

給与所得と事業所得の区分  
／外注費の課税仕入れ該当性

第 39 回 2011 年（平成 23 年）6 月 3 日

発表 長野 匡司

---

※MJS 租税判例研究会は、株式会社ミロク情報サービスが主催する研究会です。

※MJS 租税判例研究会についての詳細は、MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページをご覧ください。

<MJS コーポレートサイト内、租税判例研究会のページ>

<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>

---

平成23年6月3日

第39回MJS租税判例研究会

発表者 長野 匡司

## 【給与所得と事業所得の区分／外注費の課税仕入れ該当性】

東京地方裁判所平成18年（行ウ）第213号

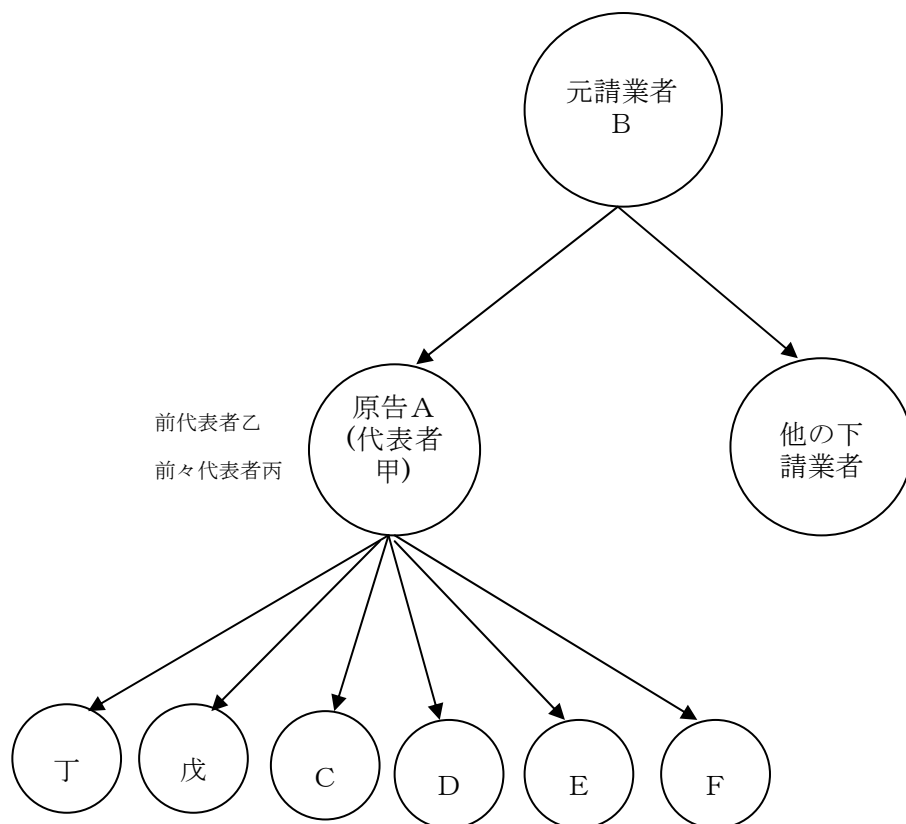
東京高等裁判所平成19年（行コ）第427号

### 1 事件の概要

#### (1) 当事者等について

原告Aは、電気工事の設計施工等を目的とする株式会社（資本金1,000万円）である。甲は、Aの取締役兼従業員であったが、平成11年5月31日代表取締役に就任した。

Aは、株式会社Bの専属的な下請会社として、Bとの間で平成9年7月1日付けの工事請負基本契約書を交わした上、ビルディングの電気配線工事及び電気配線保守業務等を請け負っている。



