

〈論文〉

給与所得に求められる働き方と事業所得との 具体的区分要件

藤 山 久 寿

要 旨

所得税法における給与所得者と事業所得者との所得区分には、様々な先行研究があり、それは昨今の働き方の変容を含めて再論されているところでもある。特に、従来考えられてきたような、空間的・時間的拘束を特徴とする労働形態とは別の労働形態が存在しており、絶えず、争訟が起きる原因となっている。

所得区分における給与所得の該当性の判断において、「従属性」要件と「非独立性」要件の考え方があるが、働き方が今後さらに多様化していくという前提に立つと、給与所得と事業所得の区分について、形式的・外形的に一義に判断することは、困難を極めると考えてよい。そうすると、外形的な労務提供の態様とされる「従属性」要件では給与所得該当性として満足しないが、「経済的従属性」までを射程とする「従属性」要件であればこれまでの解釈で事足りるということにもなる。

裁判例の検討からは、「経済的従属性」が、具体的な報酬の態様と同義であるとするならば、結局、給与所得該当性における事業所得との区分については、「従属性」と「非独立性」とを切り分ける視点の違いに過ぎないということが分かった。

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

(目次)

はじめに

- 1 給与所得の意義と働き方の拡大
- 2 給与所得における「従属性」と「非独立性」要件の意義
- 3 経済的従属性と収入保障から見た給与所得に係る裁判例の変遷

おわりに—従属性要件と非独立性要件の変遷からみる給与所得に求められる働き方—

はじめに

所得税法における給与所得者と事業所得者との所得区分には、様々な先行研究があり、それは昨今の働き方の変容を含めて再論されているところでもある。特に、従来考えられてきたような、「まずは会社に通勤し、就業規則に基づき、会社の指揮命令に服して会社の内部や外部で労働を提供する」という空間的・時間的拘束を特徴とする労働形態とは別の労働形態が存在している。それは給与所得以外への所得区分に該当され得るものとなっており、絶えず、争訟が起きる原因となっていることを考えると、課税要件明確主義の観点からは問題とされるべきものである。

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

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

そこで、本稿では、こうした雇用類似の契約について、給与所得に求められる働き方とは何かという観点から、検討を行う。

1 給与所得の意義と働き方の拡大

(1) 給与所得の定義

給与所得の定義は、所得税法28条1項において、「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得」と規定されており、給与所得の源泉となるものの例示列举と理解されている。

この例示列举から、給与所得とは、一般的に「雇用契約又はこれに準ずる関係に基づいて提供される個人の非独立的ないし従属的な人的役務の提供の対価としての性質をもった所得」¹⁾ ということができる。雇用関係に基づいて被用者が労務提供の対価として雇用主から受ける報酬に限らず、それより広く一定の勤務関係に基づいて受ける報酬、例えば、会社との間では委任関係にある役員が会社から受ける報酬、国会議員が受ける歳費も給与所得の範囲に含まれるとされる²⁾。

給与所得の条文解釈からは、「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与」という名目で支給される報酬が給与所得であると考えられるが、条文上「これらの性質を有する給与」の文言は包括的に規定されていると考えられるため、課税要件が不明確であるという問題がある。

給与所得の課税要件ともいえる給与所得の意義については、最高裁昭和56年4月24日判決³⁾（弁護士顧問料事件、詳しくは後述する）が示した「従属性」と「非独立性」を現在も踏襲し続けている。この場合の「従属性」については、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ていることを要件とし、他方の「非独立性」については、自己の危険と計算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ではないこと、つまり、事業所得ではないことを要件としているために、給与所得は元来、事業所得との区分およびそれらの近接性が問題となっている。

また、消費税法基本通達1-1-1では、個人事業者と給与所得者の区分を以下のように示している。

「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。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。

- (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。

1) 武田昌輔監修『DHC コメントール所得税法』（第一法規、加除式）1671頁。

2) 同上、1671頁。

3) 最高裁昭和56年4月24日判決（昭和52年（行ツ）第12号）（民集35巻3号672頁）。

(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。」(下線—筆者)

この消費税法基本通達で分かることは、「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」の部分が「従属性」を示しており、また、「当該他の者の計算により行われる事業」の部分が「非独立性」を示していると解される。さらに、「出来高払の給与と対価とする役務の提供」が「勤労性所得」であることを示している。これらは、前掲した弁護士顧問料事件を踏襲した考え方であると解されるため、消費税法においても、「従属性」と「非独立性」の両面から給与所得者を判断していると言うことができると共に、課税仕入を定める消費税法2条1項12号⁴⁾が、役務の提供について、所得税法28条1項(給与所得)の規定を借りていることとも整合性がとれる。

(2) 働き方の拡大と給与所得の定義との不整合

働き方の拡大は、従来、想定されていなかった請負契約と雇用契約との境界にあるような働き方を生み出し、それが昨今の給与所得と事業所得の所得区分の問題を生じさせている。この問題は、被用者側だけでなく、使用者側である企業においても、仕事をICT化するデジタルトランスフォーメーション(以下、「DX」という。)を行うことで、昨今の働き方の拡大が生じていると考えられる。

働き方改革は、働く者が、個々の事情に応じた多様で柔軟な働き方を自分で「選択」できるようにするための改革である⁵⁾。また、企業がDXを導入することによる雇用者側への影響が最も顕著なのがテレワークの採用による働き方の変化である。テレワークとは、主に在宅勤務、サテライトオフィス勤務、モバイルワークの3形態であるとされ、ICTを活用した時間や場所を有効に活用できる柔軟な働き方で、働き方改革の切り札とも言われている⁶⁾。

4) 課税仕入(消費税法2条1項12号)

事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供(所得税法第二十八条第一項(給与所得)に規定する給与等を対価とする役務の提供を除く。)を受けること(当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し、若しくは貸し付け、又は当該役務の提供をしたとした場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるもので、第七条第一項各号に掲げる資産の譲渡等に該当するもの及び第八条第一項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるもの以外のものに限る。)をいう。

5) 厚生労働省 HP 働き方改革～一億総活躍社会の実現にむけて～

<https://www.mhlw.go.jp/content/000474497.pdf> 2頁(最終閲覧2021年8月18日)。

6) 総務省 HP テレワークの導入やその効果に関する調査結果

そこでは、ワークライフバランスの実現、人口減少時代における労働力人口の確保、地域の活性化などへの寄与、企業にとっては効率化や従業員のアウトプットへのプラスの効果も期待されている⁷⁾。

総務省（2019）「平成30年通信利用動向調査」を基に、企業におけるテレワーク導入状況を概観すると、2018年は13.9%であったが、2019年は19.1%となっている。また、企業規模別では、おおむね規模が大きいほど導入が進んでいる傾向にあった⁸⁾。しかし、2020年においては新型コロナウイルス感染症の影響もあり、その変化はより顕著になっている。

例えば、緊急事態宣言対象7都道府県においては、従業員のテレワーク実施率が3月は17.2%、4月には38.8%と1か月で2倍以上の増加がある。なお、同月における会社からのテレワーク推奨・命令率は3月が28.8%、4月は53.3%と過半数を超える企業で推奨・命令されている⁹⁾。このように、従来からテレワークは促進されていたが、昨今の新型コロナウイルス感染症対策として積極的に導入されるようになった。

