

眼科医療法人がコンタクトレンズ販売会社の 広告料を一部負担した場合の寄附金課税

東京地裁平21(行ウ)第492号・平22年(行ウ)第569号、平24・1・31判決(原告控訴)

Brush up Point

本件では、広告宣伝費の要件について、次のとおり判示された。

- (1) 広告宣伝費であると認められるためには、その支出の対価として提供された役務が、客観的にみて、その受け手である不特定多数の者に対し当該法人の事業活動の存在又は当該法人の商品、サービス等の優越性を訴える宣伝的効果を意図して行われたものであると認められることが必要であること。
- (2) 複数社で一つの共同広告宣伝費に関する費用の分担の取決めがある場合には、当該取決めが単なるグループ内に属する法人間の利益調整のために行われるのではなく、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ことが必要であること。

I 事実関係

原告は、眼科診療所の経営を目的とする医療法人であるが、眼鏡及びコンタクトレンズの販売を目的とする関連法人A社が行った広告宣伝の費用の一部を負担し(平成16年度3月期3,698万9,773円、平成17年3月期5,799万6,693円、平成18年3月期1,379万2,827円を支出した)、その全額を損金の額に算入して係争各事業年度において確定申告をした(本稿では消費税の問題については省略する)。

ところが、被告課税庁は、本件関連法人A社の広告宣伝費の一部負担は、法人税法37条の寄附金に該当し、損金算入限度額を超え

る部分の金額は、損金不算入とする更正処分並びに過少申告加算税賦課決定をなした。これを不服とした原告は、所定の手続きを経て、本訴に及んだ。

II 主たる争点及び当事者の主張

本件の争点は、本件支出の広告宣伝費該当性である。原告は、本件支出は、あくまでA社との共同事業について行われた共同広告の費用として支出されたものであるから、法人税法37条の寄附金に該当しないと主張した。

これに対し課税庁は、本件支出は、関係グループに属する法人間の利益調整のために、

原告からA社に対し対価なくして譲渡又は供与されたものであって、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が存在しないから、法人税法37条の寄附金に該当し、原告の各事業年度の所得の金額の計算上、損金算入限度額を超えて損金の額に算入することができないと主張した。

III 判決の要旨

[1] 東京地裁は、本件広告宣伝に係る折込チラシ等には、原告の名称、その眼科診療所の名称、所在地、電話番号等の記載は一切存在しない事実を確認し、本件支出の広告宣伝費性について、次のとおり判示した。「本件広告宣伝に記載されている眼科診療所が原告の眼科診療所であることを認識するためには、現地の状況について相当な知識を有していることを必要とするのであり、そのような知識を有している者は本件広告宣伝の受け手である不特定多数の者の一部にとどまる上、仮に本件広告宣伝の受け手の中に本件広告宣伝に記載されている眼科診療所が原告の眼科診療所であることを認識するものが相当数存在したとしても、本件広告宣伝は、客観的にみて、その受け手である不特定多数の者に対し、専らA社の事業活動の存在とA社が販売し又は提供する商品又はサービスの優越性を訴える宣伝的効果を意図して行われたものと認められ、原告の事業活動の存在又は原告

が提供する医療サービスの優越性を訴える宣伝的効果を意図して行われたものであると認めることはできない」

さらに、「原告の眼科診療所の来院者の多くは、①A社が行った広告宣伝を見て、コンタクトレンズの購入意欲を喚起される(又はそれ以前から有していた購入意欲がA社の店舗に向けられる)、②A社の店舗に来店してコンタクトレンズを購入するに際して、処方箋を取得するために、A社の店舗に隣接して又は同一階などに開設されている原告の眼科診療所で検査を受けることとするという過程を経て、原告の眼科診療所に来院していると認められることができる……②の部分については、A社の店舗でコンタクトレンズを購入する者は、原告の眼科診療所がA社の店舗に隣接して又は同一階などに開設されているという位置関係にあり、原告とA社が相互に協力してそれぞれの事業の遂行に当たる共同事業を行っていることにより、原告の眼科診療所にその受診を誘引されているのであって、このような効果は、原告とA社が上記共同事業を行っていることにより生じているものであるということが出来る。そうすると、本件広告宣伝の実際の効果に着目しても、本件広告宣伝は原告の広告宣伝としての性質を有していない」と判示した。

[2] 次に、原告とA社との間に広告宣伝費の分担に関する取決めがあるという点につ

いては、「本件広告宣伝費は、A社との共同事業について行われた（原告とA社との）共同広告の費用として支出されたものではなく、各事業年度の末において、原告グループに属する法人である原告及びA社の損益の状況を見ながら、その間の利益調整のために原告からA社に対し対価なくして譲渡又は供与されたものであって、原告からA社に贈与又は無償で供与された金銭又は経済的な利益であると認めることができ、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しないから、本件広告宣伝費は法人税法37条の寄附金に該当するというべきである。」と判示した。

