

(租税判例研究)

国税徴収法施行令第一三條第一項第七号に規定する  
同族判定の基礎となった株主の範囲について

茂 木 繁 一

(税務大学校  
租税理論研究室教授)

国税徴収法施行令第一三条第一項第七号に規定する同族判定の基礎となつた株主の範囲について

国税徴収法第三八条同施行令第一三条 法人税法（昭和四五年法律第三七号改正前）第二条第一〇号  
東京地裁 昭和四六年二月一五日判決

（昭和四四年（行ウ）第一二号、原告スチュワート商事株式会社 被告東京国税局長、第二次納税義務告知処分取消等事件）（行裁例集二二卷一、二号五三頁判例時報六〇七号四〇頁

〔事実〕

一 被告Y国税局長は、昭和四三年五月一日原告X商事（株）（以下「原告会社」という）に対し、訴外M通商（株）（以下「滞納会社」という）の滞納税金一七五万余円について国税徴収法（以下「徴収法」という）第三八条の規定に基づき、五、一五八万九、六五〇円を限度額とした第二次納税義務について納付の告知をおこなつた。

Y国税局長が、原告会社に第二次納税義務を賦課した根拠として挙げてゐるものは次のとおりである。

1 滞納会社は、昭和三五年六月二一日銚鉄鋳物製品の製造販売および輸出入販売を目的として、本店を千代田区神田淡路町一ノ九に置き設立され、その後同三七年八月二〇日に同区神田鎌倉町三に移転し、さらに同四〇年五月二五日に同区神田須田町二一七に移転し営業していた。そして、同四〇年七月二七日に至つて前記国税を納付しなのまま解散し、翌八月二〇日付契約に基づいて右滞納国税を除いて殆んどすべての資産負債を、原告会社に譲渡し無資産となつた。

2 原告会社は、昭和四〇年四月五日（株）M通商という滞納会社（M通商（株））に類似した商号で、滞納会社と同じ事業目的をもって設立され、本店を北区王子二一五に定めていたが、後者の資産負債を譲り受けた後、本店を同年九月一五

同族判定の基礎となつた株主の範囲について

同族判定の基礎となった株主の範囲について

日に滞納会社の本拠であった前記神田須田町二一七に移転し、同月三〇日に現在の商号であるX商事(株)と変更したものである。

3 原告会社が、滞納会社と「特殊な関係のある同族会社（徴収法第三八条）」に該当するか否かについては、両会社の株主構成は次表のとおり（この両会社の各発行済株式数および各株主の持株数については争いはない）であって、滞納会社は取締役A、同EおよびBを判定の基礎として法人税法（昭和四五年法律第三七号改正前のもの、以下同じ）第二条一〇号の同族会社に該当するし、かつまた原告会社もこれら三名（代表取締役A、取締役B、同E）を判

滞納会社		護受会社（原告会社）	
M 通商株式会社		X 商事株式会社	
(株式発行総数 一〇,〇〇〇株)		(株式発行総数 五,〇〇〇株)	
一位 A	三、四〇〇株 (三四%)	A	一、〇〇〇株 (二〇%)
二位 B	二、六〇〇株 (二六%)	B	八〇〇株 (一六%)
三位 C	一、四〇〇株 (一四%)		
	一、六〇〇株 (一六%)		
	六〇〇株 (六%)		
四位 D	三六〇株 (三・六%)	E	八〇〇株 (一六%)
五位 E	三〇〇株 (三%)	F	八〇〇株 (一六%)
六位 F	三〇〇株 (三%)	G	八〇〇株 (一六%)
七位 G	三〇〇株 (三%)		

定の基礎として同族会社に該当するから、滞納会社と原告会社とは徴収法施行令第一三条一項七号に規定する特殊関係にあるというべきである。

二 この納付の告知に対し、原告会社はY国税局長に対し、昭和四三年六月一八日に異議の申立てをしたが、Y国税局長は同年九月二日にこの申立について棄却の決定をし、同年一〇月二四日右棄却決定の謄本が原告会社に送達されたものである。

以上のように、Y国税局長が原告会社に対し、徴収法第三八条に規定する第二次納税義務の課税要件ありとして納付の告知をおこなったのであるが、原告会社は、被告Y国税局長の主張する事実関係についてほとんどすべてを争っており、その主張の要旨は次のとおりである。

1 原告会社は滞納会社と「特殊関係」にない。

滞納会社が同族か否かを判定する基礎株主に、被告が第五順位の株主を加えているのは誤りであり、持株数の最も多  
い者から順次に株主を選定すべきである。したがって、滞納会社については、A、B兩名のみでもって同族会社に該  
当するのであるから、判定の基礎となった株主はA、Bのみであり、被告がA、B、Eの三名を滞納会社と原告会社  
に共通する判定の基礎株主としたことは誤りである。