しかしながら、このテレワークによる通勤や時間的拘束を伴わない勤務形態においてはこれまで給与所得者における従属性の判断基準として考えられていた「時間的・空間的拘束」¹⁰⁾はなくなり、また、それによって副業を行うことも容易となっている。つまり、従属性が希薄化することによって給与所得者ではないという判断を導き易くするのであるが、この点、もう一つの給与所得者における要件である非独立性との関係が問題となる。

例えば、給与所得か否かの判断につき、従属性が希薄な場合において非独立性を重視するというのは理解できるが、従属性が強い場合に非独立性が希薄かどうかは判断として成り立ち得るか否かである。前者は、いわゆるテレワークの場合であり、後者は、給与所得者と同等の立場としての請負契約者が想定される¹¹⁾。

次に、「従属性」要件と「非独立性」要件について、検討する。

<https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/r01/html/nd124210.html>。（最終閲覧2021年8月18日）参照。

7) 総務省 HP、同上参照。

8) 総務省 HP、同上参照。

9) 総務省 HP 情報通信白書令和2年版概要

<https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/r02/summary/summary01.pdf>。（最終閲覧2021年8月18日）6頁参照。

10) 例えば、後掲する日フィル事件では「時間的・空間的拘束」の有無を事業所得と給与所得との区分における一つの判断基準としていた。

11) 渡辺徹也「給与所得該当性に関する判断基準としての非独立性と従属性－事業所得との相違－」税務事例研究145号（日本税務研究センター、2015）38-43頁参照。

2 給与所得における「従属性」と「非独立性」要件の意義

(1) 給与所得における「従属性」要件

給与所得における「従属性」要件とは、先述したように、「雇用契約又はこれに類する原因」を示しており、また、これをはじめて判示したのは、昭和37年8月10日最判¹²⁾(いわゆる通勤定期券事件)である。

しかし、学説上の給与所得における「従属性」には諸説ある。例えば、「従属性」につき、労務を「雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した」こと¹³⁾を指すとして、「とりわけ『給与支払者との関係において何らかの空間的、時間的拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供』が重視されるべき」¹⁴⁾とする考え方がある。この考え方は、使用者から給付される金員その他の経済的利益価値があるもののうち、従属的な労務の対価だけが給与所得に当たるとするものであり、従属的労務性を重視した考え方であるともいえる。

この点に関して、後述する通勤定期券事件は、「従業員としての地位に基づいて給付されるものは、個別具体的な労務の提供とそれに対する対価関係を問うことなく、すべて給与所得に当たる」と判示しており、個別的な従属的労務性(対価性)だけでなく、従属している地位に基づき労務の提供と関係なく支払われた対価は全て給与所得としている点で給与所得該当性の定義として包括的である。

その一方で、「従属性」という要素は、それが明瞭であればそこでの支払等が給与所得に該当するという結論を導きやすくするが、それがあまり明瞭でないとしても、それだけでは給与所得であることを否定する要素になっていないとする考え方¹⁵⁾も存在する。

これらの学説や判例から分かるように、給与所得における従属性の考え方については、一概に決定しているものではなさそうである。

また、「雇用契約又はこれに類する原因」だけではなく、「給与支払者との関係において何らかの空間的、時間的拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供」¹⁶⁾を行うことが従属性の要件であることについても所論がある。特に、「空間的、時間的拘束」を受けてい

12) 通勤定期券課税事件(最高裁昭和37年8月10日判決(昭和36年(オ)第298号)(民集16巻8号1749頁))。

13) 團野正浩「所得税法における給与所得該当性に関する考察—『ストックオプション事件』判決以降の議論を中心として—」新潟大学経済論集98巻、53頁(2015年)。

14) 同上、53頁。

15) 佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」『租税法の基本問題』(有斐閣、2007年)402頁。

16) 團野、前掲注13、51頁図表4参照。

るか否かが従属性の判断要件となった裁判例（麻酔科医事件¹⁷⁾、後述する）もあること、および最近の働き方改革やコロナ禍での働き方として SOHO（Small Office Home Office の略）¹⁸⁾ やテレワーク等の通勤を伴わない働き方との関連性の点からも「従属性」要件の中でも検討を深めるべき論点である。

なお、従属性は非独立性を推認する有益なメルクマールという見解もあり、ここでは、事業所得と給与所得の分類は、非独立性の有無が最終的な判断基準となるべきであるとされている¹⁹⁾。

(2) 給与所得における「非独立性」要件

給与所得における「非独立性」要件とは、給与所得を積極的に定義付ける要件ではなく、事業所得に該当しないための報酬受給の態様を表した消極的な要件²⁰⁾であることに留意しなければならない。その点において、給与所得を積極的に定義付けることのできない「非独立性」のみで給与所得か否かを判断するのは、法的安定性および予測可能性に鑑みるならばおよそ不可能であり、他の諸要素を比較衡量しながら給与所得か否かを判断することになる²¹⁾。

しかしながら、最近の裁判例は非独立性について重視する判決²²⁾もあるため、非独立性を従属性の従たる要件としてではなく、従属性と非独立性とは独立した要件として機能するものとして考えることも可能であろう。

この点、非独立性の給与所得該当要件における独立性について、「『自己の危険と計算』による経済活動であれば収入の有無やその金額の増減についての危険を当該納税者が負担することになるから、これは報酬（収入）の稼得態様に関わる判断基準であるといえよう。このような意味での非独立性については、多くの裁判例が言及しており、かつ、それはきわめて

17) 東京地裁平成 24 年 9 月 21 日判決（平成 23 年（行ウ）第 127 号）税務訴訟資料 262 号順号 12043。

18) 企業などから委託された仕事を、情報通信を活用して自宅や小規模事務所等で個人事業主として請け負う労働形態のこと（一般社団法人日本 SOHO 協会ウェブサイト：<http://www.j-soho.or.jp> 参照（最終閲覧 8 月 18 日））。

19) 佐藤、前掲注 15、401 頁以下参照。

20) 佐藤英明『スタンダード所得税法第 2 版補正 2 版』（弘文堂、2020 年）164 頁参照。

21) 宮崎裕士「給与所得控除と基礎的人的控除における改革の現状」大阪経大論集 68 巻 6 号（2017 年）269 頁以下参照。

22) 後掲アプライド事件最高裁判決（最高裁平成 17 年 1 月 25 日（平成 16 年（行ヒ）第 141 号）税資 255 号順号 9908.）、および塾講師等報酬事件高裁判決（東京高裁平成 25 年 10 月 23 日判決（平成 25 年（行コ）第 224 号）税務訴訟資料 263 号順号 12319.）

