

論文

国税徴収法 38 条の第二次納税義務に関する研究
「事業譲渡」と「類似の事業」の検討

長谷川 記央

はじめに

所得税および法人税の租税実務の事業譲渡等に関する問題については、長谷川（2020）¹で取り上げられている。しかしながら、国税徴収法 38 条の第二次納税義務の問題についてはふれられておらず、「事業譲渡」あるいは「類似の事業」の定義・範囲について、先行研究が乏しいことがあげられる。

本論の問題として、私法上の「事業譲渡」は競業避止義務の有無等について明確といえる状況になく、国税徴収法の「事業譲渡」について、どのように考えればよいのか、問題となる。また、国税徴収法 38 条の「類似の事業」の範囲が明確でなく、問題である。第二次納税義務は納税義務の拡張を目的とする制度のため、より明確な規定を設けることが望ましいであろう。

このため、本論においては、国税徴収法 38 条をあげ「事業譲渡」あるいは「類似の事業」の定義・範囲について検討を行い、租税実定法あるいは会社法との異同点について検討を行うこととする。

本論の問題提起として、同族会社の第二次納税義務の範囲が不明確なことが原因で、納税者が予測できない納税義務の拡張がある。租税法律主義の見地から、明確な法律上の規定がなく、納税義務を拡張することが問題である。納税義務の拡張を目的とする第二次納税義務とする制度が、不明確な規定に基づいて拡大されることは、租税法律主義の見地から妥当でなく、納税者の財産権の侵害につながるため、論ずるものである。

1. 事業譲渡の概要

1. 1 事業の意義

事業の定義を検討するにあたり、事業譲渡については、事業用資産の譲渡の有無、競業避止義務の有無について異なる見解がある。また、当該事業用資産について、従業員・得意先の移転の有無について異なる見解がある。私法上の事業の定義が多義的であるため、どのように捉えるべきかが問題となる。

事業の意義について、先行研究²は次のようにまとめている。

事業の意義は、有機的の一体性ある組織的財産とされる。このため、単なる事業用財産や権利義務の集合は、これに該当しない。

事業の要件として、有機的の一体性ある組織的財産があげられている。

事業譲渡については、事業用資産によって営んでいた事業を引き継がせること、その限度で譲渡会社は法律上当然に競業避止義務を負うことがあげられている。他方で、事業譲渡につき、営業用財産によって営んでいた事業（営業）を引き継がせること、その限度で譲渡会社は法律上当然に競業避止義務を負うものであることの2つの要件については、不要とする学説が、近年は有力である。

他の事業譲渡の見解として、事業用資産に製造・販売等のノウハウが付随して移転されればよく、従業員・得意先の移転を伴う必要がないという見解、経済的又は経営技術的に組織化された財産であればそれで足りう

るという見解がある。

これらをまとめると、先行研究では、競業避止義務という視点と営業用財産という視点と営業用財産の範囲という視点で説明されている。

競業避止義務という視点では、競業避止義務の有無について異なる見解がある。

営業用財産という視点では、当該財産の引継ぎの有無について異なる見解がある。

営業用財産の範囲という視点では、従業員・得意先の移転を伴うのか異なる見解がある。

以上の2点から事業の意義を説明することで、事業の定義が多様であることが示される。このため、国税徴収法38条の第二次納税義務における「事業」の定義が問題となる。

国税徴収法38条の第二次納税義務における「事業譲渡」を考える場合に、競業避止義務があるものに限定されるのか、という問題が生ずる。この点については、競業避止義務の有無は、国税徴収法38条の第二次納税義務における「事業譲渡」には影響を与えないと結論づける。競業避止義務の有無は、事業譲渡であるか判断するにあたって、重要な事項であるが、当事者間の合意によるところであり、公示力が乏しいため、事実認定を行うことが困難な場合も少なくない。このため、租税行政の円滑な遂行の見地から、競業避止義務の有無は問わないと結論づける。

また、従業員・得意先の移転を伴う必要があるのかという問題がある。民法521条は「何人も、法令に特別の定めがある場合を除き、契約をするかどうかを自由に決定することができる。」と規定しており、事業譲渡を行った後に、新たな契約を行うかは自由である。また、従業員について、民法627条は「当事者が雇用の期間を定めなかったときは、各当事者は、いつでも解約の申入れをすることができる。この場合において、雇用は、解約の申入れの日から2週間を経過することによって終了する。」と規定しており、いつでも解約の申し入れをすることができるため、例えば、事業譲渡直後に従業員が雇用の解約の申し入れをした場合には、従業員との契約は終了することとなる。従業員の移転については、従業員の同意により、雇用の解約の申し入れがないことが前提となるため、事業譲受を行った者の意思に反して、従業員の引継ぎが困難な場合も考えられる。

このように、従業員・得意先の移転を伴う必要の有無が影響するとすれば、円滑な租税行政の遂行の妨げとなりかねず問題であるから、これらについては、国税徴収法38条の第二次納税義務には影響を与えないと結論づける。

なお、国税徴収法の問題について、詳細は後述するものとする。

1. 2 事業譲渡の手続き

1. 2. 1 事業の全部の譲渡を行う場合

事業を全部譲渡する場合には、反対株主に株式買取請求の機会を与えなければならない、原則として効力発生日の20日前までに、株主に対し、事業譲渡をする旨を通知しなければならない（会社法469条3項）。ただし、事業譲渡をする会社が公開会社である場合には、公告をもって代えることができる（会社法469条4項）。

