

税務訴訟資料 第260号-49 (順号11405)

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求、訴えの追加的併合申立控訴事件

国側当事者・国(日本橋税務署長)

平成22年3月25日棄却・確定

(第一審・東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成●●年(〇〇)第●●号、平成21年7月29日判決、本資料259号-139・順号11252)

判 決

控 訴 人	A株式会社
同代表者清算人	甲
同訴訟代理人弁護士	松田 知丈
同	奥山 健志
同	稲田 史子
同	藤本 知哉
同	三浦 亮太
同	小林 啓文
披控訴人	国
同代表者法務大臣	千葉 景子
処分行政庁	日本橋税務署長
	姉崎 正栄
同指定代理人	肥田 薫
同	中野 康典
同	殖栗 健一
同	市川 和人
同	渋谷 時幸
同	茅野 純也
同	大西 公彦
被控訴人	東京都
同代表者知事	石原 慎太郎
処分行政庁	東京都中央都税事務所長
	桑原 正志
同指定代理人	塩野 徹
同	丸屋 邦明

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 当事者の求めた裁判

1 控訴人

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 日本橋税務署長が、控訴人の平成13年4月1日から同14年3月31日までの法人税について同17年3月28日付けでした更正処分のうち所得金額マイナス125億0048万2099円を超える部分、翌期へ繰り越す欠損金125億0048万2099円を下回る部分及び同日付けでした過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。
- (3) 日本橋税務署長が、控訴人の平成14年4月1日から同15年3月31日までの法人税について同17年3月28日付けでした更正処分のうち納付すべき税額マイナス6224万9633円を超える部分、翌期へ繰り越す欠損金31億8234万9042円を下回る部分及び同日付けでした過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。
- (4) 東京都中央都税事務所長が、控訴人の平成13年4月1日から同14年3月31日までの法人事業税について同17年7月26日付けでした更正処分のうち所得金額マイナス125億0048万2099円を超える部分、翌期へ繰り越す欠損金額125億0048万2099円を下回る部分及び同日付けでした過少申告加算金決定処分をいずれも取り消す。
- (5) 東京都中央都税事務所長が、控訴人の平成13年4月1日から同14年3月31日までの法人住民税について同17年7月26日付けでした課税標準となる法人税額0円を超える部分の更正処分を取り消す。
- (6) 東京都中央都税事務所長が、控訴人の平成14年4月1日から同15年3月31日までの法人事業税について同17年7月26日付けでした翌期へ繰り越す欠損金額31億8234万9042円を下回る部分の更正処分及び同日付けでした過少申告加算金決定処分をいずれも取り消す。
- (7) 東京都中央都税事務所長が、控訴人の平成14年4月1日から同15年3月31日までの法人住民税について同17年7月26日付けでした課税標準となる法人税額0円を超える部分の更正処分を取り消す。

2 被控訴人ら

主文同旨

第2 事案の概要

本件第1事件は、控訴人が、平成13年4月1日から同14年3月31日までの事業年度、同14年4月1日から同15年3月31日までの事業年度（以下「本件各事業年度」という。）の各法人税について、オランダ法に基づいて設立された法人であるC（以下「C」という。）に対する控訴人の貸付債権のうち約238億円を放棄し、この金額を「子会社整理損」として損金に算入して法人税の確定申告をしたのに対し、日本橋税務署長が、上記債権放棄の額は控訴人が貸付金の名目で支出した寄附金の額であり、Cは控訴人にとって租税特別措置法（以下「措置法」という。）66条の4第1項に定める「国外関連者」に該当するから、上記免除額は措置法66条の4第3項及び旧法人税法（平成14年法律第79号による改正前のもの。）37条6項に定める「寄附金」に該当するとして、控訴人に対し、上記債権放棄の額を損金の額に算入しないで本件各事業年度の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたため、これを不服とした控訴人が、それらの処分の取消しを求めた事案である。本件第2事件は、東京都中央都税事務所長において、日本橋税務署

長が上記法人税の更正処分を行ったことに基づいて、控訴人に対し、本件各事業年度の各法人事業税及び法人住民税についての更正処分並びに法人事業税の過少申告加算金決定処分をしたため、控訴人がその取消しを求めた事案である。

