

ギグワーカーの課税制度のあり方について

—所得区分の違いによる税負担の公平性問題を中心として—

田川 功

要約

デジタル経済の発展に伴い、シェアリングエコノミー、ギグエコノミーが発達し、新たな成長機会や雇用機会が創出された。その結果、フリーランス人口の増加とともに、プラットフォームを通じて、単発の契約に基づき労務を提供するギグワーカーが増えている。一方で、ギグワーカーのように多様な労働形態を選択する労働者の増加に伴い、税制上の課題が浮き彫りになりつつある。とりわけ、ギグワーカーに対し、給与所得と事業所得の区分が明確でなく、所得区分の判断で問題となるケースが増加するものと推測される。さらに、税務申告漏れ等のタックスギャップを生じさせる課税上の問題も大きくなりつつある。

本研究では、所得区分の違いによる税負担の公平性問題を中心として、ギグワーカーの税制上の課題を3つ取り上げ、各々の課題に対し先行研究を確認の上、対応案を検討した。1つ目の課題である「所得区分の違いによる税負担の公平性問題」については、考案した給与所得分析フレームワークを用いて統計的に判例分析を行った結果、給与所得該当性判断のメルクマールにおける従属性と非独立性の関係を確認した。その結果、裁判所は所得区分の判断において、メルクマールの要素に重みづけをしており、従属性の一部の要素を重視し、従属性が確認できないときの補完的な判断材料として、非独立性の要素を考慮していた点を確認できた。これらメルクマールの優先順位を整理しフローチャート化することで、所得区分の判断に対する予測可能性の向上に寄与したと考えている。2つ目の課題である「タックス・ギャップの拡大」については、その対策として納税者の収入情報把握が肝要であることが確認できた。納税者の収入情報把握には、資料情報制度の充実が不可欠であるが、我が国は納税インフラが発展途上にあり、行政や課税庁における情報連携に課題を残していた。また、ギグワーカーの納税意識と帳簿技術の欠如も深刻な問題であった。納税意識を高めるためには、源泉徴収制度に頼ることなく、自ら確定申告を経験する機会を増やすべきであり、ギグワーカーの帳簿技術の向上には、継続的な育成が不可欠であると考えられる。3つ目の課題である「税務申告の手間や負担による問題」については、OECD 諸国に倣い、タックス・ギャップ縮小を企図した、税

要約

務行政 DXによる納税インフラの拡充や日本型記入済み申告制度の活用が有用であると考
える。ギグワーカーの収入情報をマイナポータルで一元管理し、民間の協力を得て、プラ
ットフォーマー等が保有する納税者の収入情報の連携等により、税務申告の手間や負担
の軽減が必要である。

本論文の構成は、第1章でギグワーカーの税制上の課題である、「所得区分の違いによ
る税負担の公平性問題」、「タックス・ギャップの拡大」および、「税務申告の手間や負担
による問題」を取り上げる。第2章は、給与所得、一時所得、事業所得および雑所得の意
義と範囲を確認する。第3章は、所得区分をめぐる係争問題とし、事業所得と給与所得の
区別、給与所得と一時所得の区別および事業所得と雑所得の区別について、先行研究を
踏まえ、独自に考案した分析フレームワークによる判例分析を行う。第4章と第5章で
は、所得区分以外のギグワーカーの税制上の課題について検討し、タックス・ギャップ縮
小や納税インフラの拡充による税務申告の負担軽減について考察する。最後に本研究の
成果と今後の課題に触れ、ギグワーカーの課税制度のあり方を提言し、結論としてまと
める。

はじめに	4
第1章 ギグワーカーの税制上の課題	7
第1節 所得区分の違いによる税負担の公平性問題	7
第2節 タックス・ギャップの拡大.....	8
第3節 税務申告の手間や負担による問題	9
第2章 所得分類の意義と範囲	10
第1節 給与所得の意義と範囲	10
第2節 一時所得の意義と範囲	10
第3節 事業所得の意義と範囲	11
第4節 雑所得の意義と範囲.....	12
第3章 所得区分をめぐる係争問題	13
第1節 事業所得と給与所得の区別.....	13
第1項 給与所得該当性判断に対する判例分析.....	13
第2項 給与所得該当性判断のメルクマールにおける課題	19
第3項 給与所得該当性の分析フレームワーク	20
第4項 事業所得該当性の分析フレームワーク	21
第5項 給与所得分析フレームワークによる分析結果	22
第6項 給与所得該当性判断の変容	31
第2節 給与所得と一時所得の区別.....	32
第1項 給与所得該当性判断に判例分析	32
第2項 給与所得該当性判断のメルクマールにおける課題	37
第3項 給与所得分析フレームワークによる分析結果	37

第4項	給与所得該当性判断の変容	42
第3節	事業所得と雑所得の区別	44
第1項	事業所得該当性判断に対する判例分析	44
第2項	事業所得該当性判断のメルクマールにおける課題	50
第3項	事業所得分析フレームワークによる分析結果	51
第4項	事業所得該当性判断	59
第4節	詳細化したメルクマールによる所得区分の該当性判断	60
第1項	詳細化したメルクマール	60
第2項	詳細化したメルクマールの優先順位と該当性判断	61
第3項	詳細化したメルクマールによる判決の妥当性確認	67
第4項	メルクマールの詳細化によって明らかになった課題	68
第4章	タックス・ギャップ縮小	69
第1節	ギグワーカーの収入情報の把握	69
第2節	ギグワーカーの納税意識や帳簿技術の欠如とその対策	71
第5章	納税インフラの拡充による税務申告の負担軽減	72
第1節	納税申告の実体と課題	72
第1項	源泉徴収制度の功罪	72
第2項	源泉徴収制度	73
第3項	納税インフラ拡充	74
第2節	IT技術を活用した簡便な税務手続の実現	75
第1項	簡便な税務手続に向けた取り組みと課題	75

第2項 記入済み申告制度	78
第6章 ギグワーカーの課税制度のあり方	80
第1節 本研究の成果と今後の課題	80
第2節 ギグワーカーの課税制度のあり方の提言	82
第1項 労働形態や報酬形態に応じたギグワーカーの所得区分の提言	82
第2項 タックス・ギャップの縮小	82
第3項 申告の手間・負担の軽減	83
結びに代えて	83
<参考文献>	86
<インターネット>	91

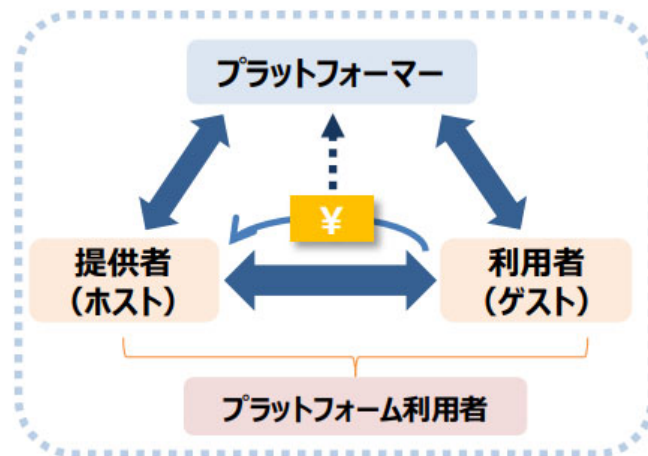
はじめに

デジタル経済の発展に伴い、シェアリングエコノミー、ギグエコノミーが発達し、新たな成長機会や雇用機会が創出された。シェアリングエコノミーについては、総務省の情報通信白書で、『「シェアリング・エコノミー」とは、典型的には個人が保有する遊休資産（スキルのような無形のものも含む）の貸出しを仲介するサービスであり、貸主は遊休資産の活用による収入、借主は所有することなく利用できるというメリットがある。』と説明されている¹。シェアリングエコノミーのサービスは、概ね図表1のような構造を採っている。関係するステークホルダーは、「プラットフォーム事業者（プラットフォーム）」、「提供者（ホスト）」及び「利用者（ゲスト）」であり、①プラットフォームは、利用者と提供者のマッチング機能、レビューシステムや決済機能等を提供し、②提供者が利用者に対してサービスを提供し、③利用者はその対価を提供者に支払うというサービスモデルとなっている（以下、プラットフォームビジネス）。なお、利用者の支払う対価の一部は、手数料としてプラットフォームが徴収するという例が多い²。

¹ 総務省、2015、「情報通信白書平成27年版」、200頁、
<<https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/h27/pdf/27honpen.pdf>>、(2022年10月22日閲覧)。

² 内閣官房情報通信技術（IT）総合戦略室、2019、「シェアリングエコノミー検討会議 第2次報告書」、2頁、
<https://www.digital.go.jp/assets/contents/node/basic_page/field_ref_resources/5adb8030-21f5-4c2b-8f03-0e3e01508472/20211101_policies_posts_interconnected_fields_share_eco_02.pdf>、(2022年10月22日閲覧)。

図表 1 シェアリングエコノミーの構造



(出典) 内閣官房情報通信技術 (IT) 総合戦略室 「シェアリングエコノミー検討会議 第 2 次報告書」

図表 2 に示すように、近年、フリーランス人口の増加とともに、プラットフォームを通じて単発の契約に基づき労務を提供するギグワーカー³が増えている⁴。ギグワーカーは労務の提供を主とする雇用的自営業者で、その実態は給与所得者に近いが、税制上は自営業者と区分される⁵。日本企業の間でも「副業解禁」の動きが広がりつつある⁶中、働き方の多様化に伴って、図表 3 の『『ギグワーカー』に関する実態調査』による「ギグワーカーの属性」⁷に示されるように会社員による副業・ギグワークのニーズが高まっている。

³ ギグ・ワーカーとは、プラットフォームを介して仕事を受ける就業者 (クラウドワーカーとも呼称される)。「雇用類似の働き方に関する諸外国の労働政策の動向」 21 頁 独立行政法人 労働政策研究・研修機構

⁴ 株式会社タイミー、「『ギグワーク』に関する調査レポート 2020 年の実態と 2021 年の展望」(タイミー調べ)の中で、同社のギグワーカーの登録者数は、2020 年に 160 万人に達しており、2019 年から 89 万人増加していた。

⁵ 森信茂樹、「シェアリング・エコノミー、ギグ・エコノミーの発達と税制の課題」 13 頁 財務省財務総合政策研究所 2020 年

⁶ 株式会社リクルートキャリア、「兼業・副業に対する企業の意識調査 (2019)」、<<https://www.recruitcareer.co.jp/news/20200324fk7so.pdf>>(2020 年 7 月 20 日閲覧)によれば、2019 年度、社員への兼業・副業について認めている企業(推進+容認)は 30.9%となっており、2018 年度調査より 2.1 ポイント上昇していた。

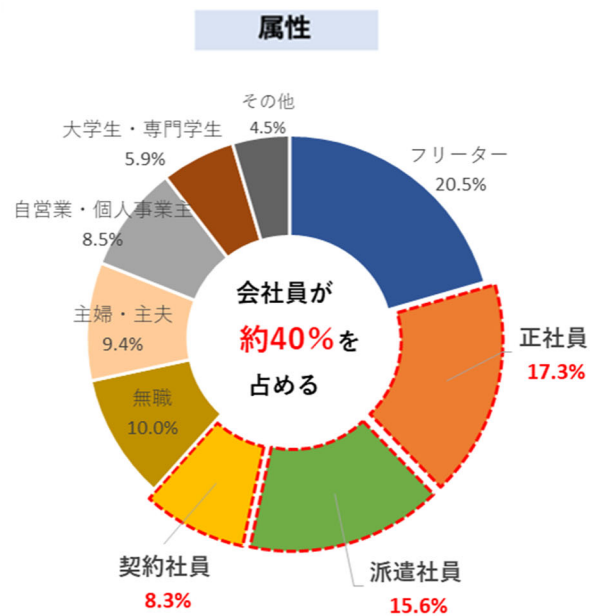
⁷ ショットワークス、2021、「『ギグワーカー』に関する実態調査」、<<https://prtimes.jp/main/html/rd/p/000000134.000004558.html>>(2022 年 10 月 22 日閲覧)。

図表 2 フリーランス人口と経済規模の推移



(出典) ランサーズ株式会社「フリーランス実態調査 2021」

図表 3 ギグワーカーの属性



(出典) 株式会社ツナググループ・イノベーションズ「『ギグワーカー』に関する実態調査」

このような背景のもと、今後、多様な労働形態を選択する労働者の増加に伴い、ギグワーカーの税制上の課題⁸が浮き彫りになってきている。とりわけ、ギグワーカーに対し、給与所得と事業所得の区分が明確でなく、給与所得該当性判断の「従属性」と「非独立性」のメルクマールだけでは説明しきれず、給与所得、事業所得および雑所得の判断で問題となるケースが増加するものと推測される。さらに、税務申告漏れ等のタックスギャップを生じさせる課税上の問題も大きくなりつつある。

本論文は、ギグワーカーの税制上の課題を取り上げ、主に所得区分の違いによる税負担の公平性の問題を取り上げる。所得区分をめぐる係争問題と先行研究を確認したうえで、所得区分の分析フレームワークを用いた文理解釈と過去の判例の統計的な分析により、所得区分の該当性判断について新たな示唆を与えることを試みる。第1章では、ギグワーカーの税制上の課題である、「所得区分の違いによる税負担の公平性問題」、「タックス・ギャップの拡大」および、「税務申告の手間や負担による問題」を取り上げる。第2章は、給与所得、一時所得、事業所得および雑所得の意義と範囲を確認する。第3章は、所得区分をめぐる係争問題とし、事業所得と給与所得の区別、給与所得と一時所得の区別および事業所得と雑所得の区別について先行研究を踏まえ、独自に考案した分析フレームワークによる判例分析を行う。第4章と第5章では、所得区分以外のギグワーカーの税制上の課題について検討し、タックス・ギャップ縮小や納税インフラの拡充による税務申告の負担軽減について考察する。最後に本研究の成果と今後の課題に触れ、ギグワーカーの課税制度のあり方を提言し、結論としてまとめる。

第1章 ギグワーカーの税制上の課題

第1節 所得区分の違いによる税負担の公平性問題

森信茂樹(2020)は、所得区分により税制上の取り扱いが異なることからくる税負担の公平性の問題について、「働き方が多様化する中『空間的・時間的拘束』『自己の計算と危

⁸ ギグ・ワーカーの税制上の課題の設定には、森信・前掲注5の13-14頁を参考とした。

険において独立して生まれ……』という区分が通用しなくなっており、ギグ・ワーカーなどの場合には判然としない例が多く、自営業者（事業所得）なのか雇用者（給与所得）なのかの区分、さらにはそこから生じる税制上の異なる取り扱いの問題が生じてくる。」⁹と指摘する。所得税法は、所得をその源泉ないし性質によって10種類に分類しており、所得の性質や発生の態様によって担税力が異なるという前提に立ち、公平負担の観点から、各種の所得における担税力の相違に応じた計算方法と課税方法を定めている¹⁰。所得分類の問題は、納税者の利害に密接な関係をもつため、各種所得の意義と範囲を検討することは重要であるといえる。本研究では、ギグワーカーの所得と関連性の高い所得区分である、給与所得、事業所得および雑所得を中心に、これまで争われた給与所得と事業所得の該当性判断や事業所得と雑所得の該当性判断の判例分析を通して、所得区分の違いによる税負担の公平性における課題を確認する。

