

# 給与と外注費を区分する判断基準

小池和彰

## はじめに

給与所得に関して、所得税法には、抽象的な定義しかない。現行の所得税法は、その28条1項において、給与所得に関して、「給与所得とは、棒給、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かかる所得をいう」と規定しているが、ここでは、給与という言葉を使い換えただけであり、具体性がない。法律に明文規定がないのであるから、給与所得に関して解釈される必要性がある。

しかしながら、給与所得の意義に関しては定説が存在するといつてよい。前述したように、所得税法28条1項は、給与という言葉を使い換えただけであり、その内容に関しては、明らかにしていない。しかし判例等の積み重ねによって、給与所得の意味内容に関する帰納的な定義は存在し、その帰納的定義が定説となっている。すなわちそれは、給与所得とは、「個人の非独立のないし従属的な労務提供（人的役務提供）の対価としての性質を持った所得」というものである。

給与所得とは、「個人の非独立のないし従属的な労務提供（人的役務提供）の対価としての性質を持った所得」であるとする解釈における「非独立的」と「従属的」とは、一般的な意味では、同義であるが、判例における取り扱いは異なる。では、「非独立的」と「従属的」とは、どのように異なって用いられているのかといえば、「非独立的」とは、「自己の危険と計算によらない」という意味で使用され、また「従属的」とは、「時間的空間的拘束を受ける」ことと、「使用者の指揮命令に服する」ことの意味で使用されているのである。

事業所得に関していうと、この給与所得の意義の逆の解釈によるということになる。すなわち、判例の積み重ねにより形成された給与所得の定義によれば、「非独立的」すなわち、「自己の危険と計算によらない」で、「従属的」すなわち、「時間的空間的拘束を受け」、「使用者の指揮命令に服する」ならば、給与所得になるというのであるが、逆にいうと、「独立的」すなわち、「自己の危険と計算による」で、「非従属的」すなわち、「時間的空間的拘束を受けない」、「使用者の指揮命令に服さない」ならば、事業所得となると考えられているのである。

そして、給与か外注費かを区分する判断基準の基本となっているのは、上記の帰納的な定義である。

さて、報酬を支払う納税者としては、外注費の方が税務上のメリットを享受できるので、外注費として処理したい誘因がある。それは、外注費として認定されれば、所得税の源泉徴収を行う必要がないし、また社会保険や労働保険の加入義務がないため、これらを負担することがなくなる。また消費税法における仕入税額控除を受けることができるという大きなメリットもある。

しかしながら、法人や事業者が、役務提供を受けた対価をたとえ外注費として処理しても、給与として認定される場合がある。税務調査時に外注費処理を給与と判断された場合には、税金の追加徴収となる。外注費に係る消費税の仕入税額控除は、否認される。外注費ではなく給与ということになると不課税取引となり、控除していた仕入税額控除はそのまま追徴課税となる。また給与となると、源泉徴収税額が徴収漏れということになり、追徴課税となる。さらには過少申告加算税、不納付加算税、延滞税も徴収されることになる。

本稿では、給与と外注費をどのように区分すべきかを取り扱う。まず、給与所得か事業所得かに関する裁判事例を取り上げ、帰納的定義を確認する。続いて、消費税法基本通達、東京国税局の通達、「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）を取り上げて、最後に、建設業とホステスに関する事例を取り上げて論じていく。

## I 給与所得に関する帰納的な定義

裁判では、給与所得を判断する際には、これまでのところ、「非独立性」と「従属性」という点に着目されてきた。

例えば、昭和56年3月6日京都地裁第一審判決（昭和49年（行ウ）第4号）では<sup>1)</sup>、私立大学の教授が他の大学から得た非常勤講師料が給与所得か雑所得かで争われている。ここでは、「労務の提供が自己の危険と計算によらず」と「他人の指揮監督に服してなされる」という点が着目されている。

この京都地裁第一審判決では<sup>2)</sup>、私立大学の教授が非常勤講師として報酬を得ており、その報酬は、夏季、冬季等の休暇中でも支給され、休校等があっても減額されず、講義の優劣が、報酬の多寡とは関係がなく、したがって、労務の提供が自己の危険と計算によらないとされている。

確かに、大学の教員は、努力して質の高い授業をしても、あるいは努力せずに、マンネリの授業をしても、給料は変わらない。またたとえ非常勤といえども、大学には時間割というものがあり、基本的には、その時間割に基づいて授業を行わなければならない。このような意味で、大学から受け取る報酬は、給与所得としての性格を有しているといえる。

神戸地裁平成1年5月22日第一審判決（昭和61年（行ウ）第29号）においても<sup>3)</sup>、医科大学の教授が医療法人に行った医療上または病院経営上の指導に対する報酬は、労務の提供が自己の危険と計算によらないものであるため、給与所得であると判示されている。ここでは、医師に対する指導あるいは病院経営に対する指導、そして情報提供に関して、その成果が医師の側ではなく病院側に帰属し、仮に不利益があっても医師の側が負担するものではなかったことが指摘されている。

東京地裁昭和43年4月25日第一審判決（昭和40年（行ウ）第70号）、日本フィルハーモニー交響

1) 行集32巻3号342頁。

2) 前掲注（1）。

3) シュト332号24頁。

楽団所属のバイオリニストが所得の区分を争った裁判でも<sup>4)</sup>、「非独立性」すなわち、「自己の危険と計算において営まれないこと」からすると、バイオリニストの収入が、事業所得ではなく、給与所得であると判示されている。

