

所得区分の実践のための夜職による経済活動の実態把握の方法

―判例を通じた分析や社会学的アプローチ―

湯浅 豊生 (武蔵野大学 経営学部 教授)

要約

本稿は、我が国の所得税法における所得区分を検討するための素材となる経済活動の実態を把握する方法について検討を行うものである。

所得区分の分析においては、しばしば、具体的な契約書や労働慣行の実態について十分な検討もなく、漠然とした職業についての認識をもとに行われることがある。しかしながら、特定の職業に従事する者の収入について、実態に準拠せずこれを論ずることは安易に行われるべきではない。実務においても課税庁は、職業により所得区分が決まるものではなく、その業務の具体的態様により決まるとしているⁱ。

民法上の典型契約である雇用契約による労働供給については、民法や労働法の分野において前提とされる態様が明確である。その一方で、非典型契約による労働供給の場合やそもそも口頭による契約しかない労働供給の場合の分析においては、業務の具体的態様を把握することが困難である。

本稿は、業務の具体的態様の把握のための手がかりを見つけるための方法について、その具体例として夜職について検討するものである。

1. はじめに

所得税法は、個人の所得を10種類に区分し、それぞれの性質に応じて課税方式を異にしている(所得税法27条以下)。この所得区分は、累進所得税制のもとで、所得の性質に応じた課税の公平を図るために重要な役割を果たしている。その中でも、事業所得と給与所得の区分は、課税実務上も理論上も特に問題となる分野であるⁱⁱ。

事業所得と給与所得の区分は、単なる分類上の問題にとどまらず、課税上の実質的帰結に大きく影響する。すなわち、給与所得については、源泉徴収およ

び給与所得控除が適用される一方で、必要経費の控除範囲が限定される。他方、事業所得については、青色申告による損益通算や専従者給与の控除など、所得計算上の自由度が高い。そのため、同一の経済活動であっても、これをいずれに分類するかによって税負担が大きく異なり、課税の公平および中立性を維持するためには、所得区分の明確な基準が必要となる。

労働法においては、労働者性を広く解釈し、契約当事者のうち弱いものへの保護を図っている。他方、租税法における所得区分（給与所得であるか事業所得なのか）の判断は、中立的な法適用であるべきであり、契約関係の実質を客観的に把握する作業を要する。

所得税法は、事業所得を「事業から生ずる所得」（第27条）と定義し、給与所得を「給与その他これに類する性質を有するもの」（第28条）と規定するにとどまり、両者の峻別基準について明文を欠いている。そのため、現実の課税実務においては、契約関係の実質をどのように評価するかが中心の問題となってきた。特に、個人が特定の相手方に継続的に労務を提供する場合に、その所得が独立した事業によるものか、あるいは使用者との従属的關係に基づく給与であるのかを判断することは、実質認定上困難を伴う。労働供給の態様によっては、従属性の要素がほとんど見られない場合や独立性の要素が強い場合であっても給与所得とされることもあれば、その逆となるものもあり決め手に欠ける状況であることは、先行研究の示す通りであるⁱⁱⁱ。

事業所得と給与所得の区分において鍵となるのは、労務提供の独立性と従属性の程度である。一般に、自己の計算と危険において独立して経済活動を行う場合は事業所得とされ、他人の指揮命令下で労務を提供する場合は給与所得とされる。だが、実際にはこの両者の中間的形態が多く存在し、形式的な契約名称では区別しがたい。

このような場合に、契約当事者間の関係を民法上の契約類型に即して分析する立場と、租税法独自の観点から実質的判断を行う立場とが考えられる。前者は、民法上の雇用契約・委任契約・請負契約等の類型に照らして判断するものであり、契約解釈論に基礎を置く^{iv}。他方、後者は、リーディングケースとなつたいわゆる弁護士顧問料事件^vにしめされた判断基準をもとに契約の形式よりも実質的な経済關係に着目するものである。

いわゆる「夜職」におけるキャストと店舗との労働供給契約関係は、形式上「業務委託契約」あるいは「個人事業主」として処理される場合が多い^{vi}。

所得税法 204 条 1 項 6 号を厳格な文理解釈すれば、ホステス等への支払は、「業務に関する報酬又は料金」という規定から事業所得もしくは雑所得に該当するとの解釈をすることも可能である。他方、ホステス等の労働供給の契約の曖昧さを考慮すれば、租税法上の所得区分を判断するには、当事者の表面的なネーミングに依拠することなく、民法上の契約実態を基礎として判断する必要がある。

