

「租税債権の優先性」序論

— 破産財団の予納法人税を中心にして —

西野 敏雄

(研究部長)

目次

一	はじめに	3
二	租税債権の優先性	5
(一)	租税債権の優先	5
(二)	租税債権の優先性の根拠	6
(三)	租税債権の公益性	8
三	破産法と租税債権	9
(一)	序	9
(二)	破産法四七条二号	9
1	立法理由	10
2	破産法四七条二号本文の概要	11
3	破産法四七条二号但書の概要	12
4	人税・物税の区分と財団債権性	13
四	昭和六二年最高裁判決	16
(一)	事案の概要	16
1	訴訟提起まで	16
2	京都地裁昭和五八年七月十五日判決	16
3	大阪高裁昭和五九年九月二十七日判決	18
4	昭和六二年最高裁判決	18
5	大阪高裁判決	20
(二)	研究	21
1	予納法人税の財団債権性	21
2	「破産財団に關シテ生シタル」の意味	22
3	土地重課税分の財団債権性	23
4	財団債権に当たらない租税債権の地位	25
5	予納法人税の申告義務	25
6	その他	25
(1)	会社更生法二六九条三項との関係	28
(2)	実質主義	28
五	国税徴収法と強制執行法との相互接近	29
〔参考〕	主要な基本文献	30

一、はじめに

納税道義が理想の段階に到達していれば、租税債務は任意に履行され、租税強制執行制度の存在理由は、なくなると思われる。しかし、それは非現実的なことであって、滞納発生が皆無の国は、まさに、ユートピアである。

したがって、多くの国は、程度の差こそあれ、租税債権に対して、自力執行権を付与し、また、一般的優先権を承認している⁽¹⁾。文献で紹介されるのは、アメリカ、イギリス、フランス、西ドイツなどであるが、イタリアにおいても、租税債権の優先性が認められているなど、租税債権の優先性は、広く一般的に認められている。

わが国も、近代的な租税制度を採用した時以来、この二つの原則を守ってきた。

わが国の租税優先権は、明治維新後の徴収に関する諸法令に萌芽を見、経済的・政治的基盤の推移とともに変容しながら、明治三〇年に国税徴収法が制定され、昭和三四年に全面改正（昭和三四年法律第一四七号）された。その間、昭和三二年には、「滞納処分と強制執行等との手続に関する法律」（昭和三二年法律第九四号）も制定された。

これらの改正は、前提となる経済や社会の変化に対応し、一般国民の私法上の法律関係に与える影響を最少限度にとどめつつ、租税徴収確保の要請との調整を図るため、行われてきたものである⁽²⁾。それにもかかわらず、わが法の認める優先権は強すぎるのではないかという批判が今なおあり、その批判は、租税債権の破産法上の取り扱いが問題となった時などに、特別扱いをできるだけ否定しようとする態度として、表われている⁽³⁾。また、期限喪失特約付私債権と差押えとの関係に係る判例学説の動向も、基盤を同じくするものと、いえよう⁽⁴⁾。

最近、破産財団の予納法人税について、最高裁判所第三小法廷は、その財団債権性を制約する注目すべき判断（以

二 租税債権の優先性

(一) 租税債権の優先

旧国税徴収法においては、国税はすべての公課および私債権に優先して徴収することを原則とし、質権または抵当権が国税の法定納期限より一年前に設定された場合にかぎり、それらに劣後するものとされてきた(旧法二条一項、三条)。こうした扱いについて、私法学者の批判が強かったことは、事実である。⁽⁸⁾しかし、私経済に対するインパクトは必ずしも大きくなく、また「行政の妙」によってさしたる支障もなく運用されてきたという評価が、なされている。⁽⁹⁾

そして、昭和三四年に全面改正された現行の国税徴収法は、私法秩序との調整を図った。

第一は、近代担保制度が公示の原則に基づいて取引の安全を確保していることを考慮し、約定担保物権については、租税との優先劣後を決定する時期を抵当権者又は質権者が具体的に租税の存在を知りうる時期とした。つまり、租税債権の予測可能性の理論を担保権の公示の原則と同視している。先取特権や留置権、譲渡担保や仮登記によって担保された債権についても、約定担保物権の場合と同様の法理によって調整が図られた。

第二は、滞納処分手続との関係において、まず、差押財産の選択に当たっては、抵当権者その他の第三者の権利を尊重すべきことを定め(国税徴収法四九条)、これらの第三者には差押換えの請求を認めた(同法五〇条)。無担保債権についても、滞納処分と強制執行等の手続の調整が図られている。⁽¹⁰⁾

このように、滞納処分手続が強制執行手続に著しく接近したのであるが、それでもなお、租税債権が優先しすぎる
との意見があるのが現状である。

(8) たとえば、我妻榮「近代私法と租税の優先的効力」民法研究Ⅳ二二頁以下。

(9) 前掲村井論文七頁。

(10) 田中二郎「租税法（新版）」三〇七頁以下。

(11) 三ヶ月章「民事訴訟法研究」第二卷所収「強制執行と滞納処分の統一的理解—新国税徴収法の評価と強制執行法の再検討」第一章。以下、「三ヶ月論文」と略称。

(二) 租税債権の優先性の根拠

国税徴収法第八条は、国税債権の特殊な性格を考慮して、国税は原則として「すべての公課その他の債権に先だつて徴収する。」と、規定している。国税債権にこのような一般的な優先性が承認されたのは、租税が国家存立の財政的裏付けとなり、国税徴収の確保によって国家活動の基礎が形成されること、および、国税債権が特殊な性格をもつことが、考慮されたとの見解がある。⁽¹²⁾

一方、昭和三三年一二月の租税徴収制度調査会答申は、租税優先権の根拠を、「国税が国家の一般的需要をまかなうために、法律に基いて一律に成立するものであって、担保を提供する私債権とは根本的に異なるものであること、さらに、その徴収は大量性、反復性を有し、あまりに煩瑣な手続を要求することがはなはだしく困難であること等」に、求めている。⁽¹³⁾

