

判例研究

破産管財人の源泉徴収義務

大阪地判平成18年10月25日（平成16年（行ウ）第146号） 民集65巻1号43頁
大阪高判平成20年4月25日（平成18年（行コ）第118号） 民集65巻1号94頁
最判平成23年1月14日（平成20年（行ツ）第236号） 民集65巻1号1頁

山崎広道

（熊本大学法学部教授）

目次

はじめに

I 事案の概要と争点

II 大阪地裁平成18年10月25日判決

- 1 管財人報酬が所得税法204条1項2号にいう弁護士の業務に関する報酬又は料金に当たるか否か
- 2 破産会社が本件退職金について所得税法199条にいう支払をする者に、破産会社又はXが本件管財人報酬について同法204条1項にいう支払をする者に、それぞれ当たるか否か
- 3 破産会社が本件退職金又は本件管財人報酬について、支払をする者に当たるとした場合、破産管財人であるXが源泉徴収義務を負うか否か

III 大阪高裁平成20年4月25日判決

- 1 「支払をする者」について
- 2 破産管財人の源泉徴収義務について

IV 最高裁平成23年1月14日判決

V 検討

- 1 「支払をする者」に係る考え方
- 2 所得税法の源泉徴収義務者に関する規定からの検討
- 3 最（大）判昭和37年2月28日で示された観点からの検討
- 4 報酬又は料金等に対する源泉徴収制度の沿革からの検討

おわりに

はじめに

破産管財人の源泉徴収義務に関して、最判平成23年1月14日は、破産管財人が自ら行った管財業務の対価として、自らその支払をしてこれを受ける破産管財人報酬について、弁護士である破産管財人は、その報酬につき、所得税法204条1項にいう「支払をする者」に当たり源泉徴収義務があると判示する一方で、退職金債権の配当について、破産管財人は、破産手続を適正かつ公平に遂行するために、破産者から独立した地位を与えられて、法令上定められた職務の遂行に当たる者であ

り、破産者が雇用していた労働者との間において、破産宣告前の雇用関係に関し直接の債権債務関係に立つものではなく、「破産管財人と上記労働者との間に、使用者と労働者との関係に準ずるような特に密接な関係があるということとはできない。」としたうえで、破産管財人は、破産財団の管理処分権を破産者から承継するが、所得税の源泉徴収をすべき者としての地位を破産者から当然に承継すると解すべき法令上の根拠は存しないから、所得税法199条にいう「支払をする者」に含まれず、源泉徴収義務を負うものではないと判示した。

本稿は、所得税法第4編第1章以下の源泉

徴収義務に関するほとんどの規定が「居住者に対し国内において……支払をする者は、……所得税を徴収し……国にこれを納付しなければならない」という定めになっていることから、「居住者」と「支払をする者」とは別の者を前提としているのではないかと考え⁽¹⁾、破産管財人である弁護士が自ら支払い、自ら受ける報酬について、源泉徴収義務を負うとすることに違和感を排除し得ないことから、この点を中心に考察するものである。

I 事案の概要と争点

A株式会社（以下「破産会社」という。）は、平成11年9月16日、大阪地方裁判所において破産宣告を受け、弁護士であるX（原告・控訴人・上告人）が破産管財人に選任された。大阪地方裁判所は、平成12年6月29日、Xの報酬を3,000万円(ア)とする旨決定し、Xは、同年7月3日、報酬(ア)の支払をした。Xは、平成12年8月30日、破産会社の元従業員ら270名を債権者とする退職金の債権（以下「本件各退職金債権」という。）に対し、合計5億9,415万2,808円の配当をした。なお、上記元従業員らは、いずれも平成11年9月16日をもって破産会社を退職していた。大阪地方裁判所は、平成13年3月21日、Xの報酬を5,000万円(イ)とする旨決定し、Xは、同月28日、報酬(イ)の支払をした（以下、この報酬(イ)と上記Xの報酬(ア)とを併せて「本件各報酬」という。）。

