

2018年1月20日  
税理士 森澤 宏美

無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務  
(平成29年3月24日裁決)

I. 事案の概要

1. 事案の概要

本件は、原処分庁が、貸金業等を営む審査請求人(以下「請求人」という。)が国税を滞納していたJ(以下「本件滞納者」という。)との間でした裁判外の和解(以下「本件和解」という。)に基づき本件滞納者から受けた過払金の返還債務の一部免除が国税徴収法(以下「徴収法」という。)第39条《無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務》に規定する債務の免除に当たるとして、請求人に対して第二次納税義務の納付告知処分をしたところ、請求人が、本件和解は同条に規定する債務の免除には当たらないなどとして、同処分の全部の取消しを求めた事案である。

2. 基礎事実

(1) 本件滞納者は、平成27年11月9日現在、国税(以下「本件滞納国税」という。)を滞納していたが、本件滞納国税の全額を徴収するに足りる財産を有していなかった。

(2) 請求人と本件滞納者との間における金銭の貸付等の状況

イ. 請求人は、昭和62年7月6日、本件滞納者との間で利息制限法第1条所定の制限利率を超える利率を定めた金銭消費貸借取引に係る基本契約(以下「本件基本契約」という。)を締結するとともに、本件滞納者に「Kカード」と題する現金自動入出金機用のカード(以下「本件カード」という。)を貸与し、別表2の「取引日」欄記載の各年月日の「貸付」欄及び「弁済」欄記載のとおり、金銭消費貸借取引(以下「本件取引」という。)を行った。

ロ. 本件取引は、基本契約に基づき借入限度額の範囲内で借入れと弁済を繰り返すことを予定して行われたもので、その弁済の方式は、全貸付けの残元金について、毎月の返済期日に最低返済額及び経過利息を支払えば足りるとする、いわゆるリボルビング方式の一つである。

ハ. 本件滞納者は、平成元年11月10日、請求人に対し〇〇〇〇円を弁済することで、一旦、元金及び約定利息を完済し、その後、平成3年9月30日に請求人から新たに〇〇〇〇円を借り入れた(以下、昭和62年7月6日から平成元年11月10日までの取引を「本件取引1」といい、平成3年9月30日から平成21年5月18日までの取引を「本件取引2」という。)

ニ. 本件滞納者は、平成6年8月10日、「〇〇」と題する書面(以下「平成6年〇〇書」という。)

を作成し、請求人にこれを交付した。

これに基づき請求人は、同日、本件滞納者との間で、借入極度額の増加に伴う「〇〇」と題する契約書(以下「平成6年契約書」という。)を作成した。

なお、平成6年〇〇書の請求人が記入する欄には、従前の契約書を破棄したことを示す記載が、また、平成6年契約書には、請求人が原本を、本件滞納者が控えを授受したことを示す記載がある。

### (3) 本件取引に係る過払金返還請求についての和解

イ. 請求人は、本件滞納者から本件取引に係る過払金につき不当利得の返還を請求され、その後、平成22年8月11日、当該不当利得返還請求について本件滞納者と本件和解をした。本件和解に伴い、要旨以下の内容の「和解書」と題する書面(以下「本件和解書」という。)が作成された。

A 請求人は、本件滞納者に対し、本件取引で生じた過払金返還債務に関する和解金として〇〇〇〇円(以下、この和解金を「本件和解金」という。)を支払う(第1条)。

B 請求人は、本件和解金を2回に分割し、平成22年11月30日までに〇〇〇〇円を、平成23年5月2日までに〇〇〇〇円を支払う(第2条)。

C 本件滞納者は、請求人が、本件和解金の支払を完了したときは、本件滞納者の請求人に対する本件取引に関するその余の過払金返還請求権及びその他の一切の請求権を放棄する(第3条)。

D 請求人と本件滞納者との間には、契約の種類名称の如何にかかわらず本件和解書に定める以外に何ら債権債務もないことを相互に確認する(第5条)。

ロ. 請求人は、本件滞納者に対し、平成22年11月29日に〇〇〇〇円、平成23年5月2日に〇〇〇〇円を支払い、本件和解金の支払を完了した。

## II. 争点

- (1) 本件滞納国税に係る徴収権は、時効により消滅しているか否か。
- (2) 第二次納税義務に係る徴収権は、主たる納税義務と別個独立して、時効により消滅しているか否か。
- (3) 請求人は、本件和解によって、徴収法第39条に規定する債務の免除を受けたといえるか否か。また、を受けたといえる場合、請求人が受けた利益の額はいくらか。

