

# 会社分割制度と滞納整理上の諸問題

平 工 力 也

〔 研究科第 42 期 〕  
〔 研 究 員 〕

# 要 約

## 1 研究の目的

平成 12 年の商法改正により、会社分割制度が創設された。これにより、平成 9 年の合併法制の合理化、平成 11 年の株式交換・株式移転制度の導入と相次いで進められてきた組織再編のための法整備が一応に完成を見せたことになる。また、平成 18 年に施行された会社法においては、会社制度の見直しによる組織再編手続の簡素化や出資額規制の廃止といった規制緩和が行われており、今後様々な場面において組織再編制度の積極的な活用が期待されているところである。その一方、こうした法改正は、企業家のモラル低下、ペーパーカンパニーの濫立、会社設立後の活動資金不足など債権回収上の問題を惹起し、会社分割においても詐害的な会社分割を誘発するおそれがあるとの指摘がされている。

こうした事態に対応するため、租税徴収手続に関しては、分社型以外の会社分割があった場合における分割承継会社に対する連帯納付責任制度が国税通則法に創設されたものの、これだけで詐害的な会社分割のすべてに対応することができるか検討が必要である。

そこで本研究においては、今後利用の増加が予想され、組織再編の中心的な役割を担うことが期待される会社分割制度がもたらす租税徴収上の問題点と具体的な滞納整理の在り方を考察する。

## 2 研究の概要

### (1) 一般的な滞納整理とその限界

会社法では、組織再編に係る関係資料の開示手続の充実が図られていることから、官報等により滞納法人において会社分割が行われようとしている事実を把握した場合、まずは、分割契約書等の事前開示資料を精査することを通じて、会社分割による租税債権への影響を検討する必要がある。そして、滞納整理に支障を来すと判断した場合には、直ちに滞納処分を執

行することにより、早期かつ確実に租税債権の保全を図ることが重要である。また、会社分割の効力が生じた後の滞納整理に当たっては、第一義的には、会社分割によって交付を受けた分割対価資産を含めた分割会社の保有資産に対して滞納処分を執行することが原則となる。

しかし、分社型以外の会社分割が行われた場合には、会社分割と同時に剰余金の配当が行われることによって分割会社の責任財産の額が減少することになり、分社型分割が行われた場合にも、分割対価資産の価値が承継する純資産よりも実質的に低くなることもあり得るので、こうしたときには、分社型以外の会社分割と同様に分割会社の責任財産の額が減少することになる。このような場合には、分割会社の財産に徴収不足が生じ得るため、分割承継会社に対する納税義務の拡張手続等によって、租税債権の保全を図る必要がある。

## (2) 納税義務の拡張手続による滞納整理とその限界

### イ 分社型以外の会社分割があった場合における連帯納付責任の追及とその限界

分社型以外の会社分割があった場合には、租税債権者は滞納となった分割会社の租税につき、会社分割によって承継した積極財産の価額を限度として、分割承継会社に対して連帯納付責任を追及することが可能となる。この連帯納付責任は、第二次納税義務のような個別の適用要件を定めておらず、また、滞納法人との関係において補充性を有しないことから、第二次納税義務より適用となる範囲が広く、その追及の実効性は高いものと考えられる。

しかし、分割承継会社の財産が会社分割後第三者に譲渡されること等により、連帯納付責任を追及する時点で分割承継会社の総財産が連帯納付責任の限度額に満たない場合には、追及の実効性が失われることになる。また、現行の国税通則法の下では、剰余金の配当時期が会社分割の日から1日でも遅れた場合には、連帯納付責任制度の適用のない分社型分割となるので、意図的な配当時期の操作によって、連帯納付責任によ

る追及ができない事態が生じ得る。

ロ 分社型分割があった場合における第二次納税義務の追及とその限界

分社型分割があった場合において、会社分割による承継の対象が有機的一体性を有する財産をもって構成され、「事業の譲渡」に該当するときは、国税徴収法 38 条により、また、分割対価資産の価額が、承継した純資産の価額より著しく低額であるときは、国税徴収法 39 条により、それぞれ分割承継会社に対する第二次納税義務の追及を検討することになる。

しかし、国税徴収法 38 条は、場所的要件に加え、事業の譲渡の相手方が特殊関係人であることを要件としていることから、実際に同条を適用できる場面は少ないものと考えられ、また、国税徴収法 39 条は、承継した純資産の対価が著しく低額とまでいえないときには、仮に会社分割に伴う財産の移転に詐害的意図が認められる場合であっても、第二次納税義務を追及することができない。

ハ 会社法の施行に伴う制度改正により懸念される問題

会社法の施行によって、①会社分割により承継する財産の性質の変更、②会社分割における対価の柔軟化、③債務超過会社による会社分割の認容といった制度改正がされた。

まず①により、これまでの有機的一体性を有する「営業」概念から、「事業に関して有する権利義務」に変更され、承継する財産は単なる寄せ集めでも構わないとされたことから、会社分割を利用して、会社財産の切り売りが行われるおそれがある。また②により、分割承継会社の自己株式に限らず、金銭をもって会社分割の対価とすることが認められたことから、会社分割が事業の一部を現金化する手段として濫用されるおそれもある。特に所有と経営が分離されていない閉鎖的企業においては、会社財産の切り売りで得た金銭を支配株主である経営者に剰余金の配当という形で交付することによって、意図的な会社財産の処分・清算が行われるおそれがある。さらに③により、債務超過会社、特に、会社資

産を時価で評価しても、なお債務超過となる実質的債務超過会社であっても会社分割を利用して財産を散逸させることが可能となり、財産の隠匿によって徴税回避となる事態が生じ得る。

### (3) 私法上の債権者保護手続の活用

#### イ 租税債権者の会社法上の債権者保護手続による救済の可否

納税義務の拡張手続では対応できない詐害的な会社分割があった場合には、私法上の債権者保護手続による対応を検討することとなるが、その方途としては、債権者異議・会社分割無効の訴えといった会社法上の債権者保護手続のほか、詐害行為取消権・法人格否認の法理といった一般法上の債権者保護手続による追及が考えられる。この場合において、租税債権者によって会社法上の債権者保護手続を履践できるかが問題となるが、一般債権者には認められない自力執行権等の債権回収上の特権が与えられた租税債権者は、自力救済の道を歩むべきであると考えられること等から、会社分割の類型を問わず、会社法上の債権者保護手続を履践することはできないものと解される。

#### ロ 一般法上の債権者保護手続による滞納整理

会社法上の債権者保護手続を履践できる債権者が、法定期間内にその手続を行わなかった場合、会社分割を承諾したものとみなされ、その後においては、一般法上の債権者保護手続をもって自己の債権の満足を図ることはできないと解されている。その一方で、会社法上の債権者保護手続を履践できない債権者は、一般法上の債権者保護手続の行使によってしか対応することができない。従って、会社法による救済を受けられない租税債権者においては、会社分割による財産の移転に詐害性、法形式の濫用等が認められる場合には、一般法による詐害行為取消権・法人格否認の法理を適用することにより、租税債権の保全を図ることができるものと解される。なお、詐害行為取消権と法人格否認の法理のいずれもが適用できる場面にあつては、詐害行為取消権は国税通則法に規定された滞納整理手法であること、また、法人格否認の法理は実定法上の本

抛を権利濫用禁止（民法1条3項）などの一般原則に求めるものであることから、訴訟においては、詐害行為取消権を主位的に申し立て、法人格否認の法理による追及を予備的に申し立てることが妥当であると考えられる。さらに、一般法上の債権者保護手続の履践に当たっては、近時信義則による制約を加えた裁判例があることから、租税法上の保護手続との関係においても、信義則による制約が加わる可能性があることに留意する必要がある。

#### ハ 違法な剰余金の配当があった場合の滞納整理

会社法463条2項は、分配可能額を超える違法な剰余金の配当があった場合、会社債権者は金銭等の交付を受けた株主に対し、交付を受けた金銭等に相当する金額について、当該会社に対して有する債権額の範囲内において、自己に支払わせることができるとして、債権者代位権の特則を定めている。従って、滞納法人において連帯納付責任の回避を目的として剰余金の配当時期の操作が行われた場合や会社分割と同時に株式以外の財産をもって剰余金の配当が行われた場合で、かつ、分割会社の分配可能額を超える違法な配当が行われたときは、租税債権者は、配当を受領した株主に対し、その支払いを求めることができるものと解される。

#### ニ 会社分割の無効判決が確定した場合の滞納整理

会社分割を無効とする判決が確定した場合、会社分割後に生じた分割承継会社の債務の取扱いについては、会社法843条によって分割会社との連帯債務となることが規定されているが、租税債務の取扱いについては、租税法上の個別規定がないため、分割承継会社が滞納している場合における租税債務の帰趨が問題となる。この点、租税債務は公法上の債務であり、特定の担税力がある納税義務者の個別性が強調されるものであることから、租税法の個別規定がない場合には、第三者にこれを承継させることはできないとも考えられる。しかし、租税法関係は私的取引法を前提とし、これを基礎として解釈すべきものであり、会社法838

条において、会社分割の無効判決は、第三者に対しても効力が及ぶ（対世効）ものとされている以上、また、租税債権がたまたま公法上のものであることが、一般の私債権者より不利益な取扱いを受ける理由とはならないことから、会社分割が無効とされた後の分割承継会社の租税債務については、私法上の債務と同様に分割会社に対する連帯納付責任を追及すること等ができるものと解される。

### 3 結論

経済界からの強い要請より、会社法の下では会社分割をはじめとする組織再編手続の簡素化が図られた。その反面、会社債権者の立場では、債権者保護手続が脆弱になったとの指摘を払拭できない。こうした状況の下、詐欺的な会社分割にも対応しなければならない租税債権者としては、開示手続の充実が図られた関係資料を基に会社分割の内容を事前に精査することを通じて、詐欺的な会社分割が及ぼす弊害を未然に抑止することが必要となってくる。

そして、会社分割の効力が生じた後の具体的な滞納整理に当たっては、分割会社の保有資産に対する滞納処分に加え、分割承継会社に対する連帯納付責任、第二次納税義務といった納税義務の拡張手続による滞納整理を検討するとともに、納税義務の拡張手続だけでは対応できない詐欺的な会社分割があった場合においては、詐害行為取消権等、私法上の債権者保護手続を活用することによって、効果的な滞納整理を進めていくことが必要である。

## 目 次

はじめに	522
1 研究の背景	522
2 研究目的とその方法	523
第1章 会社分割制度の概要	526
1 会社分割制度の意義	526
2 会社分割の種類	527
3 会社分割の手続	529
4 会社分割の会計処理	537
5 会社分割のメリット	538
6 会社法における新制度	541
7 会社分割の利用状況	545
8 会社分割の無効	546
第2章 租税法に基づく滞納整理とその限界	551
第1節 一般的な滞納整理とその限界	551
1 開示資料の活用	551
2 分割会社の保有資産に対する滞納処分とその限界	552
第2節 納税義務の拡張手続等の概要	554
1 連帯納付責任	554
2 第二次納税義務	557
3 担保権付財産が譲渡された場合における徴収	567
4 滞納処分免脱罪	569
第3節 納税義務の拡張手続による滞納整理とその限界	570
1 分社型以外の会社分割があった場合における連帯納付責任の 追及とその限界	570
2 分社型分割があった場合における第二次納税義務の追及と その限界	571



第4節	会社法の施行に伴う制度改正により懸念される問題	572
1	出資規制（最低資本金制度）の廃止に伴う問題	572
2	会社分割により承継する財産の性質の変更に伴う問題	574
3	組織再編における対価の柔軟化に伴う問題	575
4	債務超過会社が行う組織再編行為の認容に伴う問題	576
5	評価手続の適正性に伴う問題	578
第5節	私法上の債権者保護手続による滞納整理の必要性	579
第3章	私法上の債権者保護手続による滞納整理	580
第1節	私法上の債権者保護手続の活用	580
1	一般法上の債権者保護手続の概要()	580
2	会社法と一般法の各債権者保護手続のすみ分け	584
3	一般法上の債権者保護手続を履践する上での留意点	589
第2節	その他の滞納整理手法	593
1	違法な剰余金配当があった場合の滞納整理手法	593
2	会社分割を無効とする判決が確定した場合の滞納整理手法	595
第4章	その他の組織再編行為が行われた場合の滞納整理	605
1	国税徴収法 38 条の適用上の問題	606
2	国税徴収法 38 条の立法過程	606
3	会社法の「事業譲渡」と国税徴収法の「事業の譲渡」との比較	608
4	国税徴収法 38 条の「事業の譲渡」の解釈	611
5	その他の手法で事業の承継があった場合の 国税徴収法 38 条の適用	611
6	「事業の譲渡」を認定する上での留意点	613
7	新制度創設のために提言	615
	むすびにかえて	618

## はじめに

### 1 研究の背景

バブル経済崩壊後の長引く構造的な不況と、それと並行するようにして進められる急速な国際化の中、企業はその生き残りをかけ、あるいは、国際的な競争力を強化するため、従来の枠組みを超えた新たな企業結合ないし効率的な組織再編を模索する動きを活発化させている。

このような社会経済情勢の下、政府は会社組織の基本法である商法等の見直しを行い、平成9年には合併法制の合理化、平成11年には持株会社創設のための株式交換・株式移転制度の創設、そして、平成12年には、会社分割法制の創設を内容とする「商法等の一部改正に関する法律」及び「商法等の一部を改正する法律の施行に伴う関係法律の整備に関する法律」を施行し、組織再編全般に渡るきめ細かい手当てを行った。

従来、会社分割に関しては特別の法規定が存在しなかったことから、会社を分割するためには、商法上営業譲渡、財産引受、事後設立等の方法によるかなければならなかった。しかし、これらの方法による場合、原則として裁判所の選任する検査役の調査が必要となり（改正前商法173条1項、246条2項、280条の8第1項）、それに伴う相当の時間と費用が必要とされ、また、いずれの方法による場合でも、分割する会社が負担する債務を免責的に承継するためには、債権者の個別の同意を得る必要があり、とりわけ労働契約の移転については労働者の同意が必要とされていることから、迅速かつ効率的な組織再編の実施に支障が生じていた。さらには、事業を譲り受ける会社において、譲渡対価として資金（現金）を準備しなければならず、資金調達の必要性という意味においても、柔軟に会社を分割する場合の弊害となっていた。

そこで、平成12年の商法改正においては、こうした問題を解消し、これまでの会社分割に関する法の空白を埋めるところにその目的を置いた上、迅速かつ効率的な組織再編の実現を可能とする会社分割制度が明文をもって規定

されることになった。

その後、平成 18 年 5 月には、散在していた様々な会社制度の見直しが行われ、これらを統合する形で会社法が施行された。この会社法では、我が国の経済社会において会社が果たすべき役割の重要性に鑑み、その利用者の視点に立った規律の見直しが行われるとともに、経営の機動性及び柔軟性の向上、経営の健全性の確保といった観点から会社分割制度を含めた会社組織に係る様々な制度が抜本的かつ体系的に改正された。また、企業の多様なニーズに対応できるという趣旨を踏まえ、各会社においてそれぞれの実情に即した適切な管理運営の在り方を選択することができるような措置が講じられた。

## 2 研究目的とその方法

今後において、会社分割制度を中心とする組織再編法制を活用した有効な組織再編と法的倒産手続をはじめ様々な場面における同制度の積極的な活用が期待される。その一方、これに対応する租税徴収手続に関しては、会社分割制度の導入に伴い、国税通則法の改正により、分社型以外の会社分割があった場合における連帯納付責任の規定（国税通則法 9 条の 2）が創設されたものの、分社型の会社分割があった場合や、会社分割後にその会社分割を無効とする判決が確定した場合等、会社分割のあらゆる局面に対応した徴収方途に関する規定がないため、租税債権が確保できないケースが生ずるおそれがある。こうしたことから、今後利用の増加が予想される会社分割制度に対処するための具体的な滞納整理手法を検討する必要がある。

また、昭和 34 年に行われた国税徴収法の全文改正から既に半世紀近くが経過していることから、この間の我が国における経済社会の著しい変化を踏まえた上、あらゆる形態で行われる企業の事業活動を起因として発生する滞納事案に対して、効果的に対応できる体制を構築するためには、国税徴収法が直面している現実的な問題を再確認するとともに、法的な課題を引き出し、立法論を含めた議論を展開する必要がある。

そこで、本稿では、「会社分割制度と滞納整理上の諸問題」という包括的な

課題の下に、組織再編の中心的な役割を担うことが期待される会社分割制度がもたらす租税徴収上の問題点とその具体的な対応策を検証し、会社分割があった場合における滞納整理の在り方について、これを構築することを目的として研究を行うこととする。

なお、研究に当たっては、次のような点に留意して検討を進めることとする。

第1に、会社分割をはじめとする組織再編制度の意義、その内容及び目的等を明らかにした上で、主要な論点の抽出を行うこととするが、その際、新しく施行された会社法の規定を十分理解した上、会社分割を中心とする組織再編行為が行われた場合の現実的な問題点の検証を行う。

第2に、経済社会の発達に伴い、極めて多様な形態・方式による租税徴収の回避行為が行われるおそれがあることを念頭に、滞納整理の在り方を検証するに当たっては、取引の経済的実態に着目し、租税徴収の公平性・中立性が保たれた考察を行う。

第3に、租税法関係においては、法的安定性ないし予測可能性の要請と公平負担の要請とをどのように両立させるかが問題となることから、租税債権の積極的な確保を強調するが余り、考察の結果が納税者の権利を不当に害するものとならないようにする。

第4に、今後における租税徴収法制の在り方を十分に意識の上、国税徴収法の基本理念である「租税徴収の確保」、「租税徴収の合理化」及び「私法秩序との調整」を基調とした考察を行う。

そして、本稿では、以上のような問題点について、次のような構成によりその研究を行うこととする。

まず、第1章では、会社分割制度の概要について考察を行い、第2章では、会社分割があった場合の租税法に基づく滞納整理とその限界について考察する。そして、第3章では、租税債権者を害することになる会社分割があった場合における滞納整理の在り方を、私法上の債権者保護手続の適用問題を通じて検証する。さらに、第4章では、その他の組織再編行為が行われた場合

の滞納整理の在り方について検証を行い、そして最後に結びとして、本稿を総括することとする。

## 第1章 会社分割制度の概要

平成12年の商法改正により、会社分割制度が創設された。これにより、平成9年の合併法制の簡素化・合理化、平成11年の株式交換・株式移転制度の導入と相次いで進められてきた組織再編のための法整備が一応に完成を見せたことになる。

これら一連の法整備は、企業が経営の効率化を図り、また、企業統治の実効性を高めるため、当該企業、あるいはグループ企業間の組織再編を容易にすることを目的とするものである。変化する経済環境に柔軟な対応をして、激化する競争社会に勝ち残るためには、必要に応じその時々々の環境に適合する企業組織の改変を迅速に行うことが要請され、そのための法整備も整っていなければならない。会社分割制度の導入は、このような要請に基づき、段階的に進められてきた組織再編のための法整備の総仕上げといえる。

そこで本章では、組織再編の中心的役割を担うことが期待される会社分割制度の概要について考察を行うこととする。

### 1 会社分割制度の意義

会社分割とは、株式会社又は合同会社が「事業に関して有する権利義務」の全部又は一部を、会社分割によって新たに設立する会社又は既存の他の会社に承継させ、法律上独立した二つ以上の会社を創設する組織法上の行為をいう<sup>(1)</sup>。

この場合において、会社分割により会社の分割を行う会社を「分割会社」、分割会社から事業に関して有する権利義務を承継する会社を「分割承継会社」

---

(1) 会社分割制度に関して、江頭憲治郎『株式会社法』789頁（有斐閣、2006）、同『株式会社法・有限会社法〔第4版〕』746頁（有斐閣、2005）、神田秀樹『会社法〔第8版〕』311頁（弘文堂、2006）、弥永真生『リーガルマインド会社法〔第10版〕』391頁（有斐閣、2006）、龍田節『会社法〔第10版〕』424頁（有斐閣、2005）、宮島司『新会社法エッセンス〔第2版〕』419頁（弘文堂、2006）参照。なお、会社分割により権利義務を承継する会社は、株式会社、持分会社のいずれかも問わない。

といい、会社分割の対価として分割会社が分割承継会社から交付を受ける資産を「分割対価資産」という。

## 2 会社分割の種類

### (1) 吸収分割と新設分割

改正前商法の下では、会社分割を吸収分割と新設分割とに分けて定義していたが、会社法においても基本的に改正前商法を引き継ぎ、会社分割に関する定義として、吸収分割と新設分割とに分類してこれを規定している(会社法2条29号、30号)。

新設分割は既存の1社による組織法的な単独行為、あるいは2社以上による組織法的な契約であるの対し、吸収分割は既存の複数会社間の組織法的な契約である<sup>(2)</sup>。

吸収分割は、持株会社の下にある複数の子会社の重複する部門を各子会社に集中させることにより組織の再編成を実現するため、また、新設分割は、複数の営業部門を有する会社が、各営業部門を独立した会社により経営の効率性を向上させるために利用されることが見込まれている。

### (2) 物的分割と人的分割

改正前商法の下では、会社分割に際して分割承継会社が発行する株式又は新株の割当てを誰が受けるかにより、会社分割を物的分割と人的分割とに区別していた。この場合、分割会社自体が株式の割当てを受ける類型を物的分割といい、分割会社の株主が直接株式の割当てを受け、株主段階まで分割を行う類型を人的分割という。

しかし、人的分割については、実質的には、物的分割と剰余金の配当等とが合わせて行われるという性質を有するものであることから、会社法では人的分割を廃止することとした上で、同様の効果をもたらす手続として、

---

(2) 宮島司「企業組織再編」法学セミナー613号31頁(2006)参照。

株式を直接株主に交付するのではなく、いったん分割会社へ交付した後、剰余金の配当として株主に交付する「物的分割＋剰余金（現物）の配当」、又はいったん分割会社へ交付した後、分割会社の株主が有する全部取得条項付種類株式<sup>(3)</sup>を会社が取得し、その対価として分割承継会社等の株式を交付する「物的分割＋全部取得条項付種類株式の取得」という形で整理をしている（会社法 758 条 8 号イ・ロ、760 条 7 号イ・ロ）<sup>(4)</sup>。

なお、分割承継会社から取得した株式を剰余金の配当として分割会社の株主に交付する場合には、財源規制を課さないこととし（会社法 792 条、812 条）、改正前商法の実質を維持している<sup>(5)</sup>。

### （3）分社型分割と分割型分割

分社型分割と分割型分割とは、上記（2）の物的分割・人的分割に対応する法人税法上の定義である。会社法では人的分割の廃止に伴い、会社分割は物的分割のみに整理されたが、法人税法においては、元々分割型分割は分割対価資産を間接的に分割会社の株主に交付するものとして考えられていたため、平成 18 年度税制改正により法人税法における定義を次のように変更している。

#### イ 分社型分割（法人税法 2 条 12 号の 10）

- 
- (3) 全部取得条項付種類株式とは、株主総会の特別決議によりその種類の株式の全部を強制的に取得することができるという内容の種類株式をいう（会社法 108 条 1 項 7 号及び 2 項 7 号、171 条ないし 173 条参照）。
- (4) 会社法下では、すべての会社分割が「物的分割」として整理されることとなるため、「物的分割」という用語を単独で使用する事自体、あまり意味があるとは考えられないが、講学上の解釈として、改正前商法下における人的分割について、会社法における取扱いを理解するため、便宜的に「物的分割＋剰余金の配当」等と説明することが理解し易いことから、会社法関係の文献で「物的分割」という用語が使用されているものと考えられる。
- (5) この場合、分配可能額の制限がないのは、分割承継会社の株式（吸収分割前から分割会社が有するものを除く。）のみを分配する場合、又は分割会社の株主に交付する吸収分割の対価の合計額のうち分割承継会社の株式以外の対価の合計額が 5% 未満である場合（会社法施行規則 178 条）だけであり、それ以外の場合には分配可能額の制限を受けることに留意する必要がある。



分割により分割法人が交付を受ける分割対価資産がその分割の日において当該分割法人の株主等に交付されない場合の当該分割をいう。

ロ 分割型分割（法人税法2条12号の9）

分割により分割法人が交付を受ける分割承継法人の分割対価資産のすべてがその分割の日において当該分割法人の株主等に交付される場合の当該分割をいう。

（4）共同分割

複数の会社が分割会社として新たに設立する会社に事業に関して有する権利義務を承継させる会社分割の形態を共同新設分割といい、既存の会社に承継させる会社分割の形態を共同吸収分割という。

