

主 文

- 1 住吉税務署長が平成15年10月23日付けで破産者A株式会社に対してした同社の平成12年8月分の源泉徴収による所得税に係る不納付加算税賦課決定処分を取り消す。
- 2 原告のその余の請求をいずれも棄却する。
- 3 訴訟費用は、これを20分し、その9を原告の負担とし、その余を被告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

住吉税務署長が平成15年10月23日付けで破産者A株式会社に対してした同社の平成12年7月分、同年8月分及び平成13年3月分の源泉徴収による所得税に係る各不納付加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告が破産管財人に対する報酬を支払うとともに、A株式会社（破産宣告後の同社を含み、以下「A」という。）の元従業員らに対して退職金等を配当したものの、これらについて源泉徴収による所得税（以下「源泉所得税」という。）の徴収及び納付をしなかったところ、住吉税務署長が、平成15年10月23日付けで、Aに対し、上記破産管財人に対する報酬及び退職金等について、源泉所得税の納税告知処分及び不納付加算税賦課決定処分をしたことから、原告が、破産者ないし破産管財人には源泉徴収義務はないなどと主張して、上記各不納付加算税賦課決定処分の各取消しを求めた取消訴訟である。

1 法令の定め等

(1) 所得税法等

ア 所得税法6条は、同法28条1項（給与所得）に規定する給与等の支払をする者その他同法4編1章から6章まで（源泉徴収）に規定する支払をする者は、同法により、その支払に係る金額につき源泉徴収をする義務があると規定する。

イ 所得税法 30 条 1 項は、退職所得とは、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(以下「退職手当等」という。)に係る所得をいうと規定する。

同法 199 条は、居住者に対し国内において同法 30 条 1 項(退職所得)に規定する退職手当等の支払をする者は、その支払の際、その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 10 日までに、これを国に納付しなければならない旨規定する。同法 201 条 1 項 1 号は、退職手当等の支払を受ける居住者が提出した退職所得の受給に関する申告書に、その支払うべきことが確定した年において支払うべきことが確定した他の退職手当等で既に支払がされたもの(同項 2 号において「支払済みの他の退職手当等」という。)がない旨の記載がある場合における同法 199 条(源泉徴収義務)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から退職所得控除額を控除した残額の 2 分の 1 に相当する金額(当該金額に 1000 円未満の端数があるとき、又は当該金額の全額が 1000 円未満であるときは、その端数金額又はその全額を切り捨てた金額。同項 2 号において同じ。)を課税退職所得金額とみなして同法 89 条 1 項(税率)の規定を適用して計算した場合の税額とするとし、同項 2 号は、退職手当等の支払を受ける居住者が提出した退職所得の受給に関する申告書に、支払済みの他の退職手当等がある旨の記載がある場合における同法 199 条(源泉徴収義務)の規定により徴収すべき所得税の額は、その支払済みの他の退職手当等の金額とその支払う退職手当等の金額との合計額から退職所得控除額を控除した残額の 2 分の 1 に相当する金額を課税退職所得金額とみなして同法 89 条 1 項の規定を適用して計算した場合の税額から、その支払済みの他の退職手当等につき同法 199 条の規定により徴収された又は徴収されるべき所得税の額を控除した残額に相当する税額とする旨規定する。同法 201 条 2 項は、同条 1 項各号に規定する退職所得控除額は、同項の規定による所得税を徴収すべき退職手当等を支払うべきことが確定した時の状況における同法 30 条 3 項 1 号(退職所得控除額)に規定する勤続年数に準ずる勤続年数

及び同条4項3号に掲げる場合に該当するかどうかに応ずる別表第6に掲げる退職所得控除額（同項1号に掲げる場合に該当するときは，同項の規定に準じて計算した金額）による旨規定する。なお，上記別表第6は，別紙1のとおりである。

ウ 所得税法204条1項柱書は，居住者に対し国内において同項各号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10日までに，これを国に納付しなければならないと規定し，同項2号は，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を掲げる。同法205条柱書は，同法204条1項の規定により徴収すべき所得税の額は，次の各号の区分に応じ当該各号に掲げる金額とすると規定し，同法205条1号は，同法204条1項1号，2号，4号若しくは5号又は7号に掲げる報酬若しくは料金又は契約金（同法205条2号に掲げる報酬及び料金を除く。）につき，その金額に100分の10（同一人に対し1回に支払われる金額が100万円を超える場合には，その超える部分の金額については，100分の20）の税率を乗じて計算した金額とし，同法205条2号は，同法204条1項2号に掲げる司法書士，土地家屋調査士若しくは海事代理士の業務に関する報酬若しくは料金等につき，その金額から政令で定める金額を控除した残額に100分の10の税率を乗じて計算した金額と規定する。所得税法施行令322条は，所得税法205条2号（報酬又は料金等に係る徴収税額）に規定する政令で定める金額は，同法204条1項2号（報酬，料金等に係る源泉徴収義務）に掲げる司法書士，土地家屋調査士又は海事代理士の業務に関する報酬又は料金について，同一人に対し1回に支払われる金額につき1万円とする旨規定する。

エ 所得税法（平成18年法律第10号による改正前のもの）89条1項は，居住者に対して課する所得税の額は，その年分の課税総所得金額又は課税退職所得金

額をそれぞれ同項の表の上欄に掲げる金額に区分してそれぞれの金額に同表の下欄に掲げる税率を乗じて計算した金額を合計した金額と、その年分の課税山林所得金額の5分の1に相当する金額を同表の上欄に掲げる金額に区分してそれぞれの金額に同表下欄に掲げる税率を乗じて計算した金額を合計した金額に5を乗じて計算した金額との合計額とするとし、同項の表は、330万円以下の金額につき、100分の10とし、330万円を超え900万円以下の金額につき、100分の20と規定する。

オ 国税通則法67条1項は、源泉徴収による国税がその法定納期限までに完納されなかった場合には、税務署長は、当該納税者から、同法36条1項2号（源泉徴収による国税の納税の告知）の規定による納税の告知に係る税額又はその法定納期限後に当該告知を受けることなく納付された税額に100分の10の割合を乗じて計算した金額に相当する不納付加算税を徴収し、ただし、当該告知又は納付に係る国税を法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められる場合は、この限りでないと規定する。なお、国税通則法118条3項は、附帯税の額を計算する場合において、その計算の基礎となる税額に1万円未満の端数があるとき、又はその税額の全額が1万円未満であるときは、その端数金額又はその全額を切り捨てる旨規定する。

(2) 破産法（大正11年法律第71号。平成16年法律第75号により廃止される前のもの。以下同じ。）

破産法6条1項は、破産者が破産宣告の時ににおいて有する一切の財産は、これを破産財団とする旨規定する。同法7条は、破産財団の管理及び処分をする権利は、破産管財人に専属する旨規定し、同法166条は、破産管財人は、費用の前払及び報酬を受けることができ、その額は、裁判所が定める旨規定する。

同法47条柱書は、同条各号に掲げる請求権は、これを財団債権とするとし、同条2号は、国税徴収法又は国税徴収の例により徴収することができる請求権、ただし、破産宣告後の原因に基づく請求権は破産財団に関して生じたものに限る旨規定

する。

(3) 弁護士法等

弁護士法 3 条 1 項は、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旨規定し、同法 2 4 条は、弁護士は、正当の理由がなければ、法令により官公署の委嘱した事項及び会則の定めるところにより所属弁護士会又は日本弁護士連合会の指定した事項を行うことを辞することができないと規定する。

同法 3 0 条の 5 は、弁護士法人は、同法 3 条に規定する業務を行うほか、定款で定めるところにより、法令等に基づき弁護士が行うことができるものとして法務省令で定める業務の全部又は一部を行うことができる旨規定し、弁護士法人の業務及び会計帳簿等に関する規則（平成 1 3 年法務省令第 6 2 号）1 条 1 号は、弁護士法 3 0 条の 5 に規定する法務省令で定める業務として、当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱により、管財人、管理人その他これらに類する地位に就き、他人の事業の経営、他人の財産の管理若しくは処分を行う業務又はこれらの業務を行う者を代理し、若しくは補助する業務を規定する。弁護士法 3 0 条の 2 1 は、同法 2 4 条等の規定は、弁護士法人について準用する旨規定する。

同法 7 2 条は、弁護士又は弁護士法人でない者は、報酬を得る目的で訴訟事件、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その他一般の法律事件に関して鑑定、代理、仲裁若しくは和解その他の法律事務を取り扱い、又はこれらの周旋をすることを業とすることができず、ただし、同法又は他の法律に別段の定めがある場合は、この限りでないと規定する。

2 前提事実

以下の各事実は、当事者間に争いが無いが、掲記の証拠等によって容易に認定することができる。

(1) A は、平成 1 1 年 9 月 1 6 日午後 0 時、大阪地方裁判所から破産宣告を受

け(平成11年(フ)第5650号),原告がその唯一の破産管財人に選任された。

(甲1)

(2) 原告は,平成11年10月18日,B(別紙2「本件退職金に係る源泉徴収税額計算表」記載294。)に対し,解雇予告手当81万0342円を配当したが,これに係る源泉所得税の徴収及び納付はされていない。

