判例研究

〔商法 六五八〕

監査法人において社員が脱退した際の持分払戻額の算定方法と監査法人の商人性

東京地裁令和三年六月二十四日判決
平成二九年(ワ)第二〇二一八号出資持分払戻請求事件
金融・商事判例一六二六号三四頁

〔判示事項〕

公認会計士である原告らが、被告監査法人に対し、公認会計士法三四条の二二第一項において準用する会社法六一一条一項に基づき、既払戻額を除く旧監査法人の持分の払戻額等の支払を求めるとともに、旧監査法人との報酬に關する合意に基づき脱退前の未払報酬額等の支払を求めた事案において、請求を一部認容した事例。

〔参照条文〕

公認会計士法三四条の二二、会社法六一一条、商法五〇

二条、五〇三条

〔事実〕

原告 X_1 および X_2 は公認会計士かつ無限責任監査法人である訴外Aの社員であり、 X_1 の出資額は計五〇〇万円、 X_2 は三〇〇万円であった。Aの定款には、社員の脱退に伴う持分の払戻しや持分払戻額の算定方法について具体的な定めはなく、Aの業務に關しては、次のような定めがあった。

二条「当監査法人は、次の各号の業務を行うことを目的とする。

一 財務書類の監査又は証明

二 財務書類の調製又は財務に關する調査、立案若

しくは相談

三 公認会計士試験に合格した者に対する実務補習

Xらは、平成二九年四月四日までに、遅くとも同年六月末日にAを退社して持分払戻請求をする旨を明らかにしていたところ、Aは、これを認識していたにもかかわらず、脱退社員に対する持分の払戻しをその出資時の出資金額とする旨の定款変更を議案とする臨時社員会を招集したため、Xらはやむを得ず、定款変更前の平成二九年四月一九日にAを脱退した（以下、「本件脱退」という）。その後、同月二五日に、当該定款変更決議は可決された。

Xらは、Aに対して、公認会計士法三四条の二二第一項が準用する会社法六一一条一項本文により、既払戻額を除く、持分の払戻しおよびこれに対するAが持分払戻請求を受けた日の翌日から支払済みまでの、商事法定利率年六分（平成二九年法律第四五号による改正前の商法五一四条所定のもの。以下同じ）の割合による遅延損害金の支払いを求めるとともに、Aとの報酬に関する合意に基づき、本件脱退前の未払報酬およびこれに対する訴状送達の日翌日から支払済みまで商事法定利率年六分の割合による遅延損害金の支払いを求めた。被告Yは、吸収合併によりAの権

利義務を承継した有限責任監査法人であり、本訴の承継人となっている。

〔判旨〕

「(一) 監査法人は、他人の求めに応じて報酬を得て財務書類の監査又は証明をするとの業務を組織的に行うことを目的として、公認会計士法に基づいて設立された法人である（同法一条の三第三項、第二条一項）。監査法人が行う財務書類の監査に関する業務は、請負の性質を有すると解される監査報告書の提出を主要な目的の一つとしている。

そうすると、監査法人の行う業務は営利を目的とするものであるというべきであるから、監査法人は商法上の商人に当たると解するのが相当である（商法五〇二条五号、同法四条一項参照）。公認会計士が、監査及び会計の専門家として、独立した立場において、財務書類その他の財務に関する情報の信頼性を確保することにより、会社等の公正な事業活動、投資者及び債権者の保護等を図り、もって国民経済の健全な発展に寄与することを使命としていること（公認会計士法一条）や監査法人の上記業務には非営利的な側面を有するものもあることは、上記解釈を妨げるものとはいえない。

そして、監査法人が社員から出資を受ける行為及び社員との間で業務執行に関する報酬の合意をする行為は、監査法人がその事業のためにする行為であり、附属的商行為（同法五〇三条）に当たるといえる。

したがって、……社員の監査法人に対する持分払戻請求権及び報酬請求権に係る遅延損害金については、商事法定利率年六分（平成二九年法律第四五号による改正前の商法五一条所定のもの）が適用されるものと解すべきである。このように解することは、公認会計士法三四条の二二第一項において準用する会社法六一一条六項（平成二九年法律第四五号による改正前のもの。以下、この項において同じ）が、社員が除名により脱退した場合における脱退に伴う持分の払戻しに関し、『年六分の利率により算定した利息をも支払わなければならない』旨を規定していたこと（同項の趣旨は、その起算点を除名の訴えを提起した日とするところにあると解される。）にも沿うものということができる。

（二）これに対し、Yは、（一）監査法人は、営利・非営利の中間的性格を有する法人であり、形式的に営業的商行為を行うことをもって『商人』該当性を認めるのは誤りである、（二）社員から出資を受ける行為も監査法人の社員

の報酬請求権も、組織法的・団体的な行為であって、営業のための行為ではないから、附属的商行為には該当しないと解すべきである旨を主張する。

しかし、（一）の点は、上記（二）で説示したところ参照し、Y主張の点をもって、上記（二）の結論が左右されるものではないというべきである。

また、（二）の点は、組織法的・団体的な行為であることをもって直ちに事業のためにする行為であることが否定されるものではない。上記（一）のとおり、公認会計士法三四条の二二第一項において準用する会社法六一一条六項は、Yの主張によれば組織法的・団体的な行為である脱退に伴う持分払戻請求権の遅延損害金について、商事法定利率が適用されることを前提とするものと解することができるのである。」

〔研究〕

結論一部賛成、理論構成反対。

一 はじめに

本判決の争点は多岐にわたるが、本判決第一の意義は、定款に定めがない場合の持分払戻額の算定方法、脱退時財

産額の評価方法、脱退時持分割合の算定方法を具体的に判断した点にある。すなわち、公認会計士法三四条の二第二項が準用する会社法六一一条二項は、持分払戻額の具体的な算定方法について規定しておらず、従来、学説による議論の蓄積も多くなかったため、この点を判断した本判決は、下級審ながら重要である。

本判決第二の意義は、監査法人が商法上の商人に該当するという理解を前提に、監査法人が社員から出資を受ける行為および社員との間で業務執行に関する報酬の合意をする行為が附属的商行為（商法五〇三条一項）に該当し、これにより生じた持分払戻請求権および報酬請求権に係る遅延損害金に商事法定利率を適用した点にある。商事法定利率自体は平成二九年民法改正に伴い削除されているもの（それゆえ結論それ自体の重要性は高くないもの）、監査法人の商人性を認めた点は従来通説の考え方とは異なるため、その射程も含めて大きな意義を有する。

