

博 士 学 位 論 文

A I 時代における働き方の多様化と 給与所得該当性の研究

－従属性及び非独立性の要件と源泉徴収制度の視点を中心として－

2 0 2 2 年 度

藤 山 久 寿

熊本学園大学大学院
商学研究科商学専攻

A I 時代における働き方の多様化と給与所得該当性の研究

ー従属性及び非独立性要件と源泉徴収制度の視点を中心としてー

学位論文要旨

(1) 論文の主題

所得税法における給与所得該当性は、最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決（弁護士顧問料事件）で示された「従属性要件」と「非独立性要件」を基になされてきた。近年のプラットフォームビジネスに代表される A I 時代の働き方に対して、この 2 要件で足りるのか、いや対応できていない現状に新たな要件（給与所得か事業所得かの区分要件）が導出できないかを模索するもので、マイナポータル等の活用で源泉徴収制度自体に給与所得該当性の判断を行わせるという立法論を展開するものである。

本論文を簡潔にいうと、弁護士顧問料事件で示された「従属性要件」と「非独立性要件」が、今日の A I 時代における働き方の多様化に対して、給与所得該当性の判断基準として適用可能かどうかを検討したものであるといえるであろう。働き方の多様化は、給与所得か事業所得か、場合によっては雑所得や一時所得に区分される恐れがある。区分の違いは、課税所得の相違と税額の違いとなって現れてくる。

所得区分の明確化は、納税者や課税庁にとって、極めて重要で、租税法の大原則である租税法律主義の下での課税要件明確主義及び予測可能性の確保の観点から看過しがたいものである。

(2) 問題意識と先行研究

本研究の問題の端緒としては、筆者が税理士事務所で行う日々の業務の中で、ホステスの働き方が事業所得として分類される場合と給与所得に分類される場合とに分けられることにあった。一概にホステスとはいっても、指名のホステスとヘルプのホステスのように働き方の内容が異なる場合もあり、課税要件明確主義の観点からは、この働き方を正確に区分する必要があると考えられる。このホステスの働き方について、事業所得かそれとも給与所得に分類されるかを巡って、所得税法上の検討を加えた判例および裁決事例が複数存在することにも表れていると考えられる。

しかし、支払われた対価について、事業所得か給与所得かをホステス自身が判断することは困難であり、実務上は、支払者の意図により決定し、交付された支払調書（事業所得の場合）又は源泉徴収票（給与所得の場合）を基にして所得税が算出されているのが現状である。

実際の納税者であるホステスの知らないところで所得区分が決定され、さらには、事業所得と給与所得では、必要経費と概算控除として、収入に対する費用の控除の方法が異なっているため、同じ働き方であったとしても、所得区分の判断の違いによって源泉徴収税額に差が生じるという問題を抱えていると考えられる。

さらに、所得区分の判断の違いで起こる問題については、ホステス業だけではなく、デジタルトランスフォーメーションや **Uber Eats** のようなプラットフォームビジネス¹を利用したシェアリングエコノミーなど、コロナ禍において様々な働き方の多様化によって生じる問題も取り沙汰されているところでもあり、これらは主に給与所得該当性について疑義が生じているものでもある。

他にも、平成 30 年度税制改正における給与所得控除から基礎控除への調整について、「働き方の多様化を踏まえ、『働き方改革』を後押しする観点から、特定の収入にのみ適用される給与所得控除や公的年金等控除から、どのような所得にでも適用される基礎控除に、負担調整の比重を移していくことが必要との観点から行われたもの」²とされており、このような負担調整の比重の移動は、「働き方の多様化を踏まえ、様々な形で働く人をあまねく応援する等の観点から個人所得課税の見直しを行う」³という観点での改正であるとされているところから分かるように、課税庁においても新しい働き方がすでに意識されていることが分かる。

このような、昨今の働き方の多様化における疑念や対応を含め、給与所得者と事業所得者の所得区分の問題は、古くて新しい問題であるとして再論されている。

例えば、従来考えられてきたような、「従属性」要件における、「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、所得区分について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。

現在の多様化した労働形態において、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

¹ 本論文におけるプラットフォームビジネスとは、インターネットを通じて提供されるビジネスモデルのことであり、より具体的には IT 技術やデータを活用して、ユーザーである個人や企業に対して取引やコミュニケーションの「場」を提供するビジネスを指す。これをより厳密に定義すると、①「多面市場」を構成すること、②「ネットワーク効果」が生じることの 2 つの特徴を持つオンラインのビジネスであるということが出来る（岡田淳ほか『プラットフォームビジネスの法務』（商事法務、2020）2 頁参照）。

² 武田昌輔編著『コンメンタール所得税法』（第一法規、加除式）1650 頁。

³ 「所得税法等の改正詳解」財務省

（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0081-0132.pdf : 最終閲覧 2022 年 4 月 18 日）81 頁。

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を行うことである。

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 Uber Eats をはじめ、業務委託としながら実際は 1 社のみに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。

特に、労働形態を踏まえた先行研究として、佐藤英明氏による「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」⁴と、酒井克彦氏による「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—」⁵が代表的なものとして挙げられる。

それぞれの先行研究を簡単に紹介すると、佐藤氏は、給与所得を「給与所得の本質は自己の危険と計算によらないという非独立性である」⁶と捉え、「給与所得該当性の基準は、基礎となる法律関係（契約）ではなく、労働提供の具体的な態様」⁷であり、それに基づき非独立性は、自己の危険と計算に基づかないという意味で報酬受給の態様を示す一方、「従属性は他人の指揮監督に服するという意味で労働提供の態様を示している」⁸とする。

一方で、酒井氏は、給与所得を「給与所得の特徴は従属的な立場での勤務である」⁹と捉えながらも、「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の所見にたどり着いている」¹⁰とする。

給与所得における両氏の先行研究は、「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限界が見えないことを示しているようである。

そうすると、両氏の先行研究を踏まえてさらに検討すべきは、これまでの働き方ではなく、AI時代のこれからの働き方に対応するための課税要件として、「従属性要件」と「非独立性要件」への新たな理解が必要となるかではなかろうか。

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よい。そうすると、佐藤氏のいう外形的な労働提供の態様とされる「従属性」要件からの検討では、雇用契約に基づかない働き方をも給与所得としている最近の裁判例を見る限り、給与所得該当性を満足しないことになる。

しかし、だからといって、酒井氏のように、「従属性」と「非独立性」の要件を平板に並べて比較検討するものではないとするのであれば、何をもって給与所得における所得区分

⁴ 佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」金子宏編著『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）

⁵ 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）

⁶ 佐藤、前掲注4、402頁参照。

⁷ 同上、401頁参照。

⁸ 同上、401-402頁参照。

⁹ 酒井、前掲注5、98頁参照。

¹⁰ 同上、93頁参照。

の判断基準とすればよいのか分からなくなってしまうのではなかろうか。

給与所得と事業所得との両者の区分について、「両者の区分は給与所得の特質が『非独立的従属的労働の対価』であるのに対し、事業所得は『自己の計算と危険とにおいて行われる経済活動としての事業から生ずる所得』であるから、各種の人的役務の提供の対価が事業所得か給与所得かそのいずれに該当するかについては、これを判断の基準として、具体的な役務提供契約の種々の側面を考慮して総合的に判断しなければならないものと考えられる。具体的には、わが国では給与所得が支払われる法律関係の基本類型である雇傭関係においては被傭者の職務遂行に必要な旅費、設備、備品等の費用は原則として使用者負担とするのが通常の雇傭条件であること、一方専属的な役務提供契約に基づく役務提供を『事業』といい得るためには役務提供に係る成果成就の危険性や役務提供のための費用の自己負担という要素の存在が必要であることを考慮する必要がある」¹¹とされる。

給与所得該当性における「従属性」の要件としては、例えば通例として、①指揮命令の態様や、②時間的・空間的拘束の態様などがあるが、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、プラットフォームワーカーやシェアリングエコノミー、クラウドソーシングと呼ばれているような、新しい働き方や人的役務の提供の仕組みも登場していることを踏まえて、「従属性」の要件について再考する必要があるのではなかろうか。

他方で、「事業」といい得るためには、役務提供に係る成果成就の危険や費用の自己負担という要素が必要とされているが、特にプラットフォームワーカーの場合は、成果成就の危険を保険やプラットフォームシステム利用という形でプラットフォームが負担する部分もあり、この点において、給与所得の「従属性」にも同視し得るため、一概に所得区分を判断するのは困難だといえる。

これらのように、働き方の多様化に伴う給与所得を取り巻く現状については、給与所得該当性の要件として示された内容は変わらないものの、「従属性」の要件については、指揮命令の態様や時間的・空間的拘束の態様において、産業構造の変化、グローバル化等による働き方の変化という外的要因が変化することで、通例として挙げた「従属性」の要件に当てはまらない働き方が増えている。

また、「従属性」の要件に当てはまらないのであれば、該当する所得区分として何がふさわしいのかを新しく判断しなおさなければならない。しかし、所得区分の判断基準として明確ではなくなっているものが生じている以上、納税者だけでなく、課税庁においても給与所得でなければどの所得区分となるのかについて判断をするのは困難であると考えられるため、租税法律主義の観点からも問題が生じているといえる。

なお、以上の議論については、これまで源泉徴収される側である納税者の側ばかりでの研究が目につくものであり、給与所得の該当性の要件について、法的安定性および予測可

¹¹ 武田、前掲注 2、1748 頁。

能性からの検討が行われているものがほとんどである。

他方で、人的役務の提供の対価の支払側である源泉徴収義務者が、所得区分を判断するという考え方もある。源泉徴収義務者には、同じ人的役務提供の対価について外注費として支出するのか、それとも給料として支出するのかという判断を行ったうえで、報酬や給与を支払っているからである。この支出側の区分を考慮に入れることで、弁護士顧問料事件が示したいいわゆる「従属性」と「非独立性」といわれる給与所得者の該当要件だけではなく、何らかの新たな指標を探索することによって、給与所得者と事業所得者との新たな区分要件を見出すことはできないかと考えた次第である。

これらの問題を解決する方策として、まずは、給与所得と事業所得との区分の問題点を沿革と共に整理し、それぞれの所得の特徴を描写した上で、源泉所得税と国税通則法における法解釈を進め、最終的には給与所得と事業所得という所得区分が異なることによって生じる課税所得の差、すなわち、所得税の差を源泉所得税の徴収方法によって解決しようと試みたものである。

（３）論文の構成

そこで、本研究全体を二部構成とし、第一部では、主に給与所得と事業所得の所得該当性の要件について再考を行った。

具体的に、第１章では、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、先行研究を紹介しながら、これらの要件に必ずしも当てはまらないが、事業所得や雑所得と確定できる要素もないというような、あいまいな働き方について、変化に対応するためのそれぞれの要件として、どのような理解が必要となるかについて問題提起を行った。問題の所在として、従来の給与所得該当性要件では、判断の限界を越えていると考えられるため、事業所得等と給与所得にまたがる人的役務の提供に係る所得における新たな給与所得該当性要件について検討を行った。

検討の結論としては、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よい。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。

この「経済的従属性」が、具体的な源泉徴収義務者における報酬支給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か。

この点、人的役務提供の対価につき、事業所得と給与所得といずれも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受給者側ではなく、支給者側にあると考えてよいとも思われる。

そのように考えると、「従属性」要件と「非独立性」要件からみる給与所得に求められる

働き方とは何かについて、次章以降で裁判例を参考にしながら考察を行った。

続いて第2章では、前章で検討した給与所得該当性に関する数々の先行研究で引用されている7つの判例を用いて、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の検証を行った。

これまでは、弁護士顧問料事件からの給与所得該当性の要件である、「従属性」要件と「非独立性」要件のいずれかの基準にいかにも適合しているかを考察した先行研究が多数を占めている。しかしながら、これらの要件を採用した後においても、なお、明確な所得区分該当性における境界が見えていない。これは、働き方の多様化によってこれまでの要件が該当しなくなっているからではないかという疑問が当然生じる。

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への理解が必要であることを前提として検討を行った。

判例研究からの結論としては、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、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ては、通勤定期券事件については、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、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。

本章では7つの判例を用いたが、その中でも特異なものは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。

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稼得の多様化が進展している。

これらのように、働き方の多様化に伴う給与所得を取り巻く現状については、給与所得該当性の要件として示された内容は変わらないものの、「従属性」要件については、指揮命令の態様や時間的・空間的拘束の態様において、産業構造の変化、グローバル化等による働き方の変化という外的要因が、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分かる。事実、本章の裁判例につき、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。

また、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）、指揮命令の態様（従属性）、時間的空間的拘束の態様（従属性）からの判断は必要としないということである。これらがあるか否かに関わらず、独立性の否定（事業所得ではないこと）が非独立性の要件として機能することにつき、次章で事業所得の面からも検討を行うことによって、従属性が稀薄な場合における非独立性の要件のみでの給与所得への判断の意義、および源泉徴収義務者が実質的に源泉徴収義務者における報酬支給の態様を決定することについての示唆を得たいと考えた。

そのため第3章では、前章までで検討した給与所得の所得該当性要件について、働き方の多様化に伴う給与所得を取り巻く現状について検討を行ったが、給与所得該当性の要件として示された内容については変化がなく、新しい働き方に対応しきれていないという現状が明るみになった。

これは、特に「従属性」要件における指揮命令の態様や時間的・空間的拘束の態様において、産業構造の変化、グローバル化等による働き方の変化という外的要因が、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ことに起因すると考えられる。

一方、「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で構成されているのであれば、独立性の否定（事業所得ではないこと）が「非独立性」の要件として機能するか否かという検討が必要であると考えられるため、「独立性」と「非独立性」の要件について比較検討し、事業所得に求められる働き方の変化についても検討を行った。

その結果、給与所得の「非独立性」要件とは、従属性要件の従たる要件であることを前提とし、それと対称的な要件として事業所得の「独立性」要件を捉えたと、「独立性」要件は従属性要件の否定ということにしかならず、同義反復となっている。しかし、事業所得の「独立性」要件は、「自己の計算と危険」から生じているということを考えると、単純に対称となっているとはいえないと考えられる。

さらに、個人所得という性質からは生活の資を得なければ生計を維持できない、つまり、消費と所得が密接な関係にあることから考えると、継続的に対価を得られること、換言すれば安定した収入を得られることこそが個人の所得にとって重要であると理解できる。そのような理解によれば、個人の所得獲得の態様においては、対価性の有無ではなく、継続性の有無のほうがより重視され、また継続的な所得であれば、その所得の帰属者と発生源泉との関係が従属的か否かを問わないであろう。

いずれにせよ、いわゆる「独立性要件」は、結局、給与所得と事業所得・雑所得との区別にのみ用いられるものであることが理解できた。独立性要件を否定することは非独立性要件の肯定と同義であり、給与所得を構成する要件の一つを担うということになる。

こういった画一的な判断基準の採用が、「非独立性」を給与所得の要件とする考え方からは肯定されるが、一方で、非独立性を否定することは、事業所得と同義とはならず、他に

も雑所得との区分があることを検討しなくてはならない。

事業所得に求められる独立性の要件とは、雑所得との区分が明確であることが必要となり、それは「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる蓋然性」の高さに求められることになる。すなわち、継続性が高く安定した収益を得られるということが事業所得における所得の要素に求められ、この点については、給与所得における所得の要素と対称となるものではなく、むしろ親和性があるものであることが分かった。

続いて第4章では、前章での検討を受けて、勤労性所得の「所得」、および、人的役務の提供の意義としての「所得」の判断基準につき、事業所得との区分を争った判例を中心に検討を行い、さらにそれぞれの判例を弁護士顧問料事件が示した事業所得の意義である、①自己の計算と危険において独立して営まれ、②営利性、③有償性を有し、かつ④反復継続して遂行する意思と⑤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として、5つに区分した上で、それらの区分への当てはめを行った。

弁護士顧問料事件判決の事業所得該当性を用いた裁判例、裁決事例において、給与所得との比較であれば、①というよりも⑤の該当性を争い、①（費用負担）が認定されれば事業所得となるというような傾向が見て取れる。

また、事業所得該当性そのものを争うのであれば、給与所得との比較では登場しなかった上記②～④が検討されるという傾向が見て取れる。

すなわち、給与所得との比較においては、⑤社会的地位とが客観的に認められる業務を従属性の有無として捉えているということであり、また、その事実認定で足りているということでもある。

個別事案でみれば、事業所得への区分を判断するには明確な基準がないことから、様々な事実認定の上で総合的に勘案し、判断しているというのが実情ではあるが、積極的な事実認定により、客観的な社会的地位を判断し、所得区分の決定をしている。

しかし、弁護士顧問料事件を引用しながらも、私法上の法律関係を形式的には当てはめることができないとしたりんご生産組合事件が先例としてあり、また、「対価を得て継続的に行う事業」につき、「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性」が必要であると示した横浜事件においては、事業所得該当性において幅を持たせるような内容になっている。つまり、給与所得該当性も事業所得該当性も弁護士顧問料事件当時よりも不明確なものになってしまっているといえるのである。

このような状況のもとで、次章で取り扱うプラットフォームビジネスに伴う新しい働き方については、プラットフォーマーがサービスの場を提供し、また、労務の提供者と実際の労務提供対価の支払者との間を取り持つことで、支払対価の受給関係があいまいとなりやすく、雇用契約の有無に関係なく所得区分が納税者に分からないという事象が生じると考えられるため、形式的な判断基準としては、その意義を再考する余地があると考えた。

次に、第5章では、働き方の多様化として、将来のAI時代には、社会の変化に伴い給与所得者の性質が現在とは変化する可能性がある点を踏まえ、プラットフォームビジネス

を例にとって考察し、納税者側のみで所得区分を判断できない場合の次善の策として、源泉徴収義務者側からの所得区分の決定が可能かについて検討を行った。

伊藤公哉氏の論文（「A I（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」）からは、A I時代における、事業所得と給与所得の境界に該当する働き方の示唆があった。それは、リスク負担に対する考え方と、リスク負担をする意思決定を誰が行うかという視点である。この視点を用いて、A Iやビッグデータから生み出される新しい事業について、事業所得か、給与所得かを判断する主体は、源泉徴収義務者か、本来の納税者である個人のどちらがよいのかについて検討を行った。

プラットフォームビジネスの特徴とは、プラットフォームがサービス提供の場を用意し、その上で、役務提供者であるプラットフォームワーカーと役務提供を受ける実際の対価の支払者を結びつけるマイクロビジネスを提供することにある。このような働き方は、わが国において従来存在する、保険外交員や一人親方、キャバレーホステス等の働き方と同視できるものでもある。

また、給与所得の定義からプラットフォームワーカーの所得について検討を行ったところ、給与所得とは、従来リスクの少ない所得とされ、それゆえに、損失発生は予定されていないという、労働者の損失リスク負担に対する考え方と、損失リスク負担をする意思決定を誰が行うかという視点が生じる。またこれは、ここまでの本論文の主張とも一致するものである。しかし、損失リスク発生時の責任主体は使用者責任によって、常に使用者にある。逆に言えば、使用者が被用者のリスクの責任主体となる契約あるいは、実質的に責任主体であれば、それは雇用類似の働き方ということにもなるということであり、雇用類似の働き方においては、使用者たる源泉徴収義務者が被用者の所得区分を決定する意思を持っていると考えられる。

当該視点は、米国のカリフォルニア州における労務者の従属性判断基準であるABCテストにも採用されていた視点であった。当該テストによれば、使用者側に請負者と扱うための義務を課していた。それを参考にするならば、源泉徴収義務者が一義的に所得区分の決定をすることにも一定の根拠となると考えられる。

また、納税者本人において、支払者と判断が異なる場合には、判断基準を示した上で、申告をすればよいと考える。年末調整を前提としながらも、マイナポータル等を活用し、支払調書をマイナポータルに格納することで森信氏の提言する日本型記入済み申告制度を促進し、納税者が最終的に判断をすることで、納税者自身においても所得区分の意思表示が可能となるような制度設計になると考えられる。

したがって、次章からは、源泉徴収義務者が課せられている義務およびその性格を把握し、プラットフォームワーカーだけでなく、給与所得と事業所得との境界にある働き方をしている者達に、その所得区分についてある一定の予測可能性を与えるためには何が必要かという観点から、所得区分論を離れて源泉徴収制度について検討することにした。

具体的には、第6章以降を第二部とし、源泉徴収制度の枠組みを活用し、源泉徴収義務

者側において、給与所得と事業所得とを区分する方法がないかについて模索した。

そこで、まず第 6 章では、源泉徴収制度の沿革からその変遷を確認したうえで、現行法における源泉徴収制度の規定を確認し、現行法上の各種所得に対する源泉徴収制度における問題点を明らかにした。

源泉徴収制度とは、特定の所得に対する支払がある場合に、その支払者が、その支払の際に所定の所得税を天引き徴収し、これを国に納付する制度である。

支払者は、受給者に対する徴収機関としての役割と、国に対する納税義務者としての役割という二つの役割を果たすことを求められ、源泉徴収制度は、周知のとおり、わが国の税制において、徴収確保のための措置として、きわめて重要な役割を担う制度である。

源泉徴収制度は、その制度の創設当初において、「取りきり」として納付されるものであったが、現在では、受給者が確定申告をとおして納付すべき税額の予納ないし前納と位置づけられていることを確認した。納税者にとって、有用な制度となるための一つの方策として、源泉徴収義務を果たすことでその所得区分を明らかにすることが可能となることが挙げられるため、次章では源泉徴収制度が所得区分を決定できる前提において検討を行った。

第 7 章では、源泉徴収義務者が所得区分を判断することに際して、給与所得者以外の場合についても、源泉徴収義務者の側が、その役務提供の対価を受け取った側において、明確な所得の判断基準として外形的に示し得るのかについて検討を行った。

その結果、条文解釈からは、源泉徴収義務者の役務提供の対価の支払時において、所得区分を判断する基準を見いだせるのかについて、裁判例を検討した結果、所得税法 183 条 1 項における「支払の際」については、給与等の支払の意思が必要というわけではなく、課税要件明確性の見地から「税法上支払と同視できるもの」について、当該支払の際に事実上その支払について認識していたか、あるいは、支払を認識し得る前提事実があるかどうか判断基準となると考えられる。

源泉徴収義務者が、その支払を受ける者と「特に密接な関係」にあつて、徴税上特別の便宜を有し能率を上げ得る者を義務者とする趣旨は、その支払が源泉徴収の対象であることが一義的に明確であり、かつ、その支払が自動的に確定し行われるほどに容易であるという意味をも包含しているのであると考えられる。

つまり、源泉徴収制度は、源泉徴収義務者が自動的にその支払対価の受領者における所得区分を判断できることが予定された制度ということであり、そのように考えれば、源泉徴収義務者側で支払対価の受領者の所得区分を判断することには何ら問題がない。

また、その判断は、源泉徴収義務者と納税者が「特に密接な関係」であることを基礎として行われるものである。

源泉徴収において問題が表出するのは、源泉徴収義務者が徴収税額を間違えた場合や、そもそも徴収をしなかった場合である。それらは、例外として税率が異なるものはあるが、基本的に源泉徴収義務者が所得区分を間違えたことによって起こるものでもない。

そうすると、源泉徴収税額自体の是正の機会自体が、納税者に与えられていれば特に問題とならないのであり、そういった意味でも、第5章で検討したような、納税者本人において、支払者と判断が異なる場合には、判断基準を示した上で申告をすればよいと考える。

したがって、次章では、実際の源泉徴収義務者の実務で、どのような判断の元で、外注費か支払給与かに分けているのかについて検討をし、源泉徴収義務者における所得区分の決定の有り様について検討を行った。

第8章では、実務上の「外注費」か「給与」かを争った事例を用いて、消費税法と所得税法における通達実務について考察をすることで、課税実務上の源泉徴収義務者における外注費と支払給与の境界を探り、源泉徴収制度が「外注費」等の境界事例に与える影響を検討した。

弁護士顧問料事件判決を、「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論じているということが判然とするのである。すなわち、この帰結からいえば、同判決においては、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考えるべきとの考え方が示されたと理解すべき」¹²とする見解からすると、その当時に観念され得なかった所得が給与所得として観念されている。その典型例がアプライド事件であり、また、労務提供の環境としてはプラットフォームビジネスということになる。

給与所得該当性の前提は、「個人の非独立的ないし従属的な勤労（人的役務提供）の対価としての性質をもった所得」¹³と学説上定義されているところからも、「勤労（人的役務提供）の対価」であることは間違いない。

本章で取り上げた、①一人親方や②ホステス、③労働者派遣業における源泉徴収義務において、①からは、消費税法基本通達 1-1-1 の判断要素である、「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」を指揮監督性とし、裁判例からも空間的、時間的な拘束は、指揮監督性を判断する上での一要素であると考えられる。

②からは、事業所得に厳密には該当しない場合であって、かつ、給与所得概念に一部当たるものであっても、あえて委託会社の下で事業所得として源泉徴収を受けることで、所得税法 204 条 1 項柱書として特則規定を適用できるとしているところからも、源泉徴収義務を果たしさえしていれば、総合課税の枠内での源泉徴収税の区分の問題として捉えることには問題がないと考えていることは明らかである。

また、この考え方については、源泉徴収制度の沿革に鑑みても、現行の源泉徴収制度は所得税の「前取り」に過ぎないものである以上、肯定されることが考えられる。

この点、東京地裁令和2年9月1日判決（LEX/DB【文献番号】25585994）は、所得区分の判断の問題はあるにせよ、源泉徴収税を徴収さえすれば、後の所得区分は納税者自身

¹² 酒井、前掲注 33、5-7 頁参照。給与所得か事業所得かという状況では、非独立性基準は機能するが、酒井氏は、「事業所得非該当＝給与所得該当」ではないとする。

¹³ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規、加除式）1672 頁。

の判断の問題でもあるとして、源泉徴収義務者に一義的に判断を負わせない仕組みにもなっているということを示す判決として重要であると理解できる。

③からは、申告納付の税についての第三者名義での納付は、物品税だけでなく、所得税法や法人税法においても基本的には税の遁脱・脱税を企図して行われるものである¹⁴。

しかし、源泉所得税においては、第三者名義により徴収納付することのメリットは考えづらいものである。

また、労働者派遣業は請負契約であったとしても、給与所得該当性のうちの非独立性が充たされると雇用契約類似の契約として判断されることがある。なぜなら、非独立性が、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からである。そうすると、全ての勤労性所得に基づく請負契約が、実質的には給与所得として判断されることにもなりかねず、またそれが、消費税の課税仕入算入を争うものとして、最近の裁判例としても表出しているところでもあった。

請負契約と雇用契約において、契約における実質と形式の当事者における認識の先例として引用されるりんご生産組合事件は、源泉徴収をした上で支払われた金額につき、事業所得を給与所得と認定している。これは、源泉徴収義務者において、まずは前取りとして源泉徴収を行うことが重要ということが示されているということになるのではなかろうか。

（４）結び

ここまでを踏まえて、働き方の多様化としての最たる例であるプラットフォームビジネスへの当てはめを行う。プラットフォームビジネスでは、三者以上の契約当事者が存在する場合があり、実質的な指揮命令者の認定基準の拡張が必要となる。

また、プラットフォームワーカーの労務の提供自体のベネフィットを受けるのは労務提供の相手方であり、その意味では親会社が労務提供のベネフィットを享受していないために、プラットフォームとプラットフォームワーカーとの間での対価性は認められないと考えられる。

しかし、プラットフォームは、プラットフォームビジネス一体としてのサービス提供を目的としており、プラットフォームの存続をもって、プラットフォームは、手数料として利益を稼得する。そのように考えると、プラットフォームワーカーの労務により、プラットフォームが便益を享受していることになるため、労務の対価性が認められると考えられる。その意味では、従属性を認めることができ、給与所得者としての判断も可能となる。

以上からも、従来のように弁護士顧問料事件判決に基づき、納税者における従属性および非独立性からの判断に固執することなく、弁護士顧問料事件をあくまでも「一応の基準」として位置づけ、柔軟に所得区分を判断する必要があるであろう。その際、人的役務提供

¹⁴ 角田、前掲注 25、96、98 頁参照。

の対価であれば、「特に密接な関係」としての報酬または給与の源泉徴収義務者の存在が考えられるため、源泉徴収義務者に所得区分を判断させることも考えられる。

そのためには、源泉徴収義務者に過度の負担を負わせることなく、一義的に所得区分を判断させる必要があり、あくまでも申告所得税の前取りとして、源泉所得税を徴収するという位置づけとすればよいのではないか。また、源泉所得税自体も、その計算方法や税率が複雑化しているため、これを例えば一律の税率にする等し、その対象も、人的役務提供一般に拡大させ、外注費も対象にすればよい。消費税法の課税仕入算入を企図して支払給与にしないという黙示の慣行があるのであれば、なおさらである。

このような取り扱いの変更は、課税の公平の観点からも推奨されると考えられる。

参考文献等

【著書】

- ・大内伸哉『A I 時代の働き方と法—2035 年の労働法を考える』（弘文堂、2017）
- ・大蔵省編纂『明治大正財政史 第 6 巻』（経済往来社、1957）
- ・大蔵省主税局『昭和 25 年度以降の税制改正の概要』（大蔵省主税局、1956）
- ・岡田淳ほか『プラットフォームビジネスの法務』（商事法務、2020）
- ・雄川一郎『行政の法理 雄川一郎論文集第 1 巻』（有斐閣、1986）
- ・勝正憲『日本税制改革史』（千倉書房、1938）
- ・金子宏『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996）
- ・——『租税法〔第 23 版〕』（弘文堂、2019）
- ・——『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂、2021）
- ・北野弘久『税法学原論（第 8 版）』（勁草書房、2020）
- ・熊王征秀『消費税法講義録第 2 版』（中央経済社、2020）
- ・神戸問題研究所地方行財政制度資料刊行会編『戦後地方財政資料 別巻 1 シャウプ使節
団日本税制報告書』（勁草書房、1983）
- ・国税庁編『改正税法のすべて 昭和 42 年』（大蔵財務協会、1967）
- ・小林長谷雄ほか『源泉課税』（賢文社、1941）
- ・小宮昌人ほか『日本型プラットフォームビジネス』（日経 BP、2020）
- ・酒井克彦「所得税法の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討—」（財経詳報社、2011）
- ・——『裁判例から見る所得税法』（大蔵財務協会、2016）
- ・——『裁判例からみる所得税法二訂版』（大蔵財務協会、2021）
- ・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）
- ・塩崎潤・安井誠監修『DHC 源泉徴収所得税釈義』（第一法規、加除式）
- ・島津翔『さよならオフィス』（日本経済新聞出版本部、2020）
- ・関子善信『租税法律関係論』（成文堂、2005）
- ・武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規、1983）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義第五版』（弘文堂、2016）
- ・注解所得税法研究会編『注解所得税法〔六訂版〕』（大蔵財務協会、2019）
- ・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）
- ・林仲宣『所得税法・消費税法の論点』（中央経済社 2005 年）
- ・マイケル・A. クマスノほか著（青島矢一ほか訳）『プラットフォームビジネスデジタル
時代を支配する力と陥穽』（有斐閣、2020）
- ・松沢智『租税実体法〔補正第 2 版〕』（中央経済社、2003）
- ・水野忠恒『租税法第五版』（有斐閣、2015）
- ・——『大系租税法（第 2 版）』（中央経済社、2019）

- ・水町勇一郎『労働法（第6版）』（有斐閣、2016）
- ・森信茂樹『デジタル経済と税AI自体の富をめぐる攻防』（日本経済新聞出版、2019）
- ・四元俊明『行間の税法解釈学—判例・裁判例から見た不条理の世界—』（ぎょうせい、1988）

【論文】

- ・青柳達朗「所得税法 183 条の『支払』について」『税大ジャーナル』5 号（2007）
- ・伊藤公哉「シェアリングエコノミーの拡大に伴うタックス・ギャップへの制度対応（前）
ーテクノロジーの発展と申告納税制度の下での資料情報制度の再検討」『税務弘報』65 巻 12 号（2017）68-80 頁
- ・———「シェアリングエコノミーの拡大に伴うタックス・ギャップへの制度対応（後）
ーテクノロジーの発展と申告納税制度の下での資料情報制度の再検討」『税務弘報』65 巻 13 号（2017）70-85 頁
- ・———「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』66 巻 1 号（2018）24-45 頁
- ・今村隆 「徴収納付の法律関係に関する諸問題」『税研』153 号（2010）
- ・今本啓介「申告納税制度と源泉徴収制度の関係」『税研』153 号（2010）
- ・岩崎政明「所得税法の類型および所得区分の動向」租税法研究第 39 号（2011）1-13 頁
- ・碓井光明「源泉徴収制度についての若干の考察」『税経通信』36 巻 10 号（1981）
- ・占部裕典「源泉徴収制度における三面的権利関係と権利救済」『同志社法学』67 巻 4 号（2015）
- ・岡正晶 「破産管財人の源泉徴収義務に関する立法論的検討」『金融法務事情』1845 号（2008）
- ・岡田悟 「シェアリングエコノミーをめぐる論点」調査と情報（2017）（983）
- ・奥谷健 「競馬の払戻し基金に係る所得の所得区分（事業所得該当性）」『税務 QA』178 号（2016）
- ・奥谷健 「事業所得と給与所得の区別」『租税判例百選（第7版）』（有斐閣、2021）
- ・雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」『租税法研究』2 号（1974）
- ・金子宏 「最高裁判所判例研究」『法学協会雑誌』82 巻 2 号（1966）
- ・——— 「わが国の所得税と源泉徴収制度—その意義と沿革—」『日税研論集』15 号（1991）
- ・——— 「給与所得と課税—沿革と問題点—」『日税研論集』57 号（2006）3-39 頁
- ・川口美貴「労働形態の多様化と就労者の保護-労働者概念と独禁法規制」『季刊労働法』272 号（2021）2-12 頁
- ・菊池衛 「人的役務所得をめぐる若干の考察」『税大論叢』第 4 号（1971）
- ・木村弘之介「訴外キャストの報酬について、給与等の源泉徴収に係る納税告知処分に対

- する取消等請求が棄却された事例」『ジュリスト』No.1568（2022）
- ・木村大輔「シェアリングエコノミーと課税」日本租税理論学会編『租税上の先端課題への挑戦』（2020）112-128 頁
 - ・木村貴子「ホステス報酬等の源泉徴収制度」『税理』58 卷 15 号（2015）
 - ・木山泰嗣「競馬による所得を事業所得として申告した納税者に対し一時所得であるとしてなされた更正処分の適正性が争われた事案～横浜地裁平成 28 年 11 月 9 日判決・公刊物未掲載～」『税経通信』72 卷 10 号（2016）
 - ・———「給与概念の確立と変容」青山法学論集第 57 卷第 4 号（2016）115-155 頁
 - ・———「源泉徴収制度をめぐる諸問題」『青山ローフォーラム』第 6 卷第 2 号（2018）
 - ・———「給与所得の判断基準」税理 64 卷 5 号（2021）120-121 頁
 - ・倉見智亮「働き方の多様化と必要経費」『税研』35 卷 6 号（2020）
 - ・小池和彰「給与と外注費を区分する判断基準」『東北学院大学経営学論集』第 14 号
 - ・小林博志「源泉徴収の手続」『日税研論集』25 号（1994）
 - ・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 - 従属性要件非独立性要件 - 」中央ロー・ジャーナル第 14 卷第 1 号（2017）83-102 頁
 - ・———「所得税法の給与所得と『従属性』（上）」『税務事例』Vol.46 No.1（2014）1-9 頁
 - ・———「所得税法の給与所得と『従属性』（下）」『税務事例』Vol.46 No.2（2014）20-28 頁
 - ・佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」金子宏『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）
 - ・———「『給与』課税をめぐるいくつかの問題点」『税務事例研究』79 号（2004）21-40 頁・
 - ・———「日本における源泉徴収制度」『税研』No.153（2010）
 - ・———「給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分について、法定納期限の経過後に当該源泉所得税の納付義務を成立させる支払の原因となる行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことの可否」『民商法雑誌』155 卷 3 号（2019）
 - ・佐藤英明・植田卓「誌上税務審議『給与所得課税のあり方』」『税研』79 号（1998）29-32 頁
 - ・佐藤謙一「経済取引や働き方の多様化に伴う個人収入の複雑化と税務対応のポイント」税理 64 卷 1 号（2021）14-21 頁
 - ・塩崎潤「給与所得一通勤定期券またはその購入代金の支給は所得税法上の給与か」『別冊ジュリスト』17 号（1968）
 - ・品川吉宣「塾講師等に支払う報酬の『給与所得』該当性」『TKC 税研情報』Vol.23.No5（2014）
 - ・柴田徹平「建設業一人親方の労働問題の特殊性と偽装請負」『季刊労働法』272 号（2021）

- ・税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申昭和 61 年 10 月」(税制調査会、1986)
- ・ ——— 「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)
- ・関口智 「日本の所得税・最適課税論・スウェーデンの二元的所得税：勤労所得と資本所得の視点」『税研』140 号 (2008) 16-29 頁
- ・園部逸夫「事業所得と給与所得の区別」『租税判例百選 (第 2 版)』(1983)
- ・田中治 「給与所得」『日税研論集』28 号 (1994)
- ・ ——— 「申告納税制度と租税行政手続」『租税法研究』第 22 号 (1994)
- ・ ——— 「給与所得概念における従属的労務性」税務事例研究 83 号 (2005)
- ・ ——— 「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」
- ・ ——— 『租税法研究』32 号 (2004)
- ・ ——— 「源泉徴収制度の存在理由」『税法学』571 号 (2014)
- ・ ——— 「一時所得と雑所得の区別」『租税法判例百選第 6 版』(有斐閣、2016)
- ・田中啓之「第三者名義でされた源泉徴収に係る所得税の納付の有効性」『ジュリスト』No.1467 (2014)
- ・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 (2015)
- ・都築巖 「建設業関係・ホステス等に係る留意点」『税経通信』71 巻 10 号 (2016)
- ・角田元幸「実質所得者課税と雇用関係(源泉徴収義務者)の認定の判断要素—第三者名義による源泉所得税の納付の効果—」『税大論叢』68 号 (2011)
- ・戸村涼子「ネットビジネスで得た収入の税務対応」税理 64 巻 1 号 53-60 頁 (2021)
- ・中里実 「経済の変貌と租税行政の将来」松沢智先生古稀記念論文集『租税行政と納税者の救済』
- ・長島弘 「競馬の払戻金に係る所得の事業該当性が争われた事例」『税務事例』49 巻 2 号 (2016)
- ・ ——— 「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]」『税務事例』46 巻 12 号 (2013)
- ・成瀬洋平「源泉所得税における給与等の課税の取扱い」税務大学校論叢 73 号 147-299 頁 (2012)
- ・西山由美「大島訴訟」『租税法の発展』(有斐閣、2010)
- ・日本税理士会連合会税制審議会「源泉徴収制度のあり方について—令和元年度諮問に対する答申—」(日本税理士会連合会、2020)
- ・畠山武道「源泉徴収の法律関係・争訟手続」『日税研論集』15 号 (1991)
- ・濱口桂一郎「4.労働者派遣システム再考」第 35 回産研フォーラム「派遣法の改正と今後の労働市場 (基調講演)」(2010)

<https://core.ac.uk/download/pdf/144443897.pdf>.最終閲覧 2022 年 5 月 15 日)

- ・ ——— 「請負・労働者供給・労働者派遣の再検討」
(<http://hamachan.on.coocan.jp/hougakkaishi.html>.)
- ・ ——— 「雇用類似の働き方に関する現状と課題」日本政策金融公庫論集 47 号(2020)
- ・ ——— 「横断的論考」日本労働研究雑誌(693)2-10 頁 (2018)
- ・ ——— 「カリフォルニア州のギグ法」『労働旬報』(1755) 2020 年 2 月 25 日号
(<http://hamachan.on.coocan.jp/roukijunpo200225.html>. 最終閲覧 2022 年 5 月 15 日)
- ・ 濱田洋「働き方の多様化による課税問題ー「雇用」と「自営」の境界ー」税研 198 号 46-51 頁(2018)
- ・ 浜村彰「プラットフォームエコノミーと労働法上の課題-プラットフォームエコノミーで働く就労者の労働者性について」労働調査 577 号 4-12 頁 (2018)
- ・ 林幸一「事業所得と給与所得との区分：勤労所得に係る所得分類についての提言」
大阪府立大学経済研究 54 (2) (2008) 139-163 頁
- ・ 林仲宣「給与所得と事業所得の区分ー外注費の課税仕入れー」『税法学』561 (2009)
- ・ ファルクラム租税法研究会「第 2 回事業所得か給与所得か『後』」税務弘報 63 巻 9 号
191-197 頁 (2015)
- ・ 藤谷武史「給与所得課税」税研 168 号 (2013) 30-35 頁
- ・ 潤圭吾「働き方の変化と租税法」『民商法雑誌』156 巻 1 号 (2020)
- ・ 古田孝夫「時の判例 弁護士である破産管財人は、自らの報酬の支払について、所得税法 204 条 1 項 2 号所定の源泉徴収義務を負うほか[最二小判平成 23.1.14]」『ジュリスト』1432 号 (2011)
- ・ 本庄淳志「雇用類似の働き方と法規制-基準規制の断絶と契約法理の連続性をふまえて」
『ジュリスト』1553 号 (2021) 34-40 頁
- ・ 増田稔「時の判例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」ジュリスト (1310) 147-149 頁 (2006)
- ・ 三木義一・上西左大信「理事長の横領と源泉徴収義務」『判例分析ファイル I 所得税編(第 2 版)』417-418 頁 (税務経理協会、2009 年)
- ・ 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 号 41-62 頁 (2006)
- ・ 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]」
- ・ 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)

- ・宮谷俊胤「源泉徴収制度の概要と問題点」『日税研論集』15号（1991）
- ・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』5号（1972）
- ・森戸英幸ほか「雇用システムの変化と法政策の課題ージョブ型雇用社会の到来？」ジュリスト 1553号 16－33頁（2021）
- ・森信茂樹「ギグ・エコノミーと源泉徴収制度」税務弘報 68巻3号6頁（2020）
- ・———「シェアリング・エコノミー、ギグエコノミーの発達と税制の課題」ファイナンシャル・レビュー通巻第143号9－29頁（2020）
- ・———「税務行政とDXの今後の課題」税務弘報 69巻10号8頁（2021）
- ・脇谷英夫「『経済的利益』を対象とする源泉徴収制度の考察」『税法学』571号（2014）
- ・和田肇「雇用契約と労働契約」日本労働研究雑誌(657)74－75頁（2015）
- ・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』57号（2006）
- ・———「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ー事業所得との相違ー」『税務事例研究』145号（日本税務研究センター、2015）
- ・———「シェアリング・エコノミーに関する課税問題ー所得課税および執行上の問題を中心にー」税務事例研究 168号 21－49頁（2019）
- ・———「源泉徴収制度の現代的意義と課題」『税研』35巻5号（2020）
- ・渡部尚史「給与所得該当性の要件としての非独立性」『神戸学院経済学論集』第48巻第4号（2022）

【ホームページ等】

- ・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）
(<http://www.jil.go.jp/institute/zassi/backnumber/2007/09/pdf/063-072.pdf>)
- ・池添弘邦「労働保護法の「労働者」概念をめぐる解釈論と立法論ー労働法学に突きつけられている重い課題」（雇用と自営のあいだ）
(<http://www.jil.go.jp/institute/zassi/backnumber/2007/09/pdf/048-062.pdf>)
- ・経済産業省「デジタルプラットフォームを巡る市場の健全な発展に向けて」
(https://www.meti.go.jp/policy/mono_info_service/digitalplatform/index.html)
- ・———「シェアリングエコノミーに関する実態調査」
(https://www.meti.go.jp/statistics/tyo/share_eco/result/gaiyo.pdf)
- ・———「雇用関係によらない働き方」に関する研究会 報告書
(<http://www.meti.go.jp/report/whitepaper/data/pdf/20170330001-2.pdf>)
- ・厚生労働省「今後の労働契約法制の在り方に関する研究会 報告書」
(<https://www.mhlw.go.jp/shingi/2005/09/dl/s0915-4d.pdf>)
- ・———「働き方の未来 2035 報告書」
(<https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-12600000-Seisakutoukatsukan/0000133449.pdf>)

- ・ ——— 「労働基準法研究会報告」
(<https://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/2r9852000000xgbw-att/2r9852000000xgi8.pdf>)
- ・ ——— 「雇用類似の働き方に関する検討会」
(<https://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-11909500-Koyoukankyoukintoukyoku-Soumuka/0000201113.pdf>)
- ・ ——— 「令和 3 年 9 月 1 日から労災保険の「特別加入」の対象が広がります」
(https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/koyou_roudou/roudou_kijun/rousai/kanyu_r3.4.1_00001.html)
- ・ ——— 「労使関係法研究会報告書」
(<https://www.mhlw.go.jp/stf/houdou/2r9852000001juuf-att/2r9852000001jx2l.pdf>)
- ・ ——— 「裁量労働制の現行制度の概要及び経緯等について」
(<https://www.mhlw.go.jp/content/11201250/000809286.pdf>)
- ・ ——— 「多様な正社員の雇用ルール等に関する論点について」
(<https://www.mhlw.go.jp/content/11201250/000852669.pdf>)
- ・ 国税庁「国税庁レポート（2020 年度版）」
(<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/2020.pdf>)
- ・ ——— 「シェアリングエコノミー等新分野の経済活動への的確な対応」
(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2019/sharingueconomy_taio/pdf/01.pdf)
- ・ ——— 「タックスアンサーNo.1906 給与所得者がネットオークション等により副収入を得た場合」
(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1906.htm>)
- ・ ——— 「タックスアンサーNo.1500 雑所得」
(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1500.htm>)
- ・ 財務省「所得税法等の改正詳解」
(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0081-0132.pdf)
- ・ 新谷真人「労働法における労働者性の判断基準」社労士総研研究プロジェクト報告書
平成 30 年
(https://www.shakaihokenroumushi.jp/Portals/0/doc/nsec/souken/2018/20181210_souken_araya.pdf)
- ・ 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」
(<http://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/29zen16kai6.pdf>)
- ・ ——— 「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方令和元年 9 月」

- (https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/1zen28kai1_2.pdf : 最終閲覧)
- ・ ——— 「税制の抜本的見直しについての答申昭和 61 年 10 月」

(https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s_s6110_zeiseibappontekiminaosi.pdf)
- ・ ——— 「個人所得課税に関する論点整理平成 17 年 6 月」

(<https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/2005/pdf/170621.pdf>)
- ・ ——— 「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方平成 19 年 11 月」

(https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s_h1911_bappontekinazeiseikaikaku.pdf : 最終閲覧 2021 年 12 月 3 日)
- ・ 総務省「シェアリングエコノミーの持つ可能性」平成 30 年版情報通信白書

(<https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/h30/pdf/n2500000.pdf>)
- ・ ——— 「テレワークの意義・効果」

(http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/joho_tsusin/telework/18028_01.html)
- ・ 独立行政法人「「雇用と自営のあいだ」(日本労働研究雑誌 編集委員会) 2007 年 9 月号解題」

(<http://www.jil.go.jp/institute/zassi/backnumber/2007/09/pdf/002-003.pdf>)
- ・ 永野秀雄著「プロスポーツ選手の労働者性」

(<https://www.jil.go.jp/institute/zassi/backnumber/2005/04/pdf/020-022.pdf>)
- ・ 山田久「働き方の変化と税制・社会保障制度への含意」

(https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20150902_27zen18kai6.pdf)
- ・ 労働基準法研究会報告「労働基準法の「労働者」の判断基準について

(<https://jsite.mhlw.go.jp/osaka-roudoukyoku/library/osaka-roudoukyoku/H23/23kantoku/roudousyasei.pdf>)
- ・ 労働政策研究・研修機構「イギリス労働法政策における Good Work Plan—Good Work Plan に至る背景とその具体的内容」

(<https://www.jil.go.jp/institute/discussion/2020/documents/DP20-02.pdf>)
- ・ ——— 「最高裁、ウーバーのドライバーを労働者と認める判決 (2021 年 4 月 : イギリス)」

(https://www.jil.go.jp/foreign/jihou/2021/04/uk_02.html)
- ・ ——— 「カリフォルニア州ギグ法—プラットフォームビジネスに雇用を」

(https://www.jil.go.jp/foreign/jihou/2019/07/usa_04.html)
- ・ ——— 「クラウドワークをめぐる連邦労働裁判所判決」

(https://www.jil.go.jp/foreign/jihou/2021/06/germany_01.html)

- ・ ————— 「デジタル労働プラットフォームの成長と規制の必要性」
(https://www.jil.go.jp/foreign/jihou/2021/07/ilo_01.html)
- ・ AB－5 Worker status: 「employees and independent contractors.(2019－ 2020)」
(https://leginfo.legislature.ca.gov/faces/billTextClient.xhtml?bill_id=201920200AB5)
- ・ CIO ポータル「シェアリングエコノミー促進室」
(<https://cio.go.jp/share-eco-center>)
- ・ ————— 「シェアワーカー研修・認証制度の概要」
(https://cio.go.jp/sites/default/files/uploads/documents/share_eco_certificatoin.pdf)
- ・ e-gov 法令検索「建設業法」
(<https://elaws.e-gov.jp/document?lawid=324AC0000000100>)
- ・ Pillsbury“legalwire”vol.64/2019 「カリフォルニア州はダイナメックス事件の ABC テストを採用した立法を行い、多くの業務従事者を被雇用者として分類することを義務付け」
(<https://japanese.pillsburylaw.com/siteFiles/29415/Legal%20Wire%2064.pdf>)
- ・ ILO フラッグシップレポート「世界の雇用及び社会の見通し 2021 年 2 月版：変容する仕事の世界におけるデジタル労働プラットフォームの役割」(https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/---publ/documents/publication/wcms_771749.pdf)

2022年度
博士学位論文

指導教員 末永 英男

論文題目

A I 時代における働き方の多様化と

給与所得該当性の研究

－ 従属性及び非独立性の要件と源泉徴収制度の視点を中心として

－

熊本学園大学大学院
商学研究科商学専攻
学籍番号 L1122102
氏名 藤山 久寿

A I 時代における働き方の多様化と給与所得該当性の研究

—従属性及び非独立性の要件と源泉徴収制度の視点を中心として—

藤山 久寿

博士論文目次

序	1
---------	---

第一部 給与所得該当性および事業所得該当性の要件

第 1 章 給与所得に求められる働き方の変遷

はじめに	9
第 1 節 給与所得の意義	9
第 2 節 給与所得と事業所得の近接性	12
第 3 節 給与所得における「従属性」要件の意義	13
第 4 節 給与所得における「非独立性」要件の意義	16
第 5 節 給与所得に係る働き方の多様化の変遷	18
第 6 節 小括	23

第 2 章 給与所得への具体的区分要件—裁判例を中心として—

はじめに	25
第 1 節 裁判例にみる給与所得該当性要件の考え方	25
第 2 節 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 卷 8 号 1749 頁））	26
第 3 節 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 卷 4 号 763 頁））	27
第 4 節 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））	28
第 5 節 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）	29
第 6 節 親会社ストック・オプション（アプライド）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）	31
第 7 節 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)	32
第8節 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）税資 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）税資 263号順号 12319）	33
第9節 小括	36
第3章 事業所得に求められる働き方の変遷	
はじめに	38
第1節 事業所得の沿革	38
第2節 事業所得の意義	40
第3節 事業所得と雑所得の区分	41
第4節 事業所得に求められる独立性要件	44
第5節 人的役務の提供の変化と働き方への影響	45
第6節 消費税法基本通達にみる「事業」と事業所得における「事業」との比較	47
第7節 働き方の変遷と事業所得の変遷	48
第8節 小括	51
第4章 事業所得への具体的区分要件—裁判例を中心として—	
はじめに	52
第1節 弁護士顧問料事件（最高裁昭和56年4月24日判決（民集35巻3号672頁）再掲	52
第2節 九州電力検針員事件（福岡地裁昭和62年7月21日判決（昭和58年（行ウ）第14号）（訟月 34巻1号187頁）	53
第3節 ゴルフ場キャディ報酬事件（那覇地裁平成11年6月2日判決（平成9年（行ウ）第9号） （税資243号153頁）	54
第4節 りんご生産組合事件（最高裁平成13年7月13日判決（集民202号673頁）	55
第5節 平成28年7月28日福岡地裁判決	55
第6節 平成30年1月11日裁決（国税不服審判所平成30年1月11日裁決（LEX/DB文献番号 26012956）	57
第7節 札幌地裁令和1年11月29日判決（税資269号順号13348）	58
第8節 馬券払戻金事件（横浜事件）横浜地裁平成28年11月9日判決（訟月63巻5号 1470頁）	60
第9節 馬主給与所得通算事件東京地裁平成28年3月4日判決（TAINS Z888-2026）	62
第10節 小括	63
第5章 プラットフォームビジネス等の事業所得と給与所得の境界に該当する働き方と その具体的区分要件	
はじめに	66
第1節 AIや新事業が生み出す事業所得と給与所得の境界に該当する働き方	68
第2節 プラットフォームビジネスにおける源泉徴収の意義	76

第3節 小括	88
--------------	----

第二部 源泉徴収制度を用いた所得区分の検討

第6章 沿革にみる源泉徴収義務者に求められる源泉徴収事務	
はじめに	91
第1節 源泉徴収制度の歴史（明治20年から昭和14年まで）	92
第2節 源泉徴収制度の歴史（昭和15年から昭和21年）	94
第3節 源泉徴収制度の歴史（昭和22年から現在）	95
第4節 源泉徴収制度の意義と法律上の権利義務関係	98
第5節 小括	105
第7章 源泉徴収制度が所得区分に与える影響	
はじめに	107
第1節 役務提供の対価の所得区分の判断基準としての源泉徴収制度の役割	107
第2節 所得税法183条1項にいう「支払」の意思と意義	114
第3節 源泉徴収義務者からみた所得区分の判断基準	120
第4節 小括	124
第8章 源泉徴収義務における外注費と支払給与との境界	
はじめに	126
第1節 「外注費」か「給与」かにおける一人親方の事例	127
第2節 「外注費」か「給与」かにおけるホステスの事例	132
第3節 「外注費」か「給与」かにおける人材派遣業等の第3者が関連する事例	135
第4節 小括	143
第9章 総括	147
結び	155
参考文献等	165

序

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る。これらの先行研究は、基本的に、最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決（弁護士顧問料事件）を引用し、給与所得該当性において、「従属性」（例えば、雇用契約があることや、雇用主の指揮命令に服すること、および時間的空間的拘束を受けて労務者の自由が制限されること等。）と、「非独立性」（例えば、自己の危険と計算に抛らず労務を提供していることや、損失の負担を負わないこと等。）の両方、あるいは一方が認められれば形式的に給与所得とするものであった。

（１）問題意識と先行研究

本研究の問題の端緒としては、筆者が税理士事務所で行う日々の業務の中で、ホステスの働き方が事業所得として分類される場合と給与所得に分類される場合とに分けられることにあった。

一概にホステスとはいっても、指名のホステスとヘルプのホステスのように働き方の内容が異なる場合もあり、課税要件明確主義の観点からは、この働き方を正確に区分する必要が生じると考えられる。このホステスの働き方について、事業所得かそれとも給与所得に分類されるかを巡って、所得税法上の検討を加えた判例および裁決事例が複数存在することにも表れていると考えられる。

しかし、支払われた対価について、事業所得か給与所得かをホステス自身が判断することは困難であり、実務上は、支払者の意図により決定し、交付された支払調書（事業所得の場合）又は源泉徴収票（給与所得の場合）を基にして所得税が算出されているのが現状である。

実際の納税者であるホステスの知らないところで所得区分が決定され、さらには、事業所得と給与所得では、必要経費と概算控除として、収入に対する費用の控除の方法が異なっているため、同じ働き方であったとしても、所得区分の判断の違いによって源泉徴収税額に差が生じるという問題を抱えていると考えられる。

さらに、所得区分の判断の違いで起こる問題については、ホステス業だけではなく、デジタルトランスフォーメーションや UberEats のようなプラットフォームビジネス¹を利用したシェアリングエコノミーなど、コロナ禍において様々な働き方の多様化によって生

