

東京地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求事件
国側当事者・国(町田税務署長)
平成24年12月4日一部認容・控訴

判 決

原告	株式会社A
同代表者代表取締役	甲
同訴訟代理人弁護士	伊藤 茂昭 古川 和典 白沢 勇樹
伊藤茂昭訴訟復代理人弁護士	太田 孝彦
被告	国
同代表者法務大臣	滝 実
処分行政庁	町田税務署長 前原 真一
同指定代理人	関根 英恵 森本 利佳 長田 光弘 清水 一夫 田中 正美 中藤 修治

主 文

- 1 町田税務署長が原告の平成18年6月1日から平成19年5月31日までの事業年度の法人税について平成21年3月31日付けでした更正処分のうち所得金額1億0571万9333円及び納付すべき税額2714万5800円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定のうち456万4000円を超える部分を取り消す。
- 2 町田税務署長が原告の平成17年6月1日から平成18年5月31日までの課税期間における消費税及び地方消費税について平成21年3月31日付けでした更正処分のうち納付すべき消費税額237万1800円及び納付すべき譲渡割額59万2900円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分のうち4万2000円を超える部分を取り消す。
- 3 原告のその余の請求を棄却する。
- 4 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

1 主位的請求

- (1) 町田税務署長が原告の平成17年6月1日から平成18年5月31日までの事業年度の法

人税について平成21年3月31日付けでした更正処分のうち所得金額マイナス1310万4310円を超える部分及び納付すべき税額マイナス403万8950円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定を取り消す。

(2) 町田税務署長が原告の平成18年6月1日から平成19年5月31日までの事業年度の法人税について平成21年3月31日付けでした更正処分のうち納付すべき税額マイナス1850万1906円を超える部分及び過少申告加算税賦課決定を取り消す。

(3) 主文第2項同旨

2 予備的請求

(1) 町田税務署長が原告の平成17年6月1日から平成18年5月31日までの事業年度の法人税について平成21年3月31日付けでした更正処分のうち所得金額マイナス1310万4310円を超える部分及び納付すべき税額マイナス403万8950円を超える部分並びに過少申告加算税賦課決定を取り消す。

(2) 町田税務署長が原告の平成17年6月1日から平成18年5月31日までの課税期間における消費税及び地方消費税について平成21年3月31日付けでした更正処分のうち消費税の差引税額240万4200円及び地方消費税の譲渡割額60万1000円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分のうち4万6000円を超える部分を取り消す。

第2 事案の概要

1 本件は、株式会社B（以下「B」という。）の株式を保有していた原告が、Bと株式会社C（以下「C」という。）との間で株式交換契約が締結された際、Bに対して平成18年法律第87号による改正前の商法（以下「旧商法」という。）355条1項に基づく反対株主の株式買取請求権を行使して、原告保有のBの株式（以下「本件B株式」という。）を譲渡（以下「本件株式譲渡」という。）したことから、本件株式譲渡の対価の額（以下「本件株式譲渡価額」という。）の一部は法人税法（平成18年法律第10号による改正前のものをいう。以下同じ。）24条1項4号の自己株式の取得として同法23条1項1号の配当等の額とみなされる（以下、配当等の額とみなされる金額を「みなし配当額」という。）として、同条1項の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないことができる旨の規定（以下、同項の規定を「受取配当金の益金不算入規定」という。）を適用して確定申告をしたところ、処分行政庁から、本件株式譲渡の対象は本件B株式ではなく株式交換により割り当てられたCの株式（以下「本件C株式」という。）であるからみなし配当額は発生せず、本件株式譲渡による譲渡利益又は譲渡損失（以下「譲渡損益」という。）を益金又は損金の額に算入すべき時期は、原告が確定申告をした事業年度よりも1期前の事業年度であるとして、平成18年5月期（平成17年6月1日から平成18年5月31日までの事業年度をいい、以下、他の事業年度についても同様の表現をする。）及び平成19年5月期の法人税の各更正処分（以下、平成18年5月期の法人税の更正処分を「平成18年5月期法人税更正処分」、平成19年5月期の法人税の更正処分を「平成19年5月期法人税更正処分」、法人税の各更正処分を併せて「本件法人税各更正処分」という。）及び過少申告加算税の各賦課決定処分（以下、平成18年5月期の法人税の過少申告加算税の賦課決定処分を「平成18年5月期法人税賦課決定処分」、平成19年5月期の法人税の過少申告加算税の賦課決定処分を「平成19年5月期法人税賦課決定処分」、法人税の各賦課決定処分を併せて「本件法人税各賦課決定処分」といい、本件法人税各更正処分と本件法人税各賦課決定処分を併せて、以下「本件法人税各更正処分等」という。）並びに平成17年6月1日から平成18年5月31日までの

課税期間（以下「本件課税期間」という。）の消費税及び地方消費税（以下「消費税等」という。）の更正処分（以下「本件消費税等更正処分」という。）及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下「本件消費税等賦課決定処分」といい、本件消費税等更正処分と併せて以下「本件消費税等更正処分等」といい、本件法人税各更正処分等と本件消費税等更正処分等を併せて「本件各処分」という。）を受けたことから、主位的請求として、本件株式譲渡の対象は本件B株式であり、本件株式譲渡に係る所得は平成19年5月期に実現したから、本件株式譲渡に係る譲渡損益は平成19年5月期の益金又は損金の額に算入すべきであり、原告は平成19年5月期に本件株式譲渡に係る譲渡損益を益金の額に算入し、受取配当金の益金不算入額及び法人税法68条1項の規定（以下「所得税額控除規定」という。）による所得税額控除額をそれぞれ記載して確定申告をしたのであるから、これを認めない本件各処分には本件株式譲渡の対象、本件株式譲渡に係る譲渡損益の算入時期並びに受取配当金の益金不算入規定及び所得税額控除規定の適用に関する事実誤認及び法令解釈の誤りがあるとして、本件各処分の取消しを求め、予備的請求として、本件株式譲渡の対象は本件B株式であるが、仮に本件株式譲渡に係る所得が平成18年5月期に実現し本件株式譲渡に係る譲渡損益を平成18年5月期の益金又は損金の額に算入すべきであるとしても、原告が平成18年5月期に本件株式譲渡に係る譲渡損益を益金又は損金の額に計上せず、みなし配当額について受取配当金の益金不算入額及び所得税額控除額を記載して確定申告をしなかったことについてはやむを得ない事情があり、又は、平成19年5月期に本件株式譲渡に係る譲渡損益を益金の額に算入し、みなし配当額について受取配当金の益金不算入額及び所得税額控除額を記載して確定申告をしたことにより、法人税法23条6項所定の受取配当金の益金不算入規定の適用要件及び同法68条3項所定の所得税額控除規定の適用要件がそれぞれ満たされているとして、本件各処分の取消しを求めている事案である。

2 関係法令の定め等

別紙1のとおり。なお、別紙で用いた略称は、以下の本文においても用いることとする。

3 前提事実（争いのない事実、顕著な事実並びに掲記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 原告は、昭和●年●月●日に設立された不動産の貸付及び管理等を目的とする株式会社である。原告の取締役であり、原告代表者の夫でもある乙（以下「乙」という。）は、原告の実質的な経営者である。（甲1）

イ Bは、昭和●年●月●日に設立された生鮮魚介類の販売等を目的とする株式会社である。乙は、昭和47年6月28日から平成16年10月29日までの間、Bの代表取締役を務めていたが、同日、代表取締役を辞任するとともに、保有していたBの株式の一部をCに譲渡し、後記(4)の株式交換の効力発生の日までBの株式60万4836株を保有していた。（乙5、8の1及び2）

ウ Cは、昭和●年●月●日に設立された株式会社であるが（設立当時の商号は、D株式会社）、平成8年1月から外食事業を開始し、平成16年10月、原告及び乙ほか10名のBの株主からBの株式370万1782株（平成16年10月29日当時のBの発行済み株式数554万9898株の約66.7%）を取得してBを子会社化した上で、平成●年●月●日に当時の商号である株式会社Eから株式会社Cに商号を変更するとともに、持株会社に移行した。（乙3、9、10）

(2) BとCとの間の株式交換契約及び原告による株式買取請求

ア Bは、平成17年12月13日、Cとの間で、Cを完全親会社、Bを完全子会社とするため、Bの株式1株にCの株式を平成18年2月21日に0.0056株割り当てる（以下「本件株式交換」という。）という内容の株式交換契約（以下「本件株式交換契約」という。）を締結した。原告は、平成17年12月当時、Bの株式を53万8999株保有していたため、原告が本件株式交換に応じたとすれば、Cの株式を3018.3944株割り当てられることになっていた。（甲8、乙4）

イ Bは、同日、Bの株主に対し、本件株式交換契約の承認を議題とする臨時株主総会を同月28日に開催する旨の株主総会の招集通知を発送した。（乙12）

ウ 原告は、同月19日、Bに対し、本件株式交換に反対する旨の意思を通知するとともに、同月28日に開催されたBの臨時株主総会においても反対の意思を表明したが、上記株主総会に出席した株主の3分の2以上の賛成を得て、本件株式交換契約は承認された。（甲9、10）

エ 原告は、平成18年1月14日、Bに対し、旧商法355条1項に基づき本件B株式について株式買取請求（以下「本件株式買取請求」という。）をした。（甲11）

(3) 原告とBとの間の価格協議

原告は、平成18年2月8日に、BからBの株式を1株当たり1956円で買い取る旨の打診を受けて以降、Bとの間で協議を重ね、同月28日、Bとの間で買取価格の協議が整ったため、同年3月10日に合意書の取交し及び代金決済を行うこととした。（甲12）

(4) 本件株式交換の効力の発生

本件株式交換は、平成18年2月21日、その効力を生じた。

(5) 合意書の取交し及び代金決済

原告、B及びCは、平成18年3月10日、「株式買取価格合意書」と題する書面（以下「本件合意書」といい、本件合意書を内容とする合意を「本件合意」という。）に各自が署名捺印し、Bは、同日、原告に対し、10億5428万2044円を支払った。（甲13ないし15）

(6) 本件株式譲渡の対象株式及び源泉徴収義務の存否をめぐるBとの認識の不一致

原告は、平成18年7月、本件株式譲渡の対象はBの株式であり、Bから受領した株式の買取代金（以下「本件株式譲渡代金」という。）のうちみなし配当額に相当する部分の金額（以下「本件みなし配当額」という。）についてはBに源泉徴収義務が存するものと考え、乙を通じてBの担当者に対しその旨を告げた。Bは、顧問税理士に依頼し、東京国税局に本件合意書を持参して源泉徴収義務の存否を相談してもらったところ、東京国税局の担当者から、本件株式譲渡の対象はBの株式ではなくCの株式であると指摘されたため、以後、Bは、原告に対し、本件株式譲渡の対象はCの株式であり、Bに源泉徴収義務はないと主張した。

(7) 課税処分の経緯等

ア 原告は、平成18年7月31日、平成18年5月期の法人税について、本件株式譲渡代金を預り金として計上して確定申告をした。

イ 原告は、平成19年7月31日、平成19年5月期の法人税について、本件みなし配当額及びBが源泉徴収すべき金額をそれぞれ推定した上で、本件株式譲渡代金から本件みなし配当額を控除した金額を益金として計上し、受取配当金の益金不算入額を記載して確定申告をした。（甲23）

ウ 町田税務署長は、平成21年3月31日、原告に対し、本件株式譲渡はCの株式を対象とするものであり、本件株式譲渡に係る所得は平成18年5月期に実現したものとして、本件各処分をした。(甲3)

エ 原告は、平成21年5月29日、本件各処分の取消しを求めて国税不服審判所長に対する審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成22年5月21日、原告の審査請求を棄却する旨の裁決をした。(甲24)

オ 本件各処分及びその後の不服申立て等の経緯は、別表1ないし3のとおりである。

(8) 本件各訴えの提起

原告は、平成22年9月8日、本件各訴えを提起した。(顕著な事実)

4 被告が主張する本件各処分の根拠等

本件法人税各更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張は別紙2のとおりであり、本件消費税等更正処分等の根拠及び適法性に関する被告の主張は別紙3のとおりである。

なお、後記5の争点以外の点に関しては、平成18年5月期の法人税額について、本件法人税各更正処分当時に法人税額に加算していなかった課税留保金額に対する法人税額を加算することが許されるか否かの点を除き、仮に争点に関する被告の主張及び上記の加算をすることが認められた場合の原告の総所得金額及び納付すべき税額の算定については、当事者間に争いが無い。

5 争点

本件各処分に共通する争点は、① 本件株式譲渡の対象はBの株式であるか、本件株式交換により割り当てられたCの株式であるか(争点(1):本件株式譲渡の対象株式)である。本件法人税各更正処分等に関する争点は、② 本件株式譲渡に係る所得が実現し、本件株式譲渡に係る譲渡損益を益金又は損金の額に算入すべき時期は平成18年5月期か、平成19年5月期か(争点(2):本件株式譲渡に係る譲渡損益の算入時期、主位的請求に関する争点)、③ 本件株式譲渡に係る譲渡損益の算入時期が18年5月期であるとして、原告が平成18年5月期に受取配当金の益金不算入額及び所得税額控除額を記載しなかったことについてやむを得ない事情があったと認められるか(争点(3):やむを得ない事情の有無、予備的請求に関する争点)、④ 本件株式譲渡に係る譲渡損益の算入時期が平成18年5月期であるとしても、原告が平成19年5月期の確定申告において、受取配当金の益金不算入額を記載して確定申告をした場合には、法人税法23条6項所定の要件を満たしていたといえるか(争点(4):益金不算入となるみなし配当額の記載をすべき時期、予備的請求に関する争点)である。

6 争点に関する当事者の主張の要旨

(1) 争点(1)(本件株式譲渡の対象株式)について

(被告の主張)

ア 旧商法下の株式交換と株式買取請求との関係について

(ア) 旧商法下においては、株式交換に反対する株主が株式買取請求をした後株式買取代金が支払われる前に株式交換の効力が生じた場合の株式交換の効力と反対株主による株式買取請求との関係について、旧商法に明確な規定が存在せず、実務上の取扱いも定かではなかったため、株式交換が効力を生じた後に株式買取請求をした株主が保有する株式は、株式交換により割り当てられた完全親会社となる会社の株式となるか、元々保有していた完全子会社となる会社の株式のままであるかについては、法の合理的な解釈によって決するほかないというべきである。

(イ) 旧商法352条1項の株式交換とは、完全親子会社関係を創設することを目的とする組織再編行為であり、株式交換後は、完全子会社の全株式を完全親会社が保有することとなることを所与の前提としている。

株式交換の効力の発生時期は「株式交換の日」とされており（旧商法352条2項、353条2項6号）、株式交換の効力が生じると既存の完全子会社の株券は全て無効となるとされていること（旧商法359条1項）、株式交換の効力が株式買取請求をした株主の保有する株式にも及ぶと解さなければ、株式交換の効力発生後株式買取請求をしていた反対株主が株式買取請求を取り下げ、又は撤回した場合、反対株主において完全子会社の株式を引き続き保有することとなってしまうが、株式交換の効力発生後もなお完全親会社以外の第三者である反対株主が完全子会社の株式を保有し続けるような事態は、法が予定していないものというべきであることからすれば、株式交換の効力発生日に株式買取請求をした株主が保有している株式についても当然に株式交換の効力が生じて完全親会社に移転するとともに、完全親会社から当該株主に対し完全親会社の株式が割り当てられると解するのが相当である。

(ウ) 株式交換の効力発生によって反対株主に完全親会社の株式が割り当てられたとしても、単に株式買取請求の対象となる株式が変更されたにすぎず、その買取りによって、反対株主は、完全親会社及び完全子会社のいずれからも完全に離脱することができ、完全親会社の株式の買取りによって生ずる経済的な効果は、反対株主が保有していた完全子会社の株式を買い取られた場合と異なることはないから、株式交換に反対する株主にその投下資本回収手段を確保するために株式買取請求を認めるという旧商法355条1項の趣旨に反することにはならない。

イ 本件への当てはめ

本件B株式については、本件株式交換の効力発生日である平成18年2月21日に本件株式交換の効力が及び、完全親会社となるCに移転するとともに、Cから原告に対してCの株式が割り当てられ、原告は、同日以降、本件株式交換によりCの普通株式3018株（本件C株式）を保有していたものであるから、本件株式譲渡の対象は本件C株式であり、平成18年3月10日の代金支払によって本件C株式が原告からBに移転したものである。

ウ 原告の主張に対する反論

(ア) 原告は、原告とBは、原告による株式買取請求を前提に価格に関する協議を行って合意に至ったのであり、Cの株式の売買について交渉をしたことはない旨主張する。

しかしながら、本件合意書第2条によれば、原告が本件株式交換により本件B株式に代えて割当てを受けた本件C株式のうちの3018株を表章する株券（以下「本件株券」という。）をBに引き渡す（同条第2項）のと引換えに、Bが原告の銀行口座に本件株式譲渡代金を支払う（同条第1項）旨明確に定められており、C及びCの証券代行業務を行っていた株式会社F銀行（以下「F銀行」という。）は、本件株式交換により原告に本件C株式が割り当てられたことを前提とした事務作業をしているほか、原告自身も、F銀行に対し、本件株券をCの住所に送付するよう指定したり、Cに対し、本件株券を受領した旨の受領書を交付したり、本件合意書第2条第4項に基づく端株買取請求権を行使してその代金を受領したりしている。

以上のような本件合意書に定められた条項の内容やその履行状況等からすれば、関係当

事者間においても、本件株式譲渡の対象を本件株式交換によって原告に割り当てられた本件C株式であると認識していたことは明らかである。

(イ) 原告は、株式買取請求権は形成権であるから、原告が適法に本件株式買取請求をした時点で株式買取請求の効力は生じており、その後に本件株式買取請求が失効した事情もなく、本件株式譲渡の対象は本件B株式である旨主張する。

しかしながら、法人税法24条1項4号のみなし配当は、株式を譲り受けた法人（以下「株式譲受法人」という。）が自己株式を取得した場合に生じるのであるから、株式譲受法人が取得した株式が何であるかを問題とすべきであり、反対株主による株式買取請求の効力が株式交換の効力発生後も存続するからといって、株式買取請求をした株主の保有する株式に株式交換の効力が及ばないという結論が論理的に導かれるものではない。また、株式買取請求をした反対株主から完全親会社に株式が移転するのは代金支払時であるから（旧商法245条の3第6項）、株式買取請求が行われた時点で株式買取請求の対象が本件B株式に確定するという事もできない。

(ウ) 原告は、本件合意書のうち、本件株式譲渡代金の支払と引換えに原告が本件株券をCに引き渡す旨を定めた条項（第2条第2項）及びCから割当てを受けた端数株式（0.3944株。以下、同株式のうち100分の1以上の端数0.39株を「本件端株」、100分の1未満の端数0.0044株を「本件端数株式」といい、これらを併せて「本件端株等」という。）のうちの端株部分（本件端株）について端株買取請求権を行使する旨を定めた条項（同条第4項）について、仮に上記の各条項により本件合意書により原告が本件C株式を譲渡したものと取り扱われるのであれば、原告の真意に基づくものでないため、上記の各条項は錯誤により無効である旨主張する。

しかしながら、原告は、本件合意書の取交しに先立って、Bから株式買取価格合意書の二通りの案（以下「本件各合意書案」という。）や本件合意書の取交しに伴って必要となる事項を説明する書簡（以下「本件ファックス」という。）を受領し、本件合意書の取交しにより本件合意が成立した日である平成18年3月10日（以下「本件合意成立日」という。）までの間、本件合意書の各条項について十分に吟味することが可能であった。また、本件合意書は、原告及びB双方の代理人弁護士との間で交渉が行われた上でその内容が確定したものであるから、錯誤により上記各条項を表示したという原告の主張は信じ難いといわざるを得ない。

（原告の主張）

ア 本件株式買取請求の対象はBの株式であること

(ア) 原告とBは、原告による株式買取請求を前提に価格協議を行って合意に至ったのであり、Cの株式の売買について交渉をしたことはない。また、株式買取請求権は形成権であるから、原告が適法に株式買取請求をした時点でその効力は生じており、本件株式買取請求が失効した事情もないから（旧商法245条の4参照）、本件株式買取請求は有効である。

(イ) 原告が本件株式買取請求をすることとしたのは、税理士法人に対して本件株式交換に係る税務上の問題について調査を依頼したところ、原告が株式買取請求を行った場合には受取配当金の益金不算入規定を適用することができるため、本件株式交換に必ずしも本件株式買取請求を行ったほうが有利である旨の回答を受けたからであった。したがって、

