

破産法と租税法の交錯領域における 実務上の論点の一考察

—— 破産手続開始後の租税債権の取扱いを中心として ——

籠 池 信 宏

一 はじめに

破産手続における税務の分野は、破産法と租税法の交錯する領域である上、従前、租税実体法の適用の前提となるべき破産法律関係の枠組み自体が十分に解明されていなかったこともあって、実務処理上も未解明な論点が多い分野であった。

しかし、近時、破産法律関係の枠組みについての議論が深まりつつあり、破産手続上の税務に関しても大きな影響を及ぼすであろうと思われる幾つかの重要な見解が示されている。

本稿においては、税務に関連する破産法律関係の枠組みについて近時の議論を整理するとともに、これらの議論を踏まえて、破産手続開始後の租税債権（以下「開始後租税債権」という）の取扱いを中心に、考察を試みたい。

二 税務に関連する破産法律関係の枠組みについての 近時の議論の整理

1 破産財団組成財産と租税債務の帰属主体は破産者であること

(一) 従前、破産財団の法的性格や破産管財人の法的地位に関しては、様々な議論がなされてきたが、近時では、破産手続開始の効果に関しては、破産財団組成財産にかかる管理処分権が破産者から破産管財人に移転するだけであり、破産者の財産関係や法律関係が破産管財人や破産財団へ帰属変更を伴って移転するものではないとの点において、大きな異論はみられなくなった。

破産法律関係の基本的枠組みについても、このような「管理処分権の移転」により説明する考え方を基礎として、「破産手続開始決定によって破産財団にかかる財産の帰属関係に変更が生じることはなく、破産者と相手方の法律関係が当事者の面で変更を受けることはない」とする考え方にほぼ固まりつつあるように見受けられる。⁽¹⁾

(二) 債務の帰属関係については、いわゆる「財団債権の債務者」の論点とも絡む問題ではあるが、上記の考え方を敷衍すれば、積極財産と同様に、破産管財人ではなく破産者が債務の帰属主体であると理解するのが自然であろう。

(三) とりわけ租税債務については、それが公法上の債務であり、租税法律主義のもと、納税義務者が租税実体法に基づいて法定されていることに鑑みれば、破産管財人や破産財団を納税義務者と解することは困難であり、破産手続開始の前後を通じて、破産者自身が納税義務者であって、租税債務の帰属主体であると解するほかないと思われる。⁽²⁾⁽³⁾

(1) 中西正「破産管財人の実体法上の地位」田原睦夫先生古稀・最高裁判事退官記念論文集『現代民事法の実務と理論(下巻)』389頁。このような破産法律関係の捉え方は、管理機構人格説に立っても、私法上の職務説に立っても、変わらないとされる。

2 租税法上の納税申告の主体は破産者であること—破産管財人の納税申告義務は破産法に基づく職務上の義務として位置付けられること

(一) 前記1のとおり、破産手続開始後においても、租税法上の納税義務者が破産者であると解されることを踏まえると、租税法上の納税申告義務も納税義務者である破産者に帰属していると解するほかない。⁽⁴⁾

他方、破産管財人の納税申告義務を肯定するのが判例通説である。⁽⁵⁾

両者は、一見矛盾するように見えるが、どのように理解すればよいのか。

(二) この点、木内論文は、破産法人に関する納税申告義務について、租税法上の納税申告の主体はあくまで破産法人であって、破産管財人は、租税法上の直接の名宛人として納税申告義務を課されている訳ではなく、破産法人の管理処分権を行使する職務上の義務を負うが故に、破産法上の善管注意義務（破85条1項）として納税申告義務を負っているのだと説明する。⁽⁷⁾租税法に基づく破産法人の納税申告義務と、破産法を基礎とする破産管財人の納税申告義務との関係性を、矛盾なく合理的に説明

(2) 拙稿「破産管財人の法的地位」岡正晶ほか監修『倒産法の最新論文ソリューション』236頁。金子宏『租税法〔第22版〕』745頁も、「破産者は、破産手続開始決定後も、破産財団に属する資産の所有者であるから、その譲渡等が行われ、それが消費税の課税要件をみたす場合には、消費税の納税義務を負うと解すべき」とする。

(3) 破産者自身を納税義務者と解する結果、租税実体法に定める各種の課税要件等（納税地、免税点、課税期間、特例適用の有無等）は、破産者を基準として判定されることが帰結される。

(4) 国税通則法上、納税申告は、納税義務者が行うものとされている（国税通則法16条2項1号）。租税法律主義に鑑みれば、租税実体法上の根拠なく、納税義務者以外の者（例えば破産管財人）を納税申告義務の帰属主体と解することはできないであろう。

(5) 最判平4.10.20判時1439号120頁は、破産会社の破産管財人には、法人税法（当時）上の予納申告義務がある旨判示する。

(6) 木内道祥「破産と租税—破産者の税務についての破産管財人の地位」竹下守夫ほか編集代表『破産法大系Ⅲ』371頁以下。

(7) 木内・前掲注(6)379頁は、破産者の外部機関として位置付けられる破産管財人に刑事処罰の対象となる納税申告義務を課すことは罪刑法定主義に反するとして、この点を破産管財人が租税法上の納税申告義務の主体たり得ないこと理由として強調する。

する卓見といえよう。

木内説は、破産管財人の納税申告義務の内実を、破産管財人が破産法人の管理処分権を専属的に行使する立場にあることに求め、管理処分権の行使にかかる職務上の義務として位置付ける点において、前記 1 の見解とも整合的である。⁽⁸⁾⁽⁹⁾

- (三) 後記五では、以上の議論を踏まえつつ、木内論文では詳しくは触れられていない個人破産の場合を主として、開始後租税債権にかかる破産管財人の納税申告義務について検討することとしたい。

3 破産財団と自由財産とは責任財産性を異にする財産であること

- (一) 前記 1 のとおり、破産財団組成財産が破産者に帰属するのであれば、同じく破産者に帰属する自由財産とは、どのような法律関係にあるものとして位置付けられるのであろうか。

この点、近時の議論では、破産財団と自由財産とは、同じく破産者に帰属する財産でありながら、責任財産性を異にする財産、すなわち、その財産を責任財産として履行すべき義務を負う債務（以下「責任負担債務」という）を異にする財産である、との説明がなされている。⁽¹⁰⁾

破産財団は、財団債権・破産債権の責任財産としてこれらの債権の引当てになる一方、破産手続開始後の自由財産関係によって生じた債権（以下「非破産債権」という）の引当てにはならない。これに対し、自

(8) 破産管財人による納税申告は、このように破産法に基づいて付与される管理処分権（破 78 条 1 項）を法的根拠とすることから、「申告義務」としての側面のほか、「申告権限」としての側面があること（後記五のとおり破産管財人による還付申告の可否の局面では「申告権限」としての側面が顕れる）も留意される必要がある。

(9) 破産管財人の納税申告義務を破産法に基づく職務上の善管注意義務（破 85 条 1 項）として位置付ける木内説を踏まえれば、破産財団の規模が僅少であるなどのしかるべき理由のある限り、破産管財人が納税申告をしなかったとしても、善管注意義務違反として責任を問われることはないことが帰結される（木内・前掲注(6) 380 頁）。

(10) 沖野眞巳「所有権放棄の限界－『財団放棄』をめぐる議論の整理のために」事業再生と債権管理 151 号 11 頁。

由財産は、非破産債権の責任財産としてその引当てになる一方、財団債権・破産債権の引当てには原則としてならない⁽¹¹⁾。破産財団と自由財産の違いは、かような責任財産性ないし責任負担債務の違いをもって説明される。

- (二) このような理解を前提とすれば、ある債権の財団債権性（ないし破産債権性）を認めることは、その債権に対する破産財団の責任財産性を認めることに等しく、財団債権性（破産債権性）の有無の判断は、破産財団の責任財産としての適格性の判断とオーバーラップすることとなる。これは、従前、開始後租税債権について破産手続内のプライオリティを主眼に「財団債権性の有無」として議論された論点⁽¹¹⁾が、当該開始後租税債権の責任財産が破産財団かそれとも自由財産かという「責任財産性」の論点として捉え直されることを意味する。
- (三) 開始後租税債権については、それが破産財団の責任負担債務（財団債権・破産債権）か、それとも自由財産の責任負担債務（非破産債権）かについて、必ずしも明確な判断基準が確立されている訳ではなく、見解が分かれている論点も少なくない。後記四では、この点について検討することとした。

三 破産財団に関して生じた開始後租税債権の破産手続上の処遇

1 現行法の枠組みと論点の整理

現行法の規定によれば、開始後租税債権は、まず、「破産財団に関して生ずるもの」（破 97 条 4 号参照）であるか否かによって区分され、こ

(11) 個人破産においては、破産者が免責不許可になった場合や非免責債権の場合、自由財産も破産債権の責任財産となる。財団債権については、議論の分かれるところであるが、破産手続終了後の破産者の個人責任を認める見解によれば、破産手続終了後は、自由財産も財団債権の責任財産とされることとなる。

れに該当しないものは、自由財産の責任負担債務（非破産債権）とされる。次に、「破産財団に関して生ずるもの」に該当すれば、破産財団の責任負担債務とされるが、このうち「破産財団の管理、換価及び配当に関する費用の請求権」に該当するものだけが、財団債権として処遇され（破 148 条 1 項 2 号）、それ以外のものは、劣後的破産債権として処遇されることとされている（破 99 条 1 項 1 号、97 条 4 号）⁽¹²⁾⁽¹³⁾。

