



# 最新判例批評([2012] 13)破産管財人の源泉徴収義務 [最高裁平成23.1.14判決]

淵, 圭吾

---

**(Citation)**

判例時報, 2136:170-177

**(Issue Date)**

2012-03-01

**(Resource Type)**

journal article

**(Version)**

Version of Record

**(Rights)**

刊行元の許可を得て掲載しています。

**(URL)**

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/90009142>



### 一三 破産管財人の源泉徴収義務

学習院大学 教授 刈 圭 吾

源泉徴収納付義務不存在確認請求事件、最高裁判所(行)二二六号・同(行)二七二号、平23・1・14二小法廷判決、一部破棄自判、一部上告棄却、判例時報二〇五号三頁、民集六五卷一号一頁

【事実】 M株式会社(以下、「破産会社」という)は、平成十一年九月一六日、大阪地方裁判所において破産宣告を受け、弁護士であるXが破産管財人に選任された。大阪地方裁判所は、Xの報酬を、平成十二年六月二九日に三〇〇万円、平成十三年三月二一日に五〇〇万円とする旨それぞれ決定し、これに依りてXは平成十二年七月三日と平成十三年三月二八日に対応する報酬の支払いをした(以下、「本件各報酬」という)。また、Xは、平成十二年八月三〇日、破産会社の元従業員ら二七〇名(いずれも平成十一年九月一六日をもって退職していた)を債権者とする退職金債権(以下、「本件各退職金債権」という)に対し、合計五億九四一五万二八〇八円の配当をした。Xはこれらの報酬の支払いに際して、源泉所得税を徴収せず、また納付もしていなかった。

住吉税務署長は、平成十五年一月二三日付で、Xに対し、次のとおりの源泉所得税の納税告知(以下、「本件各納税告知」という)と不納付加算税の賦課決定(以下、「本件各賦課決定」という)をした(以下、両者を合わせて「本件各処分」という)。平成十二年七月の支払に係る源泉所得税五九〇万円の納税告知及び不納付加算税五九万円の賦課決定。平成十二年八月の支払に係る源泉所得税二〇一三万七五〇〇円の納税告知及び不納付加算税二〇一万三〇〇〇円の賦課決定。平成十三年三月の支払に係る源泉所得税九九〇万円の納税告知及び不納付加算税九九万円の賦課決定。住吉税務署長は、平成十五年一月二八日付で、Xに対し、本件各納税告知に係る源泉所得税及び本件各賦課決定に係る不納付加算税並びに延滞税について交付要

求をした。

これに対して、Xは被告国(Y)を相手取って、本件各処分に係る納税義務が存在しないことの確認を求めた。なお、Xは前記各報酬の支払ないし配当に加えて、司法書士への報酬を支払っており、この報酬の支払についても住吉税務署長は納税告知及び不納付加算税賦課決定を行っていたが、Xはこれらの処分に係る租税については源泉徴収納付義務不存在確認の対象としていない。

第一審(大阪地判平成一八年一〇月二五日判時一九八〇号五五頁)は、まず、弁護士が破産管財人として行う業務は所得税法二〇四一条二号にいう弁護士の業務に該当するから、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判断し、本件各報酬が同号にいう弁護士の業務に関する報酬又は料金に当たるとした。

次に、源泉徴収による所得税について徴収・納付の義務を負うとされる「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した上で、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捐の効果の帰属主体は破産者であるから、配当又は弁済について源泉徴収義務が課されている場合の「支払をする者」は破産者であるとされた。また、源泉所得税の徴収及び納付が、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含まれると解した。なお、この結論を導く過程で、源泉徴収に係る租税債権は破産法四七条二号但書の規定により財団債権に該当すると判断している。

Xは控訴し、控訴審において、予備的請求として、YのXに対する源泉所得税及び不納付加算税の各債権が財団債権でないことの確認を求めた。

原審(大阪高判平成二〇年四月二五日金商一三五九号二八頁)は、破産会社が源泉徴収義務を負担することを前提に、破産管財人は管理権限の行使として源泉所得税の徴収・納付義務を負うと判断した。また、源泉所得税の納税義務は破産財団の管理上なされた支払に付随して当然に成立し確定する納税義務であり、破産法四七条二号但書の「破産財団ニ関シテ生シタルモノ」に該当するとした。

Xが上告・上告受理申立て。

【判旨】(1) 弁護士である破産管財人が支払を受ける報酬は、所得税法二〇四条一項二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うべきところ、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。(最高裁昭和三十一年(ホ)第一〇七一号同三十七年二月二八日大法廷判決・刑集一六卷二号二二頁参照)。

破産管財人の報酬は、旧破産法四七条三号にいう「破産財団ノ管理、換価及配当ニ関スル費用」に含まれ(最高裁昭和四〇年(ホ)第一四六七号同四五年一月三日第二小法廷判決・民集二四卷一十一号一六六七頁参照)、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、所得税法二〇四条一項にいう「支払をする者」に当たり、同項二号の規定に基づき、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。

