

会社更生法における租税の減免等の法的性格

武 内 敏 夫

(国税庁徴収部徴収課
税大研究科第四期生)

〔青山善充先生講評〕 会社更生法における租税債権の取扱は、他の集团的債務処理の手續たる破産、和議、整理、特別清算と比べて著しい特色が認められるにも拘らず、これに關する従来の文献は、更生法学者のものも租税法学者のものも、多少の例外を除けば、えてして極めて概括的な説明にとどまるか、そうでなくても断片的な問題点の指摘から一步も出ず、その内容は甚だ貧弱なものであったといわざるをえない。とくに、法一二三条四項の徴収権者の同意権の根拠、その行使の基準は何か、また、同条一項の減免、納税ないし換価の猶予、債務の承継等の制度が租税法におけるそれといかなる關係に立つか、等の問題は、未解決のまま——というより殆んど手を着けられることなくというのが正確であろう——放置されてきた。

この論文は、こうした根本問題の所在を明確に指摘してこれと正面から取組んだものである。右に言及した二つの問題に限って内容を紹介すれば、著者は、徴収権者に与えられた個別的同意権を、他の利害關係人に付与されている多数決制度における議決権と基底において——機能的にみれば——同質なものとして捉え、従ってその同意権行使による権利変更も「公正衡平」の枠によって劃されるべきである——この点は現行二二八条二項廃止という立法論にまで發展する——とする。また、後者の問題については、更生法における

会社更生法における租税の減免等の法的性格

租税の減免、猶予、債務の承継等と租税法とがいかなる關係に立つか——また立つべきか——を税法改正の沿革に遡って明らかにし、そのうえに立って、これらの定めをする更生計画案に同意を与える徴収権者の裁量の幅をある程度まで租税法に依拠して決定しようとする試み、これに伴う細かな手続問題にも言及している。

元來、会社更生法学と租税法の接点に位するこの問題は、長い間いわば學問領域の谷間に捨て置かれ、たまに取上げる者がいてもその専門により、ある場合には「更生法の立場」またある場合には「租税法の立場」がそれぞれ徒らに強調されてきたように思われる。その点、本稿の著者は租税実務家ではあるが、更生法についての深い造詣と理解に基づいて企業更生の理念と租税徴収の必要とをどのように調整すべきかという問題について、一つの解答を示したものといえる。

本稿で論及されている個々の小さな問題についてはなお理論づけの必要を感じさせる個所も二、三にとどまらないし、さきに紹介した二つの大きな問題についても、私自身としては本稿の結論に全面的には賛成ではない。しかし、それにも拘らず、本稿は、会社更生法における租税の問題に本格的に取組み、そこに派生する種々の問題について考えぬいたうえで一つの到達点を示すものとして、今後これについての研究を深める場合に無視することは許されないであろう。広く推奨する所以である。

(東京大学助教授)

目次

はじめに——研究の態度

第一章 序 説

一 会社更生法における租税の徴収手続

二 問題の所在

第二章 会社更生法における租税の減免等

第一節 立論の背景

- 一 会社更生法の目的と会社更生の性格
- 二 会社更生手続と租税との関連

第二節 減免等に関する法的考察

一 減免

- 1 減免の概念
- 2 更生法における減免

二 猶予

- 1 租税法上の猶予
- 2 更生法上の猶予
- 3 租税法の猶予と更生法の猶予との相互関係

三 債務の承継

- 1 租税債務の承継
- 2 更生法における租税債務の承継

第三章 総括と若干の問題点

むすび

会社更生法における租税の減免等の法的性格

はじめに——研究の態度

アメリカ占領軍の示唆により、会社更生法（以下「更生法」という。）が制定、施行されて以来一六年余を経過した。

この間における更生法の運用ないしは改正過程をふり返ってみると、^(一)^(二)^(三)制定当初の社会的実験という感觸は、もはや跡かたもなく消え失せ、一大実定法として、わが国法律制度の中に確固たる地位を築きつつあるようにみうけられる。

更生法は、その第一条に明示する如く、窮境にあるが再建の見込みのある株式会社（以下「会社」という。）について、債権者、株主その他の利害関係人の利害を調整しつつ、その事業の維持、更生を図ることを目的としており、その目的実現のため、従来の制度にはみられない極めて強力な手続を内蔵している。

それは、従前の債務処理制度が殆ど手をつけ得なかつた租税債権ならびに担保権付債権さえも、原則として一般の私債権と同様に、更生手続によらなければ、満足を受けることができなかつたことに最も象徴的にあらわされている。

そして、更生法と理念を同じくする他の類似の制度——和議（破産法による強制和議を含む。）および会社の整理——においても、裁判所の嚴重な監督の下に担保権付債権も含めた一元的な更生計画を作成するなど、私債権に対する手続の整備がされることを前提とする含みを持ちながらも、将来は、更生手続に準じて租税の徴収がなされるべきであるとする思想が一般に承認されていると認められる以上、^(五)債権者復興制度の中における租税徴収について、租税債権者の側からの法的アプローチも今まで以上に要請され、かつ、重要度を増すものと思われる。

本稿はこうした見地から、さしあたって徴収の権限を有する者に与えられた同意権を常に念頭におきながら、更生手続中における特定の租税徴収手続等に関し法的検討を加えることによって、会社更生という極めて資本主義的で、しかも臨床的な法律制度の内部での

租税徴収の姿をみようとするものである。(六)

〔注一〕 更生法の制定の経緯については、位野木「会社更生法要説」四頁、兼子・三ヶ月「条解会社更生法」一頁以下等に詳しい。

〔注二〕 更生法の運用に関する文献は、枚挙にいとまがない程多きにのぼるが、組織的、実証的研究として、

(1) 霜島・前田・田村・青山「図説会社更生法」ジュリスト三五四―三五六号、三五八号

(2) 同「会社更生計画の分析」ジュリスト三七八、三八〇、三八三、三八五、三八八、三九〇、三九二、三九四、三九六および三九九号

(3) シンボジウム「会社更生計画の実態」私法二九号
をあげるにとどめておく。

〔注三〕 更生法の改正に関しては、昭和四二年における実質的改正について、宮脇「改正会社更生法詳説」、時岡「改正会社更生法逐条解説」別冊商事法務研究五、宮脇・時岡「会社更生法等の一部を改正する法律の解説」法曹時報一九卷一二号、二〇卷一―六号および八、九号等の文献がある。

〔注四〕 兼子・三ヶ月、前掲四六頁、三ヶ月「会社更生法の司法政策的意義」法学協会雑誌（以下「法協」と略記する。）八三卷五号六五三頁

〔注五〕 昭三三・一二「租税徴収制度調査会答申」第十一参照。

〔注六〕 更生法においては、租税債権に限らず「国税徴収法又は国税徴収の例によって徴収することのできる請求権」（更生法二二条一項等）は、更生手続上すべて同列に取り扱われているが、本稿では、便宜租税債権についてのみ論及することとした。
あらかじめお断りしておきたい。

第一章 序 説

一 会社更生法における租税の徴収手続

会社更生法における租税の減免等の法的性格

更生法は、その直接の目的とする会社の事業の維持、更生のため、利害関係人の自由な権利行使に規制を加えているが、租税債権もその対象から除外されているわけではなく、徴収権行使にさまざまな制約を受け、さらに半ば強制的に権利内容を変更されることが予定されている。もっとも、租税債権に対する干渉は、他の私債権に対するそれとは、程度、内容においてかなり異なったものとなっている。ここでは、本稿の主題とすることがらのは握に支障のない程度で、会社更生の過程における租税の徴収手続につき、ごく簡単にその外形を述べるにとどめる。

1 更生手続開始の申立てがあった場合

会社財産の処分により、更生の時機が失なわれることのないよう、裁判所は、申立てまたは職権により、手続開始の認可につき決定があるまでの間、会社財産に対する執行手続、訴訟等の中止を命ずることができる(更生法三七条一項)。

租税債権に基づく滞納処分についても同様であるが、裁判所は、あらかじめその徴収の権限を有する者(以下「徴収権者」という)の意見を聞かなければならないし(同意は要しない)、中止期間も二か月に制限される(更生法三七条二、三項)。

手続開始の申立てがあった場合、裁判所は、所轄税務署長等にその旨を通知しなければならず、更生手続に関し、徴収権者の意見を求めることができる(更生法三五条)。

手続に関する限り、徴収権者からする意見の陳述は、更生手続の全過程を通じて認められるところである(更生法三五条三項)。

2 更生手続開始の決定があった場合

更生手続は、その開始決定の時から効力を生ずる(更生法二条)。

更生手続の目標は、更生計画の認可決定である。更生手続における関係者の努力は、更生計画の認可に向って集中される。ただし、更生計画は、利害関係人の権利変更と会社更生の方法とを不即不離に定めるもの(更生法二二一条参照)であって、会社更生の中核をなすものだからである。

手続開始の決定があったときは、滞納処分は、最長一年間（その間に更生計画が認可されもしくは更生手続が終了したときは、そのときまで）は、当然に中止される。中止期間を延長するためには、徴収権者の同意を要する（更生法六七条二項ないし四項）。

租税債権のうち、更生債権または更生担保権とされるものは、原則として更生手続によらなければ、弁済を受けることができない（三）
（更生法一二二条および一二三条等参照）。

したがって、かかる租税債権が現実履行されるためには、更生計画に、その手続、方法等が具体的に定められることが必要である。（四）
権利に変更がない場合であっても計画に明示されることを要する（更生法一二二条二項）。

更生計画において、租税債権につき、減免、三年をこえる期間の納税の猶予または滞納処分による財産の換価の猶予、債務の承継その他権利に影響を及ぼす定めをするには、徴収権者の同意を要する反面、三年以下の期間の上掲の猶予およびその間の延滞税の減免ならびに更生手続開始の決定の日から一年間の延滞税について同意の必要な定めをするには、単に徴収権者の意見を聞くだけで足りる（更生法一二二条一、二項）。

更生手続においては、株主の権利を除き、会社に対し、財産上の請求権をもつ利害関係人の権利は、一般に裁判所の定める期間内に届け出ることを要する（更生法一二五条および一二六条）。届出がなければ、更生計画に記載されないこととなる結果、免責される（更生法二四一条）。

届出のあった権利は、調査、確定のための手続を経て、金銭評価を受け、その金額に見合う議決権を付与される（株主については、株式の数に応じて与えられる。）（更生法一七〇条等）。この議決権は、関係人集会での更生計画案の採否に際して、多数決制度を採用していることに対応するものである（更生法二〇五条）。

租税債権が、遅滞なく届け出なければ原則として免責されることは、他の利害関係人の権利とほぼ同様であるが、権利確定のための特別な手続に服することはなく（更生法一四七条。なお、一五八条参照）、また多数決をもって処理することに本質的になじまないこと

会社更生法における租税の減免等の法的性格

とから、徴収権者に個別の同意権が承認され、関係人集会の構成員とはならないこと（更生法一五九条一項）、したがって議決権をもたず、多数決にも拘束されないことは、他の権利と著しい対照を示す。

3. 更生計画認否の決定があった場合

関係人集会で可決された更生計画は、裁判所による認否の判断を仰がなければならない。

不認可の決定が確定したときは、更生手続は終了し、中止されていた滞納処分は、あらかじめ続行されることとなる。

更生計画は、認可の決定があったときに効力を生じ（更生法二三六条）、計画の定めまたは法によって認められた権利を除いて、会社は、すべての更生債権、更生担保権について免責され、株主の権利および会社の財産の上に存した担保権はすべて消滅する（更生法

二四一条）ばかりでなく、更生債権者、更生担保権者および株主の権利は、計画の定めに従い変更される（更生法二四二条）。

この更生計画の効力を受けることは、租税債権とても例外ではない。そして、租税債権は、ここに至って、更生計画条項に準拠して実現の段階に入るのである。^(八)

二. 問題の所在

前項で概観したように、租税の徴収は、更生手続の進行度合いに依りて少なからぬ影響をうける。

これらは、大別して、

滞納処分の原則的中止または禁止 と

更生計画における権利変更

とに分類できると思われる。

前者は、目的的には、一応、会社財産の会社外への流出を許すことによつて更生の時期を失したり、手続の円滑な進行が妨げられたりすることを防止しようとする意図に出たものと考えられるが、実質的には後に述べるように、行政権行使を抑制することによつて、

租税の絶対的優先性を否定するものであり、租税債権だけは、終始一貫優遇し続けてきたわが国において、滞納処分を執行し得ないとするかかる強力な規制措置が、実定法上定められたことの意義は極めて大きいといわなければならない。

後者は、更生手続において、租税債権がいかなる変更を受けるかの問題であるが、更生法は、更生計画における「権利に影響を及ぼす定め」について数例を掲げるにすぎないうえ、必ずしもそれらについての要件、効果等を明確に規定しているわけではない。解釈上鋭い対立を生じているゆえんである。

すなわち、更生法第一二二条第一項は、「更生計画において、国税徴収法または国税徴収の例によって徴収することのできる請求権につき、……減免、三年をこえる期間の納税の猶予又は滞納処分による財産の換価の猶予、債務の承継その他権利に影響を及ぼす定をするには、徴収の権限を有する者の同意を得なければならない。」とし、同条第三項においては、「徴収の権限を有する者は、第一項の同意をすることができる。」と規定しているが、これらの条文の解釈について、一方では、これをもって単独の実体規定と解し、国税に関する法律の規定とは全く関係なく、徴収権者の同意ある限り、租税債権の内容をいかようにでも変更し得る可能性を認めたものであるとする見解^(九)が存在し、他方においては、徴収権者の拠るべきは、固有の国税徴収法規であって、徴収権者の同意も、したがって、その規定の範囲内に限定される、とする見解^(一〇)が主張される。

両説の対立は、更生法施行直後からすでに生じており、爾来、並行線をたどったまま、その間の溝は、現在に至るまで埋められてはいない。

実際の更生手続において、減免はもとより、二年をこえる期間の猶予（昭和四二年法律八八号をもって改正前の規定による徴収権者の同意を要する猶予期間。改正前更生法一二二条一項参照）等について、ごく稀にしか徴収権者の同意が得られなかった事実^(一)は、上に紹介した見解と無縁ではないように思われる。

ここで、参考のために、更生法施行以来昭和四〇年末までに認可のあった更生計画における減免（債務免除）と猶予期間（弁済期間）

会社更生法における租税の減免等の法的性格

について、公租公課と他の権利との比較を試みるならば、次表のとおりである。

第一表 減免（債務免除）

区 分	全部または一部の減免件数		百分比%
	件数	百分比	
更生担保権	二九一件のうち	一〇九件	三七・五
退職金債権	五四件	一八件	三三・三
給料債権	二二件	一一件	五〇・〇
一般更生債権	三一八件	二四一件	七五・八
公租公課	二九三件	二四件	八・二

(注)

- 一 本表は、シンポジウム「会社更生計画の実態」私法二九号一五七頁以下に基づいて作成した。
- 二 本表は、元本債権についてのみの計数である。

ちなみに、公租公課の附帯税のうち、更生手続開始時までの確定額について、その全部または一部の免除も、およそ一〇%前後である（上掲資料参照）。

第二表 猶予期間（弁済期間）

区 分	二年以内		四年以内		一〇年以内		一〇年超		不明		(計 百分比)
	件数	百分比	件数	百分比	件数	百分比	件数	百分比	件数	百分比	
更生担保権	五二	二〇・八	四二	一六・九	一〇九	四三・八	四六	一八・五	一	一	(二〇・〇)
退職金債権	三四	六三・〇	〇	〇	一八	三三・三	〇	〇	二	三・七	(一〇・〇)

然るべきであらう。

本稿はこうした観点に立ち、まず徴収権者に対して個別に与えられている同意権を再評価したうえ、これを手がかりとして、更生計画における最も普遍的な租税債権の権利変更の形態である更生法第一二二条第一項例示の措置について考察しようとするものである。

この種の考察は、更生手続、進んではひとり会社更生制度のみならずひろく債務者復興制度を構想する場合、その内部でとられる租税徴収手続が、いかなる原理によって指導されるべきかを考えるにあたつての一助にもなり得るであらうと思われる。

〔注一〕 更生法における利害関係人は、範囲が広く、同日に論ずるわけにはいかない。金銭の利害関係をもつ者はばかりでなく、会社を生計の資を得る場とする従業員あるいはその団体である労働組合、公益的立場から会社を指導監督すべき監督官庁等多種多様である。

しかし、本稿では租税債権を中心とする問題を扱う関係上、利害関係人を金銭的利害関係人に一応限定して議論を進める。〔注二〕 外部に対する関係で、「徴収の権限を有する者」とは、財政権力作用としての徴収の権限を行使し得べき者すなわち税務署長、国税局長または税関長（以下「税務署長等」という。）である。

本来的には税務署長であるが（国税通則法四三条一項）、徴収の引継がされた場合等特殊な場合に限り、国税局長または税関長は、徴収の権限を行使し得る（国税通則法四三条一項ただし書、三項および四五条）。

更生手続または企業担保権の実行手続の開始があつた場合については特則がある。当該会社の本店所在地または更生裁判所所在地を所轄する税務署長等は、徴収の引継を受けて、その権限を行使できるのである（国税通則法四四条）。

なお、次に掲げる者は、ここにいう徴収の権限を有する者にはあたらないと解される。

- (1) 国税収納命令官（国税収納金整理資金に関する法律八条、同規則四条）
- (2) 国税収納官吏（同上規則五、六条）
- (3) 税務署長等以外の徴収職員（国税徴収法一条一号および一八二条一項等）
- (4) 滞納処分引受庁（国税徴収法一八二条二項等）

〔注三〕 利害関係人の権利は、第二章で論ずるように、更生手続の用いる破産的——清算的——手法を反映して、主としてその実

体的優先順位に従い分類される（更生法一五九条一項等参照）が、ほかに、共益費用に類するものおよび事業遂行に必要な支出（更生法二〇八条）ならびに預り金的性質をもつ租税債権、一定期間の使用人の給料債権等（更生法一一九条）が共益債権とされ、更生手続によらずして弁済を受け得ることとなっている。

租税債権も、おおむね一般の基準にのっとって分類されるが、それは本文において述べるように、関係人集会における決議のためにではなく、権利変更のメルクマールとしての意義をもつにとどまる。

したがって、租税債権も一般債権同様、原則的には、「更生手続開始前の原因に基づいて生じた」か否かによって、更生債権になるかならないかが判定されることとなる（更生法一〇二条）。

このことに関しては、更生手続開始時において、国税通則法第一五条に定める納税義務成立の時的要件が充足されているかどうかによるべきものと解されており、格別の異説をみない（打田「会社更生法における租税債権」税法学二九号二六頁、松田「会社更生法」九六頁、山内「会社更生手続の実務的研究」一六三頁等）。問題は残る（後述注(6)参照）が、手続開始のときが、更生会社としての企業体の出発点となること等からみて、妥当とすべきであらうか。

なお、更生手続開始後成立した租税債権が、会社の事業の経営等に関する費用として、共益債権となることについても異論はない（更生法二〇八条二号および八号参照。租税法研究会編「租税徴収法研究」（下）七一四頁以下、山内 前掲一七〇頁、打田 前掲税法学三二号二頁等）。

〔注四〕 例外がないわけではない。少額の更生債権として、更生計画認可前であっても、弁済が許可される場合（更生法一一二条の二第四項）を含めて、更生法第一一二条ただし書（更生法一二三条三項において更生担保権に準用）が規定するところである。

〔注五〕 更生法にいう免責が、失権を意味するか、自然債務化を意味するかについては争いのあるところであるが、更生計画が保証人等に対する債権者の権利に影響を及ぼさないものとしている第二四〇条第二項の存在および破産免責の法理に照らして、後説をもつて正当とすべきではあるまいか。学説としては、失権と解するものに、兼子・三ヶ月 前掲四七三頁、山内 前掲八二頁、鈴木・坂部「会社整理・更生」二〇五頁等がみられ、自然債務化と解するものに、松田 前掲二一八頁、位野木 前掲二三五頁、宮川・鈴木「会社更生手続において免責された債務の性質」金融法務事情四三三五号二八頁等がある。

