

大阪高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 所得税納税告知処分取消等請求控訴事件

国側当事者・国(東税務署長)

平成24年2月16日棄却・上告

(第一審・大阪地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成23年3月17日判決、本資料261号-54・順号11644)

判 決

控訴人	株式会社A
同代表者代表取締役	乙
同訴訟代理人弁護士	藤井 榮二
同	梅山 光法
藤井榮二補佐人税理士	戸島 利夫
被控訴人	国
同代表者法務大臣	小川 敏夫
処分行政庁	東税務署長 榑崎 隆章
被控訴人指定代理人	谷口 誠
同	松帆 芳和
同	松本 淳
同	岩元 亙
同	瀬戸 邦雄
同	原田 久
同	一橋 直美

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 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 処分行政庁が平成19年2月6日付けでした控訴人の平成16年7月分の源泉徴収にかかる所得税納税告知処分及び不納付加算税賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 本件は、株式会社である控訴人が、その従業員持株会であるA持株会から、貸付金321億2973万5400円につき控訴人の発行済株式793万3268株により代物弁済を受けたところ、処分行政庁から、当該代物弁済により消滅した債権のうち、取得した株式に対応する資本等の金額を超える部分281億4184万0242円は「みなし配当」(所得税法25条1項柱

書及び5号)に該当し、控訴人には所得税法181条1項に基づく源泉徴収義務があるとされて、原判決別表「課税の経緯(源泉所得税)」のとおり、源泉徴収に係る所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を受けたので、被控訴人に対し、みなし配当に当たらない等と主張してこれらの処分の取消しを求める事案である。

原審は、控訴人の請求をいずれも棄却した。そこで、控訴人は、これを不服として控訴した。

2 前提事実、争点及び争点に関する双方当事者の主張は、3で原判決を補正し、4で当審における当事者の主張を付加するほかは、原判決第2の1～3のとおりである。

3 原判決の補正

(1) 原判決7頁24行目～同8頁3行目を次のとおり改める。

「(ア) 本件持株会は、その運営実態等に照らせば、人格のない社団である。したがって、仮に本件代物弁済がみなし配当に該当するとしても、その受給者は、個々の会員ではなく、本件持株会であり、人格のない社団は法人とみなされるから、適用法条は所得税法25条1項ではなく、法人税法24条1項(配当所得)となり、源泉徴収義務に関する所得税法181条1項も、受給者が個人であることを前提としているから適用法条とはならない。よって、本件告知処分は、受給者等の事実関係や適用法条を誤っているから処分の同一性を欠くことになり、手続的にも違法である(最高裁昭和45年12月24日第一小法廷判決民集24巻13号2243頁参照)。」

(2) 原判決10頁1行目の「このような経緯の下で、」から同3行目末尾までを「このような経緯によれば、処分行政庁は、本件持株会の設立当時から、本件持株会を民法上の組合ではなく、会員とは切り離れた団体資産を所有する人格のない社団として取り扱うよう税務指導し、控訴人がこれに基づいた税務処理を長年にわたり容認し、定着させた。にもかかわらず、処分行政庁は、本件告知処分に当たり、突然従前の税務指導及びその取扱いを転換して、本件持株会を民法上の組合として取り扱い、控訴人に本件告知処分を課した。以上によれば、本件納税告知処分等は、信義に反する違法な不利益処分であり、取り消されるべきである。」に改める。

4 当審における当事者の主張

(控訴人の主張)

(1) 本件代物弁済による本件借入金債務の消滅は、所得税法25条1項柱書きの「金銭その他の資産の交付を受けた場合」に該当しない。すなわち、

ア 所得税法25条1項(みなし配当)の趣旨

会社法上の利益の配当が行われると、純資産が減少し、その原資である利益積立金額も減少する。同様に、会社が自己の株式を取得した場合には、その対価として株主に交付された金銭その他の資産の合計額のうち取得資本金額を除いた部分に相当する利益剰余金(配当可能利益－法人税法上の利益積立金額)が減少することになる。所得税法25条1項柱書きは、会社にとって、自己の株式の取得が、上記のとおり、会社法上の「利益の配当」と同様の経済的実質を有することから、法的には「利益の配当」でない株式の譲渡を、税法上「利益の配当」と擬制してみなし配当課税をする旨の規定である。

