

高松地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 第二次納税義務納付告知処分取消請求事件

国側当事者・国(高松国税局長)

令和4年2月22日棄却・控訴

判 決

原告	株式会社X
同代表者代表取締役	A
同訴訟代理人弁護士	木村 浩之
被告	国
同代表者法務大臣	古川 禎久
処分行政庁	高松国税局長
同指定代理人	奥野 陽子
同	紙屋 由美
同	板東 拓也
同	井出 耕二
同	小郷 香菜
同	山本 和希

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

高松国税局長が原告に対して令和元年11月27日付けでした納税者株式会社Bの滞納国税に係る第二次納税義務の納付告知処分(但し、2718万2657円を納付すべき限度の額とする部分)を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、株式会社B(以下「本件滞納法人」という。)から新設分割によって設立され、同社が営んでいたレストラン事業等を引き継いだ原告が、処分行政庁から令和元年11月27日付けで、国税徴収法(以下、単に「法」という。)38条に基づき、本件滞納法人の滞納国税(消費税及び地方消費税並びに源泉所得税、復興所得税並びに延滞税)について第二次納税義務者に当たるとして納付通知書による告知処分(以下「本件原処分」という。)を受けた(なお、後記裁決(後記前提事実(4)エ)により、納付すべき限度の額につき、2718万2657円を超える部分は取り消されている。)ところ、原告は、第二次納税義務者に該当しないため、同処分は違法であると主張して、その取消しを求めた事案である。

1 関係法令の定め

(1) 法38条

納税者が生計を一にする親族その他納税者と特殊な関係のある個人又は被支配会社（当該納税者を判定の基礎となる株主又は社員として選定した場合に法人税法第67条第2項（特定同族会社の特別税率）に規定する会社に該当する会社をいい、これに類する法人を含む。）で政令で定めるものに事業を譲渡し、かつ、その譲受人が同一又は類似の事業を営んでいる場合において、その納税者が当該事業に係る国税を滞納し、そ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ときは、その譲受人は、譲受財産の価額の限度において、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う。ただし、その譲渡が滞納に係る国税の法定納期限より一年以上前にされている場合は、この限りでない。

(2) 国税徴収法施行令（以下、単に「施行令」という。）13条

1項 法38条本文（事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務）に規定する生計を一にする親族その他納税者と特殊な関係のある個人又は被支配会社で政令で定めるものは、次に掲げる者とする。

（1号ないし4号 略）

5 納税者を判定の基礎として被支配会社に該当する会社

（6号 略）

2項 法38条の規定を適用する場合において、前項各号に掲げる者であるかどうかの判定は、納税者がその事業を譲渡した時の現況による。

(3) 法人税法67条1項

（略）

2項

前項に規定する被支配会社とは、会社（略）の株主等（略）の一人並びにこれと政令で定める特殊の関係のある個人及び法人がその会社の発行済株式又は出資（略）の総数又は総額の百分の五十を超える数又は金額の株式又は出資を有する場合その他政令で定める場合におけるその会社をいう。

2 前提事実等（争いのない事実及び証拠によって容易に認められる事実等）

(1) 当事者等

ア 本件滞納法人は、昭和63年3月●日、飲食店の経営等を目的として設立された株式会社であり、後記（2）アの新設分割時に商号を変更し、変更前商号と同一の「C」との屋号で飲食店を経営している。

イ 株式会社D（以下「原告親会社」という。）は、平成29年5月●日、ホテル、旅館等観光施設の経営等を目的として設立された会社である（乙3）。

ウ 原告は、平成30年6月●日、本件滞納法人から後記（2）アの新設分割により設立された株式会社であり、同日、本件滞納法人が上記新設分割により取得した原告の全株式を、原告親会社に譲渡したことにより、同社の完全子会社となった（甲5、6、乙1）。

エ 原告親会社の設立時取締役であるA（以下「A」という。）は、原告親会社及び原告の代表取締役である（乙1、3）。

オ 本件滞納法人の筆頭株主であり同社の取締役であったE（以下「E」という。）は、原告親会社の設立時取締役であったが、平成30年4月25日付で、同役を辞任した（乙2～4）。

