

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 源泉所得納税告知処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国(渋谷税務署長)

平成25年10月23日棄却・上告・上告受理申立

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成25年4月26日判決、本資料263号-86・順号12210)

判 決

控訴人	株式会社D
同代表者代表取締役	F
同訴訟代理人弁護士	鳥飼 重和
同	松本 賢人
同	木山 泰嗣
同	竹内 亮
同訴訟復代理人弁護士	小西 功朗
同補佐人税理士	佐野 幸雄
同	原木 規江
被控訴人	国
同代表者法務大臣	谷垣 禎一
処分行政庁	渋谷税務署長
	由谷 三次
同指定代理人	右田 直也
同	高橋 直樹
同	鈴木 吉憲
同	松丸 憲司
同	殖栗 健一
同	佐々木 大介
同	小西 雄貴

主 文

本件控訴をいずれも棄却する。
控訴費用は控訴人の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決を取り消す。
- 2 渋谷税務署長が控訴人に対し平成20年6月30日付けでした、(1) 平成15年10月分から平成19年10月分までの各月分の源泉徴収に係る所得税(以下「源泉徴収所得税」という。)の各納税告知処分、及び、(2) これらに係る不納付加算税の各賦課決定処分(ただし、上記(1)

及び(2)のいずれについても、平成20年11月27日付け異議決定及び平成21年12月15日付け裁決により一部取り消された後のもの。以下、この一部取消しの前後を問わず、上記(1)の各納税告知処分を総称して「本件各納税告知処分」といい、上記(2)の各賦課決定処分を総称して「本件不納付加算税各賦課決定処分」という。)をいずれも取り消す。

3 渋谷税務署長が控訴人に対して平成20年6月30日付けでした、(1) 控訴人の平成16年9月1日から平成17年8月31日までの課税期間(以下「17年8月課税期間」という。)に係る消費税の更正処分のうち納付すべき消費税額679万7200円を超える部分、(2) 上記課税期間に係る地方消費税の更正処分のうち納付すべき地方消費税額171万5600円を超える部分、並びに、(3) 上記(1)及び(2)の各更正処分(以下、これらを総称して「17年8月課税期間更正処分」といい、消費税と地方消費税を併せて「消費税等」という。)に係る過少申告加算税賦課決定処分(以下「17年8月課税期間賦課決定処分」という。)をいずれも取り消す。

4 渋谷税務署長が控訴人に対して平成20年6月30日付けでした、(1) 控訴人の平成17年9月1日から平成18年8月31日までの課税期間(以下「18年8月課税期間」という。)に係る消費税の更正処分のうち納付すべき消費税額598万1200円を超える部分、(2) 上記課税期間に係る地方消費税の更正処分のうち納付すべき地方消費税額149万5300円を超える部分、並びに、(3) 上記(1)及び(2)の各更正処分(以下、これらを総称して「18年8月課税期間更正処分」という。)に係る過少申告加算税賦課決定処分(以下「18年8月課税期間賦課決定処分」という。)をいずれも取り消す。

5 渋谷税務署長が控訴人に対して平成20年6月30日付けでした、(1) 平成18年9月1日から平成19年8月31日までの課税期間(以下「19年8月課税期間」という。)に係る消費税の更正処分のうち納付すべき消費税額632万9100円を超える部分、(2) 上記課税期間に係る地方消費税の更正処分のうち納付すべき地方消費税額158万2200円を超える部分、並びに、(3) 上記(1)及び(2)の各更正処分に係る過少申告加算税賦課決定処分(ただし、上記(1)ないし(3)のいずれについても、平成21年12月15日付け裁決により一部取り消された後のもの。以下、この取消しの前後を問わず、上記(1)及び(2)の各更正処分を総称して「19年8月課税期間更正処分」といい、上記(3)の各過少申告加算税賦課決定処分を「19年8月課税期間賦課決定処分」という。)をいずれも取り消す。

第2 事案の概要

1 控訴人は、民間教育機関や公的教育機関(以下、併せて「教育機関等」という。)から講師による講義等の業務及び一般家庭から家庭教師による個人指導の業務をそれぞれ受託し、かつ、これらの業務に係る講師又は家庭教師として控訴人と契約を締結して当該業務を行った者に対し、当該契約所定の金員(ただし、交通費を除く。以下「本件各金員」という。)を支払っていた(以下、控訴人との間の契約に基づき教育機関等における講師として講義等の業務を行う者を「本件塾講師」、一般家庭における家庭教師として個人指導の業務を行う者を「本件家庭教師」、両者を併せて「本件講師等」といい、控訴人に対して講師による講義等の業務を委託した教育機関等を「本件教育機関等」、控訴人に対して家庭教師による個別指導の業務を委託した一般家庭を「本件会員」、両者を併せて「本件各顧客」という。)

