

称号及び氏名 博士（経済学） 林 幸一

学位授与の日付 平成 20 年 3 月 31 日

論文名 「勤労所得に係る所得分類の研究」

論文審査委員 主査 田中 治

副査 中元 尚紀

副査 寺川 永

論文要旨

本稿の目的は、勤労所得に係る所得分類の問題について、いわゆる給与所得と事業所得との区分のあり方を検討することである。本稿でいう勤労所得は、給与所得及び役務提供を主とする事業所得をいうものとする。

なお、本稿の勤労所得の所得分類の研究は、例えば役員や従業員が、自社株を一定の価格で購入する権利を受けるストック・オプションの権利行使益につき、一時所得と給与所得との区分等を論じたり、事業所得又は給与所得そのものの定義について原理的に論じたりするものではないことを、予めお断りしたい。

第 1 章では、米国における勤労所得の所得分類について論じる。米国の税法における所得分類の問題の有無について検討し、問題の解決策としての、労働者分類の 20 の要素及び所得分類合意プログラム（以下、「CSP」という）の考え方や手法を紹介する。

第 2 章では、英国における勤労所得に対する課税上の取扱いについて、判例を中心に給与所得における必要経費の考え方を検討し、建設業者課税制度（以下、「CIS」という）及び役務提供会社課税制度（以下、「IR35」という）を紹介する。

第 3 章では、わが国の所得税法上の事業所得と給与所得との区分、なかでも伝統的な分類基準では区分が困難な、勤労所得の一定の職種に関する所得分類の基準について論じ、勤労所得に係る所得分類について提言を行う。

本研究の結論は、次のとおりである。

第 1 に、米国における勤労所得課税の現状と解決策について述べる。内国歳入法典（以下、「IRC」という）では、あらゆる収入はその源泉にかかわらず、原則として総収入に算入することとされている。また、所得税、連邦保険拠出税及び雇用保険税は、いずれも IRC において“Employment Taxes”（以下、「雇用税」という）として源泉徴収されることになっている。米国における勤労所得の所得分類の問題は、総収入算入の原則があるから

存在しないわけではなく、税の徴収という側面において、一定の雇用税を源泉徴収する義務があるところから厳然と存在している。

給与所得において、必要経費は、事業所得とほぼ同様に取り扱われているが、被用者についてのIRCの定義は、会社役員・会社従業員など簡単な例示に留まっており、基本的な分類の基準について、裁判所等においては、労働者の作業に対する使用者の指揮命令権があれば被用者として、これがなければ請負人として判定を行っている。

労働者分類の20の要素とは、労働者分類を、指揮命令権の有無を中心とする20の要素による判断基準に基づき、そのグレーゾーンの区分を行おうとするものをいう。一方、CSPとは、課税庁と納税者の双方が任意に所得分類の問題を解決することを目指す、所得分類合意プログラムをいう。事業者は、独立した契約者として分類された所定の者に対して価を支払う際、課税庁に支払報告書を提出する。支払報告書の提出があれば、課税庁は、その事業者が当該労働者を独立した請負人として扱うことを認める。事業者はこれにより、雇用税に係る源泉徴収義務の負担を軽減することができ、その内容が一定の条件に合致せず、CSPの適用が受けられない場合においても、原則として過年分に遡るかたちでの雇用税の追徴課税を受けない。

同じグレーゾーンにおける分類基準について、社会通念による判断とCSPというダブルスタンダードになっているという批判もあるが、CSPのような一定の手続の下に勤労所得分類を行う手法は、納税者に予測可能性や法的安定性を保証する意味において、一定の効果があるように思う。しかし、CSPについては、実際には制度の適用範囲を超えて、本来被用者として雇用税の対象になる者をもCSPの適用を受ける者とする、「租税を回避する手段」になっているという指摘もある。

なお、米国において、すべてがCSPのような手法で所得分類の判断が行われているわけではなく、原則は労務提供の実態及び慣習に照らした社会通念上の判断であることに変わりはない。また、労働者分類の20の要素は、通達が定めるところであり、議会が制定した法律やその委任による規則ではないことは踏まえておく必要がある。

