

東京高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 第二次納税義務告知処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国(東京国税局長)

令和6年10月16日棄却・上告

(第一審・東京地方裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和6年4月19日判決、本資料274号・順号2024-9)

判 決

控訴人	X株式会社
同代表者代表取締役	A
同訴訟代理人弁護士	田堰 良三
同	高村 健一
同	藤田 新一郎
被控訴人	国
同代表者法務大臣	牧原 秀樹
処分行政庁	東京国税局長
	星屋 和彦
被控訴人指定代理人	尾川 健三
同	内藤 守
同	中村 志緒香
同	稲葉 直美
同	山本 浩史

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 控訴費用は、控訴人の負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 東京国税局長が控訴人に対して令和2年3月24日付けでした第二次納税義務の納付告知処分を取り消す。
- 3 被控訴人は、控訴人に対し、1億2852万1211円及びこれに対する令和4年3月2日から支払済みまで年3パーセントの割合による金員を支払え。
- 4 被控訴人は、控訴人に対し、1億2852万1211円及びこれに対する令和3年11月17日から支払済みまで年7.3パーセントの割合又は租税特別措置法95条に規定する還付加算金特例基準割合のいずれか低い割合を乗じて計算した金員(ただし、年月分ごとに計算し、その金額に1000円未満の端数があるときはその端数金額を切り捨てたもの)を支払え。

5 控訴費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要（略語は、新たに定義しない限り、原判決の例による。）

1 本件は、控訴人が、B株式会社（B）の滞納国税に係る徴収すべき額の不足は、控訴人がBから売買代金債務の免除を受けたことに基因すると認められるから、控訴人は国税徴収法39条（令和3年法律第11号による改正前のもの。以下同じ。）に基づき上記滞納国税の第二次納税義務を負うとして、東京国税局長から納付告知処分（本件告知処分）を受けたのに対し、①本件告知処分は違法であるとしてその取消しを求めるとともに、②不当利得返還請求権に基づき、控訴人が本件告知処分に係る本税として納付した1億2852万1211円の返還及びこれに対する令和4年3月2日（訴状送達の日翌日）から支払済みまで民法所定の年3パーセントの割合による法定利息の支払を求め、③上記②の請求と選択的に、過誤納金として、上記1億2852万1211円の還付及びこれに対する令和3年1月17日（納付の日翌日）から支払済みまで国税通則法58条1項又は租税特別措置法95条に規定する割合による還付加算金の支払を求める事案である。

2 原審は、控訴人の請求をいずれも棄却した。

3 控訴人は、原判決を不服として本件控訴を提起した。

4 関係法令の定め、前提事実並びに争点及びこれに関する当事者の主張は、次のとおり補正し、後記5のとおり当審における控訴人の主張を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」第2の1から3まで（原判決2頁24行目から13頁8行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

（1）原判決5頁4行目の「土地」の次に「（以下「本件対象土地」という。）」を加え、10頁15～16行目の「別紙1不動産目録記載1、2及び3の各土地」を「本件対象土地」と改める。

（2）原判決5頁12行目の「を免除した」を「に係る債権を放棄した」と改める。

（3）原判決10頁25行目の「解し難い上、」の次に「仮に、Aが控訴人の全株式を保有していたとしても、」を加える。

5 当審における控訴人の主張

（1）利益相反取引及び重要な業務執行について

ア 本件売買契約以外の契約書は全てAが管理していた控訴人の実印が押印されているのに対し、本件売買契約の契約書だけがCが管理していた控訴人の取引印が押印されていることや本件売買契約の契約書の作成日付が平成23年1月31日とされているのに、控訴人の実印が押印されている本件議事録には、売買日につき「平成23年2月7日」とされ、売買代金として「時価」としか記載されていないところ、Aが本件売買契約の内容を了承していたとすれば、これらに疑問を呈していたであろうこと等からすると、AがCから本件売買契約について事前に説明を受け、その内容を了承していたとするのは不自然である。

