

# 人的役務の提供をめぐる税務上の問題

瀧 上 耕 司

## 目 次

はじめに

第一章 問題提起

第一節 問題の所在

第二節 課税庁が通達により示してきた事業所得と給与所得の判断基準

第二章 人的役務提供契約の種類

第一節 民法に規定されている労務供給契約

第二節 他企業労働者を利用した人的役務提供契約

第三章 労働者性の判断基準についての労働法上の議論

第一節 労働法上の労働者と給与所得該当者の差異

第二節 労働法上の労働者性の判断基準——昭和六〇年一二月報告を中心に——

第三節 労働法上の労働者性の判断基準——最近の学説を中心に——

第四章 給与所得該当性からの検証

第一節 事業所得と給与所得の意義

第二節 給与所得該当性についての学説

第五章 事業所得と給与所得との区分方法

- 第一節 事業所得該当性から判断する可否
  - 第二節 事業所得該当性の判断要素及び分析
  - 第三節 裁判例の批判的検討
- おわりに

## はじめに

二〇〇八年九月、リーマン・ブラザーズの破綻とアメリカ合衆国下院が緊急経済安定化法案を一旦否決したことを皮切りに世界金融危機<sup>(1)</sup>が世界各国に押し寄せ、百年に一度と言われる世界同時不況へと突入した。わが国も例外ではなく、製造業を中心に不況の波が急激に押し寄せ、わが国を代表する企業の一つであるトヨタ自動車も七一年ぶりという営業赤字を計上<sup>(2)</sup>した。

この世界同時不況の影響を受けて、わが国の大手製造業が二〇〇八年の年末に次々と派遣労働者を含む非正規労働者の雇止め<sup>(3)</sup>(解雇及び期間満了)を行ったため、メディアは毎日のように派遣労働者や期間労働者の雇用問題を取り上げた。この雇用問題の所在のひとつは、現在の人的役務提供の形態が複雑化<sup>(4)</sup>していることにある。この傾向は景気による柔軟な人員の調整を望む企業側の要望から、それまで禁止されていた製造業への派遣が二〇〇四年三月一日より許されるようになったこと<sup>(5)</sup>により顕著になってきたといわれ、偽装請負<sup>(6,7)</sup>なるものも、この複雑化した人的役務提供

の形態がもたらしたものといえる。

厚生労働省では、二〇〇四年から「今後の労働契約法制の在り方に関する研究会<sup>(8)</sup>」を開催し、この複雑化した労働契約関係を法制化することに着手した。その後、労働政策審議会における様々な議論を経て、労働関係の基本法として「労働契約法」が二〇〇八年三月一日より施行された<sup>(9)</sup>。

また、基本法である民法典もその制定から百年以上を経て、債権編の部分を中心に抜本的な改正の必要性から、法務省は、「民法（債権法）改正検討委員会<sup>(10)</sup>」を設立した。本論文に関係する分野（「雇用」・「請負」・「委任」）は委員会のうち第四準備会<sup>(11)</sup>によって、現代社会に対応した改正試案作成に向けて議論が進められている<sup>(12)</sup>。

税務上もこの人的役務の提供に関連する問題が生じている。かつて、受け取る側が事業所得に該当するのか給与所得に該当するのかという論点で議論がなされてきたテーマであったが、消費税の導入以降は支払う側の仕入税額控除の問題が加わった（給与所得に該当すれば、消費税の仕入税額控除の対象とならない）ため、源泉徴収の問題（給与所得に該当すれば、支払者に源泉徴収義務が生じる）とともに、支払者側についての紛争が多くなってきている。

また、今後は、自宅などで働くいわゆる「SOHO」や「社内請負業」などの特殊な人的役務提供が増加していくことが予想される<sup>(13)</sup>。さらに、最近の話題では、会計参与報酬<sup>(14)</sup>についての所得区分<sup>(15)</sup>や、裁判員制度における裁判員が受ける日当<sup>(15)</sup>についての所得区分<sup>(15)</sup>などが、様々に論じられている。

本論文では、企業が支払う人的役務の提供に関する税務上の諸問題について整理・検討し、この人的役務の提供をめぐる税務上の問題の出発点ともいえる事業所得と給与所得の区分判断についての解決策を提案することを研究目的とするものである。

## 第一章 問題提起

## 第一節 問題の所在

企業が人的役務の提供を受けた場合は、役務提供者に対して金銭等の対価が発生する。ここで、役務提供の内容や性質によって企業側の取扱いが変わる。例えば、企業が提供を受けた役務の対価が請負契約（あるいは業務委託契約等）に該当し、役務提供者の事業所得（雑所得の場合もありうるが、本論文では省略する）である場合には、その対価につき、消費税の仕入税額控除を行い、源泉徴収は行わない（報酬・料金等の源泉徴収対象者は除く）。つまり、企業は、役務提供の対価が事業所得に該当するか給与所得に該当するかという判断を求められているといえる。その判断を誤れば、①課税庁に消費税の仕入税額控除を否認され、かつ、②課税庁に源泉徴収義務者（企業）として（源泉徴収義務違反・不納付として）源泉徴収税を徴収されることになる。さらに、源泉徴収漏れとして納付した所得税について、本来の納税義務者（本論分では、役務提供者）に対して求償しなければならぬという負担<sup>(16)</sup>も生じる。この二つのうち、①については、実質的に問題がないと考える<sup>(17)</sup>。なぜなら、企業が人的役務の提供を請負等による報酬の対価だと判断した場合には、企業はその対価を消費税計算において仕入税額控除をすることとなるが、支払いを受けた役務提供者もその対価を課税売上として計上し、消費税を納付することとなるからである<sup>(18)</sup>。

しかし、②については問題がある。源泉徴収義務者はある段階までは徴税機関的地位に立たされ、ある段階をこえ<sup>(19)</sup>ると納税者の地位に立たされるといふ性質を持つ。その源泉徴収義務の具体的内容は、租税を徴収するに当たって、

本来の納税義務者、正確には、担税者から直接納税させずに、納税義務者につき課税標準である所得（収入）の発生段階で、その所得となる金銭を支払う者として、その支払う金銭を課税標準として計算した税金相当額を天引き徴収させ、この徴収した金額を国等に対し「租税」として納付させること<sup>(20)</sup>をいうのである。この源泉徴収制度の（国の）メリットを北野弘久教授は「①所得（収入）の把握が正確になること、②予定納税の時期（七月、十一月）前から早期に国庫収入を確保しうること、③徴税費が安く済むこと、④納税が容易になること」<sup>(21)</sup>をあげている。この国に代わって源泉徴収をし、納付するという立場である源泉徴収義務者に対しては、本来、簡便でわかりやすい方法を提示すべきである。宮谷俊胤教授は、「（源泉徴収制度が）自動確定方式を導入するその前提には、源泉所得税を所得すべきものとされている所得に該当するか否か、また、徴収・納付すべき税額がいくらになるか、ということが、法令の規定により一義的に明確であり、課税要件の事実の認定は何人にとっても疑いを入れる余地がなく、かつ、容易になし得るものでなければならぬ<sup>(22)</sup>。」と述べ、源泉徴収制度の前提には法令により明確でなければならないという見解を示している<sup>(23)</sup>。

しかし、前述のとおり、現在、源泉徴収義務者である企業が、法令では明確とされていない事業所得と給与所得の判断を行っている。この人的役務提供の態様は近年、更に複雑化してきており（偽装請負等の意図的に行った違法な就業形態は論外とする）、この事業所得と給与所得の区分に関する判断は難解となつてきているといえる。よって、現在、源泉徴収義務等について、法的安定性と予測可能性<sup>(24)</sup>を欠いた状況にあるといえる。

この事業所得と給与所得の区分について、行政争訟となつたものも多い。交響楽団員事件<sup>(25)・(26)</sup>、弁護士顧問料事件<sup>(27)・(28)</sup>、大  
学非常勤講師料所得区分事件<sup>(29)・(30)・(31)</sup>、電力検針員報酬事件<sup>(32)・(33)</sup>、医大教授指導料事件<sup>(34)・(35)</sup>、キャデー事件<sup>(36)・(37)・(38)</sup>、りんご生産組合事件<sup>(40)・(41)</sup>

外注費課税仕入否認事件<sup>(42・43)</sup>などが主な訴訟である。

次節では、課税庁が通達により示してきた事業所得と給与所得の区分についての判断基準を紹介し、議論を進めていきたい。

## 第二節 課税庁が通達により示してきた事業所得と給与所得の判断基準

事業所得と給与所得の区分について、課税庁は通達により判断基準を示してきた。以下に各通達を紹介する。なお、大工等<sup>(44)</sup>に対する所得税法個別通達（昭和二八直所五二二〇他<sup>(45)</sup>）は大工等の就労形態が多様化したことなどから廃止される<sup>(46)</sup>ため、「大工、左官、とび等の受ける報酬に係る所得税の取扱いについて（法令解釈通達）（案）」から抜粋している。

### 【旧所得税法基本通達一九九】へ出来高払いの給与と報酬との区分

出来高払いの給与であるか請負による報酬であるかの別は、雇用関係に基づく収入であるかどうかによるものとし、個々の実情に即して、そのいずれかであるかを判断すべきであるが、その区分が明らかでない場合には、次の事項を総合勘案して判定するものとする。

- (イ) その契約の内容が他人の代替を容れるかどうか
- (ロ) 仕事の遂行に当たり個々の作業について指揮監督を受けるかどうか

(ハ) まだ引き渡しを終えない完成品が不可効力のため滅失した場合等において、その者が権利として報酬の請求をすることができるかどうか

(ニ) 所得者が材料を提供するかどうか

(ホ) 作業用具を供与されているかどうか

【大工等に対する所得税法通達案<sup>(47)</sup>】

二、大工、左官、とび職等の受ける報酬に係る所得区分

事業所得とは、自己の計算において独立して行われる事業から生ずる所得をいい、例えば、請負契約又はこれに準ずる契約に基づく業務の遂行ないし役務の提供の対価は事業所得に該当する。また、雇用契約又はこれに準ずる契約に基づく役務の提供の対価は、事業所得に該当せず、給与所得に該当する。

したがって、大工、左官、とび職等が、建設、据付け、組立てその他これらに類する作業において、業務を遂行し又は役務を提供したことの対価として支払を受けた報酬に係る所得区分は、当該報酬が、請負契約若しくはこれに準ずる契約に基づく対価であるのか、又は、雇用契約若しくはこれに準ずる契約に基づく対価であるのかにより判定するのであるから留意する。

この場合において、その区分が明らかでないときは、例えば、次の事項を総合勘案して判定するものとする。

(一) 他人が代替して業務を遂行すること又は役務を提供することが認められるかどうか。

(二) 報酬の支払者から作業時間を指定されるなど時間的な拘束（業務の性質上当然に存在する拘束を除く。）を

受けるかどうか。

(三) 作業の具体的な内容や方法について報酬の支払者から指揮監督（業務の性質上当然に存在する指揮監督を除く。）を受けるかどうか。

(四) まだ引渡しを了しない完成品が不可抗力のため滅失するなどした場合において、自らの権利として既に遂行した業務又は提供した役務に係る報酬の支払を請求できるかどうか。

(五) 材料又は用具等（釘材等の軽微な材料や電動の手持ち工具程度の用具等を除く。）を報酬の支払者から供与されているかどうか。

【消費税法基本通達一・一・一】〈個人事業者と給与所得者の区分〉

事業者とは自己の計算において独立して事業<sup>48</sup>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。したがって、出来高払の給与を対価とする役務の提供は事業に該当せず、また、請負による報酬を対価とする役務の提供は事業に該当するが、支払を受けた役務の提供の対価が出来高払の給与であるか請負による報酬であるかの区分については、雇用契約又はこれに準ずる契約に基づく対価であるかどうかによるのであるから留意する。この場合において、その区分が明らかでないときは、例えば、次の事項を総合勘案して判定するものとする。

- (一) 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。
- (二) 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。



(三) まだ引渡しを了しない完成品が不可効力のため滅失した場合においても、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。