(2) 原告の設立及び事業承継の経緯

ア 本件滞納法人は、平成30年5月31日頃、同日付けの新設分割計画書を作成した（甲4）。

上記計画書の記載内容の要旨は次のとおりである。

（ア）本件滞納法人は、新設分割（以下「本件新設分割」という。）により原告を設立し、本件滞納法人が営むレストラン事業、寿司・弁当・惣菜等の製造販売事業、温浴事業、F事業（F）及びサブリース事業（以下、これらを併せて「本件各事業」という。）に関する権利義務のうち、概要、次のものを承継させる。

a 承継対象資産 なし

b 承継対象負債

- ① 原告が承継する店舗等（以下「承継対象店舗等」という。）に係る本件各事業の通常取引上生じた債務で、本件分割期日以降に支払期日が到来するもの及び原告が本件各事業を遂行するにあたり承継が必要不可欠と判断するもの
- ② 本件各事業のうち製造販売事業に関する業務委託先会社（屋号は上記飲食店と同じ）に対する未払業務委託料のうち、同社に対して本件滞納法人から出向している従業員に対する本件分割期日の前日までの勤務に対する給与で、本件分割期日以降に各従業員に対して支払われるべき給与総額に相当する額
- ③ 本件分割期日時点における本件各事業に従事する従業員で、同期日以降も原告での雇用に同意する従業員に係る未払給与（ただし、平成30年5月31日締め日、同年6月15日を支払期日とするものに限る。）等

c 承継対象契約

- ① 承継対象店舗等の営業に付随して締結する各種契約で、本件各事業継続に必要と判断されたもの
- ② 原告において本件各事業に従事する従業員で、本件分割期日以降、原告において勤務を希望する従業員に係る雇用契約及びそれらに付随する社会保険被保険者としての地位
- ③ 原告として、本件各事業に関して、承継が必要と判断する各種リース契約
- ④ 承継対象店舗等の営業に必要な、本件滞納法人を賃借人とする賃貸借契約のうち、本件滞納法人から原告親会社への承継について賃貸人の同意が得られなかったもの
- ⑤ その他、原告が本件各事業に必要と判断した一切の契約

（イ）本件新設分割の予定期日は平成30年6月●日とし、原告は、本件滞納法人に対し、分割対価として普通株式200株を交付する。

イ 本件滞納法人と原告親会社は、平成30年5月31日、本件滞納法人が同年6月●日又は別途合意する日に、原告親会社に対し、本件滞納法人が本件新設分割を実行し資産の承継を行うこと等を条件として、本件滞納法人が本件新設分割により原告から交付を受ける原告の普通株式200株を有償譲渡する（以下「本件株式譲渡」という。）旨契約した（甲5）。

ウ 原告親会社は、平成30年5月31日午前9時41分、G銀行（旧H銀行）大阪支店から、資金用途を「新設会社株式取得」として1億600万円の融資を受け、同日午前9時49分、本件株式譲渡に係る株式譲渡代金3600万円、後記カの本件資産譲渡①に係る

資産譲渡対価 3300万円、原告が支払うべき後記キ（ア）の本件資産譲渡②に係る資産譲渡対価 3500万円及びその他の事業譲渡対価 200万円を合わせた1億600万円を、本件滞納法人に対し、同社代理人弁護士の管理する銀行口座に振り込む方法により支払った（乙6、7、9～11）。

エ（ア）原告親会社は、その振替伝票に、平成30年5月31日、上記ウの融資額のうち3500万円について上記ウ（後記キ（ア））の本件資産譲渡②に係る譲渡対価として、原告に対する短期貸付金の発生を記帳した（乙11の5、6枚目）。

（イ）原告は、その振替伝票に、平成30年6月●日、上記ウ（後記キ（ア））の本件滞納法人からの本件資産譲渡②に係る譲渡対価として、原告親会社からの3500万円の借入れを記帳した（乙11の3枚目）。

オ 本件滞納法人は、平成30年5月31日午後9時から同日午後9時30分の間、臨時株主総会を開き、同会社の総株主であるE外2名は、同総会において、本件新設分割及び本件株式譲渡を承認する旨決議した（甲6）。

カ 本件滞納法人と原告親会社とは、平成30年6月●日、本件滞納法人が、原告親会社に対し、本件各事業に必要と判断される本件滞納法人の資産である、機械装置、車両等及び承継店舗に係る敷金債権等や契約上の地位並びにサブリースに係る賃貸人として有する債務及び契約上の地位（以下、これらを併せて「機械装置等」という。）を、3300万円で譲り渡す（以下、「本件資産譲渡①」という。）旨の資産等譲渡契約を締結した（甲8）。