そして、破産管財人の報酬は、破産手続の遂行のために必要な費用であり、それ自身が破産財団の管理の上で当然支出を要する経費に属するものであるから、その支払の際に破産管財人が控除した源泉所得税の納付義務は、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である。したがって、弁護士である破産管財人の報酬に係る源泉所得税の債権は、旧破産法四七条二号ただし書にいう「破産財団ニ関シテ生シタルモノ」として、財団債権に当たるといふべきである(最高裁昭和三十一年(ホ)第六号同四三年一月八日第三小法廷判決・

民集二二卷一〇号二〇九三頁、最高裁昭和五九年(ホ)第三三三三号同六二年四月二一日第三小法廷判決・民集四一巻三号三二九頁参照)。また、不納付加算税の債権も、本税である源泉所得税の債権に附帯して生ずるものであるから、旧破産法の下において、財団債権に当たると解される(前掲最高裁昭和六二年四月二一日第三小法廷判決参照)。

(2) 所得税法一九九条の規定が、退職手当等(退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与をいう。以下同じ。)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(前掲最高裁昭和三十七年二月二八日大法廷判決参照)。

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間において、破産宣告前の雇用関係に關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はできない。また、破産管財人は、破産財団の管理処分権を破産者から承継するが(旧破産法七条)、破産宣告前の雇用関係に基づく退職手当等の支払に關し、その支払の際に所得税の源泉徴収をすべき者としての地位を破産者から当然に承継すると解すべき法令上の根拠は存しない。そうすると、破産管財人は、上記退職手当等につき、所得税法一九九条にいう「支払をする者」に含まれず、破産債権である上記

退職手当等の債権に対する配当の際にその退職手当等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ものではないと解するのが相当である。

#### 【評釈】一 本判決の意義

本判決は、破産管財人の報酬の支払および破産宣告前の雇用関係に基づく退職手当等の支払に際しての破産管財人の源泉徴収義務の有無について明らかにした初めての最高裁判決である。従来、破産管財人の源泉徴収義務の有無および範囲は必ずしも明確でなかったため、本判決の実務に与える意味は大きい。もともと、本判決は非常に簡潔に書かれており、その文言や論理については大きな解釈の余地が存在する。以下、(一)で本判決以前の議論状況を簡単に紹介し、(二)以下で本判決に関するいくつかの問題について検討する。

#### 二 これまでの議論状況

評者の周辺の東京を中心として活動する弁護士の方々の話によれば、従来、労働債権に対する配当の際に所得税等の源泉徴収を行うことはなかったようである。もともと、比較的古い文献の中には、税務署から源泉徴収をするようにと要請されることがあると述べるものもある。これに対して、破産手続開始後に破産財団ないし破産管財人との間で源泉所得税の課税要件に該当するような法律関係に立つ者(事業を継続する場合の従業員や財団所)に対する支払に際しては、源泉徴収が行われてきたようであり、本件でも司法書士に対する報酬については争われていない。破産管財人自身の報酬について、従来、源泉徴収は行われていなかったようである。

労働債権に対する配当の際の源泉徴収義務に關しては、実務家の執筆した論文が存在し、これらのほとんど全てが結論として源泉徴収義務を否定すべきであると述べていた。これに対して、二〇〇二年の論文で佐藤英明

教授が源泉徴収義務を正面から肯定した。

否定説の論拠は、次のような点にあった。

第一に、源泉徴収税は破産会社の所得に対する税金の滞納ではないから配当要求の対象となりえない<sup>(8)</sup>。

第二に、配当される労働債権は所得税法一八三条にいう給与所得としての性質を失っている。別の理由を正当化するために述べられているのであるが、「破産管財人が配当加入債権の実体法上の法的性質を考慮して源泉徴収納付を行うことは、配当手続の本質に背馳する」というコメントも、ここに位置づけられるように思う。

第三に、個別執行の場合に執行機関は源泉徴収義務を負わないのだから、包括執行の場合に破産管財人が源泉徴収義務を負う理由はないというものである。この見解は、国税徴収法二条一三号にいう「執行機関」として「破産管財人」が挙げられていることを根拠に、破産管財人を執行機関と位置づける。そして、個別執行の場合に執行裁判所及び執行官に源泉徴収義務が課されていないことを理由に、破産管財人についても同様に扱うべきだ<sup>(11)</sup>という。

第四に、個別執行の場合に債務者は源泉徴収義務を負わないのだから、包括執行の場合にも破産者ないし破産財団が源泉徴収義務を負う理由はないというものである。これは、本件の原告側代理人が述べている見解である<sup>(12)</sup>。もつとも、この見解が主張された後に最判平成二三年三月二二日民集六五巻二七三三五頁が現れたので、立論の前提を見直す必要がある<sup>(13)</sup>。