会社更生法における租税の減免等の法的性格

〔注六〕 租税債権は、他の権利と異なり、とくに債権確定のための手続を要せず、届出期間を定められることがない（更生法一五七条一項。なお、同法四六条、一二五条および一二六条等参照）。

しかし、届出が遅滞すれば、その効力を認められず免責されてしまうのであるから、いつまでに届け出れば遅滞がないとされるのか判定の難しい厄介な問題を生ずる。

更生計画案審理のための第二回関係人集会後の届出が、遅滞ありとされることに疑いはない（更生法一二七条三項参照）。

一般的に言うならば、遅滞の有無は、更生手続の進行状況等との関連で具体的事情に応じて判断すべきことであり、画一的に基準を設定することは意味がないが、努力目標としては、更生計画案樹立に障害にならない時期程度を考慮すべきであろう

（松田 前掲九五頁参照）。

なお、届出遅滞に伴う免責については、前に触れたように、別の問題がある。

すなわち、更生債権たる租税債権が、更生手続開始前に成立したものとされていることと、租税の確定手続の除斥期間が三年または五年であること（国税通則法七〇条）との関係で、租税債権の具体的確定手続が第二回関係人集会後にとられることもあり得ることであり、かかる場合、届出の方法がないため、初めから免責されるとすることは、課税権の行使を実質的に無価値ならしめることになるからである。

解釈論としては、更生法第二七一条による更生計画の変更により賄うかあるいは第二一五条の類推により確定見込額の届出等の方法で救うことを認めるべきであろうと思われる。

〔注七〕 たとえば、罰金、科料等および脱税または不正受還付等により処罰された場合におけるその租税債権等（更生法一二一条一項五、六号）。

〔注八〕 更生手続開始の決定によって中止せしめられていた滞納処分効力の効力が、更生計画認可決定までは保持されることには疑う余地はないとしても、計画の認可決定で失効するか否かについては説が分れている。

明文の規定がないうえ、もし当然に失効するとすれば、更生法第一二二条にいう更生計画に定めるべき「滞納処分による財産の換価の猶予」の条項は、空文に帰することになること等を考えて、失効しないと解すべきである。

霜島・前田・田村・青山「会社更生計画の分析」ジュリスト三九二号一一八頁は、更生法第六七条第二項における滞納処分

の中止は、期間を限っての中止であるから、それを過ぎれば当然効力を復活するとして同旨の結論を示す。

なお、宮脇・時岡 前掲法曹時報二〇巻四号八〇三頁も、失効しないとの見解である。

〔注九〕 兼子・三ヶ月 前掲二七五頁、宮脇・時岡 前掲法曹時報二〇巻四号七九四頁等、学者、実務家の殆どがもつ見解である。

〔注一〇〕 主として、税務官庁の立場からの見解である。奥山「会社更生法と租税の徴収」税経通信七卷一六号一四七頁等。

なお、奥山 前掲は、更生法の規定は、租税徴収等に関する規定ではなく、更生計画のための意見、同意に関する規定にすぎないとしている。

〔注一一〕 たとえば、山内 前掲一六九頁、座談会「会社更生法の立法論的再検討」判例タイムズ一四七号一七五二頁以下、長谷

部「会社更生法の問題点——裁判所の実務からみて——」法律時報三七巻四号六七頁等。

〔注一二〕 兼子・三ヶ月 前掲四六頁。

第二章 会社更生法における租税の減免等

第一節 立論の背景

一 会社更生法の目的と会社更生の性格

更生法が、会社をめぐる利害関係人の利害を調整しながら、事業の維持更生を図ることを目的とするものであることは、さきにも触れたとおりであるが、本稿における研究のためには、更生法が窮極的に求める目的とはいかなるものであるか、さらに、その目的に照応して、会社更生そのものがいかなる性格を有するものであるかを一通り眺めておく必要があると思われる。

1 会社更生法の目的

更生法の目的は、その第一条において明定されているところであるが、同条にいう事業の維持更生とは、会社が経済的危機に陥った会社更生法における租税の減免等の法的性格

場合(更生法三〇条一項参照)、その事業自体の保有している社会的価値が利害関係人の手によって、構成物件の単なる交換価値に變質低下せしめられることから生ずる国家的損失を防止し、社会的、経済的活動体としてこれを存続、再建させることである。⁽¹⁾

その趣旨とするところは、客観的存在としての事業自体の崩壊を免れることであつて、その所有、支配関係ないしは経営関係等いわゆる社団関係あるいは人的関係の維持ではない。そこには、それ自身客観的活動体として国民経済に貢献している事業そのものに對する国家的価値判断と企業存続のためには、人的要素の連続を必ずしも不可欠の要件とはしない資本主義的思考が存在するとみられる。

更生法の目的に関する特徴は、こうした意義をもつ事業の維持更生を、「利害関係人の利害を調整しつつ」行なおうとするところにある。つまり、事業の維持更生はたしかに制度の第一次的な目的ではあるが、それにとられて、利害関係人の利益が無視されてはならず、それらに對する配慮が加えられなければならないとする思想をも併せもつことに留意する必要がある。いいかえれば、利害関係人に対する合理的な利害調整は、事業の維持更生とともに実現されるべき第二の制度目的であるといえる。⁽¹⁾

そして、ここでの利害調整は、企業が現実に活動を続行して行くことを前提とするものであるから、考慮を要する利害関係は、極めて広範囲にわたる(第一章注(1)参照)。

更生法の用意する手続が、複雑、難解であるのは、換価をせずに、これら異質の利害を網ら的に調整の対象とすることに原因の一半があるように思われる。

2 会社更生の性格

債務者が、経済的に破綻にひんした場合における企業体および債務の処理に関する従来の法律制度は、そのいずれもが、一面的——破産、特別清算は、企業の解体を前提とし、債権者または株主に公平な満足を与えようとするにとどまる——ないしは、著しく徹底的——整理は、企業の維持を債権者全員の同意に依存しているばかりでなく、整理の内容自体私的自治の原則に従うべきものとされているのであり、和議にいたっては、単に破産を防止するという消極的目的に奉仕するにすぎず、企業の維持は、債権者の意向により定ま

らざるを得ない。むしろ、主たる目的は、和解による債務処理にある、といふべきであらう——であつて、それぞれのもつ孤立した概念だけでは、上に述べたような理念を掲げる会社更生の特徴、性格を理解、は握することは到底不可能であらうと思われる。

そこで、方法論としては、更生法の制度、目的をあらためて分解したうえで、それぞれに対応する実定法上の規定等について觀察することが有効であらうと考えられる。すなわち、第一の制度目的たる事業の維持更生については、その社会的、公益的特質に着目して考察することができようし、第二の制度目的たる利害關係人の利害調整に関しては、既存の債務処理制度等との比較において論ずることが適切であらう。

まず、第一に、事業の維持更生の側面からみる限り、行政的性格が顕著である。

更生手続は、全体的に裁判上の手続として組み立てられている（更生法八条）。指向するところは、事業の維持更生という企業経営的目標でありながら、同時に錯そ（綜）する権利關係を性質、強弱に応じて調整することが大きな眼目となっている以上、やはり公平、慎重な法的判断が要請され、そのためには裁判官の関与こそがふさわしいとされたのであらう。

しかし、裁判上の手続とはいつても、本来の意味での裁判（それは、紛争解決のための対審構造をそなえ、しかも常に事後的である。）ではなく、非訟事件手続とも称し得べきものであり、本質的に行政的性格を帯有するものと考えざるを得ない。更生法も随所にかかる裁判所による行政的作用の発現を期待する条項をおいている。

この行政的作用は、たとえば、更生計画についての裁量認可とでもいふべき認可の一態様を定めた更生法第二三三条第二項の規定に端的に表現されるように、積極的、助長的であるところに特色がある。更生手続における裁判所の裁量は、判決手続における裁量棄却のように消極的に法的安定性を尊重しようとするのと異なり、国家的要請たる事業再建の実現のため、合目的に将来に向つてなされるものである。

第二に、債務処理の側面からみた場合における清算的性格を挙げなければならない。

会社更生法における租税の減免等の法的性格

このことは、更生法の制定にあたって範としたアメリカ連邦破産法第十章「会社の整理」の立法過程からもうかがい知ることができ(四)るし、現に更生法の定める手続自体、破産のそれと極めて似通っている。

更生手続開始の決定があったときは、利害関係人は、一定の権利確定手続を経てのみ、自己の持つ権利の実効性を獲得するが、原則として、執行を中止、禁止されるばかりでなく、債権額または株式に相応して与えられる議決権をもって手続に参加することによってのみ、権利の実現を図り得るにすぎない。同時に、会社財産に関しては、その管理処分権が管財人に専属するところとなる(更生法五条)のみならず、債権者に対する個別的弁済も原則として禁止される。

ひつきよう、会社の負担する債務を処理するために更生法がそなえている手続は、基本的には破産法のそれにならうものであって、更生手続開始時において、計算上、会社の積極、消極両財産を凍結したうえ金銭的に評価し、総積極財産をもって総消極財産に公平な満足を与えようとする意図を表わすものといふことができよう。

更生法のかような意図は、担保権者による別除権行使あるいは租税債権に基づく滞納処分さえも容認しないことによつて、破産手続よりも、さらに徹底したものとなっている。

手続の内包するかかる狙いの実質的根拠が利害調整——権利変更——の指導理念である権利の順位の尊重(更生法二二八条一項)にあることは多言を要しない。清算的性格の強調されるゆえんである。

第三に、債務の処理が、具体的に決定される過程をとらえてみた場合、そこに和解的性格を明らかに看取できる。

事業の維持更生が、単に会社の機関や資本構成の変更等一般の利害関係人に直接関係のない手段のみで達成されるならば、それは商法等の手当てするところであつて、更生法が元来予定するところではない。(五)更生法の準備する保全処分(更生法三九条等参照)あるいは権利行使に対する厳しい制限を、外ならぬ会社によつて乱用される危険がつきまとうからである。

したがつて、更生計画は、利害関係人の権利の変更を含むものでなければならず、更生法はそのことを明確に指示するのである(更

生法二二一条一項^(六)。換言すれば、更生計画は、利害関係人の権利の実現される程度、態様を事業の維持更正のための実際的方法の一として定めた、いわば会社更生の最終的設計図とも称すべきものであり、会社更生の中心部分たる地位を占めるのである。

上に述べた破産的発想を貫くとすれば、会社の債務処理は、單純に利害関係人の権利の順位に従い、積極財産の価額の範囲で配当に準じた手続をとることで足りるのであるからわざわざ議決権なるものを与えて、その行使という形式をとる利害関係人の多数決によって、更生計画につき採否を問うなどという迂遠な方法は、手続を煩雜にするだけで意味がないことになる。

ここに、会社更生の破産的性格とは対しよ(眺)的な別の一面——和解的性格——の主張される理由がひそんでいる。

更生手続上の議決権制度は、破産手続におけるそれとは違って、権利を變更すべき内容を盛り込んだ更生計画の可否の選択を、当の利害関係人にまず留保する作用を営む。

すなわち、そこには、提示された権利變更事項を、承諾するかしないかという自由な意思を前提とした契約即和解の思想が明らかに存在するといつてよい。

そうであるとするならば、かかる和解的性格と、さきに指摘した清算的性格とは、同一手続内にあつては、相容れない關係に立つこととなるから、両者を架橋する何等かの概念がなければならぬ。この概念を、更生法は「公正・衡平」と呼ぶのである。

元來、公正、衡平なる概念は、その語感からも推察できるように、英米法系のものである。更生手続に用いられる場合の意義は、母法國たるアメリカにおいて、判例法上確立されてきた標準を、一般条項化したものであるといわれているが、そのアメリカにおいても、判例理論(絶対優先説——権利において上位の者が完全な満足を受けた後でなければ、劣後する権利者は、何の権利をも与えられないとする。)と一部の学説(相對優先説——上位の権利者が、下位の権利者に比し、少なくとも優遇されれば足りるとする。)とは對立を示し、必ずしも統一的には理解されていないようである。^(八)

わが更生法における公正・衡平の概念については、これを正面から取り扱った裁判例は、まだ見当たらないけれども、学説が分れて

会社更生法における租税の減免等の法的性格

会社更生法における租税の減免等の法的性格

いることアメリカにおけると同様である。もっとも、議決権による多数決制度が認められているため、その対立は、原則論にとどま^(九)ているやに見受けられる。

したがって、公正・衡平の概念の内容は、具体的には、今後の学説の発展や判例の積み重ねによって明らかにされてゆくことになると思われるが、しかし、法定多数による更生計画への同意が、認可の前提条件として制度的に要求される以上、絶対優先説を採り得ないことは明白であり、その限りではある程度の弾力性が承認されているといえる。

公正・衡平をそのようなものとして観念するならば、それはまさしく契約的性格——和解的性格——の暴走を喰い止める歯止めの機能を果すべき役割を担うものであるが、なおふえんすれば、その意味は次のようである。

利害関係人の権利は、建前としては、清算的に結末をつけられるべきではあるが、制度上認知されている和解的手統は、その契約的性質から、権利の順位の厳格な維持をはかろうとする清算的性格を無視し、これをねじ曲げようとする。かくては、多くの費用と労力を投入して行なわれた債権確定手統等は水泡に帰し、ひいては会社更生制度そのものの存在価値を、あらためて問わねばならぬ破目に立ち至るから、更生法は、「公正・衡平」なる概念を用いて、権利の順位が無秩序に乱れることを抑制し、清算的性格の譲歩し得る限界を示すのである。

さきに言及したように、「公正・衡平」が会社更生のもつ、債務処理に関する二律背反的性格——清算的性格と和解的性格——の架橋たる概念であるというのは、このような意義においてである。

二 会社更生手統と租税との関連

本項では、極めて特異な形で租税に関する規定を定めた更生法における租税債権の権利変更につき、考察を進めるに先立って、予備的に解明しておくべきことがらについて、一応の検討を試みようと思う。

更生法の租税に関する規定は、ごく大まかにいって、二つの類型に分けることができると思われる。

第一の類型は、課税要件の排除または修正ともいうべき実体規定であり、第二の類型は、租税徴収手続についての規定である。更生法の条項中、課税要件に関連する立法措置として間違いなく抽出できるのは、法人税法等の特例を定めた第二六九条ただ一か条のみにとどまる。

同条においては、講学上課税要件とされるもののうち、

- (1) 課税要件そのものの排除 登録免許税の非課税
- (2) 納税義務者に関する特例 納税義務の承継に伴う納税義務者の変更
- (3) 課税標準に関して、課税期間または損益計算の特例 更生手続開始の決定に伴う事業年度の特例または財産の評価益等の一定限度内における益金不算入

(4) 税率に関する特例 登録免許税率の軽減

が規定されているが、いずれも会社更生の公益性ないしは特殊性に意を配った特別措置と考えられる。

かかる特例は、その内容を明確に法律をもって定める限り、その法形式、内容の当否等はもっぱら立法政策に属することであるからここでとくにとり上げて論ずべき問題ではない。^(一〇)

第二の類型に属する租税徴収手続についての規定は、更生手続の殆ど全段階に及び、規律の形態も多様であるが、内容的には、滞納処分の原則的中止または禁止と、更生計画における権利変更とに大別し得ることは、すでに第一章においてみたところである。

権利変更が、徴収手続と関連して論じられるのは、更生手続における権利変更は、債権の成立、確定に関する問題ではなくして、成立した債権の実現に係る問題として捉えられ、しかも、それが事業の維持更生のための方法と結合しているからである。

そうした意味において、租税債権が、債権として実質的な影響を蒙るものは、更生計画においてであるといっても差し支えはあるまいと思われる。

そこで、更生計画での租税債権の効力変更を考えようとする場合、先決的に確認しておくことを要するのは、その権利変更を可能ならしめるため、徴収権者に対して個別に付与されている同意権の法的性格であろう。

徴収権者の更生手続における法律的地位はしごく明快であって、利害関係人であることの一言に尽きる。

徴収権者は、権利の帰属する国の機関として、租税行政事務を所掌し、その遂行の義務と権限を担う者であり、更生会社に対する関係では、債権者たる地位に立つものというべく、租税債権をも手続にとりこんだ会社更生にあっては、当然利害関係人の一員となる。

しかし、利害関係人であるとはいえ、それは、いうまでもなく、私法上利害関係があるからではなくして、公法上の利害関係すなわち国の一般的財政需要の財源たる租税債権についての利害関係に基づくものであり、徴収権者の財政収入充足という公益目的の実現者としての立場が放棄されているわけではない。

一方、更生法は、高度に成熟、発展した資本主義経済体制の中における事業の重要性を直視して、その解体による社会的損失の発生を防止しようとする国家目的を奉じているのであるが、国家機関である裁判所が主宰し、その厳重な監督の下に、租税債権や担保権付債権さえ会社更生に無縁であることを許さず、手続にのせ利害調整の対象とすることによって、より完全な目的の実現を期している。

したがって更生手続にあっては、相異なる国家的要請の拮抗する局面が不断に生じ得べく、かかる場合に直面して、主宰者と同じく国家機関である徴収権者の意思が、いかなる方向に向くべきかは、極めて微妙で、しかも重大な関心事たらざるを得ない。

更生手続における徴収権者の意思は、手続上のことがらに関して意見を述べる場合（更生法三五条三項参照）のほか、実質的には同意権の行使または留保の形式をとって表示される。そして、その同意権は、租税債権の効力を現実に変更せしめ得る権原として、徴収権者に付与されているものであるから、更生会社に対する租税債権の帰すう（趣）は、徴収権者がそれをどう行使するかにかかっている、と言っても過言ではないと思われる。

そうだとするならば、同意権の法的性格を探り、その指導原理を解明することは、とりもなおさず、これまで必ずしも十分には認識

されていないか、更生手続内部における徴収権者の立場、いかえれば更生手続内部における租税徴収の基本的方向を、かなり鮮明に輪廓づけることになるかと考えても支障はないであろう。

以下、同意権について考えてみよう。

国有財産が、常時良好な状態において管理されなければならないことは当然のことであるが、租税債権の管理、処分については、とくに憲法上明示されている、国の財政処理に関する議會主義の原則によって、法律または国会の議決に基づくべきものとされている（憲法第七章財政（八三条ないし九一条）参照）。

そこで、財政法はこれをうけて、「国の債権の全部若しくは一部を免除し又はその効力を変更するには、法律に基くことを要する。」（同法八条）と定めているが、租税債権もこの規定の適用をうけることについて、異論はみられない。⁽¹⁰⁾

規定の趣旨は、国の金銭債権について、行政部の判断のみによる恣意的な免除、内容変更を防ぐことによつて、財政の民主化、健全化を図ることにあると説かれて⁽¹¹⁾いる。

同時に、これを租税法律主義との関連で考えるならば、租税債権の成立は殆ど完全な形で法律に基⁽¹²⁾（羈）束されているといつて差し支えないとしても、いったん成立、確定した租税債権についても、免除や効力の変更を法律に留保するものでなければ、租税法律主義は首尾一貫しないといふべきである。この意味において、財政法第八条は、租税法律主義を補完する規定とみることができよう。⁽¹³⁾

ところで、更生法第一二二条第三項による徴収権者に対する同意権付与は、財政法第八条に基づくものであると説明されているが、⁽¹⁴⁾更生法が同意権に何を期待しているかを明らかにするためには、それだけでは不十分である。

まず、租税債務の免除や効力変更（たとえば、履行の猶予等債権の効力に変更を来す処分など）について、国税通則法（昭三七法六六。以下「通則法」という）、国税徴収法（昭三四法一四七。以下「徴収法」という）およびその他の個別租税法が、租税法律主義の建前を貫いて、行政庁の裁量の余地を極端に狭め、それらの要件、効果および手続等を殆ど法律事項として規定しているのとは、全

会社更生法における租税の減免等の法的性格

く対照的に、更生法が、同意権行使に關し、何等の要件、基準をも定めていないことを目して、徴收権者に大幅な裁量を認める趣意であると解することは許されるであらうと思われる。