2 滞納会社からの事業の譲り受けはない。

譲渡契約は、清算中の滞納会社と原告会社との間で結ばれたが、その実質は清算事務の代行にすぎず、滞納会社の事  
業としては、そこで断ちぎられ、原告会社には引き継がれていない。したがって、事業の譲り受けはない。

3 原告会社は滞納会社と同一とみられる場所で営業していない。

同族判定の基礎となった株主の範囲について

同族判定の基礎となった株主の範囲について

1100

滞納会社の住所は、昭和三七年八月二〇日以降は、千代田区神田鎌倉町三であり、それ以外になく、他方原告会社の住所は同四〇年四月五日から九月一四日まで北区王子二十五であり、同月一五日以降は千代田区神田須田町二一七であつて、滞納会社と同一とみられる場所で営業したことはない。

4 被告は、滞納国税の納期限である昭和四〇年四月一六日当時、あるいはその後であつても十分滞納会社から徴収することが可能であつたにもかかわらずそれをしなかつた。

5 第二次納税義務は譲受財産を限度とするものであるが、本件譲渡契約の内容によれば、譲受財産はゼロの状態であり（清算事務の代行にすぎず、第二次納税義務の納付告知のあつた昭和四三年五月以前において、その清算事務は終了し、滞納会社の資産は完全に消滅している）、第二次納税義務は生じない。

〔判旨〕

一 本判決では、先ず原告会社と滞納会社とが徴収法第三八条にいう特殊関係にあるか否かについて判断を下し、その結果原告会社のこの点に関する主張を容認して、特殊関係には該当しないと判断を下すこととなく、Y国税局長のなした第二次納税義務に基づく納付告知処分を違法と認め取消したものである。

二 滞納会社と原告会社が特殊関係であるとするには、滞納会社についての同族判定の基礎となつた株主の全部または一部を判定の基礎として、原告会社が同族会社に該当することを要する（徴収法施行令第一三一条一項七号）。本判決では同族判定の基礎となつた株主について、次のようにのべ、被告Y国税局長は法人税法の解釈を誤つたものであるとしてい

る。「法人税法第二条第一〇号によれば、株式会社たる同族会社とは、(イ)株主の三人以下およびこれらの同族関係者が所有

する株式の総数がその会社の発行済株式総数の五〇%以上に相当する会社、(ロ)株主の四人およびこれらの同族関係者が所有する株式の総数がその会社の発行済株式総数の六〇%以上に相当する会社、(イ)株主の五人およびこれらの同族関係者が所有する株式の総数がその会社の発行済株式総数の七〇%以上に相当する会社のいずれかに該当するものを措称するところ、そもそも、同族会社を法人税法上特別に規制する理由は、同族会社においては、少数の株主によって会社の意思決定が支配される可能性が強く、これがため非同族会社にみられないような特殊な取引経営がなされること等が多いことによるものと考えられるから、同族会社か否かを判定する実質的条件は最少限の株主によって会社の支配が可能な場合には、直ちにこれによって充足されると解するのが相当である。即ち、例えば右に示した(イ)の基準に該当する会社については、既に三人以下の株主で会社の運営の支配が可能であって、それだけで同族会社と判定しうる以上、右会社がさらに(ロ)または(イ)の基準にも該当するからといって、この点まで同族会社と判定する基準に加えるのは全く無意味である。逆にいえば、(ロ)または(イ)の基準は、それぞれ株主の三人以下およびその同族関係者だけ、または株主の四人およびその同族関係者だけでは会社を支配する可能性が生じないと考えられる場合に、はじめて会社の支配可能性を認識させる独自の基準としての意味をもつものと解すべきである。同様にして、さらに(イ)の基準に該当する会社のうちには、いうまでもなく株主が一人または二人だけでその運営を支配することが可能とみられる場合（即ち五〇%以上の株式を保有する場合）もあるが、そのような場合は、右会社はその一人または二人の株主によって同族会社と判定されるのであって、その余の株主は、すべてその会社の運営上の実質的な影響はないと顧念され、従ってこれらをその会社の同族判定株主の範囲に含ましめる合理的根拠は全くない。この点と異なる被告の見解は、当裁判所のとらないところである。」