## (2) 本件各課税期間における事実関係等について

- ① 本件各課税期間（次の3課税期間）の消費税等について、確定申告をしている。  
 平成13年3月課税期間（平成12年4月1日～平成13年3月31日）期限後申告  
 平成14年3月課税期間（平成13年4月1日～平成14年3月31日）期限内申告  
 平成15年3月課税期間（平成14年4月1日～平成15年3月31日）期限内申告  
平成15年11月修正申告
- ② 本件各支払先（丁、戊、C、D、E及びFの6人）は、いずれもAとの間で1日の労務に係る対価の額（いわゆる日当）を口頭で約束し（契約書を交わしていない）、AがBから請け負った電気配線工事及び電気配線保守業務等に従事していた。
- ③ 本件各支払先は、それぞれが作業に従事する各仕事先において、甲又はBの職員である現場代理人の指揮監督の下、電気配線工事等の作業に従事していた。
- ④ 本件各支払先は、各仕事先で使用する材料（電線等）をA又はBから無償で支給されていた。
- ⑤ 本件各支払先は、各仕事先で作業するに当たり使用する工具及び器具等のうち、ペンチ、ナイフ、ドライバー等は各自で用意していたが、その他各仕事先で使用する作業台、脚立、夜間照明用の発電機及び足場等の工具及び器具等はBから無償で貸与されており、また、各仕事先で着用する作業着はAから無償で貸与されていた。なお、上記作業着は、Bがその着用を義務付けているものであるところ、Aは、本件各支払先に無償貸与する作業着をBが指定する業者から購入し、その購入費を福利厚生費として費用計上していた。
- ⑥ 本件各支払先は、電気配線工事等に従事するに当たり、原告に対して、現場名、出勤日、残業時間及び夜間勤務日等を記載した「出勤簿」と題する書面又はこれと同内容の書面（以下、併せて「出勤簿等」という。）あるいは出勤簿等の作成がない場合にあつては、「請求書」と題する出勤簿等とおおむね同様の事項を記載した書面を作成し、これらを提出していた。
- ⑦ Aは、本件各支払先から提出された書面に基づき、本件各支払先に対する支払金額として、1日当たりの「基本給」に各仕事先における従事日数を乗じた金額のほか、1時間当たりの「残業給」に残業時間を乗じた金額、遅刻減給に係る金額、消費税等の金額及びこれらの金額の合計額等を記載した「労務費明細書」を作成していた（すなわち、本件各支払先へ支払われる日当は、本件各支払先が作業を休んだ日については支給されず、遅刻した場合については、その時間に応じて減額されることになっていた。）。
- ⑧ Aは、労務費明細書に基づき、本件各支払先へ金員（以下「本件支出金」という。）を支払い、(i)本件支出金を外注費として経理し、給与等の源泉徴収の対象とせず、(ii)本件支出金を課税仕入れに係る支払対価の額として、消費税等の申告を行った。なお、本件支出金のうち、丁に対する支払金額には、通勤費が含まれていた。
- ⑨ Bは、その下請業者を管理するために、「協力業者登録申請書」並びにその添付書類と

して「協力業者従業員名簿」及び「下請業者内訳書」等の提出を求めていたところ、Aは、毎年7月1日付けで、Bに対し、これらの書類を提出していたが、本件各支払先は、「下請業者内訳書」に記載されておらず、「協力業者従業員名簿」に記載されていた。

- ⑩ Aは、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た。
- ⑪ Aは、本件各支払先に対して食事代、慰労会及び忘年会等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いた。
- ⑫ 本件各支払先及びAの監査役であるGは、Aから毎年最初に給与等の支払を受ける日の前日までに、所得税法 194 条に規定する給与所得者の扶養控除等申告書をAを経由して納税地の所轄税務署長に提出することはしていなかった。

### (3) 本件訴えに至る経緯等について

- ① 平成 15 年 8 月、Aの税務調査を着手した。
- ② 杉並税務署長は、平成 16 年 5 月 28 日、Aに対し、本件各処分をした。

税 目	本件各処分の内容
消費税等	平成 13 年 3 月課税期間更正処分、無申告加算税賦課決定処分
	平成 14 年 3 月課税期間更正処分、過少申告加算税賦課決定処分
	平成 15 年 3 月課税期間更正処分、過少申告加算税賦課決定処分
源泉所得税	各月分の納税告知処分、不納付加算税各賦課決定処分

- ③ Aは、平成 16 年 7 月 28 日、杉並税務署長に対し、本件各処分に係る異議申立てをしたところ、杉並税務署長は、同年 10 月 26 日、本件各処分の一部を取り消し、その余の異議申立ては棄却する旨の異議決定をした。
- ④ Aは、平成 16 年 11 月 26 日、国税不服審判所長に対し、異議決定によって取り消された後の本件各処分に係る審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成 17 年 11 月 1 日、審査請求をいずれも棄却する旨の審査裁決をした。なお、同裁決に係る裁決書は、同月 2 日にAに送達された。
- ⑤ Aは、平成 18 年 5 月 2 日、本件訴えを提起した。

## 2 争点

本件各課税期間（源泉所得税は本件各月分）における本件各支払先に対する本件支出金の支払が給与等に該当するか否か。

## 3 被告の主張

### (1) 最高裁昭和 56 年判決

所得税法上の事業所得と給与所得の区別について、最高裁昭和 56 年判決は、「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

っては、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依りて、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又は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されなければならない。」と判示した。

## (2) 実務上の判定方法

最高裁昭和 56 年判決によれば、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を重視されなければならないものとされるところ、具体的には、次に掲げる事項等を総合考慮して判定すべきである。

- ① 契約の内容が他人の代替を容認するかどうか（代替不可の場合は給与所得とされる。）。
- 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（指揮監督を受ける場合は給与所得とされる。）。
- ③ まだ引渡しを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、その者が権利として報酬の請求をすることができるかどうか（報酬の支払請求権がある場合は給与所得とされる。）。
- ④ 所得者が材料を提供するかどうか（材料を無償で支給されている場合は給与所得とされる。）。
- ⑤ 作業用具を供与されているかどうか（作業用具を供与されている場合は給与所得とされる。）。

## (3) 所得区分の検討

本件については、次の①～⑦の事実からすると、本件支出金は、本件各支払先の給与所得であると認めることができる。

- ① 本件各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こと
- ② 本件各支払先は、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こと

- ③ まだ引渡しを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、本件各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こと
- ④ 本件各支払先は、材料を無償で支給されていること
- ⑤ 本件各支払先は、各仕事先で作業するに当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B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B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こと
- ⑥ 原告がBに対し、本件各支払先を原告に在籍する者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
- ⑦ 原告は、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処理しており、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ること

