

東京地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国(渋谷税務署長)
令和3年10月29日棄却・控訴

判 決

原告	株式会社A
同代表者代表取締役	B
同訴訟代理人弁護士	水野 信次
被告	国
同代表者法務大臣	古川 禎久
処分行政庁	渋谷税務署長 室谷 幸一
同指定代理人	別紙指定代理人目録のとおり

主 文

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

事実及び理由

第1 請求

- 1 処分行政庁が原告に対して平成30年7月27日付けでした、原告の被合併法人である株式会社Cに係る平成27年2月●日から同年10月31日までの事業年度の法人税の更正処分のうち、所得金額7217万0039円を超える部分及び納付すべき税額1777万3100円を超える部分並びにこれに伴う過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 2 処分行政庁が原告に対して平成30年7月27日付けでした、原告の被合併法人である株式会社Cに係る平成27年2月●日から同年10月31日までの課税事業年度の地方法人税の更正処分のうち、課税標準法人税額1777万3000円を超える部分及び納付すべき税額78万2000円を超える部分並びにこれに伴う過少申告加算税の賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

本件は、平成27年11月●日付けで原告を合併法人として行った吸収合併の被合併法人である株式会社C(以下「C社」という。)が、原告の発行済株式の全部(以下「本件株式」という。)を保有していたD(以下「D社」という。)から本件株式を対価12億1000万円(以下「本件対価の額」という。)で譲り受けた(以下「本件株式譲受け」という。)ところ、処分行政庁が、本件対価の額は、本件株式譲受けの日における本件株式の適正な価額(時価。以下「本件株式の適正な価額」という。)に比して低額であることから、本件対価の額と本件株式の適正な価額との差額は、法人税法22条2項(平成27年法律第9号による改正前のもの。以下、特に断りのない限り同じ。)の収益の額となる受贈益の額(以下、単に「受贈益の

額」という。)に当たり、これを同条1項の益金の額に算入すべきであるとして、平成30年7月27日付けで原告に対しC社の平成27年2月●日から同年10月31日までの事業年度(以下「本件事業年度」という。)の法人税に係る更正処分(以下「本件法人税更正処分」という。)及びこれに伴う過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件法人税賦課決定処分」という。)並びにC社の同年2月●日から同年10月31日までの課税事業年度(以下「本件課税事業年度」という。)の地方法人税に係る更正処分(以下「本件地方法人税更正処分」という。)及びこれに伴う過少申告加算税の賦課決定処分(以下「本件地方法人税賦課決定処分」という。)をしたところ(以下、処分行政庁が同年7月27日付けでしたこれらの処分を「本件各更正処分等」という。)、原告が本件各更正処分等が違法であると主張して、その取消しを求める事案である。

1 関係法令の定め

(1) 法人税法22条

ア 法人税法22条1項は、内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする旨を規定している。

イ 法人税法22条2項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする旨を規定している。

(2) 法人税法25条の2

ア 法人税法25条の2第1項は、内国法人が各事業年度において当該内国法人との間に完全支配関係(法人による完全支配関係に限る。)がある他の内国法人から受けた受贈益の額は、当該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を規定している。

イ 法人税法25条の2第2項は、同条1項に規定する受贈益の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもってされるかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与(広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。)を受けた場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額によるものとする旨を規定している。

ウ 法人税法25条の2第3項は、内国法人が資産の譲渡等を受けた場合において、その譲渡等の対価の額が当該資産のその譲渡等の時における価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与を受けたと認められる金額は、前項の受贈益の額に含まれるものとする旨を規定している。

(3) 法人税法37条

ア 法人税法37条1項は、内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額(次項の規定の適用を受ける寄附金の額を除く。)の合計額のうち、その内国法人の当該事業年度終了の時の資本金等の額又は当該事業年度の所得の金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額を超える部分の金額は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない旨を規定している。

イ 法人税法37条2項は、内国法人が各事業年度において当該内国法人との間に完全支配

関係（法人による完全支配関係に限る。）がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額は、当該内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない旨を規定している。

ウ 法人税法 37 条 7 項は、前各項に規定する寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもつてするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。次項において同じ。）をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時ににおける価額又は当該経済的な利益のその供与の時ににおける価額によるものとする旨を規定している。

エ 法人税法 37 条 8 項は、内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与をした場合において、その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時ににおける価額又は当該経済的な利益のその供与の時ににおける価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、前項の寄附金の額に含まれるものとする旨を規定している。

（4）法人税法 130 条

ア 法人税法 130 条 1 項は、税務署長は、内国法人の提出した青色申告書等に係る法人税の課税標準又は欠損金額若しくは連結欠損金額の更正をする場合には、その内国法人の帳簿書類を調査し、その調査により当該青色申告書又は連結確定申告書等に係る法人税の課税標準又は欠損金額若しくは連結欠損金額の計算に誤りがあると認められる場合に限り、これを行うことができる旨を規定している。

イ 法人税法 130 条 2 項は、税務署長は、内国法人の提出した青色申告書又は連結確定申告書等に係る法人税の課税標準又は欠損金額若しくは連結欠損金額の更正をする場合には、その更正に係る国税通則法第 28 条第 2 項（更正通知書の記載事項）に規定する更正通知書にその更正の理由を付記しなければならない旨を規定している。

2 前提事実（当事者間に争いが無い、掲記の証拠（証拠の表記は、枝番を含む場合がある。以下同じ。）及び弁論の全趣旨により容易に認定することのできる事実。証拠を挙げていない事実は、当事者間に争いが無い。）

なお、後述する本件に関する取引経過の概略は、別紙【取引関係図】のとおりである。

（1）当事者等

ア 原告は、平成 18 年 8 月●日に設立された、インターネット・携帯電話網等の情報処理通信網を利用したマーケティング・広告宣伝・商品の発注・物流・代金決済・管理等のサービス業務等を目的とする法人である。

なお、原告の設立当時の商号は、株式会社 E であり、平成 27 年 11 月●日に現在の商号に変更した（上記商号変更前の原告を「E 社」ということがある。）。（甲 1）

イ D 社は、英領ヴァージン諸島を本店所在地として設立された法人税法 2 条 4 号に規定する外国法人である。D 社は、本件株式譲受けがされるまで原告の発行済株式の全部（本件株式。なお、原告の発行済株式総数は 437 株である。）を保有していた。D 社の発行済株式は、F（以下「F」という。）及び G（以下、F と併せて「Fら」という。）が 2 分の 1 ずつ保有していた。（乙 2・13 頁、乙 5）

ウ C 社は、平成 27 年 2 月●日に設立された有価証券の取得及び保有等を目的とする株式

会社である。C社の設立当時の発行済株式総数は200株であり、原告の代表取締役であるB（以下「B」という。）がその全部を保有していたが、同月21日に、Bは、上記発行済株式の全部をFらに100株ずつ譲渡した。（乙6、7）

なお、C社は、平成27年11月●日付けで原告に吸収合併され（以下「本件合併」という。）同日付けで消滅した。

エ 株式会社H（以下「H社」という。）は、平成14年10月●日に設立されたスマートフォン、タブレット向けのモバイルコンテンツの企画、開発及び運営並びにオンラインゲームの配信及び運営を目的とする株式会社である。

なお、H社は、平成25年7月●日以降、株式会社IのJ（以下「J市場」という。）に株式を上場している。

（2）本件覚書に係る合意

Fらは、H社との間で、平成27年1月6日付けで「覚書」と題する書面（以下「本件覚書」という。）を作成し、D社が保有していた本件株式をH社が取得するに当たり、要旨、以下のとおり合意した。（乙8）

ア 2条

H社は、原告の企業価値を40億円と評価するものとし、40億円相当の現金等価物（うち現金は最低20億円とするが、H社及びFらは現金金額を最大になるように努力するものとする。）をFらに本件株式の対価として引き渡すものとする。なお、現金部分は、D社を経由して引き渡すことをFらは了承するものとする。

イ 3条

H社によるD社保有の本件株式の取得形態は、まず、Fらによって設立される特別目的会社（C社のこと。以下同じ。）が本件株式を30億円で取得し、その後、H社は、当該特別目的会社の普通株式全株をH社の株式（10億円相当額）と株式交換することにより、実質的に原告をH社の子会社とするものとする。

