

行為計算の否認の対象となる資産の低額譲渡の要件

鹿児島地裁昭和五〇年一月二十六日判
決 昭和四四年（行ウ）第七号法人税
更正処分取消請求事件
訟務月報二二卷二号五九四頁

桜井四郎

（税務大学校
研究部長）

〔要旨〕

同族会社のなした低価額による製品の譲渡行為につき行為計算の否認規定により否認が許されるためには、その販売価額が非同族会社の通常の取引における同一種類、品質、型の製品の販売価額に比して異常に低いものであること、およびその低価額による製品の販売について合理的理由がないことが要件であるとされた事例。

〔事実〕

原告X会社は、ヒューム管、パイル橋桁、矢板等の建設資材の製造および販売ならびにこれに付随する工事の請負施行を営業目的とする会社で、青色申告書の提出について承認を受けている。X会社は、昭和四十一年九月一日から昭和四十二年八月三十一日までの事業年度（以下本件事業年度という）分の法人税につき、被告Y税務署長に対し次表申告欄記載のとおり確定申告をしたところ、被告Y税務署長は次表更正欄記載のとおり更正および賦課決定処分を行った。X会社は、これを不服としてK国税局長に審査の請求をしたところ、次表のように棄却の裁決があった。

年月日	課税所得金額	法人税額	加算税額
(申告)昭四二・一〇・三一	七九七万二、〇六二円	一六二万一、七〇〇円	
(更正)昭四三・六・二九	五、四〇八万八、八一四円	一、七九五万六、四〇〇円	八万五、七〇〇円
昭四三・七・二二	審査請求		
昭四四・七・一〇	棄却裁決		

(1) 請求の趣旨および原因　X会社は、Y税務署長のした上記更正等処分のうち、課税所得金額四、七九七万二、〇六二円を基礎として算出される法人税額をこえる部分の取消しを求め、その理由として、本件処分はX会社の系列会社である株式会社U組およびU産業会社に対する売上金額のうち、前期に計上すべきものを本件事業年度に計上したものであるとしてこれを除外し、これらの会社に対するPC矢板の販売価額が製造原価を下廻るものがあるとして、その行為計算を否認し、差額合計六五一万二、六三〇円を売上金額に認定した上、これをこれらの会社に対する寄付金と認定したことによるものであるが、そのような事実はない。

仮にY税務署長の主張するような低額譲渡による売上計上洩れが認められるとしても、その場合に系列会社たる相手会社の利益が増加し、法人税が増加することとなるのであって、本件のような系列会社間の行為計算については、両当事者を通じた法人税の合計額によって判定すべきである、と主張した。

(2) 被告Y税務署長の主張　Y税務署長は、法人税の課税所得金額は、個々の法人を独立した課税客体としている以上、たとえ系列会社として互に支配、被支配の関係のある法人であっても、全く別個の課税単位として扱われるのであり、また、帳簿書類を調査せずに本件処分を行った事実はなく、更正通知書の理由付記として欠けるところはないから、X会社主張には理由がないとして、次のように述べた。

① 低価譲渡について　X会社の当期決算の川内工場の原価計算表によると、P・S部門（P・C矢板、P・S桁、P・C板）の製造総重量は三、六三三・七二トンで、その原価は二、六五八万四、七四〇円であるからトン当り製造原価は七、三一七円である（X会社は、上記計算結果に基づき、P・S部門の当期末のたな卸資産の評価を製品の種類、品質、型の異なるごとに区別せずに一括して製品トン当たり七、三一七円で計算している）。そして、X会社はたな卸

資産の評価につき総原価法によっているが、これは、X会社もどの種類、品質、型のものであってもそのトン当たり製造原価はほぼ同一であると判断したためと考えられ、P・C矢板の製造原価も製品トン当たり七、三一七円とされる。

