

## 論 説

# 米国連邦税法上のS法人を利用した 社会保障税の回避問題について

—— 2012年 Watson 事件第 8 巡回区連邦控訴裁判所判決を契機に ——

北野富士和

(国家公務員・広島大学大学院社会科学研究所博士課程後期 1 年)

## 目 次

I はじめに	III 米国連邦税法上の雇用税制（わが国の制度と 対比して）
II Watson 事件	1 源泉所得税
1 事実の概要	2 社会保障税および失業保険税
2 判旨	IV おわりに
3 分析	
4 小括	

## I はじめに

近時、米国内国歳入法典（Internal Revenue Code：I.R.C.）に規定されたサブチャプターS制度におけるS法人<sup>(1)</sup>をめぐる、雇用税<sup>(2)</sup>を争点とする紛争が散見される。米国の雇用税には、個人所得税、社会保障税および失業保険税があり、S法人の支出する報酬<sup>(3)</sup>と雇用税に関連する紛争の要因としては、不相当な報酬

の支払、あるいは、報酬には社会保障税が課されるが配当には課されない点が挙げられる。そのため、米国内国歳入庁（Internal Revenue Service：I.R.S.）においても、S法人の株主・従業員への相当の報酬に係る問題に関心を示し、「従業員の役務提供に対して相当額の報酬を支払わなければならない」との表明をして注意を喚起している<sup>(4)</sup>。このように、S法人による社会保障税の回避が争点となった裁判例

(1) 米国では、100人以下の個人株主のみからなる法人は、全株主の同意を条件として、法人所得を株主に按分して株主の所得として課税されることを選択することができる（I.R.C. § 1361以下）（金子宏『租税法（第22版）』（弘文堂，2017年）311頁参照）。なお、I.R.C. Chapter 1, Subchapter Sに規定されていることから、Subchapter S法人（Subchapter S corporation）、S法人（S corporation）などと呼ばれており、本稿では「S法人」を用いる。この制度については、小川正雄「アメリカにおけるS法人の構造と課税関係」税法

学535号（1996年）25頁以下、拙稿「米国連邦税法上の『S法人』をめぐる法的諸問題—わが国における小規模企業税制への示唆を求めて—」税法学577号（2017年）49頁以下参照。

(2) 本稿では、雇用における給与等の支払に関連して課税関係が発生する税を総称して「雇用税」を用いることとする。

(3) 本稿では、雇用主が雇用者に支払う給与等について、“remuneration”, “compensation”, “salary”, “wage”, 「報酬」, 「給与」, 「賃金」を同義語として扱うこととする。

は少なくない。

なかでも、報酬および配当について課税庁であるI.R.S.にそれらを再分類する権限を認めたJoly事件<sup>(5)</sup>、株主の雇用形態の強化を求めたVeterinary Surgical Consultants事件<sup>(6)</sup>およびJoseph事件<sup>(7)</sup>、実行された役務提供に係る相当の報酬額を認定したWatson事件<sup>(8)</sup>について、I.R.S.は、特にこれらを代表的な裁判例として扱っている<sup>(9)</sup>。

とりわけ、Watson事件は、社会保障税の対象となる役員報酬を過少に計上した租税回避行為がI.R.S.の事実認定により否認されその認定基準が示されるなど、以降の「相当報酬額」の判断に影響を与えた事件であり、その意味においては社会保障税回避の典型的な紛争類型の一つであると理解できる。また、その後の裁判例において本判決の引用がみられることから、先例としての有意性をうかがうことができよう<sup>(10)</sup>。

このように本件は、米国の多様な事業体の一形態であるS法人を舞台に、「不相当に低額な報酬 (Unreasonably Low Compensation)」

が争点とされたことで衆目を集めるとともに<sup>(11)</sup>、社会保障税回避が、特に小規模企業において発生する可能性が示された点で、その検討に適した事例であると考えられる。

よって、本稿では、近年、米国において、法人の役員報酬額の適否をめぐる争われ、同国のビジネス界で注目された事件の一つとされる<sup>(12)</sup>、2012年Watson事件第8巡回区連邦控訴裁判所判決 (David E. Watson, P.C. v. United States, 668 F.3d 1008 (8th Cir. 2012)) の分析をとおして、租税回避に至った経緯をもとに、米国連邦税法上のS法人を利用した社会保障税の回避問題について検討したいと考える。なお、旧稿<sup>(13)</sup>において、米国連邦税法上のサブチャプターS制度について検討したが、今回はS法人に係る具体的な紛争をとおして、米国の雇用税制をめぐる諸問題の把握に努めることとする。

本件検討にあたっては、派生する論点について日米双方の制度を対比することも含めて考察を試みるものとする。なお、本稿の中で意見にわたる部分は、筆者の属する組織の見

(4) See, I.R.S., *S Corporation Compensation and Medical Insurance Issues*. (<https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/s-corporation-compensation-and-medical-insurance-issues>) [最終確認日：2018年3月16日]。

(5) Joly v. C.I.R., 211 F.3d 1269 (6th Cir. 2000).

(6) Veterinary Surgical Consultants, P.C. v. C.I.R., 117 T.C. 141 (2001).

(7) Joseph M. Grey Public Accountant, P.C. v. C.I.R., 119 T.C. 121 (2002).

(8) David E. Watson, PC vs. United States, 668 F.3d 1008 (8th Cir. 2012).

(9) See, I.R.S. *supra* note 4.

(10) See, Mulcahy, Pauritsch, Salvador & Co., Ltd. V. C.I.R., 680 F.3d 867, 872+ (7th Cir. May 17,

2012), Morehouse v. C.I.R., 769 F.3d 616, 620 (8th Cir. Oct 10, 2014), Tussey v. ABB, Inc., 746 F.3d 327, 337 (8th Cir. (Mo.) Mar 19, 2014).

(11) See, Scott E. Vincent, *8th Circuit Finds Accounting S Corporation Paid Unreasonably Low Wages*, 68 JMOB. 114 (2012).

(12) See, Tony Nitti, *The Top Ten Tax Cases Of 2012, #4: S Corporation Shareholder Reasonable Compensation How Much Is Enough?*, Forbes Taxes, Dec. 6, 2012. (<http://www.forbes.com/sites/anthonymitti/2012/12/06/the-top-ten-tax-cases-of-2012-4-s-corporation-shareholder-reasonable-compensation-how-much-is-enough/>) [最終確認日：2018年3月16日]。

(13) 拙稿・前掲注(1)49頁以下。

解ではなく、筆者の個人的な見解であることを予めお断りしておく。

## II Watson事件

### 1 事実の概要

米国公認会計士（CPA）であるA<sup>(14)</sup>は、パートナーシップ課税のエキスパートであった。AはB会計事務所にパートナーとして勤務し、同事務所の25%の株式を保有していた<sup>(15)</sup>。

数年後、Aは、X社（原告・控訴人・上诉人）を設立し、連邦税法上のS法人を選択した。X社においてAは、唯一の役員（officer）、株主、取締役（director）、従業員（employee）であった。つまり、X社はAの「一人会社」であり、Aは、単独株主従業員（sole shareholder and employee）であった<sup>(16)</sup>。

X社設立後、Aは、自身が保有するB事務所の25%の株式をX社に移転した。これによりX社はB事務所のパートナーとなった。なお、その後も引き続きAのCPA業務はB事務所において行われていた<sup>(17)</sup>。

Aは、2002年度および2003年度において、X社からの自身の報酬（compensation）を年額24,000ドルとした<sup>(18)</sup>。報酬としたこの金額は、B事務所の新入社員よりも少額であった。

Aは、年額24,000ドルの報酬に加え、B事務

所からX社が得た収益をX社から配当として2002年度は203,651ドル、2003年度には175,470ドルを受領した<sup>(19)</sup>。このように、X社は収益について、Aに対する報酬と諸経費を支出した後、残額の全てをAに配当した。つまり、B事務所の収益のうちAに係る部分は、X社に割り当てられた上で、X社からAに対して報酬および配当（distributions）として支払われたことになる<sup>(20)</sup>。これに伴いAは個人申告において、収入の大半をX社からの配当であるとした。

ここで注目すべきは、報酬は雇用税の対象となるが、配当は雇用税の対象とはならないという点である<sup>(21)</sup>。

課税庁Y（I.R.S., 被告・被控訴人・被上诉人）は、X社に対する税務調査を実施した<sup>(22)</sup>。その中でYは、2002年度と2003年度において、連邦保険拠出法（Federal Insurance Contributions Act : FICA）<sup>(23)</sup>の規定に基づく連邦社会保障税（FICA taxes）の基礎となるAの報酬が不相当に低額であるとの疑問を呈した<sup>(24)</sup>。それは、AとX社による雇用税の回避（avoiding payroll tax）との主張であった<sup>(25)</sup>。つまり、報酬が不相当に低額であると認定したのである<sup>(26)</sup>。X社には、両年度（8四半期分）について、回避された雇用税に係る追徴税および附帯税が課されることとなった<sup>(27)</sup>。

(14) David E. Watson.

(15) See cases cited *supra* note 8, at 1012.

(16) *ibid.*

(17) *ibid.*

(18) *ibid.*

(19) *ibid.*

(20) *Id.* at 1012-1013.

(21) *Id.* at 1012.

(22) *Id.* at 1013.

(23) 連邦社会保障税であるソーシャル・セキュリティ

イー税およびメディケア税の賦課に関する規定を定めた連邦保険拠出法は1935年に創設され、当時からI.R.S.が所得税と社会保障税等の一元的徴収を行っている。なお、被保険者の登録、社会保障税の納付管理および申請手続の管理等を行うのは社会保障庁（Social Security Administration）である。

(24) See cases cited *supra* note 8, at 1018.

(25) *Id.* at 1013.

(26) See I.R.C. § 3111(a),(b).

(27) See cases cited *supra* note 8, at 1013.