しかし、そうであるからといって、更生会社に対する租税債権の管理処分が、徴收権者の恣意に委ねられたとしても妥当ではなく、むしろ逆に根拠法規たる財政法第八条の法意に反し、租税法律主義を無視するもので、正しい態度ではない、といわなければならぬ。

同意権の行使は、その対象となる減免や効力の変更を生ずべき更生計画の定めと一体をなして、租税徴收上の行政処分と観念すべき一面をもつから、徴收権者の異なるごとに、行使の要件ないしは基準が区々であるという現象はあってよいものではない。(一四)

行政法学的に言うならば、徴收権者の裁量は、いわゆる便宜裁量の範ちゅうに属するとみるべきであろうが、その便宜裁量として、行政目的（公益目的）に適合するか否かの判断作用なのであるから、問題は、同意権行使の可否についての徴收権者の裁量も、結局は、それによって実現されるべき行政目的が何であるか、ということに帰着する。

そこで、さらに一步を進めて、同意権が極めて特殊な環境の中で行使または留保されることに着眼し、租税債権が更生債権ないしは更生担保権として、更生手続のルートにのせられたことの意義と、それに關連する徴收権者の同意権の性格について觀察を加える必要があるように思われる。

企業が経済的に破綻にひんした場合において、清算を目的とするか更生を目的とするかを問わず、既往の債務処理制度にあっては、租税債権は、殆ど何の制約を受けることなく、法律上、手続外における滞納処分を許され、それによって優先的満足を得られる仕組みとなっている。

すなわち、清算的手続（破産、特別清算）においては、破産の場合ですら、租税債権は制度上、共益費用的に財団債権とされ、個別執行が可能であるのが原則である（破産法四七条二号および四九条等参照）。(一五)

したがって、破産の前段階ともいふべき特別清算の場合にも（商法四五五条参照）、滞納処分^(一)の執行ができるのは無論のことである（商法四三三条および三三三条参照）。

また、企業の更生を目的とする手続（和議、会社の整理等）についてみれば、次のようである。

和議手続では、租税債権は、和議債権とならず（和議法四二条）、そのうえ特別清算同様破産の前段階の手続であるともいえることを考え合わせると（和議法九条）、滞納処分も当然に許されるという解釈が成り立つ（和議法四〇条参照）。

会社整理手続においては、担保権者に対しては、裁判所は、必要に応じて競売手続の中止を命じ得るなど、事業維持に関して和議手続にはみられない前進した思想をもつに至ったが、租税債権による執行に規制を及ぼすまでにはなっていない（商法三八三条および三八四条参照）。

この外、上記諸制度が、いずれも裁判所の関与の下に手続が進められるのに対して、行政官庁の指導下になされる企業再建手続として、会社経理応急措置法（昭二二法七）および企業再建整備法（昭二二法四〇）による企業再建整備手続がある。この制度は、戦時補償の打切りによる混乱を防止し、その損害を債権者、株主に公平に分配せしめ、かつ、企業の再建を図ろうとするものであるが、利害調整を行政官庁の監督の下におくことの是否はとも角、この制度においても、租税債権に対する弁済は、影響を受けるところがない（企業再建整備法二三条および一四条参照）^(一六)。

こうした一連の債務処理制度における租税債権の優越的地位は、一般的には、租税のもつ実体法上の優先権——一般的先取特権（徴収法八条。なお、旧国税徴収法（明三〇法二二）二条参照）——に加え、財政政策的観点に基づく租税徴取確保の要求に理由づけられていたと考えられるのであるが、同時に、滞納処分が行政権の行使として行なわれることもあつたのでないかと思われる。

租税徴収に対し、行政庁に自力執行権が与えられているゆえんのもの、租税が法律の規定によって一律に成立するものであるばかりか、会社更生法における租税の減免等の法的性格

りでなく、その徴収は、大量性、かつ、反覆性を有するため、煩鎖な手続を要求することが甚だ困難であることに基因する。^(一七)したがって、それは、租税確保のために止むを得ず認められた手続上の便宜的な手段にすぎないともいえるのであるが、行政権の行使である限り、行政国家的思想をいただいて、行政権の自律性を極度に重んじ、独自の行政裁判制度さえ存置していたわが国においては、他からの容かい(喩)によって掣肘することは、まず不可能であつたとみられる。

租税は、債権としての実体法上の優先順位、上述した債務処理制度の目的などにはかかわりなく、周囲とは隔絶したところで、滞納処分だけは終始一貫して執行を認められてきたのであり、そうした手続的な配慮が、実体的な一般的優先権と重なり合つて、租税を手厚く保護する結果となつてあらわれてきたといふことができる。この点、担保物権が、特定財産の交換価値擱取の效果に基づいて、別除権を行使し得るのとは本質的に異なる。

ところが、更生法はその標榜する理念を現実のものとするために、単に既存の諸制度の具備する手続を取捨選択するにとどまらず、これらの制度において殆ど手を触れていなかった担保物権や租税債権にも正面から規制を加え、個別的満足のための執行を否定したばかりでなく、権利の変更さえなし得るとするに至つた。

租税債権は、更生会社に対しては、更生債権ないし更生担保権として、更生手続によつて権利の実現を期すべきものとされる。手続の埒外において、別除権または財団債権的に個別的満足を許したのでは、公平を害するのみならず、会社財産の流出のために遂には事業の維持更生を不可能ならしめるであろうことへの危惧によるものと思われる。

かくて、更生法の租税債権に対する制約のそもその意図は、更生優先の原則の下に、滞納処分手続の独走を容認しないところにあると理解してよいように考えられる。

そして、そのことは、過去において伝統的に守られてきた行政権行使への不干渉ひいては絶対的な租税優先思想に根本的な修正を迫るものであるともいふことができよう。

こうした狙いは、更生手続開始決定後、滞納処分が当然に中止または禁止される（更生法六七条二項）ところに、明瞭に窺い知ることができるのである。

しかしながら、更生法は、債務処理の局面では、会社の利害関係人の権利について、まず、それぞれの順位を考慮した手当てを講ずべき制度目的を奉ずることは前述したとおりであるから、租税債権の個別執行を否定することが、その実体法上の優先権をも剝奪することに直ちにつながるわけではない。手続外での個別執行禁止と、手続内における優先権尊重とは楕の両面であって、論理的に矛盾するものではない。

租税債権が、更生手続において、通常の場合、優先的更生債権として、また会社財産で担保されるものが更生担保権として格付けされるのは、その実体的な優先権を更生計画に反映させようとする意向とみるべきである（徴収法八条、一四条および更生法二二八条一項等参照）。

租税を、文字どおり一般的優先権をもつにすぎない権利とみるならば、租税債権は、他の私債権と法律上同様な処遇に甘んぜざるを得ないように思われるけれども、しかし、ことはそう単純ではない。

まず、租税債権に認められた優先権は、無担保債権に対する関係においてばかりでなく、被担保債権に対してさえも、一定の範囲で主張できるということである。

元来、租税の一般的優先権は、租税が法律に基づいて一律に成立するものであって、担保を提供する者に対して選択的に成立させることのできる私債権とは本質的に異なることに由来する。

この一般的優先権はかなり強力なもので、かつては租税の納期限前一年前の日後の質権、抵当権にも優先し得べきものとされていたのであるが（旧国税徴収法三条）、租税が国家存立の財政的基盤であることのみを重視して、私法秩序の安定を顧みないのは当を欠くとする見地から、現行徴収法は、近代担保制度の拠って立つ公示の原則を尊重し、租税債権と被担保債権との優先劣後を、債務者の財

会社更生法における租税の減免等の法的性格

座に対する担保権設定の日と、具体的な租税債権の存在を担保権者が知り得べき日との前後によって決すべきものとしている（徴収法一五条ないし二六条参照）。

租税の優先権は、債務者の総財産の上に存するものでありながら、抵当権等に対しても優位に立つ場合があるのである。

なお、実体的な優先劣後の関係は、租税相互間においても、手続の遅速によって生ずることがある。差押先着手主義、交付要求先着手主義といわれるものがそれであって、平等主義を採用しているわが国強制執行制度のとっていないところである。（徴収法一二条および一三条）。

かようにして、租税債権に関する限り、特定物の上に成立する約定担保物権等との比較においても、優先関係は個々別々に検証を要すべく、更生担保権は常に更生債権に優先するとして、機械的に権利相互間の序列の枠をあてはめることは妥当ではない。

次に、そして最も重要なことは、租税債権の管理処分が多数決には本質的になじまないということである。

多数決によって表示された意思は、その議決団体の総意とみられるのであるが、それは、その団体内部における個々の構成員の採決事案に対する自由な意思に基づく賛否が前提となっており、各自の表わす賛成または反対の判断のそれぞれの総和に対する多数決原理の適用によって、賛否のうちいずれかが、その団体を構成する者全部の意思として擬制されて外部に表示される。

更生手続において組分けされた利害関係人は、議決権をもってする多数決によって、更生計画案に対する諸否の選択を行ない得、しかもそのことによって、自己の権利を法的に変更できるのであるが、その成立原因はもちろんのこと、消滅に至るまでの一切の過程がすべて法律の定めるところに従って規律される租税債権が、多数決原理の支配し得る領域に属するとは言いがたい。

しかし、反面、多数決制度が、更生計画案項において自己の権利が不当な取扱いを受けることのないよう、利害関係人に対して与えられた議決権に支えられていることを見逃してはならない。

換言すれば、個々の利害関係人は、提示された更生計画案項が、自己の権利を不当に冷遇するものであるときは、更生計画案審理の

ための関係人集会（更生法一九二条）において拒否票を投じ得べく、そのことによって、権利の正当な評価を要求できるのである。

更生手続における議決権——多数決——制度は、たしかに、権利者側の譲歩の自由な意思表示の一つの形式たる性質を有するものではあるが、権利の強弱によって組を異にし（更生法一五九条、かつ、多数決の要件が、権利の順位および権利変更の程度に応じて加重されていること（更生法二〇五条）は、議決権の権利保護手段であることの卒直な表現であろう。

議決権のかかる実質的な機能だけを、多数決制度から切り離して、単独に発揮できる方式が考案されるならば、個別の満足を禁止され、私債権と同じく実体的平面においてのみ優劣を競うべきものとされた租税債権にとっても、それは、充分利用に堪える方法になる筈である。

徴収権者に対し、個別に付与された同意権は、上に述べたような論理をもって創造されたとみるのが、同意権に対する正しい理解ではあるまいかと考えられる。すなわち、理念としては、租税債権が有するところの優劣判定の複雑性と、多数決の思想とは相容れることのない私債権との本質的な差異に着目して、同意権の留保が承認され、権利変更の可否を、もっぱら徴収権者の判断に一任し、その個別の同意にかからしめることによって、更生計画における租税債権の優先権を保障しようとしたと解するのが、同意権に対する正確な評価であろうと思われるのである。

同意権を叙上のように捉えるならば、利害の調整上、それは正に他の利害関係人の多数決制度と対応するものである。

すでに触れたように、多数決制度は、少数反対者を無視することで、その組の統一意思を形成するのであるから、更生手続において権利保護の機能は、個々の議決権ほどには純粋でないにしても、それらの集大成として、やはり構成員全体の権利を守るべき役割を果たすといつてよい。

したがって、多数決による権利変更が、「公正・衡平」の概念によって、上下の限度を画されるならば、同意権による権利変更も同断であるといわなければならない。

会社更生法における租税の減免等の法的性格

かくして、租税債権の権利変更をもたらす同意権の行使または留保は、少なくとも無原則にはなし得ないことは明らかである。とりわけて、同意権の留保に際しては、私債権におけると同様、権利変更の準則である権利の順位に基礎づけられた「公正・衡平」の原理が、租税債権にも無関係ではないことに思いをいたすべきであろう。

そして、ここに至って、はじめて、徴収権者に望まれる裁量の方が、ほぼ見出されると考えてよいのではあるまいか。

一言に要約するならば、徴収権者は、同意権を租税債権ひとりの利益のために用いるべきである、ということである。他の権利との比較において、更生計画条項での租税債権の正当な位置づけの確保のために用いるべきである、ということである。

この論理は、したがって、租税債権といえども、会社企業の更生に対しては協力すべきであることを主張するものではあるが、同時にその協力の限界をも、はっきりと指し示すものである。

なお、序でに滞納処分中止、禁止期間の延長に関する手続上の同意権（更生法六七条三項および四項）についても、ここで一瞥しておこう。

前述した如く、執行の中止、禁止は権利の実体的地位までもないがしろにすることを意味するものではないから、この考えを押し通して、滞納処分の全面的禁止に踏み切ることも可能である。

あえてそうした方法をとらなかったのは、租税の公的欲求実現の経済的裏付けとしての側面に対する考慮あるいは、行政権行使に対する規制を最少限にとどめようとする配慮があったであろうことのほか、より以上に更生計画が、手続開始後一年間程度で認可決定に至るであろうことへの期待が大きく働いていたためと推測される（更生法六七条二項参照）^(一九)。

したがって、この段階における同意権も、更生優先の原則に基づいて行使または留保すべきであろうと考える。画一的に一年間の期間経過をたてに、更生手続の進捗度合を無視して、同意を一方的に拒み、関係者の努力を水泡に帰せしめることは避けるべきである。

しかし、他方において、手続の徒らな延引は、更生手続に名を借りた債務履行の回避というべく、かかる場合同意を拒否すべきは、

当然としなければならぬ。

手続に関わる同意権もこうした意義において、更生手続内での租税債権の正当な権利保護に資する手段と解される。

しかしながら、実定法上、権利変更に関わり合いをもつ同意権を、上のように一義的な概念と解することに些かの抵抗を感じさせる規定がみかけられることも事実ではある。

第一に、更生計画上に一定期間以下の猶予等を定めるにあたっては、同意の取りつけを要求されず、単に徴収権者の意見を徴するのみで足りるとしていることである（更生法一二二条一項および二項）。

このことは、租税債権の権利変更について、徴収権者の意見を全く取り入れないわけではないにしても、その最終的決定権を裁判所が掌握することを公認したものと見てよく、そのために、かえって同意権の担保的機能は徹底を欠き、その性格があいまいなものとなつてしまつたといえる。⁽¹⁰⁾

第二に、租税債権の権利変更には、権利の順位に基づく差等の適用がない、としていることである（更生法二二八条一項および二項）。更生法第二二八条第二項の立法趣旨が那邊にあったのかは必ずしも明らかではないが、いずれにせよ、これらの規定は、内容の不明な権利変更措置と相まって、徴収権者をして同意の意思表示をちゅうちょ（躊躇）させる大きな原因となり、結果として、租税債権の地位を相対的に引き上げるような現象をひきおこしたように見受けられるのである（第一表および第二表等参照）。

しかし、租税債権を更生手続にとり込んだ制度の本旨に立ち返ってみるならば、立法上の観点からする議論はさておき、同意権の行使または留保に関しては、なお反省を加え検討すべき余地が残されているように考えられる。

なお、同意権の法的性格に因んで、その行使の性質についても、ここで簡単に触れておくべきであろう。

すでに論じたように、同意権は、一般の利害関係人に与えられた議決権ないしは多数決の制度と、思想的には同じ流れを汲むものであるが、各々の行使の性格は、前者にあっては行政行為、後者にあっては和解契約とみるべきであることは、権利の本質的相違に徴し

会社更生法における租税の減免等の法的性格

ても疑いのないところであると思われる。

つまり、租税行政に即してみた場合の同意権発動は、更生会社に対し、租税債権の効力変更すなわち減免、履行の猶予等の効果を生ずべき租税徴収に関する行政処分と観念すべきものであるが、同意をしたのみでは効力を生ぜず、効力発生のためには、同意の内容を含む更生計画が裁判所によって認可されることを要する。

したがって、同意権行使自体を捉えれば、計画の認可決定を停止条件とする行政処分あるいは計画の認可要件としての行政処分といふことができる。^(二二)

かように、同意権の行使を行政処分とすることに、とくに支障はあるまいと思われるが、それが司法手続である更生手続の中で行なわれるところから、少々検討を要する問題を生ずるのである。

司法手続（本節一の二参照）の角度からみた場合には、同意の意思表示は更生計画認可決定および計画の遂行という目標に向って進行する集団的、連続的手続の一部を形成するものとして訴訟行為たる一面を併せ有する。

これら同意権行使に併存する二つの立場のどちらが強調されるべきかは、手続の進行状況等に応じて決まることであるが、同意が、訴訟行為として更生手続に及ばず影響すなわち同意を要する事項を含む更生計画の認可要件とされていること、さらには認可決定後の更生計画がいわば対世的効力を生ずるに至ること（更生法二四〇条一項）などを想起するならば、手続ならびに関係者の地位の安定を重視すべきであり、計画の認可前はとも角、認可後においては、同意の取消し、撤回は許されないと解すべきであろう。

それでは、次の段階として、徴収権者の同意し得る租税債権の権利変更とはいかなることがらを指すのが問われなければならないが、そのことについては、更生法第一二二条第一項に挙げられている措置を、その代表的具体例として取り上げ、観察することによって、おおよその輪廓をは握できるのではないかと思われる。

以下、第二節において述べる。

〔注一〕 兼子・三ヶ月 前掲五七頁等。

〔注二〕 青山「会社更生の性格と構造」法協八三卷二二〇六頁。

〔注三〕 邦訳がある。最高裁判所事務総局民事局「米国連邦破産法」民事裁判資料一八号参照。

〔注四〕 アメリカにおける会社整理(更生)手続の形成過程、構造等については、次の文献参照。

- (1) 三ヶ月「アメリカにおける会社整理手続の形成」法協六八卷二二〇一四三頁以下
- (2) 同 「アメリカ会社整理手続の構造」法曹時報二卷七〇九号
- (3) 青山 前掲論文

〔注五〕 しかし、このことは、更生法の意図が、債権者へのみ犠牲を強いて、会社関係者にモラトリアムの効果を容認するところにある、とするものではない。それどころか、逆に本来的には、会社の所有関係(資本構成)の変動、ひいては経営者の交替などを予定する極めて峻厳なものである。後に述べる如く、権利変更が、公正・衡平を守るべきものとされていることから導かれる当然の帰結である。

三ヶ月「会社更生法の司法政策的意義」法協八三卷六号八七三頁以下参照。

〔注六〕 兼子・三ヶ月 前掲四一〇頁参照。

〔注七〕 田村「会社更生計画における『公正・衡平と遂行可能』についての一考察」裁判と法(菊井先生献呈論集)(下)七五〇頁。

〔注八〕 アメリカにおける判例の態度や推移ならびに学説の反応等については、田村 前掲論文参照。

〔注九〕 兼子・三ヶ月 前掲四四八頁、青山「会社更生の基礎理論と改正法の立場」民事訴訟雑誌一四号二五二頁、田村 前掲七六六頁以下参照。

〔注一〇〕 杉村・小熊・谷川「財政・会計・国有財産法」二五頁、吉国・荒井・志場「新訂国税徴収法精解」六六頁。

なお、国の債権については、別に「国の債権の管理等に関する法律」(昭三一法一一四)が制定されているが、租税債権―国税収納金整理資金に属する債権―は、大蔵大臣等に対する報告の部分を除き、同法の適用を除外されている(同法三条一項六号)。

〔注一一〕 杉村・小熊・谷川 前掲二五頁、小熊「財務会計制度」行政法講座第六卷三一〇頁。

会社更生法における租税の減免等の法的性格

〔注一二〕 杉村・小熊・谷川 前掲二五頁も、財政法第八条を指して、租税法律主義を補完する意義をもつ、というが、かかる趣旨であろうと推測される。

〔注一三〕 兼子・三ヶ月 前掲二七五頁。

〔注一四〕 この点についての、租税徴収法研究会編「租税徴収法研究」(下)七一四頁における雄川教授の発言は、問題の核心を衝いている、というべきである。

〔注一五〕 もっとも、租税を徴収する立場からみて問題が全くないわけではない。

財団債権である租税債権の破産宣告後の権利行使について、徴収法は、交付要求すべきものと定めているが(同法八二条)、破産管財人がこれに応じないときにおいても、滞納処分による差押えの登記の嘱託は受理されないとする法務省の見解(昭三二・八・八法務省民事甲第一四三一号通達)に従って、滞納処分手続をとることなく、裁判所の監督作用を促すにとどまっている。