(四) 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。

以上が旧通達・大工等の通達改正案・現行の通達であるが、問題は、課税庁が税務調査等で、給与所得について法令からは判断できないため、この消費税法基本通達一・一・一の判断要素を事業所得と給与所得の区分の基準として使用（現在は旧通達一九九が無く、大工等の通達は業種が限られているため、消費税法基本通達一・一・一以外にこの区分を示した通達等は無い）している、<sup>(49)</sup>ということであり、これはいわゆる「通達行政」といってよいと思われる。しかし、「総合勘案して判定」するには、判断要素自体が少なく不確定概念が存在している<sup>(50)</sup>といえる。

ここで、この旧通達一九九・大工等の通達改正案・消費税法基本通達一・一・一には人的役務提供契約に関する文言が含まれており、その契約そのものが前提となっているので、次章では、まず、人的役務提供契約に関する検討を行う。

## 第二章 人的労務提供契約の種類

## 第一節 民法に規定されている労務供給契約

民法は、広い意味での、他人の労務ないし労働力を利用する契約(労務供給契約)を四つの種類に区別する。雇用・請負・委任・寄託がこれである。<sup>(51)</sup>このうち寄託は、他人の労務を利用する契約の一種であって、物を保管するという比較的限られた労務を目的とすることを特色とするため、雇用・請負・委任との区別は明確であるから本論分では取り上げないこととする。<sup>(53)</sup>よって、本節では、本論分の範囲と関係の深い、雇用・請負・委任の三契約について説明する。なお、かつて、我妻栄教授は、「労務供給契約のうちでも、請負・委任・寄託のように、労務者がその債務として負担した労務の給付について自主性を有する場合には、労務と人格との不可分関係も債務者の人格の不当な拘束とならない。」<sup>(54)</sup>として、雇用契約と他の三契約との性質の違いを示している。この基本的な考え方は現在も深く根付いており、税務上の事業所得と給与所得との区分を判断する要素の一つ(例えば、仕事の諾否の自由など、後述)となっている。

(一) 雇用契約<sup>(55)</sup>

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(民法六二三条)契約をいう。したがって、有償・双務・諾成・不要式の

契約である。

なお、雇用は、契約の一種として、労務者が使用者を選ぶことができ、契約内容も自分の意思で決めることができることから契約自由の原則があてはまるものとされていた。<sup>(56)</sup>しかし、職を求めるものが多く、著しく労務者に不利な内容の契約がなされるようになってきたため、これは労働法によって相当程度に修正<sup>(57)</sup>されている。来栖三郎教授は、「（労働法の規定に）民法典の雇傭の規定がそのまま適用されるということは殆どない。しかし、民法典の規定は労働法の基礎をなす雇傭の一般規定としての意味を保持している。<sup>(58)</sup>」と述べている。また、同様に前述の「民法（債権法）改正検討委員会」の委員である内田貴教授も、その著書の中で「雇用については、六二三条以下の民法の規定は労働基準法を中心とする労働法によって全面的に修正されており、むしろ労働法の中で民法の規定を眺めた方が適当である。」<sup>(59)</sup>と述べている。

## （二） 請負契約

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（民法六三二条）契約をいい、有償・双務・諾成・不要式の契約である。

なお、雇用との違いは、一般に二つの基準が挙げられる。第一の基準として、雇用は労務に服すること自体を目的とするのに対し、請負は仕事の完成を目的とする点である。<sup>(60)</sup>第二の基準として、雇用は労働が使用者に従属して行われるのに対して（従属性と呼ばれる）、請負では独立して行われる点である。<sup>(61)</sup>

## (三) 委任契約

委任は、当事者の一方が法律行為をすることを相手方に委託し、相手方がこれを承諾することによって、その効力を生ずる（民法六四三条）契約をいい、無償・片務・諾成・不要式の契約である。ただし、民法六四八条で有償の委任契約があることを規定しており、この場合には、有償・双務・諾成・不要式の契約である。

なお、雇用との違いは、自己の裁量で事務を処理するという独立性を有する点にあり、請負との違いは、仕事の完成を目的とするわけではない点にある。<sup>(62)</sup>

以上、本節では、民法に規定されている労務供給契約の種類と、各契約の区別について述べた。次節では、他企業労働者を利用した人的役務提供契約の代表的な契約について確認する。

## 第二節 他企業労働者を利用した人的役務提供契約

本節では、近年、人的役務提供契約を複雑化させた他企業労働者を利用した契約を取りあげる。代表的な契約として、業務処理請負、労働者派遣<sup>(63)</sup>、出向の三契約があり、また、仕事の完成を目的としない業務委託契約（民法上の準委任契約）がある。これらの契約は、後述する判断要素の「指揮命令」等について、いわゆる労働者・使用者の関係だけではない第三者を含めた複雑なものとなっている。

なお、前述の偽装請負や違法派遣等も、業務委託契約等の形式をとっており、税法の分野では、給与所得に該当するものを事業所得に該当するとして扱っている（と課税庁が判断する）契約も業務委託契約等である。また、企業が

労働者と業務委託契約を結ぶ理由の一つとして、現在の在職老齢年金制度<sup>(65)</sup>の仕組みがあると思われる。これは、労働者が年金を満額貰うため<sup>(66)</sup>企業と業務委託契約を結ぶことを望む傾向がある（企業側も社会保険料の負担がなくなり、消費税法上に仕入税額控除ができるため、業務委託契約を望む傾向がある）ためである。もちろん、この業務委託契約が形式的なものであり、実質的に給与所得であると判断されれば、企業は、消費税・源泉所得税の不納付として追徴されることになる。

上記契約のうち本論文のテーマからは重要性が低い出向契約を除いた契約について以下に述べる。

#### （一） 業務処理請負契約

業務処理請負契約とは、ある企業（請負企業）が他企業（発注企業）に対してその一定業務の処理を請け負い、この請負業務を遂行するために自己の雇用する労働者を発注企業の事業場において自己の指揮命令下に労働させることを約する契約をいう。業務処理請負は、請負企業が発注企業に労働者を供給（派遣）する側面をもつが、あくまで請負業務の処理のために供給（派遣）するので、労働者に対する指揮命令は請負企業が行い発注企業は行わない。業務処理請負業はこの自らによる指揮命令など職業安定法施行規則四条に定める四要件<sup>(67)</sup>をみたすことを要し、それらの要件をみたせば、職業安定法の禁止する労働者供給とはみなされない。

#### （二） 労働者派遣契約

労働者派遣契約とは、自己の雇用する労働者を当該雇用関係の下に、かつ、他人の指揮命令を受けて、当該他人の

ために労働に従事させることを約し、当該他人はこれに対し対価としての派遣料金を支払うことを約する契約である。労働者派遣は、労働者を他人に供給する側面をもつが、職安法の禁止する「労働者供給」からは定義上明文で除外される(職業安定法四条六項)。また、労働者派遣は、自己の雇用する労働者を他人のために労働させる点で業務処理請負と類似するが、労働者を他人の指揮命令下に服せしめる等の点でそれと区別される<sup>(68)</sup>。

## (二) 業務委託契約

業務委託は、委託者がある業務や事務の処理を委託し、受託者がその処理を承諾し、自己の責任において受託事務(業務)の処理をある程度の自由裁量をもって独立して行うことをいう。この契約も請負と同様に、受託者が自己の事業として行うものである、このため労働者を委託者のところに派遣していても、委託者側は、労務管理は全く行わず、労務指揮はすべて受託者側で行い、労働者は自社の指揮命令下に自社の業務として委託された業務や事務を遂行する<sup>(70)</sup>。

以上、第二章では、人的役務提供契約の種類と民法での各契約の区分について確認した。しかし、本章で示したとおり、雇用については労働法によって相当程度に修正されていること、そして、労働法での労働者性の議論が給与所得該当性の判断をする上で有益であると考えするため、次章では、労働法の観点から検証していくこととする。

## 第三章 労働者性の判断基準についての労働法上の議論

### 第一節 労働法上の労働者と給与所得該当者の差異

本章では、民法上の雇用契約を基礎としながら、労働契約について（特に労働者性について）労働法の分野からの検証を試みる。なぜなら、前章で説明したとおり、民法上の雇用契約というものは、現在は形式的に存在するという程度であり、前述の「民法（債権法）改正検討委員会」全体会議（第七回）二〇〇八年九月二三日「『役務提供契約・請負・委任』の改正試案（第四準備会報告）」には、請負や委任に関する数々の改正案に対して、雇用に関するものが無く、現在の「雇用・請負・委任・寄託」を包括する上位のカテゴリーとして「役務提供契約」を位置づける改正案<sup>(71)</sup>となっている。このことから、「雇用」（契約）に関しては、労働法に一任しているといえる。

所得税法上の給与所得該当性を検討する上でも、労働法上の労働者性（労働法の適用対象となる労務提供者に該当するか否か）の判断基準が参考になる。なぜならば、税務訴訟の裁判で、裁判所が判決理由等で後の裁判において自ら「判例」として引用しているものは、前述の弁護士顧問料事件である。しかし、税務訴訟の裁判で示された給与所得の判断要素は、そもそも労働裁判において、労働法の適用対象とされる労働者の判断（主に雇用と請負の区別<sup>(72)</sup>）について、数々の裁判で争われてきたものが前提にあると考えられる。

鎌田耕一教授は、「裁判例は、各種の法律がいかなる者を適用対象とするか（または給与所得と認定するか）は当該法律の趣旨・目的にしたがって解釈すべきであるとしながらも、概ね、労働者を単一概念として捉え、労働者性の

有無を使用従属関係という基準に基づき判断してきた。そして、裁判例は、こうした労働者概念を、労働組合法、最低賃金法、賃金支払確保法、労働安全衛生法、雇用保険法、労災保険法、健康保険法、厚生年金法、所得税法における労働者ないし給与所得の確定に用いている。<sup>(73)</sup>と述べていることから、所得税法の給与所得と労働法上の労働者の概念は（特に限界的事例の場合の判断基準は）、ほぼ一致すると考えられる。

しかし、労働法上の労働者については、給与所得者に該当するといえるが、給与所得者が労働法上の労働者に該当するかといえば、必ずしもそうではない。本論文の主要なテーマではないため、簡単に説明すると、例えば、民法上は「委任」に該当する法人の役員については、労働法では「使用者」に該当する。しかし、役員報酬<sup>(74)</sup>（使用人兼務役員の使用人分を除く）は給与所得に該当する。他にも国会議員の歳費なども同様に給与所得に該当するが、これらの者は労働法上の労働者には該当しない。後述するが、所得税法では、給与所得の範囲を通常の「雇用関係」のもので支払われる賃金に限定せず、「雇用関係に類する関係」のもとで支払われる対価も給与所得とする趣旨であるからと考えられる。

牛嶋勉氏は雇用関係に類する関係について、「（労働法上の）『使用従属関係』よりは緩やかな関係を含むと考えられる。」<sup>(75)</sup>と述べている。このことから、「給与所得該当性√労働法上の労働者性」と考えてよいと思われる。

次節では、労働法上の労働者の判断基準について検証する。



第二節 労働法上の労働者の判断基準—昭和六〇年一二月報告を中心に—

労働基準法では、「この法律で『労働者』とは、職業の種類を問わず、事業又は事務所（以下「事業」という。）に使用される者で、賃金を支払われる者をいう。<sup>(76)</sup>」と規定しており、また、「この法律で使用者とは、事業主又は事業の経営担当者その他その事業の労働者に関する事項について、事業主のために行為をするすべての者をいう。<sup>(77)</sup>」と規定している。

菅野和夫教授は、『労働者』の観念は『労働契約』の観念と表裏一体の関係にある。したがって、『労働者』とは、労働契約の基本要素を取り込んで、『使用者の指揮命令を受けて労務を提供し、その対償としての報酬を支払われる者』と定義し直すことができる。<sup>(78)</sup>と述べている。

労働法上の労働者性についての先行研究については膨大な資料があるが、代表的なものとして、昭和六〇年一二月に労働基準法研究会報告<sup>(79)</sup>「労働基準法の『労働者』の判断基準について」<sup>(80)</sup>（以下、「昭和六〇年一二月報告」という。）で、その作成時点までの裁判例や学説を集約した具体的判断基準が示されている。実際の裁判においても、この判断基準が取り入れられている<sup>(81)</sup>と言われており、租税の裁判で示されている判断要素も網羅していると思われる。その昭和六〇年一二月報告をまとめると次のようなものである。