キ（ア）本件滞納法人と原告とは、平成30年6月●日、本件滞納法人が、原告に対し、本件滞納法人の資産のうち、承継対象店舗等において原告が営む本件各事業に必要と判断される本件各事業に基づき生ずる売上債権で、実行日の前日までの原因により発生したもので、実行日以降に入金されるもの全て、在庫商品、貯蔵品及び電話加入権等の積極財産等（以下、これらを併せて「売上債権等」という。）を、3500万円で譲り渡す（以下、「本件資産譲渡②」という。）旨の資産等譲渡契約を締結した。（甲9）

（イ）なお、原告は、その振替伝票に、平成30年6月●日、上記譲渡を受けた本件資産譲渡②の売上債権等の内訳として、上記「売掛金」、「商品」、「貯蔵品」、「電話加入権」内訳及びその各金額を記帳した上、上記エ（イ）の借入れに係る譲渡代金額と上記各内訳の合計価額との差額について、「譲渡代金差額 営業権」と記帳した（乙11の3枚目）。

ク A及び本件滞納法人は、平成30年6月●日、高松法務局に対して本件新設分割に係る登記申請をそれぞれ行い、原告が本件新設分割により設立された旨登記した（乙1、2）。

ケ 本件滞納法人は、平成30年6月●日、上記譲渡に係る売掛金債権者らに対し、午前10時25分43秒より順次、I株式会社が提供する電子内容証明サービスを利用し、本件滞納法人が本件新設分割を行い、本件各事業は本件新設分割により設立された原告が原告親会社の経営の下で承継すること及び本件滞納法人の債務者に対する売掛債権等は全て原告に承継されたことを通知した（乙5、12）。

コ 本件滞納法人は、平成30年6月●日午後0時から同日午後0時半までの間、臨時株主総会を開き、同会社の総株主であるE外2名は、同総会において、本件資産譲渡①及び本件資産譲渡②を承認する旨決議した（甲7）。

サ 本件滞納法人は、平成30年6月●日付けで事業を廃止し、他方、原告は、同日以降、本件資産譲渡①及び同②によって原告親会社又は原告が譲り受けた資産を用い、本件滞納法人の旧商号で、従前からの屋号「C」を継続使用して本件各事業を営んでいる（乙13）。

(3) 処分行政庁のした差押え及び本件滞納法人の破産手続開始

ア 処分行政庁は、平成30年6月5日、上記本件資産譲渡②による原告譲受けに係る売上債権等のうち、J株式会社に対するクレジットカード売上債権601万3653円を差し押さえた（甲3）。

イ 本件滞納法人は、平成30年7月●日、高松地方裁判所丸亀支部に対し、破産手続の開始を申し立てた。

本件滞納法人の作成した上記申立てに係る申立書には以下の記載がある（乙4）。

(ア) 本件滞納法人の「事業再建手続と破産手続申立てに至る経緯」

本件滞納法人は、原告親会社の支援の下、事業を承継した原告において事業再建を図ることとなり、平成30年6月●日付けで新設分割により原告を設立し、原告に対し全従業員の雇用並びにほぼ全ての事業及び取引関係を承継させ、同日付で本件滞納法人は事業を廃止し、原告親会社に対して原告の株式全部を譲渡し、本件滞納法人の従前の事業関係は、原告親会社の完全子会社となった原告が継続する。

(イ) 「事業承継の概要」

本件滞納法人の従前の事業関係、資産及び負債については、資産管理と事業運営を分ける趣旨の下、事業、従業員との雇用契約や労働債務、仕入債務等の一般債務及び、資産のうち、事業に直接関連する売掛金や在庫商品などは原告が承継したが、不動産及び設備に関連するものは原告親会社が承継した。

ウ 高松地方裁判所丸亀支部は、上記イを受けて、翌日である平成30年7月●日午後1時30分、本件滞納法人について破産手続開始決定をし、その後、同支部は、費用不足による破産手続廃止の決定をし、同決定は、令和2年7月●日、確定した。（乙2）

(4) 本件原処分及び本件訴訟に至る経緯

ア 本件滞納法人は、令和元年11月27日の時点で、消費税及び地方消費税並びに源泉所得税、復興所得税合計7119万8428円並びにその延滞税に係る国税を滞納していた（甲1）。

イ 処分行政庁は、令和元年11月27日付けで、原告に対し、法38条の規定に基づき、本件滞納法人に係る別表の滞納国税について納付すべき限度の額を3319万6310円（上記本件資産譲渡契約②に関する3500万円から上記差額とされた営業権180万3690円を除いた金額）とする第二次納税義務を負うとして、法32条1項の規定に基づき、本件原処分を通知した（甲1）。