原判決は、控訴人の各請求を棄却したので、控訴人はこれを不服として控訴した。なお、原判決別表1に記載のとおり、控訴人が、平成15年4月1日から同16年3月31日までの事業年度の法人税について、本件各事業年度の確定申告と同様の会計処理を前提に所得金額、翌期へ繰り越す欠損金の額について確定申告をしたところ、日本橋税務署長は、控訴人に対し、所得金額を確定申告のとおりとし、前事業年度の更正処分決定された翌期へ繰り越す欠損金の額を前提に確定申告に係る翌期へ繰り越す欠損金の額を修正する更正処分を行った。控訴人は、原審で、同更正処分取消しをも求めていたが、当審において、その取消しに係る訴えを取り下げた。

1 関係法令の定め、争いのない事実等、上記更正処分の根拠等に関する被控訴人らの主張は、以下のとおり訂正するほか、原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要等」の2ないし5（原判決4頁10行目から21頁23行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決12頁2行目冒頭から同頁14行目末尾までを次のとおり改める。「日本橋税務署長が、平成17年3月28日付けで控訴人に対してした、控訴人の平成14年3月期の法人税に係る更正処分（以下「平成14年3月期法人税更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「平成14年3月期賦課決定処分」という。）、平成15年3月期の法人税に係る更正処分（以下「平成15年3月期法人税更正処分」という。平成14年3月期法人税更正処分及び平成15年3月期法人税更正処分を併せて「本件各法人税更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「平成15年3月期賦課決定処分」といい、平成14年3月期賦課決定処分と併せて「本件各賦課決定処分」という。また、本件各法人税更正処分と本件各賦課決定処分を併せて「本件各国税処分」という。）の経緯は、原判決別表1のとおりである。（甲1、2、4、5、7、8、乙6、乙7）」

(2) 原判決18頁13行目冒頭から同頁22行目末尾までを削除する。

(3) 原判決19頁2行目冒頭から同頁3行目末尾までを「24億3612万8000円である。」と改め、同頁4行目から5行目にかけての「及び翌期へ繰り越す欠損金」を削除する。

2 争点

(1) 措置法66条の4第3項及び旧法人税法37条6項に定める「寄附金」に該当すると判断される対象行為は何か（争点1）

(2) 本件各資金提供又は本件債権放棄により給付又は供与された金銭その他の資産又は経済的利益が措置法66条の4第3項及び旧法人税法37条6項に定める「寄附金」に該当するか否か（争点2）

3 争点に関する当事者の主張

(1) 措置法66条の4第3項及び旧法人税法37条6項に定める「寄附金」該当性の判断対象となる行為（争点1）

（被控訴人国の主張）

ア 措置法66条の4第3項、旧法人税法37条6項に規定する寄附金の額については、「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をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与又は供与の時における価額による」とされている。

また、法人税法施行令78条1項を受けて、法人税基本通達9-4-2の4（平成15課

法2-7による改正前のもの。以下同じ。)は、寄附金の支払のための手形の振出し及び裏書き譲渡は、現実の支払に該当しないとしている。

これは、社会一般の通念としても現実に財産の引渡しが行われた時点で贈与があったと認識するのが普通であること、不用意に寄附金の未払計上を認めると経理操作による不当な税負担の調整を誘発する弊害があること等がその理由となっているとされる。

これらの規定から明らかなおり、損金に算入されない「寄附金」は、法人が、現実に、金銭その他の資産又は経済的利益の給付又は供与をした場合をいうのであり、法人が、金銭その他の資産又は経済的利益の給付又は供与をしていないのであれば、「寄附金」に該当するか否かを検討する必要がない。

イ 物上保証は、担保提供時には、担保として提供した財産が債権者に対して確定的に移転するものではなく、債務者に対して信用を供与するものにすぎない。すなわち、担保提供後に債務者が債務不履行に陥った場合に限り、担保実行という形で担保として提供した財産が債権者に確定的に移転する。そして、担保実行がなされた場合でも、担保権設定者は担保実行と同時に債務者に対する求償権を取得することになるから、この債務者に対する求償権が実現できない場合に初めて債務者に対する経済的利益が提供されることになるものである。このように物上保証人は、担保提供時には信用を供与するのみで、担保に供与した物件の所有権を失うわけではないから、資産又は経済的利益の給付又は供与が現実化したとはいえない。

前記争いのない事実等のおり、本件において、控訴人がCに対し、現実に金銭その他の資産又は経済的利益の給付又は供与をしたのは、本件各資金提供又は本件債権放棄であり、本件各担保提供の時点では、いまだ、資産又は経済的利益の給付又は供与は現実化していないのであるから、「寄附金」該当性を判断すべき対象は、本件各資金提供又は本件債権放棄であり、本件各担保提供ではない。

