

破産法における配当等と源泉徴収制度

—労働債権の配当と破産管財人の管財人報酬を中心として—

片 山 正 史

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的

法人が破産した場合における、破産財団から未払の労働債権として配当される給与、退職金等については、破産手続の実務及び破産法の学説において、これらに対する源泉徴収義務を消極に解するものとされている。また、破産管財人報酬についても、同様に、源泉徴収を要しないとの見解が存するところである。

しかしながら、所得税法における源泉徴収制度の趣旨からは、このような破産手続における実務上の取扱い及び学説において、消極に解されていることに対し、改めて検討を要するものとする。さらに、労働債権の配当については、課税公平の原則における租税の「公平」ないし「中立性」の観点からも、支払者が破産した場合とそうでない場合によって元従業員が受け取る「給与等」に対する課税上の取扱いが異なることが適切であるとは考えられないため、研究を行うこととする。

2 研究の内容

(1) 源泉徴収制度

イ 趣旨等

源泉徴収制度の趣旨は、徴収の確保、徴収手続の簡便さ、徴税費用等の節約とともに源泉徴収義務者に著しい煩わしさを掛けることなく、受給者にとっても申告等の煩雑さを避けるという納税における便宜上の利点にある。さらに、東京高裁昭和49年9月26日判決においても「源泉徴収制度の趣旨は、納税義務者の納税を容易ならしめるため、所得が納税義務者の手中に帰する以前の段階で徴収して税金の概算前払の方法で国が一応これを収納し、(中略)納税義務者の事後納税によつて生ずる煩雑な事務を軽減すること、他面、源泉徴収の方法によらないと容易に補足しがたい種類の収入を容易に補足してその支払の段階で支払者をして補足徴収さ

せ、これによつて国の所得調査の手数を省くこと等にあるものとされている」(訟務月報 20 卷 12 号 134 頁) と判示されている。

なお、源泉徴収にかかる所得税(以下「源泉所得税」という。)は、その納税義務の成立について国税通則法 15 条(納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定)において、その納税義務確定のための手続きを経ることなく「支払」そのものによって納税義務が成立し、税額が確定することとされている。

ロ 源泉徴収義務者

所得税法においては、所得税法 6 条(源泉徴収義務者)、同法 183 条 1 項(給与所得に係る源泉徴収義務)及び同法 204 条(報酬、料金等に係る源泉徴収義務)は、給与所得又は報酬、料金等の「支払をする者」が、源泉徴収義務者として一定の所得を支払う際に源泉徴収すべきこととしている。

(イ) 源泉徴収制度における「支払」について

源泉徴収制度における「支払」の解釈については、所得税基本通達 181~223 共一(支払の意義)において、「法第 4 編《源泉徴収》に規定する(中略)支払には、現実に金銭を交付する行為のほか、元本に繰り入れ又は預金口座に振り替えるなどのその支払の債務が消滅する一切の行為が含まれることに留意する。」とされていることから、「支払」には、現実に金銭を交付する行為のほか、債務が消滅する一切の行為が含まれることとされている。

(ロ) 源泉徴収制度における「支払をする者」について

源泉徴収制度における「支払をする者」は、「支払」が債務が消滅する一切の行為とされていることから、当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体であると解すべきであると考えられる。

(2) 破産法における破産配当及び破産管財人報酬

イ 破産配当

破産配当は、破産手続において、各破産債権者の届出により確定した

破産債権を弁済するために、破産管財人が破産財団に属する財産を換価して得た金銭を、その債権の順位、額に応じ、平等の割合をもって分配する破産的清算の最終段階における手続きであり、破産配当の実施は破産手続の目的となるものである。

なお、破産財団の管理・換価に関する破産管財人の職務遂行も、破産配当の実施に集約されている。

ロ 破産管財人報酬

破産管財人報酬は、破産手続における職務を遂行するにあたり破産管財人が受け取る報酬であり、当該報酬額は裁判所により決定されるが、破産財団により負担（支出）されるものである。

なお、破産管財人の法的性格は、破産手続を遂行するうえで中心的な役割を果たす特別の機関であり、法主体性の認められる管理機構と裁判所から選任された私人としての二面を持っているが、当該法主体性はあくまで破産手続上のものである。

そのため、破産財団に属する財産の実体的権利の帰属権利者は破産手続開始後も破産者となる。

(3) 破産実務及び破産法の学説における源泉徴収制度の認識

イ 労働債権の配当

(イ) 破産債権に対する配当は、個別的民事執行や滞納処分と同じく、強制的な換価・満足の手続であり、破産管財人も破産手続における執行機関として配当を行うため、所得税法で源泉徴収の対象とされる給与等の「支払」に該当しない。

(ロ) 「支払をする者」とは、経済的出捐の効果が最終的に帰属する者であり、現実には支払うという行為をし、又はこれを行うことができる者であると考えられる。しかしながら、破産者は、破産手続開始時に自己の財産に対する管理処分権を失っており、現実には支払という行為を行うことができないことから、「支払をする者」にあたらぬ。さらに、破産管財人も、配当に係る経済的出捐の効果帰属主体ではない

ことから、支払をする者にあたらなため、破産手続による労働債権の配当には、源泉徴収制度における「支払をする者」は存在しない。

ロ 破産管財人報酬

破産管財人報酬が源泉徴収の対象である報酬となるためには、支払者と受給者との間に「委任契約又はこれに類する（法的）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と解するべきである。しかしながら、破産者と破産管財人の間には、「委任契約又はこれに類する（法的）原因」が存在しないから、破産管財人報酬は源泉徴収の対象となる報酬にあたらない。さらに、破産管財人の業務は、弁護士法3条（弁護士の職務）1項の職務に含まれないことから、破産管財人の報酬は、弁護士の業務に関する報酬にはあたらない。

ハ 破産配当に係る源泉所得税の財団債権性

仮に労働債権に対する配当に源泉所得税が生じるとした場合においても、破産手続開始後に生じた租税であり、破産財団の管理上支出を要する経費ではなく、破産債権者にとって共益的な支出として共同負担すべきものにも該当しないことから、破産法上、債権の区分として破産財団から破産債権に優先して、かつ破産手続によらずに随時弁済を受けることができる「財団債権」に該当しない。

(4) 破産配当、破産管財人報酬等に対する源泉所得税の課税の在り方

イ 破産手続における源泉徴収義務の有無について

(イ) 労働債権の配当

労働債権は、元従業員が破産手続開始前に破産者と締結した「雇用契約又はこれに類する原因」に基づいて提供した労務に対する対価であることから、元従業員においては、当該労働債権の配当は給与所得に他たらない。そのため、労働債権の配当は、源泉徴収制度における給与等の「支払」に該当し、源泉徴収の対象となるものと考えられる。

また、当該労働債権の配当による債務消滅の帰属主体は、破産者となることから、破産者が「支払をする者」として、源泉徴収義務者に

該当するものと思われる。

(ロ) 破産管財人報酬

所得税法 204 条 1 項 2 号の報酬、料金等において、支払をする者と当該報酬、料金等の受給者との間に「委任契約又はこれに類する原因」を要するかについては、所得税法上明文の規定はなく、また、破産法人における労働債権の配当及び破産管財人報酬に対する源泉所得税の存否が争われた大阪高裁平成 20 年 4 月 25 日判決（平成 18 年（行コ）第 118 号）においても、原審の判決を引用して「源泉徴収の対象を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に限定しなければならない合理的理由は見出し難い」と判示していることから、所得税法 204 条 1 項 2 号の報酬については「委任契約又はこれに類する原因」による法律関係に拘束されず、業務の具体的態様に応じてその法的性格により判断すべきものとする。

次に、破産管財人報酬が弁護士等の報酬に該当するか否かについては、破産管財人は必ずしも弁護士に限られるものではないが、業務の内容から実務上は弁護士が選任されているのが一般的であり、多くの場合、破産管財人報酬は所得税法 204 条 1 項 2 号の弁護士報酬に該当し、源泉徴収の対象となるものと考えられる。（以下、本稿において、弁護士が破産管財人であることを前提とする。）

なお、破産管財人報酬は、破産財団から出捐されることとなっており、前述したように、破産財団に属する財産の実体的権利の帰属主体は破産手続開始後も破産者であることから、当該出捐により債務消滅の効果が帰属する者は破産者であるため、破産管財人報酬の「支払をする者」は破産者であるということになり、破産者が源泉徴収義務者に該当するものと思われる。

ロ 破産管財人の職務と源泉徴収

上記の検討から、労働債権の配当及び破産管財人報酬は、源泉徴収制

度の適用対象となると考えられ、これらの源泉徴収における「支払をする者」は破産者となることから、破産者が源泉徴収義務者となるものと思われる。

しかしながら、破産者は、破産財団に対する管理処分権を失っていることから、現実には源泉徴収義務を履行することはできない。ただし、源泉所得税は、源泉徴収義務の履行の有無に関わらず、当該支払の時に納税義務が成立し、税額が確定することから、当該支払の時点において国に対する債務が生ずることとなる。

翻って、破産管財人は、総破産債権者のために破産配当を実現するため、財産の管理として破産財団に属する財産の効用に応じて維持、増殖を図る職責を負っている。

そのため、破産管財人は、破産財団の維持、増殖の観点から、労働債権の配当及び破産管財人報酬の弁済においては、これらにかかる源泉所得税を実質的負担者である元従業員や自らに対し、当該源泉所得税相当額を請求しなければならないこととなる。

そこで、当該源泉所得税相当額を請求する（以下便宜上「源泉所得税請求権」と称する。）にあたり、源泉所得税請求権を自働債権とし、元従業員等の有する賃金請求権又は破産管財人報酬の請求権を受働債権として相殺することが、事後において回収することによるリスクを回避すると共に、破産財団の維持、増殖の目的を達成し、破産債権者一般の利益に適合するものと思われる。

さらに、このような相殺は、所得税法における源泉徴収の「天引き」と同様の効果を生じさせることから、源泉徴収制度とも適合するものと考ええる。

なお、破産管財人が当該源泉所得税請求権を実行しない場合においては、破産財団の増殖のための債権取立てを怠ることとなり、破産債権者に損害を与えることになるため、破産管財人の善管注意義務違反として、その責任を問われることになるものと思われる。

ハ 財団債権該当性の適否

(イ) 労働債権の配当に係る源泉所得税

労働債権の配当において、源泉所得税が生ずるものとされた場合においても、破産法学者等における認識のように、当該源泉所得税が破産手続開始後の租税債権であるとして財団債権に該当しないこととされた場合、当該源泉所得税は、劣後的破産債権とされ、配当順位が財団債権及び他の破産債権に劣後することとなる。その結果、当該源泉所得税額の国庫への収納が困難となる虞がある。そのため、破産手続により生ずる租税債権をほぼ確実に国庫に収納するためには、破産財団から破産債権に優先して、かつ破産手続によらず随時弁済を受けることができる「財団債権」に該当する必要がある。

そこで、労働債権は、破産手続開始時において、既に提供した労務に係るものとして破産手続上、破産債権として確定しているものであることから、当該労働債権は破産手続開始時点において「給与支払債務が確定」しているということが出来るものと思われる。そのため、労働債権が給与所得に該当する以上、当該労働債権に係る源泉所得税は、破産手続開始前において既に潜在的に確定しており、破産手続開始時点においてまだ納期限が到来していないこととなる。したがって、労働債権に係る源泉所得税は、破産法 148 条 1 項 3 号により「破産手続開始前の原因に基づいて生じた租税等の請求権」として、財団債権に該当するものと考えられる。

なお、源泉所得税が、支払の時に納税義務が成立することから、破産手続開始後の原因により生じた租税債権であると指摘された場合においても、労働債権の配当に係る源泉所得税の租税債権は、前述したように、破産手続開始前に潜在的に生じており、当該源泉所得税が破産管財人による配当という行為により顕在化した請求権であると解することができることから、同法 148 条 1 項 4 号に規定する「破産財団に関し破産管財人がした行為によって生じた請求権」に該当し、

財団債権になるものと考えられる。

(ロ) 破産管財人報酬に係る源泉所得税

破産管財人報酬が、破産法 148 条 1 項 2 号における「破産財団の管理、換価及び配当に関する費用」として財団債権にあたることから、当該報酬の額に含まれる源泉所得税も財団債権に該当するものと考えられる。

ニ 破産手続における源泉徴収制度に対する提言

破産手続における労働債権の配当は、源泉徴収制度の対象になるものと考えられるが、立法的な措置として、破産という特殊な状況に鑑み、源泉所得税額の算出について、源泉徴収税額表における乙欄を適用するなど簡易にすることを検討する余地があるものとする。そのような規定を設けることにより、破産手続における破産管財人の税額計算の負担を軽減することができ、もって、破産手続の迅速化と源泉所得税に関する事務によるコストを抑制し、破産債権者により多く破産配当を実施することに寄与することができるものと思われる。また、このような規定の創設は、所得税においても、破産管財人による源泉徴収の適切な履行をより期待することができるものになるとと思われる。

3 結論

以上の検討から、破産手続における労働債権の配当及び破産管財人報酬は、源泉徴収の対象となり、かつ、当該源泉所得税は財団債権に該当するものと考えられる。

また、破産管財人は、源泉徴収義務者とはならないものの、破産管財人の職責の観点から、破産財団増殖としての財産管理事務の一環として、源泉徴収に関する事務を負うものと考えられる。

しかしながら、破産という特殊な状況における破産手続の観点からは、所得税法においても、破産手続における源泉所得税額の計算を簡易にするような、立法措置を検討する余地があるものと思われる。

凡 例

本稿において使用している法令等の略称は、次のとおりである。

《略称》	《法令》
通法	国税通則法
所法	所得税法
法法	法人税法
徴法	国税徴収法
破法	破産法
労基法	労働基準法
所令	所得税法施行令
所基通	所得税基本通達
条	1、2、3
項	①、②、③
号	一、二、三

〈例〉 通法 15②二 = 国税通則法第 15 条第 2 項第 2 号
 所令 63 十二 = 所得税法施行令第 63 条第 12 号

目 次

はじめに	395
第1章 破産法における破産配当、破産管財人報酬	397
第1節 破産手続と破産管財人	397
第2節 破産管財人の職務及び法的性格	400
第3節 破産財団の法的性格についての検討	404
第4節 破産手続における債権区分	406
第2章 源泉徴収制度とその問題点	409
第1節 源泉徴収の意義と趣旨	409
第2節 給与等の源泉徴収	410
第3節 一定の報酬の源泉徴収	411
第4節 源泉所得税における「支払」	414
第5節 源泉徴収制度における源泉徴収義務者（「支払をする者」）	415
第1項 密接な関係がある者	415
第2項 本人に代理して支払う者の源泉徴収義務	416
第3項 スtockオプションと「支払をする者」	418
第4項 横領の場合と「支払をする者」	425
第3章 破産配当、破産管財人報酬に対する源泉徴収の問題	433
第1節 破産財団の法主体性	433
第2節 破産管財人の管理処分事務と源泉徴収	435
第3節 源泉所得税における「支払をする者」	438
第4節 源泉所得税に係る租税債権の財団債権該当性	439
第5節 労働債権の配当に対する源泉徴収	441
第1項 破産実務の現状と認識	441
第2項 個別民事執行等による配当と 包括執行である破産法による配当	444
第3項 個別的民事執行における源泉徴収	

(高松高裁昭和 44 年 9 月 4 日判決の検討)	446
第 6 節 破産管財人報酬に対する源泉徴収	449
第 4 章 破産配当、破産管財人報酬等に対する 源泉徴収の在り方	452
第 1 節 労働債権の配当	452
第 1 項 源泉徴収義務の有無	452
第 2 項 財団債権該当性の適否	452
第 2 節 破産管財人報酬	455
第 1 項 源泉徴収義務の有無	455
第 2 項 財団債権該当性の適否	460
第 3 節 破産手続における源泉徴収の方法	460
第 1 項 破産法における源泉所得税相当額の取扱い	460
第 2 項 源泉所得税相当額と労働債権の相殺	465
第 3 項 源泉徴収に関する事務と破産管財人の管理事務	472
第 4 項 小結	476
第 4 節 立法からの検討を要するもの	476
第 1 項 労働債権の配当における源泉徴収制度に対する提言	476
第 2 項 租税法における破産財団の権利義務の主体性	479
結びにかえて	482

はじめに

株式会社等の法人が給与等又は一定の報酬等を支払う場合においては、その支払の際、所得税を源泉徴収⁽¹⁾し、当該源泉徴収した者が国へ納付することとされている。

しかしながら、株式会社等の法人が債務超過等により破産した場合において、破産財団⁽²⁾から未払の労働債権として配当される給与、退職金等については、破産手続の実務及び破産法の学説において、これらに対する源泉徴収義務について消極に解することとされている。また、破産管財人報酬についても、同様に、源泉徴収を要しないとの見解も存するところである。

しかしながら、所得税法における源泉徴収制度の趣旨からは、このような破産手続における実務上の取扱い及び学説において消極に解されていることに對し、改めて検討を要するものと考ええる。さらに、労働債権の配当については、課税公平の原則⁽³⁾における租税の「公平」ないし「中立性」の観点からも、支払者が破産した場合とそうでない場合によって元従業員が受け取る「給与等」に対する課税上の取扱いが異なることが適切であるとは考えられない。

そこで、法人が破産した場合における労働債権の配当、破産管財人報酬を中

-
- (1) 所得税の徴収に関する制度で所得税の対象となる一定の所得の支払をする者に、その支払の際、その支払う金額から所得税を徴収（天引き）し、国に納付させることをいう〔所法 181～223〕。（中略）この義務を源泉徴収義務といい、その義務を負う者を源泉徴収義務者という。（金子宏ほか編『法律学小辞典〔第4版〕』302頁（有斐閣、2005）参照。）
 - (2) 破産手続において、破産債権者の共同の満足にあてるために、破産管財人によって、管理・換価される破産者の財産の集合体をいう。法律上、破産財団は破産宣告時に破産者が有する差押え可能な財産から成る。破産財団の管理処分権は破産管財人に専属する。破産者の財産のうち破産財団に属しないものを自由財産という。破産管財人が現実管理している財産は、取戻権の行使等により減少する一方で否認権の行使により増殖し、配当の基礎となる財産の集合体が形成される。（金子ほか編・前掲注（1）984頁参照。）
 - (3) 租税の公平負担のこと。税負担は、国民の間に公平に分配されなければならないが、各種の租税法律関係において、国民は平等に取り扱われなければならないという原則。（吉牟田勲＝成道秀雄 編著『税務会計学辞典』57頁（中央経済社、2002）参照。）

心としながらも、現行の所得税における源泉徴収制度の問題についても考察していくこととする。

第1章 破産法における破産配当、 破産管財人報酬

第1節 破産手続と破産管財人

破産手続は、支払不能の状況にある債務者について、債務者等あるいは債権者の申立てにより、裁判所の決定で開始され、破産手続開始決定と同時に破産管財人が選任される。

また、当該開始決定と同時に、債権者が債権届出をすべき期限が定められ、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。一方において破産管財人は、破産者の財産を管理し、換価を行う。その上で、破産管財人は、破産財団の全資産を換価して得られた現金から、必要な経費等を支払った後に残った資金をもって、確定された破産債権者に対して配当を行うこととされている。また、破産管財人は、破産者あるいはその役員・従業員等、および債権者その他の関係者から情報を収集し、破産手続に至った事情、破産者や破産財団の経過および現状、役員の法的責任の有無などについて、財産状況報告集会で債権者に情報を提供しなければならない。このように、破産手続は、①申立て・開始、②負債の処理・確定、③資産の処理、④情報の収集・提供、⑤配当、⑥終了という局面に分けることができる⁽⁴⁾。

(後掲の【参考】参照。)

破産手続における破産配当は、破産者の範囲、額及び順位が調査確定手続によって確定され、他方、破産財団の換価が進行して、破産財団が現金化されると、破産債権者に対する配当が可能となる。破産配当の実施は破産手続の目標であり、破産財団の管理換価に関する破産管財人の職務遂行も破産配当の実施に集約される。また、破産債権者の関心も破産配当の時期及び配当率に集中するので、破産手続に対する破産債権者の信頼を維持する上でも、

(4) 永石一郎ほか編『倒産処理実務ハンドブック』174頁(中央経済社、2007)参照。

破産配当の適正な実施は重要である。もともと、配当率の高さと破産配当の早期実施とは必ずしも両立するものではない。つまり、できる限り破産財団を増殖し、高い配当率を実現しようとするれば、破産配当実施までの期間が長期にわたりやすく、逆に、現有財産だけを換価して破産配当を行えば、低い配当率ではあるが早期の破産配当が可能となる。破産管財人の職務は、この両者の均衡をとり、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⁽⁵⁾。

また、破産管財人報酬は、破産管財人が破産手続における職務を遂行するにあたり受け取る報酬であり、当該報酬額は裁判所により決定されるが、破産財団により負担（支出）されるものである⁽⁶⁾。なお、破産財団が破産管財人報酬を支払う能力を有していない場合には、破産手続の費用をも補うに足りないとして、裁判所は破産手続と同時に破産手続廃止決定を行い、破産手続は終了する⁽⁷⁾。したがって、破産管財人報酬は、破産手続に要する費用としての性格を有している。

(5) 伊藤眞『破産法〔第4版補訂版〕』490頁（有斐閣、2006）参照。

(6) 破産管財人報酬が破産財団より支払われることについて、伊藤眞教授は、「破産管財人の職務は、第1次的には総債権者の利益のため、第2次的には破産者の利益のために行われる。したがって、破産管財人の活動に要する諸費用、および活動の対価たる報酬は、破産者に帰属する財産によって構成され、破産債権者への配当財源である破産財団が負担するのが適当である。」と述べられている。（伊藤・前掲注（5）133頁参照）

(7) 同時破産手続廃止又は破産廃止（破法216）と呼び、破産手続開始後に財団不足を理由としてなされる異時破産手続廃止又は異時廃止（同法217）と区別する。（伊藤・前掲注（5）119頁参照。）

第2節 破産管財人の職務及び法的性格

破産管財人は、破産手続を遂行するうえで破産手続開始決定により、破産財団の管理処分権を専属し、就任後直ちに破産財団に属する財産の占有に着手して、これを適正かつ迅速に管理・換価し、破産債権者に配当しなければならないこととされている。

また、当該職務を遂行するために、破産管財人は、①財産の確保および管理に関する権限、②換価および配当に関する権限、③破産財団に関する訴訟追行の権限、④財団債権弁済の権限、⑤否認権行使の権限などが認められている。