（3）確約書に係る合意

Fらは、H社代表者との間で、平成27年2月26日付けで確約書を作成し、H社が本件株式を取得するに当たり、本件覚書3条に記載の取引形態と異なる取引形態となる場合は、本件覚書2条及び3条を、要旨、以下のとおりとする旨の合意をした。（乙1）

ア 2条

H社は、原告の企業価値を30億2000万円と評価するものとし、30億2000万円相当の現金等価物（うち現金は最低12億1000万円とするが、H社及びFらは現金金額を最大になるように努力するものとする。）をFらに本件株式の対価として引き渡すものとする。なお、現金部分は、D社を経由して引き渡すことをFらは了承するものとする。

イ 3条

H社によるD社保有の本件株式の取得形態は、まず、Fらによって設立又は所有される特別目的会社が本件株式を12億1000万円にて取得し、その後、H社は、当該特別目的会社の普通株式全株をH社の株式（18億1000万円相当額）と株式交換することにより、実質的に原告をH社の子会社にするものとする。

（4）本件基本合意書に係る合意

H社、C社、D社、原告及びFらは、平成27年3月2日付けで基本合意書（以下「本件基本合意書」という。）を作成し、C社の株式及び本件株式について、要旨、以下のとおり合意した（以下、本件基本合意書の各当事者を総称して「本件各合意当事者」という。）。

（乙2）

ア 1条（本件基本合意書締結の目的）

本件各合意当事者は、平成27年4月24日までをめぐり、株式譲渡及び株式交換を順次実施し、C社をH社の完全子会社とし、原告をC社の完全子会社とするものとする。

イ 2条（基本スキームの確認）

本件各合意当事者は、C社の株式及び本件株式をH社が直接・間接を問わず全て取得し、C社をH社の完全子会社とし、原告をC社の完全子会社とするスキーム（以下「本件スキーム」という。）が、以下のとおりであることを相互に確認する。

（ア）H社及びC社は、平成27年3月2日又は別途本件各合意当事者で合意した日に、H社を株式交換完全親会社、C社を株式交換完全子会社とする株式交換契約を別途締結し、H社は、同契約に基づき、C社の株式の全部を取得する。

（イ）D社及びC社は、平成27年3月30日をめぐり、本件株式に関する株式譲渡契約を締結し、D社は、同契約に基づき、本件株式をC社に譲渡し、C社はこれを譲り受けるものとする。

ウ 3条（C社の株式及び本件株式の価値）

（ア）本件各合意当事者は、C社の株式及び本件株式の価値算定方法としては、収益還元方式によることを基本とし、その算定の基礎資料は、C社及び原告がH社に提出した事業計画及びその他の資料であることを相互に確認する。

（イ）本件各合意当事者は、上記（ア）の資料を前提に、収益還元方式によって得られたC社の株式及び本件株式の本件基本合意書締結日現在の価値につき、C社の株式は1株当たり1248万6203円から1658万3137円、本件株式は1株当たり843万7622円から1031万2649円であることを相互に確認する。

なお、上記各金額は、平成27年2月27日付けで第三者算定機関であるK株式会社により算定を受けた金額を基に算出されたものである。（乙9・7、8頁）

（ウ）本件各合意当事者は、上記（イ）の株式の価値を前提に、株式交換契約における株式交換比率及び株式譲渡契約における株式譲渡対価を定めるものとする。

エ 4条（株式交換契約の締結）

H社及びC社は、9条に定める前提条件（H社が推薦する者をC社の役員に選任する手続が適法に履践される予定であることなど）を充足している場合において、平成27年3月2日又は別途本件各合意当事者で合意した日に、概要、以下の内容の株式交換契約を締結するものとする。

（ア）当事者

- a 株式交換完全親会社 H社
- b 株式交換完全子会社 C社

（イ）株式交換に係る割当ての内容

- a C社の株式1株に対して、H社の普通株式4417株を割り当て交付する。
- b H社は、株式交換に際して、H社の普通株式88万3400株を新たに発行する。

(ウ) 資本金及び準備金の額に関する事項

H社が別途法令等に従って定める金額とする。

(エ) 株式交換効力発生日

平成27年4月24日

オ 5条(株式譲渡契約の締結)

(ア) C社及びD社は、平成27年3月30日をめどとして、株式譲渡契約を締結し、C社は本件株式の全部を、前記ウ(イ)の株式の価値を基に定めた譲渡対価金12億1000万円を上限としてD社から取得するものとする。

(イ) 上記(ア)における株式譲渡の諸条件については、株式譲渡契約において定めるものとする。

(5) 本件株式譲渡契約

C社は、D社との間で、平成27年3月30日付けで株式譲渡契約書(乙10)を取り交わし、C社がD社から同日をもって本件株式を12億1000万円で譲り受ける旨の契約(以下「本件株式譲渡契約」という。)を締結し、本件株式譲渡契約に基づき、本件株式をD社から譲り受けた(本件株式譲受け)。

なお、本件株式譲受けが行われた日(平成27年3月30日。以下「本件株式譲受日」という。)におけるH社の株式のJ市場の終値は、1株当たり1489円であった。(乙11)

(6) 本件株式交換

H社及びC社は、平成27年3月2日付けで株式交換契約書(乙12)を取り交わし、H社を株式交換完全親会社、C社を株式交換完全子会社、同年4月24日を株式交換の効力発生日として株式交換(以下「本件株式交換」という。)をする旨の株式交換契約(以下「本件株式交換契約」という。)を締結した。H社は、本件株式交換契約に基づき、C社の全株式を取得するとともに、これに代わりC社の株主であるFらに対し、H社の株式88万3400株(Fらが保有するC社の株式の数200株に本件株式交換に係る株式交換比率4417を乗じて算出した株式の数)を割り当て、交付した。

(7) 本件合併

原告及びC社は、平成27年8月26日付けで吸収合併契約書(乙13)を取り交わし、原告が同年11月●日付けでC社を吸収合併し、C社の権利義務の全部を承継する旨の吸収合併契約(以下「本件合併契約」という。)を締結した。原告は、同日、本件合併契約に基づき、C社を吸収合併し(本件合併)、C社の権利義務の全部を承継するとともに、原告の商号を「株式会社E」から「株式会社A」に変更した。

(8) 本件訴訟等

ア 原告は、渋谷税務署長(処分行政庁)に対し、平成28年1月24日、本件事業年度の法人税及び本件課税事業年度の地方法人税について青色の確定申告書にそれぞれ別表1及び2の各「確定申告」欄のとおり記載して、これを法定申告期限までに提出した。(乙4)

イ 処分行政庁は、原告に対し、平成30年7月27日付けで、別表1及び2の各「更正処分及び賦課決定処分」欄記載のとおり、本件各更正処分等を行った。(甲2の1・添付資料1、甲5、乙3)

ウ 原告は、東京国税局長に対し、平成30年10月25日付けで、本件各更正処分等の取消しを求めて再調査の請求をした。これに対して、東京国税局長は、同年12月17日付

けで、原告の上記再調査の請求をいずれも棄却する旨の決定をした。(乙14)

エ 原告は、国税不服審判所長に対し、平成31年1月18日付けで、本件各更正処分等の取消しを求めて審査請求をした。これに対して、国税不服審判所長は、令和2年3月2日付けで、原告の上記審査請求をいずれも棄却する旨の判決をした。(乙15)

オ 原告は、令和2年9月1日、本件訴訟を提起した。(顕著な事実)

3 被告の主張する法人税及び地方法人税の税額並びに過少申告加算税の額

被告が本件訴訟において主張する原告の本件事業年度の本件法人税更正処分及び過少申告加算税に係る本件法人税賦課決定処分並びに本件課税事業年度の本件地方法人税更正処分及び過少申告加算税に係る本件地方法人税賦課決定処分の根拠及び適法性は、別紙のとおりである。

本件における争点は、本件対価の額と本件株式の適正な価額との差額を受贈益の額として益金の額に算入すべきかなどであり、この点に関連する部分を除き、原告は、その余の被告主張の課税及び計算関係を争うことを明らかにしていない。

なお、上記別紙で用いた略語は本文においても用いる。

4 争点及び争点に関する当事者の主張

(1) 争点(1) (本件対価の額と本件株式の適正な価額との差額を受贈益の額として益金の額に算入すべきか。)

