東京地方裁判所　平成●●年（○○）第●●号　法人税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国（水口税務署長）
平成２６年１月２４日認容・確定

判　　決

原告	D株式会社
同代表者代表取締役	E
同訴訟代理人弁護士	山下　清兵衛
	大森　浩司
	笠原　俊宏
同訴訟復代理人弁護士	田代　浩誠
	北村　美穂子
	山下　功一郎
被告	国
同代表者法務大臣	谷垣　禎一
処分行政庁	水口税務署長
	福居　英雄
同指定代理人	南部　崇徳
	ほか別紙１指定代理人目録記載のとおり

主　　文

１　水口税務署長が原告に対して平成１８年５月２９日付けでした原告の平成１４年４月１日から平成１５年３月３１日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得金額６６１８万２７９１円及び納付すべき税額１９２１万４４００円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分を取り消す。

２　水口税務署長が原告に対して平成１８年５月２９日付けでした原告の平成１５年４月１日から平成１６年３月３１日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得金額７３７７万００３５円及び納付すべき税額２１４９万０９００円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分及び重加算税賦課決定処分（ただし、平成２０年６月３０日付け裁決により変更された後のもの）をいずれも取り消す。

３　水口税務署長が原告に対して平成１８年５月２９日付けでした原告の平成１６年４月１日から平成１７年３月３１日までの事業年度の法人税の更正処分のうち所得金額１億２５２５万１１３２円及び納付すべき税額３６９３万５２００円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分及び重加算税賦課決定処分（ただし、平成２０年６月３０日付け裁決により変更された後のもの）をいずれも取り消す。

４　訴訟費用は被告の負担とする。

事実及び理由

第１　請求

主文と同旨

第２　事案の概要

本件は、原告が平成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」という。）においてＦ株式会社（以下「Ｆ社」という。）に対して行った製品（外壁）の売上値引き及び単価変更による売上げの減額が法人税法３７条に規定する寄附金に該当するとして、水口税務署長が本件各事業年度の法人税の各更正処分及び過少申告加算税又は重加算税の各賦課決定処分を行ったのに対し、原告が、期初に設定された取引価格は暫定的な価格であり、原告のＦ社に対する販売価格は期末に決定されるものであるなどと主張して、上記各更正処分等（過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分については、いずれも裁決による一部取消し後のもの）の取消しを求めている事案である。

１　関係法令の定め

(1)　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。）２２条１項

内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。

(2)　法人税法２２条３項

内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

ア　１号

当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額

イ　２号

前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額

ウ　３号

当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

(3)　法人税法３７条３項

内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額（前二項の規定の適用を受けた寄附金の額を除く。）の合計額のうち、その内国法人の資本等の金額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額（次項第三号において「損金算入限度額」という。）を超える部分の金額は、その内国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。

(4)　法人税法３７条７項

前各項に規定する寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず、内国法人が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（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。）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の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする。

(5)　法人税法３７条８項

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おける価額又は当該経済的な利益のその供与の時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。

2　前提事実（争いがない事実、後掲各証拠及び弁論の全趣旨により容易に認定できる事実）

(1)　原告の概要

原告は、Ｆ社がその住宅用外壁部材等（以下「外壁」という。）の製造部門を分社化して設立した同社の１００％出資の子会社であり、Ｏ事業所及びＰ事業所の２工場で外壁を製造している。

(2)　原告とＦ社及び関係会社との取引関係（住宅ユニットの生産事業）

Ｆ社は、原告のほか、ユニット住宅のユニットを生産するＧ株式会社ほか７社（以下「ユニット生産８社」といい、原告とユニット生産８社を併せて「本件各子会社」という。また、本件各子会社とＦ社を併せて「Ｆグループ各社」という。）とともに、住宅ユニット（商品名はH）の生産事業（以下「ユニット住宅事業」ともいう。）を営んでいる。

原告は、製造した外壁をＦ社に販売し、Ｆ社はそれをユニット生産８社に販売している。そして、ユニット生産８社は、この外壁等を使用して生産した住宅ユニットをＦ社に販売している（別紙２「Ｆグループ住宅事業の商流」参照）。

(3)　原告とＦ社との間の契約等

原告とＦ社は、平成１２年４月１日頃、下記のとおりの内容の同日付け「取引基本契約書」（甲４。以下「本件契約書」という。）及び「購入価格及び支払方法に関する覚書」（甲５。以下「本件覚書」といい、本件契約書と併せて「本件契約書等」という。）を取り交わし、外壁の製造・売買に関する合意をした。その後、本件契約書等は、平成１７年３月３１日まで本件契約書１１条に基づいて自動的に更新され、契約内容は変更されておらず、本件覚書も同様に変更されていない。

ア　本件契約書（抜粋。ただし、「甲」を「Ｆ社」、「乙」を「原告」と読み替えて記載した。）

「第１条　Ｆ社は本契約の定めるところに従い、原告より原告の製造する「外壁部材」を継続的に購入し、原告はＦ社に売り渡すものとする。

第２条　原告はＦ社の定めた製品規格に合致する「外壁部材」を製造するものとする。

第３条　「外壁部材」の購入価格及び支払方法については、別途覚書で定める。

第４条　原告はＦ社よりの注文書に基づき、「外壁部材」を製造し、指定期日に指定場所に納品する。

第８条　原告はＦ社に売り渡す「外壁部材」と同一又は類似のものをＦ社以外の第三者のために製造加工又は販売してはならない。

第１１条　本契約の有効期間は契約締結の月より２年間とし、Ｆ社・原告いづれか一方より期間満了３ヶ月前までに解約の申出のない限り、以降１ヶ年づつ自動的に更新するものとする。」

イ　本件覚書（抜粋。同上）

「第１条　１　Ｆ社が原告より購入する「外壁部材」の価格は、原則として合理的な原価計算の基礎に立ち、Ｆ社・原告協議の上決定する。

２　Ｆ社の発注量の大幅な増減、経済事情の著しい変動が生じた場合は、Ｆ社・原告協議の上、購入価格を決定出来るものとする。

第２条　Ｆ社が原告に支払う「外壁部材」代金の支払条件は、毎月末日締切、翌月末日払いとする。

第４条　本覚書の有効期間は、原契約の有効期間と同一とする。」

(4)　Ｆグループ各社におけるユニット住宅事業に関する会合等

ア　Ｆグループ各社は、４月１日から翌年３月３１日までを事業年度とし、本件各事業年度においては、各事業年度を半期（以下「各半期」という。）に分け、４月から９月までを上期、１０月から翌年３月までを下期として、事業計画の取りまとめ等の処理を行っていた。（なお、Ｆグループ各社では、各事業年度を期初の年月日を基に表記しており、例えば、平成１５年３月期の上期は「２００２年上期」「０２／上」などと表記していることから、以下においても、上記の方法に従って各事業年度を表記する場合がある。）

イ　Ｆグループ各社では、各半期の決算月である９月と３月に、「生産会社方針検討会」を開催し、Ｆ社の関係役員と本件各子会社の代表者が参加して、主に、本件各子会社の当半期の実績見込み、次半期の生産見込棟数及びその見込棟数を基にした生産原価の改善施策等について協議していた。また、Ｆグループ各社では、１０月と４月に開催される「コスト検討会」において、本件各子会社の業務部長等が参加して、原価の削減等に関して協議していた（甲１６、１７）。

(5)　Ｆ社と原告との間における外壁の購入価格の設定方法

ア　有償支給価格の設定（甲３・５頁）

Ｆ社は、原告が製造する外壁の品番を設定する場合、同社からユニット生産８社に対して当該外壁を販売する際の単価（以下「有償支給価格」という。）を設定していた。有償支給価格は以下の方法で設定され、各半期を通じて一定しており、生産量の変動等により変更されることはなかった。

（ア）　Ｆ社は、原告に原価計算を依頼する。その際、外壁の図面を交付する。

（イ）　原告は、この図面から外壁面積や必要な部品の種類・数量・形状（加工内容）等の情報を読み出した上で、Ｆ社が定める部品単価を基に当該外壁１枚当たりの外壁の部品代を算出する。

（ウ）　原告は、部品以外の材料費、外注費、消耗品費、固定費等その他のコストについても、Ｆ社が定める外壁１㎡当たりの単価に当該外壁の面積を乗じて費目ごとの外壁１枚当たりの金額を算出する。

（エ）　原告は、前記(イ)及び(ウ)を合計して外壁１枚当たりの原価を算出し、Ｆ社に報告する。

（オ）　Ｆ社は、当該原価の相当性を検討した上、有償支給価格を決定する。

イ　各半期における当初取引価格の設定

各半期における「生産会社方針検討会」の開催後、Ｆ社は、原告に対し、「購入価格暫定通知の件」などと題する書面により、各半期の期初の前日までに、原告から購入する外壁について、期初における取引価格（以下「当初取引価格」という。）を設定して通知していた。この通知は、有償支給価格に乗じる一定の係数（以下「売上係数」という。）として行われていた（当初取引価格に係る売上係数を、以下「暫定売上係数」という。）。

暫定売上係数は、本件各事業年度を通じて概ね一定しており、タイル（タイルを貼り付けた外壁）が１．０００、タイル以外（それ以外のもの）が１．０００、ＭＳ（Ｑ外壁）が２．

１００、とされていた（平成１５年３月期上期のみ、タイル以外が１．０１５とされていた。）（甲８１、乙１の１、乙１の３、乙１の６、乙１の９）。

ウ　コスト検討会後の通知

その後、各半期における「コスト検討会」において、原告を含む本件各子会社における追加のコスト低減（以下「ＣＲ」ともいう。）の要否が検討され、Ｆ社は、本件各子会社に対し、「ユニット購入単価（暫定）設定について」などと題する書面により、本件各子会社が各半期において低減すべき原価の金額等を通知していた（乙１の２、乙１の５、乙１の８、乙１の１１、乙１の１５及び乙１の１７）。

エ　調整額及び期末決定価格

（ア）　Ｆ社は、本件各子会社に対し、各半期の期末において、期末における値増・値引調整を決定して、「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」などと題する書面により、その調整額（以下「期末調整額」という。）を通知し、これに基づくユニット購入単価の変更を依頼していた（乙１の４、乙１の７、乙１の１０、乙１の１４、乙１の１６、乙１の１９）。また、Ｆ社は、原告に対し、平成１６年３月期下期から平成１７年３月期下期までの間、半期の中間において、「購入単価変更依頼について」などと題する書面により、単価の変更依頼を行い、その調整額（以下「期中調整額」という。）を通知していた（乙１の１２、乙１の１８）。

（イ）　Ｆ社は、原告に対し、平成１５年３月期上期から平成１６年３月期上期までの間、「外壁購入価格改訂通知の件」などと題する書面により、期末における取引価格（以下「期末決定価格」という。）を通知しており、この通知は、有償支給価格に乗じる売上係数の改訂として行われていた（以下、改訂後の売上係数を「改訂後売上係数」という。）。（乙１の３、乙１の６、乙１の９）。

(6)　Ｆ社と原告との間の決済状況、経理処理等

Ｆ社と原告は、下記のとおり、①各半期の期首以降、外壁の代金として、当初取引価格による金額を支払い、原告はこれを売上として処理した上、②平成１５年３月期上期から平成１６年３月期上期までは、各半期の期末において、期末調整額につき、売上値引きにより処理を行い、平成１６年３月期下期から平成１７年３月期下期までは、各半期の中間以降において、期中調整額につき、単価変更又は売上値引きにより処理をした。上記売上値引き及び単価変更（以下「本件売上値引き」及び「本件単価変更」という。）に伴う売上計上額の減算額の工場別の計上年月日及び金額は、別紙３「本件売上値引き及び本件単価変更」のとおりである。（甲３・５頁及び６頁）

ア　平成１５年３月期上期ないし平成１６年３月期上期

各半期を通じて、本件覚書２条の支払条件（毎月末日締切、翌月末日払い）に従い、当初取引価格を基に算定した代金を請求し、決済された後、各半期の期末において、売上値引きを行った。

イ　平成１６年３月期下期ないし平成１７年３月期下期

各半期を通じて、上記支払条件に従い、当初取引価格を基に算定した代金を請求し、決済された後、各半期の期末前２か月から３か月の間において、売上値引き及び単価変更を行った。

(7)　原告に対する更正処分等

ア　水口税務署長は、原告が本件各事業年度にＦ社に対して行った本件売上値引き及び本件単価変更による外壁の売上げの減額が法人税法３７条に規定する寄附金に該当するとして、本件各事業年度の法人税の各更正処分及び過少申告加算税又は重加算税の各賦課決定処分を行った（甲１の１ないし３）。

イ　国税不服審判所は、平成２０年６月３０日、上記の各更正処分に関する審査請求を棄却し、上記の各賦課決定処分に関する審査請求を一部認容した（甲３）。なお、原告に対する課税の経緯は、別紙４のとおりである。

ウ　原告は、平成２０年１２月１９日、本件訴えを提起した（顕著な事実）。

(8)　Ｆ社に対する更正処分等

ア　大阪国税局長は、Ｆ社とユニット生産８社間で行われたユニット取引において、Ｆ社がユニット生産８社からの仕入れの額を一括値増し又は単価の増額変更により増額したことが、Ｆ社のユニット生産８社に対する寄附金に該当するなどとして、Ｆ社に対して、平成１６年３月期ないし平成１９年３月期の法人税の更正処分等を行った（甲１２）。

イ　国税不服審判所は、平成２１年８月２１日、上記の仕入値増し等は寄附金には該当しないと判断して、上記更正処分等の全部又は一部を取り消した（甲１２）。

3　被告の主張する各処分の根拠及び適法性

別紙５「被告の主張する各処分の根拠及び適法性」のとおり

4　争点

本件売上値引き及び本件単価変更に係る金額が、法人税法３７条に規定する寄附金に該当するか。具体的には、①本件各事業年度における原告とＦ社間の外壁販売取引（以下「本件外壁取引」という。）に係る契約（以下「本件販売契約」という。）において合意されたとみるべき外壁の契約価格は、当初取引価格か、期末決定価格か、②本件売上値引き及び本件単価変更は、単に原告の利益をＦ社に付け替えるだけのものであって、通常の経済取引として是認できる経済的な合理性を有しないものか否かという点である。

5　争点についての当事者の主張

(1)　被告の主張の要旨

ア　本件販売契約における外壁の取引価格は、生産会社方針検討会で決定された当初取引価格であること

(ア)　本件販売契約においては、一般的な商取引と同様に、本件契約書及びこれと一体となった本件覚書によって基本契約が成立しており、本件販売契約における外壁の取引価格は、本件契約書等の解釈によって決せられる。

本件覚書によると、外壁の取引価格は、「原則として合理的な原価計算の基礎に立ち、甲乙協議の上決定する。」（本件覚書１条１項）とされている。

当初取引価格は、有償支給価格にＦ社が通知した売上係数を乗じて算定される。有償支給価格は、外壁の図面に基づいて必要となる部品の数量及びその価額を算定し、これに部品以外のコストを加えるなどの原価計算により算出された外壁１枚当たりの金額を基に決定されたものであり、必要に応じて改訂されていることなどから、合理的な原価計算に基づくものであると認められる。そして、売上係数も、前期の実績や当期の実績の見込み等が検討される生産会社方針検討会で決定及び合意されるものであるから、有償支給価格に売上係数を乗じて算定される当初取引価格も、また合理的な原価計算に基づくものとい

