HOKUGA 北海学園学術情報リポジトリ
学校法人北海学園
北海学園大学
北海商科大学

タイトル	給与所得と事業所得の所得区分における判断基準の検討
著者	石倉，彩子；Ishikura，Saiko
引用	北海学園大学経済学研究科　研究年報(22)：1-37
発行日	2022-03-31

Hokkai-Gakuen Organization of Knowledge Ubiquitous through Gaining Archives.

〈論文〉

給与所得と事業所得の所得区分における判断基準の検討

石　倉　彩　子

目　次

はじめに
第1章　所得税法上の給与所得と事業所得の概念
1.1　所得分類の意義
1.2　給与所得の概念
1.2.1　給与所得とは
1.2.2　給与所得の範囲
⑴　現物給与
⑵　範囲
1.2.3　給与所得控除の意義
⑴　沿革
⑵　現状
1.3　事業所得の概念
1.3.1　事業所得とは
1.3.2　雇用的自営等
1.3.3　給与所得との相違点
⑴　必要経費
⑵　青色申告
⑶　小括
第2章　裁判例の分析
2.1　最高裁昭和56年4月24日判決（弁護士顧問料事件）
2.1.1　事実の概要
2.1.2　判旨
2.1.3　検討・分析
2.1.4　類似判例の検討（最高裁平成29年9月22日判決（ホステス報酬事件））
2.2　最高裁昭和60年3月27日判決（大島訴訟）
2.2.1　事実の概要
2.2.2　判旨
2.2.3　検討・分析
2.2.4　その後の給与所得控除制度
2.3　東京高裁平成25年10月23日判決（塾講師事件）
2.3.1　事実の概要
2.3.2　判旨
2.3.3　検討・分析
2.3.4　東京地裁平成24年9月21日判決（麻酔科医師報酬事件）との相違点
第3章　判断基準の検討
3.1　給与所得該当性の判断基準
3.1.1　従来の判断基準
3.2　労働法における判断基準の検討
3.2.1　労働者性の判断基準
3.2.2　裁判例
⑴　最高裁平成23年4月12日判決（新国立劇場運営財団事件）
⑵　最高裁平成23年4月12日判決（INAXメンテナンス事件）
⑶　最高裁平成24年2月21日判決（ビクターサービスエンジニアリング事件）
⑷　小括
3.2.3　その後の裁判例
⑴　東京地裁平成24年11月15日判決（ソクハイ事件）
⑵　最高裁平成27年7月21日判決(ソクハイ事件)
⑶　神戸地裁平成26年6月5日判決（NHK神戸放送局（地域スタッフ）事件）
⑷　大阪高裁平成28年7月29日判決（NHK堺営業センター事件）
⑸　小括
第4章　考察とそれに基づく判断基準の提示
4.1　従属性要件の検討
4.1.1　労働者性の判断基準を踏まえて
4.2　非独立性要件の検討
4.2.1　判断の傾向
4.3　従来の働き方への対応
4.3.1　外注費
4.3.2　外交員・集金人
4.3.3　ホステス
4.4　新たな働き方への対応
4.4.1　業務委託化
4.4.2　シェアリング・エコノミー
4.5　新たな判断基準の提示

おわりに
参考文献

法令名の略号は、次の例による。

所税　　所得税法
所税令　　所得税法施行令
ただし、引用箇所については原文のままとする。

判決及び判例集の引用についての略号は、次の例による。

最判　　最高裁判所判決
高判　　高等裁判所判決
地判　　地方裁判所判決
民集　　最高裁判所民事判例集

はじめに

今日、「働き方改革を推進するための関係法律の整備に関する法律」いわゆる働き方改革関連法の成立（平成30年6月29日）により、多様な就業形態が普及しつつある。テレワーク[1]や副業・兼業が推奨され、雇用労働者の働き方は柔軟化している。こうした新たな働き方や昨今の新型コロナウイルスの流行による影響は、今後も変化及び進展していくことは必至である。これらの状況を総合勘案すると、給与所得と事業所得の区分について、現行の税制で対応できるのか疑問であり、社会の潮流に応じた区分や判断基準を考えることが当然である。以下、「働き方」の変化及びそれに伴う給与所得と事業所得の区分における新たな判断基準の必要性について、詳細を整理する。

図表1は、企業におけるテレワークの導入率を示したものである。その導入割合は近年上昇傾向にあり、令和2年は、前年の2倍以上となっている。この令和2年の急増は、2020年以降の新型コロナウイルスの流行によるものと考えられる。

このことは、図表2より、令和2年のテレワーク導入の目的において、「非常時に備えて」の割合が大きくなっていることからもわかる。テレワークの社会的価値としては、災害時に事業や就労を継続できること、地域から移動せずに生活でき、地域活性化にもつながること、また、身体障碍を持つ人や高齢者等の移動困難者の就労可能性が拡大し、特に育児や家族介護を行う人にとってワーク・ライフ・バランスを図ることができること、などが挙げられる[2]。図表2における「ワークライフバランスの向上」という目的は、令和2年においては割合を下げているが、近年上昇傾向にあり、令和元年においては半数近くの企業が導入の目的として挙げている。この目的は、経済界、労働界、地方公共団体の代表者、有識者、関係閣僚により構成される「仕事と生活の調和推進官民トップ会議」の下、2007年に「仕事と生活の調和憲章」と「仕事と生活の調和推進のための行動指針」が策定されて以降、社会全体として取り組まれているものである[3]。憲章は、就労による経済的自立や健康で豊かな生活のための時間の確保、また、制度や職場環境の整備によって多様な働き方・生き方が選択できる社会を目指すべきとしている。

このように、ワーク・ライフ・バランスをはじめとしたテレワークの社会的価値は、人々のライフスタイルの変化や高齢社会といった社会環境の変化に合わせて重視され、新型コロナウイルスの終息後もテレワークは継続もしくは拡大していくものと考える。

また、個人の働き方も多様化しており、フリーランス[4]やギグ・ワーカー[5]といった時間や場所にとらわれない就業形態が徐々に認知されてきている。これまでフリーランスについては、国の調査による実態把握はなされていなかったが、2019年の内閣府実施のアンケート調査によって、フリーランスの人数規模は、306万人～341万人であるとの試算人数がはじめて示された[6]。こうした時間や場所にとらわれない働き方は、仕事と生活の調和を図ることができる一方、税制面においては、既存の考え

[1] 厚生労働省のテレワーク総合ポータルサイトによると、テレワークとは、「情報通信技術（ICT = Information and Communication Technology）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」のこととされる。その形態は、在宅勤務のほか、サテライトオフィス勤務（本拠地のオフィスから離れたところに設置した部門共用オフィスで就業する施設利用型の働き方）やモバイル勤務（移動中の交通機関や顧客先、カフェ、ホテル、空港のラウンジなどを就業場所とする働き方）があるが、後者の二つは、新型コロナウイルスの流行により、著しく割合を減らしており、現在のテレワークの主要な形態は、在宅勤務であるといえる。

[2] 大内（2021b）p.6～p.8

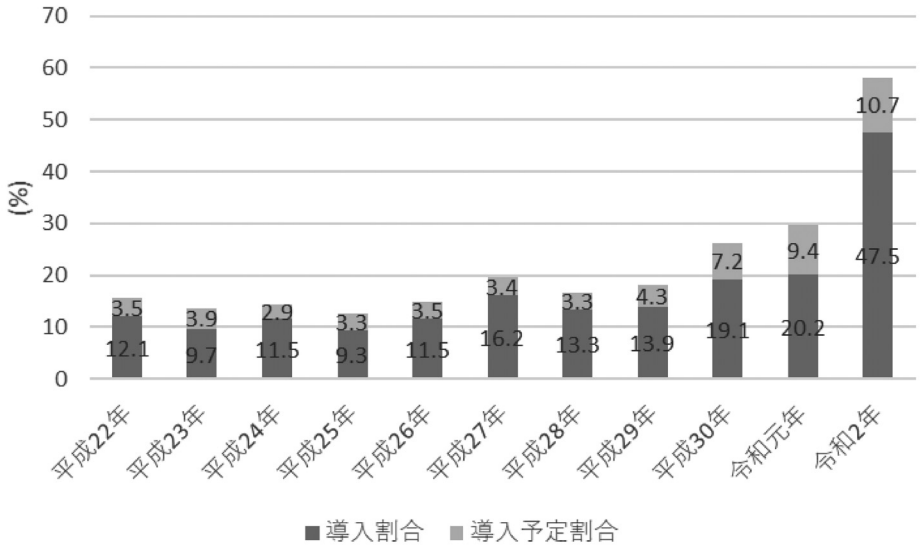
[3] 仕事と生活の調和推進サイト「仕事と生活の調和（ワーク・ライフ・バランス）総括文書― 2007～2020 ―」p.4～p.7

[4] フリーランスとは、定義は様々であるが、「フリーランスとして安心して働ける環境を整備するためのガイドライン」p.2において、「実店舗がなく、雇人もいない自営業主や一人社長であって、自身の経験や知識、スキルを活用して収入を得る者」を指すこととしている。

[5] ギグ・ワーカーとは、インターネットのプラットフォームを通じて、単発の契約に基づき労務を提供する者とされる。森信（2020）p.10

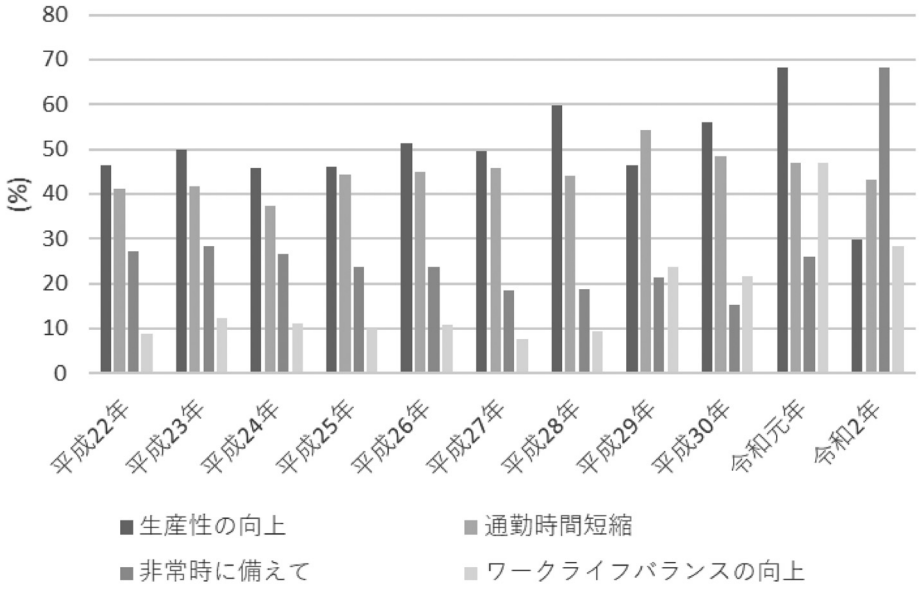
[6] 内閣府「政策課題分析シリーズ17」
https://www5.cao.go.jp/keizai3/2019/07seisakukadai17-0.pdf
フリーランスの考え方として、就業形態は、自営業主（雇人なし・実店舗なし）・内職・一人社長である者。産業区分は、農林漁業を除き、職業区分は、農林漁業従事者を除く。また、副業として従事している者を含む。

図表１　企業におけるテレワーク導入率



出所：総務省統計調査データ「通信利用動向調査（企業編）」を基に筆者作成

図表２　テレワークの導入目的



出所：総務省統計調査データ「通信利用動向調査（企業編）」を基に筆者作成

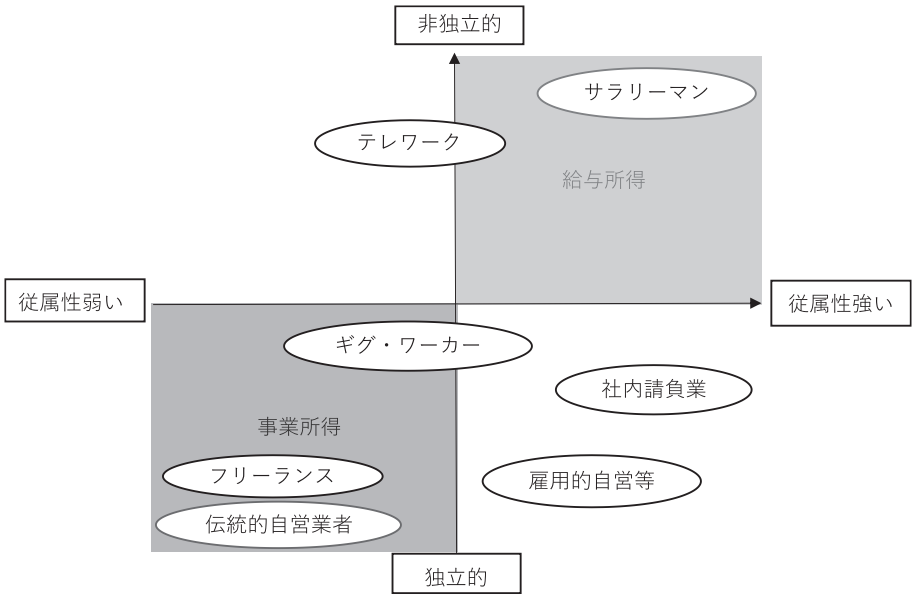
方に適合しない場合が出てきている。

その一つが､給与所得と事業所得の区分の問題である。従来は、企業と雇用契約を結び、使用者の指揮命令の下業務に従事する者が給与所得者であり、農林漁業従事者や小売事業者といった伝統的自営業者が事業所得者であった。しかし、自営業者の全体数は減少しているものの、建築技術者やSEなどの専門性や独立性は高いが、使用従属性も高い雇用的自営等[7]の割合が増加している[8]。そして、テレワークといった給与所得者の定義である「空間的・時間的拘束」という意味での区分が通用しない例が多くなり、給与所得なのか事業所得なのか、必ずしも明確ではなくなっている。また、クラウドソーシング等の仲介事業者を通じた取引であり、ギグ・ワー

[7] 山田（2015）は、自営を「伝統的自営」「士業等」「雇用的自営等」の三つに区分し、「雇用的自営等」とは、建築技術者やSE、保険代理人・外交員など使用従属性の高い自営業主が多く含まれる職種をいう。

[8] 詳細は本稿第１章第３節を参照。

図表3　現代の働き方の体系



出所：筆者作成

カーの一種と考えられる非雇用型テレワーク[9]は、雇用契約によらない働き方として注目され、ガイドライン[10]の改定等が求められている[11]。

以上の現代の新たな働き方は、図表3のように整理できる[12]。

時間的・空間的拘束や指揮命令を受けるサラリーマンは当然に給与所得となり、反対にこれらの従属性がなく、自ら費用やリスクを負担し独立的な事業を行う伝統的自営業者やフリーランスは事業所得となる。しかし、時間的・空間的な拘束を受けず指揮命令の程度が曖昧なテレワークや、独立的な事業を行うが給与所得者とほぼ同様に従属的な働き方をする雇用的自営等は、従来の線引きからは外れてしまう。また、ギグ・ワーカーなど、インターネットのプラットフォームを通じて労務を提供する働き方は、個々の契約によって独立性や従属性の程度は異なるものと考えられる。

これまでも給与所得と事業所得の区分について争われた裁判例はいくつもあるが、給与所得者と事業所得者の境界が曖昧となり、今後その区分に係る課税上の争いは増大することが考えられる。所得税法は、事業所得と給与所得について、それぞれ同法27条及び28条に定めているが、その意義や判断基準については規定していない。現在、その区分の判断基準としては、最高裁昭和56年の弁護士顧問料事件で示された判断基準が主に採用されており、その内容は「従属性要件」と「非独立性要件」であると説明される。しかし、この二つの要件について、どちらを重視して判断しているか、また、結局のところ、個別具体的に判断する必要があるなど、事案ごとに適用が異なっている。新たな働き方が広がっている現在、図表3のように、「従属性要件」と「非独立性要件」の2要件のみでは給与所得と事業所得を区分しきれないことは明らかである。したがって、取得した収入金額がどちらの所得に属するかの税制上の基準を、納税者に向けてより明確にわかりやすく示し、不確実性を最小化する必要があるだろう。

本論文は、裁判例の分析及び検討を研究方法とする。第1章で給与所得と事業所得の概念、また、それらを区分する意義について述べた上で、第2章において、裁判例の分析結果をまとめる。裁判例は、現在もその判決が判断基準となっている最高裁昭和56年の弁護士顧問料事件にはじまり、最高裁昭和60年大島訴訟、東京高裁平成25年塾講師事件について判例研究を行い、検討していく。さらに、裁判例の分析においては、給与所得と事業所得の区分のほか、給与所得控除の変遷についても確認していく。そして、第3章では、労働法における判断基準について整理を行い、労働法上の裁判例についての分析・検討から、所得税法における区分の判断基準の参照点を得る。第4章では、従来の判断基準での限界事例の確認を行い、新たな働き方に対応可能な判断基準の提示を行う。おわりにでは、本論文の議論をまとめ、残さ

[9] 非雇用型テレワークとは、「事業者と雇用契約を結ばずに仕事を請け負い、自宅等で働くテレワーク」をいうとされる。首相官邸ホームページ「働き方改革実行計画」p.16

[10] 厚生労働省「自営型テレワークの適正な実施のためのガイドライン」

[11] 厚生労働省雇用環境・均等局提出資料「自営型（非雇用型）テレワークの現状と課題」

[12] 社内請負業の詳細については、本稿第4章において述べる。

れた課題についても指摘し、結論とする。

個人の働く時間や場所、方法の変化や、企業の雇用体制や管理方法の変化、雇用契約の有無など、様々な変化が所得区分を複雑化している。これらは、雇用形態の変化や就業形態の変化など、様々に表されるが、本論文では、こうした変化を総称するとき、「働き方」という文言を用いることとする。ただし、雇用契約を有する場合の従業者と使用者の関係については「雇用形態」、雇用契約の有無にかかわらず個人と企業の業務に係る関係については「就業形態」の文言をそれぞれ用いて示す。

本論文の検討を通じ、現代の多様な働き方に対応する、より明確な判断基準を模索することで、所得区分における納税者の混乱をなくし、税制の公平性及び簡素性、並びに透明性を高めることに寄与したい。

第1章　所得税法上の給与所得と事業所得の概念

給与所得と事業所得の区分における判断基準を検討していくにあたり、まずは、所得を区分することの意義について述べた上で、所得税法上の給与所得と事業所得のそれぞれの概念について、整理していく。

1.1　所得分類の意義

我が国の所得税は、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いう包括的所得概念の考え方を採用している[13]。その上で、所得を10種類に区分し、異なる種類の所得を合算して累進税率で課税する総合所得税の仕組みを採っている。

このように、包括的所得概念のもとで、所得を区分し、それぞれ異なる所得金額の計算方法を設定している理由は、所得は源泉や性質によって担税力が異なるためであると説明されてきた[14]。担税力が高い資産性所得は重課すべきであり、担税力が低い勤労性所得は軽課すべきという考えである。ここにいう資産性所得とは、人が所有する資産のことで、利子所得、配当所得、譲渡所得がこれに該当し、勤労性所得とは、人の労働から生じる給与所得と退職所得のことである。また、資産に加え、労働力を合わせて得られる所得である事業所得は、資産勤労結合性所得と呼ばれる[15]。

しかし、平成17年6月の政府税制調査会の論点整理にもあるように、給与所得も事業所得も、勤労を通じた経常的所得であるとの点に差異はなく、雇用形態の多様化等の状況も踏まえれば、雇用関係の有無だけをもって両者を区別することは難しくなりつつある[16]。さらに、近年では、ギグ・エコノミー[17]の出現やデジタル化が進み、より困難化しているといえる。また、平成29年11月の政府税制調査会の中間報告では、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としている。したがって、所得控除から人的控除に負担調整のウェイトをシフトさせていくことが適当であり、所得分類のあり方についても検討を進めていく必要があると論じている[18]。この点について、平成30年度税制改正大綱においても、「働き方改革」を後押しする観点から、特定の収入のみに適用される所得控除から基礎控除に負担調整を移していくことが必要であるとしている[19]。

以上より、働き方が多様化している側面から考えれば、現行の働き方により所得の計算方法が大きく異なる仕組みは、わかりにくく、水平的公平が保たれないものである。しかしながら、公平性を確保するためすべての所得に対し同様の所得計算方法を適用することや、すべてを人的控除によって調整することは困難であると本論文は考える。例えば、給与所得と事業所得の取扱いにおいては、仮に給与所得についても実額控除とし、確定申告において所得税を納付することとすれば、使用者にとっては源泉徴収に係る事務手続きの負担がなくなる。一方、給与所得者自身や税務行政においては、慣れない申告手続きやその対象者の多さから煩雑な手続きが必要となり、それに係るコストも膨大なものとなる。反対に、事業所得についても概算控除とすることは、事業者によってかかる必要経費が大きく異なることから、控除額を大きく設定せざるを得なくなり、かえって課税ベースは縮小するであろう。

そのため、所得分類を行い、それぞれの所得に適した計算方法を適用することは適当であると本論文は考える。その上で、より簡素で、働き方の違いによって不利とならない基準を設けることを模索していく必要がある。つまり、所得分類は、所得によってかかる必要経費の認め方や課税方法、所得の稼得者の性質がそれぞれ違うことから、より公平な所得金額を算出する上で意義があるものであると考える。

1.2　給与所得の概念

1.2.1　給与所得とは

所税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に

[13] 金子（2021）p.196
[14] 増井（2018）p.101
[15] 佐藤（2020）p.48
[16] 政府税制調査会（2005）p.4
[17]「令和元年版　情報通信白書」によると、ギグ・エコノミーとは、インターネットを利用してその都度単発又は短期の仕事を受注するという働き方や、これらによって成り立つ経済の仕組みをいうとされる。
[18] 政府税制調査会（2017）p.12
[19] 与党税制改正大綱（2017）p.3