本評釈では、上記の意義のうち、第二の意義を対象を限定する。

二 監査法人の商法四一条一項該当性

商法上、商人とは四一条一項（固有の商人）に該当する者

をいう。また、二項（擬制商人）に該当する者も商人であるとみなされている。本判決は、そのうちの一項を参照していることから、監査法人を固有の商人であると判断しているようである。

商法四一条一項によると、固有の商人とは、①自己の名をもつて、②商行為をすることを、③業とする者であると規定されている。監査法人が固有の商人であるというためには、この①ないし③の要件を充たさなければならぬが、本判決はこれらの要件該当性を適切に判示していないため、読み方が難しい。「商法五〇二条五号、同法四一条一項」は参照されているにすぎず、「監査法人の行う業務は営利を目的とするものである」ことを主たる理由としているとも読めるからである（同旨、清水真希子「本件判批」令和三年度重判解（二〇二二年）九七頁）。

しかし、営利目的を有していることのみをもって商人概念を導くことは、少なくとも現行商法が商行為法主義を原則としている以上、解釈論としては困難である。本判決は、「参照」という扱いではあるものの、商法五〇二条五号を先、四一条一項を後に掲げており、監査法人の業務が営業的商行為に該当し、これを自己の名をもって業として行っていることから、監査法人が四一条一項の固有の商人に該当す

ると判断していると考えられる。本稿では、本判決の理論構成をどのように理解したうえで検討を進める（「本件コメント」金判一六二六号（二〇二二年）三九頁）。

上記の三要件のうち、①については、「法律上、自己がその行為から生ずる権利義務の帰属主体になること」を意味すると解されているところ（弥永真生『リーガルマインド商法総則・商行為法』（有斐閣・第三版・二〇一九年）一七頁）、監査法人は当然にこれを充たすと考えられるため、この点は問題とならない。

②については、商法五〇一条および五〇二条の基本的商行為のことであり、基本的商行為は限定列挙であると解されているところ（弥永・前掲一、一三、一七頁）、本判決は商法五〇二条五号を参照しているため、監査法人の業務が「作業又は労務の請負」に該当すると判断しているようである（なお、商法五〇二条柱書の「営業として」に該当するかどうかも問題となるが、これは次の③で併せて検討する）。しかし、この点は通説の理解とは異なる。

③については、「営利の目的をもって同種の行為を反復的・継続的に行うこと」と解されている（弥永・前掲一七頁）。監査法人が同種の行為を反復的・継続的に行っていることに異論はないと考えられるが、本判決は、「監査法

人の行う業務は営利を目的とする」と判示しており、この点については、自由職業者の営利性との関係で問題となりうる。②および③の問題点について、以下、順に検討していく。

なお、本事案の訴外Aは無限責任監査法人であり、被告Yは有限責任監査法人であるが、本判決の理由づけは監査法人の種類により影響を受けるものではないため、どちらも射程に含まれるものと考えられる（清水・前掲九七頁）。

三 監査法人の業務の商法五〇二条五号該当性

上述のとおり、本判決は、監査法人が行う財務書類の監査に関する業務が請負の性質を有すると解される監査報告書の提出を主要な目的の一つとしていることから、商法五〇二条五号の「作業又は労務の請負」に該当すると解しているようである。ただし、判決文からは、「作業の請負」と「労務の請負」のどちらに当たると解しているのか判然としない。

このうち、「労務の請負」は単純な労務の提供ではなく、現在では人材派遣を請け負うような場合を意味すると解するのが通説である（弥永・前掲一四頁）。なお、商法施行直後は、単なる労務提供と解する考え方もあった。たとえば、

志田鉦太郎『日本商法論 第三編 商行為』（有斐閣・再版・一九〇一年）一七頁。そのため、先行評釈によると、本判決は監査法人の業務を「作業の請負」であると解しているようである（弥永真生「本件判批」金判一六二六号（二〇二二年）三頁、尾形祥「本件判批」新・判例解説 Watch 三二一号（二〇二二年）一四六頁）。では、監査法人の業務は、ここでいう「作業」、そして「請負」に当たるのであろうか。

（一）商法五〇二条五号の「請負」と監査法人の業務

まず、監査法人の業務が、商法五〇二条五号の「請負」に当たるといえるかを検討する。なぜなら、先行評釈では、会社法三三〇条を前提に、監査法人の業務は請負にはあたらないとして本判決を批判するものが多くみられるからである。

たとえば、「会社法三三〇条は、会社と会計監査人との関係が委任の規定に従うことを法定している。そのため、業務の一部だけを抽出して請負と評価し、もって従来は建設工事等の請負を指すと考えられてきた商法五〇二条五号に該当するとした点は、あまりに強引である」（三宅新「本件判批」ジュリ一五九〇号（二〇二三年）一四〇頁）

とか、「会計監査人の職務は会計の監査に限られるが、例えばそのための調査途中で業務執行者の不正行為を発見した場合には監査機関に報告する義務を負っている（会社法三九七条一項）。この義務まで本判決のいう「請負」に含むことは適切ではない」とか（長谷川乃理「本件判批」税務事例五四巻七号（二〇二二年）九一頁）、「かつては、監査契約が請負またはそれに準じた性質を有するのか準委任契約の性質を有するのか、その法的性質を巡って議論があったものの……、現在の会社法は、株式会社と役員および会計監査人との関係は、委任に関する規定に従うと定めている（三三〇条）……。このように、監査契約に基づく監査は民法上の『請負』（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契約。民法六三二条）ではないと位置付けられているのだとすると、準委任契約の履行の一環としてなされる監査報告書の作成・提出を取り出して、『請負』と法的決定することは適切ではないのではないか」（弥永・前掲（本件判批）三頁）というのである。

なるほど、たしかに監査法人が、ある会社と監査契約を締結し、当該会社の機関たる会計監査人となった場合、当該会社と会計監査人との関係は「委任に関する規定に従う

（会社法三三〇条）こととなる（ただし、かつては、会社と会計監査人との関係を請負契約と解する見解もあつた（大住達雄「会計監査人の職務と責任」商事法務五二三号（一九七〇年）五頁））。そして、先行評釈が指摘するように、会計監査人には会社法上の種々の義務、権限、責任の規定が適用されることになり、その中には請負契約の性質に馴染まないものも含まれると考えられる。

