

名古屋地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 過少申告加算税賦課決定処分取消請求事件  
国側当事者・国(昭和税務署長)  
平成21年6月15日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	立岡 亘 吉野 彩子 後藤 昭樹 太田 博之 中村 勝己 服部 千鶴 太田 成 水野 吉博
被告	国
同代表者法務大臣	森 英介
処分行政庁	昭和税務署長 浦 賢治
同指定代理人	遠田 真嗣 竹内 寛和 上田 正勝 林 亮二 浅野 真哉

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

処分行政庁が原告に対し平成19年3月9日付けでした平成17年分の所得税に係る過少申告加算税の賦課決定のうち、総所得金額37億0394万4385円を超える部分に対応する部分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告が、平成17年分の所得税に係る確定申告において、新株予約権に係る所得を一時所得として申告し、その後、これを雑所得とすることなどを内容とする修正申告をしたため、処分行政庁から平成19年3月9日付けで過少申告加算税の賦課決定(以下「本件決定」という。)を受けたところ、上記新株予約権に係る所得が確定申告において雑所得に当たるものとして税額の計

算の基礎とされていなかったことについては、国税通則法65条4項の「正当な理由」があると主張して、本件決定の一部の取消しを求める事案である。

本件で引用する関連法令等の条項は、別紙「関連法令等」記載のとおりである（以下、同別紙4記載の通達を「本件通達」という。）。

#### 1 前提事実（争いがないか、証拠上明らかである。）

##### (1) 新株予約権に係る所得

ア A組合（以下「本件組合」という。）は、大阪証券取引所2部上場の株式会社B（以下「B」という。）が発行する株式及び新株予約権等に投資することを目的として、平成17年4月16日に成立した民法上の組合であり、原告は、出資200口を保有する本件組合の非業務執行組合員である（以下、本件組合に係る組合契約を「本件組合契約」という。）。

イ Bは、平成17年4月26日開催の取締役会において、商法280条ノ21第1項に基づき、株主以外の者である本件組合に対し、概要次のとおり特に有利な条件で、名称を「株式会社B第3回新株予約権」とする新株予約権（以下「本件新株予約権」という。）を発行することについて、同年6月29日開催の定時株主総会に付議する旨を決議し、同株主総会において、本件新株予約権の発行が決議された。

(ア) 新株予約権の目的たる株式の種類及び数 B普通株式1億1670万株（新株予約権1個につき1万株）

(イ) 発行する新株予約権の総数 1万1670個

(ウ) 新株予約権の発行価額 1個につき1000円

(エ) 新株予約権の発行価額の総数 1167万円

(オ) 新株予約権の申込期日 平成17年8月11日

(カ) 新株予約権の発行日 平成17年8月11日

(キ) 新株予約権の行使に際し払込みをなすべき額（以下「行使価額」という。） 1個につき22万円（1株につき22,000円）

(ク) 新株予約権の行使に際して払込みをなすべき額の総額 25億6740万円

(ケ) 新株予約権の行使により発行する株式の発行価額 1個につき22万1000円（1株につき22,100円）

(コ) 新株予約権の行使により発行する株式の発行価額の総数 25億7907万円

(サ) 新株予約権の行使期間 平成17年8月12日から平成20年8月11日まで

ウ 原告は、本件組合契約の定めに従い、原告の出資口数に係る出資金に充てるため、平成17年9月27日及び同年12月5日、本件新株予約権に対応する価額に予定諸経費分を加算した合計4667万7200円を振り込んだ。

エ 本件組合は、平成17年12月6日、本件組合契約に基づき、原告の出資口数に相当する新株予約権200個をBに対して行使し、原告は、同日、Bの200万株の株券の現物分配を受けた。

##### (2) 課税の経緯等

課税の経緯等は、次に記載するほか、別表記載のとおりである。

ア 原告は、平成18年3月14日、処分行政庁に対し、平成17年分の所得税について、総所得金額を37億0025万8601円とする確定申告書を法定申告期限までに提出したところ（以下、この確定申告を「本件確定申告」という。）、本件確定申告において、本件新