イ 利益配当とみなされるのは「資産」である。

所得税法24条1項(配当所得)に規定する「配当等」は、一般的に金銭その他の資産が実際に交付される行為を意味し、同条25条1項柱書きの「配当とみなす金額」も、それと同様に、実際に交付される具体的な金銭等資産を剰余金の配当であると解することを確認し

た規定と解される。要するに、同法25条1項で「利益の配当」とみなされる「金銭その他の資産」とは、会社から株主に対し移転した「資産」である。

ウ 資産概念と「債務の消滅」

所得税法、法人税法で用いられる「資産」とは、少なくとも将来において便宜をもたらす能力としての用役潜在力を有するもので、かつ譲渡性があるものをいう。上記の資産の意義・性質から、この「資産」に「債務の消滅」が当たらないことは、明らかである。

(2) 本件代物弁済による債務の消滅は、所得税法181条1項の「支払」に該当せず、控訴人は源泉徴収義務を負わない。

ア 「支払」の意義

所得税法181条1項の「支払」とは、支払の債務が消滅する行為、すなわち原則的に私法上の債務の給付による弁済をいう。

イ 一般の代物弁済の場合、債務者である源泉徴収義務者が代替物の給付をなすことにより、源泉徴収義務者自身の支払債務が消滅することになるから、所得税法181条1項の「支払」に当たるといえる。しかし、本件代物弁済には、債務者である本件持株会が、本来の給付である借り入れた金銭の支払に代えて、債権者である控訴人の発行済株式を給付したところに特殊性がある。本件代物弁済において、本件借入金債務の消滅を享受するのは、源泉徴収義務者とされる控訴人ではなく本件持株会である。控訴人は、本件持株会に対し、私法上の支払債務を負担しているわけではないし、本件代物弁済によって、その「利益の配当」に係る支払債務が消滅したわけでもない。よって、本件代物弁済は所得税法181条1項の「支払」に当たらない。

(3) 仮に本件代物弁済にみなし配当に該当する部分があるとしても、その該当する部分（所得税法1条、法人税法24条1項）は、本件未配分株式と対価関係に立つ正常な時価の範囲に限られる。

ア 所得税法25条1項柱書きは、「自己の株式の取得」により（因り）、と規定し、「自己の株式の取得」と「金銭その他の資産の交付」が原因と結果の関係、すなわち対価関係にあることを示している。したがって、「配当の額とみなす金額」の算定に当たっては、自己の株式の取得に伴って交付された金銭等の合計額のうち、自己の株式と対価関係に立つ部分（正常の取引価額＝時価）と、それを超える部分とを区別しなければならない。その際、時価相当額を超える部分は、①自己株式以外の資産の譲渡の対価、②債務の弁済、③役務の提供に対する対価、④実質的な贈与等にあたり、自己の株式の譲渡の対価とはいえないのであるから、「配当の額とみなす金額」の算定基準となることはない。

イ 時価を超える取引金額で自己の株式を取得する場合、「配当の額とみなす金額」は、会社の利益積立金額を原資とする部分であるから、「配当の額とみなす金額」については、時価を基準にして算定するのが妥当である。このような解釈は、商法上会社に現存する利益積立金が「利益の配当」の原資とされていることとも合致し、みなし配当課税の立法趣旨にかなうものである。

(4) 原判決は、①本件規約1条に民法上の組合とする旨の文言があること、②配分済株式に係る部分についてパス・スルー課税が行われていたことを根拠に、本件持株会が民法上の組合であると認定した。しかし、本件持株会は、次のとおり、民法上の組合ではなく、人格のない社団である。