ウ 原告は、令和2年1月30日頃、処分行政庁に対し、本件原処分の取消しを求めて再調査の請求を行ったが、処分行政庁は、同年3月30日、同請求を棄却する旨の決定をした（甲2）。

エ 原告は、令和2年4月22日頃、国税不服審判所長に対し、本件原処分の取消しを求めて審査請求を行った。

国税不服審判所長は、令和3年4月12日、本件滞納法人と原告との合意による一部解

除を認めて、本件原処分の一部（2718万2657円を超える部分〔差押えに係る上記（3）アの部分〕）を取り消したが、その余は維持する旨の裁決をした。（甲3）

オ 原告は、令和3年6月3日、本件訴訟を提起した。

- 3 本件の争点は、（1）原告が本件滞納法人の滞納税について法38条所定の第二次納税義務を負うか否か、及び（2）同義務を負う場合の納付すべき限度額が零であるか否かであり、この点に関する当事者の主張は次のとおりである。

【被告の主張】

- （1）ア 法38条にいう「事業の譲渡」とは、納税者が一個の債権契約で、一定の事業目的のために組織化され、有機的一体として機能する財産又は重要な一部を納税者の被支配会社等に譲渡することをいうが、一個の債権契約によらないものであっても、社会通念上同様と認められるものはこれに該当し、会社法上の事業譲渡によって事業を譲渡した場合と同法上の会社分割によって事業を譲渡した場合とで実質的に異なるところはないから、後者の場合も法38条にいう「事業の譲渡」に当たる。

イ 本件新設分割、本件資産譲渡①及び本件資産譲渡②（以下、これらを併せて「本件新設分割等」という。）は全て、原告に本件各事業を承継させるという目的のために行われたものであり、本件各事業は、事業ごとに、積極財産、消極財産及び契約上の地位が含まれていたところ、本件滞納法人は、これを事業ごとに原告に譲渡するという方法によらず、本件各事業を営むのに必要な財産のうち、店舗や従業員等に係る債務（消極財産）及び契約上の地位のみを本件新設分割によってまとめて原告に承継させ、資産（積極財産）のうち、原告親会社が管理して原告に使用させることにより本件事業を営むことが可能な機械装置等については本件資産譲渡①によってまとめて原告親会社に譲渡し、本件各事業を営むのに直接必要な売上債権等については本件資産譲渡②によってまとめて原告に譲渡するという方法によったのであって、原告は、本件新設分割等によって本件各事業を営むことができるようになったといえる。

本件新設分割等は、本件各事業に関して密接に関連する本件滞納法人、原告親会社及び原告によって、本件新設分割に先立ちあらかじめ計画された一連の行為であり、原告が、本件資産譲渡②の対価を一部「営業権」として会計処理をし、単なる資産の譲渡として扱っていないことからすれば、本件新設分割と本件資産譲渡②とは、別個の法形式を取っているものの、その実体は、原告が本件事業を営むために有機的一体として機能する財産等の譲渡（事業譲渡）に当たるといえる。

- （2）施行令13条2項の「事業を譲渡した時」とは、本件新設分割及び本件資産譲渡②によって、本件各事業を譲渡したときというべきである。

新設分割設立会社は、その設立の登記の日に新設分割の効力が生じ、新設分割計画の定めに従い、新設分割会社の権利義務を承継し（会社法764条、49条）、新設分割会社は、同日、同計画に従って新設分割設立会社の株主となる（同法764条8項）ところ、原告は、本件新設分割による設立登記をした平成30年6月●日をもって、本件滞納法人の完全子会社（被支配会社）となった。

前記（1）イのとおり、本件新設分割は、本件各事業の譲渡に含まれるから、本件新設分割時の現況において、原告は本件滞納法人の被支配会社として第二次納税義務者に該当し、本件資産譲渡②の価額の限度で第二次納税義務を負う。

【原告の主張】

(1) 本件各事業は、本件新設分割によって原告に対して譲渡されており、本件新設分割は法38条の「事業の譲渡」に該当し、原告は本件滞納法人の第二次納税義務者に該当するが、同条は、第二次納税義務者は「譲受財産の価額の限度」において、滞納者の滞納に係る国税の第二次納税義務を負うとされるところ、原告は、本件新設分割によって何ら積極財産を承継しておらず、その譲受財産の価額は零であり、納付すべき限度額も零である。