第一 労働基準法の「労働者」の判断

「労働者性」の有無は「使用される」指揮監督下の労働」という労務提供の形態及び「賃金支払」という報酬の労務

に対する対償性によって判断されることとなる。この二つの基準を総称して、「使用従属性」と呼び、限界的事例については、「使用従属性」の有無を判断するに当たり、「専属度」、「収入額」等の諸要素をも考慮して、総合判断することによって「労働者性」の有無を判断せざるを得ない。

## 第二「労働者性」の判断基準

「労働者性」の判断に当たっては、雇用契約、請負契約といった形式的な契約形式のいかんにかかわらず、実質的な使用従属性を、労務提供の形態や報酬の労務対償性及びこれらに関連する諸要素をも勘案して総合的に判断する必要がある場合があるので、その具体的判断基準を明確にしなければならない。多数の学説、裁判例等が種々具体的判断基準を示しており、次のように考えるべきである。

### 一、「使用従属性」に関する判断基準

#### (一) 「指揮監督下の労働」に関する判断基準

イ、仕事の依頼、業務従事の指示等に対する諾否の自由の有無

「使用者」の具体的な仕事の依頼、業務従事の指示等に対して諾否の自由を有していれば、対等な当事者間の関係となり、指揮監督関係を否定する重要な要素となる。

ロ、業務遂行上の指揮監督の有無

(イ) 業務の内容及び遂行方法に対する指揮命令の有無

業務の内容及び遂行方法について「使用者」の具体的な指揮命令を受けていることは、指揮監督関係の基本的かつ重要な要素である。

(ロ) その他

「使用者」の命令、依頼等により通常予定されている業務以外の業務に従事することがある場合には、「使用者」の一般的な指揮監督を受けているとの判断を補強する重要な要素となる。

(ハ) 拘束性の有無

勤務場所及び勤務時間が指定され、管理されていることは、一般的には、指揮監督関係の基本的な要素である。

(ニ) 代替性の有無——指揮監督関係の判断を補強する要素——

本人に代わって他の者が労務を提供することが認められているか否か、また、本人が自ら判断によって補助者を使うことが認められているか否か等労務提供に代替性が認められているか否かは指揮監督関係を否定する要素のひとつとなる。

(三) 報酬の労務対償性に関する判断基準

報酬が時間給を基礎として計算される等労働の結果による格差が少ない、欠勤した場合には応分の報酬が控除され、いわゆる残業をした場合には通常の報酬とは別の手当が支給される等報酬の性格が使用者の指揮監督の下に一定時間労務を提供していることに対する対価と判断される場合には、「使用従属性」を補強することとなる。

二、「労働者性」の判断を補強する要素

限界的事例については、「使用従属性」の判断が困難な場合があり、その場合には、以下の要素をも勘案して、総合判断する必要がある。

(二) 事業者性の有無

イ、機械、器具の負担関係

本人が所有する機械、器具が著しく高価な場合には自らの計算と危険負担に基づいて事業経営を行う「事業者」としての性格が強く、「労働者性」を弱める要素となるものと考えられる。

ロ、報酬の額

報酬の額が当該企業において同様の業務に従事している正規従業員に比して著しく高額である場合には、上記イと関連するが、一般的には、当該報酬は、労務提供に対する資金では、自らの計算と危険負担に基づいて事業経営を行う「事業者」に対する代金の支払と認められ、その結果、「労働者性」を弱める要素となるものと考えられる。

ハ、その他

業務遂行上の損害に対する責任を負う、独自の商号使用が認められている等の点を「事業者」としての性格を補強する要素としている。

(二) 専属性の程度

イ、他社の業務に従事することが制度上制約され、また、時間的余裕がなく事実上困難である場合には、専属性

の程度が高く、いわゆる経済的に当該企業に従属していると考えられ、「労働者性」を補強する要素であると考  
えられる。

ロ、報酬に固定給部分がある、業務の配分等により事実上同定給となっている、その額も生計を維持しうる程度  
のものである等報酬に生活保障的な要素が強いと認められる場合には、上記イと同様「労働者性」を補強する  
ものと考えられる。

(三) その他

以上のほか、具体例においては、①採用、委託等の際の選考過程が正規従業員の採用の場合とほとんど同様であ  
ること、②報酬について給与所得としての源泉徴収を行っていること、③労働保険の適用対象としていること、④  
服務規律を適用していること、⑤退職金制度、福利厚生を適用していること等「使用者」がその者を自らの労働者  
と認識していると推認される点を、「労働者性」を肯定する判断の補強事由とするものがある。

以上、昭和六〇年一二月報告の労働者性の判断基準では、「使用従属性」の判断要素である「業務遂行上の指揮監督  
の有無」と「拘束性の有無」を基本的要素と位置づけている。しかし、近年では昭和六〇年時点よりさらに複雑化し  
た非典型的雇用契約・就業形態等が存在する。そこで、比較的最近の労働法上の労働者性に関する研究を次節におい  
て紹介する。

## 第三節 労働法上の労働者性の判断基準—最近の学説を中心に—

労働法上の労働者性の判断基準に関する議論は、昭和六〇年一二月報告以後も続いており、労働基準法研究会が平成八年二月に「労働基準法の『労働者』の新基準について」<sup>(82)</sup>を報告したが、昭和六〇年一二月報告ほど学術的には重視されていない。よって、労働法上の労働者性についての最近の議論を取りあげていくこととする。

島田陽一教授は、昭和六〇年一二月報告を「現在の判例・行政解釈に大きな影響を与えている」<sup>(83)</sup>としながらも、「この判断手法は、事実認識の問題としてまぎれのない『労働者』の範囲確定を可能とするわけではない」<sup>(84)</sup>と述べ、「労働者概念はあくまでも労働法の適用範囲を確定するための目的概念として理解すべき」<sup>(85)</sup>(つまり、労働法の保護を与えるべき役務提供者にたいして、その範囲を定めるべき)という見解を示している。また、雇用類似の労務供給契約については、「(雇用類似の労務供給者についても)労働関係法規を適用可能にするべきである」<sup>(86)</sup>、と述べている。

柳家孝安教授は、昭和六〇年一二月報告を「学説、判例によってそれまで示された『労働者性』の一般的判断基準のいわば集大成とみることができるところである」<sup>(87)</sup>としながら、「昭和六〇年報告以降に傭車運転手の労働者性を判断した裁判は、次の三つの型に分けられる。①非事業者性判断ないし就業者の自由裁量の有無の重視型(A型) ②労働者近似性判断型(B型) ③折衷型(C型)、である。①(A型)は労働者性よりも、非事業者性にウエイトをおいた判断を行った裁判(北浜土木碎石事件<sup>(88)</sup>・日野興業事件<sup>(89)</sup>・横浜南労基署長(旭紙業)事件の第一審<sup>(90)</sup>)であり、この型の判断基準では、グレーゾーンにある就業者の労働者性が比較的広く認められることになる。これに対して②(B型)は昭和六〇年一二月報告の『業務遂行上の指揮監督の有無』と『拘束性の有無』の二要素を重視し、他に労働者性を示唆す

る要素があっても、労働者性を否定するという判断を行った裁判（横浜南労基署長（旭紙業）事件<sup>(91)</sup>の第二審・最高裁<sup>(92)</sup>）であり、この型の判断基準では、グレーゾーンにある就業者の労働者性の有無をかなり限定的にしか認めないという厳格な判断といえる。③（C型）は基本的にB型に立ちながらもA型の判断手法が用いられているという折衷型の判断を行った裁判（井谷運輸産業（佐藤）事件<sup>(94)</sup>・井谷運輸産業（大段）事件<sup>(95)</sup>・新発田労基署長事件<sup>(96)</sup>）である。前掲横浜南労基署長（旭紙業）事件の最高裁の判断が示されるまでは、A型やC型を採用するものがみられたが、この最高裁判決により、労働基準法の労働者性判断は、厳格に行う（つまりB型）という点で『昭和六〇年一二月報告』以降も維持されることとなっている<sup>(97)</sup>と述べている<sup>(98)</sup>。

鎌田浩一教授は、労働者性の判断基準について、「裁判例の非事業者性基準を参考に、これを使用従属関係との相関において労働者性を判断すべき<sup>(99)</sup>。」とし、「この見解は、事業者とは自ら危険を負担する者を意味し、そのために保護を必要としない者であるが、非事業者は保護を企業にゆだねている者であり、労働者とは後者を意味し、労働者性は事業者性の判断と相互に規定し合う関係ないしは相関関係にあることから、事業者とのリスクの引受があったかどうか労働者概念の確定において重要な意義を有する<sup>(100)</sup>。」と述べている。

この鎌田耕一教授が主張している「非事業者性基準」について、税法の分野では佐藤英明教授が『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<sup>(101)</sup>と述べ、また『従属性』を比較的弱いメルクマールとして挙げる裁判例の立場は支持しうるものである<sup>(102)</sup>と述べており、「従属性」よりも「非独立性」により給与所得か否かを判断すべきという見解を示している。

以上、本章では、労働法上の労働者性についての判断基準について述べた。このような労働法上の労働者性の判断

基準を踏まえ、次章では租税における事業所得と給与所得の区分について、給与所得該当性から検証する。

#### 第四章 給与所得該当性からの検証

##### 第一節 事業所得と給与所得の意義

所得税法では、所得をその源泉及び性質によって一〇種類に分類している。その一〇種の所得を区分する手法は様々であるが、資産性・勤労性から区分するもの、継続性・非継続性から区分するものがある。まず、資産性・勤労性での区分では、給与所得は純粹に勤労性所得にあたり、事業所得は資産勤労結合所得にあたる。次に継続性・非継続性での区分では、給与所得、事業所得とも継続性所得にあたる。<sup>(103)</sup>このように、事業所得と給与所得は勤労性・継続性といった性質上、似た所得であるといえる。ただし、計算構造上の大きな違いがある。事業所得は「その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額(所得税法二七条二項)」と規定しているのに対して、給与所得は「給与所得の金額は、その年中の給与等の収入金額から給与所得控除額を控除した残額とする。(所得税法二八条二項)」と規定していることからわかるとおり、「給与所得控除額」の存在がある点である。つまり、給与所得は個々人の(給与所得を得るための)必要経費の多寡と関係なく控除額が設けられている。なお、一定範囲の必要経費が給与所得控除額を超える場合は「特定支出控除(所得税法五七条の二)」が規定されているが、この支出の範囲は通勤費等のかなり限定されたもの<sup>(104)</sup>となっている。この点について、田中治教授は、「給与所得と事業所得の区分をめぐる紛争は、給与



所得の課税所得計算についても必要経費控除の仕組みを導入すれば、その区分の実益と紛争例は減少するであろう。<sup>(105)</sup>」  
 とし、更に「事業所得者、給与所得者のいずれについても、概算経費控除の選択の余地を認めつつ、給与所得者にも原則として実額経費控除に基づき、申告納税を求めべきである。<sup>(106)</sup>」という見解を述べている。給与所得控除については本論文の主要なテーマではないが、筆者の私見としては、給与所得について必要経費による申告は税務行政の簡便化の観点から安易に認めるべきではないと考えている。しかし、実額控除との選択を認めるべきとの見解が多い<sup>(107)</sup>と思われる。

（二） 事業所得の意義

事業所得とは、各種の事業から生ずる所得のことである（所得税法二七条一項）。事業とは、自己の計算と危険において営利を目的とし対価を得て継続的に行う経済活動のことであって、種々の事業がある。法令によって禁止される事業もここにいう事業に含まれる。<sup>(108)</sup> 本論文のテーマである事業所得と他の所得との区別について、金子宏教授は著書の中で「事業と非事業との区別の基準は必ずしも明確ではなく、ある経済活動が事業に該当するかどうかは、活動の規模と態様、相手方の範囲等、種々のファクターを参考として判断すべきであり、最終的には社会通念によって決定するほかはない<sup>(109)</sup>」と述べている。

（二） 給与所得の意義

給与所得とは、俸給・給料・賃金・歳費および賞与ならびにこれらの性質を有する給与をいう（所得税法二八条一

項)。また、給与所得は源泉徴収の対象とされており、給与等の支払者が、その支払のたびごとに、その支払額に応じた税額を徴収し、国に納付するものとされている(所得税法一八三条以下)。