係る所得をいう。」と定めている。ここにいう、「俸給」は公務員が受ける給与、「歳費」は国会議員が受ける給与、「賞与」は一時的な給与であると説明される[20]。しかし、この「賞与」の意義について、役員賞与と捉える考え方もある[21]ところ、給与所得該当性の判断基準を考える上で、どちらと解釈するかは重要である。本論文では、条文中に「賞与」についての説明が特になされていないことから、一般的な解釈として、「賞与」は前者の従業員に対する一時的な給与であると捉える。

ところで、28条1項の規定は、ある収入が、条文にいう「俸給、…並びにこれらの性質」を有するかどうかの判断基準については示していない。そこで、給与所得の判断基準として引用されているのが最高裁昭和56年弁護士顧問料事件判決であり、ここでは「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う。[22]」と示されている。また、事業所得を「自己の計算と危険において独立して営まれ」るものとしたこととの比較から、給与所得は、一般に、非独立的労働ないし従属的労働の対価[23]と観念できるとされている[24]。

1.2.2　給与所得の範囲

(1)　現物給与

給与所得の概念を考える上では、その範囲についても捉えるべきである。その際、給与は金銭の形に限らず、金銭以外の資産ないし経済的利益も含まれる[25]ことを確認しておく必要がある。この経済的利益について、所得税法基本通達は、給与等に係る経済的利益のうち課税しない経済的利益を36-21から36-35の2において定めている。もっとも、「経済的利益」の範囲については、明確な定義規定がないため議論のあるところとされるが[26]、一般に、ここにいう経済的利益とは、現物給与やフリンジ・ベネフィットを指す[27]。このフリンジ・ベネフィットについても、その意味内容は必ずしも明確ではないが、金銭以外の全ての経済的価値を意味するものと理解されている。そして、このフリンジ・ベネフィットが給与所得に関する場合、現物給与と呼ばれる[28]。

フリンジ･ベネフィットを課税の対象とすることには、いくつかの問題点が挙げられる。本来の給付の付随的な利益にとどまるということ、換金性に乏しいこと、評価が困難であること[29]などである。さらに、現物給与の場合、役員などに対して支給される傾向が強く、①従業員に対する贈与、②雇用者の便宜上支給される給付、③福利厚生としての給付等、との区別が問題となる。現行の通達において定められている課税しないものは、おおむね図表4のように分類できる。

①は、雇用者が従業員に対して祝金品等を贈与する場合である。祝金品等を贈与する行為は社会一般に行われているものであるが、これを「従業員の地位」に基づいて受けるものとするならば、現物給与に含める考え方ができる。この場合、少額不追及の原則により、課税しないこととなる。②は、使用者便宜の理論により課税除外されるものであろう。これは、業務遂行のために必要な「強制された消費」であり、その価値を客観的に測定することが困難であるため、消費の価値をゼロとみなす考え方である[30]。しかし、これには反論があり、使用者のためというよりは、むしろ従業員の便宜のためであり、課税しない理由がないとするものである。これについて酒井教授は、「我が国の所得税法においては、必ずしも全面的に採用されている考え方とはいえないかもしれないが、非課税規定や課税実務上の取扱いには、少なからずこのような考え方への配慮があるようにも思われる。[31]」と評価している。③については、福利厚生費が原則として「従業員の労務の対価」と解されていないことから、課税の対象にならないとされる傾向にある[32]。福利厚生のための施策が規模の大きい企業に多いこともあり、す

---

[20] 水野（2018）p.77

[21] 東京高裁平成25年10月23日判決（LEX/DB文献番号25502630）では、「…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、所得税法28条1項の解釈として採り得ない。」と判示していることから、「賞与」を役員賞与と捉えているといえる。

[22] 最高裁昭和56年4月24日判決（LEX/DB文献番号21073190）

[23] なお、大島訴訟と並行して、非常勤講師が受ける報酬の給与所得該当性について争った大島別訴（京都地裁昭和56年3月6日判決）においても、「…換言すれば、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ということができる。したがって、その雇傭関係等が継続的であると一時的であるとを問わず、また、その支給名目の如何を問わないし、提供される労務の内容について高度の専門性が要求され、本人にある程度の自主性が認められる場合（国会議員の歳費や普通地方公共団体の議会の議員の報酬など可成り性質の異なるものも給与所得とされている。）であっても労務がその雇傭契約に基づき他人の指揮監督の下に提供され、その対価として得られた報酬等である限り、給与所得に該当するといわなければならない。」（下線は筆者）と判示されており、このことからも、給与所得は、非独立的労働ないし従属的労働の対価であるといえる。

[24] 佐藤（2020）p.157

[25] 金子（2021）p.247

[26] 酒井（2011）p.230

[27] 金子（2021）p.248

[28] 石島（1989）p.50～p.51

[29] 前掲注28　p.67～p.68、碓井（1991）p.166

[30] 前掲注26　p.242～p.243

[31] 前掲注26　p.243

[32] 前掲注28　p.71

図表 4　現物給与の分類

現物給与	
①従業員に対する贈与	永続勤続者の記念品等、創業記念品等、商品、製品等の値引き
②雇用者の便宜	残業・宿直・日直の場合の食事、採石場の燃料
③労働条件及び福利厚生	福利厚生施設における用役の提供等、技術習得のための研修会費等、レクリエーションの費用

出所：筆者作成

べてを課税除外すると給与所得者間に不公平が生じうる。しかし、個別具体的にその程度を把握し、課税することは困難であるため、課税しなくてよいものが通達に規定されているといえる。

(2) 範囲

給与所得の範囲について先例となったのは、最高裁昭和 37 年 8 月 10 日判決の通勤定期券課税事件（以下、昭和 37 年判決という。）である。本事件では、使用者から労働契約に基づき支給された通勤費は給与所得に含まれると解されており、給与所得の範囲を広く捉えている。通勤費が給与所得に含まれる理由として、控訴審では、戦後の経済事情により、給与生活者は低賃金におかれ、基本給を少額にとどめ諸手当の形で労働者の生活を保障するという変則的な賃金体系がとられたことを背景として、通勤手当はこの賃金体系の一内容を構成する実質的な賃金の一部であるとした[33]。

また、最高裁においては、「勤労者がその地位にもとづいて使用者から受ける給付」は、すべて所税 9 条 5 号（昭和 32 年法律第 27 号による改正前）にいう給与所得を構成する収入と解すべきであり、通勤定期券またはその購入代金の支給をもって給与でないと解すべき根拠はないとした。そのため、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ことは当然と判示している[34]。

以上のように現在の給与体系を戦後の変則的な賃金体系と同一と捉えることや税負担の相違を当然とすることは、この頃と経済事情が異なる現代社会にはそぐわない考え方であるように思う。現行の所得税法においては、所税 9 条 1 項 5 号により、通常の通勤手当は、一定の金額以下であれば非課税とされている。これは、現在の日本においては、勤労者が勤務先からある程度離れたところに住むことを余儀なくされており、立法政策として非課税としたと考えられる[35]。

学説上、上記の昭和 37 年判決をもとに、「勤労者としての地位」によって受ける給付は給与所得と判断する、給与所得の範囲を広く捉える説と、もう一つ、昭和 56 年の弁護士顧問料事件判決を重視して、給与所得の範囲を限定的に捉える説がある。弁護士顧問料事件の判旨については、第 2 章で詳しく述べることとするが、最高裁は、「…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、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。[36]」（下線は筆者）と判示しており、「労務の対価」として支給されたか否かを給与所得の判断要素としている。

両者の考えについて、佐藤英明教授は、社会通念上、昭和 37 年判決のように範囲を広く捉える説が実態に合っていると考えられているとする。また、課税実務は、「労務の対価」といえないものは給与所得ではないが、支給原因が明らかでない場合は、「勤労者としての地位」に対してなされたものとして給与所得と判断する、折衷的な態度であると評価している[37]。たしかに、実態としては、「勤労者としての地位」に基づいて給与所得は広く捉えられているといえるだろう。多くは通達において課税しないものとして規定されているが、現物給与等の金銭以外の資産ないし経済的利益も給与所得に含まれると理解されているからである。

一方、田中治教授は、課税実務が「勤労者としての地位」に基づいて判断しているとしながらも、「労務の対価」という基準を基礎として、現物給与の課税を整除することが適切だと述べている[38]。

本論文においても、現物給与の課税は「労務の対価」を基礎として判断すべきであると考える。「勤労者としての地位」によれば、課税ベースは広くなり、結局は基本通達によって細かく定めるほかないからである。ただし、「労務の対価」となる要件については、従来とは異なると考える。つまり、「空間的・時間的な拘束を受け」「継続的・断続的」な労務の提供の対価が「労務の対価」であるとはいいきれないのである。

1.2.3　給与所得控除の意義

(1) 沿革

(a) 創設から昭和 22 年改正まで

給与所得控除制度の前身は、大正 2 年に設けられた勤労所得控除である。これは、勤労所得の担税力に配慮す

[33] 大阪高裁昭和 35 年 12 月 15 日判決（LEX/DB 文献番号 21014000）
[34] 最高裁昭和 37 年 8 月 10 日判決（LEX/DB 文献番号 210164000）
[35] 佐藤（2020）p.172
[36] 前掲注 22
[37] 前掲注 35　p.169
[38] 田中（2001）p.36

る目的で、所得の大小にかかわらず一律10%を控除するものである。大正9年には、この大正2年の勤労所得控除は、控除が一律であるため高額所得者が有利になるとの批判から、所得金額12,000円の上限が設けられ、その後も継続された。第二次世界大戦の開始に伴い、戦費調達が必要となった昭和15年、分類所得税と総合所得税を併用する制度に改変され、分類・総合を合わせた勤労所得に対する最高税率は71%となった。昭和19年になると、戦争の深刻化に伴うさらなる戦費調達のため、所得税について大幅な増税が行われ、勤労所得の税率は10%から15%に引き上げられた。翌20年にも税率の引上げが行われ、分類・総合を合わせた勤労所得の最高税率は92%となった[39]。

そして、戦後の転換期において重要な改正となった昭和22年改正においては、申告納税制度が採用され、分類と総合の二本建から総合所得税一本建となった。また、勤労所得が「給与所得」と改称され、給与所得の収入金額のうち年3万円までの金額につきその20%に相当する金額の控除を認め、この年の第二次改正において、上記金額のうち年5万円までの金額につきその25%に相当する金額の控除が認められることとなった。

(b)　シャウプ勧告

昭和24年には、当時の勤労所得控除に批判的であったシャウプ使節団が、引き下げを勧告した。その理由として、勧告は、給与所得控除が打ちきられる点で税率の累進度の跳躍が生じることや、所得の種類によって実際の控除において不均衡が生じることを挙げている[40]。また、他の所得との比較において、わが国の「勤労所得は資産所得や資産勤労結合所得よりも担税力が低い」という考え方とは趣を異にしていたのではないかという理由も挙げられている[41]。このように給与所得控除に批判的でありながらも、これを全面的に廃止することは困難であり、最初の20万円の10%に減額されるべきである、と結論した[42]。

このシャウプ勧告は、昭和25年度税制改正においてほぼ全面的に採用され、いわゆる「シャウプ税制」としてわが国の実定制度となったが、給与所得控除については、勧告の10%ではなく、15%の控除となった。15%とした理由については、意見が分かれているところであるが、金子教授は「勤労所得は資産所得や資産勤労結合所得よりも担税力が低い」という伝統的な考え方の影響によるものであるとしている[43]。

しかし、シャウプ税制は、翌26年から30年にかけて修正が重ねられ、崩壊[44]していくこととなった。当時の日本は敗戦後のインフレーションにより実質上の増税が続いたうえ、ドッジ・ラインでは激しいデフレーションに陥り、税負担が重くのしかかっていた。GHQの間接統治下にあった日本は、ドッジによる経済政策の導入反対を主張してもGHQの方針には逆らえなかったのである[45]。ドッジがデフレ政策を強行する中、日本側は使節団に対して、基礎控除や扶養控除の引上げ、税率の引下げといった所得税の減税を望んでいた[46]。そうした中で、シャウプ勧告が提案したのは、所得税の累進税率の最高限度を85%から55%に抑え[47]、最高税率3%の富裕税導入[48]をもって高額所得者への課税を補完することであった。高額所得者層の負担は著しく軽減されることとなったが、給与所得控除率は引き下げられたことと併せてみれば、中小所得者層との間の負担の不均衡は拡大することとなる。そのため、昭和27年の講和条約の発効によりGHQの統制から解放され、税制改正要求が高まっていったのである[49]。租税特別措置が増殖し、シャウプ勧告による富裕税、付加価値税等が廃止され、所得税の減税を推進するため、給与所得控除は拡充されていくこととなった。

(c)　昭和49年度改正

次に、大きな影響を与えたのは、昭和49年度改正であり、50万円の最低保障が設けられるとともに、控除率は大幅に引き上げられ、さらに上限が撤廃された。16万円の定額控除が設けられていた前年度から、最低保障額50万円と課税最低限が大幅に引き上げられた背景には、所得水準の上昇がある。給与所得者の納税者割合は上昇し、所得水準の上昇に伴う消費生活の高度化・多様化や物価の高騰から課税最低限の引上げを求める声が高まった。また、定額控除後に定率控除を適用するという従来の計算方法は複雑であり、定率控除に一本化する場合も、低額所得階層において、控除額が現行制度より下回ることを防ぐため、最低保障額が設けられた。

一方、控除率の引き上げと、上限の撤廃は、他所得との比較にある。控除率の引き上げは、給与所得が他の所得に比べ捕捉率が高く、他の資産所得等に比し相対的に担税力が弱いとして、引き続き減税が求められた。また、

[39] 金子（2010）p.600～p.602
[40] シャウプ使節団『日本税制報告書』p.66、なお、金子（2006）p.30～p.31参照
[41] 金子（1996）p.32～p.33
[42] 前掲注40　『日本税制報告書』p.67
[43] 前掲注40　金子（2006）p.36
[44]「崩壊」と評価できるかについては、意見が分かれている。金子（2010）は、シャウプ税制が昭和61年から63年の所得税・法人税の改革のモデルとなったことから、後退はしたものの、崩壊したとまではいえないのではないかとしている。
[45] 山下（2020）p.78
[46] 林（1999）p.22～p.23
[47] 前掲注40『日本税制報告書』p.54～p.65
[48] 前掲注40『日本税制報告書』p.70～p.79
[49] 佐藤・宮島（1979）p.29～p.30

上限の撤廃については、事業所得者の経費について、一定の収入額に対応する上限が設けられていないこととの比較から、撤廃の流れとなった[50]。こうした減税への動きのきっかけとなったのは、本稿第2章に示す、大島訴訟であった。その後、この上限が再び設けられたのは、以下に示す平成25年度からである。

(2) 現状

給与所得控除とは、給与所得の金額を求める際に、給与等の収入金額から控除するものである（所税28条1項）。そのため、給与所得控除額がいくらであるかは、納税者にとっての関心事項である。その控除額は、給与収入の金額に応じて定められており（同条3項4項）、現在（令和2年4月1日現在法令等）の令和2年分以後の給与所得控除額と、平成25年度、平成元年度、昭和50年度、昭和47年度[51]の給与所得控除額を比較したものが、図表5である。

昭和49年度改正において上限が撤廃されてから平成24年度までは控除額が上限なく増加する仕組みであったが、平成25年分以後、上限が設けられることとなった。これは、給与所得者の必要経費が収入の増加に応じて必ずしも増加するとは考えられないこと、また、主要国においても定額又は上限があること等から設けられた[52]。さらに、平成26年度改正では、平成28年分について収入金額が1200万円を超える場合には控除額は230万円、平成29年分以後について1000万円を超える場合には220万円に引き下げられた。そして、令和2年分以後は、その上限額がさらに195万円に引き下げられることとなった。

図表6は、図表5の給与所得控除額に加え、それぞれの年度の基礎控除額[53]を反映したグラフである。

収入金額0の地点をみると、昭和47年度と比べて2倍以上となっているが、平成元年以降は変化がない。最低保障額が異なる平成25年度と令和2年度においても、基礎控除の調整により同額となっていることから、低額給与所得者に対して配慮された改正が行われているといえるだろう。この基礎控除額の引き上げは、働き方の多様化等への対応の観点から行われたものである。所得区分に関わらず最低生活費が保障されるため、すべての労働者をカバーする仕組みとなっている。

また、収入金額の最高地点からは、上限が再び設けられたことや、上限金額が年々低下していることにより、高額給与所得者の給与所得控除額が引き下げられていることがわかる。これは、垂直的公平の観点から高額給与所得者により多くの税負担を求める趣旨だと考えられている[54]。中低所得者層に大きな変化はなく、より累進性を高める機能を果たしている。

給与所得控除の性格付けについては、本稿第2章第2節において述べることとする。

図表5　給与所得控除額の推移

令和2年分以後

給与等の収入金額	給与所得控除額
1,625,000円以下	550,000円
1,625,001円以上1,800,000円以下	収入金額×40%－100,000円
1,800,001円以上3,600,000円以下	収入金額×30%＋80,000円
3,600,001円以上6,600,000円以下	収入金額×20%＋440,000円
6,600,001円以上8,500,000円以下	収入金額×10%＋1,100,000円
8,500,000円超	1,950,000円（上限）

平成25年度

給与等の収入金額	給与所得控除額
1,800,000円以下	収入金額×40%（最低650,000円）
1,800,001円以上3,600,000円以下	収入金額×30%＋180,000円
3,600,001円以上6,600,000円以下	収入金額×20%＋540,000円
6,600,001円以上10,000,000円以下	収入金額×10%＋1,200,000円
10,000,001円以上15,000,000円以下	収入金額×5%＋1,700,000円
15,000,000円超	2,450,000円（上限）

平成元年度

給与等の収入金額	給与所得控除額
1,650,000円以下	収入金額×40%（最低650,000円）
1,650,001円以上3,300,000円以下	収入金額×30%＋165,000円
3,300,001円以上6,000,000円以下	収入金額×20%＋495,000円
6,000,001円以上10,000,000円以下	収入金額×10%＋1,095,000円
10,000,000円超	収入金額×5%＋1,595,000円

昭和50年度

給与等の収入金額	給与所得控除額
1,500,000円以下	収入金額×40%（最低500,000円）
1,500,001円以上3,000,000円以下	収入金額×30%＋150,000円
3,000,001円以上6,000,000円以下	収入金額×20%＋450,000円
6,000,000円超	収入金額×10%＋1,050,000円

昭和47年度

給与等の収入金額	給与所得控除額
130,000円以下	130,000円（定額）
130,001円以上1,130,000円以下	収入金額×20%＋104,000円
1,130,001円以上2,130,000円以下	収入金額×10%＋217,000円
2,130,001円以上4,130,000円以下	収入金額×5%＋323,500円
4,130,000円超	530,000円（上限）

出所：国税庁ホームページ及び財政金融統計月報（租税特集）を基に加筆修正して筆者作成

[50] 政府税制調査会（1973）p.1～p.6

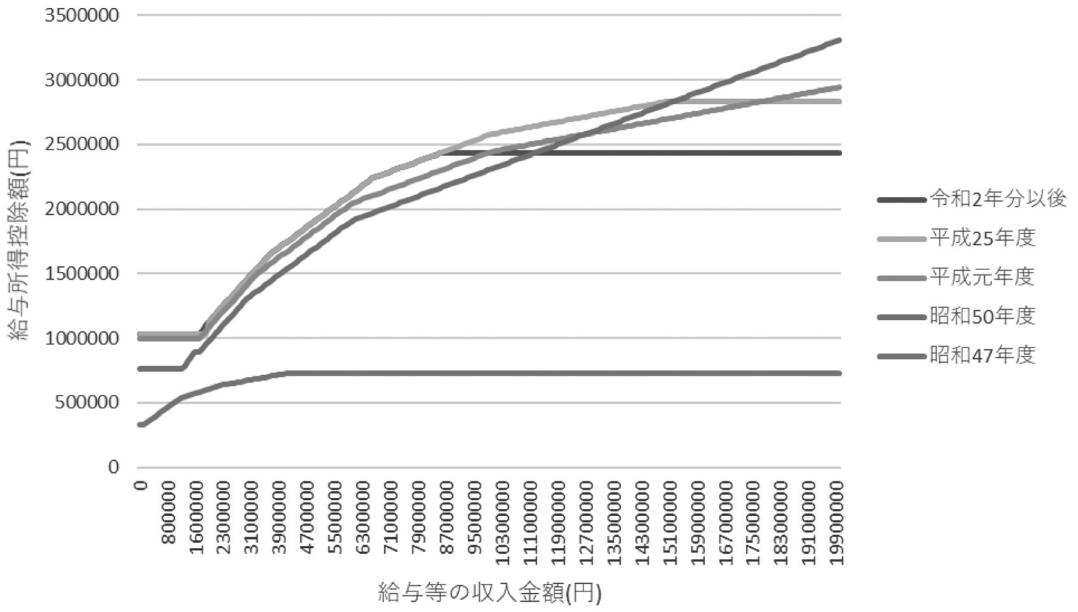
[51] 昭和49年度改正前後の昭和48年分と昭和49年分について、税率は移行の際の初年度の3/4の調整が入っているため、改正前後の比較として、昭和47年分と昭和50年分を示すこととする。

[52] 政府税制調査会（2011）p.5

[53] 基礎控除額は、昭和47年度200,000円、昭和50年度260,000円、平成元年度350,000円、平成25年度380,000円、令和2年度480,000円である。

