

平成21年10月23日

第29回 MJS租税判例研究会

破産管財人の源泉徴収義務と
不納付加算税賦課決定処分に係る「正当な理由」の有無

発表者 東京税理士会 雪谷支部
濱田 桂

<研究対象判例> 注：1. と2. は同一事案を取り扱った訴訟事件である。

1. 破産管財人の源泉徴収納付義務不存在確認請求事件

大阪地裁平成18年10月25日判決（棄却、控訴）

大阪高裁平成20年4月25日判決（控訴棄却、上告）

2. 上記事件に係る不納付加算税賦課決定処分取消請求事件

大阪地裁平成20年3月14日判決（一部認容・一部棄却、控訴）

大阪高裁平成20年10月15日判決（控訴棄却）

<争点>

1. 破産管財人は、破産債権に対する配当（給料・退職金）または財団債権に対する弁済（管財人報酬）に係る源泉所得税を徴収し納付する義務を負うか。
2. 上記義務に係る租税債権は財団債権に当たるか。
3. 上記1.に係る源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められるか。

<従来からの学説の対立>

1. 破産管財人の源泉徴収義務を否定する見解の根拠

（佐藤英明「破産手続きにおいて支払われる賃金と所得税 IV 破産管財人の源泉徴収義務を否定する見解の紹介」税務事例研究67号（2002年）30頁以下参照）

（1）個別執行との比較論

① 個別執行における源泉徴収義務

●永石一郎「破産処理と税務」園尾・中島編『新・裁判実務体系 破産法』385頁、398頁「一般の執行実務において、金銭債権の配当をするときには源泉税分は差し引かない実務である。したがって、管財人にも源泉徴収義務はないとするのが通説・実務である。」

●永島正春「破産管財人の源泉徴収義務」税務弘報 36 巻 9 号 148 頁、151 頁

「執行裁判所及び執行官に源泉徴収義務があれば、それは同時に（破産管財人の）源泉徴収義務を導くが、…これら執行機関には源泉徴収義務はない。」

② 源泉徴収義務がないと解される理由

●上野久徳「破産と税金処理」判例タイムズ 209 号 114 頁、115 頁

「(管財人と破産会社等の元従業員との間には雇用関係が) 消滅しており、未払給与を破産手続において請求(届出)するか否かは自由であり、利息債権も届けられ、…全額が支払われるとはかぎらず、…支払期間も半年後か1年後か不明のもので、いわば財団資産の限度において分配率(持ち分)を定める性格をもつ破産債権であって、(所得税法第183条の規定した)給与所得そのものではない。」

→ 佐藤の批判

「このように考えたのでは賃金債権の支払を受けた元従業員において、それが何所得になるのかが不明であり、仮に給与所得や退職所得でないとすれば、給与所得控除や退職所得控除の適用が不可能になるという難点がある。」

●永島正春「破産管財人の源泉徴収義務」税務弘報 36 巻 9 号 148 頁、151 頁

「破産会社の旧従業員が債権届出をした未払給料債権が「給与等」に当たることは疑問の余地がな(い)。…租税実体法である所得税法においてそれ(破産配当)が給料債権等の全部又は一部の受領であることまで否定するものではない。したがって、労働債権配当は所得税法上は破産会社からの給与所得又は退職所得に該当し、各控除の対象になると解される」

「(しかしながら)未払給料が「給与等」に当たるのは破産会社に対する関係においてであって、破産管財人と労働債権者との間の配当金支払の債権関係においては「給与等」には当たらない。なぜなら、配当金の支払をする破産管財人と労働債権者との間には、…「給与等」のメルクマールであるとする雇用関係またはそれに類する法律関係及びそれに基づく労務の提供が全くないからである。」

→ 佐藤の解説

「平たく言えば、受け取った元従業員にとっては給与所得だが、支払った破産管財人にとっては給与ではない、という説だと言えよう。」

(2) 源泉徴収制度の趣旨から導く否定論

●伊藤眞「破産法(全訂第3版補訂版)」201頁

「源泉徴収制度は、給与所得などについての効率的な徴税の視点から事業者などの徴収納付義務者に合理的な範囲で負担を課すとの考え方にもとづいて成立しているもの

であり、給与等が対価となっている役務の提供を受領する者以外の者に源泉徴収義務を認め、その徴収を破産債権者の負担において行わせることは、制度の趣旨からみて適当ではない。」

2. 破産管財人の源泉徴収義務を肯定する見解の根拠

(佐藤英明「破産手続きにおいて支払われる賃金と所得税 V 検討」税務事例研究 67号 34 頁以下参照。以下の記述は肯定論者である佐藤氏自身の見解である。)

(1) 「賃金債権への配当」の所得税法上の性質

① 所得分類

「それらの金銭を受領できる根拠が、元従業員が提供した「非独立的・従属的労務」の対価たることにある以上、それを受け取った元従業員にとって、これらの金銭が給与所得や退職所得の性質を失うとは考えがたいと思われる。」

