

広島高等裁判所 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29年2月8日原判決一部取消・棄却・上告・上告受理申立て

(上告審・最高裁判所(第一小法廷)、平成●●年(〇〇)第●●号、平成27年10月8日判決、
本資料265号-150・順号12733)

(差戻し前の控訴審・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

控訴人(1審被告)	国
同代表者法務大臣	金田 勝年
処分行政庁	倉敷税務署長
	有田 眞也
同指定代理人	檜野 一穂
同	浜田 幸秀
同	稲田 洋三
同	小倉 良太
同	下井田 佳孝
同	榊原 康之
同	山本 修
同	仲前 二郎
被控訴人(1審原告)	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 原判決を次のとおり変更する。

(1) 倉敷税務署長が被控訴人に対し平成22年7月20日付けでした平成19年12月分の源泉所得税の納税告知処分(ただし、平成23年12月20日付け裁決による一部取消し後のもの)のうち4億8573万4304円を超える部分、及び、不納付加算税の賦課決定処分のうち4857万3000円を超える部分を取り消す。

(2) 被控訴人のその余の請求を棄却する。

2 訴訟費用は、第1審、差戻し前の控訴審、上告審及び差戻し後の控訴審を通じて、これを4分し、その3を控訴人の負担とし、その余を被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 事案の要旨

(1) 本件は、被控訴人が、平成19年12月10日、その当時の被控訴人の理事長乙（以下「乙理事長」という。）に対し、乙理事長の被控訴人に対する借入金債務の免除（以下「本件債務免除」という。）をしたところ、所轄の倉敷税務署長から、本件債務免除に係る経済的利益（債務免除益。以下「本件債務免除益」という。）が乙理事長に対する賞与（所得税法183条1項、28条1項）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、控訴人に対し、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。以下「本件各処分」という。）の取消しを求めた事案である。

(2) 本件訴訟の争点は、次の3つに大別される。

ア 本件債務免除益は、所得税法183条1項、28条1項にいう賞与又は賞与の性質を有する「給与等」に該当するか（以下「争点1」という。）

イ 仮に本件債務免除益が「給与等」に該当する場合、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。具体的には、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。）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本件債務免除益を収入金額に算入しないものとするべきか（以下「争点2」という。）

ウ 本件債務免除につき被控訴人が錯誤無効を主張することができるか（以下「争点3」という。）

(3) 第1審は、争点1を判断することなく、争点2について、本件債務免除当時、乙理事長の負債は資産の2.0倍近くあり、年間収入に照らしても近い将来債務全額を弁済することが可能であったとも認められないから、仮に、本件債務免除益が給与等に該当するとしても、これを乙理事長に係る給与等の源泉所得税額の計算上、収入金額に算入すべきではないと判断し、本件各処分は違法であるとして、本件各処分の取消しを命じる判決（請求認容判決）をした。

控訴人がこれを不服として控訴したところ、差戻し前の控訴審は、争点1について、被控訴人が本件債務免除をした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るとし、本件債務免除は、役員の役務の対価とみることが相当ではなく、所得税法28条1項の「給与等」に該当するとはいえないから、本件債務免除益について、被控訴人に源泉徴収義務はなく、本件各処分は違法であるとして、争点2の判断をすることなく控訴を棄却した。

控訴人がこれを不服として上告受理申立てをしたところ、上告審では、所得税法28条1項の給与所得は、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い、上記給付には、功勞への報酬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、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とした上で、本件

債務免除益は、乙理事長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、乙理事長が被控訴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、被控訴人から功勞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から、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との判断がされた。

その上で、上告審は、「本件債務免除とき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」、差戻し前の控訴審判決を破棄し、本件を広島高等裁判所に差し戻した。

よって、当審で審理・判断すべき争点は、争点2及び争点3となる。

2 前提事実

(1) 当事者

ア 被控訴人は、岡山県倉敷市に事務所を置き、●●の買付けを主たる目的とし、代表者の定めのある、所得税法2条1項8号所定の「人格のない社団等」であるとともに、同法6条所定の源泉徴収義務者でもある（争いが無い）。

イ 被控訴人は、Iグループと称する企業グループに属する。Iグループには、●●販売等を目的とするD株式会社（以下「D」という。）、●●仲買業等を目的とするG株式会社（以下「G」という。）、及び、●●仲買業等を目的とするH株式会社（以下「H」という。）が属している（争いが無い）。

ウ 乙理事長は、昭和56年に被控訴人の専務理事に就任し、平成●年●月●日には被控訴人の理事長に就任し、本件債務免除後である平成●年●月●日に理事長及び理事を辞任した（乙2ないし4、弁論の全趣旨）。

乙理事長は、本件債務免除の前後にわたり、Dの代表取締役並びにG及びHの各取締役を務めていた（乙9、82ないし84。枝番を含む。）。

乙理事長には、元妻である丙、長女である丁、二女であるK、三女であるL及び子であるMがいる（乙77の1・2。以下この5名を名前で呼称し、子ら4名を併せて「乙理事長の子ら」といい、丙も含めて「乙理事長の妻子」という。）。

(2) 乙理事長から被控訴人への借入金弁済状況

乙理事長は、昭和56年頃から、被控訴人及び金融機関から繰り返し金銭を借入れ、これを有価証券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になったとして、被控訴人に対し借入金債務の減免を求めた。被控訴人は、これに応じ、平成2年12月以降、乙理事長に対し、再三借入金債務の利息を減免した（乙20の1ないし15）。

(3) 他の債権者からの債務免除

乙理事長は、平成17年7月31日、株式会社J（以下「J」という。）から借入金債務の免除を受けた（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。）

乙理事長は、平成17年分の所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受け、これを不服として異議申立てをしたところ、所轄の倉敷税務署長は、平成19年8月6日、

上記異議申立てに対する決定をしたが（以下「平成19年異議決定」という。）、その理由中で、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また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) 被控訴人の乙理事長に対する債務免除（本件債務免除）

乙理事長は、平成19年12月10日時点で、被控訴人に対し、借入金残元本53億2673万0934円及びこれに対する約定利息2億3650万円の合計55億6323万0934円の借入金債務を負っていた。

乙理事長は、上記借入金債務の連帯保証人であり元妻でもある丙とともに、平成19年12月10日、被控訴人に対し、その所有又は共有する別紙1不動産目録記載1ないし37の各不動産（以下同目録を単に「不動産目録」といい、同目録記載の不動産を、同記載番号に合わせて「本件不動産1」などという。）を総額7億2640万9699円で売却し、その売買代金債権と上記借入金債務とを対当額で相殺した（甲1。丙の共有持分の代金債務も、保証債務の履行として相殺対象とした）。

被控訴人は、同日、乙理事長に対し、上記相殺後の借入金残元本債務48億3682万1235円（以下「本件債務」という。）を免除した（本件債務免除）。本件債務免除に向けた被控訴人内部での決議は平成19年12月9日に行われており、その当時の議長は、乙理事長の実弟である甲であった（乙2、12、弁論の全趣旨）。

(5) 本件旧通達の趣旨

本件旧通達本文が、「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または総収入金額に算入しないものとする」と定めた趣旨は、本来、債権者から債務の免除を受けた場合には、所得税法36条1項の「経済的な利益」を受けたことになるので、その免除の内容等に応じて事業所得その他の各種所得の収入金額となるものの、著しく債務超過の状態にあるため債権者が債務免除をしても、実質的には支払能力のない債務の弁済を免れただけであって、免除を受けたことによってそれだけ担税力のある所得を得たものと見るのが実情に即さない場合もあるため、このような状態の債務免除益については収入金額に算入しない取扱いを明らかにしたものである（乙32、70。ただし、本件旧通達ただし書は、免除益全部を収入金額に算入しないというものではなく、損失を補てんする範囲のものは収入金額に算入する旨定めている。）

所得税法施行令の定める「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難な場合」について、所得税基本通達9-12の2は「債務者の債務超過の状態が著しく、その者の信用、才能等を活用しても、現にその債務の全部を弁済するための資金を調達することができないのみならず、近い将来においても調達することができないと認められる場合」をいうとし、「これらの規定に規定する資産を譲渡したときの現況により判定する」としている。この解釈は、本件旧通達の適用においても同様に行うのが相当である。

(6) 本件各処分を経緯等

倉敷税務署長は、平成22年7月20日付けで、被控訴人に対し、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、本件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円の納税告知処分及び不納付加算税1億8355万円の賦課決定処分をした。

被控訴人は、これらの処分を不服として、その全部の取消しを求めて、平成22年9月2日、倉敷税務署長に対し、異議申立をしたが、同署長は、同年11月24日付けでこれを棄却する旨の決定をした（甲2）。

被控訴人は、この異議決定を不服として、上記各処分の全部の取消しを求めて、平成22年12月20日、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたところ、同所長は、平成23年12月20日付けで上記納税告知処分のうち源泉所得税480円に係る部分を取り消し、その余の審査請求を棄却する旨の裁決をした（甲3。この一部取消し後の上記各処分が、本件各処分に該当する）。

被控訴人は、平成24年3月30日、本件訴えを提起した（当裁判所に顕著な事実）。

(7) 本件各処分の適法性に関する控訴人の主張

本件各処分の適法性に関する控訴人の主張は、次の3に控訴人の主張として掲げたもののほか、次のとおりである。

ア 納税告知処分について

(ア) 本件債務免除益について徴収すべき源泉所得税の額の計算

a 本件債務免除益は、乙理事長の給与等に該当し、これは定期的に支払われるものではなく、臨時的なものであるから、賞与となる。

b 被控訴人が乙理事長に支給する月給給与額は30万円であり、これから控除される社会保険料等が3万6639円存在し、平成19年12月10日の前月である同年11月に支払があったものとみなされる乙理事長の通常の給与等の金額は26万3361円となるが（所得税法188条）、本件債務免除益は上記通常の給与等の額の10倍に相当する金額を超える。また、乙理事長は、被控訴人を經由して、平成19年分について、給与所得者の扶養控除等申告書を倉敷税務署長に提出しており、控除対象配偶者及び控除対象扶養親族の数は0人である。

c 以上を前提として、本件債務免除益について徴収すべき源泉所得税の額を、所得税法186条2項1号（ただし、同条1項1号ロによる読替え後のもの）により計算すると、次のとおりとなる。

(a) 本件債務免除益48億3682万1235円の12分の1に相当する金額は4億0306万8436円であり、上記通常の給与額は26万3361円であるから、これらの合計金額は4億0333万1797円となり、この金額及び上記扶養親族等の数に応ずる所得税法別表第二の甲欄に掲げる税額は1億5296万4962円となる。

(b) 上記通常の給与額及び上記扶養親族等の数に応ずる所得税法別表第二の甲欄に掲げる税額は6920円となる。

(c) 本件債務免除益について徴収すべき源泉所得税の額は、上記(a)の税額から上記(b)の税額を控除した金額1億5295万8042円に12を乗じて計算した18億3549万6504円となる。

(イ) 平成19年分の乙理事長の給与所得に係る源泉所得税の年末調整額被控訴人は、平成19年分の乙理事長の給与所得に係る源泉所得税につき過納額が9260円生じたとし

て、これにつき年末調整を行っている。

しかし、所得税法190条は、年末調整の対象となる者について、その年中に支払うべきことが確定した給与等の金額が2000万円以下である者と規定しているところ、平成19年中に支払うべきことが確定した乙理事長の給与等の額は、本件債務免除益48億3682万1235円と給与360万円とを合計した48億4042万1235円となり、その額が2000万円を超えるから、乙理事長の給与等については年末調整をすることができない。

(ウ) 以上からすれば、平成19年12月分の乙理事長に係る徴収すべき源泉所得税の額は、上記(ア)の本件債務免除益について徴収すべき源泉所得税の額18億3549万6504円となる。

イ 賦課決定処分の適法性

被控訴人は、上記納税告知処分に係る源泉所得税を法定納期限まで納付しなかったことについて、国税通則法67条1項ただし書に規定する正当な理由があると認められる場合に該当しない。

