

第二次納税義務の告知処分とその理由附記の要否

国税徴収法第三九条の「著しい低額譲渡」の判断要素

広島地裁昭和五〇年四月二二日判決

昭和四四年（行ウ）第二七号納税告知処分取消請求事件

判例時報七九四号五八頁

浅田 久治郎

（税務大学校
研究部教授）

〔事実〕

訴外滞納会社（K有限会社）は、昭和四二年一〇月二五日に甲・乙・丙三つの物件（宅地・建物）を、代金一、二〇〇万円でX（原告）に譲渡し、翌月二十九日にその旨の登記をした。

滞納会社は、昭和四三年九月二二日現在において法人税等の国税四〇六万余円を滞納しており、Y国税局長（被告）は、その滞納国税を徴取するために同日付でXに対して第二次納税義務の告知をした。すなわち、X局長は、右の滞納会社・X間の譲渡につき国税徴収法（以下「徴収法」と略称）第三九条の規定の適用があるとして、納付の限度額を一、七五万余円とする納付通知処分をした。Xはこの第二次納税義務の告知処分を不服としてY局長に対する異議申立てをした（昭和四三・一〇・一〇）ところ、同局長は、限度額を一、二九二万余円とする一部取消しの決定をした（昭和四四・七・二三付）。しかし、Xは、この一部取消し後の処分になお不服で、全部取消しを求めて提訴した^{（注）}のが本件である。

Xの主張の要点は、①第二次納税義務の告知処分としての納付通知書の記載が不備であること、②本件譲渡は徴収法第三九条にいう「著しい低い額の対価による譲渡」（以下「著しい低額譲渡」という。）に該当しないこと、の二点において本件告知処分が違法である、というにある。

一 納付通知書の記載

納付通知書の記載事項については、徴収法第三二条第一項の規定を受けて同法施行令（以下「徴収令」と略称）第一一条第一項の規定が設けられている。そして、Xが問題とする同項第四号は「その者につき適用すべき第二次納税義務

に関する規定」を記載すべき旨を定め、国税徴収法施行規則別紙第一号書式では当該欄として「国税徴収法第 条第 項」との様式(空白に適用条項を書き込む趣旨のもの)を定めている。

本件の納付通知書には、当該欄に「国税徴収法第三九条」と記載し、備考欄には、甲・乙・丙各物件の所在地、面積、筆数、家屋番号などを表示したうえ「(これら)に対するもの」との記載があった。^(注3)

これについてXは、徴収令第一条第一項第四号の規定は「単に規定の条項のみを記載すれば足りるということではなく、第二次納税義務の成立要件を規定した法条のうちで該当する条項及び該当要件を記載させる趣旨である」から、「納税者が行なった処分の時期及びその内容、第二次納税義務者の受けた利益、納税者と第二次納税義務者との関係等について被通知者が書面自体によって理解し得る程度の記載が要求される」のに、本件の「納付通知書に記載された文言によっては、原告は第二次納税義務を負う理由を理解することができないから、本件納付通知書の記載は不備であり、本件告知処分は違法であると主張した。

二・著しい低額譲渡

本件譲渡が著しい低額譲渡に該当しないとするXの主張理由は三つある。

(一) 第一には、本件譲受価額一、二〇〇万円は当時(昭和四二・一〇・二五)の適正な時価であって、著しい低額譲渡ではないとする。

(二) 第二の理由は、Y局長が本件物件の評価額を増額変更したことに関連する。Y局長は処分時において一、九五一万余円と評価していたのを異議審理の段階で二、四九二万余円と増額評価しており、Xは、これが行政不服審査法第四七条第三項の不利益変更禁止の規定に違反して無効であるとし、Y局長の当初の評価額一、九五一万余円と譲受価額

一、二〇〇万円とを比較すると六〇％超であるから、著しい低額譲渡ではないと主張している。

(三) 第三の理由は不明確であるが、著しい低額譲渡かどうかは口頭弁論終結時をもって判定時期と解すべきであり、本件譲受け後において本件物件に「投下した費用を考慮」に入れると著しい低額譲渡でない、との趣旨のようである。

