

東京地方裁判所 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(雪谷税務署長事務承継者荏原税務署長)  
平成23年5月11日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	西野 徹雄
同	星野 健秀
同補佐人税理士	川島 貢
被告	国
同代表者法務大臣	江田 五月
処分行政庁	雪谷税務署長事務承継者荏原税務署長 高松 謙悟
被告指定代理人	吉田 俊介
同	荒井 秀太郎
同	嶺山 登
同	西田 昭夫
同	佐藤 謙一
同	河野 博己
同	佐藤 正敏

主 文

- 1 原告の請求をいずれも棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 雪谷税務署長が原告に対し平成20年4月10日付けでした平成17年分の所得税についての更正処分のうち総所得金額5億8953万9750円及び納付すべき税額2億1475万9500円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 2 雪谷税務署長が原告に対し平成20年4月10日付けでした平成18年分の所得税についての更正処分のうち総所得金額1億8550万5900円及び納付すべき税額6412万0600円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要等

本件は、新株予約権の行使により発行された株式に係るいわゆる評価益につき原告が一時所得に該当するとして平成17年分及び平成18年分の所得税の確定申告をしたところ、雪谷税務署長が上記評価益は雑所得に該当するとして更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分をしたため、原告がそれらの処分の取消しを求める事案である。

## 1 関係法令の定め

関係法令は、別紙1 関係法令記載のとおりである。

## 2 前提事実（当事者間に争いのない事実、括弧内掲記の証拠又は弁論の全趣旨により容易に認定することができる事実及び当裁判所に顕著な事実）

### (1) 原告その他本件の関係者について

ア 株式会社A（以下「A」という。）は、ねじの製造及び販売等を目的とし、その株式がB証券取引所（第2部）に上場された株式会社である（当事者間に争いのない事実）。

イ C組合（以下「本件組合」という。）は、Aが発行した又は発行する株式（以下「A株」という。）等を取得して投資することを目的とし、平成17年4月16日に組合契約の効力が生じた民法上の組合である（乙1）。

ウ 原告は、平成17年4月16日付けで、本件組合の業務執行組合員であり本件組合を代表するとされる株式会社D（以下「D」という。）との間で投資事業組合契約（以下「本件組合契約」という。）を締結し、本件組合契約の定めるところに従って出資をした、本件組合の業務執行組合員以外の組合員（本件組合契約上は非業務執行組合員と呼ばれている。）である（乙1）。

### (2) 原告の利益の取得状況等（当事者間に争いのない事実）

ア Aは、平成17年6月29日に開催された第130期定時株主総会において、「株式会社A第3回新株予約権」（以下「本件新株予約権」という。）として本件組合に対して特に有利な条件をもって新株予約権1万1670個（1億1670万株）を発行することにつき決議し、同年8月11日、本件組合に割り当てて本件新株予約権を発行した。

イ 原告は、別紙2「払込年月日」欄及び「払込金額（出資口数相当数）」欄記載のとおり、本件組合契約に基づく出資口数のうち700口に相当する金額を本件組合に払い込んだ。

本件組合は、原告の払込みに応じて、同別紙の「権利行使年月日」欄記載のとおり、Aに対して新株予約権を行使し、原告は、そのころ、同別紙の「現物配分株式数」欄記載のとおり、本件組合からA株の分配を受けた。なお、上記の各権利の行使の日におけるA株の公表された最終価格（以下「終値」という。）は、それぞれ、平成17年8月25日が261円、同年10月17日が225円、平成18年1月6日が223円、同年2月7日が174円であった。

ウ 原告は、前記イにより、所定の計算をしいわゆる評価益として、平成17年分として1億5617万9500円及び平成18年分として3億5187万1800円（以下、これらを併せて「本件経済的利益」という。）をそれぞれ得た。

### (3) 本件訴えの提起に至る経緯

#### ア 確定申告（弁論の全趣旨）

##### (ア) 平成17年分の所得税について

原告は、平成18年3月13日、別紙3の「A確定申告」欄記載のと通りの確定申告をした。

原告は、同月17日、前記の確定申告から所得控除の金額を減じて、同別紙の「B修正申告」欄記載のと通りの修正申告をした。

##### (イ) 平成18年分の所得税について

原告は、平成19年3月2日、別紙4の「A確定申告」欄記載のと通りの確定申告をし

た。

#### イ 更正処分（甲1の1及び2）

雪谷税務署長は、平成20年4月10日、原告に対して、平成17年分の所得税については別紙3の「C更正処分等」欄記載のとおり、平成18年分の所得税については別紙4の「B更正処分等」欄記載のとおり、それぞれ更正処分（以下「本件各更正処分」という。）をし、併せて過少申告加算税の各賦課決定処分（以下「本件各賦課決定処分」といい、本件各更正処分と併せて「本件各更正処分等」という。）をした。

#### ウ 異議申立て及び異議決定

原告は、平成20年5月28日、東京国税局長に対して、本件各更正処分等を不服として、異議申立て（以下「本件異議申立て」という。）をした（甲2の1及び2）。

これに対して、東京国税局長は、平成20年8月20日、本件異議申立てを棄却する旨の決定（以下「本件異議決定」という。）をした（甲3）。

#### エ 審査請求及び裁決

原告は、平成20年9月17日、国税不服審判所長に対して、本件異議決定を経た後の本件各更正処分等に不服があるとして、審査請求（以下「本件審査請求」という。）をした（甲4）。

これに対して、国税不服審判所長は、平成21年4月13日、本件審査請求を棄却する旨の裁決（以下「本件裁決」という。）をし、原告は、そのころ、本件裁決の裁決書謄本の送付を受けた（甲5、弁論の全趣旨）。

#### オ 本件訴えの提起

原告は、平成21年7月8日、本件各更正処分等の取消しを求めて、本件訴えを提起した（当裁判所に顕著な事実）。

### 3 本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する当事者の主張

本件各更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張は、後記5において述べるほか、別紙5本件各更正処分等の根拠及び適法性に記載のとおりである。なお、平成17年分及び平成18年分のいずれについても、本件各更正処分に関する雑所得の金額、一時所得の金額、課税総所得金額及び納付すべき税額並びに本件各賦課決定処分における過少申告加算税の金額以外の事項については、当事者間に争いがない。

## 4 争点

### (1) 本件経済的利益の所得の種類

本件経済的利益は一時所得と雑所得のいずれに該当するか

### (2) 本件各更正処分等に対する行政上の信義則の適用の可否（予備的主張）

本件経済的利益は一時所得に該当する旨の税務相談官の教示があったか及びこれがあった場合にそれに反してされた本件各更正処分等は行政上の信義則に反し無効となるか

## 5 争点に対する当事者の主張

### (1) 争点(1)（本件経済的利益の所得の種類）について

（被告の主張の要旨）

本件経済的利益は、次に述べるとおり、原告の主張するところとは異なり、一時所得には該当せず、雑所得に該当する。

#### ア 所得税法における所得区分

(ア) 所得税法は、所得をその源泉ないし性質に応じて利子所得ないし雑所得の10種類に分類している。これは、所得はその性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立って、公平負担の観点から、各種の所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、また、それぞれの態様に応じた課税方法を定めているためである。

そして、所得税法は、各種所得について、具体的にその内容を定めており、一時所得については、同法34条1項に規定する利子所得ないし譲渡所得のいずれの所得にも該当しないもののうち、「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、かつ、「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」に該当する所得とされているが、最後に雑所得というバスケット・カテゴリーを設け(同法35条)、他の所得分類に該当しないものはすべてこの所得分類で受ける方法をとっている。これを一時所得との関係でいえば、利子所得ないし譲渡所得のいずれの所得にも該当しないもののうち、「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」及び「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」の2つの要件をいずれも満たすときは一時所得となり、いずれかの要件を欠くときには雑所得となる。

