

租税債権の執行における法人格否認の法理の適用について —— いわゆる「近畿エクスプレス事件」に素材を求めて ——

金 山 剛

目 次

1. はじめに	63頁
2. 近畿エクスプレス事件	64頁
2. 1 [事実]	64頁
2. 1. 1 概要	64頁
2. 1. 2 当事者の主張	65頁
2. 2 [判決の要旨]	66頁
3. 検討 法人格否認の法理	67頁
3. 1 [租税法領域への展開]	67頁
3. 1. 1 概 括	67頁
3. 1. 2 裁判例の流れ	68頁
3. 1. 3 総 括	72頁
4. 租税滞納処分における法人格否認の法理の適用	73頁
4. 1 [近畿エクスプレス事件判決の意義]	73頁
4. 2 [滞納処分への適用]	74頁
4. 3 [会計との関係]	75頁
5. 結びに代えて	76頁

1. はじめに

我が国の最高裁が昭和44年2月27日に、それまでの法解釈の枠を越えて「法人格否認の法理」を採用¹⁾して以来、この法理を適用した判例は積み重ねられ、近時は商法以外の法領域においてもほぼ定着した概念となっている。

平成8年2月21日、神戸地裁第2民事部は、債権差押処分取消等請求事件（以下「近畿エクスプレス事件」という。）の判決において租税法領域に「法人格否認の法理」を適用した。

一方、租税法領域において明文の法的根拠に基づくことなく、安易にこの法理を適用することには、租税法律主義の下における法的安定性および予測可能性という観点から、その適否についての議論は分かれるところである。

本稿は、いわゆる「近畿エクスプレス事件」で租税債権の執行において適用された「法人格否認の法理」について、その意義をも含め、考究するものである。

¹⁾ 最1小判昭和44年2月27日（民集23巻2号511頁）

なお、本件については、既に拙稿「法人格否認の法理の税法領域への適用に関する一考察」札幌学院大学大学院法学研究科研究紀要第2号1頁以下(1997)の中で取り上げ検討したことがある。

上記論文は、租税法領域における「法人格否認の法理」適用の可否を含むこの法理の租税法上の解釈論を展開したものであった。本稿は、上記論文を踏まえ、さらに異なった視角からの議論をも展開したいと考えている。

2. 近畿エクスプレス事件

〔神戸地裁平成8年2月21日第2民事部判決・請求棄却(確定)、平成4年(行ウ)第27号、債権差押処分取消等請求事件(訟務月報43巻4号163頁)〕

2. 1 〔事 実〕

2. 1. 1 概 要

本件は、Y₁(被告、神戸税務署長)が、訴外K(近畿運輸株式会社)に対する滞納国税徴収のため、X(原告、近畿エクスプレス株式会社)の訴外N(日本通運株式会社)に対する債権を差し押さえてその取立を行ったところ、Xが、右差押えはXの財産をKの財産と誤認してなされた違法なものであるとして、Y₁に対して右差押処分の取消しを、Y₂(被告、国)に対して主位的には右差押処分によって被った国家賠償を、予備的には右差押えと取立による不当利得の返還を求めた事件である。

基礎となる事実、次の通りである。

- ① 訴外S(三急運輸株式会社)は、昭和28年7月30日、営業目的を陸上における貨物の輸送事業、代表取締役を訴外A(鎌田俊治)として設立登記がなされた。同社は昭和59年11月21日付で一般区域貨物自動車運送事業(以下本件事業という。)の免許を取得した。
- ② Sは、昭和58年3月23日に300万円増資し、同年5月28日、訴外B(小見山賀根雄)が同社の取締役および共同代表取締役に就任したが、同人は、昭和59年12月7日、これを辞任した。
- ③ Sは、昭和61年2月28日、Kに商号を変更し、代表取締役にBが単独で就任し、Aは代表取締役を辞任した。

なお、平成3年6月24日、BがKの代表取締役および取締役を昭和62年6月30日に退任した旨の登記が経過された。

- ④ Xは、平成2年3月27日、一般区域貨物自動車運送事業を営業目的とし、代表取締役にBが就任して設立登記がなされた。

Kは、同年4月24日、Xに本件事業の免許を譲渡した。

近畿運輸局長は、同年7月31日、譲渡人をK、譲受人をXとする本件事業免許の譲渡および譲受を認可した。

- ⑤ Y₁は、Kに対する滞納国税徴収のため、平成3年6月19日、別紙差押債権目録（略）に記載する債権を差し押えた。（以下本件差押処分という。）
- ⑥ 本件差押処分後Y₁は、N神戸支店から平成3年7月1日、337万4280円を同月31日、98万5745円をそれぞれ取り立てた。
- ⑦ Xは、平成3年8月16日、Y₁に対し本件差押処分につき異議申立を行ったが、Y₁は、同年11月15日、却下の決定をした。

