



親子会社間の売上の減額が寄附金に該当しないとされた事例の検討 (東京地判平成 26 年 1 月 24 日裁判所ウェブサイト)

執筆者: 宮塚 久、園浦 卓、今井 政介

今月のニューズレターでは、親子会社間の価格調整による売上の減額が寄附金に該当しないとされ、課税庁の更正処分が取り消された裁判例(東京地判平成 26 年 1 月 24 日裁判所ウェブサイト。以下「**本判決**」といいます。)を検討します。

1. 本判決の事案の概要

本判決の事案の概要は以下のとおりです(解説の便宜上一部簡略化しております。)。原告は、住宅用外壁部材等(以下「**外壁**」といいます。)を製造している株式会社であり、親会社である A 社との間で、外壁の継続的な販売契約(以下「**本件販売契約**」といいます。)を締結して、A 社に外壁を供給している専属下請生産会社であり、A 社、A 社の子会社 8 社と共に、企業グループ(以下「**A 社グループ**」といいます。)での住宅ユニットの販売事業を展開しています。

原告と A 社は、平成 15 年 3 月期ないし平成 17 年 3 月期の各事業年度(以下「**本件各事業年度**」といいます。))における本件販売契約の外壁の販売価格を、大要、以下のように決定していました。

- ① まず、各半期の期初の前日までに、A 社が原告に対し、各半期の期初の前日までに「購入価格暫定通知の件」と題する書面を送付し、一定の算定方法に基づいて、期初における取引価格(以下「**当初取引価格**」といいます。)を設定し、各半期中は、外壁の代金額を当初取引価格による金額として取引(原告は、売上として処理)を行う
- ② 各半期中に、A 社が原告に対し、「ユニット購入単価(暫定)設定について」と題する書面を送付し、各半期に低減すべき原価の金額等を通知する

本ニューズレターは法的助言を目的するものではなく、個別の案件については当該案件の個別の状況に応じ、弁護士・税理士の助言を求めて頂く必要があります。また、本稿に記載の見解は執筆担当者の個人的見解であり、当事務所又は当事務所のクライアントの見解ではありません。本ニューズレターに関する一般的なお問合せは、下記までご連絡ください。

- ③ 各半期の期末に、A 社が原告に対し、各半期の期末に、「期末値増・値引調整決定の件」「ユニット購入単価決定通知の件」などと題する書面を送付し、期末における調整額を通知し、期末における取引価格(以下「**期末決定価格**」といいます。)とするよう依頼する(なお、かかる調整の内容は、原告の実際原価に、一定の計算をした上乘せ利益を加算するという総コストカバー方式が採用されていた。)
- ④ 原告は、当半期中の販売価格が期末決定価格になるように、単価変更又は売上値引を行う(以下「**本件価格調整**」といいます。)

このように、本件販売契約における外壁の販売価格は、期初に当初取引価格が設定されるものの、期末の本件価格調整により期末決定価格に改訂されていました。

本判決での争点は、本件各事業年度における本件販売契約における外壁の「**契約価格**」(原告と A 社の間で合意された外壁の販売価格をいいます。)は、当初取引価格か、期末決定価格かという点です。

原告は、期末決定価格が契約価格であるとして税務申告をしました。これに対し、課税庁は、当初取引価格が契約価格であって、原告が当初取引価格に基づき売上を計上した後に、本件価格調整によってかかる売上を減額したことが、単に原告の利益を A 社に付け替えただけのものに過ぎず、通常の経済取引として経済的な合理性を有しないため、原告から A 社への寄附金(法人税法 37 条)に該当するとして、本件各事業年度の法人税の更正処分等を行ったため、原告はかかる更正処分等に対し取消訴訟を提起しました。

2. 判決内容

裁判所は、本件販売契約における外壁の契約価格は、各半期における期末決定価格である等の判示をし、本件価格調整により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として、原告の請求を認容しました¹。

当初取引価格について、裁判所は、次の事実等を認定した上で、当初取引価格は後に改訂が予定された暫定的なものであるとみるのが自然であるとして、当初取引価格が契約価格であるとする被告の主張を排斥しました。

- ① 当初取引価格を決定する際に、A 社が原告に対して発出する通知書面等の各書面の題名が、「購入価格暫定通知」等であったこと
- ② 各半期中に原告が発出する価格調整に関する通知書面の題名も「購入単価(暫定)設定について」等であって、当初取引価格とは異なる購入単価の設定を促す内容であったこと
- ③ 原告においても、上記②を受けて予算計画を設定し、当初取引価格とは異なった暫定価格を設定したこと
- ④ 期末又は期中において、A 社は、原告に対し、一定の調整額に基づく購入単価の変更を指示したこと

裁判所は、被告の主張の排斥を行った上で、以下の理由を述べて、期末決定価格が契約価格であることを認定しました。すなわち、裁判所は、本件販売契約の契約書の一部を構成する覚書に外壁の契約価格の決定方法について、「合理的な原価計算の基礎に立ち、A 社・原告協議の上決定する」との条項(以下「**本件条項**」という。)を定められていたことから、本件条項によって算定された価格が契約価格であると解した上で、

