

# 無限責任社員の法的責任と相続税法上の債務控除

## ——会社法と相続税法との交錯——

齋藤 孝 一

### はじめに

国税庁は、「合名会社等の無限責任社員の会社債務についての債務控除の適用」という質疑応答事例を情報として発遣し<sup>1</sup>、「合名会社、合資会社の会社財産をもって会社の債務を完済することができない状態にあるときにおいて、無限責任社員が死亡した場合、その死亡した無限責任社員の負担すべき持分に応ずる会社の債務超過額は、相続税の計算上、被相続人の債務として相続税法13条の規定により相続財産から控除することができる」とし、その理由は、「合名会社の財産だけでは、会社の債務を完済できないときは、社員各々連帯して会社の債務を弁済する責任を負う（会社法580条）とされ、退社員は、本店所在地の登記所で退社の登記をする以前に生じた会社の債務については、責任を負わなくてはならない（会社法612条1項）とされている」からであるとしつつ、注記において、「納税者が行う具体的な取引等に適用する場合においては、上記の内容と異なる課税関係が生ずることがある」と結んでいる。

そこで、本稿は上記情報が、納税者の予測可能性・法的安定性について不確実な情報となっていることを踏まえ<sup>2</sup>、会社法580条と相続税法13条（債務控除）、同法14条（控除すべき債務）との関係において、被相続人が無限責任社員であった場合（会社法607条1項3号、612条）の持分会社の債務につき、相続税法上の債務控除を適用し得ることの理論的根拠を明らかにすることを目的としている。

<sup>1</sup> <http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/sozoku/05/03.htm>（平成28年3月18日確認）。

<sup>2</sup> 品川芳宜＝緑川正博『徹底討論/相続税財産評価の論点』240頁～243頁（ぎょうせい、1997年）によれば、「平成7年12月11日の『週刊税務通信』におきまして『無限責任社員の債務控除は、基本通達14-5（現14-3）に準じ判定』という見出しで『相続時点の会社債務は、個人が無限の責任を負うとしても、あくまでも会社の債務とみなされる。要は、保証債務の一種として相続税法基本通達14-5（保証債務及び連帯債務）に照らして判定する』という記事が出たんです」〔緑川発言〕「東京国税局の税務相談事例集によると、その者の負担に属する部分については債務として控除するとしています。また名古屋国税局の出している本では、相続税の課税価格の計算上債務を負担した相続人の負担に属する部分については、その『債務を負担した』という言い方をしているわけです。さらに同じ東京国税局でも税務相談室の回答と資産評価官の回答ではニュアンスが違うわけで、前者では『負担に属する』と言い、後者は『負担した』ということで使い分けているわけですね。先ほどの『週刊税務通信』のように、その辺を考慮して疑問視する言い方がでてくるということは、相続税法14条の解釈からいって、いろいろ疑義があることを指摘しているのかと思いますね。各国税局が出している事例集における回答の『負担した』とか『負担に属する』とかという言葉の意味が、いま一つ理解しがたいのですが、書いている人達も余り自信がないのではないですか。文脈からいくと、何となくマイナスになったら控除してもよいように読めるのですが、その辺で、何となく言葉を濁して逃げているようにも思えます」〔品川発言〕という状況にある。

## 第1 相続税法における債務控除の趣旨

相続税法13条1項は、相続又は遺贈（包括受遺者及び被相続人からの相続人に対する遺贈に限る。以下本条において同じ。）により財産を取得した者が無制限納税義務者である場合においては、当該相続又は遺贈により取得した財産については、課税価格に算入すべき価額は、当該財産の価額から被相続人の債務で相続開始の際に現に存するもの（公租公課を含む）及び被相続人に係る葬式費用を控除した金額によると規定し、相続税法22条は、控除すべき債務の金額は、その時の現況によると規定している。ここでいう債務とは、ある者が他の特定の者に対して一定の行為（給付）をすることを内容とする義務をいい、債務は契約、法律に基づいて発生し、その態様は一様ではないが、「被相続人の債務」とは、被相続人について発生している債務をいい、また、債務控除することのできる債務は、相続開始の際に現に存するものに限られており、相続によって相続人等に承継されない債務は債務控除の対象とならない<sup>3</sup>。

