

●租税判例研究

第二七八回

301 関連会社に対する売上値引きの
寄付金該当性

増井良啓

租税判例研究会

東京高裁平成四年九月二十四日判決

(平成三年(行)第一三四号、太平洋産株式会社
対日本橋税務署長、法人税更正処分等取消請求
控訴事件)
(確定)

行裁例集四三巻八・九号一八二頁
(参照条文) 法人税法三七条

〔事実〕 商事会社であるX社(原告・控訴人)は、その関連会社であるA社に棒鋼原料を販売していた。同原料の販売に關しては、すべてXが他の商社から仕入れてAに販売する形をとっているが、實際の仕入れ業務は、Aが仕入れ先との間で直接に行っており、Xは、単に仕入れ代金支払いのための手形を振り出しているにすぎず、これを仕入れ額と同額でAに販売している。

①ところが、Aに多額の赤字の発生が見込まれるようになったことから、これに対する救済策として、Xは、昭和六一年七月三十一日付けで「ウリアゲ ネビキ

(A 六ガツド アカジニタイスル エンジョ)との記載のある請求書を発行し、右原料の売上代金のうち一億二九〇〇万円(これは、Aの当時の残高試算表における欠損金額に相当する金額である)について値引きを行った。次いでXは同年八月三十一日付けで同様にして九三〇〇万円の値引きを行った(以下この兩者をあわせて「本件売上値引き」という)。

②Xから棒鋼原料を仕入れたAは、在庫の棒鋼を商社Bに仮仕切りの価額で売り渡した。同棒鋼はさらに、Bからその販売店Cに売り渡された。ところが同棒鋼の相場は先行き不透明な状況にあり、また同棒鋼の買手が見つからなかったため、Bの要求に応じて、Xは、Aに代わって同棒鋼を買い戻した。その後Xは商社Dらに同棒鋼を売却した。しかし、右棒鋼の相場価格の下落により、Xには、Cからの買戻し価格とDへの売却価格と

の差額だけ売買損失が生じた(以下「本件売買損失」という)。

Xが①本件売上値引きおよび②本件売買損失の額を損金に算入して確定申告をしたところ、Y税務署長(被告・被控訴人)は、これを寄付金に該当するものとして法人税法三七条の規定を適用し、損金不算入額をXの申告所得金額に加算する更正処分ならびに過少申告加算税賦課決定処分をした。これを不服とするXが審査請求をへて出訴。東京地判平成三・

一一・七行裁例集四二巻一一・一二号一七五一頁は、②本件売買損失に関する部分についてはXの主張を認めたが、①本件売上値引きに関する部分については寄付金にあたるものとしてXの請求を棄却した。そこで①の部分についてはXが控訴。なお、②の争点については控訴審でY税務署長が争わなかったため、一審の段階で確定している。

〔判旨〕 控訴棄却。

一 「法人税法三七条は、どのような名義をもってするものであっても、法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与をした場合には、広告宣伝及び見本品の費用その他これに類する費用等とされるものを除いて、これを寄付金として扱い、その価額については、一定の損金算入限度額をこえる部分を、その法人の所得の金額の計算上損金の額に算入しないものとしている(同条

二項及び六項)。すなわち、広告宣伝費や見本品の費用といったいわゆる営業経費として支出されるものを除いて、法人のする第三者のための債権の放棄、免除や経済的利益の無償の供与については、その価額を寄付金として扱うべきものとしているのである。

もつとも、例えば、法人が第三者に対して債権の放棄等を行う場合であっても、その債権の回収が可能であるのにもかかわらずを放棄するというのはなく、その回収が不能であるためにこれを放棄する場合や、また、法人が第三者のために損失の負担を行う場合であっても、その負担をしなければその者との密接な関係からして逆により大きな損失を被ることが明らかであるため、やむを得ずその負担を行うといった場合、その経済的利益の供与につき経済取引として十分首肯し得る合理的理由がある場合には、実質的にみると、これによって相手方に経済的利益を無償で供与したものとはいえないこととなるから、これを寄付金として扱うことは相当でないものと考えられる。」

二 「本件売上値引きは、前記の通り業績が悪化していたAに対する援助措置として行われたXによる利益の無償供与の性質を有するものといふべきであり、したがって法人税法三七条所定の寄付金に該当するものといわなければならぬ。

これに対し、Xは、本件売上値引きは、Xが経済的、合理的に判断してAの棒鋼の生産が採算のとれるようにするため「棒鋼原料の」売買価額について見直しを行い、その減額改訂を行ったに過ぎないものであるから、寄付金には該当しないと主張する。しかし、前記のような請求書の記載等からすれば、本件売上値引きは、Aの赤字に対する援助として行われたものであることが明らかであり、

