

論 説

共同的な事業者の第二次納税義務に関する一考察

前仙台国税局総務部長

脇 本 利 紀

SUMMARY

国税徴収法は、その第3章において、11種類の第二次納税義務と第二次納税義務の通則を定め、第37条で共同的な事業者の第二次納税義務を規定している。第二次納税義務は、一定の要件が充足される場合に、本来の納税義務者が履行すべき納税義務を第三者に補充的に負わせるものであるため、それぞれの第二次納税義務の要件充足性の判断は、慎重かつ確に行う必要がある。そして、そのためには、その要件を充足する事実を認定する資料を十分に収集し、的確な分析と法的評価を行う必要があり、どのような事実があれば第二次納税義務の要件が充足されたといえるかについては、過去の裁判例が役に立つと思われるが、共同的な事業者の第二次納税義務についての過去の裁判例は比較的少ない。

本稿は、国税徴収法第37条第2号が定める「同族会社の判定の基礎となった株主又は社員」という要件の充足性が争点となり、この要件が充足されていないとして、共同的な事業者の第二次納税義務の納付告知処分を取り消した国税不服審判所平成22年6月22日裁決を題材として、一人会社に関する判例や法人格否認の法理等を参照しつつ、上記の要件に係る事実認定等について考察するものである。(平成24年7月31日税務大学校ホームページ掲載)

(税大ジャーナル編集部)

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

はじめに	102
1 国税徴収法第 37 条第 2 号の趣旨	104
2 納税者が同族会社であるとする判定の基礎となった株主等の範囲等	105
(1) 同族会社であるか否かの判定	105
(2) 株主等の範囲	105
(3) 第二次納税義務の主体	106
3 本判決における事実認定の枠組み	106
(1) 法令解釈	106
(2) 事実認定に関する争点	107
(3) 検討及び判断	108
イ 定款からの検討	108
ロ 株主(社員)名簿等からの検討	108
ハ 法人税申告書からの検討	108
ニ 店舗不動産の所有関係からの検討	109
ホ 資金移動からの検討	109
(4) 間接事実の評価	109
4 一人会社、法人格否認の法理の検討	110
(1) 一人会社	110
(2) 法人格否認の法理	110
イ 形式的形態化論(判例 1)	111
ロ 混同の反復継続(判例 2)	111
ハ 混同の典型(判例 3)	112
ニ 業務遂行の状況(判例 4)	112
(3) 株主等であるか否かの判定の視座	112
おわりに	113
(1) 実質的な出資者の把握	113
(2) 間接事実の積み重ね	113

はじめに

第二次納税義務とは、納税者の財産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、形式的には財産が第三者に帰属しているとはいえ、実質的にはこれを否認して、納税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、その形式的な財産帰属を否認して、私法秩序をみだすことを避けつつ、

その形式的に財産が帰属している第三者に対し補充的、第二次的に納税者の納税義務を負担させることにより租税徴収の確保を図ろうとする制度<sup>(1)</sup>である。

国税徴収法(以下「徴収法」という。)は、第 33 条から第 39 条まで及び第 41 条で、主たる納税義務について、一定の要件を満たす者が補充的に納税義務を負担する旨規定しており、具体的には、無限責任社員(第 33

条) 清算人等(第34条) 同族会社(第35条) 実質課税額等(第36条) 共同的事业者(第37条) 事業を譲り受けた特殊関係者(第38条) 無償又は著しい低額の譲受人等(第39条) 人格のない社団等(第41条)が第二次納税義務を負う。

第二次納税義務は、本来の納税義務に代わるものであり、「不意討ちを避ける必要」<sup>(2)</sup>があることから、第二次納税義務者からの徴収に当たっては、納付通知書により、徴収しようとする金額、納付の期限、その他必要な事項を告知(徴収法第32条第1項)することとされている。

共同的事业者の第二次納税義務を定める徴収法第37条は、「次の各号に掲げる者が納税者の事業の遂行に欠くことができない重要な財産を有し、かつ、当該財産に関して生ずる所得が納税者の所得となっている場合において、その納税者がその供されている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、当該各号に掲げる者は、当該財産(取得財産を含む。)を限度として、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う。」とした上で、同条第1号で「納税者が個人である場合」は「その者と生計を一にする配偶者その他の親族でその納税者の経営する事業から所得を受けているもの」、その第2号で「納税者がその事実のあった時の現況において同族会社である場合」は「その判定の基礎となった株主又は社員」と規定している。

納税者が法人である場合を規定している同条第2号の適用要件は、

納税者が同族会社であること

納税者が同族会社であることの判定の基礎となった株主又は社員が、納税者の事業の遂行に欠くことができない重要な財産を有していること<sup>(3)</sup>

上記の重要な財産に関して生ずる所得

が納税者の所得となっていること

納税者が、上記の財産が供されている事業に係る国税を滞納していること

上記の国税につき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こと(徴収不足であること)

であり、これらの要件がすべて充足される場合には、その同族会社の「株主又は社員」は、第二次納税義務者として、その同族会社の事業の遂行に欠くことができない重要な財産(その財産の異動等により取得した財産を含む。)が供されている事業に係る国税のうち、重要な財産が供されている期間に対応する部分の国税を限度に納税義務を負うこととなる(徴収法施行令第12条第3項)。

さて、本稿の考察は、審査請求人が本件各滞納法人の株主又は社員と認めるに足る証拠はないとして、国税徴収法第37条の規定に基づく第二次納税義務の納付告知処分を取り消した国税不服審判所平成22年6月22日判決<sup>(4)</sup>(以下「本判決」という。)を契機としたものである。

本判決の事例は、審査請求人(以下「請求人」という。)が本件各滞納法人の株主又は社員であることを前提として、原処分庁が請求人に対して行った徴収法第37条に基づく第二次納税義務の納付告知処分について、請求人は本件各滞納法人の「株主又は社員ではない」などと請求人が主張して、請求人が当該処分の取消しを求めたものである。本判決は、本件各滞納法人が所轄税務署長に提出した定款等の記載によれば、請求人が、本件各滞納法人の設立の際、本件各滞納法人に出資したとは認められず、「直接的な資料により、請求人が本件各滞納法人の増資を引き受け、又は、出資を譲り受けた事実を認定することはできない」とした上、「請求人は、(中略)本件各滞納法人が経営する各店舗の売上金を集めた以外には、本件各滞納法人の経営に関与した事実は全く認められない」、請求人

