

博 士 学 位 論 文

内 容 の 要 旨
お よ び
審 査 結 果 の 要 旨

第 24 号

令和 4 (2022) 年 9 月

熊 本 学 園 大 学

は し が き

本号は、学位規則（昭和 28 年 4 月 1 日文部省令第 9 号）第 8 条による公表を目的とし、令和 4 年 9 月 28 日に本学において博士の学位を授与した者の論文内容の要旨および論文審査結果の要旨を収録したものである。

学位記番号に付した甲は、学位規則第 4 条第 1 項（いわゆる課程博士）によるものであり、乙は同条第 2 項（いわゆる論文博士）によるものである。

目 次

報告番号	学位記番号	学位の種類	氏名	論文題目	頁
甲第 80 号	博（甲）商 第 24 号	博士（商学）	坂本 貴司	法人税法 34 条 2 項の「不相当に高額」な部分の金額の検討 —役員給与及び役員退職給与における適正かつ相当な金額の究明を中心として—	1
甲第 81 号	博（甲）商 第 25 号	博士（商学）	藤山 久寿	AI 時代における働き方の多様化と給与所得該当性の研究 —従属性及び非独立性の要件と源泉徴収制度の視点を中心として—	33

氏 名（本 籍）	坂本 貴司（熊本県）
学 位 の 種 類	博士（商学）
学 位 記 番 号	博（甲）商 第 24 号
学位授与の日付	令和 4 年 9 月 28 日
学位授与の要件	学位規則第 20 条第 1 項該当
学 位 論 文 題 目	法人税法 34 条 2 項の「不相当に高額」な部分の金額の検討 —役員給与及び役員退職給与における適正かつ相当な金額の究明 を中心として—
論 文 審 査 委 員	（主査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 末永 英男 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 今村 寛治 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 喬 晋 建 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 成宮 哲也

内容の要旨

平成 18 年度税制改正以前の役員賞与および役員退職給与については、その沿革上も法人の利益処分の意味合いが強いとされていた。そのため、臨時的な報酬となる役員賞与は、原則、損金不算入となり、また、役員退職金についても「不相当に高額」である部分については、損金不算入とされていた。平成 17 年の会社法創設の影響を受けた平成 18 年度税制改正以後の役員給与においても、法人税法 34 条 2 項として「不相当に高額」規定は維持されているが、会社法創設によって利益処分の考え方が消失したため、役員賞与や役員退職給与を臨時的なものとして損金不算入とする根拠がなくなった。

平成 18 年度改正以後の法人税法上の役員給与は、職務執行の対価と位置付けられた一方で、原則として損金不算入とされ、その規定に認められた範囲で損金算入できるとされる役員給与として新たに整備されることになった。その上で、形式基準あるいは実質基準で判断された過大な役員給与の支払いについては、法人税法 34 条 2 項規定の「不相当に高額」であるとして、平成 18 年年度税制改正以前と変わらず損金に算入できない規定を設けている。そのため、現行法人税法 34 条 2 項規定の「不相当に高額」の対象としては、現行法人税法 34 条 1 項各号に定める損金算入可能な役員給与である定期同額給与、事前確定届出給与、業績連動給与、ならびに 34 条 1 項柱書にある役員退職給与に限られる。

なお、平成 18 年度税制改正以前は、定期的に支給される役員給与および不相当に高額で

ない部分の役員退職給与を総じて損金に算入できる役員報酬として取り扱っていたため、本研究においては、役員報酬という文言を用いる場合、平成 18 年度税制改正以降の定期の役員給与および賞与を役員給与とし、さらに、この役員給与に役員退職給与までを含めた報酬を「役員報酬」として取り扱うことにする。

しかしながら、過大役員給与の支払いを否認する文言であり続けている「不相当に高額」の範囲は、平成 18 年度改正以後も不明確であり、また、法人によって「不相当に高額」か否かを判断する比較対象や役員の貢献等が様々であることから不確定概念とされている。それにもかかわらず、「不相当に高額」規定を用いて役員給与の一部が否認されることで、納税者との争訟が起きる原因となっている。これは、租税法律主義の観点からは問題があると言わざるを得ない。

繰り返しになる部分もあるが、平成 17 年の会社法創設以後において、法人税法上も役員給与は職務執行の対価と位置付けられた。これにより、会計と会社法と税法において、役員給与は費用であるという認識が、現状では揃ったことになっている。

会計基準において、企業会計原則第二損益計算書原則一 C は「費用収益対応の原則」を定めている。これは期間費用と期間収益とを、「努力」と「成果」という因果関係に基づいて対応計算する原則だとされている。法人税法が、会計基準を会社法を通して取り込むという会計の三層構造を前提とするならば、役員給与についても費用収益対応の原則があてはまり、それは、当該役員の経営能力を評価して、当該法人の発展的、持続的経営の成果として支給されるものであり、法人を発展的、持続的に経営するための費用ともいえる。当然、その実績や将来の結果に対する期待、その能力等々、さまざまな価値評価によって役員給与額は決定される。

また同様に、役員退職給与も在任中の法人への貢献やその功労をねぎらう目的があり、よってその功績に対する対価であり、費用となる。これについても、会計、会社法、税法ともに費用とする認識は同様のものとして揃っている。これらを前提として、法人がその効果（この場合の効果とは、売上や利益を拡大していくこと。また効果は誰にでも発揮できるものではない）を企図し、支払う報酬（この場合は役員給与や役員退職給与）の額は当然、その法人が自ら決定するものである。また役員は使用人とは違い、実績において評価されるものであるため、その職務の任期やその額においても保証はないとされる。

このような性質をもつ役員給与や役員退職給与について、課税庁側が上述した「不相当に高額」という不確定概念を用いて役員給与の一部を否認し、納税者と争うことになる裁判例が絶えない。その否認の理由については、「不相当に高額」な役員給与、あるいは役員退職給与の支払いによって税負担を免れていることが挙げられるため、内容としては租税回避行為と酷似している。

上記のような理由から、課税庁が「不相当に高額」だと判断することは、ともすれば、本来は、企業内部の経営判断となるはずの「費用」に対する効果の高低を判断することになりはしないかという疑問がある。もちろん、法人の中でも中小企業はそのガバナンスの側面から、役員報酬や役員退職給与の支給額については、恣意性が入る可能性が十分にあり、課税の公平性の観点からは、一定の規制を課すことはやむを得ないと考えられる。

しかし、課税庁側が「不相当に高額」と判断したとしても、法人としては、その金額をそもそも支払えるだけの財務状態があるから支払っているのである。そうであるならば、その法人が、「不相当に高額」な金額の報酬を支払えるだけの財務状態を、役員らが並々ならぬ経営努力で築きあげてきたものであるとはいえないだろうか。特に、同族会社の役員退職給与については、その傾向が強いとも考えられる。

一方で、上場企業においては、しばしば役員給与が高額すぎるとして批判を受けることがあるが、現時点で税法上「不相当に高額」という判定をうけたような事例はない。これは上場会社においては、会社法上、その決定のプロセスとして株主総会があり、お手盛りで役員報酬を決めているのではないという認識がその考え方の基礎にあると思われる。しかし、元日産自動車株式会社のカルロス・ゴーン氏の役員給与については、ゴーン氏が自ら決めていたといわれており、「お手盛り」と呼ばれてもおかしくない。このような事例もあり、金融庁は平成 31 年 1 月 31 日に、内閣府令第 3 号「企業内容等の開示に関する内閣府令の一部を改正する内閣府令」にて、上場企業に役員報酬の役職ごとの個別の決定方針やその方法などを開示するよう求めたのは記憶に新しい。このように、個別の役員報酬の決定プロセスにおいて、コーポレートガバナンスの観点から開示が重視されつつある中で、本論文の中で上場企業における「不相当に高額」の意義についても検討してみたいと考えている。

他にも、役員報酬に関する制度が発達しているアメリカにおいては、役員報酬の妥当性を判断する際に、例えば独立投資家基準のような、株主の投資に対する自己資本収益率を重視する判断の基準があることに見られるように、役員報酬の額を、役員が決定する額ではなく、指標を用いた比率で評価する方法を採用しているものがある。この点、比較法として米国における役員報酬規定がわが国でも採用し得るか否かを検討することについて意義があると考ええる。

以上のような考察の観点から、本論文では、平成 18 年度税制改正以後の役員給与および役員退職給与における「不相当に高額」規定を巡る問題点について以下のように分けて、租税法律主義の観点から、「適正性」と「相当性」および「透明性」が担保されているかどうかを検討したものである。

なお、本論文において「適正性」とは、役員の職務として適正であったかどうか、あるいは実質的に退職の事実が認められるかを指し、「相当性」とは、職務執行の対価として役員報

酬の額が合理的であり、適正額であるかを指し、さらに、「透明性」とは、その職務執行の対価である役員報酬の支給額の適正性や相当性が、利害関係者に見える化されているかを指している。

本論文の構成は、以下の通りである。

まず、第1章では、法人税法上の役員給与および役員退職給与の類別を整理し、その類別に応じて職務執行の対価としての損金算入がなされるべきものと、経営者の恣意が働きやすいものとの差異が生じるのかについて検討を行った。役員給与税制に関して、会社法においてはお手盛り防止が、法人税法においては恣意性の排除が重要とされる。平成18年度税制改正前においては、定期的な報酬を役員報酬として損金算入し、臨時的な賞与を役員賞与として損金不算入としてきたが、平成18年度税制改正では、役員報酬と役員賞与をひとまとめに役員給与として法人税法34条1項における定期同額給与・事前確定届出給与・業績連動給与の三種類の役員給与のみを損金算入することとした。

これは、平成18年に施行された会社法が利益処分という概念を廃止したことによるものである。また、従来は安易な課税所得の操作の余地を与えるとして認められてこなかった業績連動給与についても、職務執行の対価であり恣意性が排除できるのであれば、支給の透明性や適正性を確保するための一定の要件をクリアした上で損金算入が可能となった。

また、役員給与は会社法や会計基準における報酬が全て損金算入されるわけではなく、法人税法では別段の定めにより役員給与の損金算入が制限されている。職務執行の対価である以上は、その費用は損金の額に算入されるべきであり、法人税法22条3項および4項により損金の額に算入されるべきであるが、法人に対する職務執行の結果として計算される利益（所得）の分配は配当であるから、当然に損金の額に算入されるものではない。

この問題は、役員に対する職務執行の対価か利益の処分かという区別の基準となるが、個別に判断することは困難であり、実務を考慮すると一定の形式的基準を採用することもやむを得ないと考えられる。その場合には平成18年度税制改正前の臨時的かどうかの支給形態による形式基準を踏襲した上で、事前確定届出給与と業績連動給与に該当するものを臨時的なものから除外する方法も考えられ、それにより原則損金不算入の現行の規制形式から損金不算入のものを限定的に規制する形式にすることも可能になるとも考えられる。

法人税法が役員給与につき損金算入される範囲について明確化、かつ、具体化したことや、厳格な有価証券報告書への開示要件を求めるのは、職務執行の対価の適正性を担保するためであると考えられるが、事後の形式的基準の開示は会社法および金融商品取引法等の開示規制に任せることで、事前確定届出給与や業績連動給与における事前の形式的基準との整合性を担保させるということも考えられる。実際の役員給与支給の前後での開示における、税法と会社法との役割分担が可能になれば、様々な役員報酬に対する相当性についても、開示

による比較によって相当程度担保されると考えられる。つまり、役員給与の支給については、外部からの透明性の確保がなされているか、および規定を順守しているのか、すなわちコーポレートガバナンスが行き届いている企業か否かにおいて判断されるものでもあるかもしれないことが分かった。

次に、第2章では、役員報酬は企業会計上費用として取り扱われているが、法人税法では必ずしもそうではないことの原因をその沿革から考察した。具体的には、役員報酬の損金算入への規制を歴史上の観点から、臨時に支給される「役員賞与」と「過大役員給与」の2つに大別して検討した。役員報酬についての規定である法人税法34条1項は、内国法人が役員に対して支給する給与のうち、損金の額に算入を規制する規定となっている。法人税法は、同法22条1項で「内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。」と規定し、同条3項で、「内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。」としているところからすると、法人税法34条の規定は、同法22条3項の別段の定めとして規定されていると理解できる。

歴史上、「役員賞与」における損金算入規制は、法人税の前身である第一種所得税の創設時にまで遡る。その当時は、利益が出た場合支払われる賞与、つまり、臨時に支払われた賞与について損金算入規制を行っている。定期に定額支給という外形的支給形態の概念は、法人の所得に課税される当初から存在しており、外形的支給形態を満たさない役員給与の支給は「利益処分」として損金算入規制を受けていた。この「役員賞与」については、前章で述べたように平成18年度税制改正により「事前の定め」という条件があるものの、損金に算入されることとなった。

これに対し「過大役員給与」の損金算入規制については、昭和34年に制定された法人税法施行規則によって明文化されるまでは、同族会社の行為計算否認規定によって損金算入規制を受けていた。また、過大役員給与の損金算入規制が法人税法施行規則によって明文化されたことにより、昭和44年の法人税法基本通達が全文改正されるまでの10年間、同族会社は「過大役員給与」の損金算入規制と「行為計算否認規定」の二重の規制を受けることになる。

このように過大役員給与の損金算入規制は、同族会社に厳しい取扱いになっていたのだが、これは過大役員給与が問題となるのが、役員と株主の間に利益の同一性が認められる同族会社や閉鎖的会社がほとんどであったためと考えられる。また、過大役員給与の損金算入規制の歴史を考察していけば、その規制の対象であったのは同族会社であった。その裏付けとして、法人税法34条2項の適用は、同族会社に限定されていないにもかかわらず、上場企業などの大企業がその適用を受けて役員給与の損金算入を否認された事例は見受けられないか

らである。この点については第 9 章で検討している。

しかし、昨今では、上場会社などの大企業においても、法人内のコーポレートガバナンスが機能していないのではないかと問題視されており、その問題に対応するため金融庁および東京証券取引所は、投資家に対し企業の透明性を計るため、役員の選任方法や役員給与の支給額の決定方法を開示するという指針案としてコーポレートガバナンス・コードが発表されており、政府のプランにも取り入れられ、令和元年度税制改正によって、業績連動給与の採用について大きな役割を果たすことになった。

以上を見る限り、平成 18 年度法人税法改正で役員賞与の損金不算入規定が削除され「利益処分」の防止規定を置く必要がなくなったことと、役員報酬を職務執行の対価として位置付けたということを踏まえると、形式的には法人が会計上費用として支給した役員給与における全額の損金算入が認められるのであれば、基本的な役員報酬の問題は全て解消しているはずであるが、役員報酬の損金算入をめぐる争いは絶えず争われているようであることが分かった。

続いて、第 3 章では、過大役員給与の損金不算入規定である、「不相当に高額」規定において、平成 18 年度税制改正前と平成 18 年度税制改正後の趣旨の相違を考察した。平成 18 年度税制改正以前では、役員報酬における職務執行の対価を超えて支給される額は、もともと損金不算入である役員賞与を、損金算入可能な役員報酬に替えて支給する、いわゆる隠れた利益処分にあたる役員賞与部分であるとして、不相当に高額な部分の損金控除を規制するための規定であると解されていた。

しかし、平成 18 年度税制改正で役員賞与の損金不算入規定が削除されることになり、そもそも利益処分の防止規定を置く必要がなくなったと考えられる。役員報酬自体を職務執行の対価として位置付けたことを踏まえると、形式的には、法人が会計上費用として支給した役員給与における全額の損金算入が認められるのであれば、基本的な役員報酬の問題（同族会社特有のお手盛りによる支給、および支給自体に様々な恣意性が介入する等の報酬支給の適正性の問題）は全て解消しているはずである。さらに、会社法改正で役員給与が職務執行の対価として定義されていることからして、支給する法人側で役員給与を損金とすることには特段の問題がないと解されるものであった。

しかし、使用人への給与と違い、役員給与の支給は株主総会を踏まえる必要があることを踏まえると、その支給は高度な経営判断であると解されるのであるが、株主総会の形骸化している法人であれば、利益圧縮という経営判断の結果として、恣意的な役員給与の支給が為されることは否定できない。

したがって、平成 18 年改正前は、原則として損金算入とされる定期的な役員給与規定に対して、隠れた利益処分として、恣意的な役員給与の支給および過大役員給与の損金不算入

規定を設ける、あるいは隠れた利益処分としての過大役員給与を行為計算として否認するという、予測される租税回避行為の防止規定が必要だったと考えられる。

もっとも、過大役員給与の損金不算入規定については、平成 18 年改正後の法人税法においても改正前の文言を維持したままとなっている。そうであるならば、原則損金不算入規定の中で、損金算入される給与を限定するという改正後の法人税法 34 条 1 項の規定上は、職務執行の対価にもかかわらず、損金算入とならない給与（例えば、会計上は費用になるにもかかわらず、事前の届出どおりに計上されなかった事前確定届出給与など）も生じうるため、改正後の法人税法 34 条 2 項においては、不相当に高額な部分の金額の意義を明確にすることができないことになる。したがって、課税要件明確主義に反し、納税者の法的安定性と予測可能性が保障できないのではないかという疑問が生じたため、以下でさらに 34 条 2 項についての検討を行った。

第 4 章では、法人税法 34 条 2 項に規定される「不相当に高額」規定が不確定概念と解されている原因とその理由について検討を行った。役員給与の支給に関して、「役員が職務執行の正当な対価として会社から受ける報酬は企業会計上も費用として認識され税法上も損金の額として認められるべきであるが、適正額を超えた不相当に高額な報酬の支給は、本来利益処分として支給されるべき役員賞与を損金算入が認められる役員給与として支払うという租税回避を図ったもの」という見解がある。つまり、役員給与は臨時的な支給である賞与を定時的な支給に置き換えて支払うことが可能であり、それは「不相当に高額」なものであることもできるということであるため、「不相当に高額」規定が不確定概念であることが役員報酬→給与ではないか？における租税回避行為にどのように影響を与えているのかについて検討を行った。

結論としては、あえて不確定概念として規定することで、法人の独自性や様々な役員報酬支給の態様に備えているということ是可以である。ただし、その「不相当に高額」の具体的内容についての委任規定である法人税法施行令 70 条各号が、その役割を十分に果たしているかは疑問である。この疑問は、前章で、原則損金不算入規定の中で、損金算入される給与を限定するという改正後の法人税法 34 条 1 項の規定上、たとえ会計上費用であったとしても 1 号から 3 号までの給与に当てはまらない支給形態であれば、職務執行の対価にもかかわらず、損金算入とならない給与（例えば、会計上は費用になるにもかかわらず、事前の届出どおりに計上されなかった事前確定届出給与など）も生じうるため、改正後の法人税法 34 条 2 項においては、不相当に高額な部分の金額の意義を明確にすることができないことにも起因するものである。

以上のような事情から、平成 18 年改正以後において、「不相当に高額」かどうかを判断する上で、支給の態様が不相当かどうかという判定が枷となっているように見受けられる。役

員給与の適正性や相当性の判断について、一番理解しているはずの法人自身の内部事情を勘案することを恣意性の排除の観点から軽視し、同種の事業で事業規模が類似する法人の支給額にその適正性や相当性を求めるのは酷すぎるのではないかと考えられる。

現行制度は、役員給与および役員退職金に対する損金不算入に係る規定について、役員個人の経営に対する貢献度を個別評価する視点に乏しいという見解があることから、法人内部の事情についてもっと配慮されるべきであると考えられる。つまり、役員給与の支給における適正性や相当性の判断について文理解釈から認められる余地があるか否かについて検討を行う必要があるということが分かった。

