

## ⇒ 論 説 ⇐

# 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 ——

團 野 正 浩

## 1 はじめに

国税庁が発表した『民間給与実態統計調査』<sup>1</sup>によれば、平成25年12月31日現在における民間の事業所の源泉徴収義務者数は349万件、給与所得者数は5,535万人であるとされている。この給与所得者数には、官公庁で給与の支払を受けている公務員や民間の事業所において労働した日又は時間によって給与の金額が算定されてその都度給与の支給を受ける者（例えば、学生のアルバイトなど）の数が含まれていないのであるから、それらを合わせれば、実際の給与所得者の数は、わが国の総人口の半分を超える程の規模になる<sup>2</sup>。

給与所得は、一般に、給与、賞与などとして支払われるものであり、また、その支払額や支払方法については、多くの場合、雇用契約の中で決められていることから、給与の支給を受ける者がその支給額や手取額に関心を持つことがあっても、その給与の概念自体に疑念を持つことはほとんどない。特に、給与所得の課税については、源泉徴収制度の下、給与支払者（＝源泉徴収義務者）によって納税が行われるために、給与所得者自らが給与所得から納める所得税を認識する機会は限られている。

このような状況は、見方を変えれば、給与所得への課税に関して、納税者の納税手続きにかかる精神的・金銭的負担である納税コストが低く、かつ、税務行政上もスムーズに執行できることから、大勢の納税者が、安定的な制度の下で、法令に従った納税を行う体制が出来上がっているとの評価もできる。

しかし、その裏側の租税訴訟の世界では、長年、給与所得概念のボーダーを巡っての議論が行われてきた。そして、これらの議論は、租税法の研究者や税務行政に携わる者にとっては大きな関心事であった。

これまででは、給与所得を巡る議論の対象となった事例の多くがあまりに特殊なものであったこともあり、大部分の給与所得者（特に、一般的な企業や官庁において典型的な形での給与を

<sup>1</sup> 国税庁『平成25年分民間給与実態統計調査結果』（平成26年9月）  
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/minkan2013/pdf/001.pdf>

<sup>2</sup> 2ヶ所以上の事業所から給与を得ている者もいることから、この数字も一人別で見ればダブルカウントとなっている者が相当数いると考えられる。

受け取っている者)にとっては、これらの議論の動向が自らの給与所得の取扱いを変える可能性が少ないことから関心も高くなかったと考えられるが、近年、商法改正などを背景としてストックオプションのような新しい形態の報酬の支払方法が登場してその適用例も増えてきており、また、報酬形態だけでなく、多様な働き方を認めようとする社会の動きもあり、そこで支払われる報酬の位置づけも従来とは異なって見えるものも出てきたことから、給与所得の概念に対する関心が今後高まることが予想される。

そこで、本稿においては、所得税法における給与所得概念を巡る議論を整理した上で、近年の訴訟事例の分析を踏まえて、給与所得概念の変化の可能性について論じることとしたい。特にストックオプションの所得税法上の取扱いを巡る平成17年の最高裁判決以降の動きに焦点を当てて考察する。

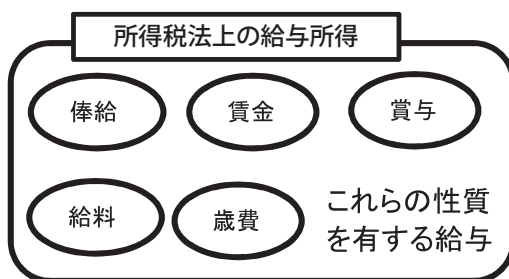
## 2 所得税法における給与所得概念の特徴

### (1) 給与所得の意義

所得税法において、所得税の課税の対象となる所得は、10種類に分類<sup>3</sup>されており、その所得分類毎に所得計算や課税方法が異なる。このような違いは、所得の種類毎に担税力が異なることに加え、所得金額の計算技術上の要請や法文技術上の便宜から来しているとされている<sup>4</sup>。

10種類の所得分類の一つである給与所得は、所得税法第28条第1項において、「俸給，給料，賃金，歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与」と定義されている（図表1）。

図表1 税法上の給与所得の定義



<sup>3</sup> 10種類の所得とは、利子所得（所得税法23条）、配当所得（同法24条及び25条）、不動産所得（同法26条）、事業所得（同法27条）、給与所得（同法28条）、退職所得（同法30条及び31条）、山林所得（同法32条）、譲渡所得（同法33条）、一時所得（同法34条）及び雑所得（同法35条）である。

<sup>4</sup> 注解所得税法研究会編『五訂版 注解所得税法』（大蔵財務協会、2011）247頁

これは、俸給<sup>5</sup>、給料<sup>6</sup>、賃金<sup>7</sup>、歳費<sup>8</sup>及び賞与<sup>9</sup>の名目で支払われていれば、大抵の場合は給与所得に該当し、また、たとえ他の名称や名目で支払われていても給料や賞与などの性質を持っていれば給与所得として扱うということを意味している。例えば、国税庁の所得税基本通達によれば、宿日直料、役員等に支給される交際費、国や地方公共団体の各種委員会の委員に支払われる謝金、派遣医が支給を受ける診療の報酬なども給与に該当するとしている<sup>10</sup>。

## (2) 厳格さに欠けるように見える給与所得概念

しかし、このように、所得税法の規定の中で給与所得として具体的に列挙されている形態は例示であり、「これらの性質を有する」という規定振りからも外形的な支払名目よりもその実質的な要素を見て判断することになるため、必ずしも厳格な定義とは言えず、見方によっては、給与等に対する社会通念の変化によって揺らぐ余地があるようにも思える<sup>11</sup>。

給与所得は、他方で、所得計算の面では、給与所得控除が認められていること、必要経費を控除することができないこと<sup>12</sup>などから事業所得や雑所得など近接する他の所得区分に比して特殊であり、いずれの所得に判別するかが微妙なケースにおいては、その判断によって税負担等が大きく異なる場合がある<sup>13</sup>。そのため、納税者と税務当局の間で給与所得区分の適用を巡っての訴訟がこれまでも数多く発生した<sup>14</sup>。そして、これらの訴訟を通じて、結果的に給与所得概念を明確にすることが試みられてきた。

ところで、給与所得概念を巡る議論は、わが国に限った問題ではない。わが国と同様に所得税の計算に所得区分を導入している国においては、同じように起こりうる。例えば、

<sup>5</sup> 国家公務員に支給される給与のうち諸手当を除いた基本的な給与を主に指す（『注解』・前掲注4・472頁参照）。

<sup>6</sup> 公務員や政府関係機関職員の職務の対価の他、民間の被用者の報酬を指す場合が多い（『注解』・前掲注4・472頁参照）。

<sup>7</sup> 労働の対価として使用者が労働者に支払うすべてのものを包括的に指す（『注解』・前掲注4・472頁参照）。

<sup>8</sup> 国会議員が国庫から受ける給与を指す（『注解』・前掲注4・472頁参照）。

<sup>9</sup> 定期的に支給される給与等のほかに臨時的に支給される付加的な給与で、退職給与以外のものを指す（『注解』・前掲注4・472頁参照）。

<sup>10</sup> 所得税基本通達28-1～28-10

<sup>11</sup> 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『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）406頁では、実際の給与所得の判定に関して「このような判断は、社会通念上の『給与等』に該当するかどうかという、多分に感覚的な方法で、しかし、安定して行われてきたものと理解することができる」と指摘している。

<sup>12</sup> 給与所得には経費の実額を控除するものとして「特定支出控除」があるが、適用要件や範囲に一定の制約がある。

<sup>13</sup> 例えば、給与所得と事業所得を比較すると、給与所得の方が有利な場合として、給与所得控除額が実際の経費を上回るケースが想定される。他方、事業所得の方が有利な場合として、実際の経費が給与所得控除の額を上回るケースが想定され、特に、事業所得の計算の結果として赤字が見込まれるときは、他の所得と損益通算ができる。また、事業所得となる場合には、消費税や事業税の賦課の要否に影響する場合もある。

<sup>14</sup> 給与所得に該当するかどうかの事実認定をすることの難しさに関して、宮谷俊胤「給与所得及び退職所得の源泉徴収制度」『日税研論集』15号（1991）83頁では、「逆説的にいうならば、給与所得の判定要素となすと思える職務の内容及び所得の発生態様等は、本来、多種多様であり、その特殊性を重視せず、極めて包括的な定義規定によって『給与所得』を位置づけ、これに源泉徴収及び経費概算控除等の特例的制度を画一的・直線的に適用するところに給与所得に関する根底的・基本的問題がある」と指摘している。

英国<sup>15</sup>では、所得税法 (Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003) において、給与所得 (employment income) 課税の前提となる「雇用 (employment)」について規定しているが、①雇用契約に基づくもの (any employment under a contract of service)、②見習い契約に基づくもの (any employment under a contract of apprenticeship)、③公務 (any employment in the service of the Crown) の3種類を例示列挙している<sup>16</sup>だけであり、実際の適用に当たっては、その実態を踏まえて判断することになっている。そのことから、給与所得区分に関する問題 (特に、事業所得との区別) は訴訟によって解決される場合も多い<sup>17</sup>。

### (3) 源泉徴収制度の下での給与所得課税

所得税の源泉徴収制度の下では、ある者から他の者へ支払が行われ、それがどの所得に該当するかを最初に判断するのはその支払者であり、支払を受ける者ではない。

給与や報酬等の支払については、所得税法の規定に基づき、その支払者が所得税の源泉徴収を行う。そして、支払者は源泉徴収義務者として支払時に所得税をその支払額から控除して税務当局に納付し、もし期限までに税法に則った納付が行われない場合には、税務当局は支払者に対して納税の告知を行い、正しい税額を強制的に徴収する。この課税の枠組みの中には、税務当局と支払者 (源泉徴収義務者) の関係だけが存在しており、税務当局と支払を受けた者 (つまり、所得税の最終的な負担者) の関係は断ち切られている。