第2節 タックス・ギャップの拡大

「タックス・ギャップ」とは、本来、国に納付されるべき税額と実際に納付されている税額との差額のことをいう。森信茂樹（2020）は「新たな経済・社会の動きに、様々な既存の法律や制度、とりわけ税制がミスマッチを起こしており、結果として、タックス・ギャップ（Tax Gap）の拡大や自営業者と給与所得者の税負担の公平性、申告利便性の差異という問題を生じさせている。」¹¹と指摘する。タックス・ギャップは、単に脱税あるいは不正行為からのみで生じるものではなく、租税法の複雑さに起因する無知、混乱及び不注意によるものも相当に含まれている¹²。ギグワーカーにおいて、タックスギャップを生じさせる背景には、①インターネット上のプラットフォームを介した、シェアリング

⁹ 森信・前掲注5 13-14頁

¹⁰ 金子宏 『租税法(第23版)』 218頁 2019年

¹¹ 森信・前掲注5 10頁

¹² 居波 邦泰 「米国及び英国におけるタックス・ギャップの推計の実情について」 税務大学校論叢 96頁 2013年

エコノミーの発展により、市場参加者の収入情報の入手が困難になる点、②これまで税務申告経験のなく、申告の必要性も理解していないギグワーカーが多い点、③少額で複数のところから所得を得るような場合、経費に関して帳面を付ける習慣がないため、帳簿技術が不十分である点があげられる¹³。内閣府の「第7回 納税環境整備に関する専門家会合（2021年11月17日）」における「納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告（案）」¹⁴の中でも、「個人事業者における記帳指導の実態と今後の課題」として、ギグワーカー等の記帳実体の把握や記帳指導の必要性が言及されている。

第3節 税務申告の手間や負担による問題

ギグワーカーは、これまで企業と雇用関係にあった者が多く、税務申告に不慣れなケースが散見される。森信茂樹（2020）は「自営業者は、自ら税務申告を行い中間申告の義務も負う。一方、給与所得者は源泉徴収と会社による年末調整により、医療費控除などがある場合を除き、原則申告不要となる。このような双方の申告の手間の相違はタックス・ギャップを生じさせる要因ともなりうる」¹⁵と述べ、これまで確定申告の経験が少ないギグワーカーは、経費に関して帳面を付ける習慣がないため、税務申告の負担感が大きいと考えられている。また、内閣府の納税環境整備に関する専門家会合においても、「個人事業者の4割は白色申告で、記帳水準の低い方もたくさんいる」¹⁶という指摘があるように、個人事業者となるギグワーカーにとって、税務申告のための記帳技術の習得も大きな負担となっている。

¹³ 森信・前掲注 5 14 頁

¹⁴ 財務省 [実 7-1] 納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告（案） 6 頁 2021 年

¹⁵ 森信・前掲注 5 14 頁

¹⁶ 財務省・前掲注 14 29 頁 2021 年

第2章 所得分類の意義と範囲

第1節 給与所得の意義と範囲

給与所得は、所得税法28条1項に「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。」と規定されている。また、最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決で、「給与所得（同法第二八条）とは、雇傭関係またはこれに準ずべき関係（例えば会社の役員等委任関係の場合もある）に基づく非独立的労務の対価と観念すべき」と判示されており、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ものと説明される。

給与所得は、定期に支払われる必要はなく、役員の事前確定届出給与、業績連動給与、従業員賞与、大学の非常勤講師料や一般家庭からの依頼に応じて家庭教師を派遣することを業としている者が、派遣した家庭教師に支払う金員も給与所得にあたる。勤務の対価である金銭以外の資産や経済的利益は現物給与またはFRINGE・ベネフィットと呼ばれ、給与所得に含まれる。過去の功労に対する報奨または将来の精勤を確保するためのインセンティブ報酬としての株式をもってする報酬（以下、株式報酬）も現物給与の一種である。株式報酬には、ストック・オプション（新株予約権の付与）と株式引受権またはそれに相当する権利の付与とがある¹⁷。

第2節 一時所得の意義と範囲

一時所得は、所得税法34条に「一時所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得のうち、営利を目的とする継続的行為から生じた所得以外の一時の所得で労務その他の役務又は資産の譲渡の対価としての性質を有しないものをいう。」と規定されている。

一時所得には、一時的・偶発的利得としての特徴があり、懸賞金、競馬の払戻金、解雇予告手当、生命保険契約に基づく一時金、一時払養老保険の満期受取金、損害保険契約に

¹⁷ 金子・前掲注10 242-245頁

基づく満期返戻金、保険契約者が取得した死亡保険金、厚生年金基金の解散に伴い支払を受けた残余財産の分配金のうち、将来の年金給付の総額に代えて支払われる部分を超える部分の金額、父親の死亡に伴い父親が会員であった社団法人の共済制度に基づき受給した死亡共済金、適格退職年金制度の終了に伴い支払われた一時金、法人からの贈与、借家の立退料、遺失物拾得者の受ける謝礼金、組合の解散に伴う清算金、マンション建設の承諾料、委託検針契約の解除により受領した解約慰労金および厚生手当金、時効による資産の取得等が含まれる。所得税法は包括的所得概念の考え方をもとに、これらの利得を課税の対象としたものである¹⁸。

第3節 事業所得の意義と範囲

事業所得は、所得税法 27 条 1 項に「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。」と規定されている。

事業とは、自己の計算と危険において営利を目的とし対価を得て継続的に行う経済活動であり、農業・漁業・製造業・卸売業・小売業・サービス業・著述業等、種々の事業がある。事業と非事業との区別の基準は必ずしも明確でなく、ある経済活動が事業に該当するかどうかは、活動の規模と態様、相手方の範囲等、種々の要因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はない。弁護士の顧問料収入、執行官がその職務上得る所得、電気会社との委託検針契約に基づき受領した委託手数料、事業を廃止したのち、その清算の過程において原材料の処分によって得た所得、休業補償等、収益補償の性質を有するもの等は事業所得となる¹⁹。

¹⁸ 金子・前掲注 10 297-298 頁

¹⁹ 金子・前掲注 10 239-240 頁

第4節 雑所得の意義と範囲

雑所得は、所得税法 35 条 1 項に「雑所得とは、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しない所得をいう。」と規定されている。

金子宏(2019)は、「雑所得とは、利子所得ないし一時所得のいずれにも該当しない所得のことであり（35 条 1 項）、公的年金等（同 2 項 1 号）とその他の雑所得（同項 2 号）とからなる。」²⁰と説明している。公的年金等とは、①国民年金法をはじめ各種社会保険制度および各種共済組合制度に基づく年金、②恩給（一時恩給を除く）および過去の勤務に基づき使用者であった者から支給される年金、③確定給付企業年金契約に基づいて老齢給付金として支給される年金、確定拠出年金規約に基づき老齢給付金として支給される年金、適格退職年金契約等に基づいて支給を受ける退職年金、その他各種の年金等のことである。その他の雑所得とは、利子所得から公的年金等までのいずれにもあたらない所得で、他の種類の所得のように統一的なメルクマールがなく、積極的に定義することは不可能なものである。事業に該当しない場合の動産の貸付による所得、著作権・特許権等の使用料、原稿料、講演料、金銭の貸付による利息、営利を目的として行われる不動産・有価証券等の継続的売買から生ずる所得、政治献金収入、法人の役員が資本関係のない法人から継続的役務提供の対価として付与されたストック・オプションの行使益、インパクトローンにかかる為替差益、平成 24 年の租税特別措置法 41 条の 14 の改正以前の店頭外国為替証拠金取引（店頭 FX 取引）の帳尻金との合計額、競馬の当たり馬券の払戻金で、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況を総合的に考慮して、営利を目的とする継続的行為から生じたと判断される場合の所得等は、雑所得とされる²¹。

²⁰ 金子・前掲注 10 300 頁

²¹ 金子・前掲注 10 300-303 頁

第3章 所得区分をめぐる係争問題

第1節 事業所得と給与所得の区別

事業所得と給与所得の区別の検討においては、弁護士顧問料事件の判例分析を通じて、先例的な「事業所得と給与所得の区別」を確認する。そのうえで、麻酔科医師報酬事件や塾講師料等源泉徴収事件等の分析により、判断基準として示されていた「従属性」と「非独立性」の関係とその優劣の変化を確認し、近年の給与所得該当性判断の変容について考察する。

第1項 給与所得該当性判断に対する判例分析

(1) 弁護士顧問料事件²²

最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決

(イ)概要

弁護士X(原告・控訴人)は、昭和42年から44年分の毎月定額で得ていた顧問料につき、給与所得として所得税の確定申告をした。税務署長Yは、顧問料収入は事業所得に当たるとして、Xに対し更正処分(昭和42年分については再更正処分)を行った。

これに対し、Xは当初更正処分と再更正処分の両方の取消しを求めて、訴えを提起した。最高裁は、再更正処分の取消しを求める必要はなく、当初更正処分の取消しを求めれば足りるという前提に立った上で、XとYの見解に相違の残る顧問料については、関連する事情に照らすと事業所得に当たるとして、Xの主張を認めなかった。

(ロ)判旨

主な争点は、Xの顧問料収入が事業所得と給与所得のいずれに当たるかである。本件顧問契約に基づきXが行う業務の態様は、X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ものというべきであり、本件顧問料収入は所得

²² 民集35巻3号672頁

税法上、給与所得ではなく事業所得にあたりと認めるのが相当であると結論付けた。

(ハ)検討（事業所得と給与所得の判断基準）

昭和 56 年 4 月 24 日の判決では、判断の一応の基準としながらも、「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、かつ反覆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う」とし、給与所得該当性判断における独立性要件を示した。それにより、事業所得の独立性に対してこれと相反関係にある非独立性も給与所得の判断基準として解され、給与所得は「非独立的労働ないし従属的労働の対価」として観念されてきた²³。

さらに、「給与所得とは、雇用契約等に基づき、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が、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重視されなければならない。」とし、給与所得該当性判断における従属性要件を示している。佐藤英明(2020)が「最高裁の上記の判示は、ここで新たな判例が作られたというよりも、当時まで積み重ねられてきた裁判例を集大成し、確認したという性格を持つと理解するのが適当であるように思われます」²⁴と指摘しているように、本件判示は、これ以前の日フィル事件(東京地裁昭和 43 年 4 月 25 日判決)や大島訴訟事件(京都地裁昭和 56 年 3 月 6 日判決)判示との整合を取りつつ、事業所得と給与所得の区別に明確な判断を示したものとして、先例的意義を有する。

²³金子・前掲注 10 242 頁

²⁴佐藤英明『スタンダード所得税法（第 2 版補正 2 版）』157 頁 弘文堂 2020 年

(2) 麻酔科医師報酬事件²⁵

東京地裁平成 24 年 9 月 21 日判決

(イ)概要

麻酔科の医師 X (原告)が、平成 17 年から平成 19 年分の所得税について、自己が麻酔手術等をした複数の病院から得た収入を事業所得として確定申告をした。これに対して税務署長 Y が、上記収入は給与所得に当たるとして更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分（以下、本件更正処分等）を行ったため、X はこれを不服とし、本件更正処分等の取消しを求めて、訴えを提起した。

(ロ)判旨

主な争点は、X が各病院から得た収入(報酬)が事業所得と給与所得のいずれに当たるかである。東京地裁は、先例的事例である弁護士顧問料事件(最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決)の判示を参照しつつ、「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否かという点、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」とし、原告の主張を排斥した。

(ハ)検討（「従属性」と「非独立性」の関係）

給与所得該当性判断の基準として、渡辺徹也(2015)は、「納税者による労務提供の対価が給与所得と分類されるための主たる基準（とりわけ事業所得と区別する基準）として、これまで『従属性』と『非独立性』が用いられてきた」²⁶と述べている。諸学説では「非

²⁵ 税務訴訟資料第 262 号順号 12043

²⁶ 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 - 事業所得との相違

独立性」と「従属性」が給与所得該当性判断のメルクマールであると認知されているが、これら判断メルクマールにはどのような関係が成り立っているのでしょうか。

水野忠恒(2018)は、『従属性』と『非独立性』の関係については、①事業所得の『非独立性』と給与所得の『従属性』が表裏一体であるという考え方と、②『従属性』と『非独立性』は別個の基準であるという考え方がありうる。」とし、「両者がともに給与所得の必要要件なのか、事案に応じて使い分けられるべき要件なのか、それとも従属性が非独立性を推認させるにすぎないのかといった点が問題となる」²⁷と指摘する。渡辺徹也(2015)は、「給与所得該当性の判断にあたり、最近の裁判例（麻酔科医師報酬事件および塾講師料等源泉徴収事件）では、従属性と非独立性を区別し、両者がそれぞれ別の要件であることを明確に意識するとともに、従属性より非独立性の要件を重視する傾向にある。」²⁸と考察する。従属性と非独立性がそれぞれ別の要件であるとしながらも、従属性より非独立性が重視されているとしたら、その根拠はどこにあるのか、次の「塾講師料等源泉徴収事件」にて考察する。

(3) 塾講師料等源泉徴収事件²⁹

東京高裁平成 25 年 10 月 23 日判決

(イ)概要

教育機関等の講座等の請負業務、訪問個別指導の業務を行う X (原告・控訴人)が、当該業務に関して講師や家庭教師（以下、本件講師等）と業務委託契約を締結し、本件講師等に講義等の業務を行わせていた。

Xは、本件講師等に支払った金員（以下、本件各金員）について、給与所得に該当しないものとして源泉徴収をせず、また、消費税については仕入税額控除の対象として申告

-」『税務事例研究』第 145 号 24 頁 2015 年

²⁷ 水野忠恒『テキストブック租税法(第 2 版)』85 頁 中央経済社 2018 年(145 号)

²⁸ 渡辺・前掲注 26 43 頁

²⁹ 税務訴訟資料 第 263 号順号 12319

をしていた。これに対して税務署長 Y は、本件各金員は給与所得に該当するとし、当該支払いは課税仕入れに該当しないとして、源泉徴収に係る所得税の各納税告知処分及び消費税等の各更正処分等を行ったため、X はこれを不服とし、本件更正処分等の取消しを求めて、訴えを提起した。

(ロ)判旨

主な争点は、本件各金員に係る所得が給与所得に該当するか否かである。源泉徴収に係る所得税の納税告知処分等及び消費税の更正処分等につき、本件各金員は、本件講師等が X のために業務の提供又は労務の提供等をしたことの対価としての性質を有するものであること、本件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言い難いものであって、非独立的なものと評価するのが相当であること、本件講師等は、直接的又は少なくとも間接的に X の監督下に置かれているものというべきであること、本件講師等は、X から空間的、時間的な拘束を受けているものということができることと、いった事情を総合すれば、本件各金員は、雇用契約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、それに係る所得は、所得税法 28 条 1 項所定の給与所得に当たるものというべきであるとして、前記各処分を適法とした。

(ハ)検討（判断メルクマールの優劣）

佐藤英明(2004)は、「給与所得に本質的であるのは非独立性、つまり、通常、『自己の危険と計算』によらないと表現されている基準である」³⁰とし、渡辺徹也(2015)は、「従来、典型的な給与所得であったもののなかには、労務提供に関する従属性が希薄化してきたものがある。そのような場合に、給与所得該当性の判断にあたって、非独立性の要件を重視するという解釈方法には一定の説得力がある。」³¹と指摘するように、近時の学説にお