その租税徴収制度調査会において、飯田良一委員は、租税優先権の根拠について、詳しく見解を述べられている。

その中に、答申で述べられた事項の他に、次の二つの根拠がある。⁽¹⁴⁾

(イ) 租税は、所得の発生等そのものの基盤となる国家活動の費用であり、法律の定めるところに従い、課税要件の充足によって成立し、所得のうちには税金の引き当て部分が含まれていること。従って、納税義務者と取引をしようとする者は、その債権を発生させようとするにあたって、納税義務者の納付すべき担保を控除した後の残余の資産からのみ、その債権の満足を受けることを前提とすべきである。

(ロ) 租税は、諸法律秩序維持の経済的基礎を形造っていることから、他の債権に対しては、その債権の確保等の利益を享受させるための最も基本的な共益費用である。このことは、担保物権制度自体の維持についても、言いうる。

の二点である。租税が他の私債権の基礎を形造っていることを、強調したものと、理解することができる。

さらに、最高裁大法廷昭和三五年一月一日判決（民集一四卷三二四〇頁）は、次のように判示して、租税の優先徴収の規定は合憲であるとした。⁽¹⁵⁾

「国家活動を営むに当たって必要な財力は、これを租税として広く国家の構成員たる国民から徴収する必要があると共に、右租税収入の確保を図ることは、国家の財政的基礎を保持し国家活動の運営を全からしめる上に極めて緊要なものである。」

このように、極めて簡単に概観したところ、租税優先権の理論的根拠は、さまざまである。共通するところを挙げると、(イ)租税徴収の広汎性、(ロ)国の財政的基礎の保持、(ハ)租税債権成立の非選択性、(ニ)煩瑣な手続の回避等である。さらに、つきつめていけば、財産権の制度的、一般的保障に帰着するようにも思われる。しかし、財産権の保障

ということは、人によって見解の相異が意外に大きい。

このように、いろいろの考え方が出てくるといことは、⁽¹⁶⁾租税債権の優先性が、歴史的に認められてきたものの結果であることを示している。そして、その中に共通して流れるものは、公益性であるが、歴史的な経緯を振り返ることも大事である。

(12) 精解二七三頁。

(13) 同答申序I租税徴収の確保参照。

(14) 精解二七六～二七八頁。

(15) 評釈として、たとえば、和田英夫・租税判例百選一七八頁。

(16) 前掲村井論文五頁。外国の学説等に関しても、詳しく紹介されている。

(三) 租税債権の公益性

いうまでもなく、租税債権は、国家活動の基礎となる財政収入の大半を占めている。換言すれば、諸法律秩序（担保物権制度を含む。）の経済的基礎を、租税債権は、構成し、他の債権の確保等の利益を享受させるため、最も基本的な役割を果たしているのである。しかるに、こうしたことは、目に見えにくいことから、軽視されがちである。

とりわけ実務的には、いずれも最後の段階となった滞納処分手続と破産手続とが競合するケースが、存在する。そうした場合、管財人の迅速な財産確保が難しいこと等から国が代りに差し押えるケースが、存在する。このように、租税当局が管財人と必ずしも対立しているわけではない。

また、破産財団の財産を換価することは、破産債権者のために行われるわけであり、そのために課される租税債権

は、財団として負担するのが当然である。固定資産税と換価によって発生する予納法人税との間に、破産債権者にとっての公益性には、何ら差がないはずである。すなわち、それを支出しなければ、どの債権者も債権の確保ができない点は同じである。

破産法四七条二号において、租税債権の財団債権性が認められているのも、後述のように租税債権の公益性が高く評価されたからである。租税債権の公益性が再確認されるべきである。租税によって国の制度が維持され、私債権も確保されるということが、見直されるべきであり、このことは近代の租税が市民社会の会費であることと、反することとはないと考える。会費であれば、負担するのが当然ではなからうか。会費でありながら、自分の手取りが少ないと言ひ、一方で財産収集を国に委ねるのは、首尾一貫しないように思われる。

三 破産法と租税債権

(一) 序

企業が倒産した場合、広範囲にわたる債権者の救済、倒産者の保護、再建、強制執行等、極めて複雑多岐で切迫した問題が生じ、社会問題化することも少なくない。そうした場合、倒産に伴う混乱と不公平な事態とを回避することは、法治国家としての責務である。

租税は、納税者と密接に連なり、複雑広域化していく企業活動の成果を反映している。したがって、企業が倒産したり行きづまった場合、租税も必然的に影響を受け、難しい立場に立つことになる。そうしたケースが、最近特に多

くなっているが、その程度、度合は、一般の民事執行の比ではないように思われる。

破産については、一九二三年（大正十二年）破産法および、和議法が制定され、一九五二年（昭和二十七年）免責復権の規定が追加された。また、一九三八年（昭和十三年）商法の中に会社の整理・特別清算に関する規定が追加され、一九五二年には会社更生法が制定され、さらには、一九六七年（昭和四十二年）会社更生法の一部改正が行われた。

これに対し、租税債権については、国税徴収法の制定とその全面改正、滞納処分と強制執行等との手続の調整に関する法律の制定、さらには国税通則法の制定が、行われ、経済社会の進展に対応してきた。しかし、強制執行法のサイドでは、いろいろの面で経済社会に迅速に対応できていないように見うけられる。¹⁷⁾

(17) 三ヶ月論文二二頁～二二八頁。

(二) 破産法四七条二号

1 立法理由

破産法四七条二号について、立法理由書は「破産者の負担に帰する一切の公租公課を包含す唯破産宣告後の原因に基づく公租公課にして破産財団に関せざるものを除外したるは当然なり」（大正十一年司法省「改正破産法理由附和議法理由」二八頁）としている。このことは、租税債権は破産宣告の前後を問わずに原則として、財団債権と考え、財団に関係ない租税を除外するだけの意味にすぎなかったことを示している。¹⁸⁾そして、「是等は公法上の必要より一層強き権利とするのが當を得ると認めて財団債権とした」¹⁹⁾ものと解するのが、妥当である。