「この結論は、かりにそれらが別の所得類型—雑所得や一時所得が考えられる—であるとするならば、本来利用しえた給与所得控除や退職所得控除が適用されなくなるという実際的な不都合によっても補強される。」

「さらに、所得税法は、支払を受ける側において所得の性質決定をしており—所得分類は飽くまでも受領者に関して意味を持つものである—それにもとづいて源泉徴収制度を組み立てていると考えられるから、これらの金銭が「給与所得」「退職所得」に該当する以上、それを支払う者に源泉徴収義務が発生すると考えるのが現行法の解釈として最も自然であると考えられる。」

② 所得の帰属年度

イ. 権利確定基準（発生主義）適用説

「通常の場合、賃金債権の支払として受け取る金銭は、当該賃金債権が発生した年分の所得とされ、発生主義を原則とする現行法の下では、現実の支払時がいつかということにはかかわらない。」

「雇用主が破産し、労務の提供がなされた年と賃金債権に対して現実の支払がなされた年とが異なる場合（であっても）…上記の原則をそのままあてはめ、飽くまでも労務提供がなされ、賃金債権が成立した年分の所得と考える考え方である。」

ロ. 管理支配基準適用説

「発生主義の下で権利確定基準を用いる合理性は、受給権の確定により現実の支払がなされる高度の蓋然性が生じることに根ざしているところ、雇用主が破産した場合にはそのような通常の想定的前提が崩れるため、権利確定基準の適用をやめて補充的な基準たる管理支配基準の適用がなされるべきだ、という考え方である。」

「この考え方に従えば、雇用主が破産した後は、破産配当手続を通じて現実に支払われた金額のみが、支払われた年分の所得となると考えることになる。」

ハ. 佐藤の結論＝権利確定基準（発生主義）適用説を採用

「後者の考え方（管理支配基準適用説）にも相当の説得力を感じるが、本稿では、なお、前者の原則的な考え方（権利確定基準適用説）を採用することとしたい。」

「その理由としては、第1に、雇用先の破産は、常に権利確定基準にしたがうことを不可能とするような事情であるとまでは考えられないように思われる点が挙げられる。…賃金債権が…優先的破産債権（発表者注：旧破産法における取扱い。新破産法では一部財団債権として取扱う。）であることを考慮すると、破産宣告の時点では50%を超える部分の支払が所得税法上期待されうると考える余地がありうるからである。」

「第2に、給与所得をめぐる実体法および手続法上の特殊性が挙げられる。実体面においては、給与所得の算出において給与所得控除の適用があり、…ある年分に提供された労務の対価を課税標準とする場合に、これを数カ年分に分解して給与所得控除を適用したのでは課税所得の計算が正確ではなくなる。また、手続上も、雇用先が破産した従業員が新たな雇用先に雇用されている場合、その年度に賃金債権に対する破産債権が配当され、その時点で給与所得が発生したと考えると、当該従業員はその年に2か所から給与所得を得たことになり、…実際的にみて適当とは考えられない。」

「また、このように解しても…特に実際上は問題は生じない。…未払給与を含めた総給与額を対象として離職時に源泉徴収税額が決定されるならば、源泉徴収に係る納税者（元従業員）についてはその金額に関して納税義務が発生することはない。」

③ 結 論

「賃金債権への配当は給与等にあたり、その支払によって「支払者」に源泉徴収義務が発生（する。）」

(2) 「誰が所得税法上の支払者にあたるか」

① 個別執行の場合

「賃金不払いがあり、個別執行が行われた場合には、賃金債権に対応した金銭を現実に債権者（従業員）に渡しているのは執行機関であるが、その所得税法上の支払者は別に存在する雇用主と考えるのが自然である。…この場合、現実には源泉徴収が行われていないから、雇用主は自分固有の義務として国に対して納付義務を果たした上で（そうでなければ納付の告知がなされ、また不納付加算税の対象となる）、当該、徴収されるべきであった金額を私法上、従業員に請求すべきこととなる。」

② 破産手続きの場合

「これに対して、包括執行たる破産手続においては、雇用主に代えて破産財団（破産財団法主体説をとる場合）または破産管財人（破産管財人法主体説をとる場合）が存在することになる。したがって、執行機関として貸金債権に配当を行ったと解しても、給与の支払がなされたことにより、事業主の地位に付着する義務として破産財団（ないし破産管財人）に源泉徴収義務、納付義務が発生することになる。これはちょうど、破産財団（ないし破産管財人）に売掛債権が帰属している場合に、破産財団（ないし破産管財人）があたかも事業主の契約上の売り主の地位を引き継いだように扱われ、たとえば瑕疵担保責任を負うのと同じである。」

(3) 徴収納付義務の破産法上の扱い（財団債権に当たるのか）

イ. 旧破産法 47 条 2 号但書該当説

「これを破産財団に関して生じた租税債権（破産 47 条 2 号但書）であると考えべきだと思う。破産財団（ないし破産管財人）は破産債権に対する配当を行うことを目的としているのであるから、優先的破産債権たる貸金債権に配当することに付随して当然に成立する義務は、まさに破産財団に関して生じた義務だと解しうるからである。従来、この「破産財団に関して」という文言については、物税を指す、または費用性のある租税を指すというような解釈がなされてきた（金子弘「租税法（第 8 版）」680 頁）こととの関係では、源泉徴収納付義務は破産会社自体の所得等に一切かかわらない点でまさに物税的な性格を有するという指摘をすることが許されよう。」