なお、この破産管財人の職務は、大きく分けて、債権者の利益のためのものと、破産者の利益のためのものとに分類できる。職務の内容からは前者が中心的であり、破産財団を確保して公平な配当を実現するためのさまざまな権限がある。後者としては、破産者のために破産財団所属の財産を放棄する権限などがある⁽⁸⁾。

これらのことから、破産管財人は、破産手続を遂行するうえで、中心的な役割を果たす特別の機関であるということがいえる。

しかしながら、当該破産管財人の法的性格については見解が分かれており、破産財団の法律上の性格、否認権の帰属主体、財団債権の性質ないしこれに対応する義務の帰属主体などに関連し、破産関係を体系的、統一的に理解するうえでの基本的な問題とされている。

まず、破産財団に法人格を認める説においては、破産管財人を法人たる破産財団の代表者であるとする見解である。

これに対し、破産財団の法人格を否定する説においては、管財人の法的地位をどう理解するかに最も腐心するところで、さらに次に掲げるような種々

(8) 齊藤秀夫ほか編『注解破産法〔第三版〕下巻』279頁（青林書院、2000）参照。

の見解に分かれている⁽⁹⁾。

第1は、代理人説と総称しうるものであって、これにはさらに、①破産者の代理人であるとする説、②債権者あるいは債権者団体の代理人であるとする説、③権限のうち一面は破産者を代理し、一面は債権者を代理するとする説がある。

第2は、職務説といわれるものであって、①公務を行う国家の執行機関であるとする説、②国家に対する公の職務上の義務を果すもので、一種の国家事務を委託された私人であるとする説に分かれる。

第3は、一面においては国家機関であり、一面は破産者・債権者を代表するものであるとする説である。

第4は、破産管財人の概念を財団の管理機構としての地位と、これを担当する者との2つの意義に分け、前者は破産手続開始決定による破産財団の成立に伴って当然に備わり、後者は裁判所の選任によって就任するものであるとする説であり、管理機構人格説とも言われる。

第5は、破産者や破産債権者によって構成される「破産団体」なるものを認め、これを権利能力なき社団と考えて、破産管財人をその機関とする説である。

これらの説について、小室直人氏、中殿政男氏は「破産管財人は、破産者と債権者および債権者相互間の利害が対立する破産関係のなかで、破産法に基づき中立的な機関として、それら関係人間の利害の調整をはかりつつ、その職務権限を行うものである。法は、破産の目的を達成する任務を行わせるために、破産管財人を置きその必要な職務権限を定めているのであるから、これを破産者あるいは債権者ないし債権者団体の代理人であると解したり、または取り扱う事項によって、いずれをも代理すると解する代理人説は妥当でない。また、破産管財人は破産法によって認められ、その職務権限は法定され、裁判所の監督に服するとはいえ、直接公権力を行使するものではない

(9) 斉藤秀夫ほか編『注解破産法〔第三版〕上巻』78頁（青林書院、2000）参照。

から、これを国家機関と解することもできない。(中略) 破産者と債権者間、および債権者相互間に存在する利害の対立は本質的なものであるから、両者によって構成される『破産団体』を認め、これを権利能力なき社団と考えることには賛成しがたい。したがって、裁判所によって選任された私人が法定の職務権限を行うものと解する職務説が、実態にも即して妥当である。ただ、(中略) 職務説の一説(中略)が、破産管財人として選任された私人の側面についてのみ論じるのは不十分であるといわなければならない。むしろ破産管財人の概念を2つにわけ、法主体性の認められる管理機構としての管財人(特別財産である破産財団の管理・処理権がこれに帰属する)と、それに選任される個人としての管財人を意味することがあると考えるのが、多少技巧的な嫌いはあるが、破産財団に法主体性を認め、管財人をその代表者とみる説よりは現行実定法に適合し、より説得力があるように思われる。もともと、ここにいう法主体性は、実体的権利関係におけるそれではなく、あくまで破産手続上のもの、すなわち手続主体であると考えべきであろう。そうでなければ、破産者が宣告後(破産手続開始決定後(筆者追記))も財団所属財産について実体的権利の帰属主体であると解される点と整合しないからである。」⁽¹⁰⁾として破産管財人の法的性格は、破産者・債権者の代理人ではなく、管理機構としての破産管財人とそれに選任される私人としての破産管財人の両面を持ち合わせているとする管理機構人格説が、最も適切に表していると思われる。

また、加藤哲夫氏も、管理機構人格説について「破産財団の管理機構としての破産管財人は破産財団の管理処分権の帰属する主体(法的主体)であるとする見解である。すなわち、破産財団とその管理機構を切り離して、管理機構たる破産管財人に法主体性を認め、この場合、法主体たる管理機構に帰属するのは破産者に属する財産そのものではなく、その管理処分権であると

(10) 齊藤ほか編・前掲注(9)79頁参照。

する。今日の多数説である。」⁽¹¹⁾として、破産管財人は破産手続を遂行するための破産財団の管理処分権の帰属主体としての管理機構であり、今日における多数説であると説明している。

したがって、破産管財人の法的性格は、法主体性の認められる管理機構の面と裁判所から選任された私人としての面を併せ持っているということになる。しかしながら、当該法主体性はあくまで破産手続上のものであり、破産財団に属する財産の実体的権利の帰属権利者は破産者であるということに留意しなければならないものとする。

(11) 加藤哲夫『破産法〔第四版補正版〕』62頁（弘文堂、2006）参照。

第3節 破産財団の法的性格についての検討

破産手続における労働債権の配当及び破産管財人報酬が破産財団から支払われることから、当該破産財団の構成内容及び法的性格について検討を行うこととする。

破産財団は、破産手続開始の時に破産者に属する財産によって構成される。したがって、開始決定後に破産者に帰属することとなった財産、いわゆる新取得財産は、破産財団から除かれる。このような立法を、開始決定を基準時として破産財団の範囲を固定するという意味で、固定主義と呼ばれる⁽¹²⁾。

また、破産財団には破産手続開始前の原因に基づく将来の請求権も含まれるものとされている。将来の請求権とは、停止条件付債権（民法 127①）や期限付債権（民法 135①）で、破産手続開始の時点では未だ条件成就や期限の到来が認められないものを指し、連帯債務者又は保証人若しくは物上保証人の求償権（民法 442①・459①・460・465・351・372）も同様である。

停止条件付債権の場合には、停止条件が成就してはじめて法律行為の効力が生じ、債権が発生することとなる。期限付債権の場合には、債権はすでに発生しており、その履行期が後に到来するものである。求償権の場合には、求償権者の出捐などの事実にもとづいて債権が発生するなどの違いはあるものの、開始決定を基準としたときに、いずれも請求権の発生原因が破産手続開始決定前にあり、未発生の権利も期待権としての取扱いを受けるので（民法 129）、破産法は、固定主義の趣旨を明確にするために、これらの請求権についても破産財団へ帰属させることとしている⁽¹³⁾。

つぎに、これらの破産財団の構成内容を踏まえたところで、破産財団の法的性格について検討を行うこととする。

破産財団の法的性格についても、破産管財人の法的性格と同様に、従来か

(12) 伊藤・前掲注 (5) 168 頁参照。

(13) 伊藤・前掲注 (5) 169 頁参照。

ら次に掲げる種々の学説が存している⁽¹⁴⁾。

(1) 破産財団法主体説

破産者の総財産は、破産手続が開始されると、破産債権者に平等な弁済をするための責任財産になる。そこで、破産手続の開始に伴い、清算目的のために第三者にその権利が移転し、その第三者に帰属した状態でこの総財産は解体・換価されるという理論構成が考えられる。すなわち、破産者は財産の管理・処分権を破産手続の開始によって失う結果として、破産者に帰属していた財産は、破産的清算という目的に奉仕するために成立する破産財団に帰属するというものである。このように、破産財団をひとつの実体としてとらえ、これに法主体性を認め、この法主体（第三者）に破産者の総財産が帰属するというのが、破産財団法主体説（権利主体説）である。しかし、破産財団法主体説に対しては、その法主体性を否定する立場からの批判が根強くある。

(2) 管財人管理機構人格説⁽¹⁵⁾

破産財団法主体説（上記(1)）によれば、破産者の所有していた財産は破産財団に帰属することになる。他方、管財人管理機構人格説によれば、機関としての破産管財人に法人格を認めるものの、その主体の法主体たるゆえんは、破産者に帰属する財産の管理処分権の帰属主体であることにとどまることとなる。

なお、破産財団法主体説に対する批判は、実定法上規定を欠いているにもかかわらず、法人格を破産財団に認めることであった。もとより管財人管理機構人格説に対しても、実定法上破産管財人を法主体とする規定は存在しないとの批判はありえるが、管財人管理機構人格説は管理処分主体としての法主体性を認めるにとどまることから、破産者の責任財産が破産目的のためにその管理処分権を奪われ、破産管財人という破産手続上の管理機構の下におかれている状態を直接的に理論構成できるという利点を有し

(14) 加藤・前掲注(11) 109頁～117頁参照。

(15) 破産管財人の法主体説としての「管理機構人格説」と一体をなす説である。

ている。また、破産者、破産債権者、そして破産管財人を実態に即して対立させるといえる意味をもつといえることから、近年、管財人管理機構人格説が妥当な見解であるといわれる。

(3) 信託型管理機構説

「破産財団」の法的性質について、統一的な定義を立てることを断念したうえで、破産者（信託者）の財産関係を、債権者その他利害関係人（受益者）のため、自己の固有財産関係と分別しながら、自己の名で管理処分するという地位に破産管財人をおく、すなわち破産管財人を受託者とする見解が、信託型管理機構説である。

(4) 破産団体代表説

破産団体代表説は、破産の目的を利害関係人間の財産関係の調整であるとして、そのための破産団体を設定する。そして、破産財団を個々の財産の集合体であるとして、これを破産団体に帰属する財産と位置づけ、破産管財人を、破産者と破産債権者から構成される破産団体の代表者とする見解である。

わが国においては、破産財団は実体法上の権利義務の主体となりえないとの考えから、上記(2)の「管財人管理機構人格説」が通説であると考えられている。

その結果、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、破産手続上における、財産の管理処分権の帰属主体であることにとどまることから、破産財団に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。

第4節 破産手続における債権区分

破産債権は、破産財団から配当によって公平な満足を受ける権利であるから、債権額に比例して平等に扱われるのが原則である。しかし、それぞれの

権利がもつ実体法上の優先権を考慮して、破産法は、優先的破産債権の概念を設け、また一定の政策的理由などに基づく劣後的破産債権及び破産債権者と破産者の合意に基づく約定劣後破産債権の概念を設けている⁽¹⁶⁾。

また、破産法は、破産財団を引当てとする債権の中に、時期的にも、また順位的にも破産配当に先立って満足を受けるべきものとして、財団債権を定義している⁽¹⁷⁾。

これらの各債権の具体的な内容については、次のとおりである。

(1) 財団債権

財団債権は、破産財団から破産債権に優先して、かつ破産手続によらずに随時弁済を受けられる請求権であり、手続費用や財団管理費用等の破産債権者の共同の利益のために必要な費用及び租税債権等である⁽¹⁸⁾。

(2) 優先的破産債権

優先的破産債権は、一般破産債権、劣後的破産債権および約定劣後破産債権に優先して平等弁済を受けられる債権である。一般の先取特権、その他一般の優先権ある破産債権がこれにあたる⁽¹⁹⁾。

(3) 一般破産債権

一般破産債権は、優先的破産債権、劣後的破産債権、および約定劣後破産債権を除いた、他のすべての債権である。

(4) 劣後的破産債権

劣後的破産債権とは、優先的破産債権および一般的破産債権に劣後して配当を受けることのできる破産債権の総称である。

(5) 約定劣後破産債権

破産債権者と破産者との間で、破産手続開始前に、当該債務者について破産手続が開始されたとすれば、その破産手続における配当の順位におい

(16) 伊藤・前掲注 (5) 194 頁参照。

(17) 伊藤・前掲注 (5) 211 頁参照。

(18) 金子宏ほか・前掲注 (1) 435 頁参照。

(19) 優先的破産債権から約定劣後破産債権—加藤・前掲注 (11) 131 頁～138 頁参照。

て、劣後的破産債権に後れることとされているものである。

以上のことから、破産債権者において自己の有する破産債権の満足を得るためには、財団債権の該当性及び破産債権の順位が大きく影響することとなる。

第2章 源泉徴収制度とその問題点

第1節 源泉徴収の意義と趣旨

所得税法における源泉徴収制度とは、源泉徴収の対象となる所得の支払者を源泉徴収義務者とし、当該支払者が、その支払の際に、税務官庁に代わって、給与等を受ける源泉納税義務者（以下「受給者」と称する。）の納付すべき所得税を天引きして徴収し、受給者に代わって、徴収した所得税を納付する制度である。

このような源泉徴収制度を法的に是認している趣旨は、税収の確保、徴税手続の簡便さ・徴税费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上の利点にあるといわれている⁽²⁰⁾。

このような源泉徴収制度の趣旨について、源泉徴収の対象となる弁護士報酬の額が争われた東京高裁昭和49年9月26日判決(訟月20巻12号134頁)は、「源泉徴収制度の趣旨は、納税義務者の納税を容易ならしめるため、所得が納税義務者の手中に帰する以前の段階で徴収して税金の概算前払の方法で国が一応これを収納し、他日所得金額が明らかになつてから、改めて納税義務者から納税させる代りに既に源泉徴収によつて納付した右税額をもつてこれに充て、もし不足があれば追加納付させ、余剰があれば還付して、納税義務者の事後納税によつて生ずる煩雑な事務を軽減すること、他面、源泉徴収の方法によらないと容易に捕捉しがたい種類の収入を容易に捕捉してその支払の段階で支払者をして捕捉徴収させ、これによつて国の所得調査の手数を省くこと等にあるものとされている」として、源泉徴収制度は納税義務者の事後納税によつて生ずる煩雑な事務を軽減するとともに、国による所得の補足を容易にし、所得調査の手数を省くことであると判示している。また、源

(20) 宮谷俊胤「源泉徴収制度の概要と問題点」日税研論集15号（日本税務研究センター、1991）55、56頁参照。

源泉徴収制度の合憲性が争われた最高裁昭和 37 年 2 月 28 日大法廷判決（刑集 16 巻 2 号 212 頁）は、給与所得者に対する源泉徴収制度について、「税徴収の方法としては、担税義務者に直接納入されるのが常則であるが、税によっては第三者をして徴収且つ納入させるのを適当とするものもあり、実際においてもその例は少くない。給与所得者に対する所得税の源泉徴収制度は、これによつて国は税収を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力を節約し得るのみならず、担税者の側においても、申告、納付等に関する煩雑な事務から免がれることができる。また徴収義務者にしても、給与の支払をなす際所得税を天引しその翌月 10 日までにこれを国に納付すればよいのであるから、利するところは全くなしとはいえない。されば源泉徴収制度は、給与所得者に対する所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であつて、公共の福祉の要請にこたえるものといわなければならない。これすなわち諸国においてこの制度が採用されているゆえんである。」として源泉徴収制度は能率的、合理的であつて、公共の福祉の要請に応えるものであると判示している。

なお、源泉徴収にかかる所得税（以下「源泉所得税」という。）は、その納税義務が源泉徴収すべきものとされている所得の支払の時に成立し（通法 15 ②二）、その納税義務確定のための手続きを経ることなく「支払」そのものによつて納税額が確定することとされている（通法 15③）。

第 2 節 給与等の源泉徴収

給与所得者は、一般的には給料や賃金等の収入以外に所得のない場合が多いことから、各人の確定申告を待つまでもなく、給与の支払者の下で年間所得を見据えたところで税額の算出を行うことができる。そのため、給与所得者に対する所得税については、所得税法 183 条（源泉徴収義務）1 項により給料や賃金等の支払者が給与等を支払う際に、支払額に応じた所得税をその

給与から差し引いてこれを国に納付するとともに、年末において年末調整⁽²¹⁾を行い、その年中の給与の総額に対する年税額と給与の支払の都度差し引いて納付した源泉所得税の合計額とを対比して、過不足額の精算をすることとし、給与所得者において申告納税をする手数を省くこととされている。

このようなことから、わが国における給与等の源泉徴収制度は、年末調整と組み合わせられて精算型となっており⁽²²⁾、受給者が年の途中で職場が変わった場合には、後の使用者が前の使用者の下での源泉所得税額を引き継いで年末調整を行うこととされている（所法 190 一、所令 311）。

第3節 一定の報酬の源泉徴収

所得税法 204 条（報酬、料金等に係る源泉徴収義務）において、居住者に対し国内において一定の報酬若しくは料金、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、契約金又は賞金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こととされている。

当該一定の報酬とは、「弁護士（外国法事務弁護士を含む。）、司法書士、土地家屋調査士、公認会計士、税理士、社会保険労務士、弁理士、海事代理士、測量士、建築士、不動産鑑定士、技術士」（所法 204①二）及び「計理士、会計士補、企業診断員（企業経営の改善及び向上のための指導を行う者を含む。）、

(21) その年最後の給与等の支払の際に、その給与所得者の給与所得に対する正当年税額と給与等の支払のつど源泉徴収した税額の年間合計額との差額を清算することであり、給与所得者にとって、年末調整は確定申告に代わる年間の税額の清算確定手続である。（武田昌輔監修『DHC コメンタール所得税法 4』8043 頁（第一法規）参照。）

(22) アメリカでは、原則としてすべての個人に、所得税を申告して納付する義務がある。（中略）賃金所得（wage income）は、原則として使用者による源泉徴収に服するが、わが国のような年末調整の制度はない。（渡辺徹也「申告納税・源泉徴収・年末調整と給与所得」日税研論集 57 号『人的役務と所得税』133 頁（税務研究センター、2006）参照。）

測量士補、建築代理士（建築代理士以外の者で建築に関する申請若しくは届出の書類を作成し、又はこれらの手続を代理することを業とするものを含む。）、不動産鑑定士補、火災損害鑑定人若しくは自動車等損害鑑定人（自動車又は建設機械に係る損害保険契約の保険事故に関して損害額の算定又はその損害額の算定に係る調査を行うことを業とする者をいう。）又は技術士補（技術士又は技術士補以外の者で技術士の行う業務と同一の業務を行う者を含む。）（所令 320）とされており、このような一定の業務を行う者に対して報酬を支払う場合には、源泉徴収制度により支払者がその支払の際、所得税を源泉徴収すべきこととされている⁽²³⁾。

このように、一定の業務を行う者に対して支払われる報酬が源泉徴収の対象とされていることについて、破産法人における労働債権の配当及び破産管財人の管財人報酬に対する源泉所得税の存否が争われた大阪地裁平成 18 年 10 月 25 日判決（判時 1980 号 55 頁）は、「報酬、料金、契約金又は賞金に係る源泉徴収に関する所得税法 204 条 1 項は、これらの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。そして、同項 2 号が規定する業務の内容に照らせば、同号は、同号所定の一定の専門的知見を有する者が行う業務に関する報酬又は料金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。」と判示しており、控訴審である大阪高裁平成 20 年 4 月 25 日判決（平成 18 年（行コ）第 118 号）も原

(23) 報酬、料金に対する所得税の源泉徴収制度がわが国の所得税法上とり入れられたのは、第 2 次世界大戦中の昭和 19 年度の税制改正においてである。当時の所得税税制は昭和 15 年に採用された分類所得税と総合所得税との二本建制であったが、この分類所得税の課税上、事業所得の中に「丙種」の分類が設けられ、比例税率 15% による源泉徴収が行われることになったのである。平成 19 年度の税制改正で設けられた「丙欄」の事業所得は、国内において法人、常時 3 人以上の使用人を使用する個人又は常時 5 人以上の労務者を使用する個人から支払を受ける大工、左官等の報酬、料金及び外交員、集金人等の報酬、料金であった。

その後、順次対象範囲が拡張され、昭和 27 年度の改正においては、源泉徴収の対象範囲に新たに、弁護士、公認会計士等が法人から支払を受ける報酬、料金や社会保険診療報酬が加えられることとなった。（武田監修・前掲注（21）8423 の 11 頁以降参照）

審と同旨であることを判示している。

第4節 源泉所得税における「支払」

前述したように、源泉所得税は、他の租税、例えば法人税のように、納税義務者による申告、税務署長等による更正・決定の処分等、その納税義務の確定のための一定の手続を経ることなく、給与等の「支払」そのものによって納税義務が成立、確定するという特徴を有している⁽²⁴⁾。

また、所得税法においては、所得税法6条（源泉徴収義務者）、同法183条1項（給与所得に係る源泉徴収義務）及び同法204条（報酬、料金等に係る源泉徴収義務）において、源泉徴収義務者が給与所得又は報酬、料金等に係る源泉徴収を行うためには、「支払をする者」に該当し「支払」を行うこととされている。

当該「支払」の解釈については、所得税基本通達181～223 共-1（支払の意義）において、「法第4編《源泉徴収》に規定する『支払の際』又は『支払をする際』の支払には、現実に金銭を交付する行為のほか、元本に繰り入れ又は預金口座に振り替えるなどのその支払の債務が消滅する一切の行為が含まれることに留意する」とされていることから、支払には、現実に金銭を交付する行為のほか、債務が消滅する一切の行為が含まれることとされており、当該通達の解説においても、「給与等その他の源泉徴収の対象となるものの支払をする者は、その支払の際、その源泉徴収の対象となるものについて所得税を徴収して納付しなければならないこととされているが、本項は、この場合の支払の意義を明らかにしたものである。すなわち、この場合の支払には、金銭債務を負う者が債権者に対して弁済のために現実に金銭を交付する行為は最も一般的な支払の形態であり、これが含まれることはもちろんであるが、このほか、利息を預金元本に繰り入れたり、債務者の預金口座から債権者の預金口座に振り替えるなどその支払債務が消滅する一切の行為が含まれるこ

(24) 中津山準一「源泉所得税が成立・確定する『支払』の解釈類型とその問題点」税理43巻12号30頁(2000)参照。同氏は「そのため、所得税の源泉徴収制度における『支払』の意味合いは極めて重要な事項といえる。」と述べられている。

とを明らかにしたものである。したがって、債務者が債権者から債務の免除を受けたことによる債務の消滅も支払に含まれる。ただ、時効による債務の消滅は支払には該当しないと解される。」⁽²⁵⁾と説明されている。

