

滞 納 処 分 に お け る  
法 人 格 否 認 の 法 理  
の 適 用 に つ い て

西 川 勝 利

(広島国税局徴収部徴収課)

## 目 次

はじめに .....	349
第1章 会社制度の濫用に対する滞納処分 .....	353
第1節 会社制度の濫用の形態 .....	353
1 一人会社の濫用 .....	353
2 契約上の義務の回避や第二会社の設立による債権者詐害 .....	353
3 過少資本と過大貸付 .....	354
4 その他の形態 .....	355
第2節 現行制度での対応策 .....	356
1 租税法 .....	356
2 民法 .....	360
3 商法 .....	360
4 刑法 .....	360
第3節 法人格否認の法理の適用の必要性 .....	362
第2章 法人格否認の法理について .....	363
第1節 法人格否認の法理の意義 .....	363
1 法人格否認の法理の発展 .....	363
2 最高裁昭和44年2月27日判決 .....	364
3 法人格否認の法理の効果とその根拠 .....	365
4 法人格否認の法理の適用範囲 .....	366
5 その後の判例の展開 .....	368
第2節 法人格否認の法理の適用による既判力・執行力の拡張につ いて .....	371
1 裁判例の状況 .....	371
2 学説の状況 .....	372
第3節 第三者異議訴訟における法人格否認の法理の適用について .....	374
1 裁判例の状況 .....	374
2 学説の状況 .....	375

第3章 滞納処分への私法規定の適用について	377
第1節 租税法への私法規定の適用について	377
1 公法への私法規定の適用について	377
2 租税法への私法規定の適用について	378
第2節 国税通則法の準用規定	380
第3節 私法規定の適用の裁判例	381
1 民法177条（不動産物権変動の対抗要件）の適用について	381
2 民法94条2項（通謀虚偽表示）の適用について	381
3 信義則の法理の適用について	382
第4節 法人格否認の法理の適用	383
1 法人格否認の法理の租税法における適用	383
2 学説の検討	384
3 裁判例の検討－神戸地裁平成8年2月21日判決－	386
4 滞納処分への適用について	391
第4章 法人格否認の法理の具体的適用について	393
第1節 法人格否認の法理の適用要件	393
1 一般的適用要件	393
2 滞納処分における適用要件	409
3 適用上の問題点	410
第2節 滞納処分における法人格否認の法理の適用方法	413
1 法人格否認の法理の適用方法	413
2 帰属認定方式	416
3 直接差押方式	418
4 結論	421
第3節 民事訴訟における法人格否認の法理の適用	423
第4節 私見	427
おわりに	428



## はじめに

会社は、すべて法人であり（商法54条1項、有限会社法1条2項）、その構成員である社員や役員とは別人格を有している。ところが、わが国においては、法人の設立について準則主義が採用されており、しかも、商法上の会社の設立要件が比較的ゆるやかであることから、第二次大戦後にいわゆる「法人成り」が盛んに行われ、歴大な数の法人が設立された<sup>1)</sup>。とりわけ中小法人においては、個人企業と何ら実体の異ならない法人が多数存在するという事態が生じている<sup>2)</sup>。この背景には、経営政策（社会的評価の獲得）などの見地と法人成りによる節税の効果の達成があるといわれる。すなわち、個人事業者は、家族構成員その他の関係者を社員とする法人形態をとって事業を行うことにより、所得分割を図り、所得税の高い累進税率の適用を回避することができるし、また、利益を社内に留保して、法人税率と所得税率の差額分だけ租税負担を軽減することが可能となるのである。

このような会社にあつては、実質はまったくの個人企業にすぎず、名目的に株式会社になっている例が少なくない。そして、これらの会社では、営業所は、株主個人の住所と同一であり、会社の会計も株主個人の家計と区別されていない。取引についても、その取引をしているのは取締役自身であり、実は会社のための取引なのか自分自身の取引なのか、はっきり意識していない場合が少なくなく、いわんや相手方からはそのどちらであるかわからないという事例がきわめて多いと思われる。そこで、こういう場合には、取引の相手方から会社に対して弁済を求められれば、それは株主個人の取引であり会社に責任はないと主張し、株主個人に対して請求されれば、それは会社の取引であり株主個人には責任がないというように、会社が隠れみのに使われ、株主と会社との人格の異別が責任免脱の口実に利用される事例が少なくない。そのほかにも、競業禁止を免れるために株式会社を作ってその株式会社を通じて競業を行うとか、あるいは、債権者の強制執行を免れるために名目的な株式会社を作ってこれに自己の財産を出資するというような事例も見受けられ、会社制度が濫用されてい

るといえる。

このことは、従来株式会社の資本金に最低限の定めがなく、過少資本できわめて容易に会社を設立することができたこともその要因であるといわれている<sup>9)</sup>。そこで、会社制度の本来の目的が達成できるように、平成2年(1990年)の商法改正では、最低資本金制度が実施され、一定規模以上の株式会社しか認められなくなった<sup>10)</sup>。これにより、会社制度の濫用防止に一定の前進は認められるものの、一人会社が正式に認められたこと<sup>11)</sup>や最低資本金の水準の問題<sup>12)</sup>及び会社設立の準則主義の維持などから、容易に会社の設立が行えることには変わりがなく、また、最低資本金制度は、設立当初だけを規制するものであり、設立後は会社に対して、最低資本金に相当する責任財産の存在を保障するものではないことから、根本的な解決にはなっていないと思われる。

これに対し、租税法は、実体が個人企業と異なる法人のうち、一定の形式的基準に該当するものを同族法人と呼び、その他の法人と異なる特別の定めを置いている<sup>13)</sup>。また、私法上の権利関係にかかわりなく、その実質に従って所得の帰属を確定し、その所得を享受する者に課税する実質所得者課税の原則の規定がある<sup>14)</sup>。徴収の分野においても、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させる第二次納税義務の制度がある<sup>15)</sup>。しかし、私法形式の濫用による租税回避行為に対処するための一般的な否認規定<sup>16)</sup>は存在しないため、会社制度の濫用による徴収上の問題が生じている。

本稿では、このような会社制度の濫用による徴収上の問題点を浮き彫りにし、私法上の分野で適用されている法人格否認の法理を税の徴収の分野において適用することにより、今まで徴収が困難とされていた事案の解決を図り、租税の公平の確保を期すことができないか検討を試みることにしたい。

このような問題意識のもとに、本稿では、まず第一章で、会社制度の濫用と目される諸形態と、これら会社制度の濫用に対する現行の国税徴収法や私法規定の適用の限界を明らかにし、法人格否認の法理の適用の必要性を考察する。それから第二章で、一般私法上の法人格否認の法理について考察したのち、第

三章で、滞納処分における私法規定の適用について考察し、第四章で、法人格否認の法理の具体的適用について考察することとしたい。なお、法人格の否認が實際上問題となるのは、物的会社、特に株式会社の場合が多いと思われることから、本稿では、主として株式会社について論ずるものとする。

〔注〕

- (1) 国税庁総務課編『税務統計から見た法人企業の実態—会社標本調査結果報告—』、同『会社標本調査30回記念号—税務統計から見た法人企業の実態—』（昭和57年3月）参照
- (2) 金子宏『租税法〔第6版〕』159頁（弘文堂、平9）
- (3) 原田晃治「最低資本金制度の円滑な実現に向けて」法律のひろば1996年2月号4頁
- (4) 株式会社の資本金は、1000万円以上でなければならないこととされた（商法168条ノ4）。また、既に最低資本金制度が採られていた有限会社についても、資本金の最低額が従前の10万円から300万円に引き上げられた（有限会社法9条）。
- (5) 旧商法165条では「株式会社の設立には7人以上の発起人あることを要す」と規定されていたところ、新商法165条では「株式会社を設立するには発起人定款を作る事を要す」と改正されたことから、発起人は1人でもよいことになり、そのため株主が最初から1人とどまる一人会社の設立も解釈上可能になった。
- (6) 法制審議会が90年3月にまとめた商法改正案要綱では最低資本金額を、株式会社を新設するときは2000万円、既存会社は1000万円とし、有限会社は新設500万円、既存300万円としていたが、その後政府案作りの段階で、中小企業団体などからの猛反対にあい、新設・既存とも一律に株式会社は1000万円、有限会社は300円とすることでようやく法案が同年6月に国会を通過した。
- (7) 同族会社の特別税率の規定（法人税法67条）及び同族会社の行為・計算の否認の規定（所得税法157条、法人税法132条、相続税法64条）
- (8) 上田明信「法人格否認の法理」亜細亜法学7巻1号82頁（昭47）では、実質所得者課税の原則（所得税法12条、13条、法人税法11条、12条）は、その実体をとらえて租税の賦課を行う点において、法人格否認の法理と共通し、同法理の一適用と考

えられるとしている。

これに対し、松沢智『新版租税実体法—法人税法解釈の基本原則—』58頁（平8）では、実質所得者課税の原則と法人格否認の法理との関係は、単に実体に着目して追求しようとする一面において共通性をもつが、両者は別個の原理に基づくものと解すべきであるとしている。

- (9) 上田・前掲注(8)82頁では、第二次納税義務の規定は、法人格否認の法理を税法で定めたものであるとしている。
- (10) 昭和36年7月「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）」において、各税を通ずる基本的な課税の原則として実質課税の原則に関する規定、租税回避の禁止に関する規定及び行為計算の否認に関する宣言規定について答申されたが、原則的、一般的な規定のあり方を避けることが妥当な立法態度であると考えられ、制度化が見送られた。



## 第1章 会社制度の濫用に対する滞納処分

会社制度の濫用が行われている場合には、何らかの責任免脱、債務回避等の目的のために行われている場合が多く、その相手方となる債権者等のなかに国税当局も含まれる場合が多分にある。

この章では、一般に会社制度の濫用が行われる形態を浮き彫りにし、これに国税当局が関係している場合の対応方法を考察する。

### 第1節 会社制度の濫用の形態

#### 1 一人会社の濫用

わが国に著しく多い実質的個人企業の会社の場合で、会社が隠れみのに使われ、株主と会社との人格の異別を責任免脱の口実に利用する形態である。要するに、会社法上の設立手続きは、適法に行われたものの、株主総会や取締役会の開催などを行わず、会社法上の運営に関する法手続きを遵守せず、社員一人により会社を支配し、社員個人と会社間の業務の混同から財産の混同をもたらし、会社資本が維持されていない状態である。

このような場合、租税の徴収に当たっても、その責任財産の帰属認定が困難な場合や人格の異別により執行困難な事態が生じることがあり、株主個人への責任追及を検討しなければならない。

#### 2 契約上の義務の回避や第二会社の設立による債権者詐害

取引上の債務を負う会社（旧会社）の支配社員が、旧会社を解散し、または解散しないままで、商号・営業目的・営業場所・役員・従業員などほとんど同様な新会社を設立して契約上の債務を回避しようとする場合や強制執行を免れるため、名目的な会社（第二会社）を設立し、営業等の現物を出資または譲渡・転貸する形態である。

これらの場合、旧会社に滞納があった場合、財産は新会社・第二会社に帰属し、旧会社の手もとには見るべき財産がないという状態が惹起される。も

もちろん、旧会社には、対価として株式または金銭が与えられるが、このような会社の株式の場合は、差押え・換価が困難な場合が多く、金銭の場合は消費されやすい。また、財産の移転に際して、その財産が故意に過少評価されることや事実が判然としない場合も多い。

新設会社が合名・合資・有限会社の場合には、債権者は設立取消しの訴え（商法141条、同147条、有限会社法75条1項）が認められるが、株式会社の場合については、そのような規定がない。また、このような場合、通説は、会社設立行為は財産出捐行為を要素とする行為であるから、債権者は民法424条の詐害行為取消権を行使して、債務者の会社設立行為を取り消すと同時に、債務者の許から逸出した財産の返還を請求すると解し、修正説は、取消の対象を会社の設立行為ではなく、債務者の現物出資行為つまり現物出資による株式の引受けの取消しをなしうると解している<sup>11)</sup>。もっとも、下級審判決では、現物出資は原則として詐害行為とはなりえないとする裁判例もある<sup>12)</sup>。しかし、仮に民法424条の適用を肯定したとしても、会社設立行為の取消しや現物出資による株式引受けが取り消される結果、会社の設立無効を来すことになり、債権者に必要以上に大きな権利を与え、その他一般第三者との関係を見捨てるという欠点がある。

このように、租税債権の徴収に当たっては執行困難な事態が生じることがあり、このような場合、新会社または第二会社への責任追及を検討しなければならぬ。

### 3 過少資本と過大貸付

会社の設立において、その資本額を会社の規模、態様に比して著しく過少とし、会社業務の遂行に必要な資金の大部分は支配社員からの貸付の形で貸与され、会社の破綻の際、支配社員が他の一般債権者とならんで弁済を受けようとする場合である。これは、親子会社や従属会社によくみられる形態である。

この場合、支配社員の会社に対する貸付けを社員の出資とみなして、その

返還を請求できないか、または一般債権者への弁済に劣後する地位を認めるべきとする理論<sup>9)</sup>もあり、アメリカ・ドイツでは判例として現れているようであるが、わが国では、まだこの事例はない。

このように、会社に対する貸付けに対し支配社員が担保権を設定していたり、子会社の存在は名目のみであってその実質的経営は親会社が行っているような場合などについては、支配社員や親会社に対して直接その責任を追及できなければ、租税の徴収に困難な事態が生じるであろう。

#### 4 その他の形態

その他に、競争禁止義務の回避のために、自己が支配する会社を設立して、これに競争行為をさせる場合や使用者が労働組合の活動家を追放するため、会社を偽装解散して全従業員を解雇し、別会社を設立して、非組合員又は組合運動に熱心でなかった者のみを雇い入れるなどして従前の営業を継続する場合などの形態がある。このような場合にも租税の徴収に困難な事態が生じる場合があるであろう。

#### 〔注〕

- (1) 志村治美『現物出資の研究』229頁（有斐閣、昭50）
- (2) 宇都宮地判昭33・7・25下民集9巻7号1433頁

但し、一人会社に対する現物出資については「一人会社の場合は形式は株式会社であるが実体においては個人企業と異らないので一人会社に対する現物出資は詐欺行為取消権の対象となると解せられる」と判示している。

- (3) この内部債権劣後の法理は、アメリカでは、有名な事件にちなんでいわゆる「デープロック（Deep Rook）理論」の名によって知られており、ドイツでは、「資本代替的社員貸付（Kapitaleretzende Gesellschafteroderlchen）の法理」と呼ばれ、いずれも判例によって形成・発展し、ドイツでは、この法理は、1980年の有限会社法の改正の際、立法に採り入れられた。内部債権劣後の理由として、貸付債権者と会社の法人格が同一であるからと理由づけられる場合もある。

## 第2節 現行制度での対応策

### 1 租税法

#### (1) 国税通則法の詐害行為取消権

第二会社の設立による債権者詐害（第1節の2）のような場合には、先にも述べたが、国税通則法42条で準用している民法424条の詐害行為取消権を行使して、詐害行為の目的となった財産自体の返還又は受益額に相当する額の損害賠償を求めることも可能である。しかし、この場合、債務者（納税者）の無資力や悪意などの立証が必要となり、必ずしも容易ではなく、また短期消滅時効（民法426条）にかかることがある。

また、一般に旧会社の債権者の請求額は、新会社の受益の額を限度とするので、旧会社に対する国税債権額（滞納額）がそれより多額であるときは、新会社の収益・財産が大きくなっている場合においても、詐害行為取消訴訟では国税債権を満足させることができない。

#### (2) 国税徴収法の第二次納税義務

##### ① 徴収法35条（同族会社の第二次納税義務）

徴収法35条に規定する同族会社の第二次納税義務の規定は、法人成りによる租税回避を防止する必要があることがその動機となって設けられている<sup>14)</sup>。事業を営む納税者が自己を中心とする会社を設立し、これに自己の資産の大部分を投資してしまう場合には、その会社の株式又は出資は市場性がなく、また納税者に滞納処分できる財産が残存していない場合が多い。このため、その個人からの徴税を確保する措置として、その株式又は出資の価額に相当するものにつき、直接その同族会社に第二次納税義務を負わせる制度である。

したがって、滞納者（個人又は同族会社）が、租税をはじめとして債権者の追及をまぬがれるため、会社制度を濫用して自己の財産を同族会社に出資しているような事例では、有効な徴収手段と考えられる。

##### ② 徴収法36条（実質課税等の第二次納税義務）

徴収法36条に規定する実質課税等の第二次納税義務の規定は、国税の賦課と徴収との調整を図るため、その実質課税の基因となった財産の権利者又は行為若しくは計算により利益を受けたとみなされる者にそれぞれに所要の第二次納税義務を負わせることとして徴税の適性を期することとされ<sup>13)</sup>、徴収法全文改正の際に創設されたものである。

したがって、会社制度の濫用の場合でも、それに対応して実質所得者課税が行われた場合には、有効な徴収手段である。

### ③ 徴収法37条（共同的な事業者の第二次納税義務）

徴収法37条に規定する共同的な事業者の第二次納税義務の規定は、その者が納税者の事業の遂行に不可欠で重要な財産を有しており、かつ、その財産に関して生ずる所得が納税者の所得となっている場合において、その事業に係る租税に関し納税者につき、滞納処分をしてもなお不足すると認められるときに、共同的な事業者に第二次納税義務を負わせることにより、その徴税の適性を期することとされ、徴収法全文改正の際に創設されたものである。

ここで問題となるのは、「事業の遂行に不可欠で重要な財産」であるが、国税徴収法基本通達（以下「徴基」という。）37条関係1では、「納税者の事業の種類、規模等に応じ判断すべきであるが、一般には、判断の対象となる財産がないものと仮定した場合に、その事業の遂行が不可能になるか又はおそれがある状態になると認められる程度に、その事業の遂行に関係を有する財産をいう。」としている。

したがって、滞納者（個人又は同族会社）が、租税をはじめとして債権者の追及をまぬがれるため、自己の事業の遂行に不可欠な財産を親族その他の特殊関係者の所有に帰属せしめているような事例では、有効な徴収手段と考えられるが、同族会社以外の法人の場合や事業遂行に不可欠な財産以外については限界がある。

