

## 判例研究

# 企業の再生計画に基づく債務免除と第二次納税義務

(東京高裁令和3年12月9日判決 令和2年(行コ)第241号)

[未公刊・裁判所ウェブサイト未掲載] LEX/DB 25591274

我妻純子

(早稲田大学大学院法学研究科 研究生)

### 目 次

I はじめに	1 第二次納税義務の制度の趣旨と目的
II 裁判の流れ	2 本判決の検討
1 事案の概要	3 企業再生の場面における再生企業の第二次
2 原審の判断	納税義務
3 判旨	IV おわりに
III 検討	

### I はじめに

新型コロナの感染が始まって以来、飲食業や旅行業を始めとして多くの企業が経済的に困窮する状況に陥ってきた。この間、政府による給付金等の対策が功を奏し、倒産件数こそ増えていない<sup>(1)</sup>ものの、今後の感染状況の終息と社会活動の復活を見据えて苦境の中から再建を目指す企業も多いものと考えられる。

経済的に困窮している企業の再建にあたっては、債務を圧縮することが不可欠であり、債権者に対しては債権の放棄が往々にして求められる。こうして企業が債権者から債務の

免除を受けた場合、通常は債務免除益は益金(法人税法22条2項)に算入される<sup>(2)</sup>ものとして扱われるが、再建を助けるために債務免除を行った結果として法人税の負担が生じるのであれば、債権者が債務を免除する意味が薄れてしまう。そこで、企業が再生を図るために民事再生手続や会社更生手続といった法的手続の他、一定の私的整理手続に入っているときは、債務免除益の額に至るまで繰越欠損金を損金に算入することが認められている(同法59条1項1号、2項1号、3項1号)。

一方で、債務の免除を行った債権者が国税を滞納している場合には、当該債務の免除を

(1) 株式会社東京商工リサーチの調査によると、2021年(1-12月)の全国企業倒産(負債総額1,000万円以上)は、件数が6,030件(前年比22.4%減)、負債総額は1兆1,507億300万円(同5.6%減)である。件数は2年連続で、負債総額は4年連続で、前年を下回っている。株式会社東京商工リサーチ

「2021年(令和3年)の全国企業倒産6,030件」東京商工リサーチHP([https://www.tsr-net.co.jp/news/status/yearly/2021\\_2nd.html](https://www.tsr-net.co.jp/news/status/yearly/2021_2nd.html)【最終確認日:2022年9月5日】)参照。

(2) 金子宏『租税法〔第24版〕』(弘文堂・2021年)347頁。

受けた債務者側に第二次納税義務が生じることがある（国税徵収法（以下、「徵収法」という。）39条。）。そのため、再生を図る企業が債務の免除を受けても第二次納税義務を課されるのであれば、上述したように再生のために債務を免除する意味が薄れるということがここでも当てはまるといえよう。まして、この場合は、再生企業が本来負っている納税義務ではなく、しかも滞納しているわけでもない租税の負担が課されることになるのである。

そこで、本稿は、滞納者と一定の関係のある企業が再生計画に基づいて債務の免除を受けたところ第二次納税義務が課されるか否かが問題となった近時の裁判例を取り上げて、企業再生の場面における債務免除と再生企業の第二次納税義務について検討する。

## II 裁判の流れ<sup>(3)</sup>

### 1 事案の概要

X（原告・控訴人）は、酒類の製造および販売等を目的とする株式会社である。A及びB（以下、「Aら」という。）は平成28年10月までXの取締役であり、いずれもXの銀行に対する借入金債務の連帯保証人であった。

Xは遅くとも平成25年ころまでには経営が悪化していたところ、企業再生を図るために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」に係る支援について相談し、本件協議会の指導により、Aらが所有する不動産等を売却して各金融機関に借入金を弁済することになった。そこで、Xは、関東信越国税局長に対し、平成26年4月30日付の書面により、以下の2段階を経るスキームにより、Xの事業

再生を実現させたい旨を通知した。

第1段階－Aら所有の不動産等を適正価格で第三者に譲渡するが、それに際して、同不動産に係るAら及びXを債務者とする各担保権の抹消及び滞納処分による差押えの解除を受け、その売却代金を担保権者に対する債務及び未納消費税に充当する。

第2段階－本件協議会の関与の下で、抜本的な再生計画を作成し、金融支援を受けて、事業再生を目指す。

関東信越国税局長は、平成26年6月24日付でAらに対し、Aらが持分を有する各不動産について参加差押えを解除したことを通知した。X及びAらは、平成27年3月20日、それぞれが所有権又は持分を所有する各不動産を売り渡す旨の売買契約を第三者との間で締結し、Aらは自身の持分に相当する売買代金を受領した。