〔判旨〕

請求棄却。

一 納付通知書の記載

この点について本判決は、徴収令第一条第一項第四号の「目的の一つは課税根拠を相手方に知らせることによってその不服申立に便宜を与えるためと解されるから、納付通知書には第二次納税義務を認めた原因としての具体的事実を記載することが望ましいことはいうまでもない」としながら、「しかし、本件に係る国税徴収法三九条所定の第二次納税義務については、同条はもともと詐害行為に当る行為があった場合その行為の取消が行なわれたと同一の効果を行政処分によって実現するため設けられた規定であるから、納付通知書に条文の記載があれば滞納者と第二次納税義務者間の行為の具体的内容が納付通知書上明らかでなくても、その行為の当事者としての第二次納税義務者としては国税徴収法施行令一一條一項一號ないし三號所定の記載と相まって課税理由は自ら理解できる筈である」とし、それに続けて「また文理解釈上も『その者につき適用すべき第二次納税義務に関する規定』とは第二次納税義務を定めた法条のことを指称するものというべきであるから、前記施行令一一條一項四號所定の記載としては、『国税徴収法三九條』と記載すれば足りるものと解するのが相当である」とし、さらに「しかも本件の場合」は備考欄の記載と相まって著し

い低額譲渡が「課税理由となっていることを知り得たものと推認できる」として、Xの主張を排斥している。

二 著しい低額譲渡

この点について本判決は、まず、本件不動産の当時（昭和四二・一〇・二五）における時価を「少なくとも二、五〇〇万円を超えるもの」と認定したうえで、「本件不動産の譲渡時の価格及び前記認定した本件不動産の譲渡に至る経緯ならびに原告と滞納会社との関係等諸般の事情を考慮すると、原告が滞納会社より本件不動産を時価をはるかに下廻る一、二〇〇万円で譲受けた行為は、国税徴収法施行令一四条にいう『著しく低い額の対価による譲渡』に該当するものというべきである」と判示した。

なお、本判決は、Y局長の異議審理段階における増額評価は不利益変更禁止の規定によって妨げられるものではないとし、また、著しい低額譲渡の判定基準時期は口頭弁論終結時ではなくて譲渡行為時であるとして、前述のXの主張を排斥しているが、これらの点は本評釈では取り上げないので、詳細は省略する。

〔評釈〕

結論には賛成。理由づけには若干問題がある。

一 納付通知書の記載

(一) 徴収令第一一条第一項第四号の規定が文字どおり適用法条の記載で足りる趣旨かどうかの問題を考えるに当たって想起されるのは、青色申告承認の取消通知書の理由附記をめぐる論争である。すなわち、旧法人税法第二五条第九項（現行一二七条二項）の「当該通知の書面にその取消の基因となった事実が同項各号のいずれに該当するかを附記しな

なければならない」との規定について、該当条号の記載で足りるのか、それとも処分理由の具体的記載を必要とするのか、の問題があったことは周知のとおりである。これについて最高裁判決——昭和四九年四月二五日第一小法廷判決（最民集二八―三―四〇五）及び昭和四九年六月一日第三小法廷判決（訟務月報二〇―九―一七〇）——は、取消通知書に附記を命じた趣旨・目的は、①処分庁による処分の慎重性の担保と②相手方の不服申立てのための便宜供与とにあり、処分理由の具体的記載が必要である旨を判示した（この判決をどう理解するかの問題もあるように思われるが、（注）ここではこの程度の要約にとどめる。）。

徴収令第一一条第一項第四号の規定についても、これと同様の解釈をすべきかどうかが問題である。本件Xの主張は前掲最高裁判決を念頭に置いたものと推察できるし、また、そのような主張のもとに争われた事件（後述(四)参照）もある。

(三) 一般論としては、理由附記などの方法により処分の具体的理由を明示するのが望ましいことはいうまでもない。しかし、現在の実情は、むしろ理由附記などを要するのが例外であって、それを要求されていないのが通常である。

この背景には、処分理由の附記などがなくても相手方はそれを知りうるのが通常である——その処分がされるまでに調査その他の接触の機会があり、それを通じて処分理由を知りうるのが通常である——との現状に対する認識があるように思われる。そして、その前提のもとに、行政の円滑性の要請と相手方の利益保護の要請との調和点を「原則として処分理由の附記などの措置は不要」というところに求め、相手方の利益をより重視する必要がある処分についてだけ、例外的に理由附記などの措置が要求されているものと考えられる。

このように理由附記などの措置を一種の調和点としてとらえたとすれば、各種の処分の性質、重要性などの差異によ

って、理由附記などの措置の内容にもその程度の差異があり得る。従って、青色申告承認取消しのように、いったん与えた利益を奪う処分について理由の具体的記載が必要だとしても、そのような処分とは異なる第二次納税義務の告知処分について、それと同様であるべきだということにはならない。