重視されている要素であるといいうる」²³⁾とする考え方があるため、さらなる考察を加える。

① 従属性要件と非独立性要件の関係 —従属か独立か—

まず、非独立性を従属性の従たる要件とする考え方について、酒井氏が論文の中で詳細に述べている²⁴⁾。その内容には、まず、「給与所得該当性の判断メルクマールとしての非独立性要件と従属性要件は、それぞれを平板に並べて比較検討するようなものではないのではないかとこの所見にたどり着いている。」²⁵⁾と述べる。その後、両要件について、各々の位置づけについては、「従属性要件を満たしさえすれば、仮に受給者に費用負担やリスク負担をしているといった独立性が認められるような労務提供であったとしても、給与所得に該当すると考える判断構造である。かような意味では、従属性要件による判断が一次的にあり、二次的に非独立性要件による給与所得該当性判断がなされるべきとの示唆が得られる」²⁶⁾と述べる。つまり、非独立性要件については、従属性要件を判断した後に判断するものであって、非独立性を従属性の従たる要件と位置づけている。

他方で、従属性と非独立性とは独立した要件とする考え方について、佐藤氏が論文の中で詳細に述べている²⁷⁾。その内容には、まず、従属性を「『従属性』の基準で問題とされるのは、飽くまでも労務提供の態様にすぎず、提供される労務の内容そのものとは無関係である。」²⁸⁾とし、また、「この『従属性』の基準に該当する事実は外形的に判断することが可能であるため、事案によっては非常に明白であり、そのような場合には、そこで授受される金銭が給与所得にかかる収入であると判断される重要な要素となりうる。」²⁹⁾としている。

その上で、非独立性について、「『自己の危険と計算』による経済活動であれば収入の有無やその金額の増減についての危険を当該納税者が負担することになるから、これは報酬(収入)の稼得態様に関わる判断基準であるといえよう。このような意味での非独立性については、多くの裁判例が言及しており、かつ、それはきわめて重視されている要素であるといいうる」³⁰⁾と述べ、非独立性は報酬の稼得態様に関わる判断基準として重要であるとしている。

23) 佐藤、前掲注15、402頁。

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

25) 同上、93頁。

26) 同上、98頁。

27) 佐藤、前掲注15、397頁以下参照。

28) 同上、401頁。

29) 同上、401頁。

30) 同上、402頁。

このことは、極めて重要な指摘であり、従属性要件は外形的な労務提供事実としての要素であるが、それとは別個に、その労務提供の対価の態様としての非独立性要件が重要視されるということである。この点は、佐藤氏の次の記述からも読み取れる。

「『従属性』を示す事実として指摘されていた時間的、空間的な拘束や指揮命令に服するという労務提供の具体的な態様は、そこで行われている経済活動—労務提供と報酬支払—が労務提供者からみて独立的に行われていないことを明らかに表す指標としての性格を有している。つまり、従属性が強ければ強いほど、労務提供に対して報酬が支払われるという関係は労務提供者において非独立的に行われていることを推認させるものなのである。このことは、労務提供者に裁量の余地が一切ない場面でその経済活動から生じる危険を労務提供者に負担させることが不合理だということからも、このように考えられる」³¹⁾ (傍点—筆者)。

② 働き方の多用化と給与所得の要件

上記は、従属性が強く非独立性の弱い働き方である一社専属の請負契約の自営業主についても表れる。この点について、2017年税制調査会（以下「税調」とする。）も中間報告としてではあるが、次のように述べている。

「請負契約等に基づいて働き、使用従属性の高さという点ではむしろ被用者に近い自営業主（雇用的自営）の割合が高まっていることが指摘されている。また、就業構造基本調査によれば、副業を希望する就業者数も年々増加している状況にある。（中略）働き方の動向としては、被用者が引き続き就業者の大半を占めるものの、前述のとおり「雇用的自営」や副業を希望する者は増加しており、今後、さらなるICT化の進展等により、働き方が一層多様化すると見込まれることや世代間の公平性を確保する必要性を踏まえれば、現行の所得分類による税制上の取扱いの差を解消することが、重要になる」³²⁾。

このように、税調は、従属性が強く非独立性の弱い新しい働き方が、所得分類上の問題となることを認識している。

この点について、水野氏は、「社会構造の変化に伴う新たな給与・報酬形態の課税問題」³³⁾において、従来の雇用形態として採用されていたのは常勤従業員であったが、契約従業員へと変化し、私法においては雇用契約から請負契約が増加している経済事情の変化を捉え、そ

31) 同上、406頁。

32) 税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告②」(税制調査会、2017年) 10頁。

33) 水野忠恒「社会構造の変化にともなう新たな給与・報酬形態の課税問題」日税研論集57巻(2006年) 41頁以下参照。

の変化の具体的な例示としては、テレワーク、マイクロビジネス、SOHOなどの事業を挙げており、それらに現行の所得税法の解釈が将来にも通用するか否かについて、以下のような検討をしている。

「勤労関係の変化があるにもかかわらず、雇用契約については給与所得、請負契約については事業所得ないし雑所得と、単純に区別してよいのか論議をよぶところである。従来の、給与所得と事業所得の区分である、給与所得は①従属労働・他人の指揮命令に服すること、これに対して、事業所得は、②独立労働・自己の危険と計算によるもの、という区別の基準が、今後、将来も通用するかという大きな問題がある。たとえば、請負とされるSOHOにも、給与所得に該当する従属労働型の性格が多いのではないか等の問題が残されている。他方で、給与所得については、源泉徴収がなされるのに対して、事業所得や雑所得については、原則として、源泉徴収の適用がない。もっとも、次の報酬、料金等については源泉徴収がなされるという特例がある。」³⁴⁾

続けて、水野氏は、源泉徴収に関する規定である所得税法204条1項および2項に検討を加え、次のように述べている。(所得税法204条2項においては、)「『前項に規定する報酬若しくは料金、契約金又は賞金のうち、28条1項(給与所得)に規定する給与等』として、これらの報酬又は料金が給与所得に該当する場合があります。これを規定しているのである。このように、いずれの場合でも源泉徴収がなされるならば、問題は、源泉徴収よりも、むしろ、所得の計算そのものの相違にあることになる。今後、SOHOやテレワーカーの形態が増加されるものと思われるので、それらの所得についていかなる所得分類をしてゆくのか、解釈上も重要な課題であると思われる。」³⁵⁾

水野氏の検討によると、雇用的自営の「従属労働型の性格」に着目して給与所得該当性が指摘されており、請負とされるSOHOにおいても給与所得類似の従属性が観念されているため、従属性の概念について雇用関係における従属性だけでなくいわば、「経済的従属性」³⁶⁾を

34) 同上、58頁。

35) 同上、60頁。

36) 経済的従属性については、「労働力以外に財産をもっていないことが多いという『労働者の無資力性』や、今日の労働力は今日売らないと意味がないため買ったかたれやすいという『労働力の非貯蔵性』ゆえに、労働者は経済的に弱い立場に立たされることが多い。そのため、自分が心から望んでいない条件でも同意(契約)を事実上強いられることがある(水町勇一郎『労働法第7版』(有斐閣、2018年)12頁。)」という側面と、「各人がその有する職業上の能力を発揮し、それに見合った所得を得るためには一定の仕事環境(生産手段など)が不可欠であり、そうした環境が提供される雇用先で就業しなければならないことに起因する雇用主(使用者)に対する従属的關係」(浅尾裕「『労働者性』と多様な働き方、そして労働政策(雇用と自営のあいだ)」(2007年)64頁 <http://www.jil.go.jp/institute/>)

