

高額譲受けにより取得した土地の購入価格と売却価額との差額の損金算入の可否

【文 献 種 別】 判決/東京地方裁判所

【裁判年月日】 令和1年10月18日

【事件番号】 平成30年(行ウ)第529号

【事 件 名】 更正処分等取消請求事件

【裁判結果】 一部棄却、一部却下

【参 照 法 令】 法人税法22条3項1号、37条1項・7項・8項

【掲 載 誌】 判例集未登載

◆ LEX/DB 文献番号 25581626

大阪府立大学教授 酒井貴子

事実の概要

1 原告Xは、昭和40年3月に不動産の売買等を目的として設立された株式会社であり、9月1日から翌年8月31日までを一事業年度としている。平成22年6月14日、Xは、ある不動産株式会社Tから、O県における各土地(以下、「本件土地」という。)を、1億8421万7112円(以下、「本件売買価格」という。)で購入する売買契約(以下、「本件売買」という。)を締結した。

2 本件売買より前、平成21年8月期中、Xは、Tに対して合計1億6838万572円の貸付金および未収金(以下、「本件債権」という。)を有した。平成22年6月14日、XとTは、本件売買に際し、本件債権と、XのTに対する売買代金債務1億8421万7112円とを対等額で相殺する旨の合意を行った。Xの本件債権の額が1億6838万572円であったから、上記の相殺処理により生じた差引1583万6540円について、Xは、Xの受贈益として処理した。なお、本件土地の本件売買時点における時価は、7283万9889円であった。

3 Xは、平成22年9月1日から平成23年8月31日までの間に、本件土地について分筆等を行い、複数名に対し合計4913万9600円で売却した。Xは、平成23年8月期法人税に係る確定申告において、所得金額マイナス1億4722万1023円、翌期へ繰り越す欠損金額を2億2754

万4828円等とした。この申告では、本件売買価格の全額を、棚卸資産である本件土地の売却に係る「売上原価」として損金の額に算入することを前提としたものである。Xは、後の平成27年8月期法人税に係る確定申告において、所得金額を0円、翌期へ繰り越す欠損金額を4749万5038円等とした。

4 平成29年3月28日、税務署長Yは、平成23年8月期の法人税については、本件売買価額のうち本件土地の時価7283万9889円との差額(以下、「本件差額」という。)が「売上原価」として平成23年8月期の損金の額に算入できないとして、更正処分等を行った。Yは、平成27年8月期の法人税については、先の更正処分を前提として、欠損金額の利用可能額の変更からくる更正処分を行った。なお、平成24年8月期ないし平成26年8月期の法人税については、国税通則法24条における「課税標準等又は税額等」が異なることから、更正処分はなされなかった。

Xは、平成29年6月20日に、上記の更正処分について審査請求を行ったが棄却されたことから、本件訴えを提起した。

判決の要旨

1 「法人税法22条3項1号は、『当該事業年度の収益に係る売上原価……の額』を、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額としている。本



件土地は原告が購入した棚卸資産であったところ、棚卸資産の販売の収益に係る『売上原価』とは、当該資産の『取得価額』を指し、購入した棚卸資産の『取得価額』には、『当該資産の購入の代価』が含まれるとされている（法人税法29条2項、法人税法施行令32条1項1号イ）。したがって、本件土地のように購入した棚卸資産の『購入の代価』はその販売の収益に係る『売上原価』として損金の額に算入されることになるが、時価よりも高額な売買代金による高額譲受けが行われた場合に、当該資産の『購入の代価』をどのように評価すべきかについて、法人税法や法人税法施行令に直接の規定は設けられていない。」