国税通則法67条1項に基づいて、不納付加算税の額を計算すると1億8355万円となる。

3 争点2に対する当事者の主張

(1) 控訴人の主張

次のような乙理事長の負債、資産状況によれば、本件債務免除当時、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、本件債務免除益の全額、又は、少なくとも乙理事長の資産の額から本件債務以外の債務の額を控除した額は、所得税法36条1項の「経済的な利益」に該当し、源泉所得税額の計算上給与等の金額に算入すべきである。

ア 乙理事長の負債について

a 乙理事長の平成19年12月10日時点の負債は、本件債務(48億3682万1235円)を除き、4億4040万8457円である(乙231)。内訳は次のとおりである。

(a) B銀行岡山支店及びC銀行岡山支店からの各借入金合計

1億4656万8537円

(b) Dからの借入

8000万円

(c) 丁、戊及びEからの各借入金合計

2750万円

(d) 株式会社Fに対する未払造成工事代金

192万1500円

(e) 未払公租公課

1億8441万8420円

b 本件債務免除当時、本件債務の全部が弁済期を経過していたとはいえない。本件債務のうち弁済期未到来の部分も含めて、これを弁済するための資金を調達できるかという判断はすべきでない。

イ 乙理事長の資産について

本件債務免除当時、乙理事長の資産は33億5073万2208円であった。

これに関する控訴人の主張は、別紙2「乙理事長の資産の状況(本件債務免除時)」の控訴人の主張欄のとおりであり、以下補足する。

(ア) 委託保証金等

本件債務免除時点の株式評価損を計上すべきとの被控訴人の主張は争う。

(イ) 上場株式

乙理事長は、平成19年分の所得税の確定申告において、O株式会社（以下「O」という。）及びP株式会社（以下「P」という。）の株式配当金を計上しているから、これらの株式も乙理事長の資産に含めるべきである。

これらの株式の価額は、財産評価基本通達169によれば、次のとおり47万9752円となる。

O 500株×919円＝45万9500円（乙207）

P 83株×244円＝2万0252円（乙207）

(ウ) Iグループの各社の所有株式等

a 被控訴人の出資持分

(a) 被控訴人の出資持分は、取引相場がなく、自由な取引を前提とする時価を把握するのは困難であるから、純資産価額方式、すなわち、株式の発行法人の1株当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額をもって時価とする方法により算定するのが合理的である。

純資産価額方式によれば、別紙3のとおり、被控訴人の出資持分1口当たりの評価額は9306円になる。

この点、被控訴人は、過去の取引事例を基に評価すべきと主張するが、最近10年間の取引事例をみると、いずれも被控訴人の関係者間の取引であり、取引価格の設定に被控訴人が関与しているから、適正な取引事例とはいえ、適正な価額になっていない。

(b) 被控訴人の出資持分を純資産価額方式で計算するに当たり、被控訴人の資産の中に本件債務の債権額48億3682万1235円をそのまま計上すべきである。なぜなら、債権の評価に当たっては、貸倒れにより債権全額を回収できないことが明らかとなるなどの事実が生じない限り、その債権額において資産として評価するのが相当であるところ、本件債務に係る債権の全額で弁済期が到来しているのではないし、乙理事長は多額の資産を有し、また多額の資金を容易に調達できたから、本件債務に係る債権が貸倒れにより債権全額を回収できないことが明らかであるとする事実はないからである（乙214の1・2参照）。

(c) 被控訴人は、岡山県倉敷市所在の土地上にある家屋番号●●、●●及び●●の未登記建物（乙215の5ないし14頁。以下「Qの建物」という。）を所有し、その敷地の借地権（評価額9456万5781円）も有しているから、これを被控訴人の資産に含めるべきである。

(d) 乙理事長の保有する被控訴人の出資持分の口数は、乙理事長名義の出資持分8万3750口だけではなく、丁（出資持分8300口）、K（出資持分5万1800口）、L（出資持分5万1170口）及びM（出資持分4万1840口）の各名義の出資持分を含む合計23万6860口が乙理事長の資産に含まれる。なぜなら、上記の乙理事長の子らが保有する出資持分は、いずれも元は乙理事長名義であり、乙理事長の子らに名義変更した後に贈与税の申告はされず、平成10年5月には、

乙理事長の子ら名義（Mを除く。）の出資持分が本件債務のため被控訴人に担保提供されているからである（乙8の1・2）。

(e) 以上によれば、乙理事長が所有する被控訴人の出資持分の総額は22億0421万9160円になる。

(f) 仮に、本件債務に係る債権（以下、本件債務を被控訴人の乙理事長に対する債権としてみる場合には、「本件債権」という。）の資産価値を0円と評価した場合、その評価の理由が、乙理事長の本件債務免除直前における資産負債状況を考慮すれば資力喪失状態であり、本件債権が実質的に回収不能であったというものであるならば、本件債務免除直前の被控訴人の出資持分等の評価においては、次の2点も考慮すべきである。

①乙理事長が本件債務免除の際に本件不動産1ないし37を被控訴人に売却し、その代金債務と本件債務とを相殺しているところ、本件不動産1ないし37を被控訴人の資産に加算した上で、被控訴人の出資持分を評価すべきである。

②R銀行が本件債務免除前の平成19年12月7日に被控訴人に対する20億3750万1640円の貸金債権を債務免除しているから、これにより被控訴人の負債額を減額して出資持分を評価すべきである。

以上を前提とすれば、被控訴人の出資持分は104122円と評価できるのであり、23万6860円で9億7633万6920円になる。

b Dの株式

(a) Dは被控訴人の出資持分を保有しているところ、被控訴人の出資持分を109306円とした上で、Dの株式を純資産価額と類似業種比準価額を等分に加味した小会社の株式の原則的評価の方式で計算すると、別紙4のとおり1株3万4848円になる。

(b) 乙理事長が所有するDの株式数は、乙理事長名義のものだけでなく、K、L及びM名義のものも含めれば、1万5500株になる。

(c) 以上によれば、乙理事長が所有するDの株式の総額は5億4014万4000円になる。

c Gの株式

(a) Gは被控訴人の出資持分を保有しているところ、被控訴人の出資持分を109306円としてGの株式を純資産価額と類似業種比準価額を等分に加味した小会社の株式の原則的評価の方式で計算すると、別紙5のとおり1株7万2362円になる。

(b) 乙理事長が所有するGの株式数は100株であるから、同社の株式の総額は723万6200円になる。

(エ) 不動産

a 土地（本件不動産38の敷地、本件不動産39、41ないし43）

土地の時価については、相続税における土地の評価は地価公示価格の8割程度とされていること（乙190、191）からすれば、通常の取引を念頭に置いている地価公示価格に近い価額となるように、相続税評価額を0.8で除した価額とするのが合理的である（乙188の1・2参照）。

乙理事長が所有する本件不動産38の敷地、本件不動産39、41ないし43の各

土地の相続税評価額に0.8を除いた評価額の合計は1億7156万5034円になる。

b 建物（本件不動産38、40について）

建物の評価に当たり、固定資産税評価額に用いられる財産評価基本通達（同通達89）は、一般の取引における価額よりも控えめに評価するものであるから、これによる固定資産税評価額を時価とみるのは相当でない。むしろ、当該建物の取得価額が通常の取引価格よりも低いなどの特段の事情がある場合を除き、当該建物の取得価額から、取得日から評価時点までの期間の償却費相当額を控除して算定するのが合理的である。

これによると、本件不動産38の建物の価額は1億1750万6000円、本件不動産40の建物の価額は4867万1105円、合計1億6617万7105円になる。

(オ) 本件不動産40の建物の借地権

本件不動産40の建物の敷地である岡山県倉敷市所在の土地（以下「Sの土地」という。乙164、250）の上には、ほかに、被控訴人所有のIグループ営業本部棟（1階の一部をTが使用）、並びに、Dが所有するU倉敷店の建物及びVの建物（カラオケボックス附属）が存在し（乙199、200の1・2）、これらの建物敷地を除く部分は、これらの建物の共用駐車場になっている（甲6ないし10、乙201）。

このような場合、各建物の借地権（土地利用権）の及ぶ範囲は、Sの土地上の全ての建物の総床面積で按分するのが合理的である（乙202の1・2）。

そうすると、本件不動産40の建物の借地権の範囲は、別紙6のとおり3556.19㎡となる（乙230の1）。

ただし、この借地権の対象であるSの土地は、都市計画道路予定地であるため（乙250）、財産評価基本通達24-7に定める補正率を乗じて計算すると、借地権の時価相当額は1億1815万2548円になる（乙250の4・5枚目）。

(カ) 乙理事長が容易に資金調達できる資金 年間5439万7048円

a 乙理事長の年間収入

乙理事長の年間収入は、本件不動産39ないし41からの賃料収入が2749万2000円、役員報酬等による収入が997万3786円、合計3746万5786円である。

b 乙理事長の親族らの収入・資金

乙理事長の親族らの収入の中には、別紙7のとおり、①Dが丙、丁、K及びLに対して支払っている給与年間合計747万円、②乙理事長の子ら各名義のIグループの株式等から生ずる配当収入（平成18年12月期で合計166万5550円）、③丁名義の預金口座に店舗「W」から入金される賃料年間779万5712円（この店舗は、丁名義を借用した乙の所有店舗である）がある。その合計は、年間合計1693万1262円になる。

乙理事長は、乙理事長の親族名義の銀行口座の預金を管理しており、上記の親族名義の収入は、いずれも、乙理事長が容易に調達できる年間資金として考慮すべきである。

c 以上の合計額は、年間5439万7048円になる。

ウ 予備的主張

本件債務免除益のうち、少なくとも乙理事長の資産の額から本件債務を除く乙理事長の債務の額を控除した範囲については、源泉所得税の計算上給与等の金額に算入すべきである。なぜなら、債務免除された債務のうち債務者にとって弁済することが可能な部分は、その債務免除によってその者の担税力を増加させる利得であり、所得税法36条1項のいう「経済的な利益」に該当するからである。

本件債務免除当時の乙理事長の資産は少なくとも33億5073万2208円であり、これを、被控訴人を除く債権者に対して乙理事長が負っている負債合計4億4040万8457円の弁済に充てたととしても、残りは29億1032万3751円になる。この部分の担税力が、本件債務免除により増加したといえるから、同額の部分は、所得税法36条1項の「経済的な利益」に該当し、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。

この場合の源泉所得税額は11億0342万7468円になり、不納付加算税額は1億1034万3000円になる。

(2) 被控訴人の主張

ア 乙理事長の債務について

a 乙理事長の本件債務免除当時の債務は、本件債務免除分（本件債務免除の前に乙理事長が不動産を売却して7億2640万円余を支払った後の金額）も含めて53億0414万2294円である（本件債務が48億3682万1235円、未納公租公課が2億1133万1022円。控訴人が当初主張していた債務総額52億7766万4092円に、新たに判明した平成11年度分以降の固定資産税、都市計画税の延滞金2647万8202円を加えた額。甲40）。

これに加えて、本件債務免除後、平成18年度分の所得税（本税）として1125万1400円、加算税127万6500円、平成19年度分の所得税（本税）として2374万1700円、加算税356万1000円の合計3983万0600円の未納公租公課が発生している（甲41、42）。これらは本件債務免除時点で確定していないとはいえ、租税債権は優先債権であるから、弁済能力を勘案する際に斟酌すべき負債に含まれる。

b 本件債務は弁済期の定めがないから、いつでも返済請求を受けうるものであり、弁済期が未到来とはいえない。なお、乙理事長は被控訴人に対し、本件債務を月額500万円ずつ（年間6000万円）弁済しているものの、本件債務免除時点の残元本だけで48億3682万1235円もあることからすれば、この弁済は分割弁済の合意を意味するものではない。

