

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求控訴事件

国側当事者・国(町田税務署長)

平成25年8月2日棄却・上告・上告受理申立

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成24年12月4日判決、本資料262号-254・順号12104)

判 決

控訴人	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
同	太田 孝彦
同	古川 和典
被控訴人	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	町田税務署長
	川鶴 信行
同指定代理人	関根 英恵
同	森本 利佳
同	長田 光弘
同	清水 一夫
同	田中 正美
同	中藤 修治

主 文

本件控訴を棄却する。

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 原判決を次のように変更する。
- 2 町田税務署長が控訴人の平成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。
- 3 町田税務署長が控訴人の平成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。

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控訴人が、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、控訴人保有の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、控訴人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その他の本件各処分（原判決4頁17行目参照。以下、課税処分についての略称は原判決の例による。）を受けたことから、これを争う事案である。

控訴人は、主位的に、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、控訴人は平成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誤りがあるとして、その取消しを求め、予備的に、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、控訴人が平成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た。

原審は、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譲渡損益は平成18年5月期の益金又は損金の額に算入すべきであるが、控訴人が平成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は認められないなどと判断し、平成19年5月期法人税更正処分及び平成19年5月期法人税賦課決定処分に係る取消請求の一部並びに本件消費税等更正処分等に係る取消請求の全部を認容し、その余の取消請求をいずれも棄却した。これに対し、控訴人が控訴した。（本件消費税等更正処分等に係る取消請求は、原審で請求の全部が認容され、被控訴人は控訴も附帯控訴もしていないから、

当審における判断対象とはならない。なお、課税処分の取消しの訴えは違法事由ごとに訴訟物が異なるものではないから、主張される違法事由により不服の申立てが主位的、予備的と区別されるものではない。原判決の事実及び理由の第3の5(5)参照)

2 関係法令の定め等、前提事実、被控訴人が主張する本件各処分の根拠等は、原判決の事実及び理由の第2の2ないし4に記載のとおりであるから、これを引用する。ただし、被控訴人は、原判決に対し控訴も附帯控訴も申し立てていないから、原判決で本件各処分が取り消された限度でその主張は修正又は撤回されている。

3 当審における争点

(1) 本件株式譲渡に係る譲渡損益の算入時期

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。

(2) やむを得ない事情の有無

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、控訴人が平成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、法人税法23条7項、68条4項がそれぞれ規定する「やむを得ない事情」があったと認められるか。

(3) 益金不算入となるみなし配当額及び所得税額控除額の記載をすべき時期

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、控訴人が、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及び所得税額控除額を記載して申告をした以上、法人税法23条6項、68条3項の要件を満たすといえるか。

4 当審における争点に関する当事者の主張

次のように、控訴人の当審における補充主張を付加するほかは、原判決の事実及び理由の第2の6(2)(ただし、被告の主張アを除く。)、(3)及び(4)に記載のとおりであるから、これを引用する。

(控訴人の当審における補充主張)

(1) 本件株式譲渡に係る譲渡損益の算入時期について

本件株式譲渡は、本件合意成立日(平成18年3月10日)の時点で、控訴人とBとの間で譲渡対象について既に潜在的には争いがあったほか、株式譲渡の効力要件である本件B株式に係る株券の交付が控訴人からBに対してされていないから、平成18年5月期には成立していない。したがって、本件株式譲渡に係る譲渡損益は、同月期の益金又は損金の額に算入すべきものではない。

(2) やむを得ない事情の有無について

株式交換の効力に関する旧商法の規定が不明確であったことや、税務当局がBに誤った助言指導をしたことを原因として、控訴人とBとの間で本件株式譲渡の対象やみなし配当が生じるか等について争いが生じたという事情により、控訴人は、平成18年5月期の確定申告書に、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の記載も、本件みなし配当額の存在を前提とする所得税額控除額の記載もすることができなかつたのであるから、当該記載をしなかったことについて、法人税法23条7項及び68条4項所定の「やむを得ない事情」があったと認めるべきである。