等は「本件各滞納法人の株主又は社員がだれかという点について明確な認識を有していなかったことが認められる」、「2年分の法人税申告書の別表二の記載のみから、請求人が本件各滞納法人の株主又は社員であったと認定することは到底できない。」などと認定・判断し、「請求人が本件各滞納法人の実質的な出資者であったと認定することはでき」ないとして、原処分を取り消したものである。

同族会社は、「一般に、1人または少数の株主によって支配されており、所有と経営が結合」<sup>(5)</sup>しているため、株主や役員との都合で法人の意思決定が左右されやすく、同族会社の意思決定を左右している者は、その株主又は社員(以下、文脈上明らかな場合は「株主等」という。)であると推測できる。ところが、同族会社においては、特定の者が会社の代表者等に就任しないで会社の意思決定を行っている場合も見受けられ、しかも、株式を保有しながら、あるいは、出資していながら、株主名簿等に現れない実質的な株主等である場合も見受けられる。このように、株主等であると推測できるものの、「直接的な資料」により認定することが困難である場合には、本判決が指摘しているように、「間接事実」を積み重ねることで株主等であるかどうかの認定を行わざるを得なくなるが、実質的な株主等が徴収法第37条第2号の「同族会社であることの判定の基礎となった株主等」に当たると解することができるか否かも問題となる。

本稿は、このようなことを踏まえ、徴収法第37条第2号の適用に当たり、実質的な株主等が上記の適用要件の「同族会社であることの判定の基礎となった株主等」であると解することができるか、そして仮にそのように解することが相当である場合、どのような事実認定を行う必要があるのかについての考察を行うものである。

## 1 国税徴収法第37条第2号の趣旨

共同的な事業者の第二次納税義務を規定する徴収法第37条第2号の趣旨に言及した裁判例として東京地裁平成5年3月12日判決(LEX/DB22007722)がある。同判決は「法人税法2条10号に規定する同族会社にあつては、その事業によって得られる収益が、実質的には同族会社判定の基礎となった株主等によって享受される場合の多いところ、その株主等がその同族会社にその事業の遂行上欠くことのできないような重要な財産を提供し、その同族会社がその財産によって所得を得ているときには、その株主等は、その財産の提供によって、実質的にはその同族会社と共同事業を行っているともみることができることから、その事業によって生じた国税につきその同族会社に滞納処分をしても不足を生じるときに限り補充的にその財産及び不足額の限度でその株主等に納税義務を負わせるものである<sup>(6)</sup>。収益が法律の形式上帰属するとされている者とそれが実質的に帰属している者とが異なる場合において、その収益によって生ずる納税義務をその形式上帰属するとされている者が果たし得ないときには、その義務をそれが実質的に帰属している者に負わせるのは、徴税権の実現の方法として公平なことというべきである。」と述べた上で、「ある財産を所有している者について、その者と滞納者との間及びその財産と滞納者との間に右のような強固な結び付きがあるのであれば、その者については、その財産の提供の限度で滞納者と実質的な共同経営者であつて滞納者の債務について一定の責任を負うものとし、その財産については、滞納者の実質的な責任財産であるとするには、当事者の選択した法律形式を尊重しつつ、実質的な所得の帰属主体に徴税権を行使する制度として優に合理性を肯定でき」、「日本国憲法14条、25条、及び29条1項のいずれの規定にも反するものではない」と判示している。

「ある財産を所有している者」について、「その者と滞納者との間」において、滞納者が同族会社であるとする判定の基礎となった株主等が、滞納者の事業の遂行上欠くことができない重要な財産を有しているような「強固な結び付き」があり、かつ、「その財産と滞納者との間」においても、その財産に関して生ずる所得が滞納者の所得となっているような「強固な結び付き」があるのであれば、その財産の提供の限度で滞納者と実質的な共同経営者にあつては滞納者の納税義務について一定の責任を負うこととなる。

このように、共同的な事業者の第二次納税義務は、一般に「同族会社とその同族判定株主との間の特殊の関係にかんがみ、(中略)同族判定株主を共同的な事業者と見て、第二次納税義務を負わせるもの」<sup>(7)</sup>、「納税者が同族会社の場合に、同族会社は無財産で、重要な財産はすべてその同族株主等から賃借しているという例もあるので、同族株主等も共同事業者とみなされ、同様な第二次納税義務を負うもの」<sup>(8)</sup>と説明されている。

## 2 納税者が同族会社であるとする判定の基礎となった株主等の範囲等

### (1) 同族会社であるか否かの判定

徴収法第 37 条第 2 号で定める「同族会社である場合」とは、「その納税者が法人税法第 2 条 10 号の同族会社である場合」<sup>(9)</sup>である。

そして、法人税法第 2 条第 10 号で、同族会社とは、「会社の株主等(その会社が自己の株式又は出資を有する場合のその会社を除く。)の三人以下並びにこれら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(その会社が有する自己の株式又は出資を除く。)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。」と規定され、同条第 14 号で、株主等とは、「株主又は合名会社、合資

会社若しくは合同会社の社員その他法人の出資者をいう。」と規定されている。なお、同号にいう「株主」及び「社員」について、法人税法は何ら規定していないから、これらは会社法等でいう「株主」、「社員」と同義であると解すべきであろう。

したがって、徴収法第 37 条第 2 号の同族会社に該当するかどうかの判定は、「滞納者と会社の株主又は社員の有する株式の数、出資の金額若しくは議決権の数又は滞納者と会社の社員の数によって」判断することとなる<sup>(10)</sup>。

### (2) 株主等の範囲

株主名簿等の記載にかかわらず実質上の株主や社員が徴収法第 37 条第 2 号の株主等に該当するかについては、既に明らかになっている。

徴収法第 37 条第 2 号の株主等とは、同族会社の判定の基礎となった株主等であり、その者を判定の基礎とすると、滞納会社が法人税法第 2 条第 10 号の同族会社に当たり、他の要件が充足されれば、その者が滞納会社の国税についての第二次納税義務者となるところ、東京高裁昭和 48 年 3 月 14 日判決(訟務月報第 20 巻 4 号 109 頁)は、「課税庁が同族会社の判定の基礎とした名義書換未了株式は、名義株ではなく、名義書換手続が遅延していたものにすぎないから、これを同族会社の判定について加算することは誤りである」旨の主張に対し、「同族会社の判定について法人税法第 7 条の 2 第 1 項(筆者注:現第 2 条第 10 号)が当該会社の株主と保有株数を基準とした趣旨は、株主がその議決権の行使を通じて当該会社を支配することができる点に着目したことによると解されるから、同条項の株主とは、一般に記名株式については株主名簿に記載されたものをいうのであって、たとえ記名株式を譲り受け実質的には株主であっても、名義書換手続を了していなければその株主権を会社に対抗できないから、かような者は、同条項の株主には含まれないとい