本件各事業は本件新設分割によって原告に対して確定的に譲渡されているのであって、本件資産譲渡②は単なる資産の譲渡に過ぎず、法38条の「事業の譲渡」には該当しない。なお、原告が、本件資産譲渡②について、振替伝票に本件資産譲渡②の代金額と売上債権等の価額との差額について、「営業権」と記帳したのは、会計上の処理に過ぎない。

本件新設分割と本件資産譲渡②とは、別個の法律行為であり、これを一体とみて一つの「事業譲渡」であると認定することは、明文の定めなく複数の法律行為を包括してその適用要件を判断するものであり、拡大解釈であって、租税法律主義に反して許されない。

また、仮に複数の法律行為を包括して一つの「事業の譲渡」であると認定することが許容されるとすると、「事業の譲渡」に時間的な幅は生じることとなるが、法38条1項各号所定の特殊関係者の該当性判断について、施行令13条が「納税者がその事業を譲渡した時の現況による」とし、特定の時点における現況で判断する旨定めていることと整合せず、当該時間的幅の範囲内で譲受人の属性が変更される場合、譲受人が特殊関係者であると共に特殊関係者でないという状態が生ずることとなるから、そのような認定は法令上も予定されていない。

(2) ア 仮に、本件資産譲渡②が法38条にいう「事業の譲渡」に該当するとしても、本件滞納法人が有する原告の全株式は、本件資産譲渡②に先立つ平成30年6月●日午前原告親会社へ譲渡されている（本件株式譲渡）から、本件資産譲渡②時の現況において、原告は、本件滞納法人の被支配会社に該当せず、第二次納税義務者に該当しない。

イ また、実質的には、本件各事業は、債務超過に陥った本件滞納法人の事業再生の一環として、同社が破産手続開始決定の申立てをするに先立ち、本件新設分割等及び本件株式譲渡によって、全く資本関係のない原告親会社のグループに承継がなされたものであり、かつ、その承継に当たっては適正な対価が支払われているのであるから、何ら詐欺的なものでなく、当該対価は本件滞納法人の責任財産を構成し、その滞納国税に係る滞納処分の引当てとなるべきであるが、それを超えて、法38条が適用されるべき実質的な理由も存しない。

第3 争点に対する判断

1 争点(1)について

(1) 法32条以下に定める第二次納税義務の制度は、納税者の財産に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、形式的には財産が第三者に帰属する場合であっても、納税者にその財産が帰属すると認めても公平を失しないような場合に、形式的に権利が帰属する者に対して補充的に納税義務を負担させることにより租税徴収の確保を図り、もって徴税手続の合理化を図ろうとする制度であり、本来の納税義務者と一定の関係がある者に対し、上記不足部分につき納税義務を負わせようとする制度である（甲10の1、大阪高裁昭和48年11月8日判決・行裁例集24巻11～12号1227頁）。

上記本来の納税義務者と一定の関係にある者として、そのうち、法38条は、滞納者の被支配会社等が、滞納者から「事業の譲渡」を受け、かつ、当該事業と同一又は類似の事業を営んでいる場合に、その譲受財産の価額の限度において第二次納税義務を負うと規定している。

事業譲渡が行われる場合には、その事業用資産の所有権の移転をするほか、その事業に係る債権債務も移転することが通常であるが、租税については、当事者間の合意によっては、納付義務を移転させることはできないため、本来滞納処分の引当てとなるべき譲渡人の事業用財産が譲受人に移転したり、譲渡人に対し支払われる事業譲渡対価が散逸したりして、譲渡人に対する滞納処分が困難となり、国税の確保に支障が生じる場合がある。さりとて、全ての事業譲渡の場合に譲受人が無限定に納付義務を負うとすると、譲受人は事業譲渡の際に相当の反対給付を支出しており、苛酷に過ぎる場合があるため、法38条は、これらを踏まえ、①譲受人が納税者の被支配会社等、特殊の関係にあり、かつ、②その事業形態が譲渡前と同様である場合（すなわち譲渡人と譲受人との間に親近性が強く、かつ、外形的に事業の同一性を有する場合）に限り、かつ、③その譲渡が納税者の事業に係る国税の法定納期限の一年前の応答日後にされたときに限定して、当該譲受人に第二次納税義務を負わせ、その義務の範囲についても「譲受財産の価額を限度」とする旨定めた。このような場合には事業譲受人に帰属している財産が実質的には元々の納税者に帰属していると認めて、これに執行を許したとしても公平を失せず、国税の徴税確保について、その適正を期することができるものと解される。

