

貸付金等と相殺するために取得した土地の高額譲受けと寄附金

国税不服審判所【広裁（法）平29-24】平30・6・1裁決（TAINS:F0-2-825）

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

Brush up Point

本件は、土地の高額譲受けが寄附金の対象となるか否かが争点であるが、国税不服審判所の判断のポイントは、次のとおりである。

- (1) 請求人は、不動産売買を目的とする株式会社であるにもかかわらず、販売用の土地として本件土地を購入する際に、いわば時価を無視し、購入前から多額の売却損失を見込みながら、あえて本件土地の売買取引を実行しているのであり、そこには経済的合理性はなく、土地の売買価額に時価との乖離を正当化するような事情はない。
- (2) 本件差額は、その全額が請求人からA社への対価のない経済的利益の移転部分とみるのが相当であり、贈与と同視することができる。よって、本件差額は、本件土地の取得時である平成22年8月期における法人税法37条7項に規定する寄附金に該当する。

I. 事実関係

請求人は、不動産の売買等を目的として設立された株式会社であるが、平成21年8月31日の時点でA社（親族関係者）に対する119,249,576円の貸付金及び49,130,996円の未収入金（以下、この貸付金に係る債権と未収入金に係る債権を併せて「本件債権」という。）を有していた。

そこで、平成22年春頃、請求人がA社の所有する土地を購入し、その対価と相殺することで、本件債権を清算することとし、請求人は、購入する土地の売買価額については、A社の総勘定元帳上、請求人からの借入金として長期借入金勘定に計上されていた残高を基に算定した184,217,112円と決定し、平成22年6月14日、本件土地の売買契約を締結し、同月21日、本件土地の所有権移転登記がなされた。

請求人は、本件取引につき、平成22年6月14日付で、次のとおり仕訳した。

（販売用土地建物）184,217,112
（本件債権）168,380,572
（受贈益）15,836,540

次に、請求人は、平成23年8月期において、宅地造成や合筆・分筆等を行った後の本件土地を、合計49,139,600円で売却した。請求人は、この仕訳によって、平成22年8月期において販売用土地建物勘定に計上した184,217,112円と、平成23年8月期に販売用土地建物勘定に計上した本件土地の造成等費用7,333,156円とをあせた合計191,550,268円について、平成23年8月31日付で、土地・建物仕入勘定に振り替えて、売上原価として計上し、平成23年8月期の所得金額の計算上、損金の額に算入した。

これに対し原処分庁は、平成29年3月24日、調査の結果に基づき、請求人に対して、本件土地の取得時の時価相当額を72,839,889円と算出した上で、当該金額と本件土地の取得価額184,217,112円との差額111,377,223円については、所得金額の計算上、売上原価とし

