

最高裁判所 (第一小法廷) 平成●●年 (〇〇) 第●●号 納税告知処分等取消請求上告受理事件  
国側当事者・国 (倉敷税務署長)

平成27年10月8日原判決破棄・差戻し

(控訴審・広島高等裁判所岡山支部、平成●●年 (〇〇) 第●●号、平成26年1月30日判決、本資料264号-21・順号12402)

(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

当事者の表示 別紙当事者目録記載のとおり

上記当事者間の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事件について、同裁判所が平成26年1月30日に言い渡した判決に対し、上告人から上告があった。よって、当裁判所は、次のとおり判決する。

## 主 文

原判決を破棄する。

本件を広島高等裁判所に差し戻す。

## 理 由

上告代理人Nほかの上告受理申立て理由について

- 1 本件は、被上告人が、その理事長であった乙に対し、同人の被上告人に対する借入金債務の免除をしたところ、所轄税務署長から、上記債務免除に係る経済的な利益が乙に対する賞与に該当するとして、給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を受けたため、上告人を相手に上記各処分（ただし、上記納税告知処分については審査請求に対する裁決による一部取消し後のもの）の取消しを求める事案である。
- 2 原審の確定した事実関係等の概要は、次のとおりである。
  - (1) 被上告人は、青果物その他の農産物及びその加工品の買付けを主たる事業とする権利能力のない社団である。

乙は、昭和56年頃、被上告人の専務理事に就任し、平成6年3月17日から同22年6月17日までの間、被上告人の理事長の地位にあった。
  - (2) 乙は、昭和56年頃から、被上告人及び金融機関から繰り返し金員を借り入れ、これを有価証券の取引に充てるなどしていたが、いわゆるバブル経済の崩壊に伴い、借入金の弁済が困難であるとして被上告人に対し借入金債務の減免を求めた。これに対し、被上告人は、平成2年12月以降、乙に対し度々その利息を減免したものの、その元本に係る債務の免除には応じなかった。
  - (3) ア 乙は、平成17年7月31日、株式会社Jから借入金債務の免除を受けたが（以下、この債務の免除による経済的な利益を「平成17年債務免除益」という。）、その後は後記（4）イの債務の免除を受けた同19年12月まで、乙の資産に増加はなかった。

イ 乙は、同人の平成17年分の所得税の更正処分等を不服として異議申立てをしたところ、

所轄税務署長は、平成19年8月6日、上記異議申立てに対する決定をし、その理由中において、平成17年債務免除益について平成26年6月27日付け課個2-9ほかによる改正前の所得税基本通達36-17（以下「本件旧通達」という。）の適用がある旨の判断を示した。本件旧通達は、その本文において、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旨を定めていた。

(4) ア 被上告人は、平成19年12月9日の理事会において、乙からの被上告人に対する借入金債務の免除の申入れについて、乙及び上記借入金債務を連帯保証していた同人の元妻が所有し又は共有する不動産を買い取り、その代金債務と上記借入金債務とを対当額で相殺し、相殺後の上記借入金債務を免除することを決議した。

イ 乙の被上告人に対する借入金債務の額は、平成19年12月10日当時、55億6323万0934円であったところ、被上告人は、乙及び同人の元妻から、その所有し又は共有する不動産を総額7億2640万9699円で購入し、その代金債務と上記借入金債務とを対当額で相殺するとともに、乙に対し、上記相殺後の上記借入金債務48億3682万1235円を免除した（以下、この債務の免除を「本件債務免除」といい、これにより乙が得た経済的な利益を「本件債務免除益」という。）。

ウ なお、本件債務免除当時の被上告人の専務理事であり、乙が被上告人の理事長を退任した後に被上告人の理事長に就任した甲は、乙が納税義務を負う所得税に係る調査を担当した所轄税務署の職員に対し、被上告人が本件債務免除をした理由について、前記(3)イの異議申立てに対する決定において平成17年債務免除益に本件旧通達の適用がある旨の判断が示されており、その後も乙の資産が増加していないことから、乙に資力がなく、被上告人に対する借入金の弁済が不可能であると判断するとともに、被上告人に対する乙の理事長及び専務理事としての貢献を考慮したものである旨を述べている。

