

# 税理士法人が提案した節税案が不適切で 余計な税金を払ったとして損害賠償請求 された事案 【判例研究】

権 田 和 雄

## 【目次】

- I はじめに
- II 事案の概要
- III 争点と主張
- IV 判旨
- V 当該事件に対する各評釈
- VI 税理士の説明責任・賠償責任の解釈
- VII 検討
- VIII おわりに

## I はじめに

本件は、税理士法人が顧問先の会社代表者から相続税の相談を受け、代表者が会社に多額の債権を有していたことから DES の方法を提案・実施したところ、相続税は免れるものの会社には債務消滅益が生じ多額の法人税が発生して損害賠償請求を受けた事案である。

法人税相当額の損害賠償額が高額であったことから注目された事案である。本件の争点は、被告の提案する DES を実施したことによって原告が予期しない法人税が発生したことの責任のほか、被告が DES 実施後の確定申告を DES

を前提としないで行ったこと、届出給与制度を適切に助言しなかったことなど複数あるが、本稿では節税スキームの提案でDESにより相続税は免れたが会社法人税が発生したことに係る賠償請求問題を中心に検討する。

第1章から第5章を事案の紹介に充て、第6章から第8章を税理士の使命の解釈及び事案に対する私の見解とする。

## II 事案の概要

被告Yは、①原告Xの前代表者Aの相続税対策としてデット・エクイティ・スワップ（以下DES）を提案するに際し、当該DESにより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を実行して多額の法人税を納めることになったこと、②被告は原告の税務申告書を作成・提出した際、DESはなかったとする事実と異なる申告をしたため修正申告を余儀なくされ延滞税等の損害を被ったこと等から法人税相当分3億2902万円ほかの損害賠償請求を受けた事案である。

### 【事案の経緯】

#### （1）当事者

原告Xは不動産の貸借及び管理等を目的とする株式会社で、前代表者Aの資産管理を主たる目的に設立され、Aとその子であるBが代表取締役であり、被告Yは税務代理等を目的とする税理士法人である。

#### （2）税務顧問契約の締結

原告Xは、平成20年2月、被告Yとの間で法人税確定申告業務など税理士業務及び記帳代行等の付随業務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月までの各年において確定申告手を委任した。

税理士法人が提案した節税案が不適切で余計な税金を払ったとして損害賠償請求された事案

### (3) A の原告 X に対する貸金

A は平成 22 年 4 月時点で原告 X に対して 11 億円の債権を有していた。

### (4) A の相続税対策の相談

A は、A の原告 X に対する債権に係る相続税対策を被告に相談したところ、被告は、まず、平成 23 年 6 月 14 日に書面で下記アの方法（以下「清算方式」という。）を、次いで、同年 7 月 13 日に下記イの方法（以下「DES 方式」という。）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 D 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

イ D の原告に対する本件債権を原告に現物出資して、D に対して原告の株式の割当てを行うという方法

### (5) DES の実行

原告及び A 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 9000 万円を D 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 2000 万円から 5 億 1500 万円になったが、その後再び 2000 万円とする減資を行った。以上の手続に関し、原告は、同年 8 月 11 日及び同年 9 月 30 日、司法書士に対し、登記費用等合計 406 万 5000 円を支払った。

### (6) 法人税の確定申告等

ア 被告は、原告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（以下「本件事業年度」という。）に係る原告の法人税及び地方税（以下「法人税等」という。）の確定申告書を作成し、同年6月29日、税務署長及び都税事務所長宛てにこれを提出した（以下「本件確定申告」という）。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。

イ 平成23年11月28日にAが死亡した。その相続人であるBは、新たな税理士法人に相続税申告を委任し、その代表社員である税理士の助言の下、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2億8902万8200円を納付し、同月20日、当該税理士の作成に係る法人税等の修正申告書）を税務署長及び都税事務所長宛てに提出した（以下「本件修正申告」という。）。

原告は、同年12月27日、本件修正申告に伴う延滞税（法人税）308万8300円及び延滞金（地方税）167万8500円を納付した。

#### （7）原告の被告に対する催告

原告は、被告に対する平成25年2月18日付けの書面をもって、現実に納付した税額と適正納税額との差額、本件DESの実行に伴う増資等に係る登記等費用相当額、本件修正申告に伴う延滞税及び延滞金並びに税理士報酬について、損害賠償を求める旨の通知をした。

### III 争点と主張

#### 1. DESに係る説明義務を怠ったか

（原告の主張）

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

税理士法人が提案した節税案が不適切で余計な税金を払ったとして損害賠償請求された事案

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に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、原告に対し何らの説明もしなかった。

(被告の主張)

- ・原告の主張は否認する。
- ・被告代表者は、A 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。

## 2. DESを前提としない確定申告を行ったことが義務違反となるか

(原告の主張)

- ・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、それは、被告に対して事実と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。また、被告は本件 DES が実行されたことを知っていたのであるから、仮に、原告が事実と反する申告をしたいと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。

(被告の主張)

- ・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。

### 3. 損害及び因果関係

(原告の主張)

