

税法入門

第47回 近畿エキスプレス事件——法人格否認の法理

税務特別委員会委員 脇谷 英夫 (51期)

事案

Xは、平成2年3月27日に設立された貨物自動車運送事業を営業目的とする会社である。Xは、Xの代表取締役が代表取締役を務めていた甲会社から、同年4月24日、事業の免許を譲り受け、近畿運輸局長から、同年7月31日、当該事業免許の譲受の認可を受けた。

Y1 税務署長は、甲会社に対する滞納国税徴収のため、平成3年6月19日、Xの乙会社に対する債権を差し押え、これを取り立てた。

Xは、平成3年8月16日、Y1 税務署長に対し、本件差し押えはXの財産を甲会社の財産と誤認してなされた違法なものであるとして異議申立てを行ったが、Y1 税務署長は、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、請求を却下する旨の裁決を行ったので、XはY1 税務署長に対して差し押えの取消しを、Y2 (国) に対して主位的に国家賠償を、予備的に不当利得返還を求めて提訴した。

Yらは、取消しについては取立てにより既に消滅して訴えの利益が存在しないこと、本件差し押えの違法性については法人格否認の法理を主張して、それぞれ争った。

判旨

●神戸地方裁判所平成8年2月21日判決
(金融法務事情1485号50頁)(確定)

1. 結論

Y1 に対する訴えを却下する。

Y2 に対する請求をいずれも棄却する。

2. 理由

(1) 取消しを求める本件差押処分は既に消滅しているものであり、同処分の取消しを求めるについて法律上の利益はない。

(2) 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乗じ、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求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日第一小法廷判決・民集23巻2号511頁参照)。

Xは、形式上は甲会社と別異の株式会社の形態を採ってはいるけれども、甲会社とXはその実質が前後同一であり、Xの設立は甲会社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。

(3) 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。

- (4) 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。
- (5) 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。
- (6) そうであるとする、本件において、Xの設立は甲会社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が甲会社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、甲会社の国税支払債務につき甲会社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。

コメント

1. 問題の所在

本件において、Xと甲会社とは形式上は別会社であるが、両会社は、代表者、営業所、従業員とも全く

同一であるうえ、甲会社は、株主総会における特別決議を経ずして事業の免許をXに譲渡し、X設立の際の株式払込金は、すべて両会社の代表取締役が払い込んだことなどの事情があったようである。

この点からみれば、本件は租税回避の事案であり、本判決は、事案に対する妥当な解決のために上記のような論理を構築したと言えるかもしれない。

しかし、本判決が採用した論理は果たして適切であったのであろうか。

2. 法人格否認の法理

本判決は、本件に法人格否認の法理を適用すると説明している。

法人格否認の法理とは、一般に、法人の存在そのものには言及せずに、特定の事案の合理的処理のために法人格の機能を一時的相対的に否定し、法人とその背後にある社員を同一視する理論のことをいうと解されている。

法人格否認の法理を認めた最高裁昭和47年2月27日判決も、個人即会社、会社即個人という形態を想定している。

しかし、本件は、複数の法人を同一視する形態であり、上記最高裁判決が想定している事案とは異なる。

本判決は、上記最高裁判決を参考としてあげているが、最高裁の判決は信義則を持ち出しておらず、本判決が最高裁の判決の如何なる点を参考にしたか必ずしも明確ではない。Xの法人格を否認することでなぜXの財産が株主でもない甲会社の責任財産になるのか、必ずしもはっきりしない。

本判決は、民法1条2項を引用することなく、ただ「信義則上、新旧両会社が別人格であることを主張できず」と説明するだけである。それに、本判決は「甲会社の国税支払債務につき甲会社と並んで責任を負

わなければならない」と説明するので、法人格同視の理論とでもいうような説明になっている。

Xに帰属する乙会社に対する債権について、甲会社とは異なる法人格であるとのXの主張を排斥して、甲会社に帰属する債権であると認定するのであれば、規範内容、その論拠及び事実認定のプロセスについて、もう少し具体的に説明すべきであったと思われる。

3. 信義則と租税法律主義

本判決は、信義則が租税の領域に適用されることの根拠として、上記のとおり、信義則も租税法律主義の「法律」に内在すると説明している。

確かに、信義則も私法上の法律関係秩序の一翼を担っている。

しかし、租税法は、刑罰法と並ぶ侵害規範である。

侵害規範の領域では適用要件は明確でなければならず、租税法でも課税要件を予め明確にしておかなければならないという課税要件明確主義が租税法律主義（憲法84条）の要請として認められることに争いは無い。

そして、そもそも信義則は事案の個性に着目する規範であって、必ずしも適用される事案が類型化できるものでない。

このことを考えると、信義則を納税者に不利な方向で適用することを認めると、課税要件が曖昧になって課税要件明確主義の要請に反するのではないかと思われる。

もちろん、新会社を設立して税負担を免れることを認めることはできない。しかしだからといって他者と信義則上同視できるので他者の租税債務について責任を認めるという理論が一般化すれば、信義則という曖昧な概念で他者の租税債務に責任を負わされることになるのである。その結論は納税者にとって予

想外の税負担の危険を強いることになる。

このことを考えれば、新会社設立による租税回避への対策は立法によって図られるべきではないだろうか。

4. 租税法律関係

租税法律関係を公法関係に近づけて捉えるか、私法上の債権債務関係に近づけて考えるのかについては争いがある。

租税債権は本質的には金銭債権であるから、その意味では私法上の債権債務関係に近づけて考えるべきではないかと思われる。

しかし、租税法律関係も私法上の法律関係と同視できるという点を余り強調しすぎて、信義則などの一般条項を根拠に税負担を課することができるということにでもなれば、租税法律主義が形骸化してしまう。

租税債権は本質的には金銭債権であることが正しいとしても、租税が反対給付なしに強制的に課せられるという側面をもっていることを忘れてはならない。租税債権者と租税債務者は対等ではなく、租税債務者は延滞税や青色申告取消しなどの重いリスクを背負っているのである。

その意味で私法の一般条項に依拠した本判決の論理には疑問が残る。

参考文献

- 増田英敏「租税法律主義の形骸化の検証」（税法学 540号 113ページ・日本税法学会）
- 岩崎政明「租税実体法をめぐる問題(2)——法人格否認」（裁判実務体系 20 租税争訟法 466ページ・青林書院）
- 冬木千成「租税徴収法における法人格否認の法理の適用」（租税判例百選 第4版 27ページ・有斐閣）