

名古屋高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 過少申告加算税賦課決定処分取消請求控訴事件
国側当事者・国(昭和税務署長)

平成22年3月5日棄却・上告

(第一審・名古屋地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成21年9月9日判決、本資料25
9号-153・順号11266)

判 決

控訴人(1審原告)	有限会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	立岡 亘
同	吉野 彩子
同	後藤 昭樹
同	太田 博之
同	中村 勝己
同	服部 千鶴
同	太田 成
同	水野 吉博
被控訴人(1審被告)	国
同代表者法務大臣	千葉 景子
処分行政庁	昭和税務署長
	川瀬 良三
同指定代理人	遠田 真嗣
同	上田 正勝
同	浅野 真哉
同	林 亮二
同	本多 純子

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 当事者の求めた裁判

1 控訴人

- (1) 原判決を取り消す。
- (2) 処分行政庁が控訴人に対し平成19年2月26日付けでした平成17年1月1日から同年12月31日までの事業年度の法人税に係る過少申告加算税の賦課決定を取り消す。
- (3) 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

2 被控訴人

主文同旨

第2 事案の概要（以下、略称は、原則として原判決の表記に従い、原判決の該当箇所を適宜示す。）

1 (1) 本件は、控訴人が、平成17年事業年度（原判決2頁10行目・同年1月1日から同年12月31日）の法人税に係る確定申告において、新株予約権に係る収益を計上せず、その後、同収益を計上して修正申告したため、処分行政庁から過少申告加算税の賦課決定（本件決定〔同2頁12行目〕）を受けたところ、確定申告において同収益が平成17年事業年度の益金に当たるとして税額計算の基礎とし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、本件決定の取消しを求めた事案である。

控訴人は、C（同2頁21行目）が発行する株式、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日に成立した本件組合（同2頁23行目・第1期事業年度は同日から平成18年3月31日）の非業務執行組合員であるが、本件新株予約権（同3頁18行目）を行使して株式を取得した本件組合からその株券の交付を受けたのは平成18年3月であり、本件組合から同年4月以降に第1期事業年度に係る収支決算書の送付を受け、本件組合の業務執行組合員から同年9月1日ころに本件新株予約権の価値算定の通知を受けているから、本件新株予約権に係る利益の帰属時期は、法人税に関する本件通達（同6頁11行目・原判決別紙の6参照）のただし書を適用して、本件組合の計算期間終了の日（同年3月31日）の属する控訴人の事業年度（平成18年事業年度〔同6頁15行目・同年1月1日から同年12月31日〕）であり、仮に、そうでないとしても、平成17年事業年度に収益を計上しなかったことには国税通則法65条4項の「正当な理由」があると主張した。

(2) 原判決は、本件組合は民法上の組合であり、本件組合契約（原判決2頁24行目）では組合財産は組合員らの共有とされ、各組合員はその出資口数の割合に応じて案分した持分を有するとされていること、本件組合は平成17年8月11日、Cに対して本件新株予約権の発行価額総額1167万円を支払って、全組合員の出資口数に相当する1万1670個（1個につき普通株式1万株）の本件新株予約権を取得し、補助元帳の各組合員別の「新株予約権」勘定に各組合員の出資口数に応じて払込金額を振り分けて各組合員別に管理していたことなどから、本件組合の各組合員は、本件組合が本件新株予約権を取得すると同時に、その出資口数に相当する本件新株予約権を取得したと評価できるし、本件新株予約権に係る収益は、各組合員が本件新株予約権を時価よりも低い金額で取得したことによる受贈益であって本件通達のただし書は適用されないし、この場合に適用されると控訴人が考えていたとしても、主観的事情による法の知らないし解釈の誤りにすぎず、国税通則法65条4項の「正当な理由」があるとは認められないとして、控訴人の請求を棄却した。

2 前提事実、争点及びこれに関する当事者の主張は、次項のとおり、当審における控訴人の主張（原審における主張の敷衍を含む。）を付加するほかは、原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の1、2に記載のとおりであるから、これを引用する。

3 当審における控訴人の主張

(1) 経済的利益を受けたのは本件組合であること

本件組合は、その構成員である組合員とは別に社会的実在として存在し、民事訴訟法等でその主体性が認められる権利能力なき社団である。本件においては、本件組合がCから本件新株予約権を付与され、本件組合の業務執行組合員がその判断によってCに対して本件新株予約権

