



麻酔科医師が複数の医療機関から得た収入の所得区分が争われた事案
(東京地裁平成 24 年 9 月 21 日判決・確定)

解説 尾形 隆雄 弁護士 尾形 規江

1. 事案の概要

本件は、麻酔科医師である原告が、平成 17 年分から平成 19 年分の所得税について、自己が麻酔手術等を施行した 8 つの各医療機関から得た収入（以下「本件報酬」といいます。）について、事業所得又は給与所得のいずれに該当するかが争われた事案です。

なお、所得区分以外に、憲法違反、調査手続及び理由附記不備、不動産所得に係る青色専従者給与の必要経費算入の可否も争点となっていました。これらの点は検討しないこととします。

2. 当事者の主張

(1) 原告の主張

原告は次の事実等に基づき、本件報酬が給与所得とされる根拠はなく、事業所得に該当すると主張しました。

- ・ 麻酔科医として高度の専門性を有し、手術の指揮監督者（コンダクター）として独立して業務を行い、各医療機関から指揮命令・監督を受ける立場にないこと。
- ・ 契約において、原告を場所的・時間的に拘束する旨の定めはなく、雇用契約又はこれに類する原因から発生したと評価する事情にないこと。
- ・ 手術室における麻酔を受託しているものであるから、場所、時間は業務の性質上決定されるものであること。
- ・ 麻酔業務のキャンセル権や代替医師に

よる医療行為の提供が認められ、実際にもキャンセル権を行使したことがあること。

- ・ 1 例分の単価に基づいて症例数に応じて出来高を定め、最終的に時間に応じて出来高を調整する報酬の定め方をしていること。したがって、収入は一定しておらず不安定であること。
- ・ 手術に必要な器具や機器、術衣や手袋を原告が持ち込むことは安全対策上などの理由から考えられず、これらに係る費用をディスカウントした上で報酬を決定しており、実質的に費用負担していること。
- ・ 薬剤についても、法規制上、原告による持ち込みは不可能であり、各医療機関が患者や保険者から受領することを承諾した上で業務委託契約を締結していること。
- ・ 交通費は実費精算であること。したがって、これが事業所得であることを否定する根拠とならないこと。

(2) 被告の主張

被告は、最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決（後記 4(2)参照）を引用した上で、ある経済活動の事業該当性について、「活動の規模と態様、相手方の範囲等、種々のファクターを参考として判断すべきであり、最終的には社会通念によって決定するほかない」と主張しました。また、所得税法 28 条 1 項の「これらの性質を有する給与」について、「単に

雇傭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、雇傭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与」と解すべきとして、「その雇傭関係等が継続的であると一時的であるとを問わず、また、その支給名目のいかんを問わないし、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、労務がその雇傭契約に基づき他人の指揮監督の下に提供され、その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」と主張しました。

そして、本件の原告が受けた報酬のうち、業務委託契約を締結していた4医療機関については、勤務日、勤務時間、その管理状況、勤務地、労務提供の内容の決定方法、報酬の算定方法、費用負担等の事実関係に基づき、また業務委託契約書がなかった残りの4医療機関については、具体的な勤務条件について契約書等がないところ、各医療機関から要請された特定の日に、その要請に従い麻酔等を行っていること、報酬が「日・当直料」又は「給与」として支給されていること、交通費が支給されていること、費用負担等から、いずれも給与所得に該当すると主張しました。

3. 裁判所の判断

(1) 判断基準

本判決は、事業所得又は給与所得のいずれに該当するかについて、最高裁昭和56年4月24日判決(後記4(2))を引用した上で、「経済的活動の内容やその成果等によって変動し得る収益や費用が誰に帰属するか、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かという点、遂行する経済的活動が他者の指揮命令を受けて行うものであるかという点、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か否かという点などを総合的に考慮して、個別具体的に判断すべきである」との基準を示しました。

(2) 本件へのあてはめ

上記(1)の判断基準に基づき、本判決は、各医療機関によって相違はありますが、概ね次のような事実関係を重視して、本件報酬がいずれも給与所得に該当すると判断しました。