ロ. 旧破産法 47 条 2 号本文該当説

「この源泉徴収、納付義務にもとづく租税債権を「破産財団ニ関シテ」生じたものでないとするならば、その発生根拠が破産宣告前に成立した租税債権にあることが重視されねばならない。すなわち、ここで議論の対象となっている源泉徴収、納付義務は、破産宣告前に成立した所得税の納税義務に強く関連した納付義務であり、技術的に現実の支払のときまでその発生時期が遅らされているに過ぎないものであるから、実質的には破産宣告前に成立したものと考える余地がある。」

「さらに実質論に踏み込んで考えるならば、支払済給与に関する源泉徴収所得税は、現行破産法上はもとより、立法論においても強い保護の対象となると考えられているのに対して、同様に提供された労務の対価であっても、給与が未払のまま破産宣告がなされると、それに関して成立する源泉徴収、納付義務が破産手続上、まったく無視される結果となるのでは、両者の間にあまりに大きな不均衡が生じることになり、適当だとは考えられない。」

(4) 源泉徴収制度の適用不可能性

破産手続きという異常な場面においても、源泉徴収・納付の手続きは決して不可能ではない。逆に源泉徴収をしなかったことにより、賃金債権に係る配当を受取る元従業員側に納税事務の負担が生じ、適正な申告を望めないこととなる。したがって、適正な課税を確保するためにも、破産管財人において源泉徴収・納付を行うことが必要であると考えられる。

<現行実務と裁判所の取扱い>

●「破産管財人の源泉徴収義務に関する実務の取扱いについて」

(『事業再生と債権管理』2008年冬号44頁)

全国倒産処理弁護士ネットワークでは、本年3月から9月までの間、会員に対するアンケート調査や電話での聴き取り調査を行い、各地における破産管財実務の実態調査を行った。

(2) 会員の実務処理

- ① アンケートに回答いただいた会員のうち、旧法・新法を通じ、労働債権の配当時に源泉徴収義務を行っていた会員は1名のみであった。
- ② また、労働債権の破産配当時に源泉徴収義務が課されることに対しては、事務量の増加、事務処理の過誤に関するリスクの負担、税務処理のコストに関する破産財団の負担を懸念する意見が多数を占めた。

●東京地裁マニュアル (旧法)

配当表に基づく配当として支払った給与、退職金等については、配当は雇用関係に基づく支払いではありませんから、管財人には源泉徴収義務はないと解しています。(これに対し、税務署が、管財人は破産会社の清算人又は代理人の地位にあるとの見解を前提に、管財人に源泉徴収義務がある旨の指摘をしてきた場合は、管財人は第三者であることを説明するとともに、仮に税務署の見解に立つとしても、宣告後である配当時に納税義務が発生する租税債権として[国税通則法15条2項2号]、前掲最判昭62.4.21により非財団債権[劣後債権]であるにすぎないことを説明する必要があるでしょう。)

また、管財人が労働債権を個別の和解で支払って債権届の取下げ・放棄を受ける場合も、配当の実質を有しますから、源泉徴収義務はないと考えられます。

●大阪地裁マニュアル (旧法)

宣告後に破産管財人が破産債権に対する配当として支払った給与・退職金等については、見解が分かれています。管財人には源泉徴収・納付義務はないと考えます。**破産債権に対する配当は、民事執行と同じく、強制的な換価・満足の手続きであり、管財**

人は執行機関として配当を行うのですから、所得税法で源泉徴収の対象とされている給与等の支払に当たらないと考えるからです。

宣告後に管財人が破産債権者と個別に和解をして、和解金を支払って債権届の取下げ・放棄を受ける場合も、実質的には配当と同じことですから、源泉徴収・納付義務はないと考えられます。

<所得税法の条文と考え方>

●関連条文（所得税法第 199 条、200 条、204 条）

所得税法第 199 条（退職所得に係る源泉徴収義務）

居住者に対し国内において第 30 条第 1 項（退職所得）に規定する退職手当等の支払をする者は、その支払の際、その退職手当等について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月 10 日までに、これを国に納付しなければならない。

第 200 条（源泉徴収を要しない退職手当等の支払者）

常時二人以下の家事使用人のみに対し第 28 条第 1 項（給与所得）に規定する給与等の支払をする者は、前条の規定にかかわらず、その支払う退職手当等について所得税を徴収して納付することを要しない。

第 204 条（報酬、料金等に係る源泉徴収義務）

1 居住者に対し国内において次に掲げる報酬若しくは料金、契約金又は賞金の支払をする者は、その支払の際、その報酬若しくは料金、契約金又は賞与について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月 10 日までに、これを国に納付しなければならない。