ウ なお、控訴人は、本件貸付は、本件担保提供に係る株式の担保が実行されたことと実質的に変わらないと主張する。

しかし、貸株による他銀行からの資金の借入れ、あるいは、担保物件の任意売却が、担保実行と全くの別物であることは自明の理である。

実際、控訴人が本件担保提供に係る株式の担保が実行されたことと実質的に変わらないと評価する行為は、控訴人によるE株式の売却（しかも、この時に売却されたのは、F銀行に対する担保に供されていたE株式だけではない）、控訴人による貸株の方法でのO証券からの借入れ、控訴人のCに対する本件各資金提供という、本来の担保実行とは性質も主体も結果も全く異なる複数の行為にすぎない。敷衍するなら、本件各担保提供に係るE株式の担保が実行された場合、本件各担保提供に係るE株式の所有権は、控訴人からF銀行及びG銀行に移転する一方、控訴人はCに対して、求償権を取得することになる。これに対し現実に行われた行為では、F銀行に対する担保提供に係るE株式の所有権を控訴人から譲渡された先は同銀行ではなく、G銀行に対する担保提供に係るE株式の所有権を控訴人は失わず、控訴人がCに形式上有することになったのは求償権ではなく、貸付債権である。

このように控訴人が行った各行為は、到底、本件各担保提供による担保の実行と評価することはできず、控訴人の主張は、その前提を欠くことに帰する。

(控訴人の主張)

ア 法人税法施行令78条1項及び法人税基本通達9-4-2の4は、いずれも、「寄附金」

の申告時期に関する規定であり、「寄附金」該当性をどの行為を対象に判断するかという点を定めるものではない。すなわち、担保提供行為のように、担保提供者としての法的地位の設定行為から、現実の支払まで時間的差異がある場合に、「寄附金」に該当すべきか否かを判断すべきは、担保提供行為であることは当然である。なぜなら、担保提供者としての法的地位が確定すれば、後は設定者の意思にかかわらず担保権者の判断で強制的に財産権が移転してしまう状態に置かれるのであって、対価性の有無もまた、担保提供行為を対象に判断すべきであるからである。また、条文上も、法人税法施行令78条1項は、「各事業年度の所得の金額の計算については、その支払がなされるまでの間、なかったものとする」と規定し、支払がされるまでの間も「寄附金」に該当することを前提に「各事業年度の所得の計算」方法を規定しているのである。このように、いかなる行為について「寄附金」該当性を判断すべきかという問題と、寄附金に該当する行為があったとして、その事業年度に「寄附金」として申告すべきかという問題とは、次元を異にするものであるから、被控訴人国が挙げる申告時期に関する各規定は、被控訴人国の主張の根拠となるものではない。

イ 本件で措置法66条の4第3項及び旧法人税法37条6項に定める「寄附金」に該当するか否かが問題となる控訴人の行為は、本件各担保提供行為のみであると解すべきであり、本件各資金提供による貸付けや本件債権放棄を「寄附金」該当性の対象行為とするのは誤りである。

本件各担保提供は、担保が実行された場合等には、控訴人がCに対して求償権を行使することが予定された、通常の担保としての実態を伴うものであった。そして、控訴人がCに対して本件各資金提供による貸付けを行った理由は、E株式の株価の急激な下落により金融機関から追加担保の要請が厳しくなされたからであり、追加担保の提供がなされない場合には、G銀行及びF銀行が本件各担保提供の目的であるE株式について担保を実行することが当然予定されていた。しかし、控訴人としては、追加担保の要請に応じることができるだけE株式を保有していなかったことから、既に担保として提供していたE株式が安価で担保実行されることによる損失の拡大を避けるべく、やむをえず、本件各資金提供による貸付けを行い、この資金でG銀行及びF銀行に対する債務の返済が行われたものである。すなわち、本件各資金提供による貸付けが行われた時点で、本件各担保提供に係る担保が実質的に実行されたのである。

担保権が実行された場合、担保として提供した財産に変動が生じるが、担保実行部分だけを切り離して別途「寄附金」に該当するかどうかの判断を行わないことは当然である。そうでなければ、およそいかなる担保提供も、その担保権が実行された時点においては、「無償」の利益供与となってしまうこととなるからである。同様に、本件では、担保実行を受け入れる代わりに本件各資金提供による貸付けがなされたのであるから、ここで問題とすべきなのは、あくまで、担保提供行為が「寄附金」に該当するか否かである。

