

国税徴収法第三四条の清算人等の

第二次納税義務における借用概念の解釈

— 裁判例を中心として —

浅田久治郎

(税務大学校
研究部教授)

目次

一序 説	蓋
(一) 本稿の目的	蓋
(二) 徴収法第三四條の趣旨と借用概念	蓋
(三) 検討の対象とする裁判例	蓋
二 残余財産	七
(一) 問題の提起	七
(二) 裁判例	九
(三) 検討	九
三分 配	九
(一) 問題の提起	九
(二) 裁判例	九
(三) 検討	九
(1) 解散時期との関係	六
(2) 分配額の基準との関係	六
(三) 検討	六
(1) 解散後の処分であることの要否	六

(2)	残余財産の処分であることの要否……………	六二
(3)	帰属権利者への処分であることの要否……………	六三
(4)	分配を原因とする処分であることの要否……………	六三
(5)	分配額の基準に従った処分であることの要否……………	六三
(6)	徴収法第三四条の分配……………	六三
四	解散……………	六四
(一)	問題の所在……………	六四
(二)	裁判例……………	六四
(三)	検討……………	六五
(1)	裁判例の検討……………	六五
(2)	解散原因の存否不明と解散の推認……………	六六
(3)	事実上の解散と徴収法第三四条の解散……………	六七
五	まとめ……………	六九

一 序 説

(一) 本稿の目的

租税法において私法と同一の用語が用いられている場合に、その用語の意義——いわゆる「借用概念」^(注1)の意義——を私法におけるそれと同一に解すべきかどうかが問題とされる。^(注2)この点について、基本的な立場として同一に解すべきだとの見解を採ったとしても、常に、全く同一に解釈することにはならず、租税法の趣旨目的などから私法上のそれとは異なる解釈をすべき例外的場合がある。従って、問題の焦点は、どのような場合に、どのように、私法上のそれを修正して解釈できるかであろう。

本稿は、国税徴収法（以下「徴収法」という。）^(注3) 第三四条の清算人等の第二次納税義務における借用概念について、裁判例の検討を通じて、どのように解すべきかを考察しようとするものである。

(二) 徴収法第三四条の趣旨と借用概念

一般に、違法な残余財産の分配が行われたときは、受益者が返還義務を負うほか、清算人も損害賠償責任を負う。^(注4) 徴収法第三四条は、この趣旨をとり入れて、受益者及び清算人に第二次納税義務を負わせることにより、国税徴収の迅速・適切な確保を図ろうとするものと解される。^(注5)

具体的には、①法人が解散した場合において、②その法人の国税を納付しないで残余財産の分配（又は引渡し）をしたときは、③その法人に対して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ときに限り、④清算人及び残

余財産の分配（又は引渡し）を受けた者に対して——一定の限度において——第二次納税義務を負わせることとされている。

本稿では、この第二次納税義務における「残余財産」、「分配」^(注6)及び「解散」の三つの借用概念を考察の対象とする。

(三) 検討の対象とする裁判例

本稿で検討する裁判例は、次の五つである。

〔裁判例Ⅰ〕 広島高裁（松江支部）昭和三三・八・二〇判決（昭和三二年）二二〇号仮差押異議控訴・同附帯控訴事件（国税庁編・第二次納税義務関係判例集三八頁）

〔裁判例Ⅱ〕 広島地裁昭和四五・二・二四判決（昭和四二年）行ウ二二二号第二次納税義務者としての法人税賦課処分取消請求事件（国税庁編・前掲書三五三頁）

〔裁判例Ⅲ〕 広島地裁昭和四六・三・三〇判決（昭和三八年）行二二号法人税審査決定取消等（行一〇号法人税納付決定取消等（併合）請求事件（国税庁編・前掲書四七一頁、訟務月報一七卷七号一一七四頁）

〔裁判例Ⅳ〕 広島高裁昭和四七・七・一八判決（昭和四五年）行コ三二号第二次納税義務者としての法人税賦課処分取消請求控訴事件（国税庁編・前掲書五三八頁） 本判決は、裁判例Ⅱの控訴審判決である。