すなわち、破産法の解釈適用にあたって、租税債権は破産宣告の前後を問わず原則として財団債権であるとする立

法者の意思を尊重すべきであろう。

(18) たとえば、木村弘之亮・判例時報一〇九四号一七一頁。(以下「木村評釈」と略)

(19) (注18)に同じ。

2 破産法四七条二号本文の概意

本文の「国税徴収法又ハ国税徴収ノ例ニ依リ徴収スルコトヲ得ヘキ請求権」とは、立法者の意思に従い、総ての国税、地方税及び公課について、包括的な財団債権とする趣旨であると解する。その方が条文の表現上も素直である。

思うに、債務者の履行遅滞が生じて強制履行の手続が開始された場合には、租税公課の公益的性格から、公法上債務者の総財産について、私法上の債権に優先して弁済されるべきものであって、破産手続においても、その優越的地位を失わないはずである。租税公課の公益性の程度で優先性を区分する根拠もない。

また、租税によって国の制度が維持されることによって、私債権も確保されているのであって、私債権も利益を享受している。そして、近代の租税が市民社会の会費であると言われていることから、租税債権は何ものにも増して支払われるべきものである。そうした費用は、破産手続においても、破産財団管理上当然に支出を要するものであり、破産債権者において共同負担すべきものである。

このように、租税債権は原則として、それを支出しなければ、どの債権者も自己の債権の弁済を受けることができないものであり、全体として利益を享受しているのである。

したがって、租税債権も原則として、破産債権者の共同の利用のために生じたものであるということができ、破産上の近時の通説が主張する「主として破産手続遂行上不可欠の費用」とくに破産財団の管理・保存・処分に関する費

用であつて、総債権者の共益費用といふ財団債権の特徴を、具備していると、解するべきである。⁽²⁰⁾

(20) たとえば、飯倉一郎・判例時報二一〇八号一六三〜一六四頁。(以下「飯倉評釈」と略)

3 破産法四七条二号但書の概意

前項では、立法当事者は、総ての国税、地方税及び公課について、租税公課の有する公益的性格に鑑み包括的に財団債権とする趣旨であつたと、述べた。

ところが、二号但書は、破産宣告後に生じたものについては財団債権とすることについて制限を加えている。

考えるに、破産者は、破産宣告後においても、破産財団を離れたところでは、独自の行為能力を失うわけではなく、破産者の行為から自由財産等が生じ、その自由財産等について納税義務が生じることがありうる。それらの租税を破産財団に負担させることは、破産債権者に不当な不利益をもたらしかねない。そうしたことから、財団債権の範囲が制約されたと解し得ないであろうか。⁽²¹⁾ そうした租税は、破産財団にとって共益的なものとはいひ難いからである。⁽²²⁾

また、破産宣告後の原因に基づいて生ずる租税が財団債権となるためには、「破産財団ニ関シテ生シタルモノ」であることを必要とするは勿論であるが、破産財団の負担に帰属させる以上当然の限定であり、その半面その字義以上に狭くする必要もないし、立法趣旨にそつて理解するのに、格別の支障も見当たらないことに留意する必要がある。⁽²³⁾

「破産財団ニ関シテ生シタルモノ」について、財団債権は本来破産債権者に共益的費用であることから、破産債権者の共益的支出に限られるとする学説が多い。⁽²³⁾ その中でも「税金の発生原因が破産債権者に利益をもたらすもの」か

否かで、財団管理上の経費として破産債権者に負担させるか否かを判別しようとする考えが出てきている。⁽²⁴⁾しかし、そうした考えは、破産法の立法理由と条文の文言とから離れすぎるとともに、租税の強度の公益性を無視するものである。また、資産を売却した時にかかる租税と、私法秩序の維持にあてられる租税との間に、そこまで差をつける必要があるのか、疑わしい。

(21) 村松圭「破産法にいう財団債権とされる租税の範囲について」税務大学校論叢二二号一〇七頁以下（以下、「村松論文」という。）とくに一四三頁。

(22) 田中二郎「租税法（新版）」三二〇頁は、「租税債権の優先性に基づくものというよりは、破産財団にとって、一種の公益的な性質を有することに基づくものというべきであろう。」と、されている。

(23) 田中二郎「租税法（新版）」三二〇頁。ほか、矢野邦雄。最高裁判所判例解説（法曹時報二二卷二二八頁以下）。

(24) 中田淳一・「破産法・和議法」一四〇頁。これを推し進めていくと、財団債権は破産財団に構成する財産自体に關して課せられるものに限定することにならう。たとえば、前掲飯倉評釈一六四頁。

4 人税・物税の区分と財団債権性

所得税の財団債権性に対し消極的見解を示し、昭和六二年最高裁判決も参考にしたものとして、昭和四三年十月八日最高裁第三小法廷判決（以下、「昭和四三年最高裁判決」と略する。昭和三九年（行ツ）第六号、民集二二卷一〇号二〇九三頁、訟務月報一四卷一一号一一〇頁）⁽²⁵⁾がある。

この判決は、「破産法四七条二号が、国税徴収法または国税徴収の例によって徴収することのできる請求権で破産宣告後の原因に基づくもののうち、『破産財団ニ關シテ生シタルモノ』に限って財団債権とした趣旨は、それが破産債権者にとって共益的な支出であることにある」と解したうえ、「従って」『破産財団ニ關シテ生シタル』請求権と

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せられ、あるいはそれら各個の財産のそれぞれからの収益そのものに対して課せられる租税その他破産財団の管理上当然その経費と認められる公租公課のごときを指す」と解した。そして、「納税者が破産宣告を受け、その総所得金額が破産財団に属する財産によるものに基づいて算定されるような場合においても、その課税の対象は、それらとは別個の破産者個人について存する前叙の総所得金額という抽象的な金額」にすぎず、所得税は破産財団に関して生じた請求権とは認めがたいと判示している。