共同新設分割については、会社法上明文で規定されており、これを行う場合には、各当事会社は共同して後述の新設分割計画を作成する必要がある（会社法762条2項）。一方、共同吸収分割については改正前商法と同様に明文規定がないが、既存会社の権利義務が承継される点において同一である吸収合併についても、解釈上当然に複数の消滅会社が共同してこれを行うことが認められており、会社分割においてもこれを排除する趣旨ではないと解されている<sup>(6)</sup>ことから、複数の会社が共同して吸収分割を行うことも可能である。

### 3 会社分割の手続

（1）分割契約の締結・分割計画の作成（会社法757条、762条）

吸収分割では、まず、分割会社と分割承継会社との間で吸収分割契約が締結され、吸収分割契約書が作成される。吸収分割契約は、取締役会設置会社においては、取締役会の決議を経て、株主総会の特別決議による承認を停止条件として代表取締役により締結される。吸収分割契約で定める事項は法定されている（会社法758条、760条）が、法定事項以外の事項で

---

(6) 原田晃治「会社分割制度の創設について（上）」旬刊商事法務1563号11頁（2000）参照。

あっても、会社分割の本質又は強行法規に反しない限り、吸収分割契約書でこれを定めることができる。

また、新設分割では、吸収分割における分割契約書に代わるものとして、分割会社において新設分割計画書が作成される。吸収分割同様に、取締役会設置会社においては、取締役会の決議を経て、代表取締役がこれを作成することになる。新設分割計画も、記載事項は法定されている（会社法 763 条、765 条）が、法定事項以外の事項も、会社分割の本質又は強行法規に反しない限り、新設分割計画書でこれを定めることができる。

(2) 分割契約・分割計画に関する書面等の備置・閲覧（会社法 782 条、794 条、803 条）

吸収分割の場合、吸収合併契約等備置開始日（会社法 794 条 2 項）から会社分割の効力発生日後 6 ヶ月を経過する日まで、また、新設分割の場合には、新設合併契約等備置開始日（会社法 803 条 2 項）から設立会社の成立の日（設立登記の日）後 6 ヶ月を経過する日まで、それぞれ吸収分割契約書又は新設分割計画書の内容その他の法務省令で定める事項（会社法施行規則 183 条、192 条、205 条）を記載・記録した書面・電磁的記録を分割会社（及び吸収分割の場合には分割承継会社）の本店に備え置く必要がある。

(3) 会社分割の承認決議

イ 通常の手続

吸収分割の場合、各当事会社は株主総会の特別決議によって効力発生の前日までに吸収分割契約の承認を受けなければならない（会社法 783 条 1 項、795 条 1 項、309 条 2 項 12 号）、新設分割の場合においても、分割会社は株主総会の特別決議によって効力発生の前日までに新設分割計画の承認を受けなければならない（会社法 804 条 1 項、309 条 2 項 12 号）。

ロ 簡易組織再編行為

簡易組織再編行為とは、存続株式会社等における株主総会決議が不要な組織再編行為をいう。これは、経営資源の選択・集中による効率的な

経営が求められる状況下で、既存株主に与える影響が軽微な場合に組織再編行為における株主総会決議を不要とする制度であり、会社法の施行に伴いその適用基準が緩和されたものである。

(イ) 分割会社における簡易組織再編行為

分割承継会社に承継させる資産の帳簿価額の合計額が分割会社の総資産額（会社法施行規則 187 条、207 条）の 5 分の 1（これを下回る割合を定款で定めた場合には、その割合）を超えない場合、分割会社における株主総会決議が不要となる（会社法 784 条 3 項、805 条）。

(ロ) 分割承継会社における簡易組織再編行為

①分割会社に対して交付する分割承継会社の株式の数に一株当たりの純資産額を乗じた額、②分割会社に対して交付する分割承継会社の社債、新株予約権又は新株予約権付社債の帳簿価額の合計額及び③分割会社に対して交付する分割承継会社株式等以外の財産の合計額の総計が、分割承継会社の純資産額（会社法施行規則 196 条）の 5 分の 1（これを下回る割合を定款で定めた場合には、その割合）を超えない場合、分割承継会社における株主総会決議が不要となる（会社法 796 条 3 項）<sup>(7)</sup>。

ハ 略式組織再編行為

略式組織再編行為とは、ある株式会社（以下「特別支配会社」という。）が他の株式会社（以下「被支配会社」という。）の総株主の議決権の 10 分の 9 以上（これを上回る割合を定款で定めた場合には、その割合）を保有している場合において、被支配会社と特別支配会社との間で行う組織再編行為をいう。

この制度は、会社法において新たに創設されたものであり、会社分割においても、特別支配会社と被支配会社との間で吸収分割を行う場合、

---

(7) 分割差損が生ずる場合、又は分割対価が分割承継会社の譲渡制限株式であって分割承継会社が公開会社でない場合には、株主総会手続を省略することはできない（同条項但書参照）。

被支配会社における株主総会決議が不要となる（会社法 784 条 1 項、796 条 1 項）<sup>(8)</sup>。

#### （４）株主保護手続

##### イ 会社分割をする旨等の通知・公告

吸収分割の場合、株主に差止めの機会と株式の買取請求を行う機会を与えるため、効力発生日の 20 日前までに、分割会社・分割承継会社それぞれの株主に対し、吸収分割をする旨並びに分割会社・承継会社の商号及び住所を通知しなければならない（会社法 785 条 3 項、797 条 3 項）。また、新設分割の場合にも、簡易組織再編行為に該当する場合を除き、分割会社は、株主総会の承認決議の日から 2 週間以内に同様の通知を行わなければならない（会社法 806 条 3 項）。

なお、これらの通知は、公告をもってこれに代えることができる（会社法 785 条 4 項、797 条 4 項、806 条 4 項）<sup>(9)</sup>。

##### ロ 反対株主に対する対応

資本多数決の原則と取締役・執行役の経営判断とを前提としつつ、会社分割に反対する少数派株主には、その投下資本回収の途を確保して経済的救済を与えるため、自己の有する株式について、公正な価格による株式買取請求権が認められている（会社法 785 条 1 項、797 条 1 項、806 条 1 項）。

会社分割は、会社の在り方に大きな変化をもたらすものであり、分割当事会社の株主は分割契約又は分割計画の内容、相手方会社の財産状況等によっては不利益を受ける可能性があるため、株主保護の観点からこのような制度が認められている。この場合、株式買取請求権を行使するに当たっては、会社分割に反対する理由は問われない。

---

(8) 分割対価が分割承継会社の譲渡制限株式であって分割承継会社が公開会社でない場合には、株主総会手続を省略することはできない（同条項但書参照）。

(9) 吸収分割においては、公開会社であるか、株主総会の決議により吸収分割契約が承認された場合に限られる。

## (5) 債権者保護手続

### イ 趣旨

近時創設された組織再編法制の中でも、会社分割法制における債権者保護手続は極めて重要な意味を有する。この点、株式交換・株式移転においては、債務者たる会社の法人格に変動がなく、会社財産の承継・移転が行われるものでもないことから、債権者にとって債権回収の可能性に変化はなく、債権者保護の必要性は低いものと考えられている。また、合併においても、債務者たる会社の法人格が合一化され、消滅会社の権利・義務は原則としてそのまま存続会社又は新設会社に包括的に承継されてしまうため、その範囲での債権者保護手続を用意すれば足りるものと解されている。

これに対し、会社分割においては当事会社双方の法人格が存続するため、分割会社の事業に関して有する権利・義務が分割承継会社に移転することにより、分割会社の責任財産に大きな変動が生じ、さらに分割会社の債務については債権者の個別の同意を得ないで分割承継会社に免責的に承継されることになるため、債権者保護手続が特に周到になされなければならない。

そこで法は、会社分割を行う場合において、その内容についてこれを開示した上、債権者に異議を述べる機会を与えるとともに、異議を述べた債権者に対しては弁済等を行うことにより、債権者の保護を図ることとしている。

### ロ 対象となる債権者

会社法は、会社分割に係る当事会社の債権者のうち、①分割会社の債権者であって、会社分割後の分割会社に債務の履行を請求できなくなる債権者（会社法 789 条 1 項 2 号、810 条 1 項 2 号）、②分割会社が会社分割当日に分割承継会社の株式のみを株主に配当する場合の分割会社の債権者（会社法 789 条 1 項 2 号・810 条 1 項 2 号の各括弧書及び 758 条 8 号ロ・763 条 12 号ロの各括弧書）及び③吸収分割の場合における分割

承継会社の債権者（会社法 799 条 1 項 2 号）についてのみ、債権者保護  
手続を用意している。

#### ハ 手続

会社分割の当事会社は、債権者に対して、①分割する旨、②他の当事  
会社の商号及び住所、③すべての当事会社の計算書類等（会社法施行規  
則 188 条、199 条、208 条）④異議がある場合に一定期間（1 ヶ月以上）  
内にこれを述べる旨を官報に公告し、かつ知っている債権者には個別に  
催告しなければならない（会社法 789 条 2 項、799 条 2 項、810 条 2 項）。  
ただし、定款に公告方法として日刊新聞紙による公告又は電子公告が定  
められている場合において、官報公告に加えて、そのいずれかの方法に  
より公告をしたときは、分割会社の不法行為債権者を除き、知っている  
債権者に対する個別催告は不要となる（会社法 789 条 3 項、799 条 3 項、  
810 条 3 項）。この場合において、期間内に異議を述べなかった債権者に  
ついては会社分割を承認したものとみなされる（会社法 789 条 4 項、799  
条 4 項、810 条 4 項）。

異議の申述期間内に異議を述べた債権者に対しては、弁済をする<sup>(10)</sup>  
か、相当の担保を立てるか、あるいは債権者に弁済を受けさせる目的で  
信託会社に相当の財産を信託しなければならない。もともと、会社分割  
をしても債権者を害するおそれがない場合には、上記のような弁済等の  
措置を採る必要はないが、この場合の債権者を害するおそれがあるかど  
うかについては、分割当事会社がこれを立証しなければならない。

なお、異議を述べた債権者に対して弁済等の措置を採らなかった場合  
には、会社分割無効事由になることがあり得る<sup>(11)</sup>。

また、個別催告を受けなかった債権者については、分割契約書・分割

---

(10) 期限の到来していない債権については、弁済を強制することができず、担保提供・  
信託設定のみを要求することになる。

(11) 原田晃治「会社分割法制の創設について（中）」旬刊商事法務 1565 号 16 頁（2000）  
参照。

計画書で分割会社又は分割承継会社のいずれか一方にしか債務の履行を請求できないとされている場合であっても、請求できないとされた分割会社又は分割承継会社に対して債務の履行を請求することができる。この場合、請求できないとされた会社が分割会社であるときには、会社分割の効力発生日の財産額を限度として、分割承継会社であるときには、承継した財産額を限度として、弁済の責任を負い（会社法 759 条 2 項及び 3 項、764 条 2 項及び 3 項）、分割当事会社が負担する債務は、その限度で重畳の債務引受けとなる。

#### (6) 労働者保護手続

分割会社は、会社分割によって承継される事業に主として従事する労働者、それ以外の労働者で会社分割によって分割承継会社に承継される者及び労働組合に対し、これらの労働者に係る労働契約又は労働協約を承継する旨が分割契約書又は分割計画書中に記載されているか等を書面で通知しなければならない（会社の分割に伴う労働契約の承継等に関する法律（以下「労働承継法」という。）2 条）。会社分割制度の創設と一体となって成立したこの労働承継法は、会社分割に伴う労働者の保護を適切に規律することを目的として制定されたものである。

また、承継対象の事業に主として従事している労働者に係る労働契約が分割契約書又は分割計画書に記載されなかった場合には、当該労働者は異議を述べることができ、異議を述べたときは、その労働契約は、分割承継会社に承継されることになる（労働承継法 4 条）。

なお、労働承継法 2 条の「事業」の語については、同法が会社分割に伴う労働契約の承継により労働者が不当に差別的な取扱いを受けないことを保障する目的で制定されたものであることに鑑み、会社法の「事業に関して有する権利義務」と同義であると解されている<sup>(12)</sup>。従って、有機的一体性のない財産を会社分割により承継しようとする場合であっても、分割当

---

(12) 葉玉匡美『新・会社法 100 問』388 頁（ダイヤモンド社、2005）参照。

事会社は労働承継法の適用を受けることになる。

## (7) 会社分割の効力

### イ 分割の登記

会社分割があった場合は、本店の所在地においては2週間以内に、支店の所在地においては3週間以内に、分割会社に関する変更登記と会社分割によって新設される会社に関する設立登記をしなければならない（会社法911条、923条、924条）。また、吸収分割においては、分割会社のみならず、分割承継会社についても変更登記を行う必要がある。

なお、新設分割は新設会社の成立の日（設立登記の日）に効力が生ずるが、吸収分割の場合には、分割契約で定めた効力発生日に会社分割の効力が発生する（会社法759条1項）ことから、必ずしも効力発生日が登記日と一致するとは限らない。

また、根抵当権者又は債務者に会社分割があった場合には、元本確定前の根抵当権について、その担保する範囲などが明文で規定されている（民法398条の10）。

### ロ 会社分割の効力の発生

吸収分割の場合、債権者保護手続を了していないとき又は吸収分割を中止したときを除き、分割承継会社は、吸収分割契約で定められた会社分割の効力発生日（会社法758条7項、760条6項）に吸収分割契約の定めに従い、分割会社の権利義務を承継し（会社法759条1項6項、761条1項6項）、分割会社は、金銭その他の財産のみがその対価として交付される場合を除き、分割承継会社の株主又は社員となる（会社法759条4項1号、761条4項）。

また、新設分割の場合には、設立される会社は、その成立の日に新設分割計画の定めに従い、分割会社の権利義務を承継し（会社法764条1項、766条1項）、分割会社は、株式・社債以外の財産がその対価として交付される場合を除き、設立される会社の株主又は社員となる（会社法764条4項、766条4項）。



#### ハ 会社分割の事後開示

分割当事会社は、吸収分割の場合には効力発生日後、新設分割の場合にはその成立の日後、それぞれ遅延なく法務省令で定める事項（会社法施行規則 189 条、192 条、201 条、212 条）を記載・記録した書面又は電磁的記録を作成し、6 ヶ月間本店に備え置かなければならず、株主、会社債権者その他の利害関係人はその閲覧・交付請求等を行うことができる（会社法 791 条、811 条）。

### 4 会社分割の会計処理

会社分割により分割承継会社が分割会社から資産・負債を承継する場合の会計処理は、①会社分割の前後を通じて会社分割の対象である事業に対する支配が継続する場合（単独新設分割、企業グループ内再編のための吸収分割、実質が買収でなく共同事業を営むための吸収分割・共同新設分割等）には、分割会社の帳簿価額がそのまま引き継がれる方法（持分プーリング法）により、②会社分割の対象である事業に対する支配の移転がある場合（企業グループ外の会社が分割承継会社となる吸収分割、取得者を識別できる共同新設分割等）には、売買による取得がなされたのと同様に承継時点（会社分割の効力が生じた日）の時価での再評価がなされる方法（パーチェス法）により行われることになる<sup>(13)</sup>。

---

(13) 江頭（2006）・前掲注(1)、794 頁参照。

会計処理を行う場合において同時に問題となるのが、いわゆる承継資産の「時価」の算定である。会社分割による承継の対象が有機的・組織的の一体として機能する事業をもって構成されている場合、その販売力、ノウハウ、人材資源といった無形資産をどのように評価に反映させるかが問題となるのである。いわゆる事業価値の評価については、一般的には、費用性・市場性・収益性の各観点から価格アプローチを行うことになるが、各評価方式に一長一短があるため、具体的にどのようなケースにおいて、どの評価手法が最も適した手法であるかが確立されていない状況にある。また、各手法を併用することにより、価格を算定する方法も考えられるが、それぞれの手法で求められた価格をどのようにウエイト付けするかについても明確な基準がない。こうしたことから、会社分割により承継される権利義務についてその時価の算定を試みる場合においては、評価上相当の困難を伴うことが予想される。

## 5 会社分割のメリット

### (1) 事業に関して有する権利義務の包括承継が可能となること。

会社分割においては、権利義務や契約上の地位が、相手方債権者や契約当事者の同意を得ることなく、法律上当然に承継されることになる。この点、会社分割制度の創設前において、事業を移転するべく事業譲渡等を行う場合には、個別の債権者なり契約当事者の同意を得ることが必要であった。会社分割制度は、分割契約書ないし分割計画書の記載に従って、事業に関して有する権利義務を分割承継会社に包括承継させることが可能であるから、事業の再編成に関して機動的な手法となり得る。

なお、権利の移転に関して対抗要件の具備が必要とされるものについては、包括承継であるからといって対抗要件の具備が免除されるわけではなく、対抗要件の具備のために登記・登録等を要する場合にはこれを了する必要がある。また、移転される資産の中に含まれる債権については、債権譲渡登記で代用できる第三者対抗要件のみならず、債務者対抗要件も必要であると解されている<sup>(14)</sup>ので、対抗要件を完全に具備するためには、債務者への個別通知ないし同意が必要となる。

### (2) 人的な面での（株主段階までの）分割の実施が可能となること。

平成12年改正前商法の下では、会社設立と現物出資等を組み合わせることにより、会社の分割を行うことは可能であったが、あくまでそれは、会

この点、徴収面の問題だけでなく、移転価格税制における独立企業間価格の算出等、課税面においても同様の問題が提起されていることから、承継する権利義務の時価の妥当性に関する判断については、以下本稿において研究対象とせず、その後の研究者の研究に譲ることとしたい。

なお、営利企業の金銭的評価に関して、江頭（2006）・前掲注(1) 13頁、取引相場のない株式の評価に関して、江頭憲治郎「取引相場のない株式の評価」法学協会100周年記念論文集第3巻『民事法』474頁（法学協会、1983）及び品川芳宣「ゴーイング・コンサーンである会社の取引相場のない株式の評価—租税法の視点」税研20巻3号13頁（2004）参照。

(14) 武井一浩「会社分割と営業譲渡の実務的観点からの比較（上）」旬刊商事法務1590号16頁（2001）参照。

社そのものの物的な側面での分割のみを意味し、株主段階までの分割を行うことは可能でなかった。

これを可能とする唯一の方法として考えられたのは、米国型の間接分割方式、すなわちいったん子会社を設立し営業を移転した後に、当該子会社株式を分割会社の株主に分配する方式であるが、この方式は、利益配当に関する商法の解釈問題、すなわち、現物配当の可否に関する問題があったことにより、その実行が現実的には困難な状況にあった<sup>(15)</sup>。

平成12年改正商法で創設された会社分割制度においては、いわゆる欧州型の直接分割方式を範として、分割承継会社の株式を直接分割会社の株主に交付することにより、人的面での分割（株主段階までの分割）を行うことが可能となった。

### (3) 過去の実績の引継ぎが可能となること。

事業譲渡の場合、譲渡会社の利益積立金額を譲受会社へ引き継ぐことは許容されていないが、会社分割においては、分社型分割を除き、税務上適格分割に該当する場合には、分割会社の利益積立金額を分割承継会社が引き継いで計上することが可能となった（法人税法施行令9条1項9号）。

また、各個別の根拠法によっては、移転される営業に係る免許・許認可の承継も可能とされている<sup>(16)</sup>。

### (4) 課税繰延措置が認められること。

会社分割制度の導入に伴って、平成13年度税制改正において法人税法の

---

(15) 改正前商法の下、金銭以外の現物をもって利益配当すること（現物配当）について、これを可能とする非常に有力な説（江頭（2005）・前掲注(1) 555頁参照）が唱えられていたが、学説の多数はこれを否定するものであり、多くの異論があることから、一般的には採用できない見解である。

(16) 会社分割による行政法上の地位（許認可）の承継に当たっては、届出不要で承継できるもの（保険業、信託業等）、分割当事会社により行政官庁に対して一定の届出が必要なもの（飲食店営業、理美容業、浴場業、証券業等）、承認が必要なもの（電気事業、運送業等）、会社分割自体の許可が必要なもの（一般廃棄物処理業、銀行業等）、承継を全く認めないもの（建設業）がある（後藤孝典『債務超過・M&Aにも最適な会社分割』34頁（かんき出版、2005）参照）。

抜本改正が行われた。いわゆる企業組織再編税制の導入であり、同制度による課税の繰延措置は、会社分割制度を利用するに当たり、最大のメリットとなるものである。

税務上の観点から、まず重要な考慮事項となるのが、移転させる事業を構成する資産に含み損益がある場合の税務処理である。

まず、事業譲渡の場合には、単純に時価取引として取り扱われるため、含み益のある資産については譲渡益が譲渡会社の益金に算入され、含み損のある資産については譲渡損が譲渡会社の損金に算入されるのが原則である<sup>(17)</sup>。これに対して、会社分割の場合、税制適格要件を満たしている場合（適格分割に該当する場合）には、移転する資産・負債の分割事業年度終了時点での簿価（分社型分割の場合にはみなし事業年度の適用がないので、会社分割直前の簿価）での引継ぎが可能となる（法人税法 62 条の 2、62 条の 3）<sup>(18)</sup>。

従って、移転させる事業に係る資産の中に含み益のある資産が含まれている場合、資産譲渡益の繰延べが可能となることから、資産の含み益が実現して課税される事業譲渡と比べて、会社分割においては、税務上実質的な違いが生ずることになる。ただし、適格要件が満たされている場合には、簿価での引継ぎが強制されることに注意する必要がある。すなわち、適格分割の要件に該当する場合には、会社分割に当たって分割法人が譲渡益を

---

(17) 適格現物出資や適格事後設立に該当する場合を除く。

(18) 欠損金額等の租税属性は、納税者の法主体の同一性が認められる限り維持されるが、組織再編成においては、どの法人について法主体の同一性を維持し、または放棄するかを、納税者が選択可能である場合が多いため、逆さ合併等の不自然な法主体の選択が行われる可能性がある。なお、平成 18 年度税制改正により、法主体の同一性が維持される場合にも、法人の所有に一定の変化が生じた場合においては、欠損金額および資産含み損失に関して一定の制限が置かれることになった（法人税法 57 条の 2、61 条）。また、適格組織再編成によって対象法人の含み損失を利用し、欠損金額の引継規制を潜脱する場合は考えられることから、適格組織再編成の後に実現された一定の譲渡損失に対しても、損金算入規制が置かれている（法人税法 62 条の 7 参照）。

実現させることも譲渡損を計上することもできないのである<sup>(19)</sup>。

他方、税制適格要件を満たしていない場合（非適格分割の場合）には、承継する資産・負債はすべて時価により移転したものとして課税を受けることとなる（法人税法 62 条）。この点においては、非適格分割は事業譲渡とあまり変わりがない。しかし、非適格の会社分割は、事業譲渡よりも税負担が増える側面がある。それは、非適格の分割型分割で場合には、株主に対するみなし配当課税を自動的に惹起するからである（法人税法 24 条、所得税法 25 条）。すなわち、時価により実現された資産の譲渡の後に、分割会社の株主に新株が分配される以上、新株の価額のうち、分割法人の利益を原資とする部分については、税務上利益配当であるとみなされることとなる。なお、分社型の非適格分割においては、株主に分割新株が交付されないため、かかるみなし配当課税は生じない。

そのほか、消費税の取扱いについても、会社分割においては特徴が見られる。すなわち、事業譲渡においては、消費税法上の課税資産の譲渡に該当し課税取引となるが、会社分割においては、資産等の移転は包括承継とされるため、消費税の課税問題は生じない（消費税法 2 条 1 項 8 号、消費税法施行令 2 条 1 項 5 号）。

## 6 会社法における新制度

### (1) 会社分割により承継する財産の性質の変更

改正前商法の下、会社分割における承継の対象は、営業の全部又は一部に限定されると解されていた（改正前商法 373 条、374 条の 16）<sup>(20)</sup>。これは、会社分割は合併や株式交換と同様の企業再編のための組織法上の行為

---

(19) この場合において、その対価について一部でも金銭の交付があるときには非適格となる（法人税法 2 条 12 号の 11）ことから、現行法上適格要件は容易に回避できることに留意する必要がある（岡村忠生『法人税法講義〔第 2 版〕』329 頁（成文堂、2006）参照）。

(20) 原田晃治ほか「会社分割法制の概要—平成 12 年改正商法の解説—」税経通信 55 巻 9 号 158 頁（2000）参照。

であり、会社分割による権利義務の承継は包括承継の性質を有することから、その対象も組織的一体性を有する営業とするのが相当とされたためである。また、会社分割については検査役の調査が免除されているため、個々の権利義務をその承継の対象とすると、現物出資の潜脱にもなりかねず、さらに、営業という概念は、商法上既に存在する（改正前商法 25 条、245 条）ものであり、判例<sup>(21)</sup>等によってその意義も明確にされていることから、これにより会社分割の対象が明確になり、ひいては、会社分割に伴う法律関係の安定にも資するものと考えられたため、これらの事情を考慮して、会社分割の対象が営業に限定された<sup>(22)</sup>。