本稿では、上記の争点のうち、(3)について検討する。

## III. 争点についての主張

### 1. 原処分庁の主張

以下のとおり、請求人は、本件和解により徴収法第39条に規定する債務の免除を受けており、請求人が受けた利益の額は、〇〇〇〇円である。

- (1) 徴収法第39条に規定する債務の免除を受けたこと

徴収法第 39 条に規定する債務の免除には、民法第 519 条の規定による債務免除のほか、契約による免除も含まれる(国税徴収法基本通達第 39 条関係の 4)とされており、本件和解に基づく債務の免除もこれに該当する。

(2) 請求人の受けた利益の額

イ. 本件取引 1 と本件取引 2 は、本件滞納者が平成元年 11 月 10 日に本件取引 1 を完済したのち、平成 3 年 9 月 30 日に再度借入を行う際、本件滞納者と請求人が新たに基本契約を締結した事実が認められないこと及び本件取引 1 において発行した本件カードを本件取引 2 においても引き続き使用して現金自動入出金機での借入を行っていることなどから、同一の基本契約に基づく一連の継続した取引として過払金を計算すべきである。

また、過払金返還請求権の消滅時効の起算点は、基本契約の終了時であるところ、基本契約は継続しているのだから、そもそも過払金返還請求権の消滅時効の議論に至らない。

ロ. 請求人に貸金業法第 43 条第 1 項の規定の適用があるとの認識を有するに至ったことについてやむを得ないといえる特段の事情はないことから、請求人は、民法第 704 条に規定する悪意の受益者と推定され、また、推定を覆滅する立証をしたとは認められないことから、過払金には過払利息を付加して計算すべきであり、このことは請求人が主張する平成 14 年 10 月 1 日以降であっても変わらない。

ハ. 以上を前提に過払金返還請求権の金額を算定すると、〇〇〇〇円となり、この金額から本件和解金を差し引いた〇〇〇〇円が、請求人が本件和解による債務の免除によって受けた利益の額である。

なお、本件滞納者は請求人に対し、上記のとおり過払金返還請求権を有するところ、当該金額に比して、本件和解金は、早期かつ円満確実に解決を図るとした互譲をもってしても低額であり、合理性を有していないのは明らかである。

2. 請求人の主張

以下のとおり、請求人は、本件和解によって、徴収法第 39 条に規定する債務の免除を受けたとはいえない。

(1) 本件和解には徴収法第 39 条は適用されるべきではない

徴収法第 39 条の立法趣旨及び民法第 696 条の「和解の確定効」からすれば、本件和解中に文言上「債務の免除」に該当する一条項が存在していても、和解契約全体として内容上の合理性が認められる場合には、徴収法第 39 条は適用されるべきではない。

私法秩序を支えている基本法たる民法自身より自主的紛争解決機能を託されている和解契約(民法第 695 条、696 条)につき、これを徴収法第 39 条に規定する債務の免除に該当するとして、その効力や履行結果を否認し、和解契約当事者である請求人に第二次納税義務を負担させることは、徴収法第 39 条に規定する第二次納税義務制度の趣旨を逸脱したものであり、殊に本件和解のような手続上も内容上も合理性を有する和解契約までも否認することは、私法秩序を混乱させるものとして違法・不当な処分である。

(2) 受けた利益の額の算定に誤りがあること

仮に、請求人が徴収法第 39 条に規定する債務の免除を受けたといえる場合であっても、当該債務の免除によって受けた利益の金額算定方法には誤りがある。

イ. 原処分庁は、基本契約が終了しない限り過払金返還請求権の消滅時効は起算されない旨主張するが、取引の終了時を起算点とする最高裁判所平成 21 年 1 月 22 日第一小法廷判決・民集 63 卷 1 号 247 頁に反し失当である。

本件取引は、本件取引 1 と本件取引 2 との二つに分かれ、両取引を連続して充当計算できない結果、本件取引 1 の終了時(平成元年 11 月 10 日)から時効期間 10 年を経過し、本件取引 1 に係る過払金返還債務は時効により消滅している。