第2に、英国における勤労所得課税の現状と解決策について述べる。英国において勤労所得は、一般にスケジュールD又はスケジュールEに分類される。スケジュールDはわが国でいう事業所得に該当し、スケジュールEは給与所得に該当する。英国における事業所得と給与所得の所得区分の違いは、所得税と社会保障負担税に対する、PAYEと呼ばれる給与所得に対する源泉徴収制度の適用の有無に影響する。また、給与所得の必要経費に関する規定は、「職務を遂行するに当たり、全体として、専ら不可避免的に支出した費用」と定められ、事業所得の「専ら事業目的のために支出されること」より制限的である。なお、裁判所等は、いわゆる事業所得になるか、給与所得になるかの限界的なケースにおいては、米国と同様、指揮命令権の有無により判定を行っている。

CISとは、建設業において、請負契約に基づき下請事業者に対し支払う際の方法を定める制度をいう。CISにおいては、下請契約を結ぶ下請事業者は、内国歳入庁に対して登録

を行わなければならない。当該制度の対象というためには、それは雇用ではないというものでなければならない。雇用契約であるか否かの最終的な判定は、一般的な法律に依存するが、登録があればひとまず下請事業者として扱われる。この制度では、事業者が下請事業者に対し支払を行う際、内国歳入庁から交付される証明書を確認した上で、源泉徴収を行うなど一定の方法による決済を定めている。この制度は、いわゆる給与所得とならない建設労働者に対する手続上の課税強化策として、PAYE 制度を通じ、所得税と社会保障負担税とを源泉徴収される給与所得者との差を埋めるものとなっている。

IR35とは、役務提供会社を通して提供される人的役務提供において、役務提供会社に留保される利益に対する課税制度をいう。この制度は、役務提供会社の存在意義を認めつつ、当該会社を利用した、所得税及び社会保障負担税の回避を規制する。IR35においては、役務提供会社に留保される利益部分は、給料として本人に支払ったとみなされ、本人には所得税と社会保障負担税が、会社側には社会保障負担税の雇用主負担部分が課税される。

第3に、わが国における勤労所得の分類は、次のように処理すべきである。わが国の勤労所得の所得分類は、昭和56年4月24日の最高裁判決の、「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」、「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」が、判例となっていると思われる。ここに示される判断要素には、説明が抽象的に過ぎて、内容を思い浮かべることが困難であるもの、おおまかな性質と具体的事例で重複して説明しているもの、あるいは、ほぼ同様のことを異なる表現で説明しているものがあり、必ずしも十分に機能するものとはなっていない。

米国の労働者分類の20の要素は、わが国における勤労所得の分類を明示する必要性を示すとともに、判断基準として従属的労務性以外の補充的要素についても重視すべきことを示しているものと考えられる。また、労基法研究会報告に基づく判断要素の分類は、従属的労務性を直接認めることができない業種に、基本的事実を推認させる補充的事実をその要素として用いようとするものである。

勤労所得の所得区分が明確であるには、その基準が具体的であることが望ましいが、具体性を持たせるために事例を挙げて行くときりがない。この状態の解決のためには、使用従属性及び判断の補充的要素に大きく分類し、その下位に属性によりいくつかの中分類を行う。具体的な事実認定における判断は、小分類として最下位に位置づけるが、個々の事例に応じ異なるので、一般的なものについてのみ基準を示す。このように、分類を体系的なものにすることが必要と思われる。以上をまとめると、勤労所得に係る事業所得と給与所得の分類基準は、さしあたり次のようになる。

1. 使用従属性の判断要素

① 「指揮監督下の労働」に関する判断要素

- a. 空間的、時間的な拘束
- b. 代替性
- c. 滅失した場合の請求可能性

② 報酬の労務対償性に関する判断要素

2. 判断の補充的要素

① 事業者性の有無

- a. 材料又は用具等の供与

② 専属性の程度

③ その他、使用者が就業者を自らの労働者と認識していると推認される点

米国の労働者分類の20の要素に比べると、わが国の勤労所得の区分の現状は、基準が曖昧である。勤労所得に係る所得分類の問題は、諸外国の事例を出すまでもなく、給与所得と事業所得との区分がある以上、その区分を精緻化する試みが必要である。米国の労働者分類の20の要素は、わが国における勤労所得に係る分類の問題に対し、精緻化の必要性とその内容とを示唆するものになっている。