うべきであるが、しかしいまだ株主名簿に記載されていない実質上の株主が株主名簿上の形式的な株主と特殊な間柄にある等の事情によってその者の株主権を実質的に支配することができるため、右株主名簿上の形式的な株主名で実質的に議決権を行使することができるような場合には、その株式いわゆる名義株であると、名義書換手続未了の株式であるとを問わず、右の実質上の株主も同条項の株主と解するを相当」と判示している。

同判決によると、「実質的な株主」は、「株主名簿上の形式的な株主と特殊な間柄にある等の事情によってその者の株主権を実質的に支配することができるため」、「株主名簿上の形式的な株主名で実質的に議決権を行使することができる」ことから、その株式がいわゆる名義株であったとしても、また、名義書換手続未了の株式であったとしても、同族会社判定の際の株主となる旨を明らかにしている。これを踏まえると、株主名簿上の形式的な株主と特殊な関係にあるなどの事情によってその株主権を実質的に支配でき、実質的に議決権を行使できるような場合には、その株式が名義株であっても、また、名義書換手続未了の株式であるとしても、実質的な株主として同族会社判定の際の株主となる<sup>(11)</sup>。

実質的な株主であるか否かの判断に当たり、株式の譲受けの事実がある、出資の事実がある、名義上の株主の名義を借りている、名義上の株主が株主権を行使していない、株主名簿上の形式的な株主名で実質的に株主権を行使しているなどの事実を認定することができれば、実質的な株主と認定することができると思われる。

### (3) 第二次納税義務の主体

以上、徴収法第 37 条第 2 号で規定する第二次納税義務の主体となりうるかを整理すると次のとおりとなる。

納税者が法人税法第 2 条第 10 号の同族会社であることの判定の基礎となった「株

主又は社員」である。

法人税法第 2 条第 14 号により、同条第 10 号の「株主等」とは、株式会社の株主又はその他法人の出資者である。

徴収法第 37 条第 2 号の「株主又は社員」は、会社法等でいう株主又は社員と同義であり、会社の出資者を含むものである。

ある会社の設立の際に出資した、増資を引き受けた、あるいは他の株主や社員から株式や出資を譲り受けた者は、当該会社の「株主又は社員」である。

株主名簿等への記載は、会社に対する對抗要件にすぎず、株主名簿等に記載がなくても、会社に対して実際に権利を行使できることから、そのような実質的な出資者も「株主又は社員」に該当する。

そこで、このように解することが相当であるとすれば、次に実質的な株主等が会社の代表者等に就任しないで会社の意思決定を行っている、言い換えれば、誰が実質経営者か的事实を認定する基準を明らかにする必要がある。

### 3 本判決における事実認定の枠組み

以上の整理を踏まえ、本判決では、どのような事実認定を行い、判断に至っているのかについて分析を進めることとする。

#### (1) 法令解釈

本判決は、「徴収法第 37 条第 2 号によれば、第二次納税義務の主体となるのは、納税者が法人税法第 2 条第 10 号の同族会社である場合におけるその判定の基礎となった「株主又は社員」であり、同条第 14 号によれば、同条第 10 号の「株主等」とは、株式会社の株主又はその他法人の出資者をいうとされているから、徴収法第 37 条第 2 号の「株主又は社員」とは、民法及び会社法にいう株主又は社員と同義であり、会社の出資者を指すものと解される。」、「ある者が、ある会社の「株主又は社員」であるといえるためには、その

会社の設立又は増資の際に出資をしたか、他の株主又は社員から出資を譲り受けたといえることが必要である。」、「株主（社員）名簿への記載は、会社に対する対抗要件にすぎないから、株主（社員）名簿に記載がなくても、会社に対して実際に権利を行使できる場合には、そのような実質的な出資者も「株主

又は社員」に該当すると解すべきである。」との解釈を示している。当該法令解釈について異論はないだろう。

(2) 事実認定に関する争点

次に原処分庁と請求人との事実認定に関する主張を整理すると以下の通りとなる。

原処分庁	請求人
<p>請求人は、本件各滞納法人の役員に就任している。</p> <p>請求人等は、原処分庁に対し、平成 13 年 1 月以降、本件各滞納法人の実質的なオーナー（株主又は社員）は請求人であると申述している。</p>	<p>F 社及び H 社（本件滞納法人）は、請求人の夫が全株式又は出資を所有する一人会社であり、また、G 社（本件滞納法人）は、遅くとも平成 18 年 7 月 1 日以降は現在の取締役の一人会社である。よって、請求人は、本件各滞納法人の株主又は社員ではない。</p> <p>原処分庁は、請求人が本件各滞納法人の役員に就任している事実を捕らえて、請求人が株主又は社員であると判断しているが、株主又は社員でなければ役員に就任できないという法令上の制約はない。</p>
<p>本件各滞納法人は、平成 19 年及び平成 20 年中に終了した各事業年度に係る法人税申告書の別表二に、請求人が 100% 株主であると記載している。</p>	<p>本件各滞納法人の税務代理人の事務担当者が、請求人に確認することなく、推測で記載したものにすぎず、当該書類をもって請求人が株主又は社員であると判断するのは違法・不当である。</p>
<p>請求人等は、原処分庁に対し、店舗不動産の所有者が株主又は社員であると申述している。</p>	<p>同業者の多くに、株主又は株主が支配する別法人が店舗不動産を所有する形態が見られるとしても、このような形態を採らなければ特殊浴場の許可が受けられないものでもなく、営業許可が取り消されるものでもないから、原処分庁の主張には論理の飛躍がある。</p>
<p>店舗不動産の所有者と株主又は社員との間に密接な関係があることからすれば、本件不動産の売買契約時に近接した時期に資金移動が行われたことは、株式又は出資の取得のための資金移動と見るのが自然である。</p>	<p>資金移動は、本件不動産の売買のための資金移動であり、株式取得のための資金移動ではない。</p>

(3) 検討及び判断

原処分庁は、定款、株主（社員）名簿等、法人税申告書、店舗不動産の所有関係、資金移動という物証や事実に着目した立証を行っているが、審判所は以下の通りそれぞれの主張を排斥している。