(3) 益金不算入となるみなし配当額及び所得税額控除額の記載をすべき時期

受取配当金の益金不算入及び所得税額の控除については、平成23年法律第114号による法人税法の改正（以下「平成23年改正」という。）により、確定申告書に制度の適用を受ける金額等を記載した場合に限りその適用を受けることができるという要件（以下「当初申告要件」という。）が廃止され、確定申告書に当該金額等の記載がなくても、修正申告書又は更正請求書に当該記載をした書類の添付があれば制度の適用を受けることができるようになった。これは、制度の適用を受けるという納税者の意思が明確な場合には適用を認めるという納税者意思基準の原則を示すものであるところ、控訴人は、平成19年5月期の確定申告書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、制度の適用を受ける意思を明らかにしており、事後的な適用を認めても弊害がないから、平成18年5月期において、両制度の適用が認められるべきである。

第3 当裁判所の判断

1 本件株式譲渡の経緯及び本件株式譲渡の対象について

本件株式譲渡の経緯及び本件株式譲渡の対象については、原判決の事実及び理由の第3の1に記載のとおりであるから、これを引用する。

2 本件株式譲渡に係る譲渡損益の算入時期について

次のように補正するほかは、原判決の事実及び理由の第3の2に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決57頁1行目の次に行を改めて次のように加え、2行目冒頭の「(4)」を「(5)」に改める。

「(4) 控訴人は、本件株式譲渡は、本件合意成立日（平成18年3月10日）の時点で、控訴人とBとの間で譲渡対象について既に潜在的には争いがあった旨主張する。しかし、先に引用した原判決の事実及び理由の第3の1(3)記載の事実及び後掲の証拠によれば、控訴人は、株式交換に应ずるよりも株式買取請求をした方が受取配当金の益金不算入の適用を受けることができると有利であると判断して、平成18年1月14日本件株式買取請求（甲11）を行ったこと、Bが同年2月20日付けで控訴人に対し送付した内容証明郵便（甲12）には、Bが控訴人に提示した株式買取価格（1株当たり1956円）は、Bの発行済株式全てについて1株当たりの価値を修正簿価純資産価額法及びDCF法の併用により算定したなどと記載されていること、控訴人側の依頼によりB側で作成した本件各合意書案（甲26、27）を修正の上、同年3月10日に当事者が署名押印した本件合意書（甲13）にも、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、本件株式譲渡価額は、控訴人が保有していた本件B株式53万8999株を1株当たり1956円で計算した10億5428万2044円とされていること、本件合意書の第2条は、控訴人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に引き渡すのと引換えに、Bが控訴人に本件株式譲渡代金を支払うとされているが、当該株券が、Cから控訴人へ、控訴人からBへと現実に授受されることはなかったこと、それにもかかわらずBは、同日控訴人に対し本件株式譲渡代金（10億5428万2044円）を支払ったことが、それぞれ認められる。これによれば、本件合意成立日である平成18年3月10日の時点では、控訴人及びBの双方において、本件株式譲渡の対象はB株式であると認識していたことは明らかというべきであり、潜在的にであれ、控訴人とBの間で本件株式譲渡の対象に争いがあったとは認められず、控訴人の上記主張は採用することができない。

また、控訴人は、本件株式譲渡については、株式譲渡の効力要件である本件B株式に係る株券の交付が控訴人からBに対してされていないと主張する。しかし、本件B株式に係る株券は、本件株式交換により完全子会社になる会社の株券であるから、株式交換の日（本件株式交換の効力発生日である平成18年2月21日）に無効となっている（旧商法359条1項）。したがって、本件株式譲渡による本件B株式の移転は、控訴人からBへの株券の交付なくして、本件株式譲渡代金が支払われた同年3月10日に効力を生じたものと認められ（本件合意書第2条第3項、旧商法355条2項、245条の3第6項後段）、控訴人の上記主張は採用することができない。」

(2) 原判決57頁4行目の次に行を改めて次のように加える。

「(6) なお、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時期については、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になると解されるどころ、前示のとおり、Bは、平成18年3月10日、本件合意を締結し、本件株式譲渡代金を支払って、本件B株式を取得したから、本件みなし配当額は、同日の属する平成18年5月期の収益となる。」