ア 原告は、被告から、本件 DES によって債務消滅益が発生し、これに多額の法人税が課せられることについての適切な説明を受けていれば、本件 DES を実行することはなく、それに伴う増減資を行うこともなかった。したがって、被告がこの点の説明義務に違反したことにより、原告は、以下の合計 2 億 9309 万 3200 円の損害を被ったといえる。

- ・法人税等相当額 2 億 8902 万 8200 円
- ・増減資に要した登記等費用相当額 406 万 5000 円

イ 原告は、被告が DES はなかったものとする不実の内容の本件確定申告を行ったことにより、修正申告を余儀なくされ、以下の合計 516 万 5800 円の損害を被った。

- ・延滞税（法人税）相当額 308 万 8300 円
- ・延滞金（地方税）相当額 167 万 8500 円
- ・本件修正申告に係る税理士費用 39 万 9000 円

ウ 原告は、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ことにより、本件事業年度の役員給与を損金に算入することができず、以下の合計 85 万 7200 円の損害を被った。

- ・法人税等の追加納税額 75 万 7200 円
- ・本件再修正申告に係る税理士費用 10 万円

エ 原告は、本件訴訟に係る弁護士費用 2991 万 1620 円の損害を被った。

税理士法人が提案した節税案が不適切で余計な税金を払ったとして損害賠償請求された事案

(被告の主張)

ア 原告の主張は全て否認し、争う。

イ 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、A死亡後の相続税（一次相続、二次相続併せて約7億5000万円）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のいずれかの選択肢しかなかったところ、A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。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、7億5000万円の相続税を支払うよりも2億8902万8200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。

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。

ウ 原告は、平成24年3月の時点において、G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り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上記ア及びイにおいて主張する損害との間には因果関係がない。

#### 4. 損益相殺の可否

(被告の主張)

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 3 億 4970 万 6158 円 (乙 7) 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。

(原告の主張)

ア 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そ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、損益相殺はされるべきではない。

イ 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らないのであるから、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。

#### IV 判旨

事実認定及び判決要旨を東京地裁平成 28 年 5 月 30 日判決から概観する。

##### 1 清算方式と DES 方式の課税関係について

##### (1) 原告が清算方式を採用した場合の課税関係

仮に、原告が、DES 方式を実行した時期と同じ時期に清算方式を採用し、これを実行していた場合には、債務免除益に対する法人税及び本件債権に関す



税理士法人が提案した節税案が不適切で余計な税金を払ったとして損害賠償請求された事案

る相続税のいずれについても、課税が生ずることはなかった。

ア 清算確定事業年度において、清算法人に残余財産がないと見込まれるときは、清算確定事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額に相当する金額は適用年度の所得金額の計算上、損金の額に算入される（法人税法 59 条 3 項、同法施行令 118 条）。なお、期限切れ欠損金は、通常の事業年度においては損金の額に算入することができないものである。

イ 原告は、平成 24 年 4 月末の時点において、9 億 6711 万 7425 円の債務超過状態となっており、A 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残余財産がないと見込まれるから、上記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 8300 万 7337 円の期限切れ欠損金を有していたことから、A 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。

ウ 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、A 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。

## （2）原告が DES 方式を採用した場合の課税関係

ア DES（デット・エクイティ・スワップ）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、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を受ける方法（現金払込型）と、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を受ける方法（現物出資型）がある。本件 DES は後者の方法を想定したものである。

イ 現物出資型の DES において、資本の増加額を出資する債権の券面額とするか、評価額とするかという議論があったが、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（これとの混同により消滅する債務）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。

ウ このような中、会社法の施行を受けた平成 18 年度税制改正において、〈1〉法人が現物出資を受けた場合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。

エ 以上のとおり、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おり、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。

上記のとおり、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、被告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ものというべきである。

## 2 認定事実

### (1) 相続税に係る税務相談から DES の提案へ

ア 原告は、A の顧問税理士の指導により、A の財産管理会社として、

税理士法人が提案した節税案が不適切で余計な税金を払ったとして損害賠償請求された事案

昭和 61 年 11 月に設立された会社である。平成 20 年 1 月頃、上記顧問税理士が死亡したことから、原告は、同年 2 月 1 日、被告との間で税務顧問契約を締結した。

イ A は、原告に対して多額の貸金等債権（本件債権）を有していたことから、高額な相続税が発生することを懸念し、被告担当者に対し、相続税対策の必要性等について相談したところ、担当者は、平成 21 年 6 月頃、A らに対し、A の平成 20 年 1 月 11 日時点の借入金残額と資産評価額、平成 21 年 5 月 31 日時点の借入金残額を記載したメモを示し、A の資産評価額は借入金残高を上回っているものの基礎控除の範囲内であるから相続税は発生しない旨を説明した。

ウ A らは、その後、取引銀行の担当者に対しても、上記と同趣旨の相続税対策の必要性等について相談したところ、同担当者は、平成 23 年 2 月 23 日付けの書面を A らに示し、A が死亡した場合の一次相続、その後 D の妻が死亡した場合の二次相続を併せて 7 億 5000 万円を超える相続税が発生する可能性がある旨を説明するとともに、「相続税試算（現時点）」と題する 50 枚程度の資料が綴じられたファイルを交付した。なお、A らは、上記ファイルをそのまま税務相談担当者に交付した。

