



破産管財人の源泉徴収義務と源泉徴収税債権の優先順位 : アメリカ法を素材とした一考察

刈, 圭吾

(Citation)

法律時報, 84(3):78-87

(Issue Date)

2012-03

(Resource Type)

journal article

(Version)

Version of Record

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/0100476514>

※ この論文ファイルは印刷不可です。



破産管財人の源泉徴収義務と源泉徴収税債権の優先順位

——アメリカ法を素材とした一考察

瀧 圭吾

I はじめに

1 本稿の主題と構成

破産管財人は、破産債権である元従業員の退職金債権に対する配当を行う際に、所得税法199条所定の源泉徴収義務を負うか。特に近年熱心に論じられてきたこの問題について、最高裁判所は平成23年1月14日判決（民集65巻1号1頁）において破産管財人は源泉徴収義務を負わないという結論を下した。

筆者はこの判決についての評釈を公表したが¹⁾、本稿では、上記の問題に対応するアメリカ合衆国における議論を紹介して、評釈の叙述を補いたい。というのも、アメリカにおける議論の展開の中には、日本でも参照に値する興味深い考え方がいくつも示されているからである。

以下、まず、1947年の第八巡回区控訴裁判所の判決を紹介し、次に、この判決に対するある破産審理人（referee）の批判を紹介する（Ⅱ）。その上で、1974年の最高裁判所判決に至るニューヨーク市の事実をやや詳しく検討する（Ⅲ）。最後に、諸判決や当事者の主張から得られる示唆を提示する（Ⅳ）。

2 源泉徴収所得税と破産手続

なお、本論に入る前に、本稿が扱う問題を整理しておく。

源泉徴収所得税が破産手続との関係で問題とな

る局面は次のように分類される²⁾。いずれも、源泉徴収義務のある雇用主について破産手続が開始することを想定している。

(1) 破産手続開始決定前に給与等を支払済みの場合

第一に、破産手続開始決定前に給与等（退職金も含めて、ここではこのように呼ぶ）が従業員に対して支払われたが、これに対応する源泉徴収所得税が納付されていない場合である。この場合、雇用主に源泉徴収義務が存在することは明らかであり、日本ではこの源泉徴収税債権は財団債権にあたるという考え方も存在したが³⁾、現在では雇用主自体が負う納税義務と同様に破産法148条1項3号によって規律され则认为られているようである。

アメリカでは、1978年の連邦破産法改正以前においては、源泉徴収税相当額が内国歳入法典7501条の規定するtrust fundとして分別管理されていても、破産財団の管理費用には劣後すると解されていた（ランドール事件最高裁判決）⁴⁾。もっとも、このような考え方に対しては、源泉徴収税は破産者自身の租税ではないのだから優先的に回収することが認められるべきであるという反対論が存在していた⁵⁾。それでは、分別管理されている金銭が存在しない場合はどうか。1978年改正前においては、この場合、租税債権者は当時の破産法64条a項4号に従い第4順位の破産債権として破産管財人からの配当を受けるとされていた。このよう

1) 瀧圭吾・判例時報2136号（判例評論637号）参照。

2) 佐藤英明「破産手続において支払われる賃金と所得税」税務事例研究67号23頁（2002年）、27頁、合衆国政府準備書面（後掲注26）13-14頁参照。厳密に言えば、破産手続開始決定後の労働に対応する給与等が破産手続開始決定前に支払われるというパターンもありうる（なお、このパターンに該当するかどうかは明らかではないが、多比羅誠「破産手続開始の申立て」山本克己ほか編『新破産法の理論と実務』70頁、72頁（2008年）は破産申立ての前に給料日到来前の給料も含めて支払うという実務を紹介している）。この場合、否認権の行使の可否が問題となろう。しかし、本稿ではこのようなパターンは考慮しないことにする。

な源泉徴収税債権は破産者自身を納税義務者とする租税に関する租税債権と同様に扱われていたのである。

しかし、1978年改正後、最高裁判所は源泉徴収税のtrust fundとしての性格を重視する判断を示した（ビギア事件最高裁判決）⁶⁾。航空会社が破産した事案において、破産手続開始決定前に航空会社が内国歳入庁に対して支払っていた源泉徴収所得税（および公的年金の保険料であるFICA taxes）について、破産管財人が否認権（連邦破産法547条b項）の行使を試みた。最高裁判所は、源泉徴収税の支払はもともと信託されていた財産の移転（transfers of property held in trust）であるから連邦破産法547条b項にいう「債務者の財産（property of the debtor）」の移転には該当しないと判断した。また、支払前に源泉徴収税相当額の金銭を分別管理していなくても、支払われた金銭は信託財産に属していたとみなされると判示した。こうして、最高裁判所は、破産管財人の否認権の行使を認めなかった。また、破産管財人の主張に対しては、1978年改正により前述のランドール事件最高裁判決はもはや妥当しないとはっきり述べたのである。

もっとも、ビギア事件のように既に支払われていたわけでもなく、ランドール事件のように分別管理されていたわけでもない場合、源泉徴収税債権は、1978年改正後もそれ以前と同様の扱いを受ける。すなわち、破産者の負っている他の未納付の租税と同様に、連邦破産法507条a項8号に