所轄税務署長は、平成15年10月23日付けで、Xに対し、次のとおりの源泉所得税の納税の告知（以下「本件各納税告知」という。）及び不納付加算税の賦課決定（以下「本件各賦課決定」という。）をした。①上記報酬(ア)の支払に係る平成12年7月分の源泉所得税590万円の納税の告知及び不納付加算税59万円の賦課決定、②上記退職金債権の配当に係る平成12年8月分の源泉所得税2,013万7,500円の納税の告知及び不納付加算税201万3,000円の賦課決定、③上記報酬(イ)の支払に係る平成13年3月分の源泉所得税990万円の納税の告知及び不納付加算税99万円の賦課決定。さらに、所轄税務署長は、平成15年10月28日付けで、Xに対し、本件各納税告知に係る源泉所得税及び本件各賦課決定に係る不納付加算税並びに延滞税について交付要求をした。

そこでXは、Y（国：被告・被控訴人・被上告人）に対して、主位的に、XのYに対する上記源泉徴収所得税及び不納付加算税の納税義務が存在しないことの確認を求めるとともに、予備的に、YのXに対する上記源泉所得税及び不納付加算税の債権が財団債権でないことの確認を求めて、訴えを提起した。

本件第1審における争点は、1 本件管財人報酬が所得税法204条1項2号にいう弁護士の業務に関する報酬又は料金に当たるか否か、2 破産会社が本件退職金について所得税法199条にいう支払をする者に、破産会社又

(1) 所得税法2条1項3号は、「居住者 国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人。」と定め、納税義務者について同法5条1項は、「居住者は、この法律により、所得税を納める義務がある。」と定めており、また、源泉徴収義務者として同法6条は、「第28条第1項（給与所得）に規定する給与等の支払をする者その他第

4編第1章から第6章まで（源泉徴収）に規定する支払をする者は、この法律により、所得税を納める義務がある。」と定めている。このような規定から、納税義務者である居住者に対して「支払をする者」という源泉徴収義務者の規定からすれば、納税義務者と源泉徴収義務者とは別々の者を前提としていると考えられないであろうか。

はXが本件管財人報酬について同法204条1項にいう支払をする者に、それぞれ当たるか否か、3 破産会社が本件退職金又は本件管財人報酬について、支払をする者に当たるとした場合、破産管財人であるXが源泉徴収義務を負うか否か、4 本件退職金及び本件管財人報酬について、Xが源泉徴収義務を負うとした場合、本件各処分に基づく租税債権が財団債権に該当するか否か、の4点であった。

なお、本稿では破産管財人の報酬に係る源泉徴収義務を中心に考察することから、前記4の争点については検討しないことを予めおことわりする。

II 大阪地裁平成18年10月25日判決

1 管財人報酬が所得税法204条1項2号にいう弁護士の業務に関する報酬又は料金に当たるか否か

「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、…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予定していること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。」

「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と解されるから、破産管財人の受ける報酬は、同号にいう弁護士の業務に関する報酬又は料金に該当するというべきである。」

2 破産会社が本件退職金について所得税法199条にいう支払をする者に、破産会社又はXが本件管財人報酬について同法204条1項にいう支払をする者に、それぞれ当たるか否か

「ア 所得税法上、源泉徴収による所得税（以下「源泉所得税」という。）について徴収、納付の義務を負う者は、源泉徴収の対象となるべき一定の所得又は報酬、料金等の支払をする者とされている。所得税法が、一定の所得又は報酬、料金等について、その支払をする者に源泉徴収義務を課すこととした趣旨は、当該支払によって支払をする者から支払を受ける者に移転する経済的利益が課税の対象となるところ、支払をする者は、その支払によって経済的利益を移転する際に、所得税として、その利益の一部をいわば天引きしてこれを徴収し、国に納付することができ、かつ、当該税額の算定が容易であるからであると解される。そうであるとすれば、支払をする者とは、当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体と解すべきである。

イ 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。

ウ したがって、破産債権に対する配当及び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。』

「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（破産法7条）、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（破産法49条）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。」

3 破産会社が本件退職金又は本件管財人報酬について、支払をする者に当たるとした場合、破産管財人であるXが源泉徴収義務を負うか否か

「各種所得又は報酬、料金等に係る源泉徴収、納付手続において源泉徴収義務者すなわちこれらの所得又は報酬、料金の支払をする者がすべきものとされている徴収すべき所得税の額の計算や年末調整の手続を破産管財人において行うことが破産手続ないし破産管財人の地位、権限等に照らして不可能又は著しく困難であるということとはできない。このことに加えて、前記の通り、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するものとされており、破産財団の規模、内容、破産債権者の数等によっては破産管財人の業務内容が複雑、膨大なものとなることも少な

