各第一次配給会社のための担保権も設定されているのであって、本件各組合としては、本件各映画フィルムの使用・収益をすることも、その処分をすることもできないというのであるから、本件各組合が本件各映画フィルムに対して有しているという「所有権」なるものは、その実体のない名目的なものといわざるを得ない。他方、本件各融資契約も、既に見たとおり、現実の資金の移動を伴うものではなく、また、本件各組合が、融資に係る元金金の支払義務を現実に負担することも想定し難い。このような事情があるにもかかわらず、これらの契約に係る書面が作成された目的は、本件各組合に参加した各組合員が、減価償却費や支払利息を計上することによって租税負担を圧縮することにあつたものといわざるを得ない。そして、このことは、C社が、本件各組合に対する参加を勧誘する際に、租税負担の圧縮によるメリットを強調した説明を行い（説明の中では、興行による利益も説明されているが、本件各映画がヒットしてもしなくても最終的な収益にそれほど差はなく、むしろ、本件各映画がヒットした場合の方がヒットしなかった場合よりも、また、爆発的にヒットした場合の方が大ヒットした場合よりも最終的な利益が少ないというように、興行収入による利益のみに着目した収支計算は不合理といわざるを得ないものとなっている。）原告も、このようなC社の説明に基づき、本件各映画の興行成績に関する収支分析については関心を持つことなく本件各組合への参加を決断していることから裏付けられるものである。以上の点を考慮すると、本件各映画購入契約や本件各融資契約に関する契約書は、これらの契約に係る現実の権利義務関係を発生させる目的で作成されたものではなく、租税負担を圧縮するための前提となる本件各映画フィルム所有権や、本件各融資契約に係る利息債務を外観上作出するために作成されたものといわざるを得ないのである。そうすると、本件各映画購入契約や本件各融資契約は、いずれも真実の効果意思を伴わないものであって、そもそも契約として成立していないか、あるいは虚偽表示に当たるものといわざるを得ず、いずれにせよその効力を認めることができないというべきである。

以上の次第であるから、本件各組合の成立及びその事業に関して作成された一連の契約書に表示された契約のうち、少なくとも、本件各組合が本件各映画販売会社から本件各映画に関する権利を取得し、本件各第一次配給会社に本件各映画の配給権を付与する部分や、本件各組合がD銀行から融資を受け、この借入額を（各組合員からの拠出金とともに）本

件各映画フィルムの購入代金として本件各映画販売会社に支払うこととする部分は、いずれも、法律行為として不成立又は無効であるというべきである。

そうすると、原告の申告のうち、原告を組合員とする本件各組合が、本件各映画フィルムを固定資産として取得し、本件各事業年度においてこれを保有していたことを前提として、固定資産の減価償却費を損金に計上した部分については、そのような損金計上を認めることはできないというべきである。また、原告の申告のうち、原告を組合員とする本件各組合が、D銀行に対して本件各融資契約による利息債務を負担したことを前提として、この支払利息を損金に計上した部分についても、このような損金計上を認めることはできないというべきである。

なお、この結論は、一連の契約書に表示された契約のうち、本件各組合が各組合員から拠出を受けたり、本件各映画販売会社に金銭を支払ったり、これに見合う部分について、本件各第一次配給会社から金銭の支払を受けたりすることを内容とする部分までも直ちに不成立又は無効とするものではない。しかしながら、本件各処分は、本件各組合が本件各映画フィルムを固定資産として取得し、保有していることや、本件各組合のD銀行に対する支払利息があることを否認するものであるから、一連の契約書に表示された契約のうち、本件各映画に関する権利の移転や本件各融資契約による利息債務の発生とは別の部分について一定の効果が生じたからといって、本件各処分の適法性が損なわれるわけではない。また、本件各組合が本件各第一次配給会社から支払を受ける金銭には、本件各組合が本件各融資契約により調達し、本件各映画販売会社に支払ったとされている金銭に見合う部分と、本件各組合が各組合員からの拠出により調達し、本件各映画販売会社に支払った金銭に見合う部分とがあるところ、本件各処分においては、すべての部分について、これを一律に不成立ないし無効とし、組合収入の益金算入をしないこととしている。前記のとおり、本件各組合が各組合員からの拠出により調達した部分に見合う部分については、組合収入の益金算入をすべきところであり、この点において、本件各処分には、原告の所得を過少に計算した部分があるが、これは、本件各処分の取消原因となるものではない。

以上によれば、本件各処分における原告の法人税額等の計算は、適法な計算額の範囲内のものであるから、原告の主張のうち、法人税額等の計算の違法をいう部分は、理由がない。