(イ) そして、「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」とは、所得源泉を有する所得以外の所得の趣旨と解すべきであり、ある行為又は状態が所得源泉とみられるかどうかは、所得の基礎の源泉性、恒常性によって区別されるものであることからすると、一時所得の判断に当たっては、ある所得が、単に現象として一時的に発生した所得であるという点のみを判断基準としてみるべきではなく、一時的に発生した所得の性質が所得源泉性を有しているか否かによって決せられ、その所得源泉性は、具体的な行為のみならず、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、「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」における役務の提供の対価としての性質とは、一時所得を一時的、偶発的なものに限定しようとした所得税法の趣旨にかんがみれば、対価性を有する所得は、たとえ一時的なものであっても、偶発的に発生した所得ではなく、典型的にその担税力は対価性のない偶発的な所得のそれよりは大きいとみなし得るから、対価性を広くとらえ、給付が具体的、特定の役務行為に対応ないし等価の関係にある場合に限られるものではなくて、広く給付が抽象的、一般的な役務行為に密接、関連してなされる場合をも含むものと解するのが相当である。したがって、一時所得の判断に当たり、「給付」が抽象的・一般的な「労務・役務」行為に密接・関連してなされれば、その対価性は首肯されるべきである。

#### イ 本件について

(ア) 本件経済的利益は、原告が本件組合における共同事業者として、本件組合契約に基づき、本件組合に本件組合契約に規定する所定の金額を払い込み、本件組合が新株予約権を行使し、原告にA株が分配されたことにより生じたものであり、原告は、民法上の組合である本件組合の組合員として、本件組合を通じ、それがその目的に沿った活動をした結果から本件経済的利益を得ているのであるから、本件経済的利益の性質及びその課税関係は、基本的に、本件組合が行った事業内容等に基づき判断すべきことになる。

(イ) 本件組合は、本件組合契約に基づき、A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、Aから割り当てられた新

株予約権を確保しつつ、各組員から出資金の全額払込みがあれば、A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いる。このような本件組合の目的及び当該目的達成のために本件組合が行っている行為は、正に一定の期間にわたり新株予約権を行使する権能を保持しつつ、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を行っているといえることができるのである。そうすると、本件組合の組員である原告が本件組合を通じて取得した本件経済的利益は、上記ア(イ)にいう「営利を目的とする継続的行為から生じたいわゆる所得源泉性ある所得」であるから、一時所得の要件である「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」に当たらない。

加えて、本件組合は、その組成に至る背景から新株予約権の行使に至る一連の行為を全体的に見れば、①Aの株主総会の議決権を確保するために、F組合（以下「F組合」という。）にAの新株予約権を割り当て、その後行使させ、②株主総会における株式の併合及び第三者割当ての新株予約権の有利発行の特別決議を行い、③その上で株式の併合を行い、④A株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（以下「本件スキーム」という。）を実現するために設立されたものであり、本件経済的利益は、当初から予定されていたとおり、Aが有利発行した新株予約権を本件組合が取得し、既に述べたような枠組みの下で権利行使をすることにより生じた利益であることからすれば、本件経済的利益が、「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」であると解する余地はない。

(ウ) Aは、新規事業への参画による企業再生、業績向上を図るために必要な事業資金を調達するため、新株予約権を発行することとしており、当該新規事業の情報、ノウハウ、人材の提供及び資金支援について、本件組合から、本件組合が長期安定株主となってAとともに当該新規事業に取り組む旨の提案を受けたことにより、本件組合に対して新株予約権を発行している。このように、本件組合は、Aの長期安定株主となり、A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新株予約権の割当てを受けたものであるところ、実際にも、本件組合は、Aの再生のために、A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などのアドバイスを行うなど役務の提供を行っている。これらの行為を行ったのが実際にはE株式会社（以下「E」という。）であったとしても、Eは、本件組合の組員であるとともに同組合の実質的な業務を執行する者として、本件組合が本件新株予約権の第三者割当てを受ける際にAと約した新規事業の提案等を行うべく、これら一連の行為をしたものと評価するのが相当である。

これらの事実のほか、(イ)に述べたところに照らせば、本件組合が新株予約権を行使することによって本件組合の組員である原告が取得した本件経済的利益には、所得税法34条1項にいう「対価」性が認められるから、本件経済的利益は、一時所得の要件である「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」に当たらず、「一時所得」には該当しない。

ウ 以上述べたとおり、本件経済的利益は、一時所得には該当しないところ、利子所得ないし譲渡所得のいずれの所得にも該当しないことは明らかであるから、同利益は雑所得となる。  
(原告の主張の要旨)

ア 所得税法34条1項は、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う旨を定める。そして、次に述べるとおり、本件経済的利益は、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に当たり、かつ、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から、一時所得に当たるといふべきである。

イ 所得の基礎が所得源泉になり得ない臨時的、不規則的なものであれば、所得源泉として認められる程度にまで強度に連続する特段の事情がある場合は例外として、それ以外の場合には、たとえ所得源泉と認められる程度にまで若干は連続していたとしても、原則としては「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」と判断されるべきものである。

これを本件についていえば、原告が本件経済的利益を得た原因は、本件組合がAから新株予約権の付与を受けたからであるところ、本件組合が新株予約権を付与されたのは1回限りであり、複数回にわたって繰り返し新株予約権を付与されたものではない。原告は、本件組合を通じて付与された新株予約権を行使し、自らが取得したA株についての権利行使時における時価と権利行使価格の差額について経済的利益を得たものである。本件経済的利益の源泉は、本件組合がAから受けた1回限りの新株予約権の付与に基づく権利行使であり、1回のものであることは明らかであるから、所得源泉性がない所得である。

また、新株予約権を付与された後の権利行使については、4年間の権利行使期間内に複数回にわたって権利行使を行うことができるものであることから、所得の基礎に継続性ないし恒常性があるか否かが問題となるが、権利行使の回数が複数回になり得ることをもって直ちに所得源泉性が認められるとはいえないし、原告の場合には平成17年8月から平成18年2月までの間に4回の権利行使を行っているにすぎず、これをもって本件経済的利益が所得源泉性のある所得であるとはいえない。

さらに、本件組合は、Aから付与された新株予約権を組合員個人が取得し、利益を得るために便宜的に設立されたものにすぎず、本件組合が新株予約権の付与を受けたのは1回限りであり、これ以外には、組合員から出資金の払込みを受けた事実もなく、出資金等を運用して組合員に分配した事実もない。そして、本件組合は、存続期間が平成17年4月16日から4年間であり、平成21年4月の時点で存続期間満了により消滅している。このような本件組合の活動の実態から見ても、本件経済的利益について、所得源泉の基礎としての恒常性ないし継続性を見いだすことは困難である。

以上によれば、本件経済的利益は、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に当たるといふべきである。

ウ 所得税法34条1項が、一時所得に該当するための消極的要件として「労務その他の役務の対価」を規定している趣旨は、仮に「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的な所得」であったとしても、報酬としての性質（対価性）を有する限りは、単なる一時的、偶発的な所得とは評価できないとすることによって、一時所得について、一時的、偶発的な所得を中心として分類しようとする点にあると解される。

したがって、「労務その他の役務の対価としての性質を有するもの」に該当するか否かの判断に際しては、当該所得が報酬としての性質を有するか否かで判断すべきである。

そして、このように報酬としての性質があるか否かで「対価」の対象を限定しているところ

るからすると、仮に何らかの対価という広い意味での「対価性」があるように判断される所得であったとしても、「報酬としての性質」を伴わない以上は、「労務その他の役務の対価」には該当しないというべきである。この点につき被告の主張するところは、所得税法34条1項の拡張解釈であり、租税法律主義から導かれる租税要件明確主義に反する解釈であるというべきである。

