

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消請求控訴事件

国側当事者・国(東京上野税務署長)

平成23年10月27日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成23年1月28日判決、本資料261号-13・順号11603)

判 決

控 訴 人	A株式会社
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	笠原 慎一
同	飯田 豊浩
同	高取 由弥子
同	桜木 佳子
同	石崎 弘規
被控訴人	国
同代表者法務大臣	平岡 秀夫
処分行政庁	東京上野税務署長
	藤岡 龍男
同指定代理人	磯村 建
同	森本 利佳
同	譜久村 意次
同	高野浦 信昭
同	久田 治伸

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 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 処分行政庁が控訴人に対して平成19年3月27日付けでした、控訴人の平成15年4月1日～平成16年3月31日の事業年度の法人税の更正処分(ただし、平成21年1月15日付け裁決により一部取り消された後のもの)のうち納付すべき税額14億8153万9200円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。
- 3 処分行政庁が控訴人に対して平成19年3月27日付けでした、控訴人の平成16年4月1日～平成17年3月31日の事業年度の法人税の更正処分(ただし、平成21年1月15日付け裁決により一部取り消された後のもの)のうち納付すべき税額7億9573万6400円を超える

部分及び過少申告加算税賦課決定処分（ただし、同日付け裁決により変更された後のもの）を取り消す。

- 4 処分行政庁が控訴人に対して平成19年3月27日付けでした、控訴人の平成17年4月1日～平成18年3月31日の事業年度の法人税の更正処分（ただし、平成21年1月15日付け裁決により一部取り消された後のもの）のうち納付すべき税額10億9440万0200円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分（ただし、同日付け裁決により変更された後のもの）のうち税額114万円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 (1) 控訴人（原告）は、電気工事等を業とする株式会社である。

B株式会社（B）は、電気工事等を業とする株式会社であり、控訴人がその株式の全てを所有している、控訴人の完全子会社である。

- (2) 控訴人とBは、平成11年4月1日、控訴人からBに出向させる控訴人の従業員の取扱いに関する協定書（本件協定書）を作成し、本件協定書第3条は、控訴人からBに出向する控訴人の従業員に対する給与は、控訴人が控訴人の規程により支給し、Bは当該給与に係る負担金を控訴人に支払うものとしている。

- (3) 控訴人は、平成15年4月1日～平成16年3月31日（平成16年3月期）、同年4月1日～平成17年3月31日（平成17年3月期）及び同年4月1日～平成18年3月31日（平成18年3月期）の各事業年度（本件各事業年度）において、本件協定書に基づき、控訴人の従業員をBに出向させ（本件出向）、これらの従業員のうち、Bのサポート事業本部以外の部署に所属する者（本件出向者）に対しては、控訴人がその給与を支給した上で、その合計額の約50%に相当する金額（給与負担金額）をBから出向負担金名目で受領し、その余（給与負担差額）を控訴人が負担した。

本件各事業年度における本件出向者の給与の合計額、給与負担金額（B負担分）及び給与負担差額（控訴人負担分）は、次のとおりである。

ア 平成16年3月期

(ア) 本件出向者の給与の合計額	3億5290万0204円
(イ) 給与負担金額（B負担分）	1億7645万0102円
(ウ) 給与負担差額（控訴人負担分）	1億7645万0102円

イ 平成17年3月期

(ア) 本件出向者の給与の合計額	3億9193万2156円
(イ) 給与負担金額（B負担分）	1億9596万6078円
(ウ) 給与負担差額（控訴人負担分）	1億9596万6078円

ウ 平成18年3月期

(ア) 本件出向者の給与の合計額	3億1057万3589円
(イ) 給与負担金額（B負担分）	1億5528万6975円
(ウ) 給与負担差額（控訴人負担分）	1億5528万6614円

- (4) 控訴人は、本件各事業年度の法人税について、給与負担差額を損金の額に算入してそれぞれ確定申告を行ったが、これに対し、処分行政庁は、平成19年3月27日、給与負担差額が法人税法（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。）37条の寄附金に該当するなどとして、それぞれ更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をした（各更正処分（た