また、相続税法14条1項は、債務控除すべき「債務は確実」と認められるものに限ると規定し、相続税法基本通達14-1において、債務が確実であるか否かについては、必ずしも書面による証拠があることを必要としないが、債務の金額が確定していなくても当該債務の存在が確実と認められるものについては、相続開始時の現況によって確実と認められる範囲の金額だけを控除するとされている。

ところで、実定法上、「債務の確定」に関する定義規定はなく、債務の確定の意味、範囲、趣旨について必ずしも共通の理解はなく、見解の対立や紛争が生じている<sup>4</sup>。相続税法14条「確実な債務」の解釈についても同様である<sup>5</sup>。そこで、「債務の確定」について所得税法、法人税法、相続税法の各規定の相互関連性について若干の検討を行う。

所得税法37条は、必要経費に算入すべき金額は、別段の定めのあるものを除き、売上原価・直接に要した費用の額・販売費、一般管理費その他業務について生じた費用（償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く）の額と規定し、販売費、一般管理費等については、「債務の確定」を必要経費の要件（債務確定基準）としている。

法人税法22条3項は、損金の額に算入すべき額は売上原価等・販売費、一般管理その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く）の額、損失の額で資本等取引以外の取引に係るものと規定しており、法人税法においても「債務の確定」という債務確定基準が明らかにされている。所得税法、法人税法ともに、「債務確定」の基準は同様であると解される。なんとなれば、法人税法22条4項は、「公正妥当と認められる会計処理に基準に従って計算されるものとする」として公正会計処理基準を明らかにしているが、会社法431条は、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と規定し、個人商人においては、商法19条で「商人の会計は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする」と規定し、これらの強行法規はいずれも公正会計処理基準を明らかにしていることから、所得税法及び法人税法の債務の確定基準に差異はな

<sup>3</sup> 武田昌輔監修『コンメンタール相続税法第1巻』1257頁（第一法規）。

<sup>4</sup> 田中治「必要経費判定における債務の確定の意義」税務事例研究148号14頁（2015年）。

<sup>5</sup> 品川＝緑川・前掲注（2）245頁。持分会社の出資の評価を規定している財産評価通達「194自体が、若干、言葉足らずかも知れませんが、……その辺の問題をこの『週刊税務通信』が問題提起しているようにも考えられますので、結論的には、やはり相続税法14条の解釈の問題になると思います」〔品川発言〕。

いと解される。

さらに、所得税法は、確定申告をすべき納税者が死亡した場合には、相続人が相続のあったことを知った日から4か月以内に準確定申告書を提出しなければならないと規定し、(所得税法124条・125条)、準確定申告においては、青色申告を行っている場合には、貸借対照表において、被相続人の債権及び債務の確定が必要となり、準確定申告で確定した債権債務は、ストレートに相続税申告書に反映されるので、債務の確定は相続税法においても債務確定基準によるものと解される。

## 第2 会社法580条（社員の責任）の解釈

会社法580条（社員の責任）1項柱書は、「(無限責任)社員は、次に掲げる場合には、連帯して、持分会社の債務を弁済する責任を負う。」とし、同項1号で、「当該持分会社の財産をもってその債務を完済できない場合」、同項2号で、「当該持分会社の財産に対する強制執行がその効を奏しなかった場合（社員が、当該持分会社に弁済をする資力があり、かつ、強制執行が容易であることを証明した場合を除く。）」と規定している。