原告である楽団員は、一定の契約に基づいて雇用され、あらかじめ事務局により示されたスケジュールに従い、演奏、練習も一定時間行わなければならない。つまり、他人の指揮監督に服してなされている。また、野球選手と異なり、楽団員のそれは、個人的色彩はほとんどなく、その報酬は楽団が定めたとおりに、労務を提供すること自体に対して支払われるもので、原則として勤務年数に応じて逐年増額される。つまり、自己の危険と計算において営まれていない。これらの点に着目され、日本フィルハーモニー交響楽団所属のバイオリニストが受け取った報酬は、自己の危険と計算において独立的に営まれる業務に当たらず、給与所得であるとされている。

盛岡地裁平成11年4月16日第一審判決（平成8年（行ウ）第4号）では<sup>5)</sup>、りんご生産組合の組合員たる納税者が、組合に雇用されている他の労働者と同様の形態でりんご生産活動に従事し、その対価として得た金銭が、事業所得かそれとも給与所得かという点で争われている。この事件では、「従属性」という要件が、給与所得と事業所得を分ける観点として指摘されている。組合員は、非組合員と同様、りんご生産事業に従事し、毎日の労働時間をタイムカードによって管理されており、他人の指揮監督に服してなされているため、給与所得であるとされている<sup>6)</sup>。

また、一日あたりの定額の日給を基本とする対価の支払いを受け、その労賃は、組合全体の所得とはなんらの関係もなく、もっぱら労働時間により定められたものであり、なんら自己の危険と計算という要素の入り込む余地はなく、この観点からも、納税者の所得は、給与所得であるとされている。

那覇地裁平成11年6月2日第一審判決（平成9年（行ウ）第9号）では<sup>7)</sup>、「他人の指揮監督に服する」といういわば「従属性」要件が強調され、給与所得とされている。雇用契約はないものの、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の管理のあり方、キャディーの勤務状況の把握及び指導、キャディー報酬額の決定及び支給方法等を総合考慮すると、キャディーの労務提供は、原告会社の指揮監督に服してなされたものであると認められることから給与所得であるとされている。

逆に、昭和51年10月18日東京高裁判決（昭和50年（行コ）第21号）は<sup>8)</sup>、顧問契約に基づく弁護士役務の提供は、顧問先から監督、支配、介入等のなされる余地がほとんどなく、独立性を

4) 訟月14巻6号699頁。

5) 訟月46巻9号3713頁。

6) 「従属性」の基準に該当する事実は外形的に判断することが可能であるため、事案によっては明白であり、給与所得であるか否かの重要な判断基準となりうるという指摘がある。たとえば、このりんご生産組合事件では、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ていたという事実から、組合員が受け取る金銭が給与所得であると判断されているという見解がある。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』（有斐閣・2007年）401頁。

7) 税資243号153頁。

8) 訟月22巻12号2876頁。

有しており、顧客の求めに応じ、自己の危険と計算に基づいて行われるとされ、事業所得であると判示している。

ここで筆者が注目したいことがある。それは、裁判によって、必要経費の多寡に関しては、所得区分と関係があるとしているものと関係がないとしているものがあるという点である。

例えば、京都地裁第一審判決では<sup>9)</sup>、大学の教員が専門分野の研究を行う上で研究費を必要とし、所得を生み出すのに一般の勤労者よりも多くの必要経費を必要とするが、必要経費の多寡に関しては、所得区分とは関係がないとしている。

東京地裁昭和43年4月25日第一審判決（昭和40年（行ウ）第70号）の裁判では<sup>10)</sup>、収入を得るために支出する費用負担に関しては、所得区分の問題と関係がないとして、捨象されている。すなわち、音楽家というものは、自己の使用する楽器や演奏用の特殊な服装等を自ら用意するのが普通で、技術向上のための研究等も必要であり、職業費ともい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回る場合もありうることは否定できないが、所得税法は、所得の発生態様ないし性質のいかんによって所得の種類を分類しているのであり、必要経費の多寡を所得分類の基準としているとは解されないとして、音楽家の所得は事業所得ではなく、給与所得であるとされているのである。もっとも、楽団員が演奏のため出張するときには、交通費、日当、宿泊費が支給され、また退職時には楽団員に対して退職金も支給されることになっているという指摘がある。

しかしながら、音楽家の必要経費の多寡は、給与所得と事業所得とを区分する判断基準になるのではないか。実際、この裁判における必要経費の多寡の問題は、自己の危険と計算において業務の遂行がなされているかどうかという点について、一つの判断材料となるのではないかと指摘がある<sup>11)</sup>。音楽家というのは、楽団に属してはいるものの、仕事に従事するための必要経費が多額に発生する危険のある職業である。音楽家が自己の判断で自己の事業のために多額の経費を負担している場合には、その音楽家の所得は事業所得としての性格を有しているとされるべきではないだろうか。

福岡地裁昭和62年7月21日第一審判決（昭和58年（行ウ）第14号）においては<sup>12)</sup>、「非独立性」すなわち、「自己の危険と計算において営まれないこと」に着目され、委託検針員が、自己の危険と計算において営まれているとされ、事業所得であると判示されている<sup>13)</sup>。委託手数料が出来高払いであり、労務提供の対価としてよりも請負業務の報酬としての性格を有していることが指摘されている。