## （２） 被告による清算方式の提案

担当者は、平成 23 年 6 月 14 日、A らに対し、本件提案書を交付し、これに沿って、清算方式による相続税対策を提案する説明をした。

その概要は、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、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。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 A の相続に係る相続税の課税もないことである。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、開設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などというものであった。

Aらは、上記デメリットが強調されているように感じたことから、清算方式が最善の選択肢であるかどうか分からず、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、担当者はこれを了承した。

### （3） 被告による DES 方式の提案

ア 平成23年6月頃、Iが被告を退社したため、被告代表者及び別の税理士（以下、被告代表者と別の税理士を併せて「被告代表者ら」という。）が原告の税務顧問に関する担当者となり、Aらの上記相続税対策案件も引き継ぐこととなった。

イ 被告代表者らは、平成23年7月13日、Aらに対し、本件提案書を交付し、これに沿って、DES方式による相続税対策を提案する説明をした。

本件提案書には、〈1〉「現物出資の件（清算以外）」との見出しの下に、原告には繰越利益剰余金がマイナス約10億円あるため、D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D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。

ウ Aらは、上記説明を受けて、DES方式によっても清算方式と同様に法人税課税がされる心配はなく、総合的にみて清算方式よりも有利であると考え、DES方式を採用することとした。

#### (4) 本件確定申告に至るまでの経緯

ア 平成 23 年 11 月 28 日に A が死亡したため、その相続人である B は、平成 24 年 3 月頃、別の税理士法人に対して相続税の申告を依頼した。B は、同法人の代表社員である税理士から相続税対策の有無について尋ねられたため、本件 DES を実行したことを告げたところ、当該税理士は、原告には債務消滅益に係る法人税が確実に課税されるはずであるとの指摘をした。

イ B 及び当該税理士は、本件債権に係る税務処理について確認するため、平成 24 年 3 月 1 日、被告の事務所を訪問した。そこで当該税理士は、被告代表者から、相続税の申告のために必要な資料の交付を受け、事実関係の説明を受け、本件 DES が実際に実行されていることを確認した。当該税理士は、被告代表者に対し、債務消滅益に係る法人税が確実に課税されるはずであると警告するとともに、自身が受任している相続税申告においては、本件債権は本件 DES により消滅している前提で申告するつもりであると告げた。

ウ B は、被告と G 税理士法人の見解が食い違っていることに困惑し、被告代表者に対応を確認すると、被告代表者は、「本件 DES はなかった」ことにして法人税等の申告をするつもりであるという方針（以下「本件方針」という。）を示した。これは、DES 方式が原告の法人税等と D 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被告が提案し、採用させたという従前の経緯を覆すものであるばかりでなく、現実に本件 DES による増資と減資の登記が経過していることを無視するものであり、そのような強弁が通用するののか疑問を抱かざるを得ない対応であった。

それでも、A は、多額の法人税等の課税を回避することができるのであれば、その方法を模索してみようと考え、増資及び減資の登記を錯誤抹消することはできないかを当該税理士に照会するなどしたが、登記の錯誤抹消は困難であるとの回答であり、他に適当な善後策も見当たらない状況となった。しかし、被告代表者は、当該税理士の上記見解を伝えられても、本件方針を前提に法人税等の確定申告を行うという考えを変えることはなかった。

エ こうした状態のまま、法人税等の確定申告の期限が迫り、Bとしては、納得できない思いではあったが、無申告になる事態だけは避ける必要があったこと、債務消滅益の発生を前提とする法人税等の納税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、上記申告事務を委任している被告の判断に従って、平成24年6月29日、本件方針を前提とする本件確定申告書の提出を了承した。

#### (5) 本件修正申告に至る経緯

ア その後、Aの相続に係る相続税申告手続は新しい税理士において進められることになったが、当該税理士は、上記のとおり、本件DESによって本件債権は消滅しているという前提で相続税の申告をした。

イ 原告は、法人税等の申告と相続税の申告が全く矛盾した内容になってしまったままにすることはできないと考え、本件DESに伴う債務消滅益の発生を前提とする納税額2億8902万8200円の資金手当てが完了するのを待って、平成24年11月19日、同額を納付し、同月20日、本件修正申告を行った。しかし、原告は、延滞税(法人税)308万8300円及び延滞金(地方税)167万8500円の納付並びに本件修正申告に係る税理士費用39万9000円の支払を余儀なくされた。

次に、争点に対する東京地方裁判所の判断は次のとおりである。

#### 争点1 (被告が本件DESに係る説明義務を怠ったか) について

(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、被告は、原告に対し、DES方式を提案するに当たり、本件DESにより生じ得る課税リスク、具体的には、前記1(2)のとおり、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。

DES 方式の提案がされるに至ったそもそもの発端は、A 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 X ではなく、A 及び B 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。

