

破産管財人と源泉徴収制度

Bankruptcy Administrators and Withholding Tax System

中牟田 智朗¹⁾

Tomoaki NAKAMUTA

Abstract : When the bankruptcy administrator received a reward, the Supreme Court judged to have to subtract income tax from their reward. It is strange that oneself pays a reward to oneself. And it is strange to keep one's income tax by oneself. There should be some reason. At first we study what kind of situation the bankruptcy administrator is legally. And I examine a precedent of the recent Supreme Court. I am going to find the problem in the future by doing so.

キーワード : 破産管財人、破産財団、源泉徴収

Keywords : bankruptcy administrator, bankruptcy estate, withholding taxes

1. はじめに

株式会社などの法人企業が破産すなわち債務超過等で経営破綻した場合の多くは、経営者又は債権者により管轄の地方裁判所に破産の申請が行われる。裁判所により破産手続開始決定がなされ、破産管財人が選任されることで破産手続が開始する。破産管財人は、届け出られた債権について認否を行い、破産債権を確定する。その一方で破産管財人は、破産者の財産を管理し換価を行う。そして換価することで現金化された資金の中から必要な経費を差し引いて、その残額を破産債権者に対して配当を行うこととされる。

ところで、この破産手続を行う破産管財人に関して源泉徴収義務の問題が存在し、平成23年1月14日に最高裁判所で新しい判断が示された。一つは破産管財人が管財人としての報酬に対して、破産管財人が源泉徴収義務を負うか否かの問題であり、もう一つは元従業員に対して労働債権を配当した場合にその配当額から所得税を源泉徴収すべきかの問題である。これらの問題は、破産管財人の職務と法的地位を如何に考えるかにより異なる結論となる。

そこで本稿では、まず源泉徴収制度の概要をみていき、次に破産管財人とは如何なる職務を行い法律上の地位を検討した上で、その見地からこの問題を検討していきたい。

2. 源泉徴収制度について

(1) 制定の概要

源泉徴収制度は、源泉徴収義務者すなわち給与や利子・配当そして報酬などを支払う者がその所得を支払う際に支払額から税額を控除し、その控除した所得税を国（もしくは地方公共団体）に納税する制度である。この源泉徴収制度は申告納税制度とともに、わが国の所得税制の重要な役

割を果たしている。それは、金子宏教授によれば、「わが国の源泉徴収制度は、きわめて広範・精密かつ強力であって、それが迅速かつ確実な租税の徴収の確保に役立っていることは疑問の余地はない。」¹⁾と述べている。その反面、憲法論および立法論において、とりわけ給与所得と事業所得との関係で、両者間の不公平性の見地からの批判がなされている。

さて、わが国において源泉徴収制度が初めて導入されたのは、明治32年の所得税法改正による。所得税法自体の制定が明治20年であるので、設定当初よりわが国の所得税の根幹を成す課税システムであることが伺える。それは、まず公社債の利子（第二種所得）を対象とし、大正9年および12年には、配当および銀行預金の利子と国債の利子が源泉課税の対象となった。²⁾

また給与については、昭和15年分類所得税制において「勤労所得」の分類が設けられたことを契機に、比例税率（6%）による源泉課税が行われるようになった。そして昭和22年に申告納税制度の採用と伴に年末調整の制度が導入されることで現在のシステムとなった。²⁾

退職所得に対する源泉徴収は、昭和13年に退職所得が設けられて以来現在の分離課税方式に至るまでに、分離課税・総合課税・平均課税そして分離課税へと変遷しながらも、一貫して採用されている。

公的年金等は、昭和32年に給与所得として源泉徴収の対象となったが、昭和62年改正により公的年金等に係る雑所得として所得区分が変更されて源泉徴収の対象とされた。また昭和37年には生命保険契約および郵便年金契約に基づく年金、平成元年には金融類似商品の収益等及び上場株式株の譲渡による所得、平成10年に損害保険契約に基づく年

1) 近畿大学産業理工学部経営ビジネス学科 講師 tomy@fuk.kindai.ac.jp

金に対して源泉徴収が行われるようになった。

そして報酬・料金等に対する源泉徴収は、昭和19年所得税法改正により始まった。当初は、①日雇い労務者・大工・左官等の報酬、②外交員・集金人等の報酬、③原稿・作曲等の報酬、著作権の使用料、講演の謝礼等を事業所得（丙種）として比例税率（15%）で源泉課税から始まった。その後、比例税率の複数化、日雇労務者の賃金（報酬）が給与所得に分類され、さらには社会の変化に伴い新たな職業の登場等により、源泉徴収の対象となる報酬・料金等の範囲は、次第に拡大されていくこととなった。現行所得税法204条1項において一号から八号に対象となる報酬・料金等が規定されているが、弁護士報酬は二号に規定されている（昭和27年制定）。