(被告の主張)

ア 法人税法22条2項は、当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引に関わる収益の額であることを明らかにしているところ、同項にいう「資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受け」は資本等取引以外の取引の例示であり、それゆえに同項は、「資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のもの」に関わる収益の額を益金の額に算入すべきことを規定していると解される。

そして、適正な価額よりも低い対価をもってする資産の譲受け(低額譲受け)の場合であっても、譲受けの時点において、当該資産の適正な価額に相当する経済的価値の実現が認められることは、無償による資産の譲受けの場合と同様であることからすれば、資産の低額譲受けの場合であっても、当該資産の適正な価額に相当する経済的価値が収益の額として益金の額に算入されるというべきである。

本件においては、第三者算定機関の本件株式の評価は、36億円を上回るとされていたものであり、この評価が不合理であるとする理由も見当たらないことに加えて、本件各合意当事者において、本件株式の価額が25億2538万2600円(本件対価の額12億1000万円+H社株式88万3400株に1489円を乗じた金額である13億1538万2600円)と評価されていたことからすれば、本件株式の適正な価額は、少なくとも25億2538万2600円を下回るものではなく、同金額を本件株式の適正な価額とみることに合理性があった。

そして、前記のとおり資産の低額の譲受けの場合であっても、当該資産の適正な価額に相当する経済的価値を収益の額として益金の額に算入すべきであるところ、C社及びD社は、本件基本合意書に基づき本件株式譲渡契約を締結し、C社は、平成27年3月30日付けで、D社から本件株式を譲り受けているところ、本件対価の額(12億1000万円)

は、本件株式の適正な価額（25億2538万2600円）に比して低額であるから、本件株式譲受けは資産の低額譲受けに当たる。

したがって、本件対価の額である12億1000万円と本件株式の適正な価額である25億2538万2600円との差額である13億1538万2600円は受贈益の額に当たり、本件事業年度の益金の額に算入されるべきである。

イ 原告は、本件スキームにおける本件株式譲受けと本件株式交換とは一体の取引であって、各取引において本件株式の時価相当額25億2538万2600円で取引されているのであるから、各取引において各当事者が贈与をしたり、贈与を受けたりすることはないと主張するようである。

しかしながら、本件株式譲受けと本件株式交換は、取引の当事者、取引の対象となる資産及び取引形態が異なる別々の取引である。仮に、本件株式譲受けと本件株式交換が本件スキームに基づいて一体の取引として行われたとしても、これらの各取引を一体として、各当事者の所得金額を計算すべきとする法的根拠はなく、原告の主張は法的根拠を欠いた独自の見解にすぎない。原告が指摘する法人税法25条の2第1項は、内国法人が当該内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人から受けた受贈益の額について、益金の額に算入しない旨規定し、同条3項は資産の対価と適正な価額との差額のうち「実質的に贈与（中略）を受けたと認められる金額」のみが受贈益の額となることを根拠に上記主張をするが、同項は、飽くまで内国法人が他の内国法人との間に完全支配関係がある場合に、同条1項において不算入とされる受贈益についてその額を定めているにすぎない規定であって、同法22条2項にいう「別段の定め」に該当するものである。このような特則の規定から翻って、益金算入一般に関する規定である同項の解釈を導き出すことは相当ではない。

そして、本件株式の適正な価額が25億2538万2600円であること、本件対価の額が12億1000万円であることは当事者間に争いがないのであるから、本件対価の額と本件株式の適正な価額との差額である13億1538万2600円が受贈益の額として益金の額に算入されることになる。

ウ また、原告は、法人税法22条2項の解釈について、資産の低額譲受けがあった場合に、益金の額に算入すべき受贈益の額は「実質的に贈与を受けたと認められる金額」に限られる旨の主張をするが、そのような限定をする理由はない。仮に、原告が主張するように「実質的に贈与を受けたと認められる金額」に限られるとしても、上記のとおり本件株式譲受けにより13億1538万2600円の差額が生じている以上、当該差額が「実質的に贈与を受けたと認められる金額」に該当する。

エ したがって、本件事実関係の下においては、本件株式譲受けにおいて、本件対価の額と本件株式の適正な価額との差額13億1538万2600円は、受贈益の額に当たり益金の額に算入すべきことになるから、原告の主張には理由がない。

(原告の主張)

ア 本件対価の額と本件株式の適正な価額との差額13億1538万2600円は、C社の本件事業年度の所得金額の計算上益金の額に算入されるべき事実がないにもかかわらず、処分行政庁は、本件各更正処分等を行い、C社の本件事業年度の法人税額につき所得金額を13億0248万8239円とし、納付すべき税額を3億3150万4200円とし、

過少申告加算税の額を4617万0500円として、C社の本件課税事業年度の地方法人税につき、課税標準法人税額を3億3150万4000円とし、納付すべき税額を1458万6100円とし、過少申告加算税の額を203万1000円と算定したものである。したがって、本件各更正処分等には、重大な事実誤認があるからいずれも違法である。

イ すなわち、本件基本合意書の1条に本件株式譲受け及び本件株式交換を順次実施し、もってC社をH社の完全子会社及び原告をC社の完全子会社とするとあることから分かる通り、本件株式譲受けと本件株式交換は、本件スキームの中で一体的に行われているのであって、別個独立に行われているわけではない。

FらとH社は、FらがD社を通じて保有していた本件株式を手放す対価について、本件株式の適正な価額を本件株式譲受けによって交付される現金12億1000万円と本件株式交換によって交付されるH社の株式88万3400株の本件株式譲受日の時価相当額との合計額とすると合意して本件株式譲受けと本件株式交換を行っている。このため、本件株式譲受けだけを根拠に、C社がD社に対し、現金12億1000万円に加えてH社の株式88万3400株の本件株式譲受日の時価相当額である13億1538万2600円を支払わなければならない（当該金額をC社からD社に支払わなければ、当該金額がD社からC社への贈与となる。）などということはありません、本件株式譲受けによってC社がD社から13億1538万2600円の贈与を受けたとする本件法人税更正処分の事実認定は誤っている。

したがって、本件において受贈益の額として益金の額に算入されるべき金額がないにもかかわらずその旨事実認定をし、これを基礎とする本件各更正処分等には、重大な事実誤認があり違法である。

ウ 被告の主張は、法人税法22条2項について、資産の低額譲受けの場合には、常に資産の対価と適正な価額との差額の全額がそのまま受贈益の額に当たり、これが益金の額に算入されるという解釈を前提としているが、このような解釈は誤っている。

受贈益の額は、資産の対価と適正な価額との差額のうちの「実質的に贈与を受けたと認められる金額」に限られると解される。このことは、①同項の立案過程から、資産の低額譲受けの場合、常に資産の対価と適正な価額との差額の全額が収益の額となる受贈益の額とされるのではなく、その差額のうち贈与を受けたと認められる金額があるときに限り、その金額が受贈益の額とされると解されていたことを確認することができ、②資産の低額譲渡等における寄附金の額について定めた法人税法37条8項は、資産の対価と適正な価額との差額のうち、「実質的に贈与をしたと認められる金額」のみが寄附金の額となると規定し、③同様に、資産の低額譲受け等における受贈益の額について定めた同法25条の2第3項も、資産の対価と適正な価額との差額のうち「実質的に贈与（中略）を受けたと認められる金額」のみが受贈益の額となるとされていることから裏付けられている。

エ そして、資産の低額譲受けの場合に、法人税法22条2項の収益の額として益金の額に算入される受贈益の額となる資産の対価と適正な価額との差額のうち、「実質的に贈与を受けたと認められる金額」は、「全契約内容」に従って判断されるべきである。本件においては、本件スキーム及びそれに関する本件基本合意書並びにこれに基づく本件株式譲渡契約、本件株式交換契約及び本件合併契約の「全契約内容」に従って「実質的に贈与を受けたと認められる金額」のみを受贈益の額として益金の額に算入しなければならない。本

件株式譲渡契約は本件スキームの一部であり、これに基づく本件株式譲受けは、本件スキーム上、その後に連なる本件株式交換及び本件合併と切り離して考えてはならないものである。そして、本件株式譲渡契約の内容はもとより、本件基本合意書、本件株式交換契約及び本件合併契約の内容まで子細に確認してみても、これらの契約の当事者間で贈与をしたり贈与を受けたりすることがあると解することはできない。