第五に、仮に破産者が源泉徴収義務を負うとしても、源泉徴収義務は「公法上の義務」であるので、破産管財人はこれを承継しない<sup>(13)</sup>。

第六に、源泉徴収を行うおとすると破産管財人にとって多大な費用と時間がかかる<sup>(14)</sup>。

第七に、源泉徴収を行うことによる追加の費用を他の

破産債権者に負担させることは許されない<sup>(15)</sup>。たとえば、前述第六の理由をも含むように読めなくないが、「源泉徴収制度は、給与等についての効率的な徴税の観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、給与等が対価となつていて役務等の給付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ない」と言われる<sup>(16)</sup>。

第八に、そもそも、源泉徴収義務は、源泉徴収義務者と受給者（源泉納税義務者）との間に「特に密接な関係」ないし「特別な関係」がある場合にのみ憲法上認められるのであるから、破産管財人と元従業員のようにそのような関係が認められない場合に前者に源泉徴収義務を課すことは憲法上許されない<sup>(17)</sup>。

第九として、労働債権に対する配当にかかる源泉徴収税は、破産法上、財団債権にも破産債権にもあたらない、という見解もあつた<sup>(18)</sup>。

これに対して、肯定説の佐藤教授は、破産管財人が「執行機関として賃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、以下同じ。）に源泉徴収義務、納付義務が発生することに<sup>(19)</sup>なる」。この徴収納付義務は破産法上「破産財団に關して生じた租税債権（破産四七条二号但書）であると考えべきだと思ふ。破産財団は破産債権に対する配当を行うことを目的としてるのであるから、優先的破産債権たる賃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、まさに破産財団に關して生じた義務だと解しうるからである」と述べていた<sup>(20)</sup>。さらに、実質的にも適正な課税を確保するために源泉徴収義務を肯定した方がよいと結論づける<sup>(21)</sup>。なお、源泉徴収義務について「制度論

として両論ありうる」としつつ、従業員の還付請求権を確保するための「源泉徴収票作成義務については、破産管財人に負わせる制度が合理的」という見解もある<sup>(22)</sup>。また、これまで特に指摘されてこなかったが、労働債権の配当を受ける者が非居住者である場合には、国際的な情報交換・徴収共助の制度が整備されていない限り、肯定説を採用しないと事実上課税及び徴収をすることができないと考えられる。

### 三 本判決の論理構造

第一審・原審判決は、破産者を「支払をする者」とした上で、破産管財人がその管理権限の行使として源泉徴収義務を負うとして明確に肯定説に与した。本判決も、(一)破産管財人の報酬の支払については源泉徴収義務を肯定し、(二)源泉所得税債権を財団債権と位置づけた。ところが、本判決は、(三)退職手当等の支払については源泉徴収義務を否定した。

判旨の(1)第一段落は、報酬に関する源泉徴収の趣旨を昭和三七年最判から導いている。第二段落では、破産管財人に対して支払われる報酬について破産管財人に源泉徴収義務があるということが述べられている。第三段落は、報酬に関する源泉所得税の優先順位について、それが財団債権にあたると判示している。

判旨の(2)の第一段落は、退職手当等に関する源泉徴収の趣旨を昭和三七年最判から導いている。第二段落では、第一文が、破産管財人と元従業員との間の直接の關係に着目した場合に、破産管財人の源泉徴収義務を肯定することができないことを明らかにしている。第二文は、破産管財人が所得税の源泉徴収をすべき者としての地位を破産者から承継するといえないとして、破産管財人の源泉徴収義務を否定している。第三文が、結論として破産管財人に源泉徴収義務がないと述べている。

このようにきわめて簡素に書かれた本判決であるが、

評者の見るところ、次のような諸点について検討の余地を残している。

第一に、本判決は退職手当等について破産管財人は源泉徴収義務を負わない(「支払をする者」にあたらぬ)と判断しているが、この判断が、そもそも「支払をする者」が誰も存在しないということの意味しているのか、それとも、破産者ないし裁判所が「支払をする者」であるということの意味しているのか、どちらなのかが明らかではない。どちらと考えるかによって、本判決の射程は大きく異なってくる。

第二に、第一審・控訴審判決と異なり、本判決は破産者が負う源泉徴収義務を破産管財人が承継する可能性について「当然に承継すると解すべき法令上の根拠は存しない」と一言で切り捨てている。しかし、なぜそのように言えるのか、もう少し突き詰めて考えてみる必要があるように思われる。

第三に、本判決は、報酬の支払いについて源泉徴収義務を肯定し、退職手当等について源泉徴収義務を否定したが、なぜ両者について異なる結果に至ったのか、十分に説明されていない。

第四に、本判決が破産管財人に退職金債権の全額(なすわち、源泉徴収所得税が存在していれば源泉徴収されたであろう額を含む額)を元従業員に対して配当することを認めたと解するならば、そのような配当が許されることを優先順位の観点からも正当化する必要があったのではないかと思われる。また、破産管財人の報酬に関する源泉徴収税の優先順位に関する判断理由にも、同様の見地からの疑問がある。