また業務に必要な器具、資材のうち、主要な交通手段であるバイクの購入、維持費等が委託検

9) 前掲注(2)。

10) 前掲注(4)。

11) 注解所得税法研究会編『注解所得税法』（大蔵財務協会・2001年）331頁。

12) 訟月34巻1号187頁。

13) この裁判において、以下のような指摘もなされているので注意されたい。検針業務は第三者に代行されることが禁止されておらず、現実に行われており、雇用契約にはない側面がある。また、兼業が自由で実際に兼業者が多い点も、一般的には、委託検針契約が雇用契約ではない方向を裏付けるものである。同上。

針員の個人負担である点が指摘され、検針員委託手数料は事業所得であると判示されている<sup>14)</sup>。すなわち、仕事ないし業務をする上での本人負担の費用があることが論拠とされ、事業所得とされているのである<sup>15)</sup>。

さらに、神戸地裁平成1年5月22日第一審判決（昭和61年（行ウ）第29号）において<sup>16)</sup>、医師が、病院に行く際の交通費の支給を受けていたことも指摘されているが、これは自己の危険と計算によらないことを裏付けるものとして挙げられているのではないか。

所得税基本通達では<sup>17)</sup>、外交員報酬に関する記述があり、外交員は、自己の危険と計算において営んでいないところと営んでいるところがあって、自己の危険と計算において営んでいない固定給部分は給与所得としての性格を有し、他方、自己の危険と計算において営んでいる歩合給部分は事業所得となるとされている。

外交員は、費用負担を積極的に負い、歩合給を獲得しようとするという、自己の危険と計算において営んでいるという側面がある。外交員の契約を獲得するための支出が、有効に機能し、契約獲得と、その結果としての歩合給の取得につながる場合もあろう。しかし、このような支出が、契約獲得につながらず、まったく無駄な支出になる場合もあろう。外交員というのは、歩合給を

14) もっとも、原告側は、業務に関する経費は九州電力が負担し、一方で、業務の成果は九州電力が享受しているため、検針員が受け取った報酬は、給与所得であると主張している。検針業務に必要な筆記用具や懐中電灯、計算機（そろばん）等はその全部を九電が貸与（無償支給）しており、衣服（作業）も貸与されている。また、業務遂行の成果としての利益はすべて九電が享受し、検針員は毎月定まった手数料が支払われるだけであって、そこには検針員が自己の才覚、能力で利潤の獲得を図るがごとき、営利企業としての独立性がそもそも否定されている。よって検針員が受ける手数料は、事業から生じる所得ではなく、九電との従属的雇用関係に基づき支給される労働の対価としての賃金に他ならないと原告側は主張しているのである。同上。

15) 委託手数料が出来高払いであり、本人に利益が帰属すること、一方かなりの費用負担が発生するというリスク負担を本件の検針員らが負担しているため、事業所得とされたのではないかと指摘がある。「本件においては、いかなる業務（と言っても分量を除くと内容が変更されうる項目はごく限られていると考えられる）を行う義務を負うかが個々の検針員（受領者）と九電（支払者）との間で個別に決定されており、その内容（受持枚数と呼ばれる分量）に応じて収入金額が決定されること、および、業務遂行に必要な器具（バイク）を九電ではなく検針員が購入していることが、所得の分類を決定するにあたって重要な要素と考えられている。この前者の事実は、個々の検針員が九電との個別交渉によって自らの収入の多寡を決定しているということであり、また、後者の事実は個々の検針員の判断で業務遂行に必要な費用の支出を決定していることを示している。ここから－実際には考えにくいとしても－バイクの購入、維持管理費用が業務委託によって受ける収入を上回る可能性なども否定できず、その意味で、本件の検針員らは「自らの危険と計算」によって委託業務を行っている」と判断されたものであろう。」佐藤・前掲注（6）404頁。

16) 前掲注（3）同頁。

17) 所得税基本通達204-22では、外交員などの報酬に関する課税上の取り扱いを次のように明示している。「外交員又は集金人がその地位に基づいて保険会社等から支払いを受ける報酬又は料金については、次に掲げる場合に応じ、それぞれ次による。

- (1) その報酬又は料金がその職務を遂行するために必要な旅費とそれ以外の部分とに明らかに区分されている場合 法第九条第一項第四号（非課税所得）に掲げる金品に該当する部分は非課税とし、それ以外の部分は給与等とする。
- (2) (1) 以外の場合で、その報酬又は料金が、固定給（一定期間の募集成績等によって自動的にその額が定まるものおよび一定期間の募集成績等によって自動的に格付される資格に応じてその額が定まるものを除く。以下この項において同じ。）とそれ以外の部分とに明らかに区分されているとき。固定給（固定給を基準として支給される臨時的給与を含む。）は給与等とし、それ以外の部分は法第二百四条第一項第四号に掲げる報酬又は料金とする。

得ようとして、自主的に費用負担をしていて、まさしく、自己の危険と計算において営んでいる側面がある。そして、このような危険負担を有している場合の外交員の所得は、固定給部分である給与所得とは違って、まさしく事業所得に他ならない<sup>18)</sup>。

以上見てきたように、裁判により、収入の面ばかりでなく、費用負担の面も、給与所得か事業所得かを判断する根拠になるとするものと、そうでないものがあるが、後で見るように、通達等は費用負担があれば、給与所得ではなく、事業所得であると判断する根拠となっているのが明らかである。

