

平成21年4月24日判決言渡 同日原本領収 裁判所書記官

平成●●年(〇〇)第●●号 告知処分取消請求事件

口頭弁論終結日 平成21年3月10日

判 決

原告 株式会社X

被告 国

処分行政庁 東京国税局長

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

東京国税局長が原告に対して平成17年7月1日付けで納付限度額を3497万0875円としてした、納税者A株式会社の滞納国税に係る第二次納税義務の告知処分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、A株式会社(以下「A」という。)から8944万3393円の債権(不動産の売却による代金支払請求権)を代金4472万1600円で買い受けた原告が、東京国税局長から、同債権譲渡は国税徴収法(以下「徴収法」という。)39条にいう「著しく低い額の対価による譲渡」に当たるとして、原告の納付限度額を3497万0875円とするAの滞納国税に係る第二次納税義務の告知処分を受けたので、これを不服として、同告知処分の取消しを求める事案である。

1 前提事実

本件の前提となる事実は、次のとおりである。証拠により容易に認めることができる事実等は、その旨付記した。その余の事実は、当事者間に争いがない。

(1) 当事者等

ア 原告は、不動産の売買、賃貸、管理及び仲介等を目的とする会社であり、平成19年10月11日、有限会社Xが商号を変更して通常の株式会社へ移行したものである。(弁論の全趣旨)

後記(5)の債権譲渡が行われた平成16年2月12日当時の有限会社Xの社員構成及び各社員の出資金額は、次のとおりであった。(乙)1の1、弁論の全趣旨)

B (以下「B」という。)	150万円(50%)
C (以下「C」という。)	75万円(25%)
D (以下「D」という。)	75万円(25%)
(合計 300万円)	

イ Aは、ホテル業、パチンコ店の経営等を目的とする会社である。(乙)1の1)

平成15年12月31日当時のAの株主構成及び各株主の所有株式は、次のとおりであった。

E (以下「E」という。)	8100株(40.5%)
B	8100株(40.5%)
C	2200株(11%)
D	1600株(8%)
(合計 2万0000株)	

ウ E及びBは夫婦であり、C及びDは、いずれもEとBの間の子である。
(証人E、弁論の全趣旨)

(2) Aの事業の変遷

ア Aは、昭和54年に設立された当初はホテル経営をしていたが、平成に入ってからパチンコ店経営に転身し、千葉県野田市（以下「野田市」という。）、茨城県結城市（以下「結城市」という。）及び岩手県北上市（以下「北上市」という。）において、順次パチンコ店を開店した。

イ Aは、その後営業不振に陥り、平成13年ころ、北上市のパチンコ店の営業を譲渡し、同14年9月ころに野田市のパチンコ店を、同15年5月に結城市のパチンコ店をそれぞれ閉店した。（甲20、証人E、弁論の全趣旨）

ウ Aは、その後は実質的には事業を行っていなかったところ、平成16年6月7日、玉川税務署長に対し、同年5月31日をもって休業した旨の届出をした。（乙12）

(3) Aによる不動産の売却等

ア Aは、平成15年3月27日、株式会社F（以下「F」という。）との間で、Aが所有する別紙物件目録記載の各不動産（北上市のパチンコ店の土地建物。以下、併せて「本件不動産」という。）をFに代金1億8000万円で売却する旨の売買契約（以下「本件売買契約」という。）を締結した。

本件売買契約には、要旨次の約定があった。（乙3）

(ア) 売買代金（1億8000万円）の支払方法

a 3000万円については、平成15年3月末日に200万円、同年4月15日及び同年5月末日に500万円ずつ、同年6月末日に300万円、同年7月から9月までの各末日に200万円ずつ、同年10月末日に900万円を支払う。

b 1億5000万円については、平成15年11月から同19年12月までの各末日に300万円ずつを支払う。

(イ) 抵当権の抹消登記手続等

Aは、売買代金（1億8000万円）が全額決済された後、直ちに、本件不動産に設定されているG保険相互会社（以下「G」という。）の抵当権（債権額1億9000万円）及び株式会社H銀行（以下「H銀行」という。）の根抵当権（極度額1億円）について抹消登記手続をし、又は同手続に必要な書類をFに交付する。

(ウ) 会社分割

Aは、Fにおいてパチンコ店の営業を続けていくために、本件売買契約締結後速やかに会社分割をする。同会社分割後の新会社は、風俗営業等の規制及び業務の適正化等に関する法律に基づくパチンコ店の営業許可及びその関連を持つ会社とする。同新会社をFに売却することとするが、その代金は本件売買契約に含まれるものとする。

イ 有限会社I（以下「I」という。）は、平成15年3月27日、Aに対し、本件売買契約に基づくFの債務について連帯して保証する旨約した。

(4) 本件不動産に設定された抵当権等の処理に関する合意等

ア Aは、本件売買契約締結に先立つ平成15年2月1日、Gとの間で、要旨次のとおり合意した（なお、同年1月30日の時点で、AのGに対する元本債務の残額は、1億7097万0798円であった。）。

