

---

## 判例評釈

---

### 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

藤 間 大 順<sup>※</sup>

#### I 事案の概要

X（原告）は酒類の製造および販売等を目的とする株式会社であり、Aは後述する再生計画が行われるまでXの代表取締役であった個人、Bは同様にXの取締役であった個人である（以下、AおよびBをあわせて「Aら」という）。Xは、遅くとも平成25年頃までに経営状況が悪化したため、新潟県中小企業再生支援協議会の指導により、Aらの所有する不動産等を売却のうで金融機関に借入金を弁済して事業再生を図ることとなった。

当該指導にもとづき、Aらは、平成27年4月27日、Xが銀行に対して負っていた借入金債務を代位弁済した。Aらは、同日、代位弁済によって取得したXに対する求償債権につき、AらがXに対して負っていた借入金債務と相殺のうで、残額計約3,000万円を免除した（以下、この免除を「本件各債務免除」という）。これらの取引を行った後、Xは、平成28年8月4日付けで事業再生計画書を作成して交付し、各金融機関に債務免除を求めた。金融機関は同年9月21日から28日までの間において事業再生計画に同意し、計画が成立した。計画成立後の同年10月15日、Aらは取締役を辞任した。

---

※ 神奈川大学法学部助教。なお、本稿の情報は、インターネット上のものをふくめ、2021年6月末時点のものである。

Y (国、被告) は、平成 29 年 9 月 22 日当時、A らに対して約 3,000 万円の滞納国税債権を有していたため<sup>1)</sup>、同日、上述の免除額を限度として、X に対して、国税徴収法 (昭和 34 年法律第 147 号) 39 条にもとづく第二次納税義務に係る納付告知書による各告知処分 (本件各告知処分) をした。本件は、X が各処分の取消しを求める訴訟である。本件の争点は、(1) 本件各債務免除は国税徴収法 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 の受けた利益が現に存するか、の 2 点である。

## II 裁判所の判示<sup>2)</sup> (以下「本判決」という)

請求棄却。以下、争点ごとに判示を整理する。

### 1 本件各債務免除は国税徴収法 39 条の「債務の免除」に当たるか

「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と認められる。

……徴収法の定める第二次納税義務は、主たる納税義務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

- 
- 1) なお、この滞納国税債権は所得税および相続税に係る本税および付帯税である。裁判所ウェブサイトの評決文には債権目録の記載がないが、東京高等裁判所にて資料を閲覧して確認した。内訳としては、まず、A については、平成 16 年分の所得税に係る延滞税 (本税の滞納額は記録されていない)、同 19 年分の所得税および延滞税、同 23 年分および 24 年分の相続税および延滞税ならびに同 27 年分の所得税 (復興所得税含む) および延滞税である。B については、平成 19 年分から同 23 年分の所得税および延滞税、同 23 年および 24 年分の相続税および延滞税ならびに同 27 年分の所得税 (復興所得税含む) および延滞税である。
- 2) 東京地判令和 2 年 11 月 6 日裁判所ウェブサイト。なお、同判決を紹介した記事として、「再生計画により債務免除された会社に第二次納税義務は生じるか」T & A master872 号 (2021 年) 4 頁、「再生計画で債務免除の会社にも第二次納税義務」T & Amaster877 号 (2021 年) 23 頁参照。

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……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、〔藤間注：国税徴収法39条の要件である〕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。〕

### （1）異常な利益の供与の有無

まず、①「異常な利益」を与えたか否かという点については、以下のよう  
に判示している。

〔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。〕

そこで、本件において本件各債務免除が実質的な対価関係を有するものか否かについてみると……本件各代位弁済及び本件各債務免除は、X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……、また、X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。〕

したがって、本件各債務免除は実質的な対価関係のない債務免除である  
ため、「異常な利益」を与える行為だと判示している。

## (2) 必要かつ合理的な理由の存否

次に、②「必要かつ合理的な理由」の有無については、以下のように判示している。

「X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。

本件についてこれをみると、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、X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。」

以上の理由により、本件各債務免除には必要かつ合理的な理由は存在しなかったため、本件各債務免除は、形式的に「債務の免除」に該当し、かつ異常な利益の供与および合理的利益の不存在という要件も満たし、税徴39条の要件を充足する、と判示している。

## 2 本件各債務免除により X の受けた利益が現に存するか

「本件各代位弁済により、A らは X に対し本件各求償債権を取得し、X はこれらに係る債務を負担したところ、本件各債務免除により、X は、[A らに対する求償権債務] をそれぞれ免れており……、その状態は本件各告知処分の当ても変わりがないことからすれば、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てもその利益は現に存することが認められる。」