イ 原判決は、Gが控訴人から本件各土地の一部を5000万円で購入し（別件売買契約2）、これをIに2億5800万円で売却していることを考慮すると、本件各土地は21億円で売却できたことになり、その結果、原告及びGにおいて得た利益の総額は2億3000万円となるから、本件売買契約を前提としても2億5000万円近い利益を得ることが可能であったと判示する一方で、Cが本件各土地の一部をG経由で転売することについてAの承諾を得ていなかったことが窺われるとも判示しており、Aが本件売買契約の締結

を承諾していたと判示していることと矛盾している。

(2) 通謀虚偽表示及び心裡留保について

CとAは、控訴人への2億5000万円の利益保証の約束をしたことは明らかであり、2億5000万円の転売益を得させるという上記約束の内容は、本件売買契約の契約書に文言として直接表示されていなくとも、当事者間では本件売買契約に関する意思表示の内容に含まれているというべきである。

(3) 本件滞納国税の徴収不足が本件債務免除に基因するか否かについて

処分行政庁は、本件未収債務の時効完成前の平成27年1月28日に確認調査を行い、本件未収債務の履行期を含む事実関係を把握しながら、納付告知処分を行って本件未収金債務からの回収を図らなかったことからすると、滞納者でもない控訴人がBに対する徴収権が消滅しない限り、本件未収金債務に関していつまでも納税義務を負う可能性が残るなど不安定な地位におかれることは、法的安定性の確保という時効制度の趣旨にも正義にも反し許されない。

第3 当裁判所の判断

- 1 当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がないものと判断する。その理由は、次のとおり補正し、後記2において当審における控訴人の主張に対する判断を加えるほかは、原判決の「事実及び理由」第3の1から5まで（原判決13頁10行目から23頁7行目まで）に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 原判決13頁14行目から14頁3行目までを次のとおり改める。

「ア Cは、平成22年9月頃、Aに対し、E株式会社（以下「E」という。）がBの所有する土地を21億円で購入することを計画しているので、Bの株式を購入することで上記の土地を事実上取得した上で、Eに転売すれば、多額の転売益を得ることができるとの取引（以下「●●案件」という。）が持ち込まれていることを説明したところ、Aは、Cに対し、この案件を具体的に進めるよう指示した（甲44、乙29、A本人2、3、20、21頁）。

イ Cは、平成22年11月29日、Aに対し、●●案件の具体的内容として、Bの株式の購入等のために総額12億6000万円の資金を用意する必要があること、EはBの所有する土地を19億円で購入するとしていること、その差額である6億4000万円が粗利益で、そのうちの2億5000万円を転売益として確保し、2億9000万円がBの支払うべき税金、2000万円が控訴人の不動産取得税及び登録免許税、7000万円が●●案件を持ち込んだ関係者に対する報酬となること、控訴人を活用して●●案件に参画することで、上記転売益を確保するほか、控訴人の税務上の繰越損失約10億円を活用するなどの税務上のメリットもあることをファクシミリにより伝えた（甲2（枝番号を含む。）。Aは、その翌日、Cと面談して、●●案件につき、改めて上記と同旨の説明を受けた上で、●●案件につき具体的に作業を進めることを了承した（甲29、44、A本人3、4頁）。」

(2) 原判決15頁冒頭に次のとおり加え、同1行目の「ウ」を「カ」と改め、同4行目から9行目までを削除する。

「ウ Cは、平成23年2月3日、控訴人のJ常務（以下「J常務」という。）に対し、本件売買契約に基づく登記を行うに際して必要となる「登記原因証明情報」「委任状」及

び控訴人の取締役会議事録（後記本件議事録とほぼ同一のもの。以下、これらの文書を併せて「本件登記書類」という。）を作成する必要があるところ、本件登記書類には控訴人の実印の押印及び印鑑証明書が必要となる旨を連絡した（甲33）。

エ 控訴人において、平成23年2月4日午後1時、控訴人の取締役全員が出席した上で、控訴人が同月7日にBから本件対象土地を時価で購入することを承認する旨の取締役会決議がされた旨が記載されている取締役会議事録（以下「本件議事録」という。）を含む本件登記書類が作成され、Aが管理する控訴人の実印がいずれにも押印された（甲33、37、45、乙35、A本人12～13）。

オ 本件対象土地につき、本件登記書類を使用して、平成23年2月7日付け売買を原因とする所有権移転登記手続が行われた（甲18から20まで、37、45、乙35、弁論の全趣旨）。