も観念することになる。

そうすると、佐藤氏のいう外形的な労務提供の態様とされる「従属性」要件では給与所得該当性として満足しないが、しかし「経済的従属性」までを射程とする「従属性」要件であればこれまでの解釈で事足りるということにもなる。この「経済的従属性」が、具体的な報酬の態様と同義であるとするならば、結局、給与所得該当性における事業所得との区分については、「従属性」と「非独立性」とを切り分ける視点の違いに過ぎないということなのであろう。

以上から、働き方の多様化が、従属性要件の従たる要件と考えられてきた非独立性要件の従属性要件からの独立を生じさせていると考えられる。また、そのように考えることができないと、雇用的自営とされる一社専属型の請負契約による所得が給与所得ではないことの説明が、雇用関係でないという形式だけを捉えたものになってしまう。

この点について、佐藤氏は給与所得の計算方法に着目し、「給与所得控除額」は給与等の収入金額に応じて一義的に決まる法定の金額とされている上に、この控除した残額が常に0以上になるように定められているために、ある経済活動につき収入に比して多額の費用がかかると考えられたり、損失の発生可能性が存在したりする場合には、その活動から得られる収入は「給与等」ではないと考えるのが合理的なものであるとし、その意味で、「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としている³⁷⁾。

したがって、「非独立性」要件は、事業所得の要件となっていた「自己の計算と危険」の否定として存在することの確認であり、その根拠を収入に比して多額の費用がかかるようなものではないことや、収入に際して損失の発生可能性が存在しないこと、つまり、給与規定等の規則に基づいて定められた収入が保証されており、仮に収入が下がることがあっても、時給制等の契約に定めがある場合を除き、自身の働き方に帰責性がないことと言い換えることもできる。

このように考えると、前掲したように、①「従属性」要件は「経済的従属性」を含む要件であるとして、また、②「非独立性」要件は収入保証の要件として整理することができる。この考え方を前提として、以下の裁判例を検討する。

zassi/backnumber/2007/09/pdf/063-072.pdf (最終閲覧 2021 年 8 月 18 日))という側面がある。

37) 佐藤、前掲注 15、406 頁。

3 経済的従属性と収入保障から見た給与所得に係る裁判例の変遷

(1) 通勤定期券課税事件(最高裁昭和37年8月10日判決(昭和36年(オ)第298号)(民集16巻8号1749頁))

本件は、通勤費が給与所得にあたるか実費弁償にあたるか否かが争点となった事件である。本件において原告は、原告工場で使用する労働者と労働契約を締結するに際し、労働条件として、労働者の通勤費の実費を原告が負担することと定め、これに基づいて、労働者に毎月通勤用定期乗車券またはその購入代金相当額の金銭を交付していた。

本判決では、労働者が勤労者たる地位に基づいて使用者から受ける給付は、すべて給与所得を構成する収入と解すべきであり、通勤定期券又はその購入代金の支給をもって給与でないとして解すべき理由はないとした。また、もしこの支給がなかったならば、勤労者は当然に自らその費用を負担しなければならないのであって、かかる支給のない勤労者とその支給のある勤労者との間に税負担の相違があるのはむしろ当然である。勤労者が勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給付は、すべて旧所得税法九条五号にいう給与所得を構成する収入と解するとし、勤労者の所得計算をするのは正当であるとしている。

本件につき、①「従属性」要件は「経済的従属性」を含む要件かについて検討を加えると、従業員の地位に基づいて使用者から受ける給付はすべて給与所得を構成するという考え方からは、従属性要件には経済的従属性を含んでいると理解される。

他方で、②「非独立性」要件は、本件では判示されていない。

(2) 日本フィルハーモニー交響楽団員事件(東京地裁昭和43年4月25日判決(昭和40年(行ウ)第70号)(行裁例集19巻4号763頁))

本件は、交響楽団の楽団員が楽団から受けた所得が給与所得に該当するか否かが争点となった事件である。なお、高裁まで争っているが、高裁の主意は地裁と同様なので、地裁判決を検討する。

地裁判決において、「旧所得税法施行規則(昭和40年政令96号による改正前のもの)7条の3は、事業所得における「事業」に当たるものとして11の業種を例示すると共に、その他『対価を得て継続的に行う事業』と定めているが、そこに例示された業種との関連において考えると、ここで『対価を得て継続的に行う事業』とは、自己の危険と計算において独立的に営まれる業務で、営利性、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ものをいうものと解される。これに対し、給与所得は、雇傭又はこれに類する原因に基づき非独立的に提供される労務の対価として受ける報酬及び実質的にこれに

準ずべき給付を意味し、報酬と対価関係に立つ労務の提供が、自己の危険と計算によらず、他人の指揮命令に服してなされる点に、事業所得との本質的な差異がある。したがって、提供される労務の内容自体が事業経営者のそれと異ならず、かつ、精神的、独創的なもの、あるいは特殊高度な技能を要するもので、労務内容につき本人にある程度自主性が認められる場合であっても、その労務が雇用契約等に基づき他人の指揮命令の下に提供され、その対価として得られた報酬もしくはこれに準ずるものである限り、給与所得に該当する。」と判示した。

本判決で原告は、音楽演奏家のように典型的にみて必要経費が給与所得控除額を超える職業の者は給与所得とみるべきでないと主張した。この点についても、「たしかに音楽演奏家は、自己の使用する楽器や演奏用の特殊な服装等を自ら用意するのが普通で、技術向上のための研究等も必要であり、職業費ともいうべきものが一般の勤労者より多くかかり、それが給与所得控除を上回る場合もあり得ることは否定できないが、所得税法は所得の発生態様ないし性質のいかんによって所得の種類を分類しているものであり、必要経費の多寡を所得分類の基準としたものとは解されないから、多種多様な給与所得者につき収入額に応じた一定の給与所得控除しか認めないことの立法政策上の当否はともかく、給与を受ける者の支出する経費がその控除額を超えるからといってそれだけで給与所得者に当たらないとすることはできない。」と判示し、原告の訴えを退けている。

この点、通勤定期券事件と同じく、本判決でも労務提供の対価である勤労性所得が従業員としての地位に基づき支給されている限り給与所得であると判示していると解される。

本件につき、①「従属性」要件は「経済的従属性」を含む要件かについて、従業員の地位に基づいて使用者から受ける給付はすべて給与所得を構成するという考え方に基づいている限り、従属性要件には経済的従属性を含んでいると理解される。また、本件は音楽演奏家という特殊な職業であることから、例えば、音楽演奏によって収入を得るにつき、コンサート会場を借りる費用を負担したり、コンサートに観客を動員するためのプロモーション等の費用を負担したりしているかという観点が想起されるが、それらの負担は楽団が行っている。このことから、本件従属性要件には経済的従属性は含まれていると解される。

他方で、②「非独立性」要件は収入保証の要件かについて、本件では必要経費の多寡についての検討があるため、非独立性を収入保証の要件と判断していると考えられる。

(3) 弁護士顧問料事件（最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決（昭和 52 年（行ツ）第 12 号）（民集 35 卷 3 号 672 頁））