原告が上記の税務上のメリットを享受することができなくなる本件株式交換に応ずることとはあり得ない。

- (ウ) 本件株式譲渡代金は、Bから提示された1株当たりの単価に原告の保有株式数を乗じて得られた額と一致するが、本件合意書第2条第2項によって原告に割り当てられたとされる本件C株式を本件合意成立日の直前の平均市場価格で算定すると約12億9800万円であるから、仮に本件合意書が本件C株式の売買であったとすれば、原告は、市場で売却すれば上記の価格で売却できる株式を何らの合理的な理由のないままBに対して約10億5400万円で売却したことになるが、かかる行為は経験則に反してあり得ないといわざるを得ない。
- (エ) 本件合意書の表題、第1条、第2条第1項、第3条等には、本件合意書が本件株式買取請求に関する合意であることを示す「株式買取価格」等の文言や旧商法355条2項等の株式買取請求に関する条文が引用され、本件合意書第3条において、原告とBとの間において旧商法355条2項及び245条の3第3項の協議が調った旨の記載がされていることに照らすと、本件合意書において本件株式譲渡の対象が本件B株式とされていることは明らかである。
- (オ) 本件合意書には、本件株式譲渡代金の支払と引換えに原告が本件株券をCに引き渡す旨を定めた条項（第2条第2項）及び本件端株について端株買取請求権を行使する旨を定めた条項（同条第4項）が存在するところ、仮に、上記の各条項が存在することにより本件合意書は原告がBに対し本件C株式を譲渡する旨を合意したものと取り扱われるのであれば、原告の真意に基づくものでないため、上記の各条項は錯誤により無効である。上記の各条項が本件合意書に設けられたのは、旧商法において、株式交換に反対した株主が株式買取請求をした後に株式交換の日が到来した場合、反対株主の保有する株式についても株式交換の効力が及ぶのかどうか法文上は必ずしも明確でなかったところ、本件においては、株式交換の日が経過した後に本件株式買取請求に関する価格協議が調ったために、本件合意書においては、株式交換の効力が発生したことを前提とする文言が一部含まれてしまったためである。

なお、本件合意書の作成に当たっては、原告及びBの双方とも代理人弁護士の間で交渉が行われていたところ、仮に本件株式譲渡の対象が本件C株式であるならば、原告が本件株式買取請求を撤回し、本件C株式を譲渡する旨の売買契約書を作成すれば足りたはずである。それにもかかわらず、本件合意書に本件B株式の株式買取請求であることを前提とする文言が残されているのは、本件合意書が本件株式買取請求の価格に関する合意書として作成されたためであり、上記の各条項は、旧商法の規定上の不明確さを踏まえ、双方の代理人弁護士が念のために挿入したものにすぎず、無益的記載事項とみるべきである。

イ 被告の主張に対する反論

- (ア) 被告は、Cの証券代行業務を行っているF銀行及び原告の行動から、関係当事者は、本件株式譲渡の対象がCの株式であるとの認識の下で本件合意書を取り交わしたことが明らかである旨主張する。

しかしながら、被告が証拠として提出した書証のうち、F銀行が作成したとされる「株式交換に伴う期限後株券提出リスト」（乙第15号証）は、原告が本件株式交換に応じることが前提となる書類であるが、原告は、F銀行から本件株式交換に応じる意思の有無を

確認されたことはなく、乙第15号証は真正に成立したものとは認められない。また、原告が作成したとされる本件株券の送付先の指定書（乙第16号証の1）は、原告の実印でないものが押捺され、住所地の記載も誤っているから真正なものとは認められず、その記載内容も虚偽である。

(イ) 被告は、反対株主による株式買取請求がされた後に株式交換の効力が生じた場合に株式買取請求の対象となる株式は株式交換によって割り当てられる完全親会社の株式であり、そのように解したとしても株式買取請求権を認めた趣旨には反しない旨主張する。

しかしながら、反対株主に株式買取請求権を認めた趣旨の一つには、反対株主に完全親会社及び完全子会社から離脱する手段を与えることにあるところ、被告の主張する解釈によると、反対株主が適法に株式買取請求をしたとしても株式交換の効力発生日には完全親会社の株式を割り当てられてしまうことになり、反対株主はあえて時間と労力を割いて株式買取請求を行う意味がなくなり、上記の株式買取請求権を認めた趣旨は没却される。

また、被告の主張は、株式交換において株式交換比率が適正に定められ、完全子会社となる会社の株式と完全親会社となる会社の株式の価値が経済的に等価であることを前提としているところ、反対株主は、株式交換比率が不公正であって株式交換後に割り当てられる完全親会社の株式の経済的価値と自己が保有する完全子会社となる株式の経済的価値とが等価でないと考えるからこそ株式買取請求をするのであるから、被告の主張は失当である。

(ウ) 被告は、株式交換の効力が生じると完全子会社の株券は全て無効となること（旧商法359条1項）を根拠として、株式買取請求をした反対株主が保有している株式についても当然に株式交換の効力が生じて完全親会社に移転する旨主張する。

しかしながら、旧商法359条1項は、株式交換に係る手続を画一的に行うため、株券提出期間中に提出されなかった株券を一律に無効とする旨を定めたにすぎず、株式そのものの効力とは無関係の規定である。

(2) 争点②（本件株式譲渡に係る譲渡損益の算入時期）について

（被告の主張）

ア 有価証券の譲渡損益の算入時期

(ア) 株式交換において、完全子会社となる会社の株主が完全親会社となる会社から完全親会社の株式を割り当てられた場合においても、措置法67条の9第1項各号所定の要件を満たす場合、その株主の所得金額の計算上、完全子会社の株式の帳簿価額を引き継ぎ、有価証券の譲渡益に対する課税を繰り延べることができることとされている。他方、その要件に該当しない場合には、完全子会社の株主は、株式交換の効力発生日において、株式交換によってその保有する株式を完全親会社に対して譲渡したとして、法人税法61条の2第1項が適用され、その譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額は、「その譲渡に係る契約をした日」の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金又は損金の額に算入することになる。

(イ) 本件への当てはめ

本件においては、措置法67条の9第1項所定の要件を満たさないため、法人税法61条の2第1項が適用される。

本件においては、原告とBは、平成18年3月10日に本件株式譲渡価額について協議が調ったために本件合意書を取り交わし、原告は、本件合意書に基づき、本件株券をCか

ら受領した上でBに対して交付し、その交付と引換えにBから本件株式譲渡価額の支払を受けている。また、本件端株については、原告は、本件合意書2条4項に基づいてCに対して買取請求を行い、Cは平成18年3月15日に本件端株の対価及び本件端数株式の処分代金を原告に支払っている。

以上の事実関係を前提とすると、本件株式譲渡及び本件端株等の譲渡に係る約定が成立したのは本件合意成立日であると解すべきであるから、本件株式譲渡及び本件端株等の譲渡に係る譲渡損失額は、同日が属する平成18年5月期において損金の額に算入されるべきである。

イ 本件株式譲渡の対象が本件B株式である場合

(ア) 仮に、本件株式譲渡の対象が本件B株式であるとしても、本件株式譲渡は、本件株式買取請求に関するBと原告との間の買取価格協議の結果、平成18年3月10日に本件株式譲渡価額につき本件合意書を取り交わしたことにより最終的に成立したものと解すべきである。そのため、本件株式譲渡における「その譲渡に係る契約をした日」については、本件合意成立日であると解すべきであり、同日の属する事業年度である平成18年5月期の所得の金額の計算上、益金又は損金の額に算入すべきことになる。

(イ) 次に、法人税法24条1項4号に規定されている「自己の株式の取得」により生じたみなし配当額の帰属の時期については、法人税基本通達2-1-27により、「自己株式の取得の事実があった日」の属する事業年度の収益とするとされているところ、仮に、本件株式譲渡の対象が本件B株式であるとすれば、Bは、平成18年3月10日、原告との間で本件株式譲渡価額につき合意して本件合意書を取り交わし、本件B株式を原告から買い取ったことになるから、Bが自己株式を取得したのは本件合意成立日と解すべきである。そうすると、本件みなし配当額の帰属時期は、本件合意成立日である平成18年3月10日の属する事業年度である平成18年5月期となる。

ウ 原告の主張に対する反論

原告は、平成18年5月期の確定申告の期限である同年7月31日の時点では、Bと原告との間で本件株式譲渡の対象が本件B株式であるか本件C株式であるかに関する紛争が生じており、原告はBと統一的な会計処理及び税務処理を行うためにBと交渉を継続中であつたから、本件株式譲渡代金に関する原告の権利が確定したといえる状態になかった旨主張する。

しかしながら、原告は、本件合意書が平成18年3月10日に成立し、本件合意書において本件株式譲渡価額について合意したこと自体は争っていないのであるから、本件C株式を対象とする本件株式譲渡は本件合意により成立したものと解すべきである。しかも、現に原告は、同日、本件合意書に基づき、Cから受領した本件株券をBに交付するのと引換えにBから本件株式譲渡価額の支払を受けているのであるから、本件株式譲渡における「その譲渡に係る契約をした日」は、本件株式譲渡価額が合意された本件合意成立日であると解すべきであり、本件株式譲渡に係る譲渡損失額は、本件合意成立日の属する平成18年5月期の所得の金額の計算上、損金の額に算入すべきこととなる。

(原告の主張)

ア 収益の計上時期

法人税法22条2項及び同条4項によれば、収益の計上は、その収入とすべき権利の実現

又は確定の時点とされている。

イ 本件における当てはめ

(ア) 原告が平成18年5月期の税務申告の準備を行う過程において、本件株式譲渡代金のうち本件みなし配当額については、Bに源泉徴収義務があることが判明したためB側にその旨を告げたところ、Bは、東京国税局による指摘を受けて、突如として本件株式譲渡の対象は本件B株式でなく本件C株式であると主張し始め、原告がBの源泉徴収すべき額に相当する額をBに返還しようとしたが、Bが受取りを拒否したため、Bの源泉徴収すべき額に関する処理が確定しない状態となった。このように、平成18年5月期の確定申告の期限である平成18年7月31日時点では、Bと原告との間で本件株式譲渡の対象がBの株式であるかCの株式であるかに関する紛争が生じており、原告はBと統一的な会計処理及び税務処理を行うためにBとの協議を継続中であつたから、本件株式譲渡代金に関する原告の権利が確定したといえる状態になつた。その後、平成18年11月21日にBが本件株式譲渡を本件株式買取請求に基づくものとして処理しない旨を原告宛に通知してきたため、原告はBと税務申告の平仄を合わせることを断念し、東京法務局に源泉徴収相当額及び本件端株等の代金相当額を供託した上で平成19年5月期の確定申告を行った。したがって、本件においては、Bから上記の通知が原告に対して送付された平成18年11月21日に本件株式譲渡代金について所得が実現又は確定したといえる。

(イ) 法人税法基本通達2-1-27によれば、自己株式取得によるみなし配当額に係る収益の計上時期は「その取得の日」とされているところ、源泉徴収義務の存否及びその額の確定が売買代金の決済額を確定する上で必要不可欠であることに鑑みれば、当事者間において売買の対象物が特定され、源泉徴収義務の存否が確定されたときに「自己株式の取得の日」となるものと解すべきである。

ウ 被告の主張に対する反論

被告は、本件合意が平成18年3月10日に成立し、本件合意書において本件株式譲渡価額について合意したこと自体は原告も争っていないのであるから、本件株式譲渡に係る所得は、本件合意成立日である平成18年3月10日に認識すべきものであると主張する。

しかしながら、上記イ(ア)のとおり、原告とBとの間で、本件株式譲渡の対象及び本件株式譲渡価額に関し、源泉徴収義務の存否及びその額について紛争が生じていたのであるから、本件株式譲渡価額に争いがあったというべきである。

なお、原告は、Bから受け取った決算書等から源泉徴収税額の推定値を計算して平成19年5月期の確定申告をしたが、源泉徴収税額は、Bから源泉徴収税額の通知を受けることによって確定し、原告が確定申告書に記載することができる状態になるのであるから、その時点で本件株式譲渡に係る所得について確定申告すべき義務が発生するというべきであり、いまだにその義務は発生していないといえる。

(3) 争点(3) (やむを得ない事情の有無)

(原告の主張)

ア 法人税法23条7項について

法人税法23条1項は、内国法人が受ける配当等の額のうち一定の金額を内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない旨規定しているところ、同条6項は、同条1項の規定は、確定申告書に益金の額に算入されない配当等の額及びその計算に関する

明細の記載がある場合に適用する旨及びこの場合において同項の規定により益金の額に算入されない金額は、当該金額として記載された金額を限度とする旨規定している。同条7項は、税務署長は、受取配当等の益金不算入額の全部又は一部につき同条6項の記載がない確定申告書の提出があった場合においても、その記載がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その記載がなかった金額につき、受取配当金の益金不算入規定を適用することができる旨規定している。同条7項の「やむを得ない事情」には、外部的事実によって自己だけの力では到底確定申告書の記載をすることができないような事情が該当すると解されているが、同条7項は、「やむを得ない」という各種の宥恕規定の中でも最も緩やかな要件を用いており、かつ、「事情」を考慮要素としているのであるから、同項の適用に当たっては具体的な事情を考慮すべきである。また、同項の規定は、納税者の選択適用に関するものであるところ、納税者の立場からすると、同項の規定は更正の請求とほぼ同様の機能を果たしているから、更正の請求の場合と同様に、納税者に故意又は重過失がある場合であっても「やむを得ない事情」が認められる場合があると解すべきである。

そもそも、納税者の選択適用にかかる宥恕規定の目的は、納税者の選択の誤りを修正し、納税者の真意を補完することにあるところ、納税者の意思が明らかである場合（例えば、異なる年度において税務署に対して選択適用の意思を表示している場合等）には、かかる納税者の意思を尊重すべきである。昭和40年法人税法改正において法人税法23条7項の文言が「特別の事情」から現在の「やむを得ない事情」という文言に変更されるのと同時に、2事業年度以上連続して益金不算入に関する申告をしなかった場合には宥恕規定が適用されないとする昭和30年9月20日付け直法1-174例規通達（以下「昭和30年通達」という。）は廃止されているが、昭和30年通達は改正後の法人税法23条7項の解釈についてもなお指針となると解すべきである。

イ 本件への当てはめ

本件においては、平成18年5月期の確定申告期限である同年7月31日当時、本件株式譲渡の対象をめぐる紛争が生じたため、Bとの間で本件みなし配当額及び源泉徴収すべき金額の有無が問題となっており、B側の協力なくしては原告が正確な確定申告をすることは不可能な状況にあった。仮に、原告が平成18年5月期において、本件株式譲渡の対象が本件B株式会社であることを前提として本件みなし配当額及びBの源泉徴収すべき金額の推定値に基づいて確定申告をした場合には、Bが源泉徴収すべき金額は2億円余りの巨額なものであるから、後に源泉徴収義務の存否をめぐるBとの間で民事訴訟等に発展するのは必至であり、それを避けるためにはあらかじめBとの間で統一的な会計処理及び税務処理を行うための協議をせざるを得なかった。

しかも、Bが本件株式譲渡の対象が本件株式買取請求に基づく本件B株式会社ではなく本件C株式会社であると主張するようになったのは、東京国税局が交渉の経緯や背景等を見無視し、本件合意書の形式的な文言のみを根拠として示した誤った説明を契機とするものである。

原告は、平成19年5月の確定申告において、本件みなし配当額を益金の額に計上するとともに、受取配当金の益金不算入額を記載しているから、原告が受取配当金の益金不算入を選択する意思は税務署に対して明確に周知されているといえる。

以上によれば、原告が、平成18年5月期の確定申告において、本件株式譲渡価額を益金の額に計上せず、受取配当金の益金不算入額を記載しなかったのは、自己の力のみでは到底

確定申告書の記載をすることができないような外部的な事情である「やむを得ない事情」によるものである。

ウ 法人税法68条4項について

法人税法68条1項は、内国法人が所得税法（平成19年法律第6号による改正前のもの。以下同じ。）174条各号に規定する利子及び配当等の支払を受ける場合に、これらにつき同法の規定により課される所得税の額を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する旨規定しているところ、法人税法68条3項は、同条1項の規定は、確定申告書に控除を受けるべき金額及びその計算に関する明細の記載がある場合に限り適用し、この場合において、同項の規定による控除されるべき金額は、当該金額として記載された金額を限度とする旨規定している。同条4項は、税務署長は、控除する所得税の額の全部又は一部につき、同条3項の記載がない確定申告書の提出があった場合においても、その記載がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その記載がなかった金額につき、所得税額控除規定を適用することができる旨規定しているところ、同条4項に定める「やむを得ない事情」とは、当該申告がされなかったことが客観的にみて当該法人の責めに帰すべき事情に基づくものではなく、税額控除を認めないとすれば当該法人にとって酷又は不当と認められる場合をいうと解されている。

エ 本件への当てはめ

原告が平成18年5月期の確定申告において本件株式譲渡価額を益金の額に計上せず、受取配当金の益金不算入額を記載しなかったのは、上記イのとおり、原告の責めに帰すべき事情によるものではない。本件株式譲渡価額に係る本件みなし配当額の益金の額への計上及び受取配当金の益金不算入額の記載が「やむを得ない事情」によりできなかった以上、みなし配当を前提とした所得税額控除について記載できなかったことも、当然にやむを得ないものといえる。

また、仮に本件において所得税額控除が認められないとすれば、原告は平成18年5月期の法人税について所得税額控除が認められた場合よりも多額の法人税を支払うことになる一方で、Bが本件株式譲渡に伴って源泉徴収義務を負うことが明らかになった場合には、Bから源泉徴収相当額について返還請求を受ける可能性があり、原告にとって酷な結果となるとともに、税務当局が源泉徴収相当額を原告及びBから二重に徴収することとなり不当な結論になる。

オ 被告の主張に対する反論

被告は、Bから本件みなし配当額に係る法人税法施行令23条4項所定の通知（以下「配当通知」という。）がされなくとも、原告において本件みなし配当額を計算することは可能であったのであるから、本件について「やむを得ない事情」があったということとはできない旨主張する。

しかしながら、原告が計算したのはあくまでも本件みなし配当額の推計値であって、いまだにその数値は確定していない。仮に被告の主張を前提とすると、原告としては本件みなし配当額及び源泉徴収額について推計額に基づいて税務申告をしなければならなくなるが、税法上はそれらの推計額に基づく申告を義務付けたり、それが可能であることを明示する規定は存在しない。この点、被告は、原告が推計した当初の本件みなし配当額が過少であったと判明した場合には、事案によっては、更正等が認められる余地もあるなどと主張するが、株

式譲受法人から配当通知を受けられないことによるリスクを納税者が負担することになり妥当ではない。

(被告の主張)

ア 法人税法23条7項について

法人税法23条7項の「やむを得ない事情」が認められるか否かについては、納税者が同条6項所定の記載をせずに確定申告書を提出するに至った諸般の事情を総合的に勘案して、本件規定の適用を受ける意思を示すことを妨げる外部的・客観的事実が存したため、その記載をしなかったことが当該法人の選択の結果であるとはいえず、当該法人の責めに帰すことのできない事情があったといえるかどうかを判断すべきである。

イ 本件への当てはめ

(ア) 原告が平成18年5月期法人税確定申告書に法人税法23条6項所定の記載をしなかったのは、平成18年3月10日に本件株式譲渡に係る収益が発生していたにもかかわらず、平成18年5月期の企業会計上の当期利益の計算においてこれを計上しないこととしたために、平成18年5月期の法人税の計算において、確定申告上、益金不算入額を減算する前提がなくなったことによるものである。そして、原告は、本件株式譲渡に係る収益を平成18年5月期の収益に計上しなかった理由として、本件株式譲渡が法人税法24条1項4号の「自己の株式の取得」に該当する取引か否かについて、原告とB及びCとの間で見解が一致しなかったことを主張する。

(イ) しかしながら、法人税の計算は、適正な企業会計上の利益計算が前提となるものであるところ、法人税法上の取扱いが原告にとって不明であったからといって、企業会計上、本来計上すべき収益をあえて繰り延べるものが許容されるものではない。

また、原告は、当初から、本件株式譲渡の対象が本件B株式であるとの認識を有し、それを前提として行動していたと主張しているのであるから、本件株式譲渡による対価を収益に計上することのみならず、法人税法23条6項所定の記載をすべきであり、それが可能であったといえる。

(ウ) なお、原告は、Bの資本等の金額が明らかでなければ本件みなし配当額を計算することができず、Bから配当通知を受領できない限り原告は正確な税務申告をなし得ないことから、原告にはいかんともしい難い外部的な事情に基づき法人税法23条6項所定の記載をすることができなかつたとして、平成18年5月期法人税確定申告書に同項所定の記載がなかつたことにつき「やむを得ない事情」が認められる旨主張する。