加えて、福岡地裁昭和62年7月21日第一審判決（昭和58年（行ウ）第14号）において<sup>19)</sup>、検針業務は第三者に代行されることが禁止されていないこと、そして、委託検針員が、兼業が自由で実際に兼業者が多い点が、雇用契約ではない根拠になるという指摘があることは興味深い。この二つの判断基準も、後で見るように、通達等で指摘されているところである。

#### 裁判にみられる必要経費等に関する言及

裁判例	判示事項	必要経費等との関連
東京高裁 昭和47年9月14日 判決	交響楽団の楽団員が楽団から受けた所得について、事業所得ではなく、給与所得であるとされた事例 私立大学教授が他の大学から得た非常勤講師料が、雑所得ではなく、給与所得の収入金額であるとされた事例	・必要経費の多寡は、所得分類の基準とならない。支出した経費が給与所得控除額を超えるからといって、それだけで給与所得にあたらないとすることはできない。
京都地裁 昭和56年3月6日 第一審判決	私立大学教授が他の大学から得た非常勤講師料が、雑所得ではなく、給与所得の収入金額であるとされた事例	・大学の教員が専門分野の研究を行ううえで研究費を必要とし、所得を生み出すのに一般の勤労者より多くの必要経費を必要とするが、必要経費の多寡が所得を分類するうえでの基準になっているとは解されない。
福岡地裁 昭和62年7月21日 第一審判決	電力会社所属の委託検針員が受ける委託手数料は、事業所得に当たるとされた事例	・業務に必要な器具、資材のうち、主要な交通手段であるバイクの購入、維持費等が委託検針員の個人負担である。 ・検針業務は第三者に代行されることが禁止されておらず、現実に行われており、雇用契約にはない側面がある。 ・兼業が自由で実際に兼業者が多い点も、一般的には、委託検針契約が雇用契約ではない方向を裏付けるものである。
神戸地裁 平成1年5月22日 第一審判決	医療法人の理事を兼務する大学教授が教え子である医師を派遣したり、毎月1～3回訪問して診療の相談に応じたり、医学上の指導をしたりしたことの報酬として支払われた金員が給与所得の収入金額であるとされた事例	・交通費の負担がなかったことも、非独立的であったことの証拠として挙げられていると考えられる。

18) 神田良介「給与所得についての会計学的一考察—給与所得控除の意義を中心として」明大商学論叢第84巻第4号72頁、2002年3月参照。

19) 訟月34巻1号187頁。

## Ⅱ 給与か外注費かを判断する基準となっている通達等

給与か外注費かを判断する基準として、消費税法基本通達1-1-1がある。

(個人事業者と給与所得者の区分)

1-1-1 事業者とは自己の計算において独立して事業を行う者をいうから、個人が雇用契約またはこれに準ずる契約に基づき他のものに従属し、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場合は、事業に該当しないのであるから留意する。したがって、出来高払いの給与を対価とする役務の提供は事業に該当せず、また、請負による報酬を対価とする役務の提供は事業に該当するが、支払を受けた役務の提供の対価が出来高払い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は、雇用契約又はこれに準ずる契約に基づく対価であるかどうかによるのであるから留意する。この場合において、その区分が明らかでないときは、例えば、次の事項を総合勘案して判定するものとする。

- (1) その契約に係る役務の提供の内容が他人の代替を容れるかどうか
- (2) 役務の提供にあたり、使用者の指揮監督を受けるかどうか
- (3) まだ引き渡しを完了し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、当該個人が権利として既に提供した役務に係る報酬の請求をなすことができるかどうか。
- (4) 役務提供に係る材料又は用具等を供与されているかどうか。

この消費税法基本通達1-1-1と同じ内容であるが、東京国税局の通達があり<sup>20)</sup>、こちらの方が詳しい。この通達は、実務上は、次に掲げる事項を総合勘案して判断するとしている。

### 〔① 契約の内容が他人の代替を受け入れるかどうか

一般に雇用契約に基づく給与の場合、雇用された人は自分自身が仕事をしたことにより、その役務の対価を受け取ることができます。

一方、請負契約に基づく事業所得の場合、依頼主との間で仕事の期限、代金等を決定すれば、実際の仕事を行う者は必ずしも請け負った者自身に限らず、自己が雇用する者その他の第三者にまかせることができ、期限までに完成させて納品すれば、決められた代金を受け取ることができます。

このように給与所得の場合は他人の代替ができませんが、事業所得の場合は他人の代替ができるという違いがあります。

### ② 仕事の遂行に当たり個々の作業について指揮監督を受けるかどうか

雇用契約の場合、雇用主が定める就業規則に従わなければならない、作業現場には監督がいて、個々の作業について指揮命令をするのが一般的です。

一方、請負契約の場合、仕事の期限さえ守れば途中における進行度合いや手順等について、依頼主から特に指図を受けることがないのが通常です。

20) 法人課税速報「給与所得と事業所得との区分 給与？それとも外注費？」(東京国税局 平成15年7月第28号 TAINS)