(5) 所轄税務署長は、平成22年7月20日付けで、被上告人に対し、本件債務免除益が乙に対する賞与に該当するとして、本件債務免除等に係る平成19年12月分の源泉所得税の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分をした。

被上告人は、上記各処分を不服として異議申立てをし、所轄税務署長によりこれを棄却する旨の決定がされたことから、審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、上記納税告知処分のうち一部を取り消す旨の裁決をした。

3 原審は、上記事実関係等の下において、要旨次のとおり判断し、本件債務免除益が乙に対する賞与に該当するとしてされた前記2(5)の各処分（ただし、納税告知処分については審査請求に対する裁決による一部取消し後のもの。以下「本件各処分」という。）は違法であり、取り消されるべきものであるとした。

被上告人の乙に対する貸付金は元本の弁済のめどの立たない不良債権であったところ、平成17年債務免除益に本件旧通達の適用があるとの判断が所轄税務署長により示された後に乙の資産の増加がなかった状況の下で本件債務免除がされたことからすると、本件債務免除の主たる理由は乙の資力の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、乙が被上告人の役員であったことが理由であったと認めることはできない。したがって、本件債務免除益は、これを役員の役務の対価とみることは相当ではなく、所得税法28条1項にいう給与等に該当するということできないから、本件債務免除益について被上告人に源泉徴収義務

はないというべきである。

4 しかしながら、原審の上記判断は是認することができない。その理由は、次のとおりである。

所得税法28条1項にいう給与所得は、自己の計算又は危険において独立して行われる業務等から生ずるものではなく、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供した労務又は役務の対価として受ける給付をいうものと解される（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同56年4月24日第二小法廷判決・民集35巻3号672頁、最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同17年1月25日第三小法廷判決・民集59巻1号64頁参照）。そして、同項にいう賞与又は賞与の性質を有する給与とは、上記の給付のうち功労への報償等の観点をも考慮して臨時的に付与される給付であって、その給付には金銭のみならず金銭以外の物や経済的な利益も含まれると解される。

前記事実関係によれば、乙は、被上告人から長年にわたり多額の金員を繰り返し借り入れ、これを有価証券の取引に充てるなどしていたところ、被上告人が乙に対してこのように多額の金員の貸付けを繰り返し行ったのは、同人が被上告人の理事長及び専務理事の地位にある者としてその職務を行っていたことによるものとみるのが相当であり、被上告人が乙の申入れを受けて本件債務免除に应ずるに当たっては、被上告人に対する乙の理事長及び専務理事としての貢献についての評価が考慮されたことがうかがわれる。これらの事情に鑑みると、本件債務免除益は、乙が自己の計算又は危険において独立して行った業務等により生じたものではなく、同人が被上告人に対し雇用契約に類する原因に基づき提供した役務の対価として、被上告人から功労への報償等の観点をも考慮して臨時的に付与された給付とみるのが相当である。

したがって、本件債務免除益は、所得税法28条1項にいう賞与又は賞与の性質を有する給与に該当するものというべきである。

5 以上と異なる原審の前記判断には、判決に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。論旨は理由があり、原判決は破棄を免れない。そして、本件債務免除当時に乙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など本件債務免除益を同人の給与所得における収入金額に算入しないものとすべき事情が認められるなど、本件各処分が取り消されるべきものであるか否かにつき更に審理を尽くさせるため、本件を原審に差し戻すこととする。

よって、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

最高裁判所第一小法廷

裁判長裁判官 櫻井 龍子

裁判官 山浦 善樹

裁判官 池上 政幸

裁判官 大谷 直人

裁判官 小池 裕

## 当事者目録

上告人	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	倉敷税務署長
	荒内 保裕
同指定代理人	定塚 誠
	乙部 竜夫
	小西 俊輔
	木本 正樹
	武藤 政男
	菅澤 純也
	檜野 一穂
	新居 隆志
	笹木 祐司
	武田 大資
	森岡 裕輔
	野田 仁志
	白川 象三
	山内 弘昭
	矢野 聡彦
	阿井 賢二
	小倉 良太
	下井田 佳孝
被上告人	A組合
同代表者理事長	甲
同訴訟代理人弁護士	近藤 正昭
	野間 督司
	林 一弘
	伊藤 芳晃
	新藤 勇介
	大谷 俊彦