合名会社は、社員全員が会社債務につき、連帯・無限の責任を負う会社と定義され、このことが合名会社の本質をなす<sup>6</sup>。

### 1. 債務の完済不能の意味

「当該持分会社の財産をもってその債務を完済できない場合」とは、会社が債務超過（破産法16条1項）であることを意味し<sup>7</sup>、債務超過の事実が存在することにより、会社債務に対する無限責任社員の直接連帯責任が当然に発生し（大審院大正13年3月22日判決民集3巻5号185頁、以下「大正13年判決」という）、債務超過の判定は、ゴーイング・コンサーンを前提にした営業価額（帳簿価額）で評価するか、清算価額で評価するかについては、学説上の対立がある<sup>8</sup>、ゴーイング・コンサーンで評価するという考え方が、会社法学の多数説となっている<sup>9</sup>。

多数説の根拠は、社員の責任が会社の存続を前提としてその維持を目的としていること、会社が清算状態になく、社員の責任追及の条件を定めるための財産評価であることを根拠としている。というのは、会社法580条1項2号で「当該持分会社の財産に対する強制執行がその効を奏しなかった場合」に社員が連帯責任を負うとあることから、会社法580条1項1号に基づき社員が連帯責任を負う場面は、強制執行又は破産宣告等が行われて債務完済不能が確定したことを要しないと解されるからである<sup>10</sup>。

### 2. 無限責任社員が負担する会社債務の範囲

無限責任社員が負担する会社の債務の範囲は、社員の責任は、担保責任であり、会社財産か

<sup>6</sup> 上柳克郎＝鴻常夫＝竹内昭夫編集代表『新版注釈会社法（1）』273頁〔大塚龍児〕（有斐閣、1985年）。

<sup>7</sup> 江頭憲治郎＝中村直人『論点体系会社法4』376頁〔井上健一〕（第一法規、2012年）。

<sup>8</sup> 上柳・前掲（6）276頁。

<sup>9</sup> 江頭憲治郎編集代表『会社法大系』339頁（青林書院、2008年）。

<sup>10</sup> 奥島孝康＝落合誠一＝浜田道代編『新基本コンメンタル会社法3』10頁〔今泉邦子〕（日本評論社、第2版、2015年）。

ら債権者が弁済を受けなかった残額に限るという残額説と会社の債務の全額を負担する全額説との学説上の対立がある。通説は全額説であり、債務超過の事実が社員の責任発生条件であって、限度を定めるものではないという理由である<sup>11</sup>。まさに、人的会社の特質は、無限責任社員の信用が基礎になっていることにあり、組合と同様の特質に照らして、法が無限責任社員に会社債務の弁済に責任を特に負わせているのであるから、無限責任社員は会社の債務と同一内容及び同一範囲の債務を負担するのが相当であるという理由による（大正13年判決、大審院昭和9年12月12日判決法律新聞37790号15頁）。

### 3. 連帯債務の法的性質—民法・商法上の連帯債務概念の確認—

民法427条（分割債権及び分割債務）は、数人の債権者又は債務者がある場合において、別段の意思表示がないときは、各債権者又は各債務者は、それぞれ等しい割合で権利を有し、又は義務を負うと規定している。これは、多数当事者の債権関係については、各債権あるいは各債務は、それぞれ平等の割合で分割されるという原則を定めたものである。多数当事者の債権関係として民法には、①分割債権・債務、②不可分債権・債務、③連帯債務、④保証債務の4種類の規定が置かれている。①から③は人の結合（広い意味で団体）が当事者となる場合であり、④は担保のために債務者の数を増やす場合の制度である<sup>12</sup>。

それに対して、商法511条（多数当事者間の債務の連帯）は、民法の特則として、数人の者がその一人又は全員のために商行為となる行為によって債務を負担したときは、その債務は各自が連帯して負担すると規定し（同条1項）、保証人がある場合において、債務者が主たる債務者の商行為によって生じたものであるとき、又は保証が商行為であるときは、主たる債務者及び保証人が各別の行為によって債務を負担したときであっても、その債務は各自が連帯して負担する（同条2項）と規定している。すなわち、商行為による場合は、多数当事者間においては連帯債務となることを規定している。