控訴人は、(1) 本件各金員が給与所得(所得税法28条1項に規定する給与等に係る所得)に該当しないものとして、平成15年10月分から平成19年10月分までの各月分(以下「本

件各月分」という。)に係る本件各金員につき、源泉所得税の源泉徴収をせず、また、(2) 本件講師等から本件各金員を対価とする役務の提供を受けたことが消費税法(平成24年法律第68号による改正前のもの。以下同じ。)2条1項12号に規定する課税仕入れに当たるものとして、同法30条1項の規定に従い、これに係る消費税額を同法45条1項2号に掲げる課税標準額に対する消費税額から控除した上で、17年8月課税期間、18年8月課税期間及び19年8月課税期間(以下、これらを併せて「本件各課税期間」という。)の消費税等の申告をした。

渋谷税務署長(処分行政庁)は、(1) 本件各金員が給与所得に該当し、また、(2) 本件各金員を対価とする役務の提供を受けたことは課税仕入れに該当しないとして、前記第1の2ないし5の各処分(以下、これらを併せて「本件各処分」といい、17年8月課税期間更正処分、18年8月課税期間更正処分及び19年8月課税期間更正処分を併せて「本件各更正処分」、17年8月課税期間賦課決定処分、18年8月課税期間賦課決定処分及び19年8月課税期間賦課決定処分を併せて「本件各賦課決定処分」という。)をした。

本件は、控訴人が、本件各金員は給与所得に該当しないなどと主張して、被控訴人に対し、本件各処分(ただし、本件各更正処分については、控訴人の申告額又は本件各更正処分前にされた減額更正処分に係る納付すべき税額を超える部分)の取消しを求めた事案である。

2 原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したので、控訴人は、これを不服として、本件控訴を提起した。

関係法令の定め、前提事実、本件各処分の根拠及び適法性に関する被控訴人の主張、争点及びこれに関する当事者の主張の要点は、後記3のとおり当審における控訴人の主張を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中「第2 事案の概要等」の2ないし6に記載のとおりであるから、これを引用する。

3 当審における控訴人の主張

(1) 本件各金員に係る所得が給与所得に該当しないこと

ア 給与所得該当性の判断枠組み

以下のとおり、従属性は、給与所得に該当することの必要要件である。

(ア) 判例及び通説

従属性は、最高裁昭和56年判決、最高裁平成13年判決、最高裁平成17年判決及び下級審の裁判例)並びに通説(甲37、39[東京地裁昭和43年4月25日判決・行集19巻4号763頁]、56[京都地裁平成●●年(○ ○)第●●号・平成14年9月20日判決]、57、60~62、65、乙21)において、給与所得の必要要件であるとされている。

原判決は、これを否定する点で誤りであり、かつ、本件講師等が直接的又は少なくとも間接的に控訴人の監督下に置かれ、控訴人から空間的、時間的な拘束を受けているとして、不要とした従属性を検討し、しかも間接的な監督という曖昧な評価をする点で、判断枠組みが極めて不明瞭かつ不適切である。

(イ) 当事者の認識(意思)が重視されるべきこと

租税は、私法関係(当事者間で締結された私法契約に基づく法律関係)を前提とする課税要件事実の認定によって発生するから、給与所得の判定においても当事者の認識(意思)が重視されるべきである。

控訴人と本件講師等が、雇用契約又はこれに類する原因とは異なる「外注」であるとの

認識で業務委託契約を締結し、これに基づいて本件各金員が支払われていたにもかかわらず、原判決が、雇用契約に類する原因があるとするのは、私法契約を著しく軽視する誤りがある。裁判例は、契約当事者の認識を重視しており（甲26〔福岡地裁昭和62年7月21日判決・訟務月報34巻1号187頁〕、48〔福岡高裁昭和63年11月22日判決・税務訴訟資料166号505頁〕）、複数の本件講師等は、税務職員の指導等により、本件各金員に係る所得を事業所得又は雑所得として申告している（甲63の1・2の1～4、80、81）のであって、本件各金員が労務の対価でないことは明らかである。

(ウ) 労働契約と従属性

従属性、すなわち、使用者からの指揮及び命令を受けるという指揮命令関係は、給与所得における本質的な要素であり、契約書の形式（文言）が、請負や委任・準委任であっても、契約関係の実態が使用されて労働し、賃金が支払われる関係であれば、労働契約（雇用契約）に該当し得る（民法623条。甲64）。

判例及び通説が、使用者の指揮命令関係（労務提供の従属性）を給与所得に該当するための必要要件とするのは、給与所得の本質である雇用に類する原因の具体的内容として指揮命令関係を除外し得ないからである（歳費を受ける国会議員や報酬を受ける裁判官も職務専念義務を負い、指揮命令関係も認められる。）。