X社は、追徴税額の一部である2002年度第4四半期に課された追徴税等を納付した後、Yに返還請求するも拒否されたため、連邦地方裁判所（United States District Court、以下「地裁」という）に提訴した<sup>28</sup>。これに対してYは、2002年度と2003年度における雇用税および附帯税等の未払分の納付を求めて反訴した<sup>29</sup>。

## 2 判旨

X社の提訴により、地裁は、X社による略式判決の申立てを拒否した後、本件に係る非陪審審理に移行した<sup>30</sup>。

裁判において、Yの参考人であるC<sup>31</sup>は、AのCPA業務については年額約91,000ドルが適正対価であると示した<sup>32</sup>。

CがAの相当報酬額について特に参考としたのは、公認会計士協会によって行われた会計実務管理調査（Management of an Accounting Practice：MAP）であった。この調査結果により、B事務所と同規模の会計事務所から出資者であるオーナーが受領すべき報酬額は、毎年約176,000ドルであると算定された。次に、CはMAPに基づき、たとえ非

出資の取締役でさえも約70,000ドルの報酬を受けていることを指摘した。加えて、通常オーナーは取締役よりも約33%高額の報酬を受けていることから、本件においてAをB事務所の事実上のパートナーとみなし、当該70,000ドルを33%増額した93,000ドルがAの適正報酬であると算定した。最終的に非課税対象となる付加給付（fringe benefit）が考慮され、Aの適正報酬は91,044ドルと算定された<sup>33</sup>。

Cの意見を採用した地裁は、Aの役務提供に対する相当の報酬額を91,044ドルと認定した上で、原告X社に対して源泉徴収税が過少である旨の判決を行い、未納の雇用税および附帯税計23,431.23ドルの支払を命じた<sup>34</sup>。

X社がAに支払った「配当」は、「提供された役務に対する報酬」であることをX社は十分承知した上で、雇用税の回避を目的としてAに対する配当および報酬の支払額を決定したものであり、この点について、本件における全ての事実および状況の精査に基づき、裁判所は確信しているという主旨の判決であった<sup>35</sup>。

地裁判決を受けX社は控訴したが、控訴審において第8巡回区連邦控訴裁判所は原判決

<sup>28</sup> 連邦地方裁判所は、還付請求訴訟の管轄権（refund jurisdiction）を有している。そのため、連邦地方裁判所の管轄に合致するためには、納税者は、まず係争の対象となっている税額を納付した上で、（IRSに対し）納付税額の還付請求を行う必要がある（I.R.C. § 7422; 28 U.S.C. § 1346(a)(1)）（カミーラ・E・ワトソン『アメリカ税務手続法—米国内国歳入法における調査・徴収・争訟・犯則手続の制度と実務—』（大蔵財務協会、2013年）228頁）。同様に、連邦請求裁判所（United States Court of Federal Claims）においても係争対象税額の事前納付を要する。他方、連邦租税裁判所（United States Tax Court）においては不足税額を提訴前に納付する必要はない。そのため、連邦租税裁判所は「先提訴・

後納付（sue-first-pay-later）」裁判所とも呼ばれる。

<sup>29</sup> See cases cited *supra* note 8, at 1013.

<sup>30</sup> David E. Watson, P.C. v. United States, 714 F.Supp.2d 954 (S.D. Iowa 2010).

<sup>31</sup> I.R.S.の参考人イゴール・オストロフスキー（Igor Ostrovsky）氏は、過去においても参考人として、「相当報酬」に関する事件約20～30件に関与した実績があるとされる。

<sup>32</sup> David E. Watson, P.C. v. United States, 757 F.Supp.2d 877, 883 (S.D. Iowa 2010).

<sup>33</sup> *Id.* at 883-4.

<sup>34</sup> See cases cited *supra* note 8, at 1013.

<sup>35</sup> See cases cited *supra* note 32, at 890.

を支持した<sup>36)</sup>。当該控訴審判決を受けてX社は上告するも、連邦最高裁判所は上告人の審理の要求を拒否した<sup>37)</sup>。

### 3 分析

#### (1) 社会保障税の納付義務

米国において連邦保険拠出法は、全ての雇用主に、雇用者に支払う賃金 (wages) に対して社会保障税を課している<sup>38)</sup>。「賃金」とは、雇用から生じた全ての報酬 (remuneration) として定義される<sup>39)</sup>。

したがって、雇用主 (X社) は、その従業員に支払う全ての賃金に対する社会保障税の納付義務を負う<sup>40)</sup>。ただし、雇用主は、「配当のような、賃金とは形式の異なる雇用者所得」に対しては、社会保障税を納付する義務はなく<sup>41)</sup>、雇用主の従業員に対する支払の属性の判断については、「従業員の役務に対する報酬がいかなる名称であるかは問わない」とされている<sup>42)</sup>。同様に、その支払方法についても問題とはならない<sup>43)</sup>。

したがって、X社がAに支払った報酬および配当の額が適切である限り、X社はそれらに係る社会保障税を納付する必要はない。ただし、当該支払が適切であることを立証でき

なければ、X社には社会保障税の納付義務が生じることとなる。

#### (2) 当事者の主張と立証責任

X社に対するYの判断には、「正当性について、合法的に推認する権利が与えられている」とされる<sup>44)</sup>。したがって、X社がYの判断を覆すには、Yの判断が誤りであり、また正当な判断はどのようなものでなければならないかということについて、明白な証拠によって立証する必要がある<sup>45)</sup>。さらに、X社は、Aに支払った賃金が相当額であったことを立証する責任を負う<sup>46)</sup>。しかし本件において、X社がYの判決に用いた方法とは異なる方法論によりこの訴訟で主張する事実はほとんど意味を持たず、地裁の判断を変えるには至らなかった<sup>47)</sup>。

X社としては、Aに対して年24,000ドルの報酬を支払う意思があり、その額を超える分配については、配当および貸付であると主張する<sup>48)</sup>。また、X社にAに対する配当の前に低額で最小限の報酬を支払う権限はない、という判断をYが行ったと指摘した<sup>49)</sup>。そして、Yが追徴雇用税を課することができるのは、何らかの意図により報酬が支払われた場合に限られ<sup>50)</sup>、裁判において示された、Aへの支払を報

<sup>36)</sup> See cases cited *supra* note 8, at 1019.

<sup>37)</sup> David E. Watson, P.C. v. United States, 133 S.Ct. 364 (U.S. 2012).

<sup>38)</sup> I.R.C. § 3111(a), See cases cited *supra* note 8, at 1015-6.

<sup>39)</sup> I.R.C. § 3121(a), See cases cited *supra* note 8, at 1016.

<sup>40)</sup> See, HB & R, Inc. v. United States, 229 F.3d 688, 690 (8<sup>th</sup> Cir. 2000).

<sup>41)</sup> *ibid.*

<sup>42)</sup> Treas. Reg. § 31.3121(a)-1(c).

<sup>43)</sup> *Id.* § 31.3121(a)-1(e).

<sup>44)</sup> See, United States v. Fior D'Italia, Inc., 536 U.S.

238, 242, 122 S.Ct. 2117, 153 L.Ed. 2d 280 (2002).

<sup>45)</sup> See, Armstrong v. United States, 366 F.3d 622, 625-26 (8<sup>th</sup> Cir. 2004) (citing IA 80 Group, Inc. v. United States, 347 F.3d 1067, 1071 (8<sup>th</sup> Cir. 2003); Mattingly v. United States, 924 F.2d 785, 787 (8<sup>th</sup> Cir. 1991).

<sup>46)</sup> RTS Inv. Corp. v. C.I.R., 877 F.2d 647, 650 (8<sup>th</sup> Cir. 1989).

<sup>47)</sup> See, Blansett v. United States, 283 F.2d 474, 478 (8<sup>th</sup> Cir. 1960).

<sup>48)</sup> See cases cited *supra* note 32, at 885.

<sup>49)</sup> *ibid.*

<sup>50)</sup> See cases cited *supra* note 32, at 885-6.

酬とするか配当とするかについては、その決定権を持つX社の意思によるのが妥当であると主張した<sup>51)</sup>。

また、X社は、年24,000ドルの支払については、適法な業務上の理由（business reasons）があり、雇用税の納税義務を縮小する目的ではなく、これは、Aの証言と公判で示される証拠により、その意思が証明されうると主張した。よって、X社およびAが年24,000ドルを上回る金額を配当として適正に区分したことは無視されるべきではないとの主張であった<sup>52)</sup>。

地裁は、X社のAに対する報酬として相当と認められる金額を示したCの証言を踏まえた上で、X社が配当とした支払（以下「本件支払」という）については、社会保障税の課税対象となるべき報酬であるという判決を下した。また、実務的な経験を持ち、企業価値を有する会計士への相当な報酬例を示したCの証言を支持すべきではないというX社の主張には根拠がないとし、なぜならCは報酬について証言をする十分な資格を持った専門家であると判示した。

さらに、本件支払に係る性質および金額に対する事実認定において、Aは、高学歴で20年の経験かつ高い能力を持ち、B事務所の最高の稼ぎ手であったにもかかわらず、他の同様の立場の会計士に比較した場合には不当に低額の報酬であったことについて、十分な証

拠により認められた。否定された本件支払に関しては、客観的な相当性の要因を分析するよりもむしろ、X社の意図に注目すべきとの見解が示されたのである。

### (3) 必要経費の意義

IRCは、必要経費について、「営業や事業を遂行する上で、課税年度に生じた全ての通常かつ必要な経費（ordinary and necessary expenses）は控除する」と規定し、これに含まれるものとして「実際に提供された個人の役務に対する給与またはその他の報酬（salaries or other compensation）の合理的支給額（reasonable allowance）」を挙げている<sup>53)</sup>。

「通常」の意味は、普通（normal）、一般的（usual）、習慣的（customary）と解される<sup>54)</sup>。人生に一度起こりうる出来事による支出でも通常であると認められる場合はあり<sup>55)</sup>、通常であるには、当該支出が反復継続した支出であることは必要ではないとされる<sup>56)</sup>。通常性は、時、場所および状況により変化するものであり、通常性の判断の際には、事業慣行や社会通念が重要な意義を持つことになる<sup>57)</sup>。

「必要」の意味は、事業を遂行する上で「適切かつ有益（appropriate and helpful）<sup>58)</sup>」と理解されており、事業を遂行する上で「不可避（indispensable）<sup>59)</sup>」、「絶対に必要（absolutely necessary）<sup>60)</sup>」という意味では理解されていない。

<sup>51)</sup> See cases cited *supra* note 32, at 886.

