

論文

国税徴収法 35 条の第二次納税義務に関する研究 同族会社の株式の換価が困難な場合

長谷川 記央

はじめに

法人成りを前提とした同族会社の第二次納税義務に関する納付義務の限度において、資産及び負債の額の測定が問題となることがあげられる。

同族会社の第二次納税義務が規定する資産及び負債は、会計学でいう資産及び負債と同義であるのか、すなわち貸借対照表に表示されるものと等しいものであるのかという問題があげられる。本論においては、会計学があげる資産の測定値において、将来キャッシュフローがとりあげられているため、資産に着目し論ずるものとする。

本論においては、同族会社の第二次納税義務において、貸借対照表を用いる場合には、実現可能価額としての正味実現可能価額を測定値として用いることが妥当である。しかしながら、貸借対照表の資産の測定値は、一律的な表現によらず、複数の評価方法を用いている。このため、同族会社の第二次納税義務の規定する資産及び負債は、客観的時価を認定しなければならないと結論づける。客観的時価については、取引市場を通じて金銭に換えることがないため、租税行政庁と第二次納税義務者との間に見解が相違することが予定されるため、どのように測定すべきか明確に規定すべきであると結論づける。

なお、法人成りにおける租税実務における主な留意点については、既に別稿¹にとりあげたとおりである。

1. 第二次納税義務の概要

1. 1 第二次納税義務の性質

第二次納税義務は、租税債務者の拡張の手段として、納税者から滞納租税の徴収ができない場合に、当該租税の徴収確保を図るための重要な機能を果たしている現状にある。

第二次納税義務の種類については 12 種類のものがあり、それぞれの成立要件を設けている。

国税徴収法は「税務署長は、納税者の国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、その者に対し、政令で定めるところにより、徴収しようとする金額、納付の期限その他必要な事項を記載した納付通知書により告知しなければならない。この場合においては、その者の住所又は居所の所在地を所轄する税務署長に対しその旨を通知しなければならない。」(国税徴収法 32 条 1 項)と規定しており、「第二次納税義務者の財産の換価は、その財産の価額が著しく減少するおそれがあるときを除き、第一項の納税者の財産を換価に付した後でなければ、行うことができない。」(国税徴収法 32 条 4 項)と規定する。

このため、徴収実務においては、次のような処理を基本とすることがあげられている。

(一) 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場合に限り、第二次納税義務を適用すること。

(二) 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行うことができない。

いこと。

(三) 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ができないこと」²。

第二次納税義務は、主たる納税者に対する滞納処分に当たって徴収不足である場合に限り、最終的に第二次納税義務者に対して滞納処分をすることを認めている。このため、第二次納税義務者の財産を換価する場合には、主たる納税者の財産を換価に付した後でなければ、換価をすることができないとされ、第二次納税義務者の財産権の侵害については、特に配慮し行うものとしていると考えられる。

また、国税徴収法 90 条 3 項は、第二次納税義務者が第二次納税義務の通則の告知、督促又はこれらに係る国税に関する滞納処分につき訴えを提起したときは、その訴訟の係属する間は、当該国税につき滞納処分による財産の換価をすることができないこと、と規定する。「国税に関する訴えの提起があったことにより換価処分が禁止される場合を想定したものである。すなわち、訴えの提起と処分の執行又は手続の続行との関係については、裁判所の執行停止命令がされない限り、訴えの提起は、その制限とならないとするのが原則である（行政事件訴訟法二五条参照）。しかし、次の場合には第二次納税義務及び保証債務の特殊性、仮登記のある財産に関する利害関係人の保護等を考慮して、換価を制限することとしたものである。」³ことがあげられている。したがって、第二次納税義務者の財産権をより保護する規定を設けている。

1. 2 第二次納税義務の拡充

第二次納税義務制度は、納税者と経済的に密接な関係がある者が、租税回避を防止することなどの理由によって納税者の責任財産に属すべきものを所有しているという場合に、その納税者の租税債務に補充的な納付責任を負わせる制度である。