しかしながら、原告は、遅くとも平成18年2月20日までは、Bから決算書、内訳書、確定申告書等を入手しており、Bの資本金等の額を把握することができたのであるから、本件みなし配当額を計算することが可能であり、現に、平成19年5月期法人税確定申告書においては、Bからの配当通知を受けないまま本件みなし配当額の計算を行っている。

したがって、原告においては、Bからの配当通知を受けなくとも本件みなし配当額を計算することは可能であったのであるから、本件みなし配当額の益金不算入額を計算することもできたのであり、平成18年5月期法人税確定申告書に同項所定の記載をすることは可能であったといえるべきである。

(エ) 原告は、昭和30年通達は改正後の法人税法23条7項の解釈についてもなお指針と

なると解すべきであり、原告が平成19年5月期の確定申告において、本件みなし配当額を益金の額に計上するとともに、受取配当金の益金不算入額を適用する旨記載しているから、原告が受取配当金の益金不算入を選択する意は税務署に対して明確に周知されており、法人税法23条7項のやむを得ない事情が認められる旨主張する。

(オ) しかしながら、昭和30年通達は、「特別の事情」に係る当時の執行上の取扱いを定めたものにすぎず、その法令解釈を示したものではないから、法人税法23条7項の「やむを得ない事情」に係る解釈指針にはなり得ないというべきである。

この点をおくとしても、昭和30年通達は少なくとも昭和30年通達の定める事例に該当する場合については「特別の事情」には該当しないものとするを定めたものであって、昭和30年通達の定める事例に該当しない場合であれば常に特別の事情があると認めるものではない。

ウ 法人税法68条4項について

(ア) 法人税法68条1項は、内国法人が所得税法174条各号に規定する利子及び配当等の支払を受ける場合に、これらにつき同法の規定により課される所得税の額を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する旨規定しているところ、法人税法68条3項は、同条1項の規定は、確定申告書に控除を受けるべき金額及びその計算に関する明細の記載がある場合に限り適用し、この場合において、同項の規定による控除されるべき金額は当該金額として記載された金額を限度とする旨規定している。同条4項は、税務署長は、控除する所得税の額の全部又は一部につき、同条3項の記載がない確定申告書の提出があった場合においても、その記載がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その記載がなかった金額につき所得税額控除規定を適用することができる旨規定しているところ、「やむを得ない事情」とは、同法23条7項の場合と同様に、自己の力だけでは到底申告の記載ができないような場合に該当する事情をいうものと解される。

(イ) 本件への当てはめ

本件において、原告は、本件株式譲渡価額の支払を平成18年3月10日に受けているところ、そのうちの本件みなし配当額に係る所得税の額（以下、仮に本件みなし配当額が生じたとして、それに対する所得税の額を「本件所得税額」という。）につき所得税額控除規定を適用するのであれば、原則として、平成18年5月期法人税確定申告書において、所得税額控除金額を記載すべきところ、平成18年5月期法人税確定申告書にはその旨の記載がない。したがって、原告は、平成18年5月期法人税確定申告書において、本件所得税額につき所得税額控除規定を適用することはできない。また、上記イで述べたとおり、平成18年5月期法人税確定申告書に原告が本件みなし配当額及び受取配当金の益金不算入額を記載しなかったことにつき法人税法23条7項に規定される「やむを得ない事情」は存しないところ、原告が平成18年5月期法人税確定申告書に所得税額控除金額を記載しなかったことについても、自己の力だけでは到底申告の記載ができないような場合に該当する事情が存するとは認められないから、同法68条4項の規定によって同条1項が適用される余地はない。

エ 原告の主張に対する反論

原告は、仮に本件において所得税額控除が認められないとすれば、原告は平成18年5月期の法人税について多額の法人税を支払いながら、他方で、Bからは源泉徴収相当額につい

て返還請求を受ける可能性があるため原告にとって酷な結果となるとともに、税務当局が源泉徴収相当額を原告及びBから二重に徴収することとなり不当な結論になる旨主張する。

しかしながら、法人税基本通達16-2-3は、法人がその事業年度の開始の日前に支払を受けた利子及び配当等に対する所得税に相当する金額につき、所得税法222条の規定による支払の請求を受けた場合におけるその請求に対し支払をした所得税の額については、その支払をした日の属する事業年度において所得税額控除規定を適用する旨定めており、仮に、原告がBから本件みなし配当額につき所得税を源泉徴収すべきものとして本件所得税額の支払請求をされることとなったとしても、その支払った本件所得税額については、支払をした事業年度において所得税額控除規定を適用すれば足り、原告が二重の支払を強いられる結果にはならない。

(4) 争点(4) (益金不算入となるみなし配当額の記載をすべき時期)

(原告の主張)

ア 法人税法23条6項の規定内容等

(ア) 法人税法23条6項はみなし配当額を収益として計上した確定申告書において受取配当金の益金不算入規定の適用について記載すべきことを要求し、同条7項は当該確定申告書に受取配当金の益金不算入規定の適用について記載がない場合であっても「やむを得ない事情」がある場合には受取配当金の益金不算入規定の適用を認めるとしたものと考えられる。なぜなら、みなし配当額を収益として計上していないにもかかわらず、受取配当金の益金不算入規定の適用についてのみ確定申告書に記載することは不可能であるから、同条6項が、みなし配当額を収益として計上していない場合であっても受取配当金の益金不算入額のみを確定申告書に記載することを要求しているとは考えられないからである。したがって、みなし配当額を収益として計上した時期が本来計上すべき時期と異なっていたとしても、みなし配当額を収益として計上した確定申告書と同じ確定申告書において受取配当金の益金不算入額を記載していれば、法人税法23条6項所定の要件を満たすものとして受取配当金の益金不算入規定の適用が受けられると解すべきである。

(イ) 法人税法68条3項も同法23条6項と同様に定めているため、上記と同様に解すべきである。

(ウ) 最高裁平成●●年(〇〇)第●●号同21年7月10日第二小法廷判決・民集63巻6号1092頁(以下「本件最高裁判決」という。)は、納税者の所得税額控除を全額受ける意思が明確である場合には、控除を受けようとする金額を誤って過少に申告した場合であっても法人税法68条3項により納税者が意図した全額について所得税額控除を受けられる旨判断したものであり、同条3項に係る判断ではあるが、その趣旨は同法23条6項にも及ぶものと解すべきである。

そして、本件最高裁判決を前提とすると、納税者に過失があったとしても確定申告書の記載から納税者が受取配当金の益金不算入を得る意図が明確であれば、納税者の意図した全額について受取配当金の益金不算入規定の適用を受けられることができると解すべきである。

イ 本件への当てはめ

仮に本件株式譲渡に係る所得が平成18年5月期に実現し、平成18年5月期確定申告書に受取配当金の益金不算入額についての記載がない点について原告の過失があったとして

も、原告は本件みなし配当額を収益として計上した平成19年5月期確定申告書において受取配当金の益金不算入額を記載しているから、受取配当金の益金不算入を求める原告の意思は明確であり、法人税法23条6項所定の要件を満たし、原告の意図した範囲での受取配当金の益金不算入が認められるべきということになる。

同様に、仮に本件株式譲渡に係る所得が平成18年5月期に実現しているとするれば、平成18年5月期確定申告書に本件みなし配当額にかかる源泉徴収額につき所得税額控除額の記載がない点について原告に過失があるとしても、本件みなし配当額を収益として計上した平成19年5月期確定申告書において所得税額控除を受ける原告の意思は明確であるから、法人税法68条3項所定の要件を満たし、原告の意図した範囲での源泉徴収額の所得税額控除が認められるべきということになる。

ウ 被告の主張に対する反論

被告は、法人税法23条6項の「確定申告書」は受取配当金の益金不算入規定を適用しようとする収益が発生した事業年度に係る確定申告書でなければならないとしたうえで、収益計上（益金算入）時期を誤り、本来計上すべき事業年度の翌事業年度において益金算入するとともに受取配当金の益金不算入規定を適用した場合は、結局、同条7項の「やむを得ない事情」があると認められるか否かにより決せられることになる旨主張する。

しかしながら、原告が、本件みなし配当額の収益計上時期を誤っていたとしても、その場合であっても受取配当金の益金不算入規定を適用できるか否かは別の問題である。納税者がみなし配当額を収益計上すると同時に受取配当金の益金不算入額を記載していた以上、たとえ収益計上の時期については更正を免れないとしても、受取配当金の益金不算入規定の適用を否定する理由にはならないというべきである。

（被告の主張）

ア 法人税法23条6項の規定内容

法人税法23条6項は、受取配当金の益金不算入規定の適用を受けるためには、確定申告書に同項所定の記載を要すること等をその適用条件とし、益金不算入となる配当等の金額が申告後に増加することが明らかになっても、その申告書記載額を超えて益金不算入とすることがない旨を定めたものであり、法人が自ら正確に益金不算入額を計算することを要求しているものと解される。

株式の譲渡が行われた場合、株式を譲渡した法人（以下「株式譲渡法人」という。）にあつては、企業会計上、その株式の譲渡に係る対価の全額を収益の額として認識した上で当期利益等の額が算定される。他方、法人税法においては、当該対価を受けた事由が法人税法24条1項4号所定の「自己の株式の取得」に該当する場合には、同条1項所定の金額は同法23条1項1号の受取配当等の額とみなされるが、同項所定の配当等の額の一定割合は、同条6項により、確定申告書に益金の額に算入されない配当等の額及びその計算に関する明細の記載がある場合に限り適用要件を充足したこととなり、同法23条1項により、各事業年度の所得の計算上、益金に算入しないこととされる。すなわち、法人税法23条1項が「各事業年度の所得の金額の計算上」と規定しているとおり、同条6項にいう「確定申告書」とは、受取配当金の益金不算入規定を適用しようとする収益が発生した当該事業年度に係る確定申告書でなければならないことは明らかである。

イ 本件への当てはめ

本件においては、本件株式譲渡は平成18年3月10日に行われており、本件株式譲渡の対価の全額を収益の額として認識した上で、平成18年5月期の利益の額が算定されることとなる。

そして、原告が、本件株式譲渡による本件みなし配当額について受取配当金の益金不算入規定の適用を受けるためには、その適用を受けようとする収益が発生した当該事業年度である平成18年5月期法人税確定申告書に、受取配当等の益金不算入額及びその計算の明細の記載をしなければ、法人税法23条6項の適用要件を満たしたことはない。

ウ 原告の主張に対する反論

- (ア) 原告は、本件最高裁判決を引用して本件みなし配当額の申告時期が翌事業年度にずれただ点について原告の過失があったとしても、原告の受取配当金の益金不算入の意思が明確である以上、法人税法23条6項所定の要件を満たしており、原告が意図した全額について、受取配当金の益金不算入規定の適用を受けられると解すべきであり、本件みなし配当額を前提とした所得税額控除規定についても、同法68条3項の規定を満たす旨主張する。
- (イ) しかしながら、本件最高裁判決は、所得税額控除規定の適用を受けるべき当該事業年度の確定申告において、控除を受ける所得税額を誤って過少に記載したという事案に関するものであり、本件のように、本来益金不算入規定及び所得税額控除規定の適用を受けるべき事業年度の確定申告において、そもそも益金不算入及び所得税額控除を求めなかった事案とは前提を異にしている。また、本件最高裁判決は、当該事業年度の確定申告において、そもそも受取配当金の益金不算入規定及び所得税額控除規定の適用を求めなかったにもかかわらず、翌事業年度の確定申告において前事業年度に受けるべき受取配当金の益金不算入規定及び所得税額控除規定の適用を求めた場合については、何ら判断しておらず、このような場合にこれらの規定の適用を認めるものでない。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1) (本件株式譲渡の対象株式) について

- (1) 株式交換は、既存の複数の会社が旧商法352条以下に規定される一定の手続を行うことにより、完全子会社となる会社の株主の有するその会社の株式が全て完全親会社となる会社に移転し、完全子会社となる会社の株主は完全親会社となる会社が株式交換に際して発行する新株の割当てを受けその会社の株主となることにより、完全親子会社関係を創設する行為である。完全子会社となる会社の株主にとっては、その有する株式が法人格を異にする別会社の株式と交換されることになるため、完全子会社となる会社の株主が株式交換自体に反対である場合、株式交換自体には賛成するとしても株式交換比率に不服がある場合等、何らかの理由により株式交換に不服を有する場合が考えられるところ、そのような株主に対し、その保有する株式につき公正な価格での買取りを請求することができる権利を付与し、完全親会社及び完全子会社との関係から離脱し、その投下資本を回収する手段を保障したものが株式買取請求権である(旧商法355条1項)。

旧商法においては、株式交換の際に反対株主が株式買取請求をした場合、株式買取請求の対象とされた株式の移転は代金支払の日とその効力が発生する旨規定されていたが(355条2項、245条の3第6項)、株式交換においては、完全子会社となる会社の株主が保有する株式は株式交換の日において完全親会社となる会社に移転する旨規定されているため(352条2項、353条2項6号)、反対株主が株式買取請求をした後に株式交換の効力が発生した場

合、① 株式交換の効力は株式買取請求の対象とされた株式にも及んで反対株主に対して完全親会社となる会社の新株が割り当てられることになるのか、② 株式買取請求の対象となる株式は株式交換の効力の発生により完全親会社となる会社に移転するのか、③ 株式買取請求の対象となる株式が完全親会社となる会社に移転すると解した場合、買取請求の対象となる株式は何かなどの点について、いずれも明文の規定が存在していなかったために、その解釈が問題となる。

なお、会社法（平成18年5月1日施行）においては、株式交換の完全子会社となる会社における株式買取請求の対象となる株式に対しては、完全親会社となる会社の株式は割り当てられないことを明らかにすることとして、株式交換の効力発生日において株式買取請求に係る株式の買取りの効力が生ずることとしている（786条5項）。このため、反対株主が株式買取請求をした後に株式交換の効力が生じたときは、当該株式買取請求をした反対株主が保有する株式は、その効力発生日に完全子会社となる会社を経て完全親会社となる会社に移転することとなると解されている。

(2) そこで検討するに、株式交換比率が不公正に定められた場合には、株式交換により割り当てられる完全親会社となる会社の株式は、完全子会社となる会社の株主が保有していた完全子会社となる会社の株式よりも経済的価値が低いことになり、完全子会社となる会社の株主が経済的損失を被るおそれがあるため、完全子会社となる会社の株主は、株式交換自体には賛成の意思を有していたとしても、その交換比率が不公正であると考えた場合には株式交換に反対することになるところ、このような反対株主がその有する株式の経済的価値に応じた投下資本を回収するための手段は、株式買取請求をすること以外に存在しないものと考えられる。上記(1)のとおり、反対株主の株式買取請求権は、反対株主に対し、完全親会社及び完全子会社からの離脱を認め、投下資本回収手段を付与することにあるところ、株式交換において株式交換比率が常に公正に定められるとは限らないことに照らせば、反対株主の保有していた株式が株式交換により完全親会社となる会社の新株に当然に変更されると解することは、株式買取請求をした反対株主の合理的意思に反するばかりでなく、反対株主に株式買取請求権を認めて投下資本回収手段を付与した趣旨を没却するおそれがある。

また、完全子会社となる会社の株式を有する反対株主が株式買取請求をした後、完全子会社となる会社と反対株主との間で株式買取価格について協議することになるが、反対株主と完全子会社となる会社の間で株式交換に関する株主総会の承認決議の日から60日以内に株式買取価格についての協議が調わなかったときは、その期間経過後30日以内に、裁判所に対し株式買取価格の決定を請求することができることとされている（旧商法345条2項において準用する245条の3第4項）。仮に、反対株主による株式買取請求について株式買取価格に関する協議が調わない状態のまま株式交換の日が到来した場合に、反対株主の保有する株式に対しても株式交換の効力が及び、完全親会社となる会社の株式が割り当てられるとすると、完全子会社となる会社の株式について株式買取請求をした意味が失われることになる。このような事態を回避するためには、反対株主は、株式交換の日が到来する前に完全子会社となる会社との間で株式買取価格について協議を完了させる必要があるが、旧商法上、株式買取価格の協議の期限に関する定めは設けられていない。実質的にみても、上記のような解釈を前提とすると、完全子会社となる会社は、反対株主が株式買取請求をした場合であっても、株式買取価格に関する協議をいたずらに引き延ばして協議未了のまま株式交換の日を到来させることにより、完

全资子公司となる会社の株式の買取りを避け、反対株主が不公平と考えている交換比率で割り当てられた完全親会社となる会社の株式の買取りを前提として株式買取価格の協議をせざるを得ない状況を作ることができることとなり、反対株主側に著しい不利益をもたらすおそれがあることになる。さらに、反対株主と全资子公司となる会社の間で協議が調わなかったために、反対株主が裁判所に株式買取価格の決定を求める申立てをした後に株式交換の日が到来した場合を仮定してみると、上記のような解釈を採った場合には、裁判所は、申立てから株式交換の日が到来するまでの間は全资子公司となる会社の株式について、株式交換の日が到来した後は完全親会社となる会社の株式について、それぞれ株式交換に関する株主総会の承認決議がなかった場合に有すべきであった公正な価格を算定することになるところ、裁判所が価格算定の対象とする株式が途中で変更されることを予定した規定は旧商法及び非訟事件手続法上は設けられていない。

以上によれば、反対株主が株式買取請求をした後に株式交換の効力が発生した場合には、株式交換の効力のうち完全親会社となる会社の株式が割り当てられるという効力は株式買取請求の対象とされた株式には及ばず、株式買取請求の対象となる株式は、その株式が株式交換の効力の発生によって全资子公司となる会社を経て完全親会社となる会社に移転するとしても（本件においては、後記(3)キ(オ)のとおり、本件合意により、Bによる本件株式譲渡代金の支払の時に移転の効力が生ずると解される。）、全资子公司となる会社の株式のままであり、そのことを前提として株式買取価格の協議が行われることとなると解するのが相当である。

上記(1)のとおり、会社法においては、株式交換の全资子公司となる会社における株式買取請求の対象となる株式に対しては完全親会社となる会社の株式は割り当てられないこととされているが、これは、上記のような点を考慮して、旧商法の規定上は不明確であった在るべき解釈を会社法が明確に規定したものと解することができる。

なお、旧商法359条1項は、株式交換の日において全资子公司となる会社の株券は無効となるため、全资子公司となる会社は、株主に対し、株式交換の日の前日までに株券を会社に提出するよう公告及び通知をする旨定めているところ、この規定は、株式交換の日以降に流通する株券が全资子公司となる会社の株主が提出していなかった株券であるのか、全资子公司となる会社の株主からその株式を取得した完全親会社となる会社が再度流通に置いた株券であるのかの見分けができず、市場等の混乱が生ずるおそれがあるため、株式交換に係る手続を画一的に行うため、株券提出期間中に提出されなかった全资子公司となる会社の「株券」を一律に無効とする旨定めた規定であり、全资子公司となる会社の「株式」を無効とすることを定めた規定ではないから、旧商法359条1項の規定は、反対株主が株式買取請求をした株式について、株式交換の効力が及ぶか否かに関する解釈には何ら影響を及ぼさないものといえる。

(3) もっとも、旧商法下における株式交換の効力について上記(2)のとおり解するとしても、原告とBとの間では、本件合意書において、本件株式譲渡の対象を本件C株式とする旨の合意がされたのであれば、本件株式譲渡の対象は本件B株式ではなく本件C株式であるということもあり得るので、以下検討する。

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。

ア 原告の設立経緯等

原告は、昭和●年●月●日に駐車場の管理、有価証券の保有・運用・管理・売買、投資業及び経営コンサルタント業を事業目的として設立され、平成●年●月●日にその事業目的を

駐車場の管理から不動産の貸付及び管理に変更し、また、和洋酒類、食料品の販売及び卸売業、酒類、食料品の輸入代理業及び輸出入業務を追加した。(甲1)

原告は、平成16年10月に、それまで保有していたBの株式154万7716株のうち、その一部である100万8717株をC(平成16年10月当時の商号は株式会社E。以下同じ。)に譲渡したものの、本件株式交換の日まで、その余の53万8999株(本件株式交換の日の前日のBの発行済み株式総数554万9898株の約9.7%)を保有していた。(乙3、4)

イ Bの設立経緯等

Bは、昭和●年●月に東京都●●区において果物・缶詰・菓子を扱う食料品店として創業したGがいわゆる法人成りをすることにより昭和●年●月●日に設立された法人である。Bは、昭和●年●月に「●●店」の新店舗を落成させてスーパーマーケット事業を開始し、平成22年9月1日現在において●店舗のスーパーマーケットを展開するに至っていた。(乙5ないし7)