さらに本判決は徴収法施行令第一三条一項七号については、「……その判定の基礎となった株主又は社員……の全部又

は一部を判定の基礎として同族会社に該当する他の会社」と規定し、「判定の基礎の全部又は一部として」とは規定していないし、実質的にいっても、第二次納税義務としての責任を負担させるような特殊関係を認めるためには、単にその会社と滞納会社との間で双方の同族判定株主の一部だけが共通でありさえすれば足りると解すべきではなく、その会社が滞納会社の支配的な株主の全部又は一部によって完全に一方的な支配を受けうる程度の從属的關係に立つことを必要とする<sup>と解するのを相当とし、施行令第一三条第一項第七号の規定するところも、その趣旨であると解すべきである。</sup>」という判断を下している。

〔評釈〕

判旨には疑問がある。

一 本判決のポイントは、徴収法第三八条の「納税者と特殊な関係のある同族会社」に該当する要件としての同法施行令第一三条一項七号に規定する同族か否かを「判定する基礎となった株主」の範囲を如何に解釈するかにある。

法人が同族会社であるか否かについて判定を下す必要は、本来法人税法が同族会社に対して、特別の扱い（留保金に対する特別課税、行為計算の否認、役員に対する賞与に関する課税の特例（法、六七、一三二、三五、同令七二））をすることとしていことから生じるものである。したがって、同族判定の基礎となった株主の概念の解釈の問題は、本来は法人税法の解釈分野であり、本件事例の場合も法人税法第二条一〇号の規定の意義をめぐる解釈がその結論の分岐点となるのである。

徴収法においては、第三七条および第三八条をうける施行令第一三条に同族会社の「判定の基礎となった株主」という法律要件が規定されているので、本件のような問題が生じうるのである。<sup>(註)</sup>

(注) このほかに同族会社の「判定の基礎となった株主」という要件が、法文上規定されているのは、法人税法施行令第七条(昭和四五年改正前のも)と国税通則法施行令第三四条五号とがある。

二 本件判決は、徴収関係訴訟でのリーディングケースのようであるが、本件同様同族会社について「判定の基礎となった株主」か否かが争点となった事件については、前掲注の法人税法施行令第七条(使用人兼務役員とされない役員)四号の解釈をめぐる法人税の課税処分取消請求事件の判決があり、それについては一、二審で反対趣旨の判決が出されているのが注目される。

その第一審の判決(東京地裁、四五年七月七日、昭四二(行ウ)一二九、判例時報六〇七号四〇頁)では、本件判決と全く同趣旨のことがのべられているが、その控訴審(東京高裁、四七年二月二八日、昭四五(行コ)五二)においては、次のような理由をあげて一審とは反対の見解を示している。

すなわち、①役員に対する賞与に関する課税の特例の規定(法三五・Ⅱ、V、同令七一)の趣旨が、同族関係者の持株を通して会社経営にある程度の支配権を持ちうる立場にある者について、その賞与を本来の役員に対するものと同じに扱うということにあること、②かつ、法人税法第二条一〇号の規定には、イないしロの要件の適用の順序あるいはその要件相互間の優先劣後の関係については特に規定していないし、他にこの点の定めもないということ、③さらに、一審判決のように解すると、全株主の持株比率が二〇%ずつである同族会社においては、何人を同族判定株主とすべきか疑問が残ることをあげている。

三 本件では、滞納会社の同族判定において、法人税法第二条一〇号のイ、ロ、ハの全部に該当する訳であるから、このうちいずれによって同族会社と判定すべきかが問題となる。

同族判定の基礎となった株主の範囲について



形式的にみれば、この規定は同族会社の定義として「次のいずれかに該当する会社をいう」と規定しているのみで、適用の順序等の明規はないから同号の(イ)、(ロ)、(ハ)の全部にそれぞれ該当する同族会社が当然ありうると解すべきであろう。もっとも本件事例のように「判定の基礎となった株主」の確定を要件とする場合を除いては、同族会社か否かのみが問題なのであって、前記(イ)ないし(ハ)に全部該当する場合でも、それ以上せん索の要もなく判定基礎株主の確定議論の実益はない訳である。したがって、「判定の基礎となった株主」を法律要件とする規定があれば、その規定の趣旨等についても実質的な検討をおこなない、本件判決のような給論が論理的必然的にでてくるものかどうかを検討すべきであろう。

本件判決では、同族会社が法人税法上区別される趣旨（少数の大株主が会社の意思決定を支配する可能性が強く、非同族にみられないような不合理な取引等がされ易いこと）から、判定の基礎株主は最少限で充足されると解すべきであり、その余の株主は会社の運営支配上実質的影響力がないと考えるべきであるとしているが、この点については次のような理由から疑問がある。

1 同族会社についての趣旨は、判決ののべるとおりであるが、それは必ずしも判定の基礎株主を最少限に限定するということとストレートに結びつくものではない。これは少数株主の支配可能性に着目したものであるが、少数株主といるものを常に最少限に限定するという必然性はでてこないのではないか。