しかし、会社と会計監査人との関係が委任に関する規定に従うということをもって、監査法人は請負を業としていないとの結論を導き出すのは、論理的な対応関係に誤りがあるのではないだろうか。監査法人は会計監査人としての業務のみを行うわけではないからである。そもそも本件は、Aが会計監査人となる行為が作業または労務の請負に当たるのが争われているわけではなく、Aが業として作業または労務の請負を行っているのが問題となっている。では、監査法人は具体的にどのような業務を行っているのか。公認会計士法三四条の五は「監査法人は第二条第一項の業務を行うほか、その業務に支障のない限り、定款で定めるところにより、次に掲げる業務の全部又は一部を行うことができる」とし、一号で「第二条第二項の業務」、二号で「公認会計士試験に合格した者に対する実務補習」が挙

げられている。そして、同法二条一項は「公認会計士は、他人の求めに応じ報酬を得て、財務書類の監査又は証明することを業とする」、同二項は「公認会計士は、前項に規定する業務のほか、公認会計士の名称を用いて、他人の求めに応じ報酬を得て、財務書類の調製をし、財務に関する調査若しくは立案をし、又は財務に関する相談に応ずることを業とすることができる。ただし、他の法律においてその業務を行うことが制限されている事項については、この限りでない」と定めている。

本件のAも定款の二条で、

「当監査法人は、次の各号の業務を行うことを目的とする。

- 一 財務書類の監査又は証明
- 二 財務書類の調製又は財務に関する調査、立案若しくは相談

三 公認会計士試験に合格した者に対する実務補習」と規定しており、公認会計士法二条一項、同二項、三四条の五第二号のすべてを業務内容として掲げている。

公認会計士法二条の業務のうち、監査証明業務を「一項業務」、非監査証明業務（会計業務）を「二項業務」といい、いずれについても、「他人の求めに応じ」「報酬を得

て「業とする」ことが要件となつている。また、一項業務（監査証明業務）は、法律の規定によつて監査が義務付けられている「法定監査」と、監査の目的も内容も当事者間の契約によつて任意に決められて実施される「任意監査」の二つに大別することができ、前述した会社の会計監査人としての業務は、一項業務のうちの法定監査に分類される（羽藤秀雄『公認会計士法』（同文館出版・新版・二〇〇九年）六七、七三頁以下）。

これに対し、二項業務（非監査証明業務ないし会計業務）は、監査証明業務と並ぶ公認会計士の業務であるとされ、事実上、財務書類の作成を行う「財務書類の調製」、会社の収益力や現物出資の財産価値などを評価・決定するための調査、信用力の分析、帳簿や経理の組織、原価計算や内部監査組織、会計組織の立案を行う「財務に関する調査若しくは立案」、財務に関する課題や疑問についての助言・指導を行う「財務に関する相談」などの業務がこれに該当する（羽藤・前掲八二頁以下）。

一項業務のうち、会社法三三〇条のような明文規定がなく、法定監査として監査契約を締結する場合（たとえば、私立学校振興助成法一四三条三項、政党助成法一九条二項、政党助成法施行規則一八条以下）、および任意監査として

監査契約を締結する場合、監査契約はその内容いかんによつては請負契約と性質決定されることも十分に考えられ、その限りにおいて、本判決の理由付けも妥当しうる。

さらに監査契約に関して、分野は大きく異なるが、国税庁は、印紙税が発生する請負契約書について興味深い取扱いをしている。すなわち、国税庁の印紙税法基本通達における第二号文書は、「請負に関する契約書」として取り扱われる契約を列挙しているが、その一つに、「会社監査契約書」が挙げられているのである（国税庁「第二号文書請負に関する契約書」<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/inshi/betsu01/03.htm>（二〇二五年三月三一日））。これによると、「公認会計士（監査法人を含む。）と被監査法人との間において作成する監査契約書は、第二号文書（請負に関する契約書）」として取り扱う。なお、株式会社への会計監査人に就任することを承諾する場合に作成する会計監査人就任承諾書等監査報告書の作成までも約するものではない契約書は、委任に関する契約書に該当するのであるから、課税文書に当たらないことに留意する」というのである。

ここでは、監査法人を含む公認会計士と被監査法人との間で作成される「監査契約書」と、会計監査人に就任する

場合に作成される「会計監査人就任承諾書」とが課税対象として区別されており、前者は請負契約として取り扱われている。このことは直接的に契約の性質決定を導くものではないとしても、実務上の取り扱いの一例として注目に値する。

また、本判決の理由付けからは離れるが、(準)委任と請負との分水嶺を、「報酬が、引き受けられた一定の結果発生を対象としているかどうか」に求める見解によれば(河上正二「債権法講義」各論)三七 第二部 契約各論第七章 請負」法セミ七八〇号(二〇二〇年)六三頁)、二項業務の中には、財務書類の作成や会計組織の立案など、請負契約と性質決定されるべきケースも多いと考えられる(ただし、役務提供の態様は多様であり、雇用、請負、委任を包含する種々の役務提供契約を差別化し、現実の個別契約の性質を確定することは必ずしも容易ではない(長坂純「役務提供給付(行為債務)の総合的検討・序論」法論九六卷二・三合併号(二〇二三年)一五七頁)。

以上のとおり、本件のAはこれらすべての業務を行うことを目的とする旨、定款に規定しているのであるから、商法五〇二条五号の、少なくとも「請負」の要件は充たしうると考えられる。

(二) 商法五〇二条五号の「作業」

商法五〇二条五号の「作業」とは、それが条文の文言から必ずしも明らかではないにもかかわらず、不動産および船舶を対象とするものであるというのが、現在の通説となっている。それゆえ、作業の請負とは、道路や鉄道の建設、家屋・工作物の建築、船舶の建造・修繕などの工事を引き受ける行為であるといわれる(弥永・前掲一四頁、近藤光男『商法総則・商行為法』(有斐閣・第九版・二〇二三年)三四頁)。