3 やむを得ない事情の有無について

次のように補正するほかは、原判決の事実及び理由の第3の3に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決58頁2行目の「及びC」を削る。

(2) 原判決58頁13行目の「原告は、」から18行目の「いけない」までを次のように改める。

「控訴人は、株式交換の効力に関する旧商法の規定が不明確であったことや、税務当局がBに誤った助言指導をしたことを原因として、Bとの間で本件株式譲渡の対象について争いが生じていたことを、やむを得ない事情として主張する。

しかし、控訴人は、当初から、本件株式譲渡の対象が本件B株式であるという認識を前提として行動しており、また、本件合意成立日である平成18年3月10日の時点では、控訴人だけでなくBも、本件株式譲渡の対象はB株式であると認識していたことは、上記2に説示したとおりである。

また、先に引用した原判決の事実及び理由の第3の1(3)コ記載の事実及び証拠(甲50、51)によれば、控訴人の顧問税理士であるT税理士は、平成18年6月頃、控訴人が本件株式買取請求を行い、Bに対して本件B株式の譲渡がされ、代金の支払を受けたことを知ったが、本件みなし配当額部分に係る所得税の源泉徴収がされていないことを認識したため、控訴人の実質的経営者である乙と共に、同年7月12日Bの担当者であるSと面談し、本件みなし配当額部分の源泉徴収義務の存在を指摘して源泉徴収を促したこと、B側からは、同日の面談の際もそれ以前も、控訴人に対し、本件株式譲渡の対象がC株式であるという主張はされていなかったこと、ところが、T税理士は、同月末頃、Bの顧問税理士であるZ税理士から、同税理士が東京国税局を訪れ本件合意書を示して相談したところ、同局の担当官からは、本件株式譲渡の対象はC株式でありBに源泉徴収義務は生じないとの説明を受けたので、Bはそれに沿った取扱いをする予定である旨聞いたこと、T税理士は、本件合意書の対象が不明確であり取引も終了していないのではないかという疑問を抱き、乙と相談し、控訴人は、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月期の法人税の確定申告をしたことが認められる。これによれば、Bは、同年7月12日に控訴人側から本件みな

し配当額部分に係る所得税の源泉徴収義務の指摘を受けた時点でも、本件譲渡株式がC株式会社であるという主張をしていなかったのに、同月末頃に至って東京国税局から説明を受けたとしてそのような主張を始めたというのであって、本件株式譲渡の相手方である控訴人にとっては、それまでの経緯からBの当該主張が不自然であることは、明らかであったというべきである。にもかかわらず、控訴人は、Bから、Z税理士が東京国税局の担当官に対して本件合意書のほかにもどのような資料を示してどのような説明をした結果として本件株式譲渡の対象がC株式会社であるという説明を受けたのかを具体的に確認することができたわけではなく（T税理士は、その陳述書（甲50）に、Z税理士は経緯等を全く知らず指示に従って本件合意書だけを持って相談しに行ったそうである旨記載している。）、また、控訴人において、税務当局に対し、本件合意書その他の本件株式譲渡に係る資料を示して、本件株式譲渡の対象について具体的に相談をしたわけでもないのに、自らの判断によって、本件株式譲渡による対価を収益に計上しないで、平成18年5月期の法人税の確定申告をしたのである。

そうすると、平成18年7月からBとの間で本件株式譲渡の対象について争いが生じたからといって、控訴人において、平成18年5月期の法人税の確定申告書に、本件株式譲渡による対価を収益に計上し、法人税法23条6項所定の記載をすることが、外部的事実によって自己だけの力では到底できなかったものということとはできない。」

- (3) 原判決60頁2行目末尾の次に次のように加える。

「控訴人は、この計算を、平成18年2月20日までにBから受領した資料に基づいて行ったものと推認されるから、平成18年5月期の法人税の確定申告書に同様の記載を求めることが、根拠のない全くの推計額による無理な申告を強いるものであるとはいえない。」