- ・ 手術や麻酔施術の難易度や用いる薬剤等の価格に応じて報酬が変動する仕組みとなっていないこと(さらに、一部の医療機関は患者数や術例数にかかわらず定額であった。)
- ・ 原告には費用負担・過誤の責任負担がないことから、麻酔業務による損益計算が赤字になるというような事業の収支から一般的に生じ得る危険を負担することがないこと。
- ・ 麻酔業務の内容ではなく、業務を行う対象、場所、時間など業務の一般的な態様について医療機関が決定し、その指揮命令に服していたこと。
- ・ 原告の出勤日、出退勤時刻等が記録され、医療機関が勤務時間を管理しており、原告は各医療機関の空間的・場所的な拘束に服していたこと。

(3) 原告の主張について

原告が「独立して」業務を行い、各医療機関から指揮・監督を受ける立場にないと主張したことにつき、「事業所得の独立性は、業務の内容や成果等に応じて変動する収益や費用が誰にどのように帰属するかという問題であるとし、労務提供の形態、すなわちその業務を行う対象、場所、時間などを他者が決定し、それに従って労務や役務の提供が行われているか否かという問題であって、業務遂行の判断が自分自身でできるからといって、他者の指揮命令に服していな

いということにはならない」と解すべきであるとして、この主張を排斥しています。

また、費用負担に係る原告の主張についても、「本件報酬の決定に当たり、およそ費用を具体的に算出してその合計額を控除して定めたことを認めるに足る証拠はなく、仮に、そのような事情があったとしても、そのことから「原告が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。」と説示して、斥けています。

4. 解説

(1) 法令の定め

所得税法は、事業所得及び給与所得について以下のとおり規定しています。

- ・ 所得税法 27 条 1 項

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。

- ・ 所得税法施行令 63 条 12 号

法第 27 条第 1 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。

1 農業

…（中略）

11 医療保健業、著述業その他のサービス業

12 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

- ・ 所得税法 28 条 1 項

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。

しかし、法令は、事業所得及び給与所得について、上記のとおり規定するのみで、その実質的な意義を与えていません（京都地裁

昭和 60 年 3 月 6 日判決）。そのため、これらの所得区分が問題となります。

(2) 類似裁判例

事業所得と給与所得の所得区分について争われた裁判例は複数存在します。最高裁判所の最初の判決は、交響楽団の楽団員が受ける報酬の所得区分が争われた昭和 53 年 8 月 29 日判決（第一審東京地裁昭和 43 年 4 月 25 日判決、控訴審東京高裁昭和 47 年 9 月 14 日判決）で、原判決を引用し、給与所得は「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なされる点に、事業所得との本質的な差異がある」として、労務内容につき本人にある程度自主性が認められる場合であっても、その労務が雇傭契約等に基づき他人の指揮命令の下に提供され、その対価として得られた報酬若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説示しています。

その上で、楽団との契約書において、楽団運営規程に定めるところにより演奏及び練習に従事する義務があること、休暇、欠勤、休職、表彰に関する規程、一定の場合の制裁規定、旅費規定等があり、支給金額から、社会保険料・源泉所得税が控除されていたこと等から給与所得に該当すると判断しています。

すなわち、この判決では、雇用契約等に基づくものであるか、他人の指揮命令の下に提供された役務であるかが重視されています。

次に、弁護士の顧問報酬の所得区分が争われた最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決（民集 35 卷 3 号 672 頁）では、「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、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。」とした上で、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するのが相当である。」と説示しています。

そして、上記最高裁昭和56年4月24日判決後の複数の裁判例は、以下のとおり、事業所得又は給与所得であるかの結論は異なりますが、いずれも同最高裁判決の事業所得及び給与所得の意義を引用した上で、事実を認定し、それらを総合的に考慮して所得区分を判定しています。

● 京都地裁昭和60年3月6日判決
(大島訴訟別訴)

給与所得該当性について、雇用関係等が継続的であるか一時的であるか、また、その支給名目を問わないとし、本人の自主性があっても労務がその雇傭契約に基づき他人の指揮監督の下に提供され、その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解しています。