そこで、本評釈では、以下、これらの四点について順に検討する。

四 「支払をする者」は存在するのか

本判決からは、破産者が源泉徴収義務を負う「支払をする者」にあたるかどうかは必ずしも明らかではない。

調査官解説も「破産者本人の源泉徴収義務を認めるか否か」が本判決からは明らかでないことを前提に、認める場合と認めない場合両方のシナリオを描いている。<sup>(23)</sup>

この点に関しては、本判決の理解として、「破産者自身に所得税の源泉徴収をすべき者としての地位があることを前提としているように解される」との指摘がある。<sup>(24)</sup>

しかし、評者は、本判決は破産者自身に源泉徴収義務がないことを当然の前提としていると考える。その理由は、第一に、破産手続開始に伴い破産者はその財産管理処分権を剝奪されるのであり、事実上によせよ破産管財人の協力なくしては源泉徴収義務を果たすことができないからである。このような破産管財人の事実上の義務について本判決が訴訟物でないとの理由で沈黙しているとすれば、それはあまりに不親切である。第二に、後述のとおり、破産管財人の法的地位に鑑みると、破産管財人は破産者の源泉徴収義務を承継すると考えられるからである。<sup>(25)</sup>

五 破産管財人が源泉徴収義務を破産者から承継しないことの正当化

(1) 本判決の問題点

本判決は、退職手当等の支払について破産管財人の源泉徴収義務を否定するにあたり、次のように論じている。まず、所得税法一九九条の規定が退職手当等の支払をする者に源泉徴収義務を課しているのは「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ること、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」という一般論を述べる。

次に、破産管財人と(破産者が雇用していた)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」ということはできないとする。また、破産財団の管理処分権を破産者から承継する破産管財人が破産宣告前の雇用関係に基づく退職手当等の支払に関

し、源泉徴収をすべき者としての地位を破産者から当然に承継すると解すべき法令上の根拠は存しない、という。そして、破産管財人は所得税法一九九条にいう「支払をする者」に含まれず、源泉徴収義務を負わないと結論づけている。

このように、「支払をする者」という文言に即して判断した第一審・控訴審判決と異なり、本判決は源泉徴収制度の趣旨から導かれる一般論(特に密接な関係)の存否に破産管財人と労働者の関係がはまるかを検討している。

第一審・控訴審判決では、破産者が源泉徴収義務を負うかどうかをまず検討され、次にこの義務を破産管財人が引き継ぐかどうか論じられていた。しかし、本判決は、この点について「当然に承継すると解すべき法令上の根拠は存しない」と述べるのみである。

本判決の以上のような叙述は、原判決の判断を破棄するための理由として不十分であると言わざるをえない。というのも、破産管財人と労働者との関係自体が直接源泉徴収義務を基礎づけるわけではないことは自明の事柄であり、原判決として破産管財人と労働者との関係からストリートに源泉徴収義務を導いたわけではなかったからである。結局のところ、肝腎の原判決の理屈に対しては、本判決は「法令上の根拠は存しない」と言うのみであり、何一つ論拠を示していないのである。

(2) 考えられる説明

そこで、本評釈では、破産管財人が破産者の源泉徴収義務者としての地位を当然に承継するわけではないという本判決の結論がどのようにして正当化できるか、考察してみたい。

評者としては、この点については、源泉徴収をめぐる法律関係の本質、及び、破産管財人の破産者・破産財団との関係を明らかにする必要があると考える。なぜなら

ら、源泉徴収をめぐる法律関係の本質をふまえてはじめて、源泉徴収義務者が破産した場合におここの者(破産者)の源泉徴収義務が存続するかどうか判断できるからである。<sup>(26)</sup>そして、破産者に源泉徴収義務が存在する場合には、破産管財人が破産者に対して一定の関係に立つてはじめて、破産管財人に源泉徴収義務ありといえるからである。

具体的に言うと、次のとおりである。

(i) 源泉徴収をめぐる法律関係の本質

源泉徴収をめぐる法律関係の本質については、次のような二つの考え方がありうるように思われる。なお、言うまでもなく源泉徴収制度は所得税法によって創設されたものであり、以下において支払者と受給者との法律関係という場合、所得税法がどのような関係を擬制しているか、ということの意味するにすぎない。

まず、本来の納税義務者(受給者)を受給者、源泉徴収義務者(支払者)を受託者とする信託として理解することが考えられる。この考え方によれば、支払者は受給者の意思に関わりなく、しかし受給者のために租税を納付する。受給者は受益者と目されているのであり、原則として自ら納税義務を履行することは想定されていない。そして、信託である以上、たとえ受託者が破産したり死亡したりしても、当然に終了するわけではない。<sup>(28)</sup>

これに対して、本来の納税義務者(受給者)を委任者、源泉徴収義務者(支払者)を受任者とする委任契約として理解することも考えられる。この考え方によれば、支払者は受給者のために、両者の間の信頼関係に基づいて、租税を納付する。受任者の破産や死亡により委任は終了するから、支払者が破産したり死亡したりした場合には源泉徴収義務は消滅し、受給者が自ら納税義務を履行することになる。