しかし、営業を構成する権利義務の中には、当該営業に係る売掛金・買掛金や当該営業に必要なライセンス契約のように帰属が明らかなものもあれば、当該営業部門が存在する本社ビルや当該営業部門に係る営業を合わせて行う支店・営業所、社内全体で共有している福利厚生施設の利用権・株式あるいは借入金などのように、必ずしも帰属が明確でないものもある。これらの財産の帰属が曖昧なまま包括承継が生ずると、株主や会社債権者にとって、会社分割の賛否や異議を申し述べるかどうかの判断ができなくなることから、分割契約書ないし分割計画書には、特に帰属が客観的に明らかでないものについては、特定の権利義務が会社分割後いずれの会社に帰属するのかが明らかになるような記載が求められることになる。つまり、会社分割では、「〇〇に関する営業」といった、単に承継すべき営業を特定するだけでは、具体的に承継されるべき権利義務が定まるわけではなく、承継される権利義務であるか否かは、まさに分割契約書ないし分割計画書

---

(21) 当該判例の解釈については、第 4 章で後述する。

(22) そのほかの理由として、会社分割による承継の対象を営業とすることにより、その営業単位で権利義務が承継されることになるため、会社分割によって営業が解体されることがなく、労働者の雇用の場を確保することができ、また、取引の相手方等とも引き続き契約関係を維持することができることが挙げられる（岩原紳作ほか「会社分割に関する改正商法への実務対応」〔原田発言〕旬刊商事法務 1568 号 7 頁（2000）参照）。

に承継するものとして具体的に記載されているかによって決定されることになる。

こうしたことから、会社法では、吸収分割・新設分割の定義についての整理を行い、会社分割による承継の対象を「事業に関して有する権利義務」の全部又は一部という財産に着目した概念とし、営業活動を含む「営業」概念には縛られないこととした。そのため、有機的一体性を有しない客観的意義での権利・義務、いわば財産の寄せ集めや資産単体であっても、これをもって会社分割による承継の対象とすることが可能となった<sup>(23)</sup>。

## (2) 組織再編における対価の柔軟化

改正前商法の下では、組織再編に際して消滅会社等の株主に交付する対価は、存続会社の自己株式でなければならないとされていた。これに対して、会社法においては吸収型の組織再編に関して、存続会社の自己株式を交付せず、現金や他社の発行する株式等、対価的価値のあるその他の資産を交付することが認められた。

このようにいわゆる対価の柔軟化は、実務界からの要請<sup>(24)</sup>を受けて、平

- 
- (23) 相澤哲＝細川充「組織再編行為（上）」旬刊商事法務 1752号 5頁（2005）参照。  
なお、会社分割制度を柔軟で使い勝手の良いものとするため、平成12年度商法改正における会社分割制度創設の審議の過程では、学者委員の中で会社分割の対象をできる限り広く認めるべきとの意見があり、平成11年7月7日に公表された「〔商法等の一部改正する法律案要綱〕中間試案」でも、会社分割の定義付けについて、「その権利義務の一部」とされており、創設時においても同様の問題に関する議論があった。
- (24) 対価の柔軟化は、国内外からの強い実務要望があった事項であり、日本経済団体連合会からの強い要望が示された結果、法制審議会の会社法（現代化関係）部会においても当初から審議事項として取り上げられ、会社法制の現代化における中心的論点として検討が進められたものである。また、平成15年10月にその提案を盛り込んで取りまとめられた「会社法制の現代化に関する要綱試案」に対して寄せられた各界の意見もこれに賛成するものが多数あったところである。ちなみに、日本経済団体連合会が平成15年10月に公表した「会社法改正への提言―企業の国際競争力の確保、企業・株主等の選択の尊重―」においては、対価を柔軟化について、「組織再編を円滑に行うためには、その対価を柔軟化することが有効である。吸収分割及び株式交換の場合において、消滅会社等の株主に対して、存続会社等の株式を交

成 15 年 4 月に改正法が施行された産業活力再生特別措置法の下で、一定の要件を満たした場合、金銭又は譲渡制限の付いていない他の株式会社の株式を対価としてのみ認められてきた（同法 12 条の 9）ものであるが、今回の商法改正によりこれが会社法に取り込まれるとともに、対価の範囲も広く一般に「金銭等」とされ、特段の制限も付されないとされたことから、株式のほか、あらゆる種類の財産が対価となり得ることとなった。会社分割を行う場合においても、この対価の柔軟化により、いわゆる三角分割<sup>(25)</sup>やキャッシュ・アウト・マージャー<sup>(26)</sup>を行うことが可能となった。

会社分割の際に交付される対価の種類に限定がなくなったことから、対価の価値及び内容についての適正性の確保が、会社債権者を保護する上で重要な意味を持つことになる。その判断は、第一義的に組織再編行為の当事会社の取締役や株主が行うものであることに鑑み、その判断が適切に行われるよう、開示書類の充実が図られている。すなわち、法務省令で「会社法 758 条 4 号に掲げる事項についての定め相当性に関する事項」（会社法施行規則 183 条 1 号）、「会社法 765 条 6 号から 9 号までに掲げる事項に

付する代わりに、金銭や他の会社の株式などの財産を交付する合併対価の柔軟化を認めるべきである」と指摘している。

- (25) 三角分割とは、会社分割の対価として、分割会社に対し分割承継会社の親会社の株式を交付するものである。子会社による親会社株式の取得は基本的に禁止されている（会社法 135 条 1 項）が、会社法 800 条 1 項により三角分割等における例外規定が設けられている。この場合、日本子会社による外国親会社の株式取得については、子会社による親会社株式の取得を禁止する日本法の適用はなく、外国親会社の設立準拠法により規律されるというのが、近時の一致した見解である（藤田友敬「企業再編対価の柔軟化・子会社の定義」ジュリスト 1267 号 112 頁（2004）参照）。なお、子会社による親会社株式の取得方法としては、①株式市場を通じて取得する方法、②親会社が保有する自己株式を子会社に現物出資する方法、③親会社が子会社に第三者割当増資をする方法が考えられる（監査法人トーマツ「実際にどうする三角合併」MAR R131 号 44 頁（2005）参照）。
- (26) キャッシュ・アウト・マージャーとは、組織再編の対価として金銭のみを交付することをいう。キャッシュ・アウト・マージャーは、従前の株主構成を維持するために用いられるが、その一方で、少数株主の締め出し（Squeeze-out）が可能となるため、問題も指摘されている。



についての定め相当性に関する事項」(会社法施行規則 205 条 1 号)と規定し、会社分割に係る吸収分割契約(又は新設分割計画)において、対価についての定め自体の相当性を開示することを要求している。具体的には、①対価の割当てについての理由、②対価の内容として株式・金銭等と定めた理由、③分割承継会社の資本金及び準備金の額に関する事項を相当とする理由を開示すべきこととなっている<sup>(27)</sup>。

なお、対価の柔軟化により、外資による対日本投資促進の意欲を高め、ひいては我が国市場における株式の敵対的買収を増加させるのではないかという懸念が強まりを見せ、さらには、たまたま持ち上がったライブドアによるニッポン放送株式取得問題の影響もあって、対価の柔軟化に対する慎重論も唱えられた<sup>(28)</sup>。こうしたことから、各会社がその決算期のいかににかかわらず、会社法施行後の最初の定時株主総会において、定款変更を要する企業買収防衛策を採用する機会を確保することができるようにするという理由から、対価の柔軟化は、会社法施行から 1 年間施行時期が見送られた経緯がある(会社法附則 4 項)<sup>(29)</sup>。

## 7 会社分割の利用状況

民間信用機関の東京商工リサーチ(TSR)社によると、平成 17 年度下半期における会社分割制度の利用状況は、前年同期比 92 社(21.1%)増の 528

---

(27) 相澤哲・細川充「組織再編行為」旬刊商事法務 1769 号 15 頁(2006)参照。なお、吸収分割においては、分割会社の株主に対して対価を交付しないこと、すなわち、無対価分割を行うことも可能であるが、この場合には、無対価であることを相当とする理由を開示する必要がある。

(28) 相澤哲「会社法・政省令の制定と公布・施行」旬刊商事法務 1754 号 36 頁(2006)参照。

(29) 対価柔軟化の対象である吸収合併、吸収分割、株式交換のいずれも、当該組織再編行為の前提として当事会社間で合併契約などの締結が必要であり、かかる契約は当事会社が合意しない限り締結されることはないことから、対価柔軟化が敵対的買収を増やすとの懸念は基本的に的外れであるとの指摘がある(長島・大野・常松法律事務所編『アドバンス新会社法〔第 2 版〕』773 頁(商事法務、2006)参照)。

社（前年同期 436 社）であり、半期ベースで過去最多となった。

分割会社の所在地で多かった都市としては、東京 174 社、大阪 67 社、愛知 31 社、北海道 26 社、兵庫 21 社、神奈川及び京都各 17 社の順であり、全体としては 47 都道府県すべてに渡って会社分割が利用されており、大都市圏にとどまらず全国的に会社分割制度が浸透し活用されている状況がうかがえる。

会社分割制度の総利用事例件数（同一会社の重複利用を含む。）は前年同期比 17.7%増の 591 件であり、会社分割の類型別に見ると、吸収分割が 276 件、新設分割が 315 件となっている。さらに、年度別（1 年間）の総利用事例件数では、平成 13 年が 617 件、平成 14 年が 818 件、平成 15 年が 849 件、平成 16 年が 928 件、平成 17 年が 1,137 件となっており、初めて年間 1,000 件を上回る結果となった。

会社分割制度を利用した分割会社のうち、上場企業は 42 社で、さらに上場企業の子会社及び関連会社は 150 社であり、合算すると上場企業関連は 192 社（構成比 36.4%）となっている<sup>(30)</sup>。

## 8 会社分割の無効

### （1）総説

会社分割に瑕疵がある場合には、他の組織再編における無効の訴えと同様に、利害関係人による会社分割無効の訴えという形成訴訟制度が認められている<sup>(31)</sup>。

会社分割の無効は、訴えをもってのみ主張することができ、また、その訴えは会社分割の効力が生じた日から 6 ヶ月以内に提起しなければならないとされている（会社法 828 条 1 項 9 号、10 号）。

---

(30) このほか産業別では、サービス業が 119 社（構成比 24.6%）で最も多く、次に製造業と小売業が各 87 社、不動産業 46 社、卸売業 43 社、建設業 35 社、情報通信業 29 社、運輸業 19 社、金融保険業 15 社の順となっている。

(31) 江頭（2006）・前掲注(1) 821 頁参照。

## (2) 会社分割の無効原因

### イ 具体例

会社分割の無効原因については、会社法上明文でこれを規定していないことから、取引の安全と利害関係者の利益保護等を考慮の上、解釈によってこれを判断することになる<sup>(32)</sup>。

具体的には、①分割契約書等の記載内容に違法がある場合、②分割契約書等の承認決議に瑕疵がある場合、③必要な債権者保護手続が行われていない場合、④要件を満たさない簡易分割・略式分割が行われた場合、⑤分割会社に対する対価の割当てが違法になされた場合等が無効原因に該当するものとして解されている。

### ロ 「債務の履行の見込み」の有無について

会社債権者にとっては、自己の債権について債務者から確実な弁済を受けることができるか否かが最大の関心事となることから、改正前商法の下では、債権の引当てとなる債務者の責任財産の減少を防止するため、会社分割に当たっては、当事会社が事前に備え置く書類として、「債務ノ履行ノ見込」(改正前商法 374 条の 2 第 1 項 3 号、374 条の 18 第 1 項 3 号)があること及びその理由を記載した書類の整備が必要とされた。その結果、「債務ノ履行ノ見込」がない会社分割を実施することは認められず<sup>(33)</sup>、名古屋地裁平成 16 年 10 月 29 日判決<sup>(34)</sup>においても、債務の履行の見込みがない新設分割を無効する判決が下されている<sup>(35)</sup>。

---

(32) 原田晃治「会社分割法制の創設について(下)」旬刊商事法務 1566 号 9 頁(2000) 参照。

(33) 原田・前掲注(11) 11 頁参照。

(34) 判例時報 1881 号 122 頁参照。この裁判例に関する評釈として、野口恵三「会社が新会社を設立して、新会社に営業の全部を承継させる会社分割が無効とされた事例」NBL809 号 56 頁(2005) 参照。

(35) この裁判例において、債務の履行の見込みは、分割計画書の作成時点、分割計画書の本店備え置き時点、分割計画書の承認のための株主総会の各時点だけでなく、会社分割時及び各会社が負担する個々の債務の弁済期において必要となる旨判示されている。

これに対して、会社法の下では、事前に開示すべき事項の内容について、「履行の見込みに関する事項」（会社法施行規則 182 条 7 号、192 条 7 号、205 条 7 号）と改められ、当事会社が負担すべき債務の履行につき、履行の見込みがないような組織再編行為を行った場合であっても、その旨を開示することで足りることとしており、履行の見込みがないことが理由で、会社分割が無効となることはなくなった。このような解釈が採られたのは、債務の履行の見込みは、あくまで将来予測に関するものであり、組織再編行為の時点ではその判定は不確定であることから、債務の履行の見込みがない場合に当該組織再編行為がその実体的要件を欠き無効であるとするのは、法的安全性を害しかねないと考えられたためである<sup>(36)</sup>。

### (3) 会社分割の無効の訴え

#### イ 提訴権者（原告適格）

会社分割の無効の訴えを提起できる者（原告適格）は、各当事会社の株主、取締役、監査役、執行役、清算人、破産管財人、分割を承認しない債権者に限られている（会社法 828 条 2 項 9 号、10 号）。

#### ロ 被告

会社分割無効の訴えの被告は、当該会社分割に係る当事会社である（会社法 834 条 9 号、10 号）。

#### ハ 判決の効力

会社分割の無効に係る請求を認容する確定判決は、第三者に対しても効力を及ぼす（会社法 838 条、対世効）が、遡及効は否定されている（会社法 839 条）。

これは一般に、法律行為の無効に関する民法の基本原則として、無効な法律行為にあつては、当事者が意図した法律効果は、初めから当然に発生しなかったものと解されることに対して、会社分割においては、い

---

(36) 相澤=細川・前掲注(27) 19 頁参照。

ったん分割が行われると当該分割が有効になされたことを前提に多数の法律関係が積み重ねられることから、民法の一般原則のとおり無効な会社分割については当然に法律効果が発生しないとするならば、いたずらに法律関係の混乱を招き、取引の安全を害するおそれが生ずるためである。そこで、会社分割無効判決の効果の不遡及規定は、会社分割後、当該分割の無効の登記がされるまでの間になされた行為の効力を維持させることにより、主として法的安定性の維持と取引の安全性の確保を図り、併せて法律関係の複雑化を防止することを主眼として規定されているものと解されている<sup>(37)</sup>。

(4) 会社分割の無効判決後における分割当事会社とその財産債務の帰趨

イ 吸収分割の場合

吸収分割の無効判決が確定した場合には、吸収分割の当事会社は、吸収分割の効力が生じた日後に分割承継会社が負担した債務について、それぞれ連帯して弁済する責任を負い（会社法 843 条 1 項 3 号）、財産については、共有となる（会社法 843 条 2 項）。

ロ 新設分割の場合

新設分割の無効判決が確定した場合において、その新設分割が共同新設分割であったときには、設立された会社は解散し<sup>(38)</sup>、分割会社は共同新設分割の効力が生じた日後に設立された会社が負担した債務について、それぞれ連帯して弁済する責任を負い（会社法 843 条 1 項 4 号）、財産については、共有となる（会社法 843 条 2 項）。また、その新設分割が単独新設分割であったときには、設立された会社は同じく解散し、会社分割の効力が生じた日後に設立された会社が負担した財産債務は、

---

(37) 金子宏「会社の設立・合併・分割の無効判決の効果の不遡及と租税法律関係」税経通信 57 巻 3 号 23 頁（2002）参照。

(38) 会社法 937 条 3 項 5 号は、新設分割の無効判決が確定した場合における新設会社の解散の登記嘱託手続等について規定している。

分割会社に帰属することになる（会社法 843 条 1 項 4 号、2 項但書）<sup>(39)</sup>。

#### ハ 負担部分及び共有持分

各分割当事会社の債務の負担部分及び財産の共有持分は、各会社の協議によって定められるが（会社法 843 条 3 項）、協議が調わない場合には、各会社の申立てにより、会社分割の効力が生じた時における各会社の財産の額その他一切の事情を考慮して、裁判所が決定することとなる（会社法 843 条 4 項）。

---

(39) 単独新設分割があった後、当該分割の無効判決が確定した場合における設立会社の債務の取扱いについては、会社法 843 条 2 項但書において規定されているが、財産の取扱いについては、会社法は特段の定めを置いていない。しかし、改正前商法 374 条の 4 第 1 項及び 2 項が単独新設分割後に設立会社に帰属した財産債務について、会社分割無効後は分割会社に帰属する旨を規定していたことから考え、会社法の下においても、同様の取扱いがされるものと解される。

## 第2章 租税法に基づく滞納整理とその限界

滞納法人において会社分割があった場合には、滞納法人（分割会社）に対する一般的な滞納整理を行うほか、国税通則法又は国税徴収法の規定に基づき、分割承継会社に対する連帯納付責任、第二次納税義務の追及といった本来の納税義務を拡張する方法により滞納整理を進めることになる。

しかし、現行の租税法においては、私法形式の濫用による徴税回避行為に対処するための一般的（包括的）否認規定がなく、会社制度をはじめとする私法制度の濫用が行われた場合には、租税徴収上の弊害が生じるおそれがある。さらに、昨年施行された会社法においては、会社制度の見直しによる組織再編手続の簡素化や出資額規制（いわゆる最低資本金制度）の廃止といった規制緩和が行われているが、こうした法改正は、その一方で、企業家のモラル低下、会社形態を悪用したペーパーカンパニーの濫立、会社設立後の活動資金不足などの問題を惹起するおそれがある。

そこで本章では、滞納法人において会社分割があった場合における一般的な滞納整理のほか、一定の要件の下にその適用が可能となる連帯納付責任、第二次納税義務といった本来の納税義務を拡張する方法による滞納整理の概要について考察するとともに、租税債権者に影響を及ぼすと考えられる会社法における制度改正を考察することを通じて、詐害的な会社分割があった場合において、現行の租税徴収手続をもって、租税債権を十分に確保し得るかについて検証を行う。

### 第1節 一般的な滞納整理とその限界

#### 1 開示資料の活用

会社法では、組織再編に係る関係資料の開示手続の充実が図られていることから、租税債権者においては、こうした開示資料をいかに有効に活用するかが重要となる。すなわち、官報その他新聞等の公告によって、滞納法人に

において会社分割が行われようとしている事実を把握した場合には、まずは、会社分割前において、分割当事会社により作成された分割契約書等の事前開示資料<sup>(40)</sup>を精査することを通じて、会社分割による租税債権への影響を検討することが必要となる。そして、その後の滞納整理に支障を来すと判断される会社分割の内容が確認された場合には、その時点で、直ちに滞納処分を執行することにより、早期かつ確実に租税債権の保全を図ることが重要である。

## 2 分割会社の保有資産に対する滞納処分とその限界

会社分割の効力が生じた後の滞納整理に当たっては、第一義的には、会社分割によって交付を受けた分割対価資産を含めた分割会社の保有資産に対して滞納処分を執行することが原則となる。

この場合、分社型以外の会社分割においては、会社分割と同時に剰余金の配当が行われることによって、分割会社の責任財産の額が減少することになるため、分割会社の保有資産に対する滞納処分だけでは、その徴収すべき額に不足（以下「徴収不足」という。）が生ずるおそれがある。

一方、剰余金の配当を伴わない分社型分割においては、承継する純資産と分割対価資産とが同価値として評価されることを前提としていることから、会社分割の前後で分割会社の責任財産の額は、理論的には変動しないことになる。しかし、この承継する純資産と分割対価資産とを同価値とする前提については疑問がないわけではない<sup>(41)</sup>。すなわち、会社分割を行った結果、分割当事会社の責任財産に実質的な変動は生じないといえるかについては問題がある<sup>(42)</sup>。

(40) 第1章3(1)(2)及び6(2)参照。

(41) 同様の問題意識について、宮島司「会社分割に関する「商法等の一部を改正する法律案要綱中間試案」の概略と問題点」代行リポート124号10頁（1999）参照。

(42) 会社分割制度の創設に当たった当時の法制審議会商法部会は、平成11年7月に「商法等の一部を改正する法律案要綱中間試案」を取りまとめ、裁判所、弁護士会、大学、経済団体等約300の関係機関に対して意見照会を行った。この中間試案では、分社型分割における債権者保護手続の要否に関して、分社型分割においては、分割



例えば、吸収分割の場合で、かつ、分割承継会社が上場会社のケースを想定する。この場合、分割会社が対価として取得するものは、上場会社である分割承継会社の株式であるから、換価性の観点から承継した純資産と分割対価資産との価値に大きな遜色はなく、会社分割の前後において、分割当事会社の責任財産に実質的な変動は生じないものと考えることができる。

これに対し、新設分割の場合や非上場会社を分割承継会社とする吸収分割の場合、分割会社が対価として取得するものは、一般に流通性がなく、また、その交換価値の実現に困難を伴うことが予想される非上場会社の株式であることから、承継した純資産と分割対価資産である非上場株式とを同価値として評価することはできないものと考えられる<sup>(43)</sup>。このような場合には、会社分割の結果、分割会社の責任財産の構成に変化が生じ<sup>(44)</sup>、その財産的価値と

---

会社の資産状況に変動がないため、分割会社の債権者が会社分割後の分割会社に対して債権を有し続けるときは、その債権者には特段の不利益を与えないので、債権者保護手続を不要とする考えが示された。これに対して、照会結果は、分割会社の債権者が会社分割後の分割会社に対して債権を有し続ける場合であっても、なお、債権者保護手続を要求すべきであるとする意見が多く寄せられている（原田晃治ほか「会社分割法制に関する各界意見の分析—「商法等の一部を改正する法律案要綱中間試案」に対する意見—」金融法務事情 1562 号 18 頁（2000）参照）。

- (43) 組織再編行為を行うに当たっては、簡易又は略式組織再編行為に該当する場合は除き、原則として当事会社の株主総会での特別決議（会社法 309 条 2 項 12 号）が必要となるが、組織再編の結果、公開会社の株主が法務省令で定める譲渡制限株式等を対価の一部又は全部として受け取る場合には、より要件の厳しい特殊の決議が要求されている（会社法 309 条 3 項 2 号、3 号）。法務省令で定められている譲渡制限株式等の内容は、換価の難易度を中心に考慮したものと考えられることから、この点において、会社法自体が予め承継資産と対価との非均一性を認めていることがうかがえる（長島・前掲注(29) 773 頁参照）。
- (44) 今般の会社法の施行により、親会社株式を用いる三角分割が可能となるが、海外における実体のない、あるいは実体が不明な親会社の株式がその対価として使用された場合にもまた、分割会社の責任財産の額に実質的な変動が生ずるものと考えられる。この点について、課税面においては、会社法における対価の柔軟化に伴う税制措置として、平成 19 年度税制改正により、軽課税国に所在する実体のない外国親会社の株式を対価とし、国内の合併法人等にも事業の実体がないものについて、適格合併等に該当しないこととし、国際的な租税回避を防止するための措置が講じられている（石原恵＝村田深雪「平成 19 年度税制改正のポイント—国際課税—」税務

ともに、企業実態までもが大きく変動してしまうおそれがある<sup>(45)</sup>。

以上のように、分割対価資産の価値が承継する純資産より実質的に低くなることもあり得るので、剰余金の配当を伴わない分社型分割においても、分社型以外の会社分割があった場合と同様に、分割会社の保有資産に対する滞納処分だけでは、徴収不足が生ずるおそれがある。そのため、分割承継会社に対して納税義務を拡張すること等によって、租税債権の保全を図ることが必要となる。

## 第2節 納税義務の拡張手続等の概要

### 1 連帯納付責任

#### (1) 法人の分割があった場合の連帯納付責任制度の意義

法人の分割のうち、会社分割と同時に分割対価資産が剰余金として株主に配当されてしまう分社型以外の会社分割があった場合には、会社分割後にその法人の引当てとなるべき財産に変動が生じ、租税債権の確保に支障が生ずるおそれがある。そこで、国税通則法9条の2には、分社型以外の法人の分割<sup>(46)</sup>があった場合には、当該分割により事業を承継した分割承継法人は、分割法人の分割前の租税について、その分割法人から承継した財産の価額<sup>(47)</sup>を限度として連帯納付責任を負う旨が規定されている。