この見解は伝統的な通説でもあり、従来、たとえば「作業」の語は、他にあまり使われていないので、その意味は明確で欠くが、五〇二条二号の「他人のためにする製造または加工」が主として動産を対象としていることと比べて、主として不動産を目的としているものと解される(西原寛一「商行為法」(有斐閣・一九六〇年)八〇頁)とか、「作業の請負とは不動産又は船舶に関する工事の請負契約をい」うと解されてきた(大隅健一郎「商行為法」(青林書院・一九六一年)一六頁)。

ただし、かつては船舶が含まれるかについて、これを否定し「商法五〇一条一号または五〇二条二号の事例と見るのが適切であ」という見解もあった(西原・前掲八〇

頁)。この見解に対しては、「船舶の建造に限らず家屋の建築、宅地の造成等であっても、建造、建築、造成等の上で販売等により利益を得て譲渡する意図であれば、いずれも商法五〇一条一号により絶対的商行為となり、家屋の建売り業者等が営業とする行為はこれに属する。船舶の修繕も家屋修繕と同様に解するのが妥当であつて、その請負契約は、動産の加工に関する行為ではなく、作業の請負に属するものと解すべき」との反論があり(平出慶道『商行為法』(青林書院・第二版・一九八九年)六四頁)、現在では船舶について少なくとも修繕まで含めるのが定説化しており、船舶の建造も含めるのが多数説である(岩崎稜『戦後日本商法学史所感 商法学研究・第一巻』(新青出版・一九九六年)八二頁)。

このように、従来、二号と五号とは対をなすものとして捉えられており(神崎克郎『商行為法Ⅰ 商事売買の機能的考察』(有斐閣・一九七三年)三〇頁)、五〇一条一号、五〇二条二号との規定の棲み分けから、五号が不動産を対象とするものと解されるようになったと考えられる(ただし、「作業の請負と他人のためにする製造または加工に関する行為は、ともに営業的商行為の一種であつて、両者の区別を厳密に論ずることに実益がない」との指摘も

ある(平出・前掲六四頁))。

では、法文から明快に導くことのできない通説の解釈は、起草当時から確固たるものであったのであろうか。そこで、商法五〇二条五号がどのような趣旨で起草されたのか、その沿革と上記伝統的通説形成までの学説について概観する(立法沿革の詳細については、高田晴仁「商法の源流と解釈」(日本評論社・二〇二一年)八一頁以下、商法五〇一条、五〇二条の沿革については、原弘明「現行商法における商行為主義の採用と学説の評価」関西大学法学研究所研究叢書六八冊(二〇二四年)一二六頁以下)。

商法五〇二条五号は、一八九〇(明治二三)年のいわゆる旧商法五条六号「受負作業ノ引受」を引き継いだものであるといわれており(大塚英明・川島いづみ・中東正文・石川真衣「商法総則・商行為法」(有斐閣・第三版・二〇一九年)一六頁)、さらに同号の基底をなすのは、主としてロエスレル草案六条六号の「請負ヒ仕事 (die Uebnahme von Accordunternehmungen)」であると考えられる。

「請負ヒ仕事」の内容について、理由書によると、「請負ヒ仕事ハ『ゼネラル、アントル、プリース』一全額ノ代價ヲ受ケテ一事業ノ總體ヲ擔任スル者ニシテ其施行ノ際ハ

種々ノ仕事ヲ爲サ、ルラス譬ハ家屋又ハ製造所ノ建築及ヒ修繕、海港或ハ船舶場ノ造營、灌水場排水場又ハ庭園ノ仕事築造、山林ノ伐木鐵道或ハ堀割ノ全事業又ハ幾部分ノ仕事(例ヘハ土工、木材ノ仕事、器械ノ支出及ヒ組立方等)ノ如キ是ナリ」(『ロエスレル氏起稿 商法草案 上卷』(新青出版・復刻版・一九九五年)三四―三五頁)であるという。つまり、「請負仕事」とは、出来高払いの事業 (Accord-Unternehmung) のことであり、一定の報酬総額の支払いに代えて、さまざまな個別的行为の実施が必要となる工事 (Werk) の全体を引き受けることである。そして、その具体例として挙げられているのは、家屋の建築や港湾の造成、鉄道の敷設などの不動産に関する作業であった(『ロエスレル 日本商法典注解(独文) 第一卷』(新青出版・復刻版・一九九六年)九四頁)。

「請負仕事」については、商法編纂委員会第一読会および第二読会では特に修正されなかったが、経緯は不明であるものの、司法省の法律取調委員会における原案の時点で文言の変更があったようである。同号については、一八八八年一月二六日の第一七回会議において、本尾敬三郎委員より「受負仕事ヲ引受ケルコト假令ハ斯ク々々ノ家ヲ建テ費ヒ度イ千圓テ引受テ費ヒ度イ宜シイ引受ケマシヨウト

云フ事柄ハ商事テアル假令ハ地面一町歩ヲ開墾シテ吳レト云フ方カラ是レ々々ノ方法ニ依テヤツテ吳レ其代ハリニ一ト坪五十錢ヤルト云フ其引受タノハ商ヒニナル」との説明がある(日本學術振興會「法律取調委員会商法草案議事筆記 第四卷」六七丁)。この説明からも明らかのように、やはり念頭に置かれていたのは、土地の開墾や家屋の建築などの作業を対象とするものであった。同号は一八八八年一〇月の法律取調委員会商法再調査の原案で「受負作業ノ引受」とされており、以降、旧商法に至るまで、その文言は修正されていない。

以上の旧商法五条六号「受負作業ノ引受」は、法典調査会の原案(甲第一号)で、三条四号「作業又ハ勞務ノ請負」という形に整理・修正されており、その他の各号も併せて、ここに現行商法五〇二条の原型をみることができる。同号については、一八九六年六月五日の法典調査会第三回商法委員会において、岡野敬次郎委員より「第一作業ノ請負第二勞務ノ請員ニ關スル規定ニシテ前者ハ或事業ノ成績ヲ引受クル行爲ニシテ後者ハ人間ノ勞力ヲ請負モノナリ」との説明がある(日本學術振興會「法典調査會 商法委員會議事要録 第壹卷」四五頁)。その後、一八九七年の商法整理会において、三条は二四九条に繰り下げとなり、三