だし、いずれも平成21年1月15日付け裁決により一部取り消された後のもの)及び各過少申告加算税賦課決定処分(ただし、平成17年3月期及び平成18年3月期については同裁決により変更された後のもの)をそれぞれ「平成16年3月期更正処分」、「平成16年3月期賦課決定処分」などという。また、本件各事業年度の法人税に係る各更正処分を併せて「本件各更正処分と、各賦課決定処分を併せて「本件各賦課決定処分」とそれぞれいう。))。

- 2 本件は、控訴人が、被控訴人(被告)に対し、本件各更正処分のうち控訴人が自認する金額を超える部分及び本件各賦課決定処分(平成18年3月期分については114万円を超える部分)の取消しを求めた事案である。

控訴人は、① 出向者の給与の一部を出向元法人が負担することの合理性を判断するに当たっては、当該出向の経緯及び目的、当該出向が出向元法人及び出向先法人に与える影響、出向元法人と出向先法人との間の給与較差の有無及び程度その他の諸事情を総合的に考慮すべきであり、出向元法人が負担する出向者の給与の額の相当性を判断するに当たっては、法人間の特殊な関係に基づく租税回避のための価格操作と認めるべきものでなければ、合理性を有するものと判断すべきである、② 本件出向は、専ら控訴人の利益を図ることを目的として企画され、実施されたものであるところ、本件各事業年度において、控訴人とBとの間には、41.1~46.0%の給与較差が存在したが、出向によって出向者に対し賃金等の労働条件で不利益を与えることは原則として許されず、Bが本件各事業年度において本件出向者に係る給与全額を負担した場合には、直ちに倒産の危機にひんすることとなるため、そのような事態を防止するために、控訴人は、給与負担差額を負担した、③ 本件出向者の給与のうち、控訴人がBに対して負担を求めることができる額は、せいぜいその54.0~58.9%程度の額であるというべきであり、その他の事情を考慮すれば、更に低額になるというべきであるから、給与負担金額は、社会通念上Bが負担すべきものと判断される金額と同等であり、又は不相当に低額ではないから、給与負担差額が控訴人のBに対する寄附金に当たるということはできない、④ 仮に、本件出向者の給与の一部を控訴人が負担した行為が、Bに対する経済的利益の無償供与に当たるとされとしても、控訴人からBに対する寄附金と評価することができるのは、社会通念上Bが負担すべき部分を超えて控訴人が負担した部分のみであるというべきである、⑤ 控訴人が、従前の処分行政庁の対応を前提として、給与負担差額を損金の額に算入して本件各事業年度の法人税の申告をしたことには、相応の理由があり、これを覆して寄附金として申告することを期待できる状況にはなかったから、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」があり、本件各賦課決定処分は取り消されるべきであるなどと主張した。

- 3 原審は、

- (1) 出向者に対する給与は、労務の提供を受ける出向先法人において負担するのが原則であり、出向元法人が出向者に対する給与の全部又は一部を負担している場合には、このような負担をすることについて通常の経済取引として是認できる合理的な理由がなければ、出向元法人が負担した金額は、出向先法人に対して経済的利益を供与したものであることになり、法人税法37条の寄附金に該当するというべきである、
- (2) 寄附金に該当する支出を、控訴人主張のように、租税回避のための価格操作として出向元法人による出向者の給与の負担がされた場合に限定的に解することは相当でない、
- (3) 法人の従業員が他の法人に出向する場合に、出向元法人と出向者との間において雇用契約が維持されているときは、出向者としては、その出向後においても従来どおりの労働条件を保

証するよう出向元法人に対して要求することができ、出向者の給与を出向先法人が自己の貸金表等に基づいて負担金等として支出し、又は出向者に直接支給する場合には、出向元法人においてその給与の較差部分に相当する金額を負担しなければならないことになり、この場合の出向元法人における給与の較差部分の負担は、出向先法人においてこれを負担し得ない事情があるときは、出向元法人においてこれを負担しなければならないものであるから、その負担部分に係る金額は、法人税37条の寄附金には該当せず、出向元法人において損金の額に算入できる、

