

税務訴訟資料 第272号(順号13759)

東京高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分等取消請求控訴事件

国側当事者・国(札幌西税務署長ほか)

令和4年9月28日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成●●年(〇〇)第●●号、平成●●年(〇〇)第●●号、令和4年2月14日判決、本資料272号・順号13670)

判 決

控訴人	甲
控訴人	乙
控訴人	丙
控訴人	C株式会社
同代表者代表取締役	丙
上記4名訴訟代理人弁護士	辻 佳宏
同	石田 千佳
同	中島 玲史
同	林 竜之介
同	三留 拓郎
被控訴人	国
同代表者法務大臣	葉梨 康弘
処分行政庁	札幌西税務署長 中川 修
処分行政庁	旭川東税務署長 原田 陽二
同指定代理人	生貝 由香里
同	神山 ひな
同	小池 裕行
同	大西 規行
同	森池 友彦
同	中 祐規
同	傳法 章由
同	山崎 勝

主 文

- 1 本件控訴をいずれも棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人らの負担とする。

事実及び理由

(略称は原判決の例による。)

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 札幌西税務署長（本件税務署長1）が平成29年6月2日付けで控訴人甲に対してした平成25年分の所得税及び復興特別所得税（所得税等）の更正処分（ただし、裁決により一部取り消された後のもの。本件更正処分（控訴人甲分））のうち、未公開分株式等課税譲渡所得等の金額（租税特別措置法37条の10第1項（平成26年法律第10号による改正前のもの）所定の「株式等に係る課税譲渡所得等の金額」のうち、平成20年法律第23号附則43条2項所定の「上場株式等に係る課税譲渡所得等の金額」以外の金額のこと）零円及び納付すべき税額マイナス130万9800円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、裁決により一部取り消された後のもの。本件賦課決定処分（控訴人甲分））を取り消す。
- 3 札幌西税務署長（本件税務署長1）が平成29年6月2日付けで控訴人乙に対してした平成25年分の所得税等の更正処分（ただし、裁決により一部取り消された後のもの。本件更正処分（控訴人乙分））のうち、未公開分株式等課税譲渡所得等の金額零円及び納付すべき税額マイナス69万2537円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（ただし、裁決により一部取り消された後のもの。本件賦課決定処分（控訴人乙分））を取り消す。
- 4 札幌西税務署長（本件税務署長1）が平成29年5月9日付けで控訴人丙に対してした平成25年分の所得税等の更正処分（本件更正処分（控訴人丙分））のうち、総所得金額1875万2000円及び納付すべき税額10万1700円を超える部分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（本件賦課決定処分（控訴人丙分））を取り消す。
- 5 旭川東税務署長（本件税務署長2）が平成29年5月9日付けで控訴人会社に対してした平成25年8月分の源泉徴収に係る所得税等（源泉所得税等）の納税告知処分（本件納税告知処分（控訴人会社分））及び不納付加算税の賦課決定処分（本件賦課決定処分（控訴人会社分））を取り消す。

第2 事案の概要

1 事案の要旨

- (1) 控訴人甲と訴外Fは夫婦であり、控訴人乙、訴外丁及び訴外戊はいずれも両名の間の子である。また、訴外D（訴外Fの兄）と訴外Eは夫婦であり、控訴人丙（控訴人会社の代表取締役）は両名の間の子である。

控訴人会社は、平成25年、控訴人甲、控訴人乙、訴外丁及び訴外戊から、控訴人会社の株式合計7498株を合計2249万4000円（1株3000円）で取得した上（本件取引1等）、同日、これを同額で控訴人丙に譲渡した（本件取引2）。

- (2) 控訴人らは、以下のとおり、更正処分等の取消しを求めた。

ア 控訴人甲及び控訴人乙は、それぞれ平成25年分の所得税等の確定申告書（本件確定申告書（控訴人甲分）及び本件確定申告書（控訴人乙分））を提出したところ、本件税務署長1が、本件取引1（控訴人甲分）及び本件取引1（控訴人乙分）はいずれも所得税法59条1項2号所定の「著しく低い価額の対価として政令で定める額による譲渡」に該当するなどとして、本件更正処分等（控訴人甲分）及び本件更正処分等（控訴人乙分）をしたことから、それぞれその取消しを求めた（第1事件及び第2事件）。

イ 控訴人丙は、平成25年分の所得税等の確定申告書（本件確定申告書（控訴人丙分））

を提出したところ、本件税務署長1が、本件取引2は廉価でされたものであり、それによって享受した経済的な利益は所得税法28条1項所定の「給与等」に該当するなどとして、本件更正処分等（控訴人丙分）をしたことから、その取消しを求めた（第3事件の一部）。ウ 控訴人会社は、本件税務署長2が、上記イの経済的な利益は所得税法28条1項所定の「給与等」に該当するため、控訴人会社は同法183条1項により上記「給与等」に係る源泉徴収義務を負うことになるなどとして、本件納税告知処分等（控訴人会社分）をしたことから、その取消しを求めた（第3事件の一部）。