なお、このような通達の取扱いは、「支払」の概念を拡大するものであるとの批判⁽²⁶⁾もあるが、当該批判に対し、青柳達朗氏は「個々の局面において、所得税法上の『支払』に該当するか否かを判断するのが重要であり、拡大解釈との批判は当てはまらない。」⁽²⁷⁾として拡大解釈との批判を否定している。

第5節 源泉徴収制度における源泉徴収義務者 (「支払をする者」)

第1項 密接な関係がある者

所得税法においては、「支払をする者」が源泉徴収義務者として一定の所得を支払う際に源泉徴収すべきこととされている。

このような源泉所得税における「支払をする者」は、「支払」が債務が消滅する一切の行為とされていることから、「支払をする者」は、当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体であると解すべきであると考えられる。

なお、源泉徴収制度の合憲性が争われた前掲最高裁昭和37年2月28日大法廷判決において、「論旨は、源泉徴収義務者が一般国民に比して不平等な取扱を受けることを論難する。しかし法は、給与の支払をなす者が給与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て、これを徴税義務者としているのである。この義務が、憲法の条項に由来し、公共の福祉の要請にかのうのものであることは、すでに論旨第

(25) 高倉明ほか共編『所得税基本通達逐条解説(平成16年版)』756頁(大蔵財務協会、2004)。

(26) 浦東久男「源泉徴収と支払概念」税法学534号19頁(1995)参照。

(27) 青柳達朗「所得税法183条の『支払』について」税大ジャーナル5号73頁(2007)参照。

一について上述したとおりである。かような合理的理由がある以上これに基いて担税者と特別な関係を有する徴税義務者に一般国民と異なる特別の義務を負担させたからとて、これをもつて憲法 14 条に違反するものということとはできない。」として給与等における源泉徴収義務者は、給与等を受ける者（受給者）と「密接な関係」にある者であると判示している。

第 2 項 本人に代理して支払う者の源泉徴収義務

源泉徴収制度においては、一定の所得の支払をする者が当該所得の支払の際に源泉徴収すべきこととしている。そこで、所得の支払者に代理して第三者が支払をした場合において、当該代理して支払う者（代理者）が、源泉徴収制度における「支払をする者」に該当するか否かが問題となる。

本人に代理して一定の所得を支払う場合について、中津山準一氏は『支払者である海外親会社が、その支払者の国内関係者（子会社）に対して、支払者のために国内において法律業務に従事することを委嘱した弁護士に対して支払うべき報酬を、支払者に代理して支払うよう委任し、関係子会社がこの報酬を支払った場合における所得税の源泉徴収義務について、国税庁は、この代理人である子会社において所得税の源泉徴収義務を履行し、所得税額の納付に当たっては、親会社の名称により納付することを指導している』例がみられる。（中略）代理人の行為の効果（債務の消滅）が本人に帰属するという法理からすれば、この指導は、妥当性が高いというべきであろう。」⁽²⁸⁾（傍線筆者）と述べられており、実務書においても同様の記載がある⁽²⁹⁾ことから、源泉所得税の対象となる「支払」には債務者の本人による支払のほか、委任に基づく代理人が行う支払も含まれるものと解される。

そこで、このように解される根拠について考察することとする。

まず、民法においては、法律行為を委託する場合を「委任」としており（民法 643）、代理権授与行為と「委任」は別個の概念ではあるが、「委任」には

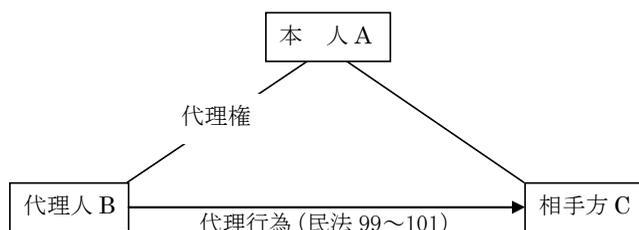
(28) 中津山準一・前掲注 (24) 35 頁参照。

(29) 小畑孝雄『源泉所得税質疑応答集〔平成 17 年版〕』480 頁（大蔵財務協会、2005）。

「代理権」の授与を伴うことが少なくない。

つぎに、代理⁽³⁰⁾は（下図参照）、民法上、ある人Aと一定の関係にある者Bが、AのためにCとの間で意思表示を行い（能働代理）、あるいは意思表示を受ける（受働代理）ことによって、その意思表示の法律的效果が直接Aについて生ずるといふ制度（民法99）であり、Aを本人、Bを代理人、Cを第三者（相手方）といい、このような効果を生じさせることができるBの地位において「代理権」を有するものとされている⁽³¹⁾。

[図：代理における三角関係]



（金子宏ほか編『法律学小辞典〔第4版〕』799頁より抜粋）

したがって、代理の効果は代理人ではなく、本人に帰属することから、代理権の授与を伴う委任契約に基づき、代理人が本人に代理して源泉徴収の対象となる所得を支払った場合においては、当該支払による債務消滅の効果は本人に帰属することになり、当該支払に伴って生じる源泉徴収義務についても代理に含まれる権利、義務として、代理人が本人に代理して本人の名称をもって行うべきことになるものと思われる。

(30) 代理は代理人自らが法律行為について意思決定をする者で、決定された意思表示を単に伝達又は伝達の完成をする「使者」とは異なる。また、本人のためにすることを示してなされる点で、代理は「問屋」（商法 551）などのように他人の計算において自己の名で取引をする間接代理とも異なっている。（金子宏ほか・前掲注（1）799頁参照）

(31) 金子ほか編・前掲注（1）799頁参照。

しかしながら、当該所得が給与所得の場合においては、代理権の授与を伴う委任契約に基づいて本来の支払者から支払を委任されているとしても、源泉徴収義務を履行する代理人と受給者との間において、前掲最高裁昭和 37 年 2 月 28 日大法廷判決による源泉徴収義務者の「密接な関係」をどのように捉えるべきかについて検討を要するものと考ええる。

第3項 スtockオプションと「支払をする者」

1 源泉徴収制度における問題点

ストックオプションは、会社の取締役又は使用人が、将来の一定期間内に、あらかじめ定められた価額で会社からその一定数の株式を取得することができる権利⁽³²⁾であり、会社の役員・従業員に付与されたインセンティブ報酬⁽³³⁾であることから、ストックオプションの行使による経済的利益は現物給与の一種として給与所得⁽³⁴⁾とされている。

また、ストックオプションの所得区分においては、過去において一時所得から給与所得に課税の取り扱いの変更あったことから、ストックオプションによる所得が給与所得に該当するか否かが争われた最高裁平成 17 年 1 月 25 日第三小法廷判決（民集 59 卷 1 号 64 頁）において、「権利行使益

(32) 金子ほか編・前掲注 (1) 683 頁参照。

(33) 会社の業績向上による株価の上昇が、取締役又は使用人の利益に結びつくことから、取締役又は使用人の業績向上へのインセンティブに対する報酬としての性格を有する。

(34) 平成 13 年 11 月の商法改正（法 128 号）で、ストックオプションは新株予約権に吸収される一方、新株予約権を付与しうる者の範囲について制限が撤廃されたため、会社は、その役員・従業員のほか、顧問弁護士、顧問税理士、関連会社の役員・従業員等にも付与しうるようになった。会社法も、これをほぼ踏襲した。したがって、会社法制定後も、適格ストックオプションは、新株予約権方式のものを中心として存続している。自社の役員・従業員以外の者にストックオプションを与えた場合に、その行使によって生ずる利益の所得分類が問題となるが、当事者の会社との関係により、事業所得、給与所得、一時所得または雑所得のいずれかに該当すると解すべきである。（金子宏『租税法〔第十三版〕』191 頁（弘文堂、2008）参照。）

(35)は、上告人が代表取締役であった日本C社からではなく、米国C社から与えられたものである。しかしながら、(中略) 本件ストックオプションは制度は、Cグループの一定の執行役員及び主要な従業員に対する精勤の動機付けとすることなどを企図して設けられているものであり、米国C社は、上告人が上記のとおり職務を遂行しているからこそ、本件ストックオプション制度に基づき上告人との間で本件付与契約を締結して上告人に対して本件ストックオプションを付与したものであって、本件権利行使益が上告人が上記のとおり職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかというべきである。そうであるとすれば、本件権利行使は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法28条1項所定の給与所得に当たるといべきである。」として、役員及び従業員に対する精勤の動機付けとなることを企図して設けられたストックオプションは雇用契約又はこれに類する原因に基づいて提供された非独立的な労務の対価として給与所得になると判示している。当該訴訟においては、親会社である米国C社の株式をストックオプションとして子会社である日本C社の代表取締役に付与したものであるが、最高裁昭和56年4月24日判決(民集35巻3号672頁)は、給与所得の要件として、①雇用契約又はこれに類する原因に基づき、使用者(雇用主)の指揮命令に服して労務を提供すること、②その労務の対価として使用者から受ける給付であることを挙げており、本件訴訟においてストックオプションの権利行使益がこの要件を満たすかが問題となる。

具体的には、日本C社の代表取締役と親会社である米国C社との間には、上記①のような直接的な雇用関係はなく、②の要件における労務の対価であると評価できるためには、従業員が提供した労務と当該給付との間に経済的合理性に基づいた対価関係が必要であり、労務の質及び量と当該給付

(35) 権利行使時における株式の市場価格と被付与者の払い込んだ権利行使価額との差額をいう。

との間に何らかの相関関係が存することを要するが、ストックオプションにはこのような労務と給付の相関関係を直接的に認識することができない。また、これらに加え、当該②の要件においては、「使用者から受ける給付」と明言していることから、使用者以外から受けるストックオプションの権利行使益は、給与所得とはいえないのではないかという点が問題⁽³⁶⁾となる。

これに対し、増田稔最高裁判所調査官は、「従業員等が受ける経済的利益が労務提供の対価といえるのは、労務提供の相手方と経済的利益の給付者が一致する場合が通常のことと思われる。しかしながら、人事権を含めて子会社の経営の実権を握ってこれを支配している親会社が子会社の従業員等に対しその労務提供に報いるために報酬を与えたような場合も視野に入れて考えると、労務提供の相手方と経済的な利益の給付者が一致しないというような形式的な理由から、その給与所得該当性を直ちに否定することは相当でないというべきである。すなわち、所得税法は、所得はその性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立って、所得をその源泉ないし性質によって10種類に分類し、各種の所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定めているところ、従業員等が雇用契約又はこれに類する原因に基づき労務を提供し、その対価として金銭その他の経済的利益の給付を受けた場合に、その給付者が形式的に見て労務提供の相手方であるのかどうかによって、その給付に係る所得の担税力や所得の性質等に差異をもたらすものとは考え難く、給与所得該当性の要件として労務提供の相手方と経済的利益の給付者の一致を常に必要とする合理的な理由は見だし難い。給与所得該当性は、当該給付が実質的にみて労務提供の対価といえるかどうかという観点から判断すべきであって、従業員等が、使用者又はこれに準ずるような立場にある者（子会社の従業員等との関係では、人事権を含めて子会社の経営の実権を握ってこれを支配している親会社はこれに該当するであろう）から、従業員等という地位に基づ

(36) 瀧本文浩「判批」国際商事法務 33 卷 3 号 404 頁 (2005) 参照。

き経済的利益を与えられ、従業員等が労務を提供したからこそその経済的利益を与えられたという関係が認められる場合には、当該経済的利益は、労務提供の対価として給付されたものとして給与所得に当たると解するのが相当である。本判決は、上記のような考え方に立った上で、本件権利行使は給与所得に当たるものと判断したものと解される。」⁽³⁷⁾として、労務提供の相手方と経済的な利益の給付者が一致しないというような形式的な理由から、その給与所得該当性を直ちに否定することは相当ではなく、従業員等が労務の提供の対価として経済的利益を与えられたという関係が認められる場合には、当該経済的利益は、労務提供の対価として給付されたものとして給与所得に当たると解すべきであると述べている⁽³⁸⁾。

したがって、ストックオプションに係る権利を行使して株式を取得した場合には、当該取得し株式の株価と権利行使価額⁽³⁹⁾との差額は給与所得として課税されることとなる。

(37) 増田稔「判批」ジュリスト1310号149頁(2006)。

(38) 同様に原審である控訴審(東京高判平16・2・19東京高等裁判所(民事)判決時報55巻1から12号2頁)においても「指揮命令者と給与の支給者は一致するのが通常であり、従業員等が雇用契約等に基づいて使用者の指揮命令に服して労務を提供する場合において、従業員等に対して指揮命令を行っておらず、当該労務の提供を受けていない第三者が当該労務に対する対価として経済的利益を供与することは、通常は考え難いということではある。しかしながら、指揮命令者と何らかの取引上あるいは組織上の関連を有する第三者が、指揮命令に服して労務を提供した従業員に対する給与の支払を肩代わりするということもあり得ると考えられる。また、派遣労働の場合には、実際の労務の提供を受け、現実に指揮命令をしている者は支給者である派遣元会社ではなく、派遣先会社であるという見方もあり得る。これらの給付について、指揮命令者と給与の支給者とが一致しないという理由のみで給与所得該当性を否定するのは、従業員の提供した労務の性質やこれに対する給付の担税力に相違がないことからすると、合理的とはいえないし、多様化した雇用の仕組みや経済取引の実情にもそぐわないといわざるを得ない。そうすると、指揮命令者と支給者が一致しないことは、通常は、給与所得該当性を否定する事情に当たるとしても、飽くまで、所得分類が問題となっている所得が労務の対価として給与所得に当たるか否かを判断する上で考慮されるべき事情の一つにすぎないというべきである。」として、「使用者からの給付」であることは必ずしも給与所得であること要件ではない旨判示している。

(39) スtockオプションの権利行使に際して払い込むべき金額である。

なお、当該最高裁平成17年1月25日第三小法廷判決の事件においては、権利行使に係る経済的利益が株式の交付により与えるものであることから、株式を交付した親会社であるC社の所在地が米国であるため、国外払として所得税の源泉徴収は要しない⁽⁴⁰⁾ことになる。

しかしながら、ストックオプションに係る株式を交付する親法人が内国法人⁽⁴¹⁾であった場合においては、当該ストックオプションの権利行使時に、給与所得としてその経済的利益の額に対し源泉徴収をしなければならないこととなる。

そのような場合において、給与所得者である受給者と直接の雇用関係はなく、間接的な関係しか有していない当該親会社が、所得税法183条における源泉徴収義務者として源泉徴収を履行しえるかが問題である。

その理由の1つとして、平成14年の商法改正において、自社の取締役又は使用人に限ることとされていた付与対象者の制限が撤廃され、新株予約権の譲渡制限に関する事項が緩和されたことが挙げられる。つまり、会社部外の者、例えば弁護士やコンサルタント⁽⁴²⁾等に対してもストックオプションが付与されるようになったことにより、当該権利の行使による権利行使益の所得分類については、権利行使者と新株発行会社（以下「発行会社」という。）との関係により事業所得、給与所得、一時所得又は雑所得に該当することになる。そこで、源泉徴収の対象となる給与所得の判定にあたり、発行人と権利行使者である他社の取締役又は使用人との間に、雇用契約又はこれに類する原因に基づく関係があるか否かは、発行人における他

(40) 所得税法183条1項は、「居住者」に対し、「国内」において給与等を支払うことを要件としている。

(41) 国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。（法法2三（定義））

(42) コンサルタントに対して付与したストックオプションの権利行使益による所得が一時所得か雑所得かが争われた東京高裁平成17年4月27日判決（訟月52巻10号3209頁）において、米国法人から付与されたストックオプションの権利行使益が債務保証として、一時所得ではなく、雑所得であるとされた。（TKC 税務研究所提供判示事項）。

社株式の保有割合⁽⁴³⁾だけでなく、人事、資金、技術等を通じて事業方針の決定等に関する個々のケースに応じて判断すべきこととなる⁽⁴⁴⁾からである。

さらに、権利行使時における新株予約権の行使価額の払込みは、発行会社が定めた銀行等の払込みの取扱い場所において、その全額を払い込まなければならない（会社法 281①）とされている。

そのため、権利行使による経済的利益の移転を目的とするストックオプションにおいては、権利行使時に、源泉徴収の対象となる給与所得等についての所得分類を判断しなければならないことに加え、一般的な現物給与の支給と異なり、権利行使者の一方的な権利行使により所得が発生するため、発行人において所得税法 183 条 1 項における源泉徴収を適正に履行できるかが疑問である。

また、外国親会社の権利行使に関する一連の事務が、国内の子会社において行われていた場合⁽⁴⁵⁾に、ストックオプションの権利行使による経済的

(43) 措置法 29 の 2（特定の取締役等が受ける新株予約権等の行使による株式の取得に係る経済的利益の非課税等）が、発行人が直接・間接に株式の 50%超を保有する関連会社の取締役等を特例の対象者としていること、また、商法や銀行法等において、子会社とは親会社により株式の過半数を保有されている会社（意思決定機関を支配されている会社）とされていることから、少なくとも、このような発行人と、発行人が直接・間接に 50%を超えて株式を保有している他社の取締役等との間については、雇用契約に類する関係があるといえるものと考えられる。（高倉明ほか・前掲注（25）219 頁参照。）

(44) 高倉明ほか・前掲注（25）219 頁参照。

(45) OECDモデル条約 15 条 1 項は「一方の締結国の居住者が勤務に関して取得する給与、賃金その他これらに類する報酬に対しては、その勤務が他方の締約国内で行われないう限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができるものとする。勤務が他方の締約国内で行われる場合には、それに関して取得する報酬に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができる。」と規定されており、雇用関係により提供される人的役務に対する給与、賃金等の報酬は、その役務提供他国で課税されることとされているため、ストックオプションに係る給与所得についても役務提供国であるわが国に課税権があることとなるが、その際、わが国に存する 100%子会社を代理人として源泉徴収義務を課することができないかについても検討する必要があると思われる。なお、近年、恒久的施設の観点から子会社を支店と同様に捉えようとする動きがある。

利益の移転が、給与所得の国内払いとして、当該外国親会社に源泉徴収義務が生ずることになるか否か⁽⁴⁶⁾についても検討する余地があるものと考えられる。

このようなストックオプションにおける源泉徴収について、品川芳宣教授は「所得税法 183 条 1 項は、『国内』において給与所得となる『給与等』の支払をする者は、その支払の際、その給与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旨定めている。この場合、本件のように、ストックオプションの付与者が国外に所在する外国法人である場合には、『国内』において『給与等』を支払ったわけでもないの、当該権利行使益に対する所得税の源泉徴収義務は問題にならない。しかし、その付与法人が内国法人である場合には、当該権利行使益が『給与等』と認定されると、それに係る所得税の源泉徴収義務が生じることになる。このような場合に、果たして所得税の源泉徴収が期待できるのか、また、いつ『給与等』を支払ったことになるのか、現行法の解釈・適用に疑問が生じる。いずれにしても、現行の所得税法 183 条 1 項は、このような問題を想定していないものと考えられる。」⁽⁴⁷⁾として同教授も現行の所得税法 183 条 1 項の解釈では、ストックオプションに

(参考)「外国法人の支店など(恒久的施設)と子会社とは、法的性格が異なるものの、経済的実態に着目して両者の課税上の取扱いを同じにすることが望ましいとの考え方が強まっています。OECD 租税委員会では、恒久的施設に対する課税ルールの見直し作業を進めてきており、支店に対する移転価格アプローチの適用について最終的な検討を行っています。また、今後、モデル租税条約やコメンタリー(解釈基準)の改定を予定しています。」

(国税庁 HP http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2007/04_1.htm 参照。)

(46) 富永賢一氏は「株券を国内で交付するなど債権行使に関する一連の事務が国内において行われているときは、国内払いと取り扱うことになると考えられます。」と述べている。(富永賢一『源泉所得現物給与をめぐる税務〔平成 17 年版〕』391 頁参照。)

したがって、富永賢一氏によると株券を国内で交付するなど債権行使に関する一連の事務が国内において行われているときは、所得税法 183 条 1 項により源泉徴収義務が生じることとなる。

(47) 品川芳宣「判批」税研 20 巻 6 号 46 頁参照。

における給与所得の源泉徴収義務の履行が困難であるとの問題を指摘している。

2 問題点に対する検討

前述したように、ストックオプションの権利行使益が給与所得とされる場合においては、一般的な現物給与の支給と異なり、権利行使者の一方的な権利行使により所得が発生することから、現行の所得税法 183 条 1 項における源泉徴収義務が適正に履行できるかは疑問であり、また、権利行使者と直接的な雇用関係を有しない親会社が株式交付者であったときは、なお更、源泉徴収義務の履行は困難を伴うものと考えられる。

したがって、ストックオプションにおける給与所得については、株式交付者である発行法人において源泉徴収義務を適正に履行するために、一般の給与所得と区分して、新たに源泉徴収の手続に関する立法上の手当てを行うことも検討すべき方策の 1 つであると考ええる。

第 4 項 横領の場合と「支払をする者」

1 源泉徴収制度における問題点

前述したように源泉徴収制度において、一定の所得の支払をする者が、当該所得の支払の際に源泉徴収すべきこととされていることから、役員等により法人資金等が横領されたような場合においては、当該横領された資金の取扱い（給与か否か）及び所得税の源泉徴収の要否が問題となる。

この点について、社会福祉法人の理事長による法人資金の領得が給与の支給に当たるか否かが争われた大阪高裁平成 15 年 8 月 27 日判決（税資 253 号順号 9416）の事案において、被控訴人の「控訴人は、源泉徴収の困難さは給与所得であるか否かの判断に影響せず、不法に利得した場合でも源泉徴収すべきであると主張するが、このような議論では、法人の代表者が法人の金庫から金員を窃取した場合でも法人は源泉徴収が必要であるとの結論となり納得し難い。本件は源泉徴収をすべき場合に当たらない。」という主張に対し、同判決は、「この本件金員の移動により A は経済的な利得を得

たものということができ、これはAの所得税法上の『所得』に該当するものといえる。なお、本件金員の移動が違法ないし私法上無効である場合であっても、本件金員が現実にAの管理下に入り、同金員の取得がAの経済的な利得であるといえる以上、所得税法上は『所得』があったとみるべきものである。(中略) Aが被控訴人協会の理事長として実際に活動していたこと及びAの被控訴人協会における地位、権限等に照らせば、Aの本件金員の取得もAが代表者の地位にあったことによる給付として賞与であると認めてよいといえる(中略) 所得の受給者が源泉徴収義務者から不法に利得した場合であっても、その利得が給与所得と認められる以上は、源泉徴収義務者に納税義務を課すべきものであって、源泉徴収が困難であるかどうかは全く関係のないことである。(中略) 不法利得の場合において、源泉徴収義務者にその義務を課さなければ、結局国民にその負担を転嫁することとなるのであって、このようなことは認め難い。」(傍線筆者)として、その利得が給与所得と認められる以上は、源泉徴収義務者に納税義務を課すべきものであって、源泉徴収が困難であるかどうかは全く関係のないことを明確に判示している。