イ 定款からの検討

直接的な証拠（物証）として取り上げられているのは定款であるが、本裁判は、「定款等の記載によれば、請求人が、本件各滞納法人の設立の際、本件各滞納法人に出資をしたとは認められず、他にかかる事実を認めるに足る証拠もない。」と判断している。

なお、本裁判は続けて「実質的に見ても、E（筆者注：請求人の夫）がF社（筆者注：本件各滞納法人のうちの1社）で働き始めた際の立場はボーイであり（なお、Eの申述が変遷しているため、働き始めた時期は定かでないが、本件各滞納法人が設立された後である可能性が高い）、その妻である請求人が、本件各滞納法人の設立に際し、出資をしたとは考え難い（なお、原処分庁もそのような主張はしていない。）。」とし、後述するように間接事実からの検討を踏まえた判断も行っている。

ロ 株主（社員）名簿等からの検討

次に、直接的な証拠となり得る株主名簿等について、本裁判は、「本件各滞納法人は、株主（社員）名簿を作成しておらず、株券等も発行していない上、本件各滞納法人の株式又は出資の売買契約書等の証拠も存在しないから、これらの直接的な資料により、請求人が本件各滞納法人の増資を引き受け、又は、出資を譲り受けた事実を認定することはできない」としている。

もっとも、「同族会社においては、所有と経営の分離が行われていない場合が多い」ことから、「役員等が会社を自由に操作している事実が認められる場合には、その事実は、当該役員が当該会社の出資者であることをう

かがわせる重要な間接事実である」とし、間接事実面からの事実認定を容認する立場を示している。

その上で、「請求人自身、F社の監査役に就任していることは認識しているものの、G社及びH社（筆者注：本件各滞納法人のうちの2社）の役員になっていることについては、その認識すらなく、役員として本件各滞納法人の経営に関与する意図は全く有していなかった」、「本件各滞納法人が経営する各店舗の店長の側でも、自分達を店長に任命したのはEであり、同人がオーナーであると認識していて、請求人がオーナーであるとは認識していないから、請求人が本件各滞納法人の経営に関与することは不可能であった」、「本件各滞納法人が経営する各店舗の売上金を集金した以外には、本件各滞納法人の経営に関与した事実は全く認められない」とし、関係者の申述等に基づき「請求人が本件各滞納法人の実質的な出資者であると推認することはできない」として原処分庁の主張を排斥している。

ハ 法人税申告書からの検討

原処分庁は、法人税申告書に着目し、「本件各滞納法人は、平成19年及び平成20年中に終了した各事業年度に係る法人税申告書の別表二に、請求人が100%株主であると記載している」事実をもって請求人が本件法人の株主又は社員であると主張したが、本裁判は、「本件各滞納法人が平成11年中に提出した法人税申告書の別表二には、株主として、E等、請求人以外の者の氏名が記載され」ていること、「平成12年から平成18年までの間に提出した法人税申告書の別表二には、請求人が本件各滞納法人の株主又は社員である旨の記載はない」ことなどから原処分庁の主張を排斥している。

なお、当該申告書を作成した税理士法人の事務担当者が「だれが株主か分からなかった」ので、資産（筆者注：本件滞納法人の店舗（本



件不動産) )の所有者である請求人を出資者とするのが妥当であると判断した」旨答述しているが、本判決は、「請求人が本件不動産の登記名義人であることと、本件各滞納法人の出資者がだれかということとは直接関係がない」とし、「請求人が本件各滞納法人の出資者であることの根拠とはなり得ない」と判断している。

## 二 店舗不動産の所有関係からの検討

原処分庁は、本件各滞納法人の業種業態の一般性や請求人等の申述等に基づき、店舗不動産の所有者が本件各滞納法人の実質上の株主又は社員である旨主張したが、本判決は、「いつから株主又は社員かと聞かれても答えられないという趣旨の申述もしている」、「風俗営業の許可が店舗に対してなされるということと、その店舗の入っている不動産の所有権がだれに帰属するかということとは、法律的には全く無関係であるから、仮に本件不動産の所有権が請求人に帰属するとしても、そのことは、請求人が本件各滞納法人の株主又は社員であることの根拠にはならない」として、原処分庁の主張を排斥している。

なお、本件不動産の帰属について、本判決は、「請求人、E及びその他の関係者の各申述及び答述等を総合勘案すれば、本件各滞納法人の売上金は、Eが入院していた平成12年の一時期を除き、同人が管理しており、請求人に家賃はほとんど支払われていなかったと認められるから、請求人が家賃収入の中から本件不動産の購入代金を支払って本件不動産の所有権を取得したとの原処分庁職員に対する申述よりも、本件不動産の真実の取得者はEであり、請求人は単なる登記名義人にすぎないとの当審判所に対する答述の方が自然」と判断し、本件不動産の所有権が請求人に帰属するとする原処分庁の主張を排斥している。本稿の論点ではないが、「納税者の事業の遂行に欠くことができない重要な財産を有し」ているかの認定に当たり、重要な財産

が登記できるものである場合には、単純に登記名義のみで帰属を判断するだけでは足りず、誰が実質的あるいは経済的に所有しているかについての事実認定を行う必要があることとなる。

## ホ 資金移動からの検討

原処分庁は、請求人名義預金口座からの資金移動に着目し、「本件不動産の売買契約時に近接した時期に資金移動が行われたことは、株式又は出資の取得のための資金移動と見るのが自然」と主張したが、本判決は、請求人等は「資金移動が、株式又は出資の取得のための資金移動であるなどとは全く申述していない」、「他に、これらの資金が株式又は出資の取得のために用いられたことをうかがわせる証拠も全く存在せず、この点に関する原処分庁の主張は採用できない」としている。

## (4) 間接事実の評価

本判決においても、例えば、「請求人その他の関係者の申述等並びにその余の間接事実により、請求人が本件各滞納法人の増資を引き受け、又は、出資を譲り受けた事実が認められるか否かについて検討する」、「役員等が会社を自由に操作している事実が認められる場合には、その事実は、当該役員が当該会社の出資者であることをうかがわせる重要な間接事実であるといつてよい」と指摘しているように、所有と経営が未分離である小規模な法人では、定款や株主名簿といった直接的な証拠から出資等の事実を把握することは困難であり、間接事実から検討する必要があることに異論はないだろう。

