

平成 27 年 6 月 16 日判決言渡 同日原本交付 裁判所書記官

平成●●年（○○）第●●号 納付通知処分取消請求事件

口頭弁論終結日 平成 27 年 3 月 20 日

判 決

原告 X 株式会社

被告 国

処分行政庁 福岡国税局長

主 文

- 1 福岡国税局長が原告に対して平成 23 年 6 月 8 日付けでした納税者 A 株式会社の滞納国税に係る第二次納税義務の納付告知処分を取り消す。
- 2 訴訟費用は被告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第 1 請求

主文と同旨

第 2 事案の概要等

本件は、A 株式会社（以下「本件滞納者」という。）が、原告に対し、福岡県○○、同所○○、同所○○所在のマンション「B」（以下「本件マンション」という。）の各区分建物の一部（全 135 戸のうち 25 戸。以下「本件物件」という。）を譲渡した（以下「本件譲渡」といい、その契約を「本件譲渡契約」という。）ところ、処分行政庁である福岡国税局長が、原告に対し、本件譲渡は国税徴収法 39 条に定める「著しく低い額の対価による譲渡」に当たるとして、本件滞納者の滞納に係る国税につき第二次納税義務に基づく納付告知処分（以下「本件処分」という。）をしたため、原告が、本件処分の取消しを求め

る事案である。

1 関係法令等の定め

(1) 国税徴収法（以下「法」という。）

（法定納期限等以前に設定された抵当権の優先）

16条 納税者が国税の法定納期限等以前にその財産上に抵当権を設定しているときは、その国税は、その換価代金につき、その抵当権により担保される債権に次いで徴収する。

（留置権の優先）

21条1項 留置権が納税者の財産上にある場合において、その財産を滞納処分により換価したときは、その国税は、その換価代金につき、その留置権により担保されていた債権に次いで徴収する。この場合において、その債権は、質権、抵当権、先取特権又は第23条第1項（法定納期限等以前にされた仮登記により担保される債権の優先）に規定する担保のための仮登記により担保される債権に先立つて配当するものとする。

（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）

39条 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場合において、その不足すると認められることが、当該国税の法定納期限の1年前の日以後に、滞納者がその財産につき行つた政令で定める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に基因すると認められるときは、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免かれた者は、これらの処分により受けた利益が現に存する限度（これらの者がその処分の時にその滞納者の親族その他の特殊関係者であるときは、これらの処分により受けた利益の限度）において、そ

の滞納に係る国税の第二次納税義務を負う。

(2) 国税徴収法施行令

(無償又は著しい低額の譲渡の範囲)

14条 法第39条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）に規定する政令で定める処分は、国及び法人税法第2条第5号（公共法人の定義）に規定する法人以外の者に対する処分が無償又は著しく低い額の対価によるものとする。

(3) 国税徴収法基本通達（乙15。以下「基本通達」という。）

(著しく低い額の対価の判定)

39条関係7

法第39条の「著しく低い額の対価」によるものであるかどうかは、当該財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小等を総合的に勘案して、社会通念上、通常取引に比べ著しく低い額の対価であるかどうかによって判定し（平成2.2.15 広島地判、平成13.11.9 福岡高判参照）、次のことに留意する。

(1) 一般に時価が明確な財産（上場株式、社債等）については、対価が時価より比較的僅少であっても、「著しく低い額」と判定すべき場合があること。

(2) 値幅のある財産（不動産等）については、対価が時価のおおむね2分の1に満たない場合は、特段の事情のない限り、「著しく低い額」と判定すること。ただし、おおむね2分の1とは、2分の1前後のある程度幅をもった概念をいい、2分の1をある程度上回っても、諸般の事情に照らし、「著しく低い額」と判定すべき場合があること。

(著しく低いかどうかの判定の時期)

39条関係8

法第39条の「著しく低い額の対価」によるものであるかどうかの判定は、原則として、その譲渡等の処分の基因となった契約が成立した時の現況による。したがって、条件付契約、予約契約、効力発生要件が別にある場合の契約等、契約が成立した時とそれに基づき譲渡等の処分がされた時（権利を取得し、又は義務を免れた時）が異なる場合であっても、契約が成立した時の現況により判定する。

（基因すると認められるとき）

39条関係9

法第39条の「徴収すべき額に不足すると認められること」（以下9において「徴収不足」という。）が無償譲渡等の処分に「基因すると認められるとき」とは、その無償譲渡等の処分がなかったならば、現在の徴収不足は生じなかったであろう場合をいう。

2 前提事実（争いがないか、後掲の証拠（書証は特記しない限り、枝番を省略する。）及び弁論の全趣旨等により容易に認められる。）

（1） 本件滞納者の平成21年10月1日から平成22年9月30日まで及び同年10月1日から平成23年9月30日までの各課税期間の消費税及び地方消費税（以下「本件滞納国税」という。）に係る法定納期限は課税期間ごとに異なり、平成22年11月30日、平成23年2月28日、同年5月31日であった。（甲4）

（2） ア 本件滞納者は、平成22年11月30日、原告に対し、本件物件を2億8120万円で売却した（本件譲渡）。本件物件は平成19年に着工し、平成21年1月22日に完成した全135戸からなる本件マンションのうち、いまだ分譲に至っていない25戸であり、平成19年12月頃の当初の売価（以下「パンフレット価格」という。）は合計5億6240万円であったので、本件譲渡の代金は、パンフレット価格の2分の1であった。（甲2、3、乙3、37）

イ 本件マンションを建築したC株式会社（以下「C」又は「破産者C」という。）の破産管財人D（以下「本件管財人」という。）と本件滞納者は、同じく平成22年11月30日、① 本件滞納者が本件管財人に対し、本件マンション建築の工事請負残代金として2億4800万円を弁済すること、② ①と引換えに、本件管財人が本件滞納者に対し、保管している本件物件の鍵を引き渡して本件物件を明け渡すこと、③ ①と引換えに、本件物件に設定された破産者Cを債務者とする各抵当権（根抵当権を含む。以下、この用法で用いることがある。）の抹消登記手続を行うこと、④ ①ないし③が完了することを停止条件として、本件滞納者に対する請負残代金債権を放棄し、本件滞納者と本件管財人の間には何らの債権債務が存在しないことを相互に確認すること等を内容とする和解契約（以下「本件和解契約」という。）を締結した。（乙8）