次に、P・C矢板の販売価額は、(イ)株式会社U組に対するものについては、昭和四十一年三月三十一日までと、その後とでは四割以上の値下げが行われて六、八〇〇円となっているが、株式会社U組以外の取引先に対しては、たとえば鹿児島県加世田事務所に対するものはP・C矢板製品トン当たり一万九、九七八円である、(ロ)X会社が株式会社U組に対し販売したP・C矢板は同社が県導流堤工事に使用されたものであるが、その設計額の内容によるとP・C矢板の製造キログラム当たり一七・三円となっている、(ハ)X会社作成の定価表によるとP・C矢板の規格キログラム当たり定価は最低価額のものでキログラム当たり一七・五円である、(ニ)財団法人建設物価調査会発行建設物価誌によれば、P・C矢板とおおむね類似した長井式コンクリート矢板、圧力養生コンクリートは最低価額のものでトン当たり一万五、六〇〇円である(なお、この価額はX会社発行の定価表の価額を下廻ってはいるが、X会社の定価表は運賃などの点を考慮して作成されたものであるから、定価表の金額は相当と認められる)、などの諸点から、製造原価は七、三一七円で通常のトン当たり販売価額は約一万七、三〇〇円であるとみられる。

しかるに、X会社は、X会社のたな卸計上高記載のたな卸評価額さえも下廻る価額でP・C矢板を販売しているのであって、営利を目的とする会社の通常の取引においては全く考えられない不自然不合理な行為であり、かかる行為は同族会社である故に恣意的になされたものであるので、同族会社の行為計算の否認の規定により否認し、たな卸高記載の価額にその三〇%相当額を加算した金額で販売したものとし、その金額は株式会社U組に寄付されたものと認定して所得金額を算出し、更正処分を行ったものと主張した。

(3) Y税務署長の主張に対するX会社の反論 X会社は、Y税務署長の主張するP・C矢板の原価等について、次のように反論した。すなわち、①P・S部門の製品の製造原価は、種類、品質、型等により大差があり、受注生産であるので各受注別に計算しないと正確なことはわからないが、P・S部門の製品をP・C矢板とP・S桁P・C板に二分し、その他の部門およびプレス側溝部門をあわせてプレス部門としてP・C矢板の原価計算をすると、トン当たり製造原価は四、八〇四円となる。なお、②販売価額の計算は、経常的な原価計算だけでは不十分であっていわゆる差額原価収益分析によって行われるものであるから、原価計算表のみから直ちに製品の販売価格を計算することはできない、③Y税務署長主張のP・C矢板は株式会社U組が川内港の導流堤工事を請負工事することにより発注されたものであるが、これは、昭和四十會計年度工事としてその後の追加注文があるという保障がなかったので型枠の費用を全額販売代金から回収することとして販売代金が決定されたもので、したがって、その後も継続工事として昭和四十一年會計年度も請負うこととなったので、型枠の費用が回収済であることから、値引きが行われたのである。④X会社発行の定価表は、各製品が大量に製作されるものではなく、したがって少量生産の特性を考慮して定められたものである。

〔判決要旨〕

判決は、Y税務署長の主張する製品の低額譲渡に関して、

①法人税法の同族会社の行為計算否認の規定は、「非同族会社においては会社と社員、あるいは社員相互の利害対立を通じて、当該法人の所得、法人税の負担をことさら減少させるような行為がなされにくいのに対し、同族会社においては、その経営権が一部の社員に独占されているため、いわゆる隠れた利益処分等の合理的理由を欠き、当該法人の所

得、法人税の負担を減少させる行為がなされやすく、これを放置するにおいては、租税負担の公平の原則に反することになるからであり、同族会社のかかる行為のうち不当に法人税の負担を減少させるものについて「規定したものであり、したがって、「同族会社のなした低価額による譲渡が右法条の適用を受けるには、その販売価額が非同族会社の通常の取引における同一種類、品質、型の製品の販売価額に比して異常に低いもの（以下異常低価額という）であること、およびそのような低価額による製品の販売について合理的理由（販売時期、販売地域、数量、会社の営業方針、取引条件、取引先との関係等にかんがみて）がないことが要件であると考えられる」とし、