第一に「実質課税による賦課と徴収とを調整するという意味で拡充された実質課税というのは、所得税法あるいは法人税法で実質的に所有を得ている者が、形式的にはその所有が帰属していない場合というのがあり、この場合には所得を課税しても滞納処分をする場合には、財産は依然として他人名義となっていてはそれはかかれぬということでは、実質課税を行った意義がないから、その場合には形式的財産所有者に対して、その租税に関する限りは第二次納税義務を負わせてもいいのではないか、というのである。

第二は、営業譲渡をした場合には、当然その営業に関する租税は引き継がれるべきであるが、税法上は租税の引継ぎの規定がないため、実質的には事業の譲渡と租税の承継が当然にパラレルに考えられる場合があり得ることから、その場合には第二次納税義務を負わせるべきだとされる。

第三は、共同的な事業と租税の関係で、共同事業を営んでいる場合には、それが表面に現れた共同である限りは、それぞれの納税義務者に課税をされる。例えば、実質課税の場合と同じように、夫婦共同事業の成果として夫に課税してみたが、滞納して、徴収にいくとさっぱり財産がない、事業や資産は全部妻の名義になっているという場合には、妻にもその事業の租税に関する限りは第二次納税義務を課して当然ではないであろうかということで、第二次納税義務の合理的拡充ということが答申された。」⁴ことがあげられる。

同族会社の第二次納税義務については、法人成りにあたり、法人が個人事業主から事業を引き継ぎ、個人事業主の事業に関する租税について、法人に引き継がせるべきではないかという見地から、拡張が図られたと考えられる。

2. 同族会社の第二次納税義務の概要

2.1 趣旨

国税徴収法 35 条の趣旨については「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。」⁵とされる。

2.2 成立要件

同族会社の第二次納税義務の成立要件は、滞納者がその者を判定の基礎となる株主又は社員として選定した場合に、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その株式又は出資の換価が困難であること、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（国税徴収法 35 条）、とする。

2.3 同族会社の責任

国税徴収法 35 条については、同族会社の第二次納税義務の成立要件を満たす同族会社が責任を負うとされる。

2.4 納税義務の範囲と限度

相続会社が負う第二次納税義務の範囲は、主たる租税の全額とされる。なお、その責任については、主たる納税者が有する当該同族会社の株式又は出資のうち、滞納租税の法定納期限の1年以上前までに取得した者を除いたものの価額を限度とされる。

3. 同族会社の株式の換価が困難な場合の問題

3.1 株式又は出資の内容

同族会社の第二次納税義務の成立要件であげる株式又は出資については、次のように定義する。株式とは株式会社社員としての地位と定義する。出資とは、通常は事業を営むための資本として金銭その他の財産、信用又は労務を法人又は組合に出資することをいう。「この条の出資とは合名会社又は合資会社の社員としての地位、すなわち持分をいい、出資に関する証券の発行の有無を問わない。」⁶とされる。

すなわち、株式又は出資については、社員たる地位に着目し、判断がなされると考えられている。国税徴収法基本通達 35 条関係 2 は「法第 35 条第 1 項の「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、法人税法第 2 条第 10 号《同族会社の定義》の同族会社に該当するかどうかにより行うものとする。

なお、法第 35 条の株主又は社員は、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。」と明示されている。会社法 130 条は「株式の譲渡は、その株式を取得した者の氏名又は名称及び住所を株主名簿に記載し、又は記録しなければ、株式会社その他の第三者に対抗することができない。」と規定しているが、同族会社の第二次納税義務については、株式名簿の記載の有無は問われないとされる。

本論においては、同族会社の株式を中心に論ずるところであるため、出資については別稿にゆずるものとする。

3. 2 株式の換価が困難であること

株式の換価が困難である場合とは、その株式を再度換価に付してもなお買受人がないこと（国税徴収法 35 条 1 項 1 号）、その株式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（国税徴収法 35 条 1 項 2 号）と規定される。

その株式を再度換価に付してもなお買受人がないこととは、国税徴収法基本通達 35 条関係 5 に「法第 35 条第 1 項第 1 号の「買受人がない」とは、滞納処分による再度の換価をした場合において、売却決定を受けた者がいないとき及び売却決定が取り消されたときをいう。」と明示される。

その株式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については、株式会社については定款で株式の譲渡につき当該株式会社の承認を要する旨の定めをしている場合等が、該当するのかが問題となる。