ウ 原告と本件滞納者は、同日、原告が本件滞納者に対し、本件物件の販売を委託し、販売した区分建物の価格の6%の販売手数料等を支払う旨の業務委託契約（以下「本件委託契約」という。）と、販売した区分建物の価格から一定の経費を控除した後の利益を折半する旨の協定（以下「本件協定」という。）を締結した。（乙9、10）

エ このようにして、同日、本件滞納者は、原告から本件物件の売買代金2億8120万円の支払を受け、そこから本件物件に設定された本件滞納者を債務者とする抵当権の被担保債権の弁済に3320万円を充て、残り2億4800万円を本件管財人に弁済し、本件物件に設定された各抵当権は抹消され、本件管財人は本件物件を本件滞納者に明け渡し、本件滞納者に対する請負残代金債権を放棄するとともに、原告は本件滞納者に本件物件をエンドユーザーに販売する業務を委託し、本件滞納者は原告から販売手数料等と折半利益の支払を受けることとなった。

（3） その後、原告は、平成22年12月10日から平成23年2月19日に

かけて、本件委託契約に基づく本件滞納者の協力を得て、本件物件のうち13戸を販売した。原告は、平成23年1月5日から同年3月16日にかけて、本件滞納者に対し、本件協定に基づく折半利益として合計3837万4355円を支払った。（甲10）

（4） 原告は、本件滞納者に対し、平成23年3月16日、本件委託契約を解除する旨を通知し、原告と本件滞納者は、同月18日、本件委託契約を合意解除した。原告は、同月17日から同年7月30日にかけて、本件物件の残り12戸を販売した。（乙11、12）

（5） 福岡国税局長は、平成23年6月9日、同月8日付けで、原告に対し、本件滞納者の本件滞納国税（本税 3222万6359円、延滞税 法律による金額）及び滞納処分費（以下、併せて「本件滞納国税等」という。）を徴収するために、4746万円を限度とする第二次納税義務に基づく納付告知処分（本件処分）をした。（甲4）

3 争点及び争点に関する当事者の主張

（1） 本件譲渡が「著しく低い額の対価による譲渡」に当たるか

（原告の主張）

ア 被告は、基本通達（39条関係7）に従い、対価が時価のおおむね2分の1に満たないかどうかを重視するが、本件譲渡当時における本件物件の時価は、株式会社E作成の不動産鑑定評価書（甲6。以下「原告鑑定書」という。）のとおり3億4888万円である。

本件物件については、ある程度の賃貸需要はあるものと見込まれるから、その時価の算定に当たっては、収益価格も考慮すべきであり、原告鑑定書が各試算価格である比準価格、積算価格、収益価格を概ね4：3：3の割合で考慮し本件物件の時価を4億3610万円（補正前）と査定しているのは正当である。

そして、原告鑑定書は、この4億3610万円に補正率80%（市場性

減価率20%)を乗じて本件物件の時価を前記のとおり3億4888万円と算定しているところ、これは、本件物件の販売方法としては25戸の一括譲渡しかないため、市場参加者が不動産業者に限られるという客観的事情を考慮したものであり、不動産鑑定評価基準及び同留意事項においても「市場参加者の属性」や「対象不動産の規模」が考慮要素とされていることに沿うものである。これに対し、被告は、一括譲渡による市場性減価率を算定することは困難であって、一括譲渡を根拠とする減価を施すことは相当でないなどと主張するが、市場性減価率は、不動産鑑定士の知識、経験値、情報収集力等に基づいて数値化できるのであり、本件物件については、金利負担、売れ残りリスクの負担、投下資本利益、規模（戸数）過大補正といった要因を考慮すべきであるところ、原告鑑定書は、これらの減価要因に基づく市場性減価率を手堅く低めに見積もって20%と査定しており、正当である。

イ 著しく低い額の対価による譲渡に当たるか否かは、第二次納税義務制度の趣旨である公平の観念を踏まえた価値判断であり、判断要素としては、客観的要素だけでなく、主観的要素も加味されるところ、① 本件譲渡価格である2億8120万円は、時価である3億4888万円の80.6%相当であり、2分の1を大幅に上回っていること、② 本件譲渡を主導したのは、本件滞納者の大口債権者であり破産したCの破産管財人（本件管財人）であるところ、本件管財人は不動産売買に通じている上、破産裁判所の許可も得て本件譲渡をしていること、③ 原告は、本件滞納者に対し、本件物件の転売利益の半分を与えており、その分、転売利益が減少して事実上購入価額が高くなったと評価できることからすれば、本件譲渡が著しく低い額の対価による譲渡に当たらないことは明らかである。

（被告の主張）

ア 基本通達（３９条関係７）によれば、値幅のある財産（不動産等）については、対価が時価のおおむね２分の１に満たない場合は、特段の事情のない限り、「著しく低い額」と判定することとされているところ、まず、本件譲渡当時の本件物件の時価は、一般財団法人Ｆ作成の不動産鑑定評価書（乙１６。以下「被告鑑定書」という。）のとおり、４億９３８０万円と評価するのが相当である。

原告は、本件譲渡が２５戸の一括譲渡であることによって市場参加者が不動産業者に限られてくることから、市場性減価を施す必要があり、その減価率については２０％程度が相当であるなどと主張するが、時価とは、一般自由市場において、評価の対象となる物の現況等に応じて不特定多数の者の間で自由な取引が行われる場合に客観的に成立する適正な価格であって、時価算定の際には、一括譲渡等の当該取引における個別具体的事情とは離れて、個々の物の現況に応じた経済的価値として、個々の物ごとに客観的に算定しなければならないから、一括譲渡であることによる値引きは時価の算定に影響しないし、２５戸程度の分譲マンションの一括譲渡における妥当な値引率を措定することも困難である。

