

# 所得税法における給与所得該当性の 判断メルクマール

——従属性要件と非独立性要件——

酒 井 克 彦\*

はじめに

I 給与所得該当性の2つのアプローチ

II 従属性要件と非独立性要件

III 従属性要件と非独立性要件の適用関係

結びに代えて

## はじめに

所得税法 28 条《給与所得》1 項は、「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……に係る所得をいう。」と規定する。

一般に、給与とは、勤労性所得のうち、雇用関係又はそれに類する関係において使用者の指揮・命令の下に提供される労務の対価を広く含む観念であると理解されている。このことから、給与所得とは、労務の対価であるという性質と、使用者との雇用関係等を基礎とした指揮・命令下で得られる対価という性質の2つの側面を有する所得区分であると理解することができる。

これまで、給与所得該当性を考えるに当たっては、前者の労務対価であるか否かという点に力点を置いて判断するアプローチ（以下「対価性アプローチ」という。）と、後者の従業員としての地位に基づいて受けた対価であるか否かという点に力点を置いて判断するアプローチ（以下「地位アプローチ」という。）のいずれか、あるいはその複合的な視角

\* 中央大学商学部教授、法科大学院兼担教員

から議論されてきた。

しかしながら、給与所得の範囲を明確に示すことは非常に困難であり、ある所得が給与所得に該当するか、あるいは事業所得（雑所得）に該当するかが争われた事例は枚挙にいとまがない。働き方が多様化する今日においてはなおのこと、給与所得と事業所得（雑所得）の径庭が分かりづらくなっているようにも見受けられるのである。例えば、コーポレートガバナンスの議論においては社外取締役の重要性が指摘されるが、かかる社外取締役の報酬について、社内取締役のそれと同義に捉え給与所得と判断すべきであろうか。

こうした疑問を解決するため、まずはその前提として、給与所得該当性の判断メルクマールについて改めて整理を行う必要性を強く感じるに至った。以下では、上記の2つのアプローチに関心を置きつつ、給与所得該当性に係る判断メルクマールを確認しておきたい。

## I 給与所得該当性の2つのアプローチ

### 1. 対価性アプローチ

東京地裁昭和34年5月27日判決（税資31号46頁）は、いわゆる給与とは、人の勤労の対価として期間に応じ、勤労の多寡に即して支給する金銭的給付を意味するとしている。また、大阪地裁昭和34年12月26日判決（行裁例集10巻12号2501頁）は、労務の提供に関連して受ける給付も、給付の性格等を検討して、それが労務の対価に準じて評価せらるべき場合には、これを俸給、賃金と同一の性質を有する給与として給与所得に包含せらるべき旨判示している<sup>1)</sup>。

例えば、課税実務上、所得税基本通達28-1《宿日直料》は、「宿直料又は日直料は給与等（法第28条第1項に規定する給与等をいう。……）に該当する。」と通達している<sup>2)</sup>。この通達については、「このような宿日直に対して支払われる宿日直料は、それが使用人の本来業務に対する対価でないとしても、宿日直という労務の対価の性質を有するから給与等に該当することになる。〔下線筆者〕」と説明されている<sup>3)</sup>。「労務の対価」とされているとおり、これも対価性アプローチにより説明できるであろう<sup>4)</sup>。

しかしながら、「労務の対価」というだけでは、給与所得に当たる場合もあれば、事業所得<sup>5)</sup>や雑所得に該当する場合もあり得るところであり、やはり給与所得該当性に係る判断要素の一部ではあると考えることができて、それを常素とみることには躊躇

を覚える。少なくとも、ここでいい得ることは、労務の対価性は、給与所得該当性の必要要件ではあるが、十分要件ではないという点にとどまる。例えば、阿南主税氏は、「法第28条は、通常用語に倣って、給与所得を、精神労働の対価として頭脳労働者に支給されるもののうち、対価の基準を一年とするものを俸給、歳費とし、月をもってするものを給料とし、主として肉体労働の対価として支給され、対価の基準を日または週をもってするものを賃金とし、この外恩給法によるものを恩給、使用主が任意に定めて退職後元の使用人に支給するものを年金と呼称している。またあらかじめ支給額の定めがなく、労働の結果に対し臨時的に支払われるものを、賞与および賞与の性質を有する給与という文字を使用しているが、いずれも通俗的な区分であって、労働の提供に対する給付であることは、すべての所得について同一であるので、これを規範上の区分とすべき意義に乏しい。」とされる<sup>6)</sup>。対価性アプローチのみで給与所得該当性を判断することは困難であるとの立場であると解されよう。

## 2. 地位アプローチ

### (1) 従属労働の対価

上記のような対価性アプローチも考えられるが、給与所得という所得区分については、単なる労務対価性というよりも、むしろそれが従業員の地位という側面を抜きにしては得られない所得であるという観点を強調すべきではなからうか<sup>7)</sup>。けだし、労務の対価という観点のみでいえば、雇用契約やこれに類する原因に基づかない労務の提供もあり得るのであって、やはり、そこには従業員という地位が重要性を帯びてくるといべきであるからである。その代表例は、青色事業専従者給与であろう（所法57①）。

そもそも、給与所得が他の所得とは区別されて独立した所得区分とされているのは、担税力が小さいと考えられているからにほかならない。それは、従業員という地位からみて、企業等に雇用されている者が得る「従属労働の対価」<sup>8)</sup>であることから明らかである。

### (2) 実務及び裁判例

例えば、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》は、「使用者から役員又は使用人に対し雇用契約等に基づいて支給される結婚、出産等の祝金品は、給与等とする。」と通達している。これは、「使用者から役員又は使用人に対し支給される結婚祝、出産祝等のための金品は、使用者側の一方的な給付ないしは単なる贈与ではなく、役員又は使用人たる地位に基づき支給されるものと認められるから、一般

的に給与所得に該当することになる。〔下線筆者〕と説明されるとおり<sup>9)</sup>、「使用人等としての地位に基づく支給＝給与所得」との考え方に基づいているといえよう<sup>10)</sup>。また、通達のためし書は、「ただし、その金額が支給を受ける者の地位等に照らし、社会通念上相当と認められるものについては、課税しなくて差し支えない。〔下線筆者〕」としている点も同様に、地位等を基準として給与所得該当性を判断する見地からの留意を示していることは明らかである<sup>11)</sup>。

