

所得税法二〇四条の源泉徴収義務者に関する一考察

——最高裁平成二三年一月一四日判決を素材として——

山崎 広道

目次

はじめに

- I 報酬又は料金等に対する源泉徴収制度の沿革
- II 報酬又は料金等に対する源泉徴収制度の特色
- III 所得税法二〇四条以外の源泉徴収義務者に関する規定
- IV 最高裁昭和三七年二月二八日大法院判決
- V 最高裁平成二三年一月一四日判決
- VI 検討

おわりに

はじめに

源泉徴収制度は、税の徴収に当たり、本来の納税義務者が納付するのではなく、納税義務者に支払う者が、その支払の際に税を徴収して国に納付する制度であり、源泉徴収義務は、「一定の金額の支払いを受ける者の納税義務の存在を前提として、その支払をなす者について生じ、当該金額の支払の際に支払金額から税額分を控除しこれを納付する義務である」¹⁾と説明されている。また、源泉徴収の意義については、納税義務者から直接に租税を徴収することが困難であるとか、能率的かつ確実に租税を徴収する必要がある場合等に、租税の徴収の確保のために採用されている方法であるといわれている。²⁾

そして、所得税法は、同法一八一条以下において源泉徴収義務者及び源泉徴収の対象等について規定しているところであるが、最近、源泉徴収義務に関して最高裁判所が重要と思われるいくつかの判断を示している。³⁾ その中でも破産管財人の源泉徴収義務については、①源泉徴収のような公法上の義務を破産管財人の管理処分権を根拠に破産管財人が破産者から承継するとは考えられない、②破産配当は、給料等の弁済とは異なり、執行機関としての破産管財人が行う無色透明の手続上の債務の弁済である、③租税債権者という特定の債権者への弁済から発生する源泉徴収に伴う手続コストを破産財団、ひいては全破産債権者が負担するのは不合理である、④個別執行において執行機関は配当につき源泉徴収義務を負わないという一般的な理解と均衡を失する、などの理由により、破産法研究

者からは否定的な見解が示されていた⁴⁾。しかし、最高裁平成二三年一月一四日判決においては、破産管財人である弁護士が自ら受ける破産管財人報酬について源泉徴収義務を負うとの判断が示されていることから、本稿では、報酬又は料金等に対する源泉徴収義務を定めた所得税法二〇四条の沿革をたどり、同条以外の源泉徴収に関する規定内容及び源泉徴収制度の趣旨目的等から、破産管財人である弁護士が自ら受ける破産管財人報酬について同条にいう源泉徴収義務者になりうるかという点について考察する。

I 報酬、料金等に対する源泉徴収制度の沿革

所得税法二〇四条は、報酬、料金、契約金又は賞金に係る源泉徴収について定めたものであるが、同条にいう源泉徴収義務者の範囲を検討する準備的作業として当該条項の沿革を概観する。⁵⁾

1 昭和一九年税制改正（報酬、料金等に対する源泉徴収制度の創設）

報酬、料金等に対する所得税の源泉徴収制度が我が国の所得税法上採り入れられたのは第二次世界大戦中の昭和一九年の税制改正においてである。

明治三二年第二種所得税の創設とともに導入された源泉徴収制度は、同年の公社債の利子、大正九年の銀行（定期）預金の利子、昭和一三年の退職給与、同一五年の株式配当及び俸給、給料等を経て、昭和一九年の税制改正で設けられた「丙種」の事業所得の範囲は、国内において法人、常時三人以上の使用人を使用する個人又は常時五人以上の労働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、

料金であったが、このほかにも国内において支払を受ける原稿、作曲等の報酬、料金、著作権の使用料、講演料等の報酬、料金等も丙種事業所得の一部として源泉徴収の対象に含められた。

2 昭和二十七年改正（源泉徴収の対象範囲の追加）

昭和二十七年年度の改正で、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受ける報酬、料金や社会保険診療報酬が加えられた。すなわち、旧所得税法四二条二項において、「この法律の施行地において、映画及び演劇の俳優、映画監督、楽士、弁護士、税理士、公認会計士、職業野球選手、外交員、集金人その他命令で定めるこれらに準ずる者で第一条第一項の規定に該当する者に対し、報酬若しくは料金（給与所得に属するものを除く。）の支払をなす者（弁護士、税理士、公認会計士その他命令で定めるこれらに準ずる者に対し支払をなす者については、法人に限る。）又は第一条第一項の規定に該当する個人に対し、社会保険診療報酬支払基金法の規定により診療報酬の支払をなす者は、その支払をなす際、命令で定める報酬、料金若しくは診療報酬について同一人に対し一回に支払うべき金額が命令で定める金額に満たない場合を除く外、その支払うべき報酬、料金又は診療報酬の金額に対し一〇〇分の一〇の税率を適用して計算した税額の所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月一〇日までに、これを政府に納付しなければならない。」と規定され、旧所得税法施行規則四六条の五第三項では「弁護士、税理士及び公認会計士の外、弁理士、司法書士、計理士、会計士補、建築士、測量士、測量士補、土地家屋調査士、建築代理士又はモデルに対し報酬又は料金の支払をなす者は、その者が法人である場合に限り、当該支払をなす際、法第四二条二項の規定により所得税を徴収しなければならない。」と定められた。