平成●●年（〇〇）第●●号

上告受理申立事件番号 広島高等裁判所岡山支部平成●●年（〇〇）第●●号

申立人 国（処分行政庁 倉敷税務署長）

相手方 A組合

上告受理申立て理由書

平成26年3月27日

最高裁判所 御中

申立人指定代理人	都築 政則
	藤谷 俊之
	神谷 善英
	小柳 誠
	岡部 博昭
	平田 理
	大原 高夫
	小野村 悟
	赤代 道郎
	村田 剛
	金田 光司
	太田 出穂
	守屋 貴恵
	荒内 保裕
	清水 良樹
	阿井 賢二
	笹木 祐司

目次 省略

申立人（一審被告、控訴人）は、本書面において、上告受理申立ての理由を明らかにする。  
略語は、本書面で新たに用いるもののほかは、原判決の例による。

## 第1 はじめに

### 1 事案の概要

本件は、相手方の理事長であった乙（乙理事長）が相手方に負っていた48億3682万1235円の借入金債務を免除（本件債務免除）した相手方が、倉敷税務署長から、同債務免除により乙理事長が得た経済的利益（本件債務免除益）は乙理事長に対する賞与であり「給与等」（所得税法183条1項、28条1項）に該当し、所得税法183条1項に基づく源泉徴収義務を負うとして、源泉所得税の納税告知処分（本件納税告知処分）及び不納付加算税の賦課決定処分（本件賦課決定処分）を受けたため、上記各処分（ただし、本件納税告知処分については裁決により一部取り消された後のもの）の取消しを求める事案である。

本件の争点は、①本件債務免除益が「給与等」（所得税法183条1項、28条1項）に該当するか、②仮に本件債務免除益が「給与等」に該当するとしても、本件債務免除益を給与等の源泉所得税の計算上収入金額に算入すべきか、より具体的には、所得税基本通達36-17本文（本件通達）を適用して、乙理事長に係る給与等の源泉所得税額の計算上収入金額に不算入とすべきか、③本件債務免除につき錯誤無効を主張することができるかであった（一審判決4ないし9ページ、原判決2、3ページ）。

### 2 原判決の要旨

原判決は、争点①について、乙理事長が借入金の返済に窮していたことと、相手方理事会において、乙理事長が資力を喪失し弁済が著しく困難と判断した事実のみを認定し、乙理事長の資力について客観的事実を認定することなく、「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は相当ではなく、「給与等」に該当するということができないから、本件債務免除益について、相手方に源泉徴収義務はない」と判示し、争点②及び争点③について判断することなく、相手方の請求には理由があるとした（原判決11ページ）。

### 3 上告受理申立て理由の骨子

所得税法28条1項所定の「給与等」は、同項で例示されている内容からすると、各種の性格を持った諸給与を含む包括的な内容であって、厳密に労務（役務）の対価に限定する必要はなく、雇用関係又はそれに類似する関係において、労務（役務）を提供する地位に基づいて支給される金銭又は経済的利益を含むと解されている（後掲最高裁判所昭和37年8月10日第二小法廷判決もこの考えに基づくものと評価されている。）。また、そのような給与等の性格からすると、給与等の金額は、労務の質ないし量と相関関係が認められる必要もないと解されている。

ところが、原判決は、相手方が行った本件債務免除の「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」との事実のみを取り上げて、相手方の主観的な動機を認定し、同理事長の客観的な資力等の事実を認定することなく、役務の対価とみられないとして、「給与等」に当たらないと即断した。しかし、債務免除が法人の役員に対してされ、経済的利益が与えられた場合には、役員の業務内容は包括的かつ広範であるから、純然たる第三者との取引ともいえるべき態様によるものであるといえる特段の事情がない限り、その地位に基づいて支給されたというべきで、給与所得に該当するということができる。そのため、