〔裁判例Ⅴ〕 東京地裁昭和四七・九・一八判決（昭和四五年）行ウ七六号第二次納税義務告知処分取消請求事件（国税庁編・前掲書五五六頁、訟務月報一八卷一二号一九〇八頁）

〔注Ⅰ〕 新井隆「実質課税の原則とその限界——固有概念と借用概念」租税法講座第一卷三〇三頁では、「広義に租税法における『借用概念』とは、租税法以外の法の分野において、既に固定性を有している概念を、実定租税法においてそのまま用いている

る場合の概念、ということになる」とされている。

(注2) 借用概念の解釈はいわゆる課税法規において問題とされるが、第二次納税義務の法規においても同様であろう。この点を指摘するものに、西沢博「第二次納税義務制度における私法の借用概念」国税速報二六七〇号四頁がある。

(注3) 例えば、商法第一三二条違反の分配があった場合には、「会社は分配を受けた各社員に対しその取戻を請求する権利を有する」(注釈会社法(1)四八七頁)とされている。

(注4) 例えば、商法第一三四条ノ二では、清算人がその任務を怠ったときは会社に対して損害賠償責任を負うほか、——悪意又は重過失があるときは——第三者に対しても損害賠償責任を負う旨規定している。

(注5) 吉国二郎ほか共編・国税徴収法精解八昭和四九年改訂√四二六頁では、徴収法第三四条の立法趣旨について次のとおり述べている。すなわち、違法は残余財産の分配につき清算人が損害賠償責任を負う旨の規定(商法一三四条ノ二等)のあることを述べたうえで、「租税債権については、これらの規定の趣旨とその特殊性から、これを納付せずに分配等が行れた場合には、清算人又は残余財産の分配等を受けた者は、その悪意等を要件とせず、その法人の納税義務について、法律上当然に、直接、第二次納税義務を負うこととして、租税債権の迅速かつ適切な確保に資することとされている」とする。これは、清算人の責任を強調し過ぎるきらいがあり、受益者に対する措置をも含めて、本文で述べたように理解するのが妥当であろう。

(注6) 徴収法第三四条では「分配又は引渡」と規定しているが、本稿では分配だけを取り上げる。なお、分配も引渡しも共に残余財産の処分であるが、その用語の使い分けの基準は明らかでない(拙稿「清算人等の第二次納税義務」国税速報二七二六号四頁参照)。

二 残余財産

(一) 問題の提起

残余財産の意義について、一般には、解散した法人がその債務を完済した後に残存する積極財産である、と解されて^(注1)いる。ところが、徴収法第三四条は「国税を納付しないで残余財産の分配」をした場合に第二次納税義務を負う旨規定しており、この「残余財産」を一般と同義に——債務完済後のものと——解するとすれば「国税を納付しないで」との文言と矛盾することになってしまう。^(注2)そこで、同条の残余財産は一般の定義とは異なった解釈が必要ではないか、というのがここでの問題である。

(二) 裁判例

残余財産という用語の定義づけをした裁判例として、次の二つがある。

〔裁判例Ⅳ〕 「一般に法人解散の場合の残余財産とは、現務の結了、債権の取立及び債務の弁済を終った後に残存した積極財産をいうのであるが、国税徴収法第三四条にいう残余財産については、同条の目的趣旨からして法人が国税を完納しないで、その所有する財産の分配等をしたときのその積極財産をいうものと解すべきである」

〔裁判例Ⅴ〕 「同条（筆者注。徴収法第三四条）に定める『残余財産』とは、一般的用法のように、法人解散の場合の現務の結了、債権の取立ておよび債務の弁済をした後に残った積極財産をいうものではなく、規定の趣旨に鑑み、法人が、納付すべき国税を完納することなく、その有する財産の分配等をした場合における当該積極財産をいうものと解すべきである」