[54] 佐藤（2020）p.183

図表 6　給与所得控除額の推移



出所：国税庁ホームページ及び財政金融統計月報（租税特集）を基に加筆修正して筆者作成

1.3　事業所得の概念

1.3.1　事業所得とは

事業所得とは、所税 27 条 1 項にいう各種事業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得をいう。また、所税令 63 条は、その範囲を 1 号から 11 号に例示列挙しており、同条 12 号は、そのほか「対価を得て継続的に行う事業」が事業の範囲に含まれるとしている。このことから、例示列挙された事業に該当しない場合であっても「対価性」及び「継続性」があれば、事業所得となりうるといえよう。また、今日、一般的な判断基準となっており第 2 章で検討する昭和 56 年判決は、事業所得を「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[55]」であると判示しており、「対価性」と「継続性」のほかに、「独立性」「営利性」も判断要素の一つとしていることがわかる。

ここにいう「対価性」とは、文字通り、対価を得ることであり、「継続性」とは継続的に行うこと、そして「独立性」とは自己の計算と危険において行うことであり、「営利性」とは営利目的を持つことである[56]。しかし、これらの基準は一応の目安であり、判断は、活動の規模と態様、相手方の範囲等を参考として個別具体的にすべきであり、最終的には社会通念によって決定するほかないとされる[57]。

このように、事業所得該当性を判断する諸基準は明確なものではなく、「事業とは何か」を抽象的に考えるよりも、具体的に他の所得との区別の基準を考えるほうが、所得税法の解釈として実益がある[58] とされる。

1.3.2　雇用的自営等

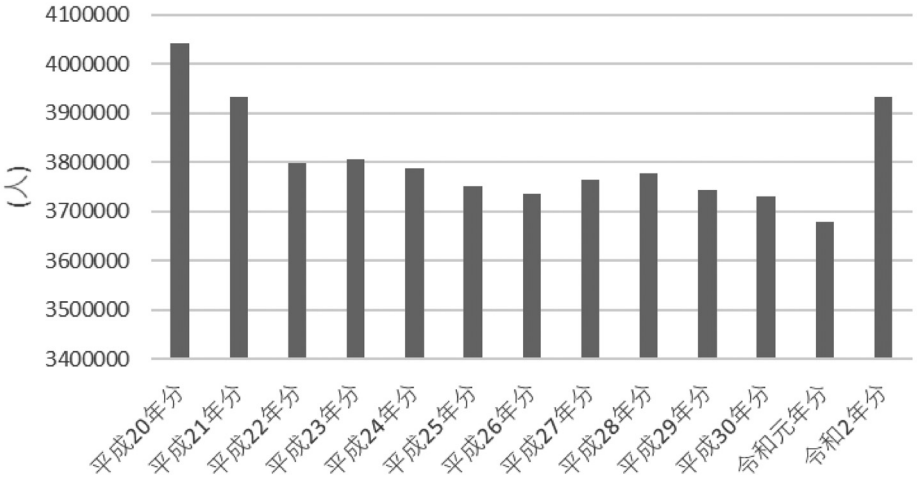
事業所得者数は、図表 7 のように推移している。

事業所得者数は、平成 21 年分から平成 22 年分で 10 万人以上減少している。この大幅な減少の要因の一つとして、2008 年に起きたリーマンショックの影響が、2009（平成 21）年から 2010（平成 22）年にかけてあったためであると考えられる。また、令和 2 年分では 25 万人以上増加している。その要因は、コロナ禍においてネット上のビジネスが増えたことや外食が制限される中、その所得が事業所得又は雑所得となる料理等の配達員の数が増えたことなどが考えられる。事業所得者数は、事業承継の問題などもあり、減少基調にあるが、上記のように景気の動向に左右されやすく、大幅な増減がありうるものである。

また、前述したように、自営業者数の全体的な数が減る中、雇用的自営等の数は 2000 年代後半から上昇している。図表 8 は、自営業主の数と、自営業主に占める雇用的自営等の割合を比較して示したものである。1985 年には、自営業主が約 682 万人であり、そのうち雇用的

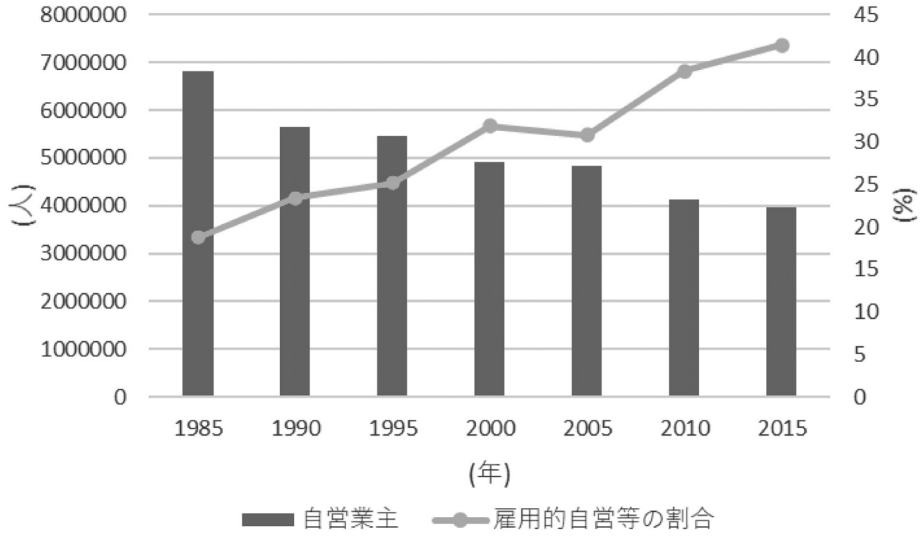
[55] 福岡地裁昭和 62 年 7 月 21 日判決（LEX/DB 文献番号 22002000）
[56] 田中（2018）p.21～p.22
[57] 金子（2021）p.243
[58] 佐藤（2020）p.204

図表７　事業所得者数の推移



出所：国税庁統計情報「統計年報」を基に加筆修正して筆者作成

図表８　雇用的自営等の推移



出所：総務省「国勢調査」、山田久（2015）を基に筆者作成。
自営業者数は左軸及び棒グラフ、雇用的自営等の割合は右軸及び折れ線グラフで示す。

自営等は約 128 万人で、雇用的自営等の占める割合は約 18%であったところ、2015 年には、自営業主が約 396 万人、雇用的自営等が約 164 万人であり、雇用的自営等の占める割合は 41%と、倍増している。

建築技術者や SE、保険代理人・外交員など使用従属性の高い自営業主が雇用的自営等と呼ばれるが、その増加要因として、企業側からは専門的業務の拡大や社会保険料負担の回避など、従業員側からはキャリア自立意識の高まりや女性の働き方の変化などが挙げられる[59]。

区分が明確であった伝統的自営業の数が減り、従来の判断基準では区分することが困難な場合がある雇用的自営等の割合が増えていることからも、より明確な判断基準を設ける必要があるといえる。

1.3.3　給与所得との相違点

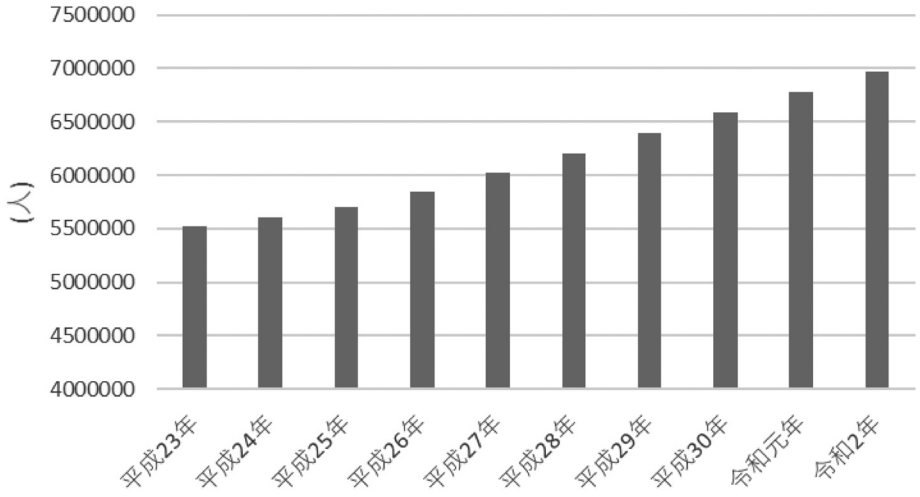
(1)　必要経費

給与所得との大きな違いは、必要経費の取扱いにある。事業所得はその実額控除が認められているのに対し、給与所得は概算控除である給与所得控除が認められる。第１節でも述べたように、この違いは納税者にとって重要な事項である。

給与所得控除については、本章第２節において述べた

[59] 岩田（2004）p.19、山田（2015）p.7

図表 9　青色申告承認申請者数の推移



出所：国税庁「事務年報」を基に筆者作成

とおりであるが、事業所得から控除される必要経費とは何だろうか。所税 37 条 1 項は必要経費を、不動産所得、事業所得、雑所得の「総収入金額に係る売上原価その他①当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他②これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額」（下線及び番号は筆者）としている。つまり、必要経費とは、所得を得るために必要な支出のことである[60]。

この必要経費について問題となるのは、その範囲である。まず、ある支出が必要経費として控除されるためには、下線部に示されているとおり、①その所得との直接の関連があり、②業務の遂行上必要な費用でなければならない。①を判断していくうえで、特に問題となるのが、個人事業者の場合である。個人事業者は事業活動の主体であるとともに、消費活動の主体でもある[61] ため、その支出が「家事費」の性質をもつことがあるためである。

所税 45 条 1 項 1 号は、「家事上の経費及びこれに関連する経費で政令で定めるもの」を必要経費に算入しないことを定めている。また、同法施行令 96 条 1 号は、家事関連費の「主たる部分が不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合」には、同法 45 条 1 項 1 号に規定する経費には当たらない、つまり、必要経費に算入することができると定めている。例えば、店舗併用住宅の場合、その支払家賃を事業用部分と居住用部分に明確に区分できる場合には、必要経費に算入することができる。しかし、支出した金員が必要経費と家事関連費のいずれに該当するかについて、課税庁との判断が分かれる事例は多い。

また、②については、業務について生じた費用が、その遂行上必要であったか否かが、必要経費となるかの判断基準となる。もし、この費用を、業務に関連して支出された全てであると解釈すれば、必要経費としてかなり広範囲な支出を控除することとなる。

必要経費の判断基準についても、所得税法上、その検討は重要な課題であるが、本論文のテーマとは直接関連しないため、本論文において詳しく述べることはしない。

(2)　青色申告

また、給与所得の場合は源泉徴収となるため、雇用者側に源泉徴収義務が生じるが、事業所得の場合には、個人の申告が必要である。それは、確定申告と呼ばれるものであるが、一定水準の記帳をし、その記帳に基づき正しい申告をする者については、所得金額の計算などについて有利な取扱いが受けられる青色申告の制度がある[62]。

青色申告の利用者数は増え続けており、直近 10 年では、その承認申請者数が約 140 万人、実際の青色申告者数は 75 万人以上増加[63] している。図表 9 は、青色申告の承認申請者数の推移をグラフに示したものである。グラフからも、近年、青色申告は相当に普及していることが読み取れるが、金子宏教授は、今後の課題として「青色申告を選択する事業所得者数の割合をいかにして高めるか[64]」とする。この点について、改正前は、前々年又は

[60] 金子（2021）p.320
[61] 金子（2021）p.324
[62] 国税庁 HP　https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2070.htm
[63] 国税庁「統計年報」より、青色申告者数は、平成 22 年度 4,708,490 万人、令和元年度 5,478,042 万人であった。
[64] 金子（2021）p.962

前年に 300 万円を超える事業所得を得ている者について簡易な記帳義務と帳簿保存義務が課されていたが、平成 23 年 12 月改正で、所得の多寡にかかわらず記帳義務を負うこととなった。このことから、記帳慣行のさらなる定着、そして青色申告者数の増加が期待できるだろう。

青色申告は、申告納税制度の定着を図るために、シャウプ勧告に基づき導入された。現行法では、所税 143 条において、不動産所得、事業所得又は山林所得について、申告書を提出できる旨が規定されている。

では、有利な取扱いとは、具体的にどういったものか。第一に、青色申告特別控除が挙げられる。これは、租税特別措置法 25 条の 2 第 1 項に示されているものであり、青色申告者について、その所得金額から 55 万円（平成 30 年度改正によって、65 万円から引き下げられた。e-Tax で申告する者等、一定の者については 65 万円の控除が継続。）又は 10 万円を控除するというものである。しかし、この 55 万円という金額は、令和 3 年 4 月 1 日現在の給与所得控除額の最低限度額と同額である。一般に、青色申告特別控除は、青色申告制度の特典として挙げられるが、このことから、青色申告特別控除は給与所得控除に相当するものであり、ほぼ同じ取扱いとなっていると認められ、特別に有利な制度であるとは言い難い。

第二に、青色事業専従者給与の必要経費算入が挙げられる。これは、所税 57 条 1 項に規定されているものであり、青色申告者については、生計を一にしている配偶者その他の親族が当該青色申告者の経営する事業に従事している場合、それらの者に対して支払う給与を、必要経費に算入できるというものである。その事業専従者控除について同条 3 項は、事業専従者が事業主の配偶者であれば 86 万円、配偶者でなければ専従者一人につき 50 万円、又は、事業所得等の金額を専従者の数に 1 を加えた数で除した金額の、いずれか低い金額が必要経費として認められる旨規定している。また、同条 4 項より、その必要経費とみなされた金額については、事業専従者の給与所得に係る収入金額とみなされる。同法 56 条が、個人事業者の生計を一にしている配偶者その他の親族が当該事業者の経営する事業に従事している場合、それらの者に対して支払う給与を、必要経費に算入できないと規定していることと比較して、青色申告にはメリットがあるといえる。

第三に、純損失の繰越控除（所税 70 ①②）及び純損失の繰戻しの還付請求（所税 140）がある。純損失の繰越控除とは、損益通算をしてもなお控除しきれない損失が生じたときに、その金額を翌年以後 3 年内の所得金額から控除できるものである[65]。ただし、通常の申告書を用いて申告を行う、いわゆる白色申告者については、その繰越しは、変動所得の損失又は被災事業用資産の損失に係るものしか認められていない。また、純損失の繰戻し還付とは、純損失の金額をその前年に繰り戻すことにより、前年分の所得税額の全部又は一部の還付を受けられるものであるが、この特典は、白色申告については適用がない。給与所得との区分において事業所得の特徴となる「損失の発生」については、青色申告を選択することによって、上記のような特典を受けられる。

このように青色申告制度は、正確な申告を奨励するという制度上の目的から、一定の帳簿書類を備え付けている者に対し、上記のような特典を設けている。その特典はほかにも、引当金の繰入額の必要経費算入（所税 52,54）、小規模事業者の収入・費用の帰属時期の特例（所税 67）、更正（所税 155）、推計課税の禁止（所税 156）、棚卸資産の評価方法（所税令 99 ①）、耐用年数の短縮（所税令 130）、減価償却の特例（所税令 133）などがある[66]。

(3) 小括

以上のように、事業所得と給与所得には、所得の計算方法や納税方法に大きな違いがある。給与所得か事業所得か判断が曖昧な場合においては、納税者は、記帳や申告の手間をかけて種々の特典を享受するか、給与所得控除で事足りるか、利得が大きいほうを選択するだろう。

また、給与所得を事業所得と誤認し、源泉徴収を怠った場合には、使用者側において不納付加算税が徴収される[67]。公正で公平な納税を促し、納税者の誤認を防ぐためにも、区分の判断が曖昧となるケースを減らせるような判断基準が必要となる。

第 2 章　裁判例の分析

本論文では、研究方法として、裁判例の分析を行う。裁判例は、その判決が現在も判断基準として引用されている弁護士顧問料事件にはじまり、その判断基準を用いている近時の裁判例であるホステス報酬事件、また、サラリーマンの所得課税について争われた大島訴訟、そして、従来とは異なる判断基準が重視された塾講師事件及び麻酔科医師報酬事件の 5 つを取り扱う。

2.1　最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決（弁護士顧問料事件）

給与所得と事業所得の区分において、現在の裁判においても引用される判断基準を示したのが、最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決いわゆる弁護士顧問料事件（以下、昭和 56 年判決という。）である。

[65] 六訂版注解所得税法（2019）p.1200～p.1204

[66] 前掲注 65　p.1348

[67] 金子（2021）p.911～p.912

2.1.1　事実の概要

弁護士である原告（控訴人・上告人）が、各会社と口頭で締結した顧問契約について、当該顧問料収入を給与所得として確定申告をしたところ、所轄税務署長は事業所得と認定し更正処分を行った。原告は、本件各処分には所得の種類を誤って認定した違法があるとしてその取消しを求めた事案である。

2.1.2　判旨

上告審である最高裁判所昭和 56 年 4 月 24 日判決において、裁判所は、事業所得と給与所得について以下のように判示した。

「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、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が、その場合、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、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。[68]」（下線は筆者）

そして、本件について、事実関係をみると、「…この業務は本来の弁護士の業務と別異のものではない。右各顧問契約には①勤務時間、勤務場所についての定めがなく、この契約はその頃常時数社との間で締結されており、②特定の会社の業務に定時専従する等格別の拘束を受けるものではなく、この契約の実施状況は、前記各社において多くの場合電話により、…(中略)…③上告人の方から右各社に出向くことは全くなく、右の相談回数は会社によって異なり、月に二、三回というところや半年に一回、一年に一回というところもある。右各社はいずれも本件顧問料を弁護士の業務に関する報酬にあたるものとして毎月定時に定額をその一〇％の所得税を源泉徴収したうえ上告人に支払っており、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源泉控除しておらず、上告人に対し、夏期手当、年末手当、賞与の類のものを一切支給しておらず、したがって、雇傭契約を前提とする給与として扱っていない。右の事実関係のもとにおいては、本件顧問契約に基づき上告人が行う業務の態様は、上告人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、前記の判断基準に照らせば右業務に基づいて生じた本件顧問料収入は、所得税法上、給与所得ではなく事業所得にあたると認めるのが相当である。」（下線及び番号は筆者）として、上告を一部棄却した[69]。

2.1.3　検討・分析

この昭和 56 年判決は、給与所得と事業所得の意義を明らかにし、両者を区別する一応の基準を示そうとしたものであり、現在の裁判でも引用される重要な判例である。ただし、これが昭和 56 年当時、給与所得と事業所得の区分における新しい裁判例であったのではなく、それまでに積み重ねられてきた裁判例の集大成[70] であり、その意義を確認したものと理解するのが適当であるとされている。それまでには、最高裁昭和 53 年 8 月 29 日判決（日フィル事件）や福岡高裁昭和 63 年 11 月 22 日判決（電力検針員事件）において、給与所得と事業所得の区分について判決がなされてきた。

日フィル事件では、その第一審において、「…「対価を得て継続的に行なう事業」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ものであって、報酬と対価関係に立つ労務の提供が、自己の危険と計算と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。[71]」（下線は筆者）と判示し、事業所得と給与所得についてそれぞれ意義を示して

[68] 最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決（LEX/DB 文献番号 21073190）

[69] 税額の一部取り消しによる減額再更正処分について、原告は当初の更正処分と再更正処分の両方の取消しを求めたところ、裁判所は、再更正処分は当初の更正処分とは別個独立の課税処分ではなく、当初の更正処分の変更であり、税額の一部取り消しという納税者にとって有利な効果をもたらす処分であるため、再更正処分に対する訴の利益はなく、当初の更正処分の取消を訴求することで足りるとした。

[70] 佐藤（2020）p.157、木山（2016）p.126

[71] 東京地裁昭和 43 年 4 月 25 日判決（LEX/DB 文献番号 21027820）

いる。

また、電力検針員事件においても、その第一審において、「…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と給与所得のいずれに該当するかの判断基準につき、同法の趣旨、目的に照らし、事業所得が自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を備え、且つ客観的な反覆継続の意思と社会的地位が認められる業務から生ずる所得をいい、給与所得が雇用契約ないしそれに類する原因に基づき、使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう[72]」（下線は筆者）との観点から判定している。

昭和 56 年判決を、以上の二つの判決と比べてみると、事業所得と給与所得の意義について重大な差異はないものと確認できる。また、昭和 56 年判決の第一審、第二審においても、上記二つの判決とほぼ同内容の意義を述べている[73] ことから、昭和 56 年判決は、これまでの判決を踏襲したものといえる。このことから、事業所得は、自己の計算と危険という「独立性」があり、「営利性・有償性」を有し、「反復継続」して行う業務から生じる所得であるということ、給与所得は「雇用契約又はこれに類する原因に基づく」ものであり、「指揮命令を受ける」「労務の対価」であるという理解は疑いのないものである。

従来の判決と異なる点は、給与所得についてのなお書き以降である。給与所得とするには、使用者から「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」がなければならないとするのである。この基準について、本件の内容を検討すると、下線部①及び下線部②より「空間的・時間的拘束」を受けているとはいえず、下線部③より「継続的・断続的な労務又は役務の提供」ではないため、給与所得にはあたらないと判断される。

本判決は、給与所得の重視すべき判断基準として、空間的・時間的な拘束と断続的・継続的な労務又は役務の提供の対価性を示した点において、「判例」と評価すべき[74] とされる。しかし、この基準は現代の様々な働き方に対応するものであろうか。この判決を「判例」ではなく、「一応の基準」として引用したのが、本章第 3 節に示す東京高裁平成 25 年 10 月 23 日判決である。

2.1.4　類似判例の検討（最高裁平成 29 年 9 月 22 日判決（ホステス報酬事件））

(1)　事案の概要

本件は、処分行政庁が、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給与所得に当たるとして、原告に対し源泉徴収に係る所得税の各納税告知処分及び重加算税の各賦課決定処分を行ったところ、原告が本件各金員は給与所得に当たらないと主張して、これらの処分の全部の取消しを求めた事案である[75]。