また、最高裁判所平成 20 年 1 月 18 日第二小法廷判決・民集 62 卷 1 号 28 頁が事実上一個の貸付取引といえるか否かを区別すべき指標として挙げている具体的事情へ本件取引を当てはめると、本件取引 1 の期間は 2 年 4 か月強であるが、その直後の取引断絶期間は 1 年 11 か月弱と長期であること、本件取引 1 当時の基本契約終了に伴って、本件カードも失効させられていること、本件取引 2 の開始時にあって、年利、毎月の最低返済額等、契約条件がある程度変更されていること等から、本件取引 1 と本件取引 2 は、事実上も別個の貸付取引である。

ロ. 請求人は、本件滞納者に対し、貸金業法第 43 条第 1 項で交付が義務付けられている適法な書面を交付したものと理解・認識していたのだから、本件取引 2 の当初から善意の受益者であり、過払利息を付加すべきではない。

ハ. 上記ロのとおり請求人が善意の受益者であるとする、本件取引 1 の過払金債務が時効消滅した後の残債務は、〇〇〇〇円余りとなり、徴収法第 39 条に規定する「債務の免除」があったかという視点から見れば、せいぜい〇〇〇〇円余のカットがあったに過ぎず、少なくとも同法同条で第二次納税義務の成立要件として挙げられている「無償又は著しく低い額の対価による譲渡」とは同列の、財産流出が懸念されるような「債務の免除」は存在しない。

#### IV. 審判所の判断

##### 1. 法令解釈等

###### (1) 徴収法第 39 条について

イ. 徴収法第 39 条に規定する第二次納税義務の制度は、本来の納税義務者が納付すべき国税の法定納期限の 1 年前の日以後に、その財産について無償又は著しく低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により、その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、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免れた第三者に対して、当該国税の納付義務を補充的に負わせることによって、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、当該国税の徴収確保を図ろうとする制度であると解される。

ロ. 国税徴収法基本通達第 39 条関係の 4 は、徴収法第 39 条に規定する「債務の免除」には、

民法第 519 条による(すなわち単独行為としての)債務免除のほか、契約による免除も含まれる旨定めているが、それらが上記のような徴収法第 39 条の制度趣旨に合致するといえるだけの実質を有するものである限り、法形式により取扱いに差異を設けるべき理由はないから、この定めは当審判所においても相当と認められる。

ハ. 徴収法第 39 条は、「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」と規定していることから、受けた利益の額は処分時において算定することとなる。ただし、上記 A に記載する処分に停止条件が付されている場合、停止条件付法律行為は、停止条件が成就した時からその効力を生ずる(民法第 127 条第 1 項)から、受けた利益の額を算定すべき処分時とは、処分の効力が生じた停止条件の成就時であると解される。

## (2) 過払金について

イ. 同一の貸主と借主との間で基本契約に基づき継続的に貸付けとその弁済が繰り返される金銭消費貸借取引において、借主がそのうちの一つの借入金債務につき利息制限法所定の制限を超える利息を任意に支払い、この制限超過部分を元本に充当してもなお過払金が存する場合、この過払金は、当事者間に充当に関する特約が存するなど特段の事情のない限り、弁済当時存在する他の借入金債務に充当されるものである。

ロ. 過払金充当合意を含む基本契約に基づく継続的な金銭消費貸借取引においては、同取引により発生した過払金返還請求権の消滅時効は、特段の事情がない限り、同取引が終了した時から進行するものと解するのが相当である。

ハ. 貸金業者が利息制限法所定の制限超過部分の利息を債務の弁済として受領したが、その受領につき貸金業法第 43 条第 1 項の適用が認められない場合には、特段の事情があるときでない限り、民法第 704 条の「悪意の受益者」であると推定されるものと解するのが相当である。

## 2. 認定事実

### (1) 本件取引 1 について

イ. 本件取引 1 の開始日に請求人と本件滞納者との間で本件基本契約書が取り交わされ、本件取引 1 の最終弁済後も、請求人が本件基本契約書を預かったまま本件滞納者に返還しなかったものと認められる。

