

■ Article ■

第二次納税義務の対象となる無償譲渡等と財産分与
東京高判平成30年2月8日（平成29年（行コ）第235号）
訟月65巻1号1頁

神奈川県大学法学部准教授 藤間 大順

.....
【事実の概要】

個人であるX（原告・控訴人・上告人）とAは夫婦であったが、平成12年5月26日に協議上の離婚の届出をした。その後、同月30日、Aが有する不動産（本件不動産）につき、Xへの財産分与として所有権を移転する登記がされた。Aは、平成8年分以降の所得税や平成9年に発生した相続に係る相続税につき附帯税をふくめて合計7億円を超える滞納状態にあったが、平成24年2月2日時点において、合計500万円ほどの財産のみ有していた。そのため、同日、所轄国税局長は、財産分与を受けたことを理由に、Xに対して国税徴収法（以下「法」という）39条にもとづく第二次納税義務として1億976万2000円を納付すべき旨の納付告知処分をした。これを不服とするXは、不服申立てを経て処分の取消しを求めて出訴した。なお、不服申立て段階において、処分額のうち64万8100円が取り消されている。

本件の争点は、①本件滞納国税について徴収不足が認められるか、②本件譲渡が無償譲渡等に該当するか、③徴収不足が本件譲渡に基因するか、④Xが本件譲渡時にAの「特殊関係者」であったか否か、⑤信義則違反など、⑥Xが負う第二次納税義務の金額という点である。本稿では、②に絞って解説する¹。

原審は、④および⑥の論点に関する検討によりXが納付すべき限度額を7724万7678円であるとして請求を一部認容、一部棄却した²。なお、本件は、下記のとおり控訴が棄却された後、上告不受理により³、原判決の結論が確定している。

【判旨】

控訴棄却。

②について原審は以下のように判示している。本判決は原判決を引用して控訴を棄却しているため、本稿では、下記の下記の原審の判示を本判決の判旨として捉えて論じる。

「国税徴収法 39 条に定める第二次納税義務の制度は、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補充的に納税義務を負担させるものであり（昭和 50 年 8 月 27 日最高裁判決参照）、この趣旨に鑑みると、滞納者の財産につき行われた譲渡の対価の額が同条にいう著しく低い額と認

められるか否かは、当該取引の内容や性質等に照らして、社会通念上、その対価の額が通常取引に比べて著しく低いものであるかどうかによって判断すべきものと解される。

そして、離婚に伴う財産分与……も国税徴収法39条所定の『譲渡』に当たると解されるところ……財産分与の額及び方法を定めるについては、当事者双方がその協力によって得た財産の額その他一切の事情を考慮すべきものであることは民法768条3項の規定上明らかであり、このことは、裁判上の財産分与であると協議上のそれであることによって、何ら異なる趣旨のものではない……。また、財産分与に関し当事者の協議等が行われてその内容が具体的に確定され、これに従い金銭の支払、不動産の譲渡等の分与が完了すれば、当該財産分与の義務は消滅するが、この分与義務の消滅は、それ自体一つの経済的利益ということができるので、財産分与として不動産等の資産を譲渡した場合、分与者は、これによって、分与義務の消滅という経済的利益を享受したものであるべきである（昭和50年5月27日最高裁判決参照）。しかるところ、財産分与が同項の規定の趣旨に反して不相当に過大である場合には、これを放置すると、その不相当に過大な部分につき、租税債権が徴収不足となる一方で、第二次納税義務者が同項の規定の趣旨に反して当該部分を保持して経済的利益を享受することとなり、納税者間の公平を失することとなるから、当該財産分与の内容や性質等に照らし、社会通念上、当該財産の分与により消滅すべき分与義務に係る債務の額……は通常取引に比べて著しく低いものであると認めることができる」。

「東京国税局長が本件不動産の本件譲渡時の時価を1億8801万8881円であると評価したことは相当である……AのXに対する財産分与のうち、清算的財産分与として相当な額は多くとも1152万2735円を超えるものではなく、扶養的財産分与として相当な額は432万円、慰謝料財産分与として相当な額は1000万円をそれぞれ超えるものではないといえるところ……本件離婚に伴いAがXに対して少なくとも3000万円を超えて財産分与をすることは民法768条3項の趣旨に反して不相当に過大なものとの評価を免れない……本件譲渡のうち少なくとも3000万円を超える1億5801万8881円相当の部分は、民法768条3項の規定の趣旨に反して不相当に過大な財産分与との評価を免れず、本件譲渡は国税徴収法39条の『著しく低い額の対価による譲渡』に当たる」。

【解説】

1 法39条の適用要件に関する従来解釈論と本判決

法39条にもとづき課される第二次納税義務につき、本判決は昭和50年の最高裁判例を引用して⁴、「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補充的に納税義務を負担させるもの」とその趣旨を捉えた。また、「離婚に伴う財産分与……も国税徴収法39条所定の『譲渡』に当たると解される」として、財産分