(2) これを前提に、被告の説明義務違反の有無を検討するに、被告代表者の供述中には、要旨「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、そうだとすると 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。

ア しかし、仮に、このような説明があったとしても、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、認定したような 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、原告代表者は、上記のような説明は全く受けていない旨供述し、被告代表者の上記供述を正面から争っている上、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、このこと自体、債務消滅益課税について何らの説明もされていなかったことを強く推認させるものというべきである。また、本件提案書に限らず、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 A 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。以上の証拠関係に照らすと、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。

ウ ところで、被告代表者の供述中には、A らは、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き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にすぎないのであり、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。

（3） 以上によれば、被告代表者らは本件 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が明らかであり、被告は、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。

★本件の控訴審である高裁（平成 28.5.30 判決、以下「高裁」）も、被告は原告に十分な説明を行ったとは考えられず責任は免れないとする。



## 争点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）について

（1） 認定したとおり、被告代表者は、DES方式が原告の法人税等とA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」ことにして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うべきである。

（2） この点につき、被告は、本件方針に基づく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、〈1〉DESをなかったことにした場合、A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、〈2〉A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、H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、自らが受任している法人税等の申告において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、それが相続税の処理と矛盾する結果を来とし、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敢行されたものと考えざるを得ない。

イ また、原告において、本件方針を前提とする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、その経緯から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、上記申告事務を委任している被告の判断に従うこととしたにすぎないのであって、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） よって、被告は、DES はなかったものとする事実と異なる本件確定申告を行ったことにつき、債務不履行及び不法行為責任を免れない。

★高裁は、被告は税務の専門家であり事実と反する確定申告を行ったこと、本件 DES により原告に修正申告を行わざるを得なくしたことは顧問税理士の義務に違反するものであるとした。

### 争点3（原告の損害及び因果関係）について

#### （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2億9000万円もの法人税等をも免れることができ、かつ、本件提案書をもってその旨の説明を受けていたのであるから、被告がAらに対し本件提案書を示してDES方式の提案をした際、DESに伴って原告に債務消滅益が発生すること、これに係る法人税等は約2億9000万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。

イ この点につき、被告は、A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

税理士法人が提案した節税案が不適切で余計な税金を払ったとして損害賠償請求された事案

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。

しかし、原告は、顧問税理士の指導により A の財産管理会社として設立された法人であって、A 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であったと推認されるのであって、少なくとも、2 億 9000 万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、長年の事業活動により取引先、得意先の信用を築き上げてきた法人を守ろうとするような場合にはあり得る話だとしても、原告に関する限り、およそ的外れといわざるを得ない。

かえて、D A 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だといえないことは明らかである。

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、そもそも上記の主張は、いったん終結した口頭弁論を再開した後の 2 回目の終結が予定されていた平成 28 年 3 月 9 日の口頭弁論期日が指定された後である同年 2 月 15 日に提出されたものであること、この時期までに上記主張を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。

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。

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、以下の合計 2 億 9309 万 3200 円の損害を被ったものと認められる。

(ア) 法人税等相当額 2 億 8902 万 8200 円

(イ) 増減資に要した登記等費用相当額 406 万 5000 円

(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、以下の合計 516 万 5800 円の損害を被ったと認められる。

ア 延滞税 (法人税) 相当額 308 万 8300 円

イ 延滞金 (地方税) 相当額 167 万 8500 円

ウ 本件修正申告に係る税理士費用 39 万 9000 円

(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、以下の合計 85 万 7200 円の損害を被ったと認められる。

ア 法人税等の追加納税額 75 万 7200 円

イ 本件再修正申告に係る税理士費用 10 万円

(4) 弁護士費用

本件の事案の性質及び本件訴訟の困難性の程度からすれば、被告の不法行為と相当因果関係のある弁護士費用の額は 2991 万 1620 円と認められる。

★高裁は、A が清算方式を望まなかったこと等から法人税との因果関係を否定するのに対して、十分な説明をして課税リスクを理解すれば A は清算方式

税理士法人が提案した節税案が不適切で余計な税金を払ったとして損害賠償請求された事案を採用したものと推認できると排斥した。

#### 争点4（損益相殺の可否）について

被告は、本件 DES によって原告が消滅することを免れたことで、原告の企業価値に相当する3億4970万6158円の利益を受けているとして、損益相殺を主張する。

しかし、仮に、被告が主張するような損益相殺を観念することができるとしても、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、前述のとおり、基本的にD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なのである。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。

★高裁は、損益相殺の可否は原判決のとおりであるとしつつ、原告及びAの相続人Bは法人税を受ける一方で相続税を免れており損害賠償請求は権利の濫用だとする被告Yの主張に対して、税の専門家の取るべき策は最も有利な方策を取ることであり、相続税課税を免れた上法人税が生じなかったことを前提に損害賠償請求を行うことは権利濫用に該当しないと述べた。

## V 当該事件に対する各評釈

伊藤文夫・松島隆弘 「相続税対策としてデット・エクイティ・スワップを実施することによって課税を受けるリスクが生ずることについて税理士法人の説明義務違反等が認められた事例」法律のひろば 2018.5