また、横領による源泉徴収を否定した原判決(京都地裁平成14年9月20日判決(税資252号順号9198))が、「本件金員の移動は、その権限外のこと、また、X法人との関係では違法な行為(委任契約上の義務違反又は不法行為上の義務違反)に当たることは明らかであり、正に、法人の金員の横領行為であったもので、しかも、X法人としては、支払者として、甲からその所得税を天引により徴収する余地はなかったもので、法が予定しているようにX法人が甲から所得税を源泉徴収する余地はおよそ考えられない形態の金員の移動であったというべきである。(中略)むしろ、本件事実関係によれば、本件金員の移動は、法人としてのX法人の当時の客観的な意志(それは甲の意思とは異なる。)に反していたものというべきで、これをX法人が甲に支払ったとみるのは無理であると考えられる。X法人の源泉徴収による納税義務は、所得税法183条1項の支払の際に発生する

と解されるところ、本件金員の移動については、この要件があったとまでは認められないといわざるを得ない。」と判示しているのに対し、品川芳宣教授は、「甲とX法人との間には、雇用契約に類する関係（委任等）にあったわけであり、その関係には空間的、時間的な拘束（X法人に勤務する義務）を受け、継続的な役務の提供があり、本件金員をその地位に基づいて（利用して）X法人から受け取ったものと考えられるから、本件金員は、原則的には、甲の給与所得に当たるものと解することができる。（中略）本判決は、本件金員の移動は甲が個人的に行ったものであり、法人としてのX法人が所得税を天引（源泉徴収）する余地はなかった旨判示し、いわば正規の経理上の手続を経て支払われる役員報酬や従業員給料を想定した判断を示している。しかしながら、所得税法上、給与所得となる『給与等』には、そのような正規の手続に基づき金銭によって支払われる収入金額のみならず、使用者から給付される金銭以外の物又は権利その他の経済的利益も含まれ（所法 36①）、法人税法上の『給与』についても、債務の免除による利益その他の経済的な利益も含まれる（法法 34③、35④等）ところ、このような経済的利益の供与については、通常、『支払』の有無、源泉徴収義務の有無等が問題になるが、問題になるからと言って直ちに『支払』それ自体を否定してしまうと、経済的利益を課税する税務上の規定が無意味となる。そして、このような問題は、役員に対するいわゆる認定賞与において強く認識されることになる。認定賞与については、通常、法人側に賞与（給与）を支払ったという認識がないわけであるから、当該法人に認定賞与に係る所得税の源泉徴収を期待できるのかという点では、本件と同様である。しかしながら、これらの場合に、多くの裁判例が本件のような課税処分の適法性を容認している。なお、本判決は、本件金員に係る甲の役務提供の対価性の欠如を指摘するが、給与所得の当該対価性は間接的に判断されれば足りるものと考えられる。」⁽⁴⁸⁾と述べ、雇用契約に類する関係

(48) 品川芳宣「判批」税研 109号 98頁（2003）。

にある地位に基づいて受け取ったものは給与所得にあたるとして、源泉徴収を否定した原判決を痛烈に批判している。

さらに、代表取締役の横領による金員の移転が役員賞与にあたるか否かが争われた東京地裁平成 19 年 12 月 20 日判決（平成 18 年（行ウ）第 130 号）は、「所得税法 183 条 1 項は、給与等の支払をする者に対し、その支払の際、その所得税を徴収することを義務付けており、この『支払』とは、所得の正確な把握と徴収の確保という趣旨から、所得の源泉を問わずに担税力を増加させる経済的利益の移転行為のすべてをいうものと解され、これがいかなる源泉で生じたものか、適法な利得か不法な利得かを問わない包括的な利益移転行為をいうものと解すべきである。そうすると、『支払』については、それが給与等に該当するものである以上、支払者がいかなる趣旨でこれを支払ったというような支払者の主観的意思とはかかわりなく決すべき事柄であるから、給付等の客観的性格から給与等に該当することが判断でき、かつ、これを移転する行為が認められれば足りると解するのが相当であり、X社の売上原価の水増し計上した部分の取引先を通じた乙への金員の移転部分は給与所得に該当するから、源泉所得税の納税義務を負担する。（中略）X社は、法人の意思に反する金員の移転を『給与』とすることは文言解釈の限界を超えているし、課税庁が意思に反した認定事実を前提に課税関係を形成するという結果を招来すると主張する。しかしながら、給与に該当するか否かについては、その金員の移転や利益の取得が、職務執行の対価に準ずる性質を有するかどうかといった事情や法人における地位に基づいて支給されたものかどうかといった点を併せ考慮して判断する事項であって、当該支出が私法上の給与として支給される機序に基づいてなされたか否かといった事情やその支給に当たり当該法人において給与として適正な手続を経て支給されたのかといった事情が影響されるものではなく、もちろん、当該法人が事前又は事後に当該支給を給与とすることに對し明示又は黙示に同意を与えるか否かといった事情が影響するものではない。このことは、給与の意義については、その金員の客観的な性質

によって判断されるところ、原告の主張するような法人の主観的意思によって給与所得か否かが決することは、所得の基礎となる給与該当性の判断を当該法人が恣意的に操作する結果となるおそれがあるという面からも、上記解釈が正当である。」⁽⁴⁹⁾（傍線筆者）と判示して、法人の主観的意思によって所得税法 183 条 1 項における「給与等」に該当するか否かが決められるべきではなく、代表取締役の横領による金員の移転は、代表取締役の地位に基づいて得た利益であり役員賞与に該当するとしている。

これらのことから、受給者において給与所得となるものは、原則として⁽⁵⁰⁾、所得税法 184 条（源泉徴収を要しない給与等の支払者）⁽⁵¹⁾により源泉徴収の対象とならないものを除き、所得税法 183 条 1 項における「給与等」に該当し源泉徴収の対象となるのであり、正規の手續に基づき金銭によって支払われる通常の「支払」の有無や支払者の主観的意図によって否定されるべきものではないと考える。

これらに対し、会社の経営者が会社の約束手形、銀行預金の払戻金を横領したことが問われた東京地裁昭和 59 年 7 月 17 日判決（税資 171 号 775

(49) 大淵博義「判例 法人税法講座 ー法人税法解釈の判例理論の検証とその実践的展開ー税法の解釈適用と事実認定(1)ー横領による金員の移転を役員給与と認定した最新判決を素材としてー」税経通信 63 巻 3 号 32 頁（2008）参照。

なお、大淵教授は、「本件事案を『社会通念』に照らして判断すれば、代表取締役といえども、背任横領により、法人の金員をその意思に反して不当に領得した場合には、当該法人は代表取締役に対して、その不法利得の返還請求権（損害賠償請求権）を取得していると判断することは誰も異論はないであろう。それが『社会通念』による事実認定である。しかして、代表取締役の不法行為による利得が当該法人から職務執行の対価として支払われた金員（給与）であると認定判断することは、『社会通念』に照らして許されない」として横領による金員を賞与として認定することを批判している。

(50) 所得税基本通達 121-5（確定所得申告を要しない規定が適用されない給与所得者）の(2)における国際慣例により源泉徴収をする義務がないものとされる在日大公使館又は在日外交官から受ける給与等又は退職手当等については、源泉徴収を要せず、各受給者において確定申告することとされている。

(51) 所得税法 184 条（源泉徴収を要しない給与等の支払者）においては「常時二人以下の家事使用人のみに対し給与等の支払をする者は、前条の規定にかかわらず、その給与等について所得税を徴収して納付することを要しない。」と規定されている。

頁)においては、「所得発生の有無は、その原因となる行為の適否に関係なく、横領された財物であっても、それが現実横領した者の支配管理にはいった以上、所得税法 36 条 1 項にいう収入金額に含まれるものと解するのが相当であり、(中略)前示認定のような経緯、態様に照らし、右各横領は、所得税法 23 条ないし 34 条所定のいずれの所得にも該当しないから、同法 35 条所定の雑所得にあたるものとするのが相当である。」(傍線筆者)と判示している。

また、同様に会社の代表取締役が会社資金を個人的消費に充てた金員について問われた大阪地裁平成 11 年 10 月 27 日判決(平成 8 年(わ)第 1332、1566、1861、2196、2494 号(判タ 1041 号 79 頁))においても「まず、被告人甲が S 法人から得ていた前記収入が給与所得に該当するかについて検討するに、給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与にかかる所得をいい(所法 28①)、通常は、会社の役員報酬もこれに含まれるが、実際の所得が給与所得に該当するか否かの判断に際しては、給与所得が雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の提供の対価として使用者から受ける給付であるから、使用者(給与支払者)との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されたものであるかが重視されなければならない。(中略) S 法人等の被告人甲に対する支出は、被告人甲が確定申告に表した報酬額に相当する金額を超える部分については、適法かつ正当な手続きを経ることのない違法な出資金の払い戻し(見方によっては、S 法人に対する公私混同による横領の疑いすらあるといえなくもない。)と評価するのが相当である。また、被告人甲が受けた右所得は、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しないのは明らかであるから、結局、被告人甲が S 法人等から得ていた所得は、雑所得というべきであって、これを給与所得とする弁護人らの主張は、理由がなく採用することができない。」(傍線筆者)として、

正規の手続を経ず、法律上禁止されている所得については、正当な労務の対価たる性質を有する給与所得と認めることができず、また、所得税法 23 条ないし 34 条所定のいずれの所得にも該当しないことから雑所得に該当すると判示している。

さらに、学園の理事長が同学園の預金小切手及び現金等の横領を問われた仙台地裁平成 18 年 2 月 24 日判決⁽⁵²⁾においても当該横領を理事長の雑所得としている。

しかしながら、先に述べたように、横領の場合において「雇用契約又はこれに類する原因」に基づく地位を有する受給者に経済的利益の移転があった場合においては、基本的には給与所得に該当するものとする⁽⁵³⁾。

にもかかわらず、上記のように一部の刑事事件においては「正当な労務の対価たる性質を有する」ものでなければ給与所得にあたらないと判断されているものもあることから、横領の場合における給与所得と雑所得の判断基準をどのように考えるかを改めて検討する必要があるものと思われる。

2 問題点に対する検討

役員等による横領の場合においては、前述したように、その所得区分が給与所得とされる場合と雑所得とされる場合がある。このように異なった所得区分の取扱いが生じるのは、雑所得が利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得である（所法 35①）とされていることから、所

(52) 仙台地判平 18・2・24 (<http://www.courts.go.jp/hanrei/pdf/20060331202542.pdf>)。

(53) 「横領された金額について給与所得課税が生じるかどうかの問題がありますが、上述した裁判例は、法人の資産を自由に処分し得る地位や権限を有する代表者が横領した場合の裁判例であり、一般従業員には（原則として）その適用は及ばないものと考えます。もちろん、経理課長（一般従業員）に対しては（横領金額について）所得税が課税されますが、その所得種類は雑所得等になり、給与所得には該当しないものと考えます。ただし、経理課長から弁済を受けることが可能であるにもかかわらず、放棄したような場合には、一般の例により給与等を支給したものと取り扱われることとなります。」（吉田行雄「従業員の横領に関する法人税、所得税の取扱い」会計・監査ジャーナル 19 巻 9 号 84 頁（2007）。）

得税法上、雑所得は、特にその内容について定義されておらず、積極的な内容をもたない種々様々な性質をもった所得の寄せ集めとしての性格を有していることが挙げられる。

つまり、事実関係によって、給与としての要素⁽⁵⁴⁾が薄いものについては、雑所得となることも正当化されることとなる。

しかしながら、法人としての経営判断を行う役員等としての地位を有し、かつ、「雇用契約又はこれに類する原因」に基づく地位を有する受給者に、経済的利益の移転があったときは、原則として給与としての要素が強いことから給与所得に該当するものと考えられ、事実関係においては雑所得となる場合があることをもって、当該給与所得に該当することを否定されるものではないものと思われる。

したがって、所得の区分は、当該事実関係に基づいて判断すべきものであるが、役員等による横領の場合においては、受給者の地位等（法人の資産を処分し得る地位や権限）及び経済的利益の移転からみて、給与としての要素が強いことから、原則として給与所得に該当するものと考えられる。

(54) 前掲最高裁昭和 56 年 4 月 24 日第二小法廷判決において「給与所得については、とりわけ、給与支払者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかを重視されなければならない。」と判示されていることから、これらが給与所得を判断する際の要素であると考えられる。

第3章 破産配当、破産管財人報酬に 対する源泉徴収の問題

第1節 破産財団の法主体性

近年、破産財団が消費税の課税事業者に該当するか否かが争われた、一審の福井地裁平成19年9月12日判決（平成17年（行ウ）第5号）において、「破産財団は会社とは別の新規事業者にあたり、課税期間中の財産売却に関して申告納税義務を負わない」として、破産財団は会社（破産者）とは別個の法的主体であると判示されたものがある⁽⁵⁵⁾。

そのような結論に至った理由として、当該判決は、「破産財団代表説⁽⁵⁶⁾は、原告の主張するとおり各種の法律関係を矛盾なく説明することができるという利点を持つものの、他方で被告の主張するとおり、少なくとも破産実体法との関係においては、破産財団に法人格を認める明示の規定は存在しないので、破産財団に法主体性を認めることができるか疑問がある」としながらも「破産手続の内部関係において破産財団に法人格を認めることは理論上困難な課題が残されているものの、少なくとも消費税法との関係においては、破産財団が『人格のない財団』であるとして『事業者』に当たるものと解する余地があるというべきである。」と判示し、破産財団に法主体性は認められないものの消費税法においては、「人格のない社団」として破産者とは別個の「事業者」にあたることを示唆している。

さらに、同判決は、「破産財団は、講学上、法定財団、現有財団及び配当財団とに区分されるところ、破産管財人は、否認権の行使又は第三者による取戻権の行使への対応等により、適宜、現有財団を増殖又は縮小しつつ、現有

(55) なお、同判決の控訴審である名古屋高金沢支判平成20・6・16（平成19年（行コ）第17号）は、「破産財団と破産者は別の事業者」とした一審判決（福井地裁判決）を取り消し、原告の請求を棄却している。

(56) 破産財団法主体説と同旨であると思われる。

財団を法定財団に一致させ、これを換価し破産債権者への配当原資たる配当財団を構成することとなる。(中略)ここで消費税の課税対象となりうるのは、現有財団としての破産財団に属する財産の換価行為であると考えられるところ、現有財団は上記のとおりその構成内容が流動的ではあるものの、現実に破産管財人の管理下に置かれているのであるからその範囲は明確であり、破産者の管理処分権が及ばない破産者から独立した財産の集合体であるといえる。また、破産財団の管理処分権は破産管財人に存するのであるから、その管理体制は破産者を離れて確立されているといえる。さらに、破産管財人は、破産債権者の公平な利益を追求することを最大の使命としつつ、破産者の再生や公益的な見地に立って活動することをも期待されているのであり、破産財団は、このような破産管財人に管理処分権を掌握されているのであるから、破産財団は、破産者自身の利害得失を超えた複合的な目的を持って活動する社会的実体をそなえたものといえる。(中略)したがって破産財団の実体を、前掲最高裁昭和44年6月26日第一小法廷判決(民集23巻7号1175頁)及び最高裁昭和44年11月4日第三小法廷判決(民集23巻11号1951頁)に照らして検討すると、破産財団は、権利能力なき財団に当たるといえるので、消費税法上もまた『人格のない財団』に当たるといふべきである。(中略)また、『事業者』とは、資産の譲渡等に係る対価を実質的に享受しているものとされているところ、現有財団としての破産財団に属する財産は、破産者の関与なく破産管財人により換価されて最終的には配当財団を構成することとなり、その多くは破産債権者に配当される一方、破産者は配当により債務が減少するとはいえ、破産者に残余財産の交付がなされることは極めて少ないという実情からすると、破産者自身を『事業者』と解するのは相当でなく、破産財団を『事業者』とみるのが相当である。」と判示している。

また、このように考えることについて、同判決は、「個人事業者の法人成りの場合、当該法人は、設立当初の二年間は免税事業者として扱われるところ、個人事業者が法人成りした場合も自然人又は法人が破産した場合も、いずれも後続の法人又は破産財団は、個人事業者又は自然人若しくは法人の財産を

引き継いで社会活動を営んでいるという点で同様であることからすれば、自然人又は法人の破産の場合を個人事業者の法人成りの場合と同様に扱っても均衡を害することはない。」として破産財団を別の「事業者」として見ることの妥当性を説明している。

しかしながら、個人事業者と法人は明らかに異なる組織であることから、別個の「事業者」であることは明白であるが、実定法上の法主体性の認められない破産財団を破産者から独立した法主体性のない「事業者」として納税義務を課すことが、破産財団や破産管財人の法的性格から考えて妥当か否かを検討する必要があるものと考ええる。

第2節 破産管財人の管理処分事務と源泉徴収

破産法人における労働債権の配当及び破産管財人の管財人報酬に対する源泉所得税の存否が争われた前掲大阪地裁平成18年10月25日判決は、「破産債権に対する配当及び財団債権に対する弁済が上記の経済的利益の移転としての支払に当たることはその性質上明らかであるところ、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捐の効果の帰属主体は、破産者である。(中略)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は破産者であると解すべきである。」として、労働債権の配当及び破産管財人報酬の支払者は破産管財人ではなく破産者であるとしている。

しかしながら、破産者は管理処分権を失っていることから、原告が「源泉徴収制度の趣旨に照らせば、源泉徴収義務を課すことが許される第三者の範囲は、本来の納税義務者との間に特に密接な関係があり、当該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、(中略)所得税法の

定める源泉徴収制度の趣旨からすれば、支払をする者とは、単にその支払に係る経済的出捐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、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ところ、破産者は、破産財団につき管理処分権を有しない以上、支払の原資を有さず、現実には支払という行為を行うことができないのであり、また、破産者の意思に反して破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済がされることもあるにもかかわらず、このような自己の意思に反する支払についてまで破産者に源泉徴収義務を課するのは不合理であるから、破産者は支払をする者に当たらない」との主張を行ったのに対し、同判決は、「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（(旧)破法7）、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をする（(旧)破法49）ものとされているのであって、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するのが相当である。」と判示して、源泉徴収義務は破産財団の管理処分権を専属する破産管財人の管理処分事務に包含されるとしている。さらに、控訴審である前掲大阪高裁平成20年4月25日判決においても、「破産管財人は、(旧)破産法7条の管理処分権にもとづき、上記配当を本来の管財業務として行ったのであるから、これに付随する職務上の義務として、国に対して本件退職金に係る所得税の源泉徴収義務を負うと解するのが相当である。」（傍線筆者）としており、明言していないものの、原審と同様に源泉徴収義務が破産管財人の管理処分事務に含まれる旨を判示しているものと思われる。

また同様に、破産管財人の法人税予納申告義務が争われた最高裁平成4年10月20日第三小法廷判決（裁判集民166号105頁）においても、「破産会社

の破産管財人には、予納法人税が(旧)破産法 47 条 2 号ただし書にいう『破産財団ニ關シテ生シタルモノ』に当たるか否かを問わず、その予納申告等の義務があるものというべきである。」と判示している。破産管財人が当該予納申告義務を負う理由について当該判決の第一審の横浜地裁平成元年 3 月 15 日判決(税資 169 号 549 頁)は、「法人税法 102 条及び 105 条は内国普通法人等が予納申告、納付を行うべき旨規定しているが、破産会社は破産により解散し、破産の目的の範囲内において存続し、破産会社は破産財団のみをその存立基盤としているものであるところ、破産宣告により法人の代表者は、破産財団に対する管理処分権を失っており、右管理処分権は破産管財人に専属する((旧)破産法 7 条)。そして、租税の申告納付は破産財団の管理処分の一環とみることができるのであるから、破産管財人に破産会社の法人税の予納申告、納付の義務があるというべきであ」と判示している。

これらの判決に用いられている破産管財人の「管理処分事務」について、伊藤眞教授は、「破産手続開始時に破産管財人の管理下に入った破産財団を本来あるべき財団の範囲と一致させ、配当の基礎となる財団を作り出さなければならない。この職務は、狭義の管理および広義の管理、ならびに換価に分けられる。狭義の管理には、財産の占有や管理、封印、財産評定、財産目録、貸借対照表の作成や提出、および郵便物の管理などが含まれる。これに対し、広義の管理には、否認権の行使、契約関係の整理、破産財団に関する訴訟追行などが含まれる。換価は、配当のために破産財団所属財産を金銭に転換する業務を意味する。」⁽⁵⁷⁾と説明されている。また、財産の管理について加藤哲夫氏は、「破産財団に属する財産を保全し、財産の効用に応じて、これを利用し増殖することをいう。」⁽⁵⁸⁾と述べられている。

そこで、これらの破産管財人の「管理処分事務」を踏まえたところで、前掲の大阪地裁平成 18 年 10 月 25 日判決ないし大阪高裁平成 20 年 4 月 25 日判決及び最高裁平成 4 年 10 月 20 日第三小法廷判決を振り返って検討してみる

(57) 伊藤・前掲注(5) 130 頁参照。

(58) 伊藤・前掲注(5) 57 頁参照。

と、予納申告義務は破産財団に属する財産を保全する観点から破産財団に属する債務を確定させる手続ということができ、管理処分事務に含まれるものと考えられる⁽⁵⁹⁾。

しかしながら、破産債権である労働債権の配当に係る源泉所得税については、当該労働債権とは別個に生じるものではなく、当該労働債権の内において生じているものであることから、法人税の予納申告と同様に破産財団に属する財産を保全する観点から破産財団に属する債務を確定させる手続とはいえず、破産配当に伴う源泉徴収義務についてはどのような理由で管理処分事務に含まれることとされるのかは必ずしも明確ではない。

第3節 源泉所得税における「支払をする者」

源泉所得税において「支払」は、当該支払による債務が消滅する一切の行為が含まれるとされていることから、「支払をする者」は、当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体であると考えられる。また、前章において述べたように、委任に基づいて支払者に代理して支払う場合においても、当該支払は、源泉所得税における「支払」に該当し、当該代理者において源泉徴収義務を履行すべきこととされている。

