

源泉所得税における給与等の課税の取扱い

成瀬 洋平

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 科 第 47 期 研 究 員 〕

要 約

1 研究の目的

源泉徴収制度の下においては、役務提供の対価が給与等に該当するか否かは、対価の支払時までには支払者（源泉徴収義務者）が判断することになる。そして、この判断に誤りがあった場合には、①受給者は源泉徴収義務者が誤って徴収・納付した所得税を本人の確定申告手続では是正できず、②源泉徴収義務者には、源泉所得税の納付遅延や過少納付による加算税等が賦課されることになる。そのため、源泉徴収義務者には支払う対価が給与等であるか否か、すなわち「給与等該当性」についての的確な判断が求められる。

「源泉徴収の対象となる所得かどうか、徴収すべき税額がいくらであるかの認定判断は、一義的に明確、かつ、容易になされ得るものであることが望ましい」といわれているが、近年は、就業形態の多様化に伴い、従来の給与所得者、事業所得者の概念に当てはまらない者が増加しており、これらの者に支払われる役務提供の対価については給与等該当性の判断に迷う場合が多いと考えられる。そのため、源泉徴収義務の履行を適正かつ円滑に実現し、源泉徴収制度の適正な運営を図るためには、給与等該当性に関する判断基準を明確化することが求められていると考える。

このような者については、税制上の取扱いだけでなく、労働法による保護の対象となるか否か及び社会保険の被保険者に該当するか否かも問題になると考えられる。「労働法上の労働者」及び「社会保障法上の被保険者」の概念は、「税法上の給与所得者」の概念と密接な関係にあり、互いに連関するものであると考えられるが、これまで、それぞれの法分野において独自に考察されてきたようである。

本研究は、これらのうち労働基準法上の労働者概念を取り上げ、給与所得者概念との比較、検討を行うことにより、給与等該当性に関する判断基準の明確化を試みるものである。

2 研究の概要

(1) 給与所得の定義及び判断基準

所得税法における各所得の定義は、これまでの裁判例などから具体化されており、給与所得と事業所得については、企業の顧問弁護士に対する報酬が給与か弁護士報酬であるかが争われた事案において、最高裁が給与所得を「雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付」、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志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」と判示しており、これがその後の裁判においても踏襲されている（昭和56年4月24日第二小法廷判決）。

これは、給与所得については従属性の有無、事業所得については独立性の有無にその判断基準を求めたものであるといえるが、その具体的判断要素については、個々の事実関係に応じて様々なものが採用され、それら要素を状況に応じて総合評価することによって給与等該当性を判断しており、いかなる事実関係であっても誰もが的確に判断することができる形式的な判断基準を明示することは容易ではない。

また、多様な要素を状況に応じた総合評価によって判断するという手法は、客観性と予測可能性に欠けるという問題があると考えられる。

(2) 労働基準法における労働者概念及び労働者性の判断基準

労働基準法第9条は、その適用対象である「労働者」を「……使用される者で、賃金を支払われる者をいう」と定義している。しかし、「使用される」の意味も、「賃金」に関する労働基準法第11条の定義も広範・抽象的であるため、同条の規定から直ちに労働者の範囲を明確にすることはできない。そこで、労働者性の判断基準を明確化する必要が生じてくる。

労働者性の一般的な判断基準を示した最高裁判決はないものの、現在、一般的な労働裁判で用いられている昭和60年の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」は、労働基準法上の労働者性

について、契約の形式にとらわれず、実態として使用従属関係が認められるか否か、すなわち、①使用者の指揮監督下で労働し、②労務対価性のある報酬を受け取る者に該当するか否かという基本的な基準を立て、その具体的判断要素及び労働者性判断を補強する要素を示して、判断の明確化を試みている。

(3) 所得税法上の給与所得者概念と労働基準法上の労働者概念の異同

所得税法上の給与所得者と労働基準法上の労働者では、法人役員等一部の者については取扱いが異なるものの、次の理由から「労働基準法上の労働者」に該当する者は、全て「所得税法上の給与所得者」に該当すると考える。

- ① 給与等該当性の要件とされる「雇傭契約」と労働基準法における「労働契約」は同一概念とされていること。
- ② 給与等該当性と労働基準法上の労働者性の判断は同一の判断基準で行われているといえること。
- ③ 所得税法第 28 条が給与等として例示する「賃金」は、労働基準法の制定と同時期に行われた税制改正によって盛り込まれたものである。そのため、労働基準法第 11 条に定義する「賃金」と所得税法第 28 条の「賃金」は、同一の概念と考えられること。

したがって、所得税法上の給与等該当性の判断が困難な事例については、労働基準法の労働者性の司法判断等を参考にしてその解決を図ることも有効な手段の一つと考える。

(4) 給与等該当性に関する判断基準の考察

前述のとおり、給与等該当性を判断する際に検討すべき具体的判断要素は、裁判例を通じてある程度具体化されているものの、それら具体的判断要素の中には、事案によって機能するものとしがないものがある。

また、給与等該当性を判断する上で各判断要素は同列に扱われるのではなく、①一定の基準を満たせば給与等該当性を肯定又は否定することができる「重要な要素」と、②その要素の度合いに応じて給与等該当性の判断

を補強する「補強要素」とに区分することができると考えられるが、それらの具体的な基準は判然としない。

そのため、役務提供の実態から給与等該当性を判断するに当たり一般的に検討すべき事項について、労働者性が争われた裁判例等も参考としつつ判断要素ごとに検討を加え、「重要な要素」及び「補強要素」となる具体的な基準を次のとおり整理した。

なお、給与等該当性は次の各要素を総合的に勘案して判断することになるが、イからハまでの各要素については、「給与等該当性を肯定（否定）する要素が認められない場合は、給与等該当性が否定（肯定）される。」という反対解釈が許されるものではないことに留意する必要がある。

イ 給与等該当性を肯定する重要な要素

① 時間的拘束性

就業時間が指定されている又は就業時間が厳密に管理されている場合。

② 報酬の労務対価性

報酬が役務提供をした時間又は日数を基礎として計算され、業務の結果に関係なく支払われている場合等。

③ 事業組織的従属性

就業規則等に服し、違反等に対しては懲戒処分等もあり得るなど、使用者の事業組織へ組み入れられていると認められる場合。

ロ 給与等該当性を否定する重要な要素

① 代替性

業務遂行に当たり自由な判断で補助者の使用が可能であり、当該補助者に支払う報酬を本人が負担している場合。

② 費用負担

業務遂行上必要な工場、機械設備及び車両等の生産手段を本人が所有し、当該生産手段が労働力と一体となって業務に使用されている場合等。

ハ 給与等該当性を肯定する補強要素

① 専属性

使用者に専属することが義務付けられている場合。

② 報酬の労務対価性

報酬の体系が完全な成果主義型であっても、業務ごとの報酬の算定根拠が日当に予定日数を乗じて計算されている場合。

ニ 給与等該当性を肯定又は否定する補強要素

① 業務遂行上の指揮監督

業務遂行方法の決定における本人の裁量の度合いや業務遂行過程における使用者の監督状況の度合いなどから、業務遂行上の指揮監督が強いと認められる場合は、給与等該当性を肯定する補強要素となり、弱いと認められる場合は否定する補強要素となる。

② 時間的拘束性

就業時間の決定における本人の裁量の度合いなどから、時間的拘束性が強いと認められる場合は、給与等該当性を肯定する補強要素となり、弱いと認められる場合は否定する補強要素となる。

③ 諾否の自由

使用者からの仕事の依頼を拒否できない場合は、給与等該当性を肯定する補強要素となり、拒否できる場合は否定する補強要素となる。

④ 危険負担

業務遂行上で発生する危険又は損失を本人が専ら負担している場合は、給与等該当性を否定する補強要素となり、負担していない場合は肯定する補強要素となる。

3 結論

就労形態は業種業態によって様々な特質があるため、判断要素を検討する際にはそれを考慮する必要があり、業種業態の中には、備車運転手における車両の所有の有無のように、特定の要素が判断のポイントとなる場合がある。

したがって、給与等該当性の判断が特に困難とされる業種業態については、上記判断基準を基に個々の就労形態を分析し、それに応じた明確な判断基準を示す必要があると考える。

凡 例

文中で用いている略語は、次のとおりである。

- 所 法・・・所得税法
- 租 法・・・租税特別措置法
- 租 令・・・租税特別措置法施行令
- 消 法・・・消費税法
- 通則法・・・国税通則法
- 労基法・・・労働基準法
- 基 発・・・労働基準局長通知
- 保 発・・・保険局長通知
- 発 基・・・労働基準局関係の事務次官通達

目 次

はじめに	156
第1章 役務提供の対価に対する課税制度	158
第1節 給与所得課税制度及び源泉徴収制度	158
1 給与所得課税制度及び源泉徴収制度の沿革	158
2 給与所得課税の概要	177
3 源泉徴収制度の意義	180
4 小括	184
第2節 給与所得の意義	185
1 所得の意義	185
2 給与等該当性の判断の困難化	188
3 小括	190
第3節 給与所得と事業所得の区分に関する判断基準	191
1 給与所得と事業所得の区分に関する判断基準	191
2 裁判例における判断基準	194
3 小括	215
第4節 雇用契約	215
第2章 労働法における労働者	218
第1節 労働法の概要	218
1 労働法の体系	218
2 労働者の意義	218
3 労働者性に関する判断基準	220
4 雇傭契約と労働契約の異同	226
5 労働基準法の賃金	227
第2節 給与所得者概念と労働者概念の異同	229
1 所得税法上の給与所得者と労働基準法上の労働者の異同	229
2 判断基準の異同	236

3	所得税法上の給与等と労働基準法上の賃金の異同	242
4	小括	244
第3章	給与等該当性に関する判断基準	247
第1節	給与等該当性に関する判断基準の考察	247
1	従属性の判断要素	247
2	独立性の判断要素	263
3	その他の判断要素	273
4	小括	279
第2節	事例検討	283
(事例1)	大工A	283
(事例2)	型枠大工B	286
(事例3)	在宅勤務者C	289
(事例4)	在宅勤務者D	292
(事例5)	楽団員E	294
おわりに		298

はじめに

所得税法は、所得の発生原因ないしは性質によってその担税力に差異が生ずるため、所得をその源泉ないし性質によって 10 種類に区分し、公平負担の観点からそれぞれについて異なった計算方法及び課税方法を定めている。

このうち、役務提供の対価については、給与所得、事業所得又は雑所得に区分され、事業所得は総収入金額から実額の必要経費を控除して所得金額を算出するのに対し、給与所得は収入金額から法定の給与所得控除額を控除して所得金額を算出することとされている。

給与所得に適用される給与所得控除は、「勤務費用の概算控除」と「他の所得との負担調整のための特別控除」の二つの性格を有しているとされており、現行の控除額は一般的な給与所得者の必要経費とされる額を超えるといわれているため、役務提供の対価が給与等であるか否か、すなわち「給与等該当性」の判断は納税者の利害と密接な関係を有し、過去から給与等該当性の判定をめぐる争いは絶えることがない。

また、役務提供の対価が給与等に該当する場合には、支払者はその対価の支払時に「給与所得の源泉徴収税額表」から算出した所得税を源泉徴収し、納付することとされており、給与等に該当しない場合であっても、所得税法第 204 条に規定される報酬・料金等に該当する場合には、報酬・料金等として源泉徴収を行うこととされている。

源泉所得税は、所得の支払時に納税義務が成立し、同時に税額が確定するため、支払者はその所得についての源泉徴収の要否及び税額の計算方法を支払時までに判断しなければならない。そして、この判断に誤りがあった場合には、①受給者は源泉徴収義務者が誤って徴収・納付した所得税を本人の確定申告手続では是正できず、②源泉徴収義務者には、源泉所得税の納付遅延や過少納付による加算税等が賦課されることになる。

そのため、源泉徴収義務者には、支払う対価の給与等該当性についての的確な判断が求められる。

「源泉徴収の対象となる所得かどうか、徴収すべき税額がいくらであるかの認定判断は、一義的に明確、かつ、容易になされ得るものであることが望ましい」といわれており、一般的に給与所得と事業所得の区分に当たっては、給与所得の特質が「非独立的、従属的労務の対価」、事業所得の特質が「自己の危険と計算によって行われる事業の対価」という両所得の所得類型としての特色を踏まえ、具体的な役務提供の実態から様々な要素を総合勘案して判断することとされている。

給与等該当性を判断する際に検討すべき具体的判断要素は、裁判例を通じてある程度具体化されており、中でも業務を遂行する上で使用者の指揮監督があることは、その対価を給与等と判断する上で重要な要素とされている。しかし、「指揮監督」といっても、現実にはさまざまな強弱の度合いの差異を帯びて存在しているため、指揮監督の有無の判断は容易ではなく、特に近年は、サービス経済化、高度情報化の進行により業務遂行につき大幅な裁量権を与えられている者が増加しているため、その判断に迷う場合が多くなっていると考ええる。

したがって、源泉徴収義務者の源泉徴収義務の履行を適正かつ円滑に実現し、源泉徴収制度の適正な運営を図るためには、給与等該当性に関する判断基準を明確化することが求められていると考ええる。

本稿では以上の問題意識に基づき、「給与所得」の法的概念及びその判断基準が、現行法制度においてどのように扱われているのか、裁判例や学説においてはどのように考えられているのかを鳥瞰、確認しつつ、源泉徴収義務者の実務における給与等該当性に関する判断基準を明確にすることを目的に、現在の就労形態に適合した判断基準を整理、検討し、一定程度の具体的提案を行いたいと考ええる。

第1章 役務提供の対価に対する課税制度

本章では、役務提供の対価に対する課税制度及びその意義について整理し、給与等該当性に関する判断基準の検証を行う。

第1節 給与所得課税制度及び源泉徴収制度

本節では、給与所得課税制度及び源泉徴収制度について、その沿革と概要について概説する。

1 給与所得課税制度及び源泉徴収制度の沿革

(1) 所得税法の創設（明治20年）

わが国に所得税法が創設されたのは、明治20年（1887年）のことである（明治20年3月23日勅令第5号⁽¹⁾）。この時点で所得税が採用された理由は、①膨張する軍費を賄うため、②北海道物産税の減税、③既存の他の税目の増徴が困難⁽²⁾の3つとされている⁽³⁾。

また、この所得税は、プリミティブな内容のものではあったが、総合累進所得税の性質をもっていた点で、当時としては世界的に見てかなり進んだものであった。しかし、その徴収の手続はまだ整備されておらず、源泉徴収の制度も設けられていなかった⁽⁴⁾。

この所得税法では、所得金額300円以上の者は所得税を納めることとし⁽⁵⁾、課税対象所得を第1と第2の2種類に分け、第1については「公債

(1) 施行日は明治20年7月1日である。

(2) 当時の国税は、地租・酒造税のほか数種の税目からなっており、地租収入が大部分を占め、酒造税が第2位に位置していた（大蔵省主税局編『所得税百年史』4頁（1988））。

(3) 大蔵省主税局・前掲注(2)4頁。

(4) 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15号『源泉徴収制度』6頁（1991）。

(5) 明治20年所得税法第1条は、納税者の範囲について「凡ソ人民ノ資産又ハ営業其

證書其他政府ヨリ發シ若クハ政府ノ特許ヲ得テ發スル證券ノ利子營業ニアラサル貸金ノ利子、株式ノ利益配當金、官私ヨリ受クル俸給、手當金、年金恩給金及割賦賞與金ハ直ニ其金額ヲ以テ所得トス（下線筆者）」（2條）と規定していた。

したがって、今日の給与所得に当たる所得は、必要経費の控除が認められず、受取金額をそのまま所得として課税することとしていたことになる。

(2) 公社債利子に対する源泉課税制度の導入（明治 32 年）

明治 32 年の所得税法の改正(明治 32 年 2 月 13 日法律第 17 号)によって源泉徴収制度が初めて導入されることとなった。

この改正は、所得を、第一種「法人所得」、第二種「公社債の利子」及び第三種「300 円以上の個人所得」の 3 種類に分けて、それぞれ別の方法で課税することとし、「公社債の利子（第二種）」については他の所得と分離して低い比例税率（2%）とした上で、源泉徴収の方法で徴収することとした。この源泉分離課税制度は、公社債の利子の申告漏れが非常に多かったため、税収確保のために採用された制度である⁽⁶⁾。

なお、今日の給与所得については、第三種所得として「・・・俸給、給料、手當金、割賦賞與金、歳費、年金、恩給金ハ其ノ収入額ニ依リ・・・算出スヘシ」（4 條 3 号）と規定され、給料及び歳費の追加によりその範囲が広げられた。

(3) 勤労所得控除の導入（大正 2 年）

明治 39 年に大蔵省に設置された「税法審査委員会」において税法の全般にわたって改正の検討が行われ、その結果として「税法審査委員会審査報告」（以下「審査報告」という。）が提出された。

他ヨリ生スル所得金高一箇年三百圓以上アル者ハ此税法ニ依テ所得税ヲ納ムヘシ」と規定していた。

- (6) 大蔵省編纂『明治大正財政史 第 6 卷』982 頁以下参照（経済往来社、1957）。金子宏名誉教授は、この改正により公社債の利子の源泉分離課税制度が導入されたことについて、「皮肉なことに、この制度は、わが国の所得税の最大の問題点である金融所得の源泉分離課税に途を開ききっかけとなった。」と述べられている（金子宏「給与所得と課税-沿革と問題点-」日税 57 号『人的役務と所得税』7 頁（2006））。

審査報告では、所得税に関する重要問題の一つとして「所得ノ種類ニ依リ負担ニ差等ヲ設クルノ可否」をとりあげて検討を加えており⁽⁷⁾、その問題の所在を資産所得と勤労所得との間の担税力に差異があることとした⁽⁸⁾。

この審査報告を受け、明治 40 年に大蔵省に設置された「税法整理案審査会」では、審査報告を原案として、税制改正の内容について検討が重ねられ（その検討内容は「税法整理案審査会審査要録」（以下「審査要録」という。）として公表されている。）、課税方法の改正案として、第三種所得（300 円以上の個人所得）を、甲（資産所得）、乙（勤労所得）、丙（資産勤労共同所得）に分け、それらの課税標準を甲は全額、乙はその 70%、丙は 85% とすることとした「所得税法中改正法律案」が立案された。同改正案においては、勤労所得（乙の所得）を「俸給、給料、手当金、歳費、年金、恩給金其ノ他勤勞ヨリ生スル所得（下線筆者）」と規定しており、名称の如何を問わず勤労による所得の税負担を軽減することを意図していたと考えられる。

同改正案は、他の各種租税整理法律案を合せた「租税整理法律案」として国会に提出されたが、租税整理法律案は全体として税収中立的で負担の軽減になっていないという理由で否決された。

そこで、政府は第二次整理法律案⁽⁹⁾を作成し国会に提出したが、その時

(7) 審査報告 110 頁以下参照。

(8) 審査報告では問題の所在について次のように述べている。いわく、「資産ヨリ生スル所得ト勤勞ヨリ生スル所得トノ間ニ納税力ニ差異アルハ多言ヲ要セサル所ニシテ前者ハ所得者ノ人的事情ノ外ニ獨立存在スルカ故ニ其ノ収入確實ニシテ生存中間斷ナク所得ヲ生スルノミナラス死後之ヲ子孫ニ繼承スルコトヲ得ルニ反シ後者ハ所得者ノ一身ニ隨從スルカ故ニ其ノ収入不確實ニシテ疾病死亡ニ因リ直ニ其ノ所得ヲ減損若ハ消失スルノ差アリ加フルニ前者ハ資産所得ト同時ニ勤勞所得ヲ享受スルノ便アリト雖後者ハ勤勞所得ノ外他ノ所得ヲ享受スルノ途ナシ故ニ歐州諸國ニ於テハ夙ニ此ノ理論ヲ認メ勤勞所得ニ対シテ資産所得ニ比シテ輕税ヲ課シ以テ負担ノ公平ヲ計レリ」審査報告 110 頁。

(9) 第二次整理法律案では、第 3 種所得を勤労所得とその他の所得に 2 分し、勤労所得についてはその 80%、その他の所得についてはその全額を課税の対象とすることとしていた。

期に米価が大幅に下落したことにより地租の減税の必要が生じたことから、所得税の減税は不可能となり、その結果、同法律案は撤回されることとなった。

しかし、担税力の調整という審査報告や審査要録の考え方は、その後の税制改正に大きな影響を及ぼしており⁽¹⁰⁾、大正2年の所得税法の改正（大正2年4月8日法律第13号）によって、今日の給与所得控除に当たる勤労所得控除を導入し、第三種所得のうち、俸給、給料、手当及び歳費については所得金額から10%を控除することとした⁽¹¹⁾。

この勤労所得控除の創設は、明治44年に内閣に設置された「臨時制度整理局」の報告に基づくもので、同報告では勤労控除を設ける趣旨として、勤労所得は資産所得又は資産勤労共同の所得（事業所得）と比べて負担能力が弱いほか、その所得を得るのに多少の経費を必要とすることが挙げられている⁽¹²⁾。

また、大正2年の改正においては、勤労所得控除の導入の外にも多くの改正が行われており、その主なものとして、①超過累進税率の導入⁽¹³⁾、②

(10) 金子・前掲注(6)7頁。

また、金子宏名誉教授は「明治39年の『税法審査委員会審査報告』と同40年の『税法整理審査会審査要録』とは、わが国の税制改革の歴史において、きわめて重要な意味をもっている」と述べられている（金子・前掲注(4)8頁）。

(11) 大正2年所得税法第4条ノ4 第三種ノ所得中俸給、給料、手当、歳費ニ付テハ収入豫算年額ヨリ其ノ十分ノ一ヲ控除シタルモノヲ以テ所得トス

(12) 「俸給・給料・手当・歳費の所得は、資産所得又は資産勤労の共同所得に比し負担能力薄弱なるのみならず、其の所得を得るに必要な多少の経費を伴ふが故に、之を控除するを適當と認め、収入豫算金額より其の十分の二を減じたるものを所得とすること。」臨時制度整理局による所得税整理案要綱（5）（二）、（大蔵省・前掲注(6)1051頁）。

なお、神戸正雄名誉教授は勤労所得は資産所得に対して差別しているものの、勤労所得の品質（肉体的なもの精神的なもの、継続的關係のあるものと非継続的關係のもの、主たるものと副たるもの、夫のものと妻のもの）によっても担税力は異なるため、それらについても控除額に差をつけることによって斟酌すべきとされている（神戸正雄「勤労所得に対する課税」経叢27巻5号38頁（1928））。

また、勤労控除の割合について臨時制度整理局は20%で提案したが、政府はこれを10%に修正して所得税法改正法案を議会に提出している。

(13) 第3種個人の所得は、1,000円以下2.5%から10万円超22%までの13等級の超過累進税率とされた。

免税点の引上げ⁽¹⁴⁾、などがある。

なお、勤労所得控除（給与所得控除⁽¹⁵⁾）の控除額の計算方法は、その後幾度となく改正が行われ、最低定額控除制度の導入や控除の“頭打ち”の撤廃が行われたが、平成 24 年の所得税法の改正（平成 24 年 3 月 31 日法律第 16 号）によって、控除額の上限定額がされ、給与等の収入金額が 1,500 万円を超える場合の給与所得控除額については、245 万円（定額）とすることとされた。

（4）勤労所得控除の改正（大正 9 年）

大正 2 年に導入された勤労所得控除については、所得の多寡にかかわらず 10%の控除を認めるのは高額所得者を利することになり妥当でないという批判が強かったため、大正 9 年の所得税法の改正（大正 9 年 7 月 31 日法律第 11 号）によって、第 3 種所得の金額の合計額が 1 万 2,000 円以下の場合に限って勤労所得控除を認めることとし、第 3 種所得の合計額が 1 万 2,000 円以下の場合には所得の 10%、6,000 円以下の場合には 20%を控除することとした。

また、勤労所得控除の対象は大正 2 年の導入時には俸給、給料、手当及び歳費に限られていたが、大正 15 年所得税法第 15 条は控除の対象を「…俸給給料歳費年金恩給退隠料賞與及此等ノ性質ヲ有スル給与…（下線筆者）」と規定し、年金や賞与等を追加するだけでなく、勤労による所得を広く控除の対象とする包括的な規定で、かつ、今日の給与所得の規定の主眼といわれる規定⁽¹⁶⁾が初めて置かれた。

（5）分類所得税及び総合所得税の併存及び勤労所得に対する源泉課税制度の導入

（昭和 15 年）

(14) 免税点は、明治 20 年の所得税創設以来 300 円であったが、この改正により 400 円に引き上げられた。

(15) 控除の名称は昭和 28 年に「給与所得控除」に改称された。

(16) 宮谷俊胤「給与所得および退職所得の源泉徴収制度」日税 15 号『源泉徴収制度』83 頁（1991）。

昭和 15 年には膨張する戦費調達のために、大幅な税制改正が行われた。

政府は改正に当たって、①租税負担の均衡化、②経済政策の調和、③税収入の弾力性、④税制の簡素化の 4 つの目的を掲げたが、主要な狙いは戦費調達を容易にするため税制に弾力性をもたせ将来の増収に備えることにあった⁽¹⁷⁾。

所得税はこの改正（昭和 15 年 3 月 29 日法律第 24 号）によって、所得の種類・性質に従い、不動産所得、配当利子所得、事業所得、勤労所得、山林所得及び退職所得の 6 種類に分類し、種類ごとに一定の免税点ないし基礎控除を設けて原則として比例税率で課税する「分類所得税」と、各個人について各種の所得を総合し所得額中 5,000 円を超える部分に対し超過累進税率を課する「総合所得税」とによって構成されることとなり、この分類所得税の下で、今日の給与所得に相当する「勤労所得⁽¹⁸⁾」の分類が設けられた。

分類所得税において、勤労所得の税率は他の所得より低くされたが、その理由について、大蔵省主税局作成の「昭和 15 年 1 月第 75 議會増税關係想定問答」では、「分類所得税ニ於テハ収益税ノ機能ヲ之ニ織込ミ各種所得ノ負擔力ニ應ズル課税ヲ行フ爲メ所得ノ性質ノ差異ニ應ズル税率ヲ設クルコトトセリ、即チ不動産所得、配當利子所得ハ純粹ナル資産所得ニシテ最も負擔力ニ富ムヲ以テ其ノ税率ヲ最高ノ一〇%トシ、資産勤勞共働所得タル事業所得中營業所得之ニ次ギ八. 五%、更ニ其ノ他ノ事業所得七. 五%、勤勞所得ハ其ノ性質上最低ノ六%トセル次第ナリ（下線筆者）」としている。

また、分類所得税を導入した理由の一つに、「成ルベク各種所得ノ源泉ニ

(17) 金子・前掲注(6)15 頁。

(18) 大正 15 年所得税法第 10 條第 4 勤勞所得

甲種 本法施行地ニ於テ支拂ヲ受クル俸給、給料、歳費、費用辨償、年金、恩給（一時金タル恩給ヲ除ク）及賞與竝ニ此等ノ性質ヲ有スル給與但シ命令ヲ以テ定ムル個人ヨリ支拂ヲ受クルモノヲ除ク

乙種 甲種ニ屬セザル俸給、給料、歳費、費用辨償、年金、恩給（一時金タル恩給ヲ除ク）及賞與竝ニ此等ノ性質ヲ有スル給與

於テ課税スルコト」⁽¹⁹⁾を挙げており、この改正において源泉課税の範囲は著しく拡大され、勤労所得（甲種）、配当利子所得（甲種）及び退職所得（甲種）に対する分類所得税が、源泉課税の方法で徴収されることとなった。

この源泉課税制度下における支払者（源泉徴収義務者）とは、税法によって分類所得税を徴収するという義務を負わされていると同時に、国家の絶大なる請託によって徴税という国家事務を担当する権利と責任を有するものとされた⁽²⁰⁾。

なお、勤労所得を源泉課税の対象としたことについて、当時大蔵省主税局において改正作業に参加した小林長谷雄、雪岡重喜、田口卯一氏は次のように述べられている⁽²¹⁾。いわく、

「戦争に増税は不可避であり、増税の対象として先ず所得税が考へられるのは当然であるが、其の爲には負擔の普遍化を圖り、多數の國民をして分に應じた國費の負擔を爲さしめることが、どうしても前提となるのであって、其の結果激増する納税者が比較的經濟上の苦痛も少なく、簡易な方法で納税出来るやうにするには源泉課税の方法を採用する外なかつたのである。」

「源泉課税の制度を勤労所得にまで擴大せられたのは、いふまでもなく税制改正の所目標の中の負擔の普遍化及び税制の簡易化の具現である。

(19) 大蔵省主税局作成「第 75 議會増税關係想定問答」（1930）。

(20) 大蔵省主税局「勤労所得の源泉課税解説(5)」財政 7 卷 10 号 212 頁（1942）。

(21) 小林長谷雄、雪岡重喜、田口卯一『源泉課税』序 2 頁（賢文館、1941）

また、同書では源泉課税の特有性として次の 8 点を挙げ、③から⑥までを長所、⑦及び⑧を短所と述べられている。

- ①支払者は税金の徴収に関し国家から委託を受けている
- ②支払者が所得支払の際税金を天引徴収するものである
- ③天引されるが故に納税上の苦痛が少い
- ④他の租税に見られるやうに国家の権力に依って強制的に徴収されるといふ感じが少ない
- ⑤原則として申告等の手続を要しない
- ⑥徴税費が比較的少くて済む
- ⑦租税技術的に見れば単一の比例税率を以て課税する以外に途がない
- ⑧更に源泉課税の所得税に付ては人的事情を考慮することが不可能である

所得税をして名實共に國民稅たらしめやう、それには面倒な手続きを要しない簡単に納稅出来るやうにすることが必要だ・・・それが源泉課稅を實施された最大の意圖なのである。

其の結果、國民の負擔が相當増加したであらうこと、いや増加したというより大部分の者にとつては 100%の増加となつたであらうことは否まれない。配當利子所得は別として、今まで一年の所得千圓以上でなければ所得稅が課からなかつたのが、今度は月六十圓以上の収入のある者は一應納稅資格があることとなつた。今日の時勢では月六十圓以上の収入のある者は國家の中堅であり、次代の日本を背負ふ若き世代の人々をも廣く包容する。

勤勞所得は収入の基礎が最も薄弱である、擔稅力の最も弱いものであるとして課稅上特別に考慮され、比較的好遇されて來たが、戰時財政の重壓の波は之等の階級にまでひたひたと押し寄せて來た。然し我々は之を強制された貢納とは考えたくない。租稅を通じて萬民輔翼の實踐へ・・・租稅を通じて至純な奉公の悦びを體得したいのである。」

この引用から、この改正は戰時體勢に即應するために廣く國民に稅負擔を求めることとし、それによって大衆課稅化した所得稅を確實かつ迅速に徴收するために、源泉課稅制度を勤勞所得にまで適用したものと考えられる。

また、分類所得稅制度における勤勞所得と乙種の事業所得⁽²²⁾との区分について、大藏省主稅局は、色々疑問を生ずるような場合が多いがその区分については、「課稅上の取扱に於いては徒に理論にのみ拘泥せず、よくその實情に即し負擔力に応じて適實なる課稅を行うよう注意すべき」とし、次のような趣旨によって判定するとしている⁽²³⁾。

① 獨立して弁護士、計理士、醫師等の業務を営んでいる者が会社等か

(22) 乙種の事業所得は主として農業、畜産業、水産業等の原始産業の所得、醫師、弁護士、書家、俳優等の自由職業の所得である（大藏省主稅局「勤勞所得の源泉課稅解説(1)」財政7卷6号238頁(1942)）。

(23) 大藏省主稅局・前掲注(22)238頁。

ら顧問料、手当等を受ける場合は、その支給の実情から見て例えば固定給の如く明瞭に勤労所得に該当するものの外は大体乙種の事業所得としてその業務上の所得と合算して課税する。

- ② 力士、舞台俳優等の所得もこれと同様、明瞭に勤労所得と認められるもの以外は乙種の事業所得として取扱う。映画俳優の受ける給料、手当は無論勤労所得であるが、広告、宣伝等に関する付随収入は乙種の事業所得として課税すべきである。
- ③ 保険その他の外交員、集金人等の歩合給は経費が多額でこれを控除する必要があると認められるものは乙種の事業所得とする。
- ④ 独立して大工、左官、植木屋等の業を営んでいる者の所得はすべて乙種の事業所得（請負業ならば甲種の事業所得）として取扱う。
- ⑤ 日給者であっても常に一定の勤務先から支給されるものは勤労所得であるが、その日その日の日雇のようなものは実務の便宜上乙種の事業所得と見ていく。
- ⑥ 申合せ組合の出資者がその組合から受ける給料、手当等は勤労所得と見ず、組合事業の所得計算上これを必要経費には計算せずに利益の分配と見て甲種又は乙種の事業所得として課税する。
- ⑦ 蓄音機会社がレコード歌手等に支給する専属料、吹込料等は勤労所得とは認め難いので全部乙種の事業所得として取扱う。俳優や職業野球選手等の入社の際受ける契約金（支度金）等も大体これと同様乙種の事業所得に該当するようである。
- ⑧ 女給、ボーイ等の受けるチップも乙種の事業所得として課税するのが適当である。