本判決を総括して、「本判決は、東京地裁平成 13.10.30 判決が指摘する「専門家として租税関係法令及び実務に精通」する義務を怠り、間違えた認識のもと、最後まで突っ走り、顧客に甚大な被害を与えた事案であり、東京地裁平成 10.9.18 判決、東京地裁平成 25.2.20 年判決と同系列の事案であるとともに、その極限とも言いえる事案ではないかと考えている。本件において、X の請求が全面的に認容されているのも、故なしとはしない。」

税理士の義務についての判断を示したものとして上記東京地裁平成 13.10.30 判決は、「依頼者から税務代理の委任を受けた税理士は、専門家として租税関係法令及び実務に精通し、委任の趣旨に従って誠実に事務を処理し、特別の事情のない限り、法令に適合する範囲内で依頼者にとって最も有利な方法を選択して依頼者の利益を最大限確保すべき職務上の義務があるというべきである。そうすると、相続税申告書の作成及び申告手続を受任した税理士としては、相続税額の算定の前提となる相続財産の評価にあたっては、法令の許す範囲内で、相続税の負担が最も小さくなるように評価した上で、税務申告代理事務を行うべき義務があるといえることができる。」と税理士の義務一般について述べている。

また東京地裁平成 25.2.20 判決は特定医療法人（租税特別措置法 67 条の 2 第 1 項）の承認を受けることを目的とした業務を委託したところ課税通知を受けたもので、「本件会計処理を原因として本件課税処分を行うリスクがあること…を予見することができ、かつ、予見すべきであったから、本件業務委託契

税理士法人が提案した節税案が不適切で余計な税金を払ったとして損害賠償請求された事案

約上の義務として、本件課税リスクの存在を説明すべき義務を負っていた…本件課税リスクの存在を説明したことを認めるに足りる証拠はない…説明義務を履行しておらず、この点について義務違反がある。」と課税リスクの説明義務について述べている。

結論として、「最初から清算方式を取れば、債務免除益の発生は容易に防げた事案であった（清算方式自体、決して珍しいスキームではない）。その上、記録上、銀行からのコメント、別税理士法人からの指摘など、いくらでも引き返し、原告の損害をより軽減する局面はあった事案である。にもかかわらず、税理士法人は最後まで、自己のミスを隠蔽することに拘泥し（被告の方針は支離滅裂でありながら、この点では一貫している）、結果として最悪の結論に至ってしまった。」と述べており、法令の適用如何の問題以前に、被告税理士法人の行動自体がお粗末であるとの意味に取れる。

「被控訴人（1審原告）の控訴人（1審被告）に対する税務顧問契約の債務不履行又は不法行為に基づく損害賠償請求を認容した判決が控訴審においても維持された事例」金融・商事法務No.1583

「税理士と顧客の間の顧問税理契約は、一般に委任契約と解されているため、税理士は顧客に対し善管注意義務を負う。そして税理士には専門家として高度の注意義務が要求され、依頼者の指示の不適切な点を指摘とまでが要求されていると解されている（須藤英章「税理士の責任」『審・裁判実務大系』）」として賠償責任が認められた裁判例と否定された裁判例を紹介している。本件については、特にコメントはない。

「相続税対策としてデット・エクイティ・スワップを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税理士法人の説明義務違反等が認めら

れた事例」判例タイムズNo. 1439 では特段の評釈はない。

佐藤修二「税理士法人の依頼者に対する説明義務違反が肯定された事例」ジュリスト 2016.11 租税判例速報

「本件は賠償額の高額さゆえか一般にも報道されたが、判断内容は従前の裁判例に連なり、一事例を加えるものと思われる。」

「平成 18 年度改正で現物出資型の DES について、債権の現物出資は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 1 号）、この結果現物出資する債権の券面額と時価の差は債務消滅益として認識する必要があるものとされた。本件で被告税理士法人の助言がなされた時点では上記改正から数年を経過しており、その内容を説明しなかったとなると、説明義務違反にならざるを得まい。」と述べており、DES のリスクは周知の事項であって当該リスクを説明しなかった（できなかった）のは論を俟たず税理士としての義務違反になるということである。

ここまでする事案の紹介で、以降は解釈の前提となる税理士の使命・責任の解釈、そして事案に対する私の見解を示す。

## VI 税理士の説明責任・賠償責任の解釈

税理士法第 1 条は税理士の責任について次のように定める。税理士の使命・責任は今回のような税理士に対する損害賠償責任の有無・範囲を決する基礎となるものである。

### 【第 1 条】

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



税理士法人が提案した節税案が不適切で余計な税金を払ったとして損害賠償請求された事案

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。

## 1. 規定の位置付け

第1条は税理士の使命を規定するが、税理士法は併せて税理士以外の者が税理士業務をすることを禁じる無償独占の規定を置く（第52条）。「税理士又は税理士法人でない者は、この法律に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業務を行ってはならない」とあり、公認会計士等と異なり有償でなくても当該業務を行うことはできないとしている。