### ④ 徴収法38条（事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務）

徴収法38条に規定する事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務

者の規定は、事業の譲渡が納税者の特殊関係者に対して行われ、かつ、その事業形態が譲渡前と同様である場合すなわち譲渡人と譲受人との親近性が強く、かつ、外形的に事業の同一性を有する場合に限定し、さらにその譲渡が納税者の事業に係る国税の法定納期限の一年前の応答日後にされたときに限定して、譲渡人の租税につき譲受人に対し第二次納税義務を負わせることとして、徴税の適性を期することとされ、徴収法全文改正の際に創設されたものである<sup>63)</sup>。

ここで問題となるのは、「事業の譲渡」であるが、徴基38条関係9では、「『事業の譲渡』とは、納税者が一個の債権契約で、一定の事業目的のために組織化され、有機的の一体として機能する財産の全部又は重要な一部を納税者の親族その他の特殊関係者に譲渡することをいうが、一個の債権契約によらないものであっても、社会通念上同様と認められるものはこれに該当する（昭和46. 4. 9最高判参照）。したがって、得意先、事業上の秘けつ又はのれん等を除外して、工場、店舗、機械、商品等の事業用財産だけを譲渡する場合は、法38条の事業譲渡には該当しない。」としている<sup>64)</sup>。

なお、株式会社又は有限会社にあつては、事業譲渡につき株式総会又は社員総会の特別決議が必要であり（商法245条1項、有限会社法40条1項）、この特別決議を欠く事業譲渡は無効と解されている<sup>65)</sup>。しかし、一人会社又はそれと同様に認められるような株式会社又は有限会社にあつては、客観的な事実（例えば、営業の譲渡をした後に廃業をしているような場合）から事業譲渡の特別決議があつたと推認できるとする裁判例がある<sup>66)</sup>。

したがって、会社制度の濫用の事例で多く見られる一人会社又は一人会社と同様に認められるような株式会社又は有限会社については、客観的な事実によって「事業の譲渡」があつたと推認できるが、通常の組織形態の会社については、特別決議がない場合、徴収法38条による第二次納税義務の追及は困難になる。

また、この条の責任限度が、譲受財産を限度とすることから、事業の譲受け後に取得した財産は含まれないことになり、体化財産を除き、新たな債権やそれらにより取得した財産に対しては追及不能となる。

⑤ 徴収法39条（無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務）

徴収法39条に規定する無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務の規定は、納税者が無償又は著しい低額で財産を処分し、そのために納税が満足にできないような資産状態に立ち至らせた場合すなわち詐害行為となるような場合には、その処分による受益者に対して直接第二次納税義務を負わせ、実質的には、詐害行為の取消しをした場合と同様の効果を得ようとするものである<sup>7)</sup>。

ここで問題となるのは、「譲渡」であるが、徴基39条関係3では、「贈与、特定遺贈、売買、交換、債権譲渡、出資、代物弁済等による財産権の移転をいい、相続等の一般承継によるものを含まない。」とされている。

したがって、滞納者が租税をはじめとして債権者の追及をまぬがれるため、自己の財産を無償又は著しい低額で第二会社等関係者に処分したときには、有効な徴収手段となるが、処分された財産が費消された場合や財産権の移転を伴わないような場合には、追及不能となる。

(2) 国税徴収法の罰則

国税徴収法187条は、納税者及びこれと一定の関係にある者が納税者に対する滞納処分の執行を免れる目的で納税者の財産の隠蔽、損壊その他その財産の価値を減少させる行為をした場合には、その行為者に対し一定の刑罰を科することとし、租税徴収の確保を侵害する危険を防止するため罰則を定めている<sup>8)</sup>。

したがって、会社制度の濫用の場合に適用できる場合があるとしても、租税債権の追及手段とはなりえない。

## 2 民法

民法においては、譲渡行為が、民法94条（通謀虚偽表示）・95条（錯誤）・113条（無権代理）等の規定によって無効である場合には、財産の移転はなく依然滞納者に帰属するものとして、滞納処分を行うことができる。

しかし、あくまで法律行為が無効の場合に限られるため、有効な法律行為による場合には、租税債権の追及は不可能である。

## 3 商法

商法においては、会社解散命令（商法58条）、設立無効の訴え（商法428条）および設立取消の訴え（商法141条）の規定により、法人が不法な目的で設立されたり、反社会的な存在であるときは、そのような法人の存在を全面的に否定することができるとしている。もっとも、会社の解散命令が出されるためには、法務大臣や株主、債権者等の利害関係者からの請求があることが前提になるが、実際には調査予算などが不足しているため、この制度はあまり活用されていないといわれている<sup>9)</sup>。また、設立無効の訴えおよび設立取消の訴えについては、租税債権者である国が訴えを提起できるかどうか疑問である。仮に、法人の存在を全面的に否定することができるとしても、直ちに租税債権の追及ができるわけではない。

## 4 刑法

刑法上の強制執行不正免脱罪（刑法96条ノ2）についても、会社制度の濫用の場合に一般的には適用できる場合があると考えられるが、租税債権の場合は、「強制執行」の中に、滞納処分たる差押えを含むかという問題がある。これについて、判例は消極的に解している<sup>10)</sup>。また、仮に適用があるとしても、国税徴収法187条と同様の規定であり、租税債権の追及手段とはなりえない。



## 〔注〕

- (1) 吉国二郎ほか『国税徴収法精解』326頁（大蔵財務協会、14版、平8）  
浅田久治郎ほか『租税徴収実務講座3』91頁（ぎょうせい、3版、昭63）
- (2) 租税徴収制度調査会答申〔昭和33年12月8日〕（以下「答申」という。）第三の一の五（実質課税による賦課と徴収の調整）参照  
答申については、我妻栄ほか「研究会・租税徴収制度答申について」ジュリ171号・174号・175号（1959）参照
- (3) 答申第三の一の六（事業譲渡と租税）参照
- (4) この考え方によると、通常見受けられる第二会社への全資産の譲渡も「事業の譲渡」に該当しないことになるが、営業目的、営業場所、役員、従業員、施設備品、取引先等が旧会社と新会社で同一であることを挙げ、営業譲渡を推認している裁判例（東京地判昭34・9・16下民集10巻9号1944頁、福岡高判昭35・6・15高民集13巻4号405頁）もある。
- (5) 大判昭14・8・31民集18巻997頁  
これに対し、宇田一明『営業譲渡法の研究』222頁（中央経済社、平5）では、著しい債務超過（財産的価値ある事実上の利益を含め資産の再評価後もなお債務超過）に陥っている倒産会社の場合には、たとえ「営業」と目される存在が譲渡の対象となっていたとしても、これに株式総会の特別決議を経ることを要するとすべきではないとしている。
- (6) 大阪地判昭44・3・18判時562号71頁  
最判昭46・6・24民集25巻4号596頁  
最判昭52・2・14訟月23巻3号570頁
- (7) 答申第三の一の八（低額譲渡等と租税）参照
- (8) 吉国ほか・前掲注（1）913頁
- (9) 志村治美「法人格濫用と企業責任」乾昭三・平井宜雄編『企業責任』304頁（有斐閣、第3版、昭56）
- (10) 最判昭29・4・28刑集8巻4号596頁

### 第3節 法人格否認の法理の適用の必要性

これまでの検討を通して、会社制度の濫用がある場合には、従来の徴収方法では限界が生じることが明らかになった。このような場合、一般私法上では、法人格否認の法理による解決が図られている。したがって、滞納者が一般私法上の債務も負っている場合、滞納処分には法人格否認の法理を適用して国税債権の追及を図らなければ、同一の債務者に対して、一般私法上の債権者は法人格否認の法理を適用することにより債権の満足を図り得るが、国税債権については、徴収不能であるという不合理な事態が生じる可能性がある。

そこで、次章以下では、一般私法上での法人格否認の法理の考察を通して滞納処分への適用について検討することとする。

## 第2章 法人格否認の法理について

第1章においては、会社制度の濫用の形態について概観し、これに対する現行制度による対応策を検討した結果、滞納処分における法人格否認の法理の適用の必要性が明らかになった。本章においては、一般私法上に現れた法人格否認の法理について明らかにするため、学説、判例を考察していく。

### 第1節 法人格否認の法理の意義

#### 1 法人格否認の法理の発展

法人格否認の法理は、もともとアメリカ法において古くから形成され、法人擬制の否認 (disregarding the corporate fiction) または法人被衣の剥奪 (piercing the corporate veil) の法理として、学説・判例上発展し、確立した。ドイツ法においてもこの理論を導入し、把握の理論 (Durchgriffstheorie) として構成され、その他の諸外国においても同旨の理論が唱えられている<sup>(1)</sup>。

わが国においては、アメリカの会社法上の法理 disregard of the corporate personality の訳語として、大隅健一郎博士が、昭和25年に「法人格否認の法理」という表題の論文で使われたのが最初である<sup>(2)</sup>。これと前後して、松田二郎博士が、「会社法人格の無視」ということばを使って、このアメリカ法上の法理に対して多大の興味を覚える旨を述べておられたり<sup>(3)</sup>、蓮井良憲教授、大浜信泉教授も類似の問題に関連して論文を書かれており<sup>(4)</sup>、このあたりから日本でも法人格否認の法理ということが考えられてきたようである<sup>(5)</sup>。また、下級審では、昭和35年に法人格否認の法理を適用して問題の解決を図った千葉地裁の判決<sup>(6)</sup>や熊本地裁八代支部の判決<sup>(7)</sup>が出されている<sup>(8)</sup>。

しかし、当時の学説の大勢は、この法理に対して消極的であったと言われている。その理由としては、一つには、実定法の解釈論の枠内でこれを一つの法理として認めるための根拠づけのむずかしさとその適用範囲・要件の不明確性にあったと考えられているが、他方既存のテクニックを用いて紛争の

妥当な解決が得られる限り法人格否認の法理のような大上段の論議をふりかざす必要はないという考えが根強かったのではないかという見解もある<sup>9)</sup>。

そうした状況の中で、正面からこの法理を取り上げた初めての判決<sup>10)</sup>として、昭和44年2月27日に最高裁第一小法廷判決<sup>11)</sup>が出されたことにより、わが法のもとにおける一つの法理として認知されるに至った<sup>12)</sup>。これ以降、学説は一転して積極説が大勢を占めるようになり<sup>13)</sup>、法人格否認の法理をいわば所与のものとして、従来の学説の疑念を十分に整理・検討することなく、その要件論の構築をめざした<sup>14)</sup>。また、以後の裁判例も、これを基準として判示されたものが多く集積されてきた。

## 2 最高裁昭和44年2月27日判決

最高裁昭和44年2月27日判決は、「およそ社団法人において法人とその構成員たる社員とが法律上別個の人格であることはいうまでもなく、このことは社員が一人である場合でも同様である。しかし、およそ法人格の付与は社会的に存在する団体についてその価値を評価してなされる立法政策によるものであって、これを権利主体として表現せしめるに値すると認めるときに、法的技術に基づいて行なわれるものなのである。従って法人格が全く形骸にすぎない場合、またはそれが法律の適用を回避するために濫用されるが如き場合においては、法人格を認めることは、法人格なるものの本来の目的に照らして許すべからざるものというべきであり、法人格を否認すべきことが要請される場合を生じるものである。」として、わが国においても、いわゆる法人格否認の法理が判例法として認められることを一般的に宣言した。

そして、株式会社については、それが「準則主義によって容易に設立され、かつ、いわゆる一人会社すら可能であるため、株式会社形態がいわゆる単なる藁人形に過ぎず、会社即個人であり、個人即会社であって、その実質が全く個人企業と認められるが如き場合を生じるのであつて、このような場合、これと取引する相手方としては、その取引がはたして会社としてなされたか、または個人としてなされたか判然としないことすら多く、相手方の保護を必

要とする」ことがとくに考慮されなければならないとして、具体的には、「会社という法的形態の背後に存在する実体たる個人に迫る必要を生じるときは、会社名義でなされた取引であっても、相手方は会社という法人格を否認して恰も法人格のないと同様、その取引をば背後者たる個人の行為であると認めて、その責任を追及することを得、そして、また、個人名義でなされた行為であっても、相手方は敢て商法504条を俟つまでもなく、直ちにその行為を会社の行為であると認め得るのである。」と判示した。また、「このように解しなければ、個人が株式会社形態を利用することによって、いわれなく相手方の利益が害される虞がある」ことを、その実質的根拠とした。

この判決は、5名の裁判官によるものであったが、その中には、この法理の主張者たる大隅健一郎裁判官と松田二郎裁判官が加わっておられた。

### 3 法人格否認の法理の効果とその根拠

法人格否認の法理とは、会社の解散命令や公益法人の設立許可の取消などとは違って会社の法人格を全面的に剥奪し、法人としての存在そのものを否定しようとするものではなく、法人としての存在は認めながら、特定の事案について、法人格というヴェールを取り去り、そのヴェールの背後にある実体をとらえて、その実体に即するような法律的な取扱いをしようとするものである<sup>(16)</sup>。言い換えれば、法人格否認の法理は、法人格の「存在」自体を否認すること（絶対的否認）ではなく、その「行為」を否認すること（相対的否認）である<sup>(16)</sup>。このことは、特定の法律関係において、一定の要件が充たされるならば、法人格は存在しながらも一時的にその機能を停止するという効果（金銭債権の支払猶予の場合に類する）が発生し、その結果会社と社員とを同一視することが許されるとみるのである<sup>(17)</sup>。

このことから法人格否認の法理の効果は、少なくともその典型的な形では、会社と社員との二つの法人格の併存を認めつつ、形式上はその一方しか負わないはずの義務を他方にも負わせること、あるいは、形式上は一方にのみ属する財産を他方の負う義務の責任財産とすることであるといえる。このこと

は、法人が、「構成員の個人財産から区別され、個人に対する債権者の責任財産ではなくって、法人自体の債権者に対する排他的責任財産を作る法技術である。」とすれば、その「法人格」の否認の典型的効果が会社と社員の責任財産の共通化またはその前提として債務の共通化として現れるのは十分理由のあることと思われる<sup>(18)</sup>。

また、同一視するとは、「否認の相互性」<sup>(19)</sup>を意味する。つまり、法人格の否認といっても、絶対的否認でなく行為の否認であることから、どちらの実体を否認するかは明確ではない。特に会社間の否認においては、共に実体を有するために、両者を実質的には同一体であるものとみなし、両者間に横たわる法人格の垣根を取り除いて、両者間の区分を無視（否認）するものということができる。このことは、否認がどちらの会社を対象にしているかは問題ではないといえる。

この法人格否認の法理についての実定法上の明文の規定は存しない<sup>(20)</sup>が、その根拠として、学説は、民法第1条第3項の「権利濫用の禁止」ないしはその類推適用とするのが通説といえ<sup>(21)</sup>。

#### 4 法人格否認の法理の適用範囲

前掲昭和44年最高裁判決は、法人格否認の法理が適用される場合として、「法人格が法律の適用を回避するために濫用されるが如き場合」と「法人格が全く形骸にすぎない場合」を判示している。しかし、適用範囲をこの二つの場合に限定するという趣旨なのかどうかについて明確ではないが、その後の裁判例は、ほぼこの二つの事例に集約されたと考えられている<sup>(22)</sup>。

これに対し、学説は分かれている。第一説は、最高裁が判示した会社法人格の濫用がある場合（法人格の濫用）と法人格が全くの形骸にすぎない場合（法人格の形骸）に限定して、適用を認める説である<sup>(23)</sup>。第二説は、そのほかに「基本的意義を有する社団の法規であっても、間接的にもその法規の目的が侵害されることを許されないものの適用に関する場合」および「当事者が法律的にはなく事実上別人であることを前提とする法規の解釈が問題で

ある場合」にも、適用できるとする説である<sup>(24)</sup>。また、第三説は、法人格の濫用の場合に限定すべきであるとする説である<sup>(25)</sup>。

以上のような判例・学説に対し、この法理の実質は、原則として、法人格と直接関係ない規範解釈適用問題であるとする説がある<sup>(26)</sup>。この説によれば、会社ないし株主と第三者の法律関係を規律する際に会社との実質関係を考慮することは法人格とは関係がなく、その実質関係を十分配慮して各種の規範を弾力的・合理的に解釈すれば、会社と株主を法的に同一視する（法技術としての法人格否認）までもなく、各否認事例について、正義・衡平の理念にかなった事案の妥当な解決が可能であるとして、否認事例を「個別的規範解釈事例」と「有限責任濫用事例」に大別して各否認事例について論証を試みている<sup>(27)</sup>。また、これと基本的には同一の傾向にあるが、従来の否認事例を機能類型的に整序し、親会社あるいは小規模会社をめぐる法律問題について、既成の法理による処理が困難な場合に、一般私法の継続的法形成の一環として過渡的に一般条項として適用を認めようとする説がある<sup>(28)</sup>。この説によれば、法人格の形骸の場合の適用は、全面的に否定されている。

このように、法人格否認の法理の適用範囲については諸説あるが、現在のところ、裁判例は前記最高裁判決の二つの場合によって判示されており、学説も法人格を否認しうるのは、この二つの場合に限るべきであるとするのが通説である<sup>(29)</sup>ことから、以後の考察は、法人格の濫用と法人格の形骸の場合について行うこととする。

法理適用に関するもう一つの問題は、法人格の否認を主張しうるのは誰かということであるが、この法理が法人制度の社会的目的を基礎とするものである以上、自ら法人格の機能停止の状態をつくり出している者にその主張を許すことは、法理の存在理由に反し妥当でないことから、相手方およびこれに準ずる者（債権の譲受人など）に限ると解すべきであるとされている<sup>(30)</sup>。したがって、例えば、法人格が形骸であることを理由として、法人の取得した債権を個人が勝手に譲渡することは許されないものというべきである。

## 5 その後の判例の展開

前掲昭和44年最高裁判決のあと、最高裁は、法人格否認の法理を適用する余地があると解される事案についても、同法理を適用することには慎重であった<sup>(31)</sup>が、昭和47年3月9日に同法理を適用した二番目の判決<sup>(32)</sup>を出した。

また、最高裁昭和48年10月26日判決<sup>(33)</sup>では、「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ま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」と判示した。これは、最高裁が濫用事例について法人格否認の法理を適用した最初の事案である。