現行所得税法の定める源泉徴収制度が、支払者と受給

者の関係として、信託と委任のどちらをモデルとしているのかは、必ずしも明らかではない。

もつぱら源泉分離課税として構成されていた時期の源泉徴収制度の説明として、「公法上の事務委託であつて、而も受託者の同意の有無は問わないところの一方的な強制委託である」というものがある。<sup>(30)</sup>もつとも、これは租税債権者である国と源泉徴収義務者との間の関係についての説明であり、支払者と受給者との間の関係について論者は述べていない。

本判決も引用する昭和三十七年最判の前後に、源泉徴収義務者の法的地位に関する議論が行われていた。<sup>(31)</sup>そこでは、源泉徴収義務者を私設の徴収機関とみる説、事務管理とみる説、法定代理とみる説、委任とみる説が提示されていた。しかし、その後このような大上段からの議論に対する関心は急速に失われていく。<sup>(33)</sup>

このように、過去の議論を振り返っても決め手はない。評者としてはむしろ、本判決が、受給者が自ら納税義務を履行する可能性をまったく期待していない信託モデルよりも、原則である申告納税制度の例外として支払者・受給者の間に信頼関係を想定してよいような場合に限って源泉徴収義務を課したとする委任モデルを選択したと解釈したい。本判決によれば、源泉徴収制度における支払者と受給者の間の関係を委任と考えるため、支払者の破産により源泉徴収義務が解除され、原則どおり受給者が自ら納税義務を負うというわけである。このように考えることで本判決の射程が見極めやすくなるのではないだろうか。

なお、本判決は源泉徴収制度の合憲性に関する昭和三十七年判決を引用している。これは、現行法を解釈するために制度の趣旨を述べる都合上言及したものであつて、「特に密接な関係」がない場合に制度が違憲となると言うものではないと解される。

(ii) 破産管財人の法的地位

破産管財人の法的地位については膨大な議論の蓄積があるが、現在のところ「破産管財人は一面では破産者の法的地位を受け継ぐ立場に立ち、他面では破産債権者の利益を代表する地位に立つ」という地位の二面性が承認されている。<sup>(35)</sup>

問題は、(i)において破産者に実体法上源泉徴収義務があるとされた場合において、破産債権者の利益を代表する側面を考慮することにより、破産管財人は源泉徴収義務を負わない、ということがありうるか、である。

この点について、評者は、結論としては、そのようなことはありえないのではないかと考えている。というのも、第一に、破産手続開始により破産者はその財産への管理処分権を失い、破産管財人がこの財産への管理処分権を専属的に保有することになるからである。<sup>(36)</sup>破産法は、自由財産の管理処分を除いては、破産者自身が実体法上の義務を履行することを想定していないはずである。また、管理処分権の承継に際して、破産者の権利義務を公法上のそれと私法上のそれとに二分し、後者のみが承継されるという一部の学説による見解は一般には承認されていない事柄であるように思われる。第二に、破産法は破産者と破産債権者との利害対立・破産債権者(及びその他の利害関係者)相互の利害対立について、(手続法ではなく)実体法のレベルで利害調整を図っていると考えられるからである。

以上のことを裏から言うと、次のとおりである。すなわち、破産管財人には源泉徴収義務がないという結論を導くためには、実体法上、破産手続開始決定を契機として、破産者⇨支払者の源泉徴収義務が解除される、と言う必要がある。

上記のような評者の立場からは、破産者⇨支払者の源泉徴収義務が解除されるとはつきり言わずに、破産管財

人が破産者から地位を承継しないことを理由として源泉徴収義務を否定したように読める本判決の叙述は、到底支持することができない。

#### 六 報酬と退職手当等を分けたもの

本判決は、原判決とは異なり、退職手当等についての源泉徴収義務を否定した。そこで、報酬と退職手当等についての判断を分けた理由が問題となる。この点につき、判旨は必ずしも明確ではない。判決は報酬につき「破産財団を責任財産として」と述べているが、この点は退職手当等についても言えるのである。そうすると、以下のような可能性がある。

第一に、財団債権か破産債権かで源泉徴収の要否が決まるという考え方がありうる。この考え方によれば、労働債権であっても現行破産法の下で財団債権として扱われるものについては源泉徴収が必要であるということにならう。<sup>(37)</sup>

第二に、「自らその支払をしてこれを受ける」ということが決め手になるところが考えられなくもないが、破産管財業務に関連して税理士等に支払う報酬について源泉徴収が行われていることを考えると、このような（本人であるという）事実上の密接な関係を判決が問題にしているとも考えにくい。<sup>(38)</sup>

むしろ、破産手続開始前の原因に基づくものであるか（労働債権）、それとも、破産手続開始後の原因に基づくものであるか（報酬）により、区別していると考ええるべきではないだろう。<sup>(39)</sup>

評者の理解によれば、本判決は、破産手続開始決定により破産者の負っていた源泉徴収義務が解除され、破産手続開始後は破産財団に破産管財人について新たに源泉徴収義務の存否を判断する、と解しているということになる。このように考えるならば、破産者がもともと源泉徴収義務を負わない者（所得税法二〇四条二項二号の規<sup>(40)</sup>定する個人事業者以外の個人）であ

