

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号、平成●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分
取消等請求事件

国側当事者・国(熱田税務署長、新宿税務署長事務承継者江東西税務署長)

平成23年4月21日却下・棄却・控訴

判 決

第1事件原告	甲
第2事件原告	乙
上記兩名訴訟代理人弁護士	鳥飼 重和 木山 泰嗣 渡辺 拓 藤池 尚恵
同補佐人税理士	原木 規江
被告	国
同代表者法務大臣	江田 五月
同指定代理人	吉田 俊介 荒井 秀太郎 嶺山 登 西田 昭夫
第1事件処分行政庁	熱田税務署長 藤具 豊
同第1事件指定代理人	林 亮二 小林 昭彦 古田 文
第2事件処分行政庁	新宿税務署長事務承継者 江東西税務署長 依田 悦子
同第2事件指定代理人	佐藤 謙一 河野 博己 佐藤 正敏

主 文

- 1 本件訴えのうち、原告らに対する更正をすべき理由がない旨の通知処分の取消しを求める部分をいずれも却下する。
- 2 その余の訴えに係る原告らの請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は原告らの負担とする。

事実及び理由

第1 請求

1 第1事件

- (1) 熱田税務署長が第1事件原告甲（以下「原告甲」という。）に対して平成19年7月2日付けでした平成18年分の所得税の更正処分（ただし、平成19年12月25日付けでされた更正処分により一部取り消された後のもの。以下「原告甲更正処分」という。）のうち、課税総所得金額1億9551万1000円、納付すべき税額6858万2600円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分（以下「原告甲賦課決定処分」といい、原告甲更正処分と併せて「原告甲更正処分等」という。）を取り消す。
- (2) 熱田税務署長が原告甲に対して平成19年7月2日付けでした原告甲の平成18年分の所得税に係る更正の請求（平成19年6月27日付け。以下「原告甲更正請求」という。）につき更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下「原告甲通知処分」という。）を取り消す。

2 第2事件

- (1) 新宿税務署長が第2事件原告乙（以下「原告乙」という。）に対して平成19年6月27日付けでした平成17年分の所得税の更正処分（以下「原告乙更正処分①」という。）のうち、課税総所得金額7223万9000円、納付すべき税額1804万8300円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分（以下、「原告乙賦課決定処分①」といい、原告乙更正処分①と併せて「原告乙更正処分等①」という。）を取り消す。
- (2) 新宿税務署長が原告乙に対して平成19年6月27日付けでした平成18年分の所得税の更正処分（以下「原告乙更正処分②」という。）のうち、課税総所得金額5880万円、納付すべき税額944万2400円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定処分（以下「原告乙賦課決定処分②」といい、原告乙更正処分②と併せて「原告乙更正処分等②」という。）を取り消す。
- (3) 新宿税務署長が原告乙に対して平成19年6月27日付けでした原告乙の平成17年分の所得税に係る更正の請求（平成19年3月14日付け。以下「原告乙更正請求」という。）につき更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下「原告乙通知処分」といい、原告甲通知処分と併せて「本件各通知処分」という。）を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告甲が平成18年分の所得税について、原告乙が平成17年分及び平成18年分の所得税について、民法667条1項に規定する組合契約により成立する組合（以下「任意組合」という。）であって原告らの出資先である「A組合」（以下「本件組合」という。）を通じて取得した新株予約権の行使による経済的利益が一時所得に該当するなどとして、それぞれ確定申告又は更正の請求をしたところ、更正の請求に対しては更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けるとともに、上記経済的利益が雑所得に該当し、上記経済的利益算定の基礎となる株式の価格は権利行使の日における証券取引所の公表する最終価格によるとして、それぞれ更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けたことから、これらの処分が違法であると主張して、増額更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（原告甲更正処分等、原告乙更正処分等①及び原告乙更正処分等②。以下、原告乙更正処分等①及び原告乙更正処分等②を併せて「原告乙各更正処分等」といい、以上の処分を併せて「本件各更正処分等」という。）並びに更正をすべき理由がない旨の通知処分（本件各通知処分）の取消しを求めている事案である。

- 1 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに末尾記載の証拠及び弁論の全趣旨により容易に

認められる事実)

(1) 当事者等

ア 原告甲は、株式会社B（以下「B」という。）の代表取締役であり、A組合（本件組合）の非業務執行組合員である。

なお、Bは、本件組合の業務執行組合員である。

イ 原告乙は、本件組合の非業務執行組合員である。

ウ 株式会社C（以下「C」という。）は、ねじの製造・販売を主な事業内容とする株式会社であり、D証券取引所（第2部）上場企業である。

(2) 原告らが本件株式を取得した経緯

ア 本件組合の結成

原告らは、平成17年4月16日、次のとおり本件組合を設立する旨の投資事業組合契約（以下「本件組合契約」という。甲1、2）を締結し、原告甲は369口、原告乙は250口を出資口数とする本件組合の非業務執行組合員となった。

(ア) 本件組合の目的及び存続期間

本件組合は、組合財産又はCが発行した若しくは発行する株式、新株予約権等を取得して投資することを目的とするものとし、本件組合契約の効力は平成17年4月16日をもって発生し、その存続期間は同日から4年間とする（同契約書2条）。

(イ) 本件組合の法的性格とその所在地

本件組合は民法上の組合であり（同契約書3条）、本件組合の事務所を名古屋市中区に所在するBに設置する（同契約書4条）。

(ウ) 出資

① 各組合員の出資金は1口につき22万1000円とするが、本件組合の業務に関して発生し本件組合の負担すべき全ての費用に充当するための金額を含め、1口につき22万5641円を払込金とする。② また、組合員は、各自の出資金を、平成17年9月30日までに1口につき1000円、同日以降1口につき22万4641円を（Cに対する）新株予約権の行使を希望する都度、組合口座に入金して払い込むものとする（同契約書6条及び25条）。

(エ) 組合業務の執行

a 業務執行組合員とその権限

Bが本件組合の業務執行組合員となり、その他の各組合員は本件組合の業務の執行を業務執行組合員に委任することを本契約に調印することにより証する（同契約書5条）。

業務執行組合員は、本件組合の目的達成のため、次の事項に関し、本件組合の名において、又は業務執行組合員の名において、業務を執行し、裁判上及び裁判外において本件組合を代表する権限を有する（同契約書9条）。

(a) Cが発行した又は発行する株式又は新株予約権等の選定、組合財産の運用及び管理に関する事項

(b) Cの育成、同社が発行した又は発行する株式又は新株予約権等に関する議決権行使等及びCに対する投資に関する事項

b 非業務執行組合員の権限

原告らを含む非業務執行組合員は、一定の場合を除き、業務執行に関与し、本件組合

を代表するいかなる権限も有しない。ただし、業務執行組合員に対し、本件組合の財産の運用につき意見を述べるができるとともに、書面で、本件組合の財産状況及び業務執行状況につき質問をすること等ができる（同契約書10条）。

(オ) 組合員の責任

非業務執行組合員は、出資義務以外に本件組合の債務を弁済する責任を負わない。ただし、本件組合の債務が全組合財産による弁済後も残存する場合、業務執行組合員は、非業務執行組合員に対して、分配された組合財産の全部又は一部の返還を請求することができる（同契約書12条）。

また、業務執行組合員も、出資義務以外に本件組合の債務を弁済する責任を負わない。ただし、本件組合の債務が全組合財産による弁済及び上記の分配済財産による弁済後も残存する場合、業務執行組合員は当該残存債務の弁済義務を負担する（同契約書13条）。

(カ) Cの業務管理

業務執行組合員は、本件組合の目的達成のため、適宜、Cの業務状況を調査し、その経営に関し助言を与えるなど、その裁量により適切と考える行為をなすよう努める（同契約書18条）。

(キ) 組合財産の帰属とその割合

組合財産は組合員の共有とし、組合員は、その出資口数の割合に応じてあん分した組合持分を有する（同契約書20条）。

また、本件組合の事業に関する損益等、組合財産の増減は、すべて組合員にその組合持分に応じて帰属するものとする（同契約書21条）。

(ク) 組合財産の分配

- a 決算期において、全ての期間損益の決算がなされ、組合員は各自の組合持分に応じて割り当てられ、純損が発生した場合は翌期に繰り越される（同契約書22条1項）。
- b 業務執行組合員は、各決算期ごとに、組合員に割り当てられた組合財産を、取得原価相当分の全部又は一部も含め、その裁量により分配することができる（同契約書22条2項）。
- c 組合員は、本契約6条2項（上記ウ）②）に従い、組合員が出資金の全額を払い込んだ場合には、本件組合は（Cに対する）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現物分配するものとされ（同契約書22条3項）、当該株式は分配実施日の翌日から各組合員の専有に属する（同契約書24条）。

(甲1、2)

イ Cによる新株予約権の発行及び本件組合に対する割当て

Cは、次のとおり、新株予約権を発行し、その全部を本件組合に割り当てた。

(ア) Cは、平成17年4月26日開催の取締役会において、次の要領による第三者割当てによるC第3回新株予約権の発行を決議した。

- a 新株予約権の目的である株式の種類及び数
C発行に係る株式（以下単に「C株」という。）1億1670万株（新株予約権1個につき1万株）
- b 発行する新株予約権の総数
1万1670個

- c 新株予約権の発行価額
1個につき1000円
- d 新株予約権の申込期日
平成17年8月11日
- e 新株予約権の発行日
平成17年8月11日
- f 新株予約権の行使に際し払込みをなすべき額
1個につき22万円(1株につき22円)
- g 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22万円(1株につき22円)
- h 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
- i 譲渡制限
新株予約権の譲渡については、取締役会の承認を受けなければこれを行うことができない。
- j 割当先及び割当数
本件組合に対し1万1670個を割り当てる。
- k 調達資金の用途
調達した資金については、自動車関連の事業、商業施設の開発、情報コンテンツの開発等、基本的にCの事業拡大のための必要資金とする。

(イ) Cは、平成17年6月29日開催の株主総会(以下「本件株主総会」という。)において、上記(ア)の取締役会決議に基づき、上記(ア)のとおり新株予約権の有利発行の決議をした。

(ウ) Cは、上記(イ)の株主総会決議に基づき、平成17年8月11日、Cの新株予約権(以下「本件新株予約権」という。)1万1670個を発行し、その全部を本件組合に割り当てた。

ウ 原告甲の本件株式の取得

原告甲は、本件組合が前記イのとおり本件新株予約権を取得したことに伴い、本件新株予約権について、本件組合に対する出資口数に対応する369個相当の持分を取得したところ、平成18年には、次の表とおり、本件組合が、原告甲の本件組合に対する払込出資金額に応じて、Cに対して本件新株予約権を行使してC株を取得した結果、C株349万株を取得した。なお、原告甲は、平成17年中に、20口分の払込みをし、C株20万株を取得している。

