國學院大學学術情報リポジトリ

給与所得該当性の判断基準に関する一考察：事業所得との区分を中心に

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 公開日: 2024-04-27 キーワード (Ja): 給与所得該当性, 従属性, 非独立性, 労務の態様, 所得の態様 キーワード (En): 作成者: 山下, 和子 メールアドレス: 所属:
URL	https://doi.org/10.57529/0002000333

給与所得該当性の判断基準に関する一考察
－事業所得との区分を中心に－

山下和子

（内容の要旨）

昨今の働き方の多様化により、給与所得と事業所得との区分は従来に増して難しい課題となっている。このような認識の下、本論文では、給与所得と事業所得との区分が争われた裁判例やそれに係る学説及び課税庁の取扱いを検討し、両者を区分する際に有用となる具体的判断要素の抽出・検証を行った。

この準備段階として、第１章では、我が国の所得税法が10種類の所得分類を設けており、とりわけ給与所得と事業所得についてはその課税上の取扱いの違いからかねてよりその所得区分を巡る争いが生じてきたこと、そして、その理由が現行所得税法が給与所得と事業所得についていずれも明確な定義規定を設けていない点にあることを改めて確認した。

第２章では、給与所得と事業所得とを区分する際の判断基準を明らかにすべく、両者の区分に関する学説やその区分が争われた裁判例等を確認・検討した。そこでは、学説や裁判例が「従属性」と「非独立性」という２つの基準をもって給与所得と事業所得とを区分していること、そして、「従属性」と「非独立性」は異なる意味を持つ基準であって、前者が「労務の態様」に関する基準、後者が「所得の態様」に関する基準であることを改めて整理した。また、塾講師等源泉徴収事件を題材に従属性不要説についても検討を加え、「従属性」がこれまでと同様、給与所得該当性を判断する際の重要なメルクマールとなる点を改めて確認・整理した。

また、第３章では、給与所得と事業所得との区分が争われた裁判例及び両者の区分に関する課税庁の取扱いを検討し、「従属性」と「非独立性」の具体的判断要素の明確化を試みた。その結果、「従属性」の具体的判断

要素として、「業務遂行上の指揮監督」、「空間的・時間的拘束性」、「代替性」、「専属性」及び「継続性」の５つが挙げられること、そして、「非独立性」の具体的判断要素として、「報酬の労務対価性」、「費用負担」及び「危険負担」３つが挙げられることを明らかにすることができた。

そして、第４章では、第３章で明らかになった「従属性」と「非独立性」の具体的判断要素の妥当性を個別的に検証し、給与所得と事業所得とを区分する際の判断手法について筆者なりの見解を示した。

なお、本論文は、給与所得と事業所得との区分が比較的容易にかつ正確に行われるようにとの意図で取り組んだものである。そのため、本論文の内容は、両所得の判断に迷った際の実務上の重要な指針になると思われる。

キーワード（5語）

給与所得該当性、従属性、非独立性、労務の態様、所得の態様

目次

はじめに…… 5
第１章　給与所得と事業所得の意義及びその前提となる所得区分の必要性
…… 7
第１節　所得と所得分類…… 7
１．所得の意義…… 7
２．所得分類の意義…… 10
第２節　給与所得及び事業所得の意義…… 12
１．給与所得の意義…… 12
２．事業所得の意義…… 14
第２章　給与所得と事業所得とを区分するための判断基準の検討…… 15
第１節　学説・裁判例等からの検討…… 16
１．契約形態と所得区分…… 16
２．「従属性」と「非独立性」…… 17
３．「従属性」と「非独立性」の意味内容 …… 20
第２節　従属性不要説の検討…… 22
１．塾講師等源泉徴収事件…… 22
２．従属性不要説の検討…… 26
第３章 「従属性」と「非独立性」の具体的判断要素の抽出 …… 32
第１節　給与所得と事業所得との区分が争われた裁判例からの抽出 32
１．弁護士顧問料事件…… 32
２．日フィル事件…… 35
３．九州電力検針員事件…… 40
４．ゴルフキャディー事件…… 44
５．りんご生産組合事件…… 49
６．電気工事作業員報酬事件…… 51
７．麻酔科医師報酬事件…… 56
８．小括…… 59

第２節　給与所得と事業所得との区分に関する
課税庁の取扱いからの抽出…… 62
１．出来高払いの給与と請負による報酬との区分…… 62
２．個人事業者と給与所得者の区分…… 63
３．大工、左官、とび職等の受ける報酬の所得区分…… 65
４．外交員又は集金人の受ける報酬等の所得区分…… 67
５．職業野球選手の受ける報酬等の所得区分…… 68
６．小括…… 70
第３節　具体的判断要素の抽出結果…… 71
第４章　抽出した「従属性」と「非独立性」の具体的判断要素の
妥当性の検証…… 72
第１節　「従属性」の具体的判断要素の妥当性の検証 …… 72
１．業務遂行上の指揮監督…… 72
２．空間的・時間的拘束性…… 76
３．代替性…… 78
４．専属性…… 80
５．継続性…… 81
第２節　「非独立性」の具体的判断要素の妥当性の検証 …… 83
１．報酬の労務対価性…… 83
２．費用負担…… 85
３．危険負担…… 88
第３節　「その他」の判断要素 …… 90
第４節　まとめ…… 91
おわりに…… 95
参考文献…… 97

はじめに

１．問題の所在

近年の我が国においては働き方が多様化し、給与所得者と事業所得者の間で就業形態が近似しつつある[1]。ＩＣＴ（情報通信技術）の発達に伴い場所や時間にとらわれない働き方が増加する中、現在政府が重要課題として位置づける「働き方改革」はその動きにさらなる拍車をかけている。もっとも、同改革においては新たな働き方として、事業者である会社等と雇用契約を結んで自宅、外出先、サテライトオフィス等で働く「雇用型テレワーク」、事業者である会社等と雇用契約を結ばずクラウドソーシングにより仕事を請け負い自宅等で働く「非雇用型（自営型）テレワーク」及び「副業・兼業」などが推奨されているが、このような働き方の多様化は昨今のコロナ禍の下でさらなる広がりをみせているものと思われる[2]。

このように給与所得者と事業所得者との垣根があいまいになる中、税法上の課題として給与所得と事業所得とを区分する際の判断基準が明確ではないという問題がある[3]。すなわち、所得税法は給与所得について「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…に係る所得をいう」（所法28①）と規定し、事業所得について「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。」（所法27①）と規定しているのみでそれぞれの意義や両者を区分するための具体的な基準を明確に定めているわけではないのである。そのため、両者の区分はかねてより多くの事案で争われてきた。

もっとも、給与所得に該当するか事業所得に該当するかによって、課税上の取扱いは大きく異なる。例えば、受け取った金員が給与所得に該当すると判断された場合には収入金額からは原則として給与所得控除のみが控除されるが、事業所得に該当すると判断された場合には必要経費が実額で控除されることとなる。また、受け取った金員が給与所得に該当すると判断された場合、一般的には源泉徴収・年末調整によって納税が完結するた

め、給与を受ける側は、原則として確定申告をする必要がなくなるが、給与を支払う側は、源泉徴収税額を計算してこれを毎月の給与から天引きし、その上で年末調整を行わなければならなくなる。一方で、事業所得に該当すると判断された場合、報酬を支払う側には、一部の報酬を除き源泉徴収の義務はなく[4]、報酬を受ける側が自ら確定申告する必要が生ずる。さらに、給与所得に該当するか否かという問題は、金員を支払う側にとって消費税の課税仕入れ該当性の判断のほか労働保険料や社会保険料の負担の要否といった点にまで影響を及ぼす。そのため、給与所得と事業所得の区分についての判断は慎重になされる必要があるのであるが、伝統的な給与所得者及び事業所得者という概念に当てはまらない給与所得者と事業所得者の中間のような働き方をする者が増加している現在の我が国においては、従来に増して両者の区分を巡る争いが増加することが予想される。そして、その度に給与所得と事業所得との区分についての関心が高まり、両者を区分するための判断基準を明確化することが求められていくと考えられる。

このような認識の下、本稿では、給与所得か事業所得かが争われた裁判例やそれに係る学説などの検討を通じて給与所得と事業所得とを区分する際の判断基準を明らかにし、今後も拡大が見込まれる働き方の多様化の下での両者の区分のあり方について一定の方向性を示すこととする。

２．問題解決のために

上記を研究するにあたり、第１章では、我が国の所得税法が包括的所得概念の下で所得を10種類に分類していること、とりわけ給与所得と事業所得についてはその課税上の取扱いの違いからかねてより所得区分を巡る争いが生じてきた点を確認する。その上で、給与所得と事業所得についての条文に触れ、所得税法が給与所得と事業所得を分つための明確な定義規定を設けていない点を改めて確認する。第２章では、給与所得該当性に関する学説・裁判例等を研究し、所得税法がいかなる基準を用いて給与所得該当性を判断してきたのか整理・検討する。具体的には、学説・裁判例等の

研究を通じて給与所得と事業所得とを区分するためのメルクマールとされている「従属性」と「非独立性」という２つの基準の意味内容を明らかにするとともに、近年の従属性不要説について検討し、これら２つを判断基準とすることの妥当性について検討する。第３章では、給与所得と事業所得の区分について争われた裁判例や両者の区分に関する課税庁の取扱いの検討を通じて、「従属性」と「非独立性」の具体的判断要素を抽出する。第４章では、第３章で抽出した「従属性」と「非独立性」の具体的判断要素の妥当性を個別に検証し、給与所得と事業所得とを区分する際の判断手法について筆者なりの見解を示すこととする。

なお、本稿の主たる目的は、給与所得と事業所得とを区分する上での判断基準を明らかにすることである。したがって、給与所得と雑所得との区分、あるいは、事業所得と雑所得の区分については、本稿の対象外とすることを、予め明らかにしておく[5]。

第１章　給与所得と事業所得の意義及びその前提となる所得区分の必要性

本章では、給与所得と事業所得との区分を議論する前提として、我が国の所得概念及び給与所得と事業所得に関する所得税法上の規定について改めて確認する。

第１節　所得と所得分類

１．所得の意義

（１）所得とは

所得税の課税の対象は所得であるが、所得税法は「所得とは何か」について明確な定義規定を置いていない[6]。代表的な学説は「真の意味における所得（realincome）は、財貨の利用によって得られる効用と人的役務から得られる満足を意味する」[7]と説明するものの、「効用」や「満足」といった概念は人の主観に基づく概念であってこれを測定し定量化することは困

難である。そこで、所得税法はこれらの「効用」や「満足」そのものではなく、これらを得ることを可能とする「金銭的価値」に着目し、これを所得として位置付けることで課税の対象である所得の定量化を図ることとしている。

（2）消費型所得概念と取得型所得概念

所得を「金銭的価値」で評価する場合であってもその評価方法は一つではなく、学説においては「消費型（支出型）所得概念」と「取得型（発生型）所得概念」という２つの概念が存在する[8]。

このうち消費型所得概念は、個人の収入のうち実際に消費した部分のみを所得とする考え方である[9]。したがって、この考え方の下では、収入のうち貯蓄に充てられた部分は所得とされない反面、貯蓄を取り崩して消費した場合や借入れをしてそれを消費に充てた場合にはこれを所得として取り扱うこととなる[10]。もっとも、消費型所得概念の利点としては、①生涯所得の大きさを基準として納税者の間の公平を保つことが可能となること、②投資や貯蓄を推奨し、資本の形成を促進するのに役立つことなどが挙げられるものの[11]、①所得の概念を消費と考えることは、所得＝収入とみる一般的な考え方に馴染まないこと[12]、②蓄積に向けられる部分を課税の対象から除外することとなるため、富の格差がさらに拡大するおそれがあること、③②のような結果を避けるためには、相続税及び贈与税を大幅に増税する必要があるが現実には不可能であること、④高齢者が財産を取り崩して消費に充てた場合にまで課税することは適切でないこと、⑤消費のための借入れまでもが所得となること、⑥家族間における消費の帰属の判定が容易でないこと、⑦税務行政の執行が取得型所得税の場合よりも困難になることなど多くの問題点が指摘されているため、現在この概念を採用する国は存在しない[13]。

もう一方の取得型（発生型）所得概念とは、個人が収入等の形で取得した経済的価値を所得とするものであり、この考え方が現在世界各国において採用されている[14]。そして、この概念は、所得の範囲・課税の対象をど

う捉えるかによってさらに「制限的所得概念」と「包括的所得概念」の２つに大別することができる。

（３）制限的所得概念と包括的所得概念

制限的所得概念（所得源泉説・反復利益説）は、個人が取得する経済的利得のうち利子、配当、地代、利潤及び給与等の反復的・継続的に生ずる利得のみを所得として観念する方法である[15]。したがって、この概念の下では、贈与・相続・遺贈による利得、宝くじの当せん金、保険金、競馬の払戻金などの一時的・偶発的・恩恵的利得は所得の範囲から除外される。一方、包括的所得概念（純資産増加説）は、所得の源泉に関わらず個人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成すると考える方法である[16]。したがって、この概念の下では、制限的所得概念で所得として観念されない一時的・偶発的・恩恵的利得をもその範囲に含めることとなる[17]。

この２つの概念のうち、今日では①一時的・偶発的利得をも課税の対象としているため公平負担の要請の合致すること、②すべての利得を課税の対象とし累進税率を適用することになるため、所得税の再分配機能を高めることができること、③所得の範囲を広く構成することによって所得税制度のもつ景気調整機能を増大させることができることという３つの理由から包括的所得概念が一般的な支持を受けており、多くの国で採用されている[18]。

（４）我が国の所得税制

ところで、我が国にはじめて所得税法が設けられたのは明治20年のことであるが、当時の所得税法においては、「営利ノ事業ニ属セサル一時ノ所得」は課税の対象外とされていた。このことから、創設当時の所得概念は完全に制限的所得概念に立脚していたといえる。

しかしながら、このような所得概念は、第二次大戦後、包括的所得概念へと大転換を遂げることになった。すなわち、昭和22年の改正で、これまで課税の対象とされていなかった

譲渡所得、一時所得が課税の対象とされるとともに、シャウプ勧告に基

づく昭和25年の税制改革で、新たに雑所得が課税の対象とされることとなったのである[19]。その後、所得税法は数々の改正を経るものの、「すべての所得を課税の対象とする」という基本的な考え方は現在まで維持されている。したがって、現在の我が国の所得税法は、諸外国と同様に包括的所得概念を採用しているといえる[20]。

２．所得分類の意義

前述したとおり、我が国の所得税法は包括的所得概念を採用し、すべての所得を課税の対象としている。しかしながら、すべての所得を課税の対象とするといっても一年間に生じたすべての所得を一緒くたにし、それに超過累進税率を適用する仕組みを採用しているわけではなく、現行所得税法は、所得を利子所得、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、一時所得及び雑所得の10種類に分類し、課税標準である総所得金額、退職所得金額及び山林所得金額を計算する仕組みを採用している。なお、同法が上記のような所得分類をもとに所得金額を計算している理由については、①担税力に応じた課税の実現、②所得金額の計算技術上の要請といった点に求めることができる[21]。

以下この点について具体的にみる。

（１）担税力に応じた課税の実現

所得の中には、毎年回帰的に発生することが予定されている所得（以下、「回帰性所得」という。）と回帰的に発生することが予定されていない臨時的な所得（以下、「非回帰性所得」という。）とが存在するが、このうち回帰性所得は継続性・恒常性という点で非回帰性所得よりも担税力が高いと考えられる。また、勤労の有無という点に着目すれば、自らの勤労に基づき得られる所得（以下、「勤労性所得」という。）と自らの勤労に基づかない不労所得なる所得（以下、「資産性所得」という。）の２つに分類することも可能であるが、両者を比較した場合、稼得できる年齢に制約があり健康に依存している勤労性所得の方が資産性所得より担税力が低いと考えら

れる[22]。そして、このような担税力の違いを加味した課税を実現させるために、現行所得税法は10種類の所得分類を設けているのである[23]。なお、これら10種類の所得を、上記で説明した①回帰性所得・非回帰性所得、②勤労性所得・資産性所得・あるいはその両方の性質を併せもつ資産勤労結合所得ごとに区分すると、次の通りになる[24]（なお、本稿の研究対象である給与所得と事業所得には下線を引いている。）。

所得発生の継続性からの区分	勤労性所得か否かという観点からの区分
①回帰性所得…給与所得、事業所得 ②非回帰性所得…退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得	①勤労性所得…給与所得や退職所得 ②資産性所得…利子所得、配当所得、不動産所得、山林所得、譲渡所得 ③資産勤労結合所得…事業所得

（２）所得金額の計算技術上の要請

所得金額は原則的には収入金額から費用の額を控除して計算されることとなっているが、所得の種類によってその費用の態様は様々である[25]。例えば、事業所得、不動産所得は、総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るために直接要した費用の額及びその年における販売費及び一般管理費…」等（所法37①）を必要経費としているが、給与所得や退職所得はこのような必要経費の概念になじみにくいため収入金額から給与所得控除や退職所得控除を差し引くという計算構造をとっている（所法28②、30②）。また、利子所得に至ってはそもそも必要経費の概念がない（所法23）。そして、現行所得税法はこのような費用の態様の違いを加味した課税を実現させるために、所得を10種類に区分し、それぞれに応じた計算方法を定めているのである。

以上の理由から、現行所得税法は所得を10種類に分類しているのであるが、これらの所得分類が設けられた結果、所得がいずれに該当するかによって納税者の利害に大きな影響を及ぼすこととなった。とりわけ、本稿の研

究対象である給与所得と事業所得については「はじめに」で述べた通り①所得の計算方法のみならず、②源泉徴収･年末調整･確定申告の有無といった点に影響を及ぼすこととなる。また、所得税法の垣根を超えれば、両者の区分は③消費税法上の課税仕入該当性の判断、④労働保険料や社会保険料の負担の要否といった点にまで影響を及ぼす。そのため、かねてより多くの事案で給与所得と事業所得との区分を巡る争いが生じてきた。

第２節　給与所得及び事業所得の意義

１．給与所得の意義

それでは、所得税法は人的役務提供の対価たる給与所得及び事業所得についていかなる規定を置いているのであろうか。まず、給与所得である。所得税法28条１項は、給与所得について「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（以下、この条において「給与等」という。）に係る所得をいう。」としているのみで、給与所得の意義や明確な判断基準を定めているわけではない。また、同条が俸給、給料、賃金、歳費、賞与と規定しているのは給与所得をこれら５つに限定するためではなく、その性格を例示的に表示して「これらの性質を有する給与」の解釈基準を規範するという趣旨である[26]。したがって、給与所得の判断基準は例示列挙されている５つの「給与」の性質から帰納的に把握されることになる[27]。

ところで、これら５つの「給与」の定義は税法上明らかにされていないが、法令上の用語例をもとにこれらの「給与」の一般的な定義を整理すると次の通りとなる。

（１）俸給

俸給は、法令上「国家公務員に支給される給与のうち、諸手当を除いた基本的な給与」[28]を指すと考えられている（一般職の職員の給与に関する法律５）。もっとも、国家公務員に支給される基本的給与がすべて俸給とされるわけではなく、裁判官に対するものは「報酬」（裁判所法51）、地方

公務員に対するものは、「給料」（地方公務員法25）という用語が使われている[29]。

（２）給料

給料は、一般的には「『賃金』と同義に用いられることが多い」[30]が、法令上は次の意味で用いられている。

① 「雇用契約に基づく被用者の報酬」[31]を指す（旧民法174）。

② 「地方公務員の長その補助期間である職員（専門委員を除く）その他、一定の職員に対して支給する給与のうち諸手当を除外した基本給、すなわち、国家公務員の『俸給』に相当するもの」[32]を指す（地方公務員法25）。

③ 国会職員や国会議員の秘書に対する給与を指す（国会職員法25、国会議員の秘書の給与等に関する法律２・３）。

④ 「船員所有者が船員に対し一定の金額により定期に支払う報酬のうち基本となるべき固定給」[33]をいう（船員法４）。

（３）賃金

賃金は、労働基準法において「名称の如何を問わず、労働の対償として使用者が労働者に支払うすべてのもの」をいうと規定されている（労働基準法11）。なお、労働基準法にいう『賃金』が、肉体的労働に対する報酬のみを指す用語ではないことは言うまでもないが[34]、一般的なニュアンスとしては、「『俸給、給料』の名称で支払われるものは、事務的あるいは精神的な労働の場合が多く、『賃金』の名称で支払われるものは、肉体的労働の場合を指す場合が多い」[35]と考えられている。

（４）歳費

歳費とは、一般的に「国会議員が国から受ける給与」[36]を指す（日本国憲法49）。なお、地方公共団体の議員が当該地方公共団体から受ける給与については、地方自治法上、「議員報酬」と呼ばれている（地方自治法203）。

（5）賞与

賞与とは、「定期的に支給される給与以外の臨時的に支給される給与で、退職給与以外のもの」[37]を指す。また、所得税基本通達は、次に掲げる性質を有するものを、賞与と捉えている（所基通183－1の2）。

① 純益を基準として支給されるもの。

② あらかじめ支給額、支給基準又は支給期の定めのないもの。

なお、法人税法35条４項（平成18年法律第10号による改正前のもの）において賞与は、「役員又は使用人に対する臨時的な給与（債務の免除による利益その他の経済的な利益を含む。）のうち、他に定期の支給を受けていない者に対し継続して毎年所定の時期に定額（利益に一定の割合を要する方法により算定されることとなっているものを除く。）を支給する旨の定めに基づいて支給されるもの及び退職給与以外のものという。」と規定されていた。

２．事業所得の意義

次に、事業所得である。所得税法27条１項は事業所得について「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。）という。」と規定し、これを受けた所得税法施行令63条は事業の具体的な細目について次の通り規定している。

（事業の範囲）

第63条　法第 27 条第１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

もっとも、同12号が「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」と規定している点からは、事業所得＝対価を得て継続的に行う事業から生ずる所得と整理することができるが､所得税法は肝心の「事業」の意義や明確な判断基準を定めているわけではない。

また、事業所得を生ずる事業には「サービス業」が含まれ、そのうちには各種の人的役務提供を目的とした事業、すなわち、医師、弁護士、公認会計士、税理士、作家等の芸術家、映画、演劇等の俳優等の業務、職業野球選手等の職業運動家の業務が含まれるとされているが、人的役務提供による所得には他の所得類型として給与所得が挙げられるため、かねてよりボーダーラインのケースでその区分をめぐる争いが生じてきた[38]。