¹ 本論文におけるプラットフォームビジネスとは、インターネットを通じて提供されるビジネスモデルのことであり、より具体的には IT 技術やデータを活用して、ユーザーである個人や企業に対して取引やコミュニケーションの「場」を提供するビジネスを指す。これをより厳密に定義すると、①「多面市場」を構成すること、②「ネットワーク効果」が生じることの 2 つの特徴を持つオンラインのビジネスであるということが出来る（岡田淳ほか『プラットフォームビジネスの法務』（商事法務、2020）2 頁参照）。

じる問題も取り沙汰されているところでもあり、これらは主に給与所得該当性について疑義が生じているものでもある。

他にも、平成 30 年度税制改正における給与所得控除から基礎控除への調整について、「働き方の多様化を踏まえ、『働き方改革』を後押しする観点から、特定の収入にのみ適用される給与所得控除や公的年金等控除から、どのような所得にでも適用される基礎控除に、負担調整の比重を移していくことが必要との観点から行われたもの」²とされており、このような負担調整の比重の移動は、「働き方の多様化を踏まえ、様々な形で働く人をあまねく応援する等の観点から個人所得課税の見直しを行う」³という観点での改正であるとされているところから分かるように、課税庁においても新しい働き方がすでに意識されていることが分かる。

このような、昨今の働き方の変容における疑念や対応を含め、給与所得者と事業所得者の所得区分の問題は、古くて新しい問題であるとして再論されている。

例えば、従来考えられてきたような、「従属性」要件における、「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、所得区分について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。

現在の多様化した労働形態において、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を行うことである。

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 社のみに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。

特に、労働形態を踏まえた先行研究として、佐藤英明氏による「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」⁴と、酒井克彦氏による「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―」⁵が代表的なものとして挙げられる。

² 武田昌輔編著『コンメンタール所得税法』（第一法規、加除式）1650 頁。

³ 「所得税法等の改正詳解」財務省

（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0081-0132.pdf : 最終閲覧 2022 年 4 月 18 日）81 頁。

⁴ 佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」金子宏編著『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）

⁵ 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―」

それぞれの先行研究を簡単に紹介すると、佐藤氏は、給与所得を「給与所得の本質は自己の危険と計算によらないという非独立性である」⁶と捉え、「給与所得該当性の基準は、基礎となる法律関係（契約）ではなく、労務提供の具体的な態様」⁷であり、それに基づき非独立性は、自己の危険と計算に基づかないという意味で報酬受給の態様を示す一方、「従属性は他人の指揮監督に服するという意味で労務提供の態様を示している」⁸とする。

一方で、酒井氏は、給与所得を「給与所得の特徴は従属的な立場での勤務である」⁹と捉えながらも、「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の所見にたどり着いている」¹⁰とする。

給与所得における両氏の先行研究は、「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限界が見えないことを示しているようである。

そうすると、両氏の先行研究を踏まえてさらに検討すべきは、これまでの働き方ではなく、AI時代のこれからの働き方に対応するための課税要件として、「従属性要件」と「非独立性要件」への新たな理解が必要となるかではなかろうか。

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よい。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」要件からの検討では、雇用契約に基づかない働き方をも給与所得としている最近の裁判例を見る限り、給与所得該当性を満足しないことになる。

しかし、だからといって、酒井氏のように、「従属性」と「非独立性」の要件を平板に並べて比較検討するものではないとするのであれば、何をもって給与所得における所得区分の判断基準とすればよいのか分からなくなってしまうのではなかろうか。

給与所得と事業所得との両者の区分について、「両者の区分は給与所得の特質が『非独立的従属的労働の対価』であるのに対し、事業所得は『自己の計算と危険とにおいて行われる経済活動としての事業から生ずる所得』であるから各種の人的役務の提供の対価が事業所得か給与所得かそのいずれに該当するかについては、これを判断の基準として、具体的な役務提供契約の種々の側面を考慮して総合的に判断しなければならないものと考えられる。そしてさらに、具体的には、わが国では給与所得が支払われる法律関係の基本類型である雇傭関係においては被傭者の職務遂行に必要な旅費、設備、備品等の費用は原則として使用者負担とするのが通常の雇傭条件であること、一方専属的な役務提供契約に基づく役務提供を『事業』といい得るためには役務提供に係る成果成就の危険性や役務提供のた

『中央ロー・ジャーナル』第14巻第1号（2017）

⁶ 佐藤、前掲注4、402頁参照。

⁷ 同上、401頁参照。

⁸ 同上、401-402頁参照。

⁹ 酒井、前掲注5、98頁参照。

¹⁰ 同上、93頁参照。

めの費用の自己負担という要素の存在が必要であることを考慮する必要がある」¹¹とされる。

給与所得該当性における「従属性」の要件としては、例えば通例として、①指揮命令の態様や、②時間的・空間的拘束の態様などがあるが、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、プラットフォームワーカーやシェアリングエコノミー、クラウドソーシングと呼ばれているような、新しい働き方や人的役務の提供の仕組みも登場していることを踏まえて、「従属性」の要件について再考する必要があるのではなかろうか。

他方で、「事業」といい得るためには、役務提供に係る成果成就の危険や費用の自己負担という要素が必要とされているが、特にプラットフォームワーカーの場合は、成果成就の危険を保険やプラットフォームシステム利用という形でプラットフォームが負担する部分もあり、この点において、給与所得の「従属性」にも同視し得るため、一概に所得区分を判断するのは困難だといえる。

これらのように、働き方の多様化に伴う給与所得を取り巻く現状については、給与所得該当性の要件として示された内容は変わらないものの、「従属性」の要件については、指揮命令の態様や時間的・空間的拘束の態様において、産業構造の変化、グローバル化等による働き方の変化という外的要因が変化することで、通例として挙げた「従属性」の要件に当てはまらない働き方が増えている。

また、「従属性」の要件に当てはまらないのであれば、該当する所得区分として何がふさわしいのかを新しく判断しなおさなければならない。しかし、所得区分の判断基準として明確ではなくなっているものが生じている以上、納税者だけでなく、課税庁においても給与所得でなければどの所得区分となるのかについて判断をするのは困難であると考えられるため、租税法律主義の観点からも問題が生じているといえる。

なお、以上の議論については、これまで源泉徴収される側である納税者の側ばかりでの研究が目につくものであり、給与所得の該当性の要件について、法的安定性および予測可能性からの検討が行われているものがほとんどである。

他方で、人的役務の提供の対価の支払側である源泉徴収義務者が、所得区分を判断するという考え方もある。源泉徴収義務者は、同じ人的役務提供の対価について外注費として支出するのか、それとも給料として支出するのかという判断を行ったうえで、報酬や給与を支払っているからである。この支払側の区分を考慮に入れることで、昭和 56 年弁護士顧問料事件が示したいわゆる「従属性」と「非独立性」といわれる給与所得者の該当要件だけではなく、何らかの新たな指標を探求することによって、給与所得者と事業所得者との新たな区分要件を見出すことはできないかと考えた次第である。

これらを解決する方策として、本論文ではまずは、給与所得と事業所得との区分の問題

¹¹ 武田、前掲注 2、1748 頁。

点を沿革と共に整理し、それぞれの所得の特徴を描写した上で、源泉所得税と国税通則法における法解釈を進め、最終的には給与所得と事業所得という所得区分が異なることによって生じる課税所得の差、すなわち、所得税の差を源泉所得税の徴収方法によって解決することを考えている。

（２）論文の構成

そこで、本研究全体を二部構成とし、第一部では、主に給与所得と事業所得の所得該当性の要件について再考をする。

具体的に、第１章では、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、先行研究を紹介しながら、これらの要件に必ずしも当てはまらないが、事業所得や雑所得と確定できる要素もないというような、あいまいな働き方について、変化に対応するためのそれぞれの要件として、どのような理解が必要となるかについて問題提起をする。問題の所在として、従来の給与所得該当性要件では、判断の限界を越えていると考えられるため、本章では、事業所得等と給与所得にまたがる人的役務の提供に係る所得における新たな給与所得該当性要件について検討を行う。

続いて第２章では、前章で検討した給与所得該当性に関する数々の先行研究で引用されている７つの判例を用いて、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の検証を行うことにする。

これまでは、昭和５６年弁護士顧問料事件からの給与所得該当性の要件である、「従属性」要件と「非独立性」要件のいずれかの基準にいかん適合しているかを考察した先行研究が多数を占めている。しかしながら、これらの要件を採用した後においても、なお、明確な所得区分該当性における境界が見えていない。これは、働き方の多様化によってこれまでの要件が該当しなくなっているからではないかという疑問が当然生じる。

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への理解が必要であることを前提として、検討を行う。

次に、第３章では、前章までで検討した給与所得の所得該当性要件について、働き方の多様化に伴う給与所得を取り巻く現状について検討を行ったが、給与所得該当性の要件として示された内容については変化がなかった。

そのため、新しい働き方に対応しきれていないという現状が明るみになった。

これは、特に「従属性」要件における指揮命令の態様や時間的・空間的拘束の態様において、産業構造の変化、グローバル化等による働き方の変化という外的要因が、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ことに起因すると考えられる。

一方、「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で構成されているのであれば、独立性の否定（事業所得ではないこと）が「非独立性」の要件として機能するか否かという検討が必要であると考えられるため、「独立性」と「非独立性」の要件について比較検討し、事業所得に求められる働き方の変化に

についても検討を行う。

続いて第4章では、勤労性所得の「所得」、および、人的役務の提供の意義としての「所得」は、基本的には給与所得と事業所得および雑所得として区分されるものであるが、これらを判断する上で、重要な基準となっているものが何かについて、判例を用いて検討を行う。

しかし、給与所得該当性の要件としては、従来までの「従属性」と「非独立性」からの判断基準ではなく、新たな知見としての「経済的従属性」からの整理とすることも可能であったように、形式的な判断基準としては、その意義を再考する余地があると考えられる。

他方で、事業所得該当性においても、事業所得への区分を判断するには明確な基準がないと思われるところであり、また雑所得においても同様であると考えられる。

したがって、勤労性所得の「所得」、および、人的役務の提供の意義としての「所得」の判断基準につき、事業所得との区分を争った判例を中心に検討を行う。

次に、第5章では、働き方の変化として、将来のAI時代には、社会の変化に伴い給与所得者の性質が現在とは変化する可能性がある点を踏まえ、納税者側のみで所得区分を判断できない場合の次善の策として、源泉徴収義務者側からの所得区分の決定が可能かについて検討を加える。

伊藤公哉氏の論文「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』66巻1号（2018）からは、AI時代における、事業所得と給与所得の境界に該当する働き方の示唆がある。すなわち、リスク負担に対する考え方と、リスク負担をする意思決定を誰が行うかという視点である。この視点を用いて、AIやビッグデータから生み出される新しい事業について、事業所得か、給与所得かを判断する主体は、源泉徴収義務者か、本来の納税者である個人のどちらが良いのかについて検討を行う。その際、米国カリフォルニア州の従属性判断基準であるABCテストを参考にして、わが国における採用における検討を行う。

さらに、第6章以降を第二部とし、源泉徴収制度の枠組みを活用し、源泉徴収事務者側において、給与所得と事業所得とを区分する方法がないかについて模索する。

具体的に、第6章では、源泉徴収制度の沿革からその変遷を確認したうえで、現行法における源泉徴収制度の規定を確認し、現行法上の各種所得に対する源泉徴収制度における問題点を明らかにする。

源泉徴収制度とは、特定の所得に対する支払がある場合に、その支払者が、その支払の際に所定の所得税を天引き徴収し、これを国に納付する制度である。

支払者は、受給者に対する徴収機関としての役割と、国に対する納税義務者としての役割という二つの役割を果たすことを求められ、源泉徴収制度は、周知のとおり、わが国の税制において、徴収確保のための措置として、きわめて重要な役割を果たしている。

源泉徴収制度は、その制度の創設当初において、「取りきり」として納付されるものであったが、現在では、受給者が確定申告をとおして納付すべき税額の予納ないし前納と位置

づけられていることを確認する。

第7章では、前章からの引き続きの検討になるが、源泉徴収制度（所得税法183条）とは、本来、所得の支払時に納税義務が成立し、同時に、特別の手続を必要とすることなく、納付すべき税額が確定する、自動確定方式を採用している。

しかし、認定給与のように、源泉徴収義務者が源泉課税所得を容易に認識できず、徴収の時期あるいは徴収額の明確な判断が困難な状況があり得る。

本章では、源泉徴収義務者が所得区分を判断することに際して、給与所得者以外の場合についても、源泉徴収義務者の側が、その役務提供の対価を受け取った側において、明確な所得の判断基準として外形的に示し得るのかについて検討を行う。

第8章では、実務上の「外注費」か「給与」かを争った事例を用いて、特に、源泉徴収義務者である原告の主張に着目し、消費税法と所得税法における通達実務について考察をすることで、課税実務上の源泉徴収義務者における外注費と支払給与の境界を探り、源泉徴収制度が「外注費」等の境界事例に与える影響を検討する。

以上の検討から、特にAI時代における働き方の多様化と給与所得該当性を結びつけることによって、先行研究のように弁護士顧問料事件判決に基づいて、納税者における従属性および非独立性からの判断に固執することなく、弁護士顧問料事件をあくまでも「一応の基準」として位置づけ、柔軟に所得区分を判断する必要があると考える。

その際、人的役務提供の対価であれば、給与の源泉徴収義務者の存在が考えられるため、源泉徴収義務者に所得区分を判断させることも考えられる。また、この視点は、米国カリフォルニア州の従属性判断基準であるABCテストに採用されている視点でもある。

本論文では、プラットフォームワーカー等の所得区分の判断基準も視野に入れて、昨今のAI時代における働き方の多様化と給与所得該当性について、昭和56年弁護士顧問料事件判決の従属性や非独立性要件の限界を考察し、その上で、源泉徴収義務者の位置づけの変化も見据えながら、給与所得該当性の新たな判断基準について、立法論も視野に入れた研究を行っている。

第一部 給与所得該当性および事業所得該当性の要件

第1章 給与所得に求められる働き方の変遷

はじめに

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。

しかしながら、従来の「従属性」要件と、「非独立性」要件に当てはまるような働き方ではなく、これらの要件に必ずしも当てはまらないが、事業所得や雑所得と確定できる要素もないというような、あいまいな働き方（インターネットを介したり、派遣業者を介したりすることで、直接的な従属性要件を非該当とする、しかし、業務の元請は特定できるようなもの、あるいは、請負契約であるものの、契約先は1社専属であることを求められるもの）もすでに存在している。

このような働き方の多様化に対応するためのそれぞれの要件としては、どのような理解が必要となるのであろうか。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よい。

つまり、これまでの給与所得該当性要件では、判断の限界を迎えていると考えられるため、本章では、事業所得等と給与所得にまたがる人的役務の提供に係る所得について、新たな給与所得該当性要件としてはどのようなものが考えられるのか、検討を行っていきたい。

第1節 給与所得の意義

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とすることができる。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

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。

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おり、また、法律関係としても雇用関係に限らず幅広い関係を対象としていると考えられるため、それらが課税要件を不明確にしているという問題がある。

この点、佐藤氏は、「現行法上、給与所得が発生する基礎となる法律関係は、裁判例を見る限り、限定的なものとは解されていない。一応『雇用契約またはそれに類する関係』と表現されているものの、それは『雇傭、請負、委任などの要素の混在した...一種の無名契約』であってかまわないともいわれている。すなわち、ある所得が給与所得か否かを決定するためには、それが支払われる基礎となる法律関係の私法上の性質を決定し、それにもとづいて給与所得か否かを判断するということは考えられていないものと思われる」³と述べている。

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⁴（弁護士顧問料事件、詳しくは別章で後掲する）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、従属性の基礎となる法律関係だけで確定するものでもなく、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。

例えば、上記の問題について、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。
- （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）

³ 佐藤英明『「給与」課税をめぐるいくつかの問題点』税務事例研究 79 号（2004）21 頁。

⁴ 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）。

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、「出来高払の給与を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第2条1項12項⁵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。

他にも、給与所得者は労働者であるという点からの検討として、「雇用類似の働き方に関する検討会報告書」⁶に基づく整理が可能である。それによると労働者の概念は、大きく分けて二つあり、一つが労働基準法9条に規定される労働者、もう一つが労働組合法第3条に規定される労働者である。

まず、労働基準法9条に規定される労働者とは、労働基準法が定める労働条件による保護を受ける対象を確定するための概念と解される。労働基準法上の労働者の判断基準は、以下の1及び2を総合的に勘案することで、個別具体的に判断することとされている。

したがって、請負契約等と称していても、労働基準法上の労働者としての実態がある場合には、労働基準法等の対象となる⁷。その際の判断基準は以下の通りである。

1 使用従属性に関する判断基準

(1) 指揮監督下の労働

①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、②業務遂行上の指揮監督の有無、③拘束性の有無、④代替性の有無

(2) 報酬の労務対償性

2 労働者性の判断を補強する要素

(1) 事業者性の有無

①機械、器具の負担関係、②報酬の額

(2) 専属性の程度

(3) その他

また、労働組合法第3条に規定する労働者とは、売り惜しみのきかない自らの労働力と

⁵ 課税仕入（消費税法第2条1項12項）

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。

⁶ 厚生労働省「雇用類似の働き方に関する検討会報告書」（厚生労働省、2018）
<https://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-11909500-Koyoukankyoukintoukyoku-Soumuka/0000201113.pdf>.（最終閲覧日 2022 年 4 月 20 日）

⁷ 同上、5 頁

いう特殊な財を提供して対価を得て生活していることが根源であり、使用者側との個別の交渉においては交渉力に格差が生じ、契約自由の原則を貫徹しては不当な結果が生じるため、労働組合を組織し、集団的な交渉を通じた保護が図られるべき者が幅広く含まれると解される。さらに、労働組合法第3条には「使用され」という要件が含まれていないため、失業者であっても「賃金、給料その他これに準ずる収入によって生活する者」である以上は、労働組合法上の労働者に該当するものとされているなど、一般的には、労働基準法上の労働者よりも広い概念と考えられており、労働組合法上の労働者性は、以下の判断要素を用いて総合的に判断すべきとされている⁸。

1 基本的判断要素

- (1) 事業組織への組み入れ
- (2) 契約内容の一方的・定型的決定
- (3) 報酬の労務対価性

2 補充的判断要素

- (1) 業務の依頼に応ずべき関係
- (2) 広い意味での指揮監督下の労務提供、一定の時間的場所的拘束 消極的判断要素
- (3) 顕著な事業者性

なお、労働基準法と労働組合法は、あくまでも労働者を保護するための法律であるため、所得税法が想定する給与所得者、あるいは事業所得者に該当するかについては判然としない。ただし、当該労働者が指揮監督下にあるか否かの基本的判断要素として、報酬の労務対価性を必要とし、補充的判断要素として、顕著な事業者性（使用者からの独立性）が挙げられていることについては共通している。

つまり、労務の提供の対価として与えられるものであり、かつ、使用者から何らかの拘束や指揮命令が与えられた結果として労務提供の対価を得ているものであれば、その労働者は被用者であり、当該労働者に起因する業務上のリスクも使用者責任として原則使用者が負担することになる（自己の危険と計算を旨とする事業所得の裏としての非独立性を示す）。

この点、別章にて検討する麻酔科医事件との関連を考察する必要があると考えられる。

第2節 給与所得と事業所得の近接性

事業所得との近接性については、給与所得の性質上、常に付きまとうものであったと考えられる。例えば、上記した労働者の概念についても、労働者が指揮監督下にあるか否かの基本的判断要素として、報酬の労務対価性を必要とし、補充的判断要素として、顕著な事業者性（使用者からの独立性）が挙げられていた。

⁸ 同上、6頁。

つまり、労務の提供の対価として与えられるものであり、かつ、使用者から何らかの拘束や指揮命令が与えられた結果として得ているものであれば、その労働者は被用者であり、当該労働者に起因する業務上のリスクも使用者責任として、原則、使用者が負担することになると理解されるのであるが、これは本来一律であるはずの労働という役務提供への対価の支払側において、受給者側の事業所得と給与所得という多様な働き方が想定されていることの裏返しであろう。

この点、2005年6月政府税制調査会基礎問題小委員会における「個人所得課税に関する論点整理」⁹において、給与所得も事業所得も勤労を通じた事業所得であり、雇用関係の有無により区別するのは難しくなりつつあることから、給与所得についてはより実態に即したものに変わっていくとともに、職務遂行上の経費として認められる特定支出控除の対象範囲が拡大されていることを挙げている。

他方で、事業と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のことであり、そこから生じる所得が事業所得であるとして、事業者が売上げ及び必要経費を適切に記帳し、適正な申告を行うことを前提とする以上、事業所得においては、実額での必要経費は正しい記帳に基づく場合にのみ認め、そうでない場合には一定の概算控除のみを認める仕組みを導入することで、給与所得者との調整を図ることができる旨を述べている。

第3節 給与所得における「従属性」要件の意義

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¹⁰（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¹¹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」¹²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、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

⁹ 平成17年6月21日税制調査会基礎問題小委員会「個人所得課税に関する論点整理」（内閣府、2005）
<https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/2005/170621.html>

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

¹¹ 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（2015）53頁。

¹² 同上、53頁。

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。

また、本件が示す給与所得該当性の定義としての包括性について、塩崎潤氏は、「通勤費が従業員の給与所得を構成するかどうかという議論は、通勤費は、給与の収入に含まれるかどうか、仮に含まれるとしても給与所得の計算上必要経費に該当するかどうか、通勤費は、その全額が必要経費になるか、また、給与所得の必要経費と給与所得控除との関係はどう解釈すべきかなどという点が吟味されなければならない。上告人が、通勤費は、その支給を受ける従業員にとっても所得を構成しないと主張していることは明らかだが、このような細部の点についての主張はなく、また、裁判所の判決にも、通勤費が給与収入のうちに含まれるとするだけでこれらの点についての詳しい判断はみられない。所得税法が、給与所得について包括的な定義を下していることと読み合わせてみると、通勤費ないし通勤手当として支給されるものが、給与所得の収入金額に含まれるという解釈そのものは、一般に首肯されるであろう（下線—筆者）」¹³と述べている。

つまり、通勤費ないし通勤手当の支給が、給与所得該当性としての従属的労務性への判断基準として機能しているということである。

同様に、金子宏氏も、本件について、「直接には、通勤手当が給与所得に該当するかどうかを問題としている。しかし、給与所得の意義と範囲をどう規定するか、さらには所得概念をどう構成するかの問題とも関連をもっている。その意味で、本判決は、租税法に関する重要判例の一つであるといえる。本件で問題となっているのは、それが使用者に対していかなる意味をもつかではなく、給付の相手方たる従業員にとって課税の対象となる所得を構成するかどうかにあるからである。使用者にとっては必要経費であるが、給付の相手方にとっては所得であるような支出は、人件費をはじめとして数多く考えることができる。それ故、上告人は、通勤手当がなぜ従業員の給与所得を構成しないのか、その論拠を所得税の見地から示す必要があった。通勤手当が給与所得となるかどうかの問題は、その給付がなく自ら支出した場合に従業員がそれに相当する額を必要経費として控除できるかどうか、の問題と密接に関連している。この二つの問題は一個の貨幣の両面であると考えることができる。（中略）一般的にいえば、たとえ給付の相手方に何らかの経済的利益を与えるものであっても、使用者の事業目的と直接の関係をもち事業遂行の過程において使われる給付は、給与所得を構成しないといえよう。しかし、通勤費は、そのような性質のものではなく、いわば事業の遂行それ自体の外側において従業員が就労のために支出すべき個人的経費をカバーするために使用者が給付しているものであり、住居から勤務の場所へ通勤

¹³ 塩崎潤「給与所得—通勤定期券またはその購入代金の支給は所得税法上の給与か—」『別冊ジュリスト』17号（1968）72頁。

することは職務の一部であるとはいえない、その意味で給与の一種（給与所得）であるといえる（下線—筆者）」と述べている¹⁴。

つまり、通勤費とは職務とは別個のものであり、使用者の事業目的と直接の関係を持たないものとして考えている。言い換えると、通勤費とは、使用者が従業員にわざわざ勤務先に来させるための費用であるから、使用者が従業員を拘束するための費用であるという理解になる。そうすると、通勤費とは、従業員の所得でもなく、使用者の事業目的とも直接関係のない費用となるため、先述したように、通勤費が支給されている従業員が対価として得る所得については、給与所得該当性があるとの判断基準となっているといえる。

その一方で、判例からの考察であるが、佐藤英明氏が述べるように、「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。もっとも、その考え方の根拠となっているのは、給与所得は、収入が契約によりあらかじめ固定されており、収入が増減する危険を受領者が負担していない場合があることが根拠となっているようである¹⁶。

また、従属性の要件として、「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」¹⁷を行うこととしてい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¹⁸、後述する）もあること、および最近のデジタルトランスフォーメーション（以下、「DX」という）に基づく働き方改革や、コロナ禍での働き方としての SOHO（Small Office Home Office の略）¹⁹、および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判断するための有益なメルクマールである²⁰という見解もあり、そこでは、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²¹。

しかし、従属性の要件と比べて非独立性の要件とは何かが明らかではないため、次節で検討する。

¹⁴ 金子宏「最高裁判所判例研究」『法学協会雑誌』82 卷 2 号（1966）308 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）402 頁。

¹⁶ 同上、402-403 頁。

¹⁷ 團野、前掲注 11、51 頁図表 4 参照。

¹⁸ 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。

¹⁹ 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））。

²⁰ 佐藤、前掲注 15、407-408 頁参照

²¹ 同上、404-409 頁参照。

第4節 給与所得における「非独立性」要件の意義

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²²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²³。

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²⁴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、『自己の計算と危険』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言いうる²⁵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、この見解については酒井克彦氏が論文の中で詳細に述べている²⁶。

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の所見にたどり着いている。」²⁷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」²⁸と述べる。

²² 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）164頁参照。

²³ 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）269頁以下参照。

²⁴ 後掲アブ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。）

²⁵ 佐藤、前掲注15、402頁。

²⁶ 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）参照。

²⁷ 同上、93頁。

²⁸ 同上、98頁。

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、佐藤英明氏が論文の中で採りあげているものである²⁹。

その内容とは、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。」³⁰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。」³¹としている。

その上で、非独立性については前掲したように、「『自己の計算と危険』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」³²としているように、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。

上述の佐藤氏の指摘は、要するに、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極めて重要な指摘である。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（傍点—筆者）」³³。

（２）働き方の多様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

²⁹ 佐藤、前掲注 15、397 頁以下参照。

³⁰ 同上、401 頁。

³¹ 同上、401 頁。

³² 同上、402 頁。

³³ 同上、406 頁。

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」³⁴。

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。

以上からは、働き方の多様化が、非独立性要件の従属性要件からの独立を生じていると考えられるため、給与所得に係る働き方の多様化の変遷について若干の検討を試みてみたい。

第5節 給与所得に係る働き方の多様化の変遷

(1) 昨今の DX による働き方の拡大および多様化への影響

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 DX 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³⁵。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³⁶。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³⁷。

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³⁸。

³⁴ 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) 10頁。

³⁵ 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 2022年4月18日)。

³⁶ 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
<https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/r01/html/nd124210.html>. (最終閲覧 2021年8月18日) 参照。

³⁷ 総務省 HP、同上参照。

³⁸ 総務省 HP、同上参照。

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³⁹。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」⁴⁰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⁴¹。

このように、働き方の拡大と給与所得の該当性要件としての「従属性」と「非独立性」の検討は、給与所得と事業所得との所得区分において密接な関係を持つものであることがわかる。

ここで、これまでの確認であるが、所得税法上では、人的役務提供から得た所得における事業所得と給与所得との区分については、昭和 56 年弁護士顧問料事件判決で示された「事業所得は独立性、給与所得は非独立性ないし従属性」の要件が判断基準となっている。

わが国の近年における働き方の多様化に伴い、従属性に関する学説が増加していることは先述したが、この働き方の多様化が生じる原因として、法律上の分類としての典型的な雇用・委任・請負と異なる働き方が存在すること、また、働き方の多様化の特徴である雇用的自営、テレワーク、SOHO という働き方の類型が存在していることについて、その経緯を検討する。

（２）働き方の拡大および多様化の生じた経緯

まず、わが国における働き方の多様化の要因として、石油危機以降の産業構造的変化が

³⁹ 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。

⁴⁰ 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。

⁴¹ 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。

挙げられる。つまり、産業構造の重心が工業からサービス業に移ったことによって、企業の経営・生産体制はかつての画一的・集团的なものから多様化・複雑化したものとなり、そこで働く労働者の姿も多様化していった。工業化社会の原動力とされた集团的・均質的な工場労働者とは異なり自律性・裁量性の高いホワイトカラー労働者・専門性の高い技術労働者、労働時間・期間等が限定されたパートタイム労働者・有期契約労働者・派遣労働者などが増加していったのである⁴²。

また、労働者側の変化として、人口構造の変化である少子高齢化が急速に進んでおり、この年齢構成の変化と高度成長から低成長への移行を背景に、日本企業では、年功賃金から成果主義賃金へと賃金制度を改める動きが進められてきたことと、労働者意識が個人主義化し、会社や仕事から一定の距離を置き、会社との結びつきを弱める（限定的な関与にとどめる）方向へと変化してきた（余暇志向と仕事・余暇両立が相対的に多数を占めるに至っている。）。この労働者意識の変化（個人主義化）は、労働者の企業への帰属意識を弱め、労働者の転職行動や正社員としての長期雇用を回避する行動をうながすことによって、日本的雇用システムの基盤にあった企業と従業員の間で長期的信頼関係自体を動揺させる要因となった⁴³。

他にも、経済のボーダレス化・グローバル化が進み、日本も市場開放を求める国際的圧力やスピードの速い国際競争の波にさらされるに至っていることが挙げられる。同時に近年では、情報化も急速に展開しており、産業構造の変化だけでなく、経済のグローバル化や情報化の動きに伴い、仕事のあり方やそこで求められる能力は大きく変化している。同じ時間帯に同じ場所に集まり集团的に行う協働的な作業が相対的に減少していく代わりに個々人の専門的能力や創造的アイデアを発揮することが求められることも増えている⁴⁴ 現状にある。

したがって、これらの様々な変化によって、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、税制調査会が中間報告として次に示した、「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、いわゆる「デジタルエコノミー」が発展している。

これにより、事業者ではない個人が商品やサービス等の「提供側」を担う、消費者間（CtoC）や消費者・事業者間（CtoB）のオンライン取引が拡大している。例えば、オンラインの CtoC 取引（一部は CtoB 取引）の一種であるシェアリングエコノミー（共有型経済）は、中古品売買、民泊、車両の乗り合い等に広がりつつある。また、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

⁴² 水町勇一郎『労働法（第6版）』（有斐閣、2016）19頁。

⁴³ 同上、40頁。

⁴⁴ 同上、42頁。

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も広まっている（いわゆる「ギグ・エコノミー」）。⁴⁵というような働き方も登場している。

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。（中略）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」⁴⁶と述べ、旧来の個人所得課税には当てはまりづらい働き方が登場していることを認めている。

（3）働き方の多様化に基づく給与所得該当性（従属性・非独立性）の変化

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」⁴⁷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

⁴⁵ 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）1～2頁。

⁴⁶ 同上、10頁。

⁴⁷ 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）41頁以下参照。

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など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。」⁴⁸。

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 項に検討を加えて、次のように述べる。「(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と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 (括弧内—筆者)」⁴⁹。

水野氏の検討によると、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」⁵⁰を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、具体的な源泉徴収義務者における報酬支給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。

他にも、水野氏は、事業所得と給与所得いずれの場合でも源泉徴収がなされることについて、所得計算そのものの相違を認めていることから、給与所得が概算経費控除、事業所得が必要経費控除である中で、源泉徴収に向いている所得 (純額の所得が算定できる) として人的役務の提供を見出しているということでもある。つまり、両者の源泉徴収税額には、報酬の場合は総収入を前提とし、のちの調整を確定申告に任せるものと、給与所得の場合は給与所得控除後の所得税として、原則確定申告を要しないものという相違がある

⁴⁸ 同上、58 頁。

⁴⁹ 同上、60 頁。

⁵⁰ 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たかれやすいという『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。」(水島、前掲注、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」厚生労働省「雇用類似の働き方に関する検討会」

(<http://www.jil.go.jp/institute/zassi/backnumber/2007/09/pdf/063-072.pdf> (最終閲覧 2022 年 4 月 18 日)) という側面がある。

ということを指摘しているのである⁵¹。

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する。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⁵²。

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、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、経済的従属性をも観念するものであり、その根拠として所得税法 204 条 2 項が挙げられているとも考えることができる。

つまり、源泉徴収制度が事業所得と給与所得との区分要件でもある従属性について影響を及ぼすことになる示唆を得ることができるのである。

第6節 小括

さて、これまで見てきたように、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。特に、従属性の要件として「通勤費が支給されていること」や、非独立性の要件として「収入が保証されており、収入減少に自身の帰責性が認められないこと」等が抽出されることはある。

しかしながら、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それぞ

⁵¹ どちらも源泉徴収制度の枠内において、報酬による所得は確定申告、給与所得は年末調整という税額の調整の機会があるが、報酬は収入のみで源泉徴収税額を決定する一方で、給与所得は給与所得控除後の金額で源泉徴収税額が算定されるという相違を示している。

⁵² 佐藤、前掲注 14、406 頁。

れの要件としては、どのような理解が必要となるのであろうか。

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よい。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、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、具体的な源泉徴収義務者における報酬支給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か。

この点、人的役務提供の対価につき、事業所得と給与所得といずれも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受給者側ではなく、支給者側にあると考えてよいとも思われる。

そのように考えると、「従属性」要件と「非独立性」要件からみる給与所得に求められる働き方とは何かについて、次章以降で裁判例を参考にしながら考察を行ってみたい。

第2章 給与所得への具体的区分要件—裁判例を中心として—

はじめに

本章では、前章で検討した給与所得該当性に関する数々の先行研究で引用されている7つの判例を用いて、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の検証を行うことにする。

これまでは、後掲する弁護士顧問料事件からの給与所得該当性の要件である、「従属性」要件と「非独立性」要件のいずれかの基準にいかにか適合しているかを考察した先行研究が多数を占めている。しかしながら、これらの要件を採用した後においても、なお、明確な所得区分該当性における境界が見えていない。

これは、働き方の多様化によってこれまでの要件が該当しなくなっているからではないかという疑問が当然生じる。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¹についてであるという考えをもとに、研究を行っていきたい。

第1節 裁判例にみる給与所得該当性要件の考え方

現状の給与所得該当性要件を考えるためには、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こと等の空間的・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ことを意識しなくてはならない。そして、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視されるべきものとなってきている。

前章で述べたような現在の多様な労働形態において、一般的に整理検討されることは、同種同量の労働を提供する場合に当たり、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。

個人事業主であれば事業所得として、自己の危険と計算において、いわゆる必要経費となる労働提供にかかる諸経費を客観的な証憑とともに記録し、申告する必要があるが、給与所得者においては、必要経費の概算控除とされる給与所得控除があるため、その必要は

¹ なお、刈圭吾氏は、この点、「日本において本当に働き方の変化が生じているか、実は、必ずしもはっきりしない。...人々の働き方に変化が生じつつあることは確かであるとしても、...慎重に見極める必要がある」と述べる（刈圭吾「働き方の変化と租税法」『民商法雑誌』156巻1号（2020）34頁参照）。

ない（特定支出を除く）。この場合において、個人事業主の必要経費と給与所得控除とが比較されるが、判例²においては、給与所得における実額の必要経費と、概算額である給与所得控除とを対比した場合には、一般に実額によるが概算額を上回るとはいえないと考えられている³。

この点、佐藤氏が、判例において給与所得か否かの決め手とされているのは「非独立性」である⁴と示されていることと関連があることは前述した。

つまり、「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である。言い換えると、給与規定等の何かしら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いうことになるだろう。

このように考えると、前章で言及したように、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してみたい。

第2節 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 卷 8 号 1749 頁））

本件は、従業員に通勤定期券またはその購入代金の金銭を交付していた原告が、課税庁から通勤費に相当する源泉徴収所得税の徴収決定を受けたことに対して、取り消しを求めた事案である。また、本件の争点は、通勤費が給与所得にあたるか実費弁償にあたるか否かであった。

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。

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

² 最高裁昭和 60 年 3 月 27 日判決（昭和 55 年（行ツ）第 15 号）LEX/DB【文献番号】22000380（大島訴訟）および、最高裁昭和 53 年 8 月 29 日判決（昭和 48 年（行ツ）第 3 号）LEX/DB【文献番号】21063030（日本フィルハーモニー交響楽団員事件）。

³ 西山由美「大島訴訟」『租税法の発展』（有斐閣、2010）196-197 頁、および金子宏『租税法〔第 22 版〕』（弘文堂、2017）239-240 頁。

⁴ 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）405 頁。

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、従業員の状態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。

第3節 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、バイオリン演奏家が、楽団から受けた報酬およびその他から受けた報酬をすべて事業所得として申告したことに対し、課税庁が、楽団からの収入を給与所得、その他からの収入を雑所得とした事案である。また、争点は、当該楽団から受けた所得が給与所得に該当するか否かであった。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、職業費ともいえる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。

第4節 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。

本件は、原告弁護士の総所得金額の計算上、いくつかの会社から受け取った顧問料収入を給与所得として取り扱ったことに対し、課税庁が、当該顧問料収入を事業所得とした事案である。また、争点は、当該顧問料収入が給与所得か事業所得かであった。

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応じて、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」が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（下線—筆者）。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。つまり、本判決においては、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考えるべきとの考え方が示されたと理解すべき⁵であるという理解である。

他にも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はなく、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。

第5節 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、原告に属する医学部教授が行った訴外派遣医師A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の報酬を事業所得として申告したところ、課税庁が給与所得とした事案である。

⁵ 酒井克彦「所得税法の給与所得と『従属性』（上）」『税務事例』Vol.46No.1（2014）5-6頁。

また、争点は、当該報酬につき、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であった。

同事件の判決では、「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、そ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⁶。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。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えることができる。

⁶ 佐藤、前掲注 4、403 頁。

第6節 親会社ストック・オプション（アプライド）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、原告である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案である。

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に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上告人の判断に左右されたものであるとしても、そのことを理由として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。

本件は、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のであるが、特に、その中でも本件の特徴として、労務の提供者と労務提供を受けた者以外の者（第三者）によって経済的利益の給付がなされたという特異なケースである⁷ことが挙げられる。

この点、新しい働き方であるプラットフォームビジネスに当てはめると、使用者（プラットフォームフォーマー）は、プラットフォームを利用する実際の役務の提供者と一体となってサービスを提供していると考えられ、また、役務提供に対する実質的な対価の支払者と使用者は一致しないという点で同視できる。

また、本件では、権利行使益が親会社からの給付に係るものであり、これが労務提供の対価であるとしている。この点、プラットフォームビジネスにおいても、プラットフォームワーカーの労務により、プラットフォームフォーマーが便益を享受している点が同視できることから、労務の対価性が認められると考えられる。

これらを見てみると、本件における、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。

第7節 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、原告である麻酔科医が複数の病院から得た報酬について、事業所得か給与所得かを争った事案である。

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

⁷ 酒井克彦「所得税法の給与所得と『従属性』（下）」『税務事例』Vol.46No.2（2014）22 頁参照。

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、指揮命令を受けたかどうかについては、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。

第8節 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）税資 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）税資 263 号順号 12319）

本件は、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

しないとして源泉徴収をせず、消費税の仕入税額控除を行っていた事案である。

したがって、本件の争点としては、役務の提供の対価が事業所得か給与所得かのいずれに該当するのかと、それに付随する消費税における仕入税額控除該当性であった。

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いとしている。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る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的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ている。

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⁸。

- (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」⁹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、これから敷衍して「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¹⁰。

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」¹¹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である¹²。

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」が希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

⁸ 酒井、前掲注24、193-194頁および、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）271頁参照。

⁹ 同上、194頁。

¹⁰ 同上、195頁参照。

¹¹ 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、報酬受給の態様を表していると考えられる（同書、161頁）。

¹² 宮崎、前掲注8、272頁。

証することを必要とする。言い換えれば、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。

ここまですを踏まえて、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。

第9節 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、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ては、通勤定期券事件については、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、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。

本章では7つの判例を用いたが、その中で特異なものは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であり、それによって、労務の提供者と労務提供を受けた者以外の者（第三者）によって経済的利益の給付がなされたことになっていること、および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、本節における検討からは、塾講師等報酬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。

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限界が見えないことにも表れている。

繰り返しになるが、以上の検討を踏まえてさらに検討すべきは、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よい。

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。さらに、「経済的従属性」が、具体的な源泉徴収義務者における報酬支給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できる。

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。

これらのように、多様な働き方に伴う給与所得を取り巻く現状については、給与所得該当性の要件として示された内容は変わらないものの、「従属性」要件については、指揮命令の態様や時間的・空間的拘束の態様において、産業構造の変化、グローバル化等による働き方の変化という外的要因が、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分かる。事実、本章の裁判例につき、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。

また、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）、指揮命令の態様（従属性）、時間的・空間的拘束の態様（従属性）からの判断は必要としないということである。これらがあるか否かに関わらず、独立性の否定（事業所得ではないこと）が非独立性の要件として機能することにつき、次章で事業所得の面からも検討を行うことによって、従属性が稀薄な場合における非独立性の要件のみでの給与所得への判断の意義、および源泉徴収義務者が実質的に源泉徴収義務者における報酬支給の態様を決定することについての示唆を得たいと考えている。

第3章 事業所得に求められる働き方の変遷

はじめに

前章までで、給与所得の所得該当性要件について、働き方の多様化に伴う給与所得を取り巻く現状について検討を行ったが、給与所得該当性の要件として示された内容については変化がなかった。そのため、新しい働き方に対応しきれていないという現状が明るみになった。

これは、特に「従属性」要件における指揮命令の態様や時間的・空間的拘束の態様において、産業構造の変化、グローバル化等による働き方の変化という外的要因が、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ことに起因することが明らかであった。

また、「非独立性」の要件についても、給与所得の該当性としては前章で検討したか、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で構成されている、独立性の否定（事業所得ではないこと）が「非独立性」の要件として機能するか否かという検討を事業所得の面からも行うことで、事業所得に求められる働き方の変化について検討を行ってみたい。

第1節 事業所得の沿革

事業所得とは、明治 20 年の所得税法創設時から存しているが、個人の事業所得として独立したのは明治 32 年の第三種所得に分類された時を契機としている。その後、特に昭和 15 年の所得税法全文改正において、事業所得を甲種¹と乙種²の二つに分類し、乙種事業所得に通常事業所得として観念される所得の範囲を超えて「他の種目に属さないすべての所得」を含めていた。もっとも戦前の所得税法は、いわゆる所得源泉説的な所得概念に立ち、乙種事業所得に含まれるものでも「営利ヲ目的トスル継続的ノ行為ヨリ生ジタノレニ非ザノレー時ノ所得」（昭和 15 年所得税法 11 条 1 項目号）は非課税とされていたから、実質的には現在の譲渡所得や一時所得の類まで含まれていたわけではない。

例えば、原稿料、印税、特許権の使用料、郵便年金等の所得は乙種事業所得に該当し、いわば今日の雑所得はこの所得の範疇に属していたものといつてよい³。

分類所得税制の下では、所得の種類に応じて、免税点や控除、税率に差等が設けられて

¹ 甲種 左ニ掲グル営業ノ所得(1～21 略)22 其ノ他命令ヲ以テ定ムル営業、また、甲種事業所得の「22」の命令で定める営業とは、次のとおりである。

第 4 条左ニ掲グル営業ノ所得ハ所得税法第四条ニ規定スル甲種ノ事業所得トス（一～七 略）

² 乙種 農業、畜産業、水産業等ノ所得、医師、弁護士等ノ所得其ノ他他ノ種目ニ属セザル総テノ所得

³ 武田昌輔編著『DHC コメンタール所得税法』（第一法規、加除式）1571 頁。

おり、資産、勤労結合の所得である事業所得の負担は、原則として不動産所得や利子配当所得より軽く、勤労所得（現在の給与所得）より重く定められており、さらに事業所得の中では、乙種事業所得の税率は、甲種事業所得の税率より低く定められていた⁴。

その後の目立った事業所得に関する改正としては、昭和 25 年のシャウプ勧告に基づく所得税法全文改正がある。それによると、「事業等所得」の範疇から、新たに「不動産所得」が取り出されて定義され、その際、新たに他のいずれの所得にも該当しない所得として「雑所得」の分類が設けられ、「事業」から生ずる所得のみをもって「事業所得」の類型が構成され、ここに分類所得税以来の「事業所得」の分類が復活⁵し、今日に至っている。

なお、昭和 25 年改正所得税法における事業所得の範囲として、所得税法第 9 条第 4 号に「商業、工業、農業、水産業、医業、著述業その他の事業で命令で定めるものから生ずる所得（第 7 号に規定する所得（編者注、山林所得）及び事業用の固定資産の譲渡に因る所得を除く。以下事業所得という。）は、その年中の総収入金額から必要な経費を控除した金額」⁶とし、また、上記の「命令」である所得税法施行規則（昭和 25 年政令 2 号）は、「第 7 条の 3 法第 9 条第 1 項第 4 号に規定する事業は、左に掲げるものとする。但し、不動産の貸付業及び船舶の貸付業を除く。（一～十一 略）十二 前各号に掲げるものを除く外、対価を得て継続的に行う事業」⁷として、事業所得を他の所得でないことを用いて定義づけようとしていることが特徴として現れている。

また、現行の所得税法第 27 条においては、事業所得の定義を「農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）」と規定されており、さらに、上記条文の「その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得」の文言は包括的に規定されていることから、課税要件が不明確となっている。そこで、これを補充する所得税法施行令第 63 条⁸がある。

⁴ 同上、1572 頁。

⁵ 同上、1572 頁。

⁶ 同上、1573 頁。

⁷ 同上、1573 頁。

⁸ （事業の範囲）所得税法施行令第六三条

法第二十七条第一項（事業所得）に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業（不動産の貸付業又は船舶若しくは航空機の貸付業に該当するものを除く。）とする。

一 農業

二 林業及び狩猟業

三 漁業及び水産養殖業

四 鉱業（土石採取業を含む。）

五 建設業

六 製造業

七 卸売業及び小売業（飲食店業及び料理店業を含む。）

八 金融業及び保険業

九 不動産業

十 運輸通信業（倉庫業を含む。）

十一 医療保健業、著述業その他のサービス業

十二 前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行なう事業

ここでの第 12 号「前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行う事業」の文言は包括的に規定されていると考えられ、また、前出の昭和 25 年所得税法施行規則第 7 条の 3 と同様の規定ぶりであることが確認できる。したがって、事業所得の沿革からは、現行の事業所得の規定である所得税法 27 条は、所得を分類したことによって、事業所得そのものの性質を定義するものではなく、所得の例示列举や他の所得ではないという消極的定義と、対価を得て継続的に行う事業という包括的な定義とを組み合わせた定義となっていることが理解できる。

さらに、所得税法 27 条におけるその他の問題として、事業所得に分類される事業とは、「事業」といえる経済活動から生じるものとされるが、その「経済活動」とは具体的な明示規定はなく、不明であることが挙げられる。また、山林所得および譲渡所得に当てはまらない所得（所得税法 27 条 1 項括弧書）であり、不動産などの貸付けから得られる所得は事業所得ではない（所得税法施行令 63 条柱書括弧書）とされる。これらからは、事業所得の規定には具体的に何が事業所得かは明示されておらず、しかも、資産の譲渡（販売）等の他の所得分類にも当てはまるものがあるため、積極的に事業所得に区分する要件が必ずしもあるものではなく、他の所得分類に当てはまらないことを確認したのちに区分されるという消極的な所得区分であることが再確認される。この点は、給与所得においても同様である。

第2節 事業所得の意義

前節で確認したように、事業所得の定義自体がそもそも多様で、しかしながら、「対価を得て継続的に行う」ことを必要条件としているということから、事業所得の最も広義の意義は、「対価を得て継続的に行う事業」から発生する所得であると考えられる。

しかし、『対価を得て継続的に行う事業』といっても、いわゆる抽象概念であり、自然人の営む業務には種々の態様があることから、これを事業と非事業に区別するための具体的な基準は必ずしも明確ではなく、ボーダー・ライン・ケースについては、各種のファクターを総合的に勘案し、最終的には社会通念によって判断する以外に方法がないといわざるを得ない。⁹と述べられているように、対価を得て継続的に行う事業とはいっても具体的な基準は必ずしも明確でなく、社会通念を用いた判断が必要であることが確認できる。

したがって、事業所得の意義を正確に捕捉することはおよそ不可能ということになり、それは、社会通念や判例を参考にしながらケースバイケースで判断されていくことにならざるを得ないということが理解できる。

しかし、例えば、馬券の払戻金について一時所得と雑所得の区分で争った、最判平成 27 年 3 月 10 日（いわゆる大阪事件）にみるように、「対価を得て継続的に行う」活動から生

⁹ 武田昌輔、前掲注 3、1574 頁。

じる所得を積極的に定義するものもあるため、法条文の順序を考えると、事業所得等 8 種の所得かどうか、一時所得かどうか、雑所得かどうかの順序で所得税法上の所得区分は判断される¹⁰ことから、事業所得との比較のために以下で一時所得の意義について少し確認をしてみたい。

一時所得は、所得税法 34 条第 1 項において、「一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう。」と定義され、その内容は、他の 8 つの所得に該当しないもののうち、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得」（括弧書き省略）および「労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないもの」（括弧書き省略）に該当する所得¹¹ということになる。ここで、一時所得の定義をまとめると、①利子所得ないし譲渡所得の 8 種類の所得に該当しない所得であること（除外要件）、②営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得であること（非継続性要件）、③労務その他の役務の提供または資産の譲渡の対価としての性質をもたないこと（非対価性要件）の 3 要件として定められている¹²とされる。

これらの定義と事業所得の「対価を得て継続的に行う」こととの比較をすると、「対価を得る」こととは、上記非対価性要件の対として①労務その他の役務の提供または資産の譲渡の対価であろうし、また、所得を生じる「継続的に行う」活動とは、同様に非継続性要件の対となる②営利を目的とする継続的行為であるということになろう。

つまり、事業所得とは、継続性要件と対価性要件の 2 要件から構成されているという見方ができるのである。しかし、そうなると、事業所得等 8 種の所得と一時所得以外の所得である雑所得が、上記した一時所得の 3 要件のうち、同様の除外要件を満たしながらも非継続性要件あるいは非対価性要件のどちらか一方、あるいは両方を満たさないことによって区分される所得であることについて、事業所得との差異がどこに生じるのかという問題が表出する。この点、以下検討を行ってみたい。

第3節 事業所得と雑所得の区分

国税庁は新しい働き方の所得区分の例として、プラットフォームワーカーが得る人的役

¹⁰ 田中治「一時所得と雑所得の区別」『租税法判例百選第 6 版』（有斐閣、2016）89 頁。

¹¹ 酒井克彦『所得税法の論点研究－裁判例・学説・実務の総合的検討－』（財経詳報社、2011）203 頁。

¹² 武田昌輔、前掲注 3、2640 頁、北野弘久編『現代税法講義[五訂版]』58 頁（法律文化社、2009）参照。なお、②非継続性を「②(ア)営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の所得であること、②(イ)一時の所得であることの 2 つの要件に分解できる」として、4 要件と見る見解もある（佐藤英明「一時所得の要件に関する覚書」金子宏・中里実・J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣、2014）220 頁）、酒井克彦「いわゆる馬券訴訟にみる一時所得該当性」『中央ロー・ジャーナル』第 12 巻 3 号、102 頁参照）。

務の提供に係る所得を雑所得に分類し、「副業に係る所得（原稿料やシェアリングエコノミーに係る所得など）が該当します」¹³としている。

例えば、プラットフォームビジネスの一類型であるシェアリングエコノミーのうち¹⁴、インターネットを介した衣服等の資産の売却、自家用車等の資産の貸付け、ベビーシッター等の人的役務の提供にかかる所得は、雑所得に該当するとされる¹⁵。

しかし、これは、あくまでも「副業に係る所得」の例示に過ぎないため、専業で行っている場合には該当しない点に留意が必要であるが、「副業に係る所得」は雑所得と明示している点は興味深い。

さて、この副業に係る雑所得とは、所得税法 35 条 1 項において、「雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう。」と規定されている。同条 2 項では、「雑所得の金額は、次の各号に掲げる金額の合計額とする。」と規定されており、同条同項 2 号で、「その年中の雑所得（公的年金等に係るものを除く。）に係る総収入金額から必要経費を控除した金額」と規定されている。そして、この雑所得は二つに分類される。公的年金等に係る雑所得とその他の雑所得である。

公的年金等に係る雑所得とその他の雑所得について、佐藤氏は次のように述べている。「公的年金等とは、国民年金法・厚生年金保険法などの法律に基づいて受け取る年金がその中心です。その他の雑所得は、まさに雑所得そのもので、これを積極的に定義することはできません。ただ、その中心にあるのは、（ア）営利を目的として継続的に行われた活動の成果と、（イ）趣味の活動などに関連した（すなわち営利を目的としない）一時的・偶発的な労務提供等の成果ということになります。（ア）での例を挙げると、作家として原稿料や印税で生活を立てている人が受け取る原稿料や印税は事業所得ですが、主として大学からもらう給与で生活している大学の先生が受け取る原稿料や印税は、多くの場合、雑所得になります。（イ）は、（ア）とあまり区別がつかない場合もありますが、たとえば趣味としている園芸について書いた文章を雑誌に投稿したらたまたま採用されて原稿料を得た、あるいは、家庭菜園で収穫した野菜を知人に安く売って収入を得た（売って儲けることよりも野菜作りの楽しみが重要と考えられる場合）というような例を考えることができます。趣味がたまたまお金になった、というようなケースは、雑所得になります」¹⁶。

¹³ 「タックスアンサーNo.1500 雑所得」国税庁

（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1500.htm>：最終閲覧 2022 年 4 月 15 日）。

¹⁴ 岡田淳ほか『プラットフォームビジネスの法務』14-193 頁（商事法務、2020）。分類の視点により様々考えられるが、ビジネスの分野内容により 11 種類の分類例が示されている。そのうちの一類型として、「シェアリングエコノミー型プラットフォーム」が示されている。

¹⁵ 「タックスアンサーNo.1906 給与所得者がネットオークション等により副収入を得た場合」国税庁（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1906.htm>：最終閲覧 2022 年 4 月 15 日）。

¹⁶ 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）235-236 頁。

これらからは、その他の雑所得が複雑になっていることがわかる。その理由としては、沿革からも分かるように他の各種所得に区分し、最後にこれらの所得以外の所得を事業等所得として 9 種類に区分されない雑多な所得を包括的に把握するための所得区分¹⁷として措置されていることが挙げられる。

雑所得は、以上のように他の所得区分と隣接するが、その所得の定義に当てはまらず、他の所得に該当しない所得の受け皿（バスケット・カテゴリー）としてそれらを広く拾い上げている面があるとされている¹⁸。雑所得の定義においては、上記の通りバスケット・カテゴリーとしての役割を備えているため、その定義は一時所得よりも消極的なものとなり、包括的になっている。

なお、雑所得は、本章第 1 節の事業所得の沿革で述べたように、事業等所得が廃止されるにあたって、新たに設定された所得であることから、事業所得との関係でその所得の区分が問題となる。雑所得には事業所得と同様に、役務の提供の対価や資産の譲渡の対価などが含まれるからである。したがって、その区分の判断基準は明確でなく、判例においては、単純に事業といえるかどうかではなく、「社会通念上事業といえるか」を判断基準とされている¹⁹。

雑所得とされるためには「継続的収益が期待できること」が必要とされる。事業所得と雑所得のいずれも収益に「継続性」が求められている。しかし、事業所得における、雑所得との区分における特徴的な要素は「所得発生の安定性」とされている²⁰。

この考え方によれば、事業所得と雑所得との差異は、「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる蓋然性」に生じることになる。

例えば、雑所得と事業所得の区分について、馬券払戻金事件（横浜事件）²¹における検討では、事業は、損失が生じる危険を負担するからこそ「自己の計算と危険において」活動を行っているとも考えられるのであって、事業というものが軌道にのるまでは赤字（損失）を生じることもあるという点が本判決では考慮されていない点も問題がある²²とされる。

この点、長期的な赤字経営が事業所得該当性の判断に影響があるとするならば、多くの個人事業主が事業所得を認められないこととなってしまう、妥当とはいえないだろう²³。

一般の個人事業主が赤字であるからといって事業所得該当性が否定されることはないのであるから、所得税法施行令 63 条の列举事由に当たらない場合にのみこのようなハードルを課すことは、一般の事業所得者の実態との整合性が問題となると考えられる²⁴。