(3) 原判決15頁10行目、17頁20行目及び18頁1行目の各「(4)」をいずれも「(3)」と、16頁9行目及び20頁20行目の各「(5)」をいずれも「(4)」と、26行目の「(6)」を「(5)」とそれぞれ改める。

(4) 原判決15頁11～12行目の「Eが」から14行目の「精算をすること」までを「Eが控訴人に最終的に合計約19億円を送金することとなるから、控訴人において2億5000万円を保有することを前提として、その用途及び控訴人からBに送金する金額を説明するとともに、これらの取引の仕訳は複雑であることから、後日、控訴人のJ常務やK経理部長と協議して遺漏ないようにするつもりであること」と改める。

(5) 原判決16頁10行目から15行目までを次のとおりそれぞれ改める。

「ア ●●案件のキャッシュフローの結果として、控訴人は、別紙「支出」欄記載のとおり支出するとともに、同「受領金」欄記載のとおり受領することとなった結果、2億7378万7900円を保有することとなった。もっとも、控訴人は、平成25年6月時点において、Bに対し、本件未収金債務を負うこととなっていた。（甲42の1、弁論の全趣旨）

イ Cは、平成25年6月3日、Aに対し、●●案件について、控訴人の利益として確保する予定となっていた2億5000万円は、本件売買契約に基づく控訴人の売買代金債務（本件未収金債務）をBにおいて受領しないということになっているはずである、Bにおいては、本件対象土地の売却に際し、当初簿価が低かったことから、その課税対象となる売却益が大きくなるため、買換資産の適用による課税対象売却益の圧縮を検討する必要があったことなどを書面で説明した（甲39）。」

(6) 原判決17頁22行目及び21頁9～10行目の各「別紙1不動産目録記載1、2及び3の各土地」をいずれも「本件対象土地」と改める。

(7) 原判決18頁3行目から4行目にかけての「本件議事録にAが管理する原告の実印が押印されるとき（同(3)）」を「本件売買契約に基づく登記に必要となる本件登記書類にAが管理する控訴人の実印が押印されるとき（前記認定事実(2)ウからオまで）」と、7行目の「Aが」を「A（更には、J常務等の控訴人関係者）が」とそれぞれ改める。

(8) 原判決18頁18行目から19頁15行目までを次のとおり改める。

「この点、前記認定事実(1)イのとおり、控訴人を活用して●●案件に参画することにより、転売益を確保するほか、控訴人の税務上の繰越損失約10億円を活用するなどの税

務上のメリットが想定されていたのに対し、前記認定事実（５）イ、証拠（甲３１、乙２９）及び弁論の全趣旨によれば、Ｂにおいても課税対象売却益の圧縮を検討するなどの税務上の処理が求められていたことが認められる。そして、前記認定事実（４）アのとおり、控訴人とＢの間には本件未収金債務が残存していたのみであって、Ｂが現実の金銭を保有していたわけではなく、かつ控訴人の銀行口座はＡの管理下にあった（Ａ本人３７頁）という状況においては、控訴人と控訴人の完全子会社たるＢのいずれに売却益がどの程度帰属するかは、上記のとおり税務上の処理の問題を除けば、関心の対象ではなかったといえる（例えば、Ｃは、平成２３年２月２２日に送信したファクシミリ（前記認定事実（３）ア）において、Ａに対し、別件売買契約１の売買契約書に貼付する収入印紙の代金に関して、「この印紙代は、Ｘの費用ですが、この分をＢに送り返す資金から差し引くかどうかは、どうぞご判断ください。いずれにせよ、Ｂは、Ｘの子会社ですから、どうにでもなると存じます。」と説明していることは、ＡやＣの認識を窺わせるものである。）。

以上によれば、Ｃは、Ａに対し、●●案件において、Ａ、控訴人及びＢが２億５０００万円の転売益を確保しつつ、控訴人及びＢにおける合理的かつ適正な税務上の処理を追求する必要があることを説明し、Ａは、この説明を了解していたものと推認することができ（平成２７年３月４日付けの控訴人の処分行政庁に対する回答（乙２９）にも上記と同趣旨の記載がある。）、他方で、控訴人単独で２億５０００万円の転売益を確保することが前提となっていたと認めるに足りる証拠はない。