なお、効力発生日の前日までに、株主総会の特別決議による承認が必要となる（会社法467条1項1号、309条2項11号）。

1. 2. 2 営業の重要な一部の譲渡を行う場合

会社法では「重要な一部」の基準が明確となり、当該譲渡により譲り渡す資産の帳簿価額が当該株式会社の総資産額として法務省令で定める方法により算定された額の5分の1を超えない場合は、会社法467条で規定

する株主総会の決議が除外されることとされており（会社法 467 条 1 項）、株主総会の手続きの有無が明確とされた。したがって、事業の重要な一部の譲渡が、譲渡資産の帳簿価額が当該財産の総資産額の 5 分の 1 を超える場合には、株主総会の特別決議が必要となる。

1. 2. 3 その他の場合

事業譲渡については、当事者間の債権契約の締結によって行われる。事業を構成する個々の権利義務が個別的に承継されるにすぎず、合併による権利義務の包括的承継とは異なることがあげられる。

1. 3 事業全部の賃貸借等の場合

会社の事業に重要な影響を及ぼすことから、事業譲渡と同様に株主総会の特別決議を要する（会社法 467 条 1 項 4 号）契約等として、事業全部の賃貸借、事業全部の経営委任、損益共通契約等の締結、変更または契約がある。

事業全部の賃貸借とは、単なる事業財産の賃貸借と異なり、事業を一括して賃貸することをいう。具体的には、賃貸会社は事業財産を所有するが、賃借会社から賃料を受領するが、事業活動は賃借会社の名義で行われ、その計算によって行われる場合がある。

国税徴収法 38 条は、滞納者から第二次納税義務者に、積極財産が移転することがもとめられるため、事業全部の賃貸借については、該当しないといえる。

事業全部の経営の委任とは、事業の損益が委任者に帰属する経営管理契約と受任者に帰属する狭義の経営委任契約に分類される。会社法 467 条 1 項 4 号の経営の委任については、いずれも包含するとされる。

事業全部の経営の委任についても、事業全部の賃貸借と同様に、滞納者から第二次納税義務者に資産が移転していないため、国税徴収法 38 条に該当しないといえる。

損益共通契約とは、他人と事業上の損益の全部を共通する契約をいう。すなわち、会社が他人と一定の計算期間内における事業上の損益を合算し、その全体の結果につき、あらかじめ合意された方法によって分配する契約をいう。

国税徴収法 36 条の規定する実質課税額等の第二次納税義務の問題が生ずるが、本論で論ずる事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務には該当しない。このため、本論においては、損益共通契約については取り上げないこととする。

1. 4 事業譲渡の効果

事業譲渡は、当事者間の債権契約として行われる。債権契約とは、当事者の合意のうえで成り立つ、会社が別の会社に一定の行為を請求する権利をいう。事業譲渡について、個別的に権利義務が承継する契約のため、引継ぎ資産および負債については、当事者双方の合意によって決定される。

なお、事業全部の譲渡が行われた場合、譲受会社も株主総会の特別決議による承認等の手続が必要となる（会社法 467 条 1 項 3 号）。

1. 5 事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務との接点

租税法が用いている概念として、借用概念と固有概念があげられる。

借用概念は、他の法律分野で用いられている概念をいう³。固有概念とは、他の分野で用いられておらず、

租税法が独自に用いている概念をいう⁴。

先行研究は、借用概念の問題として、「他の分野で用いられているのと同じ意義と解すべきか、それとも徴収確保ないし公平負担の観点から異なる意義に解すべきかの問題」⁵をあげ、「借用概念は他の法分野における同じ意義に解釈するのが、租税法律主義＝法的安定性の要請に合致している。すなわち、私法との関連で見ると、納税義務は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法が課税要件規定の中にとりこむにあたって、私法上における同じ概念を用いている場合には、別意に解すべき事が租税法規の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上における同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。」⁶とされる。

本論にとりあげる事業譲渡は、私法上、明確な定義がなされておらず、有機的一体性ある組織的財産の範囲について、学術上、見解に相違がある。

このため、国税徴収法 38 条の事業譲渡について、有機的一体性ある組織的財産の移転について、どのように考えるかが問題となる。国税徴収法 38 条の事業譲渡を、借用概念として捉えた場合に、競業避止義務の有無や従業員・得意先の移転を伴う必要の有無について、どのように考えるのが、問題となる。

このように、租税法は借用概念を用いることが予定されているが、私法上の定義が画一的でなければ、法的安定性の要請に応えることができず、租税法律主義に反するおそれが生ずるといえる。

2. 事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務

2. 1 成立要件と具体的な調査手続

2. 1. 1 成立要件

事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務は、次のすべての要件を満たした場合に成立する。

- ① 滞納国税の法定納期限の 1 年前の日後に、生計を一にする親族その他の特殊関係者のある個人又は被支配会社に事業を譲渡したこと。
- ② 事業の譲受人が同一又は類似の事業を営んでいること。
- ③ 納税者が、譲渡した事業に係る国税を滞納していること。
- ④ 徴収不足が生ずること。