また、Cの立場から本件各資金提供による貸付けを検討すると、そもそも、Cは、本件各担保提供に係る契約において、金融機関から借入れをしていたのであり、本件各資金提供による貸付けは、債権者が金融機関から控訴人に変更されただけにすぎず、Cが客観的に財産的利益を与えられたと評価すること自体難しい。

次に、控訴人の立場から本件各資金提供による貸付けを検討すると、控訴人が本件各資金提供による貸付けを行ったのは、自らの利益を守るためであり、Cに対して無償で財産的利

益を与える意思など全くなかった。すなわち、控訴人は、本件各担保提供に係る契約に従い、金融機関から追加担保の提供を要請されていたところ、かかる要請に応えられる状況になく、既に担保として提供していたE株式会社につき、金融機関による担保実行を認めるか、自ら資金捻出の上、Cに対して本件各資金提供による貸付けをするかという二者択一を迫られる状況にあった。控訴人は、このような状況の下、本件各担保提供の目的とされたE株式会社について担保権が実行されることによる経済的損失と、本件各資金提供による貸付けに変更することによる経済的損失とを比較考慮の上、本件各資金提供による貸付けに変更することを選択する方が、より経済的損失が小さいと判断した上で本件各資金提供による貸付けを実行したものである。すなわち、保有するE株式を管理運用することを目的とする控訴人にとって、金融機関が担保実行することによりE株式を失うことは重大な損失であり、それを回避するためにCに対して本件各資金提供による貸付けを行ったのである。このことは、本件審査請求に対する裁決においても認められている（甲8の28頁）。

- (2) 本件各担保提供、本件各資金提供又は本件債権放棄により給付又は供与された金銭その他の資産又は経済的利益が措置法66条の4第3項及び旧法人税法37条6項に定める「寄附金」に該当するか否か（争点2）

（被控訴人国の主張）

- ア(ア) 措置法66条の4第3項は、法人が各事業年度において支出した寄附金の額のうち当該法人に係る国外関連者に対するものは、当該法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない旨を規定する。

また、上記「国外関連者」の意義については、措置法66条の4第1項において、外国法人で、当該法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式の総数又は出資金額の100分の50以上の株式の数又は出資の金額を直接又は間接に保有する関係その他の政令で定める「特殊の関係」のあるものをいう旨定められている。

さらに、措置法施行令39条の12第1項は、上記「特殊の関係」について具体的に定めており、同項3号ハにおいて、「当該他方の法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を当該一方の法人からの借入れにより、又は当該一方の法人の保証を受けて調達していること」と定めている。

本件において、Cは、その事業活動に必要とされる資金の相当部分を控訴人から借り入れており、措置法施行令39条の12第1項3号ハの要件を満たすから、措置法66条の4第3項に定める控訴人の「国外関連者」に該当する。

- (イ) 措置法66条の4第3項に定める「寄附金の額」とは、旧法人税法37条6項の「寄附金の額」をいうところ、同項の「寄附金」とは、どのような名義で支出されたか、又は法人の事業に関連性がある支出であるか否かを問わず、対価性のない金銭その他の資産又は経済的利益の給付又は供与をいうのであり、その判断に当たっては、資産又は経済的利益を対価なく他に移転する場合であって、その行為について通常のエconomic取引として是認できる合理的理由が存在しないものであるか否かにより判断すべきである。そして、措置法66条の4第3項に規定する「寄附金」に該当するか否かについても、上記と同様の観点から判断すべきである。

- イ 本件各資金提供について

(ア) Cは控訴人の代表者であった乙個人が本件B事業を行うために設立した法人であり、

控訴人とCは、何らの資本関係もなく、平成11年ないし同13年当時、控訴人の代表者とCの唯一の株主が乙であり、また、平成11年2月3日に締結された本件債務保証契約の両当事者というだけの関係であった。すなわち、Cの収益ないし価値の増大は、直ちに控訴人を利するものではなく、控訴人にとって唯一の経済的利益は、本件債務保証契約に基づく債務保証手数料（Cが金融機関から受ける融資金額の年間0.5パーセントに相当する金額）のみであった。また、控訴人が主張するように、本件B事業によって控訴人あるいは乙株式会社のブランドイメージが向上するものとは考え難い。

いわゆるB事業が非常に高額な資金を要する上、極めてリスクの高い事業であることは公知の事実であり、当該事業に対して合理的な投資活動として資金を提供しようとするのであれば、緻密かつ周到な検討と準備が必要であることは当然である。現に、本件B事業は、平成13年1月にCから229億円の資金提供を受けながら、同年11月には、資金不足によって、一度も軌道に乗ることなく行き詰まったのである。