イ 控訴人の事業形態及び契約関係等

(ア) 控訴人の事業形態（ビジネスモデル）等

- a 控訴人は、① 委託者である本件各顧客との間で、本件講師等による講義及び指導についての業務委託契約（以下「受託契約」ともいう。）を締結し、② 控訴人を委託者とする業務委託基本契約（甲2。以下「基本契約」ともいう。）を締結している本件講師等との間で、個別業務委託契約（甲5～8。以下、併せて「個別契約」ともいう。）を締結することにより、控訴人が本件各顧客から受領する委託料金及び契約金（以下、併せて「受託料」ともいう。）と控訴人が本件講師等に支払う業務委託代金及び指導料金（以下「支払報酬」ともいう。）との差額を売上総利益とする薄利の事業を運営している。
- b 控訴人は、なるべく小さいコストでレベル・性質の異なる本件各顧客に対して本件講師等の役務を提供するという事業の性質上、登録された様々なレベルの本件講師等（甲76）と協議し、そのレベルに応じた顧客についての個別契約を締結しているから、研修は必ずしも必要ではない。また、控訴人は、相当程度の専門性が必要な研修のノウハウ・能力・態勢がなく、ビジネスモデルもそのような研修等にコストを掛けないことを前提としているから、自らのコストで様々なレベルの本件講師等に研修を実施することは不可能である。
- c 控訴人は、受託契約に基づく一定の受託料収入（受託料の増減や不払はまれである。）を前提として、支払報酬の額及びその算定基礎となる講義等の単価の額を決定しており、支払報酬の増減規定がないのは自然である（控訴人が個別契約による役務の提供中に本件講師等の指導内容の優劣に応じて支払報酬のみを増加するという経営的に不合理な契約を締結するはずはない。）。

(イ) 本件講師等の決定権及び支払報酬等

以下の諸点は、本件講師等の独立性を肯定し、その従属性及び支払報酬（本件各金員）

に係る所得の給与所得該当性を否定すべき事情である。

a 本件講師等の決定権及び交渉権等

本件講師等は、雇用契約の被用者と異なり、個別契約の諾否の自由を有し、また、個別契約の締結に当たって、基本契約に基づく複数の契約の締結を前提として、どの個別業務をいくらで受託するか等の決定権及び単価その他の契約条件についての交渉権を有しているほか、一切の制限を受けずに、控訴人のライバル会社を含む他社との契約を締結し、他の業務を兼業することができる。

なお、本件講師等は、前の個別契約における指導内容の優劣や生徒の合否判定等を受けて次の個別契約における単価を交渉できるから、前の個別契約中の単価交渉は重要ではない。

b 支払報酬

支払報酬額は、基本契約に具体的な定めがなく、個別業務の依頼を受けた本件講師等の判断により、場合によっては単価交渉及び本件教育機関等との合意を経て、個別契約の都度決定される講義等の単価に指導時間（業務の従事時間）を乗じて算定される。控訴人における業務の成果は、本件講師等による実際の指導時間であり、報酬は指導時間に応じて支払われ、本件講師等が予定された時間の業務に従事しなければ報酬も支払われないから、支払報酬は具体的な成果の程度に応じて増減する。支払報酬は、個別契約ごとに異なり、顧客によって単価が相違し、支払報酬が受託料と連動し（甲19、20、47の1～6）、受託契約が解約されると個別契約も解約される（甲3、4、6～8）。支払報酬に生活給的な要素はなく、設定されたコースに応じた経験や技能がなければ、本件講師等が受け取る報酬は増加しない。

本件講師等は、業務の受託や遂行いかんによって収入が増減する危険を負担し、冬季・夏季等の休暇がなく、休講等の場合は報酬を受領し得ず、個別契約の期間中でも、本件各顧客からの講師変更依頼によって契約を中途解約されるリスクを負い、控訴人も同様に本件各講師から契約を中途解約されるリスクを負う（甲74の1～9）。

これらの点からすれば、本件は、電力計検針員の独立性を肯定し、手数料を事業所得とした裁判例（甲26〔福岡地裁昭和62年7月21日判決・訟務月報34巻1号187頁〕、48〔福岡高裁昭和63年11月22日判決・税務訴訟資料166号505頁〕）の事案に極めて類似する（甲21〔大阪高裁昭和57年11月18日判決・行集33巻11号2316頁〕、22〔京都地裁昭和56年3月6日判決・行集32巻3号342頁〕の裁判例及び甲71〔東京高裁昭和47年9月14日判決・判例タイムズ289号355頁〕、72〔最高裁昭和53年8月29日第三小法廷判決・訟務月報24巻11号2430頁〕の裁判例とは事案を異にする。）。