2. 1. 2 調査手続

成立要件の調査手続は、法定納期限の 1 年前の日後に特殊関係者に事業を譲渡したことについて、検討することとなる。事業の譲渡については、株主総会・社員総会の議事録、譲渡契約書等の証憑書類によって、調査することがもとめられる。法定納期限の 1 年前の日後の事業譲渡であるかは、これらの書類によって、事業譲渡の日を確認することによって、調査を行う。

事業譲渡の受取人が、同一又は類似の事業を営んでいるかについては、実地調査を行うこととなる。

譲渡した事業に係る租税を滞納したかについては、「事業に係る租税＝租税の額×（租税の課税標準額－事業に係る租税がないものとした課税標準額）÷租税の課税標準額」によって計算し、調査を行う。

徴収不足であるか否かについては、主たる納税者の財産の調査を行う。この結果、主たる納税者の財産をもって、主たる納税者の租税を徴収できるかを検討する。

納税義務者を負う者に関する調査については、住民票等の公簿、実地調査、財産関係諸帳簿によって行う。

第二次納税義務の責任の限度については、通常の時価を調査することによって行う。

2. 2 第二次納税義務の手続き

国税徴収法 32 条は「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。」と規定しており、納付通知書による告知をもとめる。

納付通知書により、抽象的な租税債務を具体的な第二次納税義務を確定するという意味がある。事業を譲り受けた特殊関係者に対し、納付通知書による告知をすることによって、具体的な第二次納税義務を確定することとなる。

2. 3 国税徴収法 38 条の趣旨

先行研究⁷によれば、次のようにまとめられている。

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移転する。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いえ、譲渡人の営業によって生じた債務について、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者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、その譲受人から譲渡人の租税を徴収することができない。また、すべての事業の譲渡があった場合に、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過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、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する。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 年前の応当する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第二次納税義務を負わせることとし、徴税の適性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た。その一方で、滞納者から同一生計内で親近な関係にあるものに対して事業譲渡される場合において、会社の HP や電話窓口を変えることなく事務所のみを移転して事業を承継させる場合には、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金等が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することに至った。このため、事業に係る国税を滞納しているにもかかわらず、親近性の強い者となる者の範囲を限定した上で、事業の譲受人が同一人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。

2. 4 生計を一にする親族その他の特殊関係者のある個人又は被支配会社

生計を一にする親族その他の特殊関係者のある個人又は被支配会社については、その範囲について、どのように取り扱うかという問題があるが、本論については紙幅の都合上、概要についてふれることにする。

生計を一にする親族その他の特殊関係者の範囲は、①納税者の配偶者その他の親族で、納税者と生計を一にし、又は納税者から受ける金銭その他の財産により生計を維持しているもの、②納税者の使用人その他の個人で納税者から受ける特別の金銭その他の財産により生計を維持するもの、③納税者に特別の金銭その他の財産の提

供をしてその生計を維持させている個人、④納税者が被支配会社であるときは、その被支配会社の判定の基礎となった株主又は社員たる個人及びその者と①から③までのいずれかに該当する特殊関係がある個人、⑤納税者を判定の基礎として被支配会社に該当する会社、⑥納税者が被支配会社である場合において、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被支配会社に該当する他の会社、とされる。

②は、特別の金銭とは「給料、俸給、報酬、売却代金等の役務又は物の提供の対価として受ける金銭以外で、対価なく又はゆえなく対価以上に受ける金銭」（国税徴収法基本通達 38 条関係 6）とされる。実際の問題については、納税者の親族以外の縁故者、友人、配偶者がいる場合における配偶者と同様の関係にあるもの等であろう⁸、と述べられている。

先行研究⁹によれば、滞納者の事業から生ずる製品の販売を任され、その一部又は販売代金の一部を報酬として受け、これにより生計を維持している場合、滞納者の営む事業の使用人として滞納者から給料を受け、これにより生計を維持している場合、滞納者所有の不動産の管理を任され、その地代等の収入の全部又は一部を報酬として受け、これにより生計を維持している場合、滞納者から生計費を受け、これにより生計を維持している場合、が述べられている。

③は、「財産を譲渡している場合のほか、賃貸等により利用させている場合」（国税徴収法 38 条関係 7）を、「財産の提供して」いる場合に包含する。

2. 5 事業の譲渡に関する検討

事業譲渡について、先行研究¹⁰は「一個の債権契約で事業の全部又は一部を一体として譲渡することをいうが、一個の債権契約によらないものであっても、社会通念上同様と認められるものは、これに該当する。したがって、得意先、事業上の秘けつ又はのれん等を除外して、工場、店舗等の事業用財産だけを譲渡した場合は、この事業の譲渡には該当しない（第二次納税義務事務提要 93）」とされる。

また、第二次納税義務の性格について、先行研究¹¹は「第二次納税義務は、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ようなときにおいて、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って（答申第 3 の 1 第 2 次納税義務の拡張）、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。」とされる。

すなわち、第二次納税義務については、形式的な権利を帰属している者に対して補充的に納税義務を負わせるところであるから、外観的な判断により租税行政の円滑な遂行を図ろうとするものであるといえる。

株式会社の事業譲渡については、原則として事業の全部の譲渡又は重要な一部の譲渡につき株主総会の決議によってその契約の承認を経なければならない（会社法 467 条 1 項、468 条）。株式会社の「事業の全部」及び「事業の重要な一部」の譲渡について、株主総会の特別決議を経なかった場合には、当該契約は無効となる。このため、国税徴収法 38 条を適用することができない。よって、調査手続において株主総会の議事録によって特別決議を経て行われているかを確認することが重要となる。