講義時間、講義内容について一定の拘束を受けること、報酬算定方法等から給与所得に該当するというものです。

● 福岡高裁昭和63年11月2日判決
(電力会社検針員) (原審福岡地裁昭和62年7月21日判決)

採用過程、業務内容、裁量の余地、就業態様・就業時間等の一般従業員との類似、支給額等の事実から、雇用契約に類似する面を有することを考慮に入れても、雇用契約にない費用個人負担(バイクの購入、維持費等)、第三者による代行、兼業の自由の点等を総合し、かつ、原告らが毎年事業所得として確定申告をしていた事実を併せて、事業所得に該当する

と判断しました。

● 福岡高裁平成12年10月10日判決
(ゴルフ場キャディー報酬) (最高裁平成13年4月27日上告不受理)

裁判所は、雇用契約が締結されていないこと、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在り方、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及びその支給方法を総合考慮し、キャディー報酬は、所得税法上の給与所得に当たると断じています。

なお、同判決では、①キャディーの出勤義務がなく、出勤簿も存在しないこと、②自由に休暇がとれること、③兼職可能であること、④待機時間等の補償がないこと、⑤ゴルフ場利用料を請求できない場合、キャディー報酬を受けとることはないことは、いずれも給与所得該当性を否定する理由とならないと説示しています。

近時の最高裁判決としては、最高裁平成13年7月13日判決があります。同判決は、組合の組合員が組合から支払を受けた金員の所得区分が争われ、支払の原因となった法律関係についての組合及び組合員の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様を考察して客観的、実質的に判断すべきものであるとし、給与所得に該当すると判示しました。同裁判例は、本件のような業務委託契約の場合とは支払の原因となった法律関係が異なる点で他の裁判例と異なりますが、その法律関係についての当事者の意思ないし認識も考慮されている点は参考となります。

(3) 本裁判例の位置づけ

本件においては、事業所得又は給与所得のいずれに該当するかについて最高裁昭和56年4月24日判決が示した各所得の意義が判断基準となることについて、原告及び

被告並びに裁判所も認め、争点となっていません。この点では、先行裁判例を踏襲する判決です。しかし、先行の各下級審裁判例は、上記最高裁判決が示した各所得の意義に基づき、具体的あてはめの中で、複数の事項について検討し判断していたのに対し、本判決は、その判断に際し、上記3(1)の判断基準を挙げ、考慮すべき事項を一般論として、具体的に示した最初の判決であるという点で意義があると考えます。

もっとも、本判決は、「使用者の指揮命令に服して労務を提供するものであるか否かについて、業務遂行に必要な様々な判断等を他者の指揮命令によることなく「独立して」行うからといって、ここにいう「独立性」が認められ、事業所得とされる」わけではなく、「業務遂行に必要な様々な判断が自分自身でできるからといって、他者の指揮命令に服していないということにはならないと解すべき」であるとしています。

また、「労務提供の形態、すなわちその業務を行う対象、場所、時間などを他者が決定し、それに従って労務や役務の提供が行われているか否か」という問題であって、業務遂行に必要な様々な判断が自分自身で

きるからといって他者の命令に服していないということにはならないと解すべきである」と判示していますが、一般に事業所得に分類される各種の業務委託契約や請負契約においては、当該業務の性質上、業務の対象、場所、時間が決定される場合もあります。この点、課税庁も請負契約についてですが、業務の性質上当然に拘束される場合を除外しています（国税庁平成21年12月17日課個5-5）。したがって、このような判断基準が事業所得又は給与所得の具体的な判断基準として適切であるか、大いに疑問が残ります。

さらに、原告が主張した他人との代替性やキャンセル権があることについて、本判決は何ら判断を示していません。類似裁判例においてこれらの事実が考慮されたことと比較すれば、この点も疑問が残ります。

(4) 納付すべき所得税額について

原処分庁は、本件各更正処分において、本件報酬が給与所得に当たるとして、原告の納付すべき所得税の額について、①平成17年分231万9,100円、②平成18年分928万4,900円、③平成19年分1,491万3,100円と認定していますが、この更正処分額は果たして妥当でしょうか。