単に債務免除を行った法人の主観的な動機のみではなく、当該役員の客観的な資力等の事実に基づき、客観的にみても「資力喪失により弁済が著しく困難である」と評価される場合でない限り、経済的利益をこれらの者に与えたことになるから、当該債務免除は、役務の対価又は役員の地位に基づいて給付されたものとして、「給与等」に当たるといふべきである。上記のような客観的な資力等の認定の必要性を認めない原判決の判断は、所得税法28条1項の解釈適用を誤っており、判決の結論に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。

## 第2 原判決には、判決の結論に影響を及ぼす所得税法28条1項の解釈適用の誤りがあること

### 1 給与所得の範囲

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（以下この条において「給与等」という。）に係る所得をいう。」と規定し、これら例示的な内容性質を有する所得を「給与所得」と定義する。このように、同項で具体的に例示されている給与等の内容から帰納的に給与所得の概念を把握すると、給与所得は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立ないし従属的な勤労（人的役務の提供）の対価としての給付に係る所得であるといふことができる。この点を判決文で説示した最高裁判所の裁判例もある（最高裁判所昭和56年4月24日第二小法廷判決・民集35巻3号672ページ、最高裁判所平成17年1月25日第三小法廷判決・民集59巻1号64ページ）。

もっとも、所得税法28条1項は、「俸給、給料、賃金、歳費」によって月払、半月払、日払などの定期的に支給される給与を、「賞与」によって臨時に支給される給与をそれぞれ例示し、さらにここで列挙された諸給与のほか「これらの性質を有する給与」を給与所得とすることを定めることによって、給与所得が以上のような各種の性格を持った諸給与を含む包括的な内容のものであることを示している（注解所得税法研究会編・五訂版注解所得税法474ページ）ことからすると、「給与等」は、厳密に労務（役務）の直接の対価に限定する必要はなく、雇用関係又はそれに類似する関係において、労務（役務）を提供する地位に基づいて支給される金銭又は経済的利益を含むものと解されている。

この点につき、最高裁判所昭和37年8月10日第二小法廷判決（民集16巻8号1749ページ）は、厳密な意味で労務の対価とはいえない通勤定期券又はその購入代金の支給が給与等に該当するかが問題となった事案につき、「俸給、給料、賃金、歳費、年金、恩給及び賞与並びにこれらの性質を有する給与」を給与所得と定めていた旧所得税法の下で、「勤労者が勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給付は、すべて右九条五号（引用者注：現行所得税法28条1項）にいう給与所得を構成する収入と解すべく、通勤定期券またはその購入代金の支給をもつて給与でないといふべき根拠はない。」と判示している。この判決については、その判示内容から給与所得の範囲を労務（役務）の直接の対価よりも広く捉えたもの、労務（役務）の対価性を厳密に判断する必要がないことを意味するものと評価され、この判決を重視して給与所得の範囲を広く考えるのがわが国の多数の給与所得者の実態に合っていると評価されている（佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」租税法の基本問題416ページ参照）。

また、以上のような給与所得の性質からすると、給与等の金額は、労務の質ないし量と相関関係が認められる必要もないとされている（増田稔・最高裁判所判例解説民事篇平成17年度（上）52ページ）。

### 2 法人の役員が当該法人から受けた金銭の給付ないし経済的利益の供与は、特段の事情がない限り給与所得に該当すること

(1) 前記1で述べたとおり、給与所得は、労務の直接の対価に限定されず、労務を提供する地位に基づいて支給されるものも含むものであるが、法人の役員については、その業務内容は包括的かつ広範であり、法人の業務全般に及ぶものであることから、その給与の支給は指揮命令を受けて労働する従業員の賃金とは性格を異にし、場合によっては法人の役員に就任していること自体（地位）によって法人に貢献することもあり得るし、その役務の対価性等を判断するに当たって具体的かつ個々の業務を観念することは困難であり、厳密に判断することも不可能である。

