

## 高千穂峡 (九州巡業PART5)

昨年は8月に九州北部税理士会と沖縄税理士会、9月に南九州税理士会、10月は福岡地区連合会と連続して九州・沖縄地方に出講させていただきました。地元の先生方には本当にお世話になりました。紙面を借りて厚く御礼申し上げます。

今年の南九州税理士会の研修は鹿児島県からスタートした。最初から無茶をすると後半で大変なことになるので、まずは天文館で軽く肩慣らしをし、鹿児島島の講演は健全に終了することができた。講演終了後は、特急「きりしま」で宮崎県に移動する。東シナ海から太平洋側への移動である。宮崎での講演が終了すると、翌週が熊本と大分の講演になる。いったん東京に戻るのも面倒なので、宮崎観光ホテルに連泊し、週末は高千穂町に宿泊することにした。

朝食バイキングというと、品数の多さでは鹿児島島の城山観光ホテルが断トツである。貧乏性の私は毎年懲りもせずに食べ過ぎて後悔しているのであるが、宮崎観光ホテルの「一木一草」のバイキングも非常に美味しい。機会があれば是非ご賞味いただきたい。

昨年は大分での研修終了後、別府温泉でゆっくりしてから高千穂町に連泊した。高千穂峡のボートに乗って命の洗濯をしようとしたのだが、残念ながら増水によりボートには乗れなかったという苦い思い出がある(本誌2014.12.1号26頁参照)。そこで、今年こそ高千穂峡でボートに乗ろうと連年でチャレンジすることにしたのである。

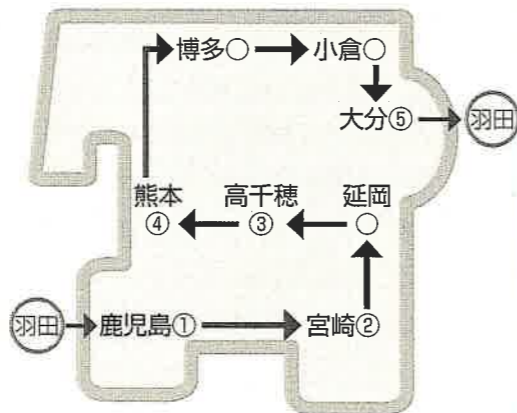
延岡から高千穂町までのバスは1日に2本しかない。移動日は午前中に宮崎でゆっくりと観光旅行を楽しんだ。宮崎神宮から県立平和台公園までゆっくりと徒歩で散策し、JR日豊本線の鈍行で延岡駅に向かう。所要時間は1時間40分

である。ここからバスでおよそ1時間で高千穂町に到着する。高千穂町で2泊し、月曜日は朝一番のバスで1時間かけて阿蘇山のすそ野にある高森駅に移動した。ここで鉄道に乗り換え、南阿蘇鉄道からJR豊肥本線を乗り継いで2時間、やっとこさ熊本に到着である。豊肥本線では、ちょっと寄り道して「立野駅～赤水駅」のスイッチバックも体験することができた。

熊本の講演が終わったら九州新幹線とソニックを乗り継いで最終地の大分に移動する。無事に大分までたどり着いたので、都町では安心して少々呑みすぎてしまったようだ。時間があれば今年も別府温泉でゆっくりとくつろぎたかったのだが、残念ながら翌日に東京で講演が控えていたためにのんびりすることはできなかった。

今年の南九州税理士会の巡業は、鹿児島を起点に宮崎から熊本、博多経由で大分へと移動したので、九州を大きくSの字型にのたかったことになる。

高千穂峡のボートであるが、実は増水により今年も乗船は叶わなかった。日頃の行いのせいであろうか…私はどうやら高千穂の神々に嫌われているみたいだ。



## 債務免除益と認定賞与 ～その2・最高裁逆転判決～

第1審：岡山地裁平24(行ウ)第6号、平25・3・27 (TAINS : Z888-1813)  
控訴審：広島高裁平25(行コ)第9号、平26・1・30 (TAINS : Z888-1856) (国の請求棄却、全部取消し)  
上告審：最高裁一小平26(行ヒ)第167号、平27・10・8 (LEX/DB 25447491) (破棄、差戻し)