3 昭和四〇年度改正

昭和四〇年度の税制改正では、多年の懸案であった所得税法の全文改正が行われ、この全文改正は、税法の体系的な整備、表現の平明化及び規定の整備合理化の三点を基本方針として行われたもので、基本的な制度の仕組みはそのまま踏襲されたが、報酬、料金等の源泉徴収制度についても整備合理化が行われた。

従来、弁護士、税理士、公認会計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り源泉徴収を行うこととし、その他の原稿料、講演料については、支払者が誰でもあるかを問わず画一的に源泉徴収を行うこととされていた。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ところから、このような報酬、料金等の種類によつて徴収義務者の範囲を変えることをやめ、また、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、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。

すなわち、所得税法二〇四条一項において、「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、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一〇日までに、これを国に納付しなければならない。」と規定し、同条項第二号で「弁護士、司法書士、土地家屋調査士、公認会計士、税理士、弁理士、海事代理士、測量士、建築士、不動産鑑定士、技術士その他これらに類する者で政令で定めるものの業務に関する報酬又は料金」と定められた。

また、同条二項においては、「前項に規定する報酬又は料金は、第二八条第一項（給与所得）に規定する給与等又は第三〇条第一項（退職所得）に規定する退職手当等に該当するものを含まないものとし、当該報酬又は料金のうち個人から支払われるものについては、第一八三条第一項（給与所得にかかる源泉徴収義務）の規定によ

り当該給与等につき所得税を徴収して納付すべき者から支払われるものに限るものとする。」という第一項の適用除外規定が設けられた。

4 その後の改正と現行規定

その後数次の改正が行われているが、いずれも源泉徴収の対象となる報酬又は料金等を追加したものであり、大きな変更は加えられておらず、現行規定は以下のようになっている。

「第二〇四条（源泉徴収義務）

① 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、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一〇日までに、これを国に納付しなければならない。

一 原稿、さし絵、作曲、レコード吹込み又はデザインの報酬、放送謝金、著作権（著作隣接権を含む。）又は工業所有権の使用料及び講演料並びにこれらに類するもので政令で定める報酬又は料金

二 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、技術士その他これらに類する者で政令で定めるものの業務に関する報酬又は料金

三 社会保険診療報酬支払基金法（昭和二三年法律第一二九号）の規定により支払われる診療報酬

四 職業野球の選手、職業拳闘家、競馬の騎手、モデル、外交員、集金人、電力量計の検針員その他これらに類する者で政令で定めるものの業務に関する報酬又は料金

五 映画、演劇その他政令で定める芸能又はラジオ放送若しくはテレビジョン放送に係る出演若しくは演出

(指揮、監督その他政令で定めるものを含む。)又は企画の報酬又は料金その他政令で定める芸能人の役務の提供を内容とする事業に係る当該役務の提供に関する報酬又は料金(これらのうち不特定多数の者から受ける者を除く。)

六 キャバレー、ナイトクラブ、バーその他これらに類する施設でフロアにおいて客にダンスをさせ又は客に接待をして遊興若しくは飲食をさせるものにおいて客に待してその接待をすることを業務とするホステスその他の者(以下この条において「ホステス等」という。)のその業務に関する報酬又は料金

七 役務の提供を約することにより一時に取得する契約金で政令で定めるもの

八 広告宣伝のための賞金又は馬主が受ける競馬の賞金で政令で定めるもの

② 前項の規定は、次に掲げるものについては適用しない。

一 前項に規定する報酬若しくは料金、契約金又は賞金のうち、第二八条第一項(給与所得)に規定する給与等(次号において「給与等」という。)又は第三〇条第一項(退職所得)に規定する退職手当等に該当するもの

二 前項第一号から第五号まで並びに第七号及び第八号に掲げる報酬若しくは料金、契約金又は賞金のうち、第一八三条第一項(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

三 前項第六号に掲げる報酬又は料金のうち、同号に規定する施設の経営者(以下この条において「バー等の経営者」という。)以外の者から支払われるもの(バー等の経営者を通じて支払われるものを除く。)