<sup>52)</sup> *ibid.*

<sup>53)</sup> IRC. § 162(a).

<sup>54)</sup> See, *Deputy v. DuPont*, 308 U.S. 488, 495 (1940).

<sup>55)</sup> See, *Welch v. C.I.R.*, 290 U.S. 111, at 114 (1933).

<sup>56)</sup> See, *Robinson Land & Lumber Co. of Alabama*

*v. United States*, 112 F.Supp. 33, 34 (1953).

<sup>57)</sup> See cases cited *supra* note 55, at 113-4.

<sup>58)</sup> *Id.* at 113.

<sup>59)</sup> See, *Adelson v. United States*, 221 F.Supp. 31, 32 (D.C.Cal. 1963).

<sup>60)</sup> See, *Warwick v. United States*, 236 F.Supp. 761, 767 (D.C.Va. 1964).

「通常かつ必要」であるかどうかは、当該支払が当該納税者から見て通常かつ必要か否かではなく、「経験豊富な実業家（hard headed businessman）」から見て通常かつ必要か否かにより判断される<sup>61)</sup>。

以上に鑑みれば、米国では、「給与またはその他の報酬」について、「通常かつ必要」であるか否かが重要であり、本件の争点とされた「相当の報酬」についても、このような観点から判示されたものであると思われる。

一方、わが国においては、ある支出が必要経費として控除されうるためには、それが事業活動と直接の関連を持ち、事業の遂行上必要な費用でなければならないものとされ<sup>62)</sup>、所得税法37条1項は、事業所得等の金額の計算上必要経費に算入すべき金額を、その総所得金額に係る「売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」の額とする旨規定している。

このように、米国においては、控除可能な必要経費を判断するについて、「通常かつ必要」とされているのに対し、わが国では、「通

常」の要件が規定されておらず、よって業務との関連性をもった必要な経費であれば控除が認められると解することができよう<sup>63)</sup>。

#### (4) 相当の報酬の意義

連邦保険拠出法は、全ての雇用主に対して、雇用者に支払う報酬（wages）の一定割合として算出した社会保障税を課しており<sup>64)</sup>、「報酬」は、原則として<sup>65)</sup>、「雇用に対する全ての報酬（all remuneration for employment）」と定義されている<sup>66)</sup>。

「報酬」という用語は広く定義されているが、雇用主は、「配当等の報酬と異なる種類の従業員の所得」に対しては、社会保障税を徴収する必要はないとされている<sup>67)</sup>。雇用主の従業員に対する支払の属性の判断については、「従業員の役務に対する報酬がいかなる名称であるかは問わない」とされており<sup>68)</sup>、同様に、その支払方法についても問題とはならない<sup>69)</sup>。

また、Yには、納税者に未払いの国税があるときは、「(課税内容を)調査する際、その正当性について法律上の推定（legal presumption）をする権利が与えられている」とされる<sup>70)</sup>。

(61) See, B. Forman Co., Inc. v. C.I.R., 453 F.2d 1144, 1160 (2<sup>nd</sup> Cir. 1972).

(62) 金子・前掲注(1)298頁参照。

(63) 金子宏教授は、この点に加え、法人税法22条3項の損金の意義について、損金は原則として全ての費用と損失を含む広い概念として理解すべきであり、「費用として損金に計上を認められるためには、所得税法の場合と同様に、必要性の要件をみたせば十分であって、通常性の要件をみたす必要はないと解される」と述べておられる（金子・前掲注(1)298頁、325頁参照）。また、水野忠恒教授は、米国における必要経費が通常かつ必要な支出であるためには、「①支出した金額の合理性の他に、②法的に義務づけられた支出であるかどうか

を重視する」と支出の通常性について述べておられる（水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、2015年）269頁）。

(64) See cases cited *supra* note 8, at 1015-6, I.R.C. § 3111(a),(b).

(65) 例外については、次章第2節を参照。

(66) See cases cited *supra* note 8, at 1016, I.R.C. § 3121(a).

(67) See cases cited *supra* note 40, at 690.

(68) See *supra* note 42.

(69) See *supra* note 43.

(70) See cases cited *supra* note 44, at 242, 122 S.Ct. 2117, 153 L.Ed. 2d 280 (2002).

本件では、X社が社会保障税の還付請求をしていることから、「判決における究極の問題は、X社に税の過払いがあるかどうかということ」である。すなわち、X社は、税の過払いについて、Yの当初の調査に誤りがあったことを立証する責任を負っている<sup>(71)</sup>。

この立証責任を果たすために、X社は、「自身が還付請求できる額」を立証しなければならない。「それは、還付を受けようとする税に対する調査に誤りがあったという立証では足りない<sup>(72)</sup>」。つまり、本件で社会保障税に係る紛争を解決する際に問題となるのは、「法と複雑かつ通常ではない事実に基づく争点となる支払が、Aの役務に対する報酬であるかどうか」ということである<sup>(73)</sup>。

本件の場合には、「X社は、報酬を支払うAによって運営されていることにほかならないが、公正妥当な報酬額としては不十分であるため、そのような報酬に対する調査」が行われなければならない<sup>(74)</sup>、最終的に、Aへの支払が「役務に対する報酬を表すか、利益の分配なのか」というのは、基本的には、事実認定の問題である<sup>(75)</sup>。

地裁は、雇用に係る報酬として構成された金額について判断した結果、X社の主張が誤りであるとして、Aに支払った報酬が相当額であったことを証明するように命じた。

これに対するX社の主張は、地裁が誤った

法的基準を適用したために、2002年度および2003年度のAに対する報酬を91,044ドルとする不正確な認定を行ったのである、とした。そして、この論拠を支持した場合は、雇用主が最低限の報酬を支払うために必要とする法令、規制および規則には存在価値が見出せない、と繰り返し主張した<sup>(76)</sup>。また、相当な報酬額の立証を要求すること自体、地裁が最低限の報酬の必須条件として強要するものであるとして、X社は異議を唱えた。報酬が相当であったかどうかに着目するのではなく、支払の特性を明らかにする際において、地裁は、納税者の意図に目を向けなければならなかったとの主張であった<sup>(77)</sup>。

「相当の報酬 (reasonably compensation)」の概念は、米国の所得税制において一般にみられる問題である<sup>(78)</sup>。

米国では従来、必要経費控除における報酬の相当性を決定するための要因テストが適用されており<sup>(79)</sup>、本件において地裁は、これらの要因等を特にAの役務に対するものとして導き出し、その対価を2002年度および2003年度においては91,044ドルであったと認定した<sup>(80)</sup>。

相当の報酬の概念は、通常、所得税控除の文脈中に見出す概念ではあるが、Yは、社会保障税に係る裁判の場合においても、等しく適応されるものであると判断した<sup>(81)</sup>。

内国歳入庁細則 (Rev. Rul.) 74-44 (1974-

(71) Iowa 80 Group, Inc. v. IRS, 406 F.3d 950, 952 (8<sup>th</sup> Cir.2005).

(72) United States v. Janis, 428 U.S. 433, 440, 96 S. Ct. 3021, 49 L.Ed.2d 1046 (1976).

(73) Joseph Radtke, S.C. v. United States, 895 F.2d 1196, 1197 (7<sup>th</sup> Cir.1990).

(74) Charles Schneider & Co. v. Comm'r, 500 F.2d 148, 152 (8<sup>th</sup> Cir.1974).

(75) Standard Asbestos Mfg. & Insulating Co. v.

Comm'r, 276 F.2d 289, 294 (8<sup>th</sup> Cir.1960).

(76) See cases cited *supra* note 8, at 1016.

(77) *ibid.*

(78) *ibid.*, see cases cited *supra* note 74, at 151.

(79) See cases cited *supra* note 8, at 1016-7, see, e.g., Charles Schneider & Co., 500 F.2d at 151-2.

(80) *Id.* at 1017.

