

映画フィルム事件判決の否認理論の再考

中央大学 大淵博義

税務訴訟の判決における「事実認定の実質主義」が適用された典型的な事例は、映画フィルム事件（パラチーナ事件）判決¹⁾の一連の事例がある。この事件は、原告納税者らが任意組合を組成して、出資と借入金により映画製作会社から映画を取得して、その映画配給権のライセンス料収入を得るとともに、その減価償却費と支払利息を損金の額に算入して、発生した損失額を組合員の他の所得金額と通算して租税を軽減したものである。これに対して、課税庁は、組合による映画の取得を否定して、組合から映画製作会社に対する金融取引であると認定して、減価償却費及び借入金利子の損金算入を否認した。

同種の事件は複数あるが、ここでは、パラチーナ事件判決を取り上げて分析・検討を加えることとする。

1. 事案の概要

(1) 最高裁判決の理由に摘示された原審判決の認定等による事実関係は次のとおりである。

平成元年に、米国法人のA社の勧誘に基づいて、パラチーナ(「原告、控訴人又は上告人」という。)らの投資家の出資により民法上のB組合を組成し、組合員の出資による資金26億円と銀行からの借入金63億円を原資として、C社を通じて本件映画を購入し、D社との間で映画の配給契約を締結して、D社は配給会社を使って全世界に配給する(以下、この取引を「本件取引」という。)というものである。

具体的には、平成元年5月19日付けのB組合の結成に係る契約書が作成され、同日付けで、いずれもB組合を一方当事者として、G銀行からの借入れに係る契約書(「本件借入契約」という。)、E社が制作した2本の映画(以下「本件映画」という。)のC社からの購入に係る契約書(「本件売買契約」という。)、D社に対する本件映画の配給権付与に係る契約書(「本件配給契約」という。)、同契約書に基づきD社がB組合に対して負担する金員の支払債務についてのF銀行の保証に係る契約書(「本件保証契約」という。)等が作成された。

(2) B組合はG銀行から63億7463万円余(以下「本件借入金」という。)を借り入れ、これに原告の出資1億3795万円を含む各組合員からの出資金合計26億2105

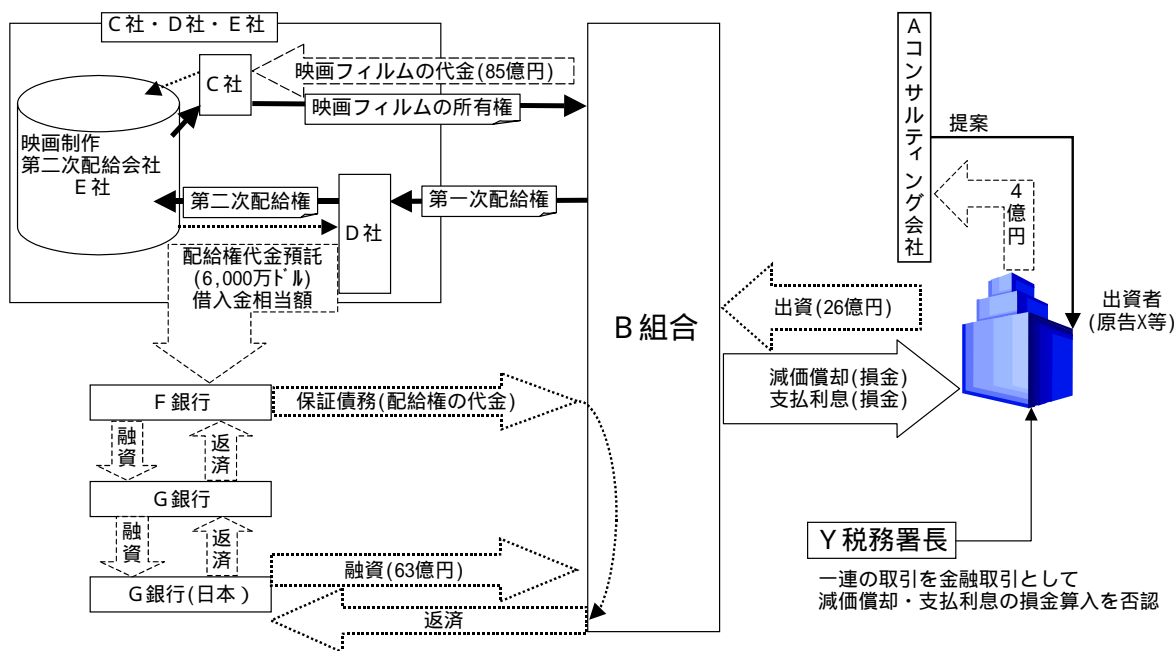
¹⁾ 大阪地裁平成10年10月16日判決(訟務月報45巻6号1153頁)同大阪高裁平成12年1月18日(訟務月報47巻12号3767頁)。なお、類似判決して、大阪平成10年12月18日判決(税資239号538頁)、東京地裁平成15年5月22日判決(タインズZ888-0876)、同平成16年8月31日判決参照。なお、パラチーナ事件の最高裁平成18年1月24日判決(判例時報1929号19頁)は、実質主義による認定によるのではなく、減価償却資産の解釈により減価償却費の損金不算入につき同一の結論を求めたものである。この点についての問題点は後述参照。

