

鹿児島地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 消費税及び地方消費税の更正請求に対してその請求をすべき理由がない旨の通知処分取消請求事件

国側当事者・国(鹿児島税務署長)

平成23年3月15日棄却・控訴

判 決

原告	甲
被告	国
同代表者法務大臣	江田 五月
処分行政庁	鹿児島税務署長
被告指定代理人	小野本 敦
同	戸上 吉幸
同	坪田 圭介
同	永澤 有司
同	児玉 喜明
同	石原 卓郎
同	三井 博美
同	丸山 京一郎
同	林 俊生
同	池川 雅昭
同	濱田 和隆
同	井手上 秀文

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

鹿児島税務署長が平成20年7月18日付けでなした、原告の平成20年5月22日付けでされた平成19年1月1日から平成19年12月31日までの課税期間分に係る消費税及び地方消費税の更正の請求に対してその請求をすべき理由がない旨の通知を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、個人事業者として、平成19年1月1日から同年12月31日までの課税期間につき消費税及び地方消費税(以下「消費税」という。)の納付税額を申告した原告が、上記課税期間に係る基準期間(平成17年1月1日から同年12月31日まで)の課税売上高は1000万円を超えていなかったから、上記課税期間の消費税の納税義務は免除されるとして、上記納付税額につき更正の請求を行ったのに対し、処分行政庁が更正をすべき理由がない旨の通知をしたため、原告がそ

の取消しを求める事案である。

1 前提となる事実（争いのない事実及び掲記の証拠により容易に認められる事実）

(1) 原告は、平成14年8月30日に税理士登録をし、同年11月1日から税理士業務を行う消費税法上の個人事業者である（乙3及び4、原告本人尋問1ないし4項）。

(2) A専門学校（以下「本件専門学校」という。）は、B株式会社（以下「B」という。）との間で業務提携契約を締結し、「B鹿児島校」を開設して、Bの開発した資格講座を開講する者である（乙8別添2）。

(3) 原告は、平成15年ころから平成19年ころまでの間、本件専門学校との間で講師契約を締結し（以下、同期間に締結された契約を総称して「本件契約」という。）、B鹿児島校において開講される「税理士講座レギュラーコース財務諸表論」及び「税理士講座上級コース財務諸表論」の講師として業務を行い（以下、これらの講座の講師業務を「本件講師業務」という。）、その対価として講師料を受領した（以下「本件講師料」という。）（乙8別添5及び6。）。

(4) 平成17年1月から同年12月までの期間の本件講師料は、合計134万円であった（甲8別表）。

(5) 原告は、平成18年9月11日、処分行政庁に対し、基準期間の課税売上高が1000万円を超えたとして、次のとおり、消費税課税事業者届出書を提出した（乙3）。

適用開始課税期間	平成19年1月1日から同年12月31日まで
基準期間	平成17年1月1日から同年12月31日まで
	（以下「本件基準期間」という。）

本件基準期間の総売上高 1120万8488円

本件基準期間の課税売上高 1008万1488円

(6) 原告は、平成20年2月18日、次のとおり、消費税の確定申告を行った（乙5）。

課税期間	平成19年1月1日から同年12月31日まで
	（以下「本件課税期間」という。）

本件課税期間の課税売上高 1015万7274円

本件課税期間の納付税額 25万3800円

(7) 原告は、平成20年5月21日、処分行政庁に対し、本件講師業務は消費税法上の事業に該当せず、本件講師料は課税売上高に含まれないから、本件基準期間の課税売上高は1000万円を超えておらず、消費税法9条1項により、原告は本件課税期間について消費税の納税義務を免除されると主張して、更正の請求を行った（甲1。以下「本件更正請求」という。）。

これに対し、処分行政庁は、同年7月18日、本件更正請求について更正をすべき理由がない旨、原告に通知した（甲2。以下「本件処分」という。）。

(8) 原告は、同月24日、処分行政庁に対し、異議申立てを行い（甲3）、処分行政庁は、同年9月24日、異議申立てを棄却する決定をした（甲4）。

さらに、原告は、同年10月2日、国税不服審判所長に対し、審査請求を行い（甲5）、国税不服審判所長は、平成21年9月17日、審査請求を棄却した（甲8）。

そこで、原告は、同年10月1日、本件処分の取消しを求めて、本件訴訟を提起した。

2 争点

本件講師業務は、消費税法上の「事業」に当たるか。

3 争点に対する当事者の主張

(原告の主張)