原告の取締役である乙は、昭和47年6月28日から平成16年10月29日に辞任するまでの間、Bの代表取締役を務めていた。乙は、同日、Bの代表取締役を辞するとともに、保有していたBの株式173万6762株のうち113万1926株をCに譲渡したが、本件株式交換の日までその余の60万4836株(本件株式交換の日の前日のBの発行済み株式総数554万9898株の約10.9%)を保有していた。(乙3、4、8の1及び2)

ウ Bの株式の保有者及び保有株式数

Bの株式は、本件株式交換の日当時、Cが370万1782株、原告が53万8999株、乙が60万4836株保有していたほか、乙の配偶者であり原告の代表取締役である甲が2万3134株、長男の丙が9429株、次女の丁が20万7178株、及び長女の戊が19万8352株(以下、甲、丙、丁及び戊を併せて「甲ら」という。)をそれぞれ保有し、Vが7万5711株を保有していた。(甲23、乙4)

エ 本件株式買取請求の経緯

(ア) 乙は、平成17年12月13日、Cの臨時株主総会の招集通知を受領した際、Cが本件株式交換を予定していることを知り、かねてから知り合いであったJ法律事務所のI弁護士(以下「I弁護士」という。)に相談した。原告は、I弁護士に対し、Bの株主としてとどまる方法がないかどうか尋ねたところ、I弁護士は、原告の保有する株式数の関係から、本件株式交換に応ずるか、株式買取請求をするかの2つの選択肢しかないと説明したため、乙は、I弁護士に対し、原告及び乙個人で保有していたBの株式について株式買取請求の手続を採るよう依頼した。(甲51)

(イ) 乙は、本件株式交換に関し、会計・税務の面からも検討する必要があると考え、資産運用コンサルタント会社に相談したところ、税理士法人H(以下「H」という。)を紹介された。乙は、平成17年12月中旬頃及び平成18年2月8日、Hに赴いて相談した結果、税金面の負担も考慮すると、乙、甲らの個人に関しては本件株式交換に応じた方が有利であるが、原告に関しては受取配当金の益金不算入の規定の適用を受けることができることにより株式買取請求権を行使した方が有利であるとの説明を受けたため、原告は株式買取請求をすることとし、乙は本件株式交換に応ずることとした。(甲28、51)

オ 本件株式買取請求

原告は、平成18年1月14日、代理人I弁護士及びW弁護士（以下「W弁護士」という。）連名の内容証明郵便により、本件株式買取請求をした。（甲11）

カ 原告とBとの間の株式買取価格に関する協議

(ア) 乙は、平成18年2月8日、Bの担当者と面談し、B側から、本件B株式の買取価格を1株当たり1956円とする旨の申入れを受けた。（甲12、51）

(イ) 原告は、同月14日、I弁護士及びW弁護士の連名で、Bの代理人であるK法律事務所のL弁護士（以下「L弁護士」という。）に対し、株式買取価格を協議する面談日を引き延ばしたり、Bが提案した株式買取価格算定の根拠資料の開示にも応じないことは許されず、株式買取価格の協議及び根拠資料の開示について早急に適切に対応することを求める旨を記載した内容証明郵便を送付した。L弁護士は、同月20日、I弁護士及びW弁護士に対し、原告側に提案した株式買取価格は最大限原告側に有利に算定した価額でありこれ以上譲歩することは困難であること、株式買取価格算定の参考資料となり得るBの決算書、内訳書、確定申告書等は既に原告側に開示済みであり、原告が開示を求めている株式交換比率算定書は、資料作成者との契約上原告側に開示することは困難であること、面談の日程調整は乙の都合もあって遅れているのであり、B側の責任だけではないこと、ただし、Bとしては、株式買取価格について原告と早期に合意したいと考えていることを記載した内容証明郵便を送付した。（甲12、25、51）

(ウ) 乙は、同月28日、Bの担当者であるO及びSと面談し、本件B株式を1株当たり1956円とする旨合意した。その後、乙は、I弁護士に依頼し、本件B株式の買取りに関する合意書の案を作成するよう依頼し、I弁護士は、同日、Bに対し、本件株式買取請求についての合意が成立した場合に備えて仮の契約書案を作成するよう依頼した。（甲51、乙13）

(エ) Bは、原告に対し、2006年（平成18年）3月3日付けの「株式買取価格合意書」の二通りの案（本件各合意書案）を送付した。本件各合意書案には、おおむね次のとおり記載されている。（甲26、27）

a 原告、B及びCは、CとBとの間の株式交換に関する原告の旧商法355条に基づくBに対する買取請求について、本日以下のとおり合意した（前文）。

b 旧商法355条2項及び245条の3第3項に基づく買取価格は、株式交換の日の前日において原告が保有していたBの普通株式53万8999株の合計で10億5428万2044円（Bの株式1株当たり1956円）とする（第1条）。

c Bは、旧商法355条2項、245条の3第3項に基づき2006年（平成18年）3月9日（甲26。甲27においては、2006年（平成18年）3月10日とされている。）に、原告から次項に定める株券の交付を受けるのと引換えに、前条（第1条）の買取価格全額を原告に対して支払う（甲26。なお、甲27においては、原告の指定する銀行口座に振込みの方法で支払うこととされている。）（第2条第1項）。

d 原告は、前項（第2条第1項）の日において、前項によるBの支払と引換えに、原告が株式交換により本件B株式に代えて交付を受けたCの普通株式3018株を表章する株券をBに対して引き渡す。なお、Cは原告が本項の義務を履行できるように、Cの株券を原告に交付する（第2条第2項）。

e 旧商法355条2項、245条の3第6項に規定される株式の移転の効力は、第1項

のBの支払の時に生じるものとする（第2条第3項）。

f 本合意をもって、原告とBとの間において、旧商法355条2項及び245条の3第3項の協議が調ったものとし、原告は、旧商法355条2項及び245条の3第4項に基づく価格決定の請求を行わないものとする（第3条）。

g 本件各合意書案には、本件端株等についての条項は定められていない。

(オ) BのOは、平成18年3月6日、L弁護士に対し、「株式買取価格合意書（案）について」と題する書面（本件ファックス）をファクシミリ送信し、本件合意書の取交しに関して、合意日時、合意場所、手続の流れ等の段取りについて連絡した。

本件ファックスには、おおむね次のことが記載されている。（乙14）

a 日時、場所及び出席者

(a) 日時

平成18年3月10日午前10時

(b) 場所

M銀行●●支店

(c) メンバー

乙（原告）、N、O、P及びL弁護士（以上、B）、Qほか（C）

b 株式の交付

(a) Cが発行した株式（3018株）を原告に交付し、原告からCに対して受取書を発行する。

(b) 原告がBに対してCが発行した株式を交付（BからC（原告の誤記）に対して受取書を発行する。）。

c 金員の支払

(a) 上記bを確認後、振込手続に入る（Bから原告へ振込支払）。

(b) M銀行●●支店のBの預金口座から同支店の原告の預金口座に6億5400万円余を振込み。

(c) M銀行●●支店のBの預金口座からR銀行●●支店の原告の預金口座に4億円余を振込み。

(d) 上記(b)及び(c)の振込票の写しを原告に交付し、原告に振込みの事実の確認を依頼する。

d 本件端株の処理

本件合意書の取交しを前提として、平成18年3月10日（本件合意成立日）の最終の市場価格によって同月15日限りとしてM銀行●●支店の原告の預金口座に本件端株の代金を振込みにより支払う。

キ 本件合意の締結

原告、B及びCは、平成18年3月10日、M銀行●●支店において、それぞれの本件合意書に署名押印して本件合意を締結した。原告側は乙が出席した。（甲51）

本件合意書には、おおむね次のとおり記載されている。（甲13）

(ア) 原告、B及びCとは、CとBとの間の株式交換に関する原告の旧商法355条に基づくBに対する買取請求について、本日以下のとおり合意した（前文）。

(イ) 旧商法355条2項及び245条の3第3項に基づく買取価格は、株式交換の前日に

において原告が保有していたBの普通株式53万8999株の合計で10億5428万2044円（Bの株式1株当たり1956円）（本件株式譲渡価額）とする（第1条）。

(ウ) Bは、旧商法355条2項、245条の3第3項に基づき2006年（平成18年）3月10日に、原告から次項に定める株券の交付を受けるのと引換えに、前条（第1条）の買取価格全額（本件株式譲渡価額）のうち、① 6億5428万2044円をM銀行●●支店当座預金口座に、② 4億円をR銀行●●支店普通預金口座に、それぞれ振り込む方法により支払う（第2条第1項）。

(エ) 原告は、前項（第2条第1項）の日において、前項によるBの支払と引換えに、原告が株式交換により本件B株式に代えて交付を受けたCの普通株式3018株を表章する株券をBに引き渡す。なお、Cは原告が本項の義務を履行できるように、Cの株券を原告に交付する（第2条第2項）。

(オ) 旧商法355条2項、245条の3第6項に規定される株式の移転の効力は、第1項のBの支払の時に生じるものとする（第2条第3項）。

(カ) 原告が株式交換により本件B株式に代えて交付を受けたCの端株0.39株については、本合意により、原告が、旧商法220条の6第1項に基づき、Cに対して端株買取請求をしたものとし、Cは、旧商法220条の6第2項の規定に従い、Cの株式1株の2006年（平成18年）3月10日最終の市場価格に相当する額に0.39を乗じた金額を、2006年（平成18年）3月15日限り、上記ウのM銀行●●支店当座預金口座に振り込む方法により支払うこととする（第2条第4項）。

(キ) 本合意をもって、原告とBとの間において、旧商法355条2項及び245条の3第3項の協議が調ったものとし、原告は、旧商法355条2項及び245条の3第4項に基づく価格決定の請求を行わないこととする（第3条）。

ク 本件合意書に基づく債務の履行等

(ア) Cは、平成18年3月6日付けで、Cの証券代行業務を行っているF銀行に対し、本件株式交換の期限後にBの株券を提出した株主が原告である旨及び本件C株式に係る新株の券種及び枚数を併せて記載した「株式交換に伴う期限後株券提出リスト」及びF銀行に対し、原告の株券及び登録通知を届出住所への送付に代えてCに引き渡すことを依頼する旨の「発送物差止依頼書」を作成した（ただし、「発送物差止依頼書」の宛先は「X銀行」と誤記されている。）。（乙15、16の2）

F銀行は、平成18年3月8日付けで、C宛てにCの100株券を20枚、10株券を100枚、及び1株券を18枚、計3018株を表章する株券を送付した旨の「株券送付のご案内」を作成した。（乙17）

(イ) 乙は、本件合意成立日に、作成日付欄を空欄にしたまま、F銀行に対してCの3018株を表章する株券を原告の届出住所ではなくCの住所宛てに送付することを指定する旨の「送付先指定書」に押印してF銀行に対して交付し、Cに対し普通株式3018株の株券を受領した旨の平成18年3月10日付けの受領書に署名押印してCに交付した。（乙16の1、19）

(ウ) Bは、本件合意成立日に、本件合意書の第2条第2項に基づき原告からCの普通株式3018株の株券を受領した旨の同日付けの受領書を乙に交付した。（乙20）

Y証券株式会社は、平成18年3月10日付けでBからCの3018株の株式を表章す

る株券を受領した旨の受領書を作成した。(乙21)

(エ) Bは、本件合意書の第2条第1項に定めるとおり、本件合意成立日に本件株式譲渡価額を原告の各銀行口座へ振り込んだ。(甲14、15)

(オ) Cは、本件合意書の第2条4項に定めるとおり、平成18年3月15日に、本件端株の買取代金として16万7700円を振り込み、また、同月13日に旧商法220条1項及び2項に基づき1株の100分の1未満の本件端数株式の処分代金として1888円を原告の銀行口座に振り込んだ。(乙22、23)

ケ 本件合意成立日後のCの会計処理等について

(ア) Cは、平成●年●月●日、同年●月●日付で発行済株式総数がそれまでの24万8218株から25万7500.77株に9282.77株増加した(増加株式数は、本件株式交換契約書の第2条(1)に定められた本件株式交換に当たってCが新規に発行する普通株式数と一致しており、原告に割り当てられたとされる本件C株式及び本件端株の合計3018.39株を含む数と一致する。)旨の登記をした。(乙18・2枚目)

(イ) Cは、本件株式交換契約書の第3条の株式交換の日にBに現存する純資産額にBの発行済株式総数に対する本件株式交換によりCに移転する株式の割合を乗じた額を全て資本準備金に組み入れるとの定めに従い、原告が保有していた本件B株式53万8999株を含めて、次のとおり、資本準備金に組み入れるべき金額31億1609万0897円(1円未満は切捨て)を算出し、同金額を資本準備金に組み入れた。(乙24の1及び2)

a 株式交換の日にBに現存する純資産額	104億3290万2845円
b 本件株式交換によりCに移転するBの株式数(原告の保有していた53万8999株を含む)	165万7639株
c Bの発行済株式総数	554万9898株
d 資本準備金に組み入れた金額(a×b/c)	31億1609万0897円

コ Bとの源泉徴収義務に関する協議

(ア) 原告は、平成18年5月期の確定申告の準備をしている過程において、顧問税理士であるT税理士から、本件株式譲渡価額のうち法人税法24条1項4号に係る本件みなし配当額部分については、Bに源泉徴収義務がある旨の指摘を受けたため、乙は、平成18年7月12日、T税理士と共にBのSと面談してその旨を伝えたところ、Sは、T税理士に対し、Bの平成17年12月期の確定申告書を交付して、原告側で源泉徴収額を計算するよう依頼した。(甲16、50)

(イ) Bは、顧問税理士であるZ税理士を通して、源泉徴収義務の存否を確認すべく東京国税局を訪れ、本件合意書を示して相談したところ、東京国税局の担当官は、本件株式譲渡の対象は本件C株式であり本件B株式ではないため、Bに本件みなし配当額部分に係る源泉徴収義務は生じない旨説明した。T税理士は、平成18年7月末頃、Z税理士から、Bは、東京国税局による上記の説明を受けてBには源泉徴収義務は生じない旨の取扱いをする予定であると聞いたため、乙にその旨を報告した。(甲50、51)

(ウ) 乙は、I弁護士と相談し、本件合意書が本件C株式の売買契約書として取り扱われた場合には、原告は受取配当金の益金不算入規定の適用を受けることができないという不利益を被ることになるため、Bとの間で、本件株式譲渡の対象が本件B株式である旨の確認書を取り交わすことを考えて、Bと交渉することとした。(甲50、51)

- (エ) 原告は、平成18年7月31日、本件株式譲渡代金を預り金として会計処理し、平成18年5月期法人税確定申告書において、本件株式譲渡に係る譲渡損益を益金又は損金の額に計上せず、本件みなし配当額の明細等及び受取配当金の益金不算入額を記載せずに平成18年5月期の法人税の確定申告をした。(乙31)
- (オ) 原告は、I弁護士及びW弁護士を通じて、平成18年10月19日、Bに対し、本件株式譲渡の対象が本件B株式であることを確認すること、本件株式交換に伴う税務申告は確認書を取り交わした日の属する事業年度に属するものとする内容を内容とする確認書を同封して、確認書の取交しに向けた協議を依頼する旨記載した内容証明郵便を送付した。(甲18、51)
- (カ) I弁護士、W弁護士及びT税理士は、平成18年10月30日、Bの代理人であるL弁護士及びU弁護士(以下「U弁護士」という。)と面談した。面談の席上、T税理士は、L弁護士らに対し、本件株式買取請求の対象は本件B株式であり、本件みなし配当額部分についてBに源泉徴収義務が生ずるが、本件合意書の記載上は、本件株式買取請求の対象が本件B株式であることが判然としないため、その旨を確認する旨の確認書を取り交わすよう要請したが、U弁護士は、それは脱税行為に当たる可能性があるとして拒絶したため、I弁護士は、本件合意書は本件株式買取請求に関するものであり脱税行為には当たらない旨説明したが、U弁護士らは本件合意書を本件株式買取請求に関するものとして取り扱うことはできないと述べたためそのまま面談は終了した。(甲50、51)
- (キ) 原告は、平成18年11月15日、代理人であるI弁護士及びW弁護士の連名の内容証明郵便により、Bに対し、原告が預り金として処理している本件みなし配当額に係る源泉徴収相当額2億0270万7772円及び本件端株等の代金として受領した16万9588円の受領を催告した。(甲19)
- (ク) Bは、平成18年11月21日、代理人であるL弁護士及びU弁護士の連名の内容証明郵便により、原告に対し、上記(カ)の金員の受領を拒絶する旨通知した。(甲20)
- (4)ア 上記(3)エ(イ)のとおり、原告の実質的経営者である乙は、Hに相談の上、乙、甲ら個人株主は本件株式交換に応ずる方が有利であるが、法人である原告は株式買取請求をした場合には受取配当金の益金不算入規定の適用を受けることができ、税金の負担をも考慮した場合には、本件株式交換に応ずるよりも株式買取請求をした方が有利であると考えられたために本件株式買取請求をしたものと認められ、その後の経緯に照らしても、原告が本件株式買取請求を断念したり、それを撤回したような事情は見当たらない。
- イ B側の内容証明郵便(甲第12号証)によれば、Bが原告に提案した株式買取価格は、本件B株式の経済的価値を基準としたものであることがうかがえるから、Bは、原告との間で、本件株式買取請求を前提として代理人を通じて株式買取価格について協議を重ねていたものと認められる(この点は、上記(3)コ(イ)のとおり、Bの顧問税理士が本件合意書を持参して東京国税局において相談するまでの間に変更がない。)
- ウ 上記(3)カ(ウ)のとおり、I弁護士は、乙とBの担当者との間で本件株式買取価額について合意したため、Bに対し、本件株式買取請求についての合意が成立した場合に備えて仮の契約書案を作成するよう依頼しており、その依頼に基づいて作成されたものが本件各合意書案であり、本件各合意書案を修正の上正式に取り交わされたものが本件合意書であると認められる。なお、乙又はI弁護士が本件合意成立日より前の時点においてC側と本件株式買取

請求に関して何らかの接触をした事実は認められない。

エ 本件各合意書案を修正の上取り交わされた本件合意書のタイトルは、「株式買取価格合意書」とされ、前文において旧商法355条に基づくBに対する本件株式買取請求に関する合意であることが明記され、第1条において旧商法355条2項及び245条の3第3項に基づく本件株式買取請求に基づく価格に関する合意が定められ、第2条第1項において第1条の金額の支払方法が定められ、同条第3項において本件株式買取請求に基づく株式移転の効力の発生時期が定められ、第3条において原告及びBとの間で本件株式買取請求に基づく価格の協議が調ったものとして、裁判所に対する価格決定の申立てをしないことが定められている。仮に、原告及びBとの間で本件C株式の譲渡に関する合意が成立し、その旨を明らかにする契約書を作成するのであれば、原告がした本件株式買取請求を撤回し、その旨を確認した上で、株式交換により割り当てられる本件C株式の譲渡であることを明示して合意した譲渡価額を記載すれば足り、本件合意書に上記のような本件株式買取請求に関する合意であることを示す文言を残す必要はないものと考えられる。

オ 本件合意書第1条において、本件株式譲渡価額は、原告が保有していた本件B株式53万8999株につき1株当たり1956円として計算した10億5428万2044円とされているところ、甲第17号証によれば、Cの株式の本件合意成立日時点における市場価格は1株当たり約43万円であったと認められるから、原告に割り当てられるべき本件C株式3018株の市場価格は約12億9774万円であったと認められる。本件株式譲渡が本件C株式を対象とするものであったとすれば、原告は市場価格を約2億4300万円下回る価格でBに譲渡したことになるが、法人である原告が上場株式を市場で高額で売却することができるにもかかわらず、あえて上記のような大幅に下回る低価格で譲渡することは経験則上不合理であって考え難いというべきである。

また、本件合意に至る交渉経緯についても、甲第31号証によれば、平成18年3月2日から10日までのCの株式の平均市場価格は1株当たり約41万円であったと認められるから、仮に、本件株式譲渡の対象を本件C株式とするのであれば、本件合意成立日直近のCの株式の市場価格を前提として譲渡価額に関する交渉が行われていたはずであるところ、本件株式譲渡価額の1株当たりの金額は、上記のCの市場価格とは大幅にかけ離れているというべきである。