このように、源泉徴収制度の下では、税務当局と給与所得者の間に源泉徴収義務者が介在するために、所得税の最終的な負担者である給与所得者の当事者意識が希薄になりがちな状況がある。そして、給与所得の該当性を巡る問題が生じた場合には、支払者である源泉徴収義務者が訴訟を提起する場合と、支払を受けた者が訴訟を提起する場合の2つのパターンが生じ得ることから、争いの本質 (例えば、実質的な当事者は誰か、争うことの利害得失は何か等) が分かりにくいことがよくある。

### (4) 給与所得を巡る訴訟

上記(3)で述べた点に関して、ここでは、支払われた金員が給与所得かそれ以外の所得 (支払を受けた側では事業所得又は雑所得と認識) に該当するかについて争われる事例で説明する。

<sup>15</sup> 英国では、かつては所得をその内容に応じて多くの区分 (schedule) に分類して課税する制度 (Schedular System) が採られていたが、2005年頃までに徐々に整理統合されてきた。しかし、現在においても、「事業所得 (trading income)」や「給与所得 (employment income)」という名称で所得区分は存在する (James, Malcom (2009), *The UK Tax System: an introduction* (2<sup>nd</sup> edition), 6-7, Spiramus Press Ltd)。

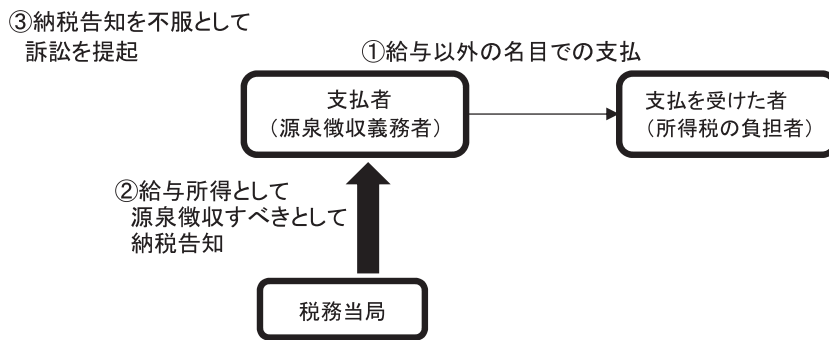
<sup>16</sup> Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003, s.4

<sup>17</sup> Gordon, M. Keith and Manzano, Ximena Montes (ed.) (2014), *Tiley & Collison's UK Tax Guide 2014-15* (32<sup>nd</sup> edition), 467-492, Tolley 参照。なお、英国の歳入関税庁 (HM Revenue & Customs) は、雇用 (employment) と自営業 (self-employment) の区分に関する裁判例を踏まえた課税実務用のガイドラインとして、*Employment Status Manual* を公表している (<https://www.gov.uk/government/publications/employment-status-manual>)。

## イ 支払を行った者が訴訟を提起するケース

これは、支払者が給与所得として源泉徴収せずに（あるいは別の所得と認識して源泉徴収をして）支払を行ったところ、事後的に、その支払が給与所得であったとして、税務当局から所得税の源泉徴収額について納税の告知を受けて税を追徴され、当該支払者がそれを不服として、訴訟を行う場合である。「納税告知処分取消請求」などの形での訴訟となる（図表2）。

図表2 支払者が訴訟を行うケース



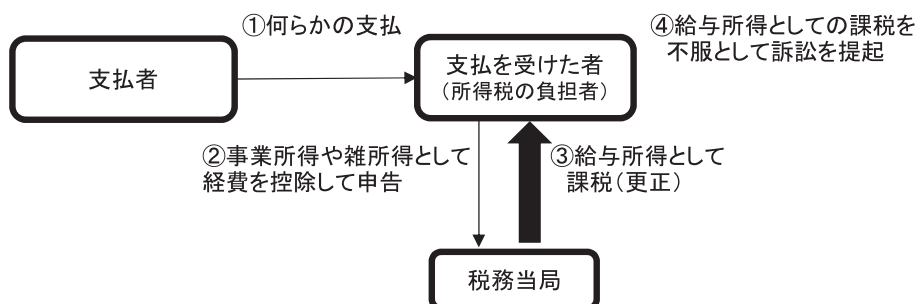
## ロ 支払を受けた者が訴訟を提起するケース

このケースは、何らかの支払を受けた者がそれを事業所得や雑所得として申告をしたところ、事後的に、その支払われた収入が給与所得であったとして、税務当局から所得税の追徴課税を受け、当該支払を受けた者がそれを不服として訴訟を提起するのが代表的な例である。このような場合、「更正処分取消請求」などの形での訴訟となる（図表3）。

なお、これに似た例として、支払者が所得区分等を誤った結果として源泉徴収する額に過不足が生じ、支払を受けた者が税務当局に対してその過不足の精算を確定申告で求めるケースが考えられるが、このような申告は認められないとされている<sup>18</sup>。

<sup>18</sup> 平成4年2月18日最高裁判所第三小法廷判決・民集46巻2号77頁。

図表 3 支払を受けた者が訴訟を行うケース



## (5) アプローチの方法やコンテキストの違い

同じ給与所得の該当性を巡る訴訟でも、上記(4)で説明したようなケースに応じて、訴訟の当事者が異なるだけでなく、当事者の主張の力点や訴訟の争点の置き方などのアプローチの方法やコンテキストが異なることになる<sup>19</sup>。

上述の第一のケースの場合には、支払者としての利害<sup>20</sup>から生じた訴訟であり、所得区分の議論については、一旦給与以外の形で支払われたものに対して支払を受けた者がどのような認識でいるか（例えば、どのような所得区分として認識しているか）よりも、労働の対価としての給与所得の該当性が主たる争点になる。

それに対して、第二のケースの場合には、所得税の最終的な負担者の立場からの訴訟であり、給与所得該当性は、事業所得や雑所得など近接する所得区分の非該当性との関係で議論されなければならない。

訴訟になれば、所得税法における給与所得概念の法文上で明らかでない部分を明確にできるが、このように、源泉徴収制度が絡むことによって給与所得概念を巡る議論が分かりにくくなっている面もある。

<sup>19</sup> 源泉徴収制度の介在によって訴訟の形式の違いがあっても、給与所得について異なる法解釈がされるという訳ではない。この点に関して、「源泉徴収義務が発生するか否かという点は給与所得該当性の議論とは性質を異にする問題であると考えるべき」との指摘もある（酒井克彦『所得税法の論点研究』（財経詳報社、2011）141頁）。

<sup>20</sup> 典型的な例として、支払者が報酬として源泉徴収をした上で、消費税の仕入税額控除の対象とするような場合がある。消費税課税事業者が、事業として他のものから資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることを課税仕入れとして扱うが、ここで言う「役務の提供」には、所得税法第28条第1項（給与所得）に規定する給与等を対価とする役務の提供は除かれている（消費税法第2条12号）。したがって、支払者が報酬として支払ったとしても、所得税法上の給与と認定されれば、消費税の仕入税額控除はできなくなる。



### 3 給与所得概念の解釈

#### (1) 訴訟等における給与所得の解釈

大部分の給与所得者にとっては、自分の得ている収入の所得区分に疑義が生じることはない。しかし、先に見たように、条文から読み取れる給与所得概念は、給与に類するものを広くカバーしているために、あまり厳格なものではなく、実務上極端な事例が発生した場合にあっては、所得区分の判断において疑義が生じることがあり、それらは訴訟等によって解決されてきた。

それでは、訴訟等では、所得税における給与所得の該当性を巡ってどのような解釈がされてきたのであろうか。

以下では、これまでの給与所得を巡る訴訟等で引用されることが多い2つの判例で示された給与所得該当性の基準等を考察する。

#### (2) 昭和37年8月10日最高裁判所第二小法廷（上告審）判決（昭和36年（オ）第298号：「所得税処分取消請求事件」・民集16巻8号1749頁）（いわゆる「通勤定期券課税事件」判決。以下「通勤定期券課税事件」判決と言う。）

##### イ 事案の概要

X（原告・控訴人・上告人）は従業員に通勤定期券またはその購入代金相当額の金銭を渡していたが、税務署長Y（被告・被控訴人・被上告人）がこの通勤費は給与所得に当たるとして、源泉所得税の徴収決定を行った。

これを不服として、Xは本件課税処分の取消しを求めて出訴。第一審判決（昭和34年12月26日大阪地方裁判所判決・民集16巻8号1756頁）、第二審判決（昭和35年12月15日大阪高等裁判所判決・民集16巻8号1762頁）ともに、通勤費は給与等と同一の性質を持つものとして、請求を棄却した。Xは最高裁判所に上告。

##### ロ 判決の要旨

上告棄却。

「所得税法九条五号は『俸給，給料，賃金……並びにこれらの性質を有する給与』をすべて給与所得の収入としており，同法一〇条一項は『第九条……第五号……に規定する収入金額（金銭以外の物又は権利を以て収入すべき場合においては，当該物又は権利の価額以下同じ。）により』計算すべき旨を規定しており，勤労者が勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給付は，すべて右九条五号にいう給与所得を構成する収入と解すべく，通勤定期券またはその購入代金の支給をもつて給与でないと解すべき根拠はない」として，通勤定期券や通勤費の支給が所得税法上の給与所得に該当する旨判示した。

そして，「上告会社は，労働協約によつて通勤定期券またはその購入代金を支給してい

るというのであるが、かかる支出が会社の計算上損金に計算されることは勿論であるが、このことによつて、勤労者の給与でなくなるものではない。若し右の支給がなかつたならば、勤労者は当然に自らその費用を負担しなければならないのであつて、かかる支給のない勤労者とその支給のある勤労者との間に税負担の相違があるのは、むしろ当然であつて、通勤費の支給を給与と解し、勤労者の所得の計算をしたのは正当である。従つて上告会社が通勤費に相応する所得税を源泉徴収する義務があることも当然のことといわなければならない」と述べて、Xの主張を退けた。

#### ハ 判決のポイント

本件判決では、「勤労者が勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給付は、すべて右九条五号にいう給与所得を構成する収入と解す」としており、給与所得というものを広く捉えている。そして、通勤費についても給与所得を構成する収入<sup>21</sup>として、Xに所得税の源泉徴収義務があると判断している。