また、試算価格である比準価格、積算価格、収益価格のうち、収益価格については、本件物件のあるＰ市はＱ市都心部の賃貸用不動産とは異なり、賃貸を前提に取引が行われる市場でなく、収益性を判断基準とすべきではないから、参考にとどめるべきである。

イ 法３９条を適用するに当たり判定の基礎となる対価というためには、その財産を譲り受けるために要した費用でなくてはならないのであるから、本件では、原告が本件物件を譲り受けるために要した費用は、２億８１２０万円であったというべきであり、本件協定に係る折半利益等を対価の一部と評価すべきでない。

また、基本通達（３９条関係７）は、対価が時価の２分の１をある程度

上回っても、諸般の事情に照らし、「著しく低い額」と判定すべき場合があること等に留意し、当該財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小等を総合的に勘案して、社会通念上、通常取引に比べ著しく低い額の対価であるかどうかによって判定するものと定めている。そして、本件譲渡がされた平成22年11月30日当時における本件物件の時価は4億9380万円であるところ、本件譲渡の対価は2億8120万円であり、時価の2分の1以下ではないものの、2分の1を大きく上回るものではないこと、時価との差額が2億1260万円と非常に多額に上るものであること、本件譲渡の対価は、本件滞納者が金額を低くすればするほど利益が得られる状況において原告と合意した金額であるところ、本件管財人及び破産裁判所は、そのような状況であることを認識しておらず、できる限り高い価格での売却を意図した結果として本件譲渡金額が2億8120万円となったものと理解していたはずであるから、原告の主張する本件管財人や破産裁判所の関与の事実、本件譲渡金額が著しく低い額でないことを意味しないことなどを踏まえれば、本件譲渡が25戸の一括譲渡であることを考慮しても、著しく低い額の対価による譲渡に当たるといふべきである。

(2) 本件滞納国税の徴収不足は本件譲渡に基因するか

(原告の主張)

滞納国税の徴収不足が無償譲渡等の処分に基因するとして、法39条の基因性が認められるには、「無償譲渡等の処分がなかったならば、徴収不足が生じなかったであろうこと」が必要であるところ、本件物件には、本件滞納国税債権に優先する担保権付私債権があり、元々福岡国税局長は本件物件から本件滞納国税を徴収できなかったことを考慮すれば、公平の観念に照らし、本件譲渡に基因性を認めるべきではない。すなわち、本件物件には、商事留置権が成立しており、その被担保債権額には、工事代金残

額 3 億 8 5 7 4 万 7 5 0 0 円、その遅延損害金 1 億 1 8 3 5 万 5 8 8 1 円
の各債権のほか、抵当権設定費用立替分 6 5 1 8 万 9 2 9 0 円も含まれる。
これらに株式会社 G（以下「G」という。）の抵当権の被担保債権である
貸付金債権 3 3 2 0 万円を加えると合計 6 億 0 2 4 9 万 2 6 7 1 円に上る。
そうすると、仮に本件譲渡がパンフレット価格で行われていたとしても、
本件物件には、国税債権に優先する担保権が付着し、その被担保債権額が
パンフレット価格を上回っていたため（法 1 6 条、2 1 条 1 項）、結局は
徴収不足が生じていたのであるから、基因性は認められない。

（被告の主張）

法 3 9 条の基因性とは、一般的に、無償譲渡等の処分がなかったならば
徴収不足を生じなかったであろうことをいうところ、これは、通常の相当
因果関係より広い概念と解されており、滞納者に徴収不足が認められ、法
定納期限の 1 年前の日以降に無償譲渡等の処分がされている場合には、そ
の後に徴収不足の状態が解消されたといった事情のない限り、原則として
基因性は肯定される。

原告は、本件譲渡がパンフレット価格で行われていたとしても、本件物
件には、国税債権に優先する担保権が付着し、その被担保債権額がパンフ
レット価格を上回っていたため、徴収不足が生じていたから、基因性は認
められない旨主張するが、本件においては、本件和解契約により、本件譲
渡の時点で担保権は既に消滅しているから、担保権の存在を考慮する必要
はない。担保権の存在を考慮するとしても、まずは「著しく低い対価によ
る譲渡」の該当性の判断において考慮されるべきものであり、仮に、著し
く低い額の対価による譲渡に当たるかの判断において、担保権の存在が考
慮されなかったのであれば、当該譲渡については、担保権の付されていな
い財産の譲渡と同視されると評価されていることになるのであるから、基
因性の判断においても担保権の存在を考慮しないこととするのが論理的な

帰結というべきである。

(3) 基因関係の遮断（徴収不足の状態の解消）の有無

(原告の主張)

仮に、本件譲渡に基因性が認められるとしても、原告は、本件譲渡から本件処分までの間に、本件滞納者に対し、本件委託契約に基づく販売手数料として1565万2143円、本件協定に基づく折半利益として3837万4355円を支払っており、被告はこれを徴収できたのであるから、徴収不足の状態が解消される事情があったものとして、基因関係は遮断される。

(被告の主張)

原告が基因関係の遮断事由とする販売手数料等は、本件滞納者名義の普通預金口座に入金されたものの、入金された当日又は数日以内に、Gに対する振込原資又はH株式会社に対する借入金の返済に充てられて、その大部分が支出されており、本件譲渡の後の特定の時点において、本件滞納者の租税額3381万8559円（本件処分時の滞納国税本税計3222万6359円に本件処分の日において計算した延滞税159万2200円を加算した額）を、本件滞納者の資産が上回ったという事実は認められないのであるから、基因関係の遮断はない。

第3 当裁判所の判断

1 認定事実

前記前提事実に後掲の証拠及び弁論の全趣旨等を総合すると、以下の事実が認められる。

- (1) 本件滞納者の関連会社である株式会社I（以下「I」という。）及びCは、平成19年6月5日、Iを発注者、Cを請負人とし、請負代金額を18億6322万5000円として、本件マンションの工事請負契約（以下「本件請負契約」という。）を締結した。（甲3、乙2）

(2) Iは、平成19年12月頃、本件マンションの竣工に先立ち、本件マンション全135戸の各区分建物の販売価格を記載した価格表(乙3)を作成の上、本件マンションの各区分建物の分譲販売を開始し、平成20年1月20日から同年11月12日までの間に、全135戸のうち36戸を上記価格表に記載された価格(パンフレット価格)にて分譲販売した。(甲10)