弘報55巻3号28頁(2007)参照。

(45) 宮島司「企業再編法制における債権者保護」慶應義塾大学紀要『法学研究』73巻12号26頁(2000)参照。

(46) 国税通則法9条の2により連帯納付責任の対象となる分社型以外の会社分割には、会社分割当日に分割対価資産の一部を分割法人の株主等に交付する場合も含まれるため、必ずしも「分社型以外の会社分割＝分割型分割」とはならないことに留意する必要がある。なお、分社型分割及び分割型分割の各定義については、第1章2(3)参照。

(47) この場合の財産とは、積極財産のみを意味する(武田昌輔『DHCコンメンタール国税通則法』853頁(第一法規、2004)参照)。

## (2) 連帯納付責任の限度額

連帯納付責任の限度額（国税通則法9条の2但書）は、連帯納付責任に係る国税債務を限定したものではなく、連帯納付責任者の責任を限定したものと解される。

この点について、地方税法の連帯納付責任の限度額（地方税法10条の3但書）及び会社法における弁済責任の限度額も同様に解されており、従って、連帯納付責任者に対して、連帯納付責任に係る国税のほか、地方税法の連帯納付責任に係る地方税、連帯納付責任に係る公租公課及び会社法の弁済責任に係る債務がある場合には、これらの債権者も、それぞれ連帯納付責任者に対して全額の納付又は弁済を請求することができる。また、連帯納付責任者は、これらの債権者に対する納付又は弁済等によって承継した財産が減少した事実を国に主張することができる。なお、連帯納付責任の限度額の立証責任については、連帯納付責任者が負うものと解されている<sup>(48)</sup>。

## (3) 連帯納付責任の確定手続

国税の納税義務は、その成立と同時に特別の手続を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手続により、その国税について納付すべき税額が確定することになる（国税通則法15条1項）。

この点について、国税通則法16条は納付すべき国税の確定手続を規定しているが、同条は、国税の連帯納付責任に関する確定手続を規定しておらず、また、そのほか国税の連帯納付責任の確定手続を規定した条文も存在しない。国税に関する連帯納付義務の一つとして、相続税法34条は相続税及び贈与税の連帯納付義務を定めているが、本条の連帯納付義務の確定手続について、最高裁昭和55年7月1日判決は、「この連帯納付義務は、同法が相続税徴収の確保を図るため、相互に各相続人等に課した特別の責任

---

(48) 武田・前掲注(47) 854頁参照。

であって、その義務履行の前提条件をなす連帯納付義務の確定は、各相続人等の相続税の納税義務の確定という事実に対応して、法律上当然に生ずるものであるから、連帯納付義務につき格別の確定手続を要するものでないと解するのが相当である。」<sup>(49)</sup>と判示している。

こうしたことから、法人の分割があった場合における連帯納付責任についても、上記最高裁判決に基づき、その確定に当たって格別の手続を必要としないものと解されている<sup>(50)</sup>。

#### (4) 徴収手続

連帯納付責任者の財産に対して滞納処分を執行する場合には、その前提として、連帯納付責任者に対する督促が必要となる。また、国税が国税通則法 36 条 1 項各号に掲げる国税である場合において、これを連帯納付責任者から徴収するときは、連帯納付責任者に対して、徴収処分として納税の告知が必要となる。納税告知書には、その告知書を発する日の翌日から起算して 1 ヶ月を経過する日を納期限として記載しなければならないが、この納税告知書に記載する納期限と分割前国税の納期限とが異なることから、納期限についての誤解を防止する観点から、納税告知書には固有納期限を記載するほか、基本納期限を記載する。これら督促状及び納税告知書には、連帯納付責任の限度額を記載するが、この限度額は、特段の事情がない限り、分割契約（計画）書に記載された承継財産の価額<sup>(51)</sup>によることとして差し支えない。

連帯納付責任については、次に述べる第二次納税義務のように、「徴収不

---

(49) 民集 34 卷 4 号 535 頁参照。

(50) 平成 13 年 8 月 23 日徴徴 4-5「国税通則法 9 条の 2 の規定による連帯納付責任について」（法令解釈通達）参照。

(51) 滞納処分は終局的に差し押さえた財産の換価を目的として行うものであることから、財産の評価額を算出するに当たっては、当該財産を時価に引き直して算出することが妥当であると考えられる。この点、課税面においては、適格要件を具備する場合においては、簿価での引継ぎが認められるが、財産の換価を目的とする徴収面とは、趣旨を異にするものであると考えられる。

足が生ずると認められる」という要件がなく、また、国税を連帯して納付する義務については、国税通則法8条により民法432条を準用していることから、本来の納税義務との関係において、補充性を有しない。従って、租税債権者は本来の納税義務者に対する徴収手続に先行して連帯納付責任者に対する徴収手続を行うことも可能であるが、滞納処分執行に支障又は支障を生ずるおそれのない限り、本来の納税義務者の財産から先に徴収するよう努めることとされている<sup>(52)</sup>。

#### (5) 本来の納税義務と連帯納付責任との関係

分割法人が本来の納税義務を履行した場合には、その納付後の国税の額を超える連帯納付責任は消滅し、他方、連帯納付責任者が連帯納付責任を履行した場合には、その範囲で本来の納税義務が消滅する。連帯納付責任者が連帯納付責任を履行した場合には、本来の納税義務者に対して求償権を取得することになる。

なお、本来の納税義務について、免除、国税徴収法153条4項若しくは5項による消滅又は時効による消滅があった場合は、免除等後の国税を越える連帯納付責任は消滅するが、連帯納付責任について同様の免除等があっても、本来の納税義務は消滅しない。また、本来の納税義務の時効中断の効力は、連帯納付責任に及ぶが、連帯納付責任の時効中断の効力は、本来の納税義務に及ばない。

## 2 第二次納税義務

### (1) 同族会社の第二次納税義務

#### イ 趣旨

事業を営む納税者が自身を中心として会社を設立し、これに資産の大部分を出資することによって、滞納処分を執行すべき財産が当該法人に対する株式又は出資に限られ、かつ、当該株式等に市場性がない等によ

---

(52) 前掲注(50)参照。

り徴収不足が認められる場合には、当該同族会社に対して、国税徴収法35条による第二次納税義務を追及することが可能となる。

同条は、元々個人事業者が法人成りした場合において、その個人からの租税徴収を確保し、もって徴税回避を防止することを目的として創設された規定であるが、条文上その対象は個人法人を問わないため、法人についても、次に掲げる要件に該当する場合には、その適用が可能となる。

#### ロ 適用要件

(イ) 滞納者がその者を判定の基礎となる株主又は社員として選定された場合において、同族会社（法人税法2条10号）に該当する会社の株式又は出資を有していること。

(ロ) 滞納者が有するその株式又は出資につき、次に掲げる理由があること。

A その株式又は出資を再度換価に付してもなお買受人がない<sup>(53)</sup>こと。

B その株式又は出資の譲渡につき法律若しくは定款に制限があり、又は株券の発行がないため、これらを譲渡することにつき支障がある<sup>(54)</sup>こと。

(ハ) 滞納者の有するその同族会社の株式又は出資以外の財産につき、徴収不足が生ずること。

#### ハ 会社分割があった場合の適用

滞納法人を分割会社とする会社分割が行われ、その対価として、分割

(53) 「買受人がない」とは、滞納処分による再度の換価をした場合において、売却決定を受けた者がいないとき及び売却決定が取り消されたときをいう（国税徴収法基本通達（以下「基本通達」という。）35条関係5参照）。

(54) 「株券の発行がないため、これらを譲渡することにつき支障がある」とは、株券を発行する旨の定款の定めがある株式会社について、株券の作成及び株主への交付がされていないために、株式を差し押さえて換価することについて支障があることをいう（基本通達35条関係7参照）。

承継会社等<sup>(55)</sup>の株式が交付された場合、租税債権者は取得した株式に対して滞納処分を執行することとなるが、上記ロの要件を満たすときには、その分割承継会社等に対し、分割会社の滞納に係る租税について、国税徴収法 35 条による第二次納税義務を追及することが可能となる。

なお、同条による第二次納税義務は、分割会社の保有する分割承継会社等の株式の価額がその責任の限度額となり、その株式の価額は納付通知書を発するときにおける分割承継会社等の資産の総額から負債の総額を控除した額<sup>(56)</sup>を、その会社の発行済株式数で除した額を基礎として計算することとなる（国税徴収法 35 条 2 項）ため、第二次納税義務にかかる納付通知書を発する現況において、分割承継会社等が債務超過に陥っている場合は、第二次納税義務の責任限度額がマイナスとなり、その追及の実効性が失われることに留意する必要がある。

## （２）組織再編成に係る行為又は計算の否認による課税額の第二次納税義務イ 趣旨

法人税法 132 条には、税務署長は、同族会社の法人税について更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には法人税の負担を不当に減少させることとなると認められるときに、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人の課税標準、欠損金額、法人税額を計算することができる旨が規定されている。このような規定が設けられたのは、同族会社等においては、法令では予測しえない税制の盲点をつく租税回避行為が行われる可能性があるとの認識から、これに対処するための防止規定が必要とされたことにある。

---

(55) この場合においては、組織再編における対価の柔軟化により、親会社株式など分割承継会社以外の株式が交付される可能性がある。

(56) 資産及び負債の額の計算は、原則として納付通知書を発する日の現況によるが、特に徴収上支障がない限り、その日の直前の決算期（中間決算を含む。）の貸借対照表、財産目録又は法人税の決議書を参考として行っても差し支えないとされている（基本通達 35 条関係 13 参照）。

他方、組織再編成が行われる場合においても、これを利用した租税回避行為が行われるおそれがあり、同様にこれに対処するための措置が求められることになる。法人税法 132 条の 2 は、こうした趣旨に基づき規定された組織再編成に関する一般的否認規定であり、税務署長は、組織再編成に関する行為・計算が不当に税負担を減少させることとなると認められる場合には、当該規定に基づき、その行為・計算を通常の行為・計算に引き直して税額等を計算することができる<sup>(57)</sup>。

ロ 適用要件<sup>(58)</sup>

- (イ) 他に特段の合理的な理由がないにもかかわらず、専ら当該組織再編成が他の法人が有する繰越青色欠損金や資産の含み損を自己の課税負担額の圧縮に利用する目的でなされる場合であって、かつ繰越青色欠損金の引継期限等に関する規定や特定引継資産の譲渡等損失額の損金不算入規定には直接に抵触しないものの、それらの規定に抵触しないような意図的な操作が加えられる形で当該行為が組み立てられている場合
- (ロ) ライセンス料の支払いや営業取引に対する対価名目で、問題となる組織再編成の外側において、実質的には当該行為の対価の一環をなす調整金を支払うとの意図の下、当事者その他の関係者に現金等が直接又は間接に交付されている場合
- (ハ) 他に特段の合理的な理由がないにもかかわらず、適格組織再編成に該当するための要件の一つである株式保有要件を実質的に潜脱することを意図して問題となる組織再編成が組み立てられている場合
- (ニ) 個々の取引行為それ自体は税務上特に問題がないと解されるもの

(57) 金子宏『租税法〔第 12 版〕』367 頁（弘文堂、2007）参照。

(58) 具体的にどのような事例において法人税法 132 条の 2 の規定が適用されるかについては、画一的な適用基準がなく、また現段階では先例の蓄積もないが、適用の可能性のある行為として（イ）以下の行為が指摘されている（西村総合法律事務所『M & A 法大全』381 頁（商事法務、2001）参照）。



であるが、他に特段の合理的な理由がないにもかかわらず、そのようないくつかの取引行為が組み合わせられ、全体として当事者やその関係者の課税負担の軽減が実現されている場合

#### ハ 会社分割があった場合の適用

上記法人税法の規定に基づき課された租税に関して、徴収面においては、この行為又は計算後の権利関係を前提として手続を進めざるを得ないことから、確実な租税徴収の確保のための措置として、組織再編成に係る行為又は計算の否認による課税額の第二次納税義務制度が創設された（国税徴収法 36 条 3 号）。こうしたことから、法人税法 132 条の 2 の規定により否認された納税者の行為（否認された計算の基礎となった行為を含む。）について利益を受けたものとされる者は、その受けた利益を限度として、その滞納に係る租税につき、同条号による第二次納税義務を負うことになる<sup>(59)</sup>。会社分割制度が利用された場合においても、税務署長が法人税法 132 条の 2 の規定により当事会社の行為又は計算を否認し、その更正又は決定に基づいて課された租税が滞納となったときには、当該行為により利益を受けた者に対して、同条号による第二次納税義務を追及することが可能となる。

### (3) 事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務

#### イ 趣旨

一般に、担保権の設定を受けていない一般債権者が、債務の履行に応じない債務者から自己の有する債権を回収するためには、債務者の責任財産に対して強制執行を行い、その換価代金をもって自己の債権の満足を図ることになる。

この場合において、債権者が強制執行を行うためには、その前提として、対象となる財産が法的に債務者に帰属していることが必要となるが、債権者による強制執行を妨害する目的で、債務者によってその自身に帰

---

(59) 国税徴収法 36 条の第二次納税義務は、物的第二次納税義務である。

属する財産の意図的な移転が行われる可能性がある。とりわけ、債務者が事業を営んでいる場合には、その経営する事業そのものを譲渡し、あるいは、事業に係る財産の大部分ないし主要部分を譲渡する方法により、強制執行の回避が行われるおそれがある。事業譲渡による強制執行の回避は、特に債務者が会社である場合において、会社の法人格の独立性と株主有限責任の原則を濫用するものであり、租税徴収の局面でも、滞納法人による事業譲渡を利用した租税徴収の回避が行われる危険性をはらむものである。

このように、我が国においては、会社の経営状況が悪化すると、その会社の類似の株主構成を有する実質的には同一の別会社を設立し、同会社に対して債権債務を含めた会社の全財産を譲渡し、会社を無財産とした上で事実上解散するといった形態で租税の徴収回避を図る事例が相当数あり、改正前の国税徴収法には、このような方法による租税徴収の回避行為を阻止する規定が存在しなかったことから、租税債権の確保及び租税徴収の公平を阻害する事象が生じていた<sup>(60)</sup>。

「事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務」制度は、こうした問題を背景として、租税徴収の回避行為に対処するため、国税徴収法の全文改正時に創設された規定であるが、立法当時に増して様々な形態で行われる組織再編を利用した租税徴収の回避行為が問題視されている現在においては、こうした租税徴収の回避行為に対して、積極的な適用が期待される規定であるといえる。

国税徴収法 38 条は、すべての事業譲渡について第二次納税義務を課すものではなく、これを一定の場合に限定している。これは、事業譲渡に

---

(60) 昭和 31 年 4 月に当時の大蔵省主税局が取りまとめた「租税徴収の支障事例調」において、支障事例の一部として、「第二会社を設立し、財産が譲渡されたため徴収困難を生じた事例」が取り上げられていることから、当時から会社制度の濫用による租税徴収の回避行為が問題視されていたことがうかがえる。

際し対価の支払い等反対給付の提供がされている<sup>(61)</sup>ことに鑑み、事業譲渡がされたすべての場合において、その事業譲受人をして事業譲渡人たる納税者の租税債務の弁済責任を負担させることは、あまりに苛酷過ぎるとの配慮から、事業譲渡が事業譲渡人たる納税者との特別の関係にある者に対して行われ、かつ、その事業形態が譲渡前と同様である場合、すなわち、事業譲渡人と譲受人との間の親近性が強く、かつ、事業が外形的に同一性を有する場合で、さらに事業の譲渡がその納税者の当該事業にかかる国税の法定納期限等の1年前の日後にされたものであるときに限定して、事業譲受人をして第二次納税義務を課すこととしている<sup>(62)</sup>。

#### ロ 諸外国の制度

我が国の国税徴収法 38 条について、諸外国における法制をみるとドイツ及びフランスに類似の制度がある。

なお、現行の国税徴収法制定の当たり、その審議過程において、第二会社を利用した租税徴収の回避行為に対応するため、ドイツの租税法にあるような広範な第二次納税義務の規定を設ける必要がある旨が指摘されている<sup>(63)</sup>。

##### (イ) ドイツ（ドイツ租税通則法 75 条）

企業又は企業の組織上独立して行われる事業の全部が譲渡された場合には、企業又は事業の譲受人は、納税義務が当該企業の当該事業に基づく租税及び譲渡前の最近の暦年開始以後発生し、取得者による事業の届出後1年を経過するまでに確定されあるいは申告された源泉徴収税額について責任を有する。当該責任は、譲渡された財産の額を限

---

(61) 事業譲渡が特殊関係人間で行われる場合には、対価が一括で支払われるとは限らず、毎月少額の返済額が設定された長期の分割によって支払われるケースが考えられる。このような場合、債権者は強制執行を行うに当たって、一定の制約を受けることになる。

(62) 吉国二郎ほか『国税徴収法精解〔第16版〕』354頁（大蔵財務協会、2005）参照。

(63) 大蔵省主税局・国税庁「租税徴収制度調査会資料・租税徴収制度調査会第3回速記録」25頁参照。

度とする。

(ロ) フランス（フランス租税一般法 1684 条）

商工業、手工業、鉱業に関し営業譲渡があった場合には、有償無償を問わず、また強制売買であると任意売買であるとを問わず、譲渡の行われた年度又は事業年度において、譲渡の日までに譲渡人によって実現された所得税について、譲受人に対し譲渡人と連帯して納税義務を負わせることができる。

ハ 適用要件

- (イ) いわゆる「事業の譲渡」があったこと。
- (ロ) その事業の譲渡人と譲受人との間に特殊関係が存在すること。
- (ハ) 事業の譲渡が国税の法定納期限等の 1 年前の日後に行われたこと。
- (ニ) 事業の譲受人が同一と見られる場所で、同一又は類似の事業を営んでいること。
- (ホ) 事業の譲渡人（納税者）が当該事業に係る国税を滞納したこと。
- (ハ) 徴収不足が生ずること。

ニ 責任の限度

第二次納税義務者の責任の限度は、譲受財産が限度となる。すなわち、国税徴収法 38 条の第二次納税義務は物的第二次納税義務である。ここでいう譲受財産とは、譲受けに係る事業に属する積極財産を意味し、事業の譲受け後に取得した財産（取得財産を除く。）は含まれない<sup>(64)</sup>。

ホ 会社分割があった場合の適用

平成 19 年 5 月の基本通達の改正により、法第 38 条関係 9 (4) において、「法人の分割によって事業の譲渡が行われた場合（会社法第 757 条、第 762 条参照）についても、第 38 条の『事業の譲渡』に該当するものとする。」との解釈が示された。

なお、会社分割があった場合において同条を適用する上での留意点に

---

(64) 基本通達 38 条関係 16 参照。

については、第4章で別途検証を行う。

#### (4) 無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務

##### イ 趣旨

納税者が租税債権者による差押えを免れるためその財産を譲渡した場合において、その譲渡が虚偽表示に基づくときはその行為自体が無効である（民法94条1項）から、その財産は依然納税者に帰属するものとして滞納処分を執行することとなる。また、その譲渡が詐害行為に該当する場合においては、その行為を訴訟により取り消し（民法424条1項）、財産を納税者に復帰させた上で滞納処分を執行することとなる。しかしながら、租税債権者に対する詐害行為のすべてについて訴訟をまって処理することは、租税の簡易・迅速な確保を期し得ない。

「無償又は著しい低額の譲受人等の第二次納税義務」制度は、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おいて、その処分による受益者に対して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制度である<sup>(65)</sup>。

##### ロ 適用要件

(イ) 納税者がその財産につき、無償又は著しく低い対価<sup>(66)</sup>による譲渡、

---

(65) 昭和33年12月8日租税徴収制度調査会答申第3の1の8「低額譲渡等と租税」参照。

(66) 著しく低い額の対価によるものであるかどうかは、当該財産の種類、数量の多寡、時価と対価との差額の大小等を総合的に勘案して、社会通念上、通常の取引に比べ著しく低い対価であるかどうかによって判定することになる（広島地裁平成2年2月15日判決、福岡高裁平成13年11月9日判決）。一般に時価が明白な財産（上場株式、社債等）については、対価が時価より比較的僅少であっても、「著しく低い額」と判定される場合があり、また、値幅のある財産（不動産等）については、対価が時価の2分の1に満たない場合は、特別の事情がない限り、「著しく低い額」と判定することとなる。ただし、おおむね2分の1とは、2分の1前後のある程度幅をもった概念をいい、2分の1をある程度上回っても、諸般の事情に照らし、「著しく低い額」と判定する場合がある（基本通達39条関係7参照）。

債務の免除その他第三者に利益を与える処分（以下「無償譲渡等の処分」という。）をしたこと<sup>(67)</sup>。

(ロ) 無償譲渡等の処分が、国税の法定納期限等の1年前の日後に行われたこと。

(ハ) 徴収不足が生ずること。

(ニ) 徴収不足が無償譲渡等の処分に基因すると認められること。

#### ハ 責任の限度

第二次納税義務の責任の限度額は、利益を受けた者が①滞納者の親族その他特殊関係人の場合には「受けた利益の額」、②第三者の場合には「受けた利益が現に存する額」となる。

#### ニ 会社分割があった場合の適用

会社分割によって、分割会社から分割承継会社に対して権利義務の承継があった場合において、その分割対価資産の交付がないとき、あるいはその分割対価資産が著しく低額であるときは、国税徴収法 39 条による第二次納税義務を追及することが可能となる<sup>(68)</sup>。

また、滞納法人を分割承継会社とする吸収分割が行われた場合で、会社分割によって承継する純資産の価値以上に著しく高額な分割対価資産が、分割承継会社から分割会社に対して交付されたときにおいても、同条による第二次納税義務を追及することが可能となる。

---

(67) 第三者に利益を与える処分とは、譲渡及び債務の免除以外の処分で、広く第三者に利益を与えることとなる処分をいう。すなわち、贈与、売買、債務免除等の特定の法律行為類型に属さない経済価値の移転を意味する（浅田久治郎ほか『第二次納税義務制度の実務と理論（改訂新版）』169頁（大蔵財務協会、2006）参照）。

(68) 会社分割による権利義務の承継が同条にいう「無償譲渡等の処分」に該当するかが問題となるが、分割対価資産として正当な株式その他の資産の交付がない場合等には、会社分割を通じて第三者に利益を与える処分が行われたことにほかならないため、「無償譲渡等の処分」に該当するものと考えられる。

### 3 担保権付財産が譲渡された場合における徴収

#### (1) 趣旨

国税の法定納期限等後において、質権、抵当権又は仮登記担保（以下「質権等」という。）の設定登記・登録がある納税者の財産（以下「担保権付財産」という。）が譲渡された場合、譲渡人の国税はその財産からの徴収ができなくなり、また、譲受人の国税もこれらの質権等に常に劣後することになる（国税徴収法 17 条、23 条 3 項）。

こうしたことから、本来財産の譲渡がなければ譲渡人の国税に劣後して被担保債権の弁済を受けることができず、また、担保権の設定の際、既にその担保権に優先する国税の存在を知り得た担保権者が国税の先取りを免れ得る事態が生ずることになる。しかし、このような結果は、担保権者と担保権設定者等との通謀による租税徴収の回避へとつながるおそれがあるため、決して妥当とはいえない。

そこで、このような場合には、担保権者が受けた利益をもって譲渡人の国税に充当する必要がある、これを担保する趣旨の下、国税徴収法 22 条は制定された経緯がある<sup>(69)</sup>。すなわち、国税徴収法 22 条は、質権等が設定された財産が譲渡された場合において、その設定者である譲渡人の租税債権と質権者等の被担保債権との調整を図るために規定された制度である<sup>(70)</sup>。

この担保権付財産が譲渡された場合における追及は、担保権に基づく強制換価手続に対して交付要求を行う等によりその配当金から徴収するものであって、担保権者に直接の納税義務を負担させるものではないが、担保権者の配当金額は国税に徴収された分だけ減少することから、結果として担保権者の財産から国税を徴収した形となり、その意味で一種の納税義務

---

(69) 浅田久治郎ほか『租税徴収実務講座〔改訂版再版〕』第 3 巻 198 頁（ぎょうせい、2003）参照。

(70) この規定は、担保のための仮登記がある財産が譲渡されて場合について準用される（国税徴収法 23 条 3 項参照）。

の拡張制度として捉えることができる<sup>(71)</sup>。

## (2) 徴収の要件

- イ 譲渡人（納税者）の財産であった当時、その国税の法定納期限等後に質権等の設定登記がされたこと。
- ロ 譲渡人が他に国税に充てるべき十分な財産がない場合において、担保権付財産を譲渡したこと。
- ハ 徴収不足が生ずること。