エ 本件については、原告又は本件組合がAに対して労務その他の役務を提供した事実は皆無であり、被告がそのような行為に当たるとする事実はAの株主としてEがしたものであり、本件経済的利益は、原告が本件組合を通じてAから付与された新株予約権を原告自身の投資判断に基づいて権利行使をした結果得られた利益であり、原告がAに対して労務その他の役務を提供した結果として得られた利益ではない。

そして、本件経済的利益が、広い意味での「対価性」があるように判断される所得であったとしても、「報酬としての性質」を伴わない以上は、「労務その他の役務の対価」には該当しないというべきである。

以上によれば、本件経済的利益は、「対価性」のない「所得」であり、「労務その他の役務の対価としての性質を有しないもの」に該当するというべきである。

オ なお、国税不服審判所は、本件審査請求に対する本件裁決において「本件経済的利益は出資の対価である」と判断したにもかかわらず、本件訴えにおいて、被告は、原告の求釈明に対し、新たに主張した「労務その他の役務の対価」該当性のみを主張し、国税不服審判所が理由において明示した「資産の譲渡の対価」該当性については主張しないと回答した。被告のこうした対応は、審査請求の過程で示された処分適法性を維持するための理由を訴訟の段階に至って変更するというものであり、いわゆる理由の差替えに当たるといえるべきである。そして、①課税処分においては、手続的な保障の観点から、処分庁の判断の合理性を担保するために課税処分についての理由の付記が要請されること、理由の付記は、課税処分を適正なものとするとともに、処分の理由を明示して納税者の将来の不服申立てに便宜を与えるという争点の明確化の意味合いもあること、②租税訴訟については、裁判所の負担を軽減し、不服申立段階で争点を整理した上で出訴することを促すために、不服申立前置主義が採用されていること、③本件のように、不服申立段階で「本件経済的利益は出資の対価である」とする行政の最終的な判断が明示されていたにもかかわらず、裁決が示した理由に何ら拘束されるものではないとして理由の差替えを認めることは、課税される側（原告）の防御権がないがしろにされることになることからすれば、上記のような理由の差替えは認められるべきではない。

(2) 争点(2) (本件各更正処分等に対する行政上の信義則の適用の可否) について

(原告の主張の要旨)

ア(ア) 平成17年12月15日、原告補佐人である乙税理士(以下「乙税理士」という。)は、東京国税局税務相談室(以下「税務相談室」という。)に赴き、本件経済的利益を一時所得で申告することについて問題がないかについて、税務相談室の指定相談官である丙(以下「丙指定相談官」という。)に相談(以下、同日に乙税理士が税務相談室においてした相談を「本件税務相談」という。)をした。

(イ) 丙指定相談官は、書物を開いて検討し、上司の相談室長とも相談した上で「一時所得で申告してください。」と教示した。

(ウ) 本件税務相談後、事務所に戻った乙税理士は、「税務相談室丙様（電話番号●●●●●  
ー●●●●●、内線●●●●●）」から乙税理士宛てに電話があった旨報告を受けたため、電話をしたところ、丙指定相談官から、新株予約権を行使したのは株主かとの質問があり、乙税理士が株主ではない旨答えると、丙指定相談官は、一時所得での申告が必要である旨述べた。

イ 税務相談において税務署長が自ら助言を行うことはあり得ず、税務署長と同等の権限をもって相談者と対応するのは税務相談室の指定相談官であること、税務署で一切税務相談を受け付けていなかったその当時には、納税者としては自らの税務申告に疑問を抱いた場合には税務相談室に行くしかなかったこと等からすると、本件税務相談において、丙指定相談官は被告が主張する「税務署長等の権限のある者」のうち「等」に当たり、同人が一時所得その申告が必要である旨教示したことは、被告が主張する「信頼の基礎となる公的見解」に当たるといふべきである。

そして、原告は、この教示を信頼して、本件経済的利益を一時所得として確定申告をしたのであるから、丙指定相談官の教示に反する内容で行われた本件各更正処分等は、行政上の信義則に違反するものであり、無効であるといふべきである。

(被告の主張の要旨)

ア 乙税理士から本件税務相談を受けたのは、丙指定相談官ではなく、丁相談官である上、本件税務相談は、単に株主等が新株引受権を引き受けた場合についてのものであったのであり、丁相談官はそれを前提として回答したものと解されるから、本件とは前提が異なっており、本件経済的利益の所得区分について相談した旨の原告の主張は事実と反している。

また、乙税理士の本件異議申立ての段階における答述からは、乙税理士は、税務相談官に対する相談は口頭で質問しただけでそれほど詳細なものではないことから参考にせず、各資料を検討し、他のスタッフと相談した上で自ら本件経済的利益が一時所得であると判断して確定申告したことが認められるのであって、一時所得として申告したのは当時の相談官からの回答に従ったからであるとする原告の主張は、事実と反している。

イ 信義則は、私法と公法とを通ずる法の一般原理として、租税法律関係にも適用され得るものであるが、租税法は強行法であって、そこでは合法性の原則が支配し、法律の根拠に基づくことなしに租税を課することも減免することも許されないから、その適用に当たっては、慎重であることが求められると解される。

そして、租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なканずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、同法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて同法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、上記の特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後に同表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の同表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納



税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない（最高裁昭和●●年（○ ○）第● ●号同62年10月30日第三小法廷判決・裁判集民事152号93頁（以下「昭和62年判決」という。）参照）ところ、税務職員の見解の表示の全てが信頼の対象となるのではなく、原則として、一定の責任ある立場の者の正規の見解の表示のみが信頼の対象となると解すべきである。

そして、一般に、税務相談は、税務署側で具体的な調査を行うこともなく、相談者の一方的な申立てに基づきその申立ての範囲内で、行政サービスとして納税申告をする際の参考とするために、税務署の一応の判断を示すものであって、仮に、その相談が課税に関わる個別具体的なものであったとしても、その助言内容どおりの納税申告をした場合には、その申告内容を是認することまでを何ら意味するものではなく、最終的にいかなる納税申告をすべきかは納税義務者の判断と責任に任されていることを考慮すれば、税務相談における助言はそれが税務署長等の権限のあるものの公式の見解の表明と受け取れるような特段の事情のない限り、信頼の基礎となる公的見解には当たらないというべきである。

この点、原告の主張を前提にしても、そのような特段の事情は何ら認められないのであって、乙税理士に対する教示は、「信頼の基礎となる公的見解」には当たらない。

### 第3 当裁判所の判断

#### 1 認定事実

前記第2・2記載の前提事実に加え、括弧内掲記の証拠及び弁論の全趣旨によれば、以下の事実を認定することができる。

##### (1) 本件組合の目的等

ア 本件組合は、A株等を取得して投資することを目的とし、平成17年4月16日に組合契約の効力が生じた民法上の組合であって、A株の株式の併合と商法（平成17年法律第87号による改正前のもの）280条ノ21第1項に基づく新株予約権のいわゆる第三者割当てによる有利発行とを組み合わせたいわゆる企業再生ファンドとして、F組合により考案されたものである（乙2の1）。

イ 上記の企業再生ファンドに係る本件スキームの内容は、次のとおりである（乙2の1及び2）。

##### (ア) 本件スキームの目的等

本件スキームは、これまでにない高利回りを期待できるものとして、投資家にとって資産形成の有力な手段を提供することを目的としている。投資先は、①発行済株式数が多く、低株価であること、②本業のねじ事業が好転しつつあり、実質無借金経営で、財務体質が良好なこと、③新規事業の展開、工場跡地等保有資産の活用も検討中であることから、Aを選定した。