- (4) 控訴人からBへの出向者に係る給与の一部を控訴人が負担すること、及びその負担額を給与の50%相当額とすることが決定された時点で、Bにプロパー従業員は存在せず、プロパー従業員に係る貸金表も作成されていなかったものであり、控訴人とBとの間に具体的な給与較差が存在したものと認めることはできない、
- (5) 控訴人は、控訴人とBの間には41.1~46.0%の給与較差が存在した旨主張するが、上記の数値は事後的に算出されたものにすぎず、控訴人からBへの出向者の給与に係る控訴人の負担額が決定された時点で、控訴人において、上記のような給与較差の存在及び程度が認識されていたものではない、
- (6) 控訴人の要員流動化策の一環としての本件出向が成り立つためには控訴人のBに対する経済的利益の供与が不可欠であるからといって、本件出向者による労務の提供を受けたBがその給与の全額を負担すべきであるという原則に反して控訴人が給与負担差額を負担することの合理性が根拠付けられるものではない、
- (7) Bが控訴人からの出向者に係る給与全額を負担することによって倒産の危機にひんするというのであれば、それは正に本件出向に基因するものなのであるから、これを回避するためには、本件出向自体を取りやめれば足りるというべきであり、控訴人が、Bに倒産のおそれを生じさせる本件出向を自ら実施しながら、一方で給与負担差額を負担したとしても、このような負担が、業績不振の子会社の倒産を防止するためにやむを得ず行われるものと認められるものではない、
- (8) 国税通則法65条4項にいう「正当な理由があると認められる」場合とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当であるところ、本件には、真に控訴人の責めに帰することのできない客観的な事情があるということとはできない

などとして、控訴人の請求をいずれも棄却した。

これに対し、控訴人が控訴した。

4 前提事実、争点及び争点に関する当事者の主張は、当審における控訴人の主張を後記5のとおり付加するほか、原判決の、「事実及び理由欄」の第2の2~4に記載のとおりであるから、これを引用する。

5 当審における控訴人の主張

- (1) 原審は、出向者に対する給与は、労務の提供を受ける出向先法人において負担するのが原則であるということができると判示するが、法的根拠がなく、経済実態に照らしても根拠がない。

出向者の給与は出向先法人において負担するのが原則であるとする法的根拠（法人税法の条文）は、何ら示されていない。仮に、「一般に公正妥当と認められる会計処理基準」（同法22

条4項)が法的根拠であるなら、その具体的内容が示されるべきであるのに、原審は何ら判断をしていないし、被控訴人も主張していない。原審は、労働者の給与は労務提供の対価であるから、労務の提供を受ける法人が当該労働者の給与を負担するのが原則であることを法的根拠としている可能性があるが、これは法的根拠にはならない。労働契約法上、出向は人事異動であり、出向者に対する給与支払義務を負っているのは、出向元法人である。最高裁昭和49年8月30日第三小法廷判決・集民112号449頁(以下「昭和49年判決」という。)は、「給料名義で支払われた金員であっても、それが従業員の会社に対する労務提供の対価とみられない場合は、その支払が雇用契約上会社の義務とされている等特段の事情がない限り、損金に算入することはできない」と判示している。これを反対解釈すれば、「給料名義で支払われた金員について、それが従業員の会社に対する労務提供の対価とみられない場合でも、その支払が雇用契約上会社の義務とされている等特段の事情があれば、損金に算入することができる」となる。