くないのであって、このことも斟酌すれば、破産法が源泉徴収、納付手続における徴収すべき所得税の額の計算や年末調整の手続に係る事務の煩雑さ等を理由に源泉徴収、納付事務を破産管財人の権限から除外しているものと解することはできないというべきである。」

「破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済に係る源泉所得税の徴収及び納付は破産管財人の権限に含まれると解される。」

Ⅲ 大阪高裁平成20年4月25日判決

1 「支払をする者」について

「文理解釈上、『支払をする者』にいう『支払』を現実の『支払行為』の意味に限定して解すべきまでの根拠に乏しいといわざるを得ない。」

「一般論としては、源泉徴収制度が、その『支払をする者』であれば、支払の際に源泉所得税相当額を天引きすることによって容易に徴収できる点に着目して組み立てられた面のあることは否定できず、たとえ経済的出捐による効果が一定の者に帰属するとしても、およそ天引きの機会がないような者にまで、その者に「支払をする者」としての源泉徴収義務を負担させることが相当であるか否かについては疑問が残らないではないところ、破産会社は、破産宣告によって本件退職金債務の支払原資となるべき破産会社の破産宣告時点の財産に対する管理処分権を喪失しているのであるから、現実には自ら現実の支払行為をすることはできず、天引き徴収もできないことになるが、他方で、上記財産についての管理処分権を占有する破産管財人が存在するから、その法律的性質論の点はさておき、これに基づく配当をする際に所得税相当額を天

引き処理することが全く不可能なわけではない。」

「上記『支払をする者』とは、所得税法199条に規定する『支払をする者』の解釈と同様の理由で『経済的出捐による債務消滅の効果が帰属する者』を指すと解され、したがって、破産会社が源泉徴収義務の債務者となるというべきである。」

2 破産管財人の源泉徴収義務について

「本件のような場合は、所得税法199条に基づく源泉徴収義務者である破産会社その履行の前提となる支払をすることができないかのような様相を呈するのであるが、これは、破産法が、破産宣告時点の破産者の積極的財産によって破産宣告前に原因の生じた破産者に対する債権（消極的財産）を弁済又は配当するという破産的清算の目的を実現する限りで、破産者から破産宣告時点の一切の積極消極財産（破産財団）に対する管理処分権を奪い、これを破産管財人に専属させるという法的構成を採用した結果にすぎないから、破産管財人において、自己の占有する管理処分権に基づいて上記原資を用いて本件退職金債権についての配当を実施したものである以上、破産会社自体がこれを行うのと実質的に異なるどころはなく、法的には破産会社自体が自ら支払をしたのと同視できるし、また、その場合、破産管財人は、破産法7条の管理処分権に基づき、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。」

「破産者は、破産財団に対する管理処分権を有せず、破産管財人が、破産財団の管理処

分権を専有しているのであるから（破産法7条）、破産管財人は、その権限の行使として破産財団からの支払をするとき、その事務として源泉所得税の徴収、納付を行うのである。すなわち、破産管財人は、破産財団の管理処分権を行使する上で、自己の義務として源泉徴収及び納付する義務を負うのであって、破産者の代理人あるいは代表者として源泉徴収義務を破産者に代わって履行しているのではない。」

「本件管財人報酬（財団債権）の支払についても実体的な法主体である破産会社が債務者となると認めるべきことは既にみたとおりであり、その支払による債務消滅の効果は破産会社に帰属することになるから、『支払をする者』は破産会社であると解すべきことになり、その場合も、本件退職金でみたのと同様の理由により、破産管財人に本件管財人報酬に係る源泉所得税を徴収し納付する義務があると解される。」

IV 最高裁平成23年1月14日判決

最高裁は、弁護士である破産管財人が受ける報酬は、所得税法204条1項2号にいう弁護士の業務に関する報酬に該当する、及び破産管財人は、報酬の支払に付随する職務上の義務として、上記報酬につき所得税の源泉徴収義務を負うと解するのが相当とし、原審の判断を結論において是認できるとしたのであるが、破産債権である元従業員らの退職金の債権に対して破産管財人が行う配当については、所得税法199条にいう退職手当等の支払に当たり、破産管財人は、当該配当に付随する職務上の義務として、当該配当につき、所得税の源泉徴収義務を負うとした原審の判断を是認できないとした。