万円を加えた金員（総額89億9568万円余）をもって、C社に対し本件映画の代金85億6159万円余を支払い、その余はA社及びE銀行に対する手数料の支払に充てた。

他方、E社はC社を通じて、B組合が支払った本件映画の代金を受領した。また、E社は、D社との間で、本件映画に関する第二次配給契約を締結し、同契約に基づき、E社は本件借入金相当額である6000万ドルをD社に対して支払い、D社がB組合から許諾された本件映画の配給権を取得した。

(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事業年度の法人税等の各確定申告に当たり、本件映画のうち、自己の出資持分相当額(1億円超・19分の1)に応じた金額を器具備品勘定に計上し、耐用年数を2年として減価償却費を損金に算入し、また、本件借入金に係る利息も損金の額に算入して申告した。ところが、上記各事業年度の法人税等について、所轄税務署長は、原告が計上した上記の減価償却費を損金不算入とし、また、支払利息の支払いの債務負担はことから、同額の受取利息を益金に算入する更正及び過少申告加算税賦課決定をした。

(4)取引の概略は以下のとおりである。



E社は映画を製作し全世界に配給している会社である
 B組合はC社を通じてE社の映画フィルムの購入
 D社はB組合から配給権を買い取りE社と配給契約を締結
 C社・D社はE社の関連会社である。

(注) B組合の組成のための契約書、G銀行からの借入契約、本件映画に関するC社(E社)とB組合との売買契約、及びB組合とD社との間の配給契約等は、平成元年5月19日付けの同日に締結されており、しかして、同日、B組合が売買により取得した本件映画に関する権利は、配給契約によるD社に移転しており、それをD社がE社に第二次配給権を付与している。

2 . 第一審・大阪地裁平成 10 年 10 月 16 日判決

本件取引において、E 社や B 組合が前記各契約を締結した私法上の真の意思は、E 社においては本件映画に関する権利の根幹部分を保有したままで資金調達を図ることにあり、B 組合においては専ら租税負担の回避を図ることにあったものと認められる。

したがって、組合員たる原告の出資金は、その実質において、B 組合を通じて E 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、B 組合ないしその組合員である原告は、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、単に原告ら組合員の租税負担を回避する目的の下に、本件取引に関する契約書上、B 組合が本件映画の所有権を取得するという形式や文言が用いられたにすぎない。そうであるとすれば、原告が本件映画を B 組合の減価償却資産に当たるとしてその減価償却費を損金の額に算入したことは相当ではなく、また、G 銀行に対する借入元利金の返済については、B 組合は、D 社又は F 銀行からその全額に相当する金員の支払を受けることができることとされているのであるから、借入金から生ずる借入利息に相当する金額を、受取利息として益金の額に算入すべきものである。

3 . 控訴審・大阪高裁平成 12 年 1 月 18 日判決

課税は、私法上の行為によって現実に発生している経済効果に則してされるものであるから、第一義的には私法の適用を受ける経済取引の存在を前提として行われるが、課税の前提となる私法上の当事者の意思を、当事者の合意の単なる表面的・形式的な意味によってではなく、経済実体を考慮した実質的な合意内容に従って認定し、その真に意図している私法上の事実関係を前提として法律構成をして課税要件への当てはめを行うべきである。