- (3) 昭和56年4月24日最高裁判所第二小法廷（上告審）判決（昭和52年（行ツ）第12号：「所得税更正決定処分取消請求事件」・民集35巻3号672頁）（いわゆる「弁護士顧問料事件」判決。以下「弁護士顧問料事件」判決という。）

#### イ 事案の概要

X（原告・控訴人・上告人）は、弁護士として得た顧問料収入を給与所得として申告したが、税務署長（被告・被控訴人・被上告人）が当該顧問料収入は事業所得に当たるとして更正処分を行ったことに対して、それを不服として出訴。裁判では、弁護士の顧問料が給与所得と事業所得のいずれに該当するかが主たる争点となった。

なお、この点以外に減額更正の取消しを求める訴えの利益も争点となった。

第一審判決（横浜地方裁判所昭和50年4月1日判決・民集35巻3号681頁）、第二審判決（東京高等裁判所昭和51年10月18日判決・民集35巻3号686頁）ともにXが敗訴。最高裁判所に上告。

#### ロ 判決の要旨

（所得区分に関連する部分については）上告棄却。

「およそ業務の遂行ないし労務の提供から生ずる所得が所得税法上の事業所得（同法二七条一項、同法施行令六三条一、二号）と給与所得（同法二八条一項）のいずれに該当するかを判断するにあたっては、租税負担の公平を図るため、所得を事業所得、給与所得等に分類し、その種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨、目的に照らし、当該業務ないし労務及び所得の態様等を考察しなければならない」として業務等の内容を考

<sup>21</sup> 所得税法において通勤手当の非課税規定が設けられたのは昭和41年であるが、本件事件が発生した昭和32年当時においても実務上一定の範囲内の非課税取扱いがあった。但し、その額は少額であった。



察する必要性について言及した上で、「弁護士の顧問料についても、これを一般的抽象的に事業所得又は給与所得のいずれかに分類すべきものではなく、その顧問業務の具体的な態様に応じて、その法的性格を判断しなければならない」とし、「その場合、判断の一応の基準として、両者を次のように区別するのが相当である。すなわち、事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意志と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をいい、これに対し、給与所得とは雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかを重視されなければならない」と述べて、事業所得と給与所得を区別する判断基準を明らかにした。

#### ハ 判決のポイント

##### ① 所得区分の判断についての考え方

本件訴訟は、弁護士の顧問料収入の所得区分が主たる争点であったが、判決では、その判断の方法について、「所得税法の趣旨、目的に照らし、当該業務ないし労務及び所得の態様等を考察しなければならない」と述べるとともに、「弁護士の顧問料についても、これを一般的抽象的に事業所得又は給与所得のいずれかに分類すべきものではなく、その顧問業務の具体的な態様に応じて、その法的性格を判断しなければならない」として、形式面ではなく、実質的な内容に着目して行うべきであるとしている。

##### ② 事業所得と給与所得の区別の判断基準

本件判決では、事業所得と給与所得の区別の判断の「一応の基準」として、次のような考え方の整理を行っている（図表4）。そして、この整理は、その後の事業所得や給与所得の所得区分を巡る訴訟における判決でも多く引用されている。

図表4 事業所得と給与所得の違い

事業所得	給与所得
自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意志と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。	給与所得とは雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付。 なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかを重視されなければならない。

#### (4) これら二つの判例相互の関係とその射程

これら二つの判例相互の関係と射程について考察すると、次のようにまとめることができる。

##### イ 勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給付

昭和37年の「通勤定期券課税事件」判決では、「勤労者が勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給付」はすべて給与所得であるとしている<sup>22</sup>。

これによれば、外形的にあるいは契約上雇用者から支払われるものを広く「給与所得」と捉える<sup>23</sup>。そして、雇用契約に基づく労働の対価のみならず、労務の対価に準じて給付されるものまでカバーしていることを明確にした。この解釈からは、フリンジ・ベネフィット（現物給与）など経済的利益は当然給与所得として取り扱うべきという結論に至る。

本件判決は、雇用契約の存在を重視したものであり、その意味では明快である一方、勤労者の「勤労者たる地位」は税の論理とは全く無縁に決められるためにその形式面に依存することがよいのかという点、また、勤労者が提供する労務の性質や内容に言及していない点において、曖昧さが残るものであった。

##### ロ 業務の具体的態様に応じた法的性格の判断

それから約20年後の昭和56年の「弁護士顧問料事件」判決は、「弁護士の顧問料についても、これを一般的抽象的に事業所得又は給与所得のいずれかに分類すべきものではなく、その顧問業務の具体的態様に応じて、その法的性格を判断しなければならない」として、所得区分の判断では業務の実質を見極める必要がある旨を判示している。

このことは、「通勤定期券課税事件」判決の「勤労者が勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給付」という考え方の背景に存在する雇用契約など形式面にこだわることなく、その業務の実体に基づいて判断を行うべきであるということである。

この考え方は、以後の判決においても継承されており、いわゆる「りんご生産組合事件」判決（平成13年7月13日最高裁判所第二小法廷判決・訟務月報48巻7号1831頁）では、りんご生産等を目的として設立された民法上の組合の組合員がりんご生産作業に従事して労務費として受け取った金員が給与に当たるか、それとも組合の事業から生じた

<sup>22</sup> 最終的に、通勤定期券代の給付は給与所得という判断がされたが、この判決に対しては、「必要経費の弁済としての性質を持つものまでも給与所得として課税するのはおかしい」（浅井清信「通勤定期券の支給と所得税法上の給与」『民商法雑誌』48巻5号（1963）785頁）などの批判があった一方で、「問題は、通勤費が使用者にとってどのような意味を持っているかではなく、その支給を受ける従業員にとって課税の対象となる所得を構成するかどうかにある」（塩崎潤「給与所得—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 租税判例百選』No.17（1968）72頁）など肯定的意見もあった。

<sup>23</sup> 現行の所得税法第9条第6号は「給与所得を有する者がその使用者から受ける金銭以外の物（経済的な利益を含む。）でその職務の性質上欠くことのできないものとして政令で定めるもの」は所得税を課さないと規定しており、所得税法施行令第21条で、非課税とされるものとして、赴任費や制服の支給などが列挙されている。これらを非課税としている理論的な根拠として「使用者便宜の原理」があるとされている（金子宏『租税法（第19版）』（弘文堂、2014）222頁）。

利益の分配に当たるかについて、「当該支払の原因となった法律関係についての組合及び組合員の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきものであって、組合員に対する金員の支払であるからといって当該支払が当然に利益の分配に該当することになるものではない」と述べて、当該給付が給与所得であると判断している。

また、いわゆる「電力会社検針員事件」（昭和62年7月21日福岡地方裁判所判決・訟務月報34巻1号187頁。控訴審判決（昭和63年11月22日福岡高等裁判所判決・税務訴訟資料166号505頁）も原審の判断を支持。）は電力会社の委託検針員らの委託手数料が事業所得か給与所得かが争点となった事案であるが、判決は、委任検針員らと電力会社との関係が「実質雇用契約に類似する面を有することは否定されない」としながらも、採用過程が個別的であること、労務の提供につき一般的な指揮命令の下にあるわけではないこと、勤務時間の定めがないこと、交通手段が個人負担であることなどの要素を総合勘案して「その委託手数料は給与所得とはいえず、右委託検針契約に基づく報酬、料金として、事業所得に該当する、と解せざるを得ない」と判断している。

#### ハ 従属的、非独立的な労務の対価

「弁護士顧問料事件」判決は、「一応の基準」ではあるものの、給与所得を得る労務の性質や内容も明らかにしており、「通勤定期券課税事件」判決で示された給与所得の判断基準との整合性を保ちながら、より精緻な判断基準を示したものと言える。

そして、ここで示された基準から、給与所得の性質を「従属的、非独立的な労務の対価」と一般に捉えられるようになった。

この判決で言う「従属的」とは、労務を「雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した」ことを指す。とりわけ「給与支給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」が重視されるべきと言われている。

他方、「非独立的」とは、「自己の計算と危険において独立して営まれている」のではないことを指す。事業所得が「自己の計算と危険において独立して営まれた」活動の結果生じる所得であることから、少なくとも本件訴訟において事業所得との差異が問題となっている給与所得に関しては、それを得るための労務には、事業所得のような独立性がないという整理をしたとの見方もできる<sup>24</sup>。

また、「非独立的」という要素を重視することで、「従属的」な労務の対価としては説明できない国会議員の歳費、法人の理事・取締役等の役員が受ける報酬の給与所得とし

<sup>24</sup> この点に関連して、給与所得が「事業所得に比べて損失に関する担税力の減殺要因を考慮する必要がないような仕組みが構築されていると考えられる」として、「給与所得にとって、事業所得との区分のメルクマールが非常に重要な判断要素となる」との指摘がある（酒井・前掲注19・140頁）。

での取扱いが説明できるという見方もある<sup>25</sup>。

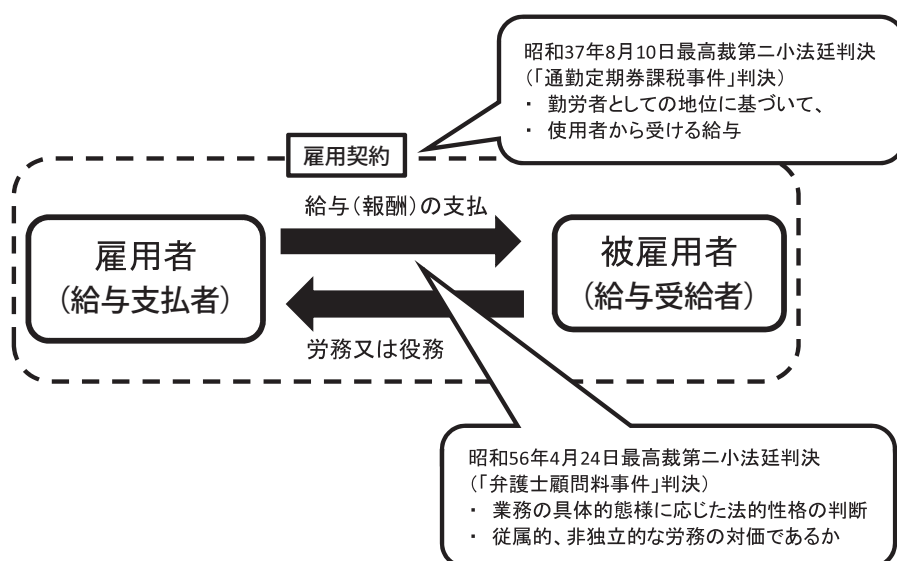
「従属的、非独立的な労務の対価」という考え方は、以後の給与所得該当性を巡る訴訟等において多く引用されてきており、事業所得との対比というコンテキストの中で「一応の基準」として示された給与所得の解釈ではあるが、実務的には一般的な基準として取り扱われてきた。