このように、本件B事業は当初から経済的に合理的な事業とはいえず、むしろ、当初から成功の見込みがほとんどなく、拠出した資金の全額ないしほぼ全額が回収不能となる可能性が極めて高い事業であり、控訴人の取締役の一部が本件B事業の成功に対して強い懸念を抱いていたのであり、にもかかわらず、すなわち、乙や他の控訴人の取締役は、本件各担保提供当時、このような事情を認識し、拠出した資金の全額が回収不能になることを想定できたにもかかわらず、控訴人は、本件B事業に関する十分な審査又は調査をせず、本件各担保提供をする旨の乙の判断をそのまま受け入れて、事後的に承認し、その後も、本件B事業の進行状況等につき報告を求めることさえほとんどせず、推移した。

上記のとおり、控訴人は、本件各担保提供の時点で、本件B事業が失敗し、Cが本件各借入れの弁済ができなくなること及びその場合に控訴人がCの債務を終局的に肩代わりすることになることを当初から想定しており、Cから本件各資金提供に係る資金を回収することを全く期待しておらず、それを回収しようとする真摯な意図を有しなかったものといわざるを得ない。こうした本件各担保提供時点からの諸事情を総合して、本件各担保提供と本件各資金提供を一体として考慮すれば、控訴人が貸付けの形で本件各資金提供を行い、その後本件債権放棄をしたことは、実質的にみれば、Cの債務を無償で引き受けたか、又はCに対して利益供与若しくは贈与をしたものと同視することができ、通常の経済取引として是認できる合理的理由が存在しないものというべきである。

(イ) 控訴人は、その保有するE株式の売却によって生じた多額の売却益に係る税負担を軽減するため、Cに対して本件各資金提供を行う一方で、Cを清算することにより生じる損失、すなわち、Cの控訴人に対する債務を免除することによる損失を控訴人の損金の額に算入することを計画し、これを実行したものである。このような事情からすれば、控訴人は、本件各資金提供をする時点において、Cから本件各資金提供に係る金銭の弁済を受けることを予定していなかったといえるから、貸付けという形式のいかんを問わず、本件各資金提供には通常の経済取引として是認できる合理的理由が存在しないものというべきである。

(ウ) したがって、本件各資金提供に係る金銭は、措置法66条の4第3項及び旧法人税法37条6項に定める「寄附金」に該当するから、本件債権放棄に係る金額を損金の額に算入することはできない。

ウ 本件債権放棄について

債権の放棄は、債務者に対する経済的利益の供与であるところ、債権の回収が不可能であるためこれを放棄する場合、又は損失を負担しなければより大きな損失を被ることが明らかであるためやむを得ず負担を行う場合等その経済的利益の供与につき経済取引として十分に首肯し得る合理的理由がある場合には、当該供与された経済的利益は、措置法66条の4第3項及び旧法人税法37条6項に定める「寄附金」に当たらないと解される。

しかし、控訴人が本件債権放棄をしたのは、そもそも、控訴人が、本件各担保提供当時、本件B事業がおよそ成功の見込みのある事業とはいえないことや、Cが本件各借入れに係る債務の弁済期に弁済ができず、その結果として、Cの債務を終局的に肩代わりする結果となること等の事情を認識しながら、あえて本件各担保提供を行ったことが発端である。そして、平成13年6月には乙において本件B事業が深刻な資金難にあり事業継続も危ぶまれる状態にあることを認識し、同年7月には控訴人の取締役が本件B事業の売却先の見通しも立たない状況であることを認識した状況の下で、控訴人は、あえて同年9月ないし11月にかけて本件各資金提供を行うとともに、乙は、同年9月ないし12月ころ、控訴人の保有するE株式の売却によって生じた多額の売却益に係る税負担を軽減するために、Cを清算し、控訴人のCに対する債務の免除による損失を控訴人の損金の額に算入することを計画して、これを実行したものである。このような本件各担保提供、本件各資金提供から本件債権放棄に至る一連の取引の経緯に照らせば、本件債権放棄は、控訴人自身が自ら招き、回避の努力もしなかった当然の結果というべきであり、仮に、控訴人がCから本件各資金提供に係る金銭の弁済を受けることを予定していたとしても、本件債権放棄に経済取引として十分に首肯し得る合理的理由があるとはいえない。

したがって、本件債権放棄に係る金額は、上記「寄附金」に該当するから、損金の額に算入することはできない。

(控訴人の主張)