以上の現行法の枠組みを前提とすれば、開始後租税債権の破産手続上の取扱いについては、①それが破産財団の責任負担債務か、それとも自由財産の責任負担債務かという責任財産の問題と、②それが破産財団の責任負担債務であるとした場合における当該債権の破産手続上の優先順位の問題という、次元を異にする二つの論点が存することが理解される。

そこで、以下においては、まず本項（三）で②の論点を検討し、つぎに次項（後記四）で①の論点を検討する。

2 開始後租税債権の優先順位についての通説的見解とこれに対する問題意識

破産財団に関して生じた開始後租税債権の優先順位について、通説的見解によれば、財団債権（破 148 条 1 項 2 号）と劣後的破産債権（破 97 条 4 号）を区分するメルクマールは、「破産債権者にとっての公益性」の有無であるとされる⁽¹⁴⁾⁽¹⁵⁾。

しかし、通説的見解に対しては、開始後租税債権は、破産手続開始後

(12) 小川秀樹編著『一問一答 新しい破産法』196 頁。

(13) 現行法の規定振りと比べると、旧法では、開始後租税債権に関する規定としては、「破産財団ニ関シテ生ジタルモノ」に限り財団債権とする旧破 47 条 2 号但書が置かれているのみであった。現行法の破 97 条 4 号に相当する劣後的破産債権に関する規定は存在しなかった点が異なる。

(14) 山本克己ほか編『基本法コンメンタール』319 頁 [名津井吉裕]、伊藤眞ほか編集『新破産法の基本構造と実務』ジュリスト増刊 334 頁 [小川秀樹発言]。

の原因に基づいて生じた債権であるから、「共益性」の有無に拘わらず、⁽¹⁶⁾破産債権よりも優先されてしかるべきではないか、という疑問がある。

また、破 97 条 4 号を新設した現行法の枠組みに関しても、同条項の理論的基礎とされた最判昭 62. 4. 21 民集 41 巻 3 号 329 頁（以下「昭 62 年最判」という）は、土地重課税の特殊性を踏まえた事例判決であって、一般的規律とされるに相応しい合理的規範性は見出し難いのではないか、そもそも、同条項に基づいて劣後的破産債権として処遇すべき開始後租税債権は存在するのか、という点でも疑問がある。

先に私見を述べれば、開始後租税債権は、「破産財団に関して生ずるもの」に該当するものである限り、「共益性」の有無に拘わらず、財団債権（破 148 条 1 項 2 号）として処遇すべきであり、劣後的破産債権（破 97 条 4 号）として処遇すべき開始後租税債権は基本的に存在しないのではないかと考える。

3 開始後原因債権の財団債権性の論拠—平時下と同一の法的処遇の要請

(一) 開始前原因債権の財団債権性の要件として「共益性」を求める論拠

破産手続開始前の原因に基づく債権（以下「開始前原因債権」という）は、原則として破産債権（破 2 条 5 項）として処遇される。開始前原因債権は、いわゆる本来的破産債権として、もともと平等に倒産損失を負担すべき債権であると言える。

(15) 後記四 2 で検討するとおり、旧法当時から「共益性」のメルクマールにより「財団債権性の有無」を判断する見解が優勢であったが、元来、これは本文①の責任財産性の論点を前提とした議論であった。現行法の通説的見解は、この「共益性」のメルクマールを、本文②の優先順位の論点にもスライドさせ、財団債権か劣後的破産債権かの判断基準として用いるものであるが、両者は大きく性質を異にする論点であるから、単純には旧法下のメルクマールを踏襲し得ないのではなかろうか。

(16) 「共益性」は幅のある概念であり、「経費性」と同義で用いられることもあるし、「破産債権者の共同の利益に資する」という意味で用いられることもあるが、破産法學上は、後者の趣旨で用いられることが多い。本稿においても、基本的に後者の趣旨で用いる。

(17) 破産者の責任財産の不足を原因とする回収不能に伴う損失を意味する。

このように、倒産損失の負担に関して平等に扱われるべき本来的破産債権のうち一部のものを、他の破産債権に優先する地位にある財団債権として処遇するには、破産債権者にとって共同の利益に資する性質を有するなど特別な正当化根拠を必要とするのが当然の理であろう。その意味で、開始前原因債権については、財団債権性を認める要件として「共益性」を要求することが合理的であると言えよう。⁽¹⁸⁾

(二) 開始後原因債権者は本来的に倒産損失を負担すべき立場にないこと

しかし、破産手続開始後の原因に基づく債権（以下「開始後原因債権」という）については、開始前原因債権と異なり、財団債権性を認めるための特別な正当化根拠は不要ではないだろうか。開始後原因債権は、破産手続開始後に破産債権者のための破産清算手続下で発生した債権であるから、本来的に倒産損失を負担すべき法的位置付けになく、「破産財団に関して生ずるもの」である限り、それだけで破産債権に優先してしかるべき合理性を有すると言えるからである。⁽¹⁹⁾

(三) 破産清算業務の遂行のため取引対価を保障する必要があること

開始後原因債権を財団債権として処遇する論拠は、開始後原因債権を平時の債権と同様に扱い、取引対価（債権の券面額での弁済）を保障するのでなければ、誰も破産手続に協力せず、破産清算業務を遂行できな

(18) 特に租税債権に関しては、政策的な理由から広範に財団債権性を認めることには批判的意見が強い。しかし、このような批判的意見は、本来的破産債権である開始前原因の租税債権については首肯できるが、開始後租税債権には妥当しないと解される。租税債権の財団債権性の議論に当たっては、開始前租税債権と開始後租税債権の違いが意識されるべきである。

(19) 例えば、信託法上、受益債権は信託債権に劣後する規律とされている（信託法 101 条）。破産法律関係は信託の構造に類似した側面を備えており、信託に擬えれば、「破産財団」は破産債権者を受益者とする信託財産に、「破産債権」は受益債権に、「開始後原因債権」は信託債権に、それぞれ位置付けられる。両法制度の類比によれば、受益債権を信託債権に劣後させる信託法 101 条の規律は、破産債権と開始後原因債権の優劣関係を考察する上で重要な示唆を与えていると言えるのではなからうか。なお、破産財団と信託財産の同質性について、拙稿「破産手続開始決定の実体法的効果と管財人等の第三者性に関する一試論」三谷忠之先生古稀祝賀『市民生活と現代法理論』108 頁参照。

くなるという点に求められる。⁽²⁰⁾

破産財団を特別扱いはすることなく、破産清算業務に伴うコストを平時下と同様に負担させるのでなければ、破産手続を一般私法の領域内で処理することはできなくなる。⁽²¹⁾

(四) 破産財団も他の法主体と法的に等しく処遇されるべきこと

このように、開始後原因債権については、平時下と同一の法的処遇の要請が働く結果、たとえ破産財団の維持増殖に繋がらず、破産債権者にとって共同の利益に資するとは言えない性質のコストであっても、それが法主体としての経済活動等に基づいて生ずるコストである限り、他の法主体と同様に等しく負担すべきであり、財団債権性が認められるべきだと解される。

そうでなければ、破産財団（破産債権者）を、他の法主体と比べて不当に優遇することになり、公平性を欠くことになる。

(五) 廃棄物処理費用の財団債権性を認める論拠としての合理的一貫性

破産財団に含まれる廃棄物等の処理費用は、もとより破産財団の維持増殖に繋がる性質のコストではないが、最優先の財団債権として破産財団の負担とするのが、確立した実務上の取扱いである。⁽²²⁾

財団債権性を認める要件として「公益性」を要求する通説的見解では、このような廃棄物処理費用の財団債権性を首肯する上で説明に困

(20) 中西正「債権の優先順位」ジュリスト1273号71頁も同旨。論者は、「破産財団を平常時における他の法主体と可及的に同じに扱う要請は、財団債権性を基礎付け得る」とし、そうでなければ、「一般私法の原則の妥当しない法主体の成立を認めてしまうことになる」とする。

(21) 財団債権性を認めることは、破産手続の内部では、破産債権に対する優先的処遇を意味するが、破産手続の外部の一般取引界との関係では、債権を券面額どおり支払うという平時下の当然の義務を確認するだけの意味に過ぎず、何ら優先的処遇を付与するものではないことが留意されるべきである。

(22) ここでの「法主体」とは、権利義務の帰属主体としての法主体を意味するものではなく、破産財団のように、広く経済活動の主体としての社会的実体を備えた組織体ないし財産集合体を意味するものとして用いている。

(23) 田原睦夫ほか監修『注釈破産法（下）』20頁〔籠池信宏〕。

難を伴う。これに対し、平時下と同一の法的処遇の要請を論拠とすれば、廃棄物処理費用の財団債権性を無理なく説明できるとともに、他の開始後原因債権の財団債権性の説明とも合理的一貫性を保つことができる。

(六) 小括

以上のとおり、開始前原因債権と開始後原因債権とでは財団債権性の論拠に大きな違いを見出し得る。開始後原因債権については、「平時下と同一の法的処遇の要請」を論拠として、「破産財団に関して生ずるもの」である限り財団債権性が認められるべきである。

よって、開始後租税債権についても、「破産財団に関して生ずるもの」である限り財団債権性が認められるべきであって、「公益性」の要件は不要と解すべきである。

4 別除権部分にかかる開始後租税債権の処遇

(一) 昭 62 年最判の判旨

現行法の立案担当者解説⁽²⁴⁾によれば、破 97 条 4 号に基づき劣後的破産債権として処遇される開始後租税債権の具体例として、破産法人に対する予納法人税のうち、別除権の目的である土地の別除権者に対する優先弁済部分（以下「別除権部分」という）を基礎とする土地重課税部分が挙げられている。

