私的整理における代表取締役の債務免除と国税徴収法 39 条の第二次納税義務

【文 献 種 別】 判決／東京高等裁判所
【裁判年月日】 令和 3 年 12 月 9 日
【事 件 番 号】 令和 2 年（行コ）第 241 号
【事　件　名】 納付告知処分取消請求控訴事件
【裁 判 結 果】 取消（確定）
【参 照 法 令】 国税徴収法 39 条
【掲　載　誌】 税資徴収関係判決令和 3 年判決分順号 2021 － 31
◆ LEX/DB 文献番号 25591274

京都産業大学教授 **野一色直人**

事実の概要

原告・控訴人（X）は、酒類の製造等を目的とする株式会社であり、F は、X の代表取締役、G は取締役であった。X は、平成 25 年頃までに経営状況が悪化したことから、新潟県中小企業再生支援協議会（以下「本件協議会」という）に再生計画案の作成等の支援を相談した。本件協議会の指導により、平成 27 年 4 月 27 日、F 及び G（以下「F ら」という）は、所有する不動産に係る売却資金を原資として、金融機関に X の借入金を代位弁済した。同日付けで、F らは、当該代位弁済により取得した各求償債権（以下「本件各求償債権」という）につき債務の免除をした（以下「本件各債務免除」という）。

被告（国）（Y）は、F らに対し、所得税等の租税債権を有していた（以下「本件滞納国税」という）。処分行政庁の関東信越国税局長は、X に対し、平成 29 年 9 月 22 日付けで、F ら本件滞納国税につき、国税徴収法（以下「徴収法」という）39 条に基づき、第二次納税義務に係る納付告知書による各告知処分（以下「本件各告知処分」という）を行ったため、X は、本件各告知処分の取消しを求め提訴した。

原判決（東京地判令 2・11・6 判タ 1495 号 187 頁）は、「『債務の免除』は、相手方が負担する債務を一方的に無償で消滅させる行為（民法 519 条）を含むから、実質的な対価関係があるなどの事情がない限り、『異常な利益』を与える行為であると評価すべき」として、本件各債務免除は、「異常な利益」を与える行為であるとした（争点①）。

また、本件協議会の再生計画に各金融機関の同意が得られたことを踏まえ「本件各債務免除についても、社会通念上の必要性・合理性があったことが首肯できる。」とした。ただ、「当該第三者に対し、本来の納税義務者と同一の納税上の責任を負わせても公平を失しないか否かという観点から検討されるべきもの」として、本件各債務免除は「必要かつ合理的な理由」に基づくものとは認められないとした（争点②）。

さらに、X が支払能力を欠き、求償権の全部又は一部が回収不能であるかとの点に関して、再生計画前から、相当額の流動資産を保有し、売上高に大きな変動がなかったこと及び純利益も計上していたことに着目し、X の受けた利益が現に存する限度は、F らの債務免除の額である（争点③）とした。支払不能に陥っていた蓋然性があること等の事実を認めるに足りる証拠がないとして、本件各告知処分を適法とし、X の請求を棄却した。これに対して、X が控訴した。

判決の要旨

1　争点①と②について

本判決は、争点①と争点②については、原判決を引用した。

2　争点③について

「本件協議会の関与の下で再生計画を作成し、金融支援を受けて事業再生を目指すというスキームの通知を行っているのであるから、少なくとも、その時点において、控訴人は、債務超過に陥って自力による事業継続が困難な状態にあり、金融機関による債権放棄等の支援が不可欠の状況にあったといえる。」

「財務調査による実態を反映させた修正後貸借対照表（基準日平成 27 年 6 月 30 日）における流動資産額は約 3268 万円、資産合計額は約 3369 万円であり、負債総額 1 億 1090 万円（本件各求償債権を含まない。）を控除すると、純資産額は約－ 7721 万円の状態にあり（略）、控訴人は、金融機関に対する債務を長期間遅滞し、元本弁済の猶予を受けていたのであるから、本件各求償債権の全部又は一部の回収が不可能又は著しく困難であると認められるような状況にあったというほかない。」