¹⁷ 武田昌輔、前掲注 3、1493 頁。

¹⁸ 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔六訂版〕』（大蔵財務協会、2019）953 頁。

¹⁹ 佐藤、前掲注、207 頁。

²⁰ 同上、208 頁。

²¹ 横浜地裁平成 28 年 11 月 9 日判決（訟月 63 卷 5 号 1470 頁）。

²² 奥谷健「競馬の払戻し基金に係る所得の所得区分（事業所得該当性）」『税務 QA』178 号（2016）51 頁。

²³ 長島弘「競馬の払戻金に係る所得の事業該当性が争われた事例」『税務事例』49 卷 2 号（2016）43 頁。

²⁴ 木山泰嗣「競馬による所得を事業所得として申告した納税者に対し一時所得であるとしてなされた更

以上からは、事業所得と雑所得との差異とは、一義的には「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる蓋然性」が高いか否かということに求められている。

しかし、継続性の観点から事業所得者にのみ損失の繰り越しが認められているという点以外に、雑所得との差異は認められない。損失が発生しても事業を継続できるかは、個人の資金力や根気の問題であり、所得区分の問題ではないため、結局は事実認定の問題として処理されるということになる。

第4節 事業所得に求められる独立性要件

それでは、事業所得に求められる独立性要件とは何であろうか。消費税法基本通達 1-1-1 には、「事業者とは自己の計算において独立して事業を行う者をいう」と規定されており、また、「当該他の者の計算により行われる事業」を事業者としないところをみると、「自己の計算」において営まれる事業について独立性がある（事業所得である）とみているということとは先述した。

また、前章で、給与所得の要件としての「非独立性」について、『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ものと定義した。この点、給与所得における「非独立性」要件と事業所得における独立性要件とは単純に対称的なものとなっているのだろうか。

給与所得の「非独立性」要件とは、従属性要件の従たる要件であることを前提とし、それと対称的な要件として事業所得の「独立性」要件を捉えたと、「独立性」要件は従属性要件の否定ということにしかならず、同義反復となっている。しかし、事業所得の「独立性」要件は、「自己の計算と危険」から生じているということを考えると、単純に対称となっているとはいえないと考えられる。

さらに、個人所得という性質からは生活の資を得なければ生計を維持できない、つまり、消費と所得が密接な関係にあることから考えると、継続的に対価を得られること、換言すれば安定した収入を得られることこそが個人の所得にとって重要であると理解できる。

そのような理解によれば、個人の所得獲得の態様においては、対価性の有無ではなく、継続性の有無のほうがより重視され、また継続的な所得であれば、その所得の帰属者と発

正処分の適正性が争われた事案～横浜地裁平成 28 年 11 月 9 日判決・公刊物未登載～』『税経通信』72 巻 10 号（2016）183 頁。

生源泉との関係が従属的か否かを問わないであろう。

いずれにせよ、いわゆる「独立性要件」は、結局、給与所得と事業所得・雑所得との区別にのみ用いられるものであることが理解できた。独立性要件を否定することは非独立性要件の肯定と同義であり、給与所得を構成する要件の一つを担うということになる。

このような画一的な判断基準の採用は、「非独立性」を給与所得の要件とする考え方からは肯定される。しかし、非独立性を否定することが、そのまま事業所得と同義とはならず、他にも雑所得との区分があることを忘れてはならない。事業所得に求められる独立性の要件とは、雑所得との区分が明確であることが必要となり、それは前述した「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる蓋然性」の高さに求められることになる。

すなわち、継続性が高く安定した収益を得られるということが事業所得における所得の要素に求められるということになり、この点については、給与所得における所得の要素と対称となるものではなく、むしろ親和性があるものであると考えられる。

第5節 人的役務の提供の変化と働き方への影響

給与所得と事業所得の要素は、対称となるものではなく、むしろ親和性があるということについて、ここで、給与所得と事業所得が同じく対象とする人的役務の提供の意義の具体例を確認することにしたい。

例えば、消費税法 2 条 1 項 8 号の資産の譲渡等の意義が規定する「役務の提供」とは、土木工事、修繕、運送、保管、印刷、広告、仲介、興行、宿泊、飲食、技術支援、情報の提供、便益、出演、著述その他のサービスを提供することをいい、弁護士、公認会計士、税理士、作家、スポーツ選手、映画監督、棋士等によるその専門的知識、技術等に基づく役務の提供もこれに含まれるとする²⁵。

他方で、所得税法における人的役務の提供の中でも、特に、事業に関する役務提供²⁶においては、「第一に、その活動は、人的要素が非常に強い反面、『資本』の占める地位は、かなり低く、場合によっては、『資本』を全く必要としないような事業を指す。第二に、事業と人格とが切り離せない場合が多いということである。例えば、弁護士、医師あるいは文筆家にしてもその役務の提供、思想の表現は、提供主体の個性に立脚するところから、その個性の創造は業務に直結しているものとして理解される。第三に、その活動によって生産されるものは、医療行為や娯楽の提供のように『無形の用役』であり、商品、製品のような有形のものではないということである。第四に、この事業の特色は、その活動の全部もしくはほとんどがその者自身の労働力によって行われ、原則としてその者かぎりの肉体的精神的な活動によって他人のために労務、便益、および娯楽などを提供するものであ

²⁵ なお、消基通 5-5-1 も同様の内容である。

²⁶ 所基通 161-21（人的役務の提供を主たる内容とする事業の意義）

るということである。第五に、一般にいわゆる専門的職業として、一般の者の持たない特殊な、その者固有の能力によって報酬を得る」²⁷ものとする見解がある。

このように、人的役務は、基本的に無形であり、またその者自身の肉体的精神的活動に基づく固有の能力に依存するものであるとするならば、それを取り巻く労働環境はどの程度人的役務提供に影響をもたらすのかという疑問が生じる。

この点、コロナ禍によるテレワーク²⁸の定着により、オフィスへ出社する社員は減少し、現実にはオフィスの解約は相次いでおり、東京都心の空室率は過去最悪になるとの予測もある²⁹。その背景については、「新型コロナによって、多くの企業がテレワークを採用し、そのうちの少なくない割合の企業が、在宅と出社による勤務を組み合わせた働き方に移行している。今後、このような『在宅前提』の流れは一般化していくだろう」³⁰とする見解がある。

また、日本のオフィスは、大部屋で仕切りが少なく、狭義の「事務」作業を行うのに適した「事務室」と称されている³¹。しかし、このような環境が適した事務作業は、その大半が現在はコンピュータなどによって処理されるようになった。そして、いまでは業種や職種を問わずホワイトカラーの仕事の多くが創造性や判断力、洞察力などを必要とする業務になっている。したがってオフィスは事務作業の場というより、「創造の場」「考える場」でなければならない³²とする見解もある。

この点、「オフィスを解約又は縮小したある企業は、過去のスケジュールを分析し、多くの業務や会議は効率を落とさずオンライン化することが可能と判断した。しかし、オフィスにはコミュニケーションの場としての機能は必要と考え、相談、雑談、共同作業など、

²⁷ 菊池衛「人的役務所得をめぐる若干の考察」税務大学校論叢第4号（1971）252頁-253頁。

²⁸ 総務省HP http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/joho_tsusin/telework/18028_01.html
テレワークとは、ICT（情報通信技術）を活用した、場所や時間にとらわれない柔軟な働き方です。

（テレワークの主な形態）

◆雇用型...企業に勤務する被雇用者が行うテレワーク

・在宅勤務

自宅を就業場所とするもの

・モバイルワーク

施設に依存せず、いつでも、どこでも仕事が可能な状態なもの

・施設利用型勤務

サテライトオフィス、テレワークセンター、スポットオフィス等を就業場所とするもの

（注）実施頻度によって、常時テレワークと、テレワーク勤務が週1～2日や月数回、または1日の午前中だけなどに限られる随時テレワークがあり、実際は様々な形態で導入されています。

◆自営型...個人事業者・小規模事業者等が行うテレワーク

・SOHO

主に専門性が高い仕事を行い、独立自営の度合いが高いもの

・内職副業型勤務

主に他のものが代わって行うことが容易な仕事を行い独立自営の度合いが薄いもの

²⁹ 島津翔『さよならオフィス』（日本経済新聞出版本部、2020）18頁。

³⁰ 同上、20頁。

³¹ 太田肇『「超」働き方改革—四次元の「分ける」戦略』（ちくま新書、2020）100頁。

³² 同上、101頁。

他社と協調しながら作業ができる場所としてのオフィスを再構築した」³³とする一方で、「足元の業務だけを見ればほとんどがテレワークで可能であるが、会社のカルチャーを社員に継続して浸透させることは対面でないと難しいと判断した企業もあり、このような企業では縮小移転という形で物理的なオフィスの維持が進められている」³⁴と述べるように、テレワークの普及によるオフィスの在り方の変化について検討が加えられている。

他方で、オフィスを持つ理由を 2 つあり、1 つは機能面で会社のパフォーマンスを上げるためである。しかし、テレワークを導入してからもパフォーマンスが全く落ちていない会社もある。もう 1 つは目には見えてこない相互の人間関係のため、もしくは会社のビジョンを体感するためであり、パフォーマンスを重視する企業にとっては重要ではないと結論付ける³⁵として、オフィスは不要と考える企業もある。

このように、テレワークの導入前後によりオフィスのもつ意義について変化があったことが分かる。この点からは、働き方の変化、特にオフィスを使うか否かによって、給与所得への該当要件における従属性の判断に用いられる「時間的・空間的拘束」への対応を変化させなければならないことが如実に表れていると考えられる。

他にも、テレワークだけでなく、在宅で、Web デザイナーや Web ライターなどとして、「特定の」委託者からの下請のみをしている人であれば、租税特別措置法 27 条（家内労働者の特例）の要件である、「継続的に人的役務の提供を行うことを業務とする人」に該当する可能性がある。これも、給与所得への該当要件における従属性の判断の限界事例である。

第6節 消費税法基本通達にみる「事業」と事業所得における「事業」との比較

さらに、近年、テレワークだけでなく、働き方の多様化により増加している事業形態にフリーランスがある。フリーランスは、特定の組織に属さず、自らの持つ技術や技能、スキルを拠り所に個人で活動するものであるが、業務の性質や業種によって取引先から作業内容、作業場所及び作業時間について日常的に指揮命令を受けている例や、受注業務に要する経費等の全額又は半額以上を取引先が負担する例³⁶がある。先に紹介した家内労働者の特例に該当する事案も同様である。

この点、先に参照した消費税法基本通達 1-1-1 における個人事業主か、給与所得者かを判断する基準としての「事業」の判断と、消費税法における「事業」の判断とには比較検討する余地があると考えられる。

消費税法基本通達 5-1-1 によると、「事業として」とは、対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供が反復、継続、独立して行われることをいう。

³³ 島津翔『さよならオフィス』（日本経済新聞出版本部、2020）22 頁-23 頁。

³⁴ 同上、24 頁。

³⁵ 同上、28 頁-29 頁。

³⁶ 倉見智亮「働き方の多様化と必要経費」『税研』35 巻 6 号（2020）65 頁。

この点、所得税の世界では、個人事業者の営む事業が事業的規模で営まれている場合には、青色事業専従者給与などの特典が認められているが、消費税の世界では、その事業の規模について一切制限は設けられていない。よって、サラリーマンが副業としてマンションの一室を他に賃貸しているような場合であっても、「事業者が事業として行ったもの」に該当することになる³⁷という見解がある。

また、同様に、消費税における「事業」について、「ここに事業とは、同種の行為を独立の立場で反復・継続して行うことであり、所得税法における事業の観念よりも広い」³⁸と解されている。なお、その性質上事業に付随して対価を得て行われる資産の譲渡および貸付ならびに役務の提供も、事業の一環として課税の対象とされている（消税令 2 条 3 項）³⁹とされる。

この点、名古屋高裁平成 15 年 11 月 26 日判決⁴⁰（税資 253 号順号 9473）では、消費税法にいう「事業」の意義について、「消費税法と所得税法とは、着目する担税力や課税対象を異にするものであるから、このような性質の異なる両法の規定中に同一の文言があるからといって、直ちに、それを同一に解釈すべきことにはならない。そして、消費税法が、消費に広く負担を求めるという観点から制定されたことに照らすと、その課税対象を、所得税法上の一課税区分を生じさせるにすぎない『事業』と同一の範囲における資産の譲渡等に限定しているものと解することはできない」と判示する。

このように、「事業」においては、所得税と消費税では定義が異なり、また、その規模による判断も異なるものとされている。この点、人的役務の提供の意義においては、消費税法と所得税法においてほぼ差異が無かったように思われるが、このように考えると、消費税法基本通達 1-1-1 における「事業」は、勤労性所得の「所得」を基礎とし、人的役務の提供の意義を所得税法における「所得」に合わせたものであり、他方で、消費税法基本通達 5-1-1 における「事業」は、消費という対価の支払いに着目したものであるとして整理することが可能であろう。

したがって、勤労性所得においては、税目が異なっても消費税法基本通達 1-1-1 は、所得区分を判断する上での参考にできるということになる。

第7節 働き方の変遷と事業所得の変遷

以上からは、給与所得への該当要件における従属性の判断に用いられる「時間的・空間

³⁷ 熊王征秀『消費税法講義録第 2 版』（中央経済社、2020）29 頁。

³⁸ 名古屋高裁平成 15 年 11 月 26 日判決税資 253 号順号 9473（原審、富山地判平成 15 年 5 月 21 日税資 253 号順号 9349）参照）

³⁹ 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂、2019）736 頁。

⁴⁰ 原告が、代表者を務めていた有限会社に対する建物の賃貸は消費税法上の「事業」に当たらないとしてした消費税等の更正請求について、所轄税務署長が、平成 12 年 6 月 28 日付けで更正をすべき理由がない旨の通知処分をしたことに対し、その取消しを求めた事案である。

的拘束」については、昭和 56 年の弁護士顧問料事件当時とは異なる様相を呈していると考えられる。

この点、佐藤英明氏著「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」では、従属性は非独立性を推認する有益なメルクマールとなるという考察がなされ、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している⁴¹。

その一方で、労務提供態様の多様化について、独立請負業者型と自宅勤務型と 2 つに分類し、また、報酬支払態様の多様化について、業績連動化型報酬に対して、解釈論上の対応を検討しているので以下紹介する。

（１）労務提供態様の多様化への展望⁴²

独立請負業者型は法的な性質としては請負契約に類する契約に基づいて報酬を受け取ることとされるはずであり、したがって、外形的には事業所得を得る者と思われる。

しかし、このタイプにおいて労務提供者は一定の場所的拘束を受けるのが普通だと考えられ、多くの場合は時間的な拘束も受けることが多いであろう。これに加えて労務の細かな内容に立ち入って報酬支払者が指示をなしうるような事案においては、相当程度、従属性が強い。このような場合には、実体として労務提供者の「非独立性」が疑われるはずであるから、そこで授受される報酬が給与所得に該当しないとされるためには、労務提供者側の費用負担や損失負担の可能性について、単に抽象的にそれらが発生する可能性があるだけでは足りず、具体的に負担の可能性があるかどうか検討されるべきである。

他方、自宅勤務型は、発生の経緯としては使用者の事務所等で勤務していた者が通信手段等の発達によって自宅でも同様の労務を提供しうることとなったことから生じたもので本来は給与所得を発生させる関係であったと考えられる。しかし、今後、このようなタイプの「勤務形態」が相当程度普及し、労働者が「蛇口をひねるように勤務したりしなかったりできる」状態となった場合には、従属性の要素が著しく希薄になる結果、その報酬が給与所得に当たるというためには、「非独立性」の要素を、労務提供者は本当に危険や費用を負担する可能性がないのかという角度から、詳細に検討すべき必要性が生じる。その場合には、通信回線の利用に係る経済的負担や「勤務」に用いるパソコン等の機器の購入や維持費を誰が負担しているかなども重要な判断要素となるものと考えられる。

（２）報酬支払態様の多様化への展望

会社役員を中心としたいわゆる業績連動化型報酬が問題となりうる。これについては、通常の会社役員と同様の労務提供態様の幅の中に納まっていることを前提として、人が通常、生計を立てるのに必要な程度の金額の支払いが保障されている場合には給与所得と考

⁴¹ 佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」金子宏『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）408-410 頁

⁴² 本項は佐藤英明氏の考えを参照している。（同上、408-410 頁参照。）

えてよかろう。…本稿で示したように、給与所得の中心的な性格を労務提供者（報酬受領者）の非独立性にあると考えるならば、…給与所得から損失が発生する余地を認めるべきではない。そのような損失の危険を負担するというのは、給与所得としての性質そのものに反するからである。したがって、給与所得については、損失が発生しないものとした枠組みを作るとともに、もし、ある労務提供に関して損失が発生し、または、発生する蓋然性があるような場合には、その労務提供に対する報酬は、給与所得ではなく、事業所得または雑所得の収入と考えるべきであると考えられる⁴³。

以上を要約すると、まず、労務提供態様の多様化の視点として、独立請負業者型は、「労務提供者側の費用負担や損失負担の可能性」を考慮し、また、自宅勤務型は、「パソコン等の購入や維持費の負担」を考慮することで、その費用負担の主体が使用者側か、被用者側にあるのかをもって、給与所得か事業所得かを判断するということである。また、報酬支払態様の多様化についても、業績連動化型報酬においては、「人が通常、生計を立てるのに必要な程度の支払金額の保障」による判断基準を指摘している。

つまり、働き方の多様化によって、従属性が非独立性を推認する有益なメルクマールとはならず、独立性と非独立性によって判断することを指摘しているのであるが、これは、費用損失負担、あるいは、生計保障の有無による判断でもある。したがって、前章までで確認したように、従属性を「経済的従属性」として拡大した場合、佐藤氏のいう独立性と非独立性からの判断は、「経済的従属性」における『労働者の無資力性』や、『労働力の非貯蔵性』に基づいているものと考えられる。そうすると、従属性を不要とする独立性と非独立性からの判断は、「経済的従属性」からの判断ということになるため、本当に働き方の多様化に適合できるのかという疑問が生じる。

この点、独立性と非独立性のみを判断基準としても、国会議員の歳費や会社オーナー兼代表取締役の役員報酬が給与所得と分類される前提において、国会議員は選挙費用や私設秘書の人件費などの費用を負担している点や、会社オーナー兼代表取締役は自己出資により設立した法人の株価減少の危険負担をしている点を考えれば、独立性要件が充足されるかなどの検討が不十分といえる。

このような、独立性と非独立性によって判断ができない特殊な働き方について、林幸一氏は、上述のような職種を専門職等として、専門職等について従来の基準で分類すると、従属的労務性が低いために給与所得ではないとされ、ときおり課税上の問題となることがある。人的役務提供に係る職種に対し、従属的労務性という概念を指標として用いて結論を導くことは、相当の困難を伴う⁴⁴とし、上記の専門職等とは、従属的労務性が低いという点において、知的労働に該当する働き方の類型であると考えられる⁴⁵とする。

⁴³ 同上、410 頁参照。

⁴⁴ 林幸一「事業所得と給与所得との区分：勤労所得に係る所得分類についての提言」『大阪府立大学経済研究』54 巻 2 号（2008）139 頁。

⁴⁵ 同上、139 頁。

さらに、上記に加えて、従属的労務性に着目するだけではこれらの職種の所得分類が適切に行えない⁴⁶とし、法的安定性を図る目的として、労働基準法研究会報告における「労働基準法の労働者概念」に米国内国歳入庁の「労働者分類の20の要素：被用者か独立した請負人かの判定法」の20の要素をあてはめる手法を提案している⁴⁷。

第8節 小括

給与所得の「非独立性」要件とは、従属性要件の従たる要件であることを前提とし、それと対称的な要件として事業所得の「独立性」要件を捉えると、「独立性」要件は従属性要件の否定ということにしかならず、同義反復となっている。しかし、事業所得の「独立性」要件は、「自己の計算と危険」から生じているということを考えると、単純に対称となっているとはいえないと考えられる。

さらに、個人所得という性質からは生活の資を得なければ生計を維持できない、つまり、消費と所得が密接な関係にあることから考えると、継続的に対価を得られること、換言すれば安定した収入を得られることこそが個人の所得にとって重要であると理解できる。そのような理解によれば、個人の所得獲得の態様においては、対価性の有無ではなく、継続性の有無のほうがより重視され、また継続的な所得であれば、その所得の帰属者と発生源泉との関係が従属的か否かを問わないであろう。

いずれにせよ、いわゆる「独立性要件」は、結局、給与所得と事業所得・雑所得との区別にのみ用いられるものであることが理解できた。独立性要件を否定することは非独立性要件の肯定と同義であり、給与所得を構成する要件の一つを担うということになる。

こういった画一的な判断基準の採用が、「非独立性」を給与所得の要件とする考え方からは肯定されるが、一方で、非独立性を否定することは、事業所得と同義とはならず、他にも雑所得との区分があることを検討しなくてはならない。

事業所得に求められる独立性の要件とは、雑所得との区分が明確であることが必要となり、それは前述した「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる蓋然性」の高さに求められることになる。すなわち、継続性が高く安定した収益を得られるということが事業所得における所得の要素に求められるということになり、この点については、給与所得における所得の要素と対称となるものではなく、むしろ親和性があるものであると考えられる。

⁴⁶ 同上、158頁。

⁴⁷ 同上、158頁。

第4章 事業所得への具体的区分要件—裁判例を中心として—

はじめに

本章では、勤労性所得の「所得」、および、人的役務の提供の意義としての「所得」を判断する上で、重要な基準となっているものが何かについて、判例を用いて検討を行う。

勤労性所得としての「所得」、および、人的役務の提供の意義としての「所得」は、基本的には給与所得と事業所得および雑所得として区分されるものである。

しかし、給与所得該当性の要件としては、先に検討したように、これまでの「従属性」、および「非独立性」ではなく、経済的従属性からの整理とすることも可能であったように、形式的な判断基準としてはその意義を再考する余地があると考えられる。

他方で、事業所得該当性においても、事業所得への区分を判断するには明確な基準がないと思われるところであり、また雑所得においても同様であると考えられる。

したがって、勤労性所得の「所得」、および、人的役務の提供の意義としての「所得」の判断基準につき、事業所得との区分を争った判例を中心に検討を行い、さらに、それぞれの判例を弁護士顧問料事件が示した事業所得の意義である、①自己の計算と危険において独立して営まれ、②営利性、③有償性を有し、かつ④反復継続して遂行する意思と⑤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として、5つに区分¹した上で、最後にそれらの区分への当てはめを行う。これらの検討によって、先に検討した給与所得該当性への判断基準との比較を行い何らかの示唆を得たい。

第1節 弁護士顧問料事件²（最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決（民集 35 卷 3 号 672 頁）再掲

勤労性所得の「所得」、および、人的役務の提供の意義としての「所得」を判断するメルクマールとして重要な判例であるため、第2章においても検討したが、弁護士報酬が事業所得か給与所得かで争われた最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決（以下、「弁護士顧問料事件」という）を再検討する。

弁護士顧問料事件では、事業所得にいう「事業」に当たるかどうかは、一応の基準として、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に当たるかどうかによって判断するのが相当であり、「給与所得とは、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間

¹ この点、酒井克彦『裁判例からみる所得税法二訂版』（大蔵財務協会、2021）205-206 頁参照。

² 最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決（民集 35 卷 3 号 672 頁）。

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」と判示し、事業所得と給与所得の意義を明らかにしたものである。

本判決の要点としては、①自己の法律事務所を有し、使用人を擁し継続的に弁護士業務を営んでいた。②各会社との契約はいずれも口頭でされ、法律相談等に応じて意見を述べるのが義務づけられているが、この業務は本来の弁護士業務と別異のものではない。③右契約には勤務時間、勤務場所に関する定めがなく、契約はその頃常時数社との間で締結されており、特定の会社の業務に定時専従する等の拘束を受けるものではない。④契約の実施状況は、多くは電話により、専ら口頭で法律相談等に応じて意見を述べるというものである。⑤相談回数は会社によって異なり、月に2、3回というところや半年に1回、1年に1回というところもある、などと丁寧に事実認定をしている。

これらを踏まえて、最高裁は、各会社は本件顧問料を弁護士業務に関する報酬に当たるものとして10%の所得税を源泉徴収した上、これを原告に支払っており、右顧問料から、健康保険法、厚生年金保険法等による保険料を控除しておらず、また、夏季手当、年末手当、賞与等を一切支給せず、雇用契約を前提とする給与として扱っていない事実関係の下においては、本件顧問契約に基づき原告が行う業務の態様は、原告が自己の計算と危険において独立して継続的に営む弁護士業務の一態様にすぎないものというべきであり、右業務に基づいて生じた本件顧問料収入は、給与所得ではなく、事業所得に当たると認めるのが相当であると判示した。

弁護士顧問料事件が示した勤労性所得の所得区分への判断基準は、一応の基準であったものの、その後通説となり、現在まで維持されているのは給与所得該当性の事例でも確認したとおりであるが、本章においては、主に事業所得への該当性についてどのように利用されているかについて、活用してみたい。(実際の役務提供の対価の支払者とその受益者および、役務提供者との3者関係があるか否か。3者関係があれば源泉徴収システムに組み込める)

第2節 九州電力検針員事件³（福岡地裁昭和62年7月21日判決（昭和58年（行ウ）第14号）（訟月34巻1号187頁））

原告である電力会社の委託検針員が、電力会社との委託検針契約によって検針業務に従事していたが、原告の属する電力会社の検針労働組合との「労働基準協定書」に基づき、電力会社側と、原告である検針員を労働基準法の適用を受ける労働者として認める料金囑託員として新たに雇用契約を締結した。この契約に基づき、旧契約時に支払われた委託検針手数料収入を事業所得としたが、のちに給与所得として更正の請求を行った。

³ 福岡地裁昭和62年7月21日判決（昭和58年（行ウ）第14号）（訟月34巻1号187頁）。

しかし、課税庁側は、当該収入を事業所得と認定したため、給与所得か事業所得かが争われた事案である。

当該検針員への手数料は、これまで長年所得税法 204 条の報酬、料金としての源泉徴収をし、委託検針からも源泉徴収を前提に毎年事業所得としての確定申告をしているという慣行からしても、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、事業所得としての委託検針契約であると判示された。

また、勤務時間の定めがないこと、および検針業務は第三者に代行されることが禁止されていないことや、兼業が自由で実際に兼業者が多い点等の服務規律の拘束がない点から、雇用契約にはない側面があるとして従属性要件が満たされないと判断された事例である。

その上で、業務に必要とされる主要な交通手段であるバイクの購入・維持費等が個人負担であるなどと認定され、事業所得に該当するとしている。

本件においても、前掲弁護士顧問料事件の勤労性所得の所得区分への判断基準を用いており、労務提供の態様および、業務に必要とされる物品の購入費が個人負担であることなどから総合的に勘案し、事業所得としたといえる。

第3節 ゴルフ場キャディ報酬事件⁴（那覇地裁平成 11 年 6 月 2 日判決（平成 9 年（行ウ）第 9 号）（税資 243 号 153 頁））

ゴルフ場におけるキャディ報酬が給与所得か事業所得かが争われた事件である。

原告は、雇用契約から請負契約に変わっていること、プレーヤーから受け取るキャディ報酬はイメージの悪化回避のために原告が代理で受け取っているにすぎないこと、過去の税務調査でキャディ報酬が売上に含まれず源泉所得税も課税されないとの結論を出されたことから給与所得には当たらず、事業所得と主張していた。

しかし、裁判所は、確かに、原告とキャディとの間で、形式的には雇用契約が締結されていないものの、キャディの採用方法、プレーヤーへの割当てや日常業務に対する管理のあり方、キャディの勤務状況の把握及び指導、キャディの報酬額の決定およびその支給方法等を総合考慮すると、キャディ業務は、原告のゴルフ場におけるプレーヤーに対する業務の一部をなしているものであり、キャディの労務提供は、キャディ自身の危険と計算によるものではなく、原告の指揮監督に服してなされるものであると認められ、右労務提供の対価として支給されるキャディ報酬は、給与所得に当たると解されると判示した。

本件については、前掲弁護士顧問料事件における勤労性所得の区分として、給与所得該当性の従属性要件への判断を踏まえて、明確な原告との雇用契約はないものの、本件キャディが時間的、空間的な拘束を受けていたことから、従属性要件を認定し、給与所得としたといえる。

⁴ 那覇地裁平成 11 年 6 月 2 日判決（平成 9 年（行ウ）第 9 号）（税資 243 号 153 頁）。

第4節 りんご生産組合事件⁵（最高裁平成 13 年 7 月 13 日判決（集民 202 号 673 頁））

原告が、民法上の組合であるりんご生産組合から受けた収入について給与所得として申告したが、被告が事業所得にあたるとして更正処分等を行った事案である。

本件について、裁判所は、「民法上の組合の組合員が組合の事業に従事したことにつき組合から金員の支払を受けた場合、当該支払が組合の事業から生じた利益の分配に該当するのか、所得税法 28 条 1 項の給与所得に係る給与等の支払に該当するのかは、当該支払いの原因となった法律関係についての組合及び組合員の意思ないし認識、当該労務の提供や支払いの具体的態様等⁶を考察して客観的、実質的に判断すべきものであって、組合員に対する金銭の支払であるからといって当該支払が当然に利益の分配に該当することになるものではない。また、当該支払に係る組合員の収入が給与等に該当するとすることが直ちに組合と組合員との間に矛盾した法律関係の成立を認めることになるものでもない（下線＝筆者）。」として、私法上の法律関係を客観的、実質的に判断することなく適用できないとし、役務提供の実態のほか、当事者双方の意思を重要な判断要素としている。

それを踏まえて、「上告人ら専従者が一般作業員とは異なり組合員の中から本件組合の総会において選任され、りんご生産作業においては管理者と一般作業員との間にあって管理者を補助する立場にあったことや、本件組合の設立当初においては責任出役義務制が採られていたことなどを考慮しても、上告人が本件組合から労務費として支払を受けた本件収入をもって労務出資をした組合員に対する組合の利益の分配であるとみるのは困難というほかな」と判示し、前掲弁護士顧問料事件における「労務の提供や支払いの具体的態様等」を判断している。

本件についても、前掲弁護士顧問料事件における勤労性所得への判断を踏襲し、「形式的な契約関係によることなく、勤労性所得の所得区分の判定にあっては、労務の提供の内容、および支払いの具体的態様等を客観的、実質的に判断すべき」とし、外形的には組合員であるが、実質的には給与所得者であるとした点に特徴がある。

第5節 平成 28 年 7 月 28 日福岡地裁判決⁷

本件は、原告の経営するバーやキャバレー等のホステスに支払われた報酬または料金の給与所得該当性が争われた事案である。

原告は、原告の経営するバーやキャバレー等のホステスに支払われた報酬又は料金は、

⁵ 最高裁平成 13 年 7 月 13 日判決（集民 202 号 673 頁）

⁶ りんご生産組合事件で示された、「労務の提供や支払いの具体的態様等」の視点は、前掲弁護士顧問料事件においても、「業務ないし労務及び所得の態様等」という視点で示されている。

⁷ 平成 28 年 7 月 28 日福岡地裁判決（税資 266 順号 12891）

事業所得であるとして、次のような点を指摘している。

営業開始前に朝礼が行われていたが、この朝礼においては、挨拶や精神論に関することが述べられていたにすぎず、本件ホステスらに対して、営業に関する指導等は行われていなかった。マニュアル等を用いて、接客態度等について事細かな指示を与えていたといった事実もない。原告から、本件ホステスらに具体的な指揮、監督が行われることはなく、本件ホステス等は、自己の判断で、客の個性に合わせて接客を行っていた。

原告が本件ホステス等に、当該朝礼までに出勤するよう指示をしていた事実はない。

その上、本件各店舗と本件ホステスらとの契約においては、出勤日数が多いほど本件支給金員が多くなるようにして、本件ホステス等の出勤を奨励しているものの、出勤を強制することはなく、本件ホステス等に対する出勤の拘束はなかった。また、タイムカードによる時間管理はなく、早退も認められていた。顧客の連絡先等を管理しているのは、本件ホステス等個人であり、本件ホステス等は、これを用いて独自に営業等を行っている。また本件各店舗では、貸ドレスや簡易な名刺を用意してはいるが、大半のホステスは、自分に合ったドレスを自費で購入し、また名刺についても、各ホステス自身の業務用の携帯番号やメールアドレス等を記入したものを自費で購入し、出勤前には自費で美容院へ行って整髪するなどして出勤している。

他方で、課税庁は、本件につき以下のように主張している。

本件においては、ホステスに対して、原告はあらかじめ本件給与規定等を示して勤務条件等を説明した上で雇用契約を締結し、給与規定にしたがって本件支給金員を支払っていたことや、管理表等を作成して、ホステスの出勤状況や売上を正確に管理し、ホステスごとに給与計算書を作成してその支給額を決定し、本件給与規定や接客の方法等を記載したマニュアルを本件ホステスらに示し、これに従うように定めていたことを挙げた。

他にも、原告は、ホステスから無断欠勤の場合や週末欠勤の場合には、通常より高額な罰金を徴収し、事実上、ホステスに原告が要求する日時での勤務を義務付けていたことや、営業開始前に行われる朝礼まで服装や髪形等を整えた上で出勤するよう指示する等して、本件ホステスを管理していたことを挙げた。

さらに、ホステスの受け取った金員は、給与規定に基づく金員のみであり、ホステス各人の売上金額が、ホステスの報酬そのものとなることはなかったことや、本件ホステスが、客のつけ払いの可否を判断することではなく、店舗の施設料や、衣装、名刺といった物品の使用料を支払うこともなかったことを指摘し、給与所得であるとした。

以上を踏まえて、裁判所は、本件ホステス等の出勤日は、本件各店舗のほかの従業員やホステスとの間で調整して決められており、各自が自由に決めることができなかったこと、本件各店舗においては、始業前に朝礼への参加が義務付けられ、業務開始の準備、接客方法や接客態度に関する詳細な決まりがあり、これらに基づいて本件ホステス等に対し、業務上の指導が行われることがあったこと、および本件ホステスらが顧客から受け取る金員は、原告の売上とされ、本件ホステス等が受け取る金員は、原告の給与規定に基づき計算

されたものに限られていたことや、出勤時間及び退職時間は決まっており、これに違反した場合には罰金が科されていたこと。出勤日はホステス等の希望を踏まえて調整されていたものの、休むことができる日数には制限があった上、出勤が強制され、自由に休みを取ることができない仕組みを備えており、ホステスらが自由に決めることはできなかったことを認定し、給与所得と判断した。

この点、出勤日について自由がない、休みが自由に取れない、そして接客方法や接客態度に関する決まりが存在し、本件ホステス等が受け取る報酬が本件給与規定に基づいている点などが指摘されているが、衣装や名刺代などの費用負担に関する被告と原告の見解の相違は捨象されている⁸ことに注目すると、ホステス報酬において、事業所得の場合の源泉徴収においては、概算経費として控除される。給与所得においても、給与所得控除として控除されており、特段問題とならないと考えたのではなかろうか。

他の点を見れば、本件についても、前掲弁護士顧問料事件における勤労性所得の区分として、給与所得該当性の従属性要件への判断を踏まえて、本件ホステスが原告との間において、時間的、空間的な拘束を受けていたこと、および、客の売掛等のリスク負担を負っていないこと、客からの売上は原告に計上され、そこから原告の給与規定に基づき報酬が支払われていたことから、従属性要件を認定し、給与所得としたといえる。

第6節 平成 30 年 1 月 11 日裁決⁹（国税不服審判所平成 30 年 1 月 11 日裁決（LEX/DB 文献番号 26012956））

本件は、原処分庁が、請求人のキャストに支払った金員は給与等に該当するとして処分を行ったのに対し、請求人は、キャスト等に支払った金員は、報酬料金に該当するとして原処分の全部の取消しを求めた事案である。

その争点は、各キャストへの支給額は、給与等に該当するか否かについてであった。

本件について、審判所は、各キャストは、請求人との間で、本件各店舗での接客業務に従事するに当たり、給与体系、勤務時間及び店舗規則などの勤務条件について合意がされていたこと、本件代表者又は本件各店長が、当該合意に基づき、本件各キャストの出勤状況、接客時間又は勤務時間等を管理していたこと、本件各キャストは、本件各店舗における顧客サービスの中で、自分の指名客以外の客に対しても本件各店長の指示により接客業務に従事していたことが認められる。

そうすると、本件各キャストは、入店から退店までの時間は請求人の管理下にあったと認められ、請求人から空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務の提供をしていたものとみることができるとした。

そして、本件各キャスト支給額は、時給に接客時間又は勤務時間を乗じて計算した基本

⁸ 小池和彰「給与と外注費を区分する判断基準」『東北学院大学経営学論集』第 14 号 26 頁。

⁹ 平成 30 年 1 月 11 日裁決（LEX/DB【文献番号】26012956）。

給の額に、各種手当の額を加算して算定されていること、本件月払キャストについては、雇入れ年月日から少なくとも1又は2か月間は一定の時給が保証されていること、本件各キャストは客に対する売掛金を回収する責任を負っていなかったことからすれば、本件キャストが自己の計算と危険において独立して事業を営んでいたものとみることはできない。

以上によれば、本件各キャストは、請求人との関係において、時間的、空間的な拘束を受けて継続的ないし断続的に労務の提供をし、その対価として本件各キャスト支給額の支給を受けていたということができると判示した。

本件についても、前掲弁護士顧問料事件における勤労性所得の区分として、給与所得該当性の従属性要件への判断を踏まえて、明確な雇用契約はないものの、本件各キャストと請求人との関係において、本件各キャストが時間的、空間的な拘束を受けていたことから、従属性要件を認定し、給与所得としたといえる。

第7節 札幌地裁令和1年11月29日判決¹⁰（税資269号順号13348）

本件は、一般貨物自動車運送業等を営む株式会社である原告が、その業務に従事した運転手らに支払った金員（以下、「本件各金員」という）につき、給与等に当たらないことを前提に、消費税等の申告においてその一部を課税仕入れに係る支払対価の額として計上し、また、本件各金員についての源泉所得税等を徴収しなかったことにつき、課税庁から本件各金員は給与等に該当するとして、不納付加算税の賦課決定処分等を受けたことにつき、これらの処分の各取消しを求める事案である。

本件の争点は、給与所得に該当するかであったため、本節では、所得税法上の判断過程のみをとりあげる。

被告課税庁は、「給与所得に該当するか否かを判断する上では、〔1〕使用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、〔2〕継続的ないし断続的に労務又は役務の提供をしており、当該所得がその対価として支給されるものか、〔3〕役務提供契約等の内容等について、使用者の指揮命令に服しているか、〔4〕役務の提供に係る用具等を提供されているか、〔5〕危険負担や費用の負担、などといった要素等を総合して考慮すべきである。」として、〔1〕～〔5〕は前掲弁護士顧問料事件の判断基準を用いているところに特徴がある。

他方、原告は、被告の主張に基づき、特に〔2〕について、「本件各運転手は、距離や荷物の内容による運賃を基礎に金銭の支払を受けるのであって、役務提供に係る時間に応じて金銭の支払を受けるわけではない。

また、本件各金員の一部分が内部的に『給与』として処理されていたとしても、それは運輸局からの指導を避けるための便宜的な取扱いにすぎない。被告は、本件各運転手が貨物

¹⁰ 大阪地裁令和3年3月4日（LEX/DB【文献番号】25569634）。

自動車運送事業法に基づく許可を受けていないとするが、この点は決定的な要素ではない。そもそも運転手を『償却制社員』（原告は本件各車両の購入代金等を基準として算定された一定の分割金を、「車両償却費」との名目で毎月の支払額から控除しており、その対象社員が『償却制社員』である。なお、雇用契約社員からは控除していない）とする制度は、同法の抜け道を探った結果編み出した制度であるが、同法に基づく規制には服しており、規制に従う限り、輸送の安全や貨物自動車事業の健全な発達といった許可制度の趣旨に反しないため、事業者と運転手らとの間の契約の方式は問題にされてこなかった。

こうした背景を考えれば、運転手が個人事業主のように自由な事業を展開することは、黙認されていたというべきである。また、本件各運転手は、法的規制及びそれに基づく事業者の監督を受けつつも、原告から独立かつ非従属的に運送事業を行っていたのであり、原告から何らかの監督を受けていたことのみをもって直ちに独立の事業者でないとはいえない（括弧内＝筆者）。として、原告会社における継続的な特殊慣行があったことを示している。

また、〔５〕についても、「本件各運転手は、トレーラーヘッドの使用に係る各種費用のほか、各種税金も含めて、通常の労働者であれば自ら負担しない費目の一切を負担していた。

車両保険や荷物に係る保険は、本件各運転手が個人でも加入し得るが、原告名義の保険に一括で加入した方が保険料が安いために、原告に保険料を払いつつ原告名義の保険に加入したにすぎないし、本件各運転手は、保険料相当額を自ら負担していた。こうした点からすれば、本件各運転手は、自ら危険や費用を負担していたというべきである」として、通常の労働者であれば負担しないであろう費用を負担していることを根拠に、給与所得には該当しないと主張している。

これらをもとに、裁判所は、「個別の業務を行うに当たって、本件各運転手には、原告から、雇用契約社員と異ならない程度の指揮監督が及び、かつ、原告から時間的・空間的拘束を受けていたものというべき」であるとし、また、「原告は、本件各運転手に対し、他の事業者から仕事を受けるのを禁止してはいなかったものの、専属の運転手として稼働してほしい旨伝えていたこと、本件各運転手は、貨物自動車運送事業に係る許可を得ていなかったため、本件各運転手が自己の責任において業務を行うことは法令上許容されておらず、本件各運転手が顧客先を訪問する際には原告の制服を着用するものとされていたことなどに照らせば、本件各運転手が原告以外の事業者の業務を行うことは想定されておらず、原告に従属した立場で、継続的ないし断続的に原告の業務を行っていた」として、従属性からの判断をおこなっている。

さらに、非独立性の観点からは、「原告は、本件各運転手に対する金銭の一部につき、名目上は給与として扱うとともに、これに対応する給与明細を交付し、源泉所得税のほか、健康保険、介護保険、厚生年金及び雇用保険等に係る保険料を徴収しており、他方で原告と本件各運転手の間では報酬の決定方法や控除の内容について交渉をしておらず、本件

各金員について確定申告をしていない者もいた」ことを判示している。

加えて、「事故が発生した場合にも原告が一括で加入していた保険で対応がなされていたのであって、本件各運転手の業務に伴う危険は、基本的には原告がこれを負担していたものとみるのが相当」とし、さらには、「購入に係る売買契約の買主はあくまでも原告であり、事業用ナンバーも原告が取得していたものであって、購入代金を運転手が負担したということのみをもって、同人に対して支払われた金員が給与等に当たらないとすることは相当ではない」と判示し、本件各金員を給与所得と認定した。

第8節 馬券払戻金事件（横浜事件）¹¹横浜地裁平成 28 年 11 月 9 日判決（訟月 63 卷 5 号 1470 頁）

本件は、馬券の払戻金に係る所得を得ていた原告が、当該所得が事業所得であるとして平成 21 年および平成 22 年の所得に係る確定申告を行ったところ、課税庁から一時所得に該当するとして更正処分を受けたため、取消しを求めた事案である。

原告は、現在まで自宅において馬券の的中によって得た払戻金に係る所得を得て、これを専業として生計を立てていると主張していたが、馬券の購入方法は、自ら開発した競馬予想プログラムを利用して、過去のデータから予想買い目を出し、その予想買い目の中率を過去の実績から算出して、期待値の高い馬券を抽出し、さらに、個々のレース結果を踏まえて競馬予想プログラムをほぼ毎日更新し、馬券を購入する際には、その要所において原告の判断をいれて、ほぼ全レースの馬券を購入したというものであった。

しかし、JRA の取引データの保存期間経過により、本件各係争年度における競争ごとの原告の的中馬券の払戻金等の金額及び馬券の購入金の金額に関する履歴等の記録の保存ができておらず、馬券の購入履歴や収支に関して帳簿等の作成も行っていなかった。

争点は、本件競馬所得が、①事業所得に該当するか否か、②本件競馬所得が事業所得に該当しない場合には一時所得に該当するか否か、の 2 点であったが、今回は①のみを紹介する。

事業所得にいう「事業」とは、対価を得て継続的に行う事業というものと解される。

そして、事業所得にいう「事業」に当たるかどうかは、一応の基準として、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務に当たるかどうかによって判断するのが相当であり（最高裁昭和 56 年 4 月 24 日第二小法廷判決、前掲弁護士顧問料事件参照）、具体的には、営利性及び有償性の有無、反覆継続性の有無に加え、自己の危険と計算においてする企画遂行の有無、その者が費やした精神的及び肉体的労力の有無及び程度、人的及び物的設備の有無、その者の職業、経験及び社会的地位、収益の状況等の諸般の事情を考慮し、

¹¹ 横浜地裁平成 28 年 11 月 9 日判決（訟月 63 卷 5 号 1470 頁）。

社会通念に照らして、「事業」として認められるかどうかによって判断すべきものと解するのが相当である。そして、社会的客観性をもって「事業」として認められるためには、相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性がなければならないと解される。

競馬予想プログラムを用いてレース結果を分析、予測し、自らの設定する条件に見合う期待値の高い馬券を抽出する作業をしていたとしても、そのような作業（役務）は馬券購入の相手方である JRA に提供されたものではないから、その役務の対価として原告が払戻金を得るわけではない。また、（中略）原告が得た払戻金をもって、馬券購入のために原告が JRA に支払った金員の対価であるということもできない。

原告の馬券購入行為は、そのための準備行為を含めて考えても、「対価を得て」継続的に行う事業に当たるとはいえない。また、全ての判断を同プログラムに任せるのではなく、要所において原告自身の判断を入れていたというのであって、その馬券の購入態様は、購入規模は別として、個々のレースの結果を予想して、予想の確度に応じてどのように馬券を購入するかを判断している一般的な競馬愛好家による馬券の購入態様と質的に異なるものではない。

この5年間における各年分の事業所得の金額が大きく変動しているだけでなく、そのうち3年分（平成22年分ないし平成24年分）は連続して損失が発生していることが認められる。（中略）その購入規模の大きさを踏まえても、払戻金の発生に関する偶発的な要素が相当程度減殺され払戻金により相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性が客観的にあったとまでは、認めることはできないというべきである。

原告の馬券購入行為と他の一般的な競馬愛好家のそれとの間に具体的な差異を認めることはできない上、馬券の購入行為により払戻金を得ることで生計を立てることを生業とすることが社会通念上認知されているともいえず、原告の馬券購入行為は、社会的地位が客観的に認められる業務ともいえない。

原告が自ら開発した競馬予想プログラムを用いて本件競馬所得を得たことや、原告には本件各係争年分において本件競馬所得以外の所得の存在が窺えないことを踏まえても、（中略）社会通念に照らし、事業所得を生じさせる「事業」に該当するということとはできず、本件競馬所得が事業所得に該当すると認めることはできないと判示した。

本判決においても、弁護士顧問料事件の事業所得の意義を参照した上で、「原告の馬券購入行為と他の一般的な競馬愛好家のそれとの間に具体的な差異を認めることはできない上馬券の購入行為により払戻金を得ることで生計を立てることを生業とすることが社会通念上認知されているともいえず、原告の馬券購入行為は、社会的地位が客観的に認められる業務ともいえない」として、本件所得の事業所得該当性を否定したが、本判決で特徴的なのは、「事業」といえるためには「社会的客観性」をもって「事業」として認められなければならない、これが認められるためには「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性」（傍点—筆者）が必要であるとしたことである。

確かに、事業所得で生計を営むためにはその生計費を賄うための安定した収益がなけれ

ばならないことは理解できるが、「相当程度の期間」がどの程度か、また、「安定した収益を得られる可能性」とは具体的にどのように示されるものなのかについては不明瞭なままである。

第9節 馬主給与所得通算事件¹²東京地裁平成 28 年 3 月 4 日判決 (TAINS Z888-2026)

本件は、馬券の当選金が一時所得か事業所得かを争点としたものであるが、本件で扱っている一時所得と事業所得の他に給与所得があり、また、事業所得が大幅なマイナスになっているところから、損益通算された給与所得の源泉徴収税額から還付される金額が問題とされている。

つまり、馬券の当選金が一時所得と認定されることで、源泉徴収税の還付金の額が減少し、その分過少申告加算税が課せられることになることが争点であったともいえる。

これらを勘案し、裁判所は、「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意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解するのが相当であり（前掲弁護士顧問料事件参照）、このことからすれば、ある所得が事業所得に当たるか否かは、営利性及び有償性の有無、反覆継続性の有無、自己の危険と計算においてする企画遂行性の有無、その者が費やした精神的及び肉体的労力の有無及び程度、人的及び物的設備の有無、その者の職業、経験及び社会的地位等を総合的に考慮し、所得税法等の趣旨及び目的に照らし、社会通念によって判断すべきである」とした。

その上で、「本件払戻金を構成する収入は、公営賭博である競馬における的中馬券の払戻金であるところ、一般に、払戻金の発生及びその額の多寡は、偶然の要素に多分に左右され、本来的に偶発的なものであって、馬券購入行為によって継続的、かつ確実に利益を上げることが困難であるというべきであるし、本件払戻金が、原告が JRA に対して労務の提供をした対価として交付されたものでないことも明らかである。これらに加えて、原告の本件各係争年分における払戻金と外れ馬券を含む馬券購入総額とによる損益をみても、年単位での収支はいずれも赤字であることや、原告は、平成 20 年分において 5482 万 0705 円、平成 21 年分において 4957 万 1935 円、平成 22 年分において 4302 万 6000 円の給与所得を得ており（弁論の全趣旨）、生活資金の大部分はその収入で賄っていたと考えられることにも照らすと、社会通念上、本件における原告の馬券購入行為を事業、すなわち『対価を得て継続的に行う事業』であるということはできず、したがって、本件払戻金が事業所得に該当するということとはできない」と判示した。

本判決においても、弁護士顧問料事件の事業所得の意義を参照した上で、「本件払戻金が原告が JRA に対して労務の提供をした対価として交付されたものでないことも明らか」

¹² 東京地裁平成 28 年 3 月 4 日判決 (TAINS Z888-2026)

であることや、「払戻金と外れ馬券を含む馬券購入総額とによる損益をみても、年単位での収支はいずれも赤字であること」、および、他にその赤字を補って余りある給与所得があることが勘案され、「対価を得て継続的に行う事業」による所得ではないとされた。

第10節 小括

以上で採りあげてきた判例からは、勤労性所得の「所得」、および、人的役務の提供の意義としての「所得」を判断する上で、弁護士顧問料事件がそのメルクマールとなっていることをある程度裏付けることができていると考えられる。勤労性所得として、給与所得該当性だけでなく、事業所得該当性においても、判例上弁護士顧問料事件が果している意義は大きいといえる。

特に、それぞれの判例を弁護士顧問料事件が示した事業所得の意義である、①自己の計算と危険において独立して営まれ、②営利性、③有償性を有し、かつ④反復継続して遂行する意思と⑤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として、5つに区分して当てはめてみるとどうなるであろうか¹³。

まず、九州電力検針員事件は、①と⑤が積極的に認定されており、特に、電力会社との委託検針契約と、毎年事業所得として確定申告をしているという慣行が⑤であり、勤務時間の定めがないこと、および検針業務は第三者に代行されることが禁止されていないことや、兼業が自由で実際に兼業者が多い点等の服務規律の拘束がないこと、その上で、業務に必要とされる主要な交通手段であるバイクの購入・維持費等が個人負担であることが①に該当するとされた。

次に、ゴルフ場キャディ報酬事件は、⑤について雇用契約の有無に着目せず、キャディの採用方法、プレーヤーへの割当てや日常業務に対する管理のあり方、キャディの勤務状況の把握及び指導、キャディの報酬額の決定およびその支給方法等を総合考慮すると、キャディ業務は、原告のゴルフ場におけるプレーヤーに対する業務の一部であるとし、また、①においても費用負担なく原告の指揮監督に服してなされているとした。

続いて、リング生産組合事件は、「組合員に対する金銭の支払であるからといって当該支払が当然に利益の分配に該当することになるものではない。また、当該支払に係る組合員の収入が給与等に該当するとすることが直ちに組合と組合員との間に矛盾した法律関係の成立を認めることになるものでもない。」としているところからは、客観的事実に基づく①～④の否定であり、⑤においても組合員でない他の労働者と同じ業務を行っている実質を見て事業所得該当性を否定されている。

また、キャバクラのホステスの事案については、2つ採り上げたが、前者の事案では出勤日について自由がない、休みが自由に取れない、そして接客方法や接客態度に関する決

¹³ 酒井、前掲注1、205-206頁参照。

まりが存在しておりホステス等が受け取る報酬が本件給与規定に基づいているという⑤に着目して認定されており、①にあてはまる費用負担については捨象されていた。

後者の事案においても、各キャストへの明確な雇用契約はないが、給与規定に基づいた報酬の支払状況、および労働態様や出勤における管理状況からすると、本件各キャストは、入店から退店までの時間は請求人の管理下にあり、空間的、時間的な拘束を受けていたとされ、⑤に基づいて認定された。

次に、トラック運転手の事案については、個別の業務を行うに当たって、雇用契約社員と異ならない程度の指揮監督が及び、かつ、原告から時間的・空間的拘束を受けていたものと認定され、本件各運転手に対し、専属の運転手として稼働してほしい旨伝えていたこと、本件各運転手は、貨物自動車運送事業に係る許可を得ていなかったため、本件各運転手が自己の責任において業務を行うことは法令上許容されておらず、本件各運転手が顧客先を訪問する際には原告の制服を着用するものとされていたことなどに照らせば、本件各運転手が原告以外の事業者の業務を行うことは想定されていなかったこと等を⑤に基づいて認定され、給与所得とされた。

また、①においても、トラック購入に係る売買契約の買主はあくまでも原告であり、事業用ナンバーも原告が取得していたものであって、購入代金を運転手が負担したということのみをもって、同人に対して支払われた金員が給与等に当たらないとすることは相当ではないとして否定した。

他方で、馬券訴訟についても弁護士顧問事件の事業所得該当性を利用されていた。

その中でも主に①～④が注目され、横浜事件では、事業所得で生計を営むためにはその生計費を賄うための安定した収益がなければならないとして、「相当程度の期間」に「安定した収益を得られる可能性」が、事業所得該当性の要件として新たに示されていた。

また、馬主給与所得通算事件では、本件払戻金が、原告がJRAに対して労務の提供をした対価として交付されたものでないことも明らかであることや、「払戻金と外れ馬券を含む馬券購入総額とによる損益をみても、年単位での収支はいずれも赤字であること」、および、他にその赤字を補って余りある給与所得があることが勘案されて、上記②～⑤を総合的に勘案し、「対価を得て継続的に行う事業」ではないとされている。

このように見てみると、弁護士顧問料事件判決の事業所得該当性を用いた裁判例、裁決事例において、給与所得との比較であれば、①というよりも⑤の該当性を争い、①（費用負担）が認定されれば事業所得となるというような傾向が見て取れる。

また、事業所得該当性そのものを争うのであれば、給与所得との比較では登場しなかった上記②～④が検討されるという傾向が見て取れる。

すなわち、給与所得との比較においては、⑤社会的地位とが客観的に認められる業務を従属性の有無として捉えているということであり、また、その事実認定で足りているということでもある。

個別事案でみれば、事業所得への区分を判断するには明確な基準がないことから、様々

な事実認定の上で総合的に勘案し、判断しているというのが実情ではあるが、積極的に事実認定により、客観的な社会的地位を判断し、所得区分の決定をしている。

しかし、弁護士顧問料事件を引用しながらも、私法上の法律関係を形式的には当てはめることができないとしたりりんご生産組合事件が先例としてあり、また、「対価を得て継続的に行う事業」につき、「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性」が必要であると示した横浜事件においては、事業所得該当性において幅を持たせるような内容になっている。つまり、給与所得該当性も事業所得該当性も弁護士顧問料事件当時よりも不明確なものになってしまっているといえるのである。