第5章では、アメリカ法とわが国法人税法では、役員給与および役員退職給与につき、それが職務執行の対価であれば、損金算入されるという考え方は共通していることを確認した。しかし、わが国法人税法は、恣意性の排除を優先するあまり、職務執行の対価性が評価される前に、形式的な要件でその損金算入を制限していることは前章までで確認した。したがって、本章では、これまでの章における、過大役員給与の損金不算入規定における「不相当に高額」規定の検討をもとに、実際に「不相当に高額」とされる場合、何をもって判断されているのかの基準が明確でないことが明らかになってきたことを踏まえて検討を行った。なお、基本的にその基準とは、支給額における適正性や相当性によって判断されていたと理解されるが、これらの基準がいわゆる形式基準以外にないということと、実質的に形式基準が実質基準に内包されてしまうことによって生じる問題であると考えられる。

役員給与は、「金銭型報酬」と「株式型報酬（新株予約権および株式）」に大別される。株式型報酬の場合、業績が好調で自社の株価が上昇すれば、報酬として受け取った財貨の価値も上昇するため、役員においては士気向上及び企業価値向上へのインセンティブが期待される。なお、報酬の支給に際しては、1つの財貨に限定する必要はなく、金銭、新株予約権、および株式を組み合わせることも可能である。

したがって、役員給与の支給内容につき、金銭による支払いと権利による支払いという態様に大別されるが、この報酬支給態様の違いによって、報酬の適正性および相当性が異なるか否かという疑問が生じる。

また、役員給与の「不相当に高額」の基準として、アメリカの役員給与税制を参考とし、法人税法 34 条 2 項の過大役員給与規定にかかる損金算入の判断基準と比較して考察する。アメリカの役員給与は、給与等のうち合理的な金額は損金として控除できるとされており、わが国同様に法令上は不明確な点もあるが、コモンローの下、長く判例の積み重ねによるルール作りが行われていた点で先例性があると考えられる。したがって、わが国において、役員給与の支給の態様に応じて、「不相当に高額」な場合における、適正性および相当性とは何によって判断されるのかにつき、アメリカ法との比較を行ってみた。

わが国法人税法は、役員給与の支払形式について、金銭と金銭以外の権利によって支払うという2つの形式を用いている。この点、アメリカ法においては、支払形式による違いを意識しておらず、また従業員給与と役員給与においても分けていない点が特徴であった。

また、わが国法人税における「不相当に高額」の判定と同様のものとして、アメリカ法における役員報酬の合理性があるが、それについて争われる租税裁判では、経営者の能力や勤務時間などを含めて、経営に対する貢献を詳細に評価しようとするところに特徴がある。役員報酬の合理性を判断する基準としても、多要素基準や独立投資家基準などが用いられている。さらには、アメリカでの役員報酬の支給額の合理性の判定において、閉鎖会社のものではあるが、独立投資家基準において自己資本利益率（ROE）を採用した判例があることからすると、役員の職務執行の対価を実質的に評価する取組みとしては、特に、業績連動型報酬に関する中長期の指標についてどのような指標を採用するかという議論しかないわが国法人税法と比較して、閉鎖会社、すなわち同族会社においても ROE という投資効率からの観点から職務執行の対価としての相当額を認定するという観点、すなわち、単なる利益処分としての恣意性を排除するという観点については、一考の余地はあると考えた。

第6章では、第5章までの役員給与への検討を踏まえて、役員退職給与への検討を行った。役員退職給与の額においても、役員給与と同様に不相当に高額な部分の金額は、損金の額に算入されないことになっている。しかしながら、役員給与と違い、役員退職給与は在職時の功労を加味することや、給与の後払いという性格を持つことから、「不相当に高額な部分の金額」とは容易に認定しづらい面を持つと考えられる。

そこで、役員退職給与においてその沿革、および意義に触れながら、「不相当に高額」となる基準の認定における指針を探ることで、会社法以前から旧商法がお手盛り防止に用いてきた「一定の基準」が、税法上の役員報酬の支給基準としての性格として適当であるかについて考察を行うことにした。

その結果、前章でも見られたように、わが国に見受けられる役員報酬（役員退職慰労金含む）に関する実質的な基準については、「不相当に高額」という不明瞭な基準が用いられており、また、それは、会社法以前から商法がお手盛り防止に用いてきた「一定の基準」が、支給基準として株主にとって不透明であることとの共通点は見受けられるものであった。また、「一定の基準」については、ブリヂストン事件によって、ある程度の解決策（金額計算に使用する数値等を明記する）が考えられてきたという経緯を見ることができた。したがって、この「一定の基準」についての示唆を、共通点が見られる税法においても考慮することは可能であると考えられる。また、アメリカ法からの示唆からも、金額算定方法が法条文上で明らかにされていることが挙げられる。

これらからすると、実質基準と形式基準の比較衡量として、仮に金額算定方法を作成し採

用するとして、それをどちらかの基準、あるいは両方に用いるかということも考慮すべき点として生じる。仮に形式基準に計算式を用いれば、それで相当な金額を形式的に計算可能になってしまう（客観性と透明性も得られる）ために、支給実態を反映する実質基準はそもそも検討しなくても良いということにもなりかねない。そこで、次章では、役員給与ならびに役員退職給与についての「不相当な金額」の判断基準となる実質的基準と形式的基準の役割について、裁判例を用いて検討を行うことにした。

したがって第7章では、第6章までの検討を踏まえての判例研究を行った。役員給与と役員退職給与の差異については、損金不算入となる「不相当に高額」が確定額を基準とするのか、役員の個別評価として算出されるのかという計算上の差異を設けている。これは、役員給与を確定額として、予め損金算入させることで恣意性を排除しようとする一方で、役員退職給与については、その役員の功績をできる限り反映させたものとしたいという表れであると考えられる。

法人税法34条2項の「不相当に高額」規定に関しては、役員給与の支給にあたって会社法上の適正手続きを促し、恣意的な金額決定を排除するための牽制規定として存在するとされる。また、その意思決定について税務が容喙すべきではないが、税務の目的とする適正衡平な課税の実現、租税回避の防止のために、必要ある場合に的確に是正できる対処規定として必要なものであると解されている。しかし、その税務の目的である適正衡平は、「不相当に高額」規定において、果たして中小企業と大企業とで同一の尺度から判断されているものであるのかについて、特に実質基準と形式基準を中心としてそれぞれの傾向を考察した。

役員給与の不相当に高額な部分の損金不算入の趣旨について、裁判例では、その委任規定までも含めて「法人税法34条及び法人税法施行令70条1号イが法人の役員給与の金額決定における恣意性の排除を図り、もって課税の公平性を確保しようとした」とし、その上で、「上記の規定が『同種の事業』、『事業規模が類似』との文言を用いているのも、上記の相当であると認められる金額」を判断するための比較対象に用いられる法人の抽出に当たり、事業の規模ないし性質の厳格な同一性までは要求されないことを前提としたもの」とであると判示しているものが見られた。

しかし、不相当に高額な部分の金額は、原告会社の売上げを得るために代表取締役が果たした職責及び達成した業績が相当高い水準にあったことに鑑み、当該調査対象事業年度における本件各抽出法人の役員給与の最高額を超える部分がこれに当たると認めるのが相当であるとも判示している。つまり、実質基準として代表取締役の職責や業績を考慮に入れた納税者有利の判決が示されていたが、その一方で、役員の実力の比較については検討を行うべきでないとされていた。

他方で、役員退職給与については、実質基準となる法人税法施行令70条2号の趣旨に合

致する算定方法として、功績倍率法、1年当たり平均額法があり、このうち、平均功績倍率法が標準的に採用されることを確認した。これらの算定方法は、法人税法34条2項が定める役員退職給与の不当に高額な部分の金額を把握するものである。しかし、功績倍率法および1年当たり平均額法などの算定方法は、不確定概念であるとされる不当に高額な部分の金額を合理的に算定できるのであろうかという疑問からは、現行の役員退職給与制度における不当に高額の判断では、明確な同業種事業規模類似法人の選定基準や相当額の算定方法の選択基準等が存在しないため、あたかも役員退職給与相当額の算定は推計課税のようであるともいわれる程度に問題が生じている。

特に、創業者に対する役員給与の額は、当該法人に対する功労・功績等、当該創業者の過去の当該法人に対する貢献の程度及びその価値について、当該法人における主観的尺度に基づいて評価するとともに、当該創業者の潜在的能力をも評価して将来の貢献を期待して決定されるものである。創業者は、創業当初から当該法人に対する貢献度も高く、経営能力の価値評価を可視化することは困難であり、創業者の法人に対する貢献と退職金の適正な相当額との整合性を取ることに問題があると考えられる。

つまり、同族会社も多く、創業者の能力が色濃く経営成績に反映されると推察される中小企業と、上場企業とでは、「不当に高額」についての考え方が異なっているということになるという疑問が生じたため、中小企業と上場企業の「不当に高額」についての考え方について、以下検討を行った。

第8章では、中小企業の役員報酬における不当に高額規定の問題を取り扱った。具体的には、同族会社の行為計算否認規定として始まった役員報酬における賞与の損金不算入および、役員退職給与規定が、現代における中小企業においてどのように働いているのかについて検討を行った。

法人における役員報酬金額の決定は、企業の経営政策の問題、すなわち、内部取引を前提としているという特徴を持つ。契約自由の原則を基礎とした民法および会社法360条に基づいた、企業と役員との間で交わされた委任契約によって、役員の行う経営活動の対価として支払われる役員報酬の金額について、「不当に高額」である根拠を、立証責任を負う側の課税庁が明示しないことが問題とされている。

また、企業統治（コーポレートガバナンス）についての法律である会社法とは明確にその立法目的を異にするものであるため、同族会社か上場企業かという違いを法人税法はどのように捉えて不当に高額とするのか。根拠規定は同じであるにもかかわらず、会社法におけるガバナンスの違いが役員報酬に差異をもたらすことは妥当であるのか。これらの点について検討を行った。

法人における役員報酬金額の決定は、企業の経営政策の問題、すなわち、内部取引を前提

としているという特徴があるが、役員の行う経営活動の対価として支払われる役員報酬の金額については、「不相当に高額」である根拠を課税庁が明示することはなく、場当たりに「不相当に高額」か否かを判断するものとなっていることを指摘したが、役員給与規定が法人税法上の別段の定めである以上、法人の利益の社外流出に対して慎重であるべきという法人税法の趣旨目的に沿っているものといえる。また、それは、沿革的には同族会社の行為計算否認規定に続くものであるから、同族会社が大半を占める中小企業の場合は、非同族会社と違って、内部牽制機能の上でその相当性が担保されているとは考えられておらず、同族会社の役員報酬には、根本的には恣意性やお手盛りが入っているということが前提となっている。

また、コーポレートガバナンスの観点からは、同族会社が大半中小企業は上場企業と異なり、所有と経営が未分離であることから、株主とのエージェンシー問題が起きないとされる。その点、中小企業は、意思決定の迅速性が主要な長所とされる一方で、リスク耐性の低さ、株主のモニタリングが自己監査になること、情報開示に対する認識の低さが問題点となる。つまり、同族会社の問題点として、「恣意性の排除」が客観的にみて不十分とされやすいこと、および、経営状態の「透明性」がないと考えられていることが挙げられる。

業績連動型給与の採用についても、現状では、恣意性が高くなりやすいという観点から、同族会社はその対象から外されているが、それを逆手に取ると、同族会社であっても、採用する業績連動給与の適正性と透明性が担保されるのであれば、その同族会社は健全であり、また、その役員についても功労や業績が反映された役員給与が支給されているということにもなる。その意味では、業績連動給与の同族会社への適用を、引き続き検討していくことが、同族会社の役員報酬に関する適正性や透明性を高めることに繋がることが分かった。

続けて第9章では、大企業の役員報酬における「不相当に高額」規定の問題を取り扱った。中小企業や大企業を問わず、わが国の多くの企業では、社長や会長等による合議に基づいて各取締役への報酬の配分が決定されることが許される制度になっていることから、日本企業の取締役報酬決定機関は「ブラックボックス化」していると述べられることがある。しかし、上場企業にはコーポレートガバナンスと、報酬委員会という機関があるため、中小企業よりは機関内部での統制が働くことに期待できる。ただし、それが外部から見て「不相当に高額」かどうかということにはならないし、外部から見た不相当に高額かどうかということを基準とするということにもならない。この点、中小企業におけるガバナンスとの比較検討を行う。また、アメリカ法におけるセイオンペイ（役員報酬に対する株主の意思表示（株主承認）であり、株主総会に提案された議案に対する株主投票）を用いることで、上場企業における役員報酬の決定について、「不相当に高額」な報酬を排除（お手盛りの支給を排除）できるか否かについて検討を行った。

結果として、「不相当に高額」な報酬を取締役会で決定した後に、それを株主総会で承認す

るという手続きを用いる以上、アメリカ法におけるセイオンペイ制度のように、株主が、役員報酬に対しての意見表明をするという機会が設けられるのであれば、株主がその企業において、その取締役個人について「不相当に高額」な報酬の支払いを規制することに繋がるということが考えられる。そのための大前提になるものが、取締役報酬の個別情報開示である。会社法 361 条の趣旨はお手盛りの防止だといわれているが、業績連動報酬を採用する企業が増えつつある現況に至っては、お手盛りかどうかの判断は、総枠ではなく個別に行われなければ同条の存在意義は失われてしまうであろう。取締役各人の業績についても報酬が決定されるに際しての評価対象になるからである。

このような点からは、業績に基づき算出された具体的な報酬額を、株主総会において事後的に承認することになるセイオンペイ制度の方が遥かに効果的なチェック機能の役割を果たし得るものと考えられる。また、当該制度の下では株主は取締役報酬を承認するに際して、各取締役の業績と報酬の相応性をチェックすることになるために、取締役報酬の個別情報開示が必然的に行われることになる。

しかし、本来、「不相当に高額」か否かを判断する主体は、経営者であり、そのためにお手盛り防止規定としての意義も持たされていたと沿革にあったところである。その判断を出資者に引き渡すということは、エージェンシー問題の一つの解決方法でもあるが、業績連動型報酬と正反対の解決方法となっていることには注意が必要であろう。業績連動型報酬であれば、役員が自社株を持っている、あるいは付与されることが前提であり、そうすることで、より良い経営により、業績を上げて株価を押し上げるという、株主と同じ方向を向いている報酬ということが言えよう。

反対に、セイオンペイによる報酬規制は、株主が「不相当に高額」な報酬の支払いを株主の権利として差し止めるものであり、対象の役員が自社株を持っているか否かとは関係がない。要するに、株主による役員の経営の監視とお手盛りの防止によって会社財産が不相当に流出することを防ぐことが目的である。

わが国では、業績連動型報酬の採用企業も増えつつあるようであるが、さらに、セイオンペイの採用によって、不相当に高額な役員報酬の支払も併せて防止することは何を導くのであろうか。自社株を持っている役員の個別報酬とその業績を開示させて照らし合わせることで、その報酬が「不相当に高額」であるかを果たして株主が判断できるのであろうか。課税庁が判断するのであれば、内部資料として、「不相当に高額」であることを判断できる資料を持っていることも想像に難くないし、裁判例でも採用されてきたが、会社から開示された情報を頼りに、株主が「不相当に高額」かを判断するというのは、何かしらの明確な基準が無ければ不可能であるとも考えられる。会社側で役員の個別業績が区分できないのであれば、なおさら不可能であろう。

その明確な基準となり得るものが、ブリヂストン事件判決にいう「一意に算出できる」基準ということになるかもしれないし、同様の基準の決め方は、法人税法 34 条 1 項 3 号に定める業績連動給与の定め方に「決定された算定方法に業績連動指標を当てはめさえすれば業績連動給与の額が自動的に算出されるもの」として表れているとも解される。

つまり、上場企業においては、業績連動給与を採用することによって、エージェンシー問題の解決を企図し、またその給与の適正性を「一意に算出できる」ものとして判断されることになる。また、「一意に算出できる」ものである以上、「不相当に高額」とも言い難く、また、セイオンペイを導入したとしても、株主側でも「不相当に高額」とも言い難いということになるということであろう。

すなわち、上場企業においてセイオンペイを導入する意義は、その対象企業が、明確な報酬基準を定めなければならないことになることにあるといえよう。また、そうなることで、業績連動報酬に関わらず、他の法人税法上損金として認められる報酬（定期同額給与、事前確定届出給与、役員退職給与）についても、「一意に算出できる」基準を自然と設けることにつながると考えられるのである。

ここまでの本研究を通じた結論としては、以下となる。

役員給与および役員退職金は、基本的には法人税法 22 条 3 項 2 号の費用に該当し、損金の額に算入されるが、同時に、職務執行の対価としての性質が希薄なもの（利益処分等の性質を持つもの）が混在していることの対応策として、法人税法が考える収益に対応する費用としての性質が希薄なものは損金の額に算入しないという別段の定めとして、法人税法 34 条以下に規定されたものであり、その流れを受けた法人税法 34 条 2 項の趣旨は、「課税の公平性を確保する観点から、職務執行の対価としての相当性を確保し、役員給与の金額決定の背後にある恣意性の排除を図るという考え方」によるものとされていた。それは、実際に、「不相当に高額」か否かを判断する上で、形式基準および実質基準として運用されていたのであるが、課税要件が一義的に明確ではなく、特に、納税者側では、「不相当に高額」か否かを判断することは困難なものとなっている。さらに、納税者側においては、同族会社も多く、創業者の能力が色濃く経営成績に反映されると推察される中小企業と、上場企業とでは、「不相当に高額」についての考え方が異なっていると考えられる。このような背景のもとでは、役員給与および役員退職給与における課税庁側の「不相当に高額」となる部分の経営者の恣意性を排除したいという思慮と、納税者側の「不相当に高額」となる部分とはならない経営判断としての職務執行の対価を計上したいという思慮は、別世界のものとなり、到底「一意」に判断できるものではない。

したがって、立法論とはなるが、役員給与および役員退職金が「不相当に高額」か否かを判断する基準が不透明な現状においては、部分的に明文化されている業績連動報酬の規定を、

他の役員給与および役員退職給与に拡大して適用するような条文に作り替えることで、適正性を担保できることになるということであろう。具体的には、法人税法 34 条 1 項各号に、法人税法 34 条 1 項 3 号における算定方法要件にある、「一定の要件を満たすものであること。一定の要件とは、確定額又は確定数を限度としているもの」という文言を追加することで、セイオンペイを導入せずとも、不相当に高額か否かを「一意」に判断できるものとすることは可能であると考えられる。

その場合、業績連動給与の定めが適用される上場企業ではなく、中小企業において、「一意に算出できる」基準をどのように設けるかということも考慮しなくてはならないが、一案として、米国の閉鎖会社における事案であった **Exacto Spring** 判決の判示内容にあったように、自己資本利益率を用いて自己の報酬の相当性を判断するということも参考にできると考えられる。

役員給与や役員退職金が「一意に算出できる」基準を創設すれば、「不相当に高額」か否かの判定は、課税庁ではなく、経営者側の判断となる。さらに、恣意性を排除する目的で、現行の業績連動給与がそうであるように、算出の根拠の指標を明示することで、役員給与や役員退職金における「適正性」や「透明性」の担保にもなると解される。しかし、そうすると次の課題は、その指標の選択が「適正」だったか、「不相当」ではないかという疑問についての根拠をどのように示すかということになるが、これは、現時点までの役員退職給与における争訟が示すように、判例の積み上げによって、基準が収斂していくようなものになるのかもしれない。