③ 第一項第六号に掲げる報酬又は料金のうちに、客からバー等の経営者を通じてホステス等に支払われるもの

がある場合は、当該報酬又は料金については、当該バー等の経営者を当該報酬又は料金に係る同項に規定する支払をする者とみなし、当該報酬又は料金をホステス等に交付したときにその支払があったものとみなして、同項の規定を適用する。」

II 報酬又は料金等に対する源泉徴収制度の特色

報酬又は料金等に対する源泉徴収制度は、上述のような沿革をたどって源泉徴収の対象となるものを拡大してきているが、所得税法二〇四条の特色及び留意事項については以下のようなものがあるといわれている。⁽⁶⁾

1 特色

- (1) その支払の相手方が居住者に限られていること。したがって、法人や非居住者に対する支払はその対象とはならない。
 - (2) その報酬又は料金が、給与所得、退職所得及び公的年金等に係る雑所得に該当するものでないこと。
 - (3) 法人が支払う場合はすべて源泉徴収を要するが、個人が支払う場合はその個人が給与等、退職手当等又は公的年金等の源泉徴収義務者である場合に限り得ること（ホステス等の報酬、料金については、バーやバンケットクラブ等の経営者が給与等の源泉徴収義務かどうかを問わず源泉徴収すべきこととされている。）。
- 2 報酬又は料金等の源泉徴収に関する留意事項

報酬、料金等の源泉徴収は、その支払者が個人である場合には、給与等についての源泉徴収義務者である場合

に限ってその必要があることになっており、給与等についての源泉徴収義務者でない個人が支払う場合には、源泉徴収の必要がなく、この場合の「給与等について源泉徴収義務者である個人」というのは、実際に徴収して納付する税額のない源泉徴収義務者も含まれるのであり、また給与等についての源泉徴収義務者に該当するかどうかは、その報酬、料金を支払うべき日の現況によって判定することになっている。⁷⁾

給与等についての源泉徴収義務については、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については、その給与等について所得税の源泉徴収義務はないものとされている。また、ホステス等の業務に関する報酬又は料金については、バーやバンケットクラブ等の経営者が給与等の源泉徴収義務者かどうかを問わず、この報酬又は料金に対する源泉徴収は要するものとされている（所得税法二〇四条二項三号）。

Ⅲ 所得税法二〇四条以外の源泉徴収義務者に関する規定

所得税法二〇四条は報酬又は料金等に対する源泉徴収義務を定めたものであるが、同条では源泉徴収義務者について「居住者に対し…（略）…の支払をする者は」と定められていることから、同条にいう源泉徴収義務者の範囲を検討するにあたって、以下では他の条項に規定されている源泉徴収義務者に関する規定内容を確認する。

1 利子所得及び配当所得（所得税法一八一条第一項）

居住者に対し国内において第二三条第一項（…略…）に規定する利子等（…略…）又は第二四条第一項（…略…）に規定する配当等（…略…）の支払をする者は、その支払の際、その利子等又は配当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一〇日までに、これを国に納付しなければならない。

2 給与所得（所得税法一八三条第一項）

居住者に対し国内において第二八条第一項（…略…）に規定する給与等（…略…）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一〇日までに、これを国に納付しなければならない。

3 退職所得（所得税法一九九条第一項）

居住者に対し国内において第三〇条第一項（…略…）に規定する退職手当等（…略…）の支払をする者は、その支払の際、退職手当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一〇日までに、これを国に納付しなければならない。

4 公的年金等（所得税法二〇三条の二）

居住者に対し国内において第三五条第三項（…略…）に規定する公的年金等（…略…）の支払をする者は、その支払の際、その公的年金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一〇日までに、これを国に納付しなければならない。

5 生命保険契約等に基づく年金（所得税法二〇七条）

居住者に対し国内において次に掲げる契約その他政令で定める年金に係る契約に基づく年金の支払いをする者は、その支払の際、その年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一〇日までに、これを国に納付しなければならない。

6 定期積金の給付補てん金等（所得税法二〇九条の二）

居住者に対し国内において第一七四条第三号から第八号まで（…略…）に掲げる給付補てん金、利息、利益又は差益の支払をする者は、その支払の際、その給付補てん金、利息、利益又は差益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一〇日までに、これを国に納付しなければならない。

7 匿名組合等の利益の分配（所得税法二二〇条）

居住者に対し国内において匿名組合契約（…略…）に基づく利益の分配につき支払をする者は、その支払の際、その利益の分配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一〇日までに、これを国に納付しなければならない。