他方で、1 人会社にあっては、1 人の株主の意思決定により事業譲渡を行うことが可能なため、客観的事実に基づき、事業譲渡の特別決議があったと認定できる場合には、国税徴収法 38 条の「事業の譲渡」に包含される。

第二次納税義務における事業譲渡は、私法上の事業譲渡のうち類似の事業に限られている。ここでいう類似の事業とは「譲り受けた事業につき重要な事業活動の施設又は態様の変更をその事業内容に加えることなく事業活動が行われているような場合のその譲受け後の事業をいう。」(国税徴収法基本通達 38 条関係 11) と、明示する。先行研究は「旅館が料亭となり、カフェがバーとなった場合等社会通念上の類似する事業をいう。」¹² とし、社会通念によって判断されるとする。しかしながら、社会通念上の問題とした場合、納税者間における社会的責任に齟齬が生ずることが予定され、問題である。先行研究があげる旅館が料亭となり、カフェがバーとなった事例とは、形式的に業態を変更したにすぎない場合と考えられる。

2. 6 第二次納税義務の責任の限度に関する検討

第二次納税義務の責任の限度が、譲受財産の価額としている。ここでいう譲受財産とは「譲受けに係る事業に属する積極財産をいい(平成 23.2.22 東京高判参照)、事業の譲受け後に取得した財産は含まれない。」(国税徴収法基本通達 38 条関係 16) とされ、「事業譲渡を受けた時における譲受けに係る事業に属する積極財産の価額をいう。」(国税徴収法基本通達 38 条関係 17) と明示される。これらを総合的に鑑みると、譲受財産について、大規模修繕等が行われて積極財産の価値が増加したとしても、当該増加した価値については、責任限度に包含されない。

このため、類似の事業について、重要な事業活動の施設又は態様の変更をその事業内容に加えることなく事業活動が行われている場合について、旅館が料亭となり、カフェがバーとなった場合等をあげ、社会通念上類似の事業とすることが述べられている。他方で、旅館が料亭となり、カフェがバーとなった場合等で、重要な事業活動の施設に大規模修繕等が行われた場合には、社会通念上類似の事業となるのか、という疑問が生ずる。

これに対して、①譲受財産の価額は、事業譲渡を受けた時の時価であり、大規模修繕等が行われたことによる付加価値は除外されるのであるから、第二次納税義務には影響を与えないとする考え方(以下、「広義説」とする)と、②大規模修繕等が行われた場合に、重要な事業活動の施設に変更が生じ、事業内容に変更を与えるものであるから、類似の事業には包含されないとする考え方(以下、「狭義説」とする)があげられ、租税実務においては広義説が採用される。

たしかに、広義説はその判断時期については、事業の譲り受けた時点における時価であるため、その責任の限度は限られている。また、事業を譲り受けた後に、第二次納税義務を回避するために、事業活動の施設等に大規模修繕等を行うことが考えられる。このため、類似の事業については、広義に捉えることによって、第二次納税義務の回避を妨げることが望ましいと考えられる。また、国税徴収法 38 条は、「同一又は類似の事業を営んでいる場合」と規定しているところから、同一の事業に限定しておらず、あえて「類似の事業」をあげていることから、その範囲は広義に捉えるべきであると考えられる。

狭義説については、社会通念上の類似の事業と考えた場合に、いたずらに類似の事業が広義と捉えられ、事業内容の変更があるにもかかわらず、第二次納税義務が課されるおそれがある。このため、類似の事業については、狭義に捉え、重要な事業活動の施設又は態様の変更があり、事業内容に影響を与えるような場合には、第二次納税義務は生じないと解することが望ましいと考えられる。

本論においては、狭義説が妥当であると結論づける。なぜなら、譲り受けた事業につき重要な活動の施設又は態様の変更がある場合、例えば、大規模修繕等を行った譲り受けた事業を継続した場合に、事業の譲受人は、資本の投下を行うという事業リスクを負うことになる。このような事業リスクを負った譲受人は、形式的に譲受人に財産が帰属している場合とはいいきれず、第二次納税義務制度の趣旨に合致していないと考えられる。

しかしながら、当該大規模修繕等の費用について、事業の譲渡人が事業の譲受人に贈与するなど、実質的に事業リスクを負っていない場合には、形式的に譲受人に財産が帰属している外観があることから、類似の事業に包含すべきではないか、という批判的な見解もあげられる。類似の事業とは、形式的に譲受人に財産が帰属した場合を外観的に判断するための成立要件であるから、旅館の施設をそのまま料亭にした場合やカフェの施設をそのままバーにした場合には、類似の事業に包含されることを意味すると解することが望ましい。このため、形式的に譲受人に財産が帰属している場合には、事業の譲受の目的物に大規模修繕等が行われず、ある程度、そのまま利用されていることが想定される。このような場合には、類似の事業に包含することが、第二次納税義務の趣旨に合致するといえる。

