

同族会社の第二次納税義務をめぐる 諸問題について

加 藤 良 典

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、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。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

国税徴収法第 35 条に規定する同族会社の第二次納税義務は、個人事業者がいわゆる法人成りをした場合、当該個人が保有する株式又は出資の価額に相当するものにつき、直接その同族会社に第二次納税義務を負わせる制度である。

この制度は、昭和 26 年に創設され、昭和 34 年に国税徴収法の全面改正に伴い改正された後、大きな問題もなく現在に至っている。

そのような状況下で、平成 29 年 12 月 13 日裁決及び平成 30 年 5 月 29 日裁決において、同族会社の第二次納税義務の限度額の算定方法をめぐり、原処分を取り消す裁決が出され、限度額の算定方法をどのようにするかという問題が生じている。

その他の問題点として、第 1 に、同族会社の第二次納税義務の成立要件として、「再度換価に付してもなお買受人がないこと」とされており、第二次納税義務者である同族会社は、買受人がなかったのは、見積価額が高額であったということを理由に、第二次納税義務の取り消しを主張することができるかという問題である。

第 2 に、取引相場のない株式の換価に関して、市場性がほとんどないにもかかわらず、国税徴収法が換価方法を公売としていることは妥当かという問題である。

第 3 に、この制度は、創設当時、個人事業者が法人成りし、滞納処分の目的達成を不可能にする事例が多発していたことから創設されたものであるが、社会情勢が大きく変化している現在において、この制度の必要性が失われていないかという問題である。

第 4 に、同族会社の第二次納税義務に関する裁決で、原処分が取り消されたものとして、平成 25 年 12 月 9 日裁決がある。この裁決は、株式の差押後、同族会社側が増資を行い、限度額を引き下げたというもので、差押後に増資

が行われた場合の徴収方途について検討を要するものである。

本研究の目的は、同族会社の第二次納税義務に関するこれらの問題について、様々な角度から検討を行い、解決策を示していくことである。

2 研究の概要

(1) 限度額の算定方法

イ 現行法における算出方法

同族会社の第二次納税義務の限度額の算定方法は、国税徴収法第 35 条第 2 項において、「納付通知書を発する時における当該会社の資産の総額から負債の総額を控除した額をその株式又は出資の数で除した額を基礎として計算した額による」と規定されている。また、国税徴収法基本通達第 35 条関係 13 で、「法第 35 条第 2 項の資産の総額及び負債の総額の算定に当たっては、法第 32 条第 1 項《納付通知書による告知等》の規定による納付通知書を発する日における貸借対照表又は財産目録を参考として、債権の回収可能性や債務の発生の確実性を考慮して、その日における会社の資産及び負債の客観的な価額を算定する。この場合において、上記の納付通知に係る第二次納税義務は、負債に含めない。なお、上記の資産及び負債の総額の計算は、納付通知書を発する日の現況によるが、資産及び負債について著しい増減がないなど、特に徴収上支障がない限り、その日の直前の決算期（中間決算を含む。）の貸借対照表、財産目録又は法人税の決議書を参考として行っても差し支えない。」旨定めている。なお、この通達は、平成 30 年 3 月に改正されたものである。

徴収実務においては、同族会社から調査に協力が得られないなどの理由から、納付通知書を発する直前の決算期の貸借対照表等に記載された金額に基づき限度額を算出することも妨げないとしている。

ロ 限度額の算定方法が問題となった二つの裁判について

平成 29 年 12 月 13 日裁判と平成 30 年 5 月 29 日裁判は、国税徴収法

第 35 条第 2 項やこれを受けた国税徴収法基本通達第 35 条関係 13 の解釈の問題であり、国税不服審判所は、通達が、特に徴収上支障がない場合には、直前の決算期の貸借対照表等を参考にすることを認めることで、納付通知書を発した日の時価評価を簡便に行えるようにすることを企図する一方で、飽くまで「参考」とすることができるにとどめているのは、国税徴収法第 35 条第 2 項の「当該会社の資産の総額から負債の総額を控除した額」は、同族会社に対し納付通知書を発する時の客観的な時価を標準として計算されるべきものであることを踏まえたものと解されるとしている。

ハ 同族会社から調査に協力が得られない場合

時価の算定に当たっては、同様なものとして、相続税の財産評価がある。相続税における「価額」は、相続税法第 22 条において「相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」と規定している。その時価の算定については、財産評価基本通達を定め、それに基づき算定している。この財産評価基本通達に基づいて評価することは、下級審判決で合理性があるとされている。この時価とは客観的交換価値であり、不特定多数の独立当事者間での自由な取引において、通常成立すると認められる価額を意味する。財産評価基本通達による価額が客観的価値を上回る場合には、違法となる。相続税の場合、評価通達によっていけば、客観的交換価値であると推認されるのであるから、当該課税庁の認定した「価額」が客観的交換価値を上回るとは、納税者に主張・立証責任があると考えられている

このことから、同族会社の第二次納税義務の限度額の算定においても、同族会社から調査協力が得られない場合でも、合理的な方法で算定していれば、主張・立証責任は同族会社が負うことになるといえる。

(2) 見積価額が高額であることが第二次納税義務の取消事由となるか

イ 第二次納税義務者である同族会社の主張の可否について

第二次納税義務の成立要件として国税徴収法第 35 条第 1 項第 1 号は、「再度換価に付してもなお買受人がないこと」と規定している。したがって、第二次納税義務者である同族会社は、第二次納税義務の成立要件の可否として「買受人がなかったのは見積価額が高額であったから」と主張することはできる。

しかし、主張したとしても、次のとおり、再公売の際には公売財産の市場性は劣るとして、基準価額を適切に減額していることから、違法となることはないと考える。

(イ) 再公売について

公売に付しても売却決定ができなかった場合は、原則として再公売をするものとする（税徴 107 条 1 項）。その際、必要があるときは、公売財産の見積価額を変更することができる（税徴 107 条 2 項）。

(ロ) 見積価額の変更について

見積価額の変更については、国税徴収法基本通達第 107 条関係 1-2 において「入札者等がない事実は、その公売財産の市場性が劣ることを示す合理的な理由の一つであることから、再公売を行う場合には、公売に付しても入札者等がなかったことによる市場性減価を直前の基準価額から適切に減価して見積価額を変更するものとする。」と規定されている。

ロ 滞納者は見積価額の適否をもって公売処分 of 違法を主張できるか

見積価額の公告の処分性については、裁判例などから見積価額公告が抗告訴訟の対象とはならないと解されており、見積価額の金額の適否と公売公告処分の適法性とは無関係であると解されている。

また、見積価額の不当と公売処分の効力との関係においては、最高裁昭和 43 年 10 月 8 日第 3 小法廷判決（集民 92 号 525 頁）で「見積価格の不当は、そのために公売物件が著しく低価に売却されたような事実の存しないかぎり、それだけでは公売処分の取消または無効の原因に値するものとは解しがたい」と判示している。

したがって、滞納者は、見積価額が高額であることを理由に公売処分処分の違法を主張することはできないといえる。

ハ 違法性の承継について

取引相場のない株式の公売処分と同族会社の第二次納税義務の納付告知処分との関係については、違法性の承継の問題がある。

違法性の承継については、最高裁平成 21 年 12 月 17 日第 1 小法廷判決（民集 63 卷 10 号 2631 頁）がある。

これは、建築主が、建築基準法の接道義務を強化する条例の適用除外とする安全認定を受けて、建築確認を受けた後、周辺住民が建築確認の取消訴訟を提起したものである。判決は、「安全認定が取り消されていなくても、建築確認の取消訴訟において、安全認定の違法を主張できる」と判示した。その理由として、①安全認定は、建築確認と結合して初めてその効果を発揮するもの（一体性）、②安全認定の時点では、申請者以外の者に通知することは予定されておらず、周辺住民等これを争おうとする者がその存在を速やかに知ることはできるとは限らない、③安全認定によって直ちに不利益を受けることはなく、建築確認があった段階で初めて不利益が現実化すると考えて、その段階までは争訟の提起という手段はとらないという判断をすることがあながち不合理であるともいえないことを挙げている。

これを取引相場のない株式の公売処分と同族会社の第二次納税義務の納付告知処分との関係に当てはめてみると、公売処分の段階においては、同族会社は滞納者と密接な関係を有していることから、公売処分が公告されていることは容易に知り得ることができた。また、公売処分の段階で、同族会社は、買受人が現れなければ第二次納税義務が課せられることは容易に予測可能であり、不利益が現実化していることから、前記判例とは異なり違法性は承継されないといえる。

したがって、第二次納税義務者である同族会社は、見積価額の不当をもって公売処分の違法を主張することはできないといえる。

(3) 取引相場のない株式の換価方法について

国税徴収法における換価方法は、公売を原則としている（税徴 94 条）。したがって、取引相場のない株式の換価方法も公売を原則としているが、そもそも市場性がほとんどなく、形式的に公売に付しているに過ぎないとも言える。

会社法においては、会社法第 136 条で「譲渡制限株式の株主は、その有する譲渡制限株式を他人に譲り渡そうとするときは、当該株式会社に対し、当該他人が当該譲渡制限株式を取得することについて承認をするか否かの決定をすることを請求することができる。」と規定している。そして、株式会社は、その承認をしない旨の決定をしたときは、会社法第 140 条で「当該譲渡等承認請求に係る譲渡制限株式を買い取らなければならない。」旨規定している。

このように、会社法においては、譲渡制限株式について、他人が買い取ることを承認するか、株式会社自らが買い取るかといった買取請求制度がある。

(4) 同族会社の第二次納税義務の必要性は失われていないか

イ 法人数等について

わが国は、法人数のうち同族会社の占める割合が高く、平成 30 年には 96.3%である。したがって、設立のほとんどが同族会社といえることができる。

また、わが国では、法人成りの現象が顕著である。

ロ 会社分割について

会社分割に関しては、平成 13 年に国税通則法第 9 条の 3 の連帯納付の責任が追加されたが、分社型分割の場合、分割法人は分割承継法人の株式等を取得していることから、この条から除外された。

そうすると、分社型分割で分割法人に滞納がある場合、分割承継法人が同族会社であると、その株式は市場性がなく、分割法人が所有する株式を差押え、公売したとしても売却できず、同族会社の第二次納税義務

制度がないと徴収困難となる。

(5) 株式の差押後に増資が行われた場合の徴収方途について

イ 平成 25 年 12 月 9 日裁決

平成 25 年 12 月 9 日裁決は、滞納者が所有する株式の差押後に増資が行われ、一株当たりの単価が引き下げられたことで、限度額が一部取り消されたというものである。

原処分庁は差押後の増資は、処分禁止効に該当するとして限度額を増資前の株式総数で計算したのに対し、国税不服審判所は、増資は差押財産である株式そのものの処分には当たらないことから、処分禁止効には該当しないとした。

確かに、増資は、差押財産である株式そのものの処分には当たらないことから、処分禁止の効力を主張することはできないと考える。

ロ 国税徴収法第 39 条の適用について

通常増資が行われた場合は、既存株式の利益を保護する目的から、既存株主が新株の割当てを受ける権利を有することとなるが、同族会社の場合は、少数株主に支配されているため、既存株主が議決権を行使し、新株の引受けを既存株主ではない第三者に割り当て、一株当たりの価格を引き下げ、限度額を引き下げることが可能となる。

国税徴収法第 39 条は、「無償又は著しく低い額の対価による譲渡、債務の免除、その他第三者に利益を与える処分に基因すると認められるときは、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免かれた者は、これらの処分により受けた利益が現に存する限度において、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う」と規定している。そして、ここでいう第三者に利益を与える処分とは、譲渡、債務の免除以外のうち、滞納者の積極財産の減少の結果、第三者に利益を与えることとなる処分をいう。

株式の差押後に、既存株主である滞納者が議決権を行使し、増資を行い、新株が既存株主である滞納者ではなく第三者に割り当てられた場合、新株を引き受けた第三者が利益を受けていることから、国税徴収法第 39

条に規定する「その他第三者に利益を与える処分」に該当すると考える。

3 結論

(1) 限度額の算定方法

同族会社の第二次納税義務の限度額の合理的な算定方法としては、滞納者が所有する株式の公売時の見積価額の算定方法が考えられる。

同族会社の第二次納税義務を適用する場合、その前提として、滞納者が所有する同族会社の株式を公売に付すこととなっており、公売に付す際には、見積価額を算定することになる。

取引相場のない株式の見積価額の算定方法については、公売財産評価事務提要により、①売買実例のあるものはその価額、②売買実例のないものでその株式の発行人と事業の種類、規模、収益の状況が類似する法人の株式の価額があるものは当該類似法人の株式の価額、③①及び②に該当しないものは財産評価基本通達となっている。この方法は、換価財産の客観的時価を算定するための合理的な方法といえることができる。

したがって、同族会社の第二次納税義務の限度額の算定方法として、この公売時の見積価額の算定方法を参考として算出することが、合理的な算定方法といえることができる。

(2) 見積価額が高額であることが第二次納税義務の取消事由となるか

第二次納税義務者である同族会社は、同族会社の第二次納税義務の成立要件の可否として、買受人がいなかったのは見積価額が高額であったから「その株式又は出資を再度換価に付してもなお買受人がない場合」という要件を充足しないと主張することはできる。

しかしながら、主張したとしても、税務署長は、通常であれば、再公売の際には公売財産の市場性は劣るとして基準価額を適切に減価している。また、取引相場のない株式は、一般的には市場性が劣るとされており、見積価額の適否のみが、買受人がいなかった理由とすることはできない。

したがって、第二次納税義務者である同族会社は、見積価額が高額であ

ることを理由に、第二次納税義務の取り消しを主張したとしても、それを理由に第二次納税義務が取り消されることはないと考ええる。

一方、滞納者は、見積価額が高額であることを理由に、公売処分の違法を主張することはできない。

なお、公売処分と同族会社の第二次納税義務の納付告知処分との間で違法性の承継について検討したが、違法性は承継されず、第二次納税義務者である同族会社は公売処分の違法を主張することはできない。

(3) 取引相場のない株式の換価方法について

国税徴収法における取引相場のない株式の換価方法として、会社法で定める買取請求制度を導入することについては、国税徴収法第 35 条の第二次納税義務の適用を前提とする場合、その必要性はないと考ええる。

取引相場のない株式を国税徴収法に基づき公売を行う場合、滞納者でない同族会社は、自己株式の公売に参加することができる。また、同族会社の第二次納税義務の場合は、再度換価に付してもなお買受人がない場合には、同族会社に第二次納税義務を賦課し、株式又は出資の価額を直接同族会社に負わせることができ、買取請求制度を導入した場合と同様の効果を得ることができる。

逆に買取請求制度を導入した場合は、同族会社との間に価額の問題が発生することから、価額について公正性を維持するためには、訴訟により解決を図る必要があり、手続上も効率的であるとは言えない。

したがって、同族会社の第二次納税義務制度においては、取引相場のない株式の換価方法として、現行の国税徴収法の範囲内で公売、第二次納税義務を組み合わせ行使することで、効率的に買取請求制度と同様の効果を得ることが可能であることから、買取請求制度を導入する必要性はないと考ええる。

(4) 同族会社の第二次納税義務の必要性は失われていないか

わが国においては、同族会社の占める割合は高く、依然として個人事業主が法人成りするケースが顕著である。

また、会社分割制度が創設され、会社分割制度を利用して、債務を免れるケースが見受けられる。会社分割制度が創設された際に、連帯納付の責任を国税通則法上で新設したが、分社型分割の場合は、分割法人が分割承継法人の株式を取得することから、連帯納付の責任から除外されている。分社型分割の場合、同族会社の第二次納税義務制度がないと、徴収困難となり、分社型分割制度を利用し、徴収を逃れる行為が増えることが想定される。

これらのことから、同族会社の第二次納税義務の必要性は、現在においても失われていないといえることができる。

(5) 株式の差押後に増資が行われた場合の徴収方途

既存株主が議決権を行使し、増資を行い、新株を第三者に割り当てることは、新株を引き受けた第三者が利益を得ていることから、国税徴収法第 39 条による「その他第三者に利益を与える処分」として、新株発行を受けた第三者に対して第二次納税義務を負わせることはできると考える。なお、この場合の「第三者に利益を与える処分」とは、既存株主である滞納者が議決権を行使した行為である。

