

消費税における役務の提供の対価の 給与所得該当性

——従属性基準と非独立性基準の検討を中心に——

金 山 正 人

(法学専攻 リーガル・スペシャリスト・コース

推薦教員：望月 爾・安井栄二)

目 次

はじめに

第1章 消費税法上の役務の提供の意義

第1節 消費税の課税資産の譲渡等及び課税仕入れの要件

第2節 消費税法上の役務の提供

第3節 小 括

第2章 学説、判例及び通達における給与所得該当性の判断基準

第1節 学説における給与所得該当性の判断基準

第2節 最判昭和56年4月24日（弁護士顧問料事件）

第3節 所得税個別通達における給与所得該当性の判断事項

第4節 消費税法基本通達における給与所得該当性の判断事項

第5節 小 括

第3章 消費税における役務の提供の対価の給与所得該当性について争われた裁判例

第1節 那覇地判平成11年6月2日（キャディーに支払った金員の給与所得該当性）

第2節 鹿児島地判平成23年3月15日（資格講師の報酬の給与所得該当性）

第3節 東京高判平成25年10月23日（塾講師に支払う報酬の給与所得該当性）

第4節 裁判例における判断の問題点

第5節 小 括

第4章 消費税における役務の提供の対価の給与所得該当性判断基準についての検討

第1節 従属性基準を重視する学説と限界

第2節 非独立性基準を重視する学説と限界

第3節 消費税における役務の提供の対価の給与所得該当性判断基準についての検討

第4節 役務の提供に関する事例の検討

第5節 小 括

おわりに

は じ め に

平成元年に導入された消費税は、税率の改正等を経て、平成27年度の税収は17兆4千億円にのぼり、同年度の税収17兆8千億円の所得税と並んで、基幹税として位置付けられている¹⁾。さらに、平成31（2019）年10月から税率は10%に引き上げられる予定であり²⁾、税収面での重要性がさらに高まると考えられる。一方で、実務面において税理士は、顧客の行った取引が課税取引に該当するか否かの判断について、これまで以上に慎重に行わなければならない状況となる。

ある取引が消費税の課税の対象となるか否かは、その取引が「資産の譲渡等」に該当するかどうかで判断される（消費税法4条）。「資産の譲渡等」とは、対価を得て行われる資産の譲渡、貸付け並びに役務の提供であるとされる（消費税法2条1項8号）。また、事業者が事業として他の者から課税資産の譲渡等を受けることを「課税仕入れ」といい（同項12号）、課税仕入れに係る消費税額は当該事業者が納付する消費税額から控除することができる（消費税法30条）。ただし、所得税法28条1項に規定される給与等を対価とする役務の提供を受けることは、課税仕入れから除かれている³⁾。すなわち、役務の提供の対価が給与所得に該当する場合には、その対価を支払った側は、課税仕入れとして仕入税額控除を行うことはできず、その対価を受け取った側は、給与所得として源泉徴収されることとなる。仮に、役務の提供に対する対価を支払った者が課税仕入れとして扱っていた場合に、後の税務調査により、その対価が給与所得であるとされれば、課税仕入れが全額否認され、かつ源泉徴収義務が生じることとなり、実務上大きな影響を受ける。このような実務上の不都合は、消費税が導入される以前には生じなかった問題である。

この給与所得該当性を巡る納税者と課税庁との争いは、消費税が導入される以前から数多く発生しており、結果的には裁判を通じて給与所得概念

を明確にする試みがなされてきた⁴⁾。その結果、学説や判例においては、給与所得該当性の判断要素として「従属性」や「非独立性」といった概念が示されている。それぞれ「従属的」とは労務提供の態様を表し、「非独立的」とは報酬受給の態様を示していると考えられる⁵⁾。そして、これらの要素に基づいて給与所得該当性についての判断がなされてきている。

他方、近年の就労形態の変化により終身雇用や年功序列が絶対的ではなくなっており、雇用関係に基づかない請負契約が増加してきている⁶⁾。また、情報技術の発達からテレワークを採用する企業が増加しており⁷⁾、サテライトオフィスや在宅勤務など多様な労働環境が出現している。このような労働環境の変化は、消費税の実務にも少なからず影響を与えることになり、とくに給与所得該当性の判断を巡る争いは今後増加するものと考えられる。

そこで、本稿では、消費税の実務に大きな影響を与える役務の提供の対価に関する給与所得該当性の判断基準について考察したうえで、雇用環境の多様化に対応できる給与所得該当性の判断のあり方について検討することを目的とする。まず、第1章では、消費税法の課税要件について概観したうえで、役務の提供の意義を明らかにする。次に第2章では、所得税法において給与所得該当性の判断がどのように行われてきたのかについて学説及び判例並びに通達の考え方を整理する。第3章では、消費税における役務の提供の対価についての給与所得該当性が争われた裁判例を取りあげ検討する。最後に以上をふまえ、雇用環境の多様化にも対応可能な給与所得該当性の判断のあり方について提示し、事例検討を行うことで、給与所得該当性の判断方法について検証する。

第1章 消費税法上の役務の提供の意義

本章では、消費税法上の役務の提供の意義を明らかにする。第1節では消費税法4条の課税資産の譲渡等と課税仕入れの要件について概観し、第

2節では、課税資産の譲渡等に含まれる役務の提供について、その意義を検討する。

第1節 消費税の課税資産の譲渡等及び課税仕入れの要件

第1項 課税資産の譲渡等の要件

消費税は、高齢化への対応の観点からは、世代間の公平を確保し、経済社会の活力を維持しながら、安定的な歳入確保に資する税であり、個別間接税制度の問題点からは、課税品目や税負担水準にアンバランスが生じていたことから、消費一般に広く負担を求める間接税制度の導入が必要と考えられ導入された経緯がある⁸⁾。

消費税の課税の対象は、消費税法4条において「国内において事業者が行った資産の譲渡等（特定資産の譲渡等に該当するものを除く。第3項において同じ。）及び特定仕入れ（事業として他の者から受けた特定資産の譲渡等をいう。以下この章において同じ。）には、この法律により、消費税を課する。」と規定されている。

また、資産の譲渡等については、消費税法2条1項8号において「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（代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。）をいう。」と定めている。

これらの条文により、我が国の消費税の課税対象となる取引に該当する要件として、以下の4要件を導くことができる。すなわち、① 国内要件、② 事業該当性、③ 対価性、④ 資産の譲渡、貸付け及び役務の提供（資産の譲渡等）該当性である。

第1の国内要件については、国内で行われたかどうかを判定しなければならない場合が少なくない。資産の譲渡、貸付けについては、原則として、譲渡、貸付けが行われたときに資産が所在していた場所を基準として、その判定を行うこととされている（消費税法4条3項1号）。また、役務の

提供については、原則として、役務の提供が行われた場所を基準として判定することとされている（同条同項2号）。

第2の要件の事業該当性については、事業の定義は本法におかれていないが、消費税法基本通達5-1-1では、「『事業として』とは、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が反覆、継続、独立して行われることをいう」とその意義が示されている。しかしながら、依然として事業については具体的に示されていない⁹⁾。また「事業」の範囲については、所得税法上の事業所得との比較のなかで議論がなされており、消費税における「事業」の概念と、所得税におけるそれとは、必ずしも一致しないとの指摘¹⁰⁾や、消費税法上の「事業」は、所得税法における「事業」の概念よりも広いと解されているという指摘¹¹⁾もあり、消費税法上の事業と所得税法上の事業とは範囲が異なると考えられる。

第3の要件の対価性については、消費税法2条1項8号において、資産の譲渡等は「対価を得て行われる」こととされているが、「対価」の意義については条文上の定義はおかれておらず、次のような学説や判例上の見解対立がある。

田中治教授は、「対価」として認められるためには、少なくとも3つの基本的特性——① 任意性、② 関連性ないし結合性、③ 同等性——が示されなければならないとしている¹²⁾。次に、三木義一教授は、少なくとも「対価」といえるためには、提供された役務と支給するものが具体的に対応していなければならないとしている¹³⁾。対価性の有無に対するこれらの見解には、役務の提供と支給される金員の間に個別具体的な関係がなければならないという点で共通している。一方で吉村典久教授は、対価性の有無を考えるにあたって、課税資産の譲渡等と反対給付との関連性は、一般的、抽象的な関連性だけで十分であり、具体的、個別的関連性を要求するものではないとしており¹⁴⁾、対価性についての解釈は、幅広いものとなっている。対価性に関する裁判例、裁決例として、横断地下道設置工事負担金について「明白な対価関係」の有無により課税資産の譲渡等該当性

の判断をした事案¹⁵⁾や、弁護士会の受任事件負担金について「少なくとも対応関係がある」れば資産の譲渡等における対価に該当すると判断している事案がある¹⁶⁾。このように対価性の判断については、学説や裁判例で見解が分かれる状況にある。