(2) ア 「事業の譲渡」とは、単なる営業用財産の譲渡ではなく、一定の営業目的のため組織化され、有機的の一体として機能する財産の全部又は一部を譲渡し、これによって譲渡会社はその財産によって営んでいた営業的活動の全部又は一部を譲受人に受け継がせることをいい（最高裁大法廷昭和40年9月22日判決・民集19巻6号1600頁参照）、会社分割は、法形式においては事業譲渡とは異なるものの、その実質においては同様の効果を目的とするものであるから、これもまた法38条の事業譲渡に該当するというべきである。原告も、一般的な意味での会社法上の会社分割及び本件新設分割が事業譲渡に該当することについて争っていない。

イ 次に、事業譲渡は一個の債権契約をもってすることが通常であるが、事業とは、一定の営業目的のため組織化され、有機的の一体として機能する財産であり、複数の財産から構成されることはおのずから明らかで、事業再編等のためにこれを複数の債権契約によって事業の一部または全部を譲渡することは少なからずあり得るところであるから、その譲渡が一個の債権契約によらない場合であっても、社会通念上同様と認められるものはこれに該当するというべきである（国税徴収法基本通達第38条関係9項（4）〔乙15〕もこれに沿う解釈を示している。）。

ウ これらを敷衍すると、法形式が異なる場合を含む複数の債権契約によるものであっても、また、これらが異時的になされたとしても、これらが有機的の一体として機能する財産としての1つの事業譲渡の目的に貫かれ、近接した日時においてされ、包括して1個の行為とみられるような密接不可分の関係にある場合等、社会通念上、これらを一体として一個の事業譲渡と評価できる場合においては、本条にいう「事業の譲渡」に該当するというべきであり、これら1個の目的の下に当初の債権契約後にされた上記を構成する財産の譲渡行為によって譲受人が譲り受けた財産は、法38条の「譲受財産」に当た

ると解すべきである（原告は、複数の異なる法律行為を包括して法38条の適用要件を判断することはできないと主張するが、採用できない。）。前記（1）説示のとおり、法38条の趣旨からしても、法38条所定の第二次納税義務者の納税義務の限度を画する「譲受財産」とは、事業の譲渡がなければ納税義務を負う譲渡人の責任財産を構成し、その国税に係る滞納処分の引当てとなっていたものを意味するといふべきであり、譲渡人が当該事業の譲渡前に有していた個別資産としての債権関係によって生じるべきものも含まれるといふべきである。

（3）この点、原告は、飽くまでも本件新設分割の限度で事業譲渡には該当するが、これによる譲受財産の価額は零であり、積極財産を譲り受けておらず、本件資産譲渡②そのものは事業譲渡に該当しないと主張する。

ア そこで本件についてみると、本件各事業は、レストラン事業、寿司・弁当・惣菜等の製造販売事業、温浴事業、F事業（F）及びサブリース事業と、本件滞納法人が営んでいた複数の事業であるところ、本件滞納法人が譲渡対象とした内容は、④承継対象店舗等に係る本件各事業の通常取引上生じた債務で、本件各事業を遂行するに当たり承継を必要不可欠と解される債務、継続雇用を望む従業員等（業務委託先からの出向による従業員を含む。）との間の雇用契約上の地位及び一定限度での未払給与・未払業務委託料等の債務、⑤承継対象店舗等において本件各事業の遂行に必要と判断される機械装置等、⑥承継対象店舗等において原告が本件各事業を営むに当たり必要と判断される売上債権等であり、これらは、いずれも、本件新設分割以前は、本件滞納法人に帰属し、本件各事業を構成し、本件各事業に供されていた財産であって、本件各事業を営業するために組織化され、有機的の一体として機能する財産であったものである。

イ そして、原告は、このうち、上記④については、本件新設分割によって本件滞納法人から直接承継して、これら仕入債務、買掛債務等の本件事業の通常取引上生じた債務及び本件各事業に従事する従業員等（未払業務委託関係を含む。）との関係を、取引関係の基盤及び人的基盤とした上、上記⑥の本件資産譲渡②の売上債権等を原資（運転資金）として、上記⑤の本件資産譲渡①の機械装置等（これらは原告が原告親会社から貸借を受ければ足りるものである。）を使用するなど、本件滞納法人のしていた本件各事業に供されていたのとほぼ同様の構成財産を使用し、その屋号を継続使用して本件各事業を営むに至っており、他方、本件滞納法人は本件新設分割効力発生と同時に廃業しているから、原告が本件各事業を承継したことになる。