(ウ) 本件講師等の費用負担等

費用負担の有無は、危険負担という独立性の重要な判断要素であるところ、本件講師等は費用を負担している。

すなわち、本件講師等は、事前準備や指導のために使用する教師用テキスト、問題集及び参考書の費用、事務手数料1000円及び報酬振込手数料をいずれも負担する義務を負い（甲2、19、20）、筆記具、通信費、その機材、問題作成のためのパソコンやソフトの費用等も負担しており（甲63の1、証人I、証人J、証人K）、費用負担を義務付

ける規定がなくとも本件講師等が受託業務について危険を負担していないことにはならない。

また、受託契約に係る本件登録規約（甲3）5条2項は、本件教育機関等が本件講師等に物を貸与する（本件講師等は返還義務を負う〔甲2の本件塾講師基本契約書10条1項〕。）旨定めるが、これは、控訴人と本件教育機関等との間の契約であって、控訴人と本件講師等との間の契約ではない。なお、本件教育機関等は、本件講師等の指導時間確認表（乙7）の控訴人への送付費用を負担し、使用テキストを貸与ないし負担することがあり、本件会員は、交通費を負担している。

（エ） 空間的・時間的拘束の不存在

控訴人は、本件講師等に対し、役務提供の時間（指導時間）以外の報告を求めておらず（本件講師等は、控訴人の了解を得ずに、本件各顧客と相談して指導の場所や時間を変更することがままある。）、通常の文理における本件講師等の空間的・時間的拘束は存在しない。

ウ 本件講師等の業務の独立性

業務の独立性は、営利を目的として継続的に行われる役務提供が所得税法上の事業所得となる要件である（指揮命令に基づく役務として従属性が要件となる給与所得との対比において用いられる。）が、以下のとおり、本件講師等の業務は、独立性の有無の判断基準（事業所得を生ずべき事業の範囲、課税実務における取扱い及び裁判例によって導かれる。）に照らし、独立性があると評価できるから、本件各金員に係る所得は、所得税法上の事業所得又は雑所得及び消費税法上の課税仕入れに該当し、源泉徴収の対象である給与所得とはならない。

（ア） 事業所得を生ずべき事業

所得税法の改正経緯、通達及び課税実務の取扱い（甲66、67）、同法27条1項、同法施行令63条各号の定め及び日本標準産業分類（甲68）等によれば、家庭教師は、事業所得を生ずべき事業に当たる。したがって、家庭教師の所得は、事業所得であり（甲69〔名古屋地裁昭和60年4月26日判決・行集36巻4号589頁〕）、塾講師についても同様である。

（イ） 課税実務における取扱い及び判断要素

課税実務上、事業所得に分類される事業であっても、一定の者に専属して役務を提供（以下「専属的役務提供」という。）する者（職業野球選手、保険外交員及び集金人等）が取得する報酬その他の利益については、その役務提供状況が給与所得者と類似するから、給与等とされる経済的利益の取扱いに準じて源泉徴収をすることとされている（所得税基本通達204-3〔甲70〕）。事業所得と給与所得との区別は、以下の点を総合的かつ慎重に考慮して判断すべきである。

a 報酬の決定方法

本件講師等に対する支払報酬は、単価に指導時間を乗じて計算される点では取扱金額（数量）に応じて決定される保険外交員の報酬と同じであるが、本件講師等は、職業野球選手等と同様に、個別業務を受注するかどうかの決定権及び単価その他の契約条件についての交渉権を有している。報酬の計算方法のみによって支払報酬（本件各金員）に係る所得を給与所得とするのは誤りである（甲66）。

b 実際の費用負担の有無

専属的役務提供が事業であるというためには、役務提供のための費用の自己負担が必要である（甲66、67。ただし、その多寡は無関係である〔甲39〔東京地裁昭和43年4月25日判決・行集19巻4号763頁〕、71〔東京高裁昭和47年9月14日判決・判例タイムズ289号355頁〕、72〔最高裁昭和53年8月29日第三小法廷判決・訟務月報24巻11号2430頁〕）が、本件講師等は教材費その他各種の費用を負担している（前記イ(ウ)）。費用負担義務の有無のみを判断要素とするのは誤りである。

c 労働基準法の適用の有無

その者の地位や役職に応じて受ける報酬等（国会議員、公務員及び会社役員等の受ける歳費及び報酬等）については、事業所得との相違は問題とならないが、地位や役職から所得区分が明らかとならない場合は、当該報酬等について労働基準法の適用の有無を判断要素とすることが有用である（甲66）ところ、本件講師等及び本件各金員には同法の適用がない。