平成27年4月27日、Aらはその所有する不動産の売買代金を原資としてXの借入金債務を代位弁済する（以下、「本件各代位弁済」という。）とともに、同日付で、本件各代位弁済によりAらがXに対して取得した各求償債権とAらのXに対する各借入金債務とを対等額で相殺した後の残額について、それぞれ債務を免除した（以下、「本件各債務免除」という。）。なお、Aの債務免除額は1460万3683円、

(3) 東京高判令和3年12月9日〔未公刊・裁判所ウェブサイト未掲載〕LEX/DB文献番号25591274。

Bの債務免除額は1512万5375円であった。

Y（被告＝国・被控訴人）は、平成29年9月22日当時、納付の期限までに納付されていない所得税および相続税の本税等について、Aに対して合計1465万2550円、Bに対して1502万7300円の租税債権を有していた。同日、関東信越国税局長は、Xに対してAおよびBの滞納国税につきそれぞれの債務免除額を限度として、第二次納税義務に係る納税告知書による各告知処分をした（以下、「本件各告知処分」という。）。

Xは、本件各告知処分の取消しを求めて、適法な手続を経て本件訴えを提起した。

本件の争点は、以下の2点である。

- (ア) 本件各債務免除は徵収法39条の「債務の免除」に当たるか。
- (イ) 本件各債務免除によりXの受けた利益が現に存するか。

## 2 原審<sup>(4)</sup>の判断

原審は、以下の通り判示して、Xの請求を棄却した。

### 争点（ア）について

「徵収法39条の『債務の免除』は、民法519条の債務免除又は契約による免除をいうと解されるところ、本件各債務免除は、相殺後の本件各求償債権に係る残債務を一方的に無償で消滅させるものであり、同条の債務免除に形式的には当たると認められる。」

「徵収法の定める第二次納税義務は、……租税徵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の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と解され……、かかる第二次納税義務の趣旨に鑑みれば、無償譲渡等の処分とは、①第三者に『異常な利

益』を与える、②実質的にみてそれが『必要かつ合理的な理由』に基づくものとはいえないと評価することができるものを意味すると解される。」

### 上記①の「異常な利益」について

「無償譲渡等の処分のうち『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ものである。」

### 上記②の「必要かつ合理的な理由」について

「……第二次納税義務は、租税徵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の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ことからすれば、『必要かつ合理的な理由』の有無についても、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であると解される。」

以上の判示を踏まえて、上記①については、本件各代位弁済及び本件各債務免除が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らが経営者責任を履行するという趣旨が含まれていることは認めつつ、Aらの履行した経営者責任はあくまでも経営者としての社会的責任であり、XがAらに対して法律上の損害賠償請求権を取得したことを認めるに足

(4) 東京地判令和2年11月6日判タ1495号187頁（2022年）。

りの証拠もないことから、「本件各債務免除においては、それが原告（X：筆者注。以下、判決文の引用部分においては「原告」のままとする。）の選択した企業再生の手続にとって事実上必要なものではあっても、実質的な対価関係があるなどの事情があると認めることはできない。」とした。

また、上記②についても、「……本件各代位弁済はAらが持分を有する各不動産の換価代金を原資に行われたものであり……、本件各債務免除も実質的な対価関係を伴わないものであること……からすれば、原告にとって企業再生による経営状況の改善が必要なことであったとしても、かかる企業再生は実質的にはAらの財産を無償で拠出してされた側面を有するといわざるを得ない。このような事情を踏まえれば、第二次納税義務との関係において、Aらの財産（本件各求償債権）が原告に実質的に帰属しているとみても、公平を失するとまで評価することはできない。」として、「本件各債務免除は、徵収法39条の『債務の免除』に当たると認められる。」と判示した。

#### 争点（イ）について

原審は、まず、XがAらに対する債務を免れた状態は本件各告知処分の当時も変わりがないことから、本件各債務免除によりXの受けた利益は上記の本件各債務免除に係る額であり、本件各告知処分の当時もその利益は現に存することが認められる、と述べている。次いで、Xが、「法人が債権を放棄した場合における貸倒損失の損金算入の要件……に係る判断基準を