したがって、控訴人の上記主張は、その前提を欠くものであって、採用することができない。」

- (9) 原判決２０頁７行目の「前記（ア）のとおり」から８～９行目の「うかがわれるところ」までを「控訴人が本件売買契約等により本件各土地を取得した後、その全部をＥに売却するのではなく、一部をＧ経由で転売したことにより、Ｇが２億円の転売益を得て、それをＡ、控訴人及びＢに帰属させないこととした点については、Ａの承諾を得ていなかった可能性が高く」と改める。
- (10) 原判決２１頁１３行目の「そして、」の次に「前記（１）イ（ア）で説示したとおり、●●案件では、Ａ、控訴人及びＢにおいて２億５０００万円の転売益を確保することが前提となっていたに過ぎず、控訴人単独で２億５０００万円の転売益を確保することが前提となっていたと認めるに足りる証拠はなく、」を加える。
- (11) 原判決２２頁４行目の「を免除する」を「に係る債権を放棄する」と、１１行目の「前記認定事実（５）エのとおり」から１９行目の「証拠はない。」までを「Ｂが控訴人に対する本件未収金債務に係る債権を放棄することは、前記２（１）イ（ア）で説示したとおり、●●案件では、Ａ、控訴人及びＢにおいて２億５０００万円の転売益を確保することが前提となっていたに過ぎず、控訴人単独で２億５０００万円の転売益を確保することが前提となっていたと認めるに足りる証拠はないことその他本件売買契約締結時の事情に照らせば、客観的にみて経済的合理性を欠き、控訴人に不相当な利益を与えるものとなっているといわざるをえない。」とそれぞれ改める。
- (12) 原判決２２頁２５行目から同２３頁３行目までを次のとおり改める。

「控訴人は、本件売買契約に定められた売買代金支払期限から５年が経過する平成２８年２月２５日より後は、控訴人は、消滅時効を援用して本件未収金債務を免れることができ

たのであるから、本件告知処分がされた令和2年3月24日の時点で、本件未収金債務に係る債権は、Bにおける租税納付の原資となり得ないから、本件滞納国税の徴収不足が本件債務免除に基因するとはいえないなどと主張する。

しかし、これまで説示したところによれば、控訴人が本件債務免除を受けたことによって、Bの控訴人に対する本件未収金債務に係る債権が消滅し、Bに対し徴収すべき国税の額の不足が本件債務免除に基因して生じたことは明らかであって、本件債務免除より後に本件告知処分が行われるまでの間に本件未収金債務の消滅時効期間が経過したことは、上記判断を左右するものではない。

よって、控訴人の上記主張は採用することができない。」

2 当審における控訴人の主張に対する判断

- (1) 控訴人は、本件売買契約以外の契約書は全てAが管理していた控訴人の実印が押印されているのに対し、本件売買契約の契約書だけがCが管理していた控訴人の取引印が押印されていることや本件売買契約の契約書の作成日付が平成23年1月31日とされているのに、控訴人の実印が押印されている本件議事録には、売買日につき「平成23年2月7日」とされ、売買代金として「時価」としか記載されていないところ、Aが本件売買契約の内容を了承していたとすれば、これらに疑問を呈していたであろうこと等からすると、AがCから本件売買契約について事前に説明を受け、その内容を了承していたとするのは不自然であると主張する。

しかし、原判決19頁19行目から23行目までの説示に加えて、Cは、J常務に対し、本件議事録を含む本件登記書類に控訴人の実印の押印を求め、現に本件登記書類には控訴人の実印が押印されているところ（原判決認定事実（2）ウからオまで）、この段階でCがAを含む控訴人関係者から本件売買契約の契約書等の確認を求められたとすればこれを拒むことはできない状況にあったことを併せ考えると、本件売買契約の契約書に控訴人の実印ではなく取引印が押印されていたことをもって、本件売買契約の締結につきAの承諾が存在するとの推認が直ちに妨げられるものではない。