2 「法人税法37条8項は、……例えば時価よりも低額の売買代金により法人所有の不動産等の資産を売却した場合に、売買契約という当事者の選択した法形式を否認して時価による売買と差額分の金銭の贈与という二つの法律行為があったとみなすものでも、当該法律行為を売買と贈与の混合契約であるとみなすものでもなく、当該法律行為は私法上の性質としては売買契約であることを前提に、売買代金と時価との差額は、売主たる法人から買主に『供与』された『経済的な利益』であり（差額の金銭が移転するわけではないから金銭の贈与ではないし、売買目的物の所有権移転原因は売買であるから売買目的物の全部又は一部の贈与でもなく、時価による売買代金債務が一旦発生するわけではないから債務の免除でもないが、当該差額分の経済的な利益が移転していることは明らかである。）、そのうち『実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額』については、『経済的な利益の……無償の供与』をした場合における当該『経済的な利益』の時価として、法人税法37条7項が定義する『寄附金の額』に該当することから、当該金額が損金算入限度額を超えて損金の額に算入されないものであることを確認的に規定したものと解される。」

3 「法人が時価よりも高額な売買代金により不動産等の資産を購入した場合も、売買代金と時価との差額は、買主たる法人から売主に『供与』された『経済的な利益』であり、そのうち『実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金

額』については、『経済的な利益の……無償の供与』をした場合における当該『経済的な利益』の時価として、法人税法37条7項が定義する『寄附金の額』に該当することになるから、当該金額は損金算入限度額を超えて損金の額に算入されないこととなるものと解される。この場合も、売買契約という当事者の選択した法形式を否認して時価による売買と差額分の金銭の贈与という二つの法律行為があったとみなすものでも、当該法律行為を売買と贈与の混合契約であるとみなすものでもなく、当該法律行為は私法上の性質としては売買契約であることを前提に、その売買代金額の一部を法人税法の適用上『寄附金の額』と評価しているものにすぎず、当該法律行為の私法上の性質を変更するものではないと解される。」

4 「そうすると、棚卸資産の高額譲受けにおいても、当該対価の額と当該資産の時価との差額については、その全部又は一部が『寄附金の額』と評価される場合には、法人税法の適用上、損金の額への算入が制限されるのであるから、そのような扱いを受ける当該差額は、当該資産の販売の収益に係る費用として当然に損金の額に算入される『売上原価』とは異なるものといわざるを得ず、『売上原価』とは異なる費用又は損失の額として別途損金該当性を判断すべきものというべきである。したがって、当該差額は、法人税法22条3項1号にいう『売上原価』に当たらず、法人税法施行令32条1項1号イの『当該資産の購入の代価』には含まれないと解するのが相当である。これを本件についてみると、本件売買価額（1億8421万7112円）は本件土地の時価（7283万9889円）を超えるものであるから、本件差額（1億1137万7223円）は、法人税法22条3項1号にいう『売上原価』に当たらない。したがって、本件差額を『売上原価』として平成23年8月期の損金の額に算入することはできないというべきである。」

判例の解説

一 本件の争点

本件の主な争点は、法人が、時価を超える対価で取得した資産を売却した際、時価を超える部分



が「売上原価」を構成し、損金の額に算入できるかである¹⁾。判決の要旨1が示す通り、法人税法22条3項1号により売上原価が損金を構成するが、売上原価を構成する棚卸資産の取得価額が、高額譲受けの場合の時価と対価の差額を含みうるかについて、法令上直接的な定めはない。法人税法29条2項および法人税法施行令32条1項1号イのもとでも、購入した棚卸資産の取得価額は「当該資産の購入の代価」とされ、上記の差額が取得価額を構成するかは明らかでない。

このような争点に対して本件判決は、端的に、高額譲受けの場合の時価と対価との差額は、法人税法37条7項にいう寄附金に該当するから売上原価とは別途損金該当性が判断されるべきとし、寄附金該当性判断に紙幅を割り、これを肯定した。結論からいうと、このような扱いは、固定資産の取得価額における租税実務上の扱いや²⁾、これまでの裁判例における判断とも整合的であり³⁾、概ね予想に反しないものであったと評価できよう。