(5) Xは、この主張をするにあたり、最判平成16年12月24日民集58巻9号2637頁（いわゆる興銀事件上告審判決）を参照している。Xのこの主張は、原審で退けられており、高裁の判断では取り上げ

前提として、本件各債務免除がされた経緯に鑑みれば、経営者責任を負っているAらが原告に対する本件各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り、本件各求償債権の行使は事実上不可能であったというべきであるから、本件各債務免除により原告の受けた利益は現に存しない」旨主張<sup>(5)</sup>したことを受け、次のように判示した。

「滞納者による『債務の免除』（徵収法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。」

そして、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かった、とするXの主張に対しては、「徵収法39条の『処分により受けた利益が現に存する限度』を判断するに当たって、法人税法22条3項3号と同様の基準により判断すべきとする法律上の根拠は存在しない上……原告が本件要領に基づく再生計画による企業再生を企図していたこととの関係上、Aらが本件各求償債権の行使を事実上控えざるを得なかつたということを意味するにとどまり、原告が支払能力を欠き、本件各求償債権の全部又は一

られていないかった。したがって本稿ではこの点は検討の対象とはしないが、債権の貸倒損失との関係で興味深い主張と思われるため、今後の検討課題としたい。

部が回収不能であったことを意味するものではないというべきである。」

「原告は、本件各債務免除及び本件再生計画書に係る再生計画の成立の前から、相当額の流動資産を保有し、売上高も大きな変動がなく推移しており、当期純利益も計上していたことからすれば、本件各債務免除及び本件各告知処分の当時において、原告が支払能力を欠き、本件各求償債権の全部が回収不能であったとは認めることができず、その一部が回収不能であったことを認めるに足りる証拠もない。」

「以上によれば、本件各債務免除により原告の受けた利益が現に存する限度は、Aの滞納国税につき1460万3683円、Bの滞納国税につき1512万5375円であると認められる。」

以上のことから、本件各告知処分は適法であるという結論を示した。

原審判決を不服として、Xが控訴した。

### 3 判旨

#### 原判決取消 請求認容

「当裁判所は、本件各債務免除は徵収法39条の『債務免除』に当たるが、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控訴人の受けた利益は現に存しないと判断する。その理由は、以下のとおりである。」

#### (1) 争点（ア）について

原判決をそのまま引用して、債務の免除に当たるとした原判決を是認している。

#### (2) 争点（イ）について

##### (i) 債務の免除を受けた場合における受けた利益の額の判断基準について

「徵収法39条にいう無償譲渡等の処分により、滞納者から受けた利益が債務の免除である場合には、債務者の支払能力、弁済期等を考慮し、その債権を換価する場合と同様に、その債務が免除された時におけるその債権の価額を算定し、その額が受けた利益に当たると解するのが相当である……。」

##### (ii) 本件各求償債権の価額は額面上の金額と同額とのYの主張について

本件各債務免除に至るまでのXの状況を見ると、X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、金融機関による支援が不可欠の状況にあったこと、本件各債務免除の後においても資金繰りの厳しい状態が継続していたことからすれば、Xが「本件各債務免除の時において、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ことは明らかというべきである。」

また、Yの、Xが本件各債務免除の時に本件各求償債権の金額を上回る流動資産を有していたという指摘及びDCF法により算定されたXの事業価値が1800万円であり当該事業の収益性や将来性が見込まれていた旨の主張に對しては、以下の通り判示した。

「財務調査による実態を反映させた修正後貸借対照表（によると）……本件各債務免除の時に、……（控訴人=Xの：筆者注）総資産額は約-7721万円の状態にあり……；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また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

な状態にあったというほかない。

……DCF法により算定された控訴人の事業価値は……、本件各債務免除の後に金融機関から債務の一部免除を受けることにより事業継続が可能となることを前提に、将来的に期待される収益に基づいて控訴人が返済可能な金額を算定したものであるから、本件各債務免除時における控訴人の支払能力を示すものではない。」

「したがって、本件各求償債権の額面上の金額が、本件各債務免除により控訴人の受けた利益の額であるとする被控訴人の主張は、採用することができない。」

### (iii) 本件各求償債権の価額について

「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債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、金融債権者に於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、早晚支払不能に陥るため、法的整理に移行せざるを得なかつたと見込まれる……。そうであれば、控訴人についても、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、早晚法的整理に移行せざるを得なかつたといえるから、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。」

以上の判示の下に、Xの各資産について検討し、「以上によれば、本件各債務免除の時に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控訴

人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徵収法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」とあると判示した。