ア 本件規約1条の上記文言が設けられた目的や、人格のない社団と民法上の組合に関する法律論からすれば、上記文言は、民法上の組合とする根拠にならない。

イ 控訴人は、配分済株式に係る部分についても、本件持株会の前身であるC当時の処理を踏襲し、民法上の組合を前提としたパス・スルー課税の取扱いをしていない。すなわち、① 従業員持株会を民法上の組合として設立した場合、同会から会員への配当金支払においては、会員の持分に対応する「信託計算書」を提出しなければならない、その場合は、配分済株式だけでなく未配分株式も含む合計株数に対する配当を各会員に応じてパス・スルーして計算したものが「信託計算書」に記載されることになる。② しかし、本件持株会は、処分行政庁職員の指導に基づき、会員各自の配分済株式の各配当金に応じて「名義人受領の配当所得の調書合計表」及び「名義人受領の配当所得の支払調書」を作成し、処分行政庁に提出している。③ この配分済株式の税務処理をみても、これ自体が、民法上の組合を前提にしたパス・スルー課税の取扱いをしていないことになる。

ウ 本件持株会は、非上場会社の従業員持株制度に基づく持株会である。

非上場会社の従業員持株会が、退会会員等の所有する株式を買い戻した場合、未配分株式を所有することも考えられる。このとき、民法上の組合の法理によれば、持株会が未配分株式を取得するための買戻資金の拠出責任や借入金債務も、全会員に按分して負担させることになる。しかし、このような責任や債務を個々の会員に負わせることは、福利厚生施策の一環である従業員持株制度の意義を失わせ、会員に対して予期しない負担を強いる結果になることから到底許されない。このように、従業員持株制度の目的及び性質から、未配分株式の取得等に照らしても、民法上の組合法理に従って取り扱うことは予定されていない。

(被控訴人の主張)

(1) 本件代物弁済による債務の消滅が「金銭その他の資産の交付」(所得税法25条1項柱書き)に当たらないとの主張は、法的根拠に欠けるもので失当である。

ア 所得税法25条1項の「みなし配当」の趣旨

所得税法25条1項柱書きにいう「金銭その他の資産の交付を受けた場合」とは、金銭その他の資産が実際に交付された場合だけでなく、同様の経済的効果をもたらす債務の消滅等があった場合も含む。本件代物弁済では、控訴人が自己株式である本件株式を取得する一方、それに基因して、控訴人の株主である本件持株会の会員らが控訴人に対し負っていた本件借入金債務が消滅した。よって、本件代物弁済は、所得税法25条1項5号のみなし配当に該当し、みなし配当の支払者である控訴人は、源泉徴収義務を負う。

イ 所得税法181条1項の「支払」の意義

(ア) 所得税法25条1項の趣旨は、形式的には法人の利益配当ではないが、資本の払戻し、法人の解散による残余財産の分配等の方法で、実質的に利益配当に相当する法人利益の株主への帰属が認められる行為が行われたときに、その経済的実質に着目して、これを配当とみなして株主等に課税することにある。上記趣旨に照らせば、同柱書きにいう「金銭その他の資産の交付を受けた場合」という文言は、「資産」の実際的な移転があった場合のみを指すものとは解されず、当該取引の経済的実質に着目して、実質的に利益配当に相当する法人利益の株主等への帰属が認められる場合も含むものと解される。

(イ) みなし配当に関する所得税法25条1項柱書の「金銭その他の資産の交付を受けた場合」の文言を解釈するに当たっては、譲渡所得(所得税法33条1項)における「資産」

の文言を解釈する場合と異なるから、両者の「資産」の意義を一致させる必要はない。

(2) 本件代物弁済について、所得税法181条1項の適用が制限される余地はない。

所得税法25条1項が定めるみなし配当に該当する場合は、「利益の配当」に関する所得税法の規定がすべて適用される。そして、同法181条1項が、「居住者に対し国内において…第24条第1項（配当所得）に規定する配当等…の支払をする者」と規定するとおり、同法24条が規定する「配当等」の支払をした者は、同法181条1項に基づく源泉徴収義務を負うとされている。そうすると、同法25条1項が規定するみなし配当に該当する場合は、同項柱書きにより、同法24条が定める「利益の配当」がされたものとみなされ、その結果、「利益の配当」をした場合の源泉徴収義務を定めた同法181条1項が当然に適用されることになる。