金子弘教授は給与所得について「それは、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概念である。非独立的労働ないし従属的労働の対価と観念してもよい。」<sup>(10)</sup>

と述べている。また、清永敬次教授は「雇用又はこれに類する原因に基づいて非独立的に提供する勤務の対価として他人から受ける報酬で、退職に伴う一時支給金(退職金)を除いたもの」<sup>(11)</sup>としている。また、水野忠恒教授は、「給与所得とは、いわゆるサラリーマンの所得であり、事業所得との区別をめぐる判例により明らかにされた、従属労働の対価である。」<sup>(12)</sup>とし、更に「重要なのは、給与所得には『経済的利益』が含まれることである。」<sup>(13)</sup>と述べている。

ここで、「雇用関係またはこれに類する関係」について、佐藤英明教授は、「裁判例において給与所得か否かを決定する基準は、その基礎となる法律関係ではなく労務提供の具体的な態様等であったように思われる。」<sup>(14)</sup>「現行法上、給与所得が発生する基礎となる法律関係は、判例を見る限り、給与所得そのものを限定的なものとは解してはいないからである。」<sup>(15)</sup>として、法律関係から給与所得該当性を判断することは妥当ではないことを述べている。また、前述の交響楽団員事件では、「その日ファイル等から受ける報酬が、雇用・請負・委任などの混合した楽団参加契約ともいべき一種の無名契約に基づくものであるとしても、原告が楽団に所属し、そのスケジュールに従って指揮拘束を受ける従属的立場において提供する役務の報酬として支払われたものであり、自己の危険と計算による企業性を有するものとはいえない。」と判示されているように、給与所得を構成する法律関係は、雇用契約に限るものではないといえる。

以上、事業所得と給与所得の意義について述べたが、法令からは給与所得該当性を読み取ることが難しい。国が通達で規定している事項についても疑問点がある。例えば、田中治教授は、「政府の審議会等委員手当は通達（所得税基本通達二八・七）で給与所得とされているが、民間団体の審議会の委員に対する謝金は、雑所得として取り扱われている。一般にこの両者に実質的な差異があるとはいえず、その取扱いは同一であるべきであろう。」と述べている。<sup>(16)</sup>

二〇〇九年から始まった裁判員制度における裁判員が受ける日当についても、国税庁が文書回答で雑所得であるとしたが、その理由に「…裁判員がその職務を遂行することは一種の義務であつて、雇用契約又はこれに類する契約に基づき行うものではないといふことができる。また、裁判員は、独立してその職権を行うこととされていることから（裁判員法第八条）、使用者からの指揮命令に服して行うものでもないといふことができる。…裁判員等に対して支給される旅費等は、給与所得又は一時所得のいずれにも該当しないから、雑所得として取り扱われるものと考え（所得税法第三五条第一項）<sup>(18)</sup>。」とあつた。「給与所得に該当しない」という判断はいかなるものなのか、次節において「給与所得該当性」について検討する。

## 第二節 給与所得該当性についての学説

給与所得該当性については、大別すると二つの学説がある。ひとつは給与所得を従属労務性から限定的に解釈すべきであるとする説であり、もうひとつは、給与所得の範囲を広くとらえる学説である。

## (一) 給与所得を限定的にとらえる学説

給与所得を限定的にとらえる学説として、田中治教授は、給与所得該当性を判断する際は①従属的労務性（雇用契約等に基づき使用者の指揮命令に服して労務を提供すること）②労務対価性（受領した金員等は当該労務提供の対価として受ける給付であること）の二つの要件を満たすことが必要であるとしている<sup>(119)</sup>。更に、給与所得該当性を判断する際、なぜ「従属的労務性」を要件として求めるかについては、「従業員の給与、労働時間、働き方などの給与所得の大きさを左右する重要な条件が、使用者との間の労働契約等であらかじめ決定され、従業員は、それに従って労務を提供することを使用者との間で義務づけられ、その対価として給与の支払いを受けるといふ法関係のもとで、原則として給与所得の大きさが固定性、高速性、非弾力性をもつから<sup>(120)</sup>」であると述べている。また、別の論文であるが、「労務対価性」については、「給与所得の特質が、労務の提供の対価であるという点に忠実に従うならば、理論上は、労務の対価性をもたないものは、少なくとも給与所得課税の対象ではない、ということになる<sup>(121)</sup>。」と述べている。この理論から、「使用者から提供される本来の職務外の行為に対して給付される現物給与（フレンジ・ベネフィット）は、使用者による贈与として（給与所得にすべきではなく）、一時所得（使用者が法人の場合）に対する課税または贈与税（使用者が個人である場合）による課税に服することになる<sup>(122)</sup>。」という見解を述べている。

田中治教授は、給与所得該当性を判断する際には、上記のとおり、厳格に従属的労務性及び労務対価性の存否を判断すべきであるとの立場から、「子会社従業員による外国親会社のストックオプションの権利行使利益の所得区分について、給与所得に該当するという判決の論理は、その点において、かなりの問題をもつ<sup>(123)</sup>」と述べている。このように、給与所得を限定的にとらえる学説は、前述した近年の労働法の裁判例や、労働法上で労働者性を拡大解釈することを

批判する学説と近い考え方であるといえる。

(二) 給与所得の範囲を広くとらえる学説

給与所得の範囲を広くとらえる学説として、佐藤英明教授は、「給与所得を労務の対価かどうかという厳密な判断によるのではなく、従業員としての地位に対する給付か否かを判断基準とし、給与所得の範囲を広く解すべきである<sup>(124)</sup>」と主張している。従属的労務性による判断については、「裁判例は、給与所得を『使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価』『非独立的に提供される役務の対価』と定式化している。また、学説がこれを『非独立的ないし従属労働の対価』と要約していること<sup>(125)</sup>」に疑問を投げかけ、「従属性」を相対的に弱いメルクマールとしている裁判例の立場を支持している。また、裁判例から、「従属性が希薄であることそれだけでは給与所得に該当しないという判断が導かれるとは限らないが、従属性が強くても非独立性を欠くとされる事案においては、そこで享授されている報酬等は給与所得とはされないという傾向を読み取ることができる<sup>(126)</sup>。」とし、「このように理解すると国会議員、裁判官、および会社のオーナー兼代表取締役などについても、その労務の対価を給与所得と考えることが自然である<sup>(127)</sup>。」と述べている。

さらに、佐藤英明教授は裁判例<sup>(128)</sup>から給与所得該当性を次のようにまとめている。「ある収入が給与所得に該当するか否かはその基礎となる法律関係の私法上の性格によって一義的に割り切れるものではなく、問題となる場面における労務提供の態様や報酬支払の態様を具体的に観察して結論を得るべきだと考えられるから、(そのように判断している裁判例の態度は)適切なものである<sup>(129)</sup>。」とし、「ある収入が給与所得に該当するか事業所得や雑所得に該当するかが問題となる場面で、判例において給与所得か否か決め手とされているものは『非独立性』の有無である<sup>(130)</sup>。」

このように、給与所得に該当するか事業所得に該当するかという限界的事例については、「非独立性」による判断を重視し、事業所得に当てはまらないものは給与所得に該当するという手法により給与所得を広くとらえる見解であるといえる。また、例えば、菊池衛氏は「裁判から、給与所得とされるべきとして、裁判所が示してきた『当事者の間に指揮命令・監督の関係がみられるか否かの判断基準』については、独立性・非独立性といっても、相対的な程度の差にしかすぎない<sup>(131)</sup>」として、従属的労務性からの判断に疑問を投げかけている点で佐藤英明教授と似た見解であると考ええる。

労働法における議論でも、例えば大内伸哉教授も最近の論文で、「従来の人的従属性に結びつけた『労働者』概念に固執する必要はない<sup>(132)</sup>」と述べている。また、鎌田耕一教授は、「裁判例の非事業者性基準を参考に、これを使用従属関係との相関において労働者性を判断すべき<sup>(133)</sup>。」と述べている。このような見解も佐藤英明教授と似た見解であると考ええる。

### (三) 私見

上記二つの学説は、ともに給与所得該当性を導き出すものであるから、本質は同じであるといえる。前者の説は、従属性・労務対価性から給与所得を判断し、後者の説は、非独立性から給与所得を判断するという違いではない。しかし、実際にグレーゾーン（限界的事例）の判断をする場合に限定すれば、後者の説を支持したい。

後者の説を支持する理由は、確かに前者の説は労働法の最近の裁判例に近いもの（労働者性を厳格に捉える判断基準）であり、非常に理論的であると思われるが、例えば、前述の弁護士顧問料事件の最高裁で示された「給与所得に

ついでには、とりわけ、給与所得者との関係において何らかの空間的、時間的拘束を受け、継続的ないし継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が重視されなければならない。」などの従属的労務性の要件<sup>(134)</sup>は、専属の業務処理請負契約や業務委託契約でもありうるため、従属的労務性を厳格に捉え「給与所得該当性」を判断することは現実には難しいと考える。また、今後更に複雑化した人的役務提供形態が生じることが予想される中で、企業に過度の負担（厳格な給与所得該当性の判断という負担と、その判断を誤れば源泉徴収義務違反となるという負担）を与えかねないと考えるからである。（もちろん、田中治教授は、この源泉徴収の問題に対しては、源泉徴収義務の範囲を、本来の給与を中心とした定型的、反復的な給付に限定することにより対応するという<sup>(135)</sup> 解決を述べている。）

これに対して、後者の説はグレーゾーン（限界的事例）の判断につき、比較的容易であると考える。「非独立性」という基準は前述の昭和六〇年一二月報告で「労働者性の判断を補強する要素」として紹介されている「事業者性」を持たないものを給与所得とするという考え方であるといえ、「事業所得該当性」を厳格に捉える事により、給与所得の判断ができる。簡単にいえば、自己の危険と計算において対価を得て継続的に行う経済活動を行う役務提供者以外の者は給与所得者であるとする考え方といってよいと思われる。

次章では、「事業所得該当性」を厳格に捉えるところ（佐藤英明教授の表現を借りれば、「非独立性」の有無）から給与所得該当性を導き、その判断基準をもって事業所得と給与所得の区分方法とする手法を試みる。

## 第五章 事業所得と給与所得との区分方法

## 第一節 事業所得該当性から判断する可否

前章までの内容から、給与所得該当性を判断する際、事業所得該当性を判断し、事業所得該当性を厳格に捉え、事業所得に当てはまらない場合を給与所得と判断する手法をもって、事業所得と給与所得の区分方法とする手法を検討してみる。

この考え方は、税法の学説では、佐藤英明教授が主張しているものであり、労働法の分野では、鎌田耕一教授が主張している「非独立性」による判断基準である。これを具体的に示したものとして、前述した厚生労働省の「今後の労働契約法制の在り方に関する研究会第一四回」の提出資料の中で取り上げられた諸外国の判断基準のうち、イギリスの判断基準がある。

イギリスはわが国と同じように制定法において被用者（労働者）を決定する具体的基準を定めていないために、裁判所が判断基準を定めてきた。その基準とは、①支配性基準（control test）②統合性基準（integration test）③経済的現実基準（economic reality test）④相互性基準（mutuality of obligation test）⑤複合性基準（multiple test）以下「マルチプル・テスト」という<sup>(136)</sup>である。このマルチプル・テストは、イギリスの裁判所が労働者・被用者の判断基準として、六〇年代以降今日まで用いられている<sup>(139)</sup>。このイギリスのマルチプル・テストの具体的判断基準として<sup>(140)</sup>は、以下のようなものがあげられている。