原処分庁は、定款や株主(社員)名簿等からの立証が困難であることから、請求人等の供述のほか法人税申告書、店舗不動産の所有関係、資金移動などといった間接事実からの立証を試みたものの、本判決では、請求人の原処分庁職員に対する申述、審判所に対する答述といった「供述」を総合勘案し、請求人

の申述は「場当たりので一貫しておらず信用性に乏しい」などと評価し、原処分庁の立証を排斥している。実質的な出資者といえるかどうかについての一貫した供述が得られない場合、間接事実からの立証の難しさが浮き彫りになっているともいえる。

#### 4 一人会社、法人格否認の法理の検討

実質的な出資者が「株主等」であるとして徴収法第 37 条第 2 号の規定による第二次納税義務を課すに際し、直接的な証拠に基づく立証が困難な場合、どのような間接事実に着目していく必要があるのか。この点に係る事実認定の視座を整理するに当たっては、株主等の有限責任の排除という文脈において、共同的事業者の第二次納税義務の考え方と類似するいわゆる「一人会社」や「法人格否認の法理」に係る議論が参考となるだろう。もちろん「一人会社」に係る議論は株主総会等法の要請する手続の適法性について判断を行おうとするものであり、また、「法人格否認の法理」は、取引の相手方の保護等の観点から法人の形骸化あるいは濫用の程度を判断しようとするものであるから、同列に論じるには限界があるものの、法人と個人（株主等）との「強固な結び付き」を立証していく文脈において、第二次納税義務を負うか否かの事実認定に当たっての切り口を提供しているものとする。

##### (1) 一人会社

会社の全株式を一人の株主が保有するいわゆる「一人会社」について、判例はその存在を是認し、「その一人の株主が出席すればそれで株主総会は成立」するとし<sup>(12)</sup>、また、「召集権者による株主総会の招集の手続を欠く場合であっても、株主全員がその開催に同意して出席したいわゆる全員出席総会において、株主総会の権限に属する事項につき決議をしたときには、右決議は有効に成立するものというべき」との判断を示す<sup>(13)</sup>など、単独株主

が支配している一人会社や少数の株主が支配している会社においては、会社債権者等の第三者の利害を害さない限り、法形式にとらわれることなく、実質上の企業支配あるいは企業所有の経済的な事実から判断している。

##### (2) 法人格否認の法理

次に、「一人会社」が法的に存在することが認められるとすると、法形式上、法人であるが株主総会等法が定める手続を欠いている場合、実質上の株主等であるとの認定を行うために、更にどのような間接事実を積み重ねていくのか。概念的にいえば人的色彩の濃さを判断の基準とすることとなるが、より客観的な基準を示唆するものとして法人格否認の法理の適用が争点となった事例が参考となり得る。

法人格否認の法理とは、「法人制度の目的に照らして、ある会社について、その形式的独立性を貫くことが正義・衡平の理念に反すると認められる場合、ないしは、会社なる法形態が法人格の目的を超えて不法に利用されている場合に、会社解散命令のように、その会社の存在を全面的に否定するのではなく、その法人としての存在を認めながら、特定の事案の合理的解決のために必要な範囲において法人格の機能（会社と株主の分離という法形式 - 会社法人格というヴェール）を否定して、会社と株主を法律上同一視する法理」である<sup>(14)</sup>。

法人格の否認について、最高裁昭和 44 年 2 月 27 日判決（民集 23 巻 2 号 511 頁、以下「最高裁昭和 44 年判決」という。）は、「法人格が全くの形骸にすぎない場合、またはそれが法律の適用を回避するために濫用されるが如き場合においては、法人格を認めることは、法人格なるものの本来の目的に照らして許すべからざるものというべきであり、法人格を否認すべきことが要請される場合を生じるのである。」と述べた上で、「株式会社形態がいれば単なる藁人形に過ぎず、会社即個人であ

り、個人即会社であって、その実質が全く個人企業と認められるが如き場合、「取引する相手方としては、その取引がはたして会社としてなされたか、または個人としてなされたか判然しないことすら多く、相手方の保護を必要とする」と認められることから、法人格を否認しようと判示している。同判決が指摘しているように、取引する相手方を保護するため、「会社という法的形態の背後に存在する実体たる個人に迫る必要を生じるとき」、会社という法人格を否認し、会社の「背後者たる個人の行為」であると認めて責任を追及するものである。

最高裁昭和 44 年判決に従うと、法人格が全くの形骸にすぎない場合、法人格が濫用されている場合のそれぞれで法人格否認の法理が適用されることとなるが、共同的な事業者の第二次納税義務の適用に当たっての事実認定に資すると考えられる形骸化事例について、同判決も含め、最高裁は、どの程度、形骸化していれば法人格を否認できるかの判断基準は示していない<sup>(15)</sup>。そこで下級審裁判例を中心に具体的な内容について検討する。

#### イ 形式的形骸化論(判例 1)

法人格の形骸化について体系的な事実認定に言及しているものとしては、東京地裁平成 2 年 4 月 27 日判決(判例タイムズ 748 号 200 頁)がある。同判決は、会社設立の経緯、株主や役員の従事状況、給与や配当の支払い、社屋や連絡先の状況、更には不動産の取得等経営上の重要事項の決定を誰が行っていたのかなどを踏まえ、個人が会社を「実質的に所有、支配」していたかどうか、株式總會等「法の要求する意思決定手続は履践」されていたかどうか、個人の業務と法人の業務の間に外見上区分が付け難いといった「業務の混同」が見られるかどうか、個人と法人との間に財産上密接な関係がある、あるいは、担保提供、賃借等の財産上の関係があるといった「財産の混同」があるかどうか、とい

う各事項について検討を積み重ね、形骸化の程度を判断している。

同判決は、「単に単独株主等が会社を完全に支配しているという事実だけでは形骸化というにはならず、会社と社員との財産の混同、取引業務活動混同の反覆・継続、明確な帳簿記載・会計区分の欠如、株主總會・取締役会の不開催など会社として必要な手続の無視等が積み重なってはじめて「形骸化」の要件がみたされる」<sup>(16)</sup>とする「形式的形骸化論」に立つものであろう。上記の要件は形骸化の蓋然性の高さ、あるいは人的色彩の強さを示しているものであるが、そもそも第二次納税義務は「形式的に財産が帰属している第三者」に対して、補充的、第二次的に納税者の納税義務を負担させるものであり、私法秩序との権衡を保ちうる事実認定が求められることから、第二次納税義務の主体となる実質上の株主等と判断するに当たっては、上記に加え、の事実認定を行っていく必要があるだろう。

