

《判例研究》

## 債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題

—広島高裁平成29年2月8日判決—

木 山 泰 嗣

### I はじめに

債務者が債権者からその債務について債務免除を受けることで得た利益のことを、債務免除益という。法人<sup>1)</sup>の債権者から個人の債務者が免除を受けた債務の額は「経済的な利益」(所得税法36条1項かつこ書, 2項)として、所得課税の対象になるのが原則である<sup>2)</sup>。もっとも、平成26年度税制改正により所得税法44条の2の規定が創設される<sup>3)</sup>ことで削除されるまでは<sup>4)</sup>、所得税基本通達36-17本文に「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。」と定められており、この旧通達が適用される場合には原則として債務免除益に所得税を課さない取扱いがなされてきた。また、現行法では、上記所得税法44条の2の規定が適用される場合、同様

---

1) 人格のない社団等(所得税法2条1項8号, 法人税法2条8号)に該当する場合も、税法上は法人とみなされるため(所得税法4条, 法人税法3条), ここにいう法人に含め、本稿では議論を進める。

2) 個人の債権者が個人の債務者に債務免除をした場合には、みなし贈与課税になる(相続税法8条)。

3) 平成26年法律第10号。

4) 改正経緯については、『改正税法のすべて 平成26年版』(大蔵財務協会, 2014年)103頁以下を参照。

債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題（木山）

に債務免除益に対する所得税は、原則として課されない<sup>5)</sup>。

こうした債務免除益に対する課税について<sup>6)</sup>、債務免除をした側に源泉徴収義務が生じるか否かが争われた事例がある。法人から個人に債務免除がされた場合で、当該債務免除益が給与所得（所得税法 28 条 1 項）にあたる場合、「給与等（略）の支払」といえれば支払者（債務免除を行った法人）に源泉徴収義務（所得税法 183 条 1 項）が生じる可能性がある<sup>7)</sup>。

- 
- 5) 所得税法 44 条の 2 第 2 項が適用される場合は例外であるが、この 2 項の規定は、平成 26 年度税制改正で廃止された旧通達（所得税基本通達 36-17）と同様である。
- 6) 債務免除益に対する所得課税については、そもそも明文規定がない。債務免除益課税の法的性質を整理したものに、増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題（上）（下）」ジュリ 1315 号（2006 年）192 頁、1317 号（2006 年）268 頁、藤間大順「債務免除益課税の基礎理論—事業再生税制の『資力喪失要件』に対する解釈を中心として—（上）（下）」青山ビジネスロー・レビュー 6 巻 1 号（2016 年）71 頁、2 号（2017 年）29 頁がある。
- 7) 源泉徴収義務が生じる「支払」については、その文言を通常の日本語の意味として自然に読む限りは、金銭等の給付をするものではない債務免除がこれにあたるのかという問題はある。この点については、社会福祉法人の理事長が横領した事案で「支払」該当性が認められたもの（大阪高判平成 15 年 8 月 27 日税資 253 号順号 9416）、宗教法人の副住職又は代表役員兼住職の地位にあった者が当該法人の金銭を費消した事案で「支払」該当性が認められたもの（東京地判平成 27 年 12 月 9 日公刊物未登載）等もあり、裁判例では支払概念が通常の日本語の意味より拡張されて解釈される傾向にある（青柳達朗「所得税法 183 条の『支払』について」税大ジャーナル 5 号（2007 年）58 頁参照）。このような支払概念を拡張する見解には、所得税法 183 条 1 項の「支払」を給与等の支払債務を消滅させる法律行為と理解するものがある（大阪地判平成 9 年 5 月 21 日税資 223 号 758 頁参照。なお、所得税基本通達 181~223 共-1 も、「支払には、現実の金銭を交付する行為のほか、元本に繰り入れ又は預金口座に振り替えるなどその支払の債務が消滅する一切の行為が含まれる〔下線は筆者〕」とする）。この見解による場合、債務免除の場合には債務免除をした者（支払者に該当する可能性がある者）は、何ら債務者（受給者に該当する可能性がある者）に対し法的債務を負っていたものではなく（逆に債権を有していた）、この意味での債務の消滅はない。そこで、そもそも債務免除が所得税法 183 条 1 項の「支払」に該当するの否かについては法的に検討される余地がある。実質課税の原則から「給与等の債権者の放棄（債務免除）その他の給与等の支払義務を消滅させる法律行為」も原則としてこれにあたり、大阪地判平成 9 年 5 月 21 日・前掲注 7) は判示する。しかし、上記のとおり、債務免除ではここにいう債務の消滅はないはずである

本稿で取り上げる事例は、税法上は法人とみなされる権利能力のない社団(税法上の人格のない社団等)が、数十年にわたり専務理事及び理事長をつとめた者に多額の貸付を行っていたところ、当該債務の弁済を受けることは当該理事長が資力を喪失しており著しく困難であると考え、48億3682万1235円の債務免除を行ったものである。この債務免除が「給与等(略)の支払」にあたるため、債務免除を行った権利能力のない社団に源泉徴収義務が生じるとして、所轄の税務署長から18億3550万6244円の源泉所得税及び1億8355万円の不納付加算税が追徴された。これを不服として提訴された事案で、裁判所の判断は区々となった。上告審<sup>8)</sup>では、給与にあたるかの判断が下されたものの<sup>9)</sup>、債務免除時に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債務免除益を給与所得の収入金額に算入しないものとすべき事情が認められるかなどについて審理を尽くさせるため差戻しが命じられた。