(四) 第二次納税義務の告知処分は、すでに成立している第二次納税義務を確定する^(注5)とともに、その履行を請求するものである。この確定手続という面からみれば、告知処分は第二次納税義務者に対する一種の課税処分であって、白色申告に係る更正等の課税処分と同様に、理由附記などの措置を不必要とすることも考えられるが、本来の租税債務者でない者に対する不利益処分である点を重視すれば、ある程度その利益保護を考慮するのが妥当である。しかし、そうかといって第二次納税義務の成立要件に関する具体的事実を掲げて記載するのでは、極めて煩さに過ぎ、行政の迅速性等の要請に反することになりかねない。そこで、両者の調和点として適用法条の記載を要求したのが徴収令第一条第一項第四号の規定と解される。

この結果を、前掲最高裁判決のいう理由附記の「趣旨・目的」の面からみると、①第二次納税義務の成立要件は比較的詳細に規定されていること、②第二次納税義務者は納税者と特殊な関係にあること、^(注6)③主要な要件事実は無償譲渡などの異なる事実であること、から考えて、徴収令第一条第一項各号の記載があれば不服申立ての便宜供与の点に欠けるところはないであろうし、また、処分の慎重性の担保の点においても、一〇種類の第二次納税義務のうちから特定するものであること——特に主要な要件事実の希少性——を考えると、十分とはいえないにしてもその要請に答えているものといえよう。

(四) 以上述べたところから本判決をみると、徴収令第一条第一項第四号の趣旨・目的がいくつかあることを意識し

ている（と推察される）のに「目的の一つは」として不服申立ての便宜供与の面だけを取り上げていることなど、もの足りない点はあるが、その結論には賛成である。

なお、本判決と結論同旨の裁判例として、東京地判昭和四九年二月二〇日（訟務月報二一—三—六九四）がある。その事件では、原告が前掲最高判昭和四九年四月二五日を引用して処分理由の具体的記載が必要であるのにそれを欠く違法があると主張したのに対し、そのような「記載を命ずる規定はなく」、第二次納税義務の告知処分と青色申告承認の取消処分とは「その性質と法定の要件を異にしこれを同一に論ずることはできない」と判示している。（注）

二 著しい低額譲渡

(一) 本判決は、時価二、五〇〇万円超の不動産を対価一、二〇〇万円で譲渡したものと認定したうえ、著しい低額譲渡に該当する旨判示しており、その結論には賛成であるが、問題とすべきはその理由に述べられている判断要素である（本評釈では、この点だけを取り上げる）。すなわち、本判決は、①譲渡時の財産の価格、②譲渡に至る経緯、③滞納会社とXとの関係、④「等諸般の事情」を「考慮すると」著しい低額譲渡に該当する旨判示しているが、このうち譲渡の経緯（②）及び譲渡の当事者の関係（③）は——事情の説明としてはともかく——著しい低額譲渡の判断要素になり得るかどうかの疑問である。

(二) 本判決は、譲渡の経緯について、滞納会社の財産を処分して同社と関連会社との「運営資金に充てる必要が生じたためであって、処分価格については運営資金として必要な額等を考慮して一、二〇〇万円と定め」たと認定している。しかし、この経緯が著しい低額譲渡の判断に影響を及ぼすとは考えられない。譲渡の経緯については、例えば、倒産したために財産を処分するときは時価そのものが低額に評価されるとか、過去の行為に対する慰籍料の意味を含む譲

渡のときは慰籍料を対価に含めて考えるとかのように、それを判断要素に含めたと同様の結果になることはあるが、それは時価又は対価の額がそうだとしたことであって、時価及び対価とは別に譲渡の経緯自体を考慮に入れることは——特に、時価や対価に反映されない譲渡の経緯もあることを考えると——妥当でない。

また、譲渡の当事者の関係について本判決の意味するところは必ずしも明確でないが、譲渡の経緯からんで滞納会社の代表者とXとの身分的關係にふれていること——さらに、判文上は著しい低額譲渡の判断後の部分においてではあるが、Xが「徴収法三九条にいう滞納会社の特殊關係者に該当する」と判示していること——から考えると、当事者の身分的關係によって著しい低額譲渡かどうかの判断に差異を生ずるとの趣旨と思われる。そうだとすれば、その不当なことはないまでもない。ある譲渡が、当事者の身分的關係によって、あるときは著しい低額譲渡とされ、あるときはそうでないこととされることには、合理的な理由がないからである。