租税回避行為の否認についての議論 パラツィーナ事件から

租税回避行為の否認の問題は、昭和37年の国税通則法の制定の際に、実質課税の原則の一環として租税回避行為について課税上これを否認することができる旨の規定が盛り込まれるかが問題となり、見送られた経緯がある。

問題の所在は、課税要件事実の認定に当たり、当事者の選択した法形式を無視して、租税法独自の立場から経済的実質に即する事実認定を行うことが可能かということであった。

金子宏〔2003〕によれば、「租税回避とは、一定の経済的目的を達成し、あるいは経済的成果を実現しようとする場合に、どのような法形式を用いるかという私法上の選択可能性を利用して、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租税法上の課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少あるいは排除することをいう。」(125頁)と定義されている。また、脱税とは、課税要件の充足の事実を全部又は一部秘匿する行為であり、節税とは、租税法規が予定しているところから従って税負担の減少を図る行為であるとされている(126頁)。このように租税回避行為と脱税や節税に違いは定義されても、実際の事例がどれに当たるかの判断は難しい。

1 租税回避と実質課税の原則

わが国には、租税回避行為を一般的に認めた規定はないが、これにやや相当する規定として同族会社の行為計算の否認規定があり、その他にも個別的否認規定がある。個別否認きていがあるれば、その定める要件に従って否認が認められるが、否認規定がない場合にも否認が認められるかどうか問題である。もし、否認が認められないとすると、租税回避をおこなった者が不当な利益を受け、通常の法形式を選択した納税者と間に不公平が生ずる。したがって、公平負担の見地から、否認規定の有無にかかわらず否認すべしという意見もないわけではない。

この点について、金子宏〔2003〕は、「租税法律主義のもとにおいて、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは、困難である。また、否認の要件や基準の設定をめぐって、租税行政庁も裁判所もきわめて複雑なそして決め手のない負担を背負うことになる。したがって、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認は認められないと解するのが、理論上も実務上も妥当であろう。もちろん、このことは租税回避行為が立法上も容認されるべきことを意味しない。新しい租税回避の類型が生み出されるごとに、立法府は迅速にこれに対応し、個別の否認規定を設けて問題の解決を図るべきであろう。」(128頁)と述べていて、基本的に実質主義による課税は否定している。

パラツィーナ事件について、金子宏〔2003〕は、「租税回避によって、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されていない、という主張がなされた場合に、私法上の真実の法律関係に立ち入って、それが真に充足されていないかが判定されなければならないことはいうまでもない。たとえば、租税回避行為と目される取引が偽装行為であって、真実に存在しないと認定される場合には、それに即した法的効果は生じず、したがって税負担の回避ないし軽減の効果も生じない。したがって、この場合には法現象としては租税回避の否認と同じ結果が生ずるが、法理論上は、これは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。」(129頁)としている。

この事件について、品川芳宣〔1999〕は、当該組合（エンペリオン）が実質的に本件映画を取得したものではない旨判断しているので、本件の一連の取引を偽装行為であるかのように認定しているようであるが、そのように断定しているわけではないとして、「本件の一連の取引を偽装行為であると断じることは困難であると考えられる。」と見解を述べている。

当該個別否認規定に該当しない場合に、租税回避行為の否認が認められるかどうかの問題について、品川芳宣〔1999〕は、下級審の判断も分かれており、学説上、一般的に当該行為の否認には消極的であるとして、「昭和36年の税制調査会による国税通則法の制定答申においても、当該原則を一層明確にするために、国税通則法に実質課税の原則の一般規定と租税回避行為の一般的否認規定を設けるべきであると答申されたことがある。結局、その立法化は見送られたが、そのことは、その後の解釈論に委ねられたものと解することができるものの、現状ではその立法化の必要性が一層強まったと云える。」として、租税回避行為の一般的に否認規定の必要性について述べている。

2 租税回避行為の否認の三類型

今村隆〔1999〕は、租税回避行為の否認の方法を類型化すると、租税法上の実質主義による否認 私法上の法律構成による否認 個別否認規定による否認の三つの類型に分けることができるとしている。 については、租税法律主義のもと、法律の根拠がない限りこれを認めないというのが、通説とし、 については、「契約が存在と認定する場合」、「契約が虚偽表示により無効であると認定する場合(隠匿行為を認定する場合を含む。）」、「契約の法的性質の決定により、当事者の選択した法形式を否定」の三つがある。

この定義によれば、パラツィーナ事件、東京地裁の任意組合を利用した映画フィルム事件、はいずれも私法上の法律構成によって否認されたと考えられる。

3 租税回避行為否認の一般規定化の是非 減価償却費の否認についての考察

パラツィーナ事件の最高裁は、減価償却損金算入について、「本件組合は映画の購入資金の約4分の3を占める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、組合に出資した組合員は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わかれなことをも併せて考慮すれば、本件映画は、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、組合の事業の用に供しているものということできないから、法人税法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。したがって、本件映画の減価償却費を損金に算入すべきではないとした原審の判断は、結論において是認することができる。」と解釈した。