なお、最高裁昭和49年9月26日判決<sup>(34)</sup>では、法人格否認の法理の適用は慎重にされるべきであると判示した。

しかし、その後、下級審を中心として法人格否認の法理を適用した裁判例が数多く集積された。

### 〔注〕

- (1) 加美和照『会社法の現代的課題』45頁（勁草書房、1991）

なお、ドイツ租税法におけるDurchgriff理論については、村井正『現代租税法の課題』（東洋経済新報社、昭48）、法人格否認の法理の比較法的考察については、井上和彦『法人格否認の法理』（千倉書房、昭59）など

- (2) 大隅健一郎「法人格否認の法理について」『商事法研究（上）』88頁（有斐閣、平4）
- (3) 松田二郎『私の少数意見－商事法を中心として－』317頁（商事法務研究会、昭



- 46)
- (4) 蓮井良憲「米国会社法における法人被衣剥奪の法理」近大論集 2 卷 1・2 号（昭 26）  
大浜信泉「会社制度の濫用と法人格否定の理論」法律公論 4 卷 1 号（昭 30）
  - (5) その他の論稿については、今中利昭「法人格否認論適用の限界」司法研修所論集 1977-1（第 59 号）96 頁（昭 52）参照
  - (6) 千葉地判昭 35・1・30 下民集 11 卷 1 号 194 頁
  - (7) 熊本地八代支判昭 35・1・13 下民集 11 卷 1 号 4 頁
  - (8) その他、法人格否認の法理の精神を背景としていると思われる判決例については、今中・前掲注(5)98 頁参照
  - (9) 奥山恒朗「いわゆる法人格否認の法理と実際」鈴木忠一・三ヶ月章監『実務民事訴訟講座 5』159 頁（日本評論社、昭 44）
  - (10) 松田・前掲注(3)314 頁
  - (11) 最判昭 44・2・27 民集 23 卷 2 号 511 頁
  - (12) 奥山・前掲注(9)159 頁
  - (13) 今中利昭「民事訴訟法における法人格否認の法理」ジュリ増刊民事訴訟法の争点（新版）46 頁（1988）
  - (14) 森本滋「法人格否認の法理の新展開」鈴木忠一・三ヶ月章監『新・実務民事訴訟講座 7』350 頁（日本評論社、1982）
  - (15) 大隅・前掲注(2)89 頁
  - (16) 田代有嗣・辻本慶治共著『法人格否認事例集』43 頁（商事法務研究会、昭 56）
  - (17) 奥山・前掲注(9)165 頁
  - (18) 田代・前掲注(16)51 頁
  - (19) 竹下守夫「法人格否認の法理と第三者異議の訴」判例時報 664 号 137 頁
  - (20) 井上和彦『法人格否認の法理』188 頁（千倉書房、昭 59）では、「法人格否認の法理の必要性は大である。しかし法理のままにしておくことは、一面において弾力的に適用できるという利点を有するが、他面において不明確であるという欠点をも有する。そして法の安定性を保障するために立法化するほうが望ましい。」と立法論を述べておられる。

- (21) 酒巻俊雄『重要判例解説会社法〔新版〕』6頁（学陽書房、1988）、奥山・前掲注(9)165頁、森本・前掲注(4)351頁  
 江頭憲治郎『会社法人格否認の法理』417頁（東京大学出版会、1980）では、「その他の規範である可能性もある」と指摘されている。
- (22) 今中・前掲注(5)113頁
- (23) 奥山・前掲注(9)165頁
- (24) 大隅・前掲注(2)108頁
- (25) 堀口亘『新会社法概論』51頁（三省堂、1992）、加美和照「会社法人格否認の法理と商法二二六ノ三の責任」判夕917号126頁、田中誠二『全訂会社法詳細（上巻）』52頁（勁草書房、昭49）
- (26) 森本・前掲注(4)361頁
- (27) 森本・前掲注(4)361頁では、次のように説明されている。

① 個別的規範解釈事例

取引関係を規律する法規範は、原則として、団体ないし法人を前提として規定していない。このため、それを形式的に解釈して会社の法律関係に適用すると不当な結果となる場合がある。しかし、その法人格否認の法規定ないし契約の真の意図するところを十分に汲み、会社と株主の実質関係を配慮して文言に拘泥せず、その法律関係が妥当に規律されるように合理的に規範を解釈すれば、不当な結果は除去される。「不当な結果」の判断基準は、会社法人格の「濫用者」の主観的意図や会社制度の目的ではなく、個々の規範の趣旨なのである。取引の効果・内容が問題となる濫用事例の実質はこのような個別的規範解釈問題である。これは株式会社特有の問題ではない。一般民事法の問題である。

② 有限責任濫用事例

株主の個人責任と会社財産を混同したり、支配株主がその勢力を利用して会社に損害を与え不当の利得をうる場合、とくに会社財産の維持充実のための強行法規定に違反して会社財産を空洞化するとき、さらには過少資本の会社を設立する場合、この法理の適用事例（濫用事例－債権者詐害事例）とされる。しかし、このような場合、株主の主観的意図を重視し、会社（株主）と個々の会社債権者の個別的関係のみを考慮することは、問題の本質をあいまいにし、妥当な解決を失

するおそれがある。これらの事例は他の否認事例（個別的規範解釈事例）とは、質を異にし、有限責任制度を濫用した者の責任を追及する事例なのである。資本金会社における有限責任の根拠、意義を考察し、有限責任制度・資本制度と関連付けて、客観的にその要件・効果論を構築すべきである。

- (28) 江頭・前掲注(21)170頁
- (29) 今中・前掲注(3)46頁
- (30) 奥山・前掲注(9)166頁
- (31) 森本・前掲注(4)354頁
- (32) 最判昭47・3・9判時663号88頁
- (33) 最判昭48・10・26民集27巻9号160頁
- (34) 最判昭49・9・26民集28巻6号1306頁

## 第2節 法人格否認の法理の適用による既判力・執行力の拡張について

### 1 裁判例の状況

前記の昭和44年最高裁判決では、訴訟法上の効力について、括弧書の中で「訴訟法上の既判力については、別個の考察を要し、訴外人が店舗を明渡すべき旨の判決を受けたとしても、その判決の効力は上告会社には及ばない」と判示し、訴訟上の特定の法律関係において法人格否認の法理が適用される場合があっても、訴訟法上の既判力については、別個の考察を要し、その判決の効力は当事者以外には及ばないとする消極説の立場を明らかにした。

この趣旨は、「訴訟手続および強制執行手続には、制定法主義を基調とする手続上の形式性・明確性という要請が存するのであって、判決の効力は、訴訟手続上当事者として扱われ、判決にその名宛人として表示された者およびこれと特定の関係のある法定の者にのみ及ぶと解するほかはなく、単に形式上の別人格が実質的に独立性がないという理由だけから、濫りにその効力を拡張することは許されないものである<sup>11)</sup>。」とされている。

また、最高裁第一小法廷昭和53年9月14日判決<sup>12)</sup>では、「権力関係の公権的な確定及びその迅速確実な実現をはかるために手続の明確、安定を重んずる

訴訟手続ないし、強制執行手続においては、その手続きの性格上訴外会社に対する判決の既判力及び執行力の範囲を上告会社までに拡張することはゆるされないものというべきである。」と判示し、その立場を明確にした。

このことは、個人（あるいは旧会社）または、その支配する会社（あるいは新会社）のいずれかに対する債務名義を有していても、法人格否認の法理の適用により、直ちに他方に対して強制執行をすることができるというものではなく、そのためには改めてこれに対する債務名義を得なければならないことを意味する。

これに対し、大阪高裁昭和50年3月28日判決<sup>49</sup>（前掲昭和53年最高裁判決の原審）は、法人格否認の法理にふれず、「旧会社と新会社とは連続した全くの同一法人格」あり、「旧会社と新会社は全面的に権利義務を共通にしているから、旧会社に対して給付を命ずる判決は、その確定の時が新会社の設立時の前であると後であるとかかわりなく、新会社の資産に対して強制執行をすることができるのは理の当然と云うことができる。」と判示している。

## 2 学説の状況

学説も最高裁の立場と同様に、判決の効力は民訴法201条に定める者にしか及ばないから、会社の法人格が否認されるべき場合であっても、会社と社員とのいずれか一方を当事者としてなされた判決は、その効力を他方に及ぼすものではなく、したがって、その一方に対して給付判決を得た債権者もその判決により他方に対して強制執行をすることはできないとして消極説を採るものが多い<sup>44</sup>。

これに対し、法人格否認の法理が認められても、判決の執行力を得るために再び訴訟を起こして三審までいかなければならないとしたら、せっかくの法人格否認の法理は役立たなくなる<sup>50</sup>。また、制定法規を合理的に解釈することにより、法人格が否認されるべき場合、会社又は背後の一方の受けた判決の効力を他方に及ぼすような結論を導けないか検討すべきであり、制定法主義がとられているという理由だけで直ちに消極説をとることに疑問があ

る<sup>6)</sup>という見解がある。

そこで、学説、特に手続法学者の中には、法規の解釈ないしは既判力拡張理論の適用により、判決効の拡張に積極説を採るものがある<sup>7)</sup>。

〔注〕

- (1) 野田宏「最高裁判所判例解説 民事篇（上）昭和44年度」436頁
- (2) 最判昭53・9・14判時906号88頁
- (3) 大阪高判昭50・3・28判時781号101頁
- (4) 奥山恒朗「いわゆる法人格否認の法理と実際」鈴木忠一・三ヶ月章監『実務民事訴訟講座5』167頁（日本評論社、昭44）、蓮井良憲「会社法人格の否認」ジュリ451号103頁、喜多川篤典「法人格の否認の法理」ジュリ500号判例展望250頁
- (5) 堀口亘『新会社法概論』51頁（三省堂、1992）
- (6) 福永有利「法人格否認の法理に関する訴訟法上の諸問題」関西大学法学論集25巻第4・5・6合併号557頁（昭50）
- (7) 積極説の論拠は各論者によって様々で、次の諸説がある。

①単一体説 法人格否認の法理が適用されることにより、会社と背後者は融合した単一体としての法的評価を受け、一方に対する判決は他方に対するものでもあると考える説である（新堂幸司『民事訴訟法』92頁、住吉博「判例批判」民商法雑誌71巻3号558頁）。

②所持人説 判決効の拡張を、民訴法201条1項にいう「所持人」への拡張に準じるものとして考える説である（菊地博「商法504条の研究—法人格否認論に及ぶ」判夕238号55頁）。

③依存（従属）関係説 承継人の範囲決定の基準としての依存（従属）関係説を前提として、会社と背後者の間に実定法上の依存関係があることを根拠に、民訴法201条1項にいう口頭弁論終結後の承継人への拡張を類推する説である（竹下守夫「判例批判」判例評論160号136頁）。

④実質的当事者説 民訴法201条1項にいう当事者（形式的当事者）と手続上の地位において同視しうる「実質的当事者」を201条にいう「当事者」の中に含めるべきであるとする説である（上田徹一郎「既判力の主観的範囲の理論の再構成」

民事訴訟雑誌20号170頁)。

消極説でも積極説でもない説として、一般条項説がある。これは、執行法上個別具体的に生ずる不都合にそのつどその法律構成で対処していく余地を残すため、訴訟法上も法人格否認という法律構成は確定的要件は存しない一般条項として維持するという考え方である(江頭憲治郎「法人格否認の法理と判決の効力の拡張」石井追悼論文集・商事法の諸問題33頁)。

### 第3節 第三者異議訴訟における法人格否認の法理の適用について

#### 1 裁判例の状況

一般に、強制執行との関係で法人格否認の法理が問題となる局面には二つの場合がある。一つは、前述した執行力の拡張の局面であり、もう一つは、一方に対して適法に開始された執行に対し、他方が民事執行法38条の第三者異議の訴えを起こして来たのを排斥するために、この法理の適用の可否が問題となる場合である。

これについて、鹿児島地裁昭和46年6月17日判決<sup>(1)</sup>では、土地所有者Yが、その地上建物の所有者A(個人)に対し、確定判決に基づき、建物取去土地明渡しの強制執行をしようとしたところ、Aを代表者とする有限会社Xが建物質借権を理由として第三者の異議の訴えを提起した事案につき、法人格否認の法理により、「右認定事実によれば、原告Xは、要するに、肉屋が税務対策のためにいわゆる法人成りをしたにすぎないものであって、有限会社の形態こそ採ってはいるけれども、それは全くの形骸にすぎず、その実体は、背後に存する訴外A個人にほかならないことが認められるから、Xは、被告Yが訴外Aに対する前記債務名義に基づき本件家屋に対してなす強制執行につき、第三者として、右強制執行を妨げる権利を主張することは許されないものといわなければならない。」とし、Xの請求を棄却した。

また、その理由として、「なるほど、いわゆる法人格否認の法理が適用されるべき場合であっても、個人に対する訴訟の判決の既判力及び執行力は、当然に法人に及ばず、従って、法人に対しても執行しようとするれば、個人に

対するのとは別個の債務名義なり執行文なりが必要となることは、所論のとおりである。しかし、これは、執行手続を判決手続から分離独立させ、執行機関には執行の目的物の債務者の責任財産への帰属やこれに対する他人の権利の有無に関しては形式的に審査する権限職責しか与えないこととしたことの当然の帰結であるにすぎないのであって、執行の目的物の債務者の責任財産への帰属やこれに対する他人の権利の有無を実体的に審査する判決手続をとる第三者異議の訴訟においては、執行手続におけるとは異なり、事柄を実質的にみて、個人と法人とを通じて一個の法人格しか存在しないとの実体的判断をすることができることは、寧ろ当然といわなければならない。」と説示した。

これと同様に、法人格否認の法理により第三者異議の訴えを排斥し、あるいは、第三者異議の訴えに伴う執行取消の申立てを却下した例として、大阪地裁昭和49年2月13日判決<sup>6)</sup>、仙台地裁昭和45年3月26日決定<sup>9)</sup>があるが、最高裁はこれについて直接言及していない。しかし、最高裁が前掲昭和53年判決により、判決の既判力・執行力の拡張のための適用を否定する態度を明らかにした後、裁判例は消極に傾いた<sup>4)</sup>。

## 2 学説の状況

学説には、執行文付与の訴えと第三者異議の訴えの手続の類似性より、第三者異議の訴えにおける法人格否認の法理の適用を否定する消極説<sup>5)</sup>と、これは執行力拡張の問題ではなく、第三者異議の訴えのような判決手続では、通常の訴訟におけると同様にこの法理が適用されるべきであるとしてこれを肯定する積極説<sup>6)</sup>がある。

積極説の中で、中野貞一郎教授は、「ここで問題なのは、判決の執行力の拡張の可否ではなく、特定の財産に対してすでに開始された強制執行による侵害を第三者が受忍すべき理由の有無でなければならない<sup>7)</sup>。」とした上で、「法人格の形骸化が認められる場合に、形式的な権原に基づく執行排除を認めれば、形骸化した法人格によって債務者の責任財産が形骸化せしめられる

不当を生じ、執行妨害を目的として濫用的に設立された法人の第三者異議請求を認容すれば妨害の目的が達せられる。いずれも、債務者に対する強制執行を受忍すべき理由はあるといわなければならない<sup>6)</sup>。」とされ、竹下守夫教授は「原告は、当該執行によって実現される給付と同一内容の給付を実現すべき義務を負っているながらそれを自ら履行しないのみか、たまたま執行債務者とされていない、つまり第三者であるという地位を利用してその執行を阻止しようとしているのであるから、まさに信義則違背を冒しているといえよう。かかる利益衡量からすれば、債務名義がなくとも、原告が同一の給付義務を負うというだけで、第三者異議の訴の抗弁事由になると解すべきである<sup>6)</sup>。」としている。

〔注〕

- (1) 鹿児島地判昭46・6・17下民集22巻5・6号110頁
- (2) 大阪地判昭49・2・13判時735号99頁
- (3) 仙台地判昭45・3・26判時588号52頁
- (4) 東京地判昭和55・12・24判時1006号70頁
- (5) 森本滋「法人格否認の法理の新展開」鈴木忠一、三ヶ月章監『新・実務民事訴訟講座7』358頁（日本評論社、1982）、江頭憲治郎『新版注釈会社法(1)』90頁（上柳克郎ほか編）（有斐閣、昭60）
- (6) 田中誠二『全訂会社法詳細（上巻）』61頁（勁草書房、昭49）
- (7) 中野貞一郎『民事執行法〔第二版〕』285頁（青林書院、1991）
- (8) 中野・前掲注(7)285頁
- (9) 竹下守夫「法人格否認の法理と第三者異議の訴」判時664号138頁



## 第3章 滞納処分への私法規定の適用について

第2章においては、一般私法上に現れた法人格否認の法理の意義や訴訟上の効力、強制執行との関係等の問題について考察した。しかし、あくまで法人格否認の法理は、私法上の法理であり、滞納処分へ適用ができるかは別の考察を必要とする。そこで、本章においては、滞納処分への私法規定の適用についての学説、判例を考察していく。

### 第1節 租税法への私法規定の適用について

#### 1 公法への私法規定の適用について

私法上で認められた法人格否認の法理が、租税法へ適用できるかを検討するには、まず、私法規定が公法の分野に適用されうるかを検討しなければならない。

従来の行政法学は、行政法規を公法と私法とに体系的に二分する公法・私法二元論が展開されていた。公法・私法二元論によると、行政領域の本質的な性質の差異（権力の領域か非権力の領域か）に基づいて行政の分野は、公法の支配する分野（公法関係）と私法の支配する分野（私法関係）とに先駆的に二分され、両者は、異なった訴訟手続に服するだけでなく、実体法上も異なった解釈原理に従うべきものと解されてきた<sup>14</sup>。

明治憲法下においては、公法・私法二元論に基づき、公法関係に対する私法規定の適用は否定的に捕らえられてきたが、日本国憲法下では、戦後の通説を代表する田中二郎博士は「民法をはじめとする私法の規定は、一般的には、私的自治の原則の下に、対等の当事者間の利害調整を目的とするものといつてよい。しかし、私法の規定のすべてが、専らかような私法関係の規律たることを意図しているとはいえない。立法的にいち早く発達した民法の規定の中には、単に私法関係の規律たるに止まらず、法律秩序全般に通ずる法の一般原理の表現とみるべき規定も少なくないし、法律技術的な一種の約束として他の法の分野にも通ずべき一般原則を規定したとみるべきものも少な