カ 以上の事実関係に照らすと、本件合意書は、原告がした本件株式買取請求に基づき、本件B株式の譲渡に関する合意を記載したものと認めるのが相当である。

(5)ア 上記(3)キ(エ)及び(カ)のとおり、本件合意書第2条第2項において本件株式譲渡価額の支払と引換えに原告が本件C株式を表章する本件株券をCに引き渡すこと、第2条第4項において本件株式交換により原告がCから割当てを受けた本件端株について原告が端株買取請求権を行使する旨定められていることが認められるところ、被告は、本件合意書に上記の各条項が存在し、かつ、これらの条項に基づく債務が現実に履行されたことを根拠として、本件合意書は本件C株式の譲渡に関するものである旨主張する。

イ(ア) 確かに、原告が本件合意成立日にCから本件株券を受領した旨の同月10日付けの原告作成名義の「受領書」(乙第19号証)、Bが本件合意成立日に原告から本件株券を受領した旨の同月10日付けのB作成名義の「受領書」(乙第20号証)が存在する。

(イ) しかしながら、同時に、原告に割り当てられるべき本件C株式に係る新株の券種及

び枚数を記載した平成18年3月6日付けのC作成名義の「株式交換に伴う期限後提出株券リスト」(乙第15号証)、原告が、F銀行に対し、本件株券を原告の届出住所ではなくCの住所宛てに送付するよう依頼する旨の作成日不明の原告作成名義の「送付先指定書」(乙第16号証の1)、Cが、F銀行に対し、本件株券の引渡しを求める旨の平成18年3月6日付けのC作成名義の「発送物差止依頼書」(乙第16号証の2)、F銀行が、Cに対し、本件株券の送付手続が完了した旨を知らせる同月8日付けのF銀行作成名義の「株券送付のご案内」(乙第17号証)が作成されていることに照らすと、本件株券は本件合意成立日以前に発行されたものの、本件合意成立日当日において、Cから原告へ、原告からBへ現実に授受されたのではなく、F銀行からC宛てに直接送付されたものと推認するのが相当である(このことは、乙の陳述書(甲第51号証)において、乙が本件合意成立日において本件株券を受領していない旨記載されていることとも符合する。)

(ウ) そうすると、本件合意成立日において、本件合意書第2条第2項において規定されたとおりに、本件合意成立日に本件株式譲渡価額の支払と引換えに原告が本件株券をCに引き渡したものは認められず、本件合意書第2条第2項に基づく債務は現実には履行されなかったものというべきである。それにもかかわらず、本件合意書の条項に従った上記の各受領書が作成されているのは、本件合意成立日において、既に株式交換の効力が発生していたために、原告に対し、本件C株式が割り当てられたものとして処理しようとした本件合意書の記載内容に合わせるため、C、B又はF銀行の側で書式を用意し、乙もそのような形式的処理に伴って必要となる書類であると理解して押印又は署名押印したものと推認するのが相当である。また、原告作成名義の「送付先指定書」(乙第16号証の1)の原告の名称及び住所の記載内容が一部不正確であること、C作成名義の「発送物差止依頼書」(乙第16号証の2)に記載されたF銀行の商号が不正確であることについても、これらの書類が本件株券の交付と引換えに本件株式譲渡代金を支払うという形式に合わせるために作成された文書であるとすれば、その記載内容に一部不正確な点があり、そのことに作成者が気が付かなかったとしてもあながち不自然であるということもできない。

したがって、上記の各受領書が作成されていることは、本件株式譲渡の対象が本件B株式であるという上記の認定を左右するものとはいえない。

ウ 本件端株の代金に関し、上記(3)ク(オ)のとおり、原告がCから受領した16万9588円は、本件合意書2条4項に基づき原告が割り当てられた本件C株式のうちの本件端株の買取代金であり、その金額は、本件合意書第2条第4項のとおり、Cの本件合意成立日の最終の市場価格に相当する1株当たりの金額に0.39を乗じた金額とされていることか認められる。しかしながら、仮に原告が本件C株式を割り当てられたのであれば、1株当たりの買取価格を定めさえすれば、端株の買取価格は自動的に算定することが可能であるにもかかわらず、本件合意書においては、1株当たりの買取価格については本件B株式の経済的価値を基準とし、端株の買取価格についてはCの市場価格を基準として異なる基準を用いている。本件端株の買取価格について原告とCとの間で具体的な交渉がされたことを認めるに足りる証拠はなく、本件各合意書案として本件端株等の処理代金が原告に提案され、原告がそれに異議を述べなかったために確定したものと推認され、本件端株の買取代金は10万円余であって本件株式譲渡価額に比較すると少額であり、市場価格という客観的な基準が用いられ

ていることなどを併せ考慮すると、第2条第4項は、本件合意成立日の時点において、既に株式交換の効力発生日が到来していたために、本件株式交換の効力の発生により、原告に対し本件C株式が割り当てられたものとして処理しようとした本件合意書の体裁を整えるために設けられた条項であり、真実とは合致していないものというべきであり、その条項に従った履行がされていたとしても本件株式譲渡の対象が本件B株式であるという認定を左右するものではないというべきである。

エ 以上のとおり、本件合意書は本件株式買取請求に基づき本件B株式の買取価格を合意したものであり、本件株式譲渡の対象は本件B株式であると認められる。

- (6) 法人税法61条の2第1項は、内国法人が有価証券の譲渡をした場合に、その有価証券の譲渡に係る対価の額がその有価証券の譲渡に係る原価の額を超えるときはその超える部分の金額を譲渡利益額とし、その有価証券の譲渡に係る原価の額がその有価証券の譲渡に係る対価の額を超えるときはその超える部分の金額を譲渡損失額とし、その譲渡に係る契約をした日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する旨規定しているところ、同項1号によれば、法人税法24条1項の規定により同法23条1項1号の受取配当等の益金不算入に掲げる金額とみなされる金額がある場合には、そのみなされる金額に相当する金額を控除した金額をその有価証券の譲渡に係る対価の額とするものとされている。

乙第46号証によれば、本件B株式の取得価額は1億5508万3254円、本件みなし配当額は10億1353万8864円であると認められるから、本件株式譲渡については、「本件株式譲渡に係る契約をした日」の属する事業年度の所得の金額の計算上、本件株式譲渡価額である10億5428万2044円、本件端株譲渡額の16万7700円及び本件端株式譲渡額1888円の合計10億5445万1632円から譲渡原価である本件B株式の取得価額1億5508万3254円及び本件みなし配当額10億1353万8864円を控除した1億1417万0486円を譲渡損失額として損金の額に計上すべきこととなる。

2 争点(2) (本件株式譲渡に係る譲渡損益の算入時期) について

- (1) 法人税法61条の2第1項は、内国法人が有価証券の譲渡をした場合には、その譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額は、その譲渡に係る契約をした日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する旨規定しているところ、本件株式譲渡について、「その譲渡に係る契約をした日の属する事業年度」が平成18年5月期であるのか、平成19年5月期であるのかが問題となる。

- (2) 法人税法61条の2第1項において、有価証券の譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額が「その譲渡に係る契約をした日」の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされている趣旨は、有価証券の譲渡については、企業会計上も、売買契約の約定日に有価証券の得喪があったものと認識すべきものとされており、税法上も、当該有価証券の譲渡に係る契約が成立したときにその譲渡に係る所得も実現したものとイえることにあると考えられるところ、前記前提事実(5)のとおり、本件合意が締結され、本件株式譲渡価額が支払われたのは平成18年3月10日であるから、本件株式譲渡について「その譲渡に係る契約をした日」は同日であり、本件株式譲渡に係る譲渡損益額は、同日の属する事業年度である平成18年5月期の所得の計算上、益金又は損金の額に算入しなければならないというべきである。

- (3) この点、原告は、平成18年5月期には、本件株式譲渡についてBとの間で譲渡の対象及

び本件株式譲渡価額のうち源泉徴収義務の存否及びその額について合意が成立していなかったから、本件株式譲渡に係る所得は実現していない旨主張する。

しかしながら、上記1(3)キのとおり、本件合意成立日である平成18年3月10日の時点において、本件株式譲渡の対象は本件株式買取請求の対象である本件B株式であることについては原告とBの間で合意が成立しており、本件株式譲渡の対象に関する争いがあったものとは認められない。

また、本件株式譲渡価額は、本件みなし配当額に係るBによる源泉徴収額が定まらなければ定まらないというものではなく、むしろ、本件株式譲渡価額が決定され、その代金が現実に支払われれば、これにより源泉徴収の要否及びその額が決定するという関係にあるというべきであるし、実際にも、上記1(3)キのとおり、本件合意成立日である平成18年3月10日の時点において、本件株式譲渡価額を10億5428万2044円とすることについては原告とBの間で合意が成立しており、本件株式譲渡価額に関する争いがあったものとは認められない。上記1(3)コのとおり、Bが本件株式譲渡の対象は本件C株式であると主張し始めたのは、本件合意成立日以降のことであるから、本件合意成立日において原告とBとが本件株式譲渡の対象は本件B株式であることを合意していたという事実を左右するものとはいえない。

(4) したがって、本件株式譲渡について「その譲渡に係る契約をした日の属する事業年度」とは、本件合意書の作成日及び本件株式譲渡の対価が支払われた日が本件株式譲渡に係る契約をした日となると解すべきである。

3 争点(3) (やむを得ない事情の有無) について

(1) 法人税法23条7項の「やむを得ない事情」の有無

ア 法人税法23条1項は、内国法人が受ける配当等の額のうち一定の金額を内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない旨規定しているところ、同条6項は、同条1項の規定は、確定申告書に益金の額に算入されない配当等の額及びその計算に関する明細の記載がある場合に適用する旨及びこの場合において同項の規定により益金の額に算入されない金額は、当該金額として記載された金額を限度とする旨規定している。同条7項は、税務署長は、受取配当等の益金不算入額の全部又は一部につき同条6項の記載がない確定申告書の提出があった場合においても、その記載がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その記載がなかった金額につき、受取配当金の益金不算入規定を適用することができる旨規定しているところ、「やむを得ない事情」には、外部的事実によって自己だけの力では到底確定申告書の記載をすることかできないような事情が該当するといふべきである。

イ(ア) 原告が平成18年5月期法人税確定申告書に法人税法23条6項所定の記載をしなかったのは、平成18年3月10日に本件株式譲渡に係る収益が発生していたにもかかわらず、平成18年5月期の企業会計上の当期利益の計算においてこれを計上しないこととしたために、平成18年5月期の法人税の計算において、確定申告上、益金不算入額を減算する前提がなくなったことによるものである。そして、原告は、本件株式譲渡に係る収益を平成18年5月期の収益に計上しなかった理由として、本件株式譲渡が法人税法24条1項4号の「自己の株式の取得」に該当する取引か否かについて、原告とB及びCとの間で見解が一致しなかったことを主張する。

(イ) しかしながら、法人税の計算は、適正な企業会計上の利益計算が前提となるものであ

るところ、法人税法上の取扱いが原告にとって不明であったからといって、企業会計上、本来計上すべき収益をあえて繰り延べるものが許容されるものではない。

また、原告は、当初から、本件株式譲渡の対象が本件B株式であるとの認識を有し、それを前提として行動していたのであるから、平成18年5月期において、本件株式譲渡による対価を収益に計上することのみならず、法人税法23条6項所定の記載をすべきであり、それが可能であったというべきである。

ウ(ア) この点、原告は、Bとの間で本件みなし配当額及び源泉徴収すべき金額について紛争が生じていたことをやむを得ない事情の一つとして挙げているところ、本件株式譲渡の相手方であるBとの間で本件株式譲渡の対象株式等に関する見解の相違があるとしても、それが原告が本件みなし配当額の計上及び受取配当金の益金不算入規定の適用をすることについて客観的な障害事由となるものとはいえない(甲第45号証の東京高等裁判所平成22年7月15日付け判決は、宅地を譲渡したとしてその譲渡所得に対する所得税の確定申告をした納税者が、措置法35条1項に定める居住用財産の譲渡所得の特別控除の要件を満たすとして国税通期法23条1項に基づいてした更正の請求に理由がない旨の通知処分取消訴訟において、納税者が確定申告書の提出前に再三にわたって税務署を訪れて相談したが、特別控除は認められない旨の回答を受けたため、税理士と相談の上でやむなく特別控除の適用を受けずに確定申告をしたが、その後更正の請求に及んだという事案であり、本件のように税務署に相談もせず、自己又は顧問税理士の判断に基づいて確定申告をした事案とは異なるというべきである。)

(イ) また、原告は、Bの資本等の金額が明らかでなければ本件みなし配当額を計算することができず、Bから配当通知を受領できない限り原告は正確な税務申告をなし得ないことから、原告にはいかんともし難い外部的な事情に基づき法人税法23条6項所定の記載をすることができなかつたとして、平成18年5月期法人税確定申告書に同項所定の記載がなかつたことにつき「やむを得ない事情」が認められる旨主張する。

法人税法施行令23条4項は、株主等におけるみなし配当の額は、法人の資本金等の額が明らかでなければ計算することができないため、法人の資本金等についての情報を有する法人について、株主等に対し、みなし配当額に相当する金額の1株当たりの金額を通知することとしている。しかしながら、法人の資本金等の額は、当該法人でなければ知ることができないものではないから、配当通知は、配当等を受ける株主の便宜のために法人に義務付けられたものというべきであり、配当通知を受けていない場合であっても、法人の資本金等の額が明らかになる資料を入手すれば、みなし配当額を受ける株主等の側においても計算することが可能であるから、配当通知を受けていないからといって、受取配当金の益金不算入を翌事業年度以降に繰り越すことはできないというべきである。本件についても、甲第12号証によれば、原告は、遅くとも平成18年2月20日までには、Bから決算書、内訳書、確定申告書等を入手しており、Bの資本金等の額を把握することができたことが認められるから、平成18年5月期の確定申告をする時点において本件みなし配当額を計算することが可能であったというべきであり、現に、平成19年5月期法人税確定申告書においては、Bからの配当通知を受けないまま本件みなし配当額の計算を行ったことが認められる。

したがって、原告においては、Bからの配当通知を受けなくとも本件みなし配当額を計

算することは可能であったのであるから、平成18年5月期法人税確定申告書に同法23条6項所定の受取配当金の益金不算入金額及びその計算の明細を記載することは可能であったというべきである。

(ウ) 原告は、昭和30年通達は改正後の法人税法23条7項の解釈についてもなお指針となると解すべきであり、原告が平成19年5月期法人税確定申告書において、本件株式譲渡価額を収益に計上し、本件みなし配当額を益金の額に算入するとともに、受取配当金の益金不算入額を記載した平成19年5月期法人税確定申告書を処分行政庁に提出しているから、原告が受取配当金の益金不算入を選択する意思は税務署に対して明確に周知されており、法人税法23条7項のやむを得ない事情が認められる旨主張する。

(エ) しかしながら、乙第44号証によれば、昭和30年通達は、「特別の事情」に係る当時の執行上の取扱いを定めたものにすぎず、その法令解釈を示したものではないから、法人税法23条7項の「やむを得ない事情」に係る解釈指針にはなり得ないというべきである。

この点をおくとしても、乙第45号証によれば、昭和30年通達は、少なくとも昭和30年通達の定める事例に該当する場合については「特別の事情」には該当しないものとすることを定めたものであると認められるものの、昭和30年通達に掲げられた事例に該当しない場合について常に特別の事情があると認めるものと取り扱う趣旨であるとは認められないことは明らかである。したがって、原告の主張を採用することはできない。

(2) 法人税法68条3項の「やむを得ない事情」の有無

ア 法人税法68条1項は、内国法人が所得税法174条各号に規定する利子及び配当等の支払を受ける場合に、これらにつき同法の規定により課される所得税の額を当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する旨規定しているところ、法人税法68条3項は、同条1項の規定は、確定申告書に控除を受けるべき金額及びその計算に関する明細の記載がある場合に限り適用し、この場合において、同項の規定による控除をされるべき金額は当該金額として記載された金額を限度とする旨規定している。同条4項は、税務署長は、控除する所得税の額の全部又は一部につき、同条3項の記載がない確定申告書の提出があった場合においても、その記載がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その記載がなかった金額につき所得税額控除規定を適用することができる旨規定しているところ、「やむを得ない事情」とは、法人税法23条7項の場合と同様に、自己の力だけでは到底申告の記載ができないような場合に該当する事情をいうものと解される。

この点、原告は、法人税法68条4項の「やむを得ない事情」とは、当該申告がされなかったことが客観的にみて当該法人の責めに帰すべき事情に基づくものではなく、税額控除を認めないとすれば当該法人にとって酷又は不当と認められる場合をいうと主張するが、このように納税者側が税額控除を認められることによる利益等を考慮すべきという見解は独自のものであって採用することはできない。

イ 本件において、原告は、本件株式譲渡価額の支払を平成18年3月10日に受けているところ、そのうちの本件みなし配当額に係る所得税の額（本件所得税額）につき所得税額控除規定を適用するのであれば、原則として、平成18年5月期法人税確定申告書において本件所得税額に係る所得税額控除額を記載して処分行政庁に提出すべきところ、平成18年5月期法人税確定申告書にはその旨の記載がない。したがって、原告は、平成18年5月期の法

人税について本件所得税額につき所得税額控除規定を適用することはできない。また、上記(1)で述べたとおり、平成18年5月期法人税確定申告書に原告が本件みなし配当額について受取配当金の益金不算入額を記載しなかったことにつき、法人税法23条7項に規定される「やむを得ない事情」は存しないところ、原告が平成18年5月期法人税確定申告書に本件所得税額に係る所得税額控除額を記載しなかったことについても、自己の力だけでは到底申告の記載ができないような場合に該当する事情が存する事実は認められないから、法人税法68条4項の規定に基づき同条1項を適用することはできないというべきである。

ウ この点、原告は、仮に本件において所得税額控除が認められないとすれば、原告は平成18年5月期の法人税について多額の法人税を支払いながら、他方で、Bからは源泉徴収額相当額について返還請求を受ける可能性があるため原告にとって酷な結果となるとともに、税務当局が源泉徴収相当額を原告及びBから二重に徴収することとなり不当な結論になる旨主張する。

しかしながら、法人税基本通達16-2-3は、法人がその事業年度の開始の日前に支払を受けた利子及び配当等に対する所得税に相当する金額につき、所得税法222条の規定による支払の請求を受けた場合におけるその請求に対し支払をした所得税の額については、その支払をした日の属する事業年度において所得税額控除規定を適用する旨定めており、仮に、原告がBから本件みなし配当額につき所得税を源泉徴収すべきものとして本件所得税額の支払請求を受けることとなったとしても、その支払った本件所得税額については、支払をした事業年度において所得税額控除規定を適用することができるから、原告が二重の支払を強いられる結果にはならないというべきである。したがって、この点に関する原告の主張を採用することはできない。

4 争点(4) (益金不算入となるみなし配当額の記載をすべき時期) について

(1) 法人税法23条6項は、受取配当金の益金不算入規定の適用を受けるためには、確定申告書に益金の額に算入されない配当等の額及びその計算に関する明細の記載をすることをその適用条件とし、益金不算入となる配当等の金額が申告後に増加することが明らかになっても、その申告書記載額を超えて益金不算入とすることがない旨を定めたものであり、法人が自ら正確に益金不算入額を計算することを要求しているものと解される。

株式の譲渡が行われた場合、株式譲渡法人にあつては、企業会計上、その株式の譲渡に係る対価の全額を収益の額として認識した上で当期利益等の額が算定される。他方、法人税法においては、当該対価を受けた事由が法人税法24条1項4号所定の「自己の株式の取得」に該当する場合には、同条1項所定の金額は同法23条1項1号の受取配当等の額とみなされるが、同項所定の配当等の額の一定割合は、同条6項により、確定申告書に益金の額に算入されない配当等の額及びその計算に関する明細の記載がある場合に限り益金不算入の適用要件を充足したこととなり、同法23条1項により、各事業年度の所得の計算上、益金の額に算入しないこととされる。すなわち、法人税法23条1項が「各事業年度の所得の金額の計算上」と規定しているとおり、同条6項にいう「確定申告書」とは、受取配当金の益金不算入規定を適用しようとする収益が発生した当該事業年度に係る確定申告書であることを要件としているものと解される。

(2) 本件においては、本件株式譲渡は平成18年3月10日に行われており、本件株式譲渡の対価の全額を収益の額として認識した上で、原告の平成18年5月期の利益の額が算定される

こととなる。

そして、原告が、本件株式譲渡による本件みなし配当額について、受取配当金の益金不算入規定の適用を受けるためには、その適用を受けようとする収益が発生した当該事業年度である平成18年5月期の法人税確定申告書に、受取配当等の益金不算入額及びその計算の明細の記載をしなければ法人税法23条6項の適用要件を満たしたところ、原告の平成18年5月期法人税確定申告書には受取配当等の益金不算入額及びその計算の明細に関する記載はされていないから、本件において法人税法23条6項の要件を満たすものとはいえない。