原告は,平成12年8月30日,Aの元従業員ら270名(別紙2「本件退職金に係る源泉徴収税額計算表」記載1から269まで及び305。Bと併せて,以下「本件元従業員ら」という。)に対し,退職金合計5億9415万2808円(Bに対する上記解雇予告手当と併せて,以下「本件退職金」という。)を配当したが,本件退職金に係る源泉所得税の徴収及び納付はされていない。

なお,本件元従業員らについて,各人の採用年月日,退職年月日及び勤続年数並びに各人が受け取った解雇予告手当,年金信託契約の解約による退職一時金,労働福祉事業団による未払賃金立替金及び本件退職金は,それぞれ別紙2の各人の から までの欄に記載のとおりである。

(弁論の全趣旨)

(3)ア 大阪地方裁判所は,平成12年6月29日,破産管財人の報酬を3000万円とする旨決定し,原告は,同年7月3日,Cに対し,上記金額を支払った。

イ 原告は,同月13日,司法書士に対し,根抵当権抹消費等として1万1210円の報酬(以下「本件司法書士報酬」という。)を支払った。

ウ 大阪地方裁判所は,平成13年3月21日,破産管財人の報酬を5000万円とする旨決定し,原告は,同月28日,Cに対し,上記金額を支払った(上記各管財人報酬を併せて,以下「本件管財人報酬」という。)

エ 本件管財人報酬及び本件司法書士報酬に係る所得税につき源泉徴収はされていない。

(弁論の全趣旨)

(4) 住吉税務署長は,平成15年10月23日付けで,Aに対し,以下の各処

分をした。これらの各処分における納付すべき税額等は、別紙3のとおりである。

ア 平成12年7月分の上記(3)ア記載の破産管財人の報酬及び同イ記載の本件司法書士報酬の源泉所得税の納税告知処分及び不納付加算税賦課決定処分

イ 平成12年8月分の本件退職金の源泉所得税の納税告知処分及び不納付加算税賦課決定処分

ウ 平成13年3月分の上記(3)ウ記載の破産管財人の報酬の源泉所得税の納税告知処分及び不納付加算税賦課決定処分

なお、上記各納税告知処分を併せて、以下「本件各納税告知処分」といい、上記各不納付加算税賦課決定処分を併せて、以下「本件各処分」という。

(甲2)

(5) 住吉税務署長は、平成15年10月28日付けで、原告に対し、本件各処分に係る源泉所得税、不納付加算税及び延滞税につき交付要求をした。

(甲3)

(6)ア 原告は、平成15年12月19日、住吉税務署長に対し、上記(4)の各処分(ただし、上記(4)アの納税告知処分については、本税の額121円を超えない部分を除く。)について異議申立てをしたが、住吉税務署長は、平成16年3月18日付けで、これを棄却する旨の決定をした。

イ 原告は、平成16年4月1日、国税不服審判所長に対し、上記異議決定につき、審査請求をしたが、国税不服審判所長は、平成17年9月8日付けでこれを棄却し、その裁決書は、同月21日に原告に送達された。

ウ 原告は、平成18年3月17日、当庁に対し、本件訴えを提起した。

なお、原告は、本件訴えの提起に先立つ平成16年10月、当庁に対し、本件各納税告知処分及び本件各処分に係る納税義務(ただし、上記(4)アの納税告知処分については、本税の額121円を超えない部分を除く。)が存在しないことの確認を求める訴え(実質的当事者訴訟)を提起した(当庁平成16年(行ウ)第146号)。当裁判所は、平成18年10月25日、原告の請求を棄却する旨の判決(以

下「関連判決」という。)を言い渡したため、原告は、大阪高等裁判所に対して控訴を提起し、同事件については、現在なお審理中である。

(甲4,乙6,弁論の全趣旨,顕著な事実)

3 争点

(1) 弁護士たる破産管財人に対する報酬が所得税法204条1項2号の弁護士の業務に関する報酬又は料金に当たるか

(2) 原告が本件管財人報酬の支払及び本件退職金の配当について源泉所得税の徴収及び納付義務(単に,以下「源泉徴収義務」という。)を負うか

(3) 原告が本件管財人報酬及び本件退職金に係る源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められるか(国税通則法67条1項ただし書該当性)

(4) 本件各処分における不納付加算税の額が適正か

4 当事者の主張

(1) 争点(1)(弁護士たる破産管財人に対する報酬が所得税法204条1項2号の弁護士の業務に関する報酬又は料金に当たるか)について

(被告の主張)

所得税法204条1項2号の弁護士の業務に関する報酬又は料金(単に,以下「弁護士の業務に関する報酬等」という。)は,おおむね,弁護士料,監査料その他の通常の報酬又は料金のほか名義のいかんにかかわらず,その役務の提供に対する対価たる性質を有する一切のものが対象となり,広く,当事者,その他関係人の依頼又は官公署の委嘱によって行う法律事務に隣接,関連する役務の提供に対する対価を含むと解される。

そして,破産管財人は,ほとんど例外なく弁護士から選任されている上,弁護士法30条の5が,弁護士法人は同法3条に規定する業務を行うほか,定款で定めるところにより,法令等に基づき弁護士が行うことができるものとして法務省令で定める業務の全部又は一部を行うことができると規定し,弁護士法人の業務及び会計

帳簿等に関する規則1条1号は、当事者その他の関係人の依頼又は官公署の委嘱により、管財人、管理人その他これらに類する地位に就き、他人の事業の経営、他人の財産の管理若しくは処分を行う業務又はこれらの業務を行う者を代理し、若しくは補助する業務と規定していることなどからすれば、破産管財人の事務が弁護士の業務に当たることは明らかである。

したがって、弁護士たる破産管財人に対して支給される破産管財人の報酬は、弁護士の業務に関する報酬等に該当するというべきである。

(原告の主張)

ア ある給付が所得税法204条1項2号の「報酬又は料金」に当たり、源泉徴収の対象となるためには、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ぬと解すべきである。なぜなら、上記「報酬又は料金」は、源泉徴収の対象とするのに適したものに限定されるべきところ、支払者と受給者との間に上記の原因が存在しない場合には、支払者は自ら報酬等の支払をする立場になく、その原資(源泉)を有しないから、このような者に源泉徴収義務を課すのは不合理だからである。そして、委任契約又はこれに類する原因が存在するというためには、受給者の行う事務が支払者のためにされる性質のものでなければならぬと解される。

破産管財人は、裁判所の決定によって選任され(破産法142条1項、同法157条)、その監督の下に職務を執行する(同法161条)。また、破産管財人は、破産法の規定に従って破産財団の管理処分を行い、破産債権者に対する配当等を行うのみであって、破産者の業務の執行には関与しない。すなわち、破産管財人は包括的執行手続たる破産手続の主宰者として、総債権者のためにその職務を行うのであり、破産者のためにその職務を行うものではない。したがって、破産者と破産管財人との間には、委任契約又はこれに類する原因が存在しないから、破産管財人の報酬は弁護士の業務に関する報酬等には当たらない。

イ これに対し、関連判決は、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、弁護士業務に関する報酬等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などと判示する。しかしながら、源泉徴収制度の解釈にあたって徴税の便宜のみを強調するのは誤りである。源泉徴収制度は、他人の所得に係る租税を第三者に徴収納付させる制度であり、しかもその義務を加算税や刑罰による制裁の下に課すものであるから、源泉徴収義務が課される第三者の範囲は、その者に過度の負担とならないように限定される必要がある。そのような視点を欠く関連判決は、不当というほかない。

(2) 争点(2) (原告が本件管財人報酬の支払及び本件退職金の配当について源泉徴収義務を負うか) について

(被告の主張)

ア 所得税法199条、同法204条1項の「支払の際」の「支払」には、支払われた債務が消滅する一切の行為が含まれると解され、そうであるとすれば、支払をする者(上記各規定にいう支払をする者をいう。以下同じ。)とは、支払により債務消滅の効果が帰属する者をいうと考えられる。

イ(ア) 本件退職金に係る支払債務は、破産宣告前に成立していたAと本件元従業員らとの間の雇用関係の終了によって生じたものであり、Aがその債務を負うものである。破産宣告により、破産者であるAは破産財団の管理処分権を失い、その管理処分権は破産管財人に専属するが、実体的権利の帰属主体は、破産宣告後も破産者であると解されている。したがって、本件退職金の支払をする者は、Aであるというべきである。

(イ) 破産管財人の報酬は、財団債権(破産法47条3号)に該当するところ、破産宣告後も、破産者が破産財団を構成する積極消極の財産に関する実体的権利の

帰属主体であると解するなら，結局，債務消滅の効果は破産者に帰属するのであるから，本件管財人報酬の支払をする者はAである。

また，近時有力に主張されている，破産財団の管理機構としての破産管財人に法人格を認める，いわゆる管理人機構人格説によれば，管理機構としての破産管財人が財団債権の債務者となる。すなわち，破産管財人に就任している私人が管理機構としての破産管財人を債務者とする財団債権を行使することになるから，破産管財人の報酬の支払をする者は，管理機構としての破産管財人である。この管理人機構人格説からすれば，破産管財人自身が支払をする者に該当するのであるから，その余の点（後記ウの点）を検討するまでもなく，破産管財人である原告に本件管財人報酬に係る源泉所得税を徴収納付する義務があることとなる。