X は、①貸倒損失を損失（法人税法（昭和 40 年法律第 34 号、以下「税法」という）22 条 3 項 3 号）として損金に算入するための要件として「社会通念」を挙げた興銀事件上告審判決の基準を参照すれば<sup>3)</sup>、本件各求償債権の行使は事実上不可能であり、X が受けた利益は現に存しないこと、②国税徴収法は担税力に応じた課税を要請する租税公平主義をその趣旨としており、第二次納税義務に係る納付通知書による告知処分の当時において債務超過に陥っている法人に対し第二次納税義務を課すことは、租税公平主義の観点から許されないことなどを主張していた。

### (1) 求償権の行使の可否

X の主張に対し、まず、①求償権の行使の可否については、次のように判示している。

「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……

……徴収法 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、X が各金融機関に対して債務免除を求めながら、経営者責任を負っている A らが X に対する本件各求償債権につ

---

3) 最判平成 16 年 12 月 24 日民集 58 巻 9 号 2637 頁。

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いう X が主張する事情は、X 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ったということの意味するにとどまり、X 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いうべきである。」

## (2) X の財務状態

次に、② X の財務状態については、以下のように判示している。

「本件各債務免除の当時において、X 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、X 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ところ、債務者が債務超過であったとしても、その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ではできないから、X が債務超過であったことをもって、本件各債務免除により利益を受けていないとは認められず、債務超過である法人に対し第二次納税義務を課すことが租税公平主義に反すると解することもできない。

そこで、本件各債務免除及び本件各告知処分の当時において、X 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るか否かを検討すると、X の貸借対照表及び損益計算書……によれば、X は、平成 25 年 6 月期から平成 28 年 6 月期までの各事業年度において、いずれも 1175 万 2202 円から 1672 万 5497 円までの債務超過であったが、他方で、平成 26 年 6 月期における流動資産は 5596 万 5187 円、売上高は 5514 万 9752 円、経常利益は 298 万 5755 円、当期純利益は 302 万 8316 円であり、平成 27 年 6 月期における経常損失は 152 万 8514 円であったが、流動資産は 5298 万 3251 円、売上高は 5159 万 8866 円、当期純利益は 40 万 7063 円であり、平成 28 年 6 月期における流動資産は 5344 万 4225 円、売上高は 4565 万 9847 円、経常利益は 60 万 8916 円、当期純利益は 153 万 7916 円であり、平成 29 年 6 月期においては、債務超過が解消されて 2049

万 9449 円の資産超過に転じるとともに、流動資産は 5191 万 5400 円、売上高は 4658 万 6374 円、経常利益は 219 万 4723 円、当期純利益は 2925 万 1651 円であったことが認められる。このように、X は、本件各債務免除及び本件再生計画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、X 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。」

以上の理由により、X が受けた利益の額は債務免除額と同額である、と判示している。

### Ⅲ 検討

#### 1 本判決の意義

本件は、私的整理手続に伴って再生企業の経営者が行った債務免除により、経営者の滞納租税債権に関する第二次納税義務が再生企業に発生するとされた事案である。争点としては、国税徴収法（以下「税徴」という）39 条の要件である「債務の免除」が本件において行われたかという点（争点（1））および同条の効果として発生する第二次納税義務の金額を画する「利益が現に存する程度」を本件においてどのように解するべきか、という点（争点（2））が争われた。裁判所は、争点（1）については本件において債務免除が行われたことにより「異常な利益」の供与が「必要かつ合理的な理由」なく行われた点を、争点（2）については求償権が全額回収可能であった点を判示して、求償権を免除した金額分の第二次納税義務が生じるものとして X の請求を棄却している。

そこで、本稿においては、まず、第二次納税義務制度の概要について整理したうえで（2）、争点（1）につき「異常な利益」および「必要かつ合理的な理由」という不文の要件がどのような先行する議論のなかで判示され

たのかという点を論じ(3)、争点(2)につき本件の判示を前提としてどのような場合に債務免除による税徴39条の適用時に債権額から第二次納税義務の金額が減額されるかという点を論じる(4)。そのうえで、最後に、事業再生局面における課税関係という大きな文脈のなかで、本件からどのような示唆が得られるのか、という点を、Xはどうすれば第二次納税義務を回避できたのか、という関心を手掛かりとして論じる(5)。

## 2 第二次納税義務制度の概要と国税徴収法39条の解釈論

第二次納税義務制度は、裁判所が引用している昭和50年最判でも同じように述べられるとおり<sup>4)</sup>、「形式的に第三者に財産が帰属している場合であつても、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」<sup>5)</sup>と説明される。本件で問題となった税徴39条については、旧国税徴収法(明治30年法律第21号)にも類似の規定があったが(4条の7)、この趣旨にもとづき、昭和34年の現行国税徴収法制定時に「債務の免除」も適用対象とするなどの形に改められている。以下、税徴39条の要件および効果につき、本件がどのような論点で争われたのかという点を整理する。

税徴39条の要件は、「①滞納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……、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、②その無償又は著しい低額の処分が、当該国税の法廷納期限の一年前の日以後にされたものであること、③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みとめられること、④国税