繰り返しになるが、法人税法上に役員給与や役員退職金について「一意に算出できる」基準を創設する意義は、「不相当に高額」か否かを課税庁側でなく経営者側の判断とすることにある。そうすることによって、明示的に経営判断の一環として役員給与や役員退職金の支給を位置づけられることになる。また、役員給与や役員退職金の支給における「適正性」や「相当性」および「透明性」が担保されることは、会社法が意図する株主による役員の経営の監視とお手盛りの防止によって会社財産が不相当に流出することを防ぐことにも繋がるものであると考えられるため、会社法との関連を踏まえて今後も引き続き検討を進めていきたい。

参考文献

(著書)

- ・ あいわ税理士法人編『業績連動・株式報酬制度を導入したい！と思ったときに最初に読む本』、(中央経済社、2020)
- ・ 阿部一正ほか『条解・会社法の研究 (12) 取締役 (7) (別冊商事法務250号)』(商事法務研究会、2002)

- ・ 伊藤公也『アメリカ連邦税法第8版』（中央経済社、2021）
- ・ 伊藤靖史『経営者の報酬の法的規律』（有斐閣、2013）
- ・ 上林敬次郎『所得税法講義』（松江税務調査會、1901）
- ・ 海野安美『法人の課税所得と事実認定－具体的事例の判断をめぐって』（税務研究会出版局、1977）
- ・ 江頭憲治郎『株式会社法』（有斐閣、2015）
- ・ 衛藤政憲『増補改訂版役員退職給与を巡る諸問題』（大蔵財務協会、2021）
- ・ 大蔵省主税局『所得税百年史』（大蔵省主税局、1988）
- ・ 大蔵省『明治大正財政史』（財政経済学会、1937）
- ・ 大隅健一郎＝今井宏『会社法論中巻〔第3巻〕』（有斐閣、1992）
- ・ 大淵博義『法人税法解釈の検証と実践的展開 第Ⅰ巻』（税務経理協会、2014）
——『法人税法解釈の検証と実践的展開 第Ⅲ巻』（税務経理協会、2017）
- ・ 岡村忠生『法人税法講義（第3版）』（成文堂、2007）
- ・ 落合誠一編著「会社法コンメンタール 第8巻 機関（2）」（商事法務、2009）
- ・ 金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂、2017）
- ・ ——『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019）
- ・ ——『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021）
- ・ 神田秀樹『会社法〔第20版〕』（弘文堂、2018）
- ・ 清永敬次『税法（新装版）』（ミネルヴァ書房、2013）
- ・ ——『租税回避の研究』（ミネルヴァ書房、1995）
- ・ 熊代拓馬『役員報酬に対する法規制－現状とそのあり方』（弘文堂、2022）
- ・ 国税庁『法人税取扱通達集』（国税庁、1951）
- ・ 財務省大臣官房文書課編『ファイナンス別冊 平成18年度税制改正の解説』（大蔵財務協会、2006）
- ・ 酒井克彦『所得税法の論点研究－裁判例・学説・実務の総合的検討－』（財經詳報社、2011）
- ・ ——『「相当性」をめぐり認定判断と税務解釈 借地権課税における「相当の地代」を主たる論点として』（清文社、2013）
- ・ ——『プログレッシブ税務会計論Ⅱ 収益費用と益金損金の関係』（中央経済社、2016）
- ・ ——『裁判例からみる税務調査』（大蔵財務協会、2020）
- ・ 酒井克彦編著『税理士業務に活かす！通達のチェックポイント』（第一法規、2017）
- ・ 酒巻俊雄＝龍田節編集代表『逐条解説会社法第4巻 機関・1』（中央経済社、2008）

- ・ 品川芳宜編著『資産・事業承継対策の現状と課題―円滑な資産・事業承継のための
対応指針と問題提起』（一般財団法人大蔵財務協会、2017）
- ・ シャウプ使節団日本税制報告書（REPORT ON JAPANESE TAXATION BY THE
SHOUP MISSION）福田幸弘監修『シャウプの税制勧告』（霞出版社、1985）。
- ・ 末永英男『税務会計研究の基礎』（九州大学出版会、1995）
- ・ 税務経理協会『改正法人税の取扱通達全文』（1952）。
- ・ 武田昌輔『新講税務会計通論最新版』（森山書店、1985）。
——『立法趣旨 法人税法の解釈 四訂版』（財経詳報社、1991）
——『武田昌輔税務会計論文集』（森山書店、2001）
——『法人税回顧60年：企業会計との関係を検証する』（TKC出版、2009）
- ・ 武田昌輔監修『DHCコンメンタール法人税法』（第一法規、加除式）
——『DHCコンメンタール所得税法』（第一法規、加除式）
- ・ 武田隆二『法人税法精説』（森山書店、1982）
- ・ 高田剛『実務家のための役員報酬の手引き』（商事法務、2013）
- ・ 谷口勢津夫『税法基本講義（第6版）』（弘文堂、2018）
- ・ 田中勝次郎『判例を中心としたる所得税の諸問題』（厳松堂書店、1940）
- ・ ——『法人税法の研究』（税務研究会、1965）
- ・ 津田実外編『租税専売関係行政刑事民事判例総覧』（帝国判例法規出版社、1949）
- ・ 戸島利夫ほか『税法・会社法からみた役員給与〔全訂版〕』（税務研究会出版局、
2008）
- ・ 中川一郎『税法の解釈及び適用』（三晃社、1961）
- ・ 長谷川忠一『税務会計入門』（同文館出版、1968）
- ・ 濱田康弘『法人税の最新実務Q&Aシリーズ役員給与』（中央経済社、2019）
- ・ 星川長七『株式会社の論理と課題』（中央経済社、1963）
- ・ 松尾拓也ほか『インセンティブ報酬の法務・税務・会計』（中央経済社、2019）
- ・ 三木義一『現代税法と人権』（勁草書房、1992）
- ・ 味村治＝品川芳宣『役員報酬の法律と実務 新訂第二版』（商事法務研究会、2001）
- ・ 水野忠恒『大系租税法（第2版）』（中央経済社、2018）
- ・ 山本守之『役員給与税制の問題点－規定・判例・執行面からの検討－』（中央経済
社、2015）
- ・ 山本守之・守之会『新版 検証 税法上の不確定概念』（中央経済社、2015）
- ・ 吉国二郎監修『戦後法人税制史』（税務研究会、1996）
- ・ 四元俊明『行間の税法解釈学』（ぎょうせい、1988）

- ・ 渡辺充「事前確定届出給与」『租税判例百選（第6版）』（有斐閣、2016）
- ・ 渡辺淑夫『法人税法平成28 年度版』（中央経済社、2016）
- ・ 渡辺徹也『スタンダード法人税法（第2版）』（弘文堂、2019）

（論文）

- ・ 足立泰美「働き方改革と退職給付制度における中立な税制の構築」『租税研究』第844号（2020）
- ・ 阿南剛「役員報酬 - 制度設計のポイントと付議事項の検討」『ビジネス法務』18巻3号（2018）
- ・ 阿部泰隆「法人税法34条2項の定める、役員給与・退職金のうち、損金に算入しない『不相当に高額な部分の金額』の意義（上）」『税務事例』49巻11号（2017）
- ・ ———「法人税法34条2項の定める、役員給与・退職金のうち、損金に算入しない「不相当に高額な部分の金額」の意義（下）」『税務事例』49巻12号（2017）
- ・ 伊藤靖史「判批」『商事法務』1857号（2009）
- ・ 井上久弥「役員の退職慰労金」『産業経理』29巻8号（1969）
- ・ 岩城謙二「役員退職慰労金の法律問題」『企業会計』30巻10号（1978）
- ・ 岩崎政明「役員給与・役員退職金に係る所得課税」『税務事例研究』No.104（2008）
- ・ 植田卓「会社法の施行と法人税制（役員報酬・賞与に関して）」『国際税制研究』17号（2008）
- ・ ———「複数回支給される事前確定届出給与に係る損金不算入額」『税研』178号（2014）
- ・ 衛藤政憲「役員退職給与と不相当高額役員退職給与損金不算入の歴史と問題点」『税務弘報』49巻6号（2020）
- ・ 奥谷健「役員給与の適正額」『税務QA』198号（2018）
- ・ 大久保拓也「取締役会で代表取締役を解職されたことにつき、民法651条2項に基づき、任期満了までの報酬額相当の損害賠償請求等を行うことが否定された事例」『税務事例』53巻6号（2021）
- ・ 大住達雄「役員退職慰労金について」『産業経理』37巻11号（1977）
- ・ ———「役員退職慰労金の性格と支給条件」『産業経理』29巻8号（1969）
- ・ 大淵博義「定期同額給与一改正の影響及び今後の課題」『税研』195号（2017）
- ・ ———「不確定概念と課税要件明確主義」『税経通信』52巻6号（1997）
- ・ ———「不相当に高額」な役員退職給与の認定をめぐる論点『税理』61巻9号

(2018)

- ・ 川口浩「過大役員報酬の『不相当に高額』」税務弘報46巻14号（1998）
- ・ 川口真一「投稿役員報酬と租税回避－株式公開企業と株式非公開企業の比較」国際税制研究13号（2004）。
- ・ 北野弘久「役員報酬・退職金」税理第28巻10号（1985）
- ・ 国枝繁樹「業績連動型報酬と税制」税務弘報55巻5号（2007）
- ・ 熊田潤一「「働き方改革」の本質は「生き方」と「企業文化」の変革」『税理』62巻5号（2019）
- ・ 小林裕明「役員給与課税制度とその事例（その2）」『税務QA』通巻212号（2019）
- ・ 小林由実「経営者死亡保険金と役員退職金等」『税務弘報』（2018）
- ・ 小塚真啓「役員退職給与一改正の影響及び今後の課題」『税研』195号（2017）
- ・ 齋藤滋「不相当に高額な役員給与に関する公正基準」『租税訴訟』9号（2016）
- ・ 齋藤樹里「事前確定届出給与の増額支給」『税務弘報』66巻9号（2018）
- ・ 酒井克彦「法人税法34条2項に規定する高額役員給与の不相当性（残波事件）」『中央ロー・ジャーナル』16巻2号（2019）
- ・ 酒向裕一「中小企業に対する役員給与課税の考察（不確定概念が与える予測可能性への影響）」『社会科学研究』39号（2019）
- ・ 佐藤香織「事前確定届出給与の定め通りに支給されなかった役員給与について」『税経通信』71巻9号（2016）
- ・ 鹿志村裕「過大役員退職給与とされないための留意点」『税経通信』9号（2015）
- ・ 品川芳宜「役員報酬（給与）・役員退職給与の相当額（過大額）の認定」『T&A master』No.660（2016）
- ・ ———「分掌変更に伴って支給した役員退職慰労金の損金性」『T&A master』No.716（2017）
- ・ ———「役員退職給与適正額の算定に平均功績倍率1.5倍を適用」『T&A master』No.731（2018）
- ・ ———「定期同額給与に係る『不相当に高額な部分』の算定方法」『税研』36巻3号（2020）
- ・ 島村暁代「退職金に関する法的諸問題」『信州大学経法論集』No.1（2017）
- ・ 下尾裕「役員給与等の損金算入」『税務弘報』67巻7号（2019）
- ・ 白土英成「役員給与税制」『税務弘報』66巻5号（2018）
- ・ 商工総合研究所「コーポレートガバナンスと中小企業－中小企業の生産性向上を促す攻めのガバナンス－」（2017）

- ・ 昭和24年7月9日経済安定本部「企業会計制度対策調査会中間報告」『會計』56巻3号（1949）
- ・ 鈴木一水「役員給与等に係る税制の整備の意義」『税研』195号（2017）
- ・ ———「役員給与」『税研』197号（2018）。
- ・ 平仁「役員分掌変更と退職の事実」『税務事例』40巻8号（2008）
- ・ 高木克己「税務通達の性格」『駒大経営研究』第47巻第1・2号（2015）
- ・ 高橋貴美子「『事前確定届出給与』該当性に関する東京地裁平成26年7月18日判決の妥当性」『税務事例』50巻12号（2018）
- ・ ———「事前確定届出給与の減額支給に関する東京地裁平成24年10月9日判決等の不当性について」『税務事例』51巻6号（2019）
- ・ 高橋均「取締役の報酬のあり方」『経理情報』1579号
- ・ ———「監査等委員会設置会社をめぐる現状と今後の課題」『情報センサー』150号
- ・ 高橋祐介「法人所得課税の勃興と隆盛」『法律時報』90巻2号（2018）
- ・ 田口真崇「過大な役員給与の損金不算入規定に関する考察：役員退職給与を中心として」『九州国際大学大学院法政論集』第13巻（2011）
- ・ 竹内進「利益連動給与をめぐる問題」『税理』60巻6号（2017）
- ・ 武田昌輔「不確定概念規定の解釈方法の検討」『税理』21巻1号（1978）
- ・ ———「第2章役員報酬・役員賞与等」日本税務研究センター編『新会社法と課税問題』（日本税務研究センター、2006）
- ・ ———「役員給与に関する事前確定の意義について」『税経通信』63巻3号（2008）
- ・ ———「事前確定届出給与に係る届出額が実行されない場合」『税経通信』64巻1号（2009）
- ・ 田中巖「役員退職金」『日税研論集』VOL.6（1988）
- ・ 田中亘「第361条」落合誠一編『会社法コンメンタール8 機関2』（商事法務、2009）
- ・ 忠佐市「役員賞与は損金か益金か」『税経通信』24巻10号（1969）
- ・ 寺田寛「株主提案権の乱用的行使の制限」『ビジネス法務』Vol19.No.6（2019）
- ・ 東京株式懇話会「中長期的インセンティブプランの実務～業績連動報酬・自社株報酬の導入の手引き～」（2018）
- ・ 東京証券取引所『コーポレートガバナンス・コード—会社の持続的な成長と中長期的な企業価値の向上のために』（2015）
- ・ ———『東証上場会社コーポレート・ガバナンス白書2019』（東京証券取

引所上場部、2019)

- ・ 中尾隼大「事前確定届出給与を届出通り支給しなかった場合における判定単位」『税務事例』 51巻7号 (2019)
- ・ 長島弘「事前確定届出給与の損金算入時期」『税務事例』 45巻12号 (2013)
- ・ ———「役員給与に係る不相当性の判断と倍半基準」『税務事例』 48巻7号 (2016)
- ・ ———「役員給与に係る不相当性の判断と倍半基準 (残波高裁判決)」『税務事例』 49巻5号 (2017)
- ・ ———「過大退職金の算定に当たり平均功績倍率の1.5倍までが相当額とした裁判例」『税務事例』 50巻6号 (2018)
- ・ 長戸貴之「法人税法における役員給与 (エージェンシー理論)」『民商法雑誌』 154巻3号 (2018)
- ・ 中島茂幸「役員給与への特異な課税問題」『北海商科大学論集』 第1巻第1号 (2009)
- ・ 中村政則「日清『戦後経営』論」『一橋論叢』 第64巻第5号 (1970)
- ・ 成宮哲也「役員給与規定の再検討」『会計専門職紀要』 第4号 (2013)
- ・ 日本公認会計士協会「法人税法上の役員報酬の損金不算入規定の適用をめぐる実務上の論点整理」租税調査会研究報告第35号 (2019)
- ・ 日本公認会計士協会会計制度委員会研究報告第15号「インセンティブ報酬の会計処理に関する研究報告」(2019)
- ・ 林幸一「米国における役員給与の合理性判断基準～独立投資家テストを中心として～」『大阪経大論集』 第64巻第1号 (2013)
- ・ 林仲宣「法人税法における役員給与課税体系の論理と課題」『税経通信』 63巻4号 (2008)
- ・ ———「役員給与に関する判例・裁決例の動向」『税務弘報』 66巻9号 (2018)
- ・ 林仲宣・谷口智紀「高額な役員給与と同業類似法人の最高額」『税務弘報』 69巻3号 (2021)
- ・ 林仲宣・高木良宣「役員退職慰労金の高額性と平均功績倍率」『税務弘報』 69巻4号 (2021)
- ・ 廣木準一「元代表取締役への退職慰労金と法人税法34条2項にいう不相当に高額な部分」『ジュリスト』 1523号 (2018)
- ・ 藤井誠「事前確定届出給与規定の課題」『税研』 33巻3号 (2017)
- ・ 藤田和樹「取締役報酬決定に対する株主の関与権」『法と政治』 69巻4号 (2019)
- ・ 藤曲武美「裁判例にみる法人税の基礎 (第28回) 過大役員退職給与: 平成25年3月22日東京地裁判決」『税務弘報』 Vol.62、No.4 (2014)

- ・ ——— 「過大役員給与・役員退職給与が争われた事例（残波事件）（1）」
『税務弘報』64巻10号（2016）
- ・ ——— 「過大役員給与（「不相当に高額」の意義等）一名古屋地判平6.6.15（最判9.3.25）－」『税務弘報』65巻6号（2017）
- ・ ——— 「役員退職給与の意義」『税経通信』72巻4号（2017）
- ・ ——— 「裁判例にみる法人税の基礎（第58回）過大役員退職給与と平均功績倍率」『税務弘報』66巻2号（2018）
- ・ ——— 「役員給与と損金性（業績連動給与を含む）」税務会計研究学会第31回大会研究報告要旨集（2019）
- ・ ——— 「役員報酬 職務執行の対価を示す基準とは？」『税務弘報』68巻6号（2020）
- ・ 藤村知己「退任取締役への退職慰労金の支給について－小規模閉鎖会社における恣意的な退職慰労金の不支給－」『白山法学』8号（2012）
- ・ 淵邊善彦＝藤井康太「非上場企業が取り入れるべきCGコードの要素」『ビジネス法務』18巻8号（2018）
- ・ 法制審議会会社法制部会「会社法制（企業統治等関係）の見直しに関する中間試案」『商事法務』2160号（2018）
- ・ 堀口和哉「明治32年の所得税法改正の立法的経緯」『税大論叢』28号（1997）
- ・ 前田謙二「法人税法における役員退職給与の定義に関する一考察－東京地裁平成27年2月26日判決等を素材にして－」『税法学』577号（2017）
- ・ ——— 「法人税法における役員退職年金の取扱いに関する一考察－自社年金における過大判定を中心に－」『税法学』579号（2018）
- ・ 増田英敏「役員報酬等の不相当に高額か否かの判断基準」『第125回TKC租税判例研究会』（2017）
- ・ ——— 「税法上の固有概念としての「退職」概念（上）」『税務弘報』65巻7号（2017）
- ・ ——— 「税法上の固有概念としての「退職」概念（下）」『税務弘報』65巻8号（2017）
- ・ 松澤智也「同族会社における役員退職給与の適正額基準－納税者の適正額基準と課税庁の適正額範囲－」『租税資料館賞第24回受賞論文』（2015）
- ・ 松村幸四郎「役員退職慰労金をめぐる論議の系譜」『産業経理』63巻3号（2002）
- ・ 三木義一「過大役員報酬損金不算入規定と租税法律主義」板倉宏ほか編『納税者の権利』（勁草書房、1991）