#### (4) 処分の適法性

本件支出金は所得税法 28 条 1 項に規定する給与等に該当するから、消費税法上、課税仕入れに係る支払対価の額（税込み）に該当せず、また、所得税法 183 条 1 項の規定に基づき、原告において、本件支出金に係る本件各月分の源泉所得税を徴収納付しなければならないものであって、杉並税務署長が行った本件各処分は、別紙「本件各処分の根拠及び適法性」のとおり、すべて適法であり、原告の主張はいずれも失当である。

## 4 原告（控訴人）の主張

### (1) 請負契約

原告と本件各支払先の契約は、丙及び乙から原告代表者が原告の経営を引き継いだころ、当事者間において請負契約として約定されたものであり、本件各課税期間において原告と本件各支払先の間に雇用関係又はそれに類する関係はない。

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丁、戊及びCのほか、H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、戊、C及びFは各自の事業所得に係る確定申告をしていた。

さらに、本件各課税期間に原告において個人下請業者として稼働していたI、J、H、K、L及びM等に対しては、本件各支払先と同様に出勤簿等（原告における呼称は「出表面」）に基づく労務明細書によって請負代金が計算され、支払われていたのであって、本件各支払先だけがその収入の事業所得性を否認される理由はない。

本件各処分は、このような当事者間の意思又は合意の内容を考慮せず、私的自治を全面的に否定するものであって、違法である。

## (2) 事業所得と給与所得の区分

事業所得と給与所得の区分については、所得税法上、その基準に係る明文の規定はなく、基本通達すら存在しない。

労働関係法規の適用については、労働者保護の見地から、労働者性を実質的に拡張して解釈することが許されるとしても、その解釈を租税法規の適用について機械的に当てはめることはできない。

被告が先例として主張する最高裁昭和 56 年判決は、弁護士顧問料の所得区分が争われた事案であり、過度の租税回避目的が明白であったことから、それを否定する価値判断が先行し、「判断の一応の基準」であると限定しつつ、労働者性の認定基準として確立されてきた基準を法解釈の統一等の観点から準用したものにはすぎない。なお、被告の主張(2)記載の基準は、最高裁昭和 56 年判決でも述べられていない被告内部の独自の基準である。

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た理由は、雇用関係によると各種の控除により手取りの収入額が減少することを嫌った本件各支払先らの希望によるものであって、原告において殊更請負関係を選択する利益はない。

最高裁昭和 56 年判決は、「租税負担の公平」を述べているが、被告はその内容について格別の主張をしておらず（被告のいう租税負担の公平は、実は原告に源泉所得税を徴収納付させる方が租税の徴収が容易であるという価値判断をいうものにはすぎない。）、本件においては、請負関係を選択したことによる利益を享受する本件各支払先の収入について事業所得として課税することが租税負担の公平を図ることになる。

## (3) 給与所得への反論

- ① 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Bの下請業者が元請業者であるBの綿密な工程監理と予算監理に従って工事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ない（Bの指揮監督下にあるということでは、Bの下請業者である原告も同様である。）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あることを阻害する事情である。
- ② 原告がBに対し、本件各支払先を原告に在籍する者として記載した協力業者従業員名簿を提出したのは、業界の不文律として雇用する従業員が多い方が仕事を受注しやすいため、そのようにしていたものにはすぎず、このようなことは、原告の代表取締役が丙及び乙であったころから行われていたことである。
- ③ 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、これを福利厚生費として経理処理したことは、原告の経理担当者が経理科目の分類を誤ったものにはすぎず、むしろこれらの費用負担のほとんどは接待交際費として通常に経理処理されている。

- ④ 本件各支払先が受診した定期健康診断の費用の負担や、本件各支払先に対する作業着の無償貸与等は、元請業者であるBの下での施工監督責任の徹底によるものである。

#### (4) 違法な処分

本件各処分は、次の①～③などの点からして、適正手続、租税法律主義及び平等原則に違反する違法な処分である。なお、被告主張の別紙「本件各処分の根拠及び適法性」について、その数値及び計算自体は認める。

- ① 事業所得と給与所得の区分の基準そのものについて基本通達すら存在しない状況において、平成15年8月に行われた杉並税務署による最初の税務調査時から約9箇月という長期間の遅延の末、何らの行政指導もないまま、処分理由すら明らかにすることなく突如としてされたものであること
- ② 原告の消費税等に係る調査を担当した杉並税務署の調査担当職員は、原告の役員であるGに係る源泉所得税の計算等に際し、扶養控除等申告書を提出すれば所得税等負担軽減措置法別表第一の甲欄を適用する旨事前指導しておきながら、原告がその処理をして修正申告をするや、給与の支払日までに同申告書の提出がなかったことをもって同指導を覆したこと
- ③ 最初の税務調査時には、調査担当職員が「外注先との請負契約書又は請求書等が存在すれば外注費として認めてもよい」と指導しておきながら、異議申立てに係る審理の段階でこれらの請求書等が発見されたにもかかわらず、また、審査請求に係る審理の段階で、原告が求めに応じて本件各支払先以外の個人下請業者に関する証拠を提出したにもかかわらず、これらの資料が全く考慮されていないこと