両者を区分するための具体的な判断基準については、第２章以降で詳しく検討することとする。

第２章　給与所得と事業所得とを区分するための判断基準の検討

前章では、給与所得と事業所得との区分を議論する前提として、我が国の所得概念及び給与所得と事業所得に関する所得税法上の規定を確認した。以上を踏まえて、本章では、給与所得と事業所得の区分に関する学説上の議論やこれが争われた裁判例等を検討し、両者を区分する際の判断基準について整理する。

第１節　学説・裁判例等からの検討

１．契約形態と所得区分

民法の定める典型契約のうち人的役務提供に関する契約としては、雇用契約、請負契約及び委任契約（準委任契約を含む。）の３つが挙げられる。

このうち、雇用契約は「当事者の一方が相手方に対して労働に従事することを約し、相手方がこれに対してその報酬を与えることを約することによって、その効力を生ずる契約」（民法623）と、請負契約は「当事者の一方がある仕事を完成することを約束し、相手方がその仕事の結果に対して報酬を支払うことを約束することによって、その効力を生ずる契約」（民法632）と定義されており、一般的に雇用契約に基づいて提供される労務の対価は給与所得に、請負関係に基づいて提供される役務の対価は事業所得に区分されると考えられている[39]。そして、このような私法上の法律関係に着目すれば、その判断に迷うことなく給与所得と事業所得とを区分できるのではないかとの疑問が生ずる。

しかしながら、学説は、「給与所得に該当するか否かは、その基礎となる法律関係の性質によって決定されるのではない」[40]として、雇用契約の締結の有無のみで給与所得該当性を判断する方法を採用していない。また、裁判例の中にも「所得税法における給与所得とは、単に雇用関係に基づく労務の対価として支給される報酬というよりは広」[41]いと明確に判示するものもあり、学説、裁判例ともに雇用契約の締結の有無のみで給与所得該当性を判断する立場に立脚していないようである。

もっとも、学説や裁判例がこのような立場を採用している理由としては、①所得税法28条１項が「歳費」、「俸給」など雇用契約の存在を前提としない所得についてもこれを給与所得としていること[42]、②委任（あるいは準委任）の関係にあるとされる会社役員に対する給与（役員給与）が給与所得として取り扱われていること[43]、③実際の契約は必ずしも典型契約どおりではなくその判断が容易ではないことなど様々な点が挙げられるが[44]、

いずれにせよ、給与所得と事業所得とを区分するためには何らかの判断基準が必要である[45]。

２.「従属性」と「非独立性」

それでは、これまでの学説や裁判例は給与所得と事業所得とをいかなる基準で区分してきたのであろうか。この点について最も参考となるのが、弁護士が受けた顧問料が給与所得にあたるのか事業所得にあたるのかが争われた最高裁昭和56年４月24日判決[4]（[6]以下､「弁護士顧問料事件」という。）である。最高裁はまず、給与所得と事業所得とを区分する際の判断手法について次のように判示し、両者の区分が一般抽象的に決定されるわけではなく納税者がどのような業務ないし労務を行っていたのか、また、どのように報酬を受け取っていたのかなど、その具体的態様に応じて決定される旨を判示した[47]。

> 「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 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、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ない。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」。

その上で、事業所得と給与所得の判断基準について次のように判示し、事業所得が「独立性」､「営利性・有償性」､「反復継続性」及び「社会的地位」とが客観的に認められる業務から生ずる所得である一方、給与所得が「従属性」が認められる労務提供の対価である旨を示した。

「判断の一応の基準として、両者を次のように区別するのが相当である。すなわち、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与をいう。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」。

したがって、ある所得の給与所得該当性を判断する際には、第一義的には「従属性」、すなわち、使用者の指揮命令に服しているか否かを個々に検討していくこととなる。

一方で、裁判例の中には、給与所得該当性の判断基準として「従属性」と並んで「非独立性」なる基準を持ち出すものも存在する。例えば、麻酔科医が受けた報酬が事業所得にあたるのか給与所得にあたるのか争われた東京地裁平成24年９月21日判決[48]（以下、「麻酔科医師報酬事件」という。）は次のように述べ、「使用者の指揮命令ないし空間的、時間的な拘束に服して」という「従属性」に並んで「自己の計算と危険によらず」という「非独立性」をもその判断基準としている。

「事業所得の本質は、自己の計算と危険において独立して反復継続して営まれる業務から生ずる所得である点にあり、給与所得の本質は、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点にあると考えられる。そうすると、

営利性や有償性を有し反復継続して行われる業務ないし労務提供という経済的活動から得られる収入が事業所得に該当するか給与所得に該当するかは、自己の計算と危険によってその経済的活動が行われているかどうか、すなわち経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するか、あるいは費用が収益を上回る場合などのリスクを誰が負担するかという点、遂行する経済的活動が他者の指揮命令を受けて行うものであるか否かという点、経済的活動が何らかの空間的、時間的拘束を受けて行われるものであるか否かという点などを総合的に考慮して、個別具体的に判断すべきである」。（下線部筆者）

上記麻酔科医師報酬事件の裁判所が「従属性」と並んで「非独立性」をもその判断基準としているのは、給与所得と事業所得との区分という局面においては「給与所得に該当すること」という積極的側面のみならず、「事業所得に該当しないこと」という消極的側面からもその所得の区分を検討する必要があると考えられているためである[49]。すなわち、事業所得が「自己の計算と危険において独立して行われ…る業務から生ずる所得」（＝「独立性」を有する所得）であることから、「独立性」を有するものを給与所得の範疇から外すために「非独立性」なる要件をその判断基準の一つとして位置づけられたものと考えられる[50]。

もっとも、「非独立性」要件は、給与所得と事業所得との区分というオルタナティブな場面以外においても持ち出される場合があり[51]、このことは大学の非常勤講師が受けた報酬が雑所得にあたるのか給与所得にあたるのかが争われた京都地裁昭和56年３月６日判決[52]が、「労務の提供が自己の危険と計算によらず他人の指揮監督に服してなされる場合にその対価として支給されるものが給与所得である」（下線部筆者）と判示した点からも明らかである。代表的な学説がかねてより給与所得を「非独立的労働ないし従属的労働の対価」[53]として観念してきたのも、このような裁判例を

踏まえてのことであろう。

３.「従属性」と「非独立性」の意味内容

ところで、「使用者の指揮命令に服しているか否か」という「従属性」と「自己の危険と計算によらず」という「非独立性」とは、いかなる内容を指す基準なのであろうか。一般的には「従属」という言葉は他人に従っているという意味であり、「非独立」という言葉は独立していないという意味であるから、これら２つの文言は同じ内容を単に言い換えているに過ぎないのではないかとの疑問が生じないでもない[54]。

この問いに対する答えとして、現在の通説は、「従属性」と「非独立性」とを別々の基準と位置付け、前者を「これまで社会通念上『給与』と考えられてきたものを対価として提供される労働のあり方の特徴を抽出」[55]した、いわゆる「労務提供の態様（働き方）」に関する基準として、後者を「Ａの提供した労務から生じる損益のすべてがＢに帰属し、かつ、ＡはＢからある程度以上安定的な支払いを受け、かつ、Ａにおいてこの労務提供から損失発生の危険がない」[56]という「報酬受給の態様（稼ぎ方）」に関する基準として位置づけている[57]。

また、前述した麻酔科医師報酬事件は、「独立性」及び「従属性」の意味内容についてそれぞれ次の通り判示し、「独立性」が「業務の内容や成果に応じて変動する収益や費用が誰にどのように帰属するかという問題」である旨、「従属性」が「労務提供の形態、すなわちその業務を行う対象、場所、時間などを他者が決定し、それに従って労務や役務の提供が行われているか否かという問題」である旨を示している。

【独立性についての判示】

「事業所得が、自己の計算と危険において『独立して』営む事業から生ずる所得であるとされている…のは…当該業務の内容や成果に応

じて変動する収益や費用が誰にどのように帰 属するかという問題であり、そのような変動に応じた報酬を受領して費用を負担することとされている場合に、自己の計算と危険において『独立して』業務を営んでいるとされるのであって、業務遂行に必要な様々な判断等を他者の指揮命令によることなく『独立して』行うからといって、ここにいう『独立』性が認められ、事業所得とされるわけではない」（下線部筆者）

【従属性についての判示】

「指揮命令とは、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によって定まるものではない」「使用者の指揮命令に服して労務を提供するものであるか否かは、労務 提供の形態、すなわちその業務を行う対象、場所、時間などを他者が決定し、それに従って労務や役務の提供が行われているか否かという問題であって、業務遂行に必要な様々な判断が自分自身でできるからといって、他者の指揮命令に服していないということにはならない」（下線部筆者）

このように通説・裁判例からは、「従属性」と「非独立性」は異なる意味を持つ基準であって、前者が「労務の態様」に関する基準、また、後者が「所得の態様」に関する基準であるとの結論を導き出すことができる。

一方で、一部の学説や従来の裁判例の中には、給与所得を「雇用又はこれに類する原因に基づいて非独立的に提供する労務の対価として他人から受ける報酬で、退職に伴う一時支給金（退職金）を除いたもの」[58]、あるいは、「雇傭またはこれに類する原因にもと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および実質的にこれに準ずべき給付を意味する」[59]と定義し、「非独立的」という文言と「従属的」という文言を特段区別せず用いているもの存在するが、この点に関しては渡辺徹也教授の次

の見解が参考になる。

「理論的には両者〔筆者注：「従属性」と「非独立性」〕が別々であること（少なくとも別々である可能性）が後述する弁護士顧問料事件より前の段階において、既に認識されていたと推測できる。ただし、この時代の労務提供として、非独立的なのに従属的でないもの、あるいは反対に、従属的なのに非独立的でないものが少なかったとすれば…両者の違いを強く認識して議論する必要はそれほどなかったのかもしれない。」[60]

確かに近年のような働き方の多様化は、少なくとも弁護士顧問料事件判決が下された当時は想定されていなかったはずである。そして、当時の給与所得者の大部分が「従属的かつ非独立的」な働き方をしていたと考えれば、「従属性」が強く認められる事案においては、いちいち「非独立性」を検討せずとも給与所得に該当するとの結論を導き出すことができるため[61]、結果として「従属」と「非独立」という用語の意味内容についての議論がなされることもなかったのではなかろうか。そして、そのような議論がなされなかったからこそ、一部の学説や裁判例は、「非独立的」という文言と「従属的」という文言を特段区別せず、同じ意味をもつ言葉として用いてしまっていると考えることができるのである。

いずれにせよ、近年の働き方の多様化を踏まえれば、「従属性」と「非独立性」を別々の基準、すなわち、前者を「労務の態様」に関する基準、後者を「所得の態様」に関する基準と理解する現在の通説・裁判例の立場は支持されるべきである。本稿でもこのような理解の下、以下での議論を進めることとしたい。

第２節　従属性不要説の検討

１．塾講師等源泉徴収事件

第１節で確認したとおり、かねてより給与所得と事業所得の区分は「従

属性」及び「非独立性」という２つの判断基準によってなされてきた。しかしながら、近年の裁判例の中には「従属性」を必要要件としない旨の判示をするものが現れており、専門家の間で大きな注目を浴びている。それが、東京地裁平成25年４月26日判決[62]及びその控訴審である東京高裁平成25年10月23日判決[63]（以下、「塾講師等源泉徴収事件」という。）である。

本節では、この塾講師等源泉徴収事件を題材に従属性不要説の考え方を整理し、「従属性」と「非独立性」を判断基準とすることの妥当性について改めて検討したい。

（１）事案の概要

本件は、教育機関等から講師による講義等の業務、一般家庭から家庭教師による個人指導の業務をそれぞれ受託するＸ（原告・控訴人）がこれらの業務を行った講師又は家庭教師に対して支払った報酬の給与所得該当性が争われた事案である。第一審及び控訴審は、次の通り判示し、「従属性」が給与所得該当性を判断する上での必要要件とはならない旨を示した。

①　第一審

「同判決（筆者注：弁護士顧問料事件判決）は、労務の提供等から生ずる所得の給与所得該当性について、①そのような所得のうち『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』を給与所得の範ちゅうから外した上で（これにより、労務の提供等が自己の計算と危険によらないものであること〔労務の提供等の非独立性〕が、給与所得該当性の判断要素として位置付けられることになる。）、②労務の提供等から生ずる所得が『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』に当てはまるか否かを、当該

労務の提供等の具体的態様に応じ、とりわけ『給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうか』を重視して判断するという枠組みを提示したものであるが、同判決も明示しているとおり、そこに示されているのは、飽くまでも『判断の一応の基準』にとどまるものであって、業務の遂行ないし労務の提供から生ずる所得が給与所得に該当するための必要要件を示したものではない。」「同項（筆者注：所得税法28条１項）は、上記のとおり、国会議員が国から受ける給与を意味する『歳費』（憲法49条）が給与所得に含まれることを明らかにしており、また、例えば、法人の役員が当該法人から受ける報酬及び賞与が給与所得に含まれることは特に異論がないところ、これらの者の労務の提供等は、自己の危険と計算によらない非独立的なものとはいい得ても、使用者の指揮命令に服してされたものであるとはいい難いもので あって、労務の提供等が使用者の指揮命令を受けこれに服してされるものであること（労務の提供等の従属性）は、当該労務の提供等の対価が給与所得に該当するための必要要件とはいえないものというべきである。最高裁平成17 年判決が、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会社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を給与所得に当たると判断するに当たって、『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として、所得税法 28 条 １項所定の給与所得に当たる』との判示をしているのも、以上に述べたような考え方を前提としたものであると解される」（下線部筆者）

② 控訴審

「Ｘは、従属性が給与所得に該当することの必要要件である旨主張

する。しかし、最高裁昭和56年判決（弁護士の顧問料収入による所得が事業所得に当たるとした最高裁昭和56年４月24日第二小法廷判決・民集35巻３号672頁）、最高裁平成13年判決（民法上の組合の組合員が組合の事業に係る作業に従事して支払を受けた収入に係る所得が給与所得に当たるとした最高裁平成13年７月13日第二小法廷判決・裁判集民事202号673頁）及び最高裁平成17年判決（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ストックオプションを行使して得た利益が給与所得に当たるとした最高裁平成17年１月25日第三小法廷判決・民集59巻１号64頁）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）の原因となった法津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。そして、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挙する所得税法28条１項の解釈として採り得ない」（下線部筆者）

（２）塾講師源泉徴収事件に対する各学者の見解

このような判決に対し、多くの研究者はいずれも批判的な立場を採る[64]。例えば、谷口勢津夫教授は、「この判決（筆者注：塾講師等源泉徴収事件

判決）の判断枠組みは、前掲弁護士顧問料事件・最判が定立した規範をいわゆる『判断の一応の基準』に『格下げ』するものであり、妥当でない」[65]とされ、「従属性」を軽視する塾講師等源泉徴収事件の上記判決に批判的な見解を示されている。また、酒井克彦教授も、「最高裁昭和56年判決（筆者注：弁護士顧問料事件）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』するにあたっての要件であるとみるべきであろう。」[66]とされ、同判決を受けてもなお「従属性」を必要要件とする立場を採られている。そして、筆者もこれらの見解同様「従属性」を不要とする本判決の内容に批判的な立場に立ちたいと考える。以下、その理由について述べる。

２．従属性不要説の検討

（１）国会議員及び代表取締役の「従属性」

塾講師等源泉徴収事件の第一審及び控訴審判決は、「同項（筆者注：所得税法28条１項）は、上記のとおり、国会議員が国から受ける給与を意味する『歳費』（憲法49条）が給与所得に含まれることを明らかにしており、また、例えば、法人の役員が当該法人から受ける報酬及び賞与が給与所得に含まれることは特に異論がないところ、これらの者の労務の提供等は、自己の危険と計算によらない非独立的なものとはいい得ても、使用者の指揮命令に服してされたものであるとはいい難い」、「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難」いと判示している。すなわち、所得税法が「国会議員の歳費」や「会社の代表取締役の役員報酬」を給与所得として取扱っている点に着目し、これらの者の労務の提供等は独立的とは言い得ても従属的とは言い難いとして、「従属性」は給与所得該当性を判断する上での必要要件ではない旨を判示しているのである。そして、このような考え方が従属性不要説の主な論拠と考えられるが、筆者はこのような考え方に批判的な見解を持つ。なぜなら、これま

での学説や裁判例は、国会議員や代表取締役であってもいつ、どこで、どのような委員会や本会議に出席すべきか、あるいは、いつ、どこに出社すべきか、というような事柄は自分ひとりの都合で決められるわけではないとして、いわゆる「空間的・時間的拘束」という観点からこれらの者の「従属性」を認めてきたためである[67]。

もっとも、代表取締役は、基本的には誰からの指揮命令も受けずに会社を代表して業務を行う立場であるため「従属性」が認められないのではないかとの疑念が生じるが、この点については前橋地裁昭和53年７月13日判決[68]の次の判示が参考になる。

> 「Ｘ（原告）が株式会社Ｋ製鋼所等から取締役として受けた報酬は、それが委任契約に基づくものであっても、Ｘが当該会社に従属し、単に『取締役』という役職において人的役務を提供するに過ぎず、その取締役の活動から生じた成果（それが利益となる場合も、あるいは損失となる場合もある。）は、そのすべてが直接当該会社に帰属するものであって、Ｘが受ける報酬は、その活動から生じた成果として直接に享受するものでなく、当該会社に従属して非独立的な人的役務を提供した報酬として受けるもの、すなわち、雇傭関係に準ずる役員等の委任関係に基づき収受される対価であるとみるべきであり…」（下線部筆者）

すなわち、前橋地裁は取締役の役員報酬を「会社に従属して非独立的な人的役務を提供した報酬として受けるもの」として、取締役であっても他の従業員と同様、「会社に従属」しているとの前提に立って上記の判示を下しているのである[69]。そして、このような考え方は会社を代表して日々の業務を行っている代表取締役にも当てはまると考えられ、代表取締役であっても会社という組織に属している以上そこには何らかの「従属性」が存在すると考えられる。

このように、これまでの学説や裁判例は国会議員や代表取締役の「従属性」を認めた上で種々の議論を展開しているのであって、これらとの整合性を無視し、独自の解釈を示す塾講師等源泉徴収事件判決の上記の判示は、適切ではないと考える。

（2）ストックオプション判決にみる「従属性」

また、塾講師等源泉徴収事件の第一審は、「最高裁平成17年判決が、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会社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を給与所得に当たると判断するに当たって、『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として、所得税法28条１項所定の給与所得に当たる』との判示をしているのも、以上に述べたような考え方（筆者注：従属性不要説）を前提としたものであると解される」として、最高裁平成17年１月25日判決[70]（以下、「ストックオプション判決」という。）が給与所得につき「非独立的な労務の対価」と表現した点を従属性不要説を正当化するための論拠の１つとしているため、この点についての検討も必要であると思われる。

そして、この点を検討する上で最も参考になるのが、木山泰嗣教授の次の見解である。

「同判決（筆者注：塾講師等源泉徴収事件）のあてはめにおいて気になる点があるとすれば、『本件権利行使益は、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として、所得税法28条１項所定の給与所得にあたるというべきである。』と判示されており、いっけんすると『使用者の指揮命令に服して』という最高裁昭和56年判決が示した給与所得概念（従属性要件）が削除されているようにもみえる点である。しかし『非独立的な』というのは『従属的な』と読み替えることも日本語の意味としては可能であることを考えれば従属性

要件を削除したものではないといえるはずである。」[71]

「従属」と「非独立」の意味内容に関する議論については既に第１節において述べたところであるのでここで再び議論することは差し控えたいが、木山泰嗣教授は、ストックオプション判決が「非独立的」という文言と「従属的」という文言を特段区別せず同じ意味をもつ言葉として用いた結果、給与所得を「非独立的な労務の対価」と表現するに至ったと考えられているのである。そして、筆者もこのような見解に同意するところである。

なお、ストックオプション判決では、米国法人（以下、「Ａ社」という。）の100％子会社である日本法人（以下、「Ｂ社」という。）で代表取締役を務めたＸ（原告、被控訴人、上告人）に付与されたストックオプションの権利行使益が給与所得か一時所得か争われ、最高裁は「Ａ社は、Ｂ社の発行済み株式の100％を有している親会社であるというのであるから、Ａ社は、Ｂ社の役員の人事権等の実権を握ってこれを支配しているものとみることができるのであって、Ｘは、Ａ社の統括の下にＢ社の代表取締役としての職務を遂行していた」との理解の下、権利行使益の給与所得該当性を肯定したのであるが、このような判示が適切であったのかについてはなお議論の余地があると考える。なぜなら、Ａ社がＢ社の人事権等の実権を握ってこれを支配していたとしてもＸが勤務しているのはＡ社ではなくあくまでＢ社なのであって、Ｂ社とＸとの間に「空間的・時間的拘束性」があったと言えてもＡ社とＸとの間に「空間的・時間的拘束性」があったとはいえないと考えるためである。

もっとも、最高裁が「空間的･時間的拘束」という事実からではなく「Ａ社がＢ社の人事権等の実権を握って支配していた」という事実から「従属性」を判断しようと考えた背景には、「指揮命令者」と「給与支給者」とのかい離の問題があると考える。すなわち、ストックオプション事件が勃発するまでは「指揮命令者」と「給与支給者」とが一致しないケースが存

在していなかったため、弁護士顧問料事件の「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与をいう。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、…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」との判示に基づいて給与所得該当性を判断すれば何ら問題なく結論を導き出すことができていたものの、ストックオプション事件が勃発し、「指揮命令者」と「給与支給者」とが必ずしも一致しないケースが登場した結果[72]、最高裁としては弁護士顧問料事件が示した「空間的・時間的拘束性」という点から「従属性」を判断することができなくなり、結果として「人事権等の実権を握って支配していた」という点にその判断をゆだねることになったのではないか、と考えるのである[73]。

「人事権等の実権を握って支配していた」という点から「従属性」を認定したことの妥当性についてはなお議論の余地があると考えるが[74]、いずれにせよ最高裁はこのような手法を用いることでA社とXとの間の「従属性」を認定しようとしているのであるから、「従属性」を不要としているわけではないのである。そして、この点については、酒井克彦教授も次の見解を示されているところである。

「受給者と支給者（親会社）との間には、『使用者の指揮命令』に服するような状況もないとはいっても、受給者と使用者（筆者注：子会社）との間には厳然とした指揮命令はあったのであり、そこには『空間的・時間的拘束』はあったのである。ただ、受給者との間にはそれが直接の関係において存在しなかったことから、最高裁平成17年判決は、親会社と子会社との関係や人事権についての掌握を論じることによって、直接的関係こそないもののそれに近接した関係があると論じているのであって、必ずしも「従属性」を不要としたわけではないのである」[75]