- ・ 三木義一・大森健「役員退職金とその相当性」三木義一ほか編『租税判例分析ファイルⅡ法人税編（第2版）』（税務経理協会、2009）
- ・ 村井正『隠れた利益処分』再論『関西大学法学論集』第66巻第5・6合併号（2017）
- ・ 村上泰治「同族会社の行為計算否認規定の沿革からの考察」税大論叢11号（1977）
- ・ 森照雄「過大な役員給与の損金不算入」『税理』64巻2号（2021）
- ・ 森田章「公開企業の取締役会権限の優越性—敵対的企業買収の防衛策を中心として」『商事法務』1785号（2006）
- ・ 安井栄二「退職所得に関する一考察」『水野武夫先生古稀記念論文集 行政と国民の権利』（法律文化社、2011）
- ・ 八ツ尾順一「役員給与の課税をめぐる基本的な問題」『税法学』565号（2011）
- ・ 弥永真生「同族会社と会社法」『税研』No.192（2017）
- ・ ———「業績連動給与—改正の影響及び今後の課題」『税研』No.195（2017）
- ・ 山口孝浩「役員賞与・役員報酬をめぐる問題—改正商法等の取り扱いを問題提起として—」『税大論叢』48号（2005）
- ・ 山口敬三郎「役員給与の適正額について（残波事件）（上）」『税理』61巻7号（2018）
- ・ ———「役員給与の適正額について（残波事件）（下）」『税理』61巻8号（2018）
- ・ ———「役員退職給与相当額の算定に平均功績倍率の1.5倍を適用した事例」『税務事例』51巻7号（2019）
- ・ 山口浩「過大役員報酬の『不相当に高額』」『税務弘報』46巻14号（1998）
- ・ 山下克之「権利確定条件付き有償新株予約権」『追手門経営論集』23巻1号（2017）
- ・ 山下清兵衛「租税憲法訴訟と課税要件（木更津木材事件と残波事件を機縁として）」『租税訴訟』第11号（2018）
- ・ 山本守之「役員退職給与を巡る不確定概念」『税務事例研究』Vol.121（2011）
- ・ ———「役員給与の増額、減額をめぐる問題点」『税務弘報』62巻9号（2014）
- ・ ———「事前確定届出給与と信義則」『税務弘報』62巻12号（2014）
- ・ ———「届出通り支給されなかった事前確定届出給与」税務事例46巻10号（2014）
- ・ ———「不相当に高額とは何か」『税務弘報』62巻10号（2014）
- ・ ———「役員給与規定の問題点」『税務弘報』63巻1号（2015）
- ・ ———「事例から考える租税法解釈のあり方」『税務弘報』64巻12号（2016）

- ・ ——— 「役員給与・退職給与の高額判定」『税務事例』 48巻7号 (2016)
- ・ ——— 「高額役員給与を考える」『税務事例』 51巻7号 (2019)
- ・ 吉牟田勲「役員報酬」『日税研論集』 第6号 (日本税務研究センター、1998)
- ・ 四元俊明「国税審判官雑記帳・第一三回」『税理』 30巻2号 (1987)
- ・ 若園智明「米国の新たな役員報酬関連規制を巡る一考察」『証券経済研究』 第92号 (2015)
- ・ 渡邊充「アメリカにおける役員報酬の税務評価」『総合政策論集』 第1巻第2号 (2002)
- ・ ——— 「ゴールデン・パラシュートと役員退職給与課税」『産業経理』 62巻1号 (2002)
- ・ ——— 「TKCのデータによる最高功績倍率3.0適用の可否」『速報税理』 (2014)
- ・ ——— 「役員給与の適正額 - 残波事件」『速報税理』 (2016)
- ・ ——— 「役員退職給与につき平均功績倍率の1.5倍の倍率が是認された事件」『速報税理』 (2018)

(資料等)

- ・ 企業会計基準委員会「実務対応報告第13号役員賞与の会計処理に関する当面の取り扱い」(企業会計基準委員会、2004)
- ・ 企業会計基準委員会「企業会計基準第4号役員賞与に関する会計基準」(企業会計基準委員会、2005)
- ・ 国税庁「令和2年度分会社標本調査」
<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2020/kaisya.htm>.
- ・ 日本取締役協会「指名委員会等設置会社リスト (上場企業)」
https://www.jacd.jp/news/opinion/jacd_iinkaiseccchi.pdf.
- ・ e-stat「民間企業における役員報酬 (給与) 調査」
https://www.e-stat.go.jp/stat-search/files?page=1&toukei=00020321&result_page=1

審査結果の要旨

(論文の主題)

役員給与及び役員退職給与が「不相当に高額」であるか否かを判断する基準が、不確定概念であるが故に不明確である現状において、課税要件明確主義の下で、納税者の法的安定性と予測可能性が確保できる適正性と相当性の担保できる支給方法と支給額についての判断基準を提示すると共に、相当性のある金額と判断するに至る過程の透明性も不可欠と強調するものである。

(論文の概要)

役員給与については、平成 18 年度税制改正前と改正後では、税法上の取扱いが異なる。改正前は、役員に支給される給与は、報酬、賞与、退職給与の 3 種とされており、定期給与＝役員報酬、臨時給与＝役員賞与とされ、前者が損金算入、後者が利益処分とされて損金不算入であった。また、役員退職給与については、原則、損金算入とされていた。ただし、いずれも、「不相当に」高額な金額については、損金不算入であった。

一方、改正後は、役員報酬が定期同額給与、役員賞与が事前確定届出給与と呼ばれることになり、定期か臨時かの区別がなくなり、更に、業績連動給与が加わり、一応に損金とされることとなった。これらの扱いの変更は、会社法や企業会計基準の考え方と一致することとなった。呼称の方も、定期同額給与、事前確定届出給与それに業績連動給与を合わせて役員給与と呼ぶようになり、これに役員退職給与が加わって法人税法上の役員に支給される給与となっている。

そのため、役員給与、役員報酬、役員賞与、役員退職給与という用語とその定義が乱立し、混乱を招くものとなるため、本論文では、平成 18 年度税制改正以後の定期の役員給与および役員賞与を役員給与とし、さらに、この役員給与に役員退職給与までを含めた報酬を「役員報酬」と定義することとしている。また、役員退職慰労金等の役員退職金単独を意味する場合についても、法人税法 34 条では役員退職給与として用いられているため、これをそのまま使用している。したがって、現行法を表現するときの用語は、次のようになる。

役員報酬＝役員給与（定期同額給与＋事前確定届出給与＋業績連動給与）＋役員退職給与

第 1 章では、役員給与（定期同額給与、事前確定届出給与、業績連動給与）と役員退職給与に関して概観し、問題の所在となり得る点や本研究の課題が確認されている。まず、役員給与は、役員と法人との委任関係に基づいて決定されるので、損金算入の条件としては、「事前の定め」であることが要件であること、また、「お手盛り」に代表される支給の恣意性の

排除、そして、コーポレートガバナンスの観点からの経営者インセンティブを税制が阻害しないなどの点が、確認されている。とりわけ、恣意性排除のためには、役員退職給与の支給の「適正性」と「相当性」を確保することが必要であるとして、かかる検討において、外部からの「透明性」の確保を、ブリジストン事件（最高裁平成 4 年 10 月 29 日判決）の検討から明らかとなった算出基準の周知と「一意的に算出可能」である点を挙げて担保しようとしているとの解釈に至っている。

第 2 章では、法人税法 34 条 1 項及び 2 項を中心とする役員報酬に関する規定の概要について法人税法の創設当時から概観することで、現在の役員報酬に関する損金算入規制の規定に至るまでの沿革を整理している。

昭和 40 年の法人税法全文改正以後から平成 18 年の改正前までの役員報酬規定の検討においては、通説に従っている。つまり、役員報酬については、法人と役員は委任関係を基に、報酬は委任業務遂行の対価であり、損金性がある。他方で、役員賞与については「役員が委任された業務を遂行した結果造出された利益の配分であるので、損金性がないものと解していた。さらに、役員退職給与については、過去の勤労に対する対価の後払いであり、損金性を有するが、退職者の在任期間中の功労に対する報償の性格を有していれば、損金性についての判断は法人に委ねられ、その意思表示は損金経理によるとすると。

平成 18 年度税制改正に大きく影響を与えたのは、平成 18 年に施行された会社法である。新しい会社法は、役員賞与を役員報酬とともに職務執行の対価として報酬等と位置付けた（会社法 361 条 1 項）。役員賞与が株主総会の決議に基づく、利益処分であるという考え方を変更したものといえよう。この会社法に合わせて、旧法人税法 35 条の役員賞与等の損金不算入、同 36 条の過大な役員退職給与の損金不算入は削除された。

従来の役員報酬に相当するものだけでなく、「事前の定め」により役員報酬の支給時期・支給額に対する「恣意性の排除」がなされているものについて損金算入を認めることとともに、従来課税上の弊害が最も大きいと考えられていた法人の利益と連動する役員報酬についても、その「適正性」や「相当性」それに「透明性」が担保されていることを条件に損金算入を認めることとしたのである。

第 3 章では、役員報酬における隠れたる利益処分と租税回避行為と題して検討がなされている。

平成 18 年度改正前の過大役員給与の損金性否認の規定は、損金不算入の役員賞与として支給すべきものを損金算入の役員報酬に化体したものが、不相当に高額な役員報酬として損金不算入とする租税回避否認の個別否認規定として理解されていた。ところが、同改正により、かかる租税回避の否認法理の趣旨目的は消失し、役員賞与を含む役員給与は職務執行の対価として損金性を許容することを前提として、不相当に高額な役員給与の額は、当該役員

の職務執行の対価たる性格を有しない性質の支出として損金不算入とする規定に変質したのではないかと提起する。なかなかの知見である。変質せざるを得なかった理由は、役員報酬における「恣意性の排除」という法人税法上の要請から税負担の公平及び税収の確保を理由に損金不算入とされるのであるとする。そうすると、損金に算入される範囲を職務執行の対価として「適正性」と「相当性」を有する範囲に限定するのであれば、その範囲は重要な意味をもち、その範囲は納税者にとって明確なものでなければならないと考えられる。

そうはいつても、役員給与の支給は、株主総会の形骸化している法人では、恣意的に株主総会で決定可能であるから、配当とすべきものを役員給与として支給することを意味し隠れた利益配当となるという。法人税法 22 条 5 項に定める「法人が行う利益又は剰余金の分配」が、隠れた利益配当の防止の法的根拠になると理解されるのである。

第 4 章では、法人税法 34 条 2 項の「不相当に高額」という不確定概念の規定が、租税回避行為にどのような影響を与えるのかについて検討がなされる。

法 34 条 2 項の「不相当に高額」の解釈は、一見不明確に見えても、法の趣旨・目的に照らせばその意義を明確になしうるとする中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であるとする立場を堅持する。つまり、「不相当に高額」規定は、過大役員給与規定の趣旨・目的から実質基準の規定内容に照らしてその意義を明確になしうるものであれば、納税者の法的安定性と予測可能性は確保され、税負担の公平性の見地から適正な課税を行う上で必要な規定であるというのである。

役員給与及び役員退職給与の過大性の判定には、法人税法施行令 70 条に規定する①同業類似法人を尺度とする実質基準と、②定款または株主総会で支給限度額を定める形式基準とがある。

租税回避否認規定該当性としては、実質基準が個別否認規定としての内容を備えていると考えられるが、条文の規定ぶりからは、役員報酬としての「適正性」や「相当性」の判断が求められているにもかかわらず、その判断の材料は一概に明確ではないとする。その内容についても明示的でなく、一般的・抽象的なものであるため、納税者の予測可能性としては、一般的否認規定と変わらないといえることができると結論する。また、形式基準は、法人内での事前確定の要件に過ぎないものとなっているとする。

第 5 章では、役員給与の金銭型報酬と株式型報酬とに分けて、その支給形態と金額との適正性と相当性を判断すると共に、比較法として米国の合理的な (reasonable) 報酬及び合理的な報酬金額について、検討がなされている。

わが国における金銭型報酬としては、定期同額給与を挙げるが、それ以外にも事前確定届出給与や業績連動給与にも採用されているとして、金銭の裏付けを債務確定に求めることで、「適正性」と「相当性」に繋げている。また、株式型報酬として、事前交付型株式報酬、事

後交付型株式報酬および税制非適格ストックオプションを挙げるが、上場株式は、市場価格があるため、金額の見積もりが必要ないとして、債務確定の要件が満たされ損金算入されると考えられる一方で、非上場株式は、その価値評価の見積もりが必要であるとして、債務確定の要件を満たさないために損金不算入とされると整理できるとして、「適正性」と「相当性」に繋げている。

米国における役員給与の「適正性」と「相当性」を比較法的に見ると、財務省規則は、「合理的な報酬」として所得からの控除が認められる要件を、「合理的な金額」の範囲内でなければならないとし、その際の「合理的な報酬」とは、同種の企業が同種の状況下で同種のサービスのために通常支払われるであろう金額と規定する。つまり、「合理的な報酬」は、同業他社の給与水準と比較する必要がある旨を明示的に規定されている。

この場合の報酬が「合理的な金額」であるかの判断基準として、判例によって示された判断基準である「多要素基準（multi factor test）」および「独立投資家基準（independent investor test）」があるとする。多要素基準とは、報酬に関連する複数の要因（事業の規模、同業種における同種の役職の一般的な報酬、役員の資質や業務の内容、類似事業等々）の分析に基づいて、その合理性を判断する方法である。

一方の独立投資家基準とは、仮定の独立株主の観点から、報酬の支払後の企業の利益が、株主の期待を超えているかどうかを検証し、その報酬の合理性を評価するものである。この考え方によれば、独立投資家が予測した利益以上の利益を役員たる納税者が保有しているか否かは、自己資本利益率から判断することができるとする。

第6章では、第5章までの役員給与への検討を踏まえて、役員退職給与への検討を行っている。役員退職給与の額においても、役員給与と同様に不相当に高額な部分の金額は、損金の額に算入されない。しかし、役員給与と違い、役員退職給与は在職時の功労を加味することや、給与の後払いという性格を持つとされることから、「不相当に高額な部分の金額」とは容易に認定しづらいという。そこで、沿革および意義に触れながら、「不相当に高額」となる基準の認定における指針を探ることで、会社法以前から旧商法がお手盛り防止に用いてきた「一定の基準」が、税法上の役員報酬の支給基準としての性格として適当であるかについて考察を行っている。

まず、実質基準である法70条2号の規定では、業務に従事した期間、退職の事情、同業種類似法人の支給状況等に照らして、判断するとなっているが、文理的には「……支給の状況等に照らし」（傍点一筆者）とあるので、明示された判断要素は、例示したに過ぎず、他のあらゆる事項を含むとする説を採用している。

次に、平成18年度税制改正前は、役員賞与等の利益処分に該当する支給を損金算入が可能な役員報酬や役員退職金に振り替えることによる損金算入を防止する趣旨であ

った（隠れた利益処分）が、創設された会社法や会計基準の影響を受けて、平成 18 年度税制改正以後の（役員退職給与を含む）役員給与税制における損金不算入の趣旨は、①取締役等の地位を利用した、いわゆる「お手盛り支給」による職務執行の適正対価を超えた恣意的な支給の防止を趣旨とすること、また、②ほとんどの役員が株主である同族会社の場合は、本来ならば職務執行の対価ではなく、配当として交付されるべき金員を役員給与名目で支給することにより損金算入することを防止する措置とされたと、その意義を述べている。

他方、会社法との連携を考えた税法改正であるとする、恣意性（お手盛り）防止の判断基準として、まず、会社の業績はもちろん、退職役員の勤続年数、担当業務、功績の軽重等から割り出した「一定の基準」により慰労金を決定することが商法上の規定の趣旨に反しないとする名古屋鉄道株式会社事件（最高裁昭和 39 年 12 月 11 日判決）を取り上げる。さらに、株主等への「透明性」の観点から、ブリヂストン事件（最高裁平成 4 年 10 月 29 日判決）での退職慰労金の支給基準とされた「一定の基準」を「一意的に算出可能」となり、金額計算に使用する数値および額の基準を成文基準として退職慰労金規定等に明記することにより、拘束力を持たせることは可能であると結論する。具体的には、①会社に一定の確立された基準が存在し、②それが株主に公開され周知であり、株主が容易に知り得るものである。③その基準の内容がいわゆるお手盛り防止の趣旨に適合するために数値を代入すれば支給額が一意的に算出できる内容のものであることをその成文基準とするものである。

本章では、この「一定の基準」についての示唆として、米国のゴールデンパラシュート報酬（golden parachute payment）である「特恵的退任手当（golden parachute）」を取り上げており、3 倍基準額テスト（Three-Times-Base-Amount Test）が採用され、金額算定方法が明記されているという。

第 7 章では、役員給与と役員退職給与における法 34 条 2 項「不相当に高額」規定と判例の動向について、とりわけ、役員給与に関しては役員の経営能力の個別評価が問題となった判例と、役員退職給与に関しては創業者に代表されるような法人発展に特別に寄与した役員の功績の評価を巡っての「相当性」の判断の判例について検討されている。

前者の役員給与判決では、「不相当に高額」規定は、課税の公平の見地から看過し難い程の過大な報酬が該当し、役員の能力の評価は、主観的・恣意的要素を判断要素に加えることになるから相当でないとした（東京地裁平成 28 年 4 月 22 日判決：残波事件）。一人会社の役員給与の相当性を巡っては、類似法人の抽出は事業の規模ないし性質の厳格な同一性までは要求されないことを前提としたものと判示した上で、果たした職責及び達成した業績が高かったことを考慮に入れた判決を示している（東京地裁令和 2 年 1 月 30 日判決：ネットオークション中古車販売業事件）。

後者の役員退職金判決では、前提として、平均功績倍率法又は 1 年当たり平均額法におけ

る役員退職給与適正額の算定は、同業類似法人間に通常存在する諸要素の差異やその個々の特殊性が捨象された、より平準化された数値である。したがって、同業類似法人の抽出基準が必ずしも十分でない場合、あるいは、その抽出件数が僅少であり、かつ、当該法人と最高功績倍率を示す同業類似法人とが極めて類似していると認められる場合など、平均功績倍率法によるのが不相当である特段の事情がある場合に限り最高功績倍率法を適用すべきであると判示する（東京地裁平成 25 年 3 月 22 日判決及び同控訴審平成 25 年 7 月 22 日判決：飯田精密事件、東京地裁令和 2 年 3 月 24 日判決など）。そこでの役員の功績等は、どう役員退職給与に反映されるのか。一つは、主観的・恣意的な要因を排除して功績等を評価するのは極めて困難であるので、同業類似法人の選定と比較が重要とする判示がある（東京地裁平成 28 年 4 月 22 日判決：残波事件）。また、功績加算として、功績倍率 3 倍が認められた判決（前掲飯田精密事件）、課税庁の調査による平均功績倍率の数にその半数を加えた数を超えない功績倍率により算定された額まで許容する（平均功績倍率×1.5 倍以内基準）とした判決（東京平成 29 年 10 月 13 日判決）などがある。

特に、創業者は、創業当初から当該法人に対する貢献度も高く、経営能力の価値評価を可視化することは困難であり、創業者の法人に対する貢献と退職金の適正な相当額との整合性を取ることに問題があると考ええる。つまり、同族会社も多く、創業者の能力が色濃く経営成績に反映されると推察される中小企業と、上場企業とでは、「不相当に高額」についての考え方が異なっているということになるのではないかという。

したがって、この点について最終章となる第 8 章と第 9 章で論じられている。

第 8 章では、中小企業の役員報酬における不相当に高額規定の問題を取り扱う。同族会社の行為計算否認規定として始まった役員報酬における賞与の損金不算入および役員退職給与規定が、現代における中小企業においてどのように働いているのかについて検討を行っている。