#### (5) 給与所得概念の通説の確立

以上見てきたように、所得税法における給与所得の判断に当たっては、原則として雇用契約に重きを置きつつも、事例によっては、雇用契約に拘ることなく、業務の具体的態様に応じた法的性格によって、給与所得該当性を認めるという基準がこれらの2つの判例によって確立したといえることができる。

そして、これらの判例による給与所得に関する解釈は、概ね整合的であって<sup>26</sup>その意味するところが変化してきたわけではなく、給与等として社会的に理解が得られている要素の「最大公約数」とも言える部分に焦点を当てて、その意義を明らかにしたと評価できる（図表5）。

図表5 2つの判例で明確化された給与所得概念



<sup>25</sup> 園部逸夫「事業所得と給与所得の区別」『別冊ジュリスト 租税判例百選（第2版）』No.79（1983）65頁。

<sup>26</sup> 「通勤定期券課税事件」判決でいう「勤労者としての地位に基づいて受けるもの」でも「弁護士顧問料事件」判決でいう「労働の対価」とは言い切れないものがあることから、必ずしも整合的ではないという考え方もある（佐藤英明『スタンダード所得税法（補正3版）』（弘文堂、2014）158頁）。

## 4 給与所得該当性の判断基準と「ストックオプション事件」判決

### (1) 「弁護士顧問料事件」判決で示された給与所得該当性の基準を巡って

上記3では、給与所得の解釈に関して、2つの主要判例を中心に流れを概観し、これまで給与所得の意義について概ね整合的に説明がされてきたことを確認した。両判例のうち特に「弁護士顧問料事件」判決は、そこで示された「従属性」と「非独立性」の要件が給与所得該当性の判断基準として多くの裁判で引用されているなど極めて影響力の大きいものであったと言える。

しかし、「従属性」及び「非独立性」の要件の意味するところや両基準の関係を巡っては様々な議論があり、特に、平成17年のいわゆる「ストックオプション事件」判決が出てからは、その射程についての議論が盛んに行われるようになった。

以下では、平成17年の「ストックオプション事件」判決を紹介した上で、この判決の評価とその後の給与所得概念を巡る議論への影響を考察する。

### (2) 平成17年1月25日最高裁判所第三小法廷（上告審）判決（平成16年（行ヒ）第141号：「所得税更正処分等取消請求事件」・民集59巻1号64頁）（いわゆる「ストックオプション事件」判決。以下、「ストックオプション事件」判決という。）

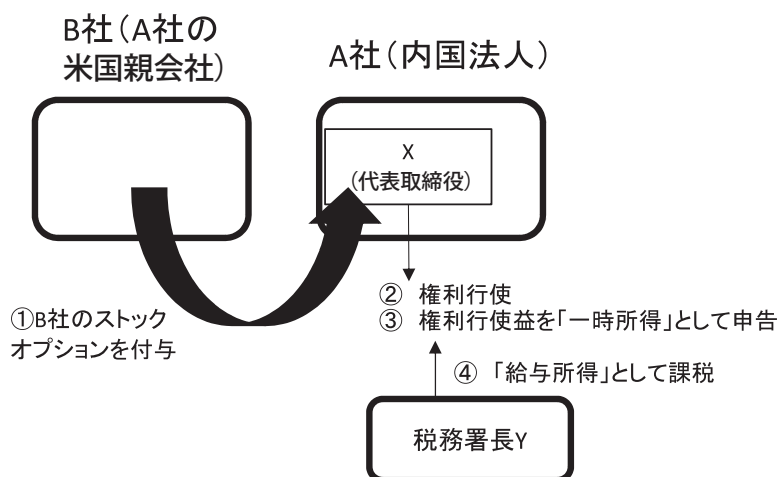
#### イ 事案の概要

日本企業A社の代表取締役を務めていたX（原告・被控訴人・上告人）が勤務先の米国親会社B社から付与されたストックオプション<sup>27</sup>の権利行使をして得た利益を一時所得として確定申告したところ、税務署長Y（被告・控訴人・被上告人）から給与所得に当たるとして更正処分を受けた（図表6）。

<sup>27</sup> 「オプション」とは、一定期間内にあらかじめ決めた値段（権利行使価格）で通貨や債券・商品等の先物契約を売り（プット）または買う（コール）権利を売買する取引であり、「ストックオプション」とは、自社株式を使ったオプションのうち、特に企業がその従業員等に報酬として付与するものである（『経済辞典 第5版』（有斐閣 2013）参照）。



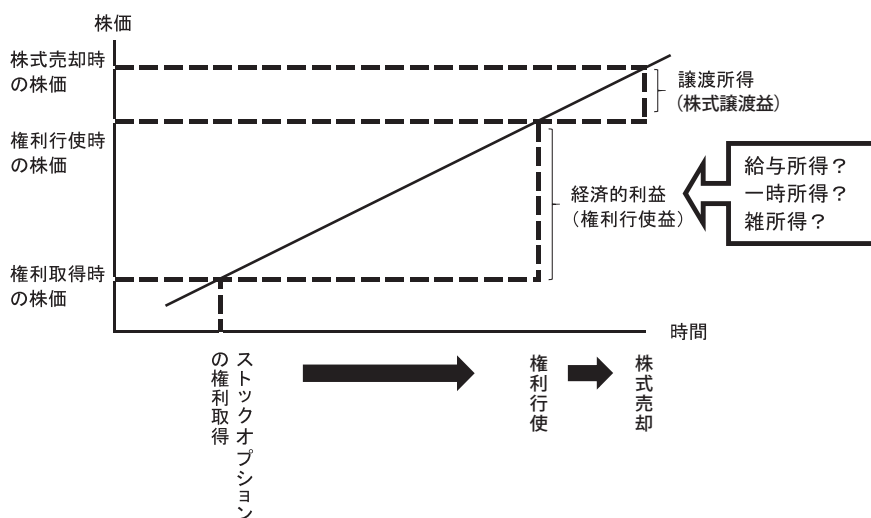
図表6 ストックオプション事件の事実関係



Xは、この更正処分を不服として、更正処分等のうち、一時所得として算定した金額を超える部分等の取消しを求めて出訴。

主な争点は、Xが自己の勤務する会社A社（内国法人）の米国親会社B社から付与されたストックオプションの権利行使益が、給与所得、一時所得又は雑所得のいずれに該当するかであった（図表7）。

図表7 ストックオプションの課税関係



(注) 税制適格ストックオプションに該当する場合には、権利行使時には課税されず、株式売却時に経済的利益（権利行使益）と株式譲渡益がまとめて課税される。

第一審判決（平成15年8月26日東京地方裁判所判決・訟務月報51巻10号2741頁）は、「原告（X）が、本件ストックオプションの付与に関連して、親会社に対して労務を提供する義務を負っていたものとは認められないし、現実には、親会社との間で、本件ストックオプションの付与に関して、何らかの空間的、時間的な拘束を受けて継続的ないし断続的に労務を提供する関係にあるとか、原告の子会社に対する勤労が、親会社に対する労務の提供と同視すべきような事情も認められないから、仮に原告が親会社から本件権利行使益の給付を受けたとしても、それが『雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受けた給付』であるとは認めることはできない」として、Xの主張を認めた<sup>28</sup>。

第二審判決（平成16年2月19日東京高等裁判所判決・訟務月報51巻10号2704頁）では、「本件ストックオプションは、被控訴人（X）の日本A社における精勤の継続に対して付与されたものと認めることができる」などとして給与所得と判定して、Xの主張を認めなかった。これに対して、Xは、最高裁判所に上告。

#### ロ 判決の要旨

上告棄却。

判決では、Xが得た権利行使益の性質について、「B社は、上告人（X）に対し、本件付与契約により本件ストックオプションを付与し、その約定に従って所定の権利行使価格で株式を取得させたことによって、本件権利行使益を得させたものであるということが出来るから、本件権利行使益は、B社から上告人に与えられた給付に当たるものというべきである。本件権利行使益の発生及びその金額がB社の株価の動向と権利行使時期に関する上告人の判断に左右されたものであるとしても、そのことを理由として、本件権利行使益がB社から上告人に与えられた給付に当たることを否定することはできない」とした。

そして、「（前段部分省略）本件ストックオプション制度は、B社グループの一定の執行役員及び主要な従業員に対する精勤の動機付けとすることなどを企図して設けられているものであり、B社は、上告人が上記のとおり職務を遂行しているからこそ、本件ストックオプション制度に基づき上告人との間で本件付与契約を締結して上告人に対して本件ストックオプションを付与したものであって、本件権利行使益が上告人が上記のとおり職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかというべきである。そうであるとすれば、本件権利行使益は、雇用契約又はこれに

<sup>28</sup> 当時、ストックオプションに関して同様の争点の訴訟が数多く提起されており、給与所得該当性を否定する判決の他に、給与所得該当性を認める判決も他の地方裁判所では出ており（平成16年1月21日横浜地方裁判所判決等）、地裁レベルではストックオプションの権利行使益に対する判断が分かれていた（当時の状況については、鳥飼重和「最高裁判決2005－弁護士が語る ストック・オプション税務訴訟」『法学セミナー』615号（2006）6頁を参照。）。

類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法28条1項所定の給与所得に当たるといふべきである。所論引用の判例は本件に適切でない。」と述べて、「本件権利行使益が給与所得に当たるとしてされた本件各更正は、適法といふべきである」と結論づけた。

