

■ Article ■

DES の実施に係る債務消滅益の説明義務違反

東京高裁令和元年8月21日

(平成28年(ネ)第3213号 損害賠償請求控訴事件)

金融・商事判例1583号8頁

弁護士 伊藤 信彦

[事案の概要]

Aの資産管理会社として設立された株式会社Xは、平成20年2月1日、税理士法人Yとの間で、YがXの法人税確定申告業務等を行うことを内容とする税務顧問契約を締結し、平成24年4月までの毎年度、Yに対し、法人税等の確定申告手続を委任した。

Aは、Xに対し、約11億円の貸金等債権(以下「本件債権」といい、Xからみたその債務を「本件債務」という。)を有しており、Aとその子Bは、Aの本件債権に係る相続税対策をYに相談したところ、Yは、平成23年6月に①X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AがXに対する債務免除を行い、その後Xを解散して清算する方法(清算方式)、同7月に、②AのXに対する本件債権をXに現物出資して、Aに対してXの株式の割当てを行うという方法(DES(デット・エクイティ・スワップ)方式)を提案した。

X及びAは、Y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、本件債権9億9000万円をAがXに現物出資しX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。)

YはXの税務代理人として、平成23年5月1日から平成24年4月30日までの事業年度に係るXの法人税等の確定申告書を作成し、これを所轄税務署等に提出したが、この確定申告書は、本件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。

平成23年11月28日にAが死亡した。Aの相続人であるBはXとは異なる税理士法人Cに相続税の申告を委任し、その代表社員D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の申告を行った。また、X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2億8902万8200円を納付し、同20日、法人税等の修正申告書を所轄税務署等に提出した。

Xは、YがDES方式の提案をするに際し、当該DESによりXに多額の債務消滅益が生じることを説明しなかったため、Xは課税リスクを認識することなく本件DESを実行したことで、本来支払う必要がなかった法人税等相当額計2億9309

万 3200 円を納付する義務を負い、損害を被ったとして、Y に対して、税務顧問契約の債務不履行又は不法行為に基づき、上記損害額等の支払を求めて本訴を提起した。

東京地判平成 28 年 5 月 30 日判決（以下「原判決」という。）は、要旨、以下のように判示し X の請求をすべて認容した。

まず、原判決は、清算方式を採用した場合の課税関係につき、債務超過状態における期限切れ欠損金の使用を認める規定（法人税法 59 条 3 項、同法施行令 118 条）により、債務免除益に対する法人税の課税がないこと、また、債務免除により本件債権に係る相続税の課税が生じることもないことを確認した。

つぎに、原判決は、DES 方式を採用した場合の課税関係につき、法令等を概観した上で、「現物出資型の DES において、債務者に債務消滅益課税が発生するリスクがあるということは、平成 18 年度税制改正以降、税務の常識に属する事項となっていた」とした上で、Y 代表者が「X は債務超過会社であるから、債務消滅益は欠損金と相殺できる」という運用上の取扱いが可能と考えていた、とする点について、「本件 DES は、税法上の適格現物出資ではないし、法的整理又はそれに準ずる私的整理において行われたものでもないのであるから、『運用上の取扱い』によって債務消滅益を欠損金と相殺しようという期待は、何ら合理的な根拠に基づくものとはいえず、Y 代表者の上記供述は、誤った認識に基づく独自の見解を述べるにすぎない」とした。

さらに、原判決は、本件 DES に係る説明義務違反の点について、「Y は税務の専門家として X 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、Y は X に対し、DES 方式を提案するにあたり・・・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」とした上で、本件 DES についての基本的な説明資料である提案書には、債務消滅益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がなかったことなどの事実を認定し、「以上の認定判断を総合すれば、Y 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、債務消滅益に関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、X 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」として、Y 代表者らが本件 DES に係る債務消滅益課税のリスクについての説明義務を怠ったことは明らかであり、Y はこの点について債務不履行責任及び不法行為責任を免れないと判示した。

Y は原判決を不服として控訴した。

[判旨]