本件新株予約権の行使日	払込出資金額(出資口数)	現物分配日	現物分配株式数
平成18年1月4日	5189万7430円 (230口)	平成18年1月11日	230万株
平成18年3月20日	2685万1279円 (119口)	平成18年3月24日	119万株

エ 原告乙の本件株式の取得

原告乙は、本件組合が前記イのとおり本件新株予約権を取得したことに伴い、本件新株予約権について、本件組合に対する出資口数に対応する250個相当の持分を取得したところ、

次の表のとおり、本件組合が、原告乙の本件組合に対する払込出資金額に応じて、Cに対して本件新株予約権を行使してC株を取得した結果、C株250万株を取得した（以下、原告らが取得したC株を「本件株式」と総称する。）。

本件新株予約権の行使日	払込出資金額(出資口数)	現物分配日	現物分配株式数
平成17年8月31日	1128万2050円 (50口)	平成17年9月6日	50万株
平成17年10月3日	2256万4100円 (100口)	平成17年10月11日	100万株
平成18年1月4日	2256万4100円 (100口)	平成18年1月11日	100万株

オ C株についてのD証券取引所の終値

C株は、D証券取引所第2部に上場されているところ、次の各日における同証券取引所の終値は、それぞれ次のとおりであった。

- (ア) 平成17年8月31日 100株当たり299円
- (イ) 平成17年10月3日 100株当たり239円
- (ウ) 平成17年11月14日 100株当たり207円
- (エ) 平成18年1月4日 100株当たり219円
- (オ) 平成18年3月20日 100株当たり119円

(オにつき、甲13、26、乙19の1～4)

(3) 原告甲の確定申告及び更正処分等

ア 原告甲の確定申告

原告甲は、平成19年3月15日、熱田税務署長に対し、別紙1の「A確定申告」欄記載のとおり、平成18年分の所得税の確定申告をした。

イ 原告甲通知処分

原告甲は、平成19年6月27日、熱田税務署長に対し、別紙1の「B更正の請求」欄記載のとおり、更正の請求（原告甲更正請求）をしたところ、同税務署長は、原告甲に対し、平成19年7月2日付けで、当該更正の請求について更正をすべき理由がない旨の通知処分（原告甲通知処分）をした。

ウ 原告甲更正処分等

熱田税務署長は、原告に対し、平成19年7月2日付けで、別紙1の「D更正処分等」欄記載のとおり、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（原告甲更正処分等）をした。

エ 不服申立て等

(ア) 原告甲は、原告甲更正処分等を不服として、平成19年8月20日、熱田税務署長に対し、異議の申立てをしたところ、同税務署長は、平成19年11月28日付けで異議の申立てを棄却する旨の決定（以下「原告甲異議決定」という。）をした。

(イ) 原告甲は、平成19年12月20日、国税不服審判所長に対し、原告甲異議決定を経た原告甲更正処分等を不服として、審査請求をした。

(ウ) 熱田税務署長は、平成19年12月25日、原告甲の平成18年分の所得税について、別紙1の「H更正処分」欄記載のとおり、減額更正の処分をした。

(エ) 国税不服審判所長は、平成20年10月16日、上記(イ)の審査請求を棄却する旨の裁決（以下「原告甲裁決」という。）をした。

(4) 原告乙の確定申告及び更正処分等

ア 原告乙の平成17年分所得税の確定申告及び原告乙通知処分

(ア) 原告乙は、平成18年3月15日、浅草税務署長に対し、別紙2-1の「A確定申告」欄記載のとおり、平成17年分の所得税の確定申告をした。

(イ) 原告乙は、平成19年3月14日、新宿税務署長に対し、別紙2-1の「B更正の請求」欄記載のとおり、更正の請求（原告乙更正請求）をしたところ、同税務署長は、原告乙に対し、平成19年6月27日付けで、当該更正の請求について更正をすべき理由がない旨の通知処分（原告乙通知処分）をした。

イ 原告乙の平成18年分所得税の確定申告

原告乙は、平成19年3月14日、新宿税務署長に対し、別紙2-2の「A確定申告」欄記載のとおり、平成18年分の所得税の確定申告をした。

ウ 原告乙更正処分等

新宿税務署長は、原告乙に対し、平成19年6月27日付けで、別紙2-1の「D更正処分等」欄及び別紙2-2の「B更正処分等」欄記載のとおり、原告乙の平成17年分及び平成18年分の各所得税についてそれぞれ更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分（原告乙各更正処分等）をした。

エ 不服申立て等

(ア) 原告乙は、原告乙更正処分等を不服として、平成19年8月24日、新宿税務署長に対し、それぞれ異議の申立てをしたところ、同税務署長は、同年11月22日付けで上記各異議の申立てを棄却する旨の決定（以下「原告乙異議決定」という。）をした。

(イ) 原告乙は、平成19年12月21日、国税不服審判所長に対し、原告乙異議決定を経た原告乙各更正処分等を不服として、審査請求をした。

(ウ) 国税不服審判所長は、平成20年11月7日、上記(イ)の審査請求を棄却する旨の裁決をした。

(5) 本件訴訟の提起

原告らは、平成21年4月13日、本件訴訟を提起した。

(顕著な事実)

2 税額等に関する被告の主張

被告が本件訴訟において主張する原告の総所得金額、納付すべき税額及び過少申告加算税の額等は、それぞれ別紙3「被告主張に係る本件各更正処分等の根拠及び計算」のとおりであり、本件の争点に関する部分を除き、計算の基礎となる金額及び計算方法に争いはない。

3 争点

(1) 更正をすべき理由がない旨の通知処分以後に増額更正処分が行われた場合における通知処分の取消しを求める訴えの利益の有無（本案前の争点）

(2) 原告らの本件各経済的利益に係る所得区分（本案の争点）

(3) 本件新株予約権の行使の日における本件株式の価額（本案の争点）

4 争点に関する当事者の主張の要旨

(1) 更正をすべき理由がない旨の通知処分以後に増額更正処分が行われた場合における通知処分の取消しを求める訴えの利益の有無（本案前の争点）

(被告の主張の要旨)

原告らは、それぞれ、本件各通知処分後に増額更正処分である原告甲更正処分及び原告乙更正処分①を受けているから、原告甲更正処分及び原告乙更正処分①の取消しを求める訴訟において、原告甲更正請求及び原告乙更正請求の請求額を超える部分の取消しを求めることによってその目的を達することができるので、本件訴えのうち本件各通知処分の取消しを求める部分は、訴えの利益を欠き、不適法である。

(原告らの主張の要旨)

被告の主張は争う。

(2) 原告らの本件各経済的利益に係る所得区分 (本案の争点)

(被告の主張の要旨)

ア 所得税法34条1項の解釈

所得税法34条1項の一時所得は、同項所定の利子所得から譲渡所得までのいずれの所得にも該当しないもののうち、① 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、かつ、② 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に該当するものをいい、上記①又は②の要件を欠くときは、雑所得(同法35条)として所得税が課されることになる。

そして、① 「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」であるか否かは、一時的に発生した所得の性質が所得源泉(所得発生の基盤となる一定の源泉)を有するか否かにより判断すべきであり、所得源泉があるといえるか否かについては、その所得を生じさせた具体的行為のみならず、所得の基礎となる状態をとらえて、そこに継続性、恒常性が認められれば所得源泉たり得るといふべきである。また、② 「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質」を有するか否かは、給付が抽象的・一般的な「労務・役務」行為に密接・関連して行われればこれを肯定することができるかと解すべきである。

イ 本件について

(ア) そもそも、本件組合は、Cの株式併合と商法(平成17年法律第87号による改正前のもの。以下「旧商法」という。)280条ノ21第1項に基づく新株予約権の有利発行とを組み合わせた企業再生ファンドを証券アナリストが考案し、その目的を達成するために組成されたものであり、具体的には、E組合(以下「E組合」という。)によるCの株主総会における特別決議に必要な議決権の確保及び同株主総会における同決議に続くC株の併合、本件組合への新株予約権の付与、権利行使によるC株の取得という一連の行為(乙5の1・2、6)を前提に組成されていた(以上のスキーム又はスケジュールを、以下「本件スキーム」という。)

Cは、取締役会の決議を経て、平成16年2月25日から平成17年2月24日までを行使期間とする第1回新株予約権670個及び平成16年5月10日から平成17年5月9日までを行使期間とする第2回新株予約権1500個を、いずれもE組合に対して発行し(これらの新株予約権の目的となる株式は、いずれも新株予約権1個につき普通株式数10万株である。また、これらの新株予約権は、本件新株予約権と異なり旧商法280条ノ21第1項の有利発行に基づくものではない。)、E組合は、同年3月30日までに全ての新株予約権を行使し、同月31日当時、1億1764万株(発行済株式総数に対して29.47パーセント)のC株を所有する筆頭株主となった(なお、E組合は、平成17年3月25日に横浜市中区からF株式会社(以下「F」という。)の事務所がある名古屋

市中区へ所在地を変更した)。そして、Cは、平成17年4月26日開催の取締役会において、① 普通株式の発行済株式総数3億9911万7657株について、10株を1株に併合すること、② 株式の併合の効果発生と同時に1単元の株式数を1000株から100株に変更することを本件株主総会に付議することを決議するとともに、本件新株予約権の発行に向けて手続を進め、本件株主総会における承認を得て平成17年8月11日に本件新株予約権を発行した。

原告らは、以上のような一連の行為の実現により、経済的利益を得ることとなった。

- (イ) a 本件組合は、本件組合契約に基づき、Cが発行する新株予約権等を取得して同社の株式に投資することを目的として組成され、上記目的達成のため、Cから割り当てられた本件新株予約権を確保しつつ、原告ら組合員の出資金の全額払込みがあれば、Cに対してこれを行使期間（平成17年8月12日から平成20年8月11日まで）内に継続して行使しており、本件組合によるこのような行為は、一定の期間にわたり新株予約権の権能を保持して、自己に有利となるようにその利益を引き出しているという、営利を目的とする継続的行為といえることができる。したがって、本件組合の組合員である原告らが得た本件各経済的利益は、所得源泉のある所得であるから、「一時の所得」とはいえない。

しかも、本件組合は、その組成に至る背景から本件新株予約権の行使に至る一連の行為を全体的に見れば、① Cの株主総会の議決権を確保するために、E組合にCの新株予約権を割当て、その後行使させ、② 株主総会における株式併合及び第三者割当の新株予約権発行の特別決議を行い、③ その上で株式の併合を行い、④ Cの有利発行による第三者割当増資により資産価値10倍の株式を取得するというスキームを実現するために設立されたものであり、原告らの本件各経済的利益は、当初から予定されていたとおり、Cが有利発行した新株予約権を本件組合が取得し、権利行使することにより生じた利益であることからすれば、原告らの本件各経済的利益が、およそ「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」であると解する余地はない。