(2) 源泉徴収に関する諸規定

源泉徴収制度の実務においては、支払者（源泉徴収義務者）が「給与支払事務所の開設届出」を所轄税務署に届け出ることから始まる。源泉徴収は、支払者が上記届出を提出する必要があるが、これには給与の支払いだけでなく退職金、配当および報酬・料金等の源泉徴収の対象となるものが含まれるが、給与所得が実務上中心的な所得と理解される。そこで「給与等」に関する源泉徴収制度の規定を簡単にみていくことにする。

①徴収と納期

給与等の支払者は、給与等の支払いの際に、その給与等について所得税を徴収しその徴収の翌月10日までにこれを国に納付しなければならない（所得税法183条1項）。

給与等の支払者は、給与に関してその年の最後に給与を支払う場合、年末調整を行い給与総額にかかる年税額に対する過不足額について調整をする（所得税法190条）。年末調整においては、各所得控除・税額控除等の調整が行われるので、他に所得がなければ確定申告が不要となる場合もある（所得税法121条）。

②納付の告知・督促・滞納処分

給与等の支払者が源泉所得税を法定納期限（毎月翌月10日）までに納付しなかった場合であるが、税務署長は給与等の支払者からこれを徴収することとなる（所得税法221条）。この徴収が期限までに納付されなかった場合には、税務署長は納税の告知をしなければならない（国税通則法36条1項2号）。そしてこの給与等の支払者が納付しなかった場合には、税務署長は納税者に対し督促状によりその納付の督促を行うことになる（国税通則法37条1項1号）。さらに納付がなければ当該納税者（支払者）に対して滞納処分を行うことになる（国税通則法40条）。また納期限に遅れて納付した場合には、不納付加算税が課される（国税通則法67条）。

③不徴収税額の支払金額からの控除および支払請求

支払者（源泉徴収義務者）からの源泉徴収税納付がなければ、税務署長は支払者から徴収することは（所得税法221条）上記の通りである。では支払者が源泉所得税を控除せずに支払った場合にはどのようなことになるのだろうか。所得税法は、「その徴収していなかった所得税の額に相当する金額を、その徴収をされるべき者に対して・・・徴収の時以後若しくは当該納付をした時以後に支払うべき金額から控除し、又は当該徴収をされるべき者に対し当該所得税の額に相当する金額の支払いを請求することができる。」（所得税法222条）と規定する。すなわち支払者は受給者に対して、その後の給与等の支払額から控除するか、あるいは直接受給者に支払い（返還）を求めることができるのである。継続的な支払いが続く場合には前者が可能であるが、退職直前であった場合とか臨時的な支払いである場合には後者が都合が良いことになる⁴⁾。

④所得税確定申告

給与等の支払いが2000万円超である場合、二以上の給与等の支払者から給与等の支払いを受けている場合、一定額以上（20万円）給与所得以外の他の所得を有する受給者は、所轄税務署長に対して所得税確定申告書を提出しなければならない（所得税法121条1項）。そして年末調整では考慮外である所得控除（医療費控除・寄付金控除など）、税額控除（配当控除・外国税額控除など）がある場合には、確定申告をすることで源泉所得税の還付を受けることができる（所得税法122条）。

以上は、受給者が確定申告を行うことで支給者が控除した源泉所得税を精算できることを意味している。すなわち受給者の年税額が源泉徴収額より多い場合にはその差額に相当する金額（所得税）を受給者は国に納付しなければならない（所得税法128条）。また逆に、年税額が源泉徴収税額より少ない場合にはその差額相当する金額を税務署長は確定申告書を提出した者に対して還付しなければならないのである（所得税法138条）。したがって、確定申告を要さないケースは、年末調整により所得税が精算され基本的に徴収税額が年税額と一致する場合であると考えられる。

(3) 源泉徴収の法律関係・金員支払請求事件（最高裁判決）

上述のとおり源泉徴収制度は、源泉徴収義務者（支払者）が給与等を支払う際に支払額から税額を控除し、その控除した所得税を国に納税する制度である。給与等の支払者が源泉所得税を法定納期限までに納付しない場合には、税務署長は支払者（納税義務者）に対し納付の告知を行う。その告知に基づき支払者が納付したがそもそも受給者に対して源泉徴収をしていなければ、支払者は受給者に対して税額相当金額の支払いを請求することができる。この支払者と