第4の要件のまず資産の譲渡に関しては、資産とは棚卸資産、固定資産等の有形資産から商標権、特許権等の無形資産まで、およそ取引の対象となるすべての資産を含む広い観念であり、資産の譲渡とは、資産の同一性を保持しつつ、それを他人に移転することである¹⁷⁾とされている。次に、資産の貸付けについては、消費税法2条2項¹⁸⁾に規定されており、一般には賃貸借、消費貸借のみならず、使用貸借も含まれる。しかし、消費税法基本通達5-4-5¹⁹⁾において示されている通り、使用貸借は資産の譲渡等としての資産の貸付けには該当しない取扱いとなっている²⁰⁾。そして、本稿の主題である役務の提供については、主として労力、技術等を第三者に提供することをいう²¹⁾が、その内容は多岐にわたるため、消費税法基本通達5-5-1²²⁾において例示がなされている。しかしながら、「サービス」とはいかなるものかについては不明確であり、その意味についての解釈を示す試みもなされている²³⁾。役務の提供に関しては、次節にて詳述する。

なお、資産の譲渡等のうち課税資産の譲渡等となる範囲については、消費税法2条1項9号において「資産の譲渡等のうち、第6条第1項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう。」と規定されている。この消費税を課さないこととされるものについては、消費税法別表第一（6条関係）において13項目が列挙されており、資産の譲渡等のうち、これら13項目以外は課税取引に該当するという構造がとられている。

このように課税資産の譲渡等とは、上記の4要件をみたしかつ非課税取引に該当しないものと解することができる。

第2項 課税仕入れの要件

消費税においては、税額控除の仕組みとして、①仕入れに係る消費税

額の控除、② 売上げに係る対価の返還等をした場合の消費税額の控除、③ 特定課税仕入れに係る対価の返還等を受けた場合の消費税額の控除、④ 貸倒れに係る消費税額の控除の４種類がある。我が国の消費税では、前段階税額控除制度が採用されており、仕入れに係る消費税額の控除は、課税の累積を排除するための仕組みとして、消費税の根幹をなす制度となっている。さらに、仕入れに係る消費税額の控除は、事業者にとっても控除額が大きいことから、実務上も重要な制度といえる。そのため、ある取引が課税仕入れに該当するか否かは、極めて重要な判断となる。

課税仕入れについては、消費税法２条１項１２号²⁴⁾に規定されている。これによると課税仕入れとは、他の者から資産の譲渡等を受けることをいうが、「他の者」について、消費税法においては特に限定をしていないため、仕入先がいわゆる免税事業者であっても、さらには消費者であっても、課税仕入れとなりうる²⁵⁾。また、当該規定によると課税仕入れを行うことができるのは、「他の者」が課税資産の譲渡等を行ったと考えられる場合に限られている。

これらのことから、ある取引が課税仕入れに該当するか否かを判断するためには、その取引が、資産の譲渡等を行った者にとって課税資産の譲渡等に該当するか否かを判断しなければならず、結果的に課税仕入れの判断においても課税資産の譲渡等の要件を確認する必要がある。

第２節 消費税法上の役務の提供

第１項 役務の提供についての学説

前述のように、消費税法２条１項８号により、資産の譲渡等には、資産の譲渡、貸付け、役務の提供が含まれることが定められている。しかしながら、役務の提供の意義については、消費税法においても、他の税目においても定義規定がなく、不明瞭なままである。そこで、本項においては、役務の提供をどのように解釈すべきであるかについて検討する。

法令用語としての「役務」は、本来極めて広い観念であり、技術援助、

情報の供給、船舶の修繕、銀行業務、保険、輸送その他他人のためにする労務又は便益の他、加工等物の生産又は販売以外の物に関する各種の給付行為、弁護士、作家等いわゆる自由職業といわれる者の提供する各種の仕事もこの観念に包含される²⁶⁾。また、消費税法2条1項8号の役務の提供も、ほぼこれと同様の意味で用いられているが、雇用関係に基づく労務の提供のようなものは含まれないとされており²⁷⁾、「役務」は「労務」より範囲が広いと解されている。

また、「提供」については、役務、施設、地位その他いかなるものであれ、他人にとって利益となるものをその者が利用しうる状態に置くこととされており、契約その他法律上の義務に基づくかどうかを問わないものとされている²⁸⁾。

学説では役務の提供について、まず金子宏教授は、各種の契約により労務、便益その他のサービスを提供することをいう²⁹⁾とされている。次に、武昌昌輔教授は、役務の提供を主として労力、技術等を第三者に提供すること³⁰⁾と定義づけられている。また、水野忠恒教授は、消費税の課税対象となる「サービス」の意味について厳密に考慮すべきであると述べている³¹⁾。さらに、谷口勢津夫教授は、「『役務』は、『労務・便益その他のサービス』で、およそ取引の対象となるすべての役務を含む広い観念であると解される。」³²⁾としている。

このように役務の提供は、契約に基づく労務の提供、技術の提供その他、便益等といった取引の対象を含む非常に広範囲に渡る概念であるといえる。

第2項 役務の提供についての条文構造

課税仕入れについては、消費税法2条1項12号に規定されており、同号括弧書きから所得税法28条1項に規定する給与等を対価とする役務の提供については、課税仕入れから除くとされている。そのため、ある役務の提供に対する金員が、所得税法28条1項に定める給与と所得に該当する場合には、消費税法30条に規定する仕入れに係る消費税額の控除の規定を適用することはできず、その役務の提供の対価については仕入税額控除を行うこ

とはできない。

このような課税仕入れに関する規定ぶりから、役務の提供の対価が、所得税法上の事業所得に該当するのか、給与所得に該当するのかという判断は、役務の提供に対する金員を支払った者にとっても役務の提供を行った者にとっても非常に重要といえる。

この給与所得該当性に関する判断は、従来所得税に関する問題であった。しかしながら、消費税導入後には、消費税法において所得税法上の規定が取り込まれたことから、給与所得該当性に関する問題が、所得税と消費税の2税目の問題となっている。

第3節 小 括

本章では、消費税法における課税資産の譲渡等の要件について検討し、課税仕入れについても課税資産の譲渡等の要件に基づいた判断が必要であることを述べた。また、役務の提供については、その意義が条文上明確ではないが、学説や課税実務からはその対象は広範囲に渡るものと解されている。さらに、消費税法上の課税仕入れに関する規定からは、役務の提供の対価が、給与所得に該当するか否かという判断が、所得税と消費税の2税目の問題となっていることを指摘した。そこで消費税についてふれる前に、所得税では給与所得とはどのようなものであるのか、その判断方法を明らかにする必要がある。以下では給与所得について、所得税におけるその該当性をめぐる学説や判例について紹介検討する。

第2章 学説、判例及び通達における給与所得該当性の判断基準

本章では、所得税における給与所得該当性に関する学説と判例から給与所得該当性の判断を行うにあたっての基準について検討し、さらに通達においてどのような判断要素が例示されているのかを述べることにする。

第1節 学説における給与所得該当性の判断基準

所得税法28条1項においては、「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（以下この条において「給与等」という。）に係る所得をいう。」と規定されている。しかし、この規定では、どのような基準をみたすものが給与所得と判断できるのかについては示されておらず、給与所得該当性を判断するための基準を検討する必要がある。この点について学説では以下のような見解が示されている。

まず、金子教授は、所得税法28条1項の規定から給与所得とは、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、あるいは、非独立的労働ないし従属的労働の対価をいうとされている³³⁾。

次に、田中教授は、給与所得について、「一般に、給与所得は、非独立的、従属的に提供した労務の提供の対価、と観念することができる。」³⁴⁾と解されている。また、給与所得に対する金子教授による学説と判例には大枠において共通の理解があるとし、給与所得該当性の判断について次の2つの基準のもとでなされていると指摘している。1つは、事実として雇用契約等に基づき使用者の指揮命令に服して労務を提供するいわば「従属的労務性」であり、もう1つは、受領した金員等は当該労務提供の対価として受ける給付であるとする「労務対価性」の2つの基準である³⁵⁾。さらに田中教授は、後述する最判昭和56年4月24日（以下、「昭和56年判決」と略称する。）においては、空間的、時間的拘束の有無を重視すべきことが判示されていることから、結果的に「従属的労務性」が重視されるのではないかと指摘している³⁶⁾。

一方、佐藤英明教授は、昭和56年判決においては、給与所得について「使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価」「非独立的に提供される労務の対価」などと定式化していることや、従来の学説がこれを「非独立的労働ないし従属的労働の対価」³⁷⁾と要約していることに疑問を呈し、

「非独立的」と「従属的」は異なる意味を与えることができるとしている³⁸⁾。これは、関連の判例や裁判例の整理から「従属的」とは「使用者の指揮命令に服して」「時間的、空間的な拘束を受けて」「働くという労務提供の態様を表し、「非独立的」とは「自己の危険と計算によって行う」のではないという報酬受給の態様を表しており別々の意味をもつと考えられるためである³⁹⁾。

このように、給与所得の概念として学説は2つに大別され、1つは、従属的な労務の対価だけが給与所得に当たるとする見解⁴⁰⁾と、もう1つは、給与所得の範囲を広く捉える見解である。それでは、この点について裁判所はどのように考えているのか、代表的な判例として昭和56年判決を検討したい。