(3) Iは、経営が悪化したため、平成20年11月14日、本件滞納者との間で、本件請負契約における発注者としての地位及びこれに基づく全ての権利義務を本件滞納者が承継することなどを内容とする事業譲渡契約を締結し(以下「本件事業譲渡」という。)、Cは、同日、これを承諾した。本件事業譲渡時における支払済工事出来高金額は3億7264万5000円、本件請負契約に係る残代金は14億9058万円であった。(甲3、乙4、5)

また、Iは、同日、本件事業譲渡に伴い、本件滞納者に対し、本件マンションの敷地である土地3筆を4億5200万円で売却した。(乙6)

(4) Cは、平成21年1月22日、本件マンションを完成させた。

本件滞納者は、本件事業譲渡から本件マンション完成までの間に、残り99戸の各区分建物のうち、6戸をパンフレット価格と同額の契約金額で分譲販売した。さらに、本件滞納者は、本件マンションの完成後、平成22年5月9日までの間に、68戸を分譲販売した。なお、この68戸のパンフレット価格の総額は14億5130万円であるところ、契約金額の総額はこれより低く、14億0790万円であった。(甲10)

(5) Cは、本件滞納者から本件請負契約に係る残代金の支払を受けられなくなっていたことから、平成21年2月27日から同年3月30日までの間に、株式会社J(以下「J」という。)から合計5億5000万円を借り入れた。

本件滞納者は、同年２月２７日、上記借入債務の担保として、債務者をC、根抵当権者をJとし、本件マンションの各区分建物の一部を共同担保とする極度額７億１５００万円の根抵当権（以下「J根抵当権」という。）を設定した。（甲３、乙３２、３７）

- （６） Cは、平成２１年３月１０日、K信用金庫（以下「K信金」という。）から１億５０００万円を借り入れた。

本件滞納者は、上記借入債務の担保として、本件マンションの各区建物の一部を共同担保とする抵当権（以下「K信金抵当権」という。）を設定した。（甲３、乙３４、３７）

- （７） Cは、平成２１年３月１９日、株式会社L銀行（以下「L銀行」という。）から３億円を借り入れた。

本件滞納者は、上記借入債務の担保として、本件マンションの各区分建物の一部を共同担保とする抵当権（以下「L銀行抵当権」という。）を設定した。（甲３、乙１、３６、３７）

- （８） 本件滞納者は、平成２１年６月１９日、債務者を本件滞納者、根抵当権者をGとして、本件マンションの各区分建物の一部を共同担保とする極度額６０００万円の根抵当権（以下「G根抵当権」といい、J根抵当権、K信金抵当権及びL銀行抵当権と併せて、「本件抵当権等」ともいう。）を設定した。（甲３、乙３７）

本件滞納者のGからの借入金元本の残高は、平成２１年９月３０日時点で４６８０万円であった。（甲１０）

なお、Gは、金銭貸付業を目的とする原告の連結子会社である。（乙７）

- （９） Iの債権者であったM株式会社（以下「M」という。）は、Iの本件滞納者に対する本件事業譲渡が詐害行為に当たるとして、福岡地方裁判所直方支部に対し、債務者を本件滞納者、被保全債権を詐害行為取消権とする本件物件の処分禁止の仮処分命令申立て（以下「本件仮処分命令申立て」

という。)を行い、同支部は、平成２２年５月３１日、これを認容する旨の仮処分決定（以下「本件仮処分決定」という。）をした。

これに対し、本件滞納者は、本件仮処分決定の取消しを求めて、同支部に保全異議の申立てを行ったところ、同支部は、同年８月１８日に本件仮処分決定を取り消し、本件仮処分命令申立てを却下する旨の決定をした。

(１０) Cは、平成２２年７月１６日、福岡地方裁判所小倉支部に対して破産手続開始の申立てを行ったところ、同支部は、同月２０日、同社につき破産手続開始決定をするとともに、破産管財人として、本件管財人を選任した。

(１１) 本件滞納者は、Cが破産した平成２２年７月２０日時点で、同社に対する未払請負代金（元本）が３億８５７４万７５００円に上っており、本件滞納国税に係る最初の法定納期限の２か月前である同年９月３０日現在、６８７１万２２９７円の債務超過の状態にあった。資産総額５億６９９７万９２３０円のほとんどは本件物件であり、５億０６８４万５２０１円と計上されていた。本件物件以外の資産６３１３万４０２９円は貸付金５０００万円、立替金９４９万４８００円、現金預金１６２万８６８６円等から成っていた（乙３１）が、貸付金、立替金等の資産価値は明らかでなく、現金預金には、簿外資産として、N銀行湊町支店の普通預金（口座番号●●）があり、その残高は、同日現在、１４７万５５７４円であり、最初の法定納期限の前日である同年１１月２９日現在の同預金の預金残高は３万５８３７円であった。（甲１０、乙１８、２４、３１）

(１２) 本件仮処分決定が取り消されたことにより、本件物件の分譲販売を再開することが可能になったが、本件物件に抵当権の設定を受けている金融機関は、本件物件を構成する各区分建物を個別に売却してその代金から一部弁済を行って当該区分建物の抵当権を抹消するという方法に応じなくなり、本件物件を構成する２５戸の区分建物を一括して譲渡し、抵当権を一

括して抹消してもらうしか方法がなくなった。

そのような中で、原告は、本件管財人に対し、本件物件をパンフレット価格の４０％で購入することを申し出たが、本件管財人は同価格の６０％を希望し、結局、５０％とすることで折り合いがついた。（甲１６、２１）