³⁰ 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 79 号 24 頁 2004 年

³¹ 渡辺・前掲注 26 43 頁

いて、判断メルクマールは「非独立性」を優位とする意見が少なくない。

(4) クラブのママ報酬事件³²

札幌地裁平成 25 年 6 月 20 日判決

(イ)概要

クラブを経営する有限会社である原告 X (原告代表者であり実質的なオーナーは甲)が、法人税並びに消費税及び地方消費税 (以下、消費税及び地方消費税を「消費税等」という。)の確定申告をしたところ、税務署長 Y は、①平成 21 年 4 月 21 日付けで、X の代表取締役であり、いわゆるクラブのママである人物 (以下、乙) に支払った金員の一部を、役員の職務執行の対価 (給与又は賞与) として扱わず、一般のホステスと同様に業務委託契約に基づく報酬とし、法人税の損金に算入し、消費税等の仕入税額を控除したこと、および給与所得における源泉徴収に誤りがあるとし、②消費税等の関係で、クラブの店舗のリース契約につき、課税仕入れとして仕入税額控除をした点で誤りがあるとし、法人税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分、消費税等の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分並びに源泉徴収に係る所得税 (以下「源泉所得税」という。)の納税告知処分及び不納付加算税の賦課決定処分を行った。X はこれを不服とし、これらの処分等の取消しを求めて、訴えを提起した。

(ロ)判旨

主な争点は、① X の代表取締役である乙に支払った本件各金員が、役員の職務執行の対価 (給与又は賞与) である (乙にとっての給与所得) のか、ホステスとしての業務委託契約の対価 (乙にとっての事業所得) であるかという点、および②本件リース契約について仕入税額控除を否定したことが正当なものか否かである。①について、ホステスとしての稼働部分についても、一般のホステスとは異なり、自己の計算と危険において原告

³² 税務訴訟資料第 263 号順号 12237

から独立した立場で個人事業を営んでいたということはできず、原告との委任契約に基づいて代表取締役としての労務を提供していたというべきであり、本件各金員はその職務執行に対する対価（給与所得）であると認められるとし、②について、本件リース契約につき、本件契約書を提示しなかったため、消費税法30条7項本文の「請求書等・・・を保存しない場合」に該当し、本件各更正処分等は、いずれも適法なものと判示した。

(ハ)検討

本件の争点は2つがあるが、今回は、①Xの代表取締役である乙に支払った本件各金員が、役員の職務執行の対価（給与又は賞与）である（乙にとっての給与所得）のか、ホステスとしての業務委託契約の対価（乙にとっての事業所得）であるかという点についてのみ検討する。「乙は、他のホステスのように出勤時間に応じた報酬を受けるのではなく、出勤時間の多寡とは無関係に相当程度の対価を支給されていた。このような乙に対する報酬の支給方法は、乙が自己の計算と危険において独立して営む個人事業に対するものとは評価し難い。」と判示されており、非独立性が肯定されている。また、衣装代、美容室代等ホステス業務のために必要な経費についても、原告が負担することもあったとし、非独立性を強めている。一方で、乙に対する雇用契約は確認されず、乙は本件クラブにおいて自ら顧客の接待業務を行うほか、他のホステス・従業員を指揮監督し、新規ホステスの採用、資金の管理等を行っており、本件クラブの運営は、基本的に乙の判断に委ねられており、時間的な拘束は確認されていない。

本件は、給与所得該当性における従属性が希薄な事案であり、特に時間的な拘束は、従属性の否定を決定づける要素とはいえ、裁判所は非独立性の確認により給与所得該当性を補完して、所得区分を判断したものと推測する。

第2項 給与所得該当性判断のメルクマールにおける課題

労働形態・報酬形態の多様化が進む今日において、「非独立性」だけで給与所得か否か

を判断できるものなのだろうか。長島弘(2015)は、「従業員の場合には労働法においても支配従属性からこれを判断しているのであるから、従業員としての給与所得該当性の判断には、従属性を無視することはできないであろう」³³とし、「従属性」を優位とする見解を示している。一方、酒井克彦(2017)は、「従属性要件による判断が一次的にあり、二次的に非独立性要件による給与所得該当性判断がなされるべきとの示唆が得られる」³⁴とし、折衷案ともとれる見解を示している。以上のように、判断メルクマールの優劣については、学者の見解が分かれており、今なお解釈の余地が残されているといえる。これは、弁護士顧問料事件で最高裁が判示した、給与所得該当性判断における給与概念の変容を示唆しているともいえるのではないか。

木山泰嗣(2016)が「現代社会における多様な就労形態に応じ、給与概念を変更する必要があるというのであれば、それは法改正によって行われるべきであるし、解釈の余地が残るような不明瞭な判決によって行われるべきではない。」³⁵と指摘するように、「非独立性」だけで給与所得か否かを判断するといった給与概念の変容が認められるのであれば、租税法律主義の機能としての「法的安定性」を担保するための手続きをもって然るべきである、という課題も無視はできない。そこで、弁護士顧問料事件で最高裁が判示した給与所得該当性判断のメルクマールを基本としながらも、給与概念の変容の有無や近年の判決で決定づけていた判断基準を明確化するために、給与所得該当性の分析フレームワークが必要であると考えた。

第3項 給与所得該当性の分析フレームワーク

判例の給与所得該当性を分析するためのツールとして、給与所得該当性の分析フレー

³³ 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 30頁 2015年

³⁴ 酒井克彦 「所得税法における給与所得該当性の判断メルクマール-従属性要件と非独立性要件-」『中央ロー・ジャーナル』第14巻第1号 96頁 2017年

³⁵ 木山泰嗣 「給与概念の確立と変容」『青山法学論集』第57巻第4号 155頁 2016年

ムワーク（以下、給与所得分析フレームワーク）を提示する。給与所得分析フレームワークとは、通説とされる給与所得該当性判断の「従属性」と「非独立性」を示す要素を細分化した上で判例を評価し、判決結果と給与所得該当性判断の要素の相関を明らかにするものである。

給与所得分析フレームワークの作成にあたり、TKC 法律情報データベースから給与所得や事業所得の該当性が争われた判例を検索し 103 件を抽出した。各々の判例の裁判所の判断から、結論に至った理由を確認し、帰納的に「従属性」と「非独立性」の構成要素を特定した。結果、給与所得分析フレームワークの「従属性」の構成要素として、「雇用契約又はこれに類する原因」、「非代替性」、「事業者の指揮命令の有無」、「空間的な拘束」、「時間的な拘束」、「一定期間の就労の要求」を設定した。一方、「非独立性」の構成要素は、判例、裁判例および裁決事例で事業の判断に用いられている判断要素を参考に、事業所得を否定するものとして、「営利性・有償性なし」、「継続性・反復性なし」、「自己の計算と危険における企画遂行性なし」、「費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が低い」、「人的及び物的設備負担が僅少」、「資金の調達方法が限定的」、「その者の職業、経歴及び社会的地位の認識が限定的」、「生活状況が特定の法人等からの収入に依存」、「業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性なし」を設定した³⁶。給与所得分析フレームワークの評価結果として、判例からそれぞれの構成要素が確認できた（裁判所が認識した）ものの有無をチェックする。

第4項 事業所得該当性の分析フレームワーク

事業所得該当性の分析フレームワーク（以下、事業所得分析フレームワーク）とは、給与所得該当性判断における非独立性を否定するメルクマールを細分化した要素で判例を評価し、判決結果と事業所得該当性判断の要素の相関を明らかにするものである。すな

³⁶ 構成要素の検討にあたり、次の文献を参考にした。柿原 勝一 『所得税法における「業務」の範囲について』 税務大学校論叢 12 頁 2021 年

わち「独立性」の構成要素は、「営利性・有償性あり」、「継続性・反復性あり」、「自己の計算と危険における企画遂行性あり」、「費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が高い」、「人的及び物的設備負担を有する」、「自己資金以外の資金調達手段を有する」、「その者の職業、経歴及び社会的地位の認識を有する」、「生活状況が特定の法人等からの収入に依存しない」、「業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性あり」となる。

第5項 給与所得分析フレームワークによる分析結果

(1) 弁護士顧問料事件

前述の弁護士顧問料事件を最高裁の判決理由を用いて給与所得分析フレームワークで評価した結果は、図表4の通りであった。評価結果は、従属性がすべて否定される結果となり、「雇傭契約を前提とする給与として扱っていない」と判示された結果の詳細を示している。また、非独立性についても、判決文から確認できない項目以外については、非独立性がすべて否定される結果となり、「本件顧問契約に基づき上告人が行う業務の態様は、上告人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もの」と判示された事業所得としての判断結果の詳細を示している。

図表 4 給与所得分析フレームワークによる評価結果

(評価結果については、該当する場合は○、非該当の場合は×、評価できない場合は—とする)

	構成要素	評価結果	評価理由
従属性	雇用契約又はこれに類する原因あり	×	顧問契約先との雇用契約が確認できず。
	非代替性あり	×	「特定の会社の業務に定時専従する等格別の

			拘束を受けるものではなく・・・」と判示。
	事業者の指揮命令あり	×	契約から確認できず。
	空間的な拘束あり	×	「各顧問契約には勤務時間、勤務場所についての定めがなく」と判示。
	時間的な拘束あり	×	同上
	一定期間の就労の要求あり	×	「上告人の方から右各社に出向くことは全くなく、右の相談回数は会社によって異なり、月に2、3回というところや半年に一回、一年に一回というところもある。」と判示。
非 独 立 性	営利性・有償性なし	×	顧問契約を締結した各社は、いずれも本件顧問料を弁護士の業務に関する報酬にあたるものとして毎月定時に定額をその10%の所得税を源泉徴収したうえ上告人に支払っていた。
	継続性・反復性なし	×	継続的に弁護士の業務を営んでいた。
	自己の計算と危険における企画遂行性なし	×	「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」と判示。
	費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が低い	—	判決文から確認できず。
	人的及び物的設備負担が僅少	×	「自己の法律事務所を有し、使用人を四人ないし六人（うち家族使用人二人を含む）を使用」と判示。
	資金の調達方法が限定的	—	判決文から確認できず。
	その者の職業、経歴及び社	×	第一東京弁護士会所属の弁護士として社会的

	会的地位の認識が限定的		地位を有する。
	生活状況が特定の法人等からの収入に依存	×	特定の事件処理のみならず、法律相談、鑑定等の業務のみならず、複数の法人から顧問契約を締結していた。
	業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性なし	×	継続的に弁護士の業務を営んでいた。

(2) 麻酔科医師報酬事件

一審の判決理由から給与所得分析フレームワークで評価した結果は、図表5の通りであった。評価結果は、従属性について、判決文から確認できない項目以外については、従属性がすべて肯定される結果となっているが、非独立性については、部分的な肯定に留まっている。本判決は給与所得の該当性判断において、従属性と非独立性がすべて満たされることが必要条件でないことを示唆しており、それは学説で議論されている点でもある。

図表 5 給与所得分析フレームワークによる評価結果

	構成要素	評価結果	評価理由
従属性	雇用契約又はこれに類する原因あり	—	判決文から明確な雇用契約を確認できず。
	非代替性あり	○	「医師会等と原告との間の契約書により、毎週木曜日及び金曜日に予定された手術の開始時から手術の終了時までと定められていた。」と判示。
	事業者の指揮命令あり	○	「麻酔という業務を行う対象、場所、時間など

			業務の一般的な態様について医師会の指揮命令に服していたものと認められる。」と判示。
	空間的な拘束あり	○	医師会等により勤務管理されており、空間的、時間的拘束に服していたと認められる。
	時間的な拘束あり	○	同上
	一定期間の就労の要求あり	—	判決文から確認できず。
非 独 立 性	営利性・有償性なし	× (※)	判決文から営利性は確認できないが、契約にて報酬料が定められていたことから有償性は、確認できる。
	継続性・反復性なし	×	判決文から平成 17 年から 19 年にかけて少なくとも 3 年間継続して業務を行っていたことが確認できる。
	自己の計算と危険における企画遂行性なし	○	「診療報酬の金額の多寡に応じて原告に対する報酬が変動する報酬体系にはなっておらず、麻酔業務から生ずる費用は、基本的に医師会等が負担していた。」と判示。
	費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が低い	—	判決文から確認できず。
	人的及び物的設備負担が僅少	○	「麻酔業務による損益計算が赤字になるとい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はない。」と判示。
	資金の調達方法が限定的	—	判決文から確認できず。
	その者の職業、経歴及び社	×	医師として独立して開業することは、一般的

	会的地位の認識が限定的		に認知されている。
	生活状況が特定の法人等からの収入に依存	×	複数の医師会等から収入を得ていた。
	業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性なし	—	判決文から確認できず。

(3) 塾講師料等源泉徴収事件

一審および控訴審の判決理由から給与所得分析フレームワークで評価した結果は、図表6の通りであった。評価結果は、従属性について、判決文から確認できない項目以外については、従属性がすべて肯定される結果となっており、非独立性についても、判決文から確認できない項目以外については、非独立性がすべて肯定される結果であった。近年の学説では、給与所得該当性判断に非独立性の方が従属性よりも重視されているとの見解もあるが、裁判所の判断を個別具体的に確認してみると、従属性を軽視している事実の確認できない。

図表 6 給与所得分析フレームワークによる評価結果

	構成要素	評価結果	評価理由
従属性	雇用契約又はこれに類する原因あり	○	「本件講師等が原告のために労務の提供等をしたことの対価としての性質を有するものであることが明らか」と判示。
	非代替性あり	○	「原告に無断での業務内容の変更や辞任を禁じ、本件家庭教師においてやむをえず指導の交代等が必要となった場合には、原告に対し

			て連絡をすることを要する」判示。
	事業者の指揮命令あり	○	「本件講師等は、直接的又は少なくとも間接的に原告の監督下に置かれているものというべきである」と判示されている。
	空間的な拘束あり	○	本件講師等は、講義等ないし個人指導に従事した時間数に応じて本件各金員の支払を受けることができる場所、その場所及び時間は控訴人と本件講師等との間の契約においてあらかじめ定められていた。
	時間的な拘束あり	○	同上
	一定期間の就労の要求あり	—	判決文から確認できず。
非 独 立 性	営利性・有償性なし	○	「本件講師等は、原告から、上記の各契約において定められた講義等ないし個人指導のいわゆる「単価」(・・・)を基礎として、上記の各業務に従事した時間数に応じた額の金員(本件各金員)の支払を受ける」と判示。
	継続性・反復性なし	—	判決文から確認できず。
	自己の計算と危険における企画遂行性なし	○	本件講師等は、その行った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、本件各顧客が原告に対して支払う委託報酬の額やその履行状況のいかんにかかわらず、原告から、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本件各金員の支払を受けるこ

		とができ、その労務の提供等に当たって必要な費用を負担する義務を負っていない。
費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が低い	—	判決文から確認できず。
人的及び物的設備負担が僅少	○	「本件講師等が基本契約又は個別契約において負担することを義務付けられている費用（基本契約3条に定める講師等の登録に必要な事務手数料1000円及び本件各金員の振込手数料を負担すべき義務に係る費用）があることをもって、その労務の提供等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とはできないし、それ以外に本件講師等が労務の提供等に当たって必要な費用を義務として負担していることを認めるに足りる客観的な証拠はない。」と判示。
資金の調達方法が限定的	—	判決文から確認できず。
その者の職業、経歴及び社会的地位の認識が限定的	—	判決文から確認できず。
生活状況が特定の法人等からの収入に依存	—	判決文から確認できず。
業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性なし	—	判決文から確認できず。