2つのアプローチのうち、多くの事例は、地位アプローチを採用して給与所得該当性を判断しているといえよう。例えば、日本フィルハーモニー交響楽団員事件東京地裁昭和43年4月25日判決（行裁例集19巻4号763頁）<sup>12)</sup>は、「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、その労務が雇用契約等に基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。」としているのである<sup>13)</sup>。また、地位保全仮処分申請に係る裁判所の決定に基づき懲戒解雇した従業員に対して支払った金員の所得区分が争点とされた国税不服審判所昭和56年5月14日裁決（裁決事例集22号91頁）では、源泉徴収義務がないとして争っている請求人と当該従業員との間には雇用関係の存在することが認められることから、給与所得に当たるとされている<sup>14)</sup>。

加えて、会社が従業員に交付する通勤定期乗車券の給与所得該当性が判断されたいわゆる一ノ瀬バルブ事件最高裁昭和37年8月10日第二小法廷判決（民集16巻8号1749頁）<sup>15)</sup>は、「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、すべて右9条5号〔筆者注：現行所得税法28条1項〕にいう給与所得を構成する収入と解すべく、通勤定期券またはその購入代金の支給をもって給与でないと解すべき根拠はない。」と判示している。「勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給付」という点は、まさに、地位からのアプローチの代表的見解といってもよからう<sup>16)</sup>。

## II 従属性要件と非独立性要件

### 1. 地位アプローチの内容

#### (1) 従属性要件

いわゆる弁護士顧問料事件最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決（民集35巻3号

672頁)<sup>17)</sup>(以下「最高裁昭和56年判決」という。)は、「給与所得とは雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいう。なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかが重視されなければならない。」と説示しており、①雇用契約等の存在や、②使用者の指揮命令、③何らかの空間的、時間的拘束のいずれの観点からも、従業員の従属的な地位に着眼して給与所得該当性を捉えている<sup>18)</sup>。

もっとも、地位アプローチは、必ずしも従属的な地位に基づくもののみに着眼する見解ではない。給与所得該当性判断において、地位アプローチを採りつつも、従属的な地位ではなく、むしろより緩やかに広くその地位を捉え、従属的とまではいえなくとも、使用者と独立した地位にさえいなければ給与所得該当性は充足するという見解もあり得る。その文脈によれば、給与所得該当性に要請されるのは必ずしも従業員としての従属的な地位である必要はなく、使用者との関係において独立していなければよいという考え方が導出される。前述の最高裁昭和56年判決が従属性要件をベースに判断を示したのに対して、この、いわば緩やかな地位アプローチにおいては、非独立性要件が重視されるわけである。

## (2) 非独立性要件

従属性要件とは異なり、使用者から独立しているか否かという観点から給与所得該当性を考えることも可能である。前述の弁護士顧問料事件は、同顧問料が給与所得に該当するか事業所得に該当するかについて争われた事例であるが、最高裁昭和56年判決は、「自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反覆継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をい〔う〕」とする独立性要件を示している。この事例は、事業所得か給与所得かという争点にあって、事業所得に該当しないこと、すなわち、独立性を有しないことが給与所得に該当することを示した事例であるといってもよいかもしれない。かような点から、給与所得該当性を非独立性要件で説明することができなくもない。もっとも、このように事業所得か給与所得かというオルタナティブな場面以外においても、給与所得該当性として非独立性要件が論じられることがある<sup>19)</sup>。

いわゆる非独立性要件を採用していると思われる事例として、例えば、神戸地裁平成元年5月22日判決(税資170号315頁)<sup>20)</sup>がある。ここでは、所得税法28条1項にい

う「これらの性質を有する給与」という包括的な文言が何を指すかについて、「『これらの性質を有する給与』とは、雇用契約又はそれに類する関係（例えば法人の理事、取締役等にみられる委任又は準委任）に基づき、非独立的に提供される役務の対価として、他人から受ける報酬及び実質的にこれに準ずべき給付（例えば、各種の経済的利益等）をいうと解される」と説示している。

このような考え方は、いわゆる親会社ストック・オプション訴訟最高裁平成 17 年 1 月 25 日第三小法廷判決（民集 59 卷 1 号 64 頁）<sup>21)</sup>（以下「最高裁平成 17 年判決」という。）においてもみられるものである。同最高裁は、「本件権利行使益は、上告人が代表取締役であった A 社からではなく、B 社から与えられたものである。しかしながら、前記事実関係によれば、B 社は、A 社の発行済み株式の 100%を有している親会社であるというのであるから、B 社は、A 社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、上告人は、B 社の統括の下に A 社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。そして、前記事実関係によれば、本件ストックオプション制度は、B 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、B 社は、上告人が上記のとおり職務を遂行しているからこそ、本件ストックオプション制度に基づき上告人との間で本件付与契約を締結して上告人に対して本件ストックオプションを付与したものであって、本件権利行使益が上告人が上記のとおり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。そうであるとすれば、本件権利行使益は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、所得税法 28 条 1 項所定の給与所得に当たるといえるべきである。〔下線筆者〕」と判示している。すなわち、ここでは、非独立的な労務の対価という点が、給与所得該当性の要件と考えられているようである。

また、大学教授が他の大学から受ける非常勤講師報酬が給与所得に該当するとされた国税不服審判所昭和 48 年 10 月 8 日裁決（裁決事例集 7 号 2 頁）なども非独立性で判断している事例といえよう<sup>22)</sup>。

その他、いわゆる人材派遣業事件において、控訴人（納税者）は、多くの判決が給与所得該当性の判断に当たり従属性を重視してきた点を主張した。すなわち、上記最高裁昭和 56 年判決、最高裁平成 17 年判決のほか、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いわゆるりんご生産事業組合事件最高裁平成 13 年 7 月 13 日第二小法廷判決（集民 202 号 673 頁）<sup>23)</sup>、

東京地裁昭和 43 年 4 月 25 日判決（行裁例集 19 巻 4 号 763 頁）<sup>24)</sup>、京都地裁平成 14 年 9 月 20 日判決（税資 252 号順号 9198）<sup>25)</sup> においては、従属性が給与所得の必要要件であるとされていると主張した。