(3) 原審は、控訴人らの請求をいずれも棄却したところ、控訴人らが請求の認容を求めて控訴した。

2 当事者の主張等

主な関係法令等、前提事実、争点及びこれに関する当事者の主張は、原判決の「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の1から3までに記載のとおりであるから、これを引用する。

第3 当裁判所の判断

当裁判所も、控訴人らの請求はいずれも理由がないと判断する。その理由は、控訴理由に対する判断を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中の「第3 当裁判所の判断」に説示するとおりであるから、これを引用する。

(控訴理由に対する判断)

1 控訴人甲及び控訴人乙の控訴理由について（争点1）

(1) 控訴人甲及び控訴人乙の控訴理由は、次のとおりである。

ア 以下のとおり、本件取引1は、自己株式の取得を目的するものであるところ、自己株式の取得は「資産の譲渡」に当たらない。したがって、所得税法59条1項は適用されない。すなわち、自己株式は会社の資産ではない（会社計算規則76条2項5号）。会社は、自己株式の取得によって、その取得価格に相当する金銭を失うのみであり、何ら財産上の利益を得るところはない。一方、対象株主が会社から金銭の交付を得ると引き換えに失うものは、利益配当請求権、残余財産分配請求権及び株主総会における議決権などの株主権であるが、これらの権利に係る利益は、当該会社の他の株主に帰属することになる。このように、自己株式の取得を実質的に分析すると、その実態は、出資の払戻し（減資取引）である。

これを別の観点からみても、所得税法25条1項及び租税特別措置法37条の10第3項4号（現行5号）によれば、自己株式の取得の場合、当該譲渡対価の額のうち譲渡した株式に対応する資本金等の額を控除した金額は、所得税法24条1項所定の「配当等」とみなして配当所得の課税対象とされる一方、この「配当等」とみなされた金額を当該譲渡対価の額から控除した残額は、株式に係る譲渡所得の収入金額とみなして譲渡所得の課税対象とされるところ、この譲渡所得の課税対象とされた部分は、当該法人の資本金等の額のうちその交付の基因となった当該株式に対応するものであるから、自己株式の取得は、本来的に減資取引（資本取引）としての性質を有する。

このように、自己株式の取得は減資取引であり、「資産の譲渡」に当たらない。

イ また、下記の点からみても、自己株式の取得に所得税法59条1項を適用する余地はない。

すなわち、租税特別措置法37条の10第3項4号は、会社による自己株式の取得によ

って株主が交付を受ける金銭の額は、本来「資産の譲渡による所得」に係る収入金額ではないことを前提に、これを「資産の譲渡」（同法33条）とみなした規定であるから、自己株式の取得の場面において所得税法59条1項を適用するためには、その適用を認める旨の規定が必要と考えられるところ、そのような規定は存在しない。また、同項の趣旨は、同項各号所定の事由により譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合に当該資産についてその時点において生じている増加益の全部又は一部に対して課税できなくなる事態を防止することにあるが（最高裁令和2年3月24日第三小法廷判決・裁判集民事263号63頁）、自己株式の取得が無償又は時価よりも廉価な対価により行われた場合、当該時価との差額相当額の含み益（増加益）は取得対象株式以外の株式に移転し、その移転先の株式が実際に時価で売却等された際に譲渡所得税の課税対象とされるから、同条項が想定する「増加益の全部又は一部に対して課税できなくなる事態」は生じない。したがって、自己株式の取得の場合に同条項は適用されない。

仮に、廉価による自己株式の取得の場面において所得税法59条1項を適用すると、自己株式の取得時点で対象株式に生じた増加益（キャピタル・ゲイン）に対し、①当該自己株式の取得時点と②（自己株式の取得によって対象株式から増加益の移転を受けた）その他の株式が譲渡された時点の2回にわたって課税がされることになる。これは、二重課税ならぬ「二回課税」というべきものであって、憲法29条1項に違反する。

(2) 以下、上記控訴理由について検討する。

ア 控訴理由アについて

一連の最高裁判決（最高裁昭和43年10月31日第一小法廷判決・裁判集民事92号797頁、最高裁昭和47年12月26日第三小法廷判決・民集26巻10号2083頁、最高裁令和2年3月24日第三小法廷判決・裁判集民事263号63頁等）が説示するとおり、譲渡所得に対する課税の趣旨は、当該資産が所有者の支配を離れて他に移転する機会に、その資産の所有者に帰属する増加益（キャピタル・ゲイン）を所得とみて、これに課税するところであり、譲渡人から譲受人に移転した利益を捉えて、これに課税するものではない。したがって、自己株式の取得に資本取引（減資取引）としての性質があり、実質的に譲渡人から譲受人への利益の移転が認められないとしても、上記のような意味における課税の機会が生じている以上、自己株式の取得に上記の性質があることは、譲渡所得課税の妨げとはならない。