d 源泉徴収との関係

所得税基本通達204-21は、デパート等で常時役務を提供し、かつ、その役務提供の状態が当該デパート等の職員の勤務状態に類似するマネキン等の報酬等について、給与等として源泉徴収をして差し支えないとしているが、「差し支えない」との規定ぶりからすれば、マネキン等の報酬等が事業所得又は雑所得であることを前提として、徴税の便宜上源泉徴収を認めただけで、その本質が給与所得となるものではない。

e 雑所得との関係

事業所得と雑所得は、独立性を有する活動が社会通念上事業と認められるか否かによって区分され（甲37、65）、独立性を有する活動であっても社会通念上事業と認められない場合の所得は、雑所得となり、独立性のない給与所得とはなり得ない。

エ 指揮監督及び従属性

(ア) 役務提供契約における監督関係及び裁量

一定の役務の提供契約においては、全ての場合に、役務を提供される者と提供する者との間の一定の監督関係及び役務提供者の一定の裁量が認められるから、このような監督関係及び裁量があることにより、本件講師等が直接的又は間接的に控訴人の監督下に置かれているとすることはできない。

(イ) 本件講師等に対する研修等の不存在

控訴人は、本件講師等ないし希望者に対し、サービスとしての外部講師による講演会等は行ったことはあるが、体系的な研修や指導を行っておらず、研修等を受けることを義務付けたり、必要に応じてこれを行ったりしていない。

a ホームページの記載

控訴人の学習塾等向けのG事業及び家庭教師事業であるH事業の各ホームページには、引用に係る原判決の「第2 事案の概要等」中の3（前提事実）の(2)ウ及び(3)ウのような記載が存在する（前者につき甲16、乙2～4の2、33、後者につき乙10～13、16、34）。

しかし、本件各処分に係る平成15年ないし平成19年当時、控訴人のG事業部には教育経験のない2～3名の事務スタッフしかおらず、受託案件に関わる多数の本件講師等に指導を行うことは能力的・態勢的に不可能であった（コーディネーターが受託案件について本件講師等を選考して業務委託の打診などだけを行っていた〔証人K〕）。家庭教師事業についても同様である。

実態と異なるかのような控訴人のホームページの記載は、その性質上、これが外から見られた際の印象を高めるための営業的かつ広告的な観点から行われたものであり、通常よくある広告表現における実際の事業活動との一定の相違（虚偽広告・誇大広告のレベルに至らないもの）にすぎず、特段不合理なものではない。また、仮にホームページの記載が妥当性を欠き、又は虚偽であったとしても、指揮命令に基づく業務の対価としての性質がない以上、本件講師等に対する支払報酬（本件各金員）に係る所得が給与所得となるものではない。

なお、控訴人は、ビジネスモデル上、本件講師等に対する研修等が全く不要であるため、平成25年8月からホームページにおいて、本件講師等ないしその希望者に対して研修や指導を行っている旨の従前の記載の一部修正ないし削除を順次実施している（甲77）。

b 本件アンケートの結果

本件講師等の大部分は、本件アンケート（甲46の1～4）において、控訴人の研修を受けたことはないと回答しており、有効回答率（26%）を考慮しても、研修等が実施されていなかったといえる。

控訴人の監督関係を肯定するには少なくとも本件講師等の過半数を研修等に参加させる必要がある（一部の希望者に対する研修は、本件講師等の能力に関係せず、控訴人がその能力を管理しているとはいえない。）が、控訴人は、本件講師等に対し、希望者に対するものを含め、教授法のノウハウを伝達するような研修等を実施していない。

c 研修の不必要性及び不可能性

控訴人のビジネスモデル及び能力等によれば、本件講師等に対する研修等を実施する必要はなく、控訴人がこれを行うことは不可能である（前記a及びイ(ア)b）。

d 研修の義務付けがないこと

控訴人は、本件講師等の教育内容について関心を有していないから、研修を義務付けていない。

e マニュアル等の不使用

控訴人は、本件講師等に対し、各教科の教育内容や授業の進め方等のノウハウについての研修を行っておらず、本件講師等は、控訴人が作成したカリキュラムに従った統一したかつ同一内容の授業や控訴人が開発したノウハウに基づくスタイルの授業は全く行っていない。本件授業マニュアル及び本件講師研修資料（乙9、13）は、上記内容の研修には全く不十分である上、本件講師等にほとんど渡されていない。

オ 本件各金員と源泉徴収制度が予定する所得

源泉徴収制度が支障なく機能するためには、ある所得が源泉徴収手続の予定する所得に該当するか否かの観点からも検討する必要がある、本件各金員に係る所得が給与所得に当たる

