

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

Forgiveness of Claims for Indemnification in Private Liquidation Proceedings and secondary tax liability

経済経営学部現代経営学科

本村 大輔

MOTOMURA, Daisuke

Department of Contemporary Business

Faculty of Economics and Business Administration

要旨：本稿は、国税徴収法39条における法解釈を明らかにすることを目的としている。第二次納税義務については、様々な問題があり、納税者と課税庁との間で争いが絶えない状況にある。また、学説においても意見がわかれているところは周知の事実である。このような現状の中、裁判所は、令和2年11月6日に同条39条に関して新たな判断を下した。本稿においては、この裁判例を題材として同条の解釈を検討するものである。

Abstract : This paper is aimed for clarify the interpretation of the law under Article 39 of the National Tax Collection Law. There are various problems with secondary tax obligations, and there are constant disputes between taxpayers and the Taxation Agency. In addition, it is a well-known fact that opinions are divided even in academic theories. Under these circumstances, the court issued a new judgment on Article 39 of the same article on November 6, 2020. This article examines the interpretation of this article using this court precedent as a subject matter.

キーワード：国税徴収法39条, 第二次納税義務, 債務免除, 企業再生, 無償譲渡等の処分

はじめに

納税義務は、法律上の要件つまり租税要件の充足をもって成立する。すなわち、納税義務とは、行政権とは無関係に租税要件を充足する事実が生じたときに成立するのである¹。

ところで、このように納税義務が成立し、具体的に納税義務が確定した後に納付することとなるが、納税義務者に資力がない場合が存在する。納税義務者が無資力になるには、様々な要因が考えられるが、自らの納税義務を回避するためにあえて無資力状態を作り出そうとする場合も想定される。たとえば、自らの納税義務を回避するため、第三者に自らの資産を無償譲渡したり、資産を著しく低い金額で譲渡することなどをもって無資力状態が創出されると具体的に確定した税額の納付は難しくなる。一方で、課税庁からすれば納税義務者（滞納者）が無資力である以上、納付を求めたところで意味をなさない。言い換えれば、納税義務者（滞納者）が無資力である以上、租税債権の充当は

期待できないこととなる。しかし、このように故意的に無資力状態を創出された場合に、徴収ができないこととなると自らの税額を納付した者との公平が保ちえない。そこで、このような場合に、租税債権の充当を図る手段として考えられるのが国税徴収法39条における第二次納税義務である。ただし、同条の適用が先に述べたごとく故意的な徴収回避に限ったものであれば問題は生じないと考えられるが、同条の規定に主観的要件である「詐害意思」は求められていないというのが、現在の判例の立場である²。また、学説においても、詐害行為取消権とは別個の制度であるから、徴収法39条の適用については滞納者に詐害の意思があることは必要でないとしている³。それゆえ、国税徴収法39条をめぐるのは、納税義務者と課税庁の間で争いの絶えない状況が続いている。本稿においては、先の問題とは別に国税徴収法39条に規定される「債務の免除」をめぐる争われた裁判例を題材に第二次納税義務の問題を検討することとする。

I 問題の所在

第二次納税義務を巡っては、主たる納税義務者に対する課税処分の瑕疵を第二次納税義務者が争うかという問題をはじめ、第二次納税義務の納付告知処分の期間制限の問題などかねてより議論の多く存するところである⁴。また、第二次納税義務制度については、規定の不備のため、個々の場合の第二次納税義務の範囲、第二次納税義務の附従性の及ぶ範囲、第二次納税義務の成立時期及び確定時期、第二次納税義務者が第二次納税義務の存否又は範囲を争う方法など種々の点について意見がわかれている⁵。その中で、国税徴収法（以下、「徴収法」という。）39条は、滞納者の国税につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合において、その不足すると認められることが、当該国税の法定納期限の1年前の日以後に、滞納者がその財産につき行った政令で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分（以下「無償譲渡等の処分」という。）に基因すると認められるときは、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免れた者は、これらの処分により受けた利益が現に存する限度において、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負うと定めている。

問題となるのは「著しく低い額の対価」や「債務の免除」、「その他第三者に利益を与える処分」とは、具体的に一体何を意味するものなのかということである。なぜならば、先の要件に該当することになれば、自らの納税義務とは別に新たな納税義務（第二次納税義務）の履行が求められるからである。今一步踏み込むと先の要件を緩やかに解釈すれば、第二次納税義務者の財産権を侵害する可能性が生じ、ひいては生業権ないしは生存権の侵害につながるため、先の要件解釈の問題は慎重に行うべきであると考えられる。

