

給与所得該当性の要件としての
非独立性

渡 部 尚 史

神戸学院経済学論集

第48巻 第4号 抜刷

平成29年3月発行

給与所得該当性の要件としての 非独立性

渡 部 尚 史

1. はじめに

本論文の目的は、雇用形態や勤務形態が多様になってきたことを踏まえて、非独立性要件から給与所得該当性を論じることである。

弁護士顧問料事件の最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決は、事業所得を自己の計算と危険において独立に営まれているという独立性要件から、給与所得を使用者の指揮命令に服し空間的、時間的な拘束を受けているという従属性要件から説明した。すでに金子宏『租税法』の初版（昭和51年発行）は、給与所得は非独立的ないし従属的労働の対価であるとしている。給与所得が事業所得などの所得と区分されるのは、従属的な立場から提供される役務の提供に脆弱性があり、非独立的な地位から提供される役務の対価に損失が発生しないと考えられているためである。

今日、雇用形態や勤務形態は多様になっており、従業員が使用者の指揮命令監督の下で、空間的・時間的な拘束を必ずしも受けず、在宅勤務など社外で働くことができるテレワークを採用する企業が増加している。従属性が希薄になると、従属性を補強する要素を重視するか非独立性を重視するかが論点になると考えられる。ここでポイントは給与所得の特徴である。給与所得の特徴は、一定額の報酬が支払われることが約束され、労務の提供者に損失が発生する可能性がなく、費用が収益を上回り、給与所得がマイナスになることは想定され

給与所得該当性の要件としての非独立性

ていないことであると考えられる。

本論文は、給与所得の非独立性要件に着目して、給与所得該当性を検討する。まず、最高裁昭和56年判決以降の判決を取り上げ、給与所得該当性の要件である非独立性と従属性がどのように扱われているのかを分析する。そして、給与所得該当性の判断基準としての非独立性をどう取り扱うべきかを議論する。

2. 所得税法上の規定

所得税法は、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に係る所得をいうと規定している。所得税法は各種の名称、内容を持った給与を例示しただけで、給与所得の意義は一義的に定まらない。

俸給とは、国家公務員については、正規の勤務時間の勤務に対する対価であって、超過勤務手当等の各種の手当を除いた基本給を意味する（一般職の職員の給与に関する法律⁽¹⁾）。給料は、国会職員法では国会職員について、地方自治法では地方公共団体の長、常勤の職員について基本給の意味で使われている。地方公共団体の議会事務局については、給与の用語が使われ、地方公務員法では給与の用語が使われている。一般的には、公務員や政府関係機関の職員の勤務の対価全体については、給与の用語が用いられる。

一方、民間企業等の被用者の報酬は賃金、給料と呼称されることが多い⁽²⁾。賃金とは、労働の対価として使用者が労働者に支払うものをいうが、労働基準法は賃金に関する定義規定を設けており、賃金とは、賃金、給料、手当、賞与その他名称の如何を問わず、労働の対償として使用者が労働者に支払うすべてのものをいうとしている。賃金に当てはまるためには、使用者が支払うものであること、労働者に支払われるものであること、労働の対償であることという3つの条件を満たす必要がある。

(1) 裁判官の場合、憲法、裁判官法では、報酬の用語が用いられている。

(2) 民法では、雇用契約に基づく被用者の報酬を給料といい、役務の提供の対価は報酬としている。

歳費は、国会議員が職務の対価として国庫から受ける給与である。賞与は、定期的に支給される賃金・給与等の給与のほかに、臨時的・一時的に支給される給与であり、退職給与以外のものとされている。法人の役員が法人から受ける給与も給与所得に含まれる。

歳費などを除き、法令上の用語が統一されていない。「これらの性質を有する給与」とすることで、給与が諸給与を含む包括的な内容であることを示し、個別に具体的な事例に対応できるようにしていると考えられる。給与所得の意義を明らかにするためには、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がいかなるものかを明らかにする必要がある。水野（2009）は、給与所得は、これらの性質を有する給与に係る所得であるとされているので、名称による区別にはあまり意味がなく、むしろ、給与の性質とはどのようなものなのかが重要であると述べている。

まず、給与所得が他の所得と区分される根拠を検討する。勤労所得を得るためには年齢、健康状態、余暇、勤務地などで様々な制限があるので、一般的に勤労所得は担税力が低いといわれてきた。給与所得控除の趣旨の1つは担税力の調整であるとされている。また、給与所得には、損益通算や損失の繰延べが求められていないことから、損失に対する担税力減殺を考慮していない。酒井克彦（2011a）は、給与所得を他の所得と区分する根拠は所得源泉の脆弱性と損失の生じる可能性が低いことであると述べている。従属的な立場からの労務・役務提供が脆弱であることから、担税力の低さを考慮するため給与所得控除があり、非独立的な立場からの労務・役務の対価に損失が発生するおそれが乏しいことから、損失の発生を予定しない所得計算の仕組みとなっている。

給与所得の意義を考えるに際して、労務・役務の提供が非独立的ないし従属的な地位で行われたものかどうか判断基準となる。金子（2016）は、給与所得とは、非独立的労働ないし従属的労働の対価であるとする。佐藤英明（2004a）、佐藤英明（2016）にしたがえば、非独立性は自己の危険と計算に基づかないという意味で報酬受給の態様を示す一方、従属性は他人の指揮監督に

給与所得該当性の要件としての非独立性

服するという意味で労務提供の態様を示している。裁判例も非独立性と従属性に関わる事実を認定して給与所得該当性を判断してきた。

3. 給与所得と雇用契約

そこで、従属性と非独立性のいずれを重視するべきかが問題となる。この点に関して、酒井克彦（2011a）が述べるように、かつては給与所得の意義を考える際に雇用契約の存在が強く意識されていた。平田（1950）は、一定の雇用主に対し雇用契約に基づいて被雇用者が提供した労務の対価として支払いを受ける報酬はすべて給与所得に該当すると解説している⁽³⁾。最高裁昭和37年8月10日第二小法廷判決（民集16巻8号1749頁）は、勤労者が勤労者たる地位に基づいて使用者から受ける給付は、給与所得を構成する収入と解すべきであると判示して、収入が勤労者の収入であること、収入が勤労者たる地位に基づいていること、使用者から給付されたものであることの3つの要件を示した。雇用契約の存在を重視しているが、労務の性質や内容は言及されていない⁽⁴⁾。この判決について、田中治（2004）は、必ずしも使用者から勤労者への給付をすべて給与所得に含めるものではなく、通勤費手当は賃金の一部であるという原審の考え方を是認したものにすぎないと述べている。

最高裁昭和37年8月10日第二小法廷判決を受けて、東京地裁昭和44年12月25日判決（行集20巻12号1757頁）は、給与所得は、原則として、勤務関係ないし雇用関係に由来するすべての金銭的給付又は経済的価値の給付を包含している⁽⁵⁾とした。また、大島訴訟判決の京都地裁昭和49年5月30日判決（民集39巻2号

(3) 東京地裁昭和34年5月27日判決（税資31号46頁）は、所得税法にいう給与とは、人の勤労の対価として期間に応じ、勤労の多寡に即して支給する金銭的給付を意味すると判示した。また、給与であるかどうかは、支給範囲、支給額の多寡、額の恒常性の有無、支給形態等、支給の具現する経済的、経理的特質から判断を加えて決定すべき事柄であるとした。

(4) 團野（2015）、p. 52。

(5) 短期大学に入学させた従業員の授業料等に充てるため支出された金員は非課税

272頁）は、給与所得とは、使用者との間の雇用契約に基づいて非独立的に提供する労務の対価として使用者から受ける金銭的給付をいうと判示して、給与所得を雇用契約と結びつけている。

日本フィルハーモニー事件の東京地裁昭和43年4月25日判決（行集19巻4号763頁）は、次のように判示した。給与所得とは、雇用又はこれに類する原因に基づき非独立的に提供される労務の対価として受ける報酬及び実質的にはこれに準ずべき給付を意味し、報酬と対価関係に立つ労務の提供が自己の危険と計算によらず他人の指揮命令に服して行われる。日フィルとの契約は、自己の危険と計算による事業とは認められず、雇用契約である。提供される労務の内容が事業経営者と異ならず、かつ、精神的、独創的なもの、あるいは特殊高度な技能を要するもので、労務内容にある程度自主性が認められる場合でも、労務が雇用契約等に基づき他人の指揮命令の下に提供され、対価として得られた報酬もしくはこれに準ずるものである限り、給与所得に該当すると判示した。

東京地裁判決は、給与所得と事業所得との所得区分の究極的な基準は、雇用契約に基づいて非独立的に提供された労務に対する報酬及び実質的にこれに類する所得であるか、それとも自己の責任と計算において独立して行なった継続的企業活動によって得られた所得かという点にあるとした。同じ医師の所得でも、他の病院等の経営主との雇用契約等に基づいて病院の医療業務に従事した報酬であれば給与所得となり、雇用契約等に基づかないで独立して医療業務を遂行した報酬で社会通念上事業と認められる程度の継続性と客観性をもって行なわれている限り事業所得となるとした。給与所得の判断において雇用契約があることが強調されている。

しかし、控訴審の東京高裁昭和47年9月14日（訟月19巻3号73頁）は、日フィルから受ける報酬が、雇用、請負、委任などの要素の混合した楽団参加契約（一種の無名契約）に基づくものであるとしても、楽団に所属し、スケジュー

所得に該当せず、給与所得を構成するとされた事例である。

給与所得該当性の要件としての非独立性

ルにしたがって指揮拘束を受ける従属的立場において提供する役務の報酬として支払われたものであり、楽団の一員としての活動は自己の危険と計算による企業性を有するものといえないとした⁽⁶⁾。東京高裁判決は、給与所得発生⁽⁶⁾の基礎となる法律関係の性質が給与所得該当性の判断に影響を与えないことを明らかにしている⁽⁷⁾。佐藤英明（2004a）が述べるように、給与所得該当性の基準は、基礎となる法律関係（契約）ではなく、労務提供の具体的な態様であったように思われる。この点について、成瀬（2012）は、東京高裁は労務提供の従属性をポイントとして給与所得該当性が強く、危険負担をポイントとして事業者性が弱いと判断していると整理している。東京高裁判決は、楽団が行う演奏会・練習に従事する義務があり、楽団の事務局から示されたスケジュールにしたがって演奏・練習に従事しなければならないことから労務提供の従属性を認めた。また楽団を主宰するものではなく、スケジュールの企画・策定等に直接参画しないので、危険負担がないと判断している⁽⁸⁾。

島村（1974）は、従属的な勤労者の立場は雇用契約のみによって生じるものではなく（委任契約による会社の取締役など）、事業所得か給与所得との区分は法律上の原因が雇用契約であるか否かではなく、自己の危険と計算に基づくか否かによると述べている。水野忠恒（1979）は、日本フィルハーモニー事件では、バイオリニストの報酬は楽団に所属し従属的な立場において役務を提供することに対する報酬であり、自己の危険と計算によるものでないから、給与所得であると判示されたとした。そして、給与所得と事業所得は、提供する労務の従属性の有無、自己の危険と計算によって行われているか否かという点で

(6) 上告審の最高裁昭和53年8月29日第三小法廷判決（訟月24巻11号2430頁）は、東京高裁の判断を維持した。

(7) 佐藤英明（2000a），p. 30。

(8) 高裁判決は非独立性を提供される労務の内容から判断しているようにも見える。費用負担については、バイオリンは各自が持ってくることを義務づけていないが、持参することが慣習となっており、演奏等の出張に際しては交通費、日当、宿泊費が支給されている。

区分されており、この考え方は一般に認められていると述べている。

京都地裁昭和56年3月6日判決（行集32巻3号343頁）は、「これらの性質を有する給与」とは、単に雇用関係に基づき労務の対価として支給される報酬というよりは広く、雇用関係に類する原因に基づいて、非独立的に提供される労務の対価として、他人から受ける報酬及び実質的にこれに準ずる給付をいうと判示した。労務の提供が自己の危険と計算によらず、他人の指揮監督に服して行われる場合に対価として支給されるのが給与所得であるとした。そして、雇用関係が継続的であると一時的であるとを問わず、また、支給名目の如何を問わないし、提供される労務の内容について、高度の専門性が要求され、本人にある程度の自主性が認められる場合であっても、労務が雇用契約等に基づき他人の指揮監督の下に提供され、対価として得られた報酬等である限り、給与所得に該当すると判示した。