そのための実証的素材として、判例にあらわれる労働供給の実態や社会学的小およびジャーナリスティックな研究がどのように利用可能であるかを検討する。

2. 判例に見る夜職の実態

(1) 東京地判平成18年3月23日判決^{vii}

本事案は、報酬にかかる日数の数え方に関する事件として知られるが、その他にホステスの労働供給に関しペナルティをどう考えるかが争点とされている。東京地裁は、ホステスが一定の約束違反をした場合に、一定額の罰金が各ホステスに科されるもの（ペナルティ）について次のように判断している。

「各ペナルティは、報酬算定の際の減額要素ではなく、契約違反の場合に定額で科される「罰金」（違約金）であることが明らか」、「各ペナルティは、・・・違約金にすぎないというべきであるから、その性質にかんがみれば、・・・各ホステスの事業所得の計算上、必要経費となるべきものではあっても、これを・・・各ホステスの報酬算定の際の減算要素であると解することはできないものといわざるを得ない」としている。

(2) 大阪高判平成27年11月20日判決^{viii}

本事案は、源泉徴収義務者該当性に関する犯則事件の判決である。事実関係のなかにクラブのホステスの労働供給についての記述がある。ホステスに対する支払いについては、報酬とされ、すなわち、事業所得として処理され、課税庁による是正もない。ホステスには、歩合給制の幹部ホステスと日給制の一般ホステスがいることが示されている。また、この事案の特色としては、クラブ

主宰者を除くホステスについて、未収金部分に対応する報酬が支給されていない事実が指摘されている。

(3) 福岡判平成28年10月14日判決

納税者が経営する飲食店に在籍するホステスに支払われた報酬は給与所得に当たるとして、源泉徴収に係る所得税の納税告知処分等の取消しを求める納税者の訴えを退けた事例（すなわち、ホステスへの支払を給与所得と認定）である。裁判所の認定においては、ホステスへの支払においては、出勤日数に1日当たりの基本給を乗じて計算する「保証給制」と、ホステスら各人の売上げや出勤日数に応じた歩合をもとに計算する「グラフ給制」とが併用されていることや、遅刻、当日欠勤及び無断欠勤の場合には、固定額の罰金を支給金額から控除することなどが示されている。

(4) 東京地判令和5年3月8日判決^{ix}

本事案は、クラブの事業所得において、一部は実額計算により、その余は推計課税により計算され課税されたものである。争点の一つとして、ホステスへの支払が事業所得に相当する報酬であるか、給与であるかがある。裁判所の判断においては、ホステス報酬は、時間給を本質とした対価であり、歩合給を本質とするものではなく、・・・独立した立場において危険を負担していたということはできない。したがって、ホステス報酬は給与に該当するとされた。

3. 社会学的アプローチ

(1) 北条かや『キャバ嬢の社会学』(2014) ^x

北条は、参与観察の手法による分析を行っている。北条は、キャバクラを①高級店、②中流店、③大衆店の三層に分類し、②・③層を中心に実態分析を行っている。報酬体系としては、「売上バック制」と「ポイントスライド時給制」が観察され、前者は売上の一定割合をキャストに還元する制度、後者は店舗側が売上や指名数に応じて時給を変動させる制度である。

租税法的にみれば、報酬決定権が店舗側に集中するポイントスライド制は、最低保証時給部分などからは雇用的要素を示唆する一方、売上に比例して報酬

額が大きく変動する点は事業的要素となる。また、キャストが衣装・メイク費用を自己負担する点は、事業的要素を示す。

携帯電話をキャストの私物として顧客連絡に用いることは、店舗組織に一定の自立性を残す構造を示しており、契約関係の両義性を示す好例といえる。

(2) 林真希「キャバクラ嬢という仕事—労働事情とキャバ嬢のライフストーリー—」(2014)^{xi}

林は、参与観察の手法により、報酬の歩合バック制、ヘアメイク費用、交通費分担、顧客代金の授受などを詳細に記述している。特に、顧客からの代金回収を本指名のキャストが担うことが慣行とされていることの指摘は、事業所得の評価に資する。他方で、出勤日やヘアメイクの義務付けなど、店舗による一定の統制も存在し、契約関係は単純な雇用でも請負・委任ではなく、両者の要素を含む複合的構造をもつ。また、店側がキャストを個人事業者として扱っており、社会保険に加入させることもないことや、店側がキャストに詳しい雇用関係を説明することがない点の指摘を行っている。