(三) 検 討

徴収法第三四条にいう残余財産について私法における一般的な意義と同一に解し得ないことは、その規定自体からも明らかであり、右二つの裁判例の判示するように、①国税を完納しないで、②分配をしたときの、③その積極財産をい

う、と解される。もっとも、この残余財産の定義づけのうち、「国税を納付しないで」及び「分配をしたとき」の二点（右①及び②）については徴収法第三四条に明定されているところであるから、実質的に意味を持つのは「積極財産をいう」との点（右③）だけである。従って、徴収法第三四条の「残余財産」は、単に「積極財産」といっても同じ結果になる。

（注1） 例えば、商法二二四条一項三号の残余財産とは「会社が債務を完済した後になお残存する積極財産である」（注釈会社法①四六六頁）とされている。

（注2） もっとも、国税を納付しないで財産を分配することもあり得ないわけではない。法人の債務につき争いのあるときは、その債務弁済に必要な財産を留保して残余の財産を分配することが認められている（商法一三一条ただし書等）からである。しかし、そのような場合には、第二次納税義務追及の問題を生じない——法人の財産では国税の徴収不足を生じるときに始めて第二次納税義務を負わせることになるが、その要件に欠ける——から、本稿の問題外である。

三 分 配

（一） 問題の提起

徴収法第三四条にいう「分配」が一般的なものと異なるであろうことは、同条がいわば違法な分配に対応する措置であることから、当然に推察できるところである。そこで、一般的な分配との比較において、どのように異なったものを徴収法第三四条の「分配」といい得るのか、をここでの問題としたい。

ところで、分配について一般的な定義づけをしたものは見当らないので、分配——正当な分配——の要素を分解し

て、①解散後の処分であること、②残余財産の処分であること、③帰属権利者への処分であること、④分配を原因とする処分であること、⑤分配額の基準に従った処分であること、の五つとし、どの要素が徴収法第三四条の「分配」に不可欠のものであるかを検討することとする。

(二) 裁判例

分配に関する裁判例としては、解散時期との関係（右①）及び分配額の基準との関係（右⑤）についてのものがあるだけで、他の要素に関するものはない。

(1) 解散時期との関係 解散と処分（分配）との時期の前後に関する裁判例として、次の二つがある。

〔裁判例Ⅰ〕 この事件は、国が詐害行為取消訴訟の提起を予定し、受益者の財産の仮差押えをしたところ、受益者が詐害行為に該当しないこと等を理由として仮差押えの取消しを求めたものであって、受益者の主張のうち、徴収法第三四条に相当する旧徴収法^{（注）}第四條ノ四の適用によって第二次納税義務者から国税を徴収できるので詐害行為にならない旨の主張について、次のとおり判示している。

「被控訴代理人は訴外会社（筆者注。納税者）の前記資産分配については国税徴収法第四條の四の適用があり各社員は連帯して納税義務（筆者注。第二次納税義務）を負担するので差押を免れることはできない、よって右譲渡は詐害行為とならない旨主張するけれども、会社の解散前に会社財産を処分しその後解散決議をした本件の場合にはその適用がないものと解すべ（きである）」

〔裁判例Ⅴ〕 この事件では、まず「A組合（筆者注。納税者である協同組合）は、同年五月一七日に臨時總會を開催し、近く組合を解散することを前提として、各組合員の持分を払い戻すため、同組合の唯一の財産である本件土地を売

却すること」等を決議したと認定したうえで、次のとおり判示している。

「前記認定のとおり、A組合は、昭和三九年五月一日七日の総会の決議に基づき解散を予定しながら、その解散前に法人税を完納することなく、同年七月三十一日唯一の財産である本件土地を売却し、右代金を原告らを含む組合員に分配し、同年九月二三日ころ総会において解散の決議をしたのであるから、原告らに対する右代金の分配は、解散決議前にされたものであるけれども、A組合の解散に伴う『残余財産の分配』の性質を有するものといえることができる」