くない。例えば、民法第1条に「私権ハ公共ノ福祉ニ遵フ」、「権利ノ行使及ヒ義務ノ履行ハ信義ニ従ヒ誠実ニ之ヲ為スコトヲ要ス」、「権利ノ濫用ハ之ヲ許サス」とあるのや、第1条ノ2に「本法ハ個人ノ尊厳ト両性ノ本質ノ平等トヲ旨トシテ之ヲ解釈スヘシ」とあるものなどは、直接には私法関係を対象とした規定であるが、同時に法の一般原理の具体的表現と解釈すべきもので、その趣旨は当然に公法関係にも妥当する。また、民法第138条以下に規定する期間に関する定めのごときは、一般に法律技術的な約束を法文化したものと解することができるのであって、別段の定めのある場合を除き、これらの規定は公法関係における期間の計算に関しても当然に適用があるものと解すべきである<sup>(2)</sup>。」としたうえで、公法関係をさらに権力関係<sup>(3)</sup>と管理関係<sup>(4)</sup>に区分し、権力関係は、法の一般原理又は法の技術的約束の表現とみるべき規定は別として、一般に私法規定の親しまない法律関係とし、管理関係には、法律上別段の定めのない限りは、私法規定及び私法原理の類推適用が認められるべきであるとした<sup>(5)</sup>。

しかし、その一方で、租税の滞納処分に民法177条（不動産物権変動の對抗要件）が適用される（第3節1参照）など、利益状態が類似で特別の法の規定がなく、かつその性質に反しない場合には、公法関係にも民法の規定が適用されるのが今日ではむしろ常識となっている<sup>(6)</sup>。また、裁判例においても、具体的な法規定の趣旨目的とそれが適用される具体的な利益状況、紛争とのかかわりの中において、個別的に審理し判断しているものと解することができる<sup>(7)</sup>。

## 2 租税法への私法規定の適用について

租税法への私法規定の適用について、金子宏教授は、「租税債権者である国家の手に、私法上の債権者には見られない種々の特権が留保されている。これらの特権を取り除けば、租税法律関係<sup>(8)</sup>は、私法上の債務関係と異ならないものとなる。したがって、租税法律関係についても、それを排除する明文の規定ないしは特段の理由がない限り、私法規定が適用ないし準用される

と解すべきであろう<sup>(9)</sup>。」として適用を認められている。

また、判例上も第3節に列挙するように、適用を認めたものがいくつかある。しかし、判例もその適用に当たっては、特別の事情を考慮するなど、租税法律関係の基本的性質が私法上の債務関係と異なっている以上、私法規定の適用が私法上の債務関係の場合と異なってくるとしている。この点について、村井正教授は、「租税法律関係への私法規定の適用とか、借用概念の場合には、租税法律関係を規定する条件の違いを与件とすれば、他法域における適用条件との間に乖離が生じたとしてもやむを得ないであろう<sup>(10)</sup>。」とされている。

なお、租税法律関係においては、私法規定の適用を認めるかどうかということは、租税法律主義との関連からも問題となる。

#### 〔注〕

- (1) 原田尚彦『行政法要論（全訂第三版）』23頁（学陽書房、1994）
- (2) 田中二郎『行政法総論』230頁（有斐閣、昭33）
- (3) 権力関係は、法律関係の形成実現の過程において行政権の主体の意思の優越性が認められる関係で、対等の当事者間の自由な意思の合致によって、法律関係が形成される私法関係とはその性質を異にする。
- (4) 管理関係は、財産を管理し会計を経理し、その他を経営する等、その法律関係の性質においては私法関係との間に本質的な差異のない関係で、ただ、その管理の如何が公益（公共の福祉）と密接な関係を有するために法律上に特別の取扱を認められる場合である。
- (5) 田中・前掲注(2)234頁
- (6) 原田・前掲注(1)25頁
- (7) 室井力「滞納処分と民法177条」別冊ジュリ租税判例百選（第3版）179頁
- (8) 金子宏『租税法〔第6版〕』24頁（弘文堂、平9）では、「今日の租税法律主義のもとでは、租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づかなければならず、国民は法律の根拠に基づいてのみ納税義務を負担する。したがって、今日では、国家と国民との間の租税をめぐる関係は、かつてのように生の権力関係でなく、法律上の関

係、すなわち法律関係である。この関係を通常、租税法律関係と呼ぶ。」と説明されている。

しかし、租税法律関係の性質については、租税権力関係か租税債務関係であるかについて争いがある。この点については、村井正「租税法律関係の構成」租税法学会編『租税手続法の諸問題 租税法研究第5号』（有斐閣、昭52）参照

(9) 金子・前掲注(8)30頁

(10) 村井正『租税法—理論と政策—〔改訂版〕』35頁（青林書院、1993）

## 第2節 国税通則法の準用規定

国税通則法42条では、民法423条（債権者代位権）及び424条（債権者取消権）の規定は、国税の徴収に準用することを規定している。

国税債権も、納税者の一般財産が最終的な担保となっていることは、私債権と同様である。したがって、納付すべき税額の確定した国税についての国と納税者との間の法律関係は、一種の債権債務関係とみられ、債権者の代位及び詐害行為の取消しについて私債権と国税との間に異なる規制を設けるべき理由はないので、民法423条及び424条の規程は、国税の場合に準用されることを国税通則法42条で明らかにしている<sup>11)</sup>。

旧徴収法上では、国が滞納処分によって差し押さえた場合に、その債権差押の効力として国に差押債権者代位権を認め（旧徴収法23条ノ1第2項）、また滞納処分の執行にあたってのみ詐害行為の取消しを認めていた（旧徴収法15条）だけであったが、新国税徴収法ならびに国税通則法は、このような特例の制限を設ける必要はないものと認め、租税債権を保全する一般的な制度として、無制限に民法の規定を準用することとした<sup>12)</sup>。

### 〔注〕

(1) 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解』425頁（大蔵財務協会、8版、平4）

(2) 中川一郎ほか『コンメンタール国税通則法』F394頁（三晃社、昭45）

### 第3節 私法規定の適用の裁判例

#### 1 民法177条（不動産物権変動の対抗要件）の適用について

最高裁昭和31年4月24日判決<sup>1)</sup>は、「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いを受ける理由となるものではない。それ故、滞納処分による差押の関係においても、民法177条の適用がある。」として、滞納処分による差押えについても、民法177条の適用があることを認めた。今日では、判例として定着しているといえる<sup>2)</sup>。

#### 2 民法94条2項（通謀虚偽表示）の適用について

最高裁昭和62年1月20日判決<sup>3)</sup>は、不動産の差押えのほか、換価手続及び買受人への所有権移転登記が終了していた事案について、「右にいう第三者とは、虚偽表示の当事者又はその一般承継人以外の者であって、その表示の目的につき法律上利害関係を有するに至った者をいい、不実の登記に係る名義人に対する滞納処分として右登記に係る不動産について差押をした行政庁及び当該公売に係る買受人は右にいう第三者に当たる」とし、東京地裁平成4年4月14日判決<sup>4)</sup>は、不動産の差押えのみの事案について、「仮装の登記名義による外観を作出することを合意したものは、民法94条2項の類推により、その外観を信じて取引関係に入った第三者に対し、その仮装であることを対抗できないものであり、その第三者には、徴税権の行使として差押えをする国も含まれる」とし、滞納処分による差押えをした行政庁及び公売に係る買受人が民法94条2項の第三者に当たるとして、滞納処分に民法94条2項の適用があることを認めている。

### 3 信義則の法理の適用について

最高裁昭和62年10月30日判決<sup>65)</sup>は、「租税法規に適合する課税処分について、法の一般原則である信義則の法理の適用により、右課税処分を違法なものと取り消すことができる場合があるとしても、法律による行政の原理なかならず租税法律主義の原則が貫かれるべき租税法律関係においては、右法理の適用については、慎重でなければならず、租税法規の適用における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしても、なお当該課税処分に係る課税を免れしめて納税者の信頼を保護しなければ正義に反するといえるような特別の事情が存する場合に、初めて右法理の適用の是非を考えるべきものである。」として、限定的ながら、信義則の法理の適用を認めている。

学説上も、租税法においても信義則の法理が適用されうるとというのが、通説となっている<sup>66)</sup>。その根拠として、田中二郎博士は、「租税法律主義の原則も、租税法における解釈原理としての信義誠実の原則等の適用を否定すべき根拠とはならないと考える。これらの原則は、あらゆる分野における法に内在する一種の条理の表現とみるべきもので、租税法に限ってその適用を排斥すべき根拠は見出しがたいからである<sup>67)</sup>。」として、信義則が法に内在する一種の条理（法の一般原理）として存在する以上、租税法律主義の原則を建前とする税法においてもこれを排斥すべき根拠はないことを指摘しておられる<sup>68)</sup>。また、租税法における信義則の適用の有無は、租税法律主義の一つの側面である合法性の原則を貫くか、それともいま一つの側面である法的安定性＝信頼の保護の要請を重視するか、という租税法律主義の内部における価値の対立の問題であり、利益状況のいかんによっては、この二つの価値の較量において、合法性の原則を犠牲にしてもなお納税者の信頼を保護することが必要であると認められる場合がありうるのであって、そのような場合には個別的救済の法理としての信義則の適用が肯定されるべきであるといわれている<sup>69)</sup>。

## 〔注〕

- (1) 最判昭31・4・24民集10巻4号417頁
- (2) 高柳信一「行政処分と民法第177条」田中二郎先生追悼論文集『公法の課題』307頁（有斐閣、昭60）、山田二郎『税務署の判断と裁判所の判断—逆転判決の研究—』608頁（日本税理士会連合会編）（六法出版社、昭61）
- (3) 最判昭62・1・20訟月33巻9号2234頁
- (4) 東京地判平4・4・14判時1425号61頁
- (5) 最判昭62・10・30判時1262号91頁
- (6) 齊藤稔『租税法主義入門』100頁（中央経済社、平4）
- (7) 田中二郎『租税法第三版』129頁
- (8) 品川芳宣「税法における信義則の適用について—その法的根拠と適用要件—」税務大学校論叢8 6頁（昭49）
- (9) 金子宏『租税法〔第6版〕』123頁（弘文堂、平9）

## 第4節 法人格否認の法理の適用

## 1 法人格否認の法理の租税法における適用

法人格否認の法理が、もともと私人間の取引における相手方保護という要請から認められた法理であることから、この法理が、租税法の領域においても認められるかどうかについては、従来から議論のあるところであった。

この点について、「株主相互金融の株主優待金の法人税法上の性質」に関する最高裁昭和43年11月13日判決<sup>41</sup>の中で、松田二郎裁判官の意見が傍論として示されている。

それは、「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という難問に直面せざるを得ないのであるが、経済的考察の必要を忘れるべきではないと考える。現に、法的形態を越えて実体に迫り得ることは、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。しかし、

そのことは法的形態を軽視し去ることを意味するのではない。法的形態を越えてその実体に迫り得るとされているのは、ある目的のためある面においてのみ、その法的形態の背後に存するものを把握するために必要な場合に限られるのである。しかも、これらの原理や法理は、いずれも相手側の利益保護のために認められたものであって、この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許されないものというべきである。これは、これらの原理や法理の本質に基づく当然の要請といえよう。従って、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便宜のための手段としたに過ぎないとしても、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のである。」というものであり、租税法の領域においても、法人格否認の法理が適用される場合があることを示唆したものであるといわれている<sup>12)</sup>。

## 2 学説の検討

### (1) 課税処分への適用

課税処分について、法人格否認の法理を適用することの可否について争われた裁判例がいくつかある<sup>13)</sup>が、それらの裁判例に共通しているのは、法人形態を濫用した納税者の側から、課税処分を免れるために法人格否認の主張をすることは許されない旨を判示していることである。したがって、これらは、一般私法上、権利濫用した者からそれに基づき成立した法律関係について、後日これを否定することは、禁反言の法理から許されないとする裁判例と同一線上のものに過ぎず、法人格否認の法理を適用して、課税処分を行うことが許されるかについて、直接の判断を示した裁判例は現在のところ見当たらない。他方、これについての学説は、積極説と消極説に分かれている。

松沢智教授は、「しかし、公法関係においても、この法理の適用を認むべきものとおもわれる。ただし、租税法の領域においても信義則や禁反言



は法的に内在する条理として法源性が認められるべきこと前述したとおりであって、これら原則と同一基盤ないしその具現化が法人格否認の法理であると考えれば、租税法律主義となら矛盾するものではない。法的安定性の要請に対しても、実質的に妥当な解決をはかれれば足りるものとおもわれる<sup>41)</sup>。」として適用を認めた上で、「結局、この法理は基本的には一般条項的な性質をもつために他に救済方法がなく、これを放置することが租税公平負担を著しく害する場合に限って用いられるべき補充的なものであると解すべきものとおもわれる<sup>42)</sup>。」と、安易な適用に対するけん制をしておられる。

村井正教授も、「少なくとも租税法域における右の法理の適用の前提要件は、税務行政庁がまず調査権の行使をし、それでもなお、帰属不明でやむをえない場合に限定すべきである。税務行政庁は、調査権限によって認定権が担保されているから、私人間の場合のように、わざわざこの法理で税務行政庁の信頼利益を保護する必要はないとの反論もあるが、我が国のような会社無法地帯とも称すべき事情が認められるところでは、調査権限だけでは、必ずしも法人格の濫用に対抗できないとすれば、一定の留保条件付でこの法理の適用を認めざるをえない場合があろう。この法理は、まさにそうしたギリギリの局面で登場する最後の切り札なのである<sup>43)</sup>。」と、松沢教授と同様の立場を採られている。

これに対し、金子宏教授は、「租税法律主義のもとでは、現実に存在する法律関係から離れて課税を行うことは許されないから、消極的に解すべきであろう<sup>44)</sup>。」と消極的立場を明らかにしておられる。

このほかに、法人格否認の法理という方法は、あまりに煩瑣な処理を必要とし、決して有効なものとは思われないので、法人制度を利用して租税負担の軽減が生じなくなるような、何らかの租税法上の立法措置を講ずる必要があるとする説もある<sup>45)</sup>。

## (2) 滞納処分への適用

滞納処分における法人格否認の法理の適用については、神戸地裁の平成

8年2月21日判決<sup>9)</sup>が初めての判決であり、それ以前にこれについての裁判例はない。

学説では、滞納処分における財産の帰属の判定（滞納者に帰属する財産であるかどうかの判定）について、法人格否認の法理が適用されうるとするもの<sup>10)</sup>と、差押えの対象となる財産の帰属についての問題において、同法理が適用されうることも考えられるが、登記等において所有者の表示が形式に過ぎないことを排除するには、租税法上の別の手続が必要とされ、そこには同法理が直ちに適用されるということにはならないので、徴収関係においては一般的に適用がないとみてよい<sup>11)</sup>とするものがある。

### 3 裁判例の検討—神戸地裁平成8年2月21日判決—

神戸地裁平成8年2月21日判決・請求棄却〔確定〕・「債権差押処分取消等請求事件」（訟務月報43巻4号1257頁、金融法務事情1485号50頁）について考察する。

#### (1) 事案の概要

本件は、被告Y税務署長が、訴外A社に対する滞納国税徴収のため、原告X社の訴外B社に対する債権を差し押さえてその取立てを行ったことに対し、差押えはX社の財産をA社の財産と誤認してなされた違法なものであるとして、X社が差押処分の取消し等を求めた事案である。

<本件差押処分の経緯等>

- ① X社は、平成2年3月27日、A社と代表者を同じくして設立された。  
平成2年4月24日、A社からX社に対して運送業の免許が譲渡され、近畿運輸局長は、平成2年7月31日、免許の譲渡及び譲受を認可した。
- ② Y税務署長は、A社に対する滞納国税徴収のため、平成3年6月19日、B社に対する運送請負代金債権を差し押さえた。
- ③ Y税務署長は、B社から、運送請負代金債権を取り立てた。
- ④ これに対し、X社は、本件差押処分を不服として所定の手続きを経た上で、Y税務署長に対し本件差押処分の取消しと国に対し不当利得返還

請求の訴えを提起した。

(2) 判決要旨

- ① 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得ることに乗じ、取引の相手方からの債務履行請求手続を遅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（最高裁昭和44年2月27日判決参照）。
- ② X社は、形式上はA社と別異の株式会社の形態を採ってはいるけれども、A社とX社はその実質が前後同一であり、X社の設立はA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。

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、原告の主張を採用することはできない。

- ⑤ X社の設立はA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社は、国税を徴収する国に対し、信義則上、X社がA社と別異の法人格であることを主張し得ず、したがって、X社は、A社の国税支払債務につきA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、本件差押処分には違法性は認められない。

### (3) 本判決における判示事項について

#### ア 法人格否認の法理の適用要件について

本件の場合、新旧会社の実質が前後同一であり、債務免脱を目的とした濫用事例にあたるとした上で、法人格否認の法理の適用を認めている。

法人格濫用による法人格否認の法理を適用する要件として、本判決では、次の事実認定をした上で、適用を認めている。

- ① A社は、債務超過の状態にあった。
- ② A社は、事業免許（運送業の免許）をX社に譲渡したが、株主総会の特別決議はなく、譲渡代金の現実の授受がなく、両社とも同譲渡に関する経理処理をしていない。
- ③ 事業免許の譲渡譲受契約書及び運輸局長に対する事業譲渡譲受認可申請書において、両社の代表取締役は同一であった。
- ④ X社は、A社の事務所を引き続き使用したが、これについて、賃貸人は単に社名を変更したものと認識し、X社から新たな敷金を徴収しなかった。
- ⑤ X社は、A社が使用していた事業所、車庫等をそのまま使用し、設

備、什器、備品や機の配置もA社当時と変化がない。

- ⑥ X社の取引先、取引内容、取引形態もA社と同一で、X社はA社の未収運賃をX社の口座に振り込ませた。
- ⑦ X社は、A社の従業員を承継雇用だが、A社からその従業員に対する退職金の支払はなく、勤続年数は両社を同一法人として通算し、給与、有給休暇もA社と同一の条件であった。
- ⑧ A社の従業員の中には、X社へ会社組織が変更されたとの認識がない者も多く、X社において従業員持株制度が機能したことはない。
- ⑨ X社は、「新会社発足のご挨拶」を取引先の一部に発送しているものの、そこに記載された同社の本社の電話番号は、A社の事務所に設置された電話番号であり、また、取引先B社に対しては、「旧会社A社、新会社X社」とした「社名変更届」を発送した。
- ⑩ B社は、X社とA社が同一法人であるとの認識の下にX社との間における取引形態（業者コード、発注方法）、取引担当者もA社の場合と同一であった。
- ⑪ A社は、X社設立後、債権債務は一切ないとの条件で第三者に無償譲渡されたが（譲渡契約書の作成はない。）、以降は全く営業を行わず、法人税の申告書の提出もない。