Xは、同年12月13日、国税不服審判所長に対し、審査請求をしたが、同所長は、平成4年2月25日、右請求を却下する旨の裁決を行い、同裁決書謄本は、同年3月5日、Xに送達された。

そこでXは、神戸地裁に本件差押処分の取消を求める訴えを提起した。

本件の争点は、Y₁に対して本件差押処分の取消しを求める訴えにつき、(1)Xに訴えの利益があるか、および(2)本件差押処分は違法か、の二点であるが、ここでは、主として、本稿のテーマに直接関係する(2)について述べることにする。

2. 1. 2 当事者の主張

争点(2)についてXは以下のように主張した。

「KとXは別法人である。すなわち、Kは、AがSを経営していた当時の杜撰な経理処理により昭和62年3月期決算以降、貸借対照表を作成することができなかったため、白色申告を余儀なくされ、金融機関からの借入れも困難で、A経営当時の簿外債務の債権者から請求を受けるおそれがあったことから、Bが、厳しい経営環境に対応すべく従業員により積極性を持たせた新会社を設立して再出発しようとしてXを設立したものであって、XはKの債務を免れるために設立されたものではない。

そして、KとXが別法人であることは、両社それぞれの商業登記簿謄本から明らかであり、また、NもKとXが別法人であることは承知していた。

したがって、本件差押処分はXの財産をKの財産と誤認してなされた違法なものである。

仮にXがKの債務を免れるために設立されたとしても、いわゆる法人格否認の法理は、本来、私人間の債務関係において取引の相手方を保護するために形成されたものであり、権力関係の側面を有する租税法律関係には適用できない。

また、滞納処分の対象となる財産は、そもそも滞納者に帰属するものでなければならないが、法律に定めがないのに、法人格否認の法理という不確定概念を用いて、別法人を実質上同一法人としてその財産を滞納者に帰属すると認めて滞納処分の対象とするのは、租税法律主義の原則に反し違

法である。

さらに、民事訴訟法上及び民事執行法上は法人格否認の法理が適用されないとするのが通説判例であり、滞納処分手続も訴訟手続および強制執行手続と同様に、制定法主義を基調とする手続の明確性、安定性が要請されるのであるから、滞納処分手続においても、法人格否認の法理は適用されないと解すべきである。

したがって、仮にXがKの債務を免れるために設立されたとしても、いわゆる法人格否認の法理の援用の下になされた本件差押処分は違法である。

よって、Xは、Y₂に対し、主位的には国家賠償法1条1項による損害賠償請求として、予備的に民法703条による不当利得の返還として、請求の趣旨のとりの金員の支払を求める。」

これに対してY₁らは次のように反論、主張した。

「Y₂（所轄庁Y₁）は、平成3年6月19日現在、別紙租税債権目録記載のとおり、Kに対して租税債権を有していた。

Y₁は、N神戸支店等の調査結果などから、同支店における運送取引は、Kに帰属するものと認めて、平成3年6月19日、国税徴収法62条に基づき本件差押処分をした。

すなわち、XとKは、代表者、営業所、従業員とも全く同一であるうえ、Kは、株主総会における特別決議を経ずして本件事業の免許をXに譲渡されていること、X設立の際の株式払込金は、すべてBが払い込んだこと、Xが取引先などには社名変更届を出していることなどから、Xは、本件租税債務をはじめ、Kの債務を免れる目的で法人格を濫用して設立されたものである。

したがって、Xは、Kとは別法人であると主張することは許されない。そして、この法人格否認の法理は、租税法律関係においても適用されるべきであり、この法理は、憲法30条、84条にいう法律に内在するものであって租税法律主義に反しないし、本件では、本件差押処分の対象となった債権の帰属が問題となっているのであって、民事訴訟法・民事執行法適用の場合とは異なる。

よって、本件差押処分には何ら違法性もなく、Y₁及び神戸税務署徴収職員らに故意、過失はない。

以上のとおり、Y₂が本件差押処分の取立てにより受け取った金員には法律上の原因があり、不当利得ではない。」

2. 2 【判決の要旨】

神戸地裁はY₁の主張を認め、次のように述べた。

「株式会社が商法の規定に準拠して比較的容易に設立されうることにより、取引の相手方からの債務履行請求手続を誤らせ時間と費用とを浪費させる手段として、旧会社の営業財産をそのまま流用