また、国税徴収法基本通達 38 条関係 11 は、「類似の事業」について「譲り受けた事業につき重要な事業活動の施設又は態様の変更をその事業内容に加えることなく事業活動が行われているような場合のその譲受け後の事業」と明示し、その範囲を限定している。国税徴収法 38 条が「その譲受人が同一又は類似の事業を営んでいる場合」と規定しているのに対し、類似の事業の範囲について国税徴収法基本通達 38 条関係 11 に制限を加えているようにも考えられる。また、類似の事業の判定の時期について、「納付通知書を発する時の現況」（国税徴収法基本通達 38 条関係 12）と明示されており、事業を譲り受けた時ではないことから、事業を譲り受けた時から納付通知書を発する時の間に、重要な事業活動の施設又は態様の変更があり、事業内容に加えることによって事業活動が行われているような場合のその譲り受け後の事業は、国税徴収法 38 条には包含されないであろう。

したがって、租税法律主義の見地から、類似の事業を社会通念上に委ねることは妥当でなく、類似の事業とはどのようなものか、明確にすべきであるといえる。

3. 第二次納税義務における事業譲渡の問題

3.1 事業譲渡の共通点

事業譲渡の定義については、有機的一体性ある組織的財産が移転すること、当事者間の債権契約であることが、共通している。

例えば、個々の固定資産の売却については、事業譲渡には含まれないことが共通する。

私法上の事業譲渡の定義については、必ずしも明確とされておらず、競業避止義務の有無などについては、学説上、争いがある¹³。また、事業用資産に製造・販売等のノウハウが付随して移転されればよく、従業員・得意先の移転を伴う必要がないという見解¹⁴、経済的又は経営技術的に組織化された財産であればそれで足りうるという見解¹⁵がある。

国税徴収法 38 条の第二次納税義務における「事業の譲渡」については、私法上の学説に争いがある事柄について、どのような立場をとるのか問題となる。

これらをまとめると、事業譲渡の共通点として、少なくとも事業用資産に製造・販売等のノウハウが付随して移転されること（あるいは、経済的又は経営技術的に組織化された財産が移転されること）によって、有機的一体性ある組織的財産が移転することがあげられる。

また、株主総会の特別決議を経なかった場合には契約が無効となることから、国税徴収法 38 条の事業の譲渡に該当しないこととなり、共通的な取扱いがなされている。

3. 2 事業譲渡の相違点

第二次納税義務制度は「形式的に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、徴収手続の合理化を図るために認められている制度」¹⁶をいう。

第二次納税義務の拡張として、国税徴収法38条が定める事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務があげられている。

私法上の事業譲渡のうち、生計を一にする親族その他の特殊関係者のある個人又は被支配会社が事業を譲り受けた場合に限定しており、国税徴収法38条の第二次納税義務は、私法上の事業譲渡より狭義と捉えられている。

また、私法上の事業譲渡のうち、「その譲受人が同一又は類似の事業を営んでいる場合」に限って、国税徴収法38条の事業譲渡が問題となるため、国税徴収法38条の第二次納税義務は狭義に捉えられている。

3. 3 第二次納税義務と法人税の共通的な問題

法人に事業譲渡された場合には、原則として引き継ぎ資産・負債を時価評価し、当該差額を譲渡損益として計上する（法人税法22条）。

国税徴収法基本通達38条関係17は、譲受財産の価額を「事業譲渡を受けた時における譲受けに係る事業に属する積極財産の価額」と定義している。このため、国税徴収法38条の責任の限度額は、法人に計上された引継ぎ資産の価額が参考となる。なお、法人税法上の時価と、国税徴収法上の時価は必ずしも一致せず、国税徴収法上の時価は、実際の徴収可能額を意味する。

いずれにしても、法人税法上の時価と国税徴収法の時価の問題があり、時価をどのように算定するかが、問題となる。

3. 4 第二次納税義務と所得税の共通的な問題

個人間の事業譲渡の場合には、引継ぎ資産・負債について、原則として実際の譲受価額によって、評価する。法人税とは異なり時価で評価されない。このため、譲受財産の価額と帳簿価額が乖離することが予定される。

ただし、「時価より著しく低い」価格を、譲渡価額とした場合には、時価との差額につき、原則として贈与税が課税される（相続税法7条）。

個人間の事業譲渡については、譲渡人に原則として譲渡所得が生ずることとなる（所得税法33条2項）。しかしながら、例外的に、事業所得あるいは雑所得として取り扱われることがあるため、課税関係が複雑となる。

また、無償又は低額譲渡の場合には、贈与税が問題となるため、譲渡所得が生じた際に、結果的に時価の確認が必要となる。このため、法人税法と同様に時価の問題が生ずるといえる。

3. 5 第二次納税義務における問題

国税徴収法の目的は、「この法律は、国税の滞納処分その他の徴収に関する手続の執行について必要な事項を定め、私法秩序との調整を図りつつ、国民の納税義務の適正な実現を通じて国税収入を確保することを目的とする。」（国税徴収法1条）と規定している。

先行研究¹⁷によれば、この法律の目的を、私法秩序の尊重、徴収の合理化、国税収入の確保をあげる。徴

収の合理化とは、徴収機関の側におけるもののみならず、納税者の側からの納税義務の実現の適正化をいうものである。この趣旨から、第二次納税義務の拡張及び合理化があげられる。

また、国税収入の確保は、「以上のような私法秩序の尊重及び徴収の合理化という理念に基づき合理的に整備された制度を通じて窮極的に達成すべき目的である。」¹⁸とされる。