与は「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」(以下「無償譲渡等」という)にいう「譲渡」に該当する、とした。

法39条の要件については、滞納者が法定相続分に満たない財産のみ取得する遺産分割協議は第三者に利益を与える処分に該当し、この判断にあたり滞納者の詐害の意思は考慮要素とならないという最高裁判例(平成21年最判)があるものの⁵、この判例は一般的な解釈論については言及していない。一方、下級審裁判例(昭和45年東京地判)では、本件と同じく離婚時の財産分与および慰謝料の支払いが無償譲渡等に該当するか争われた事案において、法39条の要件を充足するには「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」として、個別の行為類型への該当性にかかわらず①異常な利益の供与が②必要かつ合理的な理由なく行われたことを法39条の適用要件と解すべきとされている⁶。この解釈論は、肯定的に評価する有力な学説があり⁷、通達などに類似の規定はないものの、その後の裁判例でも受け継がれている⁸。

本判決は平成21年最判にも昭和45年東京地判にも言及していない。平成21年最判に言及していない点については、同判決が一般的な解釈論を述べていないことから言及しなかったにすぎず⁹、むしろXの詐害の意思について検討していない点については同判決と整合的と言えよう。一方、①異常な利益の供与や②必要かつ合理的な理由という解釈論に何ら触れていない点については、このような解釈論を採用せず¹⁰、昭和45年東京地判が否定した行為類型に即した判断を行うべきであるとの考えがうかがわれる¹¹。

以上のような行為類型に即した判断を行う方針にもとづき、財産分与も法39条にいう「譲渡」に該当する、と本判決は判示している。この判示は一般的なものであり、広い射程を持つものであろう¹²。ただし、昭和45年東京地判の判示やそれに続く裁判例との整合性については、今後さらなる議論を行う必要がある。

2 「著しく低い額の対価」と財産分与

財産分与が「譲渡」に該当することを前提として、次に問題となるのは、本件における財産分与が「無償又は著しく低い額の対価による」ものか、という点である。

本判決は、「滞納者の財産につき行われた譲渡の対価の額が同条にいう著しく低い額と認められるか否かは、当該取引の内容や性質等に照らして、社会通念上、その対価の額が通常取引に比べて著しく低いものであるかどうかによって判断すべき」と検討要素を述べた。このような検討要素は、先行裁判例と整合的である¹³。

そして、Xが得た対価につき、所得税法上の譲渡所得の意義に関する名古屋医師財産分与事件上告審判決を引用し¹⁴、分与義務者は財産分与により分与義務の消滅という経済的利益を享受したものと判示している。本件では、分与義務は合計で3,000万円弱であったため、Xは同額の対価を得たものとしている。一方、Xが引き渡した不動産の時価は1億8801万8881円であったため、「著しく低い額の対価による」ものである、と結論づけている。

消滅した分与義務の金額と財産の時価を比較して無償譲渡等該当性を判断する手法も一般的なものであり¹⁵、広い射程を持つものと理解すべきであろう¹⁶。ただし、後述する倉見の評釈も指摘するとおり、このような手法と実務上用いられてきた「対価が時価のおおむね2分の1に満たない場合」¹⁷という基準の整合性については、今後さらなる議論を行う必要があるだろう。

3 本判決に関する先行学説¹⁸

先行学説として、下記のものがある。

本件の原告代理人である小田修司は、財産分与を受けた者（本件でいえばX）に対する第二次納税義務の賦課について、分与義務者（本件でいえばA）が財産分与によって得た譲渡所得に対する所得税の滞納税額を加味するのは望ましくないと論じている¹⁹。

また、倉見智亮は、本判決の評釈において、財産分与のうち第二次納税義務の賦課対象となる部分を無償譲渡として特定する解釈手法（無償譲渡説）の方が、本判決のように財産分与全体を低額譲渡として捉えて第二次納税義務の賦課対象と解する解釈手法（低額譲渡説）よりも法的安定性の観点から望ましいとする²⁰。理論的な検討の難しさから財産分与に対する第二次納税義務の賦課は慎重であるべきだ、と本判決を契機として議論する見解はほかにもある²¹。

さらに、倉見は、別稿において、本件におけるAの平成12年分の所得税の申告税額が過大であった可能性を指摘し、Xがこの点について権利救済を受けることは可能か、と論じている²²。平成18年最判の下で²³、仮にAが課税処分を受けていたならば当該処分の取消しをXが請求することは可能だが、本件ではAの税額は申告によって確定しているため、誤りがあったとしても救済を受けることは現行の判例理論の下では難しい点を指摘している。