国税徴収法基本通達 35 条関係 6 は「持分会社の持分は、会社法第 585 条《持分の譲渡》の規定により、他の社員の全員（業務を執行しない有限責任社員については業務を執行する社員の全員）の承諾がなければ譲渡できないから、例えば、換価前に社員のうち 1 人（業務を執行しない有限責任社員については業務を執行する社員のうち 1 人）でも換価による持分の譲渡に反対の意思表示をした場合は、法第 35 条第 1 項第 2 号に該当する。」と明示されている。

株式会社については、定款による譲渡制限について、株式又は出資の換価が困難であることに該当するのかがという問題があげられている。昭和 42 年 3 月 20 日付徴収 4 - 2（例規）「商法等の一部改正に伴う徴収事務の取扱いについて」（以下、「商法等の徴収事務」と略す。）において、「株式会社（以下「会社」という。）は、株式の譲渡（相続その他の一般承継による株式の移転を除く。以下同じ。）について、取締役会の承認を要する旨の制限を設けることができるが（（注）参照）、この譲渡制限は、滞納処分による株券の差押えおよび換価の支障とはならない（商法 204 条の 5 参照。）」（商法等の徴収事務 1）と明示する。租税実務においては、定款による譲渡制限について、国税徴収法基本通達 35 条 1 項 2 号に該当しないとして運用されている。

なお、株券が発行されていない場合については、国税徴収法基本通達 35 条関係 7 に明示されており、本論においては紙面の都合上、省略するものとする。

3. 3 資産及び負債の額

資産及び負債の額の計算は納付通知書を発する日現在における客観的に正当な時価を標準として計算することを「地方税法第拾壹条の式の第五項の法意につき案ずるに、同項に、所謂「同項の処分をするとき」とは、被告主張の如く、同族会社に対し納付通知書を交付する時を指称するものと解すべきことは、同項の文理上明らかであり、そしてまた、同項の「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称するものと解するを相当とする。」⁷とされる。

先行研究によれば「特に徴収上弊害のない限り、納付通知書を発する日の直前の決算期の貸借対照表、財産目録に依ることも妨げないであろう。」⁸とされる。

租税実務においては、調査方法として、同族会社の「資産の総額」と「負債の総額」を、同族会社の会計諸

帳簿から行うことがあげられており⁹、納付通知書を発する日の直前の決算期の貸借対照表に依ることも妨げないことには理解ができるとも考えられる。しかしながら、貸借対照表については貨幣性資産と非貨幣性資産のいずれもが含まれていることから、資産及び負債の額の計算は納付通知書を発する日現在における客観的に正当な時価と乖離することも考えられる。したがって、本論においては同族会社の第二次納税義務において、貸借対照表の価額をもって時価とすることについて論ずるものである。

3. 4 納付義務の限度の問題

同族会社の第二次納税義務についての納税義務の限度については、(資産の総額－負債の総額)÷総株主の総数×主たる納税者の有する株式等の数において算出される¹⁰。したがって、資産の総額が大きい場合あるいは負債の総額が小さい場合に、その責任の限度が大きくなるといえる。

もっとも、同族会社が負う第二次納税義務の範囲は、主たる租税の全額とされ、その責任は、主たる納税者が有する当該同族会社の株式のうち、滞納租税の法定納期限の1年以上前までに取得したものを除いたものの価額を限度とする。

したがって、同族会社が負う第二次納税義務の範囲が、第二次納税義務の限度の額より小さい場合には、第二次納税義務の範囲において責任を負うこととなる。

4. 資産及び負債の額の計算

4. 1 貸借対照表を用いる場合

4. 1. 1 資産の定義

概念フレームワークにおける資産とは「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源」¹¹と定義する。

中小企業の会計に関する基本要領における資産とは、「取得価額、すなわち、資産を取得するために要した金額を基礎として、貸借対照表に計上します（一般に「取得原価主義」といいます。）。したがって、取得した後の時価の変動は、原則として、会計帳簿に反映されません。」¹²と定義し、原則として取得原価をもって表示するものとされる。