オ 以上によれば、「実質的に贈与を受けたと認められる金額」は、「全契約内容」に従って定めるべきであるという解釈の下、本件スキームに係る「全契約内容」に照らして本件株式譲受けに当てはめる限り、本件株式交換がされたから、「実質的に贈与を受けたと認められる金額」がどこにもなく、したがって、本件株式譲受けにおいて、C社には、受贈益の額は無い。

(2) 争点 (2) (本件法人税更正処分の理由付記に不備があるか。)

(被告の主張)

本件法人税更正処分は、C社の帳簿書類に記載された本件株式譲受けを前提とした上で、本件株式の適正な価額を算定し、本件対価の額と本件株式の適正な価額との差額を受贈益の額として認定したものであることから、本件株式譲受けに関する帳簿書類の記載自体を否認するものではない。このため、本件法人税更正処分の理由付記の程度としては、本件法人税更正処分について帳簿記載以上に信ぴょう力のある資料を摘示するものではないとしても、理由付記制度の趣旨目的を充足するものである限り、法人税法130条2項の要求する更正の理由付記として欠けるところはない。

本件法人税更正処分及び本件法人税賦課決定処分に係る決定通知書(甲2の1・添付資料1。以下「本件更正通知書」という。)には、①C社がD社から本件株式を12億1000万円で譲り受けた事実、②処分行政庁が本件株式の適正な価額を算出するに当たって前提とした事実、③処分行政庁が本件株式の適正な価額として認定した25億2538万2600円の算出過程、及び④本件対価の額12億1000万円と本件株式の適正な価額と認定した25億2538万2600円との差額である13億1538万2600円が受贈益の額として益金の額に算入されることなど、処分行政庁がどのような事実関係に基づいて本件法人税更正処分をすることに至ったのかという判断過程が具体的に記載されている。

処分行政庁としては、これらの記載をすることによって、本件法人税更正処分における自己の判断過程を逐一検証することができるのであるから、本件更正通知書記載の理由は、更正処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するものであるということができ、原告に不服申立ての便宜を与えるものということができる。

したがって、本件更正通知書記載の理由は、処分行政庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に記載されているものであり、法人税法130条2項の要求する更正の理由付記として欠けるところはなく不備はない。

(原告の主張)

本件更正通知書の「更正の理由」の「受贈益の計上もれ額 1,315,382,600円」に関する部分の記述は、本件更正通知書1行目から5行目までにおいて、原告がE社の全株式である本件株式を12億1000万円で譲り受けたということを述べ、5行目から18行目までにおいて、「当該譲渡時におけるE社全株式の適正な価額」を主語とし、当該金額が「当該株式譲渡の対価」として支払った12億1000万円に当該株式交換による取得

するH社株の当該譲渡日である平成27年3月30日のJ終値1489円に、当該株式交換により取得した88万3400株を乗じて算出した13億1538万2600円を加算した25億2538万2600円となるということを述べたものとなっている。そして、本件更正通知書の18行目において、結論を述べる場合に用いる「よって」という接続詞を用いた上で、同18行目から20行目の最後までにおいて、「よって、E社全株式の適正な価額と、対価として支払った1,210,000,000円との差額1,315,382,600円は実質的に贈与を受けたと認められますので、受贈益として当該事業年度の所得金額に加算しました。」と記載されている。

つまり、本件更正通知書の上記理由付記から明らかなとおり、本件法人税更正処分においては、法人税法25条の2第3項の文言を用いて説明すると「その譲渡又は供与の対価の額が当該資産のその譲渡の時における価額又は当該経済的な利益のその供与の時における価額に比して低い」ということに関する記述のみを行い、その差額である13億1538万2600円が「当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与を受けたと認められる金額」であるという事実認定に関する記述を全く行わないまま、当該差額13億1538万2600円が実質的に贈与を受けたと認められる金額であると結論付けているにすぎない。

以上によれば、本件更正通知書には、本件株式の「適正な価額」について25億2538万2600円となると判断した判断過程及び理由は記載されているものの、当該「適正な価額」として支払った12億1000万円との差額13億1538万2600円について「実質的に贈与を受けたと認められる」と判断した判断過程及び理由は全く記載されていないから、その理由付記には法人税法130条2項に反する不備がある。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1) (本件対価の額と本件株式の適正な価額との差額を受贈益の額として益金の額に算入すべきか。)について

(1) 法人税法22条2項は、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、無償による資産の譲受けも収益の発生原因となるものと規定しているところ、その趣旨は、法人が資産を無償で譲り受ける場合には、譲受時における資産の適正な価額(時価)に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたものと解される。

そして、譲受時における適正な価額より低い対価をもってする資産の低額譲受けの場合にも、当該資産には譲受時における適正な価額に相当する経済的価値が認められるところ、たまたまそのうちの一部のみについて対価が現実には支出されたからといって対価の額と適正な価額との差額部分の収益が認識され得ないものとするれば、無償譲受けの場合との間の公平を欠くことになるから、その趣旨からして、この場合に益金の額に算入すべき収益の額は、当該資産の譲受けの対価の額と同資産の譲受時における適正な価額との差額であると解される(資産の低額譲渡につき最高裁平成●●年(○○)第●●号同7年12月19日第三小法廷判決・民集49巻10号3121頁参照)。

(2) 本件法人税更正処分は、平成27年3月30日付けで本件株式譲渡契約に基づき、D社からC社に対してされた本件株式譲受けに係る本件対価の額と本件株式の適正な価額との差額を受贈益の額と認定して、法人税法22条2項に基づき本件事業年度の益金の額に算入したものであるところ、本件株式の適正な価額が25億2538万2600円であることについて

ては当事者間に争いがなく、また、前記前提事実によれば、本件株式譲渡契約に係る本件株式の対価は12億1000万円（本件対価の額）と認められる。

上記のとおり本件対価の額は本件株式の適正な価額を下回る金額であることからすると、本件株式譲受けは、資産の低額譲受けに当たるものであるから、この場合に益金の額に算入すべき受贈益の額は、前記説示したところによれば、当該資産の譲受けの対価の額と当該資産の譲受時における適正な価額との差額であるというべきである。

そうすると、本件株式譲受けに係る受贈益の額は、本件対価の額である12億1000万円と本件株式の適正な価額である25億2538万2600円との差額である13億1538万2600円であるというべきであるから、これを本件株式譲受けに係る受贈益の額と認定して益金の額に算入するのが相当である。

(3) ア これに対し、原告は、受贈益の額は、資産の対価と適正な価額との差額のうちの「実質的に贈与を受けたと認められる金額」に限られる旨主張する。

しかしながら、前記説示したとおり、法人税法22条2項によれば、資産の低額譲受けの場合にも、当該資産には譲受時における適正な価額に相当する経済的価値が認められるため、当該資産の譲受けの対価の額と譲受時における資産の適正な価額との差額に相当する収益があると認識すべきであるものと解されることからすれば、これを「実質的に贈与を受けたと認められる金額」に限定して解釈すべき理由はないというべきである。

イ この点について、原告は、法人税法22条2項の立案過程から、資産の低額譲受けの場合、常に資産の対価と適正な価額との差額の全額が受贈益の額とされるのではなく、その差額のうち贈与を受けたと認められる金額があるときに限り、その金額が受贈益の額とされるということを確認する事ができる旨主張する。

しかしながら、昭和40年度税制改正によって制定された現行の法人税法22条2項について、その法案の国会への提出前の立案過程において、昭和38年B案42条として、著しく低い価格の対価により資産を譲渡した場合に、当該資産の時価と当該対価の額の差額に相当する金額のうちに贈与をしたものと認められる部分の金額があるときは、当該贈与をしたものと認められる部分の金額を益金の額に算入する旨の規定が検討されたことが認められるが（甲3・2～3、5頁）、同案は、飽くまで立案過程での一案にとどまり、実際には同案で検討された文言が現行法人税法22条2項に反映されなかったのであるから、これをもって同項の解釈の根拠とすることはできない。

ウ また、原告は、法人税法37条8項が、内国法人が資産の譲渡等をした場合において、その譲渡等の対価の額が当該資産のその譲渡の時における価額に比して低いときは、当該対価の額と当該価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額は、寄附金の額に含まれるものとする旨を規定していることをもって、資産の低額譲受けの場合にも、同法22条2項の解釈として受贈益の額となるのが、資産の対価と適正な価額との差額のうちの「実質的に贈与を受けたと認められる金額」に限られる旨主張をする。