## 5 東京地裁の判断

### (1) 最高裁昭和56年判決

所得税法は、所得をその源泉ないし性質によって、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得及び雑所得の10種類に分類し、所得はその性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立ち、租税負担の公平を図るため、各種の所得について、それぞれの担税力の相違に応じた計算方法を定め、また、それぞれの態様に応じた課税方法を定めている。

そして、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と給与所得のいずれに該当するかを判断するに当たっては、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及び目的に照らし、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ず、当該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、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、営利性及び有償性を有し、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、雇用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ものと区別することが相当であり、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又は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（最高裁昭和 56 年判決参照）。

## (2) 認定事実

そこで検討するに、証拠等（該当箇所に併記したもの）及び弁論の全趣旨によれば、次の事実を認めることができる。

- ① 原告が労務の対価として「外注費」を支払った個人のうち、本件各課税期間において原告が常用していた者は5人程度であったところ、本件支出金の支払状況等に照らし、本件各支払先は、いずれも原告において常用していた者に当たる。

この点に関連して、原告代表者は、本件各支払先は、3割程度は原告がBから請け負った工事以外の仕事先で作業に従事していた旨供述するが（原告代表者本人）、これは、Bの下請業者として登録している他の業者がBから請け負った工事について、その業者から原告に対し人手不足や作業遅延等を理由として応援要請があったときに、原告が本件各支払先に連絡して同工事の仕事先で作業に従事してもらうという形態のものであり、他の業者から応援要請がされるのは原告に対してであること、同要請に応じた場合の報酬は、他の業者から原告に対して支払われ、原告がこれを本件各支払先に支払っていることなどの事情が認められること（原告代表者本人）、また、本件各支払先は、杉並税務署の調査担当職員に対し、原告以外で仕事をしたことはない旨述べている（ただし、Dに対する調査はされていない。）ことなどに照らすと、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ものとしても、本件各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ものと認めることができる。

なお、他方において、本件各支払先が各自に割り当てられた作業を更に下請させたこと、本件各支払先が更に労働者等を使用していたこと、原告における作業のほかに兼業をしていたこと、店舗、事務所又は営業所等を有していたこと、会計帳簿等を作成していたこと、ペンチ、ナイフ及びドライバー等のほかに営業用の資産を有していたこと、いわゆる屋号を有していたことなどの事情が存在したことをうかがわせる主張立証はない。

- ② 本件各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、原告が本件各支払先に対して作業を行う現場等を指定し、本件各支払先は、各仕事先において、原告代表者又はB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等の作業を行っていた。

この点に関連して、原告代表者は、本件各支払先は、原告代表者による現場等の指定について諾否の自由があった旨供述するが（原告代表者本人）、大体は折り合いが付いて指定した現場に行ってくれるとも供述していること（原告代表者本人）などからすると、原告代表者において各仕事先に係る本件各支払先の要望等を調整するなどしていたことは確かであるとしても、少なくとも原告代表者による現場等の指定に従わなかったために本件各支払先が原告において常用される地位にあったことと相反するような事態は生じていなかったものと認めることができる。

なお、本件各支払先は、仕事を休むときや遅刻をするときには、原告代表者に対し連絡をしており、そのような場合、本件各支払先が自ら代替の作業員等を手配することはなかった。

- ③ 本件各支払先の「残業給」は、「基本給」を時間給に換算した金額のおおむね2割5分となっており、夜間の「基本給」は、通常の「基本給」の5割増しとなっているなど、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る額となっている。

なお、各労務費明細書によれば、本件各支払先は、おおむね週休1日か2日程度で作業に従事していたものと認めることができる。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などがあるものの、それが達成されなかったからといって、労務に対する対価が減少することはない。

- ④ 原告は、Bとの間で平成9年7月1日付けの工事請負基本契約書を取り交わしているところ、原告とBの間の個別の工事に係る契約は、その基本契約に基づき、原告からBに対し見積書を提出し、Bにおいて同見積書を審査した上、原告に対し注文書を発行し、同注文書の交付を受けた原告がBに対して請書を提出することによって成立する。原告は、個別の工事における電線のメートル数及び配管のメートル数等にそれに応じた人工（作業員）の必要人数分の掛け率を乗じるなどして見積書を作成している。

各仕事先で使用する材料（電線等）は、一定規格以上のものはBにおいて仕入れ、その余のものは原告において仕入れることとなっているが、原告が仕入れる材料についてはBの定める基準に適合するものでなければならないものの、その製造元等は問われていない。

### (3) 認定事実及び前提事実による判断

前記認定事実及び前記前提事実によれば、①本件各支払先は、原告から指定された各仕事先において原告代表者又はBの職員である現場代理人の指示に従い、基本的に午前8時から午後5時までの間、電気配線工事等の作業に従事し、1日当たりの「基本給」に従事日数を乗じた金額、約2割5分増しの「残業給」に従事時間を乗じた金額及び5割増しの夜間の「基本給」に従事日数を乗じた金額の合計額（さらに、丁については通勤費が加算される。）から遅刻による減額分を差し引かれた金員を労務の対価として得ていたこと、