ウ 上記の結果は、いずれも、本件各事業に「必要と判断される資産」として、本件新設分割、本件資産譲渡①及び本件資産譲渡②が行われたことによるものであり（前記前提事実（2）カ、キ）、かつ、これらが原告に本件各事業を一体として承継させる目的でされたことは、これらの代金が、本件新設分割の当日に、本件株式のほか、本件資産譲渡①及び本件資産譲渡②の対価として、これらの各資産譲渡に先立って、銀行からその合計金額と同一額の一括融資を受けた上、これを受けた原告親会社から本件滞納法人にそのまま一括支払がされたことから明らかである。のみならず、この一括支払を受けて、このうち、本件資産譲渡②の対価部分は、本件新設分割同日である上記支払当日に、本件資産譲渡②それ自体に先立って原告への貸付金とされ（同（2）エ（ア））、しかも、原告において、本件資産譲渡②の内訳として、代金額と売上債権額の価額との差額を「営業権」として会計

処理していること（同（２）キ（イ））からすれば、原告は、本件資産譲渡②を、単なる資産譲渡ではなく、本件各事業の譲渡として受けていることは明らかであり、これらの事情から、本件新設分割とその対価支払、本件資産譲渡①及び同②には、それぞれ密接不可分の関係があるものと認められる。

エ 上記に加え、本件滞納法人は、本件新設分割の効力が発生するまでの間に、本件株式譲渡と、本件資産譲渡①及び同②の締結並びにこれらに対する本件滞納法人における株主総会による承認決議や対抗要件としての債権譲渡通知等を終えており、これらがわずか２日という極めて近接した日時の間に行われている（前記前掲前提事実（２））。また、本件滞納法人の作成した破産手続開始申立書の記載内容（同（３）イ）をみても、原告は本件滞納法人の事業を承継するため、従前から密接な関連を有する原告親会社から支援を受けて本件新設分割及び本件各資産譲渡を行ったとの経緯が記されているのであり、全体としても、前記エは、本件滞納法人の筆頭株主で原告親会社の設立時取締役であるなど密接な関係にあり、Aは、原告親会社及び原告の代表取締役でやはり密接な関係があるのであり（同（１）エ、オ）、このような中で、本件新設分割計画書では原告に本件滞納法人の事業を承継させることを予定しながら、本件滞納法人の構成財産のうち消極財産のみを譲渡するとし（同（２）ア（ア））、その一方で行われた本件資産譲渡①及び同②の各契約は、その文言や目的物の内容に照らしても、原告に本件滞納法人の事業を承継させるとの上記と同一かつ一貫した目的の下、上記事業に供した各財産が譲渡されたといえるものである。これらの構造からすれば、一見複数の行為にみえるこれらの行為は、本件滞納法人が事業に供した各財産を原告に譲渡するとその１つの目的に貫かれた計画に基づくものであることは明らかである。

これらを併せると、本件新設分割による取引関係上の承継を要する消極財産及び契約上の地位の譲渡、本件資産譲渡①による機械装置等の積極財産、本件資産譲渡②による売上債権等の積極財産の譲渡は、１個の目的の下に互いに密接な関係にあり、これらにより、一定の目的のため組織化され、有機的一体として機能する財産を原告に承継させたものといえ、包括して、社会通念上１個の事業譲渡と認められるというべきである。

オ そうすると、本件新設分割は、本件資産譲渡①及び同②を予定して、これらを含めて本件各事業を営業するために組織化され、有機的一体として機能する財産を譲渡し、これによって譲渡会社が従前の事業に供されていた上記各財産によって営んでいた営業的活動の全部又は一部を譲受人に受け継がせるものであるといえるから、本件滞納法人は、本件新設分割によって、原告に対し、「事業を譲渡し」た（法３８条）ものといえることができる。

(４) 以上によれば、このような計画に基づく本件新設分割に包摂された本件資産譲渡②は、単なる営業用資産の譲渡ではなく、本件新設分割と密接不可分なものとしてなされたものであって、社会通念上、これらを一体として一個の事業譲渡と評価することが相当であるから、本件資産譲渡②の譲渡対象財産は、本件各事業の譲渡によって、原告に移転した資産であり、法３８条の「譲受財産」に該当するというべきであって、その価額は２７１８万２６５７円である。