そこで、本稿においては、近時上記の解釈が争われた東京地判令和2年11月6日⁶を題材として上記の問題を検討することとする。

II 事件の概要

本件は、国税局長が、株式会社であるX社が当時のX社の代表取締役A及び取締役B（以下「Aら」という。）から債務の免除を受けたとして、徴収法39条に基づいて、X社に対し、Aらの各滞納国税につき、第二次納税義務に係る各納付告知処分をしたことについ

て、X社が本件各告知処分の取消しを求めた事案である。

X社は、平成25年頃までにその経営状況が悪化していたところ、新潟県中小企業再生支援協議会（以下「本件協議会」という。）から中小企業庁が定めた中小企業再生支援協議会事業実施基本要領（以下「本件要領」という。）に係る支援を受けるという方法で、企業再生を図ることとした。その企業再生の一環として、X社が各金融機関に対して負っていた各債務につき、連帯保証人であったAらは、これらの債務を代位弁済し（以下「本件各代位弁済」という。）、X社に対する各求償債権（以下「本件各求償債権」という。）を取得した上で、Aらは、X社に対し、本件各求償債権につき債務を免除した（以下「本件各債務免除」という。）。債務免除額は、Aにつき1460万3683円であり、Bにつき1512万5375円であった。

その後、X社は、再生計画を策定し、これに基づき各金融機関に対して借入金等に係る債務の免除を求めたところ、各金融機関から同意を得られたため、再生計画は成立した。

Aは合計1465万2550円の租税債務を、Bは合計1502万7300円の租税債務を負っていたところ、関東信越国税局長は、X社に対し、Aらの各滞納国税につき、上記各債務免除額を限度として、第二次納税義務に係る各納付告知処分（本件各告知処分）をした。

本件における争点は、本件各債務免除は徴収法39条の「債務の免除」に当たるか（争点（1））、本件各債務免除によりX社の受けた利益が現に存するか（争点（2））、である。要するに、X社の代表取締役らは、①X社の債務を代位弁済し、②再生計画に基づいてX社に対して債務免除を行ったことに対して、課税庁は本件債務免除については、X社に対して異常な利益を与えるものであるから、異常な利益を受けたX社は代表取締役らが滞納税額について第二次納税義務が生じるというのである（図1参照）。

争点（1）に関するX社の主張は、以下のとおりである。徴収法39条の立法趣旨に鑑みれば、無償譲渡等の処分とは、①第三者に対し「異常な利益」を与えるものを指すが、②①に該当するものであっても、実質的にみてそれが「必要かつ合理的な理由」に基づくものであると認められるときは、無償譲渡等の処分に該当しないと解すべきである。そして、X社は、企業再生を図る目的で、本件協議会から本件要領に基づく再生計画の策定につき支援を得るため、そして、その再生計画に基づき各金融機関に債権放棄を求めるための

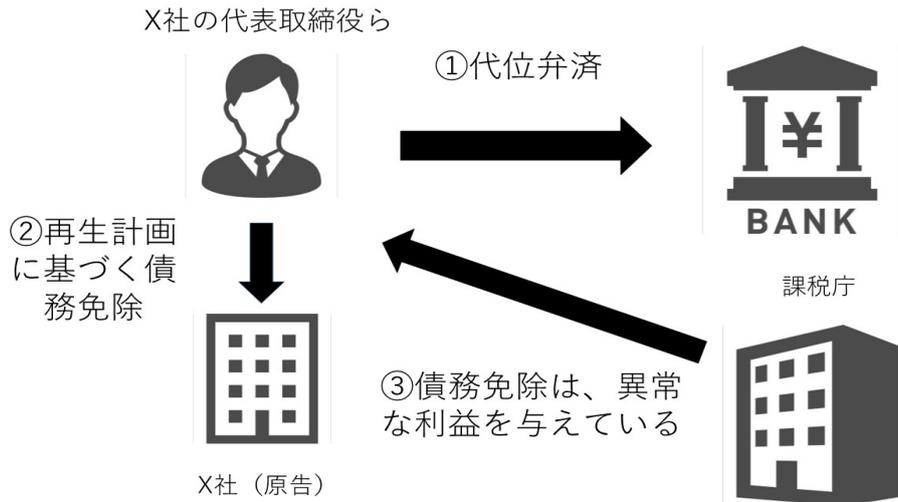


図1 事件の概略図

前提として、Aらがその経営者責任の履行として本件各代位弁済及び本件各債務免除をしたことを踏まえれば、本件各債務免除は、X社に対して「異常な利益」を与えるものではなく、実質的にみてそれが「必要かつ合理的な理由」に基づくものである。