## III 検討

本判決の検討にあたり、最初に第二次納税義務の制度について整理し、次いで本判決について検討した後、最後に再生を図る企業に係る第二次納税義務について若干の考察を加えることとする。

### 1 第二次納税義務の制度の趣旨と目的

#### (1) 第二次納税義務の制度

第二次納税義務は、納税義務者が租税を滞納した場合において、その財産について滞納処分を執行してもなおその徵収すべき額が不足すると認められる場合に、納税義務者と一定の関係を有する者が、納税義務者に代わって租税を納付する義務であり、この義務を負担するものを第二次納税義務者という（徵収法32条以下）。この制度は、「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、徵収手続の合理化を図るために認められている制度」<sup>(6)</sup>とされている。

このように、第二次納税義務制度の趣旨には租税徵収の確保や徵収手続の合理化と私法秩序の尊重という点が含まれている。これらの点については、「租税の公共性という見地からはややもすると前者にのみ重点を置かれ、

その結果必然的に後者が軽視されがちになる傾向にある」<sup>(7)</sup>ことから、「常にこの両者間の調整を行なって均衡を保つことが必要である」<sup>(8)</sup>という指摘もみられる。

第二次納税義務を負うとされる者としては、合名会社等の社員（無限責任を負う者、33条）、法人が解散した場合の清算人及び残余財産の分配又は引渡しを受けた者（34条1項）、同族会社（35条）、実質所得者課税が行われた場合の収益が法律上帰属するとみられる者（36条）、共同的事業者（同法37条）、事業譲受人（38条）、無償譲受人等（39条）、人格のない社団等の財産の名義人等（41条）等が規定されている。この中で、本判決で問題とされたのは39条に規定されている第二次納税義務である。

## (2) 徴収法39条所定の第二次納税義務

徴収法39条は、滞納者の租税につい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、その不足すると認められることが、当該租税の法定納期限の1年前の日以後に滞納者が行った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に基づく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

(6) 吉国二郎ほか『令和3年改訂 国税徴収法精解』（大蔵財務協会・2021年）318頁。この点については、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一附参考資料一』公益社団法人日本租税研究協会HP（[https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s\\_s3312\\_sozeityousyusedo.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3312_sozeityousyusedo.pdf) [最終確認日：2022年9月5日]）（以下、「昭和33年答申」という。）12頁以下も参照。第二次納税義務制度の沿革について、吉良実「わが国の第二次納税義務制度」日本税法学会編『杉村章三郎先生古稀祝賀税法学論文集』（三晃社・1970年）72頁以下参照。

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に対して義務を負うと規定している。同条は、明治30年に制定された旧国税徴収法（以下、「旧法」という。）4条ノ7に対応する規定であるが、昭和34年に現行の国税徴収法として全面改正された際に、合理化と拡充が図られた<sup>(9)</sup>。改正されたのは以下の点である。

### ・対象となる行為の範囲の拡大

旧法4条ノ7は贈与又は著しく低額な譲渡だけを同条の適用の対象としていたが、改正により、対象となる行為が譲渡の他、債務の免除その他第三者に利益を与える処分にまで拡大された。

### ・対象となる行為の期間の短縮

旧法4条ノ7は、滞納に係る国税のうち納期のもっとも古いものの納期限の2箇年前までの贈与又は譲渡が同条の適用から除かれていたが、改正により、「法定納期限の1年前の日以後に」行われた譲渡等に限られるようになった。

### ・第二次納税義務者の範囲の拡大と義務を負う範囲の整備

旧法4条ノ7においては、第二次納税義務

(7) 吉良・前掲注(6)74頁。

(8) 同上。

(9) 旧国税徴収法4条ノ7との比較について、吉国ほか・前掲注(6)379頁以下参照。また、新旧条文の比較に加えて改正の経緯と理由について詳細に述べたものとして、今村隆「国税徴収法39条の第二次納税義務の適用範囲と要件事実」日本大学法科大学院法務研究12号1頁（2015年）2頁以下参照。

を負う者は財産を贈与又は著しい低額で譲渡された親族その他特殊な関係にある個人や同族会社に限られており、これらの者が現に有する当該財産の価額を限度として義務を負うとされていた。一方、現行法は、第二次納税義務者の範囲について利益を受けた者に拡大し、その利益が現に存する限りにおいて第二次納税義務を負うことと改正された。