より第8順位の破産債権として扱われる⁷⁾。

(2) 破産手続開始決定後の労働に対して給与が支払われる場合

第二に、破産手続開始決定後の労働に対する給与等が破産手続開始決定後に従業員に対して支払われる場合である。日本法においては、この場合、給料債権は基本的に財団債権となる。雇用契約の解約までに生じたものは破産法148条1項8号に基づいて、また、新たな雇用関係に基づく分は同4号により財団債権となるとされる⁸⁾。給与等が実際に支払われた場合に成立する源泉徴収税債権についても、財団債権にあたるとされている。「[財団所属財産の管理行為、換価行為]」にともなって生じる租税債権や破産管財人が雇用する従業員の社会保険料等が、財団債権に該当することにも問題はない。具体的には、事業継続許可を得て事業を継続する場合の従業員の給与に係る源泉所得税や社会保険料、財団所属財産の管理業務に付随して調査を依頼する公認会計士や税理士に支払う報酬の源泉所得税、不動産の換価のために委任する不動産鑑定士や司法書士の報酬に係る源泉所得税や、破産財団所属の財産の売買契約書に貼用する印紙税等がこれにあたる」というのである⁹⁾。これらの源泉所得税について破産管財人が源泉徴収義務を負うことについて争いはないようである¹⁰⁾。

アメリカ法でも、破産手続開始決定後に発生し、支払われた給与等について、破産管財人が所

3) 佐藤・前掲注2) 27頁注(4)に対応する本文参照。破産法改正の過程で、法務省民事局参事官室は1997年12月の「検討事項」の段階では、『源泉徴収にかかる所得税』等（会社更生法第119条参照）は財団債権とするが、それ以外は優先的破産債権とするものとするの考え方を選択肢の一つとして提示していたが（別冊NBL46号『倒産法制に関する改正検討課題』52頁、96頁（1998年）参照。この考え方を早い時期に提示したものとして、山内八郎「破産法上の租税請求権等の取扱い」判タ514号128頁、138頁（1984年）がある）、この考え方は「中間試案」の段階では退けられた（別冊NBL74号『破産法等の見直しに関する中間試案と解説』31頁、126頁参照（2002年））。経緯につき、山本克己「各種債権の優先順位」ジュリスト1236号20頁（2002年）参照。なお、「検討事項」の提示した前述の考え方について、佐藤英明は批判的である。その理由として佐藤は、「すでに現実に支払われた給与に関する源泉徴収所得税が支払者において滞納されている場合、それは当該支払者の固有の義務——納税義務類似的な納付義務——であるから、したがって、滞納者自身が負担すべき租税と区別して扱う理由は存在しないと考えるべきであろう」という。佐藤英明「破産手続における租税債権の扱い」ジュリスト1222号191頁、200頁（2002年）参照。

4) See *United States v. Randall*, 401 U.S. 513 (1971).

5) ランドール事件最高裁判決におけるブラックマン裁判官の反対意見（401 U.S. 513, 518）参照。この考え方には、公共工事の前払金に関して（当該事案との関係で妥当な判断だったかはともかく）信託契約の存在を擬制した、最判平成14年1月17日民集56巻1号20頁に通じるところがある。

6) See *Begier v. IRS*, 496 U.S. 53 (1990)。この判決の示したようなtrust fund（信託された金銭）ないしproperty held in trust（信託財産）が破産財産を構成しないという考え方について、次の文献を参照。See 5-541 *Collier on Bankruptcy* P 541.28.

7) See 4-507 *Collier on Bankruptcy* P 507.11.

8) 山本和彦ほか『破産法概説〔第2版〕』105頁〔沖野〕（2010年）参照。破産手続開始後の給料債権について、148条1項4号と並んで同2号に該当するとの見解もある。多比羅・前掲注2) 73頁参照。

9) 伊藤真ほか『条解破産法』949頁（2010年）。

得税およびFICA taxesの源泉徴収義務を負うことには争いがない¹¹⁾。また、これらの源泉徴収税債権は連邦破産法507条a項2号により第2順位の優先権(財団の管理に関する費用)を与えられている¹²⁾。

(3) 本稿の扱う場面

第三に、破産手続開始決定前に発生した給料債権について、破産手続の中で配当が行われた場合に、給与の支払について求められる源泉徴収義務を破産管財人が負うかという問題がある。本稿で扱うのはこの問題である。以下、特に断らない限り、「破産管財人の源泉徴収義務」と記述する場合にはこの場面におけるそれを指すことにする。

II United States v. Fogartyと その批判

1 はじめに

破産管財人の源泉徴収義務については、1940年代から50年代にかけていくつかの下級審判決が下されていた。しかし、これらの下級審判決に対しては破産審査官たちによって強い異議が唱えられていた。そして、破産審査官の一人が破産管財人の源泉徴収義務を否定する判断を下したことが、本稿で取り上げるオッティ事件の端緒となったのである。そこで、ここでは、1940年代の下級審判決のうちの一つで言及されることの多いフォガーティ事件とそれを批判する破産審査官の論文を紹介する。

2 フォガーティ事件の事実の概要

造船業を営んでいたInland Waterways社(以下、「破産者」という)は、1942年12月に会社更生(reorganization)の申立てをした。管財人としてフォガーティ氏(Edward L. Fogarty)が任命された

が、事業を継続することは困難であるとして会社更生計画が承認されなかったため、約200人の従業員は解雇され、1945年6月に破産手続の開始が決定された。破産法64条a項の規定により第1順位の優先権を与えられる労働債権(会社更生申立前90日分に相当する給料債権)として約44000ドルが存在していた。

会社更生の申立をした時点で、破産者はアメリカ合衆国海軍のために船を建造していた。破産開始決定前の1945年4月に管財人と海軍省は和解契約を締結し、合衆国政府は未完成の仕事にかかる代金債権(約14500ドル)から1942年分のemployment taxes(社会保険料等(社会保険料と雇用保険料))相当額(約3500ドル)を控除した約11000ドルを支払った。この社会保険料等には労働債権に次ぐ優先権を与えられている。