この無償独占は第1条の税理士の使命・責任と対の関係にあると言われることもある。税理士法1条では「公正な立場」「申告納税の理念」という語句があり、課税庁とは独立した立場ではあるが適正申告が求められている。無償独占はこのような税理士の使命の重要性を明らかにするため設けたものであると税理士法改正に関わった元国税庁長官から聞いたことがある。

## 2. 税理士第1条の解釈

一例ではあるが「税理士の使命」の解釈については次のような解説がある。

内田久美子編集代表・鳥飼重和著『税理士の業務・権限・責任：新税理士法の体系とその解釈』中央経済社・2002

事例を挙げながら税理士法第1条の解釈をしていて、同条の「税理士の使命」を①国家主義的倫理観を税理士の使命とする立場、②租税に関する法令に明らかに違反するのではない限りは、納税者の権利・利益の擁護をするよう行動すべきとする立場、③中間的な立場として、税理士の使命を画するものを租税に関

する法令としながらも税理士の職務に公共性、公益性の倫理を求める立場があるとする。

この中で、松沢智教授の見解を（『第3版・税理士の職務と責任』中央経済社）での記述を引用しながら紹介している。

①国庫主義的租税観は「公共性を持つ税の独占的職業である以上は、国家の財政収入を確保すべき税務行政の一翼を担う国家的な道義意識を持つべき」とするものであるが、筆者は「税務行政という国家権力の行使に対する自由主義的側面を考慮しない点で、この考え方は憲法原理上受け入れられない」と言う。対極にある②人民主権主義的租税観は「徴税権力に抵抗する自由職業人として権力的拘束から脱皮を図り、納税者のサイドに立つてのみ行動すべき」とするものであるが、筆者は「憲法の基本的な捉え方として人民主権的に捉える点に関しては疑問がある」と言う。そして国民主権主義的租税観は「納税者のために行動すべきではあるが、委嘱者ともある程度の間隔を置いて、勿論、税務署長にも決して偏せず、納税者をして適正な納税義務を実現させるところに税理士の使命がある」とするものであるが、筆者は本見解が松沢教授の採る見解として「人民主権主義的租税観との違いは、税理士が納税者の権利・利益を擁護するのを代理人的に考えるか、税理士の固有の地位に基づくものとするかの点である」と②との相違を説明する。

### 3. 租税回避行為と税理士の責任

上記筆者は税理士法第1条の解釈の多様性を示唆するが、解釈に定説がない状況の中、租税回避行為を巡る税理士の責任について次の見解がある。近畿税理士会編『租税回避行為をめぐる事例研究』（清文社）の第5章「租税回避行為と税理士の責任」では田中治教授、ハツ尾順一教授ほかの座談会として租税回避行為と税理士の責任について語られている。

### 【租税回避行為を行った場合】

租税回避行為に関与した場合の責任については、「課税庁から否認されることなく予定通り租税回避行為ができた場合は民事上、行政上も問題ない」「租税回避行為が課税庁から否認され裁判でも確定した場合は、善管注意義務違反で責任は免れない」としている。ただし、税理士と納税者の間で租税回避行為に関し発案したのは誰かが問題となんとする。納税者が発案者の場合は税理士が損害賠償を請求されるとは限らないという。ただし税理士は税法の解釈適用について職業専門家としての責任を負っており、納税者に対して否認の可能性があることを情報提供する責任があることを前提としている。

### 【租税回避行為への関与】

租税回避行為を行わなかった場合の税理士の責任については、「例えば「自分は他の税理士よりも相続税に詳しいし、契約してくれたらあらゆる知識を駆使して節税をします」と言って納税者と契約を取り交わしたとか、あるいは永続的に顧問契約を結んでいる中で「私は所得税には自信があるから、節税については任せてほしい」と言ったとします。それが、契約書を取り交わしているとか口頭であるかは別として、相互の了解事項であるなら、やはり責任問題は生じてくるでしょうし、損害賠償責任の追及もあり得るでしょう。」と述べており、ここでは顧客との信頼関係を強調している。

脱税申告を教唆ないし受諾することは勿論許されないことは論を俟たないが、租税回避行為の申告は関与しても許され、むしろしないと納税者との信頼関係から責任が生じるということのようである。

## 4. 税理士の責任と損害賠償責任

上記東京地裁平成 13.10.30 判決が述べる「依頼者から税務代理の委任を受けた税理士は、専門家として租税関係法令及び実務に精通し、委任の趣旨に従っ

て誠実に事務を処理し、特別の事情のない限り、法令に適合する範囲内で依頼者にとって最も有利な方法を選択して依頼者の利益を最大限確保すべき職務上の義務があるというべきである。そうすると、相続税申告書の作成及び申告手続を受任した税理士としては、相続税額の算定の前提となる相続財産の評価にあたっては、法令の許す範囲内で、相続税の負担が最も小さくなるように評価した上で、税務申告代理事務を行うべき義務があるといえることができる。」という、法令の趣旨に従いつつ依頼者にとって最も有利な方法を選択することが職務上の義務というのが税理士の責任に係る基準的解釈となるのであろうか。