#### ・主観的要件の除外

旧法4条ノ7は差押えを免れるためという主観的要件を設けていたが、改正によりこの要件は除外された。

以上のように改正された徴収法39条の趣旨は、次のように説明される<sup>⑩</sup>。すなわち、納税者が国税の差押えを免れるためにその資産を譲渡した場合において、その譲渡が虚偽表示に基づいてなされたときはその行為は無効（民法94条）であるから、その財産は依然納税者に帰属することとされる。また、その譲渡が国税通則法42条の詐害行為に該当するときは、その行為を訴訟によって取り消し、当該財産を納税者に復帰させ得る。こうして、いずれの場合においても、当該財産を納税者に帰属させたうえでそれぞれ滞納処分を行うことになる。しかし、租税に対する詐害行為のすべてについて訴訟を提起した上で処理するので

は、租税の簡易、迅速な確保を期待しない。そのため、納税者が無償又は著しい低額で財産を処分し、その結果として納税が満足にできないような資産状態になった場合には、その処分による受益者に対して直接第二次納税義務を負わせ、実質的に「詐害行為の取消を訴訟によらず行政処分によりこれと同じ効果をあげるようとするもの」<sup>⑪</sup>である。

以上にみてきたように、本条で規定されている行為は詐害行為に該当することが多いが、詐害行為取消権は訴訟において行使しなければならないことから、受益者に対して直接第二次納税義務を負わせることは、租税の徴収確保の観点からは「手続の簡略化に役立つ」<sup>⑫</sup>とされている。もっとも、第二次納税義務と詐害行為取消権の制度は、同じ効果をあげるものとしても法律構成の異なる別個の制度である<sup>⑬</sup>。したがって、詐害の意思は第二次納税義務の成立要件ではないと解されており<sup>⑭</sup>、この点について言及したものとして最高裁平成21年12月10日第一小法廷判決<sup>⑮</sup>（以下、「最高裁平成21年判決」という。）が挙げられる。

## 2 本判決の検討

### （1）本判決の判断に対する検討<sup>⑯</sup>

本判決の結論には賛成であるが、理由付けについては疑問を感じている。以下、争点毎に検討を進める。

⑩ 以下に述べる趣旨について、吉国ほか・前掲注(6)379頁参照。

⑪ 昭和33年答申・前掲注(6)15頁。

⑫ 金子・前掲注(2)166頁。

⑬ 同上。

⑭ 詐害の意思を不要とする見解として、金子・前掲注(2)166頁、占部裕典「国税徴収法39条の『その他第三者に利益を与える処分』の意義と租税回避行為」同『租税法における文理解釈と限界』（慈

学社・2013年）911頁〔初出、2012年〕、大阪地判平成19年12月13日判タ1269号169頁の評釈である佐藤英明「判批」ジュリスト1385号138頁（2009年）、最高裁平成21年判決の評釈である高橋祐介「判批」民商法雑誌142巻6号583頁（2010年）参照。もっとも高橋教授は、最高裁平成21年判決が詐害の意思を問題としていないといえるのかについて疑問を呈されている。同590頁。

⑮ 民集63巻10号2516頁。

## (i) 争点（ア）について

争点（ア）について、本判決が引用する原審判決では、第二次納税義務の趣旨に鑑みて、「無償譲渡等の処分とは、①第三者に「異常な利益」を与え、②実質的に見てそれが「必要かつ合理的な理由に基づくとはいえない」と評価することができるものを意味する」と判示している。ここで示された2つの判断基準は、東京地裁昭和45年11月30日判決<sup>17)</sup>（以下、「東京地裁昭和45年判決」という。）<sup>18)</sup>で示されており、以降、裁判所はこれらの観点から判断するという傾向にある。

この基準については、そもそも条文にはない基準を基に判断することが果たして妥当なのかという点も検討の余地はあろう<sup>19)</sup>。そこで、まずこの「必要かつ合理的な理由」という基準を基に判断することの是非について考えてみると、上記東京地裁昭和45年判決は、「必要かつ合理的な理由」がある場合には徵収法39条が適用されないということを判示している。この「合理的な理由」が存するか否か

については、結局のところ同条の趣旨・目的から個別に判断するしかないものと考えられ<sup>20)</sup>、「……『合理的な理由』が『詐害の意思』に代わって同法39条の適用範囲を画する機能を有しているといえよう。」<sup>21)</sup>との指摘もある。この制度の趣旨という観点から見ると、第二次納税義務制度が第三者に納税の義務を負わせても公平を失しないという場合に適用される制度であるという趣旨からは、公平を失しないという制限を設けるための基準は必要であろうと思われる。この基準として、法改正時に削除された主観的要件ではなく、必要かつ合理的な理由に基づくという基準を設けることは首肯し得るのではないかと考える。