そうであれば、役員に対して給付された金銭ないし経済的利益は、法人から見て当該法人の役員の立場と全く異なる純然たる第三者との取引ともいえるべき態様によるものであるなどの特段の事情がない限り、労務（役務）の対価又は役員の地位に基づいて給付されたものとして、給与所得に該当すると解すべきである。

(2) この点については、以下の下級審裁判例も同様の判断を示している。

ア 仙台高等裁判所平成16年3月12日判決（乙第28号証の1・税務訴訟資料254号順号9593）は、社会福祉法人が、その元代表理事が当該法人の資金から引き出した経済的利益は給与所得に該当するとして、源泉所得税の納税告知処分等を受けたことから、その取消しを求めた事案において、元代表理事が当該法人の資金から引き出した経済的利益は給与所得に該当するか否かについて、「法人の役員は、その役務提供の内容が極めて包括的かつ広範で法人の業務全般に及ぶものであり、役員に就任していること自体（地位）によって法人に貢献することも含まれるから、その役務提供の対価性の判断に当たって、具体的かつ個々の業務を観念することは困難であり、相当でもない。ことに代表権を有する役員の場合には、代表権を有しない役員の場合より格段に権限が広範であり、なおさら上記のことがいえる。」「とりわけ、法人経営の実権を代表者が掌握し、法人を実質的に支配している事情がある場合には、代表者は、実質的に、その法人資産を自由に処分し得る地位及び権限を有し、簿外資産を捻出し、これを当該法人の事業とは無関係に利得し、費消することも可能であるから、その者が法人から得る利益を、その地位及び権限と切り離してその対応を観念することは著しく困難である。そうすると、法人経営の実権を代表者が掌握し、法人を実質的に支配しているような法人において、代表者がその意思に基づき、法人の資産から、経理上、給与の外形によらず、法人の事業活動を利用して利益を得たような場合には、その利益は、当該代表者の地位及び権限と無関係に取得したと見ることは相当ではなく、当該代表者の地位及び権限に基づいて当該法人から当該代表者に移転したものと推認することができる」とし、「したがって、法人代表者が法人経営の実権を掌握し法人を実質的に支配している事情がある場合、このような法人代表者が、自己の権限を濫用して、当該法人の事業活動を通じて得た利得は、給与支出の外形を有しない利得であっても、法人の資産から支出をし、その支出を利得、費消したと認められる場合には、その支出が当該法人代表者の立場と全く無関係であり、法人からみて純然たる第三者との取引ともいえるべき態様によるものであるなどの特段の事情がない限り、実質的に、法人代表者がその地位及び権限（これに基づく法人に対する貢献などを含む。）に対して受けた給与であると推認することが許される」と判示している（同判決は、最高裁判所平成16年11月30日第三小法廷決定・税務訴訟資料254号順号9842（乙第28号証の2）で維持されている。）。

この判決は、法人の代表者が法人の資金を横領等して得た利得であっても、それが当該法人代表者の立場と全く無関係であり、法人から見て純然たる第三者との取引ともいえるべき態様によるものであるなどの特段の事情がない限り、実質的に、法人代表者がその地位及び権限に対して受けた給与であると推認することが許される旨を判断している。