所得税法33条所定の「資産の譲渡」に当たるか否かは、自己株式取得の性質や取引の実態論から直接導かれるものではなく、譲渡所得に対する課税の趣旨に立ち返って検討すべきものであるところ、発行会社が自己株式を取得した場合であっても、その相手方である譲渡人からみれば、当該株式の保有期間中における増加益（キャピタル・ゲイン）を觀念することができるから、当然、譲渡所得課税の対象となるものと考えられる。

したがって、控訴理由アは採用できない。

イ 控訴理由イについて

控訴理由イは、自己株式の取得が所得税法33条所定の「資産の譲渡」に当たらないことを前提とするものであるが、この前提を採用することができないことは、上記のとおりである。そもそも租税特別措置法は所得税法の特別法であって、その規定するところ以外は、原則として所得税法が適用されるものと考えられるところ、その他の租税特別措置法

の規定をみても、所得税法59条1項の適用を排除する規定はない。

また、前記のとおり、譲渡所得においては、「資産の譲渡」は課税の機会にすぎず、その時点において譲渡人の下で生じている資産の増加益に対して課税されるものであるところ、その後、仮に、自己株式の廉価取得により上記増加益が控訴人会社の他の株式に移転するとしても、その株式が譲渡された場合の課税は、上記自己株式とは別個の資産（他の株式）を対象とするものであって、もとより担税力（所得）の評価も全く同一のものとはいえない。そうすると、自己株式の取得の場合には、「所得税法59条1項を適用しなくても当該株式に生じている増加益に対して課税できない事態が生じない」とはいえないし、同条項を適用したとしても、上記各時点における課税をもって二重課税ならぬ「二回課税」に当たるなどということとはできない。

したがって、控訴理由イも採用できない。

2 控訴人丙及び控訴人会社の控訴理由について（争点2）

(1) 控訴人丙及び控訴人会社の控訴理由は、次のとおりである。

ア 所得税法28条1項所定の給与所得の課税要件を満たすためには、本件取引2が廉価でされたことによって控訴人丙が享受した経済的利益（以下「本件経済的利益」という。）が、①雇用契約又はこれに類する原因に基づき、②使用者の指揮命令に服して提供した労務又は役務の対価として、③支給されたものであることが必要である。

ところが、本件経済的利益は、控訴人丙が控訴人会社の「同族株主」であったことから、その「同族株主」としての地位に基づいて取得したものであり、代表取締役としての地位に基づいて取得したものではない。また、控訴人丙と控訴人会社は、本件税理士に全てを任せており、本件取引2に係る株式の取得金額とその時価とを認識していなかったことなどからみて、本件経済的利益は、控訴人丙の取締役としての労務の対価として支給されたものではない。さらに、自己株式は発行会社の資産ではなく（会社計算規則76条2項5号）、無価値であるだけでなく、自己株式には自益権・共益権が認められないから、本件経済的利益は、実質的・経済的には控訴人会社の他の株主に移転しており、控訴人会社が有する利益ではない。そうすると、本件経済的利益は、控訴人会社からではなく、控訴人丙以外の控訴人会社の株主らから移転したというべきである。したがって、本件経済的利益は、控訴人会社から「支給された」ものではない。

以上のとおり、本件経済的利益は、所得税法28条1項所定の「給与等」に当たらない。むしろ、上記のとおり、本件経済的利益は、実質的・経済的には控訴人会社の他の株主に帰属しており、したがって、その利益は、控訴人会社の他の株主から控訴人丙に移転したことになるから、控訴人丙に課されるべきは、上記他の株主からの贈与税ではあっても、給与所得税ではない。

イ 上記アのとおり、本件経済的利益は、控訴人会社から控訴人丙へ移転した利益ではないから、所得税法183条の「支払」要件を満たさない。したがって、控訴人会社は、同法183条1項により上記「給与等」に係る源泉徴収義務を負わない。

(2) 以下、上記控訴理由について検討する。

ア 控訴理由アについて

(ア)「給与所得」とは、俸給・給料・賃金・歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与をいう（所得税法28条1項）。したがって、それは、勤労性所得（人的役務からの

所得)のうち、㉔雇用関係又はそれに類する関係において、㉕使用者の指揮・命令に服して提供した労務(役務)の対価として、㉖使用者から受ける給付をいうものと考えられる(最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決・民集35巻3号672頁参照)。