連帯債務については、民法432条（債務の履行）において、数人が連帯債務を負担するときは、債権者は、その連帯債務者の1人に対し、又は同時に若しくは順次にすべての連帯債務者に対し、全部又は一部の履行を請求することができることと規定し、連帯債務者の1人に対する履行の請求は、他の連帯債務者に対しても、その効力を生ずる（民法434条）としている。

連帯債務の法的性質は、①各債務者の債務は全部の給付を目的とする、②債務者のうちだれか1人の給付があれば、全部の債務は消滅する、③各債務者の債務は主観的にも共同の目的を持って関連しており、そのため、1人について生じた事由は、他の債務者に影響を及ぼす、④連帯債務は債務者の数に応じた数個の債務である、とされている<sup>13</sup>。

<sup>11</sup> 国税徴収法33条（無限責任社員の第二次納税義務）に「合名会社又は合資会社が国税を滞納した場合において、その財産につき滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認めるときは、その無限責任社員は、その滞納額に係る国税の第二次納税義務を負う。この場合において、その無限責任社員は連帯してその責めに任ずる」とあり、係る不足額につき、国税徴収基本通達33条関係（無限責任社員の第二次納税義務）8は、「無限責任社員から徴収することができる金額は、合名会社又は合資会社から滞納処分により徴収することができる滞納に係る国税の全額であって、会社財産が徴収すべき国税の額に不測すると認められる場合のその不足する額に限られない」とし、課税当局も全額説に立っているものと認められる。

<sup>12</sup> 内田貴『民法Ⅲ 債権総論・担保物件』337頁（東京大学出版会、第3版、2015年）。

<sup>13</sup> 高梨全之外『実例民法 全訂版』186頁（自由国民社、2007年）。

すなわち、連帯債務とは、数人の債務者が同一内容の給付について各々の独立に全部の履行をなすべき債務を負担し、その中の1人が弁済すると、他の債務者の債務も消滅する多数当事者の債務ということができ、分割債務に比べて債権の効力が強化されているといえよう。したがって、債務超過額につき、無限責任社員はその出資額の評価額にかかわらず均分に負担することになり、その限度において債務控除額の負担が確定するといえよう。

### 第3 合名会社等の無限責任社員の会社債務についての債務控除が問題となった 判決事例の検討（東裁〔諸〕平26第44号 平成26年11月18日判決TAINS コードFO-3-398）

本事案は、「合名会社等の無限責任社員の会社債務についての債務控除」という国税庁情報を基に納税者が相続税申告をしたところ、債務控除は認められないとした課税処分庁の更正処分等に対する審査請求事案である。

本事案を取り上げた理由は、課税庁が債務控除を認めないとした会社法580条の解釈をめぐる課税庁の主張がいかなるものであるか、また、審判所がいかなる理由付記をすれば、本事案の更正処分が適法になるのかを例示していることを検討することにより、更正の理由付記が違法であるとした判決結果を論評するものではない。

#### 1. 事案の概要

本事案は、審査請求人らが、被相続人には会社の無限責任社員として負っている会社法580条1項に規定する「債務を弁済する責任」があるとして、相続税の課税価格の計算上、「債務を弁済する責任」を債務として控除して相続税の申告をしたところ、課税処分庁が被相続人は「債務を弁済する責任」を負っていたとは認められないから、「債務を弁済する責任」を債務として控除することはできないなどとして、相続税の更正処分等をしたことに対し、請求人らが原処分の取消しを求めたところ、審判所は、更正等通知書に記載された債務弁済責任に係る債務控除に係る部分は、行政手続法14条1項に規定する要件を満たさない違法な処分（更正の理由付記の不備）であるとして、更正処分等の全部を取り消した事案である。

#### 2. 争点

- ① 更正の理由付記が不利益処分の理由として十分な記載といえるか否か
- ② 債務弁済責任は、「相続開始の際現に存するもの」に該当し、かつ「確実に認められるもの」に該当するか否か
- ③ 本件各賦課決定処分について各更正処分が、従来の公的見解（国税庁情報）を変更してなされたものとして、「正当な理由があると認められるものがある場合」に該当するか否か