第二次納税義務の制度は、財産の帰属が形式的には第三者となっているが、実質的には納税者の責任財産に属すると認めても公平を失しないような場合において、形式的な権利の帰属を否認して私法秩序を乱すようなことを避け、法律関係はそのままにして第三者を法律上補助的な納税義務者として、本来の納税者収するのと同じ実効をあげる制度¹⁹をいう。

事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務は、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、自主納付がない限り、その譲受人から譲渡人の租税を徴収することができない。商法は、営業を譲り受けた商人が「譲渡人の商号を引き続き使用する場合には、その譲受人も、譲渡人の営業によって生じた債務を弁済する責任を負う。」(商法 17 条 1 項)と規定する。このため、営業を譲渡した場合に、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相手を保護する見地から、譲渡人の営業によって生じた債務について譲受人も責任を負う。

このため、国税徴収法 38 条は「事業を譲渡」した場合に、第二次納税義務を負わせる。事業譲渡にあたっては、有機的の一体性ある組織的財産の移転によってなされることとされ、事業用資産に製造・販売等のノウハウが付随して移転されればよく、従業員・得意先の移転を伴う必要がないという見解、経済的又は経営技術的に組織化された財産であればそれで足りうるという見解があげられている。このような見解にたてば、商号を継続的に利用するか否かは、譲受人が選択することも可能である。商法 17 条の規定する商号の譲渡と、私法上の事業譲渡とは必ず一致するとはいえない。国税徴収法 38 条の事業譲渡と商法 17 条の規定する商号の譲渡について、私法上の事業譲渡と同様に一致するとはいえない。また、国税徴収法 38 条は、譲受人が同一又は類似の事業を営んでいる場合に限って、第二次納税義務を負わせる。このため、国税徴収法 38 条の事業譲渡について、どのように捉えるかが問題となる。

3. 6 類似の事業の定義に関する問題

類似の事業の定義については、「事業」と「類似」をどのように捉えるかが問題となる。したがって、これらについて論ずる。

「事業」については、前述したように、会社法上、有機的の一体性ある組織的財産であるとされる。このため、単なる事業用財産や権利義務の集合は、これに該当しない。

会社法上の見解として、競業避止義務について負うとされる見解と、必ずしも負わないとする見解があり、事業用資産に製造・販売等のノウハウが付随して移転されればよく、従業員・得意先の移転を伴う必要がないという見解、経済的又は経営技術的に組織化された財産であればそれで足りうるという見解、がある。

競業避止義務については、競業避止義務の有無は問題とならないと結論づける。その理由として、競業避止義務の有無は、事業譲渡であるか判断するにあたって、重要な事項であるが、当事者間の合意によるところであり、公示力が乏しい。このため、競業避止義務が無いことを理由に、国税徴収法 38 条の事業譲渡に該当しないとすると、調査手続において競業避止義務の有無について確認しなければならないが、競業避止義務の有無を確認することは難しい。したがって、競業避止義務が無い有機的の一体性ある組織的財産の移転であることを理由に、国税徴収法 38 条の事業譲渡に該当しないと結論づけることは、妥当ではない。

租税債権には、自立執行権が与えられているが、その理由として「徴収は大量性、反復性を有し、あまりに煩雑な手続を要求することがはなはだしく困難であること等の点を考慮し」²⁰たことがあげられている。すなわち、徴収は、大量性、反復性を有しているから、租税行政の円滑な遂行を図ることがもめられている。にもかかわらず、当事者間の合意による競業避止義務の有無まで、確認をもとめるとすれば、租税行政の円滑な遂行の妨げとなりかねない。事業譲渡は、事業を構成する個々の権利義務が個別的に承継されるため、個々の資産の権利義務を個別的に承継させる書類が作成され、実質的に事業譲渡となることが考えられる。このような場合には、取引の実態について、複数の証憑書類等で判断されることとなるが、あえて競業避止義務に関する取り決めを書類にせず、あたかも競業避止義務が無いかのような外観を創出することが考えられる。競業避止義務が無いかのような外観が創出された場合に、競業避止義務のある事業譲渡であることを調査手続で確認しなければならないとすれば、租税行政の円滑な遂行の妨げとなる。

したがって、競業避止義務については、国税徴収法38条の事業譲渡であるかの参考となる事柄にすぎないと結論づける。

次に、従業員・得意先の移転がなければならないのか、という問題がある。

従業員の移転については、事業譲渡における労働契約の承継は、労働条件や労働環境等に大きな影響を及ぼすことがあり、労働者の保護のため、譲渡会社と譲受会社との合意に加えて、譲渡会社は労働者の個別の承認(民法625条1項)を得る必要がある。国税徴収法38条の事業譲渡につき、従業員の移転がもめられるとすれば、労働者の個別の承認の有無を確認しなければならず、調査手続が煩雑となる。

他方で、譲受人は給与所得に対し源泉徴収票の交付を行う義務を負うから、これらの書類をもって、労働者の個別の承認を確認できるという批判的な見解があげられる。しかしながら、多数の給与所得者の移転があった場合に、これらの書類を確認することは煩雑であり、また、労働者の個別の承認が得られなかった従業員がいる場合に、どの程度の従業員の移転があれば、事業譲渡といえるのか、という問題が残る。したがって、租税行政の円滑な遂行を図るため、従業員の移転については問題とならないと結論づける。