差戻審判決<sup>10)</sup>は、債務免除当時における理事長の資産及び負債について詳細な事実認定を行った上で、48億3682万1235円の債務免除のうち12

---

(なお、所得税基本通達181～223 共-2は給与等の支払者が債務免除を受けた場合に「支払」があったとして源泉徴収すべきことを定めるが、この場合には確かに支払義務が消滅していることで説明ができる)。もっとも、例えば、支払概念を受給者に経済的な利益を移転させる一切の行為と捉えれば(例えば、青柳・前掲注7)77頁は「経済的利益の供与がなされた場合」を広く「支払」と捉える)、債務免除が支払に含まれることの説明も可能になる。この点、古い裁判例ではあるが、「名目の如何を問わず実質的に判断し社会通念上右現金の授受と同等の経済的利益乃至価値あるものと認められるものの授受ある場合をも含む」とするものに、山口地判昭和35年3月31日訟月6巻6号1279頁もある。しかし、後述のとおり、本稿で取り上げる判決は債務免除が「支払」にあたることを前提にしており、支払該当性についての法的検討はなされていない。

8) 最判平成27年10月8日集民251号1頁。

9) 上告審の評釈には、今本啓介「判批」ジュリスト1489号(2016年)10頁、占部裕典「判批」ジュリスト1492号(2016年)203頁、奥谷健「判批」税務QA165号(2015年)46頁、木山泰嗣「判批」青山ビジネスロー・レビュー5巻2号(2016年)65頁、増田英敏「判批」TKC税情25巻5号(2016年)1頁等がある。

10) 広島高判平成29年2月8日公刊物未登載。

債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題（木山）

億 8479 万 1053 円については担税力を増加させるものであり「経済的な利益」にあたるとした。そして、差戻し前の控訴審<sup>11)</sup>が納税告知処分及び不納付加算税賦課決定処分を取り消す全部認容判決を下していたのに対し、差戻審では、納税告知処分については 4 億 8573 万 4304 円を超える部分、不納付加算税賦課決定処分については 4857 万 3000 円を超える部分のみを取り消す一部認容判決に変更された。

しかし、債務免除を行った権利能力のない社団がこのような詳細な事実認定を自ら行い、債務免除を行った額のうち一部分のみに源泉所得税が発生するとの判断をして、債務免除の翌月 10 日までに源泉所得税を納付することは可能だったのだろうか。その一部分は、差戻審判決によれば 4 億 8573 万 4304 円ということになる。源泉所得税の納税義務は支払時に成立し、同時に特段の手續を要せず確定する（自動確定方式。国税通則法 15 条 2 項 2 号、3 項 2 号）が、ここにいう支払時とは債務免除の場合には債務免除時を指す。そうすると、債務免除時に差戻審が認定したような源泉所得税の納税義務の成立と確定を認めることが果たして可能であったのか（債務免除時に債務免除を行った権利能力のない社団に判断することができなかつたとなれば、「正当な理由」（同法 67 条 1 項ただし書）が認められることになり、少なくとも不納付加算税賦課決定処分は違法になるのではないか）、といった問題が生じる。

本稿は、こうした差戻審判決に含まれる法的論点を研究するものである。

## II 事案の概要

### 1 本件の概要

本件は、X（原告・被控訴人・被上告人）が、平成 19 年 12 月 10 日、その当時の X の理事長 q5（以下「q5 理事長」という。）に対し、q5 理事長の X 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

---

11) 広島高岡山支判平成 26 年 1 月 30 日税資 264 号順号 12402。

ころ、所轄のP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q5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、Y（国。被告・控訴人・上诉人）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 前提事実

### (1) 当事者

ア Xは、岡山県P市に事務所を置き、青果物その他農産物及びその加工品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。

イ Xは、Aグループと称する企業グループに属する。Aグループには、食料品販売等を目的とするAコーポレーション株式会社（以下「Aコーポレーション」という。）、青物、果物市場仲買業等を目的とするAフレッシュ株式会社（以下「Aフレッシュ」という。）、及び、青物、果実市場仲買業等を目的とするAフルーツ株式会社（以下「Aフルーツ」という。）が属している。

ウ q5理事長は、昭和56年にXの専務理事に就任し、平成6年3月17日にはXの理事長に就任し、本件債務免除後である平成22年6月17日に理事長及び理事を辞任した。

q5理事長は、本件債務免除の前後にわたり、Aコーポレーションの代表取締役並びにAフレッシュ及びAフルーツの各取締役を務めていた。

q5理事長には、元妻であるq6、長女であるq7、二女であるq8、三女であるq9及び子であるq10がいる（以下、子ら4名を併せて「q5理事長の子ら」といい、q6も含めて「q5理事長の妻子」という。）。

債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題（木山）

## (2) q5 理事長から X への借入金弁済状況

q5 理事長は、昭和 56 年頃から、X 及び金融機関から繰り返し金銭を借り入れ、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、X に対し借入金債務の減免を求めた。X は、これに応じ、平成 2 年 12 月以降、q5 理事長に対し、再三借入金債務の利息を減免した。

## (3) 他の債権者からの債務免除

q5 理事長は、平成 17 年 7 月 31 日、株式会社 B 債権回収（以下「B 債権回収」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。）。

q5 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 P 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) X の q5 理事長に対する債務免除（本件債務免除）

q5 理事長は、平成 19 年 12 月 10 日時点で、X 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。

q5 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 q6 とともに、平成 19 年 12 月 10 日、X に対し、その所有又は共有する判決文の別紙不動産目録記載 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(q6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)。