課税庁が租税回避の否認を行うためには、原則的には、法文中に租税回避の否認に関する明文の規定が存する必要があるが、仮に法文中に明文の規定が存しない場合であっても、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。

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、控訴人ら組合員が B 組合を通じ、E 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、B 組合ないしその組合員である控訴人は、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、単に控訴人ら組合員の租税負担を回避する目的のもとに、B 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。そうであるとすれば、控訴人が本件映画を減価償却資産に当たるとして、その減価償却費を損金の額に算入したことは相当でなく、右算入に係る全額が償却超過額になるものというべきである。

4 . 最高裁平成 18 年 1 月 24 日判決

上告人は原審の判断には法令の解釈適用の誤りがあるというが、前記事実関係に加えて、原審の適法に確定した事実関係によれば、B組合は、本件売買契約と同時に、D社との間で本件配給契約を締結し、これにより、D社に対し、本件映画につき、題名を選択し又は変更すること、編集すること、全世界で封切りをすること、ビデオテープ等を作成すること、広告宣伝をすること、著作権侵害に対する措置を執ることなどの権利を与えており、このようなD社の本件映画に関する権利は、本件配給契約の解除、終了等により影響を受けず、D社は、この契約上の地位等を譲渡することができ、また、本件映画に関する権利を取得することができる購入選択権を有するとされ、他方、B組合は、D社が本件配給契約上の義務に違反したとしても、D社が有する上記の権利を制限したり、本件配給契約を解除することはできず、また、本件映画に関する権利をD社の権利に悪影響を与えるように第三者に譲渡することはできないとされ、B組合が本件借入契約に基づいてG銀行に返済すべき金額は、D社が本件配給契約に基づいて購入選択権を行使した場合に本件映画の興行収入の大小を問わずB組合に対して最低限支払うべきものとされる金額と合致し、また、D社による同金額の支払債務の大部分については、本件保証契約により、F銀行が保証しており、さらに、上告人は、不動産業を営む会社であり、従来、映画の制作、配給等の事業に関与したことがなく、上告人が本件取引についてA社から受けた説明の中には、本件映画の題名を始め、本件映画の興行に関する具体的な情報はなかったというのである。

そうすると、B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D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、B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、B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も併せて考慮すれば、本件映画は、B組合の事業において収益を生む源泉であるとみることとはできず、B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。

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。

5. 原審判決等の認定事実と「事実認定の実質主義」の適用

一審及び原審判決が前提としていることは、本件映画の法的性質は、映画フィルムという有体物と本件映画の著作物が有する著作権を含むものであるが、そのことが、一般の有体物の売買とは異なる実相を生じさせることになる。

すなわち、本件映画製作会社E社が所有者として有していた本件映画の著作物としての著作権等の権能が、C社を通じてB組合に譲渡された後に、B組合とD社の映画配給契約により、当該映画の著作権等の権利が同社に移転し、さらに、D社がB組合との約定により、その配給権をE社に供与し、結果として、現実に、E社が本件映画の著作権等の権利行使する権限を保有しているという「権利の回帰」という点の問題点を指摘することができる。さらに、D社のB組合に対する第一次配給権付与の対価の未払についてF銀行が保証し²、その保証債務につき、D社が第二次配給権付与の対価としてE社から支払われた金員をG銀行に預託して、同銀行が当該未払債務の保証債務を履行してB組合に支払い、B組合はその資金をもってG銀行からのB組合への融資の弁済をして、結果として、B組合は銀行借入れについての何らの借入リスクを負担することなく弁済が完結されている³。

かかる本件事案の特質すべき点は、「使用収益及び処分に関するほとんど完全な権利を行使することができるものとされている一方、B組合は、本件映画の所有者として本来であれば有していかるべき諸権利の行使を全く認められていないことが明らかである。とくに、D社の裁量と選択により、第三者（第二次配給者）に対して本件配給契約上の地位を譲渡することができ、又は、本件配給契約上の権利を譲渡もしくは許諾することができるものとされていること、第三者からの権利侵害についても、B組合はD社に対し、必要な措置を取る権限を全面的にゆだねていること、B組合は、D社に契約不履行等があつた場合でも、金銭上の損失の回復を求めることができるのみで、本件配給契約を終了させるなどD社が有する諸権利を奪うことはできないものとされていることなどを考えると、結局のところ、B組合は、本件映画に関して、D社から金銭の支払を受ける権利のみを有しているにすぎないものと認められる。これらの点からすると、本件配給契約をもつて、B組合からD社に対する本件映画の単なる賃貸・配給契約とみることはできないものというべきである。」とする原審判決の判示する点にある。