- ③ まだ引渡しを終わっていない完成品が不可抗力により滅失した場合において、その者が権利として報酬の請求をなすことができるかどうか

請負契約の場合、引渡しを終えていない完成品が、例えば火災等により滅失して期限までに依頼主に納品できない場合には、対価の支払を受けることができません。

しかし、雇用契約の場合、労務の提供さえすれば当然の権利として対価の請求をすることができます。

- ④ 材料が提供されているかどうか

雇用契約の場合は雇用主が材料を所得者に支給しますが、請負契約の場合は所得者が材料を自分で用意するのが一般的です。

- ⑤ 作業用具が提供されているかどうか

雇用契約の場合は雇用主が作業用具を所得者に供与しますが、請負契約の場合は所得者が自分で用意するのが一般的です。」

給与所得か事業所得かを区分するメルクマールは、基本的には、「非独立性」と「従属性」である。上記の東京国税局の通達を見ると、②仕事の遂行に当たり個々の作業について指揮監督を受けるかどうかは、「従属性」に関する記述であり、④材料が提供されているかどうかと⑤作業用具が提供されているかどうかは、「非独立性」に関する記述である。もっとも、すでに述べたように、過去の裁判例では、すなわち、帰納的な定義には、費用負担、ここでは材料費と作業用具を負担しているということは必ずしも独立性を有していることを意味しない。したがって、消費税法基本通達1-1-1と東京国税局の通達は、過去の判例よりも、「非独立性」の解釈を拡張したものとなっているといえる。

また①の契約の内容が他人の代替を受け入れるかどうかと③まだ引渡しを終わっていない完成品が不可抗力により滅失した場合において、その者が権利として報酬の請求をなすことができるかどうかは、過去の裁判の結果ではなく、民法の規定に基づくものである。

①の契約の内容が他人の代替を受け入れるかどうかは、下記の民法の規定に基づいているものであり、請負契約であれば、他人に仕事を任せることができるが、雇用契約の場合には、他人に仕事を任せるとはできないことを意味している。

労働者は、使用者の承諾を得なければ、自己に代わって第三者を労働に従事させることができない（民法625条第2項）。

③のまだ引渡しを終わっていない完成品が不可抗力により滅失した場合において、その者が権利として報酬の請求をなすことができるかどうかは、下記の民法の規定に基づいている。

雇用契約では、労働に従事すれば報酬が支払われ、仕事の完成が求められていないが、一方請負契約では、あくまで仕事の完成に対して報酬が支払われるという違いがある。

請負は、当事者の一方がある仕事を完成することを約し、相手方がその仕事の結果に対してその報酬を支払うことを約すことによって、その効力を生じる（民法第632条）。

これに対して、雇用は、当事者の一方が相手方に対して労働に従事することを約し、相手方がこれに対してその報酬を与えることを約すことによって、その効力を生じるとされている（民法第623条）。

この東京国税局の通達には、給与と外注費を判定するための例示「給与所得及び事業所得の判定検討表」を公表している。そしてこの通達は、実務上の判定として、上記の5つを掲げている。

また、判例による判定として、雇用契約又はこれに準ずる契約等に基づいているか、使用者の指揮命令に服して提供した役務か、使用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ているか、継続的ないし断続的に労務の又は役務の提供があるか、自己の計算と危険において独立して営まれているか、営利性、有償性を有しているか、反復継続して遂行する意思があるか、社会的地位が客観的に認められる業務かの5つを掲げている。

さらには、その他の判定事項として、支払者が作成している組織図・配席図に記載があるか、役職（部長、課長等）があるか、報酬について値引き、値上げ等の判断を行うことができるか、本来の請負業務のほか、支払者の依頼・命令により、他の業務を行うことがあるか、など35項目の判定事項を示している。

### Ⅲ 建設業とホステス業の外注費と給与所得の区分

#### (1) 建設業

平成19年11月16日判決（平成18年（行ウ）第213号）<sup>21)</sup>では、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ものの6人に対して支払った金員につき、請負契約に基づき支出した外注費に当たるとして、課税仕入れとして計上するとともに、同金員にかかる源泉所得税を徴収しなかったというものである<sup>22)</sup>。

原告は、昭和46年6月22日に設立された電気工事の設計施工等を目的とする株式会社である。原告は、株式会社d（以下dという）の専属的な下請会社として、dとの間で平成9年7月1日付の工事請負契約を交わしたうえ、ビルディングの電気配線工事及び電気配線保守義務等を請け負っている。

被告である国側は、最高裁昭和56年4月24日判決（昭和52年（行ツ）第12号）に基づき、次に掲げる事項を総合考慮して判定すべきであるとしている。

#### ① 契約の内容が他人の代替を容認するかどうか

21) 税資257号順号。

22) 「ところが、本事案の焦点は、源泉徴収という支払側にとって利害が希薄な問題ではない。請負が課税仕入れ額の増加という支払側にとって有利な状況をもたらすことから、新たな雇用・請負論争が露呈したといえる。支払側の税負担に及ぼす影響を考慮すると、便宜的な雇用か請負かの選択はリスクが大きいことを認識する必要がある。」林仲宜「外注費の課税仕入れ」税務弘報第57巻第4号168-169頁、2009年4月。

- ② 仕事の遂行に当たり個々の作業について指揮監督を受けるかどうか
- ③ まだ引き渡しの終わっ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そのものが権利として報酬の請求をすることができるかどうか
- ④ 所得者が材料を提供するかどうか
- ⑤ 作業用具を供与されているかどうか

①について被告は、本件支払先と原告の契約の内容は、他人の代替を容認しないものであるとしている。

②について被告は、本件支払先は、仕事の遂行に当たり個々の作業について原告の指揮監督を受けているとしている。

③について被告は、まだ引き渡しの終わっ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、本件支払先は原告に対し権利として報酬の請求をすることができるとしている。