##### (イ) 本件スキームの内容

まず、F組合に対して特に有利な条件をもってするものに当たらない新株予約権の発行をすることにつき取締役会において決議し、F組合は、約18億円を投じてAの当該新株予約権を行使することによって、Aの主要株主となる。

F組合がAの主要株主となった後、Aは、取締役会において、株式の併合及び本件組合に対して権利の行使に際して払込みをすべき額を株式の併合前の株式の価格を基準として新株予約権の発行をすることにつき決議し、臨時株主総会において、上記の株式の併合

及び新株予約権の発行につきいわゆる特別決議をする。

上記の株式の併合により、発行済株式総数は10分の1となり、A株の価値は10倍となるところ、Aは、本件組合に対し、上記のような新株予約権の発行をし、本件組合は、新株予約権を行使することにより、株式の併合により価値が10倍となったA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、本件スキームによる利益を投資家に還元する。

(2) Aの新株予約権の発行等の経緯

ア 第1回新株予約権及び第2回新株予約権の各発行の内容等

Aは、取締役会の決議を経て、F組合に対し、目的となる株式の種類及び数をいずれも新株予約権1個につき普通株式10万株として、平成16年2月25日から平成17年2月24日までを権利を行使することができる期間とする第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日までを権利を行使することができる期間とする第2回新株予約権1500個を発行した(乙4、乙5、乙6の1)。

F組合は、平成17年3月30日までに上記の全ての新株予約権を行使し、同月31日当時、1億1764万株(発行済株式総数の29.47パーセント)を保有するAのいわゆる筆頭株主となった(乙5)。

なお、F組合は、同月25日、その所在地を、横浜市中区からEの事務所がある名古屋市中区に変更した(乙6の1及び2)。

イ 本件新株予約権の発行前における株式の併合等

Aは、平成17年4月26日に開催された取締役会において、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株に併合すること及び②株式の併合の効力の発生と同時に1単元の株式数を1000株から100株に変更することについて、同年6月29日に開催される第130期定時株主総会(以下「本件株主総会」という。)に付議することを決議した(甲3、甲5、乙7、乙8)。

ウ 本件新株予約権の発行等(甲7、乙8ないし10、弁論の全趣旨)

Aは、前記株式の併合等に係る手続と並行して本件新株予約権の発行に向けて手続を進め、平成17年4月26日に開催された取締役会において、おおむね次のとおり本件組合に対して特に有利な条件をもって本件新株予約権を発行することについて、本件株主総会に付議することを含めて決議し、その後、本件株主総会における決議を経て、同年8月11日に本件新株予約権を発行した。

(ア) 新株予約権の目的となる株式の種類及び数

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) 新株予約権の払込期日(発行日) 平成17年8月11日

(オ) 新株予約権の行使に際して払込みをすべき額

1個につき22万円(1株につき22円)

(カ) 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)

(キ) 新株予約権を行使することができる期間

平成17年8月12日から平成20年8月11日まで

(ク) 新株予約権の譲渡の制限

本件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。

(ケ) 割当先及び割当数

本件組合に対して1万1670個を割り当てる。

エ 外部への公表等

(ア) Aは、平成17年4月26日付けで、同日に開催された取締役会において本件新株予約権の発行についてウに述べたように決議するとともに同年6月29日に開催される予定の定時株主総会に付議することを決議した旨記載した「第三者割当による新株予約権発行に関するお知らせ」と題する文書を作成し、公表した(甲7)。この文書には、本件新株予約権の発行により調達した資金の用途について、基本的に事業拡大のための必要資金(具体的には、自動車関連の事業、情報コンテンツの開発等についての用途を想定)として考えている旨の記載がある(甲7)。また、同様の説明は、Aが同年5月25日付けで作成し公表した「平成17年3月期個別財務諸表の概要」(乙8)及び平成18年6月29日付けで近畿財務局長に提出し所定の縦覧に供した有価証券報告書(乙10)にも見られる。

(イ) また、Aは、平成17年5月25日付けで、後記(4)イに述べる役員交代等につき説明する「経営陣の刷新及び会計監査人の異動に関するお知らせ」と題する文書を作成し、公表した。この文書には、本件新株予約権の発行について、「資本調達と株主安定化対策」として、前記(ア)に記載したのと同旨の記載に続けて、Aは、過去において安定的な株主構成を持たず、経営の安定にややもすると欠けていた点に配慮し、本件組合を引受先とする新株式1億1670万株のうち約4500万株をEグループに、約3000万株をその他複数のAの支援先に、それぞれ原則3年以上の長期保有を条件として、本件組合から割当てを行い、これにより合計7500万株について長期保有する旨の確約を得ている旨の記載がある。

(以上、(イ)につき乙11)

(ウ) さらに、Aは、平成17年6月28日付けで、本件新株予約権の発行の目的、権利の行使に係る価額の算定根拠その他に関し補足説明をする旨記載した「第3回新株予約権の発行等に関するお知らせ」と題する文書を作成し、公表した。

この文書には、本件新株予約権の発行の目的として、Aは、ねじ本業による配当原資のねん出は至難であることから、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、その相乗効果をもって企業再生・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旨の記載がある。

また、イに述べた株式の併合後においても本件新株予約権の行使に際して払込みをすべき額を1株当たり22円とすることとした理由についての説明の中で、前記の新規事業については、その情報・ノウハウ・人材の提供及び資金支援を、当該新株予約権の引受先である本件組合が、長期安定株主となって会社と一体となって取り組む旨の提案を受けていること等が説明されている。

さらに、本件新株予約権をいわゆる第三者割当てとした理由として、この度は単なる資金問題のほかに投資家自体による新規事業の支援という特殊な事情が存在するためであるこ

と等が説明されている。

(以上、(ウ)につき乙13)

(エ) A及び本件組合の業務執行組合員であるDは、平成18年6月20日付けで「覚書」と題する文書を作成しているところ、この文書には、平成17年6月29日に成立した合意を確認するためとして、本件新株予約権の発行の目的について、①A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いること、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並びに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長期安定株主の創出を主たる目的としていることを確認し、これを踏まえて、本件組合は、本件新株予約権のうちの約7500万株相当分(本件新株予約権の行使により発行されるAの普通株式を含む。)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てを行い、これにより長期保有を確保するものとする旨が記載されている(乙15)。

(3) 本件組合契約の締結について

原告は、平成17年4月16日付けで、Dとの間で本件組合契約を締結し、平成18年2月6日までに、本件組合に対し、700口に相当する金額の払込みをした。本件組合契約の内容は、おおむね次のとおりである。(乙1、乙14)。

ア 目的及び存続期間(2条)

本件組合は、A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を目的とし、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。

イ 業務執行組合員及び非業務執行組合員(5条)

D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件組合契約に調印することにより証する。

ウ 出資金(6条)

各組合員の出資金は1口につき22万1000円とする。なお、本件組合契約25条に定める費用に充当するため、出資金額の2パーセントの諸手数料及びそれに賦課される消費税相当額を含め、1口につき22万5641円を払込金とする。

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。

エ 業務執行組合員の権限(9条1項)

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。

(ア) Aが発行した又は発行する株式及び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

(イ) Aの育成、同社が発行した又は発行する株式及び新株予約権等に関する議決権行使等並びにAに対する投資に関する事項

(ウ) 組合財産の分配に関する事項

- (エ) 会計帳簿及び記録等の作成及び保管等、本件組合の会計に関する事項
- (オ) 本件組合の事業に関して発生し、本件組合の負担すべき費用、経費及び報酬等、債務の支払に関する事項
- (カ) その他、本件組合の目的達成のため必要な一切の事項