受給者、そして税務署長の関係で問題となった「金員支払請求事件」(名古屋地裁昭和41年12月22日判示、名古屋高裁昭和42年12月12日判示、最高裁昭和45年12月24日判示)がある。最高裁判所はこの判決において「本件においては、論旨の検討に先立って、源泉徴収の法律関係を考察する必要がある。」として論点整理を行っている。以下、要点をみていく⁵⁾。

最高裁は、まず国税通則法15条に基づいて源泉徴収の納税義務を確認している。すなわち、「源泉徴収の対象となるべき所得の支払いがなされるときは、支払者は法令の定めるところに従って所得税を徴収して国に納付する義務を負うのであるが、この納付義務は所得の支払いの時成立し、その成立と同時に特別の手続きを要しないで納付すべき税額が確定する。」としている。そして、「源泉徴収による所得税については、・・・その税額が法令の定めるところに従って当然に、いわば自動的に確定する。・・・法定の納期限までに納付されないときは、税務署長は支払者に対し、当該所得の支払と同時に確定した税額を示して納付の告知(国税通則法36条)をし、さらに督促をして延納処分を成すべきとされる。」としている。これは既に本稿にて確認済みである。

そして、問題点として、「納税義務の存否またはその範囲いかににつき、支払者と税務署長との間に意見が対立があるときは、支払者はいかなる手続によりこれを争うべきか」という点をあげている。

本事例の場合は、「税務署長が、支払者の納付額を過少とし、またはその不納付を非とする意見を有するときに、これが納税者たる支払者に通知されるのは納税の告知によるものであり、・・・源泉徴収による所得税の税額は、・・・いわば自動的に確定するのであって、・・・告知により確定するものではない。」として、申告納税方式による場合の更正または決定との違いを示している。したがって、「源泉徴収による所得税についての納税の告知は課税処分ではなく徴収処分であって・・・受給派は、源泉徴収による所得税を徴収されまた期限後に納付した支払者から、その税額に相当する金額の支払を請求されたときは、自己において源泉納税義務を負わないことまたはその義務の範囲を争って、支払者の請求の全部または一部を拒むことができるものと解される。」としている。

以上より最高裁は、源泉徴収制度の法律関係について次のように理解している。まず給与等の支払者の源泉徴収義務は支払時に成立し自動的に確定するため、納税の告知は課税処分ではなく徴収処分であることである。また納税の告知については、給与等の支払者は納税の告知の前提となる納税義務(源泉徴収義務)の存否又は範囲を争って、納税の告知の違法性を主張できる。しかし支払者に対する納

税の告知によって、支払者の納税義務とともに受給者の源泉徴収義務の範囲に影響されるべきではないことを明らかにした。

3. 破産管財人について

(1) 破産手続と破産管財人

債務者が支払不能な状況に陥った場合、債務者又は債権者の申立により裁判所の決定により破産手続が開始され、同時に裁判所より破産管財人が選任される(破産法142条・157条)。破産管財人は、債権者から届出のあった債権を認否して破産債権を確定させ通常破産財団を形成する。破産管財人は、破産財産を管理し換価する。そして破産財団の全財産を換価により現金化しそれを債権者に配当する。破産管財人の使命は、債権者と破産者、および債権者間の公正・中立を維持しながらも、可能な範囲で高い配当率と早期の破産配当とを実現するところにある。

(2) 破産管財人の職務と費用および報酬

破産管財人は、破産手続開始と同時に裁判所より選任されるが、現在の実務では法律の知識が必要であるとの理由で、弁護士の中から選任されている。破産管財人は、上記のように債権者・破産者に対して公正性・中立性が求められるので、破産管財人はその選定に当たり両社のいずれに対しても利害関係のない者でなければならない。

破産管財人の主な職務内容を示せば下記のものあげられる⁶⁾。

- ① 破産財団の管理・換価
 - ・財団財産の占有・管理(破産法185条)・封印(破産法186条)
 - ・財産価額の評定(破産法188条)
 - ・財産目録・貸借対照表の作成(破産法189条)
 - ・財産の換価(破産法196条以下)
- ② 破産財団に関する訴訟等
 - ・継続中の契約関係の処理(破産法59条)
 - ・破産財団に属する財産に関する訴訟の受継(破産法69条)
 - ・債権者取消訴訟の受継(破産法86条)
 - ・否認権の行使(破産法76条)
- ③ 破産債権の調査および確定に関するもの
 - ・債権調査期日への出頭・異議(破産法233条・240条)
 - ・債権確定訴訟の追行・受継(破産法244条他)
- ④ 配当に関するもの
 - ・配当表の作成・配当の実施(破産法258条・256条)
- ⑤ 債権者集会への報告
 - ・破産経過報告・財団の状況報告・計算報告(破産法193条)

