

税法入門

第45回 破産管財人は、破産宣告後の原因に基づいて生じた消費税の納税義務・申告義務を負うか

税務特別委員会副委員長 佐藤 千弥 (56期)

事実の経緯

①平成14年1月28日に株式会社K（以下「K社」）は破産宣告（本件は平成16年改正前破産法の事例・現行法では破産開始決定）を受けた。②破産宣告後の課税期間において、K社の破産管財人が備品の譲渡等を行い、K社に消費税の課税売上2106万1913円が発生した。しかし、K社の破産管財人は消費税の確定申告を行わなかった。③福井税務署長は、平成16年2月2日付で上記課税期間中に破産管財人が国内において行った課税資産の譲渡等に係る消費税及び地方消費税及び無申告加算税の賦課決定処分を行った。④破産管財人は、上記処分に対して異議申立、審査請求を行ったがいずれも棄却されたため、本件訴訟に及んだ。

原審

●福井地裁判決 平成19年9月12日

①消費税法上の「人格のない財団」（消費税法2条1項7号）は民事実体法の「権利能力なき財団」と同義に解釈すべきである、②破産財団（現有財団）は権利能力なき財団に当たるといえるので、消費税法上も「人格のない財団」に当たる、③破産財団は、破産宣告により新規に設立された法人であり、新規に設立された法人はその設立後2年間は基準期間がないことになるので、その期間中に行った課税資産の譲渡等につき納税義務がなく免税事業者となるなどの理由から、破産財団は破産宣告後の課税期間の譲渡等につき消費税の申告・納税義務を負うことはなく、破産管財人である原告も消費税の申告・納税義務を負うことはないとした。

控訴審

●名古屋高裁金沢支部判決 平成20年6月16日

①破産者は破産宣告によって財産の帰属主体たる地位や所有権を喪失するものではなく、破産手続後残余財産が存在すれば管理処分権は回復し、また破産管財人が行った換価処分の結果は破産者に帰属する、②破産財団と破産法人が別の権利主体であるとすると破産宣告から2年間は消費税の課税期間がなくなり、破産法人は消費税の納税義務を負わないことになるが、財産を換価した際に受領する消費税額分が本来国に納付すべきものであるにもかかわらず、破産債権者への配当原資に充てられる結果になるのは消費税法の趣旨に反する、などの理由から破産財団は破産法人の課税売上高を引き継がない別の法主体であるということはできず、破産財団に属する課税資産の譲渡等にかかる消費税の申告・納付義務は破産管財人が負うとして、原判決を取り消した。

原告（被控訴人）は上告した。

解説

(1) 破産手続開始後の原因に基づく消費税に関する現行の実務

破産手続開始前の原因に基づいて生じた消費税のうち、破産手続開始当時具体的納期限がまだ到来していないものまたは具体的納期限から1年を経過していないものは財団債権となり（破産法148条1項3号）、破産手続開始当時納期限から1年以上経過しているものは優先的破産債権となるが（破産法98条）、本件で問題となっているのは破産手続開始後の原因に基づいて生じた消費税である。

破産手続開始後の課税資産の譲渡について、かつては一部の裁判所管轄下において破産会社は「事業として」の反復性・継続性を有しないので消費税の納税義務はないという扱いがされたこともあった（大阪弁護士会友新会編『弁護士業務にまつわる税法の

落とし穴（新版）』〔清文社・2007〕205頁〔永島正春弁護士執筆〕。しかし、一般には、消費税法45条4項において「清算中の法人につき」消費税を課す旨の規定があること、破産の場合に法人税法第3章第2節清算の適用があるとする判例の流れから、破産管財人に消費税の申告・納税義務があり、「破産財団の管理、換価に関する費用」として財団債権となる（破産法148条1項2号）との考え方が採られている（東京地方裁判所破産再生部（民事第20部）「管財事務の手引き（2008）」95頁）。

(2) 原審判決の特徴

本判決の原審は、破産者の事業者性を否定するという理論構成ではなく、破産財団は破産者と消費税法上別個の納税主体性を有し、かつ免税事業者であるという理論構成を用いて破産手続開始後の原因に基づく消費税の申告・納税義務を破産財団が負わないとの結論を導いた点に特徴がある。

現在の実務においては、破産財団に属する財産の管理処分権を有する破産管財人（破産法78条1項）が破産財産に属する財産に係る法人税・消費税等の申告・納税義務を負うと考えられているが、破産財団自体が独自の納税主体であるとはされていない。つまり、原審判決は現在の実務と全く異なる考え方に立つものである（原審判決には本判決はこのよう実務のあり方を問うものであるといった記載がある）。

なお、免税事業者とは、基準期間（個人事業主の場合は前々年、法人の場合は前々事業年度）の課税売上が平成16年4月1日より前に開始する課税期間の場合3000万円、これ以後に開始する課税期間の場合1000万円以下の事業者のことであり、国内取引に係る消費税の納税義務が免除される（消費税法9条1項）。

(3) 原審判決の問題点

①破産財団の法人格の有無について

破産法上、破産財団に独自の法人格を認めるかについては争いがあり、かつては破産財団に法人格を認め、破産管財人を破産財団の代表者とみる見解（破産財団法人説）が通説であった。しかし、破産財団に法人格を認める明文上の根拠を欠くこと、民事再生手続・会社更生手続における管財人の地位との統一的な説明ができないこと（民事再生手続・会社更生手続では破産財団に相当する概念がないので、管財人を財団の代表者として説明することができない）などの理由から、現在ではこの説の支持者は少なく、破産財団自体ではなく破産財団の管理機構としての破産管財人に私人として法人格とは独立に法主体性を認める見解（管理機構人格説）が有力である（伊藤眞『破産法・民事再生法』〔有斐閣・2007〕172頁以下等）。本判決は、破産法の学説の趨勢とは反するものである。

②破産財団を破産者と別の納税主体とし、かつ免税事業者と扱うことの問題

原審判決が、裁判官が上記のような破産法の学説の趨勢を踏まえつつ、破産法はともかく消費税法上は破産財団に破産者と独立した納税主体性があるといった特殊な理論構成をした背景には、単純に破産財団を免税事業者とすれば破産財団は消費税の納付義務を免れ、財団増殖に有利になり破産債権者に利するとの考えがあるようである。

しかし、破産者の課税仕入に係る消費税額が課税売上に係る消費税額を上回り控除不足額の還付を受けるケース等、消費税の還付により破産財団が形成されたケースが実務上しばしばあるが、免税事業者は消費税の還付を受けることができない（消費税法46条1項括弧書き）。現行の実務におい

て消費税の還付によって破産財団を形成していたケースでは、原審判決の理論構成は財団形成にむしろ不利となる可能性がある。仮に破産者が還付を受けられることができるとしても破産者と破産財団が別の納税主体とすると破産者が受けた還付金がどのようにして破産財団に移転するかの説明が難しくなる。

また、本判決の理論構成からすれば法人税法上も破産財団は破産者と別の納税主体とするのが筋と思われるが、この場合破産財団と破産法人それぞれが申告をする必要があるのか、青色欠損金の繰戻還付（法人税法80条）を受けられるのは破産法人・破産財団のいずれになるのか、破産法人にお

いて粉飾決算による過大申告が行われていた場合に更正の請求ができるのは破産法人・破産財団のいずれかといった難問が次々と生じることになる。

(4) まとめ

以上のように、原審判決は様々な問題点があり、控訴審において取り消されたことはやむを得ないと考えられる。

参考文献

本文に引用したもの他、金融法務事情1847号46頁（原審判決）、速報税理平成20年8月11日号（控訴審判決）。