次に、平成13年就労条件総合調査の結果(甲43)によれば、出向元企業の給与水準より出向先企業の給与水準が低い場合、大部分の企業において、出向者に対し、出向元企業の給与水準に従った給与が支払われており、出向元企業の給与水準と出向先企業の給与水準の差額については、おおむね半数程度の企業においては出向元企業が差額の全額を負担している一方、差額の残額を出向先企業が負担する場合やその他の場合も少なくない。また、独立行政法人Eの平成16年の調査の結果(甲44)では、企業が実施する出向の70%以上がグループ企業又は系列企業を出向先企業として行われており、出向元企業の給与水準より出向先企業の給与水準が低い場合、大部分の企業において、出向者に対し、出向元企業の給与水準に従った給与が支払われており、出向元企業の給与水準と出向先企業の給与水準の差額については、おおむね3分の1程度の企業において、出向元企業が差額の全額を負担する一方、差額の残額を出向先企業が負担する場合や出向元企業が差額の一部を負担している場合も少なくない。さらに、F等による平成10年の調査の結果(甲45)では、出向者の給与のうち出向元企業が負担している割合は、多くの場合においては協議によりその都度異なる割合が定められており、出向先企業が全額を負担している割合は、8%程度にすぎないし、出向元企業の給与水準より出向先企業の給与水準が低い場合、大部分の企業において、出向元の給与水準に従った給与が支払われ、出向元企業の給与水準と出向先企業の給与水準の差額については、おおむね8割程度の企業においては出向元企業が全額を負担する一方、差額の全額を出向先企業が負担する場合や出向元企業が差額の一部を負担している場合も1割程度みられる。以上によれば、「原則として出向先法人が出向者の給与全額を負担すべきである」との原審の判断は、経済実態と著しく乖離しているといわざるを得ない。

- (2) 出向元法人と出向先法人との間における出向契約について、私法的観点から分析、検討すると、出向元法人に対して提供されている労務の提供先を、人事異動の手法を用いて、出向先法人へと変更し、出向先法人が出向元法人に対し、一定の対価を支払うことを目的とする契約である。この「一定の対価」は、私的自治の原則の下、両者の合意によって定められるべきものであって、対価の額について明確な基準はなく、出向元法人が出向者に対して支払っている給与の額と必ずしも同一である必要はない。出向元法人において労働条件が確定している従業員を、出向元法人から出向先法人へ人事異動の方法で移転させる場合、出向先法人から出向元法人に支払われる対価が、社会通念上、合理性を有し、通常の経済取引として是認できるので

あれば、たとえこれが、出向元法人が支払う給与の額を下回ったとしても、その差額が出向元法人から出向先法人への寄附金となることはない。

(3) 原審は、控訴人が出向者の給与の一部を負担していることの合理性はないと判示するが、誤りである。

ア 最高裁平成16年12月24日第二小法廷判決・民集58巻9号2637頁（以下「平成16年判決」という。）は、銀行による債権放棄の寄附金該当性につき、① 「債務者の資産状況、支払能力等の債務者側の事情のみならず、債権回収に必要な労力、債権額と取立費用との比較衡量、債権回収を強行することによって生ずる他の債権者とのあつれきなどによる経営的損失等といった債権者側の事情、経済的環境等も踏まえ」、② 「社会通念に従って総合的に判断されるべきものである。」と判示している。このように、ある経済的利益の移転が、寄附金に該当するか否かの判断は、債務者の支払能力など比較的数字的に把握しやすい事情のみならず、経済的損失等の債権者側の事情、その他の経済的環境等をも踏まえて判断されるべきである。

国税不服審判所平成11年6月30日裁決・裁決事例集No. 57・357頁（以下「平成11年裁決」という。）は、石油製品卸売業を営む会社が、特約店に対し、売掛金の減額処理の方法で、廃業資金及び経営改善資金を支援した事案において、「現状打開策の一環として、経営遂行上、真にやむを得ない費用であり、客観的にみて経済的合理性を有し、社会通念上も妥当視される処理と認められる」、「本件売掛金の処理について、相当の理由があるのか否か、数値的な比較だけでなく、社会、経済環境も十分に配慮した検討がなされるべきである」などと述べている。

また、昭和49年判決は、労務提供の対価でなくとも、雇用契約上の義務とされる特段の事情があれば、損金に算入される旨判示するところ、原審は、本件出向者の給与負担の合理性を判断するに当たり、控訴人が本出向者に対し給与を支払うべき雇用契約上の義務を負っているという事実を考慮していない。