イ 乙理事長の資産について

倉敷税務署長は、乙理事長に対する平成19年異議決定において、本件旧通達の適用を認めて、Jによる債務免除当時、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ると認められるものと判断し、課税処分を一部取り消した。本件債務免除は、平成19年異議決定を受けて、同決定の約4か月後に行ったものであり、乙理事長の弁済能力が欠如していることに変わりはない。倉敷税務署長は、自ら乙理事長から国税を徴収す

るのは無理と判断しながら、被控訴人に対しては、被控訴人の資産を当てにし、被控訴人が源泉徴収者として本来の納税義務者である乙理事長から求償権に基づき徴収すれば良いと安易に考え、乙理事長に弁済能力があるとの矛盾した判断をして本件各処分をした。これは、源泉徴収義務者に実質の負担をさせるべきではないという源泉徴収制度の根本を無視するものである。

乙理事長の資産に関する被控訴人の個別の主張は、別紙2「乙理事長の資産の状況（本件債務免除時）」のとおりであり、以下補足する。

(ア) 委託保証金等

委託保証金は、一定期限内に決済することが義務付けられている信用取引等における株式取引の損失を担保するための保証金である。この保証金を資産に計上するのであれば、本件債務免除時点での株式評価損も計上すべきである（甲28ないし30）。

(イ) 上場株式

控訴人が乙理事長の所有株式と主張するO及びPの各株式は、いずれも単元未満株であり、売却できないから、評価額は0円とすべきである。

(ウ) Iグループの各社の所有株式等

a 被控訴人の出資持分

(a) 非上場株式等については、控訴人は配当還元方式を採用しているのに、被控訴人の出資持分の評価方法を純資産価額方式によるのは、不合理である。被控訴人の定款上、被控訴人の存続中に組合員の脱退が認められておらず、解散しない限り持分払戻請求権が現実化し行使されることがない旨定めていることからしても、不合理といえる。

被控訴人の出資持分の評価は、取引事例によるべきであり、それによれば1口169円になる。

(b) 仮に純資産価額方式で評価するとしても、48億3682万1235円もの焦げ付いた債権（本件債務）の額面額を、そのまま正常資産として被控訴人の資産に計上するのは不合理である。平成17年債務免除益の段階で、倉敷税務署長自ら、平成19年異議決定において、乙理事長には本件債務の債務弁済能力が認められないと判断していた。

(c) 被控訴人の出資持分を評価する場合、次の点も考慮すべきである。

i 控訴人は、被控訴人の資産の中にQの建物の借地権が含まれるものとして被控訴人の出資持分を評価している。しかし、Qの建物は、平成16年7月に被控訴人からDに譲渡され、同年8月からDが供用を開始しているから（甲20、21。控訴人も、差戻し前の控訴審では、譲渡されたことを前提に評価していた。控訴理由書別表3-1・2）、被控訴人は、本件債務免除当時、その借地権を資産として有していなかった。

ii 控訴人は、被控訴人所有の土地について、相続税評価額7億8334万3987円に0.8を除し、9億7832万1231円と評価している。しかし、土地について換価処分性を考慮するのであれば、出資持分について換価処分性を考慮せず純資産価額方式で評価するのは矛盾している。0.8で除する評価方法も不合理である。

iii 以上から、控訴人主張の被控訴人の資産は、次のとおり訂正されるべきである。

貸付金 57億6289万3000円→9億2607万1765円

土地 9億7832万1231円→7億8334万3987円

借地権 9456万5000円→ 0円

これによると、被控訴人は資産よりも負債が超過するから、被控訴人の出資持分の評価額は0円になる。

仮に、土地の評価額を9億7832万1231円としても、被控訴人の資産額は32億5828万8765円になり、出資持分1口当たり297円にとどまる。

(d) 控訴人は、本件各処分の異議段階から差戻し前の第1審まで、一貫して、乙理事長の出資持分の口数を同人名義分の8万3750口としていたのに、差戻し前の控訴審において、一転して、乙理事長の子ら名義の被控訴人の出資持分も含めて所有しており、合計23万6860口になると主張する。

しかし、被控訴人の定款12条は、出資証券の譲渡を理事長の承諾でできる旨定め、被控訴人はその手続をした後で出資者名簿に乙理事長の子らの出資口数の変更手続を行い、出資者名簿に登録している。また、乙理事長の子らは、平成22年度から各人の名義の出資持分に基づく配当金を所得として所得税の申告をしている。よって、同人らの出資持分は乙理事長の資産に含まれない。乙理事長の保有する被控訴人の出資持分は、同人名義の8万3750口にとどまる。

(e) 控訴人は、平成28年6月17日付け第9準備書面において、上記予備的主張の中で、①乙理事長が本件債務免除の際にその所有不動産を被控訴人に売却し、その売却代金をもって本件債務の一部の弁済に充当しており、その不動産を被控訴人の出資持分評価に加算すべきである、②R銀行が本件債務免除前の平成19年12月7日に被控訴人に対する20億円余りの債権を債務免除しており、これにより被控訴人の負債額を減額して出資持分を評価すべきである、として、新たに、課税行為算定の事実を主張する。しかしながら、これは、被控訴人の決算書の土地勘定科目と借入金勘定科目の中から、都合の良い数値のみをピックアップしてその後の数値を使用するもので違法であり、時機に後れた攻撃防御方法で、却下されるべきである。

b Dの株式

被控訴人の出資持分を1口169円とすると、これを保有するDは債務超過状態にあり、同社の株式評価は0円になる。

c Gの株式

被控訴人の出資持分を1口169円とすると、これを保有するGは債務超過状態にあり、同社の株式評価は0円になる。

(エ) 不動産

控訴人は、本件不動産38（築後20年10か月経過）及び本件不動産40（築後11年10か月経過）の各建物につき、取得価額から償却率に基づく償却費相当分を控除する方法で評価する。しかし、築20年以上の建物の償却率を1.5%として計算するのは、換価処分性の観点を無視するものである。

(オ) 借地権

乙理事長が所有する本件不動産40の建物の借地権の範囲につき、控訴人は、共用駐車場部分を含むSの土地全体を、同土地上の建物のうち本件不動産40の建物の床面積が占める割合で按分した面積になると主張する。

しかし、借地権の範囲は地主と借地人の間の契約に基づき定まるものであって、建物面積の按分で借地権の範囲を定めるような契約を締結するようなことはない。乙理事長の債務弁済能力を判断する場合、資産の処分換価性を考慮すべきところ、共用駐車場に借地権が及ぶものと評価して売却できるはずがなく、控訴人の主張は非現実的で不合理である。

(カ) 乙理事長の年間資金調達能力について

- a 乙理事長の平成20年度の年間収入は、3451万2572円にとどまる（甲34ないし36）。これに公租公課、社会保険料を控除した手取り額は、1693万円余（平成20年から22年までの3年間の平均で1590万円弱）である。さらに、広島国税局が、この年間収入を前提に、乙理事長の平成12年以降の未納の加算税、延滞税として毎月200万円を乙理事長に納付させているから（甲37、38）、乙理事長の年間収入は赤字である。

加えて、乙理事長の上記年間収入は、乙理事長が出資持分、株式及び不動産を所有し続けることを前提にしているから、これらを売却処分すれば、収入が途絶えることになる。

- b 控訴人は、乙理事長の妻子名義の株式、給与、賃料収入、預金等も乙理事長にとって調達可能な資金であると主張する。しかし、乙理事長の妻子は各自の収入を各自の所得として倉敷税務署長に申告しているから、乙理事長が資金調達できる資金には当たらない。乙理事長が乙理事長の妻子の給与等を使ったとしても、同人らからの借入れになるにすぎず、債務総額に変わりはない。

ウ 予備的主張について

控訴人は、本件債務免除益のうち、少なくとも乙理事長の資産の額から本件債務を除く乙理事長の債務の額を控除した範囲については、源泉所得税の計算上給与等の金額に算入すべきであると主張する。

しかし、この主張は、源泉徴収義務者に対して、受給者の資産状態を調査させてその弁済能力の実態に合わせた徴収義務を負わせるものであり、源泉徴収制度に反する。

4 争点3に対する当事者の主張

(1) 被控訴人の主張

倉敷税務署長は、平成19年異議決定において、乙理事長について「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難と認められる場合」に当たると認定して本件旧通達の適用を認めた。被控訴人と乙理事長は、この判断に基づいて、平成19年異議決定から約4か月後に、本件債務免除には課税処分されないことを確認し、これを表示した上で、乙理事長の主要不動産を売却してその売却代金で一部弁済させた上で、その残金について本件債務免除をした。そのため、本件債務免除が課税処分の対象になるのであれば、被控訴人と乙理事長とが確認し合った前提条件に錯誤があり、これを表示しており、要素の錯誤に当たるから、本件債務免除は民法95条により無効になる。

なお、民法95条は、錯誤の主張時期に制限を課していないのであり、租税の対象となる

法律行為に関して時間的制約を加えるのは、憲法 84 条の租税法律主義に反し、許されない。

(2) 控訴人の主張

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。したがって、被控訴人が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というべきである（乙 38 の 1 ないし 3）。

また、被控訴人は、本件債務免除の際、債務免除をする効果意思を有し、かつ、乙理事長が債務を弁済するの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のであり、代表者が乙理事長である被控訴人は、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から、錯誤はなかった。

被控訴人が源泉徴収義務者という、いわば預り金を納付するという立場に過ぎず、最終的な所得税の負担者でない点からも、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（乙 221 参照）。

仮に、非課税になることに錯誤があるとしても、動機の錯誤に過ぎず、その動機は本件債務免除に当たって、明示的にも黙示的にも表示されていないから、「要素の錯誤」とはいえない。

第 3 当裁判所の判断

- 1 争点 2（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。具体的には、本件旧通達を適用して、乙理事長に係る給与等の源泉所得税額の計算上本件債務免除益を収入金額に算入すべきか）

(1) 本件旧通達の趣旨

債務者は、債権者から債務免除を受けた場合、原則として、所得税法 36 条 1 項にいう「経済的な利益」を受けたことになり、免除の内容等に応じて当該債務者の事業所得その他の各種所得の収入金額となるものであるが、例えば、事業所得者が、経営不振による著しい債務超過の状態となり、経営破綻に陥っている状況で、債権者が債務免除をしたなどという場合には、債務者は、実態としては、支払能力のない債務の弁済を免れただけであるから、当該債務免除益のうちその年分の事業損失の額を上回る部分については、担税力のある所得を得たものとみるのは必ずしも実情に即さず、このような債務免除額に対して原則どおり収入金額として課税しても、徴収不能となることは明らかで、いたずらに滞納残高のみが増加し、また、滞納処分を招くだけであり、他方、上記のような事情がある明らかに担税力のない者について課税を行わないこととしても、課税上の不公平が問題になることはなく、むしろ、課税を強行することについて一般の理解は得られないものと考えられる。こうしたことから、本件旧通達は、かかる無意味な課税を差し控え、積極的な課税をしないこととしている（乙 32、33、70）。

本件旧通達の定める「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」とは、所得税法 9 条 1 項 10 号及び所得税法施行令 26 条の各規定において用いられている文言と同じであり、これらの各規定における当該文言の意義については、所得税法基本通達 9-12 の 2 に

において、「債務者の債務超過の状態が著しく、その者の信用、才能等を活用しても、現にその債務の全部を弁済するための資金を調達することができないのみならず、近い将来においても調達することができないと認められる場合をいい、これに該当するかどうかは、これらの規定に規定する資産を譲渡した時の現況により判定する」と定めているから、本件旧通達の上記定めも、同じ意義を有するものとして用いられていると解される。

また、これは、破産手続開始の原因となる「支払不能」（破産法15条1項）又は民事再生手続開始の条件となる「破産手続開始の原因となる事実の生ずるおそれがあるとき」（民事再生法21条1項）と同様の状態にある者をいうと解される（乙71の6枚目）。ここでいう支払不能とは、債務者が支払能力を欠くために、その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できない状態をいう（破産法2条1項11号参照）。