(2)　判旨

図表 10 は、一審判決において示された被告と原告の主張をそれぞれ整理したものである。被告は本件支給金員が給与所得に当たるとし、また、事業所得該当性を否定した。

これに対し原告は、本件ホステスらは原告の指揮命令に服しておらず、空間的・時間的な拘束を受けているともいえないことから、給与所得に当たるとはいえないとした。また、被告の事業所得該当性を否定する主張に対し、図表 10 のように異議を唱えた。

以上の内容について、裁判所は、弁護士顧問料事件の判断基準を引用し、次のように判示した。

「…本件ホステスらの出勤日は本件各店舗のほかの従業員やホステスら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等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らに対し業務上の指導が行われることもあったことが認められる。これらの事実に照らせば、本件ホステスらは、原告の業務上の指導の下で、接客等の業務を行っていたといえる。

そして、前記のとおり、本件ホステスらが顧客から受け取る金員は、原告の売上げとされ、本件ホステスらが受け取る金員は本件給与規定に基づき計算されたものに限られていたことからすると、本件支給金員は、本件ホステスらが提供する労務の対価であったといえる。

さらに、前記のとおり、本件ホステスらの勤務時間は、タイムカード等によって管理されていなかったものの、出勤時間及び退勤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、出勤日は本件ホステスらの希望を踏まえて調整されていたものの、休むこと

---

[72] 福岡地裁昭和 62 年 7 月 21 日判決
（LEX/DB 文献番号 22002000）

[73] 横浜地裁昭和 50 年 4 月 1 日判決（LEX/DB 文献番号 21049890）
東京高裁昭和 51 年 10 月 18 日判決
（LEX/DB 文献番号 21055820）

[74] 長島（2015）p.110～p.111

[75] 本判決内容は、一審判決及び控訴審判決並びに上告審判決における内容は、おおよそ一致していることから一審判決の検討に集約する。
福岡高裁平成 29 年 1 月 11 日判決
（LEX/DB 文献番号 25563664）
最高裁平成 29 年 9 月 22 日判決（LEX/DB 文献番号 25563460）

図表 10　ホステス報酬事件における主張の整理

	被告の主張	原告の主張
給与所得該当性	①給与規定等を示して**雇用契約を締結**し、これに従って給与を支払っていた。	①朝礼において営業に関する指導等はなく、マニュアルを用いて接客態度について**指示を与えていない**。
	②管理表等を作成し、**出勤状況や売上を正確に管理・計算**の上、支給額を決定。	②**朝礼前までに出勤**をするように**指示をしていた事実はない**。
	③給与規定・接客方法等の**マニュアル**を示し、従うよう求めていた。	③出勤を奨励しているが強制ではなく、**タイムカードによる時間管理もなく**、早退も認められていた。
	④一定の日数以上の**勤務を義務付け**、無断欠勤や週末欠勤の場合、高額な**罰金を徴収**。	④遅刻や早退があった場合の支給額減額は、**業務に就いていない時間にまで報酬を支払う理由がないため**。
	⑤営業開始前に行われる**朝礼までに**、服装や髪形等を整えた上で**出勤**するように指示。	⑤ホステスらは、風俗営業**許可を取った店舗でしか業務を行い得ない**から、各店舗における業務提供は、**空間的に拘束していたことにはならない**。
事業所得該当性	①新人保証手当と称する金員を支給し、**最低賃金を保証**していた。	①最低収入保証の制度は、一定数のホステス確保のためであり、**どの店舗にもある**。
	②**売上金額**がホステスの報酬となることや、つけ払いの可否を**ホステスが判断できなかった**。	②売上をホステス個人に帰属させていないのは、それが**法律に違反する**ため。
	③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はなく、**店舗から無償で貸与**を受けるなどしていた。	③各店舗では、貸しドレスや簡易な名刺を用意しているが、**大半**のホステスは貸しドレスや名刺を**自費で購入**している。
	④ホステスらが**客の情報を管理**していたとしても、営業の担当者が、業務の必要上、顧客の電話番号等を個人的に管理することは**一般的に行われている**。	④**顧客の連絡先等を管理**しているのはホステスら個人であり、これを用いて**独自に営業**を行っている。
	⑤ホステスらは、事業所得者として必要な税務上の手続きを行っておらず、自分が**事業所得者であることの認識はなかった**。	⑤ホステス個人が確定申告をするかは、ホステス**個人の納税意識の問題**であり、給与所得か事業所得かを判断するにあたって関係がない。
	⑥**法 204 条 1 項の規定は**、所源泉徴収の対象となるべき所得の範囲を定めたものであり、**所得区分を定めたものではない**。給与所得と事業所得の区別は、労務提供の内容により決せられる。	⑥ホステスの収入は**事業所得であるとされてきた慣行**がある。法 204 条 1 項 6 号が規定する「客に侍してその接待をすることを業務とするホステス」に該当することは文言上明らか。被告の主張は、**慣例に反し**、**法の文言から乖離**している。課税要件明確主義にも反する。

出所：判決文を基に、加筆修正して筆者作成。太字は筆者。

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場合があり、本件ホステスらが自由に決めることができなかった。このことからすると、本件ホステスらは、給与支給者である原告との間で、時間的な拘束を受けていたといえる。

以上の事実に照らせば、本件支給金員は、原告と本件ホステスらとの間で締結された、雇用契約又はこれに類する原因に基づき、使用者からの指揮命令に服したことの対価として受領していたものといえるから、本件支給金員は、給与所得に当たり、法 204 条 1 項 6 号は適用されず（法 204 条 2 項 1 号）、本件告知期間の源泉徴収に係る所得税額は、法 185 条 1 項に従って算定されることとなる。[76]」

(3)　検討・分析

給与所得に該当するかについて、被告である処分行政庁側は、主に、雇用契約の存在や、ホステスらが原告の指揮命令に服していたことを主張した。これに対し、原告側は、指揮命令には服しておらず、時間的・空間的拘束も受けていないことを主張した。

このことについて裁判所は、雇用契約に基づき指揮命令を受け、時間的な拘束を受けていたと認められることから、給与所得に当たると判示した。

また、事業所得該当性については、原告側が、ホステスらの独立性を主張したが、処分行政庁側は、営業の担当者が一般的に行なっているなどとして否定した。裁判所の判示においても、独立性は認められなかった。

本件は、原告の主張が否定され、給与所得に該当すると認められた。その判断基準は主に、従属性要件であった。つまり、本件は、先例となった弁護士顧問料事件とほぼ同様の判断手法がとられているのである。近時の裁判においても、先例の判断基準が用いられていることから、その意義が大きいものと認識はできるが、この判断基準が他の事例においても当てはまるのであろうか。本稿第 4 章において、事例へのあてはめを行う。

2.2　最高裁昭和 60 年 3 月 27 日判決（大島訴訟）

大島訴訟は、サラリーマンに対する所得税の課税について不公平感を抱いていた同志社大学教授の大島正氏が、裁判所へその公正な判断を求め提訴した訴訟であり、サラリーマン税金訴訟とも呼ばれる。本判決は、租税に関する訴訟事件の中でも重要な判決であり、論ずべき点がいくつもあるが、本論文では事業所得との区分を述べる上で、特に「給与所得に係る必要経費の控除」に焦点を絞って、論ずることとする。

2.2.1　事実の概要

私立大学の教授であった原告は、大学からの給与のほかに雑所得があり、その雑所得が一定額を超えていたが、所得税の確定申告をしなかったところ、税務署長から課税処分を受けた。その課税処分について、同処分の根拠

[76] 福岡地裁平成 28 年 7 月 28 日判決（LEX/DB 文献番号 25561820）

である旧所得税法（昭和 40 年改正前のもの）の給与所得に関する諸規定が、給与所得者を他の所得者より不公平に扱うものであり、憲法 14 条 1 項に違反するなどと主張して、課税処分の取消しを求めた事案である。

2.2.2　判旨

⑴　京都地裁昭和 49 年 5 月 30 日判決

原告は、給与所得控除制度は給与所得者に対して必要経費の実額の控除を認めないものであり、法所定の給与所得控除額は実際に要した経費額を著しく下回っているため、給与所得者は合理的な理由もなく、他の所得者に比べて著しく不公平な所得税の負担を課せられている旨主張する。また、収入を得るために実際に要した経費額が法定の給与所得控除額を上回る場合にも、その超過額を控除することができないため、実際に要した経費額を控除することが制度上認められているその他の所得者に比べて、所得税の負担につき不公平な取扱を受けているとする。

これに対して裁判所は「給与所得控除制度の趣旨は、次の四つの内容、すなわち、1　給与所得には、その給与収入を得るために必要な経費というものが存在するのでその必要経費を概算的に控除する（必要経費の概算控除）、2　給与所得は、利子、配当所得および事業所得等に比べて、一般的に、担税力に乏しいのでこれを概算的に調整する（担税力の調整）、3　給与所得の捕捉率とその他の申告所得の捕捉率との間にはある程度の格差が存在するので、これを概算的に調整する（捕捉率の格差の調整）、4　給与所得は、その他の申告所得に比べて平均約五ケ月程度早期に所得税を納付しているので、この間の金利差を概算的に調整する（金利調整）、という四つの内容を含み、これらが総合されてその趣旨をなしているものと認められる。…以上の四つの内容が総合して給与所得控除制度を形つくつているため、必要経費の概算控除分が給与所得控除制度の中にどのようにして織り込まれ、給与所得控除額のうちのいかほどの割合（ないし金額）を占めているのかは必ずしも明確に画定されていない。しかしながら、…一般的には、給与所得の担税力の弱さを立法上考慮するのは極めて適切であるとしても、給与所得控除制度の中に織り込まれている給与所得の担税力の調整分を余りに重要視するのは必ずしも相当ではないと考えられ、また、…この所得の捕捉率の格差の存在を考慮するのが適切であるとしても、給与所得控除制度の中に織り込まれている捕捉率の格差の調整分を余りに重要視するのは必ずしも相当ではないと考えられ、さらに、給与所得者が源泉徴収納税により被ることのあるべき金利上の損失は、前叙のとおり、かなり僅少な額にとどまると認められるので、結局、給与所得控除制度の趣旨の中において、給与所得の必要経費の概算控除分はその主要な地位ないし部分を占めているものと認めるのが相当である。[77]」とし、さらに、原告の主張する各費用が、それぞれ必要経費を構成するか否かについて具体的に判示した。

また、給与所得控除制度の合理的根拠の有無については、「…給与所得者と事業所得者とでは、その置かれている所得の発生環境に著しい相違がある。給与所得者の使用者との間の雇用契約に基づく労務提供の対価として給与収入を受けるものであるため、収入金額は雇用契約により概ね一定額に確定しており、…収入の増加と直接結びつくような費用の存在を、一般には、容易に考え難い状況である。これに対し、事業所得者は、自己の責任と計算において、…その対価として事業収入を得るものであり、費用の投下を増加すれば、一般的には、それに応じて収入もまた増加すると考えられるので、経費の投下と収入の稼得との間に直接的な結びつきを比較的容易に認めることができるという環境にある。[78]」（下線は筆者）としながらも、「右認定のわが国の給与所得者の置かれている所得発生環境ないし雇用状態の特殊性、給与所得の必要経費の区別の困難性、給与所得者の記帳の慣行の未成熟、選択的実額控除制度を採用した場合に予見される徴税費の上昇、税務行政上の混乱等の新たな弊害の発生の懸念等の現在のわが国の給与所得者をとりまく社会的、経済的諸事情を総合して考察するに、選択的実額控除制度が唯一の合理的な制度であつて、給与所得控除制度（給与所得の必要経費の概算控除制度）が合理的な根拠を欠く制度であるとは未だこれを認めることができず、他に給与所得控除制度（給与所得の必要経費の概算控除制度）が合理性を欠いているものであるとの事実はこれを認めるに足りる証拠がない。[79]」と判示した。

⑵　大阪高裁昭和 54 年 11 月 7 日判決

控訴審では、「…サラリーマンの給与収入はその全額が講学上の所得であるため「必要経費」とは親しまないものであり、また労働授受に関する立替金の支出も、その償還金収入のための必要経費にすぎず、給与収入を得るための必要経費ではないから、本件課税規定において、必要経費実額控除制度が存在しないのは当然である。また給与所得控除制度が設けられていることを考慮すれば、職業費実額控除制度が存在しない点にも十分の合理性が認められるから、「経費控除制度がないこと」を理由に、本件課税規定を不公平とみる控訴人の主張は理由がない。[80]」として、一審判決とは異なり、必要経費の存在

[77] 京都地裁昭和 49 年 5 月 30 日判決（LEX/DB 文献番号 21046500）
[78] 前掲注 77
[79] 前掲注 77
[80] 大阪高裁昭和 54 年 11 月 7 日判決（LEX/DB 文献番号 21067500）

を否定している。

(3) 最高裁昭和 60 年 3 月 27 日判決

最高裁では、「…給与所得についても収入金額を得るための必要経費の存在を観念し得るところ、当時の税制調査会の答申及び立法の経過に照らせば、右の給与所得控除には、給与所得者の勤務に伴う必要経費を概算的に控除するとの趣旨が含まれていることが明らかであるから、旧所得税法は、事業所得等に係る必要経費については、事業所得者等が実際に要した金額による実額控除を認めているのに対し、給与所得については、必要経費の実額控除を認めず、代わりに同法所定額による概算控除を認めるものであり、必要経費の控除について事業所得者等と給与所得者とを区別するものであるということができる。[81]」とし、また、「給与所得者は、事業所得者等と異なり、自己の計算と危険とにおいて業務を遂行するものではなく、使用者の定めるところに従つて役務を提供し、提供した役務の対価として使用者から受ける給付をもつてその収入とするものであるところ、右の給付の額はあらかじめ定めるところによりおおむね一定額に確定しており、職場における勤務上必要な施設、器具、備品等に係る費用のたぐいは使用者において負担するのが通例であり、給与所得者が勤務に関連して費用の支出をする場合であつても、各自の性格その他の主観的事情を反映して支出形態、金額を異にし、収入金額との関連性が間接的かつ不明確とならざるを得ず、必要経費と家事上の経費又はこれに関連する経費との明瞭な区分が困難であるのが一般である。その上、給与所得者はその数が膨大であるため、各自の申告に基づき必要経費の額を個別的に認定して実額控除を行うこと、あるいは概算控除と選択的に右の実額控除を行うことは、技術的及び量的に相当の困難を招来し、ひいて租税徴収費用の増加を免れず、税務執行上少なからざる混乱を生ずることが懸念される。また、各自の主観的事情や立証技術の巧拙によつてかえつて租税負担の不公平をもたらすおそれもなしとしない。旧所得税法が給与所得に係る必要経費につき実額控除を排し、代わりに概算控除の制度を設けた目的は、給与所得者と事業所得者等との租税負担の均衡に配意しつつ、右のような弊害を防止することにあることが明らかであるところ、租税負担を国民の間に公平に配分するとともに、租税の徴収を確実・的確かつ効率的に実現することは、租税法の基本原則であるから、右の目的は正当性を有するものというべきである。[82]」と判示した。

また、最高裁においては、その裁判官らの補足意見が重要な意義を有することから、以下に示す。

(a) 裁判官伊藤正己の補足意見

本件課税規定自体が、憲法 14 条 1 項の規定に違反するものではないとした上で、「特定の給与所得者について、その給与所得に係る必要経費の額がその者の給与所得控除の額を著しく超過するという事情がみられる場合には、右給与所得者に対し本件課税規定を適用して右超過額を課税の対象とすることは、明らかに合理性を欠くものであり、本件課税規定は、かかる場合に、当該給与所得者に適用される限度において、憲法 14 条 1 項の規定に違反するものといわざるを得ないと考える。[83]」と述べた。

(b) 裁判官谷口正孝の補足意見

上告人らの主張を排斥する法廷意見を補足して伊藤裁判官が説示されているところには、同じ考えを持つ者として同調するとした上で、「…給与所得者の必要経費の額が右の給与所得控除の額を超過することが明らかであるが、その程度が著しいとまではいえない場合については明言されていない。私は、その場合については、もとより同条項違反の問題は生じないものと考える。…しかし、給与所得者について給与所得控除の額を超える必要経費が存する場合には、その超過が明らかである限り、その程度が著しい場合であると否とを問わず、当該超過部分については実質上所得がないことになるのではないかが改めて問われてよい。[84]」と述べた。

(c) 裁判官島谷六郎の補足意見

給与所得控除には必要経費を概算的に控除する趣旨が含まれており、本件の場合には、具体的に支出された必要経費の実額が旧所得税法所定の給与所得控除の額を超えるものと認められないことが、原判決の説示より明らかであるとしながら、「…一般論としては、給与所得者の必要経費の実額が給与所得控除の額を超える場合の存する可能性がないとはいえず、超過の程度が著しいときは、給与所得に係る課税関係規定の適用違憲の問題が生ずることになると考えられるのであって、私は、この点において、伊藤裁判官の補足意見第二項に同調するものである。また、右の超過の程度が著しいとはいえないときであっても、超過額の存する限り所得のないところに課税が行われる結果となり、それが直ちに違憲の問題を生ぜしめるものではないとしても、純所得課税という所得税の基本原則に照らし、安易に看過し得ないものとなるといわなければならない。したがって、右のような課税が行われることがないよう、給与所得者にも必要経費の実額控除を認め、概算控除と実額控除とのいずれかを任意に選び得るという選択制の採用の問題をも含めて、給与所得控除制度についての幅広い検討が期待されるところ

[81] 最高裁昭和 60 年 3 月 27 日判決（LEX/DB 文献番号 22000380）
[82] 前掲注 81
[83] 前掲注 81
[84] 前掲注 81

である。[85]」と述べた。

2.2.3　検討・分析

大島訴訟における給与所得に係る必要経費についての判示は、一審、控訴審そして上告審と、それぞれ結論が異なっている。以下、それぞれの検討・分析を行う。

(1)　京都地裁昭和 49 年 5 月 30 日判決

一審判決では、まず、給与所得控除制度の趣旨について整理しており、その内容は、①必要経費の概算控除分、②担税力の調整分、③捕捉率格差の調整分、④金利の調整分、の四つを総合したものであるとした。そして、そのうち、①概算控除分が主要な地位・部分を占めているとし、必要経費の存在を肯定した。

一方、給与所得控除制度の合理的根拠については、給与所得者が事業所得者の場合と比べ、必要経費と家事費・家事関連費の区別が困難であることや、納税者数の多さから実額控除を求める場合に徴税費が多くかかること、給与所得者に必要経費性を証明しうるほど記帳慣行が成熟していないことなどから、給与所得控除制度の合理性は否定できないとした。しかし、地裁判決の下線部のとおり、給与所得は、収入の増加と直接結びつくような費用の存在を容易に考え難いとしており、給与所得控除制度の主な趣旨を必要経費の概算控除と認めたことと、論理に矛盾がある。また、上記のように挙げられた給与所得控除制度の合理的根拠については、昭和 46 年 8 月の税制調査会の答申においても述べられており、実額控除制度の採否の決定は時期尚早であるとしている[86]。しかし、納税者の実額控除の選択を拒否する合理的理由となっていないと指摘されている[87]。

さらに、裁判所は、具体的な必要経費項目について、図表 11 のようにそれぞれ判示した。

以上のように、必要経費について裁判所が明確に判示したことは評価されている[88]。また、この原告の訴えは、サラリーマンの減税運動に火をつけ、昭和 49 年度の給与所得控除の拡充を中心に大幅減税[89] を実行させる大きな要因となった[90]。

(2)　大阪高裁昭和 54 年 11 月 7 日判決

控訴審では、一審判決とは異なり、必要経費の存在を否定している。この点については、その他の学説・判例においても給与所得には「勤務に必要な経費」が存在することが肯定され、その後の給与所得控除制度の性格付けにおいても、「勤務費用の概算控除」としての側面が認められていることから、この判決には問題があったと考えられる[91]。

図表 11　大島訴訟地判における必要経費についての整理

	原告の主張	裁判所の判断
被服費、クリーニング代、散髪代	勤務のためのみに着用する被服がある。80％相当は必要経費となる。	家事費である。しかし、勤務上必要とした部分を他の部分と明瞭に区分できるときは、必要経費となる余地がある。
通勤費	業務と相当因果があるため必要経費となる。	通常必要と認められる範囲を限度として必要経費となる。
研究費、学会費	職務と相当因果関係を有するため必要経費となる。	個人的な趣味・教養のための部分と明瞭に区分できるときは、必要経費となる余地がある。
学生関係費、交際費	職務と相当因果関係を有するため必要経費となる。	事実を認めるに足りる証拠なし。

出所：判決文を基に、加筆修正して筆者作成。

(3)　最高裁昭和 60 年 3 月 27 日判決

最高裁では、給与所得に係る必要経費の存在について、「給与所得についても収入金額を得るための必要経費の存在を観念し得る」と述べた上で、当時の税制調査会の答申及び立法の経過から、給与所得控除には、必要経費を概算的に控除する趣旨が含まれているとして、一審判決と同様の理由から必要経費の存在を肯定した。しかし、給与所得における「必要経費」の性格はいかなるものか、具体的にいかなるものが必要経費といえるのかについては触れられておらず、その点においては、一審判決と比較すると一歩後退した感があると評価されている[92]。

また、一審判決で論理に矛盾があるとされた給与所得控除制度の合理性については、「結局のところ、給与所得控除の額が給与所得に係る必要経費の額との対比において相当性を有するかどうかにかかるもの」であり、職務上必要な経費を使用者が負担するのが通例であり、また、職務に必要な旅行や通勤の費用のための金銭給付、現物給付などがおおむね非課税所得として扱われていることから、給与所得者が自ら負担する必要経費の額が一般に給与所得控除の額を明らかに上回るものと認めることは困難であって、給与所得控除の額は必要経費の額との対比において相当性を欠くとはいえないと判示されている。