損害賠償責任の範囲について、東京地裁平成 27.5.28 判決は医療法人設立に当たって節税の目的に沿った説明・指導をしなかったことが債務不履行になった事例である。1000 万円未満の資本金とすれば消費税が免除となるところ顧客が節税目的を有することを知りながら税理士が適切な指導を怠ったとして免除されるはずの消費税相当分 1574 万円の損害賠償請求を行ったものである。被告税理士は当初に正しい説明をしていると主張するも証拠がないと排斥され、損害額を算定するに当たっては消費税の課税期間を通常想定される期間とすべきという主張に対しては、納税者が節税目的から有利に設定することを前提して期間設定を考えるべきであるとして納税者の立場に立って排斥した。ただし、当該消費税を経費計上することにより法定実効税率相当分は減税効果があるとして控除した。

※予防策として、編者は「誤った認識による助言をしないようにするには、日々研鑽に努めることが何より重要だが、他にも、複数の目でのチェックが行われるように、できる限りチームで業務を行うといった対応も考えられる」と述べている。法律解釈以前の問題であるが、間違いを起こさないためには基本的なことであり、訴訟リスクのある今日では不可欠な心構えと言える。

（内田久美子、堀招子編集代表『判例から学ぶ税理士損害賠償責任』大蔵財務協会、平成 30 年 9 月）432 - 440 頁

## VII 検討

争点はいくつかあるが、DES を節税プランとして提案したことの責任及び損害賠償の範囲について検討する。

### 1. DESに係る説明義務を怠ったか

税理士の説明責任の範囲から、DES という方法を提案したことを含め妥当性を検討する。

#### (1) 一般的な説明義務の範囲

イ 税理士と顧客（納税者）との関係は委任関係にあり、委任契約から発生する忠実義務に基づいて、その限度で顧客の利益を図る義務がある。これは弁護士、公認会計士等の専門家の責任と同じである。さらに税理士の場合、税理士法1条は、税理士の使命について、「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」と規定し、同時に、同法52条で税理士業務の無償独占、つまり無償行為といえども、税理士でないものが税理士業務を行うことを禁じている（参照・弁護士法72条、公認会計士法2条1項、有償独占）。これは納税義務の適正な実現を図るという目的のために、専門家である税理士に税務とそれに付随する一切の業務を独占させているものである。つまり、税理士の場合、顧客の利益だけではなく、納税義務の適正な実現を図るという公共的な責務を課せられているのである。とは言っても、法の目的は、税理士に国の立場を代弁することを求めるものではなく、あくまで「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」ことに主眼がある。

ロ 本件では、租税回避行為が争点となっている。租税回避（行為）とは、「課

税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによる、租税負担の適法だが不当な軽減または排除をいう」(谷口勢津夫『税法基本講義(第5版)』弘文堂、平成28年)、あるいは、「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させ、あるいは排除すること」(金子宏『租税法(第20版)』弘文堂、平成27年)などと定義され、個別的否認規定に該当する場合に限り、税法上の効果を否認するものである。

租税回避行為は、租税法律主義の観点から、恣意的な解釈が行われないように制限的に運用されている。そのため、租税回避行為は、厳密な意味では、個別的否認規定に該当する場合であり、その適用範囲は広くはない。けれどもその意味での租税回避行為にあたらなくとも、租税の公平な分担、あるいは納税義務の適正な実現を図るという理念から見たときに、不当とみられる場合は存在する。そして、租税回避行為との関係で税理士の説明義務の範囲を考えたとき、税理士が説明義務を負わない範囲は個別的否認規定に該当する範囲よりも広く、厳密な意味での租税回避行為のほか、これには該当しないが不当とみられる行為についても、これを説明する義務を税理士が負うものではない。つまり、個別的否認規定に該当しないといっても、それについて税理士が説明義務を負うということにはならないのである。

ハ この不当性を検討するに、税負担を減少あるいは排除する目的を実現するためだけに、通常用いられない法形式を選択して意図した経済的目的、成果を実現するという不自然な方法、あるいは、節税方法として税理士一般に流布していない特異な方法は、税理士が説明義務を負うものではない。これらの方法を説明、助言することは、税理士の使命である「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」ことに悖るからである。

ニ 但し、顧客との関係で考えた時に、国との関係では不当とみられる行

為であっても、顧客が積極的かつ明示的に税負担を減少あるいは排除させることを求め、税理士がこれを承諾したなどの時には、顧客と当該税理士との契約における義務として、当該税理士に、このような範囲についての説明義務が生じることはありうる。けれども、そのような事情がなく、一般的な節税対策を依頼したのであれば、そこまでの説明義務は存在しないものと考えるべきであろう。それが税理士法から導かれる税理士の説明義務の範囲である。