また、仮にそれができずとも、詐害行為取消権を行使していくことができると思う。

目 次

はじめに	401
第 1 章 第二次納税義務制度について	403
第 1 節 第二次納税義務制度の制定等	403
1 旧法における第二次納税義務	403
2 国税徴収法における第二次納税義務	403
3 その他の改正	404
第 2 節 第二次納税義務の基本的な考え方	404
1 第二次納税義務制度の意義	405
2 第二次納税義務の特長	405
3 主たる納税者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務との関係	406
第 3 節 個々の第二次納税義務制度について	406
1 合名会社等の第二次納税義務（税徴 33 条）	406
2 清算人に対する第二次納税義務（税徴 34 条）	407
3 同族会社の第二次納税義務（税徴 35 条）	407
4 実質課税等の第二次納税義務（税徴 36 条）	408
5 共同的な事業者の第二次納税義務（税徴 37 条）	408
6 事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務（税徴 38 条）	410
7 無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務（税徴 39 条）	411
8 人格のない社団等に係る第二次納税義務（税徴 41 条）	411
第 4 節 本章のまとめ	412
1 第二次納税義務制度の性質	412
2 同族会社の第二次納税義務の性質	413
第 2 章 同族会社の第二次納税義務について	415
第 1 節 同族会社の第二次納税義務の創設及び改正	415
1 創設の経緯	415
2 改正について	415

第 2 節 同族会社の第二次納税義務の基本的事項	416
1 趣旨	416
2 成立要件	416
3 納税義務の範囲	417
4 限度額	417
第 3 節 同族会社の第二次納税義務の問題点	418
1 限度額の算定方法について	418
2 見積価額が高額であることが第二次納税義務の取消事由となるか	419
3 取引相場のない株式の換価について	420
4 同族会社の第二次納税義務の必要性について	420
5 その他	420
第 3 章 限度額の算定方法について	422
第 1 節 限度額の算定方法	422
1 問題の所在	422
2 現行法における限度額の算定方法	422
3 同族会社の第二次納税義務の限度額に関する裁判例	423
4 限度額の算定方法について	423
第 2 節 国税不服審判所の裁決について	424
1 平成 29 年 12 月 13 日裁決	424
2 平成 30 年 5 月 29 日裁決	427
3 限度額の算定方法に関する二つの裁決について	429
4 国税徴収法基本通達第 35 条関係 13 の趣旨	430
5 実務における限度額の算定方法	430
6 小括	431
第 3 節 調査に協力が得られない場合	431
1 質問検査権について	432
2 同族会社の第二次納税義務の限度額の算定における立証責任	432
3 簿価純資産法について	433

4 小括	434
第 4 節 取引相場のない株式の見積価額の算定方法について	434
1 換価財産の見積価額について	435
2 取引相場のない株式の見積価額の算定方法	437
第 5 節 その他の取引相場のない株式の評価方法	442
1 企業価値評価ガイドライン	442
2 経営承継法における非上場株式等評価ガイドライン	443
3 小括	444
第 6 節 本章のまとめ	444
1 これまでの検討について	444
2 公売時の見積価額の算定方法と限度額の算定方法について	445
第 4 章 見積価額が高額であることが第二次納税義務の取消事由となるか	447
第 1 節 問題の所在及び公売手続きについて	447
1 問題の所在	447
2 国税徴収法における公売手続きについて	448
第 2 節 第二次納税義務者である同族会社の主張の可否について	448
1 第二次納税義務者である同族会社の主張の可否について	448
2 再公売について	449
3 見積価額の変更について	449
第 3 節 滞納者は見積価額が高額であることを理由に公売処分の違法を主張できるか	449
1 滞納者は見積価額が高額であることを理由に公売処分の違法を主張できるか	450
2 見積価額公告についての処分性について	450
3 見積価額と公売処分との関係	452
4 見積価額公告と公売公告との関係	452
5 小括	453
第 4 節 違法性の承継について	453

1	違法性の承継	453
2	判例	454
3	当てはめ	454
第 5 節	本章のまとめ	455
第 5 章	取引相場のない株式の換価方法について	456
第 1 節	問題の所在	456
第 2 節	取引相場のない株式の換価方法について	456
第 3 節	公売の意義	457
1	公売の意義	457
2	実務における株式の換価方法	457
第 4 節	買取請求制度	458
第 5 節	同族会社の第二次納税義務の趣旨	459
第 6 節	買取請求制度を導入することの可否について	459
第 6 章	同族会社の第二次納税義務の必要性	461
第 1 節	問題の所在	461
第 2 節	法人数等の推移	461
1	法人数と同族会社の推移	461
2	法人設立数について	462
第 3 節	会社分割	462
1	会社分割について	462
2	国税通則法第 9 条の 3 について	462
3	分社型分割の場合の徴収方途	463
4	その他	463
5	小括	464
第 4 節	本章のまとめ	464
第 7 章	その他の問題点について	465
第 1 節	平成 25 年 12 月 9 日裁決について	465
1	平成 25 年 12 月 9 日裁決	465

2	裁決について	468
第 2 節	差押後の増資について	468
1	処分禁止効力について	468
2	増資について	469
3	小括	469
第 3 節	差押後に増資が行われた場合の徴収方途	469
1	問題の所在	469
2	差押後に増資が行われた場合の徴収方途	469
第 4 節	本章のまとめ	470
	結びに代えて	472

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

なお、これらの法令等の規定は、特に記載のない限り、令和 3 年 3 月 31 日現在のものに基づく。

《法令等》	《略称》
国税徴収法・・・・・・・・・・・・・・・・	税徴
民法・・・・・・・・・・・・・・・・	民
会社法・・・・・・・・・・・・・・・・	会社

はじめに

第二次納税義務制度は、昭和 26 年に「同族会社の第二次納税義務」と「譲受人に対する第二次納税義務」の二つが創設されたが、それは、その当時、法人成りや、故意に親族等に財産を譲渡する方法で徴収を困難とする事例が多発したことに対処したもので、かなり限定的であった。つまり、これに類似した事例の場合に適用にならないなど、ある意味不公平であったことから⁽¹⁾、第二次納税義務制度は、昭和 34 年の徴収法全面改正の際に、拡充、整備等が図られた。

同族会社の第二次納税義務は、個人の事業者がその事業を法人に組織変更して自己を中心とした同族会社を設立した場合、その個人からの徴税を確保する措置として、その株式又は出資の価額に相当するものにつき、直接その同族会社に第二次納税義務を負わせ、いわゆる法人成りによる租税回避を防止しようとするものである⁽²⁾。

この制度は、昭和 34 年の国税徴収法全面改正以降、大きな問題もなく現在に至っている。

そのような状況下で、国税不服審判所平成 29 年 12 月 13 日裁決⁽³⁾（裁決事例集 109 集）（以下「平成 29 年 12 月 13 日裁決」という。）及び国税不服審判所平成 30 年 5 月 29 日裁決⁽⁴⁾（裁決事例集 111 集）（以下「平成 30 年 5 月 29 日裁決」という。）で、同族会社の第二次納税義務の限度額の算定方法について、原処分を取り消す裁決が出されたことから、限度額の算定方法をどのようにするかという問題が発生した。

本研究では、同族会社の第二次納税義務の限度額の算定方法について検討するとともに、その他、同族会社の第二次納税義務制度の問題点として、①見積

(1) 三ヶ月章ほか監修『租税法制定資料—国税徴収法 [昭和改正編] (1)』329 頁（信山社出版、2002）。

(2) 吉国二郎ほか『国税徴収法精解』347-348 頁（大蔵財務協会、2018）。

(3) 本稿第 3 章第 2 節 1 参照。

(4) 本稿第 3 章第 2 節 2 参照。

価額が高額であることが第二次納税義務の納付告知処分の取消事由となるか、②取引相場のない株式の換価方法について、③同族会社の第二次納税義務の必要性は失われていないか、④差押後に増資が行われた場合の徴収方途について、検討を行い、解決策を示していく。

そこで本稿では、第 1 章で第二次納税義務制度の全体像を把握し、第 2 章で同族会社の第二次納税義務制度の基本的事項を確認の上、問題点を抽出する。それを受けて、第 3 章で限度額の算定方法について、第 4 章で見積価額が高額であることが第二次納税義務の取消事由となるかについて、第 5 章で取引相場のない株式の換価方法について、第 6 章で同族会社の第二次納税義務の必要性について、第 7 章で差押後に増資が行われた場合の徴収方途について、検討することとする。

第 1 章 第二次納税義務制度について

本章においては、第二次納税義務制度の制定経緯及び基本的事項について確認し、第二次納税義務制度の全体像を把握する。また、第二次納税義務の性質及び同族会社の第二次納税義務の性質について見ていくこととする。

第 1 節 第二次納税義務制度の制定等

第二次納税義務制度は、旧国税徴収法（明治 30 年法律第 21 号、以下「旧法」という。）において昭和 26 年に創設され、昭和 34 年の国税徴収法の全面改正（昭和 34 年法律第 147 号）において拡充、整備等が図られ現在に至っている。

本節においては、第二次納税義務の制定及び改正の経緯を確認する。

1 旧法における第二次納税義務

旧法における第二次納税義務は、昭和 26 年に「同族会社の第二次納税義務」と「譲受人に対する第二次納税義務」が創設された。これは、その当時において、滞納者が故意にその事業を同族会社に組織替えを行い、またはその財産を親族等に移転し、滞納処分目的達成を不可能にする事例が少なくない実情があったため、制定されたものである⁽⁵⁾。

2 国税徴収法における第二次納税義務

旧法における第二次納税義務は、かなり限定的であり、これに類似した事例の場合に適用にならないなど、ある意味不公平であったことから⁽⁶⁾、昭和 34 年の徴収法全面改正の際に、第二次納税義務は徴税の合理化として拡充された。

(5) 大蔵省主税局調査課編「昭和の税制改正」282 頁。

(6) 三ヶ月監修ほか・前掲(1)329 頁。

具体的には、国税徴収法第 33 条（合名会社等の社員の第二次納税義務）、国税徴収法第 34 条（清算人等の第二次納税義務）及び国税徴収法第 41 条（人格のない社団等に係る第二次納税義務）は旧法においては第二次納税義務としてではなく制定されていたが、これを第二次納税義務として整備した⁽⁷⁾。また、国税徴収法第 35 条（同族会社の第二次納税義務）及び国税徴収法第 39 条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）は合理化され、国税徴収法第 36 条（実質課税額等の第二次納税義務）、国税徴収法第 37 条（共同的事業者の第二次納税義務）及び国税徴収法第 38 条（事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務）は新たに創設された⁽⁸⁾。

3 その他の改正

その他の主な改正としては、昭和 37 年に国税通則法が制定されたのに伴い国税徴収法第 40 条が削除され、国税徴収法第 41 条が整備された⁽⁹⁾。

平成 19 年に信託法の制定に伴い、国税徴収法第 34 条に信託の清算における清算受託者等の第二次納税義務が定められた⁽¹⁰⁾。

平成 28 年には国税徴収法第 33 条に士業法人の社員が加えられたほか、国税徴収法第 38 条において、譲受人として対象となる者の範囲を限定した上で、事業の譲受人が同一とみられる場所において事業を営んでいるという要件を廃止するとともに、第二次納税義務の責任について譲受財産の価額を限度とすると改定された⁽¹¹⁾。

第 2 節 第二次納税義務の基本的な考え方

本節において、第二次納税義務制度の意義、徴収手続き、主たる納税義務者

(7) 吉国ほか・前掲(2)331頁・340頁・390頁。

(8) 吉国ほか・前掲(2)348頁・377頁・355頁・363頁・369頁。

(9) 吉国ほか・前掲(2)388頁・390頁。

(10) 吉国ほか・前掲(2)340頁。

(11) 吉国ほか・前掲(2)332頁・369頁。

との関係といった、基本的事項について確認する。

1 第二次納税義務制度の意義

第二次納税義務制度は、昭和 33 年 12 月 8 日租税徴収制度調査会の答申第三の 1 で「形式的には第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には納税者にその財産が帰属していると認めても、公平を失しないときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属してい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、徴税手続の合理化を図るために認められている制度である。」と示している。

このように第二次納税義務制度は、徴税手続の合理化を図るために認められている制度であって、本来の納税義務者の財産につき滞納処分をしても徴収すべき国税に不足すると認められる場合に限り、その者と一定の関係がある者に対し、第二次的にその納税義務を負わせようとする制度である⁽¹²⁾。

2 第二次納税義務の特長

前記 1 のことから、第二次納税義務制度の徴収に当たっては、次のような特別な処理を基本としている⁽¹³⁾。

- ①納税者の財産につき滞納処分をしても徴収すべき租税が不足すると認められること。
- ②第二次納税義務者の財産の換価は、主たる納税者の財産を換価に付した後でなければならないこと。
- ③第二次納税義務者が第二次納税義務の納付通知、督促又はその滞納処分につき訴えを提起している間は、第二次納税義務者の財産を換価することはできないこと（税徴 90 条 3 項前段）。

(12) 吉国ほか・前掲(2)318 頁。

(13) 吉国ほか・前掲(2)318 頁。

3 主たる納税者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務との関係

第二次納税義務者の納税義務は、主たる納税者の納税義務との関係において、いわゆる付従性と補充性とを有する。

付従性とは、主たる納税義務について生じた事由、例えば、その消滅、変更等の効力が原則として第二次納税義務者の納税義務にも影響を及ぼすこととなることであり、補充性とは、主たる納税者の納税義務の履行のない場合にはじめて二次的に履行の責めに任ずることになることである。しかし、主たる納税者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務とは、法律的には別個の義務であるから、この付従性と補充性からくる制約を除けば、その一方に生じた理由は他に影響を及ぼさない⁽¹⁴⁾。

第 3 節 個々の第二次納税義務制度について

本節においては、個々の第二次納税義務の制度趣旨について確認する。

1 合名会社等の第二次納税義務（税徴 33 条）

合名会社又は合資会社の債務について無限責任社員が責任を負うことは、会社法第 580 条に明定されているところであり、この責任は公法上の債務である租税債務についても適用されることは、その趣旨から当然であるが、会社法の規定を前提として、租税債務について会社財産をもって不足すると認められるときは、無限責任社員にその第二次納税義務を負わせることとしたものである。

なお、平成 28 年の改正において、会社法における合名会社又は合資会社の無限責任社員と税理士法などの法令における士業法人の社員の責任を租税債務についても同様の責任負担とする観点から、この条の第二次納税義務の対象となる社員の範囲に士業法人の社員が加えられた⁽¹⁵⁾。

(14) 吉国ほか・前掲(2)318-319 頁。

(15) 吉国ほか・前掲(2)331-332 頁。

2 清算人に対する第二次納税義務（税徴 34 条）

清算人は、法人の債務を完済した後でなければ残余財産の分配をすることはできないことになっている（会社 664 条等）が、清算人がこれに反して残余財産につき分配等をした場合の法人に対する債権者の救済としては、その分配が清算人の悪意又は重大な過失に基づくものであるときは、清算人に対し、直接債権者に対する損害賠償の責任を認めるとともに（会社 487 条、653 条）、法人もまた清算人に対し任務の懈怠を理由に損害賠償の請求をすることができることとして問題の解決を図っている（会社 330 条、486 条、651 条、652 条）。

しかし、租税債務については、これらの規定の趣旨とその特殊性から、これを納付せずに分配等が行われた場合には、清算人又は残余財産の分配等を受けた者は、その悪意等を要件とせず、その法人の納税義務について、法律上当然に直接、第二次納税義務を負うこととして、租税債権の迅速かつ適切な確保に資することとされている。

なお、平成 19 年に、新たな信託法の制定に伴う信託税制の整備において、信託の清算における清算受託者等の第二次納税義務が定められた⁽¹⁶⁾。

3 同族会社の第二次納税義務（税徴 35 条）

個人の事業者がその事業を法人に組織変更して自己を中心とした同族会社を設立して、その同族会社にその個人の事業用財産を出資する事例が多いが、このような場合には、その会社の株式又は出資は市場性がなく、また個人に滞納処分目的とすることができる財産が残存していない場合が多い。このため、その個人からの徴税を確保する措置として、その株式又は出資の価額に相当するものにつき、直接その同族会社に第二次納税義務を負わせ、いわゆる法人成りによる租税回避を防止しようとするものである。

なお、条文上は法人個人を問わないので、法人についても同様の要件に該

(16) 吉国ほか・前掲(2)339-340 頁。

当すれば、この条が適用される⁽¹⁷⁾。

4 実質課税等の第二次納税義務（税徴 36 条）

所得税及び法人税の課税は、登記、登録等による私法上の権利関係のいかんにかかわらず、所得が実質的に帰属する者に対して行われる。すなわち実質課税の原則があるが、徴収面においては、これに対処できる措置がなく、私法上の権利関係を前提として手続きを進めなければならないから、その徴税の全きを期し得ない不合理があった。

また、法人税等の更正決定に当たり同族会社等の行為又は計算を容認した場合においては法人税等の負担を不当に減少させる結果となると認められるときには、その行為又は計算を否認して課税する規定があり、実質課税の原則と本質的に同様に行われているが、徴収面においては、前者と同様特別措置が取られていなかった。したがって、国税の賦課と徴収との調整を図るため、その実質課税の基因となった財産の権利者又は行為若しくは計算により利益を受けたとみなされる者にそれぞれに所要の第二次納税義務を負わせることとして徴収の適正を期することとされた⁽¹⁸⁾。