しかし、裁判官らの補足意見として、給与所得に係る必要経費の額が給与所得控除額を著しく超過する場合には、超過額を課税の対象とすることは、明らかに合理性を欠くとして実額控除との選択制が示唆された。

---

[85] 前掲注 81
[86] 政府税制調査会（1971）p.10
[87] 北野（1974）p.24
[88] 北野（1974）p.24
[89] 詳細は本稿第 1 章第 2 節
[90] 山田（1974）p.40
[91] 北野（1985）p.85
[92] 三木（1985）p.23

2.2.4　その後の給与所得控除制度

最高裁判決前の昭和 58 年 11 月の税制調査会の答申においても、昭和 46 年 8 月答申と同様、実額控除との選択制は、立証技術の巧拙によって負担の不均衡をもたらすおそれがあること、また、必要経費の概算控除の観点からは給与所得控除額がかなりの水準に達していることから、採用する実益が乏しいとして現行制度を維持することとしていた[93]。しかし、本判決後の昭和 61 年 10 月の答申では、実額控除との選択制が検討された。選択制の導入理由としては、サラリーマンが確定申告を行う途を拓くことは、公平感の維持、納税意識の形成の上でも重要であるからとしている[94]。かくして昭和 62 年、特定支出控除制度が導入された。導入のきっかけは、この大島訴訟、特に、最高裁判決における裁判官らの補足意見によるところが大きいだろう。特定支出控除制度の利用者数は、現在もわずか[95] であるが、実額控除の採用がなかなか認められなかった中、給与所得者にも概算控除以外の選択肢が与えられることとなった本判決は、大変意義のあるものである。

なお、本判決後の給与所得控除制度の性格の変遷を税調答申から確認すると、昭和 61 年の税制の抜本的見直しに際してその性格付けが行われており、給与所得控除の性格は、「勤務費用の概算控除」と「他の所得との負担調整」の二つであるとされた[96]。平成 14 年 6 月の答申では、給与所得控除の総額が給与総額の約 3 割の水準になっていることから、給与所得者の必要経費の概算控除としては説明しきれない高い水準であると指摘している[97]。多様な就業形態を選択する者が増加している中、「他の所得との負担調整」に配慮する必要性は低下しているとの見方である。翌年 6 月の答申では、その性格を「勤務費用の概算控除」として明確化し、特定支出控除の適用を増加させることが適当であるとしている[98]。その後も、平成 29 年 11 月の答申において、現行の給与所得控除の水準は相当手厚いものと評価できることから、中長期的には主要国並みの控除水準とすべく、漸次適正化のための見直しが必要であるとしている[99]。近年、給与所得控除額の上限金額が徐々に引き下げられていることから、引き続き見直しが行われていくであろうと考えられる。

[93] 政府税制調査会（1983）p.14
[94] 政府税制調査会（1986）p.31～p.32
[95] 国税庁の発表によると、2018 年の利用者数は 1704 人。適用開始以後、その利用者数はほぼ 1 桁であったところ、平成 24 年度改正で適用範囲が拡大され、利用者数が大幅に増加した。
[96] 前掲注 94　p.6
[97] 政府税制調査会（2002）p.9
[98] 政府税制調査会（2003）p.6
[99] 政府税制調査会（2017）p.12

2.3　東京高裁平成 25 年 10 月 23 日判決（塾講師事件）

これまで、給与所得と事業所得の区分においては、前掲の昭和 56 年判決において示された判断基準によって判定されてきた。しかし、本判決では、従属性を重視して判断してきた従来の判決とは異なり、主に非独立性を重要な要件として判断したところに、今までの判決とは大きな違いがある。このことについて、本判決と同様に非独立性を要件とした麻酔科医師報酬事件（東京地裁平成 24 年 9 月 21 日判決）との比較を行いながら、本判決の意義について検討する。

2.3.1　事実の概要

控訴人は、教育機関等から講師による講義等の業務及び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し、これらの業務に係る講師又は家庭教師として契約を締結して業務を行った者に対し、契約所定の金員（交通費除く。）を支払っていた。

控訴人は、本件金員が給与所得に該当しないものとして、源泉所得税の源泉をせず、また、本件講師等から本件金員を対価とする役務の提供を受けたことが消費税法（平成 24 年法律第 68 号による改正前のもの。）2 条 1 項 12 号に規定する課税仕入れに当たるものとして、課税標準額に対する消費税額から控除した上で、消費税等の申告をした。

税務署長は、本件金員が給与所得に該当し、本件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、課税期間更正処分及び課税期間賦課決定処分をした。

本件は、控訴人が、本件各金員は給与所得に該当しないと主張して、被控訴人に対し、本件各処分の取消しを求めた事案である。

2.3.2　判旨

本件各金員に係る所得の給与所得該当性についての判旨は、以下の通りである。

㈠　給与所得該当性の判断枠組みについて

控訴人は、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。これに対する裁判所の判断は、以下のとおりである。

「しかし、最高裁昭和 56 年判決、最高裁平成 13 年判決及び最高裁平成 17 年判決は、当該所得が給与所得に該当するかに関し、これを一般的抽象的に分類すべきものではなく、その支払い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、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・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に給与所得該当性を肯定し得るとしても、従属性を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、所得税法 28 条 1 項の解釈として採り得ない。[100]」（下線は筆者）

㈠　控訴人の事業形態及び契約関係等について

「…控訴人が受託料と支払報酬との差額を売上総利益とする薄利の事業を営んでいること、本件各顧客との間の受託契約並びに本件講師等との間の基本契約及び個別契約を締結していること、コストを小さくする必要があること、控訴人に登録された本件講師等には様々なレベルの者がいることなどは、いずれも控訴人の支払報酬に係る所得が給与所得に該当することを否定する根拠となるものではない。」

また、事務手数料等の負担することを義務付けられている費用があることをもって、労務の提供等に当たって必要な費用を負担する義務を負っているということはできないとしている。

さらに、講義・個人指導に従事した時間数に応じて各金員の支払を受けることができるところ、その場所及び時間は契約においてあらかじめ定められているのであり、空間的・時間的拘束が存在しないことになるものではないとする。

㈡　本件講師等の業務の独立性について

「家庭教師が事業所得を生ずべき事業の一つであり、実際に家庭教師として得た所得が事業所得と認定されることがあるとしても、そのことによって本件講師等によって支払われた本件各金員が事業所得に該当するものではない。」

また、労働基準法の適用がないことによって、直ちに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く、給与等として源泉徴収をして差し支えないとする、マネキン等の報酬に関する所得税法基本通達 204-21 が、本件各金員に係る所得が給与所得に該当することを否定するものではないとする。

㈢　指揮監督及び従属性について

控訴人は、本件講師等に対する研修及び指導は実際に行われていない旨主張していたが、控訴人のホームページ等の記載及びアンケートの結果等に照らし、本件講師等ないし希望者に対し、研修や指導を受けることを義務付け、必要に応じてこれを行っているものと認められる。

以上のことから、控訴人の本件控訴は理由がないからいずれも棄却された。

[100] 東京高裁平成 25 年 10 月 23 日判決（LEX/DB 文献番号 25502630）

2.3.3　検討・分析

まず、㈠給与所得該当性の判断枠組みについてみていくと、控訴人は、従属性が、判例及び通説において給与所得の必要要件であるとされていることから、これを否定することは誤りであると主張した。しかし、裁判所はその判例となっている最高裁昭和 56 年判決その他二つの判決は、そもそも、従属性を必要要件とするものではない[101] として、控訴人の主張を否定した。この点が、従属性を必要要件として判断してきた従来の判決と大きく異なる点である。

従属性を必要要件とすることを否定する理由として、裁判所は、前頁の下線部の内容を挙げている。つまり、労務の提供が従属的とは言い難い国会議員の歳費や役員報酬が、所税 28 条 1 項に給与所得として規定されていることから、従属性は必要要件とはいえないとするのである。ここで、国会議員の歳費と役員報酬の従属性についてそれぞれみていくと、まず後者の役員報酬については、条文中の「賞与」を「役員報酬」と解釈していることに疑問がある[102]。条文中に「賞与」についての説明がなく、通常その文言から思い起こすのは従業員に対する賞与であることから、この点から従属性を否定することは無理があるように思う。そして、前者の歳費については、麻酔科医師報酬事件の方が先例と整合的な判決を下していることから、後述の麻酔科医師報酬事件の分析において、比較検討することとする。

次に、㈠㈡についてみていくと、控訴人は、本件講師等は、個別契約の諾否や兼業が可能なこと、また、支払報酬額について契約に具体的な定めがなく、業務の受託や遂行により収入の増減にリスクを負うことなどから、電力計検針員の裁判例[103] との類似性を主張し、さらに、家庭教師が事業所得を生ずべき事業の一つであることから事業所得に当たるとした。この点について、裁判所は、電力計検針員の所得が事業所得とされていることや一般に家庭教師の所得が事業所得と認定されることがあるとしても、給与所得該当性を否定するものではないと判示している。たしかに、昭和 56 年判決においても「労務提供等の具体的態様に応じ」判断すべきとしていることからも、異なる労務提供の事例や一般的な見解から、その

[101] 本判決の第一審である、東京地裁平成 25 年 4 月 26 日判決（LEX/DB 文献番号 25512269）においても、最高裁昭和 56 年判決について、「…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。」と判示しており、本判決は一審の判断を支持している。

[102] 長島（2015）p.30

[103] 電力計検針員の独立性を肯定し、手数料を事業所得とした。福岡地裁昭和 62 年 7 月 21 日判決（LEX/DB 文献番号 22002000）、福岡高裁昭和 63 年 11 月 22 日判決（LEX/DB 文献番号 22003469）

所得の区分を判断すべきではないといえる。

また、控訴人と裁判所で見方が分かれているのは、空間的・時間的拘束の捉え方である。控訴人は、講師等が控訴人の了解を得ずに、各顧客と相談の上、指導の場所や時間を変更できることから、空間的・時間的拘束の存在を否定している。一方、裁判所は、指導場所や時間を変更できるとしても、指導に従事した時間に応じて金員の支払を受けることができる場所及び時間は、契約においてあらかじめ定められていることから、その存在を認めている。

この空間的･時間的拘束の意味するところについても、以下、麻酔科医師報酬事件と比較検討していく。

2.3.4　東京地裁平成 24 年 9 月 21 日判決（麻酔科医師報酬事件）との相違点

⑴　事実の概要

麻酔科医師である原告が、平成 17 年から平成 19 年の所得税について、自己が麻酔手術等を施行した複数の病院から得た収入を事業所得として申告したところ、税務署長は、給与所得に当たるとして、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。原告は、これらの処分が違法であるとして、処分の取消しを求めた事案である。

⑵　判旨

裁判所は、昭和 56 年判決を参照し、以下のように判示した。

「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①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、②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、③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。[104]」（下線及び番号は筆者）。

そして、本判決では上記の判断基準に照らして、病院ごとに所得の区分を検討しており、概ね以下のように判示されている。

㈠　報酬について

術例数によらず定額の報酬が支払われ、手術の件数が増えたり、規定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や、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病院に支払われる診療報酬の金額の多寡に応じて原告に対する報酬が変動する報酬体系にはなっていない。

㈡　費用等の帰属について

手術や診療に伴う麻酔を行うに必要な設備器具や消耗品については、病院が準備したものが使用される。手術時に過誤があり損害が生じた場合には、原告に重大な過失があった場合は別として原則として病院側がその責任を負うこと、原告が病院に赴くための交通費は、病院が負担している。麻酔業務による損益計算が赤字になるというような事業の収支から一般的に生じ得る危険を負担することはない。

㈢　指揮命令に服していたかについて

麻酔を担当する患者が誰であるか､担当する患者の数、各手術の内容や要する時間、施行する場所や患者の入退室予定時間等については、病院によって他律的に決定されていたことなどから、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病院の指揮命令に服していたものと認められる。

なお、原告は、そもそも麻酔科医師は、高度の専門性に基づいてその手術に相応しい麻酔の内容を決め、手術を指揮する立場にあることから、病院との間に指揮命令関係はない旨主張するが、「例えば議員や裁判官のように業務の内容自体が専門性が高く、他者から独立して行われるものであっても、業務を行う対象、場所、時間などの業務の一般的な態様について指揮命令を受けて業務を行っている者について、その報酬は給与所得とされているのであって、ここでいう指揮命令とは、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というべきであり、この点についての原告の主張は原告が勝木会の指揮命令に服していたという認定を左右するものではない。[105]」と判示している。

㈣　空間的・時間的拘束について

勤務時間は、病院と原告との間の契約書により定められていたこと、原告の業務は、病院の経営する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、原告の出勤時刻及び退勤時刻は、原

[104] 東京地裁平成 24 年 9 月 21 日判決
（LEX/DB 文献番号 25497045）

[105] 前掲注 104

告が押印する派遣医出勤簿に記録され、病院側がこれを確認し、病院において他の非常勤職員と同様にこの出勤簿で原告の勤務時間を管理していたことがそれぞれ認められ、病院の空間的、時間的拘束に服していたと認められる。

⑶　検討・分析

本判決は、これまでの「自己の計算と危険」及び「他者の指揮命令」という判断基準についてより明確な意義を示したとの評価がなされている[106]。

裁判所は、前頁の下線部のとおり、①収益や費用が誰に帰属し、リスクを誰が負担するか、②指揮命令を受けるか、③空間的・時間的拘束を受けるか、の３点を判断基準として挙げた。それぞれの判断基準についてみていくと、まず、①については、麻酔に必要な設備器具・消耗品、原告の交通費を病院が負担し、麻酔業務による赤字のリスクを原告が負わないことから、給与所得であると判断している。この点について、佐藤英明教授は、給与所得の中心的な性格を非独立性で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く、「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」と述べられている[107]。たしかに、収入を上回るような損失が発生することは、給与所得において考えにくく、本判決においても、給与所得の本質を非独立的労務と述べていることから、損失の危険負担を負わないことは、給与所得に該当する理由となると考えられる。

次に、②についてみると、前述の塾講師事件においては、労務の提供が従属的でない国会議員の歳費が、所税28条１項に給与所得として規定されていることから、従属性は必要要件とはいえないとしていた。しかし、本判決においては、議員や裁判官の例を挙げ、指揮命令は、業務内容が専門的で独立しているかではなく、業務の対象・場所・時間について指揮命令を受けているかによるとしている。このように、業務内容が専門性を有する場合であっても、場所や時間等について指示されている場合には、従属性が認められると考えれば、歳費が給与所得として規定されていることの理由として合理性がある。

最後に、③について、塾講師事件と比較すると、どちらも、勤務時間等について契約書において定められていることから、空間的・時間的拘束に服していたと認められている。このことから、これまでの裁判例では、ある程度自由に勤務時間の変更が可能な場合であっても、契約書に定めた場合には、空間的・時間的拘束を受けたこととなると判断されてきたことがわかる。

[106] 宮崎（2015）p.227
[107] 佐藤（2007）p.410

第３章　判断基準の検討

3.1　給与所得該当性の判断基準

3.1.1　従来の判断基準

第２章でもみたように、給与所得の該当性は、主に「従属性」と「非独立性」によって判断されてきたといえる。一般的に、従属性とは、「時間的・空間的拘束」を受け、「他人の指揮監督に服する」ことであり、非独立性とは、事業所得との区別を念頭において、「自己の危険と計算において営まれていないこと」であると理解されている。つまり、従属性とは、使用者から指定された就業時間に指定された場所、オフィス等で、指示された業務を遂行することである。そして、非独立性とは、業務遂行における判断等を他者の指揮命令によることなく独立して行うということではなく、業務の内容や成果によって生じる費用やリスクを負担しないとするものである[108]とする見解が多くみられる。

佐藤教授はこの基準を、従属性は、労務提供の態様に関する基準であり、非独立性は、報酬の稼得態様に関わる基準であると整理している[109]。

そして、この二つの基準について、従来は、弁護士顧問料事件のように従属性要件が重視されていたが、近年の傾向としては、従属性が強い場合には給与と判断され、従属性が希薄な場合には、非独立性により判断されるという手順であると考えられる。つまり、サラリーマンのように労務提供の態様が明らかに従属的である場合には、その対価を給与と判断し、その要素が希薄な場合には、さらに報酬の支払が独立的に行われているかが検討される[110]。実際に、本稿第２章第３節で確認した、塾講師事件や麻酔科医師報酬事件は、非独立性の要件を重視した判決であった。このことから、最近の裁判例では、給与所得該当性の判断にあたって、従属性と非独立性を区別し、従属性より非独立性の要件を重視する傾向にあると評価されている[111]。

また、給与所得該当性の判断においては、従来は、雇用契約の存在も大きな基準であった。

給与所得が「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[112]」であるとされていることからも、雇用契約に基づき受ける給付は、給与所得として疑いのないものであった。しかし、働き方の多様化が進み、雇用契約を締結しながらも、事業所得となりうる所得が生

[108] 東京地裁平成24年９月21日判決（LEX/DB文献番号25497045）
[109] 佐藤（2007）p.401～p.402
[110] 前掲注109　p.408
[111] 渡辺（2016）p.43
[112] 最高裁昭和56年４月24日判決（LEX/DB文献番号21073190）

じている。

このような所得について論じるにあたり、まずは、上記の判断基準について、労働法における判断基準と比較しながら検討し、現代の働き方に対して適正な判断基準を模索していく。

3.2　労働法における判断基準の検討

本節で検討するのは、労働法における労働者性の判断基準である。税法と労働法はそれぞれ独立して規定されているものであるが、所得税法上の給与所得と事業所得の区分を考える上では、労働法においても類似する論点があるといえる。近年、労働法においては、労働者概念をめぐって、学説・判例に変化がみられる。

そもそも、労働法においても労働者を一般に定義する規定は存在せず、労働者概念として①労働基準法上の労働者（以下「労基法」という。）、②労働契約法上の労働者（以下「労契法」という。）、③労働組合法上の労働者（以下「労組法」という。）、の三種類が存在する[113]。各法律が、それぞれ「労働者」を定義しており、労基法第 9 条は「職業の種類を問わず、事業又は事業所に使用される者で、賃金を支払われる者」とし、労契法第 2 条 1 項は「使用者に使用されて労働し、賃金を支払われる者」とし、労組法第 3 条は「職業の種類を問わず、賃金、給料その他これらに準ずる収入によつて生活する者」としている。以下、これらの労働者概念を検討していく。

3.2.1　労働者性の判断基準

(1)　労働基準法上の労働者

労基法上の労働者性について具体的な判断基準を示したのが、昭和 60 年の労働基準法研究会報告における「労働基準法の「労働者」の判断基準について」である（以下「昭和 60 年基準」という。）。この報告によれば、同法 9 条の規定は、「使用される＝指揮監督下の労働」及び「賃金支払＝報酬の労務対償性」の二つの基準によって労働者性が判断されることとなり、これらを総称して「使用従属性」と呼ぶ[114]としている。

その判断基準は、①諾否の自由の有無、②指揮監督の有無、③勤務場所・時間の拘束性の有無、④代替性の有無（以上、四つが「指揮監督下の労働」に関する判断基準）であり、これらを補強する要素として、⑤報酬の労務対償性が挙げられている。さらに、その判断が困難な場合には、⑤事業者性の有無、⑥専属性の程度、⑦その他（源泉徴収の有無や労働保険の適用対象であるか等）の検討を行う。

上記の基準は、その後の裁判例においても踏襲されており、労基法上の労働者概念を確定するメルクマールとして有効であると評価されている[115]。

(2)　労働契約法上の労働者

労契法上の労働者性については、その概念が労基法上の労働者概念と同一のものであるため、労基法上の判断基準があてはまる[116]。

(3)　労働組合法上の労働者

近年、特にその意義が問われているのが、労組法上の労働者性である。この意義をめぐって、平成 23 年以降、三つの最高裁判決が行われている。

3.2.2　裁判例

(1)　最高裁平成 23 年 4 月 12 日判決（新国立劇場運営財団事件）

(a)　事案の概要

職能別労働組合である日本音楽家ユニオン（以下、「上告組合」という。）は、新国立劇場の管理運営を行い、年間を通して多数のオペラ公演を主催している財団(以下、「被上告財団」という。）が、上告組合に加入している合唱団員 1 名につき、毎年実施する合唱団員選抜の試聴会において、過去 4 年間は年間シーズンの全公演に出演可能である契約メンバーとして合格し、期間 1 年の出演基本契約を締結していたが、次期シーズンについては不合格としたこと及びこのことに関する上告組合からの団体交渉の申入れに応じなかったことについて労働委員会に救済申立てをした。労働委員会は、団交申入れ拒否は不当労働行為に該当するが、不合格措置は不当労働行為に該当しないとした。これに対し、双方が取り消しを求めたのが本事案である。

本事案は、一審・二審判決において、労働者に該当しないと判示されたが、上告審判決において、契約メンバーである合唱団員は労働組合法上の労働者に当たると解され、原審に差し戻された。最高裁判決は、①財団の組織に組み入れられていたこと、②契約において財団からの個別公演出演の申込みに応ずべき関係にあったこと、③公演の件数・演目・日程・回数など財団が一方的に決定していたこと、④稽古の日時・場所につき一定の時間的・場所的拘束を受けていたこと、⑤報酬は歌唱の労務の提供それ自体の対価といえること、以上の理由から労働者性を肯定した[117]。

(b)　検討・分析

昭和 60 年以降の従来の判断基準では、音楽家その他

[113] 川口（2012）p.7
[114] 労働基準法研究会報告書（1985）p.1
[115] 新谷（2018）p.13
[116] 水町（2018）p.71
[117] 最高裁平成 23 年 4 月 12 日判決（LEX/DB 文献番号 25443308）

の請負的ないし業務委託的な契約形式の就労者は、その労働者性を否定する方向で作用する[118]ものであった。実際に、本事案の二審判決では、法的な指揮命令ないし支配監督関係の成立を差し挟む余地はないであるとか、公演ごとの労務提供の諾否の自由がある、などといった理由から、労働者性が否定[119]された。