かかる権利義務関係が本件に顕現された経済的意義（実質）である以上、映画製作会社のE社は、本件映画の売買契約によって本件映画をC社ないしはB組合に対し売却したのではなく、本件配給契約及び第2次配給契約に基づき本件映画の根幹部分の処分権は、B組合からE社に戻っており、また、本件借入金は当事者間を循環する一方、本件出資金

² この点に関して原審判決は、「B組合は、本件映画の売買代金に充てるために、G銀行から63億円余を借り入れているが、その返済額である元金及び利息の合計額100億円余は、本件配給契約に基づいてD社から最低保証料及び延長アドバンス又はフィックスト支払額としてその同額が支払われることとなっており、しかも、その支払についてG銀行への融資元であるF銀行が保証しており、貸出稟議書によれば、貸付け満期時にはF銀行に設定されている（保証）引受額から支払われることとなっていることが認められる。」と認定している。その結果、B組合には借入金及び利息の負担リスクは解消されている。

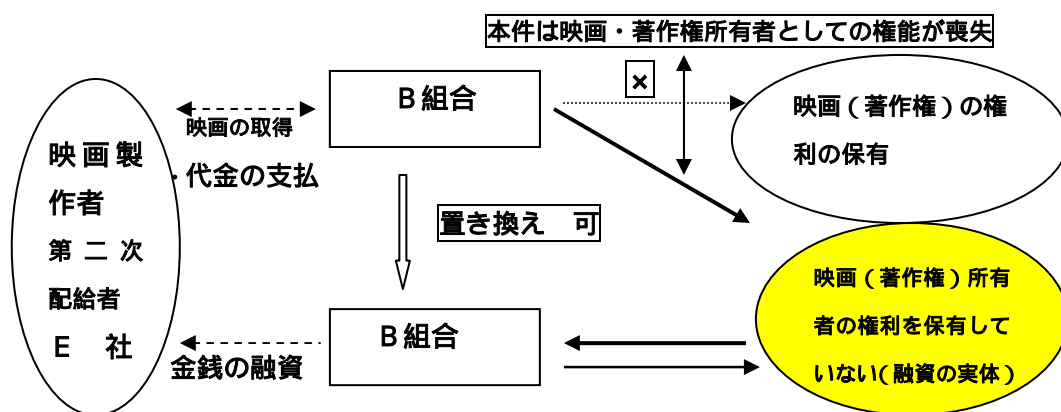
³ このような権利と資金の流れから、原審判決は、映画製作者E社が所有していた本件映画（著作権）を85億円余で譲渡し、その後、第2次配給契約に基づきD社に対し借入金相当額である6000万ドル（B組合がG銀行から借り入れた額は63億円余である。）を支払うこととなっているから、売主であるE社は、本件映画等に見合う対価の約25パーセントの代金のみしか得られないにもかかわらず、本件映画等を買主であるC社、ひいては、B組合に移転したことになるが、これはE社の意思解釈として著しく不合理であるといわなければならない、と指摘している。

はE社が取得している。しかして、結局、本件取引によってE社は、日本の投資家から26億円の資金を調達したという事実が存在するにすぎないという認定が可能となるであろう。

以上の事実認定に基づいて、原審判決は、本件取引のうち本件出資金はその実質において、控訴人ら組合員がB組合を通じ、E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、B組合ないしその組合員である控訴人は、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⁴、本件各契約書上、単に控訴人ら組合員の租税負担を回避する目的のもとに、B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り、控訴人が本件映画を減価償却資産に当たるとして、その減価償却費を損金の額に算入したことは相当でないと判示したものである。

本件B組合とC社、D社との契約内容等からみれば、同組合が売買により映画を取得したという外形上の法形式に見合う経済的意義・実体を有していないこと、つまり、外形の法形式と現実の経済的意義（実質）とが乖離しているということが、ここでの事実認定の実質主義の適用による私法上の法律構成の否認の根拠とされたものである。