法務省の見解は、破産法第七一条第一項および第五一条の規定に基礎をおくものと考えられるが、租税債権が財団債権とされていることの立法上の当否(中田「破産法」一三九頁、三ヶ月「会社更生法の司法政策的意義」法協八三卷五号六八一頁等参照)は別として、現実に財団債権である以上、財団債権と同じ地位にあると目される更生法上の共益債権たる租税債権につき破産法第五一条と同旨の規定(更生法二一〇条)をもつ更生法の下において、滞納処分に基づく差押えの登記の嘱託を受理する取扱い(昭四二・九・七民事甲第二五二四号「会社更生法の改正等に伴う登記事務の取扱いについて」通達参照)とを比較すれば、明らかにバランスを欠くものと思われる。

〔注一六〕 昭二三・二・一九蔵税五六〇号財務局あて大蔵省主税局通牒「会社及び財閥家族に対する租税滞納処分の執行方について」は、特別経理会社の新旧いずれの勘定に属する財産に対しても、滞納処分を執行できる旨を記している。

〔注一七〕 昭三三・一・二「租税徴収制度調査会答申」序の1参照。

〔注一八〕 例外としては、脱税等により処罰された場合の租税債権で届出のないものが、劣後的更生債権とされる(更生法一二一条一項および二項参照)。その成立、確定における反社会性の故に、届出がないことを理由に免責することは不適当であるし、かといって優先権を認めることも届出のないことを思えば当を得ないからである。

なお、更生手続開始後の利息は、普通、劣後的更生債権とされるにもかかわらず、租税債権に対する利息（利子税はもちろんのこと、延滞税も含むと解すべきであろう。）は、そうした取扱いを受けず、本税同様、優先的更生債権とされる（更生法二二条二項）。

〔注二九〕 青山「会社更生法改正の方向と内容」商事法務研究四一五号四六五頁参照。

〔注三〇〕 租税債権をこのような形で処分することは、別に憲法上の問題を惹起するといわなければならぬ。

租税債権を、私債権と同質な債権と考えるのであればとも角、租税としての特質を考慮するならば、租税債権に関する更生手続上の利害調整は、半面行政処分たる性質を失なわれないと解すべきであるから、徴収権者の意見を聞くのみで足りる租税債権の権利変更は、実質的には、裁判所に対し、租税行政の執行権限を認めることになる点消極的に滞納処分手続を進行せしめないのと異なり、司法権と行政権との相互不可侵および行政権行使に関する内閣の国会に対する連帯責任を定めた憲法の要請をめぐって、より直接的に問題を残すところである。

たしかに、更生裁判所は、事業の維持更生および利害の公正衡平な調整という公益、私益両目標に向けて合目的に活動するものであって、目的達成のために広範な裁量権を有し、行政的機能を發揮すべき立場におかれてはいる。

しかし、裁判所のさような行政的裁量権限が、行政庁に専属する行政権限に代り得ると解することは、ことがらの性質上、たとえ立法措置をもってしても無理があるように思われるばかりでなく、現行行政訴訟制度が、行政庁の不作爲については裁判所は、消極的にその違法を確認できるにすぎないとしていることとも均衡を失する。

更生裁判所の租税行政権に対する干渉は、徴収権者の同意権行使または留保が、更生手続の本質に照らし、公正・衡平に違背し、会社更生上障害になるという判断までとどめられるのが至当であって、その是正のためには、別の方途を用意すべきであったと考える。

ここでは、一応問題点としてあげておくだけとし、これ以上の深入りは避ける。

〔注三一〕 名古屋高等裁判所（金沢支部）決定 昭四二・五・四「更生計画認可決定に対する抗告事件」参照。

〔注三二〕 同旨 山内 前掲一六九頁。

会社更生法における租税の減免等の法的性格

第二節 減免等に関する法的考察

一 減免

1 減免の概念

更生法第一二二条における租税の減免が、いかなる意義において用いられているかについては、明文の規定を欠くため、必ずしも明らかではないが、租税債務の消滅原因の一と解すべきであることに、格別の異見はあるまいと思われる。

法律全体の構成上、非課税ないし課税要件の修正、変更の類いは、第二六九条において一括規定しているところであるから、第二二条にいう減免が、租税の成立に直接干渉する種類のものでないことも、確かとみてよい。

租税債務の消滅原因という意味では、同じ範ちゆうに属するものであるが、課税の取消または無効確認のように、争訟手続によって争うべきことがらについては、更生手続上、債権確定手続の段階において、管財人が会社ができる方法をもって解決を図ることとされているので（更生法一五八条）、これらも同条の減免には該らないとしてよいとすべきである。^(一)

したがって、租税の減免とは、租税給付義務の全部または一部を解除する行為すなわち免除であると解して誤りではないと思われる。

ところで、現行租税法においては、たとえば「軽減」、「控除」等の文言を用いて、免除同様の効果を生ぜしめている場合がある。これらを含めて、租税法上の免除規定は、個々の場合には、明確な要件を定めているのが通例であるが、全体としてみた場合には、さまざまな理由によって設けられ、方法も同様ではなく一概には論ずることができない。

免除理由の複雑多岐にわたることは、免除の多様性を物語るものであり、すべてを網らして説くことは不可能に近い。数例を記すなら

(1) 債務者の資力状態に対する配慮に基づくもの

災害被害者に対する租税の軽減免除（災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律二条以下）、延滞税の免除（通則法六三条二項）等

(2) 二重課税防止を目的とするもの

内国消費税における課税物品もどし入れの場合の税額控除（酒税法三〇条）等

(3) 産業振興を目的とするもの

開墾地等の農業所得の免税（租税特別措置法二四条および二五条等）、内国消費税の輸出免税（酒税法二九条等）等

(4) 相殺的機能を果すもの

確定申告等による還付金を、その年分等の本税に充当する場合の利子税、延滞税の免除（所得税法一三九条四項等）

(5) 履行遅滞の責めを問わない趣旨のもの

災害等があった場合の利子税、延滞税の免除（通則法六三条二項、四項および六四三条三項。なお、同法六三条一項参照）

等がある。

また、方法についてみれば、

(1) 直接法令の定めるところによって行なわれる場合（通則法六三条一項、租税特別措置法三三条四項等）

(2) 債務者からの申請等に基づいて行なう場合（酒税法二九条、租税特別措置法二四条等）

(3) 行政官庁の裁量によって行なう場合（通則法六三条三項および四項等）

がある。

そこで、まず更生法における租税債務の免除が、はたして上に例示したような各租税法上の免除と結び付きをもっているか否かを確かめる。

会社更生法における租税の減免等の法的性格

かめておく必要がある。

更生法第三八条は、租税債務の履行を回避したり、租税債務の履行について利益を受けることを主たる目的とする更生手続開始の申立てに対しては、棄却をもってこたえるべきことを定めている。

これは、租税の国家財政に占める重要性にかんがみ、更生手続において租税債権に加えられる徴収手続上の制約ないしは権利の変更
に幻惑され、不当に利益を得ようとする意図を事前に排除する目的に出た規制措置であるが、同時に、手続の開始を奇貨とする利益享
受も許すべきではないとする道理を導き出すことになる。

租税法上、会社更生とは関係のない分野に属する特定の政策目的等のため、負担の公平の犠牲の上になやむを得ず認められている免除
や、法律上所定の手続等を欠いたため受け得なかった免除を、本条の減免によって手中に収めようと図ることは、租税正義に反するば
かりか会社更生制度の乱用というべきであつて、承認されないとしなければならぬ。

かような免除は、それを認める制度の趣旨、目的に応じ、または正当な手続を経て、それぞれの所管法令の規定に従い、更生手続外
において是否の判定をまつべきである。かかる免除が、会社更生に役立つか否かは、結果をもって論ずるのが正しい。

現行租税法は、会社更生のための租税免除に関する特別規定を置いてはいないから、結局のところ、更生手続において期待される免
除は、徴収権者の裁量によってされる債務履行義務の解除と考えられる。

しかし、租税法律主義が厳格に貫かれている租税法において、徴収権者の裁量によって免除できる範囲は、当然のことながら極めて
狭く、僅かに猶予期間等に対応する利子税、延滞税について許容されているにすぎない(通則法六三条および六四条)。(二) 更生法の免除
が利子税、延滞税のみを対象としているのではないことは明らかであるから、同法の租税免除規定は、創設規定とみてよいであらう。

租税債務の免除を、更生法独自の立場から概念構成せざるを得ないとすれば、会社更生の制度理念から演えき(釋)するのが拮据で
あると思われる。

2 更生法における減免

前述したように、もともと会社更生制度が、会社の債務を処理するために採用している方式は、権利の順位に従って配当を行なうという破産的手法を取り入れたものである。

逆に言えば、会社更生制度は、企業自体を存続、更生させるために企業や構成財産にまつわるふくそう（軀幹）した権利関係を破産の場合に準じて処理しようとしているのである。^(三)

したがって、現実企業を解体し、財産を換価するのではないが、本来、清算のための財源たるべき企業財産についての概念的清算^(四)において、配当にあつかり得ぬ劣後権利者は、配当表ともいえる更生計画から除外される筋合いである。租税債権とても、更生手続内では在来の諸制度におけるが如き手続上の優位を喪失し、実体的優先順位によって分け前を算定されるのであるから、その例外をなすものではない。

本条の免除は、基本的には、まさにかかる清算手続において、上位にある権利のために満足を図り得ない部分の租税債権について、会社に対し給付義務を解除する行為と観念すべきである。

この理は、実際に、ある財産を換価し、その換価代金を配当する場合を想定すれば、見やすい道理である。

ただ、更生手続においては、換価が行なわれないだけに、そうした論理が見落されがちであるにすぎない。

そして、事業経営を続けながら、一方において、その事業についての権利関係を清算しようとしてるのであるから、単純に割り切れない問題が派生するのである。

会社更生における利害調整は、その基底となる清算手続が観念的に行なわれる結果として、内部的には、利害関係人のもつ権利のそれぞれにつき、配当を受け得る金額（権利の実現されるべき範囲）の決定と、その金額を配当すべき方法（その範囲の権利を現実化する方法）の決定の二段階に分離して行なわれる。利害を調整するに際して、じゅん（遵）守すべき公正・衡平は、これら範囲と方法の

会社更生法における租税の減免等の法的性格

会社更生法における租税の減免等の法的性格

兩段階を通じての支配的な指導理念であることは言うをまたない。

債務免除は、分け前を与えられない部分の権利の切捨ての謂であるから、無論、上にいう範囲の決定の問題である。

この局面での最大の関心事は、おそらく会社財産の評価であろう。

更生手続における会社財産の評価は、事業の存続を前提としながら、特定時点（更生手続開始時）での権利の客観的な現在価値の算定すなわち権利者に分つべき配当金の総枠を確定する作業であり、債務処理に直接の影響を及ぼすから、利害関係人である徴収権者も無関心たり得ない。とくに、評価の客観性、合理性には深い関心を寄せるべきである。

更生法は、「会社の事業を継続するものとして」評価すべきことを定めているが（更生法一七七条二項、一二四条の二）、このことは、評価の客観的基準として継続企業価値を採るべき旨を示したものと見えよう。更生手続が事業の継続を前提とする手続である以上当然というべきであろうが、実際には、かなり厄介な問題を含んでいる。

「会社の事業を継続するものとして」評価するとは、生きた企業の価値は、その収益力によって定まるといふ公理を基に、一般的には、企業の収益力を、その企業の一般利回りで除して得られた数値を資本額、つまりその企業の評価額とみることと解されるから、その意味において継続企業価値とは、いわゆる収益還元価値と称しても大過はあるまい。

ところで、更生手続における評価は、次のような困難な事態に直面せざるを得ない。

一つは、評価の基準時が、手続の開始時とされていること（更生法一七七条一項および一二四条の二）から否応なしに生ずる将来の収益力および資本還元率のは握の難しさであり、一つは、更生担保権と直接の関連があり、ひいては、租税債権にも少からぬ影響を及ぼすものであるが、更生担保権の目的物の価額も同様の基準によるべきものとされていることに伴う個々の財産の継続企業価値の算出の難しさである。

前者は、更生会社自身が、すでに異常な状態に陥っているのに加えて、業界の動向あるいは会社をとりまく政治的、経済的情勢、さ

ては国際情勢などによって思わぬ変動を起しかねない収益力等を手続の出発点において判定しようとすることの困難さであり、後者は更生担保権の目的たる特定物の継続企業価値をどう算出するかの困難性である。原則としては、目的財産の個別的収益力等を測定することによって求めるべきであろうが、実務的には、企業全体の継続企業価値を目的財産に配分する方法もしくは類似の他の算出方法、たとえば、市場資料比較法、複成式評価法等が考慮されることになるであろう。

前、後者いずれについても、不動の標準などあるべき筈もないのであるが、母法国アメリカにおいては、裁判所を拘束はしないが、助言者の立場に立つて、証券取引委員会が行なう審査、報告の制度が設けられ（アメリカ連邦破産法一七二条）、評価の正当性を担保し得るのに対し、そのような制度的保障のないわが国においては、結局は、評価が会社の業態、環境等すべての条件を反映して決定されたかどうかにより、その妥当性を判断するより外はないことになる。

次に、わが更生法が、公正・衡平を解すること、相對優先説の立場にあることは前述のとおりであるが（第一章の一参照）、各権利の実現部分が、権利の順位に対応して、相對的に優劣の序列を守っているか否かも、一般論をもってしては律し得ない流動的な様相を示す。

かくみてくるならば、租税債権の切捨てが公正・衡平であるかどうかには断定し難く、所詮、免除の可否判定のための一律的な基準は定立が不可能であり、具体的事情に即応し、他の一般債権等の実現の程度等との比較によって判断を下すより方法はない。

更生手続上、租税の減免が可能であるのは、アメリカにおいても同様である。同国における租税債務の減免は、すべて政務官である連邦財務長官の承諾（九〇日以内に拒絶または承諾の通告がないときは、承諾があったものと擬制される。）にかからしめられているので（アメリカ連邦破産法一九九条、政策的配慮に基づく減免が行なわれる可能性を全く否定することはできないが、沿革的には、内国歳入法の規定する和解の制度——債務者の申請により、納付能力がないと認められる場合および破産手続に入った場合にとられる租税減額の制度——に根拠をもつと思われるから（内国歳入法七二二条参照）、やはり、租税債権についての公正・衡平な処遇が承認

会社更生法における租税の減免等の法的性格

会社更生法における租税の減免等の法的性格

四五八

諸の基準になると推測される。

連邦破産法には、わが破産法の如き財団債権の観念はなく、破産手続においては、単に優先権の順位によって、配当順位が定まるにすぎない（同法六四条参照）。

会社更生手続における優先順位には、破産手続上の順位は適用されず（同法一〇二条）、しかもこれに代る順位の設定は、とくにおかれていないけれども、一般に承認されていると思われる優先権の体系は、次のとおりである。

- (1) 共益的費用すなわち申立てに要した費用、財団の管理、保存、増加に要した費用の償還請求権
- (2) 六〇〇ドルを超えない賃料請求権
- (3) 租税公課であつて、先取特権をもつもの
- (4) 被用者、請負人、職工、地主その他の者のために認められる制定法上の先取特権
- (5) 先取特権のない租税公課
- (6) 現存債務に優先する請求権（会社に対し、手続中の運転資金として貸付けた資金に係る請求権）
- (7) 担保権を有する債権
- (8) 一般債権
- (9) 優先株主の利益
- (10) 一般株主の利益

ただし、株主は、支払不能でないときに限る。
これをみても、上の推測が誤っていないことは、明らかであろう。

更生手続における租税債務の免除は、かように、他の権利との比較考量の上に成り立つ概念であるから、公正・衡平が相対的なものであるため、免除範囲にもある程度の幅を与えるなど、弾力性を認めざるを得ないにしても、反面において、債権者としての国の払う

犠牲にも一定の限度があることを示唆するものである。

国は、特別立法まで敢てして、企業の更生に熱意を示しているのであるから、積極的に租税を免除する等、同じ国としての立場から進んで更生に協力すべきであるとする見解にも一理あることを認めなければなるまいが、もし、そうであるとするならば、免除に徴収権者の判断は不必要となるべく、同意権は無意味な存在と化する。そうした免除は、国の企業更生に対する一つの施策とみられるから個々の徴収権者に判断せしめるよりは、むしろ画一的に行なつて、行政の統一を図るのが望ましいが、そのためには、別に立法手当てを講ずべきであらう。

同意権に、権利確保の作用を認める以上、徴収権者が積極的に利益供与をなし得るとは到底解し難い。

しかし、また、逆説めいた言い方ではあるけれども、租税が免除さえも甘受せざるを得ない原因は、更生手続が（公益としての）企業更生を旨とする手続であるが故であるともい得る。

免除は、更生優先の一つの具体的表現とみることができ、それは免除によって失なう利益と、企業の更生によって得る利益との衡量において、国が後者を選択したことを明示するものである。

したがって、債務の清算が、終極的に更生を目的としない場合にも、なお、租税債務を免除し得ると解するのは、租税譲歩の趣旨から逸脱するとの批判を免れない。

かかる見解に立つならば、「清算を内容とする計画」（更生法一九一条）においては、租税の免除の可否について、なお一考を要しよう。

清算を内容とする計画は、更生法の規定に従うものであつても、更生が狙いではなく、企業の解体、現実的清算のための手続としてむしろ破産と同視すべきであるから、当該計画において、確定的に租税債務を消滅させることは、租税を免責の対象とはしない破産手続との権衡を失するばかりでなく（破産法三六六条ノ一二第一号参照）、別除権者たる地位を、取り戻している更生担保権者（更生法二

会社更生法における租税の減免等の法的性格

四六〇

○五条参照)との関係でも対応を欠くことになる。

清算を内容とする計画における租税債権の地位は、更生法の規定に抵触しない限り、破産手続における租税の地位を類推すべきであろうと考へる。

更生法における租税の免除に関しては、附帯税(通則法二条四号および六〇条ないし六九条)の取扱いにも、一応眼をとおす必要があると思われる。

加算税について――

一般に、加算税は、申告義務違反^(九)に対して課せられる行政罰であるとされ、このことは、債務者の不正行為に基づく重加算税も例外^(一〇)ではない。

行政上の制裁である以上、行為の反社会性ないし反道徳性故に負わされる刑事罰とは截然と区別すべきであるから、加算税に対しては、罰金等を劣後的更生債権と定めた更生法第一二一条等一項第五号の適用はない。

逆に言うならば、加算税は制裁金ではあつても、減免の対象となるのであるが(更生法一二一条三項参照)、更生手続においては、租税債権として本税同様、優先的更生債権としての位置を占めることになり、したがって免除すべきかどうかは、上において述べたと同じ考へで判定される。

利子税および延滞税について――

租税法上、利子税は、延納等(法人税法七八条等および七五条等参照)がされている期間――いわば、履行遅滞の状態とはいえない期間――につき課されるため約定利息に、また延滞税は、本税の履行遅滞の期間につき課するものであるため遅延利息に、それぞれ対応するもの^(一一)と考へられている。

これらが、租税の公平負担をはかり、納付促進の効用等をもたらすことは、その日々の積算による経済的負担の増加という結果に伴

うものであって、利息としての本質的性格を變えるほどのものではないと思われる。

更生手続において、手続開始後の利息は、普通、劣後的更生債権と定められ、株主の権利よりは上位であるが、財産上の請求権としては最下位におかれることになっている（更生法一二一条一項一号）。

しかしながら、租税債権だけは、その例外として、利息債権も元本たる本税と同様に、優先的更生債権として取り扱われることが、明文をもって保証されている（更生法一二一条二項ただし書）。したがって、更生計画上での待遇も本税と同等であるべきで、租税法上の規定に基づく免除等は格別、そうでない場合にあっては、本税と別異に扱われる理由はな^(一四)。