- b 本件組合契約の内容等によれば、本件組合は、Cの長期安定株主となり、Cに対して人材の提供、経営に関する助言その他役務の提供を行うことを約して本件新株予約権の割当てを受けたものであり、実際にも、Cに対して、役員変更に伴う人材の提供、新規事業の提案及び有価証券の購入等のアドバイスを行うなど役務の提供を行っていた（これらの役務の提供を実際に行った者がFであったとしても、同社は本件組合の組合員として本件組合のために行ったものと評価することができる。）から、本件組合に対して発行された本件新株予約権を本件組合が行行使することによって原告らが得た経済的利益には労務その他の役務の対価としての性質が認められる。

- c したがって、原告らの本件各経済的利益は、一時所得とはいえず、雑所得である。

(原告らの主張の要旨)

ア 所得税法34条1項の解釈

- ① 所得税法34条1項の「一時の所得」に該当するか否かは、当該所得を得た納税義務者との関係で、所得の基礎に源泉性を認めるに足りる継続性、恒常性があるか否かを基準とするべきであり、このような所得源泉性の有無の判断に当たっては、所得の基礎が源泉にな

り得ない臨時的、不規則的なものであれば、所得源泉と認められる程度までに強度に連続するような場合を除き、たとえこれが若干連続していたとしても、所得源泉性を有せず、「一時の所得」に該当すると解すべきである。

また、② 同項の「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するもの」の該当性は、当該所得を得た納税義務者との関係で、報酬としての性質があるか否かから判断すべきであり、何らかの対価という広い意味での対価性があるだけではこれに該当しないと解すべきである（したがって、この点に関する被告主張の解釈は、租税要件明確主義に反する拡張解釈である。）。

イ 本件について

(ア) 原告甲は、知人から、Cに対する新株予約権の取得による投資を持ち掛けられ（また、当該新株予約権を取得したいのであれば、組合の組合員になることが必要である旨も告げられた）、その誘いに乗ったにすぎず、原告乙も含め、いずれも本件スキームの全体像は何ら把握していない。

(イ) 本件各経済的利益は、所得税法34条1項所定の利子所得から譲渡所得までのいずれにも該当しない所得である。

そして、① 原告らが、本件組合を通じて本件新株予約権を取得したのは1回限りであり、その権利行使もわずか3回だけであり、本件組合は、Cが発行する本件新株予約権を取得して株式を取得することのみを目的として、かつ、活動期間も恒常的ではなくわずか4年間に限定されて組成されており、1回限りの本件新株予約権の付与を受けた以外に、組合としての活動はされていないから、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といえる。

さらに、② 本件各経済的利益は、原告らが、本件組合を通じてCから付与を受けた本件新株予約権を各人の投資判断において権利行使した結果得られた経済的利益であり、本件組合が、本件新株予約権の付与を受けるに当たって、Cに対して何ら役務提供を行う約束などはしておらず、実際に役務提供を行ったという事実（本件組合の業務執行組合員ではないFが単独でCに対して新規事業の提案等を行ったことがあるにすぎない。）もなく、他に対価性があることを基礎付ける事情もないから、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（なお、本件各経済的利益が役務提供の対価である旨の被告の主張は、原告甲裁決においても排斥されている。）。

したがって、本件各経済的利益は、所得税法34条1項の一時所得に該当する。

(3) 本件新株予約権の行使の日における本件株式の価額（本案の争点）

（被告の主張の要旨）

ア 「価額」の算定方法について

所得税法施行令84条（平成18年政令第124号による改正前のもの。以下同じ。）各号に掲げる権利の行使により取得する株式等の権利行使の日（有利な発行価額による新株取得権については、払込みの期日）における価額の具体的な評価の方法については、新株予約権の行使により取得する株式等が証券取引所に上場されている場合には、公表された最終価格、いわゆる証券取引所の終値によることとし、当該証券取引所の終値がない場合には、公表された最終の気配相場の価格、さらに、同日に証券取引所の終値又は最終の気配相場の価格のいずれもない場合には、同日前の同日に最も近い日における証券取引所の終値又は最終

の気配相場の価格とすることとされている（昭和45年7月1日付け直審（所）30（例規）「所得税基本通達」（平成18年課個2-18、課資3-10、課審4-114による改正前のもの。以下「所得税基本通達」という。）23～35共-9）。

イ 本件について

（ア）原告らが本件組合を通じて取得したC株は、D証券取引所第二部に上場されており、同取引所において市場価格が形成されているところ、所得税法36条1項及び2項、所得税法施行令84条並びに所得税基本通達23～35共-9（上記ア）によれば、その権利行使益の算定に当たっては、権利行使により取得した株式のその行使の日の価格（時価）をもって同日における同取引所の終値として算定されるから、これを基準として原告らの本件各経済的利益を算出したことは適法である。

（イ）原告らは、本件各経済的利益の算出に当たり、後記（原告の主張の要旨）イ記載の特殊事情を考慮すべきである旨主張するが、① 仮に本件新株予約権の行使の結果取得するC株に譲渡制限があったとしても、これをもって権利行使時の時価により課税するという算定方法が異なることにはならず、② 本件株式は旧商法204条に基づく譲渡制限がされていたわけではなく、当該譲渡制限特約は旧商法204条1項ただし書の脱法行為として無効であり（仮にこれが当事者間では有効であったとしても、飽くまで内部的な事情があったというにすぎず、現に原告甲は、原告主張に係る譲渡制限がある株式を証券取引所を通じて譲渡している。）、本件株式の客観的な交換価値自体に影響を与えるものではないこと、③ 株式併合直後の10倍程度の値上がりは、本件スキームに組み込まれた株式併合により予定されていたものであり、Cの株価は、株式併合のあった平成17年8月10日から平成18年3月20日までの7か月余りにおいて、併合前株価の10倍程度の株価で推移しており（甲26）、当該株価は自由な競争原理に基づいて形成された適正な価格であるといえることから、原告ら主張の特殊事情はいずれも上場株式の時価を公表された証券取引所の終値とすることを否定する理由にはならない。

また、原告指摘の評価意見書（甲86）は、上記②の事実と反する点で前提において誤っており、本件株式が旧商法280条ノ21第1項の特別決議に基づき「有利発行された」新株予約権の行使に基づき発行されたものであり、その行使価額は市場価格に比して有利な価額であって、新株予約権発行前に実施された株式併合を何ら考慮せずに算定された価額であること等をも併せ考慮すると、本件各経済的利益を本件新株予約権の各権利行使日における証券取引所の終値以外の価額とすべき旨の原告らの主張は失当である。

（原告らの主張の要旨）

ア 「価額」の算定方法について

所得税法36条2項の「当該利益を享受する時における価額」は、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいうが、自由競争の原理が働かないケース又は証券取引所の終値を時価としなくても独立当事者間で需要供給の原理が働くケースであるなどの当該終値を時価とすることが適当ではない特段の事情がある場合には、所得税基本通達23～35共-9(1)のように上場会社の株式の時価評価を当該終値に基づいて算定することができず、異なる方法によって時価を評価すべきである。

イ 本件について

(ア) 原告らが本件組合を通じて取得した本件新株予約権には、次のような特殊な事情があり、上記アの特段の事情があったから、所得税基本通達23～35共-9(1)により証券取引所の規定により公表された最終価格のみを基準として、新株予約権の行使の日における株式の価額を判断することはできず、このような事情を考慮して算定した額を基準とすべきである。

a 原告らが取得した本件株式の一部については、本件組合とCとの間で3年間は第三者に譲渡しない旨の合意（この合意は、旧商法204条1項に基づく譲渡制限ではなく、私的合意として有効である。）があったところ、原告らは、本件組合に対して、分配を受けるC株の一部（原告甲は369万株のうち120万株、原告乙は250万株のうち30万株）につき、平成20年8月10日までの3年間、第三者への譲渡を行わないことを確約した（Cは、当時株券発行会社であったところ、本件株式のうち上記の各株式に係る株券を本件組合が保管しており、本件組合に対して上記の各株式を第三者に譲渡しない旨の確約書を提出していた原告らがこれを第三者に譲渡した場合には、契約違反として損害賠償請求を受けるリスクを負っていた。）。

b Cは、平成17年8月10日、10株を1株とする株式併合を行ったため、C株の株価が一時的に急騰した。

c Cの本件組合に対する新株予約権の発行の結果、既存株式を大幅に上回る新株が発行されたため、急騰したCの株価が下落することが容易に見込まれ、実際にC株の株価が下落した。

(イ) 本件新株予約権の各権利行使時における価額は、次のとおりとすべきである。

a 本件株式のうち3年間の譲渡禁止が条件とされているものの価額は、その取得に要した価額22.10円をもって、本件新株予約権の行使の日における価額とするのが妥当である（甲86。新株予約権の行使により発行する株式の発行価額（22.10円）は、特殊な関係がなく、株式の価値を正当に認識した独立当事者間で、協議・交渉により又は本件新株予約権の発行日から3年以上の長期保有後の価額を想定して諸条件を加味したもので、旧商法上の所定の手続を経て定めた新株予約権に基づいて成立した価額である。これに加え、3年の長期保有後譲渡が可能となった時のC株の株価（平成20年8月10日終値）が30円であり、投資額に対して妥当な範囲内の結果が生じていること等に照らしても、上記価額は、本件新株予約権の各権利行使日における価額として相当である。）。

b 仮に上記aの価額によることができないとしても、所得税基本通達23～35共-9を前提として、本件株式のうち3年間の譲渡禁止が条件とされているものの価額を評価すれば、所得税基本通達23～35共-9(2)又は(4)ハの定めに基づき、市場で取引されるC株の各権利行使日における終値に、当該上場株式と上記譲渡禁止が条件とされるものとの相違を勘案して評価すべきであり、本件新株予約権の行使日におけるC株の証券取引所の終値から20%程度の評価減を行うべきである（甲86）。

ウ 本件株式のうち、本件組合が譲渡禁止特約に基づき保管していた株式については、自由な処分が困難であり、経済的利益を得ることが困難なものであったから、権利行使時には所得が実現したとはいえ、当該譲渡禁止特約が解除された時における時価（取引所の終値）によって課税すべきである。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1) (更正をすべき理由がない旨の通知処分以後に増額更正処分が行われた場合における通知処分の取消しを求める訴えの利益の有無) について

(1) 前記前提事実によれば、原告らは、㊦ 本件各通知処分を受けるとともに、㊧ 申告税額より増額する旨の原告甲更正処分及び原告乙更正処分㊧ (以下、1において「本件各増額更正処分」という。) を受けたことから、本件訴えにおいて、これらの処分の取消しを求めていることが認められる。

そこで、本件訴えのうち、本件各通知処分の取消しを求める部分の適法性について、これが本件各増額更正処分の取消しを求める部分とどのような関係に立つかという観点から検討する。

