

東京高等裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 消費税更正処分等取消請求控訴事件  
国側当事者・国(水戸税務署長)

令和3年8月24日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、令和●●年(〇〇)第●●号、令和3年2月26日判決、本資料271号-27・順号13529)

判 決

控訴人	A株式会社
同代表者代表取締役	B
同訴訟代理人弁護士	山下 清兵衛
同	山下 功一郎
同	田代 浩誠
同	西潟 理深
同	山口 雄也
同保佐人税理士	青木 文夫
被控訴人	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	水戸税務署長 三浦 賢二
同指定代理人	石井 広太朗
同	今西 貴洋
同	宮脇 智砂子
同	永塚 光一
同	清野 将史
同	沢里 慎也

主 文

- 1 本件控訴を棄却する。
- 2 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 水戸税務署長が、平成27年5月1日から平成28年4月30日までの課税期間(以下「平成28年4月課税期間」という。)及び平成28年5月1日から平成29年4月30日までの課税期間(以下「平成29年4月課税期間」といい、平成28年4月課税期間と併せて「本件各課税期間」という。)の消費税及び地方消費税(以下「消費税等」という。)について、控訴人に対して、平成30年6月13日付けでした、平成28年4月課税期間に係る消費税等の

更正処分のうち納付すべき消費税額194万8800円及び納付すべき地方消費税額52万6300円を超える部分、平成29年4月課税期間に係る消費税等の更正処分のうち納付すべき消費税額193万2600円及び納付すべき地方消費税額52万1600円を超える部分並びに本件各課税期間の消費税等に係る過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。

- 3 水戸税務署長が、平成27年1月から同年6月まで、同年7月から同年12月まで、平成28年1月から同年6月まで及び同年7月から同年12月までの各期間分の源泉徴収に係る所得税及び復興特別所得税（以下「源泉所得税等」という。）について、控訴人に対して、平成30年6月13日付けでした各納税告知処分を取り消す。

## 第2 事案の概要

- 1 本件は、控訴人が、被控訴人に対し、控訴人は、作業員2名に支払った報酬を課税仕入れとし、これに係る消費税額を仕入税額控除に計上して消費税等の申告をしたところ、水戸税務署長から、当該報酬は作業員にとって給与所得であるから課税仕入れに当たらないなどとして、消費税等の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分並びに源泉所得税等の納税告知処分を受けたため、これらの処分の取消しを求めた事案である。

原審は、控訴人の請求をいずれも棄却したところ、控訴人がこれを不服として控訴した。

- 2 法令の定め、前提事実、争点及び争点に関する当事者の主張は、次のとおり原判決を補正し、次項に当審における控訴人の補充主張を付加するほか、原判決の「事実及び理由」欄の「第2事案の概要」の2ないし4に記載のとおりであるから、これを引用する。なお、略称の使用は、特に断らない限り、原判決の例による。

（原判決の補正）

- (1) 原判決5頁17行目から18行目にかけての「記載されていた」の次に「（その詳細は、乙9の1ないし25、乙10の1ないし3参照）」を加え、24行目の「合計41万5500円」を「243万2500円（納付すべき消費税額191万5200円、納付すべき地方消費税額51万7300円）」と、25行目の「合計37万4900円」を「240万2200円（納付すべき消費税額189万1600円、納付すべき地方消費税額51万0600円）」とそれぞれ改める。
- (2) 同6頁2行目の「247万2400円」を「247万5100円」と改める。
- (3) 同7頁2行目の末尾に改行して「本件の争点は、本件支出金が所得税法28条1項所定の「給与等」に該当し、課税仕入れ（消費税法2条1項12号）に当たらないか（仕入税額控除ができないか）否かであり、これに関する当事者の主張は、次のとおりである。」を加える。
- 3 当審における控訴人の補充主張

- (1) 所得税法上の事業所得は、総収入金額から必要経費を控除して求められ、確定申告を行う必要があるのに対し、同法上の給与所得は、収入金額から給与所得控除額を控除して求められ、確定申告は必要とされないが、給与の支払者に源泉徴収義務が課せられている。他方、消費税の対象となるのは、事業として行われる資産の譲渡等の取引に限られ、事業外取引は不課税とされており、これは付加価値税としての消費税の性格に馴染まない、すなわち、消費はあるが、消費の対象となる付加価値の移転がないことに由来すると考えられる。このように、所得税法において事業所得と給与所得とを区別する趣旨と、消費税において事業性を区別する趣旨は全く異なるから、所得税法と消費税法とで、その法文上、同じく「事業」と