このような状況のもとで、次章で取り扱うプラットフォームビジネスに伴う新しい働き方については、プラットフォーマーがサービスの場を提供し、また、労務の提供者と実際の労務提供対価の支払者との間を取り持つことで、支払対価の受給関係があいまいとなりやすく、雇用契約の有無に関係なく所得区分が納税者に分からないという事象が生じると考えられる。昭和 56 年当時と考えられた所得区分の判断基準が、このような新しい働き方について課税要件該当性を満足できるものであろうか。また、満足できない場合にはどのように所得区分を行えばよいのかについて検討を行う必要があると考えられる。

第5章 プラットフォームビジネス等の事業所得と給与所得の境界 に該当する働き方とその具体的区分要件

はじめに

これまでの章において、所得税法上の所得区分として、給与所得該当性および事業所得該当性の判断基準は、昭和56年の弁護士顧問料事件判決をその拠り所として、学説や判例等に展開されていたことがわかった。

しかし、働き方の変遷において、特に給与所得においては、「従属性」と「非独立性」という二つの判断要素が帰納的に当てはめられてきたが、働き方の多様化により従属性の希薄化が進み、佐藤英明氏が述べるように「非独立性」を重視すべきといった見解もみられるようになった。

しかし、給与所得該当性と事業所得該当性の判断の拠り所である弁護士顧問料事件判決の解釈上、いずれの判断要素を重視すべきか、裁判上と学説上ともに争いがあることは前章までで確認した。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よい。

それは、「非独立性」を重視する佐藤氏のいう外形的な労務提供の態様としての「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であった。

さらに、「経済的従属性」が、具体的な源泉徴収義務者における報酬支給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知見に達した。

しかしながら、弁護士顧問料事件当時では存在しなかったプラットフォームビジネスが今現在急速に発達し、働き方の前提であるビジネス自体が変革している最中にある。

所得税法上は、前述のように、その取り扱いを定めかねているが、労働法上は、プラットフォームワーカーの行う労務に使用従属性が認められるとされ、また、国際的な傾向として労働者として取り扱うべきであるとされている¹。

このように、プラットフォームビジネスを取り巻く所得税法上の課税環境の整備は、他の法分野を含めて議論されているものでもある。

この点、伊藤公哉氏は「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」において、以下のように述べている。

所得税法における給与所得者は、労働法分野における労働者の概念と類似しているように思われるかもしれない。しかし、労働法の目的（労働者の保護）と租税法である所得税

¹ 朝日新聞「ウーバー配達員も社員同等に EU が法案 最低賃金の保障・有給休暇」朝日新聞 2021 年 12 月 19 日デジタル版。

法の目的は異なるものであるから、その概念（労働法における労働者と所得税法における給与所得者）が一致する必要はない²。

つまり、労働法は、その目的から保護を必要とする労働者を広く捉え、労働者の範囲は拡大されることとなったが³、所得税法は、その目的、所得税法が採用する計算構造に着目をして独自に判断をすべきである⁴。

特に給与所得は、その支払者に源泉徴収義務などの重い責任と負担⁵を課していることから、事前に判断できることは雇用する側の企業にとっても重要である⁶。

所得税法は、給与所得につき給与所得控除という概算控除を用いることとしていることから、給与所得者は、たとえその仕事の内容等が異なるとしても、自らが負担しなければならない必要経費の掛かり方に大きな違いはないことを前提としていえると考えられる。さらに、事業は損失（収益を上回る費用等）が発生するリスクを伴うことから⁷、人為的に区切られた期間（暦年）を単位とする所得税の計算構造のもとで租税負担の公平を図るため、損失の繰戻還付・繰越控除を受けられる制度となっている。他方で、このような制度のない給与所得は、損失の発生は予定されていないと考えられる⁸。

ITの活用でコストの削減が可能になり、さらにデジタルで仕事を完成させることができる時代になると、テレワーク等の利用も可能となることから、時間的・空間的拘束はこれまでほど必要ではなくなるように思われ⁹、さらに、（人間の上司に代わり）AIが仕事の進め方等についてリアルタイムに提案や助言をするようになると、使用者の指揮命令という概念は現在よりも希薄になるだろう¹⁰。

雇用関係にない場合の給与所得該当性についても（雇用契約に類する原因にあたるかどうかは）、単に報酬が「変動しうる」ことから判断することはできず、「変動しうる収益や

² 東京高裁平成 25 年 10 月 23 日判決（税資 263 号順号 12319）は、「労働基準法の適用がないことによって、直ちに本件講師等の本件各金員に係る所得が給与所得に該当しないことになるものではない」と述べている。

³ 大内伸哉『AI 時代の働き方と法—2035 年の労働法を考える』（弘文堂、2017）68 頁以下（従属労働論の拡大）参照。

⁴ 伊藤公哉「A I（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』66 巻 1 号（2018）34 頁。

⁵ 源泉徴収義務者が負う源泉徴収義務（徴収・納付の義務）は、受給者（納税義務者）の申告所得税の納税義務と別個のものとして成立、確定し、これと併存するものと解されており、結果的に源泉徴収税額が間違っていた場合には、その責任を逃れられない仕組みになっている（最高裁平成 4 年 2 月 18 日判決（民集 46 巻 2 号 77 頁）、名古屋地判平成元年 10 月 20 日（民集 46 巻 2 号 88 頁参照））。

⁶ 伊藤、前掲注 4、34 頁。

⁷ テクノロジーの発展を背景とした消費者主導の経済社会が進展するようになると、3D プリンタやインターネット上のプラットフォーム等の利用により生産設備等への投資は必ずしも必要なくなり、資産・労働結合所得の資産の側面は、新しい経済社会では重要ではなくなる可能性もある（伊藤、前掲注 4、44 頁文末注）。

⁸ 伊藤、前掲注 4、35 頁。

⁹ それにも関わらず、企業が経済合理性を無視して従業員のために仕事の場所を提供するならば、むしろ理論上では現物給付・フリンジベネフィットとして課税される経済的利益にあたる可能性すらある。ただし、現実には立証困難であり課税が行われることはないだろう（伊藤、前掲注 4、44 頁文末注）。

¹⁰ 近時の裁判例でも従属性は必要要件ではないとされ、重視されなくなりつつあるようにみえるが、その結果、給与所得の範囲は拡大される傾向にあるかもしれない（伊藤、前掲注 4、35 頁）。

費用が誰に帰属するか」、すなわち（一次的な、派生的でない）損益の帰属主体といえるかどうかを実態から考察する必要がある、特に費用が収益を上回る場合等のリスクを負担するかという点が重視されるべき¹¹で、事業所得が事業に伴う損失のリスクを負担する点は事業所得となる企業の特徴といえるだろう。この点は、将来的にも変わらないように思われる¹²。

ただし、将来の AI 時代には、社会の変化に伴い給与所得者の性質が現在とは変化する可能性がある点に留意をすべきであろう。例えば将来的に企業組織がプロジェクトを中心とした柔軟なものに変化し、現在のような長期雇用を前提としないようになったときには、職種により、給与所得者といえども次の仕事を見据えたスキルアップなど自律的な働き方が求められるようになる。新たな仕事に見合うスキルがなく仕事に就けない場合等、給与所得者であっても所得を得られない期間が生じるリスクがある。自律的な働き方は、給与所得者を事業に接近させるのである¹³。

この伊藤氏の論文には、事業所得と給与所得の境界に該当する働き方の示唆がある。

すなわち、給与所得とは、従来リスクの少ない所得とされ、それゆえに、損失発生は予定されていないという、労働者の損失リスク負担に対する考え方と、損失リスク負担をする意思決定を誰が行うかという視点である。

またこれは、ここまでの本論文の主張とも一致する。しかし、損失リスク発生時の責任主体は使用者責任によって、常に使用者にある。逆に言えば、使用者が被用者のリスクの責任主体となる契約あるいは、実質的に責任主体であれば、それは雇用類似の働き方ということにもなるということである。

そうすると、雇用類似の働き方においては、使用者たる源泉徴収義務者が被用者の所得区分を決定する意思を持っていると考えられる。この視点をを用いて、プラットフォームビジネス等の AI やビッグデータから生み出される新しい事業について、事業所得か、給与所得かを判断する主体は、源泉徴収義務者か、本来の納税者である個人のどちらがよいのかという判断の基準を見出していきたい。

第 1 節 AI や新事業が生み出す事業所得と給与所得の境界に該当する働き方

厚生労働省の懇談会がまとめた報告書「働き方の未来 2035～一人ひとりが輝くために

¹¹ 発想を転換し、給与所得者であっても、事後的に変動しうる報酬部分（パフォーマンス次第では全くもらえない可能性もある部分）については、事業所得として扱うという考え方もあるかもしれない。問題は、事後的に変動しうる報酬の部分であっても「賞与」である限り、現行法上で給与所得とするほかはなく（所法 28①）、事業所得とするためには立法による対処を必要とする。なお、（賞与ではなく）出来高等を基準にした報酬であれば、現行法下でも実態により事業所得となるだろう（伊藤、前掲注 4、44 頁文末注）。

¹² 伊藤、前掲注 4、37 頁。

¹³ 伊藤、前掲注 4、37 頁。

～」¹⁴（以下、「働き方の未来 2035」という）においては、2035年には「兼業や副業、あるいは複業は当たり前のこととなる。多くの人々が、複数の仕事をこなし、それによって収入を形成することになるだろう」¹⁵とされ、さらに、「複数の会社の複数のプロジェクトに同時に従事するというケースも多く出てくるだろう。その結果、個人事業主と従業員との境がますます曖昧になっていく」¹⁶として、現行の所得課税制度が前提としている標準的・画一的な働き方に根本的な変化をもたらすことが予測されている。

その中でも顕著なものが、プラットフォームビジネスをはじめとするシェアリングエコノミーである。前掲したが、プラットフォームビジネスは、個人における新しい働き方の根源となるものでもあり、そのため、給与所得と事業所得という所得区分を考察するための境界事例として、以下検討していきたい。

（１）プラットフォームビジネスの定義

プラットフォームという用語は、日常の様々な場面で用いられているが¹⁷、「プラットフォームとは、一般に、共通の目的や同じ資源を共有するために、個人や組織を結合するもの」¹⁸である。デジタル技術が進化した現代においては、デジタル上でプラットフォームが発達しており、「ITの世界では、「多くの顧客向けに、さまざまな製品やサービスを展開する環境」¹⁹という意味で用いられ、それは主にインターネット上のプラットフォームを指し、プラットフォームを用いた取引には、IT技術やデータが活用される²⁰特徴を持つ。したがって、プラットフォームビジネスとは、「IT技術やデータを活用して、ユーザーである個人や企業に対して、取引やコミュニケーションの『場』を提供するビジネスである」²¹と定義される。その中でも、プラットフォームビジネスの一類型としてシェアリングエコノミーが挙げられる²²。

シェアリングエコノミーとは、「個人等が保有する活用可能な資産等（スキルや時間等の無形のものを含む。）を、インターネット上のマッチングプラットフォームを介して他の個人等も利用可能とする経済活性化活動」²³と定義される。

プラットフォームビジネスにおいては、①プラットフォームを提供するプラットフォー

¹⁴ 「働き方の未来 2035：一人ひとりが輝くために」懇談会作成「働き方の未来 2035～一人ひとりが輝くために～」（2016年8月）<https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-12600000-Seisakutoukatsukan/0000133449.pdf>.（最終閲覧 2022年7月11日）

¹⁵ 同上、10頁参照。

¹⁶ 同上、10頁参照。

¹⁷ マイケル・A. クマスノほか・青島矢一ほか訳『プラットフォームビジネス デジタル時代を支配する力と陥穽』（有斐閣、2020）15頁。

¹⁸ 同上、16頁。

¹⁹ 森信茂樹『デジタル経済と税 AI自体の富をめぐる攻防』（日本経済新聞出版、2019）25頁。

²⁰ 岡田淳ほか『プラットフォームビジネスの法務』（商事法務、2020）2頁。

²¹ 同上、2頁。

²² 小宮昌人ほか『日本型プラットフォームビジネス』（日経BP、2020）23頁。

²³ 「シェアリングエコノミー促進室」政府CIOポータル(<https://cio.go.jp/share-eco-center>：2022年7月11日)。

マーの存在と、②プラットフォーマーが提供する「場」の存在が、従来のビジネスと大きく異なる点であり、特有の性質として考慮すべき要素である²⁴。

また、プラットフォームビジネスに対する法規性も急ぎ進められている最中である。

類型ごとの違いはあるが、共通してプラットフォームという場を提供するプラットフォーマーに法的な責任が課されている²⁵。日本においても取引の透明性と公平性の向上を図るために、「特定デジタルプラットフォーマーの透明性及び公平性の向上に関する法律」が令和2年5月に成立（令和3年2月1日施行）している²⁶。

このように、デジタルプラットフォーマーに対しての法規制ができ、デジタルプラットフォーム上で労務を提供するプラットフォームワーカーについての法規制は現在議論されているところである²⁷。

（２）従来のビジネスとの対比

従来のビジネスにおいても、インターネットを介してビジネスが行われてきたが、あくまで取引当事者同士の取引が、インターネット上で行われるのであって、いわばインターネット上での相対取引が行われているにすぎない。

プラットフォームビジネスにおいては、プラットフォーマーが、プラットフォームを、インターネット上に提供し、プラットフォーマーとは別の供給者と需要者が取引を行い、3者が取引に関係する²⁸。さらに、3者以外にも、その他ステークホルダー（エコシステム）が関係し、これら当時者同士には、相互作用・シナジーが働く点が大きな特徴である²⁹。

このように、従来型のビジネスとプラットフォームビジネスは大きくビジネスの構造が異なっているため、プラットフォームビジネスにおいて、実際に労働提供を行うプラットフォームワーカー（供給者）の勤労性所得について、どのような性質があるのかを検討する必要がある。

まずは、法形式上の契約関係を確認する。所得税法28条1項において、「給与所得とは、俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得をいう。」と規定される。

条文上、給与所得の起因となる給与支払者と給与受取者の間の法律関係は明示されていないが、その法律関係について、「現行法上、給与所得が発生する基礎となる法律関係は、

²⁴ 岡田淳ほか、前掲注20、2-4頁参照。特徴的な性質として、①多面市場であることと、②ネットワーク効果があることが挙げられる。

²⁵ 同上、5-12頁。

²⁶ 「デジタルプラットフォームを巡る市場の健全な発展に向けて」経済産業省（https://www.meti.go.jp/policy/mono_info_service/digitalplatform/index.html：2022年7月11日）。

²⁷ 「雇用類似の働き方に関する検討会」報告書 厚生労働省（<https://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-11909500-Koyoukankyoukintoukyoku-Soumuka/0000201113.pdf>：最終閲覧2022年7月11日）。

²⁸ 小宮昌人ほか、前掲注24、22頁。

²⁹ 同上、22頁。

裁判例を見る限り、限定的なものとは解されていない。

一応『雇用契約またはそれに類する関係』と表現されているものの、それは『雇傭、請負、委任などの要素の混在した……一種の無名契約』であってかまわないともいわれている。

すなわち、ある所得が給与所得か否かを決定するためには、それが支払われる基礎となる法律関係の私法上の性質を決定し、それにもとづいて給与所得か否かを判断するということは考えられていないものと思われる。」³⁰とされており、対価の支払者と対価の受取者の間で結ばれる私法上の法律関係をもって、対価の受取者の税務上の取扱いを決定することはできないため、その法律関係の内容の実質的な中身を確認する必要がある、形式的判断を行うためには、本来意図される法律関係であるのか確認する必要がある。

従来のビジネスと比してプラットフォームビジネスは、前掲したように3者以上の関連当事者によるビジネスの構造であることに特徴がある。それは以下のように定義され、まとめられている³¹。

- ①プラットフォームを提供するプラットフォーマーの存在が従来ビジネスと大きく異なる点であり、特有の性質として考慮すべき要素である。
- ②プラットフォーマーが提供する場の存在が、従来ビジネスと大きく異なる点であり、特有の性質として考慮すべき要素である。
- ③プラットフォーマーが、プラットフォームをインターネット上に提供し、プラットフォーマーとは別の供給者と需要者が取引を行い、3者が取引に関係する。さらに、3者以外にも、その他の利害関係者が存在し、これら当時者同士には、相互作用・シナジーが働く点が大きな特徴である。
- ④通常、プラットフォームワーカー、プラットフォーマー、需要者の3者がプラットフォームビジネスの取引当事者となるが、需要されるサービス等を提供する者も取引の重要な要素となることが特徴である。

ここで、関連当事者が3者以上であることから、私法上の形式的な契約関係が複雑化することで、客観的・実質的な契約関係が、従来のビジネスと比して、測定が困難になっていた。親会社ストック・オプション事件と比して、特殊事例としてではなく、プラットフォームビジネスに広く共通する性質である。そのため、新しいビジネスの形態として、新しいビジネス構造により複雑化した私法上の契約関係のもと、客観的・実質的に従属関係が存在するならば、その認定基準を示す必要があると考える。

また、従属関係の判定には経済的従属性ないしは、独立性と非独立性からの判断が行われることは第4章までに前述した。

³⁰ 佐藤英明『「給与」課税をめぐるいくつかの問題点』『税務事例研究』79号（2004）21頁。

³¹ 濱口桂一郎「雇用類似の働き方に関する現状と課題」『日本政策金融公庫論集』47号（2020）53頁および、浜村彰「プラットフォームエコノミーと労働法上の課題-プラットフォームエコノミーで働く就労者の労働者性について」『労働調査』577号（2018）6頁・7頁参照。

プラットフォームビジネスのシステムの維持に係る費用は、被用者における費用負担リスクと損失負担リスクを役務提供の対価に内包することで、被用者と使用者のリスク移転を生じさせ、担税力の相違を生じさせることになる。また、そのリスク移転に係る費用は、主に、プラットフォームワーカーのプラットフォームビジネスへの参加料として移転されていると考えられる。

しかし、「雇用関係の本質は、雇用者の指揮命令にしたがって自己の役務のみを提供する（つまり、非独立的役務提供関係）ということであるから、役務提供の結果に対しての危険を負担するようなことはなく、また、非独立的に役務のみを提供するということ、役務提供者が役務提供に要する費用を負担したり、原材料を購入したりあるいは他人ないし補助者を雇ったりするようなことは、まず考えられない。」³²とされている。

給与所得者には危険負担や費用負担が帰属することはほとんどないとされている一方で、事業所得者には危険負担や費用負担が帰属するとされる。これは、佐藤氏の述べる給与所得該当性の非独立性の要件でもあった。だからこそ、収入保障の要件ともなり得ることになるのである。

ここでの帰属の程度は、定量的な測定を前提とした相違であり、結果としてその帰属が当初予定していたよりも増減する場合も想定される。給与所得者には、特定支出控除の制度もあることから、過度に費用負担が帰属すれば、一定の解消も見込める。費用負担があることのみをもって、担税力の相違を認定することはできず、損失負担リスクが生じるかどうかまでを考慮することが必要であろう。そうであれば、非独立性のみで給与所得該当性を図ることはできず、結果として、経済的従属性を中心として給与所得該当性を捉える必要があることになる。

（３）プラットフォームとプラットフォームワーカーとの従属関係

プラットフォームワーカーとプラットフォームの関係性における基本的な考え方は、請負契約（民法 632 条）に基づき、プラットフォームワーカーを個人事業主として取り扱うことになっている。

しかし、佐藤氏がいうように、もしくは、リング生産組合事件が判断基準としたように、「業務ないし労務および所得の態様等」³³を判断基準として、取り扱うべきであるとする、プラットフォームビジネスは、新しいビジネスの形態であり、その「業務ないし労務および所得の態様等」は、実質、一般の給与所得者と見分けがつかないように見えることもある。

したがって、現行のプラットフォームワーカーを、一律に個人事業主として取り扱うべきではないと考えられる。なぜなら、3 者が取引に関係するプラットフォームビジネスの

³² 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規、加除式）1579 頁。

³³ 佐藤英明『「給与」課税をめぐるいくつかの問題点』『税務事例研究』79 号（2004）24 頁。

契約は、一般の請負契約とも異なる形態であるため、プラットフォームワーカーの具体的労務の内容及びその他雇用契約等に基づいて行われる労務と比較することで、プラットフォームワーカーとプラットフォームの契約関係の具体的中身を、客観的・実質的に判断し、従属関係が認められるのかどうか判断する必要があるということになる。

例えば、物品のシェアリングであれば、プラットフォームが物品を所有しており、ユーザーが当該物品を利用する場合、「従来ユーザーが負っていた価格変動リスクや故障リスク等を供給サイドが負う」³⁴ことになり、これまでリスクを負っていたユーザーがリスク負担を負わなくなるケースが想定される。また、この場合、物品がプラットフォーム以外から提供されるものであれば、3者間取引となり、プラットフォームビジネスとなる。

このように、多面的に考察するための要素が必要となる。具体的には、以下の要素となる³⁵。

ア.多面市場

「2 つ以上の属性の異なる需要者に対してサービスが提供されている場合、当該サービスは『多面市場』を構成しているという」³⁶。多面市場では、プラットフォームを通じて、2 つ以上の属性間で関係しあって、役務の提供が行われるため、形式的に取引を捉えるのではなく、客観的、実質的に取引を捉えることが必要である。

イ.ネットワーク効果

「ネットワーク効果とは、サービスを利用する需要が増えれば増えるほど、そのサービスの価値が非線形的に高まることをいう」³⁷とされる。ネットワーク効果により、今後も市場の拡大が予想されるため、プラットフォームワーカーの数も増えると予想されるため、勤労性所得の所得税法上の取り扱いを検討する必要がある。

(4) 雇用者等の行う雇用類似の働き方³⁸と実際の労務提供状況

①「雇用類似の働き方に関する検討会」報告書³⁹

厚生労働省の平成 30 年 3 月 30 日付の「雇用類似の働き方に関する検討会」報告書で、雇用類似の働き方をする者を、「雇用と自営の中間的な働き方をする者」として、その働き

³⁴ 「シェアリングエコノミーが与える影響－事業環境の変化をビジネスの機会とするために－」みずほ銀行産業調査部（https://www.mizuhogroup.com/binaries/content/assets/pdf/taiwan/taiwan-jp/fin-info/seminar/201906_mizuho_seminar_jp_2.pdf：最終閲覧 2022 年 7 月 11 日）17 頁。

³⁵ 岡田淳ほか、前掲注 20、2-3 頁

³⁶ 同上、2-3 頁。

³⁷ 同上、3 頁。

³⁸ 本庄淳志「雇用類似の働き方と法規制・基準規制の断絶と契約法理の連続性をふまえて」ジュリスト 1553 号 34 頁（2021）。「労働者であっても使用者への従属性が希薄化したものが増加する一方で、労働法規制の適用対象でない雇用類似就業者でも、労働者と同様に特定の企業等との間で専属的ないし従属的に就業するものが目立つようになった事情がある。」として、雇用契約自体の従属性の低下も相まってその区分があいまいとなっているという指摘がある。

³⁹ 厚生労働省「雇用類似の働き方に関する検討会」報告書（<https://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-11909500-Koyoukankyoutoukyoku-Soumuka/0000201113.pdf>：（最終閲覧 2022 年 7 月 11 日））。

方を検討している。また、同報告書では、プラットフォームワーカーの働き方につき、「シェアリングエコノミーの分野については、企業等がワーカーに業務委託を行う形態とは異なる論点（例えば、発注者は誰と考えるか等）が存在していると考えられる」⁴⁰として、「近年、クラウドソーシングやシェアリングエコノミーによる働き方が注目を集めており、…こうした新しい動きについても注視していくことが重要である」⁴¹と報告している。雇用類似の働き方に関する報告書では、クラウドソーシング、シェアリングエコノミーによる働き方も検討対象としている。

②「雇用類似の働き方に関する検討会」で示された働き方

（ア）独立自営業者を選択した理由

全体でみると、「自分のペースで働く時間を決めることができると思ったから」（35.9%）、「収入を増やしたかったから」（31.8%）、「自分の夢の実現やキャリアアップのため」（21.7%）の順となっていた。…専業及び兼業（独立自営業が本業）では「自分のペースで働く時間を決めることができると思ったから」との回答が最も多く、兼業（独立自営業が副業）では「収入を増やしたかったから」との回答が最も多かった⁴²とされる。

兼業で所得を増やしたい層を除けば、「自分のペースで働く時間を決める」ことが、働く側にとって最も重要な理由となっている。時間的拘束力の低下は、従属性を弱める要素にはなるが、裁量労働制での検討と同様、仕事自体の進め方に自由度はあるが、仕事自体は使用者が労働者に割り当ててしていると認められる場合には、従属性の重要な判断要素である指揮命令の関係が維持されているといえると考ええる。

（イ）就業状況

「就業状況は、業界や職種、仕事の内容によって異なっており、仕事の内容也多岐にわたっていた。専業・兼業の形態も様々であり、出版業界で「常駐フリー」と呼ばれる形態など、外部から見ると雇用と変わらないように見える形で働く者もいる」⁴³とされる。

「外部から見ると雇用と変わらないように見える形で働く者」であるとすでに客観的に認められている場合には、必要な保護を受けられるような制度設計を早急にすべきである。また、契約期間は短期間である傾向が指摘されるが、日雇いの給与所得者も制度上存在し、契約期間が直ちに担税力に影響を与えるものないと考ええる。

（ウ）不安定な私法上の契約関係

「契約書の作成については、業界、仕事の性質、案件の規模等によって異なると考えられるが、総じて、契約条件を文書等で明示していないケースが多くあると考えられる」

⁴⁰ 同上、46 頁参照。

⁴¹ 同上、47 頁。

⁴² 同上、18-19 頁。

⁴³ 同上、20 頁。

44とされる。

そもその民法上の契約関係を明示せず、使用者に労務を提供している実態もある。業務委託契約や請負契約に基づくから個人事業主にあたるという形式的な判断以前の問題であり、こうした脱法的な働き方が認められる業種業態には、後述するような ABC テストで使用者側に一定の義務を課すべきである。

(エ) 契約条件の交渉

「契約条件の決め方については、業界等によって異なるものの、発注者側 が提示する傾向にあると考えられる。…また、仕事がなくなること等のおそれから、ワーカー側からの交渉が難しい旨の声もあり、発注者から仕事を得ることによって生活をしているワーカーと発注者との交渉力の格差の存在も考えられる。さらに、そもそも自分の報酬額が適切かどうかわからずに引き受けてしまうといった声もあり、発注者との情報格差の存在も考えられる」⁴⁵とされる。

使用者側がワーカー側に対し、一方的な条件変更を行える状況にある点が指摘されるが、これは一部のプラットフォームビジネスでもみられる点であり、情報格差に関しても、一部のプラットフォームビジネスでみられる点である。相手方が、ワーカー側より優越的な地位にあり、交渉力に格差が存在する場合に生じる問題であると考ええる。

(オ) 空間的・時間的拘束力

「仕事をする時間や場所については、調査（速報）では、仕事の内容によって差はあるが、比較的指示されない方向での回答が多かったものの、ヒアリングでは、業務の性質によっては指定されている方向の声も多くあった。運送や家電販売、芸能、撮影、打合せなど、機材の都合や他人の都合によるものについては、時間や場所を拘束されやすい傾向にあり、自分一人のできる仕事については、自分の選択する場所で、納期等を踏まえつつ、任意の時間に働く傾向にあるものと考えられる」⁴⁶とされる。

一定の業種業態によって、空間的・時間的拘束力の低下はみられるが、前述の通り、これのみをもって個人事業主として取り扱うべきと結論付けるべきではないと考える。

③一定の従属性がみられる特徴的な事業所得者の働き方

雇用類似の働き方の者に含めて議論されることは少ないが、一定の従属性がみられる特徴的な事業所得者の働き方につき確認する。

(ア) 保険外交員の働き方

国税不服裁判所平成 11 年 3 月 11 日裁決⁴⁷で、外交員の定義を次のように示している。

「所得税法第 204 条第 1 項第 4 号に規定する外交員とは、事業主の委託を受け、継続的に事業主の商品等の購入の勧誘を行い、購入者と事業主との間の売買契約の締結を媒介

⁴⁴ 同上、22 頁。

⁴⁵ 同上、23-24 頁。

⁴⁶ 同上、27-28 頁。

⁴⁷ 国税不服審判所平成 11 年 3 月 11 日裁決事例集 No.57。

する役務を自己の計算において事業主に提供し、その報酬が商品等の販売高に応じて定められている者と解されている。」として、自己の計算かどうかの判定方法として、報酬計算方法が比例的か否かを判断基準としている。

当該判断基準においては、従属性の検討はなく、労務の内容としては、「報酬が商品等の販売高に応じて」いる報酬であっても、固定的な給料部分と基本的に同様であるのではないだろうか。プラットフォームビジネスの働き方においても、従属性を重要な基準として捉えるならば、同一の労務に対して、所得区分の取り扱いを変えることは不合理であると考ええる。

(イ) 建設業界の一人親方の働き方

一人親方において、『応援』という形態がある。…『応援』とは、完成期日までに工事が終わりそうにない場合に、完成期日までに工事を終わらせるために、助っ人として職人を現場に入れることを言い、報酬は日給で支払われる。いわゆる日雇いのような働き方であるが、『応援』を入れるかどうかの判断は、現場の一人親方や親方が判断し、報酬も自分の財布から支払い、雇用契約を結ぶこともほとんどない。従って、実態が労働者であっても雇用と扱われない。」⁴⁸とされる。

建設業界特有の「応援」の制度の問題点が指摘されるが、これはプラットフォームビジネスをひとつの社会システムと捉えた場合の社会システムを機能させるために、代替可能なマイクロビジネスをプラットフォームワーカーに割り当てる構造と似ていると考えられる。

(ウ) キャバレーホステスの働き方

ホステスにおいても、所得税法 204 条に規定されるキャバレーホステスについては、ホステス等における報酬料金の源泉徴収制度である、支払金額から一定金額を控除した残額に対し税率を適用して課税する方法にも見られるように、給与所得とは異なる方法が考えられている。また、この前提にある働き方は、ホステスが、独立した事業者として、キャバレーという場を借りて、自己の計算と危険において、自分の客を接待するという点にある。これについても、キャバレーをプラットフォームと同視することで、キャバレーホステスをプラットフォームワーカーとし、実際に役務提供の対価を支払う客までを含めて、マイクロビジネスとして取り扱うことにも妥当性があると考えられる。

第2節 プラットフォームビジネスにおける源泉徴収の意義

(1) プラットフォームビジネスを用いた所得稼得の特徴

プラットフォームビジネスにおいて、人的役務を提供する者がプラットフォームワーカーであるが、その人的役務の提供の対価としての所得稼得は、どのような特徴を持ってい

⁴⁸ 柴田徹平「建設業一人親方の労働問題の特殊性と偽装請負」『季刊労働法』272号41頁（2021）。

るのだろうか。

これまで見てきたプラットフォームワーカーの特徴として挙げられることは、①仕事の選択が形式的には自由である場合でも、実質的な指揮命令者の提供するシステムを通じ、その選択が制限されることで、稼得所得の差異が生じているかどうか、②三者以上の当事者が存在する場合、その実質的な指揮命令者が誰になるのか、の2点である。

これらは、給与所得該当性の要件である、従属性の面からの判断である。

一方で、非独立性の観点から、プラットフォームワーカーの勤労性所得は、給与所得としないとする考え方もある。その論拠として、「収入が一定程度あらかじめ定められていて、それに対応する必要な支出や損失を負担する可能性がないとはいえない」点を挙げ、また、その具体例としては、「収入があらかじめ一定程度確保されていない」点、「経費の自己負担がある」点、「損失を負担するリスクがある」点を挙げている⁴⁹。従属性による給与所得該当性の否定でなく、非独立性による否定であり、最近の裁判例において、非独立性が重視される傾向がある点を論拠としている⁵⁰。

また、「損失を負担する可能性がないとはいえない」とするが、プラットフォーマーが運営するアプリを通じて選択する仕事の結果は、総じて完成の蓋然性は高いものであり、事例を積み上げた場合、果たして損失負担の可能性はあるのだろうか。また、このように従来の給与所得該当性の要件である非独立性は、人的役務提供の対価の内容に着目した概念であるように思われることから、役務提供の内容として、費用負担があることや、損失リスクの負担があることを予見できるか否かが重要である。

しかし、これら非独立性の根拠となるリスク負担の有無が契約上盛り込まれているのであれば、それは、当初より雇用契約ではない。そうすると、非独立性の否定のみによる給与所得該当性の否定は、適当でないということにもなる。

他にも、タクシー配車のプラットフォームを利用するタクシー運転手の労務についてはプラットフォームビジネスからの仕事と自らの仕事の割合によって、所得税法上の従属性を充足するか影響がある。自らの仕事と、プラットフォームビジネスからの仕事と同種の仕事である場合は、さらなる検討が必要であると考ええる。

シェアリングエコノミーが個人間の取引である特性から、(プラットフォームの参加者である)一般の個人の支払者(消費者)に源泉徴収や法定調書の作成・提出の義務を課すことは、事務能力や経理能力、効率性の点などから適切ではなく、現実的でない⁵¹。そこで、プラットフォーム企業に、その参加者に代わり義務を課すことができれば効率的なように思われる⁵²ことから、まず、プラットフォーム企業に新たな義務を課すことの可否か

⁴⁹ 渡辺徹也「シェアリング・エコノミーに関する課税問題ー所得課税および執行上の問題を中心にー」『税務事例研究』168号(2019)29頁。

⁵⁰ 同上、29頁。

⁵¹ 伊藤公哉「シェアリングエコノミーの拡大に伴うタックス・ギャップへの制度対応(後)」『税務弘報』65巻13号(2017)72頁。

⁵² 同上、72頁。

ら検討をする。

源泉徴収や法定調書の作成・提出の義務を課すにあたってまず考慮されるべきことは、義務者が源泉徴収すべき金額や報告すべき金額等にかかる必要な情報を容易に入手でき、計算できる立場にあるかどうかである。源泉徴収や資料情報制度が義務者の負担の上に成り立つ制度である以上、義務者に過度に複雑な調査や計算等の事務を要求するべきではなく、義務者が容易に入手可能な情報から特段の判断を要することなく手続できることが前提になる⁵³。

企業間の専門的な取引に特化したプラットフォーム等のように、プラットフォーム企業が単なる供給者と需要者のマッチングのみに専念し、代金決済には関与しない（あくまでも当事者間の責任で行う）こととしている場合には、そのプラットフォーム企業のビジネスモデルと課金体系によることになる⁵⁴が、プラットフォーム企業は適時に正確かつ十分な情報を入手できないことも予想され、法定調書の作成は比較的ハードルが高い可能性がある。そこで、個人が利用するプラットフォームの多くが決済機能を備えていることを考慮に入れると、決済機能を備えたプラットフォーム企業に対して資料情報制度を整備することで、その参加者の情報収集を効率的に行うことができるように思われる。たとえ個人間の取引機会が増加をしても、ITのプラットフォームを介した取引はプラットフォーム企業に取引金額等の電子的記録が残ることから⁵⁵、それを利用することで（現金取引の場合よりも）適正な納税につなげることができるであろう⁵⁶。

仮に事業所得や雑所得等を源泉徴収の対象とする場合であっても、一般に人的役務の提供にあたり必要経費があまり生じない所得への租税の徴収方法として適していると考えられる⁵⁷。これまでは、知識や能力、才能といった人的資本を本質的な源泉とする事業等の所得に対して、源泉徴収制度が用いられる傾向にあったように思われる⁵⁸。弁護士や税理

⁵³ 同上、72 頁。

⁵⁴ 誰からどのような基準で報酬を得るか。仮に取引が成立しなくてもエントリーをただけで参加料のような課金を行うのか、それとも取引実績に応じて成功報酬型で課金を行うのかなど。プラットフォーム企業は、複数のサービスを提供し料金体系も固定料金（基本料金）と変動料金の両方を課すハイブリッド型課金システム（ストックビジネス化による収益安定化を図る目的や、冷やかしによる参加を防ぐ等の目的から基本料金などの名目で固定料金を徴収したり、出店者へのコンサルティングを併せて収益源とするビジネスモデルを採用している場合）の場合もあるが、取引金額に一定率を乗じて課金するビジネスモデル（変動料金）が含まれている限り、取引金額の把握は行われていることになる（同上、80 頁）。

⁵⁵ さらに、理論上では、個人の所得課税を消費型（支出型）所得概念に移行すべきという議論が提起されるかもしれない。（現金を用いた消費取引が消滅し）消費者のすべての取引記録がデータ化されるようになれば、理屈の上では完全な消費型の課税を行うことも可能となる（消費時に併せて税を徴収すれば納税資金面の懸念も解決される）だろうが、プライバシーという新たな課題も生じる（同上、80 頁）。

⁵⁶ 同上、73 頁。

⁵⁷ ただし、物的資本を必要とせず必要経費があまり生じない勤労性所得は、多くの場合、給与所得に該当する可能性が高い（同上、81-82 頁）。

⁵⁸ 人的資本は（自由に移動する）人に所得稼得能力が備わっていることから、（個人番号が存在しない時代には）確実に課税を行う目的で源泉徴収制度が採用されてきたように思われる。（同上、82 頁）

士等に対する報酬は源泉徴収の対象とされているが、これらの仕事では、人的資本が最重要と考えられてきたからであろう⁵⁹。

プラットフォーム企業に源泉徴収義務を新たに課すべきかどうかの検討にあたっては、まず、源泉徴収義務者が、支払金額等の情報に加えて、その支払がそもそも源泉徴収の対象となるかどうか（契約当事者間における私法上の真実の法律関係又は事実関係）を判断するのに十分な情報を適時に収集し正しく認識できるのかという点を考慮すべきであろう⁶⁰。

（２）シェアリングエコノミーおよびプラットフォームワーカーに対する課税庁の対応

国税庁のシェアリングエコノミー等新分野への法的な枠組みの積極活用として、「課税上有効な情報を収集するため、事業者等に対して任意の協力を求め、（中略）令和元（2019）年度税制改正において、現行実務上行っている事業者等に対する任意の照会（協力要請）について法令の規定が整備され（中略）国税庁としては、こうした法的な枠組みを積極的に活用して、シェアリングエコノミー等新分野の経済活動に関する情報収集に努めていきます。」⁶¹として、実際に情報提供の働きかけも開始している。

この、令和元年度における事業者への協力要請については、国税通則法 74 の 12 ①の新設により、「その根拠となる税法上の明文の規定を欠いていることから、対象者（顧客）とのトラブルを懸念して協力要請に応じないケースも生じており、結果として、事業者間、納税者間のそれぞれにおいて不公平が生じる状況となっており、その解消が課題とされていきました。今回の改正においては、こうした課題に対応し、適正公平な課税を実現するため、金融商品取引法や独占禁止法など他の法律の例も踏まえ、「協力を求める措置」の対象範囲に、「事業者」を追加する整備を行うこととされました。具体的には、国税庁等又は税関の当該職員は、国税に関する調査について必要があるときは、事業者（特別の法律により設立された法人を含みます。）に、その調査に関し参考となるべき帳簿書類その他の物件の閲覧又は提供その他の協力を求めることができることとされ、事業者への協力要請について法令上明確化」された⁶²。

⁵⁹ 将来、本格的に AI（人工知能）時代が到来して AI に関する投資が必要とされるようになり、又はクライアントに総合的なサービスを提供するにあたり物的資本を必要とするようになった場合には、事業所得の中でもこれら人的資格を基準とした業務等に限定して源泉徴収制度が必要なのか再検討の余地があるだろう。そもそも、源泉徴収が義務づけられた当初は予定されていなかった法人化された士業との間での（運転資金面での）中立性や、隣接業務での競争中立性の点で疑問が残る（同上、82 頁）。

⁶⁰ 74 頁

⁶¹ 国税庁「シェアリングエコノミー等新分野の経済活動への的確な対応」（2019）

（https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2019/sharingueconomy_taio/pdf/01.pdf : 最終閲覧日 2022 年 7 月 18 日）3 頁。

⁶² 令和元年度「国税通則法の改正」（財務省、2018）

（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2019/explanation/pdf/p0855-0889.pdf）864-865 頁参照。

また、シェアリングエコノミーは匿名性がたかいことから調査対象を特定することが困難であり、また、上記の協力要請は任意であり、実効性の観点からの対応が必要であることから、事業者等へ報告を求める措置も国税通則法に盛り込まれた。

これは、国税局長が特定取引の相手方となり、または特定取引の場を提供する事業者または官公庁（以下、「特定事業者等」という）に、特定取引者に係る特定事項について、特定取引者の範囲を定め、60日を超えない範囲内においてその準備に常に要する日数を勘案して定める日までに、報告することを求めることができるものとされる（国税通則法 74 の 7 の 2①）。ここで、特定取引とは、電子情報処理組織を使用して行われる事業者または官公署（以下、「事業者等」という）との取引、事業者等が電子情報処理組織を使用して提供する場を利用して行われる取引その他の取引のうち、報告の求めによらなければこれらの取引を行う者を特定することが困難である取引をいう（国税通則法 74 の 7 の 2③二）。

これらの取引は有償の取引であるかどうかは問わず、また、事業者等を介して行われる取引も含まれる。特定取引を行う者を特定取引者といい（国税通則法 74 の 7 の 2③三）、具体的には特定事業者と直接取引を行い、または特定事業者等が提供（仲介）する場（プラットフォーム等）において他の者と取引を行う者が該当する⁶³。

（３）支払者等からみた課題と展望

①諸外国の事例にみるわが国への示唆

「イギリス…ウーバーが運転手に支払をする際など、ネットベースでの源泉徴収制度の導入を検討している。ウーバーがドライバーの収入、ガソリン代、車の維持費と減価償却費を控除して源泉所得税を納付するシステムである。エストニアは、ウーバーの運転手など個人事業者が国税当局に登録した銀行口座を開設し、その口座に振り込まれた収入の 20% を銀行が源泉徴収し税務当局に納めれば本人は申告不要という簡素な方法を、自主申告制度との選択として導入している。」⁶⁴とされる。

このように、諸外国においては、プラットフォーム企業に源泉徴収の義務を課しており、わが国においても、実現は可能であると考ええる。

②法定調書の拡充

OECD ではプラットフォーム事業者に対する義務の議論が進んでおり、「OECD の「シェアリング・ギグエコノミーと所得税の透明性確保のプロジェクト」は 2021 年 6 月に、「プラットフォーム情報の自動的情報交換のための税務当局間合意の枠組み」を公表した。…プラットフォームから税務当局への情報提供を進めていく必要がある。」⁶⁵とされる。ここで、法定調書はそもそも「支払調書（一部を除く）はもっぱら税務当局の目的のため、すなわち、納税者の所得を的確に把握し適正な課税を達成することを効率的に行うために、

⁶³ 同上、866—868 頁参照。

⁶⁴ 森信茂樹「ギグ・エコノミーと源泉徴収制度」『税務弘報』68 巻 3 号（2020）6 頁。

⁶⁵ 森信茂樹「税務行政と DX の今後の課題」『税務弘報』69 巻 10 号（2021）8 頁。

税務当局への提出を義務づけてきたといえる。業界によっては受領者の確定申告のために支払調書の写しなどを作成し送付をしてきたが、近時の負担増加に伴う合理化等の点から企業判断による見直しの動きもある。」⁶⁶とされる。

こうした OECD の枠組みに合わせて、日本においても、プラットフォームへの情報提供の義務を検討すべきであると考ええる。

さらに、プラットフォームの特性から、「プラットフォームが決済機能を備えている場合には、そのプラットフォーム企業は、取引金額等の情報を決済及び課金等の業務で用いていることから、その情報をもとに法定調書を作成することは容易なように思われる。」⁶⁷と指摘があり、「決済機能を備えたプラットフォーム企業に対して、1 年間に一定基準（取引金額と取引件数の適切な組合せ）を超える取引を行った参加者の情報（月次明細を含む）の提出義務を課す資料情報制度を立法により創設することが適切であると考ええる。」⁶⁸とされている。こうしたプラットフォームの特性を利用した効率的な課税実務の構築を検討すべきであると考ええる。

第 3 節 法定調書の提出および源泉徴収制度への提言

（１）現行の源泉徴収制度が抱える課題

現行の所得税制度は、徴税の効率化や税務当局の事務負担の能力限界といった現実的な制約等から、標準的な給与所得者は可能な限り確定申告をしなくて済むように設計されているといえることができる。そこで、給与所得者にとって、源泉徴収票は「確定申告書に見合うものとして」⁶⁹位置づけられてきた。しかし、将来的に人々の働き方が多様化するようになったならば、現在の給与所得者の税制が必ずしも効率的とは限らなくなるだろう⁷⁰。

源泉徴収制度は源泉徴収義務者の経済的な負担の上に成り立つ制度であるが、従来型の経済社会を前提とした一般的な場合には個々の納税義務者が確定申告を行うよりも効率的であり合理的であって、経済社会全体の調和ある発展（利益）につながるとするならば、そのような徴収の方法を法律が定めることも説得的であるように思われる⁷¹。

ここで、源泉徴収制度を採用することが、効率的であり合理的であるためには、源泉徴収義務者と納税義務者との間の「特に密接な関係」⁷²が必要とされる。

⁶⁶ 伊藤公哉「シェアリングエコノミーの拡大に伴うタックス・ギャップへの制度対応（前）-テクノロジーの発展と申告納税制度の下での資料情報制度の再検討」『税務弘報』65 卷 12 号（2017）75 頁。

⁶⁷ 伊藤公哉「シェアリングエコノミーの拡大に伴うタックス・ギャップへの制度対応（後）-テクノロジーの発展と申告納税制度の下での資料情報制度の再検討」『税務弘報』65 卷 13 号（2017）73 頁。

⁶⁸ 同上、78 頁。

⁶⁹ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規、加除式）9091 の 3 頁。

⁷⁰ 伊藤、前掲注 64、72 頁。

⁷¹ 同上、74 頁

⁷² 最高裁昭和 37 年 2 月 28 日大法院判決（刑集 16 卷 2 号 212 頁）。判例の詳細については第 7 章にて詳述する。

そこで、仮に源泉徴収義務者と納税義務者との間の特に密接な関係を欠くにもかかわらず源泉徴収を義務づけ、源泉徴収義務者に過重な負担を生じさせることとなるならば（例えば過重な負担により雇用が抑制されたり、事業者取引を躊躇させるような事態を生じさせ、社会全体に比較的大きな不利益がもたらされたりするならば）、公共の福祉という根拠は危ういものとなる。さらに、申告納税制度の基本である個々の納税者による確定申告のほうに仮に効率的であるとするならば、合理性の点から源泉徴収制度を用いる必然性はないことになる⁷³。

他方で、支払調書⁷⁴は、その支払者が税務当局に提出することは義務づけられているものの⁷⁵、受領者（支払を受ける者）に対して交付することは一般に法律上の義務とされていない⁷⁶。支払調書（一部を除く）は、もっぱら税務当局の目的のため、すなわち、納税者の所得を的確に把握し適正な課税を達成することを効率的に行うために、税務当局への提出を義務づけてきたといえる⁷⁷。業界によっては受領者の確定申告のために支払調書の写しなどを作成し送付をしてきたが、近時の負担増加⁷⁸に伴う合理化等の点から企業判断による見直しの動きもある。

報酬等の受領者は、いわばプロであり、源泉徴収義務者からの情報がなくても、契約書や請求書等の情報から、自らの収入金額を当然に把握することができるはずという前提に立っているのである。しかし、シェアリングエコノミーの拡大により、給与所得者等に新たな所得機会が見込まれるなか、給与所得者の多くは確定申告の経験に乏しく（また納税意識も低いと思われ）、新たに確定申告をすることになる納税者が正しい申告をしやすい環境を整備することは重要なように思われる⁷⁹。

今後、個人が主役となるシェアリングエコノミー社会が拡大すると、現行税制の前提が

⁷³ 伊藤、前掲注 64、74 頁。

⁷⁴ わが国では、支払調書等の提出義務を中心とする資料情報制度（法定調書の提出義務）については、源泉徴収制度とは異なり、これまであまり議論されてこなかったように思われる。所得税法上、源泉徴収は第 4 編（181 条以下）に規定されているが、源泉徴収票や支払調書等の法定調書については第 5 編（雑則）の第 1 章に規定がある。

⁷⁵ 所得税法 225 条 1 項 3 号。

⁷⁶ 国税庁「法定調書に関する FAQ3-1」

https://www.nta.go.jp/mynumberinfo/FAQ/houteichosho_qa.htm

⁷⁷ 武田、前掲注 16、8963 頁参照。

⁷⁸ インターネット上のプラットフォームを利用して（原稿等の）発注が簡単にできるようになると（労働力のシェアが可能となり）少額多数の支払調書の作成義務が生じることになる。また、税務署長提出分は個人番号の記載が必要だが、受給者交付分への記載は認められていないため単にコピーするだけというわけにはいかなかった（伊藤、前掲注 17、80 頁文末注）。

⁷⁹ 例えば、仮に支払者と受領者で（源泉徴収の範囲などに）認識の違いがあった場合に小口の差異が生じることとなるが、事前に当事者間で確認をしさえすれば避けられる単純な誤謬である。受領者が確定申告にあたり必要な情報（報酬額と源泉徴収税額）を自ら確認できるようにすることで効率化にもつながるように思われる。支払調書の控えを交付するのも一法であるし、インターネット上のプラットフォームを利用して多数の個人（クラウドワーカー）に発注をしている場合には、例えばプラットフォーム企業のインフラを利用して支払者が源泉徴収した金額等の情報を入力し受領者がそれを必要とときに確認できる仕組みにすれば効率的なように思われる（伊藤、前掲注 17、80 頁文末注）。

変化し、例えば、源泉徴収制度は十分に機能せず⁸⁰、また年末調整は必ずしも効率的ではなく⁸¹、さらに納税者の納税意識の低さは（無申告や過少申告といったタックス・ギャップにつながることから）税制でも深刻な問題として顕在化することとなるだろう。

そこで、わが国の行政は、テクノロジーを活用して、申告納税制度の下で納税者が申告をしやすい環境の整備や資料情報制度の整備、および国民の納税意識の向上を図ることへの施策を有機的かつ計画的に行うことが必要とされよう⁸²。

（２）日本型記入済み申告制度⁸³の活用

森信茂樹氏は、「グローバルスタンダードは『記入済み申告制度』の構築である。将来像に描かれている姿は、納税者のマイナポータルを介在させた現行の仕組みだ。一方、諸外国の制度は、税務当局が直接、雇用主や金融機関等から提出された給与支払額、源泉徴収額や保険料支払額等をあらかじめ納税者の申告書に記入し電子的に送付し、納税者が内容を確認し税務当局に送付することで申告が終了する。基本的に納税者サービスの一環として導入されたものであるだが、欧州諸国では、その収入・所得情報が社会保障官庁に共有され、給付付き税額控除制度等の運営に活用されている。デジタルを活用して税と社会保障を一体運営する DX の姿が見てとれる。この制度を作るには、国税当局だけでなく、財政当局や社会保障官庁が一体となる必要がある。デジタル庁のイニシアティブに期待したい。」⁸⁴として、これを実現させる課税実務として、日本型記入済み申告制度⁸⁵の活用を挙げている。これによれば、年末調整制度の延長で制度が実現し、マイナポータルへのプラットフォーム等⁸⁶からの情報提供の集約が進めば、「選択的自己申告」への道が開けるとしている⁸⁷。

（３）プラットフォームワーカーにおける新しい従属性判断基準の検討

プラットフォームワーカーの取り扱いにつき、ABC テストという新しい判断基準が米国のカリフォルニア州で 2020 年に州法化された⁸⁸。ABC テストとは、その判断要素は、以下のような従属性にかかる内容であり、日本においても参考になる部分もあると思われる。

⁸⁰ 個人の消費者に源泉徴収義務を課することは現実的でなく、また個人間の取引の内容は当事者にしかわからないことなどからプラットフォーム企業に源泉徴収義務を課することも適切でない（伊藤、前掲注 65、85 頁）。

⁸¹ シェアリングエコノミーによる新たな所得は、（企業に源泉徴収や年末調整をさせることもできず）納税者の確定申告に頼らざるを得ないが、確定申告を前提とする場合、年末調整は（二度手間であり）社会的に効率的とはいえなくなる（伊藤、前掲注 65、85 頁）。

⁸² 同上、78 頁。

⁸³ 森信茂樹『デジタル経済と税 AI 自体の富をめぐる攻防』（日本経済新聞出版、2019）205 頁。

⁸⁴ 森信、前掲注 29、8 頁。

⁸⁵ 森信、前掲注 81、206 頁。

⁸⁶ 森信、前掲注 29、8 頁。

⁸⁷ 森信、前掲注 81、210-211 頁。

⁸⁸ 労働政策研究・研修機構「カリフォルニア州ギグ法—プラットフォームビジネスに雇用を」（https://www.jil.go.jp/foreign/jihou/2019/07/usa_04.html（最終閲覧 2022 年 7 月 18 日））。

2020年1月よりカリフォルニア州労働法（California Labor Code）に § 2750.3 を追加した。当該規定は、(A)「支配」の要素に重点を置いているが、ダイナメックス事件の判決によって新たな (B) と (C) の要素も追加された⁸⁹。

同法によれば、業務従事者が以下の(A)(B)(C)の全てに該当しない限り、当該業務従事者は被用者であると推定される⁹⁰。

(A) 当該業務従事者は、契約上も事実上も、業務履行について使用者の指揮命令下に置かれな
いこと。

(B) 当該業務従事者は、使用者の通常の業務の範囲外の業務を行うこと。

(C) 当該業務従事者は、使用者のために行われた業務と同じ性質の商売、職業、又はビジネス
を独立して継続して行っていること。

この ABC テストにおいて特徴的なのは、使用者側に請負者と扱うための義務を課していることである。現状のわが国においてもそうであるように、一定の業種業態において誤分類が行われやすい問題があるという共通性からは、誤分類の是正の観点から有用である。

また、EU では、「欧州委は法案で、プラットフォーム企業が「雇用主」の義務を負うかを判断する五つの基準を規定。具体的には、企業が①報酬を決定または上限設定をしている②（アプリなどの）電子的手段で仕事の成果を監督している③労働時間や仕事を受けるかどうかの選択などを制約している④服装や仕事の進め方について規則を設定している⑤顧客との関係づくりや他の事業者のために働くことを制限している。うち、二つ以上該当した場合は、雇用主と同等に最低賃金を保障する義務などを負うとした」⁹¹。

ABCテストとは違いはあるが、EU の基準に該当すれば、プラットフォームに対して、プラットフォームワーカーを雇用として扱う義務を課するという制度自体は同様の構造であると考えられる。

また、労働政策研究・研修機構において、国際労働機関（ILO）におけるデジタル労働プラットフォームの成長と規制の必要性に係る国際労働機関の報告⁹²に関して、以下のよう
に報告されている。

「デジタル労働プラットフォームでは、労働者はアルゴリズムに基づいて管理され、顧

⁸⁹ Pillsbury“legalwire”vol.64/2019「カリフォルニア州はダイナメックス事件の ABC テストを採用した立法を行い、多くの業務従事者を被雇用者として分類することを義務付け」（<https://japanese.pillsburylaw.com/siteFiles/29415/Legal%20Wire%2064.pdf>（最終閲覧 2022 年 7 月 18 日））

⁹⁰ AB-5 Worker status: employees and independent contractors. (2019-2020)（https://leginfo.ca.gov/faces/billTextClient.xhtml?bill_id=201920200AB5（最終閲覧 2022 年 7 月 18 日））。

⁹¹ 朝日新聞「ウーバー配達員も社員同等に、EU が法案 最低賃金の保障・有給休暇」朝日新聞 2021 年 12 月 19 日デジタル版。

⁹² ILO フラッグシップレポート「世界の雇用及び社会の見通し 2021 年 2 月版：変容する仕事の世界におけるデジタル労働プラットフォームの役割」（https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/---publ/documents/publication/wcms_771749.pdf（最終閲覧 2022 年 7 月 18 日））。

客からの評価によって自らの評価が左右される。プラットフォームは、一定の値より評価が低くなった場合には、労働者の仕事を拒否したりアカウントを無効化したりするが、顧客の評価がすべて公正かつ透明性が高いとは限らない。…また、インターネット基盤型では、一部のプラットフォームや顧客が、労働者に対して特定の時間帯の勤務やソフトウェアのインストールを要求するなど、勤務態度や勤務時間を監視している事例もある。活動地点基盤型では、労働者が仕事のキャンセルを行うと低評価と今後の仕事の減少につながってしまう。このように、プラットフォームは労働者の自律性を制限していると指摘されている」⁹³。