て損金の額に算入することはできないとして更正処分をなし、これを不服とした請求人は、国税不服審判所に対し、審査請求を行った。

II. 主たる争点と当事者の主張

請求人の主張	原処分庁の主張
<p>法人税法上の所得金額を計算するに当たり、損金の額に算入すべき土地の売上原価については、現実に仕入れた金額で計算するのが原則である。土地の売買取引においては、必ずしも時価あるいは時価に近い価額で取引されるとは限らないのであり、特殊な事情が背景にある場合には、実際の相場価格から相当乖離することもある。そもそも、土地の売買価額をいくらと定めるかは売買取引当事者の自由であり、時価より高い価額で譲渡が行われても、基本的には契約自由の原則ないし私的自治の範囲に属する。売買取引当事者が脱税目的で通謀して時価より高額な価額に恣意的に設定したなどの不合理で非難されるような事情がない限り、当事者が設定した価額は契約自由の範囲内のものであり、適正である。</p> <p>本件土地の売買取引においては、その価額はA社から提示されたもので、A社は提示価額以外では売買取引に応じなかった。また、A社と請求人が、脱税の目的で、通謀して時価より高額な価額に恣意的に設定したわけではない。そして、本件土地の売買契約を締結し、A社が提示した売買価額で本件土地を譲り受けることで、売買代金と本件債権を相殺すれば、長年返済が滞っていた本件債権を清算することができ、損失を軽減して本件債権を少しでも回収できると考えたもので不合理なものではない。したがって、本件土地の取得価額は適正である。</p>	<p>本件土地の近隣に所在する土地の基準地価を基に、地点補正を行い、本件土地の平成22年6月14日における時価を算出すると、72,839,889円と算出される。すると、請求人が平成22年8月期の販売用土地建物勘定に計上した184,217,112円には、寄附金の額である本件債権差額95,540,683円（119,249,576円+49,130,996円-72,839,889円（時価））が含まれているから、本件債権差額は法人税法22条の規定に基づき、販売用土地建物勘定の金額から減算すべきである。</p> <p>また、請求人は、本件差額として本件土地の売買価額と本件債権の額との差額15,836,540円を受贈益勘定に計上しているが、請求人は時価が72,839,889円である本件土地の取得に際して168,380,572円の金銭債権を提供しているから、請求人が本件土地の取得に際して計上すべき受贈益の額は存在しない。したがって、請求人が平成22年8月期の販売用土地建物勘定に計上した184,217,112円のうち存在しない受贈益に対応する部分の金額15,836,540円は、販売用土地建物勘定の金額から減算すべきである。</p> <p>請求人が平成22年8月期に販売用土地建物勘定に計上した金額には、減算すべき95,540,683円及び15,836,540円の合計111,377,223円が含まれているから、平成23年8月期において、販売用土地建物勘定から土地・建物仕入勘定に振り替えた金額のうち111,377,223円は過大である。</p>

III. 裁決の要旨

本件では土地の高額譲受けが法人税法上寄附金となり、時価との差額が売上原価として認識できないことが争点となっている。そこで、国税不服審判所は、本件土地の時価の算定について、はじめに次のとおり判断した。

「本件土地の取得時の時価の検討に当たっては、基準地の標準価格を考慮することは相当である。そして、本件土地は、準工業地域

本件の争点はいくつかあるが、本稿では、本件差額111,377,223円が売上原価として平成23年8月期の損金の額に算入することができるか否かについて検討する。

であるという点で、商業地域である本件基準地とは都市計画法上の地域の区分が異なるものの、本件基準地と同じ幹線道路に面しており、当該幹線道路に面した本件土地の近隣の土地の多くが、同じく準工業地域でありながら商業用として利用されていること及び本件土地が、その地積からみても、商業用として利用できることからは、本件土地と本件基準地とは、状況が類似しているといえる。よって、原処分庁が、本件土地の取

得時の時価を算定する際の参考として本件基準地を採用したことには合理性がある。また、固定資産税評価額は、固定資産評価基準に基づき、地価公示価格や売買実例等を基に評価されていることからすれば、本件土地の1平方メートル当たりの固定資産税評価額と本件基準地の1平方メートル当たりの固定資産税評価額は、本件土地と本件基準地の地域要因などの格差を反映していると考えられるから、原処分庁が、本件基準地価を基に、本件基準地と本件土地の1平方メートル当たりの固定資産税評価額の比を用いて、本件土地の取得時の時価を算定したことには、合理性がある。」

次に、国税不服審判所は、この基準地価等を基に、本件土地の取得時の時価を算定すると72,839,889円となり、本件土地の取得価額184,217,112円は、本件土地の取得時の時価と比較して、本件差額111,377,223円の金額分が上回っているから、本件土地の取得は高額譲受けであると判定した。そして、「請求人は、本件土地の取得の対価として、本件債権を相殺したことにより、本件債権のうち本件土地の取得時の時価を超える金額（本件債権差額）について、債務を免除したのと同じ経済的な効果を生じさせている。」と判断し、さらに、「請求人は、本件土地購入後1年余りの間に、造成工事等のための追加資金を投じた上で、当該造成工事等の費用及び取得価額の合計額の4分の1程度の価額で本件土地を売却して多額の売却損失を生じさせているが……長年回収できずにいた本件債権を一部でも回収した上で消滅させたいとの考えから、本件土地の時価が本件債権の額よりも低額であることを知りながら……そのまま売買価額として承認したのであるから、請求人