か否かも同様の観点から検討すべきである（甲56〔京都地裁平成●●年（○○）第●●号・平成14年9月20日判決〕）。そして、同制度が予定する所得は、それが源泉徴収の対象となるかどうか及び徴収納付すべき税額が一義的で明確に、かつ、容易に認定判断され得るものであることが望ましいところ（甲51〔東京高裁昭和55年10月27日判決・訟務月報27巻1号217頁〕）、本件各金員に係る所得は、給与所得に該当するか否かの争いが生じ得るから、同制度の予定する所得には該当しない。

(2) 控訴人には正当な理由があること

控訴人は、本件各処分より前の20年間にわたり、本件講師等に対する支払報酬（本件各金員）を業務委託契約に基づく外注費として支払い、渋谷税務署は、税務調査（重点的な精査）の際にも、控訴人に対し、その問題点を指摘せず、本件各金員が給与所得ではないとの見解に基づく指導をしてきた（甲75）。

このような状況で、控訴人が、渋谷税務署の採用した見解を信頼し、源泉徴収をしなかったことなどは、やむを得ない事情によるものというべきである。したがって、仮に本件各金員が給与所得に該当するとしても、控訴人には通則法65条4項にいう「正当な理由」及び同法67条1項ただし書にいう「正当な理由」がある。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人の請求はいずれも理由がないものと判断する。その理由は、後記2のとおり当審における控訴人の主張に対する判断を付加するほかは、原判決の「事実及び理由」中「第3 当裁判所の判断」に記載のとおりであるから、これを引用する。

2 当審における控訴人の主張に対する判断

(1) 本件各金員に係る所得の給与所得該当性

ア 控訴人は、前記第2の3(1)のとおり、本件各金員に係る所得は給与所得（所得税法28条1項に規定する給与等に係る所得）に該当しない旨主張する。

上記主張の大部分は原審における同旨の主張の繰り返しであり、これが採用し得ないものであることは引用に係る原判決の「第3 当裁判所の判断」中の1に説示のとおりであるが、以下に若干補足して検討する。

イ 給与所得該当性の判断枠組み

(ア) 控訴人は、従属性が給与所得に該当することの必要要件である旨主張する（前記第2の3(1)ア）。

しかし、最高裁昭和56年判決（弁護士の顧問料収入による所得が事業所得に当たるとした最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決・民集35巻3号672頁）、最高裁平成13年判決（民法上の組合の組合員が組合の事業に係る作業に従事して支払を受けた収入に係る所得が給与所得に当たるとした最高裁平成13年7月13日第二小法廷判決・裁判集民事202号673頁）及び最高裁平成17年判決（米国法人の子会社である日本法人の代表取締役が親会社である米国法人から付与されたストックオプションを行使して得た利益が給与所得に当たるとした最高裁平成17年1月25日第三小法廷判決・民集59巻1号64頁）は、当該所得が給与所得に該当するかどうかに関し、これを一般的抽象的に分類すべきものではなく、その支払（収入）の原因となった法律関係についての当事者の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的、実質的に判断すべきことを前提として、それぞれの事案に鑑み、いわゆる従属性あるいは非独立性

などについての検討を加えているものにすぎず、従属性が認められる場合の労務提供の対価については給与所得該当性を肯定し得るとしても（したがって、そのような観点から従属性を示すものとされる点の有無及び内容について検討するのは何ら不適切なものではない。）、従属性をもって当該対価が給与所得に当たるための必要要件であるとするものではない（最高裁昭和56年判決及び最高裁平成17年判決の各判示につき引用に係る原判決の「第3 当裁判所の判断」中の1(1)のア及びイ）。そして、給与所得に該当することが明らかな国会議員の歳費や会社の代表取締役の役員報酬・役員賞与などは、それらの者の労務の提供が従属的なものとはいえず、従属性を必要要件とする解釈は、歳費及び賞与を給与所得として例示列挙する所得税法28条1項の解釈として採り得ない（控訴人が挙げる職務専念義務などによって従属性における指揮命令関係を直ちに肯定することはできない。）。

控訴人が引用する下級審の裁判例及び学説等（甲37、39〔東京地裁昭和43年4月25日判決・行集19巻4号763頁〕、56〔京都地裁平成●●年(〇〇)第●●号・平成14年9月20日判決〕、57、60～62、65、乙21）の中には、従属性が給与所得に該当するための必要要件であるかのように説くものがあるが、それらは上記各最高裁判決を正解しないものといわざるを得ない。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

