

## 主 文

一 原判決中法人税、過少申告加算税、府民税及び市民税に関する部分を破棄し、右部分につき本件を大阪高等裁判所に差し戻す。

二 原判決中事業税に関する部分を破棄し、右部分につき第一審判決を取り消す。

上告人と被上告人京都府との間で、破産者D染工株式会社の昭和五四年九月一日から昭和五五年八月三十一日までの事業年度の事業税の債権が財団債権でないことを確認する。

三 第二項に関する訴訟の総費用は被上告人京都府の負担とする。

## 理 由

上告人の上告理由について

一 本件の事実関係

原審の適法に確定するところによれば、本件の事実関係の概要は、次のとおりである。

1 破産者D染工株式会社は、昭和四九年五月一日、破産宣告を受けた。

2 破産者D染工株式会社には、昭和五四年九月一日から昭和五五年八月三十一日までの事業年度（以下「本件事業年度」という。）において、土地譲渡益、預金利息、違約金等の所得があつたため、同社の破産管財人である上告人は、昭和五五年一〇月三十一日、次のような租税の申告を行つた。

（一）上告人は、法人税法一〇二条一項の規定に基づき、所得金額一億六三二三万九三八五円、これに対する税額六四四五万五六〇〇円、租税特別措置法（昭和五七年法律第八号による改正前のもの。以下同じ。）六三条一項に規定する譲渡利益金額の合計額四五九八万五〇〇〇円、これに対する税額九一九万七〇〇〇円、控除税額四九万三六七八円、納付すべき法人税額七三一五万八九〇〇円との申告をし

た。

(二) 上告人は、地方税法五三条二項及び七二条の二九第一項の規定に基づき、府民税額四五七万二四二〇円（法人税割額四五六万六四二〇円、均等割額六〇〇〇円）、事業税額一九二七万三六八〇円との申告をした。

(三) 上告人は、地方税法三二一条の八第二項の規定に基づき、市民税額一〇七〇万三五四〇円（法人税割額一〇六七万九五四〇円、均等割額二万四〇〇〇円）との申告をした。

3(一) 中京税務署長は、前記2(一)の申告に対し、昭和五六年二月二七日付けで、租税特別措置法六三条一項に規定する譲渡利益金額の合計額を一億六三六一万七〇〇〇円、これに対する税額を三二七二万三四〇〇円、納付すべき法人税額を九六六八万五三〇〇円とする旨の更正をするとともに、過少申告加算税一一七万六三〇〇円の賦課決定をした。

(二) 京都府中京府税事務所長は、右法人税の更正を受け、前記2(二)の申告に対し、昭和五六年四月一〇日付けで、府民税額を六〇三万一〇九〇円とする旨の更正をした。

(三) 京都市中京区長は、右法人税の更正を受け、前記2(三)の申告に対し、昭和五六年六月三〇日付けで、市民税額を一四一一万四九五〇円とする旨の更正をした。

## 二 上告人の本訴請求

上告人の本訴請求は、前記一2(一)の法人税（前記一3(一)更正後のもの。以下「本件法人税」という。）、前記一3(一)の過少申告加算税（以下「本件過少申告加算税」という。）、前記一2(二)の府民税（前記一3(二)の更正後のもの。以下「本件府民税」という。）及び事業税（以下「本件事業税」という。）並びに前記一2(三)の市民税（前記一3(三)更正後のもの。以下「本件市民税」という。）

に係る各租税債権が財団債権でないことの確認を求めるものである。

### 三 破産法四七条二号但書の趣旨

思うに、破産法四七条二号但書が、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のは「破産財団ニ関シテ生シタルモノニ限ル」と規定しているのは、右請求権のうち、破産財団の管理のうえ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すべく、その「破産財団ニ関シテ生シタル」請求権とは、破産財団を構成する財産の所有・換価の事実に基づいて課せられ、あるいは右財産から生ずる収益そのものに対して課せられる租税その他破産財団の管理上当然その経費と認められる公租公課のごとき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・民集二二巻一〇号二〇九三頁参照）。