4. 最高裁昭和56年判決

弁護士顧問料事件の最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決（民集35巻3号672頁）は、給与所得と事業所得を区別する判断の一応の基準を判示した。⁽⁹⁾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とした。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の提供があり、対価として支給されたものかどうかを重視されなければならないとした。給与所得該当性の基準は、①雇用契約又はこれに類する原因に基づくこと、②使用者の指揮命令に服して提供すること、③労務の対価、④使用者から受ける給付に分解できる。最高裁昭和56年判決は、「一

(9) 第一審は横浜地裁昭和50年4月1日判決（民集35巻3号681頁）、控訴審は東京高裁昭和51年10月18日判決（民集35巻3号686頁）である。最高裁判決は、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、かつ反復継続して遂行する意志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うとした。

給与所得該当性の要件としての非独立性

応の基準」としながらも、従属性を給与所得の必要要件としている強調していると理解できる⁽¹⁰⁾。

最高裁昭和56年判決は従来の判決を踏襲したものであると考えられ、佐藤英明（2007）は、最高裁の判示は、一般的に認められていた裁判例を定式化したものと評価するのが正しいと述べている。最高裁昭和56年判決は、「これに類する」という表現によって、使用者と受給者の関係を法律関係の雇用契約に限定しないことを示して、業務ないし労務の態様等を考察しなければならないとした。雇用契約などの形式面にこだわることなく、業務の実態に基づいて判断すべきであると判示したと解釈できる⁽¹¹⁾。

雇用関係がない場合、使用者の指揮命令に服して提供された労務の対価か否かを判断しにくい。上述の最高裁昭和53年判決がいう「使用者の指揮命令に服する」という判断基準を「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る」という判断基準に具体化したものと考えられる。酒井克彦（2014a）は、空間的、時間的な拘束を受ける労務の提供は使用者の指揮命令に服した労務の提供と同類のことを指していると述べている。また、労務の対価については、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があるかどうかを重視しなければならないとしたと解釈することができる。

最高裁昭和56年判決は空間的、時間的な拘束を重視する理由を示していないが、田中治（1994）は、拘束的な労務の提供という要素が強まるほど、給与所得の担税力の弱さ（給与所得の有期性、不安定性）が露呈するので、空間的、

(10) 長島（2015）は、「一応の基準」は暫定的なものではなく、判決の根幹をなす判断基準として機能しているので、「一応」という語句に特段の意味を見出す必要はないとする。酒井克彦・ファルクラム租税法研究会（2015a）は、事業所得が所得者の独立性を前提とするのに対して、給与所得は使用者に対する従業員の従属性を前提条件とする所得区分であると読めると述べている。

(11) 團野（2015）、p. 52。所得税基本通達28-1～28-10は、宿日直料、役員等に支給される交際費、国や地方公共団体の各種委員会の委員に支払われる謝金、派遣医が支給を受ける診療の報酬なども給与に該当するとしている。雇用関係の有無からは給与所得該当性を判断していないと考えられる。

時間的な拘束や継続的、断続的な労務の提供という要素を重視するのは妥当であると述べている。⁽¹²⁾ 最高裁昭和56年判決は、使用者の指揮命令ないし空間的・時間的拘束を受けた労務提供の態様が給与所得の要件であると考えていると理解することができる。

酒井克彦（2011b）は、雇用契約の存在を十分に意識しつつも、雇用契約の存在に限定されない解釈を示したものであるとする。最高裁の判示では、雇用関係に基づくという法律関係と使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価という労務提供の特質が並べられている。法律関係と労務提供の特質のどちらを重視しているかは不明である。佐藤英明（2004a）は、法律関係（例えば顧問契約）の性質よりも業務の具体的態様を重視しているともできると述べている。⁽¹³⁾ 成瀬（2012）は、最高裁判決は、役務提供の従属性（場所的拘束性・時間的拘束性）から給与所得該当性を判断して、顧問業務の役務内容と弁護士業務の内容との類似性から事業所得性を検討したと整理している。⁽¹⁴⁾

また、ストック・オプション事件の東京高裁平成16年2月25日判決（税資

(12) 佐藤英明（2000a）は、日雇労働者の受ける給与が給与所得とされているので、労務提供が断続的ないし継続的に行われていることを判断基準に挙げることは疑問であると述べている。

(13) 控訴審の東京高裁昭和51年10月18日判決（民集35巻3号686頁）は、所得の生じる業務の遂行ないし労務の提供が、事業所得は自己の計算と危険において独立性をもってなされるのに対して、給与所得は対価支払者の支配、監督に服して非独立的になされるとともに自己の計算と危険を伴わない点にあると判示した。そして、両者の特徴は各業務を個別にみると、両者の特徴に濃淡があったり混在する場合があります。事業所得に該当するか給与所得に該当するかは、業務ないし労務及び所得の態様を全体的に考察して判断しなければならないとした。「非独立的」が報酬受給の態様ではなく、労務提供の態様として用いられている。

(14) 場所的拘束性については、電話等で対応するので弁護士が各社に出向くことはなく、時間的拘束性については、法律相談の回数は月に2、3回から年に1回であった。成瀬（2012）は、弁護士の役務提供に従属性がまったくないとはいえず、顧問料は定額で労務の成果に対する給付とはいえないことから、給与所得と判断される余地があるが、事業者性が強いことが判断のポイントとなったと述べている。成瀬（2012）、p. 195。

給与所得該当性の要件としての非独立性

254号順号9571)は、最高裁昭和56年判決の判示について、給与所得と事業所得との区別という観点から給与所得の性質を述べたものにすぎず、通常の給与所得の形態を想定したものであり、給与所得の要件として直接の使用者から給付を受けることが必要であると判示したものとはいえないとした。

東京地裁昭和63年12月14日判決(判タ709号172頁)は、弁護士の顧問料収入が給与所得ではなく、事業所得であるとした。⁽¹⁵⁾給与所得とは、雇用契約又はこれに類似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取る給付をいい、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、対価として支給されるものであると判示している。顧問契約は、勤務時間、勤務場所等について格別の条件が付されたものではなく顧問先に専従する等弁護士を拘束するものではないこと、顧問先が質問した法律問題について、その都度弁護士事務所で執務時間内に多くは電話により顧問先に対して口頭で相談に応じることもあったこと、顧問先は弁護士に勤勉手当、夏期手当、年末手当等を支払わず、顧問料に係る所得税の源泉徴収において健康保険法等の保険料を控除していないことから、弁護士は顧問契約により顧問先に常時専従する等、格別の支配、拘束を受けていないとした。そして、顧問契約における業務は弁護士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ので、顧問料は給与所得ではなく、事業所得であると判示した。この判決では、顧問契約が雇用契約のように勤務時間、勤務場所等について格別の条件が付されていないので、顧問先に専従する等弁護士を拘束するものではないことが重視されたと思われる。

(15) 控訴審の東京高裁平成2年2月28日判決(税資175号965頁)は東京地裁の判断を維持したが、国家公務員の場合、非常勤職員には期末手当を支給しないので、各種手当が支給されないからといって直ちに雇用契約の存在を否定できないと判示した。上告審の最高裁平成2年7月20日第二小法廷判決(税資180号354頁)も東京地裁の判断を維持している。

5. ストック・オプションの権利行使益を一時所得とした判決

ストック・オプションの権利行使益の所得区分に関する裁判は、いずれも外国親会社から日本子会社の取締役または従業員等に付与されたストック・オプションに係るものである。一時所得に当たるとした東京地裁平成14年11月26日判決（判時1803号3頁）と給与所得に当たると初めて判示した横浜地裁平成16年1月21日判決（税資254号順号9521）が注目される⁽¹⁶⁾。いずれの判決も最高裁昭和56年判決を引用するが⁽¹⁷⁾、結論を異にする。

コンパック事件の東京地裁平成14年11月26日判決は、最高裁昭和56年判決を引用して、給与所得は、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であるとした⁽¹⁸⁾。そして、労務の対価であると評価できるためには、従業員が提供した労務と給付との間に経済的合理性に基づいた対価関係がなければならず、従業員が提供した労務の質及び量と給付との間に厳密な比例関係は不要としても何らかの相関関係がなければならないものと解されると判示した。

被付与者の就労と米国親会社の株価の関係はより間接的で希薄で、被付与者の就労と米国親会社の株価上昇の間に相関関係が存在するという事は困難である。また、権利の行使は専ら被付与者の投資判断に委ねられており、就労の

(16) 東京地裁平成14年11月7日判決（判例集未登載）は、権利行使益は被付与者が取得した権利を運用して得た利益であること、被付与者が提供した労務とストック・オプションの給付との間の対価関係が薄いこと、得られた権利行使益は労務の質と量とは異なる要素で定まることから、権利行使益は労務の対価ではないと判示した。そして、権利行使益は、投資判断に基づく偶然的・偶発的控所得で、ストック・オプションという期待権に基づく資産性所得であり、一時所得であるとした。判決については、品川（2003）を参照した。

(17) 金子（2005）は、最高裁昭和56年判決は顧問弁護士が会社から受け取る顧問料が給与所得か事業所得かの問題であるので、勤務関係のない親会社から付与されるストック・オプションの問題と最高裁判決とは区分されるべきであると述べている。

(18) 控訴審は東京高裁平成16年8月4日判決（税資254号順号9714）、上告審は最高裁平成18年7月18日第三小法廷判決（税資256号順号10458）である。

給与所得該当性の要件としての非独立性

質と量は異なる要素で定まる。したがって、権利行使益は就労の対価ではないので、給与所得に該当しないと判示した。

マイクロソフト事件の東京地裁平成14年11月26日判決（判タ1106号283頁）は、ストック・オプションは過去の精勤に対する対価ではないこと、支給者は雇用関係のある日本子会社ではなく米国親会社であること、権利行使利益の額は被付与者の就労内容よりも偶然的な要素に左右されることは、いずれもストック・オプションの権利行使益の給与所得該当性を否定する根拠にはならないとした。

第1点目については、給与所得の意義に照らすと、給与所得を過去の精勤に対する対価に限定する理由がなく、将来の労働を含む長期的貢献に対して給付されたものも就労の対価として評価できるので、給与所得である可能性があるとした。第2点目については、給与所得を雇用関係又はこれに類する契約関係の一方当事者から支給されるものに限定すべき理由はないとした。そして、ストック・オプションは、米国親会社が日本子会社との間の合意に基づき、日本子会社のために給与を補完するために支給していると評価することができるので、ストック・オプションは、日本子会社が被付与者に支給したものと同様に評価することが可能であり、支給者を問題とする余地はないとした。

そこで、問題はストック・オプションの権利行使利益を就労の対価であるといえるかという点に帰着する⁽¹⁹⁾とした。労務の対価であると評価できるためには、従業員が提供した労務と給付との間に何らかの経済的合理性に基づいた相関関係がなければならないとした。ストック・オプションの権利行使益はたまたま生じた株価上昇と被付与者の投資判断によってもたらされたもので、被付与者の労務は子会社の企業業績・株価に反映されるとは限らないし、米国親会社の

(19) 三木（2003）は、就労の対価性の有無だけに着目するという判決の論理にしたがえば、明確な雇用関係の下で支給されたが就労の対価性が認められないものは給与所得に該当しなくなると述べている。勤務先から支給されるものの中で就労の対価とは言えないものは給与所得といえないことになる。

株価との関係は間接的で希薄なものであるので、被付与者の就労と米国親会社の株価との間に相関関係がないとした。そして、権利行使益は偶然的、偶発的所得であり、勤労性所得ではなく、資産性所得であり、一時所得に当たると判示した。⁽²⁰⁾

この判決は、権利付与者が雇用関係の当事者ではないことを問題にする余地は余りなく、給与所得該当性を否定する根拠となるものではないとして、被付与者の米国親会社への労務提供を問題としていない。被付与者の日本子会社における労務が米国親会社の業績向上にもつながるのでストック・オプションの権利を付与したのであり、被付与者の米国親会社における対価であるということも可能であること、米国親会社が日本子会社のために給与を補完するものとして支給しているものと評価することもできることが理由である。そして、論点は、権利行使益は労務の対価であるのか、権利行使益の額が偶然の要素に左右されるため労務の対価ではないと評価できるのかであるとした。