8 非居住者又は法人の所得（所得税法二二二条第一項）

非居住者に対し国内において第二六一条第一号の二から第二二号まで（…略…）に掲げる国内源泉所得（…略…）の支払をする者又は外国法人に対し国内において同条第一号の二から第七号まで若しくは第九号から第二二号までに掲げる国内源泉所得（…略…）の支払をする者は、その支払の際、これらの国内源泉所得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一〇日までに、これを国に納付しなければならない。

上記のように所得税法二〇四条以外の源泉徴収義務者に関する規定の1から7までのいずれもが、「居住者」に對して、利子所得、配当所得、給与所得、退職所得、公的年金等、生命保険契約等に基づく年金、定期積金の給付補てん金等の又は匿名組合契約の利益の分配につき「支払をする者」と規定されており、このような規定内容からすれば、法は「居住者」と「支払をする者」を別々のものと観念しているように思われる。

IV 最高裁昭和三七年二月二八日大法院判決⁽⁸⁾

ここでは、源泉徴収制度の趣旨及び目的を確認するとともに、後に検討する最高裁平成二三年一月一四日判決においても引用されている源泉徴収制度の合憲性について争われた最高裁昭和三七年二月二八日大法院判決の内容を紹介する。

1 事実の概要

料理飲食店経営等を目的とするA観光株式会社(被告会社)の代表取締役である被告人Xは、被告会社の従業員に給与の支払をなすに際しては、所定の所得税を徴収して税務署に納税すべき義務があるにもかかわらず、Xは、昭和二五年一月分より昭和二六年一〇月分まで計一二回にわたり、A社において従業員に支払った給与から所定の所得税を徴収せず、税額計四〇〇万円余を所定期日までに税務署に納付しなかったことから、所得税法違反に問われた。

第一審東京地裁⁽⁹⁾は、旧所得税法第六九条の三違反として、Xを懲役六月(執行猶予二年)に、A社を罰金三万円に処した。第二審東京高裁⁽¹⁰⁾も原審を支持して控訴を棄却したため、Xは上告したが、最高裁は上告を棄却した。

2 争点

- (1) 所得税法中源泉徴収に関する規定は憲法二九条に違反するか

3 裁判所の判断

- (2) 所得税法中源泉徴収に関する規定は憲法一四条第一項に違反するか
- (3) 所得税法中源泉徴収に関する規定は憲法一八条に違反するか

(1) 憲法三〇条及び八四条の規定は、担税者の範囲、担税の対象、担税率等を定めるにつき法律によることを必要としただけでなく、税徴収の方法をも法律によることを要するものとした趣旨である。その方法としては、担税義務者に直接納税させるのが原則であるが、税によっては第三者をして徴収・納付させるのが適当とするものもある。給与所得者に対する所得税の源泉徴収制度は、これによっ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うるのみならず、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きしてその翌月一〇日までにこれを国に納付すればよいのであるから、利するところ全くなしとはいえない。したがって、源泉徴収制度は、能率的・合理的であって、公共の福祉の要請にこたえるものである。かように源泉徴収義務者の納税義務は憲法の条項に由来し、公共の福祉によって要請されるものであるから、この制度は所論のように憲法第二九条第一項に反するものではなく、また、この制度のために徴税義務者において、所論のような負担を負うものであるとしても、右負担は同条第三項にいう公共のために私有財産を用いる場合に該当せず、同条項の補償を要するものでもない。

(2) 論旨は勤労所得者が事業所得者に比して徴税上差別的取扱いを受けることを非難するが、租税はすべて最も能率的合理的な方法によって徴収せらるべきものであるから、同じ所得税であっても、所得の種類や態様の異なるにに応じてそれぞれにふさわしいような徴税の方法、納付の時期等が別様に定められることはむしろ当然で

あつて、それらが一律でないことをもつて憲法第一四条に違反するといふことはできない。

次に論旨は、源泉徴収義務者が一般国民に比して不平等な取扱いを受けるというが、法は給与の支払いをなす者が給与を受ける者と特に密接な関係にあつて、徴税上特別な便宜を有し、能率を挙げうる点を考慮して、これを徴税義務者としてるのである。この義務が、憲法の条項に由来し、公共の福祉の要請に適用ものであることは、上述したとおりで、かかる合理的理由がある以上、これにもとづいて担税者と特別の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いつて、憲法一四条に違反するものといふことはできない。

(3) 源泉徴収義務者の徴税事務に伴う負担をもつて、所論のように、苦役であり奴隸的拘束であると主張するのは明らかに誇張であつて、あたらないこと論をまたない。

上記判決内容によれば、租税は、担税義務者に直接納税させるのが原則であるが、租税によつては第三者をして徴収・納付させるのが適當とするものもあることから、源泉徴収制度は、租税はすべて最も能率的合理的方法によつて徴収されるべきことを趣旨及び目的とし、徴税手続を簡便にしてその費用と労力とを節約することは能率的・合理的であつて公共の福祉の要請にこたえるものであり、法は給与の支払いをなす者が給与を受ける者と特に密接な関係にあつて、徴税上特別な便宜を有し、能率を挙げうる点を考慮して、これを源泉徴収義務者としてゐるとの考え方を示しているものといえる。