(2) 分配額の基準との関係　この問題を正面から取り上げた裁判例はないが、次のものが参考になる。

『裁判例Ⅱ』　この事件の事実関係は次のとおり認定されている。すなわち、①有限会社A商店は「資本金（五〇万円）はほとんどBが出資していた」会社であること、②A商會は、昭和三六年七月二日解散し、その日現在における分配可能な残余財産として預金、商品、什器及び運搬具があったこと、③Bは、A商會の代表清算人であったが、A商會の解散後、個人事業としてA商會と同一の事業を営んでいること、を認定したうえで、A商會の残余財産がBに分配されたかどうかの争いについて、次のとおり判示している。

「残余財産としての預金、商品、什器及び運搬具について、Bにおいて個人営業のため引きつぎ利用した事實は、証拠上動かし難く、そのような残余財産の処分につき書類上の取り極めは無いとしても、右のような事実行為をとらえ、国税徴収法第三四条にいわゆる分配があったとする被告（筆者注。国税局長）の見解に誤りはない」

有限会社法第七三条によれば残余財産は原則として出資の口数に依じて分配されるべきであるが、本件判決は、Bのほかにも出資者があるにかかわらず——残余財産の全部がBに分配されたと認めながら、その点を問題にしている。従って、結果として有限会社法第七三条の基準にそわないものを「分配」と認めたことになる。

〔裁判例Ⅳ〕 これは、右裁判例Ⅱの控訴審判決であって、「Bは控訴人の了承の下にA商會の前記認定にかかる分配可能残余財産の分配を受けたものと認めるのが相当である」として、原審判決を支持している。

（三） 検 討

（1） 解散後の処分であることの要否 この点に関する裁判例は、右にみたとおり消極・積極に分れている。消極説を採る裁判例Ⅰは、事件の争点からみると特殊なものであって、その結論が一般論として妥当性を有するかどうかは疑わしい。積極説を採る裁判例Ⅴは、その事件の解決としては妥当なものであるが、その理由づけは十分とはいえない。解散を予定しながら解散前にした財産処分が、判決理由に述べるとおり「残余財産の分配の性質を有する」としても、解散前の時点においては正当な分配ではないし、将来も必ず分配として処理されるとは限らないからである。

解散前にされた財産処分が分配に該当するかどうかは、それが解散後も「分配」と觀念されて処理されているかどうか、によって判断されるべきものではなからうか。すなわち、解散を予定しながらされた違法分配についてその取もどしのための措置がされているときは「分配」があったとはいえないが、解散後も当事者が分配として処理しているときは——分配の前渡しがあったとみるか、違法分配を正当な分配として追認したとみるかはともかくとして——「分配」があったといい得る。このように考えてみると、分配の事実行為が解散の前であるか後であるかは、「分配」の本質的な要素ではないと解される。

（2） 残余財産の処分であることの要否 徴収法第三四条にいう「残余財産」を法人の「積極財産」といっても同じ結果になることは前述したとおりであって（二参照）、処分の対象となった財産が法人債務完済後に残存する積極財産であるかどうかは、「分配」かどうかを左右するものではない。

(3) 帰属権利者への処分であることの要否 残余財産の分配は、法律の定めるところに従い株主、社員等の一定の者——本稿にいう「帰属権利者」——に対して行われるべきものである（商法一三一条、四二五条等）。元来、法人の清算手続そのものがこの帰属権利者に対する残余財産分配を目的として進められるものであることを考えると、この帰属権利者に対する財産処分であることは、「分配」の重要な要素と解される。

(4) 分配を原因とする処分であることの要否 一般に財産の移転原因にはいくつかのものがあるが、残余財産の処分が贈与などの分配以外の原因に基づくときは、それを「分配」といい得ないことは当然である。分配であるためには、財産の移転が分配の根拠法規に基づいてされたものであることが必要である。その意味で、分配を原因とする財産処分であるかどうかは、「分配」の最も重要な要素といっても過言ではない。

(5) 分配額の基準に従った処分であることの要否 この点については、前記裁判例も問題としていないように、「分配」に該当するかどうかを左右する要素ではないと考えられる。基準に従わない分配も、違法であるに止まり、無効とは解されないからである。