(3) 控訴人は、みなし配当に該当するとしても、未配分株式の時価の範囲に限られると主張するが、以下のとおり理由がない。

① 所得税法25条1項柱書きにいう「次に掲げる事由により」の「より」とは、同項各号が定める事由と金銭の交付が「原因と結果の関係」にあることを意味すると解されるが、このことから直ちに、両者が対価関係に置かれていると解することはできない。② 同項柱書きの文言からは、取得の対象とされた自己株式の時価ではなく、自己株式の取得を原因として、現実に交付された金銭等の額に基づいて、みなし配当の額を計算することを予定していると解される。③ 所得税法25条1項柱書きにおいて、みなし配当の額を算定するに当たり、会社の利益積立金又は商法上の利益剰余金の額を考慮する必要性があることをうかがわせる文言は一切ない。よって、時価を基準にして「配当の額とみなす金額」を算定すべきとする見解は、実定法上の根拠を欠く独自の見解といわざるを得ない。

(4) 本件持株会が人格のない社団であるという控訴人の主張は失当である。

ア 信託の計算書について

従業員持株会が、会員への配当金の分配に当たって、税務署に「信託の計算書」を提出するのは、管理信託の方法（従業員持株会が株式を保有する目的で形式的に理事長に名義を借りるため、株式を管理の目的で理事長に信託する方法）が採用されている場合であり、管理信託の方法が採用されていない場合には、「名義人受領の配当所得の調書」を作成することになる。信託の計算書を提出する場合も、名義人受領の配当所得の調書を提出する場合も、いずれもパス・スルー課税を前提としている。

イ 控訴人が未配分株式を人格のない社団として処理する意思であれば、これに沿うように、遅くとも本件代物弁済により793万3268株という大量の未配分株式を処理するまでには、本件持株会において、本件規約1条を改正するなどの組織上・外形上の措置を講じるはずである。しかし、本件持株会においてそのような措置は採られていない。よって、本件代物弁済に際し、契約当事者である本件持株会が人格のない社団であることを前提としてこれを行ったとは認められない。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の本訴請求はいずれも理由がないと判断する。その理由は、2で原判決を補正し、3で當審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」中の第3の1～4のとおりである。

2 原判決の補正

(1) 原判決21頁13行目～同22行目を次のとおり改める。

「なお、本件持株会は、本件代物弁済の前年である平成15年末時点で、未配分株式745万5359株を保有していたが、同時点の配分済株式は1082万0851株であり、上記未配分株式数は、本件持株会が保有する株式総数の約40.8%に達していたこと、にもかかわらず、本件持株会は、未配分株式についてパス・スルー課税の扱いを受けていなかったことが認められる（甲43、乙6）。

しかしながら、本件持株会では、平成12年以降、未配分株式数が毎年100万株以上の割合で増加し（甲19）、これらを早急に解消する必要性があったが、本件代物弁済によって793万3468株の未配分株式を一度に処理するまでには、本件規約1条を改正する等、本件持株会が民法上の組合でないことを組織上・外形上からも明らかにする措置を何ら採らなかつたばかりか、配分済株式については、パス・スルー課税を受けてきたことが認められる。

以上の未配分株式の取扱い等によれば、本件持株会では、設立から本件代物弁済に至るまで、本件持株会が民法上の組合であることを前提とした運営がされており、未配分株式についてパス・スルー課税の扱いを受けていないことも、本件持株会において権利帰属の実体に即した会員らへの割当てを取らず、その便益を享受することをしなかつたというにすぎない。」