本稿では、本件判決の内容を、過去の事例等を参考にしつつ再確認するとともに、更なる検討の余地がなかったかについて若干の考察を加えることとする。

二 寄附金該当性判断

法人税法37条8項を根拠として、寄附金該当性を肯定するにあたり、裁判所は、同条項の解釈に触れた。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における価額又は当該経済的な利益のその供与の時に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。」と規定している。当該規定については、低額譲渡の場合に限定しているのか、あるいは、低額譲渡だけでなく高額譲受けの場合にも、時価と対価の差額が寄附金を構成するかは文理上そう読み取ることができるかがまず問題となる。

高額譲受けを扱った裁判例によると、2通りの捉え方がみられるから先に説明する⁴⁾。第1に、資産の時価と対価の差額を、法人税法22条2項の解釈のもと「無償の資産の譲渡」というべきと

し、その金額が寄付金を構成すると解する⁵⁾。すなわち、高額譲受けについて、資産の譲渡と、金銭の贈与という2つの取引に分けて考えることになる。第2に、資産の時価と対価の差額を法人税法37条7項の寄付金の額と解するものである⁶⁾。本件判決は、判決の要旨3にも繰り返して、「売買契約という当事者の選択した法形式を否認して時価による売買と差額の金銭の贈与という二つの法律行為があったとみなすものでも、当該法律行為を売買と贈与の混合契約であるとみなすものでもなく」と述べている通り、前者でなく後者の捉え方によったことを明らかにしたといえる。高額譲受けの場合について、前者のように法人税法22条2項の「無償の資産の譲渡」を捉えれば、この資産に、一般には値上がり益を觀念しなくてよい金銭を含むと解することになり、益金計上の必要ないところにその計上を求める解釈となってしまうという難点がある⁷⁾。

そして後者の扱いを示した事件判決における法人税法37条8項の解釈はこうである。すなわち、同規定は、「いわゆる資産の低額譲渡について定めているものということができる。しかしながら、一般的に寄付がその前提としている贈与は、自己の損失において他者に利益を与える法律行為であるところ、低額譲渡といわゆる高額譲受とではその利益の内容について前者は財産権であり、後者は金銭であるという違いはあるものの、経済的利益である点で両者は共通のものであって、これを区別する理由は存しないから、同条7項(現行8項)も高額譲受の場合を排斥するものではない⁸⁾(カッコ内は引用者による加筆)、と解されている。このような解釈からは、法人税法37条8項は、確認的規定ということになる。また本件判決は、上記解釈を示した裁判例を引用してはいないが、同様な解釈のもとにあるといえる。

確かに、法人税法37条8項が、高額譲受けの場合については規定していないからといって、時価と対価との差額について寄附金課税を行わないとすれば、低額譲渡の場合の扱いとの整合性を欠くことになるであろうし、また、時価取引を原則とする法人税法22条2項(および、現行では同22条の2第4項)の扱いとの親和性をも鑑みれば、上記解釈は租税法律主義のもとで許容されうるといえよう。しかし、予測可能性の観点から、本来



であれば、低額譲渡の場合についてだけでなく、高額譲受の場合についても、法人税法 37 条 8 項のような規定が設けられるべきであろう⁹⁾。

三 更なる検討として

1 売上原価と寄附金

法人税額の計算上、各事業年度の損金に算入されるべき売上原価等の額は、当時の法状況からして、法人税法 22 条 4 項の定めに従い、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(以下、「公正処理基準」と呼ぶ。)により決定されるべきである。公正処理基準には、原価計算基準も含まれると考えられるから、同基準第 1 章 5(2)において、原価計算において原価に算入しない項目として¹⁰⁾、「寄付金等であって経営目的に関連しない支出」とあり、売上原価の算定上、寄附金等に該当する部分があるならば、その部分は、売上原価を構成しないとの道筋は基本的には誤りでないと考える。しかし、「寄付金等」に当たるとされたときでも、「経営目的に関連」する支出は、売上原価を構成しようと理解できる。