### (3) これまでの給与所得の解釈の射程と「ストックオプション事件」判決

この「ストックオプション事件」は、これまでの判決（特に「弁護士顧問料事件」判決）で示されてきた給与所得の解釈の射程が問われる事案であったとすることができる。つまり、会社の役員や従業員に与えられる一種のインセンティブ的な報酬であるストックオプションに関して、給与所得該当性を判断するために、①勤務先の米国親会社B社のストックオプションから得た経済的利益が勤務先A社からの本人に対する給付と同じに扱うことが適当かどうか、②ストックオプションの権利行使益に労働対価性があるかどうかが問題となった事案であった。

判決では、まず、本件権利行使益は、「(ストックオプション付与契約の) 約定に従って所定の権利行使価格で株式を取得させたことによって、本件権利行使益を得させたものであるといふことができる」とした。

権利を行使する時期によって受ける経済的価値が変動する（場合によっては、損失を被るリスクすらある）ことについては、給与所得該当性の判断においてネックとなる要素だが、判決は「本件権利行使益を得させた」という表現をあえて採ることにより、当事者の一定の価値の経済的利益をB社からXに与えるという仕組みが採られていたものと認定<sup>29</sup>し、B社から上告人に与えられた給付に当たるものといふべきとした<sup>30</sup>。

また、B社がA社の人事権等の実権を握ってこれを支配していることから、実質的な労務関係にあるとの判断<sup>31</sup>を行っている（図表8）。このことをもって、権利行使益がストックオプション付与契約を締結した上での職務の遂行に対する対価であることを肯定した<sup>32</sup>。

<sup>29</sup> スtockオプションの制度は、本件のみならず、一般的に、権利行使益を従業員に与えることを最初から企図した仕組みであるという見方もある（佐藤英明『「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）39頁）。

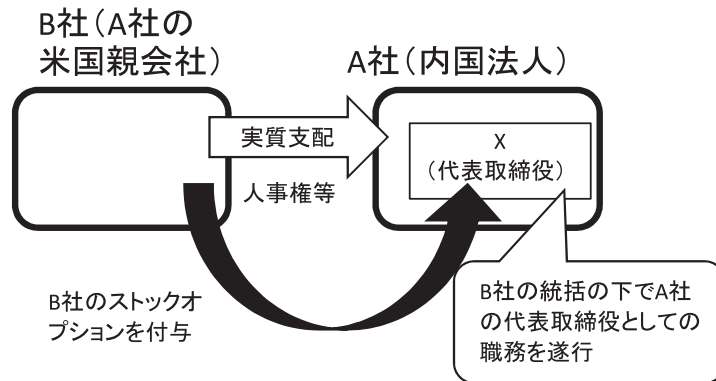
<sup>30</sup> この点に関し、安井和彦「米国法人A社が100%出資している内国法人S社に勤務する上告人（一審の原告）がA社のストック・オプション・プランに基づいて付与されたストック・オプションを行使して得た経済的利益は所得税法28条1項に規定する給与所得に該当するとされた事例」『税務事例』37巻5号（2005）34頁では、財やサービスの価格は需給のバランスで絶えず変動するものであるから、偶発的要因をことさらに考慮する必要はないとして、妥当な判断と評価している。

<sup>31</sup> 本件判決は、日本法人への勤務を米国親会社への勤務と同視したのではなく、日本法人と米国親会社の関係を介して、労務提供の存在を認めたに過ぎないということになる（吉村政穂「ストックオプション課税－給与所得か一時所得か」『別冊ジュリスト 租税判例百選（第4版）』178号（2005）71頁）。

<sup>32</sup> この点に関して、本件判決においては100%の資本関係にあることが重要であり、本件ほどの支配関係にない場合には別異に解すべき余地も十分にあることは否定できないとの指摘もある（堀口和哉「親会社から付与されたストックオプションの権利行使益は、給与所得に当たるとされた事例」『税務事例』38巻9号（2006）13頁）。

この点は「弁護士顧問料事件」判決同様に、形式面ではなく実質的な内容に着目して給与所得該当性の判断をしたものと言える。

図表8 B社とXの関係



そして、結論として、「雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたもの」として給与所得に該当すると判断した。

以上の判断については、ストックオプションの権利行使益のようなケースにおいてもこれまでの判決の射程が及ぶことを示したもののとの評価することができる<sup>33</sup>が、他方で、親会社からの直接的な雇用関係にないことから従来の解釈による給与所得該当性の判断とは区別されるべきとの指摘<sup>34</sup>もある。

また、本件判決では、「弁護士顧問料事件」判決で示された「非独立性」と「従属性」の二つの要件のうち、「非独立性」しか検討していないが、このことをどのように評価するかという問題もある（この点については、後述。）。

しかし、いずれにせよ、この判決により、インセンティブ的な報酬として付与される株式等の考え方が従来の給与所得該当性の判断の枠組みの中で整理されたことになる。この後、ストックオプション同様に、インセンティブ的な報酬として外国親会社から付与されたストックアワードや譲渡制限付株式から得られる経済的利益についても本件判例を引用する形で給与所得であるという判決<sup>35</sup>が出されている。

<sup>33</sup> 品川芳宣『第三版 重要租税判決の実務研究』（大蔵財務協会、2014）152頁。

<sup>34</sup> 金子宏「所得分類とストックオプション」『税研』119号（2005）12頁。

<sup>35</sup> 外国親会社からインセンティブ的な報酬として付与されたストックアワードに関するものとしては平成20年12月19日大阪高等裁判所判決・訟務月報56巻1号1頁、同様に付与された譲渡制限付株式（リストラクテッド・ストック）に関するものとしては平成17年12月16日東京地方裁判所判決・訟務月報53巻3号871頁がある。いずれも、得られた経済的利益が給与所得であると判断している。

## 5 「ストックオプション事件」判決後の給与所得該当性についての解釈

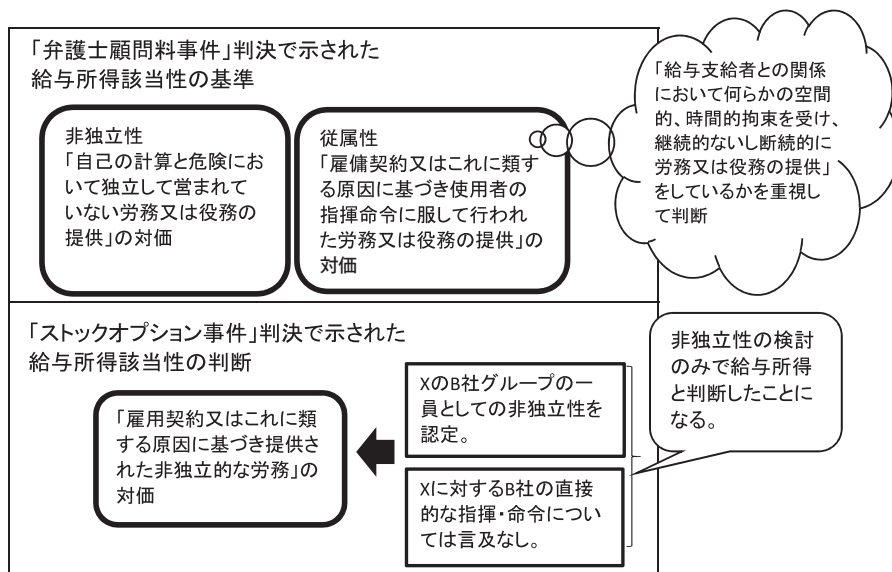
### (1) 「ストックオプション事件」判決で示された判断枠組みの先例性

先に見たように、「ストックオプション事件」判決では、外国親会社から付与されたストックオプションの権利行使益が給与所得に該当するとの判断が出され、この種の所得に対する考え方が整理された。

しかし、この判決で示された給与所得該当性の判断の枠組みがストックオプション等のインセンティブ報酬以外の給与所得該当性を巡る議論においても先例となるかどうかについては、意見が分かれるところである。

特に問題となるのは、「弁護士顧問料事件」判決では、「従属性」と「非独立性」の二つの要件が示されていたが、この「ストックオプション事件」判決では、これらの要件のうち「従属性」の要件については言及せずに「非独立性」の要件の充足だけで判断した点である（図表9）。そして、このような判断の前提として、少なくとも本件事件においては、給与所得該当性の判断に当たって、「非独立性」の要件と「従属性」の要件を同時に充たす必要はないという考えを裁判所が採ったことになるが、どのように評価すべきであろうか。

図表9 「弁護士顧問料事件」判決と「ストックオプション事件」判決の給与所得該当性判断の枠組みの違い



この点に関して、「ストックオプション事件」判決が「弁護士顧問料事件」判決の引用について「所論引用の判例は本件に適切でない」と指摘したことから、これまでの給与所得該当性の要件が見直されたという考え方ができる一方で、この判決は指揮命令者と支払者



が乖離していても給与所得該当性に影響しないとした点において事例判決という評価<sup>36</sup>もある。

以下では、「ストックオプション事件」判決で示された判断枠組みの先例性について、近時の二つの判決を素材として、「弁護士顧問料事件」判決で示された「従属性」及び「非独立性」の要件を中心に考察していくこととしたい。

- (2) 平成24年9月21日東京地方裁判所判決（平成23年（行ウ）第127号：「所得税更正処分等取消請求事件」・税務訴訟資料262号順号12043）（以下「麻酔科医報酬事件」判決という。）

#### イ 事案の概要

麻酔科医師である原告Xは、自己が麻酔手術等を行った7つの病院から得た収入を事業所得として、平成17年分ないし平成19年分の確定申告を行った。それに対して、被告Y税務署長が各病院から得た収入はすべて給与所得に当たるとして更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行ったため、Xは、これらの処分の取消しを求めて出訴した。

#### ロ 判決の要旨

請求棄却。

事業所得と給与所得との区分の基準に関して、「弁護士顧問料事件」判決で示された解釈を引用した後に、次のように判示した。

「このように、事業所得の本質は、自己の計算と危険において独立して反復継続して営まれる業務から生ずる所得である点にあり、給与所得の本質は、自己の計算と危険によらず、非独立的労務、すなわち使用者の指揮命令ないし空間的、時間的な拘束に服して提供した労務自体の対価として使用者から受ける給付である点にあると考えられる。」