第2節 最判昭和56年4月24日（弁護士顧問料事件）⁴¹⁾

第1項 事実概要

弁護士であるX（原告・控訴人・上告人）は、弁護士顧問料として得た収入を給与所得であるとして確定申告を行った。これに対しY税務署長（被告・被控訴人・被上告人）は、当該顧問料収入が、給与所得ではなく事業所得に当たるとして更正処分を行った。Xは、更正処分を不服として国税不服審判所に対し、審査請求を行ったところ棄却の裁決を受けたためその取消しを求めて出訴した。裁判においては、弁護士顧問料収入が、給与所得に該当するのか事業所得に該当するのかが主たる争点となった。

第一審判決（横浜地判昭和50年4月1日）⁴²⁾、控訴審判決（東京高判昭和51年10月18日）⁴³⁾ともにXが敗訴したため、最高裁判所に上告した事実である。

第2項 判決要旨

「およそ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あつては、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、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ない。したがって、弁護士の顧問料についても、これを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が、その場合、判断の一応の基準として、両者を次のように区別するのが相当である。すなわち、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重視されなければならない。」

「……右の事実関係のもとにおいては、本件顧問契約に基づき上告人が行う業務の態様は、上告人が自己の計算と危険において独立して継続的に営む弁護士業務の一態様にすぎないものというべきであり、前記の判断基準に照らせば右業務に基づいて生じた本件顧問料収入は、所得税法上、給与所得ではなく事業所得にあたると認めるのが相当である。」

第3項 検 討

本判決では、給与所得の判断基準として「雇用契約又はこれに類する原因に基づ」いたうえて「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」という基準が示されている。さらに給与所得該当性の判断で重視される点については「空間的、時間的な拘束」を受けたなかで「継続的ないし断続的に労務又は役務の提供」があったのか、そしてそのような状況の下で提供された役務の「対価として支給されるもの」に該当するかという点が挙げられている。

このことから給与所得該当性の判断については、「使用者の指揮命令に服して」いること、「空間的、時間的な拘束」という労務提供の態様を重視するということが基準とされている。しかし、本判決のような給与所得と事業所得の比較において、労務提供の態様のみで給与所得該当性を判断するとなると、本来事業所得とされるべき危険負担があった場合でも給与所得と判断されてしまうこととなる。このことから、事業所得では「自己の計算と危険において独立して営まれ」とされる報酬受給の態様について、給与所得では「自己の計算と危険において独立して営まれ」ていない状況にあるということもその判断基準となると考えられる。

これらを前節でふれた佐藤教授の学説と比較すると、「自己の計算と危険において独立して営まれ」ていないという報酬受給の態様は「非独立性」を判定する基準であり、「使用者の指揮命令に服して」や「空間的、時間的な拘束」を受けて行われるかという労務提供の態様は、「従属性」を判定するための基準であるといえる⁴⁴⁾。

さらに、酒井克彦教授は、本判決は、「自己の計算と危険において独立して営まれ」という独立性を示す基準及び「自己の計算と危険において独立して営まれ」ないことが給与所得の基準であることを示した事例であると指摘し、非独立性基準については、給与所得か事業所得かという二者択一の場合以外でも論じられていると指摘している⁴⁵⁾。

ここまで給与所得該当性の基準を巡る学説と判例について検討を行ってきた。これまでの検討を踏まえると、田中教授の学説で示された「従属的労務性」基準と「労務対価性」基準は、従属的な労働、非独立的な労働といった労務提供の態様に重点がおかれていると考えられる。この考え方によれば、従属性が希薄な場合には、給与所得該当性が否定されやすくなり、その判断の妥当性を担保することが難しくなる。たとえばとくに、今般の通信技術の発展や雇用形態の多様化を背景とした在宅勤務等では、労務提供の態様を把握し難いため、労務提供の態様を重視して判断することについては限界があり、そのような考え方には揺らぎが生じている。

一方、佐藤教授の学説では、労務提供の態様としての「従属性」のみではなく、報酬受給の態様としての「非独立性」も給与所得該当性に関する別の基準として示されており、給与所得該当性について幅広く検討することが可能である。これらのことから、給与所得該当性の判断にあたっては、「従属性基準」及び「非独立性基準」という2つの判断基準を用いることが妥当であるといえる。ただし、後述するように、佐藤教授は、実際の給与所得該当性の判断にあたって、これらの基準のうち「非独立性基準」を重視することとしている⁴⁶⁾。この点については私見とは見解の相違があり、詳しくは第4章において述べることにする。

このように昭和56年判決は、事業所得と給与所得の判断基準を示したものととして、以後給与所得該当性のリーディングケースとなっている。しかしながら、この給与所得該当性に関する判断基準は、各所得に関する大枠を示したにすぎず、実際に個別具体的な事例で判断を行うことは難しいといえる。このため課税庁は、所得税個別通達を発遣し、個別具体的に給与所得該当性の判断ができるように対応しているのである。そこで、以下では課税庁の発遣している通達についてふれたいと思う。

第3節 所得税個別通達における給与所得該当性の判断事項

第1項 個別通達による例示の変遷

昭和56年判決により、給与所得と事業所得の判断の枠組みについては概ね示されたと考えられる。しかしながら、それ以前から実務上の課題として、個別具体的にはどのように給与所得該当性を判断するべきかという課税実務上の問題が生じていた。そのため課税庁は、とくに事業所得と給与所得の判断が難しいとされる大工、左官などについては、昭和28年に個別通達「大工、左官、とび等に対する所得税の取扱について」⁴⁷⁾（以下、「昭和28年通達」とする。）を示し、それらの受ける報酬が、事業所得であるのか、給与所得であるのかの判断を行うための事項を例示している。しかし、昭和28年通達が発遣された後も、当該通達の運用上の留意点や「大工、

左官、とび等」の意義等についての個別通達が発遣されており、大工、左官、とび等についての所得区分の難しさを示している。

これらの通達については、発遣から50年以上経過し、大工、左官、とび職等の就労形態が多様化したこと、所得区分の判定基準が税務訴訟等を通じて明らかにされてきたこともあり廃止され⁴⁸⁾、それに替わって新たに平成21年に個別通達「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）」⁴⁹⁾（以下、「平成21年通達」とする。）が発遣された。

平成21年通達においては、大工、左官、とび職等が行う作業に対する報酬に係る所得区分は、当該報酬が、請負契約若しくはこれに準ずる契約に基づく対価であるのか、又は、雇用契約若しくはこれに準ずる契約に基づく対価であるのかにより判定するとしている。この場合において、その区分が明らかでないときには、さらに例示された5つの事項等を総合勘案し、判断することとしている。

第2項 給与所得該当性の判断事項

平成21年通達において例示されている5つの事項は、役務の提供が「使用者の指揮命令に服して」行われているか、使用者により「空間的、時間的な拘束」を受けて行われているかという「従属性基準」及び役務の提供が「自己の計算と危険において独立して営まれ」ていないことを示す「非独立性基準」の2つを判断基準としている。以下ではその判断事項をみていきたい。

1つ目の他人の代替性については、他人と交代して役務の提供を行うことが自らの判断で行うことができないのであれば、結果的に使用者の指揮命令に服していると考えられ、従属性基準に関する事項であるといえる。

2つ目の作業時間の拘束性については、使用者から作業時間の指定や作業時間に拘束をうけているか否かという労働の従属性基準に関する事項であるといえる。また、役務の対価が時給であるなど拘束時間に対して役務の提供の対価が支払われる場合も時間的拘束を受けているという従属性基

準に関する判断事項であると考えられる。

3つ目の作業方法等について指揮監督を受ける場合には、使用者の指揮命令に服しているといえ、従属性基準に関する事項であるといえる。

4つ目の業務未完了等でも報酬を受けられるかという点については、製品引渡し前に滅失した場合に、それまで役務を提供していたにもかかわらず、報酬を受け取ることができないのであれば「自己の計算と危険において独立して営まれ」ていることとなり、非独立性基準に関する事項であるといえる。また、この危険の負担には、製品引渡し前だけではなく、製品引渡し後に発覚した製品不具合に関する責任を誰がもたなければならないのかという点も考慮事項になる。

5つ目の用具などの費用負担については、役務の提供の際に費用負担が生じるのであれば「自己の計算と危険において独立して営まれ」ているといえ、非独立性基準に関する事項であると考えられる。

第4節 消費税法基本通達における給与所得該当性の判断事項

第1項 消費税法基本通達 1-1-1

前節で述べたように、所得税においては、給与所得該当性に関する判断事項が通達において示されている。消費税法では、所得税法に規定する給与所得については課税仕入れから除くとされているため、消費税においても、役務の提供の対価について、給与所得該当性の判断事項が明らかにされていないければ、納税者と課税庁の間で判断に相違が生じるものと考えられる。そこで課税庁は、消費税法基本通達 1-1-1 により、個人事業者と給与所得者の区分についての判断方法を例示している。