(6) 徴収法第三四条の分配 以上検討したところから徴収法第三四条にいう「分配」を定義づけると、①解散法人の積極財産を、②分配の根拠法規に基づいて、③その帰属権利者へ移転させることである、ということが出来る。そして、その財産移転が、解散前にされたかどうか、分配額の基準に合致したものであるか、どうかは、「分配」の判定には影響及ぼさないと解される。その理由を一言でいえば、徴収法第三四条は——正当に行われた分配ではなく——違法な分配を対象とするものであり、立法趣旨がそのような場合の国税徴収の確保にある（前述一の(三)参照）ことに由来する、ということになる。

(注1) 明治三〇年法律第二一号「国税徴収法」をいう。

(注2) 残余財産の全部かどうかは右判示からは必ずしも明確でないが、他の部分でも「Bが事実上会社財産を独占取得している」と判示している。

四 解 散

(一) 問題の所在

一般に解散とは、法人の解散原因が発生し、解散の効果が生じたことをいうものと解される。ところで、徴収法第三四条の「解散」については、法律上の解散のほか、事実上の解散を含むと解さなければ実効性が少なくなるとの意見が聞かれる。^(注1)そこで本稿では、事実上の解散が問題になるのはどのような場合なのかを考察し、徴収法第三四条の「解散」に事実上の解散を含むと解すべきかどうかを検討することとする。

(二) 裁判例

この問題を正面から取り上げた裁判例はないが、関連のあるものとして、次の裁判例がある。^(注2)

〔裁判例Ⅲ〕 タクシー事業を営む会社の解散決議については、運輸大臣の認可がなければその効力を生じない（道路運送法四二条一項）が、①納税者である有限会社（以下「原告有限会社」という。）が解散の決議をし、②その後原告有限会社の財産をある株式会社（以下「原告株式会社」という。）に譲渡し、③次いで、解散決議につき運輸大臣の認可を得た、という事件における解散の時期について、次のとおり判示している。

「原告有限会社は、昭和三六年三月二十七日社員総会において、経営不振等を理由に、まず、タクシー事業の全部を廃止する旨決議し、ついで、解散決議をした事実が認められる。原告らは……解散したのは、昭和三六年一月一日である旨主張し、右主張に副う（証拠省略）があるが、前掲（証拠省略）によれば、原告有限会社は、前記事業廃止決議及び解散決議のうち、同年四月一日付をもって、H陸運局長に対し、道路運送法第四二条第一項及び同法施行規則第二五条の規定により、前記解散決議の認可申請を行ない、同月二十八日右認可を受けていることが認められ、また、後記説示するように、右原告会社は、同年三月二十七日ないし二十九日の間に営業権並びに営業用財産の全てを原告株式会社を引き渡している事実から考えると、前記解散決議以降、原告有限会社は、タクシー事業を継続する意思をもたず、もっぱら、解散にともなう清算手続のために存続したものと判断するのが相当であり、右原告会社の解散は、前記解散決議がなされた昭和三六年三月二十七日であるとするのが真実に合致し原告らの主張する解散日時は、単なる登記手続上のものに過ぎないと判断される」

この裁判例では、右のとおり、解散決議の効力が生じていない時点——従って、法律上は解散の効果が発生していない時点——をもって解散と認めており、その意味で「事実上の解散」を是認したとも評価できよう。

（三） 検 討

（1） 裁判例の検討　裁判例Ⅲは、解散の日時について右のとおり判示しているが、その判示に関連のある争点は残余財産の分配の有無であった。すなわち、原告らは、昭和三六年一月一日に解散したのであり、その時点では残余財産は存在しなかったし、分配もなかったと主張し、被告らは、昭和三六年三月二十七日に解散決議をし、同日資産の譲渡があったが、それは解散決議の認可前であるけれども「国税徴収法第三四条の適用上、本件係争資産は残余財産である（）」