A、雇用契約ないし被用者性を肯定する要素

① 個人的な労務遂行義務

② 労働時間の定めおよび規則的な労働

③ 時間給

④ 期間の定めのない、あるいは期間の定めのある契約

⑤ 労働器具を用意する必要がないか、あってもごく限られた少額の用具

⑥ 労務提供の専属性

⑦ 使用者の事業所で仕事が行われること

⑧ 懲戒手続および解雇の権限

⑨ 使用者による租税控除および国民保険料の負担

⑩ 契約において雇用用語が用いられていること

⑪ 疾病手当の存在

⑫ 年金制度の加入資格

⑬ 労務遂行方法について裁量権がないか、あってもごく限られたものであること

B、雇用契約ないし被用者性を否定する要素

① 労務遂行のため他の労働者を派遣する権限

- ② 労務提供にあたって使用される用具または事業用資材の大部分を自己負担していること
- ③ 完成された仕事と結びついた報酬ないし業績給
- ④ 違約金条項の存在
- ⑤ 労務提供義務のない臨時的な仕事
- ⑥ 労務提供期間の定め
- ⑦ 他所で働く自由
- ⑧ 仕事の仕方および労働時間を決定する自由
- ⑨ 労務提供の主たる場所が使用者の事業所から離れていること
- ⑩ 自営的就業者として自ら税金及び国民保険料を支払っていること
- ⑪ 比較対象となる労働者に対して使用者が用いる標準的な雇用契約と異なっていること
- ⑫ 契約に self-employment という用語が用いられていること
- ⑬ 当該類型の仕事が労務供給下請人によって遂行されることがその事業ないし産業で慣習となっていること
- ⑭ 使用者の業務上の要請で仕事が不規則であること
- ⑮ 自分自身の事業名、店名をもって自ら小規模事業を遂行していること
- ⑯ 付加価値税 (VAT) の登録

以上のように、A、雇用契約ないし被用者性 (労働者性) を肯定する要素とB、雇用契約ないし被用者性 (労働者

性）を否定する要素をそれぞれ具体的に示されているのが特徴である。このようにイギリスでは、裁判所が区分方法に関する基準を示し、かつ、その判断要素が具体的に示されている。特に注目すべきは「B、雇用契約ないし被用者性（労働者性）を否定する要素」の判断要素が具体的に示されているという点である。

次節では、事業所得該当性の判断要素をイギリスのマルチプル・テスト及び昭和六〇年一二月報告を参考にして整理・分析を試みる。

## 第二節 事業所得該当性の判断要素及び分析

これまでの内容より、事業所得該当性の判断要素となるものを列挙し、その判断要素を分析すると、次のようにまとめられる。

### （一） 事業所得該当性の判断要素

- ① 労務提供の代替性
- ② 補助労働力の使用
- ③ 危険負担（違約金条項が存在するなど）・完成責任
- ④ 契約の対等性
- ⑤ 高額の機械器具・用具等の負担

- ⑥ 正社員のベースアップとの関連性
- ⑦ 他企業の仕事をする自由
- ⑧ 仕事の仕方及び労働時間を決定する自由
- ⑨ 商号の使用
- ⑩ 材料・費用負担
- ⑪ 完成された仕事と結びついた報酬の高額性

(二) 判断要素の分析

① 労務提供の代替性がある場合には、事業所得該当性を完全に肯定する要素である。この要素を持つ場合には事業所得である。

② 労務提供に補助労働力の使用が認められている場合については、事業所得該当性を完全に肯定する要素である。この要素を持つ場合には事業所得である。

③ 危険負担・完成責任がある場合には、事業者所得該当性を完全に肯定する要素である。この要素を持つ場合には、事業所得である。

④ 契約の対等性がある場合には、事業所得該当性が肯定されると考える。ただし、役務提供者が特殊な資格を持つ等の理由により、契約の対等性がある場合もあるので、他の要素の考慮も必要である。なお、民法上の雇用契約は本来対等な契約であるとされるが、これは形式上のことであることは前述のとおりである。

⑤ 高額の機械器具・用具などの負担を労務提供者がしている場合には、事業所得該当性が肯定され、この要素を持つ場合には、事業所得であると考える。

⑥ 正社員のベースアップとの関連性がある場合には、事業所得該当性を完全ではないが、否定する要素であるため、事業所得ではないという可能性が高い。ただし、物価上昇等の経済状況に応じて対価を設定することは、人的役務提供契約では有り得ると考える。

⑦ 他企業の仕事をする自由がある場合には、事業所得該当性を肯定する要素であるため、事業所得であると考える。ただし、労務提供の複雑化した今日では、ワークシェアリング等が増加してくれば、他企業の仕事をすることも考えられる。

⑧ 仕事の仕方及び労働時間を決定する自由がある場合には、事業所得該当性を肯定する要素であるため、事業所得であると考える。ただし、業務の種類によっては、この自由をもつ場合も考えられる。

⑨ 商号の使用がある場合には、事業所得該当性を肯定する要素であるため、事業所得であると考える。ただし、偽装請負等、商号だけを使用している（あるいは使用させられている）場合も考えられる。

⑩ 材料・費用負担を労務受給者がしている場合には、事業所得該当性が否定され、事業所得ではない可能性が高い。しかし、例えば、仕事への交通費を報酬に含むか否か等は契約でありうることであるため、判断要素として重視しすぎてはよくないと考える。

⑪ 完成された仕事と結びついた報酬の高額性については、危険負担の判断から事業所得該当性を肯定する要素のひとつではあるが、本人の技術等の個別的状态によるところが大きいので、判断要素として重視しすぎてはよ

くないと考える。

以上、事業所得該当性の判断要素である。よって、事業所得と給与所得の区分について、限界的事例（グレーゾーン）の判断については、まず、この事業所得該当性を厳格に捉えて、事業所得に該当しないものが給与所得に該当する、という手法を提案する。次節では、この「事業所得該当性」から給与所得か否かを判断することにより、前掲「電力検針員事件」について批判的検討を試みる。

第三節 裁判例の批判的検討―電力検針員事件<sup>(141)</sup>（福岡地判昭和六二年七月二一日税資一五九号二二八）―

(一) 前提となる事実

Xら（原告・控訴人）は訴外九州電力株式会社（以下「九電」という。）と検針委託契約を結び、電力計のメーターを調べて電力を計測する等の業務に従事し、報酬を得ていた。Xらが属する委託検針員の労働組合（以下「検集労」という。）は長年、九電に対し労働基準法の労働者として認めることを求めてきた。本件裁判の前に、九電の委託検針員が労働基準法の労働者に該当するか否かの判断について争われた裁判<sup>(142)</sup>があり、「労働基準法の労働者に該当する」として判示された事実がある。そして、昭和五十一年に九電との間で「労働基準協定書」（以下「協定」という。）を取り交わし、Xらは昭和五二年三月に旧委託契約を解約して、料金嘱託員として九電と雇用契約を締結した。九電は委託契約の解約に伴い協定に基づく「解約慰労金」「厚生手当金」（以下、「解約手当金等」という。）を支払ったが、国税局

の指示により、納税上これらを一時所得として扱い、委託契約解除前の報酬も従来どおり事業所得である報酬料金として源泉徴収した。Xらは委託契約解除前の報酬を事業所得として、「解約慰労金等」を一時所得として昭和五二年の確定申告を行ったが、その後、委託契約解除前の報酬は給与所得であり、「解約慰労金等」は退職所得である旨を記載した更正の請求をY税務署長ら（被告・非控訴人）に対して提出した。Y税務署長らは構成の請求を棄却したため、Xらは棄却決定処分を取り消しを求めた。

(二) 裁判所が認定した事実

①委託検針員らの業務は、委託検針契約書に定められた検針地区を定例日に巡回し、一定の業務を行う比較的単純なものである。

②委託検針員らの受持戸数は、個々の契約上個別に決定されており、九電では、四四〇〇枚以上で検針日数一八日以上の者を一号委託員、それ以下の者を二号委託員としていた。なお、料金嘱託員としての雇用契約では、「検針業務、集金業務及びその付帯業務ならびに会社が指示する業務」となっており、検針地区、検針枚数までは契約書に明示されていない。

③「協定」により、九電が労働基準法適用の労働者として認める委託検針員はその後三八〇名中二三六名が雇用契約で料金嘱託員になった。

④九電は、二七年九月検集労との間で「I. 一定以上の委託検針員につき、九電が国民健康保険医療費の本人負担分相当額を支払う。II. 委託検針員の傷病による休業につき、傷病が業務外の場合、三ヵ月間の解約猶予期間を

設け、その間平均委託検針手数料の六割の見舞金を支払う。傷病が業務上のときは、解約猶予期間を一年とする。Ⅲ. 委託検針員の業務上の死亡につき、平均手数料の六ヶ月分を香典として支払う。」旨協定し、実施していた。

⑤「協定」では、「Ⅰ. 一号委託契約を解約し、雇用契約を締結する場合は、解約慰労金のほか厚生手当金を支出する。Ⅱ. 委託契約を解約し、解約慰労金を締結する場合は、本人が希望する場合は、解約慰労金を支出せず、委託契約解除時の解約慰労金および厚生手当金の支出率を、雇用契約解約時の退職慰労金支出率に加算して支出することができる。」と定められている。

⑥九電が委託検針員を募集する場合は、主として五〇才以上の中高齢者、主婦等を対象に、履歴書や簡単な面接等で選考している。

⑦原告らの業務の場合、一日の検針日に巡回すべき戸数は三〇〇〜四〇〇戸にも及び、その業務処理は相当熟練した技量が必要であった。

⑧委託検針員には、検針作業に付随して、需要家の苦情を九電へ取次ぐ等の付帯業務が委託されており、これら付帯業務については、多くが手当てのでないものであった。なお、委託検針員らは、九電から需要家への電気製品の販売斡旋をしてメーカーより手数料を得る仕事の仲介を受けていたり、NHKの依頼に基づきテレビ関係の調査、新規視聴契約の取次等をして、手数料の支払を受けていた時期があったが、九電はこれら第三者関係の業務、手数料の支払等には直接関与していなかった。

⑨九電は、毎月一回打合せ会を実施し、出席者に日当と出席のための旅費を支給しており、この会議への出席は



強制的ではないものの、大多数の委託検針員らが出席していた。

⑩委託検針員には、勤務時間の定めがなく、検針作業の時間、営業所への出退所時刻等自由であって、各人の工夫に委ねられていた。ただ多くの場合、代替検針業務等がなければ午後四時ないし五時頃までに全部を終える者が多く、九電側で委託検針員の就業状況等を把握していたわけではなかった。

⑪委託検針員の委託手数料は、委託検針手数料（出来高部分）と、定額の委託事務処理費、委託業務手当（固定部分）と定例打合せ会に出席した場合の手当等が加算されているものであるが、長年の間に各単価が逐次改訂され、固定部分の割合も増加していた。

⑫九電は、委託手数料以外に夏冬の二回、検集労の要求に基づき、正規の従業員のボーナスに類する特別謝礼金（平均月額手数料の二ヶ月分程度）を支給してきており、また、毎年九電の創立記念日には、正規の従業員より定額ながら創立祝金が支給されていた。

⑬委託検針員は、九電から検針業務に必要な筆記用具、そろばん、懐中電灯等の無償貸与を受けており、一号委託員と一定の二号委託員が検集労の要求による処遇として、作業上衣等の無償貸与を受けていた。しかし、委託検針員らが検針作業をする際の交通費は、委託検針員の負担であり、昭和五八年九月現在七〇〜八〇%の委託検針員が検針時にバイクを使用し、その購入費、維持費、ガソリン代、保険等もすべて委託検針員個人の負担であった。ただ、昭和四九年前から九電の交通補助金が支給されるようになり、その額が昭和五一年五頃一号委託員の場合月額二二〇〇円であった。

⑭委託検針員が病気等のため委託業務に支障を生ずるときに、九電に連絡すべきことは契約上明示されていたが、

検針業務を家族その他の第三者に代行させたり、下請けさせたりすることは禁じられておらず、代行を九電に知らせるべき取り決め等はなく、九電の側でもその事実を把握していない。

⑮委託検針員が兼業をすることは、契約上禁止されておらず、主婦や農業従事者、商業従事者等を含め、実際に兼業していた委託検針員も相当数あった。兼業の実態は、主婦を検業者にいれない場合の兼業率が五八%余、主婦を兼業者にいれる場合の兼業率が七一%余であった。

⑯「協定」後雇用契約により料金嘱託員となった者については「九電健康保険組合への加入」「労災保健の適用」「失業保険の適用」「退職金規定の設置」等が解決したのに対し、委託検針員にとどまった者の場合、依然として「療養補助費」「障害児見舞金」「休業見舞金」「香典」「契約解除猶予見舞金」「解約謝礼金」「特別解約謝礼金」等、検案労と九電との協定による処遇によっており、これらは双方の間の実質的な差異といえる。