号に「電氣又ハ瓦斯ノ供給ニ關スル行爲」が追加されたこととで、「作業又ハ勞務ノ請負」は四号から五号に繰り下げとなった以外に大きな変更はない。最終的に、二四九条は帝国議會で二六四号五号として条文化されたが、商法修正案理由書には五号に関する言及はない(『商法修正案理由書』(博文館・一八九八年)二三〇—二三二頁)。

明治三二年のいわゆる新商法成立後の学説上の議論については、松波仁一郎博士の以下の説明に詳しい。すなわち、「作業トハ家屋ヲ建築シ又ハ道路ヲ開墾スル如ク不動産ヲ新生セシメ或ハ家屋ヲ修繕シ又ハ道路ヲ清潔ニスル如ク不動産上ニ仕事ヲ爲スコトナリトハ學者ノ通常説明スル所ナリ作業ナル文字ニ果シテ此限定的意義アルヤ若シ獨斷ニテ此意義アリト云ヒ得トスレハ又獨斷ニテ製造ニハ動産新生ノ意義アリト云ヒ得ヘシ其代ハリ反對ノ獨斷者來リテ製造ニハ動産不動産ノ製造アリ作業ニモ動産不動産ノ作業アリト云フモ誤リト否定スルヲ得ス之ヲ駁スルニ西洋ニテモ然リトカ法條ノ沿革ヨリ然リトカ常識ニテ然リト云フノミニテハ薄弱ナリ然レトモ此外法律上一ノ根據アリ曰ク若シ製造加工ニモ又作業ニモ動産不動産ニ關スルモノアリトスレハ製造加工ト作業ノ區別ハ殆ト爲シ得サルヘシ然ルヲ法律ニ殊更ニ區別シテ一ヲ製造加工ニ關スル行爲トシテ商行爲

トシ他ヲ作業ノ請負トシテ商行爲トシタルハ其目的物ニ動産不動産ノ別アルヲ證スト」。「作業ハ他人ノ爲メニ動産ニ勞力ヲ加フルコトナリ動産ニ關シテハ製造加工トシ不動産ニハ製造ナル文字ハ當ラストシテ作業ト云フナリ即チ作業トハ不動産ノ製造又ハ加工ナリ家屋ヲ建築シ或ハ橋梁ヲ架スルコトハ新物ヲ生出セシムルモノニシテ製造ニ當リ道路ヲ改築シ或ハ家屋ヲ修繕スルコトハ原物ヲ同一ニ存シテ體容ヲ變更スルニ止マルヲ以テ加工ニ當ル」(松波仁一郎『改正日本商行爲法』(有斐閣・再版・一九一四年)一四四—一四五頁)。

その後の学説も、作業の請負には、少なくとも土木建築が含まれるとの見解が多数説であり(たとえば、青山衆司『商行爲法』(巖末堂書店・一九一九年)二六—二七頁、松本丞治『商法大意』(岩波書店・一九二六年)二四二頁、中村武『商行爲概要』(巖松堂書店・第三版・一九四一年)一一頁)、これに加えて松波博士と同様、家屋の修繕、さらに船舶の建造修繕を含むと解するものもあった(椎津盛一『商行爲法』(巖松堂書店・一九二五年)三三二頁)。

以上のように、商法五〇二条五号にいう作業の請負とは、その文言の当否は措くとしても、不動産を対象とする請負として起草され、この点については現在まで一貫してかか

る解釈が維持されている。しかし、不動産に類似する大型動産である船舶の建造や修繕、不動産に関するどこまでの作業を包含するのか（とりわけ修繕を含むのか）について、見解の相違がみられた。現在では不動産や船舶に関する仕事を広く含むものとして、若干ではあるが、起草時よりその対象は広く解されているようである（田邊光政『商法総則・商行為法』（新世社・第四版・二〇一六年）六五頁）。

これに対し、近時、同号の対象をさらに広げようとする見解がみられる。先鞭をつけたのは、関俊彦博士の以下の主張である。すなわち、「通説は作業の請負が『不動産または船舶に関する工事の請負』であるなどと、条文からは全く限定されないような制限をつけている。」「作業または労務の請負は、もっと簡単な作業・労務の請負も包含するものと解してよいと考える。為す債務を負担することを主目的とする行為は、加工や撮影など他に営業的商行為として規定された行為に該当するものを除いて、すべて作業または労務の請負であり、これらの行為を主体的に営業として行えば商行為になるとしてよい。そうすれば、作業・労務の請負（商五〇二条五号）が、加工に関する行為（商五〇二条二号）や撮影に関する行為（商五〇二条六号）とパラレルな内容になる」というのである（関俊彦『商法総論

総則』（有斐閣・第二版・二〇〇五年）一二二―一二三頁）。そして、作業または労務の請負の例として、「モデル、コンピュータオン、パソコン入力、警備保障、ビル管理・清掃、情報収集、ペットケアなど」が挙げられている（関・前掲一二二頁）。

関博士の主張によると、為す債務を負担することを主目的とする行為は、すべて作業または労務の請負になるというが、例として挙げられている上記の行為のうち、どれが「作業」に当たり、どれが「労務」に当たると解しているのかは判然としない。

次に、青竹正一博士は、関博士の見解を踏襲しつつ、以下のように述べる。すなわち、「二号の他人のためにする製造または加工との関係で、作業の請負は主として不動産が対象となる。しかし、工事の請負でなくても、ビル管理・清掃などの作業の請負を含めてもよい。また、労働者の供給の請負でなくても、コンピュータオン、パソコン入力、ペットケアなどの労務の請負を含めてよい。為す債務を負担することを主目的とする行為は、他の営業的商行為として規定された行為に該当するものを除いて、作業または労務の請負であり、これらの行為を営業として行えば商行為になるとする見解（関一二二頁）は、正当である」（青竹

正一「商法総則・商行為法」(信山社・第四版・二〇二四年)三八―三九頁)。青竹博士によれば、ビル管理・清掃などは作業の請負、コンパニオン、パソコン入力、ペットケアなどは労務の請負に当たると判断しているようである。

以上みてきたように、商法五〇二条五号の「作業」は、起草趣旨やその後の学説の解釈としても、また、同条二号との対比の観点からも、一貫して不動産を対象とするものと解されてきた。そして、現在の通説は、不動産に類似する大型動産や不動産に関する行為にも適用対象を広げているようである。さらに、近時の見解のようにその対象をより広く解したとしても、少なくとも青竹博士によれば、あくまでもビル管理・清掃など、不動産に関する行為の延長線上に位置付けられ、為す債務を目的とする請負の大部分は、むしろ「労務」の請負に包摂されることになろう。したがって、いずれの見解を採っても、本件のような監査法人が行う監査報告書の提出は、「作業」の請負には当たらないことになる。