本件管財人は、平成２２年１１月１９日、破産裁判所に対し、本件和解契約を締結することの許可を求め、破産裁判所は、同日、これを許可した。本件管財人は、この許可を求める理由として、① 本件マンションは平成２１年頃完成したが、本件滞納者による分譲販売が思ったように進まず、本件請負契約の請負代金が約定どおり支払われなかったこと、② 破産者Ｃの資金繰りのため、本件マンションの各区分建物に抵当権を設定して、金融機関から借入れを行うとともに、本件滞納者は各区分建物が売れるたびに売価の７％を営業経費として控除し、残金を金融機関に返済し、抵当権を抹消すると同時に当該区分建物の鍵を引き渡すという枠組みで取引が行われてきたこと、③ ところが、平成２２年５月末にＭの申立てによる本件仮処分決定が発令されたため、同年６月以降、分譲販売がストップするとともに、同年７月２０日、破産者Ｃが破産したこと、④ この時点における請負代金の残額は３億８５７４万７５００円であり、これ以外に遅延損害金１億１８３５万５８８１円と抵当権設定費用の立替金が６５１８万９２９０円とのことであるが、立替金請求権の成立は微妙であること、⑤ 保全異議により本件仮処分決定が取り消されたので分譲販売を再開しようとしたが、抵当権者の協力が鈍く、また、Ｍは詐害行為取消権の成否につき係争中であること、⑥ このような中で、原告から、本件滞納者に対し、本件物件を一括して買い受けたいとの申出があったこと、⑦ 販売代金額はパンフレット価格の５０％であるが、（ａ）平成２２年以降、もともと値引販売をしていたこと、（ｂ）元請けの破産及びメンテナンスが期待できないことが価格のマイナス要因となること、（ｃ）本件物件につ

いて詐欺行為取消請求訴訟に係争中であること、（d）うち1戸については顧客から代金支払済み（未登記）であることなどの諸事情を考慮すれば、やむを得ないこと、⑧ 本件滞納者が受領した上記販売代金から、本件滞納者を債務者とする抵当債務3320万円を控除した2億4800万円（請負残代金元金に対し64.3%の回収率）を回収し、破産者Cを債務者とする抵当権者へ計7465万2000円を返済すれば、各抵当権の抹消登記手続費用を負担しても7000万円以上の破産財団への組入れが見込めること、⑨ 本件滞納者の協力がなければ請負代金債権の回収は困難であること、また、本件物件以外に本件滞納者の資産は見当たらないことからすると、請負代金債権は放棄した上、清算条項を設けることはやむを得ないことを挙げていた。（甲5）

（13） 本件滞納者は、平成22年11月30日、原告に対し、本件物件（25戸。パンフレット価格総額5億6240万円）を2億8120万円で売却（本件譲渡）するとともに、本件物件の所有権移転登記手続をした。（甲2、10）

また、同日、本件滞納者及び本件管財人は、破産者Cの本件滞納者に対する本件請負契約に基づく請負代金債権に関し、以下の内容の和解契約（本件和解契約）を締結した。（乙8）

ア 本件滞納者が本件管財人に対し、本件請負契約に係る残代金として、平成22年11月30日までに2億4800万円を支払うのと引換えに、本件管財人が本件滞納者に対し、保管している鍵を引き渡して本件物件を明け渡すとともに、本件物件に設定されている破産者Cを債務者とする本件抵当権等につき、以下のとおり支払うことにより、それぞれの抹消登記手続を行う。

（ア） J 根抵当権 3000万円

（イ） K 信金抵当権 3180万5622円

(ウ) L 銀行抵当権 1 億 1 1 6 5 万 2 0 0 0 円

(エ) 合 計 1 億 7 3 4 5 万 7 6 2 2 円

(なお、(ウ) は 1 億 1 1 6 5 万 1 5 0 0 円、(エ) は 1 億 7 3 4 5 万 7 1 2 2 円の誤記と認める。)

イ 本件管財人は、上記アの完了を停止条件として、本件滞納者に対する請負残代金の請求を放棄する。

ウ 本件滞納者及び本件管財人は、上記アの完了を停止条件として、両名間には何らの債権債務が存在しないことを相互に確認する。

なお、本件譲渡時点における本件請負契約に係る残代金は、遅延損害金を含めて合計 5 億 0 4 1 0 万 3 3 8 1 円(工事代金残額 3 億 8 5 7 4 万 7 5 0 0 円、遅延損害金 1 億 1 8 3 5 万 5 8 8 1 円)であった。(甲 3、5、乙 1 8)

(1 4) 本件滞納者は、平成 2 2 年 1 1 月 3 0 日、本件和解契約に従い、本件管財人に対し、本件譲渡代金を原資として、本件請負残代金 2 億 4 8 0 0 万円を支払い、本件管財人が J 根抵当権、K 信金抵当権及び L 銀行抵当権の抹消登記手続のため、J に対して 3 0 0 0 万円、K 信金に対して 3 1 8 0 万 5 6 2 2 円、L 銀行に対して 1 億 1 1 6 5 万 1 5 0 0 円をそれぞれ返済し、同各抵当権及び根抵当権設定登記の抹消登記手続がされた。(乙 3 2 ないし 3 7)

また、本件滞納者は、同日、G に対しても、本件譲渡代金を原資として、同日時点における借入金元本残額に当たる 3 3 2 0 万円を返済し、G 根抵当権の設定登記も抹消登記手続がされた。(乙 3 7)

(1 5) 原告は、平成 2 2 年 1 1 月 3 0 日、本件滞納者に対し、本件物件の販売に関する事務を委託した(本件委託契約)。

本件委託契約においては、原告が本件滞納者に対し、販売した各区分建物の販売価格(売買契約の金額から、名称の如何を問わず、値引き、キャ

ッシュバック、各種サービス等原告が負担した額を差し引いた金額。以下同じ。)の6%の販売手数料及び月150万円の広告費(以下、併せて「本件手数料等」という。)を支払う旨が定められていた。(乙9)

(16) また、原告及び本件滞納者は、同日、本件物件の各区分建物の販売価格から販売原価を差し引いた収益を折半する旨の協定を締結した(本件協定)。(乙10)

(17) 原告は、平成22年12月10日から平成23年2月19日までの間に、本件委託契約に基づく委託販売により、本件物件のうち13戸を販売した。同13戸のパンフレット価格の総額は、2億9120万円であったが、契約金額総額はこれより低い2億7510万円(パンフレット価格との差額は1610万円)であった。

