

東京高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国(渋谷税務署長)

令和4年4月14日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和3年10月29日判決、本資料271号-124・順号13626)

判 決

控訴人	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
被控訴人	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	井坂 直子
同	今西 貴洋
同	神山 ひな
同	東雲 健司
同	依田 友和
同	徳永 大輔

主 文

- 1 本件訴訟を棄却する。
- 2 控訴費用は控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 処分行政庁が控訴人に対して平成30年7月27日付けでした、控訴人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。
- 3 処分行政庁が控訴人に対して平成30年7月27日付けでした、控訴人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（略称は、原判決のものを用いる。）

- 1 (1) 本件は、平成27年11月●日付けで株式会社C（C社）を吸収合併（本件合併）した控訴人が、処分行政庁から、平成30年7月27日付けで、本件合併前にC社がD社との間でした控訴人の発行済株式（本件株式）の譲受け（本件株式譲受け）は適正な価額を下回る対価で行われたから本件株式の適正な価額と上記対価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。以下同じ。）が定める収益の額としてC社の所得の金額の計算上、益金の額に算入すべきところ、本件合併後に控訴人がした確定申告には上記差額分の益金の額の計上漏れがあるとして、C社の平成27年2月●日から同年10月31日までの事業年度の法人税に係る更正処分及びこれに伴う過少申告加算税の賦課決定処分並びに同期間の課税事業年度の地方法人税に係る更正処分及びこれに伴う過少申告加算税の賦課決定処分を受けたため、上記各処分には益金の額として算入すべきではないものを算入した重大な事実誤認があるなどと主張して、被控訴人に対し、上記各処分の取消しを求める事案である。

(2) 原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したため、これを不服として控訴人が控訴した。

- 2 関係法令の定め、前提事実、被控訴人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、争点及び争点に関する当事者の主張は、以下のとおり原判決を補正し、後記3のとおりに当審における控訴人の補充的主張を付加するほかは、原判決の「第2 事案の概要」の1ないし4に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決3頁14行目の「内国法人との間に」の次に「同法2条12号7の6に規定する」を加える。

(2) 原判決14頁14行目の「原告が」から同18行目の「同項は、」までを「この点に関して、控訴人は、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法人税法25条の2第3項が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」をもって受贈益とする旨を定めていることを根拠として、同法22条2項により収益の額となる受贈益の額についても「実質的に贈与を受けたと認められる額」に限られる旨の主張をするが、同法25条の2第3項は、」に改める。

- 3 当審における控訴人の補充的主張

(1) 本件株式譲受けと本件株式交換は、H社が控訴人（従前のE社）の事業を買収するために行った不可分一体の取引であるから、本件各更正処分等の違法性の有無の判断に当たっては、このような本件の個別事情を前提とすべきであり、本件株式譲受けをあたかも単独の取引の如く捉えて、本件株式譲受けに法人税法22条2項を適用することは許されない。

(2) 最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同7年12月19日第三小法廷判決（以下「平成7年最高裁判決」という。）は、①株式の譲渡を単独の取引として行ったものに対し、その株式の時価と対価の額との差額を「譲渡対価の額」とすることが認められるか否かが争いとなったものである点、②資産を譲渡した者に対する課税の是非が争いとなったものである点、③実質的に贈与を受けたと認められる金額の有無が争いとなったものでも実質的に贈与をしたと認められる金額の有無が争いとなったものでもない点などから本件とは事案が異なる。したがって、平成7年最高裁判決を本件の判断に用いるべきではない。

(3) 法人税法22条2項の文言からは、「無償による資産の譲受け」において常に資産の適正な価額（時価）の全額が同項の「収益の額」となるという解釈まで導き出すことはできない。

そして、法人税法22条2項の創設に携わった者と法人税基本通達の制定に長く携わってきた者の説明等に照らせば、同項は「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するものと解釈すべきであり、このことは、同項の創設後に制定された同法25条の2第3項が「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定めていることから裏付けられる。なお、法人税法25条の2第3項は、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受贈益の額を定義したのではなく完全支配関係にない場合にも適用されるものである。