以上のように破産管財人の職務は、債権者の利益と破産者の利益を図るために行われる。したがって破産管財人の活動に要する費用および破産管財人自身の活動の対価である報酬は破産者に帰属する財産すなわち破産財団が負担するのが適当である。この点につき法も、破産管財人は破産財団から費用の前払いおよび報酬を受け取ることとしている(破産法87条) 7)。

(3) 破産管財人の法的地位

破産管財人は上述のように、破産手続を遂行していく中心機関である。そのため破産者や債権者などの利害関係人の利害に影響を及ぼすことになる。この行為主体である破産管財人をいかに矛盾なく説明するかについては説が対立してきた。本稿では破産管財人の対価である破産管財人の報酬の性質を検討する関係上この点を確認することとした。以下、大村雅彦教授の分類をみていきたい⁸⁾。

(7) 代理説

この代理説にも、「債権者代理説」と「破産者および債権者代理説」とがある。しかし代理説には以下のような批判がある。

①管財人は中立的な機関であって、誰かの代理人という構成には馴染まない。

②破産法162条は管財人が自ら訴訟の当事者になって自己の権限を行使することを予定しているのであるから、代理人をいう構成はおかしい。

(4) 国家機関説

管財人を強制執行における執行機関(国家機関)と同列におく考え方であり、管財人が破産財団の占有・管理を行うのは、破産という包括執行における国家の執行機関として行うものであるとみる。この説には以下の批判がある。

①包括的な強制執行としての一面のみを重視し過ぎており、清算手続としての性質を見過している。

②裁判所から選任される者を常に国家機関とみることはできない。

③財団の占有・管理について管財人は何ら強制的権限を与えられていないのであるから、執行官のような執行機関と同視できない。

(5) 私法上の職務説(国家事務を委託された私人説)

管財人は、法定の権限に基づいて債権者や債務者の利害の調整を行う国家事務(破産処理事務)を委託された私人であるとする。この説は、破産管財人の地位を民事訴訟法における「職務上の当事者」の地位に照応するものであり、破産財団の管理処分権を有する独自の主体として、自己の名において破産事務を処理するものであるとされる。この説に対する批判は下記の通り。

①管財人が訴訟において職務上の当事者になるという構成

は、管財人個人に判決効を生じさせることが不適当であるのでおかしい。

②権利帰属主体(破産者または破産債権者)の利益を保護する職務上の当事者という捉え方では、破産管財人の行為の効力がなぜ破産財団に帰属するのかという点についての説明が十分でない。

ただこの説は、破産管財人の職務が特定の利害関係人の利益のためではなく、公的なものであると把握する点では優れた面を持っており、管理機構人格説につながる役割を果たしたと評価されている。

(6) 破産財団代表説(破産財団法主体説)

この説は、破産財団というのは破産宣告の効力として破産的清算の目的のために成立する独立の法人である。ただし明文規定はなく、黙示的に破産財団の法主体性を認めたものと解するものである。そして破産管財人は、この破産財団法人の代表者ないし代表機関としての地位に立ち、したがって管財人の管理行為の効果は、破産財団に対して生じることとなる。財団財産に関する訴訟の当事者は破産財団それ自体であり、破産管財人はその代表者として行動するにすぎない。

この説によるならば、破産財団を破産者・破産債権者・第三者間の法律関係の中継点であるとみて、さらに権利義務の帰属する法主体性を承認することによって、破産関係を統一的に把握できるとされる。この説が従来の通説である。

この説に対する批判としては、法律の明文なしに法人格が認められていることなどがある。

(7) 管理機構人格説

この説は破産管財人の概念を、破産財団の「管理機構」とその「担当者」との二つに分けている。管理機構としての破産管財人は、破産宣告による破産財団の成立にともなって当然に備わるもので、その現実の担当者としての破産管財人は裁判所の選任によって就任する。そして観念的な存在である管理機構としての破産管財人は独立の法主体であって、これに破産財団の管理処分権が帰属するとみる。すなわち破産財団そのものではなく、その管理機構に法人格を認めるものである。実定法上の根拠としては、財団の管理処分権が破産管財人に帰属すること(破産法7条)、財団に関する訴訟で管財人が当事者になること(破産法162条)、否認主体が管財人であること(破産法76条)などがある。

この管理機構人格説は近年の破産法の学説上の多数説とされ、大村教授もこの説を支持されている。上記のように機関としての破産管財人に法人格を認めるものの、その法主体としての法人格は、破産手続上財産の管理機構の帰属主体にとどまることから、破産財団に帰属する財産の帰属