本件は、後の裁判例においても数多く引用されており、重要な先例となっている。

本判決では、給与所得か事業所得かについての区別の基準について、「およそ業務の遂行ないし労務の提供から生ずる所得が所得税法上の事業所得(同法二七条一項、同法施行令六三条一―二号)と給与所得(同法二八条一項)のいずれに該当するかを判断するにあたっては、租税負担の公平を図るため、所得を事業所得、給与所得等に分類し、その種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨、目的に照らし、その業務ないし労務及び所得の態様等を考察しなければならず、したがって、弁護士の顧問料についても、これを一般的抽象的に事業所得又は給与所得のいずれかに分類すべきものではなく、その顧問業務の具体的態様に依じて、その法的性格を判断しなければならない。」と判示している。

また、事業所得と給与所得の定義についても積極的に示しており、「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ、反復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をいう」と判示し、他方で、「給与所得とは雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいい、なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかを重視されなければならない。」と判示し、それぞれの所得の該当要件を定義付けている。

本判決では、給与所得の従属性について詳細に検討され、その要件につき、①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、②給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものという2つの要素が示されていることが特徴であり、さらに、事業所得の対比として非独立性が要件として挙げられている。前節の事件、および大島訴訟の内容を受けての判示内容と考えられる。

本判決の特徴として、給与所得該当性のメルクマールを提示していることだけでなく、労務提供の対価の態様(勤労性所得に当たるか否か、それは従業員の地位の基づくものか)について着目していることが挙げられる。

本件につき、①「従属性」要件は「経済的従属性」を含む要件かについて、従業員の地位に基づいて使用者から受ける給付はすべて給与所得を構成するという考え方に基づいている限り、従属性要件には経済的従属性を含んでいると理解される。また、本件は弁護士という特殊な職業であり、その収入を得るための費用を負担したりしているかという観点が想起されるが、それらの負担は原告の弁護士事務所が行っており、顧問料の支払い側は負担していない。このことから、本件従属性要件には経済的従属性は含まれていると解される。

他方で、②「非独立性」要件は収入保証の要件かについて、毎月定額の顧問料収入を得て

いたという点では収入保証に該当するが、顧問料の支払い側が報酬として経理していたために、事業所得として認定されたと考えられる。

(4) 医大教授指導料事件（神戸地裁平成元年5月22日判決（昭和61年（行ウ）第29号）
税資170号315頁）

本件は、医大教授指導料事件は、原告がA教授に支払った指導料につき、給与所得に該当するか、所得税法204条1項（源泉徴収）所定の報酬又は料金に該当するかが争われた事件である。

本判決では、「同教授は、毎月1ないし3回原告の病院を訪れ、派遣した医師らの診療に関しての相談に応じ、あるいは医学上の指導をし、さらに原告の事務長とこれら医師の勤務時間等雇用条件の決定についての交渉もしたこと、これに加え、同教授は、原告に病院の経営、医薬品の購入等に関して情報の提供、指導をし、また原告からの相談に応じたこと、これらの指導等は電話によってもなされた」と事実認定をしたうえで、「原告とA教授との間に明確な契約が締結されたわけではないけれども、原告はA教授に医師の斡旋をはじめとする病院経営上の指導を依頼し、この原告の依頼に応ずるかたちで、教授は原告に医師を紹介、派遣し、これに応じて原告から同教授に本件指導料が支払われてきたのであるから、遅くとも、本件指導料、交通費が同教授が原告病院を訪れた回数に応じて支払われるようになった昭和55年5月には、A教授において、原告の病院にその教え子の医師を派遣し、その指導等に当たること及び原告の病院の経営等につき指導し、相談に応じ、これに対して原告が指導料の名目で金員を支払うことの準委任類似の関係が成立した」と述べている。

従属性の要件については、1ヶ月に数回程度病院を訪問し、その他の指導等は電話でもなされていたことから、「給与支払者との関係において何らかの空間的、時間的拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供」という認識が極めて希薄であったといえる。

他方、非独立性の要件については、「少なくとも派遣した医師に対する指導、病院経営に関しての指導情報の提供については、その成果は原告に直接に帰属し、仮に不利益があっても同教授が負担する性質のものではなかった。」と判示した。

ここでは、不利益の帰属が決定的な要素と考えられている³⁸⁾。つまり、当該経済活動の「危険」はA教授が負担する性質のものではないこと、換言すれば、自己の危険と計算において営まれていたとはいえなかったとされ、本判決は、非独立性の観点からの判断といえる。

38) 佐藤、前掲注15、403頁。

つまり、本判決では極めて従属性が希薄なものであったにもかかわらず、非独立性の観点から給与所得該当性を認めた判断をしている。

本件において、①「従属性」要件は「経済的従属性」を含む要件かについて、従業員の地位に基づいて使用者から受ける給付はすべて給与所得を構成するという考え方に基づいている限り、従属性要件には経済的従属性を含んでいると理解される。また、本件は医師という特殊な職業であり、その収入を得るための費用を負担したりしているかという観点が想起されるが、それらの負担は勤務先が行っているようである。このことから、本件従属性要件には経済的従属性は含まれていると解される。

他方で、②「非独立性」要件は収入保証の要件かについて、本件指導料、交通費は同教授が原告病院を訪れた回数に応じて支払われていたことから、収入保証の要件であったということが出来る。

(5) 親会社ストックオプション（アプラインド）事件（東京地裁平成15年8月26日（平成13年（行ウ）第49号）税資253号順号9414）、および最高裁平成17年1月25日（平成16年（行ヒ）第141号）税資255号順号9908）

本件は、米国にある親会社の日本法人社長が、親会社から付与されたストックオプションについて権利行使を行ったその権利行使益が給与所得に該当するか否かを争った事件である。

まず、東京地裁平成15年8月26日判決では、給与所得該当性の判断にあたって前節の弁護士顧問料事件を引用し、「本件行使益が、雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付に当たるか」否かを判断している。また、勤労性所得に当たるか否かについて（権利行使益が親会社からの給付に係るものであり、これが労務の提供の対価であるか）を判断し、株価が企業の将来の収益力等多様な要因により変動し、権利行使者自身の判断によっても変動することから権利行使益は親会社からの給付とはいえないとした。また、「非独立性」及び「従属性」などの従業員としての地位についても、あくまで子会社に労務を提供していることから親会社の従業員としての地位は認められないとして、給与所得に該当しないと判示した。

つまり、最判昭和56年4月24日判決の判断基準を忠実になぞって判断していると解される。

しかし、その控訴審では、同じく弁護士顧問料事件を引用し給与所得該当性を判断しているものの、原審を破棄し、給与所得と判示し、それを受け原告は上告した。

その上告審である、最高裁平成17年1月25日判決では、ストックオプションは被付与者の生存中のみ権利を行使することによって初めて経済的な利益を受け、権利の譲渡・移転

は出来ないことから、会社から役員へ、約定に従って所定の権利行使価格で株式を取得させる給付に当たるとし、権利行使益の発生及びその金額は、株価の動向と権利行使時期に関する申告人の判断に左右されたものであるとしても、そのことを理由として親会社からの給付であることを否定することはできないとし、親会社と子会社グループ一体として、会社は精勤の動機付けとすることなどを企図してストックオプション制度を設け、役員はストックオプション制度に基づき職務を遂行していることから職務遂行の対価の性質を有し、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものであると判示した。