破産開始決定時に、管財人は労働債権の25%に相当する約10500ドルを配当したが、その際に管財人は、内国歳入徴収官(the Collector of Internal Revenue)による要求にもかかわらず、この支払に対応する社会保険料と源泉徴収税の申告・支払を行わなかった(ここでは雇用保険料は徴収されなかった)。1945年10月および11月に上記社会保険料と源泉徴収税およびそれに対応する利子合計約2000ドルの賦課決定がされたので、徴収官はこれについて破産管財に関する費用として債権の届出を行った。もっとも、前述の1942年分社会保険料等約3500ドルの一部(約1500ドル)が既に無効となっていたことが判明したので、合衆国政府はこの還付金を上記の約2000ドルの租税債権に充当した。この充当の有効性が本件における争点の一つである。

第一審の連邦地裁の判決は、1942年分社会保険料等の扱いについては肯定したものの、1945年10月および11月の賦課決定につき、労働債権に対

10) 佐藤・前掲注2) 27頁。もっとも、この場面で破産管財人が源泉徴収義務を負う理由は、これまでの学説によっては必ずしも明らかにされていない。考え方としては、第一に、破産者の従業員が解雇され新たな雇用契約が締結された場合には破産管財人と被用者との間に直接の雇用関係が存在するという理由で源泉徴収義務を肯定することが考えられる。この考え方をとる見解として、竹下重人「企業倒産と税務」大阪弁護士会友新会編『法律実務と租税法』95頁(1982年)がある。もっとも、民事再生手続および会社更生手続と対比してみると、破産管財人が雇用者であると解するのではなく、破産者ないし破産財団と被用者との間に雇用契約が存在すると解したほうが適切なのかもしれない。第二に、給与の支払の原因たる給料債権が財団債権であることから、給料債権の一部を構成する源泉徴収税債権も財団債権であり、財団債権については債権の届出が必要でないことの裏返しとして源泉徴収義務が肯定されるという考え方がありうる。この考え方と相通じるのではないと思われる言明として、伊藤ほか・前掲注9) 968頁参照。後出注28) に対応する本文の記述も参照。

11) See 15old-TX3 Collier on Bankruptcy P TX 3.05.

12) See 4-503 Collier on Bankruptcy P 503.07. See e.g., United States v. Friendship College, Inc., 737 F.2d 430. なお、財団の管理に関する費用は長らく第1順位の優先権を与えられていたが、2005年の法改正により家族の扶養義務(domestic support obligations)が第1順位となったことにより、第2順位へと後退した。財団の管理に関する費用の具体的な内容については、連邦破産法503条b項が規定している。

する配当は「給与 (wages)」ではないし管財人は「雇用者 (employer)」ではないから賦課決定は無効であると判断し、合衆国政府に対して充当した還付金の還付を命じた¹³⁾。

3 第八巡回区連邦控訴裁判所の判決

判決はまず、1945年に賦課決定された社会保険料(当時、Title VIII taxesと呼ばれていた。現在はFICA taxesと呼ばれる)について検討している。すなわち、裁判所は社会保険制度を導入した議会の意図をできるだけ実現するように法律を適用しなくてはならないという基本的な態度に基づいて、法律の定める「給与」等の文言をゆるやかに解釈する¹⁴⁾。また、破産者自身が配当を支払っていれば源泉徴収義務があったはずである。そして、破産管財人は破産者の地位を承継し、破産管財人の支配する財産は原則として破産者の下にあった場合に受けるあらゆる制約(equities)を受ける。それゆえ、労働債権に対する配当は「給与」にあたる、という。さらに判決は、行政機関がこれまで示してきた法解釈、back payが「給与」に含まれると判断した最高裁判決も考慮して、賦課決定が適法であると結論づけた。

判決は次に、源泉徴収税についても社会保険料と同様に考えてよいとして、源泉徴収税についての賦課決定も適法であると判断した。

判決は最後に、社会保険料と源泉徴収税が破産財団の管理費用としての優先権を有すると判断した。その理由として判決は、これらの租税が破産手続の開始後の実際の配当時に発生する(accrue)ということを述べている。

4 ヒラーによる批判

フォガーティ事件控訴審判決から約10年後、ペンシルバニア州の破産審理官であるラッセル・L・ヒラーという人物が破産審理官の全国組織の雑誌において、同判決に対して痛烈な批判を行った¹⁵⁾。

批判の内容は、概ね次のようなものであった。

- ・破産管財人にとって、源泉徴収を行うのに労力と費用がかかる。
- ・実際に徴収できる源泉徴収税の額はそれほど

多くない。

・破産管財人は源泉徴収の実務を知らないの
で、源泉徴収を行うために人を雇わなくてはなら
ない。

・源泉徴収を行うために人を雇うとその人件費
は劣後する順位の債権を有する破産債権者によっ
て負担されるが、これは妥当ではない。

・源泉徴収をしても、結局、受給者(元従業員)
に還付されることが少なくない。

・破産手続が実質的に租税徴収のためのもの
になってしまう。

・本来第4順位の租税債権が第1順位として扱
われることはおかしい。

III Otte v. United States判決

1 オッティー事件の事実の概要

フォガーティ事件判決に対するヒラーの批判に代表されるように、破産審判官の間には、破産管財人の源泉徴収義務に対する疑念が存在していた。また、破産管財人の源泉徴収義務が争われたいくつかの事件について控訴裁判所レベルでの判決が下されていたが、これらはいずれも源泉徴収義務の存在を肯定していたものの、源泉徴収税債権の優先順位についてはさまざまな結論に達していた。ここに、最高裁判所がこの問題について判断しなくてはならない理由が存在していた。