(ア) Gは、Aが本件不動産を売却することを承諾する。

(イ) Aは、本件不動産の売却代金のうち9515万5393円をGに対する債務の返済に充てる。

(ウ) Gは、平成20年1月までに9515万5393円が返済された場合には、本件不動産に設定されたGの抵当権について抹消登記手続をすることを承諾する。

イ Aは、本件売買契約締結後の平成15年8月18日、H銀行との間で、要旨次のとおり合意した（なお、同年9月30日の時点で、AのH銀行に対する元本債務の残額は、7億0035万5481円であった。）。

- (ア) H銀行は、Aが本件不動産を売却することを承諾する。
- (イ) Aは、Fの振出し又は裏書に係る約束手形50枚（平成15年11月から同19年11月までの各末日を支払期日とする額面109万6000円の約束手形49枚及び同年12月末日を支払期日とする額面114万0607円の約束手形1枚（額面合計5484万4607円））に裏書し、これらを一括してH銀行に交付する。
- (ウ) H銀行は、前記（イ）の約束手形が全額決済された場合には、本件不動産に設定されたH銀行の根抵当権についての抹消登記手続に必要な書類をAに交付する。
- (エ) 前記（イ）の弁済金は、本件不動産に設定されたH銀行の根抵当権を実行した場合のH銀行に対する配当（極度額1億円）に何ら影響を与えないものとする。

ウ Aは、平成15年3月から同年10月までの間に、Fから、本件売買契約に基づく売買代金（1億8000万円）のうち前記（3）ア（ア）aの3000万円を現金で受領し、G及びH銀行に劣後する本件不動産の根抵当権者に対する債務の各弁済等に充てた。

Aは、前記（3）ア（ア）bの1億5000万円のうち5484万4607円については、Fから前記イ（イ）のと通りの約束手形を受領し、裏書した上で、これらをH銀行に交付した。

Aは、前記（3）ア（ア）bの1億5000万円のうち前記イ（イ）の約束手形分を除く9515万5393円については、Fから各月190万4000円ずつ（ただし最終月は残額とする。）を現金で受領することとし、後記（5）の債権譲渡までに、平成15年11月分から同16年1月分までの3回分合計571万2000円をFから受領し、これをGに対する債務の返済に充てた。

エ A及びGは、平成16年2月、AがGに3500万円を一括弁済するこ

とを条件に、Gにおいて、本件不動産に設定されたGの抵当権について抹消登記手続をすることを合意した。(乙31、弁論の全趣旨)

Aは、後記(5)の債権譲渡の後である平成16年2月18日、Gに対して3500万円を支払い、同月23日、本件不動産に設定されたGの抵当権について抹消登記手続がされた。(乙2の1ないし5、31)

(5) Aから原告への債権譲渡

Aは、平成16年2月12日、原告との間で、本件売買契約に基づく売買代金の金額(1億8000万円)から前記(4)ウのとおり受領した金額を控除した残額である8944万3393円のFに対する支払請求権(以下「本件債権」という。)を代金4472万1600円(以下「本件対価額」という。)で原告に譲渡する旨の債権譲渡契約を締結した(以下「本件債権譲渡」という。)

(6) 本件訴訟に至る経緯等

ア 東京国税局長は、平成17年7月1日当時、Aに対し、別紙国税債権目録記載のと通りの国税債権を有していた。しかし、Aは、前記(2)イ、ウのとおり同15年5月に結城市のパチンコ店を閉店してからは実質的には事業を行っておらず、同16年6月7日には同年5月31日をもって休業した旨の届出をしており、また、みるべき資産もなかったもので、同17年7月1日当時、Aについて滞納処分を執行してもなお徴収すべき額に不足する状況にあった。

イ 東京国税局長は、平成17年7月1日付けで、本件債権譲渡は著しく低い額の対価による譲渡であり、かつ、Aの滞納国税に係る徴収不足は本件債権譲渡に基因するとして、徴収法39条に基づき、原告に対し、納付限度額を3497万0875円とする第二次納税義務の告知処分(以下「本件処分」という。)をした。

ウ 原告は、平成17年8月1日、本件処分を不服として異議申立てをし

たが、東京国税局長は、同年10月26日付けで、上記異議申立てを棄却する旨の異議決定をした。

エ 原告は、平成17年11月24日、前記ウの異議決定を経た後の本件処分を不服として審査請求をしたが、国税不服審判所長は、同18年6月26日付けで、上記審査請求を棄却する旨の裁決をした。

オ 原告は、平成18年12月22日、本件訴訟を提起した。（当裁判所に顕著な事実）

2 争点

本件の争点は、①徴収法39条は憲法84条に違反するか、②本件債権譲渡は「著しく低い額の対価による譲渡」（徴収法39条）に当たるか、③原告はAの「親族その他の特殊関係者」（徴収法39条、38条）に当たるか、④本件処分は信義則ないし禁反言の原則に違反するかである。