(81) *ibid.*

1 C.B.287) では、「S法人が2人の単独株主従業員に配当を支払うも、役務に対する報酬を支払わなかった」場合、I.R.S.は、「株主に支払われた配当は、彼らの役務に対する相当の報酬の代替手段であった」という事実について、社会保障税対策の支払配当の本質を再度明らかにすることができるとする。しかし、本件では、一定の支払が社会保障税の対象となる雇用に係る報酬であることを決定する合理的な分析には至らなかったのである<sup>82)</sup>。

また、本件に類似したRadtke事件<sup>83)</sup>においては、納税者であるS法人が単独株主従業員に配当を支払うも、役務に対する報酬を支払わなかった。株主従業員は、配当の支払を認められた法人の唯一の取締役であったことから、裁判所は実質判断を行った。そして、当該従業員へ「支払われた『配当』は、社会保障税の対象となる『報酬』であった」と判示した<sup>84)</sup>。控訴審においても当該配当の支払は「明らかに『株主従業員』による役務の対価としての報酬であった」と結論づけられた。

この論法に従えば、類似の社会保障税に係る問題に対処する裁判所においては、納税者が選択した形式よりむしろ経済的実質を評価するとみることができる<sup>85)</sup>。また、取引の形態の実質から訴訟の解決に特徴的な指針を示し<sup>86)</sup>、財務省規則の適用が強制されるとする判

決もみられる<sup>87)</sup>。

雇用に係る全ての報酬の事実関係を知るためには、「雇用における実質的な報酬の形式を踏まえて、全体を慎重に精査する」ことが重要であり<sup>88)</sup>、主張される全ての事実と状況の点から正確な報酬を精査すれば、社会保障税対策のための支払を特徴づけることができる<sup>89)</sup>という裁判例を踏まえ、Radtke事件では、「S法人によってその従業員または株主に支払われた金額の特殊性は、対価とした報酬の支払時に問題となる支払をしたかどうかに関する分析により判断する」とし<sup>90)</sup>、事実に基づく調査結果については、「全ての証拠を考慮した結果、決定されるべき」と判示された<sup>91)</sup>。

#### (5) 相当の報酬の認定

地裁は、Aに対してX社が支払った67,044ドルは、真実の金額よりも少なく見せるために改ざんされた報酬であると認定した<sup>92)</sup>。認定は、以下の事実に基づいたものである。

イ Aは、約20年の会計および税務の経験をもつ非常に高学位の公認会計士であった。

ロ Aは、評判の高いB事務所の主要な稼ぎ手の1人として1週間に35時間から45時間勤務し、その結果、同規模の事務所に比べて非常に高額の収入を得ることと

<sup>82)</sup> *ibid.*

<sup>83)</sup> Joseph Radtke, S.C. v. United States, 712 F. Supp. 143, 144, 895 F.2d 1196.

<sup>84)</sup> See cases cited *supra* note 8, at 1017.

<sup>85)</sup> See, e.g., cases cited *supra* note 6, at 141, 145-6; Yeagle Drywall Co. v. Comm'r, 54 Fed.Appx. 100 (3d Cir. 2002); Spicer Accounting, Inc. v. United States, 918 F.2d 90, 93 (9th Cir.1990).

<sup>86)</sup> See, Boulware v. United States, 552 U.S. 421, 430, 128 S.Ct. 1168, 170 L.Ed.2d 34 (2008).

<sup>87)</sup> See, Treas. Reg. § 31.3121(a)-1(c) to (e).

<sup>88)</sup> Haag v. Comm'r, 334 F.2d 351, 355 (8th Cir.1964).

<sup>89)</sup> See cases cited *supra* note 8, at 1018, see, Joly v. Comm'r, 76 T.C.M. (CCH) 633, 1998 WL 712528, at 4 (1998).

<sup>90)</sup> See cases cited *supra* note 73, at 1197.

<sup>91)</sup> See cases cited *supra* note 83, at 145.

<sup>92)</sup> See cases cited *supra* note 8, at 1018.

なった。

ハ B事務所には、2002年度に200万ドル以上、また、2003年度には約300万ドル以上の総収入があった。

ニ 24,000ドルは、同程度の会計士に比較して不相当に低額であった。

ホ B事務所でのAの経験と貢献度を考慮すると、2002年度と2003年度に約200,000ドルの収益がB事務所からX社に分配された事実からみても、24,000ドルの報酬は極端に低額であった。

ヘ Aの役務に対する適正報酬は91,044ドルだったとする地裁の判断に明白な誤りはなかった。

なお、過去の裁判例等を踏まえると、米国における「相当の報酬」の判断基準は、以下の事項を総合的に勘案されているとみられる。

- イ 株主従業員のトレーニングと経験
- ロ 株主従業員の義務と責任
- ハ 株主従業員がそのビジネスに充てた時間と努力
- ニ その株式会社の配当歴
- ホ 株主従業員ではない者への支出
- ヘ 主要メンバーへ支払われるボーナスのタイミングと支払方法
- ト 同等の会社（事務所）の類似サービスへの支払額
- チ 報酬（雇用）契約
- リ 報酬を算定する報酬規程

#### 4 小括

わが国における給与支払時の所得税の源泉徴収と同様に、米国では連邦税法上、雇用主には、雇用者への給与の支払時に雇用税である個人所得税および社会保障税の源泉徴収義務が課されている。

本件では、雇用主のX社が、社会保障税の回避を目的として、その課税標準となる給与支払額（役員報酬額）を過少に申告した。Yは、X社において画策された不相当に低額な報酬額を否認し、社会保障税の追徴課税処分を行った。これを不服としたX社が提訴するも、連邦裁判所はYの事実認定による相当報酬額を支持し、X社の請求を退けた。

本件は、X社が社会保障税の回避を目的に、雇用者であるAに対する「報酬」を「配当」としたものである。単独株主従業員であるAがAの一人会社であるX社から自らが受け取る報酬を配当名目とすることは容易であろう。換言すれば、社会保障税の課税標準について、支払科目を変えるだけで課税を回避できるともいえる。本件ではYはこれを許すことなく、「相当の報酬」を事実認定により判断したわけである。

現在、I.R.C.におけるサブチャプターS制度は、米国では広範囲で利用されている<sup>93</sup>。しかし本制度は、小規模法人に照準を合わせられた制度であるため、S法人の経営判断等については、当然少数の株主により行われる<sup>94</sup>。したがって、少数の意見が経営の隅々に行き届くことは利点である反面、法人の意思決定において、少数株主の恣意性が働く恐れがあることは否定しがたい。本件の場合、Aは、S法人X社において単独株主従業員であったこ

<sup>93</sup> 拙稿・前掲注(1)53頁参照。

<sup>94</sup> S法人を株主数の面からみても、その60%超が株主わずか1名の一人会社であり、株主2名までのS法人が全体の9割以上を占める現状となっている。

See, I.R.S., SOI Tax Stats - Table 6 - Returns of Active Corporations, Form 1120S (2013). (<https://www.irs.gov/uac/soi-tax-stats-table-6-returns-of-active-corporations-form-1120s> [最終確認日：2018年3月16日])。

とから、X社からAへの報酬および配当等の支出は、Aが自由に決定できると考えてよい。このことは、本件で争点となった「不相当に低額な報酬」の支払といった行為が画策される要因であったとも考えられる。

本件判決後、I.R.S.は、全米におけるS法人の計上した報酬および配当について、それらの相当性を厳しく判断する方向にあるとみられる<sup>95)</sup>。したがって、サブチャプターS制度を利用する法人に対する課税庁の接触が増加するのではないかと考えられる。

### Ⅲ 米国連邦税法上の雇用税制（わが国の制度と対比して）

米国連邦税法上の雇用税である個人所得税、社会保障税および失業保険税のうち、個人所得税および社会保障税については、雇用主に源泉徴収義務が課されている。

なお、雇用に関連する税は、一般的に、エンプロイメント・タックス（employment tax）<sup>96)</sup>、または、ペイロール・タックス（payroll tax）<sup>97)</sup>と呼ばれる<sup>98)</sup>。本稿では、雇用における給与等の支払に関連して課税関係が

発生する税を総称して「雇用税」としている。

本章では、米国連邦税法上の雇用税制について検討するとともに、わが国の制度と対比することで、前章のWatson事件から派生する論点について考察してみたい。

#### 1 源泉所得税

##### (1) 給与所得に係る源泉所得税（Withholding of Income Tax on Wages）<sup>99)</sup>

米国では連邦税法上、雇用主は、雇用者への賃金・給与等の支払時に雇用税の源泉徴収義務が課されており<sup>100)</sup>、S法人にも例外なく適用される。雇用主は、その雇用者の賃金・給与等から源泉徴収した個人所得税について、雇用主負担分を加え、I.R.S.に対して四半期毎に源泉徴収に係る情報を記載したForm941を提出し<sup>101)</sup>、納付しなければならない。

給与等には雇用者によって雇用主のために行われた役務に対する全ての報酬を含む。現金または現金以外の支払媒体を問わず、金銭価値をもつ利益も含まれる。したがって、役務（サービス）に対する報酬として支払われるものであれば、給料（salaries）、手数料（fees）、賞与

<sup>95)</sup> Watson事件判決の翌年の2013年以降、収入50万ドル以上のS法人が役員報酬を計上する場合には、役員報酬明細書（Form 1125E（compensation of officers））の提出が義務化された。これは、特に収入が多額のS法人について、役員報酬明細書を申告書に添付させることで、税務調査の選定等に資することを目的としたものであると考えられる。このようなS法人をめぐる今後の議論の展開については、さらなる注視が必要であろう（拙稿・前掲注(1)69頁）。

<sup>96)</sup> See, Wolters Kluwer, CCH Editorial Staff Publication, 2016 U.S. MASTER TAX GUIDE, 29 (99<sup>th</sup> ed. 2015), hereinafter cited as CCH., ジェトロ サンフランシスコセンター「カリフォルニア州における会社設立時の税務会計マニュアル」

（[http://www.jetro.go.jp/ext\\_images/jfile/report/07000215/zeimu\\_kaikei.pdf](http://www.jetro.go.jp/ext_images/jfile/report/07000215/zeimu_kaikei.pdf) [最終確認日：2018年3月16日]）参照。

<sup>97)</sup> 給与税、賃金税のことであり、雇主が従業員に支払う給与ないし賃金を課税標準として雇主に課する租税をいう（田中英夫編集代表『英米法辞典』（東京大学出版会、2012年）629頁参照）。

<sup>98)</sup> なお、エンプロイメント・タックスとペイロール・タックスという2つの用語は、書籍やウェブサイト等で類似的に使用されているように見受けられる。

<sup>99)</sup> See, CCH, at para. 2601.

<sup>100)</sup> I.R.C. § 3402(a); Reg. § 31.3402(a)-1.