うことができる。

したがって、当初取引価格は、合理的な原価計算を行い決定されたものといえるから、これを外壁の取引価格とすることは、「外壁部材の価格は、原則として合理的な原価計算の基礎に立ち、甲乙協議の上決定する。」と定める本件覚書１条本文と符合する。

（イ） 本件覚書２条において、Ｆ社が原告に支払う「外壁部材」代金支払条件は、「毎月末日締切、翌月末日払い」とされており、この代金の支払条件からすると、外壁の取引価格は、毎月末日には確定するものとされていることが明らかである。

本件売上値引き及び本件単価変更の行われた月以外については、実際に当初取引価格に基づいて決済がされており、この時点で既に原告とＦ社間において納入された外壁に係る契約は全て履行済みであって、債権債務は全て精算されている。

したがって、本件覚書の支払条件に係る条項からみると、本件販売契約おいて合意された取引価格は、当初取引価格であることが明らかである。

（ウ） 原告は、当初取引価格の決定について、従前、「単価は、Ｄ社が任意に設定できるものではなく、Ｆ・Ｄ社も含めたグループ会社の代表者が集まった『生産会社方針検討会』において原価を算定してこれを確認の上決定された価格である」（乙７）、「ＦとＤは、生産会社方針検討会において、原価＋適正利潤を達成するように価格を決定していた」（乙８）、「具体的には、生産会社方針検討会資料にあるとおり、経営方針、重点実施項目、事業利益目標等がその内容であるが、詳細部分は事前のすり合わせにより詰められていることが前提であり、同検討会では集約されたものを提示することで、詳細の合意まで含めて得ることになる」（乙９）と主張し、生産会社方針検討会において外壁の当初取引価格が決定されることを認めていた。

（エ） 以上のとおりであるから、「合理的な原価計算の基礎に立ち」、原告及びＦ社「協議の上決定」された、原告とＦ社との間の外壁の取引価格は、生産会社方針検討会で決定された当初取引価格であると認められる。

（オ） 原告は、本件販売契約における外壁の取引価格について期末決定価格によるものと合意されていた旨主張する。しかし、原告の上記主張は、本件覚書の定めと整合しないし、当初取引価格に係る各通知書（乙１の１、乙１の３、乙１の６、乙１の９）及び支払通知書（甲５５の４）の各記載に照らせば、原告とＦ社は、各決済時において、現に支払われている金額が確定している取引代金であると認識していたと認められる。

また、原告は、期初に外壁の販売価格を決めることは不可能であると主張する。しかし、原告の主張は、実質的には期初に実際原価計算ができないという主張にすぎず、期初において価格決定の参考に標準原価計算を用いることが適切ではないという根拠とはならない。原告は、期初には、生産対象品目も数量も未定であることから適切な標準原価が設定できない旨を主張するが、製品の細部の仕様のみならず、環境の変化及び経済事情等について販売予測ができないことはどの企業においてもいえることであり、原告だけが特殊な事情を抱えているとは認められないから、原告の主張には理由がない。

イ 本件売上値引き及び本件単価変更は、単に原告の利益をＦ社に付け替えるだけのものであって、通常の経済取引として是認できる合理的理由はないこと

（ア） 本件売上値引きと本件単価変更は、いずれもＦ社からの通知に基づく調整額を、売上額を調整することで実現するものであるところ、その手法は、原告の利益のみに着目して

売上値引き及び単価変更を算定するものであり、単にＦ社と原告の利益調整のために行われたものであることを示している。

また、原告とＦ社が期末に合理的な原価計算を行い、これに基づいて価格決定をしていたとは認められない。原告の主張する差異分析手法は、以下のとおり、会計学的におよそ是認できない独自の理論であって、その差異分析手法を前提としても、本件売上値引き及び本件単価変更の金額の算定手法を合理的に説明することはできない。

すなわち、予算と実績の差異分析とは、一般的には期首に立てたその期の予算による営業利益と、実際の営業利益とを比較し、その差額（予算差異）を算出し、その差異の要因を分析することをいい、その目的は予算統制にあるところ、原告は差異分析を過去の販売価格の調整のために用いたとしており、そのような目的の差異分析なるものは、およそ会計学的に正当な差異分析として是認できるものではない。

また、原告は、「Ｂ　製品群別出荷量の変動による影響額」や「Ｃ　製品群内構成の変動による影響額」がいずれもＦ社に帰因する影響額であると分析するが、これらの利益（損失）はいずれも外壁を製造・出荷する原告に帰属すべきものであり、同影響額が販売先であるＦ社に帰属するものとする原告の主張は誤りである。

さらに、原告は、ＣＲ活動による影響額を差異分析の対象として検討していたとするが、ＣＲ活動の結果を、期末になって既に決済を了した取引に遡って、取引価格の変更という形で反映させることに何ら合理的な理由はない。また、一般的に、ＣＲ活動は、既に製品開発プロセスの設計段階あるいは開発段階・商品企画段階において行われており、原価企画活動において設計段階で設定した目標原価が製造段階の標準原価に引き継がれ、期初に取引価格を決定することができるから、期末にしかＣＲ活動の結果が判明しないという原告の主張は、その点からも理由がない。また、仮に、原告及びＦ社が、ＣＲ活動の影響額を差異分析の対象として検討していたのであれば、原告のＣＲ活動も無視できないほど大きなものであるから、Ｆ社のＣＲ活動と同様に原告のＣＲ活動による影響額も検討しているはずであるところ、原告の差異分析をみても、そのような検討をした形跡はない。

以上によると、原告が主張する差異分析（甲２９の１ないし甲３４の１）の内容は、結局のところ、当期予算計画上の仮払額に係る利益のみが原告の利益であり、それを超える出荷量や構成の差による利益はＦ社に帰属すると結論付けるものであり、合理的な原価計算に基づく差異分析ではなく、具体的な根拠等のない単なるつじつま合わせの計算過程にすぎないものである。

（イ）　以上のとおり、本件売上値引き及び本件単価変更の手法や期末に合理的な原価計算を行っていたとは認め難いことからすれば、本件売上値引き及び本件単価変更は、単に原告の利益をＦ社に付け替えるだけのものであって、その実質は単なる贈与ないし債権放棄であり、通常の経済取引として是認できる合理的理由は何ら存しないことは明らかである。

ウ　小括

以上のとおり、本件販売契約における外壁の契約価格は、当初取引価格であり、本件売上値引き及び本件単価変更は、第三者間の通常の経済取引として是認できる合理的理由がないのに、既に本件販売契約に基づいて発生していた債権を放棄し、又は本件販売契約によって定まっていた取引価格を変更したものであって、経済的に見て贈与と同視し得る利益の供与である。したがって、本件売上値引き及び本件単価変更に係る金額は、法人税法３７条７項

所定の寄附金に該当する。

(2)　原告の主張の要旨

ア　当初取引価格は本件販売契約における契約価格ではないこと

（ア）　当初取引価格が不合理な価格であり、契約価格とはならないこと

当初取引価格を前提とすると、原告の営業利益率は、ユニット住宅事業全体の営業利益率の数倍となってしまうが、同事業において原告が負う機能及びリスクがＦ社や住宅販売会社に比べて小さいことに鑑みると、その異常性は際だっている。また、本件各事業年度における当初取引価格は、有償支給価格に売上係数１ないし１．０１５を乗じて算出されており、当初取引価格が契約価格であるとすると、Ｆ社の転売利益がゼロとなってしまう。このように、当初取引価格は、外壁との対価的均衡を欠いた不合理な価格であって、合理的経済人であるＦ社と原告との間の契約価格となる余地がないものである。

（イ）　本件覚書を交わした経緯からみて、当初取引価格は契約価格ではないこと

ａ　Ｆ社とユニット生産８社との取引オペレーション

Ｆ社とユニット生産８社との取引では、期初ないし期中においてユニット部材を暫定価格で取引した上、期末において実際原価に一定の上乗せ利益を加算するという方法で正式な取引価格が決定されていた。具体的には、①期末に、取引したユニット部材について、その実際原価を算出する、②その上で、計画損益と見込損益との間の差異分析を行い、その結果を反映して、一定の上乗せ利益を算出する、③そして、この実際原価と上乗せ利益を合計して、取引したユニット部材についての決定価格とするという方法で、ユニット部材の取引価格を決定していた。そして、期末の決定価格と、期中に取引された暫定価格との間に差額が生じた場合には、期末にその差額分を仕入値増し又は仕入値引きという方法で調整していた。

ユニット部材の取引が上記のようなオペレーションとなったのは、ユニット部材が見込生産ではなく、顧客からの注文に基づく完全受注生産であり、期初に合理的な予測を立てることが不可能であること、ユニット生産８社がＦ社以外と取引することが禁じられていたことなどから、ユニット生産８社に受注変動リスクを一切負わせないためであった。

ユニット部材取引の取引契約書（甲５１）は、「第２条　乙は甲の定めた製品規格に合致する『Ｉ』を製造するものとする。」、「第６条　乙は第５条２項並びに甲よりの生産依頼書及び附属図面に基づき、邸毎の『Ｉ』を製造し、指定期日に指定場所に納品する。」、「第１１条　乙は甲に売り渡す『Ｉ』と同一又は類似のものを甲以外の第三者のために製造加工又は販売してはならない。」と規定し、住宅ユニットが完全受注生産される特注品であること及びユニット生産８社がＦ社以外との取引を禁止されることを定めている。また、上記の取引内容の下で受注変動リスクをユニット生産８社に負わせることを避けるため、ユニット部材取引の覚書（甲５２）では、ユニット部材の購入価格及び支払方法について、「第１条　甲が乙より購入する『Ｉ』の価格は、原則として合理的な原価計算の基礎に立ち、甲乙協議の上決定する。」、「第２条　甲が乙に支払う『Ｉ』代金の支払条件は、毎月末日締切、翌月末日払いとし、次の通り支払う。」と定めている。すなわち、ユニット部材の価格を、実際原価に一定の上乗せ利益を加算するという方法で決めることを示すために「合理的な原価計算の基礎に立ち、甲乙協議の上

決定する」（１条）と規定し、また、期中はひとまず暫定価格で取引されるという上記取引オペレーションを念頭に、代金の支払について、価格が決定する期末での１回払いではなく、毎月末締め翌月末払いという形で規定したものである（２条）。

住宅ユニットについては、永年にわたって、この取引契約書（甲５１）及び覚書（甲５２）に従って、期中は暫定価格で取引を行い、期末に実際原価を基礎に取引価格を決定するという取引オペレーションが実行されてきた。そして、同オペレーションに合わせて、期初に暫定通知が（甲５３の１、２）、また、期末に決定通知が、その都度、出されてきた。新たに分社化したユニット生産会社においても、上記の取引オペレーションを行うことを意図して同様の取引文書が作成されて（甲８６の１及び２、甲８７の１及び２）、上記の取引オペレーションに従った取引が実行され、それに併せて、期初に全ユニット生産会社共通の暫定通知が（乙１の２等）、また、期末に同じく全ユニット生産会社共通の決定通知が（乙１の４等）、それぞれ発行されている。

以上のとおり、上記の取引基本契約書、覚書、通知文書は、全体として不可分一体の取引文書というべきものであり、かかる不可分一体の取引文書に従って行う取引は、上記の取引オペレーションに則って行われる取引を意味する。そして、同取引オペレーションの下で契約価格となるのは、期末に、実際原価に一定の上乗せ利益を加算するとの方法で決定される価格であり、飽くまで、当初取引価格は、契約価格とは異なる暫定的な価格としての意義しか持たないものである。

b　外壁取引において本件契約書及び本件覚書を交わした意義

原告も、他のユニット生産８社と同じく、住宅生産機能を担う自社直轄工場の地域生産子会社化の一環として、平成１１年にＦ社から分社する形で設立された。原告と他のユニット生産８社は、生産対象に違いはあるものの、いずれも住宅生産機能という、ユニット住宅事業の下において、同一の機能を担っている。加えて、外壁部材も、ユニット部材と同じく、見込生産ではなく、顧客からの注文に基づく完全受注生産によってしか生産されず、期初に合理的な予測を立てることが不可能であること、また、他のユニット生産８社と同じく、原告はＦ社以外と取引することが禁じられていたことなどから、原告にも、他のユニット生産８社と同じく、受注変動リスクを一切負わせないこととする必要性が存在した。そこで、外壁の取引についてもユニット部材と同一の取引オペレーションを導入することを目的として、Ｆ社と原告間において、ユニット部材に係る取引基本契約書及び覚書と同一ないし同旨の文言を定めた本件契約書及び本件覚書が交わされた。

実際の取引をみても、期初において他のユニット生産８社と共通の書面での暫定通知が出され（乙１の２等）、期末にも他のユニット生産８社と共通の書面で決定通知が出されている（乙１の４等）ほか、生産会社方針検討会及びコスト検討会も他のユニット生産８社と合同で開催されているなど、原告とＦ社間における外壁部材取引は、現実にユニット部材取引と同一のオペレーションの下で取引が行われていた。

c　小括

以上のような、本件契約書及び本件覚書が交わされた経緯からすれば、外壁部材の契約価格は、期末に、実際原価に一定の上乗せ利益を加算するとの方法で決定される価格となるものであり、当初取引価格は飽くまで暫定的な価格にすぎない。

この点、被告は、原告が毎月、当初取引価格に基づく外壁部材代金の支払を受けていることを捉えて、本件覚書２条の支払条件に従った支払であり、当初取引価格が契約価格であるなどと主張する。しかし、本件覚書２条が定めているのは、「期中は暫定的な価格で取引し、期末に価格が決定する」という一連の取引の支払を、毎月末日締め翌月末日払いで行うということであり、同条は、暫定的な価格についての支払方法も規定した条文であるから、同条に従って代金が支払われたからといって、それが契約価格になるわけではない。

（ウ）　事業特性として、期初に「合理的な原価計算」はできないこと

a　受注変動リスクを原告に負わせられない事業特性

原告は、Ｆ社以外との取引を禁止され、また、在庫調整による操業度の平準化もできないため、受注変動リスクをヘッジするための術を一切持たない。このような原告に、受注変動リスクを負担させることは極めて不合理であり、本件覚書１条１項の「合理的な原価計算の基礎」とは、かかる受注変動リスクを負担させることのない原価計算との意義で解釈されなければならない。そして、以下に述べるように、本件外壁取引において、期初に、受注変動リスクを負担させることのない原価計算を行うことは、およそ不可能である。

b　期初段階では、当期分の合理的な受注予測が不可能な事業特性

原告は、Ｆ社からの注文を受けて初めて製造する、完全受注生産を行っており、汎用品の生産のような見込生産を行っていない。そして、原告が受注するのは、顧客の要望に添ったオーダーメイドの外壁であり、多量にある品番の中から、どの外壁が必要となるかは、顧客によって千差万別であるため、その受注内容は、期毎（ごと）、月毎（ごと）に、全く予想不能な変動を遂げるものであり、そのような特殊性ゆえに、期初段階で、当該期中における実際の受注内容を合理的に予測することはおよそ不可能である。

c　固定費の占める割合が極めて高いという事業特性

原告の外壁製造においては、全体の原価に占める固定費の割合が約３０％と極めて高い上、原告には、特別事情として、生産能力維持のために、生産量に関係なく一定の人数の派遣労働者を最低限確保しなければならないとの要請が存する。そのため、一般には変動費に当たるはずの「外注費（＝派遣労働者に支払っている費用）」が準固定費的な性格を持つものとなっており、かかる外注費のことまで考慮に入れると、原告の外壁製造においては、実に総原価の５０％以上が固定費的性格を帯びた費用となる。