また、製造業、鉱業、漁業等に従事する者の区分については、大体次によるものとしている。

- ① 仕事の供給者とその所得者との間に雇傭関係があるか否か（もしその所得者が工場法、健康保険法等の関係において一般の職工と同一に取扱われているような場合であれば原則として勤労所得に該当す

る。)

② 対価支払の状態はどうか（固定給等のある場合は原則として勤労所得として取扱う。)

③ 必要経費は多いか少ないか（その所得者が収入を得るに多額の必要経費を支出し課税上これを控除するを適当と認められるようなものは原則として事業所得とする。)

(6) 事業所得等（報酬・料金等）に対する源泉課税制度の導入（昭和 19 年）
昭和 19 年の所得税法の改正(明治 32 年 2 月 13 日法律第 17 号)によって事業所得の中に「丙種」の分類が設けられ、15%の比例税率による源泉課税が行われることになった⁽²⁴⁾。

この丙種の事業所得の範囲は、

- ① 大工、左官等の報酬、料金及び外交員、集金人等の報酬、料金
- ② 原稿、作曲等の報酬、料金、著作権の使用料、講演料等の報酬、料金

とされ、分類所得税の基礎控除として、①については年 600 円、②については年 400 円を控除することとされた。

また、今日の所得税法と同様に勤労所得に属するものは除くこととされた⁽²⁵⁾。

(7) 総合累進所得税及び年末調整制度の導入（昭和 22 年 3 月）

(24) この改正の理由について賀屋大蔵大臣は、「現在ノ經濟事情ニ於キマシテハ、此ノ方面ノ所得ハ相當増加ヲ致シテ居ル實情デアリマス、而モ賦課課税デハ中々正確ナル捕捉ハ困難デアリマスノデ、茲デ新タニ丙種ノ事業所得ト云フモノヲ設ケマシテ、源泉課税ヲ致ス、是ガ納税ヲ確實ニシ、又其ノ手續ヲ比較的簡便ナラシムル方法デアルノデ、此ノ方法ヲ執ツタ次第デアリマス」と述べられている（第 84 回帝国議会衆議院 所得税法外二十九法律中改正法律案委員会議録 第 2 回 昭和 19 年 1 月 24 日）。

(25) 所得税法施行規則 第四條ノ二
所得税法施行地ニ於テ法人、常時三人以上ノ使用人ヲ使用スル個人ニシテ税務署長ノ指定シタルモノ又ハ勞務供給業者、作業請負業者其ノ他常時五人以上ノ勞務者ヲ使用スル個人ニシテ税務署長ノ指定シタルモノヨリ支拂ヲ受クル左ニ掲グル報酬又ハ料金ハ所得税法第十條ニ規定スル丙種ノ事業所得トス但シ甲種ノ事業所得又ハ勤勞所得ニ屬スルモノヲ除ク（下線筆者）

昭和 20 年の敗戦による経済力や財政力の低下及びインフレによる貨幣価値の下落に対応するため、所得税制は抜本的な改正が行われることとなった。

この改正の検討時に作成された（昭和 21 年 7 月に作成されたと推定される。）「第九十帝国議会一般想定問答（大蔵省主税局作成）」では「直接税においては、所得税がその大宗であり、根幹であるべきことはもちろんであるが、分類所得税と総合所得税の二本建によって所得の質と量との両側面より担税力を捕捉する場合における具体的内容については、今後の新事態に応じて研究を要するものがあると考ええる。なほ、勤労的所得に比し、資産的所得に対し重課することに重点を指向することは、従前どおりである。」と述べられており、この改正においても勤労による所得の税負担を軽減する方針であったことがうかがわれる。

そして、昭和 22 年 3 月の所得税法の改正（昭和 22 年 3 月 31 日法律第 27 号）では、分類所得税と総合所得税の二本建の制度を廃止し、超過累進税率による近代的な総合所得税に一本化され、申告納税制度が導入された。

源泉徴収の対象となる所得の範囲は、旧制度の範囲とほぼ同じであるが⁽²⁶⁾、総合累進所得税の採用に伴い、所得税の源泉徴収は、この改正法の下で初めて、後に確定税額を申告・納付する際の精算を前提とし所得税を前どりしておく制度となった⁽²⁷⁾。

勤労所得については「給与所得」と改称し、「俸給、給料、賃金、歳費、費用弁償、年金、恩給及び賞與並びにこれらの性質を有する給與」と規定され（9 条 4 号）、「賃金」が新たに追加された。

この「賃金」が追加された理由については次の 2 点が考えられる。

① 改正後の給与所得とは、改正前の勤労所得と丙種の事業所得のうち

(26) 昭和 22 年税制調査会第二回答申の「税制改革の一般方針」では方針の一つとして、「課税客体の発生の時期と徴税の時期とを近接せしめるため、できる限り予算申告納税及び源泉課税の方法を採用し、租税収入の確と負担の均衡をはかる。」と挙げている。

(27) 金子・前掲注(4)27 頁。

日傭労務者、外交員、集金人の所得を含めたものと大体同様である⁽²⁸⁾といわれており、この改正で日傭労務者等の所得を新たに給与所得としたことによるもの。

- ② この所得税の改正と同時期に創設された労働基準法（昭和 22 年 4 月 7 日法律第 49 号）では、労働の対価として使用者から労働者に支払われるものを「賃金」と定義⁽²⁹⁾していることから、その立法の影響によるもの。

なお、労働基準法案の審議において、労働基準法の立法と併せて勤労者に対する所得税を撤廃すべきとの意見が出されており⁽³⁰⁾、また、所得税法改正案の審議においても、労働者のうち炭鉱労働者は所得税を免除すべきとの意見が出されたが⁽³¹⁾、結果として、勤労者に対して

(28) 田口卯一『最新所得税法詳解』63 頁（双珠社、1948）。

(29) 労働基準法第 11 条 この法律で賃金とは、賃金、給料、手当、賞与その他名称の如何を問わず、労働の対価として使用者が労働者に支払うすべてのものをいう。

(30) 衆議院 労働基準法案委員会において、

小川半次委員の質問「…わが國の勤勞大衆は、わが國においてこうした労働基準法のごとき法律の制定を久しく熱望していたのでありまして、この法律の制定によつて、現在の立場より以上、働く者にとりて好條件になることについては勤勞大衆のだれもが満足し、好感をもつことは事實であります。…労働条件の原則であり、新時代の脚光を浴びて生まれた畫期的な労働憲章とも言うべき本法律を歡喜躍動して迎えるには、わが國の勤勞大衆はあまりにも疲れ過ぎており、去勢されておるのであります。今日勤勞大衆の聲なき聲は、この法律よりも勤勞所得税の撤廢こそ切實なる問題として望んでおるものでもあります。…勤勞所得税についても、厚生省は勤勞者の親として、その撤廢を大藏省當局に要請すべきものと思ひますが、今日までその交渉をされた事實があるか。また今後これについての厚生省當局の御見解を承りたいと思ひます。」に対し、

吉武恵市政府委員は、「…勤勞所得税についてのお尋ねでございましたが、従前のごとき勤勞所得税につきましては、私どもも芳しく思つておりません。しかしながら勤勞者が一切の税制の建前からゆきまして、必ずしもいいとも言えないのじやないかと思つておるのであります。要するに生活がしにくい、その下の方面に高い税率の勤勞所得税が課せられることがよくないということであろうと思つておるのであります。この點につきましては、大藏當局におきましてもつとに考慮されておるといふうに聞いておりますので、われわれといたしましてもその線に沿つて努力したいつもりであります。」と答弁している。（第 92 回帝國議會 衆議院 労働基準法案委員会議録 第 4 回 昭和 22 年 3 月 14 日）。

(31) 貴族院 所得税法の一部を改正する法律案特別委員会において、

毛利元良男爵の質問「…今度は労働基準法が出来まして、労働時間の制限も出る

勤労所得控除による税制上の保護はあるものの、勤労者の全て又は一部に対する租税免除の措置はされなかった。

したがって、給与所得の例示の改正（「賃金」の追加）は、労働基準法を十分意識したものということができ、労働基準法第 11 条に定義する「賃金」と所得税法第 28 条が給与等として例示する「賃金」は、同一の概念として捉えることができると考える。

なお、この改正では、給与所得及び退職所得について超過累進税率による源泉徴収を行うために、給与等、賞与及び退職給与について源泉徴収税額表が作成され、さらに、給与所得については年末調整制度が導入されており³²⁾、この改正によって、今日の給与所得に係る源泉徴収制度の基礎が確立されたといえることができる。

(8) 源泉徴収義務者に対する加算税及び罰則の強化（昭和 22 年 11 月）

源泉徴収義務者の一部に徴収税額の納付を遅延し又は徴収を怠る向があり、租税収入の確保に遺憾なものがあるため³³⁾、昭和 22 年 11 月の所得税法の改正（昭和 22 年 11 月 30 日法律第 142 号）により、源泉徴収義務者に関する加算税及び罰則が強化された。

加算税について、改正前は強制徴収する場合にのみ加算税を納めること

と思ふのでありますが、…炭礦ゼネストの標語にもありまして、又労働者のゼネストの標語にも出て居りましたが、勤労所得税の撤廃と云ふことが一つのスローガンになつて居つたのでありますが、勤労所得税を撤廃することは到底現在の状況から出来ませぬが、…私は特別な事例としてのみ炭礦労働者に対する勤労所得税の撤廃を希望致します…」に対し、

石橋大蔵大臣は「…炭礦労働者だけの所得税を免除すると云ふことは、是は色々な影響が大きくて、なかなか實行困難だと思ひます、今政府としては左様なことを考へて居りませぬ、併しながら炭礦が非常に大切なことは言ふこともありませぬから、外の方法で色々工夫を致さうと考へて居ります…賃銀に付ても特に坑内労働者に付ては高率な賃銀を認めるとか、斯う云ふ方法で行きたいと思つて居ります、租税を減免すると云ふやうなことも考へて居りませぬ」と答弁している。（第 92 回帝国議会 貴族院 所得税法の一部を改正する法律案特別委員会議録 第 2 回 昭和 22 年 3 月 6 日）。

(32) 改正前は、分類所得税として比例税率により課税し、かつ、諸控除は給与の支給期間に応じて控除していたことから、年末調整は不要であった。

(33) 奈良武衛「改正所得税の解説—給与所得の源泉徴収を中心として—」税務会計 1 巻 1 号 26 頁（1948）。

とされていたが、改正後は納期限を遅れた場合は税額百円について1日10銭の割合の加算税を納付することとされた。この制度は昭和25年の税制改正において、現行の不納付加算税制度の基となった源泉徴収加算税額又は軽加算税額の制度⁽³⁴⁾に改正され、昭和37年4月の国税通則法の制定(昭和37年4月2日法律第66号)により、現行の不納付加算税制度⁽³⁵⁾に改正された。

罰則については、源泉徴収義務者が徴収すべき所得税を徴収しなかったり、徴収した税金を納付しなかったりした場合には、3年以下の懲役又は徴収しなかった税金若しくは納付しなかった税金の3倍以下の罰金科料に処する規程が新たに加えられた。

また、この改正では勤労控除の控除額の引き上げが行われており、その理由は、勤労所得者に対する所得税が他の所得者に比して重すぎるといわれ、実際勤労所得者の生活は苦しいことにあるとされている⁽³⁶⁾。

(9) シャープ勧告(昭和24年)

シャープ勧告は、20世紀中葉の最新の租税理論と租税政策論を基礎として一国の税制をデザインした、租税史における最もモニュメンタルな文書の1つである⁽³⁷⁾。

この中で、シャープ側は勤労控除を廃止することを示唆したが、それに対し大蔵省主税局は勤労控除の根拠として次の4つを挙げ、その必要性を訴えている。

- ① 個人の勤労年数の消耗に対する一種の減価償却の承認であること。
- ② 稼得に含まれる努力と余暇の犠牲に対する承認であること。

(34) 加算税額は、納付すべき税額に対し、納付の遅延期間に応じて1月以内のもの10%、1月を超え2月以内のもの15%、2月を超え3月以内のもの20%、3月を超えるもの25%とされた(ただし、納期限が遅れたことが、納税の告知処分を予知したものでないときは、この割合はそれぞれ5%ずつ軽減される。)

(35) 加算税額は、一律に納付が遅れた基礎税額の10%相当額(その納付が納税の告知処分を予知してされたものでないときは、5%相当額)。

(36) 奈良・前掲注(33)24頁。

(37) 金子・前掲注(6)28頁。

- ③ 勤労のために生ずる追加的な経費は、しばしば通常的生活費と殆んど区別できないため、行政上の理由から個別の控除を認めることができない。勤労控除はこの追加経費の概算的な控除であること。
- ④ 給与は、他の形態の所得に比較して相対的により正確に把握されるので、それを相殺する機能を有すること。

これに対し、シャープ側は、①、②及び④について否定的な見解を示し、特に④については事業者等の脱税を容認することとなるとして強く批判している⁽³⁸⁾。

なお、源泉徴収制度については、税務行政において最も効果を上げているものの一つとして高く評価しているが、給与所得については、支払のつど源泉徴収税額を書面で通知することを強く要求し、年末調整制度については、今のところは税務署の負担が大きいので雇用主が行っても仕方がないとしながらも、いずれは税務署に移管すべきとしている⁽³⁹⁾。

(10) 報酬・料金等に対する源泉徴収制度の拡大（昭和 27 年）

昭和 27 年の所得税法の改正（昭和 27 年 3 月 31 日法律第 53 号）において、報酬・料金等の源泉徴収の対象範囲に、社会保険診療報酬や、弁護士、公認会計士等が法人から受ける報酬が加えられ、弁護士等に対する報酬については、「報酬若しくは料金（給与所得に属するものを除く。）（下線筆者）」（42 条 2 項）と規定された。

-
- (38) 「B がその税金の一部を脱税することを予想して、A の税負担が B の名目税額よりも故意に軽くなることが一旦認められれば、B の連中は、A と同じ立場を維持するためには脱税することは当然であるとの理由で、この脱税を正当なもののみならずようになるだろう。税務官吏も、またこれを黙認する傾向を有することとなり、この脱税が増加し、やがては租税の全機構が崩壊するに至るであろう。このような不公平を是正するには、税率を恣意的に調整するという方法よりも税務行政を改善し、課税をより良きものとする方法が採られなければならない。」（『シャープ使節団日本税制報告書』第一編 第四章 D 節「勤労控除」参照）。
- (39) これに対し平田敬一郎氏は「源泉において徴収する場合においても、なるべく所得税の最終負担に近い負担額を計算して、それによって源泉課税をするのが望ましいのである。たとえば給与所得等についてはほぼこれに近い課税が行われているわけであって・・・年末調整を廃止すべきであるという理論は正しくない。」と述べられている（平田敬一郎『新税法』53 頁（時事通信社、1950））。

この改正法案の審議において、弁護士に支払われる顧問料の取扱い（所得区分）について議論されているが、大蔵省主税局長は「事実在即して判断すべきもの」と答弁し⁽⁴⁰⁾、その具体的な判断基準については何ら明らかにされなかった。

なお、政府は事業所得に対する源泉徴収について、納税（納税者側）及び徴税（税務当局）にとりて便利であること及び脱税の防止の観点から広く採用していく方針であり、源泉徴収の対象となる報酬・料金等の範囲は、その後、徐々に拡大されて今日に至っている⁽⁴¹⁾。

また、今日の源泉徴収の対象となる報酬・料金等は、広告宣伝のための賞金又は馬主が受ける競馬の賞金（所法 204 条 1 項 8 号）を除けば、いず

- (40) 参議院大蔵委員会において、大野幸一委員の質問に対する平田主税局長の答弁は次のとおりである。

○大野委員「〔弁護士の〕顧問料というものは年額、月額としてもらっているのですが、それはこのどちらに入りますか。」

○平田局長「…顧問料の問題でございますが、これは結局給与所得になります場合にはこれは給与所得の源泉課税、そうでなくしてやはり独立して業務を営んでおられる弁護士に対する対価たる報酬と申しますか、そういう性質のものにつきましては一割の天引をする、いずれかになつて行くということになると思います。」

○大野委員「これは私事に亘つて非常に何ですが、私は丸ビルに事務所を持つておつたのですが、殆んど弁護士はやらずにおつたが、丸ビルでは最低三十万円の所得税を課ける、こういう決定を受けて非常に迷惑した。それ以後もう税務署と約束して丸ビルを引払つて、そして弁護士というものは全然看板を掲げないことにしてあるのですが、ところが顧問する場合に、別に弁護士としてでなく、私らが小会社の顧問をする場合、それはやはり弁護士の中に入らないのでしょうか。そのことだけは確かですか。」

○平田局長「これはどうも具体的な問題で、事実認定の問題になりますので、具体的な場合にどうなるかということとはちよつとお答えしにくいのであります。ただその具体的なケースで、果して弁護士としての報酬であるか、そうでないか、事実在即して判断すべきものと考えます。」

（第 13 回国会 大蔵委員会議録 第 18 号 昭和 27 年 3 月 4 日）

- (41) 武田昌輔名誉教授は報酬・料金等の源泉徴収制度に批判的であり、「源泉徴収は、本来は収入金額がほぼネットの所得金額であるような場合に行われるべきであつて、事業所得的なものについてまで行うべきではないと考えられる。つまり、ネットの課税所得が必要経費が大きいために、収入金額に比較して著しく低い金額となるような場合には、所得税の還付の問題が生じ、かえつて行政経済の面からはマイナスとなることにもなるからである。」と述べられている（武田昌輔「報酬・料金等をめぐる源泉徴収制度の実務上の問題点」日税 15 号『源泉徴収制度』199 頁（2006））。

れも役務提供の対価という性格をもつものであり、この制度は、役務提供の対価について、給与所得等に係る源泉徴収との取扱いの均衡を保つという機能をもっているといわれている⁽⁴²⁾。

(11) 公的年金等に係る所得の所得区分の変更及び特定支出控除の導入（昭和62年）

イ 公的年金等に係る所得の所得区分の変更

公的年金等については、これまで過去の勤務に基づく給付であるところから給与所得とされていたが、昭和61年10月の税制調査会の抜本答申においてその課税上の取扱いについて、「給与所得控除は、勤務関係を前提とし勤務に伴う経費を概算的に控除するとともに勤務関係に特有の非独立的な役務提供、使用者による空間的・時間的な拘束といった諸点に着目して、給与所得と他の所得との負担の調整を図る趣旨から設けられたものである。したがって、必ずしもこのような事情が認められない公的年金について、給与所得控除を適用することは合理的でないと考える。」とされた⁽⁴³⁾。

その結果、昭和62年の所得税法の改正（昭和62年9月25日号外法律第96号）において、公的年金等に対する課税の仕組みについて全面的な見直しが行われ、公的年金等に係る所得を雑所得とし、新たに公的年金等控除制度が導入された。

ロ 特定支出控除の導入

給与所得についても事業所得の場合と同様に実額による必要経費の控除を認めるべきであるという意見や、実額による必要経費の控除を認めないのは、事業所得に対する関係で給与所得を不当に差別するものであり、憲法第14条第1項に違反するという見解が強く主張された⁽⁴⁴⁾。

給与所得控除の合憲性が争われた最高裁昭和60年3月27日大法廷判

(42) 水野忠恒『所得税の制度と理論－「租税法と私法」論の再検討－』210頁（有斐閣、2006）。

(43) 税制調査会「昭和61年10月 税制の抜本の見直しについての答申」43頁（1986）。

(44) 金子宏『租税法〔第17版〕』214頁（弘文堂、2012）。

決（民集 39 卷 2 号 247 頁）、いわゆる「大島訴訟」において最高裁は、旧所得税法が、給与所得については、事業所得のように実額による経費控除を認めず、概算経費控除としての給与所得控除を認めるに止まることが、憲法第 14 条第 1 項に違反するかどうかについて、租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当で、区別の態様が「著しく不合理であることが明らかでない限り」憲法第 14 条第 1 項に反するということはできない、という一般論を述べたのち、第 1 に所得税法が給与所得について実額控除を認めなかった理由及びそれを認めた場合に生ずる弊害をあげて、旧所得税法が事業所得と給与所得の間の必要経費について区別を設けた目的は正当であるとし、第 2 に、給与所得控除の金額が概算経費控除であると考えられる場合には、その金額は一般的に給与所得にかかる必要経費の金額として相当性を欠くことが明らかであるとはいえないとして、旧所得税法の規定は、憲法第 14 条第 1 項に違反しない旨を判示しており、この判決について金子宏名誉教授は、「現行の給与所得に対する課税の仕組みも、基本的には旧所得税法と同じであるから、判旨は、現行法の解釈についても、先例として重要な位置を占めている。」と述べられている⁽⁴⁵⁾。

大島訴訟は、「給与所得者にも実額による経費控除を」という世論を盛り上げたが⁽⁴⁶⁾、昭和 62 年の所得税法の改正（昭和 62 年 9 月 25 日法律

(45) 金子宏「憲法と租税法—大島訴訟」水野忠恒ほか『租税判例百選〔第四版〕』別冊ジュリ 178 号 7 頁（有斐閣、2005）。

(46) 同判決における補足意見として、島谷六郎裁判官は、「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…また、右の超過の程度が著しいと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ないう、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も含めて、給与所得控除制度について幅広い検討が期待される」と述べられている。

第 96 号)において、経費の実額控除に代わる制度として、特定支出控除が導入された。

特定支出控除とは、部分的に概算控除を超えた場合の実額控除を認める制度であるが、その適用例は極めて少ないため、平成 24 年の税制改正により、特定支出の範囲の拡大、特定支出控除の適用判定の基準の見直しが行われた。

(12) 消費税法の創設 (昭和 63 年)

わが国に消費税が創設されたのは昭和 63 年のことである (昭和 63 年 12 月 30 日法律第 108 号⁽⁴⁷⁾)。

消費税が創設された背景は、戦後におけるわが国の税制はシャープ勧告に基づいた所得税中心の税体系を根幹としてきたが、数十年の間、経済、社会の実態に応じた税制の基本的な見直しがなされずにきたため、様々なゆがみが目立ってきたことにある。その外に、従来の物品税中心の個別間接税制度が有していた諸問題⁽⁴⁸⁾を根本的に解決する必要があったことや、高齢化社会の到来に伴い、税負担が働き世代の勤労所得に対する直接的な負担へ一層偏ることにより、納税者の重税感・不公平感はいよいよ募り、勤労意欲や納税意欲が阻害されるといった事態を招くことが懸念されたこともあり、均衡がとれた税体系の構築することを目的とした、昭和 63 年の抜本的な税制改革の 5 本柱の一つとして、消費に広く公平に課税する消費税が導入された⁽⁴⁹⁾。

わが国の消費税法では、国内取引に係る消費税の納税義務者は法人及び個人事業者であり、この場合の個人事業者とは、事業を行う個人をいうこととされている (消法 2 条 1 項 3 号、4 号)。したがって、個人が役務の

(47) 平成元年 4 月 1 日から適用、実施された。

(48) 個別間接税制度が有していた諸問題とは、①課税されるものとされないもの間、あるいは、課税されるもの間でもアンバランスが生じること、②消費支出の中のサービスの比重がすう勢的に高まってきている中で、サービスへの課税がほとんど行われないことから、物品とサービスとの間の負担の不均衡が一層著しくなることである。

(49) 税務大学校講本『消費税法 [平成 23 年度版]』1 頁。

提供をした場合には、その役務提供が事業として行われたものであるかどうかのポイントとなり、雇用契約又はこれに準ずる契約に基づき雇用者等に従属し、かつ、当該雇用者等の計算により行われる事業に役務を提供する場合は、事業に該当しないことになる⁽⁵⁰⁾。

つまり、役務提供の対価が給与等に該当する場合は、その役務提供者は消費税の納税義務者にならないのに対し、給与等に該当しない場合には、消費税の納税義務者となる。

また、課税仕入れとされる「役務の提供」には、所得税法第 28 条第 1 項に規定する給与等を対価とする役務の提供を含まないこととされた（消法 2 条 1 項 12 号）ため、使用者としては、支払う対価が給与等に該当するか否かによって、消費税負担額に大きな差が生じることになる。

そのため、消費税の創設により、役務提供の対価の給与等該当性の判断は、受給者の負担する所得税額だけでなく、支払者及び受給者が負担する消費税額にも影響を及ぼすこととなった。

2 給与所得課税の概要

(1) 課税制度の概要

居住者に対して課する所得税の額を計算するに当たり、所得の種類により租税を負担する能力（担税力）に差異があることは、過去から重要な問題とされており、それを調整するために、各種の所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法又はそれぞれの態様に応じた課税方法が定められてきた。

現行所得税法では、「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、一時所得又は雑所得に区分し、これらの所得ごとに所得の金額を計算する。」（所法 21 条 1 項 1 号）と規定し、所得をその源泉ないし性質に応じて 10 種類に分類している。

(50) 三吉修編『消費税法基本通達逐条解説』46 頁参照（大蔵財務協会、2007）。

勤労所得（給与所得）については、資産所得（利子・配当・不動産・山林・譲渡所得等）のそれに比して担税力が乏しいため、他の所得に比して税負担が軽減されており、その理由について、田中治教授は、「勤労所得（給与所得）は、定年や病気、死亡等によって直ちにその所得を失うこととなり、所得源泉の強度は大きくない（給与所得の有機性、不安定性）。これに対し、資産所得（利子所得等）は、所有者の人的事情とは無関係に安定的、長期に発生する。また、給与所得者は将来の定年、病気等に備えて、収入の一部をいわば強制的に貯蓄にまわさざるをえず、その所得の全額を自由に消費することができない（所得の可処分性の制約）。これに対し、資産所得者は、その所得の長期性、安定性ゆえに、そのような制約はなく、所得の全額を消費に回すことが可能となる。」と述べられている⁽⁵¹⁾。

なお、役務提供の対価については、給与所得のほかに事業所得や雑所得に区分され、給与所得は収入金額から法定の給与所得控除額を控除して所得金額を算出するのに対し、事業所得及び雑所得は総収入金額から実額の必要経費を控除して所得金額を算出することになる。また、役務提供の対価が給与等又は所得税法第 204 条に規定される報酬・料金等に該当する場合には、源泉徴収制度が適用される。

したがって、役務提供の対価がどの所得区分に分類されるかによって、所得金額の計算その他各種の関係で差異が生まれ、納税者の利害に大きく影響する場合が生ずることになる⁽⁵²⁾。

(2) 給与所得控除の性質

事業所得との対比において給与所得の最も大きな特徴を示すのは、給与所得の金額の計算においては、その収入金額から、必要経費ではなく、給与所得控除額を控除することにある⁽⁵³⁾。

給与所得控除の前身である勤労所得控除が導入された経緯は前述のとおり

(51) 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 32 号『租税法解釈論の重要課題と最近の裁判例』98 頁（2004）。

(52) 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔五訂版〕』251 頁（大蔵財務協会、2011）。

(53) 田中治「給与所得」日税 28 号『日税研創立 10 周年記念論文集』34 頁（1994）。

りであるが、昭和31年12月の臨時税制調査会答申では、給与所得控除の性質を次の4つの要素を総合させたものであるとしている。

① 必要経費の概算控除

勤務に伴い必要となる経費を概算的に控除すること。

② 担税力の調整

給与所得は、専ら個人の労働に依存しているため、本人の死亡等によってその発生が途絶えるものであり、資産所得及び事業所得に比し、一般的に担税力が乏しいので、これを調整すること。

③ 捕捉率の格差の調整

給与所得は、源泉徴収の方法で所得税が徴収されるため、他の所得に比し、相対的により正確に把握ないし捕捉されやすいので、これを調整すること。

④ 金利差の調整

給与所得に係る源泉徴収は、申告納税の場合に比し、平均して約5か月早期に所得税を納付することになるので、この間の金利差を調整すること。

前述の大島訴訟において最高裁は、①から④までの要素があることを認定してはいるが、②から④までの要素は、その調整がどの程度のものか明らかでなく、所詮、立法政策の問題であって、所得税の性格又は憲法第14条第1項の規定から何らかの調整を行うことが当然に要求されるものではないとしている。

そして最高裁は、給与所得控除制度の目的の正当性や額の合理性の検討を経て、「給与所得者においては自ら負担する必要経費の額が一般に旧所法所定の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る」とし、給与所得控除制度の合憲性を導いている。

昭和61年10月の税制調査会答申では、給与所得控除は、「勤務費用の概算控除」と「他の所得との負担調整のため特別控除」という2つの要素

を含むと整理しているが⁽⁵⁴⁾、平成 24 年度税制改正では給与所得控除について、就業者に占める給与所得者の割合が約 9 割となっている現状で、「他の所得との負担調整」を認める必要性は薄れてきているとし、控除額の上限定が行われた。

なお、平成 24 年度税制改正大綱では、今日の給与所得控除について、マクロ的に見ると、給与収入総額の 3 割程度が控除されている一方、給与所得者の必要経費ではないかと指摘される支出は給与収入の約 6 % であるとの試算もあり、主要国との比較においても全体的に高い水準となっていること、一般的に給与所得者は税制上保護され、税負担が軽減されていることになる⁽⁵⁵⁾。

3 源泉徴収制度の意義

(1) 源泉徴収制度の概要

所得税法は、納税者が自ら納付すべき税額を計算し、これを自主的に申告・納付する「申告納税制度」を原則としているが、これと併せて特定の所得については「源泉徴収制度」を採用している。

わが国の源泉徴収制度は、極めて広範・精密かつ強力であって、それが、迅速かつ確実な租税の徴収の確保に役立っていることは、疑問の余地がない⁽⁵⁶⁾。

とりわけ、給与所得については月々給与天引きにより源泉徴収された税額が年末調整を通じて精算されるため、給与所得者は年末調整で控除できない医療費控除や雑損控除等がある場合は確定申告をすることとなるが、大半の給与所得者は年末調整により課税関係が終了することになる。

(54) 同旨の裁判例として、東京地裁昭和 55 年 3 月 26 日判決（行集 31 巻 3 号 673 頁）がある。

(55) 大島訴訟においても最高裁は、「給与所得者においては自ら負担する必要経費の額が一般に旧所法所定の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る」としている。

(56) 金子・前掲注(4)5頁。

そのため、給与所得者は比較的痛税感を感じることなく、納税義務の履行を果たしたという意識が希薄になってしまっているといわれており⁽⁵⁷⁾、この点について、平成14年6月の税制調査会答申では、「給与所得者が自ら確定申告を行うことは、社会共通の費用を分かち合っていく意識を高める観点から見れば重要である。」としている。

一方、源泉徴収義務者に対しては、源泉徴収義務を遂行するに当たり、労力や事務費等の相当の負担をかけることになる。そのため、この負担が憲法違反に当たるか否か（源泉徴収制度の合憲性）が争われたが、最高裁は、憲法第29条との関係において、「源泉徴収制度は、給与所得者に対する所得税の徴収方法として能率的であり、合理的であって、公共の福祉の要請にこたえるもの」と判示し、これを前提として、「かような合理的理由ある以上これに基いて担税者と特別な関係を有する徴税義務者に一般国民と異なる特別の義務を負担させたからとて、これをもって憲法一四条に違反するものということとはできない」と結論づけ、源泉徴収制度は憲法違反に当たらないとしている（昭和37年2月28日大法廷判決、刑集16巻2号212頁）。

(2) 源泉徴収制度の法律関係

源泉所得税の納税義務は、源泉徴収の対象となる所得の支払時に成立し、その納付すべき税額は、その成立と同時に特別の手續を要しないで確定するとされている⁽⁵⁸⁾。

(57) 前野悦夫「源泉徴収制度における給与所得者の地位と租税法律関係」税弘57巻5号138頁（2009）。

(58) 国税通則法第十五条（納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定）
 国税を納付する義務（源泉徴収による国税については、これを徴収して国に納付する義務。以下「納税義務」という。）が成立する場合には、その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手續により、その国税についての納付すべき税額が確定されるものとする。
 2 納税義務は、次の各号に掲げる国税（第一号から第十二号までにおいて、附帯税を除く。）については、当該各号に定める時（当該国税のうち政令で定めるものについては、政令で定める時）に成立する。

一（省略）

給与所得者は、所得税法上は本来の納税義務者とされ（所法5条1項）、給与等の支払者を源泉徴収義務者と規定している（所法6条）。また、国税通則法は源泉徴収義務者を納税者として納税義務を負うと規定し、本来の納税義務者である給与所得者は納税者に含まれないと規定している（通則法2条及び16条）。

給与所得者が源泉徴収制度の下で負う義務や法的地位については、次の2つの考え方があり、見解が分かれている⁽⁵⁹⁾。

イ 納税義務説

支払者の徴収義務の論理的前提として、受給者の納税義務が存在しなければならない以上は、給与等支払の都度受給者側に納税義務の存在を認め、支払者が給与等を支払い、その源泉徴収義務が確定するたびに受給者の納税義務が暦年中を通じて累積されて確定していくと考える立場⁽⁶⁰⁾。