なお、本件旧通達は、上記のような場合に受けた債務免除益については、「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」とのみ定めているが、この定めは、給与所得に係る源泉所得税額の計算上給与等の金額に算入しないとする趣旨も含むものと解される。

（2）認定事実

後掲証拠及び弁論の全趣旨によれば、上記前提事実に加え、次の事実が認められる。

ア 乙理事長とIグループとの関係

乙理事長は、昭和56年に被控訴人の専務理事になり、平成●年●月●日から平成●年●月●日までの間理事長を務めた（乙2ないし4）。

乙理事長は、平成19年当時、被控訴人の出資総額2700万円のうち418万7500円の出資をしている筆頭出資者であった。乙理事長及び乙理事長の子ら名義による出資金総額は1757万0500円であり、出資総額に占める同族関係者の出資割合は65%である。他の同族関係者となる出資者は、被控訴人の現在の代表者であり乙理事長の実弟である甲、甲の兄X及び同人の妻Yである（乙5）。

乙理事長は、平成23年8月31日時点でDの発行済み株式総数2万株のうち2000株の（乙6）、平成20年6月30日までGの発行済み株式総数200株のうち100株の（乙7）、平成20年6月30日までHの発行済み株式総数200株のうち40株の（乙8）、各株式を所有する株主であった。

また、乙理事長は、本件債務免除の前後にわたり、Dの代表取締役並びにG及びHの各取締役を務めていた（乙9の1ないし3）。

イ 被控訴人から乙理事長への貸付状況

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（乙2、弁論の全趣旨）。

被控訴人は、昭和56年頃から、金融機関から融資を受け、その融資金を乙理事長に転貸するようになった。乙理事長は、被控訴人及び金融機関からの借入金（平成12年12月時点で合計71億円余に上っていた。）を、有価証券取引及び有価証券先物取引株式投資や税金の支払、不動産の購入資金等に充てていた（乙2、19ないし21、40、49ないし54、73、107。枝番を含む）。

被控訴人が乙理事長に貸付をしてきたのは、乙理事長が被控訴人の事業規模の拡大に寄与したこと、乙理事長が被控訴人を人格なき社団にしたことにより、被控訴人には収益事

業にのみ法人税が課税され、土地の売却益に課税されないなど、税金面で優遇を受けられるようになったことなどの貢献によるものである（乙19問答7、乙22問答13、14）。

被控訴人から乙理事長への金銭貸付は、乙理事長が貸付願いを提出し、甲が決裁することにより実行されており（乙19問答5、乙21問答5、乙105）、理事会が開催されずに貸付がされることもあった（乙19）。

ウ 乙理事長から被控訴人への減免要請

平成2年12月26日以降、被控訴人は、乙理事長から、被控訴人からの借入元利金を返済できる状態にないとして、平成19年3月頃までの間、繰り返し借入金債務の減免の要請を受けてきた。これに対し、被控訴人は、借入金元本の免除まではしなかったものの、乙理事長所有の土地に被控訴人関連会社が建物を建て、会社運営を行っていることから、乙理事長が第三者に土地を処分して返済をするのは被控訴人の運営上支障を招くことなどを考慮し、利息の減免（年2%ないし0%とするもの）には応じてきた（乙20の1ないし15）。

乙理事長は、被控訴人に対し、平成16年3月頃から平成19年11月までの間、概ね毎月500万円程度の弁済を継続していた（乙21、73）。しかし、被控訴人から乙理事長への貸付残高は、平成9年10月14日で52億9700万円であったのが、約10年後である平成19年11月30日には53億2673万0934円に増えていた（乙21、73別添1）。

エ 平成17年債務免除益

B銀行は、被控訴人及び乙理事長に対する貸付債権を不良債権として処理するため、平成15年7月30日、被控訴人に対する貸付債権（元金額24億5831万円）及び乙理事長に対する貸付債権（元金額1億0882万1143円）をZに譲渡した（甲4、乙42の1・2）。同社がJにこれらの債権の回収業務を委託したところ、Jは、乙理事長との間で、平成16年7月23日、乙理事長が6500万円の分割弁済を遅滞なく行った場合は、その余の支払義務を免除する旨の合意をした（乙42の1）。

その後、6500万円の分割弁済が遅滞なく行われたため、Jは、乙理事長に対し、平成17年7月31日、その余の支払義務を免除した。なお、6500万円の分割弁済の原資を拠出したのは被控訴人であった（乙43）。

乙理事長は、倉敷税務署長から平成17年分所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を受けたため、異議申立てをしたところ、倉敷税務署長は、乙理事長が平成17年7月31日にJから残元本4382万1143円及びその延滞利息・損害金債務の免除を受けたことにより乙理事長が受けた免除益（平成17年債務免除益）は、本件旧通達が定める「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と認められる場合」に該当する旨判断した平成19年異議決定を出した（甲4）。

オ 平成17年7月31日から本件債務免除までの乙理事長の資産変動

平成17年7月31日の債務免除から、本件債務免除があった平成19年12月9日までの間、乙理事長の資産が特段増加した事実は窺われない（控訴人は、差戻し前控訴審に当たり、新たに収集した証拠により乙理事長の資産が見つかったとして乙118ないし124、143、145、147等を提出するが、これらも、乙理事長が平成17年7月3

1日の債務免除後新たに資産を形成した事実を裏付けるものではない。)

なお、乙理事長は、平成18年12月時点でR銀行から13億2825万円の借入れをしていたところ(乙48)、R銀行は、平成19年3月26日、乙理事長から担保として差入れを受けていた株式を、株式市場で売却処分し、売却代金14億6552万2360円から手数料4万3194円を控除した14億6547万9166円を乙理事長に対する貸付債権に充当した(乙55の1)。

カ 本件債務免除後も、乙理事長は、継続的にDからの借入れを繰り返しており、借入残高は平成22年8月31日期末時点で4億2400万円、平成23年8月31日期末時点では減少したものの、平成24年8月31日期末時点で4億7813万3000円に膨らんでいる(乙24、68、69、79の13)。

(3) 本件債務免除当時の乙理事長の負債

ア 本件債務免除当時の乙理事長の負債のうち、以下の部分については、その存在に争いが無い。

(ア) B銀行岡山支店及びC銀行岡山支店からの各借入金合計1億4656万8537円

(イ) Dからの借入金8000万円

(ウ) 丁、戊及びEからの各借入金合計2750万円

(エ) 株式会社Fに対する未払造成工事代金192万1500円

(オ) 本件債務48億3682万1235円(乙理事長及び丙が所有ないし共有する不動産を売却し、その代金債務と借入金債務とを対当額で相殺した後の金額)

イ 未払公租公課

乙231によれば、本件債務免除当時の乙理事長が負う公租公課の額は、1億8441万8420円と認められる。

ウ 本件債務の弁済期が到来していたか

(ア) 控訴人は、本件債務免除当時、本件債務の全部が弁済期を経過していたとはいえないから、全部を支払うための資力を有するかという観点からの判断をすべきでないと主張する。その理由として、控訴人は、本件債務(残元本)が48億3682万1235円にのぼるとはいえ、①本件債務が、乙理事長の個人企業というべき被控訴人を債権者とし、かつ、毎月月末に一定額を弁済し、余剰資金があるときには臨時で弁済することが合意された債務であること、②乙理事長がその合意に従い遅滞なく弁済していたことを挙げる。

(イ) たしかに、本件債務免除の対象となった本件債務のうち平成15年以前の貸付分は、弁済期の定めがなく、乙理事長に余剰資金があるときに乙理事長の裁量により弁済額を決定しており、平成16年頃に乙理事長と被控訴人の間で毎月月末に500万円を弁済し、乙理事長に余剰資金があるときに臨時で弁済する旨の合意がされている。しかし、弁済期の定めがないことは本件債務免除時点で弁済期が未到来であることを直ちに意味するものではないし、乙理事長が弁済額の決定をする裁量権を有していたとしても、上記(2)で認定した被控訴人内部での乙理事長の出資持分割合のほか、理事会での決議状況、乙理事長の債務が本件債務免除前に50億円を超す巨額なものであるのに対し、乙理事長の分割弁済額が月額500万円程度にとどまり、毎年の利息の全額弁済すら困難な状態が長期間続いてきたことも併せ考慮すれば、本件債務の中に弁済期が到来して

いない部分があるとは認められない。

よって、控訴人の上記主張は採用できない。

エ 本件債務免除当時の乙理事長の負債の額

以上によれば、本件債務免除当時の乙理事長の負債額は5億2,772万2,969.2円であり、本件債務を除くと4億4,040万8,457円であり、いずれも弁済期の到来したも
のとして考慮すべきものであると認められる。

(4) 本件債務免除当時の乙理事長の資産

債務免除時点で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のかを判断するに当たっては、その債務者の有する財産を換価することによりどれだけの支払原資が得られるかの観点から財産評価をすべきであり、債務免除当時の時価で評価されるべきである(乙188の1・2)。

以下、これを前提に、本件債務免除当時の乙理事長の資産額について判断する。

ア 預金、解約返戻金、未収賃料、非上場株式等 14,950,070円

本件債務免除当時、乙理事長の資産として、以下の財産があることは、当事者間に争いがない(別紙2「乙理事長の資産の状況(本件債務免除時)」の番号1ないし3、6)。

(ア) 預金 11,932,048円

(イ) 解約返戻金 6万3,629円

(ウ) 未収賃料 1,699,193円

(エ) 非上場株式等 125万5,200円

イ 委託保証金等 37,168,457円

(ア) 控訴人は、乙理事長の資産となる委託保証金の金額を3,923万6,239円と主張し、その根拠を次のとおり示している(基準日は平成19年12月7日)。

a a証券分 2万7,018円

b b証券分 7,699万6,435円

評価損 △41,408,000円(先物オプション取引及び信用取引の各評価損合計2,165万円と1,975万8,000円(乙205)の合計)

c d証券分 660万7,286円

評価損 △298万6,500円

(イ) しかし、本件債務免除日である平成19年12月10日時点での乙理事長が保有する委託保証金は、次のとおり37,168,457円と認められる。

a a証券分 2万7,018円(乙204)

b b証券分 7,718万1,279円

(乙205から認められる7,699万6,435円に、甲26で認められる評価上昇分18万4,844円を加算した額)

評価損 △4,354万4,500円(甲27)

c d証券分 684万6,160円(甲30)

評価損 △334万1,500円(甲29)

d 小計 37,168,457円

ウ 上場株式 8905万1852円

乙理事長が平成19年12月10日時点で上場株式（株式会社e、f株式会社、株式会社g、株式会社h、i株式会社、株式会社j、m株式会社、n株式会社及びq株式会社の各株式）を合計20万4939株所有しており、それらの同日の最終価格が8857万2110円であることは、当事者間に争いが無い。

これに加えて、乙207（6枚目）によれば、Oの株式が乙理事長名義であるのに加え、乙理事長が、平成19年分所得税の確定申告において、O及びPの中間配当金及び期末配当金を収入に計上していることが認められることからすれば、これらの株式も乙理事長の所有物として資産に含まれると認められる。

これらの株式の価額は、財産評価基本通達169によれば、次のとおり47万9752円と認められる。

O 500株×919円＝45万9500円（乙207）

P 83株×244円＝2万0252円（乙207）

この点、被控訴人は、Oの株式が単元未満株であると主張するが、単元未満株であっても、自由に取引をすることが可能であるから、上記評価額に不合理なところはない。

以上によれば、被控訴人が本件債務免除当時に所有する上場株式の評価額は、控訴人が主張する8905万1852円を下らないと認められる。

エ Iグループの各社の所有株式等

(ア) 被控訴人の出資持分 9億7633万6920円

- a 控訴人は、乙理事長が所有する被控訴人の出資持分の評価額について、①純資産価額方式を採用した上、②本件債務に係る債権の評価額を額面どおりとして被控訴人の資産に計上し、③被控訴人所有の土地の評価額は相続税評価額を0.8で除した額として資産評価し、④Qの建物を被控訴人がDへ譲渡した事実を認めず、Qの建物の敷地の借地権を被控訴人の資産に含めて、被控訴人の出資持分を1口9306円と評価した上で、⑤乙理事長が所有する被控訴人の出資持分を23万6860口とし、乙理事長が所有する被控訴人の出資持分評価額を22億0421万9160円（9,306×236,860）と主張している。