２ 争点（２）について

(１) 法３８条の委任を受けた施行令１３条は、その１項５号で、法３８条の被支配会社に当たる者として、「納税者を判定の基礎として被支配会社に該当する会社」を規定し、その被支

配会社該当性の判定時期について同条2項にいう「納税者がその事業を譲渡した時の現況による」と定めているから、本件においても本件滞納法人が「事業を譲渡した時の現況」であるということになる。

上記のとおり、本件資産譲渡②は、本件新設分割と密接不可分のものとしてなされたものであり、これらを一体として1個の事業譲渡と評価するのが相当であり、この事業譲渡の際の現況は、譲渡時、すなわち、本件新設分割時の現況であり、本件新設分割時の現況において、本件滞納法人は原告と特殊関係にあるということが出来る。

- (2) 原告は、複数の異なる法律行為を包括して法38条の適用要件を判断することは許されないとの主張を前提に、ア. 同条の適用要件中、譲受人が特殊関係者に該当するか否かについては本件新設分割を基準とし、譲り受けた積極財産については本件資産譲渡②を基準とするのは恣意的に異なる基準を用いるもので許されない旨、また、イ. 「時」というのは単一の時点をいうのであって、複数の異なる法律行為を予定していない、単一の行為の単一の時点をいうべきである旨、それぞれ主張する。

しかし、前記説示のとおり、本件では、本件滞納法人から原告に承継されることを目してされた事業譲渡は、本件新設分割及びこれと密接不可分の関係にある本件資産譲渡①及び同②を一体として含む行為である（原告は、本件新設分割では積極財産を譲り受けていないとの約定を取り上げて、原告は譲受財産の価額は零と主張するが、その部分は事実と反することになる。）。その場合の現況は、本件新設分割と密接に結びついた本件資産譲渡①及び同②を含む1個の事業譲渡であって、この1個の事業譲渡の時とは、本件新設分割時というべきであって、事業譲渡時の現況について異なる基準を用いるというものではない。複数の異なる法律行為の約定を含むものであったとしても、このように1個の事業譲渡の時を特定することは、可能であるから、原告の主張は当たらない。飽くまでも法は「事業譲渡の時の現況」と規定しており、原告は本件資産譲渡①及び②を含む本件新設分割によって事業譲渡を受け、原告はこれを原資として本件各事業を承継し、本件各事業と同一の事業を営んでいるから、法38条の法文上の文言に従って、原告に「事業を譲渡し、かつ、譲受人が同一…の事業を営んでいる場合」に該当する。

以上によれば、原告は、本件新設分割時の現況において、本件滞納法人の被支配会社であったから、法38条所定の第二次納税義務者に該当する。

- (3) 原告は、本件滞納法人と原告との間の資本関係は、一時的瞬間的かつ形式的・便宜的に生じたものにすぎないと主張する。

しかし、本件新設分割の定めに従って、本件滞納法人から原告が設立され、これにより本件滞納法人は、当然に（会社法763条6号）株式発行を受けて新設分割設立会社である原告の株主となったものであり、その効力も上記の本件新設分割の効力発生時に生じたものである。原告が指摘するのは、上記と併せて、これら原告の株式が原告親会社に譲渡されたから、この状況が一時的かつ瞬間的なものというのであるが、法38条は、納税者がその事業を特殊関係にある者に譲渡したこと、譲受人が譲渡に係る事業と同一又は類似の事業を行っていることを要件としているのであり、この関係が一時的なものであることが妨げとなるものではない。むしろ、本件では、納税者の事業に供した積極財産が譲受人に譲渡されたことにより譲受人に帰属するに至ったが、内容的には元々滞納国税の引き当てたるべき納税者の財産と実質的に同一のものといえ、このように解することが法38条の趣旨に適うというべ

きである。

- 3 以上によれば、原告は、本件滞納法人の第二次納税義務者に当たり、本件資産譲渡②の譲受財産の価額である2718万2657円の限度で納税義務を負うから、同額を超える部分について本件裁決によって取り消された後の本件原処分は違法はなく、原告の請求は理由がないものというべきである。

よって主文のとおり判決する。

高松地方裁判所民事部

裁判長裁判官 天野 智子

裁判官 深見 菜有子

裁判官 唐澤 開維

別表 省略