これらの要件は、最高裁昭和48年判決の判断を踏襲したものと考えられるが、加えて⑨や⑩などA社の取引先もX社の設立を知らなかったという事情を重視し、本件差押処分がそのような第三債務者に対する差押えであった点も考慮しているのではないかと考えられる。

#### イ 既判力・執行力の拡張について

本判決では、「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」と判示し、本件において、既判力・執行力の拡張を問題視していない。

このことは、差押処分の対象財産の帰属の認定の場面で法人格否認の法理を適用したにすぎず、本件差押処分が旧会社A社に対する国税債権

に基づいて、新会社X社の財産を直接差し押さえたものではなく、新会社X社名義の財産は旧会社A社に帰属する財産であると認定した上で、これを差し押さえたことが争点となるべきことを意味しているとも思える。

しかし、そうだとすると「原告は、A社の国税支払債務につきA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。」と判決した趣旨はどのように解すべきであろうか。

あるいは、民事執行における第三者異議訴訟における法人格否認の法理の適用のケースに類すると考え、特定の財産に対しすでに開始された強制執行による侵害を第三者が受忍すべき理由の有無の問題として、第三者の異議請求を棄却する考え方と同様に考えているのであろうか。

#### ウ 滞納処分への法人格否認の法理の適用について

本判決では、租税債権の成立、すなわち租税の賦課について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徴収・執行については、特別の規定のない限り、私債権と同等の地位にある旨判示している。このことは過去の判例、学説の展開から考えても妥当であると思われる。

また、租税法律主義との関係についても、「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。」とし、法人格否認の法理が租税法律主義にいう「法律」に内在することを認めた上で、むしろ徴収できないとすると（判示では、課税といっているが、徴収を意味すると考え、課税までも認めたとは理解できない。）、租税公平主義（平等取扱原則）に反するとして、法人格否認の法理の適用を認めている。このことは、租税の賦課については、別の考察を要するが、租税債権の徴収においては、当然に法人格否認の法理の適用があることを認めたといえる。

しかし、いずれにせよ民事訴訟における不当利得の返還請求に対する

抗弁のための適用を容認されたにすぎず、行政庁としての差押手続きにおける積極的な適用については依然不明確である。

#### 4 滞納処分への適用について

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るため、私法上にとどまらず、私法公法共通の法の一般原理として、すべての法律関係に適用し得ることから、租税法への適用もあり得ると考える。

また、最近の判例・学説では、滞納処分における国と滞納者の関係を租税債務関係と理解し、公法の権力関係であることを否定した上で、私法規定の適用を認めていることからしても、滞納処分における法人格否認の法理の適用についても容認されるものと思われる。

租税法への適用については、租税法律主義との関係が問題となるところであるが、前掲神戸地裁判決や信義則に対する判例・学説により、法の一般原理が租税法律主義にいう「法律」に内在することが認められているので、租税法律主義の原則を建前とする租税法においても、これを排斥すべき根拠にはならないものと思われる。

なお、課税においては、実質所得者課税の原則（所得税法12条、法人税法11条）や、いわゆる同族会社の行為、計算の否認規定（所得税法157条、法人税法132条）があり、法人格否認の法理とは視点を異にするが、實際上類似の効果を生じていると思われ、法人格否認の法理を適用する必要性は少ないと考えられる。しかし、徴収の分野においては、他に徴収手段がない場合には、適用の必要性が生じてくる。

しかしながら、租税法律主義は、今日の複雑な経済社会において、各種の経済上の取引や事実の租税効果について十分な法的安定性と予測可能性とを保障しうるような意味内容を与えなければならず、法律の根拠なくして租税の賦課・徴収ができないことはいうまでもないことである。したがって、法の一般原理として法人格否認の法理が租税法においても適用され得るとして

も、滞納処分においては、国税徴収法との関係で、その適用は自ずと限定されることになる。

[ 注 ]

- (1) 最判昭43・11・3民集22卷12号2449頁
- (2) 岸田貞夫『現代税務全集2 民商法と税務』281頁（ぎょうせい、昭59）
- (3) 東京地判昭47・8・2 税務訴訟資料68 1003頁、東京地判昭48・3・26税務訴訟資料72 411頁
- (4) 松沢智『新版租税実体法—法人税法解釈の基本原則—』58頁（中央経済社、平6）
- (5) 松沢・前掲注(4)63頁
- (6) 村井正『租税法と私法』76頁（大蔵省印刷局、昭57）
- (7) 金子宏『租税法〔第6版〕』159頁（弘文堂、平9）
- (8) 岩崎政明「租税法における法人格否認の可否」ジュリ905号107頁（1988）
- (9) 神戸地判平8・2・21金法1485号50頁
- (10) 山田二郎『増補 税務訴訟の理論と実際』166頁（財経詳報社、昭51）
- (11) 岸田・前掲注(2)48頁



## 第4章 法人格否認の法理の具体的適用について

第3章までの検討を通して、滞納処分においても法人格否認の法理の適用があり得ることを述べてきたが、具体的に滞納処分に法人格否認の法理を適用する場合、国税徴収法との関係においてどのように適用するのか、本章において、適用要件、適用方法、問題点等を検討することとする。

### 第1節 法人格否認の法理の適用要件

#### 1 一般的適用要件

法人格否認の法理は、いろいろな場面での適用が考えられるが、一般私法上の裁判例に現れた多くのものは、(1)会社の債務（責任）を個人に対して請求（追及）する場合、(2)旧会社の債務（責任）を新会社に対して請求（追及）する場合、(3)子会社の債務（責任）を親会社に対して請求（追及）する場合に、法人格否認の法理の適用が問題とされている。そこで、具体的にどのような事実があれば、法人格否認の法理を適用すべきかについて、それぞれの場合について検討を行う。

##### (1) 会社の債務（責任）を個人に対して請求（追及）する場合

小規模会社の倒産に際し、債権者が個人企業主の個人財産を追及するために法人格の否認を主張するなど、会社の債務や責任をその背後に存在する支配社員（株主）個人に対して追及する場合の裁判例が多くある。これらの事件では、法人格の形骸化の要件が認定されることが多い。法人格が形骸化しているとは、「会社が完全に実質的個人企業である場合」を要件事実（主要事実）としているものと解されている<sup>11)</sup>。

しかし、具体的にどのような事実があれば、「会社が完全に実質的個人企業である場合」にあたるのか、前掲昭和44年最高裁判決では具体的事実関係が十分に示されていないので基準が不明確である。受け取り方次第では、わが国の小規模会社の大部分は法人格が形骸化しているといわなければならない。

これについて学説は二つに分かれている。第一は、法人格の濫用の場合と異なり、主観的な濫用の目的の立証は必要ではないが、単にある社員が会社を完全に支配している（支配の要件）というだけでは、法人格を否認すべき形骸化というには不足であり、個人財産と会社財産が混同していること、取引や業務活動の混同が反覆継続していること、明確な帳簿の記載ないしは会計区分が欠如していること、株主総会や取締役会の不開催など会社として必要な手続きが無視されていることなどの間接事実が積み重なって、はじめて法人格を否認すべき形骸化の要件がみたされるとする説（形式的形骸化論）<sup>2)</sup>。第二は、形式的形骸化の徴表を原告が立証しなくても、社員が会社を完全に支配していれば会社を形骸と認めてもよいとする説（実質的支配論）<sup>3)</sup>である。

次に、具体的内容を、裁判例を中心に検討する。

ア 会社とその背後にある実質的支配者である個人との関係で法人格否認請求が肯定された事例（法人格否認の法理の語を用いなかったものも含む）

- 1 最高裁・昭和44年2月27日判決（民集23巻2号511頁）
- 2 大阪地裁・昭和44年5月14日判決（下民集20巻5号354頁）
- 3 東京高裁・昭和44年7月30日判決（金法561号36頁）
- 4 東京地裁・昭和44年11月27日判決（判タ244号260頁）
- 5 仙台地裁・昭和44年12月27日判決（判タ243号223頁）
- 6 鹿児島地裁・昭和46年6月17日判決（下民集22巻5=6号702頁）
- 7 名古屋地裁・昭和46年11月30日判決（金判308号12頁）
- 8 名古屋高裁・昭和47年2月10日判決（判タ277号163頁）
- 9 松山地裁宇和島支部・昭和47年3月7日判決（判タ278号207頁）
- 10 最高裁・昭和47年3月9日判決（判時663号88頁）
- 11 東京高裁・昭和47年7月27日判決（判時676号75頁）
- 12 大村簡裁・昭和47年9月25日判決（判時694号109頁）
- 13 大阪地裁・昭和48年8月21日判決（金判398号9頁）

- 14 大阪地裁・昭和49年2月13日判決（判時735号99頁）
  - 15 東京地裁・昭和49年6月10日判決（判時753号83頁）
  - 16 福岡高裁・昭和49年7月22日判決（判時760号95頁）
  - 17 大阪地裁・昭和50年3月10日判決（判時788号100頁）
  - 18 東京地裁・昭和50年7月24日判決（判時810号60頁）
  - 19 東京地裁・昭和50年9月5日判決（判時812号84頁）
  - 20 東京高裁・昭和51年1月28日判決（金判494号22頁）
  - 21 東京地裁・昭和51年5月27日判決（判タ345号290頁）
  - 22 東京高裁・昭和53年3月3日判決（判時890号112頁）
  - 23 水戸地裁・昭和53年7月7日判決（判タ371号158頁）
  - 24 東京高裁・昭和53年8月9日判決（金判559号37頁）
  - 25 東京高裁・昭和55年8月28日判決（判タ426号107頁）
  - 26 大阪高裁・昭和56年2月27日判決（判時1015号121頁）
  - 27 名古屋地裁・昭和57年9月20日判決（判タ487号110頁）
  - 28 横浜地裁・昭和58年3月3日判決（判タ504号159頁）
  - 29 東京地裁・昭和60年10月28日判決（判タ607号99頁）
  - 30 東京高裁・昭和61年7月2日判決（判時1204号106頁）
  - 31 大阪高裁・昭和62年4月30日判決（判時1260号56頁）
  - 32 東京地裁・昭和62年4月30日判決（判タ655号224頁）
  - 33 熊本地裁・平成2年1月18日判決（判タ753号199頁）
  - 34 東京地裁・平成2年4月27日判決（判タ748号200頁）
  - 35 東京地裁・平成2年10月29日判決（判タ757号232頁）
- イ 会社とその背後にある実質的支配者である個人との関係で法人格否認  
請求が否定された事例
- 36 東京地裁・昭和46年4月14日判決（判時641号72頁）
  - 37 東京地裁・昭和47年1月17日判決（判時671号84頁）
  - 38 大阪地裁・昭和47年6月30日判決（判時688号94頁）
  - 39 東京地裁・昭和48年2月28日判決（判時706号84頁）
  - 40 東京高裁・昭和50年6月30日判決（判タ330号302頁）
  - 41 大阪高裁・昭和55年4月24日判決（判タ425号154頁）
  - 42 大阪地裁・平成元年4月24日判決（判タ709号243頁）

認定事実の状況を一覧表にしたもの（○は事実あり、×は事実なし）

	形骸化の徴表				その他
	財産の混同	業務の混同	帳簿記載・ 会計区分の 欠如	株主総会・ 取締役会の 不開催	
1		○			
2	○	○			納税の事実なし
3		○			
4					
5	○				相手方の信用
6	○			○	
7					
8					法人格の濫用
9				○	※間接反証必要
10				○	
11					
12				○	法人格の濫用もあり
13		○		○	
14	○	○	○	○	
15					法人格の濫用
16	○		○		法人格の濫用もあり
17					
18	○	○			
19			○	○	
20	○				法人格の濫用もあり
21	○			○	
22	○	○			株券の不発行
23	○				
24	○		○	○	
25	○				
26	○	○			法人格の濫用もあり
27	○			○	実印共通
28		○			電話一本で商売
29			×	○	
30	○			○	
31		○			
32	○	○			
33	○				
34	○			○	法人格の濫用もあり
35	○	○	○	○	
36	×		×	○	
37		×	×	○	違法・不当目的なし
38	×		×	○	違法・不当目的なし
39	×	×	×		違法・不当目的なし
40	×				法人町民税の納入
41	×	×		○	
42					独立した企業活動

これらの裁判例をみると、主に次のように区分することができる。

① 実質的支配論によって、法人格否認の法理を適用したと認められる事例 (4, 7, 9, 11, 17)

これらの事例では、形骸化の徴表を認定することなく、背後にある個人が実質的に支配していたことのみをもって形骸化を判断している。特に、9の事例では、法人格を否認して個人を相手方とする場合には、「原告としては被告個人が会社の背後にあってこれを支配している事実を立証すれば、同族会社の場合通常会社が実質的個人企業であると推定されるから、これによって法人格否認の法理の適用に必要な要件事実の立証責任が尽くされたと認めるのが相当であり、他の特別の事情によって右推定を覆し会社が完全に実質的個人企業でないとするならばその点は逆に被告において反対立証がなされないかぎり法人格否認の効果を認めるのが相当である。」として、相手方が間接反証責任を負うことを判示している。

② 形式的形骸化論によって、形骸化を判断したと認められる事例 (①と③以外)

これらの事例では、実質的支配の他に、財産の混同、業務の混同、帳簿・会計区分の欠如、株式総会・取締役会の不開催などの事実の存在の有無により、形骸化を判断している。したがって、形骸化が認められなかった事例では、実質的支配は認められるが、形骸化の徴表の存在がないことを根拠としている。また、形骸化を認めた事例では、これらの要件のうち二つ程度の徴表の存在を認定して形骸化の要件がみたされたとしたものが多い。

③ 法人格の濫用によって、法人格否認の法理を適用したと認められる事例 (8, 15)

これらの事例は、実質的支配と不当・違法目的の存在を認め、法人格の濫用であるとして個人の責任を認めている。また、法人格の形骸化のみならず濫用についても判断している事例 (12, 16, 20, 26, 34) もある。

したがって、このように区分してみると、会社の債務 (責任) を個人に

対して請求（追及）する場合の裁判例の多く（特に最近の傾向）は、形式的形骸化論によっているものが多いといえる。

しかし、これらの形骸化の徴表の認定基準も定かではなく、個人財産と会社財産との混同があったと認定する場合、もっとも多い例は、個人の住居の一部が会社の営業所・工場等として使われる等の事実であるが、社員が会社に対して自己の土地・建物を事務所等として提供しても財産の混同があったといえないとした事例（41）もある。

また、これに対し、「財産混同ありといえるためには、賃貸借契約書が存在しない、賃料が支払われていない等の事実が必要であろうか。そこまで立ち入って判示した裁判例は少ないし、そもそも会社による賃料不払は会社債権者にとって有利でこそあれ不利益は生じない事実であるから、これをもって社員の有限責任を排除するのはおかしいであろう。あるいは、社員による資産貸与は、会社が事業開始当時から債権者へのひきあてとなる見べき資産皆無の状態であったことを示す事実であると裁判所はとらえているのであろうか。そうならば、極端にそうした過少資本の事実が認定されるべきである<sup>(4)</sup>。」といった批判もある。

このように、形式的形骸化論による裁判例においては、どのような事実がどの程度存すれば形骸化が認定できるのか今なお不明確な状況であるが、適用が否定された事例では、株主総会や取締役会の不開催を認定しながら、それにもかかわらず混同がないことを理由にしているもの（36, 37, 38, 41）があり、他方、適用が肯定された事例においては、株主総会や取締役会の不開催にはふれずに、混同、資金流用が認定されているもの（1, 2, 5, 16, 18, 20, 22, 23, 26, 28, 31, 32, 33）がある。このことから、実際には混同、特に財産の混同の有無がこれらの事例において法人格を否認するか否かの重要なメルクマールになっているように見受けられる<sup>(5)</sup>。

## (2) 旧会社の債務（責任）を新会社に対して請求（追及）する場合

会社倒産に際し新会社を設け、財産を移転し営業を継続するような場合に、旧会社の債権者が新会社の財産にかかっていくために法人格の否認を

主張するなど、旧会社の債務や責任を新会社に対して追及する場合の裁判例がいくつかある。これらの事件では、旧会社が営業を停止している反面、新会社は現実に営業活動を行っているのが通常であり、新会社の存在が実体のない形骸にすぎないという構成になじみにくいことから、もっぱら法人格の濫用が問題にされている。

法人格の濫用の場合の要件として、多数の学説は、法人格がその背後にあって支配している者により意のままに「道具」として支配されているという両者の実質的同一性（支配の要件）のほか、法的安定性の確保を期するうえから、支配者の主観的濫用の意図（目的の要件）が認定されなければならないとする説（主観的濫用説）をとっている<sup>6)</sup>。これに対し、法人格の濫用として法人格を否認するためには、法人格の利用が客観的に社会観念上認容できないことを要し、また、これをもって足りるとする説（客観的濫用説）もある<sup>7)</sup>。

主観的濫用説によれば、支配の要件は、一人会社または経済的実質的にみて支配者が全株式を所有しているのと同視しうる状況の場合には充足されると解され、目的の要件は、違法または不当な目的<sup>8)</sup>を有していたとの事実が必要であるとされるが、その立証は、会社の設立経過、支配の態様等の客観的事実による場合が多いとされ、その意味では、支配の要件は、二重の機能を果たすものといえる<sup>9)</sup>。

そこで次に、具体的内容を、裁判例を中心に検討する。

ア 新旧両会社間または法人間において、法人格否認請求が肯定された事例

- 1 福岡高裁・昭和43年10月16日判決（下民集19巻9＝10号607頁）
- 2 東京高裁・昭和45年5月6日判決（下民集21巻5＝6号629頁）
- 3 最高裁・昭和48年10月26日判決（民集27巻9号1240頁）
- 4 東京高裁・昭和49年7月29日決定（判時755号103頁）
- 5 東京地裁・昭和50年8月8日判決（判時799号90頁）
- 6 松江地裁・昭和50年9月22日判決（判時807号92頁）