以上の3点が争点であるが、本稿においては、争点②を中心に検討を加える。

#### 3. 課税庁の主張

会社法580条1項は、持分会社の財産をもってその債務を完済することができない場合又は持分会社の財産に対する強制執行がその効を奏しなかった場合、持分会社の社員は連帯して持

分会社の債務を弁済する責任を負う旨規定しているとおり、持分会社に対する債務弁済責任の追及は、会社財産による完済不能、会社財産に対する強制執行の不奏功の場合のみできるのであり、その範囲で、持分会社の社員の責任は、会社債務及び責任に対して補充性ないし第二次性を有しているといえる。そして、債務を含む会社財産の評価時期は、会社債権者の請求の時であり、会社の債務超過の立証責任は、会社債権者にあるとされている。

このような持分会社の社員が負う債務弁済責任は、保証債務に類似するものと解されており、会社債権者が会社の債務超過を立証し、社員に対して会社債務の弁済を請求しなければ、社員が現実に負担すべき債務として確定するものではなく、その負担すべき金額も不明であるので、会社債権者から請求のない時点においては、社員が持分会社の債務弁済責任を負担することはあり得ない。

また、債務と責任の分離ができることからすれば、持分会社の社員の責任は、「債務なき責任」と解するのが、私法の体系的理解の上から適当であり、その解釈は、社員の責任は持分会社が社員の人的信用を基礎とすること、すなわち、会社信用の強化という会社法580条の規定の趣旨目的からも適当であるとされている。そうすると、会社債権者から持分会社の債務超過を立証することにより、社員が会社債務の弁済を請求されなければ、社員は債務弁済責任に基づく債務を何ら負担することはあり得ないので、死亡した社員の債務弁済責任それ自体は相続税法13条1項1号に規定する「被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの」には該当しない。

加えて、会社が弁済不能の状態であるか否かは、一般に債務者が破産、和議、会社更生あるいは強制執行等の手続開始を受け、又は事業閉鎖、行方不明、刑の執行等により債務超過の状態が相当期間継続しながら、他からの融資を受ける見込みもなく、再起の目途が立たないなどの事情により事実上の債権の回収ができない状況にあることが客観的に認められるか否かで決せられるべきであるところ、本件持分会社は、①破産、会社更生あるいは強制執行等の手続開始を受けた事実はないこと、②本件相続開始日の後も営業を継続していることからすれば、本件持分会社が弁済不能の状態にあったとは認められない。

そうすると、本件被相続人が無限責任社員として負っている会社法580条1項に規定する「債務を弁済する責任」が仮に存したとしても、同債務は、相続税法14条1項に規定する「確実と認められるもの」には該当しない。

#### 4. 請求人の主張

会社法580条1項に規定する「当該持分会社の財産をもってその債務を完済できない場合」とは、持分会社の債務超過をさすものであり、この事実が存在する以上、会社債務に対する社員の連帯無限の責任は当然に発生し、「現に存するもの」に該当する。そして、持分会社は根本的に組合であり、法人格を付与された組合と理解されている。この組合の法理はそのまま持分会社の無限責任にもあてはめられ、持分会社の財産は全て無限責任社員の共有財産であり、持分会社の債務は全て無限責任社員の連帯債務となる。

会社法580条1項は、上記の組合の法理を前提として、債務超過の場合には、会社所有の財産からの弁済を優先させるべきとし、債務超過の場合には、無限責任社員の個人所有の財産を引き当てにした請求が可能となるように規定したものであり、持分会社の債務全部につき、無限責任社員に弁済責任があることを前提としているのである。

また、会社法612条1項の規定においても、退社した無限責任社員は、退社の登記をする前

に生じた持分会社の債務について、会社法580条の責任の範囲内でこれを弁済する責任を負うとされており、無限責任社員が社員を辞めた時点で持分会社が債務超過の時は、債務超過部分を補填する義務を課している。