し、商号、代表取締役、営業目的、従業員などが旧会社のそれと同一の新会社を設立したような場合には、形式的には新会社の設立登記がなされていても、新旧両会社の実質は前後同一であり、新会社の設立は旧会社の債務の免脱を目的としてなされた会社制度の濫用であって、このような場合、会社は右取引の相手方に対し、信義則上、新旧両会社が別人格であることを主張できず、相手方は新旧両会社のいずれに対しても右債務についてその責任を追及することができるものと解するのが相当である」(最高裁判所昭和43年(オ)第877号同44年2月27日第1小法廷判決・民集23巻2号511頁参照)。

「Xは、平成2年3月27日、前記のような目的、経緯のもとに設立され、形式上はKと別異の株式会社の形態を採ってはいるけれども、KとXはその実質が前後同一であり、Xの設立はKの債務の免脱を目的としてなされた法人格の濫用であるというべきである。」

「国税滞納処分においては、国は、その有する租税債権につき、自ら執行機関として、強制執行の方法により、その満足を得ようとするものであって、滞納者の財産を差し押さえた国の地位は、あたかも、民事執行法上の強制執行における差押債権者の地位に類するものであり、租税債権がたまたま公法上のものであることは、この関係において、国が一般私法上の債権者より不利益な取扱いを受ける理由となるものではない。

言い換えれば、租税滞納処分については、租税債権の成立、すなわち租税の賦課は、権力関係であるとしても、いったん成立した租税債権の実現、すなわちその執行については、特別の規定のない限り、私債権と区別する理由はないと解するのが相当である。そして、本件では本件差押処分の対象財産の帰属が問題となっているのであり、既判力・執行力の拡張の場面とは異なるものである。

また、法人格否認の法理は、権利濫用法理や信義則、禁反言の原則等一般条項に基づくものであって、租税法律主義にいう『法律』に内在するものといえる上、本件のような場合に課税できないとすると、かえって税の公平負担に反することになって妥当でない。

したがって、本件においても法人格否認の法理の適用を認めるのが相当であり、Xの右主張を採用することはできない。」

「本件において、Xの設立はKの債務の免脱を目的としてなされた法人格の濫用であるというべきであるから、Xは、国税を徴収する国に対し、信義則上、XがKと別異の法人格であることを主張しえず、したがって、Xは、Kの国税支払債務につきKと並んで責任を負わなければならないと解するのが相当である。したがって、本件差押処分に違法性は認められない。」

3. 検討 法人格否認の法理

3. 1 〔租税法領域への展開〕

3. 1. 1 概 括

法人格否認の法理は、ある会社の法形式的独立性を貫く取扱い方が、法人制度の目的に照らして、正義・衡平の理念に反すると認められる場合に、特定の事案の妥当な解決を図るため、その会社の法人格の独立性を無視してその機能を停止させ、会社とその背後にある社員（親会社と子会社、新会社と旧会社等の関係も含む）とを同一視するなどの実体に即した法律的处理をする考え方である。

この法理は、そもそも英米判例法において生起・形成し、展開されてきたものであるが、今日では多くの国々の会社制度の下で採用され、我が国においても、昭和44年に最高裁が採用したものであり、既に触れたとおり、近時は、商法以外の法領域においてもほぼ定着した概念となっている。

上記最高裁判決は、法人格否認の法理が適用される事案、すなわちこの法理適用の要件として、法人格の形骸化および法人格の濫用という2つの命題を立てた。

しかし、権力関係の側面を有する租税法にこの命題がそのまま妥当するかは、聊か疑問無しとはいえず、明文の法的根拠もないまま、一般的にこの法理を導入、適用すること自体、租税法律主義との関係で議論が分かれ、さらなる検討を要するところでもある。

因みに、前記の「近畿エクスプレス事件」で神戸地裁は、既にみてきたように、「法人格否認の法理は、権利濫用法理や信義則、禁反言の原則等一般条項に基づくものであって、租税法律主義にいう「法律」に内在するものといえる」とし、この法理の実定法の根拠は、権利濫用法理（民法1条3項）や信義則（民法1条2項）、禁反言の原則等、一般条項に基づくものとしている。

本事案の以前ないしは以後にも、租税法の領域において、法人格否認の法理について触れられたもの、あるいはそれを念頭に置いているいくつかの判例が存するので、それらを以下に概観したい。