4) 最判昭和50年8月27日民集29巻7号1226頁。

5) 「昭和33年12月 租税徴収制度調査会答申」(租税研究協会ウェブサイト：[https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s\\_s3312\\_sozeityoususedo.pdf](https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3312_sozeityoususedo.pdf)) 12～13頁。

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、無償又は著しく低い額の対価による譲渡等の処分<sup>6)</sup>に基因すると認められること<sup>7)</sup>の 4 点である<sup>7)</sup>。本件では、本件各債務免除が①の要件（以下「処分要件」という）を満たすか、という点が、争点（1）として争われている。

処分要件については、平成 21 年の最高裁判決により<sup>8)</sup>、遺産分割協議がこれに該当するものとされている。ただし、同判決は、第二次納税義務の成立にあたり詐害の意思は要件とならない旨を判示してはいるものの、処分要件の一般的な意義については述べていない。実務上は、本件で問題となった「債務の免除」については、民法上の単独行為による免除（民法 519 条）のみならず契約による免除も含まれ、免除にともなって反対給付を受ける場合には当該反対給付を税徴 39 条における「対価」と解すべきとされているが（国税徴収法基本通達第 39 条関係 4）、本判決の判示と類似するような記述は見当たらない。そのため、本判決が用いた「異常な利益」や「必要かつ合理的な理由」という判断要素がどのような根拠をもって判示されたのか、という点が問題となろう。

また、上述の 4 つの要件を満たす場合には、税徴 39 条の効果として、滞納者からの債務免除などによる利益「の処分により受けた利益が現に存する限度」において、第二次納税義務が生じることとなる。本件では、X が

---

6) 占部裕典「国税徴収法三九条の『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）898 頁 [初出：2012 年]。北野弘久「第二次納税義務（1）一性質—」金子宏編『租税判例百選 [第 2 版]』（有斐閣、1983 年）49 頁、橘素子『全訂版 第二次納税義務制度の実務』（大蔵財務協会、2017 年）395 頁、中村芳昭監修『納税者のための租税の納付・徴収手続』（勁草書房、2019 年）90～117 頁 [杉浦大介執筆部分]、吉国二郎＝荒井勇＝志場喜徳郎共編『令和 3 年改訂 国税徴収法精解』（大蔵財務協会、2021 年）378～389 頁も参照。

7) なお、③の要件につき主に議論した文献として、三木義一「第二次納税義務の再検討」同『現代税法と人権』（勁草書房、1992 年）83 頁 [初出：1987 年] 参照。また、①の要件のうち「譲渡」という文言と③の要件につき議論した文献として、岩崎政明「第二次納税義務の適用要件について」税務事例研究 176 号（2020 年）36 頁参照。

8) 最判平成 21 年 12 月 10 日民集 63 卷 10 号 2516 頁。

受けた利益が現に存する限度を本件各求償権の金額と解すべきか、という点が争点(2)として争われた。

この文言については、受益額からそれによって生じた地方税の額を控除できるか、という点が争われた判例があるものの<sup>9)</sup>、当該判例ではこの文言の意義について一般的な判示はされていない。実務上は、利益処分の類型ごとに、利益が現に存する限度について法令解釈通達が設けられており(国税徴収法基本通達第39条関係12~15)、債務免除については、「債務者の支払能力、弁済期等を考慮し」て債権の価額を算定し、利益が現に存する程度を計算すべきものとされている(同14)。この通達は、「債権の実質的な価値」<sup>10)</sup>を算定すべき旨を定めたものと解説されている。以上の議論を前提として、本判決がどのような事情を考慮して「利益が現に存する限度」を判断したのか、という点が議論の対象となろう。

### 3 処分要件該当性を判断する要素としての「異常な利益」と「必要かつ合理的な理由」

本判決は、Xが受けた債務免除が税徴39条の適用要件のうち処分要件を充足するかという点を議論するに際して、「異常な利益」や「必要かつ合理的な理由」という要素を用いた。おそらく、税徴39条の適用要件の解釈論としてこれらの判断要素を創出したのは、昭和45年の東京地裁の判決であろうと思われる<sup>11)</sup>。同判決では、以下のような規範を述べて、第二次納税義務の告知処分を取り消している(下線は筆者)。

「一般に、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

---

9) 最判昭和51年10月8日集民119号45頁。

10) 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。

11) 東京地判昭和45年11月30日行集21巻11・12号1392頁。

また、「異常な利益」および「必要かつ合理的な理由」という要件をもとに原告(納税者)が主張している事案として、東京高判昭和53年4月25日判時893号21頁参照。

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つて租税徴収の確保を図らんとする制度であり、殊に国税徴収法 39 条の規定する無償譲受人等の第二次納税義務は、滞納者が純粋な経済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つ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帯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。」