株予約権に係る所得を、一時所得1億7738万5900円として申告した。この所得金額は、本件新株予約権に係る収入(4億0020万円)から必要経費(4492万8200円)を控除して差引金額(3億5527万1800円)を算出し、同金額から50万円を控除した金額に2分の1を乗じて算出したものである。

イ 原告は、平成19年2月5日、処分行政庁に対し、総所得金額を38億8183万0285円とする修正申告書を提出したところ(以下、この修正申告を「本件修正申告」という。)、本件修正申告において、本件新株予約権に係る所得を、雑所得3億5527万1800円として計上し、本件確定申告における雑所得金額34億0722万円と合わせて雑所得の合計を37億6249万1800円として申告した。なお、原告は、本件修正申告において、本件新株予約権に係る所得のほか、事業所得及び不動産所得についても金額を修正した。

ウ 処分行政庁は、本件修正申告を受けて、平成19年3月9日、原告に対し、過少申告加算税671万8000円を賦課する旨の本件決定をした。

国税通則法65条1項は、期限内申告書が提出された場合において、修正申告書の提出又は更正があったときは、その修正申告又は更正によって納付すべき税額に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賦課する旨規定しているところ、本件決定においては、本件修正申告によって新たに納付すべきこととなった税額6718万円(1万円未満切捨て)に100分の10の割合を乗じて計算した671万8000円を過少申告加算税として賦課したものである。

エ 原告は、本件訴訟において、本件決定のうち、本件修正申告により事業所得及び不動産所得の金額を修正した後の総所得金額37億0394万4385円を超える部分に対応する部分の取消しを求めている。

## 2 争点及びこれに関する当事者の主張

本件の争点は、原告が本件確定申告において本件新株予約権に係る所得を一時所得として申告し、雑所得に当たるものとしては税額の計算の基礎としていなかったことについて、国税通則法65条4項の「正当な理由」があると認められるか否かであり、これに関する当事者の主張は、次のとおりである。

(原告の主張)

- (1) 原告は、本件確定申告において、本件新株予約権がいわゆる有利発行とされるものであることから所得税法施行令84条4号に掲げる権利に相当するものと判断し、原告がBの役員又は使用人ではないことから、本件通達に照らし、本件新株予約権に係る所得を一時所得として申告したものである。
- (2) 原告は、社会通念に照らし本件通達に示された法解釈を前提として、本件新株予約権に係る所得が一時所得に当たると判断したものであり、一時所得に当たるとしたことに疑義を持たなかったとしても、当然のことであって、何ら非難されるものではない。
- (3) したがって、原告が、本件確定申告において、本件新株予約権に係る所得を一時所得として申告し、雑所得に当たるものとしては税額の計算の基礎としていなかったことについて、国税通則法65条4項の「正当な理由」があるから、本件決定のうち、総所得金額37億0394万4385円を超える部分に対応する部分は違法である。

(被告の主張)

- (1) 過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反があれば、原則として、その違反者に対

し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であるところ、過少申告加算税を賦課しないこととする国税通則法65条4項の「正当な理由」とは、真に納税者の責めに帰することができない客観的な事情があり、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、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のであって、これには、過少申告について納税者の税法の不知又は誤解であるとか、納税者の単なる主観的な事情に基づくような場合までを含むものではないと解すべきである。

(2) 本件において、Bの第130回定時株主総会の開催通知に添付された参考書類の第8号議案には、「株主以外の者に対して特に有利な条件で新株予約権を発行する件」として、商法280条ノ20及び280条ノ21の規定に基づき第3回新株予約権を発行する旨記載されており、現に商法280条ノ21に基づき特別決議がされたことからすれば、本件新株予約権の発行が商法280条ノ21第1項に基づくものであり、所得税法施行令84条3号に該当し、その利益が本件通達により雑所得に当たることは明らかであり、原告が本件新株予約権に係る所得を雑所得ではなく一時所得として申告したことは、法の不知又は誤解というべきものである。

