

法学研究科修了生による「国士税法研究会」 の設立について

「国士税法研究会」事務局長 杉 本 利 正

平成28年に法学部開設50周年を迎え、法学研究科の修了生によるOB会(臼倉真純事務局長)が設立されました。そこで、主に会員の情報交換等、現役生支援及び法学研究科OB会の運営支援を目的として、「国士税法研究会(仮称)」の発起人会が、平成30年10月13日(土)15時に開催(会場:国士館大学世田谷キャンパス10号館10331教室)され、国士館大学法学部開設50周年記念事業実行委員長高野敏春教授及び租税法担当齊木秀憲教授の御参席の下、満場一致で「国士税法研究会」が設立されました。そして、本会において、会員規約及び当面の事業計画が議決されました。

また、平成30年12月22日開催の第1回情報交換会においては、「税理士損害賠償事件について」を題材として、活発な意見交換が行われました。

今後は、広く修了生の参加を求めるとともに、多くの会員相互の意見交換等の場を提供してまいります。

- 1 会員規約
- 2 事業計画
- 3 第1回情報交換会(平成30年12月22日開催)
「税理士損害賠償事件について」(レジュメ)

1 「国士税法研究会」 会員規約

平成30年10月13日現在

第1条（名称）

本会は「国士税法研究会」と称する。

第2条（会資格）

国士館大学院修了者及び会員2名以上の推薦をもって入会資格とする。

第3条（目的）

本会は、以下を目的とする。

- 一 租税法等の研究及びその研究成果の公表
- 二 会員相互の情報交換と研究協力
- 三 現役生支援
- 四 法学研究科OB会の運営

第4条（会費）

当面、必要に応じて負担する。

第5条（事務局）

事務局は、10号館1059室に置く。

第6条（総会）

- 1 本会は、定期総会を毎年10月に、臨時総会を必要に応じて開催する。
- 2 総会は、運営委員の選任、決算の承認その他の重要な事項の決定を行う。

第7条（運営委員）

- 1 本会に、事務局長及び若干の運営委員を置く。

- 2 事務局長及び運営委員の任期は、就任後はじめての定期総会修了後までとし、再任を妨げない。

第8条（事業年度）

本会の事業年度は、毎年4月1日から翌年3月31日までとする。

第9条（付則）

本会は、平成30年10月13日に設立され、同日からその事業を開始するものとする。

2 「国土税法研究会」事業計画

	事業内容
4月	テーマ発表会 税制改正情報交換会
5月	
6月	修論発表会
7月	春期打上げ
8月	
9月	合宿 プレ中間発表会
10月	総会（第2週土曜日）
11月	中間発表会
12月	情報交換会 忘年会
1月	修論支援
2月	
3月	歓送会

3 第1回情報交換会

（平成30年12月22日15時開催、会場10331教室）

「税理士損害賠償事件について」（レジュメ）

税理士損害賠償事件について

～法人税関係～

国士舘大学大学院法学研究科・齊木

目次

- ・一 はじめに
 - ・ 1 現状
 - ・ 2 税理士の使命
 - ・ 3 税理士の損害賠償責任
- ・二 法人税関係多額損害賠償請求事件
 - ・ 1 事件の概要
 - ・ 2 前提事実
 - ・ 3 争点及び判断
- ・三 その他事例
 - ・ 1 課税庁の誤指導との関係
 - ・ 2 通達に反する処理との関係
- ・四 おわりに

一 はじめに

- 1 現状
- ・ 税理士に対して損害賠償請求を求める訴訟事件が、従前以上に散見される。
 - ・ 「節税対策」のフレーズは、トレンド？納税意識の向上？納税への過敏な反応？
 - ・ ⇒損害額約3億円を超える事件の発生

2 税理士の使命

- ・ 税理士は、「税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする」(税理士法1条)。

イ 二つの使命

- ・したがって、「税に関する専門家」として、「納税者の信頼にこたえ」なければならない。
- ・ただし、それは、「独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって」、「租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図る」ものでなければならない。

ロ 専門性の崇高な意義

- ・すなわち、「納税義務者の信頼」と「納税義務の適正な実現」という使命を踏まえ、「節税対策」に対応しなければならない。
- ・一見、相矛盾する面もあり、むしろそのためにその専門性に崇高な意義があるものと考ええる。

3 税理士の損害賠償責任

- ・法的根拠としては、
 - ①債務不履行に基づく損害賠償責任（民法415条）
 - ②不法行為に基づく損害賠償責任（民法709条）

(1) 税理士と納税義務者との関係

- ・一般に、民法上の委任関係（民法643条）
- ・委任関係においては、「受任者は、委任の本旨に従い、善良な管理者の注意をもって、委任事務を処理する義務を負う。」（民法644条）とされ、いわゆる善管注意義務を負うことになる。