国税徴収法 39 条の要件該当性を論じるにあたり、行為の個々の類型に該当することではなく「第三者に対する異常な利益の供与」が「必要かつ合理的な理由」なく行われたことを判断要素とするこの枠組は、国税不服審判所の裁決においても同様のものが見られることから<sup>12)</sup>、類似の考え方を示す法令解釈通達は見当たらないものの、実務上は定着した考え方となっていることが示唆される<sup>13)</sup>。

ただし、近時の裁判例である平成 26 年の東京地裁の判決では<sup>14)</sup>、「異常

---

12) 同様の判断枠組を採用して第二次納税義務告知処分の全部を取り消している裁決例として、国税不服審判所裁決平成 9 年 6 月 25 日 (判例集等未搭載、LEX/DB 文献番号 26100033) 参照。

13) 判決文本文ではなく、告知処分の理由に関する別紙の資料において同旨の考え方が示されている判決として、東京地判平成 28 年 12 月 20 日裁判所ウェブサイト参照 (ただし、地方税における第二次納税義務についての事案である)。また、「債務の免除」該当性の判断にあたり「必要かつ合理的な理由」の有無を論じている裁判例として、静岡地判平成 30 年 10 月 9 日租税関係行政・民事判決集 (徴収関係判決) 平成 30 年 1 月～12 月順号 2018-36 参照。

14) 東京地判平成 26 年 6 月 27 日訟月 61 卷 2 号 477 頁。控訴審判決である東京高判平成 26 年 11 月 26 日訟月 61 卷 2 号 454 頁も参照。

な利益」および「必要かつ合理的な理由」という要素を要求する範囲が狭く解されている。同判決では、税徴 39 条「にいう『第三者に利益を与える処分』とは、滞納者の積極財産の減少の結果、第三者に利益を与えることとなる処分をいうものと解される」として、要件の解釈論には「異常な利益」および「必要かつ合理的な理由」は盛り込まれていない。そのうえで、剰余金の配当が税徴 39 条の要件を満たすか、という中間的な基準について論じる際に「当該金額を配当することが、滞納者たる会社の株主に異常な利益を与え、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ときは、当該金額に係る配当は、『第三者に利益を与える処分』に当たると解することが相当である」と判示している。この判決においては、①要件の解釈論ではなく、事実を当てはめる際の中間的な基準として「異常な利益の供与」および「必要かつ合理的な理由」を用いていること、②税徴 39 条が適用されうる場面全体ではなく、株式に対する配当が「第三者に利益を与える処分」に該当するかという場面でこれらの要素を勘案すべきとのみ述べていることから、これらの要素を勘案する範囲を限定的に解しているものと思われる。

以上のように、昭和 45 年東京地判で創出された「異常な利益の供与」が「必要かつ合理的な理由」なくされたことという判断要素は、国税徴収法 39 条の要件の解釈論として実務上定着したものの、条文上の根拠に乏しいこともあり、平成 26 年東京地判のようにその適用範囲を限定的に解する裁判例もあった。本判決は、先行する議論との対比から言えば、これらの要素を税徴 39 条の適用要件全体に関するものとして再確認する意義を有するものと言えよう。

また、本判決が新たな意義を有する点としては、本件各債務免除が「債務免除に形式的には当たる」ことを認定したうえで、上記の要素を勘案していることが挙げられよう。この点は明示的に述べられているわけではないが、従前の裁判例が個々の行為への該当性ではなく異常な利益の供与があったか否かを論じているのに対して、本判決は、個々の行為への該当性に加えて異常な利益の供与が必要かつ合理的な理由なくされたことを税徴

39 条の要件と解していると理解できるかもしれない。

以上のように争点 (1) に関する本判決の判示を整理したうえで、望ましさについても評価したい。昭和 45 年東京地判以来、一貫して、「異常な利益の供与」および「必要かつ合理的な理由」の不存在という判断要素は第二次納税義務制度の趣旨目的から導き出されてきた。この解釈姿勢に対しては、租税法主義（憲法 30 条、84 条）の下で租税法規は文理解釈を行うことが原則であることから<sup>15)</sup>、制度趣旨のみを論拠とする解釈論は望ましくない、との評価が可能であろう。特に、本件で該当性が問題となっている「債務の免除」は民法からの借用概念であることが明らかであるから、借用概念論の観点からも<sup>16)</sup>、本件において「異常な利益の供与」および「必要かつ合理的な理由」の不存在という判断要素のみを用いて争点 (1) を判断することは妥当ではないように思われる<sup>17)</sup>。

これらの批判には、本判決についてありうる 1 つの読み方として既に述べた、条文上の文言に過重する要件としてこれらの要素を用いることは、第二次納税義務の補充性に鑑みて適用要件を厳格に解するべきであるという考え方に沿い<sup>18)</sup>、むしろ望ましいのではないか、との反論が可能かもし

---

15) 最判平成 27 年 7 月 17 日集民 250 号 29 頁。ホステス源泉徴収事件上告審判決（最判平成 22 年 3 月 2 日民集 64 巻 2 号 420 頁）も参照。