各外壁の固定費は、受注量によって大きく変化するが、期初段階で、当該期中の受注内容を合理的に予測することはおよそ不可能であり、各外壁の固定費も、期初段階で合理的に予測することが困難である。また、固定費の中には、特定の製品種類別外壁にのみ発生する固定費もあるが、かかる製品種類別の動向も合理的な予測が不能であり、当該固定費部分についても、やはり合理的予測は困難である。

このように、期初段階では、期中に製造する外壁品番ごとの固定費が各々幾らになるのか、全く想定できない上、上記のとおり、原告製造の外壁は、概ねその総原価の半分（純粋な固定費としては約３０％）が固定費的性格を帯びることからすると、原告製造の外壁は、期初の段階では、その全体の原価の約半分を合理的に確定できないということになる。

d　以上のとおり、原告の製造する外壁については、その事業特性ゆえに、期初段階で本件覚書１条１項にいう「合理的な原価計算」を行うことは不可能である。

（エ）　小括

以上のことから、当初取引価格が本件販売契約における契約価格であるとする被告の主張は失当である。

なお、被告は、生産会社方針検討会において当初取引価格が決定されていた旨主張するが、生産会社方針検討会で行うのは、①ＳＱＣＤ（Safety安全、Quality品質、Costコスト、Delivery納期）についての翌期の行動方針を確認することと、②当期の予算計画と当該検討会時点での実績見込みとの間の変動状況の大筋を確認することにすぎず、価格の決定は一切行われないから、被告の上記主張は事実に反する。

イ　期末決定価格が本件販売契約における契約価格であること

（ア）　本件外壁取引についても、ユニット部材と同一の取引オペレーションが導入されており、本件覚書１条１項の「合理的な原価計算の基礎に立ち、甲乙協議の上決定する」とは、実際原価に一定の上乗せ利益を加算するという方法で価格決定することを意味する。

原告は、毎月、製造工程別の原価を把握した後、工程ごとに製品種類別配賦計算を行い、その結果を合計して製品種類別の原価を算出してきた。また、原告は、期末月において、工程別に把握された期末日時点での実績見込値を基に、同様の計算を行い、半期ごとの実際原価を把握してきた。そして、本件各事業年度において、毎半期の期末に（２００３年下期からは毎半期の中間時点に)、上記のとおり、実際原価を算出してきた。

本件外壁の価格決定に際して実際原価に上乗せする利益は、計画損益と見込損益との差異分析を行った結果認められる、当期に原告が生み出した付加価値分ないし損失分を原則とすることで決定されてきた。すなわち、原告の行った差異分析は、計画損益と見込損益の差が、①「Ａ　単価を仮単価から変更しなかったことによる影響額」、②「Ｂ　製品群別出荷量の変動による影響額」、③「Ｃ　製品群内構成の変動による影響額」、④「Ｆ社ＣＲ」又は⑤「原告ＣＲ」のいずれかに展開できるものであること、上記①ないし③については、簡単な計算式を使うことで、定量的な把握が容易であること、上記④もＦ社が価格交渉を担当する原料・材料の値下げ分による影響額に限定されるため、やはり定量的な把握が容易であることから、①ないし④の合計額を算出し、計画損益と見込損益の差から、この合計額を差し引くことで、⑤「原告ＣＲ」（原告として生み出した付加価値分ないし損失分）を算出してきたものである。以上のようにして、原告は、定量的に把握可能な価格交渉担当部材についてのＣＲ分以外に、製造効率の良化分、悪化分による影響額、品質の悪化による影響額といった定量的に把握しにくいＣＲ分を含めた、原告ＣＲ分を把握してきた。そして、このように把握した原告ＣＲ分の合計額のうち、価格交渉担当部材についてのＣＲ分を除いたものについて、原告は、当期の製造成績の状況と照らし合わせ、その金額の適切性についての検証を毎期行っていた。

原告が行った差異分析の詳細は、別紙６「本件各事業年度における価格決定の推移」のとおりである。

（イ）　被告は、原告の原価管理や差異分析等が会計学的に是認できないと主張する。しかし、原価管理や予算実績差異分析は、経営内部者に対する会計情報提供を目的とする「管理会計」の領域に属するものであり、同領域において、各企業は、事業特性及び企業特性に合

わせて当該事業に最も合目的と思われる手法を採用することができる。原告の事業は、環境変化が大きく、固定費割合が極めて高く、多品種少量生産であるという特徴があり、適切な標準原価の把握が困難な事業であるから、本件覚書にいう「合理的な原価計算」は標準原価計算ではなく、実際原価計算を意味する。そして、原告の原価管理及び差異分析の手法は、期初の仮定と期末時点の実績見込みとの差異の発生原因を分析したもので、ユニット住宅事業の特性及び同事業における原告の機能・役割に適した合目的的なものである。

被告は、原告の原価管理及び差異分析の手法が原告独自の理論であると論難するが、住宅建築の分野で創意工夫に富んだ新たなビジネス分野を開発してきた原告が、独自の原価管理及び差異分析の手法を採用しているのは、むしろ当然である。したがって、被告の主張は理由がない。

また、被告は、製造会社の出荷量の増加に伴う利益は製造会社に、それを買い受けた販売会社の販売量の増加に伴う利益は販売会社にそれぞれ帰属するはずであるとして、量変動による影響額、構成差の変動による影響額をＦ社による影響額として分析している原告の差異分析を非難する。しかし、「製造会社の出荷量の増加に伴う利益は製造会社に」との命題が成り立つのは、その製造会社が、受注量変動のリスクを幾らかは負っているとの前提が成り立つ場合だけであるところ、本件外壁の取引において原告は受注量変動のリスクを一切負わない以上、量変動の影響額は全てＦ社に帰属するものである。

さらに、被告は、ＣＲ活動について、既に製品開発プロセスの設計段階あるいは開発段階・商品企画段階において行われている旨主張する。しかし、Ｆ社が行うＣＲ活動は、原材料の仕入先と価格交渉をして仕入値を引き下げるというものであり、被告がいうような「製品開発プロセスの設計段階等で既に行われている」というような類のものではない。また、原告が行うＣＲ活動は、材料の価格交渉もあれば、製造効率の良化といったものも含まれるところ、このいずれについても、被告がいうような「製品開発プロセスの設計段階等で既に行われている」というような類のものではない。したがって、被告のこの点に関する主張は、原告ないしＦ社のＣＲ活動の中身を正しく認識しないものであり、失当である。

（ウ）　期末決定価格の決定方法（総コストカバー方式）の合理性

外壁は特注品であり、その生産原価は期末にならないと確定しない。また、生産原価は受注量が増加すればするほど低くなる。原告は、専属下請子会社であるから、赤字を回避し、安定的に事業を継続できるようにするため、外壁の取引価格は、原告による生産・加工の総コストをカバーする価格でなければならない。もっとも、ユニット住宅事業における原告の役割、機能、貢献度、リスク負担以上に原告に利益を残すことは不公正であり、また、期初に決定された仮価格や暫定価格が変更されず、原告の貢献に起因しない利益が原告に残された状態が放置されると、住宅価格が高くなり、ユニット住宅事業の市場における価格競争力が失われてしまう。期末の実績原価に基づき総コストカバー方式で外壁の取引価格を決定することは、原告とＦ社が共同してコストを削減し、専属下請子会社である原告の安定を実現し、市場における価格競争力を高めることを目的とするものであって、Ｆ社と原告がユニット住宅事業において果たす役割、機能、貢献、リスク負担等を基礎とした極めて合理的なものである。上記のような本件販売契約における外壁の価格決定方式に利益調整の要素は一切なく、期末決定価格は公正価格である。

外壁取引における重要機能のほとんどがＦ社に集中し、原告の実態は人出し工場ないし人材派遣会社であることなどに鑑みれば、１年間の取引で５０００万円程度の利益が原告の実績利益として残れば、取引としては極めて妥当であるといえる。本件各事業年度における原告の実績利益は、平成１５年３月期が５３００万円、平成１６年３月期が４３００万円、平成１７年３月期が９７００万円となっており、以上の実績利益からも、上記の外壁取引価格の決定方法が極めて合理的であったことが明らかである。

被告は、原告とＦ社間で行われている期末の価格決定行為が、税負担逃れのための利益調整である旨主張するが、例えば２０００年上期にＦ社からわざわざ値増しを行って原告が納税をしたことに照らしても、理由がない。

(エ)　以上によれば、本件販売契約における契約価格、すなわち本件覚書１条１項の「合理的な原価計算の基礎に立ち、甲乙協議の上決定」された外壁の価格は、期末決定価格である。

ウ　本件売上値引き及び本件単価変更に係る金額が寄附金に当たらないこと

原告とＦ社は、本件契約書等に基づき、期末に実績原価に従って仮価格と確定価格の差額を清算していたものであり、本件売上値引き及び本件単価変更は、合理的な原価計算による公正価格への変更であって、実質的贈与性を欠いている。したがって、本件売上値引き及び本件単価変更に係る金額は、寄附金には当たらない。

第３　当裁判所の判断

１　認定事実

前提事実、後掲各証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

(1)　ユニット住宅事業の概要

ア　Ｆ社は、昭和４６年にユニット住宅事業を開始した。同事業は、住宅の構成部分のほとんどを工場で製作するものであり、顧客の注文仕様に基づき、ユニット生産８社の工場でユニットを生産し（各ユニットの中には、工場において外壁や開口部のサッシ類、建て付けの家具、バス、トイレ、流し台等の設備が先に取り付けられている。）、このユニットを現場で組み合わせることによって、顧客の注文どおりの住宅を建設するという内容のものである。同事業においては、注文住宅を効率的に工場生産するため、輸送に当たって積載効率の悪いユニット本体の組立てに関しては、北海道から九州までの８地域に組み立て工場（ユニット生産８社）を配置して輸送コストを削減し、加工しても平面であり比較的積載効率の良い外壁については、全国で２か所（●と●）に生産体制を集約して集中生産をしている。（甲６、甲４９・１頁及び２頁、甲５０・２頁及び３頁）

イ　本件各事業年度当時、Ｆグループ各社は、ユニット住宅事業に関して、次のような役割を分担していた（甲４６、甲４８・１頁、甲４９・２頁、甲５０・２頁及び３頁、証人Ｓ（以下「証人Ｓ」又は「Ｓ管理部長」という。）２頁）。

(ア)　Ｆ社の住宅部門（Ｔ）

Ｆ社の住宅部門（Ｔ）は、事業企画、販売促進とブランド維持、商品開発、製品品質（設計上の問題とその保証責任）等、メーカーとして事業全体を統率している。

(イ)　地域販売会社（住宅販売会社）

地域販売会社（住宅販売会社）は、各販売エリアでの販売責任と施工品質（施工上の問題）の責任を負い、各地域における事業を分担する。

（ウ） 生産会社（原告及びユニット生産８社）

ユニット生産８社と原告は、Ｆ社の指示に基づいて決められた仕様や品質で、同社からの注文品を製造する。

Ｆ社の行うユニット住宅事業においては、従来、同社直轄の工場においてユニット等を生産していたが、同社は、原価低減等を目的として、これを独立させることとし、ユニット等の生産に関してはユニット生産８社を、外壁の生産に関しては原告を設立して、各製造を行わせることとした。

ウ　本件各事業年度当時、Ｆグループ各社間におけるユニット住宅事業の取引の流れは以下のとおりであった（前提事実(2)、甲１２・３頁及び４頁）。

（ア） 顧客から注文を受けて、各住宅販売会社は、Ｆ社に対し、ユニット住宅のユニットを発注する。

（イ） Ｆ社は、ユニット生産８社に対し、ユニットの生産を発注し、原告に対し、ユニットの部材の一部である外壁の製造を発注する。

（ウ） 原告は、外壁を製造してこれをＦ社に販売し、同社はこれをユニット生産８社に有償で支給する。なお、製造された外壁は、原告からユニット生産会社８社に直接引き渡される。

（エ） ユニット生産８社は、ユニットを生産してこれをＦ社に販売し、Ｆ社はこれを住宅販売会社に販売する。なお、製造されたユニットは、ユニット生産８社から住宅販売会社に直接引き渡される。

（オ） 住宅販売会社は、ユニットを組み立ててユニット住宅を完成させ、これを顧客に引き渡す。

エ　Ｆ社のユニット住宅事業の業績は、１９９６年度の販売棟数が約３万棟であったのに、５年後の２００１年度には販売棟数が約１．４万棟に減少し、事業全体で赤字が生じていた。しかし、Ｆ社では、２００２年度以降、他社との差別化を図ることに重点をおいた販売施策を展開し、また、コスト削減を行ったところ、黒字を計上するようになった（甲４１、４９、５０）。

オ　原告について

（ア） 原告は、平成１１年に設立された会社であり、Ｆ社から土地・建物、設備を借り受け、同社の企画・開発した商品（外壁）を、指示された品質規格に基づいて、指示された数量を生産・納品している（甲５０・２頁）。

原告は、平成１５年４月１日時点で、本社・Ｐ事業所とＯ事業所で合計１６５名の社員を擁していたが、うち７５名はＦ社からの出向者であった（甲２０・２枚目）。

（イ） 原告の製造する外壁の企画・開発は、全てＦ社が行っており、Ｆ社が、外壁生産に必要な原材料・部材や配合規格、品質規格を決定して原告に指示している。そして、Ｆ社は、原告が製造のために使用する原材料・部材の一部の購入につき価格交渉を行っている。（甲５０・２頁）

（ウ） 原告は、Ｆ社からの注文を受けてから外壁を生産する態勢をとっており、見込生産をせず、外壁の在庫を有していない。これは、在庫を抱えると、ロットの違う材料が同一住宅に使用され、色合い等の点で品質の維持ができなくなるおそれがあること、住宅に固定しない状態で外壁を保管すると比較的短期に変形を起こしてしまうことのほか、原告が受

注して製造するのは、顧客の要望に添ったオーダーメイドの外壁であり、多量ある品番の中から、どの外壁が必要となるかは顧客によって千差万別であるため、期ごと、月ごとに製品種類別の構成割合が大きく変動し、出荷量の予測が困難であることなどの理由によるものである。（甲８１・１４頁及び１５頁）

（エ） 原告の外壁製造全体の原価に占める固定費の割合は約３０％であった（甲２９ないし甲３４の各１）。また、原告は、生産能力維持のために、生産量に関係なく一定の人数の派遣労働者を確保しており、これも含めると、原告の外壁製造に係る総原価の５０％以上が、固定費的性格を帯びた費用となっていた（甲７５の３等参照）（甲８１・１３頁及び１４頁）。

(2) Ｆ社とユニット生産８社との間の基本契約等（甲１２・４頁及び５頁）

ア Ｆ社とユニット生産８社は、平成４年４月１日から平成９年４月１日までの間に、ユニットの製造及び売買に関して、「取引基本契約書」（甲１５、以下「ユニット契約書」という。）及び「購入価格及び支払方法に関する覚書」（甲１３、以下「ユニット覚書」といい、ユニット契約書と併せて「ユニット契約書等」という。）を取り交わした。その後、ユニット契約書は、平成１９年３月３１日まで同契約書１１条に基づいて自動的に更新され、その間契約内容は変更されておらず、また、ユニット覚書は、平成１２年４月１日に代金支払条件の一部改正があるものの、基本的な内容は変更されていない。