<sup>101)</sup> 源泉徴収の対象となる雇用者数および総源泉徴収税額等の情報が記載される書面。

(bonuses), セールス・コミッション (commissions on sales), 保険料 (insurance premiums), 課税対象となる経済的利益 (taxable fringe benefits), 年金 (pensions), および年金として課税されない退職給与 (retirement pay) についても、源泉所得税の対象となる。

雇用主とは、その内容にかかわらず雇用者から役務の提供を受ける者を意味し、雇用者の賃金の支払について実行管理している者であるといえる<sup>(102)</sup>。雇用主には、取引またはビジネスに従事する個人または組織だけでなく、免税団体 (tax-exempt organizations), 連邦 (federal), 州 (state), 地方自治体 (local government units (コロンビア特別区とプエルトリコを含む)) も含まれるほか、アメリカ合衆国内またはプエルトリコ内で取引、ビジネスに従事していない外国の非居住者、外国のパートナーシップ、外国の会社を代表して賃金を支払う誰もが含まれる。

仕事の結果だけではなく、結果を得るための行程および手段に関して指示する権限を雇用主が有している場合には、その指示により役務を提供する者は雇用者となる<sup>(103)</sup>。また、雇用者には、連邦、州、地方自治体に勤務す

る全ての公務員、会社役員および従業員が含まれる。ただし、医師、弁護士、請負業者、その他の独立契約者たる職業人は、雇用者には含まれない。雇用関係が存在する場合は、当事者がどのように呼称するか (独立契約者 (independent contractor)<sup>(104)</sup>, エージェント等) は問題ではなく、賃金の算定方法、雇用者の勤務形態も重要ではないとされる。

雇用者給与に係る源泉徴収義務を果たさない雇用主は、法的に責任を負う<sup>(105)</sup>。雇用主の代理人が賃金の支払について権限を有している場合には、雇用主およびその代理人の双方に責任が課せられる<sup>(106)</sup>。雇用者もしくは雇用者の代理人に賃金を支払うどのような第三者にも給与に係る源泉徴収義務が課せられる<sup>(107)</sup>。ただし、2016年1月1日以後になされた役務提供に対する賃金のうち、PEO (professional employer organization)<sup>(108)</sup>については、PEOの顧客は、当該顧客に役務を提供している雇用者の唯一の雇用主であるとみなされる。

一方、わが国においては、居住者に対し、国内において給与等の支払をする者は、原則として、毎月 (毎日) の給与等の支払をする際 (法人がその役員に対して支払う賞与につ

(102) I.R.C. § 3401(d); Reg. § 31.3401(d)-1.

(103) I.R.C. § 3401(c); Reg. § 31.3401(c)-1.

(104) 請負人、独立契約者のことで、「依頼人の注文に応じて、ある仕事を完成することを請負う者。自己の方法と責任において独立に仕事を進行し、その完成品あるいは完工物を注文者に納入する責任を負うが、仕事の手順、手配、進行方法について注文者の指示、支配を受けない。Independent contractorは、依頼人のために業務を行うことを約するが、その実行方法について依頼人の指図を受けないので、両者は使用者・被用者の関係にはない。」とされる (田中・前掲注97(438頁))。

(105) I.R.C. § 3403.

(106) I.R.C. § 3504.

(107) I.R.C. § 3505.

(108) 習熟作業派遣組織、雇用代行業などと呼ばれる米国における民間人材ビジネス関連事業のひとつ。顧客である企業の共同雇用主となる契約を締結し、顧客企業の人事関連業務を代行するサービス。福利厚生費の抑制や雇用管理の一元化が可能とされる。主として中小企業が人件費削減や、費用効果を高める目的で非中核部門をアウトソースする際に、顧客企業との間で雇用主責任の配分を書面で取り交わす (独立行政法人労働政策研究・研修機構「諸外国の民間人材ビジネスに関する調査—アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス、中国、韓国—」(<http://www.jil.go.jp/institute/siryu/2016/documents/0167.pdf>) [最終確認日: 2018年3月16日]) 8-9頁参照)。

いては、その支払の確定した日から1年を経過した日までに支払がされないときは、当該1年を経過した日に所得税の源泉徴収を行うこととされている<sup>(109)</sup>。さらに、給与等の支払者は、「給与所得者の扶養控除等申告書」を提出している居住者に対しその年最後に給与等を支払うときには年末調整を行い、その源泉徴収をした税額の過不足について超過額の充当（又は還付）や不足額の徴収を行うことになっている<sup>(110)</sup>。

給与等の支払者に源泉徴収義務が課されている点については日米間に大きな差異はみられない。ただし、わが国における「年末調整」は米国には存在しない制度であり、給与支払者に課されたこの手続は、給与等の支払を受ける大部分の者にとって確定申告に代わる役目を果たす重要な手続であるといえる<sup>(111)</sup>。

## (2) 雇用者および独立契約者 (Employee v. Independent Contractor)<sup>(112)</sup>

米国では、独立契約者（請負業者）に関して、依頼主には雇用税の徴収義務が課せられないため、雇用者と独立契約者とは明確に区別されなければならない。仕事の依頼先の者が雇用者であるか独立契約者であるかを判断するために、I.R.S.は長年、20の要因テストを利用してきた<sup>(113)</sup>。なお、現行では、行動の支配、金銭の支配および当事者の関係性といっ

た3つの分析に移行している<sup>(114)</sup>。

この分析において法律上の雇用者として分類された場合には、独立契約者である労働者は、社会保障税または失業保険税（FUTA tax）の課税対象となる雇用者としてみなされる。この点について、雇用主または労働者の同意の有無にかかわらず、労働者の作成したForm SS-8<sup>(115)</sup>に基づきI.R.S.により分類されることとなる。

雇用主が、合理的な理由がなく雇用者を誤って独立契約者として分類した場合、雇用主は、給与に係る源泉所得税、社会保障税および失業保険税の課税の義務を負うこととなる。ただし、減額措置を受ければ、源泉所得税については雇用者給与の1.5%、社会保障税については支払額の20%が源泉徴収税額となる<sup>(116)</sup>。この場合において、雇用主が当該分類の理由を矛盾なく説明することができなければ、税率は2倍になる。なお、社会保障税の減額措置は、通常の雇用者には利用できない。

したがって、雇用主が個人を雇用者として扱わない合理的な理由を有している場合、その理由により一貫した扱いをしていれば、当該個人に対する雇用税の徴収義務を免れることができる<sup>(117)</sup>。それは、I.R.S.が自主的分類解決（the Voluntary Classification Settlement）として確立したもので、雇用税の納税義務を制限する期間を設け、この期間内に雇用主が

(109) 源泉徴収義務（所得税法183条以下）。

(110) 年末調整（所得税法190条以下）。

(111) 年末調整を行い、他の所得が一定金額以下である場合には確定申告をする必要がないため、「大部分の給与所得者にとっては、源泉徴収ですべての課税関係が終了する」ことになる（金子・前掲注(1)241頁参照）。

(112) See, CCH, at para. 2602. なお、雇用者と独立契約者との区分における考え方については、田中治

「給与所得概念における従属的労働性」税務事例研究83号（2005年）25頁以降を参考にさせていただいた。

(113) Rev. Rul. 87-41.

(114) I.R.S. Pub. 15-A.

(115) 雇用税および源泉所得税に係る雇用者の地位を示す書面。

(116) I.R.C. § 3509.

(117) Section 530 of the Revenue Act of 1978.

自主的に適正分類を行うように、との目的を持ったものである。雇用主はForm8952<sup>(118)</sup>を使用して申告する。独立契約者として誤って分類された雇用者は、自身の給与およびそれに係る社会保障税について報告する義務を負う。この際にはForm8919<sup>(119)</sup>を使用する。

一方、わが国においても、請負業者に対する報酬の支払に関して、依頼主には源泉所得税の徴収義務が課せられないため、雇用者と請負業者とは明確に区別されなければならない。なお、ある金員の支払が雇用者に対する給与となるか、請負業者に対する外注費となるかについて検討する際には様々な判断基準がみられる。

金員を受ける側において、給与は所得税法

上の給与所得、外注費は事業所得となるが、給与所得は、所得税法28条において「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に係る所得」と規定され、事業所得については同法27条および同法施行令63条において、農業、漁業……その他のサービス業のほか対価を得て継続的に行う事業から生ずる所得、と規定されているにすぎず、両者の区分については、民法<sup>(120)</sup>、裁判例<sup>(121)</sup>および通達<sup>(122)</sup>を踏まえた上で、具体的な役務提供契約について種々の側面を考慮しつつ、総合的に判断する必要がある<sup>(123)</sup>。

(118) 自主的な分類の申請書面。

(119) ソーシャル・セキュリティ税およびメディケア税に係る未納報告書面。

(120) 民法では、「雇用は、当事者の一方が相手方に対して労働に従事することを約し、相手方がこれに対してその報酬を与えることを約することによって、その効力を生ずる。」(民法623条)と規定し、一方「請負は、当事者の一方がある仕事を完成することを約し、相手方がその仕事の結果に対してその報酬を支払うことを約することによって、その効力を生ずる。」(民法632条)と規定している。すなわち、「雇用」の報酬とは、労働に従事することへの対価であるのに対し、「請負」の報酬とは、仕事を完成すること(仕事の結果)への対価であるという点に大きな相違がある。

(121) 主な裁判例では、事業所得について、「自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性及び有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思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である。」とし、一方、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で、給与支給者との関係において何らかの空間的又は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。」と判示している(最判昭和56年4月24日(民集35巻3号672頁))。

(122) 消費税法基本通達1-1-1《個人事業者と給与所得者の区分》では、「事業者とは自己の計算において独立して事業を行う者をいうから、個人が雇用契約又はこれに準ずる契約に基づき他の者に従属し、かつ、当該他の者の計算により行われる事業に役務を提供する場合は、事業に該当しないのであるから留意する。」と規定し、さらに、支払を受けた役務の提供の対価が出来高払の給与(給与所得)であるか請負による報酬(事業所得)であるかの区分が明らかでないときは、たとえば、①その契約に係る役務の提供の内容が他人の代替を容れるかどうか、②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、③まだ引渡しを了しない完成品が不可抗力のため滅失した場合等においても、当該個人が権利として既に提供した役務に係る報酬の請求をなすことができるかどうか、④役務の提供に係る材料又は用具等を供与されているかどうか、を総合勘案して判定するものとしている。