⑰料金嘱託員と委託検針員は、対価としての経済的収入にそれ程の差はないが、一方は雇用契約、他方は委託検針契約であるため、九電との契約からくる地位の違いがある。具体的には、料金嘱託員は満年齢五五才以下、兼業者でないものでなければならず、週四〇時間勤務、土曜、日曜、祝日、その他一定の休日の定め、九電の都合による配置転換の定め等があり、業務内容も、検針業務、集金業務およびその付帯業務ならびに会社が指示する業務であって、さらに就業規則の適用、服務規律の専守義務、懲戒の定め等がある。それに対して委託検針員は、一号委託員が六五才未満、稼動日数一八日以上、二号委託員が七〇才未満、勤務時間、休日、配置転換等も、その定めがない。業務内容は検針業務及び付帯業務のみである。

（二） 裁判所の判断

「委託検針員らの委託手数料が事業所得か給与所得かの争点についてであるが、同法の趣旨、目的に照らし、事業所得が自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を備え、かつ客観的な反覆継続の意思と社会的地位が認められる業務から生ずる所得をいい、給与所得が雇用契約ないしそ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、との観点から判定すべきことは、原告ら双方主張のとおりである。そして、これを本件についてみるに、前記認定した事実によれば、委託検針員の場合、（一）採用過程に一般従業員のそれに類似する面があり、かつ、Xらのように一〇数年以上検針員を継続しているものがあること、（二）業務内容が九電の直接的な指揮下に行われ、九電から身分証明書が交付されたり、社名入り作業衣等が貸与されたりしていること、（三）定例日制のため、検針日が定まっています、裁量の余地がないこと、（四）委託業務中に本来の検針業務のほか付帯業務が含まれていること、（五）月に一回程度打合せ会への出席が求められていること、（六）Xらのように受持枚数の多い者の就業態様、就業時間等が一般従業員のそれに類似していること、（七）同じく受持枚数の多い者の場合、委託手数料も毎月それ程変らぬ金額であって一般従業員の給与に相応し、また、委託検針員にも毎年夏冬の二回従業員のボーナスに類する特別謝礼金、契約終了時に退職金に類する解約謝礼金が支払われていること等、九電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。

しかし、（一）の採用過程についていえば、委託検針契約は、九電と委託検針員との間で、具体的な検針地区と定例日、検針枚数等を明示した契約書により個別に締結され、かつ、その検針地区、定例日、受持枚数も多種多様のものであつて、対等当事者間の委任ないし請負契約として効力を有する、といわなければならず、（二）の業務関係も、委

託検針員らは、契約で定められた事項によってのみ九電に従属しており、労務の提供につき一般的な指揮命令下にあるわけではなく、(二)の身分証明書、社名入り作業衣、及び(五)の定例打合せ会等は、検針作業の円滑な実施のためのもの、(二)の作業衣等の貸与、(七)の特別謝礼金、解約謝礼金、その他も、委託検針員に対する処遇の改善として逐次実現されてきたものであって、委託検針契約が委任ないし請負契約であることと必ずしも矛盾するものではない。(六)の就業態様の関係で、委託検針員に勤務時間の定めがなく、就業時間が定例日の日数と受持枚数の如何で異なる点、委託検針員は就業規則による九電の服務規律の拘束がなく懲戒等もない点、業務に必要な器具等のうち主要な交通手段であるバイクの購入、維持費等が委託検針員の個人負担である点、検針業務を第三者に代行させることが禁止されてなく、現実に行われている点等は、むしろ雇用契約にはない面といわねばならず、兼業が自由で実際兼業者が多い点も一般的には委託検針契約が雇用契約でない方向を裏付けるものである。」と述べ、委託手数料は事業所得に該当し、解約手当金等は「委任ないし請負契約である委託検針契約終了の際の特別な合意に基づき支払われる、いわゆる所得源泉のない所得であると解する」ため、一時所得に該当する旨判示した。

#### (四) 私見

判旨に反対である。裁判所は、A、採用過程について、委託検針契約は、九電と委託検針員との間で、具体的な検針地区と定例日、検針枚数等を明示した契約書により個別に締結され、かつ、その検針地区、定例日、受持枚数も多種多様のものであって、対等当事者間の委任ないし請負契約として効力を有する。B、修行態様の関係で、委託検針員は、勤務時間の定めがなく、就業時間が定例日の日数と受持枚数の如何で異なり、就業規則による九電の服務規律

の拘束がなく、懲戒等もない。C、業務に必要な器具、資材のうち、主要な交通手段であるバイクの購入、維持費等が委託検針員の個人負担である。D、検針業務を第三者に代行させることが禁止されてなく、現実に行われている。E、兼業が自由で実際兼業者が多いこと。以上の五要素を重視したものと考えられる。

この判断要素を本節の「事業所得該当性」の判断要素にあてはめるとAは契約の対等性（第二節④）、Bは仕事の仕方及び労働時間を決定する自由（第二節⑧）、Cは高額な機械器具・用具等の負担（第二節⑤）、Dは労務提供の代替性（第二節①）Eは他企業の仕事をする自由（第二節⑦）と分類できる。判旨に賛成する意見<sup>143</sup>は判決理由にこれらの判断要素が示されたためではないかと思われる。

しかし、判断要素のみを捉えたと確かに裁判所の判断は妥当なようにも見えるが、事実認定について疑問が残る。Aについては、「対等当事者間の委任ないし請負契約として効力を有する」と、契約の対等性を理由としているが、地域の電力事業を独占している九電と委託検針員の間に形式的に対等な契約が結ばれているからといって、契約の対等性を主張し、独立して業務を行っているとも言いえるのだろうか。Bについて、仕事の仕方及び労働時間を決定する自由があるということだが、Xらの場合、定例日に「多くの場合、午後四時ないし五時頃までに全部を終える」つまり、定例日が週二〇日程度で、一日七時間程度の労働を行っていたのである。仕事の仕方、労働時間を決定する自由がなかったように思われる。Cについて、主要な交通手段であるバイクの購入、維持費等が委託検針員の個人負担であることが、事業所得該当性が高い（つまり、損失すら生じる可能性があることを想定）ということであるが、「九電の交通補助金が昭和五一年頃月額二二〇〇円支給されていた」事実については判決理由で言及されていない。昭和五一年当時で月額二二〇〇円であれば、ガソリン代、自賠責保険等の自己負担分を十分にまかなえていたはずであり、

通常の企業が社員から車を借り上げる場合と変わらないと思われる。Dについて、検針業務を第三者に代行させることが禁止されていない、ということから労務提供の代替性があり、事業所得該当性が高いということであるが、契約上禁止されていないということが、代替性があるままでいえるのだろうか。そして、職務の内容が「比較的単純なものである」ことが緊急の場合に第三者を代行させることを可能にしているだけではないのだろうか。Eについて、兼業が自由で実際兼業が多い、つまり、他企業の仕事をする自由があったとのことであるが、委託検針員の職務の内容から、NHKの仕事を行うことや、検針戸数が少ない委託検針員について農業等との兼業が可能であったことは想像できる。しかし、Xらの場合、「一日の検針日に巡回すべき戸数は三〇〇〜四〇〇戸にも及び、その業務処理は相当熟練した技量が必要であった。」という事実から、兼業が可能であったとは考えにくい。兼業が多い二号委託員の少数事例を事実として認識したのではないかと考える。

以上AからEの判断要素の全てについて裁判所の判断に疑問が残る。さらに、重視されなかった判断要素に「毎年夏冬の二回、正規の従業員のボーナスに類する特別謝礼金を支給」していたこと、委託手数料については、「毎年固定部分があり、その占める割合も増加していた」こと、九電が「国民健康保険医療費の本人負担相当額を支払っていた」こと、「休業補償や福利厚生規定（見舞金等）があった」こと、などについては判決理由では説明がされていない。

解約手当金等についても、委託手数料等が給与所得であるから退職所得とはなりえない、という判断であるが、例えば「委託契約を解約し、解約慰労金を締結する場合で本人が希望する場合は、解約慰労金を支出せず、委託契約解除時の解約慰労金および厚生手当金の支出率を、雇用契約解約時の退職慰労金支出率に加算して支出することができ

る」こと、つまり、雇用契約締結前の解約手当金を雇用契約締結後に支払われる退職手当金に含めることができた訳である。通常の委任又は請負契約では考えにくいことである。

なお、前掲福岡地裁小倉支部昭和五〇年二月二五日判決（九州電力事件）では、「業務の代替性については、観念的には代替性があると言いつても、事実上極めて困難であつて、現実にも殆どなされていない」（労働時間については）何ら定めがないというものの、事実上の制約があつて、一般の従業員とほぼ同様に七、八時間拘束される」「収入面においても毎月の手数料収入は殆ど定額化されて一種の固定給的な性格」等を総合考慮して、「原被告間の契約形式が準委任ないしは請負契約に類似のものであつても、実質的には労働契約であり、原告は労働基準法上の労働者の地位を有する」として、委託検針員の契約解除について解雇無効を求めた裁判で、裁判所は労働基準法の適用を受ける労働者である旨を示している。

以上、電力検針員事件について批判的検討を試みた。労働形態が多様化した現在で考えると、この裁判所での事実認定については疑問が残る。「従属労働」が重視された結果、「契約の対等性」等が重視された判断になったのではないかと考えられる。現在の九電は検針業務を外部に委託しており、委託先の企業が検針員に対して、一件あたり三五円から五〇円（地域によって異なる）の単価での請負契約による報酬を支払っており、筆者の調べたところでは、水道検針員は一件六五円から七〇円、ガスの検針員は一件あたり一〇〇円から一三〇円、電力検針員同様に請負契約による報酬形態を取っているようである。

今後は業務委託やSOHOなど、複雑化した労働形態が増加していくことが予想されるため、グレーゾーンの労働者については、事実を性格に認識し、「事業所得該当性」から判断することによって、所得区分を行う必要があると考

える。

おわりに

本論文では、給与所得と事業所得の区分判断が難解なグレーゾーン（限界的事例）について、事業所得該当性を厳格に捉えることにより給与所得該当性を判断し、所得区分の判断を行うという手法について述べてきた。

前述のとおり、労働の形態が流動化してきている現在では、労働対価の支払者である企業はこの区分判断について、過度の負担を強いられるといえる。前述の大工等に対する通達改正に伴うパブリックコメントに寄せられた意見の中で、次のような意見があったことが公表された<sup>(14)</sup>。

「事業所得と給与所得の判定基準については、大工、左官、とび職等に限らず、統一的な所得区分の判定基準を定めるべきである。」

大工等の通達の改正案に対する意見募集に対して、事業所得と給与所得の区分を定めるべきという意見が提出されたことは、筆者と同様にこの問題に対する関心の高さが示されているといえる<sup>(15)</sup>。

なお、この意見に対する国税庁の考え方は「…なお、大工、左官、とび職等以外の事業所得と給与所得の判定については、これまでどおり、法令及び裁判所の判決等に照らして適正に取り扱うこととしています。」であった。しかし、現状において既に問題となっており、今後さらに増加する可能性が高い問題であることから、統一的な見解を求めたいものである。



（注）

- （1） サブプライムローン問題を背景としたアメリカ住宅バブルの崩壊に端を発している金融危機であり、二〇〇七年には既に問題が顕在化していたため、二〇〇七年が世界金融危機の始まりとされる。
- （2） 第一〇五期報告書（平成二〇年四月一日から平成二二年三月三十一日）によると、連結損益計算書上の営業赤字は約四六一〇億円、当期純損失は約四三六九億円であった。
- （3） 厚生労働省二〇〇九年五月報告によると二〇〇八年一〇月から二〇〇九年六月までの実施予定まで含めると非正規労働者の約二二万六四〇〇人が雇止め等となった。そのうち派遣労働者が占める割合は六一・四％であった。厚生労働省「非正規労働者の雇止め等の状況について（五月報告）」二〇〇九年五月二十九日
- （4） 脇田滋教授は、最近の規制緩和を基調とする労働立法・政策が、新たな非典型的雇用・就業形態を容認・拡大し、その「労働者性」を否定する傾向があるとしている。また、労働者派遣法によって、「使用者性」が不明確な労働関係が生み出されている点に警鐘を促している。脇田滋「雇用・就業形態の変化と指揮命令権」二一世紀の労働法第四巻 有斐閣七五頁
- （5） 雇用構造の変化と雇用関係法については、後藤勝喜「現代の雇用と法を考える」法律文化社三二頁以下参照
- （6） 二〇〇六年七月三十一日以降朝日新聞が連日のように「偽装請負」の実体を報じ、違法な労働形態の広がりが見られる。松下等の日本を代表する企業にまで及んでいたことから、「七・三二ショック」と呼ばれることもある。
- （7） 偽装請負と判定された場合には、法人事業税の付加価値割の課税標準に支払総額が報酬給与額として合計される。なお、正規の請負の場合は法人事業税の付加価値割の課税標準には請負の対価は加算されず、正規の派遣であれば課税標準に合計する報酬給与額は支払総額の七五％である。よって偽装請負と判定された場合は結果として正規の請負又は正規の派遣よりも税金が重くなる。地方税法七二条の一五（二）
- （8） 座長は菅野和夫教授。平成二六年四月から平成一七年九月まで全二八回が設けられ、報告書を作成している。厚生労働省 労働基準局研究会資料
- （9） 労働団体側との対立により、一九条の条文のみからなる小規模な法律としての出発となった。労働契約法制定の過程については、荒木尚志・菅野和夫・山川隆一『詳説労働契約法』弘文堂 三九頁以下参照
- （10） 委員長は鎌田薫教授。二〇〇八年度中に改正の基本方針（改正試案）を取りまとめる予定である。なお、二〇〇六年一月四