## (3) 徴収の対象財産と金額

譲渡人の国税は、譲渡財産上の担保権につき、強制換価手続において配当される金額の中から徴収することができ、その範囲は次のイからロを控除した額と納税者の滞納国税のうち、いずれか少ない額が限度となる（国税徴収法 22 条 2 項、23 条 3 項）。

- イ 譲渡財産上の質権等の被担保債権が、その財産の換価代金から配当を受けることができる金額
- ロ 譲渡財産を納税者の財産とみなして、その財産の換価代金につき納税者の国税の交付要求があったものとした場合において、その被担保債権が配当を受けることができる金額

このような担保権付財産が譲渡された場合に担保権から譲渡人の国税の徴収ができるのは、担保権者が強制換価手続において、その質権等から被担保債権につき配当を受けるべき金額からのみである。従って、担保権者に対する任意弁済金額から徴収することができないことはもちろんのこと、強制換価手続終了前に被担保債権が弁済等により消滅し、配当を受けるべき金額がなくなった場合においては、本条による徴収ができないことに留意する必要がある。

## (4) 徴収手続

- イ 徴収の通知

---

(71) 浅田ほか・前掲注(69) 198 頁参照。



担保権者が配当を受けるべき金額から譲渡人の国税を徴収しようとする場合、徴収通知書により、その担保権者に通知しなければならない(国税徴収法 22 条 4 項、23 条 3 項)。

#### ロ 徴収の方法

担保権者が配当を受けるべき金額からの徴収方法として、

(イ) 担保権付財産についてなされている強制換価手続に対して交付要求する方法

(ロ) 担保権者に代位して担保権を実行する方法がある。

#### (5) 会社分割があった場合の本条の適用

法人の分割のうち、分社型以外の会社分割があった場合においては、国税通則法 9 条の 2 の規定により、連帯納付責任を分割承継法人に追及することが可能となるため、国税徴収法 22 条の適用を待つまでもない。

従って、分社型分割により分割法人が有する担保権付財産の譲渡があった場合においてのみ、国税徴収法 22 条を適用し、分割承継法人に対する追及を行うことになる<sup>(72)</sup>。

## 4 滞納処分免脱罪

滞納処分免脱罪は、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を隠ぺい、き損その他財産の価値を減少させる行為をした場合において、その行為者に対して科される刑罰であり、国税徴収法には租税徴収の確保を侵害する危険を防止するための罰則が規定されている(同法 187 条)<sup>(73)</sup>。

従って、滞納法人において会社分割があった場合で、当該行為が滞納処分の執行を免れる目的で納税者の財産を意図的に隠ぺいするものであると認められるときには、国税徴収法 187 条を適用することにより、納税者等に刑罰

---

(72) 基本通達 22 条関係 3 参照。

(73) 吉国ほか・前掲注(62) 945 頁参照。

を科することが可能となる。

なお、国税徴収法 187 条は、納税者等に一定の刑罰を科するための規定であり、直接滞納国税の保全を定めた規定ではない。

### 第 3 節 納税義務の拡張手続による滞納整理とその限界

#### 1 分社型以外の会社分割があった場合における連帯納付責任の追及とその限界

分社型以外の会社分割があった場合には、国税通則法 9 条の 2 の規定に基づき、分割承継法人に対して連帯納付責任を追及することが可能となる。

連帯納付責任は第二次納税義務のような個別の適用要件を定めておらず、また、滞納法人との関係で補充性を有しないことから、第二次納税義務よりその適用となる範囲が広い。さらには、現行の連帯納付責任制度がその追及の対象となる場合を、「分社型以外の会社分割」があった場合としていることから、会社分割当日に分割対価資産の一部のみが株主に配当されたときには、租税債権者として追及できる対象財産の総額が、会社分割前において滞納処分の執行対象となる財産の額よりも大きくなる<sup>(74)</sup>。こうしたことから、連帯納付責任による追及の実効性は非常に高いものと考えられる。従って、分社型以外の会社分割があった場合においては、租税法上の手続として、連帯納付責任を追及することにより滞納整理を進めることで足り、実際には分割承継会社に対して第二次納税義務を追及するまでの局面は生じ得ないものと考えられる。

ただし、連帯納付責任を追及する場合において留意しなければならないの

---

(74) 例えば、会社分割により分割会社の全財産(価値 100)が分割承継会社に承継され、同価値の分割対価資産が交付されるとともに、そのうち価値 20 相当額が分割会社の株主に剰余金の配当として交付されるケースを想定する。この場合、会社分割前においては、分割会社の資産 100 のみが滞納処分の対象となるが、会社分割後においては、分割会社の残りの資産 80 に加え、承継した資産の価値 100 に相当する分割承継会社の資産が連帯納付責任として滞納処分の対象となる。こうしたことから、会社分割の結果、滞納処分の執行対象が 100 から 180 に増加することになる。

が、分割会社から承継された財産を含めた分割承継会社の保有財産が会社分割後第三者に譲渡されること等により、連帯納付責任を追及する時点で連帯納付責任の限度額に満たない資産しか、分割承継会社に残っていないときである。このようなときには、連帯納付責任の追及の実効性が失われることとなるため、その他の徴収方途を検討する必要がある。

また、分社型分割は、法人税法2条12号の10により「分割により分割法人が交付を受ける分割対価資産がその分割の日において当該分割法人の株主等に交付されない場合の当該分割をいう。」と規定されているから、分割会社が株主への剰余金の配当時期を意図的に操作することにより、連帯納付責任の回避が行われるおそれがある。すなわち、現行法においては、会社分割の当日において分割対価資産が株主等へ交付される場合には連帯納付責任の対象となるが、剰余金の配当時期が1日でも遅れた場合には、連帯納付責任制度の適用のない分社型分割となるので、意図的な配当時期の操作によって、連帯納付責任による追及ができない事態が生じ得る。一般に、会社分割を行う場合には偶発債務の遮断が不可避であり、分割当事会社は発生が予想される債務については、可能な限りこれを回避する行動をとることが考えられるため、これが租税徴収の回避につながるおそれがある。

## 2 分社型分割があった場合における第二次納税義務の追及とその限界

分社型分割があった場合において徴収不足が認められるときには、第二次納税義務による追及を検討することになる。

しかし、第二次納税義務はその適用要件から、会社分割があったすべて局面において同制度による保全が図られるとは限らない。例えば、国税徴収法38条は、その譲受人が同一とみられる場所において、同一又は類似の事業を営んでいる場合で、かつ、事業の譲渡の相手方が特殊関係人であることを適用要件としていることから、実際に同条を適用できる場面は少ないものと判断される。また、国税徴収法39条においても、財産の譲渡対価が著しく低額と認められる場合についてのみその追及が可能となることから、仮に会社分

割に伴う財産の移転に詐害的意図が認められる場合であっても、承継した純資産の対価が著しく低額とまでいえないときには、同条による追及はできないことになる。

こうしたことから、分社型分割において第二次納税義務を追及できず、徴収上の弊害が生ずるおそれがある。

## 第4節 会社法の施行に伴う制度改正により懸念される問題

前述<sup>(75)</sup>のとおり、会社法では組織再編手続の簡素化に伴う規制緩和が行われたが、この会社法制定の審議過程において、組織再編をめぐる会社債権者の取扱いに関しては、ほとんど議論の対象とされていない<sup>(76)</sup>。

しかし、次に掲げる会社法の施行に伴う制度改正が、詐害的な会社分割を誘発する要素として、租税債権に大きな影響を及ぼすおそれがあると考えられる。

### 1 出資規制（最低資本金制度）の廃止に伴う問題

一般に、株式会社においては、社員が会社債務につき無限責任を負う合名・合資会社とは異なり、出資者の責任がその出資の範囲内に限られるため、会社債権者にとっては、会社財産が自己の債権を担保するための唯一の引当てとなる。こうしたことから、会社制度を理解するに当たっては、このような債権者をいかに保護するかという点が重要な課題となる。

従来、この役割を果たすものとして考えられてきたのが、いわゆる資本制度であった。資本は、資本維持・充実の原則を通じて設立時及び増資時の財産確保機能を有するとともに、設立後においても、株主への過大な配当によ

---

(75) 第1章6参照。

(76) 「会社法制の現代化に関する要綱」においても、株式交換における債権者保護手続の導入及び差損の生ずる場合の組織再編行為の容認を除いては、債権者の利益に関わる提案は含まれていない（藤田友敬「新会社法の意義と問題点・VI組織再編」旬刊商事法務1775号58頁（2006）参照）。

り会社財産が不当に害されることを阻止し、株主との利害調整機能を担うものとして理解されてきた。

しかし、資本制度は、資本額に相当する財産を会社債権者のために常時確保するための制度としては機能していないため、仮に会社の資本金に見合う財産に不足が生じた場合であっても、会社がそれを積極的に是正することまでを義務付けていない。そのため、資本の下限を制約してもあまり意味がなく、また、資本制度の存在が創業時の足枷にもなっており、制度自体が株式会社形態での起業を阻害しているとの指摘もされていた。

こうしたことから、会社法においては、出資規制（最低資本金制度）を廃止し、①取引開始の決定をするのに必要な情報提供を行うための会社の財産状況の開示（開示制度の充実）と、②会社における適切な財産の留保（会社財産の払戻規制）という観点から新たな規制をおいている<sup>(77)</sup>。

なお、会社債権者の保護に関し、企業が倒産するかどうかは、当該企業が行う事業のリスクの大小やキャッシュフローの状態により決まることが現実の倒産状況を見れば明らかであるため、そのような観点から規制を考えるべきではないかとの指摘もある<sup>(78)</sup>。しかし、このような指摘にもかかわらず、会社法が現行の規制に留まっている最大の理由は、会社法がどのような目的

---

(77) 具体的には、①に関する規制として、会計帳簿作成に当たっての適時性・正確性の基本原則の明文化（会社法 432 条）、会社参与制度の導入・会計監査人の設置範囲拡大（326 条 2 項以下）、貸借対照表の公告義務付け（440 条）、また、②に関する規定として、会社財産の株主への払戻しに係る統一的・横断的財源規制（461 条）、財源規制違反の責任（462 条 3 項）、剰余金配当のための最低純資産額規制（458 条）を定めている。なお、このような払戻規制があることについては、規制が何もない場合には、債権者が自己の債権を管理するため、株主への払戻行為を監視・制限するための契約を別途会社と締結する等の自衛手段を講じなければならず、また、会社においても、十分な供与を得られず事業の遂行に支障を来すか、信用の供与を受けるために多大なコストがかかるため、債権者・会社双方にとって支払うべきコストが上昇するとの問題から、このコスト軽減のため、強行法的に払戻規制を設ける意義があると考えられる。

(78) 郡谷大輔＝岩崎大彦「会社法における債権者保護（上）」旬刊商事法務 1746 号 49 頁（2005）参照。

で債権者保護を講ずるのかという問題も含めて、必ずしも明確な結論が見出せず、また、諸外国の法制も含め、現時点でこれ以上に有効で、かつ、効率的な債権者保護の仕組みが呈示されていないからと説明されており<sup>(79)</sup>、それゆえ、会社法は半世紀ぶりの抜本的改正であるにも関わらず、債権者保護のための資産流失規制は、道半ばの改正であるとの指摘がされている<sup>(80)</sup>。

このように、一般債権者を保護するための規制の在り方に関して、様々な問題を抱えている現況では、これを参考とすべき租税債権確保のための方途を検討するに当たっても、明確な結論を見出すことについて相当の困難が予想される。少なくとも出資額規制（最低資本金制度）の廃止により、泡沫会社の濫立、会社設立後の活動資金不足などの問題を発生させるおそれが強まったのは確かであり<sup>(81)</sup>、これに対する対応が必要となる。

## 2 会社分割により承継する財産の性質の変更に伴う問題

特定の財産の集合が「営業（会社法でいう事業）」に該当するか否かの判断は容易でなく、事後にその承継がないと判断された場合に会社分割が無効となる余地があると法的不安定を招く等の批判があった<sup>(82)</sup>ため、改正前商法の下、会社分割として認められるためには、その対象として「営業（事業）」自体の承継が必要であると規定され（改正前商法 373 条、374 条の 16）、単なる営業用財産や権利義務の集合の承継では足りないと言われていた。

会社法の施行により、会社分割の対象となる資産の範囲が拡大し、単なる

---

(79) 郡谷＝岩崎・前掲注(78) 43 頁参照。

(80) 小林量「コーポレート・ファイナンスと新・会社法」法律時報 78 巻 5 号 36 頁(2006) 参照。

(81) 会社法に先駆け、中小企業の新たな事業活動の促進に関する法律により最低資本金規制の特例が設けられ、資本金 1 円からの企業の設立が可能となったが、平成 18 年 2 月末までに 3 万 4 千社を超える企業が特例の適用を受けており、そのうち 1 円起業は、1,566 件をとっている（経済産業省経済産業政策局「産業政策から見た新会社法のポイント」、関係ホームページ [http://www.meti.go.jp/policy/economic\\_organization/pdf/kaisyahou\\_point.pdf](http://www.meti.go.jp/policy/economic_organization/pdf/kaisyahou_point.pdf) 参照）。

(82) 江頭(2006)・前掲注(1) 791 頁参照。

権利・義務の寄せ集めや資産単体であっても、これを対象とする会社分割の実行が可能となったが、その反面、会社分割を利用した会社資産の切り売りが行われるおそれがある。例えば、単なる不動産の売却であっても、会社分割を利用して新設子会社に承継させた上で、その新設子会社の株式を譲渡する方法により、これを行うことも可能となるのである<sup>(83)</sup>。

### 3 組織再編における対価の柔軟化に伴う問題

会社法においては、組織再編における対価の柔軟化により、金銭を対価とする会社分割の実行が可能となったため、会社分割は当事会社がその事業の一部を売却し、現金化する手段として濫用されるおそれがある。特に所有と経営とが分離されていない閉鎖的企業においては、会社分割により会社財産が金銭化されると同時に、支配株主である経営者に剰余金の分配という形で当該金銭が交付されることによって、意図的な会社財産の処分・清算が行われるおそれがある。

この場合において、債務者である分割会社が保有する資産を無償又は低額で売却する行為が詐害行為になり得ることは当然として、問題となるのは相当な対価による売却である。この点につき判例<sup>(84)</sup>は、不動産又は重要な動産を相当な対価で売却する行為について、債務者の資産が消費されやすい金銭に換える行為は原則として詐害行為に該当する旨判示している<sup>(85)</sup>。

---

(83) 会社分割を登記原因とした場合、登録免許税は1000分の4から1000分の2に軽減され、不動産取得税はゼロとなることから、費用的な負担も少なくなる（後藤・前掲注(16) 34頁参照）。

(84) 不動産の相当価格での売却について、最高裁昭和39年11月17日判決（民集18巻9号1851頁）参照。なお、重要財産の売却については、「特にある債権者と通謀してその債権者のみに優先的に債権の満足を得させる意図で売却されたような事情」がある場合には、詐害行為を構成する可能性がある（最高裁昭和39年11月17日判決（民集18巻9号1851頁）及び同昭和48年11月30日判決（民集27巻10号1491頁）参照）。

(85) 例外として、有用な物の購入資金の調達を目的とし、かつ、現実にその資金に充てた場合には詐害行為にならない（大審院大正6年6月7日判決（民録23輯16巻932頁）参照）。この場合、例外に該当する事実とは、詐害行為取消訴訟の相手方（被

しかし、近年改正された破産法においては、相当の対価を得ていた不動産の処分について、厳格な要件を満たした場合についてのみ、これを否認できるとの方針を採用している（破産法 161 条 1 項）。この破産法 161 条 1 項は 3 号に渡って否認の要件を規定しているが、要点として、「隠匿、無償の供与その他の破産債権者を害する処分をするおそれを現に生じさせるものであり、かつ、破産者にそのような意思があり、相手方においてもそれを知っている」場合、否認権の行使を認めている。このような厳格な要件が設定された理由については、危機に陥った債務者が不動産の売却によって金融を得る途を塞ぐことは、経営再建の努力を阻害し適当でなく、とりわけ不動産の証券化による資金の調達を妨げることになるとの説明がされている<sup>(86)</sup>。破産法との整合性を考慮し、詐害行為取消権を行使する局面においても、同様の発想が裁判所により採用される可能性があり、隠匿、無償の供与その他破産債権者を害する処分を行うことを目的としてなされた処分行為についてのみ、取り消し得るものと解される。

こうしたことから、危機的状況にある分割会社が、会社分割を通じて相当価格で会社資産を現金化した場合において、当事会社が債権者を害する意思をもっていたときは、確実に詐害行為が成立するものと考えられる。

#### 4 債務超過会社が行う組織再編行為の認容に伴う問題

改正前商法の下において、いわゆる債務超過会社が行う組織再編行為の可否については、商法上の明文規定がなく、多くの学説がこれを否定しており<sup>(87)</sup>、また、登記実務上も、債務超過の状態にある株式会社を消滅会社とする

---

告)において立証しなければならない(大審院明治44年10月3日判決参照)。

(86) 内田貴『民法Ⅲ(第3版)』313頁(東京大学出版会、2006)参照。

(87) 改正前商法下における債務超過会社が行う組織再編について、河野悟「債務超過会社の組織再編に関する考察(1)(2)」民商法雑誌132巻2、3号(2005)、遠藤美光「財政破綻にある株式会社の営業譲渡(1)(2)」上智大学紀要『上智法学』23巻1、2号(1979、1980)参照。



合併については、登記申請が受理されないという取扱い<sup>(88)</sup>があったことから、事実上行われていなかった。

こうした考えの根拠は、いわゆる「資本充実の原則」の帰結であると説明されるが、このような規制が課されているため、任意の資産を適宜評価替えし、差損が生じないよう実体のない「のれん<sup>(89)</sup>」を計上する方法が実務上で行われてきた。しかし、このような恣意的な会計処理が合理的であるとは考えられないため、会社法では、組織再編行為により差損が生じる場合を制度上認めている（会社法 795 条 2 項各号）。その上で、このような場合には、存続会社等における組織再編行為に係る契約を承認する株主総会においてその旨を説明しなければならないこととする（会社法 795 条 2 項）とともに、簡易組織再編をすることはできないこととし（会社法 796 条 3 項）、存続会社の債権者の保護を図ることにしている<sup>(90)</sup>。

債務超過には、①簿価上の債務超過の場合、②簿価上債務超過であるが、時価で評価替えすると債務超過ではない場合、③時価で評価替えしても債務超過である実質的債務超過の場合があり、その中でも、特に実質的債務超過会社が行う組織再編行為の可否が問題となる。この点に関して、会社法に明文規定がなく解釈の問題となるが、会社法の立法担当者はこれを可能であると明言し、①から③のいずれであっても、組織再編行為を行うことができるとの見解を示している<sup>(91)</sup>。

実務上のニーズに対応し、実質的債務超過会社の組織再編行為を認めることで幅広く柔軟な組織再編の実現が可能となったが、その反面、当事会社の

---

(88) 昭和 56 年 9 月 26 日民 4 第 5707 号民事局第 4 課長回答参照。

(89) 平成 18 年度税制改正により、非適格組織再編成において承継する資産の取得価額については、個別時価に付すとともに、退職給付債務等に相当する負債を認識した上で、これから承継する資産の時価純資産価額とその承継の対価の額との差額を資産又は負債の調整勘定に計上し、一定の事由が生じたときには、これらの金額について減額処理を行う制度が創設された（法人税法 62 条の 8 参照）。

(90) 相澤＝細川・前掲注(23) 9 頁参照。

(91) 相澤哲ほか『論点解説新・会社法』672 頁（商事法務、2006）参照。

債権者の立場からは、債務超過会社によって、組織再編行為を利用した意図的な資産の移転、財産の隠匿、債務免脱が行われる可能性があることを否定できない。例えば、優良資産のみ又は優良事業となっている部門に係る資産のみを会社分割を利用して譲渡を行い、結果として分割会社がせみの抜け殻のような状態になってしまうこともあり得るのである。このような場合においては、分割承継会社が承継された資産をさらに譲渡するなどにして、分割承継会社も同時に債務超過に陥っている可能性がある。こうした事例は、支配株主である経営者がその支配下にある複数の会社の法人格を濫用し、いわば会社を隠れ蓑として利用することにより行われるおそれがある。

## 5 評価手続の適正性に伴う問題

従来、承継する権利義務の評価手続の適正性を担保するものとして、裁判所の選任する検査役による検査が機能していたが、検査役の選任及び検査役による調査に相当の時間がかかり、また、調査期間中営業活動を中止しなければならない等の弊害が生じることから、会社分割制度においてはこれを不要とした。そのため、会社分割により承継する権利義務と分割対価資産との評価手続の適正性の観点から問題が生ずるおそれがある。すなわち、会社分割に伴う権利義務の承継に際して、故意に当該権利義務が過小評価され、分割会社に適正な分割対価資産が交付されないおそれがある<sup>(92)</sup>。

---

(92) 一般に、会社分割、株式交換及び株式移転に際しては、2 法人以上の株式の相対的評価（単独で行う新設分割や株式移転を除く。）により適正な株式割当割合を算定することになるが、組織再編が支配従属関係にある会社間で行われる場合、支配会社側の意向が強く反映された比率となる可能性があるため、このような場合、第三者機関に意見を求め、この意見を参考として当事者間で協議し、最終的に株主総会において承認を受けることが必要となる。しかし、第三者機関による比率算出に際して基礎資料として当事会社から提示される将来の事業計画等の資料は、第三者機関によりその妥当性が検証されないことが多く、第三者機関を用いても必ずしも主観的要素を排除できるわけではない。また、上場企業であればともかく、中小企業においてこのような第三者機関による評価の適正性を担保するための措置が講じられるとは考えられないことから、適正でない株式を取得することによって会社の利害関係人の権利が害されるおそれがある。

会社分割制度の導入は、機動的な組織再編の実現を可能としたが、その一方で、実務界からの要請もあって、検査役による検査を不要としたことから、評価手続の適正性に問題が生じ、会社債権者の利益が不当に害されるおそれがある<sup>(93)</sup>。

## 第5節 私法上の債権者保護手続による滞納整理の必要性

経済界からの強い要請より、会社法の下では組織再編手続の簡素化が図られた。その反面、会社債権者の立場では、債権者保護手続が脆弱になったとの指摘を払拭できない。こうした状況の下、租税債権者としては、開示手続の充実が図られた関係資料を基に会社分割の内容を事前に精査することを通じて、会社分割が租税債権に及ぼす弊害を未然に抑止することが必要となってくる。

また、会社分割の効力が生じた後の具体的な滞納整理に当たっては、分割会社の保有資産に対する滞納処分に加え、分割承継会社に対する連帯納付責任、第二次納税義務といった納税義務の拡張手続による滞納整理を検討することになるが、本章における考察の結果、債権者を害する形で会社分割があった場合には、納税義務の拡張手続だけでは対応できない事態も起こり得ることが確認された。このような場合には、さらに私法上の債権者保護手続をも活用することにより、租税債権の保全を図ることが必要となる。

---

(93) 会社分割制度の創設における検討段階において、既に分割対価資産の評価の適正性についてどう担保すべきかが問題とされていた（日本銀行金融研究所「会社分割の法律問題—債権者の扱いを中心に—」金融研究 16 卷 1 号 9 頁（1997）参照）。

## 第3章 私法上の債権者保護手続による滞納整理

詐欺的な会社分割があった場合、あるいは、会社分割に伴い法形式の濫用等が認められる場合の一般債権者の保護については、債権者異議や会社分割無効の訴えといった会社法上の債権者保護手続による追及のほか、詐害行為取消権や法人格否認の法理といった一般法上の債権者保護手続による追及が考えられる。

本章では、債権者を害する形で会社分割があった場合に、租税債権者において、こうした私法上の債権者保護手続をいかに効果的に活用することができるかについて検証する。

### 第1節 私法上の債権者保護手続の活用

#### 1 一般法上の債権者保護手続の概要(94)

##### (1) 詐害行為取消権

##### イ 意義

民法は、423条で債権者代位権を規定するとともに、424条で詐害行為取消権を規定している。この二つの制度は、同じく債務者の責任財産を保全するための制度として理解されているが、債権者代位権が債務者の消極的に自己の責任財産の保全を怠る行為（不作為）に対する権利であるのに対して、詐害行為取消権は、債務者の積極的に責任財産を減少させる行為を行った場合に、その行為を否定して債務者の責任財産の保全を図るための権利である。

詐害行為取消権は、破産法上の否認権と同様に、債務者が債権の共同担保（責任財産）の不足を認識しながら、責任財産を減少させる行為を

---

(94) 会社法上の債権者保護手続である会社分割に対する異議の申述及び会社分割無効の訴えに関する手続については、既に第1章で考察済みであることから、ここでは、一般法上の債権者保護手続の概要についてのみ考察を行う。