主体はあくまでも破産者であるということになる⁹⁾。

4. 源泉徴収納付義務不存在確認請求事件・最高裁判平成23年1月14日判決

平成23年1月14日、弁護士である破産管財人（上告人）は、自らの報酬について所得税法204条1項2号所定の源泉徴収義務を負う旨の判決がなされた。これは破産管財人である弁護士が旧破産法（平成16年廃止になる以前の破産法）に基づき、破産債権者である元従業員らに対する労働債権（退職金）に対する配当および破産管財人の報酬の支払をしたところ、所轄税務署長（被上告人）は、労働債権については所得税法199条および破産管財人報酬については同法204条1項2号の規定が適用され、それに基づいて源泉所得税の納付の告知および不納付加算税の付加決定をした。上告人はこれを不服として、上記源泉所得税および不納付加算税の納税義務が存在しないことの確認等を求めて訴えを提起したものである¹⁰⁾。

本稿では、破産管財人報酬について管財人自身が源泉徴収義務を負うか否かが課題であるので、以下この点を中心にみていきたい。なお、第二審は第一審を基本的に踏襲しているため、第一審と最高裁判決を検討することとした。

（1）事実の概要

(ア) M建設は、平成11年9月16日に大阪地方裁判所から破産宣告を受け弁護士N（原告）が破産管財人に選任された。

(イ) 原告は、平成12年8月30日に、M建設の元従業員ら270名に対し、退職金合計5億9415万2808円（以下、「本件退職金」）を配当したが、本件退職金に係る所得税につき源泉徴収はされていない。

(ロ) 大阪地方裁判所は、平成12年6月29日破産管財人の報酬を3000万円とする旨を決定し、原告（破産管財人弁護士N）は、同年7月3日にNに対し上記金額を支払った。

原告は同月13日、司法書士に対して、抵当権抹消費用等として1万1210円の報酬（以下「本件司法書士報酬」という）を支払った。

また大阪地方裁判所は、平成13年3月21日に、破産管財人報酬を5000万円とする決定をし、原告は同月28日、Nに対し上記金額を支払った（上記各管財人報酬を合わせて、以下「本件管財人報酬」とする）。本件管財人報酬および本件司法書士報酬に係る所得税につき源泉徴収はなされていない。

(ハ) S税務署長は、平成15年10月23日付でM建設に対し、本件管財人報酬および本件司法書士報酬の源泉徴収に係る所得税の納税告知処分および不納付加算税賦課決定処分をした。

(ニ) S税務署長は、平成15年10月28日付けで原告に対し、

本件各処分に係る源泉所得税、不納付加算税賦課決定処分および延滞税につき交付要求をした。

（2）争点

①本件管財人報酬が所得税法204条1項2号にいう弁護士業務に関する報酬又は料金（以下、「弁護士業務に関する報酬等」）に当たるか否か

②破産者M建設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、M建設又は原告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当たるか否か。

③破産者M建設が本件退職金又は本件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。

④本件退職金および本件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、本件各処分にに基づく租税債権（以下「本件租税債権」という）が財団債権（破産法47条2号）に該当するか否か。¹¹⁾

（3）第一審（大阪地裁平成18年10月25日判決）および第二審（大阪高裁平成20年4月25日判決）

（争点①について）

大阪地方裁判所は、弁護士が行う破産管財人としての業務について、「…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、同号にいう弁護士の業務を弁護士法2条1項に規定する訴訟事件等に関する行為その他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、…弁護士法が弁護士の使命及び職責にかんがみ、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ことをも併せかんがみれば、弁護士が破産管財人として行う業務は、所得税法204条2号にいう弁護士の業務に該当するものと解すべきである。」と判示している。したがって、「弁護士が破産管財人として行う業務は所得税法204条2号にいう弁護士の業務に該当すると解されるから、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又は料金に該当するというべきである。」と判断している。（争点②から④について）

所得税法199条にいう「支払をする者」については、「所得税法上、源泉徴収による所得税…について徴収、納付の義務を負う者は、源泉徴収の対象となるべき一定の所得又は報酬、料金等の支払をする者」としている。その理由について所得税法の趣旨をあげている。すなわち、「所得税法が、一定の所得又は報酬、料金等について、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となるところ、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。」からである。したがって、「支払をする者とは、当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体をいうと解すべきである。(下線筆者)」としている。

そして、この「支払にかかる経済的出捐の効果の帰属主体」ということから、それに破産者が該当するとしている。すなわち、破産者は、「破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済が所得税法において源泉徴収の対象として規定されている一定の所得又は報酬、料金等に係るものであるときは、当該配当又は弁済に係る支払をする者」であると判断している。