②この間、原告に常用される者として他の仕事を兼業することがなかったこと、③各仕事先で使用される材料を仕入れたことはなかったこと、④ペンチ、ナイフ及びドライバー等のほかに本件各支払先において使用する工具及び器具等その他営業用の資産を所持したことはなかったことなどが認められるところ、さらに、⑤原告が本件各支払先に係る定期健康診断の費用を負担していたこと、⑥原告が福利厚生費として計上した費用をもって本件各支払先に無償貸与する作業着を購入していたことなどを総合的に考慮すると、その労務の実態は、いわゆる日給月給で雇用される労働者と変わらないものと認めることができるから、このような本件各支払先について、自己の計算と危険において独立して電気配線工事業等を営んでいたものと認めることはできない。

これに対し、原告は、原告と本件各支払先の間では、本件各支払先の提供する労務を請負契約に基づくものとする旨の合意があった旨主張し、実際、本件各支払先のうち、戊及びCは、平成13年分から同15年分までの収入を事業所得としてそれぞれ確定申告し、Fは、同14年分及び同15年分の収入を事業所得として確定申告している。また、丁は、同14年分及び同15年分の収入を給与所得として確定申告し、原告から同14年分の給与所得の源泉徴収票の発行を受けたりしているものの、東京土建国民健康保険組合に対して同15年度分及び同16年度分の保険料を納付するなどしており、さらに、丁は同11年5月13日から、戊は同10年4月2日から、Cは同3年4月1日から、いわゆる一人親方等に係る労働者災害補償保険に特別加入している。

この点について、そもそも課税要件事実、表面的に存在するよう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ころ、その認定に当たり、私法上の契約関係に係る当事者の意思ないし認識を考慮に入れることは当然ではあるが、本件では、たとえ原告と本件各支払先の間でその労務が請負契約に基づくものであるとして取り扱う旨の認識があったとしても、上記で述べたところによれば、本件各支払先としては、原告に対し、ある仕事を完成することを約して労務に従事していたと認めることはできず（原告は本件各支払先に対し作業時間に従って労務の対価を支払っており、達成すべき仕事量が完遂されない場合にも、それを減額したりはしていない。）、労働に従事することを約して労務に従事する意思があったものと認めるのが相当であり、実際、前記認定事実及び前記前提事実によれば、原告と本件各支払先の契約関係では、他人の代替による労務の提供を容認しているとは認めることができないこと、本件各支払先は原告代表者又はB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ことが認められることなどからすると、本件各支払先による労務の提供及びこれに対する原告による報酬の支払は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき、原告との関係において空間的（各仕事先の指定等）又は時間的（基本的な作業時間が午前8時から午後5時までであること等）な拘束を受けつつ、継続的に労務の提供を受けていたことの対価として支給されていたものと認めるのが相当である。このことは、原告と本件各支払先の間において、請負契約という私法上の法形式に基づいて税務申告等をする認識を共有していたものとし

でも左右されるものではなく、また、原告及び本件各支払先において租税回避目的を有していたか否かとも関係がない。

したがって、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及び目的や、他の給与所得者等との租税負担の公平の観点等に照らし、本件各課税期間（及び本件各月分）における本件各支払先に対する本件支出金の支払は、所得税法 28 条 1 項に規定する給与等に該当するものと認めることができる。

そして、このことは、原告が B に対し、本件各支払先を原告に在籍する従業員として記載した協力業者従業員名簿を提出していることから裏付けることができ（実態として雇用契約又はこれに類する原因が全く存在しないにもかかわらず、これと異なる記載をすれば、下請業者を管理するために同名簿等を提出させている B の目的を達することができないところ、継続的な取引関係がある B にとってその記載が全くの虚偽であるか否かは比較的容易に判明するはずであり、仮に虚偽であることが明らかであれば、同記載の訂正等が求められてしかるべきであるのに、B において同名簿の記載が問題視されたことをうかがわせる証拠はない。）、また、原告において本件各支払先に対して食事代、慰労会及び忘年会等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いたことから裏付けることができる（この点について、原告は経理担当者が経理科目の分類を誤ったものにすぎないと主張するが、たとえそうであるとしても、実態として雇用契約又はこれに類する原因が全く存在しないのであれば、経理担当者もそのような過誤を犯すことはないであろうと思われる。）。

#### (4) 原告の主張と違法な処分の判断

原告は、本件各課税期間に原告において本件各支払先と同様に稼働していた I、J、H、K、L 及び M 等については、その報酬の事業所得性を否認されていない旨主張するが、これらの者が本件各課税期間において原告に常用されていたことを明確に示す証拠はなく、本件各課税期間において B に提出した協力業者従業員名簿に記載されていたことを示す証拠もないから、原告の上記主張をもつても、前記認定を覆すことはできない。

