

『有償支給取引と循環取引に内在する税務リスクについて』

栃木支部 高田 直芳

I はじめに

本稿の前半では、平成 27 年に発覚した(株)東芝の会計不正問題とこれに係る第三者調査委員会調査報告書の要約版（以下「東芝報告書」という）を利用して、「有償支給取引」の税務問題を論ずる。後半は上記の要件を踏まえ、外形上は正常な取引を装いながらも確実に経営破綻を招く「循環取引」の税務問題を論ずる。

実務上、有償支給取引は上場企業から中小企業まで広く利用される取引形態であるのに対し、循環取引は破綻するまで途中下車できない片道切符である。ところが、両者は外形上の区別がつかない。その違いは何か。循環取引については独自に解明した論点があるのでそれを紹介し、この取引が抱える税務リスクについて言及する。

II 東芝で問題となった有償支給取引

(1) 差益を利用した会計不正の仕組み

平成 30 年 3 月に公表された企業会計基準委員会『収益認識に関する会計基準の適用指針』104 項では有償支給取引が定義されている。それによると（以下、字数制限のため条文は要約になることを了承いただく）支給元が、対価と交換に支給品を支給先に譲渡し、当該支給先による加工後、当該支給品を購入することをいう。

東芝のパーソナルコンピュータ事業では、メモリ等の主要部品を海外の支給先に有償支給していた。東芝報告書 47 頁によれば、支給先への供給価額は、東芝が当初調達した価額の 5 倍を超える差益（これを「マスキング値差」という）が設定されていた。こうした差益を上乗せする理由は、①ライバル他社に調達価格を知られないようにするため、②支給先による支給品の転売を防ぐため等である。

東芝報告書 50 頁では、差益の設定行為自体は不正と認定されていない。会計不正だと断罪されたのは、決算整理で差益を取り消さないことにより「見かけ上の当期利益の嵩上げ」が行なわれた点にある。その結果、当該事業の四半期営業利益が「売上高を上回るほど異常な事態となった」（東芝報告書 51 頁）ことが指弾されている。

(2) 有償支給取引に係る税務上の取り扱い

マスキング値差を利用した不正事例については東芝報告書を参照してもらおうとして、以下では有償支給取引に係る税務上の取り扱いを述べる。消費税法基本通達 5-2-16（下請先に対する原材料等の支給）は次の通り定める。①有償支給とは、事業者（支給元）が外注先等（支給先）に対して原材料等（支給品）を支給する場合において対価を収受することをいい、資産の譲渡に該当する。②有償支給であっても、事業者がその支給に係る原材料等を自己の資産として管理しているときは、

資産の譲渡に該当しない。

上記通達によれば、原材料等の支給、対価の收受及び資産の管理がベンチマークとなる。これらの条件が揃えば、差益がゼロであっても、支給元では資産の譲渡となり、支給先では課税仕入れとなる。なお、上掲『収益認識適用指針』104 項では買い戻し特約が要件として追加されるが、消費税法では当該特約は要件とされない。

III 循環取引の特徴と経営破綻を招く理由

（1）循環取引の特徴

有償支給取引と似た取引に、循環取引がある。日本公認会計士協会『循環取引等不適切な会計処理への監査上の対応について』では次の特徴を挙げている。①取引相手は実在することが多い。②資金決済は実際に行なわれることが多い。③会計記録や証憑の偽造又は在庫等の保有資産の偽装は徹底して行なわれることが多い。

上記①から③までの特徴は、循環取引に限らず、仮装取引全般に当てはまる。注意したいのは、有償支給取引は実務上広く採用されるのに対し、循環取引は会計不正の一つとされる点にある。その理由は、循環取引に関係した企業の間で「破綻の連鎖」を引き起こすからだ。ただし、これらの取引がどの時点で適切と不適切とに分岐するのか、それを解説した論文や書籍等を筆者は寡聞にして知らない。そこで独自の観点から以下で説明することにする。

（2）有償支給取引と循環取引の比較

二種の取引を比較すると次のとおり。①有償支給取引は二社間の取引であるが、循環取引は三社以上で行なわれる。取引銀行に見破られないためである。②循環取引では、二社間で対価の收受を行なって資産を譲渡するが、相対での買い戻しは行なわない。ただし、三社間では暗黙の買い戻し特約がある。③循環取引の主目的は、差益を稼ぐことではなく、取引の回転数を増やして企業規模を大きく見せることにあるため、仕入高と売上高を両建て計上することが多い。④有償支給取引では最終完成品を第三者へ販売することにより新たな資金が流入するのに対し、循環取引では外部からの新たな資金流入がない。

（3）循環取引が破綻する理由

上記（2）で注目すべきは④である。有償支給取引では、外部からの資金流入により内部留保が蓄積される。一方、循環取引は閉じられた世界なので、規模が大きくなるにつれて支出超過（法人税や消費税による資金流出）が常態化し、内部留保が枯渇して経営破綻に至る。

①法人税について

循環取引の場合で、仕入高と売上高を両建て計上する（差益をゼロとする）ときは、課税所得に影響がない。差益を設定したときは課税所得が増えるので、法人税

に相当する資金が流出する。なお、循環取引に手を染める企業は、業績が苦しくとも銀行との取引上、課税所得を赤字にできないジレンマを抱えるので、それを忖度する必要がある。

②消費税（簡易課税）について

サービス業（第五種事業）の場合、みなし仕入率は 50%にとどまる。卸売業（第一種事業）でも、みなし仕入率は 100%に届かない。すなわち、仕入高と売上高の両建て計上により法人税の支出を抑えても、仕入れと「みなされない」ものがある。よって、簡易課税の下で循環取引を行なうと、これに見合う資金（消費税）が流出する。

③消費税（一般課税）について

仕入高と売上高を両建て計上して法人税の支出を抑えても、一般課税では、給与手当や社会保険料等の人件費は不課税であり、これらは仕入れと「みなされない」。よって、一般課税の下で循環取引を行なうと、これに見合う資金（消費税）が流出する。

IV おわりに

筆者が、破産した元経営者から最も多く聞かされた嘆き節が、消費税の滞納であった。社会保険料の滞納も多かった。人件費や納税資金を確保しようと奔走するうちに、原因もわからず経営が破綻してしまったという。しかし、筆者が、経営破綻した企業を調べたところ、有償支給取引か循環取引かといった取引形態の違いではなく、資金の新陳代謝により内部留保が蓄積しているか、支出超過が常態化して内部留保が枯渇したか、という点に違いがあることがわかった。特に消費税の導入後は、それが顕著に表われている。

巷間、消費税を納付できないのは運転資金へ流用したからだ、という愚痴を聞くことがある。それは後講釈にすぎない。上記 III（2）①では循環取引を三社以上としたが、上記 III（3）の要件下では二社間の取引（例えば融通手形）でも破綻リスクが生じる。すなわち、資金繰りに窮する企業に共通するのは、税務を侮っている点にある。

その反省もなく、有償支給取引や循環取引などを形式的に定義して「不適切だ」と騒ぐのは不十分である。税務の面からリスクを認識することが、会計不正を未然に防ぐ分水嶺になることを理解すべきであろう。裏を返せば、不正を抑制する機能が、税制にはビルトインされているといえる。皮肉な仕組みだといえるだろう。