(三) 低額譲渡かどうかは、専ら財産の客観的な時価と対価との比較によって決すべきものであり、また、その低額の程度が著しいかどうかは、具体例に応じ、社会通念に照らして判断する^(注9)ことになるが、その場合でも、主たる判断要素は時価と対価の額である。次に紹介する裁判例でも、——時価と対価との関係以外の事項に言及したものは後記⑤の判決だけであって、少なくとも判決文の上では——専ら時価と対価との比較によって著しい低額譲渡かどうかを判断しているものがほとんど全部とってよい。

(1) 著しい低額譲渡に該当するとしたもの

① 高知地判昭和四一年四月四日(国税庁編・第二次納税義務関係判例集一九三頁) 評価額三〇〇万余円の土

地・建物を代金一〇〇万円で譲渡(対価は三三・三%)

② 高松高判昭和四二年四月一七日（前掲判例集二三九頁） 前記①事件の控訴審判決である。

③ 広島高（岡山支部）判昭和四五年三月二七日（前掲判例集三八〇頁） 旧徴収法第四条の七に関するもので、

評価額九〇万円の宅地を三五万円の債務負担付で贈与（対価は三八・九％）

④ 東京高判昭和四八年一月二九日（前掲判例集六二九頁） 評価額三八六万余円の建物を代金一五〇万円で譲

渡（対価は三八・九％）

(2) 著しい低額譲渡に該当しないとしたもの

⑤ 松江地（浜田支部）判昭和四四年七月二日（前掲判例集三〇九頁） 時価三三〇万円の機械器具等を代金三〇

八万余円で譲渡（対価は九三・三％）

なお、この事案で処分庁が認定した対価は二二八万余円であったが、それに関連してこの判決は、著しい低額譲渡かどうかは「画一的に判定できるものではなく、財産の種類等に応じて具体的に判断されるべき」もので、「一般的に時価が明確である財産については価額の差が比較的僅かであっても『著しく低い額の対価による譲渡』と判定すべき場合の多いことを肯認すべき」ものとし、時価三三〇万円が明確な事情にある場合——この事案では三三〇万円で転売することが関係者間で知られていた場合——には、代金二二八万余円で譲渡すること（対価は六九・一％）も著しい低額譲渡に該当するとの趣旨を述べている。

(注1) 当時は、国税不服審判所制度の発足前であって、このような提訴が許されていた（昭和四五年法律第八号による改正前の国税通則法八七条一項）。

(注2) なお、Y局長の主張によれば、昭和四四年一〇月一五日付書面によって処分の具体的根拠を明らかにしたとのことであるが、その具体的な内容は判文上不明である。

(注3) 不利益変更の禁止について、当時の国税通則法は行政不服審査法の規定を準用していた(昭和四五年法律第八号による改正前の国税通則法七五条)。

(注4) 例えば、村井正「青色申告承認取消処分における理由附記の程度」(税務弘報二二一八一―一二)では、問題になった旧法人税法第二五条第八項第三号の取消事由についても、具体的事実関係の記載を要しない例外の場合が「あり得るとも説める」判決だ、としている。

(注5) 第二次納税義務の成立時期については説が分れているが、納付通知書による告知処分によって第二次納税義務が確定することについては異説がない(なお、西沢博「第二次納税義務の性格と成立および確定」国税速報二六四八号参照)。

(注6) 徴収法第三九条の第二次納税義務については、第三者もそれを負う場合があるが、その者は、純然たる第三者というよりも、無償譲受けなどという特別の關係に立つ者である。

(注7) この評釈として竹下重人「国税徴収法三九条の第二次納税義務制度の趣旨等」(シエトイエル一五七一―一八)がある。そこでは、前掲東京地判が「原告の主張を排斥したのも、やむを得ないところである。しかし、原告の指摘は立法論としては傾聴すべきものを含んでいる」(前掲書二二二ページ)とされている。

(注8) これに反する判決がある。東京地判昭和四五年一月三〇日(行裁例集二一一―一三九二)は、慰養料、財産分与等の意味を含む贈与について―その慰養料等を対価とみることなく―「無償又は著しく低い額の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」は徴収法第三九条所定の行為には該当しない旨判示しているが、この理由づけには賛成できない(なお、この判決の評釈として金子宏・判例時報六三〇―一二〇、真鍋薫・税務事例三一―二一四、荒川雄二郎・税務事例三一―四一―二六がある)。

(注9) この意味では、本判決のいう「諸般の事情を考慮する」のと同じ結果になるとも思われるが、殊更に「諸般の事情」として取り上げる必要性はないと考える。

(注10) 同旨のものに国税徴収法基本通達(国税庁長官通達昭四一・八・二二)第三九条関係七がある。