この事例について、前述（前回参照）した図解にならって示すと次のとおりである。



このような本判決の判断について、「契約当事者が選択した形式（権利の移転及び対価の支払）と実体（権利の循環及び資金の循環）とが一致していないと認めて、本件映画（著

⁴ 本判決では、本件映画の売買契約を不存在又は無効と明確に判示してはいないことについて、瀧圭吾「フィルムリースをもちいた偽装行為と事実認定」（ジュリストNo. 1165（1999年）133頁は、課税庁が本件契約は不成立ないし無効であると主張したのに対して、「裁判所は『不成立』ない『無効』という表現を慎重に回避しており、所有権を真実取得したものではない、ということとどまっている。」とされ、裁判所は契約の解釈により所有権の移転を内容としない単なる融資にすぎないものと判断したものであるとされている。これに対して、本件の類似事件の判決（東京地裁平成15年5月22日判決、同平成16年8月21日）は、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と判示している。

作権)の所有権の移転の効果意思を否定したものと考えられる(租税回避目的があるが故に契約の有効な成立を否定したものではない)。』⁵と正鵠を射た評価がなされている。

すなわち、かかる原審判決の趣旨が、本件映画の売買契約の成立自体を否定しているのではなく、その契約内容の経済的意義(実質)から判断すると、売買当事者は著作物としての著作権の経済的価値のほか本件映画のフィルム自体の経済的価値は、映画製作者のE社に帰属していると認定することが可能であることから、本件映画(著作権)の所有権は、その形式はともかく、法的及び経済的実体において、B組合には帰属していないという事実認定の問題として解決したものであり、ここで検討した事実認定の実質主義により解決を図った事例であるといえよう。

ちなみに、本判決の判断が偽装行為により否認したものという理解もできるように思われるが⁶、行為の「偽装」とは、意図的に真実を秘匿する意味で真実存在しない法律関係又は事実関係を存在するものとして見せかけることであるから、少なくとも、本件契約が意図的に見せかけのものとしての契約書を作成したものであるかの認定にかかっている。これが存在しない売買行為の意思を意図的に存在するものとしてなされた積極的な行為であると認定できれば、偽装行為により過少申告であり重加算税の対象となる。ところが、課税庁は、この一連の事案については過少申告加算税を賦課していることから、意図的、積極的な偽装による契約書の作成と認定したものではなく、真に客観的事実として存在するかどうかという視座から、各契約関係により生じた経済的事実を検証すると、その契約自体の成立はともかく、本件映画の所有権の移転という実体はなく、組合員の出資金をE社に融資したとする事実認定を行ったものといえよう。

換言すれば、当事者が本件映画の権利等の売買を行ったものではないにもかかわらず、売買を行ったかの如く偽装したと認定することは、本件売買契約、銀行からの借入とリスク回避のための保証契約、本件映画の著作権の使用許諾を含む配給権の付与と映画製作者に対する同様の二次的配給権の付与という権利の循環と資金の循環を意図し、その上で、B組合が取得した本件映画の減価償却費及び借入金利息の損金算入を意図したところにその真意があるということである。しかして、そこには、外形上の法形式の採用に偽装的な意図は無く、法形式を組み合わせることで、金融的実質を作り出したにすぎず、その法形式と事実との間には齟齬はないといえるから⁷、重加算税対象の事実を秘匿するために採用した偽装行為の実体は有しないとされる。

このことは、前述したとおり、他の判決において、映画フィルムの類似判決において「契約の不存在又は無効」と判示しているものも同様であり、その判決は本判決とは異なり、

⁵ 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『ビジネス・タックス』(2005年)415頁。

⁶ 判例研究(注39)は、本判決を偽装行為による否認と解されているように思われる。

⁷ 本件スキームの各契約関係には、法形式と事実との間に齟齬はなくそれを偽装したという事実はないといえよう。あくまで、取引の重層により売買等の形式行為が金融の実質を有しているという事実の認定判断の問題でと考える。

より積極的に映画フィルムの売買や配給契約等の各契約行為を不存在又は無効と評価したものであって、偽装行為と認定判断したのではないといえよう。しかして、かかる偽装する積極的意思の存在を要する偽装行為による否認と、事実認定の實質主義を適用して、私法上の法律構成を否認する場合を区分する判断基準は、紙一重の事実認定の評価にかかっているという困難な問題を提起しているということがいえよう。