ウ 破産管財人に専属する破産財団の管理処分権は，広く破産財団の存続，帰属，内容について変更を及ぼす一切の行為をする権限をいい，その例外として破産者に残される権限は，自由財産の管理処分権，破産法上，破産者自身がすべきものと定められている事項（破産法112条，153条1項，188条など），法人の社団法的，組織法的活動が挙げられる。本件退職金及び本件管財人報酬に係る源泉所得税を徴収し納付することは，破産者に残される上記 から までの権限事項には該当しないから，破産管財人の専有する破産会社の財産的活動の処理権限に含まれる（最高裁平成2年（行ツ）第98号同4年10月20日第三小法廷判決・訟務月報39巻7号1378頁参照）。

エ 以上より，破産管財人である原告が本件退職金及び本件管財人報酬について源泉徴収義務を負うと解すべきである。

原告は，本件退職金についても，本件管財人報酬についても，その配当又は支払について破産者であるAないし破産管財人である原告に源泉徴収義務はない旨主張するが，本件退職金及び本件管財人報酬のいずれについても，Aに源泉所得税の徴収納付義務があり，原告が，破産管財人として，その徴収及び納付をすべき義務を負うことは，関連判決が説示するとおりである。

(原告の主張)

ア 破産債権の配当，財団債権の弁済について破産管財人が源泉徴収義務を負わない理論的根拠

(ア) 破産者が支払をする者に当たらないこと

a 源泉徴収制度は，徴税事務手続上の負担を行政上，刑事上の法的制裁を科してまで本来の納税者（受給者）以外の者に強いる制度であるから，源泉徴収義務を課すことが許される第三者の範囲は，このような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。

そして，源泉徴収に関して規定する法律の規定（所得税法6条，国税通則法15条2項2号等）は，いずれも「支払」という文言を用い，「支払」という行為をする者であって初めて源泉徴収義務を負うことを示している。これは，給与，退職金，報酬等を現実に支払うことができる者は，徴収すべき税額を容易に算定することができ，かつ，支払の原資（源泉）から税金を徴収して（天引きして）納付することが可能であって，このような立場にある者に対してであれば，源泉徴収義務を課しても酷ではないからである。

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絹の効果の帰属主体であるだけでは足りず，これに加えて自らの権限で支払行為をすることができる者でなければならない。自らの権限で支払をすることができず，支払の対象となる経済的利益から源泉所得税を差し引く（天引きする）ことができない者について源泉徴収義務があるなどという解釈は，源泉徴収制度の基本に反するものである。

関連判決は，源泉徴収制度の趣旨について，支払をする者がその支払の対象である経済的利益から源泉所得税を天引きすることができることに着目している。そうである以上，自らの権限で支払をし得ない者，すなわち所得税を天引きすることができない者について源泉徴収義務を認めることは，理論的に整合しないといわざるを得ない。この点について，関連判決は，破産管財人が配当から源泉所得税を天引きすることができることを破産者に源泉徴収義務を負わせる根拠としているようで

あるが、これは、破産管財人の行為を破産者の行為と同視するものであって、後述のとおり、破産法の構造に照らして採り得ない見解である。

b 破産債権は、これに対する配当がされた限度で消滅するから、配当による債務消滅の効果は破産者に帰属する。しかしながら、配当の原資である破産財団の管理処分権は破産管財人が専有し、配当も破産管財人が行うのであって、破産者は、配当の原資である破産財団について管理処分権を有さず、配当をする権限を有しない。したがって、破産債権に対する配当が所得税法199条1項の「支払」に当たるとしても、破産者はその支払をする者に当たらない。

財団債権について、その債務者をいかに解するかは、破産法学説上、議論があるところであるが、関連判決のように、財団債権の債務者も破産者であると解する場合には、破産者は、財団債権弁済の原資である破産財団について管理処分権を有さず、弁済をする権限を有しないから、その支払をする者に当たらない。また、財団債権の債務者を破産財団又は管理機構としての破産管財人であると解する場合、破産者は、そもそも財団債権の弁済に係る経済的出捐の効果の帰属主体ではないから、その支払をする者に当たらない。

(イ) 個別的執行手続等において源泉徴収義務がないとされる理論的根拠が破産債権の配当についても当てはまること

a 個別的執行手続等において源泉徴収義務がないとされる理論的根拠

民事執行法による個別の財産に対する強制執行及び滞納処分（以下「個別的執行手続等」という。）において源泉徴収はされない。その理論的根拠としては、個別的執行手続等においては、破産手続同様、支払をする者（当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体であり、かつ、自らの権限で支払行為をすることができる者）が存在しないことのほか、支払の任意性の欠如、配当がその手続の特殊性ゆえに「支払」に当たらないこと、が挙げられるところ、以下のとおり、これらはいずれも破産配当にも当てはまる。

b について

源泉徴収制度は、支払をする者が支払をする際に支払に係る経済的利益から所得税を差し引いて（天引きして）徴収するものであるが、これは、支払者が任意に支払をする場合でなければならないことである。したがって、源泉徴収の対象となる「支払」は、その支払をする者が任意とするものでなければならない。個別的執行手続等においては、債務者等の意思に反して強制的に配当が行われるのであるから、源泉徴収義務は課されない（高松高裁昭和44年9月4日判決・高等裁判所民事判例集22巻4号615頁参照。）。

以上の理は、破産手続にも当てはまる。すなわち、破産管財人は、破産者の意思に反していようと、破産者の財産である破産財団に属する財産を換価し、これを配当に充てるのであって、個別的執行手続等における債務者等と同様、破産者は任意に支払をするものではないからである。

c について

個別的執行手続等においては、債権確定手続と執行手続とが分離され、執行機関は、債権の存否等を問題とすることができず、当該債権が存在するものとして手続を続行しなければならない。また、執行による手続上の満足は、債権の弁済と同義ではなく、単に配当等を受けることを意味し、実体的法律関係とはかかわりがないとも説明される。このような制度が採用されているのは、権利確定手続においていったんその存在が確定された権利について、執行機関は、債務名義の主文に表示されていない実体関係に拘泥することなく、迅速に執行手続を進めるべきであるからと考えられる。個別的執行手続等において源泉所得税の徴収及び納付がされないのは、このような手続上の特殊性から、配当が源泉徴収義務の発生要件としての支払に該当しないからであると解される。

破産手続においても、債権確定手続と配当手続とは厳然と区別されており、配当手続の過程において、破産管財人が債権調査結果に現れていない実体的法律関係を考慮して裁量を発揮する余地はない。そうすると、破産配当も個別的執行手続等の配当と同様、実体的法律関係にかかわりなく、破産債権に手続上の満足を与えるも

のにすぎないと考えられる。確かに、当該破産債権が実体法上も存在する限り、破産配当により当該債権が消滅する効果が生じるが、破産配当は、破産債権の実体法上の存否にかかわらず実施されるものであるから、配当手続それ自体は、実体上存在する債権の満足を直接の目的とするものではない。そうだとすれば、破産管財人が破産債権の実体法上の法的性質を考慮して源泉所得税の徴収及び納付をすべきだとすることは、配当手続の本質に反するものと考えられる。

d 関連判決の問題点

関連判決は、個別的執行手続等において配当がされる場合、債務者等は、源泉徴収義務を負わないと解すべき余地がある旨正当に判示する。他方で、関連判決は、支払をする者の意義を当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体であれば足りるとするが、このように解するのであれば、個別的執行手続等における債務者等は、支払をする者に当たり、源泉徴収義務を負うということになるはずである。この点で、関連判決は理論的一貫性を欠くというべきところ、このように支払をする者の解釈とその当てはめとに齟齬が生じたのは、関連判決が支払をする者の解釈を誤ったためにほかならない。支払をする者については、前記のとおり、当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体であり、かつ、自らの権限で支払行為をすることができ、これをいうと解すべきであり、このように解すれば、個別的執行手続等について源泉徴収義務が生じないことも合理的に説明し得る。

また、関連判決は、個別的執行手続等における債務者等について、配当から源泉所得税を天引きすることができない以上、源泉徴収義務を負わないと解する余地があるとしつつ、破産手続の場合には、破産管財人において源泉所得税の徴収及び納付をすることができ、この点が個別的執行手続等とは異なるとして、破産者の源泉徴収義務を肯定している。そうすると、関連判決は、破産管財人が行う源泉所得税の徴収及び納付を破産者が行ったのと同視していることとなる。しかしながら、破産管財人は、破産者と債権者との間及び債権者相互間の利害が対立する破産手続の中で、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図りつ

つ、その職務権限を行使するものであって、破産者の代理人ないし代表者ではない。したがって、破産管財人が配当から源泉所得税を徴収し納付する行為を破産者の行為と同視して、破産者を支払をする者に当たると解することはできない。

さらに、関連判決は、その判示からして、破産管財人の破産財団に対する管理処分権を定めた破産法7条が、破産管財人が破産者に代わって源泉所得税を徴収し納付する権限を有する旨の实体法上の明文の規定であると考えていると思われる。しかしながら、破産管財人の管理処分権が破産者の財産のうち破産財団に属するものにしか及ばず、その範囲が限定されていること、破産管財人の管理処分権が破産財団の維持増殖による配当財源の形成のために行使されるものであることなどからすれば、破産管財人の破産財団に対する管理処分権は、破産者が本来履行すべき義務のすべてに及ぶものではない。破産管財人が破産者に代わってその義務を履行すべき場合があるとしても、その範囲は、破産管財人に破産財団に対する管理処分権が専属することとした破産法の目的に資する行為に限られる。そうであるところ、本来当該配当を受けた破産債権者が負担すべき源泉所得税を徴収し納付することは、破産法の上記目的に全く資するところがなく、このような源泉所得税の徴収及び納付の事務が破産財団の管理及び処分に関するものであるということなどできない。