IV 解説

一 広告宣伝費と寄附金の意義

法人税法上、広告宣伝費については特に別段の定めがなく、法人税法22条3項2号の通常の損金として取り扱われる。なお、交際費等と広告宣伝費の区分に関する租税特別措置法通達61の4(1)―9には、「不特定多数の者に対する宣伝的効果を意図するものは広告宣伝費の性質を有する」と定め、宣伝的効果を“意図する”費用を広告宣伝費として意義付けており、本件判示のように、「広告宣伝の実際の効果に着目」する必要はなく、費用対実際効果の測定までを損金処理の要件とするのは、かえって別段の定めがない以上、新たな課税要件の創設となり、私見としては

行き過ぎであると考えられる。

一方、寄附金の概念は広く定義され、特に現行法人税法37条1項は、寄附金の限度額計算を定める上で形式基準を設け、当該支出の実質をことさら判定することなく、事業経費性と非事業性を形式的に判断する規定ぶりとなっている。したがって、本判決が原告とA社が共同事業を行っていることにより、その間の利益調整のために原告からA社に対し何らかの支払いがあり、そこにたとえ原告の広告宣伝に係る事業経費性のある支出があったとしても、法人税法37条の規定の中に入れてしまえば、当該支出の本来の目的の効果測定や実質的な意義の判定を行うことなく、形式的に処理されてしまうのである。このように、法人税法37条1項の限度額計算の趣旨は、きわめて便利な規定となっている。

二 広告税の再来か？

東京地裁は、A社の店舗でコンタクトレンズを購入する者が、原告の眼科診療所で処方箋を取得するために診察を受けることは、あくまで原告とA社が関係法人であるが上の共同事業を行っていることにより生じている副次的な効果であるという。したがって、本件支出は、原告自らの広告宣伝の用に直接供したのではないと判断しながら、事業関連性を曖昧にできるいわば絶妙な“逃げの一手”である寄附金に該当するものと判断した。この寄附金に該当するとしたことで、法人税法

は、当該支出自体の属性を直接判断しないで済むのである。

しかし、関係法人全体の宣伝的効果を意図した本件支出につき、その経理処理の趣旨に問題があるとしても、その宣伝効果を副次的に一部認めておきながら、あくまで自社の直接的な広告宣伝とその実際の効果発現に拘泥することは、広告宣伝費概念の不当な拡大であり、にわかには承諾できない。

たとえば、最近の広告宣伝費の統計例であるが、「有力企業の広告宣伝費」によると、調査対象数4,193社の2010年度単独決算ベースの広告宣伝費総額は、2兆3,637億円である（『広告白書2012』日経広告研究所編2012年208頁）。単独決算の企業別ランキングでは、パナソニックが第1位で733億円、花王が第2位で513億円、トヨタ自動車が第3位で499億円である。もちろんこれらの企業は、自社製品の広告宣伝費としてこれらの支出をしたものと推測できるが、その支出の内訳と実際の効果の検証は、必ずしも個別的に明らかにはされていない。むしろ、この広告宣伝費は交際費と同様に、税収確保のターゲットとされる可能性があり、その損金不算入性については、冗費性とあいまって、しばしば議論にのぼるところである（2010年の支出交際費等の額は2兆9,360億円（財政金融統計月報第722号）で、上記の広告宣伝費総額と大差ない）。かつて、わが国では、戦前に「広告税」を課税していた。広告税は、昭和17

年に創設されたいわゆる戦時増税策の一つであるが、新聞紙、雑誌等の出版物、汽車、電車等の交通運輸機関等による広告を第1種とし、料金の10%を課税した。また、ポスター、立看板等を第2種とし、一定の税率を課するものとしたのである。この広告税は、戦後、昭和21年8月の税制改正で廃止された。

筆者は、本件事件の評釈にあたり、第一に危惧したのは、この広告税の再来？である。不特定多数の者に対する情報の過度な垂れ流しは、費用対効果も期待できない支出の過度な損金算入であり、恣意的な法人所得の圧縮につながる。したがって、筆者も広告宣伝費の個別的な否認を否定するものではない。しかし、関係法人間での利益調整という点を棚上げにすれば（支出の分担割合は事前に合理的な基準をもって分担することを契約書作成の上で明記すべきであった。）、逆に副次的にでも宣伝効果が見込まれる本件支出を、属性の曖昧な範疇である寄附金に閉じ込めず、広告宣伝費として解放することが、法人税法22条3項2号、同条4項に見合った解釈であると私考する。