Xは、同日、q5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X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、q5理事長の実弟であるq4であった。

### (5) 本件各処分の経緯等

P税務署長は、平成22年7月20日付けで、Xに対し、本件債務免除益がq5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。

X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、P税務署長に対し、異議申立てをしたが、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。

X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(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)。

Xは、Yに対し、平成24年3月30日、本件訴えを提起した。

## 3 争点及び当事者の主張

### (1) 争点

本件訴訟の主たる争点は、次の3つである。

- ① 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(争点1)。
- ② 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

債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題（木山）

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、q5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（争点2）。

③ 本件債務免除につきXが錯誤無効を主張することができるか（争点3）。

## （2）当事者の主張要旨

後述のとおり、争点1については上告審で給与等に該当すると判示されている<sup>12)</sup>ことから検討は不要である旨が<sup>13)</sup>、差戻審判決で指摘されている。

12) もっとも、厳密には上告審判決（最判平成27年10月8日・前掲注8）は「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」と判示したもので、所得税法183条1項の「給与等」に該当することの明示はない。この点については、木山・前掲注9）81-84頁を参照。なお、所得税法183条1項の「給与等」と同法28条1項の「給与等」との関係も問題になると指摘するものに、占部・前掲注9）204頁がある。

13) 本件債務免除益が役務の対価であり所得税法28条1項の「賞与」または「賞与」として「の性質を有する給与」にあたるとした上告審判決については、48億円を超える経済的な利益をq5理事長がXに対して提供した役務（労務）の対価といえるのか、との疑問が呈されている（奥谷・前掲注9）49頁、金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂、2017年）232頁）。多額の貸付けがなされた原因が理事長としての地位等によるものだとしても、債務免除がなされたのはq5理事長が資力を喪失しており弁済を受けることが著しく困難であったからではないかとの見方である。この点、ストック・オプション事件において、外国親会社株式の時価（市場価格）と付与されていたストック・オプションの権利行使価格との差額（権利行使益）を労務の対価であるとして給与所得該当性を肯定した最高裁平成17年判決（最判平成17年1月25日民集59巻1号64頁）は、役員の労務提供と給付された利益との相関関係を厳密に求めない理解を前提にしている（増田稔「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成17年度（上）51-52頁、原審・東京高判平成16年2月19日高民集57巻1号1頁参照）。

しかし、このような考え方は、結局のところ、雇用契約又はこれに類する原因のある関係にある者、つまり、役員や従業員の地位がある者に対して与えられた利益であれば、内容を問わず給与所得にあたることを認める見解にならないか（最判昭和37年8月10日民集16巻8号1749頁参照。ただし、同判決は、従業員が会社から支給された通勤手当について「賃金体系の一内容を構成し、実質的には明らかに賃金の一部と考えられる」とされた事案である（大阪高判昭和35年12月15日訟月7巻1号209頁参照）。第1審では「労務の提供に関連して受くべき給付も、給付の性格等を検討して、それが労務の対価に準じて評価せら



本稿の研究対象は差戻審判決であるため、争点2及び3における当事者の主張を、以下に整理する。

ア 争点2について

① Xの主張

a q5理事長の債務について

q5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q5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。Y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)。

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。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。

---

るべき場合には、これを俸給、給料、賃金と同一の性質を有する給与として……給与所得に包含せられる」と判示されていた(大阪地判昭和34年12月26日税資29号1439頁)、注視が必要である。

「個別の事案において……役務又は労務の対価性が認められるか否かについては、当該事案における事実関係に即して個別に判断されることになる」との見解(「判批」判タ1419号(2016年)73頁)が妥当であると考え、そのような考えに立っても、多額の貸付けが行われた理由が専務理事ないし理事長の地位にあったことにあり、かつ、債務免除がなされたことが専務理事ないし理事長としての貢献について評価されたからであるとの漠然とした理由で、48億円超の利益を役務(労務)の対価と認定できるのであれば(同評釈参照)、地位により対価を認める議論とほとんど変わらなくなる。なお、本件の上告審判決後に判示された東京地判平成27年12月9日・前掲注7)は、副住職又は代表役員兼住職の地位にあった者であることを重視し、宗教法人から個人的に費消していた金員について、代表役員が行うべき業務を行っていたことから役務の対価にあたるとして、給与所得該当性を認めている。

債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題（木山）

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のであり、弁済期が未到来とはいえない。なお、q5 理事長は X 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。

#### **b q5 理事長の資産について**

P 税務署長は、q5 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、B 債権回収による債務免除当時、q5 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、q5 理事長の弁済能力が欠如していることに変わりはない。P 税務署長は、自ら q5 理事長から国税を徴収するのは無理と判断しながら、X に対しては、X の資産を当てにし、X が源泉徴収者として本来の納税義務者である q5 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、q5 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。

#### **c 予備的主張**

Y は、本件債務免除益のうち、少なくとも q5 理事長の資産の額から本件債務を除く q5 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。

#### **② Y の主張**

##### **a 主位的主張**

q5 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。また、本件債務免除当

時、q5 理事長の資産は 33 億 5073 万 2208 円であった。

以上の q5 理事長の負債、資産状況によれば、本件債務免除当時、q5 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ず、本件債務免除益の全額、又は、少なくとも q5 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。