3 当事者の主張の要旨

(1) 争点①（徴収法39条は憲法84条に違反するか）について

ア 原告の主張

徴収法39条にいう「著しく低い額」は、抽象的かつ多義的な概念であり、あいまいで不明確というべきであるから、憲法84条が規定する租税法律主義の一内容である課税要件明確主義に違反する。

したがって、徴収法39条は、憲法84条に違反し、無効である。

イ 被告の主張

徴収法39条にいう「著しく低い額」の概念については、滞納者の詐害行為又はこれに準ずる行為に対する租税の徴収の確保を図るという同条の趣旨及び目的に照らして明確にすることができ、このような不確定概念を用いて規定することには、必要性及び合理性がある。

したがって、徴収法39条は憲法84条に違反するものではない。

(2) 争点②（本件債権譲渡は「著しく低い額の対価による譲渡」（徴収法3

9条)に当たるか)について

ア 被告の主張

ある財産の譲渡が「著しく低い額の対価」によるものであるか否かは、当該財産の種類、数量の多寡及び時価と対価の差額の大小等を総合的に考慮して、当該取引価額が通常取引価額、すなわち時価に比して社会通念上著しく低いと認められるか否かにより判断すべきである。そして、確定期限未到来の金銭債権の時価の算定は、当該債権の回収が不能であることが明白であるなどの特別な事情がない限り、一定の利率（約定利率があればそれを用い、なければ民事法定利率又は商事法定利率を用いる。）の下で複利計算して一定期間後一定額を受け取るために現在要する額を算出する方法（つまり、将来の確定期限までの金利を割り引く方法）によって行うべきである。

本件債権については、その回収が不能であることが明白であるなどの特別な事情はないから、本件債権譲渡当時の時価は、商事法定利率年6%を用いて前記の算出方法によって算定した金額である7975万8475円となる（別表1参照）。そして、F及びIの経営状態は良好であり、それまでの債務の履行状況にも問題はなかったものであるところ、4472万1600円という本件対価額は上記時価の約56.07%にすぎず、上記時価との差額も約3500万円もの高額に上っていることからすると、本件対価額は「著しく低い額」に当たるといふべきである。

イ 原告の主張

(ア) 本件債権に係るFからAへの支払は、抵当権者であるGのAに対する債権の弁済に充てられていたのであるから、本件債権の実質的な債権者はAではなくGであり、本件債権譲渡は、実質的にはGから原告に対して債権を移転するものであったといふべきところ、Gは、前記1(4)エのとおり、本件不動産に設定されていたGの抵当権につい

て抹消登記手続をするための金額を3500万円と評価した上で、本件債権譲渡に伴って同額を受領し、実際に抹消登記手続がされているのであるから、本件債権譲渡当時の本件債権の時価は3500万円であったというべきである。

そして、本件対価額は、上記3500万円に、Aからの希望によって約1000万円を上乗せされて決められたものである。

このように、本件対価額は上記時価を上回っているのであるから、本件債権譲渡が「著しく低い額の対価による譲渡」には当たらないことは明らかである。

(イ) 仮に、本件債権の時価が被告主張の7975万8475円であるとしても、本件対価額は「著しく低い額」には当たらない。

すなわち、「著しく低い額」とは、「著しく」という言葉の意味内容、及びそれが「無償」と並列的に規定されていることからすれば、無償に準ずる極めて低い金額を指すものというべきであるから、時価の30%を超える金額がこれに該当すると解することは不可能であり、本件対価額は上記時価の30%に相当する金額を上回っている。

また、国税徴収法基本通達（以下「基本通達」という。）39条関係6は、「時価のおおむね2分の1に満たない価額をもつて著しく低いと判定しても差し支えない」と定めているところ、基本通達は、「著しく低い額」についての前記解釈からすれば課税基準となり得ないというべきであるが、仮にこれに従うとしても、本件対価額は前記時価の約56.1%に相当し、「時価のおおむね2分の1」を上回っている。

(ウ) そして、本件債権譲渡は租税を回避する目的によるものではないのであるから、この点からみても、「著しく低い額の対価による譲渡」には当たらない。

(3) 争点③(原告はAの「親族その他の特殊関係者」(徴収法39条、38条)に当たるか)について

ア 被告の主張

(ア) Aの前記1(1)イの株主構成及び各株主の所有株式は、本件債権譲渡が行われた平成16年2月12日当時も変化がなかった。

したがって、B、C及びDは、本件債権譲渡の時点において、Aの株式の59.5%を所有するとともに、原告について100%の出資持分を有していたことになるから、原告は、Aの「親族その他の特殊関係者」(徴収法39条)に当たる(国税徴収法施行令13条1項7号)。

そうすると、原告は、本件債権譲渡により受けた利益の限度で第二次納税義務を負うことになるところ、本件債権の時価7975万8475円と本件対価額4472万1600円の差額3503万6875円から、本件債権譲渡における公正証書等費用6万6000円を差し引いた金額である3497万0875円が、本件処分における納付限度額となる。

