

## 私的整理手続中の会社の第二次納税義務が問題となった事例

～東京高判令和3年12月9日～

船渡慶太  
Keita Funato

[PROFILEはこちら](#)

### 第1 はじめに

今回ご紹介する裁判例(東京高判令和3年12月9日(Westlaw Japan 文献番号 2021WLJPCA12096010)。以下「本判決」といいます。)は、金融機関との間で私的整理手続中の会社が、経営者から債権放棄を受けたことにより、国税徴収法39条に基づき当該経営者の滞納税金の第二次納税義務を負うか否かが争われた事例です。

第二次納税義務とは、本来の納税者の財産について滞納処分を行っても徴収すべき租税に不足すると認められる場合に、その納税者と一定の関係にある者に対して、本来の納税者の租税について、二次的に納税義務を負わせることを内容とする制度です。第二次納税義務には複数の類型がありますが、本判決では、国税徴収法39条に定める無償譲受人等の第二次納税義務(その中でも本来の納税者から債務免除を受けた者に対する第二次納税義務)が問題になりました。

### 第2 無償譲受人等の第二次納税義務の概要

無償譲受人等の第二次納税義務(国税徴収法39条)とは、本来の納税者が、第三者に対して、債務免除等により利益を与え、それにより滞納税金の回収に支障が生じた場合に、利益を受けた当該第三者が、その利益の限度で、本来の納税者とともに納税義務を負うというものです。その要件等は以下のとおりです。

#### 【要件】

- ①本来の納税者が、その財産につき、無償又は著しく低い額の対価による譲渡(担保の目的とする譲渡を除く。)、債務の免除その他第三者に利益を与える処分をしたこと

- ②①の処分が、租税の法定納期限の1年前の日以後にされたものであること
- ③本来の納税者が租税滞納しており、その財産につき滞納処分を執行しても、なお徴収すべき租税に不足があると認められること
- ④この③の租税に不足すると認められることが、①の無償譲渡等の処分に基因すると認められること

#### 【第二次納税義務を負う者】

無償譲渡等の処分により権利を取得し、又は義務を免れた(負うべき債務を免れた者を含む。)者

#### 【納税義務の範囲と限度】

第二次納税義務の範囲(上限)は、本来の納税者が負担すべき租税の金額ですが、その中での限度は以下のとおりです。

- ・原則: 受けた利益が現に存する限度
- ・例外: 利益を受けたものが親族その他の特殊関係者である場合には、受けた利益の限度

以上のとおり、本来の納税者が、第三者に対して、債務免除等により利益を与え、それにより滞納税金の回収に支障が生じた場合に、利益を受けた当該第三者が、本来の納税者とともに納税義務を負うというものです。

### 第3 事案の概要

- (1) 当事者

本件の当事者は以下のとおりです。

X社(控訴人(原告)): 酒類の製造及び販売等を目的とする株式会社

Y(被控訴人(被告)): 国

A: X社の代表取締役(本来の納税者)

B: X社の取締役(本来の納税者)

## (2) 時系列

本件の時系列は概要以下のとおりです。

### 【2013年頃～】

・X社は、遅くとも2013年頃までにその経営状況が悪化していたところ、事業再生を図るため、新潟県中小企業再生支援協議会(現新潟県中小企業活性化協議会。以下「本件協議会」)に対し、再生計画案の作成等の支援について相談し、本件協議会の指導により、A及びBが所有する不動産等を売却して各金融機関に借入金の弁済をすることとなった。

### 【2015年3月30日】

・所有不動産を売却し、A及びBはそれぞれの持分に応じて3366万円ずつを受領

### 【2015年4月27日】

・X社の連帯保証人であるA及びBがそれぞれ取引先金融機関に2048万7430円ずつを代位弁済

・A及びBは、上記代位弁済により取得したX社に対する求償債権(本件各求償債権)とA及びBのX社に対する各借入金債務とを対当額で相殺した後の残額につき、それぞれ債務を免除した(本件各債務免除)

→債務免除の額(A: 1460万3683円、B: 1512万5375円)

### 【2016年8月4日】

・X社は、事業再生計画書(本件再生計画書)を作成し、その対象となる各金融機関に対して提示。本件再生計画書は、金融機関に対して、債務合計6197万9000円について、債務の免除を求めるといったものだった。

1: 判旨の一部を抜粋した上、簡略化しています。

【2016年9月30日】

・本件再生計画書に係る再生計画が成立

【2017年9月22日】

・関東信越国税局長は、X社に対し、Aの滞納国税につき、債務免除の額(1460万3683円)を限度として、Bの滞納国税につき債務免除の額(1512万5375円)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。

## 第4 本件の争点及び裁判所の判断

### 1 争点

本件では、(1)本件各債務免除が国税徴収法39条の「債務の免除」に当たるか、(2)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との2点が争点となりました。