また、原告は、平成23年1月5日から同年3月16日までの間に、本件滞納者に対し、本件委託契約に基づく販売手数料として1565万2143円、広告費として525万円、本件協定に基づく折半利益として3837万4355円を支払った。(甲10・6、28、30頁)

(18) 原告は、平成23年3月16日付けで、本件滞納者に対し、本件委託契約を解除する旨の通知を送付し、両者は、同月18日に、収益費用は清算済みであり、一切の債権債務がない旨の合意書を作成の上、本件委託契約を合意解除した。(乙11、12)

(19) 原告は、同月17日以降自ら本件物件の残り12戸の分譲販売を開始し、同年7月30日までの間に、これを完売した。なお、同12戸のパンフレット価格の総額は2億7120万円であるところ、契約金額総額はこれより低い2億5830万円(パンフレット価格との差額1290万円)であった。(甲10・6、39頁)

(20) 本件滞納者は、本件滞納国税のうち、① 平成21年10月1日から平成22年9月30日までの課税期間に係るものの確定申告に係る税額2

585万9500円を納期限である平成22年11月30日までに納付せず、② 平成22年10月1日から平成23年9月30日までの課税期間に係るものの1回目中間申告に係る税額646万4700円の全額を納期限である平成23年2月28日までに、③ 第2回中間申告に係る税額214万9600円の全額を納期限である同年5月31日までにそれぞれ納付しなかった。（弁論の全趣旨）

（21） 福岡国税局長は、平成23年6月9日、同月8日付けで、原告に対し、本件滞納者の本件滞納国税を徴収するために、4746万円を限度とする第二次納税義務に基づく納付告知処分（本件処分）をした。（甲4）

本件滞納者は、本件処分時、本件滞納国税につき徴収不足の状態にある。
（争いがない。）

（22） 原告は、平成23年8月5日、本件処分を不服として、国税不服審判所長に対して審査請求をしたが、平成24年6月15日、同審査請求を棄却する旨の裁決がされた。（甲10、11）

（23） 原告は、平成24年10月10日、本件処分の取消しを求めて本訴を提起した。（顕著な事実）

2 争点（2）（本件滞納国税の徴収不足は本件譲渡に基因するか）について

（1） まず、争点（2）から検討する。

本件滞納国税について徴収不足の状態であることには争いがないが、法39条は、徴収不足が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に基因すると認められることを第二次納税義務の要件として定めている。したがって、徴収不足が本件譲渡に基因することが要件となり、これは本件譲渡がなければ徴収不足が生じなかったことを意味すると解される（基本通達（39条関係9）も同旨である。）。

ところで、ここにいる徴収不足とは、納税者の財産に滞納処分を行って

も、なお徴収すべき租税に不足すると認められることをいうと解されるところ（乙13、14も同旨）、前記認定のとおり、本件物件には本件滞納国税に優先する担保権が付着していた。すなわち、① 破産者Cに対する請負代金債務が遅延損害金を含めて合計5億0410万3381円（工事代金残額3億8574万7500円、遅延損害金1億1835万5881円）あり、本件管財人は本件物件の鍵を保管して商事留置権を行使していたし、② 本件滞納国税の法定納期限より前に設定登記のされた本件抵当権等として、（a）本件滞納者を債務者とするG根抵当権（被担保債権は元本のみで3320万円）が存在したほか、（b）破産者Cを債務者とする物上保証分として、J根抵当権（同じく3000万円以上）、K信金抵当権（同じく3180万5622円）及びL銀行抵当権（同じく1億1165万1500円）が存在した。これらの被担保債権額は、本件物件の時価について被告の主張する4億9380万円を採用しても、これを大きく上回るものであった。したがって、本件物件に滞納処分を行っても、これにより本件滞納国税を徴収することはできないから、本件物件は本件滞納国税の徴収の引当てとなる財産ではなかった（法16条、21条1項）。

このように、国税債権に優先する担保権が付着し、その被担保債権額が時価を上回る物件は、滞納処分において国税徴収の引当てとなる財産ではないのであるから、滞納者がこれを譲渡してその物件の所有権を失っても、特段の事情のない限り、その譲渡がなければその後の徴収不足が生じなかったという関係は認められないことになる。そして、本件において、上記特段の事情は認められない。

- （2） これに対し、被告は、① 本件和解契約により、本件譲渡の時点で本件滞納国税に優先する担保権は既に消滅しているから、担保権の存在を考慮する必要はない旨、② 著しく低い額の対価による譲渡に当たるかの判断において担保権の存在を考慮すべきでなく、基因関係の判断においても担

保権の存在を考慮しないこととするのが論理的である旨主張する。

しかし、被告の上記①の主張については、前記認定のとおり、本件和解契約及び本件譲渡は、いずれも平成２２年１１月３０日に行われており、その内容も、要するに、本件管財人は、本件滞納者が本件請負契約に係る残代金として２億４８００万円を本件管財人に支払うのと引換えに各抵当権を抹消し、本件物件の鍵を引き渡して本件物件を明け渡した上で、本件滞納者に対する請負残代金の請求権を放棄するなどというものである。本件滞納者の本件管財人に対する支払原資は、原告が本件滞納者に支払う本件物件の譲渡代金からＧに対する借入金元本３３２０万円を控除した残額を充てるしかなかったのであり（上記１（１２）⑧）、まず本件譲渡が行われ、その譲渡代金を原資として本件滞納者が本件管財人に対する支払をしなければ担保権が消滅することはなかったのであるから、本件譲渡の時点で担保権が既に消滅していたということはできない。本件和解契約と本件譲渡契約が形式的に別個の契約であることや、実際には原告から本件滞納者に対する譲渡代金の支払と本件滞納者から本件管財人に対する請負代金の支払が一括して処理されていた可能性があることを考慮しても、本件譲渡の前に担保権が消滅したとはいえない。被告の上記主張①を採用することはできない。

次に、被告の上記主張②については、基因性の有無の判断においては、国税徴収の引当てとなる財産が減少したか否かが問題となるべきであるから、国税債権に優先する担保権の有無及び被担保債権の額が考慮されるべきであり、これも採用することができない。