(イ) 原告が主張する後記イ(ア)の各株式譲渡の事実については否認する。

なお、仮に、同各株式譲渡によって原告が滞納会社の親族その他の特殊関係者でなくなっていたとしても、原告は、本件債権譲渡により受けた利益が現に存する限度(以下、同限度の利益を「現存利益」という。)で第二次納税義務を負うところ、原告の現存利益は、平成17年7月1日の時点で原告が本件債権について既に支払を受けていた3236万8000円(これが現存しないことについての主張立証はない。)に、履行期限が未到来の債権の時価5297万1689円を加えた金額である8533万9689円(別表2参照)と本件対価

額4472万1600円の差額である4061万8089円から、公正証書の作成費用等6万6000円を差し引いた額4055万2089円ということになり、これは本件処分における納付限度額3497万0875円を上回っているから、本件処分の適法性に影響はない。

イ 原告の主張

(ア) a Eは、前記1(1)イのとおりAの株式を8100株所有していたところ、平成16年1月14日、このうち600株を代金6万円(1株当たり100円)でJ(以下「J」という。)に売却し、同月15日、更に同5500株を代金55万円(1株当たり100円)でK(以下「K」という。)に売却した。

b Bは、前記1(1)イのとおりAの株式を8100株所有していたところ、平成16年1月14日、このうち4900株を代金49万円(1株当たり100円)でJに売却し、同月28日、残りの3200株を代金40万円(1株当たり125円)で株式会社L(以下「L」という。)に売却した。

c Cは、前記1(1)イのとおりAの株式を2200株所有していたところ、平成16年1月28日、同株式すべてを代金27万5000円(1株当たり125円)でLに売却した。

d Dは、前記1(1)イのとおりAの株式を1600株所有していたところ、平成16年1月28日、同株式すべてを代金20万円(1株当たり125円)でLに売却した。

(以下、前記aからdまでの各株式譲渡を併せて「本件各株式譲渡」という。)

(イ) 本件各株式譲渡により、本件債権譲渡当時のAの株主構成及び各株主の所有株式は、次のとおりになっていた。

L 7000株(35%)

J 5 5 0 0 株 (2 7 . 5 %)

K 5 5 0 0 株 (2 7 . 5 %)

E 2 0 0 0 株 (1 0 %)

(合計 2 万 0 0 0 0 株)

(ウ) したがって、本件債権譲渡の時点においては、Aは同族会社ではなくなっていたのであるから、原告はAの「親族その他の特殊関係者」には当たらない。

(エ) 権利を取得した者が「親族その他の特殊関係者」であることは、第二次納税義務の実質的な要件というべきであるところ、原告は、前記(ウ)のとおりAの「親族その他の特殊関係者」には当たらないから、第二次納税義務を負わない。

また、仮に原告が第二次納税義務を負うとしても、権利を取得した者が「親族その他の特殊関係者」に当たらない場合には、それは現存利益の限度となるところ、原告は、平成17年7月1日までに本件債権について返済を受けた金員のほとんどを運転資金その他に費消してしまっていたものであるから、現存利益はない。

(4) 争点④(本件処分は信義則ないし禁反言の原則に違反するか)について

ア 原告の主張

(ア) Aの代表者(E)及び原告の代表者(B)は、平成16年2月初めころ、本件債権譲渡に先立ち、大森税務署を訪れ、担当職員に対し、それまでの経緯や事実関係を説明した上で、本件債権譲渡における税法上の問題点について相談したところ、担当職員は、本件対価額が本件債権の金額の50%以上の金額であることや、4年間の長期分割払いのリスクを考えれば、本件債権譲渡に問題はない旨の回答をした。

A及び原告は、前記回答を信頼し、Aにおいて原告に本件債権譲渡をするに至ったものである。

(イ) 本件処分は前記(ア)の回答に反するものであり、信義則ないし禁反言の原則に違反する。

イ 被告の主張

(ア) 原告が主張する前記ア(ア)の事実については否認する。

(イ) 原告が主張する前記ア(ア)の事実を前提としても、原告が信頼したという回答はいわば現場の職員によるものであり、税務官庁が納税者に対して信頼の対象となる公的見解を表示したと評価し得るものではない。したがって、本件処分が信義則ないし禁反言の原則に違反すると解する余地はない。

第3 争点に対する判断

1 争点①(徴収法39条は憲法84条に違反するか)について

徴収法39条が規定する第二次納税義務の制度は、形式的には第三者に財産が帰属していても、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うな場合に、その形式的な権利の帰属を租税徴収上は否定しつつ、しかも、私法秩序を乱すことを避けて、形式的に財産が帰属している第三者に補充的に滞納者の納税義務を負担させることによって、租税徴収の確保を図るものである。