オ 非業務執行組合員の権限（10条）

原告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。

カ 非業務執行組合員の責任（12条1項）

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。

キ 業務執行組合員の責任（13条3項）

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、上記の分配済みの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。

ク Aの業務管理（18条）

業務執行組合員は、本件組合の目的達成のため、適宜A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なすよう努めるものとする。

ケ 組合財産の所有権帰属（20条）

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。

コ 損益帰属割合（21条1項）

本件組合の事業に関する配当・利息等収益、実現売買損益等、費用及び損失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。

サ 組合財産の分配（22条）

(ア) 決算期において、実現売買損益等を含むすべ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る。純損が発生した場合は翌期に繰り越される。

（22条1項）

(イ) 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。（22条2項）

(ウ) 上記の定めにかかわらず、本件組合契約6条2項に従い、組合員が出資金の全額を払い込んだ場合には、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現物分配するものとする。（22条3項）

シ 分配財産の所有権帰属（24条）

本件組合契約22条の定めに基づいて分配された組合財産は、分配実施日の翌日から各組合員の専有に属する。

(4) 本件組合のAに対する役務の提供等

ア 本件組合の業務執行組合員であるDの代表取締役である戊（以下「戊」という。）は、遅くとも本件新株予約権が発行された後に、Aの取締役会に出席し、Aの新規事業として、本社敷地を利用しEの関連会社が実務を担当するレンタカー事業や、映像コンテンツ事業等について、責任者として説明をするなどした（乙6の2、乙16ないし乙19）。

また、本件組合は、Aの経営を一新するために取締役等を変更するなどのアドバイスをし、戊が、G（以下「G」という。）にAの代表取締役に就任するよう依頼するなどした（乙16ないし乙19）。

イ 平成17年6月29日付けでGがAの代表取締役に就任したところ、同日付けで、やはり戊のAに対する推薦を踏まえ、Eの関連会社である株式会社H（以下「H」という。）の代表取締役であったI（以下「I」という。）が社外取締役に、Eの取締役管理部長であったJ（以下「J」といい、G及びIと併せて「Gら」という。）が社外監査役にそれぞれ就任するなどした（乙6の2、乙9、乙11、乙17ないし乙19）。

(5) 本件新株予約権の行使の状況等

ア 本件組合の新株予約権の行使の状況（乙9、乙10）

本件組合は、各組合員から所定の払込みを受けて、平成18年3月30日までの間に、本件新株予約権の全てを行使し、同月31日当時において、3548万株（発行済株式総数の22.65パーセント。以下、アにおいてパーセントにつき同じ。）を保有する筆頭株主になった。なお、同日当時において、Eは1091万8000株（6.97パーセント）、Hは249万6000株（1.59パーセント）、Dは100万株（0.64パーセント）を保有していた。

イ 原告に関する権利行使の状況

いずれも第2・2(2)イ記載のとおり、原告は、本件組合に対する払込みをし、本件組合は、前記アの権利の行使の一部として、本件新株予約権を行使し、原告は、本件組合からA株の分配を受けた。

(6) 乙税理士がした税務相談について

ア 平成17年12月15日、乙税理士は、税務相談室に赴き、本件税務相談をした。

イ 乙税理士が本件税務相談を終えて自分の事務所に戻ったところ、事務員から、午後3時20分ころに「税務相談室丙様」から電話があり、●●●●－●●●●内線●●●●に電話をいただきたいとのことであった旨の報告を受けた（甲15）。

ウ 平成17年12月当時、税務相談室には、丙指定相談官と丁相談官が所属していた（甲14）。

税務相談室の配席は、相談官12名が、6名ずつ、相談者の座るスペースを隔てて向かい合う形で座っており、丙指定相談官の席は、税務相談室の入口に入って、右側の一番目であった（甲14、乙25）。

エ 平成17年12月当時の丁相談官の内線番号は、●●●●であった（甲14）。

オ 平成17年12月15日付けで担当者欄に別個の「丙」の印影が存する相談事案処理票（連記式）が2通あり、新株に関する記載がされているのは、そのうち1通のみであり、新株に関する記載がされていないものの筆跡は、丙指定相談官のものである（乙25）。

2 争点(1) (本件経済的利益の所得の種類) について

(1)ア 所得税法は、一時所得について、「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的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」と定め（34条1項）、その2分の1に相当する金額を総所得金額に算入する旨定める（22条1項2号）。また、同法は、雑所得について、「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」と定め（35条1項）、その金額を総所得金額に算入する旨定める（22条1項1号）。

所得税法が上記のように所得を区分しているのは、所得は、その性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立って、租税負担の公平を図るため、各種類の所得について、それぞれの担税力の相違を踏まえ、その性質に応じた金額の計算方法を定め、また、その発生の態様に応じた課税方法を定めるためであると解される。

イ ところで、一時所得については、上記のように「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的所得」であって、かつ、「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」とされており、一時的かつ偶発的な所得に限定するものとされているところ、これは、このような所得については、その性質上、担税力が低いとの考慮によるものと解される。一方、上記に述べた所得税法の趣旨にかんがみれば、上記にいう「労務その他の役務（中略）の対価としての性質を有」する所得については、特定の給付等とそれを受けた者が提供した役務とが契約の定め等により反対給付の関係にあるような場合における当該給付等に限られるものではなく、特定の役務の提供がされたことに密接に関連して当該者に対してされた給付等であってそれがされた事情に照らし偶発的に生じた利益とはいえないものも含まれると解するのが相当である。そして、「対価としての性質を有」するとの文言にも照らし、上記のように解することが、課税要件明確主義に反するとはいえないものと解される。

ウ 本件経済的利益については、本件では専ら一時所得と雑所得のいずれに該当するかについて争われており、他の種類の所得に該当するとの主張、立証はいずれの当事者からもされておらず、これと異なって解すべき事情も格別見当たらないことから、以上に述べたところを前提に、本件経済的利益が一時所得と雑所得のいずれに該当するのかを検討する。

(2) 前記1記載の認定事実によれば、本件組合は、本件スキームの想定するところに沿って、例えば本件新株予約権のうち原告に係るものの各権利の行使に際しては、当日のA株の終値の約8.4パーセントから約12.6パーセントの額を払い込めば足りるといった極めて有利な条件でA株を取得しているところ、Aがこのような条件で本件組合に対して新株予約権を割り当てることに応じたのは、Aが、新規事業への参画による企業再生及び業績向上を図るために必要な事業資金を調達し、併せて株主の構成を安定させる企図を有していたのに対し、本件組合から新規事業に係る情報、ノウハウ及び人材の提供並びに資金支援について、本件組合又はその主要な組合員であるE及びその関連会社が長期安定株主となってAとともに取り組む旨の提案を受け、そのような内容の合意をしたからであると認められる。

また、実際に、本件組合に対して本件新株予約権が発行される少し前から、本件組合の業務執行組合員であるDの代表者である戊の関与の下に、Gのほか、本件組合の主要な組合員であるE又はその関連会社の関係者が新たにAの代表取締役等の役員として就するとともに、Aに対して新規事業に係る情報ないしノウハウの提供等がされ、また、本件新株予約権の行使が

あった後は本件組合並びにE及びその関連会社が相当数の株式を保有することになったこと等の事実が認められる。

このような事実関係からすれば、本件組合が組合員からの払込みを基に本件新株予約権を行使しA株の発行を受けることによって組合財産に生じた経済的利益は、本件組合がその目的とするところを実現すべくAとの合意に従い提供した役務の対価に相当するというべきであって、当該利益は、本件組合契約の定めに従い、当該発行を受けたA株が本件組合の組合員に分配されることに伴って、性質を変ることなく当該組合員に帰属するとみるのが相当であるから、原告が本件組合契約に基づいて得た本件経済的利益は、前記(1)イに述べたところに照らし、所得税法34条1項にいう「労務その他の役務(中略)の対価としての性質」を有するものに当たるといふべきである。