以下、この評価方法の可否を判断する。

- b 純資産価額方式を採用することの適否

- (a) 株式等の時価は、当該株式等の取引事例が適正なものであれば、株式等の時価をその取引価額をもって算定することに合理性があるが、そのような方法を採用できない場合に純資産価額方式により算定するのが合理的というべきである。このことは、所得税基本通達23～35共-9（4）において、取引相場のない株式等の価額の算定に関し、①売買実例のあるものであれば、最近において売買の行われたもののうち適正と認められる価額、②売買実例のないものでその株式の発行人と事業の種類、規模、収益の状況等が類似する他の法人の株式の価額があるものであれば、当該価額に比準して推定した価額、③④のいずれにも該当しない場合には、権利行使日等又は権利行使日等に最も近い日におけるその株式等の発行人の1株又は1口当たりの純資産価額等を参酌して通常取引されると認められる価額としていること（乙154）、法人税基本通達4-1-5、9-1-13でも、同様

の定めがあること（乙155）からも裏付けられる。

- (b) この点、被控訴人は、①被控訴人の出資持分の取引実績があることを前提に、取引事例方式を用いるべきであると主張するとともに、②被控訴人においては存続中に組合員の脱退が認められておらず、解散しない限り持分払戻請求権が現実化し行使されることがないこと、③乙理事長の所有する非上場株式等について控訴人が配当還元方式を採用していること（別紙2「乙理事長の資産の状況（本件債務免除時）」参照）との比較からも、被控訴人の出資持分を純資産価額方式で評価するのは合理性がないと主張する。
- (c) 上記①についてみると、甲11ないし16、乙78の2、143、145及び弁論の全趣旨によれば、過去（平成10年5月29日から平成23年9月6日まで）の被控訴人の出資持分の取引事例として、1万口を1口2000円で売買した事例、500口を1口500円で売買した事例、600口を1口150円で売買した事例、1500口を1口150円で売買した事例、600口を1口50円で売買した事例、1240口を1口100円で売買した事例、1000口を1口200円で売買した事例があることが認められるが、いずれの取引も被控訴人の関係者の間の閉鎖的な取引であり（次の②でも示すとおり、定款により出資持分の譲渡が制限されている）、また、その価格設定には被控訴人の意向も反映されていることが認められるから、上記各取引による評価額が出資持分の客観的な交換価値を表したものと認められない。

上記②についてみると、被控訴人の定款（甲5）7条には、組合員は、被控訴人が解散するまで脱退できず、他の組合員に出資証券を譲渡するか、又は、組合員が死亡した場合にその家族が引き受け、若しくは他の組合員に譲渡することができるに過ぎない旨を定めている。しかし、定款による持分譲渡制限の存否によって出資持分の客観的な交換価値が左右されるとは解されないものであり、むしろ、被控訴人の出資持分権者は、財産全体につき自らの出資額の割合に応じて払戻等を求める潜在的可能性を有することからすれば、純資産価額方式を用いるのは合理性が認められる（最高裁平成22年4月8日第一小法廷判決・民集64巻3号609頁参照）。この点、被控訴人は、本件では債務弁済のため早急な処分を前提とした換価価値が求められているから、上記解釈は妥当しない旨主張するが、本件債務免除時点での資産価値を判断する必要があるからといって、早急な処分を前提としなければならないとまでは解されないから、被控訴人の主張は採用できない。

上記③については、非上場株式において配当還元方式を採用したとしても、被控訴人の出資持分が非上場株式と同様の方式で客観的な交換価値が算出できるとは認められないのであり、被控訴人の上記主張は採用できない。

よって、被控訴人の上記主張は、いずれも採用できない。

- c 純資産価額方式による場合に、被控訴人の資産に本件債務に係る債権の額を計上することの適否

- (a) 本件のように、本件債務を弁済することが著しく困難であるか否かが争われている場合には、乙理事長の資産と債務を対比した債務超過の状態、返済能力を算定、評価する必要があるが、乙理事長の資産として含まれる被控訴人に対する出資持分

を資産として算定、評価するために被控訴人の純資産を算定する際に、本件債権自体を資産として査定、評価する必要があり、これが定まらなければ、被控訴人への出資持分の算定、評価ができず、被控訴人の出資持分の評価が定まらなければ、乙理事長の資産の算定ができず、ひいては、乙理事長の資産と債務を対比した債務超過の状態、返済能力を算定、評価することができないという関係になる。したがって、本件債権の資産価値についてまず一定の値を査定、評価し、それが本件債権を有する被控訴人の資産の算定、被控訴人に対する出資持分の算定評価に反映され、それを保有する乙理事長の資産の算定、評価、ひいては、乙理事長の債務超過状態、返済能力の算定、評価に反映されることになるから、それに基づき、当初の本件債権の資産としての査定、評価の値を修正すべきことになり、修正された値を基に、再度上記の作業をすると、再度の修正を要するという循環関係が続き、結局、本件資産の評価を一義的に算出することができないことになる（控訴人は、本件債務免除当時の財産評価基本通達204（乙232）を本件債権の評価方法に当てはめて、課税時期に手形交換所において取引停止処分を受けるなど、その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれる場合に当たらない以上、債権金額どおりに評価すべきであるとも主張するが、債務免除益の存否の判断に財産評価基本通達204を適用することの相当性に疑問があるばかりか、控訴人が主張するように本件債権の査定、評価を債権金額どおりに評価すると、債務の弁済が困難となっているにもかかわらず、それが全額返済可能であることを前提に乙理事長の返済能力を算定評価することになり、いわば結論を先取りした算定になりかねないこととなるから、控訴人の主張は採用できない。）。

したがって、債権の資産価値を査定、評価するに当たり、債務者の債務超過の存否ない状態を査定、評価する必要があり、その前提として当該債務者の資産を査定、評価する際、当該債権自体の資産価値の査定、評価を要するという循環的な関係、いわば当該債権の資産価値が、当該債権自体の価値の引当てになっているような関係にあつて、かつ、当該債権の元本の返済が長期間滞り、その返済の予定も定まっておらず、当該債権の責任財産となりうる資産が当該債権金額に比し僅少である場合には、当該債権の資産価値をいったんゼロと査定した上で、債務者の債務超過の状態、返済能力を算定、評価するのが相当である。

- (b) 本件で乙理事長の債務超過の状態、返済能力を算定、評価すると、本件債権の資産価値は、前記のような本件債権自体の価値の引当てになっているような循環的な関係にあるところ、前記1（2）ウで認定したとおり、平成2年12月から平成19年3月までの長期間、乙理事長は本件債務の元本を支払うことができず、利息金も継続して被控訴人から減免してもらわなければならない状態であり、元本返済の予定も定まっていなかったこと（本件債務免除後も多額の借入れをしている）、後に判断するとおり、乙理事長の本件債務免除時点での資産は、本件債務を含む負債総額に比べて著しく少なく、かつ、負債の大部分を本件債務が占める一方で優先弁済権を有する債権にも当たらないため、本件債務の責任財産は著しく僅少であるというほかない。よって、本件債権の資産価値はいったんゼロと査定したうえで、乙理事長の資産を算定、評価するのが相当である。

d Qの建物の借地権は被控訴人の資産に含まれるか

- (a) 被控訴人は、本件債務免除前の平成16年7月28日、Qの建物及びその敷地が、他の不動産とともにDに譲渡したと主張する。これに対し、控訴人は、被控訴人がQの建物をその敷地や同地上建物とともにDに売却した事実はなく、本件債務免除当時の被控訴人の資産の中にはQの建物が含まれており、ひいてはその建物の敷地の借地権も含まれるものとして被控訴人の出資持分を評価すべきであると主張する。
- (b) 被控訴人は、Qの建物及びその敷地の所有権を譲渡したことを裏付ける事情として、①甲20、21（被控訴人の平成16年12月期及びDの同年8月期の各固定資産台帳兼減価償却額明細書）中の「売場増設（●●）」、「倉庫及び作業場（●●）」及び「和室及び控え室（●●）」が、平成16年7月、被控訴人では期中減少額として計上される一方、Dでは期中増加額として計上されていること、②岡山県が被控訴人に対し、平成26年9月10日、Qの建物について不動産取得税の納税通知書を送付したのに対し（甲31）、被控訴人が経緯説明書（甲32）を提出し、岡山県が不動産取得税の賦課を取り消したこと（甲33）、③被控訴人は、Qの建物だけでなく、その敷地及び他の同地上建物とともにDへ売却したのであって、未登記建物であるQの建物のみを売却せずに残して、その建物に借地権を設定するようなややこしいことをするとは考えられないこと、以上の点を挙げる。
- (c) しかし、上記①については、被控訴人がQの建物を売買したと主張する売買契約書の中には、Qの建物とは別の物件の記載はあるものの、Qの建物の記載がない（乙217の5ないし8枚目参照）ことは、被控訴人も自認するところである（平成25年10月31日付被控訴人準備書面8頁）。この点、甲32中には、Qの建物が未登記建物で登記手続が不要であったために売買契約書に記載しなかった旨の部分があるが、売買の対象である物件について、未登記建物であるからといって売買の対象を特定する契約書の物件目録に記載しないというのは不自然である。被控訴人及びDの各固定資産台帳兼減価償却額明細書（甲20、21）の平成16年7月の期中減少ないし期中増額があったものとして記載された「売場増設（●●）」等の建物が、Qの建物と同一であるのかも明らかではない。被控訴人の平成16年12月期の総勘定元帳にも、同年7月にQの建物を売却した旨の記載はない（乙217の2、3、9枚目）。

上記②の点については、まず、平成16年7月以降、被控訴人がQの建物の固定資産税及び都市計画税の納税義務者として納付しているのに対し（乙215。ただし、家屋番号●●の建物は、平成22年に滅失した）、Dには不動産取得税が課税されていない（乙216。乙215によれば、固定資産税が課税されている事実も窺えない。）。甲31ないし33によれば、控訴人がQの建物の売買の事実を否定するようになった平成25年（同年10月15日付控訴人第5準備書面参照）の後である平成26年度に、岡山県がDに対し、Qの建物の不動産取得税の納税通知書を送付したところ、Dから、Qの建物の売買は平成16年である旨の経緯説明書が提出されたことから、岡山県が賦課期間の経過を理由として賦課を取り消したことが認められるものの、これは本件訴訟で控訴人から指摘されてからDが被控訴人の主張に合わせた申告をしたに過ぎないものといえるから、これをもって、被控訴人の

主張の裏付けとすることはできない。

上記③の点についても、未登記建物であるQの建物のみを除外して売買することが不動産取引として不合理であると認めるに足りない。

- (d) よって、平成16年に被控訴人からDへQの建物を売却したとの事実は認められず、平成19年12月当時、同建物の所有権及びその敷地の借地権は被控訴人が資産として保有していることが認められる。

e 被控訴人の所有地の評価方法

- (a) 土地の時価を評価するに当たっては、固定資産評価額が自由な取引が行われるとした場合における取引価格の7割程度であること（乙189）、相続税における土地の評価は地価公示価格の8割程度とされていること（乙190、191）からすれば、通常取引を念頭に置いている地価公示価格に近い価額となるように、相続税評価額を0.8で除した価額とするのが相当である（乙188の1・2参照）。
- (b) 被控訴人は、仮に相続税評価額に0.8を除する方法で評価するとしても、被控訴人所有の土地の一部が広大地に該当するから、財産評価基本通達24-4に基づき評価を減すべきであると主張する（甲54、58の1・2、59参照）。