- (4) 原判決は、法人税法37条7項の寄附金の額の定義において、括弧書きで「広告宣伝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」と規定していることを指摘した上で、「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」として、「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。」と判断している。しかし、このような解釈と判断は、低額により資産を譲渡した者に「実質的に贈与をしたと認められる金額」がある場合には低額により資産を譲り受けた者には「実質的に贈与を受けたと認められる金額」があるという条理に反している。
- (5) 法人税基本通達2-1-1は「収益の計上の単位」に関する国税庁の解釈を示したものであり、収益の額がどのような金額になるのかということに関する解釈を示したものではないから、本件とは関係がない。
- (6) 法人税法22条2項について、受贈益の額が「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という解釈に基づき、本件株式譲受けにおける益金の額について判断したとしても、本件更正通知書には理由付記の不備があり、このことは、大阪高裁平成25年1月18日判決（以下「平成25年大阪高裁判決」という。）が最高裁昭和●●年（○）第●●号同60年4月23日第三小法廷判決（以下「昭和60年最高裁判決」という。）の示した解釈を一部変更していることから明らかである。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の請求はいずれも棄却すべきであると判断する。その理由は、当審における控訴人の補充的主張も踏まえて以下のとおり原判決を補正するほかは、原判決の「第3 当裁判所の判断」の1ないし3に記載のとおりであるから、これを引用する。
- (1) 原判決20頁22行目の「そして、」を「なお、法人税法22条2項は、」に、同23行目の「にも、」から同24行目の「認められるところ、」までを「の益金の額の算入については特に定めていない。しかしながら、同項の「無償による資産の譲受け」は「その他の取引で資本等取引以外のもの」の例示であり、資産の低額譲受けの場合であっても、譲受けの時点で当該資産の適正な価額相当額の経済的価値の実現が認められることは無償譲受けの場合と同様であるから、この経済的価値を収益として認識すべきものであると解される。そして、」に改める。
- (2) 原判決21頁3行目の「(資産)」から同4行目末尾までを「(資産の低額譲渡に関して同様の判断を示したものとして平成7年最高裁判決参照。なお、控訴人は、平成7年最高裁判決の事案は本件の事案とは異なるから平成7年最高裁判決を本件の判断に用いるべきではない

旨主張する。しかしながら、平成7年最高裁判決は、資産の低額譲渡の場合にも当該資産には譲渡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から、たまたま現実に收受した対価がそのうちの一部のみであるからといって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渡の場合との間の公平を欠くとして、資産の低額譲渡の場合に益金の額に算入すべき収益の額には、当該資産の譲渡の対価の額のほか、これと当該資産の譲渡時における適正な価額との差額も含まれるものと解するのが相当であると説示しているものであるから、その趣旨は、資産を低額で譲渡した者に対する課税の是非が争われた平成7年最高裁判決のような事案に限らず、資産を低額で譲り受けた者に対する課税の是非が争われている本件にも妥当するというべきである。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。)。」に改める。

- (3) 原判決22頁1行目の「当該資産」から同2行目の「経済的価値が」までを「譲受けの時点において当該資産の適正な価額相当額の経済的価値の実現が」に改める。
- (4) 原判決22頁26行目の「なるのが、」を「なるのは、条理上、」に改める。
- (5) 原判決23頁25行目冒頭から同24頁2行目末尾までを次のとおり改める。

「しかしながら、平成22年法律第6号による法人税法の改正により新設された同法25条の2第3項は、資産の低額譲受けの場合にも、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を受贈益の額として益金の額に算入することが原則であることを前提としつつ、完全支配関係（同法2条12号の7の6）にある内国法人間でされた取引の受贈益の額については、当該法人間の関係に照らし、例外として、課税所得の計算上、益金の額に算入しないことを規定したものであり、同法22条2項の「別段の定め」に該当するものであると解される。

さらに、控訴人は、法人税法25条の2第3項は、完全支配関係にある内国法人間の取引に限定して受贈益の額を定めたものではなく、完全支配関係にない内国法人間の取引にも適用される旨主張する。しかしながら、法人税法25条の2の受贈益の益金不算入制度は、グループ法人単体課税制度（100%支配関係にある法人グループ内の取引について、含み損益への課税を繰り延べるなどの措置を設ける制度）を整備するために新たに設けられたものであるし（乙17）、同条3項が完全支配関係にある内国法人間の取引について生じた受贈益に関して定めた規定であることは、同項が「前項の受贈益の額に含まれるものとする。」と定め、前項である同条2項が完全支配関係にある内国法人間の取引について生じた受贈益の額について定めた規定であることから明らかである。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。