イ 原審の認定するとおり、控訴人は、経営が厳しい状況にあり、特に、一般電気工事部門では減収が続き、その原因が、工事施工高に比べて過剰な人員を抱えていることにあるとして、平成14年頃から、要員流動化策を実施することとした。Bは、従前は主として控訴人が購入する工事材料の購入代理等を行っており、控訴人の中高年従業員の雇用の受け皿としての性格が強い会社であったが、控訴人は、従業員をBへ出向させ、新たな事業等を創出させるなどし、控訴人の従業員より給与水準の低い固有の従業員（プロパー従業員）の雇用を実施し、本件出向者による教育を通じてプロパー従業員の技術力を向上させ、低コスト型外注体制を整備することによって、グループ全体の収益向上を目指すこととしたものである。

本件出向により、余剰人員の解消策として、整理解雇をせず、有能な技術者の流出回避、良好な労使関係の保持が可能となった。控訴人の業績は、本件出向実施後、回復しており、本件出向者は、20歳代から50歳代まで多様であったが、若年者は控訴人に復帰後、現在も業務に従事し、定年が近かった者も、解雇されることなく業務を全うしている。この結果からみても、控訴人の施策に経済合理性があり、控訴人が給料負担差額を負担したことにも経済合理性があったことを裏付ける。

ウ 原審は、Bが控訴人からの出向者に係る給与全額を負担することによって倒産の危機にひんするというのであれば、これを回避するためには、本件出向自体を取りやめれば足りると

判示するが、不当である。本件出向の実施は、控訴人の経営健全化にとって必要不可欠なものであったが、本件出向者の給与を全額Bが負担すると、Bは倒産の危機にひんすることになるから、控訴人は給与負担差額を負担することとしたものである。控訴人は、たとえこの負担をしても、従業員をBに出向させることにメリットがあると判断したものである。

エ 本件出向は低コスト型外注体制を整備するために行われたものであるから、Bのプロパー従業員の給与は、控訴人の給与水準より低くなければならないところ、Bと同種の事業を営む企業の給与水準は、控訴人の給与水準の50%程度である。

オ 原審は、控訴人からBへの出向者に係る給与の一部を控訴人が負担すること、及びその負担額を給与の50%相当額とすることが決定された時点で、Bにプロパー従業員は存在せず、プロパー従業員に係る賃金表も作成されていなかったとして、控訴人とBとの間に具体的な給与較差が存在したものと認めることはできないと判示するが、不当である。G局が、平成16年及び平成17年に、Bと同程度（10～300人）の従業員を有する中小企業を対象として調査をしたところ、賃金表があると回答した企業は、平成16年で32.5%。平成17年で41.2%にとどまっている。また、その当時、プロパー従業員が存在しなかったのは、上記の本件出向の経緯及び目的に鑑みれば、やむを得ないものである。プロパー従業員が存在せず、プロパー従業員に係る賃金表が作成されていなかったとしても、給与較差があることは認定できるものである。

カ 以上によれば、控訴人が給与負担差額を負担していることには、社会通念上、合理的な理由が認められるものというべきである。原審は、本件出向者の給与の負担割合が決定された過程につき、控訴人からBへの出向者の給与に係る控訴人の負担額が決定された時点で、控訴人において、給与較差の存在及び程度が認識されていたものではないと判示する。そうすると、原審は、控訴人が、「控訴人が主張する合理的理由が本件出向者の給与の負担額（負担割合）を決定する過程において具体的に考慮されたこと」まで立証しなければならないと解するようであるが、控訴人が、結果として、正しい取扱いをしているのに、負担額の決定に当たって考慮された事情を具体的に立証できないからといって、控訴人が不利益を被らなければならない理由はない。

(4) 企業が実施する出向の多くは、労務提供の結果が全て出向先法人に帰する場合ではないし、少なくとも、その証拠はないというべきである。そうすると、出向先法人が負担している出向者の給与が出向元法人から出向先法人に対する寄附金であるというためには、課税庁において、当該出向について、労務提供の結果が全て出向先法人に帰する場合であることを主張立証しなければならない。ところが、本件においてそのような主張立証はされていない。