(2) 通則法(国税通則法) 23条4項に規定する更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分(以下「通知処分」という。)は、納税者の申告による税額等の減額を求める更正の請求に対し、その税額等の減額を拒否する処分であり、これにより、申告された税額等について減額を認めないことを確定させる効果を有するものである。他方、通則法24条に規定する更正処分は、納税者の提出した納税申告書(修正申告書を含む。)について、税務署長において、課税標準、税額等が、その調査した結果と異なる場合に、徴税権者の立場から、その課税標準、税額等を更正する処分であり、調査により得た資料等に基づき、課税の要件に係る事実を全体的に見直し、申告された税額をも含め、納税義務の総額を確定することを目的とするから、更正処分のうち申告された税額等より増額するもの(以下「増額更正処分」という。)は、単に申告された税額に対し更正された税額との増差税額を追加するだけのものではなく、申告により一応確定した税額を変更し、申告された税額を含めて納税者の納税額の総額を確定するものと解される。

このように、更正の請求に対する通知処分と増額更正処分とは、手続的には別個独立の処分であるが、増額更正処分は、課税要件事実を全体的に見直し、申告に係る税額を含めて、全体としての納付すべき税額の総額を確定するものであり、申告に係る税額を減額しないという趣旨を含むのであるから、両者が同一の所得税の納税義務について行われた場合、増額更正処分の内容が更正の請求に対する通知処分の内容を包摂する関係にあるといえる。また、更正の請求をした納税者は、更正の請求に対する通知処分が確定しない限り、申告額を下回り更正の請求に係る税額を超える部分についても納税義務を争い得るものと解される。

そうであるとすれば、更正の請求に対する通知処分と増額更正処分とがされた場合にその税額等を争う納税者は、増額更正処分の取消訴訟において、更正の請求に対する通知処分の違法も併せて主張し、増額更正処分について更正の請求に係る税額を超える部分の取消しを求めることができるものと解されるから、増額更正処分の取消請求と別個に更正の請求に対する通知処分の取消しを求める利益(訴えの利益)は有しないものと解すべきである(このように解さなければ、同一の所得税の納税義務に係る更正の請求に対する通知処分の取消訴訟と増額更正処分の取消訴訟が別個に係属することを許すことになるところ、これにより生じる審理判断の重複や抵触を避けるためにも、上記のとおり解することが相当であるといえる。)

上記(1)のとおり、原告らは、更正の請求に対する通知処分である本件各通知処分と増額更正処分である本件各増額更正処分を同時に受け、本件各増額更正処分の取消しを求める訴えを提起したのであるから、本件増額更正処分の取消請求において、本件各通知処分の違法も併せ

- て主張し、各更正の請求に係る税額を超える部分の取消しを求めれば足りるから、これとは別個に本件各通知処分の取消しを求める利益（訴えの利益）を有しないものといわざるを得ない。
- (3) 以上によれば、本件訴えのうち、本件各通知処分の取消しを求める部分は、訴えの利益を欠き、不適法というべきである。

2 認定事実

前記前提事実並びに掲記の証拠及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

(1) 本件組合の組成の背景事情等

ア E組合は、Cの企業再生を目的として、次のようなスキーム（以下「本件スキーム」という。）を策定した。

(ア) まずE組合を組成し、同組合に有利発行に当たらない新株予約権（第1回新株予約権及び第2回新株予約権）をCの取締役会決議により付与し、同組合がその新株予約権を行使することによってCの主要株主となる。

(イ) Cは、取締役会において、株式併合及び本件組合に対する第三者割当てによる新株予約権の発行を決議し、株主総会で株式併合及び新株の権利行使価額を株式併合前の株価を基準にして決めることを内容とする第三者割当てによる新株予約権発行を決議する。

(ウ) C株の株式併合により、株式併合前の発行済株式総数を10分の1に減らすことによって、C株の株価が10倍に高騰する。

(エ) Cは、本件組合に対し、新株の権利行使価額を株式併合前の株価を基準にして決めることを内容とする第三者割当増資を行う。本件組合は、新株予約権の付与を受け、これを行使することにより、株式併合により資産価値が10倍となったC株を取得し、これを本件組合の組合員に現物分配することによって、利益を組合員に還元する。

（アにつき、乙5の1・2、7、8）

イ E組合は、本件スキームに基づき、Cから、C株の第2回新株予約権等の割当を受けた上、平成17年3月23日の当該新株予約権の行使により、同月31日当時C1億1764万株（発行済み株式総数に対する所有株式数の割合29.47%）を取得した。

（乙7～9）

ウ 他方、Fの取締役丙（以下「丙」という。）は、原告甲からCの企業再生をしないかと持ち掛けられ、原告甲やFの取締役丁（以下「丁」という。）らと相談し、結果的に、BやFらを含めて本件組合を作り、Cの企業再生に取り組むことになった。

そこで、原告らは、本件スキームに基づき、平成17年4月16日、C株の取得等を目的とする本件組合契約を締結し、B（代表者代表取締役は原告甲である。）が本件組合の業務執行組合員となり（ただし、後記(2)の本件組合がCから本件新株予約権の割当を受けるに当たっての実務は、Fが担った。）、原告ら（なお、原告らは親子である。）やFがその非業務執行組合員となった（以上に対し、原告らが本件スキームの全容を把握していなかった旨の原告らの主張は、以上の認定に沿う末尾掲記の証拠に反するから、採用することができない。）。

（前提事実(2)ア、甲76、77、乙24、25）

(2) 本件新株予約権の発行及び本件組合への割当に至る経緯

ア Cは、平成17年4月26日の取締役会において、同年6月29日開催予定の株主総会に、①第三者割当によるC第3回新株予約権の発行（その割当先は本件組合である。）、②資本の

減少（資本の額を68億7798万1622円から25億円に減少させる。）、③株式の併合（普通株式の発行済み株式総数3億9911万7657株について10株を1株に併合する。）等を実施する旨の議案を付議することを決議をした。

（甲4、乙11、13、15、16）

イ(ア) 本件組合の主要メンバーである原告甲並びにFの丙及び丁らは、Cの取締役及び監査役を刷新する必要があると考え、原告甲が、代表取締役として戊（以下「戊」という。）を、監査役としてG（以下「G」という。）及びH（以下「H」という。）をそれぞれ推薦し、丁が取締役に、丙が監査役になることなどを相談した。

（甲77、78、乙23、25）

(イ) 上記の相談結果を受け、Cの取締役会は、平成17年5月25日、抜本的な経営建て直しを図る目的で、同年6月29日開催予定の株主総会において、①経営陣の刷新を図るための取締役・監査役の選任（新任取締役又は監査役として、戊を代表取締役社長、Iを専務取締役、丁を（社外）取締役、Gを（常勤）監査役、丙及びHを（非常勤）監査役にそれぞれ選任する）、②監査を担当する会計監査人の異動に関する議案を上程することを決議した。

（乙14）

ウ Cは、インターネット上の同社ホームページで、次の内容を順次発表した。

(ア) 平成17年5月25日付けの「経営陣の刷新及び会計監査人の異動に関するお知らせ」

同日の取締役会において、当社の抜本的な経営建て直しを図る目的で、上記イ(イ)のとおり決議した。なお、上記「お知らせ」においては、経営陣の刷新を図るための取締役・監査役の選任(①)につき、要旨「取締役は、ねじ担当の現役員2名を残すほかは、新社長にFからの推薦を得て戊を迎え、その他3名はF及びその取引先から迎え、監査役も新たにFから推薦された3名で構成する」旨の記載がある。

（乙14）

(イ) a 平成17年6月28日付け「第3回新株予約権の発行等に関するお知らせ」（以下「本件お知らせ」という。）

(a) 当該新株予約権の発行目的として、自動車部品の製造・販売、商業施設の開発、情報コンテンツの開発、その他の新規事業へ参画し、企業再生及び業績向上を図ることとし、その事業資金の調達のため総額25億6700万円の新株予約権を発行することにした。

(b) 新規事業は、その情報、ノウハウ、人材の提供及び資金支援について、当該新株予約権の引受先である本件組合が長期安定株主となり、Cと一体となって取り組む旨の提案を受けているが、100%成功する保証のある事業はないことその他諸般の事情から、株式併合後においても株式併合前の株価を基準として、当該新株予約権の行使価額を株式併合後においても1株につき22円とした。

(c) 単なる資金問題のほかに投資家による新規事業の支援という特殊な事情が存在しており、経営を円滑かつ安定的に運営する観点からも、長期安定株主構成を重視したことから、第三者割当てとした。

（乙16）

b これに対し、原告らは、本件お知らせは、Cの一方的なリリースであり、リリース作成者が株主総会を乗り切るべく苦心して本件組合から提案があった旨の事項を記載した可能性も否めず、本件組合からの役務提供の提案や約束はなかった旨主張するが、そもそも原告ら主張の可能性をうかがわせる証拠はない（C作成の平成21年3月30日付け回答書（甲57の2）も、本件組合から上記a(b)の提案を受けたか否かについて、当時の担当者がいないため、詳細は確認できないとしていることに照らすと、上記提案の存在を否定する趣旨の証拠とはいえず、原告の上記主張を裏付けるものとはいえない。）し、また、前記前提事実並びに証拠（乙16）及び弁論の全趣旨によれば、CがD証券取引所（第2部）上場企業であり、本件お知らせがインターネット上で公開されているものであることに照らせば、本件お知らせに記載された情報は事実であると推認することができること（上記回答書を含め、この推認を覆すに足りる証拠はない。）をも併せ考慮すれば、これに反する原告の上記主張は採用することができない。

エ Cは、平成17年6月29日の株主総会において、前記アの取締役会決議を経た議案のとおり、①新株予約権の有利発行、②資本の減少、③株式の併合等の決議をし、同年8月11日、これに基づき、本件新株予約権を発行してその全部を本件組合に割り当てた。

（前提事実(2)イ(イ)・(ウ)、甲5、6、乙12）

(3) 本件組合に対する本件新株予約権の割当後の経緯

ア 丁及び丙ら（又はF）は、丁及び丙らがCの取締役又は監査役に就任した後、Cに対して、新規事業として遊休地を活用したレンタカー事業を提案したり、投資として「M」という銘柄の株の購入を勧めたり、M&Aの仲介先の紹介等をしたりし、現にCの取締役会においても、その提案を受けた新規事業としてレンタカー事業（J）や映像コンテンツ事業が具体的に検討されるなどした。

（甲76～78、乙22～25）

イ 本件組合がCから割り当てられた本件新株予約権1万1670個については、平成18年3月30日までの間に、次のとおり、本件組合が原告らの出資払込に応じて順次行使し、原告らがそれぞれC株を取得した。

（ア） 原告甲 C株合計349万株

（イ） 原告乙 C株合計250万株

（前提事実(2)ウ・エ）

ウ Cと本件組合は、平成18年6月20日付け覚書（以下「本件覚書」という。）を作成し、次の点を確認した。

（ア） 本件新株予約権の発行の目的について、① Cは、遊休資産及びその保有技術を活用し、企業再生・業績回復を図るために、自動車用部品の製造・販売、商業施設の開発、情報コンテンツの開発、その他の新規事業への参画を予定しており、② 本件新株予約権の発行は、①の新規事業の事業資金調達及び当該新規事業に関して情報・ノウハウ・人材の提供及び資金支援を行うCの長期安定株主の創出を主たる目的としている。