これは、昭 62 年最判が²⁴、「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²⁴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」と判示し、予納法人税のうち別除権部分にかかる土地重課税部分の財団債権性を否定したことを、理論的基礎とするものである。

(24) 小川・前掲注(12)197頁。

昭 62 年最判の右判示は、開始後租税債権の財団債権性の要件として「公益性」を求め⁽²⁵⁾る見解によって支持されているが、その正当性は疑問である。

(二) 利害関係者間の負担の不公平性 – 租税債権者に不利益を転嫁する合理性はあるか

昭 62 年最判を支持する見解は、「(別除権部分にかかる租税債権が)すべて財団債権となれば、その納税義務は、実質的かつ完全に破産債権者に転嫁されるに等しい結果となるばかりでなく、別除権者は破産債権者の犠牲において満足を得たともいえるわけである。それではあまりに不合理であ⁽²⁶⁾る)」とする。

確かに、破産債権者と別除権者との関係においては、別除権部分にかかる租税債権を財団債権として破産財団(破産債権者)の負担とするのは、バランスを欠くとい⁽²⁷⁾う見方ができるのかもしれない。しかし、だからと言って、当該租税債権の財団債権性を否定することで破産財団の負担を軽減するのは、破産債権者の負担を、基本的には無関係である筈の租税債権者に転嫁しているのにはかならず、一債権者としての租税債権者にとってみれば不公平な取扱いであると言わざるを得ない。

租税債権以外の一般の開始後原因の費用債権(例えば破産財団に帰属するマンションの管理費等)の場合、それが別除権部分にかかる費用であるとの理由では財団債権性を否定することはできない筈である。⁽²⁸⁾

(25) 山内八郎「破産法上の租税請求権等の取扱い」判タ 514 号 131 頁、飯倉一郎「判批」判例評論 303 号 164 頁。

(26) 山内・前掲注(25) 131 頁。

(27) 租税債権以外の一般的な管理費用に関しても同様の問題がある。担保目的物にかかる管理費用の負担のあり方は、管財実務上悩ましい問題点ではあるが、現行法の枠組みにおいては、破産財団の負担とせざるを得ないと解されている(中西正「破産管財人の源泉徴収義務」倒産実務交流会編『争点 倒産実務の諸問題』102 頁参照)。

(28) そもそも租税債権以外の一般債権については、破 97 条 4 号に相当する規定はない。本文の例で、別除権目的のマンションが担保権実行された場合、破産財団に競売代金の組入れが一切なかったとしても、破産財団はマンション管理費の財団債権としての負担を免れない。

このような一般の開始後原因の費用債権の処遇との平仄からしても、昭 62 年最判は、別除権部分にかかる開始後租税債権者を合理的理由なく不利に処遇するものであり、公平性を欠くのではなからうか。

(三) 別除権目的物であっても破産財団帰属性に変わりはないこと

昭 62 年最判は、別除権部分の破産財団帰属性を実質的に否定するが、この点も疑問がある。

昭 62 年最判も説示するとおり、法形式的には、別除権目的物であっても破産財団に帰属する財産であることに変わりはない。

別除権者に対する優先弁済がなされれば、被担保債権たる破産債権等は減少する。物上保証の場合であれば、主債務者に対する求償権が破産財団に帰属することにもなる。このように、別除権者に対する優先弁済によって、破産財団（破産債権者）に資する面がない訳ではない。

別除権目的物の換価や別除権者に対する優先弁済がなされることによって、その法的効果は、もとより破産者（破産財団）に帰属するのであるから、別除権部分であることを理由として、その破産財団帰属性を否定することは、法的説明としては無理があると言わざるを得ない。

(四) 租税債権間の不公平性

昭 62 年最判の判旨によれば、同じ破産財団組成財産を課税対象とする租税債権であるにも拘わらず、それが別除権部分にかかるものであるか否かによって、その租税債権の破産手続上の処遇（財団債権か劣後的破産債権か）が変わることになる。しかし、かかる違いが生じる理由を合理的に説明することは困難であり、租税債権間の公平性の点でも問題がある。

(五) 任意売却時の消費税の取扱いとの不整合

「別除権部分が実質的に破産財団に帰属しない」ことを財団債権性否定の理由とする昭 62 年最判のロジックを敷衍すれば、担保権実行の場合のみならず、破産管財人が担保目的物を任意売却する場合であっても、別除権部分にかかる租税債権の財団債権性を否定するのが首尾一貫

している。⁽²⁹⁾ また、担保目的物の換価に起因して課税される租税であれば、その税目に拘わらず（例えば消費税の場合にも）、財団債権性は否定されるべき筈である。

しかし、破産管財人による担保目的物の任意売却に際して消費税課税が生じる場合、別除権部分にかかる消費税も含めて財団債権として処遇するのが、確立した実務上の取扱いである。⁽³⁰⁾⁽³¹⁾ 現に、破産法上の担保権消滅請求制度においても、別除権部分にかかる消費税が財団債権となることを前提とした制度設計が採られている（破 186 条 1 項 1 号）。

このように、「別除権部分が実質的に破産財団に帰属しない」とする昭 62 年最判のロジックと、現行法制度下における任意売却時の消費税の取扱いとの間には、理論的には説明が困難な齟齬があり、その意味では、昭 62 年最判のロジックには、一般的な判例理論としての位置付けは与えられていないように見受けられる。

（六）昭 62 年最判の事例判決的性質

昭 62 年最判は、土地重課税の特殊性⁽³²⁾を踏まえた事例判決的色合いの濃い判決であって、その射程範囲は限定的に解さざるを得ない。⁽³³⁾

(29) 担保権実行による売却であろうが、破産管財人による任意売却であろうが、破産者（破産財団）に帰属する法的効果は、何ら違いが無い筈だからである。

(30) なお、消費税法基本通達 5-2-2、9-1-26 では、強制換価手続（担保権の実行としての競売及び破産手続を含む。国税通則法 2 条 10 号参照。）により換価された場合の資産の譲渡は、消費税の課税対象となる旨規定されている。

(31) リース物件の返却も担保目的物による代物弁済とされ、消費税課税（財団債権）の対象とされる（中山孝雄ほか編『破産管財の手引き [第 2 版]』398 頁参照）。

(32) 谷口安平「破産管財人による財団の換価と課税」法学論叢 116 巻 1～6 号 269 頁は、土地の短期譲渡益に対して政策ペナルティ的な重課税の加算をすることで土地投機取引を抑制するという土地重課税の制度目的を指摘しつつ、投機目的を持たない破産管財人による清算目的の換価に対して重課税の加算を行うことは、制度目的を逸脱するもので正当化し得ない、との実質論を述べる。当時、多くの倒産実務家からも、破産財団に弁済財源なき重課税の負担が生じることによって、適正な管財業務の遂行が困難になる等、実務的観点から、土地重課税の適用に対する否定的意見が示された（水野武夫「倒産事件と税務」日本弁護士連合会編『日弁連研修叢書 現代法律実務の諸問題 [平成 16 年版]』245 頁）。これらの実質論は、昭 62 年最判に少なからず影響を与えたものと目される。

前記(五)のとおり、昭 62 年最判のロジックが、破産法上の担保権消滅請求制度の前提として採用されておらず、判例規範として一般化されていない背景には、こうした昭 62 年最判の事例判決的位置付けとしての理解があるように思われる。

5 劣後的破産債権として処遇すべき開始後租税債権は存在するのか

(一) 破 97 条 4 号に基づき劣後的破産債権とされる具体例がないこと

前記 4(一)のとおり、立案担当者解説は、破 97 条 4 号の劣後的破産債権の具体例として、昭 62 年最判の判示する、予納法人税のうち別除権部分を基礎とする土地重課税部分を挙げる⁽³⁴⁾。しかし、予納法人税の前提となる清算所得課税制度は、平成 22 年法人税法改正によって廃止されており、この例は、現行法人税法下では妥当しない⁽³⁵⁾。

このほか、破産法人所有の建物が抵当権の実行により競売され、買受代金の全額を抵当権者が取得した場合の売却に伴う消費税を、劣後的破産債権の例として挙げる見解もある⁽³⁶⁾。しかし、前記 4(五)のとおり、任意売却時における消費税の取扱いに関しては、財団債権性を認めるのが現行法制度(破 186 条 1 項 1 号)の前提となっており、担保権実行時の消費税についてだけ財団債権性を否定するのは、解釈論としては困難だと⁽³⁷⁾思われる。

(33) 霜島甲一「判批」法学志林 86 卷 2 号 70 頁は、昭 62 年最判について、「別除権目的は実質的に破産財団に属しないという法律構成では不十分である」とし、同 72 頁は、「別除権目的の換価による財団への寄与なき収益に対する課税によって破産債権者に加えられた過大な負担からの救済という、立法の不備に対応した緊急避難型の、一種の立法的判決としてしか説明困難なように思われる」と評する。

(34) ただし、昭 62 年最判自体は、当該租税債権の財団債権性を否定したにとどまり、当該租税債権が劣後的破産債権であることを直接判示している訳ではない(『最高裁判所判例解説民事篇(昭和 62 年度)』196 頁[青柳馨]参照)。