## **b 予備的主張**

本件債務免除益のうち、少なくとも q5 理事長の資産の額から本件債務を除く q5 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 q5 理事長の資産は少なくとも 33 億 5073 万 2208 円であり、これを、X を除く債権者に対して q5 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。

## **イ 争点 3 について**

### **① X の主張**

P 税務署長は、平成 19 年異議決定において、q5 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。X と q5 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

債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題（木山）

分されないことを確認し、これを表示した上で、q5 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、X と q5 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 Y 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、X 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。

また、X 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、q5 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 q5 理事長である X 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。X 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、X に税負担を原因とする錯誤が生じることはあり得ない。

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。

#### 4 差戻審前の判断

(1) 第1審<sup>14)</sup>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、q5理事長の負債は資産の20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q5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をした。

(2) これに対してYが控訴したところ、差戻し前の控訴審<sup>15)</sup>は、争点1について、Xが本件債務免除をした主たる理由はq5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は相当ではなく、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、X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。

(3) これを不服としてYが上告受理申立てをしたところ、上告審<sup>16)</sup>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たとした上で、本件債務免除益は、q5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、q5理事長がX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、X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

14) 岡山地判平成25年3月27日税資263号順号12184。

15) 広島高岡山支判平成26年1月30日・前掲注11)。

16) 最判平成27年10月8日・前掲注8)。

債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題（木山）

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、「本件債務免除当時に q5 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。

### III 裁判所の判断

#### 1 差戻審の判断

以上の差戻しの経緯を踏まえ、差戻審である本件裁判所<sup>17)</sup>（以下、本件裁判所の判決を「本判決」という。）は、「当審で審理・判断すべき争点は、争点 2 及び争点 3 となる」とした。

その上で、争点 2 及び 3 について本件裁判所は、要旨、次のように判示した。

#### 2 争点 2 について

##### (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、

---

17) 広島高判平成 29 年 2 月 8 日・前掲注 10)。

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、滞納処分の停止を招くだけであり、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(略)。

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〔ママ〕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(略)。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。〔下線は筆者〕

債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題（木山）

## (2) 全額を債務免除益とした本件各処分の適法性

q5 理事長の資産額について、次のとおり個別に評価・算出し、その合計額は 17 億 2519 万 9510 円であること、q5 理事長が資金調達できる年間収入は 4953 万 1498 円であることを認定した上で、以下のとおり判示した。

- ・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
- ・X の出資持分 9 億 7633 万 6920 円
- ・A コーポレーションの株式 2 億 3600 万 3000 円
- ・A フレッシュの株式 343 万 7500 円
- ・A フルーツの株式 0 円
- ・不動産 2 億 5009 万 9163 円
- ・借地権 1 億 1815 万 2548 円

「……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、q5 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、q5 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。〔下線は筆者〕

## (3) 予備的主張について

「……上記で判断したところによれば、本件債務免除をした後、q5 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q5理事長の担税力を増加させるものであり、q5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、X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。〔下線は筆者〕

### 3 争点3について

「……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(略)、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(略)ところはなく、かえって、源泉徴収制度は他の租税債権債務関係よりも早期の安定が予定された制度といえることからすれば(略)、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。

……そうすると、本件でも、X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、許されないとすべきである。

この点、Xは、〔1〕本件債務額が、q5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〕

債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題（木山）

最終的な所得税の負担者はq5理事長であり、X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q5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X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〔ママ〕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、Xの上記主張は、いずれも当裁判所の判断を左右しない。〔下線は筆者〕

## IV 検討

### 1 旧通達の適用について

本判決は、旧通達の趣旨について、詳細な言及をした上で「無意味な課税」を差し控え、積極的な課税をしないものであるとした。具体的には、債務免除を受けた債務者には、原則として「経済的な利益」（所得税法36条1項）が生じることを前提にしながらも、支払能力のない債務の弁済を免れた場合は、その年分の損失額を上回る部分については、①担税力のある所得を得たとみることが必ずしも実情に即しないこと、②課税をしたとしても、徴収不能になることが明らかで、滞納残高が増加し滞納処分の停止を招くだけであること、③このような場合に課税をしないとしても、課税上の不公平は問題にならず、課税を強行することの一般の理解も得られないことを挙げている。

本判決は、この旧通達が、課税要件を根拠づける法令（憲法84条（租税

法律主義)参照)ではないものの、内容に合理性があるためこれを適用できるとする立場を前提にしていると思われるが<sup>18)</sup>、このように通達適用の問題として捉えたと、非課税要件を通達で定めてよいのかという問題が残る<sup>19)</sup>。しかし、この点については、本件の上告審判決の評釈においても指摘したように<sup>20)</sup>、そもそも、資力を喪失しており弁済をすることが著しく困難である債務者になされた債務免除については、担税力を増加させる所得がないため所得税は課されない(つまり、この場合には、債務免除を受けた債務者であっても例外的に「経済的な利益」(所得税法36条1項)は生じていない)と考えれば<sup>21)</sup>、所得概念にも整合的な説明が可能である<sup>22)</sup>。