同族会社が大半を占める中小企業の場合は、非同族会社と違って、所有と経営が未分離であること、株主のモニタリングが自己監査になること、情報開示の認識の低さから経営状態が開示されないことなどの理由から、役員報酬の「相当性」が担保されているとは考えられておらず、根本的には恣意性やお手盛りが入っているということが前提となっている。

したがって、業績連動型給与の採用についても、現状では、恣意性が高くなりやすいという観点から、同族会社はその対象から外されているが、逆に考えると、同族会社であっても、採用する業績連動給与の「適正性」・「相当性」と「透明性」が担保されるのであれば、その同族会社は健全であり、また、その役員についても功労や業績が反映された役員給与が支給されているということにもなるという。

第 9 章では、株主は、取締役報酬の決定に対して、ほとんど関与することができない実務

が行われているという現状があるが、報酬決定の場である株主総会を用いれば、株主も報酬決定に参加できるのではないかという考えの下、上場企業における「不相当に高額」な役員報酬がどのように決定され得るのかについて立法的提案がなされている。

株主提案権として、米国において、役員報酬に対して株主が意見表明するという、いわゆるセイオンペイ（Say-on-Pay）制度を用いて、その取締役個人について「不相当に高額」な報酬の支払いを規制することに繋がると考えて、そのための大前提に取締役報酬の個別情報開示が最重要であるとする。

では、その報酬が「不相当に高額」であるかを、果たして株主が判断できるのであろうか。株主が「不相当に高額」かを判断する何かしらの明確な基準がなければ不可能であるが、本論文は、ブリヂストン事件判決にいう「一意に算出できる」基準を持ち出す。同様の基準の決め方は、法人税法 34 条 1 項 3 号に定める業績連動給与の定め方に「決定された算定方法に業績連動指標を当てはめさえすれば業績連動給与の額が自動的に算出されるもの」として、既に、表現されていると解している。

つまり、上場企業においては、業績連動給与を採用することによって、エージェンシー問題の解決を企図し、またその給与の「適正性」を「一意に算出できる」ものとして判断されることになる。また、「一意に算出できる」ものである以上、「不相当に高額」とも言い難く、「相当性」も担保されてことになる。また、セイオンペイを導入したとしても、株主側でも「不相当に高額」とも言い難いということになるということであろう。

（論文の評価）

法人税法 34 条 1 項は、原則として、役員給与（定期同額給与、事前確定届出給与、業績連動給与）及び役員退職給与は、所得の金額の計算上、損金に算入できると規定している。これは、原則であって、この役員給与であるカッコ内の 3 種に該当する給与と役員退職給与以外は、損金に算入できないのである。しかし、損金算入できる給与（役員退職給与を含む）であっても、今度は、同条 2 項には、本論文の研究対象である「不相当に高額」な部分の金額は、損金に算入できないと規定しているのである。

本論文では、「不相当に高額」と認定されない支給額を導出するために、①「適正性」、②「相当性」、それに③「透明性」という 3 つのキーワードを用いて検討している。

①適正性とは、3 種の役員給与や役員退職給与に該当するかどうか問われる。具体的には、役員としての適正な職務執行を行ったか、あるいは実質的に退職の事実があるかなどを指す。②相当性とは、支給金額が合理的で、適正額であるかどうか問われるという。職務の対価としての支給額の相当性であるとする。具体的には、類似法人比較であるとか功績倍率の相当性を指す。③透明性とは、支給金額に適正性・相当性があるかどうかの判断過程が

「見える化」されているかどうか問われるという。端的に表現すれば、金額の計算過程が開示されているかどうかだという。具体的には、ブリジストン事件での計算の周知を指す。

このように本論文は、「適正性」「相当性」それに「透明性」の3つを、役員給与・役員退職給与の決定の際に確保することによって、「不相当に高額」と認定されない支給額を納税者に確保しようとするものであると評価できる。この3つのキーワードを導出し、各々を定義して、不確定概念である「不相当に高額」を中間目的ないし経験概念を内容とする不確定概念であるとする立場を堅持しつつ、その意義を明らかにしようとするもので、かかる論究は高く評価できる。

創業者、ワンマン、株主総会の形骸化、コーポレートガバナンスの欠如といった環境下で、役員給与・役員退職給与の「相当性」を確保するのか。本論文は、課税庁との情報の非対称性が存在するなかで、恣意性（お手盛り）を排除した「適正かつ相当な金額」の決定は、企業の経営政策の問題であり、職務執行の対価としての役員給与・役員退職給与は、役員給与規定等や株主総会の決議に沿う形での支給であれば、不相当に高額ではなく、利益処分や利益流出に繋がるものではないとする。まさしく、内部統制の機能やコーポレートガバナンスに「相当性」を担保させていると理解できる。

しかしながら、本論文は、従来型の「不相当に高額」を巡っての役員給与・役員退職給与の議論を再考した上で組み立てられていることを忘れてはならない。つまり、現行規定の解釈、歴史、平成18年の改正、この改正前と後の判例研究、そして恣意性（お手盛り）排除と課税の公平を論拠にした課税庁の否認の論理（隠れた利益処分や同族会社の行為計算否認、類似法人との比較による否認など）等々の検討を行っている。そのうえで、自説を強化するために、会社法、コーポレートガバナンスコード、比較法として米国法にも検討を加え、さらには中小企業と上場企業における「不相当に高額」の意義を追求することで、上記のような結論に至っているのである。

このように、本論文は、先行研究が適切に検討・吟味されており、3つのキーワードを用いた独自性のある研究アプローチであって、問題意識も明確である。また、実務家として税実務への実践を可能とする租税法の予測可能性を担保する研究と評価できる。

よって、博士の学位を与えるに値すると判定する。

学位論文審査委員

主査	熊本学園大学教授	末永 英男
副査	熊本学園大学教授	今村 寛治
副査	熊本学園大学教授	喬 晋 建
副査	熊本学園大学教授	成宮 哲也

氏 名（本 籍）	藤山 久寿（熊本県）
学 位 の 種 類	博士（商学）
学 位 記 番 号	博（甲）商 第 25 号
学位授与の日付	令和 4 年 9 月 28 日
学位授与の要件	学位規則第 20 条第 1 項該当
学 位 論 文 題 目	AI 時代における働き方の多様化と給与所得該当性の研究 -従属性及び非独立性の要件と源泉徴収制度の視点を中心として-
論 文 審 査 委 員	（主査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 末永 英男 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 幸田 亮一 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 波積 真理 （副査） 熊 本 学 園 大 学 教 授 成宮 哲也

内容の要旨

（１）論文の主題

所得税法における給与所得該当性は、最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決（弁護士顧問料事件）で示された「従属性要件」と「非独立性要件」を基になされてきた。近年のプラットフォームビジネスに代表される AI 時代の働き方に対して、この 2 要件で足りるのか、いや対応できていない現状に新たな要件（給与所得か事業所得かの区分要件）が導出できないかを模索するもので、マイナポータル等の活用で源泉徴収制度自体に給与所得該当性の判断を行わせるという立法論を展開するものである。

本論文を簡潔にいうと、弁護士顧問料事件で示された「従属性要件」と「非独立性要件」が、今日の AI 時代における働き方の多様化に対して、給与所得該当性の判断基準として適用可能かどうかを検討したものであるといえるであろう。働き方の多様化は、給与所得か事業所得か、場合によっては雑所得や一時所得に区分される恐れがある。区分の違いは、課税所得の相違と税額の違いとなって現れてくる。

所得区分の明確化は、納税者や課税庁にとって、極めて重要で、租税法の大原則である租税法律主義の下での課税要件明確主義及び予測可能性の確保の観点から看過しがたいものである。

（２）問題意識と先行研究

本研究の問題の端緒としては、筆者が税理士事務所で行う日々の業務の中で、ホステスの働き方が事業所得として分類される場合と給与所得に分類される場合とに分けられることにあった。一概にホステスとはいっても、指名のホステスとヘルプのホステスのように働き方の内容が異なる場合もあり、課税要件明確主義の観点からは、この働き方を正確に区分する必要が生じると考えられる。このホステスの働き方について、事業所得かそれとも給与所得に分類されるかを巡って、所得税法上の検討を加えた判例および裁決事例が複数存在することにも表れていると考えられる。

しかし、支払われた対価について、事業所得か給与所得かをホステス自身が判断することは困難であり、実務上は、支払者の意図により決定し、交付された支払調書（事業所得の場合）又は源泉徴収票（給与所得の場合）を基にして所得税が算出されているのが現状である。

実際の納税者であるホステスの知らないところで所得区分が決定され、さらには、事業所得と給与所得では、必要経費と概算控除として、収入に対する費用の控除の方法が異なっているため、同じ働き方であったとしても、所得区分の判断の違いによって源泉徴収税額に差が生じるという問題を抱えていると考えられる。

さらに、所得区分の判断の違いで起こる問題については、ホステス業だけではなく、デジタルトランスフォーメーションや Uber Eats のようなプラットフォームビジネス¹を利用したシェアリングエコノミーなど、コロナ禍において様々な働き方の多様化によって生じる問題も取り沙汰されているところでもあり、これらは主に給与所得該当性について疑義が生じているものでもある。

他にも、平成 30 年度税制改正における給与所得控除から基礎控除への調整について、「働き方の多様化を踏まえ、『働き方改革』を後押しする観点から、特定の収入にのみ適用される給与所得控除や公的年金等控除から、どのような所得にでも適用される基礎控除に、負担調整の比重を移していくことが必要との観点から行われたもの」²とされており、このような負担調整の比重の移動は、「働き方の多様化を踏まえ、様々な形で働く人をあまねく応援する等の観点から個人所得課税の見直しを行う」³という観点での改正であるとされているところから分かるように、課税庁においても新しい働き方がすでに意識されていることが分かる。

¹ 本論文におけるプラットフォームビジネスとは、インターネットを通じて提供されるビジネスモデルのことであり、より具体的には IT 技術やデータを活用して、ユーザーである個人や企業に対して取引やコミュニケーションの「場」を提供するビジネスを指す。これをより厳密に定義すると、①「多面市場」を構成すること、②「ネットワーク効果」が生じることの 2 つの特徴を持つオンラインのビジネスであるといえる（岡田淳ほか『プラットフォームビジネスの法務』（商事法務、2020）2 頁参照）。

² 武田昌輔編著『コンメンタール所得税法』（第一法規、加除式）1650 頁。

³ 「所得税法等の改正詳解」財務省

（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0081-0132.pdf : 最終閲覧 2022 年 4 月 18 日）81 頁。

このような、昨今の働き方の多様化における疑念や対応を含め、給与所得者と事業所得者の所得区分の問題は、古くて新しい問題であるとして再論されている。

例えば、従来考えられてきたような、「従属性」要件における、「まずは会社に通勤し、就業規則に基づき、会社の指揮命令に服して会社の内部や外部で労働を提供する」という空間的、時間的拘束を特徴とする労働形態とは別の労働形態が存在している。

それは、給与所得以外への所得区分に該当され得るものとなっており、所得区分について絶えず争訟が起きる原因となっていることを考えると、課税要件明確主義の観点からは問題とされるべきものである。

現在の多様化した労働形態において、一般的にまず整理検討をしなければならない点は同種同量の労働を提供するにあたり、外形的な法律関係として、個人事業主として会社に請負で仕事を斡旋してもらう契約（請負・委任契約）なのか、それとも、会社と雇用契約を結び、労働提供の対価として給与を得るのかという私契約上の区別を行うことである。

この私契約の観点からは、形式上明確に区分することが一応は可能となっていたが、昨今の Uber Eats をはじめ、業務委託としながら実際は1社のみに専属契約をしているような雇用類似の働き方に対しては、法律実質を採用し、業務委託契約とするのか、それとも、経済実質を採用し、雇用契約に準ずるものとするのかについて議論が分かれるところである。

特に、労働形態を踏まえた先行研究として、佐藤英明氏による「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」⁴と、酒井克彦氏による「所得税法における給与所得該当性の判断メルクマール—従属性要件と非独立性要件—」⁵が代表的なものとして挙げられる。

それぞれの先行研究を簡単に紹介すると、佐藤氏は、給与所得を「給与所得の本質は自己の危険と計算によらないという非独立性である」⁶と捉え、「給与所得該当性の基準は、基礎となる法律関係（契約）ではなく、労務提供の具体的な態様」⁷であり、それに基づき非独立性は、自己の危険と計算に基づかないという意味で報酬受給の態様を示す一方、「従属性は他人の指揮監督に服するという意味で労務提供の態様を示している」⁸とする。

一方で、酒井氏は、給与所得を「給与所得の特徴は従属的な立場での勤務である」⁹と捉えながらも、「給与所得該当性の判断メルクマールとしての非独立性要件と従属性要件は、それぞれを平板に並べて比較検討するようなものではないのではないかとの所見にたどり着いて

⁴ 佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」金子宏編著『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）

⁵ 酒井克彦「所得税法における給与所得該当性の判断メルクマール—従属性要件と非独立性要件—」『中央ロー・ジャーナル』第14巻第1号（2017）

⁶ 佐藤、前掲注4、402頁参照。

⁷ 同上、401頁参照。

⁸ 同上、401-402頁参照。

⁹ 酒井、前掲注5、98頁参照。

いる」¹⁰とする。

給与所得における両氏の先行研究は、「従属性」要件と「非独立性」要件のいずれの基準を採用しても学説上の明確な限界が見えないことを示しているようである。

そうすると、両氏の先行研究を踏まえてさらに検討すべきは、これまでの働き方ではなく、AI時代のこれからの働き方に対応するための課税要件として、「従属性要件」と「非独立性要件」への新たな理解が必要となるかではなかろうか。

この点、働き方が今後さらに多様化していくという前提に立つと、形式的・外形的に一義に判断することは困難を極めると考えてよい。そうすると、佐藤氏のいう外形的な労務提供の態様とされる「従属性」要件からの検討では、雇用契約に基づかない働き方をも給与所得としている最近の裁判例を見る限り、給与所得該当性を満足しないことになる。

しかし、だからといって、酒井氏のように、「従属性」と「非独立性」の要件を平板に並べて比較検討するものではないとするのであれば、何をもって給与所得における所得区分の判断基準とすればよいのか分からなくなってしまうのではなかろうか。

給与所得と事業所得との両者の区分について、「両者の区分は給与所得の特質が『非独立的従属的労働の対価』であるのに対し、事業所得は『自己の計算と危険とにおいて行われる経済活動としての事業から生ずる所得』であるから、各種の人的役務の提供の対価が事業所得か給与所得かそのいずれに該当するかについては、これを判断の基準として、具体的な役務提供契約の種々の側面を考慮して総合的に判断しなければならないものと考えられる。具体的には、わが国では給与所得が支払われる法律関係の基本類型である雇傭関係においては被傭者の職務遂行に必要な旅費、設備、備品等の費用は原則として使用者負担とするのが通常の雇傭条件であること、一方専属的な役務提供契約に基づく役務提供を『事業』といい得るためには役務提供に係る成果成就の危険性や役務提供のための費用の自己負担という要素の存在が必要であることを考慮する必要がある」¹¹とされる。

給与所得該当性における「従属性」の要件としては、例えば通例として、①指揮命令の態様や、②時間的・空間的拘束の態様などがあるが、人的役務提供の態様が、旧来の終身雇用や年功序列に基づく雇用形態だけでなく、プラットフォームワーカーやシェアリングエコノミー、クラウドソーシングと呼ばれているような、新しい働き方や人的役務の提供の仕組みも登場していることを踏まえて、「従属性」の要件について再考する必要があるのではなかろうか。

他方で、「事業」といい得るためには、役務提供に係る成果成就の危険や費用の自己負担という要素が必要とされているが、特にプラットフォームワーカーの場合は、成果成就の危険

¹⁰ 同上、93頁参照。

¹¹ 武田、前掲注2、1748頁。

を保険やプラットフォームシステム利用という形でプラットフォームが負担する部分もあり、この点において、給与所得の「従属性」にも同視し得るため、一概に所得区分を判断するのは困難だといえる。

これらのように、働き方の多様化に伴う給与所得を取り巻く現状については、給与所得該当性の要件として示された内容は変わらないものの、「従属性」の要件については、指揮命令の態様や時間的・空間的拘束の態様において、産業構造の変化、グローバル化等による働き方の変化という外的要因が変化することで、通例として挙げた「従属性」の要件に当てはまらない働き方が増えている。

また、「従属性」の要件に当てはまらないのであれば、該当する所得区分として何がふさわしいのかを新しく判断しなおさなければならない。しかし、所得区分の判断基準として明確ではなくなっているものが生じている以上、納税者だけでなく、課税庁においても給与所得でなければどの所得区分となるのかについて判断をするのは困難であると考えられるため、租税法律主義の観点からも問題が生じているといえる。

なお、以上の議論については、これまで源泉徴収される側である納税者の側ばかりでの研究が目につくものであり、給与所得の該当性の要件について、法的安定性および予測可能性からの検討が行われているものがほとんどである。

他方で、人的役務の提供の対価の支払側である源泉徴収義務者が、所得区分を判断するという考え方もある。源泉徴収義務者には、同じ人的役務提供の対価について外注費として支出するのか、それとも給料として支出するのかという判断を行ったうえで、報酬や給与を支払っているからである。この支出側の区分を考慮に入れることで、弁護士顧問料事件が示したいわゆる「従属性」と「非独立性」といわれる給与所得者の該当要件だけではなく、何らかの新たな指標を採求することによって、給与所得者と事業所得者の新たな区分要件を見出すことはできないかと考えた次第である。

これらの問題を解決する方策として、まずは、給与所得と事業所得との区分の問題点を沿革と共に整理し、それぞれの所得の特徴を描写した上で、源泉所得税と国税通則法における法解釈を進め、最終的には給与所得と事業所得という所得区分が異なることによって生じる課税所得の差、すなわち、所得税の差を源泉所得税の徴収方法によって解決しようと試みたものである。

(3) 論文の構成

そこで、本研究全体を二部構成とし、第一部では、主に給与所得と事業所得の所得該当性の要件について再考を行った。

具体的に、第1章では、給与所得における「従属性」要件と「非独立性」要件の考え方に

ついて、先行研究を紹介しながら、これらの要件に必ずしも当てはまらないが、事業所得や雑所得と確定できる要素もないというような、あいまいな働き方について、変化に対応するためのそれぞれの要件として、どのような理解が必要となるかについて問題提起を行った。問題の所在として、従来の給与所得該当性要件では、判断の限界を越えていると考えられるため、事業所得等と給与所得にまたがる人的役務の提供に係る所得における新たな給与所得該当性要件について検討を行った。

検討の結論としては、働き方が今後さらに多様化していくという前提に立つと、形式的・外形的に一義に判断することは困難を極めると考えてよい。そうすると、佐藤氏のいう外形的な労務提供の態様とされる「従属性」要件では給与所得該当性として満足しないが、「経済的従属性」までを射程とする「従属性」要件であれば、これまでの解釈で事足りるということになる。

この「経済的従属性」が、具体的な源泉徴収義務者における報酬支給の態様と同義であるとするならば、結局、給与所得該当性における事業所得との区分については、「従属性」と「非独立性」とを切り分ける視点の違いに過ぎないということなのであろうか。