- (1) 消費税法2条1項8号の「事業」とは反復、継続、独立して行われるものをいうところ、「独立」とはその事業に必要な要素を自主的判断に基づいて積極的に決定していく過程をいい、高度の企画遂行性を有する行為である。

本件講師業務は、講義をする場所、時間、教材、講義方法が本件専門学校によって決められており、本件講師料の計算も本件専門学校によって行われていて原告が請求書を出しているわけではないから、本件講師業務は「独立」して行われているとはいえない。

- (2) また、消費税法基本通達1-1-1のいう事業所得か給与所得かの判断基準に照らして「事業」該当性を判断すれば、次のとおりとなる。

ア その契約による役務の提供の内容が他人の代替を容れるかどうか。

本件講師業務は他人の代替を容れないので、本件契約は雇用契約又はこれに準ずる契約である。

イ 時間的な拘束を受けるかどうか。

本件講師業務は、報酬の支払者から作業時間を指定され、報酬が時間を単位として計算されており、時間的な拘束を受けていたということが出来るから、本件契約は雇用契約又はこれに準ずる契約である。

ウ 役務の提供に当たり事業者の指揮監督を受けるかどうか。

①講義資料、試験問題、模範解答を、B鹿児島校から提供されること、②B東京本校の専任講師による講義のDVDを予習することが義務付けられ、DVDのとおり授業をするよう要請されていたこと、③板書は、B東京本校から与えられた板書用レジュメに従って行うこと、④B鹿児島校の講師に就任するに当たって、B東京本校及びB鹿児島校において、それぞれ模擬授業を行い指導を受けたこと、⑤質疑応答・添削に関して、B東京本校の財務諸表論の講師のメーリングリストで指導を受け相談をしていたこと、⑥受講生からの質問に答えられないときは、B本部に問い合わせよう指導を受けていたこと、⑦月例試験の添削は、B鹿児島校から与えられた模範解答に基づいて採点していたこと、⑧税理士試験前の講義最終日には、B東京本校の専任講師が予想した問題の解説をすること、⑨毎年、B東京本校の担当者による税理士講座の見学・講評及び懇親会があったこと、⑩毎年5月ころ、B福岡校で行われる研修・懇親会に出席していたことなどからすると、原告は、役務の提供に当たって本件専門学校の指揮監督を受けていたことになり、本件契約は雇用契約又はこれに準ずる契約である。

エ まだ引渡を了していない完成品が不可抗力のため滅失した場合等においても、その個人が権利として既に提供した役務の報酬を請求することができるかどうか。

受講者が1人も出席せず休講となった日についても、講師料は支払われるから、本件契約は雇用契約又はこれに準ずる契約である。

オ 役務の提供に係る材料又は用具等を供与されているかどうか。

講義のための教材、板書のためのレジュメ、ミニテスト、月例試験の模範解答等は、すべて本件専門学校から供与されているから、本件契約は雇用契約又はこれに準ずる契約である。

カ 以上によれば、本件契約は雇用契約又はこれに準ずる契約であって、消費税法上の「事業」には該当しない。

- (3) なお、所得税法上の事業所得と給与所得の区別を参考にした場合でも、本件講師料は所得

税法上の事業所得に該当せず、給与所得的性質を多分に帯びているので、消費税法上も「事業」として行われたものとはいえない。

(被告の主張)

(1) 消費税法上の「事業」の意義からの検討

ア 消費税法2条1項8号の「事業」とは、反復、継続、独立して行われるものをいうところ、所得税法上の事業所得と給与所得の区分を参考にするならば、「独立」であるか否かは、自己の計算と危険において独立して行われるかという観点から判断され、消費税法基本通達1-1-1によれば、その判断は、「雇用契約又はこれに準ずる契約に基づき他の者に従属し、かつ当該他の者の計算により行われる事業に役務を提供するものであるかどうか」を踏まえ、かつ当該他の者の計算により行われる事業に役務を提供するものが相当である。そして、「雇用契約又はこれに準ずる契約に基づき他の者に従属し、かつ当該他の者の計算により行われる事業に役務を提供する」者は、労働基準法上の「労働者」にも該当するはずであるから、「雇用契約又はこれに準ずる契約に基づき他の者に従属し、かつ当該他の者の計算により行われる事業に役務を提供するものかどうか」の判断に当たっても、労働基準法上の労働者性の判断基準が参考となり、①労務提供の形態（指揮監督下の労働か否か）、②報酬の労務対償性（賃金としての性格を有するか否か）に加えて、③事業者性の有無及び専属性の程度等の補強要素から総合的に判断すべきである。