④について被告は、本件各支払先は、材料を無償で支給されているとしている。

⑤について本件各支払先は、各仕事先で作業するにあたり使用する工具及び器具等のうち、ペンチ、ナイフ及びドライバー等は各自で用意していたものの、作業台、脚立、夜間照明用の発電機及び足場等の大部分の工具及び器具等は株式会社dから無償で貸与されており、また本件各支払先が各仕事先で着用する作業着については、原告がdの指定する業者から購入したものを本件各支払先に無償で貸与していたとしている。

以上、被告の観点からすれば、上記5つの点に関していうと、③以外に関しては、給与所得の特徴を有していることになる。

また、上記5つの観点に加えて、被告は、dに対し、本件各支払先を原告に在籍するものとして記載した協力業者従業員名簿を提出していたこと、原告が、本件各支払先に対して食事代、慰労会及び忘年会の費用の一部を負担し、これらの負担額を福利厚生費として経理しており、また本件各支払先が受診した定期健康診断の費用を負担していることなどが認められていることから、本件支出金は、本件各支払先の給与所得であるとしている。

一方の原告の主張は次のようなものである。

原告は、原告と本件各支払先の契約は、請負契約として約定されたものであり、雇用契約又はそれに類する契約はないとしている。そして、実際、本件各支払先は、原告において労働保険、健康保険及び厚生年金保険の被保険者として取り扱われておらず、平成11年当時の下請業者であったg,h及びiのほかnがいわゆる一人親方として労働者災害補償保険に特別加入しており、また、原告が把握しているものだけでも、h,i及びi各自の事業所得に係る確定申告をしていたとしている。

また原告は、被告が先例として主張する最高裁昭和56年判決に基づくとする、前述した①から⑤の基準は、最高裁昭和56年判決では述べられていない被告内部の独自の基準であるとしている。

原告は、原告と本件各支払先の間において雇用関係ではなく請負関係が選択されているが、これは、雇用関係によると、各種の控除により手取りの収入金額が減少するのを嫌った本件各支払

先らの希望によるものであって、原告においてことさら請負関係を選択する利益はないとしている。

また原告は、被告が給与所得性の判断要素として指摘する作業に関する指揮監督等の点は、原告を含むdの下請業者が元請業者であるdの綿密な工程監理と予算監理に従って公示しているという現代の大規模建設工事の特殊性に基づくものであって、原告と本件各支払先が請負関係にあることと何ら矛盾するものではない。そればかりか、本件各支払先がペンチ、ナイフ及びドライバー等を各自で用意していたことは本件支出金が給与所得でないことを示すものであるとしている。

判決では、以下の点が指摘され、原告の訴えは棄却されている。

- ① 本件各支払先が、原告が請け負った工事以外の仕事先で作業に従事していたとしても、本件支払先は原告に常用され、専属的に原告の下で電気配線工事等の作業に従事していた。
- ② 本件支払先の作業時間は、各仕事先において異なることがあるものの、午前8時から午後5時までと決められており、原告代表者又はdの職員である現場代理人等の指示に従って、電気配線工事の作業を行っていた。
- ③ 労働者の時間外労働及び深夜労働について労働基準法等が定める割増賃金額におおむね準じている。また、本件各支払先については、1週間で達成すべき仕事量の定めがあるものの、それが達成されないからといって、労務に対する対価が減少することはなかった。
- ④ 本件各支払先は、他の仕事を兼業することはなく、各支払先で使用する材料を仕入れたことではなく、ペンチ、ナイフ及びドライバー等工具及び器具等を所持することはない。
- ⑤ 原告が各支払先の定期健康診断の費用を負担しており、また各支払先に無償で作業着を購入し、福利厚生費としていた。
- ⑥ 本件支払先は、原告またはdの職員である現場代理人の指揮命令に服して労務を提供していた。

建設業に関わる大工、左官、とび職等に関する給与か外注費かの区分については、下記の法令解釈通達がある（諸個 5-5平成21年12月17日）。

この法令解釈通達について、次のような趣旨説明がある。

#### 〔趣旨〕

大工、左官、とび職等の受ける報酬にかかる所得が所得税法第27条に規定する事業所得に該当するか同法第28条に規定する給与所得に該当するかについては、これまで、昭和28年8月17日付直所5-20「大工、左官、とび等に対する所得税の取扱について」（法令解釈通達）ほかにより取り扱っていたところであるが、大工、左官、とび職等の就労形態が多様化したことなどから所要の整備を図るものである。

そして法令解釈通達は次のようなものである。

## 1 定義

この通達において、「大工、左官、とび職等」とは、日本標準職業分類（総務省）の「大工」、「左官」、「とび職」、「窯業・土石製品製造従業者」、「板金従事者」、「屋根ふき事業者」、「生産関連作業従事者」、「植木職、造園士」、「昼職」に分類するものその他これらに類するものをいう。

## 2 大工、左官、とび職等の受ける報酬にかかる所得区分

事業所得とは、自己の計算において独立して行われる事業から生ずる所得をいい、例えば、請負契約又はこれに準ずる契約に基づく業務の遂行ないし役務の提供の対価は事業所得に該当する。また、雇用契約又はこれに準ずる契約に基づく役務の提供の対価は、事業所得に該当せず、給与所得に該当する。

したがって、大工、左官、とび職等が、建設、据付け、組み立てその他これらに類する作業において、業務を遂行し又は役務を提供したことの対価として支払いを受けた報酬にかかる所得区分は、当該報酬が、請負契約も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のであるから留意する。