その判断基準としては、外注費の支払いで問題となる「出来高払の給与であるか請負による報酬であるかの区分」について「雇用契約又はこれに準ずる契約に基づく対価であるか」という契約内容により基本的に判断を行うこととしており、その区分が明らかでない場合には、4つの事項を示し、それらを総合判断するという形をとっている。

平成21年通達は、大工、左官、とび職等に業種が限定されているが、消費税法基本通達 1-1-1 では、業種は限定されておらず、消費税法における役務の提供の対価については、すべての業種で本通達を参考に給与所得該当性の判断を行うことができるものと考えられる。

第2項 給与所得該当性の判断事項

前項で述べたように、本通達においては、給与所得該当性について、雇用契約又はこれに準ずる契約に基づく対価であるか否かにより判断し、それが明らかでない場合には例示した4つの事項等を総合勘案することとしている。

そこで、役務を提供する際に交わされる契約に関する裁判例をみると、電気工事の設計施工等を業とする原告が、原告の業務に従事した者に対して支払った金員の事業該当性を争った東京地判平成19年11月16日⁵⁰⁾がある。この事案では、当事者間で結ばれた雇用契約については「そもそも課税要件事実は、表面的に存在するように見える法律関係に即してではなく、真実に存在する法律関係に即して認定をするべき」であるという見解が示されている。換言すれば、形式的な契約内容ではなく、当然に実態を考慮に入れたうえで給与所得該当性について判断することとなり、雇用契約又は請負契約といった契約書は、必要要件とされているとはいえない。したがって、給与所得該当性を判断するにあたり、契約書が作成されている場合には、当初作成された契約書が、雇用契約書であるのか、請負契約書であるのかという外観上の形式について確認するにとどまらず、例示されている事項等を「総合勘案」する必要がある。

次に、本通達において例示された事項については、所得税法に関する通達である平成21年通達とほぼ同様の内容となっている。

1つ目の他人の代替性については、前節第2項と同様に、従属性基準に関する事項であるといえる。

2つ目の指揮監督を受けるか否かは、労働の態様についての従属性基準に関する事項であると考えられる。

3つ目の業務未完了等でも報酬を受けられるかという点については、前節第2項と同様に、非独立性基準に関する事項であるといえる。また、製品引渡し後に発覚した製品不具合に関する責任についても前節第2項と同様に考慮事項となると考えられる。

4つ目の用具などの費用負担については、前節第2項と同様に、非独立性基準に関する事項であるといえる。

このように所得税個別通達や消費税法基本通達によれば、給与所得該当性の判断事項については、少なくとも次の6つが存在する。すなわち① 代替性、② 指揮監督、③ 未完成での報酬請求、④ 責任負担、⑤ 自己負担、⑥ 時間的拘束といった各事項が、給与所得該当性の判断事項となっていると考えられる。

第5節 小 括

本章では、給与所得該当性についての学説の整理を行い、給与所得該当性の基準としては、「従属的労務性」及び「労務対価性」という基準並びに「従属性」及び「非独立性」という基準が示されていることを述べた。また、弁護士顧問料事件昭和56年判決の検討からは、給与所得該当性の判断においては、労務提供の態様の面や報酬受給の態様の面からも従属性基準及び非独立性基準が示されていることが明らかになった。

さらに、個別具体的に給与所得該当性を検討するに当たっては、所得税及び消費税において通達が発遣されており、それらに例示された事項についても学説や判例で指摘されている「従属性基準」及び「非独立性基準」に区分することが可能であることを述べた。

以下では、消費税における役務の提供の対価についての給与所得該当性が争われた事案を取り上げて「従属性基準」及び「非独立性基準」についての判断がどのようになされているのかについて検討する。

第3章 消費税における役務の提供の対価の給与所得 該当性について争われた裁判例

本章では、消費税における役務の提供の対価についての給与所得該当性が争われた3つの裁判例を紹介し、それらの裁判例において、給与所得該当性の判断がどのようになされているのかを明らかにしたい。

第1節 那覇地判平成11年6月2日（キャディーに支払った金員の 給与所得該当性）⁵¹⁾

第1項 事実概要

ゴルフ場の経営等を行っているX社は、プレーヤーから受け取ったキャディー報酬について仮受金として処理した上、当該仮受金のうち、キャディーの施設利用収入については収益に計上し、その余のキャディー報酬については、収益として計上していなかった。これに対し、Y税務署長は、キャディー報酬全額をX社の売上げとして収益に計上すべきであり、雇用契約を結んでいないキャディーへ支払われた金員については給与所得であるとして、法人税及び消費税等の更正処分を行った。

これに対し、X社は、本件キャディー報酬の支払いは、給与所得ではなく、事業所得であるとして、不服申立ての前置を経た後、提訴した。

第2項 判決要旨

本判決では、給与所得及び事業所得について、「所得税法における給与所得とは、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、概ね昭和56年判決に沿った解釈を示し

ている。

このように、給与所得と事業所得について判示したうえで、本件キャディー報酬について、次のように給与所得該当性をみたと判断している。

「本件では、原告とキャディーとの間で、形式的には雇用契約が締結されていないものの、前記認定事実、特に、キャディーの採用の仕方、プレーヤーへの割当や日常業務に対する管理の在り方、キャディーの勤務状況の把握及び指導、キャディーの報酬額の決定及びその支給方法等を総合考慮するとキャディー業務は、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であり、キャディーの労務提供は、キャディー自身の危険と計算によるものではなく、原告の指揮監督に服してなされるものであると認められる。」

また、キャディーはプレー中断等の判断を自己で下すことができるとの主張について、「前記認定事実によれば、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。」としてキャディーは原告の指揮監督下にあると判断している。

なお原告は、キャディー報酬について非独立性基準はみたされず、給与所得には該当しないことを基礎付ける事情として、プレーヤーがスタートするまでの待機時間等の補償がないこと、天候の悪化等によってプレーヤーからゴルフ場利用料を請求できない場合、キャディー報酬を受けとることはない旨を主張している。しかし、これらの主張に対しては、「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のであって、原告が主張する右事情は、いずれも、直ちにキャディー報酬が事業所得であることを基礎付ける事情とはならず、これらの事情だけでキャディー報酬が給与所得に該当することを否定する事情にはなり得ない」と判示し、非

独立性基準をみたまか否かについて詳細な検討を行わなかった。

第3項 検 討

本判決では、給与所得について、昭和56年判決を概ね踏襲した解釈を行っているものと考えられる。一方で、給与所得該当性の判断と雇用契約の関係については、昭和56年判決より踏み込んだ解釈をしている。すなわち、昭和56年判決では給与所得を「雇傭契約又はこれに類する原因に基づき……使用者から受ける給付」と判示しているが、本判決では給与所得を「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」と解釈していることから、雇用関係を必ずしも必要としているわけではないことを示している。

さらに、給与所得該当性をみたま労務の対価とは「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」に支給されるものと判示しており、給与所得該当性の基準として、非独立性と従属性の2つの基準が挙げられるということを明確に示している。

給与所得該当性に関する基準のうち従属性基準については、キャディー業務を「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」として指揮監督を認めている。一方で、原告は、待機時間や悪天候時についてはキャディー報酬が得られないという危険負担があること、カート代金や制服代等の費用負担を行っている等の非独立性基準を否定する事項を並べている。キャディー報酬の給与所得該当性を否定する主張を展開しているにもかかわらず、「いずれも、直ちにキャディー報酬が事業所得であることを基礎付ける事情とはならず」と示したのみで、非独立性基準の有無について詳細に判断を示すことなく、給与所得該当性について従属性基準を重視して判断を行っている。原告は、事例を挙げて非独立性基準は当てはまらない旨主張しており、非独立性基準についても丁寧な検討が行われていた場合には、給与所得該当性が否定された可能性があると考えられる。

第2節 鹿児島地判平成23年3月15日（資格講師の報酬の 給与所得該当性）⁵²⁾

第1項 事実概要

税理士業を営む原告は、専門学校が運営する税理士講座の講師を行ったことにより受け取った報酬について、消費税法における課税資産の譲渡等に該当するとして消費税の申告を行っていた。しかし、その後当該報酬については、消費税法における課税資産の譲渡等には該当せず、当該講義の報酬を除いた場合には基準期間における課税売上高が1,000万円以下になり、消費税の納税義務は免除されることとなるため、その課税期間につき更正の請求をしたところ、更正をすべき理由がない旨の通知を受けたことから、その取消しを求めた。

第2項 判決要旨

本判決では、消費税法の趣旨や消費税法上の「事業」について次のように判示し、反復継続性と税負担の転嫁可能性が「事業」の判断要素であるとしている。

「我が国の消費税は、……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……。

……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。」

また、裁判所は時間的拘束と対価の関係について、「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。」と判示し、本件報酬は時間単位とする時間的拘束を受けて支給されたものではないと判断している。

さらに、指揮命令については、講師に与えられる裁量の幅は非常に限られているとしつつも、「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。」と判示し、講師は指揮命令下にないと判断した。