ア 措置法66条の4第3項及び旧法人税法37条6項に定める「寄附金」に該当する行為とは、その名義のいかんを問わず、金銭その他の資産又は経済的利益の贈与又は無償の供与であるところ、上記「寄附金」に該当するためには、客観的に受贈者又は無償の利益の供与を受ける者に財産的利益を与えるものであること及び主観的に無償の意図を有していることが必要である。そして、債権の回収が不能であるためにこれを放棄する場合や、損失を負担しなければより大きな損失を被ることが明らかであるためにやむを得ず負担を行う場合等、その経済的利益等の供与等につき経済取引として十分に首肯しうる合理的理由がある場合には、当該経済的利益等は上記「寄附金」には当たらないと解される。

ここで、第三者が物上保証の形式で担保提供を行う場合に、当該担保提供が措置法66条の4第3項及び旧法人税法37条6項に定める「寄附金」に該当し得るのは、①担保提供の対価が適切な価額ではないため、適正価額との差額部分が上記「寄附金」とされる場合、②担保提供の形式を採りながらも、実質的には担保となる財産を無償で供与するものであり、担保となる財産そのものが上記「寄附金」とされる場合の2つの類型があるところ、本件においては、②の類型が問題となることから、同類型の供与について、いかなる場合に上記「寄附金」に該当するかを検討する必要がある。

イ 物上保証は、担保提供時においては債務者に対して信用を供与するものにすぎず、担保提

供後に債務者が債務不履行に陥った場合に限り、担保の実行により担保として提供した財産に関する権利が債権者に確定的に移転する。そして、担保の実行がされた場合でも、担保を提供した者は担保の実行と同時に債務者に対する求償権を取得するから、この債務者に対する求償権が実現できない場合に初めて債務者に対する経済的利益の供与があったといえる。

したがって、担保提供が債務者との関係で上記「寄附金」に該当する場合とは、担保が実行され、かつ、債務者に対する求償権の行使も債務者の無資力のために不能となるか又は著しく困難となる危険が、担保提供時点において客観的に予測されており、担保とされた資産を贈与したに等しいと評価されるような極めて例外的な場合に限られるというべきである。そして、以下に述べる事情を総合すれば、本件各担保提供については、上記の危険が客観的に予測されていたとはいえないから、本件各担保提供は、措置法66条の4第3項及び旧法人税法37条6項に定める「寄附金」に該当しない。

(ア) 本件B事業は、収益を目的とした合理的な事業であった。すなわち、控訴人は、新規参入に対し閉鎖的なB業界に参入すること自体が既得権益としての価値を有することに着目し、Cにおいてこれを行うことに伴って、控訴人及び控訴人を含む乙グループのブランドイメージないしプレゼンスを高め、それらのアジアにおけるビジネスチャンスを拡大すること等を企画して、Cとともに長期にわたる周到な準備を行うとともに、乙の人脈を利用するなどして異例の新規参入を実現させた。また、控訴人は、B業界において好成績を収めた実績を有し、b開発製造のノウハウ及びそれに関する知的所有権、開発・生産スタッフの技術力等の有形無形の資産の集合体として極めて優れたMのb部門の購入に成功した。控訴人がCを通じてMのb部門を買収したことは、当時、Bレースに参加する唯一の独立系のエンジンメーカーとなったことを意味し、ライセンス収益又は将来の売却益等を考慮すると、採算の見込みは高かった。

結果的には、本件各担保提供当時は想定されなかった平成13年5月以降のE株式の株価の異常な急落が生じたことなどのため、資金調達が困難となり、その事業活動を維持することが不可能となったものの、上記株価の急落がなければ、F銀行及びG銀行から担保を追加提供するよう要請されることなく、再度の資金調達をすることにより、平成14年以降のBレースに係る必要資金をHグループに継続して供給することが可能であった。

(イ) 本件各担保提供は、提供した担保が実行された場合、担保を提供した控訴人がCに対して求償権を行使することが予定されており、通常の担保としての実態を伴うものであった。そして、仮に、提供した担保が実行されたとしても、控訴人は、Cがbメーカーという資産を有するIに対する貸金債権を有していたことから、最終的には、上記資産から控訴人のCに対する債権を回収することが可能であると考えていた。現実には、本件B事業と同様にCを利用した他の控訴人の事業においては、十分な債権回収がされている。