(2) 原判決25頁26行目末尾の次に、「なお、控訴人担当者が、税務相談に当たり、処分行政庁の担当職員に対し、Cでは大量の未配分株式が每期継続して繰り越されていたため、今後も、本件持株会において未配分株式についての税務処理を長期にわたり継続して行う必要がある旨を伝えたことを認めるに足りる証拠はない。」を加える。

3 当審主張に対する判断

(1) 控訴人は、①所得税法25条1項5号において「利益の配当」とみなされるのは「資産」である、②資産とは譲渡性のあるものをいい、債務の消滅を含めることはできないとし、本件代物弁済による本件借入金債務の消滅は、所得税法25条1項5号に該当する「金銭その他の資産の交付を受けた場合」（同条項柱書き）に該当しないと主張する。

しかしながら、所得税法25条1項の趣旨は、形式的には法人の利益配当ではないが、資本の払戻し、法人の解散による残余財産の分配等の方法で、実質的に利益配当に相当する法人利益の株主等への帰属が認められる行為が行われたときに、その経済的実質に着目して、これを配当とみなして株主等に課税するところにあるというべきである。上記趣旨に鑑みると、同柱書きにいう「金銭その他の資産の交付を受けた場合」とは、金銭その他の資産が実際に交付された場合だけでなく、同様の経済的利益をもたらす債務の消滅等があった場合も含むものと解される。

そもそも、所得税法25条1項柱書きは、配当等とみなす金額の対象を「金銭その他の資産の交付」と規定している。したがって、その一部である「資産」という文言のみを切り離した上、これを配当所得ではなく、譲渡所得を規定した同法33条1項にいう「資産」と同義と解することは、法文の解釈として相当でない。

本件代物弁済においては、控訴人が自己株式である本件株式を取得する一方で、株主である本件持株会の会員らには、同人らが控訴人に対して負っていた本件借入金債務が消滅するという経済的な利益が認められる。よって、本件代物弁済は所得税法25条1項5号のみなし配当に該当し、控訴人の上記主張は理由がない。

(2) 控訴人は、①本件代物弁済において、本件借入金債務の消滅という経済的利益を享受するのは、源泉徴収義務者とされている控訴人ではなく、本件持株会である、②控訴人の「利益の配当」に係る支払債務は消滅しないから、本件代物弁済は、所得税法181条1項にいう「支払」には当たらないと主張する。

しかしながら、所得税法181条1項は、源泉徴収義務者を「居住者に対し国内において…第24条第1項（配当所得）に規定する配当等…の支払をする者」と規定している。上記規定は、文理上、「配当等の支払」をする者が、源泉徴収義務者となるという趣旨であり、それ以上に、「配当等」と「支払」を分けた上、「支払」とは、源泉徴収義務者自身が株主等に対して負う支払債務を消滅させる場合に限られると解すべき根拠は、見当たらない。

他方、所得税法25条1項は、前記(1)のとおり、法人が、実質的に利益配当に相当する法人利益を株主等に帰属させる行為をしたときに、その経済的実質に着目して、これを同法24条にいう「配当等の支払」とみなして株主等に所得を帰属させ、その場合に「利益の配当」に関する所得税法の規定を適用するものと解される。上記趣旨によれば、みなし配当に該当する場合において、同法181条1項にいう「配当等の支払」とみるべきものは、同法25条1項によって配当等とみなされる、株主等に経済的利得を帰属させる行為であり、上記(1)のとおり、本件代物弁済が株主等に経済的利得を帰属させる行為である以上、同法181条1項にいう「配当等の支払」に当たるといふべきである。よって、控訴人の上記主張も理由がない。

(3) 控訴人は、自己の株式を通常取引価額（時価）を超える取引で取得する場合には、時価を超える部分については、取引の対価すなわち「配当の額とみなす金額」に当たらないと主張する。

しかしながら、所得税法25条1項柱書き及び同項5号は、① 当該法人の株主が交付を受けた「金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額」と、②「当該法人の…資本金等のうちその交付の基因となった当該法人の株式又は出資に対応する部分の金額」を比較することにより、「配当の額とみなす金額」を決定する旨規定しており、あくまで自己株式の対価として現実に交付された「金銭等の額」に基づいて、みなし配当の額を計算することを予定しているといふべきである。

