

実務研究

日本税務会計学会
平成28年6月 月次研究会



住吉 真〔浅草〕

外注費と給与の判断基準の検証 ～消費税の視点から～

1. はじめに

外注費と給与の判断は、我々にとって実に悩ましい問題である。

外注費として処理していたものが給与と認定された場合、消費税においては、給与等を対価とする役務の提供は、課税仕入れには該当しない(消法2①十二)ことから、仕入税額控除が

2. 給与所得・事業所得の意義と区分

給与所得と事業所得の区分を判示したものと、最高裁における昭和56年4月24日の判決がある(民集35巻3号672頁 TAINNS Z17-4780)。この判決は、給与所得と事業所得の意義およびその区分について、その後大きな影響をもたらしている。

この判決は、「業務の遂行ないし労務の提供から生ずる所得」が両者のいずれに該当するかを判断するにあたっては、「租税負担の公平を図るため、所得を事

3. 消費税基本通達における判断基準

消費税法基本通達1-1-1は、個人事業者と給与所得者の区分として「事業者とは自己の計算において

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」とし、「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」とする。

さらに、「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」として、以下を挙げている

- (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。

以下、この4項目について検討を行うが、まず、これらはいずれも区分が明らかでない場合の判断の目安であり、これらをもって一般的に区分できるものではないことに留意すべきである。

そのうえで、まず(1)「他人の代替を容れるか」であるが、これは、事業が依頼主との間で仕事の期限、代金等を決定すれば、実際の仕事を自己が雇用する者その他の第三者に行わせることができるのに対し、給与は、「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625②)とされることから、代替性のあるものを事業と判断しようというものである。(2)「指揮監督を受けるか」については、事業が「仕事の期限さえ守れば途中における進捗度合いや手順等については、依頼主から特に指図を受けることがないのが通常」(注1)であるのに対し、給与は就業規則等に従い、時間的拘束および指揮監督を受ける、というものであるが、たとえば建設業における下請業者のような場合、依頼主から指揮監督を受けることがまったくないというの考えられない。(3)「報酬の請求をなすことができるか」については、事業については報酬の支払いを請求できない危険を負担する(民法632)のに対し、給与は労務の提供さえすれば当然の権利として対価を請求することができる(注2)と判断しようとするものである。(4)材料・用具等の供与の有無については、事業であれば所得者が材料・作業用具等を自分で用意するのが一般的であるのに対し、給与であれば、雇用主が材料・作業用具等

を所得者に支給・供与するであろうというものであるが、これも単純に判断することは出来ないと思われる。このように、これらの事項

を所得者に支給・供与するであろうというものであるが、これも単純に判断することは出来ないと思われる。このように、これらの事項

- (1) 雇用契約又はこれに類する原因に基づいているか
- (2) 使用者の指揮命令に服して提供した労務か
- (3) 使用者から何らかの空間的、時間的な拘束を受けているか
- (4) 自己の計算と危険において独立して営まれているか
- (5) 営利性、有償性を有しているか
- (6) 反復継続して遂行する意思があるか
- (7) 社会的地位が客観的に認められる業務か

たとえば、平成20年4月23日の東京高裁判決(税務訴訟資料 第258号-89 順序10947 TAINNS Z258-10947)は、労務の提供及びこれに対する原告による報酬の支払は、(1)「雇用契約又はこれに類する原因に基づき」、(2)「会社との関係において空間的又は時間的な

をもって画一的に判断することはできず、通達にも「総合勘案して判定する」とあるように、個別の事実ごとに判断せざるを得ない。

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たものと認められるが相当である」として「給与等に該当するもの」と判示している。

これらの判例・裁判例では、次のような事項が検討され、それぞれ判断されている。

- (1) 雇用契約又はこれに類する原因に基づいているか
- (2) 使用者の指揮命令に服して提供した労務か
- (3) 使用者から何らかの空間的、時間的な拘束を受けているか
- (4) 自己の計算と危険において独立して営まれているか
- (5) 営利性、有償性を有しているか
- (6) 反復継続して遂行する意思があるか
- (7) 社会的地位が客観的に認められる業務か

たとえば、平成20年4月23日の東京高裁判決(税務訴訟資料 第258号-89 順序10947 TAINNS Z258-10947)は、労務の提供及びこれに対する原告による報酬の支払は、(1)「雇用契約又はこれに類する原因に基づき」、(2)「会社との関係において空間的又は時間的な