AI のアルゴリズムを通じて、継続的に仕事を受けさせるために、プラットフォームが暗示的に仕事の選択を誘導しているようなシステムの場合は、形式的には、仕事の選択が自由であるとされていても、プラットフォームワーカー側の仕事の選択が実質的に制限されていると考えられるため、そのような場合はプラットフォームワーカーが独立した第三者とはいえなくなるのではないか。すると、そのような仕事の選択に一定程度の制限がある場合は、雇用契約に類似の契約として、プラットフォームとの従属関係が観念できるのではなかろうかという疑問が想起される。

さらに、従属性要件を「経済的従属性」、「非独立性」要件を収入保障要件とした捉え方であれば、プラットフォームワーカーはどのような判断をされるのであろうかという疑問も想起される。

ここで、「経済的従属性」とは、別章で採りあげたように雇用類似の関係が明示的になくとも、一社専属のような形で経済的に縛られている、もしくは、自分のスキルがその会社でしか実質発揮できないような場合が想定された従属性である。

つまり、雇用契約という私法関係ではなく、経済的実質の面から従属性があるか否かを判断する要件であり、判例研究からは、従属性要件は「経済的従属性」に包含されるものでもあった。また、そうすると、「経済的従属性」がある関係というのは、一社との専属請負契約の下での労働者も「経済的従属性」があることになり、私法関係の「請負」契約という関係を超えたものとなる。プラットフォームワーカーにおいても、この関係は当てはまることになるであろう。

また、これに加えて、「非独立性」要件を収入保障要件とした場合、費用負担リスクや損失リスクを負わないということがプラットフォームワーカーに当てはまるか否かという検討も行ってみる。

確かに、例えば UberEats であれば、効率よく稼ぐ手段として、プラットフォームワーカーが電動自転車やバイクなどを用意することはあっても、それはプラットフォームから強制されたものではない。稼ぐ効率をあげるためのプラットフォームワーカー自身の工

⁹³ 労働政策研究・研修機構「デジタル労働プラットフォームの成長と規制の必要性」
(https://www.jil.go.jp/foreign/jihou/2021/07/ilo_01.htm (最終閲覧 2022 年 7 月 18 日))。および、同上 p.24 参照。

夫に過ぎず、それは費用負担「リスク」ではないと考えられる。なぜなら、「リスク」とは、予期せぬ事象をいうからである。損失負担「リスク」においても、労働中の事故の加害者および被害者になるリスクであれば、予見不能といえるかもしれないが、配達上のトラブルについては、予見不能とはいえないかもしれない。もっとも、両者ともに保険の対象であれば保険で処理されるものとなるので、保険に入っておくという費用負担は生じる。

しかし、その保険が個人に帰属する以上、100%業務用の保険にはなり得ないと考えられるが、それは保険契約の内容次第ということでもある。

以上からは、収入保障要件や「リスク」の観点からも、プラットフォームワーカーの所得区分は事業所得となると言い切ることはできないと考えられる。

この点、先ほどの ABC テストを参考にすることができると考えられる。特に、プラットフォームワーカーとの契約関係を考えた場合に、前掲 ABC テストの (B) である、「当該業務従事者は、使用者の通常の業務の範囲外の業務を行うこと。」を満たせるかどうかという観点からは、使用者側が、社会保険料の負担を考慮して被用者を雇用契約から請負契約へと変更させるような、実質は雇用契約でありながら、形式的に請負契約へと変更するようなことは困難となると考えられる。

(4) プラットフォームビジネスにおける源泉徴収の意義

以上を踏まえて、プラットフォームビジネスに源泉徴収制度は適用可能となるのであろうか。また、それにはどのような意義があるのであろうか。

わが国では、給与所得の金額の計算につき、給与所得控除を（個別の納税者の事情を考慮することなく）画一的に適用することで、企業（支払者）による年末調整を可能とし、給与所得者は（源泉徴収と年末調整を受けることで）一般に確定申告が不要となるなど効率化が図られて、うまく機能してきた。

このような効率的な給与所得課税制度を確立することができた背景には、わが国の労働市場における伝統的な就職意識（正社員は1つの企業で専従し副業をしない）と、終身雇用制度を典型とする長期雇用制度の存在が前提としてあると考えられる。しかし、厚生労働省の「働き方の未来 2035」でも予測されているように、兼業や副業（複業）が当たり前となり、またプロジェクト単位で企業に属する働き方が増加するなど⁹⁴、人々の働き方が

⁹⁴ そこで将来的に、柔軟な組織体のための税制を含む一層の法整備が必要とされる。世界との競争において、才能を生かして好きな仕事に本気で取り組むイノベーター等を前に、労働者として自由な働き方が規制される環境は足かせになる可能性がある。そこで、自らの真の意思で仕事をしたい人が仕事をしやすい環境整備もあわせて必要とされるだろう。今日、テクノロジーの活用により、たとえ資本がなくても得意とする分野に特化した少数精鋭のチームで起業することも可能になった。そこで、大量生産時代の大規模資本を結集する株式会社（社会の公器としてのフォーマルな企業）のような経営者が従業員に従属的な働き方を求めるのではなく、目的に合わせて人が集まり、スピード感をもって目的を達成し（例えば何かを開発し）、また必要がなくなれば容易に解散できるプロジェクト型事業の柔軟な組織体のための法整備が必要とされよう（伊藤、前掲注 4、44 頁文末注）。

多様化するようになると、現在の年末調整のシステムは社会的に効率的ではなくなる⁹⁵。

従来の人口増加に伴う経済成長を背景とした人手不足の時代には、国が人を雇用する企業に対して源泉徴収や年末調整などの重い負担を求めても、企業はそれを上回る十分な見返り（利益）を得ることができた⁹⁶。

しかし、企業の中には、これからの AI 時代に消費者志向の激しい環境変化に迅速に対応しなければならなくなる中で、必要なとき必要なだけ仕事を依頼できるインフラが整備され、また従来の仕事が徐々に AI に代替されるようになると、重い負担と責任を伴う⁹⁷労働者の雇用をためらうようになるところもあるかもしれない。

このような状況で、国が労働者を雇用する企業に対して重い負担を求めることは得策でないように思われる。そこで、国もテクノロジーを活用し、（労働者を雇用する企業の負担を増やす方向ではなく）納税者が申告納税制度の下で申告をしやすい環境を整備することこそが必要と考える⁹⁸。

現行の源泉徴収・年末調整等を前提とする給与所得課税の実務である限りにおいては、一義的には対価の支払者側に給与所得該当性判断を委ねるしかないと考える。

ここで、所得区分の誤分類が常態化する業種業態に対して、米国のカリフォルニア州の ABC テストを参考に、所得税法においても、原則、給与所得者として取り扱い、事業所得者として扱う場合には、一定のテストを課すことを検討できると考えている。

基本的には、支払者側が提出する法定調書の拡充により、一定のテストの結果、事業所得者（請負）と取り扱う場合は給与所得者でない旨の理由付記をすることで、誤分類を是正することができると考えられる。

納税者本人において、支払者と判断が異なる場合には、判断基準を示した上で、申告をすればよいと考える。年末調整を前提としながらも、マイナポータル等を活用し支払調書をマイナポータルに格納することで森信氏の提言する日本型記入済み申告制度を促進し、納税者が最終的に判断をすることで、納税者自身においても所得区分の意思表示が可能となると考えられる。

また、労働法の分野ではあるが、「多種多様な業種・職種における雇用類似の働き方の者の実態把握を精力的に行うとともに、雇用類似の働き方の者の全体像の把握についても、その把握方法を含めて、検討することが必要であると考えられる。（中略）クラウドソーシ

⁹⁵ 働き方の多様化（に加え、シェアリングエコノミーの拡大に伴う新たな所得機会）により、納税者による確定申告を前提とすると、年末調整は（二度手間であり）社会的に効率的ではなくなる（伊藤、前掲注 4、44 頁文末注）。

⁹⁶ 伊藤、前掲注 4、38 頁。

⁹⁷ 所得税法上の源泉徴収義務者としての重い負担と責任のみならず、社会保険の負担や、環境変化が激しいなかでの長期雇用のリスク（配置転換をする場合にも教育訓練費の負担）、消費税の仕入税額控除が利用できない等の各種の雇用に伴う実質的な負担は、企業による雇用を阻害する要因となりうる。また、テレワーク等の普及によりこれまでよりも従業員の指揮・監督が難しくなるなか、使用者責任（民 715）のあり方も問われるかもしれない（伊藤、前掲注 4、45 頁文末注）。

⁹⁸ 伊藤、前掲注 4、38 頁。

ングやシェアリングエコノミーによる働き方が注目を集めており、諸外国においても、その労働者性を巡って訴訟が起きており、今後、その保護の在り方について検討が進むことが想定される。こうした新しい動きについても注視していくことが重要である。」⁹⁹とされるところからは、所得区分の誤分類が生じる可能性が高い業種業態の把握については、税法だけでなく、労働法も参照しつつ多面的に進めることが重要であると考えられる。しかし、税法と労働法は、それぞれ個別の目的を持つ法律であることは忘れてはならない。

第3節 小括

プラットフォームビジネスの特徴とは、プラットフォームがサービス提供の場を用意し、その上で、役務提供者であるプラットフォームワーカーと役務提供を受ける実際の対価の支払者を結びつけるマイクロビジネスを提供することにある。このような働き方は、わが国において従来存在する、保険外交員や一人親方、キャバレーホステス等の働き方と同視できるものでもある。

また、給与所得の定義からプラットフォームワーカーの所得について検討を行ったところ、給与所得とは、従来リスクの少ない所得とされ、それゆえに、損失発生は予定されていないという、労働者の損失リスク負担に対する考え方と、損失リスク負担をする意思決定を誰が行うかという視点が生じる。またこれは、ここまでの本論文の主張とも一致するものである。しかし、損失リスク発生時の責任主体は使用者責任によって、常に使用者にある。逆に言えば、使用者が被用者のリスクの責任主体となる契約あるいは、実質的に責任主体であれば、それは雇用類似の働き方ということにもなるということである。

そうすると、雇用類似の働き方においては、使用者たる源泉徴収義務者が被用者の所得区分を決定する意思を持っていると考えられる。

また、当該視点は、米国のカルフォルニア州における労務者の従属性判断基準であるABCテストにも採用されていた視点であった。当該テストによれば、使用者側に請負者と扱うための義務を課していた。それを参考にするならば、源泉徴収義務者が一義的に所得区分の決定をすることにも一定の根拠となると考えられる。

それに付随して、源泉徴収義務者が提出する法定調書の拡充により、一定のテストの結果、事業所得者（請負）と取り扱う場合は給与所得者でない旨の理由付記をすることで、誤分類を是正することができるようにとなると考えられる。

また、納税者本人において、支払者と判断が異なる場合には、判断基準を示した上で、申告をすればよいと考える。年末調整を前提としながらも、マイナポータル等を活用し支払調書をマイナポータルに格納することで森信氏の提言する日本型記入済み申告制度を促

⁹⁹ 厚生労働省「雇用類似の働き方に関する検討会」報告書（<https://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-11909500-Koyoukankyokintoukyoku-Soumuka/0000201113.pdf>：（最終閲覧日 2022 年 7 月 18 日））46・47 頁。

進し、納税者が最終的に判断をすることで、納税者自身においても所得区分の意思表示が可能となるような制度設計になると考えられる。

したがって、次章からは、源泉徴収義務者が課せられている義務およびその性格を把握し、プラットフォームワーカーだけでなく、給与所得と事業所得との境界にある働き方をしている者達に、その所得区分についてある一定の予測可能性を与えるためには何が必要かという観点から、源泉徴収制度について検討していきたい。

第二部 源泉徴収制度を用いた所得区分の検討

第 6 章 沿革にみる源泉徴収義務者に求められる源泉徴収事務

はじめに

本章においては、源泉徴収制度の変遷を確認したうえで、現行法における源泉徴収制度の規定を確認し、現行法上の各種所得に対する源泉徴収制度における問題点を明らかにする。源泉徴収制度は、周知のとおり、わが国の税制において、徴収確保のための措置として、きわめて重要な役割を果たしている¹。

源泉徴収制度とは、特定の所得に対する支払がある場合に、その支払者が、その支払の際に所定の所得税を天引き徴収し、これを国に納付する制度である²。

支払者は、受給者に対する徴収機関としての役割と、国に対する納税義務者としての役割という二つの役割を果たすことを求められる³。この源泉徴収制度は、受給者が確定申告をとおして納付すべき税額の予納ないし前納と位置づけられている⁴。源泉徴収による国税の納付義務は、源泉徴収の要件の充足と同時に自動確定する⁵が、これは、これらの租税の課税標準額が通常は明白であり、しかも税額の計算がきわめて容易であるためであるとされる⁶。しかし、この自動確定という性格から乖離した紛争も数多く生じている⁷。

源泉徴収制度はその導入当初から現行法に至るまでに発展および拡大を重ねてきた。わが国に源泉徴収制度が導入されてかなりの年月が経つが、上記のように未だに訴訟の絶えない租税制度の 1 つである。したがって、本章では源泉徴収制度について、導入から今日に至るまでどのように発展し、またどのような問題が残っているかを確認し、次章以降の検討につながる知見を得たい。

¹ 金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度—その意義と沿革—」日税研論集 15 号（1991 年）3-54 頁。なお、令和 2（2020）年度の当初予算によれば、わが国の国税収入全体（約 63.5 兆円）のうち、所得税は 30.7%（約 19.5 兆円）を占めているが、その約 83.0%（約 16.2 兆円、国税収入全体に対しては約 25.5%）は、源泉徴収の方法で徴収されている（国税庁「国税庁レポート（2020 年度版）」<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/2020.pdf>）

² 松沢智『租税実体法〔補正第 2 版〕』（中央経済社、2003 年）375 頁参照。所得税法においては、利子・配当（所得税法 181 条）、給与所得（所得税法 183 条以下）、退職所得（所得税法 199 条以下）、報酬・料金等（所得税法 204 条以下）が、源泉徴収の対象とされている。金子宏『租税法〔第 23 版〕』（弘文堂、2019 年）992-996 頁参照。

³ 田中治「源泉徴収制度の存在理由」税法学 571 号（2014 年）138 頁。

⁴ 同上、139 頁参照。この点、金子宏氏と渡辺徹也氏は、同様に源泉徴収制度は所得税の前どり制度であると述べている。金子、前掲注 1、27 頁参照。渡辺徹也「源泉徴収制度の現代的意義と課題」税研 35 巻 5 号（2020）32 頁参照。

⁵ 国税通則法 15 条 3 項 2 号

⁶ 金子、前掲注 2、995 頁参照。

⁷ 例えば、東京地裁平成 28 年 5 月 19 日判決では、国内不動産を非居住者から譲り受けた内国法人の源泉徴収義務が問題となった。最高裁平成 23 年 3 月 22 日判決では、給与等の支払いを命ずる仮執行宣言に基づく強制執行による回収と給与支払者の源泉徴収義務が問題となった。また、東京高裁平成 27 年 12 月 2 日判決では、外国親会社が国内子会社の従業員に付与したエクイティ型報酬としてのアワード（株式等を受け取る不確定な権利）に関する源泉徴収義務が争われた。

第1節 源泉徴収制度の歴史（明治 20 年から昭和 14 年まで）

源泉徴収制度は、わが国の税収に占める割合⁸から考えても、安定した財政収入を確保するためにはなくてはならない制度であり、極めて重要な制度である。

源泉徴収制度は、所得税を徴収する制度であるが、我が国に所得税が創設された明治 20 年においては、まだ導入されていなかった。源泉徴収制度が導入されたのは、日清戦争後の第 2 期増税の明治 32 年の所得税法改正（所得税法明治 32 年 2 月 13 日法律第 17 号）であり、この改正において所得を、第一種を「法人所得」、第二種を「公債債の利子」、第三種を「300 円以上の個人所得」の三種類に分類して、それぞれを別の方法で課税することとしていた⁹。各種所得について具体的には以下の税率であった。

第 1 種 法人の所得 2.5%

第 2 種 公債社債の利子 2%

第 3 種 その他の所得 300 円以上 1%より累進して 10 万円以上 5.5%に至る 12 階級

上記三種類の所得の課税方法は異なりこの当時の源泉徴収制度は、「第二種ノ所得ニ付テハ其ノ金額支払ノ際支払者其ノ所得税ヲ徴収シ其ノ都度之ヲ政府ニ納ムヘシ」（所得税法明治 32 年 2 月 13 日法律第 42 条第 2 項）と規定して、源泉所得税¹⁰をその都度、納付することとしていた。

当時の源泉徴収制度について、「源泉課税採用の理由は、最初は、公債や社債への投資の奨励ないし促進というような政策的理由よりは、むしろ簡易で確実な租税の徴収にあったと見るべき」¹¹であり、導入当初の源泉徴収制度と比べると、現行法の源泉徴収制度は細分化され、より厳密な源泉徴収制度に変化してきたといえよう¹²。

源泉徴収制度がわが国に導入され、最初の改正が行われることとなったのは、大正時代

⁸ 令和元年度における租税及び印紙収入の決算額（一般会計分）は 58 兆 4,415 億円であり、全体の税収のうち所得税の占める金額は 19 兆 1,707 億円で 33.3%であった。具体的に全体の税収のうち源泉所得税の占める割合は 27.1%あり、10 兆 4,995 億円の税収が源泉所得税である。我が国の税収を税目別にみると、源泉所得税 27.1%、法人税 16.4%、消費税 25.3%、申告所得税 6.2%、相続税 3.5%、その他の税目が 21.4%であり、源泉所得税が我が国の税収の中で最も多くの割合を占める税目であることが明らかである

（財務省主税局「令和 3 年度収入印紙及び租税の説明」

https://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/budget_explanation/008aR3a.pdf（最終閲覧 2021 年 10 月 20 日）。

⁹ 所得税の改正について、「従来の一般所得税主義を種別課税に改め、法人所得及公債社債利子所得を他の個人所得より分離して源泉課税」とすることにより源泉徴収制度がわが国で採用されることとなった（勝正憲『日本税制改革史』（千倉書房、1938）52 頁）。

¹⁰ 本章においては、源泉徴収制度において徴収される所得税を「源泉所得税」とする。

¹¹ 金子宏「わが国の所得税と源泉徴収制度」日税研論集第 15 号（1991）8 頁。

¹² 日露戦争の財政の特色として、「当時の日本の経済力をはるかに超える出費を強要したものであり、日本はその経費をイギリスとアメリカの金融力に大きく依存しながら、主としては借金で、従としては勤労階級に対する重税によって、これをまかなった」としている。さらには戦争により直接の利益はなかったが、「1903（明治 36 年）と 1906 年とを比べてみると、国民所得は約 2 割増加したが、国民の租税負担は倍増」することとなり、経済的刺激はあったといえよう（鈴木武雄『財政史』（東洋経済新報社、1962）93 頁）。

に入ってからであった¹³。大正元年に、第 2 種所得について内閣臨時制度整理局の所得税整理案が出され、銀行定期預金の利子、株式会社及び株式合資会社の配当について課税が検討されたが採用されなかった¹⁴。

大正 9 年の所得税法改正において、第 2 種所得を甲と乙の 2 種類に分類した¹⁵。具体的に甲には公債社債の利子の他に、「銀行定期預金又ハ定期預金ノ性質ヲ有スル銀行預金ノ利子」が追加され、乙には「第一条ノ規定ニ該当セザル者ノ本法施行地ニ本店又ハ主タル事務所ヲ有スル法人ヨリ受クル利益若ハ利息ノ配当、剰余金ノ分配又ハ利益若ハ剰余金ノ処分タル賞与若ハ賞与ノ性質ヲ有スル給与」が追加された（所得税法大正 9 年 7 月 31 日法律第 11 号）。これは、銀行預金の利子について第 3 種所得として課税されていることに対し、銀行定期預金の利子も銀行預金の利子と性質が変わらないので、公平性を保つために追加されることとなった¹⁶。

非居住者が法人から受ける配当については、第 2 種所得として課税していたが、居住者が法人から受ける配当については第 3 種所得として課税されていた。

¹³ 明治時代において所得税の整理を行い改正する予定であったが、「各種租税整理案は概ね第 24 回又は第 26 回帝國議會に於て可決せられ、茲に日露戦後に於ける租税整理は明治 43 年を以て一應完了を告げしが、濁り所得税のみは其の整理案は遂に議會の協賛を得るに至らずして、依然整理未了の儘行はれ、大正 2 年に至りて始めて整理」が行われた（大蔵省編纂『明治大正財政史 第 6 卷』（経済往来社、1957）1016 頁）。

¹⁴ 第 2 種所得について内閣臨時制度整理局の所得税整理案は採用されなかったが、具体的には以下の通りであった。

（甲）公債社債の利子・銀行定期預金の利子

（イ）公債社債の利子の税率は現行の通 1000 分の 20 と爲すこと。

（ロ）銀行定期預金の利子は、公債社債の利子に類似せる資本利子所得なるにも拘らず、現行法は個人所得として課税するが爲め過少課税漏れとなり、他の所得と權衡を失するを以て、第 2 種所得として利子支拂者より其の税金を徴収することとし、其の税率を 1000 分の 20 と爲すこと。

（乙）株式會社・株式合資會社の 1 年 1000 圓以上の配當金

株式會社・株式合資會社の配當金は法人所得として、一般に 1000 分の 60 の課税を受くるも、其の年額 1000 圓以上を受くるものに在りては、甲種法人所得及第 3 種個人所得との權衡上負擔輕きに過ぐるを以て、1000 圓以上の配當金所得を 6 階級に區分し、1000 分の 10 乃至 1000 分の 120 の累進税率を適用し、第 2 種所得として配當金支拂者より其の税金を徴収すること。

現行法の源泉徴収制度との違い、租税徴収の手数料の対価として、「第 2 種所得税を徴収納付したるものに對しては、命令の定むる所に依り手数料を交付」する案があった（同上、1050-1052 頁）。

¹⁵ 第 2 種所得に関する改正は以下の通りであった。

（甲）公債・社債及銀行定期預金の利子

公債社債の利子に對しては現行法の通々 100 分の 2 又は 3 の税率を課すると同時に、新に銀行の定期預金又は定期預金の性質を有する銀行預金の利子に對して、100 分の 3 の税率を課することとした。蓋し銀行の定期預金及之と同様の性質を有する銀行預金の利子は現行法に於いては第 3 種の所得として課税すべき規定なるも、從來所得者は動もすれば其の申告を怠り、銀行業者等は又各人預金の内容を開示するを好まざる事情あるに依り、其の課税多くは脱漏し、課税上權衡を失すること大なるものあるを以て、改正案に於ては調査及徴税の便宜上、之を第 2 種所得として源泉課税を爲すことと改めたり。

（同上、1086 頁）

¹⁶ 大正 9 年改正について、「銀行の定期預金等を第 2 種所得に加えることとして、部分的にはあるが、利子所得に対する分離課税の制度を確立した点でも、非居住者の所得に対する源泉徴収の制度を初めて導入した点でも、きわめて重要な意味をもっている。」として評価している（金子、前掲注 11、11 頁）。

大正 9 年の所得税改正において源泉徴収制度の納付について、その都度の納付から現行法に近い納付が採用されるようになった。第 2 種所得の源泉徴収制度について、「第二種ノ所得ニ付其ノ金額ノ支払者所得税ヲ徴収シタルトキハ翌月十日迄ニ払込書及計算書ヲ添ヘ之ヲ其ノ地ノ金庫ニ払込ムヘシ第二種乙ノ所得ニ付テハ尚其ノ支払ヲ受ケタル者ノ各人別明細書ヲ添附スヘシ」(所得税法施行規則大正 9 年 7 月 31 日勅令第 226 号)と規定していた。

大正 9 年の所得税改正において銀行預金の利子について、定期預金又は定期預金の性質を有する利子については第 2 種所得としていたが、その他の銀行預金の利子については第 3 種所得とするのは税率も異なり問題があるとして、大正 12 年の所得税法改正においては正されることとなった¹⁷。その後、昭和 12 年の「臨時租税増徴法」の制定以来、数回の臨時的増徴が行われた結果、所得税は本来の所得税法のほか、「臨時租税増徴法」と「支那事変特別税法」の三本建ての法で構成され、その取扱いはきわめて複雑なものとなっていた¹⁸。

第2節 源泉徴収制度の歴史（昭和 15 年から昭和 21 年）

昭和に入り、第一次世界大戦後の経済不況に陥ったことで、わが国は、国債の発行を増加せざるを得ない状況となっていた。そのような中で、昭和 15 年の所得税法改正において分類所得税と総合所得税とを両立させた制度を採用した¹⁹。本改正では、源泉徴収制度の範囲も拡大された。具体的には、配当利子所得（甲種）、勤労所得（甲種）、退職所得（甲種）に対して分類所得税が源泉徴収された（所得税法第 72 条）²⁰。さらには、配当利子特別税法により配当および公社債の利子について 15%の比例税率で配当利子特別税が課されることとなった²¹。

昭和 15 年の税制改正で源泉徴収制度が拡大された理由は、戦費調達のために、確実かつ安定した税の徴収がその背景にある。当該税制改正における源泉徴収の特徴は、①支払

¹⁷ 大正 12 年の改正について貴族院特別委員会は、以下の希望条件を付した。

「現行所得税法に於ては、法人より受くる利益の配當を第 3 種所得として綜合課税を爲すべき規定を存すと雖も、此の如きは徴税手續の繁雜を來し、納税者をして不安の念を抱かしめ、又徴税費用を増加せしむるのみならず、株式の醗集に依る各種事業の萎微衰頽を招き延て國民の企業心を阻喪せしむる恐あり。且又現行法規に於ても逋税の方法を講ずべき幾多の缺陷あり、必宜しく此等の諸點に鑑み、産業政策に著眼して、成るべく速に適當なる機會に於て配當所得を第 2 種所得として、源泉課税の方法を採るの途を考慮せられんことを希望す。」(大蔵省編纂、前掲注 13、1163 頁)。

¹⁸ 塩崎潤・安井誠監修『DHC 源泉徴収所得税釈義』（第一法規、加除式）111 頁。

¹⁹ 分類所得税は所得を、不動産所得、配当利子所得、事業所得、勤労所得、山林所得、退職所得の 6 種類に分類し、それぞれ別に比例税率で課税を行っていた(勝正憲『所得税及法人税』(千倉書房、1944) 6-10 頁)。

²⁰ 金子宏氏は、この改正における源泉徴収制度について、「大衆課税化した所得税を確実かつ迅速に徴収するための手段であったと見るべきであろう。」として、所得税が国民に広く課税されるようになって徴収方法に確実性を求めるようになったとしている(金子、前掲注 11、19 頁参照)。

²¹ 所得税法昭和 15 年 3 月法律第 27 号。

者は税金の徴収に関し国家から委託をうけている、②支払者が所得支払の際の税金を天引徴収するものである、③天引されるが故に納税者の苦痛が少ない、④他の租税に見られるように国家の権力に依って強制的に徴収されるという感じが少ない、⑤原則として納税申告等の手続を要しない、⑥徴税費が比較的少なくて済む、⑦租税技術的に見れば単一の比例税率を以て課税する以外に途がない、⑧更に源泉課税の所得税については人的控除を考慮することが不可能である、という 8 つの要素を挙げることができよう²²。

この当時、源泉徴収という文言は用いられておらず、源泉課税という言葉が一般的に用いられていた。源泉課税は所得税の先取りではなく、その税の徴収手続の手段であるとされていた。源泉課税の対象とされていた分類所得税、ならびに分離課税を選択した配当利子所得に対する総合所得税の徴収と納付は源泉課税によって最終的に完了することとされていた²³。また、給与所得や配当所得の支払者に対して、源泉徴収に伴う経費の一部を補償する意味で徴収交付金が支給された²⁴。(昭和 15 年所得税法施行規則 96 および 97 条)。

昭和 19 年税制改正で、分類所得税の中に新たに丙種事業所得という類型が設けられ、①日雇労働者・大工・左官等の報酬・料金、②外交員・集金人等の報酬・料金、③原稿・作曲等の報酬、著作権等の使用料、講演の謝礼等が、その他の事業所得と区別し、従来の賦課課税に代えて、15%の税率で源泉課税されることになった²⁵。

当時の源泉徴収制度と現行法との違いは、配当や給与の支払いをする者に源泉課税に係る費用の一部の補償として「甲種の勤労所得の場合は、納税者 1 人につき 10 銭、甲種の配当利子所得の場合は、配当および利子の支払調書については記載事項 1 件 1 人ごとに 5 厘、信託に関する計算書については、1 信託ごとに 3 銭の割合」²⁶の金銭を支払っていたことであろう。

第3節 源泉徴収制度の歴史（昭和 22 年から現在）

昭和 22 年の税制改正において、近代的な総合累進所得税が採用された。これは、シャウプ勧告により近代的な租税制度が採用されたからである²⁷。従来の所得税と異なり、包括

²² 小林長谷雄ほか『源泉課税』（賢文社、1941）7 頁。

²³ 金子、前掲注 66、22 頁。

²⁴ 同上、27 頁。

²⁵ 同上、26 頁。

²⁶ 同上、27 頁。

²⁷ シャウプ勧告において源泉徴収制度について以下の提案をしている。

- ① 被傭者に対する報知 ～ 雇傭主に対して被傭者に給与を支払うたびに、その徴収税額を書面で通知すべきことを要求すべきである。
- ② あらゆる形式の賃金給与に対する源泉徴収 ～ あらゆる形式の賃金、給与が実際に源泉徴収されているかどうかを見るために調査をすべきである。
- ③ 雇傭主の即時納付 ～ 雇傭主が、政府に対して源泉徴収額を速やかに納付したかどうかを確かめるために調査をすべきである。
- ④ 年末調整を最小限に止めること ～ 源泉徴収制度は、年末に必要となる調整額を最小限に止めるように、注意深く検討して、改善すべきである。

的所得概念に基づいて、全ての所得が課税の対象とされた。源泉徴収制度については、従前と所得の範囲はほぼ変わらないものであった。

具体的には、利子配当所得について、「利子所得、配当所得又は臨時配当所得の支払いをなす者は、その支払の際、その支払うべき金額に対し、100分の20の税率を適用して算出した税額の所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならない」（所得税法第37条第1項）と規定しており現行法の源泉徴収制度とほぼ変わらなくなった。

当時の利子配当所得に対する源泉徴収制度は、支払を受けた者が納税申告を行う場合において、その者の年税額を利子配当所得における源泉徴収税額が超える場合でも還付しない「取り切り」であった。このことは、現行法上の源泉徴収制度における源泉分離課税に近いということができよう。また、給与所得と退職所得については、利子配当所得と同様に、源泉徴収税額を源泉徴収した日の属する月の翌月10日までに納付しなければならないとしている。さらには、源泉徴収税額と支払いを受ける者の年税額と金額がかけ離れないように、支払を受ける者は、給与等の支払者に扶養親族等申告書を提出しなければならないなかった。

また、給与所得の源泉徴収制度において、もっとも注目すべき点は、アメリカの制度を見本として、源泉徴収表の採用をして、支払期間に応じ、毎月額表、半月額表、旬額表、週額表、日額表の5種類を用いていた。つまりは、源泉徴収すべき税額を計算するのではなく、一覧表に照らし合わせて、該当する税額を天引きすることとしていた。

その後、昭和22年の税制改正によって、わが国では初めて近代的な総合累進所得税が採用され、源泉徴収に関わる制度も大きな発展を遂げる。この制度の下では、原則として、すべての所得が課税の対象とされ、すべての所得を総合して一本の超過累進税率で課税することとされた²⁸。そして、年末調整が導入されたことによって、「取りきり」から「前どり」へと性質が変化するのである。昭和22年改正法の下ではじめて、後に確定税額を申告・納付する際の精算を前提とし所得税を前どりしておく制度と位置づけられることとなった。また、給与所得等について超過累進税率による源泉徴収をするため、給与と賞与を区別した源泉徴収税額表が作成された。このような改正を受けた源泉徴収制度は、現行制度の直接の基礎をなしているとされる²⁹。

⑤ 年末調整を税務署へ移管すること ～ 現在年末調整は雇主が処理していて、大部分の被雇者は税務署と全然接触がない。税務署に年末調整を移管することが可能となる限り可及的速やかに移管すべきである。

⑥ 源泉徴収税額を税務署に通知すること ～ 所得の支払いをする者は、源泉徴収税額を税務署に通知しなければならないが、通知された源泉徴収税額と納税者の申告書の付け合わせは困難である。それゆえに納税者の申告書の提出する所轄税務署に対しても同様の通知をすべきである。

詳しくは、『戦後地方財政資料 別巻1 ショウブ使節団日本税制報告書』神戸問題研究所地方財政制度資料刊行会編（勁草書房、1983）249-251頁。

²⁸ ただし、所得税法附則五条として、利子所得については、例外として源泉分離課税制度が採用された（金子宏『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996）125-173頁参照）。

²⁹ 同上、125-173頁参照。

続いて、昭和 25 年の税制改正では、シャープ勧告に基にした源泉徴収制度にいくつかの改正が行われた。具体的には、利子所得の源泉分離課税制度が廃止され、源泉徴収税額の「取りきり」が廃止された。さらには、配当所得に対する源泉徴収が廃止されたのである。シャープ勧告において法人税は所得税の「前取り」とする法人擬制説によると考えているため、法人税は所得税の源泉徴収であり、配当所得については所得税の二重課税の問題についてのみ考えることとなり、配当所得に対する源泉徴収の意義がなくなったからである³⁰。

しかしながら、その後の改正においては、昭和 26 年に利子所得に対する源泉分離選択課税が復活し、昭和 28 年に源泉分離選択課税が源泉分離課税となり、ほぼ現行法の源泉徴収制度の基礎ができあがった³¹。

以上、わが国に源泉徴収制度が導入されてから現行法の源泉徴収制度に至るまでの流れを見てきたが、わが国に所得税が創設された当初は、所得を第 1 種から第 3 種の 3 分類により所得を把握しており、所得分類が現行法に比べて容易であった。また、源泉徴収制度が導入された当初は、源泉課税の用語で用いられるような簡便的な制度であったが、その後は、源泉徴収制度は単なる徴収方法として用いられるようになっていった。

また、源泉徴収制度を導入する経緯として、度重なる戦争により、財政状態が悪化して国債の発行を余儀なくされていたために、財政状態を良くする目的で、わが国において源泉徴収制度が広く用いられるようになったとされる。特に、第二次世界大戦終戦後は、シャープ勧告により、源泉徴収制度は所得税の「前どり」の性質を持つようになった。

その後、昭和 40 年の所得税法全文改正により、現行の所得税法 28 条（給与所得）、同法 36 条（経済的利益）、同法 183 条（源泉徴収義務）、同法 221 条（源泉徴収に係る所得税の徴収）等の規定ができ、旧規則 9 条の 2 は所得税法 36 条 2 項に吸収された。続いて、昭和 42 年の改正によって、同法 222 条（不徴収税額の支払金額からの控除及び支払請求）が現行の規定に改正された³²。

以上のような経緯で創設された源泉徴収制度であるが、現状では、源泉徴収制度は、納税者の判断が難解なだけでなく、源泉徴収の対象となる所得の支払をする際に、その支払が事業所得か、給与所得か、あるいは雑所得かという、どの所得区分に該当するかの判断が困難な場合があるという問題が生じており、度々裁判でも争われるものとなっている。

これは、前章までで検討してきた所得区分該当性における支払者側における問題でもあるということであろう。

³⁰ 同上、125-173 頁参照。

³¹ 昭和 26 年の税制改正について利子所得に対する源泉選択課税の税率は、50%とされ所得税の最高税率の引き下げに伴い 10%だけ低くなった。昭和 28 年の税制改正で 40%に引き下げる予定であったが、昭和 28 年 8 月 1 日から昭和 30 年 3 月 31 日までの間に支払われる公社債または預貯金の利子および合同運用信託の利益については源泉課税の税率を 10%とした（大蔵省主税局『昭和 25 年度以降の税制改正の概要』（大蔵省主税局、1956）133 頁）。

³² 青柳達朗「所得税法 183 条の『支払』について」税大ジャーナル 5 号（2007）62 頁。

しかしながら、当該所得区分該当性の判断の問題において、前章までの検討と異なるのは、役務提供対価の支払主体か、所得を得る側かということであることを強調しておきたい。

つまり、これらの所得の判断基準については、その支払主体側と、所得を得る側との双方とで同時に問題となっているということである。これには、自主的に申告をする納税者と、そうでない源泉徴収を受ける者という差異がどのように影響を与えているのであろうか。この点、所得を得る側での判断基準については、前章までで示してきたので、以下では、支払主体である源泉徴収義務者からみた所得区分の判断基準を考察してみたい。

第4節 源泉徴収制度の意義と法律上の権利義務関係

(1) 源泉徴収制度の意義

納税義務者における申告納税制度は、わが国において昭和 22 年の税制改革で導入されたものであるが、その意義は次の 2 つにあるといわれている。1 つは、申告納税制度が日本国憲法の国民主権の原理に適合しており、政府は国民が自らの責任で支えるべきという理念を体現しているというもので「民主性」というべきものである。いま 1 つは申告納税制度が現年課税を可能とするものであり、申告は納税者によって第一義的に行われるため租税職員も少なく済むことから、租税の効率的な徴収に役立つというもので「効率性」というべきものである³³。

これに対して、沿革で確認したように、源泉徴収制度が昭和 22 年から本格的に導入されたが、それは、源泉徴収制度義務者に徴収および納入をさせ、徴税手続を簡便にし、その費用と労力とを節約し得る場合に行われる³⁴もので、もっぱら効率性が重視された制度であった。この点で、効率性の意義の 1 つとする申告納税制度とも親和的な関係にあるように思われる³⁵。ただし、ここでの効率性には、申告納税制の効率性の内容である現年課税をしやすくすることや、源泉徴収を源泉徴収義務者にさせることにより租税職員を少なくすることが可能であるため、徴税事務を簡素化でき、少なくとも国にとっては徴税費用を低くすることが出来ることその他、所得の捕捉をしやすくすることが含まれる³⁶。

しかし、所得の捕捉自体も支払者に対して支払調書の提出を義務付けることで可能であり³⁷、こうした効率性は必ずしも源泉徴収制度によらなくても達成することができることから、源泉徴収制度が固有に持つ効率性の内容は申告納税制度の効率性の内容とほぼ一致

³³ 田中治「申告納税制度と租税行政手続」『租税法研究』22 号（1994）17 頁参照。

³⁴ 最判昭和 37 年 2 月 28 日刑集 16 卷 2 号 212 頁。

³⁵ 今本啓介「申告納税制度と源泉徴収制度の関係」『税研』26 卷 10 号（2010）34-35 頁。

³⁶ 確井教授は源泉徴収の存在理由として「徴税の便宜」が当初から言われていたが、徴税の便宜は、元々は所得者の把握であったことを指摘される。確井光明「源泉徴収制度についての若干の考察」『税経通信』36 卷 10 号（1981）17 頁。

³⁷ 同上、17 頁。

することになる。

源泉徴収制度は、徴税自体がまず源泉徴収義務者によって行われるため、申告納税制度のような民主性の要素はみられず、申告納税制度の持つ民主性の要素に反する面をも併せ持っている。そのため、源泉徴収制度を原則とするわが国において、源泉徴収制度はあくまでも申告納税制度のもつ民主性の要素を損なわないように、申告納税制度の持つ効率性の要素を補完するものでなければならないとされる³⁸。

（２）源泉徴収制度における法律関係

源泉徴収の法律関係は、課税庁、源泉徴収義務者（給与等の支払者）、および受給者（本来の納税義務者）の三者間の関係である。現行法の予定する源泉徴収の法律関係の構造では、課税庁と源泉徴収義務者との間の法律関係と、源泉徴収義務者と受給者との間の法律関係とは、それぞれ異なった法的性格のものである。加えて、本来の納税義務者である受給者と課税庁との間には、源泉徴収の段階では通例、法律関係が生じないという特殊性がある³⁹。

また、実体法である所得税法では、所得の帰属する者が「納税義務者」（所得税法 5 条 1 項）であるが、手続法である国税通則法では、源泉徴収の徴収義務者が「納税者」として規定されている（国税通則法 2 条 5 項）。国税通則法でいう「納税者」とは、徴収・納付義務者のことであり、実体法上の本来の納税義務者ではない⁴⁰。したがって、現行法における以上の構造は、実は、本来の納税義務者である受給者の法的地位の向上を考えるにあたって、大きな法的障害となっている⁴¹。

課税庁に対し源泉徴収による所得税を直接納付する義務を負うのは、いかなる場合にも源泉徴収義務者であり、本来の納税義務者は当該税金の課税庁への納付については間接的な関係をもつのみである⁴²。現行法では、徴収義務者は手続法上納税義務を負うことを明記され（国税通則法 15 条）、通常の場合の納税義務者と全く同一の法的地位に立たされる。

したがって、受給者のミスによる滞納についても、「納税者」（国税通則法 2 条）である源泉徴収義務者自身の滞納となり、延滞税等も源泉徴収義務者自身の負担することとなるし、逆に源泉徴収による所得税を受給者から誤徴収して課税庁に納付した場合、その還付を受けるのは「納税者」（国税通則法 2 条）である源泉徴収義務者であり、仮に支給者自身にその時他の税金の滞納があれば、この過誤納の還付金をその滞納税金に充当されることとなるのである（国税通則法 57 条 1 項）。このように、全く他の場合の納税義務者と同様

³⁸ 今本、前掲注 35、34-35 頁。

³⁹ 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 2 版補正版〕』425 頁。

⁴⁰ 今村隆「徴収納付の法律関係に関する諸問題」『税研』153 号（2010）40 頁。

⁴¹ 北野弘久『税法学原論（第 8 版）』（勁草書房、2020）255 頁参照。

⁴² 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』5 号（1972）143 頁参照。

に支給者は自分自身の納税義務としてこの源泉徴収の税金の納付関係に立つこととなる⁴³。

また、本来の納税義務者と課税庁の間には、源泉徴収手続の発生基礎となる租税債権債務関係は存在するが、租税手続法の側面で、両者は完全に遮断されており、両者が手続的に接合することは全くない⁴⁴。源泉徴収制度において、本来的な納税義務者である受給者は、租税法上、国に対し直接的には納税義務を負わない仕組みになっており、課税庁と本来の納税義務者との間には、直接的な法律関係は存在しない⁴⁵。

本来の納税義務者は実体法上の納税義務を負うこと、しかもその納税義務は個々の支給の都度、確定すると解されるが、課税庁に対しては、手続法上は直接納付するという関係がないと法律構成されているので、本来の納税義務者は、納税義務者というよりむしろ間接税の担税者に極めて類似しているということがいえよう。ただ、間接税の担税者と異なるところは、間接税の場合には、実際に負担する者（担税者）は経済的力関係で決まるといふ面があるが、この場合は負担する者が法律的に規制されているということであろう⁴⁶。

そうすると、本来の源泉徴収義務者の納税義務は、受給者の納税義務を前提としていると解されるのであるから、受給者の納税義務＝支払者の納税義務となるべきものである⁴⁷。

この場合に受給者の負う義務は、通説である納税義務説（本来の納税義務であり、支払の都度、本来の納税義務が暦年の終了まで累積していくとする見解）と、受忍義務説（本来の納税義務とは別の受忍義務であるとする見解）がある⁴⁸。本来の納税義務者が自らの税額を確定するとの自己賦課の理念を重視する観点から、納税義務説が通説であるとされている⁴⁹。

両者の義務は法律上別個のものとされるため、支給者の納税義務は、その総額で適正額か否かを判断する点で、国に対する関係では適正額ではあるが、受給者に対しては不適法な源泉徴収となることがある。この場合、それぞれの清算（源泉徴収が過少の受給者に対しては求償の請求等、過大な者に対しては給与の追加払い等）をする必要が生じる⁵⁰。

しかし、このような場合でも、受給者の納税義務と支給者の納税義務とはイコールの関係であり、受給者の納税義務どおりの源泉徴収事務が実際に行われていないというだけで、法的にはあくまで支給者の納税義務は受給者の納税義務を前提とし、それを反映したものでなければならないとされる⁵¹。

また、源泉徴収義務者が源泉徴収税額を誤った場合、源泉徴収義務者は国に対して源泉所得税と不納付加算税及び延滞税を支払うことになるが、本来の納税義務者に求償できる

⁴³ 同上、143-144 頁参照。

⁴⁴ 畠山武道「源泉徴収の法律関係・争訟手続」『日税研論集』15号（1991）260 頁参照。

⁴⁵ 今村、前掲注 40、40 頁。

⁴⁶ 茂木、前掲注 42、144 頁参照。

⁴⁷ 茂木、前掲注 42、144 頁参照。

⁴⁸ 今村、前掲注 40、43 頁参照。

⁴⁹ 松沢、前掲注 2、386 頁参照。

⁵⁰ 茂木、前掲注 42、144 頁参照。

⁵¹ 茂木、前掲注 42、145 頁参照。

のは本税相当額のみであって、不納付加算税及び延滞税は源泉徴収義務者に課されるものであり、本来の納税義務者に求償しえないとされている。そのため、源泉徴収義務者は源泉徴収義務者の対象が不明確なことによって、不納付加算税及び延滞税という経済的不利益を負担するリスクを負うことになっている⁵²。

（３）源泉徴収制度の権利義務関係を確認した判例

源泉徴収制度の法律上の権利義務関係は、国と源泉徴収義務者（所法 221 条）、源泉徴収義務者と受給者（所法 222 条）に規定がある。所得税法 221 条は、国は源泉徴収義務者が源泉所得税の徴収・納付に不足額がある場合には、不足分について国は源泉徴収義務者から徴収すると規定している。所得税法 222 条は、源泉徴収義務者は、国に納付した源泉所得税相当額を受給者から徴収していない場合は、受給者に対して求償することができる⁵³と規定されている。

しかし、国と受給者の法律関係については規定されておらず、両者の法律関係は切断されている。国と受給者の法律関係を明らかにしたのが、最高裁昭和 45 年 12 月 24 日判決⁵³と、最高裁平成 4 年 2 月 18 日判決⁵⁴である。

最高裁昭和 45 年 12 月 24 日第一小法廷判決では、「源泉所得税の徴収・納付に不足がある場合には、不足分について、税務署長は源泉徴収義務者たる支払者から徴収し（所法 221 条）、支払者は源泉納税義務者たる受給者に対して求償されるべきものとされており（所法 222 条）、また、源泉所得税の徴収・納付に誤りがある場合には、支払者は国に対し当該誤納金の還付を請求することができる（通則法 56 条）。他方、受給者は、何ら特別の手続を経ることを要せず直ちに支払者に対し、本来の債務の一部不履行を理由として、誤って徴収された金額の支払を直接に請求することができる」と判示した。

その後、最高裁平成 4 年 2 月 18 日第三小法廷判決においても、「源泉所得税の徴収・納付に誤りがある場合には、支払者は国に対し当該誤納金の還付を請求することができ（通則法 56 条）、他方、受給者は、何ら特別の手続を経ることを要せず直ちに支払者に対し、本来の債務の一部不履行を理由として、誤って徴収された金額の支払を直接に請求することができるのである。」として、上記昭和 45 年最判を引用し、「源泉所得税と申告所得税との各租税債務の間には同一性がなく、源泉所得税の納税に関しては、国と法律関係を有するのは支払者のみで、受給者との間には直接の法律関係を生じないものとされていることからすれば、前記源泉徴収税額の控除の規定は、申告により納付すべき税額の計算に当たり、算出所得税額から右源泉徴収の規定に基づき徴収すべきものとされている所得税の額を控除することとし、これにより源泉徴収制度との調整を図る趣旨のものと解されるのであり、右税額の計算に当たり、源泉所得税の徴収・納付における過不足の清算を行うこと

⁵² 脇谷英夫「『経済的利益』を対象とする源泉徴収制度の考察」『税法学』571 号（2014）173 頁参照。

⁵³ 最高裁昭和 45 年 12 月 24 日第一小法廷判決（民集 24 卷 13 号 2243 頁）。

⁵⁴ 最高裁平成 4 年 2 月 18 日第三小法廷判決（民集 46 卷 2 号 77 頁）。

は、所得税法の予定するところではない。のみならず、給与等の支払を受けるに当たり誤って源泉徴収をされた（給与等を不当に一部天引控除された）受給者は、その不足分を即時かつ直接に支払者に請求して追加支払を受ければ足りるのであるから、右のように解しても、その者の権利救済上支障は生じないものといわなければならない。」と判示している。

以上のように、源泉徴収制度をめぐる法律関係については、これらの重要な最高裁判決によって、源泉徴収義務者により徴収納付される所得税債権と受給者により申告納付される所得税債権には同一性がないという理解が確立していると考えられる。

それは、源泉徴収義務者と国との間でのみ公法的に成立し、反面、源泉徴収義務者と受給者の間は私法関係であって、前者の公法的な関係は後者に及ばないという、源泉徴収制度の法律関係に関する一般的な理解が生まれてくることになる。その結果、国と受給者の両方と法律関係を結ぶ源泉徴収義務者は、源泉徴収の内容について国と受給者の意見がぐいちがうときに、受給者に代わって国と争う負担を引き受けさせられるということになる⁵⁵。

しかし、このような法律関係について、学説上は、源泉徴収についての受給者の不服は受給者と国との間の争訟で解決すべきというように考えており、その手段として、源泉徴収義務税額についても、申告や更正・決定のような税額確定制度を導入した上で不服のある受給者にその内容を争わせるとする説⁵⁶や、源泉徴収義務者に対する納税告知処分に源泉徴収税額確定の効果を認めた上で、この納税告知を受給者が争いうるようにすべきだという説⁵⁷が主張されている⁵⁸。

これらの源泉徴収制度にかかる諸問題は、極論すれば、源泉徴収制度の趣旨としての簡易迅速な徴税や納税の効率性、および技術的便宜性を担保するという要請をどの程度制度上考慮すべきかにかかる問題であるといえよう⁵⁹。

例えば、本来の納税義務者でない源泉徴収義務者に対し徴収・納付の負担を課し、受給者に対し所得税を前払いしないし予納させることがその効率性・技術的便宜性に照らし合憲ないし妥当なものか否か（憲法上の問題等）、給与所得等の源泉徴収の対象とされているすべての所得を源泉徴収によって徴収すべきことがその効率性・技術的便宜性に照らし妥当なものか否か（いわゆる認定賞与の問題等）、本来の納税義務者が源泉徴収の法律関係において制度上および法律上も税務官庁との関係では直接の当事者として登場させないことがその効率性・技術的便宜性に照らし妥当なものか否か（受給者の争訟当事者の問題等）である⁶⁰。

⁵⁵ 佐藤英明「日本における源泉徴収制度」『税研』No.153（2010）29頁参照。

⁵⁶ 雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税法研究2号（1974年）152頁参照。

⁵⁷ 畠山、前掲注44、245-293頁参照。

⁵⁸ 佐藤、前掲注55、29頁参照。

⁵⁹ 宮谷俊胤「源泉徴収制度の概要と問題点」『日税研論集』15号（1991）58頁参照。

⁶⁰ 同上、58頁参照。

（４）源泉徴収義務者の負担を考慮した判例（ホステス源泉徴収事件⁶¹）

現行の源泉徴収制度においては、源泉徴収義務者に租税の徴収の確保のための義務を課す制度を置きながら、その制度の構造により不可避に生じうる不利益について、これを源泉徴収義務者に負担させる状態になっている⁶²ため、問題が生じていると言わざるを得ない。その問題が表出した事件の一つがホステス源泉徴収事件であろう。

ホステス等における報酬料金の源泉徴収制度は、支払金額から一定金額を控除した残額に対し税率を適用して課税する、基礎控除方式⁶³が採用されている。基礎控除方式が採用された趣旨目的は、「免税点方式では、その金額を若干でもこえると 全体の金額に 10% の税率による源泉徴収が行われることになり、還付の手数を省略しようとする本来の趣旨の徹底を欠くきらいがあった。その趣旨をさらに 徹底させる見地から、基礎控除方式に改めることにより、できる限り源泉徴収税額の還付の手数を省く」⁶⁴とされている。つまり、ホステス等の報酬・料金に対する源泉徴収制度の趣旨は、できる限り源泉所得税に係る還付の手間を省くことにあると考えられる。

ホステス源泉徴収事件では、上記のホステス等の報酬・料金に対する支払期間の日数の意義が争点の 1 つとなった。

まず、第 1 審の東京地裁平成 18 年 3 月 23 日判決（民集 64 卷 2 号 453 頁）では、実働日数説を採用している。「源泉徴収制度における基礎控除方式は、手続上の便宜と税収の確保の調整の観点から、（中略）源泉徴収の段階で確定的な税額に近い額を源泉徴収税額として徴収するために設けられた制度である。」、「基礎控除方式が還付の手数を省く趣旨に出たものであることは明らかであるが、それにとどまるものではなく、そうした過大な源泉徴収を回避する一方で、徴税に困難を伴うことが多いホステス等の所得に対する税収の確保を図るとともに、源泉納税義務者に対しても申告等における煩雑さを避けるという納税の便宜にも配慮したものである。」、「所得税法施行令 322 条の『当該支払金額の計算期間の日数』の意義についてみると、ホステス等の個人事業者の場合、その 課税所得金額は、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金額（所得税法 27 条 2 項）であるから、源泉徴収においても、『同一人に対し 1 回に支払われる金額』から可能な実際の必要経費に近似する額を控除することが、ホステス報酬に係る源泉徴収制度における基礎控除方式の趣旨に合致するというべきである。」と判示した。

続いて、控訴審である東京高裁平成 19 年 6 月 12 日判決（民集 64 卷 2 号 487 頁）でも、実働日数説を採用している。「法令の解釈に当たり、原則として文理解釈に徹すべきであるにせよ、法令の文言を変動するあらゆる社会事象に余すところなく対応させることなど立

⁶¹ 最高裁平成 22 年 3 月 2 日判決（民集 64 卷 2 号 420 頁）

⁶² 脇谷、前掲注 52、173 頁参照。

⁶³ 基礎控除方式は、昭和 19 年の税制改正により採用されたが、昭和 29 年度の税制改正により外交員や集金人等の報酬、料金等について源泉徴収を要しない限度額が設けられた免税点方式に変更された。昭和 42 年の税制改正により、免税点方式から基礎控除方式に再度変更され現在に至っている。

⁶⁴ 国税庁編『改正税法のすべて 昭和 42 年』（大蔵財務協会、1967）45 頁。

法 技術上不可能であるから、当該法令の趣旨・目的を十分に参酌した上で、その法令の文言の解釈を行うべきものであることは、一般に法令の解釈において基本的な遵守事項とされているのであり、このことは租税法令の解釈においても 何ら異なるところはなく、「源泉徴収税額を画一的機械的に計算できることが望ましいことは明らかであるが、控訴人らの指摘する控訴人らと被控訴人らの税額計算方法における手間暇の違いは相対的なものにすぎない。」と判示した。

これらに対し、最高裁平成 22 年 3 月 2 日第三小法廷判決（民集 64 卷 2 号 420 頁）では、原審を破棄し、以下のように全日数説が妥当であると判示した。

「一般的に『期間』とは、ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時間的連続性を持った概念であると解されているから施行令 322 条にいう『当該支払金額の計算期間』も、当該支払金額の計算の基礎となった期間の初日から末日までという時的連続性を持った概念であると解するのが自然であり、これと異なる解釈を採るべき根拠となる規定は見当たらない」、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものでなく、原審のような解釈を採ることは、上記のとおり、文言上困難であるのみならず、ホステス報酬に係る源泉徴収制度において基礎控除方式が採用された趣旨は、できる限り源泉所得税に係る還付の手数を省くことにあったことが、立法担当者の説明等からうかがわれるところであり、この点からみても、原審のような解釈は採用し難い」、「ホステス報酬の額が一定の期間ごとに計算されて支払われている場合においては、施行令 322 条にいう『当該支払金額の計算期間の日数』は、ホステスの実際の稼働日数ではなく、当該期間に含まれるすべての日数を指すものと解するのが相当である。」と判示した。

支払期間の日数について地裁・高裁は実働日数説を採用したが、最高裁は原審を破棄して全日数説を採用した。最高裁は、基礎控除方式の趣旨について、全日数説を採用することにより、還付の可能性を小さくし、還付の手数を省いたことを意味するものと判示し、高裁とは違う見解を判示していた。

源泉徴収制度はその前取りの性格から、手続的に一部の税額を徴収しているにすぎない。ホステスや司法書士等の報酬に係る源泉徴収制度における基礎控除方式は、他の報酬に係る必要経費の違いを考慮して、政策的に採用しているものであり、必要経費を反映させるものでなく、還付の手数を省くためである⁶⁵。