日の日本経済新聞一面に法務省が債権法改正をするということを決め、内田貴教授が座長になるという記事が出たため、現在も「座長は内田貴」という間違った表現が多い。民法（債権法）改正検討委員会の設立の経緯については、内田貴「いまなぜ『債権法改正』か？」NBL八七一号・八七二号参照

- (11) 第四準備委員会は、中田裕康・窪田充見・森田宏樹・内田貴・筒井健夫の五名
- (12) 民法（債権法）改正検討委員会ホームページ 民法（債権法）改正検討委員会設立趣意書より
- (13) 人的役務提供の多様化に対応するため給与所得の概念を広げる必要性をアメリカ法からの視点で論じたものとして、渡辺徹也「申告納税・源泉徴収・年末調整と給与所得」日税研論集五七号一二一頁がある。
- (14) 会計参与報酬の所得区分を論じたものとして、秋山友宏「給与所得と事業所得の境界線の判断ポイント」会計参与報酬の所得区分」税理49巻第一三号一二九頁がある。
- (15) 国税庁文書回答事例 平成二〇年一月四日によると雑所得に該当することである。
- (16) 田中治教授は、このような源泉徴収制度の「受給者排除説」（反対は「受給者関与説」であるとしている。）について、「支払者の責めに帰すことができない理由によって生じた源泉徴収額の過不足については、是正の責めを負わされるべきではない。」とし、「受給者の確定申告による清算の余地を認めるべき」という意見を述べている。田中治「給与所得者に対する源泉徴収とその過不足税額の是正」税務事例研究一四号九五頁
- (17) 益子良一「解雇と請負」松尾弘二益子良一『民法と税法の接点』ぎょうせい 一九九頁 同旨
- (18) 免税事業者の問題や、簡易課税制度の問題があるので、厳密には全く問題がないわけではない。しかし、平成一六年四月一日から消費税の免税点の引き下げ（二〇〇〇万円以下から一〇〇〇万円以下に）が行われたため、問題が小さくなった。
- (19) 北野弘久『税法学原論』青林書院 二五〇頁
- (20) 源泉徴収に関する法律問題を論じたものとして 茂木繁一「所得税の源泉徴収をめぐる法律関係について」税大論叢五号一 一九頁がある
- (21) 北野弘久『税法学の基本問題』成文堂 二七五頁
- (22) 宮谷俊胤「源泉徴収制度の概要と問題点」日税研論集一五号五七頁
- (23) 田中治教授は「源泉徴収義務者の負担を考慮して、源泉徴収義務の範囲を、本来の給与を中心とした定型的、反復的な給付

- に限定するとともに、他の種類の形態の経済的利益の供与については、源泉徴収を行わず、受給者の確定申告に委ねることである。」と述べ、給与所得該当性に判断が難しい限界事例にまで源泉徴収義務を負い、不納付とされる現状を批判した意見であると思われる。田中治「給与所得」日税研論集二八号四八頁
- (24) 佐藤英明教授は、租税法主義には、「予測可能性原則」と同じレベルで、適法な行政処分による権利侵害を認識し、それを救済するという「完全救済原則」が位置づけられるとしている。つまり、取引等の行為が行われる前には予測可能性原則が、それが行われた後には完全救済原則が関与する、と述べている。佐藤英明「租税法主義と訴税公平主義」『租税法の基本問題』金子宏編 有斐閣七一頁以下参照。この考え方からすると、源泉徴収に不足額が生じた場合には、不納付という行政処分が適法な場合であっても、納税者（源泉徴収義務者）の権利侵害を認識し、それを救済する可能性が開かれなければならないのではないだろうか。
- (25) 最判昭和五三年八月二十九日 税資一〇一号二八一頁、第一審 東京地判昭和四三年四月二五日税資五二七五九頁、第二審 東京高判昭和四七年九月一四日税資六六号二二三頁
- (26) 交響楽団に所属するバイオリン奏者が受け取る金員の所得区分について争われた事件である。評釈として、水野忠恒・ジュリスト七〇四号一三五頁
- (27) 最判昭和五六年四月二四日税資一一七号三一七頁、第一審 昭和五〇年四月一日税資八一号一九頁、第二審 昭和五一年一〇月一八日税資九〇号二二三頁
- (28) 自己の事務所を経営し弁護士業務を（事業所得として）営む弁護士が、企業からの顧問料収入については給与所得として取り扱っていた件につき、給与所得とした顧問料収入の所得区分について争われた事件である。評釈として、金子宏Ⅱ佐藤英明Ⅱ増井良啓Ⅱ渋谷雅弘『ケースブック租税法』（佐藤英明）弘文堂二八〇頁、高野幸大「別冊ジュリスト租税判例百選（第四版）」有斐閣六三三頁
- (29) 大阪高判昭和五七年一月一八日税資一二八号四五三頁、第一審 京都地判昭和五六年三月六日税資一一六号四八〇頁
- (30) 大学の教授が他の大学から非常勤講師として講義の委嘱を受け、その非常勤講師料を雑所得として申告していた件について争われた事件である。評釈として、金子宏Ⅱ佐藤英明Ⅱ増井良啓Ⅱ渋谷雅弘『ケースブック租税法』弘文堂二八六頁
- (31) 武田昌輔教授は、非常勤講師の講師料について、この判決が給与所得に該当すると判断したことについて、通常の講演と著

- しく類似する場合には雑所得として認めるべきである、と述べている。武田昌輔「報酬・料金等をめぐる源泉徴収制度の実務上の問題点」日税研論集一五巻二〇五頁 同様の見解として、田中治「給与所得」日税研論集二八号三三頁、宮谷俊胤「給与所得および退職所得の源泉徴収制度」日税研論集一五号八六頁
- (32) 福岡高判昭和六二年七月二一日税資一六六号五〇五頁、第一審 福岡地判昭和六二年七月二一日税資一五九号二二八頁
- (33) 電力会社との間で委託検針契約によって委託検針業務に従事する電力検針員が受ける検針料の所得区分について争われた事件である。
- (34) 神戸地裁平成元年五月二二日税資一七〇号三一五頁
- (35) 医大の教授が顧問・理事報酬の支給を受ける病院から支給される指導料を報酬等として扱っていたところ、給与と判断されたことを争った事件である。
- (36) 那覇地判平成一年六月二日税資二四三号一五三頁
- (37) ゴルフ場に所属するキャディーに対して支払うキャディー報酬の所得区分について争われた事件である。
- (38) キャディー事件を例に労働法上の賃金と給与所得について論じたものとして、牛島勉「給与所得と労働法上の賃金」税務事例研究七六号二七頁がある。
- (39) キャディー事件から給与所得と事業所得の区分を論じたものとして、大輪好輝「事業所得と給与所得の区分」作新経営論集第一〇号九一頁がある。
- (40) 最判平成一三年七月一三日税資二五一号順号八九四六、判時一七六三号一九五頁、判タ一〇七三号一三九頁、第一審 盛岡地判平成一一年四月一六日税資二四二号一四五頁、第二審 仙台高判平成一一年一〇月二七日税資二四五号一三三頁
- (41) りんごの生産を行う組合の組合員であり、一般作業員として労務を提供していた者が受ける報酬の所得区分について争われた事件である。評釈として、瀧圭吾「別冊ジュリスト租税判例百選(第四版)」有斐閣六四頁
- (42) 東京高判平成二〇年四月二三日TAINSCコードZ八八八・一三六六、第一審 東京地判平成一九年一月一六日TAINSCコードZ八八八・一三六五
- (43) 電気工事の設計施工等を業とするX(原告・控訴人)が、Xの業務に従事した者六人に対して支払った金員につき、これらを請負契約に基づいて支出した外注費に当たるとして、同金員を課税仕入れに係る支払対価の額として計上した件(つまり支

- 払対価の所得区分）について争われた事件である。
- (44) 大工等が收受する所得について給与所得であるか事業所得であるかについて判定上の問題点を論じたものとして、武田昌輔「報酬・料金等をめぐる源泉徴収制度の実務上の問題点」日税研論集一五号一九五頁がある。
- (45) 昭和二八年税制改正前までは、大工等の事業所得者には勤労控除があった。昭和二八年税制改正により、勤労控除を給与所得控除に限定（つまり給与所得のみ）とした。宮谷俊胤「給与所得および退職所得の源泉徴収制度」日税研論集一五号九八頁以降参照。
- (46) 二〇〇九年一〇月七日公示「大工、左官、とび等に対する所得税の取扱いについて」他の廃止について「国税庁ホームページ」
- (47) 二〇〇九年一〇月七日公示「大工、左官、とび職等の受ける報酬に係る所得税の取扱いについて」国税庁ホームページより抜粋。行政手続法に基づき、平成二一年一月五日を締結日として、パブリックコメント（意見公募）を求める手続が取られた。筆者も本論文の研究に基づいて意見を提出した。
- (48) 消費税法上の事業は所得税法上の事業の概念よりも広いとされている。金子宏「租税法（第一四版）弘文堂 五五五頁
- (49) 益子良一氏は「課税庁が消費税法基本通達一・一・一をもって個人事業者と給与所得者の区分を判断基準としている。」と述べており、筆者も税務調査の立会で同様の経験がある。益子良一 前掲（注一七）一八七頁
- (50) 山本守之氏は、不確定概念と通達行政の関係について、「通達は法的な拘束力は有しないとはいえ実際上は、納税者の申告内容の判断に際して大きな拘束力を有している。」として、「通達の規定中の部分的字句について形式的に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行ったりすることがないようにしなければならない。」と述べている。山本守之「検証税法上の不確定概念」中央経済社三三頁以下参照
- (51) 我妻栄『債権各論 中巻二』岩波書店 五三一頁
- (52) 我妻栄 前掲（注51）六九九頁以下参照
- (53) 雇用・請負・委任の三つを総称して労務供給契約である（寄託は含まれない）とする説もある。幾代通『注釈民法（一六）』有斐閣一頁
- (54) 我妻栄 前掲（注51）五三四頁

## (55) 雇用契約と労働契約

民法では、「雇用契約」という語が用いられているが、「労働契約」という語が用いられることも少なくない。労働契約は、一般に「労働基準法が適用される労務供給契約」と考えてよい。多くの場合、雇用契約と労働契約の概念は一致するが、労働基準法一一六条二項に該当する契約は雇用契約であって労働契約ではなく、また、民法上は請負、委任等の契約形式をとりながら、労働基準法の適用があり労働契約となるものがある。加藤雅信『新民法体系IV 契約法』有斐閣 二七四頁