を行使して、本件組合が新株を取得し、その後本件組合が控訴人に対して新株を譲渡したのである。したがって、本件新株予約権を行使して新株を取得したのは本件組合であって控訴人ではないから、控訴人には本件新株予約権あるいは新株の取得に伴う経済的利益はない。

(2) 課税年度は平成18年事業年度であるべきこと

仮に、本件組合ではなく、控訴人に課税されるべきであるとしても、課税年度は平成18年事業年度とされるべきである。すなわち、本件組合は、法人格はないものの、組合の事業活動を営んだ結果を記録する会計を行い、会計主体となっているから、当然、損益を生じることが予定されている。組合の事業活動に伴って生じる損益を算出するにあたって事業年度（会計年度）が定められているときは、税法上の扱いとして、その組合の事業年度の終了によって帰結される損益をもって、控訴人のような各組合員に生じた損益として理解されるのであり、本件通達もその趣旨を述べていると解される。組合の活動によって得られる損益が最終的に各組合員に帰属するとしても、組合が財産を取得したときに、直ちに組合員がその割合の一部を単独で取得したとはいえない。なお、本件組合契約では、組合員が出資金の全額を払い込んだ場合、当該組合員と業務執行者が別途定める場合を除き、新株予約権を直ちに行使し、発行された株式を当該組合員に分配すると定めているが、これは本件組合と組合員の損益の分配に関する事項とは別の問題である。

したがって、本件組合から各組合員に交付された新株についての利益が具体的価額としてどのような利益であったかは、本件組合の事業年度が終了したときである平成18年3月31日時点で初めて確定するから、控訴人が本件組合から新株という現物の利益分配を受けたことに伴う収入を自己の収入として申告すべき時期は、平成18年事業年度ということになる。

(3) 国税通則法65条4項の「正当な理由」がある場合に当たること

前記(1)及び(2)の考え方は、控訴人の独自の考え方ではなく、他の納税者も当然考える内容であるから、控訴人がこれに従って申告したことについて、国税通則法65条4項の「正当な理由」があると認められるべきである。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、原判決と同じく、控訴人の請求は理由がないと判断する。その理由は、後記2のとおり原判決を補正し、後記3のとおり当審における控訴人の主張に対する判断を付加するほかは、原判決「事実及び理由」欄の「第3 争点に対する判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。

2 原判決の補正

原判決12頁21行目から13頁2行目までを以下のとおり改める。

「そこで検討するに、まず、本件組合のような民法上の組合は、通常は、組合員同士の契約関係によって構成され、団体性を有しないから、納税義務の主体とは扱わずに、組合事業から生ずる利益等も、各組合員に直接帰属すると把えるのが実情にも沿うし、税務上も便宜である。法人税基本通達14-1-1は、このようなことを踏まえ、組合の構成員である組合員を納税義務者とするを前提として、その組合事業から生ずる利益金額又は損失金額については、各組合員に直接帰属することに留意する旨が定められた。本件通達（法人税基本通達14-1-1の2）は、上記14-1-1の定めを受け、法人組合員が組合事業から受ける利益等の帰属時期を定めるところ、その本文は、法人組合員がたとえ現実に利益の分配を受け又は損失の負担をしていない場合であっても、当該法人の各事業年度の期間に対応する組合事業に係る

個々の損益を計算してその年度の益金の額又は損金の額に算入する旨の原則を定めている。そして、本件通達のただし書は、組合が次のような計算上の処理をしていることを要件として、例外的に、法人組合員に帰属する損益の時期について、組合事業の計算期間の終了の日の属する法人の事業年度の損益に算入する旨を定めている。その要件とは、当該組合事業に係る損益を毎年1回以上一定の時期において計算し、かつ、当該法人への個々の損益の帰属が当該損益発生後1年以内である場合である。このただし書の趣旨は、組合事業に係る損益を法人組合員に対してその分配割合に応じて具体的に確定させて分配する必要がある場合における法人組合員の実務上の事務負担に配慮して、組合の構成員である組合員を納税義務者とする上記14-1-1の定めは維持しつつ、損益の帰属時期を一定限度で遅らせることを認めることとしたと解されるところである。