東京地裁平成15年8月26日判決（判タ1129号285頁）も、最高裁昭和56年判決を引用して、権利行使益は一時所得であるとした。具体的な経済的利益の額が株式の時価変動と被付与者の権利行使の時期に関する判断に大きく基因することを捨象し、権利行使益が外国親会社から付与されたストック・オプションを行使して得られたものであることをもって、米国親会社が被付与者に対して与えられた経済的利益であると評価することは相当ではないとした。被付与者は米国親会社に対して労務を提供する義務を負っていないし、米国親会社から何らかの空間的、時間的な拘束を受けて米国親会社に継続的ないし断続的に労

(20) この判決に対して、高橋（2003）は次のように反対する。最高裁昭和56年判決は弁護士顧問料が労務の対価であることを踏まえて、給与所得を定義したと考えられるので、最高裁昭和56年判決を適用して権利行使益が労務の対価であるかどうかを判断するのは不適當である。また、労務の提供と権利行使益の間に何らかの相関関係があるからこそストック・オプション自体が成立しているので、労務の提供と権利行使益の間の何らかの相関関係に基づいた対価関係があるとみることは可能であるとする。

給与所得該当性の要件としての非独立性

務を提供する関係にもなく、被付与者の日本子会社に対する勤労が米国親会社に対する労務の提供と同視すべき事情も認められないとして、権利行使益の給付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た給付であるとは認めることはできないと判示した。この判決は、最高裁昭和56年判決が示した給与所得の要件をいずれも満たさないと判断した。

東京地裁平成14年11月26日判決と東京地裁平成15年8月26日判決のいずれも、ストック・オプションの権利行使益を給与所得ではなく一時所得と判示したが、給与所得ではないとした理由は異なる。東京地裁平成14年11月26日判決は、労務の対価ではないことから給与所得該当性を否定した。外国親会社と日本子会社の従業員等との間の雇用関係の存否にかかわらず、外国親会社から支給されたストック・オプションは日本子会社から従業員等に支給されたものと同一視できるとした。

一方、東京地裁平成15年8月26日判決は、外国親会社と日本子会社の従業員等との間に雇用関係はなく、外国親会社から支給されたストック・オプションは雇用関係に基づく給付とはいえないと判示した。⁽²¹⁾ 労務の対価性については、いずれの判決も、権利行使益と提供した労務の質と量の間に相関関係がないので、労務の対価性を認められないとした。給付と労務の質と量と相関関係を厳密に認定することについて、過去の判例をもとに、高橋（2003）は、勤労者が勤労者の地位に基づいて使用者から受ける給付はすべて給与所得としているとした。一高（2003）は、給付の原因となる地位ないし関係を重視し、給与所得該当性を広く捉えていると指摘した。一方、大淵（2003）は、この場合の勤労者は使用者の従業員等をいうのであり、米国親会社と直接の雇用関係も勤務関係もな

(21) 三上（2003）は、雇用関係がないことがストック・オプションの権利行使益の給与所得該当性を最も明確に否定する論拠となりうると述べている。東京地裁平成15年8月26日判決は、雇用関係の存否よりも労務の対価性を重視しているように思われる。

い日本子会社の従業員等は米国親会社の勤労者の地位にないので、過去の判例をもとに給与所得とすることを支持することは適切ではないと反論した。

東京地裁平成16年12月17日判決（判時1878号69頁）は、外国親会社から付与されたストック・オプションの権利行使益は一時所得に当たるとした。従業員等の地位にある者に対し支給されるものであっても、就労対価性のない給付は給与所得には当たらないとした。ストック・オプションは、就労の対価というより、会社が従業員等をスカウトしたり、会社に引き留めるために支給するもので、会社側に権利行使益を過去の就労や将来の一定の期間の就労の対価として支給するという認識はない。他方、被付与者である従業員等も、自己の判断で権利を行使して権利行使益を取得するものであるから、付与契約時にストック・オプションの権利行使益が就労の対価であると認識していない。

就労対価性が認められるためには、従業員等の提供する就労との間に法的な対価的な関係が必要である。権利行使益は使用者や雇用関係のない親会社から給付を受けたものではなく、ストック・オプション自体及び権利行使益に就労の対価性はない。権利行使益は就労との間に対価関係があるものではなく、株価の偶然の高騰と被付与者の権利行使の時期に関する判断によって取得できたもので、偶発的、一時的な性質を有する経済的利益といえるので、一時所得に当たるとした。

品川（2003）は、何らかの労務の提供する者でなければストック・オプションを取得できないこと、法人税法施行令136条の4では権利行使価額と株式の時価との差額を役員報酬等と認識していること、付与後の一定期間被付与者の役務提供を通じて会社の業績向上（株価上昇）が期待されているので権利行使益にも役務提供と相関関係があることなどから、給与所得の性格が強いと主張している。

6. ストック・オプションの権利行使益を給与所得とした判決

横浜地裁平成16年1月21日判決（税資254号順号9521）は、権利行使益は給

給与所得該当性の要件としての非独立性

与所得であるとした。給与所得の意義について、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労務を提供したこと（雇用契約類似原因関係の存在）、労務の対価として給付であること（労務の対価性の存在）が必要であり、かつ、それで十分であるとした。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受ける給付は、使用者以外の者によるものであったとしても、労務の性質と担税力に着目して給与所得という区分を設けた法の趣旨に照らすと、親会社からの給付を使用者からの給付と区別して取扱う合理的な理由はないとした。そして権利行使益は付与会社から非付与者に対する給付であるという認識のもとに、直接の使用者でなく親会社から付与されたものであっても区別する必要はないとした。品川（2004）は、「これに類する原因」を容認したものであると述べている。

米国親会社は、被付与者が権利行使益を得るために付与時から権利行使までの間雇用契約を継続し労務を提供することを企図して、ストック・オプションを付与しているので、米国親会社が日本子会社の役員の労務に対応するものとして権利行使益を給付したと認められるので、権利行使益は労務の対価としての性質を有すると判示した。⁽²²⁾

また、ストック・オプションの権利行使利益が、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に基因する給付として労務の対価としての性質を有するものといえるためには、権利行使利益の額と被付与者が提供した労務の質ないし量との定量的な相関関係を必要であると解すべき合理的な理由がないとした。この点は東京地裁平成14年11月7日判決とは異なる。

東京高裁平成16年2月19日判決（訟月51巻10号2704頁）は、最高裁昭和56年判決を引用し、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

(22) 東京地裁平成14年11月26日判決と異なり、横浜地裁判決は、権利行使益額が株価変動に対応して変化することは、権利行使時まで被付与者が会社との雇用契約を継続し労務を提供する誘因として機能するとした。

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解すべきであり、給付が給与所得に該当するか否かの判断に当たっては、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、対価として支給されるものであるかどうか⁽²³⁾が重視されなければならないとした。

権利行使益の発生の有無及び額が付与後の株価の変動や被付与者の権利行使時期についての判断に左右されるとしても、米国親会社はストック・オプションの付与契約において経済的利益を被付与者に取得させるという合意に基づいて、米国親会社から被付与者に移転された経済的利益が権利行使益に他ならないので、ストック・オプションの権利行使益は被付与者が付与会社から受ける給付に当たると判断した。

労務の対価については、被付与者である従業員等の付与前における労務の提供のみならず、付与時から権利行使時までの間の労務の提供とも不可分の関係にあり、日本子会社への労務提供を通じてグループに労務を提供することが付与契約の本質であることから、被付与者が日本子会社への労務提供の対価としてストック・オプションが支給されたものと認定した。権利行使益が現実に提供した労務の量と質と相関関係が希薄であることについては、通勤手当が労務の質と量と無関係であるのと同様に、支給される給与の額が年功序列などから⁽²⁴⁾労務の質や量と無関係であると判示した。

東京高裁判決は従属性の要件についてわずかしか触れていない。雇用契約またはこれに類する原因が親会社と被付与者の間で認められるかについて、指揮命令者と支給者とが一致することが前提条件として定められている規定は見当たらないとした。⁽²⁵⁾そして、経済的利益を直接付与した者が指揮命令者であるか、

(23) 東京地裁平成15年8月26日判決の控訴審であり、高裁レベルでの初の判決である。上告審は後述の最高裁平成17年1月25日判決である。

(24) 通勤手当は、勤務地と居住地で決まるので、労務の質と量に無関係であるのは当然である。通勤手当とストック・オプションの権利行使益を同列で扱うことは適当ではない。中井（2010）、p. 144。

給与所得該当性の要件としての非独立性

それ以外の者であるかによって、担税力や所得の性質に差異が生じるとは考えがたいので、経済的利益を付与した者が誰であるかによって所得区分が異なるのは妥当ではなく、給与所得該当性の判断に当たって、指揮命令者と支給者とが一致することを常に要求すべき合理的理由はないとした。

東京高裁平成16年2月19日判決以降、高等裁判所の判決はいずれも給与所得であると判示している。⁽²⁶⁾ マイクロソフト事件の控訴審である東京高裁平成16年2月25日判決（裁判所 HP）は、最高裁昭和56年判決を引用し、給与所得か否かの判断基準の要件として、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労務を提供すること、労務の対価として使用者から受ける給付であることの2つを挙げた。そして、従業員等の地位に基づいて給付される限り労務の対価としての性質を有し、親会社と直接雇用契約関係がなくても親会社と子会社の従業員との間に雇用契約関係に類する関係があるので、権利行使は給与所得であるとした。

東京高裁平成16年2月25日判決は、所得税法28条1項は、給付が雇用契約等の使用者からのものに限定されると規定していないから、使用者以外の第三者からの給付であることの一事をもって、給与所得から除外すべきものとは解されないとした。ある所得が給与所得に該当するか否かは、誰からの給付であるかではなく、何に対して給付されるか（所得源泉）によって自ずと定まるべきものであり、給付者の違いは給付された利益又は財貨の性質を変えるものではないと判示した。田中治（2005）は、従前の給与所得該当性の判断基準から合理的な理由もなく離れるもので、給与所得概念を理由もなく拡張したと批判している。

(25) 酒井克彦（2004）は、所得税法28条1項の規定振りからみて、指揮命令者と支給者が一致することが要求されていると解釈できないと述べている。給与所得の特徴が従属的な立場での勤務であると理解すれば、指揮命令者と支給者が同一かどうかは給与所得の性質に影響を及ぼすものではない。酒井克彦（2004），p.5。

(26) 金子（2005）は、高裁判決に対して、子会社の従業員と親会社の間には雇用関係がないので、給与所得と見るのは無理であると述べている。

横浜地裁平成16年1月21日判決の控訴審である東京高裁平成16年10月27日判決（税資254号順号9798）は、所得区分の判断に当たっては所得の源泉や性質の内実を把握するべきであり、従業員等が使用者の子会社に対して提供した労務に対して給付される経済的利益が使用者の子会社から給付されたか、第三者である親会社から給付されたかにより、担税力が異なるものではないとした。そして、使用者以外からの給付であることをもって給与所得に当たらないということとはできないと判示した。

最高裁平成17年1月25日第三小法廷判決（民集59巻1号64頁）は、日本子会社の代表取締役が米国親会社から付与されたストック・オプションを行使して得た利益を給与所得に当たると判断した。日本子会社は米国親会社の100%子会社であるので、米国親会社は日本子会社の役員人事権等の実権を支配しており、米国親会社の統括の下に日本子会社の代表取締役としての職務を遂行していた。代表取締役が職務を遂行しているからこそ、米国親会社はストック・オプションを付与したのであり、権利行使益は職務遂行に対する対価としての性質を有する経済的利益である。そして、権利行使益は雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価として給付されたものとして、給与所得に当たると判示した。