(3)ア 原告は、本件最高裁判決を引用して本件みなし配当額の申告時期が翌事業年度にずれた点について原告の過失があったとしても、原告の受取配当金の益金不算入適用の意思が明確である以上、法人税法23条6項の適用要件を満たしており、原告が意図した全額について受取配当金の益金不算入の適用を受けられると解すべきであり、本件みなし配当額を前提とした所得税額控除規定についても同法68条3項の規定を満たす旨主張する。

イ しかしながら、本件最高裁判決は、法人税法（平成15年法律第8号による改正前のもの）68条1項に基づき配当等に係る所得税を控除するに当たり、その計算を誤ったために控除すべき金額を過少に記載したとして納税者が更正の請求を行った事案であるところ、納税者は、提出した確定申告書に添付した所得税額の控除に関する明細書中に、その所有する株式の全銘柄を記載し、配当等として受け取った収入金額及びこれに対して課された所得税額を各銘柄別に全て記載するなど、確定申告においてその所有する全銘柄に係る所得税額を対象として法令に基づき正当に計算される金額につき所得税額控除を求める意思であったことが確定申告書の記載からも見て取れると認定した事案である。したがって、本件最高裁判決は、本件のように収益を計上すべき事業年度であることを認識していながら、当該事業年度の確定申告書に、自己の選択により収益を計上せず、益金不算入及び所得税額控除を求めなかった事案とは前提を異にしており、本件のような場合に益金不算入規定及び所得税額控除規定の適用を認めるものでない。したがって、原告の主張を採用することはできない。

5 本件各処分適法性

(1) 本件法人税各更正処分について

ア 本件株式譲渡は本件B株式を対象とするものであるが、本件株式譲渡は本件合意成立日である平成18年3月10日に行われ、同日に本件株式譲渡価額が支払われているから、本件株式譲渡価額は平成18年5月期の収益として計上すべきことになる。そして、本件株式譲渡は法人税法24条1項4号の自己株式の取得に該当するため、同項1号によりその一部については本件みなし配当額が生ずることになるが、原告の平成18年5月期法人税確定申告書には受取配当金の益金不算入金額の記載がないため、法人税法23条6項の要件を満たしておらず、同項の要件を満たさなかったことについても同条7項のやむを得ない事情があったとは認められない。

イ 以上を前提に原告の本件各事業年度について計算すると、別紙4の(1)のとおり、原告の平成18年5月期の所得金額は8億8588万3729円、納付すべき税額は2億8841万7900円、平成19年5月期の所得金額は1億0571万9333円、納付すべき税額は2714万5800円となること、平成18年5月期法人税更正処分における納付すべき税額は、平成18年5月期に納付すべき税額を下回るため平成18年5月期法人税更正処

分は適法であるが、平成19年5月期法人税更正処分における納付すべき税額は平成19年5月期に納付すべき税額を上回るため、平成19年5月期法人税更正処分の上記税額を上回る部分は違法である。

ウ なお、原告は、本件法人税各更正処分の当時、法人税額に加算していなかった課税留保金額に対する法人税額を加算し、それに伴い過少申告加算税を増額することは許されない旨主張するが、更正処分によって確定された税額が総額において租税実体法の規定を適用した結果客観的に定まる税額を超えていない限り当該更正処分は適法であるというべきであるから、原告の主張を採用することはできない。

(2) 本件法人税各賦課決定処分について

ア 本件各事業年度について、本件法人税各更正処分により納付すべき税額の計算の基礎となった事実が本件法人税各更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについては、国税通則法65条4項に定める正当な理由があるとは認められないから、新たに納付すべきこととなった法人税額については、過少申告加算税が課されることになる。

イ したがって、原告に課すべき法人税の過少申告加算税の額は、別紙4の(2)とおり、平成18年5月期は4384万2500円、平成19年5月期は456万4000円となり、平成18年5月期法人税賦課決定処分における過少申告加算税額は上記金額を下回るため適法であるが、平成19年5月期法人税賦課決定処分における過少申告加算税額は上記金額を上回るため、平成19年5月期法人税賦課決定処分の上記税額を上回る部分は違法である。

(3) 本件消費税等更正処分について

ア 消費税法30条6項は、課税売上割合とは、事業者が課税期間中に国内において行った資産の譲渡等の対価の額の合計額のうち当該事業者が当該課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の占める割合として政令で定めるところにより計算した割合をいう旨規定し、同項の委任を受けた消費税法施行令48条5項は、事業者が同法別表第一2号に規定する有価証券、同法施行令9条1項1号に掲げる旧商法220条1項に規定する端数の部分並びに同項2号及び3号に掲げる権利（有価証券等）の譲渡をした場合には、当該有価証券等の譲渡の対価の額の100分の5に相当する金額を課税売上割合の計算上、資産の譲渡等の対価の額とする旨規定している。

しかしながら、自己株式の取得は消費税法4条1項に規定する「資産の譲渡等」には該当せず、消費税の課されない取引であるから、消費税法30条6項の課税売上割合を計算するに際しては、資産の譲渡等の対価の額に算入する必要がないことになる。

イ 以上に基づいて、本件課税期間について納付すべき消費税額及び譲渡割額を計算すると、別紙4の(3)のとおり、納付すべき消費税額は237万1800円、譲渡割額は59万2900円となることから、本件消費税等更正処分における納付すべき消費税額及び譲渡割額は、上記の各金額を上回るから、本件消費税等更正処分のうち上記の各金額を上回る部分は違法である。

(4) 本件消費税等賦課決定処分について

ア 本件課税期間について、本件消費税等更正処分により納付すべき消費税額及び譲渡割額の計算の基礎となった事実が本件消費税等更正処分前の税額の計算の基礎とされていなかったことについては、国税通則法65条4項に定める正当な理由があるとは認められないから、新たに納付すべきこととなった消費税等の額については、過少申告加算税が課されることに

なる。

イ したがって、原告に課すべき消費税等の過少申告加算税の額は、別紙4の(4)のとおり、4万2000円となるところ、本件消費税等賦課決定処分における過少申告加算税額は上記金額を上回るため、本件消費税等賦課決定処分の上記税額を上回る部分は違法である。

(5) 請求の趣旨との関係について

原告は、本件訴訟の請求の趣旨について、原告が本件各処分の違法事由として主位的に主張するものに基づく請求を主位的請求とし、予備的に主張するものに基づく請求を予備的請求として構成しているところ、課税処分の取消しの訴えにおいては、課税処分の違法事由ごとに訴訟物が異なるものではないから、その理由いかんにかかわらず、本件各処分について、申立て中最も広い範囲で取消しを求める請求が存在するものと解するのが相当である。

第4 結論

よって、原告の請求は主文の限度で理由があるからこれを認容し、その余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64条ただし書を適用して、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 内野 俊夫

裁判官 日暮 直子

関係法令の定め等

1 旧商法（平成17年法律第87号による改正前の商法）

(1) 株式交換の意義等（352条）

ア 1項

会社ハ其ノ一方ガ他方ノ発行済株式ノ総数ヲ有スル会社（以下之ヲ完全親会社ト、他方ヲ完全子会社ト称ス）トナル為株式交換ヲ為スコトヲ得

イ 2項

株式交換ニ因リテ完全子会社トナル会社ノ株主ノ有スル其ノ会社ノ株式ハ次条第二項第六号ノ日ニ於テ株式交換ニ因リテ完全親会社トナル会社ニ移転シ、其ノ完全子会社トナル会社ノ株主ハ其ノ完全親会社トナル会社ガ株式交換ニ際シテ発行スル新株ノ割当ヲ受クルコトニ因リ其ノ日ニ於テ其ノ会社ノ株主トナル

ウ 3項

株式交換ニ因リテ完全親会社トナル会社ハ次条第二項第六号ノ日ニ於テ株式交換契約書ノ記載ニ従ヒ株式交換ニ因リテ完全子会社トナル会社（以下本項ニ於テ発行会社ト称ス）ノ発行シタル新株予約権（新株予約権付社債ニ付セラレタルモノヲ除ク）ニ係ル義務ヲ承継ス但シ発行会社ガ其ノ新株予約権ニ付テノ第二百八十条ノ二十第二項ノ決議ニ於テ左ノ事項ヲ定メ且次条第二項第四号ノ二ノ規定ニ基ク株式交換契約書ノ記載ガ第二号ニ掲グル事項ニ付テノ定ニ沿フモノナルトキニ限ル

(ア) 1号

発行会社ヲ株式交換ニ因リテ完全子会社トナル会社トスル株式交換ヲスルニ際シテ新株予約権ニ係ル義務ヲ其ノ株式交換ニ因リテ完全親会社トナル会社ニ承継セシムルコト

(イ) 2号

前号ノ場合ニ於ケル新株予約権ノ目的タル完全親会社トナル会社ノ株式ノ種類及数並ニ其ノ新株予約権ニ付テノ第二百八十条ノ二十第二項第四号乃至第八号ニ掲グル事項ノ決定ノ方針

(2) 株式交換契約書の株主総会の特別決議による承認（353条）

ア 1項

会社ガ株式交換ヲ為スニハ株式交換契約書ヲ作り株主総会ノ承認ヲ得ルコトヲ要ス

イ 2項

株式交換契約書ニハ左ノ事項ヲ記載スルコトヲ要ス

(ア) 1号ないし5号 略

(イ) 6号

株式交換ノ日

(ウ) 7号 略

ウ 3項ないし7項 略

(3) 反対株主への株式買取請求権の付与（355条）

ア 1項

第三百五十三条第一項ノ株主総会ニ先チ会社ニ対シ書面ヲ以テ株式交換ニ反対ノ意思ヲ通知シ且総会ニ於テ株式交換契約書ノ承認ニ反対シタル株主ハ会社ニ対シ自己ノ有スル株式ヲ承認

ノ決議ナカリセバ其ノ有スベカリシ公正ナル価格ヲ以テ買取ルベキ旨ヲ請求スルコトヲ得

イ 2項

第二百四十五条ノ二第二項、第二百四十五条ノ三及第二百四十五条ノ四ノ規定ハ前項ノ場合ニ之ヲ準用ス

(4) 株式買取の方式（245条の3）

ア 1項及び2項 略

イ 3項

株式ノ価格ノ決定ニ付株主ト会社トノ間ニ協議調ヒタルトキハ会社ハ決議ノ日ヨリ九十日以内ニ其ノ支払ヲ為スコトヲ要ス

ウ 4項

決議ノ日ヨリ六十日以内ニ協議調ハザルトキハ株主ハ其ノ期間経過後三十日以内ニ裁判所ニ対シ価格ノ決定ヲ請求スルコトヲ得

エ 5項 略

オ 6項

株式ノ代金ノ支払ハ株券ト引換ニ之ヲ為スコトヲ要ス株式ノ移転ハ代金ノ支払ノ時ニ其ノ効力ヲ生ズ

(5) 株式買取請求の失効（245条の4）

第二百四十五条ノ二第一項ニ規定スル株主ノ請求ハ会社ガ第二百四十五条第一項ニ掲グル行為ヲ中止シタルトキハ其ノ効力ヲ失フ株主ガ前条第四項ノ期間内ニ同項ノ請求ヲ為サザルトキ亦同ジ

(6) 公告及び株主への通知（359条）

ア 1項

完全子会社トナル会社ハ第三百五十三条第一項ノ決議ヲ為シタルトキハ其ノ旨並ニ株式交換ノ日ノ前日迄ニ株券ヲ会社ニ提出スベキ旨及株式交換ノ日ニ於テ株券ハ無効トナル旨ヲ其ノ日ノ一月前ニ公告シ且株主及株主名簿ニ記載又ハ記録アル質権者ニハ各別ニ之ヲ通知スルコトヲ要ス

イ 2項

第二百十六条ノ規定ハ第三百五十三条第一項ノ決議ヲ為シタル場合ニ之ヲ準用ス

2 法人税法（平成18年法律第10号による改正前のもの）

(1) 受取配当等の益金不算入（23条）

ア 1項

内国法人が受ける次に掲げる金額（外国法人若しくは公益法人等又は人格のない社団等から受ける第1号に掲げるものを除く。以下この条において「配当等の額」という。）のうち、連結法人株式等（連結法人の株式又は出資のうち政令で定めるものをいう。以下略）及び関係法人株式等のいずれにも該当しない株式等（株式、出資又は受益証券をいう。以下略）に係る配当等の額の100分の50に相当する金額並びに関係法人株式等に係る配当等の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しない。

(ア) 1号

利益の配当（商法第293条の5第1項（中間配当）又は資産の流動化に関する法律第102条第1項（中間配当）に規定する金銭の分配その他これに類する金銭の分配として政令で定

めるものを含む。以下略)又は剰余金の分配(出資に係るものに限る。以下略)の額

(イ) 2号及び3号 略

イ 2項ないし5項 略

ウ 6項

第1項及び第2項の規定は、確定申告書に益金の額に算入されない配当等の額及びその計算に関する明細の記載がある場合に限り、適用する。この場合において、これらの規定により益金の額に算入されない金額は、当該金額として記載された金額を限度とする。

エ 7項

税務署長は、第1項及び第2項の規定により益金の額に算入されないこととなる金額の全部又は一部につき前項の記載がない確定申告書の提出があった場合においても、その記載がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その記載がなかった金額につき第1項及び第2項の規定を適用することができる。

オ 8項 略

(2) 配当等の額とみなす金額(24条)

ア 1項

法人(公益法人等及び人格のない社団等を除く。以下略)の株主等である内国法人が当該法人の次に掲げる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が当該法人の資本金等の額又は連結個別資本金等の額のうちその交付の基となった当該法人の株式(出資を含む。以下略)に対応する部分の金額を超えるときは、この法律の規定の適用については、その超える部分の金額は、利益の配当又は剰余金の分配の額とみなす。

(ア) 1号ないし3号 略

(イ) 4号

自己の株式又は出資の取得(証券取引所の開設する市場における購入による取得(中略)を除く。)

(ウ) 5号及び6号 略

イ 2項及び3項 略

(3) 有価証券の譲渡益又は譲渡損の益金又は損金算入(61条の2)

ア 1項

内国法人が有価証券の譲渡(当該有価証券が合併、分割又は適格現物出資により合併法人、分割承継法人又は被現物出資法人に移転する場合における当該移転を除く。以下略)をした場合には、その譲渡に係る譲渡利益額(第1号に掲げる金額が第2号に掲げる金額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。)又は譲渡損失額(同号に掲げる金額が第1号に掲げる金額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。)は、その譲渡に係る契約をした日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

(ア) 1号

その有価証券の譲渡に係る対価の額(第24条第1項(配当等の額とみなす金額)の規定により利益の配当又は剰余金の分配の額とみなされる金額がある場合には、そのみなされる金額に相当する金額を控除した金額)

(イ) 2号

その有価証券の譲渡に係る原価の額（その有価証券についてその内国法人が選定した1単位当たりの帳簿価額の算出の方法により算出した金額（算出の方法を選定しなかった場合又は選定した方法により算出しなかった場合には、算出の方法のうち政令で定める方法により算出した金額）にその譲渡をした有価証券の数を乗じて計算した金額をいう。）

イ 2項ないし16項 略

(4) 所得税額の控除（68条）

ア 1項

内国法人が各事業年度において所得税法第174条各号（内国法人に係る所得税の課税標準）に規定する利子等、配当等、給付補てん金、利息、利益、差益、利益の分配又は賞金（以下この条において「利子及び配当等」という。）の支払を受ける場合には、これらにつき同法の規定により課される所得税の額は、政令で定めるところにより、当該事業年度の所得に対する法人税の額から控除する。

イ 2項 略

ウ 3項

第1項の規定は、確定申告書に同項の規定による控除を受けるべき金額及びその計算に関する明細の記載がある場合に限り、適用する。この場合において、同項の規定による控除をされるべき金額は、当該金額として記載された金額を限度とする。

エ 4項

税務署長は、第1項に規定する所得税の額の全部又は一部につき前項の記載がない確定申告書の提出があった場合においても、その記載がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その記載がなかった金額につき第1項の規定を適用することができる。

3 法人税法施行令（平成18年政令第125号による改正前のもの）

所有株式に対応する資本金等の額又は連結個別資本金等の額の計算方法等（23条）

ア 1項

法第24条第1項（配当等の額とみなす金額）に規定する株式に対応する部分の金額は、同項に規定する事由の次の各号に掲げる区分に応じ、当該各号に定める金額とする。

(ア) 1号ないし3号 略

(イ) 4号

法第24条第1項第4号から第6号までに掲げる事由（以下この号において「自己株式の取得等」という。） 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額

a イ

当該自己株式の取得等をした法人（以下この号において「取得等法人」という。）が一の種類の株式を発行していた法人（口数の定めがない出資を発行する法人を含む。）である場合 当該取得等法人の当該自己株式の取得等の直前の資本金等の額又は連結個別資本金等の額を当該直前の発行済株式等の総数で除し、これに法第24条第1項に規定する内国法人が当該直前に有していた当該取得等法人の当該自己株式の取得等に係る株式の数を乗じて計算した金額

b ロ

取得等法人が二以上の種類の株式を発行していた法人である場合 当該取得等法人の当該自己株式の取得等の直前の当該自己株式の取得等に係る株式と同一の種類の株式に係る

種類資本金額（第8条第2項（資本金等の額）に規定する種類資本金額をいう。）を当該直前の当該種類の株式（当該法人が当該直前に有していた自己の株式を除く。）の総数で除し、これに法第24条第1項に規定する内国法人が当該直前に有していた当該取得等法人の当該自己株式の取得等に係る当該種類の株式の数を乗じて計算した金額を合計した金額

イ 2項及び3項 略

ウ 4項

法第24条第1項に規定する法人（当該法人が同項第1号に掲げる合併に係る被合併法人である場合にあつては、当該合併に係る合併法人）は、同項各号に掲げる事由により同項に規定する株主等である内国法人に金銭その他の資産の交付が行われる場合には、当該内国法人に対し、次に掲げる事項を通知しなければならない。

(ア) 1号

当該金銭その他の資産の交付の基因となった法第24条第1項各号に掲げる事由及びその事由の生じた日

(イ) 2号

前号の事由に係るみなし配当額（法第24条第1項の規定により利益の配当又は剰余金の分配の額とみなされる金額をいう。）に相当する金額の1株（出資については、1口）当たりの金額

エ 5項 略

4 所得税法（平成19年法律第6号による改正前のもの）

(1) 源泉徴収義務（212条）

ア 1項及び2項 略

イ 3項

内国法人に対し国内において第174条各号（内国法人に係る所得税の課税標準）に掲げる利子等、配当等、給付補てん金、利息、利益、差益、利益の分配又は賞金（これらのうち第176条第1項（信託財産に係る利子等の課税の特例）の規定に該当するものを除く。）の支払をする者は、その支払の際、当該利子等、配当等、給付補てん金、利息、利益、差益、利益の分配又は賞金について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない。

ウ 4項及び5項 略

(2) 徴収税額（213条）

ア 1項 略

イ 2項

前条第3項の規定により徴収すべき所得税の額は、次の各号の区分に応じ当該各号に定める金額とする。

(ア) 1号 略

(イ) 2号

前条第3項に規定する配当等又は利益の分配 その金額に100分の20の税率を乗じて計算した金額

(ウ) 3号 略

5 租税特別措置法（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下「措置法」という。）

株式交換又は株式移転に係る課税の特例（67条の9）

ア 1項

特定子会社（株式交換又は株式移転（以下この項及び次項において「株式交換等」という。）により商法第352条第1項の完全子会社となる法人をいう。以下この条において同じ。）の株主である法人が、その有する特定子会社の株式（以下この項及び次項において「特定子会社株式」という。）につき株式交換等による移転があった場合において、当該株式交換等により特定親会社（株式交換等により同法第352条第1項の完全親会社となる法人をいう。以下略）から新株の割当て（当該株式交換等による金銭又は金銭及び当該新株以外の資産（以下この項において「交付金銭等」という。）の交付を含むものとし、次に掲げる要件を満たすものに限る。）を受けたときは、当該株式交換等に係る交換時（同法第352条第2項又は第364条第2項の規定により特定子会社の株主が特定親会社の株主となる時をいう。以下略）の直前における当該法人の当該特定子会社株式の帳簿価額（その割当てに交付金銭等が含まれている場合には、当該特定子会社株式の譲渡による利益の額又は損失の額を加算し、又は減算した金額。以下この項において「直前の旧株の簿価」という。）を、その交換時における当該特定子会社株式の価額とみなして、当該法人の各事業年度の所得の金額を計算するものとする。