イ ユニット契約書の要旨

第１条 Ｆ社は、本契約の定めるところに従い、ユニット生産８社より、ユニット生産８社の製造する「ユニット部材」を継続的に購入し、ユニット生産８社はＦ社に売り渡すものとする。

第２条 ユニット生産８社はＦ社の定めた製品規格に合致する「ユニット部材」を製造するものとする。

第３条 「ユニット部材」の購入価格及び支払方法については、別途覚書で定める。

第４条 ユニット生産８社は、Ｆ社よりの生産依頼書及び付属図面に基づき、邸ごとの「ユニット部材」を製造し、指定期日に指定場所に納品する。

第８条 ユニット生産８社は、Ｆ社に売り渡す「ユニット部材」と同一又は類似のものをＦ社以外の第三者のために製造加工又は販売してはならない。

第１１条 本契約の有効期間は契約締結の月より２年間とし、Ｆ社・ユニット生産８社のいずれか一方より期間満了３か月前までに解約の申出のない限り、以降１か年ずつ自動的に更新するものとする。

ウ ユニット覚書の要旨

第１条 １ Ｆ社がユニット生産８社より購入する「ユニット部材」の価格は、原則として合理的な原価計算の基礎に立ち、Ｆ社・ユニット生産８社協議の上決定する。

２ 購入価格の構成は、部材費、加工費及び出荷運賃とし、その細目については別にＦ社よりユニット生産８社に書面により通知する。

３ Ｆ社の発注量の大幅な増減、経済事情の著しい変動が生じた場合は、Ｆ社・ユニット生産８社協議の上、購入価格を決定できるものとする。

第２条 Ｆ社がユニット生産８社に支払う「ユニット部材」代金の支払条件は、毎月末日締切、翌月末日払いとし、次のとおり支払う。

(1)　加工費、出荷運賃相当分については現金払い。

(2)　その他部材費相当分については、Ｆ社の有償部材費を相殺後、支払日起算９２日サイト期日現金割引方式にて決済する。

(3)　Ｆ社と原告との間の基本契約等（前提事実(3)）

ア　Ｆ社と原告は、平成１２年４月１日付けで、本件契約書（甲４）及び本件覚書（甲５）を取り交わし、外壁の製造・売買に関する合意をした。その後、本件契約書等は、平成１７年３月３１日まで本件契約書１１条に基づいて自動的に更新され、契約内容は変更されておらず、本件覚書も同様に変更されていない。

イ　本件契約書の要旨

第１条　Ｆ社は本契約の定めるところに従い、原告より原告の製造する「外壁部材」を継続的に購入し、原告はＦ社に売り渡すものとする。

第２条　原告はＦ社の定めた製品規格に合致する「外壁部材」を製造するものとする。

第３条　「外壁部材」の購入価格及び支払方法については、別途覚書で定める。

第４条　原告はＦ社よりの注文書に基づき、「外壁部材」を製造し、指定期日に指定場所に納品する。

第８条　原告はＦ社に売り渡す「外壁部材」と同一又は類似のものをＦ社以外の第三者のために製造加工又は販売してはならない。

第１１条　本契約の有効期間は契約締結の月より２年間とし、Ｆ社・原告いずれか一方より期間満了３ヶ月前までに解約の申出のない限り、以降１ヶ年ずつ自動的に更新するものとする。

ウ　本件覚書の要旨

第１条　１　Ｆ社が原告より購入する「外壁部材」の価格は、原則として合理的な原価計算の基礎に立ち、Ｆ社・原告協議の上決定する。

２　Ｆ社の発注量の大幅な増減、経済事情の著しい変動が生じた場合は、Ｆ社・原告協議の上、購入価格を決定出来るものとする。

第２条　Ｆ社が原告に支払う「外壁部材」代金の支払条件は、毎月末日締切、翌月末日払いとする。

第４条　本覚書の有効期間は、原契約の有効期間と同一とする。

(4)　Ｆ社とユニット生産８社との間におけるユニットの購入価格の設定方法

本件各事業年度に概ね符合する平成１６年３月期ないし平成１８年３月期における、Ｆ社とユニット生産８社との間におけるユニットの購入価格の設定方法は、以下のとおりであった（甲１２・１７頁ないし２６頁）。

ア　期初の計画の立案

Ｆ社は、各住宅販売会社から半期のユニット住宅の受注見込棟数等を聴取した結果を踏まえ、９月と３月に開催される「生産会社方針検討会」の約１か月前に、ユニット生産８社に対し、生産量変動及び生産量変動に伴う追加的な利益を示す限界利益の予想と、コストダウン目標及び部材費変動予想などが記載されたガイドラインを作成し配布する。ユニット生産８社は、上記ガイドラインを基に半期の各商品の種類別の生産計画を立案し、Ｆ社の担当者による事前ヒアリングを経て、生産会社方針検討会において報告する。

イ　暫定単価の設定

生産会社方針検討会において協議した後、標準設定コストと予測原価の差額を基にユニット生産８社の製造コストの改善状況を考慮して、半期の暫定単価が設定され、１０月と４月に開催される「コスト検討会」において、ユニットの暫定単価が決定される。この暫定単価は、期末において実際原価等を基に変更して確定することが予定されている。

ユニットの購入価格は、部材費、加工費及び出荷運賃で構成され（ユニット覚書１条２項）、期初からの購入価格は、上記の暫定価格により算定される。

ウ　取引価格の算定等

Ｆ社は、各半期末において実績生産棟数（最終月は見込み）による生産原価を基に、ユニットの取引価格を算定し、ユニット生産８社との間で仕入値増し及び単価変更（以下「Ｆ社仕入値増し等」という。）を合意し、Ｆ社からユニット生産８社に対して仕入値増し及び単価変更に関する通知書等を送付する。

ユニット生産８社は、上記の通知書等を基にユニットの種類別の単価を算定し、同単価によりそれぞれ算定したユニットの販売代金をＦ社に請求し、Ｆ社は、ユニット覚書２条のとおり、代金を支払っていた。

エ　Ｆ社仕入れ値増し等に係る金額の算定方法

上記ウにおけるＦ社仕入れ値増し等に係る金額の算定方法の概要は以下のとおりである。

すなわち、Ｆ社は、ユニット生産８社の計画損益と実績損益に差異が生じているかどうかを確認し、差異があれば、ユニットの生産・出荷棟数の増減、商品タイプの構成比の変動、外壁部門及びＪ部材加工部門を持つユニット生産８社の生産・出荷量の増減、コスト削減活動の達成状況、ユニット生産８社の固定費の増加、木材価格の高騰、全館空調システム（空気工房）の搭載率上昇などを分析・検討し、その差異の発生原因がＦ社にあるとＦ社の生産・資材部長が判断した場合には、Ｆ社の帰責相当金額をＦ社仕入れ値増し等として購入価格に反映していた。

なお、Ｆ社とユニット生産８社間のユニット購入価格は、昭和６０年１０月以降、長年にわたり、上記のとおり暫定価格から実際原価等を基に変更して確定する方法により行われていた（甲５３の１ないし３参照）。

(5)　Ｆ社と原告との間における外壁の購入価格の設定方法の概要（甲２９ないし３４の各１、甲５０、８１、証人Ｓ）

ア　期初仮計画

Ｆ社は、本件各子会社に対し、各半期の期初前に、予算ガイドラインを提示し、半期分の住宅出荷計画の棟数指示を行っていたところ、原告は、この棟数指示を外壁面積に換算することで、期初における自社の出荷量計画（以下「期初仮計画」という。）を策定していた。期初仮計画における価格は、Ｆ社から通知される当初取引価格（暫定売上係数によるもの）とされていた。

イ　予算計画の策定

その後、期初仮計画は、ヒアリング、生産会社方針検討会、予算会議などで煮詰められ、原告は、最終的に、期初におけるコスト検討会における検討を経て、予算計画を策定していた。予算計画は、コスト検討会におけるコスト低減の内容（乙１の２、乙１の５、乙１の８、乙１の１１、乙１の１５及び乙１の１７）に沿ったものとなっていた。予算計画に定められる取引価格（単価）（以下「暫定単価」という。）は、当初取引価格から変更されることがあ

ったが、その場合でも、原告とＦ社との間では、外壁の取引価格は変更されず、決済の金額は当初取引価格のままであった。

ウ　各半期末又は期中における実績見込の算定（甲７４ないし８０（枝番を含む。））

（ア）　原告は、平成１５年３月期上期から平成１６年３月期上期までの間は、各半期の期末の直前において、各半期に関する原価計算を行っていた。この原価計算は、期初からの５ヶ月間と期末月の月初めから２４日ないし２５日分の実績と、それ以降の見込み分とを総合して、工程別の原価を把握し、これを製品種類別に配賦するというものであった（原価計算の具体的な内容については後記エ参照）。原告は、この原価計算により、当該半期の外壁の実際原価（実績見込原価）を算出した。

さらに、原告は、予算計画における損益（以下「計画損益」という。）と実績見込における損益（以下「見込損益」という。）との差額に関して、それがＦ社及び原告のいずれの影響によるものかについての分析（以下「差異分析」という。その具体的な内容については後記オ参照）を行った。そして、原告は、この差異分析の結果と、当該半期において考慮すべきその他の事情とを総合して、当該半期の売上高において調整すべき金額（期末調整額）と最終的な取引価格を算定した。原告は、これをＦ社に提示し、双方が合意して、期末調整額及び期末決定価格が決定されていた。

（イ）　原告は、平成１６年３月期下期から平成１７年３月期下期までの間は、連結決算の四半期決算公表に備えて、上記の原価計算と価格の決定を各半期の中間月（６月と１２月）で行うことにした。この原価計算は、期初からの２か月と中間月の一部についての実績と、それ以降の約３か月の予測数値とを基礎とするものであり、原価を計算し、損益を算定した。そして、原告は、計画損益と見込損益とを比較して、その差異分析を行い、損益の増減に関してＦ社及び原告が果たした役割を把握して、Ｆ社と原告のそれぞれに帰属すべき損益を決定し、それに基づいて、当該半期の今後の売上高において調整すべき金額（期中調整額）と当該半期における取引価格（以下「期中決定価格」という。）を算定した。原告は、これをＦ社に提示し、双方が合意して、期中調整額及び以後の取引価格が決定されていた。

エ　原価計算

上記ウにおいて原告が行った原価計算の概要は以下のとおりである（甲８１、甲７４の１の１ないし甲７４の３、甲７５の１ないし３、甲７７の１ないし３、証人Ｓ）

（ア）　工程別発生原価の把握

原告は、Ｐ事業所及びＯ事業所における各外壁の製造工程（素板製造工程、切断工程、フレーム貼合工程、塗装工程、タイル貼工程、出荷工程）ごとに、主要材料・部品費、変動加工費（外注加工費、電力費、燃料費、用水費、変動消耗費等）、直接固定費（労務費、賃借料等）等に分けて製造原価を把握した。

（イ）　工程別発生原価の製品種類別原価への集約

その上で、原告は、上記(ア)のとおり工程別に集計した原価を、費用ごとに、①素板使用量、②素板生産面積、③製品面積、④鉄フレーム付属品面積、⑤出荷係数に係る配賦基準に従って、(1)塗装外壁（シンセ外壁M系）、(2)タイル外壁（シンセ外壁タイル系）、(3)Ｕ外壁（シンセ外壁ＴＵ系）、(4)床材（シンセ外壁床材系）の４つの製品種類に配賦した。なお、外壁の種類としては、Ｑ外壁（ＭＳ外壁）もあるが、同外壁は専用の別ラインで製

造しているため、特に配賦を行うことなく、同ラインで掛かった原価を集約して原価を算出していた（甲７５の１の後ろから３枚目、甲７５の２の最終頁）。

（ウ） 各半期末等における集約

原告は、各月において、上記(ア)及び(イ)の原価計算を行い、各工場における各月の製品種類別の実際原価を把握していた。また、原告は、期末（９月末、３月末）において、上期であれば９月の２４日ないし２５日分の原価の実績値と最後の５日分ほどの原価の見込値を合計した９月分の実績見込値について、下期であれば３月の２４日ないし２５日分の原価の実績値と最後の５日分ほどの原価の見込値を合計した３月分の実績見込値について、上記(ア)及び(イ)の原価計算を行っていた。

その上で、上期については、４月から８月までの製品種類別の実際原価と９月分の製品種類別の実績見込原価を合計し、また、下期については、１０月から２月までの製品種類別の実際原価と３月分の製品種類別の実績見込原価を合計し、当該上期ないし下期の製品種類別実際原価（正確には、実際原価に極めて近い実績見込原価）を把握してきた。

また、平成１６年３月期下期以降は、各半期の中間期に同様の原価計算を行っていた。

オ 差異分析

上記ウにおいて原告が行った差異分析において、原告が採用した主要な考え方の概要は以下のとおりである（甲２９ないし３４の各１、甲８１、甲８３、証人Ｓ）。

（ア） 単価を予算計画における暫定単価に変更しなかったことによる影響額（A）

予算計画における暫定単価が、当初取引価格から減額されている場合、Ｆ社が当初取引価格に従って支払ったときには過払いが生じているところ、原告の売上高のうち当該過払部分は、Ｆ社に帰属すべき利益であるとの考え方に従い計算される金額。

（イ） 製品群別出荷量の変動による影響額（B）

「原告が、一切の販促活動を行わず、Ｆ社からの受注を待って初めて生産するものであるから、予算計画を越える外壁出荷量の増加があったときは、それは専ら同社の販促活動によるものであり、それによる原告の売上高増加のうち変動費に相当する金額以外の部分は、Ｆ社に帰属すべき利益である」という考え方に従い計算される金額。

（ウ） 製品群内構成の変動による影響額（C）

「原告が、一切の販促活動を行わず、Ｆ社からの受注を待って生産するだけであるから、予算計画に比較して利益率の良い商品の販促がされ、製品群としての単価の上昇があったときは、それは専ら同社の販促活動によるものであり、それによる原告の売上高増加のうち変動費に相当する金額以外の部分は、Ｆ社に帰属すべき利益である」という考え方に従い計算される金額。

（エ） Ｆ社ＣＲによる影響額

Ｆ社が価格交渉を担当する原料・材料について、予算計画時よりも値下げができたときは、同社に起因するものであるから、同社に帰属すべき利益であるという考え方によって計算される金額。

（オ） 原告のＣＲによる影響額

計画損益と見込損益との差異金額のうち、Ｆ社に帰因する影響額（上記(ア)ないし(エ)）以外のものは、原告のＣＲによる影響額であるとの考え方に従い計算される金額。

（上記の事実認定についての補足説明）

被告は、差異分析と取引価格決定の経緯を示すものとして原告が提出した書証（甲２９ないし３４の各１）には、計算の誤りがあること（甲３１の１）、「差異分析結果」と「取引価格決定の決定」との間の不整合があること（甲３２の１、甲３４の１）などからして、後付けの資料であり、期末調整額又は期中調整額が原価計算と差異分析に基づいて算定されていたことを立証するものではない旨主張する。