ロ 受忍義務説

支払者たる源泉徴収義務者が負担する徴収義務と、受給者の納税義務とを制度上別個独立に捉え、源泉徴収されることに受給者は単に受忍義務が想定されるにすぎないと考える立場⁽⁶¹⁾。

また、国、支払者及び受給者の法律関係を明確に判示した最高裁平成4年2月18日第三小法廷判決（民集46巻2号77頁）について、増田英俊

二 源泉徴収による所得税 利子、配当、給与、報酬、料金その他源泉徴収をすべきものとされている所得の支払の時

三～十四 （省略）

3 納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税は、次に掲げる国税とする。

一 （省略）

二 源泉徴収による国税

三～六 （省略）

(59) 酒井克彦「申告納税制度の意義と展望（中）」税務事例 41 巻5号 57 頁以下参照（2009）。

(60) 松沢智「源泉徴収－源泉徴収制度の本質的構造と争訟手続との関連－」同『租税実体法〔増補版〕』324 頁以下（中央経済社、1980）。

(61) 松沢前掲注(60)325 頁。

教授は次のように整理されている⁽⁶²⁾。

① 国と支払者の関係

支払者は国に対して源泉所得税の徴収・納付義務者の地位に立つ。国は源泉所得税について不足額を生じた場合には受給者ではなく支払者に請求する。また、源泉所得税の徴収・納付に誤りがある場合には、支払者は国に対し当該誤納金の還付請求をすることができる。

② 支払者と受給者の関係

源泉所得税の徴収・納付に不足がある場合には、支払者は受給者に対して求償すべきものとされている。また、源泉所得税の徴収・納付に誤りがある場合には、受給者は、支払者に対し誤って徴収された金額の支払を直接に請求することができる。

③ 国と受給者との関係

源泉所得税の納税に関しては、国と法律関係を有するのは支払者のみで受給者との間には直接の法律関係を生じないものとされている。受給者の源泉所得税に過誤納金が発生した場合には、受給者は国ではなく支払者に請求できるという関係にある。

なお、同判決における中心的論点は、役務提供者がその確定申告書に記載すべき「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額（所法 120 条 1 項 5 号）」とは、法規に基づき正当に源泉徴収された金額であるのかそれとも実際に源泉徴収された金額であるのかという点であり⁽⁶³⁾、それに対し、最高裁は「〔所得税法〕 120 条 1 項 5 号にいう『源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額』とは、所得税法の源泉徴収の規定（第 4 編）に基づき正当に徴収をされた又はされるべき所得税の額を意味するものであり、給与その他の所得についてその支払者がした所得税の源泉徴収に誤りがある場合に、その受給者が、右確定申告の手続において、支払者が誤って徴収し

(62) 増田英敏『租税憲法学〔第3版〕』50頁（成文堂、2006）。

(63) 吉村典久「源泉徴収と確定申告」水野忠恒ほか『租税判例百選〔第四版〕』別冊ジュリ 178号 217頁（有斐閣、2005）。

た金額を算出所得税額から控除し又は右誤徴収額の全部若しくは一部の還付を受けることはできないものと解するのが相当である。」と判示している。

そのため、受給者は源泉徴収義務者が誤って徴収・納付した所得税を本人の確定申告手続では是正できないことになる。

4 小括

所得税法は、所得の発生原因ないしは性質によってその担税力に差異が生ずるため、所得をその源泉ないし性質によって 10 種類に区分し、公平負担の観点からそれぞれについて異なった計算方法及び課税方法を定めている。

このうち、役務提供の対価については、給与所得、事業所得又は雑所得に区分され、所得分類間の担税力の調整、とりわけ給与所得者に対する税負担の軽減については、個人所得課税制度の重要な問題として過去から議論され、その手段として給与所得については、給与所得控除が採用されている。

給与所得控除のあり方については、現在も議論されているところであるが、現行制度下では、①給与所得控除が適用される給与所得者は、実額費用を控除する事業所得者に比べて、税負担が軽減されているのが一般的であること、②給与等に該当するか否かの判断は、受給者が負担する所得税額だけでなく、支払者及び受給者が負担する消費税額にも影響することから、役務提供の対価の給与等該当性の判断は納税者の利害に大きく影響を及ぼすことになる。

また、迅速かつ確実な税收確保の観点から、所得税法では、所得税の源泉徴収制度が広く採用されており、役務提供の対価についても、それが所得税法に規定する給与等又は報酬・料金等に該当する場合には、源泉徴収制度が適用されるため、役務提供の対価の支払者（源泉徴収義務者）は、支払時までにその対価が給与等に該当するか否か、給与等に該当しない場合は、報酬・料金等に該当するか否かを判断した上で、所得税を徴収し、納期限までに納付する義務を負うことになる。そして、①源泉徴収義務者が誤って徴収・納付した所得税は、受給者の確定申告手続では是正できないこと、②給与所得者の多くは年末調整によりその年の所得税額が確定し、所得税の確定申告が

不要となるため、税に対する意識が低いこと、③源泉所得税の納付遅延や過少納付があった場合には、源泉徴収義務者に加算税等が賦課されることから、源泉徴収義務者には給与等該当性の的確な判断が求められることになる。

第2節 給与所得の意義

所得税法では、ある所得がいかなる所得区分に属するかを具体的に条文で規定するということが行われず、各所得の意義は、極めて抽象的なレベルのものが示されているに過ぎないため、これまでの裁判例などから形成された帰納的な解釈から所得の定義が導かれてきており、給与所得についても例外ではない⁽⁶⁴⁾。

本節では、役務提供の対価が区分される給与所得及び事業所得の意義並びにその判断の困難化について概説する。

1 所得の意義

(1) 給与所得

所得税法第28条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。」と規定している。

所得税法が俸給、給料、賃金、歳費、賞与と具体的に表現したのは、給与所得を限定的に規定する趣旨ではなく、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。

そのため、給与所得の内容は、列挙されている各種形態の「給与」の内容を検討し、それらを通じて帰納的に把握されることになり⁽⁶⁵⁾、この「給与」という用語は固有概念として租税法においてその意味内容を決定しう

(64) 小池和明「給与所得の解釈から生じる必要経費の差異」税経通信 915号 46頁(2009)。

(65) 注解所得税法研究会・前掲注(52)469頁。

るものといわれている⁽⁶⁶⁾。

なお、列挙された各種形態については次のように解釈されている⁽⁶⁷⁾。

- ①俸給： “国家公務員” に支給される基本的 “給与” ⁽⁶⁸⁾。
- ②給料： 一般には、広く雇用契約における労務の給付に対して支払われる報酬をいう⁽⁶⁹⁾。
- “賃金” と同義に用いられることが多い（労基法 11 条）が、法律上は次の意味がある⁽⁷⁰⁾。
- i 労働者及び芸人の賃金と区別される、継続的雇用関係に立つ雇人に対する報酬（民法 174 条 1、2 号）、又は家族的労務者としての雇人に対する報酬（民法 308 条）。
 - ii “地方公共団体の長” 及びその補助機関である職員（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、諸手当等を除外した基本給、すなわち、国家公務員の場合の “俸給” に相当するものをいう。
 - iii “船員” に対して支払われる報酬のうち基本となる固定給（船員法 4 条）。
- ③賃金： 使用者が労働者に労働の対価として支払う金銭その他のもの⁽⁷¹⁾。
- “労働基準法” 上、賃金とは名称のいかんを問わず労働の対価として使用者が労働者に支払うすべてのものをいう（労基法 11 条）。各種手当や “賞与”、“退職金” も、労働の対価である限り賃金である⁽⁷²⁾。

(66) 佐藤英明「給与所得の意義—事業所得との区別」税事 56 卷 28 頁(2000)。

(67) 水野忠恒教授は、「一般に、俸給・給与は精神的労働の対価、賃金は肉体的労働の対価、歳費は国会議員の職務の対価、賞与は一時的な給与であるとされる。」と述べられている（水野忠恒『租税法〔第 5 版〕』190 頁（有斐閣、2011））。

(68) 金子宏ほか編『法律学小辞典〔第 4 版〕』1118 頁（有斐閣、2008）。

(69) 法律用語研究会編『法律用語辞典〔第 3 版〕』251 頁（有斐閣、2006）。

(70) 金子ほか・前掲注(68)203 頁。

(71) 法律用語研究会・前掲注(69)977 頁。

(72) 金子ほか・前掲注(68)874 頁。

④歳費： 国会議員に支給される給与⁽⁷³⁾。

「歳費」については、日本国憲法 49 条⁽⁷⁴⁾、国会法 35 条⁽⁷⁵⁾及び歳費法で規定されているが、その性質は「議員の勤務に対する報酬たる性質を有する」⁽⁷⁶⁾ものとされている。

⑤賞与： 会社法上⁽⁷⁷⁾、取締役等に職務執行の対価として給付される財産上の利益。

通常の賃金のほかに特別に労働者に支給される付加的な報酬⁽⁷⁸⁾。

金子宏名誉教授は給与所得について、「勤労性所得(人的役務からの所得)のうち、雇用関係またはそれに類する関係において使用者の指揮・命令のもとに提供される労務の対価を広く含む観念である。非独立的労働ないし従属的労働の対価と観念してもよい。」⁽⁷⁹⁾とされており、これが通説的解釈とされている。

また、事業所得や給与所得の包括的な定義を行ったとされる最高裁昭和 56 年 4 月 24 日第二小法廷判決(民集 35 卷 3 号 672 頁、以下「最高裁昭和 56 年判決」という。)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。」と判示しており、給与所得の意義について、学説、判例の解釈は一致しているといえることができる。

(2) 事業所得

所得税法第 27 条は事業所得について、「農業、漁業、製造業、卸売業、

(73) 金子ほか・前掲注(68)457 頁。

(74) 日本国憲法 第四十九条 両議院の議員は、法律の定めるところにより、国庫から相当額の歳費を受ける。

(75) 国会法 第三十五条 議員は、一般職の国家公務員の最高の給与額(地域手当等の手当を除く。)より少なくない歳費を受ける。

(76) 宮澤俊義『全訂日本国憲法』374 頁(日本評論社、1978)。

(77) 会社法第 361 条、第 387 条等。

(78) 法律用語研究会・前掲注(69)744 頁。

(79) 金子・前掲注(44)209 頁。

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。」として、統計的に通俗的な典型事業を例示的に列記することによって、対価を得て継続的に行うことを事業の要件とすることを明らかにし、これによって事業所得の解釈基準を明示するために、所得税法施行令第 63 条第 12 号に「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」として、網羅的規範を定めている⁽⁸⁰⁾。

事業所得について、金子宏名誉教授は、「事業とは、自己の計算と危険において営利を目的とし対価を得て継続的に行う経済活動のことであって（最判昭和 56 年 4 月 24 日民集 35 卷 3 号 672 頁）、農業・漁業・製造業・卸売業・サービス業・著述業等、種々の事業がある。法令によって禁止されている事業も、ここにいう事業に含まれる。」と述べられ⁽⁸¹⁾、最高裁昭和 56 年判決では、「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意志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」と判示している。

2 給与等該当性の判断の困難化

わが国の雇用関係は「長期雇用システム」と称されるように、正規従業員を極力解雇することなく、内部労働市場で長期にわたり育成活用する長期雇用慣行を前提に展開されてきた。

しかし、1980 年代半ば以降は、次のような雇用システムをとりまく環境の変化により、従来の「長期雇用システム」は変容し、様々な就業形態が出現してきた。

- ① 少子高齢化、女性の高学歴化につれて、高齢労働者・女性労働者の労働市場参加が進行したことにより、就業形態が多様化した。

正規従業員のホワイトカラー化、高技能化の進展とともに、雇用管理が

(80) 阿南主税『所得税法体系』608 頁（ビジネス教育出版社、1969）。

(81) 金子・前掲注(44)206 頁。

多様化・個別化した。

- ② 産業構造の中核が第2次産業から第3次産業へと転換し、サービス経済化が進展した。
- ③ 1992年のバブル経済崩壊後の長期経済停滞及び長期雇用システム下での失業率の高騰により、長期雇用システムを支えてきた正規従業員の比率が縮小し、非正規従業員（パート、アルバイト、派遣、契約社員、嘱託等）の比率が拡大した⁽⁸²⁾。

このような就業形態の多様化は、使用者の要請だけではなく、労働者の就業ニーズ、例えばワーク・ラフ・バランスの実現や自由度の向上などに即したものともいわれている⁽⁸³⁾。

なお、厚生労働省が平成22年4月に発表した「個人請負型就業者に関する研究会報告書」によれば、近年、就業形態の多様化に伴い、業務委託契約や請負契約に基づいて就業する者（個人請負型就業者）が増加していると指摘されている。この中には、実態として雇用労働と変わらない者や、自営であるものの雇用労働に近い実態を有する（雇用と自営の中間ともいえる）働き方の者がいると指摘している⁽⁸⁴⁾。

また、個人請負型就業者のなかには、①実質的に雇用である者や、②雇用であるとまではいえないものの雇用と自営の中間といえるような者が出現してきているとの指摘があり、その数は、2000年では約63万人であったのが、2008年には約110万人まで増加していると指摘されている⁽⁸⁵⁾。

(82) 非正規従業員の割合は1984年には全労働者の15.3%に過ぎなかったが、2010年には34.4%に増大している（総務省「労働力調査」）。

(83) 佐藤博樹「労働者概念と労働者保護の多元化を」労研566号1頁（2007）。

(84) 現在、民法（債権法）の全面改正に関する検討を進めている法制審議会民法（債権関係）部会では、今日見られる新しい役務提供型契約には民法が想定していないものも多く、民法はこれらの契約に対して必ずしも適切な規律を提示することができていないとの指摘があるとしている（法制審議会民法（債権関係）部会第16回会議（平成22年10月19日）「民法（債権関係）の改正に関する検討事項」1頁）。

(85) 個人請負型就業者の増加の背景の一つには、消費税法の施行とその後の税率引上げがあるといわれている（井上徹二＝古川景一「消費税法と労働法—「労働者」と「請負的就業者」をめぐる検討」労旬1500号46頁（2001））。

この報告書でいう個人請負型就業者は、これまで「従属性」が認められ典型的な給与所得者とされてきた、工場や事務所で働く者のように、場所的にも時間的にも拘束され、業務の遂行について上司から指揮監督を受ける者と異なり、「従属性」が極めて希薄な「給与所得者」と「事業所得者」の中間に位置する「グレーゾーン」の者であり、これらの者が増加することにより、給与等該当性の判断はますます困難性を増しているといえる⁽⁸⁶⁾。

3 小括

所得税法では、各所得の意義は極めて抽象的なレベルのものが示されているに過ぎないため、これまでの裁判例などから形成された帰納的な解釈から所得の定義が導かれてきている。

学説・判例において、給与所得は「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（非独立的、従属的労務の対価）」、事業所得は「自己の危険と計算によって行われる事業の対価」と定義されているが、実務上これらの定義だけで、役務提供の対価の給与等該当性を判断することは困難である。

また、近年はこれまで「従属性」が認められ典型的な給与所得者とされてきた工場や事務所で働く者と異なり、「従属性」が極めて希薄な給与所得者と事業所得者の中間に位置するいわゆる「グレーゾーン」の者が増加しているため、給与等該当性の判断の困難性は一層増してきている。

したがって、源泉徴収義務の履行を適正かつ円滑に実現し、源泉徴収制度の適正な運営を図るには、給与等該当性に関する明確な判断基準を示す必要があると考える。

(86) 渡辺徹也教授は「新しい就業形態が、これまでの給与所得よりは事業所得的な色彩をもっていたとしても、給与所得の概念を広げて、それを取り込むというものはありえるし、それはまた必要である。」と述べられている（渡辺徹也「申告納税・源泉徴収・年末調整と給与所得」日税 57 号『人的役務と所得税』145 頁（2006））。

第3節 給与所得と事業所得の区分に関する判断基準

1 給与所得と事業所得の区分に関する判断基準

給与所得と事業所得の区分について、金子宏名誉教授は、「事業と非事業の区別の基準は必ずしも明確ではなく、ある経済活動が事業に該当するかどうかは、活動の規模と態様、相手方の範囲等、種々のファクターを参考とすべきであり、最終的には社会通念によって決定するほかはない。」と述べられている⁸⁷⁾。

給与所得と判断する場合について、田中治教授は、「厳格に、従属的労務性および労務対価性の存否を判断すべきである。」と述べられており⁸⁸⁾、また、事業所得と判定する観点について、水野忠恒教授は、「実務上は、諸般の事情（取引回数、施設規模、資金繰り、広告宣伝、取引の相手方など）を総合的に判断して事業か否かを決めると考えられる。」と述べられている⁸⁹⁾。

事業所得と給与所得の区別に関する判断基準についての先例を確立した判決として大きな意義を有するといわれる⁹⁰⁾、最高裁昭和 56 年判決において最高裁は、事業所得と給与所得の意義を明らかにし、その区分の基準について、「一般的抽象的に事業所得又は給与所得のいずれかに分類すべきものではなく、その顧問業務の具体的態様に応じて、その法的性格を判断しなければならない」とした上で、給与所得とは、

- ①雇傭契約又はこれに類する原因に基づき
- ②使用者の指揮命令に服して
- ③提供した労務の対価として

使用者から受ける給付をいい、給与所得については従属性の有無をその判断基準とし、その具体的な判断に当たっては、①及び②については、給与支給

(87) 金子・前掲注(44)207頁。

(88) 田中治「給与所得概念における従属的労務性」税事 83 号 52 頁（2005）。

(89) 水野・前掲注(67)186頁。

(90) 園部逸夫「事業所得と給与所得の区分」金子宏ほか編『租税判例百選〔第2版〕』別冊ジュリ 79 号 65 頁（1983）。

者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受けているかどうかによって判断し、③については、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があるかどうか、また、その対価として支給されるものであるかどうかを重視されなければならないとしている。

また、所得区分の判断においては給与所得となるか否かを検討するだけでなく、事業所得の面からも検討することとしており、本判決では事業所得を「自己の計算と危険において独立して営まれ」と判示し、事業所得については独立性の有無をその判断基準としていることから、その対応として給与所得は非独立的な労務の対価ということができ、非独立性の有無についても給与所得の判断基準とされた。

この最高裁が示した基準自体は、従来の見解を踏襲したもので、その妥当性については学説上特に異論はなく、その後の裁判においてもこの基準が先例として採用されている⁽⁹¹⁾。

一方で、課税庁は、課税実務上所得区分が明らかでない場合の判断基準として次の行政解釈（以下「昭和 26 年通達」という。）を示しており、その内容は最高裁昭和 56 年判決が示した判断基準と差異はない。

所得税法に関する基本通達について（昭和 26 年 1 月 1 日直所 1-1）
 （所得の区分—給与所得）

119 出来高払の給与であるか請負による報酬であるかの別は、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

(91) 水野忠恒教授は、SOHO やテレワーク等の新たな就労形態に対する課税について、「勤労関係の変化があるにもかかわらず、雇用契約については給与所得、請負契約については事業所得ないし雑所得と、単純に区分してよいのか論議をよぶところである。従来の、給与所得と事業所得の区分である、給与所得は①従属労働・他人の指揮命令に服すること、これに対して、事業所得は、②独立労働・自己の危険と計算によるもの、という区別の基準が、今後、将来も通用するかという大きな問題がある。」「今後、SOHO やテレワーカーの形態が増加されるものと思われるので、それらの所得についていかなる所得分類をしてゆくか、解釈上も重要な課題であると思われる。」と述べられている（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 57 号『人的役務と所得税』58 頁（2006））。

実情に即して、そのいずれであるかを判断すべきであるが、その区分が明らかでない場合においては、次の事項を総合勘案して判定するものとする。

- (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) まだ引渡を了えない完成品が不可抗力のために滅失した場合等において、その者が権利として報酬の請求を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

なお、現在この通達は廃止されているが、考え方の本質は現在も変わっていないといわれており⁽⁹²⁾、現行消費税法基本通達⁽⁹³⁾ 1-1-1 「個人事業者と給与所得者の区分」では、昭和 26 年通達と同様の判断基準が示されている。また、大工、左官及びとび職等については、「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ついて（法令解釈通達）⁽⁹⁴⁾」により個別に判断基準が示されており、それらの判断基準は、いずれも最高裁昭和 56 年判決に沿ったものとなっている。

しかし、最高裁昭和 56 年判決は「弁護士の報酬」が事業所得に該当するか給与所得に該当するかという場面での一応の判断にすぎないため、本判決が採用している基準がそのまま事業所得ないしは給与所得の判定に際してのオール・マイティーとなり得るかについて、疑問視する説⁽⁹⁵⁾があることや、

(92) 大島隆夫、西野襄一『所得税法の考え方・読み方〔第2版〕』93頁（税務経理協会、1988）。

(93) 平成7年12月25日課消2-25。

(94) 平成21年12月17日課個5-5。

(95) 玉國文敏「事業所得と給与所得の区分」金子宏ほか編『租税判例百選〔第3版〕』別冊ジュリ120号53頁（1992）。

当該判決から 30 年経過する間に就業形態及び給与体系は大きく変化していることから、昭和 56 年当時の判断基準が現在も有効に機能するかどうかについて、疑問なしとしない。

そのため、最高裁昭和 56 年判決を始めとした役務提供の対価の給与等該当性が争われた裁判における判断基準の検討を行うこととする。

2 裁判例における判断基準

(1) 最高裁昭和 56 年 4 月 24 日第二小法廷判決

イ 事案の概要

弁護士が複数の会社との顧問契約に基づき毎月定時に定額で受領した顧問料は事業所得か給与所得であるかが争われ、事業所得であるとされた事例である。

ロ 判断要素及び認定事実

① 事業内容との類似性

本件弁護士は自己の法律事務所を有し、使用人を擁して、特定の事件処理のみならず、法律相談等の業務もその内容として、継続的に弁護士の業務を営んでいた。

本件顧問契約による業務は、本来の弁護士業の業務と同一内容の法律相談に依ることであった。

② 専属性

本件顧問契約には勤務時間、勤務場所についての定めがなく、常時数社と契約を締結しており、特定の会社に定時専従する等格別の拘束を受けるものではない。

③ 場所的拘束性

契約の実施は、多くの場合は電話により、時には顧問先当事者が法律事務所に訪れ、その事務所において口頭で意見を述べるというものであり、弁護士が各社に出向くことはなかった。

④ 時間的拘束性

法律相談の相談回数は会社によって異なり、月に2、3回というところや半年に1回、1年に1回というところもある。

⑤ 当事者の認識

顧問先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、10%の所得税を源泉徴収しており、顧問料から社会保険料等の控除もしていない。また、賞与等の支給がないことから、雇用契約を前提とする給与として扱っていない。

ハ 判断のポイント

本判決では、役務提供の従属性（時間や場所の拘束の有無）から給与等該当性を検討し、役務内容と受給者の営む事業内容との類似性から事業者性を検討している。また、その他に役務に対する支払者の認識についても検討した上で弁護士が受領した顧問料を事業所得と判示している。

しかし、本件弁護士の役務提供は従属性が全くないとはいえ、また、受領した顧問料は毎月定額であり労務の成果に対する給付とはいえないことから、給与所得と判断できる要素があると考えられるが事業所得と判断している。

したがって、本判決は事業者性が強いことを判断のポイントとしてい
ると考えられる。

(2) 東京高裁昭和47年9月14日判決（東高時報23巻9号143頁）

イ 事案の概要

交響楽団の正楽員たる身分を有するバイオリニストが、同楽団から受ける報酬は事業所得か給与所得であるかが争われ、給与所得であるとされた事例である。

なお、本件は上告されたが、最高裁⁽⁹⁶⁾は上告を棄却している。

ロ 判断基準

(96) 最高裁昭和53年8月29日第三小法廷判決（訟月24巻11号2430頁）。

原審⁽⁹⁷⁾は、事業所得及び給与所得の意義について「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、雇傭又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及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。したがって、提供される労務の内容自体が事業経営者のそれと異ならず、かつ、精神的・独創的なもの、あるいは特殊高度な技能を要するもので、労務内容につき本人にある程度自主性が認められる場合であっても、その労務が雇傭契約等にもとづき他人の指揮命令の下に提供され、その対価として得られた報酬もしくはこれに準ずるものであるかぎり、給与所得に該当するといわなければならない。」とし、給与所得者の必要経費については、「法は所得の発生態様ないし性質の如何によって所得の種類を分類しているのであり、必要経費の多寡を所得分類の基準としたものとは解されないから、多種多様な給与所得者につき収入額に応じた一定の給与所得控除（これは必要経費の概算控除の意味を含んでいる）しか認めないことの立法政策上の当否はともかく、給与の支給を受ける者の支出する経費が右の控除額を超えるからといって、それだけで給与所得者に当たらないとすることはできない。」と判示している。

なお、東京高裁は、原審判決を支持したうえで、楽団の主宰者か否か、経営に参画しているか否かについて検討している。

ハ 判断要素及び認定事実

① 諾否の自由

(97) 東京地裁昭和 43 年 4 月 25 日判決（行集 19 卷 4 号 763 頁）。

楽団員は、楽団の行なう放送、定期及び臨時の演奏会、オペラ、バレエの伴奏、地方公演、レコード録音その他並びにそれに附随する練習に運営規程の定めるところにより従事する義務がある。

② 時間的拘束性

事務局より示されたスケジュールに従い、演奏及び練習に従事しなければならない。

③ 危険負担

楽団員は、楽団を主宰するものでないことはもちろん、そのスケジュールの企画、策定、実行にも直接参画するものではない。

④ 費用負担

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

演奏等のために出張するときは出張旅費規定により交通費、日当、宿泊費を支給される。

⑤ 報酬の労務対価性

楽団員の報酬は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。

⑥ 服務規律の適用

楽団運営規程に違反したとき又は不正不義その他楽団に損害を及ぼし、楽団の信用を傷つけるような行為があったときは、契約解除、減給、譴責、訓戒等の制裁を受ける。

ニ 判断のポイント

本判決では、役務提供の従属性をポイントとして給与等該当性が強く、また、危険の負担をポイントとして事業者性が弱いとしている。

なお、必要経費の多寡については重要視していないことから、給与等

該当性が強いことが最終判断のポイントなっていると考えられる⁽⁹⁸⁾。

(3) 福岡地裁昭和 62 年 7 月 21 日判決 (訟月 34 卷 1 号 187 頁)

イ 事案の概要

電力会社との間の委託検針契約に基づいて委託検針員が支払を受けた委託手数料は事業所得か給与所得であるかが争われ、事業所得であるとされた事例である。

ロ 判断基準

福岡地裁は、所得区分の判断基準について「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、との観点から判定すべき」とし、最高裁昭和 56 年判決において示された所得の意義に沿い、従属性の有無と独立性の有無を判断基準としている。

ハ 判断要素及び認定事実

① 採用過程

委託検針契約は、電力会社と各委託検針員との間で、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、その内容も多種多様であるから、対等当事者間の委任ないし請負契約として効力を有するといわなければならない。

② 業務遂行上の指揮監督

(98) 水野忠恒教授は本判決について、「[給与所得と事業所得との区分は、提供する労務の従属性の有無、自己の危険と計算によりなされるか否か、という点においてなされている・・・本件の諸判決のいうところが一般に認められた考え方であろう]と述べられている(水野忠恒「交響楽団の正楽団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るとされた事例」ジュリ第 704 号 136 頁 (1979))。

委託検針員らは、契約で定められた事項によってのみ電力会社に従属しており、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。

身分証明書の携帯、社名入り作業衣の貸与、定例打合せ会の開催等は、検針作業の円滑な実施のためのものであり、これらは委託検針契約が委任ないし請負契約であることと必ずしも矛盾するものではない。

③ 時間的拘束性

勤務時間の定めはなく、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って、右制約の範囲内で各人の工夫に委ねられていた。

電力会社も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い。

④ 代替性

検針業務を家族その他の第三者に代行させたり、下請させたりすることは別段禁じられてなく、現実に行われている。

⑤ 専属性

兼業することは契約上何ら禁止されておらず、主婦や農業従事者、商業従事者等を含め、実際に兼業していた委託検針員も相当数あった。

⑥ 費用負担

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り、70%～80%の委託検針員が検針時にバイクを使用しているところ、その購入費、維持費、ガソリン代、保険料等も全て当該委託検針員個人の負担であった。

⑦ 報酬の労務対価性

委託手数料は、従来から毎月の検針枚数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ことから、純粹な形の出来高制であって、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

格を持つというべきである。

⑧ 服務規律の適用

委託検針員には就業規則による電力会社の服務規律の拘束がなく、懲戒等もない。

ニ 判断のポイント

本判決は、電力会社と委託検針員の関係について「実質雇用契約に類似する面を有することは否定されない。」としているように、検針業務が電力会社の直接的な指揮下に行われていることや検針日が定まっていいて裁量の余地がないことなど、給与所得と判断できる要素があるにもかかわらず事業所得と判断している⁽⁹⁹⁾。

そのため本判決は、費用負担、報酬の労務対価性及び服務規律の適用をポイントとして事業者性が強いと判断していると考えられる⁽¹⁰⁰⁾。

(4) 神戸地裁平成元年5月22日判決（シュト332号24頁）

イ 事案の概要

医療法人の理事を兼務する大学教授が、その法人の要請によって教え子である医師を派遣したり、訪問して診療の相談に応じたり、医学上の指導をしたりしたことに対する報酬は事業所得か給与所得であるかが争われ、給与所得であるとされた事例である。

ロ 判断基準

神戸地裁は、給与所得の判断基準について「給与所得の要件は、イ 雇用契約又はそれに類するものが存在していること、ロ 右イに基づき対価支払者の支配に服して行われる非独立的労務の提供の対価であること、ハ 労務の提供が自己の計算と危険を伴わないことであると解され

(99) 本件は控訴されたが、福岡高裁昭和63年11月22日判決（税資166号505頁）は、原判決を支持している。

(100) 佐藤英明教授は本判決について、「出来高制という報酬決定方法と、労務提供者が労務の提供過程で必要な器具を自弁している点を重視している点、および、指揮監督ないし拘束を「服務規律」「懲戒」の形式によって把握している点に注意が必要である。」と述べられている（佐藤・前掲注(66)38頁）。

る。したがって、提供される役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であっても、他人との関係において何らかの時間的、空間的な拘束を受け、役務の提供が継続的になされ、それによる成果が他人に直接帰属するような役務の提供の対価として支給されたものである限り、右「給与等」に該当する。」とし、専門性が強い職種の場合には、業務遂行上の裁量が与えられ、指揮監督が弱い場合であっても、拘束性、継続性、危険負担及び報酬の労務対価性から給与所得と判断できるとしている。

ハ 判断要素及び認定事実

① 業務遂行上の指揮監督

役務は高度に専門的で、その性質上ある程度の自主性、裁量性を有するものである。

② 時間的・場所的拘束性

少なくとも月1ないし3回は病院に赴き、そこで原告病院のために役務を提供していた。

③ 危険負担

提供した役務は高度に専門的なものでかつ多種にわたるものと推認されるが、少なくとも派遣した医師に対する指導、病院経営に関しての指導、情報の提供の成果は病院に直接に帰属し、仮に不利益があっても教授が負担する性質のものではなかった。

④ 費用負担

教授は月に何回か病院に赴き、その際には交通費が支給されていた。

ニ 判断のポイント

本件は、役務提供の実態から従属性の程度は弱いものの、危険負担をポイントとして事業者性が弱いと判断した結果、給与等該当性を肯定していると考えられる⁽¹⁰¹⁾。

(101) 佐藤英明教授は、「指導料を受領した医科大教授に対して支払者である医療法人が時間的、空間的な拘束を及ぼしていたとしてもその度合いは著しく軽いもので

(5) 那覇地裁平成 11 年 6 月 2 日判決 (税資 243 号 153 頁)

イ 事案の概要

キャディーがゴルフ場から得る報酬は事業所得か給与所得であるかが争われ、給与所得であるとされた事例である。

なお、本件は控訴⁽¹⁰²⁾、上告⁽¹⁰³⁾されたが、いずれも棄却されている。

ロ 判断基準

那覇地裁は、給与所得及び事業所得の意義について、「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く、労務の提供が自己の危険と計算によらず、他人の指揮監督ないし組織の支配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であり、一方、同法における事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、利益を得ることを目的として継続的に行う経済活動から生じるものであると解される」としている。

また、その判断基準については、「給与所得に該当するか事業所得に該当するかは、労務の提供が自己の危険と計算によらず、他人の指揮監督ないし組織の支配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であるかどうかにより判断される」としており、所得の意義及びその判断基準の内容は最高裁昭和 56 年判決に準拠している。

ハ 判断要素及び認定事実

① 採用過程

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原告職員に随行して実際にキャディー業

あつたと推測される事案であるだけに、「非独立性」にあたる事実の認定が重要な判断の決め手となったものと考えられる。」と述べられている (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 220 頁 (2004))。

