

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 更正をすべき理由がない旨の通知処分取消請求控訴事件

国側当事者・国(沼津税務署長事務承継者島田税務署長)

平成24年6月20日棄却・上告

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成23年10月11日判決、本資料261号-191・順号11781)

判 決

|           |              |
|-----------|--------------|
| 控 訴 人     | A株式会社        |
| 同代表者代表取締役 | 甲            |
| 同訴訟代理人弁護士 | 小田 修司        |
| 同         | 石川 哲夫        |
| 同         | 藤田 浩司        |
| 同補佐人税理士   | 伊藤 齊         |
| 被控訴人      | 国            |
| 同代表者法務大臣  | 滝 実          |
|           | 沼津税務署長事務承継者  |
| 処分行政庁     | 島田税務署長 黒川 哲丹 |
| 同指定代理人    | 秦 智子         |
| 同         | 森本 利佳        |
| 同         | 今井 健         |
| 同         | 林 亮二         |
| 同         | 武田 克彦        |
| 同         | 浅野 真哉        |

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 沼津税務署長がB株式会社に対して平成21年3月18日付けでした、同会社の平成19年4月1日から平成20年3月31日までの事業年度の法人税についての更正の請求に係る更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

第2 事案の概要

- 1 B株式会社(以下「B」という。)は、C株式会社(以下「C」という。)とともに株式移転により控訴人(設立時の商号「D株式会社」)を設立し、その際保有していた自己株式(本件自己

株式)につき控訴人の株式(本件株式)の割当てを受け、その後、本件株式を他に譲渡した。Bは、法人税の確定申告に当たり、本件株式の譲渡につき取得価額を零円として譲渡損益を計算した確定申告書を提出した後、本件株式の取得価額は本件自己株式の取得価額を引き継ぐべきであるとして、上記確定申告に係る課税標準等について更正の請求をした。これに対し、沼津税務署長は、更正すべき理由がない旨の通知処分をし、Bのした異議申立て及び審査請求は、いずれも棄却された。

本件は、Bを吸収合併した控訴人が、被控訴人に対し、上記通知処分の取消しを求める事案である。

2 原審は、本件株式の取得価額は本件自己株式の株式移転直前の帳簿価額に相当する零円となるから、上記確定申告における本件株式の譲渡損益の計算に誤りはないとして、控訴人の請求を棄却したため、控訴人が控訴をして、上記第1のとおり判決を求めた。

3 株式移転に関する主な法令の定め、争いのない事実等、争点及び争点に関する当事者双方の主張は、当審における控訴人の主張を後記4のとおり付加するほかは、原判決「事実及び理由」欄の「第2 事案の概要」の1項ないし4項に記載のとおりであるから、これを引用する。

ただし、原判決5頁13行目の「法人である。」を「法人であり、平成22年4月1日、B及びCを合併した。」に、7頁24行目及び25行目の各「原告」をいずれも「B」に、10頁2行目から3行目にかけての「場合と同様に、」を「場合のように」に、11頁4行目の「前提とした」を「前提とすることの」に、それぞれ改める。

4 当審における控訴人の主張

(1) 原判決は、キャピタル・ゲイン課税の原則に反する。

仮に、平成18年の法人税法改正により自己株式の帳簿価額が零円となると解釈されるとしても、自己株式の取得に当たり企業が購入の対価を支払ったという実態が消えるものではない。自己株式が資産として計上されないという税制改正の形式論を貫くことによって、キャピタル・ゲイン課税の原則に反して取得価額に至るまで課税するという事態が生じてしまっている。本来であれば、それを避けるべき立法措置が手当てされるべきであるが、その立法措置がされない間は、キャピタル・ゲイン課税の原則に違背しないよう謙抑的な解釈適用がされるべきである。

(2) 自己株式の処分は有価証券の譲渡ではない。

法人税法2条21号は、自己が有する自己の株式を有価証券から除外しているから、本件について有価証券の譲渡損益に関する規定である法人税法61条の2、法人税法施行令119条1項10号の適用はない。

法人税法上、有価証券ではない自己株式には法人税法施行令119条1項10号にいう「直前の帳簿価額」がなく、有価証券に関する法人税法61条の2、同法施行令119条1項10号を適用して本件株式の取得価額を算出することはそもそも不可能である。法人税法上、自己株式は、発行法人が取得した段階で消却処理を行い、その後も消却状態が継続し、資産としては存在しないのであるから、同号にいう「株式」に含まれない。

(3) 本件自己株式の帳簿価額は零円ではない。

法人税法上の帳簿価額というものは、簿記・会計上の「帳簿価額」という概念の借用であり、それは「評価のときに、帳簿上、そのものに付けられている額」と定義される。本件自己株式には、会計帳簿上26億7598万5208円という取得価額をもって評価されているのであ

るから、これを零円とみなすという規定がない以上、法人税法22条4項に基づき、同額が本件自己株式の帳簿価額となるべきである。

仮にそうでないとしても、同項に従い、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」により、本件株式の取得価額は、本件株式の時価とみるべきである。