税理士の善管注意義務

- ・したがって、受任者である税理士は、委任者である納税義務者に対し善管注意義務を負うこととなる。

(2) 債務不履行に基づく損害賠償責任

- ・債務不履行に基づく損害賠償責任について、「債務者がその債務の本旨に従った履行をしないときは、債権者は、これによって生じた損害の賠償を請求することができる。債務者の責めに帰すべき事由によって履行をすることができなくなったときも、同様とする。」(民法415条)。

(3) 損害賠償責任発生の要件

- ・損害の発生と債務不履行の事実の存在があること
- ・さらに、これらに因果関係があること
- ・加えて、これらの举证責任は受任者である税理士が負うこととなる。

損害賠償責任の重要な争点

- ・したがって、損害の発生に対して、
- ・善管注意義務違反があったか、
- ・債務不履行の事実との因果関係があるか
- ・が重要な争点となる。
- ・その他訴訟上、過失相殺や損益相殺が加味される。

訴訟上加味されるもの

- ・債務の不履行に関して債権者に過失があったときは、過失相殺が認められるが、債務者が主張・立証しなければならない（民法418条）。
- ・明文の規定はないが、債務不履行によって債権者が損害と同時に利益をも得た場合は、その利益部分を損害額から控除すべきとする損益相殺が、解釈上認められている。

（４）善管注意義務違反

- ・税理士損害賠償事件の多くが、善管注意義務違反に基づく債務不履行の損害賠償責任を争点とするものである。
- ・善管注意義務とは、「受任者と同様な職業・地位にある者に対して、一般に期待される水準の注意義務」である（内田貴『民法Ⅱ【第三版】債権各論』291頁（東京大学出版社、2011））。

（５）具体的な義務

- ・訴訟事案をみても、税理士の崇高な専門性を前提として、
- ・①高度注意義務、②忠実義務、③指導、助言、説明、情報提供義務、④業務補助者（使用人等）に対する指導・監督義務などが問われている。

裁判例①

- ・（税理士法1条前提）委任の趣旨に従い、税務申告が適正に行われるよう、専門家として高度の注意をもって委任事務を処理する義務を負うものと解される。
- ・…委任者から提供された資料が不十分であったり、委任者の指示説明が不適切であるために、これに依拠して申告書を作成すると適正な税務申告がされないおそれがあるときは、委任者に対して追加の資料提供や調査を指示し、不十分な点や不適切な点を是正した上で税務申告を行う義務を負うものというべきである。」（東京地裁判所平成24年1月30日判決）

裁判例②

- ・(税理士法1条、民法644条前提)法令の範囲内で依頼者の利益の最大化を考慮して業務を遂行すべき義務を負い、上記社会的使命に照らし一般的に要求されるよりも高度の注意義務が要求されるというべきである。
- ・依頼者が述べた事実や提示された資料から判断する事実に基づいて業務を遂行すれば足りるものではなく、課税要件等に関する制度の確認を含む事実関係の究明をすべき義務を負い、また、委任された業務に関して依頼者が採るべき方法が複数ある場合には、依頼者が正しい判断ができるように適切な指導及び助言を行うべき義務を負うものと解するのが相当である。(東京地裁平成26年2月13日判決、判例タイムズ1420号335頁)

二 法人税関係多額損害賠償請求事件

1 事案の概要

- ・本件は、原告が、原告の顧問税理士であった被告に対し、次のとおり、税務顧問契約の債務不履行又は不法行為に基づき、損害額合計約3億3千万円及び一定の金額の各支払済みまで民法所定の年5分の割合による遅延損害金の支払を求めた事案である。
- ・(東京地裁平成28年5月30日判決、判タ1439号233頁)

請求内容①

- ・(1) 被告は、原告の前代表者C(平成23年11月28日死亡、現代表者A)の相続税対策としてDESを提案するに際し、原告に多額の債務消滅益が生じることを説明せず、このため原告は課税リスクを認識することなくDESを実行したが、多額の法人税等の納付義務を生じ、本来支払う必要のなかった法人税等相当額計約3億円の損害を被ったこと
- ・(2) 被告は、税務代理人として原告の税務申告書を作成、提出した際、事実と異なりDESはなかったとする前提の申告をしたため、原告はその後修正申告を余儀なくされ、延滞税等計約520万円の損害を被ったこと

請求内容②

- ・(3) 被告は、役員事前確定届出給与制度(以下「本件届出給与制度」という。)についての助言指導を怠ったために、原告は役員給与について同制度を利用できず、不要な納税義務が生じ、計約6万円の損害を被ったこと
- ・(4) 以上の被告の不法行為により本件訴訟に係る弁護士費用約3千万円の支出を余儀なくされたこと