(35) 伊藤眞ほか『条解破産法[第 2 版]』727 頁参照。土地重課税制度も適用停止措置が継続している。

(36) 大阪地方裁判所・大阪弁護士会破産管財運用検討プロジェクトチーム編集『新版破産管財手続の運用と書式』206 頁。

オーバーローン物件の固定資産税を、劣後的破産債権の例として挙げ
る見解もあるが⁽³⁸⁾、これも少数説に留まっている⁽³⁹⁾。

このように、現行法下において、開始後租税債権のうち劣後的破産債
権とされるべき確たる具体例は見当たらない。

前記4のとおり、昭62年最判のロジックの合理性には疑念があり、
その射程は限定的に解さざるを得ないことに鑑みても、劣後的破産債権
として処遇すべき開始後租税債権の存在は、疑わしいと言わなければなら
ない。

(二) 一般の開始後原因債権の取扱いとの権衡

租税債権以外の一般の開始後原因債権の場合、破97条4号に相当す
る規定がないため、そもそも劣後的破産債権として処遇する債権は存在
しない。すなわち、破産財団に関して生じた債権であれば財団債権（破
148条1項2号）として処遇せざるを得ず⁽⁴⁰⁾、それ以外の債権であれば自由
財産の負担とするのが、一般の開始後原因債権の取扱いである。

破97条4号は、平成16年破産法改正時に新設された規定であるが、
一般の開始後原因債権には劣後的破産債権の分類が存しないにも拘わら
ず、何ゆえ、開始後租税債権についてだけ劣後的破産債権の分類を設け
る必要があったのか疑問である⁽⁴¹⁾。

(37) 前掲注(30)のとおり、担保権実行による強制換価の場合も消費税の課税対象になると解するのが、課税実務上の取扱いである。確かに、担保権実行による強制換価の場合、消費税額相当額を予め換価代金から控除して確保する方法がなく、破産財団からの持ち出しにならざるを得ないという問題は存する。しかし、そのような事情は、徴収手続上の問題に過ぎないとも言え（なお、強制換価の場合の消費税等の徴収の特例について、国税通則法39条参照）、少なくとも理論的には、租税債権の劣後化を正当化する合理的理由とは言えないように思われる。

(38) 日本弁護士連合会倒産法制検討委員会編『要点解説 新破産法』170頁〔黒木和彰〕、全国倒産処理弁護士ネットワーク編『論点解説 新破産法（下）』19頁〔中島弘雅〕。

(39) 伊藤ほか・前掲注(35)727頁、伊藤ほか・前掲注(14)336頁〔伊藤眞発言、田原睦夫発言〕。

(40) 前記2のとおり、破産財団に関して生じた開始後原因債権を、劣後的破産債権として一般破産債権よりも劣位に処遇することは、債権の優先順位に関する一般的公序に反し、許されない取扱いであろう。

もともと租税債権は、その公益的性質に鑑み、一般の債権よりも優先的な地位が与えられており（国税徴収法 8 条ほか）、附帯税等であればともかく本税に関しては、一般の開始後原因債権よりも不利に取り扱うのは疑問であるし、まして破産債権に劣後させる処遇についてはなおさらである。

このように、一般の開始後原因債権の取扱いとの権衡に鑑みても、破 97 条 4 号に基づき劣後的破産債権として処遇するに相応しい開始後租税債権を想定することは極めて困難である。

四 開始後租税債権についての「破産財団に関して生ずるもの」の判断基準等

1 前記三のまとめと本項の検討事項

前記三の検討のとおり、破 97 条 4 号によって劣後的破産債権として処遇すべき開始後租税債権は存在せず、開始後租税債権は、「破産財団に関して生ずるもの」である限り、財団債権性が認められるべきであると解される。

そこで、本項においては、「破産財団に関して生ずるもの」の判断基準等について、次の順序にしたがって検討を進める。2 では、「破産財団に関して生ずるもの」の解釈について、従前の議論と判例を俯瞰する。3 では、従前の議論の問題点を指摘しつつ、「破産財団に関して生ずるもの」の判断基準について、それが開始後租税債権の責任財産を画する

(41) 小川・前掲注⁽²⁾196 頁は、破 148 条 1 項 2 号の要件に該当しない租税債権は、本来的には破産債権に該当しないが、破産手続に参加できないとすると、法人破産の場合に引当財産が存在しないこととなって相当でないことを考慮して、劣後的破産債権とした旨説明する。破 148 条 1 項 2 号に該当しない開始後租税債権が存在するののかという疑問はさて措くとしても、その指摘される点は、一般の開始後原因債権にも当てはまる事柄であり、租税債権に限った問題ではない。この説明だけでは、開始後原因債権のうち租税債権についてのみ劣後的破産債権の区分を設けた理由は判然としない。

基準であることを踏まえ、「事物関連性」説に拠るべきことを論ずる。4では、破産者の属性（法人か個人か）の別を主として、「事物関連性」基準による判定のあり方を検討する。5では、破産法律関係と租税法律関係の枠組みの齟齬を明らかにしつつ、破産財団の責任負担債務の額の算定のあり方について検討する。6では、破産財団と自由財産の区分計算が問題となる個別論点として、財団放棄がなされた場合の取扱いについて検討する。7では、同じく区分計算が問題となる個別論点として、個人課税事業者の消費税の取扱いについて検討する。8では、破産法律関係と租税法律関係の枠組みの齟齬を解消するための立法措置について検討する。

2 従前の議論と判例

(一) 旧法下の規定と学説

旧法下では、破産宣告後の原因に基づく租税債権は、「破産財団ニ関シテ生シタルモノ」に限り、財団債権とされていた（旧破47条2号但書）。

この文言の解釈にかかる財団債権性のメルクマールについては、大きく、⑦破産債権者にとっての「公益性」の有無を基準とする見解と、①租税債権と破産財団との間の「事物関連性」の有無を基準とする見解、⁽⁴²⁾に分かれていた。

(二) 昭43年最判

最判昭43.10.8民集22巻10号2093頁（以下「昭43年最判」という）

(42) 学説の状況について、青柳・前掲注(34)188頁、山本弘「判批」ジュリスト860号132頁、増井良啓「判批」法学協会雑誌105巻12号1814頁、各参照。本文に掲げた見解のほか、租税債権を人的税と物的税に区別し、破産財団に属する財産自体に着目して課される物的税に限定して財団債権性を認める見解や、自由財産の負担に帰することのできない租税債権について広く財団債権性を認める見解もある。これらは、④の見解とほぼ同趣旨のものとして位置付けられている。本稿の以下の議論においても、④の見解に含める。

は、個人破産の事案につき、破産宣告後に終了した年分の所得税について、その課税標準に破産財団所属財産を換価した結果生じた譲渡所得が含まれていたという事実関係のもとで、当該所得税は「破産財団ニ関シテ生シタル」請求権に当たらないとした。

昭 43 年最判は、「(旧破 47 条 2 号が)『破産財団ニ関シテ生シタルモノ』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シタル』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」と説示して、⑦の見解に読み取れる一般的規範を掲げる。その一方で、昭 43 年最判は、事案へのあてはめとしては、一暦年内の個人の総所得金額から個人的事由による諸控除を行った上、累進税率の適用によって課税するという所得税の性質を指摘した上で、破産者の総所得金額が、破産財団所属財産に基因する所得と自由財産に基因する所得の双方から算定される場合であっても、区分徴収を認める規定でもない限り、その所得源に応じて区分して課税することは認められず、その課税対象は、あくまで破産者個人の総所得金額という抽象的な金額であるとして、『破産財団ニ関シテ生シタルモノ』に当たらないと結論付けている。

最高裁調査官解説⁽⁴³⁾によれば、昭 43 年最判は、「破産財団ニ関シテ生シタルモノ」の解釈について、破産財団を構成する財産自体に関して課せられる物的税に限定し、人的税を除外する、④の見解と同じ立場を採るものであるとの説明がなされている。

(三) 昭 62 年最判

昭 62 年最判は、法人破産の事案につき、破産宣告後の清算事業年度

(43) 『最高裁判所判例解説民事篇 (昭和 43 年度)』 830 頁 [矢野邦雄]。

にかかる予納法人税等が「破産財団ニ関シテ生シタル」請求権に当たるか判断したものである。

昭62年最判は、旧破47条2号但書の「破産財団ニ関シテ生シタルモノ」の解釈について、昭43年最判を引用して同最判の前掲判示とほぼ同内容の一般的規範を掲げ、予納法人税等の一部について財団債権性を認めている（詳細は判決文を参照されたい）。

最高裁調査官解説によれば、昭62年最判は、旧破47条2号但書が「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を相当とするものに限って財団債権として扱うこととする趣旨のもの」であるとの理解に立ち、⁽⁴⁴⁾㊦の見解と同じ立場を採るものであるとの説明がなされている。⁽⁴⁵⁾

四) 現行法下の通説的見解

現行法の枠組みは、前記三1のとおりである。⁽⁴⁶⁾立案担当者解説によれば、現行法は、昭62年最判の考え方にに基づき、開始後租税債権のうち財団債権となるものの範囲を画することとし、その根拠規定については、租税債権を対象を限らない一般的な規定（破148条1項2号）としたものであるとされる。

前記三)のとおり、昭62年最判は、前掲⁽⁴⁷⁾㊦の見解を採用したものと理解されている。また、破148条1項2号は、元来、破産債権者にとって共益性を有する債権を財団債権として処遇する趣旨の規定であると理解されている。⁽⁴⁷⁾

(44) 青柳・前掲注(34)187頁。なお、同調査官解説は、昭62年最判を評して、昭43年最判に従った解釈を示したものであるとするが、前記二)のとおり、昭43年最判の調査官解説では、昭和43年最判は⁽⁴⁴⁾㊦の見解を採るものであるとの説明がなされており、若干の齟齬が見られる。