ウ 担保提供が行われ、その後、当該担保を実行する代替措置として担保が任意で処分され、債務者への貸付けに変更された場合、当該貸付けに係る金銭が上記「寄附金」に該当するのは、担保提供時点において、担保の実行を避けるため債務者への貸付けに変更せざるを得ず、かつ、債務者に対する求償権の行使が債務者の無資力のために不能となるか又は著しく困難となる危険が客観的に予測されていた場合に限られる。

本件においては、本件各担保提供当時、債務者であるCに対する求償権の行使が債務者の無資力のために不能となるか又は著しく困難となる危険が客観的に予測されていたとはい

えないことは、上記イに述べたとおりである。

したがって、仮に、本件各資金提供による貸付けに係る金銭が措置法66条の4第3項及び旧法人税法37条6項に定める「寄附金」に該当するか否かが問題になり得るとしても、本件においては、上記「寄附金」に該当しない。

エ 債権放棄による経済的利益が措置法66条の4第3項及び旧法人税法37条6項に定める「寄附金」に該当するのは、債権回収の可能性があり、当該債権を放棄する必要があるにもかかわらずあえて当該債権を放棄したような場合に限られる。

本件においては、丁が平成13年11月1日にIが保有する資産のすべてを第三者に対して1米ドルで売却したことにより、Iにおいて見るべき資産は何ら存在しない状況となったため、Cは、本件ローン契約に基づく債権を回収することができなくなり、控訴人に対する債務を弁済することができない状態に陥った。そこで、控訴人は、平成14年3月4日付けで、Cが当時保有していた資産により代物弁済を受けるとともに、この代物弁済によって弁済されなかった債務については、Cからの回収が明らかに不可能であったため免除することとして、本件債権放棄をしたものであり、債権回収の可能性があるにもかかわらずあえて債権放棄をしたものではない。

したがって、仮に、本件債権放棄による経済的利益が上記「寄附金」に該当するか否かが問題になり得るとしても、本件においては、上記「寄附金」に該当しない。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がないから、これらを棄却すべきものと判断する。その理由は、原判決47頁20行目から23行目にかけての「24億3612万8000円であり、原告の平成16年3月期の法人税に係る翌期へ繰り越す欠損金の額は144億7518万0294円であると認められ」を「24億3612万8000円であると認められ」と改め、同行目から24行目の「及び翌期へ繰り越す欠損金の額」を削除し、次の2に当審における控訴人の主張に対する判断を付加するほか、原判決「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」の1ないし4（原判決31頁6行目から51頁25行目まで）と同一であるから、これを引用する。
- 2 当審における控訴人の主張について

(1) 控訴人は、乙グループの一員として、単に保有するE株式を運用して短期的な経済的利益を上げるだけでなく、「乙」ブランドを有効活用しながら、E株式を他の有益な資産へと転換しつつ、豊富な人脈を通じて、乙グループの次世代を担う新規ビジネスを開拓することを企図し、乙グループ全体に有形無形の利益を見込むことができる事業に対し積極的に投資を行ってきたものであるところ、本件B事業は、控訴人が、実質的に買収したCを通じて、上記のような投資戦略の一環として実施した海外事業の一つであるとした上、仮に原判決の判断枠組みを前提としたとしても、本件各資金提供等の「寄附金」該当性については、このことを前提に判断されるべきである旨主張する。

ア しかし、前記争いのない事実等のとおり、Cは、乙がオランダ法に基づいて平成6年6月1日に設立された法人であるDを平成11年2月17日に買収し、社名が変更されたものであり、平成14年3月27日に株主総会の決議により解散した。上記の買収から解散までの間、Cの株主は、乙のみであったと認めることができる。控訴人の社内の平成11年2月2日付けの稟議書(乙10)には、「乙 社長全額出資の会社設立の為Dを購入。購入後C(C)と名称変更予定。」と記載されており、Cの買収に関し控訴人の社内決裁が行われたことが

認められるが、Cが実質的に控訴人が買収する会社であることを示す記載はされておらず、また、控訴人の平成11年4月1日から平成12年3月31日までの事業年度に係る法人税確定申告書(乙4)においても、控訴人の関係会社としてCは記載されていないことからしても、控訴人が実質的にCを買収したとは認め難く、他にこれを認めるに足りる的確な証拠はない。