最近の更生法改正^(一四)において新設された延滞税等の減免規定すなわち更生手続開始後一年を経過する日（その前に更生計画の認可決定があるときは、その決定の日）までのものと、更生計画における猶予期間に対応するものとの両者に対する裁判所による減免規定も、上掲の見地から理解すべきで、更生手続において、延滞税等の劣後的取扱いを許したものだとは解すべきではあるまい。その点改正規定による減免は、おおむね租税徴収における延滞税免除の思想——債務者に履行遅滞の責めを負わせることができな^(一五)いような事情または法律上徴収手続を積極的にとり得ない事情の下においては、その事情に応じて軽減免除をはかるうとする考え方——を便宜のために更生手続に取り入れたとみることができ、とくに手続開始後の延滞税等の免除については、従来の実務慣行を立法化したにすぎないと思われるなど、運用面を重視した改正と受け取れるが、なお理論的には問題を孕むといわなければならない。

二 猶予

猶予——納税の猶予および滞納処分による財産の換価の猶予（以下「換価の猶予」という。）——については、更生法第一二二条ばかりではなくして、全く同一の用語を用いた租税徴収上の処分が、通則法ならびに徴収法に規定されているだけに、更生法における猶予を考えようとするにあたっては、通則法、徴収法上のそれらとの関連如何が大きな比重をもつと思われる。

租税債権は、印紙をもって納付する場合（印紙税法、登録免許税法等参照）または物納を許可された場合（相続税法六章等参照）を

会社更生法における租税の減免等の法的性格

除いては、金銭もしくは特定の有価証券によって納付することを要するから（証券ヲ以テスル歳入納付に關スル法律等参照）、更生手続上、租税債権の権利変更は、更生会社の経済状態を反映して、履行の猶予の形式をとることが多く、更生手続における猶予の概念の確立は、最も重要な課題の二に数えることができる。

過去における徴収権者の同意が、主として、通則法ならびに徴収法を意識してなされていたであろうことは、統計からみても想像に難くないのであるが（第二表参照）、更生手続の本質に即するならば、あらためて検討し直されてよい問題であるように思われる。

以下、通則法における納税の猶予ならびに徴収法における換価の猶予を概観したうえ、更生法におけるそれらについて考察しようと思ふ。

1 租税法上の猶予

(1) 制度の概要

イ 納税の猶予

納税の猶予には、三つのタイプがあり（通則法四六条一項ないし三項参照^(一六)）、それぞれ趣きを異にするが、総じては、納税者が、その責めに帰することのできない災害、甚大な損失その他の事由に基因して、納税資金に欠乏を来し、租税債務の履行が困難となった場合または債権確定手続が遅延し、予見していなかった租税債務が発生したため、納税資金に不足を生じた場合に、納税者の申請により、その履行の請求を緩和して、納税資金調達のための余裕を与えようとする制度である^(一七)。

納税者に帰責し難い事由とは、

相当な損失を受けた場合の納税の猶予にあつては、震災、風水害、落雷、火災その他これらに類する災害（通則法四六条一項）、

通常の納税の猶予にあつては、(1)災害、盗難、(2)疾病、負傷、(3)事業の休廃止、(4)事業上の著しい損失、(5)(1)ないし(4)に類する事実

(同法四六条二項)。

また、確定手続等が遅延した場合の納税の猶予にあっては、課税権を行使し得るときから一年以上経過後に債権確定手続がとられたこと（同法四六条三項^(一八)）とされている。

納税の猶予が、納税者からの申請に対する許可の形で行なわれることは、猶予の不許可または決定された猶予期間、猶予金額等による服がある場合、争訟手続によって争うことができることを意味し、猶予を一種の権利にまで高める作用を営むから、かなり強力な債務者保護の制度であるといえるが、実は、納税資金の涸渇と不可抗力的に発生した客観的事実とを、因果関係で結び付けていることに、その実質的裏付けがあると考えるべきであろう。^(一九)

猶予期間は最長二年間である。法は、期間の最高限度を画することとどまり、具体的な決定は、納税者毎に個別的になされるべく、もっぱら行政上の運用に委ねられている。^(二〇)

猶予期間内において、新たな督促および滞納処分ができないことは（通則法四八条一項）、履行請求を緩和する納税の猶予の本質的な効果であるが、当該期間に対応する延滞税が免除されるのも、猶予の効果として注目に値する（通則法六三条一項および三項）。

納税の猶予の事由となる事実、天然現象による災害または火災や疾病等自然的災害ともいべきものと、休業業、事業上の損失等経済的災害ともいべきものに大別できるが、通則法は、延滞税の免除に関する限り、前者を区別し、前者を事由とする猶予については、延滞税全額を当然に免除すべきものとする反面、後者を事由とする猶予の場合は、二分の一を当然免除、残余の二分の一を裁量免除できるようにすべきことを定めている（通則法六三条一項および三項）。

延滞税を遅延利息と解するならば、納税の猶予に基づいて、期間対応部分の延滞税を免除することは、租税が金銭債務であるにもかかわらず、履行遅滞の効果を消滅せしめると同然の結果を招来することになるといえようが（民法四一九条二項後段参照）、免除が国としての行政上の配慮によるものであり、しかも災害と債務履行困難との間に、客観的な因果関係を要求することによって、その適正^(二一)

会社更生法における租税の減免等の法的性格

が担保されるのであるから、敢て異を唱えることもあるまいと思われる。

経済的災害を受けた場合において、全額免除の取扱いをしないのは、納税者の無責の度合いが、自然的災害の場合とは多少異なるとの考えによるものと思われるが、事実そのものに着目して、納税者の資金事情をより重要視しようとする意図も含まれていると推察される。したがって、主として、納税者の資産状況等を中心に免除の是非が検討されることになる（通則法六三条三項参照）。

ロ 換価の猶予

換価の猶予は、納税の猶予を受けている租税を除き、滞納処分を執行することによって、納税者の事業の継続または生活の維持（以下「生活の維持」の面については、これを省略する。）を困難に陥れるおそれがあるときまたは換価処分の執行を猶予することが、租税の徴収上有利であるときにおいて、職権により、差押財産の換価を見合わせ、納税者の事業を継続させながら、租税の徴収を図ろうとする趣旨に出た徴収緩和制度である（徴収法一五一条および一五二条参照）。

納税者に誠意が認められ、かつ、猶予期間内に納付資力の回復が確実に見込まれるならば、経営の合理化等納税者の努力を無視して差押財産の換価を強行してその事業を崩壊せしめたり、あるいは差押財産によっては、租税債権の完全な満足を期待し得ない状態または換価を困難とする差押財産の性状、物理的環境等を考慮せずに、実益の少ない処分を強行したりする愚は回避されて然るべきであつて、換価の猶予は、かかる思想を制度化したものと見えよう。

そうしたことを念頭におくならば、換価の猶予は、納税の猶予と並んで租税徴収の弾力化措置の一環を形づくるものではあるが、現時点から将来への展望をその基礎とする点、過去の事実を執着を示す納税の猶予とは、思想的背景において著しく対しよ（蹠）的であることを知り得る。

しかし、これらは、いずれも、納税者の具体的な事情、とりわけ納税資金の不足の事態に即応してとられる徴収緩和措置であるから手続の分野では共通するところが少なくない。換価の猶予に附した場合、猶予期間の限度やその具体的な決定、さらに担保の徴取、分

割納付、徴収の完全を期し得ない場合の猶予の取消し等については、納税の猶予に関する規定が準用されるのである（徴収法一五二条および通則法四六条ないし四九条参照）。

猶予の効果としての差押財産の換価の猶予は、文字どおり公売を猶予することをもって原則とする。

納税の猶予にあつても、督促および差押えの後に、その許可がなされた場合には、實際上換価の猶予におけると酷似した結果を生ずることになるが、前者の場合は、新たな差押えも許されないのに対し、後者の場合は、必要に応じて、そのことも可能であるという差異がある。

また、猶予期間に対応する延滞税の免除は、経済的災害に基づく納税の猶予と軌を一にし、主に納税者の資産状況によって判断される（通則法六三条三項）^(一一一)。

(2) 租税徴収の有利性

納税の猶予および換価の猶予は、上に述べたように、納税者の具体的事情に対する配慮を基調とするもので、濃淡の差はあるにしても、そこに債務者保護的性格のみられることは紛れもない。

しかしながら、制度の建前を、より仔細に観察するならば、これらの猶予が、一大原則すなわち租税徴収の有利性とも称すべき基本的態度を背後にひそませていることを看取し得るであろう。納税の猶予にせよ、換価の猶予にせよ、原則的には、徴収上有利である場合か、少なくとも徴収上不利でない場合に限って承認される^{(一一二)(一一三)(一一四)}。

たとえば、換価の猶予における如く、徴収上の有利性を明文をもって定めているほか、猶予期間に上限が存すること、一定金額以上の場合には担保を要すべきこと、期間内に徴収を確保できないと認められる事実の生じた場合には、猶予を取り消すべきこと等を定めた諸規定（通則法四六条、四九条および徴収法一五二条参照）は、そのことを明らかに示すものといえる。

こうした猶予の骨組みを支えているものが、公平の原則であることは、こと新しく指摘するまでもないと思われる。

会社更生法における租税の減免等の法的性格

租税の徴収にあたっては、それが権力的に執行されるものであるだけに、可能な限り、債務者の個別の事情を顧慮した具体的妥当性のある柔軟な態度が要請されるのであるが、一方、眼を転じて、現実の滞納を遙かに上廻る期限内納付を思い、加えてそれらが必ずしも苦痛なしに履行されているわけではない国民全体の納税の姿を思うならば、徴収緩和に制限的な立場をとり、租税徴収上の有利性を目安とすることは、公平の理念実現のためには、むしろ止むを得ないこととしなければならないと考えられるのである。

2 更生法上の猶予

更生法の定める納税の猶予および換価の猶予が、更生手続における租税債権の権利変更の一形態として、いかなる意義をもっているかについては、従来余り深くは論じられていない。

もちろん、用語が通則法および徴収法上のそれと全く同一であることは、まごうかたなき事実として否定すべくもない。

したがって、問題は、会社更生に即して猶予を捉えるか、あるいは、表現にまつわる形式に重きをおいて租税法的に解するかの何れかに絞られると思われる。

しかし、更生手続による以外に満足を図り得ない租税債権について、権利変更の一形態として定められている以上、猶予に關してもやはり会社更生の理念を体した実質的な理解が要求されているように考えられるのである。

一般論として、更生手続上の猶予を論ずるならば、次のように言えるのではあるまいか。

更生手続において、猶予の可否またはその期間の長短が論議される租税債権は、すでに利害調整の第一段階を通過してきた権利と目されるのであって、観念的な計算上の清算に基づき、優先順位を尺度として、配当を受け得べき権利であることを確認された、いうならば表現の保証を得た権利として存在する。ただ、更生手続は、事業を現実解体して財産を換価するものではなく、したがって、配当金額算定の基礎となった事業財産の評価額に相当する金銭——配当原資——が、実際に保有されているわけではないから、配当金支払の猶予が問題にされているのである。

さきに、減免の項において触れたように、配当の方法は、利害調整の第二段階を形成するのであり、租税債権に対する配当金支払の方法も、他の権利の実現の態様、時期等との比較によって、公正・衡平に合致するよう、相対的に決定されるべきことである。換言すれば、債務を破産的に清算しようとする場合、最も肝心なことは、配当資金が債務の全額を償なうに足りない事実を、事実として受けとめることから出発して、それをいかに公平に分配するかを帰着するのであって、この理は、資金の裏付けのない更生手続においては分配の方法にまで、当然に及ぼされなければならない。

更生法の掲げる企業維持という国家的要請に対する租税の譲歩が、前述したように更生手続にのせられたことで、破産的な清算の原理に、租税といえども従わざるを得なくなつたところに象徴的に示され、かつ、それをもって譲歩の基本的な限界とする認識に立つならば、更生手続における租税についての猶予も、そうした観点からは握されるべきで、猶予の可否の判定、猶予すべきものとした場合の期間の決定に、他の判断要素を介入せしめるべきではないと解されるのである。

そうだとするならば、更生手続内でとられる租税に関する猶予は、本来的には、ただ一つで足りると思われるのであるが、しかし、更生法は、現に二つの猶予——納税の猶予および換価の猶予——を規定しているのであるから、次には、その意味合いを考察する必要がある。

実定法上、納税の猶予および換価の猶予をめぐる表現が、通則法、徴収法におけるそれを真似ている事実が、ここに至って問題の解明に何がしかの暗示を与えるように思われる。

まず、事実を追ってみよう。

更生法の猶予に関する表現が、過去において、常に徴収法または通則法の表現に追隨してきたことは間違いない。

現行通則法における「納税の猶予」および徴収法における「換価の猶予」は、ともに旧国税徴収法第七条および第一二条ノ二に定められていた「徴収猶予」および「滞納処分ノ執行猶予」を殆どそのまま受け継いだものである。両者は、いずれも、昭和二六年法律第

七八号をもって改正ないし新設されたものであるが、同時に改正された「滞納処分ノ執行停止」を含めて、滞納処分執行の弾力化を制度的に確立したものと見て、高く評価されているところである。^(二五)

これらの徴収緩和措置は、戦後における租税滞納の構造的変質に対処するため、租税徴収制度内部からの要請によるものであることは事実であるにせよ、^(二六) 外部的な要因によって、促進されたであろうことも、あながち憶測とばかりは言い切れないように思われる。たとえば、「執行ノ猶予」は、当時立案中であつた更生法を目的に、更生手続における租税債権の猶予のために新設されたものであると説明されており、また、^(二七) 「執行停止」は、更生法の制定に伴つて、わが国でも認められるに至つた破産免責の制度が、租税債権を対象外としたのにもかかわらず（破産法三六六条ノ一二第一号）、租税徴収制度が独自の立場から、歩調を合わせたとみることができよう。

いずれにせよ、「徴収猶予」と「執行猶予」が一字たりとも違わぬまま、翌年制定された更生法にもちこまれたことは、周知の事実である。

その後における文言の推移は、次のとおりである。

- (1) 現行徴収法（昭三四法一四七）の制定の際、「滞納処分ノ執行猶予」が、「滞納処分による財産の換価の猶予」に改められたことに応じて、国税徴収法の施行に伴う関係法律の整理等に関する法律（昭三四法一四八）第二五条は、会社更生法の一部改正として、同法第一二二条第一項および第三項中の「滞納処分ノ執行猶予」を「滞納処分による財産の換価の猶予」に改めることを定め、⁽²⁾ 通則法（昭三七法六六）の制定に伴い、それまで徴収法等の規定するところであつた「徴収猶予」が通則法に「納税の猶予」として統一的に定められたことに応じて、国税通則法の施行等に伴う関係法令の整備等に関する法律（昭三七法六七）第二八条は、会社更生法の一部改正として、同法第一二二条第一項および第三項中の「徴収猶予」を「納税の猶予」に改めることを規定した。こうした一連の事実を取り上げて、更生法上の猶予の概念と租税法上の猶予の概念とを直結する考え方もとれないわけではないが、

破産的手法をとる更生手続の本質論からするならば、表現の同一性をことさらに過大視することは、かえって猶予の正当な理解を妨げるおそれなしとしない。

更生法の猶予が通則法、徴収法の猶予と同じ表現をとっている最も大きな理由は、これら租税法上の猶予が、債務者の弁済資金欠乏という経済状態に対する徴収緩和措置であることに着目したためであろうと思われる。資金不足の点では、いずれも区別がないからである。

本来は、租税債権も、公正・衡平の枠内で弁済されることを予定している更生法としては、まさしくそういう理念を盛り込んだ独特の猶予制度を、別の文言を用いて創設すべきであったと考えられるのであるが、租税法が類似の制度をそなえていたために、これを形だけ借用に及んだものと推量される。

卒直に言つて、更生法は、納税の猶予および換価の猶予を、利害調整の一用具として、更生計画における典型的な権利変更ともい得る弁済の猶予に利用したにすぎないと考えられる。(二八)(二九)

租税債権も、更生手続内では、他の権利と同じく、公正・衡平の原則に従つて猶予されるべきである、という意味において、更生法上の猶予は会社更生のための猶予といえる面をもっている。

しかし、納税の猶予、換価の猶予両者が、全く同義もしくは無定見に用いられることは、これらが租税徴収手続たる側面をも有するが故に好ましいことではない。

そこで、やはり各々を分別する選択の基準を立てることが必要になると思われるのであるが、ここにおいて、更生法上の猶予と租税法上の猶予の表現が、終始一致している現象が思い起こされる。

更生法上、猶予に関する表現の変遷が、租税法のそれと軌を一にしている背後には、更生法における猶予についても、租税法の考え方が推し及ぼされてよいとする考慮が働いているのではないであらうか。

会社更生法における租税の減免等の法的性格

会社更生法における租税の減免等の法的性格

四七〇

端的に言うならば、更生計画条項に、何れの猶予を定めるべきかにつき、租税法における猶予の思想が、ある程度しんしゃく(斟酌)されてよいと思われる。

(1) 納税の猶予

更生法の規定するところであっても、「納税の猶予」という以上、その意義は債務の弁済の猶予であって、債権者の立場にある徴収権者の側からみれば、じ後の徴収手続を猶予することに外ならないと考えられる。猶予の時期によって、督促、滞納処分などの手続がとり得なくなることは、通則法におけると同様であると解せざるを得まい。

更生法上の納税の猶予につき、さしあたり議論的になるのは、要件認定であろうと思われるが、更生手続における租税の譲歩、協力の意義から推すならば、実をいうと、納税の猶予の要件などは、仰々しく論ずべきことがらではない、というべきであろう。会社更生の破産的手続構造に重きをおく限り、「資金涸渇——履行困難」の事実のみが重要なものであって、さような事態を招いた原因などは詮索に値しないからである。

したがって、猶予の事由としては、せいぜい上の事実が存在することだけで足りるとしても、もともと支障のあるべき筈はない、といわなければならない。

元来更生法は、会社に資金欠乏をもたらした事情には重要性を認めないから、たとえば、取締役が違法に会社に損害を与えたことさえ、手続開始および計画認可の障害とはしないのであるが(更生法七二条、三八条および二三三条参照)、租税徴収の立場からみると、単純に納税の猶予を容認することには疑念が残る。業務執行権を握る代表取締役は無論のこと、会社に忠実義務を負い、業務執行の意思決定に参画し得べき取締役の違法行為によって、会社が損害を被ったとき、その結果だけに基づいて、以後の徴収手続を猶予し督促すらし得なくすることは、決して望ましい姿ではない。^(三〇)

かかるときには、むしろ、租税徴収の最終段階である差押財産の公売を猶予することによって手当てすることの方が遙かに適切とい

えるであろう。

更生法の納税の猶予について、要件存否の認定にあたり、通則法の定めをも参酌すべしとする発想が、ここから生ずる。

しかし、更生手続においては、迅速を尊び、しかも、納税の猶予すべてに徴収権者の同意を要するわけではなく、三年を超えない期間の場合は、更生裁判所が執行権を行使できるとされているため、災害の不可抗力的発生、その災害と履行困難な金額との間の厳密な因果関係等の確認を要求することは、納税の猶予の適用範囲を狭めるばかりでなく、かえって、手続の円滑な遂行上弊害を生み出す公算が大きい。

かくては、納税の猶予をとくに定めた意義は失なわれるに至るから、更生法においては、ごく大まかに、前記要件事実の存在が、たとえ主観的にせよ推量されるのであれば、猶予の形式として、納税の猶予を選ぶことができると思ふことができると解して妨げないと考える。

要約するところ、更生法の納税の猶予の可否の判断は、通則法に倣うことが妥当であるが、猶予承認を不適当とする積極的、明白な事情がある場合を除き、災害の有無をメルクマールとすることで、換価の猶予と区別すべきであると思われる。

こうしたことから更生法の納税の猶予に債務者保護的色彩を見出そうとすることは実益がないし、むしろ、同じ名称を用いても更生法におけると通則法におけるとは質的ともいえる差異があり、両者間の懸隔は、会社更生手続と租税徴収手続の目的や性格の相違をそのまま露呈するといつてよく、その限りでは全く別種の制度と称すべきである。