そこで、破産手続において破産管財人は、破産法78条1項により破産財団に属する財産の管理処分権を専属していることから、破産管財人が破産者に代理して支払っているような様相を呈しており、当該破産管財人を労働債権の配当及び破産管財人報酬における「支払をする者」とであると解することができるのではないかと思われる。

(59) 第一審である横浜地判平1・3・15(訟月35巻11号2127頁)においても「法人税の一般部分について実際には租税の徴収権の行使ということが考えられる場合が少なくないことを考慮しても、破産会社に、法人税の予納申告制度を適用して、予納申告、あるいは賦課決定によって、租税債権を確定させることが全く意味がないとはいえないのであって、租税債権の確定を目的としてなされた本件処分が、違法であるということとはできない。」と判示されている。

しかしながら、前述したように、破産管財人は、その法的性格において破産者の代理人ではなく、また、代理権の授与を伴う委任関係も有していない。そのうえ、破産管財人は、破産手続において、破産財団に関する職務、破産債権調査に関する職務、配当に関する職務等を中心に、広範にして重要な職務を行う破産法上の特別機関であり、破産法1条（目的）における「この法律は、支払不能又は債務超過にある債務者の財産等の清算に関する手続を定めること等により、債権者その他の利害関係人の利害及び債務者と債権者との間の権利関係を適切に調整し、もって債務者の財産等の適正かつ公平な清算を図るとともに、債務者について経済生活の再生の機会の確保を図ることを目的とする。」の目的を達成するために公正かつ中立的な立場で主宰する機関であることから考えると、破産管財人は労働債権の受給者と直ちには「密接な関係」にあるとは考えられない。さらに、破産管財人は、破産財団に属する財産の管理処分権を専属しているものの、当該労働債権の配当及び破産管財人報酬による債務消滅の経済効果の帰属主体ではないことから、破産管財人に源泉徴収義務を負わずことに問題があると考えられる。

したがって、破産手続における労働債権の配当及び破産管財人報酬については、当該配当及び報酬が源泉徴収制度の適用対象であるとされた場合においても、誰が「支払をする者」に該当し、源泉徴収義務者にあたるのかをあらためて検討しなければならないものと考ええる。

第4節 源泉所得税に係る租税債権の財団債権該当性

労働債権の配当等について源泉所得税が生ずるものとされた場合においても、破産手続における破産原因が、「債務者が支払不能にあるとき」（破法15①）とされていることから、このような破産者の経済状況においては、当該源泉所得税に係る租税債権が、破産手続におけるどの債権区分に該当するかにより、国庫への収納の可能性が大きく影響を受けることになる。そのため、破産手続により生ずる租税債権をほぼ確実に国庫に収納するためには、財団

債権に該当する必要があるものと思われる。

破産法における租税債権の財団債権への該当性については、破産手続開始前の原因に基づくものと破産手続開始後の原因に基づくものによって異なっている。

まず、破産手続開始前の租税債権については、破産法 148 条 1 項 3 号により「破産手続開始前の原因に基づいて生じた租税等の請求権であって、破産手続開始当時、まだ納税期限が到来していないものまたは納期限から一年を経過していないもの」は、財団債権とすることとされており、つぎに、破産手続開始後の原因に基づく租税債権⁽⁶⁰⁾は、同法 148 条 1 項 2 号により「破産財団の管理、換価及び配当に関する費用の請求権」に該当すると認められるものに限り、財団債権とすることとされている⁽⁶¹⁾。

なお、財団債権に該当しない租税債権については、優先的破産債権⁽⁶²⁾又は

(60) 旧破産法についてはあるが、破産手続開始後の租税債権について、個人破産者の譲渡所得が財団債権に該当するか否かが争われた最高裁昭和 43 年 10 月 8 日第三小法定判決（民集 22 卷 10 号 2093 頁）において「破産法 47 条 2 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、『破産財団ニ関シテ生ジタルモノ』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ものと解すべく、従って、その『破産財団ニ関シテ生ジタル』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ものと解するのを相当とする。」と判示されており、破産法の旧法と新法で規定ぶりは異なるものの内容は同旨であることが伺われる。

(61) 小川秀樹編『一問一答 新しい破産法』196 頁（商事法務、2004）参照。

(62) 新破産法により、破産手続開始のときにおいて、既に納期限から 1 年を経過した本税とその本税に係る利子税・延滞税（ここでいう利子税・延滞税は、破産手続が開始されるまでに生じたものをいう。）は、優先的破産債権として取り扱われることとなった。

また、破産法 98 条 2 項は、「前項の場合において、優先的破産債権間の優先順位は、民法、商法その他の法律に定めるところによる。」と規定していることから、優先的破産債権となる租税債権は、国税徴収法 8 条により一般の優先権のある私債権に優先し、優先的破産債権の中では最優先の地位にあるということになる。（深井剛良「破産手続における租税債権の地位」租税研究 668 号 20 頁（2005）参照。）

劣後的破産債権⁽⁶³⁾として取り扱われることとなる。そこで、源泉所得税については、その納税義務の成立が国税通則法 15 条 2 項 2 号により「所得の支払の時」とされていることから、破産手続開始後の租税債権とされ、かつ、「破産財団の管理、換価及び配当に関する費用の請求権」（破法 148①二）に当たらないこととされた場合においては、財団債権に該当せず、劣後的破産債権として取り扱われることとなる。そのため、租税債権として源泉所得税が生じているにもかかわらず、他の債権区分に劣後した結果、現実には収納できない事態が生じ、いわゆる「絵に描いた餅」となってしまう虞がある。

第 5 節 労働債権の配当に対する源泉徴収

第 1 項 破産実務の現状と認識

労働債権の配当に対する源泉所得税の取扱いについては、破産法の実務及び学説において消極に解されており、その具体的なものとして複数の破産裁判所⁽⁶⁴⁾において労働債権の配当に際し、源泉所得税を消極に取り扱うような記載のあるパンフレット等が出されている。

そのうちの 1 つが東京地方裁判所民事 20 部が平成 5 年 9 月 1 日に発行した「管財業務ニュース」である。当該「管財業務ニュース」においては、給与、退職金の配当に関し「配当表に基づく配当は、給与、退職金の支払の性質を失い、所得税の源泉徴収義務を負わない。従来『源泉徴収するのが適当である。』としていたが、取扱いを改める。」としている。

(63) 破産法 99 条 1 項 1 号が「第 97 条第 1 項から第 7 号までに掲げる請求権」を劣後的破産債権とする旨を規定しており、同法 97 条 4 号が「国税徴収法又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あつて、破産財団に関して破産手続開始後の原因に基づいて生ずるもの」（傍線筆者）と規定していることから、破産手続開始後の原因に基づく租税債権のうち、同法 148 条 1 項 2 号に規定する「破産財団の管理、換価及び配当に関する費用の請求権」に当たらないものは、劣後的破産債権として取扱われることとなる。（深井・前掲注（62）20～21 頁参照。）

(64) 破産裁判所は、破産管轄を認められる国法上の裁判所であり、破産事件は地方裁判所の専属管轄である。

また、大阪地方裁判所第6民事部が平成10年2月に作成した「破産管財人の税務の手引き」においては、「(3)宣告後に破産債権に対する配当として支払う給与等 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、見解が分かれますが、管財人には源泉徴収・納付義務はないと考えられます。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、所得税法での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られるからです。宣告後に管財人が破産債権者と別個に和解して、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。」としており、名古屋地方裁判所民事第2部が平成19年1月に発行した「破産管財人の税務の手引き(新法対応版)」においても大阪地方裁判所第6民事部が作成した「破産管財人の税務の手引き」と同様に、「イ 破産管財人による源泉徴収義務 (ア) 旧法の下では、破産宣告前の給与債権は優先的破産債権とされており、破産管財人は、配当手続によって、破産者が労働債権者に対して負担した給与・退職金等を支払うこととなります。この場合一般に、破産管財人は源泉徴収義務を負わないと解されています。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・満足の手続であり、破産管財人は執行機関(徴法2⑬)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られるからです。(イ)新法においては、労働債権の一部が財団債権化されました(法149)がその随時弁済についても、破産管財人は源泉徴収を負わないと解されます。労働債権の随時弁済は次の(ウ)の補助者雇用等による支払とは異なり、その支払原因は破産者との間で生じたものであって、新法が労働債権の一部を政策的理由によって財団債権化した結果、配当手続によらずにこれを弁済することになっただけであり、この場合も破産管財人が破産手続の執行機関として支払うことに変わりないからです。」として破産手続における給与等の労働債権の配当については当該配当に係る所得税の源泉徴収を要さないとの考えを示している。

このように消極に解される論拠として、佐藤英明教授は、「第1に、個別執行との均衡論、第2に、破産管財人は給与等の支払者に当たらないこと、第3に、源泉徴収制度の適用不可能性の3点に整理できる。」⁽⁶⁵⁾と述べられている。

具体的には、まず「個別執行との均衡論」については、国税徴収法において執行機関と規定⁽⁶⁶⁾される執行裁判所及び執行官は、民事執行事件において労働債権に対する配当を実施するに当たり、給与所得について源泉徴収を行わない。したがって、国税徴収法のレベルにおいては、破産裁判所及び執行官と破産管財人とは同位の執行機関とされていることから、これらの執行機関相互の間に源泉徴収義務の有無について差異を設けるべき根拠は見出せない⁽⁶⁷⁾とするものである。

つぎに「破産管財人は給与等の支払者に当たらないこと」については、破産手続における労働債権が「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の受給者との間における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。その理由として、配当金の支払をする破産管財人と労働債権の受給者との間には、学説・判例が「給与等」のメルクマールであるとする雇用関係又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ことが挙げられる⁽⁶⁸⁾としている。

3点目の「源泉徴収の適用不可能性」については、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、事業者などの源泉徴収義務者に対し合理的な範囲で負担を課すとの考え方に基づいて成立しているものであること

(65) 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 37頁(2002)参照。

(66) 国税徴収法2条(定義)13号において執行機関とは「滞納処分を執行する行政機関その他の者(以下「行政機関等」という。)、裁判所(民事執行法(昭和54年法律第4号)167条の2第2項(少額訴訟債権執行の開始)に規定する少額訴訟債権執行にあつては、裁判所書記官)、執行官及び破産管財人をいう。」と規定されている。

(67) 永島正春「破産管財人の源泉徴収義務」税務弘報 36巻 9号 150頁(1988)参照。

(68) 永島・前掲注(67) 149頁参照。

から、給与等が対価となっている役務等の提供を受ける者（雇用主）以外の者に源泉徴収義務を認めることは、制度の趣旨からみて適当でない。ゆえに、破産債権たる給与等の労働債権に対する配当を行う際には、破産管財人は源泉徴収義務を負うものとは解されない⁽⁶⁹⁾とするものである。

したがって、これらのことから破産管財人の行う労働債権の配当は源泉徴収の対象となる「給与等」には当たらず、また、破産管財人には労働債権配当に当って源泉徴収をする義務はなく、かつその権限もないとするものである。

第2項 個別民事執行等による配当と包括執行である破産法による配当

個別的民事執行、あるいは、税務署長その他の徴収職員が行う滞納処分⁽⁷⁰⁾（以下、個別的民事執行と滞納処分を総称して「個別的民事執行等」という。）における債務者・滞納者の従業員に対する労働債権の配当については、法的根拠は必ずしも明確ではないが、実務上、その配当の際に執行機関又は徴収職員（以下、個別的民事執行における執行機関及び滞納処分における徴収職員を総称して「執行機関等」という。）は、当該配当から源泉徴収を行っていない。

そこで、これらの個別的民事執行等において執行機関等が源泉徴収を行っ

(69) 伊藤・前掲注(5) 230頁参照。

(70) 国税徴収法20条（法定納期限等以前にある不動産賃貸の先取特権等の優先）1項4号により、一般の先取特権は、共益費用、雇人の給料、葬式費用又は日用品の供給により生じた債権につき、債務者の総財産の上に成立する（民法306）。これらの先取特権と、特別の先取特権とが競合する場合においては、特別の先取特権は一般の先取特権に優先することとされているが（民法329②）、一般の先取特権を登記・登録することにより、抵当権との関係においては登記の先後により優劣が定められることとなっている（民法341）。したがって、登記・登録がされたこれらの先取特権については、国税との関係においても抵当権と同様の要件により処理されることとなっている。（吉国二郎他共編『国税徴収法精解〔第14版〕』206頁（大蔵財務協会、1996）参照）

したがって、極めて稀ではあるが、税務当局が滞納処分において、労働債権を配当する場合がある。

ていない理論的根拠として考えられるのは、まず1点目は個別民事執行等における執行機関等は源泉所得税における「支払をする者」にあたらぬこと⁽⁷¹⁾、次に、第三者である執行機関等による強制的な配当は源泉所得税における「支払」にあたらぬこと、の2点であるように思われる⁽⁷²⁾。

また、国税徴収法2条(定義)12号において強制換価手続に「滞納処分(その例による処分を含む。以下同じ。)、強制執行、担保権の実行としての競売、企業担保権の実行手続及び破産手続をいう。」(傍線筆者)としており、さらに、同条13号において執行機関には、「滞納処分を執行する行政機関その他の者(以下「行政機関等」という。)、裁判所(民事執行法(昭和54年法律第四号)167の2条第2項(少額訴訟債権執行の開始)に規定する少額訴訟債権執行にあつては、裁判所書記官)、執行官及び破産管財人をいう。」(傍線筆者)としている。このような国税徴収法の取扱いから、個別的民事

(71) 永島正春氏は「この点については、執行裁判所及び執行官が源泉徴収をしないのは当然であると考えられているせいか、その法的根拠が論ぜられたことはない。しかし、源泉徴収をしないことが正しいとすれば、その根拠は、労働債権に対する配当又は弁済がこれら執行機関にとって『給与等の支払』に当たらないこと以外には見出し難い。言うまでもなく、これら執行機関と差押又は配当要求債権者である労働者との間には雇用契約はない。仮に『給与等の支払』に当たるのであれば、源泉徴収義務を免除する特別の規定が民事執行法、所得税法その他の関係法律にない以上、これら執行機関も源泉徴収をしなければならない筈である。」と述べられている。(永島・前掲注(67)150頁参照。)

(72) 桐山昌己氏は「執行機関は、配当につき源泉徴収義務を負わないとするのが通説であり、実務である(高松高判昭和44・9・4高民22巻4号615頁)。(中略)現行法上、私権の確定手続(訴訟手続)と実現手続(執行手続)とは明確に分離されており、執行機関は執行債権の存否、消滅の有無等は問題とすることができず、執行請求権は存在するものとして手続を続行しなければならないものと解されている。

また、執行による手続上の満足は、債権の弁済とは同義ではなく、単に配当等を受けることを意味し、実体的法律関係とは関わりがない、とも説明される。これは、いったん訴訟手続で確定された権利については、早期救済の観点からも、執行機関は実体的権利の存否等に拘泥することなく、執行手続を進めるべきであるからだと考えられる。以上より、執行機関は、債務名義に表示のない所得税源泉徴収の要否について考慮すべきでないことは、ほとんど自明の事柄であると思料される。」と述べられている。(桐山昌己「破産管財人の源泉徴収義務—大阪地判平成18・10・25について—」銀行法務21676号47頁(2007)参照。)

執行等と他の個別的な執行を許さない包括的執行である破産手続きの違いが、強制換価の対象が債務者の個別財産に限られるか財産一般に及ぶかという強制換価財産の範囲の違いだけであれば、破産手続における配当も個別的民事執行等における配当と同様の性格を有するものとして、破産管財人は源泉所得税における「支払をする者」にあらず、また、破産手続における労働債権の配当も源泉徴収の対象となる「支払」に該当しないこととなる。

そこで、個別的民事執行における支払について、源泉徴収を否定した高松高裁昭和44年9月4日判決(高民22巻4号615頁)を考察することとする。

第3項 個別的民事執行における源泉徴収(高松高裁昭和44年9月4日判決の検討)

労働債権が個別的民事執行によって強制的に実現される場合に、債務者である使用者が源泉徴収義務を負うか否かが争われた事案において、高松高裁昭和44年9月4日判決は、「源泉徴収は、その事務の性質上、使用者が任意に賃金を支払う場合において負担する義務であり、その意に反して強制執行により取立を受ける場合においてまで負担する義務ではないと解するのが相当である。したがって、裁判所としては、賃金の全額について支払を命ずべきであり、労働者が強制執行により賃金の取立をした場合においては、税務官庁は労働者より税金を徴収すべく、使用者に源泉徴収の責任を問うべきではないこととなる。」と判示して、強制執行における源泉徴収を否定している。

この高松高裁判決は、源泉徴収を否定している理由として、源泉徴収の「事務の性質」が任意での支払でなければ源泉徴収の対象となりえないということを示しているように思われる。そうであるならば、破産手続における配当においても、破産管財人は、執行機関として破産者の意思に反していても破産債権として確定しているものについて、破産者の財産である破産財団に属する財産を換価し配当を行う。つまり、個別的強制執行の場合における債務者等と同じく、破産手続においても破産者が任意に支払をするものではないことから、破産手続における配当についても破産者は源泉徴収義務を負わないこととなり、当該高松高裁判決によると、税務官庁が当該労働債権の受給

者から直接、源泉所得税を徴収することとなる。

しかしながら、源泉徴収による所得税についての納税の告知の法的性格が争われた最高裁昭和 45 年 12 月 24 日第一小法廷判決（民集 24 卷 13 号 2243 頁）は、「源泉徴収による所得税の納税者は、支払者であつて受給者ではない」と判示している。

当該判決について、最高裁判所の調査官解説は、「源泉徴収に関する法律関係の当事者となるのは、課徴権者（国）と徴収義務者（支払者）と源泉納税義務者（受給者）の三者である。一般の申告納税制度においては、課徴権者と対立する者は納税義務者であり、納税義務者がすなわち納税者となるのであつて、課徴権者と納税義務者との間に介在する者はない。しかし、源泉徴収制度においては、この両者の間に徴収義務者が存在し、課徴権者に対して直接に義務を負い、課徴権者からその義務の履行を強制・追及されるのは、徴収義務者（支払者）であつて、納税義務者（受給者）ではない。（中略）したがつて、支払者が徴収を怠つた場合には、受給者からの徴収を考えても不思議ではないことになるが、法は、かかる場合においても、徴税の追及を受けるのは、徴収義務者たる支払者であつて（所得税法 221 条）、受給者ではないとするのである。（中略）源泉所得税は、支払者がこれを受給者から徴収しなかつた場合においても、必ず支払者から徴収され、課徴権者から徴収を受け、または期限後にこれを納付した支払者は、以後受給者に対して求償すべきものとされる（同法 222 条）。要するに、源泉所得税の徴収に関して、課徴権者と直接の対立当事者関係に立つのは、徴収義務者たる支払者のみであつて、租税負担者たる受給者は、徴収の法律関係における当事者とならない。これが、源泉徴収に関する法律関係の基本であつて、国税通則法 2 条 5 号⁽⁷³⁾

(73) 国税通則法 2 条（定義）5 号において納税者は「国税に関する法律の規定により国税（源泉徴収による国税を除く。）を納める義務がある者（国税徴収法に規定する第二次納税義務者及び国税の保証人を除く。）及び源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう。」とされており、源泉所得税については源泉徴収義務者が納税者であるとしている。

は、『源泉徴収等による国税』については、これを『徴収して国に納付しなければならない者』（徴収義務者）を『納税者』とする旨を明記して、前記の趣旨を明らかにしたが、国税通則法（昭37法66）の制定および昭和40年法律33号による所得税法の全部改正（以下、改正前のものを旧法、改正後のものを新法という）前においても、基本的法律関係は異なることはないと解される。⁽⁷⁴⁾（傍線筆者）と説明されていることから、支払者は受給者から所得税を徴収する義務を負い、受給者は所得税を徴収されることについての受忍義務を負うことになるが、両者の関係は、支払者における源泉徴収義務と受給者における源泉納税義務が表裏の関係をなすものではなく、一般的な私法上の債権債務関係にほかならないものと理解される。そのため、源泉徴収制度において受給者は、支払者との関係において私法上の関係を有しているだけであり、国との間においては直接の関係に立たないことから、国は受給者に対し直接徴収する権利を有しないこととなる⁽⁷⁵⁾。

そうすると、上記高松高裁判決における「労働者が強制執行により賃金の取立をした場合においては、税務官庁は労働者より税金を徴収すべく、使用者に源泉徴収の責任を問うべきではないこととなる」との判示は、源泉徴収制度に対する基本的理解を誤っているものと思われる。

さらに、当該判決に対し、渡辺章教授は、「使用者が源泉徴収義務を負う所得税および住民税に関しては問題があると思う。第一に、判旨は使用者の源泉徴収義務は『その事務の性質上、使用者が任意に賃金を支払う場合において負担する義務であり、その意に反して強制執行により取立を受ける場合においてまで負担する義務ではない』というが、その実質的根拠は不明である。

(74) 最高裁判所判例解説民事篇（下）昭和45年度1098頁（法曹会、1973）。

(75) 認定賞与が源泉徴収の対象となるか否かが争われた東京高裁昭和55年10月27日判決（訟月27巻1号211頁）においても「現行の源泉徴収制度は、主体においては支払者と国との関係であり、内容においては支払者の源泉徴収納税義務を中心とするものであつて、受給者は、国との間において直接の関係に立たず、その本来の所得税納税義務は、支払者の右義務と全く関係のないものとされている。」ことから、国は労働者（受給者）に対し直接徴収する権利を有しないことは明らかである。

第二に、遡及払賃金は損害賠償と異なり所得税法 183 条 1 項（同法 28 条 1 項参照）および住民税法 321 条の 5 等の規定にいう『給与』に相当するものであり、然りとすれば第三に、所得税法について見れば、同法 221 条『所得税を徴収して納付すべき者がその所得税を納付しなかつたときは、税務署長は、その所得税をその者から徴収する』（傍点筆者）によつて、税務官庁の所得税徴収事務は個別労働者との関係からは遮断されていること（この場合、『所得税を徴収して納付すべき者』とは、そもそも源泉徴収を行なわなかつた使用者をも当然含む。なお、使用者が行なう不徴収税額の支払金額からの控除及び支払請求等に関する同法 222 条参照）、以上によつて筆者は、使用者の所得税額の二重払を避けるためにも強制執行と任意支払とを区別して源泉徴収義務の有無を論ずる必要はなく、従つて判旨はXらの請求を一部棄却すべきであつたと考える。⁽⁷⁶⁾と述べられており、源泉所得税における基本構造からはもつともな批判であると思われる。