(5) 物の売買では、移転元の取得価格よりも低い価格で移転先に譲渡された場合、その差額が寄附金に該当するか否かは、独立経済当事者間での取引における当該物の相当な価格を判断した上で、これと実際の取引価格との乖離を検討し、寄附金として認定されるべき金額が定まる。出向契約においても、独立経済当事者間における当該労務の相当な価格を判断した上で、これと実際に出向先から支払われた対価との乖離を検討し、寄附金の額が決まるものというべきである。したがって、仮に控訴人が負担する給与負担差額の割合が高いとしても、社会通念上、相当な範囲で控訴人が本件出向者の給与を負担することについては合理性が認められるから、少なくともその範囲で、給与負担差額は、控訴人からBに対する寄附金には当たらない。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求は、理由がないものと判断する。その理由は、後記2のとおり付加するほか、原判決の「事実及び理由」欄の第3に記載のとおりであるから、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、原審は、出向者に対する給与は、労務の提供を受ける出向先法人において負担するのが原則であるということができると判示するが、法的根拠がないと主張する。

しかし、労働契約は、労働者が使用者に使用されて労働し、使用者がこれに対して賃金を支払うことを内容とするものであって（労働契約法6条）、労働者の労務の提供と使用者の賃金の支払が対価関係にある双務有償契約である。したがって、特別の事情がない限り、労務の提供という契約上の給付を受ける者が、その反対給付として賃金を支払うというのが原則的な在り方であることは、いうまでもない。出向においては、これが変容を受けるものの、労務の提供と賃金の支払が対価関係に立つ性質のものであることは変わりがないというべきである。したがって、労務の提供を受けない出向元法人が労務の提供を受ける出向先法人に代わって労務の対価である賃金を負担する場合には、合理的理由がない限り、出向元法人が出向先法人に対して経済的な利益を供与したものとすべきことになる。原審は、このような意味において上記の判示をしたものであって、何ら不当ではない。

また、控訴人は、昭和49年判決を引用して、控訴人が、本件出向者から労務の提供を受けなくても、本件出向者に対し給与の全額を支払うことが雇用契約上の義務とされており、特段の事情があるから、給与全額を損金とすべきである旨主張する。

昭和49年判決は、会社に対し労務の提供がなかった行方不明者を名宛人として、その妻に支払われた金員につき、労務の対価とみられない場合には、特段の事情がない限り損金に算入されない旨判示したものである。本件では、本件出向者は、控訴人との雇用契約に基づき、Bに労務を提供したのであるから、その給与は労務の提供の対価である。本件で問題とすべきは、Bが給与負担金額として本件出向者の給与の約半分しか負担しないことにより、控訴人からBへの寄附金が生じるか否かであり、昭和49年判決は事案が異なり、本件にはふさわしくない。

さらに、控訴人は、原審の上記判示は、経済実態に照らしても根拠がないと主張し、各種の統計資料（甲43～45）を引用する。

しかし、原審は、合理的理由があれば原則が修正されるとしているのであり、出向元法人の給与水準が出向先法人の給与水準より高い場合に、差額を出向元法人が負担する例が多いからといって、これは、合理的理由がある一場面にはすぎないのであるから、これらの統計資料をもって、原審の上記判示を左右するものということとはできない。

(2) 控訴人は、出向元法人と出向先法人の間における出向契約について、出向先法人が出向元法人に対し支払う対価は、私的自治の原則の下、両者の合意によって定められるべきものであって、対価の額について明確な基準はなく、出向元法人が出向者に対して支払っている給与の額と必ずしも同一である必要はなく、社会通念上、合理性を有し、通常の経済取引として是認できるのであれば、たとえこれが出向元企業が支払う給与の額を下回ったとしても、その差額が出向元法人から出向先法人への寄附金となることはないと主張する。