「そうすると、営利性や有償性を有し反復継続して行われる業務ないし労務提供という経済的活動から得られる収入が事業所得に該当するか給与所得に該当するかは、自己の計算と危険によってその経済的活動が行われているかどうか、すなわち経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するか、あるいは費用が収益を上回る場合などのリスクを誰が負担するかという点、遂行する経済的活動が他者の指揮命令を受けて行うものであるか否かという点、経済的活動が何らかの空間的、時間的拘束を受けて行われるものであるか否かという点などを総合的に考慮して、個別具体的に判断すべきである。」

そして、各病院から得た収入それぞれについて、報酬体系や危険負担などを検討した

<sup>36</sup> 本件判決は事例判決である（酒井貴子「ストックオプション課税－給与所得か一時所得か」『別冊ジュリスト 租税判例百選（第5版）』207号（2011）71頁）という評価の他、判決の射程につきディスティンディッシュしたものである（酒井克彦『ブラッシュアップ 租税法』（財経詳報社、2011）119頁）という見方もある。

上で「自己の計算と危険において独立して営まれる業務から生ずる所得であるということとはできず、原告は、〇会（病院）の指揮命令に基づいて、〇会の空間的、時間的拘束を受けて行った業務ないし労務の対価と報酬を受け取ったものであるから、所得税法28条1項に規定する給与所得に当たると認めるのが相当である」と判断している。

### (3) 「従属性」及び「非独立性」の要件の充足の必要性

この「麻酔科医報酬事件」判決は、昭和56年の「弁護士顧問料事件」判決の「従属性」及び「非独立性」の基準を忠実に踏襲し、各要件への当てはめを詳細に検討した上で給与所得に当たるとの判断をしている。特に、判断材料として、従前の空間的・時間的拘束などに加えて「経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するか、あるいは費用が収益を上回る場合などのリスクを誰が負担するかという点」を示しているところが特徴的である<sup>37</sup>。

この事件の事実関係が「弁護士顧問料事件」に似ていることから、それだけを見れば判決内容が踏襲されることに違和感はない。しかし、「従属性」要件に言及せず、「非独立性」要件のみで判断した「ストックオプション事件」判決が出た後の判決であることを考えると、両要件を充足することが給与所得該当性の判断に必須なのかどうかについての議論の材料になりうると思われる。

本件判決と同様に「ストックオプション事件」判決以降に、「弁護士顧問料事件」判決で示された基準を用いて給与所得該当性を判断した事例が存在する（図表10）。

図表10 「ストックオプション事件」判決以降に「弁護士顧問料事件」判決の基準を用いた裁判例

判 決	事 案 の 概 要	結 論
平成20年10月21日京都地方裁判所判決・税務訴訟資料258号順号11055	弁護士が無料法律相談業務に従事して得た対価を給与所得として申告したところ、税務当局から事業所得であるとして更正処分を受けて、その取消しを求めた訴訟	請求棄却 (事業所得)
平成22年3月12日大阪地方裁判所判決・税務訴訟資料260号順号11395	大学の非常勤講師として得た所得を事業所得として申告したところ、税務当局から給与所得であるとして更正処分を受けて、その取消し等を求めた訴訟	請求棄却 (給与所得)
平成24年9月21日東京地方裁判所判決(「麻酔科医報酬事件」判決)	麻酔科医が手術を行った7つの病院から得た所得を事業所得として申告したところ、税務当局から給与所得として更正処分を受けて、その取消し等を求めた訴訟	請求棄却 (給与所得)

一方、これらの裁判例とは反対に「ストックオプション事件」判決を引用することで、

<sup>37</sup> 近藤憲昭「麻酔科医師が勤務先の各病院から得た報酬」『税務事例』46巻4号（2014）39頁参照。

これまでの給与所得該当性の判断が変わったとのスタンスを取っている裁判例もある。次に紹介する平成25年10月23日東京高等裁判所判決である。

- (4) 平成25年10月23日東京高等裁判所（控訴審）判決（平成25年（行コ）第224号：「源泉所得納税告知処分取消等請求控訴事件」・裁判所ウェブサイト）（以下、「家庭教師等派遣会社事件」判決という。）

#### イ 事案の概要

X（原告・控訴人）は、①教育機関等から講師による講義等の業務、②いわゆる一般家庭から家庭教師による個人指導の業務をそれぞれ受託する一方で、これらの各業務に係る講師又は家庭教師として契約を締結して教育機関等における講義等又は一般家庭における個人指導の業務を行った者に対し、当該契約所定の金員（ただし、交通費を除く。）を支払っていた。

そして、Xは、本件講師等に対して支払った本件各金員が所得税法28条1項に規定する給与等に該当しないことを前提として、平成15年10月分から平成19年10月分までの各月分に係る本件各金員につき源泉所得税の源泉徴収をせず、また、本件講師等から本件各金員を対価とする役務の提供を受けたことが課税仕入れ（消費税法2条1項12号）に当たるものとして、これに係る消費税額を同法45条1項2号に掲げる課税標準額に對する消費税額から控除した上で、17年8月課税期間、18年8月課税期間及び19年8月課税期間の消費税等の申告を行った。

これに対して、所轄税務署長が、本件各金員は上記の給与等に該当し、本件各金員を対価とする役務の提供を受けたことは課税仕入れに該当しないとして、所得税に関して納税告知処分等、消費税に関して更正処分等を行った。

Xはそれらの処分の取消しを求めて国を被告として出訴。

第一審判決（平成25年4月26日東京地方裁判所判決・裁判所ウェブサイト）では、給与所得の意義について昭和56年の「弁護士顧問料事件」判決を引用しつつも、「同判決も明示しているとおり、そこに示されているのは、飽くまでも『判断の一応の基準』にとどまるものであって、業務の遂行ないし労務の提供から生ずる所得が給与所得に該当するための必要要件を示したものではない。」と述べた上で次のように指摘した。

「所得税法28条1項は、『給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与…に係る所得をいう。』と規定しているところ、このような同項の規定の内容や、同法に他に給与所得の概念を定義付ける規定が置かれていないことからすれば、同法の解釈において、給与所得の概念は、元来、同項に例示されている『俸給』、『給料』、『賃金』、『歳費』及び『賞与』といったものの性質から帰納的に把握するほかならないものというべきであって、このことは、最高裁昭和56年判決も当然の前提としているものと解される。そして、同項は、上記のとおり、国会議員が国から受ける給与を

意味する『歳費』(憲法49条)が給与所得に含まれることを明らかにしており、また、例えば、法人の役員が当該法人から受ける報酬及び賞与が給与所得に含まれることは特に異論がないところ、これらの者の労務の提供等は、自己の危険と計算によらない非独立的なものとはいいい得ても、使用者の指揮命令に服してされたものであるとはいいい難いものであって、労務の提供等が使用者の指揮命令を受けこれに服してされるものであること(労務の提供等の従属性)は、当該労務の提供等の対価が給与所得に該当するための必要要件とはいえないものというべきである。最高裁平成17年判決が、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会社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を給与所得に当たると判断するに当たって、『雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法28条1項所定の給与所得に当たる』との判示をしているのも、以上に述べたような考え方を前提としたものであると解される。』(下線は筆者による。)

そして、「本件講師等による労務の提供等は、自己の計算と危険によるものとはいいい難いものであって、非独立的なものと評価するのが相当である」と述べて、これらが給与所得に該当するとして、Xの請求を棄却した。

それを不服として、Xは控訴した。

#### ロ 判決の要旨

控訴棄却。

第一審の判決内容を支持した上で、従属性が給与所得に該当する必要要件であるかに関して、補足的に次のように判示した。

「最高裁昭和56年判決(弁護士の顧問料収入による所得が事業所得に当たるとした最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決・民集35巻3号672頁)、最高裁平成13年判決(民法上の組合の組合員が組合の事業に係る作業に従事して支払を受けた収入に係る所得が給与所得に当たるとした最高裁平成13年7月13日第二小法廷判決・裁判集民事202号673頁)及び最高裁平成17年判決(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ストックオプションを行使して得た利益が給与所得に当たるとした最高裁平成17年1月25日第三小法廷判決・民集59巻1号64頁)は、当該所得が給与所得に該当するかどうかに関し、これを一般的抽象的に分類すべきものではなく、その支払(収入)の原因となった法律関係についての当事者の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきことを前提として、それぞれの事案に鑑み、いわゆる従属性あるいは非独立性などについての検討を加えているものにすぎず、従属性が認められる場合の労務提供の対価については給与所得該当性を肯定し得るとしても(したがって、そのような観点から従属性を示すものとされる点の有無及び内容について検討するのは何ら不適切なものではない。)、従属性をもって当該対価が給与所得に当たるとするための必要要件であるとするものではない(最高裁昭和56

年判決及び最高裁平成17年判決の各判示につき引用に係る原判決の『第3 当裁判所の判断』中の1 (1) のア及びイ)。そして、給与所得に該当することが明らかな国会議員の歳費や会社の代表取締役の役員報酬・役員賞与などは、それらの者の労務の提供が従属的なものとはいいい難く、従属性を必要要件とする解釈は、歳費及び賞与を給与所得として例示列举する所得税法28条1項の解釈として採り得ない(控訴人が挙げる職務専念義務などによって従属性における指揮命令関係を直ちに肯定することはできない。)(下線は筆者による。)

そして、「控訴人が引用する下級審の裁判例及び学説等(中略)の中には、従属性が給与所得に該当するための必要要件であるかのように説くものがあるが、それらは上記各最高裁判決を正解しないものといわざるを得ない。」と指摘した。

#### (5) 「弁護士顧問料事件」判決の判断基準の否定

第一審判決では、「給与所得の概念は、元来、同項に例示されている『俸給』、『給料』、『賃金』、『歳費』及び『賞与』といったものの性質から帰納的に把握するほかないものというべき」と指摘した上で、「弁護士顧問料事件」判決で示している要件は、「飽くまでも『判断の一応の基準』にとどまるものであって、業務の遂行ないし労務の提供から生ずる所得が給与所得に該当するための必要要件を示したのではない」としている。