3. 1. 2 裁判例の流れ

① 〔最高裁大法廷昭和43年11月13日判決（民集22巻12号2449頁）〕

〔概要〕

我が国で、この法理の租税法領域への適用を示唆した最初の判例として、最高裁大法廷判決における松田二郎判事の多数意見に対する補足意見がある。

この判決の多数意見は、「会社から株主たる地位にある者に対し株主たる地位に基づいてなされる金銭的給付は、たとえ、上告会社に利益がなく、かつ、株主総会の決議を経ていない違法があるとしても、法人税法上、その性質は配当以外のものではあり得ない」として、株主優待金の損金算入を認めなかったのに対し、松田判事の結論は、多数意見とはほぼ同様ではあるが、その根拠づけとして、この法理に傍論的ながら触れ、次のように述べている。

「およそ本件の株主優待金の問題を判断するに当たっては、株式会社という法的形態を重視すべき

か、あるいはその背後に存する経済的関係を法律解釈上に反映せしむべきか…」

「現に、法的形態を越えて実態に迫り得ることは、税法上における実質課税の原則や、主として商法上論ぜられるいわゆる法人格否認の法理にあらわれているからである。」

この補足意見においては、法人格否認の法理の内容や適用等に触れているわけではないが、我が国のこの法理適用のリーディング・ケースとなった最高裁大法廷昭和44年2月27日判決よりも以前に、既に租税法の領域においてこの法理の適用を示唆している。

- ②〔東京地裁昭和47年8月2日判決、昭和43年（特わ）第373号、法人税法違反被告事件（税務訴訟資料68号1003頁）〕

〔概 要〕

X（被告、株式会社こけし本店）は、トルコ風呂6店舗のほかバー、喫茶店等8店舗を営業していたが、同社の監査役X₁（Xの代表取締役X₂の妻）が法人税を免れる目的をもってXの売り上げの一部を除外し、簿外預金を設定する等の不正の方法により所得を秘匿したうえ、法人税の確定申告書を提出せず、期限を徒過し、法人税を遁脱したとしてX₁と共に起訴された。

この事案で裁判所は、以下のように述べた。「個人所得即法人所得とみられる場合に、課税主体である国が所得の帰属者を法人と認め、その所得についてその法人に課税することは何ら実質課税の原則に反するものではないから、本件において、国が本件各店舗の営業から生じた所得をすべてXの所得と認め、Xに課税することも違法でないというべきである。

因みに、いわゆる法人格否認の法理は相手方の利益保護のために認められたものであるから、会社という法的形態を利用した者が、相手方の損失においてこれを自己の利益に援用することは信義則上許されないものというべきである。

したがって、会社という法的形態を利用した者は、たとえこの形態をある経済目的達成のための手段としたにすぎないとしても、この形態の背後に存する経済的実体を強調して、会社という法的形態に基づいて生ずる法律上の責任を免れることは許されないものというべきであり、この理は徴税の場合においても妥当するものというべきである。」

ここでも、法人格否認の法理が傍論的に触られているが、「この理は徴税の場合においても妥当する、としてこの法理の租税法領域への適用を示唆している。

- ③〔東京地裁昭和48年3月26日判決、昭和43年（特わ）第989号、法人税法違反被告事件（税務訴訟資料72号411頁）〕

〔概 要〕

被告Xは、内妻、知人、使用人等の名をかりて、いずれも不動産の売買等を営業目的とする株式会社を設立し、各会社の実質的経営者として各会社の業務全般を統括していた。

Xは法人税を免れる目的で、これらの会社の業務に関して、架空の工事費、広告宣伝費の計上および受取割戻金の除外、売上の除外等により、簿外預金を蓄積する等の方法により所得を秘匿したうえ、虚偽の法人税の確定申告書を提出し、法人税を遁脱したとして起訴された。

この事案において裁判所は以下のように述べた。

「その実体は株式会社という法的形態の背後に存するX個人であり」「会社という法的形態を利用した者は、たとえこの形態をある経済目的達成のための手段として利用したにすぎないとしても、この者と一定の法律関係に立つ第三者に対し、この形態の背後に存する経済的実体を強調して、会社という法的形態に基づいて生ずる法律上の責任の回避を主張することは許されないものというべきである。