(残余財産の分配である、との意味を含むものであろう。)との趣旨の主張をしていたのである。表面上は解散の日時も問題とされているが、焦点は残余財産の分配の有無であるから、解散の日時自体を特に問題とする必要性はなかつた^(注3)し、判示のように解すべき合理的な理由もない^(注4)。また、本稿では、法律上の解散がないのに徴収法第三四条を適用できるかどうかを検討しようとするものであるから、結果として法律上の解散があつた事案に関する右裁判例は参考にならないといえる。

(2) 解散原因の存否不明と解散の推認 事実上の解散の問題に入る前に——それと混同されがちな——解散原因の存否が不明確な場合について、どのような処理がされるかを検討しておきたい。

イ 法人の解散原因は、^(注5)法人の種類によつて若干の差異があるが、ほぼ共通のものとして、①存立時期の満了その他定款に定めた事由の発生、②総会の決議、③合併、④破産、⑤解散を命ずる裁判(又は命令)があり、そのほか、⑥構成員が一人となつたことを解散原因とするものもある。

これらの解散原因のうちその事実の発生が不明確なものは、総会の決議による解散だけといってよい。他の解散原因の発生が明確であるのに対し、解散の決議の存否は必ずしもそうとはいえず、特に第二次納税義務の追及を受けるような——違法な分配をするような——法人では、決議の議事録の作成、保存なども不十分なことが多いと思われるからである。

ロ 解散決議の存否が不明確な場合には、他の諸事実を総合的に判断してその存否を決することになるが、最も影響力のあるのは残余財産の分配という事実の有無である。ところで、残余財産の分配がなければ徴収法第三四条の適用はないから、その分配があつた場合について考えてみると、分配の事実を認めながら解散の事実を否定することはないで

あろうから、分配があれば解散決議の存在を認定できることになる。

しかし、実際上は分配の事実も不明確な場合が多い。すなわち、法人財産の移転の事実はあるが、それが分配を原因とするものかどうかが不明確で、しかも解散決議の存否も不明確な場合が問題になる。このような場合には、法人財産の移転が分配以外の原因（例えば、贈与、売買等）によるものではないこと、^(注6) 廃業の状態にあること等の事情を明らかにすることによって、解散の事実を推認^(注8)できるよう努めることが必要である。

(3) 事実上の解散と徴収法第三四条の解散　イ 事実上の解散とは、法律上の解散原因が存在しないのに解散と同様の状態にあることを意味するが、それが徴収法第三四条との関係で問題とされるのは、他に残余財産の分配という事実が存在するときである。従って、具体的には、分配の事実があるのに解散の事実がない場合の問題ということになるが、果してそのようなことがあり得るであろうか。法人財産の移転の原因が分配ではなくて贈与等の他の原因であれば事実上の解散の問題ではない（前掲注6参照）し、また、法人財産の移転が他の原因によるものでないときは——前述(2)で述べたと同様に——解散の事実を推認することが可能であって、事実上の解散の問題にはならないと思われる。

ロ このように考えると、事実上の解散が徴収法第三四条の適用面で問題になることはないと思われるし、かりにそのような場合があるとしても、それを——解散の推認もできないような場合を——徴収法第三四条の「解散」に含むと解すべき必要性も合理性もない。従って、同条の「解散」とは、法律上解散の効果が生じたときをいうものと解すべきである。

ハ なお、右の解散の時期については、残余財産の分配時との関係を考慮する必要のないことは前述のとおりである（二三の(三)の(1)参照）から、第二次納税義務の告知処分時まで法律上の解散があれば足りると解される。

(注1) 例えば、吉良実「わが国の第二次納税義務制度」税法學論文集一〇六頁では、——徴収法第三四條だけを問題としてゐるわけではないが——「事実上の解散を含ま(ない)」等の結論を採つた場合には「第二次納税義務制度の有用性・実効性というようなものは半減することになる」としており(もっとも、同書一〇九頁では、事実上の解散を含めること等は「立法論的な解決が図られるべきで、解釈論では賄ない得ない問題である」としてゐる)、実務家からも同旨の聲が聞かれる。