しかし、合意をすること自体が私的自治の原則によって許されていることと、それが経済的利益の供与に当たるかどうかとは、別個の問題であることは明らかであって、本件の事実関係の下においては、控訴人が、Bから本件出向者の給与の約半分当たる給与負担金額を受け取り、その余を給与負担差額とすること自体に、合理性があるとはいえない。

したがって、控訴人の主張は採用できない。

- (3)ア 控訴人は、平成16年判決は、銀行による債権放棄の寄附金該当性につき、債務者の資産状況、支払能力等の債務者側の事情のみならず、債権回収に必要な労力、債権額と取立費用との比較衡量、債権回収を強行することによって生ずる他の債権者とのあつれきなど債権者側の事情、経済的環境等も踏まえ、社会通念に従って総合的に判断されるべきものであると判示しており、本件においても、控訴人側の事情を考慮すべきである旨主張し、また、平成11年判決は、石油製品卸売業を営む会社が、特約店に対し、売掛金の減額処理の方法で、廃業資金及び経営改善資金を支援した事案において、「現状打開策の一環として、経営遂行上、真にやむを得ない費用であり、客観的にみて経済的合理性を有し、社会通念上も妥当視される処理と認められる」、「本件売掛金の処理について、相当の理由があるのか否か、数値的な比較だけでなく、社会、経済環境も十分に配慮した検討がなされるべきである」などと述べていると主張する。

しかし、本件は、苦境に陥ったBを救済するために、控訴人が給与負担差額を負担して、本件出向を行ったというものではないから、事案が異なるものである。

控訴人の、昭和49年判決に基づく主張に理由がないことは、上記のとおりである。

- イ 控訴人は、グループ全体の収益向上を目指すこととし、本件出向により、余剰人員の解消策として、整理解雇をせず、有能な技術者の流出回避、良好な労使関係の保持が可能となり、また、控訴人の業績は、本件出向実施後、回復しているから、控訴人が給料負担差額を負担したことに経済合理性があった旨主張する。

しかし、出向者の給与に係る出向元法人の負担額が法人税法37条の寄附金に該当するかどうかの判断に当たって検討の対象となるのは、出向者による労務の提供を受けた出向先法人がその給与の全額を負担すべきであるという原則に反して出向元法人がその一部を負担すること自体の合理性の有無であるというべきであることは、引用に係る原判決の判示するとおりである。本件においては、控訴人が別法人であるBに経済的利益を与えていること自体の合理性を問題とすべきである。

- ウ 控訴人は、原審は、Bが控訴人からの出向者に係る給与全額を負担することによって倒産の危機にひんするというのであれば、これを回避するためには、本件出向自体を取りやめれば足りると判示するが、控訴人は給与負担差額を負担しても従業員をBに出向させることにメリットがあると判断したものであるから、不当であると主張する。

しかし、控訴人にこのようなメリットがあるからといって、出向者による労務の提供を受けた出向先法人がその給与の全額を負担すべきであるという原則に反して出向元法人がその一部を負担すること自体の合理性が満たされるものではない。

- エ 控訴人は、本件出向は低コスト型外注体制を整備するために行われたものであるから、Bのプロパー従業員の給与は、控訴人の給与水準より低くなければならないところ、Bと同種の事業を営む企業の給与水準は、控訴人の給与水準の50%程度であると主張する。

しかし、給与水準は、各企業により異なるものであり、同種の事業を営む企業の給与水準によりBの給与水準を認定することはできない。なお、控訴人は、平成14年4月に組織のスリム化と低コスト型外注体制の整備にとりかかったとして、同月作成の「関連子会社への配置転換について」と題する書面(甲9)を提出するところ、これには、確かに「経営概念から考えて、親会社と子会社には、必然的に「差」をもうける必要がある。」との記載があ

るが、そこで想定されていた差は、「子会社の給与体系を、親会社の80%（案）程度とする。」というものであって、約50%という給与較差とは著しく異なっていた。

控訴人は、Bにプロパー従業員は存在せず、プロパー従業員に係る賃金表も作成されていなかったとして、控訴人とBとの間に具体的な給与較差が存在したものと認めることはできないと判示するが、不当であると主張する