〔1〕弁護士である破産管財人が支払を受ける報酬は、所得税法204条1項2号にいう弁護士の業務に関する報酬に該当するものというべきところ、同項の規定が同号所定の報酬の支払をする者に所得税の源泉徴収義務を課しているのは、徴税上の特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮したことによるものである（最高裁昭和31年(あ)第1071号同37年2月28日大法廷判決・刑集16巻2号212頁参照）。

破産管財人の報酬は、旧破産法47条3号にいう『破産財団の管理、換価及配当ニ関スル費用』に含まれ（最高裁昭和40年(わ)第1467号同45年10月30日第二小法廷判決・民集24巻11号1667頁参照）、破産財団を責任財産として、破産管財人が、自ら行った管財業務の対価として、自らその支払をしてこれを受けるのであるから、弁護士である破産管財人は、その報酬につき、所得税法204条1項にいう『支払をする者』に当たり、同項2号の規定に基づき、自らの報酬の支払の際にその報酬について所得税を徴収し、これを国に納付する義務を負うと解するのが相当である。〕

〔2〕所得税法199条の規定が、退職手当等（退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与をいう。以下同じ。）の支払をする者に所得税の源泉徴収義務を課しているのも、退職手当等の支払をする者がこれを受ける者と特に密接な関係にあって、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮したことによるものである（前掲最高裁昭和37年2月28日大法廷判決参照）。

破産管財人は、破産手続を適正かつ公平に遂行するために、破産者から独立した地位を与えられて、法令上定められた職務の遂行に当たる者であり、破産者が雇用していた労働

者との間において、破産宣告前の雇用関係に関し直接の債権債務関係に立つものではなく、破産債権である上記雇用関係に基づく退職手当等の債権に対して配当をする場合も、これを破産手続上の職務の遂行として行うのであるから、このような破産管財人と上記労働者との間に、使用者と労働者との関係に準ずるような特に密接な関係があるということとはできない。また、破産管財人は、破産財団の管理処分権を破産者から承継するが（旧破産法7条）、破産宣告前の雇用関係に基づく退職手当等の支払に関し、その支払の際に所得税の源泉徴収をすべき者としての地位を破産者から当然に承継すると解すべき法令上の根拠は存しない。そうすると、破産管財人は、上記退職手当等につき、所得税法199条にいう『支払をする者』に含まれず、破産債権である上記退職手当等の債権に対する配当の際にその退職手当等について所得税を徴収し、これを国に納付する義務を負うものではないと解するのが相当である。〕

V 検討

上記のように本件最高裁判決は、破産管財人が支払をし、自ら受ける破産管財人報酬については破産管財人に源泉徴収義務があるとし、退職手当等の債権に対する配当については破産管財人に源泉徴収義務はないとの判断を示したのであるが、源泉徴収義務者に関する所得税法の定め、すなわち「支払をする者」に対する考え方が、本件地裁及び高裁と本件最高裁では異なるように思われることから、まず、「支払をする者」に係る本件地裁及び高裁の考え方を整理したうえで、所得税法199条及び204条以外の源泉徴収義務者に関する規定内容から源泉徴収義務を負う「支払をする者」

とはどのような者をいうのか、また本件において引用されている最（大）判昭和37年2月28日⁽²⁾で示された観点、及び報酬又は料金等に対する源泉徴収制度の沿革などの点から、本判決について検討する。

1 「支払をする者」に係る考え方

本件地裁判決は、「支払をする者」の意味について、当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体と解すべきであるとしたうえで、「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とはその性質上明らかであり、「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制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、破産者であり、配当又は弁済に係る支払をする者は破産者であるとする。そして破産管財人は、破産財団の管理及び処分をする権利を専有するものであり、破産財団の管理及び処分に係る事務として、破産債権に対する配当又は財団債権に対する弁済に係る源泉所得税の徴収及び納付は破産管財人の権限に含まれるとしている。