本判決は、給与所得の非独立性要件を従属性要件とは独立した要件と理解されるようになったリーディングケースである。しかしながら、従業員（役員）の地位として付与されるストックオプションであることを踏まえると、前掲通勤定期券事件の考え方（労働者が勤労者たる地位に基づいて使用者から受ける給付は、すべて給与所得を構成する収入と解すべき）を拡大したものとも言い得る。もちろん、直接の使用者ではないこと、従業員ではなく役員であるという大きな差異があるため、この辺りはさらなる検討課題となる。

本件について、①「従属性」要件は「経済的従属性」を含む要件かについて、従業員の地位に基づいてではなく、本件は役員の地位として給付を受けているが、その支払者は直接の雇用関係にはない。ただし、親会社と子会社の社長という委任関係はある。

他方で、②「非独立性」要件は収入保証の要件かについて、本件の非独立性要件は、本件所得を給与所得とするための目的論的な当てはめであり、収入保証の要件とはなっていないと考えられる。

(6) 麻酔科医事件（東京地裁平成 24 年 9 月 21 日判決（平成 23 年（行ウ）第 127 号）税務訴訟資料 262 号順号 12043）

本件は、麻酔科医が複数の病院から得た報酬は事業所得か給与所得か否かを争った事件である。

本件で裁判所は、最判昭和 56 年 4 月 24 日判決の判示を引用し、給与所得の本質を「自己の計算と危険によらず、非独立的労務、すなわち使用者の指揮命令ないし空間的、時間的な拘束に服して提供した労務自体の対価として使用者から受ける給付である」と判示した。

そして、「営利性や有償性を有し反復継続して行われる業務ないし労務提供という経済的活動から得られる収入が事業所得に該当するか給与所得に該当するかは、自己の計算と危険によってその経済的活動が行われているかどうか、すなわち経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するか、あるいは費用が収益を上回る場合などのリ

スクを誰が負担するかという点、遂行する経済的活動が他者の指揮命令を受けて行うものであるか否かという点、経済的活動が何らかの空間的、時間的拘束を受けて行われるものであるか否かという点などを総合的に考慮して、個別具体的に判断すべきである。」と、雇用関係またはそれに類する関係にあるか否かや従属性要件および非独立性要件について踏み込んだ解釈を行っている。

すなわち、「非独立性」の意味内容とは、経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するか、あるいは費用が収益を上回る場合などのリスクを誰が負担するかという点であるとして、本件の収益については、診療報酬の多寡に応じて報酬が変動するとは認められないとした。他方で、費用については、麻酔業務から生じる費用は、基本的に使用者が負担し、たとえば高額な機器を取得しその減価償却費で収支が赤字になるような危険負担はないとした。

また、「従属性」を遂行する経済的活動が他者の指揮命令を受けて行うものであるか否かという点、経済的活動が何らかの空間的、時間的拘束を受けて行われるものであるか否かであるとして、指揮命令を受けたどうかについては、指揮命令の意味内容が、高度専門職にいう業務内容についての判断が専門的で独立して行われるか否かということではなく、業務を行う対象、場所、時間など業務の一般的な態様について指揮命令に服しているかということであり、担当する患者の数や時間など使用者の指揮命令に服していたとした。

その一方で、時間的空間的拘束については他の非常勤職員と同様の管理を受けており、その拘束性を認めた上で給与所得であると判示した。

本件は、前掲弁護士顧問料事件が示した要件を現代の働き方に合わせてさらに詳細に分析したものであると評価できる。また、受け取る対価につき、収入と費用に分けて検討を行うことで、収入よりも費用が多くなることがないことを確認した点や、指揮命令の意味内容について確認した点で、前掲日本フィルハーモニー楽団員事件での検討と類似点がある。

本件において、①「従属性」要件は「経済的従属性」を含む要件かについて、従業員の地位に基づいて使用者から受ける給付はすべて給与所得を構成するという考え方に基づいている限り、従属性要件には経済的従属性を含んでいると理解される。また、本件は医師という特殊な職業であり、その収入を得るための費用を負担したりしているかという観点が想起されるが、それらの負担は勤務先が行っているようである。このことから、本件従属性要件には経済的従属性は含まれていると解される。

他方で、②「非独立性」要件は収入保証の要件かについて、本件の収益については、診療報酬の多寡に応じて報酬が変動するとは認められないとしていることから収入保証の要件であったといえる。

- (7) 塾講師等報酬事件（東京地裁平成 25 年 4 月 26 日判決（平成 22 年（行ウ）第 308 号）
税務訴訟資料 263 号順号 12210）および東京高裁平成 25 年 10 月 23 日判決（平成 25
年（行コ）第 224 号）税務訴訟資料 263 号順号 12319）

講師または家庭教師として原告と契約を締結して業務を行った者に対し、給与所得に該当しないと源泉徴収をせず、消費税の仕入税額控除を行っていた事件である。

まず、東京地裁平成 25 年 4 月 26 日判決では、給与所得該当性の判断基準を弁護士顧問料事件の判示から説明している。しかし、これはあくまで一応の基準であって、従属性については必要要件にあたらなとしている。このことは、歳費及び役員報酬が従属性を持たないのに給与所得とされていることから明らかであるとしている。またこの考え方はアプライド事件の最判 17 年判決とも整合する考え方であるとしている。

すなわち、「最高裁昭和 56 年判決の位置付け及び同法 28 条 1 項の規定の内容に照らせば、労務の提供等の従属性が認めがたい場合であっても、当該給与の受給者がその支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受けているか等の諸要素を総合的に考慮した結果として、所得の原因となった法律関係が『雇用契約…に類する原因』に当たるものと評価されることがあり得るものと考えられる」としている。

本件地裁で原告は、この従属性を給与所得の要件であるとする一方で、被告は給与所得の必要要件ではないと反論している。

すなわち、原告は、「そもそも、給与所得は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき、指揮命令を受けて提供した労務の対価をいうものと解されているのであって、この点において、給与所得の本質的な性質として、『従属性』要件が必要になる」と主張したが、地裁は、「原告と本件各顧客との間の契約及び原告と本件講師等との間の契約の各内容に照らせば、少なくとも、本件教育機関等における講義や本件会員の子弟と対面して行う個人指導の際には、基本的には、原告が本件各顧客との間の契約において定めた業務場所や業務時間数に従ってその労務の提供等をすべき義務を負うものというべきであり、また、このことを踏まえ、すでに述べたとおり、本件講師等は、上記のような立場にある原告の指定する方法により原告に対して業務遂行の状況的、時間的な拘束を受けているものということができる。これまで述べた事情を総合すれば、本件各金員は、雇用契約に類する原因に基づき提供された非独立な労務の提供の対価として給付されたものとして、それに係る所得は、所得税法 28 条 1 項所定の給与所得に当たるといふべきである。」と判示した。