しかしながら、法人税法にいう寄附金の額の認定に関し、同法37条7項は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもってするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産の贈与をした場合における当該金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与時にお

ける価額によるものとするが、このうち広告宣伝費及び見本品の費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費等とされるべきものを除くと規定しており、贈与をした側においては、金銭その他の資産の贈与であっても上記の交際費等とされるべきものは寄附金の額には含まれないのに対し、同法22条2項の収益の額は、前記のとおり資産の譲受時の適正な価額をもって認識されるべきものであるから、贈与を受けた側においては、贈与をした側の費目が寄附金であっても交際費等であっても、収益の額となることに何ら変わりがないものとされている。

そうすると、法人税法における寄附金の額の認定の問題と、同法22条2項に基づく収益の額の認定の問題は、基本的に別個のものというべきであるから、同法37条8項を根拠とする原告の上記主張は採用することができない。

エ さらに、原告は、法人税法25条の2第3項は、資産の対価とその適正な価額との差額のうち「実質的に贈与（中略）を受けたと認められる金額」のみが受贈益の額となると規定していることをもって、資産の低額譲受けの場合にも、同法22条2項の解釈として受贈益の額となるのが資産の対価と適正な価額の差額のうちの「実質的に贈与（中略）を受けたと認められる金額」に限られる旨主張をする。

しかしながら、法人税法25条の2第3項は、飽くまで内国法人が他の内国法人との間に完全支配関係がある場合に限定して、同条1項において益金不算入とされる受贈益についてその額を定めている規定であり、同条3項は、同法22条2項にいう「別段の定め」に該当するものである。

そして、前記前提事実によれば、本件株式譲渡の時点において、D社とC社とは完全支配関係にはなかつたと認められるのであるから、本件において法人税法25条の2第3項が適用される余地はないというべきであるし、同項が同法22条2項にいう「別段の定め」に該当する以上、このような特則の規定から遡って益金算入に関する一般的規定である同項を解釈する根拠とするのは妥当ではない。

したがって、法人税法25条の2第3項を根拠とする原告の前記主張は採用することができない。

オ なお、証拠（乙20の1～3、乙21）によれば、C社は、本件株式を取得するに当たり、本件対価の額と同額の12億1000万円を借り入れていることが認められ、本件株式以外には資産がなく、その時点でのC社の純資産額は資本金と同額の1000万円であったことが認められる。そして、前記前提事実のとおり、本件株式譲受後にされた本件株式交換契約において、H社の株式88万3400株（本件株式譲受日における時価相当額13億1538万2600円）がC社の全株式との交換の対価として、C社の株主であるFらに対し交付されていることが認められるが、上記のとおりC社の純資産額は1000万円しかなかったのであるから、H社の株式88万3400株がFらへの本件株式交換の対価とされたことは、本件株式譲受けにおいて、C社が本件対価の額12億1000万円と本件株式の適正な価額25億2538万2600円との差額13億1538万2600円も含めてD社から実質的に贈与を受けたことを示しているというべきである。

そうすると、仮に、受贈益の額は、資産の対価と適正な価額との差額のうちの「実質的に贈与を受けたと認められる金額」に限られると解する余地があるとしても、上記事

実関係からすれば、本件株式譲受けにより、C社は本件対価の額と本件株式の適正な価額との差額13億1538万2600円を「実質的に贈与を受けたと認められる」から、原告の前記主張はこの点からも採用することができない。

- (4) ア 次に、原告は、受贈益の額となる資産の対価と適正な価額との差額のうち「実質的に贈与を受けたと認められる金額」は、「全契約内容」に従って判断されるべきであるとし、本件スキームに係る「全契約内容」に照らして本件株式譲受けに当てはめる限り、本件株式交換がされたから「実質的に贈与を受けたと認められる金額」がどこにもなく、したがって、本件株式譲受けにおいて、C社には受贈益の額は無い旨主張をする。

原告の主張は、判然としない部分があるが、本件における法人税法22条2項の収益の額の認定に当たっては、本件スキームに係る全契約内容に照らし、本件株式譲受けに係る対価には、本件対価の額である12億1000万円に限られず、その後行われた本件株式交換契約に基づきFらに交付されたH社の株式88万3400株（本件株式譲受け日における時価相当額13億1538万2600円）も含まれると主張するものと解される。

しかしながら、法人税法22条2項の収益の額として、資産の対価と適正な価額との差額のうち「実質的に贈与を受けたと認められる金額」のみが受贈益の額となるものではないことは前記説示のとおりであり、原告の上記主張は、その前提を誤っているといふべきである。

- イ また、法人税法22条2項の収益の額の認定に当たり、契約内容全体に照らして解釈すべきであるとしても、法人税の取扱いにおいては、資産の販売等に係る収益の額の認定は、同一の相手方又はこれとの間に支配関係等がある者との間で締結した複数の契約について、一定の場合に結合したものを一つの契約とみなし収益を認定する場合もあるが、このような場合を除き、個々の契約ごとに計上するのが原則であると解される（法人税基本通達2-1-1参照）。

前記前提事実によれば、本件株式譲渡契約と本件株式交換契約は、本件スキームの一環として行われたものであると認めることができるが、これらの契約が締結された時点では、本件各合意当事者は、いまだ支配関係にあるものではなかったと認められる。また、前記前提事実によれば、本件株式譲渡契約は、D社とC社を当事者として、本件株式を本件対価の額で譲渡するものであったのに対し、本件株式交換契約は、C社とH社を当事者として、C社の全株式とH社88万3400株とを交換するものであり、かつ、本件株式交換契約の対価であるH社の株式の交付を受けたのはFらであったことが認められるところ、これによれば両契約は、取引の当事者、取引対象とする資産及び取引態様を異にする別個の取引であったといわざるを得ない。

そうすると、法人税法22条2項の収益の額の認定に当たり、契約内容全体に照らして解釈すべきであるとしても、本件株式譲渡契約に係る対価として、本件対価の額のほかに、別個の契約である本件株式交換契約に係る対価であるH社の株式88万3400株を、本件株式譲受けの対価と認めることはできない。

したがって、原告の前記主張は採用することはできない。

- (5) 以上によれば、本件株式譲受けに係る受贈益の額には、本件対価の額である12億1000万円と本件株式の適正な価額である25億2538万2600円との差額である13億1

538万2600円であるというべきであるから、これを本件株式譲受けに係る受贈益の額として益金の額に算入するのが相当である。

したがって、争点（1）についての原告の前記主張には理由がない。

2 争点（2）（本件法人税更正処分の理由付記に不備があるか。）について

- （1）法人税法130条2項が青色申告に係る法人税について更正をする場合には更正通知書に更正の理由を付記すべきものとしているのは、法が、青色申告制度を採用し、青色申告に係る所得の計算については、それが法廷の帳簿組織による正当な記載に基づくものである以上、その帳簿の記載を無視して更正されることがないことを納税者に保障した趣旨に鑑み、更正処分庁の判断の慎重、合理性を担保してその恣意を抑制するとともに、更正の理由を相手方に知らせて不服申立ての便宜を与える趣旨に出たものというべきであり、したがって、帳簿書類の記載自体を否認して更正をする場合において更正通知書に付記すべき理由としては、単に更正に係る勘定科目とその金額を示すだけではなく、そのような更正をした根拠を帳簿記載以上に信ぴょう力のある資料を摘示することによって具体的に明示することを要するが（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同38年5月31日第二小法廷判決・民集17巻4号617頁、最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同54年4月19日第一小法廷判決・民集33巻3号379頁等）、帳簿書類の記載自体を否認することなしに更正をする場合においては、上記の更正は納税者による帳簿の記載を覆すものではないから、更正通知書記載の更正の理由が、そのような更正をした根拠について帳簿記載以上に信ぴょう力のある資料を摘示するものでないとしても、更正の根拠を前記の更正処分庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものである限り、法の要求する更正理由の付記として欠けるところはないと解するのが相当である（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同60年4月23日第三小法廷判決・民集39巻3号850頁参照）。
- （2）これを本件についてみると、本件更正通知書には、以下のとおりの記載があることが認められる（甲2の1・添付資料1）。