これに対して、東京高裁平成 25 年 10 月 23 日判決（税資 263 号順号 12319）<sup>26)</sup> は、これらの判決について、「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」として、従属性は給与所得該当性判断における必要要件ではなく、非独立性による判断で足りるとしたのである<sup>27)</sup>。その際、同判決は、「給与所得に該当することが明らかな国会議員の歳費や会社の代表取締役の役員報酬・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いい難く、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举する所得税法 28 条 1 項の解釈として採り得ない〔下線筆者〕」とするのである。

この点、佐藤英明教授は、「給与所得に本質的であるのは非独立性、つまり、通常、『自己の危険と計算』によらないと表現されている基準である」とされる。すなわち、「A の提供した労務から生じる損益のすべてが B に帰属し、かつ、A は B からある程度以上安定的な支払いを受け、かつ、A においてこの労務提供から損失発生の危険がないことが、現行法上の給与所得の本質を成すメルクマールであると考えている。」とされ<sup>28)</sup>、非独立性に重きを置く判断が妥当とされる。

## 2. 地位アプローチの限界事例

### (1) 歳費及び役員報酬と従属性要件

所得税法 28 条 1 項が例示として示す給与等は、「俸給、給料、賃金、歳費及び賞与」である。これらの例示が給与所得に該当することは明文の規定であるから揺らぐことはないが、果たして、国会議員が受け取る「歳費」について考えた場合、国会議員の地位は、支給者との関係で何らかの従属的地位にあるといえるのであろうか。あるいは、会

社の取締役等の役員が受け取る役員賞与も「賞与」であることに変わりはないのであるから、同条項に従えば、給与所得に該当することとなるが、果たして、会社役員についても従属性のある地位として説明することができるのであろうか。むしろ、取締役のような役員は会社に従属して役務提供を行っているとするべきではないのではないかという疑問が湧く。

かように考えると、従属性要件では給与所得該当性を説明できないという判断を下した上記東京高裁判決は妥当であるように思われる。しかしながら、そのような考え方には、これまでの歳費や役員報酬に対する給与所得該当性の議論との整合性を念頭に置くと、違和感を覚えるところでもある。すなわち、次にみるように、これまでの裁判例では、歳費や役員報酬についても従属性要件で説明してきたように思われるからである。

## (2) 国会議員歳費の給与所得該当性

京都地裁昭和56年3月6日判決（行裁例集32巻3号342頁）は、所得税法28条1項にいう「これらの性質を有する給与」について、「単に雇傭関係に基づき労務の対価として支給される報酬というよりは広く、雇傭またはこれに類する原因（例えば、法人の理事、取締役等にみられる委任または準委任等）に基づいて、非独立的に提供される労務の対価として、他人から受ける報酬及び実質的にこれに準すべき給付（例えば、各種の経済的利益等）をいうと解すべきである。換言すれば、労務の提供が自己の危険と計算によらず他人の指揮監督に服してなされる場合にその対価として支給されるものが給与所得であるということができる。したがって、その雇傭関係等が継続的であると一時的であるとを問わず、また、その支給名目の如何を問わないし、提供される労務の内容について高度の専門性が要求され、本人にある程度の自主性が認められる場合（国会議員の歳費や普通地方公共団体の議会の議員の報酬など可成り性質の異なるものも給与所得とされている。）であっても労務がその雇傭契約等に基づき他人の指揮監督の下に提供され、その対価として得られた報酬等である限り、給与所得に該当するといわなければならない。」と判示している。ここでは、国会議員の歳費についても、国会議員が何らかの形で、従属性を有することが念頭に置かれていると解されよう。

## (3) 役員報酬の給与所得該当性

清永敬次教授は、「給与所得は、雇用関係に基づくものに限らず、委任又は準委任の関係にあるといわれる会社役員等の報酬・賞与も含む。」とされ<sup>29), 30)</sup>、役員報酬は給与所得に該当するとの理解が通説的な見解であるといえよう。

役員報酬の給与所得該当性について興味深い判示をしている事例として、前橋地裁昭和53年7月13日判決（訟月24巻9号1857頁）<sup>31)</sup>がある。すなわち、同地裁は、「一般に所得税法にいう事業所得とは、自己の計算と危険において対価を得て継続的に行なわれる業務から生ずる所得と観念すべきであり、他方、同法にいう給与所得とは、雇傭関係又はこれに準すべき関係（例えば会社の役員等委任関係の場合）に基づく非独立的労務の対価と観念すべきであって、この両者の異同は、所得の生ずる業務の遂行ないしは労務の提供が、前者は自己の計算と危険において独立性をもってなされるのに対し、後者は対価支払者の支配、監督に服して非独立的になされるときにも自己の計算と危険を伴わない点にあると解すべき」として、東京高裁昭和51年10月18日判決（行裁例集27巻10号1639頁）を引用する。そして、本件については、「原告が株式会社K製鋼所等から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っても、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って、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、雇傭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であ[る]〔下線筆者〕」とし、「右報酬は原告が申告したとおり給与所得というべきである。」と判示している。

このように、前橋地裁判決は、取締役の役員報酬を、「会社に従属して非独立的」な役務提供対価であると指摘する。すなわち、会社との関係において取締役を単に「非独立的」な立場とするのではなく、取締役は「会社に従属」しているという点が摘示されていることを見落としてはなるまい。この判決は、取締役の役員報酬について、会社との関係における従属性に基づく役務提供対価であるとする考え方を示しているといってもよからう。

また、権利能力のない社団の理事長及び専務理事の地位にあったAが当該社団から受けた借入金の債務免除益（以下「本件債務免除益」という。）が、所得税法28条1項にいう賞与又は賞与の性質を有する給与に該当するか否かが争われた事例として、最高裁平成27年10月8日第一小法廷判決（訟月62巻7号1276頁）がある。同最高裁は、「所得税法28条1項にいう給与所得は、自己の計算又は危険において独立して行われる業務等から生ずるものではなく、雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供した労務又は役務の対価として受ける給付をいうものと解される」として、上記最高裁昭和56年判決及び最高裁平成17年判決を参照する。そして、所得税法28条1項にいう賞与又は