この点、人的役務提供の対価につき、事業所得と給与所得といずれも源泉徴収の対象になる場合もあることからすると、特段、法律上や実務上の規定が存しない限りその区分の最終的な決定権者は受給者側ではなく、支給者側にあると考えてよいと思われる。

そのように考えると、「従属性」要件と「非独立性」要件からみる給与所得に求められる働き方とは何かについて、次章以降で裁判例を参考にしながら考察を行った。

続いて第2章では、前章で検討した給与所得該当性に関する数々の先行研究で引用されている7つの判例を用いて、給与所得における「従属性」要件と「非独立性」要件の考え方についての検証を行った。

これまでは、弁護士顧問料事件からの給与所得該当性の要件である、「従属性」要件と「非独立性」要件のいずれかの基準にいかにも適合しているかを考察した先行研究が多数を占めている。しかしながら、これらの要件を採用した後においても、なお、明確な所得区分該当性における境界が見えていない。これは、働き方の多様化によってこれまでの要件が該当しなくなっているからではないかという疑問が当然生じる。

したがって検討すべきは、これまでの働き方ではなく、これからの働き方に対応するための課税要件への理解が必要であることを前提として検討を行った。

判例研究からの結論としては、①「従属性」要件は「経済的従属性」を含む要件となっているかについては、アプライド事件のみ不明確であったが、他の判例については経済的従属性を含む要件となっていたようである。

また、②「非独立性」要件は収入保証の要件かについては、通勤定期券事件については、

給与所得の他の所得区分該当性を争ったものではなかったため、非独立性の観点は浮上しなかったと考えられるものであるとすると、他の判例では、アプライド事件のみが本件所得を給与所得とするための目的論的な当てはめとして非独立性の要件を用いたと理解され収入保証の要件とはなっていない。

本章では7つの判例を用いたが、その中でも特異なものはアプライド事件のみであったということになる。他の判例については、概ね①「従属性」要件は「経済的従属性」を含む要件であり、かつ、②「非独立性」要件は収入保証の要件を満たすものとなっていた。

裁判例の変遷からの考察からは、従属性要件として示された内容は変わらないものの、その要件としての①指揮命令の態様、②時間的・空間的拘束の態様については、人的役務提供の態様が、旧来の終身雇用や年功序列に基づく雇用形態だけでなく、税調が中間報告として示した、インターネットで商品やサービス等の「提供側」の個人と「消費・利用側」の個人が結びつく形態の経済活動（中略）の一種であるシェアリングエコノミー（共有型経済）（中略）や、クラウドソーシングと呼ばれる個人への業務委託の仕組みも登場している。このように取引形態が変化中、個人の働き方や収入稼得の多様化が進展している。

これらのように、働き方の多様化に伴う給与所得を取り巻く現状については、給与所得該当性の要件として示された内容は変わらないものの、「従属性」要件については、指揮命令の態様や時間的・空間的拘束の態様において、産業構造の変化、グローバル化等による働き方の変化という外的要因が、形式的にこれらの要件に当てはめることを困難にしているということが分かる。事実、本章の裁判例につき、経済的従属性からの判断については、学説上の非独立性要件からの判断とも重なるものとなっている。

また、非独立性の要件については、事業所得と給与所得のみで構成される所得、すなわち勤労性所得で構成されていることから、これらに共通する源泉徴収制度の観点からの検討も可能なように考えられる。その際、重要なことは、使用者との雇用関係の有無（従属性）、指揮命令の態様（従属性）、時間的・空間的拘束の態様（従属性）からの判断は必要としないということである。これらがあるか否かに関わらず、独立性の否定（事業所得ではないこと）が非独立性の要件として機能することにつき、次章で事業所得の面からも検討を行うことによって、従属性が稀薄な場合における非独立性の要件のみでの給与所得への判断の意義、および源泉徴収義務者が実質的に源泉徴収義務者における報酬支給の態様を決定することについての示唆を得たいと考えた。

そのため第3章では、前章までで検討した給与所得の所得該当性要件について、働き方の多様化に伴う給与所得を取り巻く現状について検討を行ったが、給与所得該当性の要件として示された内容については変化がなく、新しい働き方に対応しきれていないという現状が明らかにになった。

これは、特に「従属性」要件における指揮命令の態様や時間的・空間的拘束の態様において、産業構造の変化、グローバル化等による働き方の変化という外的要因が、形式的にこれらの要件に当てはめることを困難にしていることに起因すると考えられる。

一方、「非独立性」の要件については、事業所得と給与所得のみで構成される所得、すなわち勤労性所得で構成されているのであれば、独立性の否定（事業所得ではないこと）が「非独立性」の要件として機能するか否かという検討が必要であると考えられるため、「独立性」と「非独立性」の要件について比較検討し、事業所得に求められる働き方の変化についても検討を行った。

その結果、給与所得の「非独立性」要件とは、従属性要件の従たる要件であることを前提とし、それと対称的な要件として事業所得の「独立性」要件を捉えると、「独立性」要件は従属性要件の否定ということにしかならず、同義反復となっている。しかし、事業所得の「独立性」要件は、「自己の計算と危険」から生じているということを考えると、単純に対称となっているとはいえないと考えられる。

さらに、個人所得という性質からは生活の資を得なければ生計を維持できない、つまり、消費と所得が密接な関係にあることから考えると、継続的に対価を得られること、換言すれば安定した収入を得られることこそが個人の所得にとって重要であると理解できる。そのような理解によれば、個人の所得獲得の態様においては、対価性の有無ではなく、継続性の有無のほうがより重視され、また継続的な所得であれば、その所得の帰属者と発生源泉との関係が従属的か否かを問わないであろう。

いずれにせよ、いわゆる「独立性要件」は、結局、給与所得と事業所得・雑所得との区別にのみ用いられるものであることが理解できた。独立性要件を否定することは非独立性要件の肯定と同義であり、給与所得を構成する要件の一つを担うということになる。

こういった画一的な判断基準の採用が、「非独立性」を給与所得の要件とする考え方からは肯定されるが、一方で、非独立性を否定することは、事業所得と同義とはならず、他にも雑所得との区分があることを検討しなくてはならない。

事業所得に求められる独立性の要件とは、雑所得との区分が明確であることが必要となり、それは「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる蓋然性」の高さに求められることになる。すなわち、継続性が高く安定した収益を得られるということが事業所得における所得の要素に求められ、この点については、給与所得における所得の要素と対称となるものではなく、むしろ親和性があるものであることが分かった。

続いて第4章では、前章での検討を受けて、勤労性所得の「所得」、および、人的役務の提供の意義としての「所得」の判断基準につき、事業所得との区分を争った判例を中心に検討を行い、さらにそれぞれの判例を弁護士顧問料事件が示した事業所得の意義である、①自

己の計算と危険において独立して営まれ、②営利性、③有償性を有し、かつ④反復継続して遂行する意思と⑤社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得として、5 つに区分した上で、それらの区分への当てはめを行った。

弁護士顧問料事件判決の事業所得該当性を用いた裁判例、裁決事例において、給与所得との比較であれば、①というよりも⑤の該当性を争い、①（費用負担）が認定されれば事業所得となるというような傾向が見て取れる。

また、事業所得該当性そのものを争うのであれば、給与所得との比較では登場しなかった上記②～④が検討されるという傾向が見て取れる。

すなわち、給与所得との比較においては、⑤社会的地位とが客観的に認められる業務を従属性の有無として捉えているということであり、また、その事実認定で足りているということでもある。

個別事案でみれば、事業所得への区分を判断するには明確な基準がないことから、様々な事実認定の上で総合的に勘案し、判断しているというのが実情ではあるが、積極的な事実認定により、客観的な社会的地位を判断し、所得区分の決定をしている。

しかし、弁護士顧問料事件を引用しながらも、私法上の法律関係を形式的には当てはめることができないとしたりんご生産組合事件が先例としてあり、また、「対価を得て継続的に行う事業」につき、「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性」が必要であると示した横浜事件においては、事業所得該当性において幅を持たせるような内容になっている。つまり、給与所得該当性も事業所得該当性も弁護士顧問料事件当時よりも不明確なものになってしまっているといえるのである。

このような状況のもとで、次章で取り扱うプラットフォームビジネスに伴う新しい働き方については、プラットフォームがサービスの場を提供し、また、労務の提供者と実際の労務提供対価の支払者との間を取り持つことで、支払対価の受給関係があいまいとなりやすく、雇用契約の有無に関係なく所得区分が納税者に分からないという事象が生じると考えられるため、形式的な判断基準としては、その意義を再考する余地があると考えた。

次に、第 5 章では、働き方の多様化として、将来の AI 時代には、社会の変化に伴い給与所得者の性質が現在とは変化する可能性がある点を踏まえ、プラットフォームビジネスを例にとって考察し、納税者側のみで所得区分を判断できない場合の次善の策として、源泉徴収義務者側からの所得区分の決定が可能かについて検討を行った。

伊藤公哉氏の論文（「AI（人工知能）時代の働き方と税法 - 所得税法における給与所得の意義と給与所得課税制度の展望」）からは、AI 時代における、事業所得と給与所得の境界に該当する働き方の示唆があった。それは、リスク負担に対する考え方と、リスク負担をする意思決定を誰が行うかという視点である。この視点を用いて、AI やビッグデータから生み出

される新しい事業について、事業所得か、給与所得かを判断する主体は、源泉徴収義務者か、本来の納税者である個人のどちらがよいのかについて検討を行った。

プラットフォームビジネスの特徴とは、プラットフォームマーがサービス提供の場を用意し、その上で、役務提供者であるプラットフォームワーカーと役務提供を受ける実際の対価の支払者を結びつけるマイクロビジネスを提供することにある。このような働き方は、わが国において従来存在する、保険外交員や一人親方、キャバレーホステス等の働き方と同視できるものでもある。

また、給与所得の定義からプラットフォームワーカーの所得について検討を行ったところ、給与所得とは、従来リスクの少ない所得とされ、それゆえに、損失発生は予定されていないという、労働者の損失リスク負担に対する考え方と、損失リスク負担をする意思決定を誰が行うかという視点が生じる。またこれは、ここまでの本論文の主張とも一致するものである。しかし、損失リスク発生時の責任主体は使用者責任によって、常に使用者にある。逆に言えば、使用者が被用者のリスクの責任主体となる契約あるいは、実質的に責任主体であれば、それは雇用類似の働き方ということにもなるということであり、雇用類似の働き方においては、使用者たる源泉徴収義務者が被用者の所得区分を決定する意思を持っていると考えられる。

当該視点は、米国のカルフォルニア州における労務者の従属性判断基準である ABC テストにも採用されていた視点であった。当該テストによれば、使用者側に請負者と扱うための義務を課していた。それを参考にするならば、源泉徴収義務者が一義的に所得区分の決定することにも一定の根拠となると考えられる。

また、納税者本人において、支払者と判断が異なる場合には、判断基準を示した上で、申告をすればよいと考える。年末調整を前提としながらも、マイナポータル等を活用し、支払調書をマイナポータルに格納することで森信氏の提言する日本型記入済み申告制度を促進し、納税者が最終的に判断をすることで、納税者自身においても所得区分の意思表示が可能となるような制度設計になると考えられる。

したがって、次章からは、源泉徴収義務者が課せられている義務およびその性格を把握し、プラットフォームワーカーだけでなく、給与所得と事業所得との境界にある働き方をしている者達に、その所得区分についてある一定の予測可能性を与えるためには何が必要かという観点から、所得区分論を離れて源泉徴収制度について検討することにした。

具体的には、第 6 章以降を第二部とし、源泉徴収制度の枠組みを活用し、源泉徴収義務者側において、給与所得と事業所得とを区分する方法がないかについて模索した。

そこで、まず第 6 章では、源泉徴収制度の沿革からその変遷を確認したうえで、現行法における源泉徴収制度の規定を確認し、現行法上の各種所得に対する源泉徴収制度における問

題点を明らかにした。

源泉徴収制度とは、特定の所得に対する支払がある場合に、その支払者が、その支払の際に所定の所得税を天引き徴収し、これを国に納付する制度である。

支払者は、受給者に対する徴収機関としての役割と、国に対する納税義務者としての役割という二つの役割を果たすことを求められ、源泉徴収制度は、周知のとおり、わが国の税制において、徴収確保のための措置として、きわめて重要な役割を担う制度である。

源泉徴収制度は、その制度の創設当初において、「取りきり」として納付されるものであったが、現在では、受給者が確定申告をとおして納付すべき税額の予納ないし前納と位置づけられていることを確認した。納税者にとって、有用な制度となるための一つの方策として、源泉徴収義務を果たすことでその所得区分を明らかにすることが可能となることが挙げられるため、次章では源泉徴収制度が所得区分を決定できる前提において検討を行った。

第7章では、源泉徴収義務者が所得区分を判断することに際して、給与所得者以外の場合についても、源泉徴収義務者の側が、その役務提供の対価を受け取った側において、明確な所得の判断基準として外形的に示し得るのかについて検討を行った。

その結果、条文解釈からは、源泉徴収義務者の役務提供の対価の支払時において、所得区分を判断する基準を見いだせるのかについて、裁判例を検討した結果、所得税法183条1項における「支払の際」については、給与等の支払の意思が必要というわけではなく、課税要件明確性の見地から「税法上支払と同視できるもの」について、当該支払の際に事実上その支払について認識していたか、あるいは、支払を認識し得る前提事実があるかどうか判断基準となると考えられる。

源泉徴収義務者が、その支払を受ける者と「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上げ得る者を義務者とする趣旨は、その支払が源泉徴収の対象であることが一義的に明確であり、かつ、その支払が自動的に確定し行われるほどに容易であるという意味をも包含しているのであると考えられる。

つまり、源泉徴収制度は、源泉徴収義務者が自動的にその支払対価の受領者における所得区分を判断できることが予定された制度ということであり、そのように考えれば、源泉徴収義務者側で支払対価の受領者の所得区分を判断することには何ら問題がない。

また、その判断は、源泉徴収義務者と納税者が「特に密接な関係」であることを基礎として行われるものである。

源泉徴収において問題が表出するのは、源泉徴収義務者が徴収税額を間違えた場合や、そもそも徴収をしなかった場合である。それらは、例外として税率が異なるものはあるが、基本的に源泉徴収義務者が所得区分を間違えたことによって起こるものでもない。

そうすると、源泉徴収税額自体の是正の機会自体が、納税者に与えられていれば特に問題

とならないのであり、そういった意味でも、第 5 章で検討したような、納税者本人において、支払者と判断が異なる場合には、判断基準を示した上で申告をすればよいと考える。

したがって、次章では、実際の源泉徴収義務者の実務で、どのような判断の元で、外注費か支払給与かに分けているのかについて検討をし、源泉徴収義務者における所得区分の決定の有り様について検討を行った。

第 8 章では、実務上の「外注費」か「給与」かを争った事例を用いて、消費税法と所得税法における通達実務について考察をすることで、課税実務上の源泉徴収義務者における外注費と支払給与の境界を探り、源泉徴収制度が「外注費」等の境界事例に与える影響を検討した。

弁護士顧問料事件判決を、「使用者の指揮命令ないし空間的、時間的拘束によって労務の提供の態様を論じているということが判然とするのである。すなわち、この帰結からいえば、同判決においては、従属性ないしそれを代替する観念としての空間的、時間的拘束という労務態様というものを、原則的に給与所得の要件として考えるべきとの考え方が示されたと理解すべき」¹²とする見解からすると、その当時に観念され得なかった所得が給与所得として観念されている。その典型例がアプライド事件であり、また、労務提供の環境としてはプラットフォームビジネスということになる。

給与所得該当性の前提は、「個人の非独立的ないし従属的な勤労（人的役務提供）の対価としての性質をもった所得」¹³と学説上定義されているところからも、「勤労（人的役務提供）の対価」であることは間違いない。

本章で取り上げた、①一人親方や②ホステス、③労働者派遣業における源泉徴収義務において、①からは、消費税法基本通達 1-1-1 の判断要素である、「役務の提供に当たり事業者の指揮監督を受けるかどうか」を指揮監督性とし、裁判例からも空間的、時間的な拘束は、指揮監督性を判断する上での一要素であると考えられる。

②からは、事業所得に厳密には該当しない場合であって、かつ、給与所得概念に一部当たるものであっても、あえて委託会社の下で事業所得として源泉徴収を受けることで、所得税法 204 条 1 項柱書として特則規定を適用できるとしているところからも、源泉徴収義務を果たさえていれば、総合課税の枠内での源泉徴収税の区分の問題として捉えることには問題がないと考えていることは明らかである。

また、この考え方については、源泉徴収制度の沿革に鑑みても、現行の源泉徴収制度は所得税の「前取り」に過ぎないものである以上、肯定されることが考えられる。

¹² 酒井、前掲注 33、5-7 頁参照。給与所得か事業所得かという状況では、非独立性基準は機能するが、酒井氏は、「事業所得非該当＝給与所得該当」ではないとする。

¹³ 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』（第一法規、加除式）1672 頁。

この点、東京地裁令和 2 年 9 月 1 日判決（LEX/DB【文献番号】25585994）は、所得区分の判断の問題はあるにせよ、源泉徴収税を徴収さえすれば、後の所得区分は納税者自身の判断の問題でもあるとして、源泉徴収義務者に一義的に判断を負わせない仕組みにもなっているということを示す判決として重要であると理解できる。

③からは、申告納付の税についての第三者名義での納付は、物品税だけでなく、所得税法や法人税法においても基本的には税の通脱・脱税を企図して行われるものである¹⁴。

しかし、源泉所得税においては、第三者名義により徴収納付することのメリットは考えづらいものである。

また、労働者派遣業は請負契約であったとしても、給与所得該当性のうちの非独立性が充たされると雇用契約類似の契約として判断されることがある。なぜなら、非独立性が、事業所得と給与所得のみで構成される所得（勤労性所得）という限定の下で給与所得の該当要件としての役割を果たすからである。そうすると、全ての勤労性所得に基づく請負契約が、実質的には給与所得として判断されることにもなりかねず、またそれが、消費税の課税仕入算入を争うものとして、最近の裁判例としても表出しているところでもあった。

請負契約と雇用契約において、契約における実質と形式の当事者における認識の先例として引用されるりんご生産組合事件は、源泉徴収をした上で支払われた金額につき、事業所得を給与所得と認定している。これは、源泉徴収義務者において、まずは前取りとして源泉徴収を行うことが重要ということが示されているということになるのではなかろうか。

（４）結び

ここまでを踏まえて、働き方の多様化としての最たる例であるプラットフォームビジネスへの当てはめを行う。プラットフォームビジネスでは、三者以上の契約当事者が存在する場合があり、実質的な指揮命令者の認定基準の拡張が必要となる。

また、プラットフォームワーカーの労務の提供自体のベネフィットを受けるのは労務提供の相手方であり、その意味では親会社が労務提供のベネフィットを享受していないために、プラットフォームとプラットフォームワーカーとの間での対価性は認められないと考えられる。

しかし、プラットフォームは、プラットフォームビジネス一体としてのサービス提供を目的としており、プラットフォームの存続をもって、プラットフォームは、手数料として利益を稼得する。そのように考えると、プラットフォームワーカーの労務により、プラットフォームが便益を享受していることになるため、労務の対価性が認められると考えられる。その意味では、従属性を認めることができ、給与所得者としての判断も可能となる。