#### ロ 混同の反復継続(判例 2)

上記東京地裁平成 2 年 4 月 27 日判決で指摘された業務の混同、財産の混同の程度に言及したものとしては、東京地裁平成 7 年 10 月 19 日判決(判例時報 1575 号 60 頁)<sup>(17)</sup>がある。同判決は、「形骸化を理由に法人格が否認されるためには、単に個人が法人である会社を事実上支配していることのみならず、法人とその背後にある個人との間で、財産を混同したり、業務活動や経理上の処理における混同が反復係属して行われ、法人について法が要求している諸手続きが無視されている状況がなければならぬと解される」とし、財産の混同、業務活動や経理上の処理における混同が「反復継続」していることを判断の基準としている。その上で同判決は、当該法人が独自の税務申告をし、法人税を納付していること、普通預金を有していること、債務者に貸付を行っていること、事業資金を借り入

れていること、従業員を雇い給与を支払っていること、を捉えて「互いに財産や経理処理のうえで混同しているとはいえず」、当該法人に対する「支配も完全ではない」ことから、「法人格否認の法理が適用される要件を満たしているとはいえず」と判示している。混同が反復継続していることがポイントとなっている。

#### 八 混同の典型（判例3）

千葉地裁平成5年3月22日判決（判例地方自治121号51頁）は、法人格が形骸化しているとの判断の基準となる「個人と会社の財産の混同」とは、「個人が会社の財産を自己の用に供するような事態がその典型」であるとし、「個人がその財産を会社につき込むことは、それが恒常的に行われて会社の営業に必要な財産が完全に個人の財産に依存していると認められるような場合でない限り、それだけでは、当然には「混同」に該当しないものと解すべき」と判示している。その上で、経営不振になった非常時だけの貸付（個人財産のつぎ込み）であり、貸付金として処理されていることから、「混同」があったと認めるには疑問があるとし、会社のために連帯保証することは「会社と個人の人格の異別性を示すもの」と指摘している。また、当該会社の債務弁済のために別会社の財産を売却した等の事実だけでは「相当程度強い支配権を及ぼしている」と言うことはできるが、「法人格が形骸化しているとみるには十分ではない」と判示している。

同判決によると、「個人と会社の財産の混同」とは、個人が会社の財産を自己の用に供するような状況、個人がその財産を恒常的につぎ込み、会社の営業に必要な財産が完全に個人の財産に依存している状況、ということとなる。

#### 二 業務遂行の状況（判例4）

名古屋地裁昭和57年9月20日判決（判例タイムズ487号110頁）は、業務遂行の状況

に着目し、従業員がいない、本人と妻が従事している、役員は親族で占められている、役員の選任等法の定める手続が履践されていない等のほか、「被告X方居宅を事務所とし、被告X個人の架設電話を使用し、会社代表印も被告Xの実印を共通して使用してきたことが認められ、また、被告会社独自の見るべき資産の存在も窺うことができない」とし、「被告会社の実体は全く被告Xの個人企業にほかならない」と認定している。事務所、架設電話、実印といった業務遂行に当たり不可欠な資産等の状況を積み重ねることで「法人格は形ばかりのものとなっている」と判断している。

#### (3) 株主等であるか否かの判定の視座

このように、形骸化の事例をみると、いわゆる一人会社である、株主総会などの法的な組織規定を全く無視している、という基準に加え、会社財産と個人の財産の混同が反復継続している（前掲東京地裁平成7年10月19日判決）個人が会社の財産を自己の用に供している（前掲千葉地裁平成5年3月22日判決）業務遂行上不可欠な資産等が混同されている（前掲名古屋地裁昭和57年9月20日判決）といった「会社と株主の業務・財産が全般的・継続的に混同」されているかとの基準に照らし形骸化を認定している<sup>(18)</sup>。会社の存在が外見上認識困難といった業務の混同、財産の共同利用、会計的区分の欠如などの業務・財産の混同が重要なメルクマールになっているといえるだろう<sup>(19)</sup>。

そして、これまでの裁判例を見ると、業務・財産の混同に係る事実認定に当たっては、当事者や関係者の認識（主観的な側面）業務や財産等の管理状況（客観的な側面）という2つの要素を総合勘案して判断を行っている。

第一の当事者等の認識については、事業立上げに至った動機や利益が誰に帰属するかに係る当事者や従業員の認識、あるいは誰と取

引を行っているか、誰が実質的な取引主体かに係る取引相手方や金融機関の認識などが重要な要素となっている。

また、第二の業務等の管理については、誰の資金で事業が行われているのか、担保の提供等は誰が行っているのか、重要な資産の名義人は誰か、また、当該資産を実質的に管理している者は誰かなど資金や資産面での事実関係、事業全体は誰の発案と責任で行われているのか、融資、借入れや人事管理等重要な経営判断は誰が行っているのか、納税申告書や各種届出書等は誰の名義で行われているのか、また、その名義を使用するに至る事情は何かなど経営判断面での事実関係、個々の取引の主体は誰か、日々の入出金等会計や経理を管理しているのは誰か、預金を管理しているのは誰か、日々の売上や経費等を把握し管理しているのは誰かといった日常の業務管理面での事実関係が重要な要素となっている。

立証に当たっては、以上の二項目に留意の上、供述等の把握、間接事実の収集を行なっていく必要があるだろう。

おわりに

以上、一人会社に関する判例及び法人格否認の法理の適用に関する判例がどのような事実認定を積み重ねているかについての分析を踏まえ、実質上の株主等と解する事実認定の視座について検討を行った。

会社が形式的な法人格を有していても、その実態が実質上の株主等の「個人的な信用力、手腕」に負っている場合は、人的色彩が濃く、法人格は形骸にしかすぎないものと推認される<sup>(20)</sup>。

その上で、徴収法第 37 条第 2 号により第二次納税義務を負う者と判断するためには、上記東京地裁平成 5 年 3 月 12 日判決で指摘されているように、その者と滞納者との間及びその財産と滞納者との間に「強固な結び付

き」があってはじめて「財産の提供の限度で滞納者と実質的な共同経営者であって滞納者の債務について一定の責任を負う」こととなる。したがって、第二次納税義務を負う株主等の範囲の認定に当たっては、以下のとおり、ある財産を所有している者と滞納者との間及びその財産と滞納者との間に存する「強固な結び付き」の程度を考察していく必要がある。