さらに、原告が、本件新株予約権が所得税法施行令84条4号に該当するものと誤解したとしても、同号かつこ書は「前2号に掲げるものを除く」とし、新株予約権以外の方法による有利価額による「新株の取得」を予定していることは明らかである上、原告も本件新株予約権が有利発行であることを本件確定申告当時も認識していたこと、本件新株予約権が商法280条ノ21第1項に基づくものであることは、大阪証券取引所2部上場企業でもあるBに容易に確認し得ること、原告は、平成17年3月当時、有価証券の取得及び保有等を事業の目的とし、Bの株式496万株を有する株式会社Cの取締役であって、Bの上記第130回株主総会の開催通知の内容を知りうる地位にあったことなどに照らせば、「真に納税者の責めに帰することができない客観的な事情」など存在しないというほかない。

(3) したがって、原告が、本件確定申告において、本件新株予約権に係る所得を雑所得に当たるものとしては税額の計算の基礎としていなかったことについて、国税通則法65条4項の「正当な理由」があるとは認められず、同条1項に基づいてされた本件決定は適法である。

### 第3 争点に対する判断

1 過少申告加算税は、過少申告による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に申告し納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、過少申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。この趣旨に照らせば、過少申告があっても例外的に過少申告加算税が課されない場合として国税通則法65条4項が定めた「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、上記のような過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお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（最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁、最高裁平成●●年（〇〇）第●●号、第●●号同18年4月25日第三小法廷判決・民集60巻4号1728頁、最高裁平成●年（〇〇）第●●号同18年10月24日第三小法廷判決・民集60

卷8号3128頁参照)。

- 2 本件新株予約権は、商法280条ノ21第1項の決議に基づいて発行されたものであるところ、所得税法施行令84条によれば、発行法人から同項の決議に基づき発行された新株予約権を与えられた場合における当該権利に係る収入金額は、当該権利の行使により取得した株式のその行使の日における価額から当該新株予約権の行使に係る新株の発行価額（当該新株予約権の行使により当該発行法人の有する自己の株式の移転を受けた場合には、当該株式の譲渡価額）を控除した金額によるものとされている（同条3号）。

そして、上記の場合の所得区分について、本件通達は、発行法人と当該権利を与えられた者との関係等に応じ、イ「発行法人と権利を与えられた者との間の雇用契約又はこれに類する関係に基因して当該権利が与えられたと認められるとき」には給与所得又は雑所得とし、ロ「権利を与えられた者の営む業務に関連して当該権利が与えられたと認められるとき」には事業所得又は雑所得とし、イ及びロ以外のときは、原則として雑所得とする旨定めている。

ところで、一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいい（所得税法34条1項）、一方、雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいうものである（同法35条1項）。商法280条ノ21第1項の決議に基づいて発行された新株予約権に係る経済的利益（権利行使時に課税される経済的利益）は、発行法人と権利を与えられた者との間に特殊な関係がある場合（上記イ、ロ）以外の場合においては、実質的にはある程度以上の期間にわたる株式の値上がり益に相当するものであり、一般的には、権利を与えられた者において株価の変動状況等をみて権利行使するか否かを決定するものであることから、臨時、偶発的な一時の所得と認めることはできず、特段の事情のない限りは、雑所得に当たるものと解するのが相当である。したがって、本件通達の定めは合理的なものといえることができる。

- 3 原告は、本件確定申告において、本件新株予約権がいわゆる有利発行とされるものであることから所得税法施行令84条4号に掲げる権利に相当するものと判断し、原告がBの役員又は使用人ではないことから、本件通達に照らし、本件新株予約権に係る所得を一時所得として申告したものであるなどとして、原告が本件確定申告において本件新株予約権に係る所得を一時所得として申告し、雑所得に当たるものとしては税額の計算の基礎としていなかったことについて、国税通則法65条4項の「正当な理由」がある旨主張する。

