

広島高等裁判所岡山支部 平成●●年(〇〇)第●●号 納税告知処分等取消請求控訴事件
国側当事者・国(倉敷税務署長)

平成26年1月30日棄却・上告受理申立て

(第一審・岡山地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成25年3月27日判決、本資料263号-60・順号12184)

判 決

控訴人	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	倉敷税務署長 恩地 勉
同指定代理人	大原 高夫
同	小野村 悟
同	赤代 道郎
同	村田 剛
同	金田 光司
同	笹木 祐司
同	荒内 保裕
同	清水 良樹
同	阿井 賢二
被控訴人	A組合
同代表者理事長	甲
同訴訟代理人弁護士	近藤 正昭

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 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 被控訴人の請求を棄却する。

第2 事案の概要

- 1 本件は、平成19年12月10日当時、被控訴人の理事長であった乙(以下「乙理事長」という。)が、被控訴人に対して55億6323万0934円の借入債務を負っていたところ、同日、被控訴人が、乙理事長に対して、乙理事長等が所有又は共有する不動産(後記の本件各不動産)を被控訴人に売却する売却代金と対当額で相殺した後の残元本債務48億3682万1235円(後記の本件債務)を免除した(後記の本件債務免除)ことにつき、倉敷税務署長は、本件債

務免除により乙理事長が得た経済的利益（後記の本件債務免除益）が乙理事長に対する賞与に該当するとして、平成22年7月20日付けで被控訴人に対して同債務免除等に係る平成19年12月分の源泉所得税18億3550万6244円の納税告知処分（後記の本件納税告知処分）及び不納付加算税1億8355万円の賦課決定処分（後記の本件賦課決定処分。本件納税告知処分と併せて後記の本件各処分）をしたところ、被控訴人が、控訴人に対し、本件各処分（ただし、上記納税告知処分については、平成23年12月20日付け裁決により、源泉所得税480円の部分につき取り消された後のもの）の取消しを求めた事案である。

原判決は、被控訴人の請求を認容したところ、これを不服として、控訴人が本件控訴をした。

なお、書証については、特に断らない限り、枝番号を含む。

2 前提となる事実等、本件各処分の適法性に関する控訴人の主張、争点及び当事者の主張は、次のとおり改めるほかは、原判決「事実及び理由」中の「第2 事案の概要」の1ないし3（原判決1頁26行目から同9頁22行目まで）並びに原判決添付別紙「本件各処分の適法性に関する被告の主張」（原判決16・17枚目）、同「不動産目録」（原判決19・20枚目）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4行目から同頁19行目までを削除し、同3頁20行目の「(5)」を「(4)」と、同4頁3行目の「(7)」を「(6)」と、各改める。

(2) 同3頁23行目の末尾に、次の文章を付加する。

「(ほかに、控訴人は、乙理事長の親族等名義の収入を乙理事長が自己の債務の弁済のために調達できる資金であるとみることができると主張し、被控訴人がこれを争っている。)」

(3) 同3頁24行目から同4頁2行目までを、次のとおり改める。

「(5) 債務免除益の特例について定めた所得税基本通達36-17（以下「本件通達」という。）」

債務免除益のうち、債務者が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であると認められる場合に受けたものについては、各種所得の金額の計算上収入金額又は総収入金額に算入しないものとする。ただし、次に掲げる場合に該当するときは、それぞれ次に掲げる金額（次のいずれの場合にも該当するときは、その合計額）の部分については、この限りでない。

ア 当該免除を受けた年において当該債務を生じた業務（以下この項において「関連業務」という。）に係る各種所得の金額の計算上損失の金額（当該免除益がないものとして計算した場合の損失の金額をいう。）がある場合 当該損失の金額

イ 法第70条《純損失の繰越控除》の規定により当該免除を受けた年において繰越控除すべき純損失の金額（当該免除益を各種所得の金額の計算上収入金額又は総収入金額に算入することとした場合に当該免除を受けた年において繰越控除すべきこととなる純損失の金額をいう。）がある場合で、当該純損失の金額のうちに関連業務に係る各種所得の金額の計算上生じた損失の金額があるとき 当該繰越控除すべき金額のうち、当該損失の金額に達するまでの部分の金額