（イ） 本件組合は、上記(ア)の目的を踏まえ、本件新株予約権のうち約7500万株相当分については、原則として本件新株予約権の発行日から3年以上の長期保有を条件に割当を行い、これにより長期保有を確保する。

3 争点(2) (原告らの本件各経済的利益に係る所得区分) について

(1) 一時所得と雑所得の区別

ア 所得税法は、① 居住者に対して課する所得税の額の計算に当たり、その所得を利子所得、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、一時所得又は雑所得に区分し、これらの所得ごとに所得の金額を計算することとした上(21条1項1号)、② 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(以下、これらの所得を併せて「利子所得等8種類の所得」という。)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うとし(34条1項)、③ 雑所得とは、利子所得等8種類の所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいうとしている(35条1項)。

前記認定事実によれば、本件各経済的利益は、原告らが本件組合を通じて取得した本件新株予約権の行使によるものであるところ、これが利子所得等8種類の所得に該当しないことは、当事者間に争いが無い。

そうすると、本件各経済的利益の所得区分については、これが一時所得に該当しない場合に初めて雑所得に該当することとなるから、まず一時所得に該当するか否か、具体的には、利子所得等8種類の所得以外の所得であることを前提として、これが、㊦ 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あり、㊧ 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であるという二つの要件を具備しているか否かを検討すべきこととなる。

イ(ア) 上記㊧の要件のうち「労務その他の役務・・・の対価としての性質」の意義については、次のようにいうことができる。

所得税法が上記のような所得区分を定めて税額計算等に差異を設けているのは、応能負担の原則に由来するものと考えられるところ、一時所得については、いやしくも所得がある以上は担税力があるとして、昭和22年の所得税法改正によって課税対象とされることとなったものの、臨時的又は偶発的に発生する利得であるため一般的には担税力が低いと考えられることから、課税標準としての総所得金額に加えられる額が限定される(所得税法22条2項2号)などしている。また、㊧の要件が加えられて一時の所得であっても「労務その他の役務・・・の対価としての性質」を有する所得は一時所得に当たらないものとされたのは、一時所得の概念を臨時的・偶発的な所得に限定しようとするためであった。こうしたことからすると、所得税法が上記アのとおり一時所得の範囲を限定的に定めている趣旨は、その対象となる所得を一般に担税力が低いと考えられる臨時的、偶発的に生じたものに限定することにあると解され、同法が、営利を目的とする継続的行為から生じた所得とはいえない一時の所得であっても、労務その他の役務の対価としての性質を有するものは、所得税法上の一時所得に該当しないとした趣旨も、そのような性質を有する所得が偶発的に生じたものとはいえないことにあると解される。

そうであるとすれば、所得税法34条1項の「労務その他の役務・・・の対価としての性質」を有する場合とは、給付が具体的又は特定の役務行為に対応する等価の関係にある場合に限られるものではなく、給付が、何らかの(広い意味での)役務行為に密接に関

連して、その役務行為が行われ得るという前提の下に（それ故に）される場合を広く含むものと解するのが相当である。

(イ) これに対し、原告は、同項の「労務その他役務の対価」という文言は、報酬としての性質（報酬性）があるか否かという観点から対価の対象を限定する趣旨である（この点に関する被告主張の解釈は、租税要件明確主義に反する。）旨主張するが、そのような解釈は上記(ア)のような所得税法の趣旨に反するものといわざるを得ないし、また、そのように限定的に解すべき法令上の根拠もない（むしろ、上記(ア)の解釈は、「労務『その他の役務』・・・の対価『としての性質』」と定める所得税法34条1項の文理にも整合しており、租税要件明確主義の要請に反するものともいえない。）から、原告の上記主張を採用することはできない。

(2) そこで、上記(1)の観点から、本件各経済的利益が一時所得に該当するか否かについて検討する。

ア この点、前記のとおり、本件各経済的利益は原告らが本件組合を通じて取得した本件新株予約権の行使によるものであり、本件新株予約権のように株主以外の者に対して特に有利な条件をもって発行される新株予約権については、その発行に当たり所定の事項について特別多数による株主総会の決議を必要とすること（旧商法280条ノ21、343条）等に照らすと、原則として臨時的、偶発的に生じた一時所得に該当するようにも考えられる（所得税基本通達23～35共-6(3)本文参照）。

イ しかしながら、前記前提事実及び前記2の認定事実によれば、次の事実が認められる。

(ア) 本件組合は、① 本件スキーム（これは、Cの企業再生を目的としながらも、本件組合が、Cから本件新株予約権を有利な発行価額で割当を受けた上、これを行使することにより、株式併合により資産価値が10倍となったC株を取得し、その組合員に現物分配によって利益を還元するものであった。）に基づいて組成された任意組合であり、Cが発行した又は発行する株式及び新株予約権等を取得して投資すること等を目的としていた（なお、任意組合（民法上の組合）は、法人格を有せず、組合財産が当該任意組合において営まれる事業の経営という目的のために各組合員個人の他の財産と独立の存在を認められる（民法668条、676条1項、677条参照等）とはいえ、法形式的には、権利義務の帰属主体になり得ないため、任意組合の行う個々の事業活動から生じた権利義務・損益は、その組合員に帰属することになる。）。

(イ) また、原告らは、本件組合契約の締結に当たり、その契約書に「業務執行組合員は、本組合の目的達成のため、適宜投資会社の業務状況を調査し、その経営に関し助言を与える等、合理的に可能な範囲内で、その裁量により適切と考える行為を為すよう努める」旨の定め（18条）を設けていたから、そもそも、本件組合が、上記投資会社に当たるCに対し、その経営に関し助言を与えること等を想定していた。

(ウ) 本件組合は、本件スキームに基づき、Cに対し、本件組合が長期安定株主となり、新規事業に関する情報、ノウハウ、人材の提供及び資金支援を行うことを提案し、Cから、上記提案を踏まえて本件新株予約権を有利な発行価額で割当を受けた上、原告らの出資払込に応じて本件新株予約権を順次行使し、原告らにC株を取得させて本件各経済的利益を得させた。

(エ) Cと本件組合は、平成18年6月、本件組合が長期安定株主となり、新規事業の情報、

ノウハウ、人材の提供及び資金支援を行うことを本件覚書により確認した。

(オ) 本件組合の組合員である原告甲（本件組合の業務執行組合員であるBの代表取締役でもある。）やF（本件組合の非業務執行組合員であるが、本件組合がCから本件新株予約権の割当を受けるに当たっての実務を担った。）が、Cに対し、新規事業の提案、人材の提供、M&Aや投資などの経営に関する助言その他の役務の提供を行った。

ウ 以上の事実を総合すれば、原告らが本件組合を通じて得た本件各経済的利益は、本件組合が、Cに対し、長期安定株主となり又は新規事業に関する情報、ノウハウ、人材の提供及び資金支援をするといった役務の提供を約していたことによって得られたものであり、上記役務の対価としての性質を有するものと認められる。

したがって、原告らの本件各経済的利益は、所得税法34条1項の一時所得には該当せず、同法35条1項の雑所得に該当するというべきである。

エ これに対し、原告らは、① 本件スキームの全容を知らない原告らが、Cに対して役務提供の約束をしたり、実際に役務を提供したりしたことはない、② 本件組合とF及びその役員は立場が異なるから、たとえFがCに対して新規事業の提案等を行ったとしても、これをもって本件組合がCに対して役務を提供したということはできないなどと主張するので、以下検討する。

(ア) 原告らの主張①について

a そもそも原告らが本件スキームの全容を知らなかったとは認められないことは、前記2(1)ウで説示したとおりであるが、この点をおくとしても、前記イの認定事実によれば、㊦ 原告らは、そもそも本件組合契約の締結の際、本件組合（その業務執行組合員その他の組合員又はその委託を受けた者）が、契約書にいう投資会社であるCに対し、その経営に関し助言を与えること等を想定しており、㊧ 本件組合が、Cから、本件新株予約権の割当を受けるに当たり、Cに対し、本件組合が長期安定株主となり、新規事業に関する情報、ノウハウ、人材の提供及び資金支援を行うことを提案したことの効果は本件組合の組合員に帰属するものといわざるを得ないところ、本件組合を通じて得た本件各経済的利益に役務の対価としての性質が認められるのは上記役務提供の提案に由来するのであるから、仮に、本件組合の一組合員である原告らが、本件スキームの全容を知らず、個別的にCに対して役務提供の約束をしたことがなかったとしても、そのことのみをもって上記ウの認定を左右することはできないというべきである。

b また、「労務その他の役務・・・の対価としての性質」を有するというには、上記(1)イ(ア)のとおり、給付が、何らかの役務行為に密接に関連して、それが行われ得るという前提の下にされるものであれば足り、実際に役務行為がされたことは要しないから、仮に原告らがCに対して役務提供をしていなかったとしても、そのことにより、本件各経済的利益の役務の対価としての性質が失われるものではない。

c したがって、原告らの主張①は採用することができない。

(イ) 原告らの主張②について

a 証拠（甲76、77、79）中には、丁や丙らがCに対して行った事業の提案等に関し、殊更本件組合の組合員としてのFではなく、Cの株主としてのFの役員として行ったなどと述べて、その主体が本件組合ではないと否定するものがある。

しかし、前掲証拠中の上記指摘部分は、いずれも、前記2の認定に係る丁や丙らがC

に対して行った新規事業の情報やノウハウの提供、人材の提供、経営への助言等という事実行為に関して、客観的な裏付けを伴わず、外部から判別できない主観的事情を述べるものにすぎず、東京国税局職員に対する供述内容（乙22、24、25参照）とも一貫しないこと等をも併せ考慮すると、その内容自体が不自然不合理であるといわざるを得ず、信用性に乏しいから、採用することができない。

他方、前記2及び3(2)イの認定事実を総合すれば、丁や丙らがCに対して行った新規事業の情報やノウハウの提供、人材の提供、経営への助言等（原告甲がCに対して行った人材の提供も含む。）は、原告甲やFが本件組合の組合員であり、それらが行われた時期が本件新株予約権の発行前後からであることに鑑みると、本件組合がCに対して新規事業の情報、ノウハウ、人材の提供及び資金支援を行うとの約束に基づいて行われたものと推認することができる（なお、原告らは、上記認定に係る新規事業の情報やノウハウの提供、人材の提供、経営への助言等については、本件組合契約の条項に照らし、本件組合の非業務執行組合員であって本件組合のために行為をする権限を有しないFが本件組合のためにこれらの行為を行うことはできないなどとも主張するが、これらの行為はいずれも事実行為であって何らかの法的効果を伴うものではないから、本件組合がCから本件新株予約権の割当を受けるに当たっての実務を担ったFが、本件組合の業務執行組合員に代わり、これらの行為を担ったとしても、直ちに本件組合契約の条項・趣旨に反するとはいえず、Fの行った上記の行為が本件組合のために行われたとみることが否定されることになるともいえないから、原告ら指摘に係る本件組合契約の条項は上記推認を妨げるに足りるものではなく、原告らの上記主張は採用することができない。）。

b したがって、原告らの上記主張②は、採用することができない。

- (3) 以上によれば、本件各経済的利益は、仮に「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」であったとしても、役務の対価としての性質を有すると認められるから、その余の点を検討するまでもなく、所得税法上の一時所得には当たらず、雑所得に当たるといふべきである。