②非同族会社の通常の取引における販売価額にも高低自から幅があるから、「異常低価額とは、いわゆる時価を下廻るだけでなく、非同族会社の通常の取引において考うる最低の販売価額（当該製品の製造原価、あるいは非同族会社の取引における実際の販売価額でいづれか低い方）（以下最低販売価額という）をも下廻る意味に解するのが相当」であり、税務署長は、同族会社の行為計算の否認規定により異常低価額による製品の売買を否認して、最低販売価額による製品の売買を認定することができるのである。

③そして、税務署長は同族会社の製品販売価額が最低販売価額を下廻っていることを主張、立証しなければならぬが、(イ)Y税務署長主張のようにX会社のP・S部門の製品の製造原価がいずれもほぼ同じであると認めることはできない、(ロ)X会社の株式会社U組に対するP・C矢板の販売価額は昭和四十一年三月とその後ではかなりの値下りを示しているが、そのことだけから最低販売価額を定めることはできないし、また、昭和四十一年十月三十一日加世田土木事務所に対する販売価額についても、その価額に含まれる運賃相当額を認める証拠がないから、これもP・C矢板の最低販売価額認定の資料とすることはできない、(ハ)鹿児島県導流堤工事設計額の基礎となったP・C矢板はキログラム当たり一

七・三円であることは認められるが、証拠によればその積算の際P・C矢板の価額を決定するのに直接参考となる資料がなかったため、鹿児島県土木部で作成した資料に掲載されていたP・S桁の価額を参考にしてP・C矢板の価額を算定したことが認められ、P・C矢板の価額算定の具体的方法根拠については証言曖昧で認めることができず、したがって、これもP・C矢板の最低販売価額認定の資料に用いることはできない、(5)また、建設物価誌によれば、長井式コンクリート、矢板、圧力養生コンクリート矢板の昭和四十一年の市場価額は、最低のものでトン当たり一万五、〇八三円であることが認められるが、それと本件矢板P・Cとが、製造方法、材料等において、どの点が同一で類似し、どの点が異なっているかを具体的に認める証拠がないから、これをもって販売価額認定の資料に用いることはできない。以上の次第で、製品低価譲渡による売上計上洩れを認めることはできない、と判示した。

なお、Y税務署長が製品低価譲渡による売上計上洩れは法人税法二二条、三七条六項によっても認められると主張する点について、同法三七条六項はいわゆる行為計算の否認規定でないことは明らかであり、また、同法二二条のみから認定できないことは明白である、と判示した。

〔評釈〕

本件は、同族会社の行為計算否認規定の適用につき争われたものであるが、判決は、まず、同族会社の行為計算否認規定を適用することができるのは、非同族会社の通常の取引における販売価額に比して異常に低いもの（異常低価額）であること、およびその低価販売について合理的理由がないことが要件であり、その場合に非同族会社の通常の取引において考えうる最低の販売価額（製造原価または非同族会社の取引における実際の販売価額でいずれか低い方の金額）

による販売を認定することができる」と判示している。

同族会社の行為計算否認規定の適用については、裁判例にあらわれた考え方として、もっぱら経済的、実質的見地において当該行為計算が経済人の行為として不合理、不自然のものと認められるかどうかを基準として判断すべきである^(注1)とするものと、非同族会社では通常なしえないような行為計算、または同族会社であるが故に課税負担を免れるために容易に選ぶことができるような行為計算とするものである^(注2)が、本判決は、むしろ後者の判断基準によりながら、かつ、前者の考え方もとり入れているものであって、その意味で新しい考え方を示したものといえる。

従来 of 行為計算否認規定の対象となる行為についての二つの考え方は、その発想においてはかなり異なっており、結果としても異なったものとなるはずである。すなわち、前者の通常の経済人の行為として不自然不合理なものと認められる行為がその対象となるとする考え方にたてば、そのような行為は非同族会社においてもみられるところであり、否認規定そのものもそのような行為が同族会社に多くみられるところから宣言的明示的に規定したにすぎないということになり、後者の非同族会社では通常なしえないような行為がその対象となるとする考え方にたつと、同族会社の行う行為も非同族会社においても行われるようなもの否認することができないこととなり、否認規定はいわば創設的に定められたものということになる。