本判決は、このように従属性基準に関する事項について一定の判断を行っている。そのうえで給与所得該当性の判断について、「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い得るような事情は認められない」として、転嫁可能性の面から検討を加え、本件講師料の給与所得該当性を否定している。

第3項 検 討

本判決においては、原告の主張する給与所得該当性を否定し、当該役務の提供の対価について、事業所得であるという判断が下されている。判決文の中で、給与所得該当性に関する事項について「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」ものの拘束性は認められるが、講師は税理士であり、副業的に行うと考えられるとして従属性基準を否定している。また、本件講師業務について「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。」点については、資格講座という役務の性質上当然に予定されており、「裁量の幅が限定されていることから直ちに……直接的な指揮命令関係が認められるわけではない。」として、裁量が限定的であるにもかかわらず、指揮命令の点でも従属性を否定している。

原告は、消費税法基本通達1-1-1の4つの事項を挙げ、本件講師業務について自らの判断で他人と代替することが認められないこと、指揮監督を受けること、業務未完了でも報酬を受領できること、費用負担がないこと等の主張を展開している。実務上において、納税者が役務の提供に対する報酬についての給与所得該当性を判断するにあたっては、本通達が参考となっているのは明らかである。しかし、本判決では、原告の主張する事項

について丁寧に検証を行わず、消費税の趣旨に着目した転嫁可能性の有無という独自の観点から給与所得該当性を否定していることには、大きな問題があるといえる。

第3節 東京高判平成25年10月23日（塾講師に支払う報酬の給与所得該当性）⁵³⁾

第1項 事実概要

X社（原告・控訴人）は、教育機関等から講義等の業務及び一般家庭から個人指導の業務を受託し、これらの業務を行う講師又は家庭教師（以下、「講師等」とする。）との間では、個別業務委託契約を締結していた。X社は、当該個別業務委託契約に基づいて講師等から受けた役務の提供について、当該契約に定められた対価を支払い、当該金員につき消費税法に規定する課税仕入れに該当するとして消費税の申告を行っていた。

これに対し、課税庁（被告・被控訴人）は、当該金員は給与所得に該当し、講師等から受けた役務の提供の対価は課税仕入れに該当しないとして、消費税の更正処分等を行った。そこで、X社が、更正処分等の取消しを求めて提訴したところ、原審でX社の請求が棄却されたため、X社は控訴した。

第2項 判決要旨

給与所得該当性の判断基準について原判決⁵⁴⁾では、昭和56年判決で示された判断基準を引用したうえで次のように判示している。

「同判決は、労務の提供等から生ずる所得の給与所得該当性について、〔1〕そのような所得のうち『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』を給与所得の範ちゅうから外した上で（これにより、労務の提供等が自己の計算と危険によらないものであること〔労務の提供等の非独立性〕が、給与所得該当性の判断要素として位置付けられることになる。）、〔2〕……『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』を重視して判断するという枠組みを提示したものであるが、同判決も明示しているとおり、そこに示されているのは、飽くまでも『判断の一応の基準』にとどまるものであって、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に該当するための必要要件を示したのではない。」

また、本判決においても、従属性について、「最高裁昭和56年判決……及び最高裁平成17年判決……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……、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」と判示し、給与所得該当性の判断のための必要要件ではないとしている。

指揮命令について原判決では、本件講師等が指揮監督下におかれているか否かにつき、「直接的又は少なくとも間接的に原告の監督下に置かれているものというべき」と判示し、指揮監督に関する事項を認めている。

また本判決は、時間的、空間的拘束という事項について次のように判示し、時間的、空間的拘束は存在するとしている。

「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。」

一方、非独立性基準について原判決では、本件講師等に費用負担を義務付ける趣旨の定めは見当たらないとして、「本件講師等による労務の提供等は、自己の計算と危険によるものとはいいい難いものであって、非独立的なものとして評価するのが相当である。」と判示している。

結論として原判決では、「これまで述べた事情を総合すれば、本件各金員は、……所得税法28条1項所定の給与所得に当たるものというべきである。」として給与所得該当性を認め、本判決では、X社の主張は棄却されている。

第3項 検 討

本判決においては、従属性基準に関する事項である時間的、空間的拘束について、従属性の存在を認めている。また、非独立性基準についても、講師等には業務受託に関する決定権や単価の交渉権等があると認定しつつも「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」と判示しており、給与所得該当性に関する2つの基準について検討している。

しかしながら、従属性基準の位置付けについて地裁は「飽くまでも『判断の一応の基準』にとどまるものであって、……給与所得に該当するための必要要件を示したものではない。」と判示している。さらに、2つの基準をどのように考えるべきかについて、従属性基準に関しては、「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……、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」と判断を示し、非独立性基準に関しては、「労務の提供等が自己の計算と危険によらないものであること〔労務の提供等の非独立性〕が、給与所得該当性の判断要素として位置付けられる」として、非独立性基準こそ給与所得該当性の判断に必要であるとしている。

本判決において引用されている最高裁平成17年1月25日⁵⁵⁾(以下、「平成17年判決」とする。)は、直接的に雇用関係が認められるとはいえない事例であり、そのため非独立性基準により給与所得該当性についての判断がなされている。長島弘准教授は、本件について「事業所得か給与所得かが争われ、また従業員の給与所得該当性が争われている事案であるから、平成17年判決は全くの射程外であるが、昭和56年判決はまさしく射程内ということになる。」⁵⁶⁾と述べている。平成17年判決と昭和56年判決は前提

が異なっており、本件においては、あくまでも昭和56年判決に示されたように、従属性についての検討が必要であったと考えられる。

第4節 裁判例における判断の問題点

ここまで給与所得該当性に関する3つの裁判例についての検討を行った。それらをふまえると、役務の提供の対価についての給与所得該当性が争われた裁判例において、従属性や非独立性の2つの判断基準について必ずしも丁寧な検討がなされていないように思われる。

まず、キャディーに支払った金員の給与所得該当性が争われた事案においては、指揮命令について、キャディー業務全体としては原告の管理が及んでいるとして肯定し、従属性基準をみたとしている。当該判決では、従属性基準を重視し、非独立性基準に関する事項については、詳細な検討を行わずに給与所得該当性を判断している。

当該事案においては、従属性に関する事項である指揮監督については肯定しているもののそれ以外の事項については非常に弱いとの指摘⁵⁷⁾もあり、指揮監督についても「全体として……原告の管理が及んでいる」と個別具体的な事項についての認定ではなく、曖昧な認定を行っている。原告は、非独立性基準に関する事項についての主張も行っており、当該事項について検討を行っていた場合には、キャディー報酬については、弱い従属性があり、かつ、非独立性はないという判断になった可能性もある。この場合に、キャディー報酬についての給与所得該当性はどのように判断されるのか疑問が残る。

次に、資格講師の報酬の給与所得該当性が争われた事案においては、これまでの裁判例、裁決例で用いられてきた給与所得該当性に関する従属性及び非独立性といった基準について、原告の主張を丁寧に検証することなく、給与所得該当性が否定されている。原告の主張するように従属性基準及び非独立性基準について検証が行われた場合には、同様に専門性の高い大学の非常勤講師等の受け取る報酬は給与所得であるとされている⁵⁸⁾こ

とからも、給与所得と判断される可能性もあったと考えられる。

また、塾講師等の報酬の給与所得該当性が争われた事案においては、従属性基準及び非独立性基準について検討がなされている。しかしながら、給与所得該当性の基準について、「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」と判示している。これは昭和56年判決において「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。」と判断されていることと矛盾している。そのため、この事案については、従属性基準は希薄であり、昭和56年判決の内容からすれば、本件金員について給与所得該当性はない⁵⁹⁾との判断に至る可能性もある。

本章において紹介した事案のように、従属性基準を重視した検討や2つの基準について丁寧に検討を行っていない事案では、説得性をもって給与所得該当性についての判断が行われているとはいえず、給与所得該当性の判断の正確性に疑問が生じる。

第5節 小 括

本章では、具体的な裁判例を取り上げることで、給与所得該当性の基準である従属性及び非独立性についての判断がどのようになされているかを検討した。その結果、従属性基準又は非独立性基準の扱いについては、いくつかの相違が見られた。また、給与所得該当性の判断基準については、一貫性がなければ、法的安定性が損なわれ、ひいては裁判所の判断に誤りを生じさせることがあるのではないかと考えられる。そこで、以下では、給与所得該当性の基準である従属性基準及び非独立性基準の問題点や限界を明らかにするとともに、給与所得該当性の判断のあり方について検討したい。

第4章 消費税における役務の提供の対価の給与所得 該当性判断基準についての検討

前章の各裁判例の検討から、従属性基準及び非独立性基準の検討が十分ではない場合には、給与所得該当性の判断についての妥当性が担保できないのではないかという疑念が生じた。