(4) 同7頁4行目の末尾に、改行の上、次の文章を付加する。

「控訴人の主張ア及びイは否認ないし争う。

控訴人の主張ウは、否認する。被控訴人の乙理事長に対する貸付債権は、不良債権で、弁済猶予により一部内入弁済がなされている状況であった。」

(5) 同7頁5行目から同8頁12行目までを、次のとおり改める。

「(控訴人の主張)

ア 主位的主張

本件債務免除益全額が所得税法36条1項にいう「経済的な利益」に該当するから、これを源泉徴収税額の計算上給与等の金額に算入すべきである。

乙理事長名義の資産に加えて、乙理事長の親族名義を借用している資産を加えると、乙理事長の資産は33億9583万9141円となる。また、乙理事長は、訂正後の前提事実(4)記載の年間収入のほかに、親族名義で乙理事長が容易に調達することができる年間収入が1693万1262円存在する。

したがって、本件債務免除当時、乙理事長は、資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であったとはいえ、本件債務全額が所得税法36条1項にいう「経済的な利益」に該当する。

イ 予備的主張

本件債務免除益のうち、乙理事長の資産の額から本件債務以外の乙理事長の債務の額を控除した金額は、所得税法36条1項にいう「経済的な利益」に該当するから、これを源泉徴収税額の計算上給与等の金額に算入すべきである。

乙理事長の資産は、少なくとも33億9583万9141円あり、これを乙理事長の被控訴人以外の債権者に対する負債合計額4億4084万2857円の弁済に充てたととしても、残額29億5499万6284円は本件債務の弁済に充てることができるのであるから、所得税法36条1項にいう「経済的な利益」に該当する。そうすると、本件債務免除について徴収すべき所得税額は11億2040万3028円、平成19年分の乙理事長の給与にかかる年末調整による過納額は9260円であるから、平成19年12月分の乙理事長に係る徴収すべき所得税額は11億2041万2288円、国税通則法67条1項に基づく不納付加算税額は1億1204万1000円となる。

ウ 本件債務免除当時、乙理事長が弁済するための資金を調達することができるか否かの判断については、弁済期が経過している債務のみを前提として判断すべきであり、弁済期が経過していないものを含めて判断するのは相当ではない。本件債務免除の対象となった本件債務のうち、平成15年以前のものについては、弁済期が定められていなかったが、平成16年頃、乙理事長と被控訴人との間で、毎月末に500万円弁済する旨の合意をし、それ以前に生じている債務も含めて弁済期、弁済方法が定められ、乙理事長は、この定めに従い、債務の弁済を遅滞したことはなかった。」

(6) 同9頁1行目の末尾に、改行の上、次の文章を付加する。

「控訴人の主張は、否認ないし争う。」

(7) 同9頁2行目から同頁22行目までを、次のとおり改める。

「(控訴人の主張)

ア 源泉徴収義務の発生原因となる法律行為の錯誤無効を安易に認めて、源泉徴収義務を免れさせることは、源泉徴収義務者間の公平を害するとともに、租税法律関係を不安定にし、ひいては源泉徴収制度の破壊につながるものであるから、法定納期限後においては、控訴人に対して、源泉徴収義務の発生原因となる法律行為の錯誤無効を主張することはできないと解すべきである。被控訴人が本件債務免除の錯誤無効の主張をしたのは源泉所得税の

法定納期限後であるから、被控訴人は控訴人に対し、本件債務免除の錯誤無効を主張することはできない。

イ 被控訴人の主張する錯誤は、要素の錯誤とはいえない。

(ア) 被控訴人は、本件債務を免除する効果意思を有していたことは明らかであり、本件債務免除が非課税となることは動機に過ぎないところ、その動機は、黙示的にも表示されたとはいえないから、要素の錯誤とはいえない。

(イ) 乙理事長は、同人の債務のうち弁済期にあるものを弁済することが可能であり、また、本件債務を全部弁済することも可能であったというべきであるから、被控訴人の代表者である乙理事長は、自分が資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難であったとはいえないことを認識していた。

(ウ) 源泉所得税は、最終的には乙理事長が負担すべきものであり、最終的な税負担を負う立場にない源泉徴収義務者である被控訴人に、税負担を原因とする錯誤が生じることはあり得ない。