2 前提事実

(1) Cの原告に対する貸金等債権

Cは、平成22年4月末の時点で、原告に対し、約111億円の貸金等債権（以下「本件債権」といい、原告からみたその債務を「本件債務」という。）を有していた。

(2) 相続税対策の提案

- ・ Cらは、Cの本件債権に係る相続税対策を被告に相談したところ、被告は、平成23年6月14日に本件提案書1をもって「清算方式」を、次いで、同年7月13日に本件提案書2をもって「DES方式」を、それぞれ提案した。
- ・ ア 原告が所有する建物及び車両を現物出資して新会社を設立し、新会社の株式を本件債務の一部に対する代物弁済に充てた上で、本件債務の残部についてはCが原告に対する債務免除を行い、その後原告を解散して清算するという方法（提案書1・清算方式）
- ・ イ Cの原告に対する本件債権を原告に現物出資して、Cに対して原告の株式の割当てを行うという方法（提案書2・DES方式）

提案の理由

- ・ 清算方式は、本件債権が、新会社の株式に、DES方式は、本件債権が、原告の株式に変わることとなる。
- ・ Cの相続の際に、貸付債権の評価は元本の価額と課税時期現在の既経過利息の価額との合計額（相続税財産基本通達《貸付金債権の評価》）であり、株式の評価額の方が財産評価額が有利となるとの提案であると考えらえる。

DESについて

- ・ DESとは、企業の債務（デット）を企業の資本（エクイティ）に交換する（スワップ）ことをいい、債権放棄などと同様に、企業の財務再構築の一手法として利用される。
- ・ その具体的な方法としては、
 - ・ ① 債権者が債務者企業に現金を払い込んで募集株式の割当てを受ける方法（現金払込型）
 - ・ ② 現金ではなく債務者に対する債権を現物出資して同様に募集株式の割当てを受ける方法（現物出資型）
- ・ がある。
- ・ 本件DESは、債権者の相続税対策として、後者の方法を想定したものである。

DES のメリット

- ・なお、一般的に、債務者にとっては、
- ・負債減少による財務改善、
- ・金利負担の減少によるキャッシュフロー改善
- ・のメリットが生ずる。

イ 基本例

債権者 (貸付金100)	債務者 (借入金100)
①現物出資 (貸付金100) ⇒	(①貸付金100) ③資本金等の額100 ②借入金100 (②貸付金100)
③株式取得	貸付金と借入金は混同により消滅

民法520条（混同）「債権及び債務が同一人に帰属したときは、その債権は、消滅する。」

ロ 債権額の時価が額面額を下回る場合

- ・平成18年度税制改正において、法人が現物出資を受けた場合の資本の増加額の税務上の取扱いは、債権の券面額ではなく時価によるものとされ（法人税法2条16号、同法施行令8条1項）、この結果、現物出資する債権の券面額と時価の差額は債務消滅益として認識する必要があるものとされた（デメリット）。

DES における券面額説と評価額説の議論

- ・…平成12年に東京地方裁判所商事部が券面学説を採用することを明らかにして以来、実務は券面額説でほぼ定着するようになったと言われている。
- ・この券面額説の考え方を、仮に税務・会計上の処理にそのまま当てはめると、債務者法人において、現物出資を受ける債権…の券面額が資本等の額にそのまま組み入れられるから債務消滅益は生じないことになるが、そのような取扱いの当否については、必ずしも定説が形成されるに至らないまま推移していた。

平成18年度改正その後の対応

- …平成18年度税制改正において、…時価によるものとされ（法人税法2条16号、同法施行令8条1項）、…現物出資する債権の券面額と時価の差額は債務消滅益と…されたが、
- …経営不振企業の再建を目的として行われるDESの趣旨が没却されないよう、会社更生、民事再生等の法的整理において…債務消滅益を期限切れ欠損金と相殺…を可能とした（法人税法59条1項1号、2項1号）。
- なお、その後、法的整理に準ずる一定の私的整理（私的整理ガイドライン…等）についても、期限切れ欠損金との相殺を認める旨の国税庁の取扱いが示されるに至っている（平成22年月22日国税庁回答）。
- エ…DESにおいて、債務者に債務消滅益課税が発生するリスク…（当該）改正以降、税務の常識に属する事項…DESに関する基本的な文献等でも、現物出資型DESのデメリットとして、この課税問題を第一に挙げるのが通例となっていた。

貸付金100の時価が50の場合

・債務者

(貸付金 100)	資本金等の額 50
	債務消滅益 50
借入金 100	(貸付金 100)

- ・ただし、平成17年度の企業再生税制の枠組にDESによる債務消滅益を含むとされ、その場合は、評価損の損金算入及び期限切れ欠損金との相殺が可能となった（法人税法59条1項1号、2項1号）。（しかしながら、それ以外は課税対象となる。）

被告による清算方式の提案（本件提案書1）概要

（平成23年6月14日）

- ①担当者メモを作成した平成21年当時の状況では相続税は発生しないものと見込まれていたが、その後の借入金額の変動等により、現時点では、本件債権に係る相続税は約6億円になる、
- ②対応策として、現物出資をして新会社を設立後、原告を清算するという方法が考えられる、
- ③そのメリットは、原告が債務免除を受けると収益となるが法人を解散することで税額はなく、本件債権が消滅するのでCの相続に係る相続税の課税もないことである、
- ④そのデメリットは、役員の勤続年数がリセットされること、口座の閉鎖、開税をやり直す必要があること、法人住民税が高くなること等である。