最高裁平成17年判決は、昭和56年判決の引用は適切ではないと指摘している。最高裁昭和56年判決は支給者と受給者が当事者となり給与所得か事業所得かが争われた事例であるが、最高裁平成17年判決では雇用者以外の者からの経済的利益の所得区分が問われている。最高裁平成17年判決は、最高裁昭和56年判決が問題とした「雇用契約又はこれに類する原因に基づくものであること」、「使用者の指揮命令に服していること」、「労務の対価としての給付であること」をそれぞれ容認して、権利行使益が給与所得に当たると判示している。酒井貴子（2011）が述べるように、給与所得該当性について最高裁平成17年判決は最高裁昭和56年判決に代わる概念を示すものではない。また、酒井克彦（2011b）は、最高裁平成17年判決は最高裁昭和56年判決を否定したものではないと述べ

給与所得該当性の要件としての非独立性

ている。

品川（2005）は、親会社から付与されるストック・オプションに関して、被付与者と親会社との関係が「これに類する原因」に含まれるか否かが鍵であるとする。最高裁判決は、使用者と受給者の関係が雇用契約以外のどのような契約関係であるのかを述べていない。日本子会社の代表取締役と米国親会社との間に雇用契約に類する関係があったと認定したものと考えられる。⁽²⁷⁾「これに類する原因」を広く捉えて、厳密な雇用関係は不要であり、指揮命令者と支給者の乖離は権利行使益の給与所得該当性に影響しないとする。そして、ストック・オプションを給付する原因があり、給付が労務の対価であることを重視している。

東京高裁平成17年7月28日判決（税資255号順号10092）は、納税者と米国親会社との間には直接の雇用関係はないが、日本子会社が米国親会社の100%子会社であるから、会社支配と経済的一体性からして、米国親会社の意向に沿って費用の内部的な負担も任意に決定できると解される⁽²⁸⁾として、必ずしも直接の雇用関係にない給付者からの給付であっても、経済的には使用者からの給付と異なる⁽²⁸⁾ところはないとした。米国親会社は、納税者が日本子会社の従業員として職務を遂行しているからこそ、ストック・オプションを付与したものである。ストック・オプションの権利行使益が納税者の職務遂行に対する対価としての性質を有する経済的利益であることは明らかであるので、権利行使益は雇用契約又はこれに類する原因に基づき提供された非独立的な労務の対価⁽²⁹⁾として給付されたものとして、給与所得に当たると判示した。

(27) 大淵（2005）は、資本関係による子会社支配があれば雇用契約に類する関係があると認定することは理解しがたいと批判している。

(28) 東京地裁平成16年12月17日判決の控訴審である。東京高裁平成17年7月28日判決は、法律上の権利義務関係の相違を強調して給与所得該当性を否定する見解は採用できないとした。

(29) 最高裁平成18年1月13日第二小法廷判決（税資256号順号10262）は棄却・不受理とした。

7. 京都地裁昭和56年3月6日判決

京都地裁昭和56年3月6日判決（税資116号480頁）は、私立大学教授が他大学から得た非常勤講師料は雑所得ではなく給与所得に当たるとした⁽³⁰⁾。講義内容について非常勤先の大学から細部まで拘束されるものではないが、非常勤先の大学の一般的指揮監督に服するものと認定した。また非常勤手当は夏季・冬季等の休暇中も支給され、休講等があっても減額されることはなく、講義の優劣等は手当の増減の対象となっていないので、自己の危険と計算によらないと認定した。以上のような勤務形態から、非常勤手当は、非独立的に提供される労務の対価で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は教員組織の構成員として非常勤先の大学の支配に服してなされるものとして、給与所得に該当すると認めるのが相当であるとした。

京都地裁判決は、非独立性とは労務の提供が自己の危険と計算によらないことであり、労務の提供が自己の危険と計算によらないことの内容は非常勤手当が定額で講義内容と関係しないことであるとした⁽³¹⁾。また、講義内容に広い裁量があっても、時間的・空間的に拘束され、講義がカリキュラムの一部であるという外観から、大学の指揮命令に服していると解釈している。

8. 神戸地裁平成元年5月22日判決

神戸地裁平成元年5月22日判決（税資170号315頁）は、医学部教授が行った派遣医師に対する指導、病院経営についての指導、情報の提供についての報酬は給与等であるとした。給与所得の要件は、雇用契約又はそれに類するものに

(30) 控訴審の大阪高裁昭和57年11月18日判決（行集33巻11号2317頁）は、原審判決をほぼ引用して、控訴棄却とした。

(31) 佐藤英明（2000a），pp. 35-36。田中治（1994）が述べるように、行政担当者や企業経営者が年数回非常勤講師として授業を担当する場合、授業内容が講演と著しく類似しており、大学の拘束の程度が小さく労務提供の自由度が高いため、報酬は雑所得として扱うのが実態に適合していると思われる。

給与所得該当性の要件としての非独立性

基づくこと、非独立的に提供される役務の対価であること、他人から受ける報酬及び実質的にこれに準ずる給付（例えば、各種の経済的利益等）の3つであるとした。したがって、提供される役務の内容が高度に専門的で本人にある程度の自主性が認められる場合であっても、何らかの時間的・空間的な拘束を受け、役務の提供が継続的に行われ、役務提供の成果が他人に直接帰属するような役務の提供の対価として支給されたものである限り、給与等に該当すると判示した。

そして、病院と医学部教授との間に明確な契約が締結されたわけではないが、病院は教授に医師の斡旋をはじめとする病院経営上の指導を依頼し、依頼に応じる形で教授は病院に医師を紹介・派遣し、病院から教授に指導料が支払われてきたので、教授が病院を訪れた回数に応じて指導料と交通費が支払われるようになった時期には、病院への医師派遣、経営指導・相談について病院が指導料を支払うとの準委任類似の関係が成立したとした。⁽³²⁾

医学部教授が病院に派遣した医師に対する指導、病院経営に関する指導、情報の提供については、成果が病院に直接に帰属し、仮に不利益があっても教授が負担する性質のものではないとした。その上に、教授が病院に赴くときに交通費が支給されていることから、教授の役務は非独立的役務と認めるのが相当であるとした。そして、非独立的役務の対価として病院が支払った指導料はすべて給与等に該当することになると判示した。

神戸地裁判決は、給与所得の判定において、従属性よりも非独立性を重視して、業務遂行上の指揮監督、時間的・空間的拘束性の実態から従属性は弱いものの、危険負担がないことから、給与所得該当性を判断したものと考えられる。⁽³³⁾ 非独立性の具体的内容として、交通費が支給されていただけでなく、労務提供による成果と不利益が使用者に帰属し労務提供者に帰属しないことを挙げ、成

(32) 田中久夫（2000）は、準委任類似の関係が雇用的関係であったと理解している。

(33) 病院が医学部教授に時間的・空間的に拘束していたとしても、程度は著しく軽いものであると想像される。佐藤英明（2004a）、p. 220。

果と不利益が労務の提供者に帰属しないことが給与所得判断の決定的な要素となっている。

9. 那覇地裁平成11年6月2日判決

那覇地裁平成11年6月2日判決（税資243号153頁）は、キャディーの報酬は給与所得であるとした⁽³⁴⁾。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、広く雇用又はこれに類する原因に基づいて非独立的に提供される労務の対価として、他人から受ける報酬及び実質的にこれに準ずべき給付であると解すべきであると判示した。この判示は雇用契約に拘泥しないことを端的に示したものである。給与所得は、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行われる場合に対価として支給されるものであると解されるとして、他人に指揮監督ないし組織の支配に服して従業員等の地位に基づいて支給される対価を広く含むとして⁽³⁵⁾いる。

判決は、ゴルフ場経営会社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が、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、キャディーの報酬額の決定支給方法等を総合して考慮すると、キャディーの労務提供は全体としてゴルフ場の経営方針や指導に基づくもので、キャディー自身の危険と計算によるものではなく、ゴルフ場経営会社の指揮監督に服して行われるものであると認められるとした⁽³⁶⁾。給与所得か事業所得かは、労務提供が自己の危険と計

(34) 控訴審の福岡高裁那覇支部平成12年10月10日判決（税資249号6頁）は原審の判断を維持した。上告審の最高裁平成13年4月27日第二小法廷判決（税資250号順号8993頁）は上告を棄却した。

(35) 酒井克彦（2004），p.4。企業グループの従業員等の地位を繋ぎとめるために供与されるストック・オプションの権利行使益は給与所得に該当すると解釈すべきであると述べている。

(36) 出勤義務がないことや出勤簿がない程度では、自己の計算と危険において独立

給与所得該当性の要件としての非独立性

算によるものではなく、他人の指揮監督ないし組織の支配に属して行われる場合に対価として支給されるかどうかで判断されるものであると判示した。

キャディーは、定時間の出勤義務はなく出勤簿もないので時間的拘束性は弱いこと、休暇やスタート時間の変更については事前の届出が義務づけられていないこと、キャディーはゴルフ場運営会社の承諾なく兼業ができることから、給与所得該当性は弱いと考えられるが、指揮監督に服していることやゴルフ場運営会社の事業組織に組み入れられているので、給与所得である⁽³⁷⁾とされた。指揮命令に服して提供された役務の対価であるとした点で、従属性が重視されたものと考えられる。

10. 盛岡地裁平成11年4月16日判決

岩手りんご組合事件の盛岡地裁平成11年4月16日判決（判タ1026号157頁）は、民法上の組合の組合員が、組合から委嘱された作業に従事したことの対価として得た収入は給与所得にあたるとした。判決では、給与所得の意義については、最高裁昭和56年判決を引用し、管理者を中心とした専従者及び作業員に作業を任せ労賃を組合で負担する方式を採用してきたこと、仕事の内容は非組合員である他の作業員と大差なく、管理者の指示を受けたりんご生産作業に従事し、毎日の労働時間をタイムカードによって管理される等の拘束を受けていたことから、組合員の収入には、自己の計算と危険の要素がなく、単なる労働の対価であり給与所得にあたる⁽³⁷⁾と判示した。

控訴審の仙台高裁平成11年10月27日判決（税資245号132頁）は、組合の事業活動により得た収入は農業から生じた事業所得になると解され、支給された給与は給与の形式をとり労務内容も管理者の指揮命令に服するが、組合員である

して営まれているといえない。また、カート利用料や制服代金を負担していることをもって、労務の提供が自己の危険と計算によるとは言えない。大輪（2000），pp. 18-19。

(37) 広瀬（2012），pp. 202-204。

以上は、労務提供が組合の事業活動に参画するという面を捨象することはできず、労務提供の対価として受け取った給与の実質は組合に発生した事業所得を組合員の出資等に応じて分配するものであるとした。

組合員が事業を行う組合から受ける損益の分配は事業所得であるとする考え方が判決の前提にある。組合員が組合から受ける支払いはすべて損益の分配であるので、組合員が組合から受ける給料は事業所得であるとする。佐藤英明（2000b）は、組合員が組合の事業に労務を提供している場合、受け取る対価が労務出資とそれに対する損益の分配か、単純な雇用契約類似の労務の提供と報酬の支払いかは、当事者の意思等から決定すべきもので、組合員が行う労務の提供はすべて労務出資であると考えるのは速断であると批判している。

最高裁判平成13年7月13日第二小法廷判決（裁判集民事202巻673頁）は、盛岡地裁の判断を正当とした。労務を提供した組合員が組合から受ける収入は必ず利益分配であるという命題を否定し、組合利益の分配か給与所得かを支払の原因となった法律関係に関する組合及び組合員の意思ないし認識、労務提供と対価支払の具体的態様等を考慮して客観的、実質的に判断すべきであるとした。⁽³⁸⁾ 組合員がりんご生産作業に従事して受け取る金員は、作業時間を基礎として日給制で金額が決定され、原則として毎月所定の給料日に現金で手渡され、専従者は作業管理者の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おり、作業内容を含め専従者と一般作業員に基本的に異なるところがない。したがって、金員を組合員に対する組合の利益分配であるとみるのは困難であり、給与所得に該当すると判示した。この最高裁判平成13年判決は雇用契約の存在を認定していない。淵（2005）及び成瀬（2012）にしたがえば、当事者双方が雇用関係を認識していたこと、労務提供の態様（労務提供が一般従業員と差異がないこと）、対価の支払われ方（報酬が作業時間を基礎として

(38) 利益分配でないとしても直ちに給与所得であるわけではない。岡村（2002）は、裁判所は利益分配に該当しなければ必ず給与所得に該当することを先に判断すべきであったと述べている。岡村（2002），pp.913-914。