この判決は、物的税（物税）に限り、財団債権性を認めようとする考え方に従ったものと、考えられる。⁽²⁶⁾この「人税」「物税」という区別については、科学的根拠に乏しく、しかも概念的に不明確で役立ちそうもないと財政学者の批判がある。⁽²⁷⁾また、その具体的な分類は人によって異り、⁽²⁸⁾主要税目である所得税・法人税についてさえ意見が対立している⁽²⁹⁾のである。代表的な物的税と言われる固定資産税については、当然の応益負担とされるべき性質のものであり、まさに破産財団の存立に伴い破産債権者が共同して負担すべきものである。この区分によって判定するまでもないと思われる。

そもそも、前述した如く立法者は「人的租税」もしくは「人税」あるいは「物的税」もしくは「物税」でもって破産財団に関して生じる税目を特定しようとする意図にはない。破産財団が当然負担すべきか否かで判断すれば足り、立法者が意図していない区分に影響されるわけではないはずである。

「人税」「物税」の区分は、ドイツ破産法の五八条二号を紹介する際、破産法学界に紹介された。そのことが尾を引いているにすぎず、意味のない区分にこだわる必要はない。ある租税が財団債権に該当するか否かは、「破産財団の管理、換価及び配当に関する費用」の解釈に依存するのであって、物税又は人税の性質論とは関係がないのであ

なお、現在では、所得税法上、一定の事情の下での破産手続等強制手続による資産の譲渡による所得等を非課税とすることになっている(所得税法九条一項一〇号)。このため、所得税と破産の関係については議論の実益がなくなつたが、昭和四三年最高裁判決は、昭和六二年最高裁判決の重要な先例となっており、無視することはできない。

- (25) 本件の評釈として、矢野邦雄・最高裁判所判例解説(法曹時報二二巻二号八二六頁)のほか、霜島甲一・法学協会雑誌八六巻二二七頁、清水敬次・シュトイェル八四号一頁(下級審判決に対し同一六号一五頁、同三二号四頁)、植松守雄・倒産判例百選二〇〇頁、村井正・民商法雑誌六一巻四号一六二頁、青山善充・税経通信三三巻二四号「税務重要判例紹介特集号」二八頁以下。

- (26) 植松守雄「財団債権とされる租税の範囲」別冊ジュリスト五二二号「倒産判例百選」二〇〇頁。

- (27) 武田隆夫・遠藤湘吉「大内力」再訂近代財政の理論―その批判的解明―一六二頁。

- (28) 山内八郎「破産法上の租税請求権等の取扱い」判例タイムズ五一四号一三三頁(併13、及び四宮章夫・民商法雑誌九八巻一
号一三六頁。(以下「四宮評釈」と略)

- (29) 前掲四宮評釈一三六頁、村松論文一四四頁。

- (30) なお、当時、欧米では、国際課税に関するモデル条約作りが進められており、その過程でドイツの学者が重要な役割を果している。他方、ドイツが連邦国家としてその間の主権の衝突を調整する必要があったこと、又、破産の問題が重要となり債権者間で調整を図る必要があったことは、事実である。こうした権利の衝突の調整という点で共通性があったことから、こうした議論が、破産法にも影響を及ぼし、人税・物税の区分が議論されたのではないかと思われる。

四 昭和六二年最高裁判決

一 事案の概要

1 訴訟提起まで

訴外A会社は、昭和四九年破産宣告を受け、Xが管財人となった。A会社は、清算事業年度（昭和五四年九月一日から昭和五五年八月三十一日まで）中に、その所有土地の処分による譲渡益、預金利息、違約金等の収入があったので、右清算事業年度の予納法人税、予納事業税、法人府民税、法人市民税を申告した。国（Y₁）が、予納法人税を更正し、⁽³¹⁾過少申告加算税を賦課決定したので、Y₂（京都府）・Y₃（京都市）も、それぞれの租税につき更正を行い、それぞれの租税債権が破産法四七条二項但書所定の財団債権に該当するとして、Xに交付要求を行った。

管財人はY₁・Y₂の交付要求の取消しを求めて訴訟を提起したが、裁判所は、交付要求は行政事件訴訟法三条二項にいう「行政庁の処分その他公権力の行使に当たる行為」には該当しないとして、請求を棄却した。このため、Xは、三者の租税債権が財団債権に該当しない旨、確認を求めて訴えを提起した。⁽³²⁾

以下、本稿においては、事業税・住民税においては必要最少限の範囲で言及する。

2 京都地裁昭五八年七月一五日判決

京都地裁は以下の理由により、請求を全面的に棄却した。⁽³³⁾⁽³⁴⁾

〔理由〕

(1) 「破産財団ニ関シテ生シタルモノ」とは、破産財団管理のうえで当然支出を要する経費に属し、破産債権者が共益的な支出として共同負担すべきものをいうから、「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せられ、あるいはそれら各個の財産のそれぞれからの収益そのものに対して課せられる租税その他破産財団の管理上当然その経費と認められる公租公課のごときを指すものと解するのを相当とする」(最判昭和四三年一月八日民集二二卷一〇号二〇九三頁)

(2) 予納法人税は、破産法人といえども所得がある以上、破産終結まで各清算事業年度ごとに当然に納付しなければならぬ租税であり、かつ、右予納法人税の基礎となった所得は、すべて破産財団に帰属し、他に予納法人税の基礎となった所得は、すべて破産財団に帰属し、他に予納法人税を支出する破産法人の自由財産といふものはないのである。そうすると、予納法人税の支出は、破産手続遂行のために必要な支出、すなわち、破産債権者にとって共益的な支出として、前述した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あたる。

(3) 法人破産の場合には、法人は破産によって解散し、その後は、破産の目的範囲内だけでその存続が法律上許されているに過ぎないから、破産法人の自由財産というものが生じる余地は全くない。この点で、個人破産の場合と異なる。