(ウ) 配当に係る給付は、配当を行う破産管財人(破産手続)との関係では、そもそも退職手当等、報酬等には当たらないこと

破産債権の金銭化(破産法22条)の場合に端的に現れるように、破産債権に対する配当は、それを行う破産管財人の側からすれば、あくまで金銭債権たる破産債権に対する配当であり、本来の属性に従った債権に対する支払(退職手当等の支払)の意味を有するものではなく、当該破産債権(退職手当等に係る債権)の経済的価値に即した破産財団所属財産の金銭的価値の配分にすぎない。

したがって、破産債権に対する配当については、源泉徴収義務が生じないというべきである。

イ 破産管財人が源泉徴収義務を負うとした場合の不都合性等

(ア) 破産管財人の負担するリスク

我が国の源泉徴収制度は、源泉徴収の要否の判断について高度な判断を必要とされ、税額の計算においても精緻な作業を必要とされる（特に、給与等、退職手当等に関する税額計算に関するルールは複数あって適用関係が明確でないほか、資料の散逸等の危険もあり、現実に源泉徴収を行う際には税額の算定に相当の労力を要することとなる）、支払をする者の源泉徴収義務は、受給者の申告義務とは別個独立した最終的、完結的な義務であり、徴収税額に過不足があっても課税権者と受給者との間で直接に精算等を行うことができない仕組みである。このように精密性、自己完結性を有する我が国の源泉徴収制度の下で、破産者が破産債権の配当又は財団債権の弁済について源泉徴収義務を負い、それを現実には破産管財人が行うべきであるとする、破産管財人は、源泉徴収の際に不可避免的に生じ得る過誤について、個人として賠償責任を負うか、少なくとも法的紛争に巻き込まれるリスクを負担することとなる。

破産管財人は、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、もって破産者の財産等の適正かつ公平な精算を図ることを目的とする破産手続を公正かつ中立的な立場で主宰する機関であり、破産宣告前の破産者の経済的活動に何らの利害関係も有しない。このように支払を受ける者（破産者の債権者）と特に密接な関係など有していない破産管財人に源泉徴収義務を課し、上記のようなリスクを負担させることには、およそ合理性がないというべきである。

(イ) 破産債権者の負担する徴税コスト

上記のとおり、我が国の源泉徴収制度は、支払をする者に対し、その支払に係る給付が源泉徴収の対象となるか否かの判断及び源泉所得税額（特に給与等、退職手当等に係る税額）の計算につき、相当の重い負担を課す制度である。破産管財人に源泉徴収義務があるとするならば、このような重い負担を伴う源泉徴収事務に係るコスト（破産管財人の報酬や税理士の報酬）を破産財団、すなわち破産債権者に負

担させる結果となる。しかしながら、源泉所得税の徴収及び納付は、破産財団の管理換価等に関するものではなく、特定の財団債権者又は破産債権者の利益のためのものでしかないから、源泉徴収事務は、破産債権者全体の費用負担の下で破産管財人が行うべき事務ではないというべきである。

(3) 争点(3) (原告が本件管財人報酬及び本件退職金に係る源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められるか) について

(原告の主張)

最高裁平成16年(行ヒ)第86号、第87号同18年4月25日第三小法廷判決・民集60巻4号1728頁及び最高裁平成17年(行ヒ)第9号同18年4月20日第一小法廷判決・民集60巻4号1611頁は、過少申告加算税について規定する国税通則法65条4項の「正当な理由」とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしても、なお、納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である旨判示し、最高裁平成17年(行ヒ)第20号同18年10月24日第三小法廷判決・民集60巻8号3128頁(以下「平成18年10月24日最判」という。)は、同項の「正当な理由」の意義に関する上記各最高裁判決を引用した上で、ストックオプションの権利行使益の所得税法上の所得区分に関し、納税者が本来給与所得とすべきところを一時所得として確定申告したことについて、上記「正当な理由」があるものというべきである旨判示した。上記平成18年10月24日最判の判示をみると、当該事案において、国税通則法65条4項の「正当な理由」を認めた理由は、課税庁において、従前、外国法人たる親会社が内国法人たる子会社の従業員等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を給与所得として課税する取扱いをしていなかったこと、当該権利行使益による所得を一時所得と解することにも相応の論拠があったこと、の2点に大別することができる。

不納付加算税について規定する国税通則法 67 条 1 項ただし書にいう「正当な理由」も、過少申告加算税について規定する同法 65 条 4 項にいう「正当な理由」と同義と解されるところ、原告が本件管財人報酬の支払及び本件退職金の配当について源泉徴収義務を負わないと解することに相応の論拠があること（ ）は、原告の前記主張から明らかである。また、以下のとおり、課税庁が、従前、破産管財人報酬の支払及び労働債権の配当について源泉所得税の徴収及び納付を不要と解していたことなどからすれば、仮に、原告が本件管財人報酬の支払及び本件退職金の配当について源泉徴収義務を負うとしても、これを法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められるというべきである。

ア 本件退職金に係る源泉所得税について

破産債権たる労働債権に対して配当する際、破産管財人が源泉所得税を徴収し納付する義務を負うことを明示した法令、通達等は存在しない。また、課税庁の職員が監修等をした公刊物の中にも、これを明記したものは見当たらない。

他方、主として実務家や破産法学者の間においては、破産管財人が破産債権たる労働債権に対して配当する際、源泉所得税の徴収納付は不要であるとする見解が支配的であり、同様に、東京、大阪、名古屋の各地方裁判所の破産事件担当部も、破産管財人が破産債権たる労働債権に対して配当を行う際には源泉所得税の徴税納付を要しないとする解釈を明示しており、破産実務上、そのように取り扱われてきたのである（そのうち、名古屋地方裁判所民事第 2 部の「破産管財人の税務の手引き（新法対応版）」は平成 19 年 1 月に発行されたものであり、この取扱いは、関連判決言渡し後も変更されていない。）。しかしながら、課税庁がこれに対して本件のように納税告知処分等をして源泉所得税の徴収及び納付を求めた例は見当たらない。

D 弁護士の各論稿によれば、昭和 42 年 1 月当時、課税庁は、既に労働債権に対する配当について源泉所得税の徴収及び納付を要するとの問題意識を有していたにもかかわらず、破産管財人が配当に当たって源泉所得税の徴収及び納付をした例は

なく、課税庁がその権限に基づいて納税告知処分をしたこともなかった。むしろ、課税庁と労働者双方からの委託があることを条件として、破産管財人において源泉徴収納付事務を行うといった和解的処理をした事案があった。また、東京地方裁判所では、従前、破産管財人が給与、退職金の配当をした場合について源泉徴収をするのが適当であるとしていたが、平成5年9月、この取扱いを改めた。

以上によれば、課税庁自身、本件より前においては、破産管財人が行う配当についてはそれが労働債権に対するものであっても、源泉所得税の徴収及び納付を要しないと考えていたと推認される。もし、課税庁において源泉所得税の徴収納付が必要であると解していたのであれば、上記事態が発生したことを契機として、破産管財人が破産債権たる労働債権に対して配当する際、源泉所得税の徴収納付が必要であることを、法令を改正して明文で定めるか、少なくとも、通達に明示してその解釈を示したはずであり、それを行わなかったということは、課税庁としても、上記のような場合、破産管財人に源泉徴収義務はないと解していたものとは考えられない。

イ 本件管財人報酬に係る源泉所得税について

弁護士が破産管財人である場合の破産管財人報酬につき、源泉所得税の徴収及び納付を要する旨を明示した法令、通達等は存在しない。また、課税庁の職員が監修等をした公刊物の中にも、これを明記したものは見当たらない。

上記東京、大阪、名古屋の各地方裁判所における手引き等で、本件管財人報酬の支払がされた時期までに作成されたものには、破産管財人報酬に関する源泉徴収の要否について述べたものはない。他方、東京地方裁判所、大阪地方裁判所の各手引きには、破産管財人が補助者を雇用した場合の賃金や税務申告に関して税理士の援助を受けた場合の税理士報酬については、破産管財人が源泉徴収をしなければならないことが記載されている。もし、破産管財人報酬についても源泉所得税の徴収及び納付を要すると解されていたのであれば、その旨を税理士報酬等とともに明記するはずであるが、これはされていないのであるから、破産実務上、破産管財人報酬

について源泉所得税の徴収及び納付をすべきであるとは解されていなかったと考えられる。

以上によれば、課税庁においても、弁護士が破産管財人である場合の破産管財人報酬につき、源泉所得税の徴収及び納付を不要と解していたものと推認される。

(被告の主張)