そこで、本章においてはそれをふまえて、給与所得該当性の判断をどのように行うべきかについて検討する。

第1節 従属性基準を重視する学説と限界

消費税の導入時の担当官であった木村剛志氏は、消費税法基本通達1-1-1に例示されている4つの事項について、「基本的には、指揮・監督を受けているかどうかということによって大方は決せられる。」⁶⁰⁾と指摘しており、従属性基準を重視する立場を示している。また、酒井教授は、従属性基準と非独立性基準の関係について、従属性基準をみたまか否かを一次テスト、非独立性基準を充足するか否かを二次テストと位置付け、給与所得該当性を判断すべきとの見解を示している。この見解では、一次テストにおいて、従属性基準が充足されている場合には、その時点で、給与所得に該当すると考え、二次テストすなわち非独立性基準の判断は行わない。一次テストにおいて、従属性基準を充足しないと判断された場合には、二次テストへと進み非独立性基準について判断することとしている⁶¹⁾。さらに、酒井教授は、どのような労務活動の状況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のメルクマールを求めるべきであるとの見解を示し⁶²⁾、従属性基準を重視する立場をとっておられる。

一方、佐藤教授は、関連の判例や裁判例の検討を通じて、従属性が強くても非独立性を欠くとされる事案においては、給与所得とされないという傾向を読み取ることができると述べている⁶³⁾。つまり、佐藤教授は、従属

性基準の存在のみを重視することで給与所得該当性を判断することはできないと考えているものと思われる。

従属性基準は、一般的な会社員のように会社に属し、その属した会社に出社して役務の提供を行うことで、その対価を得るという形態である限り、給与所得該当性に結び付けられやすい。しかしながら、現実的には次のような場合も考えられる。

雇用関係がなくても役務提供者よりも取引先の方が優位な立場にあれば、役務提供者は、取引先の指揮命令に従わざるを得ない。一方で、役務を提供するにあたって必要な車両代、ガソリン代等の費用は、役務提供者が負担することとなっている場合がある。このような場合には、役務提供者は、指揮命令を受けていることから従属性が認められる一方、車両代等の費用負担があるため非独立性は認められないと解することができる。このような場合において、従属性基準を重視して給与所得該当性の判断を行った場合には、役務の提供の対価は給与所得であると判断することになるが、それは果たして妥当な判断といえるのかという疑問が生じる。

第2節 非独立性基準を重視する学説と限界

佐藤教授は、所得税法28条に規定されている給与所得の計算方法と非独立性基準を重視する考えが親和的であると述べている⁶⁴⁾。すなわち、所得税法28条2項においては、「給与所得の金額は、その年中の給与等の収入金額から給与所得控除額を控除した残額とする。」と規定されており、さらに同条3項以下では、給与所得を計算するための給与所得控除額の計算方法が規定されている。このような規定ぶりから、佐藤教授は給与所得のこの控除後の残額が常に0以上になるように定められていると指摘している。この給与収入と給与所得控除の関係性から、佐藤教授は、収入より費用の方が大きい場合や損失の発生可能性があるならば、経済実態的には存在しない所得に対して「給与所得」として課税することとなるため⁶⁵⁾、そのような収入について、もはや非独立的な収入ではなく、給与所得該当性

は否定されることとなると考えているものと思われる。そして、給与所得に関する本質については、自己の危険と計算によらないことと表現されている非独立性であると指摘し、非独立性基準を重視すべきとの立場を明らかにされている⁶⁶⁾。

この点に関して、大島訴訟における谷口正孝裁判官の補足意見がある。谷口裁判官は、給与所得概念について「必要経費の額が給与所得控除の額を明らかに超える場合は、その超過部分については、もはや所得の観念を容れないものと考えるべきであつて、所得の存しないところに対し所得税を課する結果となるのであり、およそ所得税賦課の基本理念に反することになる。」⁶⁷⁾と述べており、必要経費と給与所得控除の面から非独立性基準を重視していると考えられる。

また、非独立性を重視する裁判例としては、第3章第3節で紹介した東京高判平成25年10月23日がある。当該判決において東京高裁は、「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」と判示しており、非独立性基準を重視する見解を示しているといえる。

このように、非独立性基準を重視する見解は、学説と裁判例の両方に存在している。こうした見解は、主に給与所得控除という側面から給与所得を考えた場合には、理解できるかもしれない。しかしながら、現実的には、非独立性基準を明確に否定することができる場合が常ではなく、非独立性基準に重点をおいて給与所得該当性を判断した場合には、費用負担が少しでもあれば、従属性が強く認められる場合でも給与所得該当性は否定されることになってしまう。このような判断は、やはり妥当なものとは言えないであろう。

第3節 消費税における役務の提供の対価の給与所得該当性 判断基準についての検討

これまで述べてきたように、従属性基準を重視した場合、非独立性基準

を重視した場合のいずれにおいても、給与所得該当性の判断についての妥当性には、疑問が生じることになる。また、第3章第1節及び第2節で紹介した裁判例やその検討結果のように従属性基準及び非独立性基準の両方について検討が行われていない場合にも判断を誤る可能性がある。

したがって、これまでの検討の結果から給与所得該当性の判断にあたっては、従属性基準及び非独立性基準という2つの基準についてそれぞれ検討したうえで、給与所得該当性を総合的に判断しなければならないという考え方を導くことができる。

この考え方については、第2章第3節及び第4節でふれた通達から給与所得該当性の判断方法を検討した場合も同様である。前述のように第2章第3節で紹介した平成21年通達において、例示されている事項は、従属性基準及び非独立性基準に分けることができる。また、同様に給与所得該当性の判断基準として、第2章第4節で紹介した消費税法基本通達1-1-1についても、具体的な事項が例示されており、それらは従属性基準及び非独立性基準に分けることが可能である。

そして、いずれの通達もそれらの事項を総合勘案することとしている。この点、長年課税実務に携わられてこられた大島隆夫氏も、消費税法基本通達1-1-1について「四つの要素が挙げられていますけれども、四つの要素が互いに矛盾することもあるし、しよせんは色彩の濃淡によって総合的に判断するしかない」⁶⁸⁾として、総合判断の必要性を指摘している。

また、長島准教授は、給与所得か事業所得かを判断する場面では、従属性基準と非独立性基準の関係性について、従属性と独立性は同軸上の対比概念ではなく、従属性と独立性という2軸から判断基準を設ける必要があると述べている⁶⁹⁾。また、渡辺徹也教授は、非従属的—従属的、独立的—非独立的という2軸を使った二次元的な図により、給与所得該当性の有無の分類を試みており⁷⁰⁾、これらの見解は、従属性基準及び非独立性基準が、別個独立した基準であり、関連性がないことを示しているものと考えられる。さらに、長島准教授は、就業形態が多様化するなかでは、この2つの

軸を含めた複数の軸におけるそれぞれの強弱をもとに給与所得該当性その他の所得該当性の判断を行うべきであるとも述べている⁷¹⁾。この見解は、とりわけ消費税における役務の提供の対価の給与所得該当性について判断を行う場面、すなわち、給与所得であるか否かの判断を行う場面において、従属性基準と非独立性基準という2つの判断基準について検討したうえで、総合判断を行うべきであるという私見と共通点がある。

さらに、従属的かつ非独立的であれば、給与所得該当性が認められ、非従属的かつ独立的であれば給与所得該当性は認められないという関係だけで考えるのであれば、従属性があるという事実と非独立性はないという事実は対比的な関係にある。しかしながら、現実的には、従属的であるものの、非独立的ではない役務の提供は存在するため、従属性基準と非独立性基準は別の基準であると考えべきである。

以上のように、所得税固有の従属性基準及び非独立性基準といった2つの基準が、消費税における役務の提供の対価についての給与所得該当性の判断基準としても必要であることが明らかになった。従来からの雇用形態のみではなく、雇用形態の多様化に対しても耐えうる給与所得該当性の判断基準として、従属性基準及び非独立性基準のそれぞれを丁寧に検討することこそが、結果的に給与所得該当性についての判断の妥当性を担保する方法といえる。

そこで以下では、給与所得該当性を判断するにあたり2つの基準を検討することの必要性について、具体的な事例を用いて検証する。

第4節 役務の提供に関する事例の検討

前節では、消費税における役務の提供の対価の給与所得該当性の判断基準として、従属性基準及び非独立性基準の2つの基準を検討することが必要であることを述べた。それを検証するため、ここでは実務上判断が難しい、テレワークと一人親方、店舗販売員の3つの具体的な実務事例をあげて検討することとする。

第1項 テレワーク

(1) 想定事例

Aさんは、甲社が他社へ提供するためのデータ入力作業を依頼されており、その内容は次のようなものである。

- ① 時間的拘束 データ入力は自宅で行っており、入力に必要な資料は甲社とメールでやり取りしている。Aさんは、1日3時間程度データ入力を行っており、作業完了時点でデータ入力の完了したファイルを甲社へメール送信するが、甲社から作業時間帯や作業時間の指定はなく、本人の裁量に任されている。甲社は、データ入力のファイル毎におおよその作業時間と金額を設定しており、入力時間は3時間程度の内容である。甲社は、役務の提供の対価として、Aさんがデータ入力を完了させたものについて設定した金額を支給している。
- ② 指揮監督 甲社から作業中に進行状況の報告義務はなく、入力方法等の細かな指示も受けない。
- ③ 責任負担 Aさんが入力したデータを甲社が他社へ提供した際、Aさんに入力ミスがあったとしても、データ提供に関する責任は全て甲社が負っている。
- ④ 自己負担 Aさんが使用するパソコンについては、甲社が支給しており、甲社へは月に一度打ち合わせに行くこととなっているが、その際の交通費は甲社より支給される。