しかし、Bにプロパー従業員が存在しないのであれば、給与の支払い実績に基づく給与水準を明らかにすることはできないし、プロパー従業員に係る賃金表も作成されていないのであれば、従業員の学歴、資格、年齢等を想定して給与を試算することもできないものであり、原審の判断は相当である。従業員が存在しながら賃金表を作成していない企業が多数あるとしても、そのことは上記判断を左右するものではない。

カ 控訴人の主張する上記の事情やその他の事情を総合考慮しても、給与負担差額を控訴人が負担することにつき、通常の経済取引として是認できる合理的な理由はないというべきである。

控訴人は、原審は、本件出向者の給与の負担割合が決定された過程につき、控訴人からBへの出向者の給与に係る控訴人の負担額が決定された時点で、控訴人において、給与較差の存在及び程度が認識されていたものではないと判示するところ、これは、「控訴人が主張する合理的理由が本件出向者の給与の負担額（負担割合）を決定する過程において具体的に考慮されたこと」まで控訴人が立証しなければならないと解するようであり、不当であると主張する。

しかし、原審は、控訴人が41.1～46.0%という具体的数値をもって給与較差が存在した旨主張したのを排斥する趣旨で、上記のように判示しているのであるから、控訴人の主張は失当である。

(4) 控訴人は、出向元法人が負担している出向者の給与が出向元法人から出向先法人に対する寄附金であるというためには、課税庁において労務提供の結果が全て出向先法人に帰属する場合であることが主張立証されなければならないのに、本件ではこれがないと主張する。

しかし、被控訴人は、本件出向者の労務の提供の結果が全てBに帰することは主張しているし、本件協定書には、本件出向者が、出向中、控訴人の業務に従事する旨の特約等はなく（乙5）、また、処分行政庁が、控訴人からBに発注した外注工事につき、Bが実際に施工している事実が認められず、本件出向者は控訴人の立場で控訴人の業務に従事しているものと認められるから、控訴人からBに支払われた外注工事費は、無償の資金提供であり、寄附金に当たるとして、更正処分を行ったところ、控訴人が、Bが工事を行ったものであるからこの事実認定は誤りであるとして、国税不服審判所に不服申立てをし、国税不服審判所はBが工事を行ったことを認める裁決をした（乙17）ことからみても、本件出向者の労務の提供の結果が全てBに帰するものと認められる。

(5) 控訴人は、物の売買では、移転元の取得価格よりも低い価格で移転先に譲渡された場合、その差額が寄附金に該当するか否かは、独立経済当事者間での取引における当該物の相当な価格を判断した上で、これと実際の取引価格との乖離を検討し、寄附金として認定されるべき金額が定まるものであり、出向契約においても、独立経済当事者間における当該労務の相当な価格を判断した上で、これと実際に出向先から支払われた対価との乖離を検討し、寄附金の額が決まるものというべきであるから、仮に控訴人が負担する給与負担差額の割合が高いとしても、

社会通念上、相当な範囲で控訴人が本件出向者の給与を負担することについては合理性が認められるから、少なくともその範囲で、控訴人からBに対する寄附金には当たらないと主張する。

しかし、控訴人とBが、独立経済当事者として、市場原理に基づき、本件出向に対する負担金を合意したとは考えにくいし、出向に対する負担金の額が取引価格として定まるような市場が存在するともいい難い。また、社会通念上、相当な範囲で給与負担差額を控訴人が負担することについては合理性があるか否かは、本件の主たる争点であり、本件においては、給与負担差額の全額はもとより、その一部であっても、これを控訴人が負担することにつき、通常の経済取引として是認できる合理的な理由はないものである。

(5) 控訴人は、その他るる主張するが、本件の結論を左右するものとはいえない。

3 よって、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第2民事部

裁判長裁判官 大橋 寛明

裁判官 川口 代志子

裁判官 佐久間 政和