二 弁護士・・・その他これらに類する者で政令で定めるものの業務に関する報酬又は料金

2 前項の規定は、次に掲げるものについては、適用しない。

一 前項に規定する報酬若しくは料金、契約金又は賞金のうち、第 28 条第 1 項に規定する給与等又は第 30 条第 1 項に規定する退職給与に該当するもの

二 前項第 1 号から第 5 号まで並びに第 7 号及び第 8 号に掲げる報酬若しくは料金、契約金又は賞金のうち、第 183 条第 1 項の規定により給与等につき所得税を徴収して納付すべき個人以外の個人から支払われるもの

●植松守雄編著「四訂版注釈所得税法」（平成 17 年 1 月、大蔵財務協会）

所得税法は、給与、利子、配当等一定の所得の支払者に対して、その支払の際その金額について一定の所得税を徴収（天引控除）して、これを国に納付する義務を課している（所法 6、第 4 編）。

これが給与等の支払者の源泉徴収義務（徴収義務と納付義務）であるが、税法はこの

源泉徴収をめぐる国と支払者（源泉徴収義務者）と受給者（源泉納税義務者）との関係について、①支払者に対して源泉徴収義務を課し、もし、源泉所得税の納付がないときは税務署長がこれを支払者から徴収するものとし（所法 221）、②支払者が国に源泉徴収を納付した場合に、当該税額の全部又は一部について受給者から源泉徴収していなかったときは、支払者は、未徴収の税額に相当する金額をその後に支払う給与等の金額から控除し、又は受給者に当該金額の支払いを請求することができることとしている（所法 222）。

所得税法は、もっぱら国と源泉徴収義務者との間に租税債権債務関係を設定するという構成を採り、一方、受給者については支払者の源泉徴収義務のいわば裏腹としてこれを受忍し、その納税に応ずる義務がある者として位置づけているのである。

所得税法は、このような源泉徴収義務を納税義務に準ずるものとして捉え、源泉徴収義務者に関する規定（所法 6）を「納税義務者」に関する規定（所法 5）とともに「納税義務」の章（第 1 編第 2 章）におさめ、さらに、直接国との間に生ずる租税債権債務関係について規定している国税通則法（2 五）及び国税徴収法（2 六）においては、源泉徴収に係る国税については、「源泉納税義務者」ではなく「源泉徴収義務者」を「納税者」の定義の中に含めている。

→ 国と支払をする者との間に公法上の債権債務関係が成立し、支払をする者と納税義務者との間に私法上の債権債務関係が成立し、両者は密接に関係はするが、異なる法律関係が成立している。

事件1 退職金・破産管財人報酬に対する源泉徴収義務

(大阪地裁平成18年10月25日・大阪高裁20年4月25日)

<事案の概要>

- ①平成11年9月16日、A社が破産宣告を受け、原告甲が破産管財人に選任される。
- ②平成11年10月18日、A社破産管財人原告甲は、丙に対して、解雇予告手当81万円を配当したが、これに係る所得税の源泉徴収を行っていない。
- ③平成12年8月30日、原告甲は、A社の元従業員ら270名に対して、退職金合計5億9,415万円を配当したが、これに係る所得税の源泉徴収を行っていない。
- ④平成12年6月29日、大阪地裁は、破産管財人の報酬を3,000万円とする旨を決定。原告甲（A社破産管財人甲）は、7月3日甲に対し、上記金額を支払ったが、これに係る源泉徴収を行っていない。平成13年3月21日に決定し、同月28日甲に支払った破産管財人報酬5,000万円についても同様に源泉徴収を行っていない。
- ⑤住吉税務署長は、平成15年10月23日付で、**A社に対して**、上記退職金及び破産管財人報酬に係る所得税の納付告知処分及び不納付加算税賦課決定処分をした。
- ⑥住吉税務署長は、平成15年10月28日付で、**原告甲に対して**、上記退職金及び破産管財人報酬に係る所得、不納付加算税賦課決定処分及び延滞税につき交付要求をした。

争点1 本件管財人報酬が、所得税法204条1項2号にいう弁護士の業務に関する報酬又は料金に当たるか否か。

原告の主張	被告の主張
<p>① <u>所得税法に弁護士の業務について特段の定義規定がない以上、租税法上の概念であるとはいえず</u>、同業務は、弁護士法3条1項所定の法律事務と同義であると解すべきである。<u>破産管財人の業務は、上記法律事務に当たらないから、破産管財人の報酬は、弁護士の業務に関する報酬等にはあたらない。</u></p> <p>② ある給付が源泉徴収の対象となるためには、<u>支払者と受給者との間に委任契約又はこれに類する原因が存在し、これに基づいて支払われるものでなければならない。</u>なぜなら、支給者と受給者との間に上記の原因が存在しない場合には、支払者は自ら報</p>	<p>① 弁護士の業務に対する報酬等は、…名義のいかんにかかわらず、その役務の提供に対する対価たる性質を有する一切のものが対象になり、広く当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱によって行う法律事務に隣接し、又は関連する役務の提供に対する対価を含むと解される。そして、…社会通念上も、破産管財人に就任した弁護士の破産管財業務は、弁護士としての業務と理解されている。本件管財人報酬は、弁護士である甲が破産管財人として役務を提供した対価として払われたものであるから、弁護士の業務に関する報酬等に当たる。</p>