また、本件高裁判決は、「破産会社は、破産宣告によって本件退職金債務の支払原資となるべき破産会社の破産宣告時点の財産に対する管理処分権を喪失しているのであるから、現実には自ら現実の支払行為をすることはできず、天引き徴収もできないことになるが、他方で、上記財産についての管理処分権を占有する破産管財人が存在するから、その法律的性質論の点はさておき、これに基づく配当をする際に所得税相当額を天引き処理するこ

とが全く不可能なわけではなく、「破産者から破産宣告時点の一切の積極消極財産（破産財団）に対する管理処分権を奪い、これを破産管財人に専属させるという法的構成を採用した結果にすぎないから、破産管財人において、自己の占有する管理処分権に基づいて上記原資を用いて本件退職金債権についての配当を実施したものである以上、破産会社自体がこれを行うのと実質的に異なるところはなく、法的には破産会社自体が自ら支払をしたのと同視できるし、また、その場合、破産管財人は、破産法7条の管理処分権に基づき、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。」と判断している。

このような本件地裁及び高裁の判断によれば、所得税法199条及び204条にいう「支払をする者」とは、破産会社であるが、破産会社は破産宣告によって、破産会社の破産宣告時点での財産に対する管理処分権を喪失しており、その管理処分権は破産管財人が有することになり、破産管財人は管理処分に係る職務上の義務として、源泉徴収義務を負うということであろう。

しかし、破産管財人は、破産手続を適正かつ公平に遂行するため、破産者から独立した地位を与えられ、法令上定められた職務の遂行に当たる者であり、破産開始決定後、破産者は財産管理処分権を失い、破産管財人が破産者の財産管理処分権を行使することになるから、これは破産者から独立した観点から行われるものであって、破産者の代理人として

(2) 最（大）判昭37・2・28刑集16-2-212。

行うものではない。そうであるとすれば、本件地裁及び高裁判決のように、破産会社が所得税法199条1項及び204条1項にいう「支払をする者」に当たるとすることはできないように思われる。

本件最高裁は、所得税法204条と199条とを分けて、破産管財人の報酬については、「破産管財人が、自ら行った管財業務の対価として、自らその支払をしてこれを受けるのであるから、弁護士である破産管財人は、その報酬につき、所得税法204条1項にいう『支払をする者』に当たるとする一方で、退職金債権の配当については、最（大）判昭和37年2月28日で示された「密接な関係」を重視して、「破産管財人は、破産手続を適正かつ公平に遂行するために、破産者から独立した地位を与えられて、法令上定められた職務の遂行に当たる者であり、破産者が雇用していた労働者との間において、破産宣告前の雇用関係に関し直接の債権債務関係に立つものではなく、」

「破産管財人と上記労働者との間に、使用者と労働者との関係に準ずるような特に密接な関係があるということはできない。」と判示する。そして、破産管財人は、破産財団の管理処分権を破産者から承継するが、所得税の源泉徴収をすべき者としての地位を破産者から当然に承継すると解すべき法令上の根拠は存しないから、所得税法199条にいう「支払をする者」に含まれないと判示している。

しかし、源泉徴収義務者について「居住者に対し……支払をする者」と規定している所得税法は、自ら支払い、自ら受けるという関係にある者を源泉徴収義務者として、想定していたのであろうか。

2 所得税法の源泉徴収義務者に関する規定からの検討

所得税法は、第4編において源泉徴収に関する定めを置いている。この中で「源泉徴収義務」という標題が付されている規定は、利子所得及び配当所得（法181条第1項）、給与所得（法183条第1項）、退職所得（法199条第1項）、公的年金等（法203条の2）、報酬・料金等（法204条1項）、生命保険契約等に基づく年金（法207条）、定期積金の給付補てん金等（法209条の2）、匿名組合契約の利益の分配（法210条）、非居住者又は法人の所得（法212条第1項）に関するものである。そして、これらの規定のうち「非居住者又は法人の所得」を除いて、いずれも「居住者に対し国内において……支払をする者は、……所得税を徴収し……国にこれを納付しなければならない」と定めている。このような規定、すなわち「居住者に対し……支払をする者」という定め方からすれば、「居住者」（納税義務者）と「支払をする者」（源泉徴収義務者）とは、は別の者であることを前提として定めたものと考えることができそうである。本件における所得税法199条1項及び204条1項もそれぞれ「居住者に対し国内において……退職手当等の支払をする者は」とか「居住者に対し国内において次に掲げる報酬若しくは料金、契約金又は賞金の支払をする者は」と定めていることから、「居住者」と「支払をする者」とは別の者であると解する方が自然なように思われる⁽³⁾。なぜなら、源泉徴収制度は、納税義務者本人が負担する租税は自ら納付することを原則とするが、第三者をして徴収・納付させることが適当であるものについて設けられた制度であるからである⁽⁴⁾。そうすると、「居