16) 借用概念に関する統一説を前提とした判例として、武富士事件上告審判決（最判平成 23 年 2 月 18 日集民 236 号 71 頁）参照。

17) 第二次納税義務制度における借用概念の解釈について論じた文献として、橘・前掲注 (6) 505～511 頁参照。

18) 金子宏『租税法 [第 23 版]』（弘文堂、2019 年）167 頁参照。

また、金子教授は、昭和 45 年東京地判の評釈において、無償取引であっても経済合理性が認められる場合には第二次納税義務が成立しないと解すべきであり、そのような制限の可能性を示したものとして同判決の判旨を「重要な意味をもっている」と評価している。金子宏「判批」判例時報 630 号（1971 年）120 頁参照。

この見解に沿えば、「必要かつ合理的な理由」は無償取引を行うにあたっての（いわば私法的な、納税者ごとの置かれた事情の下での）経済合理的な理由を指すものと捉えるべきであって、本件各債務免除に一定の必要性および合理性があれば、この理由があるものと解すべきであろう。社会通念上の必要性・合理性があることのみでは必要かつ合理的な理由があるとは言えず、課税の公平の観点から（いわば公法的な観点から、他の納税者との比較を行ったうえで）必要かつ合理的な理由の存否を考えるべきであるとする本判決の判示は、妥当か否かはともかく、少なくとも金子評釈による昭和 45 年東京地判の捉え方とは整合しないように思われる。

れない。しかし、このようなありうる読み方に沿ったとしても、本判決は、あてはめの部分において、債務の免除は実質的な対価関係が無ければ「異常な利益の供与」に該当すると論じており、結局のところ「債務の免除」という要件を規定の趣旨のみを論拠として「異常な利益の供与」と読み替えてしまっている、との批判を免れることはできないように思われる。

また、「必要かつ合理的な理由」の判断についても、公平を失するか否かというナマの価値判断を明文の要件なしに判断に組み込んでしまっており、文理解釈の原則を軽視している、との批判は補強されるであろう。くわえて、公的な事業再生機関である中小企業再生支援協議会が関与する私的整理であっても<sup>19)</sup>、それに対して第二次納税義務を課すことで課税の公平を失すことはないために「必要かつ合理的な理由」が認められない、という判示には、この文言の意味内容としても強い違和感をおぼえる。このような判示は、全国の中小企業再生支援協議会が行う事業再生事業を阻害するものであろう。

争点(1)に関する本判決の判示は、以上論じてきたように、妥当とはいえない。しかし、これらの問題点については、本判決自体のものというより、処分要件に関する従来の裁判例の動向や、本件のような特殊な事例を正当な理由があるものとして汲み取り切れない税徴39条の規定<sup>20)</sup>にむしろ原因があるように思われることから、判例研究の限界に鑑み、ここで議論を終えて次の論点に移ることとしたい。

#### 4 債務免除と「利益が現に存する限度」

税徴39条の適用の効果として、債務免除などによる利益「の処分により

---

19) 新潟県中小企業再生支援協議会を実施しているにいがた産業創造機構は、産業競争力強化法134条による経済産業大臣の認定を受けた、新潟県知事が理事長をつとめる公益財団法人である。本件各債務免除も「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』……に基づく再生計画の策定につき支援を得る」ためのものであった旨、Xは主張している。なお、中小企業再生支援協議会が行う業務については、日本政策金融公庫中小企業事業本部企業支援部『金融機関が行う私的整理による事業再生の実務 [改訂版]』(金融財政事情研究会、2019年)49~53頁参照。

受けた利益が現に存する限度」において第二次納税義務が生じることとなる。本件のように債務免除により税徴 39 条を適用する局面においては、この文言を免除された債務額 (= 債権額) そのものと解するのか、またはそこから減額するのか、という点が問題となる。

この点に関する本判決の判示は、明確とは言い難いものと思われる。X が求償権債務を免れたことのみをもって債務額が現に存する利益だ、と論じていることからすれば、どのような事情であろうと債務免除によって現に存する利益は免除を受けた債務額であり、減額されることはない、と解しているように読める。しかしながら、X の主張を退ける判示においては、求償権の行使の可否や X の財務状態について論じており、利益額の算定にあたり債務額から減算すべき事情について考慮しているようにも読める。以上のいずれの読み方もできるように思われるが、Ⅲ 2 で述べた債権の実質的な価額を算定すべきものとする通達の定めなどを勘案すれば、本判決は、一定の場合には債務額から減算して現に存する利益を算定すべきだ、と判示しているものと解すべきであろう。

もっとも、上述のように解したとしても、基準が示されていないため、どのような事情があれば債務額から減算して現に存する利益を算定すべきだと本判決は判示したのか、という点は明確ではない。X の主張を退ける判示において求償権の回収可能性について論じていることからすれば、債権 (債務) の一部または全部が回収不能であればこのような事情に該当するものと論じているように思われる。債権の回収可能性を議論するのであ