原告は、平成18年10月24日最判が「正当な理由」を認めた理由は、課税庁において、従前、外国法人たる親会社が内国法人たる子会社の従業員等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を給与所得として課税する取扱いをしていなかったこと、当該権利行使益による所得を一時所得と解することにも相応の論拠があったこと、の2点に大別することができるとした上で、原告が本件管財人報酬及び本件退職金に係る源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると主張する。しかしながら、平成18年10月24日最判は、「正当な理由」の有無を判断するに当たって、ストックオプションに係る課税上の取扱いに関する法令上の特別の定めが置かれていないこと、課税庁がストックオプションの権利行使益の所得区分に関して、かつてはこれを一時所得として取り扱っていたこと、課税庁の職員が監修をした公刊物でも一時所得として取り扱う旨の見解が述べられていたこと、一時所得とする見解にも相応の論拠があること、ストックオプションの権利行使益の所得区分に関する所得税法の解釈問題については下級審裁判例においてその判断が分かっていたことの各事情を考慮しているのであるから、原告の主張は、平成18年10月24日最判を正解せず、その判示内容を自己に都合良く変容させて独自の解釈を展開しているものにほかならない。

原告は、破産債権たる労働債権に対して配当する際に破産管財人が源泉徴収義務を負うこと、及び弁護士が破産管財人である場合の破産管財人報酬について源泉徴収を要することを明示した法令がない旨主張する。しかしながら、法令の規定については、複雑多岐にわたる経済活動について、個別具体的に、納税義務の有無を逐

一法令で規定することはそもそも不可能である上、源泉徴収義務者に関する所得税法6条は、源泉徴収義務を限定していないから、破産管財人の源泉徴収義務についての法令上の根拠たり得ることは明らかである。

また、原告は、破産裁判所、破産法学者、法律実務家が源泉所得税の徴収及び納付を不要とする見解を示し、現実の配当事案においても長期にわたって源泉徴収がされていない点、さらに、本件までの間、課税庁自身も源泉所得税の徴収及び納付を求めたことがなかった点を取り上げ、そのような状態の下で課税庁が公的見解を示さず納税告知等もしなかったということは、課税庁が破産債権たる労働債権の配当及び弁護士が破産管財人である場合の破産管財人報酬の支払につき、源泉徴収は要しないと解していたことの現れである旨主張する。しかしながら、東京地方裁判所において破産管財人が源泉徴収義務を負うと解していた時期があり、また、D弁護士の各論稿によれば、課税庁が「管財人は源泉徴収しなければなりません」と文書で申入れたことがあるというのであるから、現実の配当事案においても長期にわたって源泉徴収がされていない点、本件までの間、課税庁自身も源泉所得税の徴収及び納付を求めたことがなかったとする点において、原告の主張は誤りである。この点を措くとしても、原告が挙げる事情の下で公的見解を示さず納税告知等をしなかったことが、なぜ、課税庁が破産配当等について源泉所得税の徴収及び納付を不要と解していたことの現れであることになるのか不明であり、論理が飛躍しているといわざるを得ない。なお、原告が指摘する破産裁判所の解釈は、破産裁判所の運用方針を示したものにすぎず、課税庁がこれを容認していたものではない。

そもそも、課税庁は、破産管財人が行う労働債権の配当及び破産管財人の報酬の支払について源泉所得税の徴収及び納付を要しないとす取扱いをしたことはなく、課税庁の職員によってその旨の取扱いが公にされていたこともないのであって、課税庁には何らの帰責事由もなく、これを前提とする原告の主張はその前提を欠く。

法律の専門家である弁護士であれば、破産管財人として労働債権の支払をし、破

産管財人である自己に破産管財人報酬の支払をした場合，所得税法上，何らかの源泉徴収義務が生ずる可能性があることは容易に想定することができ，また，この点について，課税庁に照会することもできたのであるから，本件において，納税者の責めに帰すことのできない客観的事実を認められないというべきである。

(4) 争点(4) (本件各処分における不納付加算税の額が適正か) について
(被告の主張)

ア 本税の額

(ア) 平成12年7月分の源泉所得税に係る納税告知処分

本件管財人報酬のうち平成12年7月3日支払分3000万円に係る源泉所得税の税額は，100万円に100分の10を乗じた10万円と，3000万円のうち100万円を超える部分である2900万円に100分の20を乗じた580万円との合計額590万円である。

本件司法書士報酬に係る源泉所得税の税額は，同報酬額1万1210円から1万円を控除した1210円に100分の10を乗じた121円である。

したがって，上記各税額の合計額(590万0121円)と同額でされた平成12年7月分の源泉所得税に係る納税告知処分は適法である。

(イ) 平成12年8月分の源泉所得税に係る納税告知処分

本件元従業員ら各人につき，本件退職金に係る源泉所得税の税額は別紙2記載のとおりであり，その合計額は2013万8000円である。

したがって，これと同額でされた平成12年8月分の源泉所得税に係る納税告知処分は適法である。

(ウ) 平成13年3月分の源泉所得税に係る納税告知処分

本件管財人報酬のうち平成13年3月28日支払分5000万円に係る源泉所得税の税額は，100万円に100分の10を乗じた10万円と，5000万円のうち100万円を超える部分である4900万円に100分の20を乗じた980万円との合計額990万円である。

したがって、これと同額でされた平成13年3月分の源泉所得税に係る納税告知処分は適法である。

イ 不納付加算税の額

(ア) 平成12年7月分の不納付加算税の税額は上記ア(ア)の合計590万0121円の1万円未満の端数を切り捨てた590万円に100分の10を乗じた59万円であり、これと同額でされた平成12年7月分の源泉所得税に係る不納付加算税賦課決定処分は適法である。

(イ) 平成12年8月分の不納付加算税の税額は上記ア(イ)の2013万8000円の1万円未満の端数を切り捨てた2013万円に100分の10を乗じた201万3000円であり、これと同額でされた平成12年8月分の源泉所得税に係る不納付加算税賦課決定処分は適法である。

(ウ)

平成13年3月分の不納付加算税の税額は上記ア(ウ)の990万円に100分の10を乗じた99万円であり、これと同額でされた平成13年3月分の源泉所得税に係る不納付加算税賦課決定処分は適法である。

(原告の主張)

争う。

第3 当裁判所の判断

1 争点(1)(弁護士たる破産管財人に対する報酬が所得税法204条1項2号の弁護士の業務に関する報酬又は料金に当たるか)について

(1) そもそも、源泉徴収制度は、本来の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など租税徴収確保の必要性が認められる場合に、租税の徴収につき便宜を有する者に本来の納税義務者に代わって徴収納付義務を負わせることとした租税徴収確保のための制度である。そして、特定の租税につき源泉徴収制度を採用するか否か、源泉徴収の対象をどのように定めるか、源泉徴収制度を採用する場合に徴収納付義務をいかなる者に課すかについては、立法府の政策的、技術的な裁

量判断にゆだねられており、徴収納付義務を課された者にとって同義務を履行することが著しく困難であるなど同制度を採用することが著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することはできないものと解される。

(2) 所得税法 4 編 1 章から 3 章の 2 までが利子所得及び配当所得に係る源泉徴収 (4 編 1 章)、給与所得に係る源泉徴収 (同 2 章)、退職所得に係る源泉徴収 (同 3 章) 並びに公的年金等に係る源泉徴収 (同 3 章の 2) として、所得の種類ごとに源泉徴収の対象を定めている (公的年金等は雑所得に該当する。同法 3 5 条 2 項 1 号) のに対し、報酬、料金、契約金又は賞金に係る源泉徴収 (同 4 章 1 節) に関する同法 2 0 4 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等に照らせば、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。

他方、弁護士法 3 条 1 項、同法 2 4 条、同法 3 0 条の 5、同法 3 0 条の 2 1 及び同法 7 2 条並びに弁護士法人の業務及び会計帳簿等に関する規則の規定は、前記第 2 の 1 (3) のとおりであるところ、これらの規定の文言等にかんがみると、破産管財人としての業務は、同法 3 条 1 項にいう「一般の法律事務」には該当しないものの、弁護士法人の業務及び会計帳簿等に関する規則 1 条 1 号にいう業務に該当するとともに、同法 2 4 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えることができる。

上記所得税法 2 0 4 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し，弁護士たる破産管財人の受ける報酬は，同号の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。

(3) この点について，原告は，ある給付が源泉徴収の対象となるためには，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べきところ，破産者と破産管財人との間には委任契約又はこれに類する原因が存在しないから，破産管財人の報酬は弁護士の業務に関する報酬等に当たらない旨主張する。しかしながら，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，支払者にとって徴収納付義務を履行することが著しく困難であるなど源泉徴収制度を採用することが著しく不合理であるとも考えられず，弁護士の業務に関する報酬等について原告の主張するように限定的に解すべき根拠は見いだせない。

(4) 以上によれば，本件管財人報酬は，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又は料金に当たるといふべきである。

2 争点(2) (原告が本件管財人報酬の支払及び本件退職金の配当について源泉徴収義務を負うか) について

(1)ア 所得税法上，源泉所得税について徴収納付義務を負う者は，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をいうと解すべきである。

そして、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。

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。

イ もっとも、破産者自身は、破産財団の管理処分権を有さず、したがって源泉所得税を徴収し、これを納付することはできないが、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るから、破産管財人において、配当又は弁済をする際に、これらについて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し得るということができる。また、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が、後記所得税法の規定する源泉徴収制度の仕組みにかんがみると、上記源泉所得税は当該破産債権に対する配当又は当該財団債権に対する弁済に供される金員のうちの一部であるということができる。そうとすれば、破産債権の配当又は財団債権の弁済の際の源泉所得税の徴収及び納付は、破産財団の処分に必然的に伴う事務ということができるから、破産財団の管理及び処分に係る事務というべきである。