#### (1) 実質的な出資者の把握

一般に、法人の定款には当該法人の設立の際の出資者が記載されている。しかし、一人会社など同族会社の場合には所有と経営が未分離であるため、形式上の出資者が掲載されていることもあり得る。実質的な出資者が存在し、法人設立の際に出資した事実を把握するのであれば、実質的な出資者と認定するに足ると評価されるだろう。例えば、株式の購入資金の原資を準備した、株式や出資の取得のために資金移動を行ったといった事実が把握できる場合には、実質的な出資者と推認できる。

#### (2) 間接事実の積み重ね

同族会社では、役員・事業主と本件滞納法人の間において、閉鎖的・家族的な事業が行われており、役員等と会社の利害対立が見られず、役員等の都合により法人が操作されることが容易であるから、株主名簿を作成していない、株券を発行していないといったケースもあり得る。このような場合には、出資の売買契約書等の証拠も存在しないであろうから、直接的な証拠から当該法人の増資を引き受けた、あるいは出資を譲り受けた事実を認定することは困難となる。「その者と滞納者（当該法人）」、「その財産と滞納者（当該法人）」との「強固な結び付き」があるかという観点から、実質的な出資者が「株主等」としてその株主権を行使していると推認し得る間接事実を積み重ねていくこととならざるを得ない。

実質的な出資者が経営に参加しているかに

については、当事者や当該法人の従業員の認識、取引先の認識、あるいは、資金管理や重要な資産の売買など経営の意思決定への従事などの事実関係を精査していくこととなる。誰が株主等であったのか、いつから株主等であったのか、といった具体的な供述や事実の把握が求められるだろう。

さらに、株主総会などの法的な組織規定の履践を怠っている、会計的な区分が欠如している、個人が会社の財産を自己の用に供している、会社の営業に必要な資産等が完全に個人の資産等に依存している<sup>(21)</sup>という「会社と株主の業務・財産が全般的・継続的に混同」されているかに係る立証に留意していく必要がある。

(1) 吉国二郎ほか編『国税徴収法精解〔平成 21 年改訂版〕』（大蔵財務協会、2009 年）312 頁。なお、第二次納税義務は、主たる納税義務に対し、附従性（主たる納税義務が納付・免除等によって消滅した場合には、第二次納税義務も当然に消滅する）と補充性（本来の納税義務者の財産に対して滞納処分をしてもなお徴収すべき額に不足する場合に限って課される）を有する（金子宏『租税法（第 15 版）』（弘文堂、2010 年）145～147 頁）。

(2) 金子宏・前掲注(1)145 頁。

(3) 徴収法第 37 条の「事業の遂行に欠くことができない重要な財産」であるかどうかは、「納税者の事業の種類、規模等に応じて判断すべきであるが、一般には、判断の対象とする財産がないものと仮定した場合に、その事業の遂行が不可能になるか又は不可能になるおそれがある状態になると認められる程度に、その事業の遂行に關係を有する財産をいう」（国税徴収法基本通達第 37 条関係 1（重要な財産））。具体的には、「材木の小売業を営む納税者（同族会社）が、その社員（代表取締役）から店舗を借受けている場合において、当該店舗が唯一の営業所であり、かつ、納税者の事業遂行に寄与した度合いが極めて大きかったときのその店舗」、「清涼飲料の製造業を営む物品税の納税者が 92《第二次納税

義務を負うべき者》に掲げる者から、機械設備はもとよりピンに至るまで借受けている場合におけるその財産」、「織物業を営む納税者が、92《第二次納税義務を負うべき者》に掲げる者から、事業の遂行に必要な大部分の織機その他の機械設備を借受けている場合又はその事業に欠くことのできない特別の専用機械設備を借受けている場合のその財産」をいう（昭和 52 年 6 月 7 日付徴徴 2 - 9 他（例規）「第二次納税義務關係事務提要の制定について」第 2 編第 6 章第 1 節 91（1）ロ（イ）参照（国税庁ホームページ <http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kobetsu/choshu/770607/02h/03s/02.htm#a-091>））。

(4) 国税不服審判所平 22.6.22（裁決事例集 No.79、国税不服審判所ホームページ <http://www.kfs.go.jp/service/JP/79/42/index.html>）。

(5) 金子宏・前掲注(1)403 頁以下。

(6) 同旨、国税不服審判所平 21.11.13 裁決（裁決事例集 No.78、509 頁）。

(7) 金子宏・前掲(1)142 頁以下。

(8) 田中二郎『租税法（第三版）』（有斐閣、1990 年）284 頁。

(9) 徴収法第 35 条第 1 項。吉国二郎ほか・前掲注(1)357 頁。

(10) 国税徴収法基本通達第 35 条関係（同族会社の第二次納税義務）2（同族会社の判定）前段。なお、同族会社に該当するか否かの調査については、昭和 52 年 6 月 7 日付徴徴 2 - 9 他（例規）「第二次納税義務關係事務提要の制定について」第 2 編第 3 章第 2 節 74 を参照（国税庁ホームページ <http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kobetsu/choshu/770607/02h/03s/02.htm#a-074>）。

(11) 国税徴収法基本通達第 35 条関係（同族会社の第二次納税義務）2（同族会社の判定）後段参照（「株主又は社員は、株主名簿、社員名簿の記載等にかかわらず、実質上の株主又は社員をいう」としている。）