一般に売上品について量目不足、品質不良等があった場合に一定の具体的な算出根拠に基づいて行われる通常の取引における売上値引きとはおよそその性質を異にするものであって、いずれにしてもAに対する「経済的な利益の無償の供与」として法人税法三七条所定の寄付金に該当するものといわなければならない。

また、Xは、事業上の必要に基づく真にやむを得ない損失の負担等は、法人税法三七条にいう寄付金に該当しないものと解すべきであり、本件売上値引きも、Xの事業上の必要に基づくやむを得ない支出であることが明らかであるから、寄付金に該当しないと主張する。しかし、……（法人税法三七条六項かっこ書き）の規定にいう「広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用」とは、いわゆる営業経費の性質を有するものを指すものと解すべきことは前記のとおりであるが、本件売上値引きは、そのようない

わゆる営業経費の性質を有するものとは到底解し得ないといふべきである。

もっとも、法人が債権の放棄等を行う場合であっても、例外的に、実質的にみると経済的利益の無償供与とはいえない場合があり得ることは前記のとおりである。しかし原審証人S及びGの各証言によれば、本件値引きが行われた当時、Aの業績は悪化していたものの、倒産や解散が差し迫っているというような危機的状況が切迫した状態にまでは至っていなかったと認められ、右業績の悪化によりX自体の経営、信用にも重大な支障が生ずることが懸念される状況にあったことはいかががわかるものの、本件全証拠によっても、その時点で本件売上値引きを行わなければ、Xの死活にかかわるような経営、信用の危機に陥る切迫したおそれが明らかに存したとまでは到底認められず、また本件売上値引きにつき経済取引として十分首肯し得る合理的理由があったとは認められない。また、右の事実からすれば、本件売上値引分に相当するXのAに対する売掛債権の回収が不能な状況にまでなっていたものでないことも明らかである。」

〔評釈〕 結論に賛成。

一 会社間の資金ないし経済的利益の移転が寄付金に該当するとして損金不算入とされた事例は、すでにかなりの数にのぼる（名古屋地判昭和六〇・五・三一税資

一四五号七三二頁、東京地判昭和六一・九・二九税資一五三三三九頁、千葉地判昭和六二・九・二九税資一五八五〇三頁、東京高判昭和六三・八・三〇税資一六五五五八頁、横浜地判昭和六三・二・二〇・三一税資一六六三三七頁、東京高判平成二・二・二八税資一七五五九五頁、千葉地判平成元・五・二四税資一七〇号三七七頁、東京地判平成元・七・二六税資一七三三三九八頁、昭和六〇年前の裁判例については増井良啓「会社間取引と法人税法(1)」法協一〇八巻三三三三三頁註三一。これらの事件において、課税庁は、当該取引に税額減少以外の合理的な理由のないことを主張することがおおい。しかし、この点を明示的に法人税法（以下「法」）三七条の解釈論として世に送りだすきっかけとなったのが、大阪高判昭和五三・三・三〇高民集三二巻一三三三三頁（清水惣事件）である。その後法人税基本通達の改正により、寄付金該当性の判断に例外をみとめる法基通九一四一―一および九一四一―二が示された。裁判・裁判例の中にもこの解釈を肯定するものがあらわれた（国税不服審判所昭和五六・一〇・二四裁判集二二二三四頁、東京地判昭和六一・九・二九税資一五三三三九頁）。

この中で、本判決も、一般論として、経済的利益の無償の供与の寄付金該当性の判断にあたり一定の例外がありうることとを認めている。この点に関する判旨一は、要するに、経済的利益の供与につき

経済取引として十分首肯しうる合理的理由がある場合「実質的にみると」経済的利益の無償の供与とはいえない、というのである。だが、「実質的にみると」という論理構成は、後述するように、内容的に不明瞭なものを含む。明文のないところにかかる例外をもうけることには、清水惣事件の当時から疑問が出されていた（水野忠恒・ジュリ六八六号一五七頁）。

さらに近年の学説は、債務免除の場合に寄付金に該当しないとするには行為の任意性の欠如（事実上の強制性）が必要であって、無利息融資の場合の正常取引の要件と一致する必要はないとされる（川端康之・判評四〇二号二五頁（判時一四二二号一七一頁））。

二 もっとも、右のような下級審判決の一般論については、おのずから、事実との関係において限定的な理解が必要であろう。本件において特徴的な事実、本件売上値引きがAの欠損金を填補するためになされたことが、請求書の目的記載および金額から明らかに認定されていることである。この事実認定をうけて、判旨二はすくさま、本件売上値引きが「経済的利益の無償の供与」にあたることの結論を導いている。同種の欠損金補填のための負担金事例について寄付金と認定された裁判例がすでに存在するところでもあり（最判昭和五八・一二・一税資一三四号二九七頁、最判昭和六三・三・一税資一六