なお、国税債権に優先する担保権を有する債権者が、被担保債権の多くを当該物件から回収でき、国税債権は滞納者のその余の財産から徴収することができたのに、当該物件の譲渡に当たり、当該債権者が著しく低い額の弁済を受けただけで担保権を放棄し、被担保債権の残余については滞納

者のその余の財産から回収しようとして、その余の財産からの回収について国税債権と競合することになり、そのために徴収不足が生じるような場合があり得るとしても、その場合の徴収不足は滞納者の行為というより当該債権者の行為に基因するものであるし、本件はそのような場合にも当たらない。

- (3) 本件においては、前記認定のとおり、本件滞納者は本件譲渡の前から債務超過に陥っていたところ、本件譲渡の対価が支払われ、本件和解契約と相まって、これが本件滞納国税に優先する担保権の被担保債権の弁済に充てられて、商事留置権の被担保債権である請負代金債権（上記（2）①）については遅延損害金債権も含めて全て消滅することになった。抵当権の被担保債権のうち破産者Cを債務者とする物上保証分（上記（2）②（b））については元本債権は全て消滅し、利息・遅延損害金債権が残存しても、抵当権が抹消されたので、本件滞納者が責任を負うことはなくなったし、本件滞納者を債務者とするG根抵当権（上記（2）②（a））の被担保債権についても元本は完済され、利息・遅延損害金債権の帰趨は明らかでないが、これが残存したからといって、本件滞納国税の徴収可能性が具体的に減少した事実を認めるに足る証拠はない。かえって、本件委託契約及び本件協定をも併せ考慮すると、本件滞納者には、本件手数料等及び折半利益の請求権という積極財産が発生し、これは、本件委託契約及び本件協定時にはその額が未確定な将来の請求権であるが、差押可能な財産である上、その支払額は本件滞納国税の額に満つることになる蓋然性があつたのであり、現に本件滞納国税の額を超える支払があつたのであるから、この請求権自体について、あるいは、入金先口座の預金債権について、滞納処分を行うことにより、本件滞納国税を徴収することが可能になったといえる（本件においては基因性は認められないから、その遮断に関する争点（3）を論ずる必要はないが、争点（3）における原告の主張は、

上記認定と同旨の事実関係を前提とするものであるということが出来る。)

- (4) このように、本件譲渡がなければ本件滞納国税について徴収不足が生じなかったとの事実は認められないから、基因性は認められない。

3 争点(1) (本件譲渡が「著しく低い額の対価による譲渡」に当たるか)について

- (1) なお、争点(1)についても検討を加える。

被告は、本件譲渡は法39条にいう「著しく低い額の対価による譲渡」に当たると主張し、原告はこれを争う。

- (2) そこで検討するに、「著しく低い額の対価」というからには、譲渡対象物件について社会通念上通常形成されるべき取引価格（これがいわゆる時価と一致するかは、ひとまず措く。）に比して、著しく低いことが必要であると解される。このことは、基本通達（39条関係7）が、「著しく低い額の対価」であるか否かを、社会通念上、通常取引に比べて著しく低い額の対価であるかどうかによって判定すべきものとしている趣旨にも合致するということができる。

第二次納税義務が衡平の観点から定められたものであること、本来納税義務を負わない者に対して、他者の滞納した税金の納税義務を課するものであることに照らすと、その課税要件該当性の判断に当たっては、第二次納税義務を負わされることが衡平上やむを得ないか否かという観点から検討すべきであるということができる。そうすると、上記の社会通念上通常形成されるべき取引価格の認定に当たっても、抽象的に検討すべきものではなく、具体的に存在する取引条件をある程度前提にして検討すべきものであり、これを捨象して、課税要件該当性を安易に肯定することは、衡平に反する結果をもたらしかねない。

そのような観点から検討するに、本件物件は、前記認定のとおり、総戸数135戸に及ぶ大型マンションにおいて、担保権者の意向から、25戸

を一括して譲渡する方法でしか販売することができないものであった。被告は、そのような状況であっても、1戸ずつのいわゆる時価を合計したものを基準として、上記要件の該当性を判断すべきである旨主張する。しかし、25戸を一括して譲渡する方法でしか販売できなかった以上、25戸を一括したものが社会通念上不可分の1個の取引客体なのであり、このような取引客体について、社会通念上通常形成されるべき取引価格に比して著しく低い価格による譲渡であったかを判断するのが相当であると解することができる（これに対し、争点（2）の判断においては、本件物件を構成する各区分建物が競売された場合を想定すればよいから、一括譲渡を前提とする必要はなかった。）。

ところで、被告の提出する被告鑑定書においては、本件物件を構成する各区分建物の鑑定評価額は記載されているが、その合計額は記載されていない。そして、被告鑑定書の作成者は、25戸程度の分譲マンションを一括売却する場合には、1戸のみ売却する場合と比較すると、買手のリスクが増え、売手のリスクは減少するので、当該リスクに応じた減価が生じることは想定されるが、その場合の減価率については、一般的な数値を求めることは困難であるとの意見を述べている（乙22）。また、原告鑑定書の作成を担当した〇不動産鑑定士は、25戸まとめて購入するような場合では、自己所有目的のエンドユーザー等ではなく、転売することを考えて一括購入する不動産業者等が中心であると考えられ、① 自ら取得し販売するまでの金利の負担、売れ残りリスクの負担、投下資本利益を考慮することが一般的であること、② 標準的画地に対して規模が大きい画地が規模過大の減価を行うのと同様に、この場合も総額が嵩み、市場が限定されるから市場性減価を考慮する必要があるとして、上記諸要因及び物件所在地であるP市における中心地の盛衰状況等を総合的に勘案して、金利負担2%、リスク負担3%、投下資本利益10%、規模（戸数）過大補正5%

の合計 20% の市場性減価率を乗じるべきであるとの意見を述べ（甲 6）、同旨の証言をする。さらに、証拠（甲 8）によると、平成 16 年ないし平成 21 年の間に、Q 市、R 市、S 市、T 市において、一棟のマンションの一部である 10 戸ないし 60 戸の区分建物がパンフレット価格の 38.9% ないし 57% で一括譲渡されている事実が認められる。