ニューヨーク市ブロンクス区にあった遊園地Freedomland U.S.A.の運営会社であるFreedomland Inc.は、1964年9月、和議(arrangement)の申立をしたが、和議の手続は不調に終わり、1965年8月、破産手続が開始され、ウィリアム・オッティー(William Otte)が破産管財人に任命された。

債権の届出期間内に、破産者の元従業員413人が和議申立前3ヶ月以内に発生した(1人あたり600ドルを上限とする)未払い給与債権(の証拠)を届け出た。この労働債権は、当時の破産法64条a項2号により第2順位の優先権を与えられる。しかし、この給与に対応する源泉徴収所得税、社会保険料(FICA taxes)、ニューヨーク市税(これも源泉徴収の対象となる)について、アメリカ合衆国

13) In re Inland Waterways, Inc., 71 F. Supp. 134 (1947).

14) 別の言い方をすれば、労働者が将来受けられる社会保障給付をできるだけ広範なものにするために、対応する社会保険料の支払の基となる「給与」の範囲をできるだけ広くとらえるわけである。

15) Russell L. Hiller, The Folly of the Fogarty Case, 32 J. Nat'l Ass'n Ref. Bankr. 56 (1958).

政府・ニューヨーク市からの債権の届出は行われなかった（以下、特に区別する必要がない場合には、三種類の租税等を総称して源泉徴収税と呼ぶ）。

1969年11月、破産管財人は、413人に対して給与と債権の配当を、源泉徴収税を控除せずに行うことを命じる命令を求める申立を行った。また、破産審査官に対して、破産管財人に源泉徴収税の源泉徴収義務がないこと、また、源泉徴収税に関して課税庁に対し何らの届出・情報申告義務がないこと等を宣言することを求めた。これに対して、合衆国政府とニューヨーク市は異議を述べた。しかし、破産審査官エドワード・J・ライアン（Edward J. Ryan）は（控訴審判決の認定するところによれば）前述のヒラー論文に魅了されており、破産管財人の申立事項を全て是認した。そこで、合衆国政府とニューヨーク市が破産審理官の判断の変更を求めて本件訴えを提起した。なお、第一審判決によれば、合衆国政府は破産管財人に以下の五つの義務があると主張していた。第一に、源泉所得税と社会保険料の源泉徴収を行うこと、第二に、源泉徴収した源泉徴収税を合衆国に対して支払うこと、第三に、必要な申告書（forms W-2 and 941）を提出すること、第四に、元従業員にform W-2を交付すること、最後に以上の義務を怠ったことにより賦課される加算税（penalty）を支払うこと。

2 連邦地方裁判所の判決

第一審の連邦地方裁判所の判決は、管轄についての判断に続いて、最初に破産審査官の判断の妥当性について検討し、次に破産管財人の源泉徴収義務に関する法的問題を検討した¹⁶⁾。以下、この判決の内容を適宜要約しつつ紹介する。

(1) 実質論の検討

破産審査官は、破産管財人が「給与」を支払う「雇用者」か、と問題を定式化する。しかし、破産審査官は、この問題を「租税の徴収と破産財団の効率的な運営という、明らかに望ましいが対立する目的のどちらを優先すべきか」という点に関する決定を要求するものと見る（341 F. Supp. 650）。そして、破産審査官は後者の目的を優先す

べきだと判断するが故に、破産管財人は「給与」を支払う「雇用者」ではない、と結論づけるのである（341 F. Supp. 651）。この点に関する第二巡回区連邦控訴裁判所の見解はまだ示されていないから、破産審査官のこのような判断自体は認められる（341 F. Supp. 651）。

破産審査官の判断は前述のヒラー論文に基づいているが、実際に破産管財人の負担がどの程度のものであるかについてこの論文は十分に明らかにしていないので、裁判所は破産管財人の実際の負担についての証拠を提出させた（341 F. Supp. 652）。

当時のニューヨーク南部地方裁判所の管轄区域においては、綿密に源泉徴収税額を計算する方法と並んで、連邦所得税と社会保険料（FICA taxes）について合わせて支払額の25%を、市税について支払額の1%を、それぞれ源泉徴収するという簡易な方法が認められていた¹⁷⁾。

破産管財人が提出すべき申告書類は、次の三種類であった（341 F. Supp. 652-53）。第一に、form 941である。これは、社会保険料に関して給与の総額、源泉徴収された所得税および社会保険料の総額、個々の従業員（給与の受給者）の氏名・社会保険番号（social security number）・給与の額、を報告するものであり、この情報は社会保障庁（the Social Security Administration）に送られる。第二に、form W-3である。これは、各四半期に源泉徴収した税額を示すもので年末に課税庁に提出する。第三に、個々の従業員についてのform W-2を課税庁に提出し、その写しを従業員本人に交付しなくてはならない。これは、個々の従業員の（連邦所得税・収税・市税の）源泉徴収税額、源泉徴収税の対象となる給与の額、社会保険料との関係での給与の額および源泉徴収税額、婚姻の有無（marital status）、社会保険番号を記したものである。

裁判所の認定によれば、これらの書類の作成は通常、雇用者の経理担当従業員によって担われており、前述の25%方式を利用することで破産管財人の会計係（accountant）でも十分に行うことができる（341 F. Supp. 653）。また、判決は、form 941に記入する社会保険番号がわからなかった場合は

16) In Re Freedomland, Inc., 341 F. Supp. 647 (1972)。なお、本判決はConstance Baker Motley裁判官によるものである。