(45) ただし、昭62年最判は、事案の解決に当たっては、⁽⁴⁷⁾㊦の基準と異なる判断枠組によって結論を導いている（増井・前掲注(42)1816頁）。このため、同最判は、⁽⁴⁴⁾㊦の基準を含む複合的な判断基準を採用しているとする見方もある（水野忠恒「判批」ジュリスト904号126頁）。

(46) 小川・前掲注(12)196頁。

こうした背景を踏まえれば、現行法の「破産財団に関して生ずるもの」の解釈については、現時点では、㊦の見解が通説としての位置付けにあるように思われる。

3 考察

(一) 従前の議論の問題点－責任財産の観点からの考察の不十分性

このように、「破産財団に関して生ずるもの」の解釈については、㊦「公益性」に着目する見解と、㊧「事物関連性」に着目する見解に大別されるが、留意されなければならないのは、従前の議論においては、この論点が、専ら破産手続内のプライオリティを主眼とする「財団債権性の有無」に関する論点として捉えられていたという点である。

前記三 1 のとおり、開始後租税債権の破産手続上の取扱いについては、①それが破産財団の責任負担債務か、それとも自由財産の責任負担債務かという責任財産の問題と、②それが破産財団の責任負担債務であるとした場合における当該債権の破産手続上の優先順位の問題という、次元を異にする 2 つの論点が存在する。

しかし、従前の議論においては、①と②の違いが明確に区別されることなく、一括りに破産手続内のプライオリティを主眼とする「財団債権性の有無」が問題とされたため、「財団債権としての優先処遇の要件」に議論の軸足が置かれた結果、ややもすれば開始前原因債権をも含む債権間の優先順位の議論とも絢交ぜ⁽⁴⁸⁾になってしまい、①の責任財産の観点からの考察が不十分であった嫌いがあるように思われる。

(47) 山本ほか・前掲注(4) 319 頁 [名津井]。なお、破 148 条 1 項 2 号の財団債権は他の財団債権に優先することから (破 152 条 2 項)、強い公益性が認められる必要があると解する見解もある (松下淳一「財団債権の弁済」民訴雑誌 53 号 49 頁)。

(48) 「公益性」に着目する㊦の見解は、開始前原因債権間の優先順位の問題と絢交ぜになってしまった議論の影響を多分に受けているように思われる。

(二) 私見－責任財産性の判定は「事物関連性」の基準に拠るべきではないか

前記二三のとおり、従前、開始後租税債権について、「財団債権性の有無」として議論された論点は、①のように、それが破産財団の責任負担債務か、それとも自由財産の責任負担債務かという、「責任財産性」を核心とする論点として再構成される⁽⁴⁹⁾。このことを踏まえれば、「破産財団に関して生ずるもの」に該当するか否かの判定は、①の見解、すなわち、租税債権と破産財団との間の「事物関連性」の有無を基準とする見解によるのが妥当ではないかと考える。

①の見解によれば、ある特定の債権に対する破産財団の責任財産性の有無を判定するに当たって、当該債権が「破産債権者の共同の利益に資するか」という基準によって判定され、かかる趣旨での「公益性」を欠くと判断されるときには破産財団の責任財産性が否定されることになるが、このような基準は、それ自体が破産財団本位（破産債権者本位）に偏っており、公平性を欠くのではなからうか。

そもそも責任財産とは、ある特定の債権の擱取対象としての適格性を有する財産をいうところ、かかる責任財産と特定の債権との法的牽連関係は、受益主体による偏向性を孕んだ「公益性」ではなく、より中立的な「事物関連性」によって基礎づけられるべきもののように思われる⁽⁵⁰⁾。

また、ある財産が特定の債権の擱取対象になるという責任財産性の法的意味合いからは、それが外形上も識別できる客観的基準であることが望ましい。

(49) 前記三で論じたとおり、破産財団に関して生じた開始後租税債権である限り、それだけで財団債権性が認められるべきであるとする私見によれば、②の優先順位の論点は、もともと問題にはならない。

(50) 特に租税実体法の分野では、納税義務の帰属判定に当たっては、実質帰属者課税の原則のもと、課税物件と納税義務者との結びつき（課税物件の帰属）が重視される。このような租税実体法の考え方には、「公益性」の基準よりも「事物関連性」の基準の方が、親和性が高いと目される。

こうした観点からすると、責任財産性の有無は、「公益性」という主観的・規範的基準ではなく、「事物関連性」という客観的・外形の基準によって判定するのが、相応しいと考えられる。

4 租税債権についての「事物関連性」の判定のあり方

(一) 租税債権の性質を踏まえた個別判定

上記のとおり、開始後租税債権は、破産財団との「事物関連性」の有無に従い、それが認められる場合には破産財団の責任負担債務となり、それが認められない場合には自由財産の責任負担債務となるものと解される。

この点、租税債権は、それぞれの税目ごとに、納税義務者や課税物件を異にするとともに、課税要件等の違いに由来する多種多様な性質（人的税か物的税か、経常税か臨時税か、期間税か随時税か、申告納税の租税か賦課課税の租税か、等々）を備えている。⁽⁵¹⁾

したがって、「事物関連性」の有無は、対象となる租税債権の性質を踏まえて、個別に判定されることとならざるを得ない。

一般論としては、物的税や随時税は、破産財団との事物関連性の認定が比較的容易であるのに対し、人的税や期間税は、その認定は困難であると言える。⁽⁵²⁾

(二) 破産者（納税義務者）の属性による差異

前記(一)の点に加えて、破産者（納税義務者）の属性、すなわち破産者（納税義務者）が法人であるか個人であるかは、その違いによって破産法律関係の枠組みが異なることから、事物関連性の判定のあり方に大きな影響を及ぼす。

(51) 課税の対象とされる物・行為または事実のことで、納税義務が成立するための物的基礎となる（金子・前掲注(2) 169 頁）。

(52) 責任財産群ごとの区分計算の可否として問題となる。この点について、後掲注(50) 参照。

(三) 法人破産の場合

法人破産の場合は、原則として自由財産は存在せず⁵³⁾、破産開始時に破産法人に帰属する全ての財産をもって破産財団が組成されるとともに、これを対象とした破産手続による全体的清算が行われ、破産手続の終了をもって法人格も消滅する。

したがって、開始後租税債権は、基本的には、破産財団との事物関連性を首肯することができ、「破産財団に関して生ずるもの」として財団債権性が認められるため、実務上問題となることは少ない。

(四) 個人破産の場合

これに対し、個人破産の場合は、自由財産の存在が当然の前提とされ（破34条3、4項）、破産者の財産関係は、破産管財人が管理処分権を行使する破産財団と、破産者がその固有の財産権を行使する自由財産に二分される。破産財団に属する財産は破産管財人による換価処分等の対象とされるが、これとは別に、破産者は破産開始後も引き続き労働・事業・消費その他の経済活動を継続し、これに伴って自由財産も増減する。また、当然ながら破産手続の終了をもって破産者が法人格を喪失する訳でもない。

このように、個人破産の場合には、破産財団と自由財産に責任財産群が二分されるため、個々の開始後租税債権ごとに、その性質を踏まえて、破産財団との事物関連性の有無を判定し、「破産財団に関して生ずるもの」であるか否かを見定める必要が生じる。

その際、昭43年最判のケースのように、対象となる租税債権の課税物件が破産財団と自由財産の双方と関連性を有するような場合には、破産財団の責任負担債務となる額を確定するための区分計算の可否等が問

⁵³⁾ 破産法人に自由財産が認められるか否かについて見解は分かれているが、「破産財団からの放棄」による自由財産への帰属変更を認めるのが、実務上の取扱いである（伊藤ほか・前掲注³⁵⁾636頁、沖野・前掲注¹⁰⁾11頁）。この場合、破産法人においても、例外的に自由財産が生じることとなる。

⁵⁴⁾ 後記6のとおり、「破産財団からの放棄」があった場合は別途検討を要する。

題となる。

5 破産財団の責任負担債務の額の算定のあり方—区分計算の可否と基準

(一) 租税法律関係の枠組みとの齟齬—納税義務者が税額算定の基本単位であること

租税法の一般的仕組みとしては、租税債務の主体である納税義務者が、課税物件の帰属点とされ、課税標準及び税額を算定する際の基本単位とされている。納税義務者に帰属する責任財産群に過ぎない「破産財団」や「自由財産」は、課税物件の帰属点たり得ず、元来、かかる責任財産群ごとに課税標準及び税額を算定する仕組みを租税法は備えていない。⁽⁵⁵⁾

このように、租税法は、納税義務者が負担する租税債務として確定した税額を、「破産財団」と「自由財産」の責任財産群ごとに区分計算する仕組みを備えていないが、その一方で、租税債権者は、財団債権に当たる租税債権の徴収に際しては、交付要求の手續を要するから（国税徴収法 82 条）、その前提として「破産財団」の責任負担債務の額を算定し、確定しなければならない。

(二) 責任財産群ごとの区分計算の可否—租税法律主義による限界

これは、いわゆる「法の欠缺」の一場面と言うべきであるが、租税債権の賦課・徴収に関しては、租税法律主義が妥当するから、一般の私債権とは異なり、類推等による欠缺補充解釈の余地は相当程度限定されていると言わなければならない。租税法律主義の一内容である課税要件明確主義の観点からは、納税義務者に帰属する租税債務の一部を破産財団

(55) 例外的制度として、後記 8(二)の法人課税信託制度がある。法人課税信託の受託者は、各法人課税信託の信託資産等及び固有資産等ごとに、それぞれ別の者とみなして租税関係法令の適用を受けることとされている（法人税法 4 条の 6、消費税法 15 条等）。後記 8 のとおり、破産手続上の破産財団についても、破産財団自体を納税義務の主体として位置付けるために、法人課税信託制度と同様の立法措置を講じることが望まれる。