給与所得該当性の要件としての非独立性

計算されていたこと)を給与所得判定のポイントにしていると考えられる。

盛岡地裁判決は、労務の提供を組合員としての業務ではなく、一般の労務契約と認定して、給与所得であるとしたが、仙台高裁判決は組合員である以上労務の提供も組合の事業活動に参画する面も捨象できないとして組合員の所得として事業所得であるとした。水野(2002)は、組合員と組合の関係は多様であるので、組合員である以上組合から受け取る所得は事業所得であるとするのは早急であり、最高裁判決が組合員である専従者の労務提供も一般作業員と同様に扱ったことは評価すべきであると述べている。

組合員が組合との間に雇用契約を締結しようとするれば、一方で雇用契約の被用者の立場で、他方では組合員の1人として雇用者の立場で雇用契約を締結することになり、矛盾した法律関係を認めることになる。最高裁平成13年判決は、組合員の収入が給与に該当することが直ちに組合と組合員との間に矛盾した法律関係を認めることにはならないと判示した。佐藤英明(2004a)は、金銭支払いの基礎となる私法上の法律関係の性質は給与所得該当性を決定する基準として扱われていないと述べている。⁽³⁹⁾

11. 京都地裁平成20年10月21日判決

最高裁平成17年判決以降、給与所得該当性が争われた事例で、非独立性と従属性がどの程度重視されたのかを検討する。

京都地裁平成20年10月21日判決(税資258号順号11055)では、弁護士会法律相談センターの行う無料法律相談業務に従事した対価として弁護士会から支給された担当弁護士の日当が事業所得に当たるか給与所得に当たるかが争点になった。担当弁護士は、法律相談名簿への登載を受けた上で法律相談を担当することは会則の義務であり、法律相談を原則として諾否する自由はなく、日当は弁護士会等から空間的、時間的な拘束を受け、指揮命令の下で提供した労務の対

(39) 事業専従者給与が給与所得に該当することは、親子や夫婦間に雇用関係等の支配従属関係があることを前提としていない。酒井克彦(2011a), p. 139。

価であると主張した⁽⁴⁰⁾。国側は、担当弁護士は弁護士会の会員として法律相談に関する規定の適用を受けるので、雇用契約又はこれに類する関係に基づき労務を提供したのではないと主張した。弁護士会は担当弁護士の相談内容について何ら指揮命令をしていないし、交代できることから弁護士会から受ける空間的、時間的拘束は極めて希薄である。弁護士会の規定に基づき法律相談業務に従事して日当を支給されたので、法律相談業務は担当弁護士の計算と危険において独立して営まれたもので、日当は事業所得に当たると主張した。

裁判所は、担当弁護士の日当は、会員の総意で自治的に定められた無料法律相談活動の規定に従い、業務に従事した対価として弁護士会から支給されたものであるから、弁護士会と弁護士会の会員である弁護士との間の法律関係は雇用契約又はこれに類する支配従属関係ではないことは明らかであり、手当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には当たらないとした。そして、弁護士が自己の計算と危険において独立して行う業務から生じる所得であって、事業所得に当たるとした⁽⁴¹⁾。

大阪高裁平成21年4月22日判決（税資259号順号11185）は、弁護士と弁護士会との法律関係は雇用契約又はこれに類する支配従属関係ではないこと、無料法律相談は弁護士が行う法律相談である点では通常法律相談と異なるものではないことから、日当は事業所得に当たると判断した⁽⁴²⁾。そして、無料法律相談

(40) 所得税基本通達28-9の2は、医師等が支給を受ける地方公共団体等が開設する救急センター等での休日夜間診察等の委嘱料は給与所得に該当すると規定している。担当弁護士は、日当は委嘱料に類似すると主張した。裁判所は、弁護士会と相談業務を担当する弁護士との関係は会員間の自治的な取り決めに基礎を置くが、報酬の支払者と医師との法律関係は会員間の自治的な取り決めに基礎を置かないので、比較の前提を欠くとした。

(41) 京都地裁の判決は最高裁昭和56年判決を判断基準として引用していると考えられる。

(42) 最高裁平成22年6月1日判決（税資260号順号11448）は、上告を棄却し、不受理とした。

給与所得該当性の要件としての非独立性

の趣旨、機能に照らすと、担当弁護士に相談者の選択を認めないことや法律相談の日時などに枠組みを設定することは弁護士が行う法律相談業務の事業性を否定するものではないとした。

京都地裁、大阪高裁が、「雇用契約又はこれに類する支配従属関係」という表現を用いている点が注目される。支配従属関係を雇用契約に類する原因であると解釈すれば、昭和56年最高裁判決がいう「使用者の指揮命令に服して提供したこと」⁽⁴³⁾が欠落している。また、「支配従属関係」を「使用者の指揮命令に服する関係」と理解すると、自治的に決められた規定に基づいて業務が提供され手当が支払われたので、弁護士と弁護士会の関係は従属的ではないと説明しているにすぎない。

12. 大阪地裁平成22年3月12日判決

大阪地裁平成22年3月12日判決（税資260号順号11395）は、経営コンサルタントが非常勤講師を務める大学から得た非常勤講師料は事業所得ではなく給与所得とした。経営コンサルタントは、大学における非常勤講師としての活動はコンサルタント事務所の設立時より講演活動の一環として行っているものであること、大学から発生する研究費、調査費並びに卒業生及び社会人学生のための相談経費について一切援助、補助がないこと、非常勤講師の報酬は雇用契約に基づく賃金・給与所得とするには余りにも少額で、最低賃金を下回ると思料されることから、非常勤講師料は講師委任契約によって発生する事業所得とするのが妥当であると主張した。また、大学からの非常勤講師委嘱依頼に対し、自己の計算と危険において独立した経営コンサルタントの営業活動として、協力を承諾したものであり、大学と雇用契約を交わしている認識はないと主張した。

判決は、最高裁昭和56年判決を引用して、給与所得該当性を判断した。非常

(43) 佐藤英明（2011），p. 142。

勤講師として大学から空間的、時間的な拘束を受けた上、授業内容を指定されるなど、大学の指揮命令の下において継続的ないし断続的に役務を提供していたということができるとした。そして、非常勤講師料は、講義への出席学生数等にかかわらず、1週1時間当たりの単価に基づき計算され、キャンパスまでの交通費が毎月支払われ、しかも所定の休暇中も支給されていたので、非常勤講師料は、非独立的な役務の提供に対する対価として支給されるものであり、役務提供に対応する授業料の支払等の危険は大学にあるとした。したがって、非常勤講師料は、自己の計算と危険において独立して営まれる業務から生ずる所得であるとはいえず、むしろ、雇用契約ないしこれに類する原因に基づき使用者である大学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であると認められるので、非常勤講師料は事業所得ではなく給与所得に該当すると判示した。この判決では、従属性と非独立性から給与所得該当性を判断している。

控訴審の大阪高裁平成22年9月29日判決（税資260号順号11520）は、大阪地裁⁽⁴⁴⁾の判断を維持した。経営コンサルタントは、雇用契約を締結していないこと、担当時間以外に講義の準備、不断の調査・研究、相談等を役務に含み収入は最低賃金額に満たないこと、FRINGE・ベネフィットは一切ないこと、講義準備に関わる必要調査・研究の経費を大学が負担することもないことから、非常勤講師料は給与所得ではなく事業所得であると主張した。裁判所は、経営コンサルタント⁽⁴⁵⁾は大学との間で非常勤講師契約を締結し、非常勤講師として大学から空間的、時間的な拘束を受けた上、授業内容を指定されるなど、大学の指揮命令の下で継続的ないし断続的に役務を提供し、非独立的な役務の提供に対す

(44) 上告審の最高裁平成23年4月7日第一小法廷判決（税資261号順号11664）は大阪地裁の判断を維持した。

(45) 経営コンサルタントの主張のポイントは必要経費を認めるべきであることであるように思われる。経営コンサルタントは、謝礼が生じる役務活動はそれなりの費用を要すること、役務提供後に支払われる謝礼は税務上雑所得ないし事業所得として計上されていることを主張した。

給与所得該当性の要件としての非独立性

る対価として非常勤講師料の支給を受けていたとした。非常勤講師契約が典型契約としての雇用契約であるか、これに類する非典型契約であるかにかかわらず、非常勤講師料は事業所得ではなく給与所得に該当すると判示した。

13. 大阪地裁平成23年12月16日判決

大阪地裁平成23年12月16日判決（税資261号順号11835）は、メンタルクリニックの開業医が相手方に出向いて行う講話、講義、相談等の労務の提供から得る所得は給与所得であるとした。裁判所は、開業医の役務提供は、自己の計算と危険上独立して行っているものではなく、相手方の空間的・時間的な拘束を受け、継続的又は断続的に役務の提供を行い、対価を得ているので、役務提供の所得は給与所得であると判示した。開業医は、医師としての専門知識を前提に講義等の内容を自由に決めることができ、講話等の資料調査など労務提供が常に時間的・場所的に拘束を受けて相手方の指揮監督の下で行われたものではないので、給与所得に当たらないと主張した。裁判所は、提供される労務の内容に専門性が要求され、ある程度の自主性が認められる場合でも、労務が他人の指揮監督の下で提供され、対価として得られた報酬である限り、給与所得に該当するが、本件の役務提供は指揮監督の下に提供され、対価として報酬を得ていると評価できるとした。また、資料調査の内容に応じて報酬が支払われるものではないので、資料調査について時間的な拘束がないからといって役務が相手方の指揮監督の下で行われたことが否定されるものではないとした。

14. 東京地裁平成24年9月21日判決

東京地裁平成24年9月21日判決（税資262号順号12043）は、麻酔科医師が麻酔手術等を施行した各病院から得た収入は事業所得ではなく給与所得に該当するとした。医師は、麻酔医療について高度の専門性を有し、誰からも指揮命令・監督を受ける立場になく、各病院との契約において場所的・時間的に拘束される定めがないので、各病院から指揮命令や場所的・時間的拘束を受けていない

と主張した⁽⁴⁶⁾。時間に応じて出来高（1例分の単価×症例数）を調整して報酬が定められ、収入は極めて不安定であること、器具等の使用料は報酬から差し引かれているので費用を実質的に負担していることなどから、自己の計算と危険において業務を行っている⁽⁴⁷⁾ので、収入は事業所得に当たると主張した。東京地裁判決は、給与所得の意義について最高裁昭和56年判決とほぼ同じ表現で判示し、給与所得該当性の判断に当たっては、何らかの空間的、時間的拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、対価として支払われるものであるかを重視するのが相当であるとした。

東京地裁は具体的な判断の枠組みを示した。木山（2014）は、最高裁昭和56年判決があくまで「一応の基準」であり、具体的な事案を判断するには困難が伴う事案であったためであるとする。事業所得の本質は自己の計算と危険において独立して反復継続して営まれる業務から生じる所得である点にあり、給与所得の本質は自己の計算と危険によらず、非独立的労務、すなわち使用者の指揮命令ないし空間的、時間的な拘束に服して提供した労務自体の対価として使用者から受ける給付である点にあるとした⁽⁴⁸⁾。営利性や有償性を有し反復継続して行われる業務ないし労務提供から得られる収入が事業所得か給与所得に該当するかは、自己の計算と危険によって経済活動が行われているかどうか、すなわち経済的活動の内容や成果によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するのか、あるいは費用が収益を上回る場合などのリスクを誰が負担するのか、遂行する経済的活動が何らかの空間的、時間的拘束を受けて行われるものであるのかなどを総合的に考慮して、個別具体的に判断するべきであるとした。

そして、報酬面では報酬が手術の難易度などに応じて変動する仕組みではないこと、費用負担面では各病院が麻酔業務の費用を負担していること、危険負

(46) 医師は、麻酔業務のキャンセル権や代替医師指名権は業務委託契約であることを示していると主張した。

(47) 交通費の支給は事業所得であることを否定する根拠とはならないと主張した。

(48) 「非独立的」が報酬受給の態様ではなく、労務提供の態様として用いられている。

給与所得該当性の要件としての非独立性

担面では麻酔業務による損益計算が赤字になる危険を負担しないことから、自己の計算と危険によって経済活動が行われていないとした⁽⁴⁹⁾。費用の一部を負担する趣旨で報酬を減額したという事情があっても、自己の計算と危険において独立して業務を営んでいることにはならないとした。さらに、手術内容や時間など業務の一般的な態様は各病院の指揮命令に服していたこと、契約書による勤務時間の定めや出勤簿の管理などから各病院の空間的・時間的拘束を受けていたことから、業務において指揮命令に服していたとした。以上のことから、医師が各病院から得た報酬は事業所得ではなく、給与所得に当たるとした。