課税処分庁は、会社債権者の請求の有無によって無限責任社員の債務弁済責任に基づく債務の発生が左右される旨主張するが、そうであれば、無限責任社員が会社債権者から請求を受ける前に死亡した場合には、その社員の相続人は債務を負担しなくてもよいことになる。すなわち、持分会社の無限責任社員は死亡によって当然に退社する（会社法607条1項3号）ところ、無限責任社員が死亡時点において会社債権者からの請求がないことにより債務を負担していなければ、その社員の相続人が債務を相続することもなく、会社債権者も相続人に請求することができなくなり、不当である。

以上からすれば、本件被相続人が無限責任社員として負っている会社法580条1項に規定する「債務を弁済する責任」ないしこれに基づく債務は、相続税法13条1項1号に規定する「被相続人の債務で相続開始の際現に存するもの」に該当し、当然に相続税法14条1項に規定する「确实と認められるもの」にも該当する。

## 5. 審判所の判断

本件更正等通知書の「被相続人は債務を弁済する責任を負っていたとは認められないから債務を弁済する責任を債務として控除することはできない」とする「処分の理由」欄の記載からは、本件相続開始日における本件債務弁済責任に基づく債務が現に存在しない理由につき、例えば、①本件合資会社に1,401,816,220円の債務超過額が存しない、②本件被相続人が無限責任社員ではない、③本件合資会社の債務超過額はおよそ無限責任社員である本件被相続人の債務ではない、④本件合資会社の債務超過額は無限責任会社の債務ではあるものの本件においては、会社法581条《社員の抗弁》1項に該当する社員の抗弁の事実があり、無限責任社員の債務として認められるための要件を満たしていない、⑤そもそも会社法580条1項は、債務を弁済する責任を規定しているにすぎないという法解釈を前提として、会社債権者からの弁済請求責任を受けていない以上、本件被相続人は、本件債務弁済責任に基づく債務を何ら負っていない、などの様々な可能性が考えられ、原処分庁による処分の実際の理由が、これらのどれに当たったのか、あるいはこれら以外の理由なのか、不明である。

したがって、本件更正等理由通知書に記載された債務控除に係る処分理由は、行政手続法14条1項に規定する要件を満たさない違法な処分であるといわざるを得ない。

## 6. 審判所の判断の検討

裁決の結論は妥当な判断である。本件は、行政手続法14条の趣旨を踏まえた課税処分における理由付記の在り方に一石を投じたという意味で参考になる裁決であると評価し得る。

しかしながら、会社法580条の解釈において、争いがあるといいつつも、「そもそも会社法580条1項は、債務を弁済する責任を規定しているにすぎない」という法解釈を前提として、「会社債権者からの弁済請求責任を受けていない以上、本件被相続人は、本件債務弁済責任に基づく債務を何ら負っていない」という処分理由を記述すれば適法な処分理由であることを示唆するなど、今後の同様な争訟に対する影響を及ぼすおそれがある本裁決には反対であると言わざるを得ない。

重要な争点である会社法580条の法解釈及び相続税法14条の法解釈に基づく債務の確定の実質的判断を正面からすべきであったと思われる。

#### 第4 債務超過の評価方法

国税庁情報に対しては、幾つかの論点がある。持分会社の資産・負債の評価とその差額概念としての債務超過額の評価方法及び債務控除すべき金額の妥当性について、継続企業が前提となっている会社法580条1項1号の考え方との調整を図る必要があるからである。

債務超過状態の評価は会社法上の通説は、ゴーイング・コンサーンを前提にした営業価額、すなわち継続企業を前提にした、一般に公正妥当な企業会計の慣行に従って作成（会社法614条）された貸借対照表で債務超過状態にあるか否かを判断するとされている。