しかしながら、本件新株予約権は、商法280条ノ21第1項の決議に基づいて発行されたものであって、所得税法施行令84条3号に掲げる権利に当たるものであり、原告の本件新株予約権に係る経済的利益（権利行使時に課税される経済的利益）をもって、雑所得以外の所得と解すべき特段の事情は認められないから、本件新株予約権に係る所得は雑所得に当たるものというべきであり、このことは、本件通達に照らしても明らかである。原告が本件確定申告において本件新株予約権に係る所得を一時所得として申告したのは、原告が所得税法施行令及び本件通達の定めを誤解したことによるものというほかない（なお、本件新株予約権の発行が決議された平成17年6月29日開催のBの第130回定時株主総会の開催通知に添付された参考書類《乙8》には、「第8号議案 株主以外の者に対して特に有利な条件で新株予約権を発行する件」として、商法280条ノ20及び280条ノ21の規定に基づき第3回新株予約権を発行する旨記載さ

れているところ、原告は、同年3月当時、有価証券の取得及び保有等を事業の目的とし、Bの株式496万株を有する株式会社C《当時の商号は株式会社C》の取締役であったから《乙9の1・2、10》、上記開催通知の内容を容易に知り得る地位にあったことが認められる。)

そうすると、原告が本件確定申告において本件新株予約権に係る所得を一時所得として申告し、雑所得に当たるものとしては税額の計算の基礎としていなかったことについて、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るとはいえず、国税通則法65条4項の「正当な理由」があると認めることはできない。

#### 第4 結論

以上によれば、本件修正申告を受けて、国税通則法65条1項に基づいてされた本件決定は適法と認められるから、原告の請求は理由がないというべきである。

よって、主文のとおり、判決する。

名古屋地方裁判所民事第9部

裁判長裁判官 増田 稔

裁判官 前田 郁勝

裁判官 杉浦 一輝

(別紙)

関連法令等

- 1 国税通則法（平成18年法律第10号による改正前のもの）
  - 65条1項 期限内申告書（還付請求申告書を含む。第3項において同じ。）が提出された場合（期限後申告書が提出された場合において、次条第1項ただし書の規定の適用があるときを含む。）において、修正申告書の提出又は更正があつたときは、当該納税者に対し、その修正申告又は更正に基づき第35条第2項（期限後申告等による納付）の規定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。
  - 4項 第1項又は第2項に規定する納付すべき税額の計算の基礎となつた事実のうちその修正申告又は更正前の税額（還付金の額に相当する税額を含む。）の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合には、これらの項に規定する納付すべき税額からその正当な理由があると認められる事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除して、これらの項の規定を適用する。
  
- 2 所得税法施行令（平成18年政令第124号による改正前のもの）
  - 84条 発行法人から次の各号に掲げる権利を与えられた場合（法人税法第2条第14号（定義）に規定する株主等として与えられた場合を除く。）における当該権利に係る法第36条第2項（収入金額）の価額は、当該権利の行使により取得した株式（これに準ずるものを含む。）のその行使の日（第4号に掲げる権利にあつては、当該権利に基づく払込みに係る期日）における価額から次の各号に掲げる権利の区分に応じ当該各号に定める金額を控除した金額による。
    - 1、2号 略
    - 3号 商法第280条ノ21第1項（新株予約権の有利発行の決議）の決議に基づき発行された同項に規定する新株予約権 当該新株予約権の行使に係る新株の発行価額（当該新株予約権の行使により当該発行法人の有する自己の株式の移転を受けた場合には、当該株式の譲渡価額）
    - 4号 有利な発行価額により新株（これに準ずるものを含む。以下この号において同じ。）を取得する権利（前2号に掲げるものを除く。）当該権利の行使に係る新株の発行価額
  