この点、確かに、上記書証は、税務調査の段階では課税庁に示されておらず（乙２１）、その後に作成されたものであるし（証人Ｓ）、また、原告のＳ管理部長は、税務調査当時において、価格決定の経緯に関し、「生産会社方針検討会において、あらかじめ原告の利益を決め、それ以上の利益はＦ社に帰属させるというような話し合いが行われている」旨の説明や（乙２１）、平成１７年３月期下期について「有償支給単価で運営した場合にＦ社と原告とでいくら利益が出るかを算出し、両社の取り分を決めた後、Ｆ社から依頼を受けて行うこととしたコストダウンを上乗せし、上期下期の全体の取り分を勘案した上、半期の損益を決め、さらに、半期の中間で中間調整額を決めて、単価を調整することを合意した」旨の説明（乙３）をするにとどまっており、期末調整額又は期中調整額の算出根拠を具体的に述べてはいない。

しかしながら、①認定事実(4)エのとおり、Ｆ社とユニット生産８社との間においては、計画損益と実績損益との差異があるときは、ユニットの生産・出荷量の増減、商品タイプの構成比の変動、コスト削減活動の達成状況などを分析検討し、その差異の発生原因がＦ社にあるとされた場合には、同社の帰責相当金額を仕入れ値増し等として購入価格に反映するという処理をしていたことが認められること、②原告が、半期ごとに開催される生産会社方針検討会に提出していた工場実行計画書には、「原価差額・収支計画」と題する書面が含まれ、当該書面では、当該半期の計画における原価計算、当該半期の実績見込としての原価計算などを行った上、差異分析として、計画と実績の限界利益の増減の内訳（量の増減・構成差・ＣＲ）が示されており（甲２０・３頁）、原告においては、生産会社方針検討会に臨むに当たり、工事実行計画書に示されていたような原価計算と差異分析を行っていたことが明らかである。これらの点を勘案すると、ユニット生産８社と同様にＦ社のユニット住宅事業の一端を担う原告においても、ユニット生産８社と類似した方法で差異分析を実施しており、期末調整額又は期中調整額の決定に際しても、当該時点の原価計算を基礎とする差異分析が行われた上で、これに基づいて、期末調整額又は期中調整額を算定していたと推認することができる。

もっとも、原告が提出した書証（甲２９ないし３４の各１）は、本件各事業年度において存在していたわけではなく、また、被告が主張するような計算の誤り等があることに照らすと、実際に、上記書証に記載された内容（別紙６参照）どおりの「差異分析結果」と「取引価格の決定」が行われたかどうかについては疑義がないわけではない。しかしながら、この点は、原告において、ユニット生産８社と類似した方法で差異分析を実施していたとの上記認定を覆すに足りる事情とまではいえない。（なお、被告は、上記(ア)ないし(オ)の要素を勘案した差異分析が不合理である旨主張するが、この点は後記２(3)において検討する。）

(6)　Ｆ社と原告との間の購入価格の設定、決済状況等の詳細

ア　平成１５年３月期上期

(ア)　当初取引価格の通知（平成１４年3月３０日）

Ｆ社は、原告に対し、平成１４年3月３０日付け「２００１年下期W外壁購入価格改訂及び２００２年上期W外壁購入価格暫定通知の件」と題する書面（乙１の１）により、当初取引価格を通知した。平成１５年3月期上期の暫定売上係数は、タイル以外が１．０１５、タイルが１．０００、ＭＳが２．１００とされた。暫定売上係数は、最終的な取引価格を決定する際の計算の便宜上、原則として１と定めたものであり、後に変更が予定された暫定的なものであった（以下の各半期について同じ。甲４８ないし５０、８１、証人Ｓ１８頁及び１９頁)。

(イ)　当初取引価格の変更通知（平成１４年4月２０日）

Ｆ社は、本件各子会社に対し、平成１４年4月２０日付け「０２年度上期ユニット購入単価（暫定）設定について」と題する書面（乙１の２）により、当初取引価格を変更する旨通知したが、実際には、同通知に基づく取引価格による決済はされなかった。

(ウ)　期末決定価格の通知（平成１４年9月３０日）

Ｆ社は、原告に対し、平成１４年9月３０日付け「２００２年上期外壁購入価格改訂通知の件および２００２年下期購入価格暫定通知の件」と題する書面（乙１の３）により期末決定価格に係る改訂後売上係数を通知した。改訂後売上係数は、Ｐ事業所分のタイル以外が０．９３３、タイルが０．９２０、ＭＳが１．９３１とされ、Ｏ事業所分のタイル以外が０．９２６、タイルが０．９２６とされた。期末決定価格は、原告が、各半期の期末（平成１６年３月期下期以降は各半期の中間時点。以下同じ。）に上記(5)の差異分析等を行った上で算出した価格をＦ社に提示し、両社間で合意された価格であった。なお、上記通知に記載された改訂後売上係数は、後記(エ)の通知の調整金額と一致するように、当該金額から割り戻して計算されたものであった。

(エ)　売上減少調整額の通知（平成１４年１０月２日）

Ｆ社は、本件各子会社に対し、平成１４年１０月２日付け「０２／上期末値増・値引調整決定の件」と題する書面（乙１の４）により、各社の売上減少調整額を通知した。

同通知書には、「１．調整方法」として、「①仕切原価差５５億円を確保とする。②債務超過生産会社３社の損益を確保とする。（Ｋ２億円、Ｌ７億円、Ｇ５億円）（注：それぞれＫ株式会社、Ｌ株式会社及びG株式会社を指す。）③他生産会社は、損益ゼロとする。但し、微調整の場合は、調整ゼロとする。」として、Ｆ社が、本件各子会社に対し、Ｆ社及び関係会社である債務超過会社の利益を確保し、原告の損益をゼロとするために、ユニット購入単価の変更を行うことを指示する記載がされていた（乙１の４「調整後」の各「損益」欄参照)。

(オ)　売上値引きによる売上げの減額

原告は、前記(ウ)及び(エ)に基づき、平成１４年9月に納入された外壁について、１億６９０５万８６１３円（Ｐ事業所）と１億９５２６万６３５５円（Ｏ事業所）の合計額である３億６４３２万４９６８円を売上値引きにより、売上げから減額した。

原告の利益は、調整前では「３６４百万円」であったが、損益が０円となるように調整され、原告は、Ｏ事業所「約１９５百万円」、Ｐ事業所「約１６９百万円」の計「約３６４百万円」を売上値引きとして、売上げから減額した。

(カ)　決済状況

原告とＦ社は、平成１４年４月から同年８月までは、当初取引価格の取引金額で決済を行い、同年９月は、前記(オ)に基づき、売上値引き後の取引金額で決済を行った（乙２１別添１の１枚目ないし３枚目及び別添２の１枚目)。

イ　平成１５年３月期下期

（ア）　当初取引価格の通知（平成１４年９月３０日）

Ｆ社は、原告に対し、平成１４年９月３０日付け「２００２年上期外壁購入価格改訂通知の件および２００２年下期購入価格暫定通知の件」と題する書面（乙１の３）により、当初取引価格を通知した。平成１５年３月期下期の暫定売上係数は、タイル以外が１．０００、タイルが１．０００、ＭＳが２．１００とされた。

（イ）　当初取引価格の変更通知（平成１４年１０月２２日）

Ｆ社は、本件各子会社に対し、平成１４年１０月２２日付け「０２／下ユニット購入単価（暫定）について」と題する書面（乙１の５）により、当初取引価格を変更する旨通知したが、実際には、同通知に基づく取引価格による決済はされなかった。

（ウ）　期末決定価格の通知（平成１５年３月３１日）

Ｆ社は、原告に対し、平成１５年３月３１日付け「２００２年下期外壁購入価格改訂通知の件および２００３年上期購入価格暫定通知の件」と題する書面（乙１の６）により、期末決定価格に係る改訂後売上係数を通知した。改訂後売上係数は、Ｐ事業所分について、タイル以外が０．９２６、タイルが０．９２６、ＭＳが１．９４５とされ、Ｏ事業所分について、タイル以外が０．９２６、タイルが０．９２６とされた。なお、上記通知に記載された改訂後売上係数は、後記(エ)の通知の調整金額と一致するように、当該金額から割り戻して計算されたものであった。

（エ）　売上減少調整額の通知（平成１５年４月２日）

Ｆ社は、本件各子会社に対し、平成１５年４月２日付け「０２／下期末値増・値引調整決定の件」と題する書面（乙１の７）により、各社の売上減少調整額を通知した。

同通知書には、「１．調整方法」として、「①（仕切）原価差５１．８億円を確保とする。②債務超過生産会社３社の損益を確保とする。（Ｋ２．０億円、Ｌ０．５億円、Ｇ１．７４億円）③他生産会社は、損益ゼロとする。（但し、Ｄは、－０．３億円)」として、Ｆ社が本件各子会社に対し、Ｆ社及び関係会社である債務超過会社の利益を確保し、原告の損失を「３０百万円」とするために、ユニット購入単価の変更を行うことを指示する記載がされていた（乙１の７「調整後」の各「損益」欄参照)。

（オ）　売上値引きによる売上げの減額

原告は、前記(ウ)及び(エ)に基づき、平成１５年３月に納入された外壁について、１億４９９９万９９８７円（Ｐ事業所）と１億５９９９万２３７４円（Ｏ事業所）の合計額である３億０９９９万２３６１円を売上値引きにより、売上げから減額した。

原告の利益は、調整前では「２８０百万円」であったが、損失が「３０百万円」となるように調整され、原告は、Ｐ事業所「約１５０百万円」、Ｏ事業所「約１６０百万円」の計「約３１０百万円」を売上値引きとして、売上げから減額した。

（カ）　決済状況

原告とＦ社は、平成１４年１０月から平成１５年２月までは、当初取引価格の取引金額で決済を行い、同年３月は、前記(オ)に基づき、売上値引き後の取引金額で決済を行った

（乙２１別添１の４枚目ないし６枚目及び別添２の２枚目）。

ウ　平成１６年３月期上期

（ア）　当初取引価格の通知（平成１５年３月３１日）

Ｆ社は、原告に対し、平成１５年３月３１日付け「２００２年下期外壁購入価格改訂通知の件および２００３年上期購入価格暫定通知の件」（乙１の６）と題する書面により、当初取引価格を通知した。平成１６年３月期上期の暫定売上係数は、タイル以外が１．０００、タイルが１．０００、ＭＳが２．１００とされた。

（イ）　当初取引価格の変更通知（平成１５年４月２５日）

Ｆ社は、本件各子会社に対し、平成１５年４月２５日付け「０３／上原価差額計画見直しの件」と題する書面（乙１の８）により、当初取引価格を変更する旨通知したが、実際には、同通知に基づく取引価格による決済はされなかった。

（ウ）　期末決定価格の通知（平成１５年９月３０日）

Ｆ社は、原告に対し、平成１５年９月３０日付け「２００３年上期外壁購入価格改訂通知の件および２００３年下期購入価格暫定通知の件」と題する書面（乙１の９）により、期末決定価格に係る改訂後売上係数を通知した。改訂後売上係数は、Ｐ事業所分について、タイル以外が０．９４４、タイルが０．９４４、ＭＳが１．９８２とされ、Ｏ事業所分について、タイル以外が０．９４４、タイルが０．９４４とされた。なお、上記通知に記載された改訂後売上係数は、後記(エ)の通知の調整金額と一致するように、当該金額から割り戻して計算されたものである。

（エ）　売上減少調整額の通知（平成１５年９月３０日）

Ｆ社は、本件各子会社に対し、平成１５年９月３０日付け「０３／上期ユニット購入単価決定通知の件」と題する書面（乙１の１０）により、各社の売上減少調整額を通知した。

同通知書には、Ｆ社が原告に対し、原告の調整前損益「３６６百万円」から「２５１百万円」を減額し、調整後損益を「１１５百万円」とするよう指示する旨の記載がされていた（乙１の１０「調整後」の「損益」欄参照）。

（オ）　売上値引きによる売上げの減額

原告は、前記(ウ)及び(エ)に基づき、平成１５年９月に納入された外壁について、１億２２３９万９１３０円（Ｐ事業所）と１億２８６０万１２９５円（Ｏ事業所）の合計額である２億５１００万０４２５円を売上値引きにより、売上げから減額した。

原告の利益は、調整前では「３６６百万円」であったが、利益が「１１５百万円」となるように調整され、原告は、Ｐ事業所「約１２２百万円」、Ｏ事業所「約１２９百万円」の計「約２５１百万円」を売上げから減額した。

（カ）　決済状況

原告とＦ社は、平成１５年４月から同年８月までは、当初取引価格の取引金額で決済を行い、同年９月は、前記(オ)に基づき、売上値引き後の取引金額で決済を行った（乙２１別添１の７枚目ないし９枚目及び別添２の３枚目）。

エ　平成１６年３月期下期

（ア）　当初取引価格の通知（平成１５年９月３０日）

Ｆ社は、原告に対し、平成１５年９月３０日付け「２００３年上期外壁購入価格改訂通知の件および２００３年下期購入価格暫定通知の件」と題する書面（乙１の９）により、

当初取引価格を通知した。平成１６年３月期下期の暫定売上係数は、タイル以外が１．０００、タイルが１．０００、ＭＳが２．１００とされた。

（イ） 当初取引価格の変更通知（平成１５年１０月２４日）

Ｆ社は、本件各子会社に対し、平成１５年１０月２４日付け「０３／下ユニット購入単価（暫定）について」と題する書面（乙１の１１）により、当初取引価格を変更する旨通知したが、実際には、同通知に基づく取引価格による決済はされなかった。

（ウ） 売上減少調整額及び調整時期の通知（平成１６年１月２０日）

Ｆ社は、原告に対し、平成１６年１月２０日付け「ユニット購入単価変更依頼について」と題する書面（乙１の１２）により、売上減少調整額及び調整時期を通知した。

同通知書には、Ｆ社が、本件各子会社に対し、原価差額７３億円（本部（注：Ｆ社）５３億円、各社（注：ユニット生産８社）２０億円）の計画に対し８０億円となる見込みがあったことから、期初計画の各社利益２０億円を確保するため、差額相当額（７億円）について単価変更を行い、Ｍ（注：M株式会社）は「２００百万円」、Ｎ（注：N株式会社）は「１５０百万円」、そして原告は「３５０百万円」の利益を２００４年１月から３月の期間で調整することを指示する記載がされていた（乙１の１２「調整金額」欄参照）。

（エ） 売上減少調整額受諾及び調整時期の通知（平成１６年１月２６日）

原告は、Ｆ社からの上記(ウ)の通知（乙１の１２）を受けて、Ｆ社に対し、平成１６年１月２６日付け「納入単価の変更について」と題する書面（乙１の１３）により、平成１６年２月以降納入分のほぼ全製品の単価を２３．４％引き下げる旨の通知をした。この２３．４％の算出について、Ｓ管理部長は、「調整金額３５０百万円を２００４年２月から３月の中間見通しを見て仕切価格の合計で割って２３．４％を算出し」たと述べている（乙３・３頁）。

また、原告とＦ社は、平成１６年３月期下期の改訂後売上係数を、タイルが０．９１９、タイル以外が０．９１９と設定した（なお、ＭＳの売上係数は２．１００のまま改訂されなかった。）（弁論の全趣旨）。