5 共同的な事業者の第二次納税義務（税徴 37 条）

納税者が租税をはじめとして債権者の追求を免れるため、自己の財産を親族その他の特殊関係者の所有に帰属せしめている場合がある。また、親族その他の特殊関係者の財産をあたかも自己の財産と同様に支配し、その実質的な処分の権限も有している例がある。いずれにしても、納税者の事業の遂行に不可欠な財産が法律的には、納税者以外の親族等又は同族会社の株主等に帰属しているが、その財産に関して生ずる所得は、納税者のものとなっているときには、納税者に滞納が生じて、納税者には、税金に充てるべき十分な財産がなく、徴収不足を生ずる例がある。例えば、鋳物を製造する同族会

(17) 吉国ほか・前掲(2)347-348 頁。

(18) 吉国ほか・前掲(2)354-355 頁。

社にはみるべき資産はなく、社長個人の所有する建物、土地、機械設備等を借りている場合などには、法人税や源泉所得税の滞納が生じても、その事業の遂行に不可欠と認められる機械器具、土地、建物等は、経済的には納税者の財産とみられるも、法律上第三者の所有に属するため、滞納処分を執行することができない事例がある。

所得税法（56 条、165 条）によれば、納税者と生計を一にする配偶者その他の親族が、納税者の営む不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業に従事したことその他の事由により当該事業から対価の支払を受ける場合には、その対価に相当する金額は、その納税者の不動産所得、事業所得又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入しないものとし、一方、その親族のその対価に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額は、その納税者の当該事業に係る不動産所得、事業所得又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入される。この場合において、その親族が支払を受けた対価の額及びその親族のその対価に係る各種所得の金額の計算上必要経費に算入されるべき金額は、その親族の当該各種所得の金額の計算上ないものとみなされる。

すなわち、納税者の事業のための重要な財産をその親族が所有するときには、その賃借料を支払っていても、それは納税者の所得計算上は損金とはみられず、かつ、その財産の減価償却、修繕費が納税者の所得計算上において損金として認められており、親族の側からいえば賃貸料収入はないものとみなされ、かつ減価償却等がないものとされるのであって、その財産の所得計算に関する限り、納税者と親族との所得を分離課税せず、一体のものとして、納税者に課することとしている。

この条の第一項は、徴収面においてもこのような実状に対処して、納税者に対するこのような実状にある事業の課税額につき右の親族等に第二次納税義務を負わせることとしたものである⁽¹⁹⁾。

(19) 吉国ほか・前掲(2)361-362 頁。

6 事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務（税徴 38 条）

事業の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また移転することが通常である。殊に、営業を譲渡した場合において、その譲受人が譲渡人の商号を続用するときは、商号を信用する取引者を保護する見地からとはいえ、譲渡人の営業によって生じた債務については譲受人もまたその弁済に任ずることが商法上規定されている（商法 17 条）。

しかし、租税については、このような場合に、たとえ当事者間において、租税につきその譲受人が納付することを契約上明記していても、自主納付のない限り、その譲受人に譲渡人の租税の弁済の責に任じさせることは、譲渡の際に相当の反対給付を支出しているところからも苛酷に過ぎる場合がある。

したがって、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 1 年前の応答日後にされたときに限定し、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、徴税の適正を期することとされた。

なお、平成 28 年の改正において、事業譲渡の相手方が親族であれば納税者と生計を一にしない場合も含めて第二次納税義務の対象とされていたため、対象者の範囲が広範であるとして納税者の理解を得にくいと懸念されていた一方で、滞納者から同一生計内など親近な関係にある者に対して事業譲渡がされる場合において会社の HP や電話窓口等を変えることなく事務所のみを移転して事業を継続させる場合は第二次納税義務の要件に該当せず、また、譲受財産である売掛人等が決済されて消滅した場合等においては第二次納税義務を求めることができないといった課題に対応し、事業に係る国税を滞納しているにもかかわらず親近性の強い者に事業を譲渡するような悪質な事業譲渡や近年における事業形態の多様化に適切に対応する観点から、譲受人として対象となる者の範囲を限定した上で、事業の譲受人が同一とみられる場

所において事業を営んでいるという要件を廃止するとともに、第二次納税義務の責任について譲受財産の価額を限度とすることとされた⁽²⁰⁾。

7 無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務（税徴 39 条）

納税者が国税の差押えを免かれるためその財産を譲渡した場合においては、その譲渡が虚偽表示に基づくときは、その行為が無効であるから（民 94 条）、その財産は依然納税者に帰属するものとして、また、その譲渡が国税通則法第 42 条の詐害行為に該当するときは、その行為を訴訟によって取り消し、財産を納税者に復帰させた上でそれぞれ滞納処分を執行するが、租税に対する詐害行為のすべてを訴訟をまって処理することでは、租税の簡易、迅速な確保を期し得ない。そこで、納税者が無償又は著しい低額で財産を処分し、そのため納税が満足にできないような資産状態に立ち至らせた場合すなわち詐害行為となるような場合には、その処分による受益者に対して直接第二次納税義務を負わせ、実質的には詐害行為の取消しをした場合と同様の効果を得ようとするものである⁽²¹⁾。

8 人格のない社団等に係る第二次納税義務（税徴 41 条）

人格のない社団等が、租税の徴収上法人と同様に扱われることに伴い、法人と異なる性格からくる特別の徴収措置を採る必要がある。すなわち、①法人となる直前の人格がない社団等のように人格のない社団等がその実体を変えることなく法人となる事例があり、また、人格のない社団等について事業の分割に相当する事例もあり、このような場合には、法人の合併に類する場合以外にも権利義務が包括的に承継されることがあるので、納税義務についても承継又はこれに類する移転を要し、②人格のない社団等が登記・登録の能力を有しないため、財産が人格を有する個人又は法人の名義となっていることがあるところから、その財産の滞納処分に当たっては、その登記・登録

(20) 吉国ほか・前掲(2)368-369 頁。

(21) 吉国ほか・前掲(2)377 頁。

の名義人に対し第二次納税義務を負わせる必要があり、また、③人格のない社団等については基本的に法律的規制に服していないので、法人の解散に類する事態に立ち至らない以前においても、その財産の払戻し又は分配を行う事例があり、このような場合には、法人の解散の場合に残余財産の分配等をしたときの第二次納税義務と同様の措置をとる必要がある。

したがって、本法制定当初においては、この条は、これらの特別措置を定めたものであって、旧法第 4 条の 7 の 2 に対応する規定であった。ただ、人格のない社団等の登記・登録のできる財産の滞納処分に当たっては、人格のない社団等が登記・登録の能力がないとする通説を前提として、従来のようにすべて人格のない社団等の名義自体で行うことなく、全文改正に当たり、その財産の名義人に第二次納税義務を新たに負わせることとされた。

しかし、その後の国税通則法の制定に伴う国税徴収法整備の一環として、右の①の承継に関する部分は承継に関する通則として国税通則法第 7 条において規定することとし、②及び③の第二次納税義務に関する部分のみがこの条において規定された⁽²²⁾。

第 4 節 本章のまとめ

1 第二次納税義務制度の性質

第二次納税義務制度の意義は、昭和 33 年 12 月 8 日租税徴収制度調査会答申第三の 1 で「形式的には第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には納税者にその財産が帰属していると認めても、公平を失わないときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属しているものに対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴税手続の合理化を図るために認められている制度である。」と説明されている。

(22) 吉国ほか・前掲(2)389-390 頁。

第二次納税義務は、税法上認められた特異な制度であり、個々にそれぞれの要件が定められている。

個々の第二次納税義務を見ていくと、国税徴収法第 33 条の合名会社等の第二次納税義務や国税徴収法第 39 条の無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務のように、私法上の手段によって責任を追及することが可能なもの⁽²³⁾や、国税徴収法第 36 条の実質課税等の第二次納税義務及び国税徴収法第 37 条の共同的な事業者の第二次納税義務のように課税と徴収との調整を図ったものがある。

このように、第二次納税義務制度は、本来であれば訴訟等の手続きによるべきものを、徴税手続きの合理化という観点から、簡便に租税債権の実現を図るために設けられた制度である。

2 同族会社の第二次納税義務の性質

同族会社の第二次納税義務は、主として、法人成りによる租税回避を防止するために設けられたものである。

従来は、その個人が出資の対価として取得した株式もしくは出資に対する滞納処分をするかまたは会社の詐害設立として取消権の行使をする等の徴収確保の措置を講じていたのであるが、前者については、その株式または出資に市場性がない場合が多いため、また、後者については裁判上行使しなければならないことから、租税債権の迅速な満足を望み得ず、さらに、一般第三者にも重大な影響を及ぼすため、これらの措置は、必ずしも十全なものではなかった。

そこで、昭和 26 年 3 月に、個人の有する株式または出資の価額を限度として同族会社に納税義務を負わせることにより、いわゆる法人成りによる租税回避を防止するための立法が行われ、この規定が同様の趣旨により現行徴収法に踏襲されたものである⁽²⁴⁾。

(23) 確井光明「同族会社の第二次納税義務」税理 20 卷 4 号 (1997) 10 頁。

(24) 深谷和夫「同族会社の第二次納税義務」税務弘報 18-9 55 頁。

同族会社の第二次納税義務は、通常であれば、出資の対価として株式を取得していることから、その株式を差押え、換価をすれば済むものである。しかし、同族会社の第二次納税義務は、納税者の有する株式または出資が市場性に乏しいことを前提として、その会社に対して、第二次納税義務を課すこととしたもので、この点が他の第二次納税義務との関係で見ると特異なものであるといえる。

第 2 章 同族会社の第二次納税義務について

本章においては、同族会社の第二次納税義務の基本的事項を確認するとともに、その問題点を抽出する。

第 1 節 同族会社の第二次納税義務の創設及び改正

1 創設の経緯

同族会社の第二次納税義務制度は、第 1 章でも述べたとおり、昭和 26 年に旧法において「譲受人に対する第二次納税義務」と共に旧法第 4 条の 6 として創設された。

その経緯については、第 10 回国会衆議院大蔵委員会の西川政府委員が次のように発言している。「納税者に詐害行為等がありました場合の徴税方法を改善したことであります。すなわち滞納処分の実情に顧みますと、滞納者が故意にその財産を親族等に移転し、あるいはその事業を同族会社に組織がえをする等により、滞納処分の目的達成を不可能ならしめるとき事例が少なくない実情でありますので、正当な納税者との権衡上、かかる場合には、滞納者本人について滞納処分を執行しても、なお徴収すべき税金に不足するときに限って、これらの親族または同族会社から徴税できることとしたのであります。」

つまり、個人事業者が同族会社を設立し、その事業に関する財産を同族会社に移転させ、個人事業者の徴税を免れる者が多かったために、それを防ぐ観点から創設されたものである。

2 改正について

昭和 34 年の徴収法全面改正の際に第二次納税義務の合理化として、それまでは「納期限ノ最モ古キモノノ納期限ノ二箇年前マデニ取得シタル株式又ハ出資」となっており、徴収しようとする国税のうち納期限の最も古いもの

が一つでもあれば他の滞納税金はすべて徴収できることとなり、これは妥当ではないので、個々の税金の納期限ごとに判定することとし、その一年内に取得した株式又は出資を限度として第二次納税義務の基礎とするよう合理化された⁽²⁵⁾。

更に、株式の発行がない場合にも株式等の買受人がない場合と同様第二次納税義務を負わせることとしたものである⁽²⁶⁾。

第 2 節 同族会社の第二次納税義務の基本的事項

1 趣旨

同族会社の第二次納税義務は、個人の事業者がその事業を法人に組織変更して自己を中心とした同族会社を設立して、その同族会社にその個人の事業用財産を出資する事例が多いが、このような場合には、その会社の株式又は出資は市場性がなく、また、個人に滞納処分の目的とすることができる財産が残存していない場合が多い。このため、その個人からの徴税を確保する措置として、その株式又は出資の価額に相当するものにつき、直接その同族会社に第二次納税義務を負わせ、いわゆる法人成りによる租税回避を防止しようとするものである。趣旨は、このようであるが、条文上は法人個人を問わないので、法人についても同様の要件に該当すれば、この条が適用される⁽²⁷⁾。

2 成立要件

同族会社の第二次納税義務の成立要件は、①滞納者が同族会社の株式又は出資を有していること、②その株式又は出資を再度換価に付してもなお買受人がないこと、または、その株式若しくは出資の譲渡につき法律若しくは定款に制限があり、又は株券の発行がないため、これらを譲渡することにつ

(25) 吉国ほか・前掲(2)349-350 頁。

(26) 吉国ほか・前掲(2)348 頁。

(27) 吉国ほか・前掲(2)347-348 頁。

き支障があること、③滞納者の財産につき滞納処分を執行しても、なお徴収すべき租税に不足すると認められること、以上の三点である。

①については、ここでいう「同族会社」に該当するかどうかの判定は、滞納者と判定しようとする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法人税法第 2 条第 10 号に規定する同族会社に該当するかどうかにより行う（国税徴収法基本通達 35 条関係 2）。すなわち、滞納者を常に判定の基礎とする株主又は社員のうちに入れて判定しなければならない。したがって、法人税法上の同族会社の判定方法とは必ずしも一致するものではない⁽²⁸⁾。

②については、国税徴収法第 35 条第 1 項第 1 号で「その株式又は出資を再度換価に付してもなお買受人がないこと」と規定されており、第 2 号で「その株式若しくは出資の譲渡につき法律若しくは定款に制限があり、又は株券の発行がないため、これらを譲渡することにつき支障があること」と規定されている。

③については、第 1 章第 2 節 2 で述べたとおり、第二次納税義務共通のものである。

3 納税義務の範囲

第二次納税義務者が負う納税義務の範囲については、滞納者の有する株式又は出資のうち法定納期限の 1 年以上前に取得したものは除かれることとなっている。

4 限度額

同族会社の第二次納税義務の限度額の算定方法については、国税徴収法第 35 条第 2 項において「納付通知書を発する時における資産の総額から負債の総額を控除した金額」と規定されている。そして、国税徴収法基本通達第 35

(28) 吉国ほか・前掲(2)348-349 頁。

条関係 13 で、「法第 35 条第 2 項の資産の総額及び負債の総額の算定に当たっては、法第 32 条第 1 項《納付通知書による告知》の規定による納付通知書を発する日における貸借対照表又は財産目録を参考とし、債権の回収可能性や債務の発生の確実性等を考慮して、その日における会社の資産及び負債の客観的な価額を算定する。この場合において、上記の納付通知に係る第二次納税義務は、負債に含めない。なお、上記の資産及び負債の総額の計算は、納付通知書を発する日の現況によるが、資産及び負債について著しい増減がないなど、特に徴収上支障がない限り、その日の直前の決算期（中間決算を含む。）の貸借対照表、財産目録又は法人税の決議書を参考として行っても差し支えない」と規定している。なお、この通達は、平成 30 年 3 月 20 日付徴収 6-1 で改正されたもので、改正前は「法第 35 条第 2 項の資産の総額及び負債の総額の算定に当たっては、法第 32 条第 1 項《納付通知書による告知等》の規定による納付通知書を発する日における貸借対照表又は財産目録を参考として、その日における会社財産の適正な価額を計算する。この場合において、上記の納付通知に係る第二次納税義務は、負債に含めない。なお、上記の資産及び負債の総額の計算は、原則として納付通知書を発する日の現況によるが、特に徴収上支障がない限り、その日の直前の決算期（中間決算を含む。）の貸借対照表、財産目録又は法人税の決議書を参考として行っても差し支えない。」と規定していた。

第 3 節 同族会社の第二次納税義務の問題点

1 限度額の算定方法について

(1) 限度額の算定方法

限度額の算定方法については、前節 4 のとおり、国税徴収法第 35 条第 2 項やこれを受けた国税徴収法基本通達第 35 条関係 13 で規定している。

実際の実務においては調査に協力が得られないなどの理由から、納付通知書を発する直前の決算期の貸借対照表に記載された金額に基づき計算し

た価額を限度額としている。

このことに関して、平成 29 年 12 月 13 日裁決及び平成 30 年 5 月 29 日裁決で原処分が取り消されたことから、限度額の算定方法をどうするかという問題が発生している。

したがって、限度額の算定方法は、どうあるべきかを検討していく。

(2) 同族会社から調査に協力が得られない場合

限度額の算定に当たっては、客観的な時価を標準として算定することとなっている。しかしながら、客観的な時価の算定に当たっては、同族会社の協力が得られないと算定することは困難であるところ、同族会社は、第二次納税義務を負わせられるという利害関係が対立することから、調査に協力しないのが一般的である。そうした場合に、同族会社から審査請求の段階で初めて証拠資料が提出され、それに基づき原処分が取り消されるということになり、原処分の安定的な運営が困難となる。限度額の算定に当たって、調査に協力が得られない場合の対応方法を検討していく。

