

●行政・労働法 2 「租税②」

- 一 法人税法三七条の寄付金の認定基準
- 二 関連会社に対する売掛金の値引きについて寄付金該当性を肯定した事例
- 三 関連会社支援のための買入れ譲渡による売買損失について寄付金該当性を否定した事例

東京地裁平成三年一月七日民事第二部判決

(昭六三(行ウ)二二三号、法人税更正処分等取消請求事件——一部認容(控訴))
 行裁集四二卷一一・一二号一七五一頁、判タ八〇三号二〇一頁、判時一四〇九号五一頁

【判旨】

一 本件売掛金の値引きは、関連会社に対する援助措置として行なわれたものであって、利益の無償供与の性質を有するから、法人税法三七条の寄付金に当たらない。

二 関連会社支援のための商品を買入れ、その後の転売の結果売買損失が発生するに至ったとしても、その買受け代金及びその後の転売代金の額が、それぞれの当時の客観的な市場価格に相当するものであり、売買損失の発生がその間の市場価格の著しい下落によるものであるときは、関連会社に対する経済的利益の無償供与に当たらない。

【参照条文】 法人税法三七条二項、六項、七項、法人税法施行令七二条(を)お

法人税基本通達九一四一及び二

【解説】

【事案の概要】 本件は、鉄鋼、機械、繊維等の取引を営んでいる商社Xが、その昭和六一年九月までの事業年度の法人税についての更正(更正処分)の取消しを請求した事案である。

一 本件では、Xが、①棒鋼製造業者である関連会社Aに対する棒鋼原料の売掛金の一部について、同年七、八月頃に二億二〇〇〇万円の値引きを行なったこと、並びに②Aが他の大手商社Bに代金約二億三〇〇〇万円で売り渡していた棒鋼について、Xがほぼ同額の代金で棒鋼を同年三月末に買い受けたうえ、同年六月末これを第三の大手商社Cに代金約二億円で転売し、X自身に約三〇〇〇万円の売買損失を

生じさせたことが問題とされ、Xの右事業年度に係る法人税の計算上、①の値引き及び②の売買損失分が、「寄付金」として損金の額に算入することのできないものであるか否かが争われた。

二 Xは、①による値引き及び②による売買損失分を「損金」に算入して所得金額を計算して確定申告をしたが、Y税務署長においては、いずれもAの損失を回避するために行われたもので法人税法三七条の寄付金に該当すると判断して更正をした。

本件訴訟において、Xは、棒鋼の相場が暴落するという経済環境があったとし、①は、単なる欠損金の補助ではなく、関連会社であるAの生産の採算が取れるようにするため、納入した原料の価額を見直して減額改訂したもので、Xの事業の必要に基づくやむを得ない支出であるから「寄付金」には当たらない、②は、Aの売買損を肩代わりするためになされたものではなく、第三者であるBから時価相当額で買収したものであって、結果的にXに売買損失が発生したのは、その間に時価が予測できない暴落をしたためであるから、XのAに対する経済的利益の無償供与には当たらないと主張した。

本判決は、①について、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行なわれる通常の取引における売上値引きとは性質を異にし、Aの赤字に対する援助措置として行なわれたもので利益の無償供与の性質を有し、営業経費としての性質を有する

ものではないと認定した上、Aは解散、経営権の譲渡、不渡り倒産という事態には至っておらず、この値引きをしなれば今後Xが一層大きな損失を被ることとなることが社会通念上明らかであると認められず、また、Aからの売掛金が回収不能の状況になつていたものでもないとして、Yの主張を認め、これに対し、②の売買損失分相当額の約三〇〇〇万円については、Xが売り主であるB側に依頼し運輸費用として請求を受けて損金に計上するといふ、一種の仮装、隠ぺい工作と見られる形の経理処理を行つておりと認定したものの、これを含めた買受け代金及びその後の転売代金の額が、それぞれの当時の客観的な市場価格に相当するものであり、売買損失の発生はその間の市場価格の著しい下落によるものであるとして、Xの主張を認め、本件更正の②に係る部分を取り消した。

【問題の所在】 本件の特徴は、①による値引き及び②による売買損失分が、Xとその関連会社であるAとの関係で「寄付金」に該当するか否かが問題になつた点にある。

一 「寄付金」は、無償の財産的給付であるから、一般的には企業の事業活動との関連性が希薄で、本来は事業の経費としての性格が乏しいものである。しかし、それが法人の事業を円滑に推進するための効用を有していることも否定できないし、また、恣意的な支出による租税回避に結びつくこともありがちである。このため、法人による「寄付金」は、原則として損金の額