### 四 本件法人税の一般部分

そこで、まず、本件法人税のうち租税特別措置法六三条一項の規定による加算部分（以下「土地重課部分」という。）を除いた部分（以下「一般部分」という。）の債権の財団債権性について判断する。

内国法人に対しては、各事業年度の所得について各事業年度の所得に対する法人税が、清算所得について清算所得に対する法人税が課せられるが、内国普通法人等の清算中に生じた各事業年度の所得については、当該法人等が継続し又は合併により消滅した場合を除き、各事業年度の所得に対する法人税を課さないこととされている（法人税法五条、六条）。内国普通法人等は、その清算中の各事業年度の所得を解散していない内国普通法人等の各事業年度の所得とみなして計算した場合における当該事業年度の課税標準である所得の金額につき、法人税法第二編第一章第

二節の規定を適用するものとした場合に計算される法人税の金額があるときは、当該金額に相当する法人税（以下「予納法人税」という。）を納付しなければならないとされているが、この予納法人税は、清算中の内国普通法人等が継続し又は合併により消滅する場合を除き、清算所得に対する法人税の予納として扱われ、当該法人等が継続し又は合併により消滅した場合には、解散の日の翌日から継続の日の前日又は合併の日までの清算期間に係る各事業年度の所得に対する法人税とみなされるものである（法人税法一〇二条一項、一〇五条、一〇八条、一一九条）。

ところで、内国普通法人等が解散をした場合における清算所得に対する法人税の課税標準は、解散による清算所得の金額であり（法人税法九二条）、解散による清算所得の金額は、その残余財産の価額からその解散時における資本等の金額と利益積立金額等との合計額を控除した金額であり（同法九三条一項）、清算所得に対する法人税の納税義務は、残余財産が確定した時に成立するものであり（国税通則法一五条二項、国税通則法施行令五条七号）、内国普通法人等は、残余財産が確定した日の翌日から一か月以内に清算所得に対する法人税を申告納付すべきものとされている（法人税法一〇四条、一〇七条）。これを株式会社が破産宣告を受けた場合についていえば、破産管財人が破産財団から破産債権者に対し配当を行つて破産債権者に対する弁済を完了したときは、裁判所は所定の手続を経て破産終結決定を行うことになるが、破産終結の時点で残余財産が存する場合は、当該会社は、その管理処分権を回復して通常の清算手続に入り、すべての債務を完済して株主に分配すべき残余財産が確定した時において、清算所得の金額が存するときは、右残余財産が確定した時に清算所得に対する法人税の納税義務を負い、残余財産が確定した日の翌日から一か月以内にこれを申告納付することになるのである。以上のとおり、清算所得に対する法人税は、破産手続終了後の残余財産の一部である清算所得を課税の対象とするものであり、その税の予納ということは、破産債権者の共同の満足

に充てるため独立の管理機構のもとに統合されるところの破産者の総財産たる破産財団とは直接関係のない事柄である。また、破産法人が強制和議、同意廃止などにより継続した場合には、当該法人は、清算期間中に生じた各事業年度の所得について各事業年度の所得に対する法人税を納付すべきことになるが、その場合の課税関係も破産の目的の範囲内において存在するにすぎない破産財団とは係わりのないことといわなければならない。もつとも、予納法人税の制度は、清算所得が生ずる場合その基になる利益は清算中に漸次実現していくのに対し、清算事務が長引くことによつて清算所得に対する課税が著しく遅れることに対処するとともに、他方解散した法人が再び継続した場合等に、清算期間の各事業年度において課せられた予納法人税を当該期間に係る各事業年度の所得に対する法人税とみなすことによつて、課税に空白が生じないようにする趣旨で設けられたものであり、清算所得に対する課税及び清算中の法人が継続した場合等の課税の方式として合理性を有するものである。しかしながら、破産清算において残余財産が生じ、あるいは破産法人が継続する場合は極めて例外的な事例に属することであり、予納法人税の課税の趣旨が右の点にあるとはいつても、かかる例外的な場合に備えて予納法人税の債権を破産債権に優先して徴収できるものとし、最後の配当が終了し又は配当財団の換価が終了して清算所得の生じないことが確定した段階で予納額の還付を受けさせることとするのは、合理性を欠くというべきあつて、予納法人税の債権が公益上の理由から破産債権に優先するものとして扱われるべきであるということとはできない。したがつて、予納法人税の債権は、破産債権者において共益的な支出として共同負担するのが相当な破産財団管理上の経費とはいえず、その意味において破産法四七条二号但書にいう「破産財団ニ関シテ生シタルモノ」には当たらないと解するのが相当である。