イ 効果

納税の猶予を換価の猶予と区別する必要上、要件の認定を通則法から借用したところで極めて寛大に扱わざるを得ないとすれば、与えられる効果は字義どおりまさに納税の猶予であることで十分である。

通則法における猶予期間の延滞税の免除が、それにふさわしい厳格な要件に見合うものであることを忘れるべきではない。

この点、最近の更生法改正において、猶予期間内の延滞税に関して、裁判所の裁量による免除規定が追加されたが（更生法一二二条 会社更生法における租税の減免等の法的性格

二項後段)、理論的根拠は必ずしも明らかでない。改正規定の解説によれば通則法上の当然免除の規定を参酌したものであるとされているが、実体的に異なる制度であるとしながら、債務の切捨てだけを利用しようとするのは、一方において、延滞税に優先的更生債権たる地位を保障していることと均衡を欠き一貫性がないと評されねばならぬ。強いて推測するならば、会社更生の目的に照らし、更生会社の負担を軽減しようとする趣旨であろうと思われるが、立法論としては疑問を禁じ得ない。

ありていに言つて、更生法が納税の猶予に期待する真意は、効果に関連して、その持続期間つまり猶予期間にあると思われる。ただし、債務を公正・衡平に処理しようとするれば、租税といえども、優先する権利のため、完済に相当の時日を要することが、当然に予測されるのであるが、その一方法として、納税の猶予が定められているとみられるからである。

したがつて、更生法の猶予にあつては、租税を可及的速かに徴取しようとする態度は影をひそめ、租税法的な徴収の有利性ないし非不利性は著しく後退している。そうした意味では、租税法における猶予を支配する公平の原則は、更生手続に一步を譲つたと目される。この辺に、通則法の猶予と更生法の猶予との本質的な差異が、具体的にあらわれていると観念すべきである。

問題になるのは、通則法においては、猶予によつても影響を受けないとされている差押債権について、第三債務者等からの給付受領の是否である(通則法四八条三項および四項ならびに徴収法一五二条参照)。

更生手続上、滞納処分は、手続開始決定があつたときには、新たにすることができず、すでにされている処分は中止するが(更生法六七条二項以下)、強制執行等と異なり、更生計画認可によつて失効するわけではない(第一章〔注一〕参照)。そのうえ、更生法は、滞納処分の中止期間中であつても、第三債務者が任意に給付する場合は、更生手続によらない弁済など免除を除く消滅行為を許さないとする一般原則の例外を認めているのであるから(更生法一一二条ただし書および一二三条三項)、その趣旨に徴しても、猶予中に第三債務者等からの給付を受けることは許されると解すべきであらう。そして、任意給付のみに限定したときは、時効による被差押債権の消滅は免れ難いので、保全手段として第三債務者等に対する訴の提起程度はなし得るとしてよいのではあるまいか。

なお、留意を要することは、第三債務者等からの給付は、更生会社の財産をもってする弁済である点、猶予条件と無關係に受け入れることが、公正・衡平違反の余地を残すことである。

かような疑問を生ずる場合は、差押債権が多額であつて、運転資金の調達を当面の急務とする更生会社の苦境に対処し、差押えを解除すべき状況にあることが通常であろうが、本質論としては、やはり公正・衡平に拠つて事を決すべきであらうと思われる。

ロ 手続

手続面においても、更生法の納税の猶予には、次のような特色がみられる。

第一に、猶予を求めるに申請を不要としていることである。

これは、債務者保護思想の濃淡をもつて論すべきことではなく、同意権の性格から推して、猶予が利害調整の手段であることに、実質的な理由があると考えるべきであらう。

第二に、取消し等の制限がある。

納税の猶予は、その条項を記載した更生計画の認可決定によつて効力を生ずる。納税の猶予は、同意の内容を構成するものであるから、更生計画の認可決定後においては、分割納付不履行等猶予を取り消し、もしくは猶予期間を変更すべき原因（通則法四九条参照）が生じたとしても、徴収権者による取消し等は許されないと解される。

したがつて、そのような場合には、裁判所の監督権の発動を促し、その原因等を除去させるか（更生法九八条の三および二四八条）、計画変更（更生法二七一条）等の手続をとらざるを得ないと思われる。

もっとも、あらかじめ、そのような事態の発生に備えて猶予に解除条件を付しておくことも一つの方法ではあるが、履行の確実性と更生計画の安定性との比較考量により決すべきことに属するから、一方的な判断で軽々に処置すべきではないと考える。

第三に、担保の徴取を挙げ得る。

会社更生法における租税の減免等の法的性格

履行の確保のための担保の必要性は、租税に限らず、債権一般を通じていえることである。

更生手続上、租税のための担保の徴取は、通則法によらずして更生法の規定に従うべきであり（更生法六七条六項、二一〇条の二、二二四条および二四八条二項参照）、猶予の場合も同様であると解される。しかして、猶予の場合における担保の徴取は、会社の更生のため、更生計画によって変更される権利の履行を確実にするために行なうのであるから、更生法二二四条もしくは二四八条の規定に(三三)よることにならう。

担保物件は、おおむね通則法に準じて選定することを適当としようが（通則法五〇条参照）、処分の方法は必ずしも滞納処分の例により得るとは断じ難く、更生計画の定め方いかんによると考えられる。ただし、更生法第二四八条による場合は、訴訟費用の担保に関する民事訴訟法の規定が準用されるから（同条三項）、更生計画に定めても、滞納処分の例によることは、不適法として許されないと解する。

(2) 換価の猶予

更生手続においては、換価の猶予を、納税の猶予と実質的に同じ機能を営むべき租税債権の権利変更形態と理解すべきであることは前項においてみたとおりである。

徴収法における換価の猶予が、事業体の分解、消失を防止しようとする目的意識をはっきりと打ち出し、もっぱら債務者の将来を見込むことよって、猶予に決断を下そうとしている点は、著しく更生法的でさえある。

前項においては、更生会社の現時点での資金不足につき、納税の猶予が、その原因事実を契機とすることに、一応換価の猶予との区別の基準を立てたのであるが、徴収法の換価の猶予も、制度の趣旨を体して、そうした原因事実には、とくに拘泥を示さないのであるから、当該基準を利用して、二種の猶予を分別することには、それだけの根拠が存在すると考えてよいように思われる。言いかえれば、更生手続上、換価の猶予は、租税債権に対する弁済資金の不足そのものを事由として行なうことが可能とされよう。

しかしながら、徴収法上の換価の猶予の概念を、そのまま更生法上の換価の猶予に移し替えることは、前者がなお租税徴収の有利性の思想に彩られているがために、更生法の本旨にはそぐわないと思われる。

徴収法における換価の猶予は、事業の継続と徴収上の有利とを別個の要件としているが（徴収法一五一条一項一号および二号）、どちらも、最長を二年とする法定の期間内に租税債権の全額が徴収できることを前提とするものである。

こうした租税徴収の有利性が、公平の原則に支えられた尊重すべき要請であることは否定し得ないにしても、更生会社に対する租税徴収手続を、更生手続の外側からとらうとする性向を帯びていることも、また認めざるを得ないように思われる。したがって、租税債権も、更生手続の内側において徴収されなければならぬ——租税債権も利害調整の対象となる——とする更生法の趣意に沿うとは、必ずしもいえない。

なお、徴収法の換価の猶予が、その基本的条件とする債務者の納税に対する人的、主観的誠実性（徴収法一五一条一項柱書）についても、更生法はさほど重視していないと解される。

更生手続において、租税債権が、権利変更を受けることあるべきは、法の予定するところであり、申立人が、租税の免除、猶予等を手続開始の申立ての目的の一つに数えることを、とりたててとが（各）める理由はない。^(三三) 債務履行の意思を欠くことが明白である場合は論外であるが、不純な動機がみられないなど申立棄却要件がないとして手続が開始された以上、^(三四) 特別に更生会社の納税に対する誠意をうんぬんすることは、更生法の要求するところではないといふべきである。^(三五)

換価の猶予を、租税に関する弁済の猶予の一手段として用いる更生法にあって、それは会社更生手続と租税徴収手続との本質的な差異に基づき、徴収法におけるが如き滞納処分執行の弾力化の限界を超えた役割を担わされているとみられる。更生法の換価の猶予が、徴収法の換価の猶予と異種の制度であることは、納税の猶予と異ならないであろう。

換価の猶予の効果等については、次に述べることから以外は、納税の猶予の場合に準じてよいと考えられるから、重複を避けてここに会社更生法における租税の減免等の法的性格

会社更生法における租税の減免等の法的性格

四七六

には再説しない。

換価の猶予を、文字どおり読むときは、差押財産の公売の猶予であるから、更生法においても、効果をかく解することに異議はあるまいけれども、他面、そのみに限定する必要もないと思われる。猶予に付する時期あるいは更生会社の事情等に応じ、差押えの猶予もこれに含めることに反対すべき理由はないと考える（徴収法一五一条二項参照）。

かように納税の猶予および換価の猶予につき考察を進めてくるならば、両者間の実質的な差は、言葉の違いほどには距っていないとみられるのである。

3 租税法の猶予と更生法の猶予との相互関係

租税法の猶予と更生法の猶予とは、上に指摘した如く、互いに指導原理を異にする異質の処分であるから、更生会社の租税に関する猶予の適用法条は、そのときの会社の具体的事情に応じて定まることになるし、また双方を交替的に適用することも当然に可能であると解すべきである。^(三六)

重複適用が無意味であることは論を俟たないが、常に更生法の猶予が優先するものでもない点において、それぞれの猶予の規定は、いわゆる一般法と特別法の関係にはない、と考えられる（これに対して、たとえば、更生法第二六九条の規定する登録免許税率の軽減等は、会社の経済的負担を軽からしめて企業の更生を容易にするための特別措置として、特別法優先の原則による解釈、適用が是認される）。

しかし、一方の規定に基づいて猶予処分^(三七)に附した後、他方の規定による猶予要件を満足する場合が生ずることは、往々にしてあり得ることである。

そこで、そのような場合に、いずれを適用するのが当を得ることになるのかにつき、一応考えてみる必要があると思われる。

租税法上または更生法上のどちらの猶予が先行するにせよ、同じことが言えるのであるが、交替的に適用しようとするときを起点と

して一瞥してみよう。

(1) 租税法上の猶予期間の方が長期である場合

租税法上の猶予を適用すべきであろう。

このことは、とくに、権利的性格の強い納税の猶予についてあてはまることであるが、延滞税の当然免除など、債務者たる更生会社の利益のほか、租税に関する法律上の処分として、徴収権者が、公正衡平原則に固執せねばならぬ理由は見当たらないからである。

この種の事例は、更生法による猶予期間内に、通則法の規定する納税の猶予該当事由となるべき事実が発生したときに、多く起り得ると思われる。

(2) 租税法上の猶予期間の方が短期である場合

原則論としては、更生法の猶予によるべきであろうが、延滞税の免除等をも考え合わせ、実質的な公正・衡平の観点から、租税法上、更生法上いずれの猶予をとるべきかが決定されることになると考えられる。なお、租税法上の猶予期間に相当する期間を更生法上の猶予期間から控除して、租税法上の猶予期間にあてるとも検討されてよい。

三 債務の承継

1 租税債務の承継

租税といえども金銭給付を目的とした債務であるから、何人においても履行し得るという意味では、移転の可能性を認めないわけにはいかないが、租税法は、原則的には、むしろこれを否定する立場をとっている。

理由とするところは、およそ次のようなものと考えられる。

(1) 納税義務は、ある特定の者について、租税実体法の規定する課税要件が充足されることによって成立するものであるが、そのことは同時に、課税要件を充たし得る者は、その租税について租税力を保有していると認められたことを示すものであって、個別性会社更生法における租税の減免等の法的性格

会社更生法における租税の減免等の法的性格

が顕著であること

(2) 納税義務の自由な移転を承認する場合には、租税回避を容易にし、租税徴収の確保を危うくするばかりか、公平を損なうおそれがあること

(3) 仮に、第三者への移転を認めるとしてもその可否については、個々別々に判定することを要し、行政の能率的な運営上好ましくないこと^(三七)

しかし、すべての場合に、移転を許さないとするのは、かえって租税を確保するゆえんではなく、通則法は、自然人における相続、法人における合併の場合に限り、納税義務の承継を認めている（通則法五条ないし七条）。

相続および合併の場合における、権利義務の相続人および合併により設立された法人または合併後存続する法人への移転は、すでに民法および商法の定めるところであるが（民法八九六条、商法一〇三条および四一六条等参照）、これらの承継は、権利義務関係の一方の当事者が死亡または消滅する場合における財産関係の包括的な移転を意味するのであるから、公法上の義務ではあっても、一身専属性をもたない財産関係に属する租税が、このような場合にも承継されないとすべきいわれはなく、通則法は、そのことを明らかにした^(三八)ことができる。

他に別段の規定をおくのでなければ、納税義務の承継は、通則法の定める相続、合併の場合に限られると解してよいと考える。

通則法は、金銭給付義務（源泉徴収等を受忍すべき義務を含む。）の包括的な承継を定めるにすぎず、金銭給付義務に密接な関連のある申告義務、記帳義務等の承継に関しては個別租税法に任せているが、これは、それらが罰則等を伴うものであること等を考慮した立法技術上の理由によるものと説かれて^(三九)いる。

2 更生法における租税債務の承継

(1) 合併のあった場合の承継

更生会社を当事者とする合併は、いわゆる吸収合併であると新設合併であるとを問わず、更生手続によつてのみ可能である（更生法五二条、二二四条、二二五条および二五八条参照）。商法に定める株式会社との合併手続は更生会社については簡略化されているが、合併の実体的効果である権利義務の包括承継については、別に適用を排除されていないから（更生法二五八条）、合併手続上、商法に定める債権者保護手続の準用がないこととされても（更生法二五八条四項^(四〇)）、合併後存続する会社または合併により設立された会社は、合併により消滅する会社の権利義務を包括的に承継すると解される。

権利義務の包括承継は、直接、合併の効果として生ずると考えられるから、更生計画の効力範囲を定めた更生法第二四〇条の解釈上疑問は残るが、更生会社の租税債務は、通則法第六条による法人の合併による国税の納付義務の承継規定によつて、当然に合併後存続する会社または合併により設立された会社に承継されるとみるべきであらう。^(四一)

(2) 合併以外の場合の承継

更生法第一二二条は、更生計画に租税債務の承継の定めをするについては、徴収権者の同意を要する旨規定しているから、そこでの承継は、会社の合併による包括承継以外の承継を指すものといわねばならず、租税債務承継に関わる創設規定ととらざるを得ない。ところで、更生法は、租税債務の承継について、実は、二か条の規定をおいている。

一は、第一二二条における債務の承継であり、他の一は、第二六九条における新会社による租税債務の承継である。^(四二)

第一二二条は、一般的に更生会社の債務の承継には、徴収権者の同意を得べきことを規定するだけで承継人を特別に指定しないが、第二六九条は、新会社が更生会社の租税債務を承継する条項を更生計画に定めたときは、更生会社の租税債務が消滅することを規定する。

これら両規定の相互関係について、更生法は一切触れていないが、第一二二条の債務の承継を考察しようとする場合には、是非とも明らかにしておくことを要する事項である。

会社更生法における租税の減免等の法的性格

第二六九条第一項は、更生会社の租税債務が消滅するのは、新会社が承継することを更生計画に定めた場合に限ることを明確にしたものと考えられるが、更生会社が納付義務を負う租税債務の承継は、権利に影響を及ぼすことがらとして、第一二二条に基づき、徴収権者による同意の得られたことが、先決条件になっているとしなければならぬ。

更生法における租税債務の承継は、債務の主体が、更生会社から新会社に変更される場合だけに認められ、徴収権者にその可否の判断を委ねたものと解すべきであると思われる。

そう解することは、合併によらない新会社の設立が、更生手続においては、特別な意義をもって制度的に予定されていることも符節が合うのである。

会社更生なる企業再建制度は、そもそもが以前の資本構成の下では、債務超過等のため行き詰った結果、破産による以外には收拾のつかなくなった企業について、その解体を防ぎ、維持更生を図る制度であることは、すでに述べたところである。

そして、そのためには、まず、事業資産に見合う程度まで、会社の資本、負債を縮小することが、あるべき再建の姿であると考えられている。^(四三)

資本、負債を縮減しようとする場合の基準がいうまでもなく、権利の順位による公正・衡平な差等なのである。更生手続における債務の清算とは、見方を変えれば、借方、貸方の均衡化に外ならない。清算手続上、会社に対しては、単に投下資本回収手段の一たる残余財産分配請求権しかもたない株主が、それ故に利害関係人として手続に参画できるにすぎない以上（更生法一二九条三項参照）、権利の順位において最下位におかれることは、けだし当然の帰結であるといわなければならない（更生法二二八条一項等参照）。

更生手続にあっては、株主の権利は、最も大幅な変更を受けるのが筋道である。

したがって、更生手続本来の債務処理の手法といえば、一方において、失権、減資により在来株主の権利の消滅、縮小を目論み、他方において、更生債権または更生担保権の代物弁済的な株式への振替え等をはかることから、進んでは、株主構成の変動、合併や新会

社設立などの構造変更を伴うものとなる。

また、更生法が、維持、再建すべく意図している事業とは、それ自身客観的な存在として、株式会社の社団的要素から切り離された一箇の社会的価値を有する実在、すなわち事業財産を中心としてこれに結合された労働関係および取引関係と観念されているのである(四四)が、会社更生とは、かかる内容をもつ事業を取り壊すことなく継続させながら、会社の債務を処理、調整する手続なのであるから、経営の継続は、必ずしも会社の所有、支配関係あるいは同一法人格の連続を必須の要件とするものではない。事業継続が、同一法人格の更生会社において図られるか、別人格の新社において遂行されるかは、便宜の問題にすぎないことになる。

更生計画による新社の設立は、以上のように、更生会社の既存債務の処理方式たる一面をそなえるとともに、企業更生の具体的方法たる一面をも併せ有するから(更生法二二一条参照)、新社設立の態様も、これら二つの要請を同時に満たし得る最も効率的な形態がとられる(更生法二二六条一項および二項参照)。

更生手続における新社の設立は、かくの如く、更生法のきびしい権利の順位尊重の理念を最も徹底した形で具象化した企業の再建策ということができ、したがって、会社更生の本旨に忠実なあり方といえるのであるが、いかなる手続を踏んで行なわれるにせよ、会社の再組織であるから、新社に移動するのは、会社の事業そのものであって、事業を構成する資産が個々の分散される趣旨ではない。

更生法が、新社による租税債務の承継を認めるのは、上に述べたように、新社が更生会社を再組織したにすぎない企業形態であるところに、その根拠があると考えられる。

そして、その根拠は、二つの異なった側面をもつとみられるから、次にはそれらについて吟味する必要がある。

第一は、債務の主体の側面である。

企業経営上、新社の設立は、法律的、形式的には、疑いもなく法人格の切断をもたらすものではあるが、経済的、実質的には、事
会社更生法における租税の減免等の法的性格

会社更生法における租税の減免等の法的性格

四八二

業財産を通じてなお更生会社との連続性が保たれているのであり、その意味において、新会社は、更生会社の変型または分身とみることができると。

株式会社も他の種類の会社と同様、定款の下に営利目的に組成された資本(株主)、経営、事業財産および労務を構成要素とする社団であるが、株主の有限責任、株式の流通証券化および所有と経営の分離等が制度的に確立されている結果、人的要素である株主や経営——経営機関構成者——の変動が、会社の同一性を失なわしめるものでなくなってきたことはよく知られているところである。

株式会社は、物的会社あるいは無機能資本の集中企業形態などと称され、さらに、資本主義経済の発展に応じて、企業自体が社団性によらずして、独自の存在を主張するに至るといわれるのも、こうした思想に根ざすものであろうし、そこにまた物的資本を株式会社の本質的構成要素と解すべき実質的契機が存すると考えられるのである。