控訴棄却。

東京高裁令和元年8月21日判決（以下「本件判決」という。）は、基本的に、原判決と同様の判断を下し、控訴を棄却した。

なお、本件判決は、Yは「Xの顧問税理士として、租税関係法令に適合した範囲内で、Xにとって課税上最も有利となる方法を検討して、その方法を採用するように助言指導する義務を負っている」「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し、法人税及び相続税の課税負担を少なくし、より節税の効果が得られる清算方式を採用するよう助言指導する義務があった」ところ、「本件清算方式を採用するよう助言指導する義務を怠」ったとして、顧問税理士であるYは、説明義務のみならず助言指導義務を負っているところ、これらの義務を怠ったと判示している。

[解説]

1 税理士が負う義務

税理士は、税務の専門家として、税務代理、税務書類の作成及び税務相談を行うことを業とし、付随業務として財務書類の作成や会計帳簿の記帳の代行その他財務に関する事務を行うことができる（税理士法2条）。

これらの業務に関する依頼者と税理士との契約関係は、委任又は準委任（民法643条、656条）であり、また、税理士が税務に関する専門家とし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ことを使命とすること（税理士法1条）からすると、税理士は依頼された委任事務を委任の趣旨に従い、専門家としての高度の注意をもって処理すべき善管注意義務を負うものと解されている。

1

税理士が具体的に負う義務の内容及び範囲は、個別の契約の目的や規定内容等により様々であるが、これまでの裁判例において言及されているものとしては、①依頼者に有利な方法を遂行する義務、②前提事実の調査、確認義務、③租税立法の趣旨に反しないよう業務を遂行する義務、④説明・助言義務などがあるとされている。²

本件判決は、DESを実行するに際して生ずる債務消滅益課税のリスクについての税理士法人の④説明・助言義務違反が問題となった事案である。

2 DES方式の課税関係

説明・助言義務の前提として、DES方式の課税関係について概観する。

DESとは企業の債務を企業の資本に交換することをいい、企業の財務再構築の一手法として利用される。具体的には、債権者が債務者企業に現金を払込み（現金払込型）又は債務者に対して保有する債権を現物出資（現物出資型）し、募集株式の割当てを受ける。本件DESは現物出資型である。

現物出資型のDESにおいて、資本金等の金額の増加額を出資する債権の券面額

とするか、評価額とするかについては議論があったが、税務上は、会社法の施行を受けた平成18年度税制改正において、適格現物出資の場合を除き、増加する資本金等の金額が時価によること（法人税法2条16号、同法施行令8条1項1号）とされ、その結果、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ことが明記された。³

また、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DESが行われる場合、DESにより発生する債務消滅益を期限切れ欠損金と相殺することを可能とした。⁴

したがって、原判決（本件判決も同じ）が判示するとおり、現物出資型のDESにおいて、債務者に債務消滅益課税が発生することは、平成18年度税制改正以降、税務の常識に属する事項となっており、本件DESにおいても、AがXに対して保有していた債権の券面額と時価の差額について、Xに債務消滅益が生じることとなる。

3 説明・助言義務

原判決は、Yが税務の専門家としてXとの間で税務顧問契約を締結していたことから、YがXにDES方式を提案するにあたり本件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し、本件判決も、それに加えて、法人税及び相続税の課税負担を少なくし、より節税の効果が得られる清算方式を採用するよう助言指導する義務があったとする。

説明・助言義務を認めるか否かの要素は、未だ定まったものはないが、本件の場合、①Yは、本件債権に係る相続税対策の相談を受けており委任の趣旨は明確であること、②Yは、Xの顧問税理士であり、A及びXの財務内容について精通していること、③清算方式とDES方式では、約3億円も法人税の税額が異なり、課税上の利害得失が重大であること、④Yからの提案は、Xの今後の事業の推移等によって内容が変更するものではないこと、⑤上記2のとおり、現物出資型のDESにおいて、債務者に債務消滅益課税が発生することは、平成18年度税制改正以降、税務の常識に属する事項となっていたこと、等からすれば、説明・助言義務を認めた原判決及び本判決の判示は相当であるといえる。

その上で、原判決は、本件DESについての基本的な説明資料である提案書に、債務消滅益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がなかったことなどの事実を認定して説明義務違反を認め、本件判決は、説明義務違反に加えて助言指導義務違反があると判示する。