(注2) 実務上は、古くから「事実上の解散を含まない」とされている——旧徴収法当時、昭和三〇年一月二八日徴徴一—一六〇ほか国税庁長官通達「国税徴収法逐条通達」第四條ノ四關係ニ下同趣旨を定めて以來、現行法についての昭和四一年八月二二日徴徴四—一三ほか国税庁長官通達「国税徴収法基本通達」第三四條關係一まで、その考えが受け継がれている——ことが原因であらう。

(注3) この点については、被告らの主張による影響を受けたと思われるふしがある。被告らは、解散決議の効力発生前には「残余財産」と称すべきものはあり得ないではないか等の疑問を自ら提起したうえでそれを否定し、「国税徴収法の適用上、本件係争資産は残余財産であり……資産の前記黙示的譲渡が原告有限会社の右解散決議のされた同三六年三月二七日の前であるか否か、あるいは右解散決議が認可された同年四月二八日の前であるか否かによって、本件係争資産が残余財産であるか否かを決するのには、形式論に過ぎるのであって、実質課税の原則をとる税法上の要請に鑑み、事柄を実質的、目的的に觀察して、右のように判断すべきである」と主張している。

(注4) なお、本稿とは直接の関係はないが、ほかにも疑問点がある。すなわち、解散決議前である昭和三六年三月一日に、原告有限会社の社員全員の持分を原告株式会社が譲り受け、同社が「原告有限会社の唯一の社員とな(った)」旨を判示しており、従つて、原告有限会社は当然に解散したことになる(有限会社法六九條一項五号)にかかわらず、その点にはならぬれることなく、前記のとおり判示している点にも疑問がある。

(注5) 商法第九四條、第四〇四條、有限会社法第六九條第一項、中小企業等協同組合法第六二條第一項、民法第六八條等参照。

(注6) もし、法人財産の移転原因が分配以外のものであることが明確になれば、それに応じた措置を考えることになる。例えば、贈与であれば徴収法第三九條の無償譲受人等の第二次納税義務の適用の有無を検討するとか、売買であれば詐欺行為取消訴訟の可否を考へるとか、である。

(注7) ここに「等」を加えたのは、債権の取立て、債務の弁済など、通常解散に伴って行われる手続の状況によっては、解散の推認がより容易になることが考えられるからである。

(注8) この推認の手法は、特に目新しいものではない。例えば、商法第二六条(商号統用の營業譲受人の責任)を適用するための要件である營業譲渡があったかどうかについて、諸事実から營業譲渡を推認していくつかの裁判例がある(商事判例研究昭和四三年度第一三回・沢野直紀「ジュリスト四七五号一七〇頁」及びそこに引用の判決参照)。

五 ま と め

以上述べたところをまとめると、次のとおりになる。徴収法第三四条にいう「残余財産」は単に積極財産というのと同様であり、「分配」はその積極財産を分配の根拠法規に基づいて帰属権利者へ移転させることであって、いずれも、私法上の通常の意義とは異なるとの結論を得た。これは、違法な残余財産の分配があった場合に国税徴収の迅速・適切な確保を図ろうとする法律の趣旨・目的に由来するものと考えられる。

また、「解散」については、私法上のそれと同様に、法律上解散の効果が生じたことをいうとの結論を得た。そして、事実上の解散については、他の事情——特に「分配」の事実——との関係から解散事実の推認の可能なことが多いであろうし、その推認のできないような場合についてまで徴収法第三四条を適用すべき必要性・合理性がないと考えた。

ところで、本稿では、考察の便宜上「残余財産」、「分配」及び「解散」のそれぞれの意義について、それぞれ別個に検討したのであるが、その検討過程からも明らかなおお、それらは互に相関連するものである。その意味では、それ

らを合せて「法人が解散した場合において、……国税を納付しないで残余財産の分配又は引渡をしたとき」の解釈を問題とすべきであろう。そして、それは、①法人が国税を完納しないで、②積極財産を、分配（又は引渡し）を原因としてその帰属権利者へ移転させた場合において、③解散の効果が生じているとき、をいうものと解される。