次に、近時の見解のように、労務の請負を為す債務を主目的とする労務給付のことであると広く解釈する(または「作業または労務」を厳密に区別しない)ことは、本判決の評釈としては躊躇を覚える。理由は以下の三点である。

① 為す債務を目的とする行為は多かれ少なかれほとんど企業の活動に認められることから、請負契約という限定はあるものの、近時の見解は五号を基本的商行為の一般的・包括的規定に位置付けることとほぼ同義であり、基本的商行為の規律付け、延いては商法の立法主義に関する体系的検討が別途必要となる。② 現行商法は商行為法主義を原則としており、商行為概念によって商法の適用範囲が画定される以上、どのような行為が商行為にあたるかが明確でなければならぬ。そのため、商法は五〇一条と五〇二条に商行為の具体例を限定列挙し、一般的・包括的な定義を置くことを放棄している(馬場圭太「民事契約・商事契約・消費者契約の位置づけに関する覚書——フランス法における契約の特種化論を参考として」関西大学法学研究所研究叢書第六八冊(二〇二四年)一〇二頁)。しかし、近時の学説のように、商法五〇二条五号の適用対象を、為す債務を主目的とする請負を含むものと広く解すると(上記三(一)で触れたように、請負とそれ以外の役務提供契約を区別すること自体も困難であると指摘されている)、その適用対象が不明確なものとならざるをえない(上記第一、第二の検討は判例評釈の趣旨にそぐわないため、別稿を期さざるをえない。なお、杉田貴洋「商法における営利性の

意義をめぐって」法研九六卷一号（二〇二三年）三四頁は、「商法の適用の範囲について解釈によつて大きく変更を加えることにはためらいを覚える。……法の適用の範囲を変更することを考えるのであれば、解釈ではなく、立法により対応することが望ましい」という。③持分払戻に係る遅延損害金に関しては、監査法人の商人性を認めるという通説と異なる解釈を採ることなく、結論として本判决と同様の年六分の利率を導くことができる（この点は後記五で検討する）。

したがって、実質的意義の商法に関して企業法説を採ることを前提に、立法論として商人法主義へ舵を切るならば格別（原・前掲一二四、一四四頁）、少なくとも本事案の解決のために、近時の学説を支持する必要はないと考えられる。

四 監査法人の営利性——自由職業との関係で

商法四条一項の「業として」、同五〇二条柱書の「営業として」が、営利目的で同種行為を反復継続して行うことを意味するところ（両者の要件は同義であると解されている（近藤・前掲二〇、二九頁、田邊・前掲六三頁）、本判决の理由付けの大部分を占めていたのは、監査法人の営利

性についてであった。そこで以下、この点についても検討する。

従来、医師、弁護士などの、いわゆる自由職業者は商人ではないと解するのが通説である（弥永・前掲（リーガルマインド）一八頁）。そして、先行評釈では、監査法人がこのような自由職業者に該当することを前提に、商人性を否定するものが多い（尾形・前掲四頁、清水・前掲九七頁、長谷川・前掲九〇頁、三宅・前掲一四〇頁）。

では、まず自由職業者に監査法人（または公認会計士）は含まれるのであろうか。自由職業に言及する多くの文献は、その定義ではなく職業を例示するのみであり、その範囲は必ずしも明確なものではない。その具体例として、筆者が確認した限りで、自由職業に言及するすべての文献で挙げられていたのが「医師」および「弁護士」である（小町谷操三『商法講義 卷一 総則・會社』（有斐閣・一九四四年）二五頁、上柳克郎・北沢正啓・鴻常夫・竹内昭夫『商法総則・商行為法』（成文堂・一九八〇年）二六頁、小橋一郎『商法総則』（成文堂・一九八五年）五八頁、関・前掲一一三頁、弥永・前掲（リーガルマインド）一八頁、近藤・前掲二一頁など）。

これに加えて、「画家」や「書家」、「音楽家」、「陶芸家」

などの「芸術家」を挙げるものも多い(田中耕太郎『改正商法総則概論』(有斐閣・一九三八年)二五五頁、石井照久・鴻常夫『商法総則(商法Ⅰ)』(勁草書房・第三版・一九七五年)七一頁、大隅健一郎『商法総則』(有斐閣・新版・一九七八年)九二頁、神崎・前掲八頁、喜多了祐『商法の要説』(中央経済社・四訂版・一九九五年)二四頁、末永敏和『商法総則・商行為法 基礎と展開』(中央経済社・第三版・二〇二〇年)二二頁、近藤・前掲二一頁など)。

また、「作家」や「文筆家」、「建築家」(鴻常夫『商法総則』(弘文堂・全訂第四版補正二版・一九九四年)九頁、関・前掲一一三頁)、「公認会計士」や「弁理士」(鴻・前掲九頁、浅木慎一『商法学通論Ⅰ』(信山社・二〇一〇年)一九頁、関・前掲一一三頁、杉田・前掲三二頁以下、青竹・前掲四四頁)、さらに論者によっては、「司会業」、「YouTuber」および「士業法人」を挙げるものもある(道野真弘「自由職業人の商人性再考」立命四一一・四一二号(二〇一三年)三三三頁)。

次に、これらの自由職業者が商人と認められない理由についてはどうか。商人性が否定される理由について、自由職業者は「営利目的」を有していないから、自由職業は

「営業」に当たらないから、自由職業者は一般に「商人」とは認められていないから、といった理由が論者によって渾然一体となっているようにも見受けられる。近年の学説で挙げられている理由付けを大別すると以下の三つに整理することができる。

①自由職業者は、営利目的以外の「あるべき」目的を達成することを主目的としていること(石井ほか・前掲七一頁、鴻・前掲九頁)、②自由職業は、専門的技術や知識を要する个性的特徴を有すること(神崎・前掲八頁)、③自由職業者は、歴史的経緯や社会通念として営利性を認められてこなかったこと(上柳ほか・前掲(商法総則・商行為法)二六頁、小橋・前掲五八頁、末永・前掲二二頁)である。