中小企業の会計に関する指針については、これらの折衷案としての役割をもつと考えられる。

概念フレームワークがあげる資産の測定については、取得原価、市場価格、割引価値をあげており、その評価に幅があるといえる。他方で、中小企業の会計に関する基本要領における資産の測定は、取得原価としており、同族会社の採用する会計基準等において、資産の測定が異なるとすれば、課税の公平に著しく反することが考えられる。

割引価値については、利用価値があげられており、「利用価値は、使用価値とも呼ばれ、資産の利用から得られる将来キャッシュフローを測定時点で見積り、その期待キャッシュフローをその時点の割引率で割り引いた測定値」¹³とし、測定値の意味を、「仮に将来に関する期待が変わらなければ、利用価値の変動額は、この投資額に対する正常なリターンの額（資本コストに見合う額）に等しくなる」¹⁴とする。

概念フレームワークの考え方を採用する会計基準においては、将来キャッシュフローが資産の価額に表現されており、同族会社の株式の現在の時価を必ずしも表現していないと考えられる。すなわち、将来キャッシュフローは同族会社が継続的に事業を営むことにより生ずるものであるから、同族会社が何らかの理由によって継続的な事業を営むことができない場合には、当該キャッシュフローは生じないものとなる。このため、同族

会社の第二次納税義務の納付義務の限度においては、必ずしも妥当であるとはいえない。

中小企業の会計に関する基本要領については、取得原価をもって測定するものとされている。取得原価とは、「資産取得の際に支払われた現金もしくは現金同等物の金額、または取得のために犠牲にされた財やサービスの公正な金額をいう。これを特に原始取得原価と呼ぶこともある。原始取得原価の一部を費用に配分した結果の資産の残高は、未償却原価と呼ばれる。原始取得原価を基礎としていることから、未償却原価も広義にとらえた取得原価の範疇に含まれる。」¹⁵とされる。したがって、取得原価については過去の取得のために犠牲にされた財やサービスの公正な金額であるから、時価と乖離することが考えられる。したがって、第二次納税義務の納付義務の限度として用いることは必ずしも妥当でないといえる。

先行研究によれば、資産とは「(1) 企業などのある特定の経済主体に帰属する、(2) 将来の経済的便益であり、かつ (3) 貨幣額で合理的に測定できるもの」¹⁶と定義される。会計学のいう資産とは将来の経済的便益を包含しており、滞納処分換価という見地からは整合性に欠けるといえる。

滞納処分による換価とは、「差押えに係る国税を徴収するために、債権者である国が、差し押さえた財産を強制的に金銭に換えることをいう。

通常、換価といえば差押財産を売却することを指すが、広義の換価には、債権、有価証券、無体財産権等の金銭による取立ても含まれる。」¹⁷と考えられており、現在における差押財産の売却価値を意味する。本件の同族会社の第二次納税義務が成立する前提として、再度換価に付してもなお買受人がない株式（国税徴収法35条1項1号）、あるいは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株式（国税徴収法35条1項2号）であるから、本来であれば、その価額が株式の換価が困難であるから「零」となる。しかしながら、これらの株式に対する制限等は、同族会社であれば納税者がある程度、自由に設定することが考えられるため、第二次納税義務において納税義務を拡張したのである。このように考えると、差し押さえた財産を強制的に金銭に換えることができない株式であれば、本来はその価額は「零」であるが、同族会社の株主については、現況において同族会社の清算等によって、同族会社の株式が残余財産の分配を受けることとなるから、当該残余財産の分配に相当する範囲において責任を課していると考えられる。同族会社の株式について、多数の株式が、再度換価に付してもなお買受人がない株式（国税徴収法35条1項1号）、あるいは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株式（国税徴収法35条1項2号）に該当する場合に、租税回避等を目的とする法人成りであっても、株主に何らの措置ができないとすれば問題である。したがって、同族会社の第二次納税義務に係る納税義務の限度と換価が困難である株式であるという事実との均衡を図るべきである。

したがって、将来キャッシュフローを含めた資産によって、第二次納税義務に係る納税義務の限度を算出するとすれば、現在において得られるキャッシュフローではなく、現在において清算等を行っても株主が得られる残余財産とも考えにくいいため、妥当でないといえる。