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

の徴収及び納付は、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。

ウ 原告は、自らの権限で支払をすることができない者はその支払の対象である経済的利益から源泉所得税を天引きすることができないから、支払をする者とは、当該支払に係る経済的出絹の効果の帰属主体であるだけでは足りず、これに加えて自らの権限で支払行為をすることができる者でなければならないと主張する。

確かに、支払、すなわち、経済的利益の移転をする権限を有する者がその利益の一部を徴収しこれを源泉所得税として納付する権限を有しないような場合には、当該経済的利益の移転に係る所得について源泉徴収制度を採用する合理的根拠を欠くことになるということができる。しかしながら、前記のとおり、破産者の場合は、破産管財人が破産債権に対する配当及び財団債権に対する弁済という形で上記経済的利益の移転としての支払をする権限を有するとともに、当該支払に係る源泉所得税の徴収及び納付の権限を有し、その効果が破産者に帰属する関係にあるから、当該経済的利益の移転に係る所得について源泉徴収制度を採用する合理的根拠に欠けるところはない。この点について、原告は、破産管財人の行為を破産者の行為と同視することはできないといった趣旨の主張をするようであるが、上記のような源泉徴収制度の趣旨からすれば、源泉徴収制度の適用場面を本人又はその法定代理人、代表者等本人と同視し得るものが支払並びに当該支払に係る源泉所得税の徴収及び納付をする権限を有する場合に限定すべき必然性はなく、そのように限定解釈すべき手がかりとなるような法令の規定も見いだせない。

したがって、破産者が支払をする者に当たらない旨の原告の主張を採用することはできない。

また、原告は、本来当該支払を受ける者において負担すべき源泉所得税の徴収及び納付を破産管財人の権限に含ませることは、破産管財人に破産財団に対する管理処分権が専属することとした破産法の目的に反する旨主張する。

確かに、前記のとおり、源泉徴収制度は、本来の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など租税徴収確保の必要性が認められる場合に租税の徴収

につき便宜を有する者に本来の納税義務者に代わって徴収納付義務を負わせることとした租税徴収確保のための制度であるが、源泉徴収制度を採用する場合において本来の納税義務者、徴収納付義務者及び課税権者（国）の相互の間の関係をどのように規定するかは立法府の政策的、技術的な裁量判断にゆだねられているところ、所得税法は、源泉所得税の納税に関しては、源泉徴収の対象となるべき所得の支払者が源泉所得税の徴収及び納付の義務を負い、国と法律関係を有するのは当該支払者のみで、本来の納税義務者である受給者と国との間には直接の法律関係を生じないものとする仕組みを採用しているのであって、このような源泉徴収制度の仕組みが直ちに不合理であるということとはできない。そして、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についても、その支払者である破産者のみが当該源泉所得税の徴収、納付義務者として国との間で直接の法律関係に入り、当該源泉所得税の徴収、納付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って、これを破産管財人において徴収し納付することは、破産者に対するその他の租税債権の納付と何ら異なるどころはなく、正に、破産者の財産等の公正かつ公平な精算に資する行為というべきであるから、何ら破産法の目的に反するものではない。したがって、原告の前記主張を採用することはできない。なお、以上の説示は、破産管財人が破産者の代理人ないし代表者であることを前提としたものではないから、その旨をいう原告の批判は当たらないといわざるを得ない。

エ もっとも、源泉徴収に係る租税債権が破産債権又は財団債権に該当しないとすれば、源泉所得税の徴収及び納付に係る事務は破産管財人の権限に属しないと解する余地があるが、以下のとおり、源泉徴収に係る租税債権（不納付加算税に係るものを含む。）は財団債権に該当すると解される。すなわち、破産法47条2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って、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って、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39年（行ツ）第6号同43年10月8日第三小法廷判決・民集22巻10号2093頁参照）。そうであるところ、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かんがみると、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う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47条2号ただし書の規定により財団債権に該当するというべきである。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えるべきであるところ、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うべきである。

オ 以上によれば、破産者は、破産債権に対する配当及び財団債権に対する弁済について、その支払をする者として、所得税法の規定に従って当該弁済及び配当に係る源泉所得税を徴収し納付する義務を負い、その徴収及び納付は破産管財人の権限に属すると解される。

(2)ア 以上に対し、原告は、特に、破産債権に対する配当につき、破産債権の配当は個別的執行手続等と同様、支払の任意性を欠き、その実体関係と切り離された手続としての特殊性ゆえに配当は「支払」に当たらないから、破産債権の配当について源泉徴収義務は生じないといった趣旨の主張をする。

確かに、個別的執行手続等において配当がされる場合、当該配当の効果は債務者に帰属する上、債務者は執行等の対象とされた財産以外の財産についての管理及び処分の権限を失わないにもかかわらず、源泉徴収義務を生じないと解すべき余地がある。しかしながら、このように解すべき余地があるのは、債務者が、法律上、当該強制執行等に係る具体的財産及びそれが換価された金員について管理処分権を喪失し、債務者が配当に充てるべき金員から当該配当に係る源泉所得税に相当する金額を徴収して納付することができない上、執行機関等が債務者に代わってこれを徴収ないし徴収、納付する権限を有する旨の実定法上の明文の規定も見当たらないことからして、当該配当に係る所得について源泉徴収制度を採用する合理的根拠に欠けると考えられるからである。原告が主張するように、個別的執行手続等における配当が支払の任意性を欠き、又は実体関係と切り離された手続として行われるものであるとしても、当該配当により経済的利益が移転する以上、当該経済的利益を所得税の課税対象とすることに何ら支障はなく、その徴収方法として源泉徴収制度を採用するか否かは、立法政策の問題にすぎないというべきところ、前記(1)アにおいて述べた源泉徴収制度の趣旨に照らしても、原告の主張する支払の任意性の欠如や手続としての特殊性が直ちに当該配当に係る所得について源泉徴収制度を採用す

ることの合理性を失わせるものとは認め難い。そうであるとすれば，破産手続における配当が支払の任意性を欠くこと及び実体関係と切り離された手続としての特殊性を有することを根拠に源泉徴収の対象とはならない旨の原告の前記主張は，その前提を欠くものとして，採用することができない。なお，原告は，破産債権に対する配当は，本来の属性に従った債権に対する支払の意味を有せず，当該破産債権の経済的価値に即した破産財団所属財産の金銭的価値の配分にすぎないから，源泉徴収義務は生じない旨主張するが，個別的執行手続等における配当であると破産手続における配当であるとを問わず，当該配当によって，当該配当に係る報酬，料金等の実体法上の債権が消滅するのであるから，当該配当に係る経済的利益の移転の原因である実体上の法律関係の内容，性質等に応じた種類の所得が発生することは明らかである。したがって，個別的執行手続等及び破産手続における執行債権ないし破産債権が実体法上の性質が捨象された債権としての様相を呈することを理由に源泉徴収義務を否定する原告の上記主張も，その前提を欠くものとして，採用することができない。

イ(ア) 原告は，破産管財人に源泉徴収義務を課し，源泉徴収の際に不可避免的に生じ得る過誤について個人として賠償責任を負い，又は法的紛争に巻き込まれるリスクを負わせることに合理性はないと主張する。

確かに，退職手当等について源泉徴収を行う場合，退職手当等の支払を受ける者から退職所得の受給に関する申告書の提出を受けた上，所得税法201条の規定に基づいて徴収すべき所得税の額を計算しなければならず，退職手当等の支払を受ける者が多数の場合，当該退職手当等に係る源泉徴収及び納付手続に要する事務量も相当なものとなるということが出来る。また，給与等について源泉徴収を行う場合において，所得税法190条所定の要件に該当するときは，同条ないし同法192条の規定等に従って年末調整をしなければならず，給与等の支払が破産手続における破産債権に対する配当として行われる場合においても，当該配当としての給与等の支払が同法190条所定の要件に該当するときは，年末調整をしなければなら

いことになると解される。さらに、原告が指摘するとおり、個別具体的な事案において、源泉徴収すべき所得税の額の計算方法等が法令上必ずしも判然としないなど困難な法律解釈上の問題を生じる可能性や源泉徴収すべき所得税の額の計算の根拠となるべき資料が散逸するなど事実上の問題を生じる可能性も否定することができない。そうであるところ、通常、破産宣告前には破産債権者等と特段の関係を有しておらず、また、破産債権者等との間で利害の対立する場合もある破産管財人が、上記のような必ずしも簡易とはいえない徴収納付事務を破産手続の中で行う場合、源泉所得税の徴収納付について一定の過誤が生じることを完全に予防することは困難であると考えられ、また、これについて破産管財人個人が賠償責任を負うこととなる危険を軽微なものと直ちに断じることができない。

しかしながら、以上のような点を勘案してもなお、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までいうことはできない。このことに加えて、前記のとおり、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、このことをもしんしゃくすれば、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。

また、個別の事案において源泉徴収すべき所得税の額の計算方法等について法律解釈上ないし事実上の問題を生じ、破産管財人が個人として賠償責任を負う危険を負担するとしても、そのような場面は源泉所得税の徴収、納付事務以外の管財事務の遂行過程においても生じ得るものであることからすれば、直ちに一般的に破産管