賞与の性質を有する給与とは、「功勞への報償等の観点をも考慮して臨時的に付与される給付であって、その給付には金銭のみならず金銭以外の物や経済的な利益も含まれると解される。」とした上で、「被上告人がAに対してこのように多額の金員の貸付けを繰り返し行ったのは、同人が被上告人の理事長及び専務理事の地位にある者としてその職務を行っていたことによるものとみるのが相当であり、被上告人がAの申入れを受けて本件債務免除に応ずるに当たっては、被上告人に対するAの理事長及び専務理事としての貢献についての評価が考慮されたことがうかがわれる。これらの事情に鑑みると、本件債務免除益は、Aが自己の計算又は危険において独立して行った業務等により生じたものではなく、同人が被上告人に対し雇用契約に類する原因に基づき提供した役務の対価として、被上告人から功勞への報償等の観点をも考慮して臨時的に付与された給付とみるのが相当である。〔下線筆者〕」とし、「本件債務免除益は、所得税法28条1項にいう賞与又は賞与の性質を有する給与に該当するものというべきである。」と判示している。すなわち、理事長及び専務理事という役員の地位にある者として職務を行ったことによる経済的利益は、給与所得に該当すると判示している。このように、上記判決では、役員の受ける経済的利益の給与所得該当性判断においても、地位アプローチを採用しているといえ、この事例では、理事長及び専務理事については、従属性が認められるとしていると解することができよう。

そして、管見するところではあるが、取締役を会社から独立した立場の者と捉えるような判断を採る事例は、給与所得該当性の議論においては散見することができないのである。

### Ⅲ 従属性要件と非独立性要件の適用関係

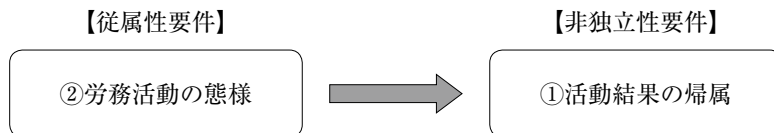
#### 1. 所得の態様（非独立性）と労務の態様（従属性）

もっとも、これまで述べてきた従属性要件や非独立性要件というものが正確に何を意味しているのかという点については、慎重なる検討が必要とされるように思われる。上記人材派遣業事件において、東京高裁は、「従属性」と「空間的・時間的拘束」を別の要件として捉えているようであり、あくまでも「従属性」とは労務の内容についての指揮命令関係の有無によって判断すべきものと考えているようである<sup>32)</sup>。

非独立性要件と従属性要件について、水野忠恒教授は、給与所得者が、①その経済的活

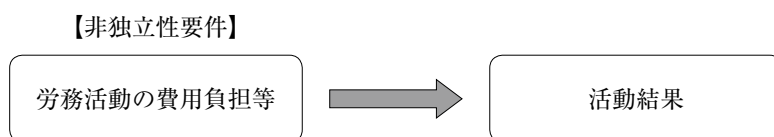
動から生じる収益や損失の帰属者とならない代わりに、②時間や場所について使用者に従って役務を提供することが求められるものと位置付けられ、①の所得の態様を「非独立性」要件とされ、②の労務の態様を「従属性」要件とされる。その上で、給与所得者であっても、費用を負担したり成果に連動した報酬が支払われることはあるし、事業所得者であっても、業務の内容や時間や場所について相手方の指示に従うことはあるため、「所得の態様（非独立性）と労務の態様（従属性）の程度を総合的に勘案するしかない」とされる<sup>33)</sup>。

すなわち、水野教授は、経済的活動の帰属とその原因という切り口で捉えられているように思われる。



## 2. 私 見

私見としては、給与所得該当性の判断メルクマールとしての非独立性要件と従属性要件は、それぞれを平板に並べて比較検討するようなものではないのではないかと所見に辿り着いている。いずれも、活動結果の帰属に着目するのではなく、あくまでも労務活動をどのような視角から観察するかという点での要件であることからすれば、類似しているものともいえなくはないが、それぞれの要件が注目する要素に違いがあるのではないかと考える。具体的にいえば、非独立性要件とは、まさに、自己の危険と計算によって行われる経済的活動に関心を置くものであって、換言すれば、経済的活動たる労務活動を行うに際してのリスク負担や費用負担の所在が果たしてどこにあるのかという観点からの観察であるのに対して、従属性要件とは、いわば労務活動の状況に着目する、すなわち使用者と従業員の労働条件（契約関係等）に重点を置いた観察方法であると考ええる。



リスクや費用の負担の所在

【従属性要件】



使用者の定める労働条件

### 3. 非独立性要件の不安定性

#### (1) 大嶋訴訟——最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決

いわゆる大嶋訴訟最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決（民集 39 巻 2 号 247 頁）<sup>34)</sup>では、「給与所得者は、事業所得者等と異なり、自己の計算と危険とにおいて業務を遂行するものではなく、使用者の定めるところに従って役務を提供し、提供した役務の対価として使用者から受ける給付をもってその収入とするものであるところ、右の給付の額はあらかじめ定めるところによりおおむね一定額に確定しており、職場における勤務上必要な施設、器具、備品等に係る費用のたぐいは使用者において負担するのが通例であ[る]」として非独立性要件が認定されている。そこでは、「あらかじめ定めるところによりおおむね一定額に確定しており、職場における勤務上必要な施設、器具、備品等に係る費用のたぐいは使用者において負担するのが通例であ[る]」ことが念頭に置かれているようである。このように、非独立性要件としての費用の負担が使用者側にあるという点が明確に示されている判断であるとみてよいように思われる<sup>35)</sup>。

ここでは、非独立性が強調されているといえそうであるが、もっとも、大嶋訴訟最高裁判決における上告人は大学教授であり、大学教授は大学に対して従属的な立場での労務提供を行っていることからすれば、従属性をも満たしているとみることもできるため、非独立性のみが強調されるべき事案ではないように思われる<sup>36)</sup>。

#### (2) 日本フィルハーモニー交響楽団員事件

これに対して、前述の日本フィルハーモニー交響楽団員事件において、東京地裁は、音楽演奏家のように典型的にみて必要経費が給与所得控除額を超える職業の者は給与所得者とみるべきでないとの原告らの主張に対して、「たしかに……原告らのような音楽演奏家は、自己の使用する楽器や演奏会用の特殊な服装等を自ら用意するのが普通であり、また技術向上のための研究費等も必要であるなどのことから、職業費ともいうべき