また源泉徴収義務であるが、判決はその趣旨を次のように確認している。すなわち、「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税義務は、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」として、さらに「所得税法の定める源泉徴収制度においては、源泉徴収の対象となるべき各種所得又は報酬、料金等の支払の際に当該所得又は報酬、料金等について源泉所得税を徴収して納付し、当該所得又は報酬、料金等の支払を受ける者は、当該源泉所得税相当額を控除した残額についてその支払を受けるとともに、申告により納付すべき税額の計算に当たり、居住者に対して課される所得税の額……から源泉徴収の規定に基づき徴収すべきものとされている所得税の額を控除することが予定されている。」と述べている。したがって、源泉所得税の納付義務については、「このような源泉徴収制度の仕組みにかんがみると、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相当額は、破産債権者の共同的満足の引当てとなるべきものではないということができるのであって、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。」ということから、「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税義務は破産法47条ただし書の規定により財団債権に該当するというべきである。」と判示している。

最高裁判決（平成23年1月14日判決）

最高裁の判決とその理由は下記の通りである。¹²⁾

(1) 主文

- (i) 原判決のうち平成12年8月分の源泉所得税及びその不納付加算税に関する部分を破棄し、同部分につき第1審判決を取り消す。
- (ii) 本件訴えのうち平成12年8月分の源泉所得税の不納付加算税に関する部分を却下する。

- (iii) 上告人の被上告人に対する平成12年8月分の源泉所得税2013万7500円の納税義務が存在しないことを確認する。
- (iv) 上告人のその余の上告を棄却する。
- (v) 訴訟の総費用は、これを2分し、その1を上告人の負担とし、その余を被上告人の負担とする。

(2) 退職金に対する源泉徴収

最高裁は、元従業員の退職金債権に対する配当を行う破産管財人は源泉徴収義務を負わないとした。以下その理由である。

最高裁は「本件訴えとは別に」として、別の判決を例にとり、次のように述べている。すなわち、「上告人が、…被上告人を相手に本件各賦課決定の取消しを求める訴えを大阪地方裁判所に提起し、同裁判所が本件各賦課決定のうち本件各退職金債権に対する配当に係る平成12年8月分の源泉所得税の不納付加算税の賦課決定…を取り消して上告人のその余の請求を棄却する旨の判決を言い渡したのに対し、被上告人は不服申立てをせず、上告人のみが控訴し、その控訴を棄却した大阪高等裁判所の判決に対して上告人が上告及び上告受理の申立てをし、平成22年12月17日、上記の各事件について、上告を棄却し、事件を上告審として受理しない旨の決定がされたことは、当裁判所に顕著である。」とした。さらに、「これらの事実によれば、…大阪地方裁判所の判決のうち平成12年8月分賦課決定を取り消すべきものとした部分が確定したことにより、平成12年8月分賦課決定に係る不納付加算税の納税義務は当初から発生しなかったことになるから、上告人が、本件訴えにおいて、主位的にその納税義務が存在しないことの確認を求め、予備的にその不納付加算税の債権が財団債権でないことの確認を求める利益は失われたものというべきである。したがって、本件訴えのうち平成12年8月分賦課決定に係る不納付加算税に関する部分は、不適法として却下すべきである。」として、破産管財人の元従業員に対する退職金の源泉徴収義務がない理由を示している。

(3) 弁護士である破産管財人の報酬に対する源泉徴収義務

最高裁は、弁護士である破産管財人が、自己への報酬について所得税の源泉徴収義務を負うと判示する。その理由は下記の通りである。

弁護士である破産管財人が受ける報酬は、「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に該当する。同項にいう『支払をする者』とは、当該支払に係る経済的出えんの効果の帰属主体をいい、破産管財人の報酬の場合は、破産者がこれに当たると解されるが、破産管財人が自己に専属する管理处分権に基づいて破産財団から上記報酬の支払をすることは、法的には破産者が自らこれを行うのと同

視できるし、その場合、破産管財人は当該支払を本来の管財業務として行うのであるから、破産管財人は、当該支払に付随する職務上の義務として、上記報酬につき所得税の源泉徴収義務を負うと解するのが相当である。」。そして、「上記報酬に係る源泉所得税の債権は、破産財団管理上の当然の経費として破産債権者にとって共益的な支出に係るものであって、旧破産法47条2号ただし書所定の財団債権に当たるといふべきであり、その附帯税である不納付加算税の債権も、財団債権に当たるといふべきである。」とした。

