

債務免除益と認定賞与

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) (国側上告受理申立て)

Brush up Point

本件は、A組合の理事長であった甲が「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」にあたるとして、甲がA組合から受けた債務免除益について課税されないとした事例である。判決のポイントは、次のとおりである。

- (1) 「資力を喪失して債務を弁済することが著しく困難」であるとの文言は、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、その意義については、所得税基本通達9-12の2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」場合をいうと定めてる。したがって、課税庁において所得税基本通達36-17(以下、「本件通達」という。)を恣意的に運用することは許されず、本件通達の適用要件に該当する事案に対して合理的な理由もなくその適用をしないとするは、平等取扱いの原則に反し、違法となる。
- (2) 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は相当ではなく、「給与等」に該当するということとはできない。

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。

なお、第1審、控訴審ともに納税者A組合が勝訴し、現在、課税庁が上告している。

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と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審の岡山地裁は、次のように判示して課税庁敗訴の判決を言い渡した。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」。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。」また、甲は本件債務免除後もA組合等から貸付けを受けて証券投資を続けていたが利益は上がらず、「これをもって甲に近い将来において本件債務を弁済するだけの資金を調達する能力があったということもできない。」したがって、「本件債務免除益に本件通達を適用せず、源泉取(ママ)得税額の計算上これを給与等の金額に算入すべきものとしてされた本件各処分は、本件通達を適用しなかったことについての合理的な理由が示されていない以上、平等取扱いの原則に反し違法であるというほかに、取り消されるべきである。」と判示した。



つづく控訴審判決も第1審を支持して、「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できなく、『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、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。

IV 解説

〔1〕筆者は、本判決に反対である。筆者の基本的な考え方は、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盲目的に認識することには反対するというものである。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）のように、明らかな横領事件に対し、ひとたび給与所得該当性が認定されれば、直ちに所得税法183条の源泉徴収の対象とされるとするのは誤りであると考えている。本判決はその点、給与所得につき吉永事件が、「雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。」（最高裁昭和56年4月24日二小法廷判決・吉永事件）とう意義を明らかにしたことを厳格に解し、本件債務免除に役員役務の対価性をみることができなく、『給与等』に該当しないと判示した点は、給与等の本来の性質を慮

る上で意義がある判示であり、その限りにおいて筆者の論理に近い。

〔2〕しかし、一方で、本件では、A組合とその理事長という関係のもと、約17年間にわたり理事長の個人的な有価証券取引のため、A組合は金融機関から資金を調達して甲に貸付けを行い、巨額な資金融通を盲目的に漫然と繰り返してきた。このA組合に、租税法上、何らかの責任はないのかという疑問が残る。このような感情的な観点から租税事件を眺めることは、視点のずれた穿った見方であると批判を受けることは甘受するが、課税庁の見解は正にそのような観点からの見解で、従来の税務行政が、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。これは横領事件を認定賞与とした上記八幡福祉協会事件とも異なる点がある。

〔3〕ところで、本件は、資力喪失者に対する債務免除益という視座からの争いとなっている。係争事件当時、本件通達は、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と認められる場合」に受けた債務免除益は、所得税法上、収入金額に算入しないと定めていた。この趣旨は、課税の理屈からすると、債権者が有する債務者への債権は、債務免除の時点で回収可能性ゼロの無価値な債権となっており、債務免除により債務者は債務を返済しなくてもよい経済的利益を受け

ることになるが、その経済的利益は資力喪失者への債権であるので評価ゼロであり、債務免除により債務者の担税力が増加するような免除益は発生しないというものである。本件通達は、平成26年度税制改正で個人の事業再生を支援する租税特別措置法28条の2の2（債務処理計画に基づく減価償却資産等の損失の必要経費算入の特例）に合わせて創設された所得税法44条の2（免責許可の決定等により債務免除を受けた場合の経済的利益の総収入金額不算入）によりその取扱いが法令上明確化されたため、廃止されている。

しかし、新たに法が制定されたとしても、従来より、「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」の意義については不明確なものであり、たとえば、大阪地裁平成24年2月28日判決は、債務免除益について本件通達が適用された事件であるが、その判示に「本件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。」という部分がある。つまり、債権の回収可能性は事実認定の問題であり、何らかの合理的裏付けがあってはじめて「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」（所得税基本通達9-12の2）が証明される。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、不動産収入2,740万2,000円、配当34万2,824円、給与600万円及び公的年金等76万7,748円の合計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。本件では、第1審、控訴審判決ともこの点につき、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ず、A組合が資金融通を繰り返してきた都度、給与の支払いがあったとみなすことに賛成である。