---

20) 必要かつ合理的な理由があれば第二次納税義務が発生しない、ということは、本判決においても他の裁判例においても前提とされているが、条文上の根拠は見当たらない。そのため、本件において必要かつ合理的な理由は認められないとする本判決の判示には強い違和感をおぼえるものの、不当とまで断じることは難しい。

本来ならば立法により必要かつ合理的な理由がある場合の第二次納税義務不発生が規定されるべき旨を指摘する最判平成 21 年 12 月 10 日・前掲注 (8) の評釈として、高橋祐介「判批」民商法雑誌 142 巻 6 号 (2010 年) 65~66 頁参照。また、東京地判昭和 45 年 11 月 30 日・前掲注 (11) の評釈として、滞納者の行為の理由まで考慮することを批判的に論じるものとして、荒川雄二郎「判批」月刊税務事例 3 巻 4 号 (1971 年) 26 頁、真鍋薫「判批」月刊税務事例 3 巻 12 号 (1971 年) 4 頁参照。

れば、Xが引用するとおり、興銀事件上告審判決の判断枠組がまず想起されるように思われるが<sup>21)</sup>、裁判所はこの枠組を用いることには法律上の根拠が乏しいと論じつつ、どのように回収可能性を判断すべきかというこれに代わる基準については何も述べていない。

以上のように、本判決の争点(2)に関する判示は、基準が明示されておらず、読み方が難しい。ただし、この点について手掛かりになるように思われるのは、興銀事件上告審判決の基準を用いることを否定した後に、Xの財務状態について検討していることであろうと思われる。興銀事件上告審判決は、事実上の貸倒れによる貸倒損失を損失(法税22条3項3号)として損金に算入するためには全額が回収不能であることが必要であると判示した判決だが、回収可能性を判断するにあたり、債務者側の事情に加えて債権者側の事情や経済的環境を考慮すべきだとしたことに特徴がある<sup>22)</sup>。この基準の適用を否定した後にXの財務状態について検討していることを勘案すれば、本判決は、明示的ではないものの、債務免除により享受した「利益が現に存する限度」については、債権者側の事情や経済的環境を考慮せずに、債務者側の事情のうち財務状態のみを考慮して算定すべきだ、と解しているように思われる。

このように、債務免除によって享受する利益、すなわち債務免除益を算定するにあたり債務者の財務状態を勘案する考え方は、課税所得としての債務免除益を画するにあたりしばしば唱えられてきた考え方である<sup>23)</sup>。たとえば、資力を喪失した個人が享受した債務免除益に対する所得税を非

---

21) 最判平成16年12月24日・前掲注(3)。

22) 谷口勢津夫「判批」民商法雑誌133巻3号(2005年)132~133頁、佐藤英明「判批」ジュリスト1310号(2006年)180頁、阪本勝「判解」法曹会編『最高裁判所判例解説 民事篇 平成16年度(下)』(法曹会、2007年)845~846頁、吉村政穂「判批」中里実=佐藤英明=増井良啓=渋谷雅弘=測圭吾編『租税判例百選 [第7版]』(有斐閣、2021年)115頁参照。中里実「コラム③ 興銀事件」水野忠恒=中里実=佐藤英明=増井良啓編『租税判例百選 [第4版]』(有斐閣、2005年)106頁も参照。

23) 拙著『債務免除益の課税理論』(勁草書房、2020年)3~79頁[初出:2016~2017年]参照。ただし、増井良啓「債務免除益をめぐる所得税法上のいくつかの解釈問題(上)」ジュリスト1315号(2006年)196~199頁も参照。

課税とする通達は（旧所得税基本通達 36-17。現在は所得税法（昭和 40 年法律第 33 号）44 条の 2 制定に伴い廃止）、債務超過者が享受した債務免除益を非課税とする解釈論を示したものと捉えられてきた<sup>24)</sup>。法人税については、企業再生税制の改正案として、債務超過法人が享受した債務免除益および私財提供益を非課税とする考え方が唱えられている<sup>25)</sup>。債務者の財務状態のみをもって「利益が現に存する程度」を算定すべきだという考え方は、これらの考え方と整合的なものとして捉えられるかもしれない<sup>26)</sup>。

しかし、このような議論を行おうとしたとしても、債務超過の判定時期という論点から、債務免除益課税における先行する議論と本判決を整合的に解することは難しい。上述の通達は、債務超過直前に債務超過状態であった個人が享受した債務免除益を非課税とするものと捉えられてきた<sup>27)</sup>。一方、本判決は、債務免除によって X の「債務超過が解消され」たことを認定したうえで<sup>28)</sup>、債務免除前後の流動資産、売上高、当期純利益の金額をもって求償権が一部でも回収不能であったとは言えないと判示してい