すなわち、本件更正通知書には、「更正の理由」として、「貴社（被合併法人である株式会社Cをいいます。以下同じです。）は、英領ヴァージン諸島所在法人であるD（中略）と平成27年3月30日に締結した『株式譲渡契約書』により、同日に株式会社E（平成27年11月●日に株式会社Aに商号変更する前のもの。）（中略）の全株式437株を、1,210,000,000円で譲り受けています。しかしながら、貴社と株式会社H（中略）が平成27年3月2日に締結した『株式交換契約書』により平成27年4月24日に貴社の株式交換完全親法人となるH社の代表取締役であるL及びM（以下『H代表者』といいます。）と、D社の株主であるF及びG（以下『オーナー』といいます。）が平成27年2月26日に締結した『確約書』第2条において、『甲（H社のこと。以下同じ。）は、丙（E社のこと。以下同じ。）の企業価値を30.2億円と評価するものとし、30.2億円相当の現金等価物（内、現金は最低12.1億円とするが、甲及びオーナーは現金金額を最大になるよう努力するものとする。）を、オーナーに丙株式全株の対価として引き渡すものとする。』と規定し、また、同『確約書』第3条記1において『オーナーによって設立又は所有される特別目的会社（C社のこと。以下同じ。）が丙の全株式を12.1億円にて取得し、その後、甲は、（中略）特別目的会社の普通株式全株を甲の株式（18.1億円相当額）と株式交換することにより、実質的に丙を子会社にするものとする。』とも規定していること、

おって、同『確約書』を基に平成27年3月2日に『基本合意書』が締結され、当該株式譲渡と当該株式交換が行われていることから、当該譲渡時におけるE社全株式の適正な価額は、当該株式譲渡の対価として支払った1,210,000,000円に当該株式交換により取得するH社株の当該譲渡日である平成27年3月30日J終値1,489円に、交付される883,400株を乗じた1,315,382,600円を加算した2,525,382,600円となります。よって、E社全株式の適正な価額と、対価として支払った1,210,000,000円との差額1,315,382,600円は実質的に贈与を受けたと認められますので、受贈益として当事業年度の所得金額に加算しました」との記載がされている。

- (3) 前記説示のとおり、本件法人税更正処分は、C社の帳簿書類に記載された本件株式譲受けを前提とした上で、本件株式の適正な価額として25億2538万2600円を認定し、本件対価の額である12億1000万円と本件株式の適正な価額である25億2538万2600円との差額である13億1538万2600円を受贈益の額として認定したものであるから、本件株式譲受けに関する帳簿書類の記載自体を否認するものではない。

そして、上記認定事実によれば、本件更正通知書記載の理由には、①C社がD社から本件株式を12億1000万円で譲り受けた事実、②処分行政庁が本件株式の適正な価額を算出するに当たって前提とした事実、③処分行政庁が本件株式の適正な価額として認定した25億2538万2600円の算出過程、及び④本件対価の額12億1000万円と本件株式の適正な価額と認定した25億2538万2600円との差額である13億1538万2600円が受贈益の額として益金の額に算入されることなどが、いずれも具体的に記載されているものである。

これら①から④までの記載内容からすれば、処分行政庁がどのような事実関係に基づいて本件法人税更正処分をすることに至ったのかという判断過程が具体的に記載されているといえるのであって、本件法人税更正処分の根拠について、処分行政庁の恣意抑制及び不服申立ての便宜という理由付記制度の趣旨目的を充足する程度に具体的に明示するものといえるから、理由付記として何らの不備はない。

したがって、本件法人税更正処分に係る本件更正通知書の理由付記に不備はなく適法である。

- (4) これに対し、原告は、本件更正通知書の理由付記には、「適正な価額」について25億2538万2600円となると判断した判断過程及び理由は記載されているものの、「適正な価額」として支払った12億1000万円との差額13億1538万2600円について「実質的に贈与を受けたと認められる」と判断した判断過程及び理由は全く記載されていないから、その理由付記には法人税法130条2項に反する不備がある旨主張する。

しかしながら、受贈益の額は、資産の対価と適正な価額との差額のうちの「実質的に贈与を受けたと認められる金額」に限られるものではないことは前記説示のとおりであるから、原告の主張はその前提を誤っている。

したがって原告の前記主張には理由がない。

3 本件更正処分等の適法性

以上を前提に本件事業年度の法人税に係る納付すべき税額及び本件法人税更正処分に伴う過少申告加算税の額並びに本件課税事業年度の地方法人税に係る納付すべき税額及び本件地方法人税更正処分に伴う過少申告加算税の額を計算すると、納付すべき法人税額は3億3150万

4200円、本件法人税更正処分に伴う過少申告加算税の額は4617万0500円であり、納付すべき地方法人税額は1458万6100円、本件地方法人税更正処分に伴う過少申告加算税の額は203万1000円であって、本件各更正処分等におけるこれらの金額（別表1及び2の各「更正処分及び賦課決定処分」欄の「納付すべき税額」及び「過少申告加算額」欄記載の各金額）と同額である。

したがって、本件各更正処分等は適法である。

第4 結論

よって、原告の請求はいずれも理由がないから棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事部3部

裁判長裁判官 市原 義孝

裁判官 小西 圭一

裁判官 和田 崇寛

(別紙)

指定代理人目録

井坂 直子、今西 貴洋、猪股 翔太、東雲 健司、依田 友和、徳永 大輔

以上

別紙

1 本件法人税更正処分について

(1) 本件法人税更正処分の根拠

ア 所得金額（別表3④欄） 13億0248万8239円

上記金額は、次の（ア）の金額に（イ）の金額を加算し、（ウ）の金額を減算した金額である。

（ア）確定申告における所得金額（別表3①欄） 7217万0039円

上記金額は、原告が、平成27年12月24日に処分行政庁に対し提出した本件事業年度の法人税の確定申告書（以下「本件法人税確定申告書」という。）別表一（一）に記載された金額（乙4・1枚目「1」欄）と同額である。

（イ）受贈益の計上漏れ額（別表3②欄） 13億1538万2600円

上記金額は、本件対価の額である12億1000万円と本件株式の適正な価額である25億2538万2600円との差額であり、法人税法22条2項に基づき、受贈益の額として本件事業年度の益金の額に算入すべき金額である。

（ウ）資産評価益として益金の額に算入されない額（別表3③欄） 8506万4400円

上記金額は、法人税法62条の9第1項に基づき、C社が、本件株式交換の直前において有していた本件株式を時価評価した金額である12億9506万4400円と本件株式の帳簿価額である12億1000万円との差額であり、本件法人税確定申告書別表四に記載された「資産評価益の益金算入額」（乙4・4枚目「10」欄）と同額である。前記（イ）により本件株式の帳簿価額及び本件株式交換直前の時の価額は25億2538万2600円となり、資産の評価益は生じないことから、原告が益金の額に算入した8506万4400円は本件事業年度の所得金額から減算すべき金額である。

イ 所得金額に対する法人税額（別表3⑤欄） 3億3150万4440円

上記金額は、前記アの所得金額（ただし、国税通則法118条1項に基づき1000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額）に、法人税法66条1項、同条2項及び租税特別措置法42条の3の2第1項（平成27年法律第9号による改正前のもの）に規定する税率（法人税法66条4項に基づき、本件事業年度の所得金額のうち800万円を12で除し、これに本件事業年度の月数である9を乗じて計算した金額〔600万円〕以下の金額については100分の15、それを超える金額については100分の25.5）を乗じて計算した金額である。

ウ 控除所得税額（別表3⑥欄） 222円

上記金額は、本件法人税確定申告書別表一（一）に記載され所得税額の控除税額（乙4・1枚目「12」欄）と同額である。

エ 納付すべき法人税額（別表3⑦欄） 3億3150万4200円

上記金額は、前記イの金額から前記ウの金額を差し引いた金額（ただし、国税通則法119条1項に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額）である。