の文言が用いられているとしても、異なる解釈をするのが正当であり、その趣旨の相違からすると、消費税法上の「事業」は、所得税法上のそれよりも広い概念であると解すべきである（名古屋高等裁判所金沢支部平成15年11月26日判決・税務訴訟資料253号順号9473）。そうすると、消費税法において、所得税法における給与所得性の判断基準をそのまま用いることは明白な誤りであり、原審が、本件について、所得税法上の事業所得と給与所得との区別について判断した最高裁判所昭和56年4月24日第二小法廷判決・民集35巻3号672頁（以下「昭和56年判例」という。）に従って判断したことは誤りである。

(2) 昭和56年判例は、その判決日から既に40年以上の年月が経過しており、その間、社会や科学技術の飛躍的發展とともに、人々の働き方の態様は大きく変化し、特に、同判例が示す判断基準である空間的・時間的拘束の有無については、コンピューター及びインターネットの飛躍的發展により働く場所を選ばなくなった今日も妥当性があるとするのは重大な疑義がある。また、消費税基本通達1-1-1（以下「本件基本通達」ともいう。）は、消費税法における事業の概念が所得税法における事業の概念よりも広いとの命題を示しておらず、また、事業への該当性について、消費の対象となる付加価値の移転の有無によって説明されるべきであるとの観点は一切顧慮されていないとの不備があり、消費税法における事業該当性の判断基準として誤っている。したがって、昭和56年判例及び本件基本通達に拠った原審の判断は誤りである。

(3) 本件基本通達の(1)ないし(4)に掲げられた各事項は、①当事者間で締結された契約及び②従属性と非独立性との各基準によって判断しても個人事業者と給与所得者の区分が明らかでない場合に、総合的な判断を行う際の事情を例示したものであり、あくまで上記①及び②の判断を先行して行うべきである。そして、当事者が選択した私法上の法形式を覆すには、仮装行為や通謀虚偽表示、違法な事実の隠蔽行為の存在等の有無、当該取引が租税回避行為と認定されるとの明確な法的根拠を必要とするところ、原審は、これらについて考慮することなく判断をしており、誤っている。

(4) 消費税法上は、消費の対象となる付加価値の移転の有無との観点から判断すべきであるから、本件基本通達等における判断基準のうち、非代替性及び指揮監督性の各基準は、とりわけ重視すべき基準とはいえず、また、危険負担の基準は、消費税法上の事業該当性とは関係がない。他方、材料等の支給及び雇用保険被保険者資格喪失届等の各基準は、消費の対象となる付加価値の移転の有無と直結するものであり、重視すべき基準といえ、この2つの基準からすれば、消費税法上、本件各作業員は、事業を行う者に該当する。

### 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と判断する。その理由は、次項のとおり原判決を補正し、3項に当審における控訴人の補充主張に対する判断を付加するほか、原判決の「事実及び理由」欄の「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 原判決の補正

(1) 原判決9頁14行目の(1)の後に、次のとおり加える。

「本件では、控訴人が支払った本件支出金が所得税法28条1項所定の「給与等」に該当し、課税仕入れ（消費税法2条1項12号）に当たらない（仕入税額控除ができない）といえるか否かが問題となっている。

所得税法28条1項にいう給与所得とは、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（給与等）をいうが、それは、人的な役務から得られる所得のうち、雇用関係又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意味するものであって、独立的な事業者としての労働の対価ではなく、従属的な立場での労働の対価であると位置づけることができる。そして、」

(2) 原判決10頁10行目の「出来高払い」を「出来高払」と改める。

(3) 原判決17頁25行目の末尾に次のとおり加える。

「本件各作業員は、本件各課税期間の前は控訴人の従業員（労働者）であったが、本件各課税期間において「外注先」としての扱いを受けたのは、控訴人の従業員として健康保険及び厚生年金保険に加入することにより、これらの各保険料が徴求されることから、給与額が減額されるのを嫌ったというものであって（前記前提事実（4））、深刻な理由を伴うものではない。

また、本件各課税期間における本件各作業員の作業の内容やそれに対する対価の支給の実態について見れば、既に指摘したとおり、本件各作業員は、その希望を踏まえて控訴人が割り振った作業先に赴き、現場の責任者等の指揮・命令に従って作業を行い、ほぼ決まった勤務時間内での勤務や、必要に応じて残業を行い、仕事の完成の有無とは関係なく、労働者であった時期に支給されていた基本給や時間外手当とほぼ同様の計算方法によって算出された作業単価や残業単価による対価の支給を決まった時期に受け、控訴人以外には、その労務を提供したことはなく、作業に必要な資材の給付や主だった作業機材の貸与も受けていたというのであるから、本件各課税期間において、形式的には控訴人との労働契約は打ち切られた形となっていたとはいえ、その実態は、「個人事業者」にはほど遠く、本件各課税期間前の労働者としての立場と実質的にはほとんど差異のない勤務実態にあり、依然として雇用契約に類する契約関係にあったという実情こそが重視されるべきである。」