この場合において、その区分が明らかでないときは、例えば、次の事項を総合勘案して判定するものとする。

- (1) 他人が代替して業務を遂行すること又は役務を提供することが認められるかどうか。
- (2) 報酬の支払い者から作業時間を指定される、報酬が時間を単位として計算されるなど時間的な拘束（業務の性質上当然に存在する拘束を除く。）を受けるかどうか。
- (3) 作業の具体的な内容や方法について報酬の支払者から指揮監督（業務の性質上当然に存在する指揮監督を除く。）を受けるかどうか。
- (4) まだ引き渡しを完了しない完成品が不可抗力のため滅失するなどした場合において、自らの権利としてすでに遂行した業務または提供した役務にかかる報酬の支払いを請求できるかどうか。
- (5) 材料又は用具等（くぎ材等の軽微な材料や電動の手持ち工具程度の用具等を除く。）を報酬の支払者から供与されているかどうか。 」

この解釈通達にも、②労働時間の定めがある。③ノルマが達成できなくても、対価が減少しなかった。④材料用具等が支払者から供与されている。⑥指揮命令に服して労務を提供しているがあるが、これらの点は、上記事件にも当てはまる。

解釈通達に当てはまっていないものとして、①専属で業務に従事⑤各支払先が定期健康診断受診料を負担していたという2点がある。この2点は、解釈通達には見当たらないが、給与所得者としての特徴をとらえたものであるといえる。なぜならこの2点は、給与所得の帰納的な定義、従属性という属性と結びつくものであるからである。

(2) ホステス業

平成28年7月28日福岡地裁判決では<sup>23)</sup>、原告の経営するバーやキャバレー等のホステスに支払われた報酬又は料金が給与所得に該当するか否かが問われている。

被告側は、原告の経営するバーやキャバレー等のホステスに支払われた報酬又は料金は、給与所得であるとして、次のような点を指摘している。原告は、本件ホステス等に対して、あらかじめ本件給与規定等を示して勤務条件等を説明した上で雇用契約を締結し、給与規定にしたがって本件支給金員を支払っていた。また原告は、本件管理表等を作成して、ホステスの出勤状況や売上を正確に管理し、ホステスごとに給与計算書を作成してその支給額を決定していた。そして原告は、本件給与規定や接客の方法等を記載したマニュアルを本件ホステスらに示し、これに従うように定めていた。また原告は、本件ホステス等に原告が要求する日時での勤務を義務付け、無断欠勤の場合や週末欠勤の場合には、通常より高額な罰金を徴収することによって、事実上、本件ホステスらに原告が要求する日時での勤務を義務付け、営業開始前に行われる朝礼まで服装や髪形等を整えようとして出勤するよう指示するなどして、本件ホステス等を管理していた。さらには、ホステス等の受け取った金員は、給与規定に基づく金員のみであり、本件ホステス等の各人の売上金額が、本件ホステス等の報酬となることはなかった。また本件ホステス等が、客のつけ払いの可否を判断することはなく、店舗の施設料や、衣装、名刺といった物品の使用料を支払うこともなかった。

一方原告側は、原告の経営するバーやキャバレー等のホステスに支払われた報酬又は料金は、事業所得であるとして、次のような点を指摘している。営業開始前に朝礼が行われていたが、この朝礼においては、挨拶や精神論に關することが述べられていたにすぎず、本件ホステスらに対して、営業に関する指導等が行われていなかった。マニュアル等を用いて、接客態度等について事細かな指示を与えていたといった事実もない。原告から、本件ホステスらに具体的な指揮、監督が行われることはなく、本件ホステス等は、自己の判断で、客の個性に合わせて接客を行っていた。原告が本件ホステス等に、当該朝礼までに出勤するよう指示をしていた事実はない。そのうえ、本件各店舗と本件ホステスらとの契約においては、出勤日数が多いほど本件支給金員が多くなるようにして、本件ホステス等の出勤を奨励しているものの、出勤を強制することはなく本件ホステス等に対する出勤の拘束はなかった。タイムカードによる時間管理はなく、早退も認められていた。顧客の連絡先等を管理しているのは、本件ホステス等個人であり、本件ホステス等は、これを用いて独自に営業等を行っている。また本件各店舗では、貸ドレスや簡易な名刺を用意してはいるが、大半のホステスは、自分に合ったドレスを自費で購入し、また名刺についても、各ホステス自身の業務用の携帯番号やメールアドレス等を記入したものを自費で購入し、出勤前には自費で美容院へ行って整髪するなどして出勤している。

判決では、以下のようなことが指摘され、給与所得であると判示された。本件ホステス等の出勤日は、本件各店舗のほかの従業員やホステスとの間で調整して決められており、各自が自由に

23) 税資266順号12891。

決めることができなかつた。本件各店舗においては、始業前に朝礼への参加が義務付けられ、業務開始の準備、接客方法や接客態度に関する詳細な決まりがあり、これらに基づいて本件ホステス等に対し、業務上の指導が行われることがあつた。本件ホステスらが顧客から受け取る金員は、原告の売上とされ、本件ホステス等が受け取る金員は、本件給与規定に基づき計算されたものに限られていた。出勤時間及び退職時間は決まっており、これに違反した場合には、罰金が科されていた。出勤日は本件ホステス等の希望を踏まえて調整されていたものの、休むことができる日数には制限があつた上、出勤が強制され、自由に休みを取ることができない場合があり、本件ホステスらが自由に決めることはできなかつた。