### Brush up Point

本件は、A組合の理事長であった甲に対する債務免除益が、給与であると認定された事件で、納税者が最高裁で逆転敗訴となったものである。筆者は、すでに本誌2015年4月1日号・32～35頁(以下、「前稿」という。)で控訴審判決を批判したが、最高裁判決のポイントは、次のとおりである。

- (1) 被上告人(A組合)が甲に対して多額の金員の貸付けを繰り返し行ったのは、甲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る。本件債務免除に依るに当たっては、被上告人に対する甲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、被上告人から甲に対する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。
- (2) 本件債務免除当時に甲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、本件債務免除益を甲の給与所得における収入金額に算入しないものとするべき事情が認められるか否か、さらに審理を尽くす必要があるため、本件を原審に差し戻す。

### I 事実関係

原告青果荷受組合A(以下、「A組合」という。)の理事長であった甲は、平成19年12月10日当時、A組合から55億6,323万934円の借入債務を負っていたところ、同日、A組合は甲に対し、甲等が所有又は共有する不動産をA組合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48億3,682万1,235円を免除した。この点につき被告倉敷税務署長は、本件債務免除により甲が得た経済的利益が甲に対する賞与に該当するとして、A組合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18億3,550万6,244円の納税告知処分及び不納付加算税1億8,355万円の賦課決

定処分をなした。これを不服としたA組合は、所定の手続きを経て、本訴にいたった。

## II 主たる争点及び当事者の主張

本件の主たる争点は、本件債務免除益全額が甲に「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」にあらず、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か否かである。

課税庁は、本件債務免除について理事長かつ筆頭の出資者としてA組合において強い影響力を有して実質的に支配していた甲が、その権限を濫用してA組合から多額の借入れをした上でその債務の免除を強いたのであり、本件債務免除益は甲がA組合の理事長としての地位及び権限に対して受けた給与等に該当し、このような経緯から本件通達にいう「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」に該当しないと主張した。

これに対して、A組合は、利益が給与等に該当するというためには、利益と労務又は役務の提供との間に対価性が認められる必要があるところ、甲がA組合の理事長であるか否かに関係なく、甲が弁済能力を喪失しているために、本件債務免除を行ったにすぎず、本件債務免除益が役務の提供に対する対価であるということではできないため給与には該当しないと主張した。

## III 判決の要旨

第1審及び控訴審判決は、納税者勝訴としたが、最高裁は基本的に本件債務免除益を給与と認定し、さらに債務免除にかかる事実認定につき審理不盡であるとして、高裁に差し戻した。第1審・控訴審の判決の要旨、さらにそれに対する筆者の批判並びに最高裁判決要旨を対比して掲げると、次のとおりである。

第1審・控訴審判決	控訴審批判(渡辺意見)	最高裁判決
<p>第1審岡山地裁は、本件債務免除当時、甲の債務52億7,766万4,092円に対して甲の資産は2億8,222万5,622円と、「甲の負債はその資産の実に20倍に迫る金額に達しており、債務超過の状態が著しいものであった」とした。</p> <p>また、甲の年間収入は合計3,746万5,786円を得るも、「上記債務の額が多額であることに鑑みれば、これらをもって近い将来において本件債務全額を弁済することが可能であるということもできない。」と判示した。</p>	<p>筆者は、従来の税務行政並びに判決例が、横領事件のようなものにも給与を認定することは必ずしも正しいとはいえないが、本件については、「法人の代表者が法人経営の実権を掌握し、その法人を実質的に支配している事情がある場合において、法人代表者が自己の“権限を濫用”して得た利益は、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とみるべきであるという見解に一理ある」と考えた。</p> <p>また、甲の資力喪失につい</p>	<p>「被上告人が甲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、被上告人が甲の申入れを受けて本件債務免除に応ずるに当たっては、被上告人に対する甲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、甲が自己の計算又は危険において</p>