しかし、財産評価基本通達24-4により評価を減額すべき対象となる広大地とは、その地域における標準的な宅地の地積に比して著しく地積が広大な宅地で、開発行為を行うとした場合に道路や公園等の公共公益的施設用地の負担が必要と認められる宅地をいうところ（乙238）、被控訴人主張の土地が広大地に当たるとは認められない。よって、広大地を理由とする評価減額は認められない。

- (c) 被控訴人は、法人税基本通達9-1-14が上場有価証券等以外の株式の価額について特例を定めており、同通達188の(2)に定める「中心的な同族株主」に該当する法人については同通達178に定める小会社に該当するものとして評価すべきとしているところ（甲73、74）、乙理事長の子らの出資持分まで乙理事長の資産に含めるのであれば、持分割合が25%を超えるから、中心的な同族株主がいる組合になるといえるのであり、小会社として、出資持分の評価は、（類似業種比準価額×0.50）+（同社の1株当たりの純資産価額×0.50）で計算すべきであると主張する。

しかし、財産評価基本通達179の(3)は、小会社の株式の評価方法として純資産価額方式を原則としつつ、事業規模が小規模であっても営利を目的とする会社として機能する以上、株式評価に当たっても類似業種に比準する形で企業の収益性を評価額に反映させることも合理的であることから、納税義務者の選択により類似業種比準方式の併用が認められているものの（乙158の560頁）、乙理事長が納税義務者としてかかる選択をした事実は認められないし、本件において、会社資産の持分としての性格（純資産価額方式）よりも収益性（類似業種比準方式）の方が評価として合理的であるとも認めるに足りない。よって、被控訴人の上記主張は採用できない。

f 平成18年12月決算以後の資産変動

- (a) 本件債務免除時点での被控訴人の出資持分を評価するに当たっては、直前期である平成18年12月決算時点の資産評価が基になるところ、控訴人は、同決算後に

生じた事実として、①本件債務免除に当たり乙理事長が所有又は共有する本件不動産1ないし37を7億2640万9699円で被控訴人に売却し、その代金債務と本件債務とを対当額で相殺しているところ、本件不動産を被控訴人の資産に加算すべきである旨、②本件債務免除に先立つ平成19年12月7日に被控訴人がR銀行倉敷支店からの借入金債務20億3750万1640円の免除を受けているところ、この借入金を被控訴人の負債から控除すべきである旨主張し、その上で被控訴人の出資持分1口当たりの評価額は4122円になると主張する。

この点につき、被控訴人は、控訴人が、平成28年6月17日付第9準備書面を当審第4回口頭弁論期日（同年7月6日）において陳述し、上記①、②を被控訴人の出資持分の評価、算定の事実として主張するのは、違法であり、時機に後れた攻撃防御方法である旨主張する。しかしながら、上記①、②の事実は当事者間に争いがなく、本件訴訟において、上記①、②の事実を本件訴訟において被控訴人の出資持分の評価、算定に当たりどう考えるかは、解釈、判断の問題であって、新たに事実認定のための証拠調べ等を要するものではないから、上記事実の主張により、訴訟の完結を遅延させることになるとは認められず、その主張を却下すべきものには当たらないというべきである。

(b) 上記①については、被控訴人が本件不動産1ないし37を購入したことで、売却代金と本件債権の一部とを対当額で相殺しているところ、本件債務免除は、上記売買による代金債務を相殺した後の残債務について行っており、被控訴人は、この不動産を売買により取得した上で、本件債務免除を行ったことになる。そうすると、この売買代金相当額7億2640万9699円を被控訴人の不動産として資産に加算することになる（本件不動産3の建物も便宜上被控訴人の資産の部科目の土地に含めて計算するものとする。）。

(c) 上記②については、平成19年12月7日に被控訴人がR銀行倉敷支店から借入金債務20億3750万1640円の免除を受けたことにより、被控訴人の負債が減少したことが認められる（被控訴人の負債の部科目のうち、便宜上、短期借入金及び長期借入金から控除する。）。

(d) 被控訴人の営業活動を見ると、乙78の8ないし18によれば、別紙8のとおり、本件債務免除の前後である平成16年12月期から平成23年12月期までの間、営業活動上の利益、支出は大幅な変化はなく、固定資産売却益や債務免除益、雑損失といった部分での変動が各期の収支に大きな影響を及ぼしていることが認められる。

そうすると、本件債務免除の直前期末（平成18年12月期）から本件債務免除当時までの被控訴人の通常の営業活動に係る資産及び負債に著しい増減がないと推認できるから、平成18年12月期の帳簿価額に、R銀行倉敷支店からの債務免除による債務免除益を加算した額をもって、被控訴人の純資産額を算定するのは合理性があると認められる。

(e) 以上によると、被控訴人の出資持分1口当たりの価額は、別紙9のとおり4122円になると認められる。

g 乙理事長の保有する出資口数

- (a) 控訴人は、乙理事長が、乙理事長の子らの名義を借用してIグループの株式等を保有しており、被控訴人の出資持分も乙理事長の資産として評価すべきであると主張する。
- (b) そこで検討すると、まず、乙理事長の子らの保有する上記出資持分は、いずれももと乙理事長名義であったのが、乙理事長の子らにそれぞれ名義変更されており、出資持分に基づく配当収入については、乙理事長の子らが自己の所得として所得税申告手続をしている。

しかし、丁に関しては、被控訴人からの配当収入が入金される丁名義の預金口座（乙118、119）をみても、丁が生活費のためにそれらの預金を費消している形跡はなく、かえって、その預金口座と乙理事長名義の口座の間の送金が繰り返されていることからすれば（乙127の1・2、218、219、229の1）、丁名義の被控訴人の出資持分の実質的な所有者は乙理事長であることが認められる。

K及びL名義の出資持分についても、遅くとも平成9年には、同人らは社員（出資持分権者）として被控訴人の確定申告書に記載されている（乙78の1）が、そもそもいつから同人らは被控訴人の出資持分権者なのか、出資は同人らがそれぞれ固有の資金から拠出したことによるものなのか、乙理事長から出資金相当額の贈与を受け、これを出資金に充てたのかという、同人らの出資持分の発生原因事実が全く不明である。のみならず、乙理事長からK及びLへ名義変更がされているところ（乙78の7ないし12）、平成10年5月18日に、被控訴人の乙理事長に対する貸付金の担保として、乙理事長及び乙理事長の妻子名義の被控訴人の出資持分全て（25万2260口）が提供されたが、その際の平成10年5月臨時出資者総会の議事録（乙78の2）には、「担保として乙本人より当組合の出資証券252,260口」を預かっている旨の記載がされているのであり（同議事録には、Xや甲、rのほか、被控訴人の従業員であるtら3名からも担保提供の申し出があった旨の記載がある。）。乙理事長の妻子らから預かっている旨の記載にはなっていない。なお、K及びL名義の各出資持分については、両名が各出資持分の配当金が入金される口座を個人的な用途で入出金しているとはいえ（乙120ないし122、甲43）、これは、被控訴人からの配当金が入金される口座と、KないしLが個人的に入出金する口座が重複しているにすぎず、これをもってKないしLが実質的にも被控訴人の出資持分を所有しているということとはできない。むしろ、乙145（平成6年頃までDで勤務していたAからの聴取書）によれば、乙理事長の子らの出資証券の現物は被控訴人の金庫の中にあり、実際には乙理事長が管理していたことが認められる。よって、K及びL名義の被控訴人の出資持分は、いずれも乙理事長が実質的に所有していることが認められる。

乙理事長からMへの被控訴人の出資持分の贈与は、平成16年以降に行われているところ（乙78の8・9）、Mは平成●年●月●日生であるのに加え（乙77の2）、そもそも、乙理事長からMへの出資持分の譲渡は、非組合員への譲渡となるから、被控訴人の定款上はできないはずであるし（被控訴人の定款7条、12条）、M名義の預金口座（乙126）にはMが個人的に出金した履歴が窺われず、また、乙理事長の口座との間の入出金が存在することも考慮すれば、出資持分の実質的な

所有者は乙理事長であることが認められる。

(c) 以上によれば、本件債務免除時点の乙理事長の資産に含まれる被控訴人の出資持分は、乙理事長名義の23万6860口と認められる。

h 上記のとおり、被控訴人の出資持分1口当たりの価額が4122円であり、乙理事長が所有する被控訴人の出資持分は23万6860口と認められるから、乙理事長の資産に含まれる被控訴人の出資持分は、9億7633万6920円と認められる。

(イ) Dの株式 2億3600万3000円

a 控訴人は、①Dが被控訴人の出資持分を15万0670口所有しているところ、被控訴人の出資持分を1口9306円としてDの資産を算出すれば、Dの株式が1株3万4848円と評価できるとし、②乙理事長が自己名義だけでなく、K、L及びM名義でも同社の株式を所有していると主張する。

b 株式1株当たりの評価

上記①の主張については、上記(ア)で判断したとおり、被控訴人の出資持分は1口4122円と認められるから、Dの株式は、別紙10のとおり、1株当たり1万5226円と算出できる。

c 乙理事長の持株数

上記②についてみると、乙145(昭和55年頃から平成6年頃までDで勤務した④からの聴取書)によれば、Dの株式の現物は被控訴人の金庫に保管されており、乙理事長の子らの名義となっているDの株式も、被控訴人の出資証券と同様、乙理事長が管理しており、名義はどうにもできる状況であったことが認められる。

そうすると、K、L及びM名義のDの株式の実質的な所有者も、乙理事長であることが認められるから、乙理事長名義の株式を含め、合計1万5500株が乙理事長の所有であることが認められる。

なお、被控訴人は、Dの乙理事長名義の株式6500株が、平成19年8月期の決算後、本件債務免除までの間の平成19年10月1日に、2900株がEへ(甲77)、各400株がL、K及びMへ、各譲渡されているとも主張する。しかし、甲77に記載された譲渡価額の代金の授受を窺わせる証拠はなく、乙79の8・9その他の証拠によっても、被控訴人の上記主張を認めるには足りない。

d 以上のとおり、本件債務免除当時のDの株式は1株当たり1万5226円であり、乙理事長の持株数が1万5500株と認められるから、乙理事長の資産に含まれるDの株式評価額は、2億3600万3000円と認められる。

(ウ) Gの株式 343万7500円

控訴人は、Gが所有する被控訴人の出資持分(2000株)を1株9306円とした上で、Gの株式を1株7万2362円と評価できると主張する。

まず1株当たりの評価額についてみると、上記(ア)で判断したとおり、被控訴人の出資持分は1口4122円と認められるから、Gの株式は、別紙11のとおり、3万4375円と認められる。

乙理事長の持ち株数が100株であることは、争いがない。

そうすると、乙理事長の資産に含まれるGの株式評価額は、343万7500円と認められる。

(エ) Hの株式

Hの株式の評価額は0円であるため、乙理事長が所有する同社の株式の評価額も0円であることは、争いがない。

オ 不動産 2億5009万9163円

(ア) 所有地（本件不動産38の敷地、本件不動産39、41ないし43の各土地） 1億7156万5034円

- a 土地の時価については、相続税における土地の評価（相続税法22条において取得時における時価と定められている。）が、地価公示価格水準の8割程度とされていること（乙190、191）、地価公示価格は、都市及びその周辺の地域等において、標準値を選定し、その正常な価格を公示することにより、一般の土地の取引価格に対して指標を与えるものであり（地価公示法1条）、自由な取引が行われるとした場合におけるその取引において通常成立すると認められる価格であること（同法2条2項）、以上を考慮すると、債務免除時点における債務者の資力を判断する場合も、通常の取引を念頭に置いている地価公示価格に近い価額となるように、相続税評価額を0.8で除した価額とするのが相当と解される（乙188の1・2参照）。

本件債務免除当時乙理事長の所有する土地は本件不動産38の敷地、本件不動産39、41ないし43の各土地であり、これらの土地の相続税評価額に0.8を除した評価額の合計は、1億7156万5034円になる（乙192ないし195）。