4 争点(3)（本件新株予約権の行使の日における本件株式の価額）について

- (1)ア 所得税法は、① その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額について、金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額とし（36条1項）、② 同条1項の金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額は、当該物若しくは権利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額としている（同条2項）。

そして、旧商法280条ノ2第1項の決議に基づき有利発行された新株予約権の収入金額は、所得税法施行令において、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を控除した金額によるとされているところ（84条3号）、この「株式のその行使の日における価額」については、所得税基本通達23～35共-9(1)（平成18年課個2-18、課資3-10、課審4-114による改正前のもの。）により、新株予約権の行使により取得する株式が証券取引所に上場されている場合には、その終値によることとされている。

イ 以上のような関係法令等の定めを鑑みれば、所得税法36条2項の「当該物若しくは権

利を取得し、又は当該利益を享受する時における価額」(以下「時価」という。)とは、取得時又は利益享受時における当該資産の客観的交換価値を指すものであり、それぞれの資産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額であって、いわゆる市場価格をいうものと解され、また、証券取引所に上場されている株式の公表されている価格は、市場を通じた不特定多数の当事者間の自由な取引によって成立した客観的なものであり、当該取引日の終値は一般に時価として広く認識され利用されており、これを時価とすることが課税の公平を確保する観点からも最も妥当であることに照らすと、所得税基本通達23～35共-9(1)の定めは合理的なものといえることができる。

ウ そうであるとすれば、新株予約権の行使により取得する株式が証券取引所に上場されている場合には、その株式の権利行使の日における価額(時価)は、特段の事情がない限り、同取引所の終値によるのが相当である。

(2)ア これを本件についてみると、前記前提事実によれば、C株は、D証券取引所市場第2部に上場されているから、原告らの本件新株予約権の行使により取得した株式のその行使の日における1株当たりの価額は、特段の事情がない限り、当該行使の日の同証券取引所の終値(具体的な価額は、前記前提事実(2)オのとおりである。)とするのが相当である。

イ これに対し、原告らは、① 本件組合に対し、分配を受ける株式のうちの一部を3年間は第三者への譲渡を行わないことを確約したこと、② C株は、平成17年8月10日の株式併合により一時的に急騰しており、他方、本件新株予約権の発行に伴い急騰したCの株価が下落することが容易に見込まれており、実際にC株の株価が下落したことから、本件について上記アの特段の事情が存在する旨主張するので、以下検討する。

(ア) 原告らの主張①について

原告らの上記主張に沿う証拠として、㊶ 本件組合が本件新株予約権のうち約7500万株相当分につき原則として本件新株予約権の発行日から3年以上の長期保有を条件に割当を行う旨のCと本件組合間の覚書(乙18)、㊷ 本件組合が、C株約7500万株につき、原則として3年間の長期保有を約束している旨のC作成の「筆頭株主である主要株主の異動及び主要株主の異動に関するお知らせ」(甲24)、㊸ 原告らが、本件組合に対し、原告らが分配を受ける予定のC株の一部につき、第三者への譲渡を行わず、その株券を本件組合に預ける旨の確約書(甲22、23)及びその他の組合員も本件組合に同様の確約をした旨の確約書(甲66の1～21)、㊹ 平成18年1月11日に原告乙が本件組合に対してC株30万株の株券を預けた旨の株券預り証(乙27の3)もある。

しかしながら、上記㊶は、これによれば、本件組合とCとの間で一定のC株について3年以上の長期保有を約束したことは認められるものの、Cと本件組合間の覚書(乙18)2条が「原則として」と定めていることから明らかなように上記約束の対象となったC株の譲渡を例外的に許容する余地を残しており、当該覚書には上記約束に違反した場合に関する条項が設けられていないことを併せ考慮すると、上記約束の法的拘束力の有無・程度は不明であって、上記覚書の存在のみをもって本件組合とCとの間の上記約束がこれに違反した場合の損害賠償責任等を生じさせ得る法的拘束力を有するものであると認めるに足りるものとはいえぬ、上記㊷も上記約束の限度でCの認識を述べたものにすぎないから、上記㊶と同様、上記のような法的拘束力を有するものであると認めるに足りるものとはいえない。また、上記㊸・㊹も、本件組合内部の取り決め等の存在をうかがわせる

にすぎないから、このような事実から本件組合とCとの間の上記約束が法的拘束力を有することを推認させるに足りるものとはいえない。かえって、証拠（甲22、乙2）によれば、原告甲は、本件組合から本件新株予約権の行使に伴い分配を受けるC株369万株のうち120万株を平成20年8月10日まで第三者への譲渡を行わない旨の確約書（甲22）を差し入れたにもかかわらず、上記譲渡禁止期間である平成18年中に、上記C株369万株（この中には上記確約書に係る120万株も含まれている。）のうち349万株を証券取引所を通じて譲渡したことが認められ、この事実をも併せ考慮すると、上記㉞・㉟に係る本件組合とCとの間におけるC株の3年間保有の約束は、単なる紳士協定であったと推認されるし、仮にこれが法的拘束力を有するものであったとしても、原告らが本件新株予約権の行使によって取得したC株の譲渡性を客観的に制限するものではなかったというべきであるから、いずれにしても、本件新株予約権の権利行使日におけるC株の客観的交換価値に具体的な影響を及ぼすものではなかったと認めるのが相当である。

以上によれば、本件組合とCとの間におけるC株の3年間保有の約束があったことは認められるものの、本件新株予約権の権利行使日におけるC株の客観的交換価値に具体的な影響を及ぼすものではなかったと認められるから、上記アの特段の事情に当たるものとはいえず、原告らの主張①は採用することができない。

(イ) 原告らの主張②について

原告ら主張に係る株式併合後の株価の急騰や新株発行後の株価の下落などの事情は、前記2の認定事実を照らすと、Cが事前に公表している情報であったり、一般投資家がこのような情報から十分に予想することができたりするものであるから、前記前提事実に係るD証券取引所市場第2部におけるC株の各終値は、これらの事情をも反映した自由競争の原理によって形成されたものと認めることができる。

したがって、原告ら主張の上記事情は、D証券取引所市場第2部のC株の上記各終値が適正な時価であることを否定するものではなく、上記アの特段の事情があるということはいえないから、原告らの上記主張は採用することができない。

ウ なお、原告らは、本件株式のうち、本件組合が譲渡禁止特約に基づき株券を保管していた株式については、自由な処分が困難であり、経済的利益を得ることが困難なものであったから、権利行使時には所得が実現したとはいえず、当該譲渡禁止特約が解除された時における時価（取引所の終値）によって課税すべきである旨主張する。

しかし、原告らが本件組合において上記株式の株券を保管させていたとの点は、㉞ そもそも本件組合とCとの間における上記株式の3年間保有の約束が、単なる紳士協定であったと推認され、仮にこれが法的拘束力を有するものであったとしても、上記株式の譲渡性を客観的に制限するものではなかったことは、上記イ(ア)のとおりであり、㉟ 原告らと本件組合との間でされたとする株券保管の合意も、組合内部の関係にすぎないことをも考慮すれば、上記の点をもって、上記株式が本件新株予約権の行使の日において経済的利益を得ることが困難なものであったとは到底いえない。また、所得税法36条2項及び所得税法施行令84条3号の文理及び趣旨に鑑みれば、原告らが本件新株予約権の行使の日に本件株式の取得という具体的かつ明確な経済的利益を享受した以上、その時点で収入があったものというべきであり、同日に本件株式を実際に譲渡できたか否かにかかわらず、同日においてその経済的利益を算定して課税すべきものと解され、本件全証拠によっても、これと異なる解釈をすべ

き事情は認められない。

そうすると、原告らの上記主張は、その前提を異にするものといわざるを得ないから、採用することができない。

エ 以上によれば、原告らの本件新株予約権の行使により取得した株式のその行使の日における1株当たりの価額は、当該行使の日の同証券取引所の終値（前記前提事実(2)オ参照）として、本件各経済的利益を算出すべきである。

したがって、これに反する原告らの主張は、理由がないから採用することができない。

5 本件各更正処分等の適法性

(1) 原告甲更正処分等について

ア 前記3及び4によれば、原告甲の経済的利益は雑所得であり、これに係るC株についての本件新株予約権の行使の日における1株当たりの価格は、平成18年1月4日が219円、同年3月20日が119円であるから、これを基に算出した平成18年分の課税総所得金額及び納付すべき税額は、別紙3記載1の被告主張額のとおりであり、原告甲更正処分における課税総所得金額及び納付すべき税額と同額である。

したがって、原告甲更正処分は適法である。

イ 上記アのとおり、原告甲更正処分は適法であるところ、原告甲は、本件更正処分により納付すべき税額の基礎となった所得について、過少に申告していたものであり、過少に申告していたことについて、通則法65条4項に規定する「正当な理由」があると認めることはできない。

そうすると、過少申告加算税の額は、別紙3記載1の被告主張額のとおりであり、原告甲賦課決定処分における過少申告加算税はこれと同額である。

したがって、原告甲賦課決定処分は適法である。

(2) 原告乙更正処分等について

ア 前記3及び4によれば、原告乙の平成17年分経済的利益及び原告乙の平成18年分経済的利益は雑所得であり、これらに係るC株についての本件新株予約権の行使の日における1株当たりの価格は、平成17年8月31日が299円、同年10月3日が239円、平成18年1月4日が219円であるから、これを基に算出した平成17年分及び平成18年分の各課税総所得金額及び納付すべき税額は、別紙3記載2の被告主張額のとおりであり、原告乙各更正処分（原告乙更正処分①及び原告乙更正処分②）における各課税総所得金額及び納付すべき税額といずれも同額である。

したがって、原告乙各更正処分はいずれも適法である。

イ 上記アのとおり、原告乙各更正処分は適法であるところ、原告乙は、原告乙各更正処分により納付すべき税額の基礎となった所得について、過少に申告していたものであり、過少に申告していたことについて、通則法65条4項に規定する「正当な理由」があると認めることはできない。

そうすると、過少申告加算税の額は、別紙3記載2の被告主張額のとおりであり、原告乙賦課決定処分①及び原告乙賦課決定処分②における各過少申告加算税はこれと同額である。

したがって、原告乙賦課決定処分①及び原告乙賦課決定処分②は、いずれも適法である。

6 結語

よって、本件訴えのうち、本件各通知処分の取消しを求める部分はいずれも不適法であるから

却下し、その余の訴えに係る原告らの請求はいずれも理由がないから棄却することとし、訴訟費用の負担について行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条、65条1項本文を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第2部