けだし、このように解さないと、個人が会社形態を利用することによって、不当に利益をあげ、あるいは不当に相手方の利益を侵害する結果を招来するおそれがあるからである。

そしてこの理は、私法上の法律関係についてばかりではなく、公法上の租税法律関係についても妥当するものというべきである。」

この判決では、法人格否認の法理という文言は使用されていないが、曩の最高裁判決における松田判事の補足意見とほぼ同様であり、「この（法）理は、私法上の法律関係についてばかりでなく、公法上の租税法律関係についても妥当するものというべきである」と判示して、法人格否認の法理の租税法領域への適用を示唆している。

- ④ 〔大阪地裁昭和50年5月29日判決、昭和45年（行ウ）第90号、更正処分取消等請求事件（訟務月報21巻8号1730頁）〕

〔概 要〕

原告Mの訴訟承継を受けた相続人は、M会社は、Mが取締役、その妻子が役員兼従業員の同族会社であったが、係争年度直前に解散して、その後はM個人が営業を細々続けてきたものであるから、M会社は、名ばかりの会社で、「法人格否認の法理」により、実質的にはMが個人で事業の用に供していたとみうるし、M会社解散後は現実にMがその事業を個人で継続していたとして、土地建物について、事業用資産の買換えの場合の譲渡所得の金額の計算の特例規定を適用すべきであると主張した。

裁判所は、法人格否認の法理は、「法人格の形骸化」または「法人格の濫用」がある場合に、「取引

の相手方を保護するために、その相手方等に会社の法人格を否認して、その取引の背後にある個人の責任を追及できるようにするものである」「単に法人の資金、組織が小規模で、その経営全般が特定の個人と家族によって掌握され、個人的企業の色彩が濃いというのみで、当該法人の独立性を否定し、この法理の適用を認めるものではなく、しかも、会社の法形態を利用した者に、相手方の損失において法人格の否認を自己の利益に援用することを許すものではないから、本件において、M会社の法人格を否認するために、この法理を適用することはできない。」と判示した。

⑤ 〔東京高等裁判所昭和59年（行コ）第43号行政処分取消請求控訴事件（税務訴訟資料第140号619頁）〕

〔概 要〕

所得税法9条1項10号が、資力を喪失した個人の所有する不動産について担保権が実行されたことによる譲渡所得を非課税としていることからして、原告X会社は、法人の所得の算定にあたっても所得税法9条1項10号と同趣旨の解釈を施し、倒産したXの所有する土地に対して担保権が実行されたことによる（あるいはこれと同視できる）当該土地の譲渡利益は、条理上、非課税と解すべきであると主張した。

原審の東京地裁は、「法人であると個人であるを問わず、本来、譲渡所得に対する課税は、譲渡時における当該資産の増加益を課税の対象とするものであり、無償譲渡であっても課税所得が発生する余地のある性質のものである（所得税法59条。なお、昭和22年法律第27号（旧所得税法）5条の2参照）。したがって、右増加益が譲渡行為によって実現した以上は、譲渡利益が発生し、所定の計算の結果、所得が存在する限り、右譲渡利益が他の債務の弁済に用いられる運命にあったとしても、これによって担税能力が左右されることにはならない。」としてXの訴えを斥けた。

控訴審である当審において、控訴人は、新たに次の主張を付加した。

1 「控訴人のような零細企業法人が倒産して担保権を実行される事態に陥った場合、所得税法9条1項10号の基底にある憲法25条の最低生活保障の要請及び同法14条により導かれる応能負担の原則から、零細企業法人を個人と同視しても何ら租税行政の安定性を侵すことはなく、かえって、租税法規の形式的適用がもたらす弊害を除去し、憲法上の要請を満たすこともできる。

また、実質的に見ても、かかる零細企業法人に対し土地譲渡に対する分離課税がなされれば、当該法人の事業主の生活が困窮するのであるから、右事業主の最低生活を保障するのも憲法上の要請と言い得る。」

2 「前記のような憲法上の要請から、控訴人のような零細企業法人に法人格否認の法理を適用して所得税法9条1項10号による救済をはかるのが、本件における妥当な解釈運用である。」

これに対し、被控訴人である税務署長は、「零細企業法人に対し土地譲渡に対する分離課税がなされれば当該法人の事業主の生活が困窮するとの控訴人の主張は、株式会社における株主の有限責任制度を看過した議論であり、失当である。」

また、法人格否認の法理は、法人格の濫用等により取引の相手方が不当に害される場合、これを保護しようとする法理なのであるから、会社という法形態を選択、利用したものの自身が税金を免れるためにこの法理の援用をすることは許されない。」と主張した。