また、その控訴審である、東京高裁平成 25 年 10 月 23 日判決では、「（弁護士顧問料事件、りんご生産組合事件、アプライド社事件は、）当該所得が、給与所得に該当するかどうかに関し、これを一般抽象的に分類すべきものではなく、その支払（収入）の原因となった法律関

係についての当事者の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきことを前提として、それぞれの事案に鑑み、いわゆる従属性あるいは非独立性などについての検討を加えているものにすぎず、従属性が認められる場合の労務提供の対価については給与所得該当性を肯定し得るものとしても(したがって、そのような観点から従属性を示すものとされる点の有無について検討するのは何ら不適切なものではない)、従属性をもって当該対価が給与所得に当たるための必要要件であるとするものではない」として、従属性がなくとも給与所得の該当性を判断し得る旨判示した。

以上から、本件判決の認定した給与所得の要件を確認すると以下の3つの観点から判断されているようである³⁹⁾。

- (1) 最高裁昭和56年判決(弁護士顧問料事件)は、「一応の基準」にすぎない。
- (2) 所得税法28条1項の規定の内容に必ずしも一致するとはいえない。
- (3) 最高裁平成17年判決(アプライド事件)によって従属性要件はなくなった。

これらから、本件地裁判決が捉えた給与所得の要件を考察すると、まず、(1)からは、弁護士顧問料事件が使用者の指揮命令ないし空間的・時間的拘束によって労務の提供の態様を判示していることが明らかであり、すなわち、同判決のいう空間的・時間的拘束とは、使用者の指揮命令等が示す「従属性」の態様を例示しているものと解される。

この点、酒井氏は、「従属性ないしそれを代替する観念としての空間的・時間的拘束という労務態様というものを原則的に給与所得の要件として捉えるべきとの考え方が示された」と理解すべきである⁴⁰⁾と述べている。

以上からは(2)の観点が導かれる。すなわち、本件地裁判決は、「従属性」と「時間的・空間的拘束」をあたかも別のものと捉えており、従属性が認められない場合であっても、「時間的・空間的拘束」等の諸要素を総合的に考慮した結果として給与所得に該当する場合があることになり、ここから敷衍して「時間的・空間的拘束」は、使用者の指揮命令に服していない状況下においては、重要な要件となるということになる⁴¹⁾。

最後に(3)の観点から分かることは、上記のような「従属性」が希薄な場合であっても、「非独立性」⁴²⁾さえ明らかであれば給与所得と判断するのが相当とする見解があるということ

39) 酒井、前掲注24、193-194頁および、宮崎、前掲注21、271頁参照。

40) 同上、194頁。

41) 同上、195頁参照。

42) この場合の「非独立性」とは、「従属性」とは別の要件であると、判例上も学説上も整理されているようである(佐藤英明『スタンダード所得税法』第2版(弘文堂、2016)161頁)。したがって、給与所得における「非独立性」とは、「自己の危険と計算によって行う」のではないという、報酬受給

である⁴³⁾。

これらは、前出した裁判例からも抽出されたものではあるが、特に(3)の「従属性」が稀薄な場合については「非独立性」が重視され、それが明らかであれば給与所得として判断されるという見解は、一律には採用し難いとも考えられる。なぜなら、「非独立性」はそれ自体で給与所得を積極的に定義できるものではなく、非独立性を強調するということは、給与所得該当性の目的論的解釈であり、拡大解釈といえるからである。

租税法律主義を尊重するという観点からは、非独立性はあくまでも従属性の従たる要件であり、これを独立の要件として用いるためには、少なくとも事業所得ではないことを立証することを必要とする。裏を返すと、非独立性とは、事業所得と給与所得のみで構成される所得(勤労性所得)という限定の下で給与所得の該当要件としての役割を果たすということになる。

ここまです踏まえて、本件において、①「従属性」要件は「経済的従属性」を含む要件かについて、本件塾講師は、本件教育機関等から業務の遂行等に当たり通常必要と認められる物を貸与され、また、交通費の支払を受ける。また、本件家庭教師については、各家庭がその交通費やテキストを負担する。一方、原告と本件講師等との間の契約からは、当該契約に基づく義務を履行するための費用の負担を義務付ける趣旨の定めは見当たらないと地裁が判示しているところから、経済的従属性はあると解される。

他方で、②「非独立性」要件は収入保証の要件かについて、「本件各金員は、講義等ないし個人指導の業務に従事した時間数に応じて支払われるものとされているところ原告と本件講師等との間の契約に係る契約書等を見ても、本件講師等が個別の本件各顧客の下において上記の業務に従事している期間中において、(中略)本件各金員の額やその算定の基礎となる講義等の単価の額が増減するような定めは置かれていない。」と地裁が判示しているところを見る限り、収入保証の要件のようである。

(8) 小括

以上の判例を踏まえて、①「従属性」要件は「経済的従属性」を含む要件となっているかについては、(5)アプライド事件のみ不明確であったが、他の判例については経済的従属性を含む要件となっていたようである。また、②「非独立性」要件は収入保証の要件かについ

の態様を表していると考えられる(同書、161頁)。

43) 宮崎、前掲注21、272頁。

ては、(1)については、給与所得の他の所得区分該当性を争ったものではなかったため、非独立性の観点は浮上しなかったと考えられるものであるとすると、他の判例では(5)アプライド事件のみが本件所得を給与所得とするための目的論的な当てはめとして非独立性の要件を用いたと理解され、収入保証の要件とはなっていない。

今回は7つの判例を用いたが、の中で特異なものは(5)のアプライド事件のみであったということになる。他の判例については、概ね①「従属性」要件は「経済的従属性」を含む要件であり、かつ、②「非独立性」要件は収入保証の要件を満たすものとなっていた。

アプライド事件の特異性は、親会社のストックオプションを子会社役員が受益したという、直接の雇用契約関係にないことを親会社と子会社を一体のグループと解したことと、従来の従属性要件と非独立性要件を分離し得るものとし、非独立性要件が満たされていれば給与所得に該当するという要件に変節させたことであるが、今回の検討からは、(7)の事件以外に後の判例に影響を及ぼすまでには至っていないと解される。

従属性要件と非独立性要件の観点からの検討は、外形的な労務提供の態様とされる「従属性」要件では給与所得該当性として満足しないが、「経済的従属性」までを射程とする「従属性」要件であれば、(7)の事件についてもこれまでの解釈で事足りている。

今回の検討で用いた従属性要件に含まれる具体的な報酬の態様としての「経済的従属性」の観点からは、結局、給与所得該当性における事業所得との区分については、「従属性」と「非独立性」とを切り分ける視点の違いに過ぎない。

おわりに—従属性要件と非独立性要件の変遷からみる給与所得に求められる働き方

給与所得における「従属性」要件と「非独立性」要件の考え方については様々な学説や先行研究がある。これは、「従属性」要件と「非独立性」要件のいずれの基準を採用しても学説上の明確な境界が見えないことにも表れている。したがって検討すべきは、これまでの働き方ではなく、これからの働き方に対応するための課税要件として、どのような理解が必要となるのかである。この点、働き方が今後さらに多様化していくという前提に立つと、形式的・外形的に一義に判断することは困難を極めると考えて良い。そうすると、佐藤氏のいう外形的な労務提供の態様とされる「従属性」要件では、給与所得該当性として満足しないが、「経済的従属性」までを射程とする「従属性」要件であればこれまでの解釈で事足りるということにもなる。