(ア) 1号

当該新株の割当てに係る株式交換等による当該特定親会社の当該特定子会社株式の受入価額が当該法人の直前の旧株の簿価に相当する金額として政令で定める金額以下となっていること。

(イ) 2号

イ及びロに掲げる金額の合計額のうちイに掲げる金額の占める割合が100分の95以上であること。

イ 当該特定子会社の株主が当該株式交換等により当該特定親会社から割当てを受けた新株のその交換時における価額（次項において「新株の価額」という。）の総額

ロ 当該特定子会社の株主が当該株式交換等により当該特定親会社から交付を受けた金銭の額（次項において「交付金額」という。）の総額及び当該特定親会社から交付を受けた資産（当該特定親会社から交付を受けた金銭及び割当てを受けた新株を除く。）のその交換時における価額（次項において「交付資産額」という。）の総額の合計額

イ 2項及び3項 略

6 消費税法（平成23年法律第82号による改正前のもの）

仕入れに係る消費税額の控除（30条）

ア 1項

事業者（第9条第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）が、国内において行う課税仕入れ又は保税地域から引き取る課税貨物については、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める日の属する課税期間の第45条第1項第2号に掲げる課税標準額に対する消費税額（以下この章において「課税標準額に対する消費税額」という。）から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額（当該課税仕入れに係る支払対価の額に105分の4を乗じて算出した金額をいう。以下略）及び当該課税期間における保税地域からの引取りに係る課税貨物（他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるものを除く。以下略）につき課された又は課されるべき消費税額（附帯税の額に相当する額を除く。以下略）

の合計額を控除する。

(ア) 1号

国内において課税仕入れを行った場合 当該課税仕入れを行った日

(イ) 2号

保税地域から引き取る課税貨物につき第47条第1項の規定による申告書(同条第3項の場合を除く。)又は同条第2項の規定による申告書を提出した場合 当該申告に係る課税貨物(第6項において「一般申告課税貨物」という。)を引き取った日

(ウ) 3号

保税地域から引き取る課税貨物につき特例申告書を提出した場合(当該特例申告書に記載すべき第47条第1項第1号又は第2号に掲げる金額につき決定(国税通則法第25条(決定)の規定による決定をいう。以下略)があった場合を含む。以下略) 当該特例申告書を提出した日又は当該申告に係る決定(以下「特例申告に関する決定」という。)の通知を受けた日

イ 2項ないし5項 略

ウ 6項

第1項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額とは、課税仕入れの対価の額(対価として支払い、又は支払うべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、当該課税仕入れに係る資産を譲り渡し、若しくは貸し付け、又は当該課税仕入れに係る役務を提供する事業者に課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額(これらの税額に係る附帯税の額に相当する額を除く。以下略)に相当する額がある場合には、当該相当する額を含む。)をいい、第1項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物とは、保税地域から引き取った一般申告課税貨物又は特例申告書の提出若しくは特例申告に関する決定に係る課税貨物をいい、第2項に規定する課税売上割合とは、当該事業者が当該課税期間中に国内において行った資産の譲渡等の対価の額(第28条第1項に規定する対価の額をいう。以下略)の合計額のうち当該事業者が当該課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の占める割合として政令で定めるところにより計算した割合をいう。

エ 7項ないし10項 略

7 消費税法施行令(平成18年政令129号による改正前のもの)

課税売上割合の計算方法(48条)

ア 1項ないし4項

イ 5項

事業者が法別表第一第2号に規定する有価証券(第9条第2項に規定するゴルフ場利用株式等を除く。)、第9条第1項第1号に掲げる端数の部分並びに同項第2号及び第3号に掲げる権利(以下この項において「有価証券等」という。)の譲渡をした場合(当該譲渡が第2項第3号に掲げる現先取引債券等の譲渡又は第3項に規定する現先取引債券等の売戻しに該当する場合を除く。)には、当該譲渡に係る第1項第1号に規定する資産の譲渡等の対価の額は、当該有価証券等の譲渡の対価の額の100分の5に相当する金額とする。

ウ 6項 略

8 法人税基本通達(平19課法2-3による改正前のもの)

(1) 利益の配当等の帰属の時期(2-1-27)(乙第28号証)

法人が他の法人から受ける利益の配当、中間配当(商法第293条ノ5第1項《中間配当》、資

産の流動化に関する法律第102条第1項《中間配当》又は旧資産流動化法第102条第1項《中間配当》に規定する金銭の分配をいう。)、剰余金の分配又は投資信託及び特定目的信託の収益の分配(以下2-1-31までにおいてこれらを「利益の配当等」という。)の額は、次に掲げる区分に応じ、それぞれ次に掲げる日の属する事業年度の収益とする。ただし、その利益の配当等の額が外国法人から受けるものである場合において、当該外国法人の本店又は主たる事務所の所在する国又は地域の利益の配当等に関する法令にその確定の時期につきこれと異なる定めがあるときは、当該法令に定めるところにより当該利益の配当等の額が確定したとされる日の属する事業年度の収益とする。

ア (1)ないし(3) 略

イ (4)

法第24条《配当等の額とみなす金額》の規定によるみなし配当については、次に掲げる区分に応じ、それぞれに定める日

(ア) イ及びロ 略

(イ) ハ

資本若しくは出資の減少、株式(出資を含む。以下2-1-27において同じ。)の消却、自己の株式の取得又は社員の退社若しくは脱退によるものについては、これらの事実があった日

(ウ) ニ 略

(2) 支払請求に基づき支払った所得税の控除(16-2-3)(乙第32号証)

法人がその事業年度開始の日前に支払を受けた法第68条《所得税額の控除》に規定する利子及び配当等に対する所得税に相当する金額につき、所得税法第222条《不徴収税額の支払金額からの控除及び支払請求等》の規定による控除又は支払の請求を受けた場合におけるその控除された又はその請求に対し支払をした所得税の額については、その控除又は支払をした日の属する事業年度又は連結事業年度において法第68条又は第81条の14《連結事業年度における所得税額の控除》の規定を適用する。

本件法人税各更正処分等の根拠及び適法性

(1) 本件法人税各更正処分の根拠

被告が、本件訴訟において主張する原告の本件各事業年度の法人税に係る所得金額及び納付すべき税額は、それぞれ別表4のとおりであり、各項目の金額は次に述べるとおりである。

ア 平成18年5月期

(ア) 所得金額 8億8508万4506円

上記金額は、次のaの金額にb及びcの金額を加算し、dの金額を減算した金額である。

a 申告所得金額 △1310万4310円

上記金額は、原告が処分行政庁に対して平成18年7月31日に提出した平成18年5月期の法人税の確定申告書（以下「平成18年5月期法人税確定申告書」という。）に記載された所得金額である。

b 有価証券の譲渡益の計上漏れ 8億9936万8378円

上記金額は、原告が、本件合意書に基づきBに対して行った本件株式譲渡の対価の額10億5428万2044円（以下「本件株式譲渡価額」という。）と、同じく同合意書に基づきCに対して譲渡した端数株式の譲渡対価の額16万9588円（端株の譲渡対価の額16万7700円と、1株の100分の1未満の端数株式の譲渡対価の額1888円との合計額）との合計額10億5445万1632円から、その譲渡した株式の原価と認められる額1億5508万3254円を差し引いた金額であり、法人税法61条の2（平成18年法律第10号による改正前のもの。）第1項の規定により平成18年5月期の益金の額に算入される。

c 交際費等の損金不算入額 4万1438円

上記金額は、原告が確定した決算において計上した交際接待費の額187万4229円と本件課税期間の課税売上割合の減少に伴い増加した控除対象外消費税額等（平成元年直法2-1「消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて」1(6)参照）の額のうち交際費等に係るものの額3万9294円（別表5の⑩欄参照）との合計額191万3523円を基に、租税特別措置法（平成18年法律第10号による改正前のもの。以下「措置法」という。）61条の4の規定により再計算し、新たに算出された金額であり、損金の額に算入されない。

d 雑損失として損金の額に算入される金額 122万1000円

上記金額は、次の(a)及び(b)の各金額の合計額である。

(a) 控除対象外消費税額等に係る損金算入額 98万9377円

上記金額は、本件消費税更正処分により生じた控除対象外消費税額等の額177万1620円と原告が平成18年5月期において損金の額に算入した控除対象外消費税額等の額78万2243円との差額であり、雑損失として損金の額に算入される金額である（別表5の⑪ないし⑬欄参照）。

(b) 本件消費税等更正処分により増加する雑損失の額 23万1623円

上記金額は、本件消費税等更正処分により増加する消費税等の額122万1000円と同更正処分によって増加する控除対象外消費税額等の額98万9377円との差額であり、雑損失として損金の額に算入される金額である。

(イ) 所得金額に対する法人税額 2億6488万5200円

上記金額は、上記(ア)の所得金額（国税通則法118条1項の規定に基づき1000円未満の

端数金額を切り捨てた後の金額。以下同じ。)に法人税法66条(平成18年法律第10号による改正前のもの。)に定める税率(ただし、平成18年法律第10号による廃止前の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16条1項を適用した後のもの。)を乗じて算出した金額である。

(ウ) 課税留保金額に対する法人税額 883万9200円

上記金額は、平成18年5月期法人税確定申告書に記載された留保所得金額△9647万5951円に、前記(ア) bの金額を加算し、同(ア) dの金額を減算して算出した8億0167万1427円が原告の留保所得金額となるところ、当該金額につき法人税法67条(平成18年法律第10号による改正前のもの。以下同じ。)及び国税通則法118条1項の各規定に基づき算出した課税留保金額6892万8000円に対し、法人税法67条1項に規定する税率を乗じて計算した金額である。

(エ) 法人税額から控除される所得税額等 403万8950円

上記金額は、法人税法68条1項(平成18年法律第10号による改正前のもの。)の規定により所得に対する法人税の額から控除される金額である。

(オ) 納付すべき税額 2億6968万5400円

上記金額は、前記(イ)及び(ウ)の合計金額から上記(エ)の金額を差し引いた金額(国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。以下同じ。)である。

(カ) 還付所得税額 403万8950円

上記金額は、平成18年5月期法人税確定申告書に記載された還付所得税額の金額である。

(キ) 差引納付すべき税額 2億7372万4300円

上記金額は、前記(オ)の金額と上記(カ)の金額を合計した金額である。

イ 平成19年5月期

(ア) 所得金額 1億0592万2204円

上記金額は、次のaの金額にbないしgの金額を加算し、hないしkの金額を控除した金額である。

a 申告所得金額 5億7420万5355円

上記金額は、平成19年5月期法人税確定申告書に記載された所得金額である。

b 有価証券の譲渡損の計上過大額 1億1434万0074円

上記金額は、原告が、有価証券の譲渡損として、平成19年5月期の損金の額に算入した金額であり、本件合意書に基づきBから受領した本件株式譲渡価額のうち原告が法人税法24条1項4号所定の配当等の額とみなす金額であるとした金額10億1353万8864円を控除した後の金額4074万3180円から、原告が有していたBの株式(以下「本件B株式」という。)の帳簿価額1億5508万3254円を減算して算出したものであるが、前記ア(ア) bで述べたとおり、本件株式譲渡が行われたのは平成18年5月期においてであり、平成19年5月期の損金の額に算入されない。

c 受取配当等の益金不算入額の過大額 5億0676万9432円

上記金額は、原告が、平成19年5月期において、益金不算入の対象となる受取配当等の金額を10億6500万7862円として、法人税法23条1項に基づき算出した益金不算入額5億2831万3081円と、上記受取配当等の金額から原告が法人税法24条1項4号所定

の配当等の額とみなす金額であるとした金額10億1353万8864円を控除して再計算して算出した益金不算入額2154万3649円との差額であり、本件株式譲渡価額には配当等の額とみなされる部分の金額がないことから、益金の額に算入される。

d 租税公課の計上過大額 2億0270万7772円

上記金額は、原告が配当等の額とみなす金額であるとした金額10億1353万8864円に対して課される所得税額に該当するとして、租税公課として損金の額に算入した金額であり、本件株式譲渡価額には配当等とみなされる部分の金額がないため、これに係る所得税額は発生せず、損金の額に算入されない。

e 交際費等の損金不算入額 4697円

上記金額は、原告が確定した決算において計上した交際接待費の額296万5663円と平成18年6月1日から平成19年5月31日までの課税期間（以下「平成19年5月課税期間」という。）の課税売上割合の減少に伴い増加した控除対象外消費税額等（平成元年直法2-1「消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて」1(6)参照）の額のうち交際費等に係るものの額4万6962円（別表5の⑩欄参照）との合計額301万2625円を基に、措置法61条の4（平成20年法律第23号による改正前のもの。）の規定により再計算し、新たに算出された金額であり、損金の額に算入されない。

f 雑収入の計上漏れ 185円

上記金額は、平成19年5月課税期間消費税等更正処分に伴い増加した控除対象外消費税額等の額3万6385円と同更正により増加する納付すべき消費税等の額3万6200円との差額であり、雑収入として益金の額に算入される。

g 欠損金額の当期控除額過大 1310万4310円

上記金額は、原告が前期から繰り越された欠損金額として損金の額に算入した金額であるところ、平成18年5月期法人税更正処分に伴い、上記の前期から繰り越された欠損金額は0円となるので、平成19年5月期の損金の額に算入されない。

h 受取配当の過大計上額 10億1353万8864円

上記金額は、本件株式譲渡価額のうち、配当等とみなされる部分の金額として、益金の額に算入した金額であり、前記bで述べたとおり、本件株式譲渡が行われたのは平成18年5月期においてであるから、平成19年5月期の益金の額に算入されない。

i 雑損失として損金の額に算入される金額 3万6385円

上記金額は、平成19年5月課税期間消費税等更正処分により生じた控除対象外消費税額等の額162万2373円と原告が平成19年5月期において損金の額に算入した控除対象外消費税額等の額158万5988円との差額であり、雑損失として損金の額に算入される（別表5の⑪ないし⑬欄参照）。

j 事業税の損金算入額 8892万6600円

上記金額は、平成18年5月期法人税更正処分に伴い増加する事業税相当額であり、平成19年5月期の損金の額に算入される。

k 法人税額から控除される所得税額の過大額 2億0270万7772円

上記金額は、原告が、法人税額から控除される所得税額として、平成19年5月期の所得金額に加算した金額2億0663万7606円のうち、本件株式譲渡価額のうち配当等の額とみなす金額とした金額に対応する部分の金額であり、本件株式譲渡について配当等の額とみなさ

れる部分の金額が存在しないことから、所得金額に加算されないものである。

(イ) 所得金額に対する法人税額 3113万6600円

上記金額は、上記(ア)の所得金額に法人税法66条(平成19年法律第6号による改正前のもの。)に定める税率を乗じて算出した金額である。

(ウ) 課税留保金額に対する法人税額 0円

上記金額は、法人税法67条(平成19年法律第6号による改正前のもの。)及び国税通則法118条1項の各規定に基づき計算したものであり、平成19年5月期法人税確定申告書に記載された留保所得金額8億1042万7524円に、前記(ア)b、d及びfの金額を加算し、同(ア)hないしjの金額を減算して算出した2497万3706円から、法人税額及び住民税額を減算した当期留保金額が0円となることに伴い、0円となったものである。

(エ) 法人税額から控除される所得税額等 392万9834円

上記金額は、原告が法人税法68条1項の規定により所得に対する法人税の額から控除される金額とした2億0663万7606円から、前記(ア)kの金額2億0270万7772円を控除した金額である。

(オ) 納付すべき税額 2720万6700円

上記金額は、前記(イ)及び(ウ)の合計額から上記(エ)の金額を差し引いた金額である。

(カ) 還付所得税額 1850万1906円

上記金額は、平成19年5月期法人税確定申告書に記載された還付所得税額である。

(キ) 差引納付すべき税額 4570万8600円

上記金額は、前記(オ)の金額と上記(カ)の金額の合計額である。

(2) 本件法人税各更正処分の適法性

ア 被告が、本件訴訟において主張する原告の本件各事業年度の法人税に係る所得金額及び納付すべき法人税額は、上記(1)で述べたとおり、それぞれ次のとおりである。

(ア) 所得金額

平成18年5月期 8億8508万4506円

平成19年5月期 1億0592万2204円

(イ) 納付すべき税額

平成18年5月期 2億6968万5400円

平成19年5月期 2720万6700円

イ 本件法人税各更正処分に係る原告の本件各事業年度の法人税に係る所得金額及び納付すべき法人税額は、それぞれ次のとおりである(別表1及び2の各「更正処分」欄参照)。

(ア) 所得金額

平成18年5月期 8億8508万4506円

平成19年5月期 1億0592万2204円

(イ) 納付すべき税額

平成18年5月期 2億6968万5400円

平成19年5月期 2720万6700円

ウ 被告が本訴において主張する原告の本件各事業年度の法人税に係る所得金額及び納付すべき税額は、前記アのとおりであり、上記イで述べた各金額と同額であるから、本件法人税各更正処分はいずれも適法である。

(3) 本件法人税各賦課決定処分の根拠

上記(2)のとおり、本件法人税各更正処分はいずれも適法であるところ、本件法人税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、本件法人税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、国税通則法65条4項にいう正当な理由があるとは認められない。

したがって、原告の本件各事業年度の法人税に係る過少申告加算税の各金額は次のとおりとなる。

ア 平成18年5月期 4103万3000円

上記金額は、次の(ア)及び(イ)の金額の合計額である。

(ア) 平成18年5月期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2億7372万円(国税通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。以下同じ。)に100分の10の割合(平成18年法律第10号による改正前の国税通則法65条1項)を乗じて算出した金額2737万2000円

(イ) 平成18年5月期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2億7372万円のうち国税通則法65条3項に規定する期限内申告税額に相当する金額と50万円とのいずれか多い金額である50万円を超える部分の額2億7322万円に対して100分の5の割合(国税通則法65条2項)を乗じて算出した金額1366万1000円

イ 平成19年5月期 457万0000円

上記金額は、平成19年5月期法人税更正処分に基づき新たに納付すべき税額4570万円に国税通則法65条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額である。

(4) 本件法人税各賦課決定処分の適法性

被告が、本件訴訟において主張する原告の本件各事業年度の法人税の過少申告加算税の各金額は、上記(3)で述べたとおりであり、本件法人税各賦課決定処分における過少申告加算税の各金額(別表1及び2の各「更正処分」欄参照)は、これと同額であるから、本件法人税各賦課決定処分はいずれも適法である。

本件消費税等更正処分等の根拠及び適法性

(1) 本件消費税等更正処分の根拠

被告が、本件訴訟において主張する原告の本件課税期間の消費税等に係る課税標準額及び納付すべき税額は、それぞれ別表6のとおりであり、各項目の金額は次に述べるとおりである。

ア 課税標準額 1億2438万4000円

上記金額は、原告が平成18年7月31日に処分行政庁に提出した本件課税期間の消費税等の確定申告書（以下「本件消費税等確定申告書」という。）の「課税標準額」欄に記載された金額と同額である。

イ 課税標準額に対する消費税額 497万5360円

上記金額は、前記アの金額に、税率100分の4（消費税法29条）を乗じて算出した金額であり、本件消費税等確定申告書の「消費税額」欄に記載された金額と同額である。

ウ 控除対象仕入税額 196万2701円

上記金額は、原告の本件課税期間における消費税法30条2項及び同条6項に規定される課税売上割合が100分の95に満たないところ、別紙2(1)ア(ア) bで述べた本件株式譲渡に係る対価の額10億5445万1632円及び原告が本件課税期間内において譲渡した株式の譲渡価額3億3404万7200円との合計額13億8849万8832円を消費税法30条6項及び同法施行令48条（平成18年政令第129号による改正前のもの。）に規定される課税売上割合の計算において、資産の譲渡等の額に、有価証券等の譲渡としてその100分の5に相当する金額6942万4941円及び貸付金の対価の額（受取利息）193万5643円を加え、非課税売上に該当する駐車場賃貸収入の額17万9003円を減算して同割合を算出し、その算出された同割合に基づき消費税法30条2項2号の規定を適用して算出した控除対象仕入税額の金額である（別表5の⑩欄参照）。

エ 差引税額 301万2600円

上記金額は、前記イの金額から上記ウの金額を控除した金額（国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。）である。