(123) わが国では、消費税法上の仕入税額控除の可否にも影響を与える点において、これらの区分は適正に行わなければならない。

(3) 源泉徴収の対象となる給与等 (Wages Subject to Income Tax Withholding)<sup>(124)</sup>

米国では、源泉徴収の対象となる給与には、雇用者の役務提供の対価として雇用主が支払う全ての報酬が含まれる。ここでいう報酬には、給与、手数料、賞与およびコミッションも含まれる。源泉徴収の対象は、失業保険、年金(控除可能な個人退職勘定(IRAs)を除く)、保険料等および雇用主が負担する雇用者に係る負債の控除前における賃金の総額である。雇用主は、雇用者の雇用内容にかかわらず、支払う賃金に対する源泉徴収が義務づけられており、源泉徴収は支払う都度行うとされる。なお、所得税が非課税となる賃金については除外される。

雇用者が同一の雇用主の下で、2種類の仕事に従事し1種類の仕事のみを賃金として受け取る場合、たとえば、建設労働者として勤務し、かつ、雇用主の工場でも働く(雇用ではなく)といった場合においては、全ての報酬が同様に扱われることになる。このように、①期間の半分以上が賃金として受け取る仕事に費やされる場合、雇用主から受け取る賃金の全てが源泉徴収の対象となり、②連続した31日を超えない賃金の支払期間に提供される役務に対して雇用主から雇用者に支払われる報酬が賃金を構成する場合には、当該報酬の全てが賃金であると考えられるため、源泉徴収の対象となる<sup>(125)</sup>。

源泉徴収の対象となる報酬には様々な形式

がある。給料、手数料、賞与、コミッション以外には、チップおよび心づけ<sup>(126)</sup>、ノンアカウントブル・プラン(nonaccountable plan)による雇用者への渡切経費<sup>(127)</sup>、その他の補足的に支払われる賃金、日当、解雇手当等である<sup>(128)</sup>。ただし後述するように、源泉徴収税の目的外の報酬については、賃金の定義から除外される。

補足的な失業給付金(SUBs)の支払は、源泉徴収の対象とされ、雇用者の総収入に含めることとなる<sup>(129)</sup>。失業給付金は、社会保障税の対象となる賃金に該当するが、州の失業手当規定により、当該税の対象から除外される可能性がある<sup>(130)</sup>。

組合との交渉合意による失業期間に支払われる年間保証賃金は、源泉徴収の対象となる。しかし、組合から当該組合員に支払われるストライキ手当(ストライキ関連の任務のために受領される時給を除く)は、源泉徴収の対象とはならない。

付加給付(fringe benefits)<sup>(131)</sup>は通常、補足的な賃金として源泉徴収の対象となる。しかし、部分的に、または全部が対象から除外される支払もある。

一般に経済的な利益の供与があれば、現金支出を伴わずとも当該利益は賃金に含めなければならない。しかし、小売を委託された販売員が報酬を現金以外で時折支払われるような場合については、雇用主は源泉徴収義務を課されない<sup>(132)</sup>。ただし現金以外であっても、

(124) See, CCH, at para. 2604.

(125) I.R.C. § 3402(e); Reg. § 31.3402(e)-1.

(126) Reg. § 1.61-2(a)(1).

(127) Reg. § 1.62-2(c)(5).

(128) Reg. § 31.3401(a)-1.

(129) I.R.C. § 3402(o).

(130) Rev. Rul. 90-72.

(131) 「通常の賃金に加えて使用者から被用者に与えられる福利厚生の給付ないし制度。例えば、レクリエーション施設、有給休暇、企業利益の分配制度などがある。」(田中・前掲注⑦367頁)。

(132) I.R.C. § 3402(j); Reg. § 31.3402(j)-1.

商品のような市場価値を有する利益については、雇用者の総賃金の一部に含めた上で、Form W-2<sup>(133)</sup>に記載されなければならない。

一方、わが国において源泉徴収の対象となる給与には、米国と同様、原則として、雇用者の役務提供の対価として雇用主が支払う全ての報酬が含まれる。これには、所得税法28条に規定される給与所得となる俸給、給料、賃金、歳費および賞与のほか、諸手当や現物給与も含まれる<sup>(134)</sup>。

(4) 源泉徴収の対象とならない給与等  
(Compensation Not Subject to Withholding)<sup>(135)</sup>

米国では、以下に掲げる者に対する報酬および支払については、源泉徴収税の目的外として、その対象となる賃金の定義から除外される<sup>(136)</sup>。

- イ 18歳以下の新聞配達員
- ロ 新聞または雑誌を一定価格で仕入れ、特売する販売員
- ハ 社会保障税の源泉徴収対象とならない農業労働者
- ニ 雇用者の同居家族
- ホ 1か月につき20ドル未満の現金または現金以外のチップ
- ヘ 個人退職金積立口座への掛金および繰延報酬
- ト 雇用主の事業において勤務していない

者（直近四半期における賃金の支払が50ドル未満、かつ24日未満の勤務を含む）

- チ 外国政府および国際組織の職員
- リ 戦闘地域に従事する武装兵士
- ヌ 総収入から除外可能な外国からの収入
- ル 宗教活動を行う者

付加給付は通常、補足的な賃金に含まれるため、源泉徴収の対象とされる。しかし、追加費用不要の役務提供（no-additional-cost services）、適格雇用者割引（qualified employee discounts）、労働条件付付加給付（working condition fringe benefits）、少額付加給付（*de minimis* fringe benefits）、適格通勤費用（qualified transportation fringe benefits）、適格転勤費用（qualified moving expense reimbursements）、および雇用主が提供する携帯電話の費用等については、それらが合理的な金額である限り、給与に係る源泉徴収の対象から除外される。また、受領する雇用者の総収入からも除外されることとなる<sup>(137)</sup>。

傷害保険料および健康保険料がパートナーシップのパートナーにより支払われた場合、また、S法人の株式の2%を保有する株主従業員により支払われた場合には、当該保険料については、雇用者の総収入から除外されず、源泉徴収の対象となる<sup>(138)</sup>。ただし、これらの保険料は、社会保障税および失業保険税の対象には含まれない<sup>(139)</sup>。

(133) 源泉徴収票。

(134) 給与所得の意義について金子教授は、「勤労性所得（人的役務からの所得）のうち、雇用関係または又はそれに類する関係において使用者の指揮・命令のもとに提供される労務の対価を広く含む観念であり、非独立的労働ないし従属的労働の対価と観念することもできる」と述べておられる（金

子・前掲注(1)230頁）。

(135) See, CCH, at para. 2609.

(136) I.R.C. § 3401(a).

(137) I.R.S. Pub. 15-B; I.R.C. § 3401(a)(19).

(138) Rev. Rul. 91-26.

(139) I.R.C. § § 3121(a)(2)(B); 3306(b)(2)(B).

雇用主が支払うグループ生命保険料の補てん額が50,000ドル以上になる場合は、50,000ドルを上回る金額が雇用者の報酬として課税対象となる。なお、源泉徴収対象からは除外される<sup>(140)</sup>。しかしながら、雇用者は補てん額を自らの総収入に含めることについて、Form W-2による報告義務が課されている<sup>(141)</sup>。

適格転勤費用は、転勤に係る費用として合理的であると認められれば、源泉徴収義務が免除される<sup>(142)</sup>。追加で支払われた食事および宿泊費用についても、雇用者の総収入から除外できるとともに、源泉徴収義務が免除される<sup>(143)</sup>。

雇用主から雇用者に対して提供される、教育援助、扶養者ケア支援、研究・奨学資金、国民健康保険ローンの返済については、雇用者の給与からの支払が適正額であることが認められれば、給与に係る源泉徴収義務が免除される<sup>(144)</sup>。

自己保険医療補償制度による払戻し計画の下で、治療費返済のために雇用主から提供される利益については、その目的を考慮して雇用者の賃金から除外される<sup>(145)</sup>。

労災補償法（非職業性の障害者給付金以外）の下に支払われる給付金は役務提供の対価ではないため、課税対象とはならず、社会保障税および失業保険税の源泉徴収対象とはならない<sup>(146)</sup>。

雇用者の選択による従来のI.R.C. § 401 (k) 個

人退職金積立プラン、簡易厚生年金、I.R.C.403 (b) 年金プラン、SIMPLE退職金プランに対する雇用者の掛け金については、給与に係る源泉徴収の対象とはならない。しかし、社会保障税または失業保険税の源泉徴収対象となる<sup>(147)</sup>。

一方、わが国において源泉徴収の対象とならない給与とされる、一定の要件を満たす通勤手当、特殊な給与等（旅費、宿日直料、交際費等、結婚祝金品等、葬祭料・香典・見舞金等、労働基準法等の規定による各種補償金、学資金等）、および現物給与（食事の支給、制服等の支給、社宅等の貸与、レクリエーションの費用の負担、永年勤続記念品等の支給、創業記念品等の支給、商品・製品等の値引販売、金銭の無利息貸付け等、福利厚生施設の利用等）については、所得税法、同法施行令および通達により規定されている<sup>(148)</sup>。

## 2 社会保障税および失業保険税

### (1) 社会保障税（FICA Tax）<sup>(149)</sup>

米国では、雇用主は、源泉所得税に加え、雇用者の賃金・給与等から源泉徴収した連邦保険拠出法の規定に基づき賦課される連邦社会保障税であるソーシャル・セキュリティ税（Social Security tax）<sup>(150)</sup>およびメディケア税（Medicare tax）<sup>(151)</sup>について、雇用主負担分

(140) I.R.C. § 3401(a)(14); Reg. § 31.3401(a)(14)-1.