(3) 以上のとおりであるから、本件経済的利益については、一時所得に該当するものとはいえず、雑所得に該当するといふべきである。

(4) 原告の主張について

ア 原告は、Aに対する役務の提供が認められるとしても、それはAの株主としてEがしたものであって、本件組合がしたものではない旨主張し、I及びJの各陳述書(甲10、甲11)には、これに沿う部分がある。

しかしながら、上記の各陳述書に記載された内容については、上記の者らが、本件各更正処分等がされるのに先立ってされた調査の段階で担当職員に述べていたところ(乙18、乙19)と異なっており、各陳述書に記載されたところが真実であることを客観的に裏付ける証拠は見当たらず、Aの公表した文書(甲7、乙8、乙10、乙11、乙13、乙16の添付資料)や、Aの作成に係る取締役会議事録その他のいわゆる内部文書(乙16の添付資料)、Aと本件組合の業務執行組合員であるDとの間で作成された覚書(乙15)、戊の関与の下にAの代表取締役に就任したGやAのいわゆる幹部従業員の上記の調査の際の供述(乙16、乙17)の各内容と整合するものでもない。そして、Aの公表等に係る以上の各証拠の信用性を否定すべき格別の証拠ないし事情は見当たらないことも考慮すると、上記の原告の主張及びこれに沿う証拠は、直ちに採用することはできない。

イ また、原告は、その主張するところを裏付けるものとして、K教授の意見書(甲12の1。以下「K意見書」という。)を提出する。

K意見書は、まず、「本件においては、役員や従業員でない株主等(しかも、法人と業務上の関係のない者)に対して新株予約権が付与された場合の扱いが問題となった。」と問題の設定をするが、本件組合については、本件新株予約権が発行された平成17年8月1日までに、A株を取得していた事実を認めるに足りる証拠はなく、このことは原告についても同様であるから、そもそも問題の設定に当たっての前提事実自体が、本件とは異なっている。

また、K意見書は、本件新株予約権の「付与」が役務の対価に当たるかに関して論じる部分で引用する判決(東京高等裁判所平成17年4月27日判決・訟務月報52巻10号3209頁)と本件との比較において、「本件は、株主等の投資家に対する新株引受権の付与である点と、株主等の投資家から対価を生じさせるような何らの役務の提供もなされていないという点において異なる。」とするが、本件において、本件新株予約権の割当てを受けたのは本件組合であり、本件組合からAに対して役務の提供がされているのは前記認定のとおりであるから、K意見書が論ずるところは、この点においても、本件の事実関係とは異なっ



いる。

さらに、K意見書は、資産運用に関連し雑所得に分類される所得と一時所得に分類される所得との差異について、前者は、「当該雑所得を得ることそれ自体を目的とする資産運用活動が行われている」旨説明しているところ、前記認定のとおり、本件組合は、投資家に高利回りを期待できる有力な手段を提供するものとされる本件スキームに沿ってA株による投資をすることを目的とするものであり、業務執行組合員の業務としてAの経営に関し助言を与える等の業務管理も含むものとされ、実際にAに対して新規事業等に係る役務の提供をし、このような枠組みの下に、A株を取得してその利益を組合員に分配したものであるから、「当該雑所得を得ることそれ自体を目的とする資産運用活動が行われている」場合に当たり得ると解されるのに、この点についての言及を欠いたまま、本件経済的利益は一時所得に該当するとの結論に至っている。

そうすると、K意見書に述べられた見解については、直ちに採用することはできないといふべきである。

- (5) なお、課税処分の取消訴訟においては、更正処分又は審査請求に対する裁決において考慮されなかった事実を、当該処分を正当とする理由として上記訴訟において新たに主張することも許されると解される（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同42年9月12日第三小法廷判決・裁判集民事88号387頁等参照）。原告は、本件裁決において本件経済的利益が出資の対価である旨判断されたことを理由に、被告が本件訴えにおいて本件経済的利益につき労務その他の役務の対価としての性質を有するものに当たる旨を主張することは許されないと主張するが、上記の考え方に照らし、採用することはできない。

### 3 争点(2)（本件各更正処分等に対する行政上の信義則の適用の可否）について

#### (1) 判断基準

租税法規に適合する課税処分について、法の一般原理である信義則の法理の適用により、当該課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なканずく租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、同法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて同法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、上記の特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後に当該表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の当該表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない（昭和62年判決参照）。

そして、一般に、いわゆる税務相談は、税務官庁側で調査等を行うことなく、相談者の一方的な説明に基づき、そのような前提の下に、納税者が申告をする際の参考に供するために、税務官庁の職員において一応の助言等をするものであって、仮に、その相談が課税に関わる個別具体的なものであったとしても、その際にされた助言等に沿って納税者が申告をした場合にはその申告内容を是認することまでを想定するものではなく、既に述べたような前提の下での相

談という事柄の性質上、上記のような事情は、通常は相談者においても認識しているものと推認することができ、また、最終的にいかなる申告をすべきかは納税者の判断と責任に任されていることを考慮すれば、税務相談における助言等は、それを受けた者において税務署長等の権限のある者のいわゆる公式の見解の表明であると受け取るであろうと認めるべき特段の事情のない限り、上記に述べた信頼の対象となる公的見解の表示には当たらないというべきである。

(2)ア 原告は、本件各更正処分につき行政上の信義則が適用されるとする前提として、丙指定相談官が本件税務相談において本件経済的利益は一時所得に該当すると回答した旨主張する。

しかしながら、前記1記載の認定事実に照らすと、乙税理士は、平成17年12月15日に、税務相談室に赴いて本件税務相談をし、その後に担当者から乙税理士の事務所に電話がかけられたと推認されるところ、その際に連絡先とされた内線番号は、丁相談官の使用していた●●●●であったというのであるから、本件税務相談の担当者は、丙指定相談官ではなく丁相談官であったことが強く疑われるものである。また、税務相談室で使用されていた同日付けの相談事案処理票で担当者として「丙」名の印影があるものは2通存在し、それぞれ担当者欄にある印影及び筆跡が異なるところ、そのうち丙指定相談官の筆跡に係るものと認められるものには、新株に関する記載は見当たらず、かえって、丙指定相談官の筆跡に係るものと認めることができないものには、新株に関する記載がされているというのであるから、これらの相談事案処理票は、むしろ丙指定相談官が本件税務相談を担当していなかったことをうかがわせるものといえる。そして、本件において他に原告が主張するところ及びこれに沿うものとして提出した証拠（甲14ないし甲16）を考慮しても、乙税理士の相談の相手方が丙指定相談官であったことを認めるには足りない。

イ これらの検討によれば、本件において、原告の主張の前提となる税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したという事実を認めることはできず、他に租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存すると認めるに足りる証拠ないし事情は見当たらないから、本件各更正処分等について行政上の信義則の適用を肯定すべき事由があるとはいえない。

#### 4 本件各更正処分等の適法性について

##### (1) 本件各更正処分の適法性

既に述べたところに加え、証拠（甲1の1及び2、甲3、甲5）及び弁論の全趣旨によれば、原告の平成17年分及び平成18年分の所得税の額は、別紙5において被告が主張するところ、平成17年分は4億2800万5300円、平成18年分は1億2930万9400円であると認められるところ、上記各金額は、本件各更正処分に係る納付すべき税額と同額であるから、本件各更正処分はいずれも適法である。