以上の理由により筆者は、ストックオプション判決の「非独立的な労務の対価」との判示をもって「従属性」を不要とする塾講師等源泉徴収事件の第一審判決の考え方は適当ではないと考える。

（3）ストックオプション判決の調査官解説との関係

もっとも、塾講師等源泉徴収事件の上記のような判断の背景には、ストックオプション事件当時調査官であった増田稔判事の次の見解が影響を与えていると思われる。

「給与所得の要件として、その基因となる労務提供の従属性、すなわち、当該労務が使用者の指揮命令を受けて提供されるものであることを要すると説かれることがあるが…労務提供従属性は、当該労務の対価が給与所得に当たるための必要要件ではない。所得税法28条

１項は国会議員が国から受ける給与を意味する『歳費』（憲法49条）が給与所得に含まれることを明らかにしており、また、会社の代表取締役が受ける役員報酬や役員賞与が給与所得に含まれることは異論のないところである。国会議員や会社の代表取締役の労務の提供は、非独立的なもの、すなわち、自己の計算と危険によらないものということできても、従属的なものとはいい難く、このことからしても、給与所得の必要要件として、労務提供の従属性を掲げるのは適切ではない」[76]

増田稔判事がなぜ、これまでの判例や学説上の議論を蔑ろにして上記のような説明されたのかは疑問ではあるが、判例変更の手続を経ることなく先例を変更したり、これをゆがめて解釈することは許されない[77]。給与所得の本質である「従属性」は塾講師等源泉徴収事件判決が下されてもなお給与所得該当性を判断する上での必要要件なのであって、これまでと同様「従属性」と「非独立性」の２つを判断基準として給与所得と事業所得との区分がなされていくべきと考える。

第３章　「従属性」と「非独立性」の具体的判断要素の抽出

前章では、これまでの学説・裁判例等の検討を通じて給与所得と事業所得とを区分するための判断基準である「従属性」と「非独立性」について、従属性不要説の議論を含めた整理を行った。しかしながら、一口に「従属性」と「非独立性」といっても、何をもって「従属性」あるいは「非独立性」の有無を判断すべきであるのかは必ずしも明らかではない。したがって、本章では、給与所得と事業所得との区分が争われた７つの裁判例及び両者の区分に関する課税庁の取扱いを検討し、「従属性」と「非独立性」の具体的判断要素の明確化を試みる。

第１節　給与所得と事業所得との区分が争われた裁判例からの抽出

１．弁護士顧問料事件

（１）事案の概要

これまで論じてきた通り、本件は弁護士であるＸ（原告・控訴人・上告人）がいくつかの顧問会社から受け取った顧問料（以下、「本件顧問料」という。）が、事業所得にあたるか給与所得にあたるか争われた事案である[78]。

本件におけるＸは、①所得税法28条の給与所得とは、専属的労務供給契約に基づくもののみを指すものでなく[79]、数社と顧問契約があることをもって本件顧問料を事業所得と認定することはできないこと、②旧基本通達107が弁護士、税理士、医師のような自由業者が会社等から受ける顧問料、手当等について、支払を受ける時期および金額があらかじめ一定しているいわゆる固定給である等給与所得であることが明らかなものを給与所得としていること、③事業所得と給与所得との区別は、所得を得るために経費を必要とするかどうかによってなされるべきであり、必要経費を伴わない事業から生じた所得は給与所得に該当すること、④Ｘが事務所を設けているのは弁護士法20条所定の弁護士の義務であるため、事務所の存在をもって本件顧問料を事業所得と断定することはできないこと、⑤Ｘは顧問会社

のために何時でも法律相談に応じ回答を与えている点で顧問会社から支配又は拘束を受けているといえること、⑥契約に基づいて提供した労務に対し契約の相手方から受ける定期、定額の報酬は給与所得に該当することなどを主張したが、第一審[80]、控訴審[81]及び上告審[82]はいずれもＸの請求を棄却し、本件報酬は給与所得にあたると結論付けた[83]。

（２）具体的判断要素とその認定の元となった事実

裁判所が認定した事実をその判断要素ごとに整理すると、次の通りになる。

①　空間的・時間的拘束性について

「各顧問契約には勤務時間､勤務場所についての定めがな」い。また､「右各顧問契約の具体的内容とその履行の態様は、Ｘが前記各社が随時質問してくる法律問題について依頼のあつた都度、Ｘの法律事務所において、多くは電話により、専ら口頭で法律相談等に応ずるというものであり、その相談回数は会社によつて異なるが、月に２、３回という所、半年に１回、１年に１回という所もある」。

②　代替性について

「使用人を４人ないし６人（うち家族使用人２人を含む）を擁し」弁護士業を営んでいる。

③　専属性について

各顧問契約は「常時数社と締結されている」。

④　継続性について

Ｘは「継続的に弁護士業…を営んでいる」。

⑤　報酬の労務対価性について

本件各顧問料は「毎月、定時に定額支払われている」。

⑥　費用負担（店舗や事務所等の所有の有無）について

Ｘは「自己の名による法律事務所を有し」ている。

⑦　当事者の認識について

(a) 給与等としての源泉徴収の有無について

「前記各会社においてはいずれも、本件顧問料は弁護士の業務に関する報酬に該当するものとしてその10％の所得税を源泉徴収のうえ…これをＸに支払つている」。

(b) 社会保険料等の負担の有無について

「Ｘと本件顧問契約を締結している前記各会社は本件各顧問料につき、健康保険法、厚生年金保険法による保険料を源泉控除して」いない。

(c) 賞与の支給の有無について

「Ｘに対し、夏季手当、年末手当、賞与の類のものを一切支給して」いない。

⑧　事業内容との類似性について

Ｘは「弁護士業（特定の事件処理のみならず法律相談等をもその業務内容としている）を営んで」おり、「各会社とＸとの間の本件各顧問契約においてＸが負担している債務は法律相談等に応ずること」であって、「右本来の弁護士業の業務と同一の内容である」こと。

（３）検討

裁判所は（２）で整理した事実のうち、①各顧問契約には勤務時間、勤務場所についての定めがなく、法律相談等の多くは電話により月２、３回、半年に１回あるいは1年に１回程度しか行われていないこと、②使用人を４人ないし６人（うち家族使用人２人を含む）を擁しており、実際に仕事を行う者は必ずしも請け負った者自身に限られない可能性があること、③各顧問契約が常時数社と締結されていること、⑥Ｘが自己の名義による法律事務所を有しており、いわゆる店舗や事務所等の所有の有無という点で費用を負担していること、⑦（a）顧問会社はいずれも本件顧問料は弁護士の業務に関する報酬に該当するとして10％の所得税を源泉徴収しており、給与等としての源泉徴収を行っていないこと、⑦（b）右顧問会社は本件各顧問料につき、健康保険法、厚生年金保険法による保険料を源泉控

除していないとこと、⑦（c）Ｘに対し賞与の支給を一切支給していないこと、⑧Ｘは特定の事件処理のみならず法律相談等をもその業務内容として弁護士業を営んでおり、各顧問会社とＸとの間の各顧問契約においてＸが負担している債務は法律相談等に応ずることであることなどから、最終的に「本件各顧問料はいずれも給与所得ではなく事業所得に該当する」との結論を導き出している。

一方で、⑤本件各顧問料は毎月定時に定額支払われていたため「報酬の労務対価性」という点で給与所得該当性を肯定できる事実も認められたものの、裁判所は「本件各顧問料が毎月、定時に定額支払われていることは当事者間に争いがないが、それは相談料（顧問料）の支払方法がその相談回数に拘りなく月ぎめで定額であるにすぎず、右事実のみを根拠として給与所得に該当するということはできない」として、当該事実を重視せず最終的な結論を導き出している。また、④Ｘは継続的に弁護士業を営んでいたことから「継続性」が認められる事案であったが、裁判所が当該要素から本件顧問料の給与所得該当性を肯定しようとしたのか事業所得該当性を肯定しようとしたのかは定かではない。なぜなら、先に示した給与所得と事業所得の意義からは、給与所得＝「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」、事業所得＝「反覆継続して遂行する意思…が客観的に認められる業務から生ずる所得」と整理することができるため、給与所得該当性を判断する場合であっても事業所得該当性を判断する場合であっても「労務あるいは業務の提供が継続的に行われるか否か」という点がその判断の決め手の１つとなっているように見受けられるためである。

この点ついては、第３節で改めて検討することとしたい。

２．日フィル事件

（１）事案の概要

日本フィルハーモニー交響楽団（以下、「日フィル」という。）のバイオ

リニストであるＸ（原告･控訴人･上告人）が同オーケストラから受け取った報酬（以下、「本件報酬」という。）が、事業所得にあたるか給与所得にあたるか争われた事案である。

本件におけるＸは、①楽団の準備したスケジュールは演奏会の出演を中心として組まれるものであって、通常のサラリーマンのように七曜表にもとづき楽員を拘束するものではないこと、②楽員は楽団の合同練習及び合同出演についてのみスケジュールに従うことを要求されるに過ぎず、他社に出演することその他音楽家としての活動を自由にすることができること、③Ｘが演奏活動によって日フィルから得た収入は、雇用契約にもとづく賃金ないし給与ではなく交響楽団への参加契約ともいうべき混合契約に基づいて取得したものであって、Ｘの芸術価値に対する出演謝礼的な性質をもつ出演料、すなわち演奏出演という仕事の完成後に支払われる請負報酬金であるというべきこと、④毎月定時に支払われるかどうかは右収入の性質を左右するものではないこと、⑤法は原則として給与を得るのに必要な経費が給与所得控除の程度にとどまるものを本来の給与所得としたものであり、本件におけるＸの収入を給与所得とするとＸが収入を得るのに要した経費を給与所得控除額で賄うことは不可能であるため、Ｘら音楽家を給与所得者とみるべきでないこと、⑥個別通達（昭和26年直所２－82、直所５－23）により事業所得として取扱うこととされている職業野球選手の労務ないし所得が音楽演奏家のそれとが類似することなどから、本件報酬は事業所得にあたる旨主張したが、第一審[84]、控訴審[85]及び上告審[86]はいずれもＸの請求を棄却し、本件報酬は給与所得にあたると結論付けている。

（２）具体的判断要素とその認定のもととなった事実

裁判所が認定した事実をその判断要素ごとに整理すると、次の通りになる。

なお、本件では、Ｘが日本グラモフォン等から受けた報酬が事業所得にあたるか雑所得にあたるかについても争われているが、事業所得と雑所得

との区分については本稿の対象外としているため、日フィルから受け取った報酬のみに焦点をあてその具体的判断要素を摘示した。

①　空間的・時間的拘束性について

「楽員は、あらかじめ事務局より示されたスケジユールに従い、演奏および練習に１箇月110時間まで従事しなければならず、右の勤務時間については演奏と練習とによつて詳細な計算方法が定められ」ており、実際に、「月平均90時間前後日本フイルの演奏および練習に従事」していた。

②　専属性について

「楽団の定めたスケジユールに従う以外は他社出演その他の行動が自由」であった。

③　継続性について

「契約の有効期間は毎年７月１日から翌年６月30日までの１箇年間であるけれども、期間満了の１箇月前に当事者のいずれかより更新拒絶の通告をしないかぎり自動的に契約が延長されるものとされて」おり、実際に、「入団以来毎年契約を更新し」ていた。

④　報酬の労務対価性について

Ｘは、「毎月25日に定額の『基準賃金およびその他の手当』の支給を受け」ていた。なお、「一般に職業野球の場合にはチームの成績とならんで選手個人の技能と個々のプレーが興味と関心の対象となり、選手が球団から受ける報酬も当該選手の技能の進歩、成績、人気の高低によつて大きく左右されるものである」が、「Ｘら日本フイルの一般の楽員については、右のような個人的色彩はほとんどなく、その報酬も楽団の定めたとおりに労務を提供すること自体に対して支払われるもので、原則として勤務年数に応じて逐年増額され、生活給的要素を顕著に有する」。

⑤　費用負担について

(a) 旅費交通費の支給の有無について

「楽団が演奏等のために出張するときは、出張旅費規程により交通費、日当、宿泊費を支給され」、そのほかに「若干の通勤費…の支給を受け」

ていた。

(b) 主要な道具や機械等の所有の有無について

「バイオリンは自己所有のものを使用させることを義務づけているわけではないが、慣習として、各自がもってくることになっている」。

⑥　当事者の認識について

(a) 採用過程について

「演奏団体としての同楽団は、指揮者、正楽員、準楽員特別契約楽員および研究員によつて構成され、楽員として入団しようとする場合には、事務局に入団申込書等を提出し、技能の審査を経たうえ審査および運営委員会の詮衡の結果にもとづき、理事長が入団を決定し、その身分を定めて契約することとなつている」。「Xは、右の手続により昭和32年日本フイルに入団し、正楽員の身分を有する」。

(b) 給与等としての源泉徴収の有無について

「源泉所得税等を控除されていた」。

(c) 社会保険料等の負担の有無について

「毎月健康保険料、厚生年金保険料…を控除されていた」。

(d) 就業規則・服務規律等の適用の有無について

「楽員の休日は１箇月４日以上、年68日以上スケジユールによつて示され、その14日間は連続して、あるいは２回に分割して与えられるほか、休暇、欠勤、休職…に関する規定もあ」る。また、「表彰に関する規定」もあり、「楽員が右規定に違反したとき、または不正不義その他楽員に損害を及ぼし、楽団の信用を傷つけるような行為があつたときは、契約解除、減給、譴責、訓戒等の制裁を受けるものとされて」いる。

(e) 退職金の支給の有無について

「退職の際は別に経理規定の定めるところにより退職金の支給を受けることができる」。

(f) 賞与の支給の有無について

「年４回程度の賞与の支給を受け」ていた。

（3）検討

本件は、一般の会社員などと比べ楽団員としての性質上特殊性を有する事案であったが、裁判所は「他社出演その他の行動が自由であるというようなこと」は「Xの同フイルからの所得の性質を右のとおり認定することをなんら妨げるものではない」として「専属性」という点を重視せず、それ以外の「空間的・時間的拘束性」、「継続性」、「報酬の労務対価性」、「費用負担」（とりわけ「主要な道具や機械等の所有の有無」という点）及び「当事者の認識」に関する事実を特に重視して、最終的な結論を導き出している。

また、Xの「演奏家として活動するのに要する費用をいわゆる給与所得控除額で賄うことは不可能であり、このように類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者とみるべきでない」との主張に対しては、「Xらのような音楽演奏家は、自己の使用する楽器や演奏会用の特殊な服装等を自ら用意するのが普通であり、また技倆向上のための研究費等も必要であることなどから、職業費ともいうべきものが一般の勤労者より多くかかり、それが給与所得控除額を上廻る場合もありうることは否定できないけれども、先に述べたとおり、法は所得の発生態様ないし性質の如何によつて所得の種類を分類しているのあり、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」として、「費用負担」の大きさは給与所得該当性の判断に影響を及ぼさない旨も判示している。

もっとも、このような判示に対しては「確かに一つの割り切り方であろうが、必要経費の多寡の問題は、『自己の危険と計算』において業務の遂行がなされているかどうかという点について、一つの判断の材料にはなり得るのではなかろうか」[87]との指摘や「音楽家というのは、楽団に属してはいるものの、仕事に従事するための必要経費が多額に発生する危険のある職業である…音楽家が自己の判断で自己の事業のために多額の経費を負担している場合には、その音楽家の所得は事業所得としての性格を有しているとされるべきではないだろうか」[88]との指摘が存在する。この点につ

いては、第４章で改めて検討することとしたい[89]。

３. 九州電力検針員事件

（１）事案の概要

訴外九州電力株式会社（以下、「九電」という。）との間で委託検針契約を締結し、これに基づいて検針作業を行ったＸら（原告、控訴人）が受けた委託手数料が、給与所得にあたるか事業所得にあたるかが争われた事案である。

本件におけるＸは、①契約締結（採用）過程における諾否の事由、②契約内容の決定における対等性、③業務遂行過程における自由裁量性及び独立性、④業務の代替性及び兼業の有無、⑤業務（勤務）時間の拘束性、⑥業務に要する器具及び資材の負担、⑦手数料の対償性という点を総合的に勘案した上で委託手数料は給与所得にあたる旨主張したが、第一審[90]、控訴審[91]及び上告審[92]はいずれもＸの請求を棄却し、委託手数料は事業所得にあたると結論付けた。

（２）具体的判断要素とその認定のもととなった事実

裁判所が認定した事実をその判断要素ごとに整理すると、次の通りになる。

①　契約形態について

「委託検針契約は、九電との間で、具体的な検針地区と定例検針日、検針枚数等を明示した契約書により個別に締結され、かつ、その検針地区、定例検針日、受持枚数も多種多様のものであつて、対等当事者間の委任ないし請負契約として効力を有する」。

②　業務遂行上の指揮監督について

「委託検針員らは、契約で定められた事項によつてのみ九電に従属しており、労務の提供につき一般的な指揮命令下にあるわけではない」。

③　空間的・時間的拘束性について

「定例日制のため、検針日が定まつていて、裁量の余地がな」く、「月に

１回程度打合せ会への出席が求められて」おり、かつ、「Ｘらのように受持枚数の多い者の就業態様、就業時間等が一般従業員のそれに類似している」ものの、「委託検針員には、勤務時間の定めがなく…夜間等を除く常識的な時間帯に現場の作業をすべき制約があるものの、検針作業の時間、営業所への出退所時刻等自由であつて、右制約の範囲内で各人の工夫に委ねられて」おり、「九電側で個々の委託検針員の就業状況等を把握していたわけではなかつた」。

④　代替性について

「検針業務を第三者に代行させることが禁止されてなく、現実に行われている」。

⑤　専属性について

「委託検針員が兼業をすることは、委託検針契約上何ら禁止されておらず、主婦や農業従業者、商業従事者等を含め、実際に兼業していた委託検針員も相当数あつた」。

⑥　継続性について

「Ｘらのように10年数年以上検針員を継続しているものがいる」。

⑦　報酬の労務対価性について

「委託検針員の委託手数料は、従来から毎月の検針枚数（誤検針、誤算のものを除く。）に一定の単価を乗じた委託検針手数料が主な部分を占め」ているため、「純粋な形の出来高制であつて、労務提供の対価よりも委任ないし請負事務の報酬としての性格を持つ」。

⑧　費用負担について

(a) 旅費交通費の支給の有無について

「委託検針員らが各地区の需要家を巡回して検針作業をする際の交通費は、もともと委託検針員の負担であ」るが、「昭和49年ころから九電の交通補助金が支給されるようになった」。

(b) 主要な道具や機械等の所有の有無、維持費等の支出の有無について

「委託検針員が受託業務の処理に関して取扱う検針台帳その他の帳簿は、

すべて九電の交付したものを使用すべきことが委託検針契約上明示されていたほか、委託検針員は、九電から検針業務に必要な筆記用具、そろばん、懐中電灯等の無償貸与を受けて」いたが、「業務に必要な器具、資材のうち、主要な交通手段であるバイクの購入、維持費等が委託検針員の個人負担である」。

(c) 被服費等の支出の有無について

社名、社章入りの「作業上衣、防寒着、雨具、くつ、手袋の無償貸与を受けていた」が、このうち、「社名、社章入り作業衣の貸与」は、「当初、同趣旨の目的で（筆者注：個人の屋敷内に立ち入る仕事の性質上、需要家とのトラブルを避け、検針業務を円滑に行うため）むしろ検集労の方から九電に要求され、のち実質的な就労条件の内容になつて行つたものである」。

⑨　当事者の認識について

(a) 採用過程について

「九電が委託検針員を補充する場合は、各営業所単位に、主として50才以上の中高令者、主婦等を対象に、募集広告、或いは従業員の紹介等による希望者の申込を受け付け、履歴書や簡単な面接等で選考のうえ、適格者との間に…委託検針契約書（委託検針契約証書）を取り交わして」おり、「採用過程に一般従業員のそれに類似する面がある」。

(b) 給与等としての源泉徴収の有無について

九電は「委託検針員の委託手数料につき、これまでの長年所得税法204条の報酬、料金としての源泉徴収をし、委託検針員らも右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きている」。

(c) 就業規則・服務規律等の適用の有無について

「委託検針員に就業時間による九電の服務規律の拘束がなく、懲戒等もない」。

(d) 退職金の支給の有無について

「契約終了時に退職金に類する解約謝礼金が支払われている」が、「委託

検針員に対する処遇の改善として逐次実現されてきたものであつて、委託検針契約が右委任ないし請負契約であることと必ずしも矛盾するものではない」。

(e) 賞与の支給の有無について

「委託検針員にも毎年夏冬の２回従業員のボーナスに類する特別謝礼金」が支払われているが、「委託検針員に対する処遇の改善として逐次実現されてきたものであつて、委託検針契約が右委任ないし請負契約であることと必ずしも矛盾するものではない」。

⑩　身分証明書の交付の有無について

「九電から身分証明書が交付され」ているが、「右身分証明書は、個人の屋敷内に立ち入る仕事の性質上、需要家とのトラブルを避け、検針業務を円滑に行うためのものであった」。

（3）検討

本件は、給与所得と判断できる事実と事業所得と判断できる事実とが混在している複雑な事案であった。すなわち、③「定例日制のため、検針日が定まつていて、裁量の余地がな」い点、「月に１回程度打合せ会への出席が求められて」た点、「Ｘらのように受持枚数の多い者の就業態様、就業時間等が一般従業員のそれに類似している」点、⑥「Ｘらのように10年数年以上検針員を継続しているものがいる」点、⑧（a）「昭和49年ころから九電の交通補助金が支給されるようにな」った点、⑧（c）社名、社章入りの「作業上衣、防寒着、雨具、くつ、手袋の無償貸与を受けていた」点、⑨（a）「採用過程に一般従業員のそれに類似する面があ」る点、⑨（d）「契約終了時に退職金に類する解約謝礼金が支払われている」点、⑨（e）「委託検針員にも毎年夏冬の２回従業員のボーナスに類する特別謝礼金」が支払われている点、⑩「九電から身分証明書が交付され」ている点からは委託手数料の給与所得該当性が肯定できる一方で、②委託検針員らが「契約で定められた事項によつてのみ九電に従属して」いる点、③「検