- 
- 18) 第1審は「本件通達による……非課税の取扱い、所得税法等の実定法令に反するものとはいえず、相応の合理性を有するものといえることができる」こと、「本件通達が相応の合理性を有する一般的な取扱いの基準として定められ、広く周知されているものである以上は、課税庁においてこれを恣意的に運用することは許されない」ことを指摘した上で、「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ことは、平等取扱いの原則に反し、違法となるというべきである。」と判示している。
- 19) 通達により非課税扱いをすることについて、租税法律主義違反になることを指摘するものに、田中治「給与所得者の経済的利益に対する課税」税務事例研究59号(2001年)37頁、品川芳宣「判批」税研166号(2012年)90頁、酒井克彦「債務免除益に係る源泉徴収義務—国税不服審判所平成17年2月28日裁決の検討を契機として—」税務事例46巻3号(2014年)56頁がある。
- 20) 木山・前掲注9)78-79頁。
- 21) Yも(予備的主張のなかではあるが)「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る」ことを理由に、「所得税法36条1項の『経済的な利益』に該当する」と主張している。
- 22) 大阪地判平成24年2月28日訟月58巻11号3913頁では、このような場合には「当該債務免除という経済的利益によって債務者の担税力が増加するものとはいえない」と判示されているが、担税力を増加させる所得(「経済的な利益」)は発生していないと考えれば、同趣旨の説明と読むことも可能であろう。なお、この点についてより直截的に「債務免除を受けた債務者が資力を欠いており、債務の弁済が著しく困難であるような場合には、債務免除を受けたとしても担税力を有する所得を得たとみることができない〔傍点は筆者〕」ことが旧通達の規定や同規定削除後の所得税法44条の2の規定の存在につながることを、本件の上告審判決の評釈(判タ・前掲注13)73-74頁)が述べているが、これは筆者と同旨の見解と思われる。

債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題（木山）

その場合、旧通達や旧通達削除後の所得税法44条の2第1項の規定はこれを前提にさらに詳細な要件を具体化したものと理解することが可能になり、通達による非課税という租税法主義違反の問題を解消することができる。

なお、旧通達が適用されたとしても、債務免除を受けたq5理事長の申告所得税における所得（上告審を前提にすれば給与所得）の金額の計算における収入金額（上告審の見解とは異なり一時所得や雑所得であると考えられる場合には、総収入金額）に算入されないことになるだけではないのか、それとも本件で問題になっている源泉徴収義務の規定（所得税法183条1項）の適用もなされなくなるのか、この点が更に問題になる<sup>23)</sup>。本判決は、旧通達「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の趣旨も含むものと解される。」としている<sup>24)</sup>。

## 2 債務免除と源泉徴収

差戻し前の控訴審と異なり、差戻審である本判決では、認定された事実の違いがある。差戻審では、q5理事長の本件債務免除時における資産及び負債について詳細な評価を伴う事実認定が行われた。その結果、差戻し前の控訴審（第1審が認定した事実と同様）で2億8222万5622円と認定されていたq5理事長の資産合計額は、17億2519万9510円と約6倍になった（大きな違いを生じたのは、1453万9250円と認定されていたX、Aコーポレーション、Aフレッシュ及びAフルーツ（Aグループ）の所有株式等の評価額が12億1577万7420円とされたことによる<sup>25)</sup>）。

23) 所得税法183条1項の給与等の支払についての源泉徴収義務については、特に問題にならないことを述べるものに、池本征男「判批」国税速報6130号（2010年）10頁がある。

24) 非課税所得でも源泉徴収義務の対象になることを指摘した年金二重課税訴訟（最判平成22年7月6日民集64巻5号1277頁）の判示との整合性については、酒井・前掲注19）59-60頁、木山・前掲注9）83-84頁参照。

25) 第1審が資産の20倍に迫る金額としていた負債の額を、本判決は資産の3倍以上と認定している。

こうして、債務免除がされた全額について源泉徴収義務が生じないとされた差戻し前の控訴審と異なり、本判決では、一部取消しを命ずるにとどめられた(納税告知処分については源泉所得税18億3550万6244円のうち4億8573万4304円を超える部分を取り消され、不納付加算税賦課決定処分については不納付加算税1億8355万円のうち4857万3000円を超える部分を取り消された)。差戻審の認定事実によれば、債務免除当時におけるq5理事長の資産が17億2519万9510円、負債が52億7722万9692円あったことになるため、本件債務免除額(48億3682万1235円)のうち、12億8479万1053円については「経済的な利益」(所得税法36条1項)があると判断されたからである。

しかし、このような裁判所による事後的な事実認定により源泉徴収義務の発生の有無及び徴収納付すべき源泉所得税の額が変動することを認める判断は、所得税法に所定の(本件でいえば「給与等」の)支払時に源泉所得税の納税義務が成立すると同時に自動確定することが前提とされている(国税通則法15条2項2号、3項2号)源泉徴収制度にそぐわないのではないか<sup>26)</sup>。

この点について、Xは「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〔下線は筆者〕」と主張していた。しかし、本判決は、「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る」ことを理由に、「源泉徴収義務者に不当な負担を強いるものとまでは認められない」と判示する。

確かに、法人が回収不能になった債権を貸倒損失として損金算入(法人税法22条3項3号)する場合には、客観的にみた全額の回収不能が要件と

26) 低額譲渡か否かが争われた事案について、「通常の給与等は支払額も客観的に定まっているし、税額もその支給額に応じて容易に計算することができること」が根拠にあるにもかかわらず、自動確定方式における源泉徴収において、実際には支払ってなくても、同時確定を擬制することは想定外であると論ずるものに、三木義一「認定賞与と源泉徴収」寺田友子＝平岡久＝駒林良則＝小早川義則編『現代の行政紛争 小高剛先生古稀祝賀』(成文堂、2004年)276頁がある。