2 見積価額が高額であることが第二次納税義務の取消事由となるか

同族会社の第二次納税義務の成立要件として、「再度換価に付してもなお買受人がないこと」とされている。第二次納税義務者である同族会社は、買受人がいなかったのは見積価額が高額であったためということを理由として、第二次納税義務の告知処分の取り消しを主張することができるかという問題が生じる。このことは、平成 29 年 12 月 13 日裁決において、請求人が主張しているが、国税不服審判所は、もう一つの争点である限度額の算定関係で全部取消しとなることから、判断を保留したと考えられる。

この点に関して、国税不服審判所は判断を保留したものの、裁決が公開されており、今後同様の理由で、第二次納税義務告知処分の無効または取消しを主張してくることが考えられるため、検討をしていくこととする。

3 取引相場のない株式の換価について

取引相場のない株式の換価方法については、国税徴収法第 94 条において公売を原則としている。国税徴収法が公売を原則としているのは、その公正を維持することに適し、しかも、高価売却をある程度まで制度的に保障するからである⁽²⁹⁾。しかしながら、取引相場のない株式は、市場性がなく、公売に付したとしても買受人がいないのがほとんどであり、形式的に公売に付しているに過ぎないとも言える。取引相場のない株式の換価方法として、公売を原則としていることは、妥当であるかという問題がある。

4 同族会社の第二次納税義務の必要性について

同族会社の第二次納税義務は、本章第 1 節で述べたが、昭和 26 年に創設され、昭和 34 年の国税徴収法全面改正の際に改正されて以降、大きな問題もなく、現在に至っている。

創設された趣旨は、当時の社会情勢に対応するものであり、いわゆる法人成りによる徴税を回避する行為を防止するという極めて限定的に創設されたものである。しかしながら、創設から約 70 年が経過し、創設当時とは大きく社会情勢が変化している中で、同族会社の第二次納税義務は、その必要性が失われていないかどうかという問題がある。

5 その他

同族会社の第二次納税義務について、原処分が取消しとなった裁決として、国税不服審判所平成 25 年 12 月 19 日裁決⁽³⁰⁾（裁決事例集 93 集）（以下「平成 25 年 12 月 19 日裁決」という。）がある。その内容は、原処分庁が株式を差押後、同族会社側が増資を行ったが、原処分庁は差押後の増資は処分禁止効に該当するとして、限度額を増資前の出資数で計算した金額で算出した。

しかし、国税不服審判所は、限度額は増資後の出資数で計算した金額である

(29) 吉国ほか・前掲(2)722 頁。

(30) 本稿第 7 章第 1 節 1 参照。

と判断し、その一部を取り消した事案である。

このように、差押後に増資が行われてしまうと、一株当たりの単価が下がり、同族会社の第二次納税義務の限度額が引き下げられてしまうという、いわゆる徴収を回避する行為とも思われる問題であることから、この対応策を検討していくこととする。

第 3 章 限度額の算定方法について

同族会社の第二次納税義務の限度額の算定方法については、徴収実務においては納付通知書を発送する直前の決算期の貸借対照表等に記載された金額に基づき計算していたが、平成 29 年 12 月 13 日及び平成 30 年 5 月 29 日裁決において原処分が取り消される裁決が出され、限度額の算定方法について問題となっている。この章では、この限度額の算定方法についてどうあるべきか検討していくこととする。

第 1 節 限度額の算定方法

1 問題の所在

限度額の算定方法については、国税徴収法第 35 条第 2 項において「同族会社の株式又は出資の価額は、納付通知書を発する時における資産の総額から負債の総額を控除した額」と規定されている。

また、徴収実務においては、国税徴収法基本通達第 35 条関係 13 で「特に徴収上支障がない限り、その日の直前の決算期の貸借対照表、財産目録又は法人税の決議書を参考として行って差し支えない」と定めていることを根拠に、直前決算期の貸借対照表等に記載された金額に基づき限度額を算定することも妨げないとしている。

このことに関して、平成 29 年 12 月 13 日裁決及び平成 30 年 5 月 29 日裁決において原処分が取り消され、限度額の算定方法をどのようにすべきか問題となっている。

2 現行法における限度額の算定方法

国税徴収法第 35 条第 2 項は、限度額について「同族会社の株式又は出資の価額は、第 32 条第 1 項（第二次納税義務者への告知）の納付通知書を発する時における当該会社の資産の総額から負債の総額を控除した額をその株式

又は出資の数で除した額を基礎として計算した額による。」と規定されている。

これを受けて、国税徴収法基本通達第 35 条関係 13 は、「法第 35 条第 2 項の資産の総額及び負債の総額の算定に当たっては、法第 32 条第 1 項《納付通知書による告知》の規定による納付通知書を発する日における貸借対照表又は財産目録を参考として、債権の回収可能性や債務の発生の確実性等を考慮して、その日における会社の資産及び負債の客観的な価額を算定する。この場合において、上記の納付通知に係る第二次納税義務は、負債に含めない。なお、上記の資産及び負債の総額の計算は、納付通知書を発する日の現況によるが、資産及び負債について著しい増減がないなど、特に徴収上支障がない限り、その日の直前の決算期（中間決算を含む。）の貸借対照表、財産目録又は法人税の決議書を参考として行っても差し支えない」旨定めている。

3 同族会社の第二次納税義務の限度額に関する裁判例

同族会社の第二次納税義務の限度額についての裁判例として、高松高裁昭和 31 年 8 月 16 日判決（判例等データベース文献番号 22002931）、その原審である高知地裁昭和 31 年 3 月 19 日判決（判例等データベース文献番号 21007221）がある。この裁判例は国税ではなく、地方税で争われた事件であるが、同族会社の第二次納税義務の限度額については、「当該会社の資産の総額から債務の総額を控除した額、即ち同族会社の純資産額とは客観的に正当な時価を標準として計算されたそれを指すものと解するを相当とする」と判示している。

4 限度額の算定方法について

同族会社の第二次納税義務の限度額は、前記 2 の国税徴収法基本通達及び前記 3 の裁判例から、納付通知書を発する日における客観的な価額を算定することになる。

客観的な価額を算定するための合理的な方法は、どうあるべきかについて

は、次のように考える。

同族会社の第二次納税義務を適用する前提として、滞納者が所有する同族会社の株式を公売に付すこととなっており、公売に付す際には、見積価額を算定することになる。

取引相場のない株式の見積価額の算定方法については、公売財産評価事務提要⁽³¹⁾によって、①売買実例のあるものはその価額、②売買実例のないものでその株式の発行人と事業の種類、規模、収益の状況が類似する法人の株式の価額があるものは当該類似法人の株式の価額、③①及び②に該当しないものは相続税財産評価に関する基本通達⁽³²⁾（以下「財産評価基本通達」という。）となっている。この方法は、換価財産の客観的時価を算出するための合理的な方法といえることができる。

したがって、同族会社の第二次納税義務の限度額の算定方法として、この公売時の見積価額の算定方法を参考として算出すべきであると考ええる。

以下において、同族会社の第二次納税義務の限度額の算定方法について、検討していく。

第 2 節 国税不服審判所の裁決について

この節では、同族会社の第二次納税義務の限度額の算定方法が問題となり、原処分が取消しとなった、平成 29 年 12 月 13 日裁決と平成 30 年 5 月 29 日裁決について検討を行っていくこととする。

1 平成 29 年 12 月 13 日裁決

(1) 事案の概要

本件は、原処分庁から納税者 M（以下「M」という。）及び納税者 N（以下「N」という。）の各滞納国税に係る第二次納税義務の各納付告知処分を

(31) 公売財産評価事務提要（平成 26 年 6 月 27 日徴徴 3－7）。

(32) 相続税財産評価に関する基本通達（昭和 39 年 4 月 25 日直資 56、直審（資）17）。

受けた審査請求人（以下「請求人」という。）が、当該各処分について、国税徴収法第 35 条の要件を満たさない違法なものであるとして、その全部の取消しを求めた事案である。

（2）事実関係

イ M に対する処分等について

原処分庁は、M が納付すべき平成 18 年分の所得税の確定申告分について、国税徴収法第 151 条第 1 項第 1 号の規定に基づき、平成 19 年 6 月 14 日付で換価の猶予をし、同日、その担保として、M が所有する請求人の株式計 2,000 株（以下「本件株式 1」という。）の提供を受けた。

原処分庁は、平成 20 年 11 月 10 日付で、本件株式 1 について、担保物処分の差押えをするとともに、M の新たな滞納税金につき参加差押えを行った。

原処分庁は、本件株式 1 について、述べ 10 回公売に付したが、いずれも入札者はなかった。

ロ N に対する処分等について

Q 国税局長は、平成 19 年 10 月 17 日付で、N が納付すべき平成 17 年分の所得税の確定申告分、同年分の所得税の更正分及び平成 18 年分の所得税の確定申告分並びに同年分の所得税の更正分について、N が所有する請求人の株式 2,500 株（以下「本件株式 2」といい、「本件株式 1」と併せて「本件各株式」という。）を差し押さえた。

原処分庁は、R 税務署長から徴収の引継ぎを受けた。

Q 国税局長及び原処分庁は、本件株式 2 について述べ 3 回公売に付したが、いずれも入札者はなかった。

（3）請求人に対する処分等について

原処分庁は、平成 28 年 7 月 8 日付で、請求人に対して、国税徴収法第 32 条第 1 項及び第 35 条の規定に基づき、次のとおり、第二次納税義務の納付告知処分（以下「本件告知処分」という。）を行った。

①M の滞納税金について限度額〇〇〇〇円

②N の滞納税金について限度額〇〇〇〇円

(4) 争点

①本件告知処分は、国税徴収法第 35 条第 1 項第 1 号の「再度換価に付した」との要件を充足しているか。

②各限度額は、請求人の発行する株式の適正な時価を反映して算出された適法なものか否か。

(5) 当事者の主張

イ 争点①に対する当事者の主張

請求人は、見積価額とは公売財産の客観的な時価を基準とする旨定められており、原処分庁が算定した見積価額は簿価純資産を基礎とするものであり、時価との乖離が大きい。また、再公売を行う場合は、見積価額を適正に見直すべきであって、本件各株式の見積価額を減額した回数は少なく、見積価額の見直しが適正になされているとはいえない。

これに対して、原処分庁は、本件各株式を公売に付した際の本件各株式の評価方法は、請求人の法人税の確定申告書に記載された金額を基礎とする純資産評価方法を採用し、見積価額を算出した。また、本件各株式は再公売の際に評価方法及び見積価額の見直しを適正に行っていることから、見積価額の決定は適正に行われている。

ロ 争点②に対する当事者の主張

請求人は、各限度額は請求人の貸借対照表に計上された、時価との乖離が大きいいわゆる簿価純資産を基礎にして算出されたものであり、相当ではない。加えて、請求人の貸借対照表には、①法定耐用年数ではなく使用予定年数で計算した減価償却資産、②回収不能な関係会社債権及び③債務超過である会社の投資有価証券が含まれており、これらの事情を踏まえて評価し直すと、貸借対照表は債務超過になる。

原処分庁は、本件各告知処分の直前の平成 28 年 3 月期の決算書、貸借対照表及び財産目録等を参考に、第二次納税義務の限度額に係る資産・負債の額を求め、そこから純資産額を算出した上で、各限度額を適

正に計算している。

(5) 判断

国税徴収法基本通達第 35 条関係 13 が、特に徴収上支障がない場合には、直前の決算期の貸借対照表を参考にすることを認めることで、納付通知書を発した日の時価評価を簡便に行えるようにすることを企図する一方、飽くまで「参考」とすることができるにとどめているのは、国税徴収法第 35 条第 2 項の「当該会社の資産の総額から負債の総額を控除した額」は、同族会社に対し納付通知書を発する時の客観的な時価を標準として計算されるべきものであることを踏まえたものと解される。そうであるとすると、直前の決算期の貸借対照表等の各勘定科目の中に、その回収が不可能又は著しく困難であると見込まれる債権などのように、額面どおりの経済的価値があるとはいえない難い資産や、その債務の発生が確実といえないような負債が含まれている場合には、貸借対照表等の金額に一定の修正を加えて客観的な時価を算定するのが相当であるとして、納付通知書を発する直前の貸借対照表に記載された資産及び負債の金額に修正を加えて請求人の株式の価額を算定すると、請求人は債務超過の状態に陥っており、その価額は零円である。

なお、争点①については判断していない。

2 平成 30 年 5 月 29 日裁決

(1) 事案の概要

本件は、原処分庁から納税者 K の滞納国税に係る国税徴収法第 35 条に基づく第二次納税義務の納付告知処分を受けた請求人が、当該納付告知処分は、同条 2 項の規定に基づいて第二次納税義務の限度額を算定していないから違法であるなどとして、その全部の取消しを求めた事案である。

(2) 事実関係

イ 請求人について

請求人は、設立時から K が代表取締役を務めている。請求人は、法人

設立時に株式 2 株を発行し、いずれも K に割り当てており、その後、請求人の発行済株式の総数及び所有者に変更はなく、国税徴収法第 35 条第 1 項に規定する同族会社である。

ロ 納税者 K に対する処分

原処分庁は、納税者 K が所有する請求人の株式 2 株を平成 27 年 5 月 29 日付で差し押さえた。

上記株式について、2 回公売に付したが、いずれも入札はなかった。

ハ 請求人に対する処分

原処分庁は、納税者 K の滞納税金を徴収するため、請求人が、国税徴収法第 35 条第 1 項の規定により、差し押さえた株式の価額の限度において納税者 K の滞納税金の第二次納税義務を負うとして、請求人に対して、平成 29 年 3 月 29 日付で、同法第 32 条第 1 項の規定に基づき、第二次納税義務の告知処分（限度額〇〇〇〇円）を行った。

なお、原処分庁は限度額の算定に当たり、納付通知書を発する直前の貸借対照表に記載された資産合計の額を請求人の資産の総額、同貸借対照表に記載された負債合計の額を請求人の負債の総額とした。

(3) 争点

本件納付通知書を発した時点における本件株式の価額はいくらか。

(4) 当事者の主張

原処分庁は、本件納付通知書を発する日の直前の決算期以後において、請求人には、特別な事情は見受けられない。したがって、本件納付通知書を発した時点における本件株式の価額は、本件貸借対照表を参考として算定するのが相当である。

これに対して請求人は、事業実態を反映した本件納付通知書を発した日現在における請求人の資産及び負債の額は、企業会計における決算手続の方法に準じて算出すると、請求人が審判所に提出した合計残高試算表のとおりである。

(3) 判断

納付すべき限度の額につき〇〇〇〇円を超える部分は違法となる。

国税徴収法基本通達第 35 条関係 13 が、特に徴収上支障がない場合には、納付通知書を発する日の直前の決算期の貸借対照表を参考にすることを認めることで、納付通知者を発した日の時価評価を簡便に行えるようにすることを企図する一方、飽くまで「参考」とすることができるにとどめているのは、国税徴収法第 35 条第 2 項の「当該会社の資産の総額から負債の総額を控除した額」は、同族会社に対し納付通知書を発する時の客観的な時価を標準として計算されるべきものであることを踏まえたものと解される。そうであるとする、本件納付通知書を発した日の現金・預金などの金額が明らかとなっている以上、一定の修正を加えて本件株式の客観的な時価を算定するのが相当であるとして、本件については、納付通知書を発した日の現金・預金などが明らかになっている以上、一定の修正を加えて、客観的な時価を算定するのが相当である。

3 限度額の算定方法に関する二つの裁決について

この二つの裁決は、限度額の算定方法について、国税徴収法第 35 条第 2 項やそれを受けた国税徴収法基本通達第 35 条関係 13 の解釈をめぐる問題であるといえる。

原処分庁は、この通達のなお書き以降「…なお、上記の資産及び負債の総額の計算は、納付通知書を発する日の現況によるが、資産及び負債について著しい増減がないなど、特に徴収上支障がない限り、その日の直前の決算期（中間決算を含む。）の貸借対照表、財産目録又は法人税の決議書を参考として行っても差し支えない。」を根拠に、納付通知書を発する直前の貸借対照表及び財産目録を参考にいわゆる簿価純資産法で限度額を算出した。

これに対して、請求人側は、平成 29 年 12 月 13 日裁決では、貸借対照表の中には、①法定耐用年数ではなく使用予定年数で計算した減価償却資産、②回収不能な関係会社債権及び③債務超過である会社の投資有価証券が含まれていると主張した。また、平成 30 年 5 月 29 日裁決では、請求人は納付通

知書を発する日現在の合計残高試算表を提出し、評価額は合計残高試算表のとおりであると主張した。

国税不服審判所の判断は、客観的な時価を標準として計算すべきであると見て、請求人の主張が認められ、原処分が取消しとなった。

すなわち、原処分庁は、納付通知書を発する直前の原処分庁に提出されている貸借対照表等に記載されている金額に基づいて計算したのに対し、国税不服審判所は、請求人の主張を認めて、計算し直したものを限度額としている。