ロ. 請求人が、本件取引 1 の最終弁済後、本件カードの返却を受けたり失効手続を行ったりした形跡は認められないことから、本件取引 1 の最終弁済後においても、本件滞納者は、本件カードを保管していたものと認められる。

ハ. 上記イ及びロからすれば、請求人及び本件滞納者は、本件取引 1 の最終弁済後も、将来における取引の再開を見込んでいたものと認められる。

### (2) 本件取引 2 について

イ. 本件滞納者は、本件取引 2 の開始日である平成 3 年 9 月 30 日に請求人から〇〇〇〇円を借り入れているところ、同日付の基本契約書について、請求人及び原処分庁のいずれから

も提出はない。

ロ. 平成 6 年〇〇書の請求人記入欄に従前の契約書が破棄されたことを示す記載があるが、その後、平成 6 年〇〇書を作成した平成 6 年 8 月 10 日までに、新たな契約書を取り交わしたことを示す記載がないことからすれば、上記の破棄された従前の契約書は本件基本契約書であったと認められる。

ハ. 本件取引 2 の開始に際し、請求人が与信審査を行った形跡は認められない。

ニ. 以上のことから、本件取引 2 の開始日において、基本契約が締結され、契約書が取り交わされた事実は認められない。

### (3) 本件和解について

本件和解書は、和解契約(民法第 695 条)の成立を証するものであり、本件和解は、本件滞納者が本件和解金の支払を受けることを停止条件として、請求人に対して本件取引に関するその余の過払金返還請求権及びその他の一切の請求権を放棄することを約したものであることが認められ、また、請求人が、本件和解書に定められた本件和解金の支払を完了したことが認められる。そして、その他、当審判所に提出された全証拠によっても、両者の間で本件和解の合意内容と異なる合意がされた事実は認められない。

## 3. 当てはめ

### (1) 徴収法第 39 条の債務の免除

本件和解は、本件滞納者が本件和解金の支払を受けることを停止条件として、請求人が負う本件取引に関する過払金返還債務を免除する旨の合意を含む契約であり、このような契約による免除も徴収法第 39 条の債務の免除に含まれることは上記 1. の(1)のとおりであるところ、本件和解金の支払が履行され、下記(2)のとおり本件和解により請求人が実際に免除を受けた金額も確定できること、その他、両者の間で本件和解の合意内容と異なる合意がされた事实在認められないことからすれば、本件和解による債務免除は、債務免除としての実質を有するものと評価できるものであり、徴収法第 39 条に規定する「債務の免除」に該当する。

したがって、請求人は、本件和解によって、徴収法第 39 条の規定する「債務の免除」を受けたと認めるのが相当である。

### (2) 請求人が受けた利益の額

徴収法第 39 条は、「これらの処分により受けた利益」と規定されているところ、本件和解は、本件和解金の支払の履行を停止条件とするものであり、本件和解金が支払われた平成 23 年 5 月 2 日にその効力を生じるから、請求人は、同日現在で負っていた過払金返還債務の金額〇〇〇〇円の債務免除を受けたと認められ、当該金額が、請求人が受けた利益の額となる。

### (3) 結論

上記のとおり、債務免除により受けた利益が現に存する額は〇〇〇〇円であると認められるところ、原処分のその他の部分について請求人は争わず、その他、当審判所に提出された証拠資料等によっても、これを不相当とする理由は認められない。

したがって、原処分は、納付すべき限度の額につき、〇〇〇〇円を超える部分は違法となる。よって、原処分の一部を取り消すこととする。

## V. 研究・・・裁決に賛成

### 1. 本件の意義

本件は、請求人が国税の滞納者との間でした裁判外の和解に基づく過払金の返還債務の免除が、国税徴収法 39 条にいう「債務の免除」に当たるか否かが争われた事案である。

徴収法 39 条に定める「無償又は著しく低い価額の譲受人等の第二次納税義務」の制度に関しては、これまで、「著しく低い額の対価」による譲渡があった場合の著しい低額の判定をめぐる争いや、「第三者に利益を与える処分」に過大役員退職給与や遺産分割協議が、第三者に異常な利益を与える行為として含まれるか否かなどが争われてきた。しかしながら、徴収法 39 条に規定する処分のうち、「債務の免除」については裁判で争われたケースはほとんど見受けられず、裁決事例として過去の係争を見るのみである。そのため、どのような処分が徴収法 39 条に規定する「債務の免除」に該当するのかは明確ではない。