17) 341 F. Supp. 650。例えば、受給者（元従業員）の社会保険料の税率が5.2%だとすると、25%のうち5.2%は社会保険料に充当され、残りの19.8%が所得税に充当されることになる。See 341 F. Supp. 652。なお、現在のアメリカの源泉徴収制度一般については、渡辺徹也「アメリカの源泉徴収に関する制度」税研153号46頁（2010年）を参照。

内国歳入庁の職員が記入してくれること、(25%方式でなく原則の方式を利用する場合に) 個々の従業員に適用される非課税(exemptions)や婚姻の有無がわからなかった場合には副業(second job)として働いている者として扱えば足りること、そもそも源泉徴収段階での精確な所得算定は求められていないこと、を認定している(341 F. Supp. 653)。

結論として、「本法廷の見るところ、既存の25%方式を用いることで、連邦および市の租税に関する規定に従うことは、不当な負担でもないし不当に高い費用がかかるわけでもない。支払前に各債権を確かめるという不可避の仕事および費用に対して、このような義務に従うことはごくわずかな仕事および費用しか付け加えない。結局のところ、破産管財人が租税に関する規定に従うとすると迅速かつ経済的な破産処理という目的に反してしまうので破産管財人にそのような義務を課すわけにはいかない、という理由によっては、破産管財人が租税に関する規定に従わなくてよいということを正当化することはできない」(341 F. Supp. 654)。

(2) 法律問題の検討

判決は、五つの法律問題について検討している。

第一の問題は、「破産手続開始以前に発生した給与債権の支払に際して、破産管財人は源泉徴収義務を負うか」である(341 F. Supp. 654)。この点について、判決は、フォガーティ事件判決の理由づけおよび結論に従い、源泉徴収義務を肯定している。

第二の問題は、破産管財人はform 941とform W-2を作成し提出ないし交付する義務を負うかである(341 F. Supp. 654)。判決は、和議の手続において債務者(debtor in possession)が源泉徴収義務を負ったがその支払を怠っていた場合にその地位を引き継いだ破産管財人に対する加算税の賦課を認めた最高裁判決¹⁸⁾の以下のような説示を引用する。「破産管財人は、その破産財団の代表(representative)としての地位並びに債務者(debtor in possession)の利害の承継者としての地位において、連邦破産法64条a項1号による優先順位の限

りで、債務者の負った租税の元本について納税義務を負う。いったんこの納税義務が成立すると、内国歳入法典6011条a項により、当該租税について、それが債務者に対して和議手続の間に生じたものであったとしても、申告書を提出する義務を負うのは当然である」(384 U.S. 692-93)。そして、フォガーティ事件判決と同様に、破産管財人の前述のような情報申告義務を肯定した。

第三の問題は、源泉徴収税の支払が連邦破産法64条a項1号により破産財団の管理費用として第1順位の優先権を与えられるかどうかである(341 F. Supp. 654-55)。

この点について控訴審段階の判断は巡回区毎に分かれていた。前述のフォガーティ事件判決(第八巡回区)をはじめとして、第六巡回区、第七巡回区、第九巡回区でも、源泉徴収税に第1順位の優先権を与えるとの判断が示されていた。第二巡回区でも雇用保険の保険料(federal unemployment tax)について同様の判断が示されていた。

これに対して、第三巡回区では、源泉徴収税に第4順位の優先権しか与えられないとの判断が示されていた¹⁹⁾。本判決は、この第三巡回区連邦控訴裁判所の判決に同意する。「ここでの納税義務は、その履行期は給与が支払われるまで到来しないものの、給与の支払義務とともに、破産よりも前に、生じていた」と述べて、破産手続開始決定前の租税とともに第4順位にあたるというのである(341 F. Supp. 656)。判決は、ランドール事件判決との整合性も、この判断の理由の一つとしている(341 F. Supp. 656-57)。

第四の問題は、本件で問題となった源泉徴収税債権について政府が債権(の証拠)の届出を行うことを要するかである(341 F. Supp. 657)。判決は、税引前の給与の総額がわかっていれば配当すべき額の総額はわかることから、源泉徴収税債権の届出は不要であると判断した。

最後の問題は、ニューヨーク市が1%の所得税を源泉徴収することができるかという問題である(341 F. Supp. 658)。実は、ニューヨーク市の所得税にかかる法律は1966年に施行されたので、納税義務成立のタイミングをどのように解するかにより、同法律の適用がない可能性があった。判決は、和議の申立てがされた1964年9月時点では課

18) Nicholas v. United States, 384 U.S. 678 (1966).

19) In re Connecticut Motor Lines, Inc., 336 F. 2d 96 (1964).

税されるべき租税は存在しなかったとして、ニューヨーク市による課税を認めなかった²⁰⁾。

3 第二巡回区控訴裁判所の判決

両当事者からの控訴を受けて、第二巡回区控訴裁判所は次のような判断を下した²¹⁾。

判決は大きく分けて四つに分かれている。

第一に、破産管財人は源泉徴収義務を負うか。この点につき、判決は、「給与」や「雇用者」の意義を一応検討しつつも、「我々は白紙に書いているのではない」と述べて、元従業員にとっての FICA taxes 申告の手間を省いているというフォガーティ事件判決の結論の長所に言及する。そして、最終的には、「破産管財人は、給与の支払を実質的にコントロールする者（内国歳入法典3401条 d 項 1 号）として、源泉徴収税との関係では雇用者に該当し、源泉徴収義務を負う」と判断した（480 F.2d 189）。また、破産管財人の情報申告義務についてもこれを肯定した。