破産者の自由財産があることを前提として、総合課税方式を理由に破産宣告後の原因に基づく所得税の財団債権性を否定した前記判例は、破産法人の法人税の場合には妥当しない。

(4) 予納法人税中租税特別措置法六三条のいわゆる土地重課に該当する部分は、(中略)破産財団を構成する各個の財産のそれぞれからの収益そのものに対して課される租税であり、この売却過程で生じた違約金等の収入や利

息金収入も、右に準ずる収益であつて、結局これらに対する課税は、破産財団に関して生じたものにあたる。なお、土地重課制度の適用を、破産法人の場合に限って制限する規定法上の根拠はない。

3 大阪高裁昭和五九年九月二七日判決

大阪高裁は、京都地裁判決（第一審）の判示を引用して、破産宣告後の原因に基づく破産法人の所得に係る予納法人税等が、破産法四七号二号ただし書にいう財団債権に当たるとの判断を、維持した（昭和五八（行コ）三七号）³⁵）。

4 昭和六二年最高裁判決

昭和六二年最高裁判決は、原判決を破棄し、破産手続中に生じた予納法人税のうち、(イ)一般部分は財団債権に当たらず、(ロ)土地重課部分は財団債権に当たると、当該土地が別除権の目的となつている場合は、別除権に対する優先弁済部分を控除した金額を基礎に計算される土地重課税部分のみが財団債権に当たるとし、原審に差し戻した。これは、まさに一つの判例立法である。

判決理由は次のとおりである。

〔理由〕

(イ) 清算所得に対する法人税は、破産手続終了後の残余財産の一部であり、その税の予納ということは、破産債権者の共同の満足に充てるため独立の管理機構のもとに統合されるところの破産者の総財産たる破産財団とは直接関係のない事柄である。また、破産法人が強制和議、同意廃止などにより継続した場合には、当該法人は、清算期間中に生じた各事業年度の所得に対する法人税を納付すべきことになるが、その場合の課税関係も破産の目的の範囲内において存在するにすぎない破産財団とは係わりのないことといわなければならない。……したがって、予納

法人税の債権は、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はいえず、その意味において破産法四七条二号但書にいう「破産財団ニ関シテ生シタルモノ」には当たらないと解するのが相当である。

(四) 土地重課税は、土地等の譲渡等に係る譲渡利益金額の合計額を分離しこれを課税の対象とし、本来の法人税額が存しないときであっても課せられるものであり、また、予納法人税の土地重課税部分は、清算中の各事業年度の土地等の譲渡による譲渡利益金額を基礎として計算されるものであり、清算所得に対する法人税の予納として扱われるものの、清算所得に対する法人税の額が土地重課税の額を加算した金額とされるところから、原則として納め切りになるものである。したがって、破産財団に属する土地等が譲渡され、その譲渡利益金額が実質的に破産財団に帰属する場合には、右土地等の譲渡に係る土地重課税及び予納法人税の土地重課税部分は、破産財団を構成する財産から収益に対して課せられる租税として、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に属し、「破産財団ニ関シテ生シタルモノ」に当たると解するのが相当である。

(五) 破産財団に属する土地等が別除権の目的となつている場合については、……別除権の目的たる土地等は、形式的には破産財団に属するものの、破産債権者の共同体満足の引当となるのは別除権行使後の余剰部分のみであり、実質的には、右余剰部分のみが、破産財団に属するのである。別除権の目的たる土地等の譲渡による譲渡利益金額についてみると、当該土地等の譲渡による収益の額から譲渡に際し支出された譲渡経費（換価費用）の額及び別途権者に対する優先弁済額を控除した残額が、その譲渡による譲渡利益金額以上であるときは、その譲渡利益金額は実質的に全部破産財団に帰属するとみることができ、右残額が右譲渡利益金額に満たないときは、譲渡利

益金額の中のその満たない金額に相当する部分は別除権者に対する優先弁済に充てられ、実質的にはその余の部分のみが破産財団に帰属するとみるべきである。したがって、土地重課税の課税の対象となる土地等の中に別除権の目的となっている土地等が含まれ、かつ、その譲渡による譲渡利益金額の中に別除権者に対する優先弁済部分が存するときは、土地重課税又は予納法人税の土地重課部分のうち、右課税の対象となる土地等の譲渡利益金額の合計額から右優先弁済部分を控除した金額（譲渡利益金額の合計額の中の実質的に破産財団に帰属する部分）を基礎に計算される土地重課税の額に相当する部分のみが、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당한破産財団管理上の経費として「破産財団ニ関シ生シタルモノ」に当たり、その余の部分は、これに当たらないといふべきである。

5 大阪高裁判決

差し戻しを受けた大阪高裁は、昭和六三年四月二十八日〔昭和六二年（行コ）二七号〕に判決を下し、この事案は終結した。同判決は、受取利息は一般部分に属し、これに対する所得税は財団債権に当たらないとしている。⁽³⁶⁾

(31) 昭和五六年一月二七日に更正が行なわれた後、昭和五九年二月一四日に再更正が行われている。

(32) この段階では、中京税務署長を被告とする訴訟と、京都府中京税務事務所長を被告とする訴訟から、構成されている。それぞれの判決年月日等は、次の通りである。いずれも棄却である。

なお、判例時報一〇九四号一七〇頁所収の木村弘之亮評釈は、両訴訟の一審・二審を対象としている。また、法律のひろば三六卷三号七五頁所収の一志泰滋評釈は、中京税務署長を相手とする訴訟の第二審判決を対象とする。