- ① 本件販売契約における外壁の取引は、A 社グループが行うユニット住宅事業における取引の一環として行われていること
- ② 原告は、全ての外壁について、A 社からの受注を待って製造するという完全受注生産態勢を採っており、見込み生産を行っ

¹ 本判決は、控訴されず、そのまま確定しました。

- ておらず、製造量を自ら設定できる立場になく、A社が注文した量の外壁の生産を強く求められている立場にあること
- ③ 原告が製造した外壁は、全てA社が買い上げ、原告が製造した外壁が販売できないという事態は生じないこと
 - ④ 原告は、A社との契約上、A社から受注した外壁以外の生産・販売活動を許されておらず、A社の専属下請生産会社であること
 - ⑤ 原告が製造する外壁の原価に占める固定費の割合は約30%と相当高く、受注量の変動による損益への影響が大きかったこと

といった事情を鑑みれば、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、コストがカバーされるように、差異分析等に基づく損益算定方法によって導いた損益を加算する方法(総コストカバー方式)により、販売価格を決定したことは、不合理なものではなく、「税負担を逃れるための恣意的な利益調整」であるとは認められないから、かかる方法で決定された価格を契約価格であると認めることは妨げられないとの判断を下しました。

3. 本判決の検討

(1) 価格算定方法を明確化する意義

これまでに、価格調整行為が問題となった裁判例として、例えば、関連会社に対して売り渡した商品の売上代金の一部を値引きしたところ、当該値引きが寄附金であるとされた東京地判平成3年11月7日税務訴訟資料187号43頁がありますが、そこでは、納税者が売上値引きをした際の関連会社に対する請求書に「アカジニタイスルエンジョ」という記載があったために、関連会社に対する援助措置(しかも緊急性はなかった)であることが認定され、そのことが、利益の無償供与であるとの認定の理由の一つとなって、寄附金該当性が肯定されています。かかる事案は、子会社が赤字になった場合に、恣意的に価格調整を行うことが否定された事案であったといえます。

本件では、本件条項の解釈が問題となり、文書の題名、内容及び背景事情を根拠として、原告が採用した価格算定方法の合理性が肯定され、納税者が勝訴しました。

しかし、仮に、本件条項に「A社・原告協議の上決定する」との記載に代えて、契約価格の合理的な算定方法が明記されていれば、課税庁から更正処分を課される事態は生じなかったように思われます。

本件は、平成20年に取消訴訟が提起されてから、第1審判決に至るまで、約6年もの期間がかかっており、契約書に算定方法を明記しなかった結果、課税庁に寄附金と疑われたことで、多大な税務紛争コストが生じてしまった事案との見方も可能です。当初から、契約書に、明確で合理的な取引価格の算定方法を明記しておけば、かかる税務紛争によるコストの増大を回避できた可能性が高かったと考えると、恣意的な利益操作を疑われる余地のないように契約書に取引価格の算定方法を明記することは實際上重要と考えられます。

(2) 取引価格をどのように定めるべきか

もともと、明確に取引価格の算定方法を定めるとしても、どのような算定方法を置けばよいか次問題となります。寄附金の問題になる事案の一般論を述べると、「譲渡の時ににおける価格」(法人税法37条8項)、すなわち時価による取引であれば、寄附金課税は課されません。しかしながら、そのような時価の把握が困難な取引も存在します。本件でも、本件販売契約における外壁は、親会社の営むユニット住宅事業という、企業グループの事業のために用いられる部材であり、客観的な市場価格が想定できないものであったため、時価の算定は困難なものでした。

そのため、本判決では、期末決定価格の合理性を検討するに際し、時価がいくらであって、期末決定価格と時価がどの程度乖離しているのかは争点とされていません。寄附金に該当するか否かの判断においては、本来的には時価との乖離が問題視され

るべきであるとの指摘もされているところですが²、本件のように企業グループ内での取引のような場合には、市場価格の想定が困難である場合も珍しくなく、企業側においても、時価をどのように決定するか極めて悩ましい場合も多いと思われます。

そのような観点から本判決を検討すると、本判決は、本件条項が存在したことや、原告が A 社の専属下請生産会社であるといった本件特有の事情に依拠した判断ではあるものの、①市場価格が想定できず、時価の把握が困難な取引においては、取引価格の算定方法が合理的か否かが問題となること、②取引価格の算定方法が合理的な場合の一つとして、移転価格税制における独立企業間価格の算定方法の考え方に準じた差異分析アプローチによる総コストカバー方式でもよい場合があることを示したものといたします。

したがって、企業グループ内で時価を想定しがたい目的物の取引を行う場合においては、かかる取引が移転価格税制の適用対象外の場合であっても、移転価格税制における独立企業間価格の算定方法を参考に、どのように合理性のあるプロセスで価格を決定しているかを主張・立証できるように明確に規定しておくことが重要といえます。