次に、本件各債務免除が、必要かつ合理的な理由に基づくものかどうかについて検討する。本判決において裁判所は、本件各債務免除はXに対して「異常な利益」を与えるものではないというXの主張を退けた上で、本件各代位弁済が「実質的にAらの財産を無償で拠出してされた側面を有するといわざるを得

(16) 本件控訴審の評釈として、林伸宣=谷口智紀「判批」税務弘報70巻4号108頁（2022年）参照。また、原審の評釈として、藤間大順「私の整理手続における債務免除と第二次納税義務」神奈川法学54巻1号47頁（2021年）、宰田高志「判批」ジュリスト1566号10頁（2022年）、堀招子「判批」税経通信77巻3号168頁（2022年）、中尾隼大=奥谷健「判批」月刊税務事例53巻7号93頁（2021年）がある。

(17) 行集21巻11=12号1392頁。

(18) この判決は、「国税徵収法三九条の規定する無償譲受人等の第二次納税義務は、滞納者が純粋な經濟的動機からは考えられないような処分行為をしたことによって国税の徵収を免かれる結果を招來した場合に、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であるから、同条所定の処分行為は、必ずしも贈与、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つても、それによつ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つても、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。その上で、この事件においては、認定された事実の下では滞納者の行った金員の贈与が必要かつ合理的な理由に基づくものであると判示している。

(19) 原審の争点（ア）の判断について、条文にはない2つの判断要素を制度趣旨から導き出して判断するという解釈姿勢に対して疑問を示すものとして、藤間・前掲注(16)59頁以下参照。

(20) 占部・前掲注(14)917頁。

(21) 同上。

ない」と示し、このような事情においてはAらの財産が実質的にXに帰属するとみることについて公平を失するとまでは言えないという結論を導いている。この点については、滞納者であるAらの側から見れば、たしかに「実質的にはAらの財産を無償で拠出してされた側面を有する」といえ、Aらに対する課税という観点からは利益を受けた第三者に第二次納税義務を負わせることが公平を失すことにはならない、という結論は、一般論としては成り立つであろう。しかし、本件で問題となるのは、再生を図ろうとするXが、一定の手続の下での再生計画に基づいて行われた債務の免除によって、自らの租税債務ではない債務について第二次納税義務が課せられるという点である。第二次納税義務が附従的、補充的な義務であり、第二次納税義務者に納税の義務を負わせても公平を失しない場合に認められるということを鑑みると、第二次納税義務者に他人の滞納分を負担させるか否かの判断に際し、本件のような企業の再生計画の遂行という事情の下での債務の免除の場合には、同条を限定的に適用する余地があつてもよいのではないかと考える<sup>22</sup>。なぜなら、徵収法39条を限定的に適用する基準として「必要かつ合理的な理由」が求められると解するのであれば、特に法的手続や一定の私的手続に基づいた企業の再生計画における債務免除については、当該債務免除が行われなければ再生計画そのものが頓挫することが十分に考

えられるからである。

したがって、本件各債務免除については、詐害行為に準ずるような事情がない限り「必要かつ合理的な理由」があると解する余地はあったのではないかという疑問が残るのである。

#### (ii) 争点（イ）について

本件において原審と本判決で結論が分かれたのは、争点（イ）についての判断が分かれたからであった。原審は、Xは債務免除額の限度で第二次納税義務を負うと判示したが、この判断に対しては批判的な見解が見られた<sup>23</sup>。

これに対して本判決は、まず債務の免除を受けた場合における受けた利益の額について、債務者の支払能力や弁済期等を考慮して、その債権を換価する場合と同様に、債務の免除の時におけるその債権の価額を算定したその額が受けた利益に当たると解するのが相当であると判示した。次いで、本件各債務免除の時における本件各求償債権の価額について、本件各債務免除がなければ法的整理に移行せざるを得ない状況であったことを鑑みて、本件各債務免除の時における本件各求償債権の価額はXが破産した場合に予想される清算価値によって評価することが相当であると判断した。その上で、本件各求償債権の価額が0円を超えるとは認められず、Xの受けた利益は現存しないこととなることから、本件各債務免除は徵収法39条の要件を満たさないとした点は、結論としては妥当である<sup>24</sup>と言えよう。