イ そして、C、所有者(乙)及び管理者(P)との間で取り交わされた管理コンサルティング契約(乙16)においては、「管理者は本契約により、会社の経営幹部が丁を会社のコンサルタント兼常務取締役任命することを約束する。」「管理者及び取締役は、所有者の指示が定款及びオランダの法律を遵守している限り、自らが所有者の指示に従って会社を代表することを認める。」と定められており、本件B事業については、Cの唯一の株主である乙の指示による「株主の決議」により決定されたこと(乙47ないし49、51)、Cの取締役は、Cの株主である乙個人宛にFAX文書を送付していること(乙15)が関係証拠から明らかである。他方、控訴人の社内には、本件債務保証契約書(甲9の12)及び本件各担保提供に係る稟議書(乙18)が存在するのみで、本件B事業自体に関して社内決裁が行われたこと、控訴人が本件B事業への投資のための事前の調査研究を行ったこと、本件B事業が軌道に乗った場合に控訴人がこれにどのように関わるかについて検討を行ったこと、あるいは、控訴人の従業員が本件B事業の売却交渉等の業務を行ったこと等をうかがわせる客観的な証拠はなく、むしろ、控訴人の取締役であったYやその担当者であったZの東京国税局職員の事情聴取における回答(乙39、40)によれば、控訴人が、本件B事業について、事業の主体であれば当然なされるべき詳細な情報の把握を行っていなかったことが認められる。

以上からすれば、控訴人自身が本件B事業を行っていないことは明らかというべきであり、これを覆し、控訴人の主張を認めるに足りる的確な証拠はない。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

(2) 控訴人は、本件資金提供は、本件担保提供と無関係に行われたものではなく、既にCのF銀行及びG銀行への借入れの担保としてその所有するE株式を提供していた控訴人が、E株の株価の下落により、追加担保の提供を要求され、その追加がない場合には低い株価で換価されるおそれがあったことから、その損失の拡大を少しでも回避するためやむを得ずに行った取引であり、本件各資金提供は、本件各資金提供の時点で控訴人が置かれていた状況を前提とすれば、まさに通常の経済取引として是認されるべきものであると主張する。

しかし、前記引用に係る原判決の認定するとおり、控訴人が本件資金提供を行ったことについては控訴人主張のような事情があったといえるが、そもそも、本件担保提供は、専らCにおいてその事業活動に必要な資金を調達する上での便宜を図ることを企図してされたものであり、これにより控訴人において金銭その他の資産又は経済的利益を得ることを期待されていたわけではないこと、本件各資金提供に当たり、控訴人としては、近い将来にCが清算に入る可能性があることを予測しており、Cから本件各資金提供に係る利息の支払及び金銭の返還を受けることを想定していなかったことが推認されるのであって、こうした経緯を考慮すれば、本件各資金提供は、形式的には消費貸借契約に基づく金銭の交付であったとしても、その実質は、Cに対して金銭を対価なく移転するものであり、かつ、その行為について通常の経済取引として是認できる合理的理由は存在しないというべきである。

控訴人の上記主張は、上記認定と異なる事実関係に基づくものであって、その前提を誤るものであり、採用の限りでない。

- (3) 控訴人は、Cが平成13年12月31日の時点で大幅な債務超過になり、また、その資産状況や支払能力等からみて、本件各資金提供に係る金銭を回収することができないことが明らかであったために、やむを得ず本件債権放棄を行ったものであり、本件債権放棄には通常の経済取引として是認することができる合理的理由が存在すると主張する。

しかし、控訴人主張のとおり、Cが大幅な債務超過となり、本件各資金提供に係る金銭の回収ができないことが明らかになったため、控訴人が本件債権放棄をしたものとしても、上記(2)のとおり、本件各資金提供の実質は、Cに対して金銭を対価なく移転するものであり、実質的に寄附金と評価すべきものである。そして、証拠(乙6、57ないし60)及び弁論の全趣旨によれば、F銀行への担保提供に係るものを含め控訴人の保有するE株の譲渡により、控訴人には平成14年3月期中の平成13年8月から11月までにおいて約210億5850万円という多額の譲渡益が発生したことが認められるところ、前記引用に係る原判決認定の本件各資金提供や本件債権放棄の経緯からすれば、控訴人が、同期において、このような形式的な貸付債権を放棄することは、この債権放棄による損失を計上することにより上記譲渡益に対する税負担を軽減するための便法に過ぎないとみるほかはなく、本件債権放棄について、通常の経済取引として是認することができる合理的理由を見いだすことはできない。

控訴人の主張は、本件各資金提供が実質的にも寄附金ではなく、貸付金であるとの見解に立つものであって、その前提を誤るものであり、採用の限りでない。

- 3 以上によれば、控訴人の請求をいずれも棄却した原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから、棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第19民事部

裁判長裁判官 青柳 馨

裁判官 小林 敬子

裁判官 大野 和明