(2) 事例の検討

Aさんは、データ入力作業は自宅で行い、データ入力完了時点で甲社へ報告することとなっており、作業時間についてはAさんの裁量に任されているため時間的拘束は認められない。また、入力作業にあたっての細かい指示はされていない。自宅で作業を行う場合は、常に勤務状況を把握することは困難であり、指揮監督下にあるかという点は当然に希薄となる。し

たがって、従属性基準に関する事項を積極的に認める要素はなく、従属性基準のみの検討では、給与所得該当性は否定されと考えられる。

一方で、非独立性基準については、データ入力ミスの責任負担は甲社がもち、作業に使用するパソコンや交通費も甲社負担であるため、自己負担はない。このことから、Aさんの行うテレワークは、非独立性基準については責任負担がないこと、自己負担がないことが確認でき、従属性基準は希薄であるが、非独立性基準はみたされるため給与所得に該当すると解することができる。

このように従属性基準が希薄な場合において、従属性基準のみで給与所得該当性の判断を行うと、本来給与所得であると考えられる役務の提供の対価が給与所得から漏れてしまう可能性がある。

第2項 一人親方

(1) 想定事例

Bさんは、乙工務店より、建設現場での内装工事を依頼されている。契約書はとくに交わしておらず、口頭により依頼を受けている。

- ① 時間的拘束 建設現場全体として始業時間、終業時間は決められており、始業時のミーティングは参加することとなっている。

報酬については、日当計算により毎月末に支給されている。

- ② 指揮監督 乙工務店より内装工事に取り掛かる日付や他の工程との都合上どの箇所から取り掛かるかについては指示を受けているが、作業手順について指示は受けていない。

- ③ 代替性 乙社はこれまでの取引実績を考慮しており、Bさんは自己の判断で代替者を手配することができない。

- ④ 責任負担 自己の担当した内装部分に関しての施工ミスなどにより施主からやり直しを求められた際の費用については全てBさんが負担しなければならない。

- ⑤ 自己負担 Bさんは施主から素材については指定されており、指定

された壁紙、フローリング、カーテン等を自ら費用負担して準備したうえで、内装工事に取り掛かる。また、内装工事に要する工具類や塗料類は自ら準備し、工具類の持ち運びや移動に使用している車両代やガソリン代、保険代などもBさんが負担している。

(2) 事例の検討

Bさんは、始業時間及び終業時間が決められ、ミーティングの参加も義務付けられており、報酬も日当計算とされていることから時間的拘束が認められる。また、内装工事にかかる時期や箇所の指定は受けており、一定の指揮監督は受けている。さらに、代替要員はBさんが決めることはできない。これらの従属性基準に関する検討のみでは、給与所得該当性が認められ、Bさんに支給される金員は、給与所得であるとされる可能性がある。

一方、非独立性基準については、施工ミスによる費用はBさんが負担し、施主に指定された内装工事の材料である壁紙他の仕入れは自ら行い、工具類や車両等も自己負担で準備しているなど、責任負担や自己負担が認められ、非独立性はないと考えられる。従属性基準は、一定みたされるが、自己の計算と危険が明らかに認められる状況では、Bさんに対する報酬は給与所得とは考えにくい。

これらのことから、従属性基準がみたされる場合においても、非独立性基準まで検討しなければ、給与所得該当性の判断を下すことができないと考えられる。

第3項 店舗販売員

(1) 想定事例

Cさんは、丙社が百貨店に設けた店舗にて、丙社ブランドの洋服の販売員として役務の提供を行っている。

- ① 時間的拘束 丙社によって出勤日が決められ、百貨店の開店時間から閉店時間まで勤務し、近隣に丙社の別店舗があり、丙社の指示により、別店舗で勤務する日もある。役務の提供に対

する報酬は、時間給とされ、交通費は支給される。

- ② 指揮監督 販売を重点的に行う洋服や展示方法及び接客方針などが決められており、その指示に従っている。
- ③ 責任負担 特に定められておらず、Cさんのミスで顧客に損害を与えた場合は、その個々のケースによりCさんと丙社の間で責任負担を検討する。
- ④ 自己負担 接客を行う際には、丙社ブランドの洋服や小物を自己負担で購入し、着用することが義務付けられている。

(2) 事例の検討

責任負担については、Cさんと丙社は事後的に対応することとなっており、非独立性基準の判断材料とはならないと考えられる。自己負担についてCさんは、丙社ブランドの洋服や小物を自ら購入して着用のうえ接客に臨んでいる。洋服や小物自体は、業務外でも着用することができるため、自己負担は小さいが認められると考えられる。したがって、自己負担に関する事項についての判断からは、非独立性基準をみださず、給与所得該当性は否定される可能性がある。

一方、従属性基準については、出勤日や勤務時間は決められており、別店舗での勤務も命じられ、役務の提供に対する対価は、時間給であることから時間的拘束を強く受けていることが窺える。また、店舗の方針も定められており、指揮監督も受けていると考えられる。自己負担は大きくはないものの、全く認められないというわけではなく、非独立性基準はみだされないが、従属性基準については、指揮監督や時間的拘束といった事項がいくつか認められる。したがって店舗販売員の受け取る報酬は、従属性基準及び非独立性基準について総合判断した場合には、給与所得に該当する。

第4項 各事例を踏まえた考察

まず、テレワーク等の従属性基準が希薄な場合において従属性基準のみによる判断を行った場合には、給与所得該当性が否定され、本来給与所得であると考えられる報酬が給与所得から漏れてしまう可能性がある。こう

した従属性基準が希薄な職業においては、相対的に非独立性基準の強弱によって、給与所得該当性の判断がなされる可能性がある。

一方で、従属性基準がみたされる場合において、役務提供者が、車両代やガソリン代等を負担することで費用負担が収入を上回る可能性があるなど自己の危険や計算を伴う場合も存在する。この場合には、従属性基準のみで給与所得該当性を判断することはできないと考えられ、自己の危険と計算によって役務の提供を行っていると判断されると、非独立性基準はみたされず、給与所得該当性は否定される可能性が高まる。

また、店舗販売員の事例では、非独立性基準がみたされない場合の役務の提供について、非独立性基準のみで判断を行った場合には、本来給与所得と考えられる役務の提供の対価が給与所得から漏れる可能性がある。このような事例において従属性基準まで検討した場合には、従属性基準がみたされ、非独立性基準と総合判断した場合には、給与所得該当性が認められることになる。このように、非独立性基準のみによる判断でも妥当ではない結果をもたらす可能性がある。

本章においては、具体的な事例を通じて、役務の提供の対価の給与所得該当性を判断するにあたっては、従属性基準と非独立性基準の2つの基準を丁寧に検討していかなければ、判断を誤る可能性があることを示した。

今後のさらなる労働環境の多様化の下、従属性基準と非独立性基準の2つの基準を丁寧に検討することこそが、役務の提供の対価についての給与所得該当性の判断を的確に行っていくうえで必要である。

第5節 小 括

本章では、第1節で従属性基準を重視する学説にふれ、第2節では非独立性基準を重視する学説を検討し、それぞれの基準を重視することの問題点を明らかにした。それを受けて第3節では、私見として、給与所得該当性の判断に当たっては、従属性基準及び非独立性基準の2つの基準をそれぞれ丁寧に検討していくべきであることを述べた。そして、それをふまえ、

第4節では、具体的な事例を取り上げることにより、消費税における役務の提供の対価についての給与所得該当性の判断基準として従属性基準及び非独立性基準の両方を検討し総合的に判断しなければ、給与所得該当性についての判断を誤る可能性があることを述べた。

このように、消費税における役務提供の対価の給与所得該当性の判断を行うにあたっては、従属性基準及び非独立性基準の2つの基準についてそれぞれ検討を行ったうえで総合的に判断するべきであると結論づけることができる。

お わ り に

本稿では、消費税における役務の提供の対価の給与所得該当性について検討してきた。まず、第1章では消費税の課税要件について概観し、役務の提供については、資産の譲渡等に含まれており、他の課税要件をみたしていれば、課税の対象となることにふれた。そのうえで、役務の提供のうち所得税法に規定される給与所得は、消費税法上の役務の提供から除かれていることを述べた。そのため、消費税法上の課税対象となる役務の提供に該当するか否かを検討するに当たっては、所得税法上の給与所得に該当するか否かの判断を必要とすることになる。ただし、所得税法の条文中、給与所得該当性に関する基準は明確に規定されていない。