(イ) 中京税務署長を被告とするもの

京都地裁 昭和五六年（行ウ）一一号、昭和五七年四月一六日判決。訟務月報二八卷一一号二一九三頁、行集三三卷四

号八一七頁、判例時報一〇六一号二四頁。

大阪高裁 昭和五七年(行コ)四四号、昭和五七年一〇月二十九日判決。行集三三卷一〇号二二九頁、判例時報一〇七九号三八頁。

最高裁第一小法廷 昭和五八年(行ツ)第一〇号、昭和五九年三月二十九日判決。訟務月報三〇卷八号一四九五頁。

(H) 京都府中京府稅務事務所長を被告とするもの。

京都地裁 昭和五六年(行ウ)二七号、昭和五七年四月一六日判決。判例時報一〇七九号三七頁。

大阪高裁 昭和五七年(行コ)四五号、昭和五七年九月三〇日判決。判例時報一〇七九号三六頁。

最高裁第一小法廷 昭和五七年(行ツ)一七七号、昭和五九年三月二十九日判決。

(33) 昭和五八(行ウ)八号、行集三四卷七号一七六頁。判例時報一〇九二号四八頁、訟務月報三〇卷一七三頁、判例タイムズ五〇二号二一九頁。

(34) 本件の評釈として、田辺安夫・稅務弘報三三卷二号一四四頁、飯倉評釈一六二頁、山本弘・ジュリスト八六〇号一三〇頁。(以下「山本評釈」と略)

(35) 行集三五卷九号一四一八頁。判例時報一一三七号四二頁。訟務月報三一卷五号二二七頁。判例タイムズ五四一号一九五頁。

(36) この判決の被告は、中京稅務署長(Y₁)と中京府稅務事務所長(Y₂)である。

なお、この事案において、結局財團債權と認められた地方稅は、府民稅・市民稅の均等割部分および法人稅債權の財團債權部分に対応する分であつて、事業稅は財團債權とは認められなかつた。

また、この判決は、受取利息に対する「所得稅は、法人稅法一〇二条一項により、同法六八条の規定によつて控除するの」が最も論理的であり、また、破産債權者において共益的な支出として共同負担すべき破産財團管理上の經費といふこともできるから「財團債權にあたらな」とする。昭和六二年最高裁判決に従う限り結論は妥当であるが、少くとも、また書の部分は不要ではなからうか。逆に言えば、それだけ財團債權としないことが論理的に弱いことを示している。

(二) 研究

1 予納法人税の財団債権性

昭和六二年最高裁判決は、一・二審判決とは反対に、法の趣旨を、破産債権者の共益的支出に限って財団債権とするものとし、破産法人に対する租税が財団債権となるかどうかは、あくまでも当該租税が「総破産債権者の共同の利益」のために支出されるものか否かにより決せられるべきであるとする見解に立つものと思われる。

しかし、本件破産法人の予納法人税の基礎となった所得は、破産法人所有土地の処分による譲渡益、預金利息、違約金等の収入であり、これらはすべて破産財団に帰属するものである。そして、これらの所得は、税金の発生原因が破産債権者にとって利益をもたらすものであることから、そのための支出は、まさに共益的な支出と言えるのではなからうか。⁽³⁷⁾

また、予納法人税制度の趣旨に照らして考えると、清算法人が清算終了するに至った場合には、納付された予納法人税は、清算所得の予納として処理されるが、それまでの間は事業継続等の場合の通常法人税の予納として処理されるのであり、破産法人の場合も同様である。

しからば、通常の法人税の公益性・共益性を最高裁も認めていること、及び立法者の意図とをあわせ考えれば、破産法人の予納法人税の公益性・共益性は、十分認められる余地は、あつたはずである。

(37) 前掲飯倉評釈一六五頁

2 「破産財団に關シテ生シタル」の意味

本判決は、昭和四三年最高裁判決を引用し、破産財団に「關シテ生シタル請求権とは、破産財団を構成する財産の

所有、換価の事実に基づいて課せられ、あるいは右財産から生ずる収益そのものに対して課せられる租税その他破産財団の管理上当然その経費と認められる公租公課のごとき」ものと、している。

そして、その一方で、「税の予納ということは、破産債権者の共同の満足に充てるため独立の管理機構のもとに統合されるところの破産者の総財産たる破産財団とは直接関係のない事柄である」とし、さらに、「予納法人税の土地重課税部分は、……原則として納め切りになるもので、……破産財団を構成する財産からの収益に対して課せられる租税」としている。

これらから考えると、本判決は、「破産財団との直接関連性」を基準にしているのかも知れない。⁽³⁸⁾しかし、立法者の意図は、そうしたものを要求してはおらず、条文からも直接的には結びつくものはない。立法者は、一般的に租税債権の財団債権性を認め、財団に関係ない租税を除外しただけである。そうするならば、刑法の因果関係の範囲にあれば足ると、解しえないであろうか。

(38) 水野忠恒・ジュリスト九〇四号二二四頁以下、とくに二二六頁。

3 土地重課税分の財団債権性

本判決は、土地重課税部分について、財団債権性を肯定しているが、当然である。

いわゆる土地重課税（租税特別措置法六三条）は、土地の投機的取引を抑制するため、法人が昭和四四年一月一日以降取得した土地を譲渡した場合、その譲渡利益金額に対して、その二〇%が一律に本来の法人税に加算して課税されるもので、高度の公益性に基づく制度である。

したがって、投機的取引を抑制するという政策目的を直視する限り、誰にその利益が帰属するか、残余財産がある

か、本来の法人税額が存するか否かにかかわらず、土地の投機は抑制されねばならない。また、要件に該当する土地の売却を投機とみなす以上、売却の動機（たとえば、本件事案のような債務の弁済にあてるといふ目的）如何によって、投機性が緩和されるといふのは、無理であると思われるし、⁽⁴⁰⁾ 実務上判断は極めて恣意的なものとならざるを得ない。

しかし、昭和六二年最高裁判決は、土地重課税部分についての財団債権性に対して、条件を附している。すなわち、昭和六二年最高裁判決は、「土地重課税の課税の対象となる土地等の中に別除権の目的となっている土地等が含まれ、かつ、その譲渡による譲渡利益金額の中に別除権者に対する優先弁済部分が存するときは、土地重課税又は予納法人税の土地重課部分のうち、右課税の対象となる土地等の譲渡に係る譲渡利益金額の合計額から右弁済部分を控除した金額……を基礎に計算される土地重課税の額に相当する部分」⁽⁴¹⁾が、財団債権となるとする。このことは、別除権の効力を強め、租税債権の優先性を弱めることに連がるように思われる。