(2) 解散後債務免除方式の説明義務（他の方式の提案が可能・必要であったか）

イ 本件訴訟記録をみる限り、控訴人の従業員で非資格者の星野恵一郎氏が、被控訴人の解散を提案し、被控訴人はこれを是とせず、ほかの方法があるかさらに検討を求めている。このことは、被控訴人が解散という方法に躊躇していたことを示している。控訴人は、その後 DES 方式を提案している。ここまですでに現実に行われた提案である。解散後債務免除方式は、実際に提案されたものでも行われた方法でもなく、定男氏が亡くなり相続税の問題が片付いた後の時点の話であり現実に提案した時とは状況が異なる。そのため、この第三の方法を被控訴人において実際に実施しようとしたときに、どのような事実上の障害やリスクがあるかは検討されていない。そのためこの第三の方法が、当時、被控訴人において実現可能な方法であったかどうかは不明で、被控訴人が採用したか否かは推測の域をでない。

ロ 解散後債務免除方式のねらいは、平成 22 年税制改正で採用された清算所得課税の廃止、解散事業年度における期限切れ欠損金の損金算入の利用であり、星野氏が提案した方策とは狙いが異なるものである。そして、控訴人が DES を提案したのが平成 23 年 7 月であることからすると、第三の方法は、相続税対策として法人の解散による期限切れ欠損金の損金算入を用いる方法が税理士一般に流布していた方法とは思われず、特異な方法であったと推測される。そして、第三の方法は、それまで安定して賃料収入を得てきた会社を解散して、株主構成、役員構成、事業内容を同じくする別の会社を設立するもので

あり、解散する経済的理由は存在しないものである。つまり租税の軽減あるいは排除を目的に経済的には合理性、必要性のない解散を行うものである。このような方法は不自然な行為といえる。この第三の方法は、実際に行われていないため、税務署が租税回避行為として否認したこともないわけで、そのためこの方法が上述した厳密な意味での租税回避行為にあたるかどうかは全く不明であるが、仮に租税回避行為に当たらなくとも、この方法は、「納税義務の適正な実現」の観点からは問題があるものであり、そのような方法を説明する義務は税理士にはないと考えるべきであろう。

ハ また、上述したように、被控訴人が星野氏の提案に躊躇して、ほかの方法の提案を求め、控訴人がDESを提案したことからすれば、被控訴人としては、DESの課税リスクを知ったとしても、その当時、その2つの方法の課税関係などを比較することになるはずである。原判決が、「被告の（DESの場合の課税に関する）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」と判断しているが、ここでいう清算方式は、星野氏の提案した方法であって、第三の方法ではない。星野氏の提案した方法では清算終了まで定男氏の債権が消滅しないという時間的なリスク（実際には平成23年7月の提案から4月後の同年11月28日に定男氏は死亡している）が存在していたのであるから、DESによる課税リスクを説明しても星野氏の提案した方法に戻るとは限らないと思われる。

ニ ところで、本件のように資産管理会社に対する代表者個人の債権に関する相続税対策としてDESは有効であり、平成23年当時においても実際に用いられていたものである。解散する合理性がない場合の解散という方法よりも、会社の存続を前提とするDESのほうが、相続税対策としてはより一般的で自然な節税方法である。



## 2 損害との因果関係

非適格現物出資の DES における債権評価は額面額ではなく時価であるが、当事者間で額面額での合意があることからすれば評価額を額面額とすることにも合理的な理由がある。回収可能性については、会社が継続し、安定した賃料収入を得ており、債務承認契約書が作成されて、それに従って長期間にわたり返済が行われてきた実績があり、今後も返済が見込めることからすれば、最大の額面額まで評価することは可能であると考えられる。そのような事実関係のもとで、相応の根拠を示して債務消滅益がないという前提で法人税の確定申告をした場合、税務署がこれを否認することは困難だったと思われる。

被控訴人が修正申告において採用している林意見書の計算は、ひとつの見解ではあるが、本件債権の評価が必然的に林意見書の計算どおりになるというものではない。申告納税方式のもとで債権評価が一次的に納税者側に委ねられていることから、相応の根拠が示されれば評価は是認できるものである。

このように債権の評価だけを見ても、被控訴人が修正申告によって納税した額が、控訴人の行為による損害であるとただちに結びつけることはできない。

## VIII おわりに

裁判所は、被告の主張をことごとく排斥しているが、個々の法的問題の解釈と言うより被告の主張の矛盾点が不信感の基になっているように思われる。

確かに被告の主張・行動は首尾一貫しておらず、裁判所の言うように自らのミスに気付いた後は糊塗する言い訳を繰り返していると、表面に現れた主張で見える限りは言える。

「A が清算は望まなかった」というのが事実でないとも言い切れない。ただ被告人の主張は書面等の裏付けがなく、A の主張を踏まえた上で清算方式と DES の比較を行った形跡もない。

裁判では生の事実がどうであれ、立証された事実のみが意味を持つ。裁判のみを想定して職務遂行する訳ではないが、顧客と対応する時は記録を残し、税理士事務所内で共有し、転任の際には引継ぎを確実に行うことが、他の事務所も含め当然と認識されていると思われるが、トラブルの際には事実の証明という基本的なことができないことが致命的なこととなる。

本件は法律問題もあるが、被告代表者が主張するような前提となる事実を証明できなかったことが結果に繋がった点も大きいと思われる。