(4) クラブのママ報酬事件

一審の判決理由から給与所得分析フレームワークで評価した結果は、図表7の通りであった。評価結果は、従属性が希薄であり、時間的な拘束については否定される内容であった。非独立性についても、営利性・有償性および継続性・反復性の存在は肯定される内容であったが、自己の計算と危険における企画遂行性なしと判断された。当該判決から時間的な拘束が乏しい点は、従属性を否定する決定的な要素とは言い難く、一方で、自己の計算と危険における企画遂行性は非独立性を決定づける強い要素であると見受けられた。

図表 7 給与所得分析フレームワークによる評価結果

	構成要素	評価結果	評価理由
従属性	雇用契約又はこれに類する原因あり	—	判決文から確認できず。
	非代替性あり	○	「Xは、経営による本件クラブを開店するに当たり、当時、札幌市のB地区で有名なホステスであった乙を引き抜いて、いわゆるママに据え、同人にクラブの運営全般を任せた。」と判示。
	事業者の指揮命令あり	—	判決文から確認できず。
	空間的な拘束あり	○	本件クラブの運営を実質的に任されており、勤務場所の選択の余地はない。
	時間的な拘束あり	×	本件クラブの運営にあたり、出勤時間は、自らの裁量により調整可能である。
	一定期間の就労の要求あり	—	判決文から確認できず。

	り		
非 独 立 性	営利性・有償性なし	×	原告Xは、乙に対し固定給のほかに利益が出た場合には、その50パーセントを翌年の賞与として支給したり、月の売上げの5パーセント程度を乙の報酬とするなど、乙の職務執行の対価には一定程度の収益性が確認できる。
	継続性・反復性なし	×	乙は平成15年3月1日から平成20年2月29日まで、Xの代表取締役を務めており、本件クラブにおいて、いわゆるクラブのママとして、自ら顧客の接待業務を行うほか、他のホステスへの指揮命令及び接客指導等を行っていた。
	自己の計算と危険における企画遂行性なし	○	「乙は、他のホステスのように出勤時間に応じた報酬を受けるのではなく、出勤時間の多寡とは無関係に相当程度の対価を支給されていた。このような乙に対する報酬の支給方法は、乙が自己の計算と危険において独立して営む個人事業に対するものとは評価し難い。」と判示。
	費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が低い	—	判決文から確認できず。
	人的及び物的設備負担が僅少	○	衣装代、美容室代等ホステス業務のために必要な経費についても、原告Xが負担すること

			もあったため、物的設備負担は消極的に判断された。
	資金の調達方法が限定的	—	判決文から確認できず。
	その者の職業、経歴及び社会的地位の認識が限定的	—	判決文から確認できず。
	生活状況が特定の法人等からの収入に依存	—	判決文から確認できず。
	業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性なし	×	判決文から各年度所得額に多寡が生じていたものの一定程度の所得と納付税額が確認できる。

第6項 給与所得該当性判断の変容

弁護士顧問料事件の判決以降、現時点における給与所得該当性判断において、メルクマールの変容はなかったと考えている。当事件で判示した給与所得該当性判断の「従属性」と「非独立性」の解釈については、以降の裁判例で見解が分かれており、学説も複数存在している。しかし、給与所得分析フレームワークを通じて、裁判所の判断理由を細かく確認すると、給与所得に該当するか否かにおいて重視される点は限られており、「従属性」の一部の要素の内容で判断されている判例が多かった。それでも、給与所得該当性判断を難しくしている理由として、「雇用契約又はこれに類する原因」の有無における判断基準の不明瞭さがある。裁判所は雇用契約について、契約書類の有無等の形式的なものだけでなく、経済実態を考慮して判断しており、明確な判断基準が示されていないという点で納税者の予測可能性に課題があると考えている。

第2節 給与所得と一時所得の区別

第1項 給与所得該当性判断に判例分析

(1) ストックオプション事件³⁷

平成17年1月25日最高裁判所第三小法廷（上告審）判決（平成16年（行ヒ）第141号

(イ)概要

X（原告・被控訴人・上告人）は、平成7年1月から同9年1月まで、A株式会社（以下「A社」という。）の代表取締役を務めていた。A社は、B社の日本法人として設立されたものであり、アメリカ合衆国カリフォルニア州所在のB社（以下「B社」という。）は、A社の発行済み株式の100%を有している。B社は、同社及びその子会社（以下、併せて「B社グループ」という。）の一定の執行役員及び主要な従業員に対する精勤の動機付けを企図して、これらの者にB社のストック・オプション（株式をあらかじめ定められた権利行使価格で取得することができる権利）を付与する制度（以下「本件ストック・オプション制度」という。）を有している。上告人は、A社在職中に、本件ストック・オプション制度に基づき、B社との間で、ストック・オプション付与契約（以下「本件付与契約」という。）を締結し、ストック・オプション（以下「本件ストック・オプション」という。）の付与を受けた。原告は、平成8年ないし平成10年中に、米国アプライド社から付与を受けたストック・オプションをそれぞれ行使し、平成8年中に4059万4875円、平成9年中に1億5522万8062円、平成10年中に1億6372万0875円の権利行使益を取得した。Xは、A社から付与されたストック・オプションの権利行使益を一時所得として確定申告したところ、税務署長Y（被告・控訴人・被上告人）から給与所得に当たるとして更正処分を受けた。Xは、この更正処分を不服として、更正処分等のうち、一時所得として算定した金額を超える部分等の取消しを求めて、訴えを提起した。

³⁷ 民集59巻1号64頁

(ロ)判旨

上告棄却。主な争点は、XがB社から付与されたストック・オプションの権利行使益が、給与所得、一時所得のいずれに該当するかである。本件事実関係によれば、「本件ストックオプション制度に基づき付与されたストックオプションについては、被付与者の生存中は、その者のみがこれを行使することができ、その権利を譲渡し、又は移転することはできないものとされているというのであり、被付与者は、これを行使することによって、初めて経済的な利益を受けることができるものとされているということが出来る。そうであるとすれば、B社は、上告人に対し、本件付与契約により本件ストックオプションを付与し、その約定に従って所定の権利行使価格で株式を取得させたことによって、本件権利行使益を得させたものであるということが出来るから、本件権利行使益は、B社から上告人に与えられた給付に当たるものというべきである。本件権利行使益の発生及びその金額がB社の株価の動向と権利行使時期に関する上告人の判断に左右されたものであるとしても、そのことを理由として、本件権利行使益がB社から上告人に与えられた給付に当たることを否定することはできない。」とした。そして、「本件ストックオプション制度は、B社グループの一定の執行役員及び主要な従業員に対する精勤の動機付けとすることなどを企図して設けられているものであり、B社は、上告人が上記のとおり職務を遂行しているからこそ、本件ストックオプション制度に基づき上告人との間で本件付与契約を締結して上告人に対して本件ストックオプションを付与したものであって、本件権利行使益が上告人が上記のとおり職務を遂行したこと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というべきである。そうであるとすれば、本件権利行使益は、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、所得税法 28 条 1 項所定の給与所得に当たるというべきである。」と述べ、本件権利行使益は給与所得と結論づけた。

(ハ)検討

(1) 一時所得該当説

三木義一（2003）は、「本件ストックオプションの権利行使は、（親子会社を同一の法人とみる特別規定がない限り）雇用関係もしくはそれに類似する契約関係に基づき支給されるものではなく、支払者に何ら直接的労務提供をしていない以上、労務の対価性を基本的に欠いている。仮に、グループ内の広義の労務提供関係が認められたとしても、まず第一に、当該労務に基づき取得できる利益の発生が不確実であること、第二に、当該労務と利益発生との関係がきわめて間接的・偶発的であることからして、一時所得に含まれると解するのが、所得税法に即した自然な解釈であるように思われる。」³⁸との見解を示しており、本件権利行使益は一時所得であると主張している。

さらに、大淵博義（2005）は、親会社株方式ストック・オプションによる子会社従業員等の受けた経済的利益を給与所得とした課税庁の対応について、懈怠して通達による対応療法を施した結果による、必然的に派生する論理的矛盾と痛烈に批判³⁹し、給与所得の該当性を否定している。加えて、「本件権利行使益は、その発生原因としてのストック・オプションの取得自体が、本来、米国親会社の一存で決定される不確実な臨時的・不規則性（非継続性と非恒常性）のものであり、しかも、その権利行使益の収入金額が株価の推移に影響されるものであるから、その収入の発生は不確実かつ臨時的・不規則性の特徴を有する非対価性の利益ということに特質があり、まさに、『一時的・偶発的利得』という性格を有する一時所得に該当する」⁴⁰と述べ、本件権利行使益は一時所得であると主張している。

最高裁昭和 56 年 4 月 24 日では、給与所得の判断基準として、雇用契約等の給付原因

³⁸ 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 16 頁 2003 年

³⁹ 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 30 頁 2005 年

⁴⁰ 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益を給与所得とした最高裁判決の波紋(下)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 30 頁 2005 年

事実の存在、使用者の指揮命令の有無、労務の対価として使用者から受ける給付の有無を判示しており、本件ストックオプションの権利行使益は実質的に米国親会社から与えられたものであるから、米国親会社から受ける給付は、米国親会社と法人格が異なる日本子会社に対する従業員等の労務の提供に対するものではないという見解は否定できない。

(2) 給与所得該当説

佐藤英明（2004）は、ストックオプション権利行使益は「従業員等の立場にもとづいて従業員等に対して与えられる経済的利益であるから、当然に給与所得と解される。」⁴¹と述べ、ストックオプションが将来発生する株式譲渡請求権という仕掛けにより株式の値上がり益を従業員に与えることを企図した制度であるという理解に基づき、当事者の意図に即した経済実態に対する課税関係を形成することの重要性を示唆している。

また、酒井克彦（2004）は、ストック・オプションの権利行使利益の労務の対価性を理由に、一時所得の該当性を否定したうえで、「本件ストック・オプションの権利行使利益を成功報酬型インセンティブ報酬とみたとしても、従業員等を会社に繋ぎ留めるためのものとみるにしても、一定期間の労務提供を条件に供与されるものであることからすれば給与所得といわざるを得ないと考えられる。」と述べ、本件権利行使益は給与所得であると主張している。

給与所得該当説は、ストック・オプション制度が従業員に対する精勤の動機付けとすることなどを企図して設けられているという制度の趣旨を重視し、その給付者と使用者との同一性にこだわらず、「雇用契約又はこれに類する原因」の射程を広く捉えている。所得税法28条1項は、「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。」と定めるのみであり、給付者と使用者との同一性についての規定は見当たらない。しかし、それは指揮命令者と給与の支給者は

⁴¹ 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 38頁 2004年

一致するのが通常であることが共通認識であることにより省略しているもの思われ、立法の時点で現在のような多様な報酬形態を想定していたとは考え難い。

(3) 雑所得該当説

親会社株式によるストック・オプションの権利行使益について、雑所得とすべきという意見もある。金子宏(2005)は、子会社の従業員と親会社の間には雇用関係がないから、本件権利行使益を給与とみることには無理があると指摘したうえで、広義の「役務の対価」であり文理上一時所得とはならず雑所得に該当するものと指摘する⁴²。

さらに、品川芳宣(2004)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受ける給付は、それが使用者以外の者によるものであったとしても、そのような労務の性質と、これに対応する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せば、これを使用者からの給付と区別して取り扱う合理的な理由はない。なお、その給付者と使用者との同一性にこだわれば、本件権利行使利益の労務の対価性が否定されない以上、結局、雑所得に該当する。」⁴³と述べ、本件権利行使利益を本質的には、労務の対価として捉え、一時所得の該当性を否定しつつ、雑所得の該当性を肯定している。

給与所得該当説と雑所得該当説では、本質的に本件権利行使利益の労務の対価性を肯定しているが、給付者と使用者との同一性により、所得区分が分かれている。給付者と使用者との同一性を決定づける要因は「雇用契約又はこれに類する原因」であり、この要因の解釈にあたり、学説でも見解が分かれ、齟齬が生じている。

⁴² 金子宏 「所得分類とストック・オプション」 税研 119号 Vol.20 No.4 12頁 2005年

⁴³ 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 115号 Vol.19 No.6 94頁 2004年

第2項 給与所得該当性判断のメルクマールにおける課題

本判決では、最高裁昭和56年判決を引用し、給与所得該当性判断のメルクマールの従属性要件である雇用契約等の給付原因事実の存在、使用者の指揮命令の有無、労務の対価性を根拠とし所得区分を判断しているが、直接雇用関係のない親会社から与えられたストック・オプションに対し、最高裁昭和56年判決によるメルクマールは妥当なのだろうか。金子宏(2005)は、「これらの事件のオプション被付与者は、日本子会社の従業員であり、最高判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁でいうように、使用者である日本子会社の指揮命令に服して、時間的・空間的拘束を受け、継続的に役務を提供している。しかし、この判決は、会社の顧問弁護士が会社から受ける顧問料が給与所得か事業所得かをめぐる事件であり、もともと、自分が顧問をしている会社から受取る金員の所得分類の問題であるのに対し、ここで問題となっているストック・オプションは勤務関係のない親会社から与えられるものであるから、最高裁の判例とは区別されるべき事件である」⁴⁴と指摘する。最高裁の判例で判示されたメルクマールで本件権利行使利益の給与所得該当性を判断する際には、給与所得該当説と雑所得該当説の見解からも分かるように、給付者と使用者との同一性を決定づける要因となる「雇用契約又はこれに類する原因」の解釈が重視されるものと考えられる。つまり、給与所得該当性判断のメルクマールを構成する要素には、確かに重みづけが存在し、裁判所は暗黙的にその重みづけに従い給与所得該当性を判断しているものと思われる。しかし、その重みづけはこれまでの判例で明示されることがなかったため、納税者の予測可能性を欠き、齟齬を生じさせる原因となっている。一審と上告審の判決では、給与所得判断メルクマールはどのように解釈されたのであろうか。

第3項 給与所得分析フレームワークによる分析結果

給与所得該当性判断のメルクマールの要素について、一審と上告審の判決の違いを確

⁴⁴ 金子・前掲注42 12頁

認する。

(1) 平成 15 年 8 月 26 日東京地方裁判所（第一審）判決⁴⁵の分析結果

一審の判決では、本件権利行使益は一時所得と判断された。一審の判決理由から給与所得分析フレームワークで評価した結果は、図表 8 の通りであった。評価結果は、従属性がすべて否定される結果となり、「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当たるとは認められない。」と判示された結果の詳細を示している。なお、本件権利行使益が事業所得に該当しないことは自明であるが、本評価結果は非独立性のメルクマールだけで給与所得と判断できないことを示唆している。なお、一時所得として判断した理由として、本件権利行使益が、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得及び譲渡所得以外の所得に該当せず、「本件ストック・オプションに係る親会社の株価の変動及び原告自身の権利行使の時期に関する判断によってその発生の有無及び金額が決定付けられた、偶発的、一時的な性格を有する経済的利益である」と判示している。