(102) 福岡高裁那覇支部平成 12 年 10 月 10 日判決 (税資 249 号 6 頁)。

(103) 最高裁平成 13 年 4 月 27 日判決 (税資 250 号順号 8893)。

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。

② 業務遂行上の指揮監督

キャディーが行う業務は、全体として原告の経営方針や指導に基づいてなされ、原告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。

また、キャディー全員が、ゴルフ場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いる。

③ 時間的拘束性

キャディーは予約状況を見て自分のスタート時間を判断し、その時間の1時間前にはゴルフ場に来て待機することとなっている。ただし、キャディーには定時刻の出勤義務はなく、出勤簿も存在しない。

④ 代替性

キャディーが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、事前に原告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。

⑤ 専属性

キャディーは兼業を禁止されておらず、原告の承諾なく兼業を行うことができる。

⑥ 報酬の労務対価性

キャディーの報酬は、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。

キャディーには、プレーがスタートするまでの待機時間やプレーヤーの随行がない場合の補償がなく、また、天候悪化等により原告が

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、キャディー報酬を受け取ることはない。

ニ 判断のポイント

本件は、指揮監督以外の判断要素を見れば、給与等該当性は非常に弱いと考えられるが、那覇地裁が「キャディー業務は、原告がゴルフ場におけるプレーヤーに対するサービスの一部をなしているもの」と判示していることから、業務遂行上の指揮監督があること及び使用者の事業組織へ組み入れられていることをポイントとして給与等該当性を肯定していると考えられる。

(6) 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）

イ 事案の概要

りんごの生産等を目的として設立された民法上の組合の組合員が、組合の事業に係るりんご生産作業に従事して労務費名目で支払を受けた金員は、事業所得か給与所得であるかが争われ、給与所得であるとされた事例である。

なお、第一審⁽¹⁰⁴⁾は、民法上の組合から作業を委嘱されてこれに従事した組合員が、その作業の対価として得た収入は事業所得に係る収入であるとした課税処分が、右収入には何ら自己の計算と危険という要素の入り込む余地はなく、単なる労働の対価としての意味を有するにすぎないものであることから、本件組合からの収入は給与所得と判断している。

これに対し控訴審⁽¹⁰⁵⁾では、民法上の組合から組合員が受け取る収入は、給与、賞与などの名目であっても給与所得には該当せず、当該組合の事業から生じた所得全体を各組合員の出資等に応じて配分した組合員個人の事業所得となると判断した。

ロ 判断基準

(104) 盛岡地裁平成11年4月16日判決（訟月46巻9号3713頁）。

(105) 仙台高裁平成11年10月27日判決（訟月46巻9号3700頁）。

最高裁は、「民法上の組合の組合員が組合の事業に従事したことにつき組合から金員の支払を受けた場合、当該支払が組合の事業から生じた利益の分配に該当するのか、所得税法二八条一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って、組合員に対する金員の支払であるからといって当該支払が当然に利益の分配に該当することになるものではない。また、当該支払に係る組合員の収入が給与等に該当するとすることが直ちに組合と組合員との間に矛盾した法律関係の成立を認めることになるものでもない。」とし、役務提供の実態のほか、当事者双方の意思を重要な判断要素としている。

ハ 判断要素及び認定事実

① 業務遂行上の指揮監督

管理者の作業指示に従って作業に従事していた。

② 時間的拘束性

作業時間がタイムカードによって記録され、管理されていた。

③ 報酬の労務対価性

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で、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り、その支払の方法も、一般作業員に対するのと同じく、原則として毎月所定の給料日に現金を手渡す方法が採られていた。

④ 当事者の認識

本件組合及びその組合員は、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る。

⑤ 正規従業員との差異

作業内容及び作業上の指揮監督の状況、勤務時間及びその管理方法、労務費の計算方法及び支払方法が一般作業員と同じであることから、

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。

ニ 判断のポイント

本件は、組合と組合員との契約の性質が争点とされ、組合員である以上、その組合から受ける所得は事業所得と判断するのではなく、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な態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきものとしている⁽¹⁰⁶⁾。

なお、本件が最終的に給与所得と判断したポイントは、当事者双方が雇用関係と認識していたこと及び労務提供の態様が一般従業員と差異がなく、報酬が時間を基礎として計算されていたことにあると考えられる⁽¹⁰⁷⁾。

(7) 最高裁平成 17 年 1 月 25 日第三小法廷判決（民集 59 卷 1 号 64 頁）

イ 事案の概要

米国法人の子会社である日本法人の代表者が、親会社である米国法人から付与されたストック・オプションの権利行使益は給与所得か一時所得であるかが争われ、給与所得であるとされた事例である。

なお、第一審⁽¹⁰⁸⁾では、本件ストック・オプションの権利行使益は偶発的、一時的であるとした上で、労務の対価ではないことから一時所得

(106) 水野忠恒教授は、この最高裁の考え方について「適正な考え方であると思われる。」と述べられ、本件判決について、「組合としての事業形態の認定の問題の先に生ずる困難な課税問題の一端を明らかにしたものであり、今後の組合課税の考え方にとって、価値の高い判例であると思われる。」と述べられている（水野忠恒「組合員が組合から受けた金銭の所得区分ーりんご生産組合事件」税研 106 号 69 頁（2002））。

(107) 渕圭吾準教授は、「本判決は、雇用契約の存在自体は認定していないものの、労務提供の態様、対価の支払われ方から、本件収入が給与所得に係るものであると判断した。最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決（民集 35 卷 3 号 672 頁）で示された一般論に沿ったものであるといえる。」と述べられている（渕圭吾「組合員が組合から受ける給与ーりんご生産組合事件」水野忠恒ほか編『租税判例百選〔第 4 版〕』別冊ジュリ 178 号 64 頁（2005））。

(108) 東京地裁平成 15 年 8 月 26 日判決（訟月 51 卷 10 号 2741 頁）。

に該当すると判断し、これに対し控訴審⁽¹⁰⁹⁾では、権利行使益を取得するためには、まず、勤務先会社に対して労務を提供しなければならないということが本件のストック・オプション制度の本質的要素を成しているとし、権利行使益の労務対価性を認定して、権利行使益が給与所得に該当するとして原判決を取り消している。

ロ 判断要素及び認定事実

① 業務遂行上の指揮監督

米国法人は、日本法人の発行済み株式の100%を有している親会社であるというのであるから、米国法人は、日本法人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、日本法人の代表者は、米国親会社の統括の下に日本法人の代表取締役としての職務を遂行していたものといえることができる。

② 報酬の労務対価性

本件ストック・オプション制度は、親会社グループの一定の執行役員及び主要な従業員に対する精勤の動機付けとすることなどを企図して設けられているものであり、親会社は、日本法人の代表者が職務を遂行しているからこそ、ストック・オプション制度に基づき日本法人の代表者との間で本件付与契約を締結してストック・オプションを付与したものであって、権利行使益が日本法人の代表者が職務を遂行したことに対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかというべきである。

ハ 判断のポイント

本件は、経済的利益の労務対価性をポイントに給与等該当性を肯定していると考えられる。

本件の重要な論点は、権利行使益の給付者と役務提供先（使用者）が異なっていることであり、その場合でも給与所得に該当するというこ

(109) 東京高裁平成16年2月19日判決（東高時報55巻1～12号2頁）。

ができるのかということである。最高裁は対価の支給者と使用者の同一性までは要求しておらず、「所論引用の判例は本件に適切でない。」とし、最高裁昭和 56 年判決が示した判断基準は、本件には適切でないとしている⁽¹¹⁰⁾。

これについて、酒井克彦教授は、「ストック・オプション訴訟最高裁判決において、上記の弁護士顧問料事件最高裁判決（筆者注：最高裁昭和 56 年判決）は判例として理解されている。しかしながら、ストック・オプション訴訟最高裁判決が、かかる弁護士顧問料事件最高裁判決について、「所論引用の判例は本件に適切でない。」と判示しているところからすれば、明確にDistinguish⁽¹¹¹⁾するという態度を看取できるのではなからうか。」と述べられている⁽¹¹²⁾。

また、増田稔氏は、「労務提供の相手方と給付者のかい離について、弁護士報酬事件はこれが一致することが前提である事例であって、この点について何ら判断してはいないことから、この事例において「所論引用の判例は本件に適切ではない」とされたものである。ただし、そもそも弁護士報酬事件が「その所得区分に関する『判断の一応の基準として』と断った上で、上記のとおり説示しているものにすぎず、給与所得の意義ないし要件につき一般法理を述べたものではない」とする見解があることにも注意したい」と述べられている⁽¹¹³⁾。

(110) 酒井克彦教授は、「同判決は、「使用者から」受ける給付であるかどうかについてはそれほど重視していないのではないとも考えられる。」と述べられている（酒井克彦「親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る給与所得該当性」国税速報 5594 号 16 頁（2004））。

(111) ディスティンクイッシュとは、先例と区別するという意味である。現に問題となっている事件に関し、一見当てはまりそうな先例がある場合に、その先例の事実関係とこの事件の事実関係との間には、「重要な事実」に差異があり、したがって当該先例を適用してこの事件を解決するのは適当でないことをいう。（酒井克彦『フォローアップ租税法』129 頁（財経詳報社、2010））。

(112) 酒井前掲注(111)130 頁。

(113) 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あたることとされた事例」法時 60 巻 2 号 224 頁。

なお、本件における親会社と子会社の従業員との関係についても、最高裁昭和 56 年判決がいう「雇用契約又はこれに類する原因」に当たると解する余地があるとする説もある⁽¹¹⁴⁾。

(8) 東京地裁平成 19 年 11 月 16 日判決 (税資 257 号 10825 順号)

イ 事案の概要

電気工事の設計施工等を業とする法人が、その業務に従事した作業員に対して支払った金員は、請負契約に基づいて支出した外注費として、消費税法上課税仕入れに係る支払対価の額に該当するか否かが争われ、該当しないとされた事例 (作業員に対して支払った対価が、事業所得か給与所得であるかが争われ、給与所得であるとされた事例)。

なお、本件は控訴⁽¹¹⁵⁾、上告⁽¹¹⁶⁾されたが、いずれも棄却されている。

ロ 判断基準

東京地裁は、「業務の遂行ないし労務の提供から生ずる所得が所得税法上の事業所得 (同法 27 条 1 項、同法施行令 63 条 12 号) と給与所得 (同法 28 条 1 項) のいずれに該当するかを判断するに当たっては、租税負担の公平を図るため、所得を事業所得、給与所得等に分類し、その種類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨及び目的に照らし、当該業務ないし労務及び所得の態様等を考察しなければならず、当該業務の具体的態様に応じて、その法的性格を判断しなければならないが、その場合、判断の一応の基準として、事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性及び有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をいい、これに対し、給与所得とは、雇用契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいうものと区別することが相当であり、給与所得については、とり

(114) 品川芳宣『重要租税判決の実務研究 [増補改訂版]』104 頁 (大蔵財務協会、2005)。

(115) 東京高裁平成 20 年 4 月 23 日判決 (税資 258 号順号 10947)。

(116) 最高裁平成 20 年 10 月 10 日判決 (税資 258 号順号 11048)。

わけ、給与支給者との関係において何らかの空間的又は時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかが重視されなければならない（最高裁昭和56年判決参照）。とし、最高裁昭和56年判決において示された判断基準によることとしている。

ハ 判断要素及び認定事実

① 業務遂行上の指揮監督

作業員は各仕事先において、施工業者の代表者又は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。

② 時間的・場所的拘束性

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、作業員は施工業者に対して、現場名、出勤日、残業時間及び夜間勤務日等を記載した「出勤簿」と題する書面又はこれと同内容の書面（以下、併せて「出勤簿等」という。）あるいは出勤簿等の作成がない場合にあっては、「請求書」と題する出勤簿等とおおむね同様の事項を記載した書面を作成し、これらを提出していた。

また、現場等については、施工業者が作業員に対して指定していた。

③ 専属性

作業員は施工業者に常用され、専属的に施工業者の下で電気配線工事等の作業に従事していたものと認めることができ、他の仕事を兼業することがなかった。

④ 継続性

本件作業員は、いずれも原告において常用していた者に当たる。

⑤ 費用負担

各仕事先で使用する材料（電線等）は無償で支給されていた。

また、作業員は、各仕事先で作業するに当たり使用する工具及び器具等のうち、ペンチ、ナイフ、ドライバー等は各自で用意していたが、

その他各仕事先で使用する作業台、脚立、夜間照明用の発電機及び足場等の工具及び器具等は施工業者から無償で貸与されており、また、各仕事先で着用する作業着も施工業者から無償で貸与されていた。

⑥ 福利厚生の有無

施工業者は、作業員が受診した定期健康診断の費用を負担していた。

また、作業員に対して食事代、慰労会及び忘年会等の費用の一部を負担し、これらの負担額を福利厚生費として経理していた。

⑦ 報酬の労務対価性

労務の対価として、1日当たりの「基本給」に各仕事先における従事日数を乗じた金額のほか、1時間当たりの「残業給」に残業時間を乗じた金額が支払われ、作業を休んだ日については支給されず、遅刻した場合については、その時間に応じて減額されることになっていた。

また、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。

ハ 判断のポイント

消費税法上、課税仕入れの対象外となる給与等の意義は、所得税法における給与所得の意義と同一であり、その判定が争点となれば、給与所得の意義に関する判例が根拠とされている⁽¹¹⁷⁾。

本件の作業員は、使用者の指揮監督下で業務に従事し、その報酬は作業に従事した時間に応じて支払われていること等から給与所得者と判断されており、作業に使用するペンチ、ナイフ、ドライバー等を作業員が用意していたものの、それらは労務給付に必要な「道具」に過ぎないことから、それによって事業者性を肯定するには至っていない。

また、控訴審において、「控訴人と本件支払先との間の法律関係が雇用ないし請負のいずれに該当するかは、当該事案における当該業務ないし

(117) 林仲宣「[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 561号 407頁（日本税法学会、2009）。

労務及び所得等の態様などの客観的な事実関係に即した法的評価に係る事柄であり、このような客観的な評価と控訴人の主観的な意図との間に認識・見解の相違が存するとしても、それによって当該法律関係の客観的な評価が左右されるものではない」との判断が付加されており、最高裁平成13年7月13日第二小法廷判決においてポイントとされた当事者の認識は、判断要素としては補助的なものとして扱われている。

(9) 小括

役務提供の対価の給与等該当性が争われた裁判例のうち、給与所得の概念に係る判示部分は、当該事件の個別性のある程度反映するとともに、それが別の事件等において援用される場合においては、別の解釈者によって新たな意味と主張が付与される場合があることに注意する必要がある⁽¹¹⁸⁾、どの事件においても、支給者と受給者間の契約の形式にかかわらず、役務提供の実態から従属性（給与等該当性）と独立性（事業者性）の双方を検討することによりそれぞれの結論に到達していることから、最高裁昭和56年判決が示した判断基準は現在も概ね踏襲されているといえる⁽¹¹⁹⁾。

しかし、インセンティブ報酬の代表とされるストック・オプション制度については、昭和56年当時わが国に存在していない支給形態であることから、親会社からのストック・オプションの権利行使益を給与所得とした最高裁判決（平成17年1月25日第三小法廷判決）では、最高裁昭和56年判決の引用は適当でないとしている。そのため、最高裁昭和56年判決が示した給与所得の範囲は、現在給与所得とされる全てのものには及ば

(118) 田中・前掲注(51)108頁。

(119) 佐藤英明教授は、「弁護士顧問料事件（最高裁昭和56年判決一筆者注）において「雇傭契約またはこれに類する原因に基づき」として基礎となる法律関係の性質を指摘したことは、その後の裁判例において重視されているとは言い難いのに対し、「当該労務の提供や支払の具体的態様」を重視して給与所得該当性を判断するという判断手法は、その後の裁判例によって遵守されている。」と述べられている（佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」金子宏『租税法の基本問題』400頁（有斐閣、2007））。

ないことになる。

なお、従属性及び独立性の検討においては、個々の事実関係に応じて様々な視点から検討されており、採用された具体的判断要素は次のとおりである。

A 従属性（給与等該当性）の判断要素

① 業務遂行上の指揮監督

業務の内容及び遂行方法について使用者の具体的な指揮命令を受けている場合は、給与等該当性を肯定する。

② 時間的拘束性

使用者によって作業時間が決められ、また時間の管理をされている場合は、給与等該当性を肯定する。

③ 場所的拘束性

使用者によって労務を提供する場所が指定される場合は、給与等該当性を肯定する。

④ 諾否の自由

使用者からの指示に従う義務を負い、仕事の依頼、業務従事の指示等に対して拒否する自由を有しない場合は、給与等該当性を肯定する。

⑤ 代替性

役務提供者本人に代わって他の者が労務を提供することが認められていない又は役務提供者が自らの判断によって補助者を使うことが認められていない場合は、給与等該当性を肯定する。

⑥ 専属性

兼業について制度上制約されている又は時間的余裕がなく事実上困難である場合は、給与等該当性を肯定する。

⑦ 継続性

労務の提供が継続的又は断続的になされている場合は、給与等該当性を肯定する。

⑧ 報酬の労務対価性

報酬が出来高により計算される等、役務の成果に対して支払われる場合は、給与等該当性を否定する。

なお、報酬が役務の提供時間を基に計算され、作業の目的物が作業途中に不可抗力のために滅失した場合等においても対価が支払われるなど、役務の結果による較差が少なく、また、欠勤により対価が減額され、残業による対価が加算される等報酬の性格が使用者の指揮監督の下に一定時間労務を提供していることに対する対価と判断される場合には、給与等該当性を肯定する。

B 独立性（事業者性）の判断要素

① 費用負担

機械、器具、原材料等の生産手段や、旅費交通費などを役務提供者が負担している場合は、給与等該当性を否定する。

② 危険負担

役務提供の成果が直接使用者に帰属し役務提供者には帰属しない場合又は不利益があった場合の負担を役務提供者が負う場合は、給与等該当性を否定する。

③ 事業内容との類似性

役務提供者が店舗や事務所などを構えて事業を営んでおり、役務提供の内容が当該事業内容と類似している場合は、当該役務提供は事業活動の一部と判断し、その対価の給与等該当性を否定する。

C その他の判断要素

① 正規従業員との差異

採用過程、作業内容及び作業上の指揮監督の状況、勤務時間及びその管理方法、労務費の計算方法及び支払方法が一般の従業員と比較して大差がない又は福利厚生がある並びに就業規則などの服務規律の適用がある場合は、給与等該当性を肯定する。

② 当事者の認識

対価の支払の原因となった法律関係については、使用者及び役務提

供者の意思ないし認識により決せられ、それにより給与等該当性を判断する。

3 小括

給与等該当性の判断においては、契約の形式にかかわらず、役務提供の実態を従属性（給与等該当性）と独立性（事業者性）の双方から検討し、総合的に判断することが一般的であり、検討される具体的判断要素について、行政解釈や裁判例から次のものが示されている。

① 従属性（給与等該当性）の判断要素

業務遂行上の指揮監督、時間的拘束性、場所的拘束性、諾否の自由、代替性、専属性、継続性、報酬の労務対価性

② 独立性（事業者性）の判断要素

費用負担、危険負担、事業内容との類似性

③ その他の判断要素

当事者の認識、正規従業員との差異

これら具体的判断要素については、個々の事実関係に応じて様々なものが採用され、それら要素を状況に応じて総合評価することによって給与等該当性を判断している。

そのため、いかなる事実関係であっても誰もが的確に判断することができる形式的な判断基準を明示することは容易ではない。

第4節 雇用契約

役務提供の対価の給与等該当性が争われた裁判では、契約の形式は重視されておらず、また、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ものではないといわれている⁽¹²⁰⁾。

(120) 佐藤・前掲注(66) 28頁。

しかし、給与所得とは「雇用関係またはそれに類する関係」に基づくものとされていることから、「雇用契約」は給与等該当性を肯定するための要件であり、給与所得の中核を担う概念であることに疑いの余地はない。

民法の定める典型契約のうち、他人の労務の利用を目的とする契約としては、雇傭⁽¹²¹⁾、請負⁽¹²²⁾、委任⁽¹²³⁾（準委任⁽¹²⁴⁾を含む）が挙げられ、この3種の契約の意義及び性質並びに相互に区別する基準について、幾代通名誉教授は次のように述べられている⁽¹²⁵⁾。

雇傭は、労務に服すること、すなわち労務自体の給付を目的とし、かつ、そこでの労務供給は使用者の指揮命令のもとに行われる（つまり労働力の支配は使用者の手中にある）。

請負は、労務の成果の給付（仕事の完成）を目的とするものであり、それゆえ、そこでは労務はそれ自体としては問題にされないが、成果に必要な労務は当然請負人の自主性のもとに実現され、その成果たる仕事の完成についての危険も、請負人がこれを負担する（労働をしても仕事の完成がなければ報酬を得られない）。

委任は、労務それ自体の給付を目的とするが、労務供給者たる受任者は、自己の裁量で所定の事務を処理するという意味での独立性を有する。

これら3種の契約類型を相互に区分する基準については、2つの基準が考え

(121)（雇用）第六百二十三条 雇用は、当事者の一方が相手方に対して労働に従事することを約し、相手方がこれに対してその報酬を与えることを約することによって、その効力を生ずる。

(122)（請負）第六百三十二条 請負は、当事者の一方がある仕事を完成することを約し、相手方がその仕事の結果に対してその報酬を支払うことを約することによって、その効力を生ずる。

(123)（委任）第六百四十三条 委任は、当事者の一方が法律行為をすることを相手方に委託し、相手方がこれを承諾することによって、その効力を生ずる。

(124)（準委任）第六百五十六条 この節の規定は、法律行為でない事務の委託について準用する。

(125) 幾代通ほか『新版注釈民法(16)債権（7）』2頁（有斐閣、1989）。

幾代通名誉教授は典型契約の区別について、「雇傭、請負、委任それぞれの概念規定は、それ自体としては明瞭であるが、それはあくまで、それぞれの純粋型の説明にすぎないのであって、具体的な場合には区別の困難なことも少なくない。」と述べられている。

られる。

- ① 労務の成果が契約の要素をなすか否か、換言すれば、成果実現に関する危険を労務供給者側が負担するか否か、という基準。

この基準からみて肯定側にあるのが請負であり、雇傭と委任はその反対側にある。

- ② 労務給付（あるいは労働の行程）において、労務供給者側が労務受領者側に従属するか、あるいはこれに対して独立性を有するか、という基準。

この基準によれば、雇傭においては従属性が特徴であり、請負と委任とにおいては独立性が特徴である。ゆえに、請負と委任とは、労務供給者側の独立性という点では共通しているが、労務の成果たる仕事完成についての危険の負担は、前者においてのみ認められる。

なお、今や民法の雇傭は全て労働法原理によって規律されるべきものとする説があり⁽¹²⁶⁾、民法の雇傭は、同居の親族のみを使用する事業や家事使用人の使用関係などにのみ適用され、その他は、労働契約によることになり、それ以外の労働関係についての補充的な関係をもつにすぎなくなっているといわれている⁽¹²⁷⁾。

また、従来の給与所得者、事業所得者の概念に当てはまらない「グレーゾーン」の者については、税法上の取扱いだけでなく、労働法による保護の対象となるか否か及び社会保険の被保険者に該当するか否かも問題になる場合があると考えられる。これら「労働法上の労働者」及び「社会保障法上の被保険者」の概念は、「税法上の給与所得者」の概念と密接な関係にあり、互いに連関するものであると考えられるが、これまで、それぞれの法分野において独自に考察されていたようである⁽¹²⁸⁾。

そのため、次章では労働法における労働者概念及びその判断基準について概観し、税法上の給与所得者との異同について考察することとする。

(126) 我妻栄『債権各論 中巻二』540頁（岩波書店、1987）。

(127) 水辺芳郎『債権各論〔第2版〕』209頁（三省堂、2006）。

(128) 労働政策研究・研修機構「「労働者」の法的概念に関する比較法研究（労働政策研究報告書 No.67）」21頁（2006）。

第2章 労働法における労働者

本章では、労働法における労働者概念及びその判断基準を概説し、所得税法における給与所得者の範囲及びその判断基準との比較検討を行う。

第1節 労働法の概要

1 労働法の体系

労働法とは、労働関係に登場する4つの行為者、すなわち、労働者、使用者（使用者団体）、労働組合等の労働者代表組織、そして国家の相互関係を規制する法の総体である。

個別の労働者と使用者の契約関係を規律するのが「個別的労働関係法」と総称される分野であり、労働基準法や労働契約法等の多様な個別的労働関係法が制定されている。

一方、使用者と労働組合の関係を規律する分野は「集団的労働関係法」と称され、代表的立法として、労働組合法、労働関係調整法等がある。

国家は、個別的労働関係と集団的労働関係について種々の立法や政策を通じて関与しているほか、労働者と使用者の関係が成立する以前の求職者と求人者の外部労働市場における労働力取引を円滑にし、労働者の勤労権を実現するために、職業安定法、労働者派遣法、雇用保険法等の「労働市場法」と呼ばれる法規制を行っている。

こうした労働に関わる法律関係全般を取り扱うのが労働法である⁽¹²⁹⁾。

2 労働者の意義

労働者の概念は、理論的には個々の労働関係法規の趣旨・目的に応じてその範囲を画定することも考えられる。しかし、個別的労働関係諸法における

(129) 荒木尚志『労働法』3頁（有斐閣、2009）。

労働者概念は、多くの個別的労働関係法が労働基準法と密接な関係を持って制定された経緯や、労働基準法から分離独立した経緯等から、労働基準法の労働者概念で統一的に解されている。他方、集团的労働関係法上の労働者概念は労働組合法上の労働者概念で捉えられてきた。そして、両者は労働基準法と労働組合法における労働者の定義規定の違いもあり、必ずしも一致しないと解されてきた⁽¹³⁰⁾。

(1) 労働基準法

労働基準法は、同法の保護の対象者としての「労働者」を、「この法律で「労働者」とは、職業の種類を問わず、事業又は事務所（以下「事業」という。）に使用される者で、賃金を支払われる者をいう。」（9条）と定義している。

そして、同条が定義する「労働者」には多くの労働保護法の適用があり、明示的に労働基準法の労働者に適用すると定めるのは、労働安全衛生法（2条2号）、最低賃金法（2条1号）、賃金支払確保法（2条2項）、じん肺法（2条4号）である。また、労働者災害補償保険法のように法律上に労働者の定義を置いていない法律も、当該法律の目的・趣旨や労働基準法との関係に触れた規定の存在から、同法における労働者は労働基準法上の労働者を指すと解されている⁽¹³¹⁾。

また、労働契約法は、その適用対象である「労働者」を第2条第1項に、「この法律において「労働者」とは、使用者に使用されて労働し、賃金を支払われる者をいう。」と定義している。

なお、労働契約法の定義には、労働基準法上の労働者に課されている「事業に使用される」という要件が課されていないが、「労働者」の定義は両方において基本的に同じである⁽¹³²⁾。

(2) 労働組合法

(130) 労使関係法研究会「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）」5頁（2011）。

(131) 労使関係法研究会・前掲注(130)5頁。

(132) 菅野和夫『労働法〔第9版〕』72頁（弘文堂、2010）。

労働組合法第3条は、「この法律で「労働者」とは、職業の種類を問わず、賃金、給料その他これに準ずる収入によって生活する者をいう。」と定義している。

労働基準法上の労働者とは異なり、賃金等の収入によって生活する者であればよく、例えば、現に賃金を得ていない失業者も含まれ得る。また、賃金等を主たる収入源とすることが要件のようにも読めるが、通説はこれに限定せず、主婦パートや学生アルバイト等、賃金が生活費の一部を占めるに過ぎない者も労働組合法上の労働者となる⁽¹³³⁾。

また、プロ野球選手についても、労働基準法上の労働者性に該当するとはにわかにいえないが、東京都地方労働委員会はプロ野球選手会につき労働組合の資格認定を行っており⁽¹³⁴⁾、また、裁判所も労働組合法上の労働者性を前提とする判断を行っている⁽¹³⁵⁾ことから、その範囲は労働基準法の範囲よりも広いことになる。

3 労働者性に関する判断基準

(1) 労働基準法

労働基準法第9条は、その適用対象である「労働者」を「…使用される者で、賃金を支払われる者をいう」と定義している。しかし、「使用される」の意味も、「賃金」に関する労働基準法第11条の定義も広範・抽象的であるため、同条の規定から直ちに労働者の範囲を明確にすることはできない。そこで、解釈上、労働者性に関する判断基準を明確化する必要が生じてくる。

労働基準法と同義とされる労働契約法上の労働者に該当するか否かにつ

(133) 東京大学労働法研究会編『注釈労働組合法(上)』227頁(有斐閣、1980)、菅野・前掲注(132)511頁。

(134) 松田保彦教授は、「(プロ野球選手の)契約条件は一般企業に働く者と比べても決して高いものとはいえず、ことにプロ野球選手の技能習得度の高さとその選手生命の短さを併せ考えると未だ改善の余地は大きいと思われ、そこに労働組合の必要性もしくは必然性が認められる。」と述べられている(季労139号155頁(1986))。

(135) 東京高裁平成16年9月8日判決(労判879号90頁)。

いて、行政解釈⁽¹³⁶⁾では、「労務提供の形態や報酬の労務対償性及びこれらに関連する諸要素を勘案して総合的に判断し、使用従属関係が認められるか否かにより判断されるものである。また、民法の「雇用」の労働に従事する者は「労働者」に該当し、「請負」、「委任」又は非典型契約で労務を提供する者であっても、契約形式にとらわれず実態として使用従属関係が認められる場合には、「労働者」に該当する」としている。

また、労働者性の判断基準について一般論を立てている最高裁判決はないが⁽¹³⁷⁾、現在、一般に支持されていると解される昭和 60 年 12 月 19 日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」（以下「昭和 60 年報告」という。）では、労働基準法上の労働者性の一般的判断基準として、「使用従属性の有無」、すなわち、①使用者の指揮監督下で労働し、②労務対償性のある報酬を受け取る者に該当するか否かという基本的枠組みを立て、その具体的判断基準及び労働者性判断を補強する要素を示して、判断の明確化を試みている⁽¹³⁸⁾。

なお、同報告は、学説や裁判例等で示された具体的判断基準を整理し、実務で活用できるように取りまとめたものであり、同報告が示した次の基準は、その後の労働訴訟でも用いられている。

第 1 労働基準法の「労働者」の判断

1 労働基準法第 9 条は、その適用対象である「労働者」を「……使用される者で、賃金を支払われる者をいう」と規定している。これによれば、「労働者」であるか否か、すなわち「労働者性」の有無は「使用される＝指揮監督下の労働」という労務提供の形態及び

(136) 平成 20 年 1 月 23 日基発第 0123004 号「労働契約法の施行について」。

(137) 池添弘邦氏はこの理由について、「同じ職種であっても実態があまりに多様であるために一般論はたてにくく、ゆえに最高裁としては事例判断として事件を処理せざるを得ないということになろう。」と述べられている（池添弘邦「社会法における「労働者」の概念—法律・裁判例・学説と、法政策構想への試論—」独立行政法人労働政策研究・研修機構 JILPT Discussion Paper04-007 18 頁（2004））。

(138) 荒木・前掲注(129)51 頁。

「賃金支払」という報酬の労務に対する対償性、すなわち報酬が提供された労務に対するものであるかどうかということによって判断されることとなる。

この二つの基準を総称して、「使用従属性」と呼ぶこととする。

2 しかしながら、現実には、指揮監督の程度及び態様の多様性、報酬の性格の不明確さ等から、具体的事例では、「指揮監督下の労働」であるか、「賃金支払」が行われているかということが明確性を欠き、これらの基準によって「労働者性」の判断をすることが困難な場合がある。このような限界的事例については、「使用従属性」の有無、すなわち「指揮監督下の労働」であるか、「報酬が賃金として支払われている」かどうかを判断するに当たり、「専属度」、「収入額」等の諸要素をも考慮して、総合判断することによって「労働者性」の有無を判断せざるを得ないものとする。

3 なお、「労働者性」の有無を法律、制度等の目的、趣旨と関連させて、ケース・バイ・ケースで「労働者」であるか否かを判断する方法も考え得るが、少なくとも、労働基準関係法制については、使用従属の関係にある労働者の保護を共通の目的とするものであり、また、全国画一的な監督行政を運営していく上で、「労働者」となったり、ならなかったりすることは適当でなく、共通の判断によるべきものであろう。

第2 「労働者性」の判断基準

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

この点については、現在の複雑な労働関係の実態のなかでは、普遍的な判断基準を明示することは、必ずしも容易ではないが、多数

の学説、裁判例等が種々具体的判断基準を示しており、次のように考えるべきであろう。

1 「使用従属性」に関する判断基準

(1) 「指揮監督下の労働」に関する判断基準

- イ 仕事の依頼、業務従事の指示等に対する諾否の自由の有無
- ロ 業務遂行上の指揮監督の有無
 - (イ) 業務の内容及び遂行方法に対する指揮命令の有無
 - (ロ) 通常予定されている業務以外の業務に従事することの有無
 - (ハ) 拘束性の有無
 - (ニ) 代替性の有無