酬の支払をする立場になく、その原資（源泉）を有しないから、このような者に源泉徴収義務を課すのは不合理だからである。

②原告の主張に従えば、支払者は、弁護士法3条1項所定の法律事務に対する支払いかどうかを判断する必要が生ずるが、このような煩わしさを源泉徴収義務者に負わせることは、税収の確保、徴税手続の簡便さ、徴税費等の節約とともに、源泉徴収義務者に著しい煩わしさをかけることなく源泉納税義務者にとっても申告等の煩雑さを避けるという納税の便宜を図った源泉徴収制度の趣旨に反する。

③支払者と受給者との間に委任関係又はこれに類する原因が存在することが必要との原告の主張について、法文上の根拠はなく、むしろ原因の有無にかかわらず源泉徴収の対象とすることが、源泉徴収制度の趣旨に合致する（国選弁護人の報酬は源泉徴収されている。また、破産管財業務は官公署の委嘱による法律事務に該当する余地があり委任に類する原因が存在するとも考えられる）。

大阪地裁判決

①そもそも源泉徴収制度は、本来の納税義務者から直接に租税を徴収することが困難であるなど租税徴収確保の必要性が認められる場合に、租税の徴収につき便宜を有する者に本来の納税義務者に代わって徴収、納付義務を負わせることとした租税徴収確保のための制度である。…いかなる者に課すかについては、立法府の政策的、技術的な裁量判断に委ねられており、徴収、納付義務を課された者にとって同義務を履行することが著しく困難であるなど同制度を採用することが著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することはできない。

②…報酬等に係る源泉徴収に関する所得税法204条1項は、所得の種類とは無関係に、具体的に源泉徴収の対象とすべきものの範囲を定めた規定である。同条2号は、一定の専門的知見を行う者が行う業務に関する報酬等を広く源泉徴収の対象とし、租税徴収の確保を図ったものと解される。

③…破産管財人としての業務は、弁護士法3条1項に規定する「一般の法律事務」には該当しないものの、同法30条の5の業務を定める省令1号にいう業務に該当するとともに、同法24条にいう法令により官公署の委嘱した事項に該当…弁護士法は、弁護士が破産管財人の地位に就きその業務を行うことを予定しているということが出来る。

④ <u>上記所得税法 204 条 1 項 2 号の趣旨に加え、その文言に照らしても、</u> 同号にいう弁護士の業務を弁護士法 3 条 1 項に規定する一般の法律事務を行うことに限定して解すべき理由はなく…、破産管財人の受ける報酬は、同号にいう弁護士の業務に関する報酬等に該当するというべきである。
大阪高裁の判断
原判決と同様。

争点 2 A社が本件退職金について所得税法 199 条にいう「支払をする者」に、A社又は原告（A社破産管財人甲）が本件管財人報酬について同法 204 条 1 項にいう「支払をする者」に、それぞれ当たるか。

（支払をする者の意義）

原告の主張	被告の主張
<p>…源泉徴収義務を課すことが許される第三者の範囲は、<u>本来の納税義務者との間に特に綿密な関係があり、上記のような義務を課すに足りる合理的な理由のある者に限定されなければならない。</u></p> <p>…単にその支払に係る経済的出損の効果が最終的に帰属する者であるだけでなく、現実には支払という行為をし、又はこれを行うことができる者、<u>すなわち、自らの権限で支払を行うことができる者であると解さなければならない。</u></p>	<p>支払には、実質課税の原則にかんがみ、現実には金銭を交付する行為のほか、給与等の支払義務を消滅させる一切の行為が含まれる。このように、支払とは必ずしも事実行為としての支払に限られないのであるから、<u>支払をする者とは、債務消滅の効果の帰属する者と解すべきである。</u></p> <p>…そうすると、源泉徴収の法律事務の当事者になるのに適した者とは、<u>支払に係る経済的出損の効果が最終的に帰属するものであれば足り、…現実には支払という行為をする者という限定を加える必要はない。</u>このような限定を加えることは、徴収の確保及び源泉納税義務者の納税義務の便宜を図るという源泉徴収制度の趣旨に反する。</p>
大阪地裁平成 18 年 10 月 25 日判決	
<p>ア 所得税法上、源泉徴収による所得税について…その支払をする者に源泉徴収義務を課すこととした趣旨は、当該支払によって支払をする者から支払を受ける者に移転する経済的利益が課税の対象になるところ、<u>支払をする者は、その支払によって経済的利益を移転する際に、所得税として、その利益の一部をいわば天引きしてこれを徴収し、国に納付することができ、かつ、当該税額の算定が容易であるからであると解される。</u>そうであるとすれば、<u>支払をする者とは、当該支払に係る経済的出損の効果の帰属主体をいうと解すべきである。</u></p>	