ったとしても、破産管財人を務める弁護士が個人事業者（源泉徴収義務を負う）である以上、破産手続の過程で支払われる報酬等については弁護士に源泉徴収義務が生じると考えざるを得ない。<sup>(40)</sup>

#### 七 優先順位に関する問題

(1) 源泉徴収をしないことの優先順位の観点からの正当化

原判決は、退職手当等について破産管財人の源泉徴収義務を肯定した後、その優先順位について検討し、それが財団債権にあたるかと判断していた。本判決はそもそも破産管財人の源泉徴収義務を否定したためか、優先順位について判断しなかった。

しかし、評者の見るところ、源泉徴収税債権を、一般の租税債務と同様に、源泉徴収義務者の租税債権者（国）に対する直接の債務と構成する以上（報酬に関する限り、本判決はそのように解していると考えざるを得ない。）、源泉徴収義務を否定するにしても、源泉徴収税相当額についてなおその実体法上の優先順位を判断する必要があるように思われる。というのも、源泉徴収税相当額についてその基因となつていられる労働債権よりも低い優先順位しか与えない場合には、労働債権の全額（源泉徴収税相当額）を債権者に配当することは他の破産債権者との関係で許されない可能性があるからである。

すなわち、源泉徴収税相当額の優先順位が労働債権（源泉徴収税相当額）よりも低いのであれば、源泉徴収税相当額を含めて配当してしまうことは、労働債権と同順位ないしそれ以下の順位の債権を有する他の破産債権者を害することになる。<sup>(41)</sup>

もつとも、評者は、第一審・原審判決のように、源泉徴収税債権（源泉徴収義務がある場合）ないし源泉徴収税相当額（源泉徴収義務がない場合）を旧破産法四七条二号但書に基づいて財団債権と位置づけることにも反対である。なぜなら、源泉徴収

税については確かに支払者（源泉徴収義務者）に源泉徴収義務が課されているが、その本来の納税義務者は受給者であり、源泉徴収義務の履行は原理的にはあくまで他人（受給者）のための債務の履行だからである。もちろん、現実の日本の源泉徴収制度においては、源泉徴収義務者による源泉徴収義務の不履行が直ちに本来の納税義務者自身の滞納を意味するわけではないところか、本来の納税義務者からの徴収は基本的には想定されていない。しかし、このことは源泉徴収義務が、源泉徴収義務者自身の固有の納税義務と等しいことを意味しない。事実上他人への租税の転嫁が想定されている間接税とは異なり、源泉徴収税においては法律上本来の納税義務者が想定されている。破産法との関係でも、源泉徴収税債権ないし源泉徴収税相当額を、源泉徴収義務者（破産者）自身の納税義務あるいは破産財団自体の納税義務と区別することが必要である。そして、源泉徴収税債権ないし源泉徴収税相当額が租税債権者に支払われることで利益を受けるのはあくまで労働債権の配当を受ける者であることを考えると、源泉徴収税債権の配当を受ける者であることを考えると、源泉徴収税債権の一部とみて、優先順位との関係でも労働債権と同順位に位置づけるべきであると考<sup>(42)</sup>える。

そして、このように源泉徴収税相当額がその基因となつていられる労働債権と同順位と解することによって、本判決のように源泉徴収義務を否定した場合にも、源泉徴収税相当額を元従業員に対して配当することが正当化されるのである。

#### (2) 報酬にかかる源泉徴収税の優先順位

本判決は、報酬にかかる源泉所得税の債権が旧破産法四七条二号但書に該当するとしている。しかし、前述のとおり、源泉徴収税債権は元来その基因となる債権の一部を構成しているはずのものであるから、基因となる債

権(本人では破産管財人)と同順位と考えるべきである。いずれにせよ財団債権となるので結論は変わらないが、旧破産法四七条三号に該当すると解すべきであつた。<sup>(43)</sup>

八 その他の問題

最後に、本判決では正面から扱われることがなかったが、従来、破産管財人を務める弁護士たちが強調してきた、源泉徴収に伴う費用の負担について述べておきたい。

第一に、従来の実務で破産管財人が源泉徴収を行わないことを前提として破産管財人の報酬が決定されていたとすると、報酬の額を引き上げないまま破産管財人に新たに源泉徴収義務を課すことは妥当ではない。しかし、このことは、裁判所が源泉徴収義務を否定する論拠となるべきではない。裁判所としては、あくまで正しい法解釈を探求すべきであり、その結果として源泉徴収義務が肯定されれば、(報酬の額を決定する)裁判所が破産管財人の報酬の額を引き上げるべきである。

第二に、破産管財人が新たに源泉徴収義務を負うことにより、破産債権者一般の取り分が源泉徴収義務に伴う費用(あるいは、それに伴う破産管財人報酬の増額)の分減少することは許されるか。本評釈の立場では、破産管財人が源泉徴収義務を負う場合、それによる便益を得るのは支払を受ける本来の納税義務者(本人では)であるということになる。<sup>(44)</sup> 労働債権に対する配当を受ける者のみが便益を得る活動の費用が財団債権として弁済されるわけで、確かに問題があるが、現行法上はやむをえないようにも思われる。<sup>(45)</sup>