裁判所は、「本件において控訴人が自らその法人格を否認することが許されないことは、被控訴人の主張のとおりである。」として被控訴人の主張を認め、本件控訴を棄却した。

⑥ [大分地方裁判所平成9年(行ウ)第9号更正処分等取消請求事件(税務訴訟資料第231号212頁)]

〔概 要〕

原告Xは、Xが代表精算人であったJ会社が所有する家屋を居住の用に供し、かつその敷地を所有していたが、その家屋とともにその敷地を譲渡するところとなった。

Xは、同族法人が所有する家屋を納税者であるXが居住の用に供していた場合において、その家屋とともにその敷地をXが譲渡した場合には、租税特別措置法(平成5年法律第10号による改正前のもの。以下「措置法」という。)35条1項1号(居住用財産の譲渡所得の特別控除)および31条の3(居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例)に規定する課税の特例の適用を認めるべきであると主張した。

本事案の争点は、①本件土地譲渡による代金につき、措置法35条、31条の3が適用されるか。②本件家屋明渡受領金について、分離長期譲渡所得に該当するものとして、本件特例が適用されるか。の二点であるが、以下では、本稿のテーマに直接関係する部分のみについて述べることにする。

裁判所は、「Xは、XとJは同一体であり、本件の課税に当たっては、法人格否認の法理が適用されると主張するようであるが、右法理は法人の取引の相手方や不法行為の被害者等の利益保護のために適用されるべきものであり、本件のように課税上の特別措置を受けようとする個人の利益を保護するための法理ではないから、かかる主張は採用することができない。」としてXの主張を斥けた。

3. 1. 3 総 括

以上、一連の法人格否認の法理の適用関係に言及した租税裁判例をみると、「松田意見」で、わが国の事実上の租税法領域におけるこの法理適用のゴーサインが出され、その後、下級審判決がこの法理に関心を示しはじめ、租税裁判で同様主旨の文言を使用して判示することが繰り返され、やがてこの法理を租税法領域で適用することへの道筋がつけられてきたように思われる。すなわち、「い

わゆる法人格否認の法理は相手方の利益保護のために認められたものであるから、会社という法的形態を利用した者が、相手方の損失においてこれを自己の利益に援用することは信義則上許されないものというべきである。

したがって、会社という法的形態を利用した者は、たとえこの形態をある経済目的達成のための手段としたにすぎないとしても、この形態の背後に存する経済的実体を強調して、会社という法的形態に基づいて生ずる法律上の責任を免れることは許されないものというべきであり、この理は徴税の場合においても妥当する」なる文言である。

これらの租税判例の積み重ねによる、いわば、法の不備を判例が補う形で、次第にこの法理の租税法領域において適用するための輪郭が明らかとなり、上記⑥の事件を除けば、やがてそれらが、「近畿エクスプレス事件」判決につながっていったと考えられる。

しかしながら、これまで見てきたように、租税法領域においてのこの法理に係る事案での納税者側の主張は、全て斥けられている。

4. 租税滞納処分における法人格否認の法理の適用

4. 1〔近畿エクスプレス事件判決の意義〕

会社が国税滞納処分による差押を免れるために、滞納租税を放置したまま、旧会社の営業用財産をそのまま流用し、代表者、営業目的、従業員などが全く同一の新会社を設立し、旧会社の事業をそのまま引き継いでいるような場合、旧会社に対する滞納租税徴収手続はどのようになされるべきであろうか。

このような場合、通常は、滞納者と一定の関係がある者の第二次納税義務規定²⁾の適用がまず検討され、旧会社の営業譲渡について、株主総会の特別決議を経ているものであれば、新会社に対して上記第二次納税義務規定が適用されることになるであろう。

また、営業譲渡についての株主総会決議を経ない場合でも、営業用財産の無償での譲渡または著しく低い額の対価による譲渡が行われている場合には、譲受人に第二次納税義務を負わすこともできる余地がある³⁾。

しかし、本判決においては、営業譲渡に関して株主総会の特別決議を経ないことが認定され、当該譲渡契約自体に問題があることとなる⁴⁾。また、営業用財産の譲渡も行なわれていなかったところから、上記第二次納税義務規定の適用が見送られ、それを代替し、かつ、それより遥かに広い範

²⁾ 本来の納税義務者から租税を徴収することが不可能となったと認められる場合、納税義務者と一定の関係にある者を第二次納税義務者とし、その不足額についてその者に納税義務を負わせ、もって徴税手続きの合理化を図ることになっている。(国税徴収法第36条、38条、39条、地方税法第11条の5、同11条の7、同11条の8)