本件DESに説明資料である提案書には、現物出資（本件DES）が最も有利と考えられる旨の記載もあり、原判決及び本件判決の判示は、もとより相当であるが、説明・助言義務違反を認定するにあたり、Yから提出された提案書に記載されている内容を重視している点が参考となる。

4 関連する裁判例等

税理士の助言・指導義務違反を肯定した近時の裁判例としては、相続税の申告納付を受任した税理士法人が、相続開始後、相続財産である上場株式の株価が下落傾向にあったにも拘わらず、物納に関する助言指導を行わなかったとして助言指導義務違反を認めた①名古屋地判平成28年2月26日判決(判時2321号59頁)、医療法人の設立手続の一部に関する事務処理を受任した税理士が、資産総額1000万円未満とすれば2期分の消費税が免税となる旨説明する義務を怠ったとする②東京地裁平成27年5月28日判決(判時2279号33頁)、顧客が提案した貸付金を出資差額に振り替えるなどの会計処理を税理士が実施することによって課税を受けるリスクが生じることについて、説明義務違反があったとする③東京地裁平成25年2月20日判決(判タ1411号328頁、なお同判決は、控訴審(東京高裁平成26年5月15日)で弁論主義違反の違法があるとして取り消されている。)などがある。

他方で、税理士の助言・指導義務違反を否定した近時の裁判例としては、消費税の課税形態に関する判断は、当該事業者の翌期以降の売上げ及び仕入れという事業の見通しに従って行われるべきものであること等から、その判断は当該事業者に委ねられ、税務申告等に関与する税理士等は、事業の見通しを積極的に調査し、又は予見した上で、事業者の消費税の課税形態の選択について助言又は指導を行う義務は原則としてないとした④東京地裁平成26年3月26日判決(判タ1416号176頁)、本件顧問契約の委任業務の規定、報酬額からすれば、税理士がなすべき業務は、基本的に契約書に明記された税務代理や税務相談に限られ、依頼者の業務内容を積極的に調査又は予見し、依頼者の税務に関する経営判断に資する助言・指導を行う義務は原則としてないとする⑤東京地裁平成24年3月30日判決(判タ1382号152頁)などがある。もっとも、④判決、⑤判決共に、依頼者から個別の相談があったり、適切な情報提供がなされるなどして、税務に関する行為によって課税上重大な利害得失があり得ることを具体的に認識、又は容易に認識し得るような事情がある場合は、当該行為の助言、指導等をするべき付随的な義務が生じる場合もあるというべきである旨判示しており、留意する必要がある。

以上

1 大阪高判平成8年3月15日(判時1579号92頁)、東京地判平成21年9月25日(判タ1329号164頁)等、須藤英章「税理士の責任」川井健・塩崎勤編『新裁判実務体系(8) 専門家責任訴訟法』(青林書院、2004年)178頁以下参照。

-
- 2 鳥飼重和・齋藤和助編著『税理士の専門家責任とトラブル未然防止策』（清文社、2013年）32頁以下。
 - 3 東京地判平成21年4月28日（訟月56巻6号1848頁）は、DESが資本等取引に該当するため、債務消滅益は認識する必要がないという納税者の主張に対して、DESは①債権の現物出資、②混同による債権の消滅、③新株発行という複数の各段階の過程によって構成される複合的な行為であり、これらをもって一の取引行為とみることはできず、②では、資本等の金額の増減は発生しないから資本等取引に該当するとは認められないと判示し、券面額と時価との差額を債務消滅益と認識した課税庁の更正処分を適法と判示した。なお、同判決は、控訴審（東京高裁平成22年9月15日、税資（250号～）260号11511順号）・上告審（最三小平成23年3月29日、税資（250号～）261号11656順号）でも維持されている。
 - 4 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、中小企業再生支援協議会の支援、RCC企業再生スキーム、事業再生ADR手続によるもの等）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ている（平成22年2月15日付「企業再生税制適用場面においてDESが行われた場合の債権等の評価に係る税務上の取扱いについて（照会）」に対する同月22日国税庁回答）。