一方で、仮に、再生を図ろうとする企業に

(22) 第二次納税義務の適用範囲を限定的に解すべきであるとする見解として、増田英敏「第二次納税義務制度の趣旨と租税正義（上）（下） 統・実践租税正義学（第129回・第130回）」税務弘報69巻10号136頁（2021年）、12号82頁（2021年）参照。

(23) 債務免除額の範囲で第二次納税義務の成立を認

めると、租税債権の回収可能性が高くなり、企業の再建が阻害される可能性があるとする見解として、宰田・前掲注<sup>16</sup>11頁。争点（イ）の判断基準が明確でなく、債務免除益課税に関する先行議論とも整合的ではないと指摘する見解として、藤間・前掲注<sup>16</sup>61頁以下参照。

について、例えば事業譲渡が可能であるというような事情があったときには、その財産評価は必ずしも0にはならないであろうことから、本件とは異なる結論が出る可能性もある。本判決においては、本件各求償債権の額面金額がXの受けた利益であるというYの主張は退けられており、本判決の判断基準に基づく場合には、上述のケースでも第二次納税義務の範囲は限定的にとらえられると思われる。

しかし、限定的であっても現に利益が存する限り39条の第二次納税義務が生じるとするならば、その範囲で詐害行為の取消しと同じ効果がもたらされ、債務の免除を受けたことによって新たに租税の負担を負うことになる。そのような結果は、後述するように企業の再生という場面において妥当な判断とはいえないようと思われる。したがって、企業の再生に伴う債務免除については、詐害の形態に当たるまらない限り「必要かつ合理的な理由」があるという点、すなわち争点（ア）の判断によって同条の適用から外れるという判断がなされる方がより妥当ではないかと考える。

## （2）本判決の意義

本判決は、Xの財務状況を詳細に検討した上で、原審判断を取り消し、Xに第二次納税義務がないと判示している。この財務状況の検討に当たり、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を示したという点に、本判決の意義があると

②4) 納税者の財務状況を踏まえた裁判所の判断を妥当とするものとして、林=谷口・前掲注①6)109頁参照。

②5) 実体法の非課税規定と徵収法上の問題について示唆しているものとして、東京高判平成23年2月23日訟月58巻1号193頁の評釈である増井良啓「判

考える。

一方で、上記の判断基準は、債務の免除を受けた場合における受けた利益の額について示されたものであり、この基準に当てはめて現に存する利益があるか否かを判断することになる。この点から、本判決の射程としては、徵収法39条が問題となるケース一般に当てはまるとはいえず、債務の免除の場合に限定されると考えられる。

## 3 企業再生の場面における再生企業の第二次納税義務

本判決を踏まえて、企業再生と第二次納税義務について若干の考察を進めていく。

### （1）徵収法39条にいう「債務の免除」の適用範囲

前述の通り、企業再生の局面においては、再生計画遂行のためには債権者による債権の放棄が必須になるところ、再生企業が債務の免除を受けることによって第二次納税義務を負担することになっては、再生の目的が果たせなくなる恐れがある。そこで、このような再生の場面における債務免除については、徵収法39条にかかわらず徵収の対象から外すということが考えられる。このことは、法人税法59条や所得税法44条の2が一定の要件のもとで債務免除益について課税をしない制度を設けていることとも併せて考えられるようと思われる<sup>④</sup>。特に法人税法59条については、そ

批」ジュリスト1455号135頁（2013年）。増井教授は、「徵収法上の課題を実体法上の非課税という手法で引き受けている」とした上で、実体法と徵収法上の対策との役割分担を立法論としても検討すべきであると述べている。同上。

の立法の趣旨もまた、企業の再生を税制面から支えるというところにあるからである。

上記の考えに対しては、徵収法39条の条文にある「債務の免除」の中に同条が適用される債務免除とされない債務免除を混在させることへの批判が考えられるが、この点に関しては、同条の適用に際して詐害の意思は成立要件にならないと判示した最高裁平成21年判決が参考になるように思われる。この判決は、遺産分割協議について「第三者に利益を与える処分に当たり得る」と判示しており、「当たる」としていない<sup>26</sup>。そこで、具体的にどのような内容の遺産分割協議が第三者に利益を与える処分になるのかという点が問題となるが、これは第二次納税義務の範囲の問題であり、必要かつ合理的な理由に基づくものであれば徵収法39条の対象にならないという下級審判例の判断とも関連する、という見解がある<sup>27</sup>。この点を踏まえると、債務の免除についても、「必要かつ合理的な理由に基づく」という基準を用いて同条の対象に「当たらない」ものがあり得る、という判断があつてもいいのではないかと考えられる。