(3) 「税負担を逃れるための恣意的な利益調整」と合理性判断

ところで、本判決は、直接的には、本件条項の解釈問題として本件を処理していますが、かかる本件条項の解釈において、本件価格調整が「恣意的な利益調整ではないと評価されるもの」であるか否かの検討も行っています。

租税回避の意図は寄附金認定の直接の要件ではありませんが、租税回避目的を有していたことは、経済的合理性を欠く取引を行う動機を有していたことを意味し、従って、租税回避を目的として行われた取引は経済的合理性を有しない取引であることが推定されます。そのため、寄附金か否かが争われる事案では、主張・立証の難易を考えた課税庁から、租税回避の意図があったと主張されることがよくあります。実際、訴訟でも、譲渡者がどのような意図(特に租税回避目的)を有していたかが争点となることが多く³、租税回避目的の有無が、裁判所による寄附金認定の判断にも影響を及ぼしていることがうかがえます。

4. まとめ

本判決は、価格調整における具体的な事実関係を根拠として、納税者が勝訴した事案であり、あくまでも事例判断を行った裁判例であるといえますが、グループ企業間取引での価格調整という実務上寄附金該当性が問題となりやすい場面において、時価の把握が困難な目的物の取引価格につき、期末に差異分析を踏まえた総コストカバー方式により算定した価格に調整して決定するという方法が裁判所に是認された事案であり、本件と同様に企業グループ内で、専属下請生産会社を有し、価格調整により取引価格決定を行っている会社において参考になる裁判例といえます。

以上

² 増井良啓「関連会社に対する売上値引きの寄附金該当性」ジュリスト 1044 号 146 頁参照。

³ 例えば、北欧にある子会社の売却・清算による子会社整理損失の計上が問題となった東京高判平成 18 年 1 月 24 日税務訴訟資料 256 号順号 10276 では、会社が、税理士との間で、子会社の購入に係る税務上の懸念点について協議したレターやメール等が、会社が税負担の減少を図った証拠として提出される等して、税務上の控除対象となるように子会社損失を計上したものであるとの租税回避の意図が認定されて、寄附金に該当する旨の判断がなされています(もっとも、この判決では重加算税の成否も問題となっており、これらのレターやメール等は、重加算税の要件である仮装隠蔽の事実を裏付ける証拠として提出されたものとも考えられます。)

また、納税者が、国外関連者の債務について行った保証債務の負担及び当該保証債務の履行に伴って得た求償権の放棄が問題となった東京地判平成 21 年 7 月 29 日判時 2055 号 47 頁では、納税者の取締役会で、担当取締役が、当該国外関連者を清算することで、税負担減少を図る旨の発言をした事実が認定される等して、寄附金該当性が認定されています。



みやつか ひさし
宮塚 久

西村あさひ法律事務所 弁護士
h_miyatsuka@jurists.co.jp

1996年弁護士登録。国際課税を含む租税訴訟、その他の税務紛争のほか、労働関係訴訟、証券関係訴訟など、訴訟・争訟案件を多数取り扱う。ほかにも、会社法、労働法その他の一般企業法務を手がけている。



そのうら たく
園浦 卓

西村あさひ法律事務所 弁護士
t_sonoura@jurists.co.jp

2001年弁護士登録。各種の企業取引・金融取引に関する税務アドバイス、税務調査対応、租税争訟の代理等を行うほか、証券化を中心とするファイナンス取引を手掛けている。



いまい せいすけ
今井 政介

西村あさひ法律事務所 弁護士
s_imai@jurists.co.jp

京都大学法科大学院卒業。2012年弁護士登録。税務、訴訟を中心とした業務を行っているほか、企業不祥事対応、規制当局による調査対応等の危機管理案件の担当経験も有している。

当事務所は、旧興銀税務訴訟、東京都外形標準課税訴訟をはじめ、税務争訟・訴訟において多数の実績を上げ、現在も複数の移転価格案件、国際金融取引に関する大型税務訴訟等において、クライアントに助言しています。本ニューズレターは、当事務所に所属し、国内・国際取引に関わる税務訴訟・争訟・税務アドバイスに携わる弁護士・税理士から構成されるビジネス・タックス・ロー研究会により定期的に発行される予定です。当事務所のビジネス・タックス・ロー研究会は、当事務所の弁護士・税理士が、クライアントに対しより一層的確なサービスを提供できるよう、税務に関する最新の情報・ノウハウを共有・蓄積するとともに、ビジネス・ローに関する最新の情報を発信することを目的として活動しています。なお、本ニューズレターのバックナンバーは、<http://www.jurists.co.jp/ja/topics/newsletter.html>に掲載しておりますので、併せてご覧下さい。

(当事務所の連絡先) 東京都港区赤坂 1-12-32 アーク森ビル 〒107-6029

Tel: 03-5562-8500(代) Fax: 03-5561-9711

E-mail: info@jurists.co.jp URL: <http://www.jurists.co.jp/ja/>

© Nishimura & Asahi 2015