得意先の移転については、得意先と譲受人が契約締結に至るか、という問題が生ずる。民法521条は「何人も、法令に特別の定めがある場合を除き、契約をするかどうかを自由に決定することができる。」と規定しており、得意先は譲受人と契約をするかを自由に決定することができる(契約自由の原則)。このため、事業譲渡を機に、同業他社と契約を行い、譲受人と契約を行わないことが考えられる。従業員の移転と同様に、事業譲渡の当事者間の合意においては、移転の意思があったとしても、その相手方が合意しなければ、移転することができない。このため、国税徴収法38条の事業譲渡につき、得意先の移転の有無が影響を与えるとすれば、租税行政の円滑な遂行の妨げとなるため、問題とはならないと結論づける。仮に、事業譲渡につき、得意先の移転がなければならないとすれば、得意先の科目内訳書等によって、移転の有無が確認できるという批判的な見解も考えられるが、従業員の移転と同様に、どの程度、得意先が移転していればよいのか、という問題が生ずるため、妥当でないといえる。

経済的又は経営技術的に組織化された財産であればそれで足りうるという見解については、国税徴収法38条の事業譲渡に近い考え方であるといえる。

なぜなら、国税徴収法基本通達38条関係16は、「譲受財産」は譲受けに係る事業に属する積極財産と明示しており、金銭的価値のある財産とする。金銭的価値のある財産に限った場合に、滞納処分が可能な金銭的価値のある財産と考えると妥当である。たとえば、「のれん」あるいは「営業権」については、費用性資産であり、具体的に「のれん」あるいは「営業権」そのものに滞納処分をすることができず、有機的一体性ある組織的財

産のうえに「のれん」あるいは「営業権」に成り立つものである。したがって、それ自体を換価することができないため、「のれん」あるいは「営業権」は包含されないといえる。

有機的一体性ある組織的財産を、経済的又は経営技術的に組織化された財産とした場合に、経済的に組織化された財産を金銭的に価値がある組織化された財産と考えられるため、国税徴収法基本通達 38 条関係 16 が積極財産に限定していることから、国税徴収法 38 条と首尾一貫する。経営技術的に組織化された財産を超過収益力が生ずる組織化された財産とした場合に、「のれん」あるいは「営業権」を生ずる組織的財産と捉え、具体的な引継ぎ資産であるとすれば、国税徴収法 38 条と首尾一貫する。しかし、「のれん」あるいは「営業権」のみを譲受財産と捉えた場合には、国税徴収法 38 条と首尾一貫しないと考えられる。

このように、国税徴収法 38 条の事業譲渡は、私法上の事業譲渡が画一的な定義がなく、借用概念を用いることが難しいといえる。このため、国税徴収法 38 条において、事業譲渡について、明確な定義を規定すべきである。

「類似」については、どの程度の範囲が類似といえるのかが問題である。例えば、課評 2-35 令和 4 年 8 月 4 日付「令和 4 年分の類似業種比準価額計算上の業種目及び業種目別株価等について」において、業種目が明示されており、業種目を大分類、中分類、小分類に分類する。電気工事業と建築工事業の場合、大分類であれば、いずれも建設業のため類似の事業と考えられる。中分類であれば、設備工事業と総合工事業と異なる分類のため、類似の事業とは考えられないといえる。

しかしながら、国税徴収法 38 条は「類似の事業」と規定しており「類似の業種」とは規定していないため、業種によって判断することは妥当でない。ただし、「類似の事業」は、通常は同業種であるといえる。先行研究は「旅館が料亭となり、カフェがバーとなった場合等社会通念上の類似する事業をいう。」²¹をあげている。

旅館と料亭は、大分類において、宿泊業、飲食サービス業に分類されており、旅館は、その他の宿泊業、飲食サービス業になり、料亭は、専門料理店となる。このため小分類では、類似業種ではないといえる。

カフェとバーは、小分類のその他の飲食店に該当し、いずれも類似業種となる。

先行研究は、「類似の事業」は必ずしも類似業種でなくてもよいと結論づけているようにも考えられる。しかしながら、類似の事業であれば、類似の業種で事業を行うことが通常であるから、旅館と料亭については、類似の事業であるかは疑問である。

仮に、これらが類似の事業であるとすれば、類似業種と考えられ、相続税及び贈与税の申告のため、取引相場のない株式を原則的評価方法の一つである類似業種比準方式により評価する場合に、その算定に必要な業種目別の 1 株当たりの配当金額、利益金額、簿価純資産価額及び株価について、同様に評価すべきである。

このように「類似の事業」については、明確な規定がなく、どのような範囲かが問題となる。前述したように、広義説と狭義説が考えられるが、本論においては狭義説が妥当であると結論づける。なぜなら、先行研究のように、必ずしも業種すら問われず「類似の事業」とされた場合に、その範囲が広く及ぶことが考えられる。

広義説の立場は、譲受財産の価額が、「事業譲渡を受けた時における譲受けに係る事業に属する積極財産の価額」（国税徴収法基本通達 38 条関係 17）に限られており、その責任が限定的である。譲受人が、事業を引き継ぐため、大規模修繕等が行われた場合であっても、当該修繕による付加価値は考慮されず、問題は小さいと考えられる。