(4) 検討

この最高裁判決で注目すべき点は、次の二点である。それはまず、弁護士である破産管財人は、自らの報酬の支払いについて所得税法204条1項2号所定の源泉徴収義務を負うこと。そして、破産管財人は破産債権である所得税法199条所定の退職金等の債権に対する配当について、同条所定の源泉徴収義務を負わないことである。以下、この二点に分けて検討していきたい。

(i) 管財人報酬について

本判決は、昭和37年2月28日最高裁大法廷判決を判決理由の冒頭で引用している。

「弁護士である破産管財人が支払を受ける報酬は、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に該当するものといふべきところ、同項の規定が同号所定の報酬の支払をする者に所得税の源泉徴収義務を課しているのは、当該報酬の支払をする者がこれを受ける者と特に密接な関係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮したことによるものである（最高裁昭和31年（あ）第1071号同37年2月28日大法廷判決・刑集16巻2号212頁参照）。」

上記は、「…当該報酬の支払をする者がこれを受ける者と特に密接な関係にあ(る)…」ことが、源泉徴収義務を法が課している理由であると述べている。ここで、「報酬支払者と報酬受領者との特に密接な関係」について如何なる者が該当するのであろうか。この点につき最高裁は、今度は最高裁昭和45年10月30日判決を持ち出している。

破産管財人の報酬は、「旧破産法47条3号にいう『破産財団ノ管理、換価及配当ニ関スル費用』に含まれ、破産財団を責任財産として、破産管財人が、自ら行った管財業務の対価として、自らその支払をしてこれを受けるのであるから、弁護士である破産管財人は、その報酬につき、所得税法204条1項にいう『支払をする者』に当た(る)」ことであるので、そのため「同項2号の規定に基づき、自らの報酬の支払の際にその報酬について所得税を徴収し、これを国に納付する義務を負うと解するのが相当である。」としている。

すなわち、一つは旧破産法において破産管財人の報酬は、破産管財業務にとって必要な費用であることであり、二つは破産財団を管理する弁護士は、自己の対価を支払う「支払者」に当たると述べるのである。前者については理解しうが、問題は後者である。それは「自己の報酬を自分が支払う」ことの論理が成り立つか否かである。この論理こそ、「報酬支払者と報酬受領者との特に密接な関係」を意味するものではないだろうか。この点については最高裁判例は明確にしていないので検討することにする。

類似の例として、個人の所得税における事業所得の計算で同様のことがある。そこでは事業所得を生ずる原因となる労働の対価は原則としてその計算上必要経費として算入することができ、また生計を一にする家族の労働対価に対しても、一定の条件（青色申告等）でその必要経費を認めている。しかし所得税法は事業主自身の労働対価の必要経費性は認めていない。ところで、かつて「みなし法人課税制度」という制度が存在していたことがあった。この制度は個人企業と法人企業との税制上の公平性を実現するために、個人企業には法人格がないがその法人格を所得の計算上擬制して、その擬制された法人から事業主へ報酬を支払うという論理で事業主報酬を認めたものである。このみなし法人の設定により、事業主が自分に対して報酬を支払うという論理が成り立つのである。

この論理が当てはまる破産管財人の法的地位の学説としては、先に検討した学説のうち、「管理機構人格説」と思われる。この説は上述したように近時の通説的見解であり、破産管財人の概念を破産財団の「管理機構」とその「担当者」との二つに分ける。そして観念的な存在である「管理機構」としての破産管財人は独立の法主体であつて（管理機構に法人格を認める）、これに破産財団の管理処分権が帰属するが、破産財団に帰属する財産の帰属主体はあくまでも破産者である。

この管理機構人格説から考えるならば、破産管財人の管財報酬に関する位置付けは、管財業務の「担当者」としての報酬受領者と、破産財団の「管理機構」として管財業務に対する報酬支払者としての二つの地位を有することになる。その意味で「特に密接な関係」ということができる。最高裁がいう「破産管財人は、当該支払に付随する職務上の義務として、上記報酬につき所得税の源泉徴収義務を負うと解するのが相当である。」とするのは、破産財団の「管理機構」としての義務と考えられる。

(ii) 退職金債権の配当について

最高裁は、退職金債権についても昭和37年大法廷判決を引用している。

「所得税法199条の規定が、退職手当等…の支払をする者に所得税の源泉徴収義務を課しているのも、退職手当等

の支払をする者がこれを受ける者と特に密接な関係にあって、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮したことによるものである。」と述べている。破産管財人報酬の源泉徴収と同様に、「報酬支払者と報酬受領者の特に密接な関係」を判断の基準としている。