これらの判決を比較すると、二審判決は契約書上の文言や法的義務の有無という法的義務論にもとづいて労働者性を判断しているのに対し、最高裁判決は組織に組み入れられているか、また、当事者の認識や契約の運用など実態重視の視点から判断している[120]。

請負や委任等の形式の働き方が増える中で、使用従属性を重視した法的義務の有無によって労働者性を判断するよりも、実態に即して判断する最高裁判決の方が妥当であると評価できる。ただし、この点について、結論としては妥当であるが事例判断にとどまっており、一般論が示されていないことから、労組法上の労働者性の判断要素の整序が求められた[121]。

(2) 最高裁平成 23 年 4 月 12 日判決（INAX メンテナンス事件）

(a) 事案の概要

住宅設備機器の修理補修等を業とする会社であるイナックスメンテナンス社（以下、「被上告人」という。）が、業務委託契約を締結してその修理補修等の業務に従事する者であるカスタマーエンジニア（以下、「CE」という。）が加入した労働組合である上告補助参加人らから CE の労働条件変更等を議題とする団体交渉の申入れを受けたが、CE は労働者に当たらないとしてこれを拒絶した。このことにつき、労働委員会から不当労働行為に該当し団体交渉に応ずべきことを命じられたため、その取り消しを求めた事案である。

最高裁判決は、①事業遂行に不可欠な労働力として、その恒常的な確保のために会社の組織に組み入れられていたこと、②契約内容は会社の定めた覚書によって一方的に規律されており、CE 側で変更する余地がなかったこと、③報酬は会社が定めた基準によって支払われ、労務提供の対価としての性質を有すること、④契約の実際の運用において、個別の修理補修の依頼に応ずべき関係にあったこと、⑤指揮監督のもとに業務を遂行し、一定の時間的・場所的拘束を受けていたといえること、などの理由から労働者性を肯定した[122]。

(b) 検討・分析

本判決についても、前述の新国立劇場運営財団事件と同様、二審判決において、被上告人の請求を認め、中労委の命令を取り消すという判断が示された[123]。つまり、同日に示されたこれらの最高裁判決は、近時の判決において行われていた、法的な使用従属関係を根拠とした法的な義務の有無にもとづいて労働者性を否定する判断手法を退け、就労の実態から労働者性を判断するという立場を明確にした。ただし、本判決においても、労組法上の労働者性に関する一般的な判断基準は定立されなかった。

これらの最高裁判決を踏まえて発表されたのが、平成 23 年の労使関係法研究会報告書における「労働組合法上の労働者性の判断基準について」（以下「平成 23 年基準」という。）である。その判断基準は、基本的判断要素として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報酬の労務対価性が挙げられ、補充的要素として④業務の依頼に応ずべき関係、⑤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、さらに、消極的判断要素として⑥顕著な事業性、以上の 6 つの基準が挙げられた。

この報告書により整理された判断要素について、まず、①と②は、昭和 60 年基準ではみられないものであり、労組法独自の判断要素といえる。そして、この二要素のみでは足りないため、③～⑤の要素を検討し、労基法上の労働者との類似性から判断を行う。これらの判断要素を用いた判断手法は、①～③によって団交親和性を中心に判定を行い、④及び⑤から使用従属性を補足的に判定し、さらに労働者性を否定する事業者性の有無を⑥から判定し、総合的な判断を行うものと説明される[124]。ただし、④、⑤は、労基法上の労働者性の判断要素でもあり、判断要素自体が労基法と労組法でどのように異なるかは不明確である[125]ため、いまだ明確な判断基準はないといえる。

(3) 最高裁平成 24 年 2 月 21 日判決（ビクターサービスエンジニアリング事件）

(a) 事案の概要

音響製品等の設置、修理等を業とする会社であるビクターサービスエンジニアリング社（以下、「被上告人」と

---

[118] 古川（2011）p.15

[119] 東京高裁平成 21 年 3 月 25 日判決（LEX/DB 文献番号 25451227）

[120] 宮里（2011）p.11

[121] 土田（2011）p.50。また、労組法 3 条の理解として問題点も指摘されている。毛塚（2011）、野田（2011）によれば、同条は労組法上の労働者を定義するのみであり、特定の使用者との関係が前提になっているわけではないため、被上告人との関係において労組法上の労働者に当たると判示した本判決に対して、異を唱えている。

[122] 最高裁平成 23 年 4 月 12 日判決（LEX/DB 文献番号 25443307）

[123] 東京高裁平成 21 年 9 月 16 日判決（LEX/DB 文献番号 25451753）

[124] 菅野（2020）p.834

[125] 橋本（2021）p.99

いう。）が、業務委託契約を締結して、その音響製品の設置修理等に従事する個人営業の代行店により結成された上告補助参加人分会等から団体交渉を申し入れられたが、これを拒絶した。このことにつき、労働委員会から不当労働行為に該当し団体交渉に応ずべきことなどを命じられたため、その取消しを求めた。そして、上告審において、上記個人代行店は被上告人との関係において労働組合法上の労働者に当たらないとした原審の判断には違法があるとして、原判決を破棄し、本件を原裁判所に差し戻した事案である。

最高裁判決は、①事業遂行に必要な労働力として、その恒常的な確保のために会社の組織に組み入れられていること、②契約内容は会社の作成した統一書式に基づく契約書及び覚書によって画一的に定められており、個人代行店の側で個別に交渉する余地がないことは明らかであり、一方的に決定されていること、③個人代行店に支払われる委託料は、実質的には労務の提供の対価としての性質を有すること、④当事者の認識や契約の実際の運用においては、個別の出張修理業務の依頼に応ずべき関係にあったこと、⑤指揮監督の下に労務を提供し、かつ、その業務について場所的にも時間的にも相応の拘束を受けていること、さらに、⑥事実関係等のみからは、個人代行店が自らの独立した経営判断に基づいてその業務内容を差配して収益管理を行う機会が実態として確保されているか否かは明らかとはいえないとして、労働者性を肯定した[126]。

(b)　検討・分析

本判決においても、前述の二つの最高裁判決と同様、就労の実態に即して労働者性の判断がなされ、その意義が再確認された。

ただし、本判決は前述の 2 判決よりも、5 つの判断要素を幅広く、柔軟にとらえていると評価される[127]。例えば①事業組織への組み入れについては、2 判決では「不可欠な」労働力としていたものを「必要な」労働力と緩和し、⑤指揮監督下の労務提供、一定の時間的場所的拘束については、2 判決が「一定の拘束」としていたものを「相応の拘束」とした。

また、本事案が前述の 2 判決と異なっている点がある。それは、⑥の事業性について言及し、「他社製品の修理業務の受注割合、修理業務における従業員の関与の態様、法人等代行店の業務やその契約内容との等質性などにおいて、なお独立の事業者としての実態を備えていると認めるべき特段の事情がない限り、労働組合法上の労働者としての性質を肯定すべき」[128] とし、この点について審理を尽くすよう、原審に差し戻したことである。差戻審の結果、原判決は取り消され、労働者性が認められた。しかし、⑥の事業者性について、その後の判決において、本判決のように「特段の事情」から労働者性を否定する例は見当たらず、平成 23 年基準で示された消極的判断要素、つまり、「事業者性が顕著に認められる場合には労働者性の評価につき消極的に作用し得る[129]」ものとして捉えることが適切であると考えられる[130]。

(4)　小括

平成 23 年に発表された「労働組合法上の労働者性の判断基準について」は、新国立劇場運営財団事件及び INAX メンテナンス事件によって判断枠組みが形成され、さらにビクターサービスエンジニアリング事件を通してその判断基準の意義が幅広く解釈された。このことから、平成 23 年基準は、これらの最高裁 3 判決を通して確立されていったものといえる[131]。これは、現在の働き方の多様化の流れに相応するものであると評価できる。

3.2.3　その後の裁判例

前述の 3 判決以後の裁判例において、平成 23 年に示された「労働組合法上の労働者性の判断基準について」における判断基準が用いられている。以下、四つの判決を示す。

(1)　東京地裁平成 24 年 11 月 15 日判決（ソクハイ事件）

(a)　事案の概要

原告は、企業等の委託を受けて自動二輪車、自転車、軽四輪車等により書類の配送等を行う株式会社であり、被告補助参加人は、平成 19 年 1 月 20 日に結成された労働組合である。

被告補助参加人は、原告と「運送請負契約」を締結し配送の業務を行う配送員（以下「原告の配送員」という。）の労働者性の問題及び年末年始の稼働等を議題とする団体交渉に応じなかったこと等が、不当労働行為に当たるとして、東京都労働委員会に救済を申し立てた。

これを受け、中央労働委員会も、概ね判断を維持し救済命令を下したところ、これを不服とした原告が、被告（国）に対し、処分の取消しを求めた事案において、原告の配達員は労組法上の労働者に該当し、正当な理由なく団体交渉を拒否したなどと不当労働行為性を認定し、原告の請求を棄却した事案である[132]。

---

[126] 最高裁平成 24 年 2 月 21 日判決（LEX/DB 文献番号 25444266）
[127] 鎌田（2012）p.43
[128] 前掲注 126
[129] 労使関係法研究会報告書 p.17
[130] 本久（2020）p.39
[131] これらの判決に加え、労組法上の労働者概念の問題におけるリーディングケースである、CBC 管弦楽団労組事件（最一小昭和 51.5.6 民集 30 巻 4 号 437 頁）の判決も含まれる。

(b) 検討・分析

判決は、①原告の事業組織に組み込まれていたこと、②定型化された「運送請負契約書」に基づき契約を締結していたこと、③労務供給における労働の質・量に対する原告の評価が報酬と一定程度には結びつく仕組みが採られていたこと、④配送手配の依頼を拒否することができないではなく、これを拒否した場合に直接的な不利益が課されることが実際にはなかったにしても、基本的にはこれを引き受けるべきものとされていたこと、⑤履行すべき業務内容の場所・時間・態様の各面にわたり、一定程度に拘束を受けているとみられること、⑥第三者への再委託を禁じられていて、他人を使用することにより利得する余地もなかったことにも照らすと、メッセンジャーの事業者性が高いものとは評価し難いこと、以上の点から労組法上の労働者性を認めており、まさしく、平成 23 年に示された判断基準に基づいて判示されたものといえる。

(2) 最高裁平成 27 年 7 月 21 日判決（ソクハイ事件）

前述の判決において労組法上の労働者性が認められた一方で、一連のソクハイ事件において、労基法上の労働者性が否定された事例である。

(a) 事案の概要

被告と業務委託契約等を締結しバイシクルメッセンジャーとして稼働していた原告らは、被告から、契約終了を告知されたが、原告らは労働契約上の権利を有すること、つまり、労働基準法上の労働者であり、同契約終了の告知は解雇に当たるところ、同解雇は理由がなく無効であって、同解雇により精神的苦痛も受けたなどと主張し、地位確認、未払賃金の支払を求めるとともに、不法行為に基づき、損害賠償金の支払いを求めた。第一審が、申立人らは労基法上の労働者とはいえないなどとして請求を棄却し、さらに控訴審も控訴を棄却したため、原告らが上告受理申立てを行ったが、上告審として受理しない旨を決定。バイシクルメッセンジャーである原告らが労基法上の労働者として認められなかった事案である[133]。

(b) 検討・分析

判決は、①稼働日・稼働時間帯を自ら決定することができ、また、個別の配送依頼を拒否ないし辞退することも妨げられておらず、その自由度は比較的高く、一般的な社員とは相当に異なっていること、②メッセンジャーに対して一定の指示をしていることは認められるが、受託業務の性質によるところが大きく、請負契約としての性質に反するものがあると直ちに認めることはできず、使用者の労働者に対する指揮命令に特有なものであるとはいい難いこと、③一定程度の拘束性があるとはいえるが、業務の性質によるところが大きく、使用従属性といった観点からすれば強い拘束性があるとは評価できない、また、第三者に対し、再委託することが禁止されていたからといって、直ちに使用従属性を肯認すべきことになるものではないこと④具体的な報酬額は、配送業務の受託回数いかんによって左右されるのであるから、出来高が稼働時間に比例する傾向があるとは評価できても、報酬の労務対償性が労働契約関係に特有なほどにまで顕著であると認めることはできないこと、⑤業務に係る経費を負担した上、報酬については事業所得として確定申告していることを指摘することができ、メッセンジャーには相当程度の事業者性があること、⑥兼業が許されており、専属性があるとはいえないこと、などの点から労基法上の労働者性を否定した[134]。

以上のように、本判決は、労基法上の労働者についての判断基準である昭和 60 年基準に基づいて、判断が示された。この判示については、批判的な意見がある。それは、使用従属性を否定した点について、時間的な自由度を強調しすぎていることである[135]。バイシクルメッセンジャーをはじめとした労働者性が問題となる新しい業務形態については、従来の典型的なそれとは異なり、指揮命令及び拘束性の程度が希薄である場合が多く、その評価は裁判官の裁量に委ねられ、幅のあるものとなっている点が指摘される[136]。

(3) 神戸地裁平成 26 年 6 月 5 日判決（NHK 神戸放送局（地域スタッフ）事件）

(a) 事案の概要

原告は被告（日本放送協会）との間で、5 回にわたり、放送受信料の集金及び放送受信契約の締結等を内容とする期間 6 か月ないし 3 年間の有期委託契約を継続して締結してきたが、同契約を途中解約されたことにつき、前記契約は労働契約であり、不当な解雇であるとして、被告に対し、労働契約に基づき、労働者としての地位確認、未払賃金・遅延損害金の支払い、並びに不法行為に基づく慰謝料、弁護士費用・遅延損害金の支払いを求めた。これに対し、解約は無効であるとして、契約期間までの未払賃金・遅延損害金の請求を認め、地位確認請求は却下し、その余の請求は棄却した事案である。

---

[132] 東京地裁平成 24 年 11 月 15 日判決（LEX/DB 文献番号 25483570）

[133] 最高裁平成 27 年 7 月 21 日判決（LEX/DB 文献番号 25540764）

[134] 東京地裁平成 25 年 9 月 26 日判決（LEX/DB 文献番号 25501780）

[135] 橋本（2021）p.32

[136] 前掲注 135　p.105

(b)　検討・分析

判決は、①業務内容は被告が一方的に決定しており、これに対する諾否の自由がないこと、②勤務場所も被告が一方的に指定し、事実上交渉の余地がないこと、③稼働日等について事前に指示があり、スタッフはそれに従った業務計画表を提出､報告を行うことになっており、業務遂行上の指揮監督があるといえること、④報告により、スタッフの毎日の稼働状況を把握でき、十分ではないと認めたスタッフには細かく「助言指導」していたこと、⑤「助言指導」は、事実上、指揮命令としての効力を有していたと認められること、⑥事務費は、詳細に取り決められており、基本給的部分が存在していたことに加えて、給付制度も充実していることなどから、労務対償性が認められること、⑦事実上第三者への再委託は困難であったこと、⑧事実上兼業も困難であったし、許されていたとしても、本件契約の法的性質を判断する上で大きな要素となるものではないこと、⑨事務機器等の交付が行われていたこと、などの事情が認められるところ、これらの事情を基礎として総合的に評価し、本件契約は労働契約的性質を有するもの判示された[137]。

しかし、控訴審は、稼働日数や稼働時間が裁量に任されており、訪問以外の準備作業や整理作業等、その地域内でなくても実施できる業務もあり、待機場所が地域内に指定されているわけでもなく、自らの判断で自宅等から直行や直帰することもできることから、場所的・時間的拘束性は低く、兼業や第三者への再委託が認められており、業務を遂行する上で必要な機材等は貸与されているという事情を総合しても、本件契約が労働契約的性質を有すると認めることはできないとして、原判決を取消し、原告の請求をいずれも棄却した[138]。上告審も、控訴審判決を支持し、上告を棄却した[139]。

NHK の集金等受託業務者の労働者性について、本判決以前の裁判の多くは､その労働者性を否定していた中、本判決一審判決では､労契法上の労働者性が肯定された。学説の多くは、実態に即して判断を行った、一審判決を支持する立場に立っている[140]。そして、控訴審判決に対する批判的な意見として、④の根拠が削除されたことが挙げられる。④のスタッフの稼働状況の把握は、ナビタンと呼ばれる携帯情報端末機器を用いて行われ、この報告を基に指導等が行われていたことから、業務上の指揮監督、時間的・空間的拘束が相当にあったものと評価されている[141]。こうした通信機器の発達は、指揮監督や時間的・空間的な拘束の様相を変えている。

(4)　大阪高裁平成 28 年 7 月 29 日判決（NHK 堺営業センター事件）

(a)　事案の概要

原告は、被告（日本放送協会）との間で放送受信契約の締結や放送受信料の集金等を業務内容とする有期の委託契約を締結し、15 年余りの間、業務に従事していたところ、業績不良を理由として中途解約をされた。これに対し、原告は自らを労働契約法上及び労働組合法上の労働者にあたり、中途解約は、労働契約法 17 条 1 項違反、民法 90 条違反等により無効であると主張して、同委託契約に基づき、地位確認、事務費等の支払いを求めた。

1 審判決は、労契法上と労組法上の労働者性についてそれぞれ言及し、原告の中途解約は､労働契約法 17 条 1 項の類推適用により無効であるが、期間満了により終了したとして、地位確認請求を棄却し、事務費等の支払請求を一部認容したため、原告と被告がそれぞれ控訴。被告の控訴に基づいて、原判決のうち 1 審被告敗訴部分を取り消し、1 審被告敗訴部分につき 1 審原告の請求を棄却し、1 審原告の本件控訴を棄却した事案である。

(b)　検討・分析

判決は、労契法上の労働者性は労基法上の労働者性と同様に､「使用従属性」によって判断されることを前提として、①被告から業務の内容及び遂行方法について具体的な指揮命令を受けているとまではいえないこと、②指示された業務従事地域内の勤務場所・勤務時間に関する拘束性は緩やかであること､③業務の再委託が容認され、委託業務の代替性が認められること､④報酬についても、使用従属性を補強する側面と減殺する側面の両方を併せ持ち､一義的に解することができないことを総合すると、使用従属性を認めることはできないことから、労働基準法及び労働契約法上の労働者性を否定した。

しかしながら、①地域スタッフは個人であること、②本件契約は、民法上の労務供給契約にあたること、③被告の業務従事地域の指示に対して諾否の自由を有しないこと、④典型的な請負や委任ではみられないほどの手厚い報告・指導を行っており、被告・地域スタッフ間に広い意味での指揮監督関係があること、⑤その報酬も一定時間の労務提供の対価と評価される側面があること、⑥再委託することを容認されているものの、再委託者の割合は少なく、原告は再委託を行っていないこと、⑦地域スタッフの事業者性は弱いことを併せ考慮すると、原告は、被告に対し、労働契約法上の労働者に準じる程度に従属して労務を提供していたと評価することができるから、契約の継続及び終了において原告を保護すべき必要性は、労働契約法上の労働者とさほど異なるところはないというべきであるとし、労働契約法 17 条 1 項を類推

[137] 神戸地裁平成 26 年 6 月 5 日判決（LEX/DB 文献番号 25504453）
[138] 大阪高裁平成 27 年 9 月 11 日判決
（LEX/DB 文献番号 25541316）
[139] 最高裁平成 28 年 3 月 8 日判決（LEX/DB 文献番号 25546210）
[140] 國武（2017）p.128
[141] 淺野（2015）p.200～p.201、小山（2016）p.125

適用するのが相当であると判示した[142]。また、労組法上の労働者性については、平成 23 年基準が用いられ、労働者性が肯定された。

しかし、控訴審では、労基法上の労働者性について、使用従属性の存在を認める方向の事実は認められず、労働基準法及び労働契約法上の労働者であるということはできないため、本件契約に労働契約法が類推適用されることもないと判示された[143]。

本判決は、労基法上の労働者性について、一審判決において労契法上の労働者性を否定しながらも、労契法 17 条 1 項の類推適用を認めるという、従来の判決より一歩進んだ判断がなされたが、結局、控訴審において労契法の類推適用は否定された。本件控訴審判決は、指揮命令や時間的・場所的拘束等について「使用従属性」を狭く解し、契約の形式を重視したものとして問題があったとされる[144]。

(5) 小括

以上、労働法における労働者性についての裁判例を一部検討した。裁判例の分析に基づく昭和 60 年基準と平成 23 年基準のそれぞれの整理からは、給与所得と事業所得の区分における判断基準である「従属性」要件及び「非独立性」要件と類似する点、あるいは所得税法上の判断基準にはない基準をそれぞれ読み取ることができた。

労基法上及び労契法上の労働者性については、その判決が大きく分かれており、判決が割れる理由の一つとして、その判断基準として用いられる昭和 60 年基準の「使用従属性」という基準が、新たな働き方に対応していないことが挙げられる。昭和 60 年基準については、指揮監督の有無や場所・時間の拘束性、報酬の労務対償性、事業者性の有無は所得税法上の基準と類似しており、代替性の有無についても、所得税法では基本通達に示されているが、諾否の自由の有無は、所得税法上にはない。

また、労組法上の労働者性については、平成 23 年の判断基準を引用する方向で概ね異論はないことを確認することができた。平成 23 年基準は、昭和 60 年基準よりも従属性について広く解しており、事業組織への組み入れや契約内容の一方的・定型的決定、業務の依頼に応ずべき関係の基準は、所得税法ではみられない基準であった。

以上より、労働法における労働者性の判断基準と所得税法における給与所得と事業所得の区分の判断基準はおおよそが類似していることが明らかとなった。その上で、諾否の自由の有無や契約内容の一方的・定型的決定といった、所得税法上にはない判断基準があることや指揮監督・時間的場所的拘束を広い意味で捉えている点など、次章において、所得税法上の区分の判断基準を考える上での材料とする。