---

24) 大阪地判平成 24 年 2 月 28 日税資 262 号順号 11893、広島高判平成 29 年 2 月 8 日民集 72 巻 4 号 353 頁参照。

25) 高橋祐介「事業再生と課税」金子宏＝中里実＝J. マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣、2014 年）426～427 頁参照。ただし、高橋教授は、課税所得としての債務免除益を画する観点のみをもってこのように主張しているわけではない点に注意されたい。

26) なお、税徴 35 条による第二次納税義務の「株式又は出資……の価額の限度」という文言につき、債務超過の法人についてはこの限度は 0 であると解して告知処分全部を取り消した裁判例として、国税不服審判所裁決平成 29 年 12 月 13 日裁決事例集 109 集 80 頁参照。

27) 旧所得税基本通達 36-17 の適用の有無の判断は「債務免除が行われる直前の財産状況を前提に行うことを予定していると理解するのが自然」と判示する裁判例として、大阪地判平成 24 年 2 月 28 日・前掲注 (24) 参照。広島高判平成 29 年 2 月 8 日・前掲注 (24)、拙著・前掲注 (23) 79～88 頁も参照。ただし、平成 24 年大阪地判では債務免除益全額が非課税とされているのに対し、平成 29 年広島高判では債務超過額分に限って非課税とされている点に注意されたい。

28) X 側が提出した証拠によれば、X は、平成 28 年 6 月期末時点においては 1,100 万円超の債務超過である一方、平成 29 年 6 月期においては、債務免除益の額 2,800 万円超を得たこともあり、2,000 万円超の資産超過状態へと財務状態が改善している（甲 6 号証の 1 および 6 号証の 2）。

る。このように、本判決は債務超過以後の財務状態を勘案して利益の額の減額の可否を判断しており、債務免除益課税に関する議論からの正当化も難しいであろう。

以上のように、本判決は、債務者の財務状態が悪化している場合には、債務免除により享受した「利益が現に存する程度」を債務額から減額するべきだ、と考えているように思われる。しかし、債務者が債務免除直前に債務超過であったことのみをもっては減額の要件を満たさないとしていることから、基準が明示されていないことをあわせて、争点(2)に関する本判決の判示についても、妥当とは論じがたいように思われる。

## 5 事業再生と第二次納税義務：第二次納税義務を回避するにはどうすれば良かったのか

以上論じてきたように、争点(1)および争点(2)に関する本判決の判示は、いずれも妥当とは論じがたいように思われる。判例研究としてはこれで筆を置いて良いのかもしれないが、最後に、本件においてどのような事業再生を行えば第二次納税義務を回避できたのか、という観点から、事業再生局面における課税という文脈で議論を行いたい<sup>29)</sup>。

本件において、Aらが租税を滞納していることを前提として、Xが第二次納税義務を回避することのみを考えれば、それは可能であったように思われる。Xから事業譲渡または会社分割により別会社であるX'を作り、Xを清算したうえでX'において同じ事業を始めるスキーム、すなわち第二会社方式による事業再生を行えば、清算に伴ってXが債務免除益を享受していても、おそらくX'に第二次納税義務は問われなかったであろう<sup>30)</sup>。

しかし、一般的に言って、同じ事業を始めたとしても、元とは別の会社であることにより失われるものもあろう。そして、少なくとも本件においては、Xが第二会社方式により事業再生を行うことは不可能であったよう

---

29) 事業再生局面における課税関係について、主に欠損の利用という観点から議論した文献として、長戸貴之『事業再生と課税』(東京大学出版会、2017年)参照。

に思われる。なぜならば、X は酒類の製造および販売を行う会社であり、これらの免許（酒税法（昭和 28 年法律第 6 号）7 条、9 条）が第二会社方式による事業再生では X に受け継がれないからである<sup>31)</sup>。

以上のように、第二次納税義務を回避するのみであれば第二会社方式を採用すればよかったが、X が酒類の製造および販売事業を継続するためには第二会社方式を採用することはできなかったことを前提とすれば、本判決の結論にはさらなる批判が可能であろう。

まず、本判決の結論は、経営者の滞納租税債権に関する第二次納税義務という点につき、酒類の販売や製造などの許認可を必要とする事業を行う会社を、許認可を必要としない事業を行う会社よりも不利に扱っており、公平な結論を導いていないように思われる<sup>32)</sup>。また、本件で採用されたよ

---

30) X に滞納租税債権があった場合には、事業譲渡に伴って X' に対して第二次納税義務が発生する可能性があるが（税徴 38 条）、本件で問題となっているのは X の滞納租税債権ではなく A らの滞納租税債権であったため、本件における事業再生計画と同じく A らが X' の経営に参画しなければ、第二次納税義務を問われることはないであろう。

なお、第二会社方式採用時の第二次納税義務の適用範囲を拡大すべき旨を論じる文献として、我妻純子「事業再生を目的とする会社分割と課税」租税研究 848 号（2020 年）114 頁参照。