（オ） 単価変更による売上げの減額

原告は、前記(ウ)及び(エ)に基づき、平成１６年２月に納入された外壁については、８７８３万４０６４円（Ｐ事業所）と８４１７万４２３９円（Ｏ事業所）の合計額である１億７２００万８３０３円を、同年３月に納入された外壁については、８４９３万０９５９円（Ｐ事業所）と８５８５万８１３０円の合計額である１億７０７８万９０８９円（合計額３億４２７９万７３９２円）を単価変更処理により、売上げから減額した。

（カ） 売上減少調整額の通知（平成１６年３月３１日）

Ｆ社は、本件各子会社に対し、平成１６年３月３１日付け「０３／下ユニット購入単価（決定）について」と題する書面（乙１の１４）により、各社の売上減少調整額を通知した。

同通知書には、Ｆ社の原告に対する損益の調整の指示は記載されていなかった。

（キ） 決済状況

原告とＦ社は、平成１５年１０月から平成１６年１月までは、当初取引価格の取引金額で決済を行い、同年２月及び同年３月は、前記(オ)に基づき、単価変更後の取引金額で決済を行った（乙２１別添１の１０ないし１３枚目、別添３の１、２、８及び９枚目）。

オ　平成１７年３月期上期

（ア）　当初取引価格の設定

原告とＦ社は、平成１６年３月３０日頃、暫定売上係数をタイル以外が１．０００、タイルが１．０００、ＭＳが２．１００と定めて、当初取引価格を設定した（甲３３の１。なお、平成１７年３月期上期の当初取引価格の通知書は発行されていない（甲８１・２３頁）。）。

（イ）　当初取引価格の変更通知（平成１６年４月１日）

Ｆ社は、本件各子会社に対し、平成１６年４月１日付け「０４／上ユニット購入単価（暫定）について」と題する書面（乙１の１５）により、当初取引価格を変更する旨通知した。しかし、実際には、同通知に基づく取引価格による決済はされなかった。

（ウ）　期末決定価格及び売上減少調整額の通知

平成１７年３月期上期については、通知書は残存していないが、Ｓ管理部長は、「０４年４月１日の０ベースの指示に基づいて値引・調整を行った。中間見通しを見て０ベースにするため当社原価差を７～９月の予測仕切数量の合計で割り、当社の損益が０になるよう当社価格を設定したが、実際は３５百万ぐらいの余裕を見てＦ（注：Ｆ社）へ提示しています。」（乙３・２頁）と述べている。

また、原告とＦ社は、平成１７年３月期上期の改訂後売上係数を、タイルが０．９２７、タイル以外が０．９２７、ＭＳが１．９４６と設定した（弁論の全趣旨）。

（エ）　売上値引きによる売上げの減額

原告は、前記(ウ)に基づき、平成１６年７月に納入された外壁について、６０９０万６０６９円（Ｐ事業所）を売上値引きにより、売上げから減額した（乙２１別添１の１４枚目）。

（オ）　単価変更による売上げの減額

原告は、前記(ウ)に基づき、平成１６年７月に納入された外壁について、６４４４万３１４８円（Ｏ事業所）を、同年８月に納入された外壁について、５５８２万９７０１円（Ｐ事業所）と５４２１万６６６３円（Ｏ事業所）の合計額である１億１００４万６３６４円を、平成１６年９月に納入された外壁について、５９２３万４９１９円（Ｐ事業所）と６３４２万５４９１円（Ｏ事業所）の合計額である１億２２６６万０４１０円を単価変更処理により売上げから減額した（乙２１別添１の１４枚目、別添３の５枚目、６枚目、１５枚目、１６枚目）。

（カ）　決済状況

原告とＦ社は、平成１６年４月から同年６月までは、当初取引価格の取引金額で決済を行い、同年７月は、前記(エ)及び(オ)に基づき、売上値引き後の取引金額及び単価変更後の取引金額で決済を行い、同年８月及び同年９月は、前記(オ)に基づき、単価変更後の取引金額で決済を行った（乙２１別添１の１４枚目ないし１９枚目、別添３の３枚目及び１０枚目）。

カ　平成１７年３月期下期

（ア）　当初取引価格の設定

原告とＦ社は、平成１６年９月３０日頃、暫定売上係数をタイル以外が１．０００、タイルが１．０００、ＭＳが２．１００と定めて、当初取引価格を設定した（甲３４の１。

なお、平成１７年３月期下期の当初取引価格の通知書は発行されていない（甲８１・２３頁）。）

（イ） 当初取引価格の変更通知（平成１６年１０月２８日）

Ｆ社は、本件各子会社に対し、平成１６年１０月２８日付け「０４／下ユニット購入単価（暫定）について」（乙１の１７）により、当初取引価格が変更された旨通知した。しかしながら、実際には、同通知に基づく取引価格による決済はされなかった。

（ウ） 売上減少調整額及び調整時期の通知（平成１７年１月２５日）

Ｆ社は、原告に対し、平成１７年１月２５日付け「外壁購入単価変更依頼について」（乙１の１８）と題する書面により、売上減少調整額及び調整時期を通知した。

同通知書において、Ｆ社は、原告に対し、原告の平成１７年３月期下期の損益が「２５６百万円」となる見込みであるため、損益が「▲６０百万」（損失６０百万円）となるように「３１６百万円」を平成１７年２月から３月の期間で減額するように指示をした。

また、原告とＦ社は、平成１７年３月期下期の改訂後売上係数を、タイルが０．９３７、タイル以外が０．９３７と設定した（なお、ＭＳの売上係数は２．１００のまま改訂されなかった。）（弁論の全趣旨）。

（エ） 売上値引きによる売上げの減額

原告は、前記(ウ)に基づき、平成１７年１月に納入された外壁について、４８３３万７８４９円（Ｐ事業所）を売上値引きにより、売上げから減額した（乙２１別添１の２０枚目）。

（オ） 単価変更による売上げの減額

原告は、前記(ウ)に基づき、平成１７年１月に納入された外壁について、５６４５万５６８１円（Ｏ事業所）を、同年２月に納入された外壁について、４６６１万０２０１円（Ｐ事業所）と４４６９万８２２２円（Ｏ事業所）の合計額である９１３０万８４２３円を、同年３月に納入された外壁について、４９０４万５７５８円（Ｐ事業所）と５１１４万４８５７円（Ｏ事業所）の合計額である１億００１９万０６１５円を単価変更処理により、売上げから減額した（乙２１別添３の７枚目、１７枚目、１８枚目、１９枚目）。

（カ） 決済状況

原告とＦ社は、平成１６年１０月から同年１２月までは、当初取引価格の取引金額で決済を行い、平成１７年１月は、前記(エ)及び(オ)に基づいて、売上値引き後の取引金額及び単価変更後の取引金額で決済を行い、平成１７年２月及び同年３月は、前記(オ)に基づき、単価変更後の取引金額で決済を行った（乙２１別添１の２０枚目ないし２５枚目、別添３の３、１０及び１１枚目）。

２ 検討

(1) 寄附金の意義

法人税法３７条７項は、寄附金の意義について、「寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、内国法人が（した）金銭その他資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与」と規定するところ、同条８項が「実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額」を寄附金の額に含む旨規定していることからすると、同条７項にいう「贈与又は無償の供与」とは、民法上の贈与に限られず、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も含まれると解される。そして、ここでいう「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」とは、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を指すと解することが相当である。

(2)　被告の主張の骨子

被告の主張の骨子は、①本件各事業年度における原告とＦ社間の外壁販売取引に係る契約（本件販売契約）における外壁の契約価格は、当初取引価格である、②本件売上値引き及び本件単価変更は、合理的な原価計算に基づくものではなく、単に原告の利益をＦ社に付け替えるだけのものであり、独立企業間の通常の経済取引として是認できる合理的理由がないのに、既に本件販売契約に基づいて発生していた債権を放棄し、又は本件販売契約によって定まっていた取引価格を変更したものである、③したがって、本件売上値引き及び本件単価変更は、経済的に見て贈与と同視し得る利益の供与であるから、本件売上値引き及び本件単価変更に係る金額は、法人税法３７条７項所定の寄附金に該当する、というものである。

そこで、以下、被告の主張の当否について検討する。

(3)　本件販売契約において合意されたとみるべき外壁の契約価格（上記①の点）について

ア　被告は、上記のとおり、本件販売契約において合意されたとみるべき外壁の契約価格（以下、単に「契約価格」という。）は、当初取引価格であり、それが生産会社方針検討会において決定された旨主張する。

しかしながら、前提事実(5)並びに認定事実(5)及び(6)によれば、①Ｆ社が、当初取引価格に関して、生産会社方針検討会を経た後に発出している通知書面の題名は、「購入価格暫定通知」などというものであり、当初取引価格を算定するのに使用される売上係数も「暫定」ないし「改訂前（暫定)」と表示されていること、②生産会社方針検討会を経た後に、コスト検討会が開催され、同会において、各半期における原価低減目標が協議され、これに基づき、Ｆ社は、原告を含む本件各子会社に対し、「購入単価（暫定）設定について」などという題名の書面を発出し、それに従い、当初取引価格とは異なる購入単価の設定を促していること、③原告においては、これを受けて、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ていること、④期末又は期中において、Ｆ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ていることが認められるところ、以上のような、原告とＦ社との間で各半期において行われている複数の価格の設定やそれに関する通知書面等の存在からみる限りにおいても、当初取引価格は、後に改訂が予定された暫定的なものとして扱われているとみるのが自然である。

また、前提事実(4)によれば、生産会社方針検討会においては、Ｆ社の関係役員と本件各子会社の代表者が出席して、本件各子会社の当半期の実績見込み、次半期の生産見込棟数及びその見込棟数を基にした生産原価の改善施策等について協議していたことが認められるものの、生産会社方針検討会において、当初取引価格を契約価格とする旨の決定がされていたことを認めるに足りる的確な証拠はない。この点、被告は、原告が本件更正処分等に関して作成して提出した異議申立書、意見書等（乙７ないし９）には「生産会社方針検討会において原価を算定してこれを確認の上決定された価格である」などの記載があることを指摘する。しかし、同会の議事録をみても、同会において本件各子会社との間の契約内容を具体的に決定している部分は見当たらないし（甲１６)、仮に同会において原告が作成した工場実行計画書（甲２０）に基づく議論がされたことがあったとしても、各半期における計画以上

に契約価格を決定したものとまでは推認することはできない。そうすると、結局、上記の異議申立書等の各記載の表現は、正確性を欠くものというべきであって（証人Ｓ１２頁及び１３頁）、その内容について信用性を認めることはできない。

さらに、前提事実(5)アのとおり、有償支給価格は、外壁の品番が設定される際にいったん決定されれば基本的に一定とされ、生産量や原材料費の変動により変わるものではなく、また、当初取引価格を算定するために適用される売上係数も一部を除いて基本的に１．０００と設定されているものであるところ、認定事実(5)及び(6)のとおり、原告は、各半期の期末ないし期中において実際原価計算を行い、各半期の実際原価（実績見込原価）が当初取引価格に係る原価とは異なることを把握し、Ｆ社もこれを認識して、売上係数を改訂しているにもかかわらず、両社が、次の半期の期首において、前の半期の実績を踏まえずに、予定される生産量ないし発注量の多寡を問わず、一律に各半期を通じて当初取引価格を契約価格として定めているのであるとすれば、企業活動として相当に不自然なものであるといわざるを得ない。

また、本件覚書２条は、「Ｆ社が原告に支払う「外壁部材」代金の支払条件は、毎月末日締切、翌月末日払いとする。」と規定しているところ、上記のとおり、Ｆ社と原告との間では、複数の価格の設定が行われ、それに関する通知書面等が存在することからすると、上記の規定が存在し、かつ、実際に毎月末日に支払われた金額が当初取引価格によるものであったとしても、そのことから、当初取引価格が契約価格として合意されていたと推認することまではできない。むしろ、Ｆ社と原告との間の上記のような取引内容に照らせば、本件覚書２条は、期中は暫定的に当初取引価格で取引を行い、期末に価格を決定することを前提に、そのような一連の取引における代金の支払を毎月末日締め翌月末日払いで行うことを合意したにすぎないと解するのが相当である。したがって、この点に関する被告の主張は採用することができない。

以上の諸点を勘案すると、当初取引価格は、予算計画を策定するための基準となるものとして利用されることが予定されている数値にすぎず、Ｆ社と原告との間で、本件販売契約上の契約価格として合意されていたとするには相当疑義があるといわざるを得ない。

イ　被告は、本件覚書１条１項が、外壁の取引価格につき、「原則として合理的な原価計算の基礎に立ち、Ｆ社・原告協議の上決定する。」としているところ、当初取引価格が合理的な原価計算に基づくものである旨主張する。

この点、前提事実(5)アのとおり、有償支給価格は、原告が、Ｆ社が定める部品単価を基に部品代を算出し、それ以外のコスト（材料費、外注費、消耗品、固定費等）についても同社が定める外壁１㎡当たりの単価に外壁の面積を乗じて算出したものであるから、原価計算として相応の合理性を有し、少なくとも、これを予算計画を策定するための基準として用いることには合理性があるということができる。しかしながら、有償支給価格は、予定される生産量ないし発注量の多寡を問わず、一定なものとして定められているのに対し、Ｆ社のユニット住宅事業を取り巻く事業環境は本件各事業年度に先立つ数年の間に相当変化し販売棟数もそれに伴って変化していること（認定事実(1)エ）や、本件各事業年度の各半期においても当初取引価格と期末ないし期中に算出された外壁の実際原価（実績見込原価）が乖離しているために売上係数が改訂されていることに照らすと、有償支給価格及びこれに１．０００を乗じて定められた当初取引価格が、本件各事業年度の各半期における合理的な原価計

算の基礎に立つものとして決定されたものであると認定することは、当事者の客観的な意思解釈としても、相当困難があるといわざるを得ない。

ウ　原告は、期末決定価格が本件販売契約における契約価格であり、本件覚書１条１項の「合理的な原価計算の基礎に立ち、Ｆ社・原告協議の上決定する」との定めは、実際原価に一定の上乗せ利益を加算するという方法で価格決定をすることを意味し、いわゆる「総コストカバー方式」であって、本件販売契約におけるこのような価格決定の方法には合理性があり、税負担を逃れるための利益調整ではない旨主張する。

そこで検討するに、認定事実(1)及び(3)のとおり、①Ｆ社のユニット住宅事業は、顧客の注文仕様に基づいて工場内でユニットを生産し、顧客の注文どおりの住宅を建設することを特徴としており、原告の外壁製造は、同事業における生産活動の最も上流に置かれ、原告とＦ社間の外壁の販売取引は、同事業における取引の一環として行われること、②原告は、全ての外壁をＦ社からの注文を受けてから製造する完全受注生産を行っており、見込み生産を行っておらず、製造量を自ら決定できる立場にはなく、Ｆ社が注文した量の外壁の生産を強く求められること、③他方、原告が製造した外壁は全てＦ社によって買い上げられ、原告がこれを販売できないことはないこと、④原告は、契約上、Ｆ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、専ら、Ｆ社から借り受けた土地・建物、設備において、同社の企画・開発した商品（外壁）を、指示された品質規格に基づいて、指示された数量を生産・納品している専属下請生産会社であること、⑤原告の外壁製造については、その原価に占める固定費の割合が約３０％（外注費を加えると５０％以上）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が認められる。以上のようなユニット生産事業の事業内容、Ｆ社及び原告の関係並びに原告の事業特性に鑑みると、原告とＦ社との間において、原告がＦ社に対して販売する外壁につき、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、それに一定の損益算定方法（本件では「差異分析」等）により導かれる損益を加算するという手法により、取引価格を決定するという内容の契約を締結することは、企業の事業活動の在り方として一概に不合理であるとまでは断ずることはできず、その原価計算及び損益算定方法の内容において不合理な点がなく、税負担を逃れるための恣意的な利益調整ではないと評価されるものであれば、本件覚書１条１項の「合理的な原価計算の基礎に立ち、Ｆ社・原告協議の上決定する」との定めに合致するものと解することが相当である。