ものが一般の勤労者より多くかかり、それが給与所得控除額を上廻る場合もありうることは否定できないけれども、……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ものであり、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……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。すなわち、自己の費用においてなされる労務活動であるのにもかかわらず、給与所得該当性が認定されているのである。

ここでは、非独立性が否定されているものの、この引用の前段では、従属性が認定されている。このことは何を意味するのであろうか。前述したところではあるが、同判決は、「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、その労務が雇用契約等に基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。」と判示しており、従属性が認められている事例だったことを看過してはならない。

#### 4. 従属性要件の優位性

このように、非独立性要件を論じているとしても、その実、従属性要件を認定している事例が多いように思われる。例えば、いわゆるゴルフ場キャディ報酬事件那覇地裁平成11年6月2日判決（税資243号153頁）<sup>37)</sup>は、「所得税法における給与所得とは、単に雇用関係に基づき労務の対価として支給される報酬というよりは広く、雇用又はこれに類する原因に基づいて、非独立的に提供される労務の対価として、他人から受ける報酬及び実質的にこれに準すべき給付をいうと解すべきであり、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と解される。」としており、ここでは、非独立的に提供される労務対価としつつも、それにとどまることなく、指揮命令下における労務対価であることを明確に説示している。

本稿で確認してきたとおり、地位アプローチには、従属性要件を求めるものと、非独立性要件を求めるものがある。そして、結局のところは、「非独立性要件と従属性要件の程度を総合的に勘案するしかない」<sup>38)</sup>とか、「具体的な事情に応じて、その所得分

類が決定される」<sup>39)</sup>とされている。

なるほどこれらの論者の指摘されるとおりであると考ええる。ただし、私見としては、その「事案に応じた総合的判断」を行うに当たっての理論的道筋について触れておきたいと考えている。

大嶋訴訟や日本フィルハーモニー交響楽団員事件は、後の弁護士顧問料事件に影響を及ぼした事例であり、その重要性は極めて高い事案であると思われる<sup>40)</sup>。これらの判決から得られる示唆は、次のような給与所得該当性に係る判断構造である。すなわち、従属性要件を満たしさえすれば、仮に受給者に費用負担やリスク負担をしているといった独立性が認められるような労務提供であったとしても、給与所得に該当すると考える判断構造である。かような意味では、従属性要件による判断が一次的にあり、二次的に非独立性要件による給与所得該当性判断がなされるべきとの示唆が得られるのである。かような意味では、日本フィルハーモニー交響楽団員事件において、仮に従属性が認められていなければ給与所得該当性は否定されたのではないかと思われる。

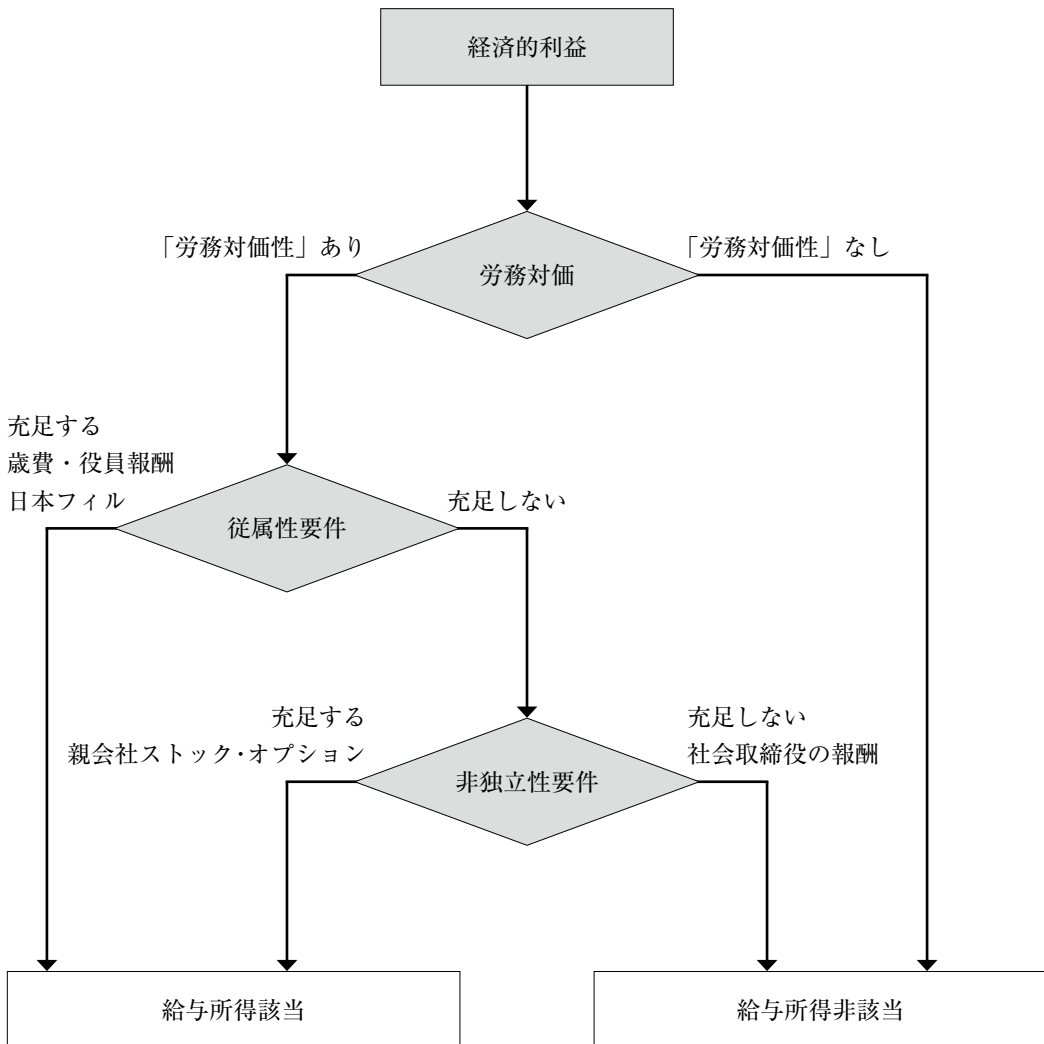
いわゆる一人親方は、給与所得者ではなく事業所得者に当たると解されているが、土木建築などの共同作業に参加するとはいっても、組織に従属することなく、独自の技術力を売りにしているいわゆる一人親方には、従属性が認められない上、自己の費用等の負担の下で土木建築などの共同作業に参加していることからすれば、その者が受け取る報酬は原則的には事業所得に該当することになる<sup>41)</sup>。