そうすると、本件法人税の一般部分の債権は、財団債権に当たらないものとい

わなければならない。

#### 五 本件法人税の土地重課部分

次に、本件法人税の土地重課部分について判断する。

租税特別措置法六三条一項所定の土地重課税は、法人が昭和四四年一月一日以後に他の者から取得した土地等の譲渡等をした場合に、当該土地等の譲渡等に係る譲渡利益金額の合計額を基礎とし、本来の各事業年度の所得に対する法人税の額又は清算所得に対する法人税の額とは別途に計算された上で本来の法人税額に上乘せされる租税であり、本来の法人税額が存しないときであつても納付すべきものである。それは、本来の法人税額を計算するに当たつてその他の損益と通算し所得に含められる右譲渡利益金額の合計額を他の所得から分離し、これを課税の対象とするものであるということが出来る。内国普通法人等は、清算中に土地等の譲渡による譲渡利益金額が生じたときは、これに係る土地重課税の額を本来の清算所得に対する法人税の額に加算して納税する義務を負い、清算中の各事業年度に土地等の譲渡による譲渡利益金額が生じたときは、これに係る土地重課税の額（以下「予納法人税の土地重課部分」という。）を本来の予納法人税の額に加算して納付しなければならない。予納法人税の土地重課部分も、清算中の内国普通法人等が継続し又は合併により消滅する場合を除き、清算所得に対する法人税の予納として扱われるものであるが、内国普通法人等は、清算中の土地等の譲渡による譲渡損益の金額を通算し譲渡利益金額があるときは、これに係る土地重課税を本来の清算所得に対する法人税の額が存するかどうかにかかわらず納付しなければならないから、予納法人税の土地重課部分は、右内国普通法人等が納税すべき土地重課税の額を超え過納となる場合を除き、納め切りになるものである。

以上のとおり、土地重課税は、土地等の譲渡等に係る譲渡利益金額の合計額を分離しこれを課税の対象とし、本来の法人税額が存しないときであつても課せられ

るものであり、また、予納法人税の土地重課部分は、清算中の各事業年度の土地等の譲渡による譲渡利益金額を基礎として計算されるものであり、清算所得に対する法人税の予納として扱われるものの、清算所得に対する法人税の額が土地重課税の額を加算した金額とされるところから、原則として納め切りになるものである。したがって、破産財団に属する土地等が譲渡され、その譲渡利益金額が実質的に破産財団に帰属する場合には、右土地等の譲渡に係る土地重課税及び予納法人税の土地重課部分は、破産財団を構成する財産からの収益に対して課せられる租税として、破産債権者において共益的な支出として共同負担するのが相当な破産財団管理上の経費に属し、「破産財団ニ関シテ生シタルモノ」に当たると解するのが相当である（このように解しても、前記最高裁第三小法廷判決に違反するものではない。）。