また、原告は、作業に関する指揮監督等の点は、原告を含む B の下請業者が元請業者である B の綿密な工程監理と予算監理に従って工事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り、実際、原告及び本件各支払先は共に B の指定する詳細な作業指示に従わざるを得ないことに変わりはないとして、B 作成の「作業分解シート 内線工事編」及び「効率化シート 内線設備工事編」という各冊子を書証として提出するが、原告と本件各支払先とは、原告が資本の額を 1000 万円とする株式会社であることに比べ、本件各支払先はペンチ、ナイフ及びドライバー等以外の営業用資産を所持していないという違いがあるほか、B と原告及び原告と本件各支払先との関係は、既述のとおり、工事請負基本契約書の作成の有無を始めとして様々な違いがあるのであって、原告及び本件各支払先が共に B の指定する詳細な作業指示に従わざるを得ないことなどをもって、原告が B と

の関係で下請業者であることと同様に本件各支払先が原告との関係で請負契約に基づく事業所得者であると認めなければ不相当であるとはいえない。

さらに、原告は、本件各処分が適正手続、租税法律主義及び平等原則に違反するとして、次の①～③などを主張する。

- ① 本件各処分が最初の税務調査時から約9箇月という長期間の遅延の末、処分理由すら明らかにすることなく突如としてされたものであること
- ② 調査担当職員がGに係る扶養控除等申告書を提出すれば所得税等負担軽減措置法別表第一の甲欄を適用する旨事前指導し、原告がそれに従って修正申告をしたにもかかわらず、甲欄の適用がされなかったこと
- ③ 異議申立てに係る審理の段階で請求書等が発見されたにもかかわらず、また、審査請求に係る審理の段階で、本件各支払先以外の個人下請業者に関する証拠を提出したにもかかわらず、これらの資料が全く考慮されていないこと

しかしながら、上記①については、本件各処分について理由を附記すべきことを求める法令上の根拠はなく、本件各処分に先立って事業所得と給与所得の区分等について何らかの行政指導をしなかったものとしても、それが直ちに適正手続に違反するとまではいえない。また、上記②については、本件全証拠によるも、処分行政庁の行為が信義則に違反するといえる事情を認めることはできない。そして、上記③は、異議決定及び審査裁決の違法又は不当を主張するものであって、本件各処分の違法を主張するものではなく、失当であるから、原告の上記主張はいずれも採用することができない。

したがって、これまでに述べたところと弁論の全趣旨によれば、本件各処分（ただし、平成16年10月26日付け異議決定により一部取り消された後のもの）はいずれも適法であると認めることができる。

## (5) 結論

よって、原告の請求はいずれも理由がないから、これらを棄却することとし、訴訟費用の負担について行政事件訴訟法7条、民訴法61条を適用して、原告の負担とする。

## 6 東京高裁の判断

東京高裁では、次のように判示し、東京地裁と同様の結論を導いている。

### (1) 所得区分の判断

①控訴人と本件支払先との間の法律関係が雇用ないし請負のいずれに該当するかは、その事案における、業務ないし労務及び所得等の態様などの客観的な事実関係に即した法的評価に係る事柄であり、このような客観的な評価と控訴人の主観的な意図との間に認識・見解の相違が存するとしても、それによって当該法律関係の客観的な評価に従って税務行政が遂行されることを論難する所論は当を得ておらず、②本件においても、その業務ない

し労務及び所得等の態様等の客観的な事実関係を総合的に考察すれば、控訴人と本件支払先との間に真実に存在する法律関係は、客観的な評価としては、雇用関係又はこれに類する原因と認めるのが相当であり、本件の全証拠によっても、これを請負契約と評価し得る事実関係の存在を認めるに足りないというべきである。

## (2) 控訴人の主張の判断

控訴人は、控訴人において稼働していた下請業者は、個人・法人ともに従前から一貫して出勤簿等に基づく労務費明細書によって請負代金が計算され、支払われていたことから、その計算方法は、「人工数×残業時間」によらざるを得ないことは明らかであり、請負代金の定額性等の事情は請負契約性と矛盾するものではない。控訴人においては、役員及び従業員のみが社会保険及び雇用保険の被保険者であり、本件各支払先を含む下請業者は、社会保険及び雇用保険の被保険者として取り扱われておらず、一人親方として労働者災害補償保険に加入していた旨主張し、これらの点からも、常用の有無を認定基準として本件各支払先につき、請負契約性を否定することは不当かつ誤りである旨主張するが、本件各支払先への支払は、各人が控訴人に常用されて専属的かつ継続的に控訴人の下で稼働する状況の下で、「基本給」ならびに労働基準法等が定める時間外労働・深夜労働に係る割増賃金額におおむね準ずる「残業給」及び夜間の「基本給」によって、継続的に行われていたこと、控訴人は、本件各支払先の定期健康診断の費用を負担し、福利厚生費として計上した費用で各支払先に無償貸与する作業着を購入していたこと等に照らすと、前記認定が左右されるものではない。