イ また、さいたま地方裁判所平成15年9月10日判決（乙第29号証の1・税務訴訟資料253号順号9429）も、社会福祉法人の元代表理事が、老人ホームの新築工事に当たって設計業務の請負人に支払うべき設計料を上記社会福祉法人に水増し請求して、上記社会福祉法人から得た利益（水増し後の設計料と真実の設計料との差額分）は役員賞与（給与所得）に該当するとして、上記社会福祉法人が、源泉所得税の納税告知処分等を受けたことから、その取消しを求めた事案において、元代表理事が得た上記利益が給与所得に該当するか否かについて、「法人の役員に対し一定の利益が当該法人から支給された場合には、一般的に給与（賞与）所得とみるのが相当であると考えられる。なぜなら、法人の役員は当該法人と委任関係にあり、法人に従属し、委任事務処理に関し善管注意義務を負っているものであり、当該法人から一定の利益が支給された場合には、特段の理由がない限り、その趣旨は役員としての空間的・時間的拘束、継続的ないし断続的な労務又は役務の対価とみるのが社会通念上相当であるからである。換言すれば、法人の役員が当該法人から一定の利益を支給され、担税力を増加させたとみられる場合、その支給が役員の立場を離れて全く無関係になされるというケースも考えられないではないが、そういった特段の事由がない限り普通はそのような利益支給は、まさに当該法人の役員としての地位や仕事に対する広義の見返りとして支給されたとみるのが自然であるからである。」と判示している（同判決は、東京高等裁判所平成16年3月4日判決・税務訴訟資料254号順号9589（乙第29号証の2）、最高裁判所平成16年8月30日第二小法廷決定・税務訴訟資料254号順号9730（乙第29号証の3）により維持されている。）。

この判決も、法人の代表者が法人から不正に得た利得であっても、それが役員の立場を離れて全くの無関係にされるなどの特段の事情がない限り、法人代表者がその地位や仕事に対する対価として支給されたものとみるべきである旨を判断している。

### 3 原判決には、所得税法28条1項の解釈適用の誤りがあること

#### (1) 原判決の所得税法28条1項の解釈適用の内容

原判決は、乙理事長が借入金の返済に窮していたことと、相手方理事会において、乙理事長が資力を喪失し弁済が著しく困難と判断した事実のみを認定し、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ため、役務の対価とみることは相当でないと判示する（原判決10、11ページ）。これは、相手方における本件債務免除の主たる理由が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にあるのであれば、本件債務免除は、役員の役務の対価であるとみることができず、「給与等」に当たらない旨を判断したものと解される。

そして、原判決は、上記のとおり、相手方の債務免除における主観的な動機のみに基づいて判断しており、その判断の際、乙理事長の資産の状況について認定していない（原判決3ページ4行目は、一審判決3ページが前提事実とした乙理事長の資産の状況に関する事実関係を削除している。）。申立人は、原審において、本件債務免除当時の乙理事長の所有する資産は、合

計 33 億 9 5 8 3 万 9 1 4 1 円相当であり（控訴理由書第 4 の 1・5 4 ないし 7 2 ページ、申立人第 5 準備書面第 1 の 1（1）・2、3 ページ）、乙理事長が容易に調達できる資金は、年間合計 5 4 3 9 万 7 0 4 8 万円であった（控訴理由書第 4 の 2・7 2、7 3 ページ）と主張した。すなわち、一審判決が前提事実とした資産に加えて、乙理事長が娘ら（乙理事長の長女である丁（以下「丁」という。）、二女である K（以下「K」という。）、三女である L（以下「L」という。）及び四女である M（以下「M」という。）の名義を借用して保有している I グループの株式等（控訴理由書第 3 の 3（4）ア及びイ・4 1 ないし 4 8 ページ参照）並びに乙理事長の元妻である丙（以下「丙」という。）名義の不動産（一審判決の別紙不動産目録記載 3 8（建物）の底地）についても乙理事長の資産とみるべきであり、これらを合算した乙理事長の資産は 33 億 9 5 8 3 万 9 1 4 1 円と認定されるべきであると主張した（控訴理由書第 4 の 1・5 4 ないし 7 2 ページ、申立人第 5 準備書面第 1 の 1・2、3 ページ）。また、乙理事長が実権を握る I グループは、金融機関から信用及び業績を高く評価されており多額の資金を調達することができ、乙理事長は、このような事情を背景として、I グループから数十億円もの資金を借り入れたことがあり、こうした乙理事長の資金調達力は本件債務免除当時から変わるところはなかったとも主張した（控訴理由書第 3 の 1 及び 2・1 5 ないし 2 8 ページ）。さらに、乙理事長は、① I グループを介して、勤務実態がない丙や娘ら（丁、K 及び L）に対して給与を支払い、丙及び丁名義の預金口座を介して給与収入を自ら受領しているほか、②娘ら（丁、K、L 及び M）の名義を借用して保有している I グループの株式等から生ずる配当金を、同人らに対して支払い、丁及び M 名義の預金口座を介してその配当収入を自ら受領しさらに③丁名義で取得した建物を賃貸することにより得られる賃料収入を、丁名義の預金口座を介して受領しているところ（控訴理由書第 3 の 3・2 8 ないし 5 4 ページ）、いずれも乙理事長が自由に自身の利得に付け替えることができるものであるから、乙理事長自身が用いるための資金として調達できたものであり、乙理事長には、一審判決が認定している年間収入 3 7 4 6 万 5 7 8 6 円のほかに、乙理事長自身が容易に調達することのできる資金として年間収入 1 6 9 3 万 1 2 6 2 円（上記①ないし③の合計）があるとも主張した（控訴理由書第 4 の 2・7 2、7 3 ページ）。