したがつて、当該高松高裁において、賃金に係る所得税を受給者である労働者より徴収すると判示されていることについては、源泉徴収制度の理解を誤つたものであると言わざるを得ないが、「源泉徴収は、その事務の性質上、使用者が任意に賃金を支払う場合において負担する義務であり、その意に反して強制執行により取立を受ける場合においてまで負担する義務ではないと解するのが相当である。」と判示されていることについて源泉徴収制度の観点から、どう捉えるのかを検討すべきものと考え。

第 6 節 破産管財人報酬に対する源泉徴収

破産法において破産手続を遂行する破産管財人は、破産法 74 条（破産管財人の選任）において、「破産管財人は、裁判所が選任する。」とされているだけで特に弁護士の資格を有するものとはされていない。

(76) 渡辺章「判批」ジュリスト 462 号 140 頁（1970）。

また、弁護士法3条（弁護士の職務）において、「弁護士は、当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱によつて、訴訟事件、非訟事件及び審査請求、異議申立て、再審査請求等行政庁に対する不服申立事件に関する行為その他一般の法律事務を行うことを職務とする。2 弁護士は、当然、弁理士及び税理士の事務を行うことができる。」とされており、弁護士法においても破産管財人としての業務を弁護士専有の職務とはしていない。そのため、弁護士に対する破産管財人報酬が、所得税法204条1項2号の報酬にあたる場合においては、破産管財人が弁護士であるか否かによって源泉所得税の取り扱いが異なることになり、その結果、課税の公平を失することになるのではないかとの疑問が生じる。

さらに、源泉徴収の対象となる「給与等」が、「雇用契約又はこれに類する原因」をその給付の前提としていることから、源泉所得税の対象となる報酬についても当該報酬の支給者と受給者との間に「委任契約又はこれに類する原因」を要するとの理解も成り立ちうるのではないかとも考えられる。このような考え方に立った場合、破産管財人は上述したように裁判所によって選任され、さらに、破産法75条（破産管財人に対する監督等）において「破産管財人は、裁判所が監督する。2 裁判所は、破産管財人が破産財団に属する財産の管理及び処分を適切に行っていないとき、その他重要な事由があるときは、利害関係人の申立てにより又は職権で、破産管財人を解任することができる。この場合においては、その破産管財人を審尋しなければならない。」として破産管財人は裁判所の下に職務を執行することとされていることから「委任契約又はこれに類する原因」は破産管財人と裁判所の間には存するとみることはできるものの、破産者と破産管財人との間においてはこれらの法律関係を見出すことはできない。

その結果、「委任契約又はこれに類する原因」を前提とする考え方からは、弁護士の行う破産管財人業務は所得税法204条1項2号における弁護士の業務に当たらないので、当該業務による報酬は源泉徴収の対象となる報酬に当たらないこととなる。

そこで、源泉所得税の対象となる所得税法 204 条における報酬が、「委任契約又はこれに類する原因」を前提としているか否かとともに、弁護士に対する破産管財人報酬が、所得税法 204 条 1 項 2 号の弁護士の業務に基づく報酬にあたるか否かを検討する必要があるものとする。

第4章 破産配当、破産管財人報酬等に対する 源泉徴収の在り方

第1節 労働債権の配当

第1項 源泉徴収義務の有無

労働債権は、受給者が破産手続開始前に破産者と締結した「雇用契約又はこれに類する原因」に基づいて提供した労務に対する対価であることから、受給者にとって当該労働債権の配当は給与所得に他ならない。

また、当該労働債権の配当により、当該労働債権に対する債務が消滅するのは破産者であることから、当該債務消滅の帰属主体として破産者が「支払をする者」にあたるものと考えられる。

さらに、雇用主である破産者は、受給者との関係において「雇用契約又はこれに類する原因」が存する雇用関係にあることから、「密接な関係」にある者であるということができると考えられる。

したがって、労働債権の配当は、所得税法 183 条における「給与等」に該当し、破産者が「支払をする者」として源泉徴収義務者になるものとする。

第2項 財団債権該当性の適否

破産配当における受給者の労働債権は、破産者との雇用契約に基づいて当該労働債権に係る労務を破産手続開始の日までに提供していることから、当該労務に係る労働債権の配当を受け取る権利は、破産手続開始決定の日において確定しているということができると考える。

また、給与債権に係る源泉所得税については、給与債権の放棄があった場合における源泉徴収義務の有無が争われた広島高裁昭和 35 年 7 月 26 日判決（行裁例集 11 巻 7 号 1980 頁）において、「給与支払債務が確定し、その給与額が給与所得として課税の対象となるべき時は、たとえその給与額が未払であつても、源泉徴収納付義務は既に潜在的に確定し、ただその始期が支払の

時にかかっていると解すべきである。」(傍線筆者)としたうえで「右放棄により控訴人の同人に対する前示給与支払債務は消滅し、将来右給与の現実支払という事実は発生し得ぬことに確定したのであるから、右給与債務の消滅という点において右放棄は同条にいわゆる支払と同一視すべきものであり、同条所定の期限は右放棄により到来したものと解するのを相当とする。従って、控訴人は右放棄のなされた(中略)給与に対する所得税法の税額の所得税を源泉徴収し、これを政府に納付すべきものである。」として受給者による給与債権の放棄も支払い者においては、給与債務の消滅にあたることから、源泉徴収の対象となる所得税における「支払」に該当し、源泉徴収すべきことを判示している。

当該判決において注目すべきは、「給与支払債務が確定し、その給与額が給与所得として課税の対象となるべき時は、たとえその給与額が未払であつても、源泉徴収納付義務は既に潜在的に確定」しているということである。

これを破産手続における労働債権についてあてはめて検討すると、労働債権は破産手続開始時において既に提供した労務に係るものとして届出がされ、調査を経て破産債権として確定している⁽⁷⁷⁾ものであることから、当該労働債権は破産手続開始時点において「給与支払債務が確定」しているといえることができるものと思われる。

したがって、当該労働債権に係る源泉所得税は破産手続開始以前において既に潜在的に確定しており、破産手続開始時点においてまだ納期限が到来していないものに該当することから、破産法 148 条(財団債権となる請求権)

(77) 破産法 124 条(異議等のない破産債権の確定)において「第 117 条第 1 項各号(第 4 号を除く。)に掲げる事項は、破産債権の調査において、破産管財人が認め、かつ、届出をした破産債権者が一般調査期間内若しくは特別調査期間内若しくは特別調査期間内又は一般調査期日若しくは特別調査期日において異議を述べなかつたときは、確定する。

2 裁判所書記官は、破産債権の調査の結果を破産債権表に記載しなければならない。

3 第 1 項の規定により確定した事項についての破産債権表の記載は、破産債権者の全員に対して確定判決と同一の効力を有する。」(傍線筆者)

1項3号により、当該労働債権の配当に係る源泉所得税は財団債権に該当すると考えられる⁽⁷⁸⁾。

なお、前述したように源泉徴収による所得税が、国税通則法15条（納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定）2項2号により所得の支払の時に納税義務が成立することから、破産手続開始後の原因により生じた租税債権であると指摘されることも考えられる。

しかしながら、租税債権成立前にされた弁済行為を詐害行為として取消すことの可否⁽⁷⁹⁾が争われた大阪高裁平成2年9月27日判決（訟務月報37巻10号1769頁）において、「控訴人は、民法424条所定の詐害行為取消権の行使によって保全されるべき債権者の債権は取消の対象となる詐害行為以前に成立していることを要すると主張する。しかしながら、右詐害行為当時既に右債権成立の基礎たる事実が発生し、近い将来においてその成立が高度の蓋然性をもって見込まれる場合、その見込みのとおりに債権が成立したときは、右債権は詐害行為の被保全債権となるというべきである。債権の成立が近い将来高度の蓋然性をもって見込まれる場合、その発生を見越して、これを害する行為がされることはありえないではなく、このような場合にも債権者のために責任財産を保全する必要があるからである。」（傍線筆者）と判示され

(78) 旧破産法についてはあるが佐藤英明教授は、「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』生じたものではないとするならば、その発生の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なければならない。

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する余地がある。このように解釈する場合には破産管財人が負う源泉徴収、納付義務は破産法47条2号本文に該当し、やはり財団債権に当たると考えるべきであろう。」として労働債権に係る源泉所得税は破産宣告（破産手続開始前）に成立していると解する余地がある旨述べられている。（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巻38頁（2002）参照。）

(79) 「取消権者の債権は、詐害行為以前に発生したものであることを要する。ただし、債権者は債権発生当時における債権者の資力を信用の基礎とするものであって、詐害行為当時まだ存在しない債権は、その行為によって害されることはありえないからである。」（於保不二雄『債権総論〔新版〕』193頁（有斐閣、1972）。）

ていることから、納税義務が国税通則法 15 条により厳密な意味では未だ成立していない場合であっても、将来租税債権が発生する蓋然性の高い原因が存するときは、当該原因が生じた時において租税債権も潜在的（その発生を見越して）に生じているものと考ええる。

すなわち、前述したように労働債権は、破産手続において破産債権として確定していることから、当該労働債権に係る源泉所得税は「近い将来においてその成立が高度の蓋然性をもって見込まれる場合」にあたるものと考えられる。

したがって、国税通則法 15 条により、まだ、納税義務が成立していない場合においても、当該労働債権に係る源泉所得税は、破産手続開始以前に潜在的に生じており、破産管財人による配当という行為により顕在化した請求権（租税債権）であると解することができるものと考ええる。

これらのことから、当該労働債権の配当に係る源泉所得税が破産手続開始後の原因に基づくものであるとされた場合においても、財団債権の範囲を規定した破産法 148 条 1 項 4 号に規定する「破産財団に関し破産管財人がした行為によって生じた請求権」に該当し財団債権となるものと考えられるのである。

第 2 節 破産管財人報酬

第 1 項 源泉徴収義務の有無

前述したように所得税法 204 条 1 項 2 号における「報酬」が、「給与等」と同様に支給者と受給者との間に「委任契約又はこれに類する原因」を前提としているとの考え方に立った場合、破産手続における破産管財人報酬については、破産者と破産管財人の間に「委任契約又はこれに類する原因」が存しないことから、所得税法 204 条 1 項 2 号における「報酬」にあたらぬこととなる。

また、敢えて破産管財人報酬に「委任契約又はこれに類する原因」が存す

るとすれば、それは破産管財人と選任した裁判所との関係においてであると思われる。しかしながら、当該破産管財人報酬は、前述したように破産財団から出捐されるのであり、裁判所から支払われるものではない。

そこで、所得税法 204 条 1 項 2 号の「報酬」において「委任契約又はこれに類する原因」が前提とされているか否かを検討するにあたり、弁護士顧問料収入が事業所得と給与所得のいずれに該当するかが争われた前掲最高裁昭和 56 年 4 月 24 日第二小法廷判決において、「およそ業務の遂行ないし労務の提供から生ずる所得が所得税法上の事業所得（所得税法 27 条 1 項、所得税法施行令 63 条 12 号）と給与所得（同法 28 条 1 項）のいずれに該当するかを判断するにあたっては、租税負担の公平を図るため、所得を事業所得、給与所得等に分類し、その種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨、目的に照らし、当該業務ないし労務及び所得の態様等を考察しなければならない。したがって、弁護士の顧問料についても、これを一般的抽象的に事業所得又は給与所得のいずれかに分類すべきものではなく、その顧問業務の具体的な態様に応じて、その法的性格を判断しなければならないが、その場合、判断の一応の基準として、両者を次のように区別するのが相当である。すなわち、事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意志と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をいい、これに対し、給与所得とは雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかを重視されなければならない。」（傍線筆者）と判示して、給与所得については、「雇用契約又はこれに類する原因」が存することを前提としているが、事業所得となる報酬については、特に支給者と受給者との間において「委任契約又はこれに類する原因」が存することを前提とせず、その業務の具体的な態様に応じて判断すべきであるとしている。この点について、前掲

大阪地裁平成 18 年 10 月 25 日判決は、「源泉徴収制度は、租税徴収確保のための制度であって、特定の租税につき源泉徴収制度を採用する場合に源泉徴収の対象をどのように定めるかについては、立法府の政策的、技術的な裁量判断にゆだねられているところ、源泉徴収の対象を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に限定しなければならない合理的理由は見いだし難く、所得税法 204 条 1 項 2 号という弁護士の業務に関する報酬又は料金について原告の主張するように限定的に解すべき根拠も見いだせない。」と判示して所得税法 204 条 1 項 2 号の報酬については「委任契約又はこれに類する原因」を前提としないことを述べている⁽⁸⁰⁾。

さらに、所得税基本通達 204-2（報酬、料金等の性質を有するもの）において「法第 204 条第 1 項第 1 号、第 2 号及び第 4 号から第 7 号までに掲げる報酬、料金又は契約金の性質を有するものについては、たとえ謝礼、賞金、研究費、取材費、材料費、車賃、記念品代、酒こう料等の名義で支払うものであっても、同項の規定が適用されることに留意する。」（傍線筆者）として「報酬、料金又は契約金の性質を有するもの」については、源泉徴収の対象となる報酬、料金等に該当することとされている。

したがって、所得税法 204 条 1 項 2 号の報酬については「委任契約又はこれに類する原因」による法律関係に拘束されず、業務の具体的態様に応じてその法的性格により判断すべきものと考えられる。

次に、破産管財人業務が所得税法 204 条 1 項 2 号に規定する弁護士の業務に当たるか否かについては、前述したように破産法が破産管財人の選任にあたり弁護士資格を有することを要件としておらず、弁護士法においても破産管財人の業務を弁護士専有の職務としていないことについて、前掲大阪地裁平成 18 年 10 月 25 日判決は、「破産管財人としての業務は、同法 3 条 1 項に

(80) 控訴審である大阪高裁平成 20 年 4 月 25 日判決は「当裁判所の認定判断は、原判決『事実及び理由』第 3 の 1 と同様であるから、これを引用する。」として原審の判決理由を維持している。

いう『一般の法律事務』には該当しないものの、弁護士法第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し、同条により弁護士及び弁護士法人は正当の理由がなければこれを行うことを辞することができないものと解される。これらに照らせば、弁護士法は、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ものということができる。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、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、上記のとおり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1項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⁽⁸¹⁾。

また、破産管財人に弁護士が選任されていることについて、破産管財人の善管注意義務⁽⁸²⁾について争われた最高裁平成18年12月21日第一小法廷判決(民集60巻10号3964頁)は、「破産管財人は、自然人であれば弁護士ではない一般人であってもよく、必ずしも法律的知識や会計に関する知識等に堪能であるとは限らない。また、新破産法は、破産管財人は自然人に限らず、法人を選任することができる」とした(破産法74条2項)。しかし、実務では、

(81) 前掲注(80)と同じく、控訴審である大阪高裁平成20年4月25日判決は原審の判決理由を維持している。

(82) 善良な管理者の注意とは、過失の前提として要求される注意義務の程度を表す用語である。過失の前提となる注意義務には、行為者の具体的な注意能力に関係なく、一般に、行為者の属する職業や社会的地位に応じて通常期待されている程度の抽象的・一般的な注意義務と、当該行為者の注意能力に応じた具体的・個別的な注意義務とがある。前者は「善良な管理者の注意」又はこれを略して善管注意といい〔民400・644等〕(あるいは「善良な家父の注意」などともいう)、後者を自己の財産におけると同一の注意という〔民659等〕。通常は善良な管理者の注意が要求されており、これを欠くと、過失(抽象的軽過失)があるものとして、債務不履行責任又は不法行為責任などの効果が生じる。(金子ほか編・前掲注(1)732頁参照。)

破産管財人のほとんどに弁護士が選任されているのが現状である。そして、法律の専門家である弁護士は、高度な専門的知識及び経験を有する者として、各種の権利関係等に細やかな目配りをしながら、公平かつ適正に管財業務を遂行することが求められているのである。」と判示して、破産管財人は必ずしも弁護士に限られるものではないが、業務の内容から実務上は弁護士が選任されているのが現実であることを説示している。

さらに、日本弁護士連合会調査室による「条解弁護士法」において、弁護士法3条（弁護士の職務）⁽⁸³⁾における「官公署の委嘱」には裁判所からの委嘱による破産管財人の業務も含まれるとしている⁽⁸⁴⁾。

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1項2号における弁護士の業務に該当し源泉徴収の対象となるものと考えられる。

なお、破産管財人報酬は、破産財団から出捐されることとなっており⁽⁸⁵⁾、破産財団所属財産についての実体的権利の帰属主体は破産手続開始決定後も破産者であることから、当該出捐により債務消滅の経済効果の帰属する者は破産者であるということになり、破産管財人報酬の支払者は破産者であるということになる。

(83) 弁護士法3条（弁護士の職務）「弁護士は、当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱によって、訴訟事件、非訟事件及び審査請求、異議申立て、再審査請求等行政庁に対する不服申立事件に関する行為その他一般の法律事務を行うことを職務とする。

2 弁護士は、当然、弁理士及び税理士の事務を行うことができる。」

(84) 「弁護士は、裁判所から破産管財人、更生管財人、監督委員等に選任されることがあるが、これは裁判所の決定によって委嘱が行われるものであって、弁護士と裁判所（国）との間に直接の委任関係が成立するものではない。」としながらも、破産管財人の事務は弁護士法3条1項に規定する「官公署の委嘱」による法律事務に該当するという解釈を示している。（日本弁護士連合会調査室編著『条解弁護士法〔第4版〕』22頁（弘文堂、2007）参照。）

(85) 破産管財人の活動に要する費用及び報酬は財団債権として破産財団から支払われる。（金子ほか編・前掲注（1）983頁参照。）

第2項 財団債権該当性の適否

破産管財人報酬に係る源泉所得税については、破産手続開始後の原因に基づく租税債権に該当するが、当該源泉所得税の対象となる破産管財人報酬は、破産法148条1項2号における「破産財団の管理、換価及び配当に関する費用」にあたることから、当該破産管財人報酬の額に含まれる源泉所得税も、「破産財団の管理、換価及び配当に関する費用」にあたるものとして財団債権に該当するものとする。

第3節 破産手続における源泉徴収の方法

第1項 破産法における源泉所得税相当額の取扱い

1 破産管財人の管理事務としての「破産財団の増殖」

源泉徴収の対象となる所得税は、その支払の時に納税義務が成立し、その支払の際に所得税を徴収して、翌月10日までにこれを国に納付しなければならないこととされている。

しかしながら、所得税法221条（源泉徴収に係る所得税の徴収）において「第1章から前章まで（源泉徴収）の規定により所得税を徴収して納付すべき者がその所得を納付しなかったときは、税務署長は、その所得をその者から徴収する。」こととしており、これはいわゆる「強制徴収」と呼ばれるもので、源泉徴収義務者がその支払の際に源泉徴収しているか否かに関係なく、国は、源泉徴収義務者から源泉所得税を徴収することとされている。換言すれば、源泉所得税については、租税債権者たる国との法律関係においてはあくまでも源泉徴収義務者が納税義務者たる地位に立ち、国は源泉徴収義務者から徴収することになるのである⁽⁸⁶⁾。

このように、源泉所得税の強制徴収は、所得税法の規定により、源泉徴収義務者が納税義務の不履行の責任を問われるものであるが、源泉徴収義務者

(86) 武田監修・前掲注(21)8841頁参照。

が受給者から源泉所得税を徴収していたか否かについて国は一切タッチしないで、源泉徴収義務者に対してのみ、その履行を請求し得る点に特徴を有している⁽⁸⁷⁾。

したがって、手続的には、源泉徴収義務者が支払の際に源泉徴収し納付することとされているが、当該源泉徴収の対象となる所得税の納税義務は、前述したように、国税通則法 15 条により当該支払の時に成立し、税額が確定していることから、源泉徴収の有無は、当該所得税の納税義務の成立及び税額の確定に何ら影響を及ぼさないことになる。

翻って、破産手続における労働債権の配当及び破産管財人報酬については、これまで見てきたように、源泉徴収の対象となる「給与等」又は「報酬、料金等」に該当するものと考えられ、これらの支払をする者は破産者であると考えられることから、破産者が源泉徴収義務者にあたるものと思われる。

ただし、破産者は、破産財団に属する財産の実体的権利の帰属主体ではあるが、これらの財産の管理処分権を失っていることから、事実上、源泉徴収義務を履行することはできないことになる。

しかしながら、上述したように、源泉徴収義務が履行できないからといって、源泉所得税の納税義務が成立しないわけではなく、当該支払の時に、納税義務が成立し、国に対する源泉所得税額の租税債務が生ずることとなる。

また、所得税法 222 条（不徴収税額の支払金額からの控除及び支払請求等）において「前条の規定により所得税を徴収された者がその徴収された所得税の額の全部又は一部につき第 1 章から第 5 章まで（源泉徴収）の規定による徴収をしていなかった場合又はこれらの規定により所得税を徴収して納付すべき者がその徴収をしないでその所得税をその納付の期限後に納付した場合には、これらの者は、その徴収を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同条の規定による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

(87) 武田監修・前掲注 (21) 8842 頁参照。

るべき者に対し当該所得税の額に相当する金額の支払を請求することができる。この場合において、その控除された金額又はその請求に基づき支払われた金額は、当該徴収をされるべき者については、第1章から第5章までの規定により徴収された所得税とみなす。」こととされている。これは、源泉所得税の納税義務者は源泉徴収義務者であるが、その負担者は各受給者であって源泉徴収義務者ではないところから、源泉徴収義務者に、受給者に対する求償権が当然に認められるべきである⁽⁸⁸⁾ということに基づいている。

このように、源泉徴収義務者は、徴収して納付すべき源泉所得税を納付しなかった場合における国との関係において、国から納税義務不履行の責任を追求されることになるが、源泉徴収義務者がそれを履行したとしても、受給者と源泉徴収義務者との関係における受給者の義務（所得税を源泉徴収されることの受忍義務）は依然として残っていることになる。そのため、源泉徴収義務者が、徴収すべき所得税を徴収していなかった場合又はその所得税の徴収をしないでその所得税をその納付期限後に納付した場合には、その徴収をしていなかった所得税の額を、本来負担すべき立場にある受給者に対し請求するか、又はその後支払うべき金額から控除することができることとされているのである⁽⁸⁹⁾。