続く広島高裁は、「本件債務免除の主たる理由は甲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相当ではなく、『給与等』に該当するということはできないから、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。」と判示した。

では、次のとおり考えた。「別件事件ではあるが仙台高裁平成17年10月26日判決は、本件通達が適用されるのは、納税者が収入を得ているとしても、生計を維持する最低限の収入にとどまる場合であるとしている。しかし、本件甲は、本件債務免除後も、平成22年6月17日まで原告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おり、甲の平成20年分の収入金額は…合計3,451万2,571円であった。甲の債務に比べ約3,450万円という収入金額は過少であるといえるのかもしれないが、本件債務免除の時点で、生計を維持する最低限の収入にとどまる金額であったとはいえない金額である。本件で、第1審、控訴審判決もこの点につき、何ら積極的な判断をしていない。筆者は、本件の場合、債務免除時点で甲が資力喪失者であったとはいえ、A組合が資金融通を繰り返してきたとみなすことに賛成である。」

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。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。」

「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A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る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。」

## IV 解説

### 1. 審理不盡の問題

筆者は、本件につき、債務免除当時、甲の債務が約53億円あるのに対し、甲の資産は約3億円、年間収入金額が約3,700万円であった点に着目した。すなわち、「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」とはどのような場合か、裁判所は本件につきこの点を何ら明らかにしていない。したがって、単に第1審が認定したとおり、甲の負債が資産の20倍を超えているとい

うだけでは、A組合が債務を免除した時に、甲が明らかに資力を喪失した場合に該当しないのではないかと疑問に思ったのである。

たとえば、前稿でも紹介したが、別件訴訟で大阪地裁平成24年2月28日判決は、「債務免除は合理的な事業再生スキームであるRCC(筆者注:株式会社整理回収機構)企業再生スキームに準じたスキームに基づき行われているものであり、原告の資産状況について、監査法人の調査が実施され、また、RCCによる検討が行われ、それらを踏まえ

て本件債務免除が行われたものである。」と判示し、債務免除については、債権放棄にいたる客観的な判断を必要とした。したがって、筆者は、本件は、第1審・控訴審判決は、資力喪失につき合理的な裏付けを何ら積極的に判示していないので、債務免除時点で甲が資力喪失者であったとは言い切れないと考えたのである。今回、最高裁は、まさに筆者と同様に、公正性をもとめる裁判所として、常識的な判断に基づき、その審理不届は明らかであるとしたのである。その限りにおいては、筆者も賛成する。

## 2. 本件債務免除益の性格

次に、本件債務免除益の性格の問題である。筆者は、いわゆる認定賞与につき、これを所得税法183条に規定する「給与等」と同一であると盲目的に即断することには反対する立場をとる。たとえば、元理事長の横領金に対する源泉徴収義務の存否が争点となった八幡福祉協会事件（最高裁平成16年10月2日二小法廷決定）は、社会福祉法人の元理事長が当該法人の本部会計等から横領した金員につき、税務当局が賞与と認定し、源泉徴収に係る所得税の納税告知処分及びそれに伴う不納付加算税の賦課決定処分を行った事件である。社会福祉法人は、当該金員はあくまで元理事長によって横領されたものであり、給与所得には当たらないと主張した。第1審京都地裁は、本件金員の移動は元理事長の権限外の行為であり、その行為は正に横領行為であって、社会福祉法人としては支払者として所得税を天引により徴収する余地はなかったとし納税者勝訴とした。しかし、控訴審の大