これらの観察結果は、租税法上の所得区分判断における「報酬決定構造」「費用負担関係」「指揮命令性」の客観的分析に資する。

(3) 小林盾「だってキャバ嬢って楽に稼げる仕事ですから—合理的選択理論によるキャバクラ嬢のインタビュー・データ分析」(2019)^{xii}

小林は、キャバクラ嬢や裏方業務経験者のインタビューによるデータをもとに分析を行っている。分析の目的は、労働供給を通じた人的資本・社会的資本の獲得や承認感の獲得の有無に関するものであり、労働供給の法的側面に焦点を当てるものにはなっていない。しかしながら、労働供給の形態（専業・兼業）や収入金額など副次的な情報が租税法の研究においても有益である。

4. ジャーナリスティック資料の意義

(1) 神樹兵輔「キャバクラお金と心のからくり」(2002)^{xiii}

キャバクラの基本的な仕組みについての解説が見られる。特に、同伴バックや指名バック（本指名と場内指名の差異など）の仕組みや実際の報酬の支払い

における控除項目の解説など、裁判例においても触れられている仕組みがより具体的に理解できる。

(2) 藤井良樹「キャバ嬢『給与明細』のヒミツ」(2008) ^{xiv}

本のタイトルに給与明細とあるものの、キャストへの報酬を給与と決めつけるものではなく、その報酬の実態を明らかにする内容となっている。特に、ポイントスライド制と売上バック制の解説や本指名システムの解説などは、事業所得・給与所得の判定における要素について示唆を与えるものである。また、店側の視点から、キャストが安定的に働き続けるのではなく、意図的に辞めるキャストを一定数作ることによる新陳代謝が図られていることを指摘している。また、スカウトへのバックの存在とその転嫁の実態（キャスト負担なのか店負担なのか）など通常の雇用関係とは異なる視点を与えてくれる。

(3) 三浦展、柳内圭雄「女はなぜキャバクラ嬢になりたいのか？」(2008) ^{xv}

広範なアンケート調査に基づくキャバクラ嬢およびその予備軍の分析を行っている。特に、キャバクラ嬢の兼業の状況についてのアンケート結果は、給与所得性や事業所得性ないし雑所得としての可能性も含め、実態把握の一助となる。

(4) 山本信幸『キャバクラと経済の話』(2019) ^{xvi}

山本は、店舗経営の視点から、価格設定、固定費・変動費、キャスト採用、人事管理などを経済的観点で分析する。キャストは、店舗の営業組織に組み込まれ、売上拡大の中心的役割を担う存在として描かれている。また、キャストへの報酬について、最低ランクの不採算キャストについては、店側にとっては収益よりも支出が多くなる逆ザヤが発生すると指摘している。この点は、少なくとも低位のキャストについては、給与所得と認定される可能性が高いことを示すものである。

この分析は、キャストの所得が店舗の経済活動とどの程度一体的であるかを判断する資料となり、租税法的には所得が事業主体の営業成果と分離可能か否かの判断に資する。

(5) 辻麻利子「キャバクラ-知られざる労働搾取」(2021) ^{xvii}

辻は、キャストが書面契約を交わさず、店側から個人事業主として扱われる実態、遅刻・ノルマ未達に対する罰金制の存在などを報告する。

罰金制は、租税法上の判断において、店舗による懲戒的統制権限の存在を示すものであり、給与所得的性格を裏付ける事実であるとする下級審の判決がある。他方、ほかの裁判例において罰金が「違約金」として個人事業主間の契約上の履行確保手段と解される場合もあるため、これをもって即座に雇用関係と断定することはできない。

辻の報告は、形式的な契約の名称と実態との齟齬を示す中立的証拠資料として意義を持つ。

4. 租税法的観点からの整理

以上の知見を租税法的文脈に整理すれば、夜職における契約関係の評価は、次の三要素に集約される。

| 評価要素 | 判例・社会的・報道的資料が示す事実 | 租税法的判断との対応 |
|-----------|--------------------------------|------------------|
| ① 報酬決定構造 | ポイントスライド制・歩合バック制・罰金制 | 報酬決定権の所在・成果依存性 |
| ② 費用負担関係 | 衣装・ヘアメイク・交通費・携帯費 | 必要経費（事業所得性）の負担主体 |
| ③ 組織への従属性 | 出勤管理・顧客割当・代金徴収経路・指名制度における代替可能性 | 独立性・自己責任性・代替可能性 |

このように、先行する判例や社会的・ジャーナリスティックな資料は、契約関係の実質的構造を民法上の観点から中立的に把握するための客観的素材を提供するものである。租税法はこれをもとに、所得区分の判断を行うことができる。