そこで、次にどのような場合に「必要かつ合理的な理由に基づく」債務の免除と考えられるかを検討していく。

## (2) 再生企業に課され得る第二次納税義務

本判決については、再生企業の第二次納税義務の範囲を限定的に解すべきではないかという考えに立って考察し、争点(ア)についての裁判所の判断に対して疑問を呈するとい

う結論を示した。一方で、仮に、滞納者が再生企業とほぼ同視し得るような状態であれば、争点(ア)の①第三者に「異常な利益」を与えるか否か、②実質的にみてそれが「必要かつ合理的な理由」に基づくものとはいえないと評価することができるか否かについて、考察とは異なる結論が導かれる可能性も考えられる。すなわち、たとえば経営者と会社がほぼ一体と考えられるようなケースにおいて、経営者が自らの租税債務を免れるために会社に対して有する債権を利用するというような状況であれば、少なくとも必要かつ合理的な理由があるとは評価しないであろう。その結果、徵収法39条所定の第二次納税義務が生じることとなるが、このような租税負担を免れる目的で行われる債務の免除については、再生企業に第二次納税義務を負担させても、公平を失するとはいえないものと考えられる。

しかし、上記のようなケース以外では、企業が再生を図るために過重な債務を圧縮する必要があることを考えると、債務免除を受けたが故に本来は自己の義務ではない納税の義務がさらに課せられるということは、企業の再生を阻害しかねないとして避けるべきではないかと思われる。もっとも、異常な利益をもたらすような債務の免除と必要かつ合理的な理由に基づく債務の免除の区別を条文の趣旨目的や解釈から導き出そうとすることは、極めて困難な判断が必要となるということとも十分考えられる<sup>28</sup>。

そこで、租税の簡易迅速な確保と企業の再生を阻害しないという2つの要請の調整を図

(26) 遺産分割協議の第三者に利益を与える処分の該当性について論じたものとして、この事件の評釈である佐藤英明「判批」別冊ジュリスト253号57頁

(租税判例百選〔第7版〕) (2021年)、今村・前掲注(9)17頁以下、占部・前掲注(14)903頁以下参照。

(27) 佐藤・前掲注(26)57頁。

る方法として、法人税法が債務免除益に課税しないとする企業再生税制を構築しているよう、徴収法39条についても、企業再生の局面において債務免除に係る徴収を一定の要件の下で制限するという規定を明文で設けてもいいのではないかと思われる。

#### IV おわりに

本件は、Xが債務免除によって受けた利益について、Xの財務状況をどう判断するかによって結論が原審と控訴審で分かれたが、その判断基準について、控訴審における裁判所の判断の方が明確に示されていたと評価できる。しかし、債務の免除によって受けた利益が現に存するか否かというところで判断するというより、そもそも本件各債務免除が徴収法39条所定の債務免除に該当するか否かというところで、本件各債務免除は同条所定の債務の免除には該当しないために本件各告知処分が違法であるという結論を導き出してもよかつたのではないかという立場から、本判決について検討を進めてきた。

今後も、企業が再生を図るために金融支援を得る前提として経営者から債務免除を受けることは充分起こり得ることである。もとより、企業が再生計画を立てる際には慎重な財務調査やタックスプランニングを含めた入念

な検討が行われているものと思われるが、本判決を前提とすると、債務の免除を受けた結果として思わぬ租税の負担が生じることがないようするためには、経営者の財務状況、特に租税の滞納の有無についても配慮する必要があろう。

もっとも、本件事案のXは、関東信越国税局長に対してAらの不動産の持分に対する参加差押えの解除を求める通知をしていることから、Aらの滞納について知っていたのではないかとも思われる。それでも第二次納税義務が生じると思わなかつたというところに、本件各債務免除が徴収法39条所定の債務の免除に該当するか、Xは債務免除によって現に存する利益を有しているかという点についての解釈の難しさがあったものと考えられる。

第二次納税義務制度が、租税徴収の確保と徴収手続の合理化を図るとともに私法秩序との調整を図ることを目的としている以上、企業再生という場面においては企業の再生を阻害せず、かつ、明確な解釈が可能になるようするための解決が望まれるであろう。

---

(28) 第二次納税義務制度が租税の簡易迅速な確保のための制度であるとすれば、合理的な理由については比較的明確な事由についてごく限られたとらえられるべきであるとする見解がある。高橋・前掲注④588頁参照。