東京地裁判決は、渡辺（2015）が述べるように、独立性の解釈について新たに具体的に判断した。自己の計算と危険による経済活動かどうかの判断について、経済的活動の内容や成果によって変動する収益や費用が誰に帰属するのか、あるいは費用が収益を上回るなどのリスクを誰が負担するのかという点を加え、自己の計算と危険において独立して業務を営むとは、業務の内容や成果等による変動に応じて収益を受領し費用を負担することをいうとした⁽⁵⁰⁾。佐藤英明（2007）は、所得税法28条2項は給与所得の金額が常にゼロ以上になるように定めているが、地裁判決は業務により赤字にならないことを非独立性の具体的な内容であると明示したと述べている⁽⁵¹⁾。また、費用負担については、算出した費用を控除して報酬を定めたのではなく、費用の一部を負担するとして報酬を決めたとしても、自己の計算と危険において独立して業務を営んでいることにはならないと判示した。

麻酔科医師は、労務提供の裁量の幅や労務の専門性を強調して、指揮命令に

(49) 麻酔業務による損益計算が赤字になるとは、高額な麻酔機器の減価償却費が麻酔業務から生じる収益を上回ることである。

(50) 近藤（2014）、p.39。渡辺（2015）は、判決が「費用が収益を上回るなどのリスク」と述べていることから、損失が収益を上回るリスクも含まれると解釈している。

(51) 所得税法28条2項は、給与所得の金額は給与等の収入金額から給与所得控除額を控除した残額であると規定している。

服していないと主張した。裁判所は、指揮命令に服しているとは、業務を行う対象、場所、時間などを他者が決めて、決定されたことにしたがい労務を提供することをいうので、業務遂行に必要な判断を自分自身ができるからといって他者の指揮命令に服していないことにはならないとした。議員や裁判官の報酬が給与所得であるとされており、業務内容についての判断が専門的で独立して行われていても、麻酔科医師が病院の指揮命令に服していたことは左右されないとした。そして、労務内容が専門的で、裁量の幅があっても、労務の提供が使用者の指揮命令に服するのであれば、労務の対価は給与所得に当たるとした判示した。

最高裁平成17年判決以降の判決を分析すると、京都地裁平成20年10月21日判決、大阪地裁平成22年3月12日判決、東京地裁平成24年9月21日判決は、最高裁平成17年判決ではなく最高裁昭和56年判決を用いて給与所得該当性を判断している。また、東京地裁平成24年9月21日判決は非独立性と従属性を別々のものとして区分して、非独立性に重点を置いているが、従属性は必要要件ではない⁽⁵²⁾と言いついていない。

15. 東京地裁平成25年4月26日判決

東京地裁平成25年4月26日判決（裁判所HP）は、登録を受けた塾講師や家庭教師を塾や家庭に提供する業務を行う会社が、塾講師や家庭教師に対し業務委託契約に基づき支払った報酬が給与所得に当たるとした。

会社側は次のように主張した。給与所得は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき、指揮命令を受けて提供した労務の対価をいうので、従属性要件が必要になる。所得税法28条1項は、給与所得の性質から、当然従属性を要件として予定しており、従属性が希薄であっても非独立性があればよいと解すること

(52) 金子（2016）は給与所得を非独立的ないし従属的な労務の対価であるとしている。渡辺（2015）は、「ないし」という表現は理論的には両者が別々のものであることを意識していたと推察できるとする。

給与所得該当性の要件としての非独立性

はできない。雇用契約については、会社と各講師との間の契約は、契約書に業務委託という語が用いられるほか、雇用契約に必須の条項（勤務地、始業及び終業の時間や所定労働時間など）は一切定められていないことから、業務委託契約であり雇用契約に該当しない。会社と講師等との間に指揮命令関係（従属性）がないとする根拠は、①会社は業務の開始に当たり講師等を指揮監督していないこと、②業務遂行上の指揮監督をしていないこと、③委託業務の内容について裁量性が大きいこと、④講師等は会社との関係において空間的、時間的な拘束を受けないこと、⑤講師等が会社以外から業務を受託することに制限がないことである。講師等が受託業務に関して独立性を有している点については、講師等は受託業務の諾否の自由があること、業務内容に関して講師等の裁量が大きいこと、他の業務受託に制限がないことから、自己の計算と危険において独立的に営んでいることを主張した。そして、講師等にはテキスト代などの費用負担があること、金員は個人の実績や経験を前提に指導時間を乗じて計算され講師間で相当の較差があること、金員は各顧客から受け取る委託報酬と連動していることを主張した。

国側は次のように主張した。講師等に支払われる金員は指導の成果や講義内容の優劣によって増減せず、従事した時間に応じて支払われるので、金員は講師等の計算と危険によらない非独立的に提供される労務の対価であり、塾講師等が労務の提供により塾などから直接に利益を得たり損失を被ることはないとし、労務提供に非独立性が認められるとした。また、業務の遂行にあたり通常必要な物を塾等から貸与され、交通費も会社から支給されているので、業務遂行上必要な費用を基本的に負担していないと指摘した。

会社が塾等に講師等を送る際には模擬授業などの研修を行い、塾等の面接を受けさせ、業務の場所や時間を指定し、塾等での業務時間の報告を義務付けており、講義の変更・中止などの場合には指示連絡を行っている。また、会社は講師等に研修、指導を行っている。こうしたことから、業務遂行に当たり講師等は直接又は間接に会社の指揮監督を受けていると主張した。また、業務時間

や業務場所の決定に関する裁量がなく、講師等において自らの判断で代行者を立てることは許されないので、講師等は会社との関係において空間的、時間的に拘束を受けていると主張した⁽⁵³⁾。このように、国側は、講師等が受け取る金員は非独立性と従属性を満たし、非独立的ないし従属的な労働の対価であり、会社と講師等との契約は「雇用契約及びこれに類する原因」に該当するものであると主張した。

この裁判では、従属性と非独立性の関係が争点となった。会社側は、非独立性は事業所得との区分という消極的な意味での要件であり、従属性は雑所得との区分なども含めた積極的な要件であると主張した⁽⁵⁴⁾。最高裁平成17年判決は、給与所得該当性について一般的な法理を判示したのではなく、外国親会社が日本子会社の役員に付与したストック・オプションの権利行使益の所得区分（給与所得か一時所得か）について所得税法28条1項の解釈及び適用を行い、結論を示したものにすぎないとした⁽⁵⁵⁾。

一方、国側は、最高裁昭和56年判決は、判断要素として従属性と非独立性のいずれも不可欠な要件であるのか、両者が判定要素として等しく重要なのかを明らかにしていないと主張した。さらに最高裁平成17年判決の判示内容は従属性よりも非独立性が給与所得該当性の基本的要素であると考えられるとして、従属性が強く認められる場合に非独立性が推認されるとする最高裁平成13年判決を引用して、従属性が希薄であることをもって給与所得該当性を否定すべきでないと主張した。さらに京都地裁昭和56年3月6日判決及び神戸地裁平成

(53) 国は、労務提供者の代替性がないことは労務提供の対価の給与所得該当性を肯定する1つの重要な要素であるとし、本件の場合、講師等に代替性がないので、労務提供の従属性が根拠付けられるとした。

(54) 会社側は、給与所得は、雇用契約又はこれに類する原因に基づき、指揮命令を受けて提供した労務の対価をいうと解されるので、給与所得の本質的な性質として従属性要件が必要になると主張した。

(55) 会社側は、本件は最高裁平成17年判決とは事案がまったく異なり、争点も異なるので、最高裁平成17年判決の射程外であると主張した。

給与所得該当性の要件としての非独立性

元年5月22日判決は、従属性が相当希薄であると考えられる事例において、提供した労務に係る成果や不利益の帰属という非独立性を主要な判断材料として、給与所得該当性を認めているとした。そこで、従属性が希薄な場合であっても、非独立性が明らかであれば、給与所得と判断することが相当であると主張した。

東京地裁は、最高裁昭和56年判決は、非独立性を給与所得該当性の判断要素として位置づけ、「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取る給付」に該当するのかを、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な労務・役務の提供の対価として支給されたものかを重視して判断する枠組みを提示したものであり、判断の一応の基準にとどまるもので、給与所得該当性の必要条件を示したのではないとした。所得税法28条1項の解釈は例示の「俸給」、「給料」、「賃金」、「歳費」及び「賞与」の性質から帰納的に把握することしかなく、国会議員の歳費や法人の役員の報酬・賞与が給与所得に含まれるので、従属性が給与所得該当性の必要要件であるとはいえないと判示した。

さらに、東京地裁は、最高裁平成17年判決は労務の提供等が使用者の指揮命令を受けて行われるものであること（労務の提供等の従属性）は労務の提供等の対価が給与所得該当性の必要要件とはいえないという考え方を前提として判示した。講師等は、講義等ないし個別指導の内容の優劣、具体的な成果の程度、顧客が会社に支払う委託報酬の額や履行状況のいかんにかかわらず、会社から講義等ないし個人指導の業務に従事した時間数に応じて金員の支払を受けることができること、業務に必要な物を貸与ないしテキストの引渡しを受けていること、交通費が支給されていることから、講師等は労務の提供等に当たって基本的に必要な費用を負担する義務がないとして、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えず、非独立的なものであると評価できるとした。⁽⁵⁶⁾

(56) 会社と講師等との個別業務委託契約書には、講義等ないし個別指導の内容の優劣、あるいは具体的な成果の程度により講師等の単価が増減するような規定はなかつ

そして、講師登録証の携帯及び訪問先での提示、業務遂行状況の報告、マニュアルに沿った指導遂行の義務付け、無断での業務内容の変更の禁止などから、講師等は直接的又は少なくとも間接的に会社の指揮監督下に置かれているとした。講師等が業務の内容に会社から指示を受けていないこと、業務遂行に一定の裁量が認められることは専門的な労務の提供では認められるので、給与所得該当性を否定するものではないとした。

東京地裁判決が、最高裁昭和56年判決は給与所得該当性の必要条件を判示したのではないと明確に判示した理由は次の3点である。⁽⁵⁷⁾第1点は、最高裁昭和56年判決の判示は給与所得該当性の一応の基準にすぎない。第2点は、従属性の有無で給与所得該当性を判断すれば、国会議員の歳費や役員報酬・賞与が給与所得に含まれることを説明できないので、従属性を要件にすることは所得税法28条1項の規定内容に合致しない。第3点は、最高裁平成17年判決は、ストック・オプションの権利行使益が雇用契約又はこれに類する原因に基づいて提供された非独立的な労務の対価として給付されたものであるとして給与所得に当たるとしたので、従属性は必要要件ではなくなった。特に第2点目が重要であると考えられる。渡辺（2015）は、国会議員の歳費や役員報酬は給与所得に該当するが、国会議員や法人役員の労務提供は従属的ではないので、従属性を必要要件とすることはできないという論法を採用していると述べている。

東京地裁判決が、この事案について最高裁昭和56年判決にいう一応の基準が当てはまらないとする理由は不明である。何らかの空間的、時間的な拘束を受けて提供した労務であることを強調して給与所得性を判断すると、国会議員の歳費や法人役員の報酬・賞与が給与所得に含まれることを説明できないことが理由であるかもしれない。しかし、この事案は労務提供者の講師等と労務提供を受ける者（業務を受託した会社）との間の事例であるので、最高裁昭和56年判決にいう一応の基準に当てはまらない特殊な事例ではない。一方、最高裁平

た。

(57) 酒井克彦（2014b），p. 4。

給与所得該当性の要件としての非独立性

成17年判決は、役務の提供を受けた者以外から行われた給付が給与所得に該当するかを扱った特異な事例であり、一般的な給与所得該当性を論じたものではない⁽⁵⁸⁾。したがって、東京地裁判決が最高裁平成17年判決を引用することは適切ではない。