針作業の時間、営業所への出退所時刻等自由であつて…九電側で個々の委託検針員の就業状況等を把握していたわけではなかつた」点、④「検針業務を第三者に代行させることが禁止されてなく、現実に行われてい」た点、⑤「委託検針員が兼業をすることは、委託検針契約上何ら禁止されておらず、主婦や農業従業者、商業従事者等を含め、実際に兼業していた委託検針員も相当数あつた」点、⑦「委託検針員の委託手数料は、…毎月の検針枚数（誤検針、誤算のものを除く。）に一定の単価を乗じた委託検針手数料が主な部分を占め」ている点、⑧（b）、「業務に必要な器具、資材のうち、主要な交通手段であるバイクの購入、維持費等が委託検針員の個人負担である」点、⑨（b）九電が「委託検針員の委託手数料につき、これまでの長年所得税法204条の報酬、料金としての源泉徴収をし、委託検針員らも右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きている」点、⑨（c）委託検針員には「就業時間による九電の服務規律の拘束がなく、懲戒等もない」点からは、委託手数料の事業所得該当性が肯定できる事案であったのである。

もっとも、本件委託手数料の最終的な所得区分が事業所得とされた点に鑑みれば、裁判所は上記の事実のうち後者で摘示した点を特に重視して最終的な結論を導き出したと考えられる。

4．ゴルフキャディー事件

（1）事案の概要

ゴルフ場の経営等を業とするX（原告・控訴人・上告人）がキャディーに対して支払ったキャディー報酬等（以下、「本件キャディー報酬等」という。）が事業所得にあたるか、給与所得にあたるかが争われた事案である。

本件におけるXは、①Xとキャディーとは従前は雇用関係にあったが、キャディーの希望により昭和46年10月頃に雇用契約を合意解除し、各キャディーがプレーヤーとの間で直接請負契約を締結する方式に変更されたこと、②キャディーはプレーヤーの組の割当及びスタート時間についてはX

の指示を受けるが、プレーヤーに随行して労務を提供している際にXの指示を受けることはほとんどなく、自己の判断と責任によって労務を提供していること、③キャディーには定時刻の出勤義務がなく出勤簿も存在しないため、Xとの間で時間的に拘束されないこと、④キャディーはいつでも自由に休暇をとることができること、⑤キャディーはXの承諾を得ることなく兼業を行うことができること、⑥キャディーフィーのうちキャディー報酬に該当する金額についてはキャディーらが独自に決定していること、⑦プレー開始後の天候の悪化等によってXがプレーヤーからゴルフ場利用料を請求できないような場合、キャディーもキャディー報酬に相当する額を受け取ることはなく、業務に関する危険を負担していること、⑧Xはキャディーについて雇用保険等の社会保険に加入しておらず、キャディー自ら国民健康保険や国民年金に加入していること、⑨キャディーはカート代金、茶菓子代、制服代等を負担していること、⑩キャディーは平成２年以降、キャディー報酬等の所得について事業所得として確定申告を行っていることなどから、本件キャディー報酬等は給与所得にあたる旨主張したが、第一審[93]、控訴審[94]及び上告審[95]はいずれもXの請求を棄却し、本件キャディー報酬等は給与所得にあたると結論付けた。

（２）具体的判断要素とその認定のもととなった事実

裁判所が認定した事実をその判断要素ごとに整理すると、次の通りになる。

①　業務遂行上の指揮監督について

「各キャディーには、Xによって番号が付けられており、事前に予約しているプレーヤーに、右番号に従ってキャディーが随行することとなっている」ため、キャディーは「自分が随行するプレーヤーを選ぶことはできない」。また、「キャディーは、プレーの進行管理や悪天候等によるプレーの中断の判断なども行う」ものの、「プレーに関する業務について…コースを巡回しているXの従業員の指示がある場合には、それに従う」。さらに、

「Ｘは、各プレーヤーにキャディーの評価についてのアンケートを行って、キャディーの勤務状況を把握し、毎月１回、会員から選ばれたキャディー委員とＸの支配人及びキャディーマスターが参加してキャディー委員会が開かれ、その場で指摘された事項について、キャディーマスターが、キャディーに対して、個別に指導したり、全員に一般的に指導したりしている」。このように、「キャディーが行う業務は、全体としてＸの経営方針や指導に基づいてなされ、Ｘの管理が及んでいると認められる」。

②　空間的・時間的拘束性について

「キャディーには定時刻の出勤義務がなく、出勤簿も存在しない」。

③　代替性について

キャディーは「いつでも自由に休暇をとることができ」、「休暇をとる場合やスタート時間を変更する場合は、業務に支障が生じないように、事前にＸの従業員であるキャディーマスターに連絡して調整してもらったり、自分の番号に近い番号のキャディーに連絡して替わってもらったりしており、特に、事前の届出は義務付けられていない」。

④　専属性について

「キャディーは、兼業を禁止されておらず、Ｘの承諾なく兼業を行うことができる」。

⑤　報酬の労務対価性について

「Ｘは、受け取ったキャディーフィーの中から、キャディー報酬を週ごとにまとめてキャディーに支払」っており、「キャディー報酬は、キャディーの経験、能力、サービスの程度等に関係なく、１ラウンド当たり1,200円と定められている」。「ただし、平日よりも土曜・日曜・祝祭日における単価が少し高く、また、１日に２ラウンド回った場合には、２ラウンド目の単価が少し高い」。

⑥　費用負担について

(a) 主要な道具や機械等の所有の有無について

「Ｘは、プレーヤーから受領したキャディーフィー」と「キャディーに

支払う報酬との差額」から、「キャディーのカート代金」を支払っている。

(b) 被服費等の支出の有無について

「キャディー全員が、Xから支給される制服を着用してキャディー業務を行って」おり、当該制服代は、カート代金と同様、Xが「プレーヤーから受領したキャディーフィー」と「キャディーに支払う報酬との差額」から支払われている。

⑦　危険負担について

「天候悪化等によりXがプレーヤーからゴルフ場利用料を請求できないような場合も、キャディー報酬は受け取ることはない」。

⑧　当事者の認識について

(a) 採用過程について

「Xは、キャディーを希望する者に対する資料として、『キャディー給与要項』と題する書面を作成、利用しているが、右書面は、キャディーの『給与』の一覧を示すとともに、『雇用はパートである』とし、日給及び月給の支払方法や『勤務時間』を定めるなど、キャディーがXの従業員であり、キャディー報酬がその給与である旨の表現が使われている」。なお、「キャディーの採用に関して、Xでは、キャディーを募集することはしておらず、キャディーが知り合いの者を連れてきたり、プレーヤーからの紹介等によりキャディーを採用している。キャディーとして採用されるには、最初に一定期間の見習期間があり、右期間中、キャディーマスターが指示するベテランのキャディーに付いてキャディー業務を習得しなければならず、一定期間後、キャディーマスターやその他X職員に随行して実際にキャディー業務を行い、能力が一定の基準に達したと認められた場合に、キャディーとして採用される」。

(b) 給与等としての源泉徴収の有無、社会保険料等の負担の有無について

「Xは、プレーヤーから受領したキャディーフィー」と「キャディーに支払う報酬との差額」から、「所得税、地方税、国民健康保険料等の支払い」を行っている。

(c) 退職金の支給の有無について

Xが「プレーヤーから受領したキャディーフィー」と「キャディーに支払う報酬との差額」から諸経費を差し引いた残額は、「キャディーが退職した場合でも」一切清算されていない。

(3) 検討

本件におけるXは、本件キャディー報酬等の事業所得該当性を肯定する事実の一つとして、②キャディーは、プレーヤーの組の割当及びスタート時間についてはXの指示を受けるが、プレーヤーに随行して労務を提供している際に、Xの指示を受けることはほとんどなく、自己の判断と責任によって労務を提供している点を挙げている。しかしながら、裁判所は、

「キャディーが行う業務は、全体としてXの経営方針や指導に基づいてなされ、Xの管理が及んでいると認められる。プレーの進行管理や悪天候等によるプレーの中断等の判断を独自に行うことがあるものの、それはキャディー業務の一部について判断を委ねられているにすぎない。」として、キャディーが業務を行う上で一定の裁量が与えられていたとしても、当該業務は全体としてXの経営方針や指導に基づいて行われるものであるため、Xが指摘した右のような事実は本件キャディー報酬等の事業所得該当性を肯定する事実とはならない旨判示した。

また、Xは、③キャディーには定時刻の出勤義務がなく、出勤簿も存在しないため、Xとの間で時間的に拘束されないこと、④キャディーはいつでも自由に休暇をとることができること、⑤キャディーは、Xの承諾を得ることなく兼業を行うことができること、⑦キャディーはプレー開始後の天候の悪化等によってXがプレーヤーからゴルフ場利用料を請求できないような場合、キャディー報酬に相当する額を受け取ることはなく、業務に関する危険を負担していることを指摘し、いわゆる「空間的・時間的拘束性」、「代替性」、「専属性」及び「危険負担」といった点から本件キャディー報酬等の事業所得該当性を肯定する旨の主張をしたが、裁判所は、「Xが

主張する右事情は、いずれも、直ちにキャディー報酬が事業所得であることを基礎付ける事情とはならず、これらの事情だけでキャディー報酬が給与所得に該当することを否定する事情にはなり得ない」旨判示した。その上で、「キャディーの採用の仕方、プレーヤーへの割当や日常業務に対する管理の在り方、キャディーの勤務状況の把握及び指導、キャディー報酬及びこれを含めたキャディーフィーの決定方法とその収受・管理、キャディー報酬の支給方法、キャディーフィーとキャディー報酬の差額の処理内容とその決定方法等を総合考慮すると…」として、「業務遂行上の指揮監督」、「報酬の労務対価性」、「費用負担」のうち「主要な道具や機械等の所有の有無」、「被服費等の支出の有無」といった点、「当事者の認識」のうち、「採用過程」、「給与等としての源泉徴収の有無」及び「社会保険料等の負担の有無」といった点を特に重視して、本件キャディー報酬等の給与所得該当性を判断している。

もっとも、本件は、「退職金の支給の有無」という点からも事業所得該当性を肯定できる事案であったが、Ｘはこの点について取り立てて主張していない。また、裁判所も当該要素に特段言及することなく最終的な結論を導き出しているため、少なくとも本件においては、当該要素は重要な要素として位置づけられていなかったようである。

５．りんご生産組合事件

（１）事案の概要

民法上の組合（以下、「本件組合」という。）の組合員であるＸ（原告・被控訴人・上告人）が組合の事業活動に労務を提供し、その対価として受け取った収入（以下、「本件収入」という。）が給与所得にあたるか事業所得にあたるかが争われた事案である。

本件におけるＸは、①本件組合は、設立当初、出資口数に応じた責任出役義務制を採ってりんご生産作業を行っていたが、組合員の出役が激減したことから昭和59年３月10日の総会で右作業を経験者を中心とする作業員

に委嘱し、その賃金は組合で負担する体制を採ることとしたこと、②右総会以降は管理者の作業設計のもとで非組合員を含む作業員が管理者の指揮命令に従い、時間帯により作業日誌の内容通り適時適作業を集中的に行い、Ｘも作業員の一員として非組合員と同じく作業をおこなっていたこと、③Ｘの労務提供に対する報酬は他の作業員と同様、給与として毎月１回日給制により支給されており、組合収益との対応関係もないことなどから、本件収入は給与所得である旨主張し、第一審[96]もこのような点から本件収入の給与所得該当性を肯定。これに対して控訴審[97]は「組合の事業所得の分配と解すべき」として一転して事業所得にあたる旨判断したが、最終的に上告審[98]は次のような事実を認定し、本件収入は給与所得にあたると結論付けた。

（２）具体的判断要素とその認定のもととなった事実

上告審が認定した事実をその判断要素ごとに整理すると、次の通りになる。

①　業務遂行上の指揮監督について

「Ｘら専従者は、一般作業員と同じく、管理者の作業指示に従って作業に従事し」ており、「作業内容も一般作業員と基本的に異なるところはなく、違いがあるとしてもそれは熟練度等の差によるものであったというのであるから、Ｘら専従者は、一般作業員と同じ立場で、本件組合の管理者の指揮命令に服して労務を提供していたとみることができる」。

②　空間的・時間的拘束性について

「作業時間がタイムカードによって記録され」ていた。

③　報酬の労務対価性について

「本件組合からＸら専従者に支払われた労務費は…作業時間を基礎として日給制でその金額が決定されており、一般作業員との日給の額の差も作業量、熟練度の違い等を考慮したものであ」った。「他方で、組合員に対する出資口数に応じた現金配当は平成３年度に一度行われたことがあるに

すぎない。これらのことからすれば、本件組合及びその組合員は、専従者に対する上記労務費の支払を雇用関係に基づくものと認識していたことがうかがわれ、専従者に対する労務費は、本件組合の利益の有無ないしその多寡とは無関係に決定され、支払われていたとみるのが相当である」。

（3）検討

本件において最高裁はまず、「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（筆者注：事業所得）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の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきものであ」るとして、民法上の組合から支払われた金員＝事業所得と判断せず、その具体的な態様を総合的に勘案して最終的な結論を導き出すべき旨判示した。その上で、「業務遂行上の指揮監督」、「空間的･時間的拘束性」、「報酬の労務対価性」に関する事実を認定し、これらすべての点で給与所得該当性を肯定する事実が認められたことから、最終的に本件収入の給与所得該当性を肯定する判断を下したものと思われる。

６．電気工事作業員報酬事件

（1）事案の概要

電気工事の設計施工等を業とするＸ（原告・控訴人・上告人）が、Ｘの業務に従事した作業員（以下、「本件各支払先」という。）に対して支払った金員（以下、「本件支出金」という。）が、外注費（事業所得）にあたるか給与（給与所得）にあたるかが争われた事案である。

本件におけるＸは、①本件各支払先を労働保険、健康保険及び厚生年金保険の被保険者として取扱っておらず、平成11年当時の下請業者であった丁、戊及びＣのほかＨがいわゆる一人親方として労働者災害補償保険に自

ら特別加入していたこと、②Xが把握しているものだけでも、戊、C及びFは各自の事業所得に係る確定申告をしていたこと、③Xと本件支払先の間において雇用関係ではなく請負関係が選択されたのは、雇用関係によると各種の控除により手取りの収入額が減少することを嫌った本件各支払先らの希望によるものであって、Xにおいて殊更請負関係を選択する利益はないこと、④Y（被告・被控訴人・被上告人）が給与所得該当性の判断要素として指摘する作業に関する指揮監督等の点は、Xを含むBの下請け業者であるBの綿密な工程管理と予算管理に従って工事しているという現代の大規模建築工事の特殊性に基づくものであって、Xと本件各支払先が請負関係にあることと何ら矛盾するものでないこと、⑤本件各支払先がペンチ、ナイフ及びドライバー等を各自で用意していたことは本件支出金が給与所得であることを阻害する事情であること、⑥XがBに対し本件各支払先をXに在籍する者として記載した協力業者従業員名簿を提出したのは、雇用する従業者が多い方が仕事を受注しやすいため、そのようにしていたものにすぎないこと、⑦本件各支払先に対して食事代、慰労会及び忘年会の費用の一部を負担し、福利厚生費として経理処理したことはXの経理担当者が経理科目の分類を誤ったことに過ぎないこと、⑧本件各支払先が受診した定期健康診断の費用の負担や、本件支払先に対する作業着の無償貸与等は、元請業者であるBの下での施工監督責任の徹底によるものであることなどから、本件支出金は事業所得である旨主張したが、第一審[99]、控訴審[100]及び最高裁[101]はいずれもXの請求を棄却し、本件支出金は給与所得にあたると結論付けた。

（2）具体的判断要素とその認定のもととなった事実

裁判所が認定した事実をその判断要素ごとに整理すると、次の通りになる。

①　業務遂行上の指揮監督について

「本件各支払先は、各仕事先において、X代表者又は株式会社Bの職員

である現場代理人等の指示に従って電気配線工事等の作業を行っていた」。また、「Ｂの下請業者として登録している他の業者」から「応援要請があったときに…応援要請がされるのはＸに対してであ」った。

②　空間的・時間的拘束性について

「本件各支払先の作業時間は、各仕事先において異なることがあるものの、午前８時から午後５時までと決められており、Ｘが本件各支払先に対して作業を行う現場等を指定し」ていた。

③　代替性について

「本件各支払先が各自に割り当てられた作業を更に下請させたこと、本件各支払先が更に労働者等を使用していた」などの事情は存在せず、「Ｘと本件各支払先の契約関係では、他人の代替による労務の提供を容認しているとは認めることができない」。また、「本件各支払先は、仕事を休むときや遅刻をするときには、Ｘ代表者に対し連絡をしており、そのような場合、本件各支払先が自ら代替の作業員等を手配することはなかった」。

④　専属性について

本件各支払先は「Ｘ以外で仕事をしたことはな」く、本件各支払先は「専属的…にＸの下で電気配線工事等の作業に従事していた」。

⑤　継続性について

本件各支払先は、「Ｘに常用され…継続的にＸの下で電気配管工事等の作業に従事していた」。

⑥　報酬の労務対価性について

「１日当たりの『基本給』に従事日数を乗じた金額、約２割５分増しの『残業給』に従事時間を乗じた金額及び５割増しの夜間の『基本給』に従事日数を乗じた金額の合計額…から遅刻による減額分を差し引かれた金員を労務の対価として得て」おり、「本件各支払先については、１週間で達成すべき仕事量の定めなどがあるものの、それが達成されなかったからといって、労務に対する対価が減少することはない」。また、他の下請け業者からの応援「要請に応じた場合の報酬は、他の業者からＸに対して支払われ、

Ｘがこれを本件各支払先に支払っている」。

⑦　費用負担について

(a) 旅費交通費の支給の有無について

本件支払先のうち「丁については通勤費が」支給されている。

(b) 材料等の支給の有無について

「各仕事先で使用する材料（電線等）は、一定規格以上のものはＢにおいて仕入れ、その余のものはＸにおいて仕入れることとなって」おり、本件各支払先は「各仕事先で使用する材料を仕入れたことはなかった」。

(c) 主要な道具や機械等の所有の有無について

「ペンチ、ナイフ及びドライバー等のほかに本件各支払先において使用する工具及び器具等その他営業用の資産を所持したことはなかった」。

(d) 店舗や事務所等の所有の有無について

本件各支払先は「店舗、事務所又は営業所等を有して」いない。

(e) 被服費等の支出の有無について

Ｘは「本件各支払先に無償貸与する作業着を購入していた」。

⑧　当事者の認識について

(a) 確定申告の状況、給与等としての源泉徴収の有無、社会保険料等の負担の有無について

「本件各支払先のうち、戊及びＣは、平成13年分から同15年分までの収入を事業所得としてそれぞれ確定申告し、Ｆは、同14年分及び同15年分の収入を事業所得として確定申告している。また、丁は、同14年分及び同15年分の収入を給与所得として確定申告し、Ｘから同14年分の給与所得の源泉徴収票の発行を受けたりしているものの、東京土建国民健康保険組合に対して同15年度分及び同16年度分の保険料を納付するなどしており、さらに、丁は同11年５月13日から、戊は同10年４月２日から、Ｃは同３年４月１日から、いわゆる一人親方等に係る労働者災害補償保険に特別加入している」。

(b) 福利厚生の有無について

「Ｘが本件各支払先に係る定期健康診断の費用を負担していた」。また、Ｘは「本件各支払先に対して食事代、慰労会及び忘年会等の費用の一部を負担し」ていた。

⑨　会計帳簿等の作成の有無について

本件各支払先は「会計帳簿等を作成してい」ない。

⑩　屋号の有無について

本件各支払先は「いわゆる屋号を有してい」ない。

⑪　従業員名簿等への記載の有無について

Ｘは「Ｂに対し、本件各支払先をＸに在籍する従業員として記載した…従業員名簿を提出している」。

（３）検討

先に示した通り、本件におけるＸは、①本件各支払先を労働保険、健康保険及び厚生年金保険の被保険者として取扱っておらず、本件支払先である丁、戊、Ｃ及びＨが自ら一人親方等に係る労働者災害補償保険に特別加入している点、②本件支払先である戊、Ｃ及びＦが、本件支出金につき事業所得として確定申告していた点などを摘示し、「Ｘと本件各支払先の間では、本件各支払先の提供する労務を請負契約に基づくものとする旨の合意があった」と主張した。

これに対して裁判所は、「たとえＸと本件各支払先の間でその労務が請負契約に基づくものであるとして取り扱う旨の理解（主観的意図）があったとしても、上記で述べたところによれば…Ｘによる報酬の支払は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき労務の提供を受けていたことの対価として支給されていたものと認めるのが相当である。…Ｘ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Ｘ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く…本件においても、上記のとおり、当該業務ないし労務及び所得等の態様等の客観的な事実関係を総合的に考察すれば、Ｘと本件支払先との間に真実に存在する法律関係は、客観的な評価としては､雇用契約又はこれに類する原因と認めるのが相当であ」るとして、Ｘが適示したような事実があってもなお、その所得区分が給与所得とされる旨を明確に判示した。上記で整理した事実でいえば､「確定申告の状況｣､「社会保険料等の負担の有無」以外の点を総合的に勘案して最終的な結論を導き出したといえよう。

７．麻酔科医師報酬事件

（１）事案の概要

麻酔科医師であるＸ（原告）が、麻酔手術等を施行した８つの病院から得た収入が事業所得にあたるか給与所得にあたるかが争われた事案である。

本件におけるＸは、①Ｘが麻酔医療について高度の専門性を有する手術のコンダクターであり、麻酔医療を実施するか否かを含め病院の誰からも指揮命令･監督を受ける立場にないこと、②Ｘと各病院との契約において、Ｘを場所的、時間的に拘束する旨の定めがないこと、③Ｘは各病院との間で１例分の単価に基づいて症例数に応じて出来高を定め、最終的に時間に応じて出来高を調整する報酬の定め方をしているが、これは請負ないし業務委託契約の労務対価の定め方そのものであるといえ、Ｘの収入は極めて不安定であること、④麻酔手術に必要な器具や機器は呼吸回路につながっており、Ｘが各病院に持ち込むことは物理的に不可能であるし、術衣や手袋についても安全対策等の観点から外部から持ち込むことは考えられないこと、⑤Ｘは麻酔器具等の設備の使用料や消耗品代をディスカウントした上で各病院との間の報酬を決めており、これらの費用を実質的に負担していること、⑥麻酔薬剤は麻薬又は劇薬として保管について法の規制を受けており、これをＸが持参することは考えられないこと、⑦Ｘは交通費を受

領しているが、交通費の支給は事業所得であることを否定する根拠とはならないことから、右収入は給与所得である旨主張したものの、第一審[102]はXの請求を棄却し、本件支出金は給与所得にあたると結論付けた。