イ …破産者は、破産宣告後も破産財団に係る実体的権利義務の帰属主体であり、破産管財人に法主体性は認められないと解されるから、破産債権に対する配当及び財団債権に対する弁済に係る経済的出損の効果の帰属主体は、破産者である。

控訴人の主張	被控訴人の主張
<p>…この点、源泉徴収に関する所得税法・国税通則法の規定も、「支払」という文言を用いるのみならず、<u>「支払をすべき者」ではなく「支払をする者」と規定しており、</u>現実に「支払」という行為をし又はこれを行うことができる者、すなわち、<u>「自らの権限で支払をすることができる者」であって初めて源泉徴収義務を負うことを示している。</u></p>	<p>…源泉徴収義務を課すことが許される「支払をする者」とは、源泉徴収の法律関係の当事者となるのに適した者であれば足り、…<u>支払によりそのような債務消滅の効果が帰属する者が「支払をする者」に当たると解するのが相当である。</u></p> <p>…法の規定を控訴人主張のように解する根拠はない上、そもそも、控訴人主張のような限定的な解釈をしなければならない理由も、また、控訴人のいう自ら支払をなし得る「権限」とはいかなる根拠に基づくいかなる内容の権限かも明らかでないから、控訴人の主張は独自の見解というほかになく、失当である。</p>

大阪高裁 20 年 4 月 25 日判決

…源泉徴収制度が、一定の所得等に係る金員の支払者から受給者に移転する経済的利益を課税対象と捉え、これに対する税金を、本来の納税義務者である受給者に代えて支払者に徴収・納付させようとする制度であることに照らすと、上記「支払をする者」とは、経済的利益移転の一方当事者、すなわち、…その経済的出損の効果の帰属者である破産会社であると解されるから、破産会社は、上記「支払をする者」として同条に基づく源泉徴収義務を負担するものということができる。

この点に関し、控訴人は、①所得税法等においては「支払」なる用語が「支払行為」の意味で用いられており…、②…上記「支払をする者」に該当するためには、その者が自ら現実に天引きの機会を有する必要があるなどと主張する。しかし、①については、文理解釈上、「支払をする者」にいう「支払」を現実の「支払行為」の意味に限定して解すべきまでの根拠に乏しいといわざるを得ない。次に、②についてみるに、…破産会社は、破産宣告によって…管理処分権を喪失しているのであるから、現実には自ら現実の支払行為をすることはできず、天引き徴収もできないことになるが、他方で、…管理処分権を専有する破産管財人が存在するから、その法律的性質論の点はさておき、これに基づく配当をする際に所得税相当額を天引き処理することが全く不可能なわけではない。

この点に関し、控訴人は、破産管財人のなす配当は、「支払」ではないとか、…と主張するのであるが、当該配当金は、少なくとも当該配当を受領する元従業員らとの関係では、

所得税法 30 条 1 項所定の「退職手当等」に該当し、破産会社にとって本件退職金債務消滅の効果を生じるものである以上、その限りで「支払」（経済的利益の移転）に当たると解して差し支えないものと思われるし、自ら支払行為ができる必要がある等の点についても、上記の制度趣旨との関係でいう限り、必ずしもこれを自ら行い得る場合に限るべき理由はなく、少なくともこれと同視できる場合であれば足りるものと解するのが相当である（ただし、破産管財人による配当がこれに当たるか否かの議論は後に論じることとする）。

争点 3 A社が退職金又は管財人報酬について、支払をする者に当たるとした場合、破産管財人である原告が源泉徴収義務を負うか否か。

原告の主張	被告の主張
<p>①源泉所得税は、受給者の収入である給付に課せられる租税であり、その給付は破産財団を離脱したものであって、破産財団の管理に関係がない。したがって、当該給付に係る源泉所得税の徴収納付も、破産財団の管理等に関する事柄ではなく、破産管財人の管理処分権は及ばないと解される。</p> <p>②このような事務を大量に行うことは、破産管財人にとって過大な負担となり、管財事務が停滞することになる。</p>	<p>①破産管財人の有する破産財団の管理処分権は、広く破産財団の存続、帰属、内容について変更を及ぼす一切の行為をする権限をいい、…源泉徴収事務は、…破産会社の財務的活動の処理権限に含まれる。</p> <p>②源泉所得税額の計算は、それ自体定型的なものであって、管在事務にとって過大な負担とならない。</p>
<p>大阪地裁の判断</p>	
<p>破産管財人は、破産財団の管理及び処分をする権利を専有し、破産手続によって破産債権を確定してこれに対する配当をし、財団債権について破産手続によらず随時に弁済するものとされているのであって、<u>配当又は弁済をする際に、源泉所得税が生じるか否かを判断し、源泉所得税が生じる場合にその税額を算出することができる上、破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済に係る源泉所得税は、当該配当又は弁済の時に法律上当然に成立し、その成立と同時に納付すべき税額が確定するものであるから、その徴収及び納付は、破産財団の管理及び処分に係る事務として、破産管財人の権限に包含されると解されるのが相当である。</u></p>	
<p>大阪高裁の判断</p>	
<p>破産管財人は、破産財団の管理処分権を行使する上で、<u>自己の義務として源泉徴収及び納付する義務を負うのであって、破産者の代理人あるいは代表者として源泉徴収義務を破産者に代わって履行しているのではない。</u></p>	