オ 既に納付の確定した法人税額（別表3⑧欄） 1777万3100円

上記金額は、本件法人税確定申告書別表一（一）の「差引所得に対する法人税額」欄（乙4の1枚目「13」欄）に記載された金額と同額である。

カ 差引納付すべき法人税額（別表3⑨欄） 3億1373万1100円

上記金額は、前記エの金額から前記オの金額を差し引いた金額である。

(2) 本件法人税更正処分の適法性

本件事業年度の法人税の所得金額及び納付すべき法人税額は、それぞれ前記(1)ア及びエのとおりであり、本件法人税更正処分における所得金額及び納付すべき法人税額(甲2の1・添付資料1・1枚目「更正又は決定の金額」欄の「1」及び「18」欄)は、いずれも前記各金額と同額であるから、本件法人税更正処分は適法である。

2 本件地方法人税更正処分について

(1) 本件地方法人税更正処分の根拠

ア 課税標準法人税額(別表4④欄) 3億3150万4000円

上記金額は、次の(ア)の金額に(イ)の金額を加算した金額(ただし、国税通則法118条1項に基づき1000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額)である。

(ア) 確定申告における基準法人税額(別表4①欄) 1777万3350円

上記金額は、原告が平成27年12月24日に処分行政庁に対して提出した本件課税事業年度の地方法人税の確定申告書(以下「本件地方法人税確定申告書」という。)別表一(一)に記載された基準法人税額(乙4・1枚目「32」欄)と同額である。

(イ) 基準法人税額の増加額(別表4②欄) 3億1373万1090円

上記金額は、法人税の所得金額の増加額(前記1(1)ア(イ)の金額13億1538万2600円から同(ウ)の金額8506万4400円を差し引いた金額である12億3031万8000円〔ただし、国税通則法118条1項に基づき1000円未満の端数金額を切り捨てた後の金額〕に法人税法66条1項に規定する税率(100分の25.5)を乗じて計算した金額であり、本件課税事業年度の地方法人税の基準法人税額に加算すべき金額である。

イ 納付すべき地方法人税額(別表4⑥欄) 1458万6100円

上記金額は、前記アの金額に地方法人税法10条1項(平成28年法律第15号による改正前のもの)に規定する税率(100分の4.4)を乗じて計算した金額(ただし、国税通則法119条1項に基づき100円未満の端数金額を切り捨てた後の金額)である。

ウ 既に納付の確定した地方法人税額(別表4⑦欄) 78万2000円

上記金額は、本件地方法人税確定申告書別表一(一)の「差引地方法人税額」欄(乙4・1枚目「40」欄)に記載された金額と同額である。

エ 差引納付すべき地方法人税額(別表4⑧欄) 1380万4100円

上記金額は、前記イの金額から上記ウの金額を差し引いた金額である。

(2) 本件地方法人税更正処分の適法性

本件課税事業年度の地方法人税の課税標準法人税額及び納付すべき地方法人税額は、それぞれ前記(1)ア及びイのとおりであり、本件地方法人税更正処分における課税標準法人税額及び納付すべき地方法人税額(乙3・1枚目「更正又は決定の金額」の「3」及び「12」欄)は、いずれも前記各金額と同額であるから、本件地方法人税更正処分は適法である。

3 本件法人税賦課決定処分及び本件地方法人税賦課決定処分について

(1) 本件法人税賦課決定処分及び本件地方法人税賦課決定処分の根拠

国税通則法65条(平成28年法律第15号による改正前のもの。以下同じ。)1項は、期限内申告書が提出された場合において、更正があったときは、その納税者に対し、その更

正に基づき納付すべき税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する過少申告加算税を課する旨規定し、同条2項は、同条1項に該当する場合において、更正により納付すべき税額が、その国税に係る同条3項2号に規定する期限内申告額（以下「期限内申告額」という。）に相当する金額と50万円とのいずれか多い金額を超えるときは、同条1項の過少申告加算税の税額は、同項の規定にかかわらず、同項の規定により計算した金額に、その超える部分に相当する税額に100分の5の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とする旨規定している。

前記1及び2のとおり、本件法人税更正処分及び本件地方法人税更正処分は、いずれも適法であるところ、原告が本件法人税更正処分及び本件地方法人税更正処分により新たに納付すべき法人税額及び地方法人税額については、その計算の基礎となった事実について、原告がこれを本件法人税更正処分及び本件地方法人税更正処分前における税額の計算の基礎としていなかったことに、国税通則法65条4項に規定する「正当な理由」があるとは認められない。

したがって、本件法人税更正処分及び本件地方法人税更正処分に伴って原告に課されるべき過少申告加算税の額は、以下のア及びイのとおりである。

ア 本件法人税更正処分に伴う過少申告加算税の額 4617万0500円

上記金額は、国税通則法65条2項に基づき、本件法人税更正処分に伴い原告が新たに納付すべきこととなった税額3億1373万円（前記1（1）カ。ただし、同法118条3項に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額）に100分の10の割合を乗じて計算した金額3137万3000円に、新たに納付すべき税額3億1373万1100円（前記1（1）カ）のうち期限内申告税額に相当する金額1777万3322円（乙4・1枚目「12」欄の金額と「13」欄の金額を合計した金額）を超える部分に相当する税額2億9595万円（被告準備書面（1）には29億5950万円とあるが誤記と認める。ただし、同法118条3項に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額）に100分の5の割合を乗じて計算した金額1479万7500円を加算した金額である。

イ 本件地方法人税更正処分に伴う過少申告加算税の額 203万1000円

上記金額は、国税通則法65条2項に基づき、本件地方法人税更正処分に伴い原告が新たに納付すべきこととなった税額1380万円（前記2（1）エ。ただし、同法118条3項に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額）に100分の10の割合を乗じて計算した金額138万円に、新たに納付すべき税額1380万4100円（前記2（1）エ）のうち期限内申告税額に相当する金額78万2000円（乙4・1枚目「40」欄）を超える部分に相当する税額1302万円（ただし、同法118条3項に基づき1万円未満の端数金額を切り捨てた後の金額）に100分の5の割合を乗じて計算した金額65万1000円を加算した金額である。