同族会社の第二次納税義務における資産については、正味実現可能価額が望ましいであろう。概念フレームワークにおいて「正味実現可能価額とは、購買市場と売却市場とが区別される場合において、売却市場（当該資産を売却処分する場合に参加する市場）で成立している価格から見積販売経費（アフター・コストを含む。）を控除したものをいう。」¹⁸と定義する。測定値の意味として「正味実現可能価額は、保有する資産を測定時点で売却処分することによって回収できる資金の額を表す。しばしば、その変動額は、資産を期末に売却したら生じたはずの損益（の一部）として意味づけられている。しかし、実際には保有したまま売却していないと

きに売却価格の変動額を投資成果とみなせる状況は、限られている。ただし、予期せざる環境変化などにより、簿価が従来の意味を失うことがあり、臨時の簿価修正手続として、正味実現可能価額による再測定が意味を持つこともある。」¹⁹とする。

正味実現可能価額については、期末において資産を売却したら回収できる資金の額であるため、清算等を行った場合においても同様に回収できる資金の額であると考えられる。しかしながら、資産及び負債の額の計算は納付通知書を発する日と期末においては、異なる時点であるため、納付通知書を発する日においても資金を回収することができるに限らないとの批判があげられる。しかしながら、取得原価あるいは将来キャッシュフローの測定値に比して、納付通知書を発する日に近い期末において評価された測定値であるといえる。将来キャッシュフローについては、資産の利用から得られる将来キャッシュフローを測定時点で見積もったものであるため、正味実現可能価額に比して、期末における回収できる資金の額ではない。このため、会計上の資産の測定値については、正味実現可能価額が妥当であり、資金を売却したら回収できる資金の額が、同族会社の第二次納税義務の趣旨と最も近い測定値であると考えられる。

4. 1. 2 負債の定義

概念フレームワークにおける負債とは「過去の取引または事象の結果として、報告主体が支配している経済的資源を放棄もしくは引き渡す義務、またはその同等物」²⁰と定義する。

中小企業の会計に関する基本要領における負債とは「金銭債務や引当金等が含まれますが、このうち債務については、(2)にあるように、債務を弁済するために将来支払うべき金額、すなわち債務額で貸借対照表に計上します。」²¹と定義する。

中小企業の会計に関する指針については、これらの折衷案としての役割をもつと考えられる。

本論においては、負債については詳細の議論は避けることとする。負債の評価について、支払予定額を用いることがあげられる。「支払予定額とは、負債の返済に要する将来キャッシュフローを単純に(割引引かずに)合計した金額をいう。一般に、支払予定額という場合、債務の契約上の元本額を指すことが多い。」²²あるいは「現金受入額とは、財・サービスを提供する義務の見返りに受け取った現金または現金同等物の金額をいう。」²³のいずれかが測定値とされることが多い。

同族会社の第二次納税義務における納付義務の限度に係る負債については、納付通知書を発する日における支払予定額等を測定することが望ましいといえる。

4. 2 客観的時価を認定する場合

同族会社の第二次納税義務における資産及び負債の時価が問題となるが、客観的時価によって評価することがあげられる。

先行研究において、租税法上の時価を巡る諸問題があげられており、本論における客観的時価もどのように取り扱うかが問題となる。

先行研究によれば「第一に、法人税法・所得税法における時価は、原則として、資産を手離したときの取引価額は実現可能価額(又は正味実現可能価額)であり、資産を入手したときの取引価額は、再調達価額であると解される。保有中の経済的価値に変動が生じたときの時価は、個々の場合に応じて実現可能価額(又は正味実現可能価額)と再調達価額のいずれかが適用される。これに対して、贈与・相続課税における時価は実現可能価額としての正味実現可能価額であると解される。

第二に、法人税法・所得税法における時価としては主観的価値が根底に存在するのに対して、相続税法における時価は、主観的価値と解される余地はなく客観的価値²⁴とする。

「第九に、活発な市場の存在しない経済財の時価については、時価は見積価格であるという性格上、通常、誰もが納得するものは見いだせない。このような財産の時価評価は、個別性が強く専門的であるから専門家の登場する場面である。このような場面、例えば、納税者と課税処分庁とで評価意見が異なる場面などでは、何らかの解決策が必要であると思われる。その解決策として、例えば、税務相談官又は評価の専門官等がその調整役を担当し、中立の評価専門家からの意見聴取等をも視野に入れた問題解決の促進を図る制度導入などが検討されるべきではなからうか。」²⁵とする。