また、大嶋訴訟についてみれば、大学教授の立場が、例えば、非常勤講師のように、仮に従属性の希薄な態様でなされた労務提供であった場合、一次的には従属性要件を満たさないとしても、自己の計算と危険を直接負うものではないと考え、二次テストとして非独立性要件を充足することとなり、給与所得に該当することになるように思われるのである<sup>42)</sup>。

その他、いわゆる電力検針員事件福岡地裁昭和62年7月21日判決（訟月34巻1号187頁）は、電力検針員は、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く、委託検針契約であり、勤務時間の定めや服務規律の拘束がない点から従属性要件が満たされない旨判断された事例であった。その上で、業務に必要とされる主要な交通手段であるバイクの購入・維持費等がかかる電力検針員の個人負担であるなどと認定され、非独立性要件も充足していないことから、事業所得該当性が判示されたことは妥当であったといえよう。

さらに、りんご生産事業組合事件における、上告人ら専従者は、「一般作業員と同じく、管理者の作業指示に従って作業に従事し、作業時間がタイムカードによって記録さ

れ、その作業内容も一般作業員と基本的に異なることなく、違いがあるとしてもそれは熟練度等の差によるものであったというのであるから、上告人ら専従者は、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。」と認定されており、従属性要件が充足されている事例であった<sup>43)</sup>。同事件では、そもそも従属性要件が充足されているのであるから、一次的なテストにより給与所得該当性が判断されたものと解され、二次テストに当たる非独立性要件の判断には進まないことになる。



前述したとおり、原則的にはどのような労務活動の状況（条件）の下で活動がなされたのかという所得の源泉性にこそ給与所得該当性判断のメルクマールを求めるべきであ

り、労務活動に関していかなる費用負担等がなされているかという非独立性要件は第二次的テストとして位置付けることが、給与所得の趣旨にも合致していると思われるのである。本来的に、給与所得とは、受給者としての使用者に対する従属的労働対価であるがゆえに、その担税力が弱いものと理解されているとおり、そこにこそ給与所得という所得区分を他の所得と区別してカテゴライズする意味があるのである。したがって、まずはその従属性の観点に目を向けることが素直な解釈であるといえるのではなかろうか。

このように、給与所得該当性の判断を行うに当たっては、まず、従属性要件により判断を行い、次に非独立性要件によるという二段階テストによって判断すべきであると考え<sup>44)</sup>。

## 結びに代えて

人材派遣業事件東京高裁判決は、歳費や役員報酬等の給与所得該当性を従属性要件では説明できないとして、これまでの過去の裁判例とは異なる判断を示していることに加え、従属性要件をあまりにも軽視している点で疑問なしとはしないため、筆者はかかる判示に反対の立場にあるが<sup>45)</sup>、上記のフローチャートに合致していないわけではない。同判決は、過去の弁護士顧問料事件、親会社ストック・オプション訴訟、りんご生産事業組合事件の各最高裁判決について、これらが、「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」と評価している。

りんご生産事業組合事件は、従属性要件により判断された事例であり、親会社ストック・オプション訴訟は、従属性要件が満たされなかったものの、非独立性要件が満たされた事例であった。

ここで示した事例以外にも給与所得該当性を巡っては膨大な事例が存在していることから、限界事例などを念頭に置くと必ずしも上記フローチャートのとおりにすべてのケースを判断できるものとまではいい切れないが、筆者は、給与所得の本質論とこれまでの重要とされてきた裁判例等の検証を経て、差し当たりこのような所見に辿り着いて

いる。この検討の延長線上には、会社法改正後の社外取締役の受ける報酬についての給与所得該当性の議論が待っている。機会を得て、その点についても検討を加えることとしたい。

#### 注

- 1) その他、神戸地裁昭和52年4月22日判決（税資94号228頁）、東京高裁昭和53年7月18日判決（税資102号110頁）など参照。
- 2) 所得税基本通達28-2《同一人が宿直と日直とを引き続いて行った場合》もこの見解の延長にあるといい得る。
- 3) 森谷義光ほか『所得税基本通達逐条解説〔平成26年版〕』149頁（大蔵財務協会2014）。
- 4) また、最高裁平成18年10月24日第三小法廷判決（税資256号順号10546）なども労務対価性を採用した事例といえよう。この事例において、米国親会社からストック・オプションを付与された納税者である上告人は、日本子会社に対して労務を提供したものであり、米国親会社に対して労務を提供したものではないから、かかるストック・オプションの権利行使益は、労務の提供による対価であることの要件（対価性の要件）を満たさず、給与所得に該当しないと主張した。これに対して、最高裁は、所得区分の判断に当たって、その所得の源泉や性質の内実を把握すべきであって、従業員等が使用者である子会社に対して提供した労務に対して給付される経済的利益が、使用者である子会社により給付されたか、又は第三者である米国親会社により給付されたかにより、担税力を異にするものではなく、使用者以外からの給付である一事をもって給与所得に当たらないということはできないとした。すなわち、労務対価である限り、納税者が使用者の従業員であるか、使用者以外の従業員であるかは必ずしも重要ではないという考え方を背景にした判断が展開されている。この判断は、原審東京高裁平成16年10月7日判決（訟月51巻12号3312頁）を維持したものである。
- 5) 横浜地裁昭和51年5月27日判決（税資88号880頁）は、建築請負業を営む者が、その請負工事において自ら労働に従事したとしても、そのことによって当該工事収入の全部又は一部が給与収入に性格を変ずるものということとはできないとする。
- 6) 阿南主税『所得税法体系』617頁（ビジネス教育出版社1969）。
- 7) 注解所得税法研究会『注解所得税法〔5訂版〕』470頁（大蔵財務協会2011）は、給与所得について、「一定の勤務関係に基づき、その勤務に対して受ける報酬」と説明する。
- 8) 水野忠恒『大系租税法』191頁（中央経済社2015）。
- 9) 森谷ほか・前掲注3、153頁。
- 10) 給与所得該当性の判断ではないが、かような観点から、運送会社の役職にあった者が受け取った得意先からの贈答品が一時所得にいう「対価としての性質を有しないもの」には当たらないとした裁判例として、いわゆる日通課長事件東京高裁昭和46年12月17日判決（判タ276号365頁）がある。
- 11) その他、所得税基本通達28-4《役員等に支給される交際費等》が、「使用者から役員又は使用人に交際費、接待費等として支給される金品は、その支給を受ける者の給与等とする。」と通達しているのも、地位に基づいた給与所得該当性の考え方を基礎としている（森谷ほか・前掲注3、153頁）。  
また、昭和44年7月10日付国税庁長官通達（官審（源）67）「従業員預金制度により支払う特別貯蓄報酬金の取扱」もこの立場を採用している。
- 12) 判例評釈として、広瀬時江・税通23巻11号205頁、酒井克彦『裁判例からみる所得税法』165頁（大蔵財務協会2016）など参照。