(141) Reg. § 1.6052-1.

(142) I.R.C. § 3401(a)(15).

(143) Reg. § 31.3401(a)-1(b)(9).

(144) I.R.C. § 3401(a)(19).

(145) I.R.C. § 3401(a)(20).

(146) I.R.C. § § 104; 3121(a)(2)(A); 3306(b)(2)(A).

(147) I.R.C. § § 3401(a)(12); 3121(a)(5); 3306(b)(5).

(148) たとえば、通勤手当について、給与所得者の通勤につき通常必要であると認められる部分として政令で定めるものは非課税所得である旨規定し（所

得税法9条1項5号）、具体的に非課税とされる通勤手当を政令で規定している（同法施行令20条の2）。なお、通勤手当は、労働の対償として受ける収入であることから、後掲する社会保険料算出の基礎となる報酬および賃金の金額には含めることとなる。

(149) See, CCH, at para. 2648.

(150) 連邦保険拠出法に規定される、老年者、遺族および障害者保険（Old Age, Survivors, and Disability Insurance: OASDI）の財源となる。

(151) 連邦保険拠出法に規定される、メディケア保険（Medicare Health Insurance: MHI）の財源となる。

を加え、源泉所得税とともに、I.R.S.に対して四半期毎にForm941を提出し、納付しなければならないとされる<sup>(152)</sup>。なお、たとえ雇用者が源泉徴収されることを拒んだとしても、雇用主は社会保障税を源泉徴収しなければならない。そして、雇用主には源泉徴収した社会保障税について、I.R.S.に対する報告義務および納税義務が課される。

雇用者と雇用主には、それぞれ、社会保障税の対象賃金の7.65%が課せられる。その内訳は、ソーシャル・セキュリティ税が6.2%、メディケア税1.45%である。雇用者については2011年および2012年の賃金に対して減額措置が講じられ、雇用者負担のソーシャル・セキュリティ税に係る税率は4.2%、社会保障税の雇用者負担税率は5.65%とされていた。ソーシャル・セキュリティ税の対象となる賃金の上限は、2015年および2016年においては118,500ドルであった。ただし、メディケア税について賃金の上限はない。給与総額が200,000ドルを上回る部分の雇用者賃金に係るメディケア税については、0.9%が追加され、結果として2.35%とされる<sup>(153)</sup>。

雇用主は通常、雇用者の賃金から雇用者負担分を源泉徴収することを要求されるが、雇用者が雇用主から200,000ドルを上回る賃金を受領しない限り（受領するまで）、雇用主はメディケア税の追加部分を源泉徴収する義務はない。雇用主は、雇用者の配偶者が受け取る賃金額について考慮する必要はないが、雇用者が複数の雇用主から賃金を受領する可能性があり、雇用者の配偶者も賃金を得る可能性がある場合には、雇用者の賃金に対する源泉徴収以外に、追加メディケア税の対象となる場合がある。つまり、雇用者は源泉徴収されない0.9%の追加メディケア税については自身

に責任がある。

雇用主が追加メディケア税の源泉徴収を怠り、雇用者が自ら納付した場合、雇用主に納税義務はないが、源泉徴収義務に係るペナルティが課される場合がある<sup>(154)</sup>。もし追加メディケア税が過大に源泉徴収されている場合には、雇用者は還付請求が可能となる。雇用者はForm8959<sup>(155)</sup>により追加メディケア税を計算する際には、過大または過少にされた源泉徴収税額も考慮し、自らの確定申告書に添付しなければならない。

雇用者が2以上の雇用主の下で勤務する場合は、各々の雇用主はそれぞれ支払う賃金に対する社会保障税を源泉徴収し納付しなければならない。この場合において、源泉徴収税額の合計が雇用者の年間社会保障税額を超える際には、雇用者は確定申告の際に、その超える部分について、確定申告の際に当該超過部分の還付請求を行うことが可能である<sup>(156)</sup>。

雇用者が同時に2以上の関連会社に雇用された場合において、全ての報酬が当該関連会社グループ共通の給与支払担当者から支払われる場合にも、当該担当者は社会保障税および失業保険税について報告および納付の責任がある。なお、関連会社は、各々に分担される税に対して責任を負うにとどまる<sup>(157)</sup>。

社会保障税の対象となる「賃金」は、一般に、給与に係る源泉所得税の対象となる「賃金」と同意であるとされ、例外を除き、雇用主のために雇用者によって行われる役務提供

(152) I.R.C. § § 3101; 3111; 3121(a).

(153) I.R.C. § 3101(b)(2); Reg. § 31.3102-4.

(154) I.R.C. § 3102(f).

(155) 追加メディケア税申告書。

(156) Reg. § § 1.31-2; 31.6413(c)-1.

(157) Reg. § § 31.3121(s)-1.

に係る全ての報酬を含む。ただし、雇用主個人の自宅における家事労働者、農業労働者に納税義務のある社会保障税あるいは州失業保険税を雇用主が負担する場合において、その支払は社会保障税の対象とはならない<sup>(158)</sup>。

なお、米国では、課税庁であるI.R.S.が所得税と社会保障税等の一元的徴収を行っているのに対し、わが国においては社会保険料をはじめとする社会保障に関連する保険料について国税庁は所管していない。以下、わが国の社会保険料制度については、ごく一般的な会社の従業員に係る制度について概観する。

わが国では、米国ソーシャル・セキュリティに対応する厚生年金保険（年金保険）が厚生年金保険法に規定され、日本年金機構において保険料の徴収や年金給付等、一連の運営業務を担っている。保険料は、毎月の報酬<sup>(159)</sup>（標準報酬月額<sup>(160)</sup>）と賞与<sup>(161)</sup>（標準賞与額<sup>(162)</sup>）に共通の保険料率（平成29年9月分以降、18.3%）を乗じて算定し<sup>(163)</sup>、雇用主（事業主）と雇用者（被保険者）がそれぞれ保険料の半

額を負担し<sup>(164)</sup>、雇用主は雇用者の給与等から源泉徴収し雇用主負担分を加え、納付する<sup>(165)</sup>。

また、米国メディケアに対応する健康保険（医療保険）は健康保険法に規定され、全国健康保険協会において保険料の徴収や保険給付等、一連の運営業務を担っている。保険料は、毎月の報酬<sup>(166)</sup>（標準報酬月額<sup>(167)</sup>）と賞与<sup>(168)</sup>（標準賞与額<sup>(169)</sup>）に都道府県ごとに定められた保険料率（平成30年度、平均10%）を乗じて算定し<sup>(170)</sup>、雇用主（事業主）と雇用者（被保険者）の負担割合は2分の1ずつと規定されており<sup>(171)</sup>、雇用主は雇用者の給与等から源泉徴収し雇用主負担分を加え、納付する<sup>(172)</sup>。なお、介護保険第2号被保険者たる被保険者については、一般保険料率に加え、介護保険料率（平成30年度は全国一律1.57%）が加算され、あわせて徴収される<sup>(173)</sup>。

## (2) 失業保険税（FUTA Tax）<sup>(174)</sup>

米国では、雇用主に、失業保険税法（Federal Unemployment Tax Act：FUTA）

(158) I.R.C. § 3121(a)(6)。

(159) 報酬とは、「賃金、給料、俸給、手当、賞与その他いかなる名称であるかを問わず、労働者が、労働の対償として受ける全てのものをいう。ただし、臨時に受けるもの及び三月を超える期間ごとに受けるものは、この限りでない。」（厚生年金保険法3条1項3号）。

(160) 厚生年金保険法20条。

(161) 賞与とは、「賃金、給料、俸給、手当、賞与その他いかなる名称であるかを問わず、労働者が労働の対償として受ける全てのもののうち、三月を超える期間ごとに受けるものをいう。」（厚生年金保険法3条1項4号）。

(162) 厚生年金保険法24条の4。

(163) 厚生年金保険法81条3項。

(164) 厚生年金保険法82条1項。

(165) 厚生年金保険法82条2項、同法84条。

(166) 報酬とは、「賃金、給料、俸給、手当、賞与その

他いかなる名称であるかを問わず、労働者が、労働の対償として受けるすべてのものをいう。ただし、臨時に受けるもの及び三月を超える期間ごとに受けるものは、この限りではない。」（健康保険法3条5項）。

(167) 健康保険法40条。

(168) 賞与とは、「賃金、給料、俸給、手当、賞与その他いかなる名称であるかを問わず、労働者が、労働の対償として受けるすべてのもののうち、三月を超える期間ごとに受けるものをいう。」（健康保険法3条6項）。

(169) 健康保険法45条。

(170) 健康保険法156条1項。

(171) 健康保険法161条1項。

(172) 健康保険法161条2項、同法167条。

(173) 健康保険法156条1項1号。

(174) See, CCH, at para. 2649.