これらの証拠及び弁論の全趣旨を総合すると、本件物件 25 戸を不可分の 1 個の取引客体として一括譲渡する場合には、本件物件を構成する各区分建物の価格を単純に合計したものが社会通念上通常形成されるべき取引価格ではなく、それにある程度の市場性減価を行うのが相当であると認められる。その市場性減価率については、上記各証拠及び弁論の全趣旨を総合し、15% を下ることはないと認める。

本件物件を構成する各区分建物の価格については、原告鑑定書は合計 4 億 3 6 1 0 万円であるとするが、Q 市都心部等と異なり、3LDK、4LDK を中心とするファミリータイプ（乙 3）の本件物件の賃貸需要を重視すべきではないと認められ（乙 21）、収益価格は参考程度にとどめるべきと考えられること、本件譲渡後に原告が本件物件を販売した際の契約金額の総額から諸費用を控除した金額が 4 億 9 2 8 1 万 9 9 6 0 円であったことも考慮し、被告鑑定書の鑑定評価額を合計した 4 億 9 3 8 0 万円を採用する。そうすると、これに 15% の市場性減価を施した額である 4 億 1 9 7 3 万円が、本件物件について社会通念上通常形成されるべき取引価格であると認められる。

- （3） また、本件においては、前記認定のとおり、本件委託契約及び本件協定により、本件手数料等及び折半利益が買主である原告から売主である本件滞納者に支払われることが約されている事実を考慮する必要がある。本件手数料等については、委託を受けて販売することに伴う経費であるとみることができるとしても、折半利益については、本件滞納者と原告との間で

は、パンフレット価格の2分の1の価格でひとまず所有権移転を行い、担保権の抹消を受けるが、エンドユーザーへの転売利益が出ることが予想されるので、その利益の半分を売主である本件滞納者に還元するというものであるから、本件譲渡に伴い本件滞納者が受ける利益についての合意であるといえることができる。本件譲渡契約と本件協定は形式上は別個の契約であるが、これらが締結されるに至った経緯から、本件滞納者と原告との間においては、これらは不可分の合意であったと認められる。そうすると、本件譲渡が「著しく低い額の対価による譲渡」に当たると衡平上認められるか否かの判断に当たっては、買主である原告が上記折半利益を売主である本件滞納者に支払うという事情を考慮すべきである。支払われた折半利益は少なくとも3837万4355円に上り、これを本件譲渡契約における価格である2億8120万円に加えると、3億1957万4355円となり、上記認定の社会通念上通常形成されるべき取引価格である4億1973万円と比較すると、76.14%となる。

- (4) 被告は、基本通達(39条関係7)が、値幅のある財産(不動産等)については、対価が時価のおおむね2分の1に満たない場合は、特段の事情のない限り、「著しく低い額」と判定することと定めていることに依拠して、本件譲渡の対価は2億8120万円であり、本件物件の時価は被告鑑定書記載の各区分建物の鑑定評価額を合計した4億9380万円であるから、基本通達のいうおおむね2分の1に当たり、法39条にいう「著しく低い額」に当たると主張する(なお、本件処分はパンフレット価格を基準としてその2分の1の価格で本件譲渡が行われたことを理由とするものであった。甲10・11頁)。しかし、被告鑑定書は25戸各戸の時価を鑑定評価しているが、25戸を一括譲渡する場合の時価をその合計額である4億9380万円と鑑定評価しているものでないことはその記載から明らかであり、前記のとおり、被告鑑定書の作成者も25戸を一括譲渡する場

合にはこれによる減価をすべきことを肯定しているのである（乙 2 2）から、時価が被告の主張する額であることを認めるに足りる証拠はないといわざるを得ないし、基本通達の趣旨を勘案すると、前記の社会通念上形成されるべき取引価格は、基本通達という時価に相当するものと解して差し支えない。そして、基本通達は、対価が時価の 2 分の 1 をある程度上回っても、諸般の事情に照らし、「著しく低い額」と判断すべき場合があること等に留意し、当該財産の種類、数量の多寡、時価と対価の差額の大小等を総合的に勘案して、社会通念上、通常取引に比べ著しく低い額の対価であるかどうかによって判定するものとしているが、上記認定のとおり、本件譲渡契約における価格に支払われた折半利益を加えた 3 億 1 9 5 7 万 4 3 5 5 円を社会通念上通常形成されるべき取引価格である 4 億 1 9 7 3 万円と比較すると、7 6 . 1 4 % となって、4 分の 3 を上回り、仮に、折半利益を加えない 2 億 8 1 2 0 万円と比較するとしても、6 7 % となって、約 3 分の 2 となるから、もはや 2 分の 1 をある程度上回るにすぎないとはいえない。

そうすると、本件譲渡は、被告の依拠する基本通達という「おおむね 2 分の 1」の要件をも満たさないし、法 3 9 条にいう「著しく低い額の対価による譲渡」に当たるとはいえない。

なお、被告は、時価と対価の差額の大小も勘案すべきである旨主張するが、折半利益を加えた 3 億 1 9 5 7 万 4 3 5 5 円と上記認定の社会通念上通常形成されるべき取引価格である 4 億 1 9 7 3 万円との差額約 1 億円を本件物件を構成する区分建物の戸数である 2 5 戸で除すると、1 戸当たり約 4 0 0 万円となり、前記認定の複雑な経緯のもとで、本件物件を取得しエンドユーザーに販売して利益を得るという取引内容を考慮すると、その程度の差額が生じたことをもって、原告に第二次納税義務を課さなければ衡平に反する結果になるとはいいい難い。また、被告は、本件譲渡の対価は、

本件滞納者が金額を低くすればするほど利益が得られる状況下で原告と合意したものであることを本件管財人や破産裁判所が認識していない旨主張するが、仮にそのような事情が認められるとしても、これにより上記判断が左右されるものではない。

第4 結論

よって、本件処分は法39条の要件を満たさないもので、違法であるといわざるを得ないから、これを取り消すこととし、主文のとおり判決する。

福岡地方裁判所第3民事部

裁判長裁判官 青木 亮

裁判官 坂本 智

裁判官 渡邊 裕美