

# 従業員から外注先に変更になった塗装作業員に支払った報酬と仕入税額控除

明治学院大学法学部教授 渡辺 充

東京地裁令2年(行ウ)第68号, 令3・2・26判決(TAINS:Z888-2352)  
東京高裁令3・8・24判決(未掲載)

Brush up point

本件は、納税者が、作業員2名に支払った報酬を消費税の課税仕入れとして仕入税額控除の対象としたところ、所轄税務署長から、当該報酬は作業員にとって給与所得であるから課税仕入れに当たらないと否認された事例である。東京地裁は納税者敗訴の判決を下したが、その判断のポイントは、次のとおりである。

- (1) 「給与等を対価とする役務の提供」に該当するかどうかは、消費税法基本通達1-1-1を借用し、①非代替性、②指揮監督性、③危険負担、④材料等の支給を判断基準とすることができる。
- (2) 本件では、上記①～④の4項目の中でも、本件作業員らが従業員であった時期と同様に空間的、時間的な拘束を受け、指揮命令に服し、継続的ないし断続的に労務又は役務を提供していたことが最も重視されなければならない。
- (3) 労働環境の変化といった今日の社会情勢を踏まえても、昭和56年判例(吉永事件)に基づく給与等該当性の従属性基準と非独立性基準は、その本質的な判断部分について、十分、妥当性を有している(控訴審判示)。

## I 事実関係

〔1〕原告Xは、塗装工事業等を営む株式会社であり、源泉所得税等の納付については、所得税法216条の納期の特例(1月から6月までの期間に係る給与等について徴収した所得税は当該期間の属する年の7月10日までに、7月から12月までの期間に係る給与等について徴収した所得税は当該期間の属する年の翌年1月20日までに、国に納付することができる。)の承認を受けている。

Xは、塗装工事を受注すると、その雇用する4、5名の従業員を塗装作業に従事させていたが、従業員だけでは作業員の人数が足りない場合には、外注先に依頼して塗装作業を行わせていた。

〔2〕ところで、Xは、平成26年10月頃、Xの各従業員に対し、平成27年4月から健康保険及び厚生年金保険に加入し、各人の給与から健康保険及び厚生年金保険に係る各保険料を徴収する旨説明したところ、従業員であった作業員甲及び乙(以下、「本件各作業員」という。)から、給与が減額されるのは困るので、「外注先」として取り扱ってほしいとの申出があったので、この申出を受け、平成27年4月から本件各作業員を「外注先」として取

り扱うこととし、同年3月、A公共職業安定所長に対し、本件各作業員の「雇用保険被保険者資格喪失届」を提出した。

本件各作業員は、平成27年4月以降もXの塗装作業に従事し、本件各作業員がXの従業員として取り扱われるようになるまで、Xに対し請求書を提出し、Xから、各請求書に基づき、本件各支出金の支払を受けた。なお、Xは、平成27年7月から本件作業員乙を、平成29年7月から本件作業員甲を、それぞれ再び従業員として取り扱い、他の従業員と同様に給与を支払うなどした(筆者注:その理由については原資料から不明。)

〔3〕以上の事実関係に基づき、Xは、平成28年4月課税期間、平成29年4月課税期間の消費税等につき、本件支出金を課税仕入れであるとして仕入税額控除を行った。これに対し被告Y税務署長は、Xに対し、平成30年6月13日、本件支出金は従業員に対する給与であり、課税仕入れに当たらないなどとして、本件更正処分並びに過少申告加算税額の賦課決定処分、さらには本件支出金にかかる源泉徴収の納税告知処分をなした。これを不服としたXは、所定の手続きを経て、本訴を提起した。