- b この点、被控訴人は、乙理事長所有の土地の本件不動産38の敷地につき、広大地に該当するから、財産評価基本通達24-4に基づき、評価額を4706万1000円に減ずるべきであり（甲54、59）、これを前提とすれば、乙理事長所有の土地総額は1億0734万0985円になると主張する。しかし、同土地が財産評価基本通達24-4により評価を減額すべき対象となるような、道路や公園等の公共公益的施設用地の負担が必要な宅地（乙238）に当たるとは認められない。よって、広大地であることを前提とする評価減額は認められない。

(イ) 建物（本件不動産38、40の各建物） 7853万4129円

- a 控訴人は、建物の評価額につき、本件訴訟の当初は固定資産評価額と一致することを前提とした認否等をしていたところ、差戻し前の控訴審から、取得価額から減価償却する方法を用いて、本件不動産38の建物を1億1750万6000円（取得価額の72%相当額）、本件不動産40の建物を4867万1105円（取得価額の73%相当額）、合計1億6617万7105円と評価すべきであると主張する。

- b しかし、本件債務免除当時、本件不動産38の建物は取得後20年10か月、本件不動産40の建物は取得後11年10か月が経過していたのであり（乙152、197）、かかる古い建物の評価額が、その後特段の付加価値が生じた事実が窺われないにもかかわらず、取得価額の7割を超える評価で処分できるとは認めがたい。

むしろ、建物の評価については、財産評価基本通達89が、その価格の固定資産税評価額に同通達別表1に定める倍率を乗じて計算した金額によって評価する旨を定めており（乙158の385頁）、同別表1の倍率が1.0であることからすれば、家屋の相続税評価額は固定資産税評価額と同額となる。また、財産評価基本通達の定める価額が一般の取引価額よりも控えめであることが窺われるとはいえず、固定資産税評

価額とは異なる客観的合理的な取引価額について、控訴人は主張立証していない。よって、固定資産税評価額をもって評価すべきである。

弁論の全趣旨によれば、本件不動産38の建物の平成19年の固定資産評価額は4660万1151円、本件不動産40の建物の平成19年固定資産評価額は4561万8540円と認められる。ただし、本件不動産40の建物がDに賃貸されているため(乙196)、借家権割合30%(乙198)を控除すると、3193万2978円と認められる。

c 以上によれば、本件不動産38、40の各建物の評価額の合計は、7853万4129円と認められる。

カ 本件不動産40の建物の借地権 1億1815万2548円

(ア) 控訴人は、Sの土地の借地権の範囲につき、Sの土地上に建っている各建物の床面積ごとに按分した割合の面積に及ぶと主張する。

(イ) 1筆の土地上に数個の建物が存在し、建物ごとに別個の借地権が設定され、建物の敷地を除く部分が全体として共用の駐車場に供せられているという場合において、当該各建物の借地権の評価額を算定するための明確な指針は見当たらない(乙202の1・2参照)。しかるに、このような土地上の建物の借地権価格を評価する(その算定の基となる借地権の範囲を定める)に当たっては、まずは、借地権設定契約の契約内容に基づいて判断すべきであり、契約内容が明らかでない場合には、同一土地上の各建物の借地権ないし建物賃借権設定契約の目的、同各契約締結時における建物の用途(商業目的か、自家使用目的かなど)、各建物の延床面積、当該借地の地理的環境(各建物での共用駐車場を必要とする利用者の割合、利用頻度)、借地権設定の際に両当事者で想定していた各建物における共用部分の利用見込者数等を総合考慮して、借地権設定契約当事者の合理的意思をもって判断すべきものと解すべきである。

乙171(別添10-1・2)、乙185の別添9-1、乙230の1・2によれば、一般財団法人⑧中四国支社長が、広い土地に数棟の建物を建てた場合の不動産鑑定事務における借地権の及ぶ範囲はどこまでかとの問いに対し、社会経済的な力関係を確認しながら、合理的な範囲で決めていくことになるが、延床面積を考慮して借地権の範囲を判断するというのは、考え方としてはある旨、建物が数棟建っている場合には、土地の利用状況に着目して、全体が一体のものとして機能し、利用されている場合には、それぞれの建物の床面積から計算したものが借地権の及ぶ範囲とするのが合理的である旨の見解を示しているが、これも上記裁判所の判断の合理性を裏付けるものといえる。

(ウ) 本件についてみると、本件債務免除時点で、Dが所有するSの土地には4棟の建物がある。①うち1棟(家屋番号●●。甲9)は、乙理事長が所有する本件不動産40の建物であり、Dが賃借し、さらに③倉敷店が同建物を賃借して営業している。②うち1棟(家屋番号●●。甲7)は、Dが所有し、株式会社④が賃借してU倉敷店として営業している(乙203別添10)。③うち1棟(家屋番号●●。甲8)は、Gが所有し、Dが賃借し、Iグループ営業本部及びTの店舗として利用している(乙203、230の1の別添11)。④残る1棟(家屋番号●●。甲10)は、Dが所有し、Vとして営業されている。Sの土地のうち、各建物の敷地ではない部分は、上記各建物の利用者のための駐車場になっている(乙200の1・2、201)。

これら4棟の建物のうち、1棟(上記②のもの。家屋番号●●)は、建物賃貸借契約書上、借地権の範囲を建物敷地及び駐車場を含め約650㎡と定めている(乙203別添10、乙230の1)。しかし、本件不動産40の建物の土地賃貸借契約書(上記①のもの。乙196)では、賃貸の対象としてSの土地を表示するのみで、土地賃借人である被控訴人の賃借権の及ぶ範囲は明らかでない。その他の建物(上記③、④のもの)については、土地賃貸借契約ないし建物賃貸借契約の対象として、Sの土地のどの範囲まで賃借権が及ぶのかが明らかでない(乙196、203、弁論の全趣旨)。

(エ) Sの土地の中で賃借権に基づく土地利用範囲を明確に定めているのは上記②の建物の賃借権であり、Sの土地7264.59㎡から、上記賃借権の範囲である650㎡を控除すると、残りが6614.59㎡になる。残地は、本件不動産40の建物だけでなく、上記③、④の建物の敷地及び共用駐車場に供せられているところ、3棟とも、商業用施設として多数の顧客等の利用を予定しているのに加え、Sの土地が●●の傍であるとはいえ、周囲の状況も考慮すれば、各建物を利用する相当の割合の顧客等が、いずれも、自家用車や商業用車両を利用することが見込まれることが窺われる。

以上によれば、Sの土地の残地6614.59㎡のうち、本件不動産40の建物(上記①の建物)及び上記③、④の建物の総床面積で按分した範囲で、各建物の賃借権が及ぶとするのが、各建物の土地賃貸借契約ないし建物賃貸借契約を締結した当事者の合理的意思に合致するというべきである。

そうすると、本件不動産40の建物の借地権の及ぶ範囲は、3556.19㎡と算出される(延床面積が、本件不動産40の建物で999.73㎡、上記③の建物で708.94㎡、上記④の建物で150.85㎡であることから、これらの合計1859.52㎡分の999.73㎡で6614.59㎡を乗じた面積。乙230の1)。これを前提に、乙250のとおり都市計画道路予定地であることを踏まえて財産評価基本通達24-7所定の補正、借地権割合、貸家建付借地権割合を考慮すれば、9452万2039円となる。

なお、この金額は、相続税評価額を前提としたものであり、これを0.8で除すると、1億1815万2548円になる。

この点、被控訴人は、乙理事長の借地権についても、これが広大地に該当するため減価すべきであると主張するが、Sの土地が財産評価基本通達24-4所定の広大地であると認めるに足りないから、この主張は採用できない。

キ 収入 年間4953万1498円

(ア) 乙理事長固有の収入

甲3、34ないし36、弁論の全趣旨によれば、平成19年12月10日時点の乙理事長の年間収入が3746万5786円であること、平成20年から22年までの年間収入の平均は3385万1055円、各年分の不動産収入の必要経費、所得税、県市民税及び社会保険料を控除した手取額が平均1589万3809円であることが認められる。また、乙理事長は、平成19年当時、概ね各月200万円ずつ、合計2000万円の租税を納付しており、平成20年にも同様の納付が継続していたことが認められる(甲37、38)。

そうすると、本件債務免除時点で、乙理事長に、本件債務のまとまった弁済ができる

だけの乙理事長名義の収入を有していなかったことが認められる。

(イ) 乙理事長の妻子名義の収入

a 控訴人は、次に挙げる乙理事長の妻子の収入も、乙理事長が年間で調達できる資金として考慮すべきであると主張する。以下、これについて判断する。

① Dから丙、丁、K及びLに支給している給与合計747万円。内訳は、丙が360万円、丁が37万円、Kが110万円、Lが240万円。

② 乙理事長の子らが各自所有するIグループの株式等から生ずる配当収入（平成18年12月期）合計166万5550円。内訳は、丁が被控訴人から4万1500円、Kが被控訴人から25万9000円、Dから30万円、Lが被控訴人から25万5850円、Dから30万円、Mが被控訴人から20万9200円、Dから30万円。

③ 丁が㊸が賃借する店舗「W」から得ている賃料収入年間779万5712円

b 丙名義の収入について

本件債務免除当時、丙にはDからの給与が支給されており、その額が360万円である（乙108の3）。これは、丙の収入として所得税の申告がされている。

しかし、この所得税申告手続は乙理事長側で行っていたものである（乙109）。また、この給与が振り込まれていた丙名義の口座では、電気代、新聞代、水道代、携帯電話代等の引落しが行われているとはいえ（乙115、116）、その電気代や水道料金は、乙理事長と丙が離婚した後の乙理事長の自宅建物の電気代等であり（乙234の1・2頁）、丙名義の口座の取引履歴（乙115ないし117）を見ても、日々の生活費のために出金した形跡がない。丙は、平成12年頃に丁とともに乙理事長宅を出て別居状態となり、乙理事長には行方を知らせておらず、携帯電話を通じて連絡は取れるものの、乙理事長とは直接会うことは全くないまま、平成18年1月には離婚している（乙109、137、138）。また、丙はIグループの役員、従業員として勤務しておらず、丙自ら、Dから給与が振り込まれている預金口座について、その口座に振り込まれている給料を受領していないと申述している（乙116）。しかも、丙名義の預金口座から乙理事長名義の口座に預金が振り込まれた上、その金員が乙理事長の株取引等に用いられている（乙127の1・2、229の1）。

以上によれば、丙名義の給与等の入金される口座は、実質は、乙理事長が自由に管理していることが認められ、乙理事長が容易に調達できる年間資金であることが認められる。

c 丁名義の収入について

(a) 丁名義の給与収入は、丁の収入として所得税申告がされている。平成19年時点の丁の収入は、Dからの給与が年間37万円、不動産賃料収入が899万5712円である（乙110の3・11。同年には被控訴人からの配当収入は認められない）。

不動産収入とは「W」からの賃料収入であるところ、平成7年3月22日、丁が建築業者と建物工事請負契約書（甲49）を交わし、これにより乙理事長の所有地の上に建てた建物につき、㊸（契約当時は有限会社㊸）との間で建物賃貸借契約書を交わしている（甲46ないし48）。

(b) しかし、これらの給与収入、配当収入や賃料収入が入金される丁名義の預金口座（乙118、119）を見ても、丁が生活費のためにそれらの預金口座の預金を消費している形跡はない。かえって、その預金口座から乙理事長名義の口座への送金があり、その送金分を乙理事長が株取引の資金に使用するとともに、乙理事長名義の口座から丁名義の上記口座への入金が行われている（乙127の1・2、218、219、229の1）。

加えて、丁は、摂食障害、強迫性障害により、遅くとも平成13年8月17日以降通院治療を受け、通院中は就労が不可能であったところ（甲52、53）、平成12年頃に丙とともに乙理事長宅を出て別居状態となり、乙理事長には行方を知らせていない状態であることが認められる。