(イ) 上記に関し、控訴人は、私人間の契約に基づく当事者の認識（意思）が重視されるべきである旨主張する（前記第2の3(1)ア(イ)）。

しかし、前記(ア)のとおり、当該所得の給与所得該当性等の検討に当たって、当事者の認識（意思）をも考慮すべきであるが、これを他の要素よりも格別重視しなければならないとする根拠はない。例えば、実質が雇用契約であるにもかかわらず、業務を行う側にとって労務提供等の対価を事業所得とし、支払をする側にとって外注費に当たるような形式の契約を締結したからといって、雇用契約に基づく報酬としての収入（支払）が給与所得でなくなるものではなく、このように解したからといって、私人間の契約を著しく軽視することにはならない。また、本件講師等が本件各金員に係る所得を事業所得等として申告したことがあったとしても、そのことから直ちに本件各金員に係る所得が給与所得でないことになるものでもない。なお、控訴人が挙げる電力会社の検針員の所得に関する裁判例（甲26〔福岡地裁昭和62年7月21日判決・訟務月報34巻1号187頁〕、48〔福岡高裁昭和63年11月22日判決・税務訴訟資料166号505頁〕）は、委託検針契約の性質、委託手数料の性格及び検針員の行う業務の具体的内容などをも総合して考慮し、委託手数料が事業所得に該当すると判断した（当該事件の原告らの給与所得に該当するとの主張を否定した。）事案であって、当事者の意思を重視して給与所得該当性を否定したのではない。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

ウ 控訴人の事業形態及び契約関係等

(ア) 控訴人は、自らの事業形態（ビジネスモデル）、本件講師等の個別業務を受託する可否かの決定権及び単価その他の契約条件についての交渉権並びに本件講師等の費用負担等の点を挙げて、本件講師の業務の独立性が肯定され、その従属性が否定される旨主張する（前記第2の3(1)イ）。

しかし、これらの点については、前記イ(ア)及び引用に係る原判決の「第3 当裁判所の判断」中の1の(2)及び(3)において本件の事実関係(原判決の前記部分記載の前提事実及び証拠によって認定できる事実)に基づいて詳細に説示しているとおりであり、控訴人が受託料と支払報酬との差額を売上総利益とする薄利の事業を営んでいること、本件各顧客との間の受託契約並びに本件講師等との間の基本契約及び個別契約を締結していること、コストを小さくする必要があること、控訴人に登録された本件講師等には様々なレベルの者がいることなどは、いずれも控訴人の支払報酬(本件各金員)に係る所得が給与所得に該当することを否定する根拠となるものではない。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

(イ) 上記に関連して、控訴人は、本件講師等が現実に費用負担をしていることを挙げて、本件講師の独立性が肯定される旨主張する(前記第2の3(1)イ(ウ))。

しかし、引用に係る原判決の「第3 当裁判所の判断」中の1(2)イ(イ)に説示のとおり、本件講師等が基本契約又は個別契約において負担することを義務付けられている費用(基本契約3条に定める講師等の登録に必要な事務手数料1000円及び本件各金員の振込手数料を負担すべき義務に係る費用)があることをもって、その労務の提供等に当たって必要な費用を負担する義務を負っているということはできないし、それ以外に本件講師等が労務の提供等に当たって必要な費用を義務として負担していることを認めるに足りる客観的な証拠はない。また、本件講師等が義務なくして上記費用を負担したことがあったとしても、そのことによって本件各金員が給与所得に該当しなくなるものではない。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

(ウ) また、控訴人は、本件講師等は、時間的・空間的拘束を受けていない旨主張する(前記第2の3(1)イ(エ))。

しかし、本件講師等は、講義等ないし個人指導に従事した時間数に応じて本件各金員の支払を受けることができる場所、その場所及び時間は控訴人と本件講師等との間の契約においてあらかじめ定められているのであって、仮に本件講師等が控訴人の了解を得ずに本件顧客と相談して指導の場所や時間を変更することがあるとしても、そのことによって本件講師等の空間的・時間的拘束が存在しないことになるものではない。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

エ 本件講師等の業務の独立性

(ア) 控訴人は、本件講師等の業務には、事業所得を生ずべき事業の範囲、課税実務における取扱い及び裁判例によって導かれる独立性の有無の判断基準に照らし、独立性があると評価できるから、本件各金員に係る所得は、給与所得に該当しないなどと主張する(前記第2の3(1)ウ)。

しかし、家庭教師が事業所得を生ずべき事業の1つであり、実際に家庭教師として得た所得が事業所得と認定されることがあるとしても、そのことによって本件講師等に支払われた本件各金員が事業所得に該当することになるものではない(なお、控訴人が引用する甲69〔名古屋地裁昭和60年4月26日判決・行集36巻4号589頁〕の裁判例は、会社役員先の取引による所得に関するものであり、控訴人の主張の根拠となるものではない。)。また、本件講師等の個別業務を受託するか否かの決定権及び単価その他の契約条件についての交渉権並びに費用負担の点が、その独立性を肯定し、給与所得に該当する