イ 本件講師業務は指揮監督下の労働ではないこと

(ア) 本件契約においては、①講座ごとに契約書を取り交わし、契約期間ごとに契約が更改されること、②講座の日程及び時間が原告の講義可能な日程・時間となるよう事前に協議して決められること、③契約書で合意した業務だけを行うこととなっていること、④講師の都合で所定の講義日程に講義できない場合には、他の日時に講義を行うことが可能であることなどからすると、原告は、仕事の依頼、業務従事の指示等に対する諾否の自由を有していた。

(イ) 本件講師業務については、①講師用の教材・マニュアル等はなく、Bの指定教材を使用し、Bのカリキュラム日程に沿って各講義を進行し、B作成のDVD講座用のDVDを講義の参考として見るほかは、講義の内容・方法は講師に一任されていること、②講師は、本件専門学校に対し講義内容及び講義終了の報告をする必要はなく、本件専門学校から確認もされないこと、③受講生からの質問・相談に対する応答の方法は定められておらず、それらの内容を本件専門学校に報告する必要もないこと、④採用時以外に、講義についての指導・研修は特に行われていないことなどからすると、原告は、業務の内容及び遂行方法について、本件専門学校の指揮命令を受けていたとは認められない。

(ウ) 原告は、契約書に限定的に記載された業務以外の業務に従事することはない。

(エ) 本件講師業務は、①週に1ないし2回、講義のある日時にだけ従事すればよいこと、②添削した答案は期限までに本件専門学校に提出すればよく、添削業務を行う時間・場所は定められていないことなどからすると、拘束性も認められない。

(オ) なお、本件講師業務に代替性がないのは、「税理士としての専門的知識・能力・経験に基づく講義」という業務の性格によるものである。

(カ) 以上によれば、原告は、本件専門学校の指揮監督の下に業務を行っているとはいえない。

ウ 本件講師料は指揮監督下の労働に対して支払われる「賃金」ではないこと

本件講師業務においては、①講師又は講座によって講師料が異なること、②講師料は、契約（更改）時の交渉によって決定されること、③講師の都合で所定の日時に講義ができない場合は、別の日に講義が行われること、④講師料として契約で定められた1講義あたりの金額は、関連業務（添削指導・質問応答・セミナー説明会への出席等）の対価を含んだものであること、⑤本件専門学校の常勤講師は原則として定額の給料支給であるのに対し、原告のような非常勤講師は年度ごとの契約であること、⑥資格の有無によって講師料が異なること、⑦講義の成果（受講者の合格率等）が講師料を上げる判断要素となること、⑧受講生のアンケート結果や合格率が悪い場合には、契約を更改しないこともあること、⑨講義のための車代が支給されること、⑩講義又は関連業務のために講義時間を超過して業務に従事した場合でも、残業代は支払われないことなどからすると、本件講師料がいわゆる「賃金」でないことは明らかである。

エ その他の補強要素

(ア) ①本件専門学校からはB作成の教材は支給されるものの、その他講義や質疑応答を行う上で必要な調査や、本件講師業務を行う上で最も重要な税理士としての専門知識、能力、経験の習得・維持については、ほぼすべて原告自身が費用を負担していること、②原告の講師料の単価は、一般的な時間給としても、本件専門学校の従業員・常勤講師の月給に比しても、著しく高額であることなどからすると、本件講師料は、労務提供に対する賃金というよりも、事業者に対する代金の支払というべきであるから、原告には事業者性が認められる。

(イ) 原告が本件専門学校以外の他社に勤務することは制限されておらず、専属性はない。

(ウ) その他、①非常勤講師は講座期間ごとに採用されること、②本件契約は本件専門学校と講師との自由な意思に基づく裁量による契約であること、③本件講師料は給与としての源泉徴収が行われていないこと、④原告には労働保険の適用がないこと、⑤原告には福利厚生適用がないこと、⑥原告には就業規則や服務規律の適用がないこと、⑦本件専門学校も、本件契約は雇用契約による採用ではないとの認識を有していることなどからも、使用従属性を認めることはできない。

オ 以上によれば、原告には労基法上の労働者性は認められないから、本件講師業務は、原告が「独立」して行ったものであって、消費税法上の「事業」に該当するというべきである。

(2) 消費税法の趣旨・目的からの検討

消費税は、消費に広く薄く負担を求める税であり、価格を通して最終的には消費者に負担を求めることが予定されているから、事業者は、仕入段階において課された消費税を、売上段階において価格に転嫁することになる。