に基づく失業保険税が課される<sup>(175)</sup>。該当するのは、①現在もしくは前暦年における20週中において、1名以上の雇用者を少なくとも1日以上雇用した場合、②現在もしくは前暦年の四半期中において、雇用者に対し1,500ドル（家事労働者は1,000ドル、農業労働者は20,000ドル）以上の賃金を支払った場合である。各々の雇用者の年間給与総額7,000ドルまでの額に対し6.0%が課されるが、州失業保険税を納付している場合には最低0.6%に軽減される場合がある<sup>(176)</sup>。

失業保険税の対象となる「賃金」は、一般に、給与に係る源泉所得税の対象となる「賃金」と同意であり、例外を除き、雇用主のために雇用者によって行われる役務提供に係る全ての報酬を含む。ただし、雇用主個人の自宅における家事労働者、農業労働者に納税義務のある社会保障税あるいは州失業保険税を雇用主が負担する場合において、その支払は失業保険税の対象とはならない<sup>(177)</sup>。

一方、わが国では、米国失業保険に対応する雇用保険が雇用保険法に規定され、権限を有する厚生労働大臣からその多くが都道府県労働局長に委任され、さらに公共職業安定所長に再委任されていることから、一連の運営は公共職業安定所（ハローワーク）にてなされている。

保険関係の成立及び消滅については、労働保険の保険料の徴収等に関する法律（以下「徴

収法」という）の定めるところによる<sup>(178)</sup>。徴収法において「労働保険」とは、労働者災害補償保険法による労働者災害補償保険（以下「労災保険」という）および雇用保険法による雇用保険を総称する。

労働保険の保険料は、年度当初に概算で申告・納付し<sup>(179)</sup>、翌年度の当初に確定額を申告することで精算する（年度更新）<sup>(180)</sup>。労働保険料のうち雇用保険の保険率は、一般の事業の場合、雇用主（事業主）が雇用者（被保険者）の賃金総額<sup>(181)</sup>の1000分の6、雇用者が1000分の3を負担する。また、労災保険の保険率は雇用者の賃金総額の1000分の2.5～1000分の88と業種ごとに定められ、全額を雇用主が負担する<sup>(182)</sup>。雇用者の給与から源泉徴収した雇用保険料に雇用主負担分を加算した雇用保険料と労災保険料を合算した金額を労働保険料として申告・納付する<sup>(183)</sup>。

#### IV おわりに

本稿では、米国連邦税法上のS法人を利用した社会保障税の回避問題について、契機となったWatson事件の判例分析、および本件から派生する論点について考察した。

まず、米国において小規模法人により利用される事業体S法人をめぐって生じた紛争であるWatson事件の分析を行った（第II章参照）。

(175) なお、拙稿・前掲注(1)67頁の脚注(182)において「雇用者」としているのは「雇用主」の誤りのため、お詫び申し上げますとともに訂正させていただきます。

(176) I.R.C. § 3301; 3302.

(177) I.R.C. § 3306(b)(6).

(178) 雇用保険法5条2項。

(179) 徴収法15条以下。

(180) 徴収法19条以下。

(181) 賃金とは、「賃金、給料、手当、賞与その他名称

のいかんを問わず、労働の対償として事業主が労働者に支払うもの（通貨以外のものでも支払われるものであつて、厚生労働省令で定める範囲外のものを除く。）をいう。」（雇用保険法4条4項）。また、賃金総額とは、「事業主がその事業に使用するすべての労働者に支払う賃金の総額をいう。」（徴収法11条2項）。

(182) 徴収法31条。

(183) 徴収法32条ほか。

本件は、雇用主のS法人が社会保障税の回避を目的として、その課税標準となる給与支払額（役員報酬額）を過少に申告したことが発端である。IRSは調査により、当該S法人において画策された不相当に低額な報酬額を否認し、社会保障税の追徴課税処分を行った。これを不服としたS法人が提訴するも、連邦裁判所は、IRSの事実認定による相当な報酬額を支持し、当該S法人の請求を退けた事件である。

Watson事件は、「不相当に低額な報酬」が論点となった点で、注目を集めることとなったが、ここで、わが国の税制に目を転じた場

合、「不相当に高額」等のいわゆる不確定概念<sup>(184)</sup>について、各税法において課税要件その他の法律要件が規定されている<sup>(185)</sup>。特に、Watson事件で論点とされた役員報酬に関して、実質基準による課税庁の事実認定<sup>(186)</sup>に基づく行政処分<sup>(187)</sup>について、不服申立てまたは訴訟に発展する事例もみられる<sup>(188)</sup>。また、実質基準に基づく訴訟等のほとんどが同族会社に対する事実認定が論点となっているとみる向きもある<sup>(189)</sup>。

このような、課税要件を明確にすべきとの視点においては<sup>(190)</sup>、Watson事件における議論

(184) 租税法においては、課税リスクの最小化の見地から行政庁の自由裁量を認める規定を設けることは、原則として許されないと解すべきであり、また、不確定概念（抽象的・多義的概念）を用いることにも十分に慎重でなければならない（金子・前掲注(1)79-80頁参照）。

(185) 不確定概念をもって課税要件その他の法律要件を定めている例としては、「不相当に高額」（法人税法34条2項、同法36条）、「不相当であると認められる」（所得税法18条）、「税の負担を不当に減少させる」（所得税法157条1項、法人税法132条、相続税法64条1項等）、「相当の理由」（所得税法145条2項、同法150条1項3号、法人税法123条2号、同法127条1項3号）、「必要があるとき」（国税通則法74条の2～74条の6各1項、平成23年11月改正前の所得税法234条1項、法人税法153条、同法154条等）、「正当な理由」（国税通則法65条4項、同法66条1項、同法67条1項）等が挙げられる。

(186) 税務調査において、実体法が規定する各課税要件の適用に関して、事実認定の問題が生じるのは、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属および課税標準の4つの要件に係る事実認定の場面であると考えられる。特に所得を課税物件とする所得税や法人税では、所得金額の計算に関する規定が多数あることから、税務調査では、課税標準額の計算に関する事実認定について問題となることが多いと考えられる（池田誠「税務調査における事実認定の在り方について—裁決及び判決における事実認定の考察による—」税大論叢66号（2010年）191-194頁参照）。

(187) 「行政庁が法令に基づき公権力の行使として、国民に対し具体的規律を行う法的行為」の意味で用いられる（田中・前掲注(97)219頁）。

(188) 役員報酬の金額について、①当該役員の職務内容および支給状況、②請求人の売上高および収益の状況、③請求人の使用人に対する支給状況、④類似法人の役員報酬の支給状況等をみると、当該役員は、特に重要な職務には従事しておらず、その従事日数も1か月のうち2日から3日と職務の従事程度が低いにもかかわらず、その報酬額は、請求人の売上高および収益並びに使用人給与に比し、相当高い伸び率を示しており、さらに、類似法人の平均役員報酬額に比しても極めて高額であることから、類似法人の平均役員報酬額を超える金額は、旧法人税法34条1項に規定する「不相当に高額な部分の金額」に相当する。平成20年11月14日裁決（棄却、裁決事例集No.76 285頁）。他に、大分地判平成20年12月1日（棄却・確定、税資第258号-238（順号11096））等。

(189) 山口孝浩「役員賞与・役員報酬を巡る問題—改正商法等の取扱いを問題提起として—」税大論叢48号（2005年）215頁参照。

(190) 「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、その定めはなるべく一義的で明確でなければならない。みだりに不明確な定めをなすと、結局は行政庁に一般的・白紙的委任をするのと同じ結果になりかねないからである。」（金子・前掲注(1)79頁）。

は、非常に興味深いものがある。つまり、本件における重要な論点は、法人が役員に対して支払った報酬額について、事実認定により、課税庁に判断し直す権限があるのかどうか、換言すれば、私法行為<sup>(19)</sup>に対して課税庁がいかなる事実認定を行えば新たな租税負担を課することができるのかという点にある。なお、これらの事項に対する興味は尽きないが、不確定概念に関する詳細な検討については、今後の課題としたい。

次に、米国における雇用税である個人所得税、社会保障税および失業保険税に係る制度を概観し、納税義務者、および対象となる給与等について確認するとともに、わが国の制度との対比を行った（第Ⅲ章参照）。

では、Watson事件で問題となった不正行為が、どのような理由で、また、どのような制度上の背景の下で発生したのか。これらの点について、これまで検討してきた米国連邦税法上の各制度をもとに総括する。

まず、本件における不正行為の要因のひとつは、当該S法人が小規模法人（小規模企業者）であったこと、つまり、一人会社といった組織形態のなかで、単独株主従業員が社会保障税の回避を画策することは容易であり、社会保障税の源泉徴収対象となる給与を対象外の配当として区別するなどの恣意的操作が行われやすい環境であったといえる。

次に、税制上の要因としては、米国における総合課税の採用を挙げることができる。Watson事件で社会保障税の回避を目的として恣意的に区別された給与所得と配当所得についてみると、双方の所得は、個人の確定申告時には合算されることになる。つまり、どのような種類の所得に区別された場合であっても、個人の申告時には当該区別を何

ら考慮する必要なく（概算控除は合算された所得から控除する）、結果として課税所得に相違を生じさせない。よって、個人所得税に影響を及ぼすことなく、社会保障税の回避を図ることが可能になるのである。

一方、当該区別をわが国税制にあてはめてみると、わが国では所得区分のしかたによって課税所得に相違が生じる。その理由としては、給与と配当に係る源泉徴収制度（税率）に差異があり、所得区分における課税標準の算定方式が異なっていること、および給与所得控除制度の存在が挙げられる。すなわち、個人所得税に総合課税を採用する米国では、所得税の申告時において、給与所得と配当所得が合算されるため、所得の種類をどのように区別したとしても、労使が納税する所得税の総額（源泉所得税額および確定申告税額）に相違はない。ただし、雇用税に係る社会保障税の回避に関しては、雇用主および雇用の双方において回避の利を得ることができる。

このように、本件において実行された一行為をみても、米国税制では相違が生じないものが、わが国税制では相違を生じさせるような事態が発生するということが確認できる。したがって、たとえば、わが国の源泉徴収制度のあり方を検討するにおいて米国制度を参考にする場合には、所得区分、配当控除等の税額控除、および配当に係る源泉徴収制度のみならず、日米税制上の相違点や各制度を取

(19) 「租税法は、種々の経済活動ないし経済現象を課税の対象としているが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されている。租税法主義の目的である法的安定性を確保するためには、課税は、原則として私法上の法律関係に即して行われるべきである。」（金子・前掲注(1) 122頁）。

り巻く問題点について把握に努め、これらを広く視野に入れておくことがきわめて重要であると考えられる。その上で、将来にわたりわが国税制のあり方を検討していく場合にお

いては、いわゆる恣意的な操作の可能性を排除する方策を詳細に吟味するなどの慎重さが求められるであろう。