した場合に、その効力を否認して責任財産の維持を図ることを目的とするものである。

なお、詐害行為取消権の行使は、必ず訴訟によることが必要となる（民法 424 条 1 項）。

#### ロ 滞納処分における適用

国税通則法 42 条は、「民法第 423 条（債権者代位権）及び第 424 条（詐害行為取消権）の規定は、国税の徴収に関して準用する。」と規定し、国税債権の保全手続における同条の準用を認めている。また、準用の明文規定はないが、取消しの効果に関する民法 425 条及び消滅時効に関する民法 426 条の規定も準用があると考えられている<sup>(95)</sup>。

#### ハ 要件

##### (イ) 客観的要件（詐害事実の存在）

債務者（滞納者）が債権者（租税債権者）を害する法律行為（詐害行為）をしたこと。

##### (ロ) 主観的要件（悪意の存在）

債務者及び受益者・転得者が詐害の事実を知っていること。

#### ニ 取消しの範囲

詐害行為取消権の行使は、取引の安全に与える影響が大きいことから、判例<sup>(96)</sup>はその取消し得る範囲について、債権者の損害を救済するために必要な限度で取消しを認めれば、責任財産保全の目的は必要かつ十分に達せられると判示し、その範囲に限定を加えている。

#### ホ 取消しの効果

詐害行為取消しの効果は、訴訟当事者である債権者と受益者・転得者との間における相対的なものであり、また、総債権者の利益のためにその効力を生ずるものとされている（民法 425 条）。

---

(95) 浅田ほか・前掲注(69) 45 頁参照。

(96) 大審院大正 9 年 12 月 24 日判決（民録 26 巻 2024 頁）参照。

## (2) 法人格否認の法理

### イ 定義

法人格否認の法理とは、一般に法人制度の目的に照らして、ある会社について、その形式的独立性を貫くことが正義・衡平の理念に反すると認められる場合、もしくは、会社たる法形態が法人格の目的を超えて不法に利用されている場合に、会社の解散命令（会社法 824 条）のようにその会社の存在を全面的に否認（絶対的否認）するのではなく、その法人としての存在を認めながら、特定の事案における合理的解決のために必要な範囲において、法人格の機能を否認（相対的否認）するものである。

### ロ 類型

法人格否認の法理は、元々米国の会社法において、判例及び学説上広く認められてきており、日本では、最高裁昭和 44 年 2 月 27 日判決<sup>(97)</sup>がはじめてこの法理の適用を認めた。そこでは、①法人格が全く形骸に過ぎない場合（形骸型）<sup>(98)</sup>と、②法人格が法律の適用を回避するために濫用される場合（濫用型）<sup>(99)</sup>との 2 類型において、法人格否認の法理が適用される旨判示している<sup>(100)</sup>。

---

(97) 民集 23 卷 2 号 511 頁参照。

(98) 法人格の形骸化について、単に単独株主等が会社を支配しているということでは形骸化というにはならず、会社と社員の間における財産の混同、取引業務活動の混同の反復・継続、明確な帳簿記載・会計区分の欠如、株主総会・取締役会の不開催など会社として必要な手続の無視等が積み重なってはじめて形骸化の要件が満たされることになる。

(99) 法人格の濫用という概念は、その背後にあってこれを利用する者の存在が前提となり、その者は会社を自己の意のままに道具として用いることができる支配的地位にあること（支配の要件）に加え、会社の背後にいる存在が会社形態を利用するについて、違法または不当な目的を有していたこと（目的の要件）が必要となる。

(100) 濫用事例として最初に法人格否認の法理が適用されたのは、最高裁昭和 48 年 10 月 26 日判決（民集 27 卷 9 号 160 頁）であり、当該判例では、「株式会社が商法の規定に準拠して容易に設立されうることに乗じ、取引の相手方から債務履行請求手続を誤らせ時間と費用とを浪費させる手段として、旧会社の営業財産をそのまま流

## ハ 実定法上の根拠

法人格否認の法理が認められる実定法上の根拠として、民法1条3項の権利濫用禁止、あるいは、同法1条2項の信義則に求める見解が多い<sup>(101)</sup>が、その適用範囲を広くするため、法が法人格を認めた趣旨に反するような形で利用される場合には、特定の問題解決のために法人の独立性を否認する必要があるというのが、法人という制度に内在する公序であるとして、会社法3条(改正前商法54条1項)に根拠を求める見解<sup>(102)</sup>もある。

## ニ 滞納処分において同法理を適用した裁判例(神戸地裁平成8年2月21日判決<sup>(103)</sup>)

### (イ) 事件の概要

本件は、被告税務署長が滞納法人に対する滞納国税の徴収のため、原告の取引先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對し、当該差押えは原告の財産を滞納法人の財産と誤認してなされた違法なものであり、また、その取立てにより原告の有していた債権を喪失せしめ、よって、原告に損害を与えたとして、被告税務署長に對して差押処分の取消しを、被告国に對して主位的に国家賠償を、予備

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づれに對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旨判示している。

- (101) 田中誠二「法人格否認法理の問題点(上)」旬刊商事法務560号3頁(1971)参照。  
 (102) 龍田節「法人格否認法理の最近の展開」旬刊商事法務534号6頁(1970)参照。  
 (103) 訟務月報43巻4号1257頁参照。本裁判例に関する評釈として、西川勝利「滞納処分における法人格否認の法理の適用について」税務大学校論叢30号(1998)、栗谷桂一「滞納処分による債権差押えが、法人格否認の法理の適用により有効であるとされた事例」税務事例28巻4号17頁(1998)、増田英敏「租税債権の執行における法人格否認の法理の適用の可否」租税法研究26号142頁(1998)、村井正「濫用型・法人格否認の法理の租税領域への適用とその異議」税理40巻15号32頁(1997)参照。

的に不当利得返還を求めたものである。

(ロ) 本裁判例の意義

本裁判例においては、租税法律関係における法人格否認の法理の適用の可否に関して、いったん成立した租税債権の実現、すなわち執行については、特別の規定がない限り、私債権と区別する理由はないものとし、少なくとも徴収手続の段階では、その適用があることを初めて認めた。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、禁反言の原則等の一般原則に基づくものであって租税法律主義という「法律」に内在すると判示している。

課税処分<sup>(104)</sup>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）や同族会社の行為計算否認規定（所得税法 157 条、法人税法 132 条）があり、法人格否認の法理の適用を主張する以前に類似の効果が得られることから、同法理を適用する必要性は少ないものと考えられる。

しかし、少なくとも徴収の分野においては、他に徴収手段がない場合には、法人格否認の法理を適用する必要性が生ずるため、同法理の適用を認めたこの裁判例の意義は大きいものと考えられる。

## 2 会社法と一般法の各債権者保護手続のすみ分け

組織再編行為が行われた場合において、一般債権者が私法上の債権者保護手続の適用を検討するときには、会社法上の債権者保護手続と一般法上の債

---

(104) 前述のとおり、最高裁は我が国で初めて法人格否認の法理を適用した。この判例後、租税判例においても、法人格否認の法理を適用することの可否につき争われた事件があるが、それらの事件に共通するのは、法人形態を利用した納税者側から、課税処分を免れるために法人格否認の法理の適用が援用され、これに対して、判例が自己の利益を図るために相手方の損失において法人格否認の法理を主張することは許されない旨判示している点にある。しかし、税務行政庁側から見れば、租税債権を侵害された債権者の一人としてみることで済むため、法人格否認の法理を援用して、当該法人の代表者や実質支配している別法人に対して課税処分を行うことが許されるかが問題となるが、これについて示した裁判例はいまだ存在しない。



債権者保護手続とのすみ分けに留意する必要がある。

従来、組織再編行為との関係において、一般法上の債権者保護手続の利用可能性があまり議論されてこなかったのは、あらかじめ会社法上の債権者保護手続が用意されており、これを履践することにより、その債権者の保護を十分に図ることができることと解されていたためである<sup>(105)</sup>。この点、会社法の立法担当者は、両手続のすみ分けに関して、会社法上の債権者保護手続の対象となっている債権者と、そうでない債権者とを区別の上、それぞれ異なった保護手続の在り方を示している<sup>(106)</sup>ことから、租税債権者においても、同様の制約が働くものと考えられる。

この場合において、会社分割の類型を会社法上の債権者保護手続の有無で分類すると、①分社型以外の会社分割で分割承継会社の株式のみを配当する場合、②分社型以外の会社分割で分割承継会社の株式以外の財産を配当する場合及び③分社型分割の場合の3区分に分類することができる。そして、会社法は、②及び③の会社分割に係る債権者に対する関係では、会社法上の債権者保護手続を用意していない<sup>(107)</sup>。

そこで、租税債権者においても、会社分割の類型別に、会社法上の債権者保護手続による追及の可否を検討する必要があると考えられる。

#### (1) 分社型以外の会社分割で分割承継会社の株式のみを配当する場合

分社型以外の会社分割で分割承継会社の株式のみを配当する場合、法が予め債権者保護手続を用意していることから、分割会社の一般債権者においては、これを履践することによりその保護を受けることが可能となる。すなわち、一般債権者が会社分割に対して不服がある場合には、当事会社に異議を述べた上で、弁済その他適切な担保の提供等を受けることができ、仮に弁済等がない場合には、会社分割無効の訴えを提起することにより、自己の債権の保全を図ることが可能となる。この場合、会社分割無効の訴

---

(105) 藤田・前掲注(76) 60頁参照。

(106) 相澤ほか・前掲注(91) 723頁参照。

(107) 第1章3(5)参照。

えの提起期間は、会社分割があった日から6ヶ月以内とされており、この期間内に訴訟が提起されないときには、会社分割に対する承諾の擬制が働くことから、その後において、会社分割無効の訴えを提起することはできないほか、一般法に基づく詐害行為取消権、法人格否認の法理等、別の法的手続をもってしても、自己の債権の保護を図ることはできないと解されている<sup>(108)</sup>。この点が会社法上の債権者保護手続と一般法上の債権者保護手続とのすみ分けとして重要な意味を持つ。

そこで、一般債権者と同様に、こうした会社法上の債権者保護手続を租税債権者において履践することができるかが問題となる。この点、その手続を規定した会社法789条1項2号及び810条1項2号の文理解釈からは、租税債権者を当該規定の適用から殊更除外する理由はないと解されるため、滞納法人において分割承継会社の株式のみを配当する分社型以外の会社分割があった場合には、租税債権者は分割当事会社に対して異議を述べるができるようにも思われる。

しかし、私法上の規定に「債権者」と定められていることをもって、直ちに租税債権者がこれに含まれるものと解することについては、疑問がないわけではない。これは、租税債権者においては、一般債権者には認められない自力執行権等の債権回収上の特権的地位が与えられているからである。この点につき、租税債権者においては、まずは租税法の規定に基づく自力救済の道を歩むべきであると考えられる。すなわち、私法が明確に租税債権者を手続の対象として規定していない以上、また、租税法における私法の準用規定がない以上、租税債権者による私法領域の適用については、

---

(108) 相澤哲『一問一答 新・会社法』723頁(商事法務、2005)、葉玉・前掲注(12)46頁参照。なお、会社分割に対する承諾の擬制は、会社分割無効の訴えにおける原告適格の制約といった組織再編法制上の不利益を与えるに過ぎず、一般法上の債権者保護手続の適用は、それとは別に考えるべきとの解釈も考えられる。しかし、このような解釈を採用した場合、債権者保護手続を経た組織再編行為が常に債権者との関係で詐害行為取消権等によって否認される可能性にさらされることになるため、法的不安定を招くおそれがある。

消極的に解すべきであると考えられる。こうしたことから、租税債権者においては、会社分割に関して異議を述べることはできないものとの判断される。

また、会社法 828 条 2 項は会社分割無効の訴えの提訴権者を「会社の株主等若しくは社員等であった者又は分割契約をした会社の株主等、社員等、破産管財人若しくは分割について承認をしなかつた債権者」に限定し、これ以外の者による提訴を認めていない<sup>(109)</sup>。すなわち、法は会社分割無効の訴えの提訴権者について、債権者保護手続において異議を述べることができる者であることを前提としていることから、元々債権者保護手続の対象とされず、会社分割に関して異議を述べることのできない債権者については、会社分割の無効の訴え自体を提訴できないものと解される。従って、債権者として異議を述べることのできない租税債権者においては、会社分割無効の訴えを提起することもできないものと判断される<sup>(110)</sup>。

## (2) 分社型以外の会社分割で分割承継会社の株式以外の財産を配当する場合及び分社型分割の場合

この場合の当事会社の債権者についても、会社法 828 条 2 項の会社分割を「承諾をしなかつた債権者」に該当するものとして、会社分割無効の訴えを提起することにより、その権利保護を図ればよいとも考えられる。し

---

(109) 会社分割の無効は、会社分割そのものを絶対的に否認する効果を伴うものであることから、その提訴権者を広く認めると、法的安定性を害するおそれがある。そのため、会社法 828 条 2 項に規定された提訴権者はできるだけ限定的に解釈すべきであると考えられる。

(110) 第 1 章 8 で考察したとおり、会社法においては、会社分割の要件から曖昧な要素を排除することにより会社分割の法的安定性を高めるため、改正前商法 374 条の 2 第 1 項 3 号の「履行ノ見込アルコト」という要件を廃止し、分割会社及び分割承継会社が自己の債務について債務不履行になるおそれがある場合であっても、会社分割は有効に成立し、履行の見込みのない許害的な会社分割があったとしても、そのことが当然に会社分割の無効事由となるものではないと解されている。そのため、会社分割の無効の訴えは、いずれにせよ債務の履行の見込みのない許害的な会社分割があった場合において、分割会社の債権者を保護するための有効な手法とはなり得ない(葉玉・前掲注(12) 46 頁参照)。

かし、前述のとおり、会社分割無効の訴えの提訴権者は、債権者保護手続において異議を述べることができる者であることを前提としていることから、上記(1)と同様、元々債権者保護手続の対象とされず、会社分割に関して異議を述べることのできない債権者については、会社分割の無効の訴え自体を提訴できないことになる。

従って、分社型以外の会社分割で分割承継会社の株式以外の財産を配当する場合及び分社型分割の場合には、租税債権者においてもまた、会社法上の手続による保護を履践することはできないものと判断される。

### (3) 一般法上の債権者保護手続による救済の可能性

以上により、会社分割の類型を問わず、租税債権者においては、会社法上の債権者保護手続の履践はできないとの結論に達した。

さて、前述のとおり、会社法上の債権者保護手続の履践は、債権者の承認を擬制することにより、詐害行為取消権等の一般法上の保護手続を排除する効果を有するものと解されている。しかし、会社法上の保護を受けられない債権者については、原則としてその手続の対象とされていない以上、一般法上の保護手続の行使が制限される理由はないと考えられる。従って、会社法上の債権者保護手続を履践できない租税債権者においては、会社分割による財産の移転に詐害性・法形式の濫用等が認められる場合には、当該財産の移転について一般法上の詐害行為取消権、法人格否認の法理を行使することにより、自己の債権を保全することができるものと判断される<sup>(111)</sup>。また、債務の「履行ノ見込アルコト」を会社分割の要件から除外す

---

(111) 詐害的な会社分割に関する問題は、滞納者が会社分割の当事会社となる場合に限らず、第三債務者が会社分割を実施する場合にも生じ得る。例えば、租税債権者が滞納者の保有するゴルフ会員権について、その預託金の返還請求権を差し押さえている場合における第三債務者の例が考えられる。この場合、第三債務者であるゴルフ場経営会社が多額の預託金返還債務を負担しているとき、意図的にこの預託金の返還債務（とわずかな財産のみ）を対象とする会社分割が行われ、あるいは、優良資産のみを承継の対象とし、分割会社には事実上預託金の返還債務のみが残るような会社分割が行われるおそれがある。このような場合において、租税債権者が取立権に基づき預託金の返還請求を行うときには、事実上、資力喪失状態にある分割当

る反面で、分割会社による詐害的な会社分割を防止する制度を確保する必要性があるとも考えられることから、一般法上の債権者保護手続による保護を認める必要があるものと解される。

### 3 一般法上の債権者保護手続を履践する上での留意点

上記2のとおり、会社分割に係る債権者保護手続の履践に当たっては、会社法上の債権者保護手続と一般法上の債権者保護手続とのすみ分けが重要であり、債権者がこれを執行する場合において、一定の制約が加えられることになる。

ここではさらに、一般法上の債権者保護手続を履践する場合の留意点について、詐害的な営業譲渡が行われた場合における裁判例の考察を通じ、検証することとする。

#### (1) 裁判例（大阪高裁平成12年7月28日判決<sup>(112)</sup>（確定））

##### イ 事案の概要

本件は、多額の負債に苦しむY<sub>1</sub>社が同族会社Y<sub>3</sub>社に商標権を含む営

---

事会社に対してこれを行わざるを得ないため、執行上の弊害が生ずるものと考えられる。従って、租税債権者の立場では、滞納者のみならずゴルフ場経営会社をはじめとする第三債務者が行う組織再編についても、官報等による公告を通じて常時注意を払うことが必要となる。なお、第三債務者が詐害的な会社分割を行った場合においては、債権者たる滞納者が第三債務者に対して行使し得る詐害行為取消権を租税債権者において、代位行使することが可能となる（国税通則法基本通達42条関係2参照）。

- (112) 金融商事判例1113号35頁参照。原審は、京都地裁平成11年4月25日判決（同1068号3頁参照）。これらの裁判例に関する評釈として、片岡宏一郎「債務会社の財産を譲り受けた姉妹会社に対して法人格を否認して債務弁済が命じられた事例」金融法務事情1618号4頁（2001）、西尾信一「債務会社の財産を譲り受けた姉妹会社に対して法人格を否認して債務額を基準に支払いが命じられた事例ならびに詐害行為取消権が否認された事例」銀行法務21第590号85頁（2001）、宮島司「同族会社間における財産権の譲渡と融資金融機関による債権回収」銀行法務21第572号52頁（2000）、井上和彦「財産譲渡と法人格否認の法理—姉妹会社・詐害行為取消権—」産能大学紀要22巻1号39頁（2001）、同「姉妹会社と法人格否認の法理」同20巻2号1頁（2000）参照。

業用財産を譲渡したことについて、Y<sub>1</sub>社の債権者であるX信用金庫が、①Y<sub>1</sub>社に対して貸付債権の残債務の返還を、②Y<sub>2</sub>(Y<sub>1</sub>の亡代表取締役Aの相続財産法人)に対して連帯保証債務の履行を、③Y<sub>3</sub>社に対して法人格否認の法理に基づくY<sub>1</sub>の債務の履行並びにY<sub>3</sub>社及びY<sub>4</sub>(Y<sub>3</sub>代表取締役)に対して詐害行為取消権に基づく財産の譲渡の取消しを求めた事案である。

ロ 判旨

(イ) 法人格否認の法理について

A 原審

多額の負債を抱えたY<sub>1</sub>社が、経営再建のため同族会社Y<sub>3</sub>社に営業用財産を譲渡した行為は、X信用金庫からの請求や強制執行を免れるためY<sub>1</sub>社とは別人格の同族会社Y<sub>3</sub>社を利用したものであり、会社制度の濫用の場合に当たるから、同族会社Y<sub>3</sub>社は、信義則上、X信用金庫に対し、本件譲渡に関する限りにおいて、債務会社Y<sub>1</sub>社と別人格であることを主張できず、その結果、Y<sub>1</sub>社と同一の責任を負担しなければならない。

B 控訴審

Y<sub>3</sub>社は、本件財産譲渡により、実質的に企業体としてのY<sub>1</sub>社自体を承継したものと認められることから、正規に合併手続がとられた場合や、営業譲渡がなされて商号が続用される場合などの均衡に照らしても、Y<sub>3</sub>社がY<sub>1</sub>社との別法人格性を主張し、その債務の承継のみを否定することは信義則に反し、許されるものではない。

(ロ) 詐害行為取消権について

A 原審

Y<sub>1</sub>社及び代表取締役が、他に十分な資産を有していないにもかかわらず、その唯一といえる営業用財産を譲渡したことについて、Y<sub>1</sub>社の営業を廃止し、X信用金庫に対する返済が主としてY<sub>1</sub>社に支払われる本件財産譲渡の代金の範囲内に限定される状況を作り出した

のであるから、本件財産譲渡の目的が正当であったとはいえず、当該譲渡は詐害行為に該当する。

しかし、X信用金庫はY<sub>1</sub>社において財産譲渡が行われたことを知り、譲渡代金によってY<sub>1</sub>社に対する債権を回収してきたのであるから、これと併せて詐害行為取消権の第三者に及ぼす影響の大きさをも考慮すると、Y<sub>1</sub>社が本件財産譲渡の効力を否認することは、信義則に照らし許されないというべきである。

## B 控訴審

Y<sub>3</sub>社はY<sub>1</sub>社の債権者に対する関係では別人格であることを主張できず、両者は一体のものと評価されるべきであるから、その間でなされた本件財産譲渡によって債権者が害されるとはいえない。本件の場合、法人格否認の根拠は財産譲渡であり、Y<sub>1</sub>社はこれを根拠に法人格の否認を主張して債務の履行を求めながら、他方でその取消を主張することは矛盾しており許されない。

## ハ 本裁判例の意義

判旨の1点目である法人格否認の法理に関しては、最高裁昭和48年10月26日判決の濫用型のリーディング・ケースに依拠するものであり、判例・学説ともに集積のあることから適用上の問題はないものと考えられる。

しかし、2点目の詐害行為取消権に関しては、財産譲渡を根拠に法人格の否認を主張して債務の履行を求めながら、他方で詐害行為取消権による取消しを主張することは論理矛盾であるとし、その行使に制約を与えた点において、裁判例として貴重である。

さらに着目すべきは、原審においては控訴審とは別の視点に立ち、詐害行為取消権と信義則との関係について言及した点にある。つまり、債権者であるX信用金庫は、財産譲渡に係る代金がY<sub>1</sub>社名義のX信用金庫の預金口座に入金された事実を知って、自己の債権と対等額をもって相殺の上預金口座の残高から債権の回収をしていたのであるから、これと

併せて詐害行為取消権により本件譲渡の効力を否認することは、原告の主張に論理矛盾が生ずるものとし、詐害行為取消権の行使に当たっては、信義則の法理の適用による権利行使の制約があることを認めている<sup>(113)</sup>。

## (2) 本裁判例が租税債権の回収手続に与える影響

このように、詐害行為取消権と法人格否認の法理による追及が可能となる場面において、その行使に一定の制約が加わる可能性があり、滞納処分においても、租税法上の保護手続との関係において、同様に信義則の法理による制約が働き、執行上の問題が生ずる可能性がある。

例えば、滞納法人において債権者を害する目的で事業譲渡や会社分割といった手法で事業の承継が行われた場合、①譲受会社の法人格を否認して当該会社に対して行う滞納処分と民法 424 条による事業の譲渡行為そのものの取消し、あるいは、②譲渡会社の預金口座に入金された当該譲渡代金に対する差押えと民法 424 条による事業の譲渡行為そのものの取消しとは、上記裁判例と同様に信義則の問題が生ずるものと考えられる。このような場合、租税債権者の行為に論理矛盾が生ずることになるため、その行使には一定の制約がかかるものと考えられる。

こうしたことから、詐害行為取消権と法人格否認の法理のいずれの方法も適用することができる場合においては、こうした制約に十分留意の上、滞納処分を執行する必要がある。

なお、詐害行為取消権については、国税通則法 42 条に規定された滞納整理手法であり、一方、法人格否認の法理については、権利濫用禁止（民法 1 条 3 項）や会社の法人性（会社法 3 条）といった一般原則を実定法上の根拠とするものである。また、租税債権者による行使に関して、未だ係争中の事件<sup>(114)</sup>もあることから、訴訟手続においては、詐害行為取消権を主

---

(113) このほか、詐害行為取消権の行使が信義則に照らして許されないと判示した先例として、神戸地裁平成 8 年 4 月 24 日判決（判例時報 1594 号 133 頁参照）がある。

(114) 東京高裁平成 18 年（ネ）第 3794 号損害賠償請求控訴事件。原審は、東京地裁平成 18 年 6 月 26 日判決（判例時報 1960 号 16 頁参照）。



位的に申し立て、法人格否認の法理による追及を予備的に申し立てることが妥当であると考えられる<sup>(115)</sup>。

## 第2節 その他の滞納整理手法

### 1 違法な剰余金配当があった場合の滞納整理手法

会社分割のうち分社型以外の会社分割においては、剰余金の配当を伴うものであることから、剰余金の配当が行われる局面における租税債権の保全手続について、さらに研究の視野を広めることとしたい。具体的には違法な剰余金の配当が行われた場合における滞納整理手法について検討を行うこととする。