狭義説は、譲受財産の価額が、事業譲渡を受けた時とされており、責任の限度が明確とされているものの、事業譲渡後、大規模修繕等が行われた場合に、当該修繕前の財産が原形を留めていない場合もあり、当該修繕前の財産の価額を算定することが困難である。他方で、国税徴収法基本通達 38 条関係 11 は「類似の事業」を「譲

り受けた事業につき重要な事業活動の施設又は態様の変更をその事業内容に加えることなく事業活動が行われているような場合のその譲受け後の事業」と明示している。「類似の事業」の範囲に、重要な事業活動の施設又は態様の変更があり、その変更を事業内容に加える事業活動が含まれないとし、その範囲を狭義に捉えているといえる。

本論においては、事業の譲受人が、事業リスクを負うような大規模修繕等を行った場合には、国税徴収法38条の「同一又は類似の事業」には含まれないと結論づける。譲受財産の価額の評価にあたって、大規模修繕等が行われた場合に、当該修繕前の時価を算定することが困難な場合もあり、かえって、租税行政の円滑な遂行の妨げとなりかねない。したがって、「類似の事業」については、狭義に捉えることが妥当である。

おわりに

事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務については、私法上の事業譲渡と国税徴収法38条の事業譲渡の定義が同じであるのか、という問題がある。私法上の事業譲渡の定義が、画一的な定義でないため、国税徴収法38条が私法上の事業譲渡を借用することは難しく、固有概念を用いるほかないといえる。

また、「類似の事業」に該当するか否かについては、具体的な判断基準が設けられておらず、社会通念上の判断とされるが、類似業種のあげる業種目によっても判断できず、問題である。また、事業を譲り受けた特殊関係者が、譲受財産を利用して異なる業種の事業を営むにあたり、大規模修繕等が行われた場合に、どのように取り扱うかが問題となるが、大規模修繕等を行う前の譲受財産は、納付通知書を発する時には存在していないため、時価の算定が困難な場合も考えられる。したがって、譲受人が事業リスクを負うような資本の投下を行った場合には、形式的な資産の移転とは考えにくいいため、「類似の事業」には包含されないと結論づけることが妥当である。

いずれにしても、国税徴収法38条の規定については、「事業譲渡」あるいは「類似の事業」の定義が不明確であるため、租税行政の円滑な遂行を妨げず、法律の規定をもって、より明確にすべきである。また、徴収職員の調査手続の負担を配慮した定義がなされ、租税行政の円滑な遂行が図られるようにすべきである。

[本文註釈]

- ¹ 長谷川記央（2020年）「Webサイト自体の売買における税務上の取扱い」税務QA通巻217号36-41頁、税務研究会。
- ² 江頭憲治郎・中村直人（2012年）『論定体系 会社法4 株式会社Ⅳ、持分会社』第一法規、8-11頁。
- ³ 金子宏（2021年）『租税法』弘文堂、126頁。
- ⁴ 金子宏（2021年）126頁。
- ⁵ 金子宏（2021年）127頁。
- ⁶ 金子宏（2021年）127頁。
- ⁷ 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎共編（2021年）『国税徴収法精解』大蔵財務協会、370頁。
- ⁸ 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎共編（2021年）373頁。
- ⁹ 橘素子（2017年）『全訂版 第二次納税義務制度の実務』大蔵財務協会372-373頁。
- ¹⁰ 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎共編（2021年）376頁。
- ¹¹ 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎共編（2021年）317-318頁。

- ¹² 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎共編（2021年）376頁。
- ¹³ 江頭憲治郎・中村直人（2012年）『論定体系 会社法4 株式会社Ⅳ、持分会社』第一法規、8-11頁。
- ¹⁴ 江頭憲治郎（2009年）『株式会社』有斐閣、871-872頁。
- ¹⁵ 大隅健一郎・今井宏・小林量（2010年）『新会社法概説』有斐閣、316頁。
- ¹⁶ 橘素子（2017年）25頁。
- ¹⁷ 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎共編（2021年）103-104頁。
- ¹⁸ 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎共編（2021年）103頁。
- ¹⁹ 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎共編（2021年）112頁。
- ²⁰ 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎共編（2021年）30頁。
- ²¹ 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎共編（2021年）376頁。

（参考文献）

- 江頭憲治郎（2009年）『株式会社』有斐閣。
- 江頭憲治郎・中村直人（2012年）『論定体系 会社法4 株式会社Ⅳ、持分会社』第一法規。
- 大隅健一郎・今井宏・小林量（2010年）『新会社法概説』有斐閣。
- 金子宏（2021年）『租税法』弘文堂。
- 新会社法務研究会編（2006年）『Q & A 新会社法の実務』新日本法規。
- 税務大学校（2022年）『国税徴収法（基礎編）』税務大学校。
- 橘素子（2017年）『全訂版 第二次納税義務制度の実務』大蔵財務協会。
- 長谷川記央（2022年）「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」
秀明大学紀要第19号、55-64頁。
- （2022年）「国税徴収法39条の第二次納税義務と認定賞与の問題 会社法と税法の研究を中心として」
高崎経済大学論集64巻3号141-162頁。
- （2020年）「Webサイト自体の売買における税務上の取扱い」税務QA通巻217号36-41頁、税務研究会。
- （2018年）「納税者の財産権と財産の差押解除に係る諸問題」租税訴訟第11号、448-474頁。
- 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎共編（2021年）『国税徴収法精解』大蔵財務協会。