(2) 報酬の労務対償性に関する判断基準

2 「労働者性」の判断を補強する要素

(1) 事業者性の有無

- イ 機械、器具の負担関係
- ロ 報酬の額
- ハ 損害賠償責任の有無
- ニ 独自商号使用の可否

(2) 専属性の程度

- イ 他社の業務に従事することへの制度上の制約、経済的従属性
- ロ 報酬に固定給部分があり、報酬に生活保障的な要素が強いと認められる

(3) その他

- イ 選考過程
- ロ 給与所得としての源泉徴収
- ハ 労働保険の適用対象
- ニ 服務規律を適用していること
- ホ 退職金制度、福利厚生を適用していること

近年は、場所的拘束性や時間的拘束性が弱い働き方をしたり、さらには、労務の具体的な遂行において指揮監督を強く受けたくない働き方をしたりして、「使用従属関係」の徴表となる要素を部分的に欠く就業者を巡る紛争が労働裁判例上増加しており、昭和 60 年報告の基準は、労働法が工場労働者や定型的な業務に従事する労働者を適用対象としているときには適切に機能したが、労務提供における裁量性の高い労働者の労働者性判断基準としては不十分といわれている⁽¹³⁹⁾。

また、労働者性の判断に関する裁判例では、同じ職種であっても労働者性を肯定したものと否定したものがあることや、一審、控訴審及び上告審で結論と理由が異なっている事例もあり、昭和 60 年報告の判断基準を適用した場合の最終的な判断のポイントについて明確な一般的傾向を見出すことは困難であることから、予測可能性や法的安定性の欠如という問題が生じている⁽¹⁴⁰⁾。

なお、特定の業種業態については、労働基準法研究会報告や行政解釈により、業種業態の就業形態に応じた判断基準が個別に示されており、具体的には、建設労働者及び芸能関係者の判断基準について、労働基準法研究会労働契約等法制部会労働者性検討専門部会が平成 8 年に報告した、「建設業手間請け従事者及び芸能関係者に関する労働基準法の「労働者」の判断

(139) 島田陽一「雇用類似の労務供給契約と労働法に関する覚書」下井隆史先生古稀記念『新現代の労働契約法理論』56 頁（信山社、2003）。

(140) 近年は、就業形態の多様化が進む中において、労働法の適用対象についてより具体的な解釈論や立法論を展開する学説が登場している。これらの学説は、労働法の適用対象である「労働者」とそうではない非「労働者」との区別が相対化・流動化し、「労働者」性の判断が困難な限界事例に位置する就業者も増えている状況に、労働法がどのように対応すべきかという問題意識を共有している。そして、その解決策としては、おおむね次の二つのものが考えられている。一つは、「労働者」性の判断基準を精緻化するあるいは「労働者」概念を拡張するという解決策である。もう一つは、就業者が「労働者」であれば、全ての法の適用を受け、非「労働者」であれば、全ての法の適用を受けないという二分法的思考によるのではなく、「労働者」ではない就業者にも労働法の一部の適用を認めるという解決策である。他方で、「労働者」とされる就業者であっても労働法の保護の必要性が薄い者も現れているとして、当事者意思によって労働法の適用を排除する可能性についても言及する学説も登場している（労働政策研究・研修機構・前掲注(128)40 頁）。

基準について」(以下「平成8年報告」という。)などがある。

(2) 労働組合法

労働組合法上の労働者性の判断基準については、平成23年4月の最高裁判決⁽¹⁴¹⁾を踏まえ、平成23年7月に労使関係法研究会が「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)」を公表している。

同報告では、労働組合法上の労働者性の判断基準について次のように述べている。

労働組合法上の労働者性は以下の判断要素を用いて総合的に判断すべきである。この場合、各判断要素を総合勘案して上記の労働組合法の趣旨から労働者性を判断するものであるので、仮に①から③までの基本的判断要素の一部が充たされない場合であっても直ちに同法上の労働者性が否定されるものではない。また、各要素を単独に見た場合にそれ自体で直ちに労働者性を肯定されるとまではいえなくとも、④及び⑤の補充的判断要素を含む他の要素と合わせて総合判断することにより労働者性を肯定される場合もあることに留意する必要がある。さらに、各判断要素の具体的検討にあたっては、契約の形式のみにとられるのではなく、当事者の認識(契約の形式に関する認識ではなく、当該契約の下でいかに行動すべきかという行為規範に関する認識)や契約の実際の運用を重視して判断すべきである。

1 基本的判断要素

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

(141) 最高裁平成23年4月12日第三小法廷判決(集民236号327頁)、最高裁平成23年4月12日第三小法廷判決(民集65巻3号943頁)。

- 2 補充的判断要素
 - 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
- 3 消極的判断要素
 - ⑥ 顕著な事業者性

4 雇傭契約と労働契約の異同

労働基準法や労働契約法などにおいて労働者と使用者との関係については、民法上の「雇傭契約」とは異なる「労働契約」という概念が用いられ、労働契約法第6条では労働契約について、「労働者が使用者に使用されて労働し、使用者がこれに対して賃金を支払うことについて、労働者及び使用者が合意することによって成立する。」と規定している。

そこで、労働契約と雇傭契約の異同が問題となるが、この労働契約と雇傭契約との関係については、範囲が一致する概念であるという見解と範囲が異なる別個の概念であるという見解が対立してきた。

これについて、菅野和夫名誉教授は、「労働契約に該当するか否かについては、労働関係の実態に即して判断されるべきものであって、契約の形式（契約書の文言）が「請負」ないし「委任」（準委任）であっても、契約関係の実態において[使用されて労働し、賃金を支払われる]関係と認められれば「労働契約」に該当しうる、というのが、学説・裁判例においてほぼ一致した見解である。そして「雇傭契約」に該当するか否かについても、同様に契約の形式（契約書の文言）が「請負」ないし「委任」であっても、契約関係の実態において[労働に従事し、報酬を受ける]関係と認められれば「雇傭契約」に該当するというべきであろう。そうすれば、「労働契約」と「雇傭契約」も基本的に同一の概念とみることができると述べられている⁽¹⁴²⁾。

また、荒木尚志教授も、「①民法学においても、雇用契約に該当するか否か

(142) 菅野・前掲注(132)74頁。

は実態を踏まえた契約の性質決定を行うべきとの立場が一般化していること⁽¹⁴³⁾、②平成 19 年に制定された労働契約法 6 条では民法 623 条の雇用とほぼ同様の規定を置いて実質上労働契約を定義していることから、労働契約と雇用契約は一致すると解してよく、労働契約法上の労働者と労働基準法上の労働者は同一の概念と解されるので、個別的労働関係法上の労働契約と民法上の雇用契約は同一の契約類型と解してよい⁽¹⁴⁴⁾とされているように、現在は、雇傭契約と労働契約とは範囲が一致する概念であるという見解が多数説となっている。

なお、現在、民法（債権法）の全面改正に関する検討を進めている法制審議会民法（債権関係）部会も、雇傭契約と労働契約は同一の契約類型であることを前提とした上で、雇用に関する規程のあり方について、民法と労働関係法規（特に労働契約法）に分散している現状が利便性の観点から問題であるとしつつも、当面、民法と労働契約法との関係については現状を維持するという方針を示し⁽¹⁴⁵⁾、この方針はパブリックコメントでもおおむね支持されている⁽¹⁴⁶⁾。

5 労働基準法の賃金

労働基準法第 11 条は賃金について、「賃金、給料、手当、賞与その他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。」と規定していることから、賃金となる要件は、①労働の対償であること、②使用者が労働者に支払うもの、の 2 項目ということになる。

(143) 丸山絵美子准教授は「実質が雇用なら雇用契約であるというのは民法においても同様である」と述べられている（丸山絵美子「労働契約法と民法」季労 221 号 60 頁（2008））。

(144) 荒木・前掲注(129)46 頁。

(145) 法制審議会民法（債権関係）部会第 26 回会議（平成 23 年 4 月 12 日）「民法（債権関係）の改正に関する中間的な論点整理」161 頁。

(146) 法制審議会民法（債権関係）部会第 35 回会議（平成 23 年 11 月 15 日）『民法（債権関係）の改正に関する中間的な論点整理』に対して寄せられた意見の概要（各論 6）283 頁以下。

この「労働の対償」は極めて広く把握されており、その結果、何が労働の対償に当たるかではなく、何が労働の対償には当たらないかという、いわば消去法によってその範囲を画するという手法が採られ、次のものは労働の対償に当たらないと解されている⁽¹⁴⁷⁾。

(1) 任意的恩恵給付

①結婚祝い金、災害見舞金などの慶弔禍福の給付、②退職金、③賞与、④現物給付ないし利益の支給は、労働協約、就業規則及び労働契約等において、その支給基準が明定され、それに従って使用者に支払い義務があるものは賃金となるが、使用者の裁量によって支払われるものは賃金ではないとされている。

(2) スtock・オプション

Stock・オプション制度では、権利付与を受けた労働者が権利行使を行うか否か、また、権利を行使するとした場合に、権利行使の時期や株式売却時期をいつにするかを労働者の決定に委ねていることから、同制度から得られる利益は労働の対償ではなく、賃金ではないとされている⁽¹⁴⁸⁾⁽¹⁴⁹⁾。

(3) 福利厚生給付

資金貸付、金銭給付、住宅貸与などの福利厚生給付は、使用者が労働の対償としてではなく、労働者の福利厚生のために支給する利益又は費用であり、賃金ではないとされている。

なお、家族手当や住宅手当は、支給規定等によりその支給基準が明定されている場合は賃金に当たる。

(4) 業務必要経費

(147) 荒木・前掲注(129)110頁。

(148) 平成9年6月1日基発412号。

(149) 荒木尚志教授は、Stock・オプションの位置づけについて、「利益の発生時期や額が労働者に委ねられる点は現物給付や株式付与の場合と同様である。むしろ、Stock・オプションの賃金性を承認した上で、労基法24条1項の通貨払いの原則の例外として認める法令上の措置を採ることも立法論として検討されてよいと思われる。」と述べられている(荒木・前掲注(129)112頁)。

企業が業務遂行のために負担する企業設備、作業備品、業務関連経費等の実費弁償⁽¹⁵⁰⁾は、本来企業が業務遂行のために負担すべきものであるため、賃金ではないとされている。

なお、通勤手当については、通勤費用が労働契約の原則からいえば労働者が負担すべきものなので、業務必要経費ではなく、支給基準が明定されている場合には賃金となる。

第2節 給与所得者概念と労働者概念の異同

前節において労働法における労働者概念について検討したところ、「労働基準法上の労働者」と受領した役務提供の対価が給与等として課税される「所得税法上の給与所得者」はおおむね一致すると考えられる。

そのため、本節において、所得税法上の給与所得者概念と労働基準法上の労働者概念の異同について考察する。

1 所得税法上の給与所得者と労働基準法上の労働者の異同

給与等該当性の要件とされる「雇傭契約」と労働基準法における「労働契約」は同一概念とされていることから、所得税法上の給与所得者と労働基準法上の労働者の範囲はおおむね一致すると考えられる。

また、永野秀雄教授は、「〔給与所得、事業所得の意義及び判断基準〕を労働法の視点からみますと、給与所得と考えられる所得を得ている人は、労働法における労働者とはほぼ一致する」と述べられている⁽¹⁵¹⁾。

では、その範囲（取扱い）が異なる者とはいかなる者かということが問題になるが、それは具体的には次に挙げる者とする。

(1) 労働基準法第116条により適用除外とされる者

労働基準法第116条は、船員法の適用を受ける船員については労働基準

(150) 例えば、作業服、作業用品代、出張旅費、社交交際費などがそれに当たる。

(151) 永野秀雄「プロスポーツ選手の労働者性」労研 537号 21頁（2005）。

法の一部の規定（同条1項）⁽¹⁵²⁾、同居の親族のみを使用する事業及び家事使用人は労働基準法の全ての規定（同条2項）を適用しないと規定している。

イ 船員法の適用を受ける船員

船員法とは、船舶の安全な航行のために船員の労働基準、船長の職務権限（特に船員に対する懲戒権・強制下船権など）及び船内規律を定めた法律であり、同法は海上労働者の特殊性に基づいて制定されたもので、労働基準法の特別法をなしているという面があるため、船員については労働基準法の規定のうち適用されないものがある。

一方、船員に対する役務提供の対価の課税上の取扱いについては、役務提供の実態に即して判断する必要があるが、船員法第1条では同法の適用がある船員とは、「日本船舶又は日本船舶以外の国土交通省令の定める船舶に乗り組む船長及び海員並びに予備船員をいう。」と規定し、海員については、「船内で使用される船長以外の乗組員で労働の対償として給料その他の報酬を支払われる者（同法6条1項）」と規定され、予備船員は、「船舶に乗り組むため雇ようされている者で船内で使用されていないもの（同法6条2項）」をいうと規定されていることから、海員及び予備船員の役務提供の対価は給与等に該当するということができる。

ロ 同居の親族のみを使用する事業

同居の親族のみを使用する事業を労働基準法の適用除外としたのは、家族関係にある者の労働関係への介入は好ましくないこと、そのような労働者の労働条件について国家的規制と監督を行うことは困難かつ不適切と考えられることを理由としている⁽¹⁵³⁾。

(152) 労働基準法第1条から第11条まで、第116条第2項、第117条から第119条まで及び第121条の規定は、船員の労働関係についても適用される（労基法116条1項、船員法6条）。

(153) 菅野・前掲注(132)92頁、下井隆史『労働基準法〔第4版〕』24頁（有斐閣、2007）。

一方、所得税法では、青色申告者については、その事業に専従する親族に対して給与を支給した場合には、その労務に従事した期間、労務の性質及びその提供の程度などからみてその労務の対価として相当であると認められる金額を、その青色申告者の必要経費に算入することができ、その給与（青色事業専従者給与）は事業に専従する親族の給与所得となると規定されている（所法 57）。この青色事業専従者給与は昭和 27 年に創設された制度である（創設当時は「専従者控除」）が、それまでは、事業所得者と生計を一にする親族に対する給与を必要経費として認めていなかった。これは、主として事業と家計の分離が十分にされていないという理由によるものであった。しかし、青色申告者については、その点を明確にし得ることから、青色申告書を提出する納税者に限り、家族専従者に支払った給与は必要な経費として控除する制度が創設された⁽¹⁵⁴⁾。

ハ 家事使用人

家事使用人を労働基準法の適用除外とした理由について、旧厚生省は、「家事使用人は女子労働者に占める割合も多く、その使用関係はお説の通り封建的なものであるが、その労働の態様は、ここに列記された各事業に於ける労働とは相当異なるものがあって、之を同一の労働条件で律する訳には行かぬ。先進諸国においても、家事使用人に対する労働条件法を定めている国は極めて少ない。また、之を定めても之が実行を保証することが極めて困難である。」としている⁽¹⁵⁵⁾。

一方、所得税法では家事使用人の給与は給与所得とされるのが一般的と考えられるが、源泉徴収制度においては、常時 2 人以下の家事使用人のみに対して給与等を支払う者は、ホステス等に報酬・料金等を支払う場合を除き、所得税を源泉徴収する必要はないこととされている⁽¹⁵⁶⁾。

(154) 武田昌輔編『コンメンタル所得税法』2738 頁（第一法規加除式）。

(155) 厚生省労政局労働保護課作成「労働基準法案解説及び質疑応答」。

(156) 所得税法 第百八十四条 常時二人以下の家事使用人のみに対し給与等の支払をする者は、前条の規定にかかわらず、その給与等について所得税を徴収して納付することを要しない。

(2) 公務員

国家公務員に支払われる「俸給」は、所得税法第 28 条に給与等として例示されている。

一方、公務員に関して、労働基準法には国や地方公共団体にも同法を適用する旨の規定⁽¹⁵⁷⁾があるが、国家公務員法により一般職の国家公務員には労働基準法は適用されないこととされている⁽¹⁵⁸⁾。

これは、それら公務員への労働組合法及び労働関係調整法の適用除外(団体交渉原理の排除)に対応した法的取扱いである⁽¹⁵⁹⁾。

これに対し、団体交渉制度が適用される現業職員には労働基準法の適用がある⁽¹⁶⁰⁾。

また、一般職の地方公務員については、団体交渉制度排除から要請される事項や地方公務員に特別規定が設けられている事項に関わる労働基準法の一定の条文が適用除外とされている⁽¹⁶¹⁾。これは、国家公務員の場合と異なり労働基準法の他の諸規定が適用されるのは、憲法の労働基準法定の要請を意識してのことと考えられる⁽¹⁶²⁾。

第二百四条二項二号 前項第一号から第五号まで並びに第七号及び第八号に掲げる報酬若しくは料金、契約金又は賞金のうち、第百八十三条第一項(給与所得に係る源泉徴収義務)の規定により給与等につき所得税を徴収して納付すべき個人以外の個人から支払われるもの。

(157) 労働基準法 第一百十二条(国及び公共団体についての適用) この法律及びこの法律に基いて発する命令は、国、都道府県、市町村その他これに準ずべきものについても適用あるものとする。

(158) 国家公務員法 附則第十六条 労働組合法(昭和二十四年法律第七十四号)、労働関係調整法(昭和二十一年法律第二十五号)、労働基準法(昭和二十二年法律第四十九号)、船員法(昭和二十二年法律第百号)、最低賃金法(昭和三十四年法律第百三十七号)、じん肺法(昭和三十五年法律第三十号)、労働安全衛生法(昭和四十七年法律第五十七号)及び船員災害防止活動の促進に関する法律(昭和四十二年法律第六十一号)並びにこれらの法律に基いて発せられる命令は、第二条の一般職に属する職員には、これを適用しない。

(159) 菅野・前掲注(132)92頁。

(160) 特定独立行政法人等の労働関係に関する法律第 37 条により、労働基準法の適用除外を定めた国家公務員法附則第 16 条を適用除外。

(161) 地方公務員法第 58 条第 3 項。

(162) 菅野・前掲注(132)92頁。

団体交渉制度が適用される地方公営企業職員及び単純労務職員については、労働基準法はほぼ全面的に適用される⁽¹⁶³⁾。

(3) 会社役員

会社役員と会社の関係は、一般的には委任の関係にあるとして位置付けられている⁽¹⁶⁴⁾こともあり、その取扱いが異なっている。

イ 所得税法上の取扱い

所得税法上、役員報酬は一般的に給与所得として扱われており、その取扱いは裁判例でも認められている。

前橋地裁昭和 53 年 7 月 13 日判決（訟月 24 卷 9 号 1857 頁）⁽¹⁶⁵⁾では、役員報酬について、「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つても、原告（取締役）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つて、原告が受ける報酬は、その活動から生じた成果として直接に享受するものでなく、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、雇働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のが相当」と述べたうえで、給与所得と判断している。

なお、本件は控訴、上告されたが、東京高裁⁽¹⁶⁶⁾及び最高裁⁽¹⁶⁷⁾は原審を支持している。

(163) 地方公営企業法第 39 条第 1 項による地方公務員法第 58 条第 3 項の適用除外、地方公営企業等の労働関係に関する法律附則第 5 項。

(164) 会社法 第三百三十条（株式会社と役員等との関係） 株式会社と役員及び会計監査人との関係は、委任に関する規定に従う。

(165) 本件訴訟の主たる争点は、①連帯保証債務を履行したことにより取得した求償権の行使不能によって 生じた金額は、所得税法第 72 条で規定する雑損控除の対象となるか、②雑損控除の対象とならないとしても、前記金額は、取締役としての業務遂行上生じた損失であるから、所得税法第 51 条第 2 項に規定する損失として必要経費に算入されるものであるかの 2 点である。

(166) 東京高裁昭和 54 年 4 月 17 日判決（税資 105 号 143 頁）。

(167) 最高裁昭和 54 年 11 月 22 日第一小法廷判決（税資 109 号 482 頁）。

ロ 労働基準法上の取扱い

会社役員について、行政解釈⁽¹⁶⁸⁾では、「労働基準法にいう労働者とは、事業又は事務所に使用される者で賃金を支払われる者であるから、法人、団体、組合等の代表者又は執行機関たる者の如く、事業主体との関係において使用従属の関係に立たない者は労働者ではない。」とされているように、労働基準法の労働者として扱わないこととされている。

菅野和夫名誉教授は取締役について、「株式会社の経営に当たる者として、会社法上、選任、報酬の決定、解任は株主総会の決議事項とされ、任期を法定され、会社との関係は委任とされ、諸種の義務と責任を法定されている。要するに、取締役は、会社に使用されてその報酬を支払われる者（労働契約法、労働基準法上の「労働者」、会社法上は「使用人）」とは異なる地位と責任を会社法上定められており、そのような者としては「労働者」にあたらぬ。」と述べられている⁽¹⁶⁹⁾。

なお、使用人兼務役員については、使用人部分に限り労働者として取扱うこととされている⁽¹⁷⁰⁾。

ハ 健康保険法及び厚生年金保険法上の取扱い

社会保障法⁽¹⁷¹⁾の一つである健康保険法及び厚生年金保険法は、ほぼ同一の文言で、法人事業所及び5人以上の従業員を有する事業所に使用される者を被保険者とする規定しているが⁽¹⁷²⁾、そのうち日々雇用や

(168) 昭和23年1月9日基発14号、昭和63年3月14日基発150号、平成11年3月31日基発168号。

(169) 菅野・前掲注(132)96頁。

(170) 昭和23年3月17日基発461号 法人の所謂重役で業務執行権又は代表権を持たない者が、工場長、部長の職にあって賃金を受ける場合は、その限りにおいて法第九条に規定する労働者である。

(171) 社会保障法とは、保障の必要な者に対して、国や地方公共団体などが行う給付行為をめぐる権利・義務を中心として、その費用負担を定めた、社会保障に関する法の総称である。

社会保障に関する法としては、公的扶助関連では生活保護法や児童扶養手当法などがあり、社会保険関連では、健康保険法や国民年金法、雇用保険法など、数多くの法律がある。

(172) 健康保険法第3条、厚生年金保険法第9条。

2か月以内の雇用契約で臨時に使用される者などは除くとしている⁽¹⁷³⁾。

代表取締役を含む会社役員についても被保険者資格が認定されており⁽¹⁷⁴⁾、これは、労働基準法上の労働者性と健康保険法等の被保険者との重大な相違点といわれている⁽¹⁷⁵⁾。また、株式会社の代表取締役の被保険者資格について、広島高裁岡山支部昭和38年9月23日判決（行集14巻9号1684頁）では、法人代表者であっても「事実上の使用関係」が法人との間に存在する限りは、健康保険法及び厚生年金保険法上の被保険者として取扱われることになるとしている。同判決では、「事実上の使用関係」の存否は、主として経常的な労務提供が行われているか否かにかかっているのであって、その労務の質、特に他人の指揮命令下にお

(173) 健康保険法第3条、厚生年金保険法第12条。

パート労働者等の短時間労働者に対する適用基準は規定がなく、労働時間が短いことを特性とするパート労働者は適用除外には該当しないといわれているが、昭和55年6月6日付の、厚生省保険局保険課長、社会保険庁医療保険部健康保険課長、同年金保険部厚生年金保険課長の連名による都道府県民生主管部（局）保険課（部）長宛ての内翰により、労働時間（日数）が正規従業員の4分の3以上であるか否かが基準とされている。

しかし、①内翰とは、国の行政機関が下級行政機関や地方公共団体などに対して、法令解釈などを提示するために発する「内部向けの書翰」であること、②パート労働者に対する社会保険適用の問題は、社会的に大きな問題であることから、法的根拠のある基準が求められている（戸田典子「パート労働者への厚生年金の適用問題」レファ673号34頁以下参照（2007））。

なお、現在、社会保障審議会の「短時間労働者への社会保険適用等に関する特別部会」において、パート労働者などの非正規労働者への社会保険の適用拡大が検討されている。

(174) 昭和24年7月28日保発第74号（法人の代表者又は業務執行者の被保険者資格について）

法人の理事、監事、取締役、代表社員及び無限責任社員等法人の代表者又は業務執行者であつて、他面その法人の業務の一部を担任している者は、その限度において使用関係にある者として、健康保険及び厚生年金保険の被保険者として取扱つて来たのであるが、今後これら法人の代表者又は業務執行者であつても、法人から、労務の対償として報酬を受けている者は、法人に使用される者として被保険者の資格を取得させるよう致されたい。

なお、法人に非ざる社団又は組合の総裁、会長及び組合及び組合長等その団体の理事者の地位にある者、又は地方公共団体の業務執行者についても同様な取扱と致されたい。

(175) 東京大学労働法研究会編『注釈労働基準法（上）』143頁（有斐閣、2003）。

かれた労働か否かがほとんど問題にされていない。そのことから、同判決は社会保障法上の「使用される者」という概念に労働法上の「労働者」概念とは異なる独自性を認めたという点で、意義深い先例であるといわれている⁽¹⁷⁶⁾。

2 判断基準の異同

(1) 給与等該当性に関する判断基準と労働者性に関する判断基準との比較

第1章第3節で検討した給与等該当性に関する判断基準と労働者性に関する判断基準とを比較すると、双方ともに判断に当たっては、従属性（使用従属性）の有無を重視するが、それだけではなく事業者性についても検討した上で判断することとしており、また、判断基準における具体的判断要素についても概ね一致しているといえる（次図参照）。

(176) 竹中康之「法人の代表者と被保険者資格」西村健一郎ほか編『社会保障判例百選〔第4版〕』別冊ジュリ 191号 24頁（2008）

【判断要素の対比】

判断要素	給与等該当性			労働者性
	昭和 56 年 最高裁判決	税務訴訟で採 用された要素	昭和 26 年 通達	労働訴訟で採用 された要素 (昭和 60 年報告)
従属性 (使用従属性)	業務遂行上の指揮監督		○	○
	時間的拘束性	○	○	○
	場所的拘束性	○	○	○
	諾否の自由		○	○
	代替性		○	○
	専属性		○	○(注1)
	継続性	○	○	
	報酬の労務対価性	○	○	○
独立性 (事業者性)	費用負担		○	○
	報酬の額			○
	危険負担		○(注2)	○(注3)
	事業内容との類似性		○	
その他	正規従業員との差異		○	○
	当事者の認識		○	○(注4)

(注1) 昭和 60 年報告では、報酬の固定給部分の有無、報酬の生活保障的な要素の有無についても専属性の具体的判断要素としている。

(注2) 経営等への参画、成果の帰属、不利益があった場合の負担を具体的な判断要素としている。

(注3) 昭和 60 年報告では、「損害賠償責任の有無」を判断要素としている。

(注4) 昭和 60 年報告では、①採用過程、②給与所得としての源泉徴収の有無、③労働保険の適用の有無、④服務規律の適用、⑤退職金制度又は福利厚生適用、により使用者の認識を推認するとしている。

(2) 電力検針員の取扱いを巡る裁判例

電力会社の委託検針員については、労働者性を肯定した裁判例がある一方で、委託検針員が受領する委託手数料を事業所得とした裁判例がある。

佐藤英明教授はこの裁判例について、「労働者性とその受けとる報酬の給与所得該当性とは、直接の関係はないとの判断だと考えられる」と述べられている⁽¹⁷⁷⁾。

そこで、当該労働訴訟における判断基準を検討し、税務訴訟における判断基準と比較を行う。

イ 労働訴訟（福岡地裁小倉支部昭和 50 年 2 月 25 日判決、労民集 26 巻 1 号 1 頁）

(イ) 事案の概要

電力会社の委託検針員は労働基準法上の労働者の地位を有するとされた事例である。

(ロ) 労働者の判断基準

福岡地裁は、労働基準法の保護を受ける労働者であるか否かは、契約の形式や名目に限らず、労務提供の形態を実質的に考察して決しなければならないとし、その判断基準を使用従属関係の有無としている。

なお、検針員が検針手数料を、納税手続上事業所得として申告していることについては「それはあくまでも、税法的見地からの処理の問題であって、その当否の問題はまた別個に考えるべきものであるからそのことをもつて原告が被告会社の使用従属下に検針業務に従事していることを否定することはできないものというべきである」と判示している。

(ハ) 判断要素及び認定事実

福岡地裁は以下の要素を検討し、検針員が電力会社と対等の地位に立つ事業主体として独立に検針業務を請負うものとみることは相当でなく、むしろ電力会社に従属し、その指揮監督下において労務を提供する関係にあるとみられるから、労働基準法上の労働者の地位を有するものと認めるのが相当と判示し、検針員の労働者性を肯定してい

(177) 佐藤・前掲注(66)39頁。

る⁽¹⁷⁸⁾。

① 採用過程

採用過程は一般企業の社員の採用過程と実態において変わるところはなく、電力会社に一方的に採否の決定権があることから、採用段階において対等の当事者というにはほど遠い立場にある。

検針日、検針地区、検針枚数、手数料額等も電力会社の一方的な決定事項であって、検針員は包括的に承諾か否かを選択するほかなく、契約内容について個別交渉により改変を求める余地はない。

② 業務遂行上の指揮監督

検針員が自主的に決定できることは現場への行き方とか検針順序ぐらいの僅かな点に限られ、検針方法、検針日、検針地区、検針枚数等の本質的な事項は全て会社の定めるところにより、自由裁量の余地は乏しい。

電力会社は、検針員らの要望により、作業衣、帽子、靴、その他事務処理上の備品を供与しているが、それらの着用を強制していない。

検針員と需要家とのトラブル防止のため、検針員に身分証明書を交付し、形態を命じている。

③ 時間的拘束性

出退者時間の定めはなく、出勤簿もないが、検針業務及び机上業務を合わせると1日7、8時間程度を要し、この間は事実上拘束される。

巡回や検針には早朝又は夜間はさけるのが妥当であることや、検針カードは当日中に速やかに営業所に返納しなければならないことから、検針員が検針業務に従事すべき時間もおのずから定まり、結

(178) 控訴審（福岡高裁昭和53年9月13日判決、労民集29巻5・6号674頁）は検針員が労働基準法上の労働者であることを前提とする解雇無効の主張に対し、「控訴人が労働基準法上の労働者であるか否かを吟味するまでもなく、主張自体失当であり、採用できない。」と判示し、労働者性の判断自体を留保している。

局、一般社員とほぼ同様に、少なくとも7ないし8時間業務に拘束されることになる。

電力会社は毎月28日に電力会社職員との会合を催している。会合への参加は任意であるが、手数料の支給日が毎月28であること、会合終了後に支給していることから事実上ほとんどの検針員が出席している実情にある。また、会合においては検針員側からの要望や、電力会社から検針員に対する業務上の指示がされることもある。

④ 代替性

検針業務はある程度の熟練を要することから、全くの素人では業務に従事することは容易ではない。そのため、検針員の家族等が本人に代わって業務を行うことは實際上極めて困難であって、現実にも殆んどされていないから、観念的には代替性があるといいい得ても、その実態に乏しい。

⑤ 専属性

検針員が他の職業を兼ねることは、体力的にも時間的にも極めて困難であってその例に乏しい。

⑥ 報酬の労務対価性

手数料は地区に応じた単価に検針枚数を乗じたものと、検針日数に応じた事務処理費が支払われているが、検針枚数、検針日数は委託検針契約によって定められているため、検針員はその枠内で毎月ほぼ決った手数料の支払いを受けることになり、その実態は、いわゆる出来高払いというよりも、むしろ固定給に近いといえなくもない。

⑦ 服務規律の適用

社員たる検針員は転勤を命ぜられることがあるのに対し、委託検針員には転勤の例はない。

⑧ 労働組合の結成

検針員は労働組合を結成し、手数料の改定など検針業務遂行の条

件等について電力会社と交渉し、時にはストライキに出るなどして、その改善ないし向上に活発な活動をなしてきていた。

労働組合の活動は検針員の従属的、労働者的な立場に由来するものであり、その故に労働組合法上の組合資格の認定も受け、電力会社も交渉団体として承認しているものと考えられる。

ロ 税務訴訟と労働訴訟との比較

税務訴訟、労働訴訟ともに他法の判断には左右されず、その当否の問題は別個に考えることとしているが、各裁判において採用された具体的判断要素に大きな隔たりはない（下図参照）。

しかし、同一の判断要素における法的評価が全く異なっており、労働訴訟における認定事実により、委託手数料の税務上の取扱いを検討すれば給与等該当性を肯定することになると考えられる。

なお、法的評価の相違については、裁判の時期が税務訴訟は労働訴訟の10年以上後であるため、同一事実の下でなされていないということも考えられるが、むしろ、その要因は裁判官の価値観の違いにあると考えられる。

また、税務訴訟において判断のポイントなった「経費の負担」について労働訴訟では検討されていないが、この判断要素は昭和60年報告にも挙げられていることから、給与等該当性特有の判断要素とはいえ、むしろ、労働訴訟については原告、被告共に経費の負担についての主張がされていないために、検討されていないものと考えられる。

以上のことから、この裁判例をもって労働基準法における労働者性と受領する報酬の給与等該当性とは直接の関係はないといい切ることはできず、むしろ、双方の判断基準に隔たりはなく、同一の基準で判断しているといっても過言ではないと考える。

