

親子会社間取引に係る売上値引きと寄附金課税

東京地裁・平20年(行ウ)第738号、平26・1・24判決 (LEX/DB 25517562)

Brush up Point

本件は、親子会社間取引に係る売上値引きが寄附金に該当しないとされた事例である。そのポイントは、次のとおりである。

- (1) 本件のいわゆる総コストカバー方式による取引価格の決定は、企業の事業活動の在り方として一概に不合理であるとまでは断ずることはできず、その原価計算及び損益算定方法の内容において不合理な点はなく、税負担を逃れるための恣意的な利益調整ではないと評価される。
- (2) 本件において、被告税務当局は、法人税法37条8項に基づく主張はしておらず、原告とS社間の外壁の取引価格と、外壁の市場価格との差額の存在及び額を認めるべき証拠はないから、本件売上値引き及び本件単価変更に係る金額は同条項の寄附金には該当しない。

I 事実関係

原告Xは、積水化学工業株式会社(以下、「S社」という。)がその住宅用外壁部材等の製造部門を分社化して設立したS社100%出資の子会社である。Xは、S社からの注文を受けてから外壁を生産する完全受注態勢をとっており、XとS社は平成12年4月1日頃、「取引基本契約書」及び「購入価格及び支払方法に関する覚書」を取り交わし、外壁の製造・売買に関する合意をした。S社とX

ならびに関係子会社(ユニット生産8社)は、各半期を通じて外壁の購入価格の設定方法を定め、各半期の期末において、期末における値増・値引調整を決定してその調整額を通知し、これに基づくユニット購入単価の変更を依頼していたところ、S社とXは、(1)各半期の期首以降、外壁の代金として、当初取引価格による金額を支払い、Xはこれを売上として処理した上、(2)平成15年3月期上期から平成16年3月期上期までは、各半期

の期末において、期末調整額につき、売上値引きにより処理を行い、平成16年3月期下期から平成17年3月期下期までは、各半期の中間以降において、期中調整額につき単価変更又は売上値引きにより処理をしていた。

ところが、所轄税務署長Yは、Xが平成15年3月期ないし平成17年3月期の各事業年度において、S社に対して行った製品(外壁)の売上値引き及び単価変更による売上の減額は、法人税法37条に規定する寄附金に該当するとして、本件各事業年度の法人税の各更正処分及び過少申告加算税又は重加算税の各賦課決定処分を行った。これに対しXは、当事者間で期初に設定された取引価格は暫定的な価格であり、XのS社に対する販売価格は期末に決定されるものであるなどと主張して、本件各更正処分等(いずれも裁決による一部取消し後のもの)の取消しを求めた。

II 主たる争点及び当事者の主張

本件の争点は、本件売上値引き及び本件単価変更に係る金額が、法人税法37条に規定する寄附金に該当するか否かである。具体的には、(1)外壁の契約価格は、当初取引価格によるべきか、期末決定価格によるべきか、(2)本件売上値引き及び本件単価変更は、単にXの利益をS社に付け替えるだけのものであって、通常の経済取引としては是認できる経済的な合理性を有しないものか否かという点である。

Xは、外壁部材の契約価格は、期末に実際原価に一定の上乗せ利益を加算するとの方式

(以下、「総コストカバー方式」という。)で決定される価格となるのであり、当初取引価格はあくまで暫定的な価格にすぎないと主張した。しかし、Yは両者間の契約書並びに覚書によると、合理的な原価計算の基礎に立ちX及びS社が協議の上で定められた外壁の取引価格とは、S社グループの「生産会社方針検討会」で決められた当初取引価格であると主張した。

また、取引の経済的合理性についてXは、本件は期末に実績原価に従って仮価格と確定価格の差額を清算していたものであり、本件売上値引き及び本件単価変更は、合理的な原価計算による公正価格への変更であって実質的贈与性を欠いていると主張した。これに対しYは、本件売上値引き及び本件単価変更の手法や期末に合理的な原価計算を行っていたとは認め難いことからすれば、本件売上値引き及び本件単価変更は、単にXの利益をS社に付け替えるだけのものであって、その実質は単なる贈与ないし債権放棄であり、通常の経済取引としては是認できる合理的理由は何ら存しないことは明らかであると主張した。

III 判決の要旨

東京地裁は、はじめにS社とXを含むユニット生産8社との間におけるユニットの購入価格の設定方法について、「10月と4月に開催される『コスト検討会』においてユニットの暫定単価が決定され、この暫定単価は、期末において実際原価等を基に変更して確定することが予定されている。」ものであると



判示した。さらに、「S社は、各半期末において実績生産棟数（最終月は見込み）による生産原価を基に、ユニットの取引価格を算定し、ユニット生産8社との間で仕入値増し及び単価変更……を合意し、S社からユニット生産8社に対して仕入値増し及び単価変更に関する通知書等を送付する。ユニット生産8社は、上記の通知書等を基にユニットの種類別の単価を算定し、同単価によりそれぞれ算定したユニットの販売代金をS社に請求し、S社は、ユニット覚書2条のとおり、代金を支払っていた」ものとした。