### 2 争点(1) 本件各債務免除が国税徴収法39条の「債務の免除」に当たるか

本判決は、本件各債務免除が国税徴収法39条の「債務の免除」に当たるとの原審(東京地判令和2年11月6日)の判断を維持しました。原審の判示内容は、概要以下のとおりです<sup>1</sup>。

●国税徴収法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。

●国税徴収法の定める第二次納税義務は、主たる納税義務者が申告又は決定若しくは更正等により具体的に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(最高裁昭和48年

(行ツ)第1125号同50年8月27日第二小法廷判決・民集29巻7号1226頁)、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、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。
- 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。しかし、本件においてAらが履行したとされる経営者責任とは、会社法423条に基づく役員の本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(弁論の全趣旨)、また、X社がAらに対し法律上の損害賠償請求権を取得したことを認めるに足りる証拠もない。そうすると、本件各債務免除においては、それがX社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から、本件各債務免除はX社に対し「異常な利益」を与えるものではないというX社の主張は採用することができない。
- 上記②について、X社は、本件協議会による指導と本件要領に沿って企業再生に係る手続を進め、最終的に本件再生計画書に係る再生計画について各金融機関の同意が得られたことを踏まえれば、かかる一連の手続には社会通念上の必要性・合理性があったことが認められ、その一環としてされた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。

- しかし、上記のような社会通念上の必要性・合理性があることをもって、無償譲渡等の処分の該当性が否定されるべき「必要かつ合理的な理由」があると直ちに解することはできない。すなわち、第二次納税義務は、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。
- X社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らの財産を無償で抛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評価することはできない。したがって、本件各債務免除は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はいえない。

### 3 争点(2) 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

本判決は、争点(2)について、概要以下のとおり述べた上で、本件各債務免除の時ににおける本件各求償債権の価額は、破産した場合に予想される回収額(0円)を超えるとは認められず、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と判断しました<sup>2</sup>。

- 国税徴収法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

2:判旨の一部を抜粋した上、簡略化しています。

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の額に当たると解するのが相当である。

- 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こと、資金繰りの厳しい状態が継続していたこと等の事情によれば、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。
- 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、早晚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。そうであれば、X社についても、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、X社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。
- X社が破産した場合の資産合計は619万3000円となり、(破産法上優先的に扱われる)預金相殺、租税債権、労働債権及び清算費用の金額を考慮すると、本件各求償債権を含む一般債務に対する配当の原資は存在しないこととなるため、X社が破産した場合に予想される本件各求償債権の回収額(清算価値)は0円を超えない。

## 第5 本判決の意義・考察

本判決は、結論としては第二次納税義務を否定しました

が、①金融機関との間で私的整理手続中の会社について、経営者が行った債務免除が国税徴収法39条の「債務の免除」に当たるとの判断を示した点、②第二次納税義務の範囲を画する「受けた利益が現に存する限度」について、債務免除がされなければ、破産手続などの法的整理に移行せざるを得なかった私的整理手続中の会社であるという性質を考慮した上で、債務免除の際の求償債権の価額については、当該会社が破産した場合に予想される回収額(清算価値)によって評価するとの判断を示した点に意義があります。すなわち、私的整理手続において、経営者が会社に対して債権を有している場合は、金融機関は、金融機関が会社に対して金融支援を行う前提として、経営者に当該債務の免除を求めるのが一般的ですが、本判決によれば、経営者が行う債務免除が国税徴収法39条の「債務の免除」に当たる可能性があります(上記①)。また、本件は破産した場合に予想される回収額(清算価値)が0円だったため、結果的に会社は第二次納税義務を負わないことになりましたが、清算価値が1円以上ある場合は、その限度で会社の第二次納税義務が認められる可能性があります(上記②)(なお、本判決は、事業再生計画の成立前に行われた経営者による債務免除について判断を示したものです。事業再生計画に基づいて行われる経営者による債務免除についてもその射程が及ぶと考えられます。)

金融機関との間で私的整理手続中の会社が、事業再生計画について金融機関の同意を得て金融機関から債務免除等を受けることができたとしても、その後に経営者の滞納税金について国税から第二次納税義務を課されることになれば、その税金を納付できずに破産手続に移行せざるを得なくなる可能性があります。これは、金融機関との間で私的整理手続を成立させるにあたっての大きな障害となりえます。したがって、金融機関との間で私的整理手続中の会社について、経営者から債務免除を受ける必要がある場合は、当該経営者において税金の滞納がないかを確認する必要があり、また、

滞納が存在する場合には、その税務上のリスクについて専門家の意見を踏まえて対応することが必要と言えます。

具体的な事案に関するお問い合わせはこちら



【事業再生・倒産に関する問い合わせフォーム】