徴収法39条の「著しく低い額」は、それ自体としては不確定概念であるけれども、これは、滞納者の財産には、不動産のように値幅のあるものもあり、また、時価が明確でないものもあることから、それらの譲渡における具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るために、そのような不確定概念を採用したものであり、そのような定め方をすることには必要性及び合理性があると認めることができ、また、この不確定概念については、第二次納税義務の制度の前記趣旨に照らし、個々の具体的な事案において、後記2のように社会通念によってその意義を明確にすることができるものである。

したがって、徴収法39条が課税要件明確主義に違反するということはでき

ず、同条が憲法 84 条に違反する旨の原告の主張は理由がない。

2 争点②（本件債権譲渡は「著しく低い額の対価による譲渡」（徴収法 39 条）に当たるか）について

(1) 前記 1 で説示した第二次納税義務の制度の趣旨に照らすと、ある財産の譲渡が同条の「著しく低い額の対価による譲渡」に当たるか否かについては、当該財産の種類、数量の多寡及び時価と対価の差額の大小等を総合的に考慮して、当該取引価額が通常取引価額、すなわち時価に比して社会通念上著しく低いと認められるか否かにより判断されるべきものと解するのが相当である。

(2) そうすると、まず、本件債権の時価の算定が問題になるところ、一般に、金銭債権の時価は、これを算定する時点において、当該金銭債権の回収が不能であることが明白であるなどの特別な事情がない限り、債権の当該時点における現在価値で算定すべきものである。そして、確定期限未到来の金銭債権の時価の算定は、一定の利率の下で複利計算して一定期間後一定額を受け取るために現在要する額（債権の現在価値）を算出する方法、すなわち、将来の確定期限までの金利を割り引く方法によって行うべきであり、ここで適用する利率については、約定利率があればそれを用い、それがなければ民事法定利率又は商事法定利率を用いるのが相当である。

本件債権については、本件債権譲渡が行われた平成 16 年 2 月 12 日の時点においてその回収が不能であることが明白であるなどの特別な事情は認められないから、前記の方法によってその現在価値を算出すると、会社間の債権であることから商事法定利率である年 6 % が適用される結果、別表 1 記載のとおり 7975 万 8475 円となる。

これに対し、原告は、本件不動産に設定された G の抵当権について抹消登記手続をするために、A が G に対して支払った 3500 万円という金額をもって、本件債権の時価であると主張する。しかし、本件債権は、A を

債権者とし、Fを債務者とする本件売買契約に基づく売買代金債権の一部であり、Gの原告に対する貸金債権とは主体も内容も異なるものであるし、実際にも、本件売買契約に基づく売買代金としてFからAに対して支払われた金員は、Gの原告に対する債権に係る弁済だけでなく、H銀行の原告に対する債権に係る弁済（前記第2の1（4）イ（イ）、ウのとおり、約束手形の決済という形式が採られていた。）にも充てられていたのであって、3500万円という上記金額が直ちに本件債権に対する評価を示すものでないことは明らかである。そして、乙31によれば、GがAから3500万円の一括弁済を受けることによって抵当権の抹消登記手続に応ずることとした理由は、Fの資力を懸念したからではなく、平成16年1月にAから同年2月で事業を休止する旨の説明を受けたことから、Aからの回収可能性の低下を危惧し、また、パチンコ店の土地建物という本件不動産の特殊性による換価の困難等の事情を総合的に考慮した結果としての経営判断に基づくものであったことが認められるのである。

したがって、原告の前記主張は採用することができない。

- (3) ア 次に、本件債権譲渡について、当該財産の種類、数量の多寡及び時価と対価の差額の大小等を総合的に考慮して、当該取引価額が時価に比して社会通念上著しく低いと認められるか否かを判断することになるが、譲渡の対象となった財産が本件債権のような債権の場合には、当該債権の債務者の資力や連帯保証人の資力などにより債権の回収可能性に問題があるか否かについても、上記判断の過程において検討されるべきものである。

イ そこで検討するに、甲7ないし9、11、乙24ないし30、32、36、37及び弁論の全趣旨によれば、次の各事実が認められる。

- (ア) Fは、前記第2の1（4）ウのとおり、本件売買契約に基づく売買代金につき、Aに対し、平成15年3月から同年10月までの間に合

計3000万円を、また、同年11月から同16年1月（本件債権譲渡の前）までの間に合計571万2000円をそれぞれ支払ったが、いずれについても遅滞はなかった。また、Aによる裏書を経てH銀行に交付された約束手形50枚（額面合計5484万4607円）についても、本件債権譲渡の前までに支払期日が到来する分については、正常に決済されていた。

また、Fは、平成15年12月1日から同16年11月30日までの事業年度において、営業利益、経常利益及び当期利益のいずれにおいても黒字を計上していた。

- (イ) Iは、平成15年3月27日、原告との間で、Iが原告からパチンコ店の設備等を代金9000万円で購入受け、同代金について、本件売買契約における前記第2の1(3)ア(ウ)の約定による会社分割の登記手続きが完了した月から各月末日に250万円ずつを支払う旨(36回の分割払)の設備等売買契約(以下「本件設備等売買契約」という。)を締結し、Fは、同日、原告に対し、Iの本件設備等売買契約に基づく債務について連帯して保証する旨約した。同年8月11日、上記会社分割の登記手続きがされ、Iは、同年9月26日を皮切りにして、同16年1月（本件債権譲渡の前）まで、各月末日までに250万円ずつを原告に対して支払った。