そこで、「S社とユニット生産8社間のユニット購入価格は、昭和60年10月以降、長年にわたり……暫定価格から実際原価等を基に変更して確定する方法により行われて」おり、価格決定に関し、「以上のようなユニット生産事業の事業内容、S社及び原告の関係並びに原告の事業特性に鑑みると、原告とS社との間において、原告がS社に対して販売する外壁につき、各半期の期末又は期中においてそれまでの実績に基づいて行われる原価計算によって算定される実際原価（実績見込原価）を基礎として、それに一定の損益算定方法（本件では「差異分析」等）により導かれる損益を加算するという手法により、取引価格を決定するという内容の契約を締結することは、企業の事業活動の在り方として一概に不合理であるとまでは断ずることはできず、その原価計算及び損益算定方法の内容において不合理な点がなく、税負担を逃れるための恣意的な利益調整ではないと評価され

る」と判示した。

結論として、「本件販売契約において合意されたとみるべき外壁の契約価格は、各半期末における期末決定価格又は期中決定価格であるから、その余の点について判断するまでもなく、本件売上値引き及び本件単価変更により、原告からS社に対し、経済的にみて贈与と同視し得る資産の譲渡又は利益の供与がされたとは認められないから、本件売上値引き及び本件単価変更に係る金額は法人税法37条7項の寄附金に該当しない。」と判示し、X勝訴の判決を下した。

IV 評 釈

〔1〕本件と同様に、関連会社間における売上値引きが寄附金とされた事件に太洋物産事件があるが（第一審：東京地裁昭63（行ウ）第213号・平3・11・7判決、控訴審：東京高裁平3（行コ）第134号・平4・9・24判決）、その控訴審判決は、「本件売上値引きは、前記の通り業績が悪化していたC製鋼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うべきである」として、寄附金課税を是認する典型的な事例であると判決を下している。

ところで、本件の特徴は、課税当局は、XとS社における当初取引価格なり期末決定価格が、いわゆる時価と乖離しているのも、その差額を寄附金に認定するという点を争点としていないことである。すなわち判決でも、「本件において、被告は、同項（筆者注：法人税法37条8項）に基づく主張はし

ておらず、また、原告とS社間の外壁の取引価格と、外壁の市場価格との差額の存在及び額を認めるべき証拠はないから、本件売上値引き及び本件単価変更に係る金額は37条8項の寄附金に当たるとはいえない。」と述べている。これはS社がSグループ各社と住宅ユニット（商品名はセキスイハイム）の生産事業を営んでおり、本件グループ内部の取引に、いわゆる移転価格税制のようなarm's length priceの適用は行わないということである。

〔2〕しからば、何が問題となったかという点、取引価格の適正な時価論争ではなく、その取引価格の決定方法の妥当性、換言すれば、本件総コストカバー方式の妥当性如何が問題となった。本件における総コストカバー方式とは、上記のとおり、製品の実際原価に一定の上乗せ利益を加算する方法で価格決定を行う方法であるが、Xの管理部長は本審において、「生産会社方針検討会において、あらかじめ原告の利益を決め、それ以上の利益はS社に帰属させるというような話し合いが行われている」旨の説明をしているが、これを表面的に受け取ると、本件は単なるグループ法人間における利益調整に過ぎず、その利益の無償供与は寄附金課税の問題となってしまう。しかし、本件は一般の製造会社と販売会社との間の取引を念頭におくものではなく、

XはS社の専属下請子会社であり、外壁はすべて特注による完全受注生産であり、ユニット住宅事業においてその生産原価は期末にならないと確定しないという特徴があるのである。

法人税法はおしなべて課税の公平を図ることを目的とするが、法人間取引の特徴を無視して、課税関係を発生せしめる法律ではない。法人間の合理的な取引まで否認されないのは私的自治の大原則である。本判決でもその点をふまえて、「（総コストカバー方式で）取引価格を決定するという内容の契約を締結することは、企業の事業活動の在り方として一概に不合理であるとまでは断ずることはでき（ない）」と判示したのである。

〔3〕本判決は、一般論として、事前に暫定的な取引価格があつてそれに基づく売上が計上されても、期末に合理的な差異分析の手法等を利用し原価計算をしておいて、その上で期末決定価格に修正することに合理性を認めるものではない。さもなければ、いったん合意された契約を期末に合意解除し、再度契約を締結すれば当該価格により法的な価額が決定され、企業会計における売上値引きの発生や差額利益の供与といった寄附金課税の問題は永久に生じないことになるからである。筆者は、本件はあくまで事例判決として、その特殊性を考慮した内容であると位置づける。