エ　上記の点に関連して、被告は、原告が行った差異分析の手法（認定事実(5)ウ及びオ）について、会計学的に是認できない独自の理論であり、その内容にも不合理な点がある旨主張する。

（ア）　確かに、「予算と実績の差異分析」は、一般に、企業内部の予算統制において実施されるものであり（乙１３）、期首に立てたその期の予算による営業利益と、実際の営業利益とを比較し、その差額を算出し、その差異の要因を分析するための手法であることがうかがわれ、取引価格を決定するために行われるものではないから、本件販売契約における取引価格の決定において差異分析の手法を援用することは、本来の用途ではなく、その転用であるといわざるを得ない。

しかしながら、Ｆ社グループのユニット住宅事業におけるＦ社及び原告の位置付けをみると、上記ウで指摘した諸点に加えて、認定事実(1)及び(3)のとおり、①Ｆ社は、事業企

画、販売促進とブランド維持、商品開発、製品品質（設計上の問題とその保証責任）等、メーカーとして事業全体を統率し、販売促進費、開発費、アフターメンテナンス費などを負担するほか（甲４６）、原告が製造のために使用する原材料・部材の一部についての価格交渉も行うなど、ユニット住宅の販売促進活動、原材料のコスト削減交渉、商品・技術開発、製品保証等のコストやリスクを負担するという立場にあること、②他方、原告は、Ｆ社が使用する外壁しか製造しておらず、原告が製造した外壁はすべてＦ社に販売するという極めて単純な売上構造を有しており、原告における業績は、Ｆ社が統率する事業の影響を強く受ける立場にあることをも勘案すると、両社の損益の帰属を差異分析の手法により判定すること、すなわち、予算計画における損益と実績見込みにおける損益の差額につき、Ｆ社と原告が損益の増減に関して果たした役割ないし貢献度に応じて損益の帰属を判定することは不合理であるとはいえない。そして、上記のようなＦ社と原告との役割等に照らせば、上記の損益の差額について、出荷量や製品構成の変動等による利益の増加分はいずれもＦ社に起因するものと分類し、原告のＣＲ分、すなわち原告が価格交渉を担当した部材等の減額及び外壁製造過程でのコスト削減分による利益の増加分は原告に起因するものと分類して、損益の帰属を判定するという考え方も成り立ちうるものというべきである。そして、上記のような取引価格の決定方法は、ユニット住宅事業の一環として、長年にわたって行われてきたＦ社とユニット生産８社間におけるユニット購入価格の設定方法（認定事実(4)）と軌を一にするものであると認められ、この点からも合理性があるということができる。

（イ）　被告は、原告が行った差異分析の内容（認定事実(5)オ）について、製品群別出荷量の変動による影響額（Ｂ）は、単に外壁の出荷量が増大したことにより発生した利益であり、また、製品群内構成の変動による影響額（Ｃ）も、製造量の変動によりもたらされた利益であるから、これらの利益は原告に帰属すべきものであって、Ｆ社に帰属すべき理由はないから不合理である旨主張する。

この点、確かに、上記のような利益の帰属の判定は、一般の製造会社と販売会社との間の取引を念頭におく限り、合理性を有しないものといわざるを得ない。しかしながら、前記のようなユニット住宅事業におけるＦ社及び原告の位置付け及びその事業特性等、取り分け、原告がＦ社からの発注に基づいて外壁の生産をするだけの会社であり、製造した外壁はＦ社によって全て買い取られる反面、同社以外の第三者のための製造・販売活動が許されていないこと、ユニット住宅の販売促進活動は専らＦ社によって行われ、原告は製造・出荷量の増減に結び付く活動をしていないことを勘案すれば、出荷量の増減に係る損益が専らＦ社に帰因するものであると分析して損益の帰属を判定することは、必ずしも不合理とまではいえないと解されるところである。

また、被告は、Ｆ社のＣＲ活動による影響額について、一般的に、ＣＲ活動は、既に製品開発プロセスの設計段階あるいは開発段階・商品企画段階において行われており、期末にしかＣＲ活動の結果が判明しないという原告の主張は理由がないなどと主張する。

しかし、原告が行った差異分析において、Ｆ社が行うＣＲ活動として想定されているのは、外壁の原材料の仕入先と交渉して仕入価格を引き下げることであり（甲５８の１及び２）、また、原告が行うＣＲ活動として想定されているのも、原材料の価格交渉のほか、製造過程の効率化を内容とするものであって（甲５８の１及び２、甲６６の１及び２）、

いずれも設計、開発又は企画段階で既に行われているものではない。したがって、この点の被告の主張は前提を欠くものといわざるを得ない。なお、被告は、原告の行った差異分析において、原告のＣＲ活動の影響額を検討した形跡がない旨主張する。しかし、外壁取引の損益に影響するＣＲ活動は、原告又はＦ社が行うＣＲ活動のいずれかに分類できるところ、上記の差異分析においては、原告のＣＲ活動が、製造効率や品質といった、原材料の仕入価格交渉の結果に比べて数値化が難しい要素を含むものであることを考慮して、Ｆ社によるＣＲ活動の影響その他の影響額を全て差し引いた残りが原告のＣＲ活動の影響であると結論付けているものであり、このような分析が著しく不合理であるとは認められない。

（ウ）　ところで、原告が行った差異分析における主要な考え方は、認定事実(5)オのとおりのものであるが、差異分析の結果から取引価格の決定に至る際には、例えば、①平成１５年３月期下期において、０円と予定していた平成１５年３月期上期の原告の実績利益が５０００万円となっていたため、かかる事情を取引価格に反映したとする部分（甲３０の１「取引価格の決定」③参照）、②平成１６年３月期下期から中間決定方式を採用するのに伴い、中間時点以降である３か月間の出荷量減少のリスクを原告に負わせないために、平成１６年３月期上期において、一旦８０００万円を取引価格に織り込んでいる部分（甲３１の１「取引価格の決定」②）、③平成１６年３月期下期において、上記②をＦ社に返還するために７０００万円を調整している部分（甲３２の１「取引価格の決定」②）など、各半期における実際原価及び貢献度に応じた損益の帰属の判定にとどまらないと解される内容が含まれている。

しかし、①は、平成１５年３月期上期に判明していれば、同期における調整金額に含めて計算されたものと解され、単に調整の時期にずれが生じたにすぎないと評価できるし、上記②及び③は仮払金的な性格のものとして計上された上で同一事業年度内に清算がされているものであって、Ｆ社と原告の役割ないし貢献度に応じて損益を分配するという枠組みを大きく逸脱する性格のものとはいえないし、恣意的な損益操作に当たるとみるべきものでもない。

（エ）　以上の諸点からすると、原告が差異分析の手法を転用し、その上で取引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、原告とＦ社が、本件覚書１条１項の「合理的な原価計算の基礎に立ち、Ｆ社・原告協議の上決定」したものと認めることは妨げられないというべきである。

オ　以上の検討によれば、本件販売契約における契約価格、すなわち「合理的な原価計算の基礎に立ち、原告とＦ社間で協議の上決定した価格」は、各半期における期末決定価格又は期中決定価格であると認められる。以上と異なり、本件販売契約において合意された契約価格を当初取引価格と認めた上、その後に債権放棄又は取引価格変更合意があったと認めるべきとする被告の主張は、真実の法律関係から離れて法律関係を構成するものであり、採用することができない。

(4)　小括

以上のとおり、本件販売契約において合意されたとみるべき外壁の契約価格は、各半期における期末決定価格又は期中決定価格であるから、その余の点について判断するまでもなく、本件売上値引き及び本件単価変更により、原告からＦ社に対し、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から、本件売上値引き及び本件単価変更に係る金額は法人税法３７条７項の寄附金に該当しない。

なお、法人税法３７条８項は、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おける価額又は当該経済的な利益のその供与の時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ている。しかし、本件において、被告は、同項に基づく主張はしておらず、また、原告とＦ社間の外壁の取引価格と、外壁の市場価格との差額の存在及び額を認めるべき証拠はないから、本件売上値引き及び本件単価変更に係る金額は３７条８項の寄附金に当たるとはいえない。

３　まとめ

以上によれば、本件売上値引き及び本件単価変更に係る金額が法人税法３７条に規定する寄附金に該当するとして、水口税務署長が原告に対し平成１８年５月２９日付けでした本件各事業年度の法人税の更正処分のうち原告の確定申告に係る所得金額及び納付すべき税額を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定処分及び重加算税賦課決定処分（ただし、平成２０年６月３０日付け裁決により変更された後のもの）は、いずれも違法であるから、取り消されるべきである。

第４　結論

よって、原告の請求はいずれも理由があるから認容し、訴訟費用の負担につき、行政事件訴訟法７条、民事訴訟法６１条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第３８部

裁判長裁判官　谷口　豊

裁判官　中丸　隆

裁判官　坂田　大吾

（別紙１）

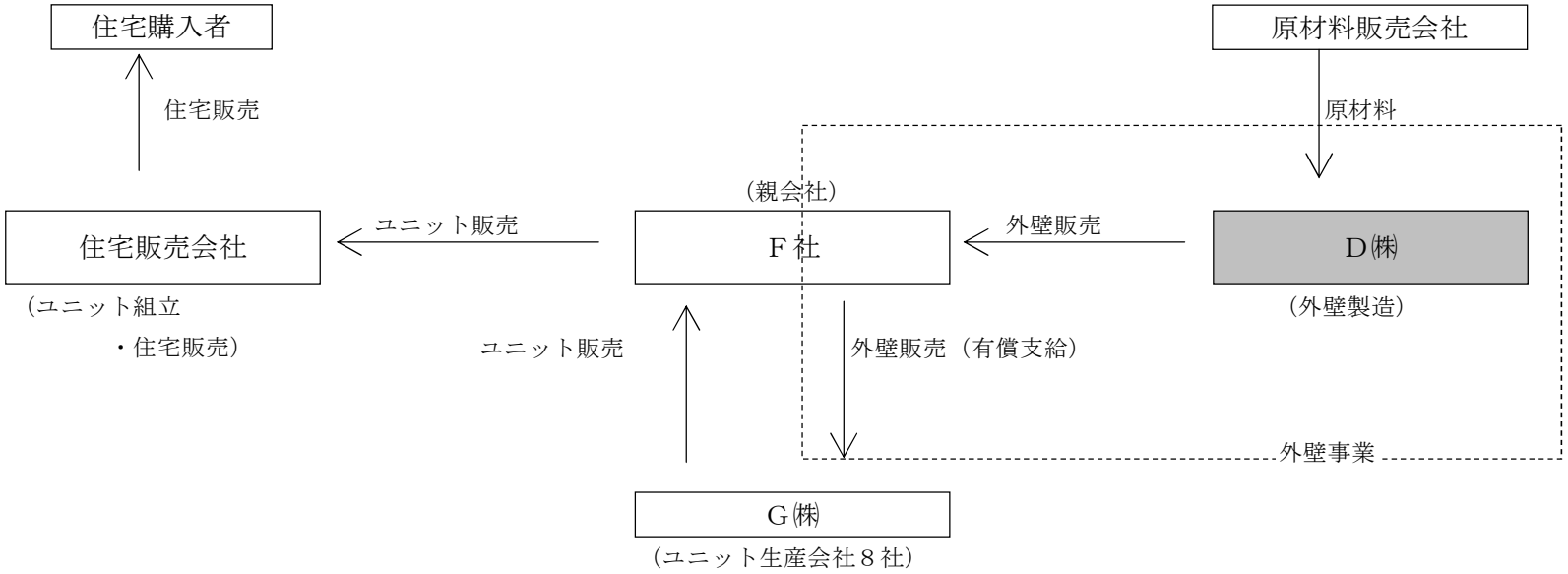
指定代理人目録

木村　快　　箕浦　裕幸　　三宅　明　　原田　久　　山本　有喜

以上

別紙２

Ｆグループ住宅事業の商流



別紙３及び別紙６　省略

別紙４

課税の経緯

（単位：円）

事業年度	区分			確定申告	更正処分等	異議申立て	異議決定	審査請求	裁決
平成15年3月期	年月日			平成15年6月30日	平成18年5月29日	平成18年7月24日	平成19年6月4日	平成19年7月2日	平成20年6月30日
	所得金額		①	66,182,791	731,118,835	66,182,791	棄却	66,182,791	棄却
	法人税額		②	19,214,600	218,695,400	19,214,600		19,214,600	
	法人税額の特別控除額		③	0	0	0		0	
	留保	課税留保金額	④	0	0	0		0	
		同上に対する税額	⑤	0	0	0		0	
	使途秘匿金	使途秘匿金額	⑥	0	0	0		0	
		同上に対する税額	⑦	0	0	0		0	
	法人税額計（②-③+⑤+⑦）		⑧	19,214,600	218,695,400	19,214,600		19,214,600	
	控除所得税額等		⑨	130	130	130		130	
	納付すべき法人税額（⑧-⑨）		⑩	19,214,400	218,695,200	19,214,400		19,214,400	
	既に納付の確定した法人税額		⑪		19,214,400	0		0	
	差引納付すべき法人税額（⑩-⑪）		⑫	19,214,400	199,480,800	0		0	
	過少申告加算税の額		⑬		28,961,000	0		0	
	重加算税の額		⑭		0	0		0	
平成16年3月期	年月日			平成16年6月14日	平成18年5月29日	平成18年7月24日	平成19年6月4日	平成19年7月2日	平成20年6月30日
	所得金額		①	73,770,035	596,111,642	73,770,035	棄却	73,770,035	棄却
	法人税額		②	21,491,000	178,193,300	21,491,000		21,491,000	
	法人税額の特別控除額		③	0	0	0		0	
	留保	課税留保金額	④	0	0	0		0	
		同上に対する税額	⑤	0	0	0		0	
	使途秘匿金	使途秘匿金額	⑥	0	0	0		0	
		同上に対する税額	⑦	0	0	0		0	
	法人税額計（②-③+⑤+⑦）		⑧	21,491,000	178,193,300	21,491,000		21,491,000	
	控除所得税額等		⑨	31	31	31		31	
	納付すべき法人税額（⑧-⑨）		⑩	21,490,900	178,193,200	21,490,900		21,490,900	
	既に納付の確定した法人税額		⑪		21,490,900	0		0	
	差引納付すべき法人税額（⑩-⑪）		⑫	21,490,900	156,702,300	21,490,900		21,490,900	
	過少申告加算税の額		⑬		7,196,500	0		0	22,430,500
	重加算税の額		⑭		35,542,500	0		0	0
平成17年3月期	年月日			平成17年6月22日	平成18年5月29日	平成18年7月24日	平成19年6月4日	平成19年7月2日	平成20年6月30日
	所得金額		①	125,251,132	720,261,202	125,251,132	棄却	125,251,132	棄却
	法人税額		②	36,935,300	215,438,300	36,935,300		36,935,300	
	法人税額の特別控除額		③	0	0	0		0	
	留保	課税留保金額	④	0	0	0		0	
		同上に対する税額	⑤	0	0	0		0	
	使途秘匿金	使途秘匿金額	⑥	0	0	0		0	
		同上に対する税額	⑦	0	0	0		0	
	法人税額計（②-③+⑤+⑦）		⑧	36,935,300	215,438,300	36,935,300		36,935,300	
	控除所得税額等		⑨	26	26	26		26	
	納付すべき法人税額（⑧-⑨）		⑩	36,935,200	215,438,200	36,935,200		36,935,200	
	既に納付の確定した法人税額		⑪		36,935,200	0		0	
	差引納付すべき法人税額（⑩-⑪）		⑫	36,935,200	178,503,000	36,935,200		36,935,200	
	過少申告加算税の額		⑬		1,701,000	0		0	24,928,000
	重加算税の額		⑭		56,518,000	0		0	0