さて、ここで本件に関して、少し考察を加えておきたい。

判決では、タイムカードはないものの、出勤日について自由がない、休みが自由に取れない、そして接客方法や接客態度に関する決まりが存在し、本件ホステス等が受け取る報酬が本件給与規定に基づいている点などが指摘され、衣装や名刺代などの費用負担に関する被告と原告の見解の相違は捨象され、本件ホステス等に支払われた報酬又は料金は、給与所得とされている。

被告と原告の見解には、異なる点が見受けられる。被告は、ホステスは、衣装や名刺を負担していないとしているが、原告は、負担していると主張している。また、被告は、朝礼まで出勤するように指示し、勤務状況を管理していたとするが、原告は、朝礼までに出勤することは強制しておらず、出勤はホステスが自由に決められることを強調している。そして被告は、ホステスたちに自由度がないとしているが、原告は、ホステス達には、相当程度の自由度があることを強調している。

店側が外注費として処理をしても、ホステスに支払う報酬は、その役務提供の状況により給与と判断される場合がある。

しかしながら、例えば、顧客の対応や顧客が店に支払う飲食代をホステスが仕切り、売掛管理も行うあるいは、入店・出店時間などが、ホステスに任されている場合には、消費税の仕入税額控除の対象となる<sup>24)</sup>。

上記の事件でも、例えば、出勤時間がホステスの裁量に任されていれば、給与ではなく、外注費となると判断された可能性があつた。上記事件では、出勤時間について、被告、原告ともに言及していて、被告は自由度がなかつたとし、原告は、自由度があつたとしているものの、実際には、従業員とホステスが出勤時間の調整を行っていたことに着目され、給与とされている。

また、上記の事件では、売掛管理をホステスが行っていたかどうかではなく、被告が売上の一部をホステスが得られたかどうかに関及している点は注目されてしかるべきである。売上の一部をホステスが取得していたならば、経済的独立性ありとみて、これも外注費となる判断材料になると考えられる。

24) 都築巖「給与と外注費をめぐる税務 建設業関係・ホステス等に係る留意点」税経通信第71巻第10号36頁、2016年9月。

## むすび

給与か外注費かの判断は、基本的には、消費税法基本通達1-1-1、そしてこれとほぼ同一の内容の東京国税庁の通達などを基にして判断することができる。

これらの通達で判断できない場合には、本稿で指摘したように、基本的には、給与所得の帰納的な定義、「独立性」と「従属性」で判定することができる。建設業でいえば、労災などのために労働者災害補償保険に入っているとか、健康診断の受診料を会社から受け取っていたかどうかとか、食事代等を受け取り、福利厚生費で処理していたなどに当てはまれば、外注費ではなく、給与と判断される。ホステス業の事例でいうと、就業時間に自由裁量があるかどうか、売上の一部がホステスに入る状況にあるかなどに当てはまれば、外注費と判断される。逆に、ホステス業で、同伴したお客さんがいるのに、店主に他のお客さんのところに行きなさいなどと命令されているようなら給与と判断される。建設業で、複数の会社に属して建設作業をしている場合には請負だが、一つの会社に専属なら、給与と判断される。ホステス業でも複数のお店では働いているなら請負、単一の店で働いているなら給与と判断されるであろう。

通達によれば、その契約に係る役務の提供の内容が他人の代替を容れることができるなら、それは請負と判断されるのであるが、これには筆者には疑問がある。仕事が極めて特殊で代替が困難である場合には、それは給与というよりも、むしろ請負という色彩を帯びるのではないだろうか。

今まで通り、同じ会社で同じ仕事をしているのに、仕入税額控除を受けたいがために、給与から外注に切り替えた場合には、課税当局にそこを指摘される可能性があるので注意を要する。

さて、EUのVAT指令Article9,10で示されているように<sup>25)</sup>、雇用者から独立していない被雇用者は、消費税の課税対象から除かれている（不課税取引）。また消費税の制度において、個人がビジネスを行っている場合のみ、消費税の課税対象になるとされている。例えば、個人が家具や衣服を私的に販売したとしても、付加価値税が課されることはない<sup>26)</sup>。

消費税の課税対象にならないということは、同時に被雇用者に対して報酬を支払う側に対して、仕入税額控除が認められないことを意味する。

この被雇用者の不課税という制度は、納税者に対して節税の誘因を提供していることは否めない。消費税の非課税制度と同様、この不課税という制度も、給与より外注費処理という誘因を納税者（雇用者）に提供している点は、問題があるといわざるをえない。

25) 「“課税可能な個人”とは、その活動の目的や結果は何であれ、何等かの場所で何等かの経済活動を独立して行う個人をいう。」(Article 9 (1))

「経済活動が“独立して”行われているというArticle 9 (1) の条件は、労働条件、報酬そして雇用者の責任に関して雇用者と被雇用者の関係を作り出す雇用契約その他の法的関係によって被雇用者その他の人々が雇用者に拘束される場合には、VATから彼らを除くべしというものである。」(Article 10)

26) Alanは、家具を何回販売したら、ビジネスに転換するののかという指摘をしている。

Alan A. Tait, VALUE ADDED TAX INTERNATIONAL PRACTICE AND PROBLEMS 366 (International Monetary Fund Washington,DC1988).