³⁾ 国税徴収法第39条、地方税法第11条の8

⁴⁾ 商法第245条1項

囲を射程に収める法人格否認の法理が適用されたものと思われる。

ところで、滞納処分における差押については、「国税滞納処分においては、国は、その所有する租税債権につき、自ら執行機関として、強制執行の方法により、その満足を得ようとするものであって、滞納者の財産を差し押さえた国の地位は、あたかも、民事訴訟法上の強制執行における差押債権者の地位に類するものであり、租税債権がたまたま公法上のものであることは、この関係において、国が一般私法上の債権者より不利益な取扱を受ける理由と」はならないとする判断が、昭和31年4月24日に最高裁から示されている⁵⁾。

本判決においては、Xの、「租税法律主義や既判力、執行力の拡張に関する判例等を根拠として租税滞納処分手続において法人格否認の法理は適用されるべきではない」とする主張に対し、「租税滞納処分については、租税債権の成立、すなわち租税の賦課は、権力関係であるとしても、いったん成立した租税債権の実現、すなわちその執行については、特別の規定のない限り、私債権と区別する理由はないと解するのが相当である。そして、本件では本件差押処分の対象財産の帰属が問題となっているのであり、既判力・執行力の拡張の場面とは異なるものである。」また、法人格否認の法理は、「権利濫用法理や信義則、禁反言の原則等一般条項に基づくものであって、租税法律主義にいう『法律』に内在するもの」としてXの主張を斥けている。

本判決は、国税の滞納処分による差押につき法人格否認の法理を適用した最初の裁判例であり、X、K両会社に対し、そのいずれにも納税義務を負わすことにしたものである。

その意味では、租税滞納処分において、新たな徴税方法を提供したことは大きな意義があるが、裁判所が認定しているように、X、K両会社はその実質が前後同一であったとしても、それが即「Xの設立はKの債務の免脱を目的としてなされた法人格の濫用」に結び付くかどうかには疑問が残る。なぜなら、設立まもない中小会社においては、新会社と旧会社とは実質的に同一ということはあり得ることだからである。

4. 2〔滞納処分への適用〕

本判決においては、法人格否認の法理を適用して、「Xは、Kの国税支払い債務につきKと並んで責任を負わなければならない」と判示する一方、「本件では本件差押処分の対象財産の帰属が問題となっているのであり、既判力・執行力の拡張の場面とは異なる」としている。

これを敷衍すれば、新会社であるXの財産を、旧会社であるKの財産に帰属するものと認定した上で、当該財産を旧会社Kの滞納国税に基づいて差し押さえることは許容されるが、旧会社であるKに対する租税債権に基づいて、直接、新会社であるXに帰属する財産を差し押さえることの可否

⁵⁾ 最3小判昭和31年4月24日（民集10巻4号417頁）

についての判断は、ここでは、明らかにせず、検討の余地を残している。これは前述の最高裁昭和31年4月24日判決および「既判力・執行力の拡張」を否定した最高裁昭和53年9月14日判決⁶⁾の判例理論を踏襲したものと思われる。

法人格否認の法理は、曩にも述べたように、権利濫用法理や信義則、禁反言の原則等の一般条項に基づくものとされるところから、その具体的な適用は裁判官の広範な裁量に委ねられるものである。

そして、この法理の租税法律主義との関係は、「権利濫用法理や信義則、禁反言の原則等の一般条項に基づくものであって租税法律主義という『法律』に内在するもの」とされる。

また、滞納処分においては、「租税の賦課は、権力関係であるとしても、成立した租税債権の執行については、特別の規定のない限り、私債権と区別」されないところから、法人格否認の法理を適用して滞納税金を徴収することについても、特にこれが排斥されるべき理由はないものと、一応は、考えることができる。

しかし、いわばオールマイティでもあるこの法理を租税法領域へ適用するに当たっては、租税法律主義の下での法的安定性、予測可能性という観点から特に慎重であるべきことは触れるまでもないことである。

4. 3〔税務会計との関係〕

滞納処分において法人格否認の法理が適用された本件のような場合、法人格を否認された新会社の会計処理はどうなるのであろうか。

これにつき、当該否認会社の「会計処理の継続性が切断され、税務会計処理に大混乱を招来する」との見解が見られる。

しかし、当該否認会社（新会社X）は、旧会社（K）の債務の免脱を目的とした新設会社であることを考慮すれば、実質上、その会計処理の継続性が大きく問題となることはないものと考ええる。

また、旧会社が滞納国税を放置したままにしていることから、実務上は、当該否認会社の会計処理が部分修正を受け、それに伴った納税手続きをするに過ぎないものと考えられる。（会社と個人との関係も同様と考えられる。）