また、争点(2)については、本件各債務免除がされた上記経緯によれば、経営者責任を負っているAらが本件各求償債権につき債務免除をしないのは社会通念上受け入れられないものであって、Aらが本件各求償債権を行使することは事実上不可能であり、また、X社は、本件各債務免除及び本件各告知処分の当時、債務超過の状態であったから、本件各債務免除によりX社の受けた利益は現に存しない旨主張した。

本判決は、争点(1)につき、「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)を含み、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であるとした上で、本件各代位弁済及び本件各債務免除は、X社の企業再生に当たって、各金融機関からの金融支援を受けるための前提として、AらがX社の経営状況を悪化させたことにつき経営者責任を履行するという趣旨が含まれていたことが認められるとしたが、ここでいう経営者責任とは、会社法423条に基づく役員の子会社に対する損害賠償責任等の法的責任ではなく、あくまでも経営者としての社会的責任であり、X社がAらに対し法律上の損害賠償請求権を取得したと認めることもできず、本件各債務免除において実質的な対価関係があるなどの事情は認められないから、本件各債務免除は徴収法39条の「債務の免除」に当たると判示した。

次に、争点(2)につき、「債務の免除」により債務者が利益を受けた場合において、その利益の額は、当該債務者が支払能力を欠き、その債権の全部又は一部の回収が不能であるなどの事情がない限り、債務免除の対象となった債務の額であると解すべきであるとした上で、本件各債務免除がされた経緯によっても、このことはX社が支払能力を欠き、本件各求償債権の全部又は一部が回収不能であったことを意味するものではないとした。また、債務者が債務超過であることから直ちに支払能力を欠き、当該債権の全部又は一部の回収が不能であったということはできず、X社の貸借対照表及び損益計算書から認められる財務状況を踏まえ、本件各債務免除及び本件各告知処分の当時において、X社が支払能力を欠き、本件各求償債権の全部又は一部が回収不能であったと認めることはできないとした。そして、本件各債務免除によりX社の受けた利益が現に存する限度は、本件各債務免除の額と同額であると認定した。

Ⅲ 徴収法39条における無償譲渡等の処分

第二次納税義務制度は、本来の納税義務者から租税の全部または一部を徴収することが認められる場合に、それと人的・物的に特殊の関係にある者を第二次納税義務とし、これに本来の納税義務者の納税義務に代わる義務を負担させることによって、租税の徴収確保を図ることを目的とするものである⁷。