また、会社側は、最高裁平成13年判決が支払の原因となった法律関係について当事者の意思ないし認識を考慮すべきであるとしているとして、契約書には業務委託という語が用いられていること、就業規則の適用などの点で雇用契約を締結している従業員と講師等の間では明確な差があること、税務調査の内容などから会社と講師等は契約が「雇用契約及びこれに類する原因」であるとの意思ないし認識はなかったと主張した。判決は、当事者の意思ないし認識は給与所得該当性を判断するための要素の1つにとどまり、当事者の主観的な意思ないし認識は給与所得であるとする判断を左右しないと判示した。

16. 東京高裁平成25年10月23日判決

東京高裁平成25年10月23日判決（裁判所 HP）は、最高裁の昭和56年判決、平成13年判決、平成17年判決はそれぞれの事案に鑑み、従属性あるいは非独立性などに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、従属性をもって対価が給与所得に当たるための必要条件であるとするものではないと判示した⁽⁵⁹⁾。そして従属性を必要要件とする解釈は、国会議員の歳費及び会社の代表取締役の役員賞与を給与所得として例示列挙する所得税法28条1項の解釈として採り得ないとした。

契約に関する当事者の認識（意思）を重視するべきであるとした会社側の主

(58) 吉村（2005），p. 71。

(59) 従属性の有無及び内容を検討することは何ら不適切なものではないと判じており、従属性について判断することを否定しているわけではない。渡辺（2015），p. 47。

張に対しては、東京高裁は当事者の認識（意思）を他の要素よりも特別重視しなければならない根拠はないとした。実質が雇用契約であるにもかかわらず外注に当たるような形式の契約をしたからといって、雇用契約に基づく報酬が給与所得でなくなるものではないとした。

裁判所は、受託料と支払報酬の差額を売上総利益とする事業を営んでいること、各顧客との間の受託契約並びに講師等との間の基本契約及び個別契約を締結していること、コストを小さくする必要があること、登録された講師等には様々なレベルの者がいることなどは、支払報酬の給与所得該当性を否定する根拠にはならないとした。

裁判所は、控訴人の時間的・空間的拘束を受けていないとする会社側の主張に対しては、講義等の場所及び時間は契約においてあらかじめ定められており、講師等が控訴人の了解を得ずに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、そのことによって講師等の空間的・時間的拘束が存在しないこととなるものではないとした。⁽⁶⁰⁾

講師等が現実に費用を負担しているので、講師等の独立性が肯定されるとする会社側の主張に対しては、裁判所は、講師等が基本契約又は個別契約において負担が義務付けられている費用（登録事務手数料及び振込手数料）を負担することをもって、労務の提供に当たって必要な費用を負担する義務を負っているということではできないとした。講師等の業務の独立性については、講師等の個別業務を受託するか否かの決定権及び単価その他の契約条件について交渉権並びに費用負担は業務の独立性を肯定し、給与所得該当性を否定する根拠とはならないとした。

東京地裁平成25年4月26日判決、東京高裁平成25年10月23日判決は、非独立性と従属性を明確に区分して論じて、従属性は給与所得に該当するための必要

(60) 講義等の場所や時間があらかじめ定められていることは空間的・時間的な拘束を受けているのではなく、業務の内容において空間と時間が指定されているにすぎないとする主張がある。酒井克彦・ファルクラム租税法研究会（2015b）、p. 192。

給与所得該当性の要件としての非独立性

条件ではないとした点に特徴がある。佐藤英明（2014）は所得稼得の非独立性と労務提供の従属性を分けて認識し、所得稼得の非独立性にウエイトをかける考え方が浸透しつつあるを感じさせると述べている。しかし、東京地裁平成25年4月26日判決は、従属性の有無が判断できる事案であり、講師等が直接又は間接に原告の指揮監督を受けていると判断している。團野（2014）が述べると、従属性を判断できる事実関係があるのに、従属性が給与所得該当性の必要要件ではないとするのは無理がある。⁽⁶¹⁾

17. 従属性と非独立性

携帯情報端末の処理能力が著しく高まり、在宅や移動先でオフィスとほぼ同じ環境で仕事ができるようになってきた。在宅勤務など場所や時間にとらわれず社外（自宅、自宅外）で柔軟に働くことができるテレワークを採用する企業が増えている。⁽⁶²⁾ また育児や介護を抱える社員が働き続ける環境づくりが社会的要請となっている。テレワークの採用により、育児や介護で離職せざるを得なかった従業員が在宅で働くことができるようになる。テレワークの普及・促進は勤務形態を多様化させ、働く時間と場所の柔軟性を高めるものである。テレワークが進むと、従業員は使用者の指揮命令監督下で空間的・時間的な拘束を必ずしも受けなくなり、従属性は希薄になっていく。

(61) 京都地裁平成26年10月26日判決（判例集未登載）は、大学から支払を受けた非常勤講師料が給与所得であるとした。裁判所は、非常勤講師が大学から空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし継続的に労務又は役務を提供したと求められるとし、専ら従属性のみで給与所得該当性を判断した。判決内容は伊東（2016）による。

(62) 総務省「通信利用動向調査」によれば、テレワークを導入していた企業は平成26年度末時点で11.5%、平成27年度末には16.2%である。国土交通省「テレワーク人口実態調査」では、就業者人口に占めるテレワーカーの割合は、平成24年時点で21.3%、うち在宅型テレワーカーの比率は14.2%と推計されている。政府の「世界最先端 IT 国家創造宣言工程表」（平成28年5月）は、2020年までにテレワーク導入企業数を平成24年度比で3倍、雇用型在宅型テレワーカーを10%以上とする目標を掲げている。

本稿で取り上げてきた裁判例を見ると、従属性が希薄であっても受け取る報酬が給与所得とされた事例がある。裁判の当事者である弁護士、演奏家、大学教授、キャディー、麻酔科医師、塾講師などは、典型的なサラリーマンよりは従属性が弱い職種であると思われる。提供される労務の内容が専門的で、裁量の幅が相当程度広くても、ある種の従属性があると判断され、報酬が給与所得であるとされた。

フレキシブルな働き方が導入されてくると、仕事のやり方にも裁量的な要素が増え、結果として生じる費用にも個人差が出てくる可能性がある⁽⁶³⁾。従属性が希薄になると、典型的な勤務者についても勤務の自由度や危険負担が高まることになる。さらに、勤務者に対して職務上の責任と危険負担が求められるケースが出てきている。すでに、日本税理士会連合会税制審議会『給与所得課税のあり方について—平成13年度諮問に対する答申—』は、役員が会社に損害を与えた場合の賠償責任を問う株主代表訴訟制度が整備され、給与所得者である役員にも事業所得者と同様に職務上の責任と危険負担が求められるようになってきたと述べている。また、給与所得者である公務員においても不作為等により国民に不利益を与えた場合には、会社の役員や事業所得者と同様に責任が追及される。

一方で、業務委託契約や請負契約に基づいて就業する個人請負型就業者が増加している。厚生労働省政策統括官（労働担当）（2010）は、実態としては雇用労働と変わらない者や、自営であるものの雇用労働に近い実態を有し雇用と自営の中間ともいえる働き方の者がいると指摘している。税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理」（平成27年11月）は、請負契約等に基づいて働き従属性が高いという点で、むしろ雇用者に近い自営業者の割合が高まっていると述べている⁽⁶⁴⁾。個人請負型就業者の報酬が事業所得

(63) 團野（2015），p. 71。佐藤（2007）は、通信回線の利用に係る経済的負担や勤務に用いるパソコン等の機器購入や維持費を誰が負担するのかが非独立性を判断する要素として重要になると述べている。佐藤（2007），p. 410。

給与所得該当性の要件としての非独立性

か給与所得かを判断する場合には、個人請負型就業者が具体的にどのような費用を負担するのか、取引から生じる損失をどの程度負担するかを検討する必要がある⁽⁶⁵⁾。

給与所得の特徴は、一定額の報酬が支払われることが約束され、労務の提供者に損失が発生する可能性がなく、費用が収益を上回り、給与所得がマイナスになることは想定されていないことであると考えられる。被用者の費用負担や損失負担の程度が大きくなり、費用の自己負担分が給与所得控除、特定支出控除を超えて所得がマイナスになるときは、経済実体的には存在しない所得⁽⁶⁶⁾に対して給与所得として課税することになる。

給与所得該当性を判断する場合に、空間的・時間的拘束よりも費用・危険負担の方が重要であると考えられる。給与所得の特殊性について、佐藤英明(2004)は、給与所得の本質は自己の危険と計算によらないという非独立性であると述べ、田中治(2005)は、給与所得者は自らの意思のみで勤務時間を変更し、最終的に受け取る給与の大きさを自由に左右できないところであると述べる。酒井克彦(2011a)は、事業所得と区分を画する上で、給与所得は非独立的な立場からの労務・役務提供の対価であることが強調されるべきであると述べている。また、実本(2013)は、給与所得の本質は非独立性にあり、収入が一定程度あらかじめ定められており、収入に対応する必要な費用や損失を負担する可能性がないことに求められるとする。

従属性が強いほど、労務提供から生じる不利益、損失等を労務提供者に負担させることは不合理である。従属性が強い就業形態では、労務提供が非独立的に行われていると推察される。この点では、従属性に重点を置いて給与所得該

(64) 税制調査会の「論点整理」は、給与所得と事業所得を明確に分ける意義が薄れていると指摘している。

(65) 渡辺(2015)は、従属性を無視して非独立性だけで判断すると、従属性が高いにもかかわらず事業所得に該当するケースが増えると述べている。渡辺(2015), p. 41。

(66) 佐藤英明(2004a), p. 219, 佐藤英明(2007), p. 407 及び渡辺(2015), p. 43。

当性を判断することができると考えられる。一方、個人請負型就業者の場合、従属性を重視すると給与所得であると判断される可能性があるが、佐藤英明（2007）が述べるように、費用負担の程度が高まり所得が小額あるいはマイナスになれば、給与所得に該当するとはいえなくなる。従属性が希薄になる場合には、非独立性の要件が給与所得該当性の判断基準として重要性を増してくる⁽⁶⁷⁾。

18. おわりに

本稿では、給与所得か事業所得かが争点になった裁判例を取り上げることで、給与所得該当性を判断する要件として、非独立性と従属性のどちらを重視すべきかを検討した。

給与所得該当性に関しては、非独立性と従属性を要件とする最高裁昭和56年判決がある。その後の裁判例をみても、この2つの要件に関わる事実を認定して給与所得該当性を判断してきた。しかしながら、給与所得か事業所得かが争点になった裁判は、従属性が相対的に希薄な職種を扱っていることから、非独立性の程度が給与該当性を判断する際に重要になっている。

給与所得は自己の危険と計算によらないところに特徴があり、事業所得と対比するとき、従属性よりも非独立性の方を重視するべきであると考えられる。今日、雇用形態や勤務形態は多様になっており、従業員が使用者の指揮命令監督の下で、空間的・時間的な拘束を必ずしも受けず、在宅勤務など社外で働くことができるテレワークを採用する企業が増加している。裁量的な仕事の仕方が増えてくると、費用負担や損失負担の程度が高まる可能性がある。一方で、従属性が高いと考えられる個人請負型就業者が増加しており、従属性に関しては典型的な勤務者との違いが判断しづらくなっている。従属性の強弱の幅が拡

(67) 佐藤英明（2007）、p. 408。佐藤英明（2004b）は、非独立性とは、提供した労務から生じる損益がすべて相手方に帰属し、かつ、提供者は相手方からある程度以上の安定した支払いを受け、かつ、提供者において労務提供から損失発生危険がないことであると述べている。佐藤英明（2004b）、p. 24。

給与所得該当性の要件としての非独立性

大している状況では、給与所得か事業所得かの判定において、非独立性の重要度は増してくると思われる。従属性が希薄である場合、給与所得の特徴に照らすと、従属性の重要要素及び従属性を補強する要素を精査するよりも非独立性を強調する方が適切である。

フレキシブルな働き方が導入されていくと、仕事のやり方に裁量的な要素が増え、典型的な勤務者についても費用負担の問題が出てくる可能性がある。また株主代表訴訟により役員等に職務上の責任と危険負担が求められようになると、労務提供の報酬は給与所得であるとは言えなくなる状況が生じる。勤務者がどの程度の費用を負担すれば、非独立性が満たされないと判断するのかなど、給与所得における費用をどのように扱うべきかは今後の課題である。