4 国税徴収法基本通達第 35 条関係 13 の趣旨

国税徴収法基本通達第 35 条関係 13 で「・・・特に徴収上支障がない限り、その日の直前の決算期（中間決算を含む）の貸借対照表、財産目録又は法人税の決議書を参考として行っても差し支えない。」とされているのは、実際問題として、納付通知書を発する日が事業年度の末日若しくは期首または月末等であれば計算を比較的容易に行うことができる場合が多いが、その他の場合は相当困難な場合が多いことからこのような規定が設けられている⁽³³⁾。

つまり、納付通知書を発する日現在の純資産額を算出するのは、現実的に困難であることから、特に徴収上支障がない場合に、直前の決算期の貸借対照表等を参考としても差し支えないと規定している。

5 実務における限度額の算定方法

実際の実務においては、前記二つの裁判のとおり、調査に協力が得られない等の理由から、国税徴収法第 35 条第 2 項やこれを受けた国税徴収法基本通達第 35 条関係 13 に基づいて、納付通知書を発する直前の貸借対照表等に記載された金額に基づき算出している。

(33) 荒木政之丞「同族会社の第二次納税義務」財政第 21 巻第 8 号 122 頁。

6 小括

二つの裁決については、国税徴収法第 35 条第 2 項やこれを受けた国税徴収法基本通達第 35 条関係 13 の解釈として、通達が「特に徴収上支障がない限り、その日の直前の決算期の貸借対照表を参考としても差し支えない」としているところを問題にしている。

こここのところの解釈について、国税不服審判所は「飽くまで「参考」とすることができるにとどめているのは、同族会社に対し納付通知書を発する時の客観的な時価を標準として計算されるべきものであることを踏まえたものと」している。

そして、平成 29 年 12 月 13 日裁決では、額面どおりの経済的価値があるとは言い難い資産や、その債務の発生が確実といえないような負債が含まれている場合には一定の修正を加えて客観的な時価を算定するとされている。また、平成 30 年 5 月 29 日裁決については、本件納付通知書を発した日の現金・預金などの金額が明らかとなっている以上、一定の修正を加えて納付通知書を発する時点での客観的な時価を算定するのが相当とされている。

前節でも述べたように、当然に限度額の算定に当たっては、同族会社から調査協力を得て客観的な時価を標準として計算されるべきものであるが、現実的に納付通知書を発する日の価額を計算することは、相当困難である。また、実務では、調査に協力が得られないなどの理由から、平成 29 年 12 月 13 日裁決及び平成 30 年 5 月 29 日裁決でも見られるように、納付通知書を発する日の直前の貸借対照表等に記載されている金額に基づいて計算している状況である。

第 3 節 調査に協力が得られない場合

限度額の算定に関しては、納付通知書を発する日における客観的な時価を算出する必要がある。この算出に当たっては、同族会社の協力が得られれば容易であるが、協力が得られない場合は困難となる。また、不服申立て等の段階で、

同族会社が新たに証拠を提出し、処分が取り消されるということもあることから、この節において、調査に協力が得られない場合、どのように対応すべきか検討する。

1 質問検査権について

同族会社に対する質問検査権については、国税徴収法第 141 条第 4 号において、「滞納者が株主又は出資者である法人」と規定されていることから、この条文により行使することが可能となる。また、質問検査権に対し拒否したりした者は、国税徴収法第 188 条の規定により「1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金」という罰則の適用がある。

2 同族会社の第二次納税義務の限度額の算定における立証責任

時価の算定に当たっては、同様なものとして、相続税の財産評価がある。相続税法は、その第 22 条で「この章で別段の定めのあるものを除くほか、相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得の時点における時価により、当該財産の価額から控除すべき債務の金額は、その時の現況による。」と規定し、財産の価額は時価によるとされている。その時価の算定については、財産評価基本通達を定め、財産評価基本通達に基づき算定している。この財産評価通達に基づいて評価することは、東京地裁平成 7 年 4 月 27 日判決 (LLI/DB 判例番号 L05030143) で「財産評価基本通達によりあらかじめ定められた評価方法によって、画一的な評価を行う課税実務上の取扱いは、納税者の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であり、一般的には、これを形式的にすべての納税者に適用して財産の評価を行うことは、租税負担の実質的公平をも実現することができ、租税平等主義にかなうものであるというべきである」とされており、その他の下級審における裁判例⁽³⁴⁾でも合理性があるとされている。

(34) 大阪地裁昭和 54 年 10 月 17 日判決行集 30 卷 10 号 1699 頁は、「取引相場のない同族会社の非上場株式の時価の評価方法につき、「相続財産評価に関する基本通達」

相続税における「価額」は、客観的交換価値であり、この客観的交換価値とは、不特定多数の独立当事者間での自由な取引において、通常成立すると認められる価額を意味する⁽³⁵⁾。財産評価基本通達による価額が客観的価値を上回る場合には、違法となる。相続税の場合、評価通達によっていけば、客観的交換価値であると推認されるのであるから、当該課税庁の認定した「価額」が客観的交換価値を上回することは、納税者に主張・立証責任があると考えられている。

また、当該相続財産が評価通達によりがたい特別な事情があつて、評価通達による「価額」より低い価額であることは、納税者に主張、立証責任があると考えられている⁽³⁶⁾。

このことから、同族会社の第二次納税義務の限度額の算定において、同族会社から調査協力が得られない場合でも、合理的な方法で算定していれば、限度額の算定を争点とする訴訟等においては、同族会社が主張・立証責任を負うこととなる。

3 簿価純資産法について

現在、実務で行われている第二次納税義務の限度額の算定方法は簿価純資産法である。

簿価純資産法は、会計上の純資産額に基づいて一株当たり純資産の額を計算する方法である。一般的には、会計上の帳簿価額を基礎とした計算であるので、客観性に優れているが、各資産の時価は簿価と乖離していることが多いため、簿価純資産をそのまま企業価値の評価に使用することは少ないと考

の定める評価方法に伴い、同族株主以外の株主等の取得した株式については配当還元方式を、同族株主の取得した株式については評価対象会社の営業規模が大規模である場合は類似業種比準方式を、小規模である場合は純資産方式を、中規模の場合は右類似業種比準方式と純資産方式との混合方式を、それぞれ採用したことが合理的であるとされた。」。

(35) 金子宏『租税法 [第 23 版]』714 頁 (弘文堂、2019 年)。

(36) 今村隆「税法における「価格」の証明責任」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』322-323 頁 (信山社、2007 年)。

えられている⁽³⁷⁾。

4 小括

限度額の算定については、調査に協力が得られれば容易に計算することができるが、調査に協力が得られない場合は困難となる。したがって、実務においては、納付通知書を発する直前の貸借対照表等に記載された金額に基づいて限度額を算定する、いわゆる簿価純資産法に基づいて算出している。

簿価純資産法は、一般的には、会計上の帳簿価額を基礎とした計算であるので、客観性に優れているが、各資産の時価は簿価と乖離していることが多いため、簿価純資産をそのまま企業価値の評価に使用することは少ないと考えられている。

同族会社の第二次納税義務の限度額の算定において、合理的な方法で算出していれば、主張・立証責任は同族会社側にあると考えられるが、一般的に簿価純資産法は、各資産の時価は簿価と乖離していることから、それだけでは合理的であるとは言い難い。また、この方法で算出していると、不服申立て等の段階で、相手から反証などが出され、容易に原処分が取り消されることになるから、原処分の安定的な運営にも問題が生じることとなる。

したがって、調査に協力が得られない場合でも、合理的な算定方法で限度額を算出すれば、主張、立証責任は同族会社側にあるとされることから、限度額の算出に関して合理的な算定方法を検討する必要がある。

第 4 節 取引相場のない株式の見積価額の算定方法について

本節では、換価財産の見積価額の算定方法について見ていくこととする。また、取引相場のない株式の見積価額の算定方法について、具体的に見ていくこととする。

(37) 平成 19 年 5 月 16 日（平成 25 年 7 月 3 日最終改正）日本公認会計士協会経営研究調査会研究報告第 32 号『企業価値評価ガイドライン』47 頁。

1 換価財産の見積価額について

公売財産の見積価額の定め方は、国税徴収法第 98 条第 1 項において、近傍類似又は同種の財産の取引価格、公売財産から生ずべき収益、公売財産の原価その他の公売財産の価格形成上の事情を適切に勘案して決定する。

また、見積価額は、適正な価額で売却するための最低売却額を保障する機能を有しており、公売の結果、売却価額が時価よりも著しく低額である場合は、その公売処分が違法とされるおそれがある。さらに、買受希望者の公売参加を阻害するような高額な見積価額とならないよう、適正な価額で決定する必要がある⁽³⁸⁾。

(1) 見積価額の決定（税徴 98 条）

見積価額の決定は、国税徴収法第 98 条第 1 項において「税務署長は、近傍類似又は同種の財産の取引価格、公売財産から生ずるべき収益、公売財産の原価その他の公売財産の価格形成上の事情を適切に勘案して公売財産の見積価額を決定しなければならない」と規定している。

また、同条第 2 項において「税務署長は見積価額を決定する場合において、必要と認めるときは、鑑定人にその評価を委託し、その評価を参考とすることができる」と規定している。

この条は、平成 26 年に改正されている。改正前は、「税務署長は、公売財産の見積価額を決定しなければならない。この場合において、必要と認めるときは、鑑定人にその評価を委託し、その評価額を参考とすることができる。」と規定しており、換価財産の客観的時価を基準として、公売の特殊性を考慮して税務署長が決定していた。なお、ここでいう換価財産の客観的時価とは、これと同種類、同等又は類似の財産の最近における売買実例若しくは取引相場又はその財産の取得価額若しくは収益還元価額等に基づいて算定する⁽³⁹⁾。

しかし、見積価額の決定方法について法令上の定めがなかったことから、

(38) 前掲(31)第 1 章第 1 節 2。

(39) 吉国・前掲(2)738 頁。

その見積価額に公売の特殊性を十分に反映できない場合があったため、平成 26 年の改正において、公売手続きの円滑化・処理促進を図る観点から、現行の実務や民事における取扱いを踏まえ、公売財産の見積価額の定め方が法令上明確化された⁽⁴⁰⁾。

(2) 見積価額の意義

公売財産の見積価額は、著しく低廉な価額による公売を防止し、適正な価額により売却するための最低売却額を保障する機能を有するもので、差押財産等の公売又は随意契約による売却に当たり、当該財産の評価により得られた評価額に基づき、税務署長が決定する（国税徴収法基本通達 98 条関係 1 参照）。

見積価額の決定に当たっては、このような見積価額が有する機能や公売の有する性格及び効果を踏まえつつ、見積価額が、差押財産等を公売により強制的に売却するためのものであることを考慮して、公売の特殊性を適切に反映しなければならない（国税徴収法基本通達 98 条関係 3 参照）⁽⁴¹⁾。

(3) 見積価額の適正性の確保

見積価額は、公売の特殊性を考慮して決定するため、時価よりも低い価額となるのが通常であるが、公売の結果、売却価額が時価よりも著しく低額である場合は、その公売処分が違法とされるおそれがある⁽⁴²⁾ため、見積価額の決定に当たっては、その適正性を十分に確保する必要がある。

なお、見積価額が時価より低額であったとしても、公売の結果、売却価額は、競争原理によってその適正性が担保されることを踏まえ、買受希望者の公売参加を阻害するような高額な見積価額とならないよう、適正な価額で決定する必要がある⁽⁴³⁾。

(40) 吉国・前掲(2)737 頁。

(41) 前掲(31)第 1 章第 1 節 2 (1)。

(42) 最 3 小判昭和 43 年 10 月 8 日集民 92 号 525 頁は、「見積価額の不当は、そのために公売物件が著しく低価に売却されたような事実の存しないかぎり、公売処分の取消または無効の原因に値しない」と判示している。

(43) 前掲(31)第 1 章第 1 節 2 (2)。

2 取引相場のない株式の見積価額の算定方法

(1) 取引相場のない株式の見積価額の算出方法

取引相場のない株式の見積価額の算出方法は、国税徴収法及び国税徴収法基本通達では規定されていないが、公売財産評価事務提要⁽⁴⁴⁾である事務運営指針で次のように規定されている。

取引相場のない株式については、次に掲げる区分に応じて得た額を基準価額とするほか、精通者の意見を参考として評価する（所得税法基本通達 23 条から 35 条まで（各種所得）共通関係 9、59 条関係 6 参照）

① 売買実例のあるもの その価額

最近において売買の行われたもののうち適正と認められるもの

② 売買実例のないものでその株式の発行人と事業の種類、規模、収益の状況が類似する法人の株式の価額があるもの 当該類似法人の株式の価額

③ 上記に該当しないもの 財産評価基本通達の定めにより評価した額

(2) 財産評価基本通達による評価

イ 相続税法による財産評価

財産評価基本通達は、相続税・贈与税の共通の財産評価に関する基本通達である。相続税法は第 22 条において、「相続、遺贈又は贈与により取得した財産の価額は、当該財産の取得における時価」と規定しており、現実の評価事務はこの通達で行われている。

ロ 時価の意義

財産評価通達では、時価の意義として、財産評価通達 1 - (2) で「財産の価額は、時価によるものとし、時価とは、課税時期において、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額をいい、その価額は、この通達の定めによって評価した価額による。」と規定している。

(44) 前掲(31)第 6 章 8。

ハ 取引相場のない株式の評価上の区分

財産評価通達において、取引相場のない株式の評価方法については、第 8 章第 1 節 178 で「取引相場のない株式の価額は、評価しようとするその株式の発行会社が次の表の大会社、中会社又は小会社のいずれに該当するかに応じて、それぞれ次項の定めによって評価する。」と評価上の区分を規定している。

規模区分	区 分 の 内 容		総資産価額（帳簿価額 によって計算した額）	直前期末以前 1 年間 における取引金額
大会社	従業員数が 70 人以上 の会社又は いずれかに 該当する会 社	卸売業	20 億円以上（従業員数が 35 人以下の会社を除く。）	30 億円以上
		小売・サー ビス業	15 億円以上（従業員数が 35 人以下の会社を除く。）	20 億円以上
		卸売業、小 売・サービ ス業以外	15 億円以上（従業員数が 35 人以下の会社を除く。）	15 億円以上
中会社	従業員数が 70 人未満の 会社で右の いずれかに 該当する会 社（大会社 に該当する 場合を除 く。）	卸売業	7,000 万円以上（従業員数が 5 人以下の会社を除く。）	2 億円以上 30 億円未満
		小売・サー ビス業	4,000 万円以上（従業員数が 5 人以下の会社を除く。）	6,000 万円以上 20 億円未満
		卸売業、小 売・サービ ス業以外	5,000 万円以上（従業員数が 5 人以下の会社を除く。）	8,000 万円以上 15 億円未満
小会社	従業員数が 70 人未満の 会社で右の いずれにも 該当する会 社	卸売業	7,000 万円未満又は従 業員数が 5 人以下	2 億円未満
		小売・サー ビス業	4,000 万円未満又は従 業員数が 5 人以下	6,000 万円未満
		卸売業、小 売・サービ ス業以外	5,000 万円未満又は従 業員数が 5 人以下	8,000 万円未満

上の表の「総資産価額（帳簿価額によって計算した金額）及び従業員数」及び「直前期末 1 年間における取引金額」は、それぞれ次の(イ)から(ハ)により、「卸売業」、「小売・サービス業」又は「卸売業、小売・サービス業以外」の判定は(ニ)による。

(イ) 「総資産価額（帳簿価額によって計算した額）」は、課税時期の直前に終了した事業年度の末日（以下「直前期末」という。）における評価会社の各資産の帳簿価額の合計額とする。

(ロ) 「従業員数」は、直前期末以前 1 年間においてその期間継続して評価会社に勤務していた従業員（就業規則等で定められた 1 週間当たりの労働時間が 30 時間未満である従業員を除く。以下この項において「継続勤務従業員」という。）の数に、直前期末以前 1 年間において評価会社を従業員 1 人当たり年間平均労働時間数で除して求めた数を加算した数とする。

この場合における従業員 1 人当たり年間平均労働時間数は、1,800 時間とする。

(ハ) 「直前期末以前 1 年間における取引金額」は、その期間における評価会社の目的とする事業に係る収入金額（金融業・証券業については収入利息及び収入手数料）とする。

(ニ) 評価会社が「卸売業」、「小売・サービス業」又は「卸売業、小売・サービス業以外」のいずれの業種に該当するかは、上記③の直前期末 1 年間における取引金額（以下この項及び 181-2 《評価会社の事業が該当する業種目》において「取引金額」という。）に基づいて判定し、当該取引金額のうちに 2 以上の業種に係る取引金額が含まれている場合には、それらの取引金額のうち最も多い取引金額に係る業種によって判定する