- 7 札幌地裁・昭和50年10月11日決定（判時800号105頁）
  - 8 大阪高裁・昭和54年11月20日判決（判時960号52頁）
  - 9 東京地裁・昭和55年2月20日判決（判夕417号117頁）
  - 10 東京地裁・昭和56年5月28日判決（判夕465号148頁）
  - 11 東京地裁・昭和56年12月14日判決（判夕470号144頁）
  - 12 神戸地裁・昭和58年10月4日判決（判時1107号135頁）
  - 13 神戸地裁伊丹支部・昭和59年10月3日決定（労判441号27頁）
  - 14 福岡地裁・昭和60年1月31日判決（判夕565号130頁）
  - 15 大阪地裁・昭和60年3月18日判決（判時1163号95頁）
  - 16 大阪地裁・昭和60年9月18日判決（判夕572号80頁）
  - 17 東京地裁・昭和62年11月13日判決（判時1285号133頁）
  - 18 千葉地裁・平成3年7月26日判決（判時1413号122頁）
  - 19 札幌地裁・平成3年8月29日判決（労判596号26頁）
  - 20 大分地裁佐伯支部・平成6年8月31日判決（判時1517号152頁）
  - 21 東京地裁・平成8年4月18日判決（判夕919号234頁）
- イ 新旧両会社間または法人間において、法人格否認請求が否定された事例
- 22 東京高裁・昭和45年3月4日判決（判夕252号272頁）
  - 23 東京地裁・昭和50年5月20日判決（金法774号34頁）
  - 24 東京地裁・昭和56年1月27日判決（判時1022号120頁）
  - 25 大阪高裁・昭和61年8月29日判決（金判760号21頁）
  - 26 高知地裁・平成3年3月29日判決（労判613号77頁）
  - 27 高松高裁・平成5年8月3日判決（判夕854号270頁）
- (注) 14、16は個人が法人成りした形態であるが、新旧会社と同様の事例であるため含めた。



## 認定事実の状況を一覧表にしたもの

(○は同一又はほぼ同一、△は形式上は異なるが実質は同一、×は同一でない)

	新旧会社の実質的同一性										その他	
	商号	本店所在地	営業場所	営業目的	役員構成	什器備品	取引先	従業員	代表取締役	出資者・株主		その他
1	○	○		○	○		○	○	○	×		
2	○	○	○	○	×	○		○	○		電話	
3	○	○	○	○		○		○	○			
4		△	○	○	△	○		○	△		電話	
5			○	○	○		○	○			電話	
6			○	○	○	○	○	○				
7	○		○	○				○	○			
8	△		○	○	△			○	×	×		
9		○	○	○			○	○	△	○	電話	
10			○	○	○		○	○				
11		○	○			○		○				
12		○	○			○		○	○	△	車	形骸化の認定
13		△	○	○	○			○	○	○		
14	○		○	○			○	○			電話	
15	○		○	○	○		○	○	○			
16	○	○	○	○			○				車	形骸化の認定
17	○	○	○	○	○			○				
18			○	○	○	○	○	○				
19		○			○				○			形骸化の認定
20	○		○	○		○	○	○	○	×		
21	×	×	○	○	○					△		
22	○	○	○	○		○	○		×			不法目的なし
23			○	○			○	○	×	×		同一性・不法目的なし
24												同一性なし
25			○						○			形骸化・不法目的なし
26		○		×	×			×		×		同一性・不法目的なし
27		△		×	○	○	×	×	○		電話	同一性・不法目的なし

これらの裁判例をみると、主に次のように区分することができる。

- ① 形骸化論と濫用論を併用して法人格否認の法理を適用したと認められる事例（12, 16, 19）

これらの事例では、新会社の形骸化と旧会社の形骸化を認定し、両者の背後にあって支配している者が同一であることと、その背後者の濫用の意図を認定して適用している。

- ② 新旧会社の実質的同一性により、濫用を判断したと認められる事例（①以外）

旧会社の債務や責任を新会社に対して追及した裁判例のほとんどは、新旧会社の代表取締役、出資者、商号、本店所在地、営業場所、営業目的、役員構成、什器備品、取引先、従業員等が同一であるか、或いは、ほぼ同一であることの実事認定により、新旧両会社の実質的同一性を立証して、法人格の濫用を認めている。

支配の要件については、代表取締役と出資者が重要なメルクマールになっているとみられ、新旧両会社の代表取締役及び出資者が同一の事例の場合には、その者が新旧両会社の背後にあって実質的にこれを支配していると考えられ、支配の要件を具備しているとされる。しかし、現実には、他人の名前を借りて出資して会社を設立し、或いは、自らは形式的には代表取締役にはならず、他人を代表取締役にし、その代表取締役の名において会社経営を意のままに行っている場合の立証は、それ程容易なことではない。一般的には、商号、本店所在地、営業場所、営業目的、役員構成、什器備品、取引先、従業員等の客観的な同一性や誤認させる表現や表示により、実質的な営業の継続が推認できる場合には、実質的な代表取締役や出資者が同一であると推認でき、支配の要件が具備される。逆に、実質的な営業の継続が推認できても、実質的な代表取締役や出資者が別人であって、実質的な経営者も異なることが立証されれば、支配の要件が具備されないことになる。

これに対し、「新・旧面会社の背後にいる支配者が新会社をいわば道具

として利用しているという支配要件を認定する事実として、なぜ新・旧両会社の実質的同一性が必要であるか疑問である。旧会社の倒産後、旧会社の債務を免れるために新会社を設立しこれを道具として利用する場合には、事実上新・旧両会社の営業が同一であることが多いであろうが、そのことは支配要件とは何らの関係もないからである。せいぜい、新会社の社員・株主構成や役員構成が旧会社のそれと同一である場合には、新・旧両会社の背後にいる支配者が同一であることを推認させるにすぎないであろう（反対に、社員・株主構成や役員構成が同一でないからといって、支配者が異なるとは限らない）。まして、新会社の商号、営業所、営業用財産などが旧会社と同じであるか、新会社が旧会社の営業を引き継いでいるかは、新・旧両会社の背後にいる支配者が新会社を道具として利用していることとは関係がない<sup>(10)</sup>。との批判がある。

次に、もう一つの要件である会社形態の濫用目的についても、債務者（被告）側がこのような事実を認めることはないし、かつ、このことは会社の背後にある者の主観に属することであるから、債権者（原告）側がこれを立証することはそれ程容易なことではない。この点も、新旧両会社の実質的同一性の有無をもって、旧会社の債務を免れるという目的要件を認定するための事実とみているのではないかと思われるもの（3, 4, 6, 7, 8, 9, 11, 17, 18, 20, 27）がある。

ここでも「新旧両会社の実質的同一性は濫用目的とは関係がない。旧会社が倒産した場合に、関係者が新会社設立により旧会社の企業活動の継続を図ることはある意味で当然であって、新・旧両会社の実質的同一性から濫用目的を認定するのは飛躍がある。むしろ、実際の妥当性の面でも、新・旧両会社が実質的同一性を有するということから、当然に濫用目的が認定されるとしたら、新会社の設立による旧企業の再建は常に重大な障害に遭遇することになろう<sup>(11)</sup>」との批判がある。

一般的には、会社の背後にある者が、取引上多額の債務を負う旧会社について、倒産する状況にもないのに、その営業を停止したり或いは解散し

た上、商号、本店の所在地、営業目的、取締役の過半数等が同一の新会社を設立し、旧会社の営業場所、工場、什器備品、得意先、仕入先、従業員等をそのまま引継いで、旧会社と同種の営業を続けているような場合には、旧会社の債務を免れるために新会社を設立したと推認すべき場合が多いといえる<sup>(12)</sup>。

しかし、企業の倒産に際し、債務支払を免れつつ営業を継続する手段として、いわゆる第二会社を利用することは、しばしば行われていることであり、有限責任を享受しうる旧会社の出資者が、旧会社の債務を支払わないままに、新たな出資によって新会社を設立し経営することは合法的になしうることであって、債務支払回避を目的として新会社を設立することは、それだけで直ちに非難に値することにはならない<sup>(13)</sup>。また、旧会社の代表者が、自己やその家族、旧会社の従業員の生活を維持するために、旧会社とは別の新会社を設立し、従前と同様の営業を続けて再起を図るというのであれば、その新会社に対して資金援助をする者もあるであろう。このような場合にまで法人格否認の法理を適用して旧会社の債務を新会社に支払わせた場合、たちまち新会社も倒産の危機に直面し、新会社のために資金援助をした融資者の債権も、新会社と新たに取引をした債権者も、回収不能になり、新会社の債権者に多大の犠牲を強いることになる。一方、旧会社の債権者は、もともと旧会社は、倒産し、又は、倒産する運命にあったものであるから、旧会社の責任財産の範囲内でしかその債権の回収ができなかったわけであるから、たまたま新会社が設立されたために、新会社に対して旧会社の債務の支払請求ができることになって、不当な利益を得ることもあり得る。

したがって、旧会社が多額の債務を抱えて倒産し、又は、倒産する運命にあった場合には、商号、本店の所在地、営業目的、取締役の過半数等が同一の新会社が設立され、旧会社の営業場所、工場、什器備品、得意先、仕入先、従業員等をそのまま引継いで旧会社と同様の営業をしている場合であっても、旧会社の債務を免れるために新会社を設立したとして会社形

態の濫用目的があると認定するに当たっては、より慎重な配慮が必要ではなからうか。もとより、旧会社の債務を支払うことが不可能ではなく、苦しいながらもその営業の継続が可能であるのに、ことさら旧会社の営業を停止したりその解散をし、商号、本店の所在地、営業目的等を同じくする新会社を設立し、旧会社の営業場所、工場、什器備品、得意先、仕入先、従業員等をそのまま引継いで、旧会社と同一内容の営業を継続しているような場合には、特段の反証のない限り旧会社の債務の支払を免れるために新会社を設立したものと推認すべきであろう<sup>(4)</sup>。

なお、旧会社の債務弁済のための責任財産となるべき旧会社財産が債務弁済に当てられることなく新会社によって法律上取得されまたは事実上流用されている事実がある場合<sup>(5)</sup>や、必要もないのにただ旧会社の債務を免れるために、次々といくつもの会社を設立し、多額の債務を抱えては新たに設立した会社を倒産させたというようなことを繰り返した場合には、勿論、会社形態の濫用目的があるとして、法人格否認の法理を適用すべきことは言うまでもない。

### (3) 子会社の債務（責任）を親会社に対して請求（追及）する場合

子会社が倒産した場合に、親会社の責任を追及するなど、子会社の債務や責任を親会社に対して追及する場合に法人格否認の法理を適用した裁判例がある。この形の裁判例には、労働問題に関する紛争事案が多いのが特徴である。また、この形の裁判例では、法人格の形骸化という形で現れることと法人格の濫用という形で現れることがある。

したがって、ここでも、法人格の形骸化の場合には、支配の要件における実質的支配論と形式的形骸化論の対立、法人格の濫用の場合には、支配の要件と目的の要件の認定の問題がある。

そこで次に、具体的内容を、裁判例を中心に検討する。

ア 親子会社と姉妹会社に関する事例について、一方の法人格の否認を認めたものとして次のような裁判例がある。

1 仙台地裁・昭和45年3月26日判決（労民集21巻2号330頁）

- 2 徳島地裁・昭和50年7月23日判決（労民集26巻4号580頁）
- 3 神戸地裁・昭和54年9月21日判決（判時955号118頁）
- 4 大阪地裁・昭和57年7月30日判決（判時1058号129頁）
- 5 盛岡地裁・昭和60年7月26日判決（労判461号50頁）
- 6 東京地裁・平成5年3月30日判決（金判971号34頁）

イ 親子会社と姉妹会社に関する事例について、一方の法人格の否認を認めなかったものとして次のような裁判例がある。

- 7 大阪地裁・昭和47年3月8日判決（判時666号87頁）
- 8 福島地裁・昭和49年11月18日決定（労民集25巻6号520頁）
- 9 東京地裁・昭和56年2月13日判決（判時1010号87頁）
- 10 東京地裁・昭和57年2月22日判決（判夕474号144頁）
- 11 東京地裁・昭和58年4月18日判決（判時1087号94頁）
- 12 東京地裁・昭和60年4月19日判決（金判739号31頁）
- 13 東京地裁・昭和61年8月27日決定（労判481号24頁）
- 14 東京地裁・昭和62年3月27日判決（労判497号92頁）
- 15 東京地裁・昭和63年3月16日判決（金判814号31頁）
- 16 徳島地裁・平成2年3月31日決定（労判564号81頁）
- 17 東京地裁・平成4年2月7日判決（判時平4. 4. 25号3頁）
- 18 東京地裁・平成4年9月28日判決（労判617号31頁）
- 19 千葉地裁・平成5年3月22日判決（判例自治121号51頁）
- 20 京都地裁・平成5年11月26日判決（判時1476号3頁）

認定事実の状況を一覧表にしたもの（○＝同一又はほぼ同一、×は同一でない）

	法人格の形骸化					法人格の濫用
	財産の混同	業務の混同	帳簿記載・会計区分の欠如	株主総会・取締役会の不開催	役員兼任	違法・不当の目的
1						
2						○
3	×		×	○	○	○
4	×	×	×	×		○
5	○	○		×	○	
6	○	○	×	○	○	
7	×	×		○		×
8	×	×	×	×		×
9	×	×	×			
10						×
11	×	×				×
12	×	×	×	×		×
13					○	×
14						
15	×	×				×
16	×	×	×			×
17	×	×	×		○	×
18					○	×
19		×	×	○	×	×
20	×	×	×		○	×

これらの裁判例をみると、次のように区分することができる。

① 実質的支配論によって形骸化を認定したと認められる事例（1）

この事例は、いわゆる仙台工作事件といわれるもので、形骸化の要件を「子会社の業務財産を支配し得るに足る株式所有と子会社の企業活動面において現実的統一的管理支配があれば足りる」として子会社を実質的に支配できるならば、法人格否認の法理によって、子会社の行為による責任を直接親会社に対して追及できるとした。ただし、そのような場合でも、すべての債権者が親会社の責任を問いうるわけではなく、救済は従業員のようない「受動的債権者」に限られるとした。

これに対し、「親子会社には形式的形骸化の徴表は個人株主に比して相対的に少ないことから、判旨が形式的形骸化論の妥当性に疑問をもった点

は理解できるが、これは、結果的には、親会社は子会社従業員との関係ではほとんど常に責任を負わされることになるのではないかという危惧を抱かせる<sup>(10)</sup>。」という批判がある。

② 形式的形骸化論によって形骸化を判断したと認められる事例（①と③以外）

これらの事例では、親子会社間に業務内容、財産の混同、経理上の区分の不明確、子会社の株主総会・取締役会の不開催など手続き面の無視や会社相互間の役員兼任などの事実があり、子会社が独立の法人としての社会的経済実体を欠き、全く親会社の営業の一部門にすぎないと認められるような場合には、子会社の法人格は全く形骸化しているとして、法人格否認の法理を適用し、これらの事実が認定できないときは、実質的な支配関係があっても形骸化しているとはいえないので、同法理の適用はないとした。

③ 法人格の濫用を認定したと認められる事例（2, 3, 4, 10）

これらの事例では、子会社に形骸化を立証する事実がなく、独立性を有しているときにおいても、一人会社のように、親会社が子会社の株式の全部もしくはそのほとんどを保有することなどにより、子会社をその意のままに自由に支配できる関係にあつて、しかも親会社が、競業避止義務など法規の禁止規定の潜脱、契約上の義務の回避をはかる等の目的で、一応法律上別会社である子会社によってこれらの禁止行為を行わせるように、違法ないし不当な目的を達成するために子会社を利用する場合には、会社形態の濫用であるとして、法人格否認の法理が適用できるとしている。

また、形式的形骸化論によって法人格否認の法理の適用が否定された事例の多くは、法人格の濫用についても判断している。

学説の中には、親会社が子会社の株式（ないし出資持分）のほとんどを保有し、実質的に子会社を支配しているという場合には、その関係は、前述した会社とそれを実質的に支配している個人の関係とまったく変わるところがなく、このような親会社と子会社の場合には、子会社がまったく親会社の支配に属していて、いわば親会社の一部門にすぎず、その法人格が



形骸化しているとして実質的支配論により法人格否認の法理が適用できるとする考え方<sup>(17)</sup>や、親会社の子会社に資本参加し有限責任を得るため、企業の危険の分散を図ることそれ自体不当ではなく、したがって、実質支配論の主張する法人格否認の法理の適用にあたっては、親会社による実質上の支配だけではたりず、親会社の子会社の損害において、自己の利益を図るために子会社を利用するような支配の濫用が認められる場合には、同法理による親会社の責任が認められるべきであるとするもの<sup>(18)</sup>がある。

私見では、判例の流れからみて、最近のチツソ会社事件（17，20）における判示が結論を示しているのではないかと考える。つまり、法人格の形骸化の要件は、形式的形骸化説をとり、背後の個人又は別法人による全面的支配（株式の全部または大部分の保有、役員兼任、人事管理等）に加え、当該法人において独立した法人格を認めるに足りるだけの社会的実態が存しないと認められること（財産の混同、業務活動の混同、会計区分の欠如、株主総会あるいは取締役会の不開催等）が必要である。また法人格の濫用の要件は、背後者が実質的に当該法人を支配していることに加え、背後者において法人格を濫用せんとする意図と濫用している実態がともに認められることが必要である。したがって、法人格否認の法理の適用にあたっては、個人株主の場合や新旧会社の場合とほぼ同様の事実が必要であるといえる。

## 2 滞納処分における適用要件

滞納処分における適用要件も、基本的には一般私債権の場合と同様であると思われるが、学説の中には、租税法領域における適用については、更にしほりをかける必要があるとして、(1)法人がもっぱら租税回避の目的で設立（休眠会社の買収も含め）されたもので、法人格が全くの形骸に過ぎず、一人会社または経済的実質的にそれと同視しうる一族会社であること、(2)会社の業務や資産が社員個人と事実上混同されて帳簿経理上截然と区分されていないこと、(3)会社形態の背後に在る経済的実体たる個人の強調がなされ、租