法人税法・所得税法における時価と相続税法における時価は、客観的価値に解されるのかという性質において異なっており、税目ごとに時価が異なることが予定されている。

本論における同族会社の第二次納税義務については、法人税法・所得税のように実際に資産を手離すことがないため、相続税法における時価に近い立場であると考えられる。実際に資産を手離すことがないとは、同族会社の株式を保有していること、あるいは同族会社の資産のうち固定資産については資産を手離すことが予定されていないものがあることがあげられる。いずれにしても、租税法上の時価については、一律的なものではないといえる。そのため、贈与・相続課税における時価は実現可能価額としての正味実現可能価額であると解されることがあげられていることから、本論における同族会社の第二次納税義務についても実現可能価額としての正味実現可能価額が妥当であるといえる。

また、活発な市場の存在しない経済財である同族会社の時価については、見積価格であるという性格上、通常、誰もが納得するものが見いだせないことがあげられる。同族会社の資産に固定資産がある場合には、当該固定資産の時価が問題となることから、納税者と租税行政庁とで評価意見が異なる場面が考えられ、その解決策として、例えば、税務相談官又は評価の専門官等がその調整役を担当し、中立の評価専門家からの意見聴取等をも視野に入れた問題解決の促進を図る制度導入などが検討されるべきと考えられる。

4. 3 資産及び負債の額の計算の検討

4. 3. 1 資産の額の検討

資産については、客観的時価を用いることが妥当であるといえる。貸借対照表の資産の額については、資産の評価額と正味実現可能価額とが僅かな乖離に留まる場合には、貸借対照表の資産の額を用いることはやむを得ないであろう。同族会社のすべての資産について、正味実現可能価額において測定することが困難であることも考えられ、迅速な租税行政の遂行の妨げとなりかねない。

もっとも、資産の額について、見積価格であるという性格上、第二次納税義務者と租税行政庁との間に評価意見が異なることが想定されるため、より簡便的な評価方法を法律において定めるべきであろう。第二次納税義務者は本来の納税者にはあたらないため、本来の納税者の資産及び負債を網羅的に把握していないことも考えられる。また、簿外資産などが存在する場合に、簿外資産の正味実現可能価額が問題となるが、当該簿外資産を認識していない場合もあり、第二次納税義務者と租税行政庁との間に意見のすりあわせが難しい場合も予定されている。

同族会社の第二次納税義務の性質として、有価証券の金銭による取り立てとなるが、市場性のある株式であれば市場を通じて金銭に換えればよい。換価が困難である株式においては、市場を通じて金銭に換えることが困難であり、当該株式を手放したときの取引価額を用いることができず、特殊な財産であるといえる。このた

め、市場を通じて時価を測定することができないため、主観的価値と解される余地はなく客観的価値を測定することが求められるといえる。このため、相続税法における時価に類似する時価を用いて、資産の額を測定することが妥当であるといえる。

したがって、貸借対照表の資産と同族会社の第二次納税義務の規定する資産は、異なるものであり、貸借対照表の資産を用いることが妥当ではなく、その客観的時価との乖離が僅かの場合に限り認めることが妥当である。

このため、同族会社の第二次納税義務に係る責任の限度については、より明確な規定を設けることが求められるといえる。

4. 3. 2 負債の額の検討

負債については、客観的時価を用いることが妥当であるといえる。

会計学でいう負債とは「一般、商品の購入代金の未払金（これを買掛金をいう）、銀行などから借りてきた現金（これを借入金という）など約束の期日に支払わなければならない債務である。

これらの負債に共通している特徴は、他の企業（個人を含む）に対する現在の支払義務を具体化したものであり、それは将来の一定の時間に資産の譲渡によって決済され、資産を減少させる（たとえば、借入金の返済は、資産である現金を減少させる）性質をもっているもの（経済的便益の犠牲分）であるという点にある。」²⁶ことがあげられている。