更生手続において設立される新会社は、かような物的資本——事業財産(ならびにこれと結びついた労働関係および取引関係)——を本体とするものであるが故に、更生会社との同一性が維持されているのであり、そのことが、更生法上、新会社に限りて租税債務の主体の変更を認める大きな理由になっていると思われる。^{(四五)(四六)}

ドラスチックに権利の変更を試みる更生手続においても、租税の個性には、なお手が触れられていないと解される。

かかる見解は、さかのほつては、後に述べるような母法の立法態度にも一脈相通する考え方であるともいえることができる。

第二は、債務の処理の側面である。

極端な場合を念頭においてみよう。

更生法は、会社の全財産をあげての新会社設立を目して、更生会社の解散原因とするのであるが、解散に当たっては、会社の法人格を消滅せしめる手続すなわち更生計画に解散の時期を明定するのみで足り、以後の清算手続は不要であるとしている(更生法二二七条等参照)。

これは、一方において、新会社設立そのものが、利害調整と不可分の関係にあり、旧株主の失権、減資および利害關係人に対する株式の割当て等に、公正・衡平な差等を設けることで、清算手続が完了すべきことを示すものであろうし、また、理念的には、新会社が旧債務の負担から解放された財産をもって、事業の再建を目指して発足することを可能とするのではあろうが、しかし、他方において更生会社に対するすべての権利がそれだけで調整し尽されるのではないことに気付くならば、合併に際しての新設会社または存続会社による包括承継を、新会社にも類推し得る余地を認めるものといつてよいのではあるまいか。

金銭によって弁済されるべき会社の債務が更生会社の消滅にもかかわらず、そのまま放置されてよい筈はない。

更生法は、実は、この点について、はっきりした規定をおいているわけではない。

一般私債権にあっては、新会社による債務の引受けが行なわれ得るが、裁判所の慎重な判断により、その妥当性が期待できるほか、権利者の自由な意思に基づく債務者の変更が当然に是認されてよいからであろう。私債権の場合、債務の引受けが、新会社設立に固有の現象でないことも、上記の理由によるものと思われる（更生法二一四條二項）。

過重な債務負担に苦しむ更生会社にしてみれば、租税についても債務の引受けが承認され、全部または一部の租税債務を免れることは願ってもないことに違いないし、また、租税が金銭債務であることに着目して、その個性を捨象し、第三者への移転を可能であるとすることも、全くの空想事ではない。

しかし、新会社による租税債務の承継が、責任財産の移動等を原因とすゝ債務の引受けを認める趣旨であるならば、引受人を新会社に限定しなければならぬ特段の事情はないと考える。債務の引受けを許すからには、ひろく資力ある者への移転を許すべきだからである。

これらを総合勘案するならば、更生法は、更生会社の財産をもってする新会社(二八)設立を、まさしく会社の合併と対置し、合併による会社の消滅の場合に準じて、新会社による租税債務の承継を予想していると解される。(二八)

会社更生法における租税の減免等の法的性格

会社更生法における租税の減免等の法的性格

四八四

視点を變えて、以上を社團法的角度からみるならば、次のようにもいえると思われる。

更生計画の定めによって設立される新会社は、程度の差こそあれ、基本的には、更生会社の事業財産を基礎とするものである。更生会社に属する財産以外の財産が、現物出資等によって新会社に加えられることがあるが（更生法二二六条二項）、それは、事業再建に補充的役目を果すにとどまる。

新会社は、更生会社の事業財産の全部または一部（事業部門の全部または一部）を基本的構成要素として設立されるのであるから、会社の合同を生ずる合併とは対しよ（贖）的な会社の分割とでもいうべき組織現象であるが、更生法は、これを組織法的に体系立てて規定することをせず、商法の定めによる会社設立の方式を借用するにとどめ、それに營業讓渡等を加味しているにすぎない。これら既存の手続、制度を利用することによって、財産とともども労働關係、取引關係を新会社に移行させ、企業の更生を実現しようとい意図しているわけである。

合併について、商法が特殊の規定を設け、合併契約という社團法上の特別の契約によって行なうべきこと、その効果として權利義務の包括承継を生ずること等を定めているのは、大分事情が異なる。

制定法におけるかような相違はさておき、合併、新会社の設立のいずれもが、会社の構造変更として理解すべき行為であり、同質の法現象とみるべきであることは、否めないであろうと思われる。

したがって、新会社設立の法的性質に関しても、合併のそれに類して、人格承継説または現物出資説の異なつた立場からの説明が得よう。租税に限つていえば、新会社のみが承継できるとする背後には、人格承継の思想があると考えてよいのではなからうか。^(四九)

更生法は、会社が分割される場合の債務の分配を、一般論としては、關係者の自治によるべきものとしながら、任意に債務者の変更の許されない租税について、人格承継説の立場を採り、新会社に承継を認めたと考えられる。

いずれにせよ、更生会社が、その擁する事業をすべて新会社に移すことによつて、消滅を來し解散する場合においては、新会社が租

税債務を承継することは、けだし当然とすべきであつて、とくに徴収権者の同意を要する実質的な根拠には乏しいと考えられるから、租税債務の承継は、一部の事業部門を分離独立せしめたにすぎない新会社にも認められるとしなければならぬ。

ところで、更生手続における新会社設立の方式は、更生会社をめぐる利害関係、事業の種類や規模等、所与の条件に応じて、具体的に決定される。

新会社設立の方式にはいろいろあり、更生法は、

- (1) 利害関係人に対し、新たに払込みまたは現物出資をさせることなく、株式を引き受けさせる方法によって設立する場合と
- (2) それ以外の方法によって設立する場合

の二つに大別して規定する（更生法二二六条、二五九条および二六〇条）。

これらは、そのどれをとつても、債務処理および事業更生のための技術的方策にすぎないのであるが、更生を図ろうとする会社の状況によって新会社の実体には、かなりの相違が生じ得る。たとえば、新会社が、更生会社から移された事業を本体として経営を続行するといふごく通常の形態のほか、単に、更生会社から営業の賃貸、経営の委任等をうけるだけの場合があるし、あるいは、企業体制合理化の観点からする非採算部門の切離しの意味をもつ場合もあり得よう。

更生法が、新会社による租税債務の承継に徴収権者の同意を要すべきものとしていたる大方の根拠は、新会社の実態が必ずしも一義的であるとはいえないところにあると考えられるのである。

かくして、徴収権者の同意権は、減免や猶予におけるとは、本質的に異なった機能を發揮し、権利の順位とは無関係に行使されることになる。承継に関する同意権は、権利保全の手段といふべきである。

この点は、わが国以上に、公正・衡平が重んぜられる母法国においても同じであるといえる。

アメリカ連邦破産法は、手続開始申立ての日から一年以内に生じ、更生計画確認の日以前には、金額の未確定であった租税債務の新

会社更生法における租税の減免等の法的性格

会社による負担については、行政庁（合衆国または州）に承諾の権限を与えている（同法二七一条参照）。

アメリカ法においては、承継という言葉は、表面には出ていない。ただし、会社更生制度の沿革に徴するならば、新会社は更生会社を再組織したにすぎなく、実質的に両者は同一視し得べき存在であるという思想が底流となっているからであろうと思われる。

新会社の負うべき租税債務の範囲を法定していることは、わが更生法との大きな違いであるが、金額の不確定な権利に関するかような優遇措置は、一般原則の例外というべく、租税債務の新会社への移転は、権利の変更とはいえず、立法をもってする租税債権保護的性格の強いものであることがうかがえる。

更生法上、新会社が承継すべき更生会社の租税債務は、原則的には、新会社に移された事業につき、更生会社に課されるべき、または更生会社が納付しもしくは徴収されるべき租税を納める義務およびこれらに関連する諸般の義務（申告義務、記帳義務等）と解される（通則法六条、酒税法四八条等参照）。更生会社の財政状態等によっては、新会社に対して、上記租税の一部を承継させるべきときも生じ得ると思われる。もともと租税債務の承継に関する規定は、強行規定ではないうえ、更生会社に支払能力があるにもかかわらず、無理に承継に同意する実益はないからである。

租税債務の承継を定めた更生法第一二二条の位置からいうならば、承継の範囲は、更生債権および更生担保権たる租税だけかのように読めるが、そうだとすると、共益債権となる租税さえ徴収し得ない事態を生じ得べく、不都合な結果となる。

法人税を例にとってみよう。

更生会社の所得計算上、更生手続開始決定後は、新事業年度に入り（更生法二六九条二項）、以降の法人税が共益債権となることに疑いはない。

更生計画条項に、更生会社の解散を伴う新会社の設立を定めた場合、更生会社は、清算手続を経由せずして消滅するから、仮に、新会社が承継しないとすれば、その後においては、もはや徴収することが不可能に陥ることは明らかである。

租税が、かかる不合理まで忍ばねばならぬ理由はないといわなければならない。

承継する租税債務には、更生会社が保証人または第二次納税義務者である場合の保証義務または第二次納税義務にかかる租税債務も含む。なお、特定財産についてのみ責任を負う、いわゆる物的第二次納税義務（徴収法三六条一号、三七条、三八条および四一条一項参照）の対象たる財産が、新会社に移転された事業に含まれていない場合は、その租税債務は、新会社に関する限り、責任のない債務になると考えざるを得ない。

新会社が二以上設立された場合の新会社相互の関係については規定を欠くが、通則法第五条第二項および第三項のような定めがない以上、各新会社は、それぞれ移転を受けた事業ごとに、その事業についての債務のみの責を負うべく、相互に連帯関係ないし納付責任関係は生じないと解すべきである。

問題になると思われるのは、新会社が、営業譲渡を含んで設立される場合、徴収法に定める要件を充足したときにおいて、当該新会社に対し、事業譲受人の第二次納税義務を課し得るかどうかである（徴収法三八条参照）（無償または著しい低額の譲受人等の第二次納税義務（徴収法三九条）は、更生会社の財産評価が継続企業価値によるべきものとされていること（更生法一七七条）から、制度的に生ずる余地はなく、あえて取り上げる必要はあるまいと考える）。

営業譲渡の場合の第二次納税義務は、営業譲渡当事者間における営業上の債務の移転を前提としながらも、租税徴収の補充的手段にとどめられている反面、主たる債務者には、依然として何時でも徴収手続をとり得るのに対し、租税債務の承継は、当事者間の内部関係にすぎない債務移転の効果を、債権者たる国に対しても、直接的に認めることになる結果、債務者の変更を生じ、租税債務は確定的に譲受人に移転するから、旧債務者にはいかなる手段を講じてもかかり得ないこととなる。

債務の承継が、新会社設立に対応する租税債権の保全の意味合いであるならば、第二次納税義務の追及も、同じ見地から判断されるべきであるという議論も、むげに斥けるわけにはいかないが、しかし、それが、裁判所の厳格な監督を受けつつ、企業更生に最適

の手段として選択されたものであること、第二次納税義務の存否は、更生計画認可後に判定されざるを得ず、したがって計画遂行に必要以上の阻害要因、不安定要因となることは疑いないことを思い合わせ、消極に解するを妥当としよう。

租税債権としては、新会社に債務の承継が認められることで、確保を期すべきではあるまいか。

〔注一〕 課税の無効確認を、租税債権消滅の一因とすることは、無効の概念からすれば正しいことではないが、便宜ここにあげたものである。

〔注二〕 「……免除することができる。」の文言を、裁量を認める趣旨と解するか、権限を授与した趣旨と解するかは、意見の分れるところであろうが、「……免除をしないことができる。」とする規定の存在を考え合わせれば、裁量規定とみるべきであらうか。

〔注三〕 三ヶ月「会社更生法の司法政策的意義」法協八三卷六号八三五頁以下は、「会社更生法の枠組の再検討」と題する一章を成し、更生法の立法に際しては破産法との対応に拘泥しすぎた憾みがあるとして、そのことから生じた問題を卒直に開示、再検討すべきことを提唱している。

〔注四〕 兼子・三ヶ月 前掲四四六頁、三ヶ月 前掲論文法協八三卷五号六八四頁。

なお、青山「会社更生の性格と構造」法協八三卷二号二〇八頁参照。

〔注五〕 矢沢「財産評価と繰延勘定」株式会社法講座第五卷一六一頁。

〔注六〕 昭三九・三・二五「不動産の鑑定評価基準の設定に関する答申（宅地制度審議会第四次答申）」第四鑑定評価の方式参照。

〔注七〕 三ヶ月「アメリカの会社整理手続の構造」法曹時報二卷八号三六一頁以下参照。

〔注八〕 これに関連して紹介するならば、兼子「破産免責の法理」民法法研究第二卷一三三頁以下は、租税債権は、公法上の権利であっても、罰金等と異なり、財産や収入を標準とするものであるから、財産責任と考えるべきであり、破産者に人格的、道義的責任を認めるべき筋合いではないとして、立法論的に疑問を呈している。

〔注九〕 不納付加算税（通則法六七条）については、源泉徴収義務者の受忍義務違反と解されよう。

〔注一〇〕 追徴税と罰金の併科が、二重処罰を禁じた憲法第三九条に違反するものではないとする著名な判決として、最高判昭三三・四・三〇民集一二卷六号九三八頁参照。

〔注二一〕 昭三六・七税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」別冊九二頁以下参照。
〔注二二〕 本項において、延滞税等の免除について、特別に触れなかったのも、かかる理由に基づく。

〔注二三〕 現実的清算を行なわぬ更生手続にあつては、利息債権と元本債権との同列扱いこそ更生の本質に適合するのであり、現行更生法における一般利息債権の劣後的位置づけは反省されなければならぬとする意見につき、三ヶ月「会社更生法の司法政策的意義」法協八三巻六号八四三頁以下参照。

〔注二四〕 会社更生法等の一部を改正する法律（昭四二法八八）。更生法制定以来、最初の実質的改正である。

〔注二五〕 昭和四〇年末までの更生計画のうち、公租公課の附帯税等について、一律処理を定めた二四一件をみると、手続開始後の一部免除は三〇件（二・四％）、同全部免除は九八件（四〇・七％）となっている（シンポジウム 前掲二四〇頁参照）。

なお、宮脇・時岡 前掲法曹時報二〇巻四号七八七頁以下参照。

〔注二六〕 三種の納税の猶予についてそれぞれ確立した呼び名があるわけではないが、以下これらを次のように呼ぶこととする。

(1) 相当な損失を受けた場合の納税の猶予（通則法四六条一項）

(2) 通常の納税の猶予（同二項）

(3) 確定手続が遅延した場合の納税の猶予（同三項）

なお、相当な損失を受けた場合の納税の猶予は、かつて、災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律（昭二二法一七五。以下「災害減免法」という。）第九条に規定されていた徴収の猶予を、通則法制定を機に、他の納税の猶予と統一的に規定したものである。

この猶予は、震災、風水害、落雷、火災その他これに類する災害により債務者の財産に相当の被害があった場合、その被害財産の種類および損失の程度等を勘案して、外形標準により画一的に認められる制度であるから、債務者相互間の徴収の公平が著しく損なわれないう、対象租税、猶予期間に制約がある（通則法四六条一項）。

思想的には、災害減免法による租税の減免と立場を同じくしており、猶予というよりむしろ一種の納期延長的性格が濃い。他の納税の猶予と異なり、分割納付や担保の徴収を不要としているのもその故であるうと思われる（杉山「国税徴収法精解」一六七頁参照）。

会社更生法における租税の減免等の法的性格

〔注一七〕 桃井編「条解国税徴収法」二四三頁。

〔注一八〕 申告納税制度をとっている今日、確定手続の遅延に、申告の遅延をも含むとしていることは、納税者に責がないとはいえないだけに、猶子の事由としては、疑問の余地がある。

〔注一九〕 もっとも、法律上、具体的に因果関係の確認を要するのは、通常の納税の猶子である。他の納税の猶子の事由を含めて論ずるならば、あるいは、可視的に確認できる客観的事実に重点をおくべきであろうか。

〔注二〇〕 相当な損失を受けた場合の納税の猶子の期間は、一律に決定される〔注一六〕参照。

〔注二一〕 杉山 前掲二〇七頁参照。

〔注二二〕 ただし、換価の猶子の場合の当然免除の性格が、納税の猶子の場合におけるそれと同一であるときめつけることには賛意を表しかねる。

すぐ後に述べるように、換価の猶子にあっては、租税徴収の有利性への配慮が極めて強く、ある意味では、徴収事務の能率化ないしは合理化等租税徴収制度内部の改善をも目途とした制度でもあるといえる面をもっている。

換価の猶子は、納税者の将来に期待をつないで、職権をもって自ら執行を中断するのであるから、その間の遅延利息に対しても、何等かの考慮が加えられて然るべきであろうが、納税者側においても、履行遅滞の状態から自主的に脱すべきであり、これらの異なった要素の考量の上に延滞税免除が成り立っていると考えられる。

納税の猶子の場合において、いわばその事由の不可抗力性の故に、履行遅滞の責めを問わない意義をもって延滞税を免除するのは、やや事情が異なると解すべきであろう。

現行法の下において、こうした相違が不鮮明であるのは、類似した取扱いを統一的に規定し、租税行政事務を極力簡素合理化しようとする全く別の動機からする立法政策の余波によるものと思われる。

〔注二三〕 相当な損失を受けた場合の納税の猶子が、その独特な性格のため、趣きを異にすることにつき〔注一六〕を参照。

〔注二四〕 租税徴収上有利であることの意義は、不利であることとの比較により相対的に定まるもので、必ずしも明確な概念ではない。一般論としては、迅速、確実を基調として判断されることであろう。

〔注二五〕 たとえば、三ヶ月「強制執行と滞納処分」の統一的理解」法協七六巻五号五九六頁以下。

〔注二六〕 同年の国税徴収法改正は、申告納税制度の導入とは、必ずしも形影相伴わない納税思想や租税負担の急激な増大に惹起された納税人口の膨脹、滞納の異常な増加に直面し、適正、かつ、円滑な租税徴収を図るために行なわれたものであり、画期的大改正といわれている。

改正の趣旨は、一面において、徴収緩和措置を整備するとともに、他面においては、租税回避等に対する追及を強化することにあった（たとえば、第二次納税義務の拡充——旧徴収法四条ノ四、四条ノ六および四条ノ七等参照）とされている。宇佐美「国税徴収法にもとづく徴収緩和と附帯税免除」税務弘報六卷七号九四八頁以下参照。

〔注二七〕 志場「会社更生法と税務」財政一七卷八号六五頁。

〔注二八〕 そして、このことは、資金欠如に基づかない猶予は、更生法上の猶予としては容認すべきでないという考え方に発展する。

租税法の分野にあっては、たとえば、更正の請求があった場合、相続税等の延納、物納の申請があった場合および不服申立てがあった場合等において、職権または申立てにより、徴収を猶予することがあるが（通則法二三条四項および五項、相続税法四〇条一項および四二条五項ならびに通則法八四条二項等参照）、これはその理由が、税務官庁側に属していることが多いのと、法律関係の複雑化を防止するために、請求または申立てに係る処分を行なわれるまで、暫定的に徴収を猶予しようとする意図によるのであるから、更生手続とは何の関係もない、としなければならぬ。

なお、相当な損失を受けた場合の納税の猶予も、納期延長的性格にかんがみ、上掲の徴収の猶予とは多少肌合いを異にするけれども、更生手続には親しみ難いといえる。災害を受けた場合には、通常の納税の猶予で十分な手当てが可能である。

また、延納が許されるかどうかについては、疑問があるが、更生手続においてされる裁判所の裁量による猶予期間に対応する附帯税の免除に、利子税が含まれていないことから推して、法の予想するところではないと解すべきであろう（宮脇・時岡前掲法曹時報二〇卷四号七九六頁参照）。

〔注二九〕 参考までに記すと、先しよう（蹤） 国であるアメリカにおいては、恐らくは、内国歳入法に、猶予に関する定めを欠くことに基因してのことであろうと思われるが、更生手続における租税債務の履行の猶予についての規定は、破産法には存在しない。しかし、租税徴収事務の運営上では、債務者の資力の貧困を理由とし、提出された申請書および経済状態報告書に基づき、会社更生法における租税の減免等の法的性格