というのは、本判決が「Xは、Kの国税支払い債務につきKと並んで責任を負わなければならない」と判示するように、Xの存在自体を否認（絶対的否認）しているわけではなく、むしろその存在を認めて、Kとの連帯債務（ないしは不真正連帯債務）を負担しなければならないとしているのである。

⁶⁾ 最1小判昭和53年9月14日（判例時報906号88頁）

すなわち、XとK両社間の個別に存在する法人格は否認され、両社は実質的に同一体と看做されているのである。

確かに商法では、法が予想する行為を逸脱して法人格が濫用される場合には、会社の法人格を絶対的、全面的に否定する規定⁷⁾が存在する。

しかし、法人格否認の法理を適用した場合には、それらの規定と異なり、新会社の法的存在を全面的に否定して、会計処理を含む会社の継続性を切断してしまうのではなく、新会社の法人としての存在を認めつつ、具体的な法律関係に限り、一時的、部分的に独立した法人格を停止する効果を生む。したがって、会社の清算終了のように会社法人格が全く失われてしまうものではない。

また当該の特定の当事者間の法律関係に限って効果が生じ、同一の法律関係についても、他の当事者間の法律関係に関しては、法人格を否定されるものではない。

よって、Xの滞納処分により徴収された国税（代位弁済に類する）については、滞納者Kに対して求償権を行使すればよいことになり、それは当事者間の問題に過ぎないものとするものである。

5. 結びに代えて

滞納処分における差押は租税債権の徴収目的のために行われ、差押えられた財産は、一般に、換価、配当、滞納租税への充当という手続きを経ることになる。

その場合、差押の目的となる財産が金銭債権であるときは、換価とは第三債務者からの取立を意味する。これを本事案に当て嵌めると、Kに対する滞納国税を徴収するために、本件事業免許の譲受者であって、かつ、商業登記簿謄本にも法人登記がなされているXの有する第三債務者Nに対する金銭債権を、「KとXはその実質が前後同一」としてY₁が法人格否認の法理を適用して、Xの第三債務者に対する債権を、Kに帰属するものとして差し押さえの上、取り立てたということになる。

法人格否認の法理は、既に述べた最高裁のリーディング・ケースの後には、これを積極的に解するのが見られ⁸⁾、本件のように債務者が強制執行を免れるために新会社を設立し営業財産等をこれに流用しているような場合は濫用事例とされた。

その後、この法理の適用に対し、明文の法的根拠がないことなどを理由に、学説はやや抑制的に転じ、裁判例も同法理の適用を認めなかった事例が多く見られる⁹⁾。

そのような中で本判決は再び積極的に解し、「租税滞納処分についての租税の賦課は、権力関係であるとしても一旦成立した租税債権の執行については、特別の規定が無い限り、私債権と区別する理

⁷⁾ 会社の解散命令——商法58条、会社設立無効の訴え——商法136条、147条、428条、有限会社法75条1項、会社設立取消の訴え——商法140条、141条、147条、有限会社法75条1項

⁸⁾ 最2小判昭和48年10月26日（民集27巻9号1240頁）

⁹⁾ 西川勝利「滞納処分における法人格否認の法理の適用について」『税務大学校論叢』30号（1998）406頁参照。

由はない」と判示し、少なくとも徴収手続の段階では、法人格否認の法理が適用できることを認めている。

しかし、租税債権は、私法上の債権関係とは異なり「国税優先の原則」が作用し、国家意思の優越性の側面を顕著に持つものである。このような優位性を有する課税庁が、オールマイティとしてのこの法理を手にし、これを適用した場合、租税債権の安定性、滞納国税の徴収という視点からは、まさに万能の強力な武器になり得る。

他方、納税者側から見れば、正当な申立さえも十分に審議されず、金科玉条の如くこの法理が適用されることになれば、結果として大きな不利益を被る可能性を齎すことにもなる。

そもそも租税法律関係は、その形成過程において国家意思の優越性による債務関係と権力関係が成立し、また、刑罰権を伴う調査権が課税庁のみに認められていることから、法人格否認の法理の租税法への適用は、私法領域以上に慎重であるべきである。

その意味では、現行の徴収制度の枠組みでは徴収不可能な事案であり、一定の課税要件事実が認定できるものに限って適用を可能とするよう、国税通則法ないしは国税徴収法において、滞納処分における法人格否認の法理適用のための何らかの立法措置を取るべきものとする。