ところで、本件における決定的な矛盾点は、原審判決が指摘するように、映画製作者のE社が保有していた本件映画（著作権）の所有権をB組合に85億円で譲渡して手放したにもかかわらず、その譲渡対価の75%に相当する6,000万ドルを支払って、D社を通じて、再度、第二次配給権を取得して、事実上、本件映画（著作権）を取得した結果、100%の譲渡対価を受領した後に、その75%に相当する対価を支払って、当初取得していた本件映画（著作権）の實質的な所有権を取得したという点である。

しかも、本件映画の客観的交換価額が明確ではないことから、E社がC社を通じてB組合に85億円で譲渡した対価が合理的かどうかの検証も行われていない。仮に、著作権を含む本件映画の経済的価値が、その譲渡対価の25%相当であるとすれば、B組合が出資金26億円と借入金63億円（一部は手数料の支払い）のうちから、B組合に支払った85億円の本件映画の取得は高価買取となり、そもそも、本件映画フィルムの取得価額を構成しないことになる。それが如何なる性格の出捐であるか否かを問わず、そもそも減価償却資産の取得価額を構成せず減価償却の対象とはなりえない。しかし、この場合には、本件映画の時価と実際の購入価額との差額は本件借入金であり、しかも、当該借入金の元本と利息についてのB組合の危険負担は皆無であるというのであるから、結局、B組合では借入金相当額の出捐はなかったと評価することができよう⁸。

しかし、この場合であっても、借入金の支払利息については危険負担はないというのであるから、その利息相当額を受取利息として益金の額に算入することとなる。

ところが、本件の最高裁判決では原審判決の事実認定に立ちながら、結論は、事実認定の實質主義を適用したのではなく、当初から利益を生じない内容のものであるから、本件映画フィルムは減価償却資産には該当しないと判示して、納税者勝訴の判決を言い渡した。

以下、小括として、最高裁判決を検証し、加えて、税法の解釈適用における前提として、私法上の事実を確定する上において、「租税回避目的の意思・目的を考慮すべきかどうかについては必ずしも明確ではないことから、この点の検討を加えておく。

6. 小 括

(1) 最高裁判決の評価と素朴な疑問

パラチーナ事件の最高裁(第三小法廷)平成18年1月24日判決(判例時報1929号19頁)は、實質的に任意組合が映画の所有者であることを否定して減価償却費の損金算入を否定

⁸ この借入金利息については、上告理由書に記載が無いことかせ、上告人（納税者）は、上告を断念したものである。

した原審判決とは異なり、そもそも収益の源泉にならない映画は、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項の減価償却資産に該当しないと解釈して、減価償却費の損金算入を否認する判決を言い渡している。この最高裁判決は、「事実認定の実質主義」とは視点の異なる判示であるが、それにより発生する除却損等の問題を考慮していないものと思われる。

かかる最高裁判決の理論は、私法上、本件映画を売買により取得して自己の資産として取得しているという前提に立ち、その上で、収益を生む源泉とはなりえない資産ということ根拠として、事業の用に供していない資産であるから減価償却資産には該当しないと判断によるものである。この点は、「事実認定の実質主義」により本件映画の所有者ではないという認定に立った原審の認定判断とは異質の解釈論であるといえることができる。その意味では、「私法上の契約のレベルではなく、法人税法の解釈として解決しようとするもの」⁹と評価することが妥当であろう。

ところが、最高裁判決の解釈によれば、収益を生まない資産は減価償却資産ではないから、その減価償却費の計上は否定できるものの、本件映画は非減価償却資産とされるから、本件映画が除却される場合には、除却損を損金とせざるを得ないことになる。

つまり、税法上は、本件映画はB組合の組合員の共有資産であるという前提の判示であるから、その減価償却費の計上が認められないとしても、当該映画フィルムを除却する場合には、85億円もの非減価償却資産の取得価額の廃棄損・除却損が認められることになる。最高裁は、このことを念頭においていたのであろうか。短期間による先行的な減価償却費の計上による期間損益の歪みを是正するための非減価償却資産と認定した最高裁の解釈は、廃棄損・除却損の計上はやむを得ないと観念したとも解される。