ここにいう人的・物的関係とは、私法上の保証人や無制限社員と同様な法律関係とみられるものや本来の納税者の財産、あるいは納税者の財産であったもの

が、何か法律で定める特殊な移転がなされたものとみられるものと分類される⁸。

そして、第二次納税義務は、主たる納税義務が確定したことを前提として、その確定した税額につき本来の納税義務者の財産に対して滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足すると認められる場合に、租税徴収の確保を図るため、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ような特別な関係にある第三者に対して補充的に課される義務である⁹。それでは、どのような行為が無償譲渡等の処分に該当するのか。言い換えれば、徴収法39条における「債務の免除その他の第三者に与える処分」とは、具体的にどのような行為を指し、どのような判断基準で解釈するのが問われることとなる。この点に関して、X社は実質的に「詐害行為又はこれに準ずる行為」に当たるものに限定すべきであり、具体的に①第三者に対し「異常な利益」を与えるものを指すが、②①に該当するものであっても、実質的にみてそれが「必要かつ合理的な理由」に基づくものであると認められるときは、無償譲渡等に該当しないと解釈すべきであると主張していた。一方で、これまでの裁判例は、①第三者に「異常な利益」を与えるものであるか否か、②実質的にみてそれが「必要かつ合理的な理由」に基づくものであるか否かという観点から判断するものがある¹⁰。すなわち、「第二次納税義務は、形式的には第三者に財産が帰属しているが、実質的には滞納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場合に、その形式的な権利の帰属を否認することにより私法秩序を乱すことを避けて、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って租税徴収の確保を図らんとする制度であり、殊に徴収法39条の規定する無償譲渡等¹¹の第二次納税義務は、滞納者が純粋な経済的動機からは考えられないような処分行為¹¹をしたことによって国税の徴収を免かれる結果を招来した場合に、当該処分行為により異常な利益を受けている第三者に対して、一定の限度で、滞納者の滞納に係る国税につき納付義務を負担させる制度」と位置付けている。そして、徴収法39条における無償譲渡等については、「必らずしも贈与、売買、債務免除、財産分与等特定の行為類型に属することを必要とせず、これら各種の約因を帶有する行為であっても、それによって第三者に異常な利益を与えるものであれば足りる、と同時に、無償又は著しく低い対価による譲渡等であっても、実質的にみてそれが必要かつ合理的な理由に基づ

くものであると認められるときは、右の処分行為に該当しないと解するのが相当である」と判示している。

まず、ここで重要なことは、第二次納税義務制度は、「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って租税徴収の確保を図らんとする制度」であるので、それは「形式的な権利の帰属を否認することにより私法秩序を乱すことを避けて」行われなければならないという前提を確認している点である。すなわち、このような補充的に納税義務を負担させることはあくまで例外的な取扱いであるので、みだりに権利の帰属を否認すると私法秩序を乱すことにつながることを意味する。したがって、徴収法39条の適用については、①滞納者の純粋な経済的動機からは考えられないような処分行為の有無、②当該行為により国税の徴収を免かれる異常な利益が生じているかという点から限定的に解釈しなければならないことを判示していると解される。

しかしながら、本件判決は、先の判断枠組みを踏襲しながらも、本件における「異常な利益」の有無について、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である債務免除（民法519条）は、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した。そして、本件各代位弁済及び本件各債務免除には、企業再生に当たって各金融機関から支援を受けるための前提として、Aらが経営者責任を履行するという趣旨が含まれていたとしつつも、本件における経営者責任とは法的責任ではなく、あくまでも経営者としての社会的責任であり、本件各債務免除において実質的な対価関係を肯定することはできないとして、本件各債務免除は「異常な利益」を与えるものと判示した。

ただし、本件において行われた債務免除は、X社に「異常な利益」を与えるためになされたものではなく、Aら経営者が自らの経営責任を果たすため、経営状況が悪化したX社の経営再建を図るべく行われたものである。つまり、Aらは、企業再生を図るため、本件協議会に対して中小企業庁が定めた「中小企業再生支援協議会事業実施基本要領」に係る支援（再生計画案の作成支援を含む）について相談し、同協議会の指導に基づいて債務免除を行っている。具体的には、X社の金融機関からの借入金債務を連帯保証していたX社の経営者が、その所有する不動産等を売却して、それら金融機関に当該借入金債務を代位弁済することとなった。Aらは、その代位弁済に基づきX社に対し求償債権を取得したが、X社に対し負っていた借入金債務と

対等額で同求償債権を相殺した後、同求償債権の残額につき債務免除をおこなっているのである。

そこで、徴収法39条の適用を考えると、①Aらは、自らの経営責任を果たすため経営状況が悪化したX社の経営再建という目的のもと、第3者機関である本件協議会に対して支援を相談しており、恣意的に債務免除を行っているわけではない。また、相談内容も再生計画案の作成支援を含めた中小企業庁が定めた「中小企業再生支援協議会事業実施基本要領」に係る支援であるため、ここに純粋な経済的動機に基づく処分行為であったことがわかる。②そして、先の処分行為は、正当な経営再建策に基づくものであって国税の徴収を免かれる異常な利益が生じているとはいえない。

次に、本判決は、「必要かつ合理的な理由」の有無について、X社及びAらが企業再生のために行った本件各債務免除を含む一連の行為について社会通念上の必要性及び合理性があったとしつつも、このような必要性及び合理性が無償譲渡等の処分該当性が否定される「必要かつ合理的な理由」と同義であるとは直ちにいえず、また、本件各債務免除は実質的な対価関係を伴わないものであり、本件における企業再生は実質的にはAらの財産を無償で抛出してされた側面を有するといわざるを得ないとし、Aらの財産（本件各求償債権）がX社に実質的に帰属しているとみても、公平を失するとまでは評価できないとした。