本件報酬が給与所得に該当するのであれば、支払者である各医療機関において源泉徴収義務が生じ（所法183①）、原告の納付すべき所得税の額は、算出所得税額から「源泉徴収をされた又はされるべき所得税の額」（以下「源泉徴収税額」といいます。）を控除することになるはずですが（所法120①五、128）。この場合の「源泉徴収税額」は、所得税法の規定に基づき正当に徴収された又はされるべき所得税の額を意味するもの（最高裁平成4年2月18日判決）ですから、本件報酬が給与所得に該当する場合の源泉徴収税額は、所得税法別表第二の「乙欄」によつて算定すべき金額となります（所法

税務署でインターンシップ開催

水戸税務署は去る9月3～9日の土日を除く5日間、関東信越国税局管内では初となる大学生のインターンシップを水戸市の常磐大学国際学部英米語学科の3年生2名を対象に実施。学生は国税組織の概要や租税の基礎知識を研修した他、パブリシティの企画・立案等を体験した。



185①二)。したがって、原処分庁は、納付すべき所得税の額の算定に当たり、原告の源泉徴収税額を差し引くべきものと思われま。本判決が掲載されたTAINSには、「更正処分額」の内訳が記載されておりませんから、断定はできませんが、原処分庁は、源泉徴収税額を差し引かないで納付すべき所得税の額を算定しているのではないかという疑問があります。この点は、本件の争点になっておりませんが、仮に、争点とした場合は、裁判所が更正処分の適法性についてどのように判断するのか、興味のあるところです。

(5) 小括

個人が他者との間で業務委託契約を締結して受け取る報酬が事業所得又は給与所得のいずれに該当するかについては、これまでの裁判例を検討すると、事実関係を個別具体的に検討しなければならず、その具体的判断基準も明確でないのが現状です。

この場合の報酬が、事業所得又は給与所得のいずれに該当するかについて、報酬の受領者側においては、①所得金額の計算に当たり、必要経費を控除できるか、又は給与所得控除を適用すべきかという問題のほか、②消費税の課税の対象となるかどうかという問題があり、また、支払者側においては、③源泉徴収の要否、④消費税の仕入税額控除の適用の可否が問題となります。

特に今後、消費税率の引上げが予定されている今日、支払った報酬について消費税の仕入税額控除の適用があるか否かは、消費税額の負担に大きな影響を及ぼします。

したがって、この給与所得と事業所得の問題はより重要性を増すものと思われま。納税者においては、上記各裁判例において判断要素となった事項について、総合的に考慮し、不測の課税を受けないように注意するほかありません。



全国徴収部長（次長）会議を開催 事務処理件数を数値化、各局成功事例を共有へ

国税庁は9月26・27日に全国国税局徴収部長（次長）会議を開催した。

まず、管理運営部門の事務運営等では、PDCAサイクルに基づく事務運営の推進に向けた取組みなど、事務の効率化の推進や納税者利便の更なる向上について説明。各局から意見を聴取した。事務処理件数を数値化し、内部処理の効率・短縮化をするために成功事例を共有することを各局に指示した。なお、事務処理件数の具体的な数値目標は決まっておらず、まずは普及させることを考えている。納税者利便の向上にあたっては、主に窓口能力を向上にさせることとし、相談能力の向上のため自己研鑽を積むことが指示されたほか、研修なども行っていくこととなった。

滞納の未然防止及び整理促進への取組みについては、大口・悪質、処理困難事案への対

応を確認。各局からは、税務調査時の滞納への対応強化や消費税事案の広報周知の充実などに対する報告等が行われた。

国税当局では納付手段の多様化を図っているが中でも預金口座から振替により納税ができる「ダイレクト納付」を推奨。今年8月末現在で利用可能な金融機関は363行にのぼり、約33万人の利用があった（前年比165%）。従来の納税方法の普及拡大も図るとともに、電子納税及び納税証明書オンライン請求の普及拡大を目指していく。

この他、平成26年度税制改正に向けて検討している内容等を説明したほか、法的手段を活用した「審理・訴訟事務の充実」や「延納・物納の処理状況等」、「徴収共助への対応」などについて国税庁側から説明があった。