を所得者に支給・供与するであろうというものであるが、これも単純に判断することは出来ないと思われる。このように、これらの事項

を所得者に支給・供与するであろうというものであるが、これも単純に判断することは出来ないと思われる。このように、これらの事項

を所得者に支給・供与するであろうというものであるが、これも単純に判断することは出来ないと思われる。このように、これらの事項

- (1) 雇用契約又はこれに類する原因に基づいているか
- (2) 使用者の指揮命令に服して提供した労務か
- (3) 使用者から何らかの空間的、時間的な拘束を受けているか
- (4) 自己の計算と危険において独立して営まれているか
- (5) 営利性、有償性を有しているか
- (6) 反復継続して遂行する意思があるか
- (7) 社会的地位が客観的に認められる業務か

たとえば、平成20年4月23日の東京高裁判決(税務訴訟資料 第258号-89 順序10947 TAINNS Z258-10947)は、労務の提供及びこれに対する原告による報酬の支払は、(1)「雇用契約又はこれに類する原因に基づき」、(2)「会社との関係において空間的又は時間的な

を所得者に支給・供与するであろうというものであるが、これも単純に判断することは出来ないと思われる。このように、これらの事項

を所得者に支給・供与するであろうというものであるが、これも単純に判断することは出来ないと思われる。このように、これらの事項

を所得者に支給・供与するであろうというものであるが、これも単純に判断することは出来ないと思われる。このように、これらの事項

- (1) 雇用契約又はこれに類する原因に基づいているか
- (2) 使用者の指揮命令に服して提供した労務か
- (3) 使用者から何らかの空間的、時間的な拘束を受けているか
- (4) 自己の計算と危険において独立して営まれているか
- (5) 営利性、有償性を有しているか
- (6) 反復継続して遂行する意思があるか
- (7) 社会的地位が客観的に認められる業務か

たとえば、平成20年4月23日の東京高裁判決(税務訴訟資料 第258号-89 順序10947 TAINNS Z258-10947)は、労務の提供及びこれに対する原告による報酬の支払は、(1)「雇用契約又はこれに類する原因に基づき」、(2)「会社との関係において空間的又は時間的な

を所得者に支給・供与するであろうというものであるが、これも単純に判断することは出来ないと思われる。このように、これらの事項

を所得者に支給・供与するであろうというものであるが、これも単純に判断することは出来ないと思われる。このように、これらの事項

を所得者に支給・供与するであろうというものであるが、これも単純に判断することは出来ないと思われる。このように、これらの事項

- (1) 雇用契約又はこれに類する原因に基づいているか
- (2) 使用者の指揮命令に服して提供した労務か
- (3) 使用者から何らかの空間的、時間的な拘束を受けているか
- (4) 自己の計算と危険において独立して営まれているか
- (5) 営利性、有償性を有しているか
- (6) 反復継続して遂行する意思があるか
- (7) 社会的地位が客観的に認められる業務か

たとえば、平成20年4月23日の東京高裁判決(税務訴訟資料 第258号-89 順序10947 TAINNS Z258-10947)は、労務の提供及びこれに対する原告による報酬の支払は、(1)「雇用契約又はこれに類する原因に基づき」、(2)「会社との関係において空間的又は時間的な

を所得者に支給・供与するであろうというものであるが、これも単純に判断することは出来ないと思われる。このように、これらの事項

5. 外注費と給与の判断

以上、外注費と給与の判断基準について検討を行ったが、画一的な判断を行うことはできず、個々の事実ごとに判断せざるを得ない。所得税においても通達およびそれに関する質疑応答が示され(注3)、実務上しばしば用いられているが、これらの項目も、あくまでも判断のためのひとつの目安である(上記の質疑応答においても「具体的な取引等を判定する場合においては、個々の事実関係に応じて」判定する必要があるとしている)。したがって、判断を行うにあたっては、理論的根拠と、必要により書類等を整備することが重要であろう。たとえば、外注費であれば実質的内容を定めた請負契約書、雇用契約であれば「使用者が労働者に対して明示しなければならぬ労働条件」(労基法5)を織り込んだ契約書を準備すること等が考えられる。

金子宏教授は「ある経済活動が事業に該当するかどうかは、活動の規模と態

(注1) 「給与所得と事業所得との区分 給与・それとも外注費？」(法個通 法人課税速報「源泉所得税関係」東京国税局 平成15年7月 第28号 TAINNS 法人課税速報 H150700-28)
(注2) 平成21年12月17日 課個5-5
(注3) 金子 宏「租税法」第21版 2016 223頁
(注4) 判例・裁判例については紙幅都合上内容を大幅に割愛しなければならなかったため、すべてTAINNSコトバンクを付したので、ご参照ください
(参考文献)
高野幸大「事業所得と給与所得の区別―租税判例百選第5版」有斐閣
上野 剛「給与・外注費の区分判断と疎明資料の整備」税理など