このような判断の背景には、「国税債権は原則として他の債権に優先し（徴収法8条）、また、国税の徴収には許害行為取消権が認められている（国税通則法42条、民法424条）ほかに、より簡易迅速な徴収方法として第二次納税義務の制度が定められている（徴収法32条以下）こと等を踏まえ、社会経済的にみて必要性及び合理性が肯定できる行為であるとしても、滞納者による無償の利益移転行為によって国税債権の回収が困難になることは直ちに許容されないということがありと考えられる」¹²との評価がある。

このような評価と同様の立場から、本件裁判所の判断は、社会通念上の必要性及び合理性が認められる各債務免除などの処分行為の中に、無償譲渡等の処分該当性が否定される「必要かつ合理的な理由」と肯定される「必要かつ合理的な理由」同義であるとは直ちにいえずとしている。

また、このような観点からの判断には、「社会通念上の必要性・合理性より、納税上の公平性という観点を重んじた判断が示されている」¹³とするものもある。

つまり、無償又は著しく低い対価による譲渡等で

あっても、実質的にみてそれが必要かつ合理的な理由に基づくものであると認められるときは、右の処分行為に該当しないと解するのが相当であるとした裁判例に依拠しながらも、さらに必要かつ合理的な理由がある場合においても実質的な対価関係がなければ、徴収法39条の適用があると判示している。

これは、ある処分行為の必要性と合理性には、社会通念上だけでなく実質的な対価関係を有するものでなければならないとしているのである。

上記のとおり、本判決は、企業再生を図るために社会的な経営者責任の履行として本件各代位弁済及び本件各債務免除がされたという経緯や本件各債務免除の社会通念上の必要性及び合理性を踏まえつつも、第二次納税義務の要件との関係では、本件各債務免除における実質的な対価関係の有無や租税負担の公平性に着目し、本件各債務免除は徴収法39条の「債務の免除」に当たると判断したものであるということができる。

IV 債務免除により受けた利益が現に存する限度の意義

本判決は、滞納者による「債務の免除」（徴収法39条）により債務者が利益を受けた場合において、その利益の額は、当該債務者が支払能力を欠き、その債権の全部又は一部の回収が不能であるなどの事情がない限り、債務免除の対象となった債務の額であると解すべきであるから、本件各債務免除の当時において、原告が支払能力を欠き、本件各求償債権の全部又は一部が回収不能であったと認められない限り、原告は本件各債務免除によりその対象となった債務の額に相当する利益を受けたというべきであると判断している。

問題は、利益の処分により受けた利益の額は、①免除された債務額そのものを指すのか、②債務額の減少させる要因を加味するのかという点である。本判決は、明確とはいえないもの「当該債務者が支払能力を欠き、その債権の全部または一部が回収不能であった」場合を指摘していることからすれば、②の考え方に立っているようにも読めるところである¹⁴。

また、徴収不足と無償譲渡等の処分との間の基因関係については、仮に本件各債務免除がされなかった場合、滞納処分により本件各求償債権を差し押さえることでAらの各滞納国税の徴収ができたということが出来るが、そうすると、X社が策定した再生計画につき各金融機関からの同意が得られず、本件におけるスキームに基づく企業再生が頓挫することも想定さ

れ、本件各求償債権の回収可能性に疑問が呈されている¹⁵。この点について、本判決は、再生計画の成立前におけるX社の財務状況（債務超過ではあったものの、相当額の流動資産の保有、経常利益及び当期純利益の計上等があったこと）に加え、X社において、本件要領に基づく再生計画以外におよそ企業再生の手段がなく、同再生計画が成立しなかったときは支払不能に陥っていた蓋然性があるとまでは認められないとして、なお上記基因関係が認められると判断している¹⁶。