Iは、平成15年10月1日から同16年9月30日までの事業年度において、経常利益及び当期利益については赤字であったものの、これは固定資産売却損を計上したことによるものであり、営業利益については黒字を計上していた。

- (ウ) 本件債権譲渡後、Fは本件売買契約に基づき、また、Iは本件設備等売買契約に基づき、それぞれ原告に対する売買代金の分割払を遅滞なく続けた。

ウ 前記イ（イ）の事実によれば、Iが本件設備等売買契約に基づく初回の支払をしたのは会社分割の登記手続がされた月の翌月ということになるが、乙30によれば、その原因は、Iにおいて上記会社分割の登記手続がされたのを知ったのが平成15年9月に入ってからであったためであることが認められ、また、本件全証拠によっても、原告がそれを遅滞ととらえてその解消を求めていた事実は認められない（なお、乙30によれば、Iは、同月を初回の支払月とする旨の合意があったと述べていることが認められる。）のであるから、上記事実がIの資力に懸念を生じさせるようなものということとはできない。また、証人E及び弁論の全趣旨によれば、Aの代表者であるEは、F及びIの役員の民族的属性やそのグループ企業の職種、更には交渉過程における対応などから、F及びIに対し、必ずしも肯定的でない様々な感情を抱いていたことが認められるが、それらが客観的な資力の判定に影響を与えるものでないことは明らかであり、そのほかにF及びIの資力について懸念を生じさせるような事情を認めるに足りる証拠はない。

エ 以上によれば、本件債権の債務者であるF及び連帯保証人であるIは、本件債権譲渡当時、いずれもその債務の履行について懸念される事情はなかったものと認めるのが相当である。

オ そして、本件対価額（4472万1600円）が、本件債権譲渡時における本件債権の時価（7975万8475円）の約56.07%にすぎず、差額も3503万6875円もの高額に上っているのであるから、以上の事情を総合的に考慮すれば、本件対価額は時価に比して社会通念上著しく低いと認めるのが相当である。

（4） これに対し、原告は、時価の30%を超える金額が「著しく低い額」に該当すると解することは不可能であると主張するが、独自の見解であって、到底採用することはできない。

また、原告は、基本通達39条関係6を根拠として、本件対価額が「著

しく低い額」に該当しないとも主張する。しかし、基本通達39条関係6は、その注において、「1 値幅のある財産については、特別の事情がない限り、時価のおおむね2分の1に満たない価額をもって著しく低いと判定しても差し支えない。」、「2 対価が時価の2分の1を超えている場合においても、その行為の実態に照らし、時価と対価との差額に相当する金員等の無償譲渡等の処分がされていると認められる場合があることに留意する。」と定めているのであって、時価のおおむね2分の1を上回る価額については「著しく低い額」に該当しないとするものでないことは明らかである。したがって、原告の上記主張は採用することができない。

- (5) 以上のとおりであるから、本件債権譲渡は、徴収法39条にいう「著しく低い額による譲渡」に当たるといふべきである。

なお、原告は、本件債権譲渡が租税を回避する目的によるものではないと主張するが、そもそも同事実は第二次納税義務の要件ではないから、原告の上記主張は採用することができない。

3 争点③（原告はAの「親族その他の特殊関係者」（徴収法39条、38条）に当たるか）について

- (1) 本件各株式譲渡については、これを裏付ける書証として、甲2（取締役会議事録）、甲3の1ないし6（株式譲渡契約書）、甲4の1ないし6（領収書）、甲19（Lの代表者であるM（以下「M」という。）の陳述書）、甲20（Eの陳述書）、甲23（Jの陳述書）及び甲24（Kの陳述書）が提出されており、証人M及び同Eも、上記各陳述書の内容に沿う証言をしている。

- (2) しかし、本件各株式譲渡の主張及び前記（1）の各証拠については、次のとおり指摘することができる。

ア 本件各株式譲渡は、もとはE、B、C及びDというN家の4名が全株式を所有していたAについて、Eの所有株式を全株式の10%にとどめる一

方、N家の者ではないL、J及びKがそれ以外の90%の株式を所有するという状態にするものであるから、それは、同族会社であったAの会社としての性質を根本的に変えてしまう重大な意味を有するものである。

ところで、証人Eは、本件各株式譲渡をした理由について、個人的な資金の必要性、すなわち生活費及び個人の借金を返済する必要があったと証言し、甲20にはこれに沿う記載部分があるが、そうであれば、N家の同族会社であったAについて前記のとおり重大な意味のある変更をもたらす本件各株式譲渡のような方法によってではなく、端的に必要な金額の借入れをするのが通常であると考えられる。