被告によるDES方式の提案（本件提案書2）概要

（平成23年7月13日）

- ①原告には繰越利益剰余金がマイナス約10億円あるため、Cが本件債権を10億円まで出資しても株価の評価は0円であるとした上、
- ②メリットとして、有利子負債の減少に伴う利息支払の軽減、資本金増額における取引先との格付けアップ、債権に係る相続税の軽減の3項目が、
- ③デメリットとして、交際費全額損金不算入、中小法人の特例が不適用、外形標準課税の導入、法人住民税均等割の増加の4項目が記載され、
- ④「以上を踏まえまして、現物出資が〇〇様にとって最も有利と考えられます」という結論が示されている
- ・が、債務消滅益に対する課税の可能性や課税がされた場合の具体的な税額の試算等についての記載はない。

(3) DES の実行

- ・原告及びCは、被告の上記提案のうちDES方式を採用することとし、平成23年8月9日、本件債権9億9千万円をCが原告に現物出資し原告はこれを額面額で受け入れて株式を発行する旨のDESを実行した（以下「本件DES」という。）。
- ・本件DESの実行により、同日、原告の資本金は2千万円から5億15百万円になったが、その後再び2千万円とする減資を行った。

(4) 法人税の確定申告

- ・被告は、原告の税務代理人として、平成24年4月期（本件事業年度）に係る原告の法人税等の本件確定申告書を作成し、同年6月29日、〇税務署長及びS都税事務所長宛てにこれを提出した。本件確定申告書は、DESはなかったという前提で作成されており、本件DESに係る債務消滅益も計上されていなかった。

(5) 相続税申告及び修正申告

- ・平成23年11月28日にCが死亡した。相続人Aは、SB税理士法人に相続税申告を委任し、その代表社員であるD税理士（の助言の下、本件DESにより本件債権は消滅したことを前提とする相続税申告を行うこととした）。
- ・原告はこれを踏まえ、法人税等についても、本件DESに係る債務消滅益の発生を前提とする修正申告を行うこととし、平成24年11月19日、当初確定申告に係る法人税等の税額との差額約2億89百万円を納付し、同月20日、D税理士の作成に係る法人税等の本件修正申告書を提出した。
- ・原告は、同月29日、SB税理士法人に対し、本件修正申告に係る税理士報酬約40万円を支払い、同年12月27日、本件修正申告に伴う延滞税等約520万円を納付した。

(6) 役員給与と事前確定届出

- ・原告は、平成23年7月31日及び同年12月27日、役員給与として計約164万円を支払、被告は、当該役員給与の全額を原告の本件事業年度の損金として処理した。しかし、原告は同期の役員給与について役員給与と事前確定届出書の提出をしていなかったため、上記給与は損金として処理することができないものであった。
- ・そのため、原告は、平成25年6月18日、SB税理士法人に依頼して、本件修正申告書を提出し、役員給与に係る法人税等合計約76万円の追加納税を行い、SB税理士法人に対し、当該申告業務の報酬として10万円を支払った。

3 争点及び判断

- ・(1) 被告が本件 DES に係る説明義務を怠ったか（争点1）
- ・(2) 本件確定申告を行ったことが被告の義務違反行為といえるか（争点2）
- ・(3) 被告が本件届出給与制度について指導助言すべき義務を怠ったか（争点3）
- ・(4) 原告の損害及び因果関係（争点4）
- ・(5) 損益相殺の可否（争点5）

(1) 被告が本件 DES に係る説明義務を怠ったか（争点1）

原告	被告
被告は、平成18年度税制改正により、DESを実行した場合に、債権の額面金額と時価との差額が債務消滅益として計上され、課税の対象とされることとなったことについての知識を欠いており、本件 DES により、債務消滅益が益金の額に計上され、これに約3億円もの法人税が課税されることについての認識がなく、 <u>原告に対し何らの説明もしなかった。</u>	原告の主張は否認する。被告代表者は、Cらに対し、本件 DES により相当額の債務消滅益が発生し、税務調査の上で課税される可能性は相当程度存在するが、原告が債務超過の状態にあることから、債務消滅益が顕在化していないと判断されて課税されない可能性もなくはない旨の説明をした。

判断（争点1）①

- ・(1) 被告は税務の専門家として原告と税務顧問契約を締結していたことを踏まえて考えれば、…本件 DES により生じ得る課税リスク、…本件 DES に伴い発生することが見込まれる債務消滅益課税について、課税される可能性、予想される課税額等を含めた具体的な説明をすべき義務があったというべきである。
- ・なお、…認定事実によれば、DES方式の提案がされるに至ったそもそもの発端は、Cの相続を想定した相続税対策にあり、その依頼の直接的な主体は原告ではなく、C及びAであったと解される。しかし、DESが、債務者法人による現物出資の受入れ、募集株式の発行等を伴うものである以上、被告によるDES方式の提案は、債務者法人たる原告に対する提案という意味も持つというべきであり、このことは、本件提案書2に記載されているメリット、デメリットのほとんど（相続の軽減以外の全部）が原告に関する事項であることから明らかである。