以上のことから、本判決が費用負担の所在を考慮せず判断を行ったことは、正当であつたと考える。

(1) 原告(控訴人・上告人)は「M建設株式会社破産管財人X」であり、破産管財人が破産会社の法定訴訟担当として当事者となつていようである。も

つとも、破産管財人個人がその職務上の義務が存在しないことの確認を求めているようにも読める。いずれと解するかは、破産者自身の源泉徴収義務の存否に関する、本判決の読み方に影響する。

(2) 最高裁判所は、本件各処分の相手方がXであるとしているが、原審判決及び第一審判決では、本件各処分の相手方は破産会社であるとされている。交付要求の相手方については、いずれの審級においてもXであるとされている。

(3) 永島正春「破産管財人の源泉徴収義務」税務弘報三六巻九号一四八頁(一九八八年)は「私は真聞にして知らない」という。二〇〇七年時点の状況につき、全国倒産処理弁護士ネットワーク「破産管財人の源泉徴収義務に関する実務の扱いについて」事業再生と債権管理一一九号四四頁(二〇〇八年)参照。

(4) 山田治男「配当金支払の実務と問題点」判タ二一一号七六頁(一九六七年)。上野久徳「破産法と労働関係の若干の問題について」判タ二〇二号三二頁、四三頁(一九六七年)は、税務署が源泉徴収を要求してくることを前提に、これを強く批判する。また、社会保険料については、交付要求に従つて支払うべきだとされる。

(5) 伊藤眞「破産法・民事再生法(第二版)」二四五頁(二〇〇九年)も源泉徴収義務を肯定する。

(6) ただし、岡正晶「租税等債権と破産」山本克己ほか編「新破産法の理論と実務」一八五頁、一八八頁(二〇〇八年)は、「破産財団から破産管財人報酬を支払う場合の源泉徴収義務については肯定説が多数である」という。

(7) 以下、学説の整理については、佐藤英明「破産手続において支払われる賃金と所得税」税務事例研究六七号二三頁、三〇頁以下(二〇〇二年)、近藤隆司・ジュリスト一三七六号一五七頁(二〇〇九年)に多くを負う。佐藤教授のその後の検討として、佐藤英明「破産管財人が負う源泉徴収義務再論」税務事例研究一〇三号二五頁(二〇〇八年)参照。

(8) 上野久徳「破産と税金処理」判タ二〇九号一四頁、一一五頁(一九六七年)。

(9) 上野・判タ二〇九号一一五頁、竹下重人「税務処理」自由と正義三七巻六号五二頁、五四頁(一九八六年)。ただし竹下弁護士は、受領者(元従業員)との関係では給与等としての性質を失わないと述べている。

(10) 桐山昌己・銀行法務21六七六号四六頁、四九頁(二〇〇七年)。

(11) 永島・一五〇一五一頁。

(12) 桐山・四八四九頁。

(13) 山本和彦・金融法務事情一八四五号一一頁(二〇〇八年)。伊藤眞「破産管財人等の職務と地位」事業再生と債権管理一一九号四頁(二〇〇八年)も同旨か。

(14) 上野・判タ二〇九号一一五頁、伊藤眞ほか「条解破産法」九五二頁(二〇一〇年)。

(15) 山本・金融法務事情一八四五号一三頁。中西正五二頁(二〇〇七年)も同旨か。

(16) 伊藤「破産法・民事再生法」二四六頁。伊藤・事業再生と債権管理一一九号一三頁も同旨。

(17) 山本・金融法務事情一八四五号一四一五頁。

(18) 永島・一五一一五二頁。

(19) 佐藤・税務事例研究六七号三七頁。

(20) 佐藤・税務事例研究六七号三八頁。

(21) 佐藤・税務事例研究六七号三九一四二頁の記述を参照されたい。

(22) 岡正晶「勤務先が破産し給料債権の回収不能が生じた場合どうしたらよいか」税務事例研究一〇六号三七頁、四四頁(二〇〇八年)。

(23) 古田孝夫・ジュリスト一四三二号一〇〇頁、一〇三頁(二〇一一年)。

(24) 岡正晶・税務事例研究一二四号三二頁、四〇頁(二〇一一年)。

(25) 後述五(2)(ii)を参照。

(26) 山本和彦・金融法務事情一九一六号五九頁(二〇一一年)は、判旨のこの部分について、次のように理解すべきという。源泉徴収義務は「公法関係に基づくもの」であり、「徴収義務者固有の義務」である。「そのような義務については、契約上の義務とは



異なり、当然に破産管財人が承継する者とは解されず、そのような承継を認めるには法律上の特別の根拠を必要とするが、この場合にそのような根拠はないといえよう」というのである。しかし、公法上の義務であるから承継されない推定が働くというのはよく分からない。