他方、証人Eによれば、Aの過半数（合計55%）の株式を所有することになる買手であるJ及びKは、基本的にはEのゴルフ仲間にはすぎないことが認められるのであって、同人らについては、平成15年5月から実質的な事業を行っていなかったAの株式を、それぞれ55万円という決して低額とは言えない負担をしてまで取得するメリットがあったとは考えられない。また、証人Mによれば、Lは多額の債務の返済に追われており、本件各株式譲渡の前には家賃の減額を申し入れるほどの状態であったことが認められるのであるから、そのような状態のLが87万5000円という決して低額とは言えない負担をしたという事実については、直ちには信用し難いものがある。

イ また、甲3の1ないし3は平成16年1月28日付け、甲3の4及び5は同月14日付け、甲3の6は同月15日付けであるところ、これらの書証には、それぞれ「A株式会社（本店所在地 東京都世田谷区）」と記載されているが、乙1の1及び2、21、22によれば、Aの本店は、同15年12月12日から同16年4月21日までは東京都大田区にあり、同日、東京都世田谷区に移転したものであることが認められるから、甲3の1ないし6における本店所在地の記載は、各作成日付当時のものではなく、

その後の移転先のものであったということが出来る。このことは、甲3の1ないし6が、Aの本店が移転した後に作成されたのではないかとの疑念を生じさせる事情というべきである。

この点について、原告は、Aは平成15年12月12日にLからその本店所在地（東京都世田谷区）の一部を月額3万円の賃料で賃借し、同所で営業をしていたので、前記各記載は、事務員が実際の営業場所を記載したものであると主張し、甲20及び証人Eにはこれに沿う記載部分ないし証言部分があるほか、上記賃借関係を示す書証として甲13の1ないし5（領収証）が提出されている。

しかし、甲3の1ないし6における「東京都世田谷区」の記載は、単なる肩書地としてのものではなく、「本店所在地」と明記されたものであるところ、証人Mによれば、LがAに賃貸していたというのは、Lの本店事務所とは別の建物（倉庫）に置かれた机1つだけだったことが認められ、仮にAの事務員がそこで稼働していたとしても、その場所をAの「本店」として認識するかについては、疑問があるといわざるを得ない。また、Aの登記上の本店が東京都世田谷区の上記場所に移転する前の時期に作成された書類で、同所が本店所在地として記載されたものは、甲3の1ないし6以外には見当たらない（むしろ、乙8（本件債権譲渡の契約書）には「住所 東京都大田区」、乙33（本件譲渡に係る債権譲渡通知）には「東京都大田区」といずれも当時の登記上の本店所在地が記載されているところである。）。

ウ さらに、甲2には、Aの取締役会が平成16年1月8日に開催され、本件各株式譲渡が承認された旨の記載があるが、その後に作成された甲3の1ないし6には、それぞれ「本株式にはA株式会社の定款による譲渡制限があるため、A株式会社の取締役会での承認を条件とする。」との記載があり、両者には食い違いがある。このことは、前記イの事情とあいまって、

甲2の記載内容の信用性及び作成時期について、疑問を抱かせるものというべきである。

エ　ところで、本件各株式譲渡に係る原告の主張立証活動等の経緯は次のとおりである。

(ア)　原告は、本件処分に先立つ税務調査の段階及び本件処分に対する異議申立手続の段階では、本件各株式譲渡の事実を主張していなかった。また、異議決定（乙14。「本件債権譲渡時の本件滞納会社の株主のうち、B、C及びDが本件滞納会社の59.5%の株式を所有し、これらの者が申立人の株式の100%を所有していることから、申立人は本件滞納会社の特殊関係者に該当することになります。したがって、申立人は本件債権譲渡により受けた利益34,970,875円を限度として第二次納税義務を負うことになります。」との記載がある。）が出された後の審査請求手続においても、本件各株式譲渡の事実を主張することはなかった。

(イ)　その後、原告は本件訴訟を提起し、訴状において、「裁決書は、原告と滞納会社が、同族会社間の取引である点を指摘しているが、この点は事実に相違する（証拠資料を付して第1準備書面で詳述する）。」として、原告がAの「親族その他の特殊関係者」ではないという主張を初めて行った。

(ウ)　原告は、第2回口頭弁論期日において、平成19年4月24日付け第1準備書面を陳述し、本件各株式譲渡の具体的事実を主張するとともに、甲2、3の1ないし6及び4の1ないし6の各写しを当裁判所及び被告に交付した（なお、これらの書証の提出は、第4回口頭弁論期日においてされた。）。原告は、上記第1準備書面においては、本件各株式譲渡の目的について、結城市のパチンコ店の業績を立て直すために大規模な新装開店セールを行う資金が必要となったことを掲げ、同新装開店セー