税回避を生ずる虞れのあること、(4)税務調査を尽したものであって、しかも、従来の他の法理を以てしてはカバーし得ないやむを得ない場合であることの事情が要件として必要であるとするものがある<sup>(19)</sup>。しかし、これらは、調査権をもつ課税上の適用を前提にしたものであり、徴収上の適用においては、一般私債権者と同様の地位にあることを前提としていることを考えれば、基本的には一般私債権の場合と同様であると考えられる。

なお、新会社等への追及の場合、租税債権の成立時期と新会社等の設立の時期の関係が問題になると思われるが、一般私法上では、自己の債権が新会社設立時に存在していたことを証明しなければならないものと解されている<sup>(20)</sup>。しかし、租税債権の場合は、その成立が法律の規定に基づくものであることから、詐害行為取消による追及の場合<sup>(21)</sup>と同様に、将来の債権の成立を予測しながら新会社を設立したときは、要件を具備するものと思われる。

### 3 適用上の問題点

#### (1) 他の徴収手段との関係

第二次納税義務の成立要件も充足している場合など、他の徴収手段との関係をどのように考えるのかという問題がある。同様な問題として、第二次納税義務の成立要件と詐害行為取消権の要件の双方を満たす場合があるが、この場合には、徴基32条関係の31では、いずれによることもできるとされている。

しかし、一般私法関係においても、商法266条の3による代表取締役への責任追及など他の法規による追及が可能な場合があるが、裁判例はどちらの方法によるべきか言及していない。学説上は、いずれを適用することも可能とする説もあるが、法人格否認の法理は一般条項的なものであるから<sup>(22)</sup>、その適用範囲を限定し、既存の法規の合目的解釈によって妥当な解決が得られる限り、それによるべきであって、この法理の適用は慎重でなければならないとする説が有力である<sup>(23)</sup>。

したがって、滞納処分においても、法的安定性の要請から、他に徴収方

法がある場合には、その方法が優先すべきであり、他に徴収手段がない場合に限って適用すべきであると考ええる。

## (2) 課税との関係

滞納処分に適用する場合、税務処理上、別個の人格として申告・納税を行っていた場合が問題となる。別人格として申告納税しているものを否認することなく、税務官庁自ら法人格を否認することができるかであるが、法人格否認の法理は、一定の法律関係だけを否認するものであり、法人の申告までも否定するものではないので肯定されるものと考ええる。逆に言えば、申告済の内容（売掛金等）の修正の会計・申告処理をすることは、法人格自体を否認（絶対的否認）することになるので、法人格否認の法理の趣旨に反することになる。

また、実質的に支配している者においては、滞納処分により徴収された税額については滞納者に対して求償権を有しており、当事者間の問題である。これについては、法人税法39条の第二次納税義務に係る納付税額の損金不算入の規定が参考になり、第二次納税義務に係る納付税額及び求償権について生じた損失の額は損金の額に算入されないこととされているので<sup>(24)</sup>、法人格否認の法理の適用についても、当事者間による求償権の問題として考える。

## 〔注〕

- (1) 奥山恒朗「いわゆる法人格否認の法理と実際」鈴木忠一・三ヶ月章監『実務民事訴訟講座5』187頁（日本評論社、昭44）
- (2) 森本滋「法人格否認の法理の新展開」鈴木忠一、三ヶ月章監『新・実務民事訴訟講座7』352頁（日本評論社、1982）
- (3) 江頭憲治郎『会社法人格否認の法理』120頁（東京大学出版会、1980）
- (4) 江頭憲治郎『新版注釈会社法(1)』84頁（上柳克郎ほか編）（有斐閣、昭60）
- (5) 浜田道代「判批」判評207号29頁（昭51）
- (6) 奥山・前掲注(1)170頁

- (7) 田中誠二『全訂会社法詳細（上巻）』53頁（勁草書房、昭49）、井上和彦『法人格否認の法理』179頁（千倉書房、昭59）

根拠として、法人格否認の法理の実定法上の根拠が、権利濫用法理の類推適用であり、権利濫用の要件として客観主義が有力であることとドイツ判例を挙げている。

- (8) 違法・不当な目的とは、次のようなものがある。

- ① 契約上の義務回避
- ② 会社設立等の方法による債権者詐害
- ③ 会社法人格の利用による法の潜脱

- (9) 奥山・前掲注(1)170頁

- (10) 吉本健一「判批」商事法務1451号35頁（1997）

- (11) 吉本・前掲注(10)35頁

- (12) 後藤勇「法人格否認の法理適用の具体的要件—旧会社の債務を新会社に請求する場合について」判タ699号19頁（1989）〔民事実務の研究所収、41頁（判例タイムズ社、1996）〕

- (13) 浜田・前掲注(5)28頁

- (14) 後藤・前掲注(12)19頁

- (15) 吉本・前掲注(10)36頁

- (16) 江頭・前掲注(4)87頁

- (17) 荒木新五「法人格否認の法理による債権回収」荒木新五ほか『ケーススタディ債権管理』320頁（商事法務研究所、平8）

- (18) 加美和照「会社法人格否認の法理と商法266条ノ3の責任」判タ917号129頁（1996）

- (19) 松沢智『新版 租税実体法—法人税法解釈の基本原則—』61頁（中央経済社、平6）

- (20) 桜井四郎ほか『不測の損害賠償をめぐる法務と税務』209頁（六法出版社、平元）

- (21) 浅田久治郎ほか『租税徴収実務講座3』49頁（ぎょうせい、3版、昭63）では、「詐害行為取消しの基礎となる債権は、法律行為時の前に成立した債権に限られることになる。しかし、それでは、厳格過ぎるので、将来の債権の成立を予測しながら詐害意思に基づく法律行為がされた場合で、その債権が現実に成立したときは、

その行為は詐欺行為になるものと解したい。特に、租税債権については、その成立が法律の規定に基づくものであることから、こう解さなければ妥当でない結果を生ずる。」としている。

大阪地判平元・3・16（訟月35巻9号1709頁）では、「本件売買がされた時点において、すでに、本件租税債権成立の基礎たる事実が発生し、本件事業年度の終了とともに本件租税債権が成立することが高度の蓋然性をもって見込まれる状態に至っていた」として、法律行為後に成立した租税債権について詐欺行為取消権の被保全債権性を肯定した上で、親子会社間の弁済の詐欺行為性を認めた。

- (22) 遠藤浩ほか『要論民法総則』29頁（青林書院、1990）では、「一般条項の適用は、慎重でなければならないといわれる。信義則とか権利濫用の法理は、具体的妥当性を図るには便利ではあるが、他面これらばかりを適用すれば、他の条文が骨抜きにされ、その意義を失い、法的な安定性が保てなくなるおそれがあるからである（基準が明確でないため、裁判してみなければ勝てるかどうかわからなくなる）」としている。
- (23) 加美和照『会社法の現代的課題』66頁（勁草書房、1991）、志村治美「法人格濫用と企業責任」乾昭三・平井宜雄編『企業責任』308頁（有斐閣、第3版、昭56）、大隅健一郎「法人格否認の法理について」『商事法研究（上）』95頁（有斐閣、平4）、江頭・前掲注(3)171頁
- (24) 第二次納税義務に係る納付税額を納付したことにより生じた損失及び本来の納税義務者に対する求償権につき、回収不能となったことにより生ずる損失はもちろん、その求償権を放棄したことにより生ずる損失の額等、その求償権につき生ずる一切の損失の額は、その法人の各事業年度の所得の計算上、損金の額に算入しない。

## 第2節 滞納処分における法人格否認の法理の適用方法

### 1 法人格否認の法理の適用方法

一般私法上においては、法人格否認の法理の適用により相手方に対して同一視されるべき形式上の別人格は、相手方に対して連帯債務<sup>11)</sup>ないし不真正連帯債務<sup>12)</sup>を負担するものとされている。これから考えると、滞納処分において適用した場合、滞納者と同一視されるべき、背後にあって滞納者を実質

的に支配する者（個人、新会社、親会社等。以下、本稿において「実質的支配者」という。）に対して、納付義務の承継、連帯納付義務あるいは第二次納税義務の発生が考えられるが、現行の国税通則法及び国税徴収法には、これらの者に納付義務の承継や納税義務を直接負担させる規定は見当たらない。したがって、そのような規定がない以上、現行の規定の枠内で、滞納処分<sup>93)</sup>の執行上の問題として法人格否認の法理の適用を考えざるを得ない<sup>94)</sup>。

そこで、滞納処分における法人格否認の法理の具体的な適用方法として、徴収法38条において法人格否認の法理の適用がある場合には、法定の特別決議を経由しない営業譲渡であっても、これを有効と解し得るなど、租税徴収手続きの基礎となる私法関係における事実認定の段階で、この法理を適用することのできる余地があり得るのではないか<sup>95)</sup>とするものもあるが、ここでは、財産差押えを行う際に法人格否認の法理を適用する方法として、次の二方式を提示する<sup>96)</sup>。

第一に、法形式上、実質的支配者のものとなっている財産を、法人格否認の法理の適用により、滞納者に帰属する財産と認定した上で、その財産を差し押さえる方法（以下、本稿において「帰属認定方式」という。）である。

第二は、法人格否認の法理の適用により、滞納者に対する国税債権をもって、直接実質的支配者名義の財産を差し押さえる方法（以下、本稿において「直接差押方式」という。）である。

民事執行においては、現在の最高裁の立場では、執行力の拡張は許されないため、直接差押方式では行えないことになる。しかし、民事訴訟上、既判力及び執行力の拡張が許されない理由として、判例は、権力関係の公権的な確定及びその迅速確実な実現を図るための手続の明確化、安定性を挙げているが、これは、訴訟手続ないし強制執行手続においては執行機関と判決機関が異なっているという問題に起因すると考えられる。民事執行法による強制執行では、執行に際して執行機関にその目的物が実体法上債務者に帰属するか否かを認定する権限を認めるのは不適當であり、ただ帰属の蓋然性を認めるに足る外観徴表で決定し、それが存在する限り執行して差し支えないこと

としている。つまり、既判力及び執行力の拡張が許されないのは、執行手続を判決手続から分離独立させ、執行機関には執行の目的物の債務者の責任財産への帰属やこれに対する他人の権利の有無に関しては、形式的に審査する権限職責しか与えないこととしたことの当然の帰結であるにすぎない<sup>60</sup>。言い方を変えれば、債務者に対する債務名義だけでは、法人格否認の法理の適用により実質的支配者が執行を受忍すべきであるか否かについての判断ができないし、また、その判断を求めることに問題があるといえる。

これに対して滞納処分においては、私債権に必要とされる債務名義を必要とせず、自らの手によって租税債権の強制的実現を図るという行政上の強制徴収の方法が認められており、差押えの対象となる財産が滞納者に帰属するものであるかどうかは、徴収職員において認定することを要するし、また、それで十分であると言える。したがって、手続の明確化や安定性の問題が生ずる余地はなく、自らの調査によって、法人格否認の法理の適用により、滞納者の租税債権の徴収に対し、実質的支配者も執行を受忍すべきであることが認定できれば、実質的支配者に対して滞納処分を執行することができるとしても何ら支障はないと解される。

この考え方は、旧国税徴収法における合名会社等の無限責任社員に対する滞納処分（旧国税徴収法29条）に現れている。商法の規定によれば、合名会社等に対する債権者が無限責任社員に対して執行するときは、会社に対する債務名義のほかに、無限責任社員に対する別個の債務名義を必要とされているが<sup>61</sup>、旧国税徴収法では、租税の徴収に関してはその債務名義を必要としないとされており、一定の要件のみで直ちに無限責任社員に対して直接滞納処分を執行することができると解されていた<sup>62</sup>。現行徴収法においては、第二次納税義務制度の整備に伴い、手続的には、同法32条所定の納付通知なくしては、無限責任社員に対して滞納処分を執行することは許されなくなった<sup>63</sup>が、債務名義を必要としないという従来の考え方は踏襲されているのであって、このような第二次納税義務の制度がない法人格否認の法理の適用による滞納処分については、旧法の手続同様、一定の要件のみで直ちに実質的

支配者に対して滞納処分を執行することができるかと解される。したがって、法人格否認の法理の適用により実質的支配者も執行を受忍すべきであることが認定できれば、理論上は直接差押方式も可能であると考えられる。

以下、この二方式について、それぞれ財産種類（動産、債権、不動産）別の徴収手続きについて、実務的見地から検討することとする。

## 2 帰属認定方式

帰属認定方式は、法形式上は実質的支配者の財産となっているものを、法人格否認の法理を適用して実質は滞納者に帰属するものと認定して、滞納処分を行う方式である。これは、滞納者と実質的支配者を同一視又は実質的支配者の所有を否認することにより、滞納者への帰属を認定する考え方である。したがって、差押えできる財産は滞納者に帰属する財産でなければならないとの徴収法の原則に従っているが、結果的に実質的支配者の所有権者としての地位自体を否定する考え方である。

### (1) 動産の差押えの場合

動産の場合、帰属認定方式によると実質的支配者の占有する滞納者の所有動産を差し押さえるわけであるから、第三者の占有する動産等を差し押さえる場合における徴収法58条の制約を受ける。つまり、第三者である実質的支配者が引渡しを拒むときは、差し押さえることができないので、徴収法58条2項の規定による引渡命令を発し、その動産等の引渡しを受けた上で差し押さえることとなる。ただし、この場合において、滞納者が、他に換価が容易であり、かつ、その滞納に係る国税の全額を徴収することができる財産を有しないと認められる場合に限られるが、法人格否認の法理自体が限定的な適用であることから、適用する場合にはその要件は具備するものと思われる。

また、引渡命令を受けた第三者である実質的支配者が、その引渡命令に係る財産が滞納者の所有に属していないことを理由として、その引渡命令につき不服申立てをしたときは、その不服申立てについての決定又は裁決



があるまでの間は、その財産の搬出をすることができない（徴収法172条）。

## (2) 債権の差押えの場合

債権の場合、第三債務者との関係が問題となる。帰属認定方式では、契約上では債権者が実質的支配者となっているものを、法人格否認の法理の適用により実質は滞納者に帰属する債権として差し押さえるわけであるから、第三債務者が認識できるように、被差押債権を特定し、滞納者が権利者であることを表示する必要がある。

なお、第三債務者が履行しない場合は、差押債権の取立訴訟を提起することになるが、訴訟の被告は第三債務者であり、滞納者は、この訴訟に独立当事者参加（民事訴訟法71条）、補助参加（同法64条）のいずれかの方法によっても参加することができる。また、実質的支配者は、独立当事者参加の方法により、参加することができると思われる。

第三債務者が、債権者不確知による弁済供託（民法494条）をした場合、従前の債権と供託金還付請求権とは法的には別個の債権であるため、従前の債権に対する差押えの効果は供託金還付請求権にまでは及ばないと解されるので、供託金還付請求権を取り立てるためには、改めてこれを差し押さえる必要がある。

第三債務者が、滞納者に対して相殺権や同時履行の抗弁権等を有している場合は差押えによってその行使を妨げられることはなく、それらを取立権者である国に対して主張できるが、実質的支配者に対して相殺権や同時履行の抗弁権等を有している場合は、帰属認定方式においては、国は債権が滞納者のみに帰属すると認定しているため、国に対して直接主張することはできず、取立訴訟の中で債権の帰属を争うことになる。

## (3) 不動産の差押えの場合

不動産の場合、登記上、実質的支配者名義となっている不動産を、実質は滞納者に帰属すると認定して差し押さえるわけであるから、差押の前提登記として名義変更登記を行うことになる。しかし、債権者代位権の行使による代位登記は、滞納者の計算、出捐において取得した不動産等の名義

が、未だ前所有者の名義となっているような場合や未登記あるいは相続登記未了の場合等に限られ、一般的には登記名義人である実質的支配者の承諾書を得てそれを添付するか、名義人を被告として名義変更訴訟を提起し、勝訴判決を得た上で行うしかない。

しかし常識的に考えて、実質的支配者が承諾するはずがなく（承諾するような状況であればそれ以前に自ら納付しているはずである。）、また、法人格否認の法理の概念が相対的否認であることから、法人格否認の法理の主張により物権の変動をもたらす名義変更訴訟が提起できるかは疑問である。

また、仮に名義変更登記を行い、差押えを経て公売を実施した場合、現行の徴収法の規定による以上、配当残余金の交付相手は所有名義人である滞納者になり、限定的にのみ適用する法人格否認の法理の適用の趣旨に反する結果となる。

### 3 直接差押方式

法形式上、実質的支配者に帰属する財産は、実質的支配者の財産として執行対象となり、滞納者の財産としては執行できないのが原則である。しかし、法人格否認の法理の適用により、滞納者と実質的支配者の実質が同一であることを認定し、法形式上は実質的支配者の財産であるが、滞納者の租税債権を徴収するために執行できるとする考え方に基づくものである。

この方式は、法人格否認の法理により実質的支配者に対して納税義務を直接負わせるものではないが、帰属認定方式が、実質的支配者への財産の帰属を否定して滞納者への財産の帰属を認定しているのに対し、この方法は、実質的支配者への財産の帰属を認めながら、実質的支配者が滞納処分の執行受忍義務を負うという前提の下で、直接同財産の差押えを行う方式である。

このことは、詐害行為取消権の法的構成の解釈論としての責任説や訴権説の立場に類似する。責任説とは、判例・通説による相対的取消理論によると、逸出財産が受益者より債務者に回復しても、取消の効果は債務者に及ばない

ことから、債務者と取消債権者との間においては依然として受益者に帰属しているはずであり、したがって取消債権者は逸出財産を債務者に帰属するとしてこれに強制執行できないとし、これを解釈する上で、取消判決により、逸出財産は受益者名義のまま、しかもあたかも債務者の財産と同様に強制執行でき、受益者はその執行を忍容しなければならないと考える説である。すなわち、取消債権者は「責任法的（すなわち強制執行法上のみの効果をもつ）無効」という形成的効果（取消権は形成権である）をもつ取消判決を得た上で、執行忍容の訴えにもとづく執行を忍容すべき旨の判決（責任判決）を得て執行すべきであると考えている<sup>(10)</sup>。また、訴権説によれば、民法424条は、端的に執行忍容の訴え（取消債権者が受益者を被告として訴えて得た判決により受益者名義のまま逸出財産に強制執行ができる旨の訴え）を規定したものと解すべきであるとし、これによって相対的取消理論に明確な理論的基礎が与えられ（債務者に効力が及ばないのは民事訴訟の一般原則の帰結にすぎないことになる）、逸出財産の所有名義を債務者に回復することを要せず強制執行が可能になる<sup>(11)</sup>。これらの考え方によると、法人格否認の法理も相対的否認であることから、その効果を執行受忍義務の発生と考えることはできないであろうか。