（2）本件法人税賦課決定処分及び本件地方法人税賦課決定処分の適法性

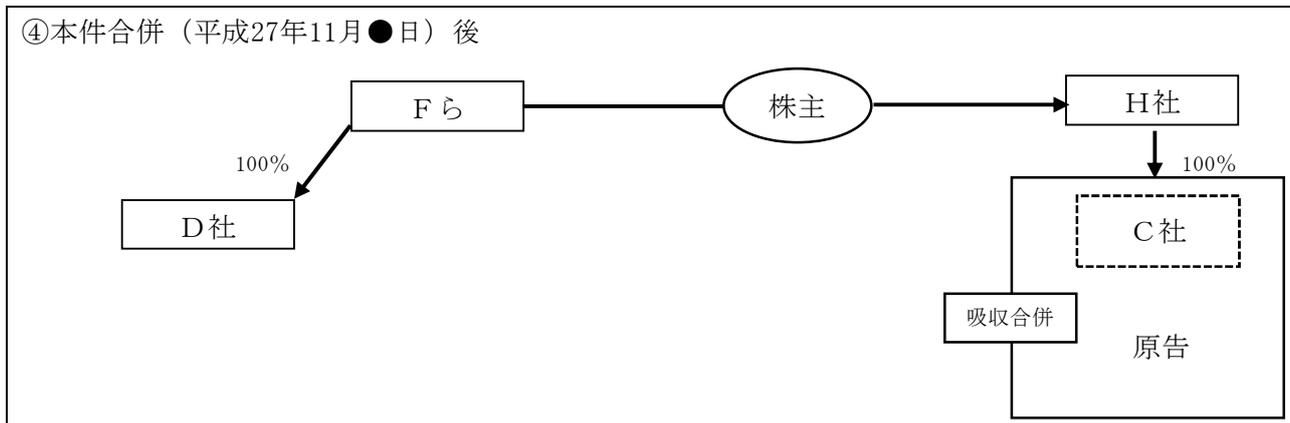
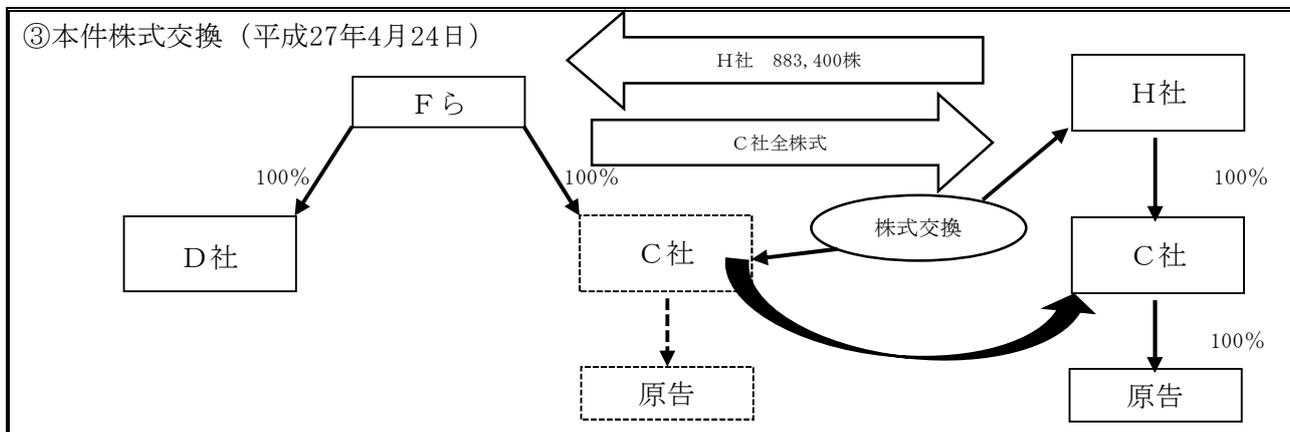
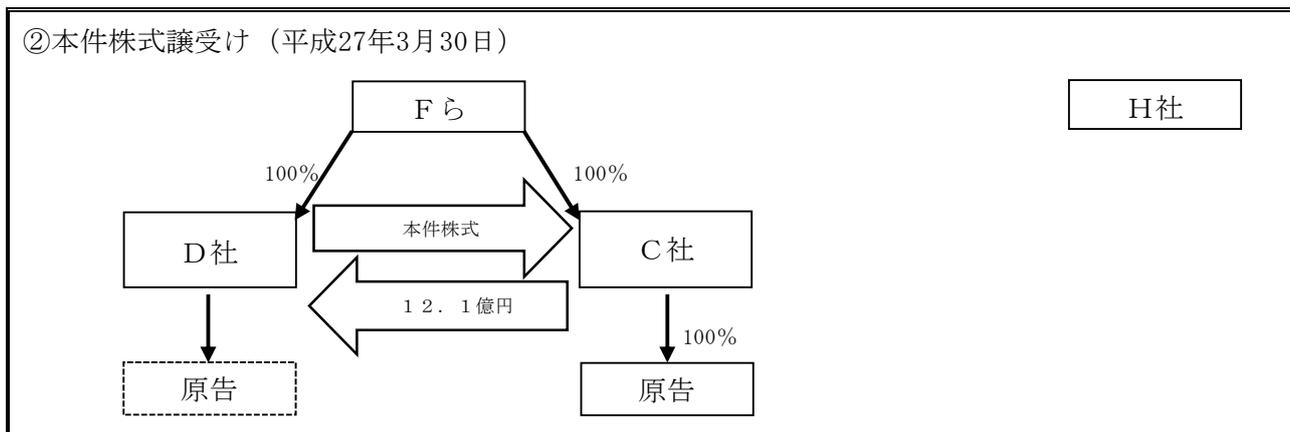
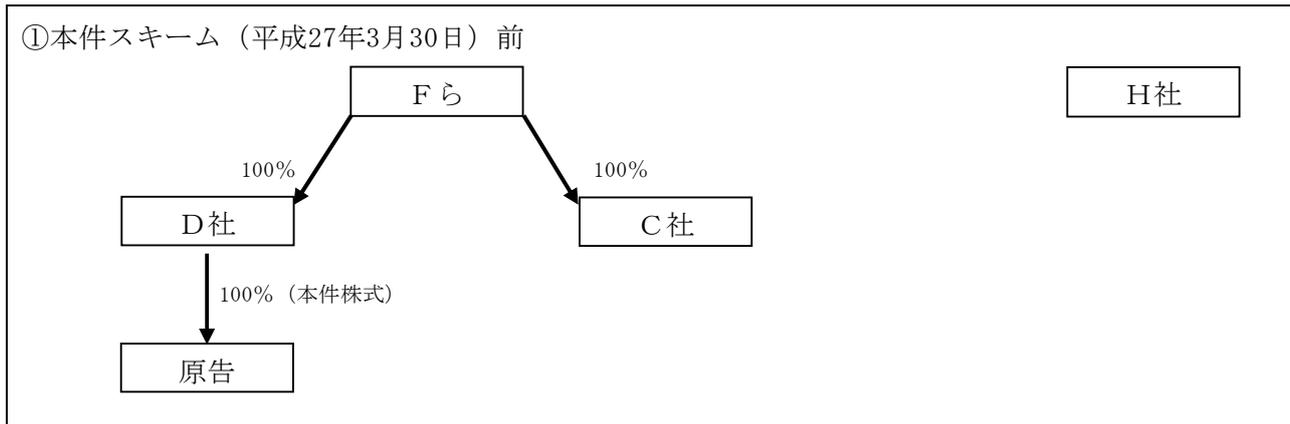
被告が本件において主張する本件法人税更正処分及び本件地方法人税更正処分に伴って原告に課されるべき過少申告加算税の額は、前記（1）ア及びイのとおりであり、本件法人税賦課決定処分及び本件地方法人税賦課決定処分における過少申告加算税の額（甲2の1・添付資料1、乙3・各1枚目「賦課した加算税の額の計算明細」欄の「加算税の額」欄）は、いずれも前記各金額と同額であるから、本件法人税賦課決定処分及び本件地方法人税賦課決

定処分はいずれも適法である。

以上

【取引関係図】

別紙



別表1 法人税に係る課税の経緯

(単位：円)

区分	年月日	所得金額	納付すべき税額	過少申告加算税
確定申告	法定申告期限内	72,170,039	17,773,100	—
更正処分及び賦課決定処分	平成30年7月27日	1,302,488,239	331,504,200	46,170,500
再調査の請求	平成30年10月25日	更正処分及び賦課決定処分の取消し		
再調査決定	平成30年12月17日	棄却		
審査請求	平成31年1月18日	更正処分及び賦課決定処分の取消し		
裁決	令和2年3月2日	棄却		

別表2 地方法人税に係る課税の経緯

(単位：円)

区分	年月日	課税標準法人税額	納付すべき税額	過少申告加算税
確定申告	法定申告期限内	17,773,000	782,000	—
更正処分及び賦課決定処分	平成30年7月27日	331,504,000	14,586,100	2,031,000
再調査の請求	平成30年10月25日	更正処分及び賦課決定処分の取消し		
再調査決定	平成30年12月17日	棄却		
審査請求	平成31年1月18日	更正処分及び賦課決定処分の取消し		
裁決	令和2年3月2日	棄却		

別表3 本件事業年度の法人税に係る所得金額及び納付すべき税額

(単位：円)

区分		No.	金額	
所得金額		確定申告における所得金額	①	72,170,039
	加算額	受贈益の計上漏れ額	②	1,315,382,600
	減算額	資産評価益として益金の額に算入されない額	③	85,064,400
		所得金額 (①+②-③)	④	1,302,488,239
所得金額に対する法人税額		⑤	331,504,440	
控除所得税額		⑥	222	
納付すべき法人税額 (⑤-⑥、100円未満の端数切捨て)		⑦	331,504,200	
既に納付の確定した法人税額		⑧	17,773,100	
差引納付すべき法人税額 (⑦-⑧)		⑨	313,731,100	

別表4 本件課税事業年度の地方法人税に係る課税標準法人税額及び納付すべき税額

(単位：円)

区分		No.	金額
課税標準法人税額の計算	基準法人税額の計算	確定申告における基準法人税額	① 17,773,350
	加算税	基準法人税額の増加額	② 313,731,090
		基準法人税額 (①+②)	③ 331,504,440
		課税標準法人税額 (③、1,000円未満の端数切捨て)	④ 331,504,000
地方法人税額		⑤	14,586,176
納付すべき地方法人税額 (⑤、100円未満の端数切捨て)		⑥	14,586,100
既に納付の確定した地方法人税額		⑦	782,000
差引納付すべき地方法人税額 (⑥-⑦)		⑧	13,804,100