「私的整理の実務においては、債務者企業が債権放棄等の金融支援の要請を含む再生計画案を金融債権者に提案する場合、経営困難な状況に陥ったことに責任のある経営者による求償権等の放棄等がなされなければ、当該再生計画案につき金融債権者から同意を得ることはできず、再生計画は成立しないこと、この場合、金融債権者において個別に権利行使がなされることとなり、債務者企業は、早晩支払不能に陥るため、法的整理に移行せざるを得なくなると見込まれる」。

「本件各債務免除がされなければ、本件再生計画書に係る再生計画は成立せず、早晩法的整理に移行せざるを得なかったといえるから、本件各債務免除の時の本件各求償債権の価額については、控訴人が破産した場合に予想される回収額（清算価値）によって評価することが相当である。」

「以上によれば、本件各債務免除の時における本件各求償債権の価額が 0 円を超えるとは認められず、本件各債務免除によりＸの受けた利益は現に存しないというほかないから、その余の点について判断するまでもなく、本件各債務免除は徴収法 39 条の要件を満たすものではなく、本件各告知処分は違法であって、取消しを免れない。」

判例の解説

一　はじめに

徴収法 39 条に基づき、本件各債務免除につき、Ｘが第二次納税義務を負うかが争点となった。これまでも債務免除を受けた法人が第二次納税義務を負うことは妥当とされた裁判例[1]が存する。

ただ、本件の特色は、第 1 に、本件各債務免除が、中小企業再生支援協議会（以下「協議会」という）の再生計画に基づくものであったこと、第 2 に、Ｘの受けた利益が現に存するか、つまり、本件各求償債権の評定が原審の東京地裁と控訴審の東京高裁との間で大きく異なったことにある。

第二次納税義務制度の趣旨や協議会の再生計画の特色等を踏まえつつ、本判決の意義等を整理する。

二　第二次納税義務制度の目的等

第二次納税義務制度は、「形式的には第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には、納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しないようなときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度」[2]とされ、租税徴収の確保と私法秩序の尊重との二面の要請を調整しつつ、徴収制度の合理化[3]を図ることを基本な考え方としている。

徴収法 39 条の第二次納税義務の目的は、民法上の詐害行為取消権と比較しつつ、租税の簡易で迅速な確保のためとされている[4]。また、滞納者の「詐害の意思」は第二次納税義務の成立要件ではないというべきとされている[5]。

三　「必要かつ合理的な理由に基づくもの」の該当性

先例性が高い裁判例[6]に関連する[7]として、滞納者の無償譲渡等は「必要かつ合理的な理由に基づくもの」（以下「合理的な理由等の該当性」という）であることから、第二次納税義務の範囲外であると主張される場合がある。合理的な理由等の該当性に係る検討は、明文規定を欠き、文理解釈の原則を軽視すると批判[8]されているが、当該検討を行う裁判例は存する[9]。

協議会の再生計画に基づく本件各債務免除は、

社会通念上の必要性・合理性があるとされたが、本件各求償権がXに帰属するとみても、「公平を失するとまでは認められない」と判断された。当該判断に関して、協議会の関与を踏まえ、合理的な理由等の該当性は認められるべきという批判[10]や第二次納税義務を負わせることは企業再生を困難にするという指摘[11]がされており、これらの批判等は一定の説得力を有すると思われる。

確かに、産業競争力強化法に基づき、経済産業大臣の認定により置かれる協議会の再生支援[12]は、公的手続の性質を有することは否定し難い。ただ、協議会が関与する手続は、裁判所が関与する裁判上の再生手続とは異なる私的整理であり、裁判外の再生手続である行政型倒産 ADR（Alternative Dispute Resolution（代替的紛争解決））と位置付けられている[13]。また、私的整理のデメリットとして、全ての債権者への法的な拘束性を欠くことが指摘されている[14]。さらに、「社会通念上の必要性・合理性」といった法的必要性と区別する表現が本判決で用いられたことを考慮すると、本件各債務免除については、裁判外の手続である協議会の再生支援における再生計画に基づくことが重視され、合理的な理由等の該当性が認められなかったと考えられる。