しかし、破産財団に属する土地等が別除権の目的となつている場合については、一考を要する。別除権の目的たる土地等は、形式的には破産財団に属するものの、破産債権者の共同的満足の引当となるのは別除権行使後の余剰部分のみであり、実質的には、右余剰部分のみが、破産財団に属するのである。別除権の目的たる土地等の譲渡による譲渡利益金額についてみると、当該土地等の譲渡による収益の額から譲渡に際し支出された譲渡経費（換価費用）の額及び別除権者に対する優先弁済額を控除した残額が、その譲渡による譲渡利益金額以上であるときは、その譲渡利益金額は実質的に全部破産財団に帰属するとみることができが、右残額が右譲渡利益金額に満たないときは、譲渡利益金額の中のその満たない金額に相当する部分は別除権者に対する優先弁済に充てられ（以下この部分を「別除権者に対する優先弁済部分」という。）、実質的にはその余の部分のみが破産財団に帰属するとみるべきである。したがって、土地重課税の課税の対象となる土地等の中に別除権の目的となつている土地等が含まれ、かつ、その譲渡による譲渡利益金額の中に別除権者に対する優先弁済部分が存するときは、土地重課税又は予納法人税の土地重課部

分のうち、右課税の対象となる土地等の譲渡に係る譲渡利益金額の合計額から右優先弁済部分を控除した金額（譲渡利益金額の合計額の中の実質的に破産財団に帰属する部分）を基礎に計算される土地重課税の額に相当する部分のみが、破産債権者において共益的な支出として共同負担するのが相当な破産財団管理上の経費として、「破産財団ニ関シテ生シタルモノ」に当たり、その余の部分は、これに当たらないというべきである。

そうすると、本件法人税の土地重課部分に係る譲渡利益金額の合計額（一億六三六一万七〇〇〇円）の計算の基礎とされた各土地等の譲渡による譲渡利益金額の中に別除権者に対する優先弁済部分が存するとすれば、本件法人税の土地重課部分の債権のうち、右譲渡利益金額の合計額から右優先弁済部分を控除した金額を基礎に計算される土地重課税の額に相当する部分のみが財団債権に当たり、その余の部分は、財団債権に当たらないものといわなければならない。

なお、原審の確定した事実からは、本件法人税の土地重課部分に係る譲渡利益金額の合計額の計算の基礎とされた各土地等の譲渡による譲渡利益金額の中に別除権者に対する優先弁済部分が存するかどうか、存するとすればその金額がいくらであるか不明であるため、土地重課部分の債権の中に財団債権に当たらない部分が存するかどうか、存するとすればその金額がいくらであるかをここで確定することはできない。

#### 六 本件過少申告加算税

過少申告加算税の債権は、本税たる租税債権に附帯して生ずるものであるから、それが財団債権に当たるかどうかは、本税た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べきである。

したがって、本件過少申告加算税の債権のうち、本税たる本件法人税債権の中の財団債権部分に対応する部分は財団債権に当たり、その余の部分は財団債権に当



たらないものといわなければならない。

#### 七 本件府民税・市民税

法人に対する府民税・市民税のうちの均等割は、府内又は市内に事務所又は事業所を有することに伴い資本金額等に応じ均等に課せられるものである（地方税法二三条一項一号、二四条一項、二九二条一項一号、二九四条一項）。したがって、破産法人に対する右均等割は、破産法人が破産の目的の範囲内においてなお存続することに伴い負担すべき経費に属し、その債権は財団債権に当たるといふべきである。