住者」が納税義務者であり、「支払をする者」が第三者としての徴収義務者という別の者を前提として規定しているとも考えられよう。

本件最高裁は「破産管財人が、自ら行った管財業務の対価として、自らその支払をしてこれを受けるのであるから、弁護士である破産管財人は、その報酬につき、所得税法204条1項にいう『支払をする者』に当たり、同項2号の規定に基づき、自らの報酬の支払の際にその報酬について所得税を徴収し、これを国に納付する義務を負うと解するのが相当」と判示しているが、上述のように法は同一の者が「居住者」でありかつ「支払をする者」であることを前提としていないとすれば、法204条1項についての本件最高裁の判断には疑問が残る。

もっとも、破産管財人の法的地位については、財産の集合体としての破産財団に法人格を認め、破産管財人をその代表機関とするのではなく、むしろ財団債権について管理处分権を行使する、管理機構たる破産管財人自身に法人格を認めようとする「管理機構人格説」が有力な説とされていることから⁽⁵⁾、破産管財人の法的地位の観点からは、破産管財人（管理機構）が自ら支払い（破産管財人である弁

護士が）自ら受ける報酬について源泉徴収義務を負うとする考え方も成り立ち得なくはないかもしれない⁽⁶⁾。また、「所得税法204条に規定する『報酬等の支払をする者』が破産管財業務を遂行する破産管財人であるとするれば、破産管財人報酬は、『弁護士の業務に関する報酬等』の支払につき源泉徴収義務を負う」とする見解もある⁽⁷⁾。

しかしながら、破産管財人は裁判所によって選任され、その報酬は裁判所によって決定され、破産管財人自らが破産財団の中から受けるものであり、破産管財人の法的地位が管理機構人格説によるものであったとしても、裁判所によって決められた報酬を支払う者は破産管財人であり、その報酬を受けるものも当該破産管財人であるという関係のもとでは、両者は同一の者であり、所得税法204条が前提とする「居住者」と「支払をする者」が別の者であるという関係にはないように思われる。仮に上記の「管理機構人格説」に立って、管理機構たる破産管財人自身に法人格を認め、管理機構が報酬を破産管財人に支払うのであるから管理機構である破産管財人は「支払をする者」に当たるといえるのであれば、「破産管財人が、自ら行った管財業務の対価として、

(3) 例えば、税法解釈のありようについて、新井隆一名誉教授は、「申告納税制度を採用している税法の分野では、納税申告がよりどころとすべき税法の解釈と適用とが、基本的には、まず、納税申告をする私人によって行われるべきであるから、その意味において、私人の理解を必要とする税法の解釈においては、(一般的・常識的理解が)要請をされるべきことである。一般的、常識的理解又は一般の人々の通常理解というのは、専門的・学問的成果に基づかない理解をいうものではなく、それは、それぞれ、専門的・学問的成果を踏まえた、しかも、一般の人々の知識レベルによって認

識されうるものをいうのである。」と述べておられる。新井隆一「税法解釈の基本的姿勢」JTRI税研138号16頁(2008)。

(4) 金子宏『租税法(第19版)』(弘文堂・2014)834頁、最(大)判昭37・2・28刑集16-2-217。

(5) 伊藤真『破産法[第4版補訂版]』(有斐閣・2006)139頁。

(6) 松下淳一「破産管財人の源泉徴収義務」別冊ジュリスト207号『租税判例百選[第5版]』(有斐閣・2011)213頁。

(7) 金井恵美子「破産管財人の源泉徴収義務について」税法学562号27頁(2009)。

自らその支払をしてこれを受けるのであるからその報酬につき、所得税法204条1項にいう『支払をする者』に当たるという理由だけでは不十分なように思われる。

3 最（大）判昭和37年2月28日で示された観点からの検討

本件最高裁判決は、「弁護士である破産管財人が支払を受ける報酬は、所得税法204条1項2号にいう弁護士の業務に関する報酬に該当するものというべきところ、同項の規定が同号所定の報酬の支払をする者に所得税の源泉徴収義務を課しているのは、徴税上の特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮したことによるものである」と説示し、最（大）判昭和37年2月28日で示された源泉徴収制度の「徴税上の特別の便宜」と「能率を挙げ得る点」を強調した判断を示している。