## (3) 違法な処分の判断

控訴人は、本件各処分が適正手続、租税法律主義及び平等原則に違反するとして、次の①～⑤などを主張する。

- ① 本件各処分が、税務調査及び本件各処分のいずれの担当調査官からも事前の税務指導や話し合いもなく、最初の税務調査時から約9箇月という長期間の遅延の末、処分理由すら明らかにすることなく突如としてされたものであること
- ② 調査担当職員が扶養控除等申告書を提出すれば甲欄を適用する旨事前指導し、原告がそれに従って修正申告をすると、今度は、給与の支払日までに、扶養控除等申告書の提出がないことをもって、事前指導を覆し、甲欄の適用をしないで課税したこと、
- ③ 異議申立てに係る審理の段階で請求書等が発見されたにもかかわらず、また、審査請求に係る審理の段階で、本件各支払先以外の個人下請業者に関する証拠を提出したにもかかわらず、これらの資料が全く考慮されていないこと、
- ④ 本件各処分は、事業所得と給与所得の定義・区別について所得税法中に明文の規定を欠く上、納税者に開示された基本通達すら欠いたまま強行されたこと
- ⑤ 本件各処分は、他の税務調査・指導の状況に照らしても、極めて均衡を欠くこと

しかし、上記①については、本件各処分について理由を附記すべきことを求める法令上の根拠はなく、本件各処分に先立って事業所得と給与所得の区分等について何らかの行政指導をしなかったものとしても、それが直ちに適正手続に違反するとまではいえない。また、上記②については、本件全証拠によるも、処分行政庁の行為が信義則に違反するといえる事情（税務官庁が納税者に対し信頼の対象となる公的見解を表示し、納税者がその表示を信頼しその信頼に基づいて行動したところ、後にその表示に反する課税処分が行われ、そのために納税者が経済的不利益を受けることになった等の事情）を認めることはできない。そして上記③は、異議決定及び審査裁決の違法又は不当を主張するものであって、本件各処分の違法を主張するものではなく、上記④も、事業所得と給与所得との区別は、事柄の性質上、所得税法の解釈として前記(1)の基準により個々の事案ごとに当該事業の具体的態様に応じて判断されるべきもので、通達の欠如が処分の違法事由となるものではなく、いずれも失当であり、また、上記⑤は、他の納税者の税務調査・指導との対比において処分の違法事由となるような不合理な差別的取扱いの存在を認めるに足りる証拠はないから、控訴人の上記主張はいずれも採用することができない。

## 7 検討

### (1) 法人の立場

請負契約か雇用契約の判定は、単なる税務上（消費税、源泉所得税、所得税）の問題だけではない。雇用契約の場合には、労働保険料や社会保険料の負担だけでなく、長期的な仕事の確保など負担が多い。このため、請負契約を利用したい法人は多いと考えられる。

### (2) 個人の立場

独立志向の高い人は請負契約を利用し、安定した仕事を求めている人は雇用契約を利用したいと考えているケースが多いのではないだろうか。

なお、請負契約か雇用契約のどちらの税金が安いかは、ケースバイケースである。材料・作業用具等が支給されている場合にはあまり経費が発生しないので、一般に請負契約の方が雇用契約より税金が高くなるのではないだろうか。

### (3) 判決文の検討

5(3)の判決文では、次の事実を「総合的に考慮すると、その労務の実態は、いわゆる日給月給で雇用される労働者と変わりが無いものと認めることができるから、このような本件各支払先について、自己の計算と危険において独立して電気配線工事業等を営んでいたものと認めることはできない。」としている。この判決文の論点を一つ一つ分解すると、どちらかという雇用契約に近いというだけで、請負契約でもありうる内容である。

判決文	検討
本件各支払先は、原告から指定された各仕事先にお	請負契約の場合でも、日当計算によ

いて原告代表者又はBの職員である現場代理人の指示に従い、基本的に午前8時から午後5時までの間、電気配線工事等の作業に従事し、1日当たりの「基本給」に従事日数を乗じた金額、約2割5分増しの「残業給」に従事時間を乗じた金額及び5割増しの夜間の「基本給」に従事日数を乗じた金額の合計額から遅刻による減額分を差し引かれた金員を労務の対価として得ていたこと	る請求も考えられる。
この間、原告に常用される者として他の仕事を兼業することがなかったこと	請負契約の場合でも、忙しくて他の仕事を兼業することができない場合も考えられる。
各仕事先で使用する材料を仕入れたことはなかったこと	請負契約の場合でも、材料の無償支給が考えられる。
ペンチ、ナイフ及びドライバー等のほかに本件各支払先において使用する工具及び器具等その他営業用の資産を所持したことはなかったこと	雇用契約の場合には、ペンチ、ナイフ及びドライバー等の工具も企業が用意するものと考えられる。
原告が本件各支払先に係る定期健康診断の費用を負担していたこと	下請先の従業員等の健康診断費用を負担することも比較的あるものと考えられる。
原告が福利厚生費として計上した費用をもって本件各支払先に無償貸与する作業着を購入していたこと	下請先の従業員等に作業着を貸与することも比較的あるものと考えられる。

#### (4) 実務上の対応

請負契約か雇用契約かが明確な場合には、問題は生じない。

請負契約か雇用契約のグレーゾーンにあるから、税務調査で問題となる。業種としては、建設業や運送業で否認事例が多いようである。

したがって、請負契約を主張するためには、①～③の書類をそろえておくとともに、個人は④～⑤の申告をする必要がある。

- ① 請負契約書（請負と主張できるような内容を記載）
- ② 請求書（現場名を記載）
- ③ 領収書（振込の場合は不要）
- ④ 事業所得で確定申告
- ⑤ 消費税の確定申告（1,000万円以上の収入がある場合）