5. 結論

夜職におけるキャストの労働供給関係は、形式的には「業務委託」「個人事業

主」とされることが多いが、すでに述べた通り、租税法裁判において、給与所得と認定される裁判例も現れている。あいまいな条件による報酬決定の一方的構造、店舗による罰金制、費用負担のあり方などの事実を観察することで、契約関係を租税法の観点からこうした労働供給関係を実質的に評価することが可能である。

社会学的・ジャーナリスティックな研究は、社会の仕組みや人間関係を理解し、社会の課題を分析・解決することに役立ち、また、労働者保護を論じるための資料としても有益なものである。本稿において検討したとおり、これらの研究成果は、租税法上の事実的基礎を供給するものとして評価されるべきである。

これらの研究によれば、店ごと、キャストごとにその報酬の支払われ方、管理の方法や費用負担が多様であることを示している。このため、一律的にキャストへの報酬がどの所得区分に該当するかを判断することは妥当ではなく、たとえ同じ店のキャストであっても、その実態に応じた所得区分の適用が妥当とする考え方が望まれる。さらに、一部の職業において認められている通り^{xviii}、報酬の一部について事業所得とし、その他を給与所得とするなどの対応が必要となる可能性もあろう。非典型契約に基づく労働供給を分析するためには、蓄積されつつある裁判例や社会調査の成果を租税実務で利用可能な客観的資料へと転化することが、今後の租税法に求められる。

(注釈)

ⁱ 例えば、福岡地判平成28年10月14日（税務訴訟資料順号12916）において、国側は、「本件支給金員が所得税法204条1項6号の事業所得たる「報酬」として、同法27条1項に規定する事業所得に当たるか、同法28条1項に規定する給与所得に当たるかは、ホステスという職業の分類によって決まるわけではなく、その業務の具体的態様によって決定される」と主張しており、裁判所も業務の具体的態様の分析を行っている。

ⁱⁱ 所得区分については、増井良啓（2023）『租税法入門第3版』有斐閣、19章「所得区分の実践」を参照。

ⁱⁱⁱ 佐藤英明（2007）「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、pp.404-407 参照、

-
- iv 松尾弘 (2010) 「契約解釈における当事者の『真の意思』—私的自治を支える『意思』の規範的解釈に関する『民法と税法の接点』からの考察」『慶應法学』No.15/16, pp.53-105、同様の分析としては、益子良一「雇用と請負」、松尾弘・益子良一編『民法と税法の接点』ぎょうせい、pp.186-199.
- v 最判昭和 56 年 4 月 24 日民集 35 卷 3 号 672 頁
- vi 辻麻利子 (2021) 「キャバクラ-知られざる労働搾取」『東洋経済オンライン』2021 年 10 月 14 日。なお、インターネット上においては、業務委託契約のひな型 (例えば、(<https://www.inshokuten-miyagi.jp/%E4%BD%BF%E3%81%88%E3%82%8B%E6%9B%B8%E5%BC%8F/>) 2025 年 10 月 27 日最終閲覧) が提供されており、書面を作成しているケースも想定される。
- vii 東京地判平成 18 年 3 月 23 日 (税務訴訟資料順号 10351)、なお、最高裁まで係争された事案であるが、報酬に関する争点は地裁の判断が維持された。
- viii 大阪高判平成 27 年 11 月 20 日 (TKC ローライブラリー文献番号 25541872) 未公刊。なお、判例評釈としては、加藤恭子 (2016) 「社長と呼ばれている者が源泉徴収義務者ではないとされた事例」税法学 576 号、pp.156-167 がある。
- ix 東京地判令和 5 年 3 月 8 日 (税務訴訟資料順号 13826)
- x 北条かや (2014) 『キャバ嬢の社会学』星海社
- xi 林真希 (2014) 「キャバクラ嬢という仕事—労働事情とキャバ嬢のライフヒストリー—」『アクメーネ研究』第 3 号、環境地理学会
- xii 小林盾 (2019) 「だってキャバ嬢って楽に稼げる仕事ですから—合理的選択理論によるキャバクラ嬢のインタビュー・データ分析」成蹊人文研究 27 号、pp.58-79
- xiii 神樹兵輔 (2002) 『キャバクラお金と心のからくり』三笠書房
- xiv 藤井良樹 (2008) 『キャバ嬢『給与明細』のヒミツ』講談社
- xv 三浦展、柳内圭雄 (2008) 『女はなぜキャバクラ嬢になりたいのか?』光文社新書
- xvi 山本信幸 (2019) 『キャバクラと経済の話』総合法令出版社
- xvii 辻、前掲注 vi
- xviii 国税庁 所得税基本通達 204-22 「外交員又は集金人の業務に関する報酬又は料金」