## II 主たる争点と当事者の主張

本件の争点は、本件支出金の仕入税額控除該当性、言い換えれば、給与所得該当性の問題である。当事者の主張は、次のとおりである。

納税者の主張	税務当局の主張
<p>本件支出金は、次のとおり、給与所得にあたらぬ。</p> <p>① 本件各作業員は、雇用契約を離脱したいとの申出により雇用契約を離脱しているから、原告と本件各作業員との間の合意を基準に判断すれば、一次的には、本件支出金は「給与所得」に当たらない。</p> <p>② 「給与所得」性の二次的な判断基準としては、自己の計算と危険において独立して営まれているかという基準(非独立性の基準)によって判断すべきである。本件各作業員は、自己の所得についての確定申告を自ら行い、自らの意思により原告の労働保険から離脱し、労働災害があった場合には自己の責任を負うこととなっており、自己の事業を自己の計算と危険において独立して営んでいるから、非独立性の基準によっても、本件支出金は「給与所得」に当たらない。</p> <p>③ 「給与所得」性の判断基準として、使用者の指揮命令に服しているかという基準(従属性の基準)は、就業形態の多様化に伴って従属性が希薄化していることから、そもそも重視されるべきではない。本件各作業員は約8年の経験を有する熟練工であり、Xに対して従属性があるとはいえない。本件各作業員の空間的・時間的拘束は、Xがその元請から受ける空間的・時間的拘束の当然の帰結でしかない。</p>	<p>本件支出金は、次のとおり、給与所得にあたる。</p> <p>① X代表者は、本件各作業員につき、Xの従業員と同様に、その作業に係る作業先、作業内容、作業時間等を管理し、作業の指示をしていたこと等からすれば、本件各作業員は、作業に従事するに当たり、Xの管理下であったということができ、Xの指揮命令に服しており、Xから空間的、時間的拘束も受けていた。</p> <p>② 本件各作業員は、本件支出金が外注費に計上されることとなった平成27年4月以降も、X代表者の指示の下で、継続的に毎月ほぼ20日以上原告の作業に従事し、対価についても、1日当たりの基本単価や1時間当たりの残業代等、時間単位で定められており、その勤務態様や対価の在り方は、同年3月以前に原Xの従業員であった時と変わりがなかった。</p> <p>③ 本件各作業員は、休むときに代替の作業員の手配を行わず、仕事量ではなく作業時間に応じて対価が支払われ、業務に必要な費用はXに負担してもらい、手で持っていくことができる工具を除き、材料等は自ら用意してはなかったことからすれば、本件各作業員が、自己の計算と危険において独立して事業を営んでいたとみることはできない。</p>

### Ⅲ 判決の要旨

〔1〕東京地裁は、はじめに「給与等」該当性の判断枠組みにつき、「吉永事件」（最高裁二小昭56・4・24判決）に従って、次のとおり判示した。「判断の一応の目安として、対価を得て継続的に行う事業から生ずる所得である事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、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、給与等に係る所得である給与所得とは、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い、取り分け、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。」

〔2〕次に、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らず、その区分が明らかでないときは、例えば、消費税法基本通達1-1-1を参考に、総合勘案して判定する旨を判示した。

〔3〕以上の基本的なスタンスに基づき、東京地裁は、①非代替性、②指揮監督性、③危険負担、④材料等の支給さらに⑤雇用保険被保険者資格喪失届の意義の各要素につき、事実関係と照合し、それが「給与等」該当性を補強する要素となるか否かを個別に判断した。

なお、個別要素の判断経過については、長文であるので本稿では省略するが、②指揮監督性については、「本件各作業員は、本件支出金が支出されていた間も、従業員であった時期と同様に、原告から空間的、時間的な拘束を受け、原告の指揮命令に服し、原告に対して継続的ないし断続的に労務又は役務を提供していたものというべきであり、このことは、本件支出金の『給与等』該当性判断において最も重視されなければならない。」と判示し、その重要性を強調した。

以上のとおり、①～⑤の要素を総合判断して、本件支出金は「給与等」に該当するから、消費税法2条1項12号にいう「課税仕入れ」に当たらず、仕入税額控除の対象とならないと判示し、納税者敗訴とした。