図表 8 給与所得分析フレームワークによる評価結果

(評価結果は、該当する場合は○、非該当の場合は×、評価できない場合は一とする)

	構成要素	評価結果	評価理由
従属性	雇用契約又はこれに類する原因あり	×	「本件権利行使益は、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当たるとは認められない。」と判示。
	非代替性あり	×	上記の通り、給付者と使用者との同一性が認められないため、非該当

⁴⁵ 訟務月報 51 卷 10 号 2741 頁

	事業者の指揮命令あり	×	同上
	空間的な拘束あり	×	同上
	時間的な拘束あり	×	同上
	一定期間の就労の要求あり	×	同上
非 独 立 性	営利性・有償性なし	○	「本件権利行使益が、本件ストック・オプションに係る親会社の株価の変動及び原告自身の権利行使の時期に関する判断によってその発生の有無及び金額が決定付けられた、偶発的、一時的な性格を有する経済的利益である」と判示。
	継続性・反復性なし	○	同上
	自己の計算と危険における企画遂行性なし	○	同上
	費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が低い	-	判決文から確認できず。
	人的及び物的設備負担が僅少	-	同上
	資金の調達方法が限定的	-	同上
	その者の職業、経歴及び社会的地位の認識が限定的	-	同上
	生活状況が特定の法人等からの収入に依存	-	同上
	業務から相当程度の期間	-	同上

	継続して安定した収益が 得られる可能性なし		
--	--------------------------	--	--

(2) 平成 17 年 1 月 25 日最高裁判所第三小法廷（上告審）判決の分析結果

上告審の判決では、本件権利行使益は給与所得と判断された。上告審の判決理由から給与所得分析フレームワークで評価した結果は、図表 9 の通りであった。評価結果は、従属性が肯定される結果となり、「本件権利行使益は、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、所得税法 28 条 1 項所定の給与所得に当たるといふべきである。」と判示された結果の詳細を示している。

図表 9 給与所得分析フレームワークによる評価結果

(評価結果は、該当する場合は○、非該当の場合は×、評価できない場合は—とする)

	構成要素	評価結果	評価理由
従属性	雇用契約又はこれに類する原因あり	○	「本件権利行使益は、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」と判示。
	非代替性あり	○	ストックオプション付与契約は被付与者の精勤の動機付けを企図しており、他者が業務を代行して得られる権利ではないため。
	事業者の指揮命令あり	○	「本件ストック・オプションを付与した米国 A 社は、被控訴人の使用者であり、被控訴人は、使用者である米国 A 社の指揮命令の下、日本 A 社に勤務し、労務の提供を行っていたからこそ、本件ストック・オプションを付与され

			たといえる。」と判示 ⁴⁶ 。
	空間的な拘束あり	-	判決文から確認できず。
	時間的な拘束あり	-	同上
	一定期間の就労の要求あり	○	「ストックオプションの被付与者は、付与日から6か月間はその勤務を継続することに同意するものとされている。」と判示。
非 独 立 性	営利性・有償性なし	○	「本件ストック・オプションの行使により発生した本件権利行使益も、被控訴人の日本A社の指揮命令に服して提供した労務の対価として米国A社から被控訴人に対して給付されたものということができる。」と判示。
	継続性・反復性なし	○	上記により、本件権利行使益は給与所得と判断されたため、事業所得としての継続的収益と判断されない。
	自己の計算と危険における企画遂行性なし	○	同上
	費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が低い	-	判決文から確認できず。
	人的及び物的設備負担が僅少	-	同上
	資金の調達方法が限定的	-	同上
	その者の職業、経歴及び社会的地位の認識が限定的	-	同上

⁴⁶ 東京高等裁判所（控訴審）平成16年2月19日判決（平成15年（行コ）第235号）
 訟務月報 51 卷 10 号 2704 頁

	生活状況が特定の法人等からの収入に依存	-	同上
	業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性なし	-	同上

(3) 一審と上告審の分析結果に対する考察

一審と上告審では、なぜ所得区分が分かれたのであろうか。決定的な違いは、判決文から分かるように、ストックオプション付与契約に基づいて付与された本件権利行使益が、「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」であるか否かの判断であったと考える。大淵博義（2005）は、「商法に親会社方式ストック・オプションが導入されるに当たって、直接雇用契約のない親会社からの子会社従業員等への権利行使益を給与所得として課税するのであれば、かかる給与所得は、従前の労務の対価としての給与所得と同列に論ずることは困難であることは自明のことであるから、法律改正して手当すべきであるにもかかわらず、これを怠ったことに基因している」⁴⁷と指摘する。「雇用契約又はこれに類する原因」について、課税庁の見解とその合理性はどのように説明されていたのか確認したい。

第4項 給与所得該当性判断の変容

(1) 平成8年以前の課税庁の見解

課税庁は、「回答事例による所得税質疑応答集」の平成6年版の中で、「ストックオプション(株式購入選択権)を取得した者は、後日、その株価が上昇した場合、その権利を行使(ストックオプションを与えられた日における株価により株式を購入できる。)して株

⁴⁷ 大淵・前掲注39 29頁

式を取得するとともにその株式を売却することにより値上がり益を得ることができることとなります。そこでストックオプションを与えられたことによる経済的利益については、給与、退職金に代えて与えられている場合を除き、通常、一時所得として課税されま
す(基通 23~35 共-6 と同旨)。』⁴⁸との見解を示していた。

(2) 平成 10 年以降の課税庁の見解

回答事例による所得税質疑応答集の平成 10 年版では、「ストック・オプションは、それを付与した者から成功報酬型給与として受ける報奨制度の一つとして使用者から役員又は使用人に対しその地位又は職務に関して与えられるものです。このことからすると、その経済的利益は、その者との雇用関係や委任関係その他これに類する基因に基づいて使用者から受けるものであることから、給与所得として取り扱うのが相当であると考えられます。なお、直接雇用契約等がない子会社等に勤務する者に対して親会社が権利を付与したときは、子会社における精勤を求める対価として付与するものの、その本質は間接的ではありますがその勤務が親会社に付与⁴⁹するものであることに着目して付与した成功報酬型給与と考えられ、いわば出向者に支払う報酬に類似したものであり、権利付与者と子会社等に勤務する者との間には雇用関係等に類する契約が存在するものと認められます。』⁵⁰と見解を改め、ストックオプション権利行使益の所得区分の判断を一時所得から給与所得に変更している。

(3) ストックオプション権利行使益の所得区分の変更における説明責任

たしかに、平成 8 年以前と平成 10 年以降でストックオプション権利行使益の所得区分に対する課税庁の見解は異なっていたにもかかわらず、所得区分の変更に至った経緯や

⁴⁸ 浪川武 『回答事例による所得税質疑応答集 平成 6 年版』 320 頁 1994 年

⁴⁹ 「寄与」の誤植と推測

⁵⁰ 吉川元康 『回答事例による所得税質疑応答集 平成 10 年版』 181-182 頁 1999 年

理由の説明がない。大淵博義（2005）が「給与所得説を支持する判決は、かかる契約が私法上のいかなる契約形態をいうのか明示すべきである。」⁵¹と指摘するように、雇用契約又はこれに類する原因の判断基準が曖昧であるといえる。法改正によることなく、解釈のみで所得区分の変更の妥当性を主張する課税庁の対応や判決により、多くの疑問と齟齬を生じさせたことについて、司法の責任が問われている。

第3節 事業所得と雑所得の区別

第1項 事業所得該当性判断に対する判例分析

(1) 金銭の貸付けによる業務から生ずる所得

名古屋地裁平成4年4月24日判決⁵²

(イ)概要

不動産の売買、斡旋、貸倉庫業等を目的とする会社の代表取締役X（原告）は、個人で貸金業を行うことを企画し、資産家等から融資を受けたうえ、多数の貸付先に多数回にわたり年間数億円を貸付けて利息等の収入を得ていた。課税庁が原告Xに対して、所得税についての更正及び過少申告加算税賦課決定等を行ったため、原告Xはこれを不服とし、同処分を取消しを求めた事例である。

(ロ)判旨

主な争点は、本件業務が所得税法第27条第1項に規定する事業に該当するか否かである。Xは、営利目的で他人資本を借入れてこれを高利で他に貸し付けて利ざやを稼ぐという方法で、縁故者に限らず相当数の者に対して多額の貸付けを行い、その貸付けに当たっては、原則として、公正証書、契約書等を作成し、かつ、担保を取り、借入台帳及び貸付台帳を作成して一応の借入金管理及び貸付金ないし顧客管理を行い、更に、焦付き債権については訴訟、担保権実行等の回収手段を講じるなどしていた。また、愛知県商

⁵¹ 大淵・前掲注39 30頁

⁵² TKC法律情報データベース LEX/DB 文献番号 22005568

工部商工金融課長に対して貸金業の届出を行い、社団法人愛知県庶民金融業協会の会員となり、電話帳に自己を金融業者として登載するなどしていた。これらの事情を総合勘案すると、原告の行っていた金銭貸付行為は、少なくとも、大口貸付けを始めた昭和 48 年頃以降は、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態様のものではあったということができ、本件貸付けには事業性を認めることができると判示した。

(ハ)検討

本判決では、Xの行っていた金銭貸付行為は営利性、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態様のものと判断された。他人資本を借入れてこれを高利で他に貸し付けて利ざやを稼ぐという方法で数年にわたり継続して営業を行うことで、反復継続した営利性が認められ、愛知県商工部商工金融課長に対して貸金業の届出を行い、社団法人愛知県庶民金融業協会の会員となり、電話帳に自己を金融業者として登載するなどして社会的地位の確立のための努力を行っていた。Xが経営している本件会社の執務室及び従業員を事実上金銭貸付けの営業にも使用しており、人的及び物的設備負担を有するものと認められた。これら複数の要素が総合的に判断され、事業所得と認められた。

(2) 先物取引から生じた所得

岡山地裁平成 21 年 2 月 17 日判決⁵³

(イ)概要

本件は、原告 X が、平成 12 年分ないし平成 14 年分（以下「本件各年分」という。）の各所得税の確定申告において、不動産収入から借入金利息を必要経費として控除して不動産所得を計算し、また、平成 14 年分の所得税について、X の有価証券先物取引（以下

⁵³ 税務訴訟資料 259 号順号 11143

「本件先物取引」という。)による所得は事業所得であるから、その損失は不動産所得等と損益通算されるべきであるのに、これをしていなかったとして更正の請求をした。税務署長Yは、当該借入金不動産取得のために借り入れられたものとは認められないから、これに係る利息を必要経費として控除することはできず、また、本件先物取引による所得は事業所得とは認められないから、その損失を不動産所得等と損益通算することはできないとして、平成16年1月9日付けで、本件各年分の所得税の各更正処分(以下「本件各更正処分」という。)及び過少申告加算税の各賦課決定処分(以下「本件各賦課決定処分」といい、これと本件各更正処分とを併せて「本件各処分」という。)をした。

Xは本件各処分を不服として、本件各更正処分については本件各年分の確定申告ないし更正の請求に係る金額を超える部分の取消しを、本件各賦課決定処分については本件各年分の金額全部の取消しをそれぞれ求めて、訴えを提起した。

(ロ)判旨

主な争点は、①本件先物取引による所得は事業所得か否か、②借入金利息が不動産所得の必要経費に当たるか、③本件各処分が信義則に違反するかの3点であるが、①を中心に判決の確認と検討を進める。

裁判所は、「事業所得である限り、少なくとも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という性質を有していなければならないと解される(最高裁昭和56年4月24日第二小法廷判決・判タ442号85頁参照)ところ、前記認定の事実によれば、原告は、遅くとも平成8年以降、本件先物取引を大規模かつ継続的に行うようになり、そのためのディーリングルームを設置して専用アシスタントを配置し、前記jシステム⁵⁴を導入し、パソコンを使用し、日中の大半の時間を本件先物取引のために費やして毎年数百億円規模の取引をしているほか、平成12年2月時点において、金融機関やB

⁵⁴ 証券取引所の株価オンライン・リアルタイム情報システム

から借り入れた 70 億円を超える借入金の相当部分を運用していることが認められるから、上記最高裁判決の判示に照らす限り、原告の本件先物取引について、事業性を認めることができないではない。」としながらも、「本件先物取引についてみるに、有価証券先物取引は、一般に、ハイリスク・ハイリターンといわれる投機性、射倖性の強い取引であり、かつ、取引参加者のゼロサムゲームでもあって、税金、手数料等を控除すれば、利益を得るものはわずかであり、大半が損失を被る仕組みの取引であることは公知の事実であり、その意味で、安定した収益を期待することは難しい。」と安定的な収益の可能性を否定するとともに、「原告は、主として給与収入及び不動産収入を生活の資としている上、本件先物取引においても、Aグループ内にディーリングルームを設け、同グループの従業員を専用アシスタントに充て、その使用料や給与も支払っていないというのであるから、原告がいかに長時間を本件先物取引に費していようとも、その人的、物的設備はAグループに負っているのであって、このような面からみると、原告の本件先物取引が余技・余業的色彩が強いことは否めない」との見解を示し、本件先物取引による所得が事業所得ではないと判示した。

(ハ)検討

本判決では、先物取引による所得について、継続して安定した収益が得られる可能性を否定し、生活状況が特定の法人等からの収入に依存しているうえ、人的及び物的設備負担が僅少と判断した。注目すべき点は、事業性を評価する上で、「収益性」を重視している点である。裁判所は、本事案で「継続性・反復性」、「精神的あるいは肉体的労力」、「自己資金以外の資金調達手段」を認めており、部分的には事業性を認めているものと見受けられる。しかしながら、先物取引における収益は、「ハイリスク・ハイリターンといわれる投機性、射倖性の強い取引であり、かつ、取引参加者のゼロサムゲーム」と断じた。事業所得のメルクマールを構成する要素は複数あるが、裁判所は事業性の有無について、何らかの優先順位をもって判断しているものと思われる。

(3) 原稿料及び講演料並びにサイト運営等の収入の業務から生じる所得

東京地裁平成 21 年 7 月 31 日判決⁵⁵

(イ)概要

大学教師としての給与収入並びに評論家としての原稿料及び講演料等の収入を有する X（原告）が、原稿料及び講演料等の収入（以下「本件原稿料等収入」とする）および本件ウェブサイトの閲覧に係る年会費収入並びに本件サイトにおいて実施されていた書籍及び講演ビデオの販売に係る収入（以下、「本件サイト収入」とする。なお、「本件原稿料等収入」と「本件サイト収入」を併せて「本件収入」とする。）を雑所得として申告したところ、本件収入は事業所得に該当するとし、処分行政庁から所得税に係る更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けたため、Xはこれを不服とし、同処分の取消しを求めた事例である。

(ロ)判旨

主な争点は、本件業務が、所得税法第 27 条第 1 項に規定する事業に該当するか否かである。処分行政庁から本件サイトの運営主体は原告であったと認めるのが相当であるから、本件サイト収入は原告に帰属するものとされ、また、本件サイト収入を含む原告の収入による所得は、所得税法 27 条 1 項、所得税法施行令 63 条 11 号の事業所得に該当するとした。