また、米国のCSPのように分類基準の曖昧な部分をいわば政策的に区分するような制度並びに所得区分の差異を減少させる英国のCIS及びIR35のような制度は、わが国にはこれに類似したものは見受けられない。これらの制度は、今後のわが国の勤労所得の所得分類を考える上で、その本質的な基準作り及びその基準の明確化という方法だけでなく、政策的な区分あるいは所得区分の差異それ自体を減少させるという、別の側面からの問題解決法を示すものということができる。

審査結果の要旨

本論文は、勤労所得（給与所得および役務提供を主とする事業所得）に係る所得分類の問題に関して、アメリカおよびイギリスにおける類似の問題を素材に比較法的研究をするとともに、これに示唆を得て、わが国における勤労所得の所得分類につき、提言を試みるものである。

第1章は、アメリカにおける勤労所得の所得分類について考察する。労働者分類20の要素は、指揮命令権の有無を中心に、労働者か否かの区分をするものであり、判例法を基礎に、通達によってその基準化を図ったものである。次に、所得分類合意プログラムは、使用者が一定の雇用税を労働者（被用者）から源泉徴収する義務を負っていることに深くかかわるものであり、事業者が、独立した契約者として分類された契約の相手方に対価を支払う場合、独立した請負人として、その者に係る源泉徴収義務は課されない。これは、所得分類をめぐる紛争を抑制する簡便な手法ということもできる。

第2章は、イギリスにおける勤労所得に対する課税上の取扱いを論じる。とりわけ、建設業者課税制度（CIS）および役務提供会社課税制度（IR35）に注目する。CISの制度のもとでは、自営の建設労働者（下請事業者）は、内国歳入庁にあらかじめ登録す

ることが求められ、代金の支払を受ける際において、下請事業者証明書をもつか否かで源泉徴収の対象となるか否かが左右される。IR35は、主に一人会社である役務提供会社を規制するものである。役務提供会社に留保される利益部分は、給料として本人に支払ったものとみなされ、本人には所得税等が、また会社側には、社会保障負担税の雇用主負担部分がそれぞれ課税される。これらCISおよびIR35の制度は、給与所得と事業所得との区分を明確にするという方向ではなく、両者の差異を縮める方向に向かうものといえる。

第3章は、アメリカおよびイギリスの経験を参考にして、わが国の勤労所得の所得分類のあり方を検討し、一定の提言をする。そこでは、①わが国の給与所得と事業所得との区別に関する伝統的分類基準は、必ずしもその意味が明確ではなく、また、従属的労務性という概念のみでは、区分が困難になりつつある、②アメリカにおける労働者分類の20の要素は、わが国において、勤労所得の区分を精緻にする際に大いに参考にすべきであり、また、労働法の領域における労基法研究会報告による労働者性の判断要素も大きな示唆となる、③勤労所得に係る給与所得と事業所得との区分は、さしあたり、従属的労務性の判断要素に加えて、補充的要素として、事業者性の有無、専属性の有無などを加味すべきである、④アメリカやイギリスの例が示すように、所得分類をめぐる過剰な紛争を避けるために、所得の区分の差違を明確化しないで源泉徴収の制度に包括する等の試みも考慮されてよい、と述べる。

本論文は、給与所得と事業所得との所得区分をめぐる問題につき、アメリカおよびイギリスとの比較法研究を試みた意欲的な論考といえることができる。一方において、その区分の基準を精緻化した経験を比較法的に摂取しようとしつつ、他方においては、そのような精緻な区分によってもなお解決がつかない場面には、所得区分それ自体を必要以上に問わずに、紛争の水位を下げるという工夫もありうるとする興味深い結論を得ている。

それぞれの国の課税制度や判例の展開には相当な蓄積があり、その包括的、体系的な把握という点では本論文はなお課題を残している。とはいえ、このテーマにつき、英米との比較研究をしたうえでわが国への示唆を導くという本論文の手法は、おそらく類例のない初めての試みといえることができ、わが国の所得区分論に寄与するところは大きい。

本論文の内容は、平成20年中に公表することが予定されている。第1章は、『税法学』559号（5月）、第2章および第3章は、大阪府立大学『経済研究』54巻1号（6月）および2号（9月）に掲載される。

以上のとおり、本論文は、本論文提出者が自立した研究者として十分な能力と学識を備えていることを示している。本審査委員会は、本論文の審査ならびに最終試験の結果に基づき、本論文提出者に対して博士（経済学）の学位を授与することを適当と認める。