V 最高裁平成二三年一月一四日判決

本件は、破産管財人である上告人（弁護士）が、破産法（平成一六年法律第七五号による廃止前のもの）の下において、破産管財人の報酬の支払をし、破産債権である元従業員らの退職金の債権に対する配当をしたところ、所轄税務署長から、上記破産管財人報酬の支払には所得税法二〇四条一項二号の規定が、上記配当には同法一九九条の規定がそれぞれ適用されることを前提として、源泉所得税の納税の告知及び不納付加算税の賦課決定を受けたことから、上告人において、主位的に、上告人の被上告人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、被上告人の上告人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た事案である。以下では、本件の事実の概要及び後述する検討項目に関連する下級審及び最高裁の判決内容を抜粋して掲げる。

1 事実の概要

(1) A株式会社（以下「破産会社」という。）は、平成一一年九月一六日、大阪地方裁判所において破産宣告を受け、弁護士である上告人が破産管財人に選任された。

(2) ア 大阪地方裁判所は、平成一二年六月二九日、上告人の報酬を三〇〇万円とする旨決定し、上告人は、同年七月三日、上記報酬の支払をした。

イ 上告人は、平成一二年八月三〇日、破産会社の元従業員ら二七〇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、合計五億九四一五万二八〇八円の配当をした。なお、上記元従業員らは、いずれも平成一一年九月一六日をもって破産会社を退職していた。

ウ 大阪地方裁判所は、平成一三年三月二一日、上告人の報酬を五〇〇〇万円とする旨決定し、上告人は、同月二八日、上記報酬の支払をした（以下、この報酬と上記アの報酬とを併せて「本件各報酬」という。）。

- (3) 住吉税務署長は、平成一五年一〇月二三日付けで、上告人に対し、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。
- ア 上記(2)アの支払に係る平成一二年七月分の源泉所得税五九〇万円の納税の告知及び不納付加算税五九万円の賦課決定

イ 上記(2)イの配当に係る平成一二年八月分の源泉所得税二〇一三万七五〇〇円の納税の告知及び不納付加算税二〇一万三〇〇〇円の賦課決定

ウ 上記(2)ウの支払に係る平成一三年三月分の源泉所得税九九〇万円の納税の告知及び不納付加算税九九万円の賦課決定

- (4) 住吉税務署長は、平成一五年一〇月二八日付けで、上告人に対し、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。

2 第一審における争点

- (1) 本件管財人報酬が所得税法二〇四条一項二号にいう弁護士業務に関する報酬又は料金に当たるか

3

- (2) 破産会社が本件退職金について所得税法一九九条にいう支払をする者に、破産会社又は原告が本件管財人報酬について同法二〇四条一項にいう支払をする者に、それぞれ当たるか
 - (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、破産管財人である原告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、原告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
- 3 大阪地裁平成一八年一〇月二五日判決^①
- (1) 破産管財人の報酬
所得税法二〇四条一項二号の趣旨に加え、その文言に照らしても、同号にいう弁護士業務を弁護士法三条一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、所得税法二〇四条一項二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二〇四条一項二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。
 - (2) 支払をする者
1) 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。

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。

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。

- 2) 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（破産法七条）、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（破産法四九条）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) 源泉徴収義務

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、料金の支払い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ふことはできない。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つ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つて、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ふべきである。

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。

(4) 財団債権該当性

破産法四七条二号ただし書が、国税徴収法又は国税徴収の例により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うち財団債権となるものを破産財団に関して生じたものに限る旨規定しているのは、上記請求権のうち、破産財団の管理の上で当然支出を要する経費に属するものであつて、破産債権者において共益的な支出として共同負担するのが相当であるものに限つて、これを財団債権とする趣旨であると解され、