財人が源泉徴収義務を負わないことの根拠とすることはできないというべきである。仮に、上記のような点にかんがみ、破産手続中に生じる源泉所得税について特例を設けるなどの立法措置が必要と考えられるとしても、それは前述した立法府の政策的、技術的な裁量判断の範囲内に属する事柄というほかなく、そのこと自体をもって、破産管財人の源泉徴収義務を否定すべき解釈上の根拠とすることはできないのである（なお、本件が、上記のような法律解釈上ないし事実上の問題を生じるような事案でなかったことは、前記前提事実からして明らかである。）

のみならず、所得税法は、租税法規としての性格上、その適用を除外する旨の明文の規定がない限り、源泉徴収制度を適用することがその趣旨に照らして著しく不合理であることが明らかであるような場合は別として、その適用要件に該当する限り当該制度が適用されることを当然の前提として規定しているものと解される。そうであるところ、所得税法においては、源泉徴収の対象となるべき所得等の受給者に係る申告所得税の納税義務については、当該年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額につきいわゆる権利確定主義が採られている（同法36条）のに対し、源泉所得税の納税義務は、当該所得等の支払の時に当該所得の受給者に係る申告所得税の納税義務とは別個のものとして成立、確定し、これと併存するものとされ、居住者に対して課される所得税の額（算出所得税額）は、1暦年間に於けるすべての所得の金額を総合して課税総所得金額等を計算した上、これに所定の税率等を適用して算出するものとされ、同法120条1項の規定により確定申告をする居住者は、総所得金額若しくは退職所得金額又は純損失の金額の計算の基礎となった各種所得につき同項5号の「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」（以下「源泉徴収税額」という。）がある場合には、これを算出所得税額から控除して納付すべき所得税の額を計算し、その結果納付すべき税額があるときは、これを納付しなければならないものとされ（同号、同法128条）、また、上記の計算上控除しきれなかった金額があるときは、その金額に相当する所得税の還付を受けることができるものとして（同法120条1項6号、

138条), 申告により納付すべき税額の計算に当たり, 算出所得税額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とし, これにより, 源泉徴収制度との調整を図るものとされているのであって, 上記税額の計算に当たり, 源泉所得税の徴収, 納付における過不足の清算を行うことは予定されておらず, 同法120条1項5号にいう「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」とは, 同法の源泉徴収の規定に基づき正当に徴収をされた又はされるべき所得税の額を意味するものとされている(最高裁平成2年(行ツ)第155号同4年2月18日第三小法廷判決・民集46巻2号77頁参照)。このような源泉徴収制度の仕組みにかんがみても, 源泉徴収の対象となるべき所得等の支払がたまたま破産手続における配当によって行われた場合に, その受給者において当該配当に係る源泉徴収税額を申告により納付することは, 所得税法がおよそ予定していないところというべきであり, 他方で, 前記のとおり, 破産手続における配当について源泉徴収制度を適用することは同法の定める源泉徴収制度の趣旨に沿うものというべきであるから, これらの点からしても, 同法は, 破産手続における配当について源泉徴収制度が適用されることを当然の前提として規定しているものと解されるのである。

(イ) さらに, 原告は, 破産債権の配当又は財団債権の弁済の際に生ずる源泉所得税の徴収納付に係る事務は, 特定の破産債権者又は財団債権者の利益のためのものでしかなく, 源泉徴収義務を破産管財人に課し, 上記事務に係る費用を破産債権者全体(破産財団)の負担とするのは妥当でないと主張する。

確かに, 源泉所得税の本来の納税義務者はその支払を受ける者であるということが出来る。しかしながら, 前記のとおり, 所得税法は, 源泉所得税の納税に関しては, 源泉徴収の対象となるべき所得の支払者が源泉所得税の徴収, 納付の義務を負い, 国と法律関係を有するのは当該支払者のみで, 本来の納税義務者である受給者と国との間には直接の法律関係を生じないものとする仕組みを採用しているのであって, このような源泉徴収制度の仕組みが直ちに不合理であるということはでき

ない以上、当該源泉所得税の徴収及び納付に係る費用をその支払をする者において負担することは、所得税法が当然に予定するところというべきである。そうであるとすれば、破産債権の配当又は財団債権の弁済の際の源泉所得税の徴収及び納付に係る費用について、特定の破産債権者又は財団債権者の利益のためのものでしかないというのは困難であり、破産手続において、破産者に対する他の租税債権の納付に係る費用と同様に、破産債権の配当又は財団債権の弁済の際の源泉所得税の徴収及び納付に係る費用を破産財団の負担とすることとしても、破産法の趣旨目的に反するという事はできない。

(3) 小括

ア 以上によれば、破産者は、破産債権に対する配当及び財団債権に対する弁済について、所得税法の規定に従い、当該弁済及び配当に係る所得税を徴収し納付する義務を負い、その徴収納付は破産管財人の権限に属するというべきである。

イ 破産管財人の報酬は、破産法47条3号所定の財団債権に該当するものとして、破産財団から弁済を受けるものとされているから、Aは、本件管財人報酬について、所得税法204条1項2号に掲げる報酬（弁護士の業務に関する報酬）の支払をする者に当たり、源泉所得税の徴収、納付義務を負う（なお、破産管財人が国家機関として役務を提供するという側面を有することは否定し難いものの、破産法が、破産管財人の報酬を財団債権とし、破産財団の中より弁済するという制度を採用している以上、破産管財人の報酬の支払の効果は破産者に帰属するというほかない。）。

本件退職金は破産債権に該当するから、Aは本件退職金について所得税法199条にいう退職手当等の支払をする者に当たり、源泉所得税の徴収、納付義務を負う。

したがって、原告は、破産管財人としての権限に基づき、本件管財人報酬及び本件退職金に係る所得税につき、源泉所得税を徴収し、これを納付する義務を負う。

3 争点(3)（原告が本件管財人報酬及び本件退職金に係る源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められるか）につい

て

(1) 不納付加算税は、源泉所得税の不納付による納税義務違反の事実があれば、原則としてその違反者に対して課されるものであり、これによって、当初から適正に徴収及び納付をした納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、源泉所得税の不納付による納税義務違反の発生を防止し、適正な徴収納付の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である。この趣旨に照らせば、源泉所得税の不納付があっても例外的に不納付加算税が課されない場合として国税通則法67条1項ただし書が定めた「正当な理由があると認められる場合」とは、真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような不納付加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に不納付加算税を賦課することが不当又は酷になる場合をいうものと解するのが相当である。

(2) 証拠（甲5から14まで、甲17、乙1、乙5）及び弁論の全趣旨によれば、以下の各事実を認定することができる。

ア(ア) 昭和42年ころD弁護士が調査した限りでは、破産債権に対する配当に当たり、破産管財人が源泉所得税の徴収及び納付をした例はなかったものの、課税庁が、労働債権たる破産債権に対する配当をする場合に破産管財人は源泉徴収をしなければならない旨を文書で申し入れた例があったほか、同弁護士は課税庁と労働者側双方からの委託があることを条件に破産管財人として源泉所得税の徴収納付業務を行ったことがあった。

(イ) 被告は、現在の破産実務において、従業員の破産会社に対する給与債権の配当等ないし破産管財人報酬に係る源泉所得税について破産管財人によって徴収及び納付がされる例が少なからず存在する旨主張するが、本件において、このような事実を認めるに足りる証拠は提出されていない。また、課税庁において、本件以外に破産管財人による破産債権の配当又は破産管財人の報酬の支払に係る源泉所得税について納税告知等の処分をした例があることを認めるに足りる証拠はなく、後記認定の破産実務の取扱いに照らしても、少なくとも、従前このような例はほとんど

なかったものと推認される。

イ(ア) 東京地方裁判所民事第20部(破産再生部)は、平成5年9月1日発行の「管財業務ニュース」において、管財事務としての給与、報酬の支払(破産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)につき、破産管財人に源泉徴収義務があるとし、他方で、給与、退職金の配当については、従前、源泉徴収をするのが適当であるとしていたが、この取扱いを改め、配当表に基づく配当は、給与、退職金の支払の性質を失い、源泉所得税の徴収納付義務を負わないとの見解を採る旨を公表し、その後、現在に至るまでこの取扱いを改めていない。なお、上記「管財業務ニュース」には、破産管財人の報酬に係る源泉所得税の取扱いについての記述はない。

(イ) 大阪地方裁判所第6民事部(倒産部)は、平成10年2月作成の「破産管財人の税務の手引き」において、破産宣告後に財団債権として支払う給与等(管財業務のために従業員の雇用を継続し、又は新たに従業員を雇用したときの給与・退職金等、管財業務のために補助を受けた税理士に対する報酬等)については、源泉徴収義務を負うとし、他方で、破産宣告後に破産債権に対する配当として支払う給与等については、見解が分かれているものの、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として配当を行うから、源泉徴収の対象とされている給与等の支払に当たらず、源泉徴収義務を負わないとの見解を採る旨公表し、その後、現在に至るまでこの取扱いを改めていない。なお、上記「破産管財人の税務の手引き」に、破産管財人の報酬に係る源泉所得税の取扱いについての記述はない。