4 益金不算入となるみなし配当額及び所得税額控除額の記載をすべき時期について

次のように補正するほかは、原判決の事実及び理由の第3の4に記載のとおりであるから、これを引用する。

- (1) 原判決63頁21行目の次に行を改めて次のように加える。

「控訴人は、みなし配当額を収益として計上していないのに、受取配当金の益金不算入額を確定申告書に記載することは不可能であるから、法人税法23条6項の「確定申告書」とは、みなし配当額を本来収益として計上すべき事業年度の確定申告書ではなく、実際にみなし配当額を収益として計上した事業年度の確定申告書を意味する旨主張する。しかし、法人税の確定申告書には、確定した決算に基づき、当該事業年度の所得の金額を記載すべきところ（法人税法74条1項1号）、所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額には、原則として資本等取引以外の取引に係る当該事業年度の収益が全て含まれ（同法22条2項）、そのことを前提に、同法23条1項は受取配当金の一定額を益金の額に算入しないとするものであるから、みなし配当を含め受取配当金が発生した場合には、それが帰属する事業年度の企業会計上の当期利益の計算においてこれを収益に計上した上で、これについて受取配当金の益金不算入規定の適用を受けようとするときには、その適用による益金不算入額を当該事業年度の確定申告書に記載しなければ、課税標準である当該事業年度の所得の金額を適切に計算して、確定申告をすることができない。したがって、法人税法23条6項の「確定申告書」が、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を意味することは明らかというべきである。」

- (2) 原判決65頁1行目の「したがって、」から「できない。」までを削り、同行の次に行を改

めて次のように加える。

「ウ 控訴人は、受取配当金の益金不算入及び所得税額の控除について、平成23年改正により、当初申告要件が廃止され、確定申告書でなくても、修正申告書又は更正請求書に所定の記載のある書類の添付があれば制度の適用を受けることができるようになったことは、制度の適用を受けるという納税者の意思が明確な場合には当該制度の適用を認めるという原則を示したものというべきところ、控訴人は平成19年5月期の確定申告書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ており、その適用を求める意思は明確であり、また、事後的な適用を認めても弊害はないから、平成18年5月期において、両制度の適用が認められるべきである旨主張する。

しかし、平成23年改正後の法人税法も、受取配当金の益金不算入規定や所得税額控除規定の適用を受けようとする場合において、その適用を受けるべき事業年度の確定申告書に所定の記載がある書類の添付がないときは、当該事業年度の修正申告書又は更正請求書にその添付があることを求めているのであり（同法23条7項、68条3項）、その適用を受けるべき事業年度より後の事業年度の確定申告書に所定の記載がある書類の添付があることをもって、その適用を受けることができるとしたものではないから、同改正が控訴人の上記主張を根拠付けることにはならない。

また、証拠（乙47）によれば、国税庁は、平成23年改正による当初申告要件の廃止理由について、当初申告要件がある措置の中には、事後的な適用を認めても問題がないものが含まれていた旨説明していることが認められる。しかし、それは、受取配当金の益金不算入や所得税額の控除が、法の規定を離れて、納税者の意思により広く事後的に適用されることまで意味するものではないことは当然であり、その適用があるのは、同改正後の法人税法下においても、その適用を受けるべき事業年度の確定申告書、修正申告書又は更正請求書に所定の記載がある書類の添付がある場合に限られているし、同改正後の法人税法が適用されない本件においては、当初申告要件（法人税法23条6項、68条3項）を満たすか、当初申告要件を満たさない場合には「やむを得ない事情がある」と認められること（同法23条7項、68条4項）が必要であるのであり、これらを欠いていることは、既に判示したところから明らかである。

したがって、控訴人の上記主張は採用することができない。」

5 本件各処分 of 適法性

本件各処分のうち当審において判断対象となる本件法人税各更正処分及び本件法人税各賦課決定処分についての適法性については、原判決の事実及び理由の第3の5(1)及び(2)に記載のとおりであるから、これを引用する。

第4 結論

よって、原判決は相当であり、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20民事部

裁判長裁判官 坂井 満

裁判官 佐藤 美穂

裁判官 徳岡 治