(注) 上記(ロ)の従業員には、社長、理事長並びに法人税法施行令 71 条《使用人兼務役員とされない役員》第 1 項第 1 号、第 2 号及び第 4 号に掲げる役員は含まないのであるから留意する。

ニ 取引相場のない株式の評価の原則

財産評価基本通達 179 で「前項により区分された大会社、中会社及び小会社の株式の価額はそれぞれ次による。」と取引相場のない株式の評価の原則について定めている。

- (イ) 大会社の株式の価額は、類似業種批准価額によって評価する。ただし、納税義務者の選択により、1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）によって評価することができる。
- (ロ) 中会社の株式の価額は、次の算式により計算した金額によって評価する。ただし、納税義務者の選択により、算式中の類似業種比準価額を1株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）によって計算することができる。

$$\text{類似業種比準価額} \times L + 1 \text{株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）} \times (1 - L)$$

上記算式中の「L」は、評価会社の前項に定める総資産価額（帳簿価額によって計算した金額）及び従業員数又は直前期末以前1年間ににおける取引金額に応じて、それぞれ次に定める割合のうちいずれか大きい方の割合とする。

A 総資産価額（帳簿価額によって計算した金額）及び従業員数に応ずる割合

卸売業	小売・サービス業	卸売業、小売・サービス業以外	割合
4億円以上（従業員数が35人以下の会社を除く。）	5億円以上（従業員数が35人以下の会社を除く。）	5億円以上（従業員数が35人以下の会社を除く。）	0.90
2億円以上（従業員数が20人以下の会社を除く。）	2億5,000万円以上（従業員数が20人以下の会社を除く。）	2億5,000万円以上（従業員数が20人以下の会社を除く。）	0.75
7,000万円以上（従業員数が5人以下の会社を除く。）	4,000万円以上（従業員数が5人以下の会社を除く。）	5,000万円以上（従業員数が5人以下の会社を除く。）	0.60

(注) 複数の区分に該当する場合には、上位の区分に該当するものとする。

B 直前期末以前 1 年間における取引金額に応ずる割合

卸売業	小売・サービス業	卸売業、小売・サービス業以外	割合
7 億円以上 30 億円未満	5 億円以上 20 億 円未満	4 億円以上 15 億円未満	0.90
3 億 5,000 万 円以上 7 億 円未満	2 億 5,000 万円以 上 5 億円未満	2 億円以上 4 億円未満	0.75
2 億円以上 3 億 5,000 万 円未満	6,000 万円以上 2 億 5,000 万円未満	8,000 万円以上 2 億円未 満	0.60

(ハ) 小会社の株式の価額は、1 株当たりの純資産価額（相続税評価額によって計算した金額）によって評価する。ただし、納税義務者の選択により、L を 0.50 とし②の算式により計算した金額によって評価することができる。

(3) 小括

取引相場のない株式の公売時の見積価額の算定方法については、公売財産評価事務提要により、①売買実例のあるものはその価額、②類似する他の法人の株式の価額があるものはその価額及び③①又は②に該当しない場合は財産評価基本通達で算出した価額を基準価額とするほか、精通者の意見を参考として評価するとされている。

さらに、財産評価通達における取引相場のない株式の評価方法は、大会社、中会社及び小会社と区分し、大会社が類似業種比準方式、中会社は類似業種比準方式と純資産価額方式の併用方式及び小会社は純資産価額方式により評価することを規定している。

第 5 節 その他の取引相場のない株式の評価方法

1 企業価値評価ガイドライン⁽⁴⁵⁾

企業価値評価ガイドラインは、公認会計士が株式の価値を評価する場合の実施、報告について取りまとめたものである。本ガイドラインは、企業価値評価に関する我が国の評価実務をまとめた研究報告であって、公認会計士が企業価値評価を実施するために準拠しなければならない「基準」や「マニュアル」ではないとされている。

なお、その中で、公認会計士が業務として行う評価の目的として、①取引目的（株式譲受・譲渡、合併、株式移転、株式交換、その他）、②裁判目的（買取価格決定、売買取価格決定、その他）、③その他の目的（裁判目的のなかでも取引目的に近いもの、処分目的、課税目的、PPA (Purchase Price Allocation)）があるとされている。

また、評価のアプローチとして、①インカム・アプローチ（評価対象会社から期待される利益、ないしキャッシュ・フローに基づいて価値を評価する方法）、②マーケット・アプローチ（上場している同業他社や、評価対象会社で行われた類似取引事例など、類似する会社、事業、ないし取引事例と比較することによって相対的な価値を評価する方法）、③ネットアセット・アプローチ（主として評価対象会社の貸借対照表記載の純資産に着目して価値を評価する方法）があり、どのアプローチを選定するかは、評価の目的、評価対象会社を取り巻く環境、それぞれの評価アプローチが持つ特徴、業種的な特性、その他各種要素に鑑みながら、適切と思われるアプローチを選定する必要があるとされている。

それぞれの評価方法と各アプローチとの関係は、次のとおりである。

①インカム・アプローチ：フリー・キャッシュ・フロー法、調整現在価値法、残余利益法、配当還元法、利益還元法

(45) 前掲(37)。

- ②マーケット・アプローチ：市場株価法、類似上場会社法、類似取引法、取引事例法
- ③ネットアセット・アプローチ：簿価純資産法、時価純資産法、その他

2 経営承継法における非上場株式等評価ガイドライン⁽⁴⁶⁾

経営承継法における非上場株式等評価ガイドラインは、中小企業庁長官の私的研究会である「非上場株式の評価の在り方に関する委員会」及び同委員会の下に設置された「非上場株式の評価の在り方に関する委員会専門委員会」での検討結果を踏まえ、中小企業庁が策定したものである。本ガイドラインには、法的な拘束力はないが、中小企業における経営の承継の円滑化に関する法律における固定合意を利用される際の非上場株式の評価方法のメルクマールとなることを期待している。

その中で、評価方式として、収益方式、純資産方式及び比準方式の三つに区分している。

収益方式とは、評価対象会社に期待される利益等を基にして評価する方式である。概念的には、将来に亘る収益の総額の現在価値を示していると言える。具体的な評価方法として、収益還元方式、ディスカунテッド・キャッシュ・フロー（DCF）方式及び配当還元方式がある。

純資産方式とは、評価対象会社の保有する純資産価額を基にして評価する方式である。概念的には、評価時点で、事業を新たに開始する際に同じ資産を取得するとした場合、又は、会社の資産全部を売却するとした場合に獲得できる金額を示していると言える。具体的な評価方法として、簿価純資産方式、時価純資産方式及び国税庁方式（財産評価基本通達による評価）がある。

比準方式とは、評価対象会社と類似する上場会社（類似会社又は類似業種）の株式の市場価額や、評価対象会社の株式の過去の取引における価額を参考として評価する方式である。具体的な評価方法として、類似会社比準方式、

(46) 平成 21 年 2 月中小企業庁『経営承継法における非上場株式等評価ガイドライン』。

類似業種比準方式及び取引事例方式がある。

3 小括

以上のように取引相場のない株式の評価方法は多数あるが、その中で、個々の事例に応じて評価方法が異なることから、同族会社の第二次納税義務の限度額の算定方法として、一概にどの方法を用いるべきであるということは困難である。

第 6 節 本章のまとめ

1 これまでの検討について

同族会社の第二次納税義務の限度額の算定方法として、現行法では、純資産法のみを規定している。そして、徴収実務においては、調査に協力が得られないなどの理由から、納付通知書を発する直前の貸借対照表に記載されている金額に基づいて計算した価額を限度額としている。この方法で計算した価額は、裁決により取り消されたこと及び時価との乖離が大きいなどの問題がある。

同族会社の第二次納税義務の算定方法として、同族会社から調査に協力が得られない場合でも、合理的な算定方法で算定すれば、主張・立証責任は同族会社側にあると考えられる。

しかしながら、取引相場のない株式の評価方法は多数あり、それぞれ個々の事例に応じて、最適な評価方法を選定することとなることから、同族会社の第二次納税義務の限度額の算定方法として、一概にどの方法を用いるべきであるということは困難である。

したがって、同族会社の第二次納税義務の限度額について、どのような方法が合理的な算定方法であるかを検討する必要がある。

2 公売時の見積価額の算定方法と限度額の算定方法について

同族会社の第二次納税義務の成立要件として、第 2 章で述べたとおり、同族会社の株式を複数回公売に付すこととなっており、公売に付す際は、見積価額を算定することになる。

取引相場のない株式の見積価額の算定方法については、本章第 4 節で述べたとおり、①売買実例のあるものは、その価額、②売買実例がないものでその株式の発行人と事業の種類、規模、収益の状況が類似する法人の株式の価額があるものは、当該類似法人の株式の価額、③上記に該当しないものは、財産評価基本通達によるとされている。また、国税徴収法第 98 条第 2 項により鑑定人による評価を参考とすることもできる。

これに対して、同族会社の第二次納税義務の限度額の算定方法は、国税徴収法第 35 条第 2 項により純資産評価法だけであり、公売時の見積価額の算定方法と同族会社の限度額の算定方法が異なる場合もあり得ることとなる。

同じ財産の評価をすることとなるが、評価方法が異なるときもあるし、仮に同じ評価方法をとったとしても、当然に、違う処分であり、処分の時期も異なることから、価額は異なることとなる。例えば、公売時の見積価額については、上記の評価方法で算出した基準価額を 100 とした場合、そこから公売の特殊性を 10 と見込むと、見積価額としては 90 となる。これに対して、限度額を算出する場合には、公売の特殊性を見積もる必要性はないことから、限度額は 100 となり、見積価額と限度額では当然に差異が生じることとなる。なお、公売の特殊性とは、公売は通常の売買と異なることによる特有の不利な要因があることから、基準価額から減価するものとされている。

見積価額と限度額に差異が生じるのは制度上致し方ないことであるが、一般的に滞納者と同族会社は一体性及び親近性を有すること、同じ株式又は出資の額を算出することから、公売時の見積価額の基準価額の算定方法と同族会社の第二次納税義務の限度額の算定方法を同一にすべきであると考えられる。そうすることで、同じ株式又は出資の価額を算出する処分の同一性が図られることとなる。また、公売時の見積価額の算定方法は客観的時価を算定する

ための合理的な方法であるということができる。

したがって、限度額の算定方法については、公売時の見積価額（基準価額）を算定する際の評価方法を参考とすれば、合理的な評価方法ということができると考える。

第 4 章 見積価額が高額であることが第二次納税義務の取消事由となるか

本章では、第二次納税義務者である同族会社は、買受人がいなかったのは見積価額が高額であったからで、同族会社の第二次納税義務の要件である「その株式又は出資を再度換価に付してもなお買受人がない場合」に該当しないと主張することが可能かどうかについて検討していくこととする。

第 1 節 問題の所在及び公売手続きについて

1 問題の所在

同族会社の第二次納税義務については、国税徴収法第 35 条第 1 項第 1 号で「その株式又は出資を再度換価に付してもなお買受人がないこと」を成立要件としている。

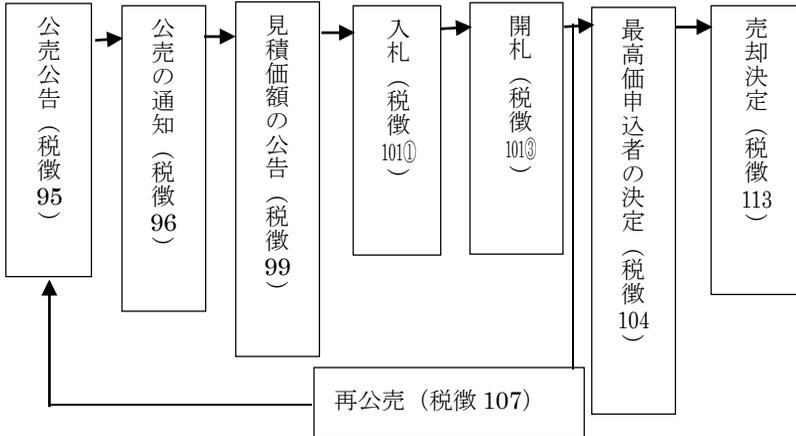
第二次納税義務者である同族会社は、「先行する換価処分について買受人がいなかったのは、見積価額が高額であったためであり、国税徴収法第 35 条第 1 項第 1 号の要件を充足していない」と主張することができるかどうかという問題が生じる。

この点に関しては、平成 29 年 12 月 13 日裁決において、請求人が主張していたが、国税不服審判所は、もう一つの争点である限度額の算定方法だけで全部取消しとなることから、この争点に関しては判断しなかったと思われる。

しかしながら、今後、第二次納税義務者である同族会社から、同様の理由を主張されることが想定されるため、このことに関して検討していくこととする。

2 国税徴収法における公売手続きについて

国税徴収法における公売手続きは次のとおりである。



第 2 節 第二次納税義務者である同族会社の主張の可否について

1 第二次納税義務者である同族会社の主張の可否について

第二次納税義務者である同族会社は、国税徴収法第 35 条第 1 項第 1 号で「その株式又は出資を再度換価に付してもなお買受人がないこと」が第二次納税義務の成立要件となっていることから、第二次納税義務者として成立要件の可否について「買受人がいなかったのは、見積価額が高額であったから」と主張することは可能である。

しかしながら、税務署長は、通常であれば、以下 2 及び 3 のとおり、再公売の際には公売財産の市場性は劣るとして基準価額を適切に減額していること。また、取引相場のない株式は、一般的に市場性が劣るとされており、見積価額の適否のみが、買受人がいなかった理由ということとはできない。

したがって、第二次納税義務者である同族会社は、見積価額が高額であることを理由に、第二次納税義務の取り消しを主張したとしても、それを理由

に第二次納税義務の納付告知処分が取り消されることはないと考える。

2 再公売について

再公売については、国税徴収法第 107 条第 1 項において、「公売に付しても入札者等がないとき、入札等の価額が見積価額に達しないとき、又は次順位買受申込者が定められていない場合において次条 2 項若しくは第 115 条 4 項の規定により売却決定を取り消したときは、更に公売に付すものとする。」と規定されており、同条第 2 項において、「税務署長は、前項の規定により公売に付する場合において、必要があると認めるときは、公売財産の見積価額の変更、第 95 条第 1 項本文の期間の短縮その他の公売の条件の変更をすることができる。」と規定している。

3 見積価額の変更について

見積価額の変更については、国税徴収法基本通達第 107 条関係 1 - 2 において「法第 107 条第 2 項の見積価額の変更は、直前の見積価額の決定時点から公売財産の価格を形成する要因に変化があると認められる場合、新たな要因が後に判明した場合等、その直前の見積価額により公売することが適当でないと認められる場合に行うものとする。なお、公売に付しても入札者等がない事実は、その公売財産の市場性が劣ることを示す合理的な理由の一つであることから、再公売を行う場合には、公売に付しても入札者等がなかったことによる市場性原価を直前の基準価額から適切に減価して見積価額を変更するものとする。」と規定している。

第 3 節 滞納者は見積価額が高額であることを理由に 公売処分の違法を主張できるか

本節では、滞納者は見積価額が高額であった場合に、公売公告処分の違法を主張できるかどうかということについて検討していく。

1 滞納者は見積価額が高額であることを理由に公売処分の違法を主張できるか

見積価額公告自体には処分性はなく、見積価額の適否が公売公告処分の適法性に影響を与えるものではないとされている。

また、滞納者からすれば、見積価額が低額で結果として著しく低額で売却された場合のみ公売処分の違法を争うことができ、逆に見積価額が高額であった場合、公売処分が違法となるかどうかについては、見積価額が高額で売却された場合は、滞納者は何ら不利益を被っていないことから公売処分は違法とはならない。また、見積価額が高額のため買受人がなかった場合は、公売処分がなかったことになるのだから、公売処分の取消または無効を主張することはできないということになる。

つまり、滞納者は、見積価額が高額であることを理由に公売処分の違法性を争うことはできないことになる。

以下で、その検討を行っていく。

2 見積価額公告についての処分性について

見積価額公告の処分性の有無については、次のように考えられている。

見積価額は、最低売却価額を保障することにとどまるから、その価額がいかにして、決定され、またいか程の価額であっても、売却価額が適正なときは、その公売処分が違法となるものではない。また、公売の特殊事情にかえりみ、売却価額が時価よりも低いということだけでは、違法公売ということにはできない。しかし、公売は、見積価額に達したもののうち最高価格で入札した者を落札者とするものであるから、見積価額の決定は、滞納者の権利に重要な影響を及ぼすものであり、売却価額が時価よりも著しく低いときは、違法に財産権を侵害するものであるから、その見積価額の決定及びそれに基づく公売処分も違法となる⁽⁴⁷⁾。すなわち、見積価額は国税徴収法第 99 条に