(ハ)検討

本判決では、本件収入のうち本件原稿料等収入について、大学教師としての給与収入を上回る本件原稿料等収入を多岐にわたる取引先から相当回数の支払を受けることによって得ており、これを生み出した原告の文筆、講演等の活動は、経常的に安定した状態にあったと判断された。さらに、Xは本件サイトにおいて、原告の著書の紹介及び販売並び

⁵⁵ TKC 法律情報データベース LEX/DB 文献番号 25500716

に原告が行った講演会の模様を録画したビデオの販売に努めており、その文筆、講演等の活動が営利性を有すると判断された。また、事業所得の意義からすると、ある所得が事業所得に該当するか否かの判断に当たっては、その者の本来の業務又は職業として行われる場合であると副業的なものとして行われる場合であることを問わないと判示した。本事例では、営利性、有償性、反復継続性だけでなく、著書や講演会ビデオの紹介・販売に努めていたことによる企画遂行性や経常的に安定した状態が認識され、総合的に事業所得と判断された。

(4) 執筆及び講演等の業務から生じる所得

平成 26 年 9 月 1 日裁決⁵⁶

(イ)概要

本件は、大学の准教授である審査請求人 X が、執筆及び講演等の業務から生じる所得を事業所得として申告したところ、原処分庁が当該所得は雑所得に該当し、また、請求人が事業所得の金額の計算上必要経費に算入した費用のほとんどが家事関連費等に該当して必要経費に算入できないとして所得税の各更正処分等を行ったため、X はこれを不服とし、同処分等の全部の取消しを求めた事例である。

(ロ)判旨

主な争点は、本件業務が、所得税法第 27 条第 1 項に規定する事業に該当するか否かである。国税不服審判所は、本件業務は、「事業」といえる程度の規模・態様で行われたとは認められず、本件業務から生じる所得を事業所得と認めることはできない。そうすると、本件業務から生じる所得は、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得及び一時所得のいずれにも該当しないことから、雑所得に該当するとした。

⁵⁶ TKC 法律情報データベース LEX/DB 文献番号 26012773

(ハ)検討

認定事実により、本件業務が、営利性、有償性、反復継続性をもった活動ということは認められた。執筆活動に典型的に必要と考えられる取材活動や営業活動の経費が請求人の負担となっていれば、本件業務は自己の計算と危険において行われているといえるが、本件業務に必要な取材活動や営業活動を行っていたことを裏付ける証拠等は一切ないため、企画遂行性に乏しいと判断された。また、大学の講義の合間に講演や執筆活動等を行っている事実から、精神的肉体的労務の投入も限定的と解された。さらに、M大学から生活を営むのに十分な給与収入を得ていたことも事業性を否定する要因となった。本事例では、事業所得を判断する要素として、営利性、有償性、反復継続性は重要な要素であるが、それだけで判断されるものではなく、企画遂行性が備わっていなければ、事業所得として判断されないことを示唆している。

第2項 事業所得該当性判断のメルクマールにおける課題

酒井克彦（2011）は、「一般社会通念上『事業』に該当するか否かの判断のメルクマールをどこに見出すかについては、これまでの裁判例にややバラツキがあると思われる。」⁵⁷と指摘する。例えば、「事業場の設置の有無や本業か副業かを判断材料とすべきか否かを巡っては、判決によって『事業』の範囲を広義に捉える見解を示すものと狭義に捉える見解を示すものがある。」⁵⁸との見解がある。また、事業所得の該当性を判断する要素として、ある経済取引が営利を目的として反復継続して収益を獲得しているか否かに着目する判決が散見されるが、「自己の危険と計算において独立的に継続して行われる公共的業務に携わっている場合に営利性を厳格に解釈することは妥当ではない」⁵⁹との指摘がある。このように事業所得の該当性判断においても、給与所得該当性判断と同様に、複数

⁵⁷ 酒井 克彦 『所得税法の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討—』 122頁 2011年

⁵⁸ 酒井・前掲注 57 123頁

⁵⁹ 酒井・前掲注 57 124頁

のメルクマールを総合的に判断するのが通例となっており、どのメルクマールを重視するかについて、判断基準が明確になっておらず、納税者の予測可能性を低下させる原因となっている。

第3項 事業所得分析フレームワークによる分析結果

前述の判例を事業所得分析フレームワークで評価し、事業所得の該当性判断のメルクマールの要素を確認する。

(1) 名古屋地裁平成4年4月24日判決の分析結果

判決理由から事業所得分析フレームワークで評価した結果は、図表10の通りであった。本判決では、金銭貸付けによる所得は、事業所得と判断された。評価結果は、独立性について、判決文から確認できない項目以外については、すべて肯定される結果となっており、高い事業性を有するものと判断されている。認定事実から、原告の金銭貸付行為について、帳簿の記載内容が不十分であり、独立した事務所や専従の従業員が存在せず、特段の広告宣伝を行わず、貸金業の開業が未届出であった点は、事業性の判断に消極的な面が存すると判断された。一方で、帳簿には金銭貸借の基本的事項が記載されており、原告が経営している本件会社の執務室及び従業員を事実上金銭貸付けの営業にも使用していたこと、金融業者仲間を通じて大口の貸付事実があり、一般向けの広告宣伝活動の必要性が乏しいという事情等を勘案して、本件貸付けの事業性を否定するに足りるものではないと判示され、「自己の計算と危険における企画遂行性あり」や「人的及び物的設備負担を有する」という評価項目の要素の否定には至らなかった。

図表 10 事業所得分析フレームワークによる評価結果

(評価結果は、該当する場合は○、非該当の場合は×、評価できない場合は一とする)

	構成要素	評価結果	評価理由
独立性	営利性・有償性あり	○	「原告の行っていた金銭貸付行為は、少なくとも、大口貸付けを始めた昭和四八年頃以降は、営利性、有償性を有する」と判示。
	継続性・反復性あり	○	反復継続して遂行する意思ありと判示。
	自己の計算と危険における企画遂行性あり	○ (※)	他人資本の貸付資金を調達し大口の貸付けにより高収入を指向する貸金業を同原告個人で本格的に行うことを企画した。特段の広告宣伝を行っていないことは事業性について消極的と判断された。
	費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が高い	-	判決文から確認できず。
	人的及び物的設備負担を有する	○ (※)	自分が経営している本件会社の執務室及び従業員を事実上金銭貸付けの営業にも使用していた。ただし、専従の従業員がいなかったことは事業性について消極的と判断された。
	自己資金以外の資金調達手段を有する	○	他人資本を借入れてこれを高利で他に貸し付けて利ざやを稼いでいた。
	その者の職業、経歴及び社会的地位の認識を有する	○ (※)	社会的地位が客観的に認められる態様のものであったと判示。課税庁に貸金業の開業届出を行っていないことは、事業性について消極的と判断された。
	生活状況が特定の法人等からの収入に依存しない	○	貝沼建設株式会社を経営し、給与所得を得ていた。

	業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性あり	○	裁判所は、「原告の行っていた金銭貸付行為は、少なくとも、大口貸付けを始めた昭和四八年頃以降は、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態様のものではあった。」と判示し、少なくとも3年間の収益性を認めている。
--	---------------------------------	---	--

(2) 岡山地裁平成 21 年 2 月 17 日判決の分析結果

判決理由から事業所得分析フレームワークで評価した結果は、図表 11 の通りであった。本判決では、先物取引による所得は、雑所得と判断された。評価結果は、独立性について部分的に肯定されたものもあり、最高裁昭和 56 年 4 月 24 日第二小法廷判決を引用し、「最高裁判決の判示に照らす限り、原告の本件先物取引について、事業性を認めることができないではない。」との見解を示した。しかしながら裁判所は、「事業所得に該当するというためには、さらに、当該事業が一定程度の安定した収益を期待できるものであることをも要するものと解するのが相当である。」と判示し、業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られるか否かという点を重視した。

図表 11 事業所得分析フレームワークによる評価結果

(評価結果は、該当する場合は○、非該当の場合は×、評価できない場合は一とする)

	構成要素	評価結果	評価理由
独立性	営利性・有償性あり	○	裁判所は、投機性、射倖性の強い取引であり、利益を得るものはわずかと判示しながらも、営利を目的とすることに否定せず。

継続性・反復性あり	○	裁判所は、平成 8 年以降、本件先物取引を大規模かつ継続的に行っていた旨判断。
自己の計算と危険における企画遂行性あり	-	判決文から確認できず。
費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が高い	○	裁判所は、日中の大半の時間を本件先物取引のために費やしていたと判断。
人的及び物的設備負担を有する	×	「同グループの従業員を専用アシスタントに充て、その使用料や給与も支払っていないというのであるから、原告がいかに長時間を本件先物取引に費していようとも、その人的、物的設備はAグループに負っている」と判示。
自己資金以外の資金調達手段を有する	○	裁判所は、金融機関やBから借り入れた70億円を超える借入金を認定している。
その者の職業、経歴及び社会的地位の認識を有する	-	判決文から確認できず。
生活状況が特定の法人等からの収入に依存しない	×	裁判所は、原告が主として給与収入及び不動産収入を生活の資としていると判断。
業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性あり	×	「有価証券先物取引は、一般に、ハイリスク・ハイリターンといわれる投機性、射倖性の強い取引であり、かつ、取引参加者のゼロサムゲームでもあって、税金、手数料等を控除すれば、利益を得るものはわずかであり、大半が損失を被る仕組みの取引であることは

			公知の事実であり、その意味で、安定した収益を期待することは難しい。」と判示。
--	--	--	--

(3) 東京地裁平成 21 年 7 月 31 日判決の分析結果

判決理由から事業所得分析フレームワークで評価した結果は、図表 12 の通りであった。本判決では、執筆及び講演等の業務から生じる所得は、事業所得と判断された。評価結果は、独立性について、すべての要素が肯定される結果となっており、高い事業性を有するものと判断されている。

図表 12 事業所得分析フレームワークによる評価結果

(評価結果は、該当する場合は○、非該当の場合は×、評価できない場合は一とする)

	構成要素	評価結果	評価理由
独立性	営利性・有償性あり	○	文筆、講演等の活動が営利性を有していると判示。サイト運営にあたっては、開業計画書の事業内容として「インターネットによる言論・情報提供業」を掲げており、開業後の利益金額の見通しを立てていた。
	継続性・反復性あり	○	原告の文筆、講演等の活動は、経常的に安定した状態にあったと判示。
	自己の計算と危険における企画遂行性あり	○	開業計画書の事業内容として「インターネットによる言論・情報提供業」を掲げており、開業後の利益金額の見通しを立てていた。
	費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が高い	○	文筆、講演等の活動を行っている者であることにも相当の力点が置いた紹介がされてい

		る。
人的及び物的設備負担を有する	○	平成13年から同15年当時、F事務所及びHビル事務所を拠点として、本件預貯金口座を管理しながら、本件サイトの運営のための具体的作業等や政治活動を行っていた。
自己資金以外の資金調達手段を有する	○	D金融公庫から550万円の融資を受けていた。
その者の職業、経歴及び社会的地位の認識を有する	○	D金融公庫から550万円の融資を受け、同公庫に提出した借入申込書には、「商号または法人名」欄に「B事務所」と記載され、「お申込人または代表者の方のお名前」欄には「甲」と記載されるとともに「甲」と刻された印影の押印があり、「業種」欄には「インターネットでの言論・情報提供業」と記載されていた。
生活状況が特定の法人等からの収入に依存しない	○	平成13年、同14年及び同15年のいずれにおいても、大学教師としての給与収入（平成13年は692万6732円、同14年は745万5940円、同15年は749万4371円であった（甲31ないし33）。）を上回る本件原稿料等収入を、多岐にわたる取引先から相当回数の支払を受けることによって得ていた。
業務から相当程度の期間継続して安定した収益が	○	本件サイト収入の金額も、原告の給与収入の額にほぼ匹敵するか（平成13年分）それを上

	得られる可能性あり		回る（同14年分及び同15年分）ほどになっていた。
--	-----------	--	---------------------------

(4) 平成 26 年 9 月 1 日裁決の分析結果

判決理由から事業所得分析フレームワークで評価した結果は、図表 13 の通りであった。本判決では、執筆及び講演等の業務から生じる所得は、雑所得と判断された。評価結果は、独立性について、「営利性・有償性」および「継続性・反復性」以外の項目については、ほぼ否定される結果となっており、事業性が乏しいものと判断されている。判決から、「営利性・有償性」および「継続性・反復性」を有するのみでは、事業性は評価されず、他の独立性の要素の優位性が必要であることが読み取れる。

図表 13 事業所得分析フレームワークによる評価結果

(評価結果は、該当する場合は○、非該当の場合は×、評価できない場合は一とする)

	構成要素	評価結果	評価理由
独立性	営利性・有償性あり	○	本件業務は、営利性、有償性、反復継続性をもった活動ということができると判示。
	継続性・反復性あり	○	同上
	自己の計算と危険における企画遂行性あり	×	本件業務に必要な取材活動や営業活動を行っていた旨答述するが、そのことを裏付ける証拠等は一切なく、これらの取材活動や営業活動の事実は認め難く、少なくとも企画遂行性に乏しいと判示。
	費やした精神的あるいは肉体的労力の程度が高い	×	請求人が本件業務に一定の精神的肉体的労務を投入しているとしても、限定的なものにと

			どまっていた。
人的及び物的設備負担を有する	×		請求人は、パソコンやプリンター等の備品を使用して本件業務を行っていたが、それ以外の物的設備は有しておらず、また、本件業務のために使用人を雇っていない。
自己資金以外の資金調達手段を有する	-		判決文から確認できず。
その者の職業、経歴及び社会的地位の認識を有する	×		本件業務は、社会通念上「事業」といえる規模・態様においてなされた活動とまではいえないと判示。
生活状況が特定の法人等からの収入に依存しない	×		平成21年ないし平成23年においてM大学で任期付の准教授として勤務し、同大学から生活を営むのに十分な給与収入を得ていた。
業務から相当程度の期間継続して安定した収益が得られる可能性あり	×		認定事実より、請求人の平成21年分から23年分の旅費交通費がいずれも、各総収入金額をいずれも上回る。

(5) 分析結果に対する考察

これまで見てきた事例から事業所得該当性判断のメルクマールにおいても、特定の要素だけで判断されるわけではなく、裁判所は複数の要素から総合的に事業所得該当性を判断している。しかし、その総合的な判断においては、判断のロジックが開示されていないが、重視されている要素とそうでない要素が存在しているように思われる。事業所得該当性判断ではどの要素が重視されているのであろうか。

第4項 事業所得該当性判断

事業所得分析フレームワークで設定した独立性の9つの要素について、裁判所の判断の内容と判決の相関関係を確認しながら、事業所得該当性判断の優先度を確認する。

岡山地裁平成21年2月17日判決の事案では、「有価証券先物取引は、一般に、ハイリスク・ハイリターンといわれる投機性、射倖性の強い取引であり、かつ、取引参加者のゼロサムゲームでもあって、税金、手数料等を控除すれば、利益を得るものはわずかであり、大半が損失を被る仕組みの取引であることは公知の事実であり、その意味で、安定した収益を期待することは難しい。」と判示し、収益性のない取引から生じる所得について、事業性を否定している。また、麻酔科医師報酬事件では、「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という経済的活動から得られる収入が事業所得に該当するか給与所得に該当するかは、自己の計算と危険によってその経済的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否かという点、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。」と判示しており、事業所得と判断する上で、「自己の計算と危険によってその経済的活動が行われているか」という点が、重視されていることがわかる。加えて、同事件では、「麻酔業務から生ずる費用は、基本的に勝木会が負担しており、原告は、たとえば高額の麻酔機器を購入することによって生じる費用（減価償却費）が麻酔業務から生じる収益を上回るなどして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はない。」とし、「原告が勝木会から支払を受けた報酬は、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いうことはず」と判示し、事業所得の該当性を否定するに至った。以上から、「営利性・有償性」、「自己の計算と危険における企画遂行性」、「人的及び物的設備負担」は事業所得該当性判断の要素として、重