申告納税制度が、正しい税額の確定と自発的な申告を基本理念とするのであれば、受給時において、受給者に金銭的負担と経済的自由の抑制を求めかねないから、納付すべき正確な税額を超えた形での予納、前納には、慎重であるべきである⁶⁶と考えられる。

また、日税連は報酬等に対する源泉徴収に対し、以下の税制提言をしている。

「労働形態が多様化する中で、報酬・料金等多種多様なものが増加し、源泉徴収制度

⁶⁵ 木村貴子「ホステス報酬等の源泉徴収制度」『税理』58 卷 15 号（2015）148 頁。

⁶⁶ 田中治「源泉徴収制度の存在理由」『税法学』571 号（2014）150 頁。

が一層複雑化している。報酬・料金等に係る源泉徴収税額は、原則として確定申告により精算することとされている。デジタル化の進展等により税務当局の情報収集体制が整備されるとともに、確定申告の手続が容易になれば、源泉徴収の対象となる報酬・料金等の範囲を縮小するなど、制度の簡素化が可能になると考えられる。なお、税務当局の情報収集体制が整備された場合には、支払調書や財産債務調書の提出範囲を縮小するなど、これらに関する現行制度の簡素化も併せて検討する必要がある」⁶⁷。

続いて、「報酬・料金等に係る源泉徴収制度では、報酬・料金等の種類や支払の相手方によって税率が異なり、また、源泉徴収の対象となる金額の算定上、報酬・料金等の額から控除する額が異なるなど、極めて複雑化している。しかしながら、報酬・料金等については、原則として支払を受ける者に確定申告の義務があること、税務当局の情報収集体制が整備されれば、所得の捕捉が的確に行えるようになること、また、職種等の別に源泉徴収の要否や源泉徴収税額の計算方法を定めることは実情にそぐわなくなっていることなどを勘案すれば、報酬・料金等の種類や支払先にかかわらず、支払うべき金額に対し一律 10% の税率で源泉徴収を行うなど、制度の簡素化を図ることが適当である」⁶⁸としている。

上記の主張は、日税連としては報酬・料金の源泉徴収制度を確定申告に置き換えることで対応していこうという趣旨である。つまり、所得区分の判断を納税者自身に行わせるということであるが、源泉徴収制度が所得税の前取りとしての機能を果たしていることが前提である。仮に、ホステス源泉徴収事件の地裁や高裁のように、期間の意義を実働日数としてあたかも取りきりを前提としたような期間の判断をするようなことがあれば、それは過度に源泉徴収義務者に負担を強いているということになるのであり、源泉徴収義務者の負担を減らし、納税者の確定申告への意識を高めようという当該議論の前提は崩れることには留意が必要である。

第5節 小括

本章では、わが国に源泉徴収制度が導入されてから現行法の源泉徴収制度に至るまでの流れを見てきた。

わが国に所得税が創設された当初は、所得を第 1 種から第 3 種の 3 分類により所得を把握しており、所得分類が現行法に比し容易であったといえよう。

源泉徴収制度が導入された当初は、源泉課税の用語で用いられ簡便的な制度であった。つまりは、源泉徴収制度が導入された当初は、源泉所得税を徴収する制度ではなく、源泉所得税を課税し税収を確保するための制度であった。本来、源泉所得税は受給者の経済的負担によるため「取り切り」による源泉徴収は、国の歳入は確保することはできるが納税

⁶⁷ 日本税理士会連合会税制審議会「源泉徴収制度のあり方についてー令和元年度諮問に対する答申ー」（日本税理士会連合会、2020）8 頁。

⁶⁸ 同上、9 頁。

者の権利を保護することはできない。

その後、源泉徴収制度は単なる徴収方法として用いられるようになった。また、源泉徴収制度を導入する経緯としては、戦争により経済情勢が悪化し、国債の発行をしていたが、戦費調達のために財政状態を良くする目的から、確実に源泉徴収によれば国が徴収することができるため、わが国において源泉徴収制度が広く用いられるようになった。

第二次世界大戦終戦後は、シャウプ勧告により、源泉徴収制度は所得税の前取りとして位置付けられるようになった。現行法における源泉徴収制度は、租税特別措置法の適用もあり納税者の判断が難解なだけでなく、源泉徴収の対象となる所得の支払をする際に、その支払がいずれの所得区分に該当するかという判断が困難な場合がある。

源泉徴収制度は、わが国の安定した歳入の確保のために大きな役割を果たす優れた制度である。そのため、納税者にとっても有用な制度でなければならないと考える。

納税者にとって、有用な制度となるための一つの方策として、源泉徴収義務を果たすことでその所得区分を明らかにすることが可能となることが挙げられる。

本章では、特に給与所得者について検討をしたが、次章では、給与所得者以外について、具体的にどのような方策が必要なのか、法理論と実務との両面から検討を行っていきたい。

第7章 源泉徴収制度が所得区分に与える影響

はじめに

源泉徴収制度（所得税法 183 条）とは、本来、所得の支払時に納税義務が成立し、同時に、特別の手続を必要とすることなく、納付すべき税額が確定するという、自動確定方式を採用している。しかし、認定給与のように、源泉徴収義務者が源泉課税所得を容易に認識できず、徴収の時期あるいは徴収額の明確な判断が困難な状況があり得ることについて、前章では給与所得者に限定してではあるが確認した。

本章では、給与所得者以外の場合についても、源泉徴収義務者が、その役務提供の対価を受け取った側において、明確な所得の判断基準として示し得るのかについて検討を行っていきたい。

第1節 役務提供の対価の所得区分の判断基準としての源泉徴収制度の役割

源泉徴収義務者が源泉徴収する場合において、どのような支払について源泉徴収するべきかについては、前章で検討した。

しかしながら、源泉徴収義務者が所得の判断を正しくできない場合や、いずれの所得に該当するか判断をすることができない場合には、源泉徴収義務者の負担が増加することも明らかとなった。

現行法の源泉徴収制度においても、各種所得の支払をする者が複数の支払をする場合には、支払をする所得ごとに源泉徴収する金額の判断をしなければならない¹。このことは、源泉徴収義務者が源泉徴収する義務を負うだけではなく、源泉徴収する金額を判断しなければならない義務も負っていることとなる²。

そうすると、源泉徴収義務者が源泉徴収義務を果たす場合において、源泉徴収義務者における支払所得区分の認識³についての所得区分の性質が問題となる。

¹ 中里実「経済の変貌と租税行政の将来」松沢智先生古稀記念論文集『租税行政と納税者の救済』、212 頁。

² 源泉徴収制度に関する課税要件規定の整備について、「源泉徴収義務者の納税義務が、単なる受給者の所得税の概算払いとしての前納ではなく、源泉徴収義務者自体を納税義務者とする独立した納税義務であると解すると、その課税要件を定める規定は、租税法主義に基づき法律により明確に定められる必要がある。」と述べる（図子善信『租税法関係論』（成文堂、2005）248 頁）。

³ 源泉徴収義務に関して所得区分について争われた訴訟は多く、一部紹介すると、信託契約を介した LPS の海外不動産投資事業について不動産所得と事業所得のいずれに該当するかについて、東京地方裁判所平成 19 年（行ウ）第 78 号所得税更正処分取消等請求事件外 26 件、弁護士会の無料法律相談の対価として支給された日当について事業所得と給与所得のいずれに該当するかについて、京都地方裁判所平成 18 年（行ウ）第 21 号所得税更正処分取消等請求事件、匿名組合契約による航空機リースについて不動産所得、事業所得、一時所得、雑所得のいずれかに該当するかについて東京地方裁判所平成 21 年（行ウ）第 87 号所得税更正処分取消等請求事件、組合を通じて取得した新株予約権の行使によ

しかしながら、役務提供の対価は同様の人的役務から生じているため、事業所得と給与所得の区分が必ずしも明確ではない。この認識の差異における事業所得および給与所得の所得区分の影響を明らかにしたい。

（１）事業所得の意義と範囲

事業所得は、「農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得(山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。)」をいう。」（所得税法第 27 条第 1 項）と規定されており、その射程についても、前掲章にて確認しているが、再掲する。

事業所得の具体的な射程範囲については、以下のように所得税法施行令第 63 条に列挙されている。

- 一． 農業
 - 二． 林業及び狩猟業
 - 三． 漁業及び水産養殖業
 - 四． 鉱業（土石採取業を含む。）
 - 五． 建設業
 - 六． 製造業
 - 七． 卸売業及び小売業（飲食店業及び料理店業を含む。）
 - 八． 金融業及び保険業
 - 九． 不動産業
 - 十． 運輸通信業（倉庫業を含む。）
 - 十一． 医療保険業、著述業その他のサービス業
 - 十二． 前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行なう事業
- 上記で問題となるのは、十一号のサービス業と十二号の継続的に行なう事業であると

る経済的利益は一時所得と雑所得のいずれに該当するかについて、東京地方裁判所平成 21 年（行ウ）第 209 号所得税更正処分取消等請求事件、FX 取引に係る売買差損益金等は利子所得と雑所得のいずれに該当するかについて、東京地方裁判所平成 21 年（行ウ）第 449 号所得税更正処分取消等請求事件、中途解約に伴い返還不要となった保証金が不動産所得と一時所得のいずれに該当するかについて、東京地方裁判所平成 20 年（行ウ）第 588 号所得税更正処分取消等請求事件、確定給付企業年金制度への移行に際し受給した一時金は退職所得と一時所得のいずれに該当するかについて、千葉地方裁判所平成 20 年（行ウ）第 34 号所得税の更正及び加算税賦課決定処分等取消請求事件、適格退職年金制度から確定拠出年金制度へ移行する際の一時金は退職所得と一時所得のいずれに該当するかについて、さいたま地方裁判所平成 19 年（行ウ）第 28 号処分取消請求事件、余剰容積利用権の移転等に係る対価は不動産所得と譲渡所得のいずれに該当するかについて、東京地方裁判所平成 20 年（行ウ）第 281 号所得税更正処分取消等請求事件、競走馬等の保有に係る所得は事業所得と雑所得のいずれに該当するかについて、東京地方裁判所平成 19 年（行ウ）第 316 号所得税更正処分取消等請求事件、ストックアワードに係る経済的利益は給与所得と退職所得のいずれに該当するかについて、大阪地方裁判所平成 17 年（行ウ）第 151、第 152 号所得税更正処分等取消請求事件等があり、平成 20 年以後に判決が出た訴訟だけでも相当数あり、所得税の設立当初からの所得区分の争いについては本稿において紹介することができない程多数ある。

考えられる。

本来、事業所得における「事業」とは、資産と労働との結合による経済活動の総体であるとされる⁴。

この点、十二号の「対価を得て継続的に行なう事業」に該当するか否かについては、大阪高裁昭和 60 年 4 月 30 日判決⁵において、「諸般の事情を考慮したうえ、社会通念上、営利を目的として継続的に行なわれる事業と認められるかどうかによってきめられるべきである」と判示がなされているが、社会通念が客観性のある判断基準となるかについては異論がある。

また、同判決において、事業所得として事業性を有するか否かについても、「事業所の設置、人的物的要素が結合した経済的組織体の存在することは、必ずしも必要ではないし、また、その者の本来の業務、職業としてなされている場合であると、副業としてなされている場合であることを問わない」⁶と判示したことは、事業を行う組織の問題ではなく、業として行われているかに着目した点については妥当性がある⁷。

事業所得については、社会通念上、生活の資となる儲けを出すために行っていると解されるが、同判決では、「商品先物取引が極めて投機性の高いものであるため安定した利益を挙げることが困難なことを考慮すると、商品先物取引による収益、損失が事業所得の金額の計算上で生じたものかどうかを判断するに当つては、その納税者のその取引に関する知識、経験、利用できる情報、右経験等を有する被用者の存否、その取引に費やした時間、他の本業の有無、取引量などを重視すべき」と判示し、その営利性については個々の事情により判断するべきであるとした。この点、3 章で検討した事業所得の意義の結論として、「継続性が高く安定した収益を得られるということが事業所得における所得の要素に求められる」と考えられることに矛盾はない。

（２）給与所得の意義と範囲

他方で、給与所得についても、第 1 章で検討したように、所得税法 28 条 1 項だけでなく、給与所得における「従属性」要件と「非独立性」要件の考え方がその意義と範囲を定めていると考えられる。特に、①他人からの指揮命令を受けていること、②雇用関係があること、③空間的、時間的拘束を受けていること等が伝統的に示されていたものでもある。これらは従属性の要件に該当する。

⁴ 武田昌輔「DHC コメンタール所得税法」（第一法規、加除式）1575 頁。

⁵ 大阪高裁昭和 60 年 4 月 30 日判決（税資 145 号 309 頁）。なお、本判決は、商品先物取引による損失、収益が、事業所得の金額の計算上生じたものではなく、雑所得の金額の計算上生じたものとされた事例である。

⁶ 最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決（）。なお、前掲弁護士顧問料事件である。

⁷ 金子宏氏は、事業所得の事業と非事業の区別について、「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ない」と述べている（金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂、2019）204 頁）。

他にも、従属性の要件として「通勤費が支給されていること」や、非独立性の要件として「収入が保証されており、収入減少に自身の帰責性が認められないこと」等が抽出されるのである。

また、これらの要件を、「従属性」要件が「経済的従属性」を含む要件となっているか、「非独立性」要件は収入保証の要件となっているかについて判例を用いて検討したのが第2章である。

そこでは、これらの要件が当てはまらない特異な判例としてアプライド事件が挙げられていたが、その他の判例については、概ね検証できているため、従属性要件は、「経済的従属性」を含むものであり、また、「非独立性」要件は、収入保障の要件となっていると理解された。したがって、危険負担と独立性要件が似たものとなったため、納税者自身の所得区分の判断基準としては、一義的に定まらない難しいものとなっていることが分かった。

（3）源泉徴収義務者における義務の意義

源泉徴収義務者は、自らが支払をする給与、賞与、退職金、報酬又は料金等については支払時点において認識することが可能であるため、自らが源泉徴収義務を負うことを知ることができる。

源泉徴収制度は国が安定した財政収入を確保するために有効な制度であるが、源泉徴収義務者に一方的に義務を課している。源泉徴収義務者に源泉所得税を天引きする義務を課すことが財産権の侵害であるとして争われた最高裁昭和37年2月28日判決がある⁸。

しかし、最高裁昭和37年2月28日判決では、源泉徴収制度の利点を「国は税収を確保し、徴税手続を簡便にしてその費用と労力とを節約し得るのみならず、担税者の側においても申告、納付等に関する煩雑な事務から免かれる」と判示している。さらには、「給与所得者に対する所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であって、公共の福祉の要請にこたえるものといわなければならない」として、源泉徴収制度を肯定している。源泉徴収制度は、全ての受給者が自ら納税すれば徴税費用が増大することから考えると、その仕組みは能率的であり、公共の福祉に込めているものである。

そのため、源泉徴収制度における納税義務は、公共の福祉からも要請されることになる。したがって、上記最高裁昭和37年2月28日判決は、源泉徴収制度が「憲法29条1項に反するものではなく、また、この制度のために、徴税義務者において、所論のような負担を負うものであるとしても、右負担は同条3項にいう公共のために私有財産を用いる場合には該当せず、同条項の補償を要するものでもない」としており、源泉徴収義務者の財産権を侵害するものではないと判示している。

源泉徴収制度の沿革からは、源泉徴収義務者が源泉所得税を天引きして納付することに

⁸ 最高裁判所昭和37年2月28日判決 最高裁判所大法廷昭和31年（あ）第1071号所得税法違反被告事件 TAINS 事件番号Z999-9007

対し、配当や給与の支払いをする者に源泉課税に係る費用の一部の補償として金銭を支払っていたが、昭和 22 年の所得税法改正により廃止され、現行法の源泉徴収制度は補償金制度がなくなり義務だけが残ったことになっていた。

以上からすると、源泉徴収義務が課される理由は主に公共の福祉からの観点であるが、源泉徴収義務者と受給者の関係が希薄な場合においても義務が課せられることは、受給者が源泉所得税を天引きされることを受忍する義務を負っているのと同様に、公共の福祉の要請から、源泉徴収義務者も源泉徴収する義務を国から受忍していると捉える事ができるのである。

ところで、認定賞与のような源泉徴収義務者が認識することができない源泉徴収義務については、受給者と国が直接清算することを認めることにより、源泉徴収義務者の負担軽減を図ることができると思う。

しかし、現行の源泉徴収制度は、源泉所得税を徴収して納付するという形をとるため、国からの金銭の給付はない。そこで、源泉徴収義務者の責任を軽減することにより、源泉徴収制度を、受給者、源泉徴収義務者、国の三者間の均衡を保つ簡便な制度となるような運用を目指すことはできないであろうか。これは、プラットフォームビジネスにおける源泉徴収にもつながると思われる。なぜなら、プラットフォーマーに源泉徴収義務を負荷しても、実際の労働者や利用者である納税者のネットの所得を把握できるわけではないが、源泉徴収義務者から労働者や利用者の登録情報を提供させることで、源泉徴収義務としてではなく、国と納税者間の租税債権債務関係に置き換えることができるからである。

源泉徴収制度における税額が自動確定方式により決定するのは、源泉徴収義務者と受給者が「特に密接な関係」にあり、源泉徴収義務者が特別な手続を要しないで税額を確定することができる簡便な制度であるともいえるので、源泉徴収義務者に源泉所得税を天引きして国に納付する義務を課していることになる。

源泉徴収制度において所得分類の判断は難解ではなく、源泉徴収義務者は源泉所得税の算定が簡単にできるという前提がある。換言すれば、源泉徴収義務者が受忍しても差し支えない程度の軽い負担であるとして、源泉徴収義務者と国の法律関係は成立しているのである。

しかし、上述したように、源泉徴収義務者が支払う金額について、いずれの所得分類に該当するかの判断が不明な場合には、源泉所得税は特別な手続を要しないで税額を確定することができないとして、国税通則法第 15 条第 3 項の規定と矛盾が生じることになる。

この点、源泉徴収義務者で一律所得区分を決定した後でも、納税者と国との間で所得区分を再決定できる仕組みがあれば、この矛盾についても解消できるのではなかろうか。

(4) 給与所得の所得区分における源泉徴収の影響

所得税法における所得区分の判断は、具体的態様を総合的に勘案しなければならない。現行制度では、受給者の所得区分の判定の第一段階として、支払者が給与として支払った

か否かが「先行認定」(チェック) される⁹。

受給者の納付税額は、源泉徴収と年末調整を通じて確定し、基本的には申告納税する機会はない。しかし、受給者が給与所得となることに對して不服を持った場合は、支払者との間のやり取りで判断することになるであろう。

この際、支払者が給与所得としているのであれば、当然に雇用契約等が結ばれている前提があり、また、源泉徴収義務を負っているため、受給者が給与所得以外の所得として申告したとしても、外形的な事実からは所得区分を覆すことは困難であると考えられる。

さらに第二段階としては、課税庁による税務調査がある。行政としては、給与所得に該当する方が、源泉徴収義務を履行させることによる徴税の便宜を図りやすいため、給与所得に導くインセンティブがある。

したがって、各段階を通じて、一度、給与所得として先行認定されたものを覆すことは難しいと考えられる。また、その先行認定を行うのは源泉徴収制度上も支払者であるとなっていたのであるから、やはり、支払者側での所得区分の決定権は給与所得に関してはあるということができる。

そうすると、所得税法 183 条 1 項¹⁰以下の源泉徴収義務における支払者および国は、給与所得の所得区分は決定できると考えてよいのかもしれない。給与所得と事業所得は排他である(独立性、非独立性、自己の計算と危険)とするならば、分けられるはずだが、分けられてこなかったのは何故であろうか。

ここで、給与所得と事業所得の判断基準について、源泉徴収制度を前提に考察しておきたい。給与所得か事業所得かの所得区分を判断する場合、様々な判断材料があったのは、前章までで確認したとおりであり、また、業務の種類によっても、どの要素を重視するかで判断が異なる場合もあり得るものであった。つまり、一見して明確な判断基準が見出しにくいものということである。

これは、換言すれば明確な判断基準が存在せず、「どちらにも該当する可能性がある場合」が存在するといえるということでもあり、これは、第 3 章で考察した、独立性要件における給与所得と事業所得の親和性にも見て取れるものである。

しかし、「どちらにも該当する可能性がある場合」であっても区分する基準は必要であり結果としては個別に対応するしかないということになる。しかしながら、支払者である源泉徴収義務者と報酬の受取人との「当事者間の認識」によって判断するということも行われる。

この、「当事者間の認識」においては、基本的には一致することになるが、異なる場合も

⁹ 四元俊明『行間の税法解釈学—判例・裁判例から見た不条理の世界—』(ぎょうせい、1988) 130 頁参照。

¹⁰ 所得税法 183 条 1 項(源泉徴収義務)「居住者に対し国内において第 28 条第 1 項(給与所得)に規定する給与等(以下この章において「給与等」という。)の支払をする者は、その支払の際、その給与等について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月 10 日までに、これを国に納付しなければならない。」

存在する。しかし、それは多くの場合、給与所得に該当することになる。なぜなら、支払者からの指揮命令を受けることが殆どないという状況は考えにくいからである。この「どちらにも該当する可能性がある場合」の所得区分を給与とすることで、源泉徴収義務者の徴税を行いやすくしたとも考えられる。

このように、受取人の所得区分の判定について、源泉徴収義務者である支払者の認識は、重要な要素となる。源泉徴収義務者は、支払った対価が給与所得か事業所得かについて規定に基づき判断するが、基本的には税法上の給与の性質と支払の意義がその判断を困難にするものであり、事業としての報酬については、規定にあるもの、および「給与でない」と判断した報酬が該当すると判断するものと考えられる。

源泉徴収制度は、前述したように、給与、報酬・料金を支払う際に、法令等に定められた方法によって計算した所得税を差し引いて国に納付する制度であり、これは、二つの合理性によって支えられているとされる。一つは、積極的合理性、もう一つは、消極的合理性である¹¹。

問題となるのは、給与所得か事業所得かという所得区分の認識が、国と本来の納税者である報酬等の受取人とで異なる場合の源泉徴収義務者における法律関係である。このような法律関係は、「国と受給者の両方と法律関係を結ぶ源泉徴収義務者は、源泉徴収の内容について国と受給者の意見が食い違うときに、受給者によって国と争う負担を引き受けさせられるということになるのである。このような法律関係に対して、学説は強く批判を続けてきた」¹²と述べるように、源泉徴収義務者が受取人の代弁者となって、過度な負担を負う可能性があり、申告納税制度を原則としているにもかかわらず、源泉徴収制度は、その原則を阻害しているとも考えられる。

これまでに見てきたような、就業形態の多様化は、既に過度である負担をさらに大きくする可能性がある。そのため、源泉徴収制度も社会の変化に適した制度に変更する必要があると考えられる¹³。そのような社会における源泉徴収制度は、従前の業務形態と比較して、ある程度の「結びつき」が残っている場合は、給与所得として扱うという立法さえすれば（あるいは解釈で給与所得と決めることができるのであれば）、支払者が実際に源泉徴収をすることにそれほど困難はないのかもしれない。しかし、その者が経費などを自己負担しているのであれば、これまでのような扶養控除申告書をもとに源泉徴収するといった精緻な制度は必要でなくなる可能性がある¹⁴。

¹¹ 佐藤英明「日本における源泉徴収制度」『税研』No.153（2010）25-26頁参照。

¹² 同上、29頁。

¹³ 品川吉宣「塾講師等に支払う報酬の『給与所得』該当性」『TKC 税研情報』Vol.23.No5（2014）49頁参照。

¹⁴ 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』57号（2006）125頁。

第2節 所得税法 183 条 1 項にいう「支払」の意思と意義

(1) 源泉徴収制度における「自動確定」

源泉徴収制度をめぐる諸問題については、法律関係以外にもう一つの問題がある。

それは、これまでに少し触れたが、源泉徴収による所得税は「自動確定」の国税であるという点である。

源泉徴収にかかる国税は、印紙税、登録免許税などと同様に自動確定の租税として規定されている（国税通則法 15 条 3 項 2 号）¹⁵。ここで、自動確定方式とは、「納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する」（国税通則法 15 条 1 項、3 項）もので、それは、納税義務の確定の過程に限ってみても、特定の納税義務者に帰属する課税物件の実体的内容を確認し、その課税標準を算定し、その税額を確定するという作業に「手續性」を認めていないことによる。

これに対して、申告納税方式および賦課課税方式には、納税義務者の手續に対する関与が認められている。申告納税方式では、納税義務者に申告に関する修正申告、更正の請求の手續が保障されており、さらに更正に対する不服申立てあるいは取消訴訟も認められる。源泉徴収制度では自動確定方式で税が確定するため、申告、更正の請求、修正申告などの手續が認められず、さらに、例外的に確定申告、更正の請求が認められても、それらは自動確定を前提としたものとなる¹⁶。

申告納税方式を前提とする所得税法は、課税標準の金額又は数量が明らかでない場合、あるいは、税額の算定が極めて困難な場合には、自動確定の方式で税額を決定することを想定していないと考えられる¹⁷。この点については、雄川一郎氏も「具体的な給与の支払等がなされる場合において、当該給与等が法律上源泉徴収の対象になるかならないか、また徴収・納付すべき金額がいくらであるかということが、給与等の支払に伴って、法令の規定により客観的に明らかであって争う余地を生じないことが前提とされて、始めて（原文ママ）この制度がうまく動いていくことになるのであらうと思われるのであって、特別の手續を要しないで納付税額が確定するということは、この前提があつて初めて成立するものであると言えよう」¹⁸と述べている。

この源泉所得税における確定のプロセスについては、認定給与が源泉徴収の対象となりうるか否かが争われた東京高裁昭和 55 年 10 月 27 日判決¹⁹において、以下のように判示している。

「源泉徴収にかかる所得税については、所得の支払の時に納税義務（源泉徴収所得税の

¹⁵ 小林博志「源泉徴収の手續」日税研論集 25 号（1994 年）271-272 頁。

¹⁶ 小林、前掲注 62、272 頁。

¹⁷ 脇谷英夫『『経済的利益』を対象とする源泉徴収義制度の考察』税法学 571 号（2014）170 頁。

¹⁸ 雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」租税法研究第 2 号（1974）139 頁。

¹⁹ 東京高裁昭和 55 年 10 月 27 日判決（税資 115 号 269 頁）。

納税義務)が成立し、それと同時に特別の手續を要しないで納付税額が確定するとされているから、源泉徴収の対象は、当該給付の際に、右給付にかかる所得が源泉徴収の対象となるかどうか及び徴収納付すべき税額が幾許であるかについての認定判断が一義的に明確に、かつ容易になされ得るものであることが望ましいことはいうまでもない(傍点—筆者)」。

つまり、源泉徴収義務については、源泉徴収の要否とその範囲が不明確であり、また、そのことについて徴収義務者と税務官庁との間に見解の相違をきたすようなものは、この前提に反することとなる²⁰。そうすると、給与所得のなかでも認定給与のように、認定の基礎となる事実の存否及びその経済的利益の評価額について困難を伴うものが少なからずあるため、源泉徴収の対象の可否に関する判断が容易にできない場合は、この前提に沿っているとは限らない。

したがって、源泉徴収に係る租税については、通常、課税標準が明確であり、税額の計算も容易であると考えられている²¹。納税告知についても、源泉徴収に係る租税については確定手續を経ることなく、自動的に確定しているものとされるので、納税告知は、既に徴収手續においてなされていると考えられる²²。

源泉徴収義務は、受給者の経済的利得という事実によって基礎づけられている²³。この論理の基礎には、支払を基礎づける契約等の有効無効を問わず受給者の受領した(手中にある)現実の利得に対する所得課税の必要性を前提として、支払者による源泉徴収が受給者に対する所得課税のシステムに組み込まれているという認識がある²⁴。

ここまで見てきたように、源泉徴収義務者がその義務を履行するためには、源泉徴収の対象となる所得が明確で徴収義務者が容易に判断し得るものでないと不都合が生ずることになる²⁵。すなわち、具体的な給与の支払等がなされる場合において、当該給与等が法律上源泉徴収の対象になるか否か、また徴収・納付すべき税額がいくらであるかということが、給与等の支払に伴って、法令の規定により客観的に明らかであって争う予知を生じないことを前提としていえると考えられる。特別の手續を要せず納付税額が確定するということは、この前提があってはじめて成立するからである²⁶。

(2)「支払」の意義

しかし、その「支払」の意義については、諸論あるところである。例えば、所得税基本通達 181~223 共・1 は、「支払の意義」を「法第 4 編《源泉徴収》に規定する『支払の際』

²⁰ 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 5 号(1972) 132 頁。

²¹ 水野忠恒『租税法第五版』(有斐閣、) 105 頁。

²² 同上、105 頁参照。

²³ 佐藤英明「給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分について、法定納期限の経過後に当該源泉所得税の納付義務を成立させる支払の原因となる行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことの可否」『民商法雑誌』155 卷 3 号(2019) 528 頁。

²⁴ 同上、528 頁。

²⁵ 水野、前掲注 68、103-104 頁。

²⁶ 雄川一郎『行政の法理 雄川一郎論文集第 1 巻』(有斐閣、1986) 627 頁。

又は『支払をする際』の支払には、現実の金銭を交付する行為のほか、元本に繰り入れ又は預金口座に振り替えるなどその支払の債務が消滅する一切の行為が含まれることに留意する。」とし、債務の消滅を含めており、一般的な金銭の支払の内容を超えた意義としていることに特徴がある。

さらに、法人税法 34 条 4 項は、役員の給与についてではあるが、給与には、債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む旨を定めており、それと対となるものとして、所得税法 36 条 1 項²⁷は、給与所得を含む各種所得の金額の計算上、金銭以外の物又は権利その他経済的な利益を含むことと規定している。したがって、税法上の「支払」は金銭以外の経済的利益をも含むと解される。

これらの「支払」について、判例はどのように解しているのだろうか。

山口地裁昭和 35 年 3 月 31 日判決²⁸は、「給与の支払とは、もとより原因の如何を問わず当該支払債務が消滅する一切の場合を含むと解することはできないが、必ずしも給与名義において現金を交付する場合にのみ限られず、名目の如何を問わず実質的に判断し社会通念上右現金の授受と同等の経済的利益乃至価値あるものと認められるものの授受ある場合をも含むものと解すべき」と判示している。これによれば、現実の支払の中には、現金による支払のみならず、経済的利益の供与も含まれることになる。

続けて、上記判決の控訴審である、広島高裁昭和 35 年 7 月 26 日判決²⁹では、「(所得税法 38 条の) 給与の支払は、現実の支払のみならず税法上支払と同視し得べきものをも指すものと解するのを相当とする。...給与請求権の放棄により控訴人の同人に対する給与支払債務は消滅し、将来右給与の現実支払という事実は発生し得ぬことに確定したのであるから、右給与債務の消滅という点において右放棄は同条にいわゆる支払と同一視すべきものである」として、給与の支払について現実の支払のみならず、「税法上支払と同視できるもの」も含まれると判示した。なお、それは、「学説上、最も、議論されているのは、いわゆる認定賞与に係る場合」³⁰ともされている。

しかし、横領等が事実認定を用いて認定賞与とされる場合だけでなく、給与等の支払をする者が、破産管財人による強制執行によってその取立を受ける場合についても給与の支払とみなされ、その結果、源泉徴収されることがある。

これらのように、源泉徴収義務者となる支払者が「支払」を認識できないものについて、事実認定によって給与等とされた結果として、遡及的に源泉徴収がなされることは、支払側にとって予測不可能なものである。また、そうであるならば、徴収不能な租税債権まで

²⁷ 所得税法第 36 条 その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもつて収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とする。

²⁸ 山口地裁昭和 35 年 3 月 31 日判決（行裁例集 11 卷 3 号 620 頁）。

²⁹ 広島高裁昭和 35 年 7 月 26 日判決（行裁例集 11 卷 7 号 1980 頁）。

³⁰ 宮谷俊胤「源泉徴収制度の概要と問題点」『日税研論集』15 号（1991）62 頁。

「支払」の意義に含んでいることになる。したがって、租税法律主義の付随的効果である納税義務者となる支払者の経済生活における法的安定性と予測可能性を損なう結果となってしまう。

また、このような場合までも所得税法 183 条 1 項における「支払」に含まれることは、支払者にとってその支払が源泉徴収の対象であることが一義的に明確であり、課税要件が明確であることが源泉徴収義務者に徴収義務を課すことにおいて必要とする前提に反することになる。

このような、事実認定によって「支払」の意義が問われている判決において、源泉徴収の否定説と肯定説の両方が見られるため、以下で確認しておきたい。

例えば、否定説による判決として、高松高裁昭和 44 年 9 月 4 日判決³¹があるが、「源泉徴収は、その事務の性質上、使用者が任意に賃金を支払う場合において負担する義務であり、その意に反して強制執行により取立を受ける場合においてまで負担する義務ではないと解するのが相当である。」と判示する。

反対に、岐阜地裁昭和 58 年 2 月 28 日判決³²では、「仮処分裁判に基づいて使用者すなわち被申請人から受け取る当該仮払金員は、少なくとも該当金員の受領の時点においては、まさに前記所得税法 28 条 1 項所定の給与等に該当する金員以外のなにものでもない」と判示している。

また、最高裁においても、「支払」の意義について、源泉徴収義務があるか否かの判断は分かれている。

例えば、弁護士である破産管財人の報酬の源泉徴収義務および破産会社の元従業員に対して退職債権の配当をした場合に、破産管財人には源泉徴収義務があるか否かを争った事案である、最高裁平成 23 年 1 月 14 日判決³³では、破産管財人に源泉徴収義務はないとした。

最高裁は、破産管財人の報酬に対する源泉徴収義務については、第一審および第二審判決を支持した。しかし、退職債権の配当に関しては、第一審および第二審判決が、「支払をする者とは経済的利益移転の際に天引して徴収し納付することができ、かつ、経済的出捐の効果の帰属主体である」として、経済的出捐の効果の帰属を基準として源泉徴収義務を肯定したのに対し、最高裁では、「破産管財人と破産会社の労働者との間に、使用者と労働者との関係に準ずるような特に密接な関係があるとはいえない」（傍点一筆者）とした。

さらに、「破産管財人は、破産財団の管理処分権を破産者から承継するが（旧破産法 7 条）、破産宣告前の雇用関係に基づく退職手当等の支払に関し、その支払の際に所得税の源泉徴収をすべき者としての地位を破産者から当然に承継すると解すべき法令上の根拠は存在しない」と判示し、退職債権の配当に対する源泉徴収義務を否定した。

³¹ 高松高裁昭和 44 年 9 月 4 日判決（高民集 22 卷 4 号 615 頁）。

³² 岐阜地裁昭和 58 年 2 月 28 日判決（判時 1079 号 38 頁）。

³³ 最高裁平成 23 年 1 月 14 日判決（民集 65 卷 1 号 1 頁）。

(3) 「特に密接な関係」(密接関連性要件) と「支払」の意義

当該最高裁判示の中の「特に密接な関係」にある者の意義については、昭和 37 年 2 月 28 日最高裁判決³⁴の「密接な関係」に関する判示を引用した上で、支払を受ける者との間当該支払につき法律上の債権債務関係に立つ本来の債務者を予定し、これに準ずると評価できる程度の関係にある者が含まれる³⁵。また、源泉徴収義務が生ずるための要件として、占部裕典氏は密接関連性要件と支払者要件の二要件を充足する必要があると述べている³⁶。

密接関連性要件とは、給与の支払いをなす者が給与を受ける者と特に密接な関係にあつて、徴税上特別の便宜を有し、能率を上げ得る点を考慮して、これを徴税義務者とするものである³⁷。また、支払者要件については、支払行為説と支払行為権限者説の 2 つの考え方がありとし、支払行為者説とは、所得税法上の「給与所得」または「退職所得」の支払あるいはそれに準ずる行為をする者が、源泉徴収義務を負うものである³⁸。

支払行為権限者説とは、支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体であるだけでは足りずこれに加えて自らの権限で支払行為をすることができる者でなければならないとするものである³⁹。

破産管財人は、破産会社の退職者との間で雇用関係は存在せず、密接関連性要件を満たさないため、破産管財人に源泉徴収義務は発生しないものと考えられる。

したがって、破産会社の退職者と雇用関係があり、かつ、経済的出捐による債務消滅の効果の帰属主体である破産会社に源泉徴収義務が発生するものと考えられる。しかし、破産会社の管理処分権は破産管財人に移転しており、源泉徴収義務を履行できないため、立法上の措置が必要であるとされる⁴⁰。

また、当該立法上の措置としては、「報酬・料金等については、破産管財人の源泉徴収義務は否定して、受給者の確定申告に委ねることが、政策論・制度として妥当である」⁴¹と考えられているようである。

他方で、前掲高松高裁昭和 44 年 9 月 4 日判決の趣旨に基づき、被告である受給者側が強制執行の場合、法人の支払が任意ではないので源泉徴収義務がないと主張したことにつき、その支払が、「任意弁済によるものか、強制執行によるものかによって何らの区別も設

³⁴ 最高裁昭和 37 年 2 月 28 日大法廷判決(刑集 16 卷 2 号 212 頁)。なお、本件は、源泉徴収制度が憲法 29 条に違背するか否か、また、源泉徴収制度が、給与所得者と事業所得者との法の下での平等に違背するか否かを争ったものである。

³⁵ 古田孝夫「時の判例 弁護士である破産管財人は、自らの報酬の支払について、所得税法 204 条 1 項 2 号所定の源泉徴収義務を負うほか[最二小判平成 23.1.14]」『ジュリスト』1432 号(2011) 100 頁。

³⁶ 占部裕典「源泉徴収制度における三面的権利関係と権利救済」『同志社法学』67 卷 4 号(2015) 297 頁。

³⁷ 同上、297 頁。

³⁸ 同上、297 頁。

³⁹ 同上、297 頁。

⁴⁰ 破産者自身に源泉徴収義務を肯定した場合に支払請求権の差し押さえ又は債権者代位権行使(通法 42 条、民法 423 条)により徴収を図る方法は用いることができず、国はもっぱら破産者から徴収することになる(古田、前掲注 80、100 頁)。

⁴¹ 岡正晶「破産管財人の源泉徴収義務に関する立法論的検討」『金融法務事情』1845 号(2008) 24 頁。

けていない」とした事案である、最高裁平成 23 年 3 月 22 日判決⁴²がある。

田原睦夫裁判長は、本判決の補足意見で、「法 183 条 1 項によれば、給与等の支払義務者は源泉徴収に係る所得税の徴収義務を負うが、それは、給与等を現実に支払うに当たり、『その支払の際』に生じるもの」と述べている。

法人に対する強制執行の段階では給与の支払に該当せず、源泉所得税部分を控除した金額ではなく、それを含めた給与相当金額全額をもって強制執行を行う。法人は、強制執行された金額を裁判所に支払い、給与等のうち源泉所得税部分について所得税法 222 条に基づき受給者に求償することとなる。

本判決では所得税法 183 条 1 項は「任意弁済によるのか、強制執行によるのかによって何らの区別も設けていない」として、給与等の支払の意思はなくても、結果として支払ったものは源泉徴収の対象となるという認定給与の場合と同様の結論となった。

しかし、結論において「給与等の支払をする者がこれを支払う際に源泉所得税を徴収することができないことに対しては、所得税法 222 条に基づき、求償を行うことができるから結論は左右されない」としている部分については疑問を感じる。

この点、堀招子氏は、本判決の疑問点として、「法 222 条による求償が可能であるといっても、求償権行使の煩雑さや求償不能となる場合の損失などの事実上のリスクは残る」⁴³と述べている。

元来、所得税法 222 条⁴⁴の制度趣旨は、給与等支払者が、誤って過少に源泉徴収していた場合や、源泉徴収を行わなかった場合などにそれらを保護することであり、最初からこの制度の利用を予定して給与等を支払うことが想定されているのか疑問がある。

源泉徴収制度自体を硬直的に捉えるならば、この解釈はやや無理があると考ええる。また、所得税法 183 条 1 項は「その支払の際、その給与等について所得税を徴収し」と規定しており、強制執行を受けた場合のように事実上天引きが不可能な場合も課税要件が充足されるのかという点についても疑問がある。

この点、三木義一氏は、特別養護老人ホームの設置経営等の社会福祉事業を行う社会福祉法人である原告の元理事長であった A が、原告の本部会計等から取得した金員につき、A に対する原告からの給料であると認めて行った各納税告知処分及びそれに伴う不納付加

⁴² 最高裁平成 23 年 3 月 22 日判決（民集 65 巻 2 号 735 頁）。

⁴³ 堀招子「給与等の支払いをする者が判決に基づく強制執行によりその回収を受ける場合における源泉徴収義務の有無」税経通信 67 巻 9 号（2012）247 頁。

⁴⁴ （不徴収税額の支払金額からの控除及び支払請求等）所得税法第 222 条

前条の規定により所得税を徴収された者がその徴収された所得税の額の全部又は一部につき第一章から第五章まで（源泉徴収）の規定による徴収をしていなかった場合又はこれらの規定により所得税を徴収して納付すべき者がその徴収をしないでその所得税をその納付の期限後に納付した場合には、これらの者は、その徴収をしていなかった所得税の額に相当する金額を、その徴収をされるべき者に対して同条の規定による徴収の時以後若しくは当該納付をした時以後に支払うべき金額から控除し、又は当該徴収をされるべき者に対し当該所得税の額に相当する金額の支払を請求することができる。この場合において、その控除された金額又はその請求に基づき支払われた金額は、当該徴収をされるべき者については、第一章から第五章までの規定により徴収された所得税とみなす。

算税各賦課決定処分について、原告が、前記金員は A によって横領されたものであって、給与所得には当たらないと主張して、被告に対して、本件各処分の取消しを求めた事案で、原告の源泉徴収による納税義務は、所得税法 183 条 1 項の支払の際に発生すると解される
ところ、本件金員の移動については、この要件があったとまでは認められない等とし、請求を認容した事例である京都地裁平成 14 年 9 月 20 日判決⁴⁵に照らして、「正に、法人の金員の横領行為があったもので、しかも、X としては、支払者として、A からその所得税を源泉徴収する余地はおおよそ考えられない形態の金員の移動であったというべきである。X として、当時、本件金員を A に『支払った』ものということができるかどうかは、極めて疑問であるといわなければならない。」⁴⁶と述べ、所得税法 183 条 1 項の「支払」には、法人側において金員等の支払の意思があることが必要である旨、主張している。

ただし、本件最高裁判決は、法人が強制執行に応じれば、給与の支払の債務が消滅することを認識した上で金銭を支払っていることを前提としており、法人が金員等の支払の事実を認識できておらず、事実上は給与等を支払っていないのに「支払った」ものとみなしている上記京都地裁判決とは前提自体が異なると考えられる。

したがって、所得税法 183 条 1 項の「支払の際」とは、給与等の支払の意思が必要というわけではなく、課税要件明確性の見地から、「税法上支払と同視できるもの」について、当該支払の際に事実上その支払について認識していたか、あるいは、支払を認識し得る前提事実があるかどうかはその判断基準となると考えられる。

第3節 源泉徴収義務者からみた所得区分の判断基準

（１）支配者＝源泉徴収義務者の所得区分

前章までと本章を通して源泉徴収制度を見てきたが、源泉徴収制度における源泉徴収義務者の役割は非常に大きいものとなっている。

しかし、源泉徴収される側の給与所得者においては、その所得の判断基準が不明瞭なために、源泉徴収制度自体が不公平な制度であるとされることがある⁴⁷。その代表的な例が総評サラリーマン税金訴訟⁴⁸である。

総評サラリーマン税金訴訟とは、サラリーマンにおいて源泉徴収制度が年末調整で完結し、さらに、本来の納税者であるにもかかわらず、国との直接的な債権債務関係にないこ

⁴⁵ 京都地裁平成 14 年 9 月 20 日判決（税務訴訟資料 252 号順号 9198）。

⁴⁶ 三木義一・上西左大信「理事長の横領と源泉徴収義務」『判例分析ファイル I 所得税編（第 2 版）』417-418 頁（税務経理協会、2009 年）。

⁴⁷ 金子宏『租税法〔第 24 版〕』（弘文堂、2021）92 頁。

⁴⁸ 第一審東京地裁昭和 55 年 3 月 26 日判決（判時 962 号 27 頁）、第 2 審東京高裁昭和 57 年 12 月 6 日判決（判時 1062 号 25 頁）、上告審最高裁平成元年 2 月 7 日第三小法廷判決（判時 1312 号 69 頁）において、事業所得者と比して源泉徴収制度と給与所得の必要経費の意義等が不公平であるとして争った一連の判決のことである。

とが法の下での平等に違背すること、ならびに、給与所得控除の必要経費性を争点としたものであった。

この中でも源泉徴収制度についての判示部分を取り上げると、地裁では、「給与所得者である納税者数は極めて膨大で、しかも給与所得発生環境も千差万別であることは周知のところであるから、このような特性を有する給与所得者に対して源泉徴収制度を採用し、給与の支払内容を熟知している支払者に源泉徴収義務を課すことにより、国は所得の正確な把握と徴収の確保及び徴収費の大幅な節減を図ることが可能となるし、あわせて(中略)歳入の平準化が図られるなどの長所を有するところ、他方給与所得者にとってもその多くは年末調整の制度により申告及び納付等の煩雑な手続から開放されるし、また給与の支払の都度その給与額に応じて天引きで徴収されるため、一時に多額の納税資金を手当することが不要となり、納税が容易となるなどの利点が存するのである。従って、以上のような諸点を考慮すると源泉徴収制度は給与所得者に対する所得税の徴収方法として能率的かつ合理的な制度ということが出来る」として、源泉徴収制度の意義を能率的かつ合理的なものとし、また、源泉徴収義務者を所得の正確な把握をする存在と判示している。

しかしながら、上記の判示のように、本当に源泉徴収義務者が所得の正確な把握をする存在とまでいえるのであろうかという疑問が生じる。それと同時に、源泉徴収義務者は、支払内容を一義的に定め、その報酬の受け手側である本来の納税者の所得区分を決定し得るのであろうかという疑問も生じる。

しかし、仮に、源泉徴収義務者がそのような存在であれば、支払者側で一律に所得区分を定めることができ、所得の稼得者側での所得区分の問題は生じず、本論文における、多様な働き方によって判断が困難となってきた所得区分の判断基準について、源泉徴収義務者側の所得区分の決定で足りることになる。この点、以下で考察を行う。

まず、給与の支払においては、給与の支払内容を熟知している支払者は源泉徴収制度の適用において、所得税法 28 条 1 項の給与等を源泉徴収の対象としていること、およびその給与支払が源泉徴収の対象に該当するか否かのみを根拠に判断していると考えられる。

他方で、前節で検討した所得税法 183 条 1 項は、対価の支払者に源泉徴収義務を課したものであり、支払をする者において、その対価について源泉徴収義務があるかを考慮しなければならない。特に、源泉徴収義務は、その条文上、支払時に自動的に確定するとされていることから考えれば、対価の支払者が、その支払時に源泉徴収義務を認識できなかった場合には、支払者において予測可能性は担保されていないと考えられる。

したがって、所得税法 183 条 1 項における源泉徴収対象となる給与等については、源泉徴収に適した給与等という前提条件のもとで、支払時に源泉徴収義務を容易に認識できる場合に限り、支払者が源泉徴収義務を負うと解する必要があるのではなかろうか。換言すれば、支払時に源泉徴収義務者において源泉徴収義務の認識が困難であれば、源泉徴収の必要はなかったものとして支払者には源泉徴収義務が課されないと解すべきではないかということである。

(2) 特に密接な関係にあり源泉徴収義務の権限を要するもの

このような源泉徴収制度の妥当な射程を争った事例としては、前掲した最高裁平成 23 年 1 月 14 日判決⁴⁹がある。事案の概要は割愛するが、特に、源泉徴収制度における「支払をする者」について、「給与の支払いをなす者が給与を受ける者と特に密接な関係にあって、徴税上特別の便宜を有し、能率を上げ得る点を考慮して、これを徴税義務者とする」という、昭和 37 年 2 月 28 日最高裁判決⁵⁰の「特に密接な関係」に関する判示を引用している点に特徴があった。

本判決では、上記昭和 37 年 2 月 28 日最高裁判決を引用しつつ、「徴税上特別の便宜を有し、能率を挙げ得る」ような「特に密接な関係」の有無により、所得税法 199 条に規定する「支払をする者」の該当性が検討されたものであった。

この点、古田孝夫氏は、「所得税法 204 条及び 199 条の各規定が『支払をする者』に源泉徴収義務を課しているのは、①支払を受ける者と『特に密接な関係』にあって、②徴税上特別の便宜を有し能率を挙げ得る者を義務者とする趣旨であるとの理解に立った」⁵¹とし、その上で、本件へ当てはめを行っている指摘している。

この見解によれば、源泉徴収義務が認められるためには、①の「特に密接な関係」と②の「徴税上の便宜を有している者」の要件を充たす必要があると考えられる。これは、前出の占部裕典氏が、源泉徴収義務が生ずるための要件として密接関連性要件と支払者要件の二要件を充足する必要がある⁵²としていることと同義である。

ただし、本判決では、「破産管財人と元労働者との間に、使用者と労働者に準ずるような特に密接な関係がなく」、「破産宣告前の雇用関係に基づく退職手当等の支払に関し、その支払の際に所得税の源泉徴収をすべき者としての地位を破産者から当然に承継すると解すべき法令上の根拠は存しない」としており、「特に密接な関係」の要件を充たさないことから源泉徴収義務は負わないと判示している。

ここで、上記昭和 37 年 2 月 28 日最高裁判決および最高裁平成 23 年 1 月 14 日判決の判示をあわせて考えると、いずれも徴税上の便宜を有しているか否かの判断はなされておらず、また、給与等の支払についての源泉徴収義務のみに妥当するものであるとも解されるものではない。つまり、源泉所得税の徴収納付義務を負うことになる全ての支払者について、受給者との間に「特に密接な関係」があることを合憲性の根拠にしていると捉えることができると考えられる⁵³。

⁴⁹ 最高裁平成 23 年 1 月 14 日判決（民集 65 巻 1 号 1 頁）。

⁵⁰ 最高裁昭和 37 年 2 月 28 日大法廷判決（刑集 16 巻 2 号 212 頁）なお、本件は、源泉徴収制度が憲法 29 条に違背するか否か、また、源泉徴収制度が、給与所得者と事業所得者との法の下での平等に違背するか否かを争ったものである。

⁵¹ 古田孝夫「時の判例 弁護士である破産管財人は、自らの報酬の支払について、所得税法 204 条 1 項 2 号所定の源泉徴収義務を負うほか[最二小判平成 23.1.14]」『ジュリスト』1432 号（2011）101 頁。

⁵² 占部裕典「源泉徴収制度における三面的権利関係と権利救済」『同志社法学』67 巻 4 号（2015）297 頁。

⁵³ 木山泰嗣「源泉徴収制度をめぐる諸問題」『青山ローフォーラム』第 6 巻第 2 号（2018）91 頁。

この点、木山泰嗣氏は、「特に密接な関係」について、「特別密接関係があるというためには、単なる法律上の債権債務関係にとどまらない緊密な関係（税務処理を行わせることが相当な関係）」であると述べている⁵⁴。

以上からすると、源泉徴収の対象になるためには、①源泉徴収の対象となることが支払者側で一義的に明確で、②徴税上の便宜を有する程度に課税要件が明確であること、つまり、国税通則法 15 条⁵⁵にいう「自動確定」が推認できることが、「特に密接な関係にある」ことの判断基準となっているのではないかと考えられる。

特に、最高裁平成 23 年 1 月 14 日判決では、「特に密接な関係」とは、単に給与等の支払者と受給者との関係性にとどまらず、「徴税上特別の便宜を有し、能率を上げ得る点を考慮して、これを徴税義務者としている」としている点に「単なる法律上の債権債務関係にとどまらない緊密な関係（税務処理を行わせることが相当な関係）」という特徴が見出せるのである。

これは、源泉徴収の義務者が、納税者を代位して租税債務を履行することについて相当な関係であり、その支払が自動的に確定し行われるほどに容易であるということまでも意味するのではなかろうか。

したがって、役務提供の対価の支払者が、その支払を受ける者と「特に密接な関係」にあって、徴税上特別の便宜を有し能率を上げ得る者を義務者とする趣旨は、その支払が源泉徴収の対象であることが一義的に明確であり、かつ、その支払が自動的に確定し行われるほどに容易であるという意味をも包含しているのである。

つまり、最高裁平成 23 年 1 月 14 日判決は、そのような見地から源泉徴収義務の有無についての判断をしていると考えられる。

そうすると、最高裁平成 23 年 1 月 14 日判決は、例えば認定給与の場合のように、課税要件が明確でなく、給与所得の可否の判断が明白でない給与に係る源泉徴収についても徴税上の便宜が認められない点で同様に源泉徴収の対象になるか否かを改めて問う必要があると考える。

この点、松沢智教授は、源泉徴収制度の対象について、「源泉で課税される場合には、課税要件が明確であること、外形的に支給額が明白であることを要し、そこで何らかの徴税義務者において課税要件事実の認定に少なからざる判断過程が必要とされる場合には、た

⁵⁴ 同上、99 頁。

⁵⁵ 国税通則法 15 条の自動確定については、最高裁昭和 45 年 12 月 24 日判決において、「源泉徴収の対象となるべき所得の支払がなされるときは、支払者は、法令の定めるところに従って所得税を徴収して国に納付する義務を負うことになるが、当該義務は所得の支払の時に成立し、成立と同時に特別の手續を要することなくその税額が確定するものとされている（国税通則法 15 条）。すなわち、源泉所得税については申告納税方式の場合における納税者の税額の申告等の手續なくして、その税額がいわば自動的に確定する（いわゆる自動確定方式）。そして、ここでいう確定とは、行政上又は司法上争うことを許さない趣旨ではないが、支払われた所得の額と法令の定める税率等から、支払者の徴収すべき税額が法律上当然に決定されることをいい、このことは国税通則法 15 条の規定をまつまでもなく、源泉徴収制度の当然の前提として法の予定するところ」とされている。

とえ所得税法上は給与に入るとしても、源泉課税上は別個に考えその対象となりえないと解すべきものではなかろうか」⁵⁶と述べている。

上述のような場合は、所得税法 184 条における源泉徴収を要しない給与等の支払者から受ける給与所得のように、受給者が課税庁に直接申告納付することになると考えられる。そのように考えれば、支払者側での源泉徴収の有無により、給与所得者に限っていえば、現状において納税者側での所得区分の判断基準となり得る可能性を示しているということになる。

また、「何らかの徴税義務者において課税要件事実の認定に少なからざる判断過程が必要とされる場合には、たとえ所得税法上は給与に入るとしても、源泉課税上は別個に考えその対象となりえないと解すべき」という考え方からは、法定調書の整備によって、プラットフォームからの情報収集が成されることになれば、これも、源泉徴収義務者と納税者と国という三者間ではなく、納税者と国という本来の租税債権債務関係において解決すべき問題となり得る。

これらからは、源泉徴収義務者において、判断可能なものについては、源泉徴収義務者が所得区分を判断し、受給者もそれをそのまま利用すればよく、判断が不可能なものについては、源泉課税の対象としない。

しかし、その穴を法定調書の提出により埋め、本来の租税債権債務関係として、申告納税により解決するという、平成 30 年度からの税制改正の淵源を見ることができるのである。

第4節 小括

条文解釈からは、源泉徴収義務者の役務提供の対価の支払時において、所得区分を判断する基準を見いだせるのかについて、裁判例を検討した結果、所得税法 183 条 1 項における「支払の際」については、給与等の支払の意思が必要というわけではなく、課税要件明確性の見地から「税法上支払と同視できるもの」について、当該支払の際に事実上その支払について認識していたか、あるいは、支払を認識し得る前提事実があるかどうか判断基準となると考えられる。

また、源泉徴収義務者が、その支払を受ける者と「特に密接な関係」にあつて、徴税上特別の便宜を有し能率を上げ得る者を義務者とする趣旨は、その支払が源泉徴収の対象であることが一義的に明確であり、かつ、その支払が自動的に確定し行われるほどに容易であるという意味をも包含しているのであると考えられる。