三号六二〇頁、これ自体は、寄付金認定事例に一例を加えたにとどまる。

むしろより興味深いのは、判旨二がXの主張に応じた部分である。

第一に、判旨は、価格の適及的減額改訂の主張について、売上品の不足・不良の場合に一定の算出根拠に基づいて行われる通常の値引きについてのみ、かかる主張をみとめるように読めなくもない。けれども、もし判旨がこのような限定的理解にたっているものとすれば、狭きに失する(同旨、武田昌輔・ジュリー〇一五号二九九頁)。本来の審査方法としては、本件棒鋼原料の独立当事者間価格を認定したうえで、本件売上値引きによってどの程度独立当事者間価格との乖離が生じたかを審査すべきものであろう。本件では先述のごとく欠損金填補の事実が認定されているがゆえにかかる審査が省略されたとみるべきであって、より一般的には、独立当事者間価格の水準までは価格改訂の主張を認める余地がある。

第二に、判旨は、寄付金に該当しない場合として、(a)法三七条六項かつこ書きのもの、(b)「実質的にみると」無償供与とはいえないものの二つをあげる。このうち(b)については、「実質的にみると」というマジックワードが無償性の判断を甘くしている。判旨は、継続的取引関係における一定のやむを得ない支出は「実質的にみると」実は有償供与であるとみ

ているようである。しかし、通常の言葉の意味においては、やむを得ない支出であってもそれはやはり無償供与というべきではないか。

寄付金該当性からの例外を認める手がかりとしてより有望なのは、むしろ、(a)である。判旨は、右かつこ書きを「営業経費」の寄付金該除外規定と解したうえで、本件売上値引きがかかる「営業経費」にあたらぬと断じている。一般論としては、自己の投資の保全のための真にやむを得ない支出は、たとえ無償による経済的利益の供与であっても費用として損金算入をみとめるべきであり(金子宏「無償取引と法人税」法協百周年論集二巻一六九頁)、右かつこ書きはかかる支出をも包摂するものと解すべきである。これを例示列挙説(学説につき中村利雄「法人税の課税所得計算(改訂版)一一九頁」とよぶか否かは、言葉の問題である。こう解すると、債権放棄の中には、寄付金(法三七条六項かつこ書き)にも該当せずかつ貸倒損失(法基通九一六一)にも該当しないものがあることになる。本件売上値引きも、もし仮に投資保全のために真にやむを得ない事情がXに証明できていたならば、右の場合に該当する可能性があった。しかしこのような事情は認定されておらず、かえって欠損金填補の事実が認定されている。この事実認定を前提とすれば、寄付金にあたるとした本判決の

結論を支持することは十分に可能である。

三 ②の争点につき、Y税務署長は、XのCからの買戻しは本件「売買損失がAに生ずることを避け、本来Xにおいて負担すべきいわれのないその損失をXが肩代わりする意図で行われたものであるから、本件売買損失は、Aに対する経済的な利益の無償の供与として、法三七条に規定する寄付金に該当する」と主張した。これに対して、第一審判決は、(1)右買戻しの当時棒鋼の相場価格が反転して上昇するという見方もあったこと、および、(2)Xの棒鋼買戻し価額が当時の相場価格にほぼ相当する価額であったことを認定したうえで、右売買損失は寄付金に該当しないものと判断した。

たしかに、結果的に発生した売買損失の全額をXのAに対する損失の肩代わりとみることは、かなり無理がある(山田二郎・シュトイェル三六九号五頁および大淵博義「法人税法の解釈と実務五一二頁も判旨に賛成される)。なぜなら、Xが右棒鋼を買戻した時点では、右棒鋼の転売から利益のあがる可能性があったからである。仮に本件売買損失の全額をXのAに対する寄付金として損金不算入とすれば、本件の一連の会社間取引を全体としてみたときに、本件売上値引きによる欠損金填補を損金不算入としたこととの関係で、場合によっては法人セクターにお

ける重複課税が生じよう。XからAに移転した経済的価値を仮に観念できるとすれば、それはむしろ、XがAにかわって将来の相場変動のリスクを負うことを事前に約束したことの対価、すなわちrisk premiumに相当する額ではなからうか(弥永真生助教授の口頭のご教示による)。右の対価は相場の上昇と下降の双方を織り込んだリスクの引受けに対する報酬であるから、前記(1)の認定にかかわらず存在しうる。また、前記(2)の認定のごとくXC間の実物取引における棒鋼の買戻し価額自体が相場価格に相応していたとしても、それとは別に、買戻しの時点で、右のリスク引受けに伴う右の対価分の経済的価値の移転の有無が問題となる。ただし、個別の取引についてunsystematic riskから区別されたsystematic riskをどう評価するのか(中里実「移転価格とリスクの関係に関するWillsの議論——研究ノート」一橋論叢一一〇巻二号八二頁)、難問が残る。

(ますい・よしひろ)東京大学助教授

柴春彦 判例増 821
飛田邦夫 税研 54号 43