##### (2) 本件各賦課決定処分の適法性

前記(1)のとおり、本件各更正処分はいずれも適法であるところ、その結果、原告が新たに納付すべき平成17年分の所得税額2億1324万円（国税通則法118条3項の規定により、過少申告加算税の金額の計算をする場合において、その計算の基礎となる税額の1万円未満の端数金額を切り捨てたもの。以下同じ。）及び平成18年分の所得税額6518万円に関しては、いずれも、その計算の基礎となった事実につき原告がこれを本件更正処分前における税額

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ない。

そして、原告に賦課されるべき過少申告加算税の金額については、被告が別紙5において主張するとおりと認められ、上記各金額は、本件各賦課決定処分における過少申告加算税の額と同額であるから、本件各賦課決定処分は適法である。

#### 第4 結論

よって、原告の請求はいずれも理由がないからこれらを棄却することとし、訴訟費用の負担につき行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第3部

裁判長裁判官 八木 一洋

裁判官 藤井 秀樹

裁判官 齊藤 敦

(別紙1)

## 関係法令

### 1 所得税法22条

同条1項は、居住者に対して課する所得税の課税標準は、総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額とする旨定める。

また、同条2項のいわゆる柱書きは、総所得金額は、第2編第2章第2節（各種所得の金額の計算）の規定により計算した同項各号に掲げる金額の合計額（70条1項若しくは2項（純損失の繰越控除）又は71条1項（雑損失の繰越控除）の規定の適用がある場合には、その適用後の金額）とする旨定める。

そして、同法22条1項1号は、利子所得の金額、配当所得の金額、不動産所得の金額、事業所得の金額、給与所得の金額、譲渡所得の金額（33条3項1号に掲げる所得に係る部分の金額に限る。）及び雑所得の金額（これらの金額につき69条の規定の適用がある場合には、その適用後の金額）の合計額を、同法22条1項2号は、譲渡所得の金額（33条3項2号に掲げる所得に係る部分の金額に限る。）及び一時所得の金額（これらの金額につき69条の規定の適用がある場合には、その適用後の金額）の合計額の2分の1に相当する金額を、それぞれ定める。

### 2 所得税法34条

同条1項は、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う旨定める。

また、同条2項は、一時所得の金額は、その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。）の合計額を控除し、その残額から特別控除額（同条3項参照）を控除した金額とする旨定める。

### 3 所得税法35条

同条1項は、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旨定める。

そして、同条2項のいわゆる柱書きは、雑所得の金額は、同項各号に掲げる金額の合計額とする旨定め、同項1号は、その年中の公的年金等（同条3項に定めるもの。）の収入金額から公的年金等控除額（同条4項に定めるもの。以下同じ。）を控除した残額を、同条2項2号は、その年中の雑所得（公的年金等に係るものを除く。）に係る総収入金額から必要経費を控除した金額を、それぞれ定める。

(別紙2)

払込年月日	払込金額（出資口数相当数）	権利行使年月日	現物配分株式数
平成17年8月25日	90,256,400円（400口）	平成17年8月25日	4,000,000株
平成17年9月29日 及び10月14日	22,564,100円（100口）	平成17年10月17日	1,000,000株
平成18年1月6日	22,564,100円（100口）	平成18年1月6日	1,000,000株
平成18年2月6日	22,564,100円（100口）	平成18年2月7日	1,000,000株

## 本件各更正処分等の経緯

平成17年分

(単位：円)

項目		A確定申告	B修正申告	C更正処分等	D異議申立て	E異議決定	F審査請求	G審査裁決	
年月日		平成18年3月13日	平成18年3月17日	平成20年4月10日	平成20年5月28日	平成20年8月20日	平成20年9月17日	平成21年4月13日	
総所得金額	①	589,539,750	589,539,750	1,165,879,500	589,539,750	棄却	589,539,750	棄却	
内訳	給与所得の金額	②	9,700,000	9,700,000	9,700,000		9,700,000		9,700,000
	雑所得の金額	③	—	—	1,156,179,500		—		—
	一時所得の金額	④	579,839,750	579,839,750	0		579,839,750		579,839,750
	株式等に係る譲渡所得等の金額	⑤	14,612,519	14,612,519	14,612,519		14,612,519		14,612,519
所得控除の額の合計額	⑥	1,581,840	1,201,840	1,201,840	1,201,840		1,201,840		
課税総所得金額	⑦	587,957,000	588,337,000	1,164,677,000	588,337,000		588,337,000		
課税される株式等に係る譲渡所得等の金額	⑧	14,612,000	14,612,000	14,612,000	14,612,000		14,612,000		
課税総所得金額に対する税額	⑨	215,054,090	215,194,690	428,440,490	215,194,690		215,194,690		
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	1,022,840	1,022,840	1,022,840	1,022,840		1,022,840		
定率減税額	⑪	250,000	250,000	250,000	250,000		250,000		
源泉徴収税額	⑫	1,208,000	1,208,000	1,208,000	1,208,000		1,208,000		
納付すべき税額	⑬	214,618,900	214,759,500	428,005,300	214,759,500		214,759,500		
過少申告加算税の額	⑭	—	—	21,324,000	0		0		
翌年へ繰り越す株式等に係る譲渡損失の金額	⑮	—	—	—	—		—		

(注)「一時所得の金額」欄の金額は、所得税法22条2項2号の規定により、一時所得の金額の2分の1に相当する金額である。

## 本件各更正処分等の経緯

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2日	平成20年4月10日	平成20年5月28日	平成20年8月20日	平成20年9月17日	平成21年4月13日	
総所得金額	①	185,505,900	361,691,800	185,505,900	棄却	185,505,900	棄却	
内訳	配当所得の金額	②	120,000	120,000		120,000		120,000
	給与所得の金額	③	9,700,000	9,700,000		9,700,000		9,700,000
	雑所得の金額	④	—	351,871,800		—		—
	一時所得の金額	⑤	175,685,900	0		175,685,900		175,685,900
株式等に係る譲渡所得等の金額	⑥	0	0	0		0		
所得控除の額の合計額	⑦	1,205,200	1,205,200	1,205,200		1,205,200		
課税総所得金額	⑧	184,300,000	360,486,000	184,300,000		184,300,000		
課税される株式等に係る譲渡所得等の金額	⑨	0	0	0		0		
課税総所得金額に対する税額	⑩	65,701,000	130,889,820	65,701,000		65,701,000		
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	⑪	0	0	0		0		
配当控除額	⑫	6,000	6,000	6,000		6,000		
定率減税額	⑬	125,000	125,000	125,000		125,000		
源泉徴収税額	⑭	1,449,400	1,449,400	1,449,400		1,449,400		
納付すべき税額	⑮	64,120,600	129,309,400	64,120,600		64,120,600		
過少申告加算税の額	⑯	—	6,518,000	0		0		
翌年へ繰り越す株式等に係る譲渡損失の金額	⑰	128,445,075	128,445,075	128,445,075		128,445,075		

(注1) 「一時所得の金額」欄の金額は、所得税法22条2項2号の規定により、一時所得の金額の2分の1に相当する金額である。

(注2) 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。

(別紙5)

本件各更正処分等の根拠及び適法性

本別紙において、関係規定は、特に断ったもののほか、本件に適用のあるその当時のものを指す。

第1 本件各更正処分の根拠について

被告が本件訴えにおいて主張する原告の各係争年分の所得税の額等は、次のとおりである。

1 平成17年分

(1) 総所得金額 11億6587万9500円

上記金額は、次のア及びイの各金額の合計額である。

ア 給与所得の金額 970万円

上記金額は、原告が平成18年3月17日に雪谷税務署長に提出した原告の平成17年分の所得税の修正申告書（以下「平成17年分修正申告書」という。）に記載した給与所得の金額と同額である。