そして、上記の改正の際に、法人税法22条2項に同法25条の2第3項のような定めが設けられなかったことは、完全支配関係にない内国法人間の資産の低額譲渡等により生じた受贈益の額については、当該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に限ることなく、上記差額をもって同法22条2項が規定する収益の額とすることを前提としているものと解される。」

- (6) 原判決24頁3行目の「本件株式譲渡」を「本件株式譲渡契約」に改め、同6行目の「であるし、」の次に「上記のとおり、」を加える。
- (7) 原判決24頁11行目の「なお、」を「また、前記前提事実のとおり、H社は、本件株式

譲受け後にされた本件株式交換契約において、C社の株主であったFらに対し、Fらの保有するC社の全株式の対価として、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）を交付している。しかしながら、」に、同13行目の「本件株式」から同21行目の「されたことは、」までを「本件株式以外にC社には特段の資産はなく、有価証券の取得及び保有等以外の事業活動を行う予定もなかったのであるから、本件株式譲受日から本件株式交換の効力発生日までの間に、C社の純資産額が増加する事情はなかったことが認められる。したがって、仮に、本件株式の適正な価額25億2538万2600円と本件対価の額との差額である13億1538万2600円について実質的な贈与が行われていないものと解した場合には、本件株式交換契約当時のC社の純資産額は、資産（本件株式）12億1000万円と負債（借入金）12億1000万円とが相殺される結果、資本金の額である1000万円のみとなる。それにもかかわらず、上記のとおり、H社が、本件株式交換契約に基づき、C社の株主であったFらに対し、C社の全株式の対価として13億1538万2600円に相当するH社の株式88万3400株を交付していることは、本件株式譲受けにより13億1538万2600円を受贈益が資産として発生していること、すなわち、」にそれぞれ改める。

- (8) 原判決25頁8行目の「判断されるべきであるとし、」を「判断されるべきであり、本件株式譲受けと本件株式交換という不可分一体の取引の中から本件株式譲受けのみを取り出して収益の額を算定することは不当であり、」に改める。
- (9) 原判決25頁12行目冒頭から同18行目末尾までを削る。
- (10) 原判決25頁24行目の「であるとしても、」を「場合があるとしても、」に改める。
- (11) 原判決26頁3行目の「参照」の次に「。なお、控訴人は、上記通達の定めは本件と関係がない旨主張するが、上記通達の定めは、法人税法22条2項の収益の額を算定する際の取扱いについて定めるものであり、既に説示したところによれば、本件に関係することは明らかである。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。」を加える。
- (12) 原判決26頁5行目の「できるが、」の次に「異なる契約が一つのスキームの一環として行われたことから直ちに一つの契約とみなして収益を認定することにならないことは既に説示したとおりであり、また、」を加える。
- (13) 原判決26頁12行目の「受けたのは」の次に「、本件株式譲渡契約の当事者ではない」を加える。
- (14) 原判決26頁17行目の「であるとしても、」を「場合があるとしても、」に改める。
- (15) 原判決26頁26行目末尾に「。」を加える。
- (16) 原判決27頁23行目の「最高裁」から同24行目の「判決」までを「昭和60年最高裁判決」に改める。
- (17) 原判決30頁12行目末尾に改行の上、次のとおり加える。

「(5) さらに、控訴人は、平成25年大阪高裁判決が昭和60年最高裁判決の解釈を一部変更していることを考慮すべきであると主張する。しかし、平成25年大阪高裁判決の説示（甲2の1〔添付資料〕）を見ると、同判決は、昭和60年最高裁判決が示した判断基準を改めて示した上で、取消請求の対象とされた処分理由付記には不備があると判断したものと解されるから、控訴人の上記主張はその前提を誤っているといわざるを得ない。本件法人税更正処分に係る本件更正通知書の理由付記

に不備が認められないことは、前記（３）で説示したとおりである。

したがって、控訴人の前記主張には理由がない。」

２ 以上の次第で、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、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第７民事部

裁判長裁判官 足立 哲

裁判官 堀田 次郎

裁判官 富澤 賢一郎