オ 確定申告に係る消費税額 203万5800円

上記金額は、本件消費税等確定申告書に記載された差引税額である。

カ 差引納付すべき消費税額 97万6800円

上記金額は、前記エの金額から上記オの金額を控除した金額であり、本件消費税等更正処分により新たに納付すべき消費税額である。

キ 地方消費税の課税標準額 301万2600円

上記金額は、地方税法72条の77第2号及び72条の82の規定に基づき、前記イの金額から前記ウの金額を控除した金額である。

ク 譲渡割額 75万3100円

上記金額は、地方税法72条の83の規定に基づき、上記キの金額に税率100分の25を乗じて算出した金額（地方税法20条の4の2第3項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。）である。

ケ 確定申告に係る譲渡割額 50万8900円

上記金額は、本件消費税等確定申告書に記載された譲渡割額である。

コ 差引納付すべき譲渡割額 24万4200円

上記金額は、前記クの金額から上記ケの金額を控除した金額である。

サ 差引納付すべき消費税等の額 122万1000円

上記金額は、前記カの金額と上記コの金額の合計額であり、本件消費税等更正処分により新たに納付すべき消費税額と譲渡割額の合計額である。

(2) 本件消費税等更正処分の適法性

本件訴訟において、被告が主張する原告の本件課税期間における納付すべき消費税額及び地方消費税の譲渡割額は、上記(1)で述べたとおりであり、本件消費税等更正処分における原告の納付すべき消費税額及び地方消費税の譲渡割額は、それと同額であるから、本件消費税等更正処分は適法である。

(3) 本件消費税等賦課決定処分の根拠

上記(2)のとおり、本件消費税等更正処分はいずれも適法であるところ、本件消費税等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、本件消費税等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、国税通則法65条4項にいう正当な理由があるとは認められない。

したがって、原告の本件課税期間の消費税等に係る過少申告加算税の額は、本件消費税等更正処分に基づき新たに納付すべき税額122万円に対して、国税通則法65条1項の規定を適用し、100分の10の割合を乗じて算出した金額12万2000円となる。

(4) 本件消費税等賦課決定処分の適法性

本件訴訟において、被告が主張する原告の本件課税期間の消費税等の過少申告加算税の額は、上記(3)で述べたとおりであり、本件消費税等賦課決定処分における過少申告算税の額は、これと同額であるから、本件消費税等賦課決定処分は適法である。

別表1 平成18年5月期の法人税に関する経緯

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	還付所得税額	差引納付すべき法人税額	過少申告加算税	
確定申告	平成18年7月31日	-13,104,310	—	4,038,950	—	—	
更正処分	平成21年3月31日	885,084,506	269,685,400	—	273,724,300	41,033,000	
審査請求	平成21年5月29日	-13,062,872	—	4,038,950	—	—	
審査裁決	平成22年5月21日	棄却					

別表2 平成19年5月期の法人税に関する経緯

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき法人税額	還付所得税額	差引納付すべき法人税額	過少申告加算税	
確定申告	平成19年7月31日	574,205,355	—	18,501,906	—	—	
更正処分	平成21年3月31日	105,922,204	27,206,700	—	45,708,600	4,570,000	
審査請求	平成21年5月29日	574,210,237	—	18,501,006	—	—	
審査裁決	平成22年5月21日	棄却					

別表3 本件課税期間の消費税等に関する経緯

(単位：円)

項目 \ 区分	確定申告	更正処分	異議申立て	みなす審査請求	審査裁決
	年月日	平成21年3月31日	平成21年5月29日	平成21年7月21日	平成22年5月21日
課税標準額	124,384,000	124,384,000	124,384,000	左記異議申立ては国税通則法89条1項の規定により審査請求に移行	棄却
消費税額	4,975,360	4,975,360	4,975,360		
控除税額	2,939,530	1,962,701	2,603,510		
納付すべき消費税額	2,035,800	3,012,600	2,371,800		
中間納付税額	922,900	922,900	922,900		
納付税額	1,112,900	2,089,700	1,448,900		
譲渡割額	508,900	753,100	592,900		
中間納付譲渡割額	230,700	230,700	230,700		
納付譲渡割額	278,200	522,400	362,200		
過少申告加算税	—	122,000	42,000		

別表4～6及び別表7～14-2 省略

原告の納付すべき税額等

(1) 法人税について

原告の本件各事業年度の法人税に係る所得金額及び納付すべき税額は、それぞれ別表7のとおりであり、各項目の金額は次に述べるとおりである。

ア 平成18年5月期

(ア) 所得金額 8億8588万3729円

上記金額は、次のaの金額にb及びcの金額を加算し、dの金額を減算した金額である。

a 申告所得金額 Δ 1310万4310円

上記金額は、平成18年5月期法人税確定申告書に記載された所得金額である。

b 有価証券の譲渡益の計上漏れ 8億9936万8378円

上記金額は、本件株式譲渡価額10億5428万2044円と本件端株の譲渡対価の額16万9588円(端株の譲渡対価の額16万7700円と本件端数株式の譲渡対価の額1888円との合計額)との合計額10億5445万1632円から、その譲渡した株式の原価と認められる額1億5508万3254円を差し引いた金額であり、法人税法61条の2第1項の規定により平成18年5月期の益金の額に算入される。

c 交際費等の損金不算入額 3万9661円

上記金額は、原告が確定した決算において計上した交際接待費の額187万4229円と本件課税期間の課税売上割合の減少に伴い増加した控除対象外消費税額等の額のうち交際費等に係るものの額2万1528円(別表10の⑩欄参照)との合計額189万5757円を基に、措置法61条の4の規定により再計算し、新たに算出された金額であり(別表11の⑧欄参照)、損金の額に算入されない。

d 雑損失として損金の額に算入される金額 42万円

上記金額は、次の(a)及び(b)の各金額の合計額である。

(a) 控除対象外消費税額等に係る損金算入額 18万8365円

上記金額は、当裁判所の認定による控除対象外消費税額等の額97万0608円と原告が平成18年5月期において損金の額に算入した控除対象外消費税額等の額78万2243円との差額であり、雑損失として損金の額に算入される金額である(別表10の⑪ないし⑬欄参照)。

(b) 当裁判所の認定により増加する雑損失の額 23万1635円

上記金額は、当裁判所の認定により増加する消費税等の額42万円と同認定によって増加する控除対象外消費税額等の額18万8365円との差額であり、雑損失として損金の額に算入される金額である。

(イ) 所得金額に対する法人税額 2億6512万4900円

上記金額は、上記(ア)の所得金額に法人税法66条に定める税率(ただし、平成18年法律第10号による廃止前の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16条1項を適用した後のもの。)を乗じて算出した金額である。

(ウ) 課税留保金額に対する法人税額 2733万2000円

上記金額は、平成18年5月期法人税確定申告書に記載された留保所得金額 Δ 9647万5951円と平成18年5月期法人税確定申告書上誤って留保所得金額から減算されていた平成1

8年5月期の利益処分による配当金額1億円との合計額352万4049円に、前記(ア) bの金額8億9936万8378円を加算し、同(ア) dの金額42万円を減算して算出した9億0247万2427円が原告の留保所得金額となると、当該金額につき法人税法67条及び国税通則法118条1項の各規定に基づき算出した課税留保金額1億6916万円に対し、法人税法67条1項に規定する税率を乗じて計算した金額である(別表9の㉓欄参照)。

(エ) 法人税額から控除される所得税額等 403万8950円

上記金額は、法人税法68条1項の規定により所得に対する法人税の額から控除される金額である。

(オ) 納付すべき税額 2億8841万7900円

上記金額は、前記(イ)及び(ウ)の合計金額から上記(エ)の金額を差し引いた金額(国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。以下同じ。)である。

(カ) 還付所得税額 403万8950円

上記金額は、平成18年5月期法人税確定申告書に記載された還付所得税額の金額である。

(キ) 差引納付すべき税額 2億9245万6800円

上記金額は、前記(オ)の金額と上記(カ)の金額を合計した金額である。

イ 平成19年5月期

(ア) 所得金額 1億0571万9333円

上記金額は、次のaの金額にbないしgの金額を加算し、hないしkの金額を減算した金額である。

a 申告所得金額 5億7420万5355円

上記金額は、平成19年5月期法人税確定申告書に記載された所得金額である。

b 有価証券の譲渡損の計上過大額 1億1434万0074円

上記金額は、原告が、本件株式譲渡に係る譲渡損として、平成19年5月期の損金の額に算入した金額であり、本件合意書に基づきBから受領した本件株式譲渡価額のうち原告が法人税法(平成19年法律第6号による改正前のもの。以下イにおいて同じ。)24条1項4号所定の配当等の額とみなす金額であるとした金額10億1353万8864円を控除した後の金額4074万3180円から、原告が有していた本件B株式の帳簿価額1億5508万3254円を減算して算出したものであるが、前記ア(ア) bで述べたとおり、本件株式譲渡が行われたのは平成18年5月期においてであるから、上記金額は平成19年5月期の損金の額に算入されない。

c 受取配当等の益金不算入額の過大額 5億0664万7161円

上記金額は、原告が、平成19年5月期において、益金不算入の対象となる受取配当等の金額を10億6500万7862円として法人税法23条1項に基づき算出した益金不算入額5億2831万3081円と、上記受取配当等の金額から原告が法人税法24条1項4号所定の配当等の額とみなす金額であるとした金額10億1353万8864円を控除した金額5146万8998円を受取配当等の金額として再計算して算出した益金不算入額2166万5920円(別表13の㉔欄参照)との差額であるところ、前記bで述べたとおり、本件株式譲渡が行われたのは平成18年5月期においてであり、本件みなし配当額について受取配当金の益金不算入規定の適用要件を満たしていないから、上記金額は平成19年5月期の益金の額

に算入される。

- d 租税公課の計上過大額 2億0270万7772円
上記金額は、原告が配当等の額とみなす金額であるとした金額10億1353万8864円に対して課される所得税額に該当するとして、租税公課として損金の額に算入した金額であるが、前記bで述べたとおり、本件株式譲渡が行われたのは平成18年5月期においてであり、かつ、平成19年5月期において所得税法222条の規定による支払の請求に基づく支払がされていないため、平成19年5月期の損金の額に算入されない。
- e 交際費等の損金不算入額 4697円
上記金額は、原告が確定した決算において計上した交際接待費の額296万5663円と平成19年5月課税期間の課税売上割合の減少に伴い増加した控除対象外消費税額等の額のうち交際費等に係るものの額4万6962円（別表10の⑩欄参照）との合計額301万2625円を基に、措置法61条の4の規定により再計算し、新たに算出された金額であり（別表11の⑧欄参照）、損金の額に算入されない。
- f 雑収入の計上漏れ 185円
上記金額は、平成19年5月課税期間の消費税等に係る当裁判所の認定により増加した控除対象外消費税額等の額3万6385円と同認定により増加する納付すべき消費税等の額3万6200円との差額であり、雑収入として益金の額に算入される。
- g 欠損金額の当期控除額過大 1310万4310円
上記金額は、原告が前期から繰り越された欠損金額として損金の額に算入した金額であるところ、平成18年5月期の法人税に係る当裁判所の認定により、上記の前期から繰り越された欠損金額は0円となるので、平成19年5月期の損金の額に算入されない。
- h 受取配当の過大計上額 10億1353万8864円
上記金額は、本件株式譲渡価額のうち、配当等とみなされる部分の金額として、益金の額に算入した金額であり、前記bで述べたとおり、本件株式譲渡が行われたのは平成18年5月期においてであるから、平成19年5月期の益金の額に算入されない。
- i 雑損失として損金の額に算入される金額 3万6385円
上記金額は、平成19年5月課税期間の消費税等に係る当裁判所の認定により生じた控除対象外消費税額等の額162万2373円と原告が平成19年5月期において損金の額に算入した控除対象外消費税額等の額158万5988円との差額であり、雑損失として損金の額に算入される（別表10の⑪ないし⑬欄参照）。
- j 事業税の損金算入額 8900万7200円
上記金額は、平成18年5月期の法人税に係る当裁判所の認定に伴い増加する事業税相当額であり、平成19年5月期の損金の額に算入される。
- k 法人税額から控除される所得税額の過大額 2億0270万7772円
上記金額は、原告が、法人税額から控除される所得税額として、平成19年5月期の所得金額に加算した金額2億0663万7606円のうち、本件株式譲渡価額のうち配当等の額とみなす金額とした金額に対応する部分の金額であるが、前記bで述べたとおり、本件株式譲渡が行われたのは平成18年5月期においてであり、かつ、平成19年5月期において所得税法222条の規定による支払の請求に基づく支払がされていないから、所得金額に加算されないものである。

- (イ) 所得金額に対する法人税額 3107万5700円
 上記金額は、上記(ア)の所得金額に法人税法66条に定める税率を乗じて算出した金額である。
- (ウ) 課税留保金額に対する法人税額 0円
 上記金額は、法人税法67条及び国税通則法118条1項の各規定に基づき計算したものであり、平成19年5月期法人税確定申告書に記載された留保所得金額8億1042万7524円に、前記(ア) b、d及びfの金額を加算し、同(ア) hないしjの金額を減算して算出した2489万3106円から、法人税額及び住民税額の減算等を行って算出した当期留保金額が△868万5429円となることに伴い(別表9の⑦欄参照)、0円となったものである。
- (エ) 法人税額から控除される所得税額等 392万9834円
 上記金額は、原告が法人税法68条1項の規定により所得に対する法人税の額から控除される金額とした2億0663万7606円から、前記(ア)kの金額2億0270万7772円を控除した金額である。
- (オ) 納付すべき税額 2714万5800円
 上記金額は、前記(イ)及び(ウ)の合計額から上記(エ)の金額を差し引いた金額である。
- (カ) 還付所得税額 1850万1906円
 上記金額は、平成19年5月期法人税確定申告書に記載された還付所得税額である。
- (キ) 差引納付すべき税額 4564万7700円
 上記金額は、前記(オ)の金額と上記(カ)の金額の合計額である。

(2) 法人税の過少申告加算税について

上記(1)のとおり、当裁判所の認定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、当裁判所の認定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、国税通則法65条4項にいう正当な理由があるとは認められない。

したがって、原告の本件各事業年度の法人税に係る過少申告加算税の各金額は次のとおりとなる。

- ア 平成18年5月期 4384万2500円
 上記金額は、次の(ア)及び(イ)の金額の合計額である。
- (ア) 当裁判所の認定により原告が新たに納付すべきこととなる税額2億9245万円(国税通則法118条3項の規定に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後のもの。以下同じ。)に100分の10の割合(平成18年法律第10号による改正前の国税通則法65条1項)を乗じて算出した金額2924万5000円
- (イ) 当裁判所の認定により原告が新たに納付すべきこととなる税額2億9245万円のうち国税通則法65条3項に規定する期限内申告税額に相当する金額と50万円とのいずれか多い金額である50万円を超える部分の額2億9195万円に対して100分の5の割合(国税通則法65条2項)を乗じて算出した金額1459万7500円
- イ 平成19年5月期 456万4000円
 上記金額は、当裁判所の認定により原告が新たに納付すべきこととなる税額4564万7700円に国税通則法65条1項の規定に基づき100分の10の割合を乗じて算出した金額である。

(3) 消費税等について

原告の本件課税期間及び平成19年5月課税期間の消費税等に係る課税標準額及び納付すべき税額は、それぞれ別表12のとおりであり、各項目の金額は次に述べるとおりである。

- ア 本件課税期間

(ア) 課税標準額 1億2438万4000円

上記金額は、本件消費税等確定申告書の「課税標準額」欄に記載された金額と同額である。

(イ) 課税標準額に対する消費税額 497万5360円

上記金額は、前記(ア)の金額に、税率100分の4(消費税法29条)を乗じて算出した金額であり、本件消費税等確定申告書の「消費税額」欄に記載された金額と同額である。

(ウ) 控除対象仕入税額 260万3511円

上記金額は、原告の本件課税期間における消費税法30条2項及び同条6項に規定する課税売上割合が100分の95に満たないところ、同項及び消費税法施行令48条に規定する課税売上割合の計算において、資産の譲渡等の額に、原告が本件課税期間内において譲渡した株式の譲渡価額3億3404万7200円の100分の5に相当する金額1670万2360円及び貸付金の対価の額(受取利息)193万5643円を加算し、非課税売上に該当する駐車場賃貸収入の額17万9003円を減算して同割合を算出し、その算出された同割合に基づき消費税法30条2項2号の規定を適用して算出した控除対象仕入税額の金額である(別表10の⑩欄参照)。

(エ) 納付すべき消費税額 237万1800円

上記金額は、前記(イ)の金額から上記(ウ)の金額を控除した金額(国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。)である。

(オ) 確定申告に係る消費税額 203万5800円

上記金額は、本件消費税等確定申告書に記載された差引税額である。

(カ) 差引納付すべき消費税額 33万6000円

上記金額は、前記(エ)の金額から上記(オ)の金額を控除した金額であり、当裁判所の認定により新たに納付すべき消費税額である。

(キ) 地方消費税の課税標準額 237万1800円

上記金額は、地方税法72条の77第2号及び72条の82の規定に基づき、前記(イ)の金額から前記(ウ)の金額を控除した金額である。

(ク) 納付すべき譲渡割額 59万2900円

上記金額は、地方税法72条の83の規定に基づき、上記(キ)の金額に税率100分の25を乗じて算出した金額(地方税法20条の4の2第3項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。)である。

(ケ) 確定申告に係る譲渡割額 50万8900円

上記金額は、本件消費税等確定申告書に記載された譲渡割額である。

(コ) 差引納付すべき譲渡割額 8万4000円

上記金額は、前記(ク)の金額から上記(ケ)の金額を控除した金額である。

(サ) 差引納付すべき消費税等の額 42万円

上記金額は、前記(カ)の金額と上記(コ)の金額の合計額であり、当裁判所の認定により新たに納付すべき消費税額と譲渡割額の合計額である。

イ 平成19年5月課税期間

(ア) 課税標準額 1億4609万2000円

上記金額は、原告が平成19年7月31日に処分行政庁に提出した平成19年5月課税期間の消費税等の確定申告書(以下「平成19年5月課税期間確定申告書」という。)の「課税標準額」欄に記載された金額と同額である。

(イ) 課税標準額に対する消費税額 584万3680円

上記金額は、前記(ア)の金額に、税率100分の4(消費税法29条)を乗じて算出した金額であり、平成19年5月課税期間消費税等確定申告書の「消費税額」欄に記載された金額と同額である。

(ウ) 控除対象仕入税額 280万0185円

上記金額は、原告の平成19年5月課税期間における消費税法30条2項及び同条6項に規定する課税売上割合が100分の95に満たないところ、同項及び消費税法施行令48条に規定する課税売上割合の計算において、資産の譲渡等の額に、原告が平成19年5月課税期間内において譲渡した株式の譲渡価額4393万7120円の100分の5に相当する金額219万6856円を加算して同割合を算出し、その算出された同割合に基づき消費税法30条2項2号の規定を適用して算出した控除対象仕入税額の金額である(別表10の⑩欄参照)。

(エ) 納付すべき消費税額 304万3400円

上記金額は、前記(イ)の金額から上記(ウ)の金額を控除した金額(国税通則法119条1項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。)である。

(オ) 確定申告に係る消費税額 301万4400円

上記金額は、本件消費税等確定申告書に記載された差引税額である。

(カ) 差引納付すべき消費税額 2万9000円

上記金額は、前記(エ)の金額から上記(オ)の金額を控除した金額であり、当裁判所の認定により新たに納付すべき消費税額である。

(キ) 地方消費税の課税標準額 304万3400円

上記金額は、地方税法72条の77第2号及び72条の82の規定に基づき、前記(イ)の金額から前記(ウ)の金額を控除した金額である。

(ク) 納付すべき譲渡割額 76万0800円

上記金額は、地方税法72条の83の規定に基づき、上記(キ)の金額に税率100分の25を乗じて算出した金額(地方税法20条の4の2第3項の規定に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額。)である。

(ケ) 確定申告に係る譲渡割額 75万3600円

上記金額は、平成19年5月課税期間消費税等確定申告書に記載された譲渡割額である。

(コ) 差引納付すべき譲渡割額 7200円

上記金額は、前記(ク)の金額から上記(ケ)の金額を控除した金額である。

(サ) 差引納付すべき消費税等の額 3万6200円

上記金額は、前記(カ)の金額と上記(コ)の金額の合計額であり、当裁判所の認定により新たに納付すべき消費税額と譲渡割額の合計額である。

(4) 消費税等の過少申告加算税について

上記(3)のとおり、当裁判所の認定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、本件消費税等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、国税通則法65条4項にいう正当な理由があるとは認められない。

したがって、原告の本件課税期間の消費税等に係る過少申告加算税の額は、当裁判所の認定に基づき新たに納付すべき税額42万円に対して、国税通則法65条1項の規定を適用し、100分の10の割合を乗じて算出した金額4万2000円となる。