それはそれで割り切れればよいということになるが、事実認定の実質主義という租税負担軽減行為を否定して、法形式の実質に即した課税の実現を否定して、法人税法上、原告ら組合員が本件映画（非減価償却資産）の所有者と認定することは、実体に即した実質主義により、原告らの本件映画の所有権の存在を否定した原審判決等の認定判断にもかかわらず、非減価償却資産の所有者として肯定することは、実体と乖離した認定判断であるという批判であるというべきではなかろうか。

加えて、本件訴訟では議論されていないようであるが、資産としての本件映画は85億円で売買されているが、その経済的価値は、有体物としての映画フィルムとその著作権によって決定されている。このうち、有体物としての映画フィルムは、本来、減耗するものであるから減価償却資産に該当するが、一方、本件映画の経済的価値を構成する著作権自体は期間の経過と共に物理的な減耗を来たすものではないから、非減価償却資産とされている。しかして、本件においては困難な認定を要するが、理論的には著作権部分は、非減価償却資産と認定することが妥当であったと考えられる。最高裁判決の理論に基づいて解決を図るのであれば、この点の議論がなされるべきではなかったかと考える。

⁹ 判例時報 1929号(2006年)19頁の「本判決の解説」。

(2) 「租税回避目的で行われた行為」と事実認定(契約解釈)の関連

ところで、前記<判例4>の裁決は、「租税負担の軽減以外に合理的な理由は認められない」という事実を敢えて指摘しており、また、映画フィルム事件判決でも、「控訴人ら組合員の租税負担を回避する目的のもとに、B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」という判示がなされている。かかる租税回避目的の行為か否かという主観的意思自体が、法形式の契約の解釈、事実認定においてどのように作用するのかについては、さまざまな意見がありうる。

このような「租税回避の意思」という租税法上の固有の要素は、私法上の法形式と異なる法形式として認定する場面においては無関係であること、つまり、本来、私法上の法形式の解釈(事実認定)は、その契約自体から発生している具体的、客観的事実に法的価値判断を加えて意味を持ち込み、具体的な「事実の確定」がなされるのであるから、租税回避の意思の存否という租税法固有の要素を、かかる私法上の事実認定の判断要素に持ち込むことは許されない¹⁰。

なぜならば、租税回避目的の行為という意思の存在が、私法上の法律行為の選択の動機にはなりえても、その主観的意思の下で採用された外形上の法形式を、その租税回避行為目的という意思の存在により否定し、他の法形式を採用したものと認定する(置き換える)ことの根拠にはなりえないからである¹¹。

このことは、同族会社の行為計算の否認規定に代表される狭義(講学上)の「租税回避行為の否認」の要件としては、「租税回避の意思は必要ではない」と解されるのが通説であるが、このような税法固有の「租税回避行為」でさえも、租税回避の意思という主観的要素の事実の証明は不要とされているところからも明らかであろう。租税法の適用の前提となる「事実の確定」において機能する事実認定の実質主義の法理において、その租税回避という租税法固有の意思が、事実認定の要素とされることないと思えるべきである。

ところが、かかる法形式の選択が、「租税負担の軽減以外に合理的な理由は認められない」とする表現は、映画フィルムリース事件判決においてもみられるところであり、しかして、その意味合が問題となる。

判決の「租税負担軽減のみを目的としたものである」という判示の意味は、かかる「租

¹⁰ この点につき、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『ビジネス・タックス』(2005年)413頁は、「『契約の解釈』の名の下に、私的自治の原則とは無関係な租税法独自の価値判断を持ち込むことは、契約解釈を逸脱するものとして、絶対に許されない。」とされる。また、谷口勢津夫「司法過程における租税回避行為否認の判断構造」租税法学会『租税法解釈論の重要課題と最近の裁判例』租税法研究第32号(2004年)65頁は、「租税法上の事実認定において租税回避目的の混入論を採用することは許されない。」と指摘されている。なお、筆者の同旨の指摘は、大淵博義「企業の節税行為の合理性とコンプライアンス」税理47巻7号(2004年)9頁参照。

¹¹ この点については、大淵博義「私法上の法形式否認の法理とその限界」税理44巻4号(2001年)53頁では、「節税は納税者の権利である。租税負担軽減の納税者の意思を『動機不純』として否認することは許されない。仮に、その節税行為(租税負担軽減行為)が租税正義に反するというのであれば、納税者の予測可能性を考慮して、極力、個別規定により手当することが必要である。」と指摘したところである。