これについて、細川健〔2006〕は、「組合員の映画配給事業に対する事業目的の希薄さを理由として本件映画が事業の用に供されていないとして減価償却費の損金算入を認めなかったと考えられる。これは、納税者が選択した私法上の法律関係は有効でも課税は行われると判断するもので、減価償却資産に該当するか否かの解釈を限定的に行い減価償却費の損金算入を認めないとする手法である。当該手法は「事業目的の原理」を前提に、減免規定には該当しない課税要件を「タックス・スキームに租税回避目的以外の経済的合理性が十分に備わっているか否か」により限定的に解釈することにより否認する手法であると考えられ、結果的に課税減免規定の解釈の否認と同様の効果を得ていることになる。」と述べている。

歴史的な減価償却の生成といえ、19世紀初頭の鉄道会社においてであろう。鉄道会社における減価償却は、そもそも運賃決定の必要性からはじまった。しかし、その時代に資本の蓄積が不十分で南海泡沫事件の後遺症による株式会社の市民権の確保が未成熟の段階では、経営者たちは、いかにして資本を確保するかに腐心した。

初期における鉄道事業の会計課題は、主として車両の維持・更新という財務政策に関心が注がれ、減価償却がその政策実現の方便として企業化の意識に反映した。すなわち減価償却は、産業資本確立期（イギリスでは1920年代、アメリカでは1930年代）においては、資本集中の財務政策として登場した。（渡辺泉〔2005〕）

当時の減価償却は、取替法が採用されていた。その理由は、原初資本投資がその取替期間までに費用化されないために、もっとも資本の必要とする事業開始の初年度に報告利益を最大化することができ、鉄道が魅力のある投資であることを印象づけるため、配当政策を意図する鉄道経営者にとっては魅力的な方法であったのである。（村田直樹〔2001〕）

現在の完成された会計での減価償却は、原価の期間配分の原理から要請であるが、本質的には、資本の呼び水としての性質をもっていると考えられる。したがって、その事業体に出資する目的が配当を得るものであろうが、租税回避であらうが、減価償却は投資家にとって魅力的なものなのである。

1993年に国際会計基準（IAS第16号「有形固定資産」）は、有形固定資産に適用される減価償却の方法について、償却法は、認められる方法の中から自由に選択できるのではなく資産からの経済的便益が消費されるパターンを反映すべきであり、そのパターンに変化があれば、それを反映するように償却法を変更しなければならないとした。（浦野晴夫〔1996〕）

つまり、減価償却という概念自体が非常に政策的操作に利用されやすく、その償却方法や基本的な考え方も、世界中で統一されているわけではない。そういった意味では、アメリカのレーガン政権のときに、加速度償却やリース・バックによる税額控除権の売却などの特別措置が講じられたときに、急速に発生してきたタックスシェルターは、経済的な政策の陰に潜むループホールである。課税権の濫用に繋がるような租税回避行為否認の一般規定は、避けなければならないが、金融商品と同じように足の速いタックスシェルターの拡

大に対して、裁判における「私法上の法律構成による否認」だけで対抗することがどこまで継続できるのかという懸念がある。

ちなみに、米国の内国歳入法典は、9,800 超の法律条文と 93,000 ページ超の財務省規則からなる世界一の税法体系である。米国は租税原則として、簡素、公平または公正、経済効率または経済成長を掲げてきたが、簡素の原則を犠牲にしてしまった。(本庄資〔2006〕)

参考文献

金子宏〔2003〕『租税法 第9版』弘文堂、2003年。

品川芳宣〔1999〕「任意組合を利用した映画フィルム・リースに係る減価償却費等計上の可否」『税研』、1999年5月

細川健〔2006〕「任意組合を用いた租税回避行為の否認とその問題点(その2)」『税務弘報』、2006年10月。

租税回避事例研究会〔2006〕「映画フィルム・パラツィーナ事件」『国税速報』、2006年8月。

岩倉正和〔2002〕「映画フィルムの償却を用いた租税回避商品の否認」『税研』、2002年11月

今村隆〔1999〕「租税回避行為の否認と契約解釈」『税理』42巻14号、1999年11月

渡辺泉〔2005〕『損益計算の進化』森山書店、2005年4月。

村田直樹〔2001〕『鉄道会計発達史論』日本経済評論社、2001年10月。

浦野晴夫〔1996〕『会計原則と確定決算主義』森山書店、1996年2月。

本庄資〔2006〕『アメリカ法人税法講義』税務経理協会、2006年4月。