の責任負担債務として区分計算することができるのは、①対象となる租税実体法の枠組みの中で、②課税物件と破産財団を結びつける明確かつ客観的な基準（事物関連性を基礎づける事実）に基づいて、③無理なく区分計算の合理性を説明できる場合に限られるものと解される。⁵⁶⁾

そのような区分計算が困難である場合には、租税債権のうち破産財団の責任負担債務の額を確定することができず、その場合、租税法律主義に鑑み、法の欠缺の不利益は租税債権者が甘受すべきであるから、租税債権者は、財団債権として当該租税債権を行使することはできないといふべきであろう。⁵⁷⁾

6 財団放棄がなされた場合の取扱い

(一) 財団放棄の法的効果

破産管財人が特定の破産財団帰属財産を破産財団から放棄（以下「財団放棄」という）した場合、近時の議論では、当該放棄財産について破産財団から自由財産へ責任財産の付け替え（性質変更）の法的効果が生じるものと解されている。そうすると、財団放棄後は、当該放棄財産と破産財団との事物関連性は失われ、当該放棄財産の収益・処分等に関し

⁵⁶⁾ 一般論としては、納税義務者の個人的事情を捨象して、客観的に課税物件の物的諸要素に基づいて課される物的税では、課税物件と破産財団との直接的な紐付けが比較的容易であるのに対し、納税義務者の個人的事情を斟酌して課される人的税では、かかる紐付けは困難であると言える。租税債権を人的税と物的税に区別し、物的税に限定して財団債権性を認める見解は、こうした考慮を踏まえたものであると目され、一定の合理性を見出し得る。私見による区分計算の可否の判定も、ほぼこの見解と重なり合う。

⁵⁷⁾ 昭43年最判は、「所得源に応じて課税するようなことは、別段の定めのないかぎり、所得税法の予定しないところである」と説示して、所得税にかかる租税債権の全部について、その財団債権性を否定している。同最判の調査官解説（矢野・前掲注43）831頁）は、破産者の所得税額を、破産財団に関する所得合計額とそれ以外の所得合計額とに按分することにより、破産財団と破産者個人とのそれぞれ負担すべき所得税額を決定することは、区分徴収を認める規定のない限り無理であると説明する。右の説示からすると、同最判の結論には、相当程度、租税法律主義の考慮が働いたのではないかと思われる。

⁵⁸⁾ 沖野・前掲注(10) 11頁。

て生じる租税債権は、「破産財団に関して生ずるもの」に当たらず、全て自由財産の負担に帰すると解するのが論理的帰結である。

通説及び管財実務上の取扱いも同旨の解釈に拠っている。⁽⁵⁹⁾

(二) 法人破産における問題－租税債務の負担回避を目的とした財団放棄の可否

もともと自由財産の存在が当然の前提とされている個人破産の場合は、前記(一)の取扱いに異論はないが、全体的清算の前提を採用する法人破産の場合は、このように割り切ってよいか疑問の余地がある。

法人破産の場合、自由財産には租税を負担し得る資力はないと想定されることから、財団放棄によって破産財団が当該放棄財産にかかる租税債権の責任負担を免れることになれば、租税債権者は当該租税債権を回収することは現実的に不可能になる。一般の法主体（納税義務者）においては、財団放棄のように責任財産の帰属変更をする手立てなどなく、租税負担を回避するすべもないが、このことと対比しても、何ゆえ破産財団についてだけ、租税債権者の不利益のもとでのチェリー・ピッキング的な処理が許されるのかという疑問は残る。⁽⁶⁰⁾

換価困難財産が存する場合、破産手続を終結させるためには最終的には財団放棄せざるを得ないという実務上の要請は否定し難いものの、租税債権者を一債権者としてみたとき、租税債権の負担回避だけを目的とした財団放棄を許容して良いのか、一考の余地があるように思われる。⁽⁶¹⁾

(三) 租税法律関係の枠組みと現状の財団放棄の実務処理との齟齬

申告納税方式の租税に関しては、租税法が責任財産群ごとに課税標準及び税額を算定する仕組みを備えていないことに由来する課税技術上の

(59) 伊藤ほか・前掲注(35) 636 頁、中山ほか・前掲注(31) 164 頁。

(60) 沖野・前掲注(10) 11 頁も、財団放棄にチェリー・ピッキングの側面がある点を指摘する。

(61) 外形的には詐害行為的な側面があることを否定できないように思われる。少なくとも、財団放棄に当たっては、単なる負担の回避にならないよう、慎重な配慮が求められる（沖野・前掲注(10) 13 頁参照）。

問題点も存する。

租税法上の仕組みとしては、納税義務者が租税債務の主体であり、課税標準及び税額を算定する基本単位とされている。したがって、納税申告に際しては、課税物件が「破産財団」と「自由財産」のいずれと事物関連性を有するかに拘わりなく、いったんは納税義務者に帰属する全ての課税物件を対象として課税標準及び税額を算定せざるを得ない筈である。

しかし、現状の実務上の処理としては、財団放棄の対象財産にかかる課税物件は、それが恰も納税義務者（破産法人）に帰属しないかの前提で、その課税標準を税額計算から除外して納税申告を行っているのが、⁶²⁾一般的な取扱いであると目される。

倒産実体法と租税法の枠組みの齟齬から生じる実務上の問題であるが、立法的な手当ての必要性を感じる。

7 個人課税事業者の破産手続開始後の消費税の取扱い

(一) 破産法律関係と租税法律関係の枠組みの齟齬

課税事業者である個人の破産事案で、破産管財人が破産手続開始後に

62) 租税法（後記8(二)の法人課税信託制度を除く）は、破産財団分あるいは自由財産分といった納税義務者に帰属する租税の一部分だけの納税申告は認めておらず、本来、このような取扱いは許容されないと解される。したがって、例えば、消費税に関しては、財団放棄した建物が担保権実行による競売手続で売却された場合であっても、その課税物件（課税資産の譲渡）は破産法人に帰属するから、破産法人の納税申告義務を負う破産管財人としては、当該売却額も課税標準に含めて消費税の納税申告を行わなければならない筈である。

このように、いったん破産法人が負担する消費税額を確定した上で、当該消費税額のうち「破産財団」の責任負担債務の額を区分計算して、財団債権の額を確定するというのが、破産法律関係と租税法の枠組みに適った処理方法であると考えられる。しかし、このような処理方法は、いかにも迂遠かつ晦渋で、実務的には採用し難いもののように思われる。理論的にも、区分計算の方法が法解釈上一義的に導かれる訳ではないから、仮に課税庁が更正・決定を強行すれば、租税法律主義に抵触する可能性が少なくないと思われる。「法の欠缺」の一場面であり、課税庁としても、本文のような実務上の処理を追認せざるを得ないというのが、現状の実態ではなからうか。

消費税の課税対象となる資産の譲渡等を行った場合、その消費税の取扱いについては、破産管財人に消費税の申告納付義務があるとする見解（以下「肯定説」という⁽⁶³⁾）と、これを否定する見解（以下「否定説」という⁽⁶⁴⁾）に分かれている。

この議論の前提としても、租税法上の仕組みとしては、あくまで租税債務の主体たる納税義務者が、課税物件の帰属点であり、課税標準及び税額を算定する基本単位であることが留意されなければならない。「破産財団」に属する財産であるか「自由財産」に属する財産であるかを問わず、いったんは納税義務者（破産者）に帰属する課税期間内の全ての課税資産の譲渡等を対象として課税売上高及び消費税額を算定し、納税申告によって、納税義務者（破産者）の負担する消費税債務の額を確定するのが、消費税法の基本構造である。

「破産財団」に属する課税資産の譲渡等と「自由財産」に属する課税資産の譲渡等を区分して、「破産財団」分ないし「自由財産」分についてだけ申告納付する取扱いは、消費税法は予定しておらず、租税法律主義の観点からは認め難いものと解される。

(二) 破産財団の責任負担債務の額の算定の可否

次に問題となるのは、上記のようにして、納税義務者（破産者）の負担する消費税債務の額が確定された後、その税額を、消費税法の枠組みの中で、「破産財団」の責任負担債務と「自由財産」の責任負担債務に区分計算することができるのかという点である。

この点、課税資産の譲渡等にかかる消費税の納付税額（租税債務額）は、課税期間内の消費税額から仕入控除その他の税額控除を行った上で算定されることから（消費税法 45 条 1 項参照）、課税資産の譲渡等及び課税仕入れ等について「破産財団」にかかる部分と「自由財産」にかか

(63) 東京弁護士会編著『法律家のための税法 [会社法編] 新訂第六版』599 頁、全国倒産処理弁護士ネットワーク編『破産実務 Q&A 200 問』371 頁 [高木裕康]。

(64) 田原ほか・前掲注(23) 27 頁注 35 [籠池]。

る部分とが混在する場合、その区分計算を一義的に行うことはできない。⁽⁶⁵⁾

このような消費税法の枠組みに照らせば、破産財団の責任負担債務の額を、租税法律主義に抵触することなく算定することは困難であると言うべきである。

(三) 消費税法の制度設計との適合性

肯定説は消費税の物税的側面を強調するが⁽⁶⁶⁾、消費税には、免税事業者制度（消費税法9条）や属人的事由に基づく特例（同法37条の2ほか）のような人税的側面も見られる。また、課税事業者の適用選択（同法9条4項）や簡易課税の適用選択（同法37条）など、基本的課税方式を納税義務者の選択に委ねている点も消費税の特徴である。このような制度設計にみる限り、消費税法は、管理主体を異にする責任財産群への納付税額の分属を前提とする建付けにはなっておらず⁽⁶⁷⁾、租税法律主義の観点からは、区分計算を否定的に解する要素として挙げられる。