（2）具体的判断要素とその認定のもととなった事実

裁判所が認定した事実をその判断要素ごとに整理すると、次の通りになる。

なお、本稿では、Xが麻酔手術等を施行した8つの病院のうち、主たる支払先であるA会からの報酬に焦点をあて、その具体的判断要素を摘示することとする。

①　業務遂行上の指揮監督について

「麻酔を担当する患者が誰でありいかなる疾病の患者であるか、その日にXが麻酔を担当する患者の数、各手術の内容やそれに要する時間、手術や麻酔を施行する場所や患者の入退室予定時間等については、A会によって他律的に決定されていたこと、Xは、麻酔を担当する前日に、A会からファクシミリ送信の方法により、こうした情報の提供を受けてこれに従っていたことが認められ、このような麻酔という業務を行う対象、場所、時間など業務の一般的な態様についてA会の指揮命令に服していた」。

②　空間的・時間的拘束性について

「Xの勤務時間は、A会とXとの間の契約書により、毎週木曜日及び金曜日に予定された手術の開始時から手術の終了時まで（ただし遅くとも金曜日の最終便に乗ることができる時刻まで）と定められていたこと、Xの業務は、A会の経営するAメディカルセンターの病院内で患者に対して行われる手術の際の術中麻酔管理等を行うことであったこと、Xの出勤時刻及び退勤時刻は、Xが押印する派遣医出勤簿に記録され、A会の手術室の担当課長がこれを確認し、A会において他の非常勤職員と同様にこの出勤簿でXの勤務時間を管理していたことがそれぞれ認められ、A会の空間的、時間的拘束に服していたと認められる」。

③　報酬の労務対価性について

「Ｘに対しては、術例数が１例であっても２例であっても定額の報酬が支払われ、手術の件数が３例以上に増えたり時間が２時間を超過した場合には、それぞれ割増された報酬が支払われるものの、手術や麻酔施術の難易度や用いる薬剤等の価格などに応じて変動する仕組みにはなっておらず、医療行為等に対する対価として患者や公的医療保険からＡ会に支払われる診療報酬の金額の多寡に応じてＸに対する報酬が変動する報酬体系にはなっていない」。

④　費用負担について

(a) 旅費交通費の支給の有無について

「Ｘが…Ａ会に赴くための交通費は、Ａ会が負担している」。

(b) 主要な道具や機械等の所有の有無について

「Ｘが手術に伴う麻酔を行うに必要な麻酔設備、麻酔器具、医療行為に必要な包帯やガーゼ等の消耗品については、Ａ会が準備したものが使用され、麻酔薬剤については、Ａ会が調達した上で、使用した薬剤代金をＡ会が患者又は公的医療保険から受領することとされている」。

⑤　危険負担について

「手術時に過誤があり損害が生じた場合には、Ｘに重大な過失があった場合は別として原則としてＡ会がその責任を負う」。

（３）検討

裁判所は本件において、「営利性や有償性を有し反復継続して行われる業務ないし労務提供という経済的活動から得られる収入が事業所得に該当するか給与所得に該当するかは、自己の計算と危険によってその経済的活動が行われているかどうか、すなわち経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するか、あるいは費用が収益を上回る場合などのリスクを誰が負担するかという点、遂行する経済的活動が他者の指揮命令を受けて行うものであるか否かという点、経済的活動が何

らかの空間的、時間的拘束を受けて行われるものであるか否かという点などを総合的に考慮して、個別具体的に判断すべきである」と判示し、給与所得と事業所得とを区分する上での具体的判断要素として

「報酬の労務対価性」、「費用負担」、「危険負担」、「業務遂行上の指揮監督」、「空間的・時間的拘束性」の５つを列挙した。その上で、これらの５つ要素に具体的な事実関係をあてはめ、最終的に本件報酬の給与所得該当性を肯定したものと考えられる。

８．小括

給与所得か事業所得かが争われた７つの裁判例を検討した結果、裁判所は「業務遂行上の指揮監督」、「空間的・時間的拘束性」、「代替性」、「専属性」、「継続性」、「報酬の労務対価性」、

「費用負担」（具体的には「旅費交通費の支給の有無」、「材料等の支給の有無」、「主要な道具や機械等の所有の有無」、「店舗や事務所等の所有の有無」、「維持費等の支出の有無」、「被服費等の支出の有無」という点）、「危険負担」、「当事者の認識」（具体的には「採用過程」、

「確定申告の状況」、「給与等としての源泉徴収の有無」、「社会保険料等の負担の有無」、「就業規則・服務規律の適用の有無」、「退職金の支給の有無」、「賞与の支給の有無」、「福利厚生の有無」という点）、「事業内容との類似性」、「会計帳簿等の作成の有無」、「屋号の有無」、

「身分証明書の交付の有無」及び「従業員名簿等への記載の有無」といった点を総合的に勘案して最終的な結論を導き出していることを明らかにすることができた。

なお、各裁判所が認定した事実をその判断要素ごとに整理すると次の図表のとおりになる。各判断要素につき給与所得該当性を肯定する事実が認められた場合には○、事業所得該当性を肯定する事実が認められた場合には●、給与所得該当性該当性を肯定する事実と事業所得該当性を肯定する事実とが混在している場合には△を付している。さらに、結論を導き出す

図表１　給与所得と事業所得との区分が争われた７つの裁判例のまとめ

		弁護士顧問料事件	日フイル事件	九州電力検針員事件	ゴルフキャディー事件	りんご生産組合事件	電気工事作業員報酬事件	麻酔科医師報酬事件
業務遂行上の指揮監督				●	○	○	○	○
空間的・時間的拘束性		●	○	△	●※	○	○	○
代替性		●		●	●※		○	
専属性		●	●※	●	●※		○	
継続性		△	○	○※			○	
報酬の労務対価性		○※	○	●	○	○	○	○
費用負担	旅費交通費の支給		○	○※			○	○
	材料等の支給						○	
	道具や機械等の所有		●※	●	○		○	○
	店舗や事務所の所有	●					○	
	維持費等の支出			●				
	被服費等の支出			○※	○		○	
危険負担					●※			○
当事者の認識	採用過程		○	○※	○			
	確定申告の状況						●※	
	給与等としての源泉徴収	●	○	●	○		○	
	社会保険料等の負担	●	○		○		●※	
	就業規則等の適用		○	●				
	退職金の支給		○	○※	●※			
	賞与の支給	●	○	○※				
	福利厚生						○	
事業内容との類似性		●						
会計帳簿等の作成の有無							○	
屋号等の有無							○	
身分証明書の交付の有無				○※				
従業員名簿等への記載の有無							○	
結論		事業	給与	事業	給与	給与	給与	給与

上で重視されていない事実がある場合には、各記号の右上に※を付すことでこれを表現した。

そして、これらの具体的判断要素が「従属性」と「非独立性」のいずれに該当するかという点であるが、「従属性」が「労務の態様」に関する判断基準であって、「非独立性」が「所得の態様」に関する判断基準であるとの文脈に沿ってこれらを整理すると、次の通り分類することができよう。

（1）「従属性」の具体的判断要素

①「業務遂行上の指揮監督」、②「空間的・時間的拘束性」、③「代替性」、④「専属性」、⑤「継続性」

（2）「非独立性」の具体的判断要素

①「報酬の労務対価性」、②「費用負担」（具体的には「旅費交通費の支給の有無」、「材料等の支給の有無」、「主要な道具や機械等の所有の有無」、「店舗や事務所等の所有の有無」、「維持費等の支出の有無」、「被服費等の支出の有無」という点）、③「危険負担」

（3）「その他」の判断要素

①「当事者の認識」（具体的には「採用過程」、「確定申告の状況」、「給与等としての源泉徴収の有無」、「社会保険料等の負担の有無」、「就業規則・服務規律の適用の有無」、「退職金の支給の有無」、「賞与の支給の有無」、「福利厚生の有無」という点）、②「事業内容との類似性」、③「会計帳簿等の作成の有無」、④「屋号の有無」、⑤「身分証明書の交付の有無」、⑥「従業員名簿等への記載の有無」

以上、第１節では、給与所得と事業所得との区分が争われた７つの裁判例から「従属性」と「非独立性」の具体的判断要素を明らかにした。これに対して、課税庁はいかなる観点から両者の有無を判断しているのであろうか。

この点について明らかにするため、第２節では、給与所得と事業所得と

の区分に関係する５つの通達を確認し、「従属性」と「非独立性」の具体的判断要素の明確化を試みる。

第２節　給与所得と事業所得との区分に関する課税庁の取扱いからの抽出

１．出来高払いの給与と請負による報酬との区分

国税庁はかねてよりいくつかの通達を発遣し、給与所得と事業所得とを区分する際の判断要素を示してきた。その一つが、昭和26年１月に発遣された次の所得税基本通達119[103]（以下、「旧基本通達119」という。）である。

【旧基本通達119】

> 一一九 出来高払の給与であるか請負による報酬であるのかの別は、雇よう関係に基づく収入であるかどうかによるべきものとし、個々の実情に即して、そのいずれであるのかを判断すべきであるが、その区分が明らかでない場合においては、次の事項を綜合勘案して判断するものとする。
> （１）当該契約の内容が他人の代替を容れるかどうか
> （２）仕事の遂行に当り個々の作業について指揮監督を受けるかどうか
> （３）まだ引渡しを終えない完成品が不可抗力のため消滅した場合等において、その者が権利として報酬の請求をなすことができるかどうか
> （４）所得者が材料を提供するかどうか
> （５）作業用具を供与されているかどうか

同通達は出来高払いの給与と請負による報酬との区分が明らかでない場合の具体的判断要素を示したものであって、具体的には、①当該契約の内容が他人の代替を容れるかどうかという「代替性」、②仕事の遂行に当り

個々の作業について指揮監督を受けるかどうかという「業務遂行上の指揮監督」、③まだ引渡しを終えない完成品が不可抗力のため消滅した場合等において、その者が権利として報酬の請求をなすことができるかどうかという「危険負担」、④所得者が材料を提供するかどうか、あるいは、作業用具を供与されているかどうかという「費用負担」（具体的には「材料等の支給の有無」、「主要な道具の所有の有無」という点）の４つを総合勘案する際の具体的判断要素として挙げている。

もっとも、同通達は、「条理上当然のことを定めたもので通達として存続することを適当としない」[104]との理由で昭和45年に廃止されているが、その考え方の本質は現在も変わっていないといわれている。個人事業者と給与所得者の区分について定めた次の消費税法基本通達１－１－１[105]が、旧基本通達119とおおむね同様の内容となっていることがその証拠といえよう。

２．個人事業者と給与所得者の区分

国内取引に係る消費税の納税義務者は、事業者たる法人及び個人事業者であり（消法５・同法２①四）、この場合の個人事業者は、事業を行う個人とされている（消法２①三）。したがって、個人が役務の提供を行った場合、その役務の提供が事業として行われたものであるか否かが問題となるのであるが、個人の行う役務の提供は種々の形態が存在するため、その判断には困難を伴うことが多い[106]。

そこで、国税庁は平成７年12月、新たな通達を発遣し、個人の役務の提供が事業として行われたものであるのか否かを判断する際の実務上の判断の指針を示した。それが、次に示す消費税法基本通達１－１－１である。

【消費税法基本通達１－１－１】

（個人事業者と給与所得者の区分）

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。

もっとも、同通達は所得税法上の給与所得と事業所得との区分を直接定義するものではない[107]。しかしながら、同通達が摘示する判断要素と先に示した所得税基本通達119が摘示する判断要素の内容が概ね一致している点から考えれば、消費税法上の給与と事業の概念と所得税法上の事業所得と給与所得の概念は一致していると思われる。同通達が、「個人が雇用契約又はこれに準ずる契約に基づき他の者に従属し、かつ、当該他の者の計算により行われる事業に役務を提供する場合は、事業に該当しないのであるから留意する」として、「従属性」と「非独立性」を出来高払の給与と請負による報酬とを区分する際の判断基準としている点からも、このような整理の妥当性を垣間見ることができよう。

３．大工、左官、とび職等の受ける報酬の所得区分

国税庁は、平成21年12月、大工、左官、とび職等の受ける報酬について新たな通達を発遣した。それが次に示す「大工、左官、とび職等に対する所得税の取扱いについて」（以下、「大工等の報酬に関する個別通達」という。）[108]である。もっとも、これらの者に対する報酬については従来からその所得区分が問題となることが少なくなかったため過去にいくつかの通達が発遣されていたところではあるが[109]、就労形態が多様化したこと等からその内容が見直され、平成21年、次の通達が発遣されることとなった。

【大工等の受ける報酬に関する個別通達】

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

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

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

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

（２）報酬の支払者から作業時間を指定される、報酬が時間を単位として計算されるなど時間的な拘束（業務の性質上当然に存在する拘束を除く。）を受けるかどうか。
（３）作業の具体的な内容や方法について報酬の支払者から指揮監督（業務の性質上当然に存在する指揮監督を除く。）を受けるかどうか。
（４）まだ引渡しを了しない完成品が不可抗力のため滅失するなどした場合において、自らの権利として既に遂行した業務又は提供した役務に係る報酬の支払を請求できるかどうか。
（５）材料又は用具等（くぎ材等の軽微な材料や電動の手持ち工具程度の用具等を除く。）を報酬の支払者から供与されているかどうか。

そして、同通達からは、給与所得と事業所得とを区分する際の判断要素として、①他人が代替して業務を遂行すること又は役務を提供することが認められるかどうかという「代替性」、②報酬の支払者から作業時間を指定されるかどうかという「空間的・時間的拘束性」、③報酬が時間を単位として計算されるかどうかという「報酬の労務対価性」、④作業の具体的な内容や方法について報酬の支払者から指揮監督を受けるかどうかという「業務遂行上の指揮監督」、⑤まだ引渡しを了しない完成品が不可抗力のため滅失するなどした場合において、自らの権利として既に遂行した業務又は提供した役務に係る報酬の支払を請求できるかどうかという「危険負担」、⑥材料又は用具等を報酬の支払者から供与されているかどうかという「費用負担」（とりわけ「材料等の支給の有無」、「主要な道具の所有の有無」という点）の６つを摘示することができる。この各判断要素と先に示した旧基本通達119及び消費税基本通達１－１－１で整理した各判断要素と比較すると、新たに「空間的・時間的拘束性」及び「報酬の労務対価性」という項目が加わっているものの、その他の要素に大きな違いはない。

４．外交員又は集金人の受ける報酬等の所得区分

実務上、外交員又は集金人が受ける報酬等の所得区分については、給与所得に該当するのか事業所得に該当するのか明らかでない場合が多く、その判定に困難を伴う場合が多い[110]。そして、その際の判断の拠り所となるのが、次に掲げる所得税基本通達204-22[111]（以下、「外交員等の受ける報酬に関する基本通達」という。）である。

【外交員等の受ける報酬に関する基本通達】

（外交員又は集金人の業務に関する報酬又は料金）
外交員又は集金人がその地位に基づいて保険会社等から支払を受ける報酬又は料金については、次に掲げる場合に応じ、それぞれ次による。
（１）その報酬又は料金がその職務を遂行するために必要な旅費とそれ以外の部分とに明らかに区分されている場合 法第９条第１項第４号《非課税所得》に掲げる金品に該当する部分は非課税とし、それ以外の部分は給与等とする。
（２）（１）以外の場合で、その報酬又は料金が、固定給（一定期間の募集成績等によって自動的にその額が定まるもの及び一定期間の募集成績等によって自動的に格付される資格に応じてその額が定めるものを除く。以下この項において同じ。）とそれ以外の部分とに明らかに区分されているとき。 固定給（固定給を基準として支給される臨時の給与を含む。）は給与等とし、それ以外の部分は法第204条第１項第４号に掲げる報酬又は料金とする。
（３）（１）及び（２）以外の場合 その報酬又は料金の支払の基因となる役務を提供するために要する旅費等の費用の額の多寡その他の事情を総合勘案し、給与等と認められるものについてはその総額を給与等とし、その他のものについてはその総額を法第204条第１項第４号に掲げる報酬又は料金とする。

同通達は、まず、（1）において、保険会社等から支払を受ける報酬又は料金（以下「報酬等」という。）が職務を遂行するために必要な旅費とそれ以外の部分とに明確に区分されている場合には、報酬等のうち旅費以外の部分を給与所得として取扱う旨を明らかにしている。その上で、（2）において、報酬等が固定給とそれ以外の部分（一定期間の募集成績等によって自動的にその額が定まるもの及び一定期間の募集成績等によって自動的に格付される資格に応じてその額が定めるもの）とに区分されている場合には、固定給の部分を給与所得とし、それ以外の部分を事業所得とみなす旨を明らかにしている。さらに、（3）においては、（1）及び（2）以外の場合は、報酬等の支払の基因となる役務を提供するために要する旅費等の費用の額の多寡その他の事情を総合勘案し、給与等と認められるものについてはその総額を給与所得とし、その他のものについてはその総額を事業所得とする旨明らかにしている。

そして、これらの取扱いのうち（2）及び（3）からは、それぞれ、①「報酬の労務対価性」及び②「費用負担」（具体的には「旅費交通費の支給の有無」）という判断要素を導き出すことができる。もっとも、（3）については、「役務を提供するために要する旅費等の費用の額の多寡その他の事情を総合勘案し」（下線部筆者注）として、「費用負担」の多寡をその判断のポイントとしているようであるが、先に示した日フィル事件の控訴審判決は、「給与の支給を受ける者の支出する経費が右の控除額（筆者注：給与所得控除額）を超えるからといって、それだけで給与所得者に当らないとすることはできない」として「費用負担」の多寡のみで給与所得該当性を否定することはできない旨を判示しているところである。このような「費用負担」の多寡と所得区分の関係については、第4章第1節で検討することとしたい。

5．職業野球選手の受ける報酬等の所得区分

ところで、実務上、一軍に属する職業野球選手が所属している球団から

受け取る報酬は事業所得に区分することとなっているが[112]、これは国税庁が昭和26年８月に発遣した次の通達[113]（以下、「職業野球選手の報酬に関する個別通達」という。）が影響を及ぼしていると考えられる[114]。

【職業野球選手の受ける報酬に関する個別通達】

> 職業野球の選手の所得については、従来給与所得又は事業所得として扱つてきたのであるが、最近における選手の所得の実態が、①選手は球団の指定する野球試合に出場することを約し、これに対し球団から出場契約料、試合出場料の支払を受けるものであり、且つ、当該選手の技能の進歩又は人気の高低に応じその出場料も増減せらるべき性質を有し、一般芸能人の出演契約と何等の差異が認められないこと、②試合出場に要する用具等は、特定のものを除きすべて選手の個人的負担であること等にかんがみ、昭和二十六年分以降の職業野球選手の所得については、すべて事業所得（サービス業）として取り扱うこととする。

なお、同通達が発遣される少し前の昭和26年１月、国税庁は「職業野球選手等の所得は、固定給である等給与所得であることの明らかなものを除いては、事業所得」とする旨の個別通達（以下、「旧基本通達108」という。）[115]を発遣していたところではあるが、職業野球選手の実態、すなわち、①職業野球選手の出場料が技能の進歩または人気の高低に応じて増減されるべき性質を有している点、②試合出場に要する用具等は、特定のものを除きすべて選手の個人的負担である点に鑑みて、「職業野球選手の受ける報酬に関する個別通達」を発遣し、その取り扱いを事業所得とする方向に改めたようである。なお、同通達が示す内容を具体的判断要素に落とし込むと①が「報酬の労務対価性」、②が「費用負担」ということになろう。

もっとも、同通達の①が示す内容については、第１節で検討した日フィ

ル事件の裁判所も、「職業野球選手は球団との契約にもとづきチームの一員として試合に出場し、練習に従事するものであるとはいえ、一般に職業野球の場合にはチームの成績とならんで選手個人の技能と個々のプレーが興味と関心の対象となり、選手が球団から受ける報酬も当該選手の技能の進歩、成績、人気の高低によつて大きく左右されるものであることは…明らかであって、それはあたかも一般芸能人の出演料などと同様、選手個人が契約に従い自己の責任と計算において提供する具体的なサービスに対する報酬たる性質をもつと認められる」と判示しているところであって、この点において、課税庁と裁判所の考え方は一致しているといえる。

6．小括

給与所得と事業所得との区分に関する５つの通達を検討した結果、課税庁は「業務遂行上の指揮監督」、「空間的・時間的拘束性」、「代替性」、「報酬の労務対価性」、「費用負担」（具体的には「旅費交通費の支給の有無」、「材料等の支給の有無」、「主要な道具や機械等の所有の有無」という点）を給与所得と事業所得とを区分する際の判断要素としている点を明らかにすることができた（図表２）。

図表２　給与所得と事業所得との区分に関する５つの通達からみる具体的判断要素

		旧基本通達119	消費税法基本通達１－１－１	大工等の個別通達	外交員等の基本通達	野球選手の個別通達
業務遂行上の指揮監督		○	○	○※1		
空間的・時間的拘束性				○※2		
代替性		○	○	○		
報酬の労務対価性				○	○	○
費用負担	旅費交通費の支給				○	
	材料等の支給	○	○	○※3		
	主要な道具の所有	○	○	○※4		○
	危険負担	○	○	○		

※１　業務の性質上当然に存在する指揮監督を除く。
※２　業務の性質上当然に存在する拘束を除く。
※３　くぎ材等の軽微な材料を除く。
※４　電動の手持ち工具程度の用具等を除く。

そして、「従属性」が「労務の態様」に関する判断基準、「非独立性」が「所得の態様」に関する判断基準であるとの認識の下、これらの具体的判断要素を分類すると次の通りになる。

（１）「従属性」の具体的判断要素
①「業務遂行上の指揮監督」、②「空間的・時間的拘束性」、③「代替性」
（２）「非独立性」の具体的判断要素
④報酬の労務対価性、⑤費用負担（具体的には「旅費交通費の支給の有無」、「材料等の支給の有無」、「主要な道具の所有の有無」という点）、⑦危険負担

第３節　具体的判断要素の抽出結果

以上、本章では、「従属性」と「非独立性」の具体的判断要素を明らかにすべく、給与所得と事業所得の区分について争われた裁判例や両者の区

分に関する課税庁の取扱いを検討した。

その結果、「従属性」の判断要素として、「業務遂行上の指揮監督」、「空間的・時間的拘束性」、「代替性」、「専属性」、「継続性」の５つが挙げられること、そして、「非独立性」の判断要素として、「報酬の労務対価性」、「費用負担」（具体的には「旅費交通費の支給の有無」、「材料等の支給の有無」、「主要な道具や機械等の所有の有無」、「店舗や事務所等の所有の有無」、「維持費等の支出の有無」、「被服費等の支出の有無」という点）、「危険負担」の３つが挙げられることを明らかにすることができた。また、「従属性」と「非独立性」のいずれにも該当しない判断要素として、「当事者の認識」（具体的には「採用過程」、「確定申告の状況」、「給与等としての源泉徴収の有無」、「社会保険料等の負担の有無」、「就業規則・服務規律の適用の有無」、「退職金の支給の有無」、「賞与の支給の有無」、「福利厚生の有無」という点）、「事業内容との類似性」、「会計帳簿等の作成の有無」、「屋号の有無」、「身分証明書の交付の有無」、「従業員名簿等への記載の有無」が挙げられる点も併せて明らかにすることができた。