なお、第1審判決を不服とした納税者は控訴したが、控訴審判決においても納税者の主張は認められず、現在、納税者は上告受理申立書を提出している。

### Ⅳ 解説

〔1〕消費税における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、同号カッコ書きに、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ものとされている。そこで、消費税法導入以来、役務の提供に対する給与等該当性の問題は、所得税法・消費税法の両側面から重要な問題となり、いくつもの租税事件が過去に起こっている（直近事件でいえば、自動車運転手に支払われた金員の給

与等該当性が争われた札幌地裁令元・11・29判決事件がある。）。本件事件もその位置づけにある。

ところで、給与所得と事業所得の概念整理については、弁護士顧問料の所得区分が争われた「吉永事件」（最高裁二小昭56・4・24判決）をレイシオ・デシデンダイとし、「従属性基準」（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「非独立性基準」（自己の危険と計算によって行う）から、給与等該当性を判断するものとし、本件でも上記のとおり、東京地裁は、判断枠組みとしてこれを採用している。しかし、納税者は、控訴審において、この「吉永事件」の判決は、すでに判決日より40年以上経過しており、特に、空間的、時間的拘束の有無といった「従属性基準」については、コンピューター及びインターネットの飛躍的な発展により、働く場所を選ばなくなった今日において、妥当生があるかという点につき重大な疑義があるとし、「吉永事件」に依拠した原審の判断は誤りであると主張した。

これに対し控訴審判決は、「昭和56年判例（筆者注：吉永事件）は・・・昨今のテレワーク等の普及によって、勤務場所が自宅等に移行するなど、社会情勢の変化が見られるとはいえ、そのような場合でも、テレワーク等を行う場所を使用者に届け出た上で、上司等からの指揮・命令を受け、上司等への必要な報告を行うことができる環境を整え、所定の時間を勤務することが要請されているのが一般的であることも考慮すると、使用者の指揮監督の下で、一定の場所において継続的又は断続的に労務を提供し、これに対する対価（賃金）が支払われるといった実態には何ら変わりはないというべきである。そうすると、今日の社会情勢の変化を踏まえても、昭和56年判例は、その本質的な判断部分については、十分にその妥当性を有しているということが出来る」とし、納税者の主張を斥けた。

この「従属性基準」と「非独立性基準」についての取扱いについては、どちらを先行して判断するか、両者に判断の優劣はあるのか、両者は総合的に判断されるべきかなど、学説においてもその見解は分かれている。筆者は、最近の“働き方”の多様性、対象が従業員か役員かの相違などから、これらは総合的に判断せざるを得ないものと考えており、控訴審判決のとおり、「吉永事件」の本質的な判断基準については、いまでも十分妥当性を有しているものとする。

〔2〕次に、本件では、消費税法基本通達1-1-1を示し、これは、消費税法2条1項12号で課税仕入れから除外される「給与等を対価とする役務の提供」に該当するか否かの直接的な基準ではないが、本件の判断に当たっても参考となる基準として引用している。すなわち、同通達は、支払い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が、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している。(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。

## 未来は昔から決まっていたこと

税理士 富永 昭雄

このように給与等該当性を補強する要素から判断することは、たとえば「一人親方」の判定において、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）」が新たに発遣されており、その中で次の5つの要素を総合勘案するものとしている。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を受けるかどうか、④まだ引渡しを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、自らの権利として既に遂行した業務又は提供した役務に係る報酬の支払を請求できるかどうか、⑤材料又は用具等を報酬の支払者から供与されているかどうか。

要するに、判断枠組みとして「従属性基準」と「非独立性基準」があり、これに消費税法基本通達1-1-1では4要素、大工・左官・とび職等個別通達では5要素（これら4要素・5要素は実質的には同じ）の補強要素を明らかにしている。これによって、納税者にとって課税判断の予測可能性は担保されていると解され、以上のような手法により課税の適否を行うことには妥当性があると筆者は考える。