争点4 本件退職金及び管財人報酬について、原告が源泉徴収義務を負うとした場合、本件租税債権が財団債権（破産法47条2項）に該当するか否か。

原告の主張	被告の主張
<p>①破産法は、原則として、破産宣告後に破産債権者共同の利益のために生じた債権を財団債権とし、破産手続外の優先弁済を認めているが、同法47条2号本文が破産宣告前の租税債権の一切を財団債権としたのは公益的な要請によるものであって、上記原則の例外を定めたものである。そうすると、破産法47条2号但書にいう「破産財団ニ関シテ生シタル」租税とは、破産財団を構成する各個の財産の所有の事実に基づいて課され、あるいはそれぞれからの収益そのものに対して課される租税その他の破産財団の管理上その経費と認められる公租公課をいうと解すべきである。<u>源泉所得税は、破産財団の管理上その経費と認められる公租公課に当たらないので、財団債権に該当しない。</u></p> <p>②退職金請求権が優先破産債権であるのに、その一部である源泉所得税に係る租税債権が財団債権として退職金請求権よりも優先する取扱いを受けるとする根拠が不明である。</p> <p>③破産管財人の報酬とこれに係る源泉所得税とは、その発生根拠を異にするものであるから、管財人報酬に係る源泉所得税が管財人報酬の一部としてこれと同様の性質を有するという事はできない。</p>	<p>(破産法47条2号本文に該当する)</p> <p>①破産宣告前に生じた源泉所得税に係る租税債権は明らかに財団債権に当たる。</p> <p>②破産法47条2号の趣旨は、租税収入の確保という公益的な要請に照らし、<u>租税債権は破産宣告の前後いずれの原因に基づくものであるにかかわらず</u>、原則として財団債権に該当する。</p> <p>③源泉所得税に係る租税債権は、高度の公益性を有するというべきであり、一般の破産債権者に対する配当の引当てになるものではない。</p> <p>(破産法47条2号本文に該当しないとしても同号但書に該当する)</p> <p>①法人破産の場合、破産財団の換価に関係のない租税であるからといって直ちに財団債権に当たらないということはできず、<u>公益上の要請から財団債権該当性を肯定されるものもあり得る。</u></p> <p>②退職債権の配当や破産管財人の報酬債権に対する支払は、破産手続きの遂行に伴い法律上当然に予定されているものであり、これらの配当・支払の際に法律上当然に発生する源泉所得に係る租税債権は、破産財団の管理上当然その経費と認められる公租公課に該当し、同号但書にいう「破産財団に関して生じたるもの」に当たると解すべきである。</p> <p>(財団債権に該当しない場合の不都合性) 源泉所得税に相当する金員が、財団債権・破産債権の支払・配当の原資になってしまい、破産債権者等が不当に有利な立場にな</p>

	るとともに、受給者は源泉所得税を負担する必要がないことから著しく課税の公平を損なうこととなる。
大阪地裁の判断	
<u>当該源泉所得税相当額は、破産債権者において共益的な支出として共同負担するのが相 当な破産財団管理上の経費として、破産財団に関して生じたものに当たると解すべきであ る。</u> したがって、破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済に係る源泉所得税の納 付義務は <u>破産法 47 条 2 号但書の規定により財団債権に該当するというべきである。</u>	
大阪高裁の判断	
大阪地裁と同旨。	

<否定説を支持する有力な見解>

●中西 正「破産管財人の源泉徴収義務」銀行法務 21 (2007.7)

「問題は、破産管財人に源泉徴収義務を課すなら、破産手続の合理的運営にどのような支障をきたすかである。本稿では、懸念される問題の中から、費用分担上の弊害を指摘しておきたい。…破産債権の間に弁済の優先順位があるならば、破産手続遂行の費用を可及的に後順位のものに転嫁することを意味する。…このような不公平かつ不合理な費用分担を維持したまま破産管財人に源泉徴収義務を課すことには問題がある。」

<立法論的検討>

●岡正晶「破産管財人の源泉徴収義務に関する立法論的検討」金融法務事情 2008.9.15

「問題は結局、未払い給与等に対応する所得税を、破産手続開始後もあくまで支払者から源泉徴収するルートを持続するか、破産手続開始を契機に、源泉徴収ルートを解消するかの「政策論・制度論」である。」

<発表者のコメント>

地裁・高裁判決支持。支払者、破産管財人の源泉徴収義務、財団債権該当性いずれも裁判所の判断が妥当であると思われる。実務上の問題として、源泉徴収事務を行った場合の追加コストや債権者間での不公平感の問題があるとしても、それは破産実務内部の事情であって、例外的に源泉徴収事務をしなくてもよいとすることは、課税の公平を損なうことにもなりかねない。したがって、所得税法の解釈としては、裁判所の見解が妥当であると考え