(イ)そこで、本件経済的利益が上記「給与所得」の課税要件(㉔から㉖まで)を満たす否かについて検討すると、原判決が「事実及び理由」の「第3 当裁判所の判断」の1で認定した事実(原判決37頁以下)のほか、乙14(控訴人丙に対する質問応答記録書)及び控訴人丙の本人供述(尋問調書5頁以下)によれば、本件取引2は、控訴人会社の元代表取締役で、相談役である訴外Dが、本件税理士の指導の下、当該業務に関与していない株主はできるだけ少ない方がよいと考え、本件取引1において控訴人会社から拋出された費用を補填させるべく決定したものであるところ、控訴人丙は、自らが控訴人会社の代表取締役としての立場にあることを踏まえ、控訴人会社の株式の取得につき多額の費用を費やすことが可能な者が他に見当たらないことなどを考慮して、相談役である訴外Dの上記考えに従って、控訴人会社から購入資金(2249万4000円)を借入れ、本件取引2(自己株式の取得)に応じたものと認められる。

このような本件取引2に至る経緯やその意思決定の実態等に照らすと、控訴人丙は、控訴人会社において、形式は準委任であるとしても、実質的には非独立的ともいうべき役務(労務)を提供する立場にあったものと推認され、この推認を妨げるに足りる的確な証拠はない。そうすると、控訴人丙は、このような立場にあることを前提に、その職務(役務)に関連して、控訴人会社のため本件取引1によって拋出された費用を補填すべく、同控訴人から多額の購入資金を借入れ、本件取引2に応じたものであって、本件経済的利益は、こうした控訴人丙の対応(一種の貢献)に対する見返り(対価)として、控訴人会社から供与されたものと考えられる。

以上によれば、控訴人会社と同丙との間には雇用関係に類する関係が存在しており、本件経済的利益は、このような関係を前提に、控訴人会社から控訴人丙に対し、上記非独立的な労務(役務)の対価として支給されたものということが出来るから、本件経済的利益は、上記㉔から㉖までの各課税要件を満たすと認められる。

(ウ)これに対し、控訴人丙は、㉗本件経済的利益は、控訴人丙が控訴人会社の「同族株主」としての地位に基づいて取得したものであって、代表取締役としての地位に基づいて取得したものではない、㉘控訴人丙と控訴人会社は、本件税理士に全てを任せており、本件取引2に係る株の取得金額とその時価とを認識していなかったなどと主張する。しかし、控訴人丙による本件経済的利益の取得は、飽くまで控訴人会社の代表取締役としての地位に基づくものであって、単なる「同族株主」としての地位にあることに由来するものでないことは、上記(イ)で検討したとおりである。また、本件取引1及び2に至る経緯やその目的のほか、控訴人丙が控訴人会社の代表取締役であることなどに照らすと、控訴人丙らが本件取引2に係る株式の取得金額とその時価とを認識していなかったとする控訴人丙の本人供述(尋問調書4頁以下)はにわかに採用し難く、また、仮に認識していなかったとしても、所得税法における所得の有無の判断は飽くまで客観的な見地から判断されるべきものであって、控訴人丙らの主観的な認識には左右されないというべきである。

控訴人丙は、本件経済的利益は控訴人会社の他の株主から控訴人丙に移転したことになるから、同控訴人に課されるべきは、上記他の株主からの贈与税ではあっても、給与所得税ではないとも主張する。しかし、自己株式取引の実質的・実態的な側面を考慮するとしても、本件経済的利益の帰属は飽くまで法的観点から決定されるべき問題である。そうすると、本件経済的利益それ自体は、当該株式を取得した控訴人会社に帰属したものと考えられ（仮に、本件経済的利益が控訴人会社の他の株主に移転していたとすると、本件取引2を行うには、それらの他の株主の承認を要することになるであろうが、このような承認手続を想定した規定は存在しない。）、そうである以上、本件経済的利益は、控訴人会社から控訴人丙に移転したとみるよりほかない。

したがって、控訴理由アは採用できない。

イ 控訴理由イについて

上記のとおり、本件経済的利益は飽くまで控訴人会社から控訴人丙に移転したものであって、所得税法183条所定の「支払」要件を満たすから、控訴理由イは、その前提を欠く。

したがって、控訴理由イも採用できない。

3 まとめ

以上のとおり、控訴人らの控訴理由はいずれも採用できず、他に、上記原審の判断を左右するに足りる事情の主張、立証はない。

第4 結論

以上によれば、控訴人らの請求はいずれも理由がないから棄却すべきであり、これと同旨の原判決は相当であって、本件控訴はいずれも理由がない。

東京高等裁判所第20民事部

裁判長裁判官 村上 正敏

裁判官 伊良原 恵吾

裁判官 中山 雅之