これに対し、同法25条1項柱書きには、「配当の額とみなす金額」を算定するに当たり、取得の対象とされた自己株式のうち、会社の利益積立金又は商法上の利益剰余金に対応する額（株式の時価相当額）に限定されることを窺わせる文言はないから、控訴人の上記主張は理由がない。

(4) ア 控訴人は、① 本件持株会は、配分済株式についての配当金の支払に当たっても、「信託の計算書」（所得税法227条）ではなく、「名義人受領の配当所得の調書」（所得税法228条1項）を提出しており、未配分株式のみならず配分済株式についても、民法上の組合を前提としたパス・スルー課税の取扱いがされていない、② 本件持株会には、非上場会社の従業員持株制度に基づく持株会であるという特殊性があるとして、本件持株会は民法上の組合には当たらないと主張する。

イ 名義人受領の配当所得の調書について

民法上の組合として設立された従業員持株会において、持株会が株式を保有するために形式的に理事長との間で株式信託契約を結び、理事長に持株を管理信託する場合には、信託の受託者である理事長が、税務署長に対し「信託の計算書」（同法227条）を提出する。

一方、所得税法228条にいう「名義人受領の配当所得の調書」を提出する者は、「業務に関して他人のために名義人として…第24条第1項に規定する配当等の支払を受ける者」と規定され、会社から支払われた配当等が、名義人ではなく、「他人」の配当所得として取り扱われることが前提とされている。そうであれば、本件持株会は、控訴人から支払を受けた配分済株式についての配当金総額が「他人」、すなわち個々の会員の配当所得となることを前提に、「名義人受領の配当所得の調書」を提出していたものと認められる。また、本件持株会は、配当済株式に係る配当部分について、「名義人受領の配当所得の調書」を作成するとともに、パス・スルー形態での計算処理を行い、このとおり実際にパス・スルー課税を受けていた（甲5、弁論の全趣旨）。そうすると、本件持株会が「名義人受領の配当所得の調書」あるいは「信託の計算書」のいずれを提出していたかによって、民法上の組合を前提としたパス・スルー課税の取扱いがされるかどうかとは直接結び付かないから、この点からも理由がない。

（なお、本件持株会は、同会が保有する株式を管理の目的をもって理事長に株式を管理信託しているが（乙1。規約25条）、「信託の計算書」ではなく、「名義人受領の配当所得の調書」を提出している。しかし、昭和63年12月26日、控訴人の従業員が東税務署の署員に相談した際の状況を記載した書面（甲14）や丙の陳述書（甲32）によっても、控訴人の従業員が、税務相談の際に、本件持株会が管理信託の方法を採用することを告げていたことは認められず、このことを前提として東税務署から誤った指導を受けたとはいえない。）

ウ 非上場会社の従業員持株会の特殊性について

控訴人は、非上場会社の従業員持株会において、民法上の組合の法理を適用して、未配分株式取得のための買戻資金の抛出責任や借入金債務を個々の会員に按分して負担させることは、持株会が福利厚生施策の一環という従業員持株制度の意義を失わせるものであるから許されないと主張する。

しかしながら、従業員持株会の法的性格を確定するに当たっては、当該持株会の運営実態等に照らして、当事者の意思を合理的に解釈することになるが、本件持株会においては、前記2(1)及び3(4)イのとおり、未配分株式及び配分済株式の取扱い等によれば、本件持株会が民法上の組合であることを前提とした運営がされていたものと認められ、上記控訴人の主張は理由がない。

第4 結論

以上の次第で、控訴人の本訴請求はいずれも理由がないから棄却すべきであり、これと同旨の原判決は相当である。

よって、本件控訴を棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪高等裁判所第1民事部

裁判長裁判官 小島 浩

裁判官 塚本 伊平

裁判官 阿多 麻子