(4) 原判決18頁3行目の「本件支出金は」から5行目の「ものであり」までを「本件各作業員は、控訴人の他の従業員と同様に、代替性が認められておらず、控訴人から空間的、時間的な拘束を受け、その指揮命令に服して継続的ないし断続的に労務又は役務を提供していたものであり、危険負担を負うこともなく、一部の工具等を除き、控訴人の提供する材料や工具等を使用して作業を行っていたものであることなどからすれば、控訴人が本件各作業員を外注先として取り扱い、本件各作業員に係る雇用保険被保険者資格喪失届を提供したことなどの事情を踏まえても、本件支出金は」と改める。

### 3 当審における控訴人の補充主張に対する判断

(1) 控訴人は、所得税法において事業所得と給与所得とを区別する趣旨と、消費税法において事業性を区別する趣旨は全く異なるから、所得税法と消費税法とで、その法文上、同じく「事業」との文言が用いられているとしても、異なる解釈をするのが正当であって、その趣旨の相違からすると、消費税法上の「事業」は、所得税法上のそれよりも広い概念であると解すべきであるところ、消費税法において、所得税法における給与所得性の判断基準をそのまま用いることは明白な誤りであり、原審が、本件について、昭和56年判例に従って判断したことは誤りである旨主張する。

しかし、消費税法2条1項12号は、課税仕入れについて、所得税法28条1項に規定する給与等を対価とする役務の提供を除く旨規定するところ、本件では、本件支出金が同条項

に規定する給与等に該当するか否かが争点となっているのであるから、正に所得税法上の事業所得と給与所得との区別の判断基準について判示した昭和56年判例が妥当するものというべきである。

なお、控訴人は、その主張の根拠の一つとして、名古屋高等裁判所金沢支部平成15年1月26日判決・税務訴訟資料253号順号9473を指摘するが、同裁判例は、建物の賃料収入に関して消費税等の確定申告をしたとの事実関係のもと、建物の賃貸が消費税法上の事業に該当するか否かが争われた事案に関するものであって、本件とは事案が異なり、直ちに、本件に妥当するものとはいえない。

したがって、控訴人の主張を採用することはできない。

- (2) 控訴人は、昭和56年判例が既に40年以上も前のものであって、その間に、コンピューターやインターネットの飛躍的発展により働く場所を選ばなくなるなど人々の働き方の様子は大きく変化したから、同判例の判断基準である空間的・時間的拘束の有無は、もはや妥当性に重大な疑義があるし、本件基本通達も、消費税法における事業の概念が所得税法におけるそれよりも広いとの命題を示しておらず、また、事業への該当性について、消費の対象となる付加価値の移転の有無によって説明されるべきであるとの観点が一切顧慮されていないとの不備があるから、消費税法における事業該当性の判断基準として誤っている旨主張する。

しかし、昭和56年判例は、事業所得と給与所得との区別に関して、給与所得については、「とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的なし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかを重視されなければならない。」と判示しているところ、例えば、昨今のテレワーク等の普及によって、勤務場所が使用者によって直接に管理、支配される会社の事務所や作業場等ではなく、自宅等に移行するなど、社会情勢の変化が見られるとはいえ、そのような場合でも、テレワーク等を行う場所を使用者に届け出た上で、上司等からの指揮・命令を受け、上司等へ必要な報告を行うことができる環境を整え、所定の時間を勤務することが要請されているのが一般的であることも考慮すると、使用者の指揮監督の下で、一定の場所において継続的又は断続的に労務を提供し、これに対する対価（賃金）が支払われるといった実態には何らの変更はないというべきである。そうすると、今日の社会情勢の変化を踏まえても、昭和56年判例は、その本質的な判断部分については、十分にその妥当性を有しているといえることができる。

また、本件基本通達は、消費税法の個人事業者の納税義務に関連して、個人事業者と給与所得者との区分について規定したものであり、課税事務に当たる国税職員の解釈の統一やその参考のため定められたものであって、法令ではないから、直ちに納税者を拘束するものではないが、本件基本通達において指摘された代替性、事業者による指揮監督の有無、危険負担の有無、役務の提供に係る材料等の供与の有無等も、業務の遂行ないし労務の提供から生ずる所得が、給与所得と事業所得のいずれかに該当するかを判断するに当たって、昭和56年判例の判断要素を具体化し、又は補完するという意味で、参考になるところもあるというべきであって、原判決もその趣旨で指摘しているものである。そうすると、消費税法と所得税法との課税の根拠や趣旨に相違があるからといって、昭和56年判例及び本件基本通達が指摘する考慮要素を独自の観点から軽視するのは相当ではないというべきである。