また、本件売買契約に基づく移転登記手続は、Bの代表取締役をCに変更する等の役員登記が完了した後に行う必要があることから、本件売買契約が締結された平成23年1月31日に行うことは困難であったと推認できるところ、本件売買契約の契約書（甲9、乙12）によれば、本件対象土地の所有権の移転は、同年2月7日に行われることとされており（第3条）、本件議事録は本件売買契約の契約書における所有権移転の日と整合させたものと考えられるから、日付の相違をもって本件売買契約につきAの承諾が存在するとの推認を妨げる事情ということとはできない。

以上によれば、控訴人の上記主張は採用することができない。

- (2) 控訴人は、原判決が、Gが控訴人から本件各土地の一部を5000万円で購入し（別件売買契約2）、これをIに2億5800万円で売却していることを考慮すると、本件各土地は21億円で売却できたことになり、その結果、原告及びGにおいて得た利益の総額は2億3000万円となるから、本件売買契約を前提としても2億5000万円近い利益を得ることが可能であったと判示する一方で、Cが本件各土地の一部をG経由で転売することについてAの承諾を得ていなかったことが窺われるとも判示しており、Aが本件売買契約の締結を承諾していたと判示していることと矛盾していると主張する。また、控訴人は、CとAは、控

訴人への2億5000万円の利益保証の約束をしたことは明らかであり、2億5000万円の転売益を得させるという上記約束の内容は、本件売買契約の契約書に文言として直接表示されていなくとも、当事者間では本件売買契約に関する意思表示の内容に含まれていると主張する。

しかし、前記1(8)のとおり、当審は、原判決とは異なり、●●案件において、A、控訴人及びBが2億5000万円の転売益を確保することが前提となっていたに過ぎず、控訴人単独で2億5000万円の転売益を確保することが前提となっていたと認めるに足りる証拠はないと判断しており、この判断を前提とすれば、控訴人の上記各主張はいずれもその前提を欠くものであって、採用することができない。

(3) 控訴人は、処分行政庁は、本件未収債務の時効完成前の平成27年1月28日に確認調査を行い、本件未収債務の履行期を含む事実関係を把握しながら、納付告知処分を行って本件未収金債務からの回収を図らなかったことからすると、滞納者でもない控訴人がBに対する徴収権が消滅しない限り、本件未収金債務に関していつまでも納税義務を負う可能性が残るなど不安定な地位におかれることは、法的安定性の確保という時効制度の趣旨にも正義にも反し許されないと主張する。

この点、国税徴収法の定める第二次納税義務は、確定した主たる納税義務につき本来の納税義務者の財産に対する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、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な関係にある第三者を本来の納税義務者に準ずる者とみて、これに主たる納税義務についての履行責任を補充的に負わせるものにほかならず、この意味において、第二次納税義務の納付告知は、確定した主たる納税義務の徴収手続上の一処分としての性格を有するものというべきである(最高裁昭和50年8月27日第二小法廷判決・民集29巻7号1226頁参照)。このように、右納付告知により具体的に発生する第二次納税義務は、既に確定している主たる納税義務者の納税義務を補完するものにすぎず、これと別個独立に発生するものではない。そして、右義務は、主たる納税義務が発生し存続する限り、必要に応じいつでも課せられる可能性を有するものであって、右納付告知は、ただその義務の発生を知らしめる徴収のための処分にほかならない(最高裁平成6年12月6日第三小法廷判決・民集48巻8号1451頁参照)。

したがって、控訴人が指摘するように、Bに対する徴収権が消滅しない限り控訴人が第二次納税義務を免れないことは、国税徴収法が予定するものであって、本件債務免除より後に本件告知処分が行われるまでの間に本件未収金債務の消滅時効期間が経過したといった事情をもって、本件債務免除を受けたことによって本件未収金債務が消滅し、その結果、Bに対する徴収不足が本件債務免除に基因するものであるとの評価が左右されるものではない。そして、他に本件告知処分が正義に反し権利の行使として是認し得ないと評価できるような場合に該当することを裏付ける事情は見当たらない。

よって、控訴人の上記主張は採用することができない。

3 その他、控訴人は種々主張するが、前記認定、判断を左右するものはない。

第4 結論

よって、原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから、これを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第1民事部

裁判長裁判官 金子 修

裁判官 吉田 純一郎

裁判官 長田 雅之

別紙 省略