判断（争点1）②

- ・(2)…被告代表者の供述中…「本件 DES の実行により債務消滅益の課税を指摘される可能性はあるが、…も3億円程度の法人税であり、相続税6億円程度を免れるのであればその方がいいと思うし、税務調査が行われても交渉等により税額を減少させることは実務的に可能である」という趣旨の説明をしたとの部分がある。
- ・A…、全体としては債務消滅益に対する課税は回避できるという趣旨の説明にほかならないから、…DESに伴う債務消滅益課税のリスクの説明としては、著しく不十分なし不正確なものといわざるを得ないし、そもそも、上記のような説明さえされていたか、極めて疑わしいといわざるを得ない。
- ・すなわち、…そもそも本件 DES の基本的な説明資料という性格の本件提案書2に、債務消滅益課税の可能性、その予想される税額等についての記載が全くないことは上記のとおりであり、この自体、債務消滅益課税について何らの説明もされなかったことを強く推認させるものというべきである。

判断（争点1）③

- ・また、本件提案書2に限らず、本件DESを採用した場合に予想される法人税額の増加額とCの相続に係る相続税の減少額とを比較対照して説明したという事実を示すような証拠はない上、数字（試算額）を比較対照するという事柄の性質上、書面もなく専ら口頭での説明がされたとも考えられない。以上の証拠関係を照らすと、そもそも、被告代表者らにおいて、本件DESにより原告に発生する法人税等の額の試算すらしていなかったのではないかと推察される。
- ・イ 以上の認定判断を総合すれば、被告代表者は、本件DESに係る債務消滅益と欠損金との相殺の可否について、誤った認識に基づく独自の見解を有していたため、債務消滅益に対する課税を看過又は軽視し、本件DESに伴う債務免除益に対する課税の問題について、原告に対して、全く又はほとんど説明をしなかったものと認められる。

判断（争点1）④

- ・ウ ところで、被告代表者の供述中には、Cらは、三菱東京UFJ銀行から交付を受けた銀行DES資料によって、債務免除益（債務消滅益）の課税リスクは承知していたはずであると述べる部分がある。
- ・しかし、上記資料は、税務に係る専門家責任を引受ける立場で示されているようなものではなく、「正確な評価ならびに具体的なご対応には、必ず税理士等専門家にご相談ください」と記載されているものではないのであり、DESを提案した顧問税理士である被告から課税リスクの説明がなかった以上、原告を取り巻く具体的な事実関係の下で上記課税リスクは顕在化しないのだと原告が受け取ったとしてもやむを得ないことであり、少なくとも、銀行DES資料の存在は、被告による説明義務を免れさせるようなものとはいえない。

(2) 本件確定申告を行ったことが被告の義務違反行為といえるか（争点2）イ

原告	被告
ア 被告は、本件DESが実行されていることを知りながら、本件DESに伴う課税を免れようとして、DESはなかったものとする事実と異なる内容の本件確定申告をした。その結果、原告は、後述の延滞税等の支払及び本件修正申告を余儀なくされたものである。	原告の主張は否認する。 被告が本件確定申告を行ったのは、原告からの指示に基づくものであり、依頼者である原告からの指示がある以上、それに従わざるを得ないから、被告の義務違反ではない。

(2)（争点2）ロ

原告	被告
イ 原告代表者のAは、本件確定申告書提出時においては、その提出を了解していたが、…事実に合致した内容での正しい申告をするよう求めたのに被告がこれを拒絶して本件確定申告に固執したこと、法定の申告期限までに正しい申告をする時間的余裕がなかったことから後日修正申告をすることを前提に本件確定申告を行うよう依頼したことによるものである。 …仮に、原告が事実と反する申告をしたなどの意向を示した場合には、それを制止する義務があるはずであり、それにもかかわらず、事実と反する申告をしたのであれば、それは被告の義務違反である。	

判断（争点2）①

(1)…被告代表者は、DES方式が原告の法人税等とCの相続に係る相続税の双方にとってメリットがあるとして自ら提案しこれを採用させたという従前の経緯を覆し、「DESはなかった」ことにより法人税等の申告をするという本件方針を示し、そのような扱いが可能であるか疑問に思った原告が再考を促しても当該方針を変えずに、本件確定申告を行ったものである。

本件方針がそれ自体支離滅裂であることに加え、原告の登記上、本件DESに係る増資と減資の事実が厳然と公示されている中で、本件DESがなかったという虚偽の事実を押し通して債務消滅益に係る法人税を免れようとする本件確定申告の考え方は、税理士としての基本的な責務を逸脱した違法なものといふべきである。