そこで、これまでの裁判例に上記考察を当てはめながら検討したところ、「経済的従属性」が、具体的な報酬の態様と同義であるとするならば、結局、給与所得該当性における事業所

得との区分については、「従属性」と「非独立性」とを切り分ける視点の違いに過ぎないということが分かった。

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

例えば、給与所得者による副業・兼業や、請負契約等に基づいて働き使用従属性の高さという点ではむしろ被用者に近い自営業主（雇用的自営）が増加している。また、インターネットを通じて個別の仕事を請け負う働き方（いわゆる「ギグエコノミー」）⁴⁴⁾に対応しているのかという疑問が生じる。

さらに、この働き方の変遷について、同中間報告では、「現在の個人所得課税の仕組みは、『学校卒業後、1つの会社で定年まで勤めあげ、年金生活に入る』といったライフコースを念頭に構築されてきたものと考えられる。他方、近年、経済社会のICT化等の進展に伴う働き方の多様化は、これまでの典型的なライフコースを相対化させるものであり、個人所得課税はこうした経済社会の構造変化に追いついていない側面があるのは事実である。経済社会のICT化や働き方の多様化等を踏まえた所得計算や所得把握のあり方についてあらためて検討を行う必要がある。」ことが指摘されている⁴⁵⁾。このような外的要因によって、形式的にこれらの要件に当てはめることを困難にしているということが理解できる。

事実として、前掲した裁判例において、単なる「従属性」ではない「経済的従属性」からの判断については、学説上の「非独立性」要件からの判断とも重なるものとなっている。

他方で、「非独立性」の要件については、事業所得と給与所得のみで構成される所得、すなわち勤労性所得となる人的役務提供の対価で構成されていることから、これらに共通する源泉徴収制度の観点からの検討も可能なように考えられる。その際、重要なことは、使用者との雇用関係の有無（従属性要件となる）、指揮命令の態様（従属性要件となる）、時間的空間的拘束の態様（従属性要件となる）からの判断は必要としないということである。

この点、人的役務提供の対価につき、水野氏の指摘にもあったように、事業所得と給与所

44) 税制調査会、前掲注 32、1～2頁。

45) 同上、10頁。

得のいずれもが源泉徴収の対象になる場合もあることからすると、特段、法律上や実務上の規定が存しない限り、その区分の最終的な決定権者は被用者側（受給者側）ではなく、使用者側（支給者側）にあると考えてよいと思われる。

参考文献

【著書・論文】

- ・伊藤公哉「AI（人工知能）時代の働き方と税法—所得税法における給与所得の意義と給与所得課税制度の展望」『税務弘報』第66巻1号（2018年、中央経済社）
- ・岩崎政明「所得税の類型および所得区分の動向」『所得税制の最近の動向』（租税法研究第39号2011年、有斐閣）
- ・奥谷健「事業所得と給与所得の区別」『租税判例百選（第6版）』（2017年、有斐閣）
- ・金子宏『租税法の基本問題』（2007年、有斐閣）
- ・——『租税法第23版』（2019年、弘文堂）
- ・木山泰嗣「給与概念の確立と変容」『青山法学論集』第57巻第4号（2016年、青山学院大学法学会）
- ・酒井克彦「裁判例から見る所得税法」（2016年、大蔵財務協会）
- ・——「所得税法における給与所得該当性の判断メルクマール—従属性要件と非独立性要件—」『中央ロー・ジャーナル』第14巻第1号（2017年、中央ロー・ジャーナル編集委員会）
- ・——「所得税法の給与所得と『従属性』（下）」『月刊税務事例』第46巻第2号（2014年、財経詳報社）
- ・——「所得税法の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討—」（2011年、財経詳報社）
- ・佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」『租税法の基本問題』（2007年、有斐閣）
- ・——『スタンダード所得税法第2版補正2版』（2020年、弘文堂）
- ・武田昌輔 監修『DHC コメントール所得税法』（1983年、第一法規出版）
- ・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』第83号（2005年、日本税務研究センター）
- ・——「所得分類の意義と給与所得課税—ストックオプション判決を素材に（租税法解釈論の重要課題と最近の裁判例）」『租税法研究』第32号（2004年、有斐閣）
- ・團野正浩「所得税法における給与所得該当性に関する考察—『ストックオプション事件』判決以降の議論を中心として—」『新潟大学経済論集』第98巻（2015年、新潟大学経済学会）
- ・長島弘「塾講師等に支払う報酬の給与所得該当性（上）」[東京高裁平成25.10.23判決]『月刊税務事例』第46巻第12号（2014年、財経詳報社）
- ・日本税務研究センター「人的役務と所得税」『日税研論集』vol.57（2006年、日本税務研究センター）
- ・増田稔「米国法人の子会社である日本法人の代表取締役が親会社である米国法人から付与されたいわゆるストックオプションを行使して得た利益が所得税法28条1項所定の給与所得に当たるとされた事例 [最高裁平成17.1.25判決]（最高裁判所判例解説—平成17年1.5.9.10.12月分 平成18年8月分）」『法曹時報』第60巻第2号（2008年、法曹会）
- ・末崎衛「税務争訟における税理士と弁護士との協働」『税務事例』第42巻第2号（2010年、財経詳報社）
- ・実本滋「麻酔科医師が麻酔手術等を施行して各病院から得た収入が事業所得ではなく給与所得に該当するとされた事例 [東京地方裁判所平成24.9.21判決]『民事研修』第670号（2013年、日本加除出版）

- ・水町勇一郎「労働法第7版」(2018年、有斐閣)
- ・宮崎裕士「給与所得控除と基礎的人的控除における改革の現状」『大阪経大論集』第68巻第6号(2018年、大阪経大会)

Summary

Work Style Required for Employment Income and Specific Classification Requirements for Business Income in Personal Income Tax Law.

Hisatoshi Fujiyama

There have been various previous studies on the division of income between salaried and business income under the Personal Income Tax Law, and it is also being re-discussed, including the recent changes in the way of working. In particular, there are other forms of work than those characterized by spatial and temporal constraints, which have been considered in the past, and this has been a cause of constant disputes.

There are various theories and previous studies on the concept of “dependency” and “non-independence” requirements in terms of the applicability to salary income in income classification, but based on the premise that work styles will further diversify in the future, it will be extremely difficult to make a single judgment on a formal and external basis. If this is the case, the “subordination” requirement, which refers to the external form of labor provision, will not be satisfied as the applicability of salary income, but the “subordination” requirement, which covers “economic subordination,” will be enough under the existing interpretation. If “economic dependence” is synonymous with the specific form of remuneration, the distinction from business income in terms of applicability to employment income is merely a difference in perspective between “dependence” and “non-independence”.

In this regard, considering that there are cases where both business income and employment income are subject to withholding at source for compensation for human services, it seems that the payer, not the payee, has the right to make the final decision on the classification unless there is a special legal or practical provision.