原告は、税理士業務を営む消費税法上の個人事業者であり、その傍らいわゆる副業として本件講師業務を行っているのであって、本件契約を締結するか否かは、原告が、本来の税理士業務に支障がないか、得られる収入が満足のものかなどの計算の下に、事業者としての自由な意思に基づいて判断していると考えるのが相当である。また、本件専門学校は、原告の税理士としての専門的知識、能力及び経験並びに社会的地位に対し、経営上及び業務上の期待をして本件契約を締結したとみるのが一般的であり、このことは、本件講師料が契約更改ごとの交渉によって決められること、その額は資格や成果によって異なること、講師料単価が著しく高額であることから明らかである。

そうすると、原告は、給与所得者と異なり、売上段階において、労務の対価である本件講師料に消費税を転嫁することができるのであるから、本件講師業務が消費税法上の「事業」として行われたものであると判断することは、消費税法の趣旨・目的からも相当である。

第3 当裁判所の判断

1 消費税法上の事業について

(1) 一般に消費税とは物品やサービスの消費に担税力を認めて課される租税であるところ、我が国の消費税は、最終的な消費行為よりも前の段階で物品やサービスに対する課税が行われ、その税負担が物品やサービスのコストに含められて最終的に消費者に転嫁することが予定されている間接消費税であり、かつ、各取引段階において移転、付与される付加価値に着目して課される付加価値税の性質を有する多段階一般消費税である（税制改革法10条1項、同条2項、同法11条1項参照）。具体的にみると、消費税法は、およそすべての付加価値の移転等に課税するのではなく、課税対象を事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供に限定しているが（消費税法4条1項、同法2条1項8号）、その趣旨は、上記の各行為が事業として行われない場合には、税負担を対価に含めて転嫁することが典型的に期待できないからであると解される。

(2) 以上のような消費税法の趣旨に鑑みれば、消費税法2条1項8号にいう「事業」とは、反復して継続的に行われるのみならず、物品やサービスの提供者において実質的に消費者に税負担を転嫁し得るようなものを指すというべきである。

そして、この転嫁可能性を含む事業該当性の判断は、課税実務の法的安定性や納税者の予測可能性の観点から、原則として、当該取引の契約類型や形式から客観的に判断されるのが相当であり、契約が契約当事者双方の意思の合致により成立するものである以上、契約類型の判定に当たっては、当該契約の当事者間における認識及び取扱いが重要な判断要素となるが、ただし、その取引の実態が、いかなる意味でも税負担を転嫁する余地がないといえるようなものである場合には、当事者の認識等にかかわらず、これを事業から除外するのが、法の趣旨に適うというべきである（事業の意義に関する消費税基本通達5-1-1及び事業該当性判断の考慮要素に関する消費税基本通達1-1-1は、いずれも上記と同様の趣旨に出たものと解される。）。

(3) そうすると、ある者が対価を得て役務の提供を行った場合には、その事業該当性は、上記のような観点から、当該役務が形式上いかなる法律上の原因に基づいて提供されたものであるのか、すなわち、請負や委任に類する契約に基づいて提供されたものであるのか、それとも雇用に類する契約に基づいて提供されたものであるのかということに基づいて判断され、それが雇用に類する契約に基づく場合には、事業該当性は否定されることになる。

もっとも、仮に当事者双方がその契約を請負若しくは委任として扱っていたとしても、その取引の実態が、役務の提供者が、受領者の直接的な指揮命令下において一定時間役務を提供し、そのような役務の提供に対するものとして対価を得るようなものである場合には、形式的な取扱いのいかんにかかわらず、これを雇用に類する契約とみるほかなく、いかなる意味でも役務の提供者が役務の受領者に税負担を転嫁する余地はないから、当該取引は事業として行われたものでないことは明らかである。

2 本件講師業務の事業該当性について

(1) これを本件についてみると、本件専門学校が、本件講師料を給与ではなく請負契約に基づ

く報酬として処理していることは証拠上明らかであるし（乙8答62項）、原告自身が、平成17年分の所得税の確定申告において、本件講師料を給与所得ではないものとして処理していることも明らかである（乙7）。したがって、本件契約は、当事者間においては請負や委任に類する契約として認識、処理されていたものといえ、契約当事者の意思を形式的にみる限り、本件契約は請負や委任に類する契約であると解される。