ことを否定する根拠となるものでないことは、前記イ(イ)及び引用に係る原判決の「第3当裁判所の判断」中の1の(2)及び(3)に説示のとおりである。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

(イ) 上記に関し、控訴人は、本件講師等及び本件各金員には労働基準法の適用がないことを挙げて、給与所得該当性が否定される旨主張する(前記第2の3(1)ウ(イ)c)。

しかし、労働基準法の適用がないことによって、直ちに本件講師等の本件各金員に係る所得が給与所得に該当しないことになるものではない。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

(ウ) また、控訴人は、マネキン等の報酬等に関する所得税基本通達204-21が、給与等として源泉徴収をして「差し支えない」としていることを挙げて、本件各金員に係る所得の本質が給与所得ではないかのように主張する(前記第2の3(1)ウ(イ)d)。

しかし、本件講師等とは異なるマネキンに関する上記通達の文言によって、本件各金員に係る所得が給与所得に該当することが否定されるものではない。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

オ 指揮監督及び従属性

(ア) 控訴人は、本件講師等に対する研修及び指導は実際に行われておらず、これを行う必要はなく、また、控訴人がこれを行う能力等もないから、本件講師等が直接的又は間接的に控訴人の監督下に置かれているとすることはできない旨主張する(前記第2の3(1)エ)。

しかし、引用に係る原判決の「第2 事案の概要等」中の3(前提事実)の(2)ウ及び(3)ウの前提事実並びに同「第3 当裁判所の判断」中の1(2)ウに説示のとおり、控訴人の行う業務の内容、控訴人のホームページ等の記載及び本件アンケート(甲46の1~3)の結果等に照らし、控訴人においては、本件講師等ないしその希望者に対し、研修や指導を受けることを義務付け、必要に応じてこれを行っているものと認められる。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

(イ) この点に関し、控訴人は、自らのホームページの記載が実際と異なるとして、平成25年8月からこれを修正ないし削除する作業を実施しているなどと主張する(前記第2の3(1)エ(イ))。

しかし、仮に控訴人が平成25年8月からホームページにおいて、本件講師等ないしその希望者に対する指導を行っている旨の従前の記載の一部修正ないし削除をする作業を実施しているとしても、そのことによって、本件各月分(平成15年10月分から平成19年10月分までの各月分)に本件講師等が支払を受けた本件各金員に係る所得が給与所得に該当することを否定する根拠となるものではない。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

カ 本件各金員と源泉徴収制度が予定する所得

控訴人は、源泉徴収制度の予定する所得は、それが源泉徴収の対象となるかどうか及び徴収納付すべき税額が一義的で明確に、かつ、容易に認定判断され得るものであることが望ましいところ、本件各金員に係る所得は給与所得に該当するか否かの争いが生じ得るから、これを給与所得に該当するとすることはできない旨主張する(前記第2の3(1)オ)。

しかし、引用に係る原判決の「第3 当裁判所の判断」中の1(3)エに説示のとおり、上記主張は、所得税法28条1項及び183条1項の規定を無視した議論というべきである。

なお、控訴人が挙げる裁判例（甲 5 6〔京都地裁平成●●年(〇〇)第●●号・平成 1 4 年 9 月 2 0 日判決〕）は、控訴人の主張するような結論を導く判示をするものではない。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

(2) 控訴人には正当な理由があること

控訴人は、通則法 6 5 条 4 項にいう「正当な理由」及び同法 6 7 条 1 項ただし書にいう「正当な理由」がある旨主張する。

しかし、引用に係る原判決の「第 3 当裁判所の判断」中の 2 に説示のとおり、渋谷税務署の職員が、控訴人と本件講師等との間の契約の内容等を具体的に検討した上で、本件各金員に係る所得が事業所得に該当するとの判断を積極的に示したと認めることはできず、控訴人による不納付及び過少申告が、上記各正当な理由に当たる真に納税者の責めに帰すことのできない客観的事実がある場合であるとはいえない。この点に関し、甲 7 5（控訴人の顧問税理士 M 作成の陳述書）には、控訴人の主張に沿う記載もあるものの、本件各処分の前回の税務調査において、渋谷税務署の調査担当者が本件各金員は事業所得に該当し源泉徴収をする必要がない旨の指導をしたとの事実を認めるに足りる客観的な証拠はない。

したがって、控訴人の上記主張は、採用することができない。

3 以上によれば、控訴人の請求はいずれも理由がないから棄却すべきであって、これと同旨の原判決は相当である。

よって、控訴人の本件控訴は理由がないからいずれも棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第 1 5 民事部

裁判長裁判官 井上 繁規

裁判官 笠井 勝彦

裁判官 木太 伸広