税回避の目的」を私法上の事実認定において具体的事実として直接又は間接的にも考慮すべきであるという趣旨の判示ではなく、その租税回避の目的という租税法の固有の内心の意思を捨象したとしても（考慮の埒外においたとしても）、同様の法形式の否認と真の合理的意思の下での法形式を認定することができる、ということ的前提とした判示であるということに留意すべきである。

前回と前々回で論じたように、事実認定の実質主義の適用の意義は、その採用された外形上の法形式と当該法形式により顕現されている具体的な経済的意義（成果）との齟齬を来たしていることから¹²、当該顕現されている経済的意義（成果）を実現（確保）するために一般に採用される法形式、つまり、現実に顕現されている経済的意義（成果）に合致した法形式が、当事者が真に合理的な意思の下で採用されたと認められる法形式であると認定するものである。

換言すれば、私法上採用された外形上の法形式により顕現されている経済的意義（成果）を判断すれば、それが「租税負担軽減のみの目的」のために採用された法形式かどうかということとは無関係に、その経済的意義（成果）に適合した他の法形式に置き換えることができるということである。しかして、「租税負担軽減のみを目的とした行為」であるから、その外形上の法形式を否定して他の法形式として認定する（置き換える）ことが可能であるという論理は誤りであるということに留意しなければならない。

この点に関して、「当事者に租税回避目的がある場合には、当事者が選択した法形式が真実の法律関係であるか否かを判断するに当たっての重要な間接事実となろう。その意味では、課税要件事実の認定に当たり、租税回避行為であることが意味をもつといえよう。」¹³という見解がある。

すでに論じたように、租税回避の意図は私法上の事実の認定においては間接事実にもなり得ない。このような租税回避目的という主観的事情は、その内心の意思の下で採用された法形式によって、顕現されている経済的意義（成果）との間に齟齬がなければ、租税回避目的があるとしても、私法上の法律構成（事実認定の実質主義）による否認はできない。この場合には個別の否認規定による以外には否認できないということである。したがって、判決等が、「租税回避のみを目的としたものである」という表現を使用するのは、当該目的を私法上の事実認定において考慮して認定判断したというのではなく、納税者がかかる租税回避の目的のみで採用された法形式であるから、このような法形式と実質とが乖離して

¹² 採用された外形上の法形式からは、現実に顕現されている経済的意義（成果）は発生しないという意味である。

¹³ この点に関して、今村隆「租税回避行為の否認と契約解釈（４）」税理４３巻３号（２０００年）２０９頁は、「当事者に租税回避目的がある場合には、当事者が選択した法形式が真実の法律関係であるか否かを判断するに当たっての重要な間接事実となろう」とするが、すでに論じたように、租税回避の意図は私法上の事実の認定においては間接事実にもなり得ないとする。このような租税回避目的という主観的事情は、その内心の意思の下で採用された法形式により顕現されている経済的意義（成果）との間に齟齬がなければ、租税回避目的があるとしても、私法上の法律構成（事実認定の実質主義）による否認はできない。この場合には個別の否認規定による以外には否認できない。

いる結果を招来しているという事実の認定の正当性を跡付けして論証しているにすぎないのである。

つまり、その課税要件規定に適用するための前提となる私法上の事実の確定に当たって、「租税回避行為の目的」が認定要素となるのではなく、あくまで、法形式と経済的意義（成果）の齟齬が客観的に発生している場合に、その原因が租税回避の目的に基因しているという位置づけで考慮すべきであろう。

もとより、租税回避目的があれば、多くの場合、法形式と経済的意義（成果）とが齟齬を来しているということが言えるであろう。そのような場合には、外形上の法形式を否定する論証の便法として、先ず、かかる行為が採用されたのは租税回避目的にあること、それゆえに、法形式に見合う経済的意義（成果）又は経済的実質との間に齟齬があるということを実体的に論証するというアプローチは考えられる。

しかし、それは、租税回避の目的という意味が、その私法上の事実の確定（経済的意義・成果・実質）の認定事実になるというのではなく、具体的に発生している経済的意義（成果）を実現するために採用した外形上の法形式は租税回避の目的のためにあったということを示すものに過ぎない。