(47) 吉国・前掲(2)738-739 頁。

より公告を行うが、見積価額の公告処分それだけでは、法律的效果を伴わない行為であるから処分性はないとされている。

見積価額公告の処分性について争われた裁判例として、東京高裁平成 28 年 1 月 14 日判決（裁判所ウェブサイト）がある。

この裁判例は、その原審である東京地裁平成 27 年 7 月 17 日判決（裁判所ウェブサイト）を是認したものである。

東京地裁平成 27 年 7 月 17 日判決（裁判所ウェブサイト）は、相続税の担保として不動産を提供した原告が、処分行政庁の公売につき、見積価額が適正でないこと、超過差押禁止に反すること、公売財産の選択に裁量権の逸脱又は濫用があるとして、公売公告及び見積価額の公告の取消しを求めた事案である。

これに対して、裁判所は「公売不動産の見積価額は、できるだけ多くの入札者（買受希望者）を誘引するため、入札価額の一応の基準を示すとともに、売却価額が著しく低廉となることを防止して公売の公正を図るため、最低売却価額を保障する性質を有するものであると解される。もっとも、公売不動産に関する権利義務又は法律上の利益は、上記のような性質を有する見積価額を公告することそれ自体によっては、直接的な影響を受けるということはず、そのような影響は、当該不動産の売買契約の当事者となり得る地位を付与する最高価申込者の決定、又は同契約を成立させる売却決定がされることによって、初めて生じるものと解される。そうすると、公売不動産の見積価額の決定に関する違法は、当該不動産に係る最高価申込者の決定又は売却決定の違法事由を構成し得るから、これらの処分の取消しの訴えを提起することによって争うことができると解される。ただし、見積価額それ自体の不当は、公売不動産が著しく低価に売却されたなどの事情がない限り、それらの違法事由を構成しないと解される（最高裁昭和 40 年（行ツ）第 29 号同 43 年 10 月 8 日第三小法廷判決・裁判集民事 92 号 55（ママ）頁参照）。

以上によれば、不動産の見積価額の公告は、これによって直接国民の権利義務を形成し又はその範囲を確定することが法律上認められているものとは

いえず、したがって、本件見積価額公告は抗告訴訟の対象たる行政処分には当たらないと解される」と判示した。

3 見積価額と公売処分との関係

見積価額の不当と公売処分の効力との関係については、最高裁昭和 43 年 10 月 8 日第 3 小法廷判決（集民 92 号 525 頁）がある。

本判決は、「公売手続きにおける見積価額の決定、公告の目的が、入札価額の一応の基準を示して多くの入札者を誘引するとともに、公売物件を不当な低価により売却することを防止し公売の公正を図るためにあるとするも、右見積価額の当否は、単に公売物件の売却決定を違法ならしめることがありうるにすぎない。従って、右見積価額の不当は、そのために公売物件が著しく低価に売却されたような事実の存しないかぎり、それだけでは公売処分の取消または無効の原因に値するものとは解しがたい」と判示している。

4 見積価額公告と公売公告との関係

見積価額公告処分と公売公告処分との関係については、東京地裁平成 29 年 6 月 29 日判決（LLI/DB 判例番号 L07232912）がある。

本判決は、公売公告及び最高価申込者決定処分は、いずれも時価の半額以下という著しく低廉な見積価額に基づいてされた違法なもので各処分の取消しを求めた事件で、「国税徴収法 95 条 1 項は、税務署長は、差押財産を公売に付するときは、公売の日の少なくとも 10 日前までに、同項各号に掲げる事項を公告しなければならない旨規定しているが、公売財産の見積価額は公告事項として規定されておらず、同法 99 条が公売公告とは別に見積価額の公告について規定し、同条 1 項 1 号において、公売財産が不動産である場合には、公売の日から 3 日前の日（再公売の場合は公売の日の前日（同法 107 条 4 項））までに見積価額を公告しなければならない旨規定している。このように、国税徴収法が、見積価額を公売公告における公告事項とはせず、しかも見積価額の公告を公売公告と別個独立のものとして公売公告の後に行うこ

とができるとしていることからすれば、見積価額の金額の適否と公売公告処分の適法性とは無関係であるというべきである」と判示している。

5 小括

以上のことから、滞納者は、見積価額公告はそれ単体では処分性はないが、見積価額の不当はそのため公売物件が著しく低価に売却された場合のみ、公売処分の違法を主張することができるかと解されている。

したがって、滞納者は、見積価額が高額であることを理由に、公売処分の違法を主張することはできないといえる。

第 4 節 違法性の承継について

取引相場のない株式の公売処分と同族会社の第二次納税義務の納付告知処分との関係については、違法性の承継の問題がある。

この点に関しては、公売処分の違法は、国税徴収法第 35 条の第二次納税義務の告知処分には承継されず、第二次納税義務者である同族会社は、見積価額の不当をもって公売処分の違法を主張することができないと考える。

以下において、検討を行う。

1 違法性の承継

違法性の承継とは、二つ以上の行政行為が連続して行われる場合、先行行為の違法性は、後行行為に承継されるかという問題である。

一般的には、先行行為と後行行為とが互いに目的・効果を異にする場合には、無効の場合を除き、先行行為の違法性は後行行為に承継されないが、相連続して行われる行為が互いに結合して一つの効果の実現を目指し、これを完成するものである場合には、先行行為の違法性は、後行行為に承継される

と解されている（最判昭 25・9・15 民集 4 卷 9 号 404 頁）⁽⁴⁸⁾。

2 判例

違法性の承継に関する判例として、最高裁平成 21 年 12 月 17 日第 1 小法廷判決（民集 63 卷 10 号 2631 頁）がある。

これは、建築主が、建築基準法の接道義務を強化する条例の規定の適用除外とする安全認定を受けて、建築確認を受けた後、周辺住民が建築確認の取消訴訟を提起したものである。判決は、「安全認定が取り消されていなくても、建築確認の取消訴訟において、安全認定の違法を主張できる」と判示した。その理由として、①安全認定は、建築確認と結合して初めてその効果を発揮するもの（一体性）、②安全認定の時点では、申請者以外の者に通知することは予定されておらず、周辺住民等これを争おうとする者がその存在を速やかに知ることはできるとは限らない、③安全認定によって直ちに不利益を受けることはなく、建築確認があった段階で初めて不利益が現実化すると考えて、その段階までは争訟の提起という手段はとらないという判断をすることがあながち不合理であるともいえないことを挙げている。

3 当てはめ

前記判例で挙げられている理由を、公売処分と同族会社の第二次納税義務の納付告知処分との関係に当てはめてみることにする。

①公売処分と第二次納税義務の告知処分とは、それ自体で完結する別個の処分であるが、滞納税金を徴収するという同一の目的達成のための処分であること、②公売処分の段階で、同族会社は滞納者と密接な関係を有していることから、公売処分が公告されていることは容易に知ることができ、③公売処分の段階で、買受人が現れなければ第二次納税義務が課せられることは容易に予測することができ、同族会社にとって不利益が現実化していることか

(48) 成田頼明ほか『現代行政法 [第 5 版]』216 頁（有斐閣、2002 年）。

ら、前記判例とは異なり違法性は承継されないと考える。したがって、第二次納税義務者である同族会社は、見積価額の不当をもって公売処分の違法を主張することはできないということになる。

第 5 節 本章のまとめ

同族会社の第二次納税義務の適用において、同族会社は、買受人がいなかったのは見積価額が高額であったからで、「その株式又は出資を再度換価に付してもなお買受人がない場合」という要件を充足しないと主張することができるかという問題に関しては、第二次納税義務の成立の可否となっていることから主張することはできる。

しかしながら、主張したとしても、税務署長は、通常であれば、再公売の際には公売財産の市場性は劣るとして基準価額を適切に減価している。また、取引相場のない株式は、一般的には市場性が劣るとされており、見積価額の適否のみが、買受人がいなかった理由と言うことはできない。

したがって、第二次納税義務者である同族会社は、見積価額が高額であることを理由に、第二次納税義務の取り消しを主張したとしても、それを理由に第二次納税義務の納付告知処分が取り消されることはないと考ええる。

なお、取引相場のない株式の公売処分と同族会社の第二次納税義務の納付告知処分との間で違法性の承継についても検討したが、違法性は承継されず、第二次納税義務者は、見積価額の不当をもって公売処分の違法を主張することができないと考える。

第 5 章 取引相場のない株式の換価方法について

本章においては、取引相場のない株式の換価方法について検討する。

第 1 節 問題の所在

国税徴収法第 94 条第 1 項において「税務署長は、差押財産を換価するときは、これを公売に付さなければならない」と規定しており、公売を原則としている。

取引相場のない株式の換価も、この規定に基づき、公売を原則としているが、取引相場のない株式は、市場性がなく、公売に付したとしても買受人がいないのがほとんどで、形式的に公売に付しているだけに過ぎないとも言える。

したがって、売却が見込めない取引相場のない株式の換価方法として、公売を原則としているのは、妥当かどうか検討する必要がある。

第 2 節 取引相場のない株式の換価方法について

取引相場のない株式の換価方法として、国税徴収法は公売を原則としているが、取引相場のない株式は市場性がないため、公売をしても売却できない場合がほとんどである。

会社法では買取請求制度を設けて、株式会社が譲渡を承認しない場合は、株式会社若しくは株式会社が指定する第三者がその株式を買取取っている。

そこで、国税徴収法においても取引相場のない株式の換価方法として、買取請求制度を導入することについては、滞納者でない同族会社は自己株式の公売に参加することができ、同族会社の第二次納税義務を行使することで買取請求制度と同じ効果を得ることができる。したがって、買取請求制度を導入する必要はなく、現行の制度で十分に対応できるものと考ええる。

以上のことについて、以下、検討を行う。

第 3 節 公売の意義

1 公売の意義

国税徴収法第 94 条は、「税務署長は、差押財産を換価するときは、これを公売に付さなければならない」と規定している。

公売は、換価財産の売却決定に先だち、これを買受希望者の自由競争に付し、その結果形成される最高価額により売却価額及び買受人となるべき者を決定する手続である⁽⁴⁹⁾。

換価処分を公売により行うことは、その公正を維持することに適し、しかも、高価売却をある程度まで制度的に保障することとなるので、原則的な換価方法とされる⁽⁵⁰⁾。

2 実務における株式の換価方法

(1) 取引相場のある株式

取引相場のある株式は、国税徴収法第 109 条第 1 項第 2 号の規定により随意契約により売却している。

具体的には、国税徴収法基本通達第 109 条関係 5 において、「振替社債等及び有価証券（日本銀行の出資証券等）については、金融商品取引業者である証券会社等を通じて随意契約により売却することができる」と規定されている。

つまり、証券会社に売却を委託し、市場において、その日の相場で売却する方法である。

(2) 取引相場のない株式

取引相場のない株式は、市場がないことから、原則どおり公売で換価している。

(49) 吉国ほか・前掲(2)722 頁。

(50) 吉国ほか・前掲(2)722 頁。

第 4 節 買取請求制度

取引相場のない株式については、通常の商事取引においては買取請求制度を利用して、売却する形である。

会社法では、譲渡制限株式を他人に譲渡しようとする株主は、会社に対し譲受人の氏名（名称）等一定の事項を明らかにして、当該他人がそれを取得することにつき承認をするか否かの決定をするよう請求することができる（会社 136 条）。会社は、承認の可否を決定したときは、株主に対し、当該決定の内容を通知しなければならない（会社 139 条 2 項）。株主の請求の日から 2 週間（これを下回る期間を定款で定めた場合にはその期間）以内に会社が右の通知をしなかった場合には、株主・会社間に別段の合意がない限り、他人による当該株式取得を承認する旨の決定をしたものとみなされる（会社 145 条 1 号）。

株主は、会社がその承認をしないときは、会社または会社の指定する者（指定買取人）が当該譲渡制限株式を買い取るよう請求することもできる（会社 138 条 1 号ハ）。その請求を受けた場合、会社は、承認しない旨の決定をしたときは、自身が買い取る旨の決定または指定買取人の指定を行うことを要する（会社 140 条）。そして、会社（指定買取人が買い取る場合は同人）は、一定の期間内に、株主に対し一定の事項を通知することを要し（会社 141 条 1 項・142 条 1 項）、その通知がない場合には、会社が当該他人による当該株式取得を承認する決定をしたものとみなされる（会社 145 条 2 号）。

譲渡株主が事前に会社から譲渡承認を得ない形で譲渡制限株式を取得した株式取得者は、会社に対し、自己が株式を取得したことにつき承認するか否かの決定をするよう請求することができる（会社 137 条 1 項）。その請求の手続きは、譲渡株主による請求の場合とおおむね異なる（会社 137 条 2 項・138 条 2 号・139 条・145 条）。会社が不承認の場合に当該株式取得者が会社・指定買取人による買取りを請求できること、および、その後の手続きについても、同じである（会社 140 条・142 条）。

会社・指定買取人と譲渡等承認請求者は、その後売買価格につき協議するこ

とになるが（会社 144 条 1 項・7 項）、その協議が調わないときは、当事者は会社・指定買取人からの通知があった日から 20 日以内に、裁判所に対し、売買価格の決定の申立てをすることができる（会社 144 条 2 項・7 項）。その期間内に請求がないと、会社・指定買取人が供託すべき額（会社 141 条 2 項・142 条 2 項）が売買価格となる（会社 144 条 5 項・7 項）。裁判所は、譲渡承認請求の時における会社の資産状態その他一切の事情を考慮して売買価格を決定する（会社 144 条 3 項・4 項・7 項・868 条 1 項・870 条 2 項 3 号）。決定に対し即時抗告ができる（会社 872 条 5 号・873 条）。株式の移転は、売買代金の支払時に効力を生ずると解されるが、会社・指定買取人の供託額は、売買代金の支払に充当される（会社 144 条 6 項・7 項）⁽⁵¹⁾。

第 5 節 同族会社の第二次納税義務の趣旨

同族会社の第二次納税義務は、もともと、納税者が所有する同族会社の株式は、市場性がなく、換価することが困難であることから、その有する株式又は出資の価額を限度に直接同族会社に第二次納税義務を負わせるものである。つまり、換価することが困難であることを前提としている制度である。

第 6 節 買取請求制度を導入することの可否について

取引相場のない株式の換価方法については、国税徴収法では公売を原則としている。公売は、公正性を維持することに適し、しかも、高価売却をある程度まで制度的に保障するためである。しかしながら、取引相場のない株式は、市場性がなく、公売をしたとしても買受人がなく、公売が成立しないのがほとんどで、形式的に公売に付しているに過ぎないとも言える。

会社法においては、譲渡制限のある株式（取引相場のない株式もこれにあた

(51) 江頭憲治郎『株式会社法 [第 7 版]』238 頁・239 頁・242 頁・243 頁（有斐閣、2017）。

る)については、買取請求制度があり、株式会社は、株主が行う他人への譲渡を承認しなければ、株式会社もしくは株式会社が指定した買取人が買い取ることとなる。国税徴収法において、買取請求制度を導入することの可否について検討する。

取引相場のない株式を国税徴収法に基づき公売を行う場合、同族会社は、自己株式の公売に参加することができる。また、同族会社の第二次納税義務の場合は、再度換価に付してもなお買受人がない場合には、同族会社に第二次納税義務を賦課し、株式又は出資の価額を直接同族会社に負わせることができ、買取請求制度を導入した場合と同様の効果を得ることができる。

逆に買取請求制度を導入した場合は、同族会社との間で価額の問題が生じることとなる。同族会社側はできるだけ低い価額で購入したいが、国側としては滞納者との関係から、極端に低い価額で買い取りさせることはできない。したがって、価額について公正性を維持するためには、訴訟により解決を図る必要があり、手続上も効率的であるとは言えない。

したがって、同族会社の第二次納税義務制度において、取引相場のない株式の換価方法としては、国税徴収法に規定する公売と同族会社の第二次納税義務を合わせて行使することで、効率的に買取請求制度と同様の効果を得ることが可能であることから、買取請求制度を導入する必要性はないといえることができる。

第 6 章 同族会社の第二次納税義務の必要性

本章においては、同族会社の第二次納税義務の必要性が失われていないかについて、検討を行っていく。

第 1 節 問題の所在

同族会社の第二次納税義務は、昭和 26 年に「譲受人に対する第二次納税義務」と同時に創設され、第二次納税義務の中では一番古く創設されている。創設の経緯は、その当時の社会情勢で、個人事業者がいわゆる法人成りをして滞納処分の目的達成を不可能ならしめる者が多かったためである。