#### (1) 剰余金の配当規制

会社法 461 条 1 項においては、剰余金の配当は、当該行為が効力を生ずる日における分配可能額<sup>(116)</sup>を超えてならない旨が規定されており、また、同法 462 条 1 項においては、違法な剰余金の配当（いわゆる蝟配当）<sup>(117)</sup>が行われた場合には、当該行為により金銭等の交付を受けた株主及び当該行為に関する職務を行った取締役等の業務執行担当者は、その会社に対して連帯して交付を受けた金銭等の帳簿価額に相当する金額全額の支払義務を負う旨が規定されている。この会社法 462 条 1 項は、会社債権者を保護する場合の特別な責任を定めた規定である。

このように会社法は、迅速に会社財産の回復を図るため、違法配当が行われた場合の株主及び業務執行担当者の義務を単純化しており、株主及び業務執行担当者においては、現物配当がされた場合でも、現物の価額相当

---

(115) 例えば、会社分割により不動産を譲渡している場合において、詐害行為取消権による当該譲渡の取消しを主的に申し立て、法人格否認の法理による所有権登記の移転請求を予備的に申し立てることが考えられる。

(116) 分配可能額の算出方法について、会社法 461 条 2 項参照。

(117) 違法な剰余金の配当は、「会社財産を危うくする罪」に該当するものとして、罰則が規定されている（会社法 963 条 5 項 2 号参照）。

額の金銭を支払う義務を負い、また、配当のうち一部のみが分配可能額を超える場合であっても、配当全額の支払義務を負担することになる。

なお、この責任は、株主においては、本来受けることができない剰余金の配当を受けて利益を得ているのであるから無過失責任となり、業務執行者においては、直接自己が利益を受けた訳ではないため、自己が無過失であることを証明した場合には、その責任を免れることができる（会社法 462 条 2 項）。

## （2）債権者による代位

違法配当の責任は、本来、当該会社が追及すべきものであり、株主については代表者が、業務執行担当者については監査役又は監査委員が、それぞれ訴訟を提起するのが原則となる。しかし、違法配当をした会社自らがこれらの者を提訴することは期待できないため、会社法 463 条 2 項は、会社債権者において、同法 462 条 1 項の規定により支払義務を負う株主に対し、当該株主が交付を受けた金銭について、当該債権者が当該会社に対して有する債権額の範囲内において、支払わせることができる旨規定している。この規定は、民法の債権者代位権の特則として整理されたものである<sup>(118)</sup>。

## （3）租税債権者による代位の可否

ここで問題となるのは、租税債権者において会社法 463 条 2 項による債権者代位権を行使し得るかという点である。租税債権者が行う債権者代位権の行使については、国税通則法 42 条により民法の準用が認められているが、法の趣旨から考え、また、同じく債務者の責任財産保全のための制度として理解されている債権者取消権に関し、会社法に規定する債権者取消権の特則（持分会社の設立の取消し（同法 832 条 2 号）及び清算持分会社の財産処分の取消し（同法 863 条 1 項 1 号及び 2 号））について、租税債権

---

(118) この場合においては、債務者の無資力要件や期限前代位をする場合における裁判上の代位（非訟事件手続法 72 条）は必要とされていない（相澤哲＝岩崎友彦「株式会社の計算等」旬刊商事法務 1746 号 41 頁（2006）参照）。

者における準用ができるものと解されている<sup>(119)</sup>ことから、会社法 463 条 2 項に行使についても、租税債権者による準用が認められるものと解される。

従って、分配可能額を超える違法な配当が行われた場合において、租税債権者は、会社法 463 条 2 項の規定により、配当を受領した株主に対し、金銭等の支払いを求めることができることになる。この場合、当該金銭については、代位債権者が自己への給付を求め得るとされている<sup>(120)</sup>ことから、この判例法理により、直接給付判決を求めることができ、租税債権者においては、受け取った金銭をもって滞納者に対する租税債権に充当することが可能となる。

なお、会社法 462 条 2 項による会社債権者の保護は、会社分割と同時に剰余金の配当を行う場合で、分割承継会社の株式のみを分配するとき、あるいは分割会社の株主に交付する対価の合計額のうち、分割承継会社の株式以外の対価の合計額が 5%未満であるときについては、適用がないことに留意する必要がある（会社法 792 条、812 条）<sup>(121)</sup>。従って、滞納法人において連帯納付責任の回避を目的として剰余金の配当時期の操作が行われた場合や会社分割と同時に株式以外の財産をもって剰余金の配当が行われた場合で、かつ、分割会社の分配可能額を超える違法な配当が行われたときは、租税債権者は、配当を受領した株主に対し、その支払いを求めることが可能となる。

## 2 会社分割を無効とする判決が確定した場合の滞納整理手法

ここでは、さらに視点を変えて、分割承継会社が租税を滞納している場合において、会社分割を無効とする判決が確定したときの滞納整理手法につい

---

(119) 国税通則法基本通達 42 条関係 11 参照。

(120) 大審院昭和 10 年 3 月 12 日判決（民集 14 卷 482 頁）参照。

(121) 違法な剰余金の配当があった場合には、このほか、業務執行担当者である取締役に対して第三者責任を追及する方法（会社法 429 条 1 項）も考えられる。この取締役への責任追及方法については、長井勝己「取締役の責任による徴収方途の拡大について—適用要件を中心に—」税務大学校研究科論文（1992）参照。

て考察する。

### (1) 問題提起

一般に、民法や商法といった私法上の規定が租税法律関係に適用されるべきか否か、また、仮に適用されるならば、具体的にどの範囲でどのように適用されるべきかが問題となる。この点について、租税法律関係において私法上の規定の適用を排除する特段の理由がない限り、その適用ないし準用がされるべきであると考えられている<sup>(122)</sup>が、その適否を具体的に検討するに当たっては、私法上の債権債務関係とは異なる租税法律上の種々の特質・特権<sup>(123)</sup>を考慮の上、個々の規定ごとにその趣旨・目的に照らして判断しなければならない。

会社分割においても、当該分割を無効とする訴訟が提起され、これを認容する判決が確定した場合の当事会社及び株主等の租税債務の取扱いが問題となる。すなわち、会社分割が無効とされた場合において、会社分割の当事会社及び株主等の納付すべき各種租税の納税義務の成立及び確定、並びにその納付及び徴収は、直接に会社分割無効判決の不遡及効を定めた会社法上の規定によって、その効力が維持されるかが問題となるのである。この点については、租税債務の帰趨を定める租税法上の個別規定がないため、会社法上の規定<sup>(124)</sup>を租税領域へ適用ないし準用できるか、その検討が必要となる。

例えば、単独新設分割が行われ、分割承継法人に係る租税が滞納となった後、当該分割を無効とする判決が確定した場合における分割承継法人の租税債務の帰趨が問題となる。この場合、分割承継法人は解散し（会社法

(122) 金子・前掲注(57) 27頁参照。

(123) 更正・決定を通じて租税債務の内容を確定する権限、更正・決定の補助手段としての質問検査権、裁判所の手を借りずに自らの手で徴収を図るための自力執行権、滞納処分に際して租税債権に認められる一般的優先権等は、いずれも租税の強い公共性並びに公平・確実かつ迅速な確定と徴収の必要性に鑑み認められた制度であって、私法上の債権債務関係においては認められていないものである。

(124) 私法上の財産債務の取扱いについて、第1章8(4)参照。

937条3項5号)、将来に向かってその法人格を失うことになる(会社法839条)が、このとき、租税法律主義を貫くことにより、分割承継法人の租税債務を規律する租税法の明文規定がない以上、会社法の規定を適用できず、分割承継法人の租税債務はいずれにも移転することはないと解すると、租税債権者の立場では、法人格を失った納税義務者の租税債務のみが単独で残り、租税債権の担保となる財産の引当てを失うこととなるため、租税徴収上大きな弊害が生ずることとなる<sup>(125)</sup>。

また、吸収分割においても、同じような問題が会社分割の無効判決後に生ずるおそれがある。吸収分割の無効判決が確定した場合、分割承継法人が会社分割後に取得した財産については、分割当事会社の協議により、当該財産に係るそれぞれの持分が設定されることになる。この場合、仮に協議の結果で、分割承継法人である滞納法人の持分が過小に設定されたとき、あるいはその持分自体が与えられなかったときには、他の分割当事会社に対し、分割承継法人の租税債務に係る連帯責任を認めないと、租税債権者は分割承継法人に対する租税債権を担保するための財産の引当てを失うことになる。

そこで、租税徴収の確保を図るため、会社分割が無効とされた場合における滞納整理の在り方について、法的整備を含めた探求が行うことが必要となる<sup>(126)</sup>。

## (2) 会社分割を無効とする判決が確定した場合における課税上の取扱い

### イ 課税関係における取扱いを検討する必要性

会社分割を無効とする判決が確定した後の徴収上の取扱いを検討するに当たっては、まず、その基因となった課税関係について、会社分割の

---

(125) この場合、私債権者であれば、自己の債権とともに当事会社の共有ないし所有となった分割承継会社の財産への強制執行が可能となるため、租税債権者と私債権者との間で不均衡が生ずる。

(126) 同様の問題が会社分割以外の他の組織再編行為、例えば、合併を無効とする判決が確定した場合にも生ずることに留意する必要がある。

無効判決後の帰趨を検討する必要がある。すなわち、会社分割を無効とする判決が確定した場合の課税関係への影響についても、租税法上特にこれを定めた規定が存在しておらず、仮に課税関係において、会社分割の無効判決の不遡及効が適用されないとすれば、会社分割当時に遡って課税原因が失われることとなり、滞納の基因となった課税関係の消滅に伴い、滞納そのものが自動的に遡及して消滅することになるからである。

ロ 会社分割の無効判決後の課税関係に関する学説

金子宏教授は、会社の設立・合併・分割（以下「設立等」という。）に係る無効の訴えは、そもそも設立等の効力を失わせることを目的とする制度であるから、設立等の無効判決の効果が設立等自体に遡及的に及ばないと考えるのは論理矛盾であり、会社設立等無効の不遡及効規定の射程は、設立等自体には及ばないと説いている<sup>(127)</sup>。

金子教授の説によれば、会社分割の無効を認容する判決が確定した場合には、会社分割自体が遡及して無効となるため、会社分割に伴って生ずる納税義務については、会社分割の無効判決の確定と同時に、遡ってその根拠を失い、分割承継法人がなした申告・納付自体も、当然に無効として取り扱われることになる。そのため、会社分割が無効とされた後の分割承継法人の租税債務の帰趨については、会社分割の無効判決の確定により、当該債務の基因となった課税原因が遡及的・自動的に消滅し、課税原因に基づき発生し滞納となった租税についても、特別な手続を待つまでもなく、課税関係の取消しによって消滅することになる。

ハ 裁判例（大阪高裁平成 14 年 12 月 26 日判決<sup>(128)</sup>（確定））

(127) 金子・前掲注(37) 24 頁参照。

(128) 訟務月報 50 巻 4 号 1387 頁参照。この裁判例に関する評釈として、小林磨寿美「合併無効判決の遡及効」税法学 549 号 151 頁（2003）、堀口和哉「合併無効判決が確定したことは、国税通則法 23 条 2 項による更正の請求の根拠とはならないとされた事例」税務事例 35 巻 4 号 1 頁（2003）、山田俊一「合併無効判決の遡及効と課税関係」税理 48 巻 15 号 184 頁（2003）、久乗哲「合併無効の判決が確定したことをもって通則法 23 条 2 項 1 号の更正の請求事由とすることはできないとされた事例」税務事例

(イ) 事件の概要

本件は、他社を吸収合併した法人が当該合併により被合併法人に清算所得が生じたとして法人税の合併確定申告を行うと同時に、被合併法人の社員においても、当該合併に伴うみなし配当所得が生じたとして確定申告を行った後、当該合併を無効する判決が確定したことから、国税通則法 23 条 2 項 1 号に基づき、更正の請求を行ったところ、被告税務署長が更正をすべき理由がない旨の通知処分を行ったため、その処分の取消しを求めた事案である。

(ロ) 争点

本件における争点は、改正前商法 110 条の合併無効判決の不遡及規定が、課税関係において適用されるかという点にある。すなわち、租税法上課税関係における合併無効判決の効力に関する規定が存在しないことから、合併無効判決が確定したことにより、当該合併が遡及して無効となると解することができれば、原告の行った申告に係る課税標準又は税額等の計算の基礎となった事実について、その計算の基礎となるところと異なることが確定したということができ、国税通則法 23 条 2 項 1 号に基づく更正の請求が可能となるからである。

(ハ) 本裁判例の判旨

本裁判例においては、改正前商法 110 条の解釈に関して、合併自体は、民法の一般原則に従いはじめから無効とし、その一方で、合併が有効であることを前提として行われた取引行為については、これを有効なものとして扱うという表見法理をもって基礎付けることは困難である旨判示した。すなわち、改正前商法 110 条が影響を及ぼさないとしている権利義務に、合併自体についての権利義務は含まれないことが、文理上ははっきりと読みとることができないことを根拠に、合併無効判決の遡及効が合併自体にも及ばないことを示し、前記ロの金子教

授の説を否定した。

また、課税関係においても、取引行為が介在するか否かを問わず、合併をめぐる多数の法律関係一般について、画一的に合併無効判決の遡及効を否定したものと解すべきである旨判示し、①合併という組織再編成自体の課税関係、②合併手続において発生する課税関係、③合併後の経済活動についての課税関係について、特にこれを区別することなく、一律にその遡及効が制限される旨判示している。

(二) 会社分割への当てはめ

本裁判例は、合併無効判決が確定した場合における課税関係について判示したものであり、会社分割が無効とされた場合について直接判示したものではないが、会社分割の特殊形態といえる合併に関する裁判例であり、また、改正前商法は会社分割に関し、合併の規定を準用していたことから、同様の考え方が会社分割について当てはまるものと判断される<sup>(129)</sup>。

(3) 会社分割を無効とする判決が確定した場合における徴収上の取扱い

イ 会社分割の無効判決に係る不遡及効の租税領域への適用

会社分割無効判決の効果について、会社分割における瑕疵を民法の一般原則に委ね、会社分割当初に遡って解決することは、会社法における法的安定性及び取引における安全の確保の要請に合致しない。また、特定の行為に限って遡及効を認めることも、法律関係の錯雑化を招くことになるため、会社分割を無効とする判決が確定した場合、その効果は、会社分割の当事会社、その株主及び第三者の間に生じた権利義務に影響を及ぼさず、画一的に将来に向かって生ずるものと解されるべきである。

---

(129) 上記(1)の単独新設分割の例においては、会社分割無効判決の不遡及効により、会社分割があった日の翌日から無効判決の確定日の前日までの期間に対応する所得の申告義務は、分割法人と会社分割により新設された法人の双方にあることになる。従って、無効判決により分割当事会社のそれぞれの申告を無効とし、分割法人1社の所得として更正等することはできない。



そして、このような考え方は、租税領域においても妥当するものと解されるため、上記(2)ハの裁判例の判示は妥当な結論を導き出したものとして評価できる<sup>(130)</sup>。

ロ 会社分割の無効判決後における租税債務の帰趨に関する仮説

いったん成立した課税関係については、会社分割の無効判決の効果により分割当時に遡って消滅することはないことが確認されたが、この消滅しない分割承継法人の租税債務について、会社法 843 条の規定を適用することにより分割法人に負担させることができるかどうか、すなわち、分割承継法人の租税債務について、分割法人に納税義務の承継等を行うことができるかが問題となる。この会社分割の無効判決後における租税債務の帰趨については、以下の仮説を立てた上、その妥当性を検討することとする。

(イ) 甲説

租税法に会社法 843 条を排除する明文上の規定がない以上、租税債務も会社法の規定に基づいて処理する考え方である。すなわち、私法上の債務と同様、租税債務についても、会社分割の当事会社が連帯して弁済の責任を負い、また単独新設分割の場合には、分割会社がこれを承継して責任を負担する考え方である。

(ロ) 乙説

租税債務は、租税法に規定する課税要件を充足する具体的事実が生じた場合に課されるもので、特定の納税者における一定の担税力を予定するものであり、また、租税債務の自由な移転が租税徴収の確保を妨げ、履行能力のない者への恣意的な移転による租税回避の道を開き、徴収における公平の実現が阻害されるおそれがあることから、租税を納付する義務は、納税義務の承継等の規定がある場合を除き、仮に私

---

(130) 平成 13 年度税制改正における企業組織再編税制の整備に伴い、「合併の場合の清算所得に対する法人税」が廃止され、また、みなし配当所得も発生しないとする立法がなされたことから、裁判例のような問題が生ずる可能性はなくなった。

法上にこれに相当する規定があったとしても、当該規定を適用ないし準用することはできないとする考え方である<sup>(131)</sup>。

#### ハ 検証

前述のとおり、租税法への私法規定の適用ないし準用を考える場合、国家と納税義務者との債権債務関係が私法上のそれとは異なる種々の権力的特質を持つことに留意する必要がある。すなわち、租税法律関係は私法上の債権債務関係とは異なり、租税優先の原則が作用し、また、自身での自力執行権が認められていることから、国家意思の優越性が顕著に現れるものである。そこで、このような優位性を有する租税法律関係において、オールマイティに私法規定を適用した場合、租税債権の安定性、滞納国税の確実な徴収という視点からは、まさに万能の武器となり得るが、納税者から見れば、正当な申立てさえ十分に審議されることなく私法規定が適用されることとなれば、大きな不利益を被ることになる。従って、このような観点からは、私法規定の租税法領域への適用は常に慎重であるべきとも考えられる。

しかし、租税債権者に付与されたこれらの特権は、法律の規定に基づき限られた範囲で認められたものであり、これらを取り除けば、租税法律関係は私法上の債権債務関係とは異なるものではなく、また、租税債権がたまたま公法上のものであることが、この関係において、一般の債権者より不利益な取扱いを受ける理由ともならないと解される。

こうしたことから、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、私法規定の適用ないし準用が認め

---

(131) 金子・前掲注(57) 568 頁参照。そもそも、公法上の債務を承継することができるか否かは、その債務の性質、公法上の要請その他の事情に照らして個別的に判断する必要があるが、また、法律に別段の定めがある場合には、その定めに従うべきことになるが、租税債務については、納税者の担税力をみて納税者本人に負担させる自由を認めることは適当ではなく、これを自由に承継させることはできないと解されている（原田晃治『一問一答平成12年商法改正一会社分割法制一』123頁（商事法務研究会、2000）参照）。

られるものと解され、上記仮説においては甲説が妥当するものと判断された。また、このような解釈を採ることにより、法律関係の画一的確定の要請にも資することとなる。

なお、滞納処分による差押えについて、公法関係における私法規定の適用の有無という観点から、民法 177 条、同法 94 条 2 項の有無が問題とされていたが、判例はこれらの適用を肯定しており、また、一般原則を根拠とする法人格否認の法理の適用についても、第 1 節 1 (2) のとおり、裁判例は同じくこれを肯定している<sup>(132)</sup>。

## 二 結論

租税は私人の各種経済活動を対象として賦課・徴収され、これらの経済活動は、一次的には民法や会社法を中心とする私的取引法によって規律されていることから、その意味で、租税法律関係は私的取引法を前提とし、それを基礎として解釈すべきものと考えられる。従って、私法上権利義務の包括承継があった場合には、租税債務も当然承継の対象とされているものと解される。具体的には、相続があった場合（民法 896 条）や法人の合併があった場合（会社法 750 条 1 項、752 条 1 項、754 条 1 項、758 条 1 項）において、それぞれ被相続人又は消滅する法人の納税義務は、一般の私法上の金銭債務と同様に、相続人又は合併法人（合併後存続する法人又は合併により設立した法人）に承継される（国税通則法 5～7 条）ことになる。

こうしたことから、会社分割の無効判決後における租税法律関係についても、私法上の法律関係を前提として処理することとなり、会社法 838 条において第三者に対しても会社分割無効の効果が及ぶ（対世効）ものとされている以上、会社分割の無効判決後の租税債務についても、会社法 843 条の規定により、当事会社へ納税義務の承継等をさせることがで

---

(132) 最高裁昭和 31 年 4 月 24 日判決（民集 10 卷 4 号 417 頁）、同昭和 62 年 1 月 20 日判決（訟務月報 33 卷 9 号 2234 頁）、神戸地裁平成 8 年 2 月 21 日判決（訟務月報 43 卷 4 号 1257 頁）参照。

きるものと解される。

#### (4) 立法的措置の必要性

以上のように、租税徴収法規に明文上の納税義務の承継等に関する規定がないとしても、私法上の規定を適用することができると思える考え方は、無限責任社員が会社債務について責任を負う旨規定した改正前商法 80 条があるにもかかわらず、租税債務について、国税徴収法 33 条で改めて無限責任社員の第二次納税義務が明文化されている<sup>(133)</sup> ことや清算人の責任を規定した改正前商法 134 条の 2 があるにもかかわらず、租税債務について、国税徴収法 34 条で改めて清算人等の第二次納税義務を明文化していることから裏付けられるものである。

しかしながら、租税法関係における会社法の適用及びその租税徴収手続を明文に規定しておくことは、納税者の予測可能性の観点からも必要であると考えられる。また、租税債権は公法上の債権であり、租税法に基づき担税力のある者を納税者としている関係上、納税者の個別性が強く、租税債務を第三者に移転することは原則としてできないことからしても、私法上の規定が租税法領域にも適用があることを明確にしておく必要があると考えられる。

従って、会社分割を無効とする判決が確定した場合における分割承継法人の滞納となった租税に係る徴収手続については、会社法 843 条に相当する規定ないし同条を租税債務について準用する旨の規定とともに、個別の徴収手続規定の創設が望まれる。

---

(133) 国税徴収法全文改正時において商法上の規定は既に存在していたのであるから、無限責任社員の第二次納税義務がそれとは別に規定されたことの意義は租税徴収手続の簡素化又は合理化にあると指摘されている（吉澤浩二「国税徴収法における第二次納税義務制度についての研究」帝京大学大学院紀要『経済学年誌』14 号 54 頁（2005）参照）。

## 第4章 その他の組織再編行為が行われた 場合の滞納整理

組織再編行為は、まとまった<sup>(134)</sup>資産（事業）又は資産を表象する株式を移転・承継させる性質を持つものであり、その経済的実質は事業譲渡と類似する側面を持つ。事業を承継させる手法を検討する場合、その承継の対象が、①事業上の資産あるいは事業そのものである場合と、②対象会社の株式である場合に分類することができ、また、取得者が支払う対価の種類から、㉔金銭対価型と、㉕株式対価型<sup>(135)</sup>に分類することができる。この場合において、金銭を対価とする資産の取得（①＋㉔）は事業譲渡であり、①＋㉕は現物出資、会社分割及び合併、②＋㉔は株式の取得（株式譲渡）、②＋㉕が株式交換、株式移転となる<sup>(136)</sup>。

こうしたことから、事業を承継させるための選択肢は多数あり、これを行うとする企業は、同一の経済的効果の達成を可能にする各制度において、①社内手続（決定機関等）の容易性、②取得対象の選択の柔軟性、③偶発債務等の承継によるリスクの大小、④契約主体の変更による取引先との契約に与える影響、⑤対価の相違等様々な特徴を考慮の上で、自社に最も適した手法を選択することになる。

本章では、あらゆる手法により事業の承継が行われる可能性があることを念頭に、事業譲渡以外の手法により事業の譲渡・承継が行われた場合における滞納整理の在り方、とりわけ、国税徴収法38条の「事業を譲り受けた特殊関係者の第二次納税義務」の適用の問題について検討を行う<sup>(137)</sup>。

---

(134) 会社分割により承継する財産の性質が変更された点について、第1章6参照。

(135) 組織再編における対価の柔軟化に伴い、この場合において対価となる株式としては、当事会社の自己株式に限らず、親会社株式等が考えられる。

(136) 岡村忠生「M&A税制にどう向き合うか」MARR136号14頁（2006）参照。

(137) 現物出資及び吸収分割が行われた場合についての第二次納税義務適用の可能性について、水野忠恒『租税法〔第3版〕』82頁（法律学体系、2007）参照。なお、組織再編のうち合併については、消滅会社の納税義務について、存続会社がこれを承継

## 1 国税徴収法 38 条の適用上の問題

事業譲渡以外の手法をもって事業の承継が行われた場合における国税徴収法 38 条の適用を検討するに当たって特に重要な論点となるのが、同条にいう「事業の譲渡」の概念である。すなわち、国税徴収法 38 条は、「営業の譲渡」ではなく、「事業の譲渡」と規定していることから、法が射程とする取引の範囲が問題となる<sup>(138)</sup>。なお、国税徴収法 38 条の「事業」の語については、同法に格別の定義規定が存在しないことから、それがいかなるものであるか、専ら解釈により理解しなければならない。