¹⁴ 角田、前掲注 25、96、98 頁参照。

以上からも、従来のように弁護士顧問料事件判決に基づき、納税者における従属性および非独立性からの判断に固執することなく、弁護士顧問料事件をあくまでも「一応の基準」として位置づけ、柔軟に所得区分を判断する必要があるであろう。その際、人的役務提供の対価であれば、「特に密接な関係」としての報酬または給与の源泉徴収義務者の存在が考えられるため、源泉徴収義務者に所得区分を判断させることも考えられる。

そのためには、源泉徴収義務者に過度の負担を負わせることなく、一義的に所得区分を判断させる必要があり、あくまでも申告所得税の前取りとして、源泉所得税を徴収するという位置づけとすればよいのではないか。また、源泉所得税自体も、その計算方法や税率が複雑化しているため、これを例えば一律の税率にする等し、その対象も、人的役務提供一般に拡大させ、外注費も対象にすればよい。消費税法の課税仕入算入を企図して支払給与にしないという黙示の慣行があるのであれば、なおさらである。

このような取り扱いの変更は、課税の公平の観点からも推奨されると考えられる。

参考文献等

【著書】

- ・大内伸哉『AI時代の働き方と法—2035年の労働法を考える』（弘文堂、2017）
- ・大蔵省編纂『明治大正財政史 第6巻』（経済往来社、1957）
- ・大蔵省主税局『昭和25年度以降の税制改正の概要』（大蔵省主税局、1956）
- ・岡田淳ほか『プラットフォームビジネスの法務』（商事法務、2020）
- ・雄川一郎『行政の法理 雄川一郎論文集第1巻』（有斐閣、1986）
- ・勝正憲『日本税制改革史』（千倉書房、1938）
- ・金子宏『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996）
- ・——『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019）
- ・——『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021）
- ・北野弘久『税法学原論（第8版）』（勁草書房、2020）
- ・熊王征秀『消費税法講義録第2版』（中央経済社、2020）
- ・神戸問題研究所地方行財政制度資料刊行会編『戦後地方財政資料 別巻1 シャウプ使節団
日本税制報告書』（勁草書房、1983）
- ・国税庁編『改正税法のすべて 昭和42年』（大蔵財務協会、1967）
- ・小林長谷雄ほか『源泉課税』（賢文社、1941）
- ・小宮昌人ほか『日本型プラットフォームビジネス』（日経BP、2020）
- ・酒井克彦「所得税法の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討—」（財経詳報社、2011）

- ・ ——— 『裁判例から見る所得税法』 (大蔵財務協会、2016)
- ・ ——— 『裁判例からみる所得税法二訂版』 (大蔵財務協会、2021)
- ・ 佐藤英明 『スタンダード所得税法 (第2版補正2版)』 (弘文堂、2020)
- ・ 塩崎潤・安井誠監修 『DHC 源泉徴収所得税積義』 (第一法規、加除式)
- ・ 島津翔 『さよならオフィス』 (日本経済新聞出版本部、2020)
- ・ 図子善信 『租税法律関係論』 (成文堂、2005)
- ・ 武田昌輔監修 『DHC コンメンタル所得税法』 (第一法規、1983)
- ・ 谷口勢津夫 『税法基本講義第五版』 (弘文堂、2016)
- ・ 注解所得税法研究会編 『注解所得税法〔六訂版〕』 (大蔵財務協会、2019)
- ・ 日本税務研究センター「人的役務と所得税」日税研論集 vol.57 (2006)
- ・ 林仲宣 『所得税法・消費税法の論点』 (中央経済社 2005年)
- ・ マイケル・A. クマスノほか著 (青島矢一ほか訳) 『プラットフォームビジネスデジタル時代を支配する力と陥穽』 (有斐閣、2020)
- ・ 松沢智 『租税実体法〔補正第2版〕』 (中央経済社、2003)
- ・ 水野忠恒 『租税法第五版』 (有斐閣、2015)
- ・ ——— 『大系租税法 (第2版)』 (中央経済社、2019)
- ・ 水町勇一郎 『労働法 (第6版)』 (有斐閣、2016)
- ・ 森信茂樹 『デジタル経済と税 AI 自体の富をめぐる攻防』 (日本経済新聞出版、2019)
- ・ 四元俊明 『行間の税法解釈学—判例・裁判例から見た不条理の世界—』 (ぎょうせい、1988)

【論文】

- ・ 青柳達朗 「所得税法 183 条の『支払』について」『税大ジャーナル』5号 (2007)
- ・ 伊藤公哉 「シェアリングエコノミーの拡大に伴うタックス・ギャップへの制度対応 (前) —テクノロジーの発展と申告納税制度の下での資料情報制度の再検討」『税務弘報』65巻12号 (2017) 68-80頁
- ・ ——— 「シェアリングエコノミーの拡大に伴うタックス・ギャップへの制度対応 (後) —テクノロジーの発展と申告納税制度の下での資料情報制度の再検討」『税務弘報』65巻13号 (2017) 70-85頁
- ・ ——— 「AI (人工知能) 時代の働き方と税法・所得税法における給与所得の意義と給与所得課税制度の展望」『税務弘報』66巻1号 (2018) 24-45頁
- ・ 今村隆 「徴収納付の法律関係に関する諸問題」『税研』153号 (2010)
- ・ 今本啓介 「申告納税制度と源泉徴収制度の関係」『税研』153号 (2010)

- ・岩崎政明「所得税法の類型および所得区分の動向」租税法研究第 39 号（2011）1-13 頁
- ・碓井光明「源泉徴収制度についての若干の考察」『税経通信』36 卷 10 号（1981）
- ・占部裕典「源泉徴収制度における三面的権利関係と権利救済」『同志社法学』67 卷 4 号（2015）
- ・岡正晶 「破産管財人の源泉徴収義務に関する立法論的検討」『金融法務事情』1845 号（2008）
- ・岡田悟 「シェアリングエコノミーをめぐる論点」調査と情報（2017）（983）
- ・奥谷健 「競馬の払戻し基金に係る所得の所得区分（事業所得該当性）」『税務 QA』178 号（2016）
- ・奥谷健 「事業所得と給与所得の区別」『租税判例百選（第 7 版）』（有斐閣、2021）
- ・雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」『租税法研究』2 号（1974）
- ・金子宏 「最高裁判所判例研究」『法学協会雑誌』82 卷 2 号（1966）
- ・—— 「わが国の所得税と源泉徴収制度—その意義と沿革—」『日税研論集』15 号（1991）
- ・—— 「給与所得と課税—沿革と問題点—」『日税研論集』57 号（2006）3-39 頁
- ・川口美貴「労働形態の多様化と就労者の保護・労働者概念と独禁法規制」『季刊労働法』272 号（2021）2-12 頁
- ・菊池衛 「人的役務所得をめぐる若干の考察」『税大論叢』第 4 号（1971）
- ・木村弘之介「訴外キャストの報酬について、給与等の源泉徴収に係る納税告知処分に対する取消等請求が棄却された事例」『ジュリスト』No.1568（2022）
- ・木村大輔「シェアリングエコノミーと課税」日本租税理論学会編『租税上の先端課題への挑戦』（2020）112-128 頁
- ・木村貴子「ホステス報酬等の源泉徴収制度」『税理』58 卷 15 号（2015）
- ・木山泰嗣「競馬による所得を事業所得として申告した納税者に対し一時所得であるとなされた更正処分の適正性が争われた事案～横浜地裁平成 28 年 11 月 9 日判決・公刊物未登載～」『税経通信』72 卷 10 号（2016）
- ・—— 「給与概念の確立と変容」青山法学論集第 57 卷第 4 号（2016）115-155 頁
- ・—— 「源泉徴収制度をめぐる諸問題」『青山ローフォーラム』第 6 卷第 2 号（2018）
- ・—— 「給与所得の判断基準」税理 64 卷 5 号（2021）120-121 頁
- ・倉見智亮「働き方の多様化と必要経費」『税研』35 卷 6 号（2020）
- ・小池和彰「給与と外注費を区分する判断基準」『東北学院大学経営学論集』第 14 号
- ・小林博志「源泉徴収の手続」『日税研論集』25 号（1994）
- ・酒井克彦「所得税法における給与所得該当性の判断メルクマール - 従属性要件非独立性要

- 件 -」中央ロー・ジャーナル第 14 巻第 1 号 (2017) 83-102 頁
- ・ ——— 「所得税法の給与所得と『従属性』(上)」『税務事例』 Vol.46 No.1 (2014) 1-9 頁
 - ・ ——— 「所得税法の給与所得と『従属性』(下)」『税務事例』 Vol.46 No.2 (2014) 20-28 頁
 - ・ 佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」金子宏『租税法の基本問題』(有斐閣、2007)
 - ・ ——— 「『給与』課税をめぐるいくつかの問題点」『税務事例研究』 79 号 (2004) 21-40 頁・
 - ・ ——— 「日本における源泉徴収制度」『税研』 No.153 (2010)
 - ・ ——— 「給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分について、法定納期限の経過後に当該源泉所得税の納付義務を成立させる支払の原因となる行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことの可否」『民商法雑誌』 155 巻 3 号 (2019)
 - ・ 佐藤英明・植田卓「誌上税務審議『給与所得課税のあり方』」『税研』 79 号 (1998) 29-32 頁
 - ・ 佐藤謙一「経済取引や働き方の多様化に伴う個人収入の複雑化と税務対応のポイント」税理 64 巻 1 号 (2021) 14-21 頁
 - ・ 塩崎潤 「給与所得一通勤定期券またはその購入代金の支給は所得税法上の給与か」『別冊ジュリスト』 17 号 (1968)
 - ・ 品川吉宣「塾講師等に支払う報酬の『給与所得』該当性」『TKC 税研情報』 Vol.23.No5 (2014)
 - ・ 柴田徹平「建設業一人親方の労働問題の特殊性と偽装請負」『季刊労働法』 272 号 (2021) 37-49 頁
 - ・ 税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申昭和 61 年 10 月」(税制調査会、1986)
 - ・ ——— 「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告②」(税制調査会、2017)
 - ・ 関口智 「日本の所得税・最適課税論・スウェーデンの二元的所得税：勤労所得と資本所得の視点」『税研』 140 号 (2008) 16-29 頁
 - ・ 園部逸夫「事業所得と給与所得の区別」『租税判例百選 (第 2 版)』 (1983)
 - ・ 田中治 「給与所得」『日税研論集』 28 号 (1994)
 - ・ ——— 「申告納税制度と租税行政手続」『租税法研究』 第 22 号 (1994)
 - ・ ——— 「給与所得概念における従属的労務性」税務事例研究 83 号 (2005)
 - ・ ——— 「所得分類の意義と給与所得課税—ストック・オプション判決を素材に」
 - ・ ——— 『租税法研究』 32 号 (2004)

- ・ —— 「源泉徴収制度の存在理由」『税法学』571号（2014）
- ・ —— 「一時所得と雑所得の区別」『租税法判例百選第6版』（有斐閣、2016）
- ・ 田中啓之「第三者名義でされた源泉徴収に係る所得税の納付の有効性」『ジュリスト』No.1467（2014）
- ・ 團野正浩「所得税法における給与所得該当性に関する考察-『ストックオプション事件』判決以降の議論を中心として-」『新潟大学経済論集』98巻（2015）
- ・ 都築巖 「建設業関係・ホステス等に係る留意点」『税経通信』71巻10号（2016）
- ・ 角田元幸「実質所得者課税と雇用関係（源泉徴収義務者）の認定の判断要素—第三者名義による源泉所得税の納付の効果—」『税大論叢』68号（2011）
- ・ 戸村涼子「ネットビジネスで得た収入の税務対応」税理64巻1号53－60頁（2021）
- ・ 中里実 「経済の変貌と租税行政の将来」松沢智先生古稀記念論文集『租税行政と納税者の救済』
- ・ 長島弘 「競馬の払戻金に係る所得の事業該当性が争われた事例」『税務事例』49巻2号（2016）
- ・ —— 「塾講師等に支払う報酬の給与所得該当性（上）[東京高裁平成25.10.23判決]」『税務事例』46巻12号（2013）
- ・ 成瀬洋平「源泉所得税における給与等の課税の取扱い」税務大学校論叢73号147－299頁（2012）
- ・ 西山由美「大島訴訟」『租税法の発展』（有斐閣、2010）
- ・ 日本税理士会連合会税制審議会「源泉徴収制度のあり方について—令和元年度諮問に対する答申—」（日本税理士会連合会、2020）
- ・ 畠山武道「源泉徴収の法律関係・争訟手続」『日税研論集』15号（1991）
- ・ 濱口桂一郎「4.労働者派遣システム再考」第35回産研フォーラム「派遣法の改正と今後の労働市場（基調講演）」（2010）
(<https://core.ac.uk/download/pdf/144443897.pdf>.最終閲覧2022年5月15日)
- ・ —— 「請負・労働者供給・労働者派遣の再検討」
(<http://hamachan.on.coocan.jp/hougakkaishi.html>.)
- ・ —— 「雇用類似の働き方に関する現状と課題」日本政策金融公庫論集47号（2020）
- ・ —— 「横断的論考」日本労働研究雑誌（693）2－10頁（2018）
- ・ —— 「カリフォルニア州のギグ法」『労働旬報』（1755）2020年2月25日号
(<http://hamachan.on.coocan.jp/roukijunpo200225.html>. 最終閲覧2022年5月15日)
- ・ 濱田洋 「働き方の多様化による課税問題—「雇用」と「自営」の境界—」税研198号46

－51 頁（2018）

- ・ 浜村彰 「プラットフォームエコノミーと労働法上の課題・プラットフォームエコノミーで働く就労者の労働者性について」 労働調査 577 号 4－12 頁（2018）
- ・ 林幸一 「事業所得と給与所得との区分：勤労所得に係る所得分類についての提言」 大阪府立大学経済研究 54（2）（2008） 139－163 頁
- ・ 林仲宣 「給与所得と事業所得の区分－外注費の課税仕入れ－」 『税法学』 561（2009）
- ・ ファルクラム租税法研究会 「第 2 回事業所得か給与所得か『後』」 税務弘報 63 卷 9 号 191－197 頁（2015）
- ・ 藤谷武史 「給与所得課税」 税研 168 号（2013） 30－35 頁
- ・ 渕圭吾 「働き方の変化と租税法」 『民商法雑誌』 156 卷 1 号（2020）
- ・ 古田孝夫 「時の判例 弁護士である破産管財人は、自らの報酬の支払について、所得税法 204 条 1 項 2 号所定の源泉徴収義務を負うほか〔最二小判平成 23.1.14〕」 『ジュリスト』 1432 号（2011）
- ・ 本庄淳志 「雇用類似の働き方と法規制・基準規制の断絶と契約法理の連続性をふまえて」 『ジュリスト』 1553 号（2021） 34－40 頁
- ・ 増田稔 「時の判例米国法人の子会社である日本法人の代表取締役が親会社である米国法人から付与されたいわゆるストックオプションを行使して得た利益が所得税法 28 条 1 項所定の給与所得に当たるとされた事例」 ジュリスト (1310) 147－149 頁（2006）
- ・ 三木義一・上西左大信 「理事長の横領と源泉徴収義務」 『判例分析ファイル I 所得税編（第 2 版）』 417-418 頁（税務経理協会、2009 年）
- ・ 水野忠恒 「社会構造の変化にともなう新たな給与・報酬形態の課税問題」 日税研論集 57 号 41－62 頁（2006）
- ・ 実本滋 「麻酔科医師が麻酔手術等を施行して各病院から得た収入が事業所得ではなく給与所得に該当するとされた事例〔東京地方裁判所平成 24.9.21 判決〕」
- ・ 宮崎裕士 「給与所得控除と基礎的人的控除における改革の現状」 『大阪経大論集』 68 卷 6 号（2017）
- ・ 宮谷俊胤 「源泉徴収制度の概要と問題点」 『日税研論集』 15 号（1991）
- ・ 茂木繁一 「所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について」 『税大論叢』 5 号（1972）
- ・ 森戸英幸ほか 「雇用システムの変化と法政策の課題－ジョブ型雇用社会の到来？」 ジュリスト 1553 号 16－33 頁（2021）
- ・ 森信茂樹 「ギグ・エコノミーと源泉徴収制度」 税務弘報 68 卷 3 号 6 頁（2020）
- ・ ——— 「シェアリング・エコノミー、ギグエコノミーの発達と税制の課題」

ファイナンシャル・レビュー通巻第 143 号 9－29 頁（2020）

- ・ ——— 「税務行政と DX の今後の課題」 税務弘報 69 巻 10 号 8 頁（2021）
- ・ 脇谷英夫 「『経済的利益』を対象とする源泉徴収制度の考察」 『税法学』 571 号（2014）
- ・ 和田肇 「雇用契約と労働契約」 日本労働研究雑誌（657） 74－75 頁（2015）
- ・ 渡辺徹也 「申告納税・源泉徴収・年末調整と給与所得」 『日税研論集』 57 号（2006）
- ・ ——— 「給与所得該当性に関する判断基準としての非独立性と従属性－事業所得との相違－」 『税務事例研究』 145 号（日本税務研究センター、2015）
- ・ ——— 「シェアリング・エコノミーに関する課税問題－所得課税および執行上の問題を中心に－」 税務事例研究 168 号 21－49 頁（2019）
- ・ ——— 「源泉徴収制度の現代的意義と課題」 『税研』 35 巻 5 号（2020）
- ・ 渡部尚史 「給与所得該当性の要件としての非独立性」 『神戸学院経済学論集』 第 48 巻第 4 号（2022）

【ホームページ等】

- ・ 浅尾裕 「労働者性」と多様な働き方、そして労働政策（雇用と自営のあいだ）
(<http://www.jil.go.jp/institute/zassi/backnumber/2007/09/pdf/063-072.pdf>)
- ・ 池添弘邦 「労働保護法の「労働者」概念をめぐる解釈論と立法論－労働法学に突きつけられている重い課題」（雇用と自営のあいだ）
(<http://www.jil.go.jp/institute/zassi/backnumber/2007/09/pdf/048-062.pdf>)
- ・ 経済産業省 「デジタルプラットフォームを巡る市場の健全な発展に向けて」
(https://www.meti.go.jp/policy/mono_info_service/digitalplatform/index.html)
- ・ ——— 「シェアリングエコノミーに関する実態調査」
(https://www.meti.go.jp/statistics/tyo/share_eco/result/gaiyo.pdf)
- ・ ——— 「雇用関係によらない働き方」に関する研究会 報告書
(<http://www.meti.go.jp/report/whitepaper/data/pdf/20170330001-2.pdf>)
- ・ 厚生労働省 「今後の労働契約法制の在り方に関する研究会 報告書」
(<https://www.mhlw.go.jp/shingi/2005/09/dl/s0915-4d.pdf>)
- ・ ——— 「働き方の未来 2035 報告書」
(<https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-12600000-Seisakutoukatsukan/0000133449.pdf>)
- ・ ——— 「労働基準法研究会報告」
(<https://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/2r98520000000xgbw-att/2r98520000000xgi8.pdf>)