また、X に対する債務免除益課税についても、清算に伴って企業再生税制（法人税法 59 条 3 項など）が適用されるため、課税所得が生じる可能性は低いであろう。

31) 営業権の譲渡を受けても酒類の販売免許は受け継がれないことを前提とした判決として、酒類販売免許制違憲訴訟上告審判決（最判平成 4 年 12 月 15 日民集 46 巻 9 号 2829 頁）参照。

なお、産業競争力強化法にもとづく中小企業承継事業再生計画や中小企業等経営強化法にもとづく経営力向上計画の認定を受けて第二会社方式による事業再生を行う場合、一定の許認可については旧会社から引き継ぐことができるが（たとえば、中小企業等経営強化法施行令 9 条参照）、酒類の製造免許や販売免許は引き継ぐことができる許認可に含まれておらず、新たに取得しなければならない。また、そもそも、全ての第二会社方式による事業再生がこれらの計画の認定を受けて行われるわけでもない。

32) 筆者は憲法学上不案内であるためこのような検討を行うことはできないが、論者によっては、酒類販売免許が原因となって（いわば国の責任で）X が第二会社方式を採用できないことをあわせて、職業選択の自由（日本国憲法 22 条 1 項）の問題も議論の対象となるのかもしれない。酒類販売免許制度は違憲であるとする学説として、たとえば、三木義一「酒類販売免許制合憲論批判」三木・前掲注（7）292 頁〔初出：1985 年〕、同「酒販免許制合憲論批判再論」三木・前掲注（7）312 頁〔初出：1986 年〕参照。

うな債務免除による事業再生（資本再構成方式）を第二会社方式による事業再生よりも不利に扱うことは、倒産処理手続の選択に対する税制の中立性という観点からの問題もあろう。

倒産処理手続の選択に対する中立性の点については、「倒産処理手続の選択に対して税制が中立である必要はない、Xが債務免除を受ける場合（再建型手続）とXが清算する場合（清算型手続）を課税上同じように扱うべきだ、とは論じられない」という反論もあるかもしれない。しかし、この反論に対しても、清算型手続と再建型手続の選択に対する税制の中立性は従来から意識されてきた、という再反論が可能であろうと思われる。まず、平成22年度税制改正で清算所得課税が廃止され（平成22年法律第6号）、清算法人に対しても、再建型手続を選択した法人と同じように、債務免除益等に対する法人税が課されている。また、クラヴィス事件においては、清算型手続である破産手続の適用を受けた消費者金融会社の法人税の遡及修正が認められるか、という点が争われたが、再建型手続である会社更生手続の適用を受けた消費者金融会社に遡及修正を認めなかったTFK事件<sup>33)</sup>と同旨の結論が上告審判決で下されている<sup>34)</sup>。以上のように、立法においても司法においても、清算型手続と再建型手続の選択に対して税制は中立的であるべきだ、とこれまで捉えられてきたように思われる。

もちろん、判決文で明示的に第二会社方式を採用した場合との比較が論じられているわけではないし、このような関心を示唆するような判示も見当たらない。ただし、本判決は、結果として、一定の業種を不公平に扱い、

---

33) 東京高判平成26年4月23日税資264号順号12460。

34) 最判令和2年7月2日民集74巻7号1030頁。

控訴審判決の段階では（大阪高判平成30年10月19日民集74巻4号1121頁）、TFK事件控訴審判決と異なり遡及修正を認める結論が出されていた。これらの判決の結論の相違については、「会社更生手続と破産手続では企業の継続性が異なるので、判断が異なった面もあろう」（匿名記事「判批」判例タイムズ1458号（2019年）126頁）とする見解があった。しかし、クラヴィス事件上告審判決では、控訴審判決を破棄したうえで、TFK事件控訴審判決と同じく遡及修正を認めない判断がされている。

倒産処理手続の選択に中立的ではない帰結を導いているものであるように思われる。

## おわりに

本稿では、争点ごとに本判決の判示を分析したうえで議論した。争点 (1) に関する判示は従来の枠組を継承したものだが文理解釈の観点や本件の特殊性から問題がある点 (Ⅲ 3)、争点 (2) に関する判示は基準が明確ではないし、示唆される基準も妥当とは論じがたい点を指摘した (Ⅲ 4)。そのうえで、本判決の結論は、特定の業種を不公平に扱っているほか、倒産処理手続の選択に対して中立的ではない帰結を導いている旨を論じた (Ⅲ 5)。

本件は、東京高等裁判所に控訴中とのことである (事件番号：令和 2 年 (行コ) 241 号)。高裁においては、特に争点 (2) について、どのような事情があれば利益額が債権額から減額されるのかという要件を示したうえで、本件がそれに該当するかどうか明確に判断することが望まれよう。

\* 脱稿後、奥谷健監修、中尾隼大「判批」月刊税務事例 53 巻 7 号 (2021 年) 93 頁に触れた。