債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題（木山）

されており、この判断をする際に債権者である法人側において債務者の資力等の状況を調査することは必要になる<sup>27)</sup>。しかし、法人税の損金算入の場合、法人税の納税義務の成立時期が当該事業年度の終了時であり、その第一次的な確定時期は納税申告（法人税の申告）時とされている（国税通則法15条2項3号、16条1項1号、2項1号、法人税法74条）。この点で、上述のように支払時に納税義務が成立し同時に確定する源泉所得税の納税義務とは、問題状況が異なる。

源泉所得税は、支払の翌月10日までに源泉所得税の全額を納付しないと、法定納期限を徒過したことになり不納付加算税が発生する（国税通則法67条1項本文）。数年をかけた審理の末、各裁判所の認定事実も異なるよう本件債務免除当時におけるq5理事長の資産負債の合計額により計算される源泉所得税（平成29年2月8日に本判決により認定されている）を、本件債務免除の翌月10日（平成20年1月10日）までに正確に把握して税務署に納付することは、Xにとって可能だったのであろうか<sup>28)</sup>。この点について補足すると、そもそも源泉所得税は、申告所得税の前取りとしての側面を有しているにもかかわらず<sup>29)</sup>、本件のように資力を喪失した者に対する債務免除において支払者（債務免除者）は、（債務免除の性質上）当然ながら天引はできないし、弁済を受けられないからこそ免除をした受給者（債務者）に対して源泉所得税額を請求（徴収）することも、現実的には難しいといわざるを得ないであろう<sup>30)</sup>。

---

27) 最判平成16年12月24日民集58巻9号2637頁、東京高判平成20年3月6日税資258号順号10912。

28) 源泉徴収義務は、支払者において明確に判断できるものでなければならぬとの解釈論を指摘するものに、池本征男「判批」国税速報6328号（2014年）19頁、雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税法学会編『租税争訟の諸問題』（有斐閣、1974年）137頁、可部恒雄「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和45年度1100頁、鎌野真敬「判解」最高裁判所判例解説民事篇平成22年度（上）135頁等がある。

29) 田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学571号（2014年）140頁参照。

30) 最判平成23年3月22日民集65巻2号735頁は、天引ができない強制執行による支払についても「給与等（略）の支払」である以上、源泉徴収義務が発生

この問題は、別稿で論じた<sup>31)</sup>、非居住者(と裁判所に判定された者)から国内不動産を譲り受けて代金を支払った買主に対する源泉徴収義務(国内源泉所得。所得税法161条1項5号<sup>32)</sup>、212条1項)の存否が争われた事案で、支払者(源泉徴収義務者。不動産取引の買主)に受給者(不動産の売主)が非居住者であるか否かを調査確認すべき注意義務があると判断された裁判例<sup>33)</sup>に含まれる問題と共通するように思われる<sup>34)</sup>。

源泉徴収制度は、徴税を代行するために認められたものであることからすると、その制度の本質に矛盾するような源泉徴収義務を負わせる判断には問題がある。

### 3 源泉徴収義務と錯誤無効

第1審及び控訴審は、理由を異にするものの、争点1又は2の主位的主張について判断をし、Xの請求を全部認容する判決であった。また、上告審は給与にあたるか否か(争点1)のみを判断し、その他の審理については差戻しを命じていた。そこで、予備的主張である債務免除の錯誤無効の主

---

とする。源泉徴収に関する規定は当初より「支払の際(に)」「所得税を徴収し」であり、文言上は天引控除に限定されていないことを指摘するものに、青柳・前掲注7)75頁がある。他方で、法的援助を与えずに内部関係の問題として処理することについて、看過しえない権利救済制度の不備と指摘するものもある(北野弘久(著)＝黒川功(補訂)『税法学原論〔第7版〕』(勁草書房、2016年)253-259頁)。

31) 木山泰嗣「判批」Accord Tax Review 9・10号(2018年)13頁。

32) 平成26年法律第10号による改正前の所得税法161条1号の3の適用が争われた。

33) 東京高判平成28年12月1日裁判所HP、東京地判平成28年5月19日裁判所HP。

34) 木山・前掲注31)40頁で、調査権限もない支払者に、処分行政庁や裁判所のような総合判断を強いることは妥当ではないのではないかと指摘した。なお、源泉徴収義務者の調査義務の有無や程度を論じたものに、佐藤孝一「判批」税務事例46巻4号(2014年)1頁、酒井克彦「源泉徴収制度における源泉徴収義務の範囲(下)」税務事例47巻9号(2015年)1頁、岩崎政明「非居住者に対する不動産の譲渡対価・賃料の支払いと源泉徴収義務」木村弘之亮先生古稀記念論文集編集委員会編『公法の理論と体系思考』(信山社、2017年)143頁等がある。

債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題（木山）

張（争点3）については、差戻審である本判決で判示されるまで判断されないままの論点となっていた。本件債務免除によりXに源泉徴収義務が生じるのであれば、Xは債務免除をしていなかった（つまり、債務免除益についての源泉徴収義務が生じないことを動機として行われた債務免除であった）。そこで、本判決のように一部でもXに源泉徴収義務が生じるのであれば、債務免除は錯誤無効になる（よって、いずれにせよXは源泉徴収義務を負わない）との主張が、この予備的主張の本質であろう。

この点について本判決は、「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、納税者の公平を害し、租税法律関係を不安定にすること」を理由に、「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」とする。また、以上の議論は申告納税方式の場合であるが、本件のような「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ところはなく、かえって、源泉徴収制度は他の租税債権債務関係よりも早期の安定が予定された制度といえること」を挙げ、やはり「法定納期限経過後の錯誤無効の主張は許されない」と判示し、源泉徴収義務者が法定納期限を経過した後に錯誤無効により当該源泉徴収義務の原因となった法律行為（本件でいけば「給与等（略）の支払」）の撤回を主張することを一切認めない。