2 会社の運営上実質的影響力があるか否かについては、個々の場合判定が困難な問題であるので、それを法的技術的に基準化したのが、法人税法第二条一〇号と考えるべきであろうから、実質的影響力の有無の判断を前提として明文にない結論を導き出すことには問題があるのではないか。したがって、同号の(イ)ないし(ハ)に全部該当する場合には、実質的影響力ある株主の範囲は、法文上(ハ)に規定する五人（その同族関係者を含む）と解すべきではなからうか。

3 前提控訴審判決のいうように二〇%ずつ均等所有の場合に、最少限の株主で充足ということをどのように考えるべきか。

4 本件で問題になっている第二次納税義務の規定（徴収法第三八条）の趣旨は、「事業の譲渡が納税者の特殊関係者に対して行われ、かつ、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定し、さらに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、譲渡人の租税につき譲受人に対し第二次納税義務を負わせることとして、徴税の適正を規する」（吉国二郎氏外二名共編「国税徴収法精解」四四四頁）ことにあると解されている。この趣旨からも、親近性の判定基準としては、両会社に共通した少数の株主グループによって両会社がそれぞれ同族会社と判定されることで十分足りると解すべきであり、明文がないのにかかわらずこれをより狭く解し、株主数を最少限に限定しなければならぬとする合理性はないと考える。

このようにみてくると、滞納会社の第五順位株主Eは、同社についての同族判定の基礎株主と解すべきであるから、原告社についてもEを判定の基礎とすることは妥当であり、したがって、原告会社は滞納会社と特殊関係にあると解するのが正当であろう。

なお、同族判定の基礎となった株主の一部だけでも両会社に共通していればよいという見解も、形式的に法文が「……その判定の基礎となった株主又は社員……の全部又は一部を判定の基礎として同族会社に該当する」と規定し、「株主又は社員の全部又は一部のみを判定の基礎として」としていない点からみれば、あるいは成り立つ可能性もないではなからうが、前記の法の趣旨から判断すると、そこまで「特殊関係」にあるものの範囲を拡げることは妥当でないであろう。し

たがって、この部分についての判旨（前掲判旨後段部分）は正当であろう。

四 最後に問題となるのは、四五年改正後の現行法人税法の下での徴収法の前掲各条の解釈についてである。現行法人税法施行令第七一条には、「判定の基礎となった株主」という文言が外され、より具体的な要件が掲げられている。したがって、現行法人税法の分野では、「判定の基礎となった株主」の概念を解釈上問題にする実益はなくなった訳である。

しかし、徴収法の分野では、依然この概念の確定が問題として残っているのである。法人税法施行令第七一条の改正を、従前のような「判定の基礎となった株主」という表現は使用していないが、その範囲を具体的に定めたものと解すべきか、あるいは、それとは関係なく、旧規定の四号が、一号ないし三号に比して範囲が広すぎることを考慮して、最少限に絞ろうとしたものと解すべきかで、法人税法改正後の徴収法分野での解釈も異なってくるものと解される。すなわち、前者と解すれば、徴収法の解釈においても、当然法人税法改正によりストレートに影響を受けるものであり、今後は、本件のような問題は生じえないこととなる。しかし、後者のように解すれば、同族判定の基礎株主の概念を確定する実益は、徴収法分野のみに残された訳であるから、その確定については、それぞれの条文の法目的に従って確立されて然るべきであり、必ずしも改正後の法人税法施行令にとらわれないこととなる。したがって、その場合には、株主三人以内の範囲（法人税法第二条一〇号のロ、イ）が歴止された）においては、依然として本件のような判定基礎株主の範囲をめぐる解釈の問題が生じうることとなる。

いずれにしても法人税法上厳密に確定する実益のなくなった「判定の基礎となった株主」を、徴収法の解釈上確定することとは、同族の判定自体が本来法人税上の問題である点からして不合理であり、この点については立法的に今後解決を図るべきであると考えられる。

(注)

「改正税法のすべて(昭和四五年)」「国税庁編七四頁)では、この改正の背景について次のようにのべている。

「このような実情からみて、同族会社の役員のうち使用人兼務を認めないものの範囲は、代表権をもつ役員すなわち社長、専務取締役、常務取締役等と同じ程度に事業経営の支配を行なっているものに限るといふ基本的方向のもとに、同族会社の判定の基礎となった株主グループでも持株割合の少ない株主グループに所属する者や、その役員個人として、わずかな株式しか有しない者または全く株式を持っていない者は使用人兼務役員として認めるのが適当であると考えられました……。」