負債については、原則として現在の支払義務を具体化したものとされる。このため、同族会社が現在において支払義務のある価額が貸借対照表に表現されることとなるため、あまり問題とならないといえる。

しかしながら、貸借対照表に計上される法的債務性を有しない負債性引当金が計上されており、将来に生ずるであろう支払義務が計上されることがあるため、これらについては同族会社の第二次納税義務の規定する負債の額については、資産と同様に配慮がすることが求められるといえる。

おわりに

第二次納税義務に関する先行研究については、あまり多くの先行研究がなく「時価」について、どのように取り扱うべきかという議論についても論じられているものが少ないといえる。また、法人成りにおける先行研究についても、同様に少なく、今後はさまざまな見地から検討されることが求められる論点であるといえる。

本論においては、同族会社の第二次納税義務に限って、資産及び負債の額をどのように捉えるべきか論じたものである。

[本文註釈]

¹ 長谷川記央（2021）「特集 法人成り、個人成り、組織変更の税務」税務QA 通巻233号4-50頁、税務研究会。

² 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎（2021）『国税徴収法精解 令和3年改訂』大蔵財務協会、318頁。

³ 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎（2021）736-737頁。

⁴ 橘素子（2017）『第二次納税義務制度の実務』大蔵財務協会、26頁。

⁵ 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎（2021）348-349頁。

⁶ 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎（2021）350頁。

- ⁷ 高知地裁昭和31年3月19日・行集7巻3号610頁。
- ⁸ 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎(2021)352頁。
- ⁹ 橘素子(2017)317頁。
- ¹⁰ 橘素子(2017)317頁。
- ¹¹ 企業会計基準委員会(2006)「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第3章4項。
- ¹² 中小企業の会計に関する検討会(2012)「中小企業の会計に関する基本要領」Ⅱ. 2。
- ¹³ 企業会計基準委員会(2006)「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第4章(3-a-①)20。
- ¹⁴ 企業会計基準委員会(2006)「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第4章(3-a-①)22。
- ¹⁵ 企業会計基準委員会(2006)「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第4章(1)8。
- ¹⁶ 広瀬義州(2015)『財務会計 第13版』中央経済社、162頁。
- ¹⁷ 税務大学校(2021)「国税徴収法(基礎編)令和3年度版」税務大学校、56頁。
- ¹⁸ 企業会計基準委員会(2006)「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第4章(2-b-②)17。
- ¹⁹ 企業会計基準委員会(2006)「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第4章(2-b-②)18。
- ²⁰ 企業会計基準委員会(2006)「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第3章第5項。
- ²¹ 中小企業の会計に関する検討会(2012)「中小企業の会計に関する基本要領」Ⅱ. 2。
- ²² 企業会計基準委員会(2006)「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第4章30。
- ²³ 企業会計基準委員会(2006)「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第4章32。
- ²⁴ 浅井光政(2001)「租税法上の時価を巡る諸問題—法人税法、所得税法及び相続税法における時価の総合的検討—」税大論叢36号130頁、税務大学校。
- ²⁵ 浅井光政(2001)132頁。
- ²⁶ 広瀬義州(2015)304頁。

(参考文献)

- 浅井光政(2001)「租税法上の時価を巡る諸問題—法人税法、所得税法及び相続税法における時価の総合的検討—」税大論叢36号1-133頁、税務大学校。
- 税務大学校(2021)『国税徴収法(基礎編)令和3年度版』税務大学校。
- 橘素子(2017)『第二次納税義務制度の実務』大蔵財務協会。
- 長谷川記央(2021)「特集 法人成り、個人成り、組織変更の税務」税務QA通巻233号4-50頁、税務研究会。
- (2018a)「納税者の財産権と財産の差押解除に係る諸問題」租税訴訟学会誌第11号475-495頁、財經詳報社。
- (2018b)「納税の猶予に係る利益概念の検討」租税訴訟学会誌第11号448-474頁、財經詳報社。
- 広瀬義州(2015)『財務会計 第13版』中央経済社。
- 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎(2021)『国税徴収法精解 令和3年改訂』大蔵財務協会。