阪高裁は、元理事長の社会福祉法人における地位、権限等に照らせば、本件金員の取得も元理事長が代表者の地位にあったことによる給付として支給されたもので、賞与であると認めてよいといえるから、所得の受給者が源泉徴収義務者から不法に利得した場合であっても、その利得が給与等と認められる以上は、源泉徴収義務者に納税義務を課すべきものであるとし、逆転納税者敗訴となった。最高裁は、上告棄却、不受理の決定をなし、納税者の敗訴が確定している。

この八幡福祉協会事件の控訴審判決の意義は、元理事長の社会福祉法人における地位、権限等に着目し、横領した金員の取得であっても、元理事長が社会福祉法人の代表者の地位にあったことによる給付としてこれを賞与と認定できるとしたことにある。筆者は、むしろ八幡福祉協会事件では、第1審判決に賛成する。たとえば、控訴審判決は、「不法利得の場合において、源泉徴収義務者にその義務を課さなければ、結局、国民にその負担を転嫁することとなるのであって、このようなことは認め難い。」と判示し、社会福祉法人として収益事業を営まない八幡福祉協会の場合、その法人としての責任を源泉徴収義務違反とし、国庫主義的収入確保の観点から、給与の源泉徴収の範囲を確定するような判断をした。しかし、筆者は、この横領による金員の移動は、一時所得として元理事長に課税すべきであると考ええる。

同様にいわゆるストックオプションの所得区分が問題となった八幡恵介事件（最高裁平成17年1月25日三小法廷判決）は、ストッ

クオプションの権利行使益は、上告人（八幡氏）が会社の職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかというべきであるとして、その代表取締役としての地位と職務の遂行が給与所得の判定要因となる旨判示した。

ひるがえって本件で最高裁は、甲がA組合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点を重視し、度重なる甲への巨額な資金融通は、甲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ものであるとし、本件債務免除益は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、賞与の認定が相当であると判示した。しかし、筆者は、これは株式会社というところのいわゆる隠れたる利益処分に相当するものであると考え、A組合の資金融通の度に甲は給与を得ていたとする解釈の方が妥当であると考ええる。

上記八幡福祉協会事件、八幡恵介事件、本件事件の共通点は、「会社従業員の地位」に着目している点である。これは、給与所得の概念が、特に一般の従業員の場合は、雇用契約等に基づく労務の対価性や、使用者の指揮命令の有無、時間的・空間的な従属性・非独立性といった要件が必要となるが、法人の代表者である場合は、必ずしもこれらの要件がクライテリアとならないところから、その役員としての地位に着目するといった解釈をとることが便宜である。このような地位と給与の関係は、かつて古い判例であるが、最高裁が通勤費に対する源泉徴収義務の存否について、「勤労者が勤労者たる地位に基づいて使

用者から受ける給付は、すべて給与所得を構成する」（最高裁昭和37年8月10日二小法廷判決）と判示した考え方の援用であると筆者は考えている。

しかし、認定賞与の問題は、単に給与認定をすれば足りるという問題ではなく、法人サイドとしては、源泉徴収にかかる納税告知処分とそれに伴う不納付加算税の賦課決定処分といった源泉徴収義務者の責任の問題を伴う。本来的に労務、役務の提供があってその対価性が認められる給与と、認定賞与の性格をもつ給与は分けて考えるべきであるというのが筆者の主張であり、横領事件やストックオプションの所得区分は、本来一時所得であると考ええる。この問題は別稿にゆずるとして、本件最高裁は、本件債務免除益を「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」として認定し、むりやりいわゆる吉永事件（最高裁昭和56年4月24日二小法廷判決）の給与所得概念に押し込もうとしたが、上記のとおり、A組合における甲の「地位」を特段強調していない。役務の対価性をいえば、厳密にどのような役務の提供と本件資金融通ならびに債務免除の対価性に因果関係があるのかを説明する必要があり、地位なのか対価なのか、最高裁の判断はこの点においてお茶を濁すものとなっており、給与の認定への結論は、いささか短絡的であったものと私考する。次に舞台は高裁へ差し戻されたので、上記給与の認定部分も氷解された判決が望まれる。