第 4 章　考察とそれに基づく判断基準の提示

4.1　従属性要件の検討

働き方の多様化によって、より判断が難しくなるのは、従属性要件であると考えられる。第 3 章第 1 節でもみたように、従来の従属性要件の「時間的・空間的拘束」とは、使用者から指定された就業時間に、指定された場所、オフィス等で業務を提供することであるが、テレワークなどの普及により、その要件に当てはまらない例は増加している。また、「他人の指揮監督に服する」とは、使用者から指示された業務を遂行することであるが、その指揮命令の程度は明確ではなく、従業者が一定程度以上の裁量を有する業務について、その判断は困難となる。前節では、労基法上の労働者性の判断基準と、労組法上の労働者性の判断基準について整理した。これらの判断基準を踏まえ、所得税法における給与所得と事業所得の区分に際しての判断基準を本章で検討していく。

4.1.1　労働者性の判断基準を踏まえて

まず、労基法上の判断基準についてであるが、前節では、使用従属性が重視されすぎていることを問題点として挙げた。ソクハイ事件[145] の評価においても、時間的な自由度を強調しすぎている点が指摘されていることから、給与所得と事業所得の区分においても、時間的・空間的拘束という従属性が希薄な場合に、そのことを根拠として給与所得該当性を否定することには問題があるといえる。その一方で、労組法上の判断基準として挙げられているのは、「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」であり、労基法よりも緩やかに拘束性を判断している。しかし、これもまた指摘されている通り、明確な判断基準ではなく、どこまでの範囲が含まれるのか明らかでない。ただし、これを従属性の要件として周知させれば、従来の弁護士顧問料事件で示された判断基準よりもその意義を広く解することができ、判断手法として一歩前進するものと本論文は考える。

NHK 神戸放送局事件[146] の検討においては、時間的・空間的拘束について、その様相が変わってきていることを指摘した。通信機器を用いた状況把握や指示を行うことにより、従来のタイムカードやオフィスでの時間的・空間的拘束とは異なり、実際に一定の時間や場所で拘束

---

[142] 大阪地裁平成 27 年 11 月 30 日判決（LEX/DB 文献番号 25541701）
[143] 大阪高裁平成 28 年 7 月 29 日判決（LEX/DB 文献番号 25545799）
[144] 國武（2018）p.192～p.193
[145] 最高裁平成 27 年 7 月 21 日判決（LEX/DB 文献番号 25540764）
[146] 神戸地裁平成 26 年 6 月 5 日判決（LEX/DB 文献番号 25504453）

されていなくても、従属性を否定できない例が出てきている。このような場合には、給与所得該当性を肯定する要件として、検討されるべきだろう。このことからも、「時間的・空間的拘束」については、これまでと認識を変え、範囲の広い概念として捉えるべきであり、実際の判断に際しては、新たな形態の「時間的・空間的拘束」が認められる場合には、給与所得に該当すると判断すべきであると考える。

以上、労働者性の判断基準の検討を踏まえて、本章第５節において、所得税法上の新たな判断基準の提示を行う。

4.2　非独立性要件の検討

事業所得との関係において、代表的な学説は、給与所得を「非独立的労働ないし従属的労働の対価」として理解してきた[147]。非独立性とは、事業所得が「自己の危険と計算において行う」という独立性を有することと比較して、「自己の危険と計算において営まれていない」という意味の、収入の稼得態様に関わる基準であるとされる[148]。つまり、「自己の危険と計算において営まれていない」とは、その事業を自らの負担によって行わず、また、事業から損失が発生した場合にも、その損失を負わないとするものといえる。

4.2.1　判断の傾向

従来は、従属性が強い場合には給与と判断され、その従属性が希薄な場合には、非独立性によって判断されてきた。しかし、最近の裁判例では、給与所得該当性の判断にあたり、従属性と非独立性を区別し、従属性より非独立性の要件を重視する傾向にある[149]。学説では、非独立性要件を重視する根拠として、従属性が強いほど非独立性は当然に推認されうること、また、損失発生の危険性がないことこそが給与所得の本質であるためとしている[150]。本論文においても、リスクを負担しないことが給与所得の本質であり、従属性要件よりも非独立性要件が重視されると考える。

従属性が希薄であるが非独立性が重視される場合とは、まさしく、時間的・場所的な拘束を受けないテレワークがあてはまる。テレワークの場合は、損失のリスクを負わないという非独立性が重視され、給与所得となるだろう。ただし、従属性は強いが、非独立性は希薄な就業形態も存在する。それが社内請負業である[151]。社内請負業とは、勤めていた会社を退職した者が、以後、請負のような形で同じ会社に勤める就業形態である。請負となれば、非独立性は希薄となるが、就業の実態をみれば給与所得を得ていたころとほとんど変わるところはなく、給与所得とみるのが妥当であると考えられる。この場合には、従属性要件を重視して判断していることになり、非独立性要件を重視する傾向には当てはまらない。

４頁で示した図表３は、現代の働き方を従属性と非独立性の強弱によって、区分したものである。社内請負業のように、従来の働き方であっても、これらの強弱によって明確な区分が可能な網掛け部分に収まらないものがあったが、近年、このような働き方は、さらに増加している。

4.3　従来の働き方への対応

これまでも給与所得と事業所得の区分が困難な例はいくつもあり、通達によって個別の基準が設けられていた。本節では、そのうちの三つ取り上げ、問題点を指摘し、新たな判断基準を模索していく。

4.3.1　外注費

(1)　問題点

給与所得との区分において問題となっていたものの一つに、外注費がある。雇用者にとっては、外注費にすることで源泉徴収が不要となり、また、消費税の税額控除の対象となることから、安易に外注費として処理するケースが多々ある。しかし、雇用者側の都合で取り扱いを変えられてしまっては、従業者の公平性は保たれないため、明確な基準が必要となる。

(2)　判断基準への当てはめ

外注費となるものは、主に建設業において多く、その代表例である「大工、左官、とび職等に対する所得税の取扱い」は通達にも規定されている。その通達は、大工、左官、とび職等の受ける報酬について、その役務提供が請負契約に基づくものであれば事業所得に該当し、雇用契約に基づくものであれば給与所得に該当すると定めている[152]。ただし、契約によって区分の判定が困難な場合もあり、その場合には、①契約関係、②代替性の有無、③拘束性の有無、④指揮監督の有無、⑤危険負担の有無、⑥材料等の供与の有無を総合勘案して判定することとされており[153]、「従属性」と「非独立性」の要件に代替性の有無といった独自の基準を加えて判断している。

---

147 金子（2021）p.246
148 佐藤（2007）p.402
149 渡辺（2016）p.43
150 前掲注 148　p.410
151 前掲注 149　p.40～p.41
152 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（法令解釈通達）
153 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関する留意点について（情報）

4.3.2　外交員・集金人

⑴　問題点

外交員及び集金人の受ける報酬について、所得税法基本通達 204-22 は、その報酬が固定給とそれ以外の部分とに明らかに区分されているときには、固定給は給与等とし、それ以外の部分は所税 204 条 1 項 4 号に掲げる報酬又は料金とする、と定めている。つまり、固定給以外の部分については、事業所得として取り扱われる。このように、同じ場所から受ける報酬について、取扱いが異なることは、企業側からみても従業者側からみてもわかりにくいものである。

⑵　判断基準への当てはめ

前述の NHK 地域スタッフ事件のように、集金人等については、労働法の分野においてもその労働者性が争われている。裁判例においては労働者性が否定される傾向にあるが、学説としては、労働者性を認めるべきとの見方が強い。裁判では、指揮命令や時間的・場所的拘束等について使用従属性を狭く解し、契約の形式を重視して労働者性が否定されたが、ICT の発達によって様々な管理方法が登場していることからも、指揮命令や時間的・場所的拘束については、より広く解すべきではないかと考える。

4.3.3　ホステス

⑴　問題点

本稿第 2 章において、ホステスの報酬に係る裁判例について検討及び分析を行った。所税 204 条にはホステス報酬の一定の割合による源泉徴収が規定されている。しかし、実態として事業所得者のような形態も認められるところ、近時においてもその該当性が争われていることから、明確な判断基準が必要となる。

⑵　判断基準への当てはめ

取り上げた裁判例では、主に「従属性」要件によって判断され、「時間的な拘束」と「指揮命令」を受けていたことから、給与所得とされた。ホステスの場合、慣行として事業所得者に該当する場合が多く、また、顧客管理等について独自性を有する。しかし、「従属性」が一定程度認められ、その時間及び業務内容について、概ね会社側の規定に基づいて行う、つまり、「諾否の自由」がない場合には、上記裁判例のように、給与所得該当性が高まるだろう。

4.4　新たな働き方への対応

働き方の多様化に伴い、新たに給与所得と事業所得の区分が困難となる例が現れている。

4.4.1　業務委託化

今日、新たな雇用形態として、正社員をフリーランス化あるいは業務委託化する企業が現れている。実際に業務委託化を推進する企業として、計測器大手の株式会社タニタがある[154]。

⑴　問題点

業務委託化は、正社員の頃と同様に、同社に勤めながら、従来の雇用契約ではなく業務委託契約を結び、個人事業主として従来よりも自由度の高い働き方ができる制度である。ただし、この場合にも、社会保険の問題や収入の安定性の問題が浮かび上がってくる。

⑵　判断基準への当てはめ

タニタが 2017 年 1 月より「日本活性化プロジェクト」と銘打ち行う正社員の業務委託化は、同社の正社員であった者が、退職届を提出した上で業務委託契約を締結するため、完全な個人事業主となり、その報酬は事業所得となる。制度開始から 4 年が経過した 2021 年時点で、社員の 1 割にあたる約 30 人が個人事業主として働いている[155]。タニタの新たな制度について、法的身分を大幅に不安定化させる、「偽装自営業者」ではないかとの批判もあった一方、自由の代償として安定性はなくなるが、指揮命令がなくても成果を出すことができる人材に対してフリーワーカーへの転身を勧めることは、合理的な経営判断といえるとの評価もされている[156]。肯定的な評価の背景には、成果が見えにくい職種も制度の対象とするために、業務委託報酬を個人事業主になる前年の残業代込みの給与・賞与をベースにすることや、会社が負担していた社会保障部分は会社から支払われる[157]といった制度設計にしたこともあると考えられる。

業務委託化によって給与所得から事業所得へ転換させる場合には、報酬面や社会保障部分において、一定の補償は必要となるだろう。

4.4.2　シェアリング・エコノミー

デジタル経済の発達に伴い、ギグ・エコノミーやシェアリング・エコノミー[158]といった新たな取引形態が広がりつつある。こうしたインターネット上のプラット

---

[154] タニタのほか、広告代理店最大手の株式会社電通による「ライフシフトプラットフォーム」と呼ばれる業務委託化制度もある。

[155] 日経テレコン（2021.8.27）「タニタ発「個人事業主」見えてきた成果と課題」

[156] 大内（2021a）p.160～p.161

[157] 谷田（2019）p.48～p.56

[158]『平成 29 年版　情報経済白書』では、シェアリング・エコノミーを「個人等が保有する活用可能な資産等を、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である。」とする。

フォームを通じて労務を提供するギグ・ワーカーは、給与所得者との間で税負担の公平性の問題を抱えている。ギグ・ワーカーの代表的な例として、ウーバーイーツの配達員を挙げることができる。

(1) 問題点

ウーバーイーツの配達員は、個人事業主であり、好きな時間に気軽に働くことができるというのがその特徴である。問題となるのは、雇用によらない働き方であるために、労災保険や失業保険がないことである。配達中の事故に対して会社からの補償はなく、依頼が少なく収入がほとんどない場合の補償もない。しかし、依頼をキャンセルし続けた場合などにはアプリにログインできなくなるシステムとなっており、「諾否の自由」がないという側面もある[159]。

これらの問題について、ウーバーイーツユニオン[160]は、東京都労働委員会に救済を申し立てた。ウーバーイーツが配達員の団体交渉に応じないのは、不当な団交拒否に当たるとして上記救済を申し立てたが、ウーバーイーツは「ウーバーイーツ事業は料理配送業ではなくレストランの配送委託業務と配達パートナーとのマッチングサービス」と強調し、配達員に労働者性はないとした[161]。今後の都労委の判断が注目される。

このように、ウーバーイーツはあくまでプラットフォームであり、配達員らの労働条件を保障する義務はないとの姿勢を示したが、こうしたプラットフォームを通じた働き方について、従業者の働き方が何ら保障されない制度は許されるだろうか。

(2) 判断基準への当てはめ

従来の判断基準から考えれば、「時間的・空間的拘束」はなく、「自己の危険と計算において営まれている」ことから、当然に事業所得に該当するものと考えられる。しかし、「他人の指揮監督に服している」か否かについて、どう捉えるべきか。上記の例は、個人で配送業を営む場合とは異なる。依頼者である顧客に料理を運ぶ、というプラットフォームである企業側が目的とする業務を遂行しており、また、諾否の自由がないことから、一定程度の「従属性」が認められるものと考えられる。

本稿第 3 章では、労働法上の判断基準の検討として、ソクハイ事件の例を挙げた。ソクハイ事件は、配送業を担う会社で配達員として働いている事例であり、従属性がより強いように思えたが、検討の結果、バイシクルメッセンジャーについては、労組法上の労働者性は肯定される一方、労基法上の労働者性については否定される傾向があることが分かった。諾否の自由が基本的にはなかったことや一定程度の拘束性が認められたことから労組法上の労働者性が肯定されたが、労基法上の労働者性については、時間的な自由度が高いことなどから、使用従属性を重視して否定した。第 3 章において指摘した通り、新しい働き方の中には拘束性の程度が希薄な場合も多く、評価が裁判官の裁量に委ねられてしまう。労働法においては、それぞれの法律によって労働者性が認められるか否か異なってしまうという問題があるが、所得税法上においても、評価が曖昧になると、所得区分の問題が発生する。

(3) 諸外国の対応

ギグワーカーの雇用保険や社会保障については、他国でも問題となっている。カリフォルニア州では、2019 年にギグワーカー保護法（AB5）が制定され、2020 年 1 月 1 日より施行された[162]。AB5 は、プラットフォームを通じて単発で雇用類似の働き方をするギグワーカーを被用者として法認し保護するものである。ただし、ギグワーカーが請負者なのか被用者なのかについては、州ごと又は不服審査機関、裁判所、労働委員会によって異なり、統一していない[163]。

また、オーストラリアにおける人的役務の提供による所得の転換に関する法律（APSI）は、こうしたギグワーカーについて、事業者に当たる場合を特定し、それに当たらない場合には被用者となるとし、課税漏れを防ぐための仕組みを構築している[164]。2021 年には、EU もギグワーカーの保護を目的とした法案を公表し、不安定な労働環境であったギグワーカーが従業員に認定される基準を設定した[165]。

以上のように、諸外国では、ギグワーカーのような雇用類似の働き方をする労働者を自営業者ではなく被用者とみて、ギグワーカーの労働環境を保護する動きが盛んとなっている。

4.5 新たな判断基準の提示

労働者性の判断基準の検討及び判断基準への当てはめから、二つの追加の要件を提示する。第一は、通達において「時間的・空間的拘束」及び「指揮監督」を広い意

---

[159] 浜村（2019）p.35

[160] ウーバーイーツユニオンとは、ウーバーイーツの配達員の労働環境改善のために活動することを目的とする、ウーバーイーツの配達員らで構成される労働組合である。https://www.ubereatsunion.org/

[161] 日本経済新聞（2021/ 4 /19）「「私は労働者？」２つの焦点、フリーや FC 店主と委託企業の争い、事業者性の強弱、まず判断。」

[162] 石村（2020a）p.39～p.40

[163] 石村（2020c）p.40～p.41

[164] 林（2021）p.36～p.37

[165] 日本経済新聞（2021/12/ 9 ）「EU、ギグワーカー保護へ新法　従業員認定に基準」

味で捉えること。第二は、非独立性要件を満たさない場合に、「諾否の自由」の有無の要件を追加することである。

第一の内容については、特に労働法の裁判例の検討において明らかとなった「時間的・空間的拘束」の範囲を広く捉えるべきであるとの点について柔軟に対応するために、通達の変更を行うことが望ましいと考える。現行の税制では、消費税法基本通達１－１－１において、個人事業者と事業所得者の区分が定められている。同通達は、「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」とし、出来高払の給与か請負による報酬であるかの区分が明らかでないときは、①代替性の有無、②指揮監督の有無、③危険負担の有無、④材料等の供与の有無によって、総合勘案して判定するものとしている。これらは、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おける判断基準と類似しているが、通信機器が発達し、使用者による従業者の管理方法が変化している中、どちらの規定においても「時間的・空間的拘束」の範囲を広く解する必要があると考える。そのため、どちらの通達においても、「拘束性の有無」についての要件を拡張及び追加し、オフィスへの出勤等の空間的拘束がない場合であっても、通信機器の利用による時間管理や定期的な進捗報告等が義務付けられている場合には、「時間的・空間的拘束」を受け、給与所得該当性が高まるものと解すべきである。このことは、テレワークなどの従属性が希薄な場合であっても、非独立性を満たす場合には、使用者側の指示に従った業務を遂行し、ICT を利用した業務管理等が行われている実態があることからも必要な要件であると考える。

第二の要件は、個人事業主でありながら会社から指揮命令を受け、その指揮命令を拒否できない実態があることから、「諾否の自由」がない場合には、給与所得者と容認できる可能性があると考えたためである。「諾否の自由」の有無については、労働法も労働者性の判断基準としていることから、所得税法上において、給与所得に該当するか事業所得に該当するか、つまり、被用者に該当するか自営業主に該当するかの判断に用いることは、妥当であると考えた。

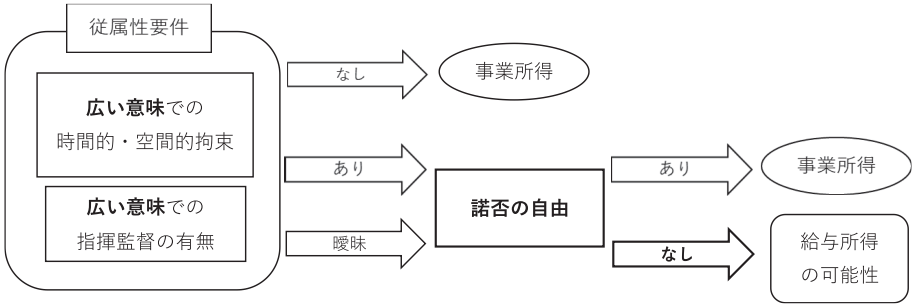
また、補論として、第二の要件の検討の結果、諾否の自由がない場合には、給与所得と認定するための法改正が必要であると考える。他国では、ギグワーカーを被用者と認定し、最低賃金や労災保険を保障する動きがみられる。こうした世界の潮流をみれば、日本においても事業所得者でありながら一定の従属性があり、労働環境が不安定なギグワーカーらを保護する必要があるだろう。しかし、非独立性要件を重視して区分を行う上では、独立性が高いギグワーカーについて給与所得とするためには、法改正によって新たな基準を設ける必要があると考える。

以上のことから、給与所得と事業所得の区分は、次のように判断されることとなる。まず、従来通り、非独立性要件と従属性要件の両者を満たす場合には、給与所得に該当し、両者を満たさない場合には、事業所得に該当する。次に、従来とは適用範囲が異なる、非独立性要件を満たすが従属性要件の程度が希薄な場合である。この場合には、従属性要件を満たすもしくは従属性が曖昧であったものが、通達の基準によって時間的・空間的拘束の範囲が広くなり、明確に給与所得に区分できることが多くなると考えられる。そして、非独立性要件を満たさず、従属性要件を満たす場合には、上記のように第二の要件を追加して判断する。以下、判断の流れを整理したものが図表 12 である。

従来の従属性要件を広い意味で捉えた上で、従属性がなかった場合には、当然に事業所得に該当する。一方、非独立性がなく、かつ、従属性があるもしくは従属性が曖昧である場合には、「諾否の自由」の有無を検討する。その結果、「諾否の自由」があった場合には、非独立性要件が重視され、事業所得と判断する。一方、「諾否の自由」がなかった場合には、一定程度の従属性があるものとして、給与所得該当性が高まる。

以上が本論文で提示する、給与所得と事業所得の所得区分における新たな判断基準である。

図表 12　従属性要件の新たな判断基準



出所：筆者作成

おわりに

本稿は、給与所得と事業所得の所得区分の問題について、昨今、働き方が多様化していることからその重要性は増していると考え、区分の判断基準に着目し、検討を行った。

給与所得と事業所得の所得区分の意義を考えるにあたり、これらはどちらも人々の生活の根幹となる所得であり、主に勤労の対価として得るという共通点があるが、その計算方法や納税方法には相違点がある。給与所得は収入から概算である給与所得控除額を控除して、源泉徴収によって使用者側が給与所得者に代わって納税する。一方、事業所得は収入から実額の必要経費を控除して、確定申告によって事業所得者自らが納税する。これらの違いから、どちらの所得に該当するかにより納税者側の利得が異なるため、恣意性を排除し、公平な納税が行われるよう、明確な区分基準が必要であることが明らかとなった。

裁判例の分析によっては、現在の区分の判断基準となっている「従属性」要件と「非独立性」要件の限界点が見えてきた。これらは、昭和 56 年の弁護士顧問料事件において一応の判断基準として示されているものであるが、その後現在に至るまで引用され続けていることから、働き方が多様化する中、その判断基準だけでは区分できない例が多く出てきた。特に、「従属性」要件における「時間的・空間的拘束」や「指揮監督に服する」程度については、従業者の勤務形態や使用者側の管理方法が従来とは大きく異なっていることからその様相を変えており、範囲が不明確となっている。また、麻酔科医師報酬事件や塾講師事件などの分析から、最近の裁判例では「非独立性」要件を重視していることが明らかとなった。「非独立性」要件を重視する根拠としては、従属性が強いほど非独立性は当然に推認されうること、また、損失発生の危険性がないことこそが給与所得の本質であるとする論旨が挙げられており、本稿においてもこれを支持した。