(4) 自己株式の処分は資本取引である。

自己株式の処分は、会社法上、資本取引であり、法人税法上も、資本金等の額の増減を生ずる取引すなわち資本等取引（法人税法22条5項）であるとされ、自己株式の処分をした場合には原則として資本金等の額を増加させるものとしている。法人税法施行令8条1項1号へは、株式移転により自己が有していた自己の株式が株式移転完全親法人に取得された場合には資本金等の額を増加させないこととしているが、株式移転完全子法人に対しては、株式移転完全親法人の株式という有価物が交付され、株式移転完全子法人の財産の増加が生じているのであるから、これを会社財産の増加を伴わない場合（同号ホ、トないしリ）と同列に規定することは、立法上の過誤というほかない。

資本金等の額の増加を減算しているのが法人税法施行令8条1項1号への規定であるから、本件自己株式は控訴人に取得された後も非資産であり、法人税法施行令119条1項10号の「株式」に該当せず、同号は適用されない。

### 第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求は理由がないと判断する。その理由は、以下のとおり付加訂正し、当審における控訴人の主張に対する説明を後記2のとおり補足するほかは、原判決「事実及び理由」欄の「第3 当裁判所の判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決19頁5行目及び7行目の各「損金」をいずれも「損益」に改める。

(2) 原判決21頁23行目から22頁4行目までを削る。

(3) 原判決22頁9行目の「簿価純資産額」の次に「(当該株式移転完全子法人の当該適格株式移転の直前の資産の帳簿価額)」を加え、11行目から12行目にかけての「自己株式の価額とは何ら関係のない規定であって」を「自己株式の帳簿価額をいくらとみるかについては何ら触れるものではないから」に改める。

(4) 原判決23頁15行目から16行目にかけての「本件株式の帳簿価額を零円とするのは、法人税法119条1項10号に基づくものであるから」を「本件株式の帳簿価額の算出の基礎となる取得価額を零円とするのは、法人税法施行令119条1項10号に基づくものであるから」に、23行目及び末行の各「資本取引」をいずれも「資本等取引」に改める。

(5) 原判決26頁6行目の「いえるのであるし、」の次に「本件株式移転において、Bは、本件自己株式を予め消却しておくことにより、本件株式の割当てを受けず、さらにはその譲渡益の発生を回避するという選択が可能であったのである。」を加える。

2 当審における控訴人の主張に対する補足説明

(1) 控訴人は、原審の判断がキャピタル・ゲイン課税の原則に反する旨主張する。

確かに、Bは、一定の対価を支払って本件自己株式を取得している。しかし、前記引用に係る原判決の「第3 当裁判所の判断」の2(2)オ(24頁23行目から25頁2行目まで)に説示のとおり、法人税法上、その対価の額に相当する金額は、取得と同時にBの資本金等及び利益積立金の額から減算されており、本件自己株式は資産として計上されていないのである。したがって、Bが、本件自己株式を消却することなく株式移転を行ったことにより、本件株式

を割り当てられた場合、本件株式の取得価額は零円となり、本件株式を譲渡したときはその譲渡価額全額が譲渡益となると解することは、何らキャピタル・ゲイン課税の原則に反することにはならない。

- (2) 控訴人は、自己株式の処分は有価証券の譲渡ではないから、法人税法61条の2、法人税法施行令119条1項10号の適用はないと主張する。

しかし、前記引用に係る原判決「第3 当裁判所の判断」の2(3)(25頁6行目から20行目「べきである。」まで)に説示のとおり、本件において問題となっているのは、Bが取得した有価証券たる本件株式(控訴人の株式)の取得価額であるから、有価証券を取得した場合のその取得価額を定める法人税法施行令119条1項が適用されることになる。

そして、同項10号は、株式移転により交付を受けた当該株式移転完全親法人の株式の取得価額を、当該株式移転完全子法人の「株式」の当該株式移転の直前の帳簿価額とする旨規定しており、上記「株式」から自己株式が除かれるとする規定も、これが法人税法上も有価証券である「株式」でなければならないとする規定もないのであるから、本件株式の取得価額は、本件自己株式の本件株式移転直前の帳簿価額となるというべきである。

控訴人は、自己株式には「直前の帳簿価額」がないから同号を適用することは不可能であるとも主張するが、法人税法上、自己株式が資産として計上されないということは、その帳簿価額は零円であると解することができるから、控訴人の主張は採用することができない。

- (3) 控訴人は、本件自己株式の帳簿価額は法人税法22条4項に基づき会計帳簿上の26億7598万5208円、又はその時価とみるべきであると主張する。

しかし、前記引用に係る原判決「第3 当裁判所の判断」の2(3)(25頁20行目「そして」から末行まで)に説示のとおり、法人税法61条の2、法人税法施行令119条1項10号は、同法22条2項及び3項に規定する「別段の定め」に該当するから、同条4項に規定する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算すべきものとはならない。

- (4) 控訴人は、自己株式の処分は資本取引であり、法人税法施行令8条1項1号へが株式移転により自己株式が完全親法人に取得された場合を除外していることは立法上の過誤であって、本件自己株式は法人税法施行令119条1項10号の「株式」に該当しないと主張する。

しかし、控訴人の主張は立法論を説くものにすぎない上、自己株式の処分が資本等取引であることを理由に、本件自己株式が法人税法施行令119条1項10号の「株式」に該当しないということとはできず、むしろ、その株式移転の直前の帳簿価額が零円であるとの解釈に整合するというべきであるから、控訴人の主張は失当である。

#### 第4 結論

よって、控訴人の請求を棄却した原判決は正当であり、本件控訴は理由がないからこれを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第23民事部

裁判長裁判官 鈴木 健太

裁判官 瀬川 卓男

裁判官 中村 さとみ