(ウ) 名古屋地方裁判所民事第2部は、「破産管財人の税務の手引(平成11年6月改訂版)」において、大阪地方裁判所の上記「破産管財人の税務の手引き」と同様の記載をし、破産宣告後に財団債権として支払う給与等については、源泉徴収義務を負うが、破産宣告後に破産債権に対する配当として支払う給与等については、見解が分かれているものの、源泉徴収義務を負わないとの見解を採る旨公表してい

た。なお、名古屋地方裁判所の上記「破産管財人の税務の手引（平成11年6月改訂版）」には、破産管財人の報酬に係る源泉所得税の取扱いについての記述はない。

その後、同部は、平成19年1月作成の「破産管財人の税務の手引き（新法対応版）」において、破産宣告前の給与債権について配当を行う場合について、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として配当を行うから、源泉徴収の対象とされている給与等の支払に当たらず、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るとし、新破産法（平成16年法律第75号）において財団債権化された労働債権についても同様であるとしている。また、上記「破産管財人の税務の手引き（新法対応版）」には、破産管財人報酬は、破産法人からその任にある弁護士に対して支払われるものであるから、管財業務の補助者や税理士等に対する支払の場合と同様、源泉所得税の徴収及び納付をする取扱いである旨の記述がされている。

ウ 破産管財人が労働債権たる破産債権に対する配当をするに当たり、源泉所得税の徴収及び納付をする義務を負うか否かについては、学説上、見解が分かれているが、この点について消極に解する旨の弁護士の論稿が複数公表されている。

他方、課税庁の発出した通達等において上記の点の取扱いについて規定したものはなく、課税庁の職員が監修をした公刊物等でこの点についての見解が述べられているものもない。

(3)ア 前記認定事実によれば、破産債権の配当に係る破産管財人の源泉徴収義務については、課税庁が個別の事案においてこれを肯定する見解を表明した例が過去にあったことが認められる上、これを否定する旨の見解を通達や課税庁の職員が監修等をした公刊物において表明したこともなかったものの、課税庁によって破産管財人に対する源泉所得税の納税告知等の処分がされた例は従前ほとんどなかった。また、上記源泉徴収義務につき、学説上は見解が分かれているものの、破産管財業務に携わってきた弁護士等によってこれを否定する見解を採るべきとする論稿が複数発表されるとともに、平成5年9月ころ以降、この見解を採る旨が東京、大

阪，名古屋の各地方裁判所の破産事件担当部から公表され，破産実務において，これに従った取扱いが長期にわたりされてきており，関連判決以前に破産債権の配当に係る破産管財人の源泉徴収義務について判示した裁判例も存在しなかったのである。これらによれば，遅くとも平成5年以降，破産債権の配当について破産管財人は源泉徴収義務を負わないという実務慣行が形成され，破産裁判所も破産管財人もその旨の共通認識の下に破産管財業務を遂行ないし監督し，課税庁においてもこれに対する態度を明確にしないままこのような実務慣行をいわば黙認してきたものといえることができる。このことに加えて，個別的執行手続等における配当については源泉徴収義務がないと解する余地があることなどからして，破産手続においても破産債権の配当について破産管財人には源泉徴収義務はないとする見解にも相応の論拠があるといえることを併せ考えると，破産管財人において，破産債権の配当について破産管財人に源泉徴収義務はないとして，これに係る源泉所得税の徴収及び納付をしなかったとしても，それには無理からぬ面があり，それをもって当該破産管財人の主観的な事情に基づく法律解釈の誤りにすぎないものということとはできない。

以上のような事情の下においては，破産債権の配当に係る源泉所得税の徴収及び納付の権限を有する原告が本件退職金に係る源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて，真に原告の責めに帰することのできない客観的な事情があり，上記のような不納付加算税の趣旨に照らしてもなお破産者（A）に不納付加算税を賦課することが不当又は酷になるというのが相当であるから，国税通則法67条1項ただし書にいう「正当な理由」があるというべきである。

これに対し，被告は，原告が本件退職金に係る源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて課税庁には何らの帰責事由もなく，法律の専門家である弁護士であれば，破産管財人として労働債権の配当をした場合，所得税法上，何らかの源泉徴収義務が生ずる可能性があることは容易に想定することができ，また，この点について，課税庁に照会することもできた旨主張する。しかしながら，前記

認定事実によれば、遅くとも平成5年以降の破産実務においては、破産債権に対する配当について破産管財人に源泉徴収義務はないとする取扱いが慣行として行われてきたのに、課税庁においてこの取扱いを否定する立場を積極的には表明して来なかったものであり、少なくとも、原告において課税庁が破産実務における上記取扱いを否定する立場を採用しているものと認識するなどし、破産債権に対する配当について源泉徴収義務が生じる可能性を想定することは著しく困難であったというべきであるから、被告の前記主張を採用することはできない。

以上によれば、本件各処分のうち平成12年8月分の源泉所得税に係る賦課決定処分は、国税通則法67条1項ただし書にいう「正当な理由があると認められる場合」に該当するにもかかわらずされたものとして、その余の点を判断するまでもなく、違法である。

イ 前記認定事実及び弁論の全趣旨によれば、破産管財人の報酬に係る源泉所得税についても、破産実務上、これを破産管財人において徴収し納付する例はほとんどないことがうかがえる上、破産管財人の報酬の支払に係る破産管財人の源泉徴収義務について課税庁の見解を明らかにした通達や課税庁の職員の監修等による公刊物等はなく、また、課税庁によって納税告知等の処分がされた例も従前ほとんどなく、そのため関連判決以前にこの点について判断した裁判例も存在しなかったのである。もっとも、この点について、上記源泉徴収義務をないとする見解が述べられた論稿等は見当たらず、上記各地方裁判所の破産事件担当部においてもこれを否定する取扱いとする旨公表したことはなかったというのであり、むしろ、いずれの担当部においても、管財業務のために従業員の雇用を継続し、又は新たに従業員を雇用したときの給与・退職金等、管財業務のために補助を受けた税理士に対する報酬等については、源泉所得税の徴収及び納付をする必要がある旨明らかにしていたというのである（原告自身、平成12年8月分の納税告知処分のうち本件司法書士報酬1万1210円に係る源泉所得税の税額121円に係る部分については争っていない。）。そうであるところ、既に説示したところからすれば、弁護士たる破産管財

人に対する報酬が所得税法204条1項2号の弁護士の業務に関する報酬又は料金に当たらないとする見解に相応の論拠があるというのは困難である上、財団債権に対する弁済については、特に手続上の特殊性があるといった事情もないから、破産管財人において、破産管財人報酬の支払について破産管財人に源泉徴収義務はないとして、これに係る源泉所得税の徴収及び納付をしないのは、当該破産管財人の主観的な事情に基づく法律解釈の誤りにすぎないものというほかない。

以上のような事情の下においては、原告が本件破産管財人報酬に係る源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて、真に原告の責めに帰することのできない客観的な事情があり、上記のような不納付加算税の趣旨に照らしてもなお破産者(A)に不納付加算税を賦課することが不当又は酷になるとまでいうことはできないから、この点について、国税通則法67条1項ただし書にいう「正当な理由」があるということとはできない。

これに対し、原告は、破産実務上、破産管財人報酬について源泉所得税の徴収及び納付をすべきであるとは解されていなかったなどとして、上記「正当な理由」が認められる旨主張するが、破産実務上、破産管財人報酬について源泉徴収がされないまま当該破産管財人個人において確定申告によりこれに係る所得税の納付をする取扱いがされていたとしても、以上認定説示したところからすれば、これをもって直ちに上記「正当な理由」があると認めることはできないから、原告の前記主張を採用することはできない。

4 平成12年7月分及び平成13年3月分に係る不納付加算税の額について

(1) 平成12年7月分について

本件管財人報酬のうち平成12年7月3日支払分3000万円に係る源泉所得税の税額は、100万円に100分の10を乗じた10万円と、3000万円のうち100万円を超える部分である2900万円に100分の20を乗じた580万円との合計額590万円であり、本件司法書士報酬1万1210円に係る源泉所得税の税額は、1万1210円から1万円を控除した1210円に100分の10を乗

じた121円であるから、同月分の不納付加算税の税額は、これらの合計590万0121円の1万円未満の端数を切り捨てた590万円に100分の10を乗じた59万円である。

したがって、同額でされたAの平成12年7月分の源泉徴収による所得税に係る不納付加算税賦課決定処分は、適法である。

(2) 平成13年3月分について

本件管財人報酬のうち平成13年3月28日支払分5000万円に係る源泉所得税の税額は、100万円に100分の10を乗じた10万円と、5000万円のうち100万円を超える部分である4900万円に100分の20を乗じた980万円との合計額990万円であるから、同月分の不納付加算税の税額は、これに100分の10を乗じた99万円である。

したがって、同額でされたAの平成13年3月分の源泉徴収による所得税に係る不納付加算税賦課決定処分は、適法である。

5 結論

以上によれば、原告の請求は、住吉税務署長が平成15年10月23日付けでAに対してした同社の平成12年8月分の源泉徴収による所得税に係る不納付加算税賦課決定処分の取消しを求める限度で理由があるから、これを認容し、その余は、いずれも、理由がないから、これを棄却することとして、主文のとおり判決する。

大阪地方裁判所第2民事部

裁判長 裁判官 西 川 知 一 郎

裁判官 岡 田 幸 人

裁判官 森田 亮