[3] なお、本件でXは、平成27年3月、A公共職業安定所長に対し、本件各作業員が同月31日に離職する旨を記載した「雇用保険被保険者資格喪失届」を提出し、これが受理されている点が争点となっている。すなわち、「非独立性基準」の問題として、本件各作業員は、民法632条の請負契約のもと、本件支出金を事業所得として申告していた点に、本件各作業員の独立性がみられるというのである。筆者も本件において、唯一法的に問題となる点は、「請負」の関係であり、請負は雇用や委任などと同様に労務供給契約の一種であるが、請負においては、ある仕事を完成することを目的とし、そのための手段として労務の供給がなされる点で雇用や委任と異なるという点と、さらには税法上、実際に本件各作業員が事業所得の確定申告をしている点が形式的な問題として残ると考えている。

しかし、この点につき東京地裁は、「役務の提供の対価として支出された金員が所得税法上の『給与等』に該当するか否かは、所得税法の趣旨、目的に照らし、当該対価の性質から実質的に判断すべきものであり、当事者の主観的意図に拘束されるものではない。」とし、このことをもって、本件の給与等該当性が否定されるものではないと判示した。すなわち、本件では、本来、請負における本件各作業員の債務の内容が「仕事の完成」であるところ、上記判示のとおり、仕事の完成に至る過程において、請負が成立しないことを税法が定める上記実質的な補強要素により行ったものであり、それは法的には、「仕事の完成」の対価ではなく、「労務の提供」に対する対価とみなすことができるという帰結になったということである。

### ●突然現れた？

2021年度税制改正によりほとんどの税務関係書類は押印廃止となりました。いつから押印廃止が始まったのかを考えてみると、まっ先に思い出されるのは今から約1年前の2020年11月13日の当時の河野太郎内閣府特命担当大臣（規制改革）の記者会見です。「行政手続における認印は全て廃止します」と発表がありました。そして、私は、この会見をもって突如として「押印廃止」が出現したのだと思っていました。しかし、そうではないのだと最近になって知りました。じつは押印廃止はかなり昔から議論が始まっていたのでした……。

遡ること25年、1997年（平成9年）に「申請負担軽減策」が閣議決定され、これに基づき同年に『押印見直しガイドライン』が示されました。じつに四半世紀も前から押印廃止は考えられていたのです。（さらに驚くことにこのガイドラインの中で、既に電子化、ペーパーレスも付言されています。）ここから始まって「e-Japan 戦略（2001年）」、「世界最先端 IT 国家創造宣言（2013年）」、「デジタル庁の創設（2021年）」などを経て、押印廃止の実施に至るわけです。

### ●未来は昔に決まっていた

新型コロナウイルスの感染拡大によるテレワークの急速な普及で、押印廃止が降って湧いてきたように見えるかもしれませんが、新型コロナは単なるきっかけに過ぎま

せん。新型コロナがなければ押印廃止はもう少し先の未来だったかもしれませんが、遅かれ早かれ押印廃止が出てくることは昔から決まっていたと言えます。

おそらく、押印廃止のように以前から着々と議論準備が進んでいることは他にいくつもあるでしょう。コトは突然やって来るのではなく、それは以前から決められているのです。

### ●押印廃止の次に来るものは？

さて、今の時代、「デジタル化」、「地球環境」、「働き方の多様化」などいろいろな課題がありますが、それらの共通項となるのは「新陳代謝」だと思います。デジタル技術の発展も環境問題に取り組むことも全て新陳代謝を促すことにつながってきます。税務においても新陳代謝の視点から議論されているものが多くあります。例えば、「退職所得控除額（勤続年数20年を超えると控除額が増加する仕組み）は、雇用の流動性を阻害するという議論」もそれです。これからは新陳代謝をキーワードに多くの変化が起こるに違いないでしょう。

私は普段、表面化した事柄のみに対応しがちですが、これからは一歩進んで今後どのような変化が出てくるのかを考えたり、さらにもう一歩踏み込んで、未来を変える議論にも参加したりしていきたいと考えています。