しかしながら、上記で明らかになったすべての判断要素が給与所得と事業所得とを区分する際の具体的判断要素として適切であるか否かについてはなお検討の余地があると考える。したがって、次章では、これらの判断要素を個別に検証し、その妥当性を明らかにしたい。

第４章　抽出した「従属性」と「非独立性」の具体的判断要素の妥当性の検証

本章では、前章で明らかになった「従属性」と「非独立性」の具体的判断要素を個別的に検討し、その妥当性を検証する。

第１節　「従属性」の具体的判断要素の妥当性の検証

１．業務遂行上の指揮監督

雇用契約あるいは請負契約の締結の有無のみで給与所得と事業所得とを

単純に区分できないことは、すでに第２章第１節で述べた通りであるが、これらが給与所得及び事業所得の中核のなす概念であることには変わりがない。そこで、雇用について規定した民法623条、請負について規定した民法632条の規定に基づいて両概念を今一度整理してみると、前者は「労働の提供」に対して対価が支払われる点に、後者は「仕事の完成（成果）」に対して対価が支払われる点に特徴があるといえる[116]。

このような整理に基づけば、労務提供者たる給与所得者は「労働の提供」という義務を履行しさえすれば、たとえ「仕事の完成」がなされずともその対価を受け取ることができる一方で、給与所得者からの「労働の提供」を通じて「仕事の完成」をなそうとする使用者にとってみれば、提供される労働をいかに配置して仕事を完成へと導くかが対価を受け取るためのカギとなるといえる。そして、給与所得者からの「労働の提供」を確実に「仕事の完成」に結び付けるためには使用者による労働力の管理が必要なのであって、ここに給与所得者に対する「業務遂行上の指揮監督」がなされる所以があると考えられるのである[117]。第３章第２節で検討した「旧基本通達119」、「消費税法基本通達１－１－１」及び「大工等の報酬に関する個別通達」が、「仕事の遂行に当り個々の作業について指揮監督を受けるかどうか」、「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」あるいは「作業の具体的な内容や方法について報酬の支払者から指揮監督（業務の性質上当然に存在する指揮監督を除く。）を受けるかどうか」という点を給与所得と事業所得とを区分する際の判断要素として掲げているのも、上記のような認識を踏まえてのことであろう。

このような認識の下、第３章第１節で検討した裁判例を俯瞰してみると、本稿で検討した裁判例のほとんどが「業務遂行上の指揮監督」の有無に関する事実を認定し、結論を導き出す上での判断材料としている点を指摘することができる。すなわち、ゴルフキャディー事件は、①各キャディーが「自分が随行するプレーヤーを選ぶことはできない」事実、②「プレーに関する業務について…コースを巡回しているＸの従業員の指示がある場合

には、それに従う」こととされている事実、③Xが「各プレーヤーにキャディーの評価についてのアンケートを行って、キャディーの勤務状況を把握し、毎月１回…キャディー委員会」を開き、「その場で指摘された事項について、キャディーマスターが、キャディーに対して、個別に指導したり、全員に一般的に指導」する形を採っている事実を、また、りんご生産組合事件は、④Xら専従者が「管理者の作業指示に従って作業に従事し」ていた事実を、さらに、電気工事作業員報酬事件は、⑤報酬の各支払先が、「各仕事先において、X代表者又は株式会社Bの職員である現場代理人等の指示に従って電気配線工事等の作業を行っていた」事実を、そして、麻酔科医師報酬事件は、⑥「麻酔を担当する患者が誰でありいかなる疾病の患者であるか、その日にXが麻酔を担当する患者の数、各手術の内容…等については、A会によって他律的に決定されていた」事実をそれぞれ認定し、これらの事実から「業務遂行上の指揮監督」が強く認められる場合には最終的な所得区分を給与所得、強く認められない場合には所得区分を事業所得としているのである。

しかしながら、裁判所が掲げた事実のすべてが、給与所得と事業得所得とを区分する際の判断材料として適切であるのかについては、なお疑問が残る。通常、使用者の指揮監督は広い範囲に及び、それを段階ごとに区分すると、大まかに（ア）業務開始前の業務内容の指示（仕事･業務の種類、業務の遂行方法、労務密度、品質の指示等）、（イ）業務遂行段階での監督･指示（作業監視、業務遂行方法の変更指示等）、（ウ）業務終了後の検査・指示（業務遂行結果の承認・修正・補正の指示、評価等）の３つに区分されるといわれているが[118]、これら３つの段階のうち給与所得者と事業所得者の違いが顕著に表れるのは（イ）業務遂行段階での監督・指示の有無という点であると考えられ、このような整理からすると上記の①～⑥の事実すべてが両者を区分する際の判断材料として適切であるとは思えないためである。より詳しく言えば、上記①～⑥の事実を上記３つの段階ごとに区分した場合、①及び⑥が（ア）業務開始前の業務内容の指示、②、④及び

⑤が（イ）業務遂行段階での監督・指示、③が（ウ）業務終了後の検査・指示ということになるが、事業所得者の場合には、仕事の期限さえ守れば途中における進行度合いや手順等について、依頼者から特に指示を受けることがないのが通常であって、給与所得者の場合は、作業現場委には監督がいて、個々の作業について指揮監督を受けるのが通常であることからすれば[119]、①及び⑥のような（ア）業務開始前の業務内容の指示、③のような（ウ）業務終了後の検査・指示に関する事実ではなく、②、④及び⑤のような（イ）業務遂行段階での監督・指示に関する事実こそが、両者を分つ際の判断材料になると思われるのである。

その意味で、九州電力検針員事件が、「委託検針員らは、契約で定められた事項によつてのみ九電に従属しており、労務の提供につき一般的な指揮命令下にあるわけではな」いとして、（ア）業務開始前の業務内容の指示しかなかったことから最終的な所得区分を事業所得と判断した点、また、先に示した３つの通達が、「仕事の遂行に当り個々の作業について指揮監督を受けるかどうか」、「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」あるいは「作業の具体的な内容や方法について報酬の支払者から指揮監督（業務の性質上当然に存在する指揮監督を除く。）を受けるかどうか」として（イ）業務遂行段階での監督・指示の有無に基づいて両者の区分を試みている点からしても、（イ）業務遂行段階での監督・指示の有無から給与所得と事業所得とを区分するという手法は適切であるといえよう。

以上をまとめると次の通りになる。

「業務遂行上の指揮監督」という判断要素は、給与所得と事業所得とを区分する上での重要な要素として位置付けられ、当該要素の如何によって最終的な結論を導き出すことも可能と考える。もっとも、この場合の指揮監督とは、（イ）業務遂行段階での監督･指示（作業監視、業務遂行方法の変更指示等）のみを指し、（ア）業務開始前の業務内

容の指示（仕事・業務の種類、業務の遂行方法、労務密度、品質の指示等）、（ウ）業務終了後の検査・指示（業務遂行結果の承認・修正・補正の指示、評価等）を指すわけではない。あくまで次に掲げるような事実が存在する場合に限り、両者を区分する際の判断材料となると考えられる。

① 業務遂行段階において、個々の作業について管理者の指揮監督を受けているか否か

② 業務遂行段階において、管理者の指示がある場合には、それに従うこととされているか

2．空間的・時間的拘束性

典型的な給与所得者の場合、使用者から勤務時間･勤務場所が指定され、これに従って労働を提供することが一般的である。第３章第２節で検討した「大工等の報酬に関する個別通達」が「報酬の支払者から作業時間を指定される」かどうかという点を給与所得と事業所得とを区分する際の判断要素として掲げていることからも、「空間的・時間的拘束」の有無がかねてより給与所得と事業所得とを分つための判断要素の１つとして位置づけられてきたことを推察することができる。

このような認識の下、第３章第１節で整理した裁判例をみると、本稿で取り上げたすべての裁判例が次の①から③に示すような「空間的・時間的拘束」に関する事実を認定し、最終的な結論を導き出す上での判断材料としている点を指摘することができる。

① 契約において勤務時間、勤務場所についての定めがあるか否か

② 使用者からあらかじめ示されたスケジュールに従い、労務を提供しているか否か

③ 出席簿やタイムカードによって、出勤時刻及び退勤時刻が管理されているか否か

具体的には、弁護士顧問料事件、九州電力検針員事件、電気工事作業員報酬事件及び麻酔科医師報酬事件が①に関する事実、日フィル事件及び九州電力検針員事件が②に関する事実、ゴルフキャディー事件及びりんご生産組合事件が③に関する事実を認定して、各報酬の給与所得該当性あるいは事業所得該当性を判断する上での材料としているのであるが、これらのすべての事案が当該要素を決め手として最終的な結論を導き出しているわけではないことには注意が必要である。すなわち、給与所得該当性が肯定されたゴルフキャディー報酬事件においては、「キャディーには定時刻の出勤義務がなく、出勤簿も存在しない」という事実が認められていたにも関わらず、最終的に報酬の給与所得該当性が肯定されており、反対に、事業所得該当性が肯定された九州電力検針員事件においては、「勤務時間の定めがな」いという事実と同時に「定例日制のため、検針日が定まつていて、裁量の余地がな」いという事実が認定されていたにもかかわらず、最終的に報酬の事業所得該当性が肯定されているのであって、「空間的・時間的拘束」が強く認められる＝給与所得、「空間的・時間的拘束性」が強く認められない＝事業所得という方程式が必ずしも成り立っているわけではないのである。

もっとも、「空間的・時間的拘束」が強く認められる＝給与所得、「空間的・時間的拘束性」が強く認められない＝事業所得という方程式が成り立つか否かについては、佐藤英明教授も次の①、②の観点から疑問を持たれているところであって[120]、その意味では、裁判所の判断手法と同教授の考え方は一致しているといえよう。

① どこで営業活動を行っているのか事業主において必ずしも正確に把握できるわけではないセールスマンや勤務時間中にどこで勤務するかを労務提供者が決定することとなるタクシー運転手に対する労働の対価が給与所得として取扱われてきたこと

② 請負契約等であっても場所・日時等がすでに決定されているケースが一定程度存在すること[121]

以上をまとめると、次の通りになる。

「空間的・時間的拘束」という判断要素は、給与所得と事業所得とを区分する上での判断要素の１つとなり得るものの、当該要素のみで最終的な結論を確定することは適切ではなく、あくまで結論を導き出す上での補助的な要素として位置づけることが適切である。

なお、「空間的・時間的拘束」の有無は、次のような事実が認められるか否かで判断することとなる。

① 契約において勤務時間、勤務場所についての定めがあるか否か

② 使用者側からあらかじめ示されたスケジュールに従い、労務を提供しているか否か

③ 出席簿やタイムカードによって、出勤時刻及び退勤時刻が管理されているか否か

３．代替性

一般的に給与所得者は、使用者から引き受けた業務を第三者に代行させることはできない。一方で、事業所得者は、業務の期限さえ守れば自身が引き受けた業務を第三者に代行させることができる。すなわち、給与所得者と事業所得者とは自身が引き受けた業務を第三者に代行させることができるか否かという「代替性」に違いがあるのである。第３章第２節で検討した「旧基本通達119」、「消費税法基本通達１－１－１」及び「大工等の報酬に関する個別通達」が「当該契約の内容が他人の代替を容れるかどうか」、「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」、「他人が代替して業務を遂行すること又は役務を提供することが認められるかどうか」という点を具体的判断要素として掲げているのも、この点を考慮してのこと思われる。

このような認識の下、第３章第１節で検討した裁判例を俯瞰してみると、本稿で検討した７つの事案のうち弁護士顧問料事件、九州電力検針員事件、

ゴルフキャディー事件の３つが当該要素を判断材料として最終的な結論を導き出している点を指摘することができる。具体的には、弁護士顧問料事件が①「使用人を４人ないし６人（うち家族使用人２人を含む）を擁し」ている事実、九州電力検針員事件が②「検針業務を第三者に代行させることが禁止されて」いない事実、ゴルフキャディー事件が③「休暇をとる場合やスタート時間を変更する場合」に「自分の番号に近い番号のキャディーに連絡して替わってもら」うことが可能であるという事実から最終的な所得区分を導き出しているのであるが、筆者は上記の①～③のような事実のみで「代替性」を判断してよいのか疑問を持つ。なぜなら、給与所得者であってもその者が組織の中である程度の地位を有している場合には、事業所得者と同様、自身が引き受けた業務の一部を同じ組織内の他の人間に代行させることが可能なのであって、その意味では、①自身が引き受けた業務につき第三者を自由に使用することができるという点のみで給与所得と事業所得とを区分することには限界があると考えるのである。そして、これらの者の報酬が給与所得とされているのは、②業務を代行させた者に対する報酬を会社が負担しているからといえ、この点にこそ給与所得と事業所得とを区分するための重要なメルクマールを見出すべきと思うのである。

もっとも、この点については、成瀬洋平氏も「事業者性を肯定（給与所得該当性を否定）するためには、役務提供者の自由な判断で補助者（従業員）を使用することができ、かつ、当該補助者の報酬を役務提供者が負担する場合に限られる」[122]との見解を示されているところであって、このような見解を踏まえれば、①自身が引き受けた業務につき補助者を自由に使用することができるだけでは「代替性」があるとはいえず、②当該者に対する報酬を自身で負担しているという事実が加わってはじめて当該要素の充足が認められると結論づけることができよう。

以上をまとめると次の通りになる。

「代替性」という判断要素は、給与所得と事業所得とを区分する上での重要な要素として位置付けられ、当該要素の如何によって最終的な結論を導き出すことも可能と考える。
なお、「代替性」の有無は、次のような事実が認められるか否かで判断することとなる。
① 自身で使用人を雇用し、その者に対する報酬を自身で負担しているか否か
② 業務を第三者に代行させることが可能であり、その者に対する報酬を自身が支払っているか否か

4．専属性

典型的な給与所得者の場合、労働の質の確保という観点から副業・兼業が禁止されていることも多いため[123]、当該事実の有無によって給与所得と事業所得とを区分することも理論上は可能である。第３章第１節で検討した裁判例の半数以上が、①各顧問契約が「常時数社と締結されてい」た事実、②「楽団の定めたスケジュールに従う以外は他社出演その他の行動が自由」であった事実、③「委託検針員が兼業をすることは、委託検針契約上何ら禁止されておらず」、「実際に兼業していた委託検針員も相当数あつた」事実、④「キャディーは、兼業を禁止されておらず、Ｘの承諾なく兼業を行うことができ」た事実など「専属性」に関する事実を認定し、最終的な結論を導き出す上での判断材料としているのも、このような認識に基づくものといえよう。

しかしながら、「専属性」に関する事実を認定したすべての裁判所が、当該要素を特に重視して最終的な結論を導き出しているわけではない点には注意が必要である。すなわち、日フィル事件やゴルフキャディー事件においては、それぞれ②「楽団の定めたスケジュールに従う以外は他者出演その他の行動が自由」であったという事実、④「キャディーは、兼業を禁止されておらず、Ｘの承諾なく兼業を行うことができる」という事実が認

定されていたにもかかわらず最終的な報酬の給与所得該当性が肯定されているのであって、このような点から、裁判所は当該要素を給与所得と事業所得を区分する際の判断要素と位置付けてはいるものの、これを決め手として最終的な結論を導き出しているとは言えないとの整理ができるのである。

そして、筆者は裁判所のこのような手法に対して肯定的な立場を採る。なぜなら、かねてより給与所得者にあたると考えられてきた者の中には、特定の企業に専従せず２か所以上で労務を提供している者も存在していたはずであって、このような者の存在からは、「専属性」がない＝事業所得に該当するという構図が必ずしも成り立つわけではないとの結論に至るためである。給与所得者の扶養控除等申告書について規定している所得税法194条１項６号が、「二以上の給与等の支払者から給与等の支払を受ける場合には」として「専属性」が認められない者についても給与所得者として取扱っている点からも、このような見解は適切であるといえよう。

以上をまとめると、次の通りになる。

「専属性」という判断要素は、給与所得と事業所得とを区分する上での判断要素の１つとなり得るものの、当該要素のみで最終的な結論を導き出すことは適切ではなく、あくまで結論を導き出す上での補助的な要素として位置づけることが適切である。

なお、「専属性」の有無は、次のような事実が認められるか否かで判断することとなる。

①　契約上兼業が禁止されているか否か

②　使用者の承諾なく兼業を行うことができるか否か

５．継続性

第３章第１節で検討した弁護士顧問料事件、日フィル事件及び九州電力検針員事件は、①Ｘが「継続的に弁護士業…を営んでい」たこと、①「入

団以来毎年契約を更新し」ていたこと、②「10年数年以上検針員を継続しているものがいる」ことなど「継続性」に関する事実を認定して最終的な結論を導き出すための具体的判断要素としている。

しかしながら、筆者は当該要素を給与所得と事業所得とを区分するための具体的判断要素と位置付けることに対して否定的な見解を持つ。なぜなら、給与所得と事業所得とを区分する際のリーディングケースといわれている弁護士顧問料事件の次の判示を見る限り、給与所得を判断する場合であっても、事業所得を判断する場合であっても、労務あるいは業務の「継続性」が求められると整理できるため、当該要素を判断要素として用いることは適切ではないと考えるのである。

【給与所得の意義】

> 「給与所得については、とりわけ、給与所得について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」（下線部筆者）

【事業所得の意義】

> 「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」（下線部筆者）

なお、佐藤英明教授は「継続性」がある＝給与所得に該当するとする弁護士顧問料事件という考え方自体に疑問を持たれている。具体的には、「日雇労働者が受けとる給料が給与所得であることに疑いはない以上このようなメルクマールを挙げることの実際的な意義には疑問がある」[124]とされて

いるのであるが、このような見解からも「継続性」を両者を区分する際の判断要素とすることは適切ではないといえよう。

第２節　「非独立性」の具体的判断要素の妥当性の検証

１．報酬の労務対価性

給与所得は「労働の提供」に対して報酬が支払われる点に、事業所得は「仕事の完成（成果）」に対して報酬が支払われる点に特徴があるため[125]、労務提供者たる給与所得者は「労働の提供」という義務を履行しさえすれば、たとえ「仕事の完成」がなされずともその対価を受け取ることができる点は既に第１節で述べた通りである。そして、このような整理に基づけば、報酬に固定給部分がある場合又は労務の提供の時間、日数等によって報酬の額が定まっている場合など労務の提供に対して一定額の支払が常に保証されている場合には、報酬の給与所得該当性が強まり、反対に達成した仕事量、完成の度合いあるいはその成果によって報酬の額が変動するなど労務の提供に対して一定額の支払が常に保証されていない場合には、報酬の事業所得該当性が強まると整理することができる[126]。第３章第２節で検討した「大工等の受ける報酬に関する個別通達」が、「報酬が時間を単位として計算されるかどうか」という点を給与所得と事業所得とを区分する際の判断要素として掲げていること、

「外交員等の受ける報酬に関する基本通達」が、「固定給（固定給を基準として支給される臨時の給与を含む。）は給与等とし、それ以外の部分は法第204条第1項第4号に掲げる報酬又は料金（筆者注：事業所得）とする」と規定していること、「職業野球選手の受ける報酬に関する個別通達」が、職業野球選手が「技能の進歩又は人気の高低に応じその出場料も増減せらるべき性質」を有することから当該者に対する報酬を事業所得として取扱う旨規定していたことからも、「報酬の労務対価性」の有無がかねてより給与所得と事業所得とを分つための判断要素の１つとして位置づけられてきたことを推認することができる。

このような認識の下第３章第１節で整理した裁判例をみると、本稿で取り上げたすべての裁判例が次の①から⑥に示すような「報酬の労務対価性」に関する事項を認定し、最終的な結論を導き出す上での判断材料としている点を指摘することができる。

① 定時に定額の報酬（固定給）の支給を受けているか否か

② 報酬が作業時間を基礎として決定されているか否か（遅刻・欠勤をした場合その分の報酬が控除され、残業をした場合にはその分の報酬が加算されているか否か）

③ 報酬が原則として勤務年数に応じて逐年増額され、生活給的要素を顕著に有するか否か

④ 報酬が使用者の利益の有無ないしその多寡とは無関係に決定されているか否か

⑤ 達成すべき仕事量が達成されない場合に報酬が減少するか否か

⑥ 出来高制を採用しており労務提供の対価よりも委任ないし請負事務の報酬としての性格を持つか否か

もっとも、弁護士顧問料事件においては各顧問料が「毎月、定時に定額支払われてい」たという事実が認定されていたにもかかわらず最終的に顧問料の事業所得該当性が肯定されているため、当該要素がすべての事案で最終的な結論を導き出す上での重要な判断要素とならない点には注意が必要であるが、このような特殊な事案を除けば当該要素は給与所得と事業所得とを区分するための重要な判断要素の１つとなると考えられる。佐藤英明教授の「給与所得の基礎的な発想は、提供される労働の質や量と支払われる対価とが直接の関係を持たずに、特に一定の報酬の支払が約束されてい」る点にある旨の主張を踏まえても、筆者のこのような整理は適切であるといえよう[127]。

以上をまとめると次の通りになる。

「報酬の労務対価性」という判断要素は、給与所得と事業所得とを区分する上での重要な要素として位置付けられ、当該要素の如何によって最終的な結論を導き出すことも可能と考える。

なお、「報酬の労務対価性」の有無は、次のような事実が認められるか否かで判断することとなる。

① 定時に定額の報酬（固定給）の支給を受けているか否か
② 報酬が作業時間を基礎として決定されているか否か（遅刻・欠勤をした場合その分の報酬が控除され、残業をした場合にはその分の報酬が加算されているか否か）
③ 報酬が原則として勤務年数に応じて逐年増額され、生活給的要素を顕著に有するか否か
④ 報酬が使用者の利益の有無ないしその多寡とは無関係に決定されているか否か
⑤ 達成すべき仕事量が達成されない場合に報酬が減少するか否か
⑥ 出来高制を採用しており労務提供の対価よりも委任ないし請負事務の報酬としての性格を持つか否か

２．費用負担

「わが国の実情では、職場における勤務上必要な諸設備、用具ないし備品、消耗品の類はほとんどすべて使用者において負担しているものと思われる」[128]との見解にみるように、典型的な給与所得者は労務の提供に伴い支出する費用を自ら負担することがなく、仮に負担するとしてもその額が僅少になることが一般的である。第２節で検討した通達や第１節で検討した裁判例の大半が、「旅費交通費の支給の有無」、「材料等の支給の有無」、「主要な道具や機械等の所有の有無」、「店舗や事務所等の所有の有無」、「維持費等の支出の有無」及び「被服費等の支出の有無」など、「費用負担」に関する事項を検討して最終的な結論を導き出しているのも、このような認識を踏まえてのことであろう。