(四) 昭43年最判との整合性

先にみたとおり、昭43年最判は、破産者の総所得金額が破産財団組成財産に基因する所得と自由財産に基因する所得の双方から算定される場合であっても、区分徴収を認める規定がない限り、その所得源に応じて区分して課税することは認められないとの理由により、破産宣告後の年分の所得税の財団債権性を否定している。

消費税も、財産群ごとに区分徴収を認める規定はないし、所得税と同様、破産手続開始決定に拘わらず暦年を課税期間とする期間税としての⁽⁶⁸⁾

(65) 課税資産の譲渡等にかかる消費税については、このような税額控除の仕組みがあるため、個別の課税物件ごとに納付税額を算定することが困難であるとして、強制換価の場合の徴収の特例（国税通則法39条）の適用対象外とされている（荒井勇ほか共編『国税通則法精解 平成28年改訂』489頁）。

(66) 全国倒産処理弁護士ネットワーク編・前掲注63 371頁 [高木]。

(67) 課税事業者の適用選択や簡易課税の適用選択を、いずれの責任財産群の管理主体（破産者が破産管財人か）が行うのかという問題が生じる。

性質を備えていることから、前記(二)のとおり、一課税期間の税額を財産群ごとに区分計算することも困難である。

したがって、昭 43 年最判の判旨を踏まえれば、破産手続開始後の年分の消費税については、財団債権性を否定に解するのが整合的である。

(五) 所得税の取扱いとの平仄

消費税法は、仕入控除の計算について帳簿方式(アカウント方式)を採用しているため、消費税の課税標準及び税額の算定は、所得税の納税申告とその前提となる決算を基礎として行われる。

税務実務としても、一般的に消費税の納税申告は、所得税の納税申告と一体的に行われている。

このように消費税と所得税を一体的に処理している税務実務に鑑みても、消費税の取扱いについては、所得税の取扱いと平仄を合わせるのが妥当であると思われる。

(六) 検討のまとめと立法的な手当ての必要性

以上の検討のとおり、破産手続開始後に終了した年分の消費税は、現行の消費税法の枠組みを前提とする限り、「破産財団に関して生ずるもの」には当たらず、財団債権性を認めることはできない。すなわち、当該消費税は、破産者個人(自由財産)の負担に帰するものと解される。

他方で、このように解した場合、破産財団に属する課税資産の譲渡等にかかる消費税も含めて破産者個人(自由財産)の負担に帰することとなる。⁽⁶⁹⁾ 法解釈上やむを得ないとしても、実質帰属者課税の理念に鑑みれば、こうした帰結は妥当性を欠くものであり、⁽⁷⁰⁾ 何らかの立法的な手当て

(68) 個人事業主の場合、原則として暦年が課税期間とされ(消費税法 19 条 1 項 1 号)、当該課税期間ごとに確定申告を行う仕組みになっている(同法 45 条 1 項)。このような仕組みからは、課税資産の譲渡等にかかる消費税は、期間税であると解される(金子・前掲注(2) 753 頁も同旨)。なお、課税資産の譲渡等にかかる中間申告分の消費税は、中間申告対象期間の末日を経過する時に成立するものとされている(国税通則法施行令 5 条 8 号)。

が必要であろう。

8 立法措置の検討—法人課税信託制度に準じた課税制度の導入

(一) 立法措置の必要性—実質帰属者課税の原則の要請

先にみたとおり、租税法の一般的仕組みとしては、納税義務者が、課税物件の帰属点とされ、課税標準及び税額を算定する際の基本単位とされている。このため、租税法律主義の制約下においては、同じく納税義務者に帰属する責任財産群に過ぎない「破産財団」と「自由財産」とで、それぞれの責任負担債務の額を確定するとしても、区分計算をなし得る場合は相当限定されると解さざるを得ない。⁽⁷¹⁾

しかし、「自由財産」が名実ともに破産者自身に帰属する固有財産であるのに対して、「破産財団」は、その法形式上の帰属主体は破産者であるものの、経済的利益の実質的帰属主体は破産債権者であるという、本質的な違いが両者には存する。「破産財団」は破産債権者への破産配当に充てられることを目的とした財産として、破産法上も特別な位置付けを与えられている。その最たる例として、「破産財団」の管理処分権は破産管財人に専属し（破 78 条 1 項）、破産者自身は、「破産財団」の管理・換価にかかる破産管財人の管理処分権の行使に一切容喙することはできない。

(69) これは、あくまで租税債権者（課税庁）との租税法律関係において、当該租税債務が破産者個人（自由財産）の負担となることを意味するにとどまる。実務上は、破産者個人（自由財産）にこのような消費税の負担が発生することを踏まえて、破産管財人が破産者個人に対して、破産財団に属する課税資産の譲渡等にかかる消費税分を交付する取扱いがみられる（野村剛司ほか『破産管財実践マニュアル [第2版]』398頁）。破産財団の事実上の不当利得を回避し、実質的公平を図るための処理としては認し得るものであり、当然ながらこのような取扱いが否定される訳ではない。なお、後掲注87参照。

(70) ただし、破産財団に属する課税資産の譲渡等であっても、その法的効果は破産者に帰属することから、法律的帰属説を採用する通説を前提とすれば、実質帰属者課税の原則（消費税法 13 条）に反するとまで言えるかは微妙である。

(71) 実際上は、特段の区分計算を要しない程度に明確かつ直接的な事物関連性が認められる租税、例えば固定資産税のような物的税に限定されるであろう。

それにも拘わらず、破産管財人による「破産財団」の管理・換価行為に基因して生じた租税債権について、破産者が納税義務者であるために「自由財産」をもってその負担を余儀なくされるのは、実質帰属者課税（所得 12 条，消費 13 条等）の理念に悖るものであると言わざるを得ない。⁽⁷²⁾⁽⁷³⁾

その意味で、現行の課税制度の枠組みは、破産法律関係の枠組みに適合しているとは言えず、税負担の公平中立性を旨とする租税公平主義の観点からは、適正・妥当であるとは言い難い。

(二) 法人課税信託制度の概要

この点、平成 19 年度税制改正によって導入された法人課税信託制度においては、法人課税信託の受託者は、各法人課税信託の信託資産等及び固有資産等ごとに、それぞれ別の者とみなして租税関係法令の適用を受けることとされている（法人税法 4 条の 6，消費税法 15 条等）。

すなわち、受託者に帰属する信託財産を、受託者自身の固有財産と区別して、信託財産及び固有財産のそれぞれを課税物件の帰属点として位置付け、信託資産等及び固有資産等ごとに課税標準及び税額の算定を行い、申告納付を行う建付けとされているのである。

この制度では、信託財産自体を納税義務の主体としたのと実質的に変わらない前提が採られていると言える。⁽⁷⁴⁾

(72) その具体例として、個人破産事案における破産手続開始後の年分の所得税，消費税（前記 7 参照）が挙げられる。

(73) 金子・前掲注(2)176 頁は、従前の信託税制に対して、実質帰属者課税の原則の観点から、「受益者が特定ないし存在していない場合において、信託契約が撤回不能のものであり、しかも委託者が、受託者および信託財産に対して一切コントロールできないような場合にまで、委託者を納税義務者とするのは問題である」との指摘をしていたとされる。そして、信託財産自体を納税義務の主体とすることを立法技術として提唱されていたところ、平成 19 年度税制改正の法人課税信託制度の導入によって、上記の点が大幅に改められたとされる。

(74) 金子・前掲注(2)176, 454 頁。

(三) 法人課税信託制度の応用の素地－破産財団と信託財産との同質性

前記(一)のとおり、「破産財団」は、破産債権者に対する配当原資となるべき目的財産である。その法形式上の帰属主体は破産者であるものの、実質的な経済的利益の帰属主体は破産債権者である。そして、破産法上の諸規定に基づき、破産管財人の管理処分権の客体たる独立の財産群としての位置付けが与えられるとともに、破産者の固有財産である「自由財産」と分別管理されている。このような諸点において、「破産財団」には、信託財産との同質性を見出すことができる。⁽⁷⁵⁾

こうした破産財団と信託財産との同質性に鑑みれば、法人課税信託制度の仕組みを破産財団に応用する素地は十分に見出し得るのではなからうか。

(四) 法人課税信託制度に準じた課税制度の導入

破産手続下の破産者について、法人課税信託制度に準じた課税制度を導入することができれば、租税法上も、「破産財団」と「自由財産」のそれぞれを課税物件の帰属点とした上で、それぞれ独立して課税標準及び税額の算定を行い、申告納付することが可能となる。そうすれば、破産者に帰属する「自由財産」と区分して、「破産財団」自体を実質的に納税義務の主体として位置付けることができる。

このような課税制度であれば、利益帰属主体を異にする「破産財団」と「自由財産」という二つの責任財産群を擁する破産法律関係の枠組みに適合し、実質帰属者課税の理念に適った公平中立な課税を実現することができるのではなからうか。

(75) 拙稿・前掲注(19) 108 頁参照。

(76) なお、その際、破産手続開始決定の前後で課税関係を区分できるよう、個人においても、法人に準じて、納税申告の対象となる課税期間を破産手続開始決定をもって区切る取扱いにすべきである（法人税法 14 条 1 項 1 号参照）。この点に関して、後掲注(87)参照。