裁判長裁判官 川神 裕

裁判官 林 史高

裁判官新宮智之は、転補のため署名押印することができない。

裁判長裁判官 川神 裕

原告甲の更正処分等の経緯

平成18年分

(単位：円)

項目		A確定申告	B更正の請求	C通知処分	D更正処分等	E異議申立て	F異議決定	G審査請求	H更正処分	I審査裁決		
年月日		平成19年3月15日	平成19年6月27日	平成19年7月2日	平成19年7月2日	平成19年8月20日	平成19年11月28日	平成19年12月20日	平成19年12月25日	平成20年10月16日		
総	所得金額	①	383,013,364	196,735,764	更正をすべき理由がない旨の通知	577,519,455	196,735,764	棄却	196,735,764	577,519,455	棄却	
内 訳	給与所得の金額	②	9,120,500	9,120,500		9,120,500	9,120,500		9,120,500	9,120,500		9,120,500
	雑所得の金額	③	373,892,864	1,837,664		568,398,955	1,837,664		1,837,664	568,398,955		
	一時所得の金額	④	—	185,777,600		0	185,777,600		185,777,600	0		
	株式等に係る譲渡所得等の金額	⑤	0	0		0	0		0	0		
所得控除の額の合計額		⑥	1,224,287	1,224,287		1,224,287	1,224,287		1,224,287	1,224,287		
課税総所得金額		⑦	381,789,000	195,511,000		576,295,000	195,511,000		195,511,000	576,295,000		
課税される株式等に係る譲渡所得等の金額		⑧	0	0		0	0		0	0		
課税総所得金額に対する税額		⑨	138,771,930	69,849,070		210,739,150	69,849,070		69,849,070	210,739,150		
課税される株式等に係る譲渡所得等の金額に対する税額		⑩	0	0		0	0		0	0		
定率減税額		⑪	125,000	125,000		125,000	125,000		125,000	125,000		
源泉徴収税額		⑫	1,141,456	1,141,456		1,141,456	1,141,456		1,141,456	1,141,456		
納付すべき税額		⑬	137,505,400	68,582,600		209,472,600	68,582,600		68,582,600	209,472,600		
過少申告加算税の額		⑭	—	—		7,196,000	0		0	7,196,000		
翌年へ繰り越す株式等に係る譲渡損失の金額		⑮	63,340,753	—		267,713,405	—		—	271,748,844		

(注1) 株式等に係る譲渡所得等の金額に係る損失の金額は、他の所得と損益通算できない(租税特別措置法37条の10の6項4号・所得税法69条1項)ことから、「株式等に係る譲渡所得等の金額」欄は、零円となる。

なお、株式等に係る譲渡所得等の金額(上場分)に係る損失の金額は、租税特別措置法37条の12の2の1項及び2項の規定により、翌年以後に繰り越されることとなる。

原告乙の各処分等の経緯

平成17年分

(単位：円)

項目		A確定申告	B更正の請求	C通知処分	D更正処分等	E異議申立て	F異議決定	G審査請求	H審査裁決
年月日		平成18年3月15日	平成19年3月14日	平成19年6月27日	平成19年6月27日	平成19年8月24日	平成19年11月22日	平成19年12月21日	平成20年11月7日
総	所得金額	①	181,760,000	72,920,000	更正をすべき理由がない旨の通知	358,913,850	72,920,000	72,920,000	棄却
内訳	給与所得の金額	②	4,260,000	4,260,000		4,260,000	4,260,000	4,260,000	
	雑所得の金額	③	—	—		354,653,850	0	0	
	一時所得の金額	④	177,500,000	68,660,000		0	68,660,000	68,660,000	
株式等に係る譲渡所得等の金額		⑤	0	96,140,000		0	96,140,000	96,140,000	
所得控除の額の合計額		⑥	680,756	680,756		680,756	680,756	680,756	
課税総所得金額		⑦	181,079,000	72,239,000		358,233,000	72,239,000	72,239,000	
課税される株式等に係る譲渡所得等の金額		⑧	0	96,140,000		0	96,140,000	96,140,000	
課税総所得金額に対する税額		⑨	64,509,230	24,238,430		130,056,210	24,238,430	24,238,430	
課税される株式等に係る譲渡所得等の金額に対する税額		⑩	0	6,729,800		0	6,729,800	6,729,800	
定率減税額		⑪	250,000	250,000		250,000	250,000	250,000	
源泉徴収税額		⑫	12,669,852	12,669,852		12,669,852	12,669,852	12,669,852	
納付すべき税額		⑬	51,589,300	18,048,300		117,136,300	18,048,300	18,048,300	
過少申告加算税の額		⑭	—	—		6,618,000	0	0	
翌年へ繰り越す株式等に係る譲渡損失の金額		⑮	33,060,700	0		42,090,070	0	0	

(注1) 株式等に係る譲渡所得等の金額に係る損失の金額は、他の所得と損益通算できない(租税特別措置法37条の10の6項4号・所得税法69条1項)ことから、「株式等に係る譲渡所得等の金額」欄は、零円となる。

なお、株式等に係る譲渡所得等の金額(上場分)に係る損失の金額は、租税特別措置法37条の12の2の1項及び2項の規定により、翌年以後に繰り越されることとなる。

原告乙の各処分等の経緯

平成18年分

(単位：円)

項目		A確定申告	B更正処分等	C異議申立て	D異議決定	E審査請求	F審査裁決
年月日		平成19年3月14日	平成19年6月27日	平成19年8月24日	平成19年11月22日	平成19年12月21日	平成20年11月7日
総	所得金額	①	59,855,000	200,695,900	59,855,000	59,855,000	
内 訳	給与所得の金額	②	4,260,000	4,260,000	4,260,000	4,260,000	
	雑所得の金額	③	—	196,435,900	0	0	
	一時所得の金額	④	55,595,000	0	55,595,000	55,595,000	
株式等に係る譲渡所得等の金額		⑤	37,734,044	0	37,734,044	37,734,044	
所得控除の額の合計額		⑥	1,054,640	1,054,640	1,054,640	1,054,640	
課税総所得金額		⑦	58,800,000	199,641,000	58,800,000	58,800,000	
課税される株式等に 係る譲渡所得等の金額		⑧	37,734,000	0	37,734,000	37,734,000	棄却
課税総所得金額に対する税額		⑨	19,266,000	71,377,170	19,266,000	19,266,000	
課税される株式等に 係る譲渡所得等の金額に対する税額		⑩	2,641,380	0	2,641,380	2,641,380	
定率減税額		⑪	125,000	125,000	125,000	125,000	
源泉徴収税額		⑫	12,339,962	12,339,962	12,339,962	12,339,962	
納付すべき税額		⑬	9,442,400	58,912,200	9,442,400	9,442,400	
過少申告加算税の額		⑭	—	6,330,000	0	0	
翌年へ繰り越す株式等 に係る譲渡損失の金額		⑮	—	143,174,902	0	0	

(注1) 株式等に係る譲渡所得等の金額に係る損失の金額は、他の所得と損益通算できない(租税特別措置法37条の10の6項4号・所得税法69条1項)ことから、「株式等に係る譲渡所得等の金額」欄は、零円となる。

なお、株式等に係る譲渡所得等の金額(上場分)に係る損失の金額は、租税特別措置法37条の12の2の1項及び2項の規定により、翌年以後に繰り越されることとなる。

被告主張に係る本件各更正処分等の根拠及び計算

1 原告甲更正処分等の根拠及び適法性について

(1) 原告甲更正処分の根拠

被告が本件訴訟において主張する原告甲更正処分に係る所得税額等は、次のとおりである。

ア 総所得金額 5億7751万9455円

上記金額は、次の(ア)と(イ)の各金額の合計額である。

(ア) 給与所得の金額 912万0500円

上記金額は、原告甲が平成19年3月16日に熱田税務署長に提出した平成18年分所得税の確定申告書（以下「原告甲の平成18年分確定申告書」という。乙2）に記載した金額と同額である。

(イ) 雑所得の金額 5億6839万8955円

上記金額は、次のaとbの合計額である。

a 原告甲の経済的利益 5億6656万1291円

上記金額は、原告甲が、本件組合契約に基づいて出資金を払い込み、本件組合契約に基づいて、平成18年中に現物分配を受けたC株に係る新株予約権の行使の日における価額と払込金額との差額の合計額（以下「原告甲の経済的利益」という。）である（別紙3-1）。

b 公的年金等に係る雑所得の金額 183万7664円

上記金額は、原告甲が、平成18年中に社会保険庁から支給を受けた金額303万7664円から、所得税法35条2項により、同条4項及び租税特別措置法（平成19年法律第6号による改正前のもの。以下「措置法」という。）41条の15の2第1項に基づいて算出した公的年金等控除額を控除した後の金額である。

イ 株式等の譲渡所得等の金額 0円

(△2億7174万8844円)

上記括弧書きの金額（所得金額の前の△は、損失の金額を表す。以下同じ。）は、原告甲が、本件組合契約に基づいて現物分配を受けたC株を譲渡したことにより生じた収入金額から同株の取得価額及び譲渡手数料等を控除した金額であり、当該譲渡に係る各金額等の計算の内訳は別紙3-2のとおりである。

なお、株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上生じた損失の金額については、措置法37条の10第1項後段により生じなかったものとみなされることから、当該金額は零円となる。

ウ 所得控除の額の合計額 122万4287円

上記金額は、原告甲が原告甲の平成18年分確定申告書に記載した所得控除の額（医療費控除の額30万8747円、社会保険料控除の額53万5540円及び基礎控除の額38万円）の合計額と同額である。

エ 課税総所得金額 5億7629万5000円

上記金額は、上記アの総所得金額5億7751万9455円から上記ウの所得控除の額の合計額122万4287円を控除した後の金額（ただし、国税通則法（以下「通則法」という。）118条1項により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。）である。

オ 納付すべき税額 2億0947万2600円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)及び(ウ)の各金額を差し引いた後の金額（ただし、通則法119条1項により100円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。）である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額 2億1073万9150円

上記金額は、上記エの課税総所得金額5億7629万5000円に所得税法89条1項の税率（経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律（平成11年法律第8号。平成18年法律第10号による改正（廃止）前のもの。平成17年分については平成17年法律第21号による改正前のもの。以下「負担軽減措置法」という。）4条の特例を適用したもの。）を乗じて算出した金額である。

(イ) 定率減税額 12万5000円

上記金額は、負担軽減措置法6条2項により算出した金額であり、原告甲が原告甲の平成18年分確定申告書に記載した金額と同額である。

(ウ) 源泉徴収税額 114万1456円

上記金額は、原告甲が原告甲の平成18年分確定申告書に記載した金額と同額である。

カ 翌年へ繰り越す株式等に係る譲渡損失の金額 2億7174万8844円

上記金額は、原告甲が、本件組合契約に基づいて現物分配を受けたC株の譲渡により生じた損失の金額であり、翌年以降3年内の各年分において措置法37条の12の2第1項の適用を受けることができる金額（上記イの括弧内の金額）である。