- 3 商法（会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律第64条《商法の一部改正》の規定による改正前のもの）
  - 280条ノ21第1項 株主以外ノ者ニ対シ特ニ有利ナル条件ヲ以テ新株予約権ヲ発行スルニハ定款ニ之ニ関スル定アルトキト雖モ其ノ新株予約権ニ付テノ前条第2項第1号、第2号及第4号乃至第8号ニ掲グル事項並ニ各新株予約権ノ最低発行価額（無償ニテ発行スル場合ニハ其ノ旨）ニ付第343条ニ定ムル決議アルコトヲ要ス此ノ場合ニ於テハ取締役ハ株主總會ニ於テ株主以外ノ者ニ対シ特ニ有利ナル条件ヲ以テ新株予約権ヲ発行スルコトヲ必要トスル理由ヲ開示スルコトヲ要ス
  - 2項 前項ノ決議ハ新株予約権ニシテ決議ノ日ヨリ1年内ニ発行価額ノ払込（無償ニテ新株予約権ヲ発行スル場合ニハ発行）ヲ為スベキモノニ付テノ其ノ効力ヲ有ス
  - 3項 第280条ノ2第3項ノ規定ハ第1項ノ決議ニ之ヲ準用ス
  
- 4 所得税基本通達23～35共-6《株式等を取得する権利を与えられた場合の所得区分》（平成1

8年12月19日付け課個2-18、課資3-10、課審4-114による改正前のもの)

発行法人から令第84条各号《株式等を取得する権利の価額》に掲げる権利を与えられた場合（同条の規定の適用を受ける場合に限る。以下23～35共-6の2において同じ。）の当該権利の行使による株式（これに準ずるものを含む。以下23～35共-9までにおいて「株式等」という。）の取得に係る所得区分は、次に掲げる場合に応じ、それぞれ次による。

(1) 令第84条第1号又は第2号に掲げる権利を与えられた取締役又は使用人がこれを行使した場合

給与所得とする。ただし、退職後に当該権利の行使が行われた場合において、例えば、権利付与後短期間のうちに退職を予定している者に付与され、かつ、退職後長期間にわたって生じた株式の値上り益に相当するものが主として供与されているなど、主として職務の遂行に関連を有しない利益が供与されていると認められるときは、雑所得とする。

(2) 令第84条第3号に掲げる権利を与えられた者がこれを行使した場合  
発行法人と当該権利を与えられた者との関係等に応じ、それぞれ次による。

イ 発行法人と権利を与えられた者との間の雇用契約又はこれに類する関係に基因して当該権利が与えられたと認められるとき (1)の取扱いに準ずる。(注)は省略)

ロ 権利を与えられた者の営む業務に関連して当該権利が与えられたと認められるとき 事業所得又は雑所得とする。

ハ イ及びロ以外るとき 原則として雑所得とする。

(3) 令第84条第4号に掲げる権利を与えられた者がこれを行使した場合

一時所得とする。ただし、当該発行法人の役員又は使用人に対しその地位又は職務等に関連して新株（これに準ずるものを含む。以下23～35共-9までにおいて「新株等」という。）株式を取得する権利が与えられたと認められるときは給与所得とし、これらの者の退職に基因して当該新株等を取得する権利が与えられたと認められるときは退職所得とする。(注)は省略)

## 別表

## 課税の経緯

平成17年分

(単位：円)

区分	項目	金額等	
確定申告 (H18. 3. 14) (期限内)	総所得金額	3,700,258,601	
	内訳	事業所得の金額	△7,724,449
		不動産所得の金額	1,227,845
		配当所得の金額	20,738,680
		給与所得の金額	101,410,625
		雑所得の金額	3,407,220,000
		一時所得の金額	177,385,900
	申告納税額	1,326,702,400	
修正申告 (H19. 2. 5)	総所得金額	3,881,830,285	
	内訳	事業所得の金額	△3,591,221
		不動産所得の金額	780,401
		配当所得の金額	20,738,680
		給与所得の金額	101,410,625
		雑所得の金額	3,762,491,800
		一時所得の金額	0
申告納税額	1,393,883,700		
過少申告加算税 の賦課決定処分 (H19. 3. 9)	過少申告加算税の額	6,718,000	
異議申立て (H19. 4. 27)	過少申告加算税の額	一部取消し	
異議決定 (H19. 7. 2)		棄却	
審査請求 (H19. 7. 26)	過少申告加算税の額	一部取消し	
裁決 (H20. 7. 24)		棄却	