また、そのような前提があればこそ、源泉徴収義務を受忍しているのであり、源泉徴収義務者に過度な負担を課するのは酷であること、および日税連も同様の趣旨の提言をして

⁵⁶ 松沢智『新版租税実体法（補正第 2 版）』（中央経済社、2003）388 頁。

いるということは前章で確認をした。

つまり、源泉徴収制度は、源泉徴収義務者が自動的にその支払対価の受領者における所得区分を判断できることが予定された制度ということであり、そのように考えれば、源泉徴収義務者側で支払対価の受領者の所得区分を判断することには何ら問題がない。

また、その判断は、源泉徴収義務者と納税者が「特に密接な関係」であることを基礎として行われるものである。

源泉徴収において問題が表出するのは、源泉徴収義務者が徴収税額を間違えた場合や、そもそも徴収をしなかった場合である。それらは、例外として税率が異なるものはあるが、基本的に源泉徴収義務者が所得区分を間違えたことによって起こるものでもない。

そうすると、源泉徴収税額自体の是正の機会自体が、納税者に与えられていれば特に問題とならないのであり、そういった意味でも、第5章で検討したような、納税者本人において、支払者と判断が異なる場合には、判断基準を示した上で、申告をすればよいと考える。年末調整を前提としながらも、マイナポータル等を活用し支払調書をマイナポータルに格納する制度のように、新しい制度を検討する必要があると考えられる。

次章では、実際の源泉徴収義務者の実務で、どのような判断の元で、外注費か支払給与かに分けているのかについて検討をし、源泉徴収義務者における所得区分の決定の有り様について検討を行いたい。

第8章 源泉徴収義務における外注費と支払給与との境界

はじめに

給与所得か事業所得かを判断する基準の一つに、支払い形態として給与か外注費か、契約面で見れば雇用契約か請負契約かという区分がある。

給与所得か事業所得かの判断基準が明確でない中で、支払い形態による区分は、形式的には異論がないところであろう。したがって、支払側である源泉徴収義務者側に、国税通則法にある自動確定を含めて、おそらくこれらの所得区分の判断を任せているような規定ぶりであったことも前章までで確認できたところではある。

また、税務調査などにおいても、「外注費」、つまり「請負」か、あるいは「支払給与」、つまり「雇用」かどうかを判断される時は、法的実質、あるいは法形式で判断される。

したがって、実際にどのような契約によって業務が遂行されているのか、その契約において作業を指揮する側・作業をする側においてどのような権利義務関係が生じているのかという面から判断される¹ということである。

他方で、消費税法上の解釈通達において、所得税法上の取り扱いを意識したもの（消費税法基本通達 1-1-1）が見られ、また、それは、所得税法上の個別通達である「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」（平成 21 年 12 月 17 日課個 5-5）とほぼ同様の内容となっている。

この、消費税法基本通達 1-1-1 には、「事業者とは自己の計算において独立して事業を行う者をいう」と規定されており、また、「当該他の者の計算により行われる事業」を事業者としないところをみると、「自己の計算」において営まれる事業について独立性がある（事業所得である）とみている。

消費税法上の「事業」に関する解釈通達である消費税法基本通達 5-1-1 において、「事業として」とは、対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供が反復、継続、独立して行われることを指す。名古屋高裁平成 15 年 11 月 26 日判決²では、「ここに事業とは、同種の行為を独立の立場で反復・継続して行うことであり、所得税法における事業の観念よりも広い」と判示されている。

しかし、その一方で、同判決では、消費税法にいう「事業」の意義について、「消費税法と所得税法とは、着目する担税力や課税対象を異にするものであるから、このような性質の異なる両法の規定中に同一の文言があるからといって、直ちに、それを同一に解釈すべきことにはならない。そして、消費税法が、消費に広く負担を求めるという観点から制定

¹ 都築巖「建設業関係・ホステス等に係る留意点」『税経通信』71 巻 10 号（2016）30 頁。

² 名古屋高裁平成 15 年 11 月 26 日判決（税資 253 号順号 9473（原審、富山地判平成 15 年 5 月 21 日税資 253 号順号 9349）参照）。

されたことに照らすと、その課税対象を、所得税法上の一課税区分を生じさせるにすぎない『事業』と同一の範囲における資産の譲渡等に限定しているものと解することはできない」と判示している。

このように、「事業」においては、所得税と消費税では定義が異なり、また、その規模による判断も異なるものとされている。この点、人的役務の提供の意義においては、消費税法と所得税法においてほぼ差異が無かったように思われるが、このように考えると、消費税法基本通達 1-1-1 における「事業」は、勤労性所得の「所得」を基礎とし、人的役務の提供の意義を所得税法における「所得」に合わせたものであり、他方で、消費税法基本通達 5-1-1 における「事業」は、消費という対価の支払いに着目したものであるとして整理することが可能であろう。つまり、勤労性所得においては、税目が異なっても消費税法基本通達 1-1-1 は、所得区分を判断する上での参考にできるということになるということは、前掲章でも先述した。

以上のような観点から、「外注費」か「給与」かを争った事例を用いて、消費税法と所得税法における通達実務について考察をすることで、課税実務上の源泉徴収義務者における外注費と支払給与の境界を探ることにしたい。

第1節 「外注費」か「給与」かにおける一人親方の事例

(1) 建設業界における「請負」と「雇用」の境界

例えば、建設業であれば、「建設業法施行規則別記様式第 15 号及び第 16 号の国土交通大臣の定める勘定科目を定める件（昭和 57 年 10 月 12 日付建設省告示第 1660 号）」（以下、「告示」という）があり、その中でも特に、「労務外注費」の取扱いが、「請負」か「雇用」かの判断で問題になると考えられるため取り上げる。

労務外注費とは、「労務費のうち、工種、工程別等の工事の完成を約する契約でその大部分が労務費であるものに基づく支払額」を指すとされている。この条文を見る限り、労務費でありながら、かつ、工種、工程別等の工事の完成を約する契約、つまり民法 632 条における請負契約も考慮するものであると考えられる。したがって、請負か、雇用かという問題となるのである。

ここで、建設業法別表第一（第 2 条、第 3 条、第 40 条関係）³に掲げられている許可を必要とする建設工事は、2 種の一式工事と 27 種類の専門工事に区分されている。この 2 種の一式工事とは、「建築一式工事」と、「土木一式工事」であり、総合指導の下に土木工作物や建築物を建設し、他の 27 種類の「専門工事」で構成されるものである。

例えば、屋根工事業、大工工事業、タイル・れんが・ブロック工事業、左官工事業、内

³ e-gov 法令検索「建設業法」（<https://elaws.e-gov.go.jp/document?lawid=324AC0000000100>（最終閲覧 2022 年 5 月 5 日））

装仕上工事業、塗装工事業などがあり、それぞれが建物を建築するための各工程や工種に属する工事に係る専門的職種である⁴。そうすると、例えば、請負工事全体の中である建設業者が家を一軒建てる契約をした、その中で、左官工事やタイル工事、ブロック工事、内装工事をする契約、つまり工種や工程別契約（例えば、左官工事としての完成工事があり、それとは別に、内装工事としての完成工事がある）をするが、その大部分が人の賃金等で構成されるようなものや大工が一人親方等として行うようなものを「労務外注費」というとされており、その金額は労務費の内書として記載することとされている⁵。

一般に一人親方とは、労働者を使用しないで事業を行うことを常態とする者およびその事業に従事する者であっても労働者でない者をいう。この一人親方は、労働法上の労働者とは認識されないため、建設現場等での事故による災害補償がない。そのため、労働者災害補償の面で使用されている呼称である。このような一人親方は、通常材料等は持ち込まないことが多く、報酬も日当などで支払われることが多いが、一般的には、個人で建設作業の各工程を受けるため、給与性はなく源泉徴収も不要であり、消費税の仕入税額控除も受けられるものと考えられる⁶。

これらの「労務外注費」の内容を見る限り、消費税法基本通達 1-1-1 および、消費税法基本通達 5-1-1 から判断されており、その結果、給与とならないから源泉徴収もしないということになっている。つまり、源泉徴収義務者としては、受けた役務の提供の対価の支払相手は事業者であるということを明確にしているということである。もともと、請負契約であるから、契約の内容において、自ら仕上げた工程部分に対する施工主への責任の所在が派遣会社にあるのか、労務者にあるのかという観点からも判断される余地はある。

このように、建設業においては、その実態として、「雇用」と「請負」の境界にある働き方を有していながら、その区分を、消費税法の解釈通達や、源泉徴収の有無から判断し業界として「請負」とする判断をしている。また、これは、建設業許可申請において社会保険適用事業所であることが要件とされていることや、賃金や日当が日払いで払われるという業界の慣習も影響しているところであろう。源泉徴収を行うことで職人が居つかなくなるということである⁷。

⁴ 都築、前掲注 1、32 頁参照。

⁵ 同上、32 頁参照。なお、「労務外注費」の具体的内容については以下のようなものである。

① 労務者と建設業者の間に直接雇用関係がないこと。派遣労務者であること。

② 建設資材や建設工具は持ち込まない、持ち込むとしても僅少であること。

③ 労務者の給与は直接雇用関係にないため本人には支払わず、所属する派遣会社などに支払うこと。

④ 派遣会社へ支払う給与であるため、支払う際に源泉徴収をしないこと。

⑤ 直接雇用関係にある労務者に支払う給与でないため、消費税の課税仕入れになること。

⑥ いわゆる「一人親方」と称する大工など。

⁶ 同上、33 頁参照。

⁷ 同上、34-35 頁参照。

(2) 東京地裁平成 19 年 11 月 16 日判決⁸

① 事案の概要

電気工事の設計施工等を業とする法人が、その業務に従事した作業員に対して支払った金員は、請負契約に基づいて支出した外注費として同金員に係る源泉所得税を徴収納付することなく計上した金額につき、さらに、消費税法上課税仕入れに係る支払対価の額に該当するか否かが争われたが、支払給与であるとして該当しないとされた事例である。

② 検討

東京地裁は、「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 27 条 1 項、同法施行令 63 条 12 号）と給与所得（同法 28 条 1 項）のいずれに該当するかを判断するに当たっては、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及び目的に照らし、当該業務ないし労務及び所得の態様等を考察しなければならず、当該業務の具体的態様に応じて、その法的性格を判断しなければならないが、その場合、判断の一応の基準として、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、営利性及び有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をいい、これに対し、給与所得とは、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をいうものと区別することが相当であり、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又は時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかを重視されなければならない（最高裁昭和 56 年判決参照）。」として、弁護士顧問料事件最高裁昭和 56 年判決において示された判断基準によることを判示した。

消費税法上、課税仕入れの対象外となる給与等の意義は、所得税法における給与所得の意義と同一であり、その判定が争点となれば、給与所得の意義に関する判例が根拠とされている⁹。本件の作業員は、使用者の指揮監督下で業務に従事し、その報酬は作業に従事した時間に応じて支払われていること等から給与所得者と判断されており、作業に使用するペンチ、ナイフ、ドライバー等を作業員が用意していたものの、それらは労務給付に必要な「道具」に過ぎないことから、それによって事業者性を肯定するには至っていない。

また、控訴審¹⁰において、「控訴人と本件支払先との間の法律関係が雇用ないし請負のいずれに該当するかは、当該事案における当該業務ないし労務及び所得等の態様などの客観的な事実関係に即した法的評価に係る事柄であり、このような客観的な評価と控訴人の主観的な意図との間に認識・見解の相違が存するとしても、それによって当該法律関係の客観的な評価が左右されるものではな」と判示されており、りんご生産組合事件最高裁判

⁸ 東京地裁平成 19 年 11 月 16 日判決（税資 257 号順号 10825）。

⁹ 林仲宣「給与所得と事業所得の区分—外注費の課税仕入れ—」『税法学』561 号（2009）407 頁。

¹⁰ 東京高裁平成 20 年 4 月 23 日判決（税資 258 号順号 10947）

決においてポイントとされた当事者の認識は、判断要素としては補助的なものとして扱われている。しかしながら、りんご生産組合事件においては、源泉徴収をした上で支払われた金額につき、事業所得を給与所得と認定したものという差異はある。

(3) 東京地裁令和3年2月26日判決¹¹

① 事案の概要

本件は、原告が、作業員2名に支払った報酬を課税仕入れとしてこれに係る消費税額を仕入税額控除に計上して消費税等の申告をしたところ、水戸税務署長から、当該報酬は作業員にとって給与所得であるから課税仕入れに当たらないなどとして、消費税等の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分並びに源泉所得税等の納税告知処分を受けたことから、これらの処分の取消しを求め、給与所得該当性の判断要素として、消費税法基本通達1-1-1に挙げられる非代替性、指揮監督性、危険負担、材料等の支給等から従属性の要件を充足するとされた事案である。

② 判旨

弁護士顧問料事件判決を引用した後、消費税法基本通達1-1-1の要素である非代替性、指揮監督性、危険負担、材料等の支給等の状況から事実認定を行い、「本件支出金は、原告から空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的にされる労務又は役務の提供の対価として支給されたものであり、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というべきであるから、所得税法28条1項の『給与等』に該当する。」と判示された。

原告の指揮監督性につき、「空間的、時間的な拘束を受け、原告の指揮命令に服し、原告に対して継続的ないし断続的に労務又は役務を提供していたものというべきであり、このことは、本件支出金の『給与等』該当性判断において最も重視されなければならない。」として、「指揮監督」を最も重視する要素であると判示した。

③ 検討

原告は、弁護士顧問料事件における給与所得該当性について、『雇用契約又はこれに類する原因』とは、民法上の雇用契約のことであり、民法からの借用概念であるから同義に解釈すべきであり、ある契約が雇用契約であるかどうかという私法上の区別は、一次的には、私的自治の原則から、当事者の合意を基準とすべきであり、『給与所得』性も、一次的には当事者の合意を基準とすべきである。本件各作業員は、雇用契約を離脱したいとの申出により雇用契約を離脱しているから、原告と本件各作業員との間の合意を基準に判断すれば、一次的には、本件支出金は「給与所得」に当たらない。(中略)『給与所得』性の二次的な判断基準としては、『自己の計算と危険において独立して営まれ』ているかという基準(非独立性の基準)によって判断すべきである。

¹¹ 東京地裁令和3年2月26日判決 (LEX/DB【文献番号】25588267)。

本件各作業員は、自己の所得についての確定申告手を自ら行い、自らの意思により原告の労働保険から離脱し、労働災害があった場合には自己の責任を負うこととなっており、自己の事業を『自己の計算と危険において独立して』営んでいるから、非独立性の基準によっても、本件支出金は『給与所得』に当たらないと主張した点に特徴を見出すことができる。

この点、弁護士顧問料事件における給与所得該当性だけでなく、裁判所が用いた消費税法基本通達 1-1-1 の判断基準である、㉞非代替性、㉟指揮監督性、㊱危険負担を用いて検討する。

㉞非代替性

「本人に代わって他の者が役務を提供することが認められている場合や、本人が自らの判断によって補助者を使うことが認められている場合等役務の提供の代替性が認められている場合には、『給与等』該当性を否定する要素の一つとなる。」とした。

㉟指揮監督性

指揮監督性を「仕事の依頼、業務に従事すべき旨の指示等に対する諾否の自由の有無」と言い換え、「具体的な仕事の依頼、業務に従事すべき旨の指示等に対して諾否の自由があることは、『給与等』該当性を否定する重要な要素となる。（中略）勤務時間が指定され、管理されていることは、一般的には『給与等』該当性を肯定する要素となる。」として、事実認定を行った上で、「本件各作業員は、本件支出金が支出されていた間も、従業員であった時期と同様に、原告から空間的、時間的な拘束を受け、原告の指揮命令に服し、原告に対して継続的ないし断続的に労務又は役務を提供していたものというべきであり、このことは、本件支出金の『給与等』該当性判断において最も重視されなければならない。」とした。

この指揮監督性は、弁護士顧問料事件において、「給与所得とは、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」とされており、指揮命令に服した労務であることが給与所得の重要な判断要素であり、従属性を判断する上でも、重要な判断要素であると示していると考えられる。

㊱危険負担

「雇用契約における労働者は、労務の提供に係る完成品が滅失しても、報酬請求権を失わない。したがって、報酬が、完成した仕事の内容ではなく、時間給、日給、月給等時間を単位として計算される場合には、『給与等』該当性を補強する重要な要素となる。」として、報酬の計算方法が、仕事の完成ではなく、仕事に従事したことによる報酬であるのかどうかの判断基準として、「時間給、日給、月給等時間を単位として計算される場合」を挙げている。

また、上記以外にも、本判決では、「原告は、本件支出金を外注費に計上し、本件支出金につき源泉所得税を徴収せず、本件各作業員は、本件支出金を事業所得として申告していた。」「これらの事実は、原告及び本件各作業員が、平成 27 年 4 月から本件各作業員が原

告の従業員に復帰するまでの間、本件各作業員は『労働者』でなく、また、本件支出金は給与所得でなく事業所得であると取り扱っていたことを示すものである。しかし、役務の提供の対価として支出された金員が所得税法上の『給与等』に該当するか否かは、所得税法の趣旨、目的に照らし、当該対価の性質から実質的に判断すべきものであり、当事者の主観的意図に拘束されるものではない。」と判示されており、外注費であるとして源泉徴収を行っていないことも明らかとなっている。

以上からは、消費税法基本通達 1-1-1 の判断要素である、「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」を指揮監督性として、その指揮監督性につき、「空間的、時間的な拘束を受け、原告の指揮命令に服し、原告に対して継続的ないし断続的に労務又は役務を提供していたものというべきであり、このことは、本件支出金の『給与等』該当性判断において最も重視されなければならない。」と判示しており、空間的、時間的な拘束は、指揮監督性を判断する上での一要素であると考えられる。

また、税制調査会昭和 61 年抜本答申で述べていた、給与所得者が事業所得者と比して、担税力の相違が生じる要因が、使用者の指揮命令に服することで、専ら身一つでの人的役務の提供となることに求められること¹²と合わせて考えると、従属性の判断の一要素である空間的、時間的拘束は、使用者の指揮命令に服することで専ら身一つでの人的役務の提供により副次的に測定できる一要素であると考えることができる。

第2節 「外注費」か「給与」かにおけるホステスの事例

(1) ホステス等における「請負」と「雇用」の境界

いわゆるホステス等は、一般的に所得税法 204 条に規定するホステス報酬として一定の割合による源泉徴収が認められている。この場合は、事業所得となるはずである。

しかし、前掲した判例にもあったように、雇用契約がなくとも実質は雇用類似の内容であるとして、雇用契約とみなされ、給与所得に該当することがある。

所得税法 204 条に該当するホステスは、「売上ホステス」と呼ばれる者に対する支払いであるとされる¹³。これらのホステスは、店という場を借りて、店内において商売をするという形態をとっている。そして、顧客との対応や顧客が店に支払う飲食代等も全てそのホステスが仕切り、売掛管理なども行うとされている。ただし、「売上ホステス」の中にも時給計算による最低支給額の保証に加え、歩合相当分を合わせた支給を受ける場合があるが、この場合、それら全体を報酬として支払いを受けることになる¹⁴。

次に、「ヘルプホステス」があるが、これは、時給単位の計算による支給を受ける者であり、これらの支払いや店での顧客への対応などすべてが店や売上ホステスの指示によるこ

¹² 税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申昭和 61 年 10 月」（税制調査会、1986）31 頁。

¹³ 都築、前掲注 1、35 頁。

¹⁴ 同上、35 頁。

とがほとんどであるから、給与所得に該当すると考えられる。

また、キャバクラにおいては、店の顔というべき「ママ」がいないため、顧客の対応や管理、入店、出店時間など、ほぼすべてがホステスの独自性に任されているとされるため、事業所得の要件である「自己の危険と責任」における業務となるため、原則としてホステス報酬での源泉徴収が必要となる¹⁵。

このように、ホステス等の報酬においては、店や他のホステスからの指示を受けた存在か否か、時給単位の報酬支給か否か、顧客の対応や管理、入店、出店時間の管理や売掛管理をしているか否かという判断基準によって、「請負」か「雇用」かが判断されているといえる。

（２）東京地裁令和２年９月１日判決（LEX/DB【文献番号】25585994）

本件は、キャバクラに勤務する訴外の月払いキャストおよび日払いキャスト（以下、「本件各キャスト」という）への支給額が、所得税法 28 条における給与所得にあたるか否か、また、他それに付随する消費税の仕入税額控除算入の可否等の争点について争ったものである。

原告は、「本件各キャストは、客の座っている席の横について一緒にお酒を飲むという接待行為を行うものであり、『客に侍してその接待をすることを業務とするホステス』（所得税法 204 条 1 項 6 号）に該当することはその文言上明らかであって、本件各支給額は同号の『報酬』に該当する。にもかかわらず、本件各告知処分等においては、本件各キャストが上記『ホステス』に該当しないとする根拠が全く明らかでなく、同号について、みだりに規定の文言を離れて解釈するものであり、課税要件明確主義に反する。」。また、「本件各キャストは、原告において接客業務をして得た報酬について、事業所得として確定申告をしていた。また、本件各キャストは、雇用保険及び労働者災害補償保険に加入していない。これらのことは、本件各キャストが個人事業主であることを裏付けるものである。」等と主張している。

これに対して、被告は、原告の判断によって「本件各キャストが、原告から支給を受けた金員を事業所得として申告していたとしても、それは、飽くまで当該キャストが当該金員を事業所得として申告すべきものであると認識していたことをうかがわせる事情にすぎず、これをもって、本件各キャストが個人事業主であることが裏付けられるとはいえない」と主張している。

裁判所はこの点について、「本件各キャストが原告から支給を受けた金員を事業所得として確定申告をしていたとしても、当該キャストが当該所得を事業所得として申告すべきものと考えていたにすぎず、これをもって当該所得が事業所得であることにはならない。また、本件各キャストが雇用保険や労働者災害補償保険に加入していないとしても、原告

¹⁵ 同上、36 頁。

が加入手続をしていないにすぎないともいえるから、これをもって本件各キャストが個人事業者であることが裏付けられるとはいえない。」とし、また、「所得税法 204 条 1 項 6 号、2 項 1 号によれば、ホステスの業務に関する報酬についても、同法 28 条 1 項に規定する給与等に該当することがあり得るのは明らかである。したがって、本件各告知処分等は、同法 204 条 1 項 6 号の『ホステス』についてみだりに規定の文言を離れて解釈するものではなく、課税要件明確主義に反するとはいえない。また、ホステスへ支払われた金銭を給与と認定することが租税法律主義に反するともいえない」と判示し、原告の主張を退けている。

本判決について、木村弘之亮氏は、前掲の最高裁平成 22 年 3 月 2 日判決（ホステス源泉徴収事件）についても先例として取り上げ、「ホステスの報酬等に対する源泉徴収義務につき所得税法（以下、「法」という）204 条 1 項柱書・同項 6 号（法 27 条 1 項に比し特則）に照らし事業所得の源泉徴収義務を観念している。

この点で、本判決には、法 27 条 1 項（事業所得に係る本則規定）と法 204 条 1 項柱書・同項 6 号（事業所得に係る本則規定）と法 204 条 2 項 1 号（例外規定）との優先劣後関係について疑問の余地がある。『本則規定に対する特則規定の優位』原則により係争問題が解決すれば、本件に例外規定の適用はない。もっとも、事業所得を本来、稼得しない者（例、事業所得税を申告納税しないアルバイトホステス）については、例外規定により、給与所得に係る本則規定（28 条 1 項）が適用される。」¹⁶と述べている。

その後に続けて、「本件各キャストが個人事業者の事業主として、バー等の経営者と業務受託契約（風営法 2 条 13 項参照）を明示に又は黙示に締結しているケースでは、受託契約は準委任契約の一形態であるから、委託会社（X）と、受託者（本件各キャスト）の間には、指揮命令関係はない。受託契約の一方当事者（受託者）が個人事業の事業主であるから、自らを指揮命令する関係は成立しない（独立性）。（中略）この場合、法 204 条 1 項柱書と同項 6 号に基づきその報酬に対する源泉徴収を X のレベルで受け、その後、本件各キャストはその者の所得税の確定申告に際し、事業所得その他の各種所得の合計額に対する総合課税を受けるときに当該源泉税などを考慮に入れて、所要の調整を行う」¹⁷と述べており、本件を総合課税の枠内での源泉徴収税の区分の問題と捉えている。

また、それは、「法 204 条 1 項各号に掲げる各種所得は、上記の事業所得（弁護士顧問料事件における事業所得の要件）に厳密には該当しない場合であって、かつ、給与所得概念に一部当たるものであっても、あえて委託会社の下で事業所得として源泉徴収を受ける（括弧内一筆者）」¹⁸ことで、法 204 条 1 項柱書として特則規定を適用できるとしているところからも、源泉徴収義務を果たしさえしていれば、総合課税の枠内での源泉徴収税の区

¹⁶ 木村弘之亮「訴外キャストの報酬について、給与等の源泉徴収に係る納税告知処分に対する取消等請求が棄却された事例」『ジュリスト』No.1568（2022）134-135 頁参照。

¹⁷ 同上、136-137 頁参照。

¹⁸ 同上、137 頁参照。

分の問題として捉えることは、問題がないと考えていることは明らかである。

また、この考え方については、源泉徴収制度の沿革に鑑みても、現行の源泉徴収制度は所得税の「前取り」に過ぎないものである以上、肯定されると考えられる。

本判決において、原告は、不納付加算税の告知処分を受けていることから分かるように、支払対価の所得区分を争ってはいるものの、本件各キャストから源泉徴収税を徴収しておらず、その意味では、議論の俎上に上がるレベルにはない。しかしながら、所得区分の判断の問題はあるにせよ、源泉徴収税を徴収さえすれば、後の所得区分は納税者自身の判断の問題でもあるとして、源泉徴収義務者に一義的に判断を負わせない仕組みにもなっているということを示す判決として重要であると理解できる。そうであるならば、逆言すると、源泉徴収義務者には過度の負担になるかもしれないが、源泉徴収義務者で一義的に判断を負わせ、「前取り」としての源泉徴収税を納めさせることで、納税者に確定申告を行わせる礎を築くことにもなるということではなかろうか。

また、建設業とホステス等の報酬における「請負」か「雇用」かの区分については、消費税法基本通達の観点が主に検討されている一方で、人的役務の提供の対価でありながら労働法上の労働者に該当しないという場合も見受けられる。

つまり、労働法からの観点は、これらの所得区分に影響を及ぼさないということが分かった。それでは、労働法の特別法の対象となる人材派遣業についてはどのようなのであろうか。検討してみたい。

第3節 「外注費」か「給与」かにおける人材派遣業等の第3者が関連する事例

(1) 人材派遣業等における「請負」と「雇用」の境界

個別の労働者を取り扱う労働法からの観点だけではなく、業として人材を派遣し、その人材が派遣先の業務に服するという、いわゆる人材派遣業もあるため、本節では「請負」と「雇用」の関係から人材派遣業等について検討する。

人材派遣業等の労働者派遣事業に関しては、労働者派遣法第2条第1号に「労働者派遣」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いい、当該他人に対し当該労働者を当該他人に雇用させることを約してするものを含まないものとする」と規定されている。

また、労働者派遣事業と請負により行われる事業との区分を明らかにすることを目的として「労働者派遣事業と請負により行われる事業との区分に関する基準(昭和61年労働省告示第37号)」が定められていて、その第2条には「次のいずれにも該当する場合を除き、労働者派遣事業とする」旨の規定がある。

1. 次のいずれにも該当することにより自己の雇用する労働者の労働力を自ら直接利用すること。

イ. 次のいずれにも該当することにより業務の遂行に関する指示その他の管理を自ら行うこと。

(1) 労働者に対する業務の遂行方法に関する指示その他の管理を自ら行うこと。

(2) 労働者の業務の遂行に関する評価等に係る指示その他の管理を自ら行うこと。

ロ．次のいずれにも該当することにより労働時間等に関する指示その他の管理を自ら行うこと。

(1) 労働者の始業及び終業の時刻、休憩時間、休日、休暇等に関する指示その他の管理(これらの単なる把握を除く)を自ら行うこと。

(2) 労働者の労働時間を延長する場合又は労働者を休日に労働させる場合における指示その他の管理(これらの場合における労働時間等の単なる把握を除く)を自ら行うこと。

ハ．次のいずれにも該当することにより企業における秩序の維持、確保等のための指示その他の管理を自ら行うものであること。

(1) 労働者の服務上の規律に関する事項についての指示その他の管理を自ら行うこと。

(2) 労働者の配置等の決定及び変更を自ら行うこと。

2．次のいずれにも該当することにより請負契約により請け負った業務を自己の業務として当該契約の相手方から独立して処理すること。

イ．業務の処理に要する資金につき、すべて自らの責任の下に調達し、かつ、支弁すること。

ロ．業務の処理について、民法、商法その他の法律に規定された事業主としてのすべての責任を負うこと。

ハ．次のいずれかに該当するものであつて、単に肉体的な労働力を提供するものでないこと。

(1) 自己の責任と負担で準備し、調達する機械、設備若しくは器材(業務上必要な簡易な工具を除く)又は材料若しくは資材により、業務を処理すること。

(2) 自ら行う企画又は自己の有する専門的な技術若しくは経験に基づいて、業務を処理すること。

さらに、同告示第3条には「第2条各号のいずれにも該当する場合であっても、それが法違反を免れるため故意に偽装されたもので、その事業の真の目的が労働者派遣を業として行うことにあるときは、労働者派遣事業であることを免れない」旨の規定がある。

法律上は、上記の告示第37号の第2条の要件を全て満たし、かつ「法違反を免れるため故意に偽装されたもので、労働者派遣事業を行うことが真の目的」でなければ、「請負」ということになる。

特に、労働者派遣事業で問題となるのは、登録型派遣事業とされる¹⁹。登録型派遣に近いのが、家政婦、マネキン、配膳人といった臨時日雇い型の有料職業紹介事業である。

これらにおいても、求職者は有料職業紹介所に登録し、臨時日雇いの求人があるつど就労し、終わるとまた登録状態に戻って、次の紹介を待つ。ところが、こちらは職業紹介という法的構成を取っているため、就労のつど紹介先が雇い入れてフルに使用者になる。

実態が登録型派遣と同様であるのに、法的構成は全く逆の供給先と供給労働者の関係を「使用関係」としながらも、供給契約の存在する限りで存続する特異な使用関係としている。おそらく、それが最も実態に即した法的構成であろう。そして、登録型派遣における

¹⁹ 濱口桂一郎「4.労働者派遣システム再考」第35回産研フォーラム「派遣法の改正と今後の労働市場(基調講演)」(2010) (<https://core.ac.uk/download/pdf/144443897.pdf>.最終閲覧 2022年7月18日) 資料71頁。

派遣先と派遣労働者の関係も、社会的実態としてはこれと同じであると考えられる²⁰。

これに対して、請負先＝派遣先＝供給先＝紹介先における就労が開始されるまでにおいて、当該労働者と請負元＝派遣元＝供給元＝紹介元の間に雇用関係が存在せず、登録という一定のメンバーシップが存在するだけの三者間労務供給システムについては、現行派遣法のように常用型モデルを無理に適用して派遣元との間に雇用関係を擬制するよりも、労働者供給事業としての実態にもっとも即した法的構成、すなわち供給契約の存在する限りで存続する使用関係が請負先＝派遣先＝供給先＝紹介先との間で成立するものと構成すべきであろう²¹とする指摘がある。

以下では、労働者派遣業における源泉徴収制度上の問題を争った事例を紹介し、労働者派遣業における源泉徴収義務者で考慮されるべき問題について検討する。

(2) 大阪高裁平成 23 年 3 月 24 日判決（原告が労働者派遣事業の主宰者で、第三者である A 社が原告に代わって源泉徴収義務を果たしたとしたが否認された事案）²²

① 事案の概要

本件は、北税務署長が、原告に対し、本件源泉所得税の納税告知処分及び本件源泉所得税に係る重加算税の賦課決定処分をしたところ、原告が、原告自身は本件源泉所得税の徴収納付義務者ではないなどと主張し、本件各処分は重大かつ明白な違法性を有するとして本件各処分の無効確認を求めている事案である。

② 検討

高裁判決で前提とされた原審における原告の主張は以下のとおりである。

(1) 実際に「課税対象たる経済的利益を移転する者」があれば、「所得税として、その利益の一部をいわば天引きしてこれを徴収し、国に納付することができ、かつ、その方法によることで当該税額の算定が容易になる」のであって、「経済的出捐の効果の帰属主体となるにふさわしい実体を有する者」であるということが導かれる理由はない。

(2) 源泉徴収制度において、「支払をする者」について、「当該支払に係る経済的出捐の効果の帰属主体となるにふさわしい実体を有する者」でなければならないとすると、給与等を支払った場合に、誰が源泉徴収義務者となるのかについて、常に「経済的出捐の効果の帰属するにふさわしい実体を有する」かどうかを検討する必要がある、それは極めて源泉徴収義務者の地位を不安定なものにする。

(3) 被控訴人の主張は、「給与等の支払をする者」について、「公法上の債務関係と私法上の債務関係の仲立ちをする地位」にあるとしながらも、租税債権者となる国又は地方自治体との公法上の関係のみに着目して、「公法上の債務関係において、国は源泉所

²⁰ 同上、72 頁。

²¹ 同上、71 頁、および濱口桂一郎「請負・労働者供給・労働者派遣の再検討」
(<http://hamachan.on.coocan.jp/hougakkaishi.html>.)

²² 大阪高裁平成 23 年 3 月 24 日判決（税資 261 号順号 11651）。

得税の徴収事務の法的安定性・確実性を期することになるから、徴収納付義務者は、法的安定性及び確実性を実現できるものであることが求められる。」としているが、私法上の債務関係については全く考慮していない。

(4)控訴人が消費税の支払を免れる目的でA社等を設立したことから、原判決は「給与等の支払をする者」の解釈に関して「経済的出捐の効果の帰属主体となるにふさわしい実体を有する者」としたが、不当である。

高裁は、「給与等の支払をする者」であるためには、そこから所得税を天引きして徴収・納付する経済的出捐の効果の帰属主体としてふさわしい実体を有する必要があると解すべきであるが、そのような実体が備わっていないことをもって「給与等の支払をする者」に該当しないとし、原審を維持した。

なお、原審（大阪地裁平成 22 年 9 月 17 日判決）²³では、申告納税の租税である物品税に係る第三者名義による納付の事案である最高裁昭和 46 年 3 月 30 日（刑集 25 巻 2 号 359 頁）を引用し、「法的安定性、法律関係の明確性」のほか、源泉所得税の徴収納付義務者である「支払いをする者」は「その支払の際」に徴収し、法定納期限までに納付しなければならないという徴収納付の仕組みを援用することで、同判決の論理が準用されるものとしている。

徴収納付の仕組みにおいては、徴収納付義務者本人による納付が予定されていること（法的安定性、法律関係の明確性）、納税申告が納税義務の確定という（公法上の）効果を発生させるのと同じく、納付もまた納税義務の消滅という（公法上の）効果を発生させることに鑑みれば、確定の租税である源泉所得税につき、第三者名義でなされた納付の有効性について、第三者名義でされた納税申告の有効性と同様の判断枠組みによることには理由がある²⁴とした。

また、原審において、A社等は、結局のところ、いずれも書類上の存在にすぎず、現実に経済的出捐の効果が帰属するにふさわしい事業主体ではなかったというべきであるとされていた。他方で、原告は、労働者派遣事業法 5 条 1 項に基づく許可を得ており、固有の事務所と従業員を有しているほか、労働者を派遣する取引先から直接業務委託を受け、派遣スタッフを含む本件従業員に対して支払う給与等の原資を提供し、これを原告の従業員を使用して納付させていたというのであるから、正に、本件従業員を実質的に雇用し、本件従業員に係る労働者派遣事業を実質的に行っていた事業主体というべきであって、本件従業員に対する直接の経済的出捐の効果の帰属主体となるにふさわしい実体を有する者に該当すると判断されている。

前掲最高裁昭和 46 年 3 月 30 日判決でも示されていたとおり、申告納付の税についての

²³ 大阪地裁平成 22 年 9 月 17 日判決（税資 260 号順号 11516）。

²⁴ 田中啓之「第三者名義でされた源泉徴収に係る所得税の納付の有効性」『ジュリスト』No.1467(2014) 109 頁参照。なお、金子宏『租税法〔第 19 版〕』（弘文堂、2014）826 頁）も本判決の結論を支持するとする。

第三者名義での納付は、物品税だけでなく、所得税法や法人税法においても基本的には税の逋脱・脱税を企図して行われるものである²⁵。しかし、源泉所得税においては、第三者名義により徴収納付することのメリットは考えづらいものであり、他の逋脱目的との関連で、源泉所得税についても第三者が徴収義務者であるような形を作出するということにそのメリットを見出すことになる²⁶。

事実、本件についても、上記認定事実（４）のとおり、消費税の免税事業者となることを企図して、各法人に従業員および売上を振り分けていたことが認定されている。

他方で、自動確定方式を採用する源泉所得税の徴収納付義務者である「支払いをする者」の認定と、納付名義人に対する還付の処理は、原判決で『給与等の支払をする者』に該当するのが原告であるかどうかは、租税の公平負担の原則（憲法１４条１項）にかんがみ規定された実質所得者課税の原則（所得税法１２条）に準じ、諸般の事情を総合的に考慮して実質的に検討されるべき経済的出捐の効果の帰属の問題であるのに対し、その検討の結果『給与等の支払をする者』であると判断された者が実際に源泉所得税を徴収納付したといえるかどうかは、…、法的安定性、法律関係の明確性が強く求められる徴収納付行為の主体性の問題」とされているところからも、法律的な外観および形式を重視せざるを得ない²⁷ということであろう。

ということはつまり、実質的に本人による納付であると認められることができれば、本人による納付と同視して、いわゆる「洗い替え」の手続（誤納金として納付名義人に還付し、本人に対して納税告知処分＋加算税不可決定処分）を行わなくても良いということになる²⁸。

つまり、源泉所得税の課税庁側の意義である還付の手間を省くことにつながるものでありその意味でも、第５章で述べた支払調書による情報収集とマイナポータルの活用は今後検討されるべきであると考えられる。

（３）東京地裁平成 25 年 4 月 26 日判決²⁹および東京高裁平成 25 年 10 月 23 日判決³⁰

（再掲：第 2 章塾講師等報酬事件：業務委託契約における源泉徴収義務者の検討）

①事案の概要

本件は、原告が本件講師（登録型派遣講師）等に対して支払った本件各金員が所得税法 28 条 1 項に規定する給与等に該当しないことを前提として、当該各年度に係る本件各金員につき源泉所得税の源泉徴収をせず、また、本件講師等から本件各金員を対価と

²⁵ 角田元幸「実質所得者課税と雇用関係（源泉徴収義務者）の認定の判断要素—第三者名義による源泉所得税の納付の効果—」税大論叢 68 号（2011）96、98 頁参照。

²⁶ 同上、101 頁。

²⁷ 同上、146 頁。

²⁸ 同上、144 頁。

²⁹ 東京地裁平成 25 年 4 月 26 日判決（税資 263 号順号 12210）

³⁰ 東京高裁平成 25 年 10 月 23 日判決（税資 263 号順号 12319）

する役務の提供を受けたことが課税仕入れ（消費税法 2 条 1 項 12 号）に当たるものとして、同法の規定に従い消費税等の申告をしたところ、渋谷税務署長が、本件は上記の給与等に該当し、本件各金員を対価とする役務の提供を受けたことは課税仕入れに該当しないとして賦課決定処分をしたため、原告が本件各処分の取消しを求めた事案である。

②東京地裁

原告は、「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であり、従属性要件が必要である。また、雇用契約については、会社と各講師との間の契約は、契約書に業務委託という語が用いられるほか、雇用契約に必須の条項（勤務地、始業及び終業の時間や所定労働時間など）は一切定められていないことから、業務委託契約であり雇用契約に該当しない。会社と講師等との間に指揮命令関係（従属性）がないとする根拠は、①会社は業務の開始に当たり講師等を指揮監督していないこと、②業務遂行上の指揮監督をしていないこと、③委託業務の内容について裁量性が大きいこと、④講師等は会社との関係において空間的、時間的な拘束を受けないこと、⑤講師等が会社以外から業務を受託することに制限がないことである。講師等が受託業務に関して独立性を有している点については、講師等は受託業務の諾否の自由があること、業務内容に関して講師等の裁量が大きいこと、他の業務受託に制限がないことから、自己の計算と危険において独立的に営んでいることを主張した。そして、講師等にはテキスト代などの費用負担があること、金員は個人の実績や経験を前提に指導時間を乗じて計算され講師間で相当の較差があること、金員は各顧客から受け取る委託報酬と連動している」と主張した。

地裁は、最高裁昭和 56 年判決は、非独立性を給与所得該当性の判断要素として位置づけ、「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取る給付」に該当するのかを、空間的、時間的な拘束を受けているか、継続的ないし断続的な労務・役務の提供の対価として支給されたものかを重視して判断する枠組みを提示したものであり、判断の一応の基準にとどまるもので、給与所得該当性の必要条件を示したのではなく、所得税法 28 条 1 項の解釈は例示の「俸給」、「給料」、「賃金」、「歳費」及び「賞与」の性質から帰納的に把握することしかなく、国会議員の歳費や法人の役員の報酬・賞与が給与所得に含まれるので、従属性が給与所得該当性の必要要件であるとはいえないと判示した³¹。

さらに、最高裁平成 17 年判決（ストックオプション事件判決）は労務の提供等が使用者の指揮命令を受けて行われるものであること（労務の提供等の従属性）は労務の提供等の対価が給与所得該当性の必要要件とはいえないという考え方を前提としていると判示した。

以上を本件講師等に当てはまると、講義等ないし個別指導の内容の優劣、具体的な成果の程度、顧客が会社に支払う委託報酬の額や履行状況のいかんにかかわらず、会社から講

³¹ 渡部尚史「給与所得該当性の要件としての非独立性」『神戸学院経済学論集』第 48 巻第 4 号（2022）65・68 頁参照。

義等ないし個人指導の業務に従事した時間数に応じて金員の支払を受けることができること、業務に必要な物の貸与ないしテキストの引渡しを受けていること、交通費が支給されていることから、講師等は労務の提供等に当たって基本的に必要な費用を負担する義務がないとして、講師等による労務の提供等は自己の計算と危険によるものとはいいい難く、非独立的なものであるとした。また、当事者の意思ないし認識は給与所得該当性を判断するための要素の1つにとどまり、当事者の主観的な意思ないし認識は給与所得であるとする判断を左右しないと判示した³²。

③東京高裁

これらに対して、高裁は、「当該所得が給与所得に該当するかどうかに関し、これを一般的抽象的に分類すべきものではなく、その支払（収入）の原因となった法律関係についての当事者の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきことを前提として、それぞれの事案に鑑み、いわゆる従属性あるいは非独立性などについての検討を加えているものにすぎず、従属性が認められる場合の労務提供の対価については、給与所得該当性を肯定し得るとしても（したがって、そのような観点から従属性を示すものとされる点の有無及び内容について検討するのは何ら不適切なものではない。）、従属性をもって当該対価が給与所得に当たるための必要要件であるとするものではない」として、従属性は、給与所得該当性判断における必要要件ではなく、非独立性による判断で足りるとした³³。

その際、同判決は、「給与所得に該当する ことが明らかな国会議員の歳費や会社の代表取締役の役員報酬・役員賞与などは、それらの者の労務の提供が従属的なものとはいいい難く、従属性を必要要件とする解釈は、歳費及び賞与を給与所得として例示列举する所得税法 28 条 1 項の解釈として採り得ないとした³⁴。

④検討

給与所得の立法趣旨等からその意義を確認すると、「空間的ないし時間的拘束は、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。所得税法が、給与所得について担税力が低いものと捉えて、他の所得と区別していることを考えても同様の結論に行き着く。（中略）所得税法がいかなる活動によって所得を稼得したかを前提として担税力を考慮する租税法であることを踏まえると、労務提供の態様たる従属性を無視して給与所得該当性を判断するということはおよそあり得ないのではないかと思われるのである。」³⁵という指摘が、立法趣旨等から給与所得の意義に妥当し、これまで確認した立法趣旨に適うとは思われる。

同様に、高裁判決が「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

³² 同上、65-68 頁参照。

³³ 酒井、前掲注 14、89 頁参照。

³⁴ 同上、89 頁参照。

³⁵ 酒井克彦「所得税法の給与所得と『従属性』（上）」『税務事例』Vol.46、No.1（2014）6 頁。

当性を肯定し得るとしても（中略）、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」と判示した点において、およそ労務提供の関係性が明確な本件のような事例においては、従前から論じられてきた最高裁昭和 56 年判決のいう「従属性」が、依然として「労務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」するに当たっての要件であるとみるべきであろう。そうでなければ、判例性というものを真っ向から否定するに等しく、法的安定性や予測可能性を著しく害することにもなりかねない。したがって、本件高裁判決の考え方には疑問なしとはしない³⁶との批判があるところであり、筆者も首肯するところである。

なぜなら、前述したように、「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。言い換えれば、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。

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。

つまり、その論拠は異なるが、地裁や高裁の判断と同じく給与所得に該当するということであった。

筆者と裁判所は真反対の立場にもかかわらず、同様の帰結を見たのは何故だろうか。

契約に関する当事者の認識（意思）を重視すべきであるとした原告の主張に対しては、当事者の認識（意思）を他の要素よりも特別重視しなければならない根拠はないとされ、契約の実質が雇用契約であるにもかかわらず、外注に当たるような形式の契約をしたからといって、雇用契約に基づく報酬が給与所得でなくなるものではないと高裁が判示している

³⁶ 酒井克彦「所得税法の給与所得と『従属性』（下）」『税務事例』Vol.46、No.2（2014）26-27 頁。

ような、実質優先主義からであろうか。

結局、これも第2章で示した給与所得該当性におけるアプローチの違いを示しているに過ぎず、そういった意味では、本判決がいうように、弁護士顧問料事件における所得該当性要件は一応の基準に過ぎないというのは的を射ているということは間違いない。

しかしながら、本件で契約における実質と形式の当事者における認識において引用されたりんご生産組合事件と、本件との決定的な違いがある。

それは、りんご生産組合事件においては、源泉徴収をした上で支払われた金額につき、事業所得を給与所得と認定したという違いである。これは、第1節でも指摘しているように、源泉徴収がされた後の所得区分該当性とされる前の所得区分該当性では、当事者間の契約上の認識の取扱いが異なるのではなかろうか。

そういう意味では、源泉徴収義務者において、まずは前取りとして源泉徴収を行うことが重要なかもしれないのである。

第4節 小括

請負契約は、「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。」³⁷とされるため、仕事の完成によって生ずる対価であり、給与か請負かという区分論においては、その対価稼得の法的な原因が、仕事の完成か、業務に従事したこと自体かという検討が、従属性と非独立性を検討する前提となる基準となるとされる³⁸。

また、従属性の希薄化を、空間的、時間的拘束が緩んだことと捉えた場合、従属性の希薄化がみられる雇用契約に基づく労働者が既に存在することも前述した。

弁護士顧問料事件判決を、「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論じているということが判然とするのである。すなわち、この帰結からいえば、同判決においては、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考えるべきとの考え方が示されたと理解すべき」³⁹とする見解からすると、その当時に観念され得なかった所得が給与所得として観念されているということでもあり、その典型例が親会社ストック・オプション事件であり、また、労務提供の環境としてはプラットフォームビジネスということにな

³⁷ 民法 632 条。

³⁸ 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）84-86頁参照。業務の対価であるかどうかを、「対価性アプローチ」と定義している。その一方で、従属性、非独立性を充足するかどうかを、「地位アプローチ」と定義しており、対価性アプローチのみでは、給与所得該当性の必要要件ではあるが、十分要件ではないものととどまるとする。

³⁹ 酒井、前掲注 33、5-7 頁参照。給与所得か事業所得かという状況では、非独立性基準は機能するが、酒井氏は、「事業所得非該当＝給与所得該当」ではないとする。

ろう。

給与所得該当性の前提は、「個人の非独立的ないし従属的な勤労（人的役務提供）の対価としての性質をもった所得」⁴⁰と学説上定義されているところからも、「勤労（人的役務提供）の対価」であることは間違いない。

本章で取り上げた、①一人親方や②ホステス、③労働者派遣業における源泉徴収義務において、①からは、消費税法基本通達 1-1-1 の判断要素である、「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」を指揮監督性として、その指揮監督性につき、「空間的、時間的な拘束を受け、原告の指揮命令に服し、原告に対して継続的ないし断続的に労務又は役務を提供していたものというべきであり、このことは、本件支出金の『給与等』該当性判断において最も重視されなければならない。」と判示しており、空間的、時間的な拘束は、指揮監督性を判断する上での一要素であると考えられる。

②からは、事業所得（弁護士顧問料事件における事業所得の要件）に厳密には該当しない場合であって、かつ、給与所得概念に一部当たるものであっても、あえて委託会社の下で事業所得として源泉徴収を受けることで、所得税法 204 条 1 項柱書として特則規定を適用できるとしているところからも、源泉徴収義務を果たしさえしていれば、総合課税の枠内での源泉徴収税の区分の問題として捉えることは、問題がないと考えていることは明らかである。

また、この考え方については、源泉徴収制度の沿革に鑑みても、現行の源泉徴収制度は所得税の「前取り」に過ぎないものである以上、肯定されることが考えられる。

この点、東京地裁令和 2 年 9 月 1 日判決（LEX/DB【文献番号】25585994）は、所得区分の判断の問題はあるにせよ、源泉徴収税を徴収さえすれば、後の所得区分は納税者自身の判断の問題でもあるとして、源泉徴収義務者に一義的に判断を負わせる仕組みにもなっているということを示す判決として重要であると理解できる。

源泉徴収義務者には過度の負担になるかもしれないが、源泉徴収義務者で一義的に判断を負わせ、「前取り」としての源泉徴収税を納めさせることで、納税者に確定申告を行わせる礎を築くことにもなるということではなかろうか。

また、①と②の報酬における「請負」か「雇用」かの区分については、消費税法基本通達の観点が主に検討されている一方で、人的役務の提供の対価でありながら、労働法上の労働者に該当しないという場合も見受けられる。つまり、労働法からの観点は、所得区分の判断に影響を及ぼさないということが分かった。

③からは、申告納付の税についての第三者名義での納付は、物品税だけでなく、所得税法や法人税法においても基本的には税の遁脱・脱税を企図して行われるものである⁴¹。

しかし、源泉所得税においては、第三者名義により徴収納付することのメリットは考え

⁴⁰ 武田昌輔監修『DHC コンメンタル所得税法』（第一法規、加除式）1672 頁。

⁴¹ 角田、前掲注 25、96、98 頁参照。

づらいものであり、他の遁脱目的との関連で、源泉所得税についても第三者が徴収義務者であるような形を作出するというところにそのメリットを見出していることや、実質課税の原則によって実質的な源泉徴収義務者が判断されることと、実際の納付者が異なることは別事象として判断される。

また、労働者派遣業は請負契約であったとしても、給与所得該当性のうちの非独立性が充たされると雇用契約類似の契約として判断されることがある。なぜなら、非独立性が、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からである。そうすると、全ての勤労性所得に基づく請負契約が、実質的には給与所得として判断されることにもなりかねず、またそれが、消費税の課税仕入算入を争うものとして、最近の裁判例としても表出しているところでもあった。

請負契約と雇用契約において、契約における実質と形式の当事者における認識の先例として引用されるりんご生産組合事件は、源泉徴収をした上で支払われた金額につき、事業所得を給与所得と認定している。これは、第1節でも指摘しているように、源泉徴収がなされた後の所得区分該当性と、源泉徴収がなされる前の所得区分該当性では、当事者間の契約上の認識の取扱いが異なるのではなかろうか。そういう意味では、源泉徴収義務者において、まずは前取りとして源泉徴収を行うことが重要ということが示されているということになるのではなかろうか。

ここまでを踏まえて、働き方の多様化としての最たる例であるプラットフォームビジネスへの当てはめを行う。プラットフォームビジネスでは、三者以上の契約当事者が存在する場合があり、実質的な指揮命令者の認定基準の拡張が必要となる。

また、プラットフォームワーカーの労務の提供自体のベネフィットを受けるのは労務提供の相手方であり、その意味ではプラットフォーマーが労務提供のベネフィットを享受していないために、プラットフォーマーとプラットフォームワーカーとの間での対価性は認められないと考えられる。

しかし、プラットフォーマーは、プラットフォームビジネス一体としてのサービス提供を目的としており、プラットフォームの存続をもって、プラットフォーマーは、手数料として利益を稼得する。そのように考えると、プラットフォームワーカーの労務により、プラットフォーマーが便益を享受していることになるため、労務の対価性が認められると考えられる。その意味では、従属性を認めることができ、給与所得者としての判断も可能となる。

以上からも、従来のように弁護士顧問料事件判決に基づき、納税者における従属性および非独立性からの判断に固執することなく、弁護士顧問料事件をあくまでも「一応の基準」として位置づけ、柔軟に所得区分を判断する必要があるであろう。その際、人的役務提供の対価であれば、「特に密接な関係」としての報酬または給与の源泉徴収義務者の存在が考えられるため、源泉徴収義務者に所得区分を判断させることも考えられる。

そのためには、源泉徴収義務者に過度の負担を負わせることなく、一義的に所得区分を判断させる必要があり、あくまでも申告所得税の前取りとして、源泉所得税を徴収するという位置づけとすれば良いのではないか。また、源泉所得税自体も、その計算方法や税率が複雑化しているため、これを例えば一律の税率にする等し、その対象も、人的役務提供一般に拡大させ、外注費も対象にすればよい。消費税法の課税仕入算入を企図して支払給与にしないという黙示の慣行があるのであれば、なおさらである。

このような取り扱いの変更は、立法政策となるが、課税の公平の観点からも推奨されると考えられる。

第9章 総括

ここまでの、第一部「給与所得該当性および事業所得該当性の要件」と第二部「源泉徴収制度を用いた所得区分の検討」とを通じた研究主題について、総括をする。

（１）第一部「給与所得該当性および事業所得該当性の要件」における先行研究の整理

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る。これらの先行研究は、基本的に、最高裁昭和56年4月24日判決（弁護士顧問料事件）を引用し、給与所得該当性において、「従属性」（例えば、雇用契約があることや、雇用主の指揮命令に服すること、および時間的空間的拘束を受けて労務者の自由が制限されること等。）と、「非独立性」（例えば、自己の危険と計算に抛らず労務を提供していることや、損失の負担を負わないこと等。）の両方、あるいは一方が認められれば形式的に給与所得とするものであった。

しかしながら、上記の先行研究は、現状の働き方の多様化、例えばプラットフォームワーカーなどの新しい働き方について対応したものではない。新しい働き方や働き方の多様化については、平成30年度税制改正における給与所得控除から基礎控除への調整が、「働き方の多様化を踏まえ、『働き方改革』を後押しする観点から、特定の収入にのみ適用される給与所得控除や公的年金等控除から、どのような所得にでも適用される基礎控除に、負担調整の比重を移していくことが必要との観点から行われたもの」⁴²とされており、このような負担調整の比重の移動は「働き方の多様化を踏まえ、様々な形で働く人をあまねく応援する等の観点から個人所得課税の見直しを行う」⁴³という観点での改正であるとされているところから分かるように、課税庁においても新しい働き方がすでに意識されていることが分かる。

このような、昨今の働き方の変容における疑念や対応を含め、給与所得者と事業所得者の所得区分の問題は、古くて新しい問題であるとして再検討する必要があるとして、本論文での研究を行っている。

例えば、従来考えられてきたような、「従属性」要件における、「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、所得区分について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。

⁴² 武田昌輔編著『コンメンタール所得税法』（第一法規、加除式）1650頁。

⁴³ 「所得税法等の改正詳解」財務省

（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0081-0132.pdf : 最終閲覧 2022年4月18日）81頁。

現在の多様化した労働形態において、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を行うことである。

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 社のみに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ていた。

上記の中心的議論として、佐藤英明氏と酒井克彦氏の先行研究を取り入れ、本論文の中でも分析、検討を行った。

それぞれの先行研究を簡単に紹介すると、佐藤英明氏は、給与所得を「給与所得の本質は自己の危険と計算によらないという非独立性である」と捉え、「給与所得該当性の基準は、基礎となる法律関係（契約）ではなく、労働提供の具体的な態様」であり、それに基づき独立性は、自己の危険と計算に基づかないという意味で報酬受給の態様を示す一方、「従属性は他人の指揮監督に服するという意味で労働提供の態様を示している」とする。