（別紙５）

被告の主張する各処分の根拠及び適法性

１　本件各更正処分の根拠

(1)　平成１５年３月期

ア　所得金額

（ア）　申告所得金額　　６６１８万２７９１円

上記金額は、原告が平成１５年３月期の法人税の確定申告書の「所得金額」欄に記載した金額６６１８万２７９１円である（別紙４「課税の経緯」の「平成１５年３月期」の「確定申告」欄の①「所得金額」欄）。

（イ）　未払寄附金の損金不算入額　　３億０９９９万２３６１円

上記金額は、原告が親会社であるＦ社に対する売上値引きとして損金の額に算入した金額のうち平成１５年３月期中に支払がなされていない金額である。

売上値引きとして損金の額に算入された金額は、寄附金に該当するが、同売上値引きのうち、平成１５年３月期中に決済がなされていない値引相当額は、支払がされるまでの間はなかったものとされる寄附金（いわゆる未払寄附金）に該当するから（法人税法施行令７８条１項）、その全額が損金の額に算入されない。

（ウ）　寄附金の損金不算入額　　３億５４９４万３７１９円

上記金額は、原告がＦ社に対する売上値引きとして損金の額に算入した金額（寄附金に当たる）のうち、平成１５年３月期中に決済（支出）された３億６４３２万４９６８円を含めて算出した寄附金の損金不算入額（法人税法３７条１項）である。

（エ）　所得金額　　７億３１１１万８８７１円

上記金額は、申告所得金額６６１８万２７９１円（上記(ア)）に、未払寄附金の損金不算入額３億０９９９万２３６１円（上記(イ)）及び寄附金の損金不算入額３億５４９４万３７１９円（上記(ウ)）を加算した合計金額である。

イ　納付すべき法人税額

（ア）　所得金額に対する法人税額　　２億１８６９万５４００円

上記金額は、上記ア(エ)の所得金額７億３１１１万８０００円（ただし、国税通則法（以下「通則法」という。）１１８条１項の規定に基づき１０００円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。）に法人税法６６条（ただし、平成１８年法律第１０号による廃止前の経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律１６条１項１号に規定を適用した後のもの。以下同じ。）に規定する税率を乗じて算出した金額である。

（イ）　所得税額の控除額　　１３０円

上記金額は、原告が平成１５年３月期の法人税の確定申告書の「控除税額」欄に記載した金額１３０円である（別紙４「課税の経緯」の「平成１５年３月期」の「確定申告」欄の⑨「控除所得税額等」欄）。

（ウ）　納付すべき法人税額　　２億１８６９万５２００円

上記金額は、所得金額に対する法人税額２億１８６９万５４００円（上記(ア)）から所得税額の控除額１３０円（上記(イ)）を控除した金額（通則法１１９条１項の規定より１００円未満の端数を切り捨てたもの。以下同じ。）である。

(エ)　既に納付の確定した法人税額　　１９２１万４４００円

上記金額は、原告が平成１５年３月期の法人税の確定申告書の「差引所得に対する法人税額」欄に記載した金額１９２１万４４００円である（別紙４「課税の経緯」の「平成１５年３月期」の「確定申告」欄の⑫「差引納付すべき法人税額」欄）。

(オ)　差引納付すべき法人税額　　１億９９４８万０８００円

上記金額は、納付すべき法人税額２億１８６９万５２００円（上記(ウ)）から、既に納付の確定した法人税額１９２１万４４００円（上記(エ)）を控除した金額である。

(2)　平成１６年３月期

ア　所得金額

(ア)　申告所得金額　　７３７７万００３５円

上記金額は、原告が平成１６年３月期の法人税の確定申告書「所得金額」欄に記載した金額７３７７万００３５円である（別紙４「課税の経緯」の「平成１６年３月期」の「確定申告」欄の①「所得金額」欄）。

(イ)　未払寄附金の損金不算入額　　１億７０７８万９０８９円

上記金額は、原告が親会社であるＦ社に対する売上値引きとして損金の額に算入した金額のうち、平成１６年３月期中に決済がなされていない値引相当額であるところ、同金額は、法人税法施行令７８条１項所定の未払寄附金に該当するから、損金の額に算入されない。

(ウ)　支出寄附金の損金算入額　　３億０９９９万２３６１円

上記金額は、上記(1)ア(イ)記載のとおり、未払寄附金として平成１５年３月期の損金に算入されなかったが、平成１６年３月期中に決済されたことにより平成１６年３月期において支出寄附金として損金算入されることになった金額である。

(エ)　寄附金の損金不算入額　　７億２５３７万８７８９円

上記金額は、原告が、Ｆ社に対する売上値引きとして損金の額に算入した金額のうち、平成１６年３月期中に、決済（支出）された金額４億２３００万８７２８円と上記(ウ)記載の支出寄付金の損金算入額３億９９９万２３６１円の合計額７億３３００万１０８９円を含めて算出した寄附金の損金不算入額（法人税法３７条１項）である。

(オ)　事業税の損金算入額　　６３８３万３８００円

上記金額は、平成１５年３月期の更正処分による所得金額の増加に伴い、増加した未納事業税の額である。

(カ)　所得金額　　５億９６１１万１７５２円

原告の平成１６年３月期の法人税の所得金額は、申告所得金額７３７７万００３５円（上記(ア)）に、未払寄附金の損金不算入額１億７０７８万９０８９円（上記(イ)）及び寄附金の損金不算入額７億２５３７万８７８９円（上記(エ)）を加算し、事業税の損金算入額６３８３万３８００円（上記(オ)）及び支払寄附金の損金算入額３億０９９９万２３６１円（上記(ウ)）を減算した５億９６１１万１７５２円となる。

イ　納付すべき法人税額

(ア)　所得金額に対する法人税額　　１億７８１９万３３００円

上記金額は、上記ア(カ)の所得金額５億９６１１万１０００円に法人税法６６条に規定する税率を乗じて算出した金額である。

(イ)　所得税額の控除額　　３１円

上記金額は、原告が平成１６年３月期の法人税の確定申告書の「控除税額」欄に記載した金額３１円である（別紙４「課税の経緯」の「平成１６年３月期」の「確定申告」欄の⑨「控除所得税額等」欄）。

（ウ） 納付すべき法人税額 １億７８１９万３２００円

上記金額は、所得金額に対する法人税額１億７８１９万３３００円（上記(ア)）から所得税額の控除額３１円（上記(イ)）を控除した金額である。

（エ） 既に納付の確定した法人税額 ２１４９万０９００円

上記金額は、原告が平成１６年３月期の法人税の確定申告書の「差引所得に対する法人税額」欄に記載した金額２１４９万０９００円である（別紙４「課税の経緯」の「平成１６年３月期」の「確定申告」欄の⑫「差引納付すべき法人税額」欄）。

（オ） 差引納付すべき法人税額 １億５６７０万２３００円

上記金額は、納付すべき法人税額１億７８１９万３２００円（上記(ウ)）から、既に納付の確定した法人税額２１４９万０９００円（上記(エ)）を控除した金額である。

(3) 平成１７年３月期

ア 所得金額

（ア） 申告所得金額 １億２５２５万１１３２円

原告が平成１７年３月期の法人税の確定申告書の「所得金額」欄に記載した金額１億２５２５万１１３２円である（別紙４「課税の経緯」の「平成１７年３月期」の「確定申告」欄の①「所得金額」欄）。

（イ） 未払寄附金の損金不算入額 １億００１９万０６１５円

上記金額は、原告が親会社であるＦ社に対する売上値引きとして損金の額に算入した金額のうち平成１７年３月期中に決済がなされていない値引相当額であるところ、同金額は、法人税法施行令７８条１項所定の未払寄附金に該当するから、損金の額に算入されない。

（ウ） 支出寄附金の損金算入額 １億７０７８万９０８９円

上記金額は、上記(2)ア(イ)記載のとおり、未払寄附金として平成１６年３月期の損金に算入されなかったが、平成１７年３月期中に決済されたことにより平成１７年３月期において支出寄附金として損金算入されることになった金額である。

（エ） 寄附金の損金不算入額 ７億１５７５万３２２１円

上記金額は、原告が、Ｆ社に対する売上値引きとして損金の額に算入した金額のうち、平成１７年３月期中に、決済（支出）された金額５億５４１５万７９４４円と上記(ウ)記載の支出寄付金の損金算入額１億７０８７万９０８９円の合計額７億２４９４万７０３３円を含めて算出した寄附金の損金不算入額（法人税法３７条１項）である。

（オ） 事業税の損金算入額 ５０１４万４７００円

上記金額は、平成１６年３月期の更正処分による所得金額の増加に伴い、増加した未納事業税の額である。

（カ） 所得金額 ７億２０２６万１１７９円

原告の平成１７年３月期の法人税の所得金額は、申告所得金額１億２５２５万１１３２円（上記(ア)）に、未払寄附金の損金不算入額１億００１９万０６１５円（上記(イ)）及び寄附金の損金不算入額７億１５７５万３２２１円（上記(エ)）を加算し、事業税の損金算入額５０１４万４７００円（上記(オ)）及び支払寄附金の損金算入額１億７０７８万９０８９円（上記

（ウ））を減算した７億２０２６万１１７９円となる。

イ　納付すべき法人税額

（ア）　所得金額に対する法人税額　　２億１５４３万８３００円

上記金額は、上記ア(カ)の所得金額７億２０２６万１０００円に法人税法６６条に規定する税率を乗じて算出した金額である。

（イ）　所得税額の控除額　　２６円

上記金額は、原告が平成１７年３月期の法人税の確定申告書の「控除税額」欄に記載した金額２６円である（別紙４「課税の経緯」の「確定申告」欄の⑨「控除所得税額等」欄）。

（ウ）　納付すべき法人税額　　２億１５４３万８２００円

上記金額は、所得金額に対する法人税額２億１５４３万８３００円（上記(ア)）から所得税額の控除額２６円（上記(イ)）を控除した金額である。

（エ）　既に納付の確定した法人税額　　３６９３万５２００円

上記金額は、原告が平成１７年３月期の法人税の確定申告書の「差引納付すべき法人税額」欄に記載した金額３６９３万５２００円である（別紙４「課税の経緯」の「平成１７年３月期」の「確定申告」欄の⑫「差引納付すべき法人税額」欄）。

（オ）　差引納付すべき法人税額　　１億７８５０万３０００円

上記金額は、納付すべき法人税額２億１５４３万８２００円（上記(ウ)）から、既に納付の確定した法人税額３６９３万５２００円（上記(エ)）を控除した金額である。

２　本件各更正処分の適法性

被告が本件訴訟において主張する本件各事業年度の納付すべき法人税額は、それぞれ、

平成１５年３月期　２億１８６９万５２００円（上記１(1)イ(ウ)）

平成１６年３月期　１億７８１９万３２００円（上記１(2)イ(ウ)）

平成１７年３月期　２億１５４３万８２００円（上記１(3)イ(ウ)）

であるところ、これらの金額は、本件各更正処分における納付すべき法人税額と同額であるから、本件各更正処分はいずれも適法である。

３　本件各賦課決定処分の根拠

(1)　平成１５年３月期　　２８９６万１０００円

期限内申告書の提出があった場合において、修正申告ないし更正（以下「更正等」という。）がされ、当初の申告税額が結果的に過少となったときには、その更正等により納付すべき税額に１００分の１０の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課することとされており（通則法（平成１８年法律第１０号による改正前のもの。以下同じ。）６５条１項）、さらに、更正等により納付すべき税額（当該更正等前に当該更正等に係る国税について更正等があったときは、その国税に係る累積増差税額（当該更正等前にされたその国税についての更正等に基づき通則法３５条２項の規定により納付すべき税額の合計額）を加算した金額）が期限内申告税額と５０万円のいずれか多い金額を超えるときは、当該超える部分に相当する税額（更正等により納付すべき税額が当該超える部分に相当する税額に満たないときは、当該納付すべき税額）に１００分の５の割合を乗じて計算した金額を加算するとされている（通則法６５条２項）。

よって、平成１５年３月期の過少申告加算税の額は、平成１５年３月期更正処分により増加した納付すべき法人税額１億９９４８万円（上記１(1)イ(オ)（ただし、通則法１１８条３項の規定により１万円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。）に１００分の１０の割合を乗じて計算

した金額１９９４万８０００円に、平成１５年３月期更正処分により増加した納付すべき法人税額１億９９４８万０８００円のうち、期限内申告税額１９２１万４５３０円を超える法人税額１億８０２６万円（ただし、通則法１１８条３項の規定により１万円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。）に１００分の５の割合を乗じて計算した金額９０１万３０００円を加算した金額２８９６万１０００円である。

(2)　平成１６年３月期　２２４３万０５００円

平成１６年３月期の過少申告加算税の額は、上記(1)のとおりの方法で計算されるところ、平成１６年３月期更正処分により増加した納付すべき法人税額１億５６７０万円（上記１(2)イ(オ)）に１００分の１０の割合を乗じて計算した金額１５６７万円に、平成１６年３月期更正処分により増加した納付すべき法人税額１億５６７０万２３００円のうち、期限内申告税額２１４９万０９３１円を超える１億３５２１万円に１００分の５の割合を乗じて計算した金額６７６万０５００円を加算した金額２２４３万０５００円である。

(3)　平成１７年３月期　２４９２万８０００円

平成１７年３月期の過少申告加算税の額は、上記(1)のとおりの方法で計算されるところ、平成１７年３月期更正処分により増加した納付すべき法人税額１億７８５０万円（上記１(3)イ(オ)）に１００分の１０の割合を乗じて計算した金額１７８５万円に、平成１７年３月期更正処分により増加した納付すべき法人税額１億７８５０万３０００円のうち、期限内申告税額３６９３万５２２６円を超える１億４１５６万円に１００分の５の割合を乗じて計算した金額７０７万８０００円を加算した金額２４９２万８０００円である。

４　本件各賦課決定処分の適法性

被告が本件訴訟において主張する原告の本件各事業年度の過少申告加算税の額は、それぞれ、

平成１５年３月期　２８９６万１０００円（上記３(1)）

平成１６年３月期　２２４３万０５００円（上記３(2)）

平成１７年３月期　２４９２万８０００円（上記３(3)）

であるところ、これらの金額は、本件各賦課決定処分における過少申告加算税相当額と同額であるから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

以上