

2022年4月

再生計画案に基づく債務免除と第二次納税義務 に関する高裁判決の概要 (東京高判令和3年12月9日)

弁護士 下尾 裕

Contents

- 東京高判令和3年12月9日の概要
- 本高裁判決と原判決の比較
- 本高裁判決を踏まえた実務上の留意点

1. 東京高判令和3年12月9日(原審:東京地判令和2年11月6日)

本高裁判決は、中小企業再生支援協議会による再生支援を受けた株式会社(控訴人。以下「会社」といいます。)の取締役2名が、所得税及び相続税等の滞納がある状況において、自らの所有する不動産持分を売却してそれぞれ会社の債務を代位弁済(本件各代位弁済)した上で、再生計画に基づき、本件各代位弁済に基づく各求償債権(本件各求償債権)を各取締役の会社に対する借入金債務と相殺した後の会社に対する残債権を、放棄(本件各債務免除)したことが国税徴収法39条における「債務の免除その他第三者に利益を与える処分」に該当して、会社が本件各債務免除による利益を受けているとして取締役の租税債務について第二次納税義務を負うことになるかどうか争われている事件です。

第一審である東京地判令和2年11月6日(原判決)は、本件各債務免除が上記「第三者に利益を与える処分」に該当すると判示するとともに、会社には本件各求償債権の額面額に相当する利益が存在するとして、会社に第二次納税義務があることを認めました。これに対し、東京高判令和3年12月9日は、本件各債務免除が「第三者に利益を与える処分」に該当すること自体は認めつつも、本件各求償債権の価額が0円を超えないので、会社には「これらの処分により受けた利益」が存在しないとして原判決、さらには、会社に対する納税告知処分をそれぞれ取り消しました。

このニュースレターでは、2021年5月において原審の判断を取り上げましたので、そのアップデートとして、控訴審である本高裁判決の概要をご紹介します。

2. 本高裁判決と原判決の比較

前述のとおり、本高裁判決が、原判決と結論を異にするに至った理由は、「これらの処分により受けた利益」に関する認定の違いにあります。この点に関する原判決及び本高裁判決の各判示内容は以下のとおりです。

控訴審において、国側は、「これらの処分により受けた利益」の金額について、第一次的には本件各求償債権の価額は額面上の金額と同じである、第二次的には、これを会社が破産した場合に予想される回収額（清算価値）であると主張していました。これに対し、控訴審裁判所は、当該第二次的主張の考え方を採用した上で、破産時の会社における予想回収額を丁寧に分析し、最終的に、配当原資が存在しないと、本件各求償債権の回収額（清算価値）が0円を超えるとは認められないと判断しました。

【主な争点及び判示内容】

原判決	本高裁判決
<ul style="list-style-type: none"> ● 滞納者による「債務の免除」(国税徴収法 39 条)により債務者が利益を受けた場合において、その利益の額は、当該債務者が支払能力を欠き、その債権の全部又は一部の回収が不能であるなどの事情がない限り、債務免除の対象となった債務の額であると解すべきであるから、本件各債務免除の当時において、会社が支払能力を欠き、本件各求償債権の全部又は一部が回収不能であったと認められない限り、会社は本件各債務免除によりその対象となった債務の額に相当する利益を受けたというべきである。 ● 会社が各金融機関に対して債務免除を求めながら、経営者責任を負っている取締役らが会社に対する本件各求償債権につき債務免除をしないのは、社会通念上受け入れられなかったという事情は、会社が再生計画による企業再生を企図していたこととの関係上、取締役らが本件各求償債権の行使を事実上控えざるを得なかったということの意味するにとどまり、会社が支払能力を欠き、本件各求償債権の全部又は一部が回収不能であったことを意味するものではないというべきである。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 滞納者から受けた利益が債務の免除である場合には、債務者の支払能力、弁済期等を考慮し、その債権を換価する場合と同様に、その債務を免除された時におけるその債権の価額を算定し、その額が受けた利益の額に当たると解するのが相当である。 ● 認定の各事情によれば、控訴人が、本件各債務免除の時において、本件各求償債権の全部又は一部の回収が不可能又は著しく困難であると認められるような状況にあったことは明らかである。この点は、①私的整理の実務においては、内部者であり経営困難な状況に陥ったことに責任のある経営者が債務者企業に対して有する求償権等の権利を行使せず放棄することが求められ、これがなければ再生計画は成立しないこと、この場合、債務者企業は、早晚支払不能に陥るため、法的整理に移行せざるを得なくなると見込まれること、②金融機関が債権の一部免除に同意しており、再生計画が成立したことによっても裏付けられる。 ● 本件各債務免除がなされなければ、再生計画は成立せず、早晚法的整理に移行せざるを得なかったといえるから、本件各債務免除の時の本件各求償債権の価額については、会社が破産した場合に予想される回収額（清算価値）によって評価することが相当である。

3. 本高裁判決を踏まえた実務上の留意点

2021年5月のニュースレターでもご説明していたとおり、一般に中小企業再生支援協議会の支援スキーム等においては、対象企業の取締役等の経営陣は、その経営責任を明確にする意味もあり、再生計画においては、経営者保証ガイドライン等に沿う形で一定の資産を手元に残したうえでその連帯保証債務を履行した後、これによる求償債権を（経営陣の対象企業に対する債務と）相殺した後の対象企業に対する残債権を放棄する処理を行うのが通常です。そのような中、原判決は、こうした処理を行った場合に対象企業に第二次納税義務があることを認めたことから、倒産実務、特に企業再生の場面での影響が懸念されていました。

また、原判決のこうした判示については、経営陣が対象企業に対しそのまま残債権を保有していた場合には国税当局において当該債権を差し押さえても他の一般債権者と同様の取扱いとなり、債権の全額を回収できない可能性が高いことと比較した場合に、債務免除を介することで国税当局に租税債権としての優先的取扱いが付与される結果となることへの疑問も呈されていました。

この点に関し、本高裁判決は、上で述べた私的整理の実務、さらには実際に私的整理が成立したことも一つの根拠に、「本件各求償債権の全部又は一部の回収が不可能又は著しく困難であると認められるような状況にあった」と認定した上で、「これらの処分により受けた利益」については破産した場合に予想される回収額（清算価値）を基準に算定するとの考え方を示しました。本高裁判決の考え方は、上記企業再生の実務に配慮したものと評価できます。

一方で、本高裁判決は、私的整理の状況下にあった会社に対する本件求償債権の価値を無条件にゼロと評価するのではなく、個別の資産の時価を丁寧に認定した上で、配当原資の有無を認定しています。よって、本高裁判決の判示内容を前提としても、なお理論上は、私的整理が成立した案件であっても、配当原資が認定され、「これらの処分により受けた利益」が認定される場合があり得ることに注意する必要があります。

その意味では、本高裁判決を前提としても、取締役等からの債務免除について、事前に債権放棄等を行う取締役の滞納状況を調査する必要が生じること自体には変わりはないと考えられます。

以上

-
- 本ニュースレターの内容は、一般的な情報提供であり、具体的な法的アドバイスではありません。お問い合わせ等ございましたら、下記弁護士までご遠慮なくご連絡下さいますよう、お願いいたします。
 - 本ニュースレターの執筆者は、以下のとおりです。
弁護士 下尾 裕(yutaka.shimoo@amt-law.com)
 - ニュースレターの配信停止をご希望の場合には、お手数ですが、[お問い合わせ](#)にてお手続き下さいますようお願いいたします。
 - ニュースレターのバックナンバーは、[こちら](#)にてご覧いただけます。