ICT の発達は、テレワークやシェアリング・エコノミーなど、様々な働き方を生み出し、所得税法上、また、労働法上においても従来のサラリーマンや自営業主と同じ枠組みでは判断できなくなっていった。このことから、本稿では、従来の「従属性」「非独立性」という判断基準のみで、給与所得と事業所得の区分を行うことには限界があると考え、労働法上の問題も検討しながら、新たな判断基準を模索した。労働法においては、それぞれの法律によって「労働者」の定義が異なるところ、それぞれの法律によって労働者性の判断基準が存在していた。労働法上の裁判例を検討すると、特に「労基法上の労働者性」について判決が分かれており、「時間的・空間的拘束」や「指揮命令」の範囲が不明確であり、これまで判断基準として用いてきた「使用従属性」の解釈に幅があることが問題であった。

このことから、所得税法上においても労働法上においても、「時間的・空間的拘束」や「指揮命令」の範囲が不明確であることが、混乱を招いているといえる。従来は雇用契約の有無を重視し、その他区分が困難な場合には、「従属性」要件と「非独立性」要件を検討、労働法上においては「使用従属性」を検討して、その所得区分を判断してきた。しかし、雇用契約のない給与所得者や雇用関係がある自営業者といった、雇用契約の有無だけでは判断しきれず、「従属性」要件についてその範囲が不明確な働き方が出てきた。

以上の検討及び分析から、通達において「時間的・空間的拘束」と「指揮命令」の程度を広く解し、従属性要件に「諾否の自由」の有無を追加すること、を提示した。従来の従属性要件を広く解することの根拠は、従属性要件の範囲が不明確な働き方が増えたところ、ICT を利用した勤務形態や管理方法がなされ、その様相が変わっており、従属性要件の枠を広げるべきであると考えたためである。また、「諾否の自由」の有無の追加は、事業所得に該当するものの会社から指揮命令を受け、その指揮命令を拒否できない実態等があるためである。「自己の危険と計算において営まれ」ており、「非独立性」が認められず、事業所得該当性が高まる場合に、「従属性」を満たすとしても、「諾否の自由」がなければ、その報酬は「労務の対価」に近いものと認識しうる。ただし、非独立性を満たさないものについて給与所得と認識するためには、法改正によって新たな基準を設ける必要があると考えた。

このように、雇用契約がなくても実態として給与所得者に該当する場合や、自営業主であるが雇用関係があったり、一定程度の指揮命令を受ける場合など、所得区分が曖昧な働き方については、不利な扱いをなくすべきである。

しかし、通達によって「時間的・空間的拘束」及び「指揮命令」の範囲を広く捉えるとしても、働き方が多様化している中、依然としてその範囲が曖昧なケースは残るものと考えられる。そのため、より明確に判断できる基準を模索する必要があり、今後の課題とする。また、諾否の自由がない場合に、給与所得と認識する要件についても、議論の余地が残る。非独立性を給与所得の本質と考え区分を行う上で、独立性が高いギグワーカーらが得る収入を給与所得とするためには、法改正による新たな基準の設置が必要となるだろう。この基準については、すでに施行されている諸外国の法律を検討し、日本の税制にマッチしたものを取り入れるべきである。早急な対応が求められている。

こうした働き方の多様化は、今後も進展していくだろう。給与所得と事業所得の取扱いについて不公平のないように、適切な判断基準と税務処理が常に検討されるべきではないかと考える。

参考文献

1. 淺野高宏（2015）「NHK 受信料集金人の労働者性」『季刊労働法』249 号、p.200～p.201
2. 新谷眞人＝小俣勝治＝田中健一（2018）「労働法における労働者性の判断基準」社会保険労務士総合研究機構
3. 伊東博之（2016）「給与所得と事業所得の境界線（特集「給与」と「外注費」をめぐる税務）」『税経通信』71 巻 10 号 p.18～p.29
4. 石島弘（1989）「フリンジ・ベネフィット ── 現物給与の検討を中心として ──」『租税法研究』17 号 p.50～p.86
5. 石島弘（2000）「フリンジ・ベネフィット課税について」『税法の課題と超克　山田二郎先生古稀記念論文集』p.33～p.61
6. 石村耕治（2020a）「第 1 回 Q & A：アメリカのシェアリングエコノミー課税論議～問われる雇用類似の働き方をするギグワーカーの所得分類」『税務事例』52 巻 5 号 p.39～p.46
7. 石村耕治（2020b）「第 2 回 Q & A：アメリカのシェアリングエコノミー課税論議～問われる雇用類似の働き方をするギグワーカーの所得分類」『税務事例』52 巻 6 号 p.53～p.61
8. 石村耕治（2020c）「第 3 回 Q & A：アメリカのシェアリングエコノミー課税論議～問われる雇用類似の働き方をするギグワーカーの所得分類」『税務事例』52 巻 7 号 p.39～p.46
9. 石村耕治（2020d）「第 4 回 Q & A：アメリカのシェアリングエコノミー課税論議～問われる雇用類似の働き方をするギグワーカーの所得分類」『税務事例』52 巻 8 号 p.59～p.66
10. 井手文雄（1955）『要説近代日本税制史』、創造社、p.153～p.197
11. 岩﨑政明（2011）「所得税の類型および所得区分の動向」『租税法研究』39 号 p.1～p.13
12. 岩田克彦（2004）「雇用と自営、ボランティア ── その中間領域での多様な就業実態と問題の所在 ──」JILPT Discussion Paper Series 04-010、p.1～p.64
13. 碓井光明（1991）「フリンジ・ベネフィットの課税問題」『所得課税の研究』、有斐閣、p.165～p.203
14. 大内伸哉（2021a）『誰のためのテレワーク？近未来社会の働き方と法』、明石書店
15. 大内伸哉（2021b）「テレワークを論じる ── 技術革新と社会的価値 ──」『季刊労働法』274 号 p.2～p.13
16. 金子宏（1996）『所得課税の法と政策 ── 所得課税の基礎理論（下巻）』、有斐閣、p.16～p.87
17. 金子宏（2006）「給与所得と課税 ── 沿革と問題点 ──」『日税研論集』57 号 p.3～p.39
18. 金子宏（2010）『租税法理論の形成と解明　上巻』、有斐閣
19. 金子宏（2021）『租税法　第二十四版』、弘文堂
20. 鎌田幸夫（2012）「ビクターサービスエンジニアリング事件最高裁判決の意義と課題 ── 労組法上の労働者性と事業者性」『労働法律旬報』1771 号 p.40～p.46
21. 川口美貴（2012）『労働者概念の再構成』、関西大学出版部
22. 北野弘久（1974）「大島税金訴訟と憲法判断」『法学セミナー』227 号 p.20～p.27
23. 北野弘久（1985）「大島税金訴訟判決の今日的意義」『法学セミナー』366 号 p.82～p.87
24. 木山泰嗣（2016）「給与概念の確立と変容」『青山法学論集』57 巻 4 号 p.115～p.155
25. 清永敬二（2014）『税法［新装版］』、ミネルヴァ書房、p.91
26. 國武英生（2017）「NHK 地域スタッフの労働者性と労契法 17 条 1 項の類推適用」『法律時報』89 巻 3 号、p.126～p.129
27. 國武英生（2018）「NHK 地域スタッフの労働契約法上の労働者性と労働契約の類推適用の可否」『季刊労働法』261 号、p.181～p.193
28. 毛塚勝利（2011）「妥当な結論だが、不透明さを増す判断枠組み」『労働法律旬報』1745 号 p.31～p.35
29. 小山敬晴（2016）「NHK 集金等業務受託者の労働者性」『法律時報』88 巻 1 号、p.123～p.126
30. 酒井克彦（2006）「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 ──」『月刊税務事例』38 巻 2 号 p.50～p.57
31. 酒井克彦（2011）『所得税法の論点研究』、財経詳報社、p.120～p.144、p.230～p.258
32. 酒井克彦（2014）「所得税法の給与所得と「従属性」（上）」『月刊税務事例』46 巻 1 号 p.1～p.9
33. 酒井克彦（2014）「所得税法の給与所得と「従属性」（下）」『月刊税務事例』46 巻 2 号 p.20～p.28
34. 酒井克彦（2017）「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［最高裁大法廷昭和 60.3.27 判決］」『中央ロー・ジャーナル』14 巻 1 号 p.83～p.102
35. 佐藤進＝宮島洋（1979）『戦後税制史』、税務経理協会、p.1～p.66
36. 佐藤英明（2000）「給与所得の意義 ── 事業所得との区別」『税務事例研究』56 号 p.25～p.49
37. 佐藤英明（2001）「使用者から与えられる報奨金等が給与所得とされる範囲」『税務事例研究』61 号 p.21～p.43
38. 佐藤英明（2004a）「「給与」課税をめぐるいくつかの問題点」『税務事例研究』79 号 p.21～p.40
39. 佐藤英明（2004b）「『給与』をめぐる課税問題 ── 諸問題の概観」『総合税制研究』12 号 p.213～p.232
40. 佐藤英明（2007）「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、p.397～p.417
41. 佐藤英明(2020)『スタンダード所得税法　第 2 版補正 2 版』、弘文堂
42. 品川芳宣（2014）「塾講師等に支払う報酬の「給与所得」該当性」『T & A master』563 号 p.16～p.25
43. 菅野和夫（2020）『労働法　第十二版』、弘文堂
44. 武田昌輔（1983）『DHC コンメンタール所得税法』、第一法規出版、p.1574～p.2093
45. 田中治（2001）「給与所得者の経済的利益に対する課税」『税務事例研究』59 号 p.31～p.54
46. 田中治（2005）「給与所得概念における従属的労務性」『税務事例研究』83 号 p.25～p.55
47. 田中治（2018）「事業所得該当性をめぐる紛争例」『税務事例研究』160 号 p.14～p.49
48. 谷口勢津夫（2018）『税法基本講義［第 6 版］』、弘文堂、p.276～p.284
49. 谷田千里＝株式会社タニタ（2019）『タニタの働き方改革』日本経済新聞出版社
50. 土田道夫（2011）「労組法上の労働者 ── 二つの最高裁判決を受けて」『労働法律旬報』1745 号 p.46～p.50
51. 中井稔（2010）「給与所得と他の所得との区分をめぐる諸問題」『税務弘報』58 巻 9 号 p.141～p.148
52. 長島弘（2014）「塾講師等に支払う報酬の給与所得該当性（上）」『月刊税務事例』46 巻 12 号 p.22～p.34

53. 長島弘（2015a）「塾講師等に支払う報酬の給与所得該当性（下）」『月刊税務事例』47 巻 2 号 p.20～p.31
54. 長島弘（2015b）「給与所得該当性を巡る判断基準 ── 最高裁昭和五十六年四月二十四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 p.103～p.133
55. 長島弘（2017）「給与所得該当性判断基準の従属性要件の再検討」『税制研究』71 号 p.119～p.129
56. 成宮哲也（2019）「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』35 巻 2 号 p.16～p.23
57. 西山由美（2010）「大島訴訟」（金子宏（2010）『租税法の発展』、有斐閣、第 3 章租税法の発展と重要判例・立法）、p.191～p.208
58. 野田進「労働者性に関する最高裁二判決 ── 判決の連続性の観点からの検証」『労働法律旬報』1745 号 p.36～p.40
59. 橋本陽子（2021）『労働者の基本概念　労働者性の判断要素と判断方法』、弘文堂
60. 花井清人（2019）「シェアリング・エコノミーの拡大と納税環境の整備～雇用的自営の広がりに伴う課題」『税理』65 巻 11 号 p.2～p.11
61. 浜村彰（2019）「日本のウーバーイーツをめぐる労働法上の課題」『労働法律旬報』1944 号 p.32～p.36
62. 林幸一（2021）「フリーランスの所得区分（オーストラリア）」『広島大学マネジメント研究』22 号 p.35～p.44
63. 林健久（1999）「シャウプ勧告の意味するもの」『税研』15 巻 3 号 p.20～p.26
64. 林仲宣（2009）「判例研究　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 p.295～p.308
65. 藤田晴（1992）『所得税の基礎理論』、中央経済社
66. 古川景一（2011）「新国立劇場合唱団員事件 ── 弁護団の基本戦略と最高裁判決の到達点」『労働法律旬報』1745 号 p.14～p.19
67. 増井良啓（2018）『租税法入門［第 2 版］』、有斐閣
68. 三木義一（1985）「給与所得税制と不公平税制 ── 大島訴訟最高裁判決後の課題を中心として」『法律時報』57 巻 8 号 p.22～p.29
69. 水野忠恒（2006）「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 p.41～p.62
70. 水野忠恒（2018）『大系租税法　第 2 版』、中央経済社
71. 水町勇一郎（2018）『労働法［第 7 版］』、有斐閣
72. 実本滋（2013）「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」『民事研修』670 号 p.46～p.59
73. 宮崎綾望（2015）「教育機関等に派遣する講師及び家庭教師に対する報酬が給与所得に該当するとされた事例」『新・判例解説 Watch』17 号 p.233～p.236
74. 宮里邦雄（2011）「新国立劇場運営財団事件および INAX メンテナンス事件の最高裁判決 ── その意義と射程」『労働法律旬報』1745 号 p.7～p.13
75. 村井正（1985）「サラリーマン税制と事業所得税制 ── 必要経費・給与所得控除・家事費」『法律のひろば』38 号 p.33～p.39
76. 本久洋一（2020）「集団的労働関係における労働者 ── ビクターサービスエンジニアリング事件」『労働法律旬報』1953 号 p.31～p.40
77. 本久洋一（2021）「正規従業員の業務委託化について」『法律時報』93 巻 1 号、p.41～p.46
78. 森信茂樹（2019）「ギグ・エコノミーと税制の諸課題」『租税研究』840 号 p.143～p.149
79. 森信茂樹（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」『フィナンシャル・レビュー』143 号 p.9～p.29
80. 山下壽文（2020）『戦後税制改革とシャウプ勧告 ── シャウプ税制施行 70 周年を顧みて』同文舘出版
81. 山田二郎（1974）「サラリーマンに対する所得税制と平等原則」『ジュリスト』567 号 p.36～p.40
82. 渡辺徹也（2016）「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 p.20～p.48
83. 厚生労働省「自営型テレワークの適正な実施のためのガイドライン」
https://homeworkers.mhlw.go.jp/guideline/（最終閲覧日 2022/ 1 / 7 ）
84. 厚生労働省「テレワーク総合ポータルサイト」https://telework.mhlw.go.jp/（最終閲覧日 2021/11/ 5 ）
85. 厚生労働省雇用環境・均等局提出資料「自営型（非雇用型）テレワークの現状と課題」
https://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-11201000-Roudoukijunkyoku-Soumuka/0000179561.pdf（最終閲覧日 2022/ 1 / 7 ）
86. 国税庁ホームページ　https://www.nta.go.jp/（最終閲覧日 2022/ 1 /17）
87. 首相官邸ホームページ「働き方改革実行計画平成 29 年 3 月 28 日」
https://www.kantei.go.jp/jp/singi/hatarakikata/followup/dai1/sankou1.pdf
（最終閲覧日 2021/11/ 5 ）
88. 総務省「平成 29 年版　情報通信白書」
https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/h29/pdf/index.html
（最終閲覧日 2021/12/ 3 ）
89. 総務省「令和元年版　情報通信白書」
https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/r01/html/nd101100.html（最終閲覧日 2022/ 1 / 7 ）
90. 内閣府「仕事と生活の調和推進サイト」
http://wwwa.cao.go.jp/wlb/government/top/hyouka/07-20/zentai.htm（最終閲覧日 2021/11/ 5 ）
91. 内閣府「政策課題分析シリーズ 17　日本のフリーランスについて　── その規模や特徴、競業避止義務の状況や影響の分析 ──」
https://www5.cao.go.jp/keizai3/2019/07seisakukadai17-0.pdf
（最終閲覧日 2021/12/ 3 ）
92. 内閣官房、公正取引委員会、中小企業庁、厚生労働省「フリーランスとして安心して働ける環境を整備するためのガイドライン令和 3 年 3 月 26 日」
https://www.cas.go.jp/jp/houdou/pdf/210326_guideline.pdf
（最終閲覧日 2021/11/ 5 ）
93. 税制調査会答申集　https://www.soken.or.jp/toushinshu/
（1971）昭和 46 年 8 月「長期税制のあり方に関する答申及びその審議の内容と経過の説明」
94. 同（1973）昭和 48 年 12 月「昭和 49 年度の税制改正に関する答申」
95. 同（1983）昭和 58 年 11 月「今後の税制のあり方についての答申」
96. 同（1986）昭和 61 年 10 月「税制の抜本的見直しについての答申」
97. 同（2002）平成 14 年 6 月「あるべき税制の構築に向けた基本方針」

98. 同（2003）平成 15 年 6 月「少子・高齢社会における税制のあり方」
99. 同（2005）平成 17 年 6 月「個人所得課税に関する論点整理」
100. 同（2011）平成 23 年 12 月「平成 24 年度税制改正大綱」
101. 同（2017）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 」
102. 同（2017）平成 29 年 12 月「平成 30 年度税制改正大綱（自由民主党・公明党）」
103. 時事通信社（1949）『シャウプ使節団日本税制報告書』
104. 日本経済新聞社（1949）『日本税制報告書シャウプ勧告付録』
105. 一般財団法人大蔵財務協会（2019）『六訂版　注解　所得税法』
106. 山田久（2015）「働き方の変化と税制・社会保障制度への含意」平成 27 年 9 月 3 日政府税制調査会資料
107. 労働基準法研究会（1985）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://www.mhlw.go.jp/stf/shingi/2r9852000000xgbw-att/2r9852000000xgi8.pdf
108. 労使関係法研究会（2011）労使関係法研究会報告書「労働組合法上の労働者性の判断基準について」 https://www.mhlw.go.jp/stf/houdou/2r9852000001juuf-att/2r9852000001jx2l.pdf
109. 日本経済新聞（2021/ 4 /19）「「私は労働者？」２つの焦点、フリーや FC 店主と委託企業の争い、事業者性の強弱、まず判断。」https://t21.nikkei.co.jp/g3/CMNDF11.do
110. 日経テレコン（2021.8.27）「タニタ発「個人事業主」見えてきた成果と課題」 https://t21.nikkei.co.jp/g3/CMNDF11.do
111. 日本経済新聞（2021/12/ 9 ）「EU、ギグワーカー保護へ新法 従業員認定に基準」 https://www.nikkei.com/article/DGXZQOGR08DP50Y1A201C2000000/
112. 京都地裁昭和 56 年 3 月 6 日判決 （LEX/DB 文献番号 21072580）
113. 大阪高裁昭和 35 年 12 月 15 日判決 （LEX/DB 文献番号 21014000）
114. 最高裁昭和 37 年 8 月 10 日判決 （LEX/DB 文献番号 210164000）
115. 横浜地裁昭和 50 年 4 月 1 日判決 （LEX/DB 文献番号 21049890）
116. 東京高裁昭和 51 年 10 月 18 日判決 （LEX/DB 文献番号 21055820）
117. 最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決 （LEX/DB 文献番号 21073190）
118. 東京地裁昭和 43 年 4 月 25 日判決 （LEX/DB 文献番号 21027820）
119. 福岡地裁平成 28 年 7 月 28 日判決 （LEX/DB 文献番号 25561820）
120. 福岡高裁平成 29 年 1 月 11 日判決 （LEX/DB 文献番号 25563664）
121. 最高裁平成 29 年 9 月 22 日判決 （LEX/DB 文献番号 25563460）
122. 京都地裁昭和 49 年 5 月 30 日判決 （LEX/DB 文献番号 21046500）
123. 大阪高裁昭和 54 年 11 月 7 日判決 （LEX/DB 文献番号 21067500）
124. 最高裁昭和 60 年 3 月 27 日判決 （LEX/DB 文献番号 22000380）
125. 東京地裁平成 25 年 4 月 26 日判決 （LEX/DB 文献番号 25512269）
126. 東京高裁平成 25 年 10 月 23 日判決 （LEX/DB 文献番号 25502630）
127. 福岡地裁昭和 62 年 7 月 21 日判決 （LEX/DB 文献番号 22002000）
128. 福岡高裁昭和 63 年 11 月 22 日判決 （LEX/DB 文献番号 22003469）
129. 東京地裁平成 24 年 9 月 21 日判決 （LEX/DB 文献番号 25497045）
130. 東京高裁平成 21 年 3 月 25 日判決 （LEX/DB 文献番号 25451227）
131. 最高裁平成 23 年 4 月 12 日判決 （LEX/DB 文献番号 25443308）
132. 東京高裁平成 21 年 9 月 16 日判決 （LEX/DB 文献番号 25451753）
133. 最高裁平成 23 年 4 月 12 日判決 （LEX/DB 文献番号 25443307）
134. 最高裁平成 24 年 2 月 21 日判決 （LEX/DB 文献番号 25444266）
135. 東京地裁平成 24 年 11 月 15 日判決 （LEX/DB 文献番号 25483570）
136. 東京地裁平成 25 年 9 月 26 日判決 （LEX/DB 文献番号 25501780）
137. 最高裁平成 27 年 7 月 21 日判決 （LEX/DB 文献番号 25540764）
138. 神戸地裁平成 26 年 6 月 5 日判決 （LEX/DB 文献番号 25504453）
139. 大阪高裁平成 27 年 9 月 11 日判決 （LEX/DB 文献番号 25541316）
140. 最高裁平成 28 年 3 月 8 日判決 （LEX/DB 文献番号 25546210）
141. 大阪地裁平成 27 年 11 月 30 日判決 （LEX/DB 文献番号 25541701）
142. 大阪高裁平成 28 年 7 月 29 日判決 （LEX/DB 文献番号 25545799）