【判断要素及び認定事実】

	税務訴訟 【福岡地裁昭和62年7月21日判決】	労働訴訟 【福岡地裁小倉支部昭和50年2月25日判決】
判断基準	従属性及び独立性の有無	使用従属関係の有無
判断要素		
採用過程	対等当事者間の契約	対等当事者というにはほど遠い
業務遂行上の指揮監督	なし (一般的な指揮命令下にあるわけでない)	あり (自由裁量の余地は乏しい)
時間的拘束性	なし (制約があるが、作業時間及び出退所時間は自由)	あり (1日7～8時間は事実上拘束される)
代替性	あり (第三者に代行、下請させることは別段禁じられてなく、現実に行われている)	なし (観念的には代替性があるといえても、その実態に乏しい)
専属性	なし (兼業は禁止されておらず、実際に兼業者も相当数あった)	あり (兼業は極めて困難であってその例に乏しい)
費用負担	あり (交通費は個人負担、バイクを使用する場合の購入費及び維持費も個人負担)	
報酬の労務対価性	なし (純粋な出来高制)	あり (実態は出来高制というより固定給に近い)
服務規律の適用	なし	なし
労働組合の結成		労働組合の活動は労働者的な立場に由来するもの。

3 所得税法上の給与等と労働基準法上の賃金の異同

賃金は所得であるという一般概念から観れば、全ての賃金は給与所得に含まれるのであるが、労働基準法という賃金と所得税法という給与所得には一致しない点があるといわれている⁽¹⁷⁹⁾。

例えば、労働基準法において賃金とされない任意的恩恵給付のうち、慶弔禍福の給付については、その金額が社会通念上相当と認められれば課税され

(179) 奥村敬三「賃金と給与所得」商工財務7巻2号16頁(1952)。

ないこととなっているが⁽¹⁸⁰⁾、賞与については、それが使用者の裁量によるものであるか否かを問わず給与等として課税されることとなり、また、役員報酬やストック・オプションの権利行使益⁽¹⁸¹⁾についても労働基準法上の賃金とはならないが、所得税法上は給与等として課税されることとなる。

一方で、退職金については、労働協約、就業規則、労働契約などでそれを支給すること及びその支給基準が定められ、使用者に支払義務があるものは労働基準法上の賃金と認められるが⁽¹⁸²⁾、所得税法上、退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与やこれらの性質を有する給与は退職所得として課税されることとなる（所法 30 条 1 項）。

給与所得とは「非独立的労働ないし従属的労働の対価」とされているが、最高裁昭和 37 年 8 月 10 日第二小法廷判決（民集 16 卷 8 号 1749 頁）⁽¹⁸³⁾において、最高裁が、「勤労者が勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給付は、・・・給与所得を構成する収入と解す（べき）」と判示していることから、給与所得の範囲には、労務との対価関係を要求しないと考えられる「勤労者たる地位に基づく」給付も含まれることになる。

したがって、退職金以外の労働基準法上の賃金は、全て所得税法上の給与等に該当するということができる⁽¹⁸⁴⁾。

また、所得税法第 28 条が給与等として例示する「賃金」は、労働基準法の制定と同時期に行われた税制改正によって盛り込まれたものであるため、労働基準法第 11 条に定義する「賃金」と所得税法第 28 条の「賃金」は、同

(180) 所得税基本通達 28-5（雇用契約等に基づいて支給される結婚祝金品等）、同 9-23（葬祭料、香典等）。

(181) スtock・オプションに係る税務訴訟については、第 2 章第 3 節 2（7）を参照。

(182) 最高裁昭和 43 年 5 月 28 日第三小法廷判決（判時 519 号 89 頁）参照。

ちなみに、1987 年の労働基準法改正以降、退職手当について定めをする場合、退職手当の決定、計算及び支払方法並びに支払時期に関する事項を明定することが要求されている（労基法 83 条 3 号の 2）。

(183) 本件は、通勤定期券又はその購入代金の支給は所得税法上の給与か否かが争われ、給与に該当するとされた事例である。

(184) 酒井克彦教授は、「所得税法上の給与所得が労働基準法にいう『賃金』の概念よりも広いことは明白であるということが指摘できよう。」と述べられている（酒井・前掲注(110)7 頁）。

一の概念と考えられる。

4 小括

労働法における労働者及び賃金について検討した結果、次の理由から「労働基準法上の労働者」に該当する者は、全て「所得税法上の給与所得者」に該当し（下図参照）、労働基準法上の労働者が使用者から役務提供の対価として受領するものは、所得税法上の給与等に該当すると考える。

- ① 給与等該当性の要件とされる「雇傭契約」と労働基準法における「労働契約」は同一概念とされていること。

なお、給与所得は雇用関係に基づくものに限らない⁽¹⁸⁵⁾とされているが、雇用関係に基づくものについて給与等該当性を否定した裁判例はない。

- ② 給与等該当性と労働基準法上の労働者性の判断は同一の判断基準で行われているといえること。

なお、最終的な判断においては、給与等該当性の判断では従属性をポイントとしたものもあれば、事業者性をポイントとしたものもある。一方、昭和 60 年報告では労働者性の判断は使用従属性をポイントとし、事業者性については補助的な要素という位置づけとしているものの、労働者性が争われた裁判例の中には、最終的に経費の負担をポイントとして労働者性を否定した事例⁽¹⁸⁶⁾もあることから、労働者の判断において

(185) 清永敬次『税法〔第7版〕』91頁（ミネルヴェ書房、2008）。

(186) 東京高裁平成6年11月24日判決（労判714号16頁）。

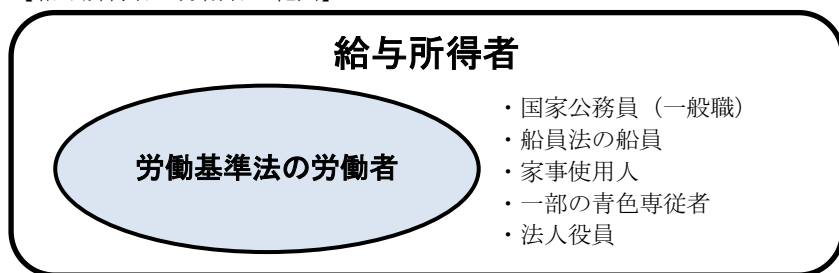
備車運転手の労働者性が争われ、東京高裁は、労働者がトラックを所有していたことをポイントとして、労働者性を否定している。

なお、一審判決（横浜地裁平成5年6月17日判決、労判643号71頁）では、被用者が時間的に拘束されており、かつ運送業務の内容も運送係の指示により、一方的に定められていたと評価され、労働者性が認められたが、最高裁判決（平成8年11月28日第一小法廷判決、労判714号14頁）においては、「運送という業務の性質上当然に必要とされる運送物品、運送先及び納入時刻の指示をしていた以外には、Xの業務の遂行に関し、特段の指揮監督を行っていたとはいえず、時間的、場所的な拘束の程度も、一般の従業員と比較してはるかに緩やかであり、XがAの指揮監

も使用従属性だけをポイントとするのではなく、非事業者性が判断のポイントとなる場合がある。

- ③ 所得税法第 28 条が給与等として例示する「賃金」は、労働基準法の制定と同時期に行われた税制改正によって盛り込まれたものである。そのため、労働基準法第 11 条に定義する「賃金」と所得税法第 28 条の「賃金」は、同一の概念と考えられること。

【給与所得者と労働者の範囲】



したがって、給与等該当性の判断が困難な事例については、労働基準法等の個別的労働関係法における労働者性の司法判断等を参考にして、解決を図ることも有効な手段の一つと考える。

しかし、給与等該当性又は労働者性の判断において検討すべき判断要素はある程度明確であっても、極めて多様な要素を状況に応じた総合評価によって判断するという手法は、客観性と予測可能性に欠けるという問題があり、また、現行の判断基準は判断要素の羅列に留まり、各判断要素が矛盾した場合に、最終的に何をポイントとして判断するかという基準が必ずしも明確とはいえないため、実務上は源泉徴収義務者（使用者）が判断に迷う場合があると考える⁽¹⁸⁷⁾。

督の下で労務を提供していたと評価するには足りないと言わざるを得ない」とされ労働者性が否定されている。

(187) 労働基準法研究会が報告した建設労働者の労働者性の判断基準について、全国建

そのため、次章では給与等該当性に関するより明確な判断基準、判断方法について考察することとする。

設労働組合総連合の山下組織部長は、「手間請けの定義について建設業の特殊事情を考慮したものとなっているが、判断基準については要素の羅列に終わっているという問題があるものとなっている。」と述べられている（山下正人「「自営的」就労と建設労働の諸課題と全建総連の取り組み」労研 566号 77頁（2007））。

第3章 給与等該当性に関する判断基準

第1節 給与等該当性に関する判断基準の考察

給与等該当性は、役務提供の実態の様々な要素を総合的に勘案して判断することとされており、その際に検討すべき具体的判断要素は、裁判例を通じてある程度明確にされているものの、それら具体的判断要素の中には、事案によって機能するものとししないものがある。

また、給与等該当性を判断する上で各判断要素は同列に扱われるのではなく、①一定の基準を満たせば給与等該当性を肯定又は否定することができる「重要な要素」と、②その要素の度合いに応じて給与等該当性の判断を補強する「補強要素」とに区分することができると考えられるが、それらの具体的な基準は判然としない。

そのため、役務提供の実態から給与等該当性を判断するに当たり一般的に検討すべき事項について、労働者性が争われた裁判例等も参考としつつ判断要素ごとに検討を加え、「重要な要素」及び「補強要素」となる具体的な基準を整理することにより、給与等該当性に関する判断基準の明確化を試みることにする。

1 従属性の判断要素

給与所得とは、「使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価」とされていることから、役務提供の態様が従属的であること、言い換えれば、他人の指揮監督の下に役務を提供していることが、給与等該当性を肯定するための要件であり、従属性の具体的判断要素として、業務遂行上の指揮監督、時間的・空間的拘束性、諾否の自由、代替性、専属性、継続性及び報酬の労務対価性が挙げられる。

通常、使用者の指揮監督は広い範囲に及び、それを段階ごとに大まかに区分すると次のようになるといわれている。

① 業務内容の指示（仕事・業務の種類、業務遂行方法、労働密度、品質の

指示等)

- ② 業務遂行についての監督・指示（作業監視、時間管理、就業場所の指定、業務遂行方法の変更指示等）
- ③ 業務完成についての検査・指示（業務遂行結果の承認・修正・補正の指示、評価等）

これら個々の指揮監督は、様々な強弱の度合いの差異を帯びて存在し、使用者と役務提供者との法律関係が請負であったとしても一定程度（業務の性質上当然に存在する程度）の指揮監督は存在するものである。

そのため、給与等該当性を判断するには、使用者からの指示等が「業務の性質上当然に存在する程度」のものであるか、雇用契約その他これに類する関係に基づくものであるかを区別しなければならない。

しかし、「業務の性質上当然に存在する程度」の範囲は判断をする当事者の価値観によって異なると考えられるため、実際にそれを区別する一定の基準を示すことは極めて困難である⁽¹⁸⁸⁾。

なお、裁判例においては、使用者の一般的な指揮監督の存在が認められる場合であっても事業所得と判断された事例や、反対に何ら指揮監督の存在に触れることなく給与所得と判断された事例がある。

佐藤英明教授は、「従属性」は、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務のあり方の特徴を抽出したものであり、それらを構成する要素において強弱があっても構わない性質のものであると考えられる。したがって、それは給与所得とされる場合にその説明としては多く妥当しても、その有無によって確定的にある所得が給与所得であるか否かを判断する手がかかりにはなりえない。」と述べられるように⁽¹⁸⁹⁾、「従属性」から給与等該当性を判断することは困難であり、源泉徴収義務者

(188) 橋本陽子教授は、「請負契約においても、請負人は注文者の指示に基づいて作業を行うことがあるので、「業務の性質上当然に必要なとされる」指示と労働契約上の指揮命令とを区別することは理論上可能であるが、実際には極めて困難である。」と述べられている（橋本陽子「「労働者」の定義」法教 378 号 5 頁（2012））。

(189) 佐藤・前掲注(101)219 頁。

が均一に判断するための基準としては機能しないとする説がある。

また、労働基準法の労働者性についても、指揮監督下の労働及び賃金支払いの2つの基準を総称した「使用従属性」によって判断されてきたが、指揮監督については、労働時間、労働の場所、業務遂行の基本方針といった一般的なし基本的な事項についての指揮監督で足り⁽¹⁹⁰⁾、グレーゾーンの者に関しては、「指揮監督下の労働」と「賃金支払い」という要素が一般の場合に比して量的・質的に弱いために、「使用従属性」のみで明確な結論を出すことが不可能に近いといわれている⁽¹⁹¹⁾⁽¹⁹²⁾。

しかし、「従属性」は給与等該当性及び労働者性の中核的な判断基準であり、給与等該当性及び労働者性の司法判断においては、「従属性」の認否が重視されている事例が多い傾向にあるため、「従属性」の各判断要素について検討することとする。

(1) 業務遂行上の指揮監督

業務の内容及び遂行方法について使用者の具体的な指揮命令（指示）を受け、業務の遂行状況を使用者に監督されているために、役務提供者に業務遂行上の裁量がほとんどないと認められる場合は、給与等該当性を強めることになるとされ、昭和60年報告においても、業務の内容及び遂行方法について「使用者」の具体的な指揮命令を受けていることは、指揮監督関係の基本的かつ重要な要素とし、その他に「使用者」の命令、依頼等により通常予定されている業務以外の業務に従事することがある場合に

(190) 神田孝夫『使用者責任』22頁（一粒社、1998）。

(191) 下井・前掲注(153)27頁。

(192) 川口美貴教授は、「労働者」は、「自ら労務を供給しその対償としての報酬を支払われる者で、労務供給の相手方との関係で独立事業者（独立した事業に必要な生産手段等を有し、かつ、当該生産手段等を用いて、個人に対して労務を供給する場合又は事業主に対して労務を供給するがその労務供給が当該事業主の事業そのもの若しくは専属的・継続的でない場合）、または独立労働者（独立した事業に必要な生産手段を有していないが、事業主ではない個人に労務を供給し、かつ、特定の個人に専属的に労務を供給していない場合）である者」であって、それ以外の要件は不要であり、「使用従属性」は労働者性の判断基準でも補強的・補助的要素でもないと解すべきである。」と述べられている（川口美貴「労働者概念の再構築」労旬1711号53頁（2010））。

は、「使用者」の一般的な指揮監督を受けているとの判断を補強するとして
いる。

この要素は、現行消費税法基本通達1-1-1（個人事業者と給与所得者の区分）においても判断要素の一つに挙げられており、同通達の判断基準において判断要素が矛盾した場合には、基本的には指揮監督の有無により大方は決せられるといわれていることから⁽¹⁹³⁾、給与等該当性を判断するうえで業務遂行上の指揮監督の有無が重要であることに疑いの余地はない。しかし、第三者に役務を提供する場合には、その程度に差異はあったとしても、使用者の指揮監督が必ず存在すると考えられるため、給与等該当性を肯定するに至る指揮監督の程度が問題となる。

税務訴訟や労働訴訟においては、指揮監督の程度が弱い場合であっても給与等該当性及び労働者性を肯定している事例がある一方で、その程度が弱いとしてそれらを否定している事例もあることから、その程度を明確にすることは容易ではない。

しかし、給与等該当性を肯定するに至る指揮監督の程度は、次の理由から必ずしも強度（業務遂行方法の細部にまで具体的な指示がされること又は使用者に逐一監督されていることなど）である必要はなく、使用者から業務の内容や目的程度の指示があれば給与等該当性を肯定できると考えられる⁽¹⁹⁴⁾。

- ① 役務提供に関して使用者が役務提供者に行う指示は、現実には、使用者の経営方針、労務政策又は当該業務の内容等により様々に異なるのであって、役務提供における裁量及び独立性が高いと考えられる専門的職

(193) 大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方〔五訂版〕』21頁（税務経理協会、2010）。

(194) 川口美貴教授は、「「事業主に対する労務供給」は、「労務受給者（使用者）が事業遂行のために必要な指示を労務給付者（労働者）に対して行い、その指示にしたがった労務給付がなされること」で足り、労務受給者が労務給付者に労務給付方法等の具体的な指示を行うことを必要とすると解すべきではない。」と述べられている（川口美貴「労働者概念の再構成」季労 209号 147頁（2005））。

種（特別な技能・技術・知識が必要とされる役務提供者）⁽¹⁹⁵⁾については、その業務遂行方法や内容について使用者から具体的な指示が行われず（具体的な指揮命令を行うことが困難ないし不可能）、基本的な枠組みのみが指示されるのが通常であるが、その場合であっても一律に給与等該当性又は労働者性が否定されるわけではないこと⁽¹⁹⁶⁾。

- ② 労働基準法は、事業場外労働（労基法 38 の 2）及び裁量労働（労基法 38 の 3、38 の 4）に関する規程を置き、労働者が業務遂行方法につき使用者の具体的な指示を受けない場合があることを前提としていること。

また、事業者（請負や委任の場合）であっても、注文者や委任者の指図に従った労務の提供という形で一定程度（業務の性質上当然に存在する程度）の指揮命令は存在しうるものであり、請負・委任の場合にも「指揮命令下の労働」という基準を適用しようとする、その意味内容を抽象化せざるをえず、基準としての機能を失うことになるのではないかといわれており⁽¹⁹⁷⁾、裁判例の中にはこの要素について検討することなく結論に達している事例もある。

したがって、「業務遂行上の指揮監督」は、給与等該当性の判断における重要な要素とはならないものの、業務遂行方法の決定において本人の裁量によるところが少ない場合や、業務遂行過程における使用者の指揮監督の度合いが強いと認められるような場合は、給与等該当性を肯定する補強要素となり、反対に、本人の裁量によるところが多く、使用者の指揮監督も

(195) 具体的には、弁護士、税理士、医師、研究・開発者、ディレクター、デザイナー、美容師、修理・建設・製造職人、教師等が考えられる。

(196) 専門的職種の労働者性が争われた裁判では、仕事の依頼、業務従事の指示等に対する諾否の自由及び時間的・場所的拘束の有無が労働者性を判断するに当たり重視されている。業務の内容・遂行方法に関する具体的な指揮監督の点については、チーム等で労務を遂行する事案では諾否の自由・拘束性と共に重要な判断要素とされているが、労務遂行を一人で行う事案では労働者性の判断に当たりそれほど重視されておらず、多くの裁判例は、そもそも業務の内容・遂行方法に対する指揮命令の有無の点に言及していない（労働政策研究・研修機構・前掲注(128)54頁）。

(197) 田思路『請負労働の法的研究』34頁（法律文化社、2010）。

ほとんどないような場合は、給与等該当性を否定する補強要素となると考えられそれらの基準を整理すると次のようになる。

○ 「業務遂行上の指揮監督」による給与等該当性の判断を補強する基準

業務遂行上の指揮監督について、次の基準に該当するなど、その程度が強いと認められる場合は、給与等該当性を肯定する補強要素となり、次の基準に該当しないなど、その程度が弱いと認められる場合は、給与等該当性を否定する補強要素となる。

- ・ 業務遂行方法の決定において本人の裁量の度合いが少ない。
- ・ 業務遂行過程における使用者の監督の度合いが強い。
- ・ 具体的な業務が決まっておらず、使用者の指示に従って様々な業務に従事する場合や、使用者の指示により通常予定されている業務以外の業務に従事することがある。

(2) 時間的拘束性

最高裁昭和 56 年判決では、従属性の判断要素として何らかの空間的、時間的な拘束を受けているか否かということを挙げ、昭和 60 年報告においても、「勤務場所及び勤務時間が指定され、管理されていることは、一般的には、指揮監督関係の基本的な要素である。」としているように、時間的・空間的拘束性は給与等該当性及び労働者性の判断において、重要な判断要素と位置付けられている。

これまでの給与等該当性及び労働者性が争われた裁判例では、時間的拘束性は業種業態に関係なく大多数の事例で検討され、その認否によって判断が分かるといっても過言ではなく、勤務する日及び就業時間（始業・終業時間）が指定されていたり、タイムカード、出勤簿又は本人からの報告により就業時間が管理されていたりする場合には、時間的拘束性があるとしている。

なお、時間的拘束性についても「業務の性質上当然に存在する」場合があり、例えば、建築土木工事における騒音等の配慮及び安全対策の必要からの夜間作業の制限、店舗等で役務提供する者における営業日及び営業時間による制限、外交員等における夜間営業の禁止のように、業務の性質、安全確保、近隣住民対策、常識的な就業時間等から必然的に就業時間が指定（制限）される場合は、「業務の性質上当然に存在する」ものに該当し、裁判例においても時間的拘束性があるとは判断されていない。

労働基準法では柔軟な労働時間制が導入されており、従来、労働者が使用者の定める労働時間に従って労働することを前提に、一日、一週の労働時間の上限を法定労働時間（ないしはその変形性）によって規制してきたが、ホワイトカラーや知的専門的労働者の増加により、労働者が主体的に始業・終業時刻を選択し、時間配分や業務遂行の仕方を案分する主体的で柔軟な労働態様が増加してきたため、これらの労働態様に対応する労働時間制度として、労働者が始業・終業時刻を選択するフレックスタイム制（労基法 32 条の 3）⁽¹⁹⁸⁾及び労働者が業務の遂行に当たりその時間配分を自由に決定できる裁量労働制（労基法 38 条の 3、38 条の 4）を制度化している。

これらの制度が適用される者については、後述の事業組織的従属性等があることによって、受領する報酬の給与等該当性を肯定することになると考えるが、他の判断要素によって給与等該当性を肯定又は否定することができない（重要な要素がない）場合には、時間的拘束性の程度が重要になると考える。

したがって、「時間的拘束性」は、その度合いが強度であると認められる場合は、給与等該当性を肯定する重要な要素となり、重要な要素とならない場合であっても、その度合いが強い場合は給与等該当性を肯定する補強要素となり、反対に、弱い場合は給与等該当性を否定する補強要素となる

(198) 行政解釈では、フレックスタイム制の場合にも、使用者に労働時間の把握義務があるとしている（昭和 63 年 3 月 14 日基発第 150 号）。

と考えられ、それらの基準を整理すると次のようになる。

○ 「時間的拘束性」による給与等該当性を肯定する基準

時間的拘束性について、次の基準に該当するなど、その程度が強度であると認められる場合は、給与等該当性を肯定する重要な要素となる。

- ・ 就業日及び就業時間（始業・終業時間）が指定され拘束されている。
- ・ タイムカードや出勤簿等により出勤退勤が管理されている又は就業時間の報告が義務付けられ管理されている。

(注) 就業時間について、建築土木工事における騒音等の配慮及び安全対策の必要からの作業時間制限、店舗等の営業日及び営業時間による制限、外交員等の夜間営業の禁止のように、業務の性質、安全確保、近隣住民対策、常識的な就業時間等から必然的に就業時間が指定（制限）される場合は、給与等該当性を肯定する要素とはならない。

○ 「時間的拘束性」による給与等該当性の判断を補強する基準

時間的拘束性について、次の基準に該当するなど、その程度が強いと認められる場合は、給与等該当性を肯定する補強要素となり、次の基準に該当しないなど、その程度が弱いと認められる場合は、給与等該当性を否定する補強要素となる。

- ・ 就業時間が指定されていないが実質的に一定時間使用者に拘束され、就業時間の決定において本人の裁量の度合いが少ない。

(3) 空間的拘束性

空間的拘束性についても、時間的拘束性と同様に給与等該当性及び労働

者性の判断において、重要な判断要素と位置付けられているものの、これまでの給与等該当性及び労働者性が争われた裁判例では、空間的拘束性について検討された事例は少なく、それらの判断における重要性は低いと考えられる。

また、給与所得者の中にも、タクシー会社に勤務するタクシー運転手やセールスマンのように、勤務場所が役務提供者の裁量にある程度委ねられ、空間的拘束が希薄な場合があり、一方で事業所得者であっても、建設業者の作業が工事現場に指定されたり、店舗販売員の営業場所が店舗に固定されたりするなど、業務の性質上、役務提供を行う場所が固定又は指定される場合がある。

したがって、「空間的拘束性」の有無が判断に及ぼす影響はほとんどないといえるため、判断要素として用いることは適当でないとする。

(4) 諾否の自由

諾否の自由の有無とは当事者間の立場の優劣を測るものであり、労使の関係においては一般的に給与所得者（労働者）が劣位にあると考えられていることから、使用者の具体的な仕事の依頼、業務従事の指示等に対して諾否の自由を有していない場合は、給与等該当性を強めることになり、昭和 60 年報告においても「諾否の自由を有していれば、他人に従属して労務を提供するとは言えず、対等な当事者間の関係となり、指揮監督関係を否定する重要な要素となる。」としている。

しかし、労使の関係は様々であることから、給与所得者の中にも使用者との関係において対等又は優位な立場にある場合には、諾否の自由を有していたり、実際に拒否したりすることがあると考えられ、また、事業所得者においても、形式的には諾否の自由があったとしても、契約を継続していくため又は使用者との関係を良好に続けるために、実質的には仕事の依頼を拒否することができない又は制約される場合があるとする。

この点について昭和 60 年報告は「当事者間の契約によっては、一定の包括的な仕事の依頼を受諾した以上、当該包括的な仕事の一部である個々

具体的な仕事の依頼について拒否する自由が当然制限される場合があり、また、専属下請けのように事実上、仕事の依頼を拒否することができないという場合もあり、このような場合には、直ちに指揮監督関係を肯定することはできず、その事実関係だけでなく、契約内容等も勘案する必要がある。」としている。

なお、裁判ではこの要素について検討することなく結論に達している事例が多くあり、また、大工の労働者性が争われた浦和地裁平成8年3月22日判決（労判696号56頁）では、大工に諾否の自由があった（使用者からの注文に応じない自由があり、実際に注文に応じなかったこともある。）としながらも、業務遂行上の指揮監督や時間的拘束性があると認定することにより、労働者性を肯定している。

したがって、「諾否の自由」は、給与等該当性の判断における重要な要素とはならないものの、「諾否の自由」がないと認められる場合は給与等該当性を肯定する補強要素となり、反対に、「諾否の自由」があると認められる場合は給与等該当性を否定する補強要素になると考える。

また、「諾否の自由」の検討に際しては、事実関係から形式的に判断するのではなく、契約内容や諾否の自由が制限される程度等を勘案する必要があり、それらの基準を整理すると次のようになる。

○ 「諾否の自由」による給与等該当性の判断を補強する基準

次の基準に該当するなど、「諾否の自由」がないと認められる場合は、給与等該当性を肯定する補強要素となり、次の基準に該当しないなど、「諾否の自由」があると認められる場合は、給与等該当性を否定する補強要素となる。

- ・ 使用者からの仕事の依頼、業務従事の指示等を拒否することができない。

（注） 形式的には拒否することができる場合であっても、使用者と

の関係を維持するために実質的には拒否することができない場合や、包括的業務を受託し、当該包括的業務の一部である個々具体的な業務の依頼について拒否する自由が制限される場合は、給与等該当性を否定する補強要素とはならない。

(5) 代替性

労務提供者が契約当事者に特定され、他の者が当事者に代わって労務を提供することが認められていない場合や、本人が自らの判断によって補助者を使うことが認められていない場合は、給与等該当性を強めることになり、昭和 60 年報告においても「代替性の有無」を指揮監督関係の判断を補強する要素としている。

しかし、専門知識又は高度な技術を要する業務や機密性の高い業務については、それに従事する者の属性（自社従業員又は外注等（事業者））に関わらず、代替や補助者の使用が認められない場合があると考えられる。

そのため、代替性がないことは、給与等該当性を否定する要素とはなり得ないと考える⁽¹⁹⁹⁾。

一方で、補助者の使用が認められている場合は、事業者性を顕著に表すものと考えられるが、補助者の使用が認められていたとしても、当事者である役務提供者が補助者の単なる選任者にすぎず、当該補助者が実質的には使用者に雇用されていると認められる場合も考えられるため、事業者性を肯定（給与等該当性を否定）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と考える⁽²⁰⁰⁾。

(199) 川口美貴教授は、「代替性の存在は労働者性を否定する要素ではない。」と述べられている（川口・前掲注(194)145頁）。

(200) 吉田美喜夫教授は、「(第三者の使用)が認められれば自営業的性格を持つことになり、原則的には独立労働と考えられる。・・・判断のポイントは、当事者である労働者が第三者を自己の自由な判断と計算において単なる補助労働力以上のものとして使用しているか否かにあると考える。」と述べられている（吉田美喜夫「雇用・就

したがって、業務遂行に当たり補助者の使用が認められ、当該補助者の報酬を本人が負担しているなど、「代替性」があることによって顕著な事業者性が認められる場合は、給与等該当性を否定する重要な要素となると考えられ、その基準を整理すると次のようになる。

○ 「代替性」による給与等該当性を否定する基準

代替性について、次の基準に該当するなど、顕著な事業者性が認められる場合は、給与等該当性を否定する重要な要素となる。

- ・ 業務遂行に当たり自由な判断で補助者（従業員）を使用することが可能であり、当該補助者に支払う報酬を本人が負担している。

(6) 専属性

兼業が制度上制約される又は時間的余裕がなく事実上困難であるなど、使用者に対する専属性がある場合は、給与等該当性を強めることになり、昭和 60 年報告では、特定の企業に対する専属性の有無は、直接に使用従属性の有無を左右するものではなく、特に専属性がないことをもって労働者性を弱めることとはならないが、労働者性の有無に関する判断を補強する要素の一つとし、

- ① 他社の業務に従事することが制度上制約され、また、時間的余裕がなく事実上困難である場合には、専属性の程度が高く、いわゆる経済的に当該企業に従属していると考えられ、「労働者性」を補強する要素のひとつと考えて差し支えない。
- ② 報酬に固定給部分がある、業務の配分等により事実上固定給となっている、その額も生計を維持しうる程度のものである等報酬に生活保障的な要素が強いと認められる場合には、①と同様、「労働者性」を補強するものと考えて差し支えない。

としている。

しかし、現実には、①2か所以上に勤務先する給与所得者、②兼業を禁止していない企業⁽²⁰¹⁾、③事業者であっても専属下請けとして事業を営んでいる者が存在している。

したがって、「専属性」は、給与等該当性の判断における重要な要素とはならないものの、「専属性」があると認められる場合は、給与等該当性を肯定する補強要素となると考えられ、その基準を整理すると次のようになる。

○ 「専属性」による給与等該当性の判断を補強する基準

次の基準に該当するなど、「専属性」があると認められる場合は、給与等該当性を肯定する補強要素となる。

- ・ 使用者に専属することが義務付けられている。

なお、昭和60年報告が掲げる報酬の生活保障的要素については、後述の「(8) 報酬の労務対価性」において検討することとする。

(7) 継続性

最高裁昭和56年判決では、労務の提供が継続的又は断続的になされることを給与所得の基準として挙げながら、一方で事業所得についても「営利を目的とし対価を得て継続的に行う経済活動」としている。

事業所得、給与所得共に継続性が求められ、給与所得についてはその継続性がより重視されるべきともいわれているが⁽²⁰²⁾、現行所得税法では日雇労務者に支払われる賃金が給与所得であることに疑いがない以上、給与等該当性の判断に継続性を求める必要はないと考えられる。

したがって、「継続性」の有無が判断に及ぼす影響はほとんどないといえ

(201) 三和総合研究所「二重就職にかかる通勤災害制度創設のための調査研究」(1999)によると、兼業を禁止している企業は51.5%、許可制としている企業が31.1%に上る。

(202) 林幸一「事業所得と給与所得との区分—勤労所得に係る所得分類についての提言」府経54巻2号142頁(2008)。

るため、判断要素として用いることは適当でない⁽²⁰³⁾と考える。

(8) 報酬の労務対価性

報酬の労務対価性があるとは、報酬が役務の結果による較差が少なく、業務の量に応じて支払われるなど、その報酬の性格が支払者の指揮監督の下に一定時間労務を提供していることに対する対価と判断される場合であり、最高裁昭和 56 年判決では、給与所得の要件の一つに「提供した労務の対価として受ける給付」と判示しているように、「報酬の労務対価性」があることは給与等と判断するうえで必須の要件である。

労働者性についても、労働基準法第 11 条では賃金となる要件の一つに「労働の対償であること」を挙げ、労働基準法第 9 条において労働者とはその「賃金を支払われる者」と規定していることから、労働者性の判断においても「報酬の労務対価性」は必須の要件であり、昭和 60 年報告では、「指揮監督下の労働」と「報酬の労務対償性」の二つの基準を総称して「使用従属性」とし、労働者性の基本的な判断基準としている。

昭和 60 年報告では、「労働の対償」とは、結局において「労働者が使用者の指揮監督の下で行う労働に対して支払うもの」と言うべきものであるから、報酬が「賃金」であるか否かによって逆に「使用従属性」を判断することはできない」としており、これによれば、労働者性は、役務提供の実態が従属的であるか否かによって判断するものということになる。