本件は徴収法 39 条に規定する「債務の免除」の範囲を明らかにしたことに第一の意義がある。そして「債務の免除」の範囲が明らかになったことにより、この規定が内包する問題点を浮き彫りにしたことに、第二の意義を見出すことができる。

### 2. 本裁決の判断構造

本件においては、まず徴収法 39 条に規定する第二次納税義務の制度について説明した後、国税徴収法基本通達第 39 条関係の 4 が、本条の「債務の免除」には、民法 519 条による債務免除のほか、契約による免除を含むと規定していることは、徴収法 39 条の制度趣旨に合致するだけの実質を有する限り、この定めは当審判所においても相当と認められるとした。

そして、本件和解は、本件滞納者が和解金の支払を受けることを停止条件として、請求人が負う過払金返還債務を免除する旨の合意を含む契約であると認定し、このような契約による免除も徴収法 39 条の債務の免除に含まれること、本件和解により請求人が実際に免除を受けた金額も確定できることから、請求人は本件和解によって、徴収法 39 条の規定する「債務の免除」を受けたと認めるのが相当である、と判断した。

また、請求人が受けた利益の額については、次のように計算した金額とした。すなわち、認定事実により本件取引はその全体が基本契約に基づく一つの貸付取引であること、請求人は民法 704 条に規定する悪意の受益者であることを前提とした上で、利息制限法所定の制限利率による引き直し計算を行い、その金額から和解金を差し引いた金額を、過払金返還請求権の額、つまり請求人が受けた利益の金額と判断した。

### 3. 第二次納税義務の意義

#### (1) 第二次納税義務の意義及び法的性格<sup>1</sup>

第二次納税義務とは、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徴収すべき額に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をいい、この義務を負担する者を第二次納税義務者という(国税徴収法 32 条以下、地方税法 11 条以下)。

第二次納税義務制度の趣旨は、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不可能であると認められる場合に、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者とし、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。<sup>2</sup>

第二次納税義務は、本来の納税義務に代わるものであるから、本来の納税義務が納付・免除等によって消滅した場合は、第二次納税義務も当然に消滅する。これを第二次納税義務の附従性という。また、第二次納税義務は、本来の納税義務者に対して滞納処分を執行しても徴収すべき税額に不足すると認められる場合に限り、その不足見込額を限度として認められる。これを第二次納税義務の補充性という。<sup>3</sup>

#### (2) 国税徴収法 39 条における第二次納税義務制度の趣旨及び解釈

国税徴収法 39 条における第二次納税義務の成立要件は、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(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、②その無償又は著しい低額の処分が、当該国税の法定納期限の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こと、④国税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に基因すると認められること、の4項目(要件)である。<sup>4</sup>

徴収法 39 条の第二次納税義務の制度の趣旨は、納税者が国税の差押えを免れるため財産を譲渡した場合において、その譲渡が虚偽表示に基づくとき又は国税通則法 42 条の詐害行為に該当するときは、本来であれば訴訟手続によってその行為を取消さなければならないが、それでは租税の簡易迅速な確保を期し得ないため、無償譲渡等が詐害行為となるような場合には、その処分の受益者に対し第二次納税義務を負わせ、実質的には、詐害行為の取消しをした場合と同様の効果を得ようとするものであると解されている。<sup>5</sup>

徴収法 39 条の解釈として、詐害行為の意思との関係については、納税者の無償譲渡等の処分

---

<sup>1</sup> 第二次納税義務制度をめぐっては種々の問題が挙げられるが、第二次納税義務者の権利救済については、増田英敏「第二次納税義務の権利救済と今日的課題」税理 47 巻 13 号 9 頁(2004 年)参照。

<sup>2</sup> 金子宏『租税法〔第 22 版〕』154 頁(弘文堂、2017 年)。

<sup>3</sup> 金子宏・同 160 頁以下。

<sup>4</sup> 占部裕典「国税徴収法 39 条の適用対象—『その他第三者に利益を与える処分』の意義」『行政と国民の権利 水野武夫先生古稀記念論文集』724 頁以下(法律文化社、2011 年)。