ルには、本件各株式譲渡による売買代金と、本件債権譲渡による売買代金からGに返済した分を控除した残金を投入した旨を主張していた。

(エ) 第3回口頭弁論期日において、被告が平成19年7月9日付け準備書面(2)を陳述し、①甲3の1ないし6における本店所在地の記載が登記上のものと整合しないこと、②結城市のパチンコ店は、本件債権譲渡がされた同16年2月12日よりも前である同15年4月ないし5月に既に閉店していたとを指摘すると、原告は、第4回口頭弁論期日において、同19年9月12日付け第2準備書面を陳述し、①Aが同15年12月12日にLからその本店所在地の一部を賃借していたと主張し、②本件各株式譲渡の目的に関する前記主張については、「原告代理人の聞き違い」であったとしてこれを撤回するとともに、上記賃借の事実の書証として、甲13の1ないし5(L作成に係るAあての家賃の領収証)を提出した。

(オ) その後、原告は、第5回口頭弁論期日において甲19及び20を提出し、第12回口頭弁論期日における証人M及び同Eの証人尋問を経た後、第13回口頭弁論期日において甲23及び24を提出し、当裁判所は同期日で弁論を終結した。

以上のように、原告は、異議決定において本件債権譲渡当時のAの株主構成が具体的に説示されているにもかかわらず、審査請求において本件各株式譲渡の主張をせず、これを本件訴訟において初めて行ったものである。また、本件各株式譲渡の目的に関する原告の主張には、前記(ウ)、(エ)のとおり変遷が見られるところ、乙34の1ないし3及び弁論の全趣旨によれば、原告は、本件訴訟において、原告代理人作成に係る準備書面を提出する前にその内容を確認していたと認めるのが相当であることからすれば、当初の主張は原告代理人の聞き違いであったという原告の弁解は、説得力を欠くものというべきである。さらに、甲3の1

ないし6における本店所在地の記載が登記上のものと整合しないことについては、それが客観的事実としては明らかであるにもかかわらず、当初はそのことについて何ら説明することなく、被告から指摘を受けてから、これを取り繕うかのような対応をしているものと評価せざるを得ない。そして、甲23及び24についても、その提出時期等に照らすと、信用性が高いとはいえないものである。

オ 前記アないしウで指摘してきたとおり、本件各株式譲渡の主張及び前記(1)に掲記した各証拠は、その内容及び本件訴訟における原告の主張立証活動等の経緯に照らし、信用性が低いものといわざるを得ない。したがって、前記(1)の各証拠によっては本件各株式譲渡の事実を認定することはできないというべきであり、他に同事実を認めるに足りる証拠はない。

カ そうすると、B、C及びDは、本件債権譲渡の時点において、Aの株式の59.5%を所有するとともに、原告について100%の出資持分を有していたというべきであるから、原告は、Aの「親族その他の特殊関係者」(徴収法39条)に当たる(国税徴収法施行令13条1項7号)。

4 争点④(本件処分は信義則ないし禁反言の原則に違反するか)について

租税法規に適合する課税処分について、信義則の法理の適用により、当該課税処分を違法なものとして取り消すことができる場合があるとしても、租税法主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、同法理の適用については慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等や公平という要請を犠牲にしてもなお当該課税処分に係る課税を免れさせて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて同法理の適用の是非を考えるべきものである。そして、上記特別の事情が存するかどうかの判断に当たっては、少なくとも、税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示したことにより、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後に当該表示に反する課税処分が行われ、

そのために納税者が経済的不利益を受けることになったものであるかどうか、また、納税者が税務官庁の当該表示を信頼しその信頼に基づいて行動したことについて納税者の責めに帰すべき事由がないかどうかという点の考慮は不可欠のものであるといわなければならない（以上につき、最高裁昭和●●年（○○）第●●号同62年10月30日第三小法廷判決・裁判集民事152号93頁参照）。そして、信義則の適用の対象となる税務官庁が表示した公的見解というためには、一定の責任ある立場の者による正式見解の表示であることが必要であると解するのが相当である。

そうすると、仮に原告において主張する前記第2の3（4）ア（ア）の事実関係を前提としても、原告が信頼したというのは、大森税務署における税務相談に応じた担当職員による回答であるというのであるから、これをもって、一定の責任ある立場の者による正式見解の表示であるということとはできない。

したがって、本件処分が信義則ないし禁反言の原則に違反するということができない。

5 まとめ（本件処分の適法性）

以上のとおり、本件債権譲渡は、徴収法39条にいう「著しく低い額の対価による譲渡」に当たり、原告は、同条にいう「親族その他の特殊関係者」に当たるところ、前記第2の1（6）のとおり、Aは、平成17年7月1日当時、別紙国税債権目録記載の滞納国税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状況にあり、弁論の全趣旨によれば、それは本件債権譲渡に基因すると認めるのが相当である。

したがって、本件処分は適法にされたものといえることができる。

第4 結論

よって、原告の請求は理由がないから棄却することとし、訴訟費用の負担につき、行政事件訴訟法7条、民訴法61条を適用して、主文のとおり判決する。

東京地方裁判所民事第38部

裁判長裁判官 杉原則彦

裁判官 品田幸男

裁判官島村典男は、転補のため、署名押印することができない。

裁判長裁判官 杉原則彦