しかし、このような基本的な考え方の相異はあっても、具体的事案に当たっての判断では、結果として通常の経済人の行為として不自然不合理と認められる行為がその対象とするものであった。ただ、その場合に通常の経済人の行為として不自然不合理と認められる行為であるかどうかの判断については、具体的事案に当たって考え方の相違があった。本件の判示は、異常低価額による販売で、しかもそれにつき合理的理由がないことを要件として否認規定の対象とな

るといのであり、異常低価販売とは非同族会社の通常の取引において考えうる最低の販売価額（原価または実際の取引金額のいずれか低い方）を下廻る価額をいうとして、異常低価販売と合理的理由とを別個にみているが、非同族会社の通常の取引において考えられる販売価額にも、場合によっては合理的理由があつて異常な低価販売をすることが考えられるのであつて、同族会社の販売価額がそのような非同族会社の異常な低価販売価額をさらに下廻らなければ否認することができないとする考え方は極めて不合理といえよう。

すなわち、非同族会社における合理的理由のもとにする異常な低価販売と同じ事情のもとで同族会社が異常な低価販売をしてもそれは判決がいう異常低価販売とはならないというべきであり、したがつて異常低価販売であるかどうかは合理的理由のもとでなされた販売であるかどうかによつて判断されるべきものといえよう。

もっとも、判決は通常の販売価額を非同族会社のそれに求め、まず、同族会社の販売が低価販売であつたかどうかを認定しようとした趣旨であるのかもしれないが、それにしても、非同族会社の最低販売価額を基にして異常低価販売を判断しようとする考え方は納得できない。

次に、判決は、異常低価販売につき行為計算の否認規定が適用された場合には、税務署長は異常低価額による売買を否認して最低販売価額による売買を認定することができる、と判示しているのであるが、非同族会社の最低販売価額の考え方につき前述のような問題があり、通常の販売価額による販売を認定すべきであるというべきである。

すなわち、非同族会社が合理的な理由のもとに低価販売をする場合のその低価販売価額による販売を認定することの不合理的なことはないことであり、また、仮に通常の販売価額にも幅があるから認定に当つてはその最低の販売価額を認定すべきであるということは考えられるが、それは通常の販売価額がいくらかということであつて、最低の

販売価額によらなければならないということではないであろう。

なお、この訴では、Y税務署長は、仮にY税務署長の主張が認められなくても法人税法二二条、三七条六項の適用があると主張し、判決は、三七条六項は行為計算の否認規定でないことは法文上明らかであり、また、二二条のみからその主張を認めることができないこと明白であると判示している。

法人税法三七条六項は、資産の低額譲渡等があった場合に対価と時価との差額のうち実質的に贈与したと認められる部分の金額は寄付金の額に含まれる旨の規定である。すなわち、この規定は低価譲渡をしたことが、実質的には対価と時価との差額を贈与したと認められる場合にその差額を寄付金の額に含めるということであり、本件では裁判の結果低価販売に該当しないと認定されているので、本条の適用がないことは明らかといえる。ただ、判示で同条が行為計算の否認規定でないからと述べていることには疑問を感じる。

また、法人税法二二条二項が無償による資産の譲渡による収益も益金の額を構成すると定めていることから、低額譲渡の場合にも低価部分が無償譲渡として益金を構成するとの理解にたつものと思われるが、これについても本件では裁判で低額譲渡と認定されていないので、前記のような理解にたつても、本件の適用はないこととなる。ただ、判示が法人税法二二条のみから被告の右主張を認めることができないと述べている点には、寄付金の場合と同様疑問が残る。

(注1) 大阪地裁 昭三一、一一、二四(昭三〇 行ウ七四)、東京地裁 昭四〇、一一、一五(昭三四行ウ五八外2)、東京高裁昭四三、八、九(昭四一 行コ一)、広島高裁昭四三、三、二七(昭四二 行コ一五)、東京高裁昭四八、三、一四(昭四五 行コ一九、二〇)ほか

(注2) 東京地裁昭二六、四、二三(昭三三 行ウ六〇)、東京地裁昭三三、一一、二三(昭三二 行ウ六〇)、広島地裁昭三五、五、一七(昭三一 行ウ六)

(昭和五二年七月退職)