## 2 国税徴収法 38 条の立法過程

### (1) 租税徴収制度調査会での諮問

国税徴収法 38 条が立法化されたのは、昭和 34 年の国税徴収法の全文改正時である。この国税徴収法の全文改正に当たっては、これに先立ち、学識経験者及び関係機関の職員からなる租税徴収制度調査会（以下「調査会」という。）が設置され、ここで租税徴収制度の全般的な審議が行われた。

国税徴収法 38 条の立法は、この調査会に対し、検討すべき主要事項のうち租税回避に対する徴収措置として、「個人から法人組織への変更又は第二会社の設立により租税の徴収を免れようとする者については、現行の同族会社等に対する第二次納税義務制度（法第 4 条ノ 6、第 4 条ノ 7）の拡充の措置又は合名会社等の社員についての持分差押債権者による退社請求制度の採用等の措置を採るべきか」と諮問された<sup>(139)</sup>ことにはじまる。この当時においては、会社の経営が危うくなるとその会社と類似の株主構成を有する実質的には同一と認められる第二会社を設立することによって租税徴

---

するとされている（国税通則法 6 条）ため、第二次納税義務を論ずるまでの必要がない。

(138) 同条が、営業譲渡ではなく、事業の譲渡と規定していることから、その範囲は広く考えられるとの指摘がある（水野・前掲注(137) 82 頁参照）。

(139) 大蔵省主税局・国税庁「租税徴収制度調査会資料・租税徴収制度調査会主要審議資料(1)」3 頁、同・前掲注(63) 24 頁参照。

収を回避する事例が相当数あった。しかし、改正前の国税徴収法には、第二会社を利用した租税徴収の回避行為を阻止するための規定がなく、租税徴収の確保及び租税徴収の公平が阻害されていたため、このような諮問がされたのである<sup>(140)</sup>。

## (2) 審議経過

第二会社を利用した租税徴収の回避行為に対処するため、国税徴収法 38 条の立法化の企画に当たっては、最初から現行法のように事業を譲り受けた特殊関係者に対する第二次納税義務といった構成が採られたわけではない。

調査会の審議過程においては、①2 以上の同族会社が相互に連帯責任を負う形態、②営業の全部譲渡は法人の合併に準ずるものとして譲受人に対して租税債務を承継させる形態、③改正前商法 26 条に規定された商号続用の営業譲受人の責任に類するものとして営業譲渡的な第二次納税義務を負担させる形態という三つの理論構成による検討が順次行われている。その中で、③の営業譲渡的な第二次納税義務の考え方が容認され、立法に向け審議が重ねられていった。

その後、昭和 33 年 12 月 8 日に調査会が「納税者が事業の譲渡をした場合には、低額譲渡等に該当するときを除き、その譲受人から納税者の租税を徴収することができないこととなっているが、譲受人が同一又は類似の事業の用に供しており、かつ、その事業の場所につき同一性が認められるときは、その譲受人に対し、その譲受財産の限度において、その事業についての納税者の滞納税額につき第二次納税義務を負わせることができるが適当である。しかし、この制度は、その譲渡が納税者の滞納税額の法定納期限より 1 年前にされているときは、適当でないこととし、また、その範囲についても例えば個人がその事業を自己の支配する法人に譲渡した場合等合理的なものに限定すべきである。」と答申し、この結果、現行法どおりの立法化が図られることになった。

---

(140) 大蔵省主税局・国税庁「租税徴収制度調査会資料・租税徴収制度調査会第 10 回速記録」12 頁参照。

### 3 会社法の「事業譲渡」と国税徴収法の「事業の譲渡」との比較

上記のとおり、国税徴収法 38 条の立法に当たっては、商法の営業譲渡の構成が採用されていることから、国税徴収法 38 条の「事業の譲渡」概念を理解するには、商法（会社法）における「営業（事業）譲渡」概念との比較考察が重要な意味を持つこととなる。

ここでは、両者の比較考察を行うことを通じ、国税徴収法 38 条の「事業の譲渡」の意義について検証することとする。

#### (1) 改正前商法 245 条（会社法 467 条）の営業（事業）譲渡の定義

改正前商法 245 条（会社法 467 条）は、株主総会において特別決議を要する営業（事業）譲渡について規定している。

この株主総会の特別決議を要する営業譲渡の定義につき、最高裁判決の多数意見は、「商法 245 条 1 項 1 号によって特別決議を経ることを要する営業の譲渡とは、同法 24 条以下にいう営業の譲渡と同一意義であつて、営業そのものの全部又は一部を譲渡すること、（省略）詳言すれば一定の営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（得意先関係等の経済的価値のある事実関係を含む。）の全部又は重要な一部を譲渡し、これによって、その財産によって営んでいた営業的活動の全部又は重要な一部を譲受人に受け継がせ、譲渡会社はその譲渡の限度に応じ法律上当然に同法 25 条に定める競業禁止義務を負う結果を伴うものをいう」と判示し<sup>(141)</sup>、この立場がその後現在に至るまで多くの判例において踏襲されている<sup>(142)</sup>。

すなわち、上記最高裁判決の多数意見によれば、改正前商法 245 条にい

(141) 最高裁昭和 40 年 9 月 22 日判決（民集 19 卷 6 号 1600 頁）、同 41 年 2 月 23 日判決（民集 20 卷 2 号 302 頁）参照。

(142) これに対して、上記最高裁判決の少数意見は、「商法 245 条 1 項 1 号の『営業譲渡』を商法 24 条の営業譲渡と必ず同一に解しなければならないものではない。（省略）要するに『営業の全部の譲渡』とは、いわゆる客観的意義における営業、すなわち、会社の営業財産の全部の譲渡を意味し、営業的活動の承継は営業譲渡の要件でない」として、上記要件の②及び③は商法 245 条の営業譲渡の不可欠の要件でないとしている。



う営業譲渡とは、①有機的一体性のある財産の全部又は一部を対象とし、②譲受人が営業活動の全部又は一部を承継し、③法律上当然に譲渡人の競業禁止義務を伴うものである、という三つの要件から定義づけることができ、この要件を満たす営業譲渡を実施する場合において、株主総会の特別決議が必要となるとしている。また、この判例においては、重要な営業用財産が一括譲渡され、その結果譲渡会社が営業を遂行できなくなるような場合で、当事者がその結果を予見しているようなときは、改正前商法 245 条でいう営業譲渡<sup>(143)</sup>には該当しない旨判示している<sup>(144)</sup>。

## (2) 国税徴収法 38 条の「事業の譲渡」の定義

営業譲渡のように、その後の会社の命運に重大な影響を及ぼす可能性がある行為を行う場合には、会社の利害関係人の利益を保護する必要があることから、これを担保するため、法は当該行為を行うときに株主総会の特別決議を要求している。そして、利害関係人の保護に資するこうした理念は、租税債権を保全する場面においても妥当するため、上記(1)の最高裁判決の多数意見を参考とした次の基本通達による「事業の譲渡」の解釈は、正当な解釈と評価できる。

すなわち、国税徴収法 38 条の「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人に譲渡することをいい、一個の債権契約によらないものであっても、社会通念上同一と認められるものについては同条の「事業の譲渡」に該当する<sup>(145)</sup>。

---

(143) 会社法の施行に伴い、改正前商法における「営業譲渡」は「事業譲渡」とその概念を改めたが、これは、他の法人法制との整合性を図り、また、商号との関係を考慮したものであると説明されているが、その規整に関する実質的な変更はなく、従って、上記判例の考え方は、そのまま会社法の下での事業譲渡の概念に当てはまることになる(相澤哲＝郡谷大輔「定款の変更、事業の譲渡等、解散・清算」旬刊商事法務 1747 号 5 頁(2005)、江頭(2006)・前掲(1) 847 頁、神田・前掲注(1) 290 頁参照)。

(144) 浅田ほか・前掲注(69) 126 頁参照。

(145) 基本通達 38 条関係 9 参照。

なお、営利を目的としない医師、弁護士等に係る事業譲渡についても、38条の「事業の譲渡」に該当するものと解されている<sup>(146)</sup>。

### (3) 比較考察の結果

上記における改正前商法（会社法）の営業（事業）譲渡と国税徴収法38条の事業の譲渡との比較考察から、国税徴収法38条の「事業の譲渡」は、営利の要素を必要としない点で、改正前商法（会社法）の営業（事業）譲渡よりも広い概念であるものと解される。

とりわけ、国税徴収法38条の「事業の譲渡」の概念を検証するに当たって重要な意味を持つのが、改正前商法245条の株式会社の株主総会において特別決議が必要となる営業譲渡について争われた上記昭和40年9月22日最高裁判決を、基本通達で引用している点にある。そして、ここでの引用の趣旨は、譲渡の対象となる財産について、「有機的一体性」を求める点にあるものと解される。

従って、国税徴収法38条の「事業の譲渡」概念を解釈するに当たっては、リーディングケースとなった先の最高裁判決における有機的一体性に関する考え方が論点となるため、同条の適用を検討する場合においては、当該行為が組織的有機体の一体譲渡としての性格を持つものであるか否かが、その適用基準として重要な意味を持つことになる。

なお、国税徴収法38条の「事業」に関しては、同条の立法化に重要な役割を果たした調査会の審議過程において商法の営業譲渡の規定を参照していたが、そこでは事業の語と営業の語は明確に区別して認識されておらず、ほぼ同一の意義を有するものとして考えられていたことが見受けられる<sup>(147)</sup>。また、一般に営業は営利を要素とし、事業は必ずしも営利を要素と

---

(146) 浅田ほか・前掲注(69) 127頁参照。

(147) 昭和32年5月1日の「租税優先権に関する試案」においては、営業の全部譲渡としているのに対して、昭和32年6月7日の「租税優先権に関する中間覚書」では事業譲渡という用語を使用している。また、調査会に審議過程においても、「営業譲渡」と「事業譲渡」の語の両方が使用されている。

しないが、国税徴収法 38 条は、営利を目的としない者が行う事業譲渡をもその射程とするため、同条において「事業」の語が使用されたものとも考えられる。

#### 4 国税徴収法 38 条の「事業の譲渡」の解釈

以上の検証により、国税徴収法 38 条の「事業の譲渡」とは、商法（会社法）上の「営業（事業）譲渡」概念を基礎として解釈すべき概念であると考えられる。すなわち、同条の「事業の譲渡」とは、単なる事業用資産の譲渡にとどまらない、有機的一体性のある財産の譲渡をもって定義される概念と解される。

#### 5 その他の手法で事業の承継があった場合の国税徴収法 38 条の適用

##### (1) 会社分割

会社分割において留意すべきは、今般の会社法の施行に伴い会社分割により承継する財産の性質が変更された点である。すなわち、改正前商法の下では、会社分割における承継の対象は、営業の全部又は一部に限定されると解されていた<sup>(148)</sup>が、会社法では、吸収分割・新設分割の定義についての整理を行い、承継の対象を「事業に関して有する権利義務」の全部又は一部という財産に着目した概念とし、営業活動を含む営業概念には縛られないこととした。そのため、有機的一体性を有しない財産の寄せ集めや資産単体であっても、これをもって会社分割による承継の対象とすることが可能となった。

従って、会社法の下では、有機的一体性を有しない財産を承継の対象とする会社分割が行われる可能性があることから、会社分割があった場合において、国税徴収法 38 条の適用を検討するときには、当該分割が有機的一体性のある財産を承継の対象として行われているかについて、個別事案ご

---

(148) 原田ほか・前掲注(20) 158 頁参照。

とに事実認定を行うことが必要となる。

## (2) 現物出資・財産引受・事後設立

現物出資とは、会社法 28 条で規定する変態設立事項の一つであり、金銭以外の財産をもって行う出資をいう<sup>(149)</sup>。前述のとおり、会社分割制度が創設される以前においては、会社設立と事業の現物出資とを組み合わせることにより、事実上の会社の分割が行われていた。すなわち、現物出資と創設された会社分割の経済的実質は同一であり、吸収分割にあつては、現物出資による増資の方法により、また新設分割にあつては、現物出資による子会社設立の方法により、同様の経済的効果の達成が可能となる。こうしたことから、基本通達の解釈により、会社分割が国税徴収法 38 条の「事業の譲渡」に該当するものとされている以上、その経済的実質が同一である現物出資が有機的一体性のある財産を対象として行われた場合には、同条の「事業の譲渡」があつたものとして認定することができるものと解される。

また、発起人が設立しようとする株式会社のためにその成立後に財産を譲り受けることを約する財産譲受（会社法 28 条 2 号）や会社成立後 2 年以内に成立前から存在する財産で事業のために継続的に使用するものを取得する事後設立（会社法 467 条 1 項 5 号）についても、会社分割制度の創設以前において事実上の会社の分割を行う方法として用いられていたことを考慮すると、当該行為が有機的一体性のある財産を対象として行われた場合には、同じく国税徴収法 38 条の「事業の譲渡」があつたものとして認定することができるものと解される。

## (3) 株式譲渡・株式交換・株式移転

ある会社が他社の既発行株式のすべてを保有する場合、この両会社は完全親子会社関係にある。株式譲渡による事業の承継手法は、この親会社が保有する子会社株式すべてを第三者に譲り渡す行為をいう。

---

(149) 神田・前掲注(1) 41 頁参照。

親会社が自己の保有する子会社の全株式を既発行株式の譲渡の方法により第三者に売却すること、つまり、株式譲渡により会社全体を売却の対象とすることは、事業を含む会社そのものの包括的な譲渡を意味し、その行為の経済的実質は事業譲渡にほかならないと考えられる<sup>(150)</sup>。すなわち、完全親子会社という経済的一体性を有する母体によって、その事業の一部が切り出されたものとして認識することができる。

このように既発行株式の譲渡による方法は、その経済的実質において事業譲渡と類似するが、その法的性質はあくまで株主の地位の譲渡であり、国税徴収法 38 条の「事業の譲渡」を基礎として理解する有機的一体性を有する財産の譲渡とは明らかに性質の異なる法律行為であるため、これをもって、国税徴収法 38 条の「事業の譲渡」があったと認定することはできないものと判断される。

また、株式譲渡と類似の取引行為として、株式交換・株式移転があるが、これらの行為についても、まとまった資産（事業）を表象する株式を承継の対象とする点において、株式譲渡とほかならないことから、国税徴収法 38 条の「事業の譲渡」には該当しないものと判断される。

## 6 「事業の譲渡」を認定する上での留意点

### (1) 有機的一体性の判断

事業を承継させる手法のうち、会社分割、現物出資、財産引受、事後設立が有機的一体性のある財産を対象として行われた場合には、国税徴収法 38 条の適用要件である「事業の譲渡」があったものと認定することが可能となるが、この場合においては、当該行為が有機的一体性のある財産を対象として行われているかについて、事案ごとの個別的な事実認定が重要と

---

(150) 「ある会社の株式を 100%保有しているということは、その実質としては、当該会社の事業を保有しているものであり、その株式の売却は事業譲渡といえる。」との指摘がある（近藤浩ほか「新会社法における M&A 各手法の特徴と選択基準」事業再生と債権管理 110 号 128 頁（2005）参照）。

なる。

しかし、先の最高裁判決においては、有機的一体性を有する機能的・組織的財産の具体的範囲は明らかにされておらず、これを判断するための基準が必要となる。なお、今般の会社法の施行に伴う会社分割の定義に関して、何をもって営業をするかの判断が容易でないことを理由として、事業に関して有する権利義務という個別財産に着目した概念に変更された経緯があり、この点から考えても、有機的一体性のある財産の譲渡であるか否かの判断は容易でないと考えられる。すなわち、ここでは、事業の譲渡と単なる財産譲渡との峻別が問題となる。

思うに、事業譲渡の目的の一つには事業の承継があるが、それを可能とするためには譲受人が譲り受けた財産をもって、同種の事業を営もうと思えばできる程度の財産の移転が必要となる<sup>(151)</sup>。そしてこの場合においては、財産的価値を有する事実関係の移転が必要となることから、単なる物的設備等の承継に止まらない事実関係の移転の有無がこの問題を判断するため基準となるものと考えられる。この点に関して、基本通達も「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」には事業の譲渡に該当しないとの解釈を示している<sup>(152)</sup>。なお、事業とは有機的一体としての機能的財産を構成するものであるから、各個別財産の単なる数量的な価値の総計を超える特別の価値を有するところにその特徴が現れるものと解される。

## (2) 事業の重要性の判断

事業の譲渡を認定する上で、事業の「重要な一部」の判断基準についても同時に問題となる。この判断基準について、数値で示すことができれば容易であるが、量的にわずかであってもその内容が重要なものもあるため、一律に数値のみで割り切ることは妥当でないと考えられる。そういった意味において、質と量の両面から総合的に判定するほかなく、具体的には、

(151) 山下真弘『営業譲渡・譲受の理論と実際（新版）』76頁（信山社出版、2001）参照。

(152) 基本通達 38 条関係 9 参照。

譲渡対象の有望性、収益性、設備の割合、売上高の割合、従業員の割合等が考慮されるべきであり、一般的基準としては、その譲渡により会社が自己の事業を維持できなくなるか、また少なくともその事業規模を大幅に縮小せざるを得なくなり、その意味で会社の命運に重大な影響を及ぼす場合を基準として、判断することになるものと解される<sup>(153)</sup>。

## 7 新制度創設のために提言

### (1) 問題提起

いわゆる組織再編行為は、その経済的実質において事業譲渡と類似する側面を持つものの、当事会社の株式を承継の対象とする組織再編行為については、上記のとおり国税徴収法 38 条の「事業の譲渡」には該当せず、同条による追及はできないとの結論に達した。しかし、経済的実質が類似の取引行為が行われた場合において、一方では租税債権の保全が図られ、もう一方においてはこれができないとすることは、租税徴収の確保及び租税の公平負担という観点からは疑問が残る結果となる。

### (2) 課税的側面からの考察

平成 13 年度税制改正により、いわゆる企業組織再編税制が導入された。政府税制調査会法人課税小委員会が取りまとめた「会社分割・合併等の企業組織再編に係る税制の基本的考え方」によれば、法的な仕組みが異なるものの、実質的に同一の効果を発生させる取引に対して異なる課税を行うとすれば、租税回避の温床を作りかねないとの問題意識の下、組織再編成により資産の移転を行った場合においては、その取引の実態に合った課税を行うなど、適切な対応を行う必要があることが指摘されている。ここでは、実質的に同様の形態で行われる経済取引には同様の課税を行うことによって、課税の公平や中立性の維持が図られるべきとする考えが示されている。すなわち、企業組織再編税制は、現物出資、事後設立、合併、会

---

(153) 国税徴収法 37 条の「事業の遂行に欠くことができない重要な財産」の判定について、基本通達 37 条関係 1 参照。

社分割といった会社法における異なる実行形態を、法人税法上整合的に取扱い、統一されたひとつの枠組みに仕組むことによって、取引の実質を重視した課税を実現しようとするものである<sup>(154)</sup>。

このように課税面においては、多様な形態・方法による租税回避が行われることを想定の上、経済的実態を捉えた公平・中立な課税を実現しようとの試みがなされているが、こうした観点は、賦課・徴収を含む租税手続全般を通じて、統一されるべき共通の認識であるものと考えられる。

### (3) 経済的実態を捉えた徴収制度の創設への提言

事業譲渡・会社分割をはじめとする組織再編制度を利用する当事者にとっては、そのいずれを利用する場合であっても、ある一定の目的（経済的効果）を達成することが可能となる。一般に、企業においてある一定の経済的効果の達成を試みる場合、法的にいかなる選択肢があり、その選択肢それぞれの利害得失は何であるか、また、それに伴い企業はどのように行動するべきであるかというビジネス・プランニングを検証することになる。事業の分離・承継を試みるに当たっても同様であり、当該行為を行おうとする企業は、その保有する権利義務を他社に分離・承継するに当たって、これを可能とする手法を数多く抽出し、各制度のメリット・デメリットを比較考量の上、自社に最も適した制度を選択することになる。また、企業の経営を担当する取締役においても、事業提携・事業再編を行う際に、同じ目的を達成するため、他に適切な手段があるかどうかを検討しておくことが、善管注意義務違反の誘りを受けないために重要な意味を持つことに

---

(154) 株式交換・株式移転は、持株会社設立のために採用された制度であるが、株式公開買付けよりも有利に特定の会社の株式を取得できるものであって、その実質は企業買収にほかならない。この点、会社分割はその経済的実質が事業の一部譲渡を含んでおり、組織再編税制に組み込まれているが、企業の取得（買収）の方法として、株式を用いた方法についても、そのバランスを考慮した取扱いをしなければならぬとの指摘がされてきた。そこで、平成 11 年度税制改正により導入された株式交換・株式移転税制についても、平成 18 年度税制改正により、組織再編成税制に組み込まれ本則化されることになった。



なる<sup>(155)</sup>。

事業の分離・承継を可能とするこうした制度は、その経済実質上の異同はなく、各制度は事業を分離・承継するための選択肢の違いに過ぎないと評価することができる。従って、「租税徴収の確保」、「租税徴収の合理化」及び「私法秩序との調整」という国税徴収法の基本理念から判断して、経済的実質が同一である各制度が利用されることによって事業の分離・承継が行われた場合には、同一の徴収手続による保全が必要となるものと考えられる。すなわち、同様の取引には同様に徴収すべきであるとする徴税の中立性を考慮するのであれば、多様に構成される企業組織の変化に対しては、すべて同じように対応できる制度が必要となるものと考えられる<sup>(156)</sup>。

本章における考察では、国税徴収法 38 条における「事業の譲渡」概念の解釈上の限界から、同一の経済的効果の達成を可能とする組織再編行為が行われた場合であっても、同条による追及ができない事態が生じ得るとの結論に達した。その一方で、取引行為の経済的実質に着目した徴収制度の創設が、今後において求められるとの結論も導き出された。

国税徴収法が制定された半世紀近く前の状況と比し、事業譲渡の形態も時代に即して大きく変化していることから、経済的取引の形式面に偏重することなく、実質面に着目した租税徴収の在り方が今後において問われるものと考えられる。

---

(155) 武井一浩「M&A法制の実務上の諸論点」事業再生と債権管理 106 号 34 頁 (2004) 参照。

(156) 例えば、①企業が事業を自身で保有している場合と、②持株会社として子会社株式を通じて間接的に保有している場合を想定する。①の場合において、その保有する事業を第三者に譲渡したときには、国税徴収法 38 条の「事業の譲渡」に該当するが、②の場合でその株式を譲渡したときには、これに該当しないことになる。こうしたことから、その後国税徴収法 38 条による第二次納税義務の追及の問題を惹起する場合には、あらかじめ子会社を設立した上で、その子会社株式の保有を通じて間接的に事業を支配する形態を採ることにより、容易に同条による第二次納税義務を回避することが可能となる。

## むすびにかえて

従来、会社分割があった場合における税務上の問題については、承継する資産に含み損益があるときにこれを認識するか否かに関して、主に課税上の問題が指摘され、多くの議論が展開されているが、滞納整理との関係については、あまり議論と研究が進められていないところである。

しかし、会社分割をはじめとする組織再編行為は大きな資産、あるいは資産を表象する株式を移転する効果を伴うものであり、そこには詐害的な目的をもって当該行為が行われる可能性があり、債権回収上の問題も一部指摘されていることから、滞納整理とこの分野に関する十分な研究が必要とされていることも事実である。すなわち、組織再編行為は、滞納整理との関係において無関係の分野でなく、むしろ、これを利用した租税徴収の回避行為が行われる可能性があることに十分留意した上、これに対処するための措置を構築する必要がある。

また、会社分割においては、その当事会社の債権者と一口にいてもその性格は多様であり、その保護手続についても、根拠となる法律により様々で、各法に基づきそれぞれの手法を適用することが可能となるため、会社分割との関係において、どのような債権者が、いかなる理由から、どれだけの保護が必要となるかについては、簡単に整理される問題ではない。そのため、会社法上の債権者保護手続だけでなく、一般法上の債権者保護手続を含めた全体として整合的かつ適切なレベルの保護となるような制度を構築する必要がある。滞納処分を執行するに当たっても、租税法上の保護手続に加え、それ以外の手法を行使することにより租税債権の保全を図る場合には、会社法上の債権者保護手続と一般法上の債権者保護手続とのすみ分けに留意し、さらに、一般法上の債権者保護手続の適用においては、信義則に基づく制約に留意した上で、租税債権者として、論理矛盾の生じない執行が求められることになる。

本稿においては、以上の問題意識の下、従来あまり議論されていなかった組織再編と滞納整理との関係について、組織再編の中心的な役割を担うことが期

待される会社分割制度との関係を中心にその考察を行った。今後において、会社分割に伴う滞納整理上の諸問題を検討するに当たって、本稿が一助となれば幸いである。