これらを複合的に、たとえば、①と②の理由を挙げるもの(近藤・前掲二二頁、青竹・前掲四五頁)、①と③の理由を挙げるもの(関・前掲一一三―一四頁、浅木・前掲一九―二〇頁)、②と③の理由を挙げるもの(大隅・前掲(商法総則)九二頁、喜多・前掲二四―二五頁、また、下級審裁判例では、長野地判大正元・一一・一一新聞八三六号二八頁、那覇地判昭和三・九・一新聞二九四〇号一五頁)もある。

しかし、これらの理由付けに対しては、様々な方面から疑問や批判がある。

①の理由に対しては、まず、営利が主目的ではないという点について「通常主従の判別はなしえない」との批判がある（大隅・前掲（商法総則）九三頁）。次に、大判昭元・一二・二七判決民集五卷九一一頁の判例が、「醫業ヲ營ムヲ目的トシ株式會社設立ノ條件ニ從ヒ設立セラレタル營利ヲ目的トスル社團法人」の存在を認めている。さらに、医師や弁護士のごとき自由職業が営利目的を有するべきではないことは当然であるが、自由職業はすべて営利のために行われているものではないとはいえない、との批判がある（鴻・前掲九頁）。最後の点につき、近年では、「営利目的は、……医師の使命（医師法一条）や、……弁護士の使命（弁護士法一条）を損なうようなものではないとして、医師や弁護士についても例外ではないとの指摘もあり（田邊宏康「商法の適用対象を画する営利目的について」専法一四一―一四二頁（二〇二一年）三八―三九頁）、この見解は、本判決の説示とも整合的である。

②の理由に対しては、「現代の製造業や販売業等一般にそれに従事する者が商人と認められる場合においても、しばしば高度の知識や技能が要求され、あるいは、その業務

が著しい個性的特徴を有する場合も存在する」と批判される（神崎・前掲八頁）。たしかに、本稿で問題となった商法五〇二条五号を例にとると、家屋の建築、船舶の建造を担う者に求められる知識や技能と、自由職業者に求められるそれと、どちらが高度でどちらが深いかということは比較することができない（植木邦之「自由職業とその事業者性」新報一〇五卷六・七号（一九九九年）六四―六五頁）。

③の理由に対しては、まず、社会通念に変化があれば結論が変わり得ることを指摘するものがある（杉田・前掲三三―三四頁）。次に、まさにその社会通念の変化として「自由職業の商化」現象を指摘するものがみられる（鴻常夫・北沢正啓編『体系 商法事典』（青林書院新社・一九七四年）二八頁（鴻常夫）、喜多・前掲二四―二五頁、青竹・前掲四五頁）。すなわち、現代では多かれ少なかれ企業の経営方法をもって運営されている自由職業の例が少なくなく、とくに大都市において「自由職業の商化」の現象が顕著になってきているため、学問的ないし芸術的種類の職業であっても、それを当然に営業たりえないと考えるのではなく、そこに企業の一般的要件が存するかどうかによって決定すべきであるというのである（鴻ほか・前掲二八頁）。

このように、自由職業者が商人性を有しないとの主張を支える種々の論拠も、絶対的なものとはなりえていない。

そこで、「医師などについても特別扱をすることなく、営業意思のない企業意思の存在が客観的に認められうるかどうか、という統一的基準で判断すべき」であるとの見解もある（服部栄三『商法総則』（青林書院新社・第二版・一九七七年）一七五頁）。また、少なくとも、現代における私立の大病院や多数の弁護士を擁する法律事務所、多数の公認会計士を擁する監査法人などには、営利性を認めてよいとする見解も多い（野津務『商法総則第二部（営業論）』（有斐閣・一九三四年）三八頁、長場正利『商法体系 総則編』（巖松堂・五訂版・一九四〇年）一六頁、鴻ほか・前掲二八頁、鴻・前掲九頁、喜多・前掲二五頁、関・前掲一一四頁、青竹・前掲四五頁）。こうした見解を採り、自由職業者にも営利性が認められ、それらの者が基本的商行為を業として行っているのであれば、商人性が認められることになろう（田邊（宏）・前掲三九頁）。

これに対し、たとえ自由職業者が営利目的を有しうることを肯定しても、そもそも自由職業者の行為は商行為に含まれないため、結局、商人性は認められないとの主張もみられる（森本滋編『商法総則講義』（成文堂・第二版・一

九九九年）三三三頁（北村雅史）、弥永・前掲一八頁、末永・前掲二二頁、近藤・前掲二二頁、三宅・前掲一四〇頁）。しかし、たとえば医師のうち、獣医師業は商法五〇二条二号該当行為を業とする者と解すべきとの見解（淺木・前掲一九頁）があり、また、カメラマンは、一方で撮影に関する行為（六号）を業として行えば商人になるが、他方で芸術家としてカウントすれば商人でなくなるという不都合が指摘されている（関・前掲一一四頁）。さらに、医師が病院を経営し、患者を入院宿泊させるような場合には場屋取引（七号）に当たると解するのが伝統的多数説である（竹田省『商法総論』（有斐閣・訂補二〇版・一九二四年）一九二頁、野津・前掲三八頁、大隅・前掲（商法総則）九二頁、石井ほか・前掲六七頁、青竹・前掲四五頁）。この見解に疑問を呈するものもある（森本編・前掲三三頁）。

以上のとおり、第一に、自由職業者に商人性を認めない理由付けは明確なものとはいえず、監査法人が自由職業者に含まれるのかも判然としない。第二に、仮に自由職業者に含まれるとしても、本件A（優成監査法人）およびこれを吸収したY（太陽有限責任監査法人）のような日本の準大手に位置付けられる監査法人は、企業的経営方法をもつ

て運営されているとして、その営利性を基礎付ける余地は十分にあったと考えられる（ただし、本件Aが企業の経営方法をもって運営されていたか否かは認定事実から明らかではない）。第三に、そもそも個々の自由職業者と商人との峻別をつけるのは非常に困難である。これらの問題に対しては、「自由職業」という観念は法律学上一義的な観念ではなく、元来社会学的概念であるため、自由職業をあまりに一般化して法の適用を考えるべきではない」との指摘が示唆に富むものと思われる（鴻ほか・前掲二八頁）。