参 考 文 献

- [1] 石川欽也「最近のストックオプション関連判決・裁決を通じた考察」『月刊税務事例』第41巻第1号，2009年1月。
- [2] 市木雅之「任意組合形態のりんご生産組合の組合員が提供した作業労務の報酬として受ける金員が，給与所得に当たるとされた事例」『月刊税務事例』第38巻第9号，2006年9月。
- [3] 一高龍司「ストック・オプション等インセンティブ報酬と税制－東京地裁平成14年11月26日判決の検討を中心に」『法律時報』第75巻第4号，2003年4月。
- [4] 伊東博之「給与所得と事業所得の境界線」『税経通信』第71巻第10号，2016年9月。
- [5] 井上和彦「外国親会社から付与されたストック・オプションを行使して得た経済的利益が給与所得に該当するとされた事例」『金融・商事判例』第1203号，2004年11月。
- [6] 岩崎政明「所得税の種類および所得区分の動向」，租税法学会編『所得税制の最近の動向』（租税法研究第39号），有斐閣，2011年。
- [7] 牛嶋勉「勤務弁護士の収入の所得区分と必要経費」『税務事例研究』第111号，2009年9月。
- [8] 大淵博義「米国親会社のストック・オプションに係る権利行使利益の所得区分と税法解釈の限界（その3・完）日本子会社の従業員等に付与された米国親会社のストック・オプションの権利行使利益を一時所得とした東京地裁判決を素材として－」『月刊税務事例』第35巻第8号，2003年8月。
- [9] 大淵博義「親会社株式によるストック・オプションの権利行使利益を給与所得

- とした最高裁判決の波紋（上）給与所得判決の疑問と伝統的課税理論への影響」『税経通信』第60巻第4号，2005年4月。
- [10] 大輪好輝「キャディーがゴルフ場から得る報酬の所得区分」『月刊税務事例』第32巻第11号，2000年11月。
- [11] 大輪好輝「租税法判例研究－事業所得と給与所得の区分」『作新経営論集』（作新学院大学），第10号，2001年3月。
- [12] 岡村忠生「組合員がその組合事業に従事して得た収入と給与所得」『民商法雑誌』第126巻第6号，2002年9月。
- [13] 加藤城啓「税制非適格ストック・オプションの権利行使利益の所得区分に対する一考察」『租税資料館賞受賞論文集第18回』租税資料館，2009年。
- [14] 金子宏「所得分類とストック・オプション」『税研』第119号，2005年1月。
- [15] 金子宏『租税法（第21版）』弘文堂，2016年。
- [16] 菊谷衛「給与所得（楽団員の所得）」『税経通信』第33巻第14号，1978年11月。
- [17] 木村吉成「事業所得と給与所得の区別 [最高裁昭和56.4.24判決]」『税経新報』第552号，2008年2月。
- [18] 木山泰嗣『「税務判断」を読もう！』ぎょうせい，2014年。
- [19] 吉良実「交響楽団の正楽員が得た所得の性質等」『シュトイエル』第78号，1968年9月。
- [20] 小池敏範「任意組合であるりんご生産組合の組合員が組合作業に従事して得た金員の所得区分」『月刊税務事例』第35巻第10号，2003年10月。
- [21] 厚生労働省政策総括官（労働担当）『個人請負型就業者に関する研究会報告書』2010年4月。
- [22] 近藤憲昭「麻酔科医師が勤務先の各病院から得た報酬」『月刊税務事例』第46巻第4号，2014年4月。
- [23] 酒井克彦「親会社ストック・オプションの権利行使利益に係る所得区分（中）－東京高裁判決（平成16年2月19日判決）の検討を中心にして－」『月刊税務事例』第36巻第5号，2004年5月。
- [24] 酒井克彦「人的役務提供の対価に係る事業所得の判断要素－所得区分を巡る諸問題－」『月刊税務事例』第38巻第2号，2006年2月。
- [25] 酒井克彦『所得税法の論点研究』財経詳報社，2011年。
- [26] 酒井克彦『ブラッシュアップ 租税法』財経詳報社，2011年。
- [27] 酒井克彦「所得税法の給与所得と「従属性」（上）」『月刊税務事例』第46巻第1号，2014年1月。
- [28] 酒井克彦「所得税法の給与所得と「従属性」（下）」『月刊税務事例』第46巻第2号，2014年2月。
- [29] 酒井克彦・ファルクラム租税法研究会「事業所得か給与所得か（前）」『税務弘報』第63巻第8号，2015年8月。
- [30] 酒井克彦・ファルクラム租税法研究会「事業所得か給与所得か（後）」『税務弘

給与所得該当性の要件としての非独立性

- 報』第63巻第9号，2015年9月。
- [31] 酒井貴子「ストックオプション課税－給与所得か一時所得か」，水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選（第5版）』有斐閣，2011年。
- [32] 堺澤良「事業所得と給与所得の区別」，財経詳報社編『戦後重要租税判例の再検証』財経詳報社，2003年。
- [33] 佐藤香織「麻酔科の医師が麻酔手術等を施行した各病院から得た各収入が事業所得か給与所得かが争われた事例」『税経通信』第68巻第12号，2013年10月。
- [34] 佐藤英明「給与所得の意義－事業所得との区別」『税務事例研究』第56号，2000年7月。
- [35] 佐藤英明「民法上の組合の組合員が受ける「給与」の所得分類」『ジュリスト』No. 1189，2000年11月。
- [36] 佐藤英明「『給与』課税をめぐる課税問題－諸問題の概観」『総合税制研究』No. 12，2004年3月。
- [37] 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』第79号，2004年5月。
- [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』有斐閣，2007年。
- [39] 佐藤英明「弁護士会から受け取る法律相談業務報酬の事業所得性」『ジュリスト』No. 1433，2011年11月。
- [40] 佐藤英明「租税法判例の動き」『ジュリスト』No. 1466，2014年4月。
- [41] 佐藤英明『スタンダード所得税法（第2版）』弘文堂，2016年。
- [42] 実本滋「麻酔科医師が麻酔手術等を施行して各病院から得た収入が事業所得ではなく給与所得に該当するとされた事例」『民事研修』第670号，2013年2月。
- [43] 志岐昭敏「給与所得か一時所得か－ストック・オプション事件」『税理』第47巻第12号，2004年9月。
- [44] 志岐昭敏「『ストックオプション事件』最高裁判決の論評－否定的立場から」『税研』第121号，2005年5月。
- [45] 品川芳宣「ストックオプション権利行使利益の所得の種類」『税研』第108号，2003年3月。
- [46] 品川芳宣「ストックオプションの所得区分と過少申告の「正当な理由」」『税研』第115号，2004年5月。
- [47] 品川芳宣「『ストックオプション事件』最高裁判決の論評」『税研』第121号，2005年3月。
- [48] 島村芳見「給与所得と事業所得の区分の基準」『ジュリスト』No. 573，1974年10月。
- [49] 税制調査会『経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理』2015年11月。

- [50] 園部逸夫「事業所得と給与所得の区別」, 金子宏編『租税判例百選（第二版）』有斐閣, 1983年。
- [51] 高須要子「民法上の組合の組合員が組合から支払いを受けた収入に係る所得が給与所得に該当するとされた事例」『判例タイムズ』第1096号, 2002年9月。
- [52] 高野幸大「事業所得と給与所得の区別」, 水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓編『租税判例百選（第4版）』有斐閣, 2005年。
- [53] 高橋祐介「ストック・オプションの権利行使益が一時所得とされた事例」『税法学』第549号, 2003年5月。
- [54] 高橋祐介「組合員が組合から受ける給与ーりんご生産組合事件」, 水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編『租税判例百選（第5版）』有斐閣, 2011年。
- [55] 田中治「給与所得」『日税研創立10周年記念論文集』（日税研論集第28号）, 1994年10月。
- [56] 田中治「所得分類の意義と給与所得課税ーストックオプション判決を素材に」『租税法研究』第32号, 2004年3月。
- [57] 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』第83号, 2005年1月。
- [58] 田中久夫「事業所得と給与所得の区分」『月刊税務事例』第22巻第6号, 1990年6月。
- [59] 玉國文敏「事業所得と給与所得の区別」, 金子宏・水野忠恒・中里実編『租税判例百選（第三版）』有斐閣, 1992年。
- [60] 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ー「ストックオプション事件」判決以降の議論を中心にー」『新潟大学経済論集』第98号, 2015年3月。
- [61] 注解所得税法研究会編『注解所得税法（五訂版）』大蔵財務協会, 2011年。
- [62] 中井稔「給与所得と他の所得との区分をめぐる諸問題」『税務弘報』第58巻第9号, 2010年8月。
- [63] 長島弘「塾講師等に支払う報酬の給与所得該当性（上）」『月刊税務事例』第46巻第12号, 2014年12月。
- [64] 長島弘「塾講師等に支払う報酬の給与所得該当性（下）」『月刊税務事例』第47巻第2号, 2015年2月。
- [65] 長島弘「給与所得該当性を巡る判断基準」『立法法学論集』（立正大学）, 第48巻第2号, 2015年3月。
- [66] 中村雅紀「事業所得か給与所得かーりんご生産組合事件等」『税理』第47巻第12号, 2004年9月。
- [67] 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7月。
- [68] 日本税理士会連合会税制審議会『給与所得課税のあり方についてー平成13年度諮問に対する答申ー』2002年2月。

給与所得該当性の要件としての非独立性

- [69] 林幸一「事業所得と給与所得との区分－勤労所得に係る所得分類についての提言」『経済研究』（大阪府立大学），第54巻第2号，2008年9月。
- [70] 平田敬一郎『新税法』時事通信社，1950年。
- [71] 広瀬時江「演奏家が交響楽団から受ける所得の種類について」『税経通信』第23巻第11号，1968年10月。
- [72] 藤曲武美「任意組合の組合員が組合業務に従事して得た収入の所得区分」『月刊税務事例』第32巻第11号，2000年11月。
- [73] 渕圭吾「組合員が組合から受ける給与－りんご生産組合事件」，水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓編『租税判例百選（第4版）』有斐閣，2005年。
- [74] 堀口和哉「親会社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された事例」『月刊税務事例』第38巻第9号，2006年9月。
- [75] 増田稔「米国法人の子会社である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いわゆるストックオプションを行使して得た利益が所得税法28条1項所定の給与所得に当たるとされた事例」『法曹時報』第60巻第2号，2008年2月。
- [76] 三上二郎「ストック・オプションにかかる課税」『国際商事法務』第31巻第11号，2003年11月。
- [77] 三木義一「ストックオプション地裁判決とその問題点」『税理』第46巻第2号，2003年2月。
- [78] 水野忠恒「交響楽団の正楽団員たるバイオリニストが楽団から受ける報酬が給与所得にあたとされた事例」『ジュリスト』No. 704，1979年11月。
- [79] 水野忠恒「組合員が組合から受けた金銭の所得区分－りんご生産組合事件」『税研』第106号，2002年11月。
- [80] 水野忠恒『租税法（第4版）』有斐閣，2009年。
- [81] 村岡篤「ストックオプションにおける権利行使益の所得区分に関する研究－外国親会社付与ストックオプション事件を題材にして－」（租税資料館賞第16回入賞作品），2007年10月。
- [82] 森田純弘「給与所得と事業所得の区分」『税務弘報』第58巻第3号，2010年3月。
- [83] 森谷義光・北村猛・一色広己・田中健二編『所得税基本通達逐条解説（平成26年版）』大蔵財務協会，2014年。
- [84] 楊光沫・塚本由基「ストック・オプション課税に関する論争」『長崎県立大学論集』第38巻第1号，2004年6月。
- [85] 吉田善香「給与所得の範囲（1）－楽団員の所得－」『税経通信』第38巻第15号，1983年12月。
- [86] 吉村政穂「ストックオプション課税－給与所得か一時所得か」，水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓編『租税判例百選（第4版）』有斐閣，2005年。
- [87] 労働基準法研究会「労働基準法の「労働者」の判断基準について」（労働基準

法研究会報告），1985年12月。

- [88] 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」『税務事例研究』第145号，2015年5月。