その後、昭和 34 年の国税徴収法全面改正の際に、一部の改正があったが、主だった改正はなく、制定から約 70 年が経過し、現在に至っている。

当時の社会情勢を背景に制定された法律だが、社会情勢が大きく変化している現在においても、その必要性は失われていないかどうか、検討を行っていくこととする。

第 2 節 法人数等の推移

1 法人数と同族会社の推移

昭和 26 年の法人数については、260,465 社であり、そのうち同族会社は 222,161 社である⁽⁵²⁾。同族会社の割合は、85.3%である。

平成 30 年の法人数（単体法人）については、2,723,542 社であり、そのうち同族会社は 2,624,663 社である⁽⁵³⁾。同族会社の割合は 96.3%である。

(52) 国税庁総務課「会社標本調査 30 回記念号」169 頁（1982）。

(53) 国税庁「平成 30 年度会社標本調査第 11 表法人数の内訳」

(<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2018/kaisya.htm>)（令和 3 年 3 月 2 日最終閲覧）。

したがって、わが国のほとんどの法人が同族会社であり、その割合は、昭和 26 年より増加していることとなる。

2 法人設立数について

法人設立数については、法務省で発表されている登記統計を参考とする。登記統計によれば、令和元年に設立された株式会社は 87,871 社である。

前記 1 の法人数のうち同族会社の占める割合からすると、設立のほとんどが同族会社であるということになる。

また、わが国においては、依然として個人事業者が法人成りするケースが顕著である⁽⁵⁴⁾。

第 3 節 会社分割

1 会社分割について

会社分割とは、多角経営化した企業がその事業部門を独立させて経営効率の向上をはかったり、不採算部門・新製品開発部門などを独立させたり、他の会社の同じ部門と合併企業を作るなどの手段として利用される。会社分割はこのような事業の再編にも使われるが、事業の売却（買収）や企業の提携の手段として利用される場合もある。従来は、商法は会社分割についてまとまった規定を置いていなかったが、平成 12 年の商法改正で規定が整備された。その後、会社法も基本的には平成 17 年改正前商法を引き継いでいる⁽⁵⁵⁾。

2 国税通則法第 9 条の 3 について

このような状況下で、国税の徴収制度においても、平成 13 年に国税通則法第 9 条の 3 で連帯納付の責任が追加された。

国税通則法第 9 条の 3 は、法人が分割をした場合には、その分割により事

(54) 金子・前掲(35)527 頁。

(55) 神田秀樹『会社法 [第 22 版]』393 頁（弘文堂、2020）。

業を承継した分割承継法人は、その分割法人の分割前の国税について、その分割法人から承継した財産の価額を限度として、連帯納付責任を負うことを定めたものである⁽⁵⁶⁾。

しかし、分社型分割の場合は、分割法人は、分割承継法人の株式等を取得していることから、この条から除外されている。

3 分社型分割の場合の徴収方途

そうすると、滞納があるまま分社型分割がされた場合、分割法人である滞納者は、分割承継法人の株式等を取得することになるため、滞納処分としては、取得した株式を差押え、換価することとなる。しかし、分割承継法人が同族会社であると市場性がない株式のため、換価困難となり、徴収ができない状況となる。

分割承継法人が同族会社に該当すると、滞納者が取得した株式を公売に付してもなお買受人がいない場合は、同族会社の第二次納税義務を適用し、徴収することが可能となる

なお、平成 25 年 12 月 9 日裁決の事案は、滞納会社が分社型分割を行い、分割承継法人の株式を取得し、分割承継法人に国税徴収法第 35 条の第二次納税義務を賦課したものである。

4 その他

現実的に商事事件において、会社分割制度を利用して債務を免れる事件が多発したことから、平成 26 年に会社法が改正され、残存債権者を害する会社分割について、そのような債権者を保護する規定が新設された（会社 759 条 4 項－7 項、761 条 4 項－7 項、764 条 4 項－7 項、766 条 4 項－7 項）⁽⁵⁷⁾。

(56) 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解』205 頁（大蔵財務協会、平成 31 年）。

(57) 神田・前掲(55)402 頁。

5 小括

このように、会社分割の場合は、債務を免れるために利用されるケースがあり、国税の場合、国税通則法第 9 条の 3 の連帯納付の責任を創設することで法的解決を図った。しかし、分社型分割の場合は、同族会社の第二次納税義務がないと徴収困難な状況が生じることから、その必要性は高まっている。

第 4 節 本章のまとめ

このように、わが国においては、同族会社の占める割合は高く、依然として個人事業主が法人成りするケースが顕著である。

また、会社分割制度が創設され、会社分割制度を利用して、債務を免れるケースが見受けられる。会社分割制度が創設された際に、連帯納付の責任を国税通則法上で新設したが、分社型分割の場合は、分割法人が分割承継法人の株式を取得することから、連帯納付の責任から除外されている。分社型分割の場合、同族会社の第二次納税義務制度がないと、徴収困難な状況となり、分社型分割制度を利用し、徴収を逃れる行為が多発することが見込まれる。

したがって、同族会社の第二次納税義務の必要性は、現在においても失われていないということができる。

第 7 章 その他の問題点について

本章においては、同族会社の第二次納税義務におけるもう一つの取消裁決となった、平成 25 年 12 月 9 日裁決について検討を行い、差押後に増資が行われた場合の徴収方途について検討を行う。

第 1 節 平成 25 年 12 月 9 日裁決について

1 平成 25 年 12 月 9 日裁決

(1) 事案の概要

本件は、原処分庁が、J 社の滞納税金を徴収するため、請求人に対して国税徴収法第 35 条に規定する第二次納税義務の各納付告知処分を行ったのに対し、請求人が、同各納付通知書を発した時点において J 社は請求人の株式を所有しておらず、第二次納税義務を負わないなどとして、その全部の取消しを求めた事案である。

(2) 事実関係

イ 当事者について

K 社及び L 社は、いずれも M が代表者ないし取締役を務め、同人が事実上経営している主に古物販売を業とする法人である。

J 社（以下「本件滞納会社」という。）は、不動産賃貸等を業とする法人であり、その全発行済株式を同社の代表者である G が所有する同族会社であったが、平成 23 年 12 月 31 日に解散し、G が代表清算人となった。なお、本件滞納会社が賃貸していた不動産は、K 社及び L 社から譲り受けたものであった。

請求人は、平成 23 年 10 月〇日付で本件滞納会社の新設分割により設立され、G を代表者とする、主に不動産賃貸を業とする法人である。請求人は設立に当たり株式 100 株（以下「本件株式」という。）を発行して、本件滞納会社に割り当てた。なお、請求人には株券を発行する旨の

定款の定めがない。

ロ K 社及び L 社に対する処分等

K 社及び L 社は、平成 23 年 8 月〇日にそれぞれ破産手続開始決定を受けた。これに対し、原処分庁は、裁判所及び破産管財人に対して国税徴収法第 82 条第 1 項の規定に基づきそれぞれ交付要求をした。

ハ 本件滞納会社に対する処分等

本件滞納会社は、K 社及び L 社から不動産を購入していたが、原処分庁は購入代金が著しく低額であるとして、本件滞納会社に対して、K 社及び L 社の滞納税金を徴収するため、国税徴収法第 39 条に基づく第二次納税義務の各告知処分を行った。

原処分庁は、本件滞納会社が所有する請求人の株式 100 株を差し押さえ、2 回公売に付したが、いずれも入札は無かった。

ニ 請求人に対する処分

原処分庁は、本件滞納会社の滞納税金を徴収するため、国税徴収法第 35 条の規定に基づき、第二次納税義務の納付告知処分（以下「本件各納付告知処分」という。）を行った。なお、請求人は、平成 24 年 11 月 21 日、新たに株式 200 株を発行し、G に割り当てた。

(3) 争点

①本件各納付通知書を発した時点において、本件滞納会社は、本件株式を有していたか否か。

②本件各納付通知書を発した時点における本件株式の価額はいくらか。

(4) 主張

イ 争点①に対する主張

請求人は、本件滞納会社は Q に対し借入金債務を負っていたところ、本件株式を同人に売却することで、同売却代金請求債権と借入金債務を相殺し、更に Q が G に売却した。本件株式の譲渡については、本件確認書及び契約書が存すると主張した。

これに対して、原処分庁は、調査における G の申述及び確認書と契約

書の日付が異なることから、本件株式の譲渡はなかったと主張し、本件滞納会社が Q に債務を負っていないと主張した。

ロ 争点②に対する主張

請求人は、仮に第二次納税義務を負うものとした場合、納付通知書を発する時点での発行済株式は 300 株である。

これに対して、原処分庁は、請求人が新たに株式 200 株を発行したことについて、滞納処分による差押えは、差押処分の時点で目的財産についての権利関係を固定することによって、差押え後における目的財産の価値を減少ないし消滅させる行為を禁止するとともに、権利関係の変動を防止して公売手続きの円滑な遂行を確保することを目的とするものである。したがって、滞納処分による差押えは、目的財産に対する債務者の処分行為を禁止し、これに反して債務者が行った処分行為の効力を否定、制限するとともに、その後の第三者の目的財産に対する権利行使の効力を否定、制限するものであると解されている。請求人は新株 200 株を発行しているが、これは差押財産である本件株式の価値を減少させる行為とはいえ、かかる行為の効力は否定されることから、請求人は、原処分庁に対し、新株発行の効力は主張できないと主張した。

(5) 判断

争点①に関しては、信用性の認められる Q 及び関与税理士の各答述からすると、本件滞納会社が、Q に対し、本件株式を譲渡した事実は認められず、本件滞納会社が本件株式を他に譲渡した事実は認めるに足りる証拠もないとして、本件滞納会社が本件株式を所有していたとした。

争点②に関しては、発行済株式の総数については 300 株であるとし、原処分庁が主張する、差押処分による処分禁止効については、被差押財産そのものに対する処分を禁止する効力をいうところ、請求人が新株発行により増資することは、被差押財産である本件株式そのものに対する処分ではないとした。

したがって、請求人は国税徴収法第 35 条に基づく第二次納税義務を負

うが、その納付すべき限度の額は、本件株式の価額である〇〇〇〇円となる。

2 裁決について

平成 25 年 12 月 9 日裁決については、滞納者が所有する株式の差押後に増資が行われ、一株当たりの単価が下げられたことで、限度額が取り消されたことである。

原処分庁は、増資は差押後の処分禁止効に当たるとして、限度額を増資前の株式総数で計算したのに対し、国税不服審判所は、増資は処分禁止効に該当しないとして、限度額を増資後の株式総数で計算した額とした。

通常増資が行われる場合は、既存株主の利益を保護する目的から、既存株主が新株の割当てを受ける権利を有することとなるが、同族会社の場合は、少数株主が支配していることから、新株の引受けを既存株主ではない第三者に引き受けさせることで、一株当たりの単価を下げ、ある意味、徴収を回避する行為が可能となる。このような行為に対してどのように対応すべきか検討していく。

第 2 節 差押後の増資について

1 処分禁止効力について

差押後の処分禁止効については、国税徴収法基本通達第 47 条関係 51 において「差押えは、滞納者の特定財産の法律又は事実上の処分を禁止する効力を有するものであり、差押え後におけるその財産の譲渡又は権利設定等の法律上の処分は、差押債権者である国に対抗することができない。この場合において、差押えにより禁止される法律上又は事実上の処分は、差押債権者である国に不利益となる処分に限られるから、例えば、差押財産についての賃貸借契約の解除、差押財産の改良等の処分は含まれない。」とされている。

2 増資について

増資は、新たに新株を発行して行われることから、1株当たりの価格を引き下げられることから、差押債権者である国に不利益な処分ということはできるが、差押財産である株式そのものの譲渡又は権利設定等の処分には当たらないといえる。

3 小括

以上のことから、差押後の増資は、処分禁止効には該当しないということができる。

第 3 節 差押後に増資が行われた場合の徴収方途

1 問題の所在

通常増資が行われる場合は、既存株式の利益を保護する目的から、既存株主が新株の割り当てを受けることになる。したがって、差押権者である国は、その割り当てられた新株を新たに差し押さえることで、増資に伴う単価の引き下げの影響を受けない形となる。

しかしながら、同族会社の場合は、少数株主が支配していることから、既存株主が議決権を行使して、第三者に容易に新株を割り当てることが可能となり、株式単価が引き下げられてしまうという問題が生じる。

2 差押後に増資が行われた場合の徴収方途

(1) 国税徴収法第 39 条の第二次納税義務について

国税徴収法第 39 条の第二次納税義務は、「滞納者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場合において、その不足すると認められることが当該国税の法定納期限の 1 年前の日以後に、滞納者がその財産につき行った、政令で定める無償又は著しく低い額の対価による譲渡、債務の免除その他第三者に利益を与える処分に基因す

ると認められるときは、これらの処分により権利を取得し、又は義務を免かれた者は、これらの処分により受けた利益が現に存する限度において、その滞納に係る国税の第二次納税義務を負う」と規定されている。

ここでいう、その他第三者に利益を与える処分とは、国税徴収法基本通達第 39 条関係 5 において、「譲渡、債務の免除以外の処分のうち、滞納者の積極的財産の減少の結果、第三者に利益を与えることとなる処分をいい、例えば、地上権、抵当権、賃借権等の設定処分、遺産分割協議、株主に対する剰余金の配当がある」と規定されている。

そうすると、差押え後に既存株主である滞納者が議決権を行使し、増資が行われた場合は、通常であれば、既存株主である滞納者は新株の割当てを受けられたところ、それが受けられなかったことは、本来滞納者が受けるべき利益を、新株を引き受けた第三者が受けていることから、新株を引き受けた第三者に対して、「その他第三者に利益を与える処分」に該当し、国税徴収法第 39 条の第二次納税義務を負わせることができると考える。なお、この場合の「第三者に利益を与える処分」とは、既存株主である滞納者が議決権を行使した行為のことをいう。

(2) 詐害行為取消権の行使について

仮に国税徴収法第 39 条による第二次納税義務を負わせることができな
いとしても、既存株主である滞納者が議決権を行使し増資を行い、新株を
第三者に割り当てる行為は、既存株主の権利を害し、株式の単価を引き下
げる行為となることから、詐害行為取消権を行使することは可能であると
考える。

第 4 節 本章のまとめ

差押え後に既存株主である滞納者が議決権を行使し増資が行われた場合は、
差押財産そのものに対する処分ではないので、差押後の処分禁止効を主張する
ことはできないが、国税徴収法第 39 条の第二次納税義務の追求は可能である。

つまり、既存株主である滞納者が議決権を行使して、増資を行い、新株を第三者に割り当てることは、国税徴収法第 39 条による「その他第三者に利益を与える処分」として、新株発行を受けた者に対して第二次納税義務を負わせることはできると考える。また、仮にそれができないとしても、詐害行為取消権の行使を行うことができると考える。

結びに代えて

同族会社の第二次納税義務は、昭和 26 年に制定され、昭和 34 年の国税徴収法全面改正の際に一部改正がされて以降、大きな問題もなく、現在に至った。

しかし、平成 29 年 12 月 13 日裁決及び平成 30 年 5 月 29 日裁決で、限度額の算定について原処分を取り消す裁決が出されたことから、限度額の算定方法をどうすべきかと問題が発生した。

本研究では、この問題を中心に、同族会社の第二次納税義務制度の問題点について、検討を行い、その解決策を示してきた。

特に、限度額の算定に関しては、昭和 26 年にこの制度が制定されて以降、改正等がなく現在に至っていることから、参考となるものがあまりない状況であったため、どのような方法が現実的であるか検討を行い、先行処分である株式の公売時の見積価額の算出方法を参考とすべきという形で結論付けた。

また、見積価額が高額であることを理由に第二次納税義務の取り消しを主張できるかという問題は、同じ財産の価額について滞納者側からはより高く、同族会社側はより低くという、滞納者と第二次納税義務者である同族会社は一体的であるのに利益が相反することから、難しい問題であった。しかし、公売処分と同族会社の第二次納税義務の告知処分との間では、違法性は承継されないが、第二次納税義務者である同族会社は、第二次納税義務者として、第二次納税義務の成立要件の可否として、買受人がいなかったのは見積価額が高額であったからと主張できると結論付けた。

同族会社の第二次納税義務は、依然として法人成りするケースが多いこと、また、分社型分割のように、法人格を利用して債務を免れるケースがあることから、この制度がないと徴収できなくなるケースがある。したがって、この制度の必要性は、まだまだ失われていないといえる。

同族会社の第二次納税義務は、これまで大きな問題がなかったことから、あまり議論がされてこなかったが、わが国は依然として個人事業者が法人成りするケースが顕著であることから、同族会社の第二次納税義務の必要性は高いと

いえる。また、取引相場のない株式の評価方法も様々な方法があることから、これを機に議論が深まっていくことを期待する。

また、法人格を利用して債務を免れるケースは、様々なケースが出現しているため、今後においては、同族会社の第二次納税義務だけではなく、事業譲渡による第二次納税義務（税徴 38 条）や無償譲渡による第二次納税義務（税徴 39 条）及び詐害行為取消権の行使など、国税徴収法だけでなく民事法を含めて、どのように対応していくか、個々の事案に応じて検討していく必要がある。