けれども、別除権の目的となっている財産だからといって、破産財団を構成する部分とそうでない部分とにわかれるわけではなく、結局、財団債権及び破産債権が弁済を受けられる財団の価値が減少するにすぎない。⁽⁴²⁾ また、予納法人税としての土地重課税の内に、財団債権でないものを含め、破産債権を弁済するまで放置してよいとすることは、却って予納法人税の制度と矛盾するものである。⁽⁴³⁾ むしろ、別除権者に譲渡の利益が支払われたとしても、別除権者の債権は支払われた限度で消滅し、財団としても弁済を免れるという利益を受けていると、解した方が素直であり、⁽⁴⁴⁾ すべて財団債権であると、解するべきであったと、思われる。

(39) 谷口安平「破産管財人による財団の換価と課税」法学論叢一一六巻一―六号、二五八頁以下（以下、谷口論文」と略）とくに二六九頁以下。

(40) 前掲山本評釈一三三頁。

(41) 山内八郎「破産法上の租税請求権等の取扱い」判例タイムズ五一四号一二八頁以下（以下、「山内論文」と略）とくに二三頁。この考え方が、昭和六二年最高裁判決に示唆を与えたように思われる。

(42) 前掲水野評釈一二六頁。

(43) 杉本正樹・税務弘報三五巻一三三号二七五頁。（以下「杉本評釈」と略）とくに二七九～二八〇頁は、この結果生じる実務上の問題を指摘している。たしかに本判決の考え方によれば、税金逃れを促すことになりかねないと、思われる。

(44) 前掲杉本評釈二八〇頁。

4 財団債権に当たらない租税債権の地位

財団債権に当たらないとされた租税債権をどう扱うかについては、法律上規定されていない。この点について、破産法四六条四号に規定する罰金等に準じ劣後的破産債権として扱うべきだとする意見がある⁽⁴⁵⁾。

しかし、公平の見地から、少くとも一般の破産債権と解されるべきである。

なぜならば、租税債権は、優先性がある債権の中から⁽⁴⁶⁾、高度の公益性・共益性から優先性が認められ、財団債権とされてきたのである。予納法人税も、高度の公益性・共益性を保持している。

破産法四六条の各号をみても、劣後的破産債権は、手続開始後の利息、無利息の確定期限付債権の期限までの中間利息、手続開始後の不履行による損害賠償といったものであり、どちらかといえば、附随的なものである。これに対して、予納法人税は、より本体的なものであり、過料に準じさせるのは、公益性を無視するに等しい。

そもそも、この劣後的破産債権は、昭和二七年の破産法改正前までは、原則として破産債権とされていなかったものであり、⁽⁴⁷⁾租税債権を劣後的破産債権とすることは、立法者の意図に反するとしか、考えられない。

(45) 前掲谷口論文二八一頁の注11。

(46) 斎藤秀夫・鈴木潔・麻上正信編「注解破産法」一三六頁。

(47) 前掲「注解破産法」一五〇頁。

5 予納法人税の申告義務

清算所得に対する法人税は、一般の会社債権者に対する弁済をすべて完了し、残余財産の分配を残すのみとなった段階で始めて現実化する。しかし、清算手続が長年月を要することが多いのを念頭に置き、徴税の確実を期するため、法は、各事業年度での予納義務を規定している。もし、残余財産の確定まで申告をしなくてよいものとする、課税を引延ばすため故意に清算を遅らせ、⁽⁴⁸⁾その間に隠匿工作をする可能性が強く、そうした隠匿工作をした例も見聞している。

学説の中には、⁽⁴⁹⁾そもそも破産法人には予納法人税の納付義務は存しないとか、残余財産を生ずる例外的な場合を除き納付義務は存しないと解すべきであるとするものもあり、そうした主張をする訴訟も提起されている。しかし、昭和六二年最高裁判決は、⁽⁵⁰⁾そうした見解を採用せず、⁽⁵¹⁾納付義務があるものとした。当然である。

考えるに、予納法人税が合理的であり、申告義務が制定されている以上、⁽⁵²⁾申告し納税することは、当然である。手続の途中で、事情が好転したり、財産が高価に売却できる可能性は、従前からなかったわけではない。ただ、地価高騰前は少なく、問題とならなかっただけで、⁽⁵³⁾租税当局が非財団債権であるとの認識に立脚していたものではない。もし、保全しておかねば、破産者側が財産を隠匿させることは十分に予想されることであり、それを見のがすことが公平に合致するものとは、とうてい考えられない。

ところで、「清算」という用語は、広義と狭義の二通りの意味に使われている。広義に使われる場合は、法人解散後になされる既存の法律関係の整理、残余財産の処理のための手続一般を指し、狭義の「清算」は、清算人の手続によって行われる手続を指して使われている。そして狭義の「清算」の場合には、必ず「合併及び破産の場合を除く」旨明記されている（民法七四条、商法二二〇条、商法四一七条一項）。こうしたことは、商法二二〇条が合併及び破産についての適用除外を定めるにつき、商法一一六条の適用を排除していないことから、うかがうことができる。

法人税法上、清算所得に関する諸規定において「清算」の用語を使用しているが、その中には合併及び破産を除く旨の定めは全く存在しない。右諸規定中特別扱いがされている解散事由は合併のみで、それも清算所得の計算方法等につき他の事由による解散の場合と別の定めをなしているというのにすぎず、清算所得に関する規定の適用を、全面的に排除していないのであり、法人税法における「清算」の概念が広義の「清算」概念であることは明らかである。