(2) 原告甲更正処分の適法性について

被告が本件訴訟において主張する原告甲更正処分に係る所得税の納付すべき税額は、上記(1)オのとおり、2億0947万2600円であるところ、原告甲更正処分に係る納付すべき税額（別紙1の「H更正処分」欄の「納付すべき税額」）と同額であるから、原告甲更正処分は適法である。

(3) 原告甲賦課決定処分の根拠及び適法性について

上記(2)のとおり原告甲更正処分は適法であるところ、原告甲更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち、原告甲更正処分前における税額の計算の基礎とされなかったことについて、通則法65条4項における正当な理由があるとは認められない。

したがって、原告甲に課されるべき過少申告加算税の額は、原告甲更正処分により原告甲が新たに納付すべきこととなった税額7196万円（通則法118条3項により、1万円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下同じ。）を基礎として、通則法65条1項に基づき100分の10の割合を乗じた金額719万6000円となる。この金額は、原告甲賦課決定処分における過少申告加算税の額（別紙1の「H更正処分」欄の「過少申告加算税の額」）と同額となるから、原告甲賦課決定処分は適法である。

2 原告乙更正処分等①及び原告乙更正処分等②の根拠及び適法性について

被告が本件訴訟において主張する原告乙更正処分①及び原告乙更正処分②（以下、併せて「原告乙各更正処分」という。）に係る所得税額等は、次のとおりである。

(1) 原告乙更正処分①の根拠

ア 総所得金額 3億6083万3850円

上記金額は、次の(ア)と(イ)の各金額の合計額である。

(ア) 給与所得の金額 618万円

上記金額は、次のaとbの各金額の合計額（給与等の収入金額820万円）から、所得税法28条2項により、同条3項4号に基づいて算出した給与所得控除額を控除した後の金額であ

る。

a Kからの給与等の収入金額 600万円

上記金額は、原告乙が有限会社K（以下「K」という。）から平成17年中に支給された給与の収入金額であり、原告乙が平成18年3月15日に浅草税務署長に提出した平成17年分所得税の確定申告書（以下「原告乙の平成17年分確定申告書」という。乙3）に記載した給与等の収入金額と同額である。

b Lからの給与等の収入金額 220万円

上記金額は、株式会社L（以下「L」という。）から平成17年中に支給された給与の収入金額である（乙17）。

(イ) 雑所得の金額 3億5465万3850円

上記金額は、原告乙が、本件組合契約に基づいて出資金を払い込み、本件組合契約に基づいて、平成17年中に現物分配を受けたC株に係る新株予約権の行使の日における価額と払込金額との差額の合計額（以下「原告乙の平成17年分経済的利益」という。）である（別紙3-3）。

(ウ) 一時所得の金額 0円

原告乙は、原告乙の平成17年分経済的利益を一時所得として原告乙の平成17年分確定申告書に記載しているが、これは雑所得に該当する結果、一時所得の金額は零円となる。

イ 株式等の譲渡所得等の金額 0円

(△4209万0070円)

上記括弧書きの金額は、原告乙が、本件組合契約に基づいて現物分配を受けたC株を平成17年中に譲渡したことにより生じた収入金額から同株の取得価額及び譲渡手数料等を控除した金額であり、当該譲渡に係る各金額等の計算の内訳は、別紙3-4のとおりである。

なお、株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上生じた損失の金額については、措置法37条の10第1項後段により生じなかったものとみなされることから、当該金額は零円となる。

ウ 所得控除の額の合計額 68万0756円

上記金額は、原告乙が原告乙の平成17年分確定申告書に記載した所得控除の額（社会保険料控除の額30万0756円及び基礎控除の額38万円）の合計額と同額である。

エ 課税総所得金額 3億6015万3000円

上記金額は、前記アの総所得金額3億6083万3850円から上記ウの所得控除の額の合計額68万0756円を控除した後の金額である。

オ 納付すべき税額 1億1766万6300円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)及び(ウ)の各金額を差し引いた後の金額である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額 1億3076万6610円

上記金額は、上記エの課税総所得金額3億6015万3000円に所得税法89条1項の税率（負担軽減措置法4条の特例を適用したもの。）を乗じて算出した金額である。

(イ) 定率減税額 25万円

上記金額は、負担軽減措置法6条2項により算出した金額であり、原告乙が原告乙の平成17年分確定申告書に記載した定率減税額と同額である。

(ウ) 源泉徴収税額 1285万0252円

上記金額は、次のaないしcの各金額の合計額である。

a Kに係るもの 31万7980円

上記金額は、原告乙が原告乙の平成17年分確定申告書に記載したKからの給与に係る源泉徴収税額と同額である。

b 株式等の譲渡所得等に係るもの 1235万1872円

上記金額は、原告乙が原告乙の平成17年分確定申告書に記載した株式等の譲渡所得等に係る源泉徴収税額と同額である。

c Lに係るもの 18万0400円

上記金額は、原告乙がLから支給された給与等に係る源泉徴収税額である(乙17)。

カ 翌年へ繰り越す株式等に係る譲渡損失の金額 4209万0070円

上記金額は、原告乙が、本件組合契約に基づいて現物分配を受けたC株の譲渡により生じた損失の金額であり、翌年以降3年内の各年分において措置法37条の12の2第1項の適用を受けることができる金額(上記イの括弧内の金額)である。

(2) 原告乙更正処分②の根拠

ア 総所得金額 2億0069万5900円

上記金額は、次の(ア)と(イ)の各金額の合計額である。

(ア) 給与所得の金額 426万円

上記金額は、原告乙が平成19年3月14日に新宿税務署長に提出した平成18年分所得税の確定申告書(以下「原告乙の平成18年分確定申告書」という。乙4)に記載した金額と同額である。

(イ) 雑所得の金額 1億9643万5900円

上記金額は、原告乙が、本件組合契約に基づいて出資金を払い込み、本件組合契約に基づいて、平成18年中に現物分配を受けたC株に係る新株予約権の行使の日における価額と払込金額との差額(以下「原告乙の平成18年分経済的利益」という。)である(別紙3-3)。

(ウ) 一時所得の金額 0円

原告乙は、原告乙の平成18年分経済的利益を一時所得として原告乙の平成18年分確定申告書に記載しているが、これは雑所得に該当する結果、一時所得の金額は零円となる。

イ 株式等の譲渡所得等の金額 0円

(△1億0108万4832円)

上記括弧書きの金額は、原告乙が、本件組合契約に基づいて現物分配を受けたC株を平成18年中に譲渡したことにより生じた収入金額から同株の取得価額及び譲渡手数料等を控除した金額であり、当該譲渡に係る各金額等の計算の内訳は別紙3-5のとおりである。

なお、前記(1)イで述べたとおり、株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上生じた損失の金額については、措置法37条の10第1項後段により生じなかったものとみなされることから、当該金額は零円となる。

ウ 所得控除の額の合計額 105万4640円

上記金額は、原告乙が原告乙の平成18年分確定申告書に記載した所得控除の額(社会保険料控除の額67万4640円及び基礎控除の額38万円)の合計額と同額である。

エ 課税総所得金額 1億9964万1000円

上記金額は、前記アの総所得金額2億0069万5900円から上記ウの所得控除の額の合計額105万4640円を控除した後の金額である。

オ 納付すべき税額 5891万2200円

上記金額は、次の(ア)の金額から(イ)及び(ウ)の各金額を差し引いた後の金額である。

(ア) 課税総所得金額に対する税額 7137万7170円

上記金額は、上記エの課税総所得金額1億9964万1000円に所得税法89条1項の税率(負担軽減措置法(ただし、平成18年分においては平成18年法律第10号による改正(廃止)前のもの。)4条の特例を適用したもの。)を乗じて算出した金額である。

(イ) 定率減税額 12万5000円

上記金額は、負担軽減措置法6条2項により算出した金額であり、原告乙が原告乙の平成18年分確定申告書に記載した定率減税額と同額である。

(ウ) 源泉徴収税額 1233万9962円

上記金額は、原告乙が原告乙の平成18年分確定申告書に記載した金額と同額である。

カ 翌年へ繰り越す株式等に係る譲渡損失の金額 1億4317万4902円

上記金額は、原告乙が、本件組合契約に基づいて現物分配を受けたC株の譲渡により生じた損失の金額であり、平成17年分から繰り越された上記(1)カの株式等に係る譲渡損失の金額4209万0070円と、翌年以降3年内の各年分において措置法37条の12の2第1項の適用を受けることができる金額1億0108万4832円(上記イの括弧内の金額)との合計額である。

(3) 原告乙各更正処分の適法性について

被告が本件訴訟において主張する原告乙各更正処分に係る所得税の納付すべき税額は、前記(1)オ及び(2)オのとおり、それぞれ、

平成17年分 1億1766万6300円

平成18年分 5891万2200円

であるところ、平成17年分の納付すべき所得税額については、原告乙更正処分①に係る納付すべき税額(別紙2-1の「D更正処分等」欄の「納付すべき税額」)を上回り、また、平成18年分の納付すべき所得税額については、原告乙更正処分②に係る納付すべき税額(別紙2-2の「B更正処分等」欄の「納付すべき税額」)と同額であるから、原告乙各更正処分はいずれも適法である。

(4) 原告乙賦課決定処分①及び原告乙賦課決定処分②の根拠について

上記(3)のとおり、原告乙各更正処分はいずれも適法であるところ、原告乙各更正処分により新たに納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうち、原告乙各更正処分前における税額の計算の基礎とされていなかったことについて、通則法65条4項における正当な理由があるとは認められない。

したがって、原告乙に課されるべき過少申告加算税の額は、原告乙各更正処分により原告乙が新たに納付すべきこととなった税額を基礎として、次のとおり計算した金額となり、これらの金額は、原告乙賦課決定処分①及び原告乙賦課決定処分②(以下「原告乙各賦課決定処分」という。)における過少申告加算税の額(別紙2-1の「D更正処分等」欄及び別紙2-2の「B更正処分等」欄の各「過少申告加算税の額」といずれも同額となるから、原告乙各賦課決定処分はいずれも適法である。

ア 平成17年分 661万8000円

上記金額は、原告乙更正処分①により原告乙が新たに納付すべきこととなった税額6554万円を基礎として、通則法65条1項に基づき100分の10の割合を乗じた金額655万4000円に同条2項に基づき期限内申告税額を超える部分の税額128万円に100分の5の割合

を乗じた金額6万4000円を加算した金額である。

イ 平成18年分

633万円

上記金額は、原告乙更正処分②により原告乙が新たに納付すべきこととなった税額4946万円を基礎として、通則法65条1項に基づき100分の10の割合を乗じた金額494万6000円に同条2項に基づき期限内申告税額を超える部分の税額2768万円に100分の5の割合を乗じた金額138万4000円を加算した金額である。

別紙 3-1 ~ 3-5 省略