判断（争点2）②

(2)…本件確定申告を行ったのは原告の指示に基づくものであると主張し、被告代表者はこれに沿う供述をする。

ア しかし、まず、被告代表者が本件方針を示すに先立って、原告ないしAの側から本件方針の指示が被告にあったとは到底考えられない。

このことは、①DESをなかったことにした場合、Cの相続につき6億円もの相続税が発生することは避けられず、Aもそのような事情は認識していたこと、②Aは、本件DESによる増減資の登記の錯誤抹消などの方法を検討したが、D税理士から困難であるとの回答を得ていたこと等の事実関係から明らかである。

本件方針は、被告代表者が、…巨額の法人税等の課税が発生する事態を取りあえず回避したいというだけの目的で採用されたものと解さざるを得ず、…依頼者（A）により重大な不利益を及ぼしかねないことを無視して取行されたものと考えざるを得ない。

判断（争点2）②

イ また、原告において、…本件確定申告書の提出を了承したこと自体は認められるものの、…本件方針には疑問を抱きつつ、法人税等の確定申告の期限が迫る中で、無申告になる事態だけは避ける必要があったこと、追加納付すべき法人税等の資金を急に用立てることは困難であったことから、やむなく、…被告の判断に従うこととしたにすぎないものであって、これをもって「原告の指示」などといえないことは明らかである。

(3) 被告が本件届出給与制度について指導助言すべき義務を怠ったか（争点3）

原告	被告
被告は、原告から積極的に本件届出給与制度の利用意思を伝えられていなくとも、原告が役員給与について損金に算入できるように、原告に対し、本件届出給与制度の利用の有無についての意思確認を行い、役員給与事前確定届出書を提出すべき義務があるにもかかわらず、上記確認を怠り、同届出書の提出を失念したものである。	原告の主張は争う。本件届出給与制度を利用するか否かは依頼者である原告の意向次第であり、被告は、原告から同制度の利用意思を伝えられない限り、同制度について助言指導すべき義務を負うものではない。

判断（争点3）①

(1)…被告は、…毎会計年度ごとに本件届出給与制度について原告の利用意思の有無を確認し、被告側で手続をとることによって原告は同制度を利用して役員給与について損金処理を行ってきたものであり、また、原告は、従前どおり、平成23年6月に開催された株主総会及び取締役会の決議において、本件事業年度の役員給与支給額等を確定させ、被告は、同年度の原告の株主総会議事録の写しを徴求してこれを認識していたことが認められるのであるから、被告は、本件届出給与制度を利用することが原告にとって有利になることについて、役員給与事前確定届出書の提出期限までに認識し、又は容易に認識し得たものといえる。

判断（争点3）①

(2) 顧問税理事務所としての被告の立場及び上記（1）のとおり経緯からすれば、被告は、原告から積極的に同制度を利用する旨の意思を伝えられず、明示的に問い合わせや相談を受けていない場合であっても、原告が本件届出給与制度を利用する機会を失うことがないように、原告に対し、同制度の利用意思の有無について確認し、又は同制度の利用に関する注意喚起等を行うなどの指導助言をすべき義務を負っていたというべきである。

(4) 原告の損害及び因果関係
(争点4) イ

(被告の主張)

(DESの説明義務違反に対する主張①)

- ・そもそも、本件において、原告及びAは、
- ・①本件債権をそのままにして、C死亡後の相続税（一次相続、二次相続併せて約7億5千万円）を甘受するか、
- ・②本件DESを実行して上記相続税を回避するか、
- ・③原告会社を清算するか
- ・いずれかの選択肢しかなかったところ、Cらは、清算方式は採用したくない旨の意向を既に示しており、その可能性は排除されていた。

(4) (争点4) ロ

(被告の主張)

(DESの説明義務違反に対する主張①)

- ・そうでないとしても、そもそも清算方式は租税回避行為として許されないというべきであるから、選択肢たり得ない。残された選択は①か②しかなかったのであるが、Aらは、約7億5千万円の相続税を支払うよりも約2億89百万円の法人税等を支払うことが割安であると考えて②を選択しただけのことである。

(4) (争点4) 八

(被告の主張)

(DESの説明義務違反に対する主張①)

- ・すなわち、本件で被告が本件DESによって原告に対する多額の法人税が課税されることについての説明義務を尽くし、原告が本件DESによって多額の法人税が課税されることを認識していたとしても、原告の主張する損害との間に因果関係はない。

(4) (争点4) 二 (被告の主張)

(不実の内容の本件確定申告に対する主張②)

- ・原告は、平成24年3月の時点において、SB税理士法人から本件DESに係る債務消滅益に対する課税がされることを聞き、これを認識していたのであるから、本件確定申告及び本件修正申告をすることなく、①本件DESの実行に係る株主総会決議を取消して発行可能株式総数の変更登記をするか、②改めて清算方式を採用してこれを実行することによって、本件債務消滅益に対する課税を回避することができた。
- ・したがって、仮に被告に義務違反があったとしても、被告の義務違反と原告が主張する損害との間には因果関係がない。