イ 雑所得の金額 11億5617万9500円

上記金額は、本件組合契約に基づき本件組合が新株予約権を行使することにより、平成17年中に原告が本件組合から現物分配を受けたA株に係る経済的利益（以下「平成17年分経済的利益」という。）の金額であり、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。以下同じ。）84条3号の規定及び所得税基本通達（平成18年12月19日付け課個2-18ほか2課共同による改正前のもの。以下同じ。）23～35共-9(1)の取扱いに基づき、新株予約権の行使の日におけるA株の価額から同株式に係る払込総額を控除した後の金額である（別紙6の平成17年分「F雑所得の金額」の「合計」欄参照）。

ウ 一時所得の金額 0円

原告は、平成17年分修正申告書において、平成17年分経済的利益の金額を、平成17年8月25日に新株予約権が行使された部分については別紙6と同様の計算に基づき、同年10月17日に新株予約権が行使された部分については同月14日のA株の株価の終値（1株当たり229円）に基づき、それぞれ計算して、その合計金額を一時所得として記載し、申告しているが、同経済的利益は雑所得に該当することから、結果、一時所得の金額は零円となる。

(2) 株式等に係る譲渡所得等の金額 1461万2519円

上記金額は、原告が平成17年分修正申告書に記載した上場株式等に係る譲渡所得等の金額と同額である。

(3) 所得控除の金額の合計額 120万1840円

上記金額は、原告が平成17年分修正申告書に記載した所得控除の金額（社会保険料控除の金額77万1840円、生命保険料控除の金額5万円、及び基礎控除の金額38万円）の合計額と同額である。

(4) 課税総所得金額 11億6467万7000円

上記金額は、前記(1)の総所得金額11億6587万9500円から上記(3)の所得控除の金額の合計額120万1840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項の規定により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの。以下、課税総所得金額につき同じ。）である。

(5) 課税される株式等に係る譲渡所得等の金額 1461万2000円

上記金額は、前記(2)の株式等に係る譲渡所得等の金額（ただし、通則法118条1項の規定



により1000円未満の端数を切り捨てた後のもの)である。

(6) 納付すべき税額 4億2800万5300円

上記金額は、次のア及びイの各金額の合計額からウ及びエの各金額を控除した後の金額(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、納付すべき税額につき同じ。)である。

ア 課税総所得金額に対する税額 4億2844万0490円

上記金額は、前記(4)の課税総所得金額11億6467万7000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。平成18年分については、平成18年法律第10号による改正(廃止)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。)を乗じて計算した金額である。

イ 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 102万2840円

上記金額は、前記(5)の課税される株式等に係る譲渡所得等の金額1461万2000円に租税特別措置法(以下「措置法」という。)37条の11第1項の税率を乗じて計算した金額であり、原告が平成17年分修正申告書に記載した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と同額である。

ウ 定率減税額 25万円

上記金額は、負担軽減措置法6条2項により計算した金額であり、原告が平成17年分修正申告書に記載した定率減税額と同額である。

エ 源泉徴収税額 120万8000円

上記金額は、原告が平成17年分修正申告書に記載した源泉徴収税額と同額である。

## 2 平成18年分

(1) 総所得金額 3億6169万1800円

上記金額は、次のアないしウの各金額の合計額である。

ア 配当所得の金額 12万円

上記金額は、原告が平成19年3月2日に雪谷税務署長に提出した原告の平成18年分の所得税の確定申告書(以下「平成18年分確定申告書」という。)に記載した配当所得の金額と同額である。

イ 給与所得の金額 970万円

上記金額は、原告が平成18年分確定申告書に記載した給与所得の金額と同額である。

ウ 雑所得の金額 3億5187万1800円

上記金額は、本件組合契約に基づき本件組合が新株予約権を行使することにより、平成18年中に原告が本件組合から現物分配を受けたA株に係る経済的利益(以下「平成18年分経済的利益」という。)の金額であり、所得税法施行令84条3号の規定及び所得税基本通達23～35共-9(1)の取扱いに基づき、新株予約権の行使の日におけるA株の価額から同株式に係る払込総額を控除した後の金額である(別紙6の平成18年分「F雑所得の金額」の「合計」欄参照)。

エ 一時所得の金額 0円

原告は、平成18年分経済的利益を一時所得に該当するとして平成18年分確定申告書に記載し、申告しているが、同経済的利益は雑所得に該当することから、結果、一時所得の金額は

零円となる。

(2) 株式等に係る譲渡所得等の金額 0円

(△1億2844万5075円)

上記括弧書きの金額（金額の前の△は、損失の金額を表す。）は、原告の平成18年分の上場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であり、原告が平成18年分確定申告書に記載した同損失の金額と同額である。

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。

(3) 所得控除の金額の合計額 120万5200円

上記金額は、原告が平成18年分確定申告書に記載した所得控除の金額（社会保険料控除の金額77万5200円、生命保険料控除の金額5万円、及び基礎控除の金額38万円）の合計額と同額である。

(4) 課税総所得金額 3億6048万6000円

上記金額は、前記(1)の総所得金額3億6169万1800円から上記(3)の所得控除の金額の合計額120万5200円を控除した後の金額である。

(5) 納付すべき税額 1億2930万9400円

上記金額は、次のアの金額からイないしエの各金額を控除した後の金額である。

ア 課税総所得金額に対する税額 1億3088万9820円

上記金額は、上記(4)の課税総所得金額3億6048万6000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）を乗じて計算した金額である。

イ 配当控除の金額 6000円

上記金額は、前記(1)アの配当所得の金額12万円に所得税法92条1項の規定により100分の5の割合を乗じて計算した金額であり、原告が平成18年分確定申告書に記載した配当控除の金額と同額である。

ウ 定率減税額 12万5000円

上記金額は、負担軽減措置法6条2項により計算した金額であり、原告が平成18年分確定申告書に記載した定率減税額と同額である。

エ 源泉徴収税額 144万9400円

上記金額は、原告が平成18年分確定申告書に記載した源泉徴収税額と同額である。

(6) 翌年へ繰り越す株式等に係る譲渡損失の金額 1億2844万5075円

上記金額は、原告の平成18年分の上場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であり、原告が平成18年分確定申告書に記載した同損失の金額と同額である。

## 第2 本件各更正処分の適法性について

被告が本件訴えにおいて主張する原告の各係争年分の納付すべき税額は、前記第1・1(6)及び2(5)のとおり、それぞれ、

平成17年分 4億2800万5300円

平成18年分 1億2930万9400円

であるところ、上記各金額については、平成20年4月10日付けで雪谷税務署長が原告に対して行った平成17年分及び平成18年分の所得税の各更正処分（以下、それぞれ「平成17年分更正処分」及び「平成18年分更正処分」という。）に係る納付すべき税額といずれも同額であるから、本件各

更正処分はいずれも適法である。

### 第3 本件各賦課決定処分の根拠及び適法性について

上記第2のとおり、本件各更正処分はいずれも適法であるところ、本件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に関しては、本件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項の正当な理由があるとは認められない。

したがって、原告に課されるべき過少申告加算税の金額は、本件各更正処分により原告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1及び2のとおり計算した金額となり、これらの金額は、平成20年4月10日付けで雪谷税務署長が原告に対してした本件各賦課決定処分における過少申告加算税の金額といずれも同額となるから、本件各賦課決定処分はいずれも適法である。

#### 1 平成17年分 2132万4000円

上記金額は、平成17年分更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額2億1324万円（通則法118条3項の規定により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、これに通則法65条1項に基づき100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

#### 2 平成18年分 651万8000円

上記金額は、平成18年分更正処分により原告が新たに納付すべきこととなった税額6518万円を基礎として、これに通則法65条1項に基づき100分の10の割合を乗じて計算した金額である。