第二に、源泉徴収税は連邦破産法64条が定める五つの優先順位の中のいずれに該当するか（480 F.2d 189）。この点につき、フォガーティ事件判決は第1順位であると判断していた。しかし、このように考えると、源泉徴収税に対応する給与よりも優先して配当されてしまうという問題が生じてしまう²²⁾。もっとも、判決は、破産手続開始決定前の租税と同列に扱うという原審の判断にも賛同しない（480 F.2d 190）。本件で問題となっている源泉徴収税は破産手続開始決定後に成立している（calculable）以上、連邦破産法64条 a 項 4 号にいう「破産者が法的に支払義務を負い未払いとなっている租税（taxes [which became] legally due and owing by the bankrupt）」には該当しないからである。

「むしろ、我々は、ニューヨーク市の非常に説得力のある準備書面に同意する。すなわち、源泉徴収税の正しい分類は、第2順位の給与債権であ

る。連邦税も市税も、あらゆる源泉徴収税は、給与債権者に対する支払に由来する。給与債権者は、自分の所得税から、源泉徴収された額の税額控除を受ける。概念上、源泉徴収税の支払いは、それが由来し、またそれが一部を構成するところの給与と、同様に扱われるべきである」²³⁾。

「我々の見方では、給与債権の支払いが破産裁判所に命じられた場合、この給与債権は分別され（segregated）、支払い義務のある税額分が trust funds として保管されるべきである」。このような理解は、租税を破産財団の管理費用に劣後させたランドール事件最高裁判決と矛盾しない。源泉徴収税は第2順位とされ、なお破産財団の管理費用に劣後しているからである。「言い換えると、ここで現れる信託（trust）は、法定の破産財団の管理費用の支払いには劣後するが、それでもなお配当の許される給与債権に対する源泉徴収に関しては存続する」（480 F.2d 191）。

このように考えると、課税庁による債権の届出は不要である。給与債権の届出が、源泉徴収税債権の届出とみなされる。

第三に、ニューヨーク市は、原因となる給与債権の発生時には存在しなかった租税を給与債権に対する配当（支払）時に源泉徴収することができるか（480 F.2d 191）。この点につき、判決は、源泉徴収税の納税義務は支払時に発生し、源泉徴収義務も支払時に生じることから、本件における課税・源泉徴収は許されると判断した。

4 最高裁判所の判決

破産管財人によるサーシオレイライの申立が認められた²⁴⁾。最高裁判所判決においては、ブラックマン（Harry Blackmun）裁判官が法廷意見を執筆し、三つの論点について判断して原審の判断を是認した²⁵⁾。ここでは、入手可能であった合衆国政府の準備書面²⁶⁾とニューヨーク市の準備書面²⁷⁾にも適宜言及しながら、判決の内容を紹介する。

20) ここで扱われている問題について、可部恒雄・最高裁判所判例解説民事篇昭和45年度1093頁「[最判昭和45年12月24日民集24巻13号2243頁の調査官解説]、1102-1106頁は、本判決と同様に、課税要件充足時法を適用すべきであると述べている。

21) In re Freedomland, Inc., 480 F.2d 184 (1973). 本判決は、James L. Oakes裁判官によるものである。

22) 480 F.2d 189. 判決によれば、Lines v. State Department of Employment, 242 F.2d 201 (9th Cir. 1957) という事件において、このような問題が実際に生じた。

23) 480 F.2d 190. ここで言及されているニューヨーク市の準備書面（後掲注27）の内容については、後述する。

24) 414 U.S. 1156.

25) 419 U.S. 43 (1974).

26) Brief for the United States, July 19, 1974.

27) Brief of Respondent, the City of New York, May 27, 1974.

(1) 第一の論点

第一の論点として、判決は、源泉徴収の要否と情報申告の要否を扱う。この論点はさらに、源泉徴収義務があるかどうか、情報申告の義務があるかどうか、以上の二つの義務を課すことが経済的かつ迅速な破産処理および連邦破産法の精神に反しないかどうか、という三つに分けられる。

源泉徴収義務については、次のような判断をしている。

第一に、給与債権の配当が「給与(wages)」にあたるかという点に関しては、役務の提供が(支払者であるように見える)破産管財人に対して行われたわけではないからといって、支払われた(配当された)ものが「給与」でなくなるわけではない、という(419 U.S. 48-50)。雇用関係終了後に支払われてもなお「給与」だというのである。こうして、配当が「給与の支払(payment of wages)」(内国歳入法典3402条a項)にあたることは肯定される。

第二に、「雇用者(employer)」が存在するか(419 U.S. 50-51)。内国歳入法典3401条d項1号は、役務の提供を受けた者がこの役務に対する給与の支払をコントロールしていない場合には当該支払をコントロールしている者が「雇用者」にあたると定めている。破産管財人が、支払をコントロールしているのは破産管財人ではなく破産審判官であると主張するのに対して、判決は次のように判示した。

「我々は、内国歳入法典3401条d項1号にいう『給与の支払をコントロールしている』者が、[配当をすることの]提案と実際の支払について連邦破産法上責任を負う破産管財人か、破産財団の管理一般につき監督を行う破産審査官か、それとも、破産財団自体か、ということを決める必要はない。三者のいずれかが『雇用者』なのであり、『雇用者』として源泉徴収を[自ら]行うあるいは源泉徴収を行うことを命じる義務を負うのである。このように、内国歳入法典3402条a項にいう『雇用者』は確かに存在する」(419 U.S. 51)。

判決は、FICA taxesについても同様の判断を行い、また、源泉徴収義務を課すことが連邦破産法57条j項にいうpenaltyにあたるという破産管財人の主張を退けている(419 U.S. 51-52)。