上記破産財団に関して生じた請求権とは、破産財団を構成する財産の所有、換価の事実に基づいて課され、又は当該財産から生じる収益そのものに対して課さ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ようなものを指すものと解するのが相当である（最高裁昭和三九年（行ツ）第六号同四三年一〇月八日第三小法廷判決・民集二二卷一〇号二〇九三頁参照）。しかるところ、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納税義務は、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が、所得税法の定める源泉徴収制度においては、源泉徴収の対象となるべき各種所得又は報酬、料金等の支払の際に当該所得又は報酬、料金等について源泉所得税を徴収して納付し、当該所得又は報酬、料金等の支払を受ける者は、当該源泉所得税相当額を控除した残額についてその支払を受けるとともに、申告により納付すべき税額の計算に当たり、居住者に対して課される所得税の額（以下「算出所得税額」という。）から源泉徴収の規定に基づき徴収すべきものとされている所得税の額を控除することが予定されている。このような源泉徴収制度の仕組みに鑑みると、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相当額は、破産債権者の共同的満足の引当てとなるべきものではないといえることができるのであって、当該源泉所得税相当額は、破産債権者において共益的な支出として共同負担するのが相当な破産財団管理上の経費として、破産財団に関して生じたものに当たると解すべきである。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に係る源泉所得税の納税義務は破産法四七条ただし書の規定により財団債権に該当するといふべきである。また、不納付加算税の債権は、本税たる租税債権に附帯して生じるものであるから、それが財団債権に当たるかどうかは、本税である租税債権が財団債権性を有するかどうかにかかるといふべきところ、上記のとおり、本税である源泉所得税に係る租税債権が財団債権に該当する以

上、その附帯税である不納付加算税に係る租税債権も財団債権に該当するといふべきである。

4 大阪高裁平成二〇年四月二五日判決¹²⁾

(1) 弁護士である破産管財人が受ける報酬は、所得税法二〇四条一項二号にいう弁護士の業務に関する報酬に該当する。同項にいう「支払をする者」とは、当該支払に係る経済的出えんの効果の帰属主体をいい、破産管財人の報酬の場合は、破産者がこれに当たると解されるが、破産管財人が自己に専属する管理処分権に基づいて破産財団から上記報酬の支払をすることは、法的には破産者が自らこれを行うのと同視できるし、その場合、破産管財人は当該支払を本来の管財業務として行うのであるから、破産管財人は、当該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である。そして、上記報酬に係る源泉所得税の債権は、破産財団管理上の当然の経費として破産債権者にとって共益的な支出に係るものであって、旧破産法四七条二号ただし書所定の財団債権に当たるといふべきであり、その附帯税である不納付加算税の債権も、財団債権に当たるといふべきである。

(2) 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は、所得税法一九九条にいう退職手当等の支払にあたり、当該配当においても、上記(1)と同様の理由により、破産者が同条にいう「支払をする者」に当たると解され、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い、その源泉所得税及び不納付加算税の債権は、いずれも財団債権に当たるといふべきである。

原審の前記(1)の判断は、結論においては是認することができるが、同(2)の判断は、是認することができない。その理由は、次のとおりである。

- (1) 弁護士である破産管財人が支払を受ける報酬は、所得税法二〇四条一項二号にいう弁護士の業務に関する報酬に該当するものというべきところ、同項の規定が同号所定の報酬の支払をする者に所得税の源泉徴収義務を課しているのは、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(最高裁昭和三十一年(あ)第一〇七一号同三七年二月二十八日大法院判決・刑集一六卷二号二二頁参照)。

破産管財人の報酬は、旧破産法四七条三号にいう「破産財団の管理、換価及配当ニ関スル費用」に含まれ(最高裁昭和四〇年(オ)第一四六七号同四五年一〇月三〇日第二小法院判決・民集二四卷一〇号一六六七頁参照)、破産財団を責任財産として、破産管財人が、自ら行った管財業務の対価として、自らその支払をしてこれを受けるのであるから、弁護士である破産管財人は、その報酬につき、所得税法二〇四条一項にいう「支払をする者」に当たり、同項二号の規定に基づき、自らの報酬の支払の際にその報酬について所得税を徴収し、これを国に納付する義務を負うと解するのが相当である。

そして、破産管財人の報酬は、破産手続の遂行のために必要な費用であり、それ自体が破産財団の管理の上で当然支出を要する経費に属するものであるから、その支払の際に破産管財人が控除した源泉所得税の納付義務は、破産債権者において共益的な支出として共同負担するのが相当である。したがって、弁護士である破産管財人の報酬に係る源泉所得税の債権は、旧破産法四七条二号ただし書にいう「破産財団ニ関シテ生シタルモノ」として、財団債権に当たるといふべきである(最高裁昭和三十三年(行ツ)第六号同四三年一〇月八日第三

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

(2) 所得税法一九九条の規定が、退職手当等(退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与をいう。以下同じ。)の支払をする者に所得税の源泉徴収義務を課しているのも、退職手当等の支払をする者がこれを受ける者と特に密接な関係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る点を考慮したことによるものである(前掲最高裁昭和三七年二月二八日大法廷判決参照)。