したがって、源泉徴収の対象となる所得税の納税義務の成立により、受給者において当該所得税を源泉徴収されることの受忍義務が生ずることから、源泉徴収義務者について、源泉徴収義務の反対解釈としての当該所得税相当額を徴収する権利（以下本稿において便宜上、「源泉所得税請求権」という。）が受給者に対して生ずる⁽⁹⁰⁾と考えることができるものと思われる。

しかも、労働債権の配当に係る源泉所得税請求権は、将来の配当を条件と

(88) 武田監修・前掲注(21) 8861頁参照。

(89) 武田監修・前掲注(21) 8862頁参照。

(90) 現物給与のみを支給する場合には、支払者は、当該現物の価額を支給額として計算した税額を、当該現物支給の際、支払を受ける者から徴収し、又は当該税額を一時立替え納付しておくものとされている。

する停止条件付債権の一種であると考えられることから、将来の請求権として破産財団に含まれることになるものと考えられる。また、破産管財人報酬に係る源泉所得税請求権も将来における期待権として、破産財団に含まれることになるものと思われる。

そうすると、破産管財人は、総破産債権者のために配当を実現するために、財産の管理として破産財団に属する財産の効用に応じて維持、増殖を図る職責を負っていることから、労働債権の配当及び破産管財人報酬の弁済においては、源泉徴収にかかる源泉所得税請求権を実行し、当該源泉所得税相当額を労働債権の受給者及び破産管財人（自ら）から回収しなければならないこととなる。そうしなければ、国に対する源泉所得税額を納付する債務だけが生じ、その分だけ破産財団が減少することになるからである⁽⁹¹⁾。

当該源泉所得税請求権を実行するにあたっては、労働債権及び破産管財人報酬を一旦全額支払い、追って当該源泉所得税相当額を受給者に請求することが考えられる。しかしながら、このように、源泉所得税相当額を事後に請求することとした場合、少なからず回収のリスクを伴うことになる。そこで、当該源泉所得税請求権が、将来の請求権の一種として破産財団に含まれることから、雇用保険、健康保険等の社会保険料が労働債権から控除される場合⁽⁹²⁾と同様に、当該労働債権の配当時及び破産管財人報酬の弁済時において、

(91) 受給者に源泉所得税相当額を請求しない場合には、所得税基本通達 221-1(2)（支払者が税額を負担する場合の税額計算）に基づいて、源泉所得税額をグロスアップ計算し直す必要が生じる。

(92) 社会保険のうち労災保険と雇用保険は、雇用主が保険年度（4月1日から翌年3月31日）の初めに、その保険年度1年分の保険料を概算払いしておき、当該保険年度終了時に1年分の計算し直した確定保険料との差額を清算することとされている。

そのため、雇用主が概算払いした保険料のうち雇用者が負担する雇用保険料は、雇用保険の対象となる給与等を支払うつど控除して徴収することとされている。

また、健康保険と厚生年金保険の雇用者（受給者）負担分の保険料は、前月分の保険料を当月支払う給与等から控除して徴収されることとされている（なお、健康保険と厚生年金保険の被保険者期間の計算は「月」を最小単位としており、当該1ヶ月のどの日に被保険者の資格を喪失（退職）しても、原則として資格を喪失した日を含む月は被保険者期間に含めないこととされている。したがって、被保険者の

破産財団に含まれる源泉所得税請求権を自働債権とし、受給者等の有する賃金請求権又は破産管財人報酬の請求権を受働債権として相殺することが事後において、回収によるリスクを回避し破産財団の維持、増殖の目的を達成し、ひいては破産債権者一般の利益に適合するものと思われる⁽⁹³⁾。また、当該相殺が所得税法における源泉徴収における「天引き」と同様の効果を生ずることから、所得税の源泉徴収制度の趣旨とも適合するものとする。

2 破産管財人の善管注意義務

破産管財人が破産手続において当該源泉所得税請求権を実行しない場合には、破産管財人の責任が問題となる。

破産管財人の善管注意義務が争われた東京高裁昭和39年1月23日判決(下級裁判所民事裁判例集15巻1号39頁)は、「破産管財人は、破産財団の代表機関であり、かつこれに関する管理処分機能を専有するものとして善良な管理者の注意をもつて財団の管理、換価、配当などの職務を行うべきものであるから、右破産会社のようにその破産財団に属する財産が主として債権であるときにはその取立回収に力を尽し、必要に応じ法律上の手段をも講じて破産財団の充実をはかるべきであるとともに、そのほかにも否認権の行使によつて破産財団に組み入れるべき財産がある場合には遅滞なくその権利を行使して破産財団の増殖をはかるべきである等の職責を有することは言を俟たない。」と判示したうえで、本件において破産管財人として債権の取立を実行

資格を喪失した日を含む月分の保険料は負担する必要がない。また、当該保険料は公課として財団債権となる。)

これらの社会保険における雇用者(受給者)が負担する保険料の取扱いを破産手続について当てはめると、上記のように被保険者である雇用者(受給者)から徴収する権利は前月以前に生じていることから、多くの場合、破産手続開始以前において存する権利として破産財団を構成し、実務上、当該給与等を労働債権の配当として支払う際に破産管財人が控除し徴収している。

- (93) 破産法102条(破産管財人による相殺)において、「破産管財人は、破産財団に属する債権をもって、破産債権と相殺することが破産債権者の一般の利益に適合するときは、裁判所の許可を得て、その相殺をすることができる。」とされていることから、破産財団の維持、増殖の目的に合った本件源泉所得税請求権の相殺は、破産債権者の一般の利益に適合するものとして、認められるものであると思われる。

しなかった控訴人に対し、「控訴人は破産財団に属する原判決添附債権目録記載の債権の取立について善管義務を尽さなかつたものといわざるをえず、これにより被控訴人に対し損害を与えたとすればその損害を賠償すべき義務があるというべきである。」と判示している。また、同様に前掲最高裁平成 18 年 12 月 21 日第一小法廷判決においても、「破産管財人が、法律の無知や知識の不足により利害関係人の権利を侵害した場合には、善管注意義務違反の責任を問われることはいうまでもなく、その場合の破産管財人の責任は、利害関係人に対し、破産管財人個人が損害を賠償する義務を負う（旧破産法 164 条、新破産法 85 条）という極めて重いものであることを改めて認識すべきである。」と判示している。

これらのことから、当該破産管財人が当該源泉所得税請求権を実行しないことは、破産財団の増殖のための債権の取立を怠ることになり、破産債権者に損害を与えることになるため、破産管財人の善管注意義務違反として、その責任を問われることになるものと思われる。

第 2 項 源泉所得税相当額と労働債権の相殺

1 労働基準法からの労働債権における相殺の可否

前述した相殺のうち、労働債権から源泉所得税請求権を相殺により控除することについては、労働基準法 24 条 1 項における「全額払の原則」に抵触しないかを検証する必要がある。

労働基準法 24 条 1 項における「全額払の原則」とは、「賃金の一部を控除し、これを留保して支払う慣行は賃金を不可欠の生計維持の手段とする労働者の生存を脅かすとともに、その足留策ともなるおそれがつよい。全額払の原則はそうした弊害を排除し、賠償予定の禁止、前借金相殺の禁止、強制貯金の禁止等と相俟って、賃金全額を確実に労働者の手に渡すよう配慮し、その生活の安定を確保しようとしたものである」⁽⁹⁴⁾とされている。

(94) 下井隆史ほか『コンメンタール労働基準法』94 頁（有斐閣双書、1979）。

また、当該「全額払の原則」に関し、損害賠償金を労働者の賃金債権から控除することの可否が争われた最高裁昭和36年5月31日大法廷判決（民集15巻5号1482頁）は、「労働基準法24条1項が、賃金は同項但書の場合を除きその全額を直接労働者に支払わねばならない旨を規定しているのも、右に述べた趣旨を、その法意とするものというべきである。しからば同条項は、労働者の賃金債権に対しては、使用者は、使用者が労働者に対して有する債権をもって相殺することを許されないと趣旨を包含するものと解するのが相当である。このことは、その債権が不法行為を原因としたものであつても変りはない。」と判示して、不法行為による債権であっても賃金債権と相殺することは「全額払の原則」から認められないと判示している。

なお、同様に賃金債権の確定において源泉所得税額を控除することの可否について争われた大阪高裁昭和53年10月27日判決（労働判例314号65頁）は、「控訴人は、右賃金から被控訴人らの毎月の所得税源泉徴収額が控除されるべきであると主張するが、控訴人の源泉徴収義務は使用者が国に対して負う公法上の義務であり、かつ使用者が被用者へ賃金を現実に支払う段階で徴収すべきものと定められている（徴収額も種々の要素によって変動する）ことに鑑みると、被控訴人らと控訴人との間の私法上の賃金債権の存否が訴訟物となっている訴訟で右源泉徴収税額を考慮に入れて控訴人の支払うべき金額を定めるべきものではないと解するから、控訴人の右主張は採用しない。次に、控訴人がその主張のように源泉徴収の義務を怠ったとしてY税務署長から被控訴人らの所得税相当額について賦課決定通知を受けたことは当事者間に争いが無いが、源泉徴収制度の右のような性質に照せば、控訴人がこれを納付したのち被控訴人らに対しその返還を求めうるのは当然として、被控訴人らの賃金債権の確定を本旨とする本訴において右税額相当分による賃金債権との相殺を許すべきものではない」と判示しており、一見すると賃金債権に対する源泉徴収そのものが否定されているような感があるが、当該判決の本旨は、訴訟における賃金債権の確定であることから、いまだ納税義務の確定していない源泉所得税相当額を相殺して減額すべきではないことを述べ

ているものと思われる。

そのように考えなければ労働基準法 24 条 1 項において「賃金は、通貨で、直接労働者に、その全額を支払わなければならない。ただし、法令若しくは労働協約に別段の定めがある場合（中略）においては、賃金の一部を控除して支払うことができる。」として「法令に別段の定めがある場合」には、賃金からの控除を認めているにもかかわらず、法令の定めによる給与所得の源泉徴収（所得税法 183 条、地方税法 321 条の 3）が認められないことは、当該労働基準法 24 条 1 項において矛盾を生じ、源泉徴収制度そのものが違法であるというような誤った結論を導くこととなる。

なお、下井隆史氏他による「コンメンタール労働基準法」においては、労働基準法 24 条 1 項但し書きにおける法令の別段の定めについて、『法令』の別段の定めとしては、給与所得の源泉徴収（所税 183 条、地稅 321 条の 3）、各種社会保険（健保 78 条、厚保 84 条、労保徴 29 条）などである。⁽⁹⁵⁾として、労働基準法 24 条 1 項但し書きにおける法令の別段の定めには、給与所得の源泉徴収が含まれることを明確に説明している。

したがって、当該判決は、前掲最高裁昭和 36 年 5 月 31 日大法廷判決における、使用者が有する不法行為等を原因とする債権の控除の適否とは異なり、あくまでも訴訟物としての賃金債権を確定するうえで、所得税相当額を相殺すべきでないことを判示したものである⁽⁹⁶⁾。

(95) 下井ほか・前掲注 (94) 99 頁参照。

(96) 同様の判決として東京地判昭 60・4・3 労働経済判例速報 1223 号 13 頁（昭和 58 年（ワ）第 10212 号 賃金請求事件）において「労働基準法 24 条 1 項は『賃金は…その全額を支払わなければならない』と規定し、これは、労働者の賃金債権に対しては使用者が労働者に対して有する債権をもつて相殺することを許さないとの趣旨を包含するものと解されるから、被告の主張は失当である。また、被告は、原告らに支払われるべき賃金からの所得税の控除を主張する。しかし、所得税の源泉徴収は、使用者が労働者に対し賃金を現実に支払う際に行うべきものであり（所得税法 183 条 1 項）、賃金債権を確定してその支払を命じる際にその額を予め差し引くべきものではないから、この主張も失当である。」と判示されているもの及び大阪地判平 1・9・25 労働判例 549 号 28 頁（昭和 60 年（ワ）第 9084 号 未払給与等請求事件）において「被告らは、判決において賃金の支払を命ずる場合、その額は所得税

これらのことから、労働債権の配当時において源泉所得税請求権を自働債権とし、受給者等の賃金請求権又は破産管財人報酬の請求権を受働債権として相殺することは、当該自働債権の実質的内容が源泉所得税であることから、労働基準法 24 条 1 項における「全額払の原則」の例外としての「法令に別段の定めがある場合」に該当するものと思われる。

また、当該源泉所得税請求権の実行が、本来の源泉徴収義務者（破産者）による源泉徴収でないことから、「法令に別段の定めがある場合」に該当しないとされた場合においても、給与から過払となっている従前の給与額を控除することについては是非を争われた最高裁昭和 44 年 12 月 18 日第一小法定判決（民集 23 卷 12 号 2495 頁）は、「労働基準法 24 条 1 項では、賃金は、同項但書の場合を除き、その全額を直接労働者に支払わなければならない旨定めており、その法意は、労働者の賃金はその生活を支える重要な財源で日常必要とするものであるから、これを労働者に確実に受領させ、その生活に不安のないようにすることが労働政策上から極めて必要であるとするにあると認められ、従つて、右規定は、一般的には、労働者の賃金債権に対しては、使用者は使用者が労働者に対して有する債権をもつて相殺することは許されない」としながらも、「賃金計算における過誤、違算等により、賃金の過払が生ずることのあることは避けがたいところであり、このような場合、これを精算ないし調整するため、後に支払わべき賃金から控除できるとすることは、

社会保険料等を控除した手取額によるべきであると主張する。所得税の源泉徴収制度は、支払者に対し、公法上の源泉徴収義務と納税義務を負わせた反面、給与支払の際税額相当額を天引き控除する権能を付与したものであること、社会保険料等については、その一部は労働者の負担であるが、その徴収の便宜上、使用者に対し、自己の負担分と合わせた保険料全額の納付義務を負わせた反面、給与等支払の際労働者の負担部分を天引き控除する権能を付与したものであることからして、使用者が労働者との関係で有する右権能は、私法上の債権とは異なるものであり、労働者の賃金債権がその範囲で減縮されるわけではなく、右天引き権能をもって賃金債権を相殺したり、その行使を阻止しうる性質のものではないと解されるから、賃金の支払を命ずる場合には所得税社会保険料等を控除すべきでないと解するのが相当である。」と判示されているものがある。（傍線筆者）

右のような賃金支払事務における実情に徴し合理的理由があるといいうるのみならず、労働者にとつても、このような控除をしても、賃金と関係のない他の債権を自働債権とする相殺の場合とは趣を異にし、実質的にみれば、本来支払わべき賃金は、その全額の支払を受けた結果となるのである。このような事情と前記 24 条 1 項の法意とを併せ考えれば、適正な賃金の額を支払うための手段たる相殺は、同項（労働基準法 24 条 1 項）但書によって除外される場合にあらなくても、その行使の時期、方法、金額等からみて労働者の経済生活の安定との関係上不当と認められないものであれば、同項の禁止するところではない」（傍線筆者）と判示している。このことから、源泉所得税相当額の相殺についても、「適正な賃金の額を支払うための手段たる相殺」として、労働基準法 24 条 1 項における「全額払の原則」に抵触しないものと考ええる。

2 民法及び破産法からの労働債権における相殺の可否

つぎに、このような源泉所得税請求権を自働債権とし、受給者等の賃金請求権又は破産管財人報酬の請求権を受働債権とする相殺は、破産法における相殺権⁽⁹⁷⁾にはあたらないものの、源泉所得税請求権と受給者等の賃金請求権

(97) 相殺権とは、破産法上破産者に対して債務を負担する破産債権者が破産手続によらないで相殺をなしうる地位。本来、破産債権者は、破産手続によつて共同かつ平等の弁済を受けるべきである。この理を、相殺適状の破産債権を有する債権者にも無制限に適用するならば、かような債権者は、破産者に対する自己の債務は完全に破産財団に弁済しなければならぬのに、自己の債権は破産手続の比例配当により一部の満足を得るにすぎないことになつて酷である。しかも、相殺は、反対債権を担保視して相互に債権を有し債務を負う者の地位を確保するために認められるのであるから、破産者の債務者たる破産債権者の地位は、別除権者のそれに近似する。したがつて、かような破産債権者に対し、破産手続によらぬ相殺をもつて完全弁済を受けると同様の効果を得させることは、実質的意味において債権者平等の原則をやぶるものではなく、かえつて、別除権の制度とも権衡を保つことになる。

なお、破産管財人が破産財団所属の債権を自働債権とし破産債権を受働債権としてなす相殺、破産債権と自由財産所属の債権との間の相殺、財団債権と破産財団または自由財産所属の債権との間の相殺の適否について若干の問題が存するが、いずれにしても、これらの場合には、破産法における相殺権に関する規定の適用がない。

（末川博編集代表『民事法辞典（下巻）』1183 頁（有斐閣、1960）参照。）

又は破産管財人報酬の請求権は次の相殺の要件を満たしているものと考えられることから、相殺適状の關係にあり、民法 505 条（相殺の要件等）1 項における「二人が互いに同種の目的を有する債務を負担する場合において、双方の債務が弁済期にあるときは、各債務者は、その対当額について相殺によってその債務を免れることができる。」としての相殺の要件等を満たしていることから相殺が認められるものと思われる。

【相殺の原則要件（相殺適状）】⁽⁹⁸⁾

- (1) 相互に債権が対立していること
- (2) 対立する債権が有効に存在すること
- (3) 対立する債権が同種の目的を有すること
- (4) 双方の債権が弁済期にあること
- (5) 債権の性質が相殺を許すものであること
- (6) 当事者が相殺を禁止していないこと
- (7) 法律が特に相殺を禁止していないこと

なお、破産法においては、相殺により破産手続の平等的満足における例外を認めることになることから、破産法 71 条⁽⁹⁹⁾、72 条⁽¹⁰⁰⁾により破産債権者の

(98) 篠塚昭次＝前田達明編『新・判例コンメンタール民法 6』127 頁～130 頁（三省堂、1999）参照。

(99) 破産法 71 条（相殺の禁止）「破産債権者は、次に掲げる場合には、相殺をすることができない。一 破産手続開始後に破産財団に対して債務を負担したとき。二 支払不能になった後に契約によって負担する債務を専ら破産債権をもってする相殺に供する目的で破産者の財産の処分を内容とする契約を破産者との間で締結し、又は破産者に対して債務を負担する者の債務を引き受けることを内容とする契約を締結することにより破産者に対して債務を負担した場合であって、当該契約の締結の当時、支払不能であったことを知っていたとき。三 支払の停止があった後に破産者に対して債務を負担した場合であって、その負担の当時、支払の停止があったことを知っていたとき。ただし、当該支払の停止があった時において支払不能でなかったときは、この限りでない。四 破産手続開始の申立てがあった後に破産者に対して債務を負担した場合であって、その負担の当時、破産手続開始の申立てがあったことを知っていたとき。

2 前項第二号から第四号までの規定は、これらの規定に規定する債務の負担が次の各号に掲げる原因のいずれかに基づく場合には、適用しない。一 法定の原因 二

公平を害することになるような相殺を禁止している。

しかしながら、源泉所得税請求権と受給者等の賃金請求権又は破産管財人報酬の請求権との相殺は、破産債権者等による破産債権者間の公平を害するような相殺ではない⁽¹⁰¹⁾ことから、破産法 71 条、72 条における相殺禁止規定の適用対象とはならないものとする。

3 個別的民事執行等と破産手続における源泉所得税相当額と相殺

これらの源泉所得税相当額の相殺について、個別的民事執行等と破産手続における取扱いの異同について検討を行うこととする。

まず、包括執行である破産手続において、当該源泉所得税請求権は、前述したように破産手続開始前の原因に基づく将来の請求権として破産財団を構成することとなるが、破産財団に属する財産の管理処分権は破産管財人に専属し、破産者は当該破産財団に属する財産の管理処分権を失っていることか

支払不能であったこと又は支払の停止若しくは破産手続開始の申立てがあったことを破産債権者が知った時より前に生じた原因 三 破産手続開始の申立てがあった時より一年以上前に生じた原因」(傍線筆者)。

- (100) 破産法 72 条「破産者に対して債務を負担する者は、次に掲げる場合には、相殺をすることができない。一 破産手続開始後に他人の破産債権を取得したとき。二 支払不能になった後に破産債権を取得した場合であって、その取得の当時、支払不能であったことを知っていたとき。三 支払の停止があった後に破産債権を取得した場合であって、その取得の当時、支払の停止があったことを知っていたとき。ただし、当該支払の停止があった時において支払不能でなかったときは、この限りでない。四 破産手続開始の申立てがあった後に破産債権を取得した場合であって、その取得の当時、破産手続開始の申立てがあったことを知っていたとき。
- 2 前項第二号から第四号までの規定は、これらの規定に規定する破産債権の取得が次の各号に掲げる原因のいずれかに基づく場合には、適用しない。一 法定の原因 二 支払不能であったこと又は支払の停止若しくは破産手続開始の申立てがあったことを破産者に対して債務を負担する者が知った時より前に生じた原因 三 破産手続開始の申立てがあった時より一年以上前に生じた原因 四 破産者に対して債務を負担する者と破産者との間の契約」(傍線筆者)。
- (101) 源泉所得税請求権と受給者等の請求権との相殺は、破産管財人により行われることに加え、当該源泉所得税請求権が将来の請求権の一種であり、尚且つ法定の原因であることから、破産債権者間の公平を害するような相殺にはあらず、破産法 71 条、72 条における相殺禁止規定の適用対象とはならないものとする。

ら、破産者は当該源泉所得税請求権を実行することができない。そのため、当該源泉所得税請求権は、破産管財人がその職務としての破産財団増殖の観点から実行すべきこととなる。

これに対し、個別的民事執行等においては、破産手続と異なり、強制換価の対象となる財産が限定されていることから、給与等の労働債権を配当する場合においても、当該配当にかかる源泉所得税請求権は、個別的民事執行等における執行機関等の管理処分権の対象とはならない。そのため、当該源泉所得税請求権は、本来の源泉徴収義務者である個別的民事執行等における債務者の管理処分権に属することとなる。

したがって、個別的民事執行においては、包括執行である破産手続の場合と異なり、個別的民事執行等における債務者が、本来の源泉徴収義務者として源泉所得税請求権を実行すべきこととなる。