したがって、控訴人の主張を採用することはできない。

(3) 控訴人は、本件基本通達の(1)ないし(4)に掲げられた各事項は、①当事者間で締結された契約及び②従属性と非独立性の基準によって判断しても個人事業者と給与所得者の区分が明らかでない場合に、総合的な判断を行う際の事情を例示したものであり、あくまで上記①及び②の判断を先行して行うべきであって、当事者が選択した私法上の法形式を覆すには、偽装行為や通謀虚偽表示、違法な事実の隠蔽行為の存在等の有無、当該取引が租税回避行為と認定されるかとの明確な法的根拠を必要とするところ、原審は、これらについて考慮することなく誤った判断をしている旨主張する。

しかし、当審が補正の上引用する原判決に説示するとおり、役務の提供の対価として支払われる金員が所得税法上の「給与等」に該当するか否かを判断するに当たっては、所得税法の趣旨、目的に照らし、当該役務の提供及び対価の態様等を考慮し、作業員に対する外注費として経理処理された金員についても、当事者が選択した私法上の法形式にかかわらず、その役務の提供の具体的態様に応じてその法的性格を判断すべきと解される。そして、当審が補正の上引用する原判決が指摘するとおり、本件各作業員の契約関係は、形式的には「外注先(下請け)」との形を採っているとはいえ、その実質は、従前と同じく雇用契約に類する実態があり、本件各課税期間において、本件各作業員が個人事業者としての独立性を備えておらず、控訴人の指揮・命令に従属していたといえるのであるから、本件においては、上記①及び②の判断を先行して行ったとしても、その結論に何らの差異は生じないといえることができる。

また、当事者が選択した私法上の法形式であっても、当該法形式に合致する実態を伴っていない場合は、その実質に照らして契約関係の性質を判断することは当然に許容されているといえるべきから、当事者が選択した私法上の法形式を覆すには、偽装行為や通謀虚偽表示、違法な事実の隠蔽行為の存在等の有無、当該取引が租税回避行為と認定されるかとの明確な法的根拠が必要である旨の控訴人の主張は、独自の見解であり、採用することができない。

(4) 控訴人は、消費税法上、消費の対象となる付加価値の移転の有無との観点から判断すべきであるから、本件基本通達等における判断基準のうち、非代替性及び指揮監督性の各基準は、とりわけ重視すべき基準とはいえず、また、危険負担の基準は、消費税法上の事業該当性とは関係がないのに対し、材料等の支給及び雇用保険被保険者資格喪失届等の各基準は、消費の対象となる付加価値の移転の有無と直結するものであり、重視すべき基準といえる旨主張する。

しかし、役務の提供の対価として支払われる金員が所得税法上の「給与等」に該当するか否かを判断するに当たっては、当事者が選択した私法上の法形式にかかわらず、その役務の提供の具体的態様に応じてその法的性格を判断すべきであると解される所、このような観点からすれば、その判断の中核となるのは、材料等の支給や雇用保険被保険者資格喪失届等の届出の有無ではなく、実質的に見て、雇用関係又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(非独立的な労働ないし従属的労働の対価)と観念できるか否かであると思われる。本件では、この観点から、本件各課税期間において支払われた本件支出金が所得税法28条1項所定の「給与等」に該当するものといえるし、代替性がないこと、危険負担がないこと、労務に必要な資材は提供され、主だった機材も貸与されていることといった本件各作業員に係る事情も、本件支出金が給与等に該当すると判

断する上で、考慮されるべき事情であることは、当審が補正の上引用する原判決に説示する  
とおりである。これらの事情を総合すれば、控訴人が本件各作業員につき雇用保険被保険者  
資格喪失届を提出したことを踏まえても、本件支出金が給与等に該当しないということでは  
できない。

したがって、控訴人の主張を採用することはできない。

(5) 控訴人は、以上の他にも縷々主張するが、いずれも当審が補正の上引用する原判決の判断  
を左右するものとは認められず、採用の限りでない。

#### 第4 結論

よって、控訴人の請求をいずれも棄却した原判決は相当であり、本件控訴は理由がないから  
これを棄却することとして、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第24民事部

裁判長裁判官 中山 孝雄

裁判官 鈴木 博

裁判官 日暮 直子