破産管財人は、破産手続を適正かつ公平に遂行するために、破産者から独立した地位を与えられて、法令上定められた職務の遂行に当たる者であり、破産者が雇用していた労働者との間において、破産宣告前の雇用関係に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(旧破産法七条)、破産宣告前の雇用関係に基づく退職手当等の支払に関し、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、所得税法一九九条にいう「支払をする者」に含まれず、破産債権である上記退職手当等の債権に対する配当の際にその退職手当等について所得税を徴収し、これを国に納付する義務を負うものではないと解するのが相当で

ある。

VI 検討

上記のように最高裁平成二三年一月一四日判決は、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、破産管財人に源泉徴収義務があるとの判断を示したものであるが、上述した「報酬又は料金等に対する源泉徴収制度の沿革」、「所得税法二〇四条以外の源泉徴収義務者の規定」及び「最高裁昭和三七年二月二八日大法院判決」の観点から、破産管財人が支払い自ら受ける報酬について、当該破産管財人が所得税法二〇四条に定める源泉徴収義務者に当たるか否かという点について検討する。

1 報酬又は料金等に対する源泉徴収制度の沿革から

報酬又は料金等に対する源泉徴収制度は昭和一九年の創設以来、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酬、料金が源泉徴収の対象とされたのは、昭和二七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、昭和四〇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變えることをやめ、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。

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、所得税法二〇四条一項二号にいう弁護士の業務に関する報酬に当たるとしても、同条二項が同項二号の「前項第一号から第五号まで並びに第七号及び第八号に掲げる報酬若しくは料金、契約金又は賞金のうち、第一八三条第一項（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」⁽¹³⁾ という内容からして、直ちに破産管財人が「第一八三条第一項（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、⁽¹⁴⁾ 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、所得税法二〇四条一項にいう「支払をする者」に当たり、同項二号の規定に基づき、自らの報酬の支払の際にその報酬について所得税を徴収し、これを国に納付する義務を負うと解するのが相当である」とする最高裁の判断には、第二〇四条二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。⁽¹⁵⁾

2 所得税法二〇四条以外の源泉徴収義務者の規定から

上述したように、所得税法二〇四条以外の源泉徴収義務者に関する規定においては、「居住者」に対して、利

子所得、配当所得、給与所得、退職所得、公的年金等、生命保険契約等に基づく年金、定期積金の給付補てん金等の又は匿名組合契約の利益の分配につき「支払をする者」と定められており、このような規定ぶりからすれば「居住者」と「支払をする者」とは別の者であることを前提として定めたものと思われる。同様に所得税法二〇四条一項も「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。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。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ものと考えられる。

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、所得税法二〇四条一項にいう「支払をする者」に当たり、同項二号の規定に基づき、自らの報酬の支払の際にその報酬について所得税を徴収し、これを国に納付する義務を負うと解するのが相当」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、所得税法二〇四条に対する最高裁の解釈には疑問が残る。

もつとも、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処分権を行使する、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」が通説とされていることから¹⁶、破産管財人の法的地位の観点から、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。¹⁷⁾ また、「所得税法二〇四条に規定する「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れば、破産管財人報酬は、「弁護士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。¹⁸⁾ 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、所得税法二〇四条が前提とする「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。

3 最高裁判昭和三七年二月二八日大法院判決から

最高裁判平成二三年一月一四日判決は、「弁護士である破産管財人が支払を受ける報酬は、所得税法二〇四条一項二号にいう弁護士の業務に関する報酬に該当するものというべきところ、同項の規定が同号所定の報酬の支払をする者に所得税の源泉徴収義務を課しているのは、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、最高裁判昭和三七年二月二八日大法院判決で示された源泉徴収制度の「徴税上の特別の便宜」と「能率を挙げうる点」を強調した判断を示している。しかし、同大法院判決は「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はなら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並びに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「能率を挙げうる点」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、最高裁平成二三年一月一四日判決は、「所得税法一九九条の規定が、退職手当等（退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与をいう。以下同じ。）の支払をする者に所得税の源泉徴収義務を課しているのも、退職手当等の支払をする者がこれを受ける者と特に密接な関係にあつて、徴収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、前掲大法院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ではない」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、大法院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、「徴収上の特別の便宜」や「能率を挙げうる点」を考慮する必要があるのではないかと思われる。

おわりに

本稿では、報酬又は料金等の源泉徴収を規定する所得税法二〇四条にいう源泉徴収義務者について、最高裁平成二三年一月一四日判決を素材に、破産管財人である弁護士が自ら受ける破産管財人報酬に対して源泉徴収義務を負うと判示した同判決を批判的に検討してきた。その理由は、近年、税務実務において源泉徴収に対する税務調査が