(12) 最判昭 46.6.24（民集第 25 巻第 4 号 596 頁）。

(13) 最判昭 60.12.20（民集第 39 巻第 8 号 1869 頁）。

(14) 森本滋「法人格の否認」（江頭・岩原・神作・藤田編『会社法判例百選』（有斐閣、2006 年 4 月）10 頁以降）。

- (15) 法人格の形骸化を適用した最高裁昭和 47 年 3 月 9 日判決 (判例時報 663 号 88 頁) は、「甲社の株式は、同会社が乙株式会社と称していた当時、X においてその株式の全部を譲り受けてその権利者となったのちにおいては、X を除く株主はすべて X に名義を貸与しているだけにすぎず、同会社の役員もまた、X のために名義を貸与しているにすぎないというものであるから、同会社は、株式会社の形態をとってはいるが、その実質においては X の経営にかかる個人企業となら異なるところはないものというべく、甲社すなわち X 個人と解することができるのであって、かかる事情のもとにおいては、同会社の名をもってなされた取引は実質上 X 個人の取引とみて妨げないというべきである」と判示している。一人会社における株主が実質的支配を行っている会社を「個人企業」としているが、形骸化の程度を判断する基準については明らかではない。なお、最高裁昭和 49 年 9 月 26 日判決 (民集第 28 巻第 6 号 1306 頁) は、「思うに、法律上会社はすべて法人とされているところ、その法人格が全くの形骸にすぎない場合、またはそれが法律の適用を回避するため濫用される場合のように、法人格を認めることがその本来の目的に照らして許されるべきでないときには法人格を否認することのできることは、当裁判所の判例(中略)とするところであるが、右法理の適用は慎重にされるべきであって、原審認定の会社の設立の経緯、株式、資産の所有関係、経営の実体等前記事実によって直ちに前記各会社の法人格を否認し、これを民法上の組合であるとした原審の判断は、にわかに首肯することはできない。」と判示している。
- (16) 江頭憲治郎「法人格否認の法理」(北沢正啓編『ジュリスト増刊商法の争点』(有斐閣、1978 年 12 月) 28 頁)。形式的形骸化論に対し、「形式的形骸化の徴表を原告が立証しなくても、社員が会社を完全に支配していれば会社を形骸と認めてもよいとする」説(実質的支配論)がある(西川勝利「滞納処分における法人格否認の法理の適用について」(税務大学校論叢第 30 号(税務大学校、1998 年) 394 頁)。例えば、実質的支配論に立つと思われる松山地裁宇和島支部昭和 47 年 3 月 7 日判決(判例タイムズ 278 号

207 頁) は、「もとより法人格否認の法理を適用する要件としての会社が完全に実質的個人企業である場合といえるかどうかについては、社員権ないし業務執行権を通じての会社支配の要件のみならず、同時に会社と個人の業務あるいは財産の混同が反覆継続して存在することを要すると考えるのが合理的であり、そのためには計理上会社と個人が明確に分離されているかどうかについても検討されねばならないが、法人格を否認して個人を相手方としている場合には、通常善意の社員の利益保護の要請が乏しく、また外部からは通常立証困難と認められる右立証事項の性質に照らすと、原告としては被告個人が会社の背後にあってこれを支配している事実を立証すれば、同族会社の場合通常会社が実質的個人企業であると推定されるから、これによって法人格否認の法理の適用に必要な要件事実の立証責任が尽くされたと認めるのが相当であり、他の特別の事情によって右推定を覆し会社が完全に実質的個人企業でないとするならばその点は逆に被告において反対立証がなされないかぎり法人格否認の効果を認めるのが相当である。」と判示している。しかし、私法秩序との権衡を保ちうる事実認定が求められる共同的事業者の第二次納税義務の立証に当たっては実質的支配論に基づく事実認定だけでは不十分であろう。

- (17) 本件は、他人名義の債権が債務者に帰属するかが争点の一つとなったものである。
- (18) 森本教授は、「会社の実質が全く個人企業と認められる場合であって、広義の一人会社であり、会社と株主の業務・財産が全般的・継続的に混同されており、株主総会などの強行法的組織規定を全く無視している場合」と指摘している(前掲(14)森本 11 頁)。また江頭教授は、法人格の形骸化に係る諸徴表について、株主総会(社員総会)・取締役会の不開催、株券の不発行、取締役・監査役の兼任(親子会社・姉妹会社の場合)、業務の混同(会社の存在が外見上認識困難、社員による同種事業の遂行)、財産の混同(営業所・工場等の社員からの貸与または両者による共同利用、会計的区分の欠如)、会社の当初からの資金不足・無財産(いわゆる過少資本)と整理している(江頭憲治郎

「法人格の否認」(上柳克郎・鴻常夫・竹内昭夫編集代表『新版注釈会社法(1)』(有斐閣、1985年)80頁以下)参照)。

(19) 前掲注(18)江頭 80 頁以下。また、西川氏は、「形式的形骸化論による裁判例においては、どのような事実がどの程度存すれば形骸化が認定できるのかなお不明確な状況であるが、適用が否定された事例では、株式総会や取締役会の不開催を認定しながら、それにもかかわらず混同がないことを理由にしているもの(中略)があり、他方、適用が肯定された事例においては、株主総会や取締役会の不開催にはふれず、混同、資金流用が認定されているもの(中略)がある。このことから、実際には混同、特に財産の混同の有無がこれらの事例において法人格を否認するか否かの重要なメルクマールになっているように見受けられる。」と指摘している(西川勝利・前掲注(16)398頁)。

(20) 東京地判昭 58.2.28 (判例タイムズ 498号 116頁)。

(21) 当該法人の「事業の遂行に欠くことができない重要な財産」が帰属する者は、当該法人に対して強固な「結び付き」のある者であると推認し得る。例えば当該法人にとって重要な財産の登記の名義となっている者がこれに当たるであろうし、法令により営業許可等を必要とする業種にあつては当該許可を受けている者も「結び付き」のある者と考えられる。ところで、徴収法第 37 条第 2 号の適用要件 である「納税者が同族会社であることの判定の基礎となった株主又は社員が、納税者の事業の遂行に欠くことができない重要な財産を有していること」に係る「重要な財産」とは、一般に「その財産がないものとした場合において、その事業の遂行ができなくなるか又はできないおそれがある状態になると認められる程度に当該財産と事業が密接な関連性を有していれば、当該財産は、その事業の遂行に欠くことができない重要な財産に当たると解するのが相当」とされている(前掲注(6)国税不服審判所平 21.11.13 判決)株主等が重要な財産を有しているか否かの事実認定を行うに際して重要な財産が帰属している者は、当該法人に対して「強固な結び付き」があると示唆されるが、第二次納税義務者との認定を行うに当た

っては、真実の取得者であることに係るより積極的な事実の認定が必要だろう。本判決は、「風俗営業の許可が店舗に対してなされるということ、その店舗の入っている不動産の所有権がだれに帰属するかということとは、法的には全く無関係であるから、仮に本件不動産の所有権が請求人に帰属するとしても、そのことは、請求人が本件各滞納法人の株主又は社員であることの根拠にはならない」と指摘している。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き風俗営業の許可が営業所に対してなされている場合に、当該営業所に係る不動産等重要な財産の所有者は、滞納者の経営に深く関与しているとの推認が働くが、当該事実のみをもって直ちに実質的な出資者であるとの認定は困難であろう。