また、破産宣告は、破産宣告時の破産原因の存在に基づいてなされるものであり、その後の破産手続過程の中で破産原因が消滅する場合は当然ありうる。このことと、法人税法が清算所得に対する法人税の予納制度を設けている理由とを照合すると、破産法人についても清算所得に対する法人税の予納義務があると云わざるを得ない。そして、予納法人税に係る申告義務の履行の事務を担当すべきものは、破産管財人以外には存在しないのである。

なお、昭和六二年最高裁判決は法人税には自由財産がないとしているが、自由財産がありうるとする見解がある。⁽⁵³⁾ たしかに、在外財産とか差押禁止財産が生じることはありうる。しかし、その場合も、法人の財産であることはかわりがなく、事実上追及の手が及ばないにすぎない。やはり、法人には自由財産がないと言わざるを得ない。

そうすると、予納法人税の基礎となった所得は全て破産財団に帰属しているが、破産法人に自由財産がない以上、

予納法人税は破産財団が支出せざるを得ない。そして、その支出は、その発生原因である所得が破産債権者の配当資金に充てられるものであって、破産債権者にとって共益的な支出であると言わざるを得ないものと解する。

(48) 市丸吉左衛門・米山鈞一「新訂法人税法の理論と実務」九七二頁(昭五二)。

(49) 水野武夫「破産手続における法人税の取扱い」税法学四二二号一六頁。以下「水野論文」という。とくに、一八頁以下。

(50) 前掲谷口論文の二六三頁〜二七四頁。

(51) 判例タイムズ六三九号一〇九頁及び判例時報二二三六号四五頁の各々のコメント。

(52) 前掲四宮評釈一四二頁は、そのように理解している。

(53) たとえば、前掲水野論文二六頁以下。

6 その他

(1) 会社更生法二六九条三項との関係

予納法人税に関して、会社更生法二六九条三項が、資産再評価による評価益の損金算入を認めていることを引用し、破産手続の本質に照らし、同様の手続が認められるべきであると見る見解がある。⁽⁵⁴⁾

しかし、同条は評価益の欠損金への算入を認めるものであって、計算上損益が相殺される結果、更生法人の営業所得はそのまま法人税の課税対象となるとともに、共益債権として優先的に支払われるべきものとなる。すなわち、同条では、法人税が発生し、しかも共益債権となるのであり、却って、予納法人税の財団債権性を支持することになるように思われる。

(2) 実質主義

税法上、実質主義は重要な原理であり、実質的に所得ないし担税力のないことが明らかな場合に、予納といえども

課税すべきでないという主張がある。⁽⁵⁵⁾

しかし、実質主義の原則は、課税要件事実の認定について妥当するにとどまるものであって、解釈の原理としては成り立たない。⁽⁵⁶⁾ こうした見解は、実質主義を却って拡大するものである。

また、清算期間中の一時点において、現行法上、課税所得が発生したと、みざるを得ない。⁽⁵⁷⁾ その時点においては売却代金があり、原価を控除しても残余が存する以上、実質的にも所得があると認定せざるを得ない。それこそ、実質主義の適用されるべき場面である。

(54) 前掲谷口論文二六三頁。

(55) 前掲谷口論文二六五頁。

(56) 金子宏「租税法」(第一版)一〇一頁。

(57) 前掲田辺評釈一五〇頁。

五 国税徴収法と強制執行法との相互接近

租税は、経済や社会情勢の変化を直ちに反映するため、経済や社会情勢の変化および私債権の確保の動向に対し、国税当局は、迅速敏感に対応してきた。そして、租税債権の確保の衝に当たる第一線の税務職員は、切実な体験をするとともに、執行の効率化に努めてきた。その積み重ねが現行の国税徴収法であり、強制執行法に接近した進歩的な強制執行手続となっている。

これに対し、強制執行法規の側では、会社更生法を除き、経済や社会の変化にあまり対応できず、改正もあまりな

されていない。それにもかかわらず、さらに国税徴収法が私債権に近づくべしとの主張⁽⁵⁸⁾については、あまりにも一方的な見解であり、租税当局側の事情や努力に対し、一層の理解を望むものである。少なくとも、租税法律主義のもとで、厳格な解釈と執行を行ってきたいる租税当局に対し、条文の文言から離れて私債権に近づくべしとの主張は、首尾一貫しない要求である。

現行の国税徴収法の滞納処分の手続と、わが国の強制執行制度の母法であるドイツにおいて、将来の強制執行のあるべき姿を提示した一九三一年民事訴訟法草案の下での強制執行手続との間に不思議な類似性がある⁽⁵⁹⁾という。この草案は、そのままでは実施されてはいいが、ナチスの下で一部が実行に移されている。一九三一年民事訴訟法草案について研究をすすめれば、国税徴収手続と民事執行手続との接点を、探れるように思われる。

(58) 租税債権について譲歩を求める見解について、たとえば、前掲山内論文一三九頁の注9参照。

(59) 三ヶ月論文二〇七頁。

(一九八八・一〇・三一)

(補訂) 一九八九・二・一八

前述の昭和六三年四月二八日の大阪高裁判決は、判例タイムズ六七五号一四三頁に収録されている。この判決に対する山田二郎教授の評釈が近く発表される予定である。

〔参考〕 主要な基本文献

- (1) 佐上武弘「租税優先権の沿革と外国制度」法律時報一九卷九号四三頁。
- (2) 村井正「租税債権と私債権——租税債権の優先性を中心に——」租税法研究第一五号四頁。
- (3) 山田二郎「租税債権の倒産法上の取扱い」新実務民事訴訟講座二三卷二六五頁。

- (4) 吉国二郎・荒井勇・志場喜徳郎共編「国税徴収法精解」
- (5) 谷口安平「破産管財人による財団の換価と課税」法学論叢第一一六卷二一六号二五八頁。
- (6) 山内八郎「破産法上の租税請求権等の取扱い」判例タイムズ五一四号二二八頁。
- (7) 水野武夫「破産手続における法人税の取扱い」税法学四二二号一六頁。
- (8) 村松圭「破産法にいう財団債権とされる租税の範囲について」税務大学校論叢二二号一〇七頁。