しかし、同大法廷判決は「給与所得者に対する所得税の源泉徴収制度」について判示したものであって、それが直ちに破産管財人である弁護士が自ら支払いかつ自ら受ける報酬について源泉徴収義務を負うということに結びつかないように思われる。なぜなら、破産管財人である弁護士は、弁護士業務に係る事業所得の計算において破産管財人報酬を総収入金額に計上し、事業所得及び税額を計算して確定申告及び所得税を納付することが義務づけられており、このような中で「徴税上の特別の便宜」や「能率を挙げ得る点」をことさら強調する必要はないように思われるからである。

また、本件最高裁判決は、「所得税法199条の規定が、退職手当等（退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与をいう。以下同じ。）

の支払をする者に所得税の源泉徴収義務を課しているのも、退職手当等の支払をする者がこれを受ける者と特に密接な関係にあって、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮したことによるものである」と説示し、前掲大法廷判決を引用したうえで、退職手当等の債権を配当する破産管財人には、「破産管財人と上記労働者との間に、使用者と労働者との関係に準ずるような特に密接な関係にあるということとはできない」として、「特に密接な関係」を強調して退職手当等に係る配当について源泉徴収義務はないと判示している。

確かに、破産管財人と元従業員との間には「特に密接な関係」はないとしても、配当を受ける元従業員らがすべて確定申告をするであろうか。破産管財人が退職手当等の配当に係る源泉徴収義務を負うかどうかはともかく⁽⁸⁾、大法廷判決で示された源泉徴収制度の趣旨目的からすれば、このような場合にこそ、「徴税上の特別の便宜」や「能率を挙げ得る点」を考慮する必要があるのではないかと思われる。

4 報酬又は料金等に対する源泉徴収制度の沿革からの検討

報酬又は料金等に対する源泉徴収制度は昭和19年の創設以来、源泉徴収の対象範囲を拡大してきたものであり、弁護士等に対する報

(8) この点については、佐藤孝一「破産管財人は破産債権である退職手当等に対する配当に係る源泉徴収義務を負わないとした最高裁判決一判決の射程距離及び惹起された課題等を中心として」月刊税務事例45巻1号7頁（2013）以下、佐藤英明「破産手続において支払われる賃金と所得税」税務事例研究67号23頁（2002）以下、同「破産管財人が負う源泉徴収義務再論」税務事例研究103号25頁（2008）以下などを参照されたい。

酬、料金が源泉徴収の対象とされたのは、昭和27年度改正においてであったが、この報酬等の「支払をなす者」は法人に限られていた。弁護士等に対する報酬については、支払者が法人である場合に限定して源泉徴収を行うこと、その他の原稿料、講演料については、支払者が誰であるかを問わず画一的に源泉徴収を行うこととしていた。しかし、一般の個人が源泉徴収を行うことは現実的には困難な問題が多いと考えられることから、昭和40年度所得税法全文改正において、報酬、料金等の種類によって徴収義務者の範囲を変えることをやめ、1) 個人については、源泉徴収制度に慣熟していると思われる給与所得についての源泉徴収義務者に限り、報酬、料金等について、源泉徴収を行わなければならないものとし、2) その他の一般の個人については、源泉徴収を要しないこととされた⁽⁹⁾。

このような報酬又は料金等に対する源泉徴収制度の沿革から、弁護士である破産管財人が受ける報酬は、所得税法204条1項2号にいう弁護士の業務に関する報酬に当たるとしても、同条2項が同項2号の「前項第1号から第5号まで並びに第7号及び第8号に掲げる報酬若しくは料金、契約金又は賞金のうち、第183条第1項（給与所得に係る源泉徴収義務）の規定により給与等につき所得税を徴収して納付すべき個人以外の個人から支払われるもの」については適用しないと定めていることからすれば、破産管財人の職務、すなわち「破産財団に属する財産を管理し、換価し、届出のあった債権について必要があれば異議を述べ、換価金を破産債権者に配当するなどの事務を行う」⁽¹⁰⁾という内容からして、直ちに破産管財人が「第183条第1項（給与所得に係る源泉徴収義務）の規定により給与等につき