以上の判断に関連して注目されるのは、合衆国

政府準備書面の脚注において示された、破産財団をめぐる法律関係についての記述である²⁸⁾。ここでは、次のように記されている。

「請求人[破産管財人]は『給与の支払へのコントロール』を本人としての資格(personal capacity)ではなく代表者(a representative)としての資格で行使しているのだから、厳密には、破産管財人ではなく破産財団を『雇用者』と見るのが正しいと考える。この見方によれば、請求人の源泉徴収義務は、『雇用者』であるところの破産財団を管理する信託義務(fiduciary responsibility)に由来する。これは、破産財団に対して役務を提供するために破産管財人によって従業員が雇用されている場合の原則でもある」。

情報申告義務について、判決は、源泉徴収義務を負う場合には、当然に情報申告義務をも負うと判断している(419 U.S. 52)。

以上の二つの義務を課すことが経済的かつ迅速な破産処理および連邦破産法の精神に反しないかどうか、という点については、源泉徴収およびそれに付随する義務に一定の手間と費用がかかることを認めつつも、判決は次のように述べる(419 U.S. 53-54)。

「しかしながら、我々は、上記負担が不当であり連邦破産法の精神と整合しないないし連邦破産法の精神に反するという見解には同意しない。この負担は、同一の規模の雇用者の負う負担より重くも軽くもないまったく同一のものであり、同数の従業員を抱える財産保全管理人(receiver)・和議における債務者(arrangement debtor)その他の受託者(fiduciary)の負う負担とまったく同じである。この負担は、比例的なもの(not disproportionate)である。さらに、内国歳入庁は、所得税とFICA taxesで合計25%の源泉徴収税率の選択を許すことで上記負担を軽減しようと努めている。ニューヨーク市も1%の源泉徴収税率で同じことをしてきた。これらの簡易税率があるので、よく言われるように会計士(accountant)を雇わなくてはならないほどの負担にはならない。それぞれ25%と1%の税率での計算は単純かつ初歩的な算数の問題であり、会計士の才能には決して値しない。これらの計算は高校生でもできるし、いわんや経理担当者(bookkeeper)、事務員(clerk)あるいは破産管財人自身にもできる。我々の考えによれば、

28) 合衆国政府準備書面19頁注4)参照。

源泉徴収、情報申告、税額の申告、税額の送金という手間が増えることは、連邦破産法によって是認されている (contemplated)。それ自身も債権者であるところの課税庁の利益、そして課税庁を通じた公衆の利益は、破産財団に対してわずかに付加された負担を凌駕する。もしこの点に関して破産財団に対する負担軽減 (relief) が考えらえるとしても、それは立法の問題であり司法の問題ではない。連邦破産法も内国歳入法典も、これらの義務について破産管財人の負担を軽減していない。

(2) 第二の論点

第二の論点として、判決は債権 (の証拠) の届出の要否を扱う。債権の届出を要するという破産管財人の主張に対して、判決は次のように判示する (419 U.S. 54-55)。

「我々の見方では、この [破産管財人の] 議論は、源泉徴収されるべき租税の性質を誤解している。当該租税についての租税債務は、給与が支払われるときに発生 (accrue) する。給与債権の対象であるところの給与は、破産前に発生している (earned) が、破産前には支払われていない。Freedomlandは当該租税について何らの債務も負わなかった。[租税] 債務が存在するようになったのは、破産後である。それゆえ、当該租税は、破産財団にとっての債務 (これについては債権 (の証拠) の届出が必要) の性質を帯びることがない。

判決は、さらに債権の届出することに特に意味がないことをも付け加えて、源泉徴収税についての債権の届出は不要であると結論づけた。

(3) 第三の論点

第三の論点は、連邦破産法64条 a 項における源泉徴収税の優先順位である (419 U.S. 55)。

判決は、選択肢を四つに絞る。すなわち、第1順位 (合衆国政府の主張。破産財団の管理費用)、第2順位 (ニューヨーク市の主張。給与等)、第4順位 (破産者の負っている租税)、最劣後の一般債権²⁹⁾ である。第3順位・第5順位の可能性はない、という。

まず、第4順位にはあたらない、と判決は述べる。源泉徴収税の履行期が到来したのは、破産後だからである。

また、第1順位にもあたらないという。判決は

言う。「しかしながら、源泉徴収税は事業を行うための費用とは考えられない。源泉徴収税は全て、優先される給与債権の配当 (支払) に足る資金があるかどうかにかき消される。源泉徴収税はこれらの債権が配当される場合にのみ発生し、配当の限りで源泉徴収税の支払が保証される。しかも、このように直接連動している給与債権よりも源泉徴収税に高い優先順位を与えることはおかしい。源泉徴収税は給与債権の配当に利用できる資金の額に基づいて算定されるのであり、源泉徴収税の算定根拠となる額が配当よりも多いことはありえない。源泉徴収税は、事実上、給与債権の一部をなし、給与債権に由来し、また給与債権の配当から括り出された (carved out) ものである。それゆえ、我々は、第二巡回区連邦控訴裁判所の『概念上、源泉徴収税の支払いは、それが由来し、またそれが一部を構成するところの給与と、同様に扱われるべきである』という観察に完全に同意する」 (419 U.S. 57)。また、ランドール事件最高裁判決と本件は事案を異にするから、同判決と本判決に抵触はない。こうして、判決は、源泉徴収税を第2順位に位置づけたのである。

このように控訴審判決に続いて最高裁判決もニューヨーク市の主張に従って第2順位との判断を示した。ここで、これまで誰も主張していなかったにもかかわらず最高裁判所までを説得するに至った、ニューヨーク市の優先順位に関する見解を紹介しておこう。