強化されているのではないかという印象をもったからである。現実に「注3」で示した最高裁平成二二年三月二日判決や最高裁平成二三年三月二二日判決なども、これまで争いにならなかつた事案が訴訟にまで発展している。また、下級審ではあるが最高裁平成二三年一月一四日判決と類似の裁判例もある。⁽²⁰⁾ とりわけ、破産管財人については、「管財業務を遂行するため履行補助者を雇用了した場合の賃金や給料の支払いおよび税理士の補助を受けた場合の報酬の支払い」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だつたようであり、⁽²¹⁾ 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つたといわれている。⁽²²⁾ このような従来からの取扱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。⁽²³⁾ この点について法令の改正もせず、その取扱を変更することは租税法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大きな問題があるものと思われる。

最後に、所得税法二〇四条の適用に際しては、前述したように、「居住者」と「支払をする者」が別の者であるという認定を行い、かつ同条二項で定める適用除外に該当するか否かを慎重に判断する必要があると考える。

注

(1) 清永敬次『税法（第七版）』ミネルヴァ書房・二〇〇七・六三頁。

(2) 最（大）判昭和三七年二月二一日刑集一六卷二二号一〇七頁、金子宏『租税法（第一七版）』弘文堂・二〇二二・七八二頁。

(3) 最判平成二二年三月二日民集六四卷二二号四二〇頁、本件はホステス報酬に対する源泉徴収税額の計算方法を定めた所得税法施行令三三二条の「計算期間の日数」についてその解釈が争われた事案である。最判平成二三年一月一四日判例時報

二二〇五号三頁、本稿において検討する「破産管財人の源泉徴収義務」が争われた事案である。最判平成二三年三月二二

日民集六五卷二号七三五頁、本件は、個別執行により賃金債権に対して配当がされる場合に、債務者が源泉徴収義務を負うか否かが争われた事案である。

(4) 山本和彦「破産管財人の源泉徴収義務に関する検討」金融法務事情一八四五号八頁、桐山昌己「破産管財人の源泉徴収義務」銀行法務六七六号四六頁、伊藤眞「破産法・民事再生法(第二版)」有斐閣・二〇〇九・二四六頁、伊藤眞ほか「条解破産法」弘文堂・二〇一〇・九五四頁。

(5) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール所得税法四』八四二三の一頁以下参照。

(6) 塩崎潤・安井誠監修『DHC源泉徴収所得税積義二』第一法規、二五一九頁以下参照。

(7) 所得税基本通達二〇四―五。

(8) 判例時報三四九号四頁。

(9) 東京地裁昭和三〇年五月二〇日判決LEX/DBインターネットTKC法律情報データベース(文献番号:二一〇〇六四九〇)。

(10) 東京高裁昭和三一年二月一六日判決LEX/DBインターネットTKC法律情報データベース(文献番号:二一〇一五八九〇)。

(11) 判例時報一九八〇号五五頁。

(12) 訟務月報五五卷七号二六一―頁。

(13) 法令用語研究会『法律用語辞典(第四版)』有斐閣・二〇一二・九四二頁。

(14) 破産法七四条以下参照。

(15) 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」月刊税務事例四三卷六号一頁以下がある。

- (16) 伊藤眞『破産法〔第四版補訂版〕』有斐閣・二〇〇六・一三九頁。
- (17) 松下淳一「破産管財人の源泉徴収義務」別冊ジュリスト二〇七号『租税判例百選〔第五版〕』有斐閣・二〇一一・二二三頁。
- (18) 金井恵美子「破産管財人の源泉徴収義務について」税法学五六二号二七頁。
- (19) 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——判決の射程距離及び惹起された課題等を中心として」月刊税務事例四五巻一号七頁以下、佐藤英明「破産手続において支払われる賃金と所得税」税務事例研究六七号二三頁以下、同「破産管財人が負う源泉徴収義務再論」税務事例研究一〇三号二五頁以下、岡正晶「破産管財人の源泉徴収納付義務——最判平成二十三年一月一四日の射程距離と今後の実務・立法論——」などを参照されたい。
- (20) 大阪地裁平成二〇年三月一四日判決判例時報二〇三〇号三頁、控訴審大阪高裁平成二〇年一月一五日判決税務訴訟資料二五八号順号一一〇五〇。
- (21) 金井恵美子「破産管財人の源泉徴収義務について」税法学五六二号二二頁以下では、管財業務に関する地方裁判所の手引き等の記載が紹介されている。
- (22) 伊藤勇太「破産管財人の源泉徴収義務」税法学五六三号五九頁。
- (23) この点について、前掲注(22)伊藤論文では、不作為の規範性という観点から論じられている(五八頁以下)。