視されているものと思われる。

第4節 詳細化したメルクマールによる所得区分の該当性判断

麻酔科医師報酬事件で判示された、「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否かという点、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」とはどのようなことなのか。これまでの学説による給与所得該当性判断のメルクマールを基本としつつ、裁判例の分析結果や背景にある経済実態の分析等を通じて、当該メルクマールの詳細化による該当性判断の明確化を試みる。そのうえで、給与所得の該当性判断においては、従属性要件と非独立性要件をどのように判断すべきか確認したい。一方、事業所得該当性判断についても給与所得該当性判断のメルクマールを参考にメルクマールの詳細化を行い、事業所得該当性判断がどのように行われるのか確認したい。

第1項 詳細化したメルクマール

(1) 給与所得該当性判断

弁護士顧問料事件で、事業所得と給与所得の判断基準として、従属性要件と非独立性が示された。各々の要件を詳細化したのが、給与所得分析フレームワークである。これまで確認した判例分析の結果から、給与所得該当性判断で優先的に利用される要素は「雇用契約又はこれに類する原因」、「非代替性」、「事業者の指揮命令」であると考えられる。その他の要素は、判断の参考にしているが該当性判断を決定づける要素とするには弱い面が見受けられた。例えば、クラブのママ報酬事件の判決では、クラブの運営は、基本的にクラブのママに委ねられており、当人の時間的な拘束は確認されなかったが、これを理由として給与所得該当性が否定されることはなかった。一方で、判決理由から、自己の計算

と危険における企画遂行性は非独立性を決定づける強い要素であることが分かった。このように、事業所得と給与所得の該当性が争われた判例の研究により、従属性と非独立性を決定づける優先順位の高い要素を確認することができた。

(2) 事業所得該当性判断

事業所得該当性も同様に、事業所得分析フレームワークによる判例分析結果から、事業所得該当性判断で優先的に利用される要素は「営利性・有償性」、「継続性・反復性」、「自己の計算と危険における企画遂行性」、「人的及び物的設備負担」であると考えられる。その他の要素は、判断の参考にしているが該当性判断を決定づける要素とするには弱い面が見受けられた。例えば、岡山地裁平成 21 年 2 月 17 日判決では、「費やした精神的あるいは肉体的労力の程度」について有利と判断され、金融機関等から 70 億もの借入金により先物取引を行っており、「自己資金以外の資金調達手段」が認められていたが、事業性を決定づける要素とは認められなかった。このように、事業所得と雑所得の該当性が争われた判例の研究により、事業所得該当性判断も同様に優先順位の高い要素を確認することができた。

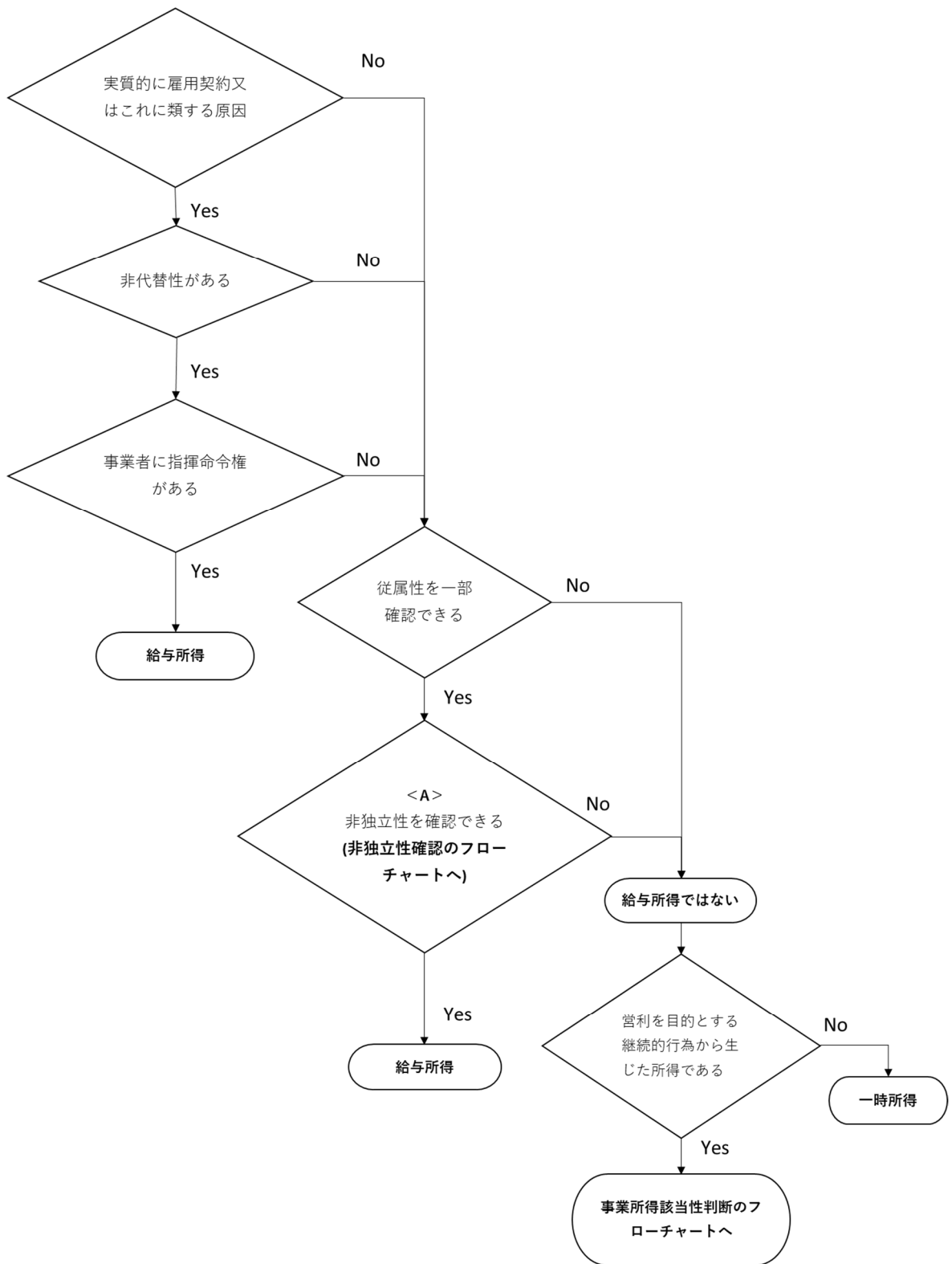
第 2 項 詳細化したメルクマールの優先順位と該当性判断

(1) 給与所得該当性判断

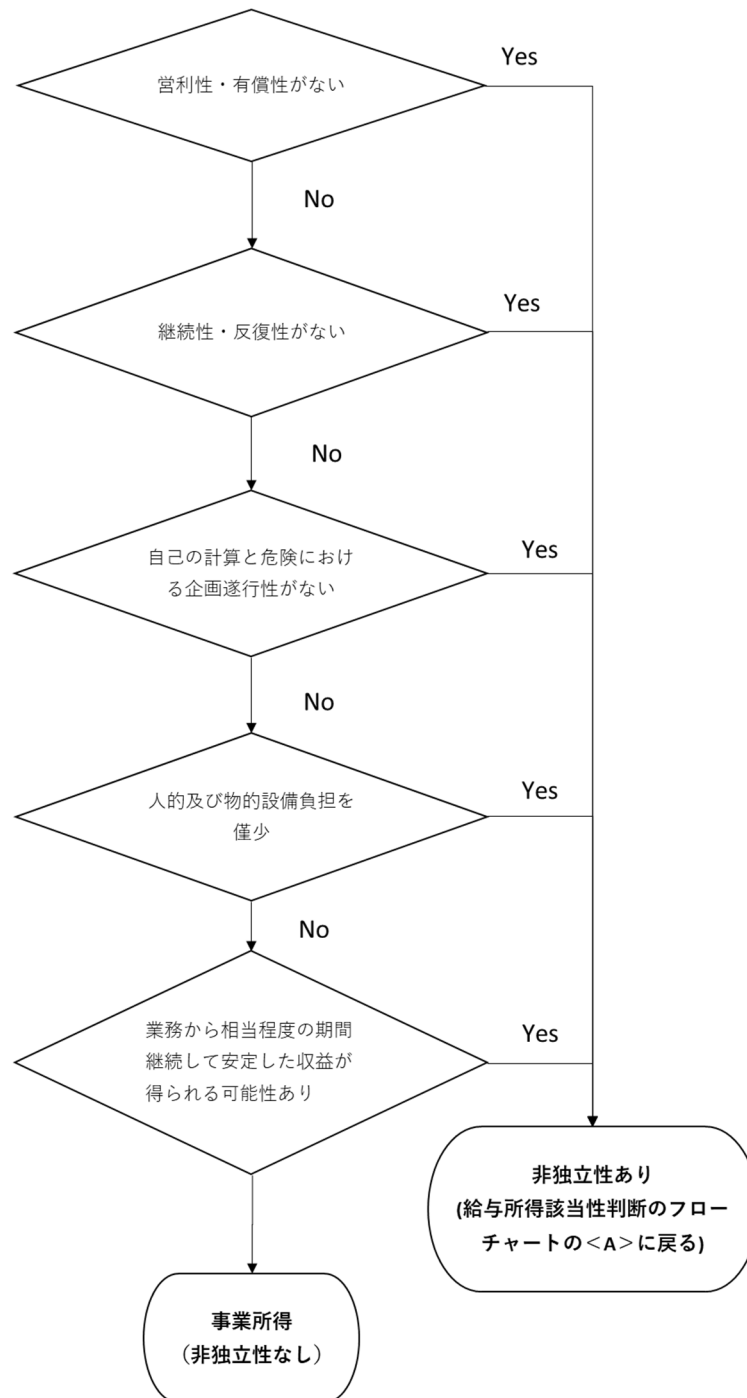
給与所得該当性判断のフローチャートにより、詳細化したメルクマールの優先順位と判断ロジックを図 14 に示す。まず、「雇用契約又はこれに類する原因」、「非代替性」および「事業者の指揮命令」の有無を確認し、これらすべてが「有」と判断される場合は、給与所得と判断できる。いずれか 1 つでも「無」と判断される場合は、他の要素を含め従属性の要素の有無の確認が必要になる。従属性の要素が一つでも確認できた場合は、「非独立性」の確認により給与所得の該当性を判断することになる。塾講師料等源泉徴収事件では、「従属性が認められる場合の労務提供の対価については給与所得該当性を肯定し得

るとしても（したがって、そのような観点から従属性を示すものとされる点の有無及び内容について検討するのは何ら不適切なものではない。）、従属性をもって当該対価が給与所得に当たるための必要要件であるとするものではない」と判示された。このように、従属性だけで判断できないケースが存在し、その場合、判断を補完するために非独立性の確認（図表 15 非独立性確認のフローチャート）が必要となる。当該フローチャートにより非独立性が確認できれば、従属性を一部有し、かつ、非独立性を有することで、給与所得と判断される。当該ロジックでは、従属性が全く確認できない所得については、給与所得と判断されない点がポイントとなる。

図表 14 給与所得該当性判断のフローチャート



図表 15 非独立性確認のフローチャート

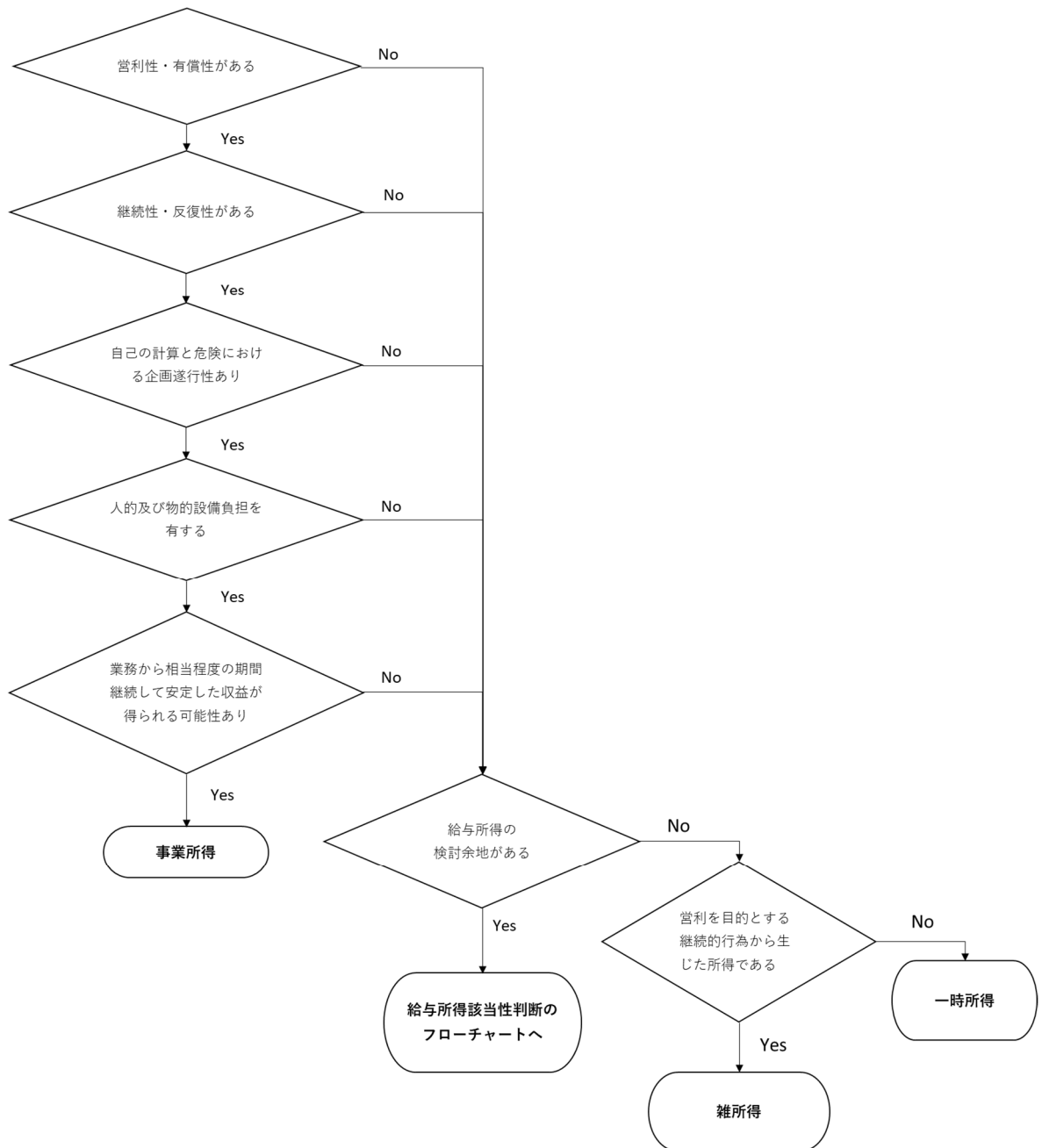


(2) 事業所得該当性判断

事業所得該当性判断のフローチャートにより、詳細化したメルクマールの優先順位と判断のロジックを図表 16 に示す。図表 16 から明らかなように、事業所得該当性は前述の非独立性を否定する要素によって判断される。先ず、「営利性・有償性」、「継続性・反復性」、「自己の計算と危険における企画遂行性」、「人的及び物的設備負担」および「業務から相当程度の期間継続して安定した収益の確保」の有無を確認し、これらすべてが「有」と判断される場合は、事業所得と判断できる。いずれか1つでも「無」と判断される場合、事業所得は否定される。当該ロジックでは、上記5つのメルクマールの要素で、事業所得か否かが判断されており、多岐にわたる視点で評価されている点がポイントとなる。なお、他の所得区分の検討余地がない場合は、「営利を目的とする継続的行為から生じた所得」であるか否かにより雑所得か一時所得と判断される⁶⁰。