しかし、納税申告の内容を錯誤無効の主張により撤回できるかが争われた事案における先例である最高裁昭和39年判決<sup>35)</sup>は、厳しい要件を課してはいるものの、①法が定めた方法による撤回（過誤の是正）の可能性（具体的には、更正の請求及び修正申告が考えられる）を許容している<sup>36)</sup>。同判

35) 最判昭和39年10月22日民集18巻8号1762頁。

36) 後の判例に、租税特別措置法26条1項の適用選択をした確定申告後における更正の請求（申告内容の錯誤による変更）を否定した最判昭和62年11月10日訟月34巻4号861頁、上記26条1項の概算経費による確定申告後に修正申告により実額経費に変更する錯誤主張について修正申告の要件を満たすため認められるとした最判平成2年6月5日民集44巻4号612頁がある。



決は、また、これによらない場合においても錯誤無効の主張を一切許容しないものではなく、②錯誤が客観的に明白且つ重大であり、上記①所定の方法以外に是正を許さなければ納税義務者の利益を著しく害すると認められる「特段の事情」がある場合にも認められる余地を残している<sup>37)</sup>。また、最高裁昭和39年判決は「私人の公法行為<sup>38)</sup>」である確定申告の内容を是正する錯誤無効の主張の当否が問題であったが、課税を理由に私法行為に錯誤無効が認められた事案もある。多額(約2億円)の譲渡所得課税がなされることを知っていれば不動産を財産分与することはなかったとして、元妻に対する当該不動産についての所有権移転登記抹消請求訴訟で、財産分与という私法行為の錯誤無効が主張された事案である。この事案では、税負担の錯誤という動機の錯誤の問題について、黙示の表示があったとされ、重過失(民法95条ただし書)も認められないとされた<sup>39)</sup>。したがって、本

37) 相続税の確定申告後に、錯誤による遺産分割の変更(更正の請求)を認めたものに、東京地判平成21年2月27日判タ1355号123頁がある。同判決は、本判決と異なり、申告納税制度の下でも、次のように法定申告期限後の錯誤無効の主張を例外的ではあるが認めている。すなわち、「申告納税制度の趣旨・構造及び税法上の信義則に照らすと、申告者は、法定申告期限後は、課税庁に対し、原則として、課税負担又はその前提事項の錯誤を理由として当該遺産分割が無効であることを主張することはできず、例外的にその主張が許されるのは、分割内容自体の錯誤との権衡等にも照らし、〔1〕申告者が、更正請求期間内に、かつ、課税庁の調査時の指摘、修正申告の勧奨、更正処分等を受ける前に、自ら誤信に気付いて、更正の請求をし、〔2〕更正請求期間内に、新たな遺産分割の合意による分割内容の変更をして、当初の遺産分割の経済的成果を完全に消失させており、かつ、〔3〕その分割内容の変更がやむを得ない事情により誤信の内容を是正する一回的なものであると認められる場合のように、更正請求期間内にされた更正の請求においてその主張を認めても上記の弊害が生ずるおそれがなく、申告納税制度の趣旨・構造及び租税法上の信義則に反するとはいえないと認めるべき特段の事情がある場合に限られるものと解するのが相当である」と判示する。

38) 問題になった所得税確定申告について、私人の行為で公法的効果が付与される「私人の公法行為」と説明されている(渡部吉隆「判解」最高裁判所判例解説民事篇昭和39年度385頁)。

39) 最判平成元年9月14日家月41巻11号75頁で「自己に課税されないことを当然の前提とし、かつ、その旨を黙示的には表示していたものといわざるをえない」として、財産分与「に伴う課税も極めて高額にのぼるから……錯誤がなければ

判決が、想定外の多額の源泉所得税（上記のとおり4億8573万4304円の源泉所得税の納税義務を、本判決は認定している）を本件債務免除に対して課した判断を前提にすれば、Xの予備的主張としての当該債務免除の錯誤無効の主張は、多額の課税と私法行為（動機の錯誤）の問題として、財産分与の問題と同じように議論されなければならないはずである<sup>40)</sup>。

そして本件では、申告納税における課税問題ではなく、自動確定方式による源泉所得税の納税義務の成立に錯誤が絡んでいることについても、別に検討する必要がある。本判決は、申告納税制度よりも源泉徴収制度の方が早期確定の要請が高いとの論理で、上記の結論を示している。しかし、申告納税制度の下における納税申告についても、先例である最高裁昭和39年判決が上記のとおり、①及び②の錯誤無効主張の場면을許容しており、これらは法定申告期限後の主張も前提にされているはずである<sup>41)</sup>。それに

---

ば本件財産分与契約の意思表示をしなかったものと認める余地が十分にある」と判示され、差戻審（東京高判平成3年3月14日判時1387号62頁）で、錯誤無効の主張が認められた。ただし、重過失の判断が厳しくなされることで錯誤無効の主張が封じられる可能性もあるのが、課税を動機として私法行為について錯誤無効が主張される事案の特徴でもある（たとえば、課税問題について錯誤があると認められたものの、重過失があるために錯誤無効の主張が認められなかったものに、高知地判平成17年2月15日訟月52巻12号3697頁がある）。