<sup>5</sup> 吉国二郎ほか『国税徴収法精解』361 頁以下(大蔵財務協会、2005 年)。



行為は悪意でなくもよい(旧法4条の7では、無償譲渡等の処分が「差押ヲ免ルル為」されたことが要件であったが、その文言が昭和34年の国税通則法改正に際し削除された)こと、また詐害行為取消権の制度とは別個の制度であるから、条文の文理解釈上明らかなとおり、「詐害の意思」は要件ではない、と解されている。<sup>6</sup>

徴収法39条に規定する処分行為「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」のうち、「債務の免除」には、民法519条の規定による債務免除のほか、契約による免除も含まれる(国税徴収法基本通達39条関係の4)とされている。<sup>7</sup>

#### 4. 検討

本件では、請求人が本件滞納者との間でした裁判外の和解契約が徴収法39条の債務の免除に該当するか否かが争われた。審判所は本件和解の「債務の免除」の該当性の判断にあたり、同条の制度趣旨の解釈から、本件の契約による免除が徴収法39条の制度趣旨に合致するといえるだけの実質を有するものであると評価できることから、徴収法39条の債務の免除に当たると判断した。この点につき、「債務の免除」の該当性についてその範囲を示す一例となった点において本件の判断は評価できる。

また、本件の貸付取引の詳細について事実認定を行い、請求人が受けた利益の額を客観的な算定根拠を明らかにしたうえで認定したことは妥当である。

本件において審判所が下したこれらの判断については妥当といえるものの、判断の理由とされた徴収法39条の解釈は、徴収法39条が内包する問題を示すものであるといえることができる。すなわち、請求人は、和解契約全体として手続上も内容上も合理性を有する場合には、徴収法39条に規定する債務の免除があったとはいえない旨主張した。これに対し審判所は、徴収法39条は文言上「債務の免除」と規定するのみで他の要件を付加していないのであり、同条の第二次納税義務の制度趣旨からすれば、第三者に利益を与える典型的な法律行為そのものである債務の免除に当たりさえすれば、同条に規定する債務の免除に当たるといふべきである、として請求人の主張を退けたのである。

先に確認したとおり、徴収法39条の適用要件として、詐害の意思は必要とされず、利益を与える処分の相手方は特殊関係者に限らず第三者でよいとされている。請求人の主張を退けた理由である「第三者に利益を与える典型的な行為そのものである債務の免除に当たりさえすれば、同条に規定する債務の免除に当たるといふべき」という審判所の論理には問題があろう。なぜなら、この論理では、詐害の意思なく行った私法上有効な契約の当事者が、不意打ち的に第二次納税義務者となってしまう結果を招きかねないのである。

担税力に即した課税を求める租税公平主義の観点からは、徴収確保を目的とする第二

---

<sup>6</sup> 浅田久治郎ほか「租税実務徴収講座 第三巻 特殊徴収手続」133頁(ぎょうせい、1999年)、金子宏・前掲注(2)158頁、占部裕典・前掲注(3)733頁以下。詐害の意思が不要であるとする判決として最判平成21年12月10日民集63巻10号2516頁、大阪地判平成19年12月13日判タ1269号169頁、等。

<sup>7</sup> 浅田久治郎ほか・同134頁。

次納税義務制度の実効性は確保されるべきである。しかしながら、租税徴収の確保という目的のために、租税法律主義が軽視されることはあってはならない。租税法は侵害規範であるがゆえ「租税法律主義により課税庁の恣意的課税を阻止するということを憲法が命じているのであるからその租税法律主義の要請を形骸化させないために文理解釈により厳格な法解釈がなされるべき」<sup>8</sup>である。文理解釈によらず、「法の趣旨や目的を重視した解釈を趣旨解釈であるとして許容すると、租税法律主義の要請である法的安定性と予測可能性を法解釈の名の下に阻害する」<sup>9</sup>結果を招くのである。

三木義一教授は、第二次納税義務制度について、「私法上は主たる納税義務者と別人格である法人や自然人に対して、①納税者の租税を徴収するため、②本来の納税者と特定の関係にある第三者に対して、③徴収権限を拡大するためにとられた強権的な制度なのである」<sup>10</sup>、として、課税庁に強大な権力が与えられている制度であることを指摘されている。