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

(203) 佐藤英明教授は継続性について、「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。給与所得とされるような労働は、しばしば「使用者の指揮監督の下に」「継続的」に行われる、という傾向を示すものと理解すべきであろうか。」と述べられている（佐藤・前掲注（66）32頁）。

ことから、「報酬の算出方法」は報酬の労務対価性の徴表となると考える。

役務提供の結果支払われる報酬は様々な方法で算出されており、具体例としては、月休、日給、時間給、歩合制、出来高制、年俸制、一定の完成に応じた報酬、目標達成度に応じた報酬等及びこれらを併用したもの等が挙げられる。

これらは当事者の合意により自由に決定することができ、最低賃金法と割増賃金支払義務に抵触しなければ、報酬額と労働時間が比例していることも必要ではなく、また、近年増えつつある歩合制などの成果主義型賃金の下で労働しているからといって、労働者性を否定されることはなく、報酬額やその計算方法いかんにより、労働の対償としての性質が変わるものではないとされている⁽²⁰⁴⁾。

そのため、歩合給や出来高給などの完全な成果主義型の報酬体系であるからといって、必ずしもその報酬が給与等に該当しないとはいえないことになる。しかし、次のように、報酬が提供した役務の量（時間）に応じて計算され、役務提供の結果に関係なく支払われる場合には、当該報酬の給与等該当性を肯定する重要な要素になると考える⁽²⁰⁵⁾。

- ・ 報酬が役務提供をした時間又は日数を基礎として計算され、仕事量達成時に報酬が減額されないなど業務の結果に関係なく報酬が支払われる。
- ・ 報酬が月額又は年額で固定されているが、欠勤した場合には報酬が減算、残業や休日出勤などの予定時間外に役務提供をした場合には手当が加算され、業務の結果に関係なく報酬が支払われる。

東京高裁昭和 47 年 9 月 14 日判決⁽²⁰⁶⁾では、報酬に生活給的要素を顕著

(204) 川口・前掲注 (194) 139 頁。

(205) 建設労働者の労働者性の判断基準を示した「平成 8 年報告」では、建設手間請従事者の報酬が、手間賃(日当)による日給月給制の場合は一般に労働者と解することができ、労働者性の問題が生じるところではないとしている。

(206) 判決の概要は、本稿第 1 章第 3 節 2 (2) 東京高裁昭和 47 年 9 月 14 日判決を参照。

に有することを給与所得と判断する要素の一つとしており、また、昭和 60 年報告では、「報酬に固定給部分がある、業務の配分等により事実上同定給となっている、その額も生計を維持しうる程度のものである等報酬に生活保障的な要素が強いと認められる場合には、・・・「労働者性」を補強するものと考えて差し支えないであろう。」としている。そのため、次のような場合も給与等該当性を肯定する重要な要素になると考える。

- ・ 時給又は日給などの固定給と歩合給などの成果主義型賃金を併用している場合であっても、固定給部分が上記の要件に該当し、かつ、その金額が最低賃金を超えるなど役務提供者の生活を保障するに足りる額である。

また、完全な成果主義型の報酬体系の場合は、一般的には判断要素として用いることは適当でないと考えるが、映画撮影技師（カメラマン）の労働者性を肯定した東京高裁平成 14 年 7 月 11 日判決（労判 832 号 13 頁）では、報酬は一本契約（作品一本ごとに報酬が決定される）であったものの、当該報酬の額は予算の段階で決められた日当と実働日数（ロケ日数＋打合せ日数）により算定された点を強調して、労務対価性が有るとしている。そのため、報酬が業務単位ごとで決定されている場合であっても、その報酬の算定根拠について検討する必要がある、完全な成果主義型の報酬体系であっても、その算定根拠が日当（日給）に予定業務日数を乗じたものであり、予定日数を超過した場合には報酬が加算されるような場合は、給与等該当性を肯定する補強要素になると考える。

したがって、以上の「報酬の労務対価性」に関する基準を整理すると次のようになる。

○ 「報酬の労務対価性」による給与等該当性を肯定する基準

報酬の算出方法が、次の基準に該当するなど、顕著な報酬の労務対価性が認められる場合は、給与等該当性を肯定する重要な要素となる。

- ・ 役務提供をした時間又は日数を基礎として計算され、仕事量未達成時に報酬が 減額されないなど業務の結果に関係なく報酬が支払われている。
- ・ 月額又は年額で固定されているが、欠勤した場合には報酬が減算、残業や休日出勤などの予定時間外に役務提供をした場合には手当が加算され、業務の結果に関係なく報酬が支払われている。
- ・ 出来高払と固定給が併用されているが、固定給部分が上記要件に該当し、かつ、その金額が最低賃金を超えるなど役務提供者の生活を保障するに足りる額である。

○ 「報酬の労務対価性」による給与等該当性の判断を補強する基準
報酬の算出方法が、次の基準に該当するなど、報酬の労務対価性があると認められる場合は、給与等該当性を肯定する補強要素となる。

- ・ 完全な成果主義型の報酬体系であるが、業務ごとの報酬の算定根拠が日当（日給）に予定業務日数を乗じたものであり、予定日数を超過した場合には報酬が加算される。

(注) 完全な成果主義型の報酬体系であるからといって、必ずしも当該報酬が給与等に該当しないとはいえない。

2 独立性の判断要素

役務提供の対価の所得分類について、所得税法はAorB（事業所得に該当しなければ給与所得）とは規定されていないものの、裁判例の中には、従属性（給与等該当性）と独立性（事業者性）の双方の要素に関わる事実を認定した結果、独立性が認められないこと（非独立性であること）をもって給与等該当性を肯定している事例がある。

そのことから、給与等該当性を判断するうえで、非独立性の有無から結論を導くことも可能であり、グレーゾーンの者のように従属性が極めて希薄な

者については、「非独立性」が有効な判断基準となると考えることもできる。

この点について、佐藤英明教授は「給与所得の基礎的な発想は、提供される労務の質や量と支払われる対価とが直接の関係を持たず、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り、この限りで「非独立性」が給与所得に関する最も重要な判断基準であると考え。」と述べられている⁽²⁰⁷⁾。

また、昭和 60 年報告では、事業者性の検討はあくまで「労働者性」の判断を補強する要素として挙げられているが、鎌田耕一教授は、労働基準法上の労働者を、「指揮監督関係の下で労働に従事し、かつ非事業者である者」と定義して、非事業者性（他人の計算と危険において労務を提供しているか）を、労働者性判断における「補強要素」ではなく「基本的要素」と位置付けられている⁽²⁰⁸⁾。

しかし、次の理由から、給与等該当性の判断において事業者性の判断要素を殊更重視することには疑問がある。

- ① 事業者性の検討を中心として給与等該当性を判断した場合、給与等の範囲が狭くなり、本来給与等となるべきものが除外される場合があると考えられること。
- ② 事業者性の具体的判断要素（費用負担、危険負担、事業内容との類似性）から給与等該当性を判断することも従属性と同様に容易ではないと考えられること。

そこで、独立性の各判断要素について検討することとする。

(1) 費用負担

東京地裁昭和 43 年 4 月 25 日判決⁽²⁰⁹⁾は、「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」と判示し、費用負担の状況をポイントに所得区分を判断することに否定的であったが、給与等該当性の判断におい

(207) 佐藤・前掲注(66) 218 頁。

(208) 鎌田耕一「労働基準法上の労働者概念について」法学新報 111 巻 7・8 号 43 頁以下(2005)。

(209) 判決の概要は、本稿第 1 章第 3 節 2 (2) を参照。

て必要経費の取扱いを重視する説がある⁽²¹⁰⁾。

昭和 60 年報告では、「本人が所有する機械、器具が安価な場合には問題はないが、著しく高価な場合には自らの計算と危険負担に基づいて事業経営を行う「事業者」としての性格が強く、「労働者性」を弱める要素となるものと考えられる。」としているものの、「著しく高価な場合」の基準については明確にされていない。

所得税法第 37 条第 1 項は、売上原価等の額のほか、業務における直接的必要性を有するかどうかにかかわらず、業務関連費の額を必要経費に算入することを許容しているが⁽²¹¹⁾、給与所得控除は勤務費用の概算控除の要素を含むとされているように、業務遂行上の必要経費は給与所得者、事業所得者に関係なくある程度は発生するものである。

そのため、費用負担の状況を判断要素として機能させるためには、その判断の分岐点を明確にする必要があるが、それは個々の就労形態に応じて判断されるものであり、一律の基準として明確にすることは容易ではない。また、給与等該当性の判断は対価の支払時までに行う必要があるが、支払時点において、今後受給者が負担する業務遂行上直接的に必要な費用（売

(210) 注解所得税法研究会は、「給与所得者の給与所得控除には、いうまでもなく必要経費の概算控除という意味が含まれているが、給与収入から給与所得控除を差し引いて所得金額を計算する給与所得の所得計算構造との関連から、所得区分の判定に当たっては役務提供者の自己負担に係る経費の多寡が一つの判断要素となろう（所基通 204-22（3）参照）」としている（注解所得税法研究会・前掲注（52）427 頁）。

また、北野弘久教授は、「所得の性質にみあう所得の質的担税力を求めるためには、その所得について具体的にどのような方法で必要経費の控除を考慮するのがもっとも妥当であるかということが所得分類上重要になってくる。」と述べられている（北野弘久「どんな所得が「給与所得」にあたるか—給与所得の法的性格」季労 120 号 170 頁（1981））。

それに対し、酒井克彦教授は、必要経費の取扱いを重視する考え方に疑問を呈したうえで、「経費負担の有無を判断要素とする見解は、それが担税力に応じた所得計算をなし得るという理解によるのではなく、所得稼得のための活動においてどの程度経費を負担して、かかる計算の上で所得を稼得したのかという判断における意味で理解すべきであろう。」と述べられている（酒井克彦『所得税法の論点研究』131 頁（財経詳報社、2011））。

(211) 酒井克彦「必要経費と家事関連費（上）—収入・必要経費を巡る諸問題—」税務事例 40 巻 3 号 58 頁（2008）。

上原価等)だけでなく、間接的に必要な費用(業務関連費)を含めた全ての必要経費の額を見積もることは困難と考える。

吉田美喜夫教授は、労働者性の判断において、従属性による判断が困難な場合は、事業組織的従属性と経済的従属性を中心に判断することになるとされ、経済的従属性の具体的判断基準の一つとして、「生産手段・材料の所有関係、ただし、それらを所有する場合は、所有する生産手段・材料と労働力との一体性の有無」を挙げられている⁽²¹²⁾。

なお、備車運転手については、業務遂行のための重要な生産手段である車両等を役務提供者が負担している場合は、事業者であって労働者とはいえないのではないのかという点が問題となり、その労働者性が争われた事例が幾つかある。

この点について東京高裁平成6年11月24日判決は、運転手がトラックを所有していたことをポイントとして、労働者性を否定しており、同判決以前の裁判例では、車両等の負担が労働者(と主張する)側にあるとしつつ労働者性を肯定した事例が多く存在したが、同判決以降の裁判例では、車両等を負担しているという事情が、より直接的に、事業者性を示す要素として位置付けられている⁽²¹³⁾。

一方で、給与等該当性や労働者性の判断に迷う場合が多いとされる大工・左官等の建設業に従事する労働者、職人、一人親方⁽²¹⁴⁾及び手間請従

(212) 吉田・前掲注(200)49頁。

(213) なお、備車運転手に関しては、業務の内容・遂行方法に対する指揮監督の有無、時間の拘束の有無に関する判断についても特徴が見られる。すなわち、運送方法に対する業務上の指示について、それが商品等を指定された場所に指定された時間に運送するという業務の性質上なされるものであり、指揮命令がなされていることを示すものではないとされる、あるいは、そのような指示により事実上時間的に拘束されるとしても、それは業務の性質によるものであり指揮命令の下での拘束性を示すものとはいえないとの判断がなされるという傾向があり、一定の指示・拘束については、業務の性質に伴うものとして、指揮監督関係を示す要素として位置づけおらず、それを超えて、労働者として扱われている他の従業員と同程度の詳細な指示・拘束の下に置かれていることを必要としているといわれている。(労働政策研究・研修機構・前掲注(128)54頁)。

(214) 厚生労働省作成の「労災保険 特別加入制度のしおり 一人親方その他の自営業

事者等（以下それらを総称して「建設労務者」という。）に支払う対価の給与等該当性について、課税庁が示した判断基準「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）」では、費用負担の判断において「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。」としている。

また、建設労務者の労働者性の判断基準を示した「平成8年報告⁽²¹⁵⁾」では、「据置き式の工具など高価な器具を所有しており、当該手間請け業務にこれを使用している場合には、事業者としての性格が強く、労働者性を弱める要素となる。他方、高価な器具を所有している場合であっても、手間請け業務にはこれを使用せず、工務店、専門工事業者、一次業者等の器具を使用している場合には、労働者性を弱める要素とはならない。電動の手持ち工具程度の器具を所有していることや、釘材等の軽微な材料費を負担していることは、労働者性を弱める要素とはならない。（下線筆者）」としている。

建設労務者を巡る裁判例のうち、給与等該当性が争われた東京地裁平成19年11月16日判決⁽²¹⁶⁾は、作業で使用する工具及び器具等のうち、ペンチ、ナイフ、ドライバー等は役務提供者が用意していたが、作業台、脚立、夜間照明用の発電機及び足場等の工具及び器具等を使用者が負担していたことを、給与等と判断した要素の一つとしている。また、建設労務者の労働者性が争われた裁判例⁽²¹⁷⁾では、役務提供者が大工道具を持参していた

者用」では、一人親方を「労働者を使用しないで事業を行うことを常態とする（者）」としている。

(215) 同報告では、「手間請け」の定義について次のように述べている。

手間請け」という言葉は、多様な意味で用いられているが、本報告においては、工事の種類、坪単価、工事面積等により総労働量及び総報酬の予定額が決められ、労務提供者に対して、労務提供の対価として、労務提供の実績に応じた割合で報酬を支払うという、建設業における労務提供方式を「手間請け」と定義する。

(216) 判決の概要は、本稿第1章第3節(8)を参照。

(217) 建設労務者の労働者性については、一人親方の労災保険法上の労働者性がしばしば争われ、肯定した例もあるが、概して否定的である。否定例の多くは、グループで注文を受けていた点が労務提供の代替性を否定し、労働者性を否定する決め手となったようである。また、解雇予告手当の支払（労基法20条の適用）が問題となった事例では、大工としての本来の仕事以外の仕事に従事し、朝のミーティングに出席

としても、その事実は重視せずに労働者性を肯定している事例⁽²¹⁸⁾があり、一方で、大工の労働者性が争われた最高裁平成 19 年 6 月 28 日第一小法廷判決（労判 940 号 11 頁）では、「一般的に必要な大工道具一式を自ら所有し、これらを現場に持ち込んで使用している状況」を、労働者性を否定した要素の一つとしている。

そのため、建設労働者については、手持ち工具程度の器具を本人が用意しているか否かは、給与等該当性及び労働者性の判断に直接影響しないと判断でき、それは、楽団員の楽器や衣装、プログラマーのパソコン、スポーツ選手のスポーツ用具も同様と考える⁽²¹⁹⁾。

したがって、本人が業務遂行上必要な生産設備を所有し、業務遂行において使用しているなど、「費用負担」があることから顕著な事業者性が認められる場合は、給与等該当性を否定する重要な要素となると考えられ、その基準を整理すると次のようになる。

○ 「費用負担」による給与等該当性を否定する基準

費用負担について、次の基準に該当するなど、顕著な事業者性が認められる場合は、給与等該当性を否定する重要な要素となる。

- ・ 業務遂行上必要な生産手段（事務所、工場等の施設、製造設備、

するなど時間的拘束を受け、事実上専属していた大工の労働者性が肯定されている。安全配慮義務については、「実質的な使用従属関係」があったとして、一人親方である大工に対する建築業者の責任を肯定した例がある（東京大学労働法研究会・前掲注(175)150 頁）。

(218) 浦和地裁平成 8 年 3 月 22 日判決（労判 696 号 56 頁）、東京地裁平成 6 年 2 月 25 日判決（労判 656 号 84 頁）。

(219) 川口美貴教授は、独立した事業に必要な生産手段や履行補助者等を使用して業務を行っている場合は、一応、「事業者」性を肯定することができるとしているのに対し、「大工（園芸師、洋裁師）等が自分の大工道具（園芸道具、洋裁道具）等を持っている、プログラマーがパソコンを所有している、音楽家・演奏者が楽器を所有している、スポーツ選手がスポーツ用具を所有しているというだけでは、会社従業員が自分のスーツや靴を所有しているのと同様、労務給付に必要な「道具」を有しているにすぎず、独立した事業に必要な生産手段等を有する「事業者」とは判断されない。」と述べられている（川口・前掲注(194)139 頁）。

車両等)を本人が所有し、当該生産手段は労働力と一体となって業務に使用されている。

- ・ 生産手段を使用するに当たり必要な費用(燃料代等)を本人が負担している。

(注) 「生産手段」には、例えば、大工の大工道具、プログラマーのパソコン、音楽家の楽器及び衣装、スポーツ選手のスポーツ用具等は含まない。

(2) 危険負担

労務の提供に対して一定額の支払が常に保証されており、特に役務提供者において損失発生の可能性がないという点は、その稼得活動に関連して損失の発生が観念され得ない現在の所得税法上の給与所得計算の仕組みから考えても、本質的な点であると考えられることから⁽²²⁰⁾、業務遂行上の危険及び損失の負担状況は、給与等該当性に関する判断基準の主要な要素になり得ると考えられ、この場合の危険及び損失とは業務遂行上で発生する第三者に対する損害賠償責任、材料や成果物が破損・滅失した場合の原状回復義務、不良成果物の補修対応などをいう。

なお、労働基準法第 16 条は「使用者は、労働契約について違約金を定め、又は損害賠償額を予定する契約をしてはならない。」と規定しているが、行政解釈⁽²²¹⁾では同条の規定は「金額を予定することを禁止するのであって、現実に生じた損害について賠償を請求することを禁止する趣旨ではないこと。」としているように、労働者が使用者に対して損害、例えば職務の遂行を懈怠してある取引について具体的損害を与えた場合や、競業禁止義務や秘密保持義務に背いて損害を与えた場合は、債務不履行又は不法行為として損害賠償責任を負うというのが民法上の原則的取扱いである。

また、例えば、使用者から貸与等された設備・機器を破損した場合にも損

(220) 佐藤・前掲注(101)219 頁。

(221) 昭和 22 年 9 月 13 日発基 17 号。

害賠償責任を負う場合があることから、給与所得者であっても危険を負担する場合があるといえるが、過度な損害賠償責任を労働者側に認めることは、相対的に資力に乏しい労働者の生活を困窮させかねないこととなる。

労働者の損害賠償責任について、下井隆史名誉教授は「労働者の義務違反から生じた損害につき、債務不履行もしくは不法行為の要件をみたまつ場合には使用者は常に全損害の賠償を労働者に求め、あるいは第三者に支払った損害の全額を求償できる、と考えるべきでないことは明らかであろう。そのように解すれば、一般には資力に欠ける労働者に過酷な結果をもたらすことが多いし、利益あるところに損失を帰させるという「報償責任」の考え方からも公平を欠くことになるからである。」と述べられている⁽²²²⁾。

また、最高裁昭和51年7月8日第一小法廷判決(民集30巻7号689頁)では、「損害の公平な分担という見地から信義則上相当と認められる限度において」使用者は労働者に損害賠償を請求しうるとし、請求額の4分の1を限度として損害賠償を認容した原審の判断を是認している⁽²²³⁾。

そのため、給与所得者(労働者)が業務遂行上で発生する危険又は損害を専ら負担することはなく、更に給与所得者は使用者に組織的に属しているため、対外的には使用者が損害を負担することになり、給与所得者が直接負担しないのが一般的であると考ええる。

しかし、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ないとする。また、現実には危険等の負担者は事前に決められておらず、損失等発生後に初めて検討するケースが多いのではないかと考え

(222) 下井・前掲注(153)211頁。

(223) なお、最高裁は、「使用者は、その事業の性格、規模、施設の状況、被用者の業務の内容、労働条件、勤務態度、加害行為の態様、加害行為の予防若しくは損失の分散についての使用者の配慮の程度その他諸般の事情に照らし」という考慮要素を示している。

られ⁽²²⁴⁾、事前にそれらが明確でない場合に「危険負担」を判断要素として用いた場合には、使用者にとって望ましい契約形態を選択することが考えられるため、「危険負担」については、契約書等によりその旨が明らかにされている場合や実際に損失が発生した事例への対応状況からのみ判断することが望ましいと考える。

したがって、「危険負担」は、給与等該当性の判断における重要な要素とはならないものの、本人が業務遂行上の危険等を負担しているなど、本人に危険負担があると認められる場合は、給与等該当性を否定する補強要素となり、反対に、本人に危険負担がないと認められる場合は、給与等該当性を肯定する補強要素となると考えられ、それらの基準を整理すると次のようになる。

○ 「危険負担」による給与等該当性の判断を補強する基準

次の基準に該当するなど、「危険負担」がないと認められる場合は、給与等該当性を肯定する補強要素となり、次の基準に該当しないなど、「危険負担」があると認められる場合は、給与等該当性を否定する補強要素となる。

- ・ 業務遂行上で発生する危険又は損失を本人が専ら負担する。

(注1) 危険又は損失とは、具体的には第三者に対する損害賠償責任、材料や成果物が破損・滅失した場合の原状回復義務、不良成果物の補修対応などをいう。

(注2) 危険負担の状況は、契約書等によりその旨が明らかにされている場合又は実際に損失が発生した事例への対応状況からのみ判断し、負担者が明確でない場合若しくは交渉力の格差により使用者から強要されていると認められる場合は、判断要素として採用しない。

(224) 労働者性が争われている裁判例の多くは、解雇や労務災害の発生後に争われていることから、事後的に検討されるケースが大半ではないかと考えられる。

(3) 事業内容との類似性

給与等該当性の判断は、役務提供の実態から従属性と独立性の双方を検討することにより導き出すものであるため、受給者が個人で事業を営んでいる場合に、使用者に提供した役務の内容と受給者の個人事業の内容が類似していることを、事業者性を肯定する要素とすることは適当ではないと考える。しかし、事業者性の判断において、事業所の設置の有無や本業か副業かを判断材料とすべきか否かについては、裁判例によって区々である⁽²²⁵⁾。

この点について、京都地裁昭和 59 年 9 月 6 日判決（税資 139 号 511 頁）⁽²²⁶⁾は、「事業性を認定するについて、事業所の設置、人的物的要素が結合した経済的組織体の存在することは、必ずしも必要ではないし、また、その者の本来の業務、職業としてなされている場合であると、副業としてなされている場合であることを問わない。しかしながら、営利を目的として継続的に行なわれる事業であると認められるためには、通例、事業所が設置され、人的物的要素が結合した経済的組織体を有し、また、主として本業として営まれるものであるから、他に特別の事情がない限り、事業所や経済的組織体の有無、本業であるかどうかは、事業性を認定するうえで重要な要素となることはいうまでもないし、継続的な営利事業というためには、継続的に相当程度安定した収益が得られる可能性があることが必要であることも、当然のことに属する。」と判示しており、酒井克彦教授はこの

(225) 肯定する裁判所判決としては、東京地裁昭和 48 年 7 月 18 日判決（税資 70 号 637 頁）、名古屋地裁昭和 60 年 4 月 30 日判決（行裁例集 36 卷 4 号 589 頁）、東京地裁平成 10 年 6 月 23 日判決（税資 232 号 698 頁）などがあり、否定する裁判所判決には大阪地裁昭和 26 年 5 月 30 日判決（税資 17 号 571 頁）、名古屋地裁昭和 38 年 2 月 19 日判決（行裁例集 14 卷 2 号 265 頁）、福井地裁昭和 39 年 12 月 11 日判決（行裁例集 15 卷 12 号 2314 頁）、名古屋高裁金沢支部昭和 43 年 2 月 28 日判決（行裁例集 19 卷 1=2 号 297 頁）などがある。

(226) 本件は、木材取引を営む企業組合の代表理事が個人としてした商品先物取引が、所得税法施行令第 63 条第 12 号にいう「対価を得て継続的に行う事業」に当たらないとされた事例である。

ような判断が妥当と述べられている⁽²²⁷⁾。

しかし、これは事業所得か雑所得かを判断する場面において妥当するだけであり、給与等該当性を判断する場面においては、役員提供の内容がその者の本来の業務、職業であるか否かを考慮する必要はないと考える。

したがって、「事業内容との類似性」を判断要素として用いることは適当でないと考える。

3 その他の判断要素

(1) 当事者の認識

最高裁平成 13 年 7 月 13 日第二小法廷判決では、給与等該当性を認定するに当たり、当事者の意思を判断のポイントの一つとしている。

また、昭和 60 年報告では当事者の認識を推認する要素として、報酬について給与所得としての源泉徴収を行っているか否か、労働保険の対象としているか否か、採用、委託等の際の選考過程が正規従業員の場合と同様であるか否かを挙げている。

なお、労働法学においても当事者意思を考慮すべきとする見解も少数説ではあるが提示されており、柳屋孝安教授は、就業実態から労働者性が肯定されたとしても、労働法による保護がその者にとって現実に必要な場合には、労働法の適用を回避する当事者意思が形成されるに至ったことに合理的理由が認められる等、一定の客観的条件が満たされれば、当事者意思を尊重して、適用対象から外す場合があってもよいとされている⁽²²⁸⁾。

しかし、租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行われなければならないことから⁽²²⁹⁾、当事者の意思によって課税方法が左右されるべきではなく、また、その他に次の理由から「当事者

(227) 酒井・前掲注(210)123頁。

(228) 柳屋孝安『現代労働法と労働者概念』423頁以下(信山社、2005)。

(229) 金子・前掲注(44)70頁。

の認識」を判断要素として用いることは適当でないとする⁽²³⁰⁾。

- ① 当事者双方が誤った判断をしている場合があること。
- ② 使用者と役務提供者の関係においては、交渉力に格差があるため使用者にとって望ましい契約形態を選択することが考えられ、給与所得者はそれに従わざるを得ない場合があること。
- ③ 使用者においては、次の理由から役務提供者を雇用労働者として使用するのではなく、請負・委任・準委任等の契約形態で利用したがる傾向が強いといわれていること⁽²³¹⁾。
 - i 労働時間規制や解雇制限等の労働法上の規制の回避
 - ii 厚生年金保険、健康保険、労災保険及び雇用保険等の保険料の事業主負担の回避
 - iii 消費税申告における仕入税額控除の適用

(2) 正規従業員との差異

給与等該当性について疑義の生じた役務提供者の外に正規従業員を雇用している場合に、上述の各判断要素について双方の実態を比較することは、給与等該当性を判断するうえで有意義であるとする。

昭和 60 年報告では事業者性の有無の判断要素の一つに「報酬の額」を挙げ、「報酬の額が当該企業において同様の業務に従事している正規従業員に比して著しく高額である場合には、上記イ（筆者注：機械、器具の負担関係）と関連するが、一般的には、当該報酬は、労務提供に対する賃金では、自らの計算と危険負担に基づいて事業経営を行う「事業者」に対する代金の支払と認められ、その結果、「労働者性」を弱める要素となる」としている。

(230) 橋本陽子教授は、「当事者の認識や認識をうかがわせる事実を、強行法規である労基法の適用対象者の画定に当たって考慮するには慎重であるべきだろう。とくに、就業規則の適用、労働・社会保険、源泉徴収の有無は、経済的に優位に立つ委託者側が自由に操作できる要素である。このような要素がしばしば考慮される裁判例の判断方法には問題があると思われる。」と述べられている（東京大学労働法研究会・前掲注(175)146頁）。

(231) 井上＝古川・前掲注(85)47頁。

しかし、京都地裁昭和56年3月6日判決（行集32巻3号342頁）⁽²³²⁾では、「(処遇等に差異があっても)所得分類の基準たる所得の発生態様ないし性質の如何とは関係がないといわなければならない。」と判示していることから、正規従業員と比較した結果、処遇等に差異が認められる場合であっても、それにより直ちに給与等該当性を否定することはできない。

また、給与等該当性は本人の役務提供の実態が従属的及び非独立的であるか否かにより判断すべきものであり、処遇等に差異が認められないとして、直ちに給与等該当性を肯定すべきではないことから、「正規従業員との差異」を判断要素として用いることは適当でない⁽²³³⁾と考える。

(3) 事業組織的従属性

吉田美喜夫教授は、指揮命令の希薄化という状況の変化に対応して、「労務提供者に大幅な裁量を許容しつつも、全体としてその労働力を事業運営の中に機構的に組み入れている事態」を重視し、「事業組織的従属性」、すなわち「他人の労働力を利用するに当たって、たとえ労働そのものに対する指示はなく、業務の性質上、当然の指示を及ぼしているにすぎなくとも、その労働力が事業運営上、不可欠である場合に認められる従属性」への注目を提案され、その存否の判断については、「具体的事案ごとで判断してい

(232) この裁判は、大学教授が他の大学から受けた非常勤講師謝金は給与所得になるとされた事例である。

この事例における非常勤講師の勤務形態及び処遇は次のとおりであり、正規の教授のそれとは差異がある。

- ① 健康保険、失業保険、厚生年金保険の加入資格、職員組合、共済組合等の組合員資格のいずれをも有しない。
- ② 就業規則が適用されない。
- ③ 専任教員についての賃金規則、退職金規程も適用されない。
- ④ 研究室、研究費が提供されない。
- ⑤ 教授会に参加する資格が認められていない。
- ⑥ カリキュラム編成に関与できない。
- ⑦ 夏季、冬季の一時金が支給されない。

(233) 池添弘邦氏は、「一般従業員との比較をとおして指示や拘束の度を測り、法的評価をすれば、労働契約以外の契約に基づく指示や拘束は、おそらく、ほぼ例外なく、指揮監督を表す徴表とはされないこととなろう。」と述べられている（池添弘邦「労働保護法の「労働者」概念をめぐる解釈論と立法論—労働法学に突きつけられている重い課題」労研566号52頁（2007））。

く以外にはないが、少なくとも、一定の継続的な契約関係を前提とすること、および、不可欠であるか否かは厳格にみる必要はなく、事業運営上、恒常的に必要な労働力といえれば十分である」と述べられている⁽²³⁴⁾。

労働基準法の労働者の中には裁量労働制⁽²³⁵⁾のように、従属性が極めて希薄な（業務を遂行に当たり本人に大幅な裁量が許容され、使用者の監督及び指示がほとんど存在しない）就労形態であっても、同法に裁量労働の規定があることから、同規定の適用者が労働基準法上の労働者であることは明らかである。

裁量労働者の労働者性を肯定する根拠について、荒木尚志教授は、「裁量労働者の労働者性を基礎づけているのは、企業組織に組み入れられて、就業規則や企業秩序に服し、企業秩序違反等に対しては懲戒処分等もあり得るといふ点で、使用者の指揮命令下で就労していると評価できることにあると解される。」と述べられており⁽²³⁶⁾、裁判例においても、就業規則や服務規律の適用の有無は給与等該当性又は労働者性の判断を左右する要素として機能しているといふことができる。

なお、多数の労働者が企業組織の中で企業施設を利用して就労する労働関係においては、労働者が遵守すべき服務規律⁽²³⁷⁾が要請され、企業はこれを就業規則⁽²³⁸⁾で定めるのが通常であり、服務規律規定には、①労務提

(234) 吉田・前掲注(200)46頁。

(235) 裁量労働制とは、昭和62年の労働基準法改正で初めて導入された制度で、労働者が現実に労働した時間数とは関係なく、ある一定時間労働したものと「みなす」という制度である（荒木尚志「裁量労働制の展開とホワイトカラーの法規制」社研50巻3号3頁（1999））。

(236) 荒木・前掲注(129)53頁。

(237) 菅野和夫名誉教授は服務規律の概念について、「「服務規律」とは、個々の労働者の「服務」（労働義務の履行）に関する就業規則上の行為規範を中心的 content とし、これに同規則上の会社財産保全のための規律および従業員に伴う規律を付加したものである。要するに服務規律とは、服務に関する規範を中心として企業が労働者に対し設定する就業規則上の行為規範と把握できよう。」と述べられている（菅野・前掲注(132)410頁）。

(238) 労働基準法第89条は「常時10人以上の労働者を使用する使用者」に、就業規則の作成義務と、作成・変更した就業規則の行政官庁（労働基準監督署長）への提出義務を定めている。

供（労働義務）に関するもの（出退勤、遅刻・早退、欠勤、就業時間中の外出等の手続、上司の指示・命令への服従、勤務時間中の職務専念義務等）、②職場秩序の保持に関するもの（職場秩序・風紀の維持、禁煙規制、政治活動・組合活動の禁止等）、③企業施設利用に関するもの（会社財産の保全、施設の立入り・利用制限、ビラ配布・貼付の場所と手続の規制等）、④企業外の行動に関するもの（会社の名誉棄損行為の禁止、企業・営業秘密の保持、競業活動・兼業活動の禁止等）等があり、労働者がこれらの服務規律に違反した場合、懲戒処分が予定されるのが通常である⁽²³⁹⁾。