に算入して所得金額を計算することができないものとされている(法人税法三七条一項)。

例えば、広告宣伝費用、交際費、接待費及び福利厚生費などは、その行為自体の性質が贈与であっても営業経費としての性質を有するので、明文同条六項の規定で右の「寄付金」から除外されている。しかし、その他は、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であれば、一般の寄付金、きよ金、見舞金その他の名目を問わず、右の「寄付金」に含まれるとされ(同条六項)、対価を伴う資産譲渡又は利益供与であっても、その対価が時価よりも低いときは、その時価との差額分が「寄付金」として取り扱われる(同条七項)。

このように、その範囲が極めて広いため、「寄付金」に該当するか否かの判断について、しばしば課税上の衝突が発生するのである。

二 現実問題として、経済的には共同体を構成する関連会社間においては、企業グループ全体の利益のために、個々の会社の利害を超越した利益の移転や損失負担が行われることは少なくないと思われる。例えば、親会社が赤字子会社等の経営の立て直しを放置するならば、株主有限責任の原則を盾に親会社としての経営責任を放棄するものとして、社会的には相当な非難を受けることになるのが実際である。アメリカ合衆国、ドイツ等の諸外国の一部で採用されている連結納税制度(tax consolidation system)の下では、関連

会社間の利益供与や損失負担は内部損益として消去されてしまうことになるのであるが、我が国では法制度が異なるので、これらの行為について「寄付金」に該当するものであるか否かが問題になりやすいといえよう。

三 一般には、関連会社間における利益供与や損失負担であっても、それが一定の条件の下で緊急非難として行われるものである場合には、事業活動上必要な行為として、税法上もこれを認めることが必要であると説かれていく(渡辺淑夫「法人税解釈の実際―重要事項と基本通達」三六九頁、三七〇頁)。そして、昭和五年五月に改正された法人税基本通達は、右のような見地から、親会社が赤字子会社のため一定の損失負担や債権の放棄をすることにつき、これをしななければ、親会社が今後より大きな損失を蒙ることになること等の事情を掲げ(同九四一頁)、また、子会社等の倒産の防止のための合理的な再建計画に基づく緊急低利融資など(同九四一頁)、それぞれ相当な理由があると認められるときは「寄付金」に該当しないものとしている。

《判例・学説の動向》 法人税法三七条六項、七項により「寄付金」とされる経済的利益の供与の範囲は極めて広く、先例の中には関連会社間における利益供与を寄付金に当たるとしたものが少なくない。例えば、債権の放棄又は債務免除は、回収不能の状況とみるべき客観的な事情がなければ寄付金に当たるとし(東京地判昭40・4・2税資五四号六九四頁、新潟地判昭45・4・14行裁集

二一巻四号七〇九頁、最判昭49・5・31税資七五号七六四頁)、無償の免責的債務引受けによる負担は、利益処分と同視され、寄付金に当たると(京都地判昭39・4・21行裁集一五巻四号五七一頁、名古屋地判昭45・1・27税資五九号七一頁)。また、無利子の貸付金であれば、その当事者間で通常ありうべき利率による利息相当分が「寄付金」の取り扱いを受けるのである。特に大津地判昭47・12・13訟月一九巻五号四〇頁が注目される。この判決は、親会社の子会社に対する無利息融資について、子会社の業績が伸びれば、親会社自身の業績も向上し利潤があがるという関係があるから、それ自体親会社の利潤追求のための事業活動であると判示した。しかし、その控訴審である大阪高判昭53・3・30高民三一巻一三三頁は、子会社から利息以外の対価的な意義を有する何らかの経済的利益の供与を受けているか、営利法人としてこれを受けること

業の正常な取引行為の範囲を超えるか、⑥供与をした企業自身にとって真にやむを得ない非常の事由の存否及び⑦右⑥の非常の事由の明白性の三者を識別基準としており、これは我が国の法制度の下で合理的な処理を目指すものであると思われる。向後においては、右②のいわば非常の事由として、法人税基本通達の例示以外に、どのような事由があるかについて、裁判例と実務の集積が期待される。

《本判決の位置づけ》 本判決は、関連会社間における実質的な利益供与や損失負担が「寄付金」に該当するものであるかどうかを丁寧に検討した判断事例として貴重な先例である。そして、本判決が示した、前記①につき右④及び⑥、同②につき④の各基準のあてはめについての判断は、前掲の大阪高判とともに、今後の実務に与える影響が少なくないと思われる。

《参考文献》 本文中に掲記のものほか、武田昌輔「立法趣旨・法人税法の解釈」一七九頁、中塚秀次編「平成元年版経済取引と法人税・消費税」一一〇頁、本事例について大沼長清「寄付金認定の可否」税務事例二四巻九号一八頁。

榮 春彦

東京地方裁判所判事