本件で扱われた資産は、必ずしも原価計算基準を参考にした売上原価の算定を強いられるものではないが、寄附金のうち、売上原価を構成する部分はないかの検討は必要なかったであろうか。その部分が具体的にどのように判断されるかについて言明できる用意はないところ、本件についていえば、X が主張したところの、時価を超えて支払うべき合理的な理由(回収見込みの低い巨額の債権を有し続けることによる利息への課税)があったことによる対価性の認定を、裁判所は採り上げなかった。

2 貸倒損失の取扱い等

法人税法 22 条 3 項 3 号のもと、貸倒損失は、全額回収不可能である場合にしか損金算入が認められないと一般に解されており¹¹⁾、租税実務も厳しい基準を示す¹²⁾。したがって、本件において、X が本件債権を貸倒処理していたとしても、貸倒損失として損金算入が認められる可能性は現実的には低く¹³⁾、本件売買取引を通じ売上原価として構成させて損金算入しようとしたと捉えられないわけではない。これが認められるならば、貸倒損失の損金算入制限の抜け道を容認することにな

るので、これを塞ぐように働く寄附金規定は個別否認規定として作用していることが明らかになる。

ただし、本件の事例で平成 23 年 8 月申告に対する更正期限徒過に本件土地の譲渡がなされて譲渡損が申告されたという場合、課税庁は、当該譲渡に係る取得価額を平成 23 年当時の高額でない通常の時価に引き直せるかにつき検討すべき問題があり、本件の高額譲受けについて、法人税法 37 条 8 項は、個別否認規定として十分機能するように、適時に適用されたかが問われるであろう¹⁴⁾。

●—注

- 1) 本件の評釈として、参照、林仲宣ほか「判批」税弘 68 巻 9 号(2020 年)140 頁。高橋貴美子「判批」月刊税務事例 52 巻 8 号(2020 年)20 頁。また、本件の裁決に係るものとして、渡辺充「貸付金等と相殺するために取得した土地の高額譲受けと寄附金」税理 62 巻 12 号(2019 年)162 頁。
- 2) 法人税基本通達 7-3-1。さらに参照、佐藤友一郎「法人税基本通達逐条解説 [9 訂版]」(税務研究会出版局、2019 年)580 頁。岡村忠生ほか「租税法 [第 2 版]」(有斐閣、2020 年)97~98 頁。
- 3) さしあたり、参照、関根美男「資産等の低額譲渡、高額譲受」税理 59 巻 5 号(2016 年)47 頁。
- 4) ここで参考としたものとして、増井良啓「結合企業会計の理論」(東京大学出版会、2002 年)40~43 頁。
- 5) 例えば、参照、山形地判昭 54・3・28 訟月 25 巻 7 号 1980 頁。
- 6) 福岡高判平 11・2・17 訟月 46 巻 10 号 3878 頁。
- 7) 増井・前掲注 4) 43 頁。
- 8) 同上。さらに、参照、占部裕典ほか「仕入価額の適正な見積と超過部分の否認」三木義一ほか「判例分析ファイル II (法人税編)」(税務経理協会、2006 年)80 頁(初出、2001 年)。
- 9) 参照、金子宏「無償取引と法人税法」『所得課税の法と政策』(有斐閣、1996 年)318 頁、357 頁(初出、1984 年)。
- 10) なお、参照、岡村忠生「法人税法講義 [第 3 版]」(弘文堂、2007 年)159 頁の問題 87。
- 11) 例えば、参照、渡辺徹也「スタンダード法人税法 [第 2 版]」(弘文堂、2019 年)111 頁。
- 12) 参照、法人税基本通達 9-6-1~3。
- 13) 相手方との関係性次第では、法人税基本通達 9-4-1 の適用可能性を探る道もありえたであろう。
- 14) 取得時に遡って更正処分がなされるべきであったと主張するものとして、参照、高橋・前掲注 1) 22~25 頁。