判断 (争点4) ①

(1) 本件DESに係る説明義務違反による損害

ア 原告は、清算方式を採用していれば、本件債権に係る相続税だけでなく、DES方式によって発生する約3億円もの法人税等をも免れることができ、…提案書2を示してDES方式の提案をした際、…債務消滅益が発生すること、…法人税等は約3億円になることを正しく説明していたとすれば、原告は、DES方式を採用することなく、清算方式を採用したものと合理的に推認することができる。

判断 (争点4) ②

イ この点につき、被告は、Cらにおいて、清算方式は採用したくないとの意向が既に示されていた旨主張し、被告代表者は、「会社が清算されれば、役員報酬もなくなり雇用されている人も解雇になり、人間で言えば死と同じことを意味するわけで、清算を意図して会社を運営する社長は聞いたことがない」などと、上記主張に沿う供述をする。

判断（争点4）③

- ・しかし、原告は、…Cの財産管理会社として設立された法人であって、Cらにとって、課税上有利な扱いを受けるための道具にすぎないというのが実態…と推認される…約3億円もの法人税等の課税を甘受してまで守るべき理由があったとは到底考えられない。被告代表者の上記供述は、…原告に関する限り、およそ的外れといわざるを得ない。
- ・…Cらは、清算方式が最善の選択肢であるかどうか確信が持てなかったため、清算方式以外にも方法があるのであれば併せて検討してもらいたい旨依頼したにすぎず、これが、清算方式を採用しない旨の確定的な意思を示したものとはいえないことは明らかである。

判断（争点4）④

- ・ウ 次に、被告は、清算方式は租税回避行為として許されないから選択肢たり得ないとも主張するが、本件提案書1をもって清算方式の提案をしたのは被告自身であり、今更このような主張をすること自体、禁反言の原則に反するものというべきであるし、…2回目の終結が予定されて…口頭弁論期日が指定された後…提出されたものであること、この時期まで…提出することができなかった理由は見いだせないことから、時機に後れた攻撃防御方法の提出として許されないというべきである。

判断（争点4）⑤

エ 被告は、原告が平成24年4月の時点において本件債務消滅益に対する課税を回避する手段を執ることができたから、被告の説明義務違反と原告が主張する損害との間には因果関係がないとも主張するが、

被告の説明義務違反による原告の損害は、平成23年8月に本件DESを実行した時点において発生していると考えられるから、被告の主張はその前提において失当である。

判断（争点4）⑥

オ 以上のとおり、被告の説明義務違反がなければ、原告は清算方式を採用したものと合理的に推認され、その場合に納付すべき法人税額は存在しなかったこと…、本件DESに伴って必要となった増資及び減資に係る諸費用を支出することもなかったと認められるから、原告は、…（法人税額等）合計約3億円の損害を被ったものと認められる。

判断（争点4）⑦

- (2) 本件確定申告に係る義務違反による損害
 ・被告が事実と異なる本件確定申告を行ったために、原告において本件修正申告を行わざるを得なくなったと認められるから、これにより、原告は、…（延滞税等）合計約520万円の損害を被ったと認められる。

判断（争点4）⑧

- (3) 本件届出給与制度についての指導助言義務違反による損害
 ・被告が本件届出給与制度についての指導助言義務を怠ったことにより、原告は、本件事業年度の役員給与について損金算入をすることができず、…（法人税等）合計90万円の損害を被ったと認められる。

(5) 損益相殺の可否（争点5）イ

原告	被告
原告の企業価値を保有しているのは原告の株主であって原告のものではないのであるから、原告が企業価値相当額の利益を受けたとはいえず、損益相殺はされべきではない。	原告は、本件 DES を実行した結果、清算により原告そのものが消滅することを免れ、本件 DES を実行した会計年度末の企業価値相当額約3億5千万円万円の利益を受けたのであるから、損益相殺として、同額を損害額から控除すべきである。

(5)（争点5）ロ

原告	被告
原告が DES 方式を採用していなければ、清算方式を採用していたのであり、その場合、原告の株主が新会社の株主となり、新会社が原告の事業を事実上承継するのであるから、原告が存続することによる利益は新会社に帰属することになる。そうすると、原告が存続することによる利益は DES 方式と清算方式とで異なるのであるから、原告が本件 DES の実行によって企業価値相当額の利益を受けたとはいえない。	

判断（争点5）

- ・…原告が清算を免れたことによる利益というのは、原告の継続企業価値と清算企業価値との差額にすぎないと解するのが相当である。
- ・そして、原告は、…Cの資産管理会社という性格の法人であって、事業の継続の有無により評価が大きく異なるような資産（のれん等）を保有しているわけではなく、
- ・むしろ、DCF法による企業価値評価額が時価純資産法による企業価値評価額を相当に下回るとされているような会社…である。こうした点を勘案すれば、清算企業価値を上回る継続企業価値があるとは認められず、原告が清算を免れたことによる利益を認めることはできない。
- ・よって、損益相殺をいう被告の主張は理由がない。