四　「受けた利益が現に存する」か否か

処分行政庁は、債務免除の場合、債務者の支払能力等を考慮し、債務が免除されたときの債権の価額を算定し、受けた利益の額を算定するとされている（徴収法基本通達第 39 条関係の 14）。名目金額ではなく、債権を換価するものとして評価した価額とされている[15]。また、債務者が無資力の場合、債権の実際の価値は 0 であるから、当該債務免除がされたときの受けた利益も 0 と考えることができるという見解[16]が示されている。

上記の見解等を踏まえると、徴収の確保の必要性の観点から、本件各求償権について、Yがどこまで租税債権の引き当てとして期待できるのか[17]、つまり、本件各求償権の実際の価値がどのように評定されたかが東京地裁と東京高裁の判断の違いをもたらしたといえる。

まず、東京地裁は、支払能力を欠き、求償権の全部又は一部が回収不能であるかとの点から、再生計画前から、Xが相当額の流動資産を保有していたこと等を指摘し、支払不能に陥っていた蓋然性があること等の事実を認めるに足りる証拠がないとして、Fらの債務免除の額、つまり、本件各求償債権の額面の金額が「利益が現に存する限度」であるとした。Xの貸借対照表等の数値自体に依拠する形で、本件各求償権の価値が評定されたのではないかと考えられる。

他方、東京高裁は、酒税を滞納していたXは債務超過であったと指摘した上で、金融機関等による債権放棄等が必要不可欠な状態であることを評定の出発点としたことは、東京地裁の評定過程における考慮事項とは、大きな相違点であると解される。

また、「財産調査による実態を反映させた修正後貸借対照表」に基づき、実態純資産額がマイナスとした上で、経営者の債権放棄がなければ、法的整理に移行せざるを得ないことに言及する形で私的整理の実務を考慮したと考えられる。さらに、本件各求償債権は、破産した場合に予想される回収額（清算価値）によって評価するという[18]ように、東京高裁は、Xの財務状況の実態をより正確に把握する姿勢であったのではないかと考えられる。

加えて、当事者双方の主張が大きく異なった、売上債権の評価と貯蔵品の予想される回収額について、東京高裁は、私的整理移行後の売上債権の回収の困難性や在庫の価値が低下する可能性が高いことを認めた上で、本件各求償権の価値は、0 円を超えるものではないと判断した。

上記のような判断に関して、再生計画や会社の財政状況を踏まえ、第二次納税義務の範囲が確定された[19]、債務の免除を受けた場合の受けた利益の額の判断基準について一定の基準が示された[20]といった肯定的な評価が示されている。

例えば、協議会の再生計画において、作成させる実態貸借対照表[21]の貯蔵品である棚卸資産の評価に関して、品質低下等を踏まえ評定するとされている[22]。また、実態貸借対照表の債務超過額を超える金融支援を受けることは金融機関の理解を得られないことが多いとされている[23]。さらに、協議会の再生支援に関して、弁護士等の専門家が中立的な第三者として合意の仲介を行うことができ、金融機関から信頼を得られるといった

整理[24]を踏まえると、東京高裁において、協議会の財産評定や実態貸借対照表が合理的な算定に基づくことが前提にされたと考えられる。

したがって、協議会の財産評定が明確に不合理な算定に基づくものであること、あるいは、財産評定の過程が公正性を疑われるような事情等が認められない限り、協議会の財産評定等は尊重されるべきものであり、そのような考え方を東京高裁は示したものと解される。

五　おわりに

本判決において、裁判外の手続であるが、本件協議会による財産評定の合理性等が考慮されたと解される。ただ、本判決を踏まえ、第二次納税義務を負う可能性を考慮した上で再生計画の策定が今後必要とされるのか、仮に、必要な場合とはどのような事情が存する場合であるのかといったことが今後の検討課題になると考えられる[25]。

●――注

1）東京地判平25・1・24租税関係行政・民事判決集（徴収関係判決）平成25年1月～12月順号25－3。

2）租税徴収制度調査会「昭和33年12月　租税徴収制度調査会答申―附参考資料―」（以下「答申」という）12～13頁。

3）同上2頁。

4）吉国二郎ほか共編『令和3年改訂　国税徴収法精解』（大蔵財務協会、2021年）379頁、髙橋祐介「判批」民商142巻6号（2010年）588頁。大前提として、第二次納税義務者の権利を保護するための手続が必要とされている（答申13頁）。