は、本件土地の購入に係る売買価額が適正か否かの検討をしていないばかりか……売買契約当時から本件土地の売却により多額の損失が生ずることを予定していたといえる。請求人は、不動産売買を目的とする株式会社であるにもかかわらず、販売用の土地として本件土地を購入する際に、いわば時価を無視し、購入前から多額の売却損失を見込みながら、あえて本件土地の売買取引を実行しているのであり、そこには経済的合理性はなく、本件土地の売買価額に時価とのかい離を正当化するような事情はないといえるから、本件差額は、その全額が請求人からA社への対価のない経済的利益の移転部分とみるのが相当であり、贈与と同視することができる。よって、本件差額は、本件土地の取得時である平成22年8月期における法人税法第37条第7項に規定する寄附金に該当する。」と判断した。

IV. 解 説

〔1〕法人税法37条は、寄附金の損金不算入について定めているが、第8項に、「内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時ににおける価額又は当該経済的な利益のその供与の時ににおける価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項の寄附金の額に含まれるものとする。」と定め、いわゆる低額譲渡の場合の規定を設けている。しかし、本件は高額譲受けの場合であるから、第8項の規定から直ちに寄附金認定ができるかどうか不明であるので、国税不服審判所は、はじめに高額譲受けが寄附金に該当するか否かにつ

き、次のとおり丁寧な説明をしている。

「一般的に寄附がその前提としている贈与は、自己の損失において他者に利益を与える法律行為であるところ、低額譲渡といわゆる高額譲受けとはその利益の内容について前者は財産権であり、後者は金銭であるという違いはあるものの、経済的利益である点で両者は共通のものであって、これを区別する理由は存しないから、同項（筆者注：法37⑧）も高額譲受けの場合を排斥するものではなく、時価相当額の超過部分（贈与部分）をそのままにしておくと、減価償却費や譲渡原価等に形を変えて損金の額に算入される結果となることは資産の低額譲渡等の場合と同様であるから、同条第7項により、当該超過部分（贈与部分）は寄附金と認定するのが相当である。」

また、法人税法37条8項によれば、資産の低額譲渡の場合であっても、時価との差額が当然に同条7項の寄附金の額に含まれるものとされるのではなく、当該差額のうち実質的に贈与したと認められる金額に限られているのであり、このことは資産の高額譲受けの場合も同様と解されるとし、「実質的に贈与したと認められるためには、当該取引に伴う経済的な効果が贈与と同視できるものであれば足りるのであって、必ずしも譲渡者が贈与の意思を有していたことを必要とせず、時価との差額を認識していたことも必要としないと解すべきであ

る。」とした。

以上の判断は妥当なものであり、高額譲受けについても、寄附金課税が行われることになる。

〔2〕次に、時価については事実認定の問題であるので、国税不服審判所の判断が正しいことを前提とすると、本件は、単に本件債権が回収不能となっていることから、それを回収すべく土地と付け替えたにすぎない。まして、上記ブラッシュアップポイントのとおり、本件請求人は不動産売買を目的とする株式会社であるので、不動産取引の専門家として時価を認識しない取引などありえない。

本件の争点では紹介を省略したが、請求人は、仮に本件差額が発生するとしてもそれは債務免除であり、貸倒損失である旨主張する。しかし、本件土地の売買契約書には、債権差額の債務を免除する旨の文言はなく、その他の証拠によっても、請求人が本件債権差額について、A社に対し書面をもって債務を免除した事実は認められないので、本件債権差額を、法人税基本通達9-6-1により、貸倒損失として処理することもできない。

以上のとおり、本件差額につき、高額譲受けによる寄附金と認定し、貸倒れの要件も満たさないとした判断は、妥当であると考えられる。

〔わたなべ・みつる〕