これらの申立人の主張に対し、原判決は一切判断を示すことなく、上記のとおり判断した。この判断によれば、原判決は、債務免除を受ける乙理事長の客観的な資力を問うことなく、相手方の債務免除の主観的動機が、資力喪失により弁済が著しく困難であることにあるならば、役務の対価とみることができず、所得税法 2 8 条 1 項の「給与等」に当たらないということができるとの解釈を採っているものと考えられる。

## （2）原判決の所得税法 2 8 条 1 項の解釈適用の誤り

しかしながら、前記 2 で述べたように、法人の役員が当該法人から受けた金銭の給付ないし経済的利益の供与は、それが、当該法人の役員の立場と全く無関係であり、法人から見て純然たる第三者との取引ともいえるべき態様によるものであるなどの特段の事情がない限り、当該役員が法人における地位に基づいて受けた給付（供与）として、給与所得に該当すると解すべきである。そのため、法人の役員に対する債務免除が、所得税法 2 8 条 1 項の「給与等」に当たらないというためには、単に債務免除を行った法人の主観的な動機のみではなく、当該役員が客観的な資力等の事実に基づき、客観的にみても「資力喪失により弁済が著しく困難である」と評価される場合でなければならないというべきであり、そうでなければ、本件債務免除が純然たる第三者に対して行う場合と同様のものであるということはできず、経済的利益をこれら

の者に与えたことになるから、当該債務免除は、役務の対価又は役員の地位に基づいて給付されたものとして、「給与等」に当たるといふべきである。原判決は、客観的にみても「資力喪失により弁済が著しく困難である」と評価される場合かどうかを判断しないまま、相手方が行った本件債務免除の主たる動機が「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」との事実のみを取り上げて、「給与等」に当たらないと即断したものであり、この点で、原判決は、所得税法28条1項の解釈適用を誤っている。

#### 4 上記の所得税法28条1項の解釈適用の誤りは、判決の結論に影響を及ぼすこと

(1) 前記3で述べたとおり、本件における争点①に関して、原判決の判断は誤りであり、この誤りは判決の結論に影響を及ぼすといふべきであるが、以下念のため、原判決で判断が示されなかった争点②、③についても、簡単に述べる。

争点②については、まず、所得税基本通達36-17本文は、「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」と定める。その趣旨は、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債務免除益は、形式的には債務という負の経済価値が消滅していることには変わりはなく、実体的には支払能力のないような債務の弁済を免れただけであり、債務免除を受けたことによってそれだけ担税力のある利益を得たと見ることはできず、例外的に所得税法36条1項にいう「経済的な利益」に該当せず、源泉所得税の計算上給与等の金額に算入されないというものである。

これを本件について見ると、前記3(1)の申立人の主張のとおり、債務者である乙理事長は、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ず、本件債務免除益は、その全額が、所得税法36条1項にいう「経済的な利益」に該当するから、源泉所得税額の計算上給与等の金額に算入されるべきである。