- 40) 財産分与の事案は元妻に対する民事訴訟であり、国に対して源泉所得税を争う本件とは異なるようにも見える。しかし、前者においては財産分与者に譲渡所得課税がされることについてはすでに最高裁の判断（最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁）が下されており、納税義務の成立の有無を国（税務署長）と争う余地がなかった。これに対して本件は、納税義務の成立の有無をまずもって争うべき事案といえる（現に1審及び差戻し前の控訴審は、Xの請求を認容し、処分を全部取り消す判決を下していた）。
- 41) 高松高判平成18年2月23日訟月52巻12号3672頁も、高知地判平成17年2月15日・前掲注39)の控訴審であるが、重過失を否定したうえで、「一旦発生した納税義務の負担を免れることを是認すれば、そのような錯誤の主張を思いつかない一般的な大多数の納税者との間で著しく公平を害し、租税法律関係が不安定となり、ひいては一般国民の素朴な正義感に反する」として、「当該法律行為が錯誤により無効であることを法定申告期間を経過した時点で主張することを許」されないとする。このような考え方を批判するものに、末崎衛「遺産分割の錯誤無効と更正の請求」税法学561号（2009年）97頁がある。

もかかわらず、源泉徴収制度の下では法定納期限後に錯誤無効の主張を一切行えないとする本判決は、この先例にも抵触しかねない判断になっている。そもそも、多額の課税がされるのであれば債務免除をしなかったとの私法上の行為の撤回(錯誤無効の主張)は、上記のとおり財産分与の問題と類似している。そして、支払の翌月10日という極めて短期間で到達し、これを経過することになる源泉所得税の法定納期限後の錯誤主張を一切許容しない本判決は、最高裁平成元年判決<sup>42)</sup>の先例にも抵触する可能性がある。

税負担を理由とする錯誤主張による撤回・修正の問題は、さまざまな角度から問題が提起されてきた。しかし、その処理については裁判所の判断も個別事案ごとに区々となっている。最高裁昭和39年判決を中心とした先例はあるものの、それらの相互の関係についての理解も含め、統一した整理がなされている状況にあるとはいえない<sup>43)</sup>。特に本件のような多額の源泉徴収義務が生じるのであれば債務免除という私法行為は行わなかったといった錯誤主張の問題については、差戻審に対する上告審において丁寧な議論がなされるべきであろう。

この問題については、48億円を超える多額の債務免除行為から生じており、源泉徴収義務が生じるとすると、天引徴収ができなかった源泉所得税(本判決の認定よれば4億8573万4304円)を受給者であるq5理事長に求償(所得税法222条)しなければならなくなることも考慮しなければならないだろう。本判決は「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」と判示するが、国は4億円を超える源泉所得税の徴収を確保しておきながら、本来の納税義務者(担税者)であるq5理事長の負担によらず、48億円を超える債務を満足できずに免

42) 最判平成元年9月14日・前掲注39)。

43) 課税と錯誤について論じられたものに、谷口勢津夫「錯誤に基づく選択権行使の拘束力に関する一考察(1)(2)」税法学491号(1991年)1頁、492号(1991年)1頁、三木義一「遺産分割の錯誤無効と税法」戒能通厚=原田純孝=広渡清吾編『渡辺洋三先生追悼論集 日本社会と法律学—歴史、現状、展望』(日本評論社、2009年)489頁等がある。

債務免除益事件の差戻審判決に含まれる諸問題（木山）

除せざるを得なかった X の負担で終わらせてしまうことまで、源泉徴収制度が「想定」していたといえるのだろうか。求償権の行使ができずに二重払の危険が生じるとしても、源泉徴収義務の発生に問題はない旨を判示した先例（最高裁平成 23 年判決<sup>44)</sup>）はある。しかし、本件のように債務免除の場面では、そもそも免除をする時点で権利行使が困難な場合が多いと考えられ、求償権の行使が困難になる場合も多いと思われる。遊興飲食税の特別徴収制度について援助措置を理由に合憲とした補足意見もあった<sup>45)</sup>。支払者とされる債務免除者に酷な負担を強いるような事案においても、錯誤無効の主張を一律に封じる本判決は、源泉徴収制度に内在する問題点の顕在化を無視するものであり、疑問が残る。

#### 4 正当な理由

争点にはなっていないが、源泉所得税の納税義務が X にあるとの判断を前提にすれば、不納付加算税については「正当な理由」（国税通則法 67 条 1 項ただし書）を認め、この賦課決定処分は違法になると考える。

筆者は、上記のとおり、そもそも本税（源泉所得税）の納税告知処分の取消事由として議論されるべきと考えている。しかし、仮に本判決のように一部でも適法性のある部分が生じるのであれば、そのような額の源泉所得税の納税義務が X に生じることを、債務免除（支払）時に判断することは困難であったというほかない。そこで、その場合には「正当な理由」が認められるべきであろう<sup>46)</sup>。

---

44) 最判平成 23 年 3 月 22 日・前掲注 30)。

45) 最大判昭和 37 年 2 月 21 日刑集 16 卷 2 号 107 頁（奥野健一裁判官の補足意見）。

46) 国内源泉所得としての源泉徴収義務が問題にされた事案であるが、賃料支払の相手方（賃貸人）が非居住者であることを支払の都度調査確認させることは酷であるとして、「正当な理由」を認め、不納付加算税賦課決定処分が取り消された裁決がある（国税不服審判所裁決平成 25 年 5 月 21 日裁決事例集 49 集 1 頁）。