(2)ア ただし、その取引の実態が、原告が、本件専門学校の直接的な指揮命令下において一定時間の役務を提供し、その対価として本件講師料を得るようなものである場合には、当事者間での形式的な取扱いにかかわらず、本件契約は雇用に類する契約であるとみるべきである。そこで、以下、本件講師業務と本件講師料の実態から検討する。

イ 本件講師業務の内容は、原則として、本件契約で定められた講義、添削指導、講義内容に関する質問応答及びその他の担当講座の受講相談等の業務に限られており（乙8答35及び36項、原告本人尋問28ないし34項）、年に1回福岡で行われる半日の研修のような契約に含まれないものへの参加は、義務付けられていない（乙9答17項。なお、原告は、上記研修につき、基本的に半強制的に受けさせられており、義務であると理解していた旨供述するが（原告本人尋問28ないし30項、同43ないし45項）、これら原告の供述を前提としても、上記研修の参加が推奨されていたにとどまるというべきであって、これが本件契約上の義務であるとは認められない。）。また、講師への時間的・場所的拘束は、講義1回につき2時間30分の講義時間に限られ、そのほかの作業は任意の時間・場所で行うことになっていた（原告本人尋問39ないし42項）。

そして、本件講師料は、講義1回当たりの金額によって定められているが、講義時間外に行う添削業務や、受講生の質問への応答などの作業に対して、別途対価が支払われることはない（乙8答43及び45項、原告本人尋問121及び124項）。

これらのことからすると、本件講師料は、一定時間の役務の提供に対する対価というよりは、準備や指導に要する時間も含めた1回の講義を単位として支払われる対価というべきである。

ウ 他方で、証拠（乙8、乙14ないし24、乙26、原告本人尋問）によれば、本件講師業務は、Bのカリキュラムに従いBの教材を使用して行われることが予定されているものであり、かつ実質的にもDVD講義とほぼ同様の内容で講義することが求められていたものと認められるから、その意味で講師に与えられる裁量の幅は非常に限られているといえる。

しかしながら、一定のカリキュラムの設定や共通教材の使用は、資格講座という役務の性質上当然に予定されているのであって、裁量の幅が限定されていることから直ちに税額の転嫁可能性が否定されるような直接的な指揮命令関係が認められるわけではない。

エ むしろ、次のような各事情からも、本件講師料に課税した場合に、講師側において、当該税額を本件講師料へ転嫁することがおよそ期待できないといえるような事情は認められないというべきである。

(ア) 本件講師料は、本件専門学校と講師との交渉により、業績や勤続年数等の諸条件を考慮して契約ごとに定められるものであって（乙8答49及び55項、乙9答2ないし9項）、講師側は講師料について交渉の機会を有している。

(イ) 本件講師業務の1講座当たりの拘束時間は週5時間（時間外の添削指導を除く。）と比較的短時間であること（甲9の2、乙8別添3及び4、原告本人尋問19ないし24項、

同37ないし39項)、本件契約は約1年の講座開設期間ごとに締結されること(乙8答33及び34項、原告本人尋問12ないし14項)などからすると、本件講師業務は他の職に就いている者が副業的に行うことが予定されており、とりわけ原告のように本業として税理士業務を行っている(原告本人尋問1ないし6項)場合などは、本件講師業務を引き受けるか否か、引き受けるとしてもどのような条件の下で引き受けるかについて、講師側の選択の自由度が比較的高いと考えられる。

(ウ) 本件講師業務は当該税理士試験科目の合格者を講師としており(乙8答12項)、本件講師業務を行うに当たって必ずしも税理士資格が要求されるわけではないが(乙8答20項)、有資格者についてはそうでない者よりも講師料が高額に設定されており(乙8答50項)、有資格者であることは、一定程度本件講師料の額に反映するといえる。

オ 上記イないしエによれば、本件契約について、当事者間での形式的な取扱いにかかわらず、これを雇用に類する契約であるとみるべき事情があるとまでは認められない。

(3) したがって、本件講師業務は、請負若しくは委任に類する契約に基づいて、事業として行われたものであると認めるのが相当である。

3 上記のとおりであるから、本件講師料は課税売上高に含まれ、本件更正請求に対して更正すべき理由がないとした本件処分は適法である。

よって、原告の請求には理由がないから、これを棄却することとし、訴訟費用の負担につき、行政事件訴訟法7条、民事訴訟法61条を適用して、主文のとおり判決する。

鹿児島地方裁判所民事第1部

裁判長裁判官 山之内 紀行

裁判官 藤田 光代

裁判官 田中 いゑ奈