この点をおくとしても、乙理事長の資産は、前記3(1)のとおり、33億9583万9141円あり、これを相手方以外の債権者に対する乙理事長の負債の合計額である4億4084万2857円の弁済に充てたとしても、残りの資産は29億5499万6284円となり、この部分は、少なくとも、乙理事長が本件債務の弁済に充てることができたものであり、この部分の弁済を免れたことにより、担税力が増加したといふことができる。したがって、本件債務免除益のうち、少なくとも29億5499万6284円の部分は、所得税法36条1項にいう「経済的な利益」に該当することから、源泉所得税額の計算上給与等の金額に算入されるべきである（控訴理由書第5の1(3)・77ページ、申立人第5準備書面第1の2(1)・3ページ）。

(2) また、原判決で判断が示されていない争点③については、そもそも、給与所得者に対する所得税の徴収方法として源泉徴収制度を採用し、源泉徴収義務の違反や脱税に対しては加算税等を課して、適正な納税がされることを期待している我が国の租税制度の下において、安易に源泉徴収義務の発生の原因となる法律行為の錯誤無効を認めて、当該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から、相手方は法定納期限経過後に錯誤無効を主張することは許されない。

また、相手方が主張しているのは、飽くまで本件債務免除が非課税となることが重要な要素

となっていたとして動機の錯誤をいうものであると思われるが、相手方は、上記のような動機を意思表示の内容としていないし、乙理事長は、本件債務のうち弁済期にあるものにつき、一般的かつ継続的に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、乙理事長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ものである。そして、相手方の代表者は乙理事長であることから、相手方は本件債務免除が非課税になると誤信していたとはいえない（以上につき、控訴理由書第6の3・79、80ページ）。

なお、最高裁判所平成元年9月14日第一小法廷判決（最高裁判所裁判集民事157号555ページ）は、協議離婚に伴う財産分与契約における譲渡所得税負担に関し、不動産を財産分与した者からの譲渡所得税負担に伴う錯誤無効の主張を採用して財産分与契約の錯誤を認めているが、本件においては、相手方は、本件債務免除をするに当たって、乙理事長に対して、本件債務免除により課税負担を負うことはない旨の動機を明示的にも黙示的にも表示していたとは認められない上、源泉徴収義務者である相手方は、給与等の受給者から納付すべき源泉徴収税額を、いわば預り金として納付するという立場にすぎず（申立人第6準備書面第3の3・7、8ページ）、本件債務免除が、乙理事長の資力を考慮して行われたものではなく、相手方が金融機関から債務免除を受けたこと（申立人第6準備書面第3の4・8ないし10ページ）と併せて行われたものであるなどという事情に照らせば、相手方の主張する課税負担に関する動機の錯誤は要素の錯誤であるとも認められない。

(3) したがって、争点②及び③についても、申立人の主張が認められるべきで、この点からも、争点①についての原判決の誤りは、判決の結論に影響を及ぼすというべきである。

第3 原判決の示した判断は、課税実務に与える影響が大きく、法令解釈に関する重要な事項を含むこと

前記第2の3で述べたとおり、原判決が、法人の役員に対する債務免除につき、客観的に見ても資力喪失により弁済が著しく困難であるかどうかを考慮することなく、本件債務免除益が同項の給与等に該当しないとすることは、所得税法28条1項の解釈適用を誤っており、前記第2の4で述べたとおり、相手方の請求の全部ないし少なくとも一部は棄却されるべきものであるから、判決の結論に影響を及ぼすことが明らかな法令の違反がある。

そして、原判決のような解釈適用を容認した場合は、役員や使用人に対して給付された金銭や経済的利益が、労務（役務）を提供する地位に基づいて給付されたと認められる場合には給与所得として取り扱われている課税実務に反し、給与所得の範囲が不当に狭くなるおそれを生じさせるものであって、本件の個別事案にとどまらず、課税実務全般にも多大な影響を与えるものであるから、本件は法令の解釈に関する重要な事項を含むものである。

第4 結語

以上のとおり、原判決には、判決の結論に影響を及ぼす所得税法28条1項の解釈適用の誤りがあり、その判断は、課税実務に与える影響が大きく、法令の解釈に関する重要な事項を含むものであるから、本件申立てを受理した上、原判決を破棄し、更に相当な裁判をすることを求める。

以上