一方、法人に対する府民税・市民税のうちの法人税割は、法人税の額を課税標準とするものであり（地方税法二三条一項三号、二九二条一項三号）、実質的には当該法人税に係る所得又は土地等の譲渡等に係る譲渡利益金額の合計額を課税の対象とするものであるといふことができる。清算所得に対する法人税の納税義務を負う法人は、その法人税額を課税標準として算定した法人税割額について納税義務を負い、また、予納法人税を納付する義務のある法人は、その法人税額を基礎に算定した法人税割額を納付しなければならない（地方税法五三条二項、三二一条の八第二項）。そして、この法人税割に係る予納税は、清算所得に対する法人税の額が存しないときには還付されるものであつて（地方税法五三条六項、三二一条の八第六項）、その性格は、予納法人税の性格と同じである。したがって、前記四及び五で説示したところと同様の理由により、その債権のうち、前記譲渡利益金額の合計額の中の実質的に破産財団に帰属する部分に対応する部分のみが財団債権に当たり、その余の部分は財団債権に当たらないといふべきである。そうすると、結局のところ、法人税割に係る予納税の債権のうち財団債権に当たるのは、予納法人税の債権の財団債権部分に対応する部分であり、その余の部分は財団債権に当たらないといふことができる。

以上により、本件府民税・市民税の均等割の債権は財団債権に当たり、また、本件府民税・市民税の法人税割の債権のうち、本件法人税債権の財団債権部分に対応する部分は財団債権に当たり、その余の部分は財団債権に当たらないものといわなければならない。

#### 八 本件事業税

法人に対し課せられる事業税は、各事業年度の所得又は清算所得を課税の対象とするものである（地方税法七二条一項、七二条の一二）。法人の清算中に生じた所得に対しては、当該法人が継続し又は合併により消滅した場合を除き、各事業年度の所得に対する事業税は課せられない（地方税法七二条の五の二）。清算中の法人は、残余財産が確定した時において清算所得の金額が存するときは、清算所得に対する事業税の納税義務を負い、また、清算中の各事業年度の所得を解散していない法人の所得とみなして、その事業年度の所得及びこれに対する事業税額を計算し、その税額があるときは、当該金額に相当する事業税を納付しなければならない（地方税法七二条の二九第一項）。そして、この事業税に係る予納税は、法人が継続し又は合併により消滅した場合には清算期間中の各事業年度の所得に対する事業税とみなされるが、それ以外の場合は清算所得に対する事業税の予納として扱われるのであつて（地方税法七二条の二三の二、七二条の二九第三項）、その性格は、予納法人税の性格と同じである。したがつて、前記四で説示したところと同様の理由により、その債権は、財団債権に当たらないというべきである。

そうすると、本件事業税の債権は、財団債権に当たらないものといわなければならない。

#### 九 結 論

以上のとおり、本件法人税、本件過少申告加算税、本件府民税及び本件市民税の各債権は、その全部又は一部が財団債権に当たらない可能性が存するから、右各

債権が財団債権に当たるとして上告人の本訴請求を排斥した原審の判断には法令の解釈適用を誤つた違法があり、右違法は判決に影響を及ぼすことが明らかである。したがつて、右の違法をいう限りにおいて論旨は理由があり、原判決中右各租税債権に関する部分は破棄を免れないところ、本件法人税の土地重課部分に係る譲渡利益金額の合計額の計算の基礎とされた各土地等の譲渡による譲渡利益金額につき、別除権者に対する優先弁済部分の存否及びその金額を明確にし、右各租税債権のうち財団債権に当たらない範囲を確定するため、更に審理を尽くさせる必要があるから、右部分につき本件を原審に差し戻すこととする。

また、本件事業税の債権は財団債権に当たらないから、右債権が財団債権でないことの確認を求める上告人の本訴請求は、正当として認容すべきである。原判決及び第一審判決が右債権は財団債権に当たるとしたのは法令の解釈適用を誤つたものであり、右違法は判決に影響を及ぼすことが明らかであり、論旨は理由があるものといわなければならない。したがつて、右部分につき、原判決を破棄し、第一審判決を取り消し、上告人の請求を認容することとする。

よつて、行政事件訴訟法七条、民訴法四〇七条、四〇八条、三九六条、三八六条、九六条、八九条に従い、裁判官全員一致の意見で、主文のとおり判決する。

最高裁判所第三小法廷

裁判長裁判官	伊	藤	正	己
裁判官	安	岡	満	彦
裁判官	長	島		敦
裁判官	坂	上	壽	夫