ただし、「国税当局は、かかる債務免除がなかった場合、経営者のX社に対する求償債権を差し押さえて行使することができただけであり、X社に対する一般債権者と同様の順位で租税債権を徴収できたに過ぎないため、求償債権の全額に相当する金額を徴収できない可能性は高かった。しかし、債務免除によってその債務免除そのものの範囲で第二次納税義務をX社が負うこととなれば、租税債権については破産手続における財団債権としての取扱い等、他の債権者に対する優先順位が与えられているため、X社に対して行使できる債権額は同じでも回収可能性は高まっていると評価できる。そのことは、X社のように経営者による債務免除を前提として金融機関等の債務免除を受け再建を目指す会社側からみれば、その再建が阻害されるという不利益を受けることを意味している¹⁷」との批判がよせられている。

むしろにかえて

第二次納税義務をめぐる問題は、本件のように納税者側と課税庁との間で争いの絶えない状況になっている。特に徴収法39条の解釈をめぐることは、主たる納税義務者と第二次納税義務者との間の人的・物的関係が希薄であることも多く、生存権および生業権の保障を求める納税者側と徴収を完結させたい課税庁との対立が際立っている。このような状況下、本稿で取り上げた裁判例においては、徴収法39条における「債務の免除」および「無償譲渡等の処分により受けた利益が現に存する限度」の解釈をめぐる争われた。これに対して裁判所は、前者について本件における「異常な利益」の有無について、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である債務免除（民法519条）は、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した。また、後者については、滞納者による「債務の免除」（徴収法

39条）により債務者が利益を受けた場合において、その利益の額は、当該債務者が支払能力を欠き、その債権の全部又は一部の回収が不能であるなどの事情がない限り、債務免除の対象となった債務の額であるとしている。しかしながら、第二次納税義務制度は、「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って租税徴収の確保を図らんとする制度」であるので、それは「形式的な権利の帰属を否認することにより私法秩序を乱すことを避けて」行われなければならない。すなわち、このような補充的に納税義務を負担させることはあくまで例外的な取扱いであるので、みだりに権利の帰属を否認すると私法秩序を乱すことにつながることを意味する。したがって、徴収法39条の適用については、①滞納者の純粋な経済的動機からは考えられないような処分行為の有無、②当該行為により国税の徴収を免かれる異常な利益が生じているかという点から限定的に解釈すべきと解される。そうでなければ、本件のように、徴収を故意的に回避しようとするわけではなく、企業再生を図るべく行われた債務免除についてまで第二次納税義務の適用対象になり私法秩序を乱すおそれがある。そして、この観点からすれば、本件は、経営者による債務免除を前提として金融機関等の債務免除を受け再建を目指す会社側からみれば、その再建が阻害されるのである¹⁸。このように考えれば、裁判所は、本件債権免除について精緻な検討を行い、徴収法39条にいう債務免除ではないことを正面から認めるべきであったと解される。

注

- ¹ 北野弘久、黒川功補訂『税法学原論』（勁草書房、第8版、2020年）199頁参照
- ² 最判平成21年12月10日民集63巻10号2516頁
- ³ 金子宏『租税法』（弘文堂、第24版、2021年）166頁
- ⁴ 同上、238-242頁参照
- ⁵ 清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房、新装版、2013年）305頁
- ⁶ 判タ1495号187頁
- ⁷ 前掲註3）、金子、162頁
- ⁸ 水野忠恒編『テキストブック租税法』（中央経済社、第2版、2018年）42頁
- ⁹ 最判昭和50年8月27日・民集29巻7号1226頁、判タ327号195頁

- ¹⁰ 東京地判昭和45年11月30日・行集21巻11=12号1392頁，東京地判平成26年6月27日・訟月61巻2号477頁，その控訴審である東京高判平成26年11月26日・訟月61巻2号454頁等
- ¹¹ 下線は筆者加筆
- ¹² 「判解」判タ1495号189頁
- ¹³ 中尾隼大「再生計画に基づいて債務免除された法人に第二次納税義務が生じると示された事例－東京地裁令和2年11月6日判決－」税務事例53巻7号96頁
- ¹⁴ この点につき検討したものとして，藤間大順「私的整理手続における債務免除と第二次納税義務：東京地判令和2年11月6日裁判所ウェブサイト」神奈川法学54巻1号61頁があげられる。
- ¹⁵ 前掲註6)，189頁
- ¹⁶ 同上，189頁
- ¹⁷ 宰田高志「私的整理での債務免除に基因して第二次納税義務が課された事例」ジュリ1566号11頁
- ¹⁸ 前掲註13)，中尾，96頁