- 13) 控訴審東京高裁昭和47年9月14日判決(訟月19巻3号73頁)、上告審最高裁昭和53年8月29日第三小法廷判決(訟月24巻11号2430頁)も第一審判断を維持している。なお、別件の日本フィルハーモニー交響楽団員事件として、東京地裁昭和43年4月25日判決(判時524号38頁)、控訴審東京高裁昭和47年9月14日判決(判タ289号355頁)、上告審最高裁昭和53年8月29日第三小法廷判決(税資102号281頁)も参照。
- 14) この事例を受けて、昭和43年8月5日付け国税庁長官通達(官審(源)50)「仮処分に基づく支払金に対する源泉徴収等」が発遣されている。
- 15) 判例評釈として、金子宏・法協82巻2号308頁、新井隆一・シュト14号12頁、田中真次・昭和37年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕321頁、酒井克彦『ブラッシュアップ租税法』164頁(財経詳報社2011)など参照。
- 16) 金子宏教授は、「非独立的労働ないし従属的労働の対価と観念することもできる」とされる(金子『租税法〔第22版〕』230頁(弘文堂2017))。裁判例としては、東京地裁昭和43年4月25日判決(税資52号731頁)、盛岡地裁昭和46年4月8日判決(行裁例集22巻4号465頁)、東京高裁昭和47年9月14日判決(税資66号245頁)、横浜地裁昭和50年4月1日判決(税資81号19頁)、東京地裁昭和52年7月27日判決(行裁例集28巻6=7号753頁)など参照。
- 17) 判例評釈として、園部逸夫・曹時35巻4号137頁、同・ジュリ746号92頁、同・租税判例百選〔第2版〕64頁、碓井光明・判時1020号156頁、清永敬次・民商85巻6号113頁、原田尚彦・昭和56年度重要判例解説〔ジュリ臨増〕49頁、玉國文敏・租税判例百選〔第3版〕52頁、高野幸大・租税判例百選〔第5版〕67頁、北武雄・税理25巻16号119頁、古川悌二・税務事例13巻6号30頁など参照。
- 18) 最高裁昭和56年判決の説示を改めて支持した東京地裁昭和62年9月16日判決(税資159号555頁)は、控訴審東京高裁昭和63年1月26日判決(税資163号143頁)及び上告審最高裁平成元年6月22日第一小法廷判決(税資170号769頁)においても維持されている。
- 19) 後述するが、最高裁昭和56年判決以前にも、例えば、大嶋訴訟や日本フィルハーモニー交響楽団員事件などの重要な事例においても、非独立性要件は論じられていた。
- 20) 判例評釈として、田中久夫・税務事例22巻6号4頁、堀茂仁・税務事例22巻1号34頁など参照。
- 21) 最高裁平成17年判決については、増田稔・平成17年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕〔上〕39頁、吉村政穂・租税判例百選〔第4版〕70頁、酒井貴子・租税判例百選〔第5版〕70頁、品川芳宣・税研121号42頁、酒井・前掲注15、119頁など参照。控訴審東京高裁平成16年2月19日判決(訟月51巻10号2704頁)については、酒井克彦・税務事例36巻4号1頁、同5号1頁、同6号1頁など参照。
- 22) この判決を受けて、昭和46年10月25日付け国税庁長官通達(直審3-38)「講義報酬に対する源泉徴収所得税の取扱い」が発遣されている。
- 23) 高須要子・平成13年度主要民事判例解説〔判タ臨増〕234頁、渕圭吾・租税判例百選〔第4版〕64頁、酒井・前掲注15、168頁など参照。
- 24) 判例評釈として、広瀬時江・税通23巻11号205頁、野崎悦宏・税弘16巻103頁など参照。
- 25) 判例評釈として、一杉直・税務事例35巻3号1頁、品川芳宣・TKC税研情報12巻3号28頁、同・税研109号96頁、占部裕典・岡田悦美・税通59巻3号197頁、伊藤義一・八木隆行・TKC税研情報13巻7号23頁、野口昌玄「横領による経済的利得と源泉徴収義務」石島弘教授退官記念論文集刊行会編『変革期における税法の諸問題』〔石島弘教授退官記念論文集〕140頁(大学教育出版2004)、大平漸・税研123号86頁、山下重弓・税務事例48巻1号56頁など参照。
- 26) 木山泰嗣教授は、同判決が「『使用者の指揮命令に服して』という最高裁昭和56年判決が示した従属性要件を削除しているかにみえる点についても、従属性要件を不要とする意味を含んでいるものではないと理解されなければならないと考えられる。」とされる(木山「給与概念の確立と変容」青山法学論集57巻4号152頁)。この事件を扱ったその他の論稿として、宮崎綾望・速報判例解説17号〔法セ増刊〕233頁、長島弘・税務事例46巻12号22頁、同47巻2号20頁、中