一方で、酒井克彦氏は、給与所得を「給与所得の特徴は従属的な立場での勤務である」と捉えながらも、「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の所見にたどり着いている」とする。

しかし、これらの給与所得における先行研究からは、「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限界が見えないことを示唆するものであった。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のではないかと思いついた。

給与所得と事業所得との両者の区分について、「両者の区分は給与所得の特質が『非独立的従属的労働の対価』であるのに対し、事業所得は『自己の計算と危険とにおいて行われる経済活動としての事業から生ずる所得』であるから各種の人的役務の提供の対価が事業所得か給与所得かそのいずれに該当するかについては、これを判断の基準として、具体的な役務提供契約の種々の側面を考慮して総合的に判断しなければならないものと考えられる。そしてさらに、具体的には、わが国では給与所得が支払われる法律関係の基本類型である雇傭関係においては被傭者の職務遂行に必要な旅費、設備、備品等の費用は原則として使用者負担とするのが通常の雇傭条件であること、一方専属的な役務提供契約に基づく役務提供を『事業』といい得るためには役務提供に係る成果成就の危険性や役務提供のための費用の自己負担という要素の存在が必要であることを考慮する必要がある」⁴⁴ とされる。

⁴⁴ 武田、前掲注 2、1748 頁。

上記の「従属性」の要件としては、例えば通例として、①指揮命令の態様や、②時間的・空間的拘束の態様などがあるが、人的役務提供の態様が、旧来の会社通勤を前提とした雇用形態ではなく、プラットフォームワーカーやシェアリングエコノミー、クラウドソーシングと呼ばれているような、新しい働き方や人的役務の提供の仕組みも登場している。これらのように、多様な働き方に伴う給与所得を取り巻く現状については、給与所得該当性の要件として示された内容は変わらないものの、「従属性」の要件については、指揮命令の態様や時間的・空間的拘束の態様において、産業構造の変化、グローバル化等による働き方の変化という外的要因が変化することで、通例として挙げた「従属性」の要件に当てはまらない働き方が増えている。

また、「従属性」の要件に当てはまらないのであれば、該当する所得区分として何がふさわしいのかを新しく判断しなおさなければならないと考える。しかし、所得区分の判断基準が明確ではなくなっているものが生じている以上、納税者だけでなく、課税庁において給与所得でなければどの所得区分となるのかについても判断をするのは困難であると考えられるため、租税法律主義の観点からも問題が生じている。

なお、以上の議論については、これまで源泉徴収される側である納税者の側ばかりでの研究が目につくものであり、給与所得の該当性の要件について、租税法律主義の観点から、条文解釈および、判例の検討から法的安定性および予測可能性への考察が行われているものが先行研究の多数を占めている。

しかし、現実の実務では、人的役務の提供の対価の支払側である源泉徴収義務者が、所得区分を判断する場合がほとんどである。源泉徴収義務者には、同じ人的役務提供の対価について外注費として支出するのか、それとも給料として支出するのかという判断を行ったうえで、報酬や給与を支払っているからである。

したがって、被用者側の所得区分の判断に固執する先行研究について疑問をもち、実務上行われている使用者側での判断を取り入れることができないかという観点から、源泉徴収制度を利用することを新たな研究への切り口として採用した次第である。

（２）従属性の要件

「従属性」の要件の通例としては、①指揮命令の態様や、②時間的・空間的拘束の態様などがある。しかし、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、プラットフォームワーカーやシェアリングエコノミー、クラウドソーシングと呼ばれているような、新しい働き方や人的役務の提供の仕組みも登場していることを踏まえると、「従属性」の要件について再考する必要があるのは繰り返し述べたところである。

また、「非独立性」の要件とも重なる部分であるが、「事業」といい得るためには役務提供に係る成果成就の危険や費用の自己負担という要素が必要とされている。特にプラットフォームワーカーの場合は、成果成就の危険を保険やプラットフォームシステムの利用と

いう形でプラットフォームが負担する部分もあり、この点において、給与所得の「従属性」にも同視し得るため、一概に所得区分を判断するのは困難だといえる。

これらのように、多様な働き方に伴う給与所得を取り巻く現状については、給与所得該当性の要件として示された内容は変わらないものの、「従属性」の要件については、指揮命令の態様や時間的・空間的拘束の態様において、産業構造の変化、グローバル化等による働き方の変化という外的要因が変化することで、通例として挙げた「従属性」の要件に当てはまらない働き方が増えていることが分かった。

しかしながら、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それぞれの要件としては、どのような理解が必要となるのであろうか。

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よい。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、しかし、「経済的従属性」（「労働者は経済的に弱い立場に立たされることが多いため、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」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）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、具体的な源泉徴収義務者における報酬支給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も考えられる。

この点、人的役務提供の対価につき、事業所得と給与所得といずれも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受給者側ではなく、支給者側にあると考えてよいと思われるのである。

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の一種であるシェアリングエコノミーや、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。

これらのように、多様な働き方に伴う給与所得を取り巻く現状については、給与所得該当性の要件として示された内容は変わらないものの、「従属性」要件については、指揮命令の態様や時間的・空間的拘束の態様において、産業構造の変化、グローバル化等による働き方の変化という外的要因が、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たことが判例研究からも分かったことである。

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ではないかと思いついた。

（３）非独立性の要件

給与所得の「非独立性」要件とは、「従属性」要件の従たる要件であることを前提とし、それと対称的な要件として事業所得の「独立性」要件を捉えたと、「独立性」要件は「従属性」要件の否定ということにしかならず、同義反復となっている。しかし、事業所得の「独立性」要件は、「自己の計算と危険」から生じているということを考えると、単純に対称となっているとはいえないと考えられる。

個人所得という性質からは生活の資を得なければ生計を維持できない、つまり、消費と所得が密接な関係にあることから考えると、継続的に対価を得られること、換言すれば安定した収入を得られることこそが個人の所得にとって重要であると理解できる。

そのような理解によれば、個人の所得獲得の態様においては、対価性の有無ではなく、継続性の有無のほうがより重視され、また継続的な所得であれば、その所得の帰属者と発生源との関係が従属的か否かを問わないであろう。

いずれにせよ、事業所得の該当性要件となる、いわゆる「独立性」の要件は、結局給与所得と事業所得・雑所得との区別にのみ用いられるものであることが理解できた。独立性要件を否定することは非独立性要件の肯定と同義であり、給与所得を構成する要件の一つを担うということになる。

こういった画一的な判断基準の採用は、「非独立性」を給与所得の要件とする考え方からは肯定されるが、一方で、非独立性を否定することは、事業所得と同義とはならず、他にも雑所得との区分があることを検討しなくてはならない。

事業所得該当性に求められる「独立性」の要件とは、雑所得との区分が明確であることが必要とされ、それは前述した「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる蓋然性」の高さに求められることになる。この点は、給与所得における所得の要素と対称となるものではなく、むしろ親和性があるということが分かった。

（４）弁護士顧問料事件の給与所得該当性と事業所得該当性へ与えた影響

また、事業所得と給与所得との区分で争った判例研究からは、勤労性所得の「所得」、および、人的役務の提供の意義としての「所得」を判断する上で、弁護士顧問料事件がそのメルクマールとなっていることをある程度裏付けることができていることが分かった。

判例上、勤労性所得として、給与所得該当性だけでなく、事業所得該当性においても、弁護士顧問料事件が先例として果している意義は大きいものであった。

弁護士顧問料事件判決の事業所得該当性を用いた裁判例、裁決事例において、給与所得との比較であれば、費用負担と社会的地位とが客観的に認められる業務に従属性の有無と

して捉えているということであり、また、その事実認定で足りているということでもある。

個別事案でみれば、事業所得への区分を判断するには明確な基準がないことから、様々な事実認定の上で総合的に勘案し、判断しているというのが実情ではあるが、積極的に事実認定により、客観的な社会的地位を判断し、所得区分の決定をしている。

しかし、弁護士顧問料事件を引用しながらも、私法上の法律関係を形式的には当てはめることができないとした、りんご生産組合事件が先例としてあり、また、「対価を得て継続的に行う事業」につき、「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性」が必要であると示した横浜事件においては、事業所得該当性において幅を持たせるような内容になっていた。つまり、給与所得該当性も事業所得該当性も弁護士顧問料事件当時よりも不明確なものになってしまっていることが分かった。

（５）プラットフォームビジネスにおける所得区分の視点

プラットフォームワーカー等の AI 時代における新しい働き方とされる労働形態についての所得区分の判断基準を考察した章（第 5 章）からは、給与所得には、従来リスクの少ない所得とされ、それゆえに、損失発生は予定されていないという、労働者の損失リスク負担に対する考え方と、損失リスク負担をする意思決定を誰が行うかという視点からの判断があることが分かった。

また、これは、ここまでの本論文の主張とも一致するものであった。しかし、損失リスク発生時の責任主体は、民法上の使用者責任（民法 715 条）によって、常に使用者にある。逆に言えば、使用者が被用者のリスクの責任主体となる契約あるいは、実質的に責任主体であれば、それは雇用類似の働き方ということにもなるということである。そうすると、雇用類似の働き方においては、使用者たる源泉徴収義務者が被用者の所得区分を決定する意思を持っていると考えられる。

また、当該視点は、米国カリフォルニア州における労務者の従属性判断基準である ABC テストにも採用されていた視点であった。当該テストによれば、使用者側に請負者と扱うための義務を課していた。それを参考にするならば、源泉徴収義務者が一義的に所得区分の決定をすることにも一定の根拠となると考えられる。

（６）源泉徴収制度を用いた所得区分の検討

前掲したように、第一部の最後で、新しい働き方の一例として、プラットフォームビジネスをとりあげ、使用者であるプラットフォーマー側が、実際の労務提供者であるプラットフォームワーカーの所得区分を決定する意思を持っていることに触れた。また、それに付随して、使用者である源泉徴収義務者が提出する法定調書を拡充させることにより、例えば、一定のテストの結果、事業所得者（請負）と取り扱う場合は給与所得者でない旨の理由付記をすることで、所得分類における誤分類を是正することができるようになるとの検討の結果が得られた。

他方で、納税者側で、支払者と所得分類についての判断が異なる場合には、納税者側での判断基準を示した上で、確定申告をすればよいと考える。年末調整の存在を前提として、つまり、「取りきり」ではなく、「前取り」の源泉徴収制度を前提として、マイナポータル等を活用し支払調書をマイナポータルに格納することで、森信氏の提言する日本型記入済み申告制度を促進し、納税者が最終的に判断をする制度を創設する。そうすることで、納税者自身においても所得区分の意思表示が可能となるような制度設計になるという示唆が得られた。しかし、そうすると、源泉徴収義務者の意義が改めて問われることになる。

源泉徴収制度は、わが国の安定した歳入の確保のために大きな役割を果たす優れた制度である。そのため、納税者にとっても有用な制度でなければならないと考える。納税者にとって、有用な制度となるための一つの方策として、源泉徴収義務を果たすことでその所得区分を明らかにすることが可能となることが挙げられることが分かった。

また、源泉徴収制度の条文解釈からは、源泉徴収義務者の役務提供の対価の支払時において所得区分を判断する基準を見いだせるのかについて、裁判例を検討した結果、所得税法 183 条 1 項における「支払の際」については、給与等の支払の意思が必要というわけではなく、課税要件明確性の見地から「税法上支払と同視できるもの」について、当該支払の際に事実上その支払について認識していたか、あるいは、支払を認識し得る前提事実があるかどうか判断基準となると考えられる。

さらに、源泉徴収義務者が、その支払を受ける者と「特に密接な関係」にあつて、徴税上特別の便宜を有し能率を上げ得る者を義務者とする趣旨は、その支払が源泉徴収の対象であることが一義的に明確であり、かつ、その支払が自動的に確定し行われるほどに容易であるという意味をも包含しているのであると考えられる。

また、そのような前提があればこそ、源泉徴収義務を受忍しているのであり、源泉徴収義務者に過度な負担を課するのは酷である。

つまり、源泉徴収制度は、源泉徴収義務者が自動的にその支払対価の受領者における所得区分を判断できることが予定された制度ということであり、そのように考えれば、源泉徴収義務者側で支払対価の受領者の所得区分を判断することには何ら問題がない。また、その判断は、源泉徴収義務者と納税者が「特に密接な関係」であることを基礎として行われるものである。

源泉徴収において問題が表出するのは、源泉徴収義務者が徴収税額を間違えた場合や、そもそも徴収をしなかった場合である。それらは、税率の違いから生じることはあるにせよ、基本的に源泉徴収義務者が所得区分を間違えたことによって起こるものでもない。

そうすると、源泉徴収税額自体の是正の機会自体が、納税者に与えられていれば特に問題とならないのであり、そういった意味でも、納税者本人の所得区分の判断が、支払者と異なる場合には、判断基準を納税者側で示した上で確定申告をすればよいと考える。

同時に、確定申告や年末調整を前提としながらも、マイナポータル等を活用し、支払調書をマイナポータルに格納する制度として、源泉徴収義務者に過度の負担を負わせること

なく、一義的に所得区分を判断させる必要がある。その意味でも、あくまでも申告所得税の「前取り」として、源泉所得税を徴収するという位置づけとすればよいのではないかと考えられるのである。

結び

本論文において、給与所得と事業所得の区分の判断の難しさは、それらの判断基準を扱った先行研究において、基本的に、昭和 56 年弁護士顧問料事件を引用し、給与所得該当性とされる「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限界が見えないことにも表れていることが改めて分かった。

したがって、これらの先行研究を踏まえてさらに検討すべきは、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、「従属性要件」と「非独立性要件」への新たな理解が必要となるかではなかろうかという研究視点の変更に辿り着いた。

この点、所得の区分が曖昧なホステスだけでなく、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いい。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ことになる。

しかし、だからといって、「従属性」と「非独立性」の要件を平板に並べて比較検討するものではないとするのであれば、何をもって給与所得における所得区分の判断基準とすればよいのか分からなくなってしまうのではなかろうかという疑問について、本論文では検討を重ねてきた。

具体的には、本研究全体を二部構成とし、第一部では、主に給与所得と事業所得の所得該当性の要件について再考を行った。

まず、第 1 章では、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、先行研究を紹介しながら、これらの要件に必ずしも当てはまらないが、事業所得や雑所得と確定できる要素もないというような、あいまいな働き方について、変化に対応するためのそれぞれの要件として、どのような理解が必要となるかについて問題提起をする。問題の所在として、従来の給与所得該当性要件では、判断の限界を越えていると考えられるため、本章では、事業所得等と給与所得にまたがる人的役務の提供に係る所得における新たな給与所得該当性要件について検討を行った。

検討の結論としては、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よい。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、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、具体的な源泉徴収義務者における報酬支給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か。

この点、人的役務提供の対価につき、事業所得と給与所得といずれも源泉徴収の対象に

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受給者側ではなく、支給者側にあると考えてよいとも思われる。

そのように考えると、「従属性」要件と「非独立性」要件からみる給与所得に求められる働き方とは何かについて、次章以降で裁判例を参考にしながら考察を行った。

続いて第2章では、前章で検討した給与所得該当性に関する数々の先行研究で引用されている7つの判例を用いて、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の検証を行った。

これまでは、昭和56年弁護士顧問料事件からの給与所得該当性の要件である、「従属性」要件と「非独立性」要件のいずれかの基準にいかにも適合しているかを考察した先行研究が多数を占めている。しかしながら、これらの要件を採用した後においても、なお、明確な所得区分該当性における境界が見えていない。これは、働き方の多様化によってこれまでの要件が該当しなくなっているからではないかという疑問が当然生じる。

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への理解が必要であることを前提として検討を行った。

判例研究からの結論としては、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、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ては、通勤定期券事件については、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、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。

本章では7つの判例を用いたが、その中で特異なものは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であり、それによって、労務の提供者と労務提供を受けた者以外の者（第三者）によって経済的利益の給付がなされたことになっていること、および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、本節における検討からは、塾講師等報酬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。

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。

これらのように、多様な働き方に伴う給与所得を取り巻く現状については、給与所得該当性の要件として示された内容は変わらないものの、「従属性」要件については、指揮命令の態様や時間的・空間的拘束の態様において、産業構造の変化、グローバル化等による働き方の変化という外的要因が、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分かる。事実、本章の裁判例につき、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。

また、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）、指揮命令の態様（従属性）、時間的・空間的拘束の態様（従属性）からの判断は必要としないということである。これらがあるか否かに関わらず、独立性の否定（事業所得ではないこと）が非独立性の要件として機能することにつき、次章で事業所得の面からも検討を行うことによって、従属性が稀薄な場合における非独立性の要件のみでの給与所得への判断の意義、および源泉徴収義務者が実質的に源泉徴収義務者における報酬支給の態様を決定することについての示唆を得たいと考えた。

そのため第3章では、前章までで検討した給与所得の所得該当性要件について、働き方の多様化に伴う給与所得を取り巻く現状について検討を行ったが、給与所得該当性の要件として示された内容については変化がなく、新しい働き方に対応しきれていないという現状が明るみになった。

これは、特に「従属性」要件における指揮命令の態様や時間的・空間的拘束の態様において、産業構造の変化、グローバル化等による働き方の変化という外的要因が、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ことに起因すると考えられる。

一方、「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で構成されているのであれば、独立性の否定（事業所得ではないこと）が「非独立性」の要件として機能するか否かという検討が必要であると考えられるため、「独立性」と「非独立性」の要件について比較検討し、事業所得に求められる働き方の変化についても検討を行った。

その結果、給与所得の「非独立性」要件とは、従属性要件の従たる要件であることを前提とし、それと対称的な要件として事業所得の「独立性」要件を捉えたと、「独立性」要件は従属性要件の否定ということにしかならず、同義反復となっている。しかし、事業所得の「独立性」要件は、「自己の計算と危険」から生じているということを考えると、単純に対称となっているとはいえないと考えられる。

さらに、個人所得という性質からは生活の資を得なければ生計を維持できない、つまり、消費と所得が密接な関係にあることから考えると、継続的に対価を得られること、換言すれば安定した収入を得られることこそが個人の所得にとって重要であると理解できる。そのような理解によれば、個人の所得獲得の態様においては、対価性の有無ではなく、継続性の有無のほうがより重視され、また継続的な所得であれば、その所得の帰属者と発生源泉との関係が従属的か否かを問わないであろう。

いずれにせよ、いわゆる「独立性要件」は、結局、給与所得と事業所得・雑所得との区別にのみ用いられるものであることが理解できた。独立性要件を否定することは非独立性要件の肯定と同義であり、給与所得を構成する要件の一つを担うということになる。

こういった画一的な判断基準の採用が、「非独立性」を給与所得の要件とする考え方からは肯定されるが、一方で、非独立性を否定することは、事業所得と同義とはならず、他にも雑所得との区分があることを検討しなくてはならない。

事業所得に求められる独立性の要件とは、雑所得との区分が明確であることが必要となり、それは前述した「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる蓋然性」の高さに求められることになる。すなわち、継続性が高く安定した収益を得られるということが事業所得における所得の要素に求められ、この点については、給与所得における所得の要素と対称となるものではなく、むしろ親和性があるものであることが分かった。

続いて第4章では、前章での検討を受けて、勤労性所得の「所得」、および、人的役務の提供の意義としての「所得」の判断基準につき、事業所得との区分を争った判例を中心に検討を行い、さらに、それぞれの判例を弁護士顧問料事件が示した事業所得の意義である、①自己の計算と危険において独立して営まれ、②営利性、③有償性を有し、かつ④反復継続して遂行する意思と⑤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として、5つに区分した上で、それらの区分への当てはめを行った。

弁護士顧問料事件判決の事業所得該当性を用いた裁判例、裁決事例において、給与所得との比較であれば、①というよりも⑤の該当性を争い、①（費用負担）が認定されれば事業所得となるというような傾向が見て取れる。

また、事業所得該当性そのものを争うのであれば、給与所得との比較では登場しなかった上記②～④が検討されるという傾向が見て取れる。

すなわち、給与所得との比較においては、⑤社会的地位とが客観的に認められる業務を従属性の有無として捉えているということであり、また、その事実認定で足りているということでもある。

個別事案でみれば、事業所得への区分を判断するには明確な基準がないことから、様々な事実認定の上で総合的に勘案し、判断しているというのが実情ではあるが、積極的に事実認定により、客観的な社会的地位を判断し、所得区分の決定をしている。

しかし、弁護士顧問料事件を引用しながらも、私法上の法律関係を形式的には当てはめることができないとしたりんご生産組合事件が先例としてあり、また、「対価を得て継続的

に行う事業」につき、「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性」が必要であると示した横浜事件においては、事業所得該当性において幅を持たせるような内容になっている。つまり、給与所得該当性も事業所得該当性も弁護士顧問料事件当時よりも不明確なものになってしまっているといえるのである。

このような状況のもとで、次章で取り扱うプラットフォームビジネスに伴う新しい働き方については、プラットフォーマーがサービスの場を提供し、また、労務の提供者と実際の労務提供対価の支払者との間を取り持つことで、支払対価の受給関係があいまいとなりやすく、雇用契約の有無に関係なく所得区分が納税者に分からないという事象が生じると考えられるため、形式的な判断基準としては、その意義を再考する余地がある。

次に、第5章では、働き方の多様化として、将来のAI時代には、社会の変化に伴い給与所得者の性質が現在とは変化する可能性がある点を踏まえ、プラットフォームビジネスを例にとって考察し、納税者側のみで所得区分を判断できない場合の次善の策として、源泉徴収義務者側からの所得区分の決定が可能かについて検討を行った。

伊藤公哉氏の論文「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」からは、AI時代における、事業所得と給与所得の境界に該当する働き方の示唆があった。それは、リスク負担に対する考え方と、リスク負担をする意思決定を誰が行うかという視点である。この視点をを用いて、AIやビッグデータから生み出される新しい事業について、事業所得か、給与所得かを判断する主体は、源泉徴収義務者か、本来の納税者である個人のどちらが良いのかについて検討を行った。

プラットフォームビジネスの特徴とは、プラットフォーマーがサービス提供の場を用意し、その上で、役務提供者であるプラットフォームワーカーと役務提供を受ける実際の対価の支払者を結びつけるマイクロビジネスを提供することにある。このような働き方は、わが国において従来存在する、保険外交員や一人親方、キャバレーホステス等の働き方と同視できるものでもある。

また、給与所得の定義からプラットフォームワーカーの所得について検討を行ったところ、給与所得とは、従来リスクの少ない所得とされ、それゆえに、損失発生は予定されていないという、労働者の損失リスク負担に対する考え方と、損失リスク負担をする意思決定を誰が行うかという視点が生じる。またこれは、ここまでの本論文の主張とも一致するものである。しかし、損失リスク発生時の責任主体は使用者責任によって、常に使用者にある。逆に言えば、使用者が被用者のリスクの責任主体となる契約あるいは、実質的に責任主体であれば、それは雇用類似の働き方ということにもなるということである。

そうすると、雇用類似の働き方においては、使用者たる源泉徴収義務者が被用者の所得区分を決定する意思を持っていると考えられる。

また、当該視点は、米国のカルフォルニア州における労務者の従属性判断基準であるABCテストにも採用されていた視点であった。当該テストによれば、使用者側に請負者と扱うための義務を課していた。それを参考にするならば、源泉徴収義務者が一義的に所得

区分の決定をすることにも一定の根拠となると考えられる。

それに付随して、源泉徴収義務者が提出する法定調書の拡充により、一定のテストの結果、事業所得者（請負）と取り扱う場合は給与所得者でない旨の理由付記をすることで、誤分類を是正することができるようになると考えられる。

また、納税者本人において、支払者と判断が異なる場合には、判断基準を示した上で、申告をすればよいと考える。年末調整を前提としながらも、マイナポータル等を活用し支払調書をマイナポータルに格納することで森信氏の提言する日本型記入済み申告制度を促進し、納税者が最終的に判断をすることで、納税者自身においても所得区分の意思表示が可能となるような制度設計になると考えられる。

したがって、次章からは、源泉徴収義務者が課せられている義務およびその性格を把握し、プラットフォームワーカーだけでなく、給与所得と事業所得との境界にある働き方をしている者達に、その所得区分についてある一定の予測可能性を与えるためには何が必要かという観点から、所得区分論を離れて源泉徴収制度について検討することにした。

具体的には、第6章以降を第二部とし、源泉徴収制度の枠組みを活用し、源泉徴収事務者側において、給与所得と事業所得とを区分する方法がないかについて模索した。

そこで、まず第6章では、源泉徴収制度の沿革からその変遷を確認したうえで、現行法における源泉徴収制度の規定を確認し、現行法上の各種所得に対する源泉徴収制度における問題点を明らかにした。

源泉徴収制度とは、特定の所得に対する支払がある場合に、その支払者が、その支払の際に所定の所得税を天引き徴収し、これを国に納付する制度である。

支払者は、受給者に対する徴収機関としての役割と、国に対する納税義務者としての役割という二つの役割を果たすことを求められ、源泉徴収制度は、周知のとおり、わが国の税制において、徴収確保のための措置として、きわめて重要な役割を担う制度である。

源泉徴収制度は、その制度の創設当初において、「取りきり」として納付されるものであったが、現在では、受給者が確定申告をとおして納付すべき税額の予納ないし前納と位置づけられていることを確認した。納税者にとって、有用な制度となるための一つの方策として、源泉徴収義務を果たすことでその所得区分を明らかにすることが可能となることが挙げられるため、次章では源泉徴収制度が所得区分を決定できる前提において検討を行う。

第7章では、前章からの引き続きの検討になるが、源泉徴収制度（所得税法183条）とは、本来、所得の支払時に納税義務が成立し、同時に、特別の手續を必要とすることなく、納付すべき税額が確定する、自動確定方式を採用している。

しかし、認定給与のように、源泉徴収義務者が源泉課税所得を容易に認識できず、徴収の時期あるいは徴収額の明確な判断が困難な状況があり得る。

本章では、源泉徴収義務者が所得区分を判断することに際して、給与所得者以外の場合についても、源泉徴収義務者の側が、その役務提供の対価を受け取った側において、明確な所得の判断基準として外形的に示し得るのかについて検討を行った。

その結果、条文解釈からは、源泉徴収義務者の役務提供の対価の支払時において、所得区分を判断する基準を見いだせるのかについて、裁判例を検討した結果、所得税法 183 条 1 項における「支払の際」については、給与等の支払の意思が必要というわけではなく、課税要件明確性の見地から「税法上支払と同視できるもの」について、当該支払の際に事実上その支払について認識していたか、あるいは、支払を認識し得る前提事実があるかどうか判断基準となると考えられる。

源泉徴収義務者が、その支払を受ける者と「特に密接な関係」にあつて、徴税上特別の便宜を有し能率を上げ得る者を義務者とする趣旨は、その支払が源泉徴収の対象であることが一義的に明確であり、かつ、その支払が自動的に確定し行われるほどに容易であるという意味をも包含しているのであると考えられる。

つまり、源泉徴収制度は、源泉徴収義務者が自動的にその支払対価の受領者における所得区分を判断できることが予定された制度ということであり、そのように考えれば、源泉徴収義務者側で支払対価の受領者の所得区分を判断することには何ら問題がない。

また、その判断は、源泉徴収義務者と納税者が「特に密接な関係」であることを基礎として行われるものである。

源泉徴収において問題が表出するのは、源泉徴収義務者が徴収税額を間違えた場合や、そもそも徴収をしなかった場合である。それらは、例外として税率が異なるものはあるが、基本的に源泉徴収義務者が所得区分を間違えたことによって起こるものでもない。

そうすると、源泉徴収税額自体の是正の機会自体が、納税者に与えられていれば特に問題とならないのであり、そういった意味でも、第 5 章で検討したような、納税者本人において、支払者と判断が異なる場合には、判断基準を示した上で、申告をすればよいと考える。年末調整を前提としながらも、マイナポータル等を活用し支払調書をマイナポータルに格納する制度のように、新しい制度を検討する必要があると考えられる。

したがって、次章では、実際の源泉徴収義務者の実務で、どのような判断の元で、外注費か支払給与かに分けているのかについて検討をし、源泉徴収義務者における所得区分の決定の有り様について検討を行うことにした。

第 8 章では、実務上の「外注費」か「給与」かを争った事例を用いて、消費税法と所得税法における通達実務について考察をすることで、課税実務上の源泉徴収義務者における外注費と支払給与の境界を探り、源泉徴収制度が「外注費」等の境界事例に与える影響を検討した。

弁護士顧問料事件判決を、「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論じているということが判然とするのである。すなわち、この帰結からいえば、同判決においては、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考えるべきとの考え方が示さ

れたと理解すべき」⁴⁵とする見解からすると、その当時に観念され得なかった所得が給与所得として観念されているということでもあり、その典型例が親会社ストック・オプション事件であり、また、労務提供の環境としてはプラットフォームビジネスということになる。

給与所得該当性の前提は、「個人の非独立的ないし従属的な勤労（人的役務提供）の対価としての性質をもった所得」⁴⁶と学説上定義されているところからも、「勤労（人的役務提供）の対価」であることは間違いない。

本章で取り上げた、①一人親方や②ホステス、③労働者派遣業における源泉徴収義務において、①からは、消費税法基本通達 1-1-1 の判断要素である、「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」を指揮監督性として、その指揮監督性につき、「空間的、時間的な拘束を受け、原告の指揮命令に服し、原告に対して継続的ないし断続的に労務又は役務を提供していたものというべきであり、このことは、本件支出金の『給与等』該当性判断において最も重視されなければならない。」と判示しており、空間的、時間的な拘束は、指揮監督性を判断する上での一要素であると考えられる。

②からは、事業所得（弁護士顧問料事件における事業所得の要件）に厳密には該当しない場合であって、かつ、給与所得概念に一部当たるものであっても、あえて委託会社の下で事業所得として源泉徴収を受けることで、所得税法 204 条 1 項柱書として特則規定を適用できるとしているところからも、源泉徴収義務を果たしさえしていれば、総合課税の枠内での源泉徴収税の区分の問題として捉えることは、問題がないと考えていることは明らかである。

また、この考え方については、源泉徴収制度の沿革を鑑みても、現行の源泉徴収制度は所得税の「前取り」に過ぎないものである以上、肯定されることが考えられる。

この点、東京地裁令和 2 年 9 月 1 日判決（LEX/DB【文献番号】25585994）は、所得区分の判断の問題はあるにせよ、源泉徴収税を徴収さえすれば、後の所得区分は納税者自身の判断の問題でもあるとして、源泉徴収義務者に一義的に判断を負わせない仕組みにもなっているということを示す判決として重要であると理解できる。

源泉徴収義務者には過度の負担になるかもしれないが、源泉徴収義務者で一義的に判断を負わせ、「前取り」としての源泉徴収税を納めさせることで、納税者に確定申告を行わせる礎を築くことにもなるということではなかろうか。

③からは、申告納付の税についての第三者名義での納付は、物品税だけでなく、所得税法や法人税法においても基本的には税の遁脱・脱税を企図して行われるものである⁴⁷。

しかし、源泉所得税においては、第三者名義により徴収納付することのメリットは考え

⁴⁵ 酒井、前掲注 33、5-7 頁参照。給与所得か事業所得かという状況では、非独立性基準は機能するが、酒井氏は、「事業所得非該当＝給与所得該当」ではないとする。

⁴⁶ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規、加除式）1672 頁。

⁴⁷ 角田、前掲注 25、96、98 頁参照。

づらいものであり、他の遁脱目的との関連で、源泉所得税についても第三者が徴収義務者であるような形を作出するというところにそのメリットを見出していることや、実質課税の原則によって実質的な源泉徴収義務者が判断されることと、実際の納付者が異なることは別事象として判断される。

また、労働者派遣業は請負契約であったとしても、給与所得該当性のうちの非独立性が充たされると雇用契約類似の契約として判断されることがある。なぜなら、非独立性が、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からである。そうすると、全ての勤労性所得に基づく請負契約が、実質的には給与所得として判断されることにもなりかねず、またそれが、消費税の課税仕入算入を争うものとして、最近の裁判例としても表出しているところでもあった。

請負契約と雇用契約において、契約における実質と形式の当事者における認識の先例として引用されるりんご生産組合事件は、源泉徴収をした上で支払われた金額につき、事業所得を給与所得と認定している。これは、源泉徴収義務者において、まずは前取りとして源泉徴収を行うことが重要ということが示されているということになるのではなかろうか。

ここまでを踏まえて、働き方の多様化としての最たる例であるプラットフォームビジネスへの当てはめを行っていく。

まず、プラットフォームビジネスでは、三者以上の契約当事者が存在する場合があります、実質的な指揮命令者の認定基準の拡張が必要となる。

また、プラットフォームワーカーの労務の提供自体のベネフィットを受けるのは労務提供の相手方であり、その意味では親会社が労務提供のベネフィットを享受していないために、プラットフォームとプラットフォームワーカーとの間での対価性は認められないと考えられる。

しかし、プラットフォームは、プラットフォームビジネス一体としてのサービス提供を目的としており、プラットフォームの存続をもって、プラットフォームは、手数料として利益を稼得する。そのように考えると、プラットフォームワーカーの労務により、プラットフォームが便益を享受していることになるため、労務の対価性が認められると考えられる。その意味では、従属性を認めることができ、給与所得者としての判断も可能となる。

以上からも、従来のように弁護士顧問料事件判決に基づき、納税者における従属性および非独立性からの判断に固執することなく、弁護士顧問料事件をあくまでも「一応の基準」として位置づけ、柔軟に所得区分を判断する必要があるであろう。その際、人的役務提供の対価であれば、「特に密接な関係」としての報酬または給与の源泉徴収義務者の存在が考えられるため、源泉徴収義務者に所得区分を判断させることも考えられる。

そのためには、源泉徴収義務者に過度の負担を負わせることなく、一義的に所得区分を判断させる必要があり、あくまでも申告所得税の前取りとして、源泉所得税を徴収するという位置づけとすればよいのではないか。また、源泉所得税自体も、その計算方法や税率

が複雑化しているため、これを例えば一律の税率にする等し、その対象も、人的役務提供一般に拡大させ、外注費も対象にすればよい。消費税法の課税仕入算入を企図して支払給与にしないという黙示の慣行があるのであれば、なおさらである。

このような取り扱いの変更は、課税の公平の観点からも推奨されると考えられる。

参考文献等

【著書】

- ・大内伸哉『AI時代の働き方と法－2035年の労働法を考える』（弘文堂、2017）
- ・大蔵省編纂『明治大正財政史 第6巻』（経済往来社、1957）
- ・大蔵省主税局『昭和25年度以降の税制改正の概要』（大蔵省主税局、1956）
- ・岡田淳ほか『プラットフォームビジネスの法務』（商事法務、2020）
- ・雄川一郎『行政の法理 雄川一郎論文集第1巻』（有斐閣、1986）
- ・勝正憲『日本税制改革史』（千倉書房、1938）
- ・金子宏『所得課税の法と政策』（有斐閣、1996）
- ・——『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019）
- ・——『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021）
- ・北野弘久『税法学原論（第8版）』（勁草書房、2020）
- ・熊王征秀『消費税法講義録第2版』（中央経済社、2020）
- ・神戸問題研究所地方行財政制度資料刊行会編『戦後地方財政資料 別巻1 シャウプ使節
団日本税制報告書』（勁草書房、1983）
- ・国税庁編『改正税法のすべて 昭和42年』（大蔵財務協会、1967）
- ・小林長谷雄ほか『源泉課税』（賢文社、1941）
- ・小宮昌人ほか『日本型プラットフォームビジネス』（日経BP、2020）
- ・酒井克彦「所得税法の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討—」（財経詳報社、2011）
- ・——『裁判例から見る所得税法』（大蔵財務協会、2016）
- ・——『裁判例からみる所得税法二訂版』（大蔵財務協会、2021）
- ・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）
- ・塩崎潤・安井誠監修『DHC 源泉徴収所得税釈義』（第一法規、加除式）
- ・島津翔『さよならオフィス』（日本経済新聞出版本部、2020）
- ・関子善信『租税法律関係論』（成文堂、2005）
- ・武田昌輔監修『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規、1983）
- ・谷口勢津夫『税法基本講義第五版』（弘文堂、2016）
- ・注解所得税法研究会編『注解所得税法〔六訂版〕』（大蔵財務協会、2019）
- ・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）
- ・林仲宣『所得税法・消費税法の論点』（中央経済社 2005年）
- ・マイケル・A. クマスノほか著（青島矢一ほか訳）『プラットフォームビジネスデジタル
時代を支配する力と陥穽』（有斐閣、2020）
- ・松沢智『租税実体法〔補正第2版〕』（中央経済社、2003）
- ・水野忠恒『租税法第五版』（有斐閣、2015）
- ・——『大系租税法（第2版）』（中央経済社、2019）

- ・水町勇一郎『労働法（第6版）』（有斐閣、2016）
- ・森信茂樹『デジタル経済と税 AI 自体の富をめぐる攻防』（日本経済新聞出版、2019）
- ・四元俊明『行間の税法解釈学—判例・裁判例から見た不条理の世界—』（ぎょうせい、1988）

【論文】

- ・青柳達朗「所得税法 183 条の『支払』について」『税大ジャーナル』5 号（2007）
- ・伊藤公哉「シェアリングエコノミーの拡大に伴うタックス・ギャップへの制度対応（前）
ーテクノロジーの発展と申告納税制度の下での資料情報制度の再検討」『税務弘報』65 卷 12 号（2017）68-80 頁
- ・———「シェアリングエコノミーの拡大に伴うタックス・ギャップへの制度対応（後）
ーテクノロジーの発展と申告納税制度の下での資料情報制度の再検討」『税務弘報』65 卷 13 号（2017）70-85 頁
- ・———「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』66 卷 1 号（2018）24-45 頁
- ・今村隆 「徴収納付の法律関係に関する諸問題」『税研』153 号（2010）
- ・今本啓介「申告納税制度と源泉徴収制度の関係」『税研』153 号（2010）
- ・岩崎政明「所得税法の類型および所得区分の動向」租税法研究第 39 号（2011）1-13 頁
- ・碓井光明「源泉徴収制度についての若干の考察」『税経通信』36 卷 10 号（1981）
- ・占部裕典「源泉徴収制度における三面的権利関係と権利救済」『同志社法学』67 卷 4 号（2015）
- ・岡正晶 「破産管財人の源泉徴収義務に関する立法論的検討」『金融法務事情』1845 号（2008）
- ・岡田悟 「シェアリングエコノミーをめぐる論点」調査と情報（2017）（983）
- ・奥谷健 「競馬の払戻し基金に係る所得の所得区分（事業所得該当性）」『税務 QA』178 号（2016）
- ・奥谷健 「事業所得と給与所得の区別」『租税判例百選（第7版）』（有斐閣、2021）
- ・雄川一郎「源泉徴収に関する争訟」『租税法研究』2 号（1974）
- ・金子宏 「最高裁判所判例研究」『法学協会雑誌』82 卷 2 号（1966）
- ・——— 「わが国の所得税と源泉徴収制度—その意義と沿革—」『日税研論集』15 号（1991）
- ・——— 「給与所得と課税—沿革と問題点—」『日税研論集』57 号（2006）3-39 頁
- ・川口美貴「労働形態の多様化と就労者の保護-労働者概念と独禁法規制」『季刊労働法』272 号（2021）2-12 頁
- ・菊池衛 「人的役務所得をめぐる若干の考察」『税大論叢』第 4 号（1971）
- ・木村弘之亮「訴外キャストの報酬について、給与等の源泉徴収に係る納税告知処分に対

- する取消等請求が棄却された事例』『ジュリスト』No.1568 (2022)
- ・木村大輔「シェアリングエコノミーと課税」日本租税理論学会編『租税上の先端課題への挑戦』(2020) 112-128 頁
 - ・木村貴子「ホステス報酬等の源泉徴収制度」『税理』58 卷 15 号 (2015)
 - ・木山泰嗣「競馬による所得を事業所得として申告した納税者に対し一時所得であるとしてなされた更正処分の適正性が争われた事案～横浜地裁平成 28 年 11 月 9 日判決・公刊物未登載～」『税経通信』72 卷 10 号 (2016)
 - ・———「給与概念の確立と変容」青山法学論集第 57 卷第 4 号 (2016) 115-155 頁
 - ・———「源泉徴収制度をめぐる諸問題」『青山ローフォーラム』第 6 卷第 2 号 (2018)
 - ・———「給与所得の判断基準」税理 64 卷 5 号 (2021) 120-121 頁
 - ・倉見智亮「働き方の多様化と必要経費」『税研』35 卷 6 号 (2020)
 - ・小池和彰「給与と外注費を区分する判断基準」『東北学院大学経営学論集』第 14 号
 - ・小林博志「源泉徴収の手続」『日税研論集』25 号 (1994)
 - ・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-従属性要件非独立性要件-」中央ロー・ジャーナル第 14 卷第 1 号 (2017) 83-102 頁
 - ・———「所得税法の給与所得と『従属性』(上)」『税務事例』Vol.46 No.1 (2014) 1-9 頁
 - ・———「所得税法の給与所得と『従属性』(下)」『税務事例』Vol.46 No.2 (2014) 20-28 頁
 - ・佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」金子宏『租税法の基本問題』(有斐閣、2007)
 - ・———「『給与』課税をめぐるいくつかの問題点」『税務事例研究』79 号 (2004) 21-40 頁
 - ・———「日本における源泉徴収制度」『税研』No.153 (2010)
 - ・———「給与所得に係る源泉所得税の納税告知処分について、法定納期限の経過後に当該源泉所得税の納付義務を成立させる支払の原因となる行為の錯誤無効を主張してその適否を争うことの可否」『民商法雑誌』155 卷 3 号 (2019)
 - ・佐藤英明・植田卓「誌上税務審議『給与所得課税のあり方』」『税研』79 号 (1998) 29-32 頁
 - ・佐藤謙一「経済取引や働き方の多様化に伴う個人収入の複雑化と税務対応のポイント」税理 64 卷 1 号 (2021) 14-21 頁
 - ・塩崎潤「給与所得一通勤定期券またはその購入代金の支給は所得税法上の給与か」『別冊ジュリスト』17 号 (1968)
 - ・品川吉宣「塾講師等に支払う報酬の『給与所得』該当性」『TKC 税研情報』Vol.23.No5 (2014)
 - ・柴田徹平「建設業一人親方の労働問題の特殊性と偽装請負」『季刊労働法』272 号 (2021)

- ・税制調査会「税制の抜本的見直しについての答申昭和 61 年 10 月」(税制調査会、1986)
- ・ —— 「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)
- ・関口智「日本の所得税・最適課税論・スウェーデンの二元的所得税：勤労所得と資本所得の視点」『税研』140 号 (2008) 16-29 頁
- ・園部逸夫「事業所得と給与所得の区別」『租税判例百選 (第 2 版)』(1983)
- ・田中治「給与所得」『日税研論集』28 号 (1994)
- ・ —— 「申告納税制度と租税行政手続」『租税法研究』第 22 号 (1994)
- ・ —— 「給与所得概念における従属的労務性」税務事例研究 83 号 (2005)
- ・ —— 「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」
- ・ —— 『租税法研究』32 号 (2004)
- ・ —— 「源泉徴収制度の存在理由」『税法学』571 号 (2014)
- ・ —— 「一時所得と雑所得の区別」『租税法判例百選第 6 版』(有斐閣、2016)
- ・田中啓之「第三者名義でされた源泉徴収に係る所得税の納付の有効性」『ジュリスト』No.1467 (2014)
- ・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 (2015)
- ・都築巖「建設業関係・ホステス等に係る留意点」『税経通信』71 巻 10 号 (2016)
- ・角田元幸「実質所得者課税と雇用関係(源泉徴収義務者)の認定の判断要素—第三者名義による源泉所得税の納付の効果—」『税大論叢』68 号 (2011)
- ・戸村涼子「ネットビジネスで得た収入の税務対応」税理 64 巻 1 号 53-60 頁 (2021)
- ・中里実「経済の変貌と租税行政の将来」松沢智先生古稀記念論文集『租税行政と納税者の救済』
- ・長島弘「競馬の払戻金に係る所得の事業該当性が争われた事例」『税務事例』49 巻 2 号 (2016)
- ・ —— 「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]」『税務事例』46 巻 12 号 (2013)
- ・成瀬洋平「源泉所得税における給与等の課税の取扱い」税務大学校論叢 73 号 147-299 頁 (2012)
- ・西山由美「大島訴訟」『租税法の発展』(有斐閣、2010)
- ・日本税理士会連合会税制審議会「源泉徴収制度のあり方について—令和元年度諮問に対する答申—」(日本税理士会連合会、2020)
- ・畠山武道「源泉徴収の法律関係・争訟手続」『日税研論集』15 号 (1991)
- ・濱口桂一郎「4.労働者派遣システム再考」第 35 回産研フォーラム「派遣法の改正と今後の労働市場 (基調講演)」(2010)

<https://core.ac.uk/download/pdf/144443897.pdf>.最終閲覧 2022 年 5 月 15 日)

- ・ ——— 「請負・労働者供給・労働者派遣の再検討」
(<http://hamachan.on.coocan.jp/hougakkaishi.html>.)
- ・ ——— 「雇用類似の働き方に関する現状と課題」日本政策金融公庫論集 47 号(2020)
- ・ ——— 「横断的論考」日本労働研究雑誌(693)2-10 頁 (2018)
- ・ ——— 「カリフォルニア州のギグ法」『労働旬報』(1755) 2020 年 2 月 25 日号
(<http://hamachan.on.coocan.jp/roukijunpo200225.html>. 最終閲覧 2022 年 5 月 15 日)
- ・ 濱田洋「働き方の多様化による課税問題—「雇用」と「自営」の境界—」税研 198 号 46-51 頁(2018)
- ・ 浜村彰「プラットフォームエコノミーと労働法上の課題-プラットフォームエコノミーで働く就労者の労働者性について」労働調査 577 号 4-12 頁 (2018)
- ・ 林幸一「事業所得と給与所得との区分：勤労所得に係る所得分類についての提言」
大阪府立大学経済研究 54 (2) (2008) 139-163 頁
- ・ 林仲宣「給与所得と事業所得の区分—外注費の課税仕入れ—」『税法学』561 (2009)
- ・ ファルクラム租税法研究会「第 2 回事業所得か給与所得か『後』」税務弘報 63 巻 9 号
191-197 頁 (2015)
- ・ 藤谷武史「給与所得課税」税研 168 号 (2013) 30-35 頁
- ・ 刈圭吾「働き方の変化と租税法」『民商法雑誌』156 巻 1 号 (2020)
- ・ 古田孝夫「時の判例 弁護士である破産管財人は、自らの報酬の支払について、所得税法 204 条 1 項 2 号所定の源泉徴収義務を負うほか[最二小判平成 23.1.14]」『ジュリスト』1432 号 (2011)
- ・ 本庄淳志「雇用類似の働き方と法規制-基準規制の断絶と契約法理の連続性をふまえて」
『ジュリスト』1553 号 (2021) 34-40 頁
- ・ 増田稔「時の判例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」ジュリスト (1310) 147-149 頁 (2006)
- ・ 三木義一・上西左大信「理事長の横領と源泉徴収義務」『判例分析ファイル I 所得税編 (第 2 版)』417-418 頁 (税務経理協会、2009 年)
- ・ 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 号 41-62 頁 (2006)
- ・ 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]」
- ・ 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)

- ・宮谷俊胤「源泉徴収制度の概要と問題点」『日税研論集』15号（1991）
- ・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』5号（1972）
- ・森戸英幸ほか「雇用システムの変化と法政策の課題－ジョブ型雇用社会の到来？」ジュリスト 1553号 16－33頁（2021）
- ・森信茂樹「ギグ・エコノミーと源泉徴収制度」税務弘報 68巻3号6頁（2020）
- ・———「シェアリング・エコノミー、ギグエコノミーの発達と税制の課題」ファイナンシャル・レビュー通巻第143号9－29頁（2020）
- ・———「税務行政とDXの今後の課題」税務弘報 69巻10号8頁（2021）
- ・脇谷英夫「『経済的利益』を対象とする源泉徴収制度の考察」『税法学』571号（2014）
- ・和田肇「雇用契約と労働契約」日本労働研究雑誌(657)74－75頁（2015）
- ・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』57号（2006）
- ・———「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）
- ・———「シェアリング・エコノミーに関する課税問題－所得課税および執行上の問題を中心に－」税務事例研究 168号 21－49頁（2019）
- ・———「源泉徴収制度の現代的意義と課題」『税研』35巻5号（2020）
- ・渡部尚史「給与所得該当性の要件としての非独立性」『神戸学院経済学論集』第48巻第4号（2022）

【ホームページ等】

- ・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）
（<http://www.jil.go.jp/institute/zassi/backnumber/2007/09/pdf/063-072.pdf>）
- ・池添弘邦「労働保護法の『労働者』概念をめぐる解釈論と立法論－労働法学に突きつけられている重い課題」（雇用と自営のあいだ）
（<http://www.jil.go.jp/institute/zassi/backnumber/2007/09/pdf/048-062.pdf>）
- ・経済産業省「デジタルプラットフォームを巡る市場の健全な発展に向けて」
（https://www.meti.go.jp/policy/mono_info_service/digitalplatform/index.html）
- ・———「シェアリングエコノミーに関する実態調査」
（https://www.meti.go.jp/statistics/tyo/share_eco/result/gaiyo.pdf）
- ・———「「雇用関係によらない働き方」に関する研究会 報告書」
（<http://www.meti.go.jp/report/whitepaper/data/pdf/20170330001-2.pdf>）
- ・厚生労働省「今後の労働契約法制の在り方に関する研究会 報告書」
（<https://www.mhlw.go.jp/shingi/2005/09/dl/s0915-4d.pdf>）
- ・———「働き方の未来 2035 報告書」
（<https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-12600000-Seisakutoukatsukan/0000133449.pdf>）

- ・ ——— 「労働基準法研究会報告」
(<https://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/2r9852000000xgbw-att/2r9852000000xgi8.pdf>)
- ・ ——— 「雇用類似の働き方に関する検討会」
(<https://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-11909500-Koyoukankyokintoukyoku-Soumuka/0000201113.pdf>)
- ・ ——— 「令和 3 年 9 月 1 日から労災保険の「特別加入」の対象が広がります」
(https://www.mhlw.go.jp/stf/seisakunitsuite/bunya/koyou_roudou/roudou_kijun/rousai/kanyu_r3.4.1_00001.html)
- ・ ——— 「労使関係法研究会報告書」
(<https://www.mhlw.go.jp/stf/houdou/2r9852000001juuf-att/2r9852000001jx2l.pdf>)
- ・ ——— 「裁量労働制の現行制度の概要及び経緯等について」
(<https://www.mhlw.go.jp/content/11201250/000809286.pdf>)
- ・ ——— 「多様な正社員の雇用ルール等に関する論点について」
(<https://www.mhlw.go.jp/content/11201250/000852669.pdf>)
- ・ 国税庁「国税庁レポート（2020 年度版）」
(<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/2020.pdf>)
- ・ ——— 「シェアリングエコノミー等新分野の経済活動への的確な対応」
(https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2019/sharingueconomy_taio/pdf/01.pdf)
- ・ ——— 「タックスアンサーNo.1906 給与所得者がネットオークション等により副収入を得た場合」
(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1906.htm>)
- ・ ——— 「タックスアンサーNo.1500 雑所得」
(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/1500.htm>)
- ・ 財務省「所得税法等の改正詳解」
(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0081-0132.pdf)
- ・ 新谷真人「労働法における労働者性の判断基準」社労士総研研究プロジェクト報告書
平成 30 年
(https://www.shakaihokenroumushi.jp/Portals/0/doc/nsec/souken/2018/20181210_souken_araya.pdf)
- ・ 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」
(<http://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/29zen16kai6.pdf>)

- ・ ——— 「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方令和元年 9 月」
(https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/1zen28kai1_2.pdf : 最終閲覧)
- ・ ——— 「税制の抜本的見直しについての答申昭和 61 年 10 月」
(https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s_s6110_zeiseibappontekiminaosi.pdf)
- ・ ——— 「個人所得課税に関する論点整理平成 17 年 6 月」
(<https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/2005/pdf/170621.pdf>)
- ・ ——— 「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方平成 19 年 11 月」
(https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s_h1911_bappontekinazeiseikaikaku.pdf : 最終閲覧 2021 年 12 月 3 日)
- ・ 総務省「シェアリングエコノミーの持つ可能性」平成 30 年版情報通信白書
(<https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/h30/pdf/n2500000.pdf>)
- ・ ——— 「テレワークの意義・効果」
(http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/joho_tsusin/telework/18028_01.html)
- ・ 独立行政法人「雇用と自営のあいだ」(日本労働研究雑誌 編集委員会) 2007 年 9 月号解題
(<http://www.jil.go.jp/institute/zassi/backnumber/2007/09/pdf/002-003.pdf>)
- ・ 永野秀雄著「プロスポーツ選手の労働者性」
(<https://www.jil.go.jp/institute/zassi/backnumber/2005/04/pdf/020-022.pdf>)
- ・ 山田久「働き方の変化と税制・社会保障制度への含意」
(https://www.cao.go.jp/zei-cho/content/20150902_27zen18kai6.pdf)
- ・ 労働基準法研究会報告「労働基準法の「労働者」の判断基準について」
(<https://jsite.mhlw.go.jp/osaka-roudoukyoku/library/osaka-roudoukyoku/H23/23kantoku/roudousyasei.pdf>)
- ・ 労働政策研究・研修機構「イギリス労働法政策における Good Work Plan—Good Work Plan に至る背景とその具体的内容」
(<https://www.jil.go.jp/institute/discussion/2020/documents/DP20-02.pdf>)
- ・ ——— 「最高裁、ウーバーのドライバーを労働者と認める判決 (2021 年 4 月 : イギリス)」
(https://www.jil.go.jp/foreign/jihou/2021/04/uk_02.html)
- ・ ——— 「カリフォルニア州ギグ法—プラットフォームビジネスに雇用を」
(https://www.jil.go.jp/foreign/jihou/2019/07/usa_04.html)
- ・ ——— 「クラウドワークをめぐる連邦労働裁判所判決」
(https://www.jil.go.jp/foreign/jihou/2021/06/germany_01.html)
- ・ ——— 「デジタル労働プラットフォームの成長と規制の必要性」

- (https://www.jil.go.jp/foreign/jihou/2021/07/ilo_01.html)
- ・ AB-5 Worker status: 「employees and independent contractors.(2019－ 2020)」
(https://leginfo.ca.gov/faces/billTextClient.xhtml?bill_id=201920200AB5)
- ・ CIO ポータル「シェアリングエコノミー促進室」(<https://cio.go.jp/share-eco-center>)
- ・ —————「シェアワーカー研修・認証制度の概要」
(https://cio.go.jp/sites/default/files/uploads/documents/share_eco_certificatoin.pdf)
- ・ e-gov 法令検索「建設業法」
(<https://elaws.e-gov.jp/document?lawid=324AC0000000100>)
- ・ Pillsbury“legalwire”vol.64/2019「カリフォルニア州はダイナメックス事件の ABC テストを採用した立法を行い、多くの業務従事者を被雇用者として分類することを義務付け」
(<https://japanese.pillsburylaw.com/siteFiles/29415/Legal%20Wire%2064.pdf>)
- ・ ILO フラッグシップレポート「世界の雇用及び社会の見通し 2021 年 2 月版：変容する仕事の世界におけるデジタル労働プラットフォームの役割」
(https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/---publ/documents/publication/wcms_771749.pdf)

【新聞等】

- ・ 朝日新聞「国税局、ウーバー配達員の報酬調査 運営社に情報求める」朝日新聞 2021 年 6 月 30 日デジタル版
- ・ —————「ウーバー配達員も社員同等に、EU が法案 最低賃金の保障・有給休暇」朝日新聞 2021 年 12 月 19 日デジタル版
- ・ —————「われわれはプラットフォーム」ウーバー責任者が主張 都労委」朝日新聞 2021 年 12 月 7 日デジタル版
- ・ 日本経済新聞「国内フリーランス 1670 万人 1 年で 57%増 雇用不安背景、労働人口の 2 割超す」日本経済新聞 2021 年 3 月 31 日 WEB 版
- ・ —————「新型コロナ NTT、転勤・単身赴任を廃止へコロナ後もテレワーク」日本経済新聞 2021 年 9 月 28 日オンライン版
- ・ —————「シェアリングエコノミーなど申告漏れ 201 億円 国税庁」日本経済新聞 2021 年 11 月 25 日オンライン版