所得税を徴収して納付すべき個人」に当たるとはいえないように思われる。確かに、弁護士は、従業員を雇用し、その従業員に対して給与を支給しているのが通常と思われるが、破産管財人として選任されるのは弁護士に限定されていないこと⁽¹¹⁾、また、弁護士であっても従業員を雇用せずに本人のみで業務を行っている者もあることなどを考慮すれば、「弁護士である破産管財人は、その報酬につき、所得税法204条1項にいう「支払をする者」に当たり、同項2号の規定に基づき、自らの報酬の支払の際にその報酬について所得税を徴収し、これを国に納付する義務を負うと解するのが相当である」とする最高裁の判断には、第204条2項の適用について検討を加えていない点で問題があるといえよう⁽¹²⁾。

おわりに

極めて雑駁ではあるが、破産管財人の源泉徴収義務が争われた本件地裁判決、本件高裁判決及び本件最高裁判決について、判示事項を要約したうえで、所得税法の源泉徴収義務者に関する規定、最（大）判昭和37年2月28日で示された観点及び報酬又は料金等に対する源泉徴収制度の沿革から破産管財人の源泉徴収義務について検討してきた。その理由は、近年、実務において源泉徴収制度の運用面で問題が生じているのではないかという印象を

(9) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法4』8423の11頁以下参照。

(10) 法令用語研究会『法律用語辞典〔第4版〕』（有斐閣・2012）942頁。

(11) 破産法74条以下参照。

(12) この点を指摘するものとして、池本征男「破産管財人の源泉徴収義務」月刊税務事例43巻6号1頁（2011）以下がある。

もったからである。実際に本稿で取り上げた裁判例のほかに、例えば、最判平成22年3月2日⁽¹³⁾や最判平成23年3月22日⁽¹⁴⁾などがあり、また、下級審ではあるが本件と類似の裁判例もある⁽¹⁵⁾。とりわけ、破産管財人の源泉徴収義務については、「管財業務を遂行するため履行補助者を雇用した場合の賃金や給料の支払及び税理士の補助を受けた場合の報酬の支払」に限って源泉徴収義務を負うというのが従来からの取扱いだったようであり⁽¹⁶⁾、また、破産管財人の報酬についても長年源泉徴収を求めてこなかったといわれている⁽¹⁷⁾。このような従来からの取扱いが継続してきた以上、それは納税者（破産管財人）にとって有利な行政先例として確立してきたものともいえる。この点について法令の改正もせず、その取扱いを変更することは租税法律主義の機能といわれる法的安定性及び予測可能性の確保という点からも問題があるものと思われる。源泉徴収

制度の運用上、特に源泉徴収義務を課すか否かという認定判断に当たっては、「源泉徴収制度は、申告納税制度の原則の下で、合理的な制約があるというべきである。申告納税制度の下では、本来の納税義務者が自ら自発的にその租税債務を確定させ、納付するのが原則であって、源泉徴収義務及び源泉徴収義務者がその代替であってよいものではない」、「支払者に課されている源泉徴収義務は、もともと他人の税金を徴収する義務である。その義務には自ずから合理的な制約があるというべきである」、「源泉徴収は、徴収すべき義務（相手方の存在と金額）が客観的に定まるとともに、支払者の側においてその義務を正確に認識できる状態にあることを前提とする」と田中教授が指摘されるように⁽¹⁸⁾、源泉徴収制度は合理的な制約の中で慎重に運用されるべきであり、源泉徴収義務者を拡大するような運用は避けるべきであろう。

(13) 民集64-2-420。

(14) 民集65-2-735。

(15) 大阪地判平20・3・14判時2030-3、控訴審大阪高判平20・10・15税資258号順号11050。

(16) 金井・前掲注(7)21頁以下では、管財業務に関する

る地方裁判所の手引き等の記載が紹介されている。

(17) 伊藤勇太「破産管財人の源泉徴収義務」税法学563号59頁（2010）。

(18) 田中治「源泉徴収制度等の存在理由」税法学571号163・164頁（2014）。