- 川大志・名城法学論集 42 号 35 頁、酒井克彦・税務事例 46 巻 1 号 1 頁、同 2 号 20 頁、ファルク  
ラム租税法研究会＝酒井克彦・税弘 63 巻 8 号 105 頁、同 9 号 191 頁など参照。
- 27) その他、東京高裁昭和 51 年 10 月 18 日判決（税資 90 号 213 頁）、東京地裁昭和 52 年 7 月 27  
日判決（税資 95 号 222 頁）、前橋地裁昭和 53 年 7 月 13 日判決（訟月 24 巻 9 号 1857 頁）なども  
参照。
- 28) 佐藤英明「『給与』課税をめぐるいくつかの問題点」税務事例研究 79 号 24 頁。
- 29) 清永敬次『税法〔新装版〕』91 頁（ミネルヴァ書房 2013）。
- 30) 木山泰嗣・青山ビジネスロー・レビュー 5 巻 2 号 65 頁、今本啓介・ジュリ 1489 号 10 頁も参照。
- 31) 控訴審東京高裁昭和 54 年 4 月 17 日判決（税資 105 号 143 頁）及び上告審最高裁昭和 54 年 11  
月 22 日第一小法廷判決（税資 109 号 482 頁）においても第一審判断はおおむね維持されている。
- 32) 水野忠恒『テキストブック租税法』83 頁（中央経済社 2016）。
- 33) 水野・前掲注 32, 84 頁。なお、この最後の引用部分のみを切り取ると、従属性という労務の  
態様の結果、非独立性という所得の態様が導出されとも読むことができるが、そうであるとす  
れば、所得発生原因たる労務の態様に着目するのが従属性で、その結果である所得の態様に着目  
するのが非独立性ということになりそうである。しかしながら、非独立性とは、自己の危険と計  
算によってその経済活動が行われているか否かに着目するもの（同書 84 頁）と論じられているこ  
とからすると、このように捉えてよいものかどうかについて、必ずしも自信があるわけではない。
- 34) 判例評釈には膨大なものがあるが、差し当たり、金子宏・判時 1201 号 2 頁、泉徳治・曹時 38  
巻 5 号 281 頁、清永敬次・民商 94 巻 1 号 97 頁、碓井光明・憲法判例百選 I〔第 4 版〕72 頁、水  
野忠恒・昭和 60 年度重要判例解説〔ジュリ臨増〕11 頁、中里実・戦後重要租税判例の再検証 12 頁、  
畠山武道・法教 56 号 134 頁、北野弘久・税通 40 巻 7 号 80 頁、山田二郎・税通 40 巻 7 号 103 頁、  
村井正・税通 40 巻 7 号 98 頁、廣澤民生・憲法判例百選 I〔第 5 版〕70 頁、酒井・前掲注 15, 2  
頁など参照。
- 35) 水野・前掲注 32, 84 頁。
- 36) 大学教授に対し、大学役職員会合において中元、歳暮等の名目で支給された金員が、賞与の性  
質を有するとして所得税法 28 条 1 項にいう給与所得に該当するとされた事例として、最高裁昭和  
54 年 12 月 20 日第一小法廷判決（訟月 26 巻 3 号 534 頁）、大学教授に対して入学増収研究費及び  
見学研究費、附属高校一斉テスト手当金の名目で支給された金員が給与所得に該当するとされた  
事例として、東京地裁昭和 52 年 7 月 27 日判決（行裁例集 28 巻 6＝7 号 753 頁）なども参照。
- 課税実務も従属性要件を念頭に大学教授の報酬等の給与所得該当性を取り扱っていると思われ  
る。昭和 28 年 12 月付け国税庁長官通達（直所 2－145）「教職員に対する研究費の課税について」、  
昭和 33 年 8 月 20 日付け国税庁長官通達（直所 2－59）「大学の教授等が支給を受ける研究費等  
に対する所得税の取扱について」、昭和 44 年 5 月 1 日付け国税庁長官通達（官審（源）38）「出願  
手当および採点手当に対する所得税の課税について」も参照。
- 37) 那覇地裁判決は控訴審福岡高裁那覇支部平成 12 年 10 月 10 日判決（税資 249 号 6 頁）及び上  
告審最高裁平成 13 年 4 月 27 日第二小法廷判決（税資 250 号順号 8893）においても維持されている。
- 38) 水野・前掲注 32, 85 頁。
- 39) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔補正 3 版〕』150 頁（弘文堂 2014）。
- 40) 佐藤・前掲注 39, 149 頁。
- 41) 一般的に一人親方の稼得する所得は事業所得に分類される。平成 21 年 12 月 17 日付け国税庁  
長官通達（課個 5－5）「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」及  
び、平成 21 年 12 月 17 日付け個人課税課情報第 9 号ほか「大工、左官、とび職等の受ける報酬に  
係る所得税の取扱いに関する留意点について」参照。力士の受ける力士ほう賞金（日本相撲協会  
寄附行為施行細則 80, 81）なども同様であろう。
- 42) 例えば、国税不服審判所昭和 38 年 10 月 8 日裁決（裁決事例集 7 号 2 頁）は、大学教授が他の  
大学から受ける非常勤講師報酬につき、給与所得に該当するとしている。なお、昭和 46 年 10 月

- 25 日付け国税庁長官通達（直審 3 - 38）「講義報酬に対する源泉徴収所得税の取扱い」も参照。
- 43) 谷口勢津夫『税法基本講義〔第 5 版〕』275 頁（弘文堂 2016）。
- 44) 最終的には非独立性で判断されるという点について、酒井克彦『所得税法の論点研究』133 頁（財経詳報社 2011）参照。
- 45) 酒井克彦「所得税法の給与所得と『従属性』（上）（下）—東京高裁平成 25 年 10 月 23 日判決（平成 25 年（行コ）第 224 号源泉所得納税告知処分取消等請求控訴事件）を素材として」税務事例 46 卷 1 号 7 頁，同 2 号 7 頁。

### ●Summary

Much litigation has taken place on the scope of salary income. The decisions reflect two patterns. One pattern involves consideration of labor. The other involves consideration of the employee's position. Matters of labor, by themselves, are insufficient to resolve the question. Employee status also is a crucial factor. As to that, one important factor is whether the worker is subordinate to the company or—alternatively—is not independent of the company. The former focuses on working conditions; the latter is concerned with who bears risks and expenses.