⁶⁰ 一時所得該当性判断については、「酒井 克彦 いわゆる馬券訴訟にみる一時所得該当性 『中央ロー・ジャーナル』 第12巻第3号 99-124頁 2015年」が参考になる。

図表 16 事業所得該当性判断のフローチャート



第3項 詳細化したメルクマールによる判決の妥当性確認

前述の給与所得該当性判断のフローチャートによる判断ロジックで、納税者の経済実態に即した所得区分の該当性判断の精度が高まったものと考えている。塾講師料等源泉徴収事件では、「従属性をもって当該対価が給与所得に当たるための必要要件であるとするものではない」と判示されたが、それは非独立性要件が従属性要件より重視されるという意図ではなく、従属性要件だけで判断できない場合に、非独立性要件の確認が必要になることを示唆しているに過ぎない。このようなケースにおいても、給与所得該当性判断のフローチャートは機能し、麻酔科医師報酬事件で「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否かという点、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」と判示された内容にも整合的であると考えられる。

また、同様に事業所得該当性判断のフローチャートにおいても、裁判所が事業性をどのように判断しているか各要素の優先度を踏まえて、判断ロジックを提示した。前述の給与所得や事業所得の該当性が争われた103件（同一の事案で控訴・上告された判例もそれぞれ1件ずつカウントする）を給与所得該当性判断と事業所得該当性判断の判断ロジックを用いて、判断した結果が、図表17である。

図表 17 判断ロジックによる判例の評価結果

裁判所が判断した 所得区分	確認した判例の件数	判断ロジックで判決と同じ所得区分となった件数
給与所得	71	71
事業所得	6	6

雑所得	6	6
-----	---	---

図表 17 の評価結果から考案した判断ロジックは、抽出した判例の判決の内容と整合した。なお、上記に該当しない 20 件はストックオプション事件で一時所得と判断された判例であったため、評価の対象外とした。

第 4 項 メルクマールの詳細化によって明らかになった課題

給与所得該当性判断においては、第 3 章第 1 節で検討したように、「雇用契約又はこれに類する原因」の有無における判断基準の不明瞭さが課題として残っている。ストックオプション事件において裁判所は、給付者と使用者との同一性にこだわらず、「雇用契約又はこれに類する原因」の射程を広く捉えていた。近年の業務形態や報酬形態の多様化を背景とし、「雇用契約又はこれに類する原因」の射程が広がっているように思われる。しかしながら、課税庁や裁判所は、「雇用契約又はこれに類する原因」について、明確な定義を示さず、解釈論だけで妥当性を主張しており、納税者の予測可能性を損なう結果を生じさせている。

事業所得該当性判断においては、酒井克彦（2011）が「自己の危険と計算において独立的に継続して行われる公共的業務に携わっている場合に営利性を厳格に解釈することは妥当ではない」⁶¹と指摘するように、多様な経済実態に対し、営利性をどのように評価するのかについては、さらなる議論が必要であろう。また、事業所得該当性判断のメルクマールの要素である「人的及び物的設備負担」については、負担の多寡について明確な定義がなく、定量的に判断できない。

これらの課題に対し、本来であれば法改正による明確化が望ましいが、最低でも通達にて定義付けをし、納税者の予測可能性を担保すべきと考える。特にギグワーカーは税

⁶¹ 酒井・前掲注 57 124 頁

務申告経験に乏しいと言われており、所得区分の判断を誤ることで、タックス・ギャップの拡大や納税者の公平性に問題が生じることとなろう。ギグワーカーの税務申告の負担を軽減させるためにも、所得区分の明確化は重要な課題であるといえる。

第4章 タックス・ギャップ縮小

第1節 ギグワーカーの収入情報の把握

第1章で問題提起したタックス・ギャップ拡大について検討を進める。タックス・ギャップ縮小させるためには、現状のタックス・ギャップを把握する必要がある。しかしながら、我が国では、タックス・ギャップに対する対応が遅れており、現状分析が行われていない⁶²。さらに、ギグワーカーがプラットフォーム経由で役務を提供する場合、個人間取引、個人と事業者との取引など多様な取引形態があり、個人情報保護の観点から、市場参加者の匿名性が高いため、税務当局による実態の把握が困難となっている。このような状況において、ギグワーカーの収入情報をどのように入手すればよいのであろうか。森信茂樹（2020）は「情報の結節点ともいべきプラットフォームからの支払い情報の入手を可能とする資料情報制度の充実がタックス・ギャップへの有効な対策となる。」⁶³と述べている。また、伊藤公哉（2017）も、「プラットフォームが決済機能を備えている場合には、そのプラットフォーム企業は、取引金額等の情報を決済及び課金等の業務で用いていることから、その情報をもとに法定調書を作成することは容易なように思われる。」⁶⁴と述べており、プラットフォーム企業にとって、ギグワーカーの収入情報を把握

⁶² 大久保勉参議院議員（当時）による平成27年2月の質問主意書に対し、安倍内閣は「政府としては、こうした意味での『タックス・ギャップ』の推計を行っておらず、また、現時点では、行う考えはない。」と答弁している。個々の納税者の課税要件事実や適用される税法の規定がそれぞれ異なっていることから、税法により課されるべき税額の総計を正確に捉えた推計が困難であることを理由としている。

⁶³ 森信・前掲注5 17-18頁

⁶⁴ 伊藤 公哉 シェアリングエコノミーの拡大に伴うタックス・ギャップへの制度対応（後）——テクノロジーの発展と申告納税制度の下での資料情報制度の再検討 税務弘報 73頁 2017年12月

することは比較的容易であると考えられる。

ギグワーカーの収入情報の把握にあたり、タックス・ギャップの推計やシェアリングエコノミーで我が国よりも先行する米国の課税制度が参考になる。2008年に制定された、内国歳入法典 6050W 条は、2011 年以後に始まる暦年より、米国の第三者決済組織および決済処理業者に対して、受取人等に関する所定の事項を記載した情報申告書「様式 1099-K」を翌年の 2 月 28 日（電子申告の場合、翌年の 3 月 31 日）までに提出することを義務づけた⁶⁵。さらに、2021 年、同法の規定は改定されており、販売取引数に関係なく、年間の売上高が 600 ドル以上になるすべての受取人が様式 1099-NEC の提出対象となった⁶⁶。なお、様式 1099-K では、受取人の情報には、住所、氏名および納税者番号が設けられており、同一の納税者番号による複数アカウント（屋号）の売上高はまとめられ、ギグワーカーのような不特定多数の取引を行う納税者に対しても、正しく年間の売上高が計算される仕組みとなっている。このように、米国ではシェアリングビジネスにおける収入の把握を厳格に進めており、タックス・ギャップの拡大の抑制に向けた取り組みを積極的に進めている⁶⁷。

それでは、我が国でギグワーカーの収入情報の把握はどのように実現すれば良いだろうか。森信茂樹（2020）は「今後タックス・ギャップの拡大防止や納税者の申告利便の拡大のためには、取引金額や取引件数を考慮しつつ一定規模以上のプラットフォームに対して資料情報の提供義務付けが有益だ。」⁶⁸と述べており、米国と同様に、プラットフォームに対し、情報提供を義務付けることを提唱する。たしかに、プラットフォームは、個人情報や取引履歴を一元管理する電子的記録を有しており、データ管理の効率性

⁶⁵ See id. §3091(e); 26 C.F.R. §1.6050W-1(j).なお、内国歳入法典 6050W 条の解釈にあたっては、伊藤・前掲注 64 の 71 頁を参考にした。

⁶⁶ Department of the Treasury, "2021 Instructions for Schedule C", <<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1040sc.pdf>>（2022 年 9 月 5 日閲覧）

⁶⁷ Amazon のマーケットプレイスにおける「米国：所得申告および納税情報の収集に関するよくある質問」の中で、様式 1099-K に関する問い合わせ回答を記載しており、出店者に対する積極的な注意喚起が確認できる。

⁶⁸ 森信・前掲注 5 20 頁

という点でも情報提供者として適しているように思える。

第2節 ギグワーカーの納税意識や帳簿技術の欠如とその対策

森信茂樹（2020）は「ギグ・ワーカーにはこれまで税務申告経験のない者が多く、そもそも申告の必要性も理解していない場合も多い。」⁶⁹と指摘する。源泉徴収制度や年末調整により納税者が確定申告をする必要がないことの弊害により、納税者の納税意識の低下を招いているという指摘もある⁷⁰。第7回 納税環境整備に関する専門家会合（2021年11月17日）における説明資料⁷¹の中で、「開業届を出さなければ確定申告をしなくても済むと考えている」といった事業者の存在が指摘されており、フリーランス事業者の会計リテラシーの低さが指摘されている。一方、フリーランス事業者の帳簿技術については、「仕訳ミス、消込ミス、重複ミスなど残っていても気づけない」、「預金残高が合っていない」など帳簿技術の低さや、「年1回の申告なので、なかなか知識として身につけづらい」といった帳簿技術習得の課題も指摘されている。それでは、ギグワーカー納税意識や帳簿技術の向上にはどのような対策が有効なのであろうか。

納税意識の醸成には、資料情報制度を活用し、課税庁が所得を一元的に把握できる仕組みを構築のうえ、課税庁が把握している所得情報から計算される課税額と納付済みの税額にギャップがある場合、警告として納税者に納税不足を通知する仕組みが効果的であると考える。伊藤公哉（2017）も、「納税者が、『税務当局が見ている』と考えたならば、源泉徴収制度がなくても適正な申告につながり、故意的な無申告を防止することができるだろう。」⁷²と指摘する。

ギグワーカーの帳簿技術の向上には、記帳指導機関による継続的な育成が有効である

⁶⁹ 森信・前掲注5 14頁

⁷⁰ 伊藤・前掲注64 76頁

⁷¹ 前掲注14 29頁

⁷² 伊藤・前掲注64 75頁

がその実践が課題となっている⁷³。税務署、納税協会および商工会議所・商工会などの記帳指導機関は、定期的に記帳指導を行っているが、ギグワーカーなどの個人事業者と接点を持つ機会が少ないと指摘されている⁷⁴。さらに、個人事業者に対しては、投下できる体力を鑑み、事務処理の負担軽減の考慮も必要である。そこで、近年では個人事業者に対して、クラウド型会計ソフトの活用による効率性の高い複式簿記の記帳が注目されている。販売・経理等の事務処理に係る時間を80%削減した事例⁷⁵からも示されているように、クラウド型会計ソフトなどの記帳ツールの活用により、効率性の高い複式簿記による記帳環境が整いつつある。河合晋（2017）⁷⁶は、人工知能を用いたクラウド型会計ソフトの登場により、「銀行口座やクレジットカードなどのデータを自動で取り込み、また領収書などの帳票をスキャナが読み取ることで、仕訳（起票）の段階から自動化されるようになった。」と指摘する。これらの記帳ツールによりデジタル化された情報（以下、電子帳簿）を活用することで、簿記の知識の乏しい個人事業者でも適切な税務申告が実現できるものとする。そのためには、行政や課税庁においても納税インフラとして、電子帳簿を確定申告に利用できる情報連携基盤の構築が求められている。

第5章 納税インフラの拡充による税務申告の負担軽減

第1節 納税申告の実体と課題

第1項 源泉徴収制度の功罪

わが国の所得税制度は、申告納税制度を基本とし、徴税手続の簡素化と徴税コストの削減を目的とし、源泉徴収制度と年末調整に依存してきた⁷⁷。森信茂樹（2020）は、「源泉徴収には、納税者側にも納税資金の確保や申告の簡素化といったメリットがあるので、

⁷³ 前掲注14 30頁

⁷⁴ 前掲注14 6頁

⁷⁵ 前掲注14 13頁

⁷⁶ 河合 晋 「会計のコンピュータ化と簿記教育について」『岡崎女子大学・岡崎女子短期大学 地域協働研究3』 8頁 2017年

⁷⁷ 伊藤・前掲注64 76頁

その点も考慮する必要があるということである。また、小規模の場合には、源泉徴収により申告不要にするような制度設計も可能である。」⁷⁸とし、源泉徴収制度の活用によるメリットを述べ、「シェアリング・エコノミー、ギグエコノミーは、事業者・労務提供者・プラットフォームの三者からなり、情報や資金の結節点となるのはプラットフォームである。彼らにそれなりの責任を負わせることが、タックス・ギャップの拡大を防ぐという観点だけでなく納税者の利便性の拡大、ひいてはプラットフォームの利益につながるという観点からも重要となる。」⁷⁹とし、プラットフォームにギグワーカーの源泉徴収義務を課すことの有用性を主張する。一方で、伊藤公哉（2017）は、源泉徴収及び年末調整により納税者が確定申告をしなくて済むことの弊害として、納税者の納税意識の低下による、無申告や過少申告といったタックス・ギャップの拡大を指摘する⁸⁰。

第2項 源泉徴収制度

(1) 源泉徴収制度の意義と法的特徴

源泉徴収制度とは、特定所得についてその支払いをする者が、その支払いの時に一定の税額を天引きして残額のみを支払い、天引きした税額を国に納付する仕組みである⁸¹。同制度は、滞納防止と徴税の効率化を目的としており、納税者の税務申告の負担軽減に寄与している。

源泉徴収は、利子、配当、給与、報酬、料金その他源泉徴収をすべきものとされている所得の支払の時に納税義務が成立し、その成立と同時に納付すべき税額が確定するものである。給与所得については、原則として年末調整によって年税額の精算が行われる⁸²。

⁷⁸ 森信・前掲注5 21頁

⁷⁹ 森信・前掲注5 23頁

⁸⁰ 伊藤・前掲注64 76頁

⁸¹ 佐藤 英明 『スタンダード所得税法 [第2版補正2版]』436頁 2020年

⁸² 税制審議会 「源泉徴収制度のあり方について」2頁 2020年

(2) 源泉徴収制度の問題点

日本税理士会連合会におかれた税制審議会は、「源泉徴収制度は、国及び納税者からみれば、所得税の徴収方法として効率的であり、かつ、有意義なものであるが、納税者が自らの税額を確定させ、納付することを原則とする申告納税制度の観点からみると、源泉徴収義務者に過度の負担を求めることは適切ではない。」⁸³と指摘する。さらに、「源泉