5）最判平21・12・10民集63巻10号2516頁、2518頁。

6）東京地判昭45・11・30行集21巻11＝12号1392頁。

7）佐藤英明「判批」判例百選〔第7版〕（別冊ジュリ253号）（2021年）57頁。

8）藤間大順「判批」神奈54巻1号（2021年）60頁。

9）これまでの裁判例の傾向という説明（判タ1495号188頁（無署名）、藤間・前掲注8）57頁）。裁判例として、東京高判平26・11・26訟月61巻2号454頁（原審：東京地判平26・6・27訟月61巻2号477頁）。静岡地判平30・10・9租税関係行政・民事判決集（徴収関係判決）平成30年1月～12月順号2018－36がある。

　被告の主張・立証に属する抗弁の法律効果を覆滅させる効果を生じさせる再抗弁であるという説明（大江忠『要件事実租税法（上）　国税通則法 国税徴収法 所得税法』（第一法規、2004年）iv頁、150～151頁）。

10）増田英敏「続・実践租税正義学第129回　第二次納税義務制度の制度趣旨と租税正義（上）」税弘69巻10号（2021年）136頁、増田英敏「続・実践租税正義学第130回　第二次納税義務制度の制度趣旨と租税正義（下）」税弘69巻12号（2021年）82頁、藤間・前掲注8）60頁、増田英敏「判批」TKC税研情報31巻5号（2022年）16頁、川路卓朗「判批」TKC税研情報31巻5号（2022年）20頁。

11）鈴木正人＝村上雅哉「私的整理の再生計画における二次納税義務の『落とし穴』」週刊金融財政事情72巻38号（2021年）31頁、宰田高志「判批」ジュリ1566号（2022年）11頁。詐害の形態に当てはまらない限り、徴収法39条の適用外という見解（我妻純子「判批」税法学588号（2022年）112頁）。

12）藤原総一郎監修『企業再生の法務〔第3版〕――実践的リーガルプロセスのすべて』（きんざい、2021年）133頁［信國篤慶］。

13）山本和彦ほか『倒産法概説〔第2版補訂版〕』（弘文堂、2015年）322頁、342頁［水元宏典］。

14）同上328頁。個別執行・回収行為中止の困難性が私的整理のデメリットという説明（藤原・前掲注12）160頁［信國篤慶］）。

15）船津高歩編著『令和3年版　国税徴収法基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2021年）362頁。

16）浅田久治郎ほか『租税徴収実務講座（改正民法対応版）第3巻　特殊徴収手続』（ぎょうせい、2020年）148頁。

17）渋谷雅弘「判批」税研178号（2014年）21頁参照。

18）鈴木正人＝村上雅哉「逆転！　私的整理の再生計画における二次納税義務否定の控訴審」週刊金融財政事情73巻26号（2022年）35頁。

19）林仲宣＝谷口智紀「判批」税弘70巻4号（2022年）109頁。

20）我妻・前掲注11）113頁。

21）永沢徹監修『事業再生と財産評定の実務』（商事法務、2023年）141頁［反町公太］。

22）「経済産業省関係産業競争力強化法施行規則第二十九条第一項第一号の資産評定に関する基準」（平成26年1月17日）（経済産業省告示第9号）。

23）永沢・前掲注21）148頁［反町公太］。純資産の実態額を把握する目的は、金融支援額の目安となる数値の提供という説明（福島朋亮ほか『中小企業再生のための財務デューディリジェンスの実務』（きんざい、2022年）12頁［青木建造］）。

24）山本・前掲注13）343頁［水元宏典］。

25）鈴木＝村上・前掲注18）35頁。

　上記に掲げた文献の他に本件の評釈等として、中尾隼大「判批」月刊税務事例53巻7号（2021年）93頁、堀招子「判批」税経通信77巻3号（2022年）168頁、本村大輔「私的整理手続における求償債権の債務免除と第二次納税義務」環太平洋大学研究紀要21号（2022年）65頁。