（疑問点）法人の税務調査で請負契約を雇用契約として否認する場合には、個人の申告をどうするのだろうか。



- ・ 税務署長は個人の事業所得を給与所得（乙欄源泉）に職件で減額更正？
- ・ 税務署長は個人の消費税申告書を職件で取下げ？

## 8 課税庁の法令解釈通達等

- ① 「消費税法基本通達」（平成7年12月25日付課消2-25、国税庁）

下記の通達を平成8年3月31日限り廃止する。

昭和63年12月30日付間消1-63「消費税法取扱通達」
------------------------------

平成3年6月24日付間消2-29「消費税法関係法令の一部改正に伴う消費税の取扱いについて」
-----------------------------------------------

- ② 「給与所得と事業所得との区分 給与？それとも外注費？」（平成15年7月、東京国税局）（別添資料）

- ③ 「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」（平成21年12月17日付課個5-5、国税庁）

下記の法令解釈通達を廃止する。

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」
--------------------------------------------

昭和29年5月18日付直所5-22「大工、左官、とび等に対する所得税の取扱について」
--------------------------------------------

昭和30年2月22日付直所5-8「大工、左官、とび等に対する所得税の取扱について」
-------------------------------------------

昭和31年3月12日付直所5-4「大工、左官、とび等に対する従来の取扱通達にいう『大工、左官、とび等』の意義等について」
--------------------------------------------------------------

- ④ 「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（情報）」（平成21年12月17日、国税庁）

## 9 根拠条文等

### 所得税法

#### （事業所得）

**第二十七条** 事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいう。

#### 2 省略

#### （給与所得）

**第二十八条** 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。

#### 2～4 省略

#### （源泉徴収義務）

**第八十三条** 居住者に対し国内において第二十八条第一項（給与所得）に規定する給与等（以下この章において「給与等」という。）の支払をする者は、その支払の際、その給与等

について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月十日までに、これを国に納付しなければならない。

## 2 省 略

### (給与所得者の扶養控除等申告書)

**第百九十四条** 国内において給与等の支払を受ける居住者は、その給与等の支払者(その支払者が二以上ある場合には、主たる給与等の支払者)から毎年最初に給与等の支払を受ける日の前日までに、次に掲げる事項を記載した申告書を、当該給与等の支払者を経由して、その給与等に係る所得税の第十七条(源泉徴収に係る所得税の納税地)の規定による納税地(第十八条第二項(納税地の指定)の規定による指定があつた場合には、その指定をされた納税地。以下この節において同じ。)の所轄税務署長に提出しなければならない。

- 一 当該給与等の支払者の氏名又は名称
- 二 その居住者が特別障害者若しくはその他の障害者、寡婦、寡夫又は勤労学生に該当する場合には、その旨及びその該当する事実
- 三 控除対象配偶者又は扶養親族のうちに同居特別障害者若しくはその他の特別障害者又は特別障害者以外の障害者がある場合には、その旨、その数、氏名及びその該当する事実
- 四 控除対象配偶者の氏名並びに控除対象配偶者が老人控除対象配偶者に該当する場合には、その旨及びその該当する事実
- 五 控除対象扶養親族の氏名並びに控除対象扶養親族のうちに特定扶養親族又は老人扶養親族がある場合には、その旨及びその該当する事実
- 六 二以上の給与等の支払者から給与等の支払を受ける場合には、控除対象配偶者又は控除対象扶養親族のうち、主たる給与等の支払者から支払を受ける給与等について第百八十三条第一項(源泉徴収義務)の規定により徴収される所得税の額の計算の基礎としようとするものの氏名
- 七 その他財務省令で定める事項

## 2~4 省 略

### **所得税法施行令**

#### (事業の範囲)

**第六十三条** 法第二十七条第一項(事業所得)に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業(不動産の貸付業又は船舶若しくは航空機の貸付業に該当するものを除く。)とする。

- 一 農業
- 二 林業及び狩猟業
- 三 漁業及び水産養殖業
- 四 鉱業(土石採取業を含む。)

- 五 建設業
- 六 製造業
- 七 卸売業及び小売業（飲食店業及び料理店業を含む。）
- 八 金融業及び保険業
- 九 不動産業
- 十 運輸通信業（倉庫業を含む。）
- 十一 医療保健業、著述業その他のサービス業
- 十二 前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行なう事業

## 消費税法基本通達

### （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、個人が雇用契約又はこれに準ずる契約に基づき他の者に従属し、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) 役務の提供に当たり事業者の指揮監督を受けるかどうか。
- (3) まだ引渡しを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) 役務の提供に係る材料又は用具等を供与されているかどうか。

## 民法

### （雇用）

**第六百二十三条** 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ることによって、その効力を生ずる。

### （使用者の権利の譲渡の制限等）

**第六百二十五条** 使用者は、労働者の承諾を得なければ、その権利を第三者に譲り渡すことができない。

2 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。

3 労働者が前項の規定に違反して第三者を労働に従事させたときは、使用者は、契約の解除をすることができる。

### （請負）

**第六百三十二条** 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ることによって、その効力を生ずる。