(27) 後述の昭和三〇年代の議論が示すように他の法律構成も考えられないわけではないが、評者は以下の二つが現行の日本の源泉徴収制度の説明として適切な選択肢であると考ええる。

(28) 受託者の破産が信託の終了をもたらすわけではないことの指摘として、道垣内弘人「最近信託法判例批評(8)金融法務事情一五九八号四二頁、四五頁(二〇〇〇年)。この点に関する議論の展開につき、加毛明「受託者破産時における信託財産の処遇(一)法学協会雑誌一二四巻六号二三八七頁、二三九一頁以下(二〇〇七年)参照。

(29) 民法六五三条参照。ただし、立法論としては批判もあるようである。議論状況につき、中島弘雅「委任契約」山本克己ほか編「新破産法の理論と実務」二二二頁参照。

(30) 片岡政一「源泉控除税」(一九三九年)一二五頁。この文献は、金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度」同「所得課税の法と政策」一二五頁、一三七頁(一九九六年、初出一九九一年)で引用されている。

(31) 中山治三郎「源泉徴収義務者の法的地位を論ず」税法学一三〇号一〇頁(一九六一年)、竹内寅太郎「中間納税制度と源泉徴収義務について」税法学一三四号二二頁(一九六二年)等。

(32) 竹内・前掲注(31)二七頁は、岐阜地判昭和三一年五月八日下民集七巻五号一一五四頁が、源泉徴収義務者の義務を公法上の委任関係に基づく義務であると解しているようだと言っている。同判決は一般論として「給与の支払者は国に対し、給与の支払を受ける者から所得税を徴収してこれを国に納付すべき義務を負うと同時に、他方給与を受ける者に対しても右徴収納付の事務を処理するに当り善良なる管理者の注意義務を負うものと解するを相当とする」

と述べているが、これは、支払者と受給者との間の法律関係の本質に着目した貴重な言説である。

(33) 堺澤良「源泉徴収制度の基本的構造と関係当事者の救済」税務大学校論叢一〇号七一頁、九一頁(一九七六年)の評価を見よ。ただし、昭和三〇年代までの日本の議論に影響を与えたドイツでは、その後も本文に述べたような枠組みでの議論が継続している。たとえば、Trzaskalik, Die Steuererhebungspflichten Privater, in Stollertfoht (Hrsg.), Grundfragen des Lohnsteuerrechts (1986) を参照。

(34) たとえば、源泉徴収制度と(破産以外の)他の法律制度との関係が問題となった場合に本判決の射程が及ぶかが問題となりうる。

(35) 山本和彦ほか「倒産法概説(第二版)」三六三頁(山本和彦)(二〇一〇年)。同二〇〇頁(沖野眞巳)にも倒産管財人一般につき同旨の記述がある。伊藤「破産法・民事再生法」二四八―二五〇頁も、三分類であるがほぼ同様のことを述べている。

(36) 伊藤・事業再生と債権管理一一九号四頁、一一頁等を参照。

(37) 伊藤ほか「条解破産法」九六八頁はこの見解のようである。

(38) 古田・ジュリスト一四三二号一〇一頁はこのような事実上の「密接」性が決め手になったと解しているが、賛成できない。

(39) 岡・税務事例研究一二四号三九頁でもこのような見解が示されている。

(40) 古田・ジュリスト一四三二号一〇二頁も同様の見解を示している。

(41) 伊藤ほか「条解破産法」九五四頁以下は、破産管財人の源泉徴収義務を否定し、破産者自身の源泉徴収義務を肯定することを前提に、給与等に対する源泉徴収税が財団債権ではなく劣後的破産債権に該当するという(破産法九七条四号↓九九条一項一号)。しかし、元来給与等の一部を構成するとの理由で、場合によって、財団債権(破産法一四九条)、優先的破産債権(破産法九八条一項、民法三〇六条二項、同三〇八条)、ないし劣後的破産債権に位置づけ

るべきであろう。

(42) 以上の点については、評者が別途公表するアメリカ法に関する論文「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」(法律時報八四巻三号掲載予定)を是非参照されたい。

(43) 古田・ジュリスト一四三二号一〇二頁は、破産財団が財団債権を弁済するに不足する場合に破産管財人の報酬が公租公課に優先するという一般論(最判昭和四五年一〇月三〇日民集二四巻一〇一六六七頁)がこの場面でもあてはまると述べるが、評者の考えでは、破産管財人の報酬とそれに関する源泉徴収税は同順位で比例的に弁済されるべきということになる。この源泉徴収税は、破産法一四八条一項三号ではなく二号に該当するということである。

(44) 中西正「破産法における費用分配の基準」民事訴訟雑誌五五号二八頁、五三頁以下(二〇〇九年)では租税債権者が便益を得るとらえているが、自ら申告納付する手間が省けることに着目すると、本来の納税義務者が便益を得ると考えるべきではないか。

(45) この問題については、中西・前掲注(44)五五―五六頁の指摘を参照。