しかし、たとえ営利性を認めたとしても、AおよびYは商行為を業としていないため、結局、商人性が認められないことは前述したとおりである。

五 持分払戻請求権および報酬請求権に係る遅延損害金と 商事法定利率

本判決は、監査法人であるAが商法四条一項の商人に当たり、AがXらから出資を受ける行為およびXらとの間で業務執行に関する報酬の合意をする行為が附属的商行為（商法五〇三条一項）に該当するとし、これにより生じた持分払戻請求権および報酬請求権に係る遅延損害金に年六分の商事法定利率を適用した。しかし、前記三で検討した

ように、Aの業務は作業または労務の請負には当たらず、Aは商人ではないことから商法五〇三条一項の要件を充たさない。

それにもかかわらず、払戻請求権に係る遅延損害金について年六分の利息を認めるという結論自体に問題はなかったと考える。なぜなら、公認会計士法三四条の二第二項が監査法人の社員について会社法六一一条を準用しており、平成二九年改正前の同条六項は「前項に規定する場合には、持分会社は、除名の訴えを提起した日後の年六分の利率により算定した利息をも支払わなければならない」として、持分の払戻しに年六分の利率による利息を支払わなければならない旨、規定していたからである。

昭和一三年の商法改正まで、社員の除名は社員の決議によることとされていたが、同改正により社員の除名は、除名の訴えによることとなった。これに伴い、除名の効果の発生が除名の事由の発生の時より遅れることとなり、計算の時期を延ばすのは不合理であるから、訴えの提起の時ににおける会社財産の状況にしたがって計算することとされた（神田秀樹編『会社法コンメンタール』一四 持分会社（一）（商事法務・二〇一四年）二六七頁（松元暢子））。このように、同項は社員保護のため利息の起算点を早める

ことに意義があり、利率に関しては、同条一項の退社一般の場合でも共通であると考えられるという（清水・前掲九七頁）。

そうすると、仮に本件で年五分の利率を採用した場合、脱退の場合は年五分、除名の場合は年六分という整合性の取れない帰結となるため（三宅・ジュリ一四〇頁）、会社法六一一条六項の類推適用により、任意脱退の場合も年六分とする解決がありえたと考えられる（清水・前掲九七頁）。

事実、本判決は、「公認会計士法三四条の二二第一項において準用する会社法六一一条六項（平成二九年法律第四五号による改正前のもの。以下、この項において同じ）が、社員が除名により脱退した場合における脱退に伴う持分の払戻しに関し、『年六分の利率により算定した利息をも支払わなければならない』旨を規定していたこと（同項の趣旨は、その起算点を除名の訴えを提起した日とするところにあると解される。）にも沿う」と判示している。

しかし、会社法六一一条六項の類推適用による解決を図った場合には、Xらの報酬請求権に対する遅延利息の問題が新たに発生してくることになる。そのため本判決は、会社法六一一条六項との整合性だけで結論を導くことをせず

に、監査法人の商人性を認定することで、商法五〇三条一項を介して持分払戻請求権および報酬請求権の遅延利息について平仄を合わせようとした可能性がある（三宅・前掲一四一頁）。

そうであるならば、むしろ両者を年五分の利率で揃えるという方向性も考えられたであろう。現行会社法六一一条六項は「前項に規定する場合には、持分会社は、除名の訴えを提起した日後の法定利率による利息をも支払わなければならない」と、単に「法定利率」としか規定されていない。また、同項の前身である平成一七年改正前商法八七条も、単に「法定利息ヲ附スルコトヲ要ス」と定めるのみであり、これは民法四〇四条のことを指すと説明されていた（上柳克郎・鴻常夫・竹内昭夫編『新版注釈会社法（一）会社総則、合名会社、合資会社』（有斐閣・一九八五年）三三三頁（古瀬村邦夫））。なぜこれが会社法を単行法化した際に「年六分」という利率に変更されたのかは立法担当者の解説にも具体的な記載はなく、不明である（道野真弘「本件判批」リマックス六五号（二〇二二年）九六頁）。ただし、この結論を採るならば、平成二九年改正前会社法六一一条六項を前提に、除名と任意脱退とで結論を別異に解する理由付けが別途必要となる。

平成二九年改正前会社法を前提にする以上、持分払戻請求権に係る遅延利息は会社法六一一条六項の類推適用により年六分、報酬請求権に係る遅延利息は民法四〇四条により年五分という結論もありえたのではないかと考えられる(三宅・前掲一四一頁)。

六 むすびに

本判決の意義の一つは、Aが固有の商人に該当するという理解を前提に、Aが社員から出資を受ける行為および社員との間で業務執行に関する報酬の合意をする行為が附屬的商行為(商法五〇三条一項)に該当し、これにより生じた持分払戻請求権および報酬請求権に係る遅延損害金に商事法定利率を適用した点にある。本判決の理由付けによると、個々の公認会計士のみならず、弁護士、司法書士、行政書士、税理士およびこれらの士業法人などが行う文書作成行為も商行為に当たり、これらの者も商人に該当しうる可能性がある。

そして前記四のとおり、A(およびY)のような準大手の監査法人には、これを自由職業者に含めたとしても営利目的を認める余地があったと考えられる。しかし、たとえその営利目的が認められたとしても、商法五〇二条五号の

「作業」や「労務」について通説と異なる解釈をあえて採る必要はなかったと考えられる。前記五のとおり、少なくとも持分払戻請求権に係る遅延損害金に関しては、結論として年六分の利率を付することは可能であったのであり、本法案の解決として、本判決の理由付けを支持することはできない。

最後に、前記三で触れたとおり、商法五〇二条五号の解釈が通説のままではいのかという点については、他日を期さざるをえない。また、自由職業者の法的位置付けについては、立法論として、商人法主義への転換を図り基本的商行為を商人の要件から外すことになった場合、その営利性の問題に向き合わなければならないこととの関係で(商人法主義を採るドイツ法を参考に、商人・商行為概念の再構成を検討するものとして、山下友信「商法の現代化と商人概念」同法七一巻一号(二〇一九年)一〇五頁、ドイツ・オーストリア商法の企業概念につき、遠藤喜佳「商法における企業法理論の意義と役割」洋法五〇巻一・二号(二〇〇七年)八一頁以下)、今後も問題となりうるであろう。