そこで、第2章では、給与所得該当性に関する学説を整理したうえで、代表的判例である昭和56年最高裁判決について述べた。当該判決では、給与所得該当性の判断基準として、使用者の指揮命令下にあるかという「従属性基準」及び自己の危険と計算によるものではないという「非独立性基準」の2つが示された。それ以降、給与所得該当性の判断基準には、従属性基準及び非独立性基準の2つの基準が存在してきた。

次に、第3章では、役務の提供の対価の給与所得該当性が争われた裁判例について検討した。その結果、裁判例には従属性基準を重視したものや

2つの基準についての検討を丁寧に行わずに判断を下しているものがあることが明らかになった。そして、それらの裁判例では、従属性基準及び非独立性基準の両方について検討した場合には、判断の結果が異なるものとなった可能性もあることを指摘した。

第3章までをふまえ、第4章では改めて従属性基準及び非独立性基準の関係について検討した。学説として、従属性基準を重視する見解や非独立性基準を重視する見解が示されているものの、いずれの基準を重視した場合にも、給与所得該当性の判断の妥当性に不都合が生じる可能性があることが明らかになった。結局、私見として給与所得該当性の判断にあたっては、従属性基準及び非独立性基準のそれぞれの基準を丁寧に検討したうえで総合判断をする必要性があることを主張した。そして、このような主張は、所得税個別通達や消費税法基本通達の内容からも裏付けることができた。また、従属性基準及び非独立性基準は、対比概念ではないとの指摘⁷²⁾もあり、これら2つの基準について別々に検討しなければならない、いずれかの基準に偏ることなく、2つの基準について検討しなければならないことが明らかとなった。

以上のように、消費税法上の役務の提供からは、所得税法上の給与等を対価とする役務の提供は除かれており、現状の実務としては、所得税法を手掛かりに所得税における給与所得該当性についての考え方を準用するしかない。そして、その準用にあたっては、従属性基準及び非独立性基準の2つの基準の両方について検討し、総合的に判断を行っていくべきであり、それこそが消費税法における役務の提供の対価の給与所得該当性を判断するにあたって、その妥当性を高める方法であるといえよう。

1) 財務省「一般会計税収の推移」〈http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/a03.htm〉(最終閲覧：2018年3月22日)。

2) 金子宏『租税法』754頁(弘文堂、第22版、2017年)。

3) 金子・前掲注2)757頁。

4) 團野正浩「所得税法における給与所得該当性に関する考察」新潟大学経済論集98号(2014年)45頁。

- 5) 佐藤英明『スタンダード所得税法』155頁（弘文堂，第2版，2015年）。
- 6) 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」日税研論集57号（2006年）51頁。
- 7) 渡部尚史「給与所得該当性の要件としての非独立性」神戸学院経済学論集48巻4号（2017年）73頁。
- 8) 森信茂樹『最新 消費税法』10～11頁（税務経理協会，1997年）。
- 9) 金子教授は，消費税法上の事業の範囲について「通達で，その意義・範囲・判定基準等をもうすこし明確にすべきであり，また若干の例示をすべきではないか」と指摘している（金子宏『租税法理論の形成と解明（下巻）』（有斐閣，2010年）383頁）。
- 10) 森信・前掲注8）62頁。
- 11) 金子・前掲注2）736頁。
- 12) 田中治「消費税における対価を得て行われる取引の意義」北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権利論の課題』557頁（勁草書房，2012年）。
- 13) 三木義一「弁護士会が受領する負担金等の対価性」ジュリスト1448号（2012年）125頁。
- 14) 吉村典久「消費税の課税要件としての対価性についての一考察」金子宏編『租税法の発展』402頁（有斐閣，2010年）。
- 15) 国税不服審判所裁決平成15年6月13日裁決事例集65号920頁。
- 16) 税資261号順号11679及び税資262号順号11909。
- 17) 金子・前掲注2）736頁。
- 18) 消費税法2条2項には貸付けの意義について「資産に係る権利の設定その他の者に資産を使用させる一切の行為（電気通信利用役務の提供を除く）」と規定されている。
- 19) 消費税法基本通達5-4-5では資産の無償貸付けについて「個人事業者又は法人が，資産の貸付けを行った場合において，その資産の貸付けに係る対価を収受しないこととしてときは，当該資産の貸付けを受けた者が当該個人事業者の家族又は当該法人の役員であっても，資産の譲渡等に該当しないことに留意する。」として無償貸付けを資産の譲渡等から除いている。
- 20) 武田昌輔『DHC コメントール 消費税法』1118頁（第一法規，1989年）。
- 21) 武田・前掲注20）1124頁。
- 22) 消費税法基本通達5-5-1では役務の提供の意義について「法第2条第1項第8号《資産の譲渡等の意義》に規定する『役務の提供』とは，例えば，土木工事，修繕，運送，保管，印刷，広告，仲介，興行，宿泊，飲食，技術援助，情報の提供，便益，出演，著述その他のサービスを提供することをいい，弁護士，公認会計士，税理士，作家，スポーツ選手，映画監督，棋士等によるその専門的知識，技能等に基づく役務の提供もこれに含まれる。」と例示している。
- 23) 水野忠恒『租税法』745頁（有斐閣，第5版，2011年）。
- 24) 消費税法2条1項12号においては課税仕入れについて「事業者が，事業として他の者から資産を譲り受け，若しくは借り受け，又は役務の提供（所得税法第28条第1項（給与所得）に規定する給与等を対価とする役務の提供を除く。）を受けること（当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し，若しくは貸し付け，又は当該役務の提供をしたとした場合

に課税資産の譲渡等に該当することとなるもので、第7条第1項各号に掲げる資産の譲渡等に該当するもの及び第8条第1項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるもの以外のものに限る。)をいう。」と規定している。

- 25) 武田・前掲注20)1153頁。
- 26) 角田禮次郎他『法令用語辞典』36頁(学陽書房、2016年)。
- 27) 角田・前掲注26)36頁。
- 28) 同上567頁。
- 29) 金子・前掲注2)736頁。
- 30) 武田・前掲注20)1124頁。
- 31) 水野・前掲注23)745頁。
- 32) 谷口勢津夫「課税対象取引——納税義務者の検討も含めて」日税研論集70号(2017年)223頁。
- 33) 金子・前掲注2)230頁。
- 34) 田中治「給与所得概念における従属的労務性」税務事例研究83号(2005年)27頁。
- 35) 田中・前掲注34)26頁。
- 36) 田中・前掲注34)28頁。
- 37) 金子・前掲注2)230頁。
- 38) 佐藤英明「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」金子宏編『租税法の基本問題』400~401頁(有斐閣、2007年)。
- 39) 佐藤・前掲注5)155頁。
- 40) 田中・前掲注34)29頁。
- 41) 民集35巻3号672頁。
- 42) 民集35巻3号681頁。
- 43) 民集35巻3号686頁。
- 44) 「弁護士顧問料事件判決がこの段階で、非独立性と従属性を別々のものと明確に認識していたかどうかは明らかでないように思われる」との指摘もある(渡辺徹也「給与所得該当性に関する判断基準としての非独立性と従属性——事業所得との相違——」税務事例研究145号(2015年)44頁)。
- 45) 酒井克彦「所得税法における給与所得該当性の判断メルクマール」中央ロー・ジャーナル14巻1号(2017年)87頁。
- 46) 佐藤・前掲注38)406~407頁。
- 47) 昭和28年8月17日付直所5-20。
- 48) 国税局平成21年12月19日付「『大工、左官、とび等に対する所得税の取扱いについて』他の廃止及び『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』の制定に対する意見募集の結果について」(別紙1、1頁)。
- 49) 平成21年12月17日付課個5-5。
- 50) 税資257号順号10825。
- 51) 税資243号153頁。
- 52) 税資261号順号11641。

消費税における役務の提供の対価の給与所得該当性（金山）

- 53) 税資263号順号12319。
- 54) 東京地判平成25年4月26日税資263号順号12210。
- 55) 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の権利行使益は給与所得に当たるとした。民集59巻1号64頁。
- 56) 長島弘「塾講師等に支払う報酬の給与所得該当性（下）」税務事例47巻2号（2015年）29頁。
- 57) 成瀬洋平「源泉所得税における給与等の課税の取扱い」税務大学校論叢73号（2012年）204頁。
- 58) 大阪地判平成22年3月12日税資260号順号11395、大阪地判平成23年12月16日税資261号順号11835他。
- 59) 長島・前掲注56)29頁。
- 60) 大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方』22頁（税務経理協会、2015年）。
- 61) 酒井・前掲注45)98頁。
- 62) 同上97頁。
- 63) 佐藤・前掲注38)405頁。
- 64) 同上407頁。
- 65) 同上406～407頁。
- 66) 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（2004年）24頁。
- 67) 最高裁昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。
- 68) 大島＝木村・前掲注60)21頁。
- 69) 長島弘「給与所得該当性判断基準の従属性要件の再検討」税制研究71号（2017年）127頁。
- 70) 渡辺・前掲注44)42頁。
- 71) 長島・前掲注69)127頁。
- 72) 同上。