その結果、個別的民事執行においては、本来の源泉徴収義務者である債務者が源泉徴収及び源泉所得税の納付を行うこととなるため、個別的民事執行における執行機関は源泉徴収及び源泉所得税の納付を行うことはない。これに対し、包括執行である破産手続においては、破産者が破産財団の管理処分権を失っていることから、当該財団債権の管理処分権を専属する破産管財人において、源泉所得税の納付と破産財団増殖の観点から源泉所得税相当額と労働債権等の請求権とを相殺する形で、源泉徴収を行わなければならないこととなるものとする。

第3項 源泉徴収に関する事務と破産管財人の管理事務

つぎに、源泉徴収制度における源泉徴収に関する事務として、源泉徴収票等の作成及び年末調整と破産管財人の管理事務について検討することとする。

まず、給与所得、退職所得及び公的年金等の受給者は、確定申告を行うことなく、支払者（雇用主）において源泉徴収を行い当該源泉徴収に係る所得税の納税義務を履行していることから、当該給与所得等の受給者に対しては、源泉徴収票を交付して支払金額等の正否を確認させることとしている。当該

源泉徴収票は、広義には支払調書と同様に適正な課税の確保のための資料という性格があるが、本来的には、所得税の年税額の確定手続としての確定申告書と同種の機能を持つものである。すなわち、多くの給与所得者においては、給与支払者が所得と税額を正しく計算し年末調整を行い、確定申告手続に代わる事務を行うことにより、源泉徴収票にその内容が明らかにされるのである⁽¹⁰²⁾。

また、源泉徴収票の作成日現在において未払の給与等があるため、源泉徴収すべき税額を徴収していないときは、その未払の給与等の額及び未徴収税額を内書きすることとされている⁽¹⁰³⁾。

これを破産手続について考えると、破産管財人は、破産財団の管理処分権を専属（破法 78①）しており、また、破産手続開始後遅滞なく、破産財団に属する一切の財産につき、破産手続開始時の価格を評価する（破法 153①）とともに、破産手続開始に至った事情、破産者および破産財団に関する経過および現状、否認権のための保全処分または役員責任査定決定を必要とする事情の有無、およびその他破産手続に関して必要な事項を記載した財産状況報告書を作成し、裁判所に提出しなければならない（破法 157①）こととされている⁽¹⁰⁴⁾。そこで、源泉徴収票の作成、提出義務は、破産管財人の破産財団に属する財産（労働債権に対する源泉所得税請求権）、債務（労働債権）の評価、財産（労働債権に対する源泉所得税請求権）、債務（労働債権）の状況等の報告の一環として、破産管財人の管理事務に含めることができるものと考えられる。

さらに、源泉徴収票には、未払の給与等にかかる未徴収税額を内書きすることとされていることから、将来における配当の際に生ずる源泉所得税請求権の額を明らかにするとともに、受給者に対し、当該源泉所得税相当額を通知するということから、破産管財人の管理事務に含まれるべきであると思

(102) 武田監修・前掲注 (21) 9083 頁参照。

(103) 所得税法施行規則 別表六 備考(3)、(6)。

(104) 伊藤・前掲注 (5) 466、468 頁参照。

われる。

つぎに、一般的な給与所得者については、一の勤務先から受ける給与以外に他の所得が全くないか、少額の所得があるだけという者が大多数であることから、こうした者については、確定申告義務を免除し、これに代えて給与等の支払者がその年最後の給与等の支払の際に、その給与所得者の給与所得に対する正当年税額と給与等の支払のつど源泉徴収した税額の年間合計額との差額を精算する年末調整が行われる。

したがって、給与所得者にとって、年末調整は確定申告に代わる年間の税額の精算確定手続であるとともに、他面、給与等の支払者にとつては、それまでの源泉徴収のいわば総決算ともいうべき機能をもつものであるということもできる⁽¹⁰⁵⁾。

当該年末調整は、その年最後に給与等の支払をする時の現況により計算することとされていることから、破産手続においては労働債権がその年最後の給与等にあたるという極めて稀な場合を除き、破産手続において年末調整が問題となることはないが、労働債権がその年最後の給与等にあたった場合においては、源泉徴収票の作成、提出義務と同じく、将来において、その年最後の給与等を労働債権として配当する際に生ずる源泉所得税請求権の額又は受給者に還付源泉所得税相当額を返還する債務の額を明確にする⁽¹⁰⁶⁾という観点から、年末調整事務は破産管財人の管理事務に含まれるものとする。

なお、年末調整の対象となる給与所得者については、年末調整により年間の税額の清算を行うこととされており、当該年末調整を行わずに確定申告に

(105) 武田監修・前掲注(21) 8043頁参照。

(106) 前掲横浜地裁平成元年3月15日第一民事部判決において「法人税の一般部分について実際には租税の徴収権の行使ということが考えられる場合が少ないことを考慮しても、破産会社に、法人税の予納申告制度を適用して、予納申告、あるいは賦課決定によって、租税債権を確定させることが全く意味がないとはいえないのである。」「租税債権の確定を目的としてなされた本件処分が、違法であるということはできない。」(傍線筆者)と判示して法人税の予納申告義務は破産財団の管理処分の一環であるとしている。

より清算することは所得税法上予定されていないことから、破産手続において年末調整が行われなかった場合においては、労働債権の受給者において不利益を蒙ることとなる。

その上、労働債権の受給者への源泉徴収票の交付についても、当該受給者が他の所得を有する等により、確定申告をすべきこととなる者である場合においては、当該確定申告において所得税法 120 条（確定申告）3 項の規定により、当該確定申告書に源泉徴収票を添付すべきこととされている。また、労働債権の受給者が破産手続開始決定後、その年において新たな勤務先に勤めた場合においては、当該勤務先においてその年分を通して給与等の年末調整が行われることとなるが、この場合当該勤務先においては、前の給与の支払者（破産者）から交付を受けた源泉徴収票により前職分の給与を確認することとされており、その確認ができるまでは、その者（受給者）の年末調整は見合わせることとされている⁽¹⁰⁷⁾。

つまり、受給者においては、確定申告をする場合においても、新たな勤務先で年末調整を行う場合においても源泉徴収票⁽¹⁰⁸⁾が必要となることから、仮に源泉徴収票が交付されなければ、当該受給者において不利益を蒙ることとなる。

その結果、破産管財人が管理事務に含まれると解される源泉徴収票の作成、提出義務や年末調整事務を行わなかった場合においては、前掲最高裁判平成 18 年 12 月 21 日第一小法廷判決における「破産管財人が、法律の無知や知識の不足により利害関係人の権利を侵害した場合」に該当することから、破産管

(107) 武田監修・前掲注 (21) 8062 頁参照。

(108) 所得税法施行規則 別表六 備考(6)(イ)において「法第 190 条の規定の適用がある場合 同条に規定する超過額がある場合には法第 183 条の規定により徴収される税額から当該超過額に相当する金額を控除し、法第 190 条に規定する不足額がある場合には法第 183 条の規定により徴収される税額に当該不足額に相当する金額を加算した金額」として年末調整の適用がある場合には年末調整適用後の金額とされている。

財人の善管注意義務違反⁽¹⁰⁹⁾の責任を問われることになるものと思われる。

第4項 小結

以上のことから、労働債権の配当時及び破産管財人報酬の弁済時において、源泉所得税請求権を自働債権とし、受給者等の賃金請求権又は破産管財人報酬の請求権を受働債権として相殺することは、各法令に抵触せず、また、源泉所得税相当額を別個に回収することとした場合における回収のリスクを回避するとともに、破産財団の維持、増殖の目的を達成するという破産管財人の財産管理の観点からも合理性のある適切な処理であり、破産債権者一般の利益に適合するものと思われる。

さらに、このような相殺による実質的な源泉徴収のみならず、源泉徴収票に関する事務及び年末調整事務も、破産管財人における財産管理としての管理事務の一環に含まれるものと思われる。

加えて、破産手続における源泉徴収をこのように解することにより、個別の民事執行等と破産手続における源泉所得税相当額の取扱いの違いについても認識することができるものと思われる。

第4節 立法からの検討を要するもの

第1項 労働債権の配当における源泉徴収制度に対する提言

これまで見てきたように、破産手続における労働債権の配当は、所得税法28条（給与所得）1項における「給与等」に該当することから、破産手続において、同法183条における源泉徴収義務、同法190条における年末調整事務及び同法226条における源泉徴収票に関する事務が生じることとなる。

(109) 破産管財人の注意義務については、破産法85条において「破産管財人は、善良な管理者の注意をもって、その職務を行わなければならない。

2 破産管財人が前項の注意を怠ったときは、その破産管財人は、利害関係者に対し、連帯して損害を賠償する義務を負う。」と規定されている。

また、これらの事務は、破産手続が他の個別執行を認めない包括執行であることから、破産管財人の職務における管理事務に含まれることになり、実質的には破産手続において破産管財人がこれらの事務を行うべきこととなる。

しかしながら、破産手続においては、①その目的が破産法1条（目的）において「この法律は、支払不能又は債務超過にある債務者の財産等の清算に関する手続を定めること等により、債権者その他の利害関係人の利害及び債務者と債権者との間の権利関係を適切に調整し、もって債務者の財産等の適正かつ公平な清算を図るとともに、債務者について経済生活の再生の機会の確保を図ることを目的とする。」とされていること、②平成16年の新破産法制定の理由が、「支払不能または債務超過の状態にある債務者の財産等の適正かつ公平な清算を目的とする破産手続等について迅速化及び合理化を図るとともに手続の公正さを確保し、利害関係人の権利関係の調整に関する規律を現代の経済社会に適合したもの」⁽¹¹⁰⁾にすることであったこと、③破産手続遂行の中心となる破産管財人は、破産者、破産債権者から独立した立場で破産財団に属する財産の管理及び処分をする権利をもって、全破産債権者のために適正・公平な配当を行い清算する職務を負っていること、を踏まえて考えると、破産管財人は、必ずしも税務に精通した者が裁判所から選任されているわけではない。

そのため、上記の源泉徴収に関する事務、年末調整事務及び源泉徴収票に関する事務については、これらの事務を税理士等の税務の専門家に依頼することが考えられ、当該専門家に要する費用等が発生することが考えられる。その結果、破産配当の原資である破産財団がそれだけ減少する⁽¹¹¹⁾ことになり、破産債権者が受ける配当額が減少することが考えられる。さらに、これらの事務を行うことにより、前述した新破産法制定の理由である破産手続等

(110) 小川編・前掲注(61)9頁参照。

(111) 当該税理士等に要する費用及び破産管財人報酬は、破産法148条1項2号における「破産財団の管理、換価及び配当に関する費用の請求権」にあたることから財団債権に該当する。

の迅速化に多少なりとも負担となることは否定しきれない⁽¹¹²⁾。

そこで、破産手続における労働債権の配当については、立法的な措置として、破産という特殊性に鑑み、源泉所得税額の算出において、源泉徴収税額表における乙欄⁽¹¹³⁾適用及び退職手当等に関するものについては、所得税法 201 条（徴収税額）3 項に規定する 2 割税額⁽¹¹⁴⁾の適用並びに年末調整事務を免除する規定を設けることにより、破産手続における源泉徴収事務による負担の軽減を図ることが望ましいものとする。その反面、源泉徴収票については、破産管財人における源泉徴収票の作成、提出義務を所得税法において明確に規定するとともに、金額等にかかわらず全て税務官庁に提出するものとし、併せて当該源泉徴収票の摘要欄に、破産手続による旨を記載させることにより、破産手続における「給与等」の支払状況と源泉所得税の課税状況の捕捉を行うことができるものと考えられる。

また、勤務先が破産した場合においては、多くの場合、当該労働債権の受給者は他の勤務先に勤めることが考えられることから、上記の立法的措置に併せて当該乙欄適用分の所得税についても、当該他の勤務先において年末調整により清算できるようにすれば、当該受給者において確定申告を行う負担が生じることはない。

(112) 佐藤英明教授は、「源泉徴収義務を肯定する根拠とともに、他方では、その義務を負う破産管財人の手続的負担（それは結局、総破産債権者の費用の増大にもつながる。）が不合理に大きくなることを避けるべきであるという考慮は重視されるべきであり、たとえば解釈論上、破産管財人が年末調整を行うべき場合をきわめて限定的に捉えるなどの対処をする他、徴収税額の計算を簡易に行いうるようにする立法論も視野に入れるべきだと考えられる。」（佐藤英明「破産手続と住民税の特別徴収制度」地方税 58 巻 6 号 5 頁参照。）として源泉徴収に関する事務が破産管財人の過度な負担にならないように立法的な措置も考えるべきである旨を述べられている。

(113) 所得税法別表二から四に掲げる源泉徴収税額表における乙欄であり、比較的容易に税額計算を算出することができる。

(114) 所得税法 201 条 3 項「退職手当等の支払を受ける居住者がその支払を受ける時までに退職所得の受給に関する申告書を提出していないときは、第 199 条の規定により徴収すべき所得税の額は、その支払う退職手当等の金額に 100 分の 20 の税率を乗じて計算した金額に相当する税額とする。」

なお、当該労働債権が、その年最後の給与等となるような極めて稀な場合及び退職手当等に該当する場合においては、当該受給者において確定申告を行うこととなるが、これらの源泉所得税の算出にあたり、給与所得については乙欄及び退職手当等については2割税額を適用していることから、確定申告を行った場合においては、通常、還付となる。そのことを併せて考えると、受給者において確定申告を行うことによる負担が増すことは否めないものの、同一の受給者において、生涯のうちに何度も勤務先が破産するという異常な状況に遭遇し、確定申告を行う必要が生じることは極めて稀であると考えられることから、受給者における負担はそれほど大きなものにならないものと考ええる。

したがって、このような規定を新たに設けることにより、一部の受給者において確定申告を行う負担が生じるものの、破産手続における破産管財人の税額計算の負担を軽減するとともに税額計算が比較的容易となることから、破産管財人における税額計算誤り等によるリスクも軽減することができるものと思われる。また、このように源泉所得税額の算出を容易にすることにより、破産手続の迅速化に加え、源泉所得税に関する事務を行うことにより生じる費用を抑制し、より多くの破産配当を実施することに寄与するものと思われる。

さらに、租税の面においても、税収の確保と他の給与所得者等との税負担の公平を図り、もって課税の公平を維持することができるものと考ええる。

第2項 租税法における破産財団の権利義務の主体性

前掲福井地裁平成19年9月12日判決において、破産財団を破産者から独立した「事業者」とであると判示しているが、小室直人氏、中殿政男氏は、「破産財団に法人格を認めることにより、肯定説が指摘する諸点の説明が比較的容易になる一面を有することは明らかであるが、これらは財団の法人格を無理に肯定しなくても通説のように説明しえないものではないし、また財団に法人格を認めるといっても、破産者自身について財団に属する権利の帰属主

体たる地位を否定できない以上、財団に対して認めることの可能な『法人格』は、とうてい通常のそれではありえず、きわめて特殊な用語をもって説明せざるをえない難点がある。そしてそれは、結局のところ、正確な意味での法人格を否定することにほかならないのである。」⁽¹¹⁵⁾として破産財団に破産者と別の人格を認めることを否定している。また、先に述べた「管財人管理機構人格説」においても、破産管財人に法主体性が認められるとしてもそれは、破産手続上においてのみであり、実体的権利関係における法主体性を認めるものではないとされている。

さらに、同地裁判決が引用する最高裁昭和44年6月26日第一小法廷判決及び最高裁昭和44年11月4日第三小法廷判決は、設立中の財団法人について個人財産から分離独立した基本財産を有していたこと及び財団法人設立を目的として、独立した実体を有していたことをもって権利能力なき社団として認めたものである。これに対し、破産財団は破産手続を行ううえで破産者の管理処分権を失わせているだけであり、あくまでも破産財団に属する権利の帰属主体は破産者であることから、破産財団に属する財産は破産者から分離独立した財産の集合体であるということとはできず、また、破産財団は財団法人の設立を目的としている訳でもない⁽¹¹⁶⁾。

したがって、消費税を適用する場合に限定したとしても、破産財団を破産者から独立した別個の「事業者」として判断した同判決には疑問を呈せざるを得ない。なお、同判決の控訴審である名古屋高裁金沢支部平成20年6月16日判決（平成19年（行コ）第17号）において、渡辺裁判長は、「破産者は、あくまで破産財団の管理処分権を喪失するにすぎず、その財産の帰属主体たる地位や所有権を喪失するものではなく、破産手続終了後に残余財産が

(115) 齊藤ほか編・前掲注(9)71頁。

(116) 最判昭和44・6・26は「設立中の被上告財団が権利能力なき財団としてその存立を認められるのは、民法34条による主務官庁の許可を得たうえで、財団法人Sの設立されることを目的とする限度において、その社会的活動がみとめられるからである」と判示している。

存在すれば、その管理処分権を回復するし、破産管財人の行った換価処分の効果は、すべて破産者に帰属するというべきである。」と判示し、「破産財団と破産者は別の事業者」とした一審である同判決を退けている。

しかしながら、破産財団が、租税法における権利義務の主体とはなりえない根拠としては、前述したような破産財団や破産管財人の法的性格をもって説明せざるを得ない。そのため、租税法において、破産手続開始後も破産者が租税における権利義務者であることを立法上、明確にしておく必要がある⁽¹¹⁷⁾ものと考ええる。

(117) 当該福井地判平成19・9・12においても「被告は、(消費税)法45条4項が『清算中の法人』につき消費税を課す旨の規定があることなどから、消費税の納税主体は破産財団ではなく、破産者であると主張する。しかし、清算中の法人が破産法人である場合の納税義務を、破産法人とするか破産財団とするかについて、同条項が明示的に定めているものではない」(傍線筆者)と判示していることから、破産者が納税主体者であることを明文の規定として設ける必要があるものと考ええる。

結びにかえて

本稿においては、破産という特殊な状況における、破産手続による労働債権の配当と破産管財人報酬における源泉所得税の適用を中心として、破産法と所得税法の両面から検討を行い、併せてストックオプションや横領についても現行の源泉徴収制度における問題について若干触れた。

その結果として、破産手続における労働債権の配当及び破産管財人報酬は、所得税法上源泉徴収の適用対象となり、これらの労働債権の配当等は、所得税法における「支払」に該当し、「支払をする者」は破産者になるものとの結論に至った。

そのため、これらの労働債権の配当等にかかる所得税の源泉徴収義務者は破産者となるが、破産者は破産法により、破産財団に属する財産の管理処分権を失っていることから、当該源泉徴収義務を履行することができない。

しかしながら、源泉徴収義務の履行の有無が源泉所得税の納税義務の成立に影響を与えるものではないことから、当該「支払」の時ににおいて、破産者に、国に対する当該源泉所得税の租税債務が生じ、当該租税債務は破産手続において生じたものであることから、破産財団において負担すべきものとなる。

同時に、破産管財人は、その職務としての破産財団の維持、増殖の観点から、当該源泉所得税の負担者（受給者等）に対し、源泉所得税請求権を実行すべきこととなる。

そこで、当該源泉所得税請求権の実行にあたっては、一旦、労働債権の配当等した後、改めて回収することによる回収上のリスクを考えた場合、当該労働債権の配当等を行う際に、当該労働債権に係る請求権（受給者の賃金請求権等）と源泉所得税請求権を相殺することにより、受給者等から源泉所得税相当額を回収することが、破産管財人の財産管理としての破産財団増殖の観点からも合理的な処理であり、破産債権者一般の利益に適合するものと思われ、また、当該相殺が源泉徴収の「天引き」と同様の効果を生じさせることから、所得税法の源泉徴収制度の趣旨とも適合するものとなることを述べた。

次に、これらの労働債権の配当等に係る源泉所得税が、破産法における財団債権に当たるか否かについては、まず、労働債権の配当に係る源泉所得税については、当該労働債権が破産手続開始前に生じていることから、労働債権に係る源泉所得税も破産手続開始前に潜在的に生じているものと考えられ、「破産手続開始前に生じた租税等の請求権」として財団債権に該当すると考えられる。また、仮に労働債権に係る源泉所得税が破産手続開始後に成立したものとされた場合においても、破産管財人のした行為により生じた請求権として、財団債権に該当することになるものと考えられる。つぎに、破産管財人報酬に係る源泉所得税については、当該破産管財人報酬が「破産財団の管理、換価及び配当に関する費用の請求権」として財団債権となることから、当該破産管財人報酬の額に含まれる源泉所得税も破産財団の管理、換価及び配当に関する費用の請求権として財団債権に該当することになるものと考えられる。

以上の検討から、破産手続においては、実質的に、管理事務の一環として、破産管財人が源泉徴収に関する事務を行うこととなり、また、当該源泉所得税に係る租税債権は財団債権に該当するものとする。

しかしながら、破産法の目的に鑑み、破産管財人の源泉徴収に関する事務の負担を軽減する立法的な措置を講ずれば、税収の確保と課税の公平を図りながらも破産手続の迅速化とより多くの破産配当を実施することが可能になるものと思われる。

ただし、このような立法的な措置が講じられていない現行においては、前述したように破産管財人が、実質的に源泉徴収に関する事務を負担しなければならないこととなるものと思われ、当該事務を怠れば破産法の観点からも、破産管財人の善管注意義務違反が問われることになるものと思われる。

なお、平成16年の破産法の改正により、労働債権の一部が財団債権とされた⁽¹¹⁸⁾ことから、旧法に比べ破産配当のうちに占める労働債権の割合が高まって

(118) 平成16年の破産法の改正により、労働債権について次のように改正された。

旧法の下では、破産手続開始前の原因に基づいて生じた労働債権は、優先的破産債権とされていたが、労働債権は労働者の生活の基盤となるものであり、保護の必要

いることが想定され、水面下で源泉所得税の課税漏れが生じていることが懸念される。そこで、本稿で取り上げた源泉所得税も踏まえたところで、従来はあまり重視されていなかった破産法人の税務についても、課税公平の観点から、今後注目していく必要があるものと考ええる。

また、併せて源泉徴収制度においては、このような破産手続のみならず、激動する経済情勢に的確に対応していくために、若干ではあるものの指摘させていただいた、ストックオプションや横領をはじめとする問題についても、立法的な措置等を含めて今後検討していくべき課題であると考ええる。

性が高い等の理由から、新法では、このうち、①未払給料の請求権については、破産手続開始前の3か月間のものを、②退職手当の請求権については、退職前3か月間の給料の総額に相当する額を、それぞれ財団債権とすることとされた(第149条)。

(小川・前掲注(61)187頁参照。)