五 納税申告にかかる実務上の取扱いについての考察 —個人破産を中心として

1 法人破産における納税申告

前記二 2 のとおり、租税法上の納税申告⁽⁷⁷⁾の主体は破産者であり、破産管財人は破産者の管理処分権を専属的に行使する立場に基づく職務上の義務（破 85 条 1 項）として納税申告義務を負っていると解される。

法人破産の場合、原則として自由財産は存在せず、破産開始時に破産法人に帰属する全ての財産をもって破産財団が組成され、破産管財人の管理処分権の行使を通じて破産手続の中で全体的清算が行われる。このような破産管財人による全体的清算という法人破産の性質上、破産法人にかかる納税申告は、管理処分権行使の一環として、破産管財人が行うべきことに争いはない⁽⁷⁸⁾。

2 個人破産における納税申告

(一) 実務上の多数説

個人破産の場合、破産手続開始後、破産者の財産関係が自由財産と破産財団に二分されることから、破産者と破産管財人のいずれが納税申告⁽⁷⁹⁾⁽⁸⁰⁾を行うかが問題となる。

(77) 還付金の還付を受けるための申告を含む（国税通則法 2 条 6 号参照）。以下同じ。

(78) ただし、財団放棄の対象財産にかかる納税申告上の問題点について、前記四 6 (三) 参照。

なお、財団放棄された建物等の競売手続等のために清算人が選任されているケース（このような清算人選任の運用について、伊藤ほか・前掲注(35) 1232 頁参照）においても、清算人ではなく、破産法人の全体的清算を掌る破産管財人が、納税申告義務を負うものと解される。

(79) 前掲注(62)のとおり、租税法は、破産財団分あるいは自由財産分というような納税義務者に帰属する租税の一部分だけの納税申告は認めていないと解される。

(80) 租税法上の納税申告の主体はもとより破産者であるから、ここで問題とされるのは、破産管財人が管理処分権の行使を通じて納税申告を行うことの可否ということになる。

この点、所得税・消費税の納税申告は破産者個人が行い、原則として破産管財人は納税申告義務を負わないが、還付が見込まれる場合は、還付請求権が破産財団に帰属することを理由に、破産管財人が納税申告を行うこともできるとするのが、実務上の多数説のようである。⁽⁸¹⁾

かかる多数説については、④破産手続開始後に終了する年分の納税申告義務と、破産手続開始前に終了する年分の納税申告義務とで、同様に解して良いのか、⑤還付が見込める場合にのみ破産管財人の納税申告を認めるのは、便宜的に過ぎないか、⑥そもそも破産手続開始後に終了する年分にかかる還付請求権は破産財団に帰属するのか、という点に関して疑問が残る。

(二) 考察

前記二二のとおり、破産管財人の納税申告義務の法的基礎は管理処分権（破78条1項）に求めることができるから、破産者と破産管財人のいずれが納税申告を行うかは、それが管理処分権の範囲に含まれるか否かによって決せられる。

この点、破産管財人の管理処分権は、破産財団の管理・換価・配当のために付与される権限であるから、⁽⁸²⁾当該納税申告にかかる租税債権債務が破産財団に帰属するのであれば、破産管財人の管理処分権の範囲に含まれ、破産財団に帰属しないのであれば、管理処分権の範囲外と解するのが合理的である。

(三) 破産手続開始後に終了した年分の納税申告

前記四二のとおり、昭43年最判は、破産宣告後に終了した年分の所得税について、「破産財団ニ関シテ生シタル」請求権に当たらないとして、財団債権性を否定している。

(81) 中山ほか・前掲注(31)399頁、全国倒産処理弁護士ネットワーク編・前掲注(63)369頁[松村昌人ほか]。

(82) 伊藤ほか・前掲注(35)624頁は、破産財団に属する財産の存続・帰属・内容について変更を及ぼす一切の行為をなす権限が含まれるとする。

また、前記四七のとおり、破産手続開始後に終了した年分の消費税についても、「破産財団に関して生ずるもの」には当たらず、財団債権性を認めることはできないと解される。

このように、破産手続開始後に終了した年分の所得税・消費税は、いずれも自由財産の負担に帰することになると解されるが、そうであれば、当該年分の所得税・消費税の納税申告にかかる管理処分権を破産管財人に認めるべき合理性は見出せない。管理処分権が認められない以上、職務上の義務としての破産管財人の納税申告義務も消極に解するほかない。

(四) 還付が見込める場合における破産管財人の納税申告権限の有無

破産管財人の納税申告権限を認める見解は、還付請求権が破産財団に帰属することを論拠とするが、還付請求権の破産財団帰属性には疑問の余地がある。

確かに、破 34 条 2 項は、破産手続開始前の「原因」に基づく将来の請求権が破産財団に帰属する旨規定する。しかし、租税債権債務関係における「原因」とは、課税要件を充足することによって抽象的な納税義務（還付請求権）が成立したことを意味するものと理解するのが通説である。⁽⁸³⁾⁽⁸⁴⁾ 例えば、所得税にかかる納税義務の成立時期は、課税要件を充足する暦年の終了時であると解されており（国税通則法 15 条 2 項 1 号）、還付請求権の成立時期もこれと同一であると解される。⁽⁸⁵⁾ そうすると、破産手続開始後に終了する年分の所得税の還付請求権は、破産手続開始後に生じた「原因」に基づく請求権であると言うほかなく、破産財団帰属

(83) 破産手続開始前の「原因」に基づいて生じた租税債権（破 148 条 1 項 3 号）であるか否かは、納税義務の成立時期をもって判定されると解するのが通説である（山本ほか・前掲注(4) 324 頁 [名津井]、田原ほか・前掲注(23) 31 頁 [籠池]）。

(84) 「納税義務の成立」の意義について、金子・前掲注(2) 803 頁、荒井ほか・前掲注(65) 254 頁参照。

(85) なお、荒井ほか・前掲注(65) 616 頁は、還付金の発生時期について納税申告書の提出時等を掲げるが、ここでいう「発生時期」は、納付すべき税額の「確定」に類似する概念であるとする。

性は消極に解される。

また、破産管財人の管理処分権は専属的に行使されるべき性質のものであるから（破78条1項）、破産管財人の管理処分権の対象となる権限事項については、一律に破産者の管理処分権は剝奪され、破産者が権限を行使することは許されない筈である。⁽⁸⁶⁾ 納税義務が発生する場合には破産者の納税申告を容認し、還付請求権が発生する場合にのみ破産管財人の管理処分権行使による納税申告を認めるという扱いは、専属的に行使されるべき管理処分権の性質に反すると思われる。

さらに、前記(三)のとおり、破産手続開始後に終了する年分の所得税・消費税は、たとえ破産財団に基因する課税物件が含まれていたとしても、自由財産の負担とされるのであるから、かかる取扱いとの権衡上、還付金が発生する場合には、自由財産に帰属させるのが公平である。昭43年最判の判示に鑑みても、同最判は、破産手続開始後に終了する年分の所得税にかかる租税法律関係は、総て自由財産関係に帰着させるべきであるとの基本的思考に立っているものと推察される。

以上の理由から、破産手続開始後に終了する年分の所得税・消費税については、還付が見込める場合においても、破産管財人の納税申告権限は認められないと解する。⁽⁸⁷⁾

(86) 納税申告にかかる管理処分権が破産管財人に帰属するのであれば、還付の有無に拘わらず、破産管財人（名義）による納税申告しか許されない筈であるし、逆に破産者に帰属するのであれば、破産者（名義）による納税申告しか許されない筈である。

(87) これは、あくまで税務当局との租税法律関係において、破産管財人の還付申告権限及び還付請求権が認められないことを意味するにとどまる。実務上は、破産者個人（自由財産）に還付請求権が発生する場合、破産管財人と破産者との間で、破産財団に属すべき還付金を破産財団に組み入れる等の処理がなされる（野村ほか・前掲注(69)398頁）。破産者個人の事実上の不当利得を回避し、実質的公平を図るための処理として是認し得るものであり、当然ながらこのような取扱いが否定される訳ではない。なお、前掲注(69)参照。

このような清算処理を要する原因は、課税制度上、個人においては、法人のように破産手続開始決定をもって納税申告の対象となる課税期間を区切る取扱いになっていないことに由来するものである。前掲注(76)のとおり、立法的な手当てが望まれる。

(五) 破産手続開始前に終了した年分の納税申告

破産手続開始前に終了した年分の所得税・消費税は、破産手続開始前の原因に基づく租税債権として、財団債権（破 148 条 1 項 3 号）または優先的破産債権（破 98 条 1 項）として処遇される。

これらの租税債務が破産財団の負担となり、破産管財人として、財団債権の承認・弁済、優先的破産債権の確定・配当等の管財業務を遂行しなければならないことを踏まえると、当該年分の納税申告にかかる管理処分権は破産管財人に専属すべきものと解される。

したがって、当該年分の破産管財人の納税申告義務（権限）は積極に解される。⁸⁸⁾

(かごいけ・のぶひろ 元連合法務研究科教授・弁護士)

88) 当該年分にかかる還付請求権が破産財団に帰属することは争いなく、還付金が発生する場合には、破産管財人に還付のための納税申告の権限が認められる。当該年分の納税申告にかかる管理処分権は破産管財人に専属することから、破産者（名義）による納税申告は許されず、破産管財人（名義）による納税申告しか許されないと解すべきである。また、破産管財人は、当該年分の税額の確定に関する一切の権限（修正申告、更正の請求等）を行使することができるものと解される。