もっとも、「費用負担」の多寡が所得区分に影響を及ぼすか否かについては、裁判例と通達は異なる見解を示している。すなわち、日フィル事件の控訴審判決は、「給与の支給を受ける者の支出する経費が右の控除額（筆者注：給与所得控除額）を超えるからといって、それだけで給与所得者に当らないとすることはできない」として「費用負担」の多寡で給与所得該当性を判断することはできない旨判示している一方で、「外交員等の受ける報酬に関する基本通達」は「役務を提供するために要する旅費等の費用の額の多寡その他の事情を総合勘案し」（下線部筆者注）として「費用負担」の多寡をその判断のポイントとしているのであって、その意味で裁判例と通達は反対の立場に立っていると整理できるのである。

そして、筆者は、基本的には後者の考え方を支持する。なぜなら、後者の考え方は、給与所得の計算方法について規定した所得税法28条２項の規定と親和性があると思われるためである。すなわち、現行の所得税法28条２項は給与所得の計算方法につき「その年中の給与等の収入金額から給与所得控除を控除した残額」（下線部筆者）と規定し、収入金額から給与所得控除額を差し引いた額が常に０以上になる―言い換えれば、給与所得者が収入を得るために要した費用の額が収入の額を大きく上回ることがない―との前提の上でその計算方法を定めているのであって、その意味で「費用負担」の多寡は給与所得と事業所得とを区分する際の重要な判断メルクマールとなり得ると考えるのである。この点については、佐藤英明教授も次の通り述べられているところであって、このような見解からも、「費用負担」の多寡をもって所得区分を決定するという判断手法は妥当であるといえよう。

「ある『給与等』を稼得するための経済活動を行っているときに、収入は得たが費用や損失が大きく、結果として却って損失を被ることがあるならば、経済実態的には存在しない所得に対して『給与所得』として課税されることになり、これは所得税の基本的な考え方と一致しない。損失は発

生しないまでも収入に対する『費用』たる支出が多額になる場合についても同様の懸念がもたれる。」[129]

もっとも、「費用負担」の多寡で所得区分を決定する見解に否定的な立場からは、①給与所得者にも特定支出控除の適用を受けている者が一定数存在しているため、「費用負担」が多い＝給与所得者との方程式がすべての給与所得者に当てはまるわけではないこと、②仮に「費用負担」の多寡で所得区分を決定する方法を採用するにしても、給与所得者の支出する費用のうちどの部分に必要経費性を認めるべきかが不透明である点などが指摘されることが想定されよう。このような指摘は、給与所得控除の意義や特定支出控除の妥当性あるいは選択的実額控除の導入の是非の問題にも直結するため、この点について本稿で深く議論することは差し控えたいが、第３章で検討した通達や裁判例を見る限り、少なくとも①旅費交通費、②材料費、③主要な道具や機械等、④店舗や事務所等、⑤維持費等及び⑥被服費等を本人で負担しており、これらの費用が給与所得控除額を大幅に上回る場合には、その者の所得は給与所得ではなく事業所得に区分されるべきであると思うのである。

以上をまとめると次の通りになる。

「費用負担」という判断要素は、給与所得と事業所得とを区分する上での重要な要素と位置付けられ、次に掲げるような「費用負担」の多寡によって最終的な所得区分を判断することも可能と考える。

① 旅費交通費が支給されているか否か
② 材料等が支給されているか否か
③ 主要な道具や機械等を所有しているか否か
④ 店舗や事務所等を所有しているか否か
⑤ 資産の維持費等を支出しているか否か
⑥ 被服費等を支出しているか否か

３．危険負担

事業所得者は、「仕事の完成（成果）」に対して報酬が支払われる点に特徴があるため、引渡しを終えていない完成品が自然火災等により滅失してこれを期限までに依頼主に納品できない場合には、対価の支払を受けることができない。一方で、「労働の提供」事態に対して報酬が支払われる給与所得者の場合、仮に完成品が自然火災等により滅失して期限までに依頼主に納品できない場合であっても、当然の権利としてその対価を労務提供の相手方である使用者に請求することができる。第３章第２節で検討した「旧基本通達119」、「消費税法基本通達１－１－１」及び「大工等の報酬に関する個別通達」が、「まだ引渡しを終えない完成品が不可抗力のため消滅した場合等において、その者が権利として報酬の請求をなすことができるかどうか」、「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」あるいは「まだ引渡しを了しない完成品が不可抗力のため滅失するなどした場合において、自らの権利として既に遂行した業務又は提供した役務に係る報酬の支払を請求できるかどうか」という「危険負担」に関する事項を給与所得と事業所得とを区分する際の判断要素として掲げているのも、上記のような認識を踏まえてのことであろう。

このような認識の下、第３章第１節で検討した裁判例をみると、ゴルフキャディー事件と麻酔科医師報酬事件の２つが当該要素に関する事実を検討し、結論を導き出す上での判断材料としている点を指摘することができる。すなわち、ゴルフキャディー事件は「天候悪化等によりＸがプレーヤーからゴルフ場利用料を請求できないような場合も、キャディー報酬は受け取ることはない」という事実を、麻酔科医師報酬事件は「手術時に過誤があり損害が生じた場合には、Ｘに重大な過失があった場合は別として原則としてＡ会がその責任を負う」こととなっている事実をそれぞれ認定して、最終的な結論を導き出す上での判断材料の１つとしているのである。

もっとも、すべての裁判例が当該要素を決め手として最終的な結論を導き出しているわけではないことには注意が必要である。すなわち、先に示したゴルフキャディー報酬事件においては、「天候悪化等によりXがプレーヤーからゴルフ場利用料を請求できないような場合も、キャディー報酬は受け取ることはない」という事実が認められていたにも関わらず、最終的に報酬の給与所得該当性が肯定されているのであって、少なくとも裁判例においては、危険を負担しない＝給与所得という方程式が必ずしも採用されているわけではないのである。

もっとも、危険を負担しない＝給与所得という方程式が成り立つか否かについては、次のような指摘もなされているところであって[130]、その意味では「危険負担」という判断要素は、給与所得と事業所得とを区分する上での判断要素の１つとなり得るものの、当該要素のみで最終的な結論を確定することは適切ではなく、あくまで結論を導き出す上での補助的な要素として位置づけることが適切であろう。

「給与所得者の立場は使用者と対等ではなく、一般的には劣位にあるため、使用者から危険負担を強要されている場合があると考えられる。そのため『危険負担』から給与等の該当性又は非該当性を肯定することは適当ではないと考える。」[131]

以上をまとめると、次の通りになる。

「危険負担」という判断要素は、給与所得と事業所得とを区分する上での判断要素の１つとなり得るものの、当該要素のみで最終的な結論を確定することは適切ではなく、あくまで結論を導き出す上での補助的な要素として位置づけることが適切である。

なお、「危険負担」の有無は、次のような事実が認められるか否かで判断することとなる。

①　引渡しを終えていない完成品が自然火災等の不可抗力により滅失

してこれを期限までに依頼主に納品できない場合に、対価の支払を受けることができるか否か
② 業務遂行上で生じた損失を本人が負担するか否か

第３節 「その他」の判断要素

第３章第１節で検討した裁判例が、「従属性」と「非独立性」の判断要素のほかに次のような要素を考慮して最終的な結論を導き出していた点はすでに述べた通りであるが、筆者はこれらの判断要素のすべてを給与所得と事業所得とを区分するための具体的判断要素と位置付けることに対して否定的な見解を持つ。

①「当事者の認識」(「採用過程」、「確定申告の状況」、「給与等としての源泉徴収の有無」、「社会保険料等の負担の有無」、「就業規則・服務規律の適用の有無」、「退職金の支給の有無」、「賞与の支給の有無」、「福利厚生の有無」)、②「事業内容との類似性」、③「会計帳簿等の作成の有無」、④「屋号の有無」、⑤「身分証明書の交付の有無」、⑥「従業員名簿等への記載の有無」

すなわち、弁護士顧問料事件は、Ｘが「弁護士業（特定の事件処理のみならず法律相談等をもその業務内容としている）を営んで」いること、Ｘが実際に行っている業務が「右本来の弁護士業の業務と同一の内容である」ことを指摘し、いわゆる②「事業内容との類似性」を最終的な結論を導き出す上での判断要素の１つとしているのであるが、労務提供者が提供した労務の内容とその者が行う事業の内容とが類似しているか否か―すなわち、労務提供が本業のためのものであるか副業のためのものであるか―は、給与所得と事業所得とを区分する際の判断要素というよりはむしろ事業所得と雑所得とを区分する際の判断要素として位置づけることが適切であろう。

以上をまとめると、次の通りになる。

①「当事者の認識」(「採用過程」、「確定申告の状況」、「給与等としての源泉徴収の有無」、「社会保険料等の負担の有無」、「就業規則・服務規律の適用の有無」、「退職金の支給の有無」、「賞与の支給の有無」、「福利厚生の有無」)、②「会計帳簿等の作成の有無」、③「屋号の有無」、④「身分証明書の交付の有無」、⑤「従業員名簿等への記載の有無」は、給与所得と事業所得とを区分する上での判断要素の１つとなり得る。

もっとも、当該要素のみで最終的な結論を確定することは適切ではなく、あくまで結論を導き出す上での補助的な要素として位置づけることが適切であると考えられる。

第４節　まとめ

１.「従属性」と「非独立性」の具体的判断要素

以上第１節から第３節では、第３章の裁判例及び通達から明らかとなった給与所得と事業所得とを区分する際の具体的判断要素の妥当性を個別に検証した。これらの検証結果を再度まとめると次の通りになる。

(１)「従属性」の具体的判断要素

①重要な判断要素

(a) 業務遂行上の指揮監督

次のような「業務遂行上の指揮監督」に関する事実が認められる場合には給与所得該当性が強まり、認められない場合には事業所得該当性が強まる。

(i) 業務遂行段階において、個々の作業について管理者の指揮監督を受けている

(ii) 業務遂行段階において管理者の指示がある場合には、それに従うこととされている

(b) 代替性

次のような「代替性」に関する事実が認められる場合には事業所得該当性が強まり、認められない場合には給与所得該当性が強まる。

(i) 自身で使用人を雇用し、その者に対する報酬を自身で負担している

(ii) 業務を第三者に代行させることが可能であり、その者に対する報酬を自身が支払っている

②補助的な判断要素

(a) 空間的・時間的拘束性

次のような「空間的・時間的拘束性」に関する事実が認められる場合には給与所得該当性が強まり、認められない場合には事業所得該当性が強まる。

(i) 契約において勤務時間、勤務場所についての定めがある

(ii) 使用者側からあらかじめ示されたスケジュールに従い、労務を提供している

(iii) 出席簿やタイムカードによって、出勤時刻及び退勤時刻が管理されている

(b) 専属性

次のような「専属性」に関する事実が認められる場合には給与所得該当性が強まり、認められない場合には事業所得該当性が強まる。

(i) 契約上兼業が禁止されている

(ii) 使用者の承諾なく兼業を行うことができない

(2)「非独立性」の具体的判断要素

①重要な判断要素

(a) 報酬の労務対価性

次の (i) ～ (v) のような「報酬の労務対価性」に関する事実が認めら

れる場合には給与所得該当性が強まり、(vi) のような事実が認められる場合には事業所得該当性が強まる。

(i) 定時に定額の報酬（固定給）の支給を受けている

(ii) 報酬が作業時間を基礎として決定されている（遅刻・欠勤をした場合その分の報酬が控除され、残業をした場合にはその分の報酬が加算されている）

(iii) 報酬が原則として勤務年数に応じて逐年増額され、生活給的要素を顕著に有する

(iv) 報酬が使用者の利益の有無ないしその多寡とは無関係に決定されている

(v) 達成すべき仕事量が達成されない場合にも報酬が減少しない

(vi) 出来高制を採用しており労務提供の対価よりも委任ないし請負事務の報酬としての性格を持つ

(b) 費用負担

次の (i)、(ii) のような「費用負担」に関する事実が認められる場合には給与所得該当性が強まり、(iii) ～ (vi) のような事実が認められる場合には事業所得該当性が強まる。

(i) 旅費交通費が支給されている

(ii) 材料等が支給されている

(iii) 主要な道具や機械等を所有している

(iv) 店舗や事務所等を所有している

(v) 資産の維持費等を支出している

(vi) 被服費等を支出している

②補助的な判断要素

(a) 危険負担

次の (i) のような「危険負担」に関する事実が認められる場合には給与所得該当性が強まり、(ii) のような事実が認められる場合には事業所得

該当性が強まる。

(i) 引渡しを終えていない完成品が自然火災等の不可抗力により滅失して期限までに依頼主に納品できない場合にも、対価の支払を受けることができる

(ii) 業務遂行上で生じた損失を本人が負担する

(3)「その他」の判断要素

①「当事者の認識」

次のような事実から当事者が給与所得と認識していると認められる場合には報酬の給与所得該当性が強まり、事業所得と認識していると認められる場合には報酬の事業所得該当性が強まる。

(a)「採用過程」

(b)「確定申告の状況」

(c)「給与等としての源泉徴収の有無」

(d)「社会保険料等の負担の有無」

(e)「就業規則・服務規律の適用の有無」

(f)「退職金の支給の有無」

(g)「賞与の支給の有無」

(h)「福利厚生の有無」

②「会計帳簿等の作成の有無」

その者が業務につき会計帳簿等を作成している場合には報酬の事業所得該当性が強まり、作成していない場合には給与所得該当性が強まる。

③「屋号の有無」

その者が屋号を有した上で業務を行っている場合には報酬の事業所得該当性が強まる、有していない場合には給与所得該当性が強まる。

④「身分証明書の交付の有無」

身分証明書が交付されている場合には報酬の給与所得該当性が強まり、交付されていない場合には事業所得該当性が強まる。

⑤「従業員名簿等への記載の有無」

従業員名簿等への記載がある場合には報酬の給与所得該当性が強まり、記載がない場合には事業所得該当性が強まる。

２．働き方の多様化の下での所得区分のあり方

なお、上記の検討結果は、近年の働き方の多様化の下での給与所得と事業所得との区分に対して一定の方向性を示すものと考える。近年の我が国においては働き方が多様化し、雇用契約に基づいて労働を提供する者であっても雇用型テレワーク、副業・兼業を行うなど「空間的・時間的拘束」あるいは「専属性」という点で「従属性」が希薄な働き方をする者が多くなってきていることは「はじめに」で既に述べた通りであるが、上記の検討結果に基づけば、これらの者が得た所得は直ちに事業所得に区分されるわけではなく、最終的な結論は「業務遂行上の指揮監督」、「代替性」、「報酬の労務対価性」及び「費用負担」といった給与所得と事業所得とを区分する際の重要な判断要素を重視して導き出されることになろう。

また、税制調査会はかねてより「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」点を指摘していたところではあるが[132]、今後このような働き方をする者に対する所得区分が問題となった際にも、上記同様、その結論は、「業務遂行上の指揮監督」、「代替性」、「報酬の労務対価性」及び「費用負担」という点（とりわけ「報酬の労務対価性」及び「費用負担」という点）の如何によって導き出されることとなると思われる。

おわりに

本稿では、給与所得か事業所得かが争われた裁判例やそれに係る学説などの検討を通じて給与所得と事業所得とを区分する上での判断基準を明らかにし、今後も拡大が見込まれる働き方の多様化の下での両者の区分のあ

り方について一定の方向性を示すことを目的とした。

上記を研究するにあたり、第１章では、我が国の所得概念及び給与所得と事業所得に関する所得税法上の規定について改めて確認し、我が国の所得税法が包括的所得概念の下で所得を10種類に分類していること、とりわけ給与所得と事業所得についてはその課税上の取扱いの違いからかねてより所得区分を巡る争いが生じてきたことを指摘した。その上で、給与所得と事業所得についての条文に触れ、所得税法が給与所得と事業所得を分つための明確な定義規定を設けていないことを改めて明らかにした。

第２章では、給与所得と事業所得とを区分する際の判断基準について明らかにすべく、両者の区分に関する学説上の議論やこれが争われた裁判例等を整理・検討した。

その結果、学説上や裁判例が「従属性」と「非独立性」という２つの基準をもって給与所得と事業所得とを区分していること、また、「従属性」と「非独立性」は異なる意味を持つ基準であって、前者が「労務の態様」に関する基準、後者が「所得の態様」に関する基準である点を明らかにすることができた。さらに、塾講師等源泉徴収事件を題材に従属性不要説の考え方にも検討を加え、「従属性」がこれまでと同様、給与所得該当性を判断する上での重要なメルクマールとなる点を改めて明らかにすることができた。

第３章では、給与所得と事業所得との区分が争われた裁判例及び両者の区分に関する課税庁の取扱いを検討し、「従属性」と「非独立性」の具体的判断要素の明確化を試みた。

その結果、「従属性」の判断要素として、「業務遂行上の指揮監督」、「空間的・時間的拘束性」、「代替性」、「専属性」及び「継続性」の５つが挙げられ、「非独立性」の判断要素として、「報酬の労務対価性」、「費用負担」及び「危険負担」３つが挙げられることを明らかにすることができた。また、「従属性」と「非独立性」のいずれにも該当しない「その他」の判断要素として、「当事者の認識」、「事業内容との類似性」、「会計帳簿等の作

成の有無」、「屋号の有無」、「身分証明書の交付の有無」及び「従業員名簿等への記載の有無」が挙げられることも併せて明らかにすることができた。

第４章では、第３章で明らかになった「従属性」と「非独立性」の具体的判断要素の妥当性を個別的に検討し、給与所得と事業所得とを区分する際の判断手法について筆者なりの見解を示した。

本稿で示した内容は、給与所得と事業所得との区分に迷った際の実務上の判断の指針になると思われる。しかしながら、働き方の多様化がさらなる広がりをみせ、本稿で示した内容では給与所得と事業所得とを区分しきれなくなった場合には、給与所得と事業所得の一本化を含めた立法上の議論についても検討していく必要が生じよう。この点については今後の研究課題としたい。

参考文献

【先行論文等】

磯貝いづみ「麻酔科医が各病院から得た報酬は給与所得」税理61巻７号（2018）。

伊藤博之「給与所得と事業所得の境界線」税経通信71巻10号（2016）。

岩崎政明「所得税の類型および所得区分の動向」租税法研究39号（2011）。

大輪好輝「キャディーがゴルフ場から得る報酬の所得区分」税務事例32巻11号（2000）。

金子宏「給与所得と課税―沿革と問題点―」日税研論集『人的役務と所得税』57号（2006）。

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『源泉徴収制度』15号（1991）。

菊池衛「人的役務所得をめぐる若干の考察」税大論叢４号（1971）。木山泰嗣「給与概念の確立と変容」青山法学論集57巻４号（2016）。

倉見智亮「働き方の多様化と必要経費」税研210号（2020）。

小池和彰「給与所得の解釈から生じる必要経費の差異」税経通信64巻13号（2009）。

小池和彰「給与と外注を区分する判断基準」東北学院大学経営学論集14号（2019）。

国税庁「簡素化・整備はかる所得税基本通達を全面改訂」税務経理4971号（1970）。

近藤雅人「所得の種類と所得区分の意義」税理57巻14号（2014）。

酒井克彦「給与所得の意義としての非独立的な立場からの労務提供対価―所得区分を巡

る諸問題―」税務事例38巻３号（2006）。
酒井克彦「所得税法上の給与所得と『従属性』（上）」税務事例46巻１号（2014）。
酒井克彦「所得税法上の給与所得と『従属性』（下）」税務事例46巻２号（2014）。
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14巻１号（2017）。
酒井克彦「人的役務提供の対価に係る事業所得の判断要素―所得区分を巡る諸問題―」『税務事例』38巻２号（2006）。
酒井克彦「働き方改革と租税法―働き方の多様化を踏まえた所得税法とその解釈―」税大ジャーナル第30号（2019）。
酒井克彦・ファルクラム租税法研究会「事業所得か給与所得か〔前〕」税務弘報63巻８号（2015）。
酒井克彦・ファルクラム租税法研究会「事業所得か給与所得か〔後〕」税務弘報63巻９号（2015）。
佐々木栄美子「給与所得」税理57巻14号（2014）。
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）。
佐藤英明「『給与』をめぐる課税問題―諸問題の概観」総合政策研究12号（2004）。
佐藤英明「給与所得の意義―事業所得との区別」税務事例研究56号（2000）。
品川芳宣「塾講師等に支払う報酬の『給与所得』該当性」週刊Ｔ＆Amaser563号（2014）。
下村芳夫「租税法律主義をめぐる諸問題―税法の解釈と適用を中心として―」税大論叢６号（1972）。
添田大輔「多様化する働き方のもとでの事業所得と給与所得の区分」税務QA226号（2021）。田中治「給与所得」日税研論集『日税研創立10周年記念論文集』28号（1994）。
田中治「給与所得概念における従属的労務性」税務事例研究83号（2005）。
田中治「所得分類の意義と給与所得課税―ストックオプション判決を素材に―」『租税法解釈論の重要課題と最近の裁判例』租税法研究32号（2004）。
田中俊男「事業所得」税理57巻14号（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（2015）。
中里実「所得税の類型」日税研論集『所得税の基本的諸問題』74号（2018）。
長島弘「給与所得該当性を巡る判断基準―最高裁昭和五六年四月二四日判決の判例法としての位置づけ―」立正法学論集48巻２号（2015）。
長島弘「塾講師等に支払う報酬の給与所得該当性（上）」税務事例46巻11号（2014）。
長島弘「塾講師等に支払う報酬の給与所得該当性（下）」税務事例47巻１号（2015）。

成宮哲也「給与所得と事業所得の区分における基準に関する若干の検討」税研206号（2019）。成瀬洋平「源泉所得税における給与等の課税の取扱い」税大論叢73号（2012）。
濵田洋「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（2018）。林幸一「事業所得と給与所得の区別：勤労所得に係る所得分類についての提言」大阪府立大學經濟研究54巻２号（2008）。
渕圭吾「働き方の変化と租税法―所得税を中心に」民商法雑誌156巻１号（2020）。
水野忠恒「交響楽団の正楽員たるバイオリニストが楽団から受ける報酬が給与所得にあたるとされた事例」ジュリスト704号（1979）。
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『人的役務と所得税』57号（2006）。
森信茂樹「働き方改革と税制」個人金融2018夏号（2018）。
森信茂樹「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143号（2020）。
山口敬三郎「労務提供の対価支払と消費税仕入税額控除」税理61巻12号（2018）。
芳賀真一「所得区分と必要経費」税研210号（2020）。
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（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『人的役務と所得税』57号（2006）。