【検討課題】

- ・「必要かつ合理的な理由」がある財産分与を法39条の適用対象から除外する解釈論の是非
- ・「著しく低い額の対価」の判断基準に関する立法の要否

以上

¹ なお、④について論じた原判決の評釈として、伊川正樹「判批」税務QA204号(2019年)76頁参照。

² 東京地判平成29年6月27日判タ1462号74頁。

³ 最決平成30年9月13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2018-31。

⁴ 最判昭和50年8月27日民集29巻7号1226頁。「昭和33年12月 租税徴収制度調査会答申」(日本租税研究協会ウェブサイト, 1958年)12～13頁も参照。

⁵ 最判平成21年12月20日民集63巻10号2516頁。

⁶ 東京地判昭和45年11月30日行集21巻11・12号1392頁。

⁷ 金子宏「判批」判例時報630号(1971年)120頁参照。ただし、平成21年最判の評釈である高橋祐介「判批」民商法雑誌142巻6号(2010年)65～66頁も参照。

⁸ たとえば、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。

⁹ なお、平成21年最判の評釈として財産分与と第二次納税義務についての議論が必要であることを指摘する文献として、浅妻章如「判批」法学協会雑誌130巻7号(2013年)236頁参照。平成21年最判の評釈である佐藤英明「判批」中里実ほか編『租税判例百選[第7版]』(有斐閣, 2021年)57頁も参照。

¹⁰ たとえば、財産分与に対する法39条の適用につき「必要かつ合理的な理由」があるとして処分を取り消した裁決として、国税不服審判所裁決昭和60年4月17日裁決事例集29集177頁参照。ただし、本件原判決は「必要かつ合理的な理由」による判断に親和的であるとする見解として、増田英敏「第二次納税義務の法的限界と租税公平主義(下)」税務弘報68巻2号(2020年)82頁参照。

¹¹ 法39条に定める「譲渡」の意義に関する通達からも(国税徴収法基本通達第39条関係3)、無償譲渡等該当性について行為類型に即して判断していることが示唆される(吉国二郎ほか編『令和3年改訂 国税徴収法精解』(大蔵財務協会, 2021年)381～382頁も参照)。ただし、①異常な利益の供与および②必要かつ合理的な理由という判断要素をもって法39条にいう「債務の免除」の解釈を論じた近時の裁判例として、東京高判令和3年12月9日(判例集等未登載, TAINSコード: Z999-7223)がある。

本判決やこれらの実務を全て整合的に解すならば、昭和45年東京地判が無償譲渡等に関する判断であったにもかかわらず、同判決が示した解釈論は債務の免除および第三者に利益を与える処分についてのみ現在では実務上採用されていると解すべきかもしれない。

¹² 加藤敬「判批」訟務月報65巻1号(2019年)10頁参照。

¹³ 広島地判平成2年2月15日判タ738号94頁、福岡高判平成13年11月9日裁判所ウェブサイト参照。国税徴収法基本通達第39条関係7も参照。

¹⁴ 最判昭和50年5月27日民集29巻5号641頁。

¹⁵ ただし、本判決のこのような手法に違和感があると述べる評釈として、林仲宣＝山本直毅「判批」税理64巻7号(2021年)241頁参照。

¹⁶ 同様の手法により第二次納税義務の賦課決定処分を取り消した裁決例として、国税不服審判所裁決平成30年1月11日裁決事例集110集249頁参照。

¹⁷ 国税徴収法基本通達第39条関係7(2)。この点についての議論として、牛嶋勉「第二次納税義務と連帯納付義務」税務事例研究40号(1997年)32～34頁参照。

¹⁸ 山田俊一「離婚に際する財産の分与者の滞納租税と、分与権利者への第二次納税義務の告知処分」税理61巻15号(2018年)212頁、宮本卓「財産分与と第

二次納税義務の『無償又は著しく低い額の対価による譲渡』の適用の可否」税務弘報 67 巻 9 号（2019 年）159 頁も参照。

¹⁹ 小田修司「財産分与と第二次納税義務」税務事例研究 139 号（2014 年）76～78 頁参照。

²⁰ 倉見智亮「判批」ジュリスト 1544 号（2020 年）184 頁参照。

²¹ 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）106～115 頁 [杉浦大介ほか執筆部分]，岸野悦朗「財産分与が行われた場合の滞納処分の在り方」南山経済研究 36 巻 1 号（2021 年）31 頁参照。また，浅田久治郎ほか『第二次納税義務制度の実務と理論 [改訂新版]』（大蔵財務協会，2006 年）213～214 頁も参照。

²² 倉見智亮「主たる納税者による過大申告と第二次納税義務者の権利救済」同志社法学 74 巻 3 号（2022 年）579 頁参照。

²³ 最判平成 18 年 1 月 19 日民集 60 巻 1 号 65 頁。