ところで、前記説示のとおり、本件組合においては、平成17年8月11日付けで、補助元帳の各組合員別の新株予約権勘定に各組合員の出資口数に応じて払込金額を振り分け、控訴人についても、1902個の本件新株予約権が割り当てられ、他方で、本件組合の第1期事業年度（平成17年4月16日ないし平成18年3月31日）についての収支報告書には、本件新株予約権を有利な発行価額で取得したことによる収益（以下「本件利益」ということがある。）を前提にしたうえで、これを各組合員に分配する趣旨の記載はされていない。したがって、本件通達の本文が適用され、控訴人に利益が帰属し、その帰属時期は平成17年8月11日とならざるを得ないというべきである。なお、念のため、本件通達のただし書との関係を検討するに、本件組合はその事業に係る損益を毎年1回一定の時期において計算していることが窺われるものの、前記説示のとおり、補助元帳や収支報告書には本件組合が本件利益を取得することを前提にしたうえでこれを各組合員に分配する趣旨の記載はされておらず、本件新株予約権の取得時点で、これに係る利益を各組合員が直ちに取得することを前提としていることから、本件通達のただし書に定める要件の前提、すなわち本件組合が本件利益を得てこれを控訴人のような組合員に分配するということが予定されていないから、本件通達のただし書が適用される事案ではないことが確認されるのである。よって、この点についての控訴人の主張は採用できない。」

3 当審における控訴人の主張に対する判断

(1) 経済的利益を受けた主体（前記第2の3(1)）について

本件組合は、本件組合契約で民法上の組合であることが明記され、その実体が、原判決2頁25行目から3頁14行目までに記載の本件組合契約の内容等のとおりであることからすると、民法上の組合であることは明らかであり、また、本件組合は本件新株予約権を有利な発行価額で取得したことによる収益を計上していないから、本件組合において営まれる事業から生じる利益金額又は損失金額は、各組合員に直接帰属すると評価するのが相当であり、本件組合が本件新株予約権の帰属主体というのは実情に沿わず、それに係る経済的利益を得たとは認められない。

よって、この点についての控訴人の主張は採用できない。

(2) 課税年度（前記第2の3(2)）について

前記(1)のとおり、本件組合は、本件新株予約権の帰属主体とは認められず、本件組合が組合名義で平成17年8月11日、本件新株予約権の発行価額の総額を支払って全組合員の出資口数に相当する1万1670個の本件新株予約権を取得したことをもって、本件組合の各組合

員がその出資口数の割合に応じて按分した持分を有するに至ったというべきであり、同時点で、控訴人を含めた各組員が、その持分に応じて本件利益を得たと認められるから、控訴人は、同日（控訴人の平成17年事業年度である。）、その出資口数に相当する1902個の本件新株予約権を取得し、本件新株予約権の時価とその発行価額との差額についての受贈益（本件利益）を得たというべきである。

本件組合が事業年度を定め、会計帳簿及び記録等を作成しているものの（乙3、8、11ないし14、弁論の全趣旨）、前記説示のとおり、本件組合は本件利益の帰属主体とはいえず、控訴人がその帰属主体というのが実態に沿うところであり、そうである以上、本件利益は、控訴人の下において平成17年8月11日の時点で生じており、その収益に係る課税年度は平成17年事業年度というべきである。よって、課税年度が平成18年事業年度であるとの控訴人の主張は採用できない。

(3) 国税通則法65条4項の「正当な理由」がある場合に当たるか（前記第2の3(3)）について

原判決9頁の1に記載のとおり、過少申告加算税が課されない場合の要件としての、国税通則法65条4項の「正当な理由」があると認められるのは、他の納税者との公平確保の見地から、真に納税者の責めに帰することのできない客観的事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らして、なお納税者にこれを賦課することが不当又は酷になる場合をいうと解されるから、本件組合と控訴人との関係、本件通達の内容についての理解、その当てはめ等について、控訴人のような理解をすることが必ずしも特殊とはいえないとしても、そのことをもって、未だ上記の正当事由に該当するということはできない。よって、この点についての控訴人の主張は採用できない。

第4 結論

以上によれば、控訴人の本件請求は理由がなく、これを棄却した原判決は相当であるから、本件控訴を棄却することとし、主文のとおり判決する。

名古屋高等裁判所民事第1部

裁判長裁判官 岡光 民雄

裁判官 片田 信宏

裁判官 光吉 恵子