原告が清算方式を採用した場合の課税関係①

原告は、平成24年4月末の時点において、約9億7千万円の債務超過状態となっており、Cによる債務免除額を同額以下とすれば、債務超過は解消せずに残余財産がないと見込まれるから、…欠損金額の控除規定の適用要件を充足する。

そして、原告は、同期末時点において、9億8千万円の期限切れ欠損金（省略）を有していたことから、Cによる債務免除額から上記期限切れ欠損金を控除することができる。これにより原告の所得金額は0円となり、原告が清算確定事業年度において納付すべき法人税額は存在しないこととなる。

また、原告が本件DESを実行した時期と同時期に清算方式を採用し、これを実行していた場合には、Cの原告に対する債務免除により、相続税の課税対象となる本件債権は存在しないことになるから、本件債権に係る相続税も発生することはなかった。

解散した場合の欠損金の損金算入②

法第59条（会社更生等による債務免除等があつた場合の欠損金の損金算入）

3 内国法人が解散した場合において、残余財産がないと見込まれるときは、その清算中に終了する事業年度（…「適用年度」という。）前の各事業年度において生じた欠損金額（省略）を基礎として政令で定めるところにより計算した金額に相当する金額（省略）は、当該適用年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

解散の場合の欠損金額の範囲③

法令118条（解散の場合の欠損金額の範囲）

法第59条第3項（省略）に規定する欠損金額を基礎として政令で定めるところにより計算した金額は、第一号に掲げる金額から第二号に掲げる金額を控除した金額とする。

一 法第59条第三項に規定する適用年度（省略）終了の時における前事業年度以前の事業年度から繰り越された欠損金額（省略）の合計額（省略）

二 法第57条第一項（青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越し）又は第58条第一項（青色申告書を提出しなかつた事業年度の災害による損失金の繰越し）の規定により適用年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される欠損金額

残余財産がないと見込まれること④

- ・（残余財産がないと見込まれるかどうかの判定の時期）
- ・ 12-3-7 法第59条第3項《解散した場合の期限切れ欠損金額の損算入》に規定する「残余財産がないと見込まれる」かどうかの判定は、法人の清算中に終了する各事業年度終了の時の現況による。（平22年課法2-1「二十六」により追加）
- ・（残余財産がないと見込まれることの意義）
- ・ 12-3-8 解散した法人が当該事業年度終了の時ににおいて債務超過の状態にあるときは、法第59条第3項《解散した場合の期限切れ欠損金額の損算入》に規定する「残余財産がないと見込まれるとき」に該当するのであるから留意する。（平22年課法2-1「二十六」により追加）

三 その他事例

1 課税庁の誤指導との関係

税理士である被告の誤った特定資産の買換え特例の教示により損害を受けたとして、委任契約の債務不履行に基づく損害賠償を求めたところ、被告税理士は、課税庁の誤指導を前提とした教示である旨主張した事案（神戸地裁平成5年11月24日判決、判時1509号114頁）。

判旨

- ・…被告の職歴および税理士としての資格・経験等に鑑みると、被告には、…法人税法及び租税特別措置法の各規定の注意を十分理解しておくべき職務上の義務があったといふべきである。
- ・…しかし、…、被告供述中に神戸税務署の担当官から旧措置法第六六条の一三の規定の解釈として、そのような旨の教示を受けたので、被告もそのように信じた旨の部分がみられるけれども、同条文自体に照らし、そのように解釈できず、他にそのように解釈しうる法的根拠も見当たらないことに徴すると、右部分は採用することができない。なお、仮にそのような事実があったとしても、被告の税理士としての租税に関する法令に精通すべき職務上の義務を何ら軽減するものではなく、前記…の義務には何ら影響はないといふべきである。

2 通達に反する処理との関係

- ・被告税理士が、資金につき担保物がある場合に、担保物の処分を待たないで回収不能の見込額につき貸倒損失を計上して、法人税基本通達9-6-2に反する処理等を指導したことにより、更正処分等を受けたため、損害賠償を請求された事案（大阪高裁平成10年3月13日判決、判時1654号54頁）。

判旨

- ・…税理士は、法令の許容する範囲内で依頼者の利益を図るべきところ、依頼者から基本通達に反する税務処理を求められたり、専門家としての立場からそれなりの合理的理由があると判断して基本通達と異なる税務処理を指導助言する場合には、形式上基本通達に反する税務処理が直ちに許されないというものではないが、**税務行政の現実からすると、右税務処理による確定申告によって、結果的に更正処分や過少申告加算税の賦課決定を招くことも予想されるから、依頼者にその危険性を十分に理解させる義務がある**というべきである。

四 おわりに

- ・税理士は、「税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする」(税理士法1条)。