(c) そうすると、丁の上記給与収入、配当収入及び賃料収入は、丁名義の預金とともに乙理事長の管理下であり（乙140）、乙理事長が必要に応じて自由に調達できる資金であることが認められる。この点、被控訴人は、丁が精神的疾患のため自活できないため、乙理事長が後見的立場で丁の資産管理をしていたと主張するが、これを認めるに足る証拠はない。

d Kの収入について

K名義の収入は、Kの収入として所得税申告がされているところ（乙112の3）、本件債務免除当時のKの収入は、Dからの給与が110万円、Kの勤務先会社からの給与が397万1151円、Dからの配当収入が30万円である（乙112の3、141。平成19年には被控訴人からの配当収入は認められない）。

また、Kの預金口座（乙120ないし122、甲43）には、Dの給与及び被控訴人からの配当金が入金されているだけでなく、Kの勤務先会社からの給与が振り込まれており、これらが混然一体となっており、出金も、Kの資格取得のための受講料やファンクラブ会費、自宅マンションのローン返済といった、Kの個人的な使途に用いられているほか、少額の現金払いのように、日々の生活費のために引き出したと思われる出金も認められる。

そうすると、Kの収入は全てKの管理下であり、乙理事長が自由に調達できる資金であるとは認められない。

e L名義の収入について

L名義の収入は、Lの収入として所得税申告がされているところ（乙113の2）、本件債務免除当時のLの収入は、Dからの給与が240万円、不動産収入が167万9040円、Dからの配当収入が30万円である（乙113の2・9。平成19年には被控訴人からの配当収入は認められない）。

Lの預金口座（甲44、45、乙123ないし125）には、Dの給与や被控訴人の配当金が入金されているだけでなく、L個人のネットオークションのための出金、住宅ローンの支払、光熱費の引落とし、少額の現金払いが行われている。なお、乙理事長個人の出金があるものの、一時借用であり、全額返金されている。

そうすると、Lの収入は、乙理事長が自由に調達できる資金であるとまでは認められない。

f M名義の収入について

M名義の収入について所得税申告がされているところ（乙114の2）、本件債務免除当時のMの収入は、不動産収入が146万5785円、Dからの配当収入が30万円である（平成19年には被控訴人からの配当収入は認められない）。ただし、Mは平成●年●月生であり（乙77の2）、本件債務免除当時は12歳に過ぎない。

M名義の預金口座（乙126）には、Dや被控訴人からの配当金が入金されているものの、Mが個人的に出金したものとまでは認められない。また、乙理事長の口座に24万円及び220万円の送金がされている（乙124の1。それに対する返金も認められる）。

そうすると、M名義の収入は、乙理事長の管理下にあり、乙理事長が必要に応じて自由に調達できる資金であることが認められる。

（ウ）小括

以上によれば、乙理事長の年間収入及び資金調達できる財産は、乙理事長名義の3746万5786円（手取りであれば年間約1600万円）、並びに、丙名義の給与収入360万円、丁名義の給与収入37万円及び賃料収入779万5712円（控訴人が主張する限度の額）、M名義の配当収入30万円、以上の4953万1498円と認められる（さらに、M名義の不動産収入も加えれば5099万7283円になる。）。ただし、上記（ア）で判断したとおり、乙理事長固有の収入のうち手取り額は限られていたほか、毎月多額の債務返済を義務付けられていたことからすれば、乙理事長に、まとまった返済ができる見込みがあるとは認められない。

ク まとめ

以上によれば、乙理事長の資産額は次のとおり算出できる。

預金	1193万2048円
解約返戻金	6万3629円
未収賃料	169万9193円
委託保証金等	3716万8457円
上場株式	8905万1852円
非上場株式等	125万5200円
被控訴人の出資持分	9億7633万6920円
Dの株式	2億3600万3000円
Gの株式	343万7500円
Hの株式	0円
不動産	2億5009万9163円
借地権	1億1815万2548円
合計	17億2519万9510円

乙理事長が資金調達できる年間収入 4953万1498円

（5）検討

ア 上記（3）（4）によれば、本件債務免除当時（直前）の負債が52億7722万9692円（本件債務を除き4億4040万8457円）、資産が17億2519万9510円と認められるのであり、これによると、本件債務免除当時、資産よりも負債が3倍以上と大幅に上回っており、乙理事長が資力を喪失して本件債務全額を弁済することが著しく

困難であったと認めることができるものの、後記のとおり、本件債務免除により、乙理事長は資産が負債を大幅に上回る状態になる。

よって、本件債務免除に係る48億3682万1235円の全額を債務免除益として源泉所得税額の計算上給与等に算入した本件各処分は、適法とは認められない。

イ 控訴人は、予備的主張として、本件債務免除益のうち、少なくとも乙理事長の資産の額から本件債務を除く乙理事長の債務の額を控除した範囲については、源泉所得税の計算上給与等の金額に算入すべきであると主張する。

上記で判断したところによれば、本件債務免除をした後、乙理事長は資産が負債を大幅に上回る状態になることが認められるのであり、その上回った部分である12億8479万1053円は、本件債務免除によって乙理事長の担税力を増加させるものであり、乙理事長の利得に当たることが認められるから、所得税法36条1項の「経済的な利益」に該当することが認められ、この部分については、債務を弁済することが著しく困難であるとはいえないことになる。

この点、被控訴人は、この予備的主張を認めると、源泉徴収義務者に対して、納税義務者の資産状態を調査させてその弁済能力の実態に合わせた徴収義務を負わせることになることと主張するが、支払原資の乏しい債務者（納税義務者）に対して多額の債務免除をしようとする場合には不可避免的に生じうる事態であって、これをもって、源泉徴収義務者に不当な負担を強いるものとは認められない。

ウ 本件債務免除益について徴収すべき源泉所得税の額の計算

(ア) 以上で判断したとおり、源泉所得税額の計算上給与等の金額に算入すべき金額（本件債務免除益）は、12億8479万1053円になる。

本件債務免除益は、乙理事長の給与等に該当し、これは定期に支払われるものではなく臨時的なものであるから、賞与となる。

(イ) 被控訴人が乙理事長に支給する月給給与額は30万円であり、これから控除される社会保険料等が3万6639円存在し、平成19年12月10日の前月である同年11月に支払があったものとみなされる乙理事長の通常の給与等の金額は26万3361円（以下「本件給与額」という。）となるが（所得税法188条）、本件債務免除益は、本件給与額の10倍に相当する金額を超える。また、乙理事長は、被控訴人を經由して、平成19年分について、給与所得者の扶養控除等申告書を倉敷税務署長に提出しており、これによれば、乙理事長の控除対象配偶者及び控除対象扶養親族の数は0人である。

(ウ) 以上を前提として、本件債務免除益について徴収すべき源泉所得税の額を、所得税法186条2項1号（ただし、同条1項1号ロによる読替え後のもの）により計算すると、次のとおりとなる。

a 本件債務免除益12億8479万1053円の12分の1に相当する金額は1億0706万5921円であり、本件給与額は26万3361円であるから、これらの合計金額は1億0732万9282円となり、この金額及び上記扶養親族等の数に応ずる所得税法別表第二の甲欄に掲げる税額は4048万4007円となる（176万円の場合の税額36万7680円に、その月の社会保険料等控除後の給与等の金額のうち176万円を超える金額の38%に相当する金額を加算した金額。367,680 + (107,329,282 - 1,760,000) × 0.38 = 40,484,0

07)

b 本件給与額は26万3361円であり、この金額及び上記扶養親族等の数に応ずる所得税法別表第二の甲欄に掲げる税額は6920円となる。

c 本件債務免除益について徴収すべき源泉所得税の額は、上記aの税額から上記bの税額を控除した金額4047万7087円に12を乗じて計算した4億8572万5044円となる。

エ 以上からすれば、平成19年12月分の乙理事長に係る徴収すべき源泉所得税の額は、上記ウの本件債務免除益について徴収すべき源泉所得税の額4億8572万5044円と、乙理事長の給与に係る年末調整による過納額9260円（所得税法190条は、年末調整の対象となる者について、その年中に支払うべきことが確定した給与等の金額が2000万円以下である者と規定しているところ、平成19年中に支払うべきことが確定した乙理事長の給与等の額は、本件債務免除益12億8479万1053円と給与360万円とを合計した12億8839万1053円となり、その額が2000万円を超えるから、乙理事長の給与等については年末調整をすることができない。）とを合計した4億8573万4304円となる。

オ 上記エを前提として、国税通則法67条1項の規定に基づき、不納付加算税の額を計算すると、4857万3000円となる。

2 争点3（本件債務免除につき被控訴人が錯誤無効を主張できるか）

(1) 被控訴人は、本件債務免除をしたのは、これに先立つ平成19年異議決定において、乙理事長につき「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難と認められる場合」に当たるとして本件旧通達が適用されたことから、本件債務においても、本件旧通達の適用により、乙理事長の給与所得の金額の計算上本件債務免除益を収入金額に算入する必要はなく、債務免除損として経理処理すれば足りると考え、税理士とも協議の上、本件債務免除をしたのであるから、本件債務免除が課税処分の対象になるのであれば、被控訴人と乙理事長が確認し合った前提条件に錯誤があり、これは要素の錯誤であるから。本件債務免除は錯誤で無効になると主張する。

(2) 申告納税方式の下では、申告納税方式における納税義務の成立後に、安易に納税義務の発生の原因となる法律行為の錯誤無効を認めて納税義務を免れさせることは、納税者間の公平を害し、租税法律関係を不安定にすることからすれば、法定申告期間を経過した後に当該法律行為の錯誤無効を主張することは許されないと解される（乙38の1ないし3、221）、源泉徴収制度の下においても、源泉徴収義務者が自主的に法定納期限までに源泉所得税を納付する点では申告納税方式と異なる（乙221）、法定納期限経過後の錯誤無効の主張は許されないと解すべきである。

(3) そうすると、本件でも、被控訴人が法定納期限経過後に上記のような錯誤を主張することは、許されないというべきである。

この点、被控訴人は、①本件債務額が、乙理事長の弁済状況からすれば、利息を年1%としても元本完済に400年以上かかるようなものであるし、②最終的な所得税の負担者は乙理事長であり、被控訴人が源泉徴収義務者に過ぎないのに、錯誤無効を許さないということになると、無資力の乙理事長からは回収できない納税額を、全て源泉徴収義務者である被控

訴人が負担することになり、不合理であると主張する。

しかし、上記①の主張については、その主張に係る事実が本件債務免除の錯誤を基礎づける事実になるとは認められないし、法定納期限後であっても錯誤無効の主張が許されるべきものとも認められない。上記②の主張については、徴収納付義務者が徴収納付をせず又は過小であったため、後で徴収納付義務者が徴収納付すべき額又は徴収納付した額との差額を納付し又は徴収された場合には、納税義務者に対し、徴収納付すべき額又は差額について求償権を行使できると解されるところ、そのような場合に源泉徴収義務者が納税義務者へ求償が実現できない場合はありうることであり、源泉徴収制度上想定されたものといえる。よって、被控訴人の上記主張は、いずれも当裁判所の判断を左右しない。

3 結論

以上によれば、被控訴人の本件請求のうち、倉敷税務署長が被控訴人に対し平成22年7月20日付けでした平成19年12月分の源泉所得税の納税告知処分（ただし、平成23年12月20日付け裁決による一部取消し後のもの）のうち4億8573万4304円を超える部分、及び、不納付加算税の賦課決定処分のうち4857万3000円を超える部分は、いずれも違法であるから、これらは取り消されるべきであるが、その余の請求は理由がない。よって、これを全部認容した原判決は失当であって、本件控訴は一部理由があるから、原判決を上記の趣旨に変更することとし、主文のとおり判決する。

広島高等裁判所第3部

裁判長裁判官 生野 考司

裁判官 横溝 邦彦

裁判官 梅本 幸作

別紙1から別紙11まで 省略