く猶予が制度的に行なわれている現状ならびに租税の更生手続上の優先順位（一 減免参照）から推して、更生計画においても、猶予の取扱いはなされているものと考えられる。連邦破産法は、財務長官が減額を承諾した場合以外は、請求権全額の支払いを定めていない計画は、確認されない旨規定しているにとどまっている（同法一九九条参照）。

なお、租税徴収制度調査会資料「アメリカ国税徴収法（一九五四年内国歳入法抄）」三頁参照。

〔注三〇〕 さらにふえんして督促前に納税の猶予に付した後、更生手続が廃止になった場合（更生法二七七条）を想定してみよう。

この場合、租税債権は、確定判決と同一の効力をもつとされる更生債権者表または更生担保権者表によつたとしても、滞納処分を執行することはできず、通常のルールに従つて督促を要すると解されるから、一般私債権がこれら更生債権者表等を債務名義として、直ちに強制執行を行ない得る（更生法二八四条、二四五条二項および三項。ただし、執行交付与の手続は必要である。）のに比して、かなり不利な立場におかれるばかりでなく、善良な納税者との均衡も保てなくなるといふ不合理を生ずる。

〔注三一〕 宮脇・時岡 前掲法曹時報二〇巻四号七九四頁以下参照。

〔注三二〕 兼子・三ヶ月 前掲四一八頁。

〔注三三〕 更生手続は、租税に關し履行回避等を主たる目的とする申立てがあつたときは、開始されないのであるが（更生法三八条六号）、この場合、「租税債務の履行につき利益を受けることを主たる目的とする」かどうかは、会社の全債務に占める租税債務の割合、納期、滞納の状況等から客観的に判断されるべきことといわれている。具体的には、租税債務が、他の債務に比して異常に高額であるとき等にかかる判定を受ける可能性が大きいであろうと思われる。

したがつて、本文における人的誠実性とは、直接の結びつきはないとしてよい。

青山 前掲法協八三巻四号五四六頁、打田 前掲税法學二九号二三頁参照。

〔注三四〕 青山 前掲法協八三巻四号五四〇頁以下参照。

〔注三五〕 しかし、徴収法においても、債務者の抱く、将来に向つての主観的意図を、明快に判別できると割り切つてはならない。決定的な要因とは言い難いけれども、過去における履行状況等を勘案して判定するほかはないと思われる（国税庁「国税徴収法基本通達」一五一条関係二参照）。

内心の真意は、可視的には確認できるものではないから、履行に対する誠実な意思についての徴収法と更生法の差は、単にニュアンスの差にすぎないともいえるであろう。

〔注三六〕 宮脇・時岡 前掲法曹時報二〇巻四号七九四頁参照。

〔注三七〕 租税法研究会編「租税法総論」二三二頁参照。

〔注三八〕 こうした場合の租税債務の承継が相続、合併の法的性質から当然に導かれる結論なのかどうかは必ずしも明瞭でない。

公法上の義務であることを理由に創設規定と解する説、さらには租税債権の自力執行を保証した規定と解する向きもある。

〔注三九〕 国税庁「国税通則法の解説」一一二頁。

〔注四〇〕 これは、合併が更生手続上行なわれるものであることによる自明のことわりではある。

〔注四一〕 更生法第二四〇条は、新設合併により設立された新会社には更生計画の効力が及ばないことを規定するから、このことは当然としても、反面において、条文からすると、吸収合併の場合、存続する会社が更生会社でないときには、更生計画に納税義務の承継を定める必要があるように読めるが、新設合併の場合と区別すべき実質的理由があるかは疑わしい。

〔注四二〕 第一二二条において債務の承継といい、第二六九条において租税債務の承継といっているのは、単に表現の問題にすぎず、承継される債務は同一とみて差し支えはあるまいと思われる。何故ならば、第一二二条においては、租税だけではなく国税徴収法または国税徴収の例によって徴収することのできる請求権全部を包含するために、債務と表現せざるを得なかったであろうと推測されるからである。

〔注四三〕 霜島・前田・田村・青山「会社更生計画の分析」ジュリスト三八〇号五七頁。

〔注四四〕 青山 前掲法協八三巻二二〇二頁。

〔注四五〕 田中 「租税法」二四一頁は、更生会社の租税債務を承継し得る新会社を極めて制限的に解してはいるが、同じ思想を基本にしていることは疑いなく思われる。

〔注四六〕 更生計画において、更生会社から新会社に対して不動産または自動車を移転すべき旨定めた場合は、合併におけると同じく、形式的な所有権の移転にすぎないとして、新会社にかかる不動産取得税または自動車取得税を非課税とすることを定めた地方税法の規定（地方税法七三条の七第二号の二および六九九条の四第四号）も同様の考え方によるものである。

会社更生法における租税の減免等の法的性格

会社更生法における租税の減免等の法的性格

四九四

宮脇・時岡 前掲法曹時報二〇巻四号七九一頁参照。

〔注四七〕 霜島・前田・田村・青山 前掲ジュリスト三九四号一二六頁参照。

〔注四八〕 兼子・三ヶ月 前掲五一九頁参照。

〔注四九〕 石井「会社法」下巻（商法Ⅲ）三三〇頁、高田「会社の合併」商法演習Ⅰ会社(1)一九五頁以下参照。

〔注五〇〕 霜島・前田・田村・青山 前掲ジュリスト三八三号九五頁以下参照。

〔注五一〕 アメリカ法における計画確認は、ほぼ、わが國の更生計画認可決定に相当するが、免責の効果を直接には生じないなどの違いもある。それらの点につき、青山 前掲法協八四巻五号六一〇頁以下参照。

〔注五二〕 三ヶ月「アメリカの会社整理手続の構造」法曹時報二巻九号四三六頁参照。

第三章 総括と若干の問題点

会社更生制度は、直接司法機関による厳正、慎重な判断、運用に託して、破産的状态に落ち込んだ会社企業を、更生再建しようとする極めて特異な手続体系であるが、今まで述べてきたところからも容易に推察できるように、租税債権をも手続に捲き込んだ真意は、従前から存在する更生法周辺の類似制度——破産、特別清算、和議および会社整理等の諸手続——のもつ伝統的思考を捨て去って、権利の公平な満足、いいかえれば公平な損失分担の理念を、租税債権にも及ぼすことにあつたと理解すべきであるように思われる。

そう解しないと、会社更生の手続構造にもかかわらず、租税は既往の諸制度におけると同様、更生手続の枠の外から、ひとり超然と自己の優位を主張できることとなり、あえて租税を手続にとり込み、更生債権ないしは更生担保権としての地位さえ定めた制度の趣旨が没却されるからである。

更生手続と租税債権との関わり合いを、そうした角度から捉えることが、否応なしに制度の一般原則の適用を受けざるを得ない租税

について、外ならぬ会社更生制度の内部における徴収のあり方を考えるうえに、最も有効適切な指針となるのではないであろうか。

本稿では、基本的観点をそこにおき、手統的には、滞納処分が不当に妨害されないための、また実面的には、更生計画条項において租税が優先順位に従って占めるべき正当な地位を犯されないための自衛手段として同意権を評価したうえで、更生法第一二二条に例示されている権利変更事項について検討を試みた次第である。

更生手続において、租税債権が、更生債権または更生担保権として取り扱われることは、会社更生に対する租税の協力、譲歩の姿勢を表明したものといつてよい。

それは、価値論としては、現代資本主義社会における企業的重要性を公共的立場から確認し、企業の解体に伴う社会的損失を阻止しようとする、いかなれば会社更生制度を支える公的要請と、国家存立の経済的基盤をなす財政収入確保の公的要請との比較考量に基づいて決定された財政収入すなわち租税の譲歩と思料されるのであるが、より直接的には、制度のそなえる利害調整のための債務処理構造に根拠を求めることができる。

手統的に、滞納処分が禁じられることは、事業経営継続の見地からは企業財産の社外流出を回避することによって、経営の中断ないしは続行の不可能化の脅威を取り除き、事業更生に寄与することを意味するが、同時にそれは、適法な行政権行使に対してさえも制約が加えられることであり、結果として、租税の財団債権的地位を否定し、権利の最優先的満足を許さないという注目すべき実体的意義を残すものである。これは、更生優先の思想の端的な表われともみることができよう。

しかし、従来如く、特権的満足は許容されないにしても、更生債権、更生担保権の更生手続内における位置づけにかんがみ、実体法上の優先権は尊重されることを要するから、実面的には、租税の協力は、更生計画に定められる租税債権の権利変更条項がその優先権を考慮した公正・衡平なものである限りにおいての譲歩を意味する。同意権の機能がおおむねここに存することは、すでに論じたとおりである。

会社更生法における租税の減免等の法的性格

したがって、ことを実質的に考へるならば譲歩といひ得べき性質のものではなく、むしろ安住し続けてきた財団債権の座を捨てた租税債権が、私債権と同次元で優劣を争うだけのことにはすぎないといふべきであらう。

極めて単純な理論ではあるが、これこそが会社更生制度の中における租税徴収のあるべき姿を指し示すといえるのではあるまいか。単純ではあつても、このことから、更生計画に定められる租税債権の権利変更に、必ずしも租税法上の要件充足を必要としないこと、あるいは租税の会社更生に対する協力が、租税の側からする積極的な利益供与という体のものではないこと等の実践の原則を導き出すことが可能であらう。

同意権に限らず権利に加えられる変更についての意見陳述、さらには裁判官の裁量もすべて同じ視点から当否が論じられるべきで、企業経営が継続される外観にのみとらわれて、内部において進行する債務の清算手続を看過し、権利変更の要件を常に租税法にたつねたり、逆に事業更生を図るに急な余り、租税の利益をないがしろにしたりすることは、会社更生の理念とは程遠いと言われても止むを得まいと考へられる。

もっとも、租税については、権利変更と称されるものの中にも、新会社による債務の承継のように、株主等の権利変更に即応するための会社分割ともいひ得べき事業更生の方法に直面して、権利の順位とは無関係に認められる種類のものがあることにも留意すべきである。

この種の権利変更は、権利そのものの変更というより、むしろ権利行使の相手方——債務の主体——の変更であり、いわば、法の欠缺を補ふ意味合いにおいて、とくに創設された措置ともいえるのであるから、権利変更としては例外に属すると思われる。

ところで、実定法上、租税に関しては、多くの特例的規定が設けられており、それらの中には、租税の最優先的地位さえ是認するが如き条項も散見される。

更生計画における租税債権の地位は、観念的には更生債権または更生担保権とされたことで、一応決着がついているかのように見え

るけれども、他方においてそうした規定のおかれていることを思うとき、更生法の租税の取扱いは、かなりあいまいな要素が残されているやに見受けられる。

以下、締め括りの意味もかねて、問題を孕む箇所に触れてみたいと思う。

第一に、租税債権については、公正衡平原則を適用しないとしていることである（更生法二二八条一項および二項参照）。

更生法第二二八条だけを抽出して論ずる限り、租税を更生手続にのせたことの意義は、単に執行を一定期間中止せしめることにしか求められないといわれても反論のすべはない。租税は、該規定を根拠として、最優先的地位を主張することが当然に許されよう。

かかる立場に立てば、実際の更生計画条項において、租税債権の地位が、他の権利に比して著しく優越的で均衡を欠くとする批判はしたがって必ずしも当を得たものではない。

しかしながら、同条項を、かく文理的にのみ解することが、果して妥当な解釈態度といえるかどうかは、あらためて問うてみる必要がある。更生手続の清算的構造および同意権の機能に即した実質的な理解が望ましいと考えられるからである。

租税の公正衡平原則適用除外を、いかに解すべきかについては、大きく分けて二つの説が唱えられている。

その一は、租税は、同意権が徴収権者の手許に個別に留保されているからこそ、更生計画において、その実体的地位にふさわしい分け前を確保できるのであるから、強行的にその優先権を保障する必要がないと解する説であり、^(一)他の一は、租税の公益性に対する配慮に基づくとする説であって、^(二)事情によっては、租税債権は、順位において上位にある更生担保権より有利な条件を更生計画に定めてもよいとする。この説をとる立場にあつても、ニュアンスを異にする見解があり、なかには、実質的に前者の説と同じ結果を運用によつて期待しようとする論調のみられるものがある。上例の場合、さような計画によるよりも、担保権の實行によつて得るところの方が大

きいときには、更生担保権者は、その更生計画に同意の可決をしないであらうし、その故に自ずと権利の調整が図られるとして^(三)いる。

後説に従えば、租税は更生手続においても、財団債権的地位にとどまることを法律上許容されることになるが、それでは租税を更生

手続に取り入れた意義が無に帰するであろうことは、しばしば述べたところである。

さればと云つて、運用により公正・衡平を実現しようとする見解に与みすることも、いかがと思われる。けだし、更生手続の成否が運用の妙に大きく依存していることは察するに難くないが、しかし、それは、時間の浪費を惜しむ手続自体の進行ないしは法律的規制に親しみにくい事業経営について言えることであつて、利害調整という、正に法的判断を最も必要とする局面に、運用をもつて臨むことは、更生手続を裁判手続とした法の意図にそむくものと言わざるを得ないからである。

解釈に当たつては、前説を正当とすべきである。

本条項の存在を理由として、租税債権が、一般的優先権以上に高い地位を要求するのは行き過ぎであると評さなければなるまい。

これに関連してつけ加えるならば、更生計画に租税債務弁済の条件等を定めるについては、手続によらない弁済額（滞納処分中に被差押債権の第三債務者が徴収権者に対してした任意の給付にかかる金額等。更生法七八条二項および一二二条ただし書参照）をも念頭におくことを要すると考えられる（第二章第二節二の2参照）。

一般に法の認める更生計画認可決定前の弁済（更生法七八条二項、一二二条ただし書、一二二条の二および一二三条三項参照）は、仮払いではなく、確定的な債務消滅の効果を生ずるのであるが、私債権の場合、それによる弁済額を更生計画に明示すべきものとされている（更生法二二五条の二）。当該弁済額を含めて、公正・衡平を判定しようとする趣旨である。

債権差押等に対する任意履行等は、給付を受けた範囲で租税債務を消滅させるが、かような取扱いは、必ずしも租税に特別な優先権を制度的に設定するといった積極的な意義までもつものではないと思われる。これらは、給付の事実を単に事後的に承認することとどまるか、債権の届出期間に幅があることとの関係で相殺（充当）が認められているにすぎないからである。

したがつて、特定の私債権が実体的地位に不相応な早期弁済を受けた場合（更生法一二二条の二）に、それがたとえ裁判所の許可によるものであつても、最終的には更生計画において総合的な公正・衡平の観点から見直されねばならないとする手続構造上の要請は、

租税債権に対しても内在的に働かっていると解されるのであるし、第二二八条第二項自体が、そのような考え方の上に存在しているとするべきであろう。

もしも、更生手続によらないかかると弁済によって債権全部が満足するならば、明らかに公正衡平原則に背馳することになるが、それは租税債権に限ったことではなく、私債権の場合も同様であるうえ、裁判所も手続進行の便宜のために意識してそのような弁済を認めることがあるから、とくに問題とするにはあたらない。(更生法一一二条の二第四項参照)。

なお、上記の例外とみるべき場合として、滞納処分^の続行が許される場合(更生法六七条六項)がある。この場合の滞納処分は、更生会社に対する執行ではあっても、会社更生に直接の影響がないことでは、更生手続と絶縁された場面での徴収手続であるから、権利の順位に關しての特別の配意は、原則として必要がないと考へる。

第二に、租税債権の権利変更は、その全部が同意権によつてはカバーされないことを挙げなければならぬ。

更生法は、一定限度の減免、猶予等については、徴収権者の意見を徴しただけで、更生裁判所が直接定め得ることを規定している(更生法一二二条一項および二項)。

実をいへば、この規定が、更生手続上、租税と他の権利との調整は、裁判所が行なえば十分であるかの如き認識を醸成し、ひいて同意権の本質を見失なわせる結果を招いたのではないかとさへ推測されるのである。

この規定とさき^にあげた第二二八条第二項とを結びつけるならば、そこに示される反応は自ら明らかであろう。同意権が概して租税債権の利益のみのために作用していたことは、表面的には、必ずしもいわれのないことではない。

したがって、そうした同意権の實際面での効用から生ずる利害調整上の不均衡を是正するため、今次の更生法改正において、徴収権者からの意見聴取のみで定め得る権利変更の範囲を拡げたことは(改正前更生法一二二条一項ならびに改正後更生法同条一項および二項参照)、裁判所の裁量範囲を多少拡張しただけのことで、問題の抜本的な解決にはなるべくもなまいと思われる。更生法の本旨に照ら

会社更生法における租税の減免等の法的性格

すならば、かような立法措置に合理性ありといえるかどうかも頗る疑問である。

以上掲げた二点は、更生手続における租税債権を考へる場合、際立って問題視されることがらであり、解釈をもって補ない、租税の正常な位置づけを期することも、むしろ不可能ではないが、根本的には、立法によって解決すべきであると考えられる。

立法論的にみた場合、徴収権者の同意権留保が極端にすぎ、その優先権を計算に入れてもなお、他の権利とのバランス上好ましくないと(五)いうならば、よろしく誤解を招き易い第二二八条第二項を手直しすべきであつて、第一二二条の改正で賄うのは姑息という外はない。

理想としては、第二二八条第二項を廃し、かつ、租税債権の権利変更をあげて徴収権者の同意にかからしめたうえ、権利の秩序を無視した同意権の行使または留保に対しては、公正・衡平違反ないし一種の権利の乱用として、修正を求める方式をとるべきであらうと考へる。

それはまた副次的には、司法権の行政権に対する積極的介入の余地を狭め、三権分立の原則から加えられる批判を、和らげる結果をももたらすことになると思われる。

〔注一〕 兼子・三ヶ月 前掲四四九頁は、明瞭にそのことを指摘する。

〔注二〕 位野木 前掲一九九頁および二二三頁、山本・庄司「会社更生法の解説——附国会質疑応答議事録」三八八頁、彌島・前

田・田村・青山 前掲ジュリスト三九六号一〇二頁等参照。

〔注三〕 〔二〕に掲げる位野木 前掲、山本庄司 前掲参照。

〔注四〕 宮脇・時岡 前掲法曹時報二〇卷二号二九一頁。

〔注五〕 宮脇・時岡 前掲法曹時報二〇卷四号七九三頁。

冒頭に記したように、本稿は、債務者復興制度における租税徴収制度のあるべき姿を模索する一つの方法として、更生手続においてとられる租税債権についての権利変更の典型的態様を主な対象として、その指導原理を探ってきた。

いま振り返ってみるならば、およその理念は掴み得たとはいえ、それはあくまでも輪廓を捉えたにとどまり、問題の本質解明にある種の手がかりを提供したにすぎない。研究の至らない部分があまた取り残されていることは、指摘をまつまでもなく十分に承知しているところである。

しかし、更生手続上の租税債権の地位が、従来の類似の制度におけるとは全く異なったものとなっていることに目をそむけることは許されないであろうと思われる。

租税の徴収手続が、行政権行使の一形態であることの見合において、その規制等が、司法権と行政権との相互関係に微妙な問題を提起するものであることはさて置き、債務処理の次元でみる限り、租税債権の更生債権（ないしは更生担保権）としての格付けは、私債権の更生債権または更生担保権としての格付けと全く同じ目的に奉仕するための同質の法的処理といふべきである。

更生手続における租税の徴収について、どのような立場をとるにせよ、それは、そうした法的処理の背後にある思想の正視の上に成り立つものでなければならぬと考える。

企業更生制度と租税徴収制度との絡み合いは、手続、実体両面にまたがり、一朝一夕で解きほぐせる程生易しいものではない。両制度それぞれに対する透徹した理解はむろんのこと、手続法、実体法や周辺の法律制度、さらには資本主義経済の発展が必然的に惹き起すであろう法思想の変革等に対する深い造詣と洞察を必要としよう。本研究を機に、今後の研さんを期するゆえんである。