【書籍】
池本征男『所得税法―理論と計算―』（税務経理協会、13訂版、2019）。
伊藤公哉「AI（人工知能）時代の働き方と税法―所得税法における給与所得の意義と給与所得課税制度の展望」『AI・IT の進化と税務』（中央経済社、2018）。
大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方』（税務経理協会、五訂版、2010）。大島隆夫・西野襄一『所得税法の考え方・読み方』（税務経理協会、第２版、1988）。
岡野訓『実務目線からみた税務判断～実務で直面する厳選20事案～』（大蔵財務協会、初版、2014）。
奥谷健「事業所得と給与所得の区別」『租税判例百選』（有斐閣、第６版、2016）。金子宏『租税法』（弘文堂、第24版、2021）。
金子宏ほか『ケースブック租税法』（弘文堂、第５版、2019）。北野弘久編『現代税法講

義』（法律文化社、五訂版、2009）。清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房、第７版、2011）。
国税庁直税部所得税課編『所得税の法令と取扱通達』（大蔵財務協会国税庁総支部、1951）。酒井貴子「ストックオプション課税―給与所得か一時所得か」『租税判例百選』（有斐閣、第６版、2021）。
佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2007）。
佐藤英明『スタンダード所得税法』（弘文堂、第２版補正２版、2020）。
所得税法研究会書編『実務所得税法類集』（新日本法規出版株式会社、1965）。
園部逸夫「事業所得と給与所得の区別」『租税判例百選』（有斐閣、第２版、1983）。高野幸大「事業所得と給与所得の区別」『租税判例百選』（有斐閣、第５版、2011）。高橋和之ほか編『法律学小辞典』（有斐閣、第５版、2016）。
武田昌輔編著『DHC コンメンタール所得税法』（第一法規、加除式、2021）。
谷口勢津夫『税法基本講義』（弘文堂、第5版、2016）。
玉國文敏「事業所得と給与所得の区別」『租税判例百選』（有斐閣、第３版、1992）。注解所得税法研究会編『注解所得税法』（大蔵財務協会、六訂版、2019）。
冨永賢一『現物給与をめぐる税務』（大蔵財務協会、平成23年版、2011）。濱田正義『消費税法基本通達逐条解説』（大蔵税務協会、2018）。
増田稔「米国法人の子会社である日本法人の代表取締役が親会社である米国法人から付与されたいわゆるストックオプションを行使して得た利益が所得税法28条１項所定の給与所得に当たるとされた事例」『最高裁判所判例解説民事篇平成17度（上）（１月～６月分）』（法曹会、2008）。
水野忠恒『大系租税法』（中央経済社、第２版、2018）。
水野忠恒編『テキストブック租税法』（中央経済社、第２版、2020）。
三又修他『所得税法基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、平成29年版、2017）。
渕圭吾「組合員が組合から受ける給与」『租税判例百選』（有斐閣、第４版、2005）。我妻栄『債権各論中巻二（民法講義Ｖ３）』（岩波書店、1962）。

【その他】
首相官邸平成29年３月「働き方改革実行計画」。
税制審議会平成14年２月「給与所得課税のあり方について―平成13年度諮問に対する答申―」。
税制審議会平成16年12月「所得税制における所得区分と課税方式のあり方について―平

成16年度諮問に対する答申―」。
税制審議会平成26年12月「給与所得と公的年金等所得に対する課税のあり方について―平成26年度諮問に対する答申―」。
税制調査会平成27年11月「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理」。
厚生労働省平成28年８月「働き方の未来2035一人ひとりが輝くために懇談会報告書」。
税制調査会平成28年11月「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」。
税制調査会平成29年11月「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」。
税制審議会平成30年３月「個人所得課税における控除方式と負担調整のあり方について―平成29年度諮問に対する答申―」。
税制調査会令和元年9月「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」。
東京国税局平成15年７月「給与所得と事業所得との区分給与？それとも外注費？」法人課税速報（源泉所得税関係）28号。

[1] 税制審議会平成30年３月「個人所得課税における控除方式と負担調整のあり方について―平成29年度諮問に対する答申―」１頁参照。

[2] 首相官邸平成29年３月「働き方改革実行計画」15-17頁参照。また、このような動きは、雇用者でないにもかかわらず使用従属性が高い働き方をする者（雇用的自営）の割合が高まっている旨の税制調査会の指摘からもみてとれる（税制調査会令和元９月「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」３頁参照）。

[3] 森信茂樹「働き方改革と税制」個人金融2018夏号64頁参照（2018）。

[4] 源泉徴収の対象となる報酬に該当する場合であっても、徴収すべき金額がその支払額に一定の率で計算されるなど給与の場合とは大きく異なる。

[5] したがって、給与所得と雑所得の区分が争われた京都地裁昭和56年３月６日判決（行集32巻３号342頁）や神戸地裁平成元年５月22日判決（シュト332号24頁）、事業所得と雑所得について争われた名古屋地裁昭和60年４月26日判決（行集36巻4号589頁）等ついては、本稿では取り上げないこととする。

[6] 池本征男『所得税法―理論と計算―』17頁参照（税務経理協会、13訂版、2019）。

[7] 金子宏『租税法』194頁（弘文堂、第24版、2021）。

[8] 金子・前掲注（7）194-196頁。

[9] 近藤雅人「所得の種類と所得区分の意義」税理57巻14号10頁参照（2014）。

[10] 近藤・前掲注（9）10頁参照。

[11] 金子・前掲注（7）195頁参照。

[12] 水野忠恒編『テキストブック租税法』57頁参照（中央経済社、第２版、2020）。

[13] 金子・前掲注（7）195頁参照。

[14] 金子・前掲注（7）196頁、水野忠恒『大系租税法』151頁参照（中央経済社、第２版、2018）。

[15] 金子・前掲注（7）196頁参照。

[16] 近藤・前掲注（9）11頁参照。

[17] 金子・前掲注（7）196頁参照。なお、包括的所得概念の下で所得を定義すると、“所得＝１年間の消費額＋１年間の純資産増加額＝１年間の消費額＋１年間の貯蓄額”という算式で表すことができる（中里実「所得税の類型」日税研論集『所得税の基本的諸問題』74号10頁参照（2018））。

[18] 金子・前掲注（7）196頁参照。

[19] 注解所得税法研究会編『注解所得税法』231頁参照（大蔵財務協会、六訂版、2019）。

[20] 近藤・前掲注（9）11頁参照。

[21] 注解所得税法研究会・前掲注（19）276-277頁参照。

[22] 水野・前掲注（14）174頁参照。

[23] 池本・前掲注（6）34頁参照。ただ、現実には資産性所得、例えば金融資産は、その補足が困難であるいわゆる足の早い資産であり税負担を高くするとかえって海外に移転する等の理由から、種々の租税特別措置により軽課されているという実態もある（金子・前掲注（7）221頁参照）。

[24] なお、当該区分は、学者により若干異なる。例えば、北野弘久は、これらの所得を①勤労所得、②資産プラス勤労所得、③資産性所得の３つに区分し、山林所得を②の資産プラス勤労所得に、一時所得を③の資産性所得（不労所得）に含める（北野弘久編『現代税法講義』49-50頁参照（法律文化社、五訂版、2009））。

[25] 注解所得税法研究会・前掲注（19）273頁参照。

[26] 成瀬洋平「源泉所得税における給与等の課税の取扱い」税大論叢73号185頁参照（2012）。

[27] 武田昌輔編著『DHC コンメンタール所得税法』1672頁参照（第一法規、加除式、2021）。

[28] 注解所得税法研究会・前掲注（19）515頁。

[29] 冨永賢一『現物給与をめぐる税務』３頁参照（大蔵財務協会、平成27年版、2015）。

[30] 高橋和之ほか編『法律学小辞典』214頁（有斐閣、第５版、2016）。

[31] 注解所得税法研究会・前掲注（19）515頁。

[32] 高橋ほか・前掲注（30）214頁。

[33] 高橋ほか・前掲注（30）214頁。

[34] 注解所得税法研究会・前掲注（19）515頁参照。

[35] 武田・前掲注（27）1685頁。

[36] 武田・前掲注（27）1686頁。

[37] 武田・前掲注（27）1687頁。

[38] 注解所得税法研究会・前掲注（19）465-466頁参照。

[39] 武田・前掲注（27）1580頁参照。

[40] 佐藤英明「給与所得の意義―事業所得との区別」税務事例研究56号29頁（2000）。

[41] 那覇地裁平成11年６月２日判決（税資243号153頁）。

[42] 酒井克彦「給与所得の意義としての非独立的な立場からの労務提供対価―所得区分を巡る諸問題―」税務事例38巻３号52頁参照（2006）。

[43] 酒井克彦「人的役務提供の対価に係る事業所得の判断要素―所得区分を巡る諸問題―」税務事例38巻２号54頁参照（2006）。なお、この点について、京都地裁昭和56年３月６日判決（行集32巻３号342頁）は、給与所得について「単に雇傭関係に基づき労務の対価として支給される報酬というよりは広く、雇傭またはこれに類する原因（例えば、法人の理事、取締役等にみられる委任または準委任等）に基づいて…他人から受ける報酬及び実質的にこれに準ずべき給付（例えば、各種の経済的利益等）をいうと解すべきである」（下線部筆者）として、委任契約（あるいは準委任契約）に基づいて役務提供を行う法人の理事、取締役等の役員に対する報酬が給与所得に区分される旨を明確に判示している。

[44] 武田・前掲注（27）1580頁参照。また、近年の働き方の多様化を踏まえても、契約形態のみで所得区分を決定するという手法は適切ではないと思われる。この点につき、水野忠恒教授も「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ないし雑所得と、単純に区別してよいのか議論をよぶところである」とされている（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『人的役務と所得税』57号58頁（2006））。

[45]もっとも、このような議論がまったく意味をなさないかというとそうではない。なぜなら、給与所得とされる多くの場面では依然として雇用契約の存在が前提とされているため、雇用契約が給与所得の中核を担う概念であることに疑いはないから

である。したがって、第一義的には雇用契約の存否が議論される必要性は存するが、雇用契約の締結の有無のみで給与所得該当性を判断することは適切ではないという理解が適切であろう（酒井・前掲注（42）52頁参照）。

[46] 民集35巻３号672頁。

[47] 佐藤英明『スタンダード所得税法』158頁参照（弘文堂、第２版補正２版、2020）。

[48] 税資262号順号12043。

[49] 成瀬・前掲注（26）192頁参照。

[50] 事業所得と給与所得以外の他の所得との区分においては、区分の対象となる所得の種類によって重視される判断基準が異なる。たとえば、本稿の研究対象である事業所得と給与所得の場合には、事業所得の判断基準のうち「独立性」という基準が重視されることとなるが、事業所得と譲渡所得との区分では「反復継続性」と経済活動の「企画遂行性」が重視される。また、事業所得と雑所得の区分の場合には、所得獲得の「安定性」という基準が重視されることが多い（佐藤・前掲注（47）240-241頁参照）。

[51] 酒井・前掲注（43）87頁。

[52] 行集32巻３号342頁。

[53] 金子・前掲注（7）246頁。

[54] 佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」金子宏編『租税法の基本問題』401頁参照（有斐閣、2007）。

[55] 佐藤英明「『給与』をめぐる課税問題―諸問題の概観」総合税制研究12号219頁（2004）。

[56] 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24頁（2004）。

[57] 水野忠恒教授は、「給与所得者は、その経済的活動から生じる収益や損失の帰属者とならない代わりに、時間や場所について使用者の定めるところに従って役務を提供することが求められるということができる。」として、前段の所得の態様を「非独立性」要件、後段の労務の態様を「従属性」要件と整理されている（水野・前掲注（12）85頁参照）。また、酒井克彦教授も、「従属性要件」とは、「いわば労務活動の状況に着目する、すなわち使用者と従業員の労働条件（契約関係等）に重点を置いた観察方法であ」り、「非独立性要件」とは、「経済的活動たる労務活動を行うに際してのリスク負担や費用負担の所在が果たしてどこにあるのかという観点からの観察である」として、佐藤英明教授と概ね同様の見解を持たれている（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14巻１号93頁（2017））。

[58] 清永敬次『税法』91頁（ミネルヴァ書房、第７版、2011）。

[59] 東京地裁昭和43年４月25日（行集19巻４号763頁）。

[60] 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44頁（2015）。

[61] 佐藤・前掲注（54）408頁参照。

[62] 税資263号順号12210。

[63] 税資263号順号12319。

[64] 木山泰嗣教授は、「そもそも東京高裁平成25年判決（筆者注：塾講師等源泉徴収事件判決）が下される以前においては、ほとんど従属性が必要か不要かという議論すらみられなかった」として、同判決以後に、従属性不要説活発に議論がなされるようになった旨指摘されている（木山泰嗣「給与概念の確立と変容」青山法学論集57巻４号145頁参照（2016））。

[65] 谷口勢津夫『税法基本講義』273頁（弘文堂、第5版、2016）。

[66] 酒井克彦「所得税法上の給与所得と『従属性』（下）」税務事例46巻２号26-27頁（2014）。

[67] 佐藤・前掲注（47）164頁参照。また、前述した麻酔科医師報酬事件も、「国会議員や裁判官など、職務遂行に必要な判断等については、他者の指揮命令に服することなく独立して行っている職種についても、業務を行う対象、場所、時間などの業務の形態について、たとえば議員でいえば、出席すべき委員会やそこでの議事の対象、委員会や本会議が行われる日時や場所など、裁判官でいえば勤務すべき裁判所や法廷の場所、扱うべき事件や開廷できる時間などについて、他者に規律されて職務を遂行し、その業務の内容や成果等に応じて変動する収益を得たり費用負担をしたりする報酬体系になっていない者については、その報酬は給与所得とされている」（下線部筆者）として、佐藤英明教授の見解と同様に、国会議員（あるいは裁判官）の「従属性」を認める旨の判示をしている。

[68] 訟月24巻９号1857頁。

[69] 酒井・前掲注（57）91頁参照。なお、酒井克彦教授は、この前橋地裁の判決につき、「取締役の役員報酬について、会社との関係における従属性に基づく役務提供対価であるとする考え方を示しているといってもよかろう」と評されている。

[70] 民集59巻１号64頁。なお、第一審は、東京地裁平成15年８月26日判決（訟月51巻10号2741頁）、控訴審は、東京高裁平成16年２月19日判決（訟務月報51巻10号2704頁）。

[71] 木山・前掲注（64）138頁。

[72] 本件の場合の「指揮命令者」はＢ社、「給与支給者」はＡ社であると思われる。

[73] ストックオプションがＢ社からＸに付与され、「指揮命令者」と「対価を支給する者」にかい離がない場合には、少なくともＢ社とＸとの間の「空間的時間的拘束」は

認められるのであって、本事案のように「人事権等の実権を握って支配していた」という事実に「従属性」を求める必要は生じないこととなる。

[74] 例えば、田中治教授は、「子会社従業員による米国親会社のストックオプションの権利行使利益を給与所得に該当するとする近似の裁判例は、給与所得該当性の判断基準として形成されてきた従属的労務性、労務対価性の要件を適切に理解し、事案に的確に当てはめているようには思えない。給与所得概念の理由のない拡張は、所得区分をめぐる不毛の紛争を生じさせるものであって、これを避けるべきである。」として、従属的労務性（従属性）及び労務対価性の要件を適切に理解していない裁判所の姿勢に疑問を呈されている（田中治「給与所得概念における従属的労務性」税務事例研究83号47頁（2005））。

[75] 酒井・前掲注（66）26頁。

[76] 増田稔「米国法人の子会社である日本法人の代表取締役が親会社である米国法人から付与されたいわゆるストックオプションを行使して得た利益が所得税法28条１項所定の給与所得に当たるとされた事例」『最高裁判所判例解説民事篇平成17度（上）（１月～６月分）』56頁（法曹会、2008））。

[77] 木山泰嗣教授も、「最高裁平成17年判決に従属性要件は不要であると注釈で説明された調査官解説がある点については、あくまで調査官の私見であると理解されるべきである」とされているところであり、筆者も木山泰嗣教授の上記見解に肯定的な立場に立ちたいと考える（木山・前掲注（64）152頁参照）。

[78] なお、本件ではＸが右顧問会社とは別の依頼者から受けた日当が、事業所得の総収入金額に加算されるべきか否か等も争点となっているが、本稿では、給与所得と事業所得との区分とが争われた本件顧問料についてのみ焦点をあて、以下の議論を進めることとする。

[79] その理由として、Ｘは給与所得者の扶養控除等申告書について規定する所得税法194条１項６号が「二以上の給与等の支払者から給与等の支払を受ける場合には」と規定している点を指摘している。

[80] 横浜地裁昭和50年４月１日判決（行集26巻４号483頁）。

[81] 東京高裁昭和51年10月18日判決（行集27巻10号1639頁）。

[82] 最高裁昭和56年４月24日判決（民集35巻３号672頁）。

[83] なお、水野忠恒教授は、本件におけるＸは、業務に要する必要経費の額が少なかったことから、「給与所得として計算した方が税負担の低くなるため、自分の所得は給与所得であると主張した」と説明されている（水野・前掲注（14）207頁）。

[84] 東京地裁昭和43年４月25日（行集19巻４号763頁）。

[85] 東京高裁昭和47年９月14日判決（月報19巻３号73頁）。

[86] 最高裁昭和53年８月29日判決（月報24巻11号2430頁）。

[87] 注解所得税法研究会・前掲注（19）471頁。

[88] 小池和彰「給与所得の解釈から生じる必要経費の差異」税経通信64巻13号38-39頁（2009）。

[89] なお、裁判所は、「日フィルからうける報酬が、Ｘ主張の如く、雇傭、請負、委任などの要素の混合した楽団参加契約ともいうべき一種の無名契約に基くものであるとしても、…Ｘが日フィルから取得する収入についてＹにおいてこれを給与所得と目して課税したことには、なんら違法の点はない」として、雇用契約の締結の有無ではなく、労務又は所得の具体的な態様をもって給与所得該当性を判断している。学説や裁判例が形式的な契約形態のみで所得区分を判断する方法を採用していない点は第２章第１節で既に述べたところではあるが、本件の裁判所もこれらの学説等と同様の立場に立ち、最終的な結論を導き出したものと思われる。

[90] 福岡地裁昭和62年７月21日判決（月報34巻１号187頁）。

[91] 福岡高裁昭和63年11月22日判決（税資166号505頁）。

[92] 最高裁平成13年４月27日判決（税資250号8893順号）。

[93] 那覇地裁平成11年６月２日判決（税資243号153頁）。

[94] 福岡高裁平成12年10月10日判決（税資249号６頁）。

[95] 最高裁平成13年４月27日判決（税資250号順号8893）。

[96] 盛岡地裁平成11年４月16日判決（訟月46巻９号3713頁）。

[97] 仙台高裁平成11年10月27日判決（訟月46巻９号3700頁）。

[98] 最高裁平成13年７月13日第二小法廷判決（訟月48巻７号1831頁）。

[99] 東京地裁平成19年11月16日判決（税資257号216頁）。

[100] 東京高裁平成20年４月23日判決（税資258号89頁）。

[101] 最高裁昭和20年10月10日判決（税資258号190頁）。

[102] 東京地裁平成24年９月21日判決（税資262号順号12043。）。

[103] 昭和26年１月１日付直所１－１。

[104] 伊藤博之「給与所得と事業所得の境界線」税経通信71巻10号26頁（2016）。

[105] 平成７年12月25日付課消２－25「個人事業者と給与所得者との区分」。

[106] 濱田正義『消費税法基本通達逐条解説』52-53頁参照（大蔵税務協会、2018）。

[107] 林幸一「事業所得と給与所得の区別：勤労所得に係る所得分類についての提言」大阪府立大學經濟研究54巻２号143頁参照（2008）。

[108] 平成21年12月17日付課個５－５「大工、左官、とび職等に対する所得税の取扱いに

ついて」。

[109] 昭和28年８月17日付直所５－20、昭和29年５月18日付直所５－22、昭和20年２月22日付直所５－８、昭和31年３月12日付直所５－４。

[110] 三又修ほか『所得税法基本通達逐条解説』1146頁参照（大蔵財務協会、平成29年版、2017）。

[111] 所得税基本通達204-22。

[112] 水野・前掲注（14）208頁参照。

[113] 昭和26年８月12日付直所２－82。

[114] 大島隆夫・西野襄一『所得税法の考え方・読み方』95頁参照（税務経理協会、第２版、1988）。

[115] 昭和26年１月１日直所１－１「所得税法に関する基本通達について」。

[116] 我妻栄『債権各論中巻二（民法講義Ｖ３）』531-532頁参照（岩波書店、1962）。

[117] 我妻・前掲注（116）532頁参照。

[118] 成瀬・前掲注（26）247-248頁参照。

[119] 東京国税局平成15年７月「給与所得と事業所得との区分給与？それとも外注費？」法人課税速報（源泉所得税関係）28号。

[120] 佐藤・前掲注（54）406頁、佐藤・前掲注（55）219頁、佐藤・前掲注（40）43頁参照。

[121] この点について佐藤英明教授は、「委任・請負等の契約において、時間・場所等の条件が重視されるべき場面は多い―例えばある人に記念講演を依頼する場合にその場所・日時がすでに決定されていることはしばしばあるであろう―」とされている（佐藤・前掲注（40）43頁参照）。

[122] 成瀬・前掲注（26）257頁。

[124] 佐藤・前掲注（40）32頁。

[125] 我妻・前掲注（116）531-532頁参照。

[126] 菊池衛「人的役務所得をめぐる若干の考察」税大論叢４号325頁（1971）、佐藤・前掲注（55）218－219頁。なお、佐藤英明教授は、同書のにおいて「給与所得の基礎的な発想は、提供される労働の質や量と支払われる対価とが直接の関係を持たずに、特に一定の報酬の支払が約束されていて労務の提供者に損失発生の可能性が定型的に考えられないという点にあ」ると指摘されている。

[127] 佐藤・前掲注（55）218-219頁。

[128] 菊池・前掲注（126）319頁。

[129] 佐藤・前掲注（54）407頁。

[130] 佐藤・前掲注（54）406頁、佐藤・前掲注（55）219頁、佐藤・前掲注（40）43頁参照。

[131] 成瀬・前掲注（26）270頁。

[132] 税制調査会平成29年11月「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（税務手続の電子化等の推進、個人所得課税の見直し）」２頁。