また、第二審判決では、「(これまでの判決が)当該所得が給与所得に該当するかどうかに関し、これを一般的抽象的に分類すべきものではなく、その支払(収入)の原因となった法律関係についての当事者の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきことを前提として、それぞれの事案に鑑み、いわゆる従属性あるいは非独立性などについての検討を加えているものにすぎない」としている。

したがって、第一審判決、第二審判決ともに「弁護士顧問料事件」判決で示している要件を一般的に適用することを否定したとすることができる<sup>38</sup>。

#### (6) 「従属性」要件の否定

上述の点に関して、「従属性が認められる場合の労務提供の対価については給与所得該当性を肯定し得る」としながらも、「従属性が給与所得に該当するための必要要件ではない」ということを第一審判決、第二審判決ともに指摘している。

つまり、「従属性」が認められるような事案にあつては、給与所得該当性の検証のために使うことは差し支えないが、「従属性」が認められないからと言って、それだけの理由で給与所得該当性を否定することはできないと述べているのである。

<sup>38</sup> 本件判決の背景として、「先例として確立した給与所得の基準を外したので、先例どおりだと給与所得にはならない(処分が違法になってしまう)と、裁判所が考えた可能性」を指摘する意見もある(木山泰嗣『税務調査を法的に視る』(大蔵財務協会、2014) 108頁)。



そして、このことは、何の前提もなしに指摘されていることから、あたかも「ストックオプション事件」判決以後は、「弁護士顧問料事件」判決で示された「従属性」の検証は不要、あるいは、「従属性」は「非独立性」に比して劣後する判断基準になったかのような印象を持たざるを得ない。

(7) 「ストックオプション事件」判決以降の給与所得該当性判断基準の適用の違い

以上述べてきた「ストックオプション事件」判決以降に出された給与所得を巡る裁判例の中で示された給与所得該当性の基準の適用を巡るスタンスの違いをどのように考えればよいのだろうか。

そもそも「非独立性」と「従属性」は、意味する内容は異なるが、互いに排他的ではなく、むしろ重なり合う概念である。サラリーマンなどが受け取る典型的な給与などは、「非独立性」も「従属性」も充たしている。両者の違いは、「非独立性」は観念的であることから実質的な要素に着目して判断する余地があるのに対して、「従属性」は具体的な指揮命令関係など外形的な要素によるところが多いという点である。そして、給与所得概念を広く捉える立場や実質面から捉える立場からは、「非独立性」のみを給与所得該当性のメルクマールとして捉えるべきという考え方もできる<sup>39</sup>。

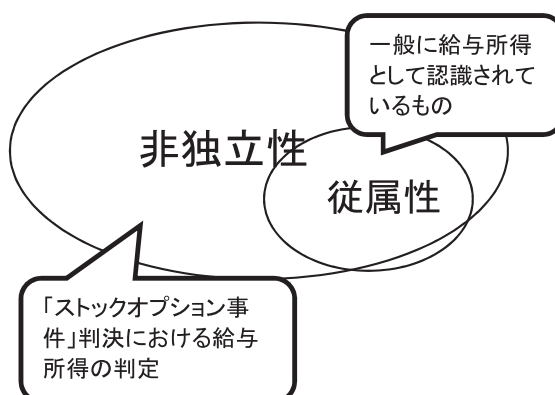
「ストックオプション事件」判決では、ストックオプションの権利行使による経済的利益を受け取ったのが米国法人の日本子会社の代表取締役であったことから、「従属性」の検証をするにしても、ストックオプションを付与する親会社との間で指揮命令関係等を認定するのが難しく、他方で、米国親会社が日本子会社を支配している実質面を捉えて「非独立性」を検証したことで、給与所得該当性を判断したと考えられる。つまり、「従属性」に触れないままで「非独立性」のみで（しかも、その概念を拡大解釈して）給与所得の判定をしたのであるから、ある一定の事案に関して「非独立性」の基準を重視しただけであり、従来の「従属性」の基準を否定したことにはならない。

以上述べたことをベン図で表現すると次（図表11）のようになる<sup>40</sup>。

<sup>39</sup> 佐藤・前掲注11・407頁は、「非独立性」を給与所得のメルクマールとする裁判例の立場を支持することができる理由として、社会通念上「給与」と考えられているもの（会社が儲かっていなくとももらえることなど）と合致することに加え、給与所得の計算方法とも親和的である点を指摘している。

<sup>40</sup> 従属性が強くても非独立性がないケースも考えられるが、それは通常の雇用関係と比して異常な状況であり、極めてレアなケースである。この場合には、「ストックオプション事件」判決以降でも給与所得には該当しない。

図表11 給与所得の判定における「非独立性」と「従属性」の関係



そして、先述のように、「ストックオプション事件」判決以降、外国親会社から供与を受けたストックアワードや譲渡制限付株式から得た経済的利益を巡る訴訟では、この判決を引用する形で給与所得としての判断がされているが、これらの事件の判決においても、「従属性」を軽視したのではなく、指揮命令関係等を判断することが困難であるという点において「ストックオプション事件」判決と類似した事実関係があったと見ることができる。

そのように考えると、上記(4)で紹介した「家庭教師等派遣会社事件」判決には違和感があると言わざるを得ない。第一審判決の中で、「本件講師等は、直接的又は少なくとも間接的に原告の監督下に置かれているものというべきである」という認定をしているのであれば、「非独立性」のみならず「従属性」も判断ができる事実関係があり、それであれば、「従属性が給与所得に該当するための必要要件ではない」という点にまで踏み込んだ法解釈<sup>41</sup>をしてまで「従属性」の判断をしないというのは不自然な感じがする。

そして、反対に、上記(2)で紹介した「麻酔科医報酬事件」判決が平成17年の「ストックオプション事件」判決以降のものであるにもかかわらず、依然として「弁護士顧問料事件」判決で示された二つの基準で給与所得該当性をテストしていることについては、事件の類似性だけでなく、「従属性」の判断が困難な「ストックオプション事件」との事実関係の違いなども踏まえれば、自然な判断プロセスであると考えられる。

これらの点に関して、本稿で引用した「ストックオプション事件」判決以降の裁判例を一覧にして比較したのが、次の表（図表12）<sup>42</sup>である。

<sup>41</sup> 本件判決の評釈である酒井克彦「所得税法の給与所得と『従属性』（上・下）－東京高裁平成25年10月23日判決（平成25年（行コ）第224号源泉所得税納税告知処分取消等請求控訴事件）を素材として－」『税務事例』46巻1号（2014）1頁及び46巻2号（2014）20頁は、「従属性をもって当該対価が給与所得に当たるための必要要件であるとするものではない」という法解釈を疑問視している。

<sup>42</sup> この表は、佐藤・前掲注26・159頁を参考にして、筆者独自の検討項目も追加して作成した。

図表12 「ストックオプション事件」判決以降の給与所得該当性を巡る判決の比較

	所得区分を 巡る争点	結論	訴訟の原告	非独立 性の検 討	従属性 の検討	「弁護士顧 問料事件」 判決を判断 基準として 引用	「ストック オプション 事件」判決 を判断基準 として引用
平成17年1月25日最高裁判所第三小 法廷判決（「ストックオプション事 件」判決）	給与所得か 一時所得か	給与所得	受給者本人	あり	なし	×	－
平成17年12月16日東京地方裁判所判 決（「譲渡制限付株式事件」判決）	給与所得か 一時所得か	給与所得	受給者本人	あり	なし	×	○
平成20年10月21日京都地方裁判所判 決（弁護士の無料法律相談の報酬に 関する訴訟）	給与所得か 事業所得か	事業所得	受給者本人	あり	あり	○	×
平成20年12月19日大阪高等裁判所判 決（「ストックアワード事件」判決）	給与所得か 一時所得か	給与所得	受給者本人	あり	なし	×	○
平成22年3月12日大阪地方裁判所判 決（大学の非常勤講師の報酬に関す る訴訟）	給与所得か 事業所得か	給与所得	受給者本人	あり	あり	○	×
平成24年9月21日東京地方裁判所判 決（「麻酔科医事件」判決）	給与所得か 事業所得か	給与所得	受給者本人	あり	あり	○	×
平成25年10月23日東京高等裁判所判 決（「家庭教師等派遣会社事件」判決）	給与か 報酬か	給与所得	支払者 （源泉徴収 義務者）	あり	なし	×	○

また、「家庭教師等派遣会社事件」判決の問題点について、違う切り口からも指摘することができる。本件訴訟は、支払者（＝源泉徴収義務者）が争っている事案であり、「ストックオプション事件」などのように受給者本人が争っているケースとは必然的に給与所得を判断するためのアプローチの方法やコンテキストの違いが生じ、前（上記2(5)）にも述べたように、近接する所得区分との違いよりも給与所得該当性の有無自体を深く論じるべき事案であると考えられる。「非独立性」や「従属性」を直接的に当てはめて「給与所得に該当する」と判断するための要件や基準として捉えるのではなく、本件判決の中でもいみじくも言及されている<sup>43</sup>ように、「客観的、実質的に判断する」ための材料を集めるためのテストとして捉えれば、判決の最終的な結論は妥当であるとしても、結論に至るまでのプロセスにおいて、元々事業所得との違いから導き出された基準である「非独立性」の要件を確認するテストのみで判断したのは適当ではないことになる<sup>44</sup>。

<sup>43</sup> 「（これまでの判決が）当該所得が給与所得に該当するかどうかに関し、これを一般的抽象的に分類すべきものではなく、その支払（収入）の原因となった法律関係についての当事者の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきことを前提として、それぞれの事案に鑑み、いわゆる従属性あるいは非独立性などについての検討を加えているものにすぎない」としている部分。

<sup>44</sup> 佐藤・前掲注26・158頁は「従属性の要件は不要であるように見えるが、非独立性よりも従属性の方が、一般に外形的に明らかである事情を考えると、思考の節約という点では、『従属性』の点も、なお、有益なメルクマールだというべきである」と指摘している。