審判所における徴収法 39 条の解釈では、適用要件を形式的に充足しさえすれば、第三者が第二次納税義務納者となってしまう。「徴税の確保」という目的の下、課税庁の徴収権が拡大解釈され、予測可能性が侵害されることになるのである。<sup>11</sup>

この徴収権限の拡大を牽制するのは、無償譲渡等の第三者に利益を与える処分における、その行為の合理性の有無である。東京地判昭和 45 年 11 月 30 日判決<sup>12</sup>では、徴収法 39 条に規定する利益の処分について、裁判所は「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、処分行為が当事者において合理的な事情あるいは合理的な理由が存する場合については徴収法 39 条適用のための要件が充足されていたとしても適用が否定されることを示している。いか

---

<sup>8</sup> 増田英敏『リーガルマインド租税法〔第 4 版〕』470 頁（成文堂、2013 年）。

<sup>9</sup> 増田英敏・同 471 頁。

<sup>10</sup> 三木義一・兼平裕子「判例分析ファイルその 70 第二次納税義務者の争い方」税経通信 60 卷 12 号 241 頁（2005 年）。

<sup>11</sup> 実際に、平成 25 年 3 月 27 日の裁決事例において、不動産の賃貸人である請求人が、国税を滞納している賃借人との間の不動産賃貸借契約を合意により解約した際、当該合意に基づき賃借人から敷金返還請求権の放棄を受けたことは徴収法第 39 条の債務の免除に該当するとして第二次納税義務の納付告知処分を受けた事案が争われた。平成 20 年 12 月 3 日裁決事例においても、不動産賃貸借契約の解約時に敷金及び建設負担金の返還義務を免れたことが徴収法第 39 条の無償譲渡等の処分に当たるとして第二次納税義務の納付告知処分を受け、その是非が争われた。

いずれの事案についても事実認定の結果、敷金等は賃貸借契約の合意に基づく損害賠償金や違約金債務の弁済に充当されるものであるから利益の処分を受けたとはいえず徴収法第 39 条に規定する債務の免除には当たらないとして、納付告知処分の全部を取消すべきであると判断された。

<sup>12</sup> 東京地判昭和 45 年 11 月 30 日行集 21 卷 11・12 号 1392 頁。

なる事情をもって「合理的な事情」や「合理的な理由」が存するといえるかは徴収法 39 条の趣旨・目的のもとで個別的に判断するしかないものと考えられるが、処分の背景に存する合理的性の有無が徴収法 39 条の適用関係に影響を及ぼすことを明示している。

占部裕典教授は、「国税徴収法 39 条の適用において、『詐害の意思』は要件ではないと解されるが、『合理的な事情』や『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しているといえよう。」<sup>13</sup>と述べておられるが妥当な見解と解する。なぜなら「合理的な事情」や「合理的な理由」の有無により徴収法 39 条の適用範囲が確定できるのであれば、予測可能性の確保に寄与するからである。

## 5. 結論

本件は、裁判外の和解が徴収法 39 条の債務の免除に該当するか否かが争われ、同条に規定する第二次納税義務の制度の趣旨・目的から、本件和解契約は債務の免除に該当すると判断された事例であった。本判決における審判所の判断については妥当なものとするが、判断に当たって審判所が示した論理は、徴収法 39 条の制度自体が内包する問題を提起するものであった。

経済社会の多様化に伴い、私人間で行われる契約もその目的に応じて多様化・複雑化し、以前であれば想定できなかったような契約でも、当事者間においては合理的な目的に基づき行われる場合も存すると考えられる。また、情報化社会といえども、契約の相手方の経済状況（滞納税金の有無）を把握することは實際上、困難であろう。そのような状況において、契約の自由という法律上の大原則に基づき行った私法上有効な契約の当事者が、「徴税の確保」という目的の下、不意打ち的に納付告知処分を受けるという徴収法 39 条の第二次納税義務制度は、納税者の予測可能性が確保されておらず租税法律主義の観点から問題のある制度であるといえよう。強大な徴収権限を有する課税庁には、第二次納税義務の納付告知処分に当たっては、私法上の契約の背景に「合理的な事情」あるいは「合理的な理由」が存在するか否か、その処分行為の目的を精査すべきことが強く要請される。

---

<sup>13</sup> 占部裕典・前掲注（3）740 頁以下。