- ・ ————— 「雇用類似の働き方に関する検討会」
(<https://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-11909500-Koyoukankyoukintoukyoku-Soumuka/0000201113.pdf>)
- ・ ————— 「令和 3 年 9 月 1 日から労災保険の「特別加入」の対象が広がります」
(https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/koyou_roudou/roudoukijun/rousai/kanyu_r3.4.1_00001.html)
- ・ ————— 「労使関係法研究会報告書」
(<https://www.mhlw.go.jp/stf/houdou/2r9852000001juuf-att/2r9852000001jx2l.pdf>)
- ・ ————— 「裁量労働制の現行制度の概要及び経緯等について」
(<https://www.mhlw.go.jp/content/11201250/000809286.pdf>)
- ・ ————— 「多様な正社員の雇用ルール等に関する論点について」
(<https://www.mhlw.go.jp/content/11201250/000852669.pdf>)
- ・ 国税庁「国税庁レポート（2020 年度版）」
(<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/2020.pdf>)
- ・ ——— 「シェアリングエコノミー等新分野の経済活動への的確な対応」
(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2019/sharingueconomy_taio/pdf/01.pdf)
- ・ ——— 「タックスアンサーNo.1906 給与所得者がネットオークション等により副収入を得た場合」
(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1906.htm>)
- ・ ——— 「タックスアンサーNo.1500 雑所得」
(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1500.htm>)
- ・ 財務省「所得税法等の改正詳解」
(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0081-0132.pdf)
- ・ 新谷真人「労働法における労働者性の判断基準」社労士総研研究プロジェクト報告書 平成 30 年
(https://www.shakaihokenroumushi.jp/Portals/0/doc/nsec/souken/2018/20181210_souken_araya.pdf)
- ・ 税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告②」
(<http://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/29zen16kai6.pdf>)
- ・ ————— 「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方令和元年 9 月」

- (https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/1zen28kai1_2.pdf : 最終閲覧)
- ・ ————— 「税制の抜本的見直しについての答申昭和 61 年 10 月」
(https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s_s6110_zeiseibappontekiminaosi.pdf)
 - ・ ————— 「個人所得課税に関する論点整理平成 17 年 6 月」
(<https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/2005/pdf/170621.pdf>)
 - ・ ————— 「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方平成 19 年 11 月」
(https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s_h1911_bappontekinazeiseikaikaku.pdf : 最終閲覧
2021 年 12 月 3 日)
 - ・ 総務省「シェアリングエコノミーの持つ可能性」平成 30 年版情報通信白書
(<https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/h30/pdf/n2500000.pdf>)
 - ・ ——— 「テレワークの意義・効果」
(http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/joho_tsusin/telework/18028_01.html)
 - ・ 独立行政法人「雇用と自営のあいだ」(日本労働研究雑誌 編集委員会) 2007 年 9 月号解題
(<http://www.jil.go.jp/institute/zassi/backnumber/2007/09/pdf/002-003.pdf>)
 - ・ 永野秀雄著「プロスポーツ選手の労働者性」
(<https://www.jil.go.jp/institute/zassi/backnumber/2005/04/pdf/020-022.pdf>)
 - ・ 山田久「働き方の変化と税制・社会保障制度への含意」
(https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20150902_27zen18kai6.pdf)
 - ・ 労働基準法研究会報告「労働基準法の「労働者」の判断基準について
(<https://jsite.mhlw.go.jp/osaka-roudoukyoku/library/osaka-roudoukyoku/H23/23kantoku/roudousyasei.pdf>)
 - ・ 労働政策研究・研修機構「イギリス労働法政策における Good Work Plan—Good Work Plan
に至る背景とその具体的内容」
(<https://www.jil.go.jp/institute/discussion/2020/documents/DP20-02.pdf>)
 - ・ ————— 「最高裁、ウーバーのドライバーを労働者と認める判決 (2021
年 4 月 : イギリス)」
(https://www.jil.go.jp/foreign/jihou/2021/04/uk_02.html)
 - ・ ————— 「カリフォルニア州ギグ法—プラットフォームビジネスに雇用
を」
(https://www.jil.go.jp/foreign/jihou/2019/07/usa_04.html)

- ・ ————— 「クラウドワークをめぐる連邦労働裁判所判決」
(https://www.jil.go.jp/foreign/jihou/2021/06/germany_01.html)
- ・ ————— 「デジタル労働プラットフォームの成長と規制の必要性」
(https://www.jil.go.jp/foreign/jihou/2021/07/ilo_01.html)
- ・ AB-5 Worker status: 「employees and independent contractors.(2019- 2020)」
(https://leginfo.legislature.ca.gov/faces/billTextClient.xhtml?bill_id=201920200AB5)
- ・ CIO ポータル「シェアリングエコノミー促進室」
(<https://cio.go.jp/share-eco-center>)
- ・ ————— 「シェアワーカー研修・認証制度の概要」
(https://cio.go.jp/sites/default/files/uploads/documents/share_eco_certification.pdf)
- ・ e-gov 法令検索「建設業法」(<https://elaws.e-gov.jp/document?lawid=324AC0000000100>)
- ・ Pillsbury“legalwire”vol.64/2019「カリフォルニア州はダイナメックス事件の ABC テストを採用した立法を行い、多くの業務従事者を被雇用者として分類することを義務付け」
(<https://japanese.pillsburylaw.com/siteFiles/29415/Legal%20Wire%2064.pdf>)
- ・ ILO フラグシップレポート「世界の雇用及び社会の見通し 2021 年 2 月版：変容する仕事の世界におけるデジタル労働プラットフォームの役割」
(https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/-dcomm/---publ/documents/publication/wcms_771749.pdf)

審査結果の要旨

(論文の主題)

所得税法における給与所得該当性は、昭和 56 年 4 月 24 日判決（弁護士顧問料事件）で示された「従属性要件」と「非独立性要件」を基になされてきた。近年のプラットフォームビジネスに代表される AI 時代の働き方に対して、この 2 要件で足りるのか、いや対応できていない現状に新たな要件（給与所得か事業所得かの区分要件）が導出できないかを模索するもので、マイナポータル等の活用で源泉徴収制度自体に給与所得該当性の判断を行わせるという立法論を展開するものである。

（論文の概要）

本論文は、簡潔にいうと、最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決（弁護士顧問料事件）で示された「従属性要件」と「非独立性要件」が、今日の AI 時代における働き方の多様化に対して、給与所得該当性の判断基準として適用可能かどうかを検討したものであるといえるであろう。働き方の多様化は、給与所得か事業所得か、場合によっては雑所得や一時所得に区分される恐れがある。区分の違いは、課税所得の相違と税額の違いとなって現れてくる。

所得区分の明確化は、納税者や課税庁にとって、極めて重要で、租税法の大原則である租税法律主義の下での課税要件明確主義及び予測可能性の確保の観点から看過しがたいものである。

第 1 章では、給与所得における「従属性要件」と「非独立性要件」の考え方について、先行研究を紹介しながら、これらの要件に必ずしも当てはまらないが、だからといって事業所得や雑所得と確定できる要素もないあいまいな働き方について、働き方の多様化による変化に対応するためのそれぞれの要件として、どのような理解が必要となるかについて問題提起をする。

「従属性要件」として、弁護士顧問料事件では、「雇用契約又はこれに類する原因」だけではなく、「給与支払者との関係において何らかの空間的、時間的拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供」を行うこととしている。一方、「非独立性要件」は、事業所得を判断するときの「自己の計算と危険」による経済活動とする「独立性要件」を否定する要件であり、「使用者の指揮命令に服する」ことになるが、従属性が強ければ強いほど非独立的に労務・役務の提供がなされるという関係になるという。

しかし、最近のデジタルトランスフォーメーションに基づく働き方改革やコロナ禍での働き方としての SOHO（Small Office Home Office の略）およびテレワーク等の通勤を伴わない働き方との関連性の点からも「従属性要件」が揺らいできていること。また、「空間的、時間的拘束」を受けているか否かが従属性の判断要件となった裁判例（東京地裁平成 24 年 9 月 21 日判決（麻酔科医事件））もあることなどから、形式的・一義的に所得区分をすることが困難となっているとする。

第 2 章では、給与所得該当性に関する数々の先行研究（ほとんどが、昭和 56 年弁護士顧問料事件からの給与所得該当性の要件を問題とした研究である）で検討がなされている主要な 7 つの判例を用いて、給与所得における「従属性要件」と「非独立性要件」の考え方についての検証を行っている。その検証結果は、明確な所得区分該当性における境界が不明確で、しかも、働き方の多様化に対応しきれていないとする。

ただし、①「従属性要件」は「経済的従属性」を含む要件までその射程を広げて解釈されているが、多様な働き方に伴う給与所得を取り巻く現状においては、指揮命令の態様や時間

的・空間的拘束の態様において、産業構造の変化、グローバル化等による働き方の多様化という外的要因が、形式的にこれらの要件に当てはめることを困難にしているというのである。また、②「非独立性要件」は、事業所得の要件となっていた「自己の計算と危険」の否定として存在することの確認であり、その根拠を収入に比して多額の費用がかかるようなものではないこと（費用負担）や、収入に際して損失の発生可能性が存在しないこと（損失負担）、つまり、収入が保証されており、自身の働き方に帰責性がないことと言い換えることができると整理している。

第3章では、事業所得と給与所得のみで構成される所得、すなわち勤労性所得を取り上げれば、「非独立性要件」は、独立性の否定（事業所得ではない）が「非独立性要件」として機能するのか検証されなければならないとして、事業所得の検討がなされている。勤労性所得であれば、対価を得るために労務を提供する（「対価性の要件」）のであり、営利目的であれ、生活の資を得る目的であれ、事業所得も給与所得も共に「継続性要件」を満たしているので、「継続性要件」は雑所得との区分に有用である。そうすると、現状の働き方の多様化に適合した所得区分の判断は、「非独立性要件」が事業所得と給与所得の区分に求められる。

つまり、労務提供の多様化によって、費用負担や損失負担が使用者、被用者のどちらにあるのかをもって、給与所得か事業所得かを判断するものとなる可能性を秘めており、「従属性要件」は、非独立性を推認する有益なメルクマールとはならないと指摘する。

第4章では、第3章で得られた区分要件を基に、「一応の基準」といわれる弁護士顧問料事件が所得区分に果たした意義を9つの判例を用いて検証しつつ、給与所得該当性の問題解決を事業所得該当性との比較において、検討している。

具体的には、検討した判例を弁護士顧問料事件が示した事業所得の意義である①自己の計算と危険において独立して営まれ、②営利性、③有償性を有し、かつ④反復継続して遂行する意思と、⑤社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得として、5つに区分して当てはめている。給与所得との比較であれば、上記①独立性よりは⑤の該当性を争うが、①で費用負担が認定されれば事業所得となるというような傾向が見て取れるという。また、事業所得該当性そのものを争うのであれば、給与所得との比較では登場しなかった上記②～④が検討されるという傾向が見て取れるという。

すなわち、給与所得との比較においては、⑤社会的地位とが客観的に認められる業務を従属性の有無として捉えているということであり、また、その事実認定で足りているということでもあると結論する。

第5章では、AI時代の新しい働き方の根源と位置付けるプラットフォームビジネスにおける給与所得と事業所得の所得区分を考察している。

給与所得が発生する基礎となる法律関係は、判例によると、「雇用契約またはそれに類する関係」と考えられているが、それに基づいて給与所得か否かが判断されるのではなく、税務上は、実質的な中身が確認されるべきであって、プラットフォームビジネスにあっては、かかる法律関係は崩れているとする前提に立っている。これからの働き方であるプラットフォームビジネスでの働き方の特徴を、厚生労働省懇談会報告書「働き方の未来 2035——一人ひとりが輝くために——」（2016 年 8 月）や厚生労働省検討会報告書「雇用類似の働き方に関する検討会報告書」（2018 年 3 月 30 日）によって明確にし、プラットフォームワーカーの給与所得該当性の判断において、「一応の基準」とされた「従属性要件」や「非独立性要件」の無力さを指摘している。

そこで、プラットフォーム企業にプラットフォームワーカーの取引情報を基にした法定調書の作成を行わせることによって、その際に、給与所得該当性のテストを米国カリフォルニア州の ABC テスト（わが国の「従属性要件」に係わる内容のテスト）と同じようなテストを課すことによって、給与所得者か事業所得者かの判定を一応行わせる制度を提案している。

第 6 章、第 7 章では、源泉徴収制度の枠組みを活用し、源泉徴収義務者において、給与所得と事業所得とを区分する方法がないかについて模索している。

まず、第 6 章では、源泉徴収制度の沿革からその変遷を確認したうえで、現行法における源泉徴収制度の規定を確認し、現行法上の各種所得に対する源泉徴収制度における問題点を明らかにする。源泉徴収制度とは、特定の所得に対する支払がある場合に、その支払者が、その支払の際に所定の所得税を天引き徴収し、これを国に納付する制度であるが、支払者は、受給者に対する徴収機関としての役割と、国に対する納税義務者としての役割という二つの役割を果たすことを求められている。

この時、支払者である源泉徴収義務者は、支払いがいずれの所得区分に該当するのかを判断しなければならない。納税者にとって、有用な制度となるための一つの方策として、源泉徴収義務を果たすことで、その所得区分を明らかにすることが可能となることが挙げられる。

第 7 章では、源泉徴収義務者が所得区分を判断することに際して、源泉徴収義務者が、受給者に対して、明確な所得の判断基準として外形的に示し得るのかについて検討を行っている。

源泉徴収制度（所得税法 183 条）とは、本来、所得の支払時に納税義務が成立し、同時に、特別の手续を必要とすることなく、納付すべき税額が確定する自動確定方式を採用している。源泉徴収制度の条文解釈からは、源泉徴収義務者が支払時において所得区分を判断する基準を見いだせるのかについて、裁判例を検討した結果、所得税法 183 条 1 項における「支払の際」については、給与等の支払の意思が必要というわけではなく、課税要件明確性の見地から「税法上支払と同視できるもの」について、当該支払の際に事実上その支払について認識

していたか、あるいは、支払を認識し得る前提事実があるかどうか判断基準となる（広島高裁昭和 35 年 7 月 26 日判決）。さらに、源泉徴収義務者が、その支払を受ける者と「特に密接な関係」にあって、徴税上特別の便宜を有し能率を上げ得る者を義務者とする趣旨は、その支払が源泉徴収の対象であることが一義的に明確であり、かつ、その支払が自動的に確定し行われるほどに容易であるという意味をも包含しているのである（最高裁昭和 37 年 2 月 28 日判決）。

働き方の多様化は、既に過度である負担をさらに大きくする可能性がある。そのため、源泉徴収制度も社会の変化に適した制度に変更する必要があると考えられる。プラットフォームビジネスの社会における源泉徴収制度は、従前の業務形態と比較して、「特に密接な関係」が残っている場合は、給与所得として扱うという立法さえすれば（あるいは解釈で給与所得と決めることができるのであれば）、支払者が実際に源泉徴収することにそれほど困難はないとの主張となる。

源泉徴収義務者において、判断可能なものについては、源泉徴収義務者が所得区分を判断し、受給者もそれをそのまま利用すればよく、判断が不可能なものについては、源泉課税の対象としないのである。

第 8 章では、実務上の「外注費」か「給与」かを争った判例を用いて、消費税法と所得税法における通達実務についても考察をすることで、課税実務上の源泉徴収義務者における外注費と支払給与の境界を探り、源泉徴収制度と所得区分該当性の関係についてまとめることで、本論文の一応の結論を得ている。

プラットフォームビジネスにおける所得区分に合理性と適正性を求めるために、ホステス等とキャバクラで勤務するキャストの両方の働き方を取り上げて、請負（外注費）と雇用（給与）の境界事例の検討を行っている。とりわけ、キャストの事例である東京地裁令和 2 年 9 月 1 日判決を取り上げて、事業所得として確定申告していても、そうとは限らないし、また、所得税法 204 条 1 項 6 号及び 2 項 1 号によれば、給与等に該当することもあり得ると判示し、このことは、課税要件明確主義に反するとはいえないとも判示している点に注目する。

そして、本論文は、かかる判例を支持する形で、木村弘之亮氏判例評釈を参考にしつつ、法 204 条 1 項柱書として特則規定を適用できるところからも、源泉徴収義務を果たしさえしていれば、総合課税の枠内での源泉徴収税の区分の問題として捉えることは、問題がないという考えに至っている。また、この考え方は、源泉徴収制度の沿革に鑑みても、現行の源泉徴収制度は所得税の「前取り」に過ぎないものである以上、肯定されと考えられるし、過度の負担になる点は憂慮されるべきとしつつも、源泉徴収義務者で一義的に判断を負わせ、「前取り」としての源泉徴収税を納めさせることで、納税者に確定申告を行わせる礎を築くことに繋がると結論するのである。

本論文の締め括りとしての第9章総括では、給与所得と事業所得の所得区分に関して、代表的な先行研究である佐藤英明と酒井克彦両氏が独自に主張する従属性要件と非独立性要件をもってしても、現在進行中の働き方の多様化には対応しきれないことを再確認したうえで、勤労性所得で構成される給与所得と事業所得においては、両所得に共通する源泉徴収制度からの新たなアプローチによる所得区分を用いることの可能性と有効性を説いて結んでいる。

（論文の評価）

本論文では、プラットフォームワーカー等の所得区分の判断基準も視野に入れて、昨今のAI時代における働き方の多様化と給与所得該当性について、昭和56年弁護士顧問料事件判決の「従属性要件」や「非独立性要件」の限界を考察し、その上で、源泉徴収義務者の位置づけの変化も見据えながら、給与所得該当性の新たな判断基準について研究を行っている。特にAI時代における働き方の多様化と給与所得該当性を結びつけることによって、先行研究のように弁護士顧問料事件判決に基づいて、納税者における「従属性要件」および「非独立性要件」からの判断に固執することなく、弁護士顧問料事件をあくまでも「一応の基準」として位置づけ、柔軟に所得区分を判断する必要があると考える。その際、人的役務提供の対価であれば、給与の源泉徴収義務者の存在が考えられるため、源泉徴収義務者に所得区分を判断させるという立法論的解決を図ろうとする論文と評価できる。

このような源泉徴収義務者にまで遡り所得区分を判断させるという発想は、先行研究には全く見られないものであり、研究成果にオリジナリティがあるといえる。

つまり、10種類の所得区分をする現行所得税法を前提としながら、昭和56年弁護士顧問料事件で示された「従属性要件」と「非独立性要件」の2つの要件でもって行う所得区分の判断の有用性とその限界を見極め、それに変わる源泉徴収制度でもってAI時代の働き方の所得区分の判断を行おうとする意欲的な現代的意義のある論文である。

2つ要件を分析手段として用いたこれまでの働き方を取り扱った先行研究は、数知れない程多いが、これからの働き方の所得区分について、租税法律主義の立場から課税要件明確主義や予測可能性の視点から論じた先行研究は皆無に等しい。本論文は、これからの働き方であるプラットフォームビジネスにおける所得区分のあり方を、実務経験上得られた現状のホステス（もしくはキャスト）の働き方にヒントを得て、実務を理論化し体系化したもので、その着想は、ユニークで面白く、本論文の根底に活かされていると評価できる。

以上のように、本論文は、問題意識が明確で、課題設定が適切であり、先行研究が適切に検討・吟味された上で、独自の知見が展開されており説得的である。また、AI時代の新たな働き方における所得税法上の所得区分の判断のあり方を示したものとして当該研究分野における学術的貢献も期待できるものである。

よって、本論文は、博士の学位を与えるに値するものと判定する。

学位論文審査委員

主査	熊本学園大学教授	末永 英男
副査	熊本学園大学教授	幸田 亮一
副査	熊本学園大学教授	波積 真理
副査	熊本学園大学教授	成宮 哲也

博士学位論文

内容の要旨および審査結果の要旨

第 24 号

令和 4 年 11 月 1 日 発行

発行 熊本学園大学

編集 熊本学園大学大学院事務室
〒862-8680

熊本市中央区大江 2 丁目 5 番 1 号

電話番号 096 (364) 5161