会社法580条1項1号は、債務超過の状態にある場合には、無限責任社員は持分会社の債務を弁済する責任を負うとされているので、債務の全額について負担を負うというのが会社法学の多数説である。債務超過という会社の危機的状態を認識した場合には、債権者保護の観点から、会社債権者は無限責任社員に対して、債務の返済の履行を請求し得るからである。そして、当該返済に応じた無限責任社員は弁済につき正当の利益を有する第三者として、その範囲内で当然に債権者に代位する（民法500条）。

したがって、相続税法の視座からは、債務超過額を債務控除するのではなく、会社債務の全額を控除しつつ、同時に係る会社の有する資産の実質的回収可能性を評価して、財産に計上するという構成が正しいといえよう。そして、その評価方法としては、簿価純資産説や時価純資産説によって債務超過額を計算するのではなく、課税の公平という観点から、相続税法上の清算価額計算としての意義を有するところの財産評価基本通達に基づいて債権債務を評価するのが妥当であろう。

#### おわりに

平成26年11月18日判決は、会社が債務超過の状態にあるという「事実カ存在スル以上、会社債務ニ対スル社員ノ連帯無限ノ責任ハ当然発生シ而カモソハ債務ノ全額ニ対スルモノニシテ、会社財産ヨリ弁済ヲ受クル能ハサル部分ニ付テノミ責任ヲ負フモノニ非ス」（大正13年判決）という会社法580条の合名会社の社員の責任を明らかにしたリーディングケースと位置付けられる判決を考慮していない判決内容であるといえよう。

会社債務の完済不能とは、会社財産と債務との比較対照による計算上の問題であり、計算上負債が資産を超過する場合をいい、会社の破産宣告を待つまでもなく<sup>14</sup>、会社の清算・解散前でもよく<sup>15</sup>、若しくは強制執行の結果として、実際に完済不能が確定することを要しない<sup>16</sup>。会社が債務超過に陥っていれば、社員も会社債権者に対して、そのときどきの会社債務を弁済す

<sup>14</sup> 東京控判明治39年6月7日法律新聞368号11頁。

<sup>15</sup> 大阪地判明治43年2月10日法律新聞636号12頁。

<sup>16</sup> 加藤徹「判批」倉澤康一郎・奥島孝康・森淳二郎編『判例講義会社法』225頁（悠々社2007年）。

べき責任を負うのである<sup>17</sup>。確かに、合名会社も法人であり、社員とは別人格だから、会社が債務を履行しないときでも社員が直ちに責任を追及されるわけではないが<sup>18</sup>、合名会社には、資本充実・維持のための制度がなく、社員の人的信用を基礎とする特殊な会社形態であることから、会社債権者保護のために、債務超過の場合には、社員も責任を追及される旨が規定されているのである<sup>19</sup>。言い換えると、債務超過という事実があれば、無限責任社員の責任が発生するというのが、学説・判例の通説である<sup>20</sup>。

ところで、相続申告の実務上の処理としては、無限責任社員が一人の場合には、会社財産を資産として、会社債務を負債として、財産評価基本通達に基づいて評価した金額をそれぞれ両建て計上し、無限責任社員が二人いれば、それぞれの半額が計上されることとなろう。いずれにせよ、相続税申告においては、課税当局が債務超過額を検証可能な内容で行うべきことは言うまでもない。

『事業承継に活かす持分会社・一般社団・信託の法務・税務』（中央経済社、2015年10月）を上梓したが、紙面の都合上、民法・商法・破産法に触れることが出来なかったので、本稿において、その補足ができていれば幸いである。

---

<sup>17</sup> 三浦治「判批」宮島司・丸山秀平編『基本判例7会社法』124頁（法学書院、1998年）。

<sup>18</sup> 完済不能すなわち会社の債務超過の立証責任は会社債権者にあるとされている（大阪地判大正13年9月15日法律新聞2320号5頁）。しかし、計算書類の債権者に対する開示の保障を欠く合名会社にあつては、債務超過の立証は困難であると思われる。

<sup>19</sup> 三浦・前掲注（17）124頁。

<sup>20</sup> 加藤・前掲注（16）226頁。