また、松沢教授は、課税上で法人格否認の法理を適用した場合に法人税と所得税の両法規上の責任が生ずることについて、理論的には、法人と個人が、その事業を共同にするとみて連帯責任を生ずることからくるものといえるとして、国税通則法9条の類推とされている<sup>(12)</sup>。このことから、実質的支配者は、執行受忍義務を負っていると考えられる。

したがって、この方式は、第二次納税義務に類似した考え方ではあるが、直接納税義務を負担するわけではないから、譲渡担保財産からの徴収（徴収法24条、25条）、担保権付財産が譲渡された場合の担保権からの徴収（徴収法22条）等、国税の納税義務は負担しないが、納税者でない者の財産から納税者の国税を徴収する措置に類似しているといえる。しかし、これらの規定が特定の財産を引き当てにした物的納税責任であるのに対し、法人格否認の

法理を適用する場合は、実質的支配者に帰属するすべての財産が対象になることから、人的納税責任に類似した責任であるといえる。

そして、譲渡担保財産からの徴収の場合に、告知書による告知が必要とされていることや、旧徴収法において無限責任社員に対して滞納処分を執行するにあたっては、納税告知又は督促等の何らの通知を要することなく、法律的には当然に滞納処分をすることができると解されていたにもかかわらず、行政上の取扱いとして、納付通知書に準じた納付の通知を行うこととされていた<sup>(13)</sup>ことから、法律論は別として、実務上の手続としては、その金額、納期限等を具体的に定めて、何らかの通知をすることが必要であると考えられる。また、その前提として、まず訴訟において実質的支配者の執行受忍義務を確認する必要があるとも考えられるが、その方法については検討の余地がある。

#### (1) 動産の差押えの場合

直接差押方式の場合、実質的支配者は第三者ではないので、帰属認定方式のような徴収法58条の規定によるような制約は受けられないものと考えられる。したがって、引渡しを拒む場合においても、引渡命令を発しないで直ちに差し押さえることができる。

なお、差押調書には、法人格否認の法理の適用により、実質的支配者の財産に執行した旨を明示する必要があると思われる。したがって、担保物の所有権が第三者にある財産を物上保証とした場合の滞納処分の例による差押手続の方法<sup>(14)</sup>を例とし、差押調書の「差押財産」欄には、実質的支配者の住所及び氏名（又は名称）を記載し、その後差押財産を記載する。また、「滞納者」欄には、実質的支配者を記載し、主たる滞納者を注記の上、法人格否認の法理の適用を明示する方法が適すると思われる。

#### (2) 債権の差押えの場合

債権の場合も動産と同様に、差押調書には、法人格否認の法理の適用により実質的支配者に帰属する債権を差し押さえた旨を明示する必要があると思われる。なお、この場合の取立訴訟には、滞納者と実質的支配者双方とも独立当事者参加（民事訴訟法71条）、補助参加（同法64条）のいずれ

かの方法によって参加することができると考えられる。

また、第三債務者が、実質的支配者に対して相殺権や同時履行の抗弁権等を有している場合には、差押えによってその行使を妨げられることはなく、それらを取立権者である国に対して主張できることになる。逆に、滞納者に対して相殺権や同時履行の抗弁権等を有していても、国に対して主張できないことになる。

### (3) 不動産の差押えの場合

不動産の場合、滞納者に対する滞納処分として実質的支配者名義の土地を差し押さえたときは、滞納者以外の所有権者である第三者を登記義務者として、差押登記の嘱託をすることとなる結果、その登記名義が原因証書として添付すべき差押調書謄本上の租税債務者名と相違する以上、差押登記の嘱託は、名義相違を理由として却下を免れ得ず（不動産登記法49条6号）、直接の滞納処分は第三者に対する対抗力を持ち得ないため、実効性を持たないということになる。したがって、動産や債権の場合と同様に、差押調書に、法人格否認の法理の適用により、実質的支配者の財産に執行した旨を明示する方法が考えられるが、これを合法とする明文規定は現存しない。

しかし、仮にこれが認容し得るとすると、差押登記の嘱託をする場合の登記義務者が租税債務者名と異なる実質的支配者であっても何ら問題は無いし、更に、この場合、配当残余金の交付相手は、所有名義人である実質的支配者になり、実情に即した結果になる。

## 4 結論

この二方式の適用方法の比較検討からみて、実務的には、確実な徴収・実情に即した処理であるなどの点から直接差押方式がより適していると思われる。また、法人格否認の法理の典型的効果が債務の共通化・責任財産の共通化であると考えられていることから、実質的支配者は国に対して滞納者との別人格を主張できず、具体的な執行方法は別として、財産差押えの執行受忍

義務が生じると考えられ、法人格否認の法理の概念が絶対的否認ではなく相対的否認であり、所有権までも否定する効果はなく、必要最少限度の適用に限るといふ本来の趣旨からみても、直接差押方式の方が妥当であると思われる。

しかし、租税法律主義に反するとして、滞納処分における法人格否認の法理の適用が認められない場合や直接差押方式が一般私法上の執行力の拡張に当たるとして認められないとする立場を採る場合、あるいは差押えできる財産を確定することができない場合で、納税義務のみを確定したい場合にあっては、滞納処分の枠内の処理では限界が生じるため、租税債権の実現については国の地位が一般私法上の債権者と同等の地位にあると解されていることを重視し、実質的支配者を被告とする民事訴訟（給付訴訟）を提起して、債務名義を得た上で、民事執行によって国税債権の回収を図る方法を探らなければならない。

〔注〕

- (1) 東京地判昭55・2・20判時966号112頁
- (2) 大阪地判昭44・5・14下民集20巻5＝6号354頁
- (3) 徴収法上の「滞納者」とは、納税者でその納付すべき国税をその納付の期限までに納付をしない者をいい（徴収法2条9号）、「納税者」とは、国税に関する法律の規定により国税を納める義務がある者及び当該源泉徴収等による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう（徴収法2条6号）。

徴基2条関係10では、納税者に該当する主要なものを具体的に示しているが、その中に(2)相続税法第34条（連帯納付の義務）、登録免許税法第3条（納税義務者）、通則法第9条（共有物等に係る国税の連帯納付義務）等の規定によって連帯納付の義務又は責任を負う者と(5)会社更生法第269条第1項（新会社の租税債務の承継）の規定により国税を承継することになった新会社がある。

(2)の等の中に法人格否認の法理の適用によって連帯債務ないし不真正連帯債務を負う者を含めることができないか、また、(5)の会社更生法を、国税に関する法律の規

定と考えていることから、法人格否認の法理の適用も国税に関する法律の規定と考  
え、法人格否認の法理の適用によって連帯債務ないし不真正連帯債務を負う者を、  
国税に関する法律の規定により国税を納める義務がある者と認めて、「納税者」に  
含まれると考えることができないか検討を試みたが、解釈上困難であるという結論  
に達した。

- (4) 藤本寿美「国税徴収法第38条における事業譲渡について」税務大学校論叢4 526  
頁（昭46）
- (5) 栗谷桂一「徴収関係判決紹介」税務事例28巻4号17頁（1996）参照
- (6) 鹿児島地判昭46・6・17判時652号80頁の判決理由参照
- (7) 松田二郎『新會社法概論』376頁（岩波書店、昭32）
- (8) 桃井直造編『条解国税徴収法』699頁（白桃書房、昭32）
- (9) 吉国二郎ほか『国税徴収法精解』316頁（大蔵財務協会、14版、平8）  
最判昭38・6・25民集17巻5号781頁では、「納付通知を發すべき旨の規定を欠い  
ているけれども、かかる一事によって右の解釈を左右することはできず、また無限  
責任社員に対し法六条の命ずる納付通知なくして滞納処分を執行することも許され  
ないのはいうまでもない。」とし、旧徴収法においてもその必要性を示している。
- (10) 平井宣雄『債権総論〔第2版〕』278頁（弘文堂、平6）
- (11) 平井・前掲注10)279頁
- (12) 松沢智『新版 租税実体法—法人税法解釈の基本原則—』60頁（中央経済社、平  
6）
- (13) 旧徴収法基本通達29条関係13
- (14) 物上保証人は、保証人のように納税義務を負うものではなく、単に物上保証をし  
た財産の執行受忍義務（責任）を負うにすぎない。したがって、物上保証人を納税  
者とみなす規定はないが、形式上、滞納者と同一の地位に立って滞納処分を受け、  
差押えの手続上は、滞納者とみなしてその手続が進むことになる。（「浅田久治郎ほ  
か『租税徴収実務講座3』（ぎょうせい、3版、昭63）142頁」を参照）

### 第3節 民事訴訟における法人格否認の法理の適用

国税徴収の自力執行は、国税滞納者又は実質的に滞納者の財産が帰属する第

二次納税義務者の財産についてすることは承認されているが、それ以外の第三者の財産に対しては、たとえ租税徴収の必要に基づくものであっても自力執行をすることはできず、相手方が任意に履行しないときは民事訴訟の手続きにより権利の実現を図らなければならないとの考え方に基づいて、裁判所に民事訴訟（給付訴訟）を提起して、民事執行により国税債権の回収を図る方法である。この場合、一般的には、国税債権の徴収は、国税徴収法による滞納処分手続により徴収するのが原則であり、自力執行権を賦与された租税債権者に民事訴訟を提起して徴収する方法が認められるか、また、訴えの利益があるかという問題が生じる。

判例は、最高裁昭和41年2月23日判決<sup>14</sup>では、「論旨は、農業災害補償法87条の2がこれら債権に行政上の強制徴収の手段を認めていることは、これら債権について、一般私法上の債権とひとしく、民訴法上の強制執行の手段をとることを排除する趣旨でない」と主張する。しかし、農業共済組合が、法律上特にかような独自の強制徴収の手段を与えられながら、この手段によることなく、一般私法上の債権と同様、訴えを提起し、民訴法上の強制執行の手段によってこれら債権の実現を図ることは、前示立法の趣旨に反し、公共性の強い農業共済組合の権能行使の適正を欠くものとして、許されないと認めなければならない。」として、行政上の強制執行手段がある場合には民事訴訟制度を利用することはできないとした。また、下級審の裁判例として秋田地裁昭和36年9月25日判決<sup>15</sup>では、「行政作用といい、司法作用というも、それはひとしく国家の統治作用の一面なのであるから、このような強制権能を有する行政主体自身が、司法裁判所に対し行政上の債権の確定及び強制履行を求めるため訴を提起し、訴訟制度を利用しようとすることは、屋上屋を重ねることであって、少しもその利益がないだけでなく、制度上許されないと解すべきである。換言すれば、行政主体はこの場合原告たる適格を有しないのである」として、滞納処分によって徴収することのできる公課の確認または給付を求めるため訴えを提起することは許されないとした<sup>16</sup>。

なお、行政上の義務履行確保の手段として行政上の自力救済手段が存在しな



い場合、民事上の救済手段が利用できるとしたものに大阪高裁昭和60年11月25日決定<sup>(4)</sup>が、また地方自治体が法人格否認の法理に基づいて訴訟を提起している事案として、千葉地裁平成5年3月22日判決<sup>(5)</sup>がある。

学説は、行政上の義務の履行に対して、特別の執行手段が用意されている場合には、それによるべきであるという考え方が支配しているが、特別の執行手段（行政罰は含めない）が用意されていないときには、民事執行の方法によることが可能であるというのが今日の通説となっている<sup>(6)</sup>。

これに対し、阿部泰隆教授は「民事執行は両当事者の対等性を基盤とするもので、相手方に不利益となるものではないから、自力救済と異なり、一般的に認めてさしつえないと思われる。……現行法においては、行政上の義務の履行確保について行政庁ないし行政主体が民事上の執行手段を利用することには特段の法的根拠は不要であるといってよいであろう。……租税滞納処分については民事執行を認めるのは、時効中断等特殊例外的事例に限るべきであるが、それ以外の場合は現行法下でも民事執行を認めるべきであり、その場合の原告は行政庁であるということになる<sup>(7)</sup>。」とされ<sup>(8)</sup>、村上順教授も「行政上の義務履行確保の手段として行政上の自力救済手段を利用しえない場合、民事上の救済手段が利用できることは一般に承認されてしかるべきであると考えられる<sup>(9)</sup>。」とされている。

また、国が租税債権の時効中断を目的として行う訴訟に租税債権存在確認訴訟がある。一般に、租税債権の実現については、租税債権者に自力執行権が付与されており、しかも、この自力執行による諸手続に時効中断の効力が認められているから、この訴訟を提起する訴えの利益の有無が問題となる。これについて、東京地裁昭和39年3月26日判決<sup>(10)</sup>では、租税債権について時効中断措置を全く採り得ない場合は、租税債権につき給付又は確認の民事訴訟を国の側から提起する利益があると判示している<sup>(11)</sup>。

したがって、これらの学説・裁判例から、国税徴収法によって租税債権の回収の措置が全く採り得ず、回収できないとするとかえって税の公平負担の原則を著しく阻害すると認められる場合には、法人格否認の法理を適用して、実質

的に支配する者を被告として、租税債権につき給付の民事訴訟を国の側から提起することが可能であると考えられる。

しかし、国税徴収法によって租税債権の回収の措置が全く採り得ない場合は、どのような場合を想定すればよいのか疑問である。本来の滞納者に現在執行すべき財産がなく、第二次納税義務を賦課する者もない、いわゆる執行停止の状態であればよいのであろうか。しかし、この場合、将来資力が回復することも考えられるので、租税債権の回収の措置が全く採り得ない場合には当たらないとも考えられる。そうすると、本来の納税者が死亡、解散等による納税義務の消滅の場合のみに限られることになり、実効性に乏しいことになる。仮りに、前者の執行停止状態を指すと考えても、滞納処分と異なり迅速かつ効率的な処理とは言えず、財産の保全手続についても検討を要すると思われる。

〔注〕

- (1) 最判昭41・2・23民集20巻2号320頁
- (2) 秋田地判昭36・9・25行政例集12巻1922頁
- (3) 同旨の裁判例として、福井地判昭38・7・25行政例集14巻1304頁、京都地判昭32・3・7行政例集8巻432頁がある。
- (4) 大阪高判昭60・11・25判時1189号39頁
- (5) 千葉地判平5・3・22判例自治121号51頁は、県が経営する工業用水道事業から給水を受けていた倒産会社に対し、工業用水道料金及び延滞金並びに経費負担協定に基づく経費負担金及びこれに対する遅延損害金の各債権を有する県が、倒産会社に対して各債権を請求するほか、親会社及び取締役に対しても、法人格否認の法理による責任、商法266条の3による取締役の損害賠償責任があるとして、訴訟を提起した事案である。
- (6) 薄井光明「行政上の義務履行確保」公法研究58号146頁（1996）
- (7) 阿部泰隆「行政上の義務の民事執行」自研55巻6号12頁以下（昭54）
- (8) 租税法学会編『租税徴収法の諸問題』租税15号123頁（1987）では、「行政上徴収の方法があると言っても、必ずしも明確でなかったり、便利でなかったりするとき

もあるから、民事上の徴収の方法も認めておいてよいのではないか。…租税は、公法上の問題だから、税法に書いていなければ手が出ないとなっていますが、公法と私法とをそう徹底的に分けないで、国税徴収法は特別法であり、規定が不備であれば民事執行もいける。」とする意見を述べておられる。

- (9) 村上順「判批」判時1201号176頁
- (10) 東京地判昭39・3・26下民集15巻3号639頁
- (11) 同旨の裁判例として、福岡地判昭44・2・4二次義務判例集298頁、静岡地判昭47・10・17二次義務判例集585頁、名古屋地判平6・6・28シュト391号1頁がある。

なお、岡山地判昭41・5・19行集17巻5号549頁も、同様に租税債権存在確認訴訟の訴えの利益を肯定したが、給付訴訟については、「原告は、租税債権の存在が確定される限り、その目的を達し得るのであり、裁判上請求するについても給付の訴えによる必要はなく、債権確認の訴えによるのが最も適切である」とし、消極的見解を示している。しかしこれは、時効中断のためには、債権確認の訴えによるのが最も適切であるから給付の訴えによる必要がないとただけであり、給付訴訟自体を否定したものではない。

#### 第4節 私見

ここまで、滞納処分における法人格否認の法理の適用方法及び民事訴訟による方法について検討してきたが、どの適用方法によるべきかは、今後の判例の蓄積によって判断するしかない。

また、通則法ないしは徴収法において、包括的に法人格否認の法理を適用する規定を設けるか、徴収法に新しい第二次納税義務を規定するなど、立法により滞納処分において法人格否認の法理の適用があり得ることを明確にすることが最も望ましいと思われるが、私見としては、これまでの検討を通して、滞納処分における直接差押方式による適用が可能であり最も適した方法であると考える。

したがって、現行の徴収制度では徴収不可能な事案で、一定の要件事実が認定できる場合には、一般私法上の債権者に劣後することなく積極的に適用すべきであると考えられる。

## おわりに

平成2年の商法の改正により最低資本金制度が新設され、法人格否認の法理の適用が問題となる事例が少なくなるのではないかとの説もあるが、逆に一人会社の設立が可能になったことから、本来望ましくないはずの一人会社が増加してしまい大混乱を呈し、法人格否認の法理が適用される事例が増大するとの説もある。いずれにせよ、法人格否認の法理の適用が問題となる事例がなくなるものではない。

したがって、国税の徴収の場面でも租税回避行為について、他の方法での徴収が困難な場面での新たな徴収方法として、法人格否認の法理の適用を検討すべき事案が多かれ少なかれ存在するものと思われる。その一助になればと考え研究を行ったが、何分の力不足のため十分な理論的根拠を示したとは言えないかも知れない。今後の滞納整理実務に活用していくためには、適用要件や具体的適用方法を更に研究する必要があると考える。