(8) 「ストックオプション事件」判決の位置づけとそれ以降の解釈

以上の考察を踏まえると、「ストックオプション事件」判決の位置づけとそれ以降の給与所得の解釈について、次のように結論づけることができる。

イ 「ストックオプション事件」判決の位置づけ

「ストックオプション事件」判決は、ストックオプションの権利行使益の受益者が外国親会社によって人事権などを通じて実質的に支配されている会社で勤務している状況を「非独立性」の要件に該当することとした点に意味がある。そして、給与所得該当性の判断に当たっては、「非独立性」の要件と「従属性」の要件を同時に充たす必要はなく、少なくとも「非独立性」を充たせばよいという考え方がここでは採られた。

同判決では、昭和56年の「弁護士顧問料事件」判決の引用に関して「所論引用の判例は本件に適切でない」と指摘しているが、それは、事実関係から「従属性」の判断が難しいために直接当てはめることが困難というだけであり、判断の大枠は、「弁護士顧問料事件」判決の基準を意識したものになっていると考えられる。

ロ それ以降の給与所得の解釈

「ストックオプション事件」判決以降も、「弁護士顧問料事件」判決など従来の給与所得該当性の基準は有効であり、そのことから、同種の裁判においては引き続き引用されている。

一方、「ストックオプション事件」判決は、特殊な事実関係を前提としていることから事例判決ということができるが、インセンティブ的な報酬として外国親会社から付与されたストックアワードや譲渡制限付株式から得られる経済的利益を巡る訴訟においては、先例となりうる。

なお、事実関係が異なるにも関わらず同判決を引用した上で「従属性」の要件を検討しなかった「家庭教師等派遣会社事件」判決には若干の違和感がある。

## 6 給与所得概念を巡る議論の今後の展望

(1) 給与所得概念は変化していくか

これまで「弁護士顧問料事件」判決などで示された給与所得該当性に関する伝統的な基準が依然として有効であることを見てきた。

しかし、これらの基準は判決の中でも言われているように「一応の基準」に過ぎない。税法上の「給与所得」概念が所得課税のために定義されている一方で、労働の対価としての給与は、労働市場の中で必然的に生じる根源的な存在であり、その内容や支給方法は税法とは別の世界（雇用契約や労使交渉など）で専ら決められている。つまり、給与の内容

や支給方法の変化を税法が追いかけていることになるので、これまでも見てきたように、雇用契約等外形的なものだけにらずに実質的な内容から判断することになっており、現時点において通説としてある程度定着している「非独立性」や「従属性」の基準も「一応の基準」でしかなく、いつかは陳腐化し、それらが変更される余地がある。

将来的に働き方や報酬支給方式の大きな変更が行われ、かつ、それに伴い「給与等」に対する社会通念が変化すれば、「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与」の解釈も変化していくであろう。しかし、その変化のスパンは、これまでの給与所得該当性の裁判例の動きから考えると、相当に長いものになると想定される。

## (2) 「多様な働き方」を巡る議論

現在、政府が中心になって「多様な働き方」を積極的に認めていく方向性の議論が進められている<sup>45</sup>。これらは、主にワーク・ライフ・バランスの実現などのために、勤務地や勤務時間などをよりフレキシブルなものにしていくというものであり、具体的には、パートタイム労働者から正社員への転換、短時間勤務の拡充、テレワークの普及・促進などが検討されつつある。このような動きは、労働環境を大きく変化させていくものと期待されているが、税の観点から見ると、将来的に所得税法上の給与所得概念を変化させることにつながるのだろうか。これまでも、いわゆる「りんご生産組合事件」判決やいわゆる「電力会社検針員事件」判決などのように、支給された金員の本質が外形的に見える姿と異なる判断がされた事例があり、働き方の変化がその実質を変えてしまう可能性も否定できないようにも思える。

「多様な働き方」の議論の中で検討されている事項の多くは、「弁護士顧問料事件」判決で示された給与所得該当性の要件に少なからず影響を及ぼす。例えば、短時間勤務が状態化したり、テレワークが進めば、給与支給者との関係において「何らかの空間的、時間的拘束を受けて労務が提供される」という要素や「指揮命令に服して労務が行われる」という要素が希薄となり、「従属性」の判断が難しくなることが考えられる<sup>46</sup>。

しかし、これらの影響は、当面は程度の問題に止まり、給与所得該当性について疑念を持つようなことが生じる可能性は少ないと考えられる。なぜなら、このような「多様な働き方」の議論で目指しているゴールが「ワーク・ライフ・バランスの実現」など既存の雇用関係を前提とした労働環境の改善が主であると考えれば、既存の雇用契約を一部見直す

<sup>45</sup> 「多様な働き方」の議論は、平成25年6月14日に政府により公表された「日本再興戦略」の中に掲げられており、平成26年6月24日の改訂においても主要な論点の一つとされている。この動きを受けて、現在具体的な検討が進められている（例えば、厚生労働省『「多様な正社員」の普及・拡大のための有識者懇談会報告書』（平成26年7月30日公表）<http://www.mhlw.go.jp/stf/houdou/0000052513.html> など）。

<sup>46</sup> 佐藤・前掲注11・408頁では、将来の労務提供の多様化の方向性として、独立請負業者型と自宅勤務型を挙げて検討し、給与所得に当たるかどうかは「非独立性」の有無が最終的な判断基準になる点は共通しているが、「従属性」の観点からは両者にはかなり違いがある点を指摘している。



ことがあったとしても、少なくとも「非独立性」は維持されることから、報酬面での給与支払者と給与受給者の関係を変更することにはならないからである。

また、所得税法上の給与所得に近接する所得区分（事業所得や雑所得など）になりうる「業務委託」や「請負」などの概念との境を取り去るような議論が「多様な働き方」を推進するために労働法<sup>47</sup>の世界において現在行われている訳ではない。

したがって、「多様な働き方」の議論が直接的に所得税法上の給与所得概念を変えていく可能性は、現在の議論の流れの中では少ないと考えられる。

なお、労働時間の制約を外し、成果に対して給与を支払う「ホワイト・カラー・エグゼンプション」制度の導入についても、「多様な働き方」の議論の延長線上にあると考えられるが、この制度の下でも、同様の理由から、給与所得から外れる余地は少ないと考えられる。

### (3) 裁量的な労働と給与所得

上述のように、働き方が変わったとしても給与所得概念が変わる可能性が少ないのであれば、給与所得該当性を巡る訴訟は今後増えないかという点も必ずしもそうとは言えない。

これまでの給与所得該当性を巡る租税訴訟の多くが、大学教授、弁護士、医師など専門性が高く裁量的な労働を行う職業の者によって提起されたのは必ずしも偶然ではない。裁量的な労働を行うということは、その職務を遂行する方法が定型的ではなく、経費にも個人差が生じやすいことから、(事業所得等の計算における)必要経費と(給与所得者に認められる)給与所得控除の金額の差が問題となり、所得区分を巡る訴訟が提起されてきた。

フレキシブルな働き方が今後導入されるようになれば、仕事のやり方にも裁量的な要素が増え、その結果として生じる費用にも個人差が出てくる可能性がある。そして、費用負担や損失負担の程度が大きくなれば、給与所得のメルクマールである「非独立性」の認識が薄くなることから、今まで自らの給与の給与所得該当性に対して疑念を持つことがなかったサラリーマンが訴訟を起こす誘因となることも想定される。

## 7 むすびに代えて

本稿では、近年（特にストックオプション訴訟以降）の所得税法における給与所得概念を巡る議論を分析することで、今後の社会経済情勢の変化の中で給与所得概念が変化しうるかどうかを検討してきた。

<sup>47</sup> 労働法上の労働者の概念は所得税法上の給与所得者の概念よりも狭く、「労働基準法上の労働者」に該当する者は、すべて「所得税法上の給与所得者」という見方もある（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』72号（2012）、229頁）。

ここでの議論の前提は、既存の給与所得区分や課税方式が今後も維持され続けるということである。

しかし、最近では、給与所得区分やその課税方式を見直すべきという考え方もある<sup>48</sup>。その背景としては、給与所得と事業所得との垣根が低くなったために、一般に担税力が低いと言われている給与所得だけを区分して軽い課税にする必要が徐々に失われてきた点が指摘されている<sup>49</sup>。

たとえ働く形態が変わったとしても、雇用契約の中で行われる限り、既存の給与所得課税の枠組みの下では、給与所得概念が急速に変化していくとは思えないが、働き方の変化に伴って(あるいはそれを促すために)、給与所得者の課税制度自体を変更するようなこととなれば、課税のために作られた給与所得概念も変わらざるを得なくなるのかも知れない。

現在、政府の税制調査会は、「働き方の選択に対して中立的な税制」を中心とした個人所得課税のあり方を議論しており、配偶者控除や課税単位の見直しなどの方向性を示しつつあるが、更なる所得税制度の改革の課題の一つとして「働き方や所得の発生形態が多様化する中での所得区分・所得計算上の控除のあり方」が掲げられている<sup>50</sup>。

これまでに確立されてきた給与所得概念に影響を及ぼすことになるのかどうか、今後の「働き方」に関する税制を含めた議論を注視していくこととしたい。

<sup>48</sup> 藤谷武史「給与所得課税」『税研』168号(2013)30頁参照。

<sup>49</sup> 平成17年5月23日に開催された税制調査会総会で提出された「個人所得課税を巡る諸問題(主要論点メモ)」(<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryoku/pdf/b29kaia.pdf>)では、近年の雇用形態の多様化の進展や給与所得者の自らの市場価値を高めるための自己啓発努力などが行われつつあることを言及した上で、「給与所得も事業所得も、勤労を通じた経常的所得であるとの点では差異はなく、給与所得者であることを理由として所得の計算にあたって特別の斟酌を行うというよりもむしろ、給与所得者についても経費が適切に反映されるような柔軟な仕組みを構築していくことが望ましいのではないか。」と指摘している。

<sup>50</sup> 平成26年11月7日開催の税制調査会で取りまとめられた「働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする個人所得課税改革に関する論点整理(第一次レポート)」([http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/zeicho/2014/\\_icsFiles/afidfield/2014/11/11/26zen12kai7.pdf](http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/zeicho/2014/_icsFiles/afidfield/2014/11/11/26zen12kai7.pdf))参照。