(エ) 本件債務免除は、被控訴人が金融機関から債務免除を受けたことと併せて、意図的に行われたものであり、乙理事長の資力を考慮してなされたものではない。すなわち、被控訴人が金融機関から債務免除を受け、20億円余りの多額の債務免除益が被控訴人の決算書に計上されることになると、農業協同組合や被控訴人の重要な取引先である銀行への説明に窮することになることから、被控訴人が金融機関から債務免除を受けた平成19年12月7日の直後である同月10日に本件債務免除をしたものである。」

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

前提となる事実等、証拠（甲2ないし4、乙2ないし4、9、10、12、14、19ないし22、24、40、63、64、78の13、222）及び弁論の全趣旨によれば、次の事実が認められる。

(1) 乙理事長の地位等

乙理事長は、昭和56年頃被控訴人の専務理事に就任し、平成●年●月●日から平成●年●月●日までの間、被控訴人の理事長の地位にあったが、そのほかに、本件債務免除がなされた平成19年12月10日当時、D株式会社の代表取締役並びにG株式会社及びH株式会社の各取締役の地位にあった（以下、被控訴人と上記各社を「Iグループ」という。）。

乙理事長は、昭和42年から有価証券取引を行っており、昭和60年頃からは有価証券先物取引も行うようになった。

(2) 本件債務免除の経緯

被控訴人は、昭和56年頃から、金融機関から借り入れた資金を、乙理事長に転貸してきた。

乙理事長は、被控訴人及び金融機関から借り入れ（平成12年12月時点で合計71億円余）、これを有価証券取引等の資金に充てていたが、バブル崩壊後、借入金を返済できない状況が続いていた。なお、乙理事長は、平成17年7月31日に株式会社Jから債務免除を受けた（以下、この債務免除による経済的利益を「平成17年の債務免除益」という。）が、以後、本件債務免除を受けた平成19年12月9日まで、乙理事長の資産の増加はなかった。

乙理事長は、資産及び負債の状況に鑑みると借入金に係る利息を支払うことが困難な状態にあるなどとして、被控訴人に対し、利息の減免を求め、被控訴人は、平成2年12月26日以

降、理事会で協議の上、利息の減免をしてきた。利息の減免措置について、被控訴人は、倉敷税務署に相談し、源泉徴収しなかった。

乙理事長は、被控訴人に対し、毎月一定額を返済し、ほかにも臨時で返済することがあったが、平成16年頃以降、毎月の返済額は500万円であった。

乙理事長及びその連帯保証人である丙（乙理事長の元妻）は、利息の減免を申し入れた頃から、被控訴人に対し、被控訴人に対する借入金の支払が困難であるため、免除の申入れもしたが、被控訴人はこれに応じなかった。平成19年12月9日、被控訴人の理事会において、乙理事長及び丙の借入金免除の申出について、議長である被控訴人専務理事の甲は、乙理事長の債務超過の状態が長期間継続し、被控訴人のほかIグループに属する会社が本件各不動産の一部について長期間賃借して建物を建築して会社運営を行っていることから、乙理事長及び丙が第三者に本件各不動産を譲渡して本件債務の支払に充てることとなれば、被控訴人の運営上支障を招き、また、乙理事長及び丙が本件各不動産を第三者に譲渡しても、その譲渡価格が著しく低額になる可能性が高く、その結果、乙理事長及び丙からの債権回収金額が少額となることが予想される旨説明し、本件各不動産の買入価格と借入金を対当額で相殺し、相殺後の残元本債務48億3682万1235円及び連帯保証債務を免除することを決議した。同理事会に出席した理事らの中には、乙理事長所有・共有の全ての不動産の処分を求める者がいたが、乙理事長から、全ての不動産を処分すると公租公課を支払うことができなくなるため、一部の資産を残してほしい旨の申入れがあり、最終的に理事会において上記のとおり本件債務免除が決議された。

(3) 本件債務免除後の状況

本件債務免除後、被控訴人は、乙理事長に対し、貸付けを行っていない。

乙理事長は、本件債務免除後も、平成●年●月●日まで被控訴人の理事長の地位にあり、本件債務免除前と同額の月額30万円の給与を得ていた。乙理事長名義の平成20年分の収入は、不動産収入2740万2000円、配当34万2824円、給与600万円及び公的年金等76万7748円の合計3451万2571円であった。