さらに、「破産管財人は、破産手続を適正かつ公平に遂行するために、破産者から独立した地位を与えられて法令上定められた職務の遂行に当たる者であり、破産者が雇用していた労働者との関係において、破産宣告前の雇用関係に関し直接の債権債務関係に立つものではなく、破産債権である上記雇用関係に基づく退職手当等の債権に対して配当をする場合も、これらを破産手続上の職務の遂行として行うのであるから、このような破産管財人と上記労働者との間に、使用者と労働者との関係に準ずるような特に密接な関係があるということができない。」としている。

ここで、破産者が雇用していた労働者はあくまでも破産者との雇用契約であり、破産管財人は破産手続上の職務執行における関係である。すなわち、破産管財人の職務執行上は債権債務関係となる。その意味で、「特に密接な関係」ではないのである。

この「特に密接な関係」がないということは、破産者と破産管財人の関係でも、後者が前者の代理人という立場ではないので、破産管財人の法的地位に関する学説のうち、少なくとも「代理説」ではないものと考えられる。先の破産管財人報酬の理解からすれば、その根底には「管理機構人格説」の立場での判示とも考えられる。この点は判決で明らかにされていない。

以上のように、破産管財人と元従業員との関係に雇用関係がないこと（「特に密接な関係」がないこと）は、他の債権と同様に取り扱われることになり、したがって破産管財人の退職金債権に対する配当について所得税法204条に定める源泉徴収義務を負わないことになる。判決もこの立場をとるものと考えられる。

5. おわりに

破産管財人に関わる源泉徴収義務について新たな判断がなされたが、法の整備と実務的な対応が必要となるものと考えられる。とりわけ破産管財人への管財人としての報酬に対する源泉徴収である。

最高裁判決では、破産管財人の法的地位の通説である「管理機構人格説」を前提とした判示であった。しかしながら現在の破産法では、当然には法人格を付与されていない。

また実務上も思い浮かぶだけでも、源泉徴収事務とその納付・支払調書の発行・給与支払合計表への記載等があげられる。様々な対応が必要となるものと思われる。今後、法の運用と新たな立法を見守っていきたい。

【注記】

- 1) 金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度－その意義と沿革－」日税研論集15号、p.3。
- 2) 注解所得税法研究会「注解所得税法第四版」大蔵財務協会、p.1219。
- 3) 注解所得税法研究会上掲書、p.1221
- 4) 金子宏前掲書、p.4。
- 5) 最高裁判所昭和45年12月24日判事（民集24巻13号243頁）。
- 6) 大村雅彦「基礎講義破産法（増補版）」青林社、2002年、pp.45-46。
- 7) 伊藤眞「破産法第四版」有斐閣、2005年、p.130。
- 8) 大村雅彦前掲書、pp.47-50。
- 9) この管理機構人格説について伊藤教授は、「管理機構人格説を前提とすると、破産管財人は破産法律関係においても、破産者や破産債権者とは独立の主体とみなされるし、外部者との実体的法律関係においても、独立の法主体とみなされる。ただし、それを前提としても、物権変動や債権譲渡などの場合について、破産管財人が第三者とみなされるか、それとも権利義務の帰属主体としての破産者と同視されるかが当然決定されるものではない。この点は、対抗要件などの実体的規定の解釈として、破産管財人が如何なる者の利益のためにその管理処分権を行使するとみられるかにかかわる。」と述べている。（伊藤眞前掲書p.140）。
- 10) 最高裁判所平成23年1月14日判示（判例時報2105号、2011年5月1日、pp.3-8）。
- 11) 上掲最高裁判所、判例時報2105号、p.6。
- 12) 上掲最高裁判所、判例時報2105号、p.7。

【参考文献】

- 1) 伊藤眞「破産法第四版」有斐閣、2005年。
- 2) 大村雅彦「基礎講義破産法（増補版）」青林社、2002年。
- 3) 加藤哲夫「破産法第四版」弘文堂、2005年。
- 4) 片山正史「破産法における配当等と源泉徴収制度」税務大学校論纂
- 5) 金子宏「租税法十四版」弘文堂、2009年。
- 6) 金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度－その意義と沿革－」日税研論集15号、1991年。
- 7) 黒澤基弘「租税訴訟裁判の実際①」、週刊税務通信、3159号、2011年4月11日、pp45-52。
- 8) 斎藤秀夫、麻上正信「注解破産法改定第二版」青林社、1994年。
- 9) 中牟田智朗「所得税法上の事業所得の計算構造について」、近畿大学九州工学部研究報告29号、2001年
- 10) 水野忠恒「租税法三版」有斐閣、2007年。
- 11) 宮谷俊胤「源泉徴収制度の概要と問題点」日税研論集15号、1991年。