「我々は、これらの債権 [源泉徴収税債権] の正しい分類は第2順位の給与債権であると信じる。そうであるから、もし破産管財人が源泉徴収された租税 (withheld taxes) を正しく扱う [つまり、流用したりしない] ならば、それはまた信託債権 (trust claims) の性質を帯びる。破産財団の管理費用に優先する信託債権ではないが、なお、信託債権である。というのも、それは課税庁のために信託されている (held in trust) からである。

連邦のものも市のものも、あらゆる源泉徴収税は、給与債権者に対する支払 (配当) から控除され、またこの支払から括り出される。給与債権者は、その所得税の勘定 (account) において源泉徴収された額を税額控除 (credit) されている。分析的に言っても実際にも、租税の支払は (給与) 債権者の給与のうちの控除された部分を構成する。

29) 最高裁判決自体からははっきりしないが、合衆国政府準備書面35頁の記述によれば、破産管財人は源泉徴収税が (最劣後の) 一般破産債権 (general unsecured claims) であると主張していたようである。

所得税との関係では、この部分は給与債権者の総所得 (gross income) に含まれ、そこから控除されることはない。源泉徴収税は、給与所得者に対して直接支払われる代わりに、給与所得者の勘定のために課税庁に対して支払われるのである。源泉徴収税額の分、給与債権の配当 (distribution) される額は少なくなっている。給与所得者に対する給与の配当は少なくなっているが、課税庁が差額をこの給与所得者のために受け取るのである。給与所得者は、もしそれ以外の税額控除が彼の所得税債務の額に等しいかそれを超えるならば、源泉徴収された額の還付を受けることもある。もし彼が給与を受け取るならば (実際、彼は受け取るわけだが)、源泉徴収され課税庁に対して支払われた額、すなわち、彼の給与の総額 (gross wages) から括り出された額もまた、彼の給与である。源泉徴収税の支払は、その起源 (genesis) を、それが控除されたまた由来するところの給与に有している。[優先順位についての] 分類が必要である以上、課税庁の債権は給与債権ということになる。というのも、課税庁の債権は、給与債権の配当に由来し、給与債権の配当から支払われるからである。

もし、破産管財人が給与債権の支払いに際して租税を源泉徴収することを要求される場合には、破産裁判所としては破産管財人に対して源泉徴収されるべき額を分別しそれを課税庁 (破産管財人は課税庁の collecting agent である) に対して支払うことを命じるべきである。分別された額は実際に課税庁に対して給与債権者のために支払われ、給与債権者は政府がその額を受け取るか否かに関わらずその額を税額控除される。法 [内国歳入法典 7501条 a 項] がこの額を trust funds であると定めているだけでなく、この規定がなかったとしても分別された時点でこの額は trust funds である。それは政府のために徴収された租税であり、破産管財人はそれを源泉徴収という方法で徴収する点で政府の代理人 (an agent) であり、一般に代理人が本人 (principal) の資金を保有する場合と同様

に、それ (源泉徴収税相当額) を信託財産として保有する (hold them ... in trust) ののである」³⁰⁾。

IV 若干の示唆

以上のようなアメリカ合衆国における破産管財人の源泉徴収義務に関する議論の展開は、我々にいくつかの示唆を与えてくれるように思われる。

第一に、支払者に課される源泉徴収義務一般について、それを租税債権者の利益のためのものであるというよりもむしろ、受給者の利益のためのものであるととらえている点である。これは、もともと源泉徴収制度が租税よりも社会保険料について先行して導入されていたという経緯を反映しているのかもしれないが、日本におけるこれまでの議論と異なっている。

第二に、ニューヨーク市準備書面が示し、裁判所が受け入れるところとなった、源泉徴収税債権とそれが括り出された (carved out) ところの債権との関係についての理解である。源泉徴収税をその基因となった労働債権とは別個の租税債権と理解するのではなく、あくまでこの労働債権の一部を構成するものととらえる考え方は、従来の日本ではほとんど見られなかった³¹⁾。

第三に、合衆国政府準備書面で示されている破産財団をめぐる法律関係についての議論が興味深い。日本でも近年、破産管財人の法的地位を信託義務という概念を用いて説明することを試みる学説が現れており³²⁾、このような学説の進展によって、破産者が破産手続開始決定前に負っていた義務が破産財団ないし破産管財人にどのような範囲で承継されるのか、ということも明らかになると考えられる。

(本稿は、2011年度科学研究費補助金若手研究 (B) 「国際的租税回避に関する制度設計の観点からの研究」 (課題番号: 22730028) の研究成果の一部である。)

(ふち・けいご 学習院大学教授)

30) ニューヨーク市準備書面23-25頁。

31) 竹下・前掲注10) 106-107頁は、「[破産手続開始決定後に] 管財人が破産財団の管理・処分・換価等のために人を雇った場合の給料にかかる源泉所得税は、管財人が源泉徴収・納税義務を負うと考えざるをえないであろう。しかしそれは、そのような事務に従事する者に対して支払う給料それ自体が、財団債権になるわけである。財団債権の一部を、本人に払わずに税務署に払うという形になるだけのことであって、それは租税債権という考え方ではなく、破産財団の管理処分による費用を財団債権として随時弁済をするが、その弁済先は税法の規定によってある部分を所得税に相当するものとして控除して、税務署の方へ払うだけのことではないかと今のところ考えている」と述べていた。

32) 山本克己「信託関係として見た法定訴訟担当」法学論叢154巻4・5・6号261頁 (2004年) を参照する、垣内秀介「破産管財人の地位と権限」山本ほか編『新破産法の理論と実務』139頁 (2008年)。