## (56) 星野英一『民法概論IV』良書普及会 二四四頁

## (57) 民法と労働法との関係

「民法の契約法は、契約自由をその基本原則としている。したがって、どのような内容の雇用契約を締結することも基本的には自由なはずである。しかし、雇用条件を当事者の自由な合意にゆだねると、雇用契約を締結する当事者間の力関係の格差ゆえに、労働者に不利な内容の契約にならざるをえない。この結果を修正するために、労働法が生まれた。労働法は労働基準法、労働組合法等を中心とする個別法規群の総称であり、また、個々の雇用関係ないし労働契約の内容は、労働協約(労働組合法一四條、一五條)および就業規則(労働基準法八九條以下)によっても規律されることになる(労働組合法一六條一八條、労働基準法九三條)この結果、民法が規定する雇用契約は、適用範囲がきわめて限定されている。とくに、労働基準法は『同居の親族のみを使用する事業及び家事使用人については、適用』されないだけで(一一六條二項)、ひろく雇用関係に適用されている。その結果、民法の雇用契約の規定の社会的機能はきわめて小さくなっている。」加藤雅信 前掲(注55)三七三頁

## (58) 来栖三郎『契約法』法律学全集二一 有斐閣四一九頁

## (59) 内田貴『民法II債権各論』東京大学出版会 二五二頁

## (60) 内田貴 前掲(注59) 二五六頁

## (61) 内田貴 前掲(注59) 二五七頁

## (62) 内田貴 前掲(注59) 二六九頁

## (63) 派遣労働者と税務の問題を論じたものとして、森川優「派遣社員等の雇用と活用における税務留意点」税理四九卷第一三号 一三九頁がある。

## (64) 菅野和夫『労働法(第八判)』弘文堂一九四頁

- (65) 簡単に説明すると、働きながら年金をもらう場合に年金と給与等の合計が一定額を超えるときは年金の一部がカット（支給停止）される。特に六五歳未満である場合には支給停止される可能性が高い。厚生年金法附則第一条他参照。
- (66) 二〇〇八年八月三十一日の日本経済新聞に「働いて年金満額もらう法」として、業務委託契約を結び、個人事業主となれば年金が満額もらえる、と紹介されている。一部の税理士や社会保険労務士などがホームページ上で、業務委託契約を結ぶことにより、労働者は年金が満額支給され、企業は社会保険料の負担が無いということを指導している。このことは積極的に偽装請負を助長しているようにも感じる。
- (67) ①作業の完成について事業主としての財政上・法律上のすべての責任を負うこと②作業に従事する労働者を指揮監督すること③作業に従事する労働者に対し使用者として法律に規定されたすべての義務を負うものであること④自ら提供する機械、設備、機材もしくはその作業に必要な材料・資材を使用し、または企画もしくは専門的な技術・経験を必要とする作業を行うものであつて、単に肉体的な労働力を提供するものでないこと、の四要件。
- (68) 職安法上・派遣法上の「請負」は民法の請負だけでなく、民法六五六条の「準委任」も含むものと考えられるため、業務委託契約等も含む広い概念が「請負」の定義となっている。安西愈『新・労働者派遣法の法律実務』総合労働研究所六〇頁
- (69) 菅野和夫 前掲（注64）一九七頁
- (70) 安西愈 前掲（注68）六三頁
- (71) 民法（債権法）改正検討委員会 全体会議（第七回）議事録によると、改正案に対する意見として、加藤雅信委員は、現在の四つの典型契約の上位規定として役務提供契約を置く意味に疑問を投げかけている。民法（債権法）改正検討委員会 全体会議（第七回）議事録 四一頁
- (72) 雇用か請負かが争われた裁判例を時系列に分類・解説したものととして、内山尚二・山口康夫『請負（新版）』一粒社 一二頁以下参照
- (73) 鎌田耕一『契約労働の研究』多賀出版 九六頁
- (74) 役員報酬について事業所得であると納税者が争った事件として 前橋地裁昭和五三年七月二三日がある。判決の中で「原告が受ける報酬は、その活動から生じた成果として直接に享受するものではなく、当該会社に従属して非独立的な人的役務を提供した報酬として受けるもの、すなわち、雇用関係に準ずる役員等の委任関係に基づき收受される対価であるとみるのが相当」

として給与所得と判断された。

- (75) 牛島勉「給与所得と労働法上の賃金」税務事例研究七六号二七頁
- (76) 労働基準法第九条
- (77) 労働基準法第一〇条
- (78) 菅野和夫「労働法(第七版)」弘文堂 八三頁
- (79) 会長は石川吉右衛門教授。労働基準法研究会第一部(労働契約関係)の座長は萩沢清彦教授。
- (80) 林幸一「事業所得と給与所得との区分」大阪府大学 経済研究五四号(二)一三九頁以下は、事業所得と給与所得の区分について、昭和六〇年一月二十九日の労働基準法研究会第一部会報告における労働者概念の分類を基準として論じている。
- (81) 関西医科大学事件 最高裁判成一七年六月三日 大阪高判平成一四年五月九日労判八三二号二八頁
- (82) 座長は奥山明良教授。特に労働者に当たるか否かの判断が難しい場合がある建設業手間請け従事者及び芸能関係者について詳細な判断基準を示している。
- (83) 島田陽一「雇用関係法における労働者性判断と当事者意思」『新時代の労働契約法理論—下井隆史先生古希記念』 信山社 三一頁
- (84) 島田陽一 前掲(注83) 三一頁
- (85) 島田陽一 前掲(注83) 三一頁
- (86) 島田陽一 前掲(注83) 六一頁
- (87) 柳屋孝安「非労働者と労働者概念」『二世紀の労働法第一巻』 有斐閣一三四頁
- (88) 金沢地裁昭和六二年一月二七日 労判五二〇号七五頁
- (89) 大阪地裁昭和六三年二月一七日 労判五一三号二三頁
- (90) 横浜地判平成五年六月一七日労判六四三号七一頁
- (91) 評釈として柳屋孝安「ジュリスト労働判例百選(第七版)」四頁、菅野和夫Ⅱ土田道夫Ⅱ山川隆一Ⅱ大内信哉『ケースブック労働法(第三版)』八一頁
- (92) 東京高判平成六年一月二四日労判七一四号一六頁



- (93) 最判平成八年一月二八日判時一五八九号一三六頁、判夕九二七号八五頁
- (94) 大阪地判平成二年五月八日労判五六五号七〇頁
- (95) 大阪地判平成二年五月八日労判五六五号七四頁
- (96) 新潟地判平成四年一月二二日労判六二九号一一七頁
- (97) 柳屋孝安 前掲（注87）一三六頁以降参照
- (98) 柳屋教授は別の論文で、労働者性の判断において、「当事者意思」を評価すべきとの私見をのべており、前掲横浜南労基署長（旭紙業）事件の高裁判決は、当事者意思を労働者性の判断において重視したものである、としている。柳屋孝安「雇用関係法における労働者性判断と当事者意思」『新時代の労働契約法理論—下井隆史先生古希記念』信山社 九頁
- (99) 鎌田耕一 前掲（注73）八九頁
- (100) 鎌田耕一 前掲（注73）九〇頁
- (101) 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』有斐閣四〇七頁
- (102) 佐藤英明 前掲（注101）四〇七頁
- (103) 山本守之「租税法要論（三訂版）」税務経理協会 二六四頁
- (104) 山本守之氏は、特定支出控除について、「現実にこの制度を使えるのは全国で年間数人という有様で制度としてはワークしていない。税制をどのように改正したら公平になるといふ視点ではなく、給与所得者の確定申告数をいかに少なくするかという行政面の都合から構築されたものである。」と痛烈に批判している。山本守之 前掲（注108）二七一頁
- (105) 田中治「所得分類の意義と給与所得課税」租税法研究第三二号一〇〇頁
- (106) 田中治 前掲（注105）一一四頁
- (107) 例えば、宮谷俊胤 前掲（注31）一〇六頁
- (108) 金子宏 前掲（注48）一九一頁
- (109) 金子宏 前掲（注48）一九一頁
- (110) 金子宏 前掲（注48）一九三頁
- (111) 清水敬次『新版税法（全訂）』ミネルヴァ書房 八九頁

- (112) 水野忠恒『租税法』有斐閣一七一頁
- (113) 水野忠恒 前掲(注112) 一七一頁
- (114) 佐藤英明「『給与』をめぐる課税の問題―諸問題の概観―総合税制研究一二号二二三頁
- (115) 佐藤英明「『給与』課税をめぐるいくつかの問題点」 税務事例研究七九号二二頁
- (116) 武田昌輔教授は、「この通達がいかなる理由によって委員手当を給与としたものであるかについては、明らかにされている資料はいまのところない。」として、他の手当等との不均衡を指摘している。武田昌輔 前掲(注44) 二〇七頁
- (117) 田中治 前掲(注31) 三三三頁
- (118) 国税庁文書回答事例 平成二〇年一月四日
- (119) 田中治「給与所得概念における従属的労務性」税務事例研究八三号二七頁
- (120) 田中治 前掲(注119) 四三頁
- (121) 田中治「給与所得者の経済的利益に対する課税」税務事例研究五九号三五頁
- (122) 田中治 前掲(注121) 三五頁
- (123) 田中治 前掲(注119) 五二頁
- (124) 佐藤英明 前掲(注101) 四一六頁
- (125) 佐藤英明 前掲(注101) 四〇五頁
- (126) 佐藤英明 前掲(注101) 四〇五頁
- (127) 佐藤英明 前掲(注101) 四〇〇頁
- (128) 佐藤英明教授は、一部の裁判例が示したいくつかのメルクマール(空間的・時間的拘束を受け等)に疑問を投げかけている。佐藤英明「給与所得の意義―事業所得との区別」税務事例研究五六号二五頁
- (129) 佐藤英明 前掲(注101) 四〇六頁
- (130) 佐藤英明 前掲(注101) 四〇七頁
- (131) 菊池衛「人的役務所得をめぐる若干の考察」税大論叢四号三三四頁 なお、この論文は菊池氏が税大研究科在学中に書いたものであるが、金子宏教授から高く評価されている。

- (132) 大内伸哉「従属労働者と自営労働者の均衡を求めて」『労働契約法の現代的展開—中嶋士元也先生還暦記念論集』六七頁
- (133) 鎌田耕一 前掲（注73）八九頁
- (134) 宮谷俊胤教授は、「歩合給ないし成功報酬を主たる給与体系にしている不動産会社の営業マン等の雇用関係ないし雇用形態にあつては、必ずしも、支払者との関係において空間的、時間的拘束を受けているとまではいえないのではなからうか。」と例示し、従属的労働性の判断要素について疑問を投げかけている。宮谷俊胤 前掲（注31）八四頁
- (135) 田中治 前掲（注31）四八頁
- (136) 小宮文人「イギリス労働法」信山社出版 五五頁
- (137) コントロール・テスト（コモン・ロー上のテストであり、起源は一九世紀にさかのぼる）のひとつの現れ方にすぎないとする説もある。林和彦「労働契約の概念」秋田成就編『労働契約の法理論—イギリスと日本—』総合労働研究所 九七頁
- (138) なお、イギリスには雇用審判所（Employment Tribunal）及び雇用控訴審判所（Employment Appeal Tribunal）がある。
- (139) 向田正巳「雇用契約、労働者の範囲と役務サービス契約法の基礎、沿革についての素描（二）—雇用、請負、委任の区別と労働者でない者の結ぶ労務供給契約について—」九州国際大学 社会文化研究所 紀要第五七号八八頁
- (140) 林和彦 前掲（注137）九六頁
- (141) 第二審（福岡高判昭和六二年七月二一日税資一六六号五〇五頁）の判決は福岡地裁判決の引用であるので福岡地裁判決を検証する。
- (142) 裁判年月日は裁判記録に記載されていないため不明であるが、筆者の推測によると、おそらく福岡地判小倉支部昭和五〇年二月二五日労民集二六卷一号一頁ではないかと思われる。
- (143) 明確に判旨に賛成と述べているものは、牛島勉「勤務弁護士の収入の所得区分と必要経費」『税務事例研究一一一号三九頁など』
- (144) 平成二十一年一月一九日国税庁発表「『大工、左官、とび等に対する所得税の取扱について』他の廃止及び『大工、左官、とび職等の受ける報酬に係る所得税の取扱について』の制定に対する意見募集の結果について」『国税庁ホームページ』
- (145) 週刊税務通信No.三〇九七によると、この大工等の通達改正案に対するパブリックコメントには二四五通もの意見が寄せられた。筆者の提出した意見もこの週刊税務通信No.三〇九七の中で寄せられた意見の代表として取りあげられている。この意見の

数は、この問題に対する関心の高さを示しているものと思われる。