(4) 乙理事長は、同人の平成15年分、平成16年分及び平成17年分の所得税の各更正処分及び過小申告加算税の各賦課決定処分に対して異議を申し立て、平成19年8月6日、倉敷税務署長は、平成17年の債務免除益について、本件通達の適用があると判断した（以下、この異議決定（甲4）を「乙理事長の課税処分に対する異議決定」という。）。

(5) 本件債務免除当時被控訴人の専務理事で、乙理事長が被控訴人の理事長を退任した後被控訴人の代表者理事長に就任した甲は、本件債務免除の理由について、倉敷税務署の担当者に対し、乙理事長の課税処分に対する異議決定において、平成17年の債務免除益につき本件通達の適用があると判断されており、その後も乙理事長の資産が増加していないことから、乙理事長に資力がなく、支払が不可能と判断したことと、被控訴人に対する乙理事長の貢献度の大きさ（被控訴人を大きくしたこと、被控訴人を法人格なき社団としたことにより税金面で優遇を受けられるようになったこと）である旨述べている。

(6) 被控訴人は、平成19年12月7日、金融機関から、20億3750万1640円の債務免除を受けた。

2 争点(1) (本件債務免除益が給与等に該当するか) について

(1) 所得税法28条1項は、「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（以下「給与等」という。）に係る所得をいう」と規定している。同項が給与所得を包括的に規定している趣旨からすると、給与所得を実質的に解し、雇用契約に限らず、これに類する委任契約などの原因に基づき提供した労務（役務）の対価として支給されるものも給与等に含むものと解される。したがって、法人の役員が法人から支給を受ける報酬も、役員の労務又は役務の対価とみることができることから、給与所得に含まれると解される。

そして、所得税法183条1項は、給与等の支払をする者に対し、その支払の際、その給与等について所得税を徴収することを義務付けている（源泉徴収義務）。

(2) 前提となる事実等及び上記認定事実をもとに、本件債務免除が「給与等」に該当するかどうか、検討する。

前提となる事実等及び上記認定事実によれば、乙理事長は、長年被控訴人の理事長を務めていた者であり、乙理事長は、有価証券取引等の資金を被控訴人から借り入れてきたが、バブル崩壊後、借入金の返済に窮し、被控訴人に対し、平成2年以降、債務免除及び利息の減免を希望していたところ、被控訴人は、債務免除をせず、源泉徴収しないことを倉敷税務署に確認の上利息を減免し、毎月500万円ずつ利息の支払を受けていたこと、平成19年8月6日、乙理事長の課税処分に対する異議決定において、平成17年の債務免除益について、乙理事長に資力がなく債務の弁済が著しく困難であると判断され、本件通達が適用され、平成17年以降も乙理事長の資産の増加がなかったことから、被控訴人の理事会においても、乙理事長に資力を喪失し弁済が著しく困難であると判断し、本件各不動産の売却代金を借入金債務と相殺した後に残存する本件債務を免除した（本件債務免除）ことが認められる。

この点について、甲は、本件債務免除の理由として、乙理事長の資力がなく乙理事長の被控訴人に対する貢献と述べているが、被控訴人の乙理事長に対する貸付金が長年利息の減免を受け、利息が細々と返済されているものの、元本返済の目処も立たない不良債権であったところ、平成19年8月6日の乙理事長の課税処分に対する異議決定において、平成17年の債務免除益につき本件通達が適用された後、乙理事長の資産の増加がなかった状況下で、本件債務免除がなされたという事実経過からすると、本件債務免除の主たる理由は乙理事長の資力喪失により弁済が著しく困難であることが明らかになったためであると認めるのが相当であり、債務者が乙理事長（役員）であったことが理由であったと認めることができない。

したがって、本件債務免除は、役員の役務の対価とみることができず、「給与等」に該当するということはないから、本件債務免除益について、被控訴人に源泉徴収義務はないというべきである。

(3) 以上によれば、被控訴人の請求は、その余の争点について判断するまでもなく、理由がある。

第4 結論

よって、被控訴人の請求を認容した原判決は相当であるから、本件控訴を棄却することとし、主文のとおり判決する。

広島高等裁判所岡山支部第2部

裁判長裁判官 片野 悟好

裁判官 濱谷 由紀

裁判官 山本 万起子