事件2 事件1に係る不納付加算税と正当な理由

(大阪地裁平成20年3月14日・大阪高裁20年10月15日)

争点 事件1の不納付加算税賦課決定処分につき、国税通則法第67条第1項にいう「正当な理由」があるというべきか。

(退職金に係る不納付加算税)

原告の主張	被告の主張
<p>①破産債権たる労働債権に対して配当する際に、破産管財人が源泉所得税の徴収・納付を要する旨を明示した法令・通達等はなく、課税庁職員が監修等をした公刊物の中にも明記したものはない。</p> <p>②実務家・破産法学者の間では、源泉徴収義務不要とする見解が支配的であり、東京・大阪・名古屋の各地方裁判所破産事件担当部も同様の解釈を明示し、破産実務上そのように扱われてきた。</p> <p>③課税庁は、昭和42年1月当時、すでに労働債権に対する配当について、源泉所得税の徴収・納付を要するとの問題意識を有していたにもかかわらず、納税告知処分をしたことがなかった。</p>	<p>①複雑多岐にわたる経済活動について、個別具体的に、納税義務の有無を逐一法令で規定することはそもそも不可能で、源泉徴収義務者に関する所得税法6条の規定は源泉徴収義務を限定していない。</p> <p>②破産裁判所の解釈は、破産裁判所の運用方針を示したものにすぎず、課税庁がこれを容認していたものではない。</p> <p>③現実の配当事案においても長期にわたって源泉徴収がされていなかったとする点、本件までの間、課税庁自身も源泉所得税の徴収・納付を求めなかったとする点において、原告の主張は誤りである。そもそも課税庁は、徴収・納付を要しないとする取扱いをしたことはなく、課税庁の職員によってその旨の取扱いが公にされていたこともない。</p>
大阪地裁の判断	
<p>遅くとも平成5年以降の破産実務においては、破産債権に対する配当について破産管財人に源泉徴収義務はないとする取扱いが慣行として行われてきたのに、課税庁においてこの取扱いを否定する立場を積極的に表明して来なかったのであり、少なくとも、原告において課税庁が破産実務における上記取扱いを否定する立場を採用しているものと認識するなどし、<u>破産債権に対する配当について源泉徴収義務が生じる可能性を想定することは著しく困難であったというべきであるから、被告の前記主張を採用することはできない。</u></p>	

(管財人報酬に係る不納付加算税)

原告・控訴人の主張	被告・被控訴人の主張
①破産管財人報酬につき、源泉所得税の納	①(退職金に係る源泉所得税と同旨)

<p>付・収納を要する旨を明示した法令・通達等はなく、課税庁職員が監修等をした公刊物の中にも明記したものはない。</p> <p>②東京・大阪・名古屋の各地方裁判所における手引き等で源泉徴収の要否について述べたものはない。他方で、破産管財人が補助者を雇用もしくは税理士の援助を受けた場合には源泉徴収しなければならないことが記載されている。明記されていないことから、管財人報酬について源泉所得税の徴収・納付をすべきと解されていなかったと考えられる。</p>	<p>②（同上）</p> <p>③（同上）</p> <p style="text-align: center;"><被控訴人の主張></p> <p>④「正当な理由」は、客観的にやむを得ないと認められる事由がある場合に限られ、不納付の事実が単に納税義務者の法律の不知あるいは錯誤に基づくというのみではこれにあたらぬ。</p> <p>⑤ある事項について積極的見解を公に示さないことは、その事項に関する消極的見解を公に示したことを意味しない。</p>
大阪地裁の判断	
<p>破産管財人において、破産管財人報酬の支払について破産管財人に源泉徴収義務はないとして、これに係る源泉所得税の徴収及び納付をしないのは、当該破産管財人の主観的な事情に基づく法律解釈の誤りにすぎないものというほかない。</p>	
大阪高裁の判断	
<p>管財人報酬は源泉徴収の対象ではないという趣旨の通達が発出され、そのような課税実務が定着し、あるいは、国税庁職員が関与した文献等でそのような見解が示された等、課税当局が管財人報酬にかかる源泉徴収義務を否定していると信じるに足りる積極的根拠があったと認めるに証拠はなく、また、文献上も定説と呼ぶべきものがあったとは認められないし、裁判所の破産担当部のマニュアル等にも否定する記載があったわけではなく、…従来、源泉徴収されていなかったことがどのような根拠によるのか明らかでない。…このような事情にかんがみると、本件では、新に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、不納付加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者（A）に同税を賦課することが不当又は酷になるとはいえない。</p>	

<発表者の見解>

①退職金に係る不納付加算税

地裁判決支持。長期にわたり現行実務の取扱いを放置していたのであるから、原告が源泉所得税を納付しなかったことにつき「正当な理由」があると考えるのが妥当である。

②管財人報酬に係る不納付加算税

高裁判決不支持。①と同様に、長期にわたり現行実務の取扱いを放置していたのであるから、①と同様に考えるべきである。

以 上