懲戒処分とは、企業秩序違反者に対し使用者が労働契約上行いうる通常的手段（普通解雇、配転、損害賠償請求、一時金・昇給・昇格の低査定など）とは別個の特別の制裁罰といわれている⁽²⁴⁰⁾。

使用者が懲戒処分をなし得る根拠について、学説では、固有権説（使用者は、規律と秩序を必要とする企業の運営者として当然に固有の懲戒権を有すると解するもの）、授權説（就業規則で懲戒規定を設けることが労働基準法第 89 条、第 91 条で法認ないし授權されているとする）及び契約説（懲

就業規則に記載すべき事項は、常に記載しなければならない「絶対的必要記載事項」と、当該事項について定めをする場合、つまり制度として行う場合には、必ず就業規則に記載する必要のある「相対的必要記載事項」とがあり、これら以外の事項（任意的記載事項）を就業規則に記載することについては特に制限はない。

「絶対的必要記載事項」としては、始業及び就業の時刻、休憩時間、休日、休暇、交替制労働における就業時転換（労基法 89 条 1 号）、賃金の決定・計算方法、支払の方法、締切り及び支払の時期、昇給に関する事項（同条 2 号）、退職に関する事項（同条 3 号）がある。

「相対的必要記載事項」としては、退職手当（同条 3 号の 2）、臨時の賃金・最低賃金額（同条 4 号）、労働者に食費、作業用品その他の負担をさせる定め（同条 5 号）、安全衛生（同条 6 号）、職業訓練（同条 7 号）、災害補償・業務外傷病扶助（同条 8 号）、表彰及び制裁（同条 9 号）、当該事業場の労働者のすべてに適用される定め（同条 10 号）がある。

なお、常時 10 人以上の労働者を使用しない使用者には、労働基準法第 89 条の就業規則作成・提出義務は生じないが、それらの者が作成した包括的な就業上の諸規律も、就業規則に該当し、労基法・労契法の関連規定の適用があると解してよいとされている（荒木・前掲注(129)288 頁以下参照）。

(239) 荒木・前掲注(129)392 頁。

(240) 菅野・前掲注(132)419 頁。

戒権は就業規則の懲戒規定が契約内容となって初めて認められるとする)がある。

これに対し、最高裁判例は昭和 40 年代後半以降、「企業秩序論」⁽²⁴¹⁾と呼ばれる体系的な立場を確立し、懲戒権も企業秩序定立権の一環として位置付けている。最高裁昭和 52 年 12 月 13 日第三小法廷判決(民集 31 卷 7 号 1037 頁)は、企業は「企業秩序を維持確保するため、これに必要な諸事項を規則をもつて一般的に定め、あるいは具体的に労働者に指示、命令することができ」として、企業秩序定立・維持権限を認め、「労働者は、労働契約を締結して企業に雇用されることによって、企業に対し、労務提供義務を負うとともに、これに付随して、企業秩序遵守義務その他の義務を負う」としている⁽²⁴²⁾。そして、労働者のかかる労務提供義務・企業秩序遵守義務を前提に最高裁昭和 58 年 9 月 8 日第三小法廷判決(労判 415 号 29 頁)は、「使用者は、広く企業秩序を維持し、もつて企業の円滑な運営を図るために、その雇用する労働者の企業秩序違反行為を理由として、当該労働者に対し、一種の制裁罰である懲戒を課することができるものである」としている。

役務提供者が使用者の定めた就業規則や企業秩序に服し、それらに違反した場合には懲戒処分等もあり得るという立場に置かれているのであれば、当該役務提供者は使用者の事業組織への組み入れられていると判断でき、その者が受領する報酬は給与等に該当すると判断できる。

したがって、役務提供者が使用者の事業組織への組み入れられている、

(241) 菅野和夫名誉教授は企業秩序の概念について、「労務管理の実務上は、服務規律とは別に企業秩序(経営秩序)という概念も用いられる。企業秩序は、服務規律と同義に互換的に用いられることもあるが、一般には、経営目的を遂行する組織体としての企業が必要とし実施する、構成員に対する統制の全般を意味する。それは、前期の服務規律をその一部に包含する、より広範でより同的な概念といえる。」と述べられている(菅野・前掲注(132)410 頁)。

(242) 同旨の裁判例として、最高裁昭和 49 年 2 月 28 日第一小法廷判決(民集 28 卷 1 号 66 頁)、最高裁昭和 52 年 12 月 13 日第三小法廷判決(民集 31 卷 7 号 974 頁)、最高裁昭和 58 年 9 月 8 日第一小法廷判決(労判 415 号 29 頁)がある。

すなわち「事業組織的従属性」が認められる場合は、給与等該当性を肯定する重要な要素となると考えられ、その基準を整理すると次のようになる。

○ 「事業組織的従属性」による給与等該当性を肯定する基準

次の基準のいずれにも該当するなど、使用者の事業組織への組み入れられていると認められる場合は、給与等該当性を肯定する重要な要素となる。

- ① 事業運営上、恒常的に必要な労働力として、継続的に役務を提供している。
- ② 就業規則や企業秩序に服し、企業秩序違反等に対しては懲戒処分等もあり得る。

4 小括

これまで給与等該当性及び労働者性の判断において採用された又は判断基準の中心にすべきとされた具体的判断要素を、「重要な要素」又は「補強要素」に類別し、それ等に該当する具体的な基準を次のとおり整理した。

なお、給与等該当性は次の各要素を総合的に勘案して判断することになるが、(1) から (3) までの各要素については、「給与等該当性を肯定（否定）する要素が認められない場合は、給与等該当性が否定（肯定）される。」という反対解釈が許されるものではないことに留意する必要がある。

(1) 給与等該当性を肯定する重要な要素

① 時間的拘束性

就業時間が指定されている又は就業時間が厳密に管理されている場合。

② 報酬の労務対価性

報酬が役務提供をした時間又は日数を基礎として計算され、業務の結果に関係なく支払われている場合等。

③ 事業組織的従属性

就業規則等に服し、違反等に対しては懲戒処分等もあり得るなど、使用者の事業組織へ組み入れられていると認められる場合。

(2) 給与等該当性を否定する重要な要素

① 代替性

業務遂行に当たり自由な判断で補助者の使用が可能であり、当該補助者に支払う報酬を本人が負担している場合。

② 費用負担

業務遂行上必要な工場、機械設備及び車両等の生産手段を本人が所有し、当該生産手段は労働力と一体となって業務に使用されている場合等。

(3) 給与等該当性を肯定する補強要素

① 専属性

使用者に専属することが義務付けられている場合。

② 報酬の労務対価性

報酬の体系が完全な成果主義型であっても、業務ごとの報酬の算定根拠が日当に予定日数を乗じて計算されている場合。

(4) 給与等該当性を肯定及び否定する補強要素

① 業務遂行上の指揮監督

業務遂行方法の決定における本人の裁量の度合いや業務遂行過程における使用者の監督状況の度合いなどから、業務遂行上の指揮監督が強いと認められる場合は、給与等該当性を肯定する補強要素となり、弱いと認められる場合は否定する補強要素となる。

② 時間的拘束性

就業時間の決定における本人の裁量の度合いなどから、時間的拘束性が強いと認められる場合は、給与等該当性を肯定する補強要素となり、弱いと認められる場合は否定する補強要素となる。

③ 諾否の自由

使用者からの仕事の依頼を拒否できない場合は、給与等該当性を肯定

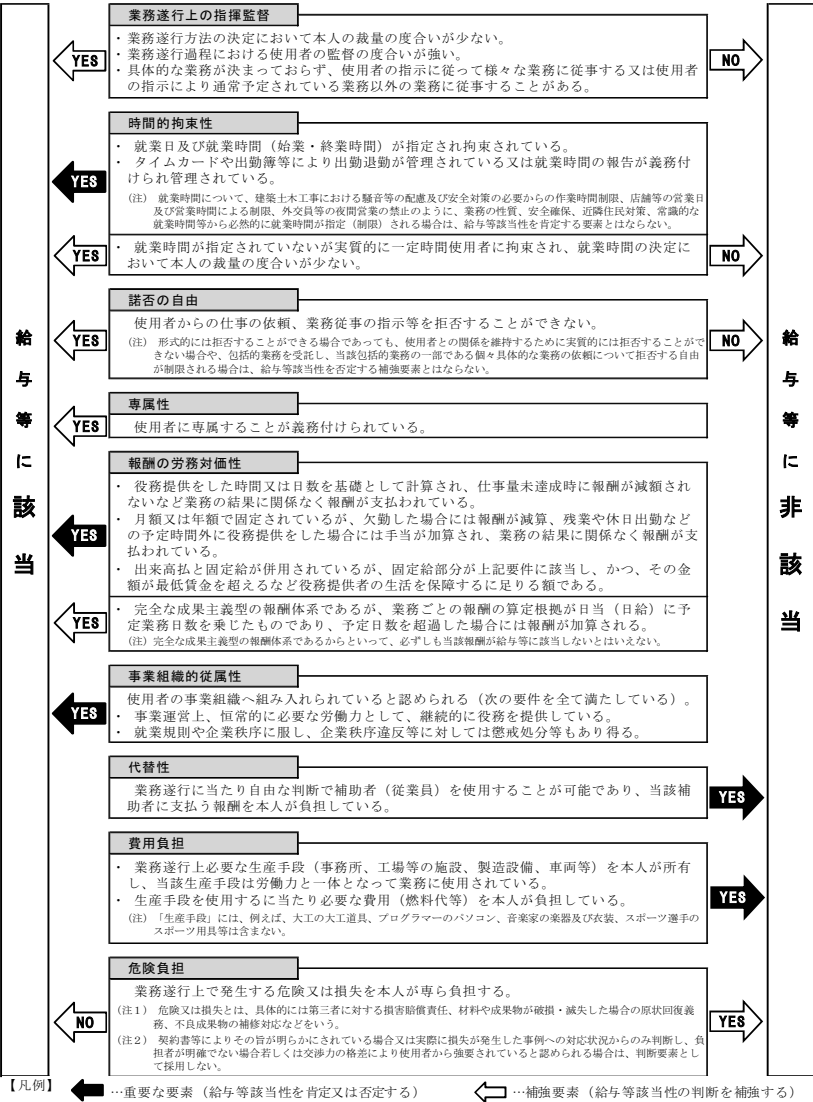
する補強要素となり、拒否できる場合は否定する補強要素となる。

④ 危険負担

業務遂行上で発生する危険又は損失を本人が専ら負担している場合は、給与等該当性を否定する補強要素となり、負担していない場合は肯定する補強要素となる。

○給与等該当性に関する判断基準

役務提供の対価が給与等に該当するか否かは、次に掲げる事項等を総合勘案して判断する。



【凡例】

← …重要な要素（給与等該当性を肯定又は否定する）

← …補強要素（給与等該当性の判断を補強する）

第2節 事例検討

本節では、前節において考察した給与等該当性に関する判断基準により、具体的事例の検討を行う。

(事例1) 大工A⁽²⁴³⁾

1 事業等の概要

(1) 事業の内容

住宅建築工事。

(2) 大工の業務の内容

住宅の床、壁、天井等の建付けを行う。発注者から材料の供給を受けて、当該建築現場内において刻み、打付け等の作業を行う。

2 契約内容及び就業の実態

(1) 契約関係

書面契約はなく、口頭による。受注部分は、発注者自身が請け負った住宅の一区画である。報酬は3.3㎡当たり5万円を基本とし、工事の進捗状況により、毎月末を支払日としている。

(2) 業務従事の指示に対する諾否の自由

Aは継続的にこの発注者から仕事を受けており、断ると次から仕事してもらえなくなって収入が途絶えることを恐れて、事実上仕事の依頼を断ることはない。しかし、仕事を断ろうと思えば断る自由はあり、都合が悪ければ実際に断ることもある。

また、例えばAが刻みを終わると、次は打付けをするようにという業務従事の指示があり、Aはこれを拒否できない。

(243) 本事例は、「平成8年報告」において検討された事例である。

なお、同報告では本事例の大工Aを「労働基準法第9条の「労働者」であると考えられる。」としている。

(3) 指揮命令

発注者はAに仕様書及び発注書で基本的な作業の指示を行い、さらに作業マニュアルで具体的な手順が示されている。また、定期的に発注者の工事責任者が現場に来て、Aらの作業の進捗状況を点検している。

また、他の現場の建前への応援作業を指示される場合があり、この場合には、発注者から日当の形で報酬の支払を受ける。

(4) 就業時間の拘束性

Aは、原則として毎日発注者の事務所へ赴き、そこで工事責任者の指示を仰いだ後に現場に出勤している。

作業を休む場合には、発注者に事前に連絡をすることを義務付けられている。

勤務時間の指定はされていないが、発注者に雇用されている他の労働者と同じ時間帯に作業に従事しており、事実上毎日午前8時から午後5時まで労務を提供している。

(5) 代替性の有無

Aが自己の判断で補助者を使用することは認められていない。

(6) 報酬の性格

報酬は請負代金のみで、交通費等の経費は全てAの負担となるが、他の現場へ応援に行く場合は、発注者の雇用労働者と同程度の額が日当の形で支払われる。

(7) その他

材料加工用の工具は、釘等を含め、発注者側に指示されたものをAが用意するが、高価な物はない。

工事途中に台風などにより破損した箇所は発注者側の経費により修理される。

社会保険、雇用保険には加入せず、報酬についてはA本人が事業所得として申告をしている。

3 給与等該当性の検討

(1) 業務遂行上の指揮監督

業務遂行について、かなり詳細な指示を受け、本人に裁量の余地はあまりないと判断されるため、給与等該当性を肯定する補強要素となる。

(2) 時間的拘束性

勤務時間は指定されていないが、実質的には雇用労働者と同様の時間役務を提供することとされ、出勤状況を管理されている。

なお、出勤の際は事務所へ赴くこと及び休む場合に使用者に連絡をすることは、使用者の安全管理上当然に存在するものであると考えられる。

したがって、給与等該当性を肯定する補強要素となる。

(3) 諾否の自由

実質的には仕事の依頼を断ることはできないと判断されるため、給与等該当性を肯定する補強要素となる。

(4) 専属性

契約内容及び就業実態から専属性の有無について判断することはできないため、「専属性」は本事例における判断要素とはならない。

(5) 報酬の労務対価性

報酬は基本的には完全な成果主義型賃金であるため、本事例における判断要素とすることは適当でない。

(6) 事業組織的従属性

契約内容及び就業実態から事業組織的従属性の有無について判断することはできないため、「事業組織的従属性」は本事例における判断要素とはならない。

(7) 代替性

自己の判断で補助者を使用することは認められていないため、「代替性」は本事例における判断要素とはならない。

(8) 費用負担

工具や釘は本人が用意しているが、それらは事業者性を肯定する生産設備とはいえなため、「費用負担」は本事例における判断要素とはならない。

(9) 危険負担

自然災害により成果物が滅失した場合の原状回復費用は使用者側が負担するため、給与等該当性を肯定する補強要素となる。

4 結論

判断要素を検討した結果、給与等該当性を肯定する補強要素（業務遂行上の指揮監督、時間的拘束性、諾否の自由及び危険負担）が認められ、給与等該当性を否定する要素は認められないため、大工Aが受領する役務提供の対価は給与等に該当する。

(事例2) 型枠大工B⁽²⁴⁴⁾

1 事業等の概要

(1) 事業の内容

中層ビル建築工事。

(2) 大工の業務の内容

ビルの梁、柱、壁等の形にベニヤ板等により型枠を作成する。当該部分に、生コンを流し込むことにより梁、柱等が建造されていく。材料は発注者から供給を受ける。ベニヤ等の刻み、打付けは当該建築現場において行う。

2 契約内容及び就業の実態

(1) 契約関係

(244) 本事例は、「平成8年報告」において検討された事例である。

なお、同報告では本事例の型枠大工Bを「労働基準法第9条の「労働者」ではないと考えられる。」としている。

書面契約はなく、口頭による。受注部分は、ビル建築現場における一区画を15名のグループで請け負ったもの。報酬は3.3㎡当たり15万円。

支払は、随時請求することも工事の進捗状況により可能であるが、工事終了後、一括してグループ全体として受ける。Bはグループの代表として報酬を受け、グループの構成員にはBから劣配をする。

(2) 業務従事の指示に対する諾否の自由

複数の発注者から仕事を受けており、仕事の依頼を断ることもある。

(3) 指揮命令

作業方法等に関しては、発注者から、他工程との関連から、施工時期や安全施工に関する指示を受けることはあるが、その他の施工方法については、状況を見ながら自己が判断して決定する。

また、他の現場の建前への応援作業を依頼される場合があるが、この場合の報酬は、基本的に他のグループとの間でやりとりされる。

(4) 就業時間の拘束性

当該工事内の始業、終業時間は一応定められているが、Bはこれに拘束されることはなく、工事の進捗状況により、発注者と相談の上作業時間が決定される。朝礼や終業時のミーティングに参加することはあるが、義務付けられてはいない。

(5) 代替性の有無

施工に当たり、B自身が作業することは契約内容とはなっておらず、Bが自己の判断で補助者を使用することは自由である。

(6) 報酬の性格

報酬は請負代金のみで、交通費等の経費は全てBの負担となる。

なお、グループ内の他の構成員への報酬支払責任は最終的にはBが負う。

(7) その他

材料加工用の工具は、高価な据置式の工作機械を含めてBらが用意したものを使用する。

社会保険、雇用保険には加入せず、報酬については事業所得として申告している。

3 給与等該当性の検討

(1) 業務遂行上の指揮監督

業務遂行について、裁量が広く認められており、指揮監督を受けているとは認められないため、給与等該当性を否定する補強要素となる。

(2) 時間的拘束性

就業時間は一応指定されているものの、それに拘束されておらず、就業時間の決定において本人の裁量が多少は認められていることから、給与等該当性を否定する補強要素となる。

(3) 諾否の自由

実際に仕事の依頼を断ることがあることから、給与等該当性を否定する補強要素となる。

(4) 専属性

複数の発注者から仕事を請けていることから、使用者に専属していないと判断されるため、「専属性」は本事例における判断要素とはならない。

(5) 報酬の労務対価性

報酬は基本的には完全な成果主義型賃金であるため、本事例における判断要素とすることは適当でない。

(6) 事業組織的従属性

契約内容及び就業実態から事業組織的従属性の有無について判断することはできないため、「事業組織的従属性」は本事例における判断要素とはならない。

(7) 代替性

本人の判断で補助者の使用が可能であり、当該補助者への報酬は本人が負担することになるため、給与等該当性を否定する重要な要素とな

る。

(8) 費用負担

据置式の工作機械は生産手段に該当すると考えられ、それを本人が所有し、本件役務において使用していることから、給与等該当性を否定する重要な要素となる。

(9) 危険負担

契約内容及び就業実態から危険負担の状況について判断することはできないため、「危険負担」は本事例における判断要素とはならない。

4 結論

判断要素を検討した結果、給与等該当性を否定する重要な要素（代替性及び費用負担）及び補強要素（業務遂行上の指揮監督、時間的拘束性及び諾否の自由）が認められ、給与等該当性を肯定する要素は認められないため、型枠大工Bが受領する役務提供の対価は給与等に該当しない。

また、本件はグループで受注し、報酬はグループ全員分をBが受領している。この場合、Bはグループ構成員に報酬を支払うことになるが、Bとグループ構成員との関係については別途検討が必要である。

(事例3) 在宅勤務者C⁽²⁴⁵⁾

1 事業等の概要

(1) 事業の内容

ソフトウェアの開発、計算業務の受託、電算室の総括的管理運営。

(2) 在宅勤務者の業務の種類、内容

(245) 本事例は、在宅勤務者の労働者性の判断基準について、厚生労働省が示した「在宅勤務者についての労働者性の判断について」（厚生労働省ホームページ <http://www.mhlw.go.jp/bunya/roudoukijun/zaitaku-kinmu/index.html>）において検討された事例である。

なお、同基準では本事例の在宅勤務者Cを「労働基準法第9条の「労働者」であると考えられる。」としている。

会社よりミニファックスで伝送される仕様書等に基づき、プログラムの設計、コーディング、机上でのデバッグを行う。

2 契約内容及び就業の実態

(1) 契約関係

期間の定めのない雇用契約により、正社員として採用している。

(2) 業務の諾否の自由

会社から指示された業務を拒否することは、病気等特別な理由がない限り、認められていない。

(3) 指揮命令

業務内容は仕様書等に従ってプログラムの設計等を行うことであるため、定型化しており、通常、細かな指示等は必要ない。なお、10日に1回の出社の義務があり、その際、細かい打合せ等を行うこともある。

(4) 就業時間の拘束性

勤務時間は、一般従業員と同じく午前9時から午後5時(休憩1時間)と決められており、労働時間の管理、計算は本人に委ねている。

(5) 報酬の性格及び額

報酬は、一般従業員と同じく月給制(固定給)である。

(6) 専属性

正社員であるので、他社への就業は禁止されている。

(7) 機械、器具の負担

末端機器及び電話代は、会社が全額負担している。

3 給与等該当性の検討

(1) 業務遂行上の指揮監督

仕様書による定型的な指示により必要な指示はなされており、業務遂行方法の決定において本人の裁量の範囲は狭いと判断されるため、給与等該当性を肯定する補強要素となる。

(2) 時間的拘束性

時間管理は本人に委ねられているものの、就業時間が指定され、拘束されていると判断されるため、給与等該当性を肯定する重要な要素となる。

(3) 諾否の自由

会社から指示された業務を拒否することはできないことから、給与等該当性を肯定する補強要素となる。

(4) 専属性

他社への就業が禁止されていることから、給与等該当性を肯定する補強要素となる。

(5) 報酬の労務対価性

報酬は月給制（固定給）であるが、それだけをもって労務対価性があるとは判断できないため、は本事例における判断要素とはならない。

(6) 事業組織的従属性

雇用契約により正社員として採用され、使用者の事業組織に組み入れられていると判断されるため、給与等該当性を肯定する重要な要素となる。

(7) 代替性

契約内容及び就業実態から代替性の有無について判断することはできないため、「代替性」は本事例における判断要素とはならない。

(8) 費用負担

使用者が負担している端末機器は生産手段には該当しないと考えられ、その事実だけでは給与等該当性の判断要素とはならないため、「費用負担」は本事例における判断要素とはならない。

(9) 危険負担

契約内容及び就業実態から危険負担の状況について判断することはできないため、「危険負担」は本事例における判断要素とはならない。

4 結論

判断要素を検討した結果、給与等該当性を肯定する重要な要素（時間的拘束性及び事業組織的従属性）及び補強要素（業務遂行上の指揮監督、諾否の自由及び専属性）が認められ、給与等該当性を否定する要素は認められないため、在宅勤務者Cが受領する役務提供の対価は給与等に該当する。

（事例4） 在宅勤務者D⁽²⁴⁶⁾

1 事業等の概要

（1）事業の内容

速記、文書処理

（2）在宅勤務者の業務の種類、内容

元正社員であった速記者が、会議録等を録音したテープを自宅に持ち帰り、ワープロを入力する。

2 契約内容及び就業の実態

（1）契約関係

「委託契約」により、納期まで1週間～1か月程度の余裕のある仕事を委託しており、納期の迫っているものは正社員にやらせている。

（2）業務の諾否の自由

電話により又は出社時に、できるかどうかを確認して委託している。

（3）指揮命令

業務の内容が定型化しており、個々具体的に指示することは必要なく、週1回程度の出社時及び電話により進捗状況を確認している。

（4）就業時間の拘束性

勤務時間の定めはなく、1日何時間くらい仕事ができるかを本人に聴き、委託する量を決める。

(246) 本事例は、厚生労働省が示した「在宅勤務者についての労働者性の判断について」において検討された事例である。

なお、同基準では本事例の在宅勤務者Dを「労働基準法第9条の「労働者」ではないと考えられる。」としている。

- (5) 報酬の性格及び額
在宅勤務者個人についてテープ1時間当たりの単価を決めており、テープの時間数に応じた出来高制としている。
- (6) 機械、器具の負担
会社がワープロを無償で貸与している。
- (7) その他
給与所得としての源泉徴収、労働保険への加入はしていない。

3 給与等該当性の検討

- (1) 業務遂行上の指揮監督
業務の遂行方法等について特段の指示はなく、また、週一回程度進捗状況の確認をしているが、それをもって使用者の監督下にあるとは判断できないため、給与等該当性を否定する補強要素となる。
- (2) 時間的拘束性
勤務時間は定められておらず、業務を行う時間は本人の裁量に委ねられていることから、給与等該当性を否定する補強要素となる。
- (3) 諾否の自由
業務を受託するか否かは本人の自由であると判断されるため、給与等該当性を否定する補強要素となる。
- (4) 専属性
契約内容及び就業実態から専属性の有無について判断することはできないため、「専属性」は本事例における判断要素とはならない。
- (5) 報酬の労務対価性
報酬は完全な成果主義型賃金であるため、本事例における判断要素とすることは適当でない。
- (6) 事業組織的従属性
契約内容及び就業実態から使用者の事業組織へ組み入れられているとは判断されないため、「事業組織的従属性」は本事例における判断要素

とはならない。

(7) 代替性

契約内容及び就業実態から代替性の有無について判断することはできないため、「代替性」は本事例における判断要素とはならない。

(8) 費用負担

業務で使用するワープロを使用者が無償貸与しているが、ワープロは生産手段には該当しないと考えられ、その事実だけでは給与等該当性の判断要素とはならないため、「費用負担」は本事例における判断要素とはならない。

(9) 危険負担

契約内容及び就業実態から危険負担の状況について判断することはできないため、「危険負担」は本事例における判断要素とはならない。

4 結論

判断要素を検討した結果、給与等該当性を否定する補強要素（業務遂行上の指揮監督、時間的拘束性及び諾否の自由）が認められ、給与等該当性を肯定する要素は認められないため、在宅勤務者Dが受領する役務提供の対価は給与等に該当しない。

(事例5) 楽団員E⁽²⁴⁷⁾

1 事業等の概要

(1) 事業の内容

交響楽団の正楽員であるバイオリニスト。

(2) 楽団員の業務の内容

楽団の行なう放送、定期及び臨時の演奏会等での演奏並びにそれに付随する練習への参加。

(247) 本事例は東京高裁昭和47年9月14日判決（詳細は本稿第1章第3節2(2)を参照）における認定事実を基に作成した。

2 契約内容及び就業の実態

(1) 契約関係

楽団員として入団する場合には、審査を経たうえで入団が決定され、その身分を定めて契約することとなっており、契約書には「楽員は楽団の行なう放送、定期及び臨時の演奏会、オペラ、バレエの伴奏、地方公演、レコード録音その他並びにそれに附随する練習に運営規程の定めるところにより従事する義務がある」とされている。

また、楽団員は、楽団を主宰するものでないことはもちろん、そのスケジュールの企画、策定、実行にも直接参画するものでない。

(2) 就業時間の拘束性

楽団の事務局が示したスケジュールに従い。演奏及び練習に従事しなければならない。

(3) 報酬の性格

毎月 25 日に定額の「基準賃金及びその他の手当」の支給を受け、賃金は勤務年数に応じて逐年増額される。

(4) 機械、器具の負担

バイオリンは自己所有のものを使用させることを義務付けているわけではないが、慣習として、各自が持ってくることになっている。演奏等のために出張するときは出張旅費規定により交通費、日当、宿泊費を支給される。

(5) その他

楽団運営規程に違反したとき又は不正不義その他楽団に損害を及ぼし、楽団の信用を傷つけるような行為があったときは、契約解除、減給、譴責、訓戒等の制裁を受ける。

3 給与等該当性の検討

(1) 業務遂行上の指揮監督

楽団が主催する演奏会等への参加する義務はあるものの、業務遂行方

法は本人の技量によって異なり、本人に大幅な裁量が許容されているということもでき、また、演奏に関する業務以外に従事することもないと考えられる。

したがって、「業務遂行上の指揮監督」は本事例（楽団員の給与等該当性の判断）における判断要素とすることは適当でない。

(2) 時間的拘束性

公演や練習等は楽団が作成したスケジュールにより行われ、楽団員はそれに拘束されていると判断されるため、給与等該当性を肯定する重要な要素となる。

(3) 諾否の自由

楽団員は、楽団の行なう演奏会等及びそれに附随する練習に運営規程の定めるところにより従事する義務があり、それを拒否する自由はないと判断されるため、給与等該当性を肯定する補強要素となる。

(4) 専属性

契約内容及び就業実態から専属性の有無について判断することはできないため、「専属性」は本事例における判断要素とはならない。

(5) 報酬の労務対価性

報酬は月給制（固定給）であるが、それだけをもって労務対価性があるとは判断できないため、「報酬の労務対価性」は本事例における判断要素とはならない。

(6) 事業組織的従属性

楽団運営規定に拘束され、規定違反及び不正不義その他楽団に損害を及ぼし、楽団の信用を傷つけるような行為があった場合は、懲戒処分等もあり得ることから、使用者の事業組織に組み入れられていると判断されるため、給与等該当性を肯定する重要な要素となる。

(7) 代替性

入団には審査が必要であるため、代替性は一般的にはないと考えられる。

したがって、「代替性」は本事例における判断要素とはならない。

(8) 費用負担

楽団員が所有するバイオリンを使用しているが、バイオリンは生産手段には該当しないと考えられ、その事実だけでは給与等該当性の判断要素とはならないため、「費用負担」は本事例における判断要素とはならない。

(9) 危険負担

契約内容及び就業実態から危険負担の状況について判断することはできないため、「危険負担」は本事例における判断要素とはならない。

4 結論

判断要素を検討した結果、給与等該当性を肯定する重要な要素（時間的拘束性及び事業組織的従属性）及び補強要素（諾否の自由）が認められ、給与等該当性を否定する要素は認められないため、楽団員Eが受領する役務提供の対価は給与等に該当する。

おわりに

役務提供の対価の所得区分の判断基準については、過去から多くの論者により考察されているものの、現在でもその判断を巡って課税庁と納税者との間で争われる事例がある。

また、源泉徴収制度の下においては、役務提供の対価が給与等に該当するか否かは、対価の支払時までに支払者（源泉徴収義務者）が判断することになるため、源泉徴収義務者には支払う対価が給与等であるか否か、すなわち「給与等該当性」の有無についての確な判断が求められる。

そのため、本稿では、給与等該当性の判断を均一かつ的確に行うための判断基準について考察を行うこととした。

判断基準の考察に先立ち、役務提供の対価の課税制度の及び源泉徴収制度の沿革等に触れ、次の事項を確認し、明確な判断基準の必要性及び現状の判断手法における問題点を認識した。

- ① 所得税法では担税力の格差解消策の一つとして、最も担税力が乏しい給与所得については給与所得控除を導入している。現行の給与所得控除の控除額は、一般的な給与所得者が必要とする経費の額を超える額となっていることから、給与所得者は一般的には税負担が軽減されているといえる。
- ② 所得税法では源泉徴収制度を広く採用しており、それは役務提供の対価についても例外ではない。そのため、対価の支払者（源泉徴収義務者）は、その対価の支払時までに、給与等該当性を的確に判断しなければならない。
- ③ 現代社会は役務を提供する側・される側双方の様々なニーズにより、就労形態が多様化しているため、給与等該当性の判断が困難なケースが増加している。
- ④ 給与等該当性の判断は、役務提供の実態から「従属性」及び「独立性」の有無について検討することにより結論を導き出すこととされ、それらを検討する具体的判断要素については、個々の事実関係に応じて様々なものが採用され、それら要素を状況に応じて総合評価することによって給与等

該当性を判断している。

そのため、いかなる事実関係であっても誰もが的確に判断することができる形式的な判断基準を明示することは容易ではない。

次に、就労形態の多様化による問題は「所得税法における給与所得者」だけでなく、「労働法における労働者」及び「社会保障法の被保険者」についても同様の問題を抱えていることに着目し、それらのうち労働基準法上の労働者概念を取り上げ検討した。

その結果、労働基準法上の労働者は全て給与所得者に該当し、給与等該当性の判断に当たっては労働者概念を巡る多くの研究や司法判断を参考にできるとの結論に至った。

そこで、労働基準法の労働者性の判断を参考としつつ、各判断要素の機能及びその認定基準について検討し、一般的な給与等該当性に関する判断基準の提案を行った。

その検討の中で、一般的には判断要素として採用されているものであっても、業種業態によっては、機能しない場合があり、判断要素を検討する際には、業種業態ごとの就労形態の特質を考慮する必要があること、そして、業種業態の中には、備車運転手における車両の所有の有無のように、特定の要素が判断のポイントとなる場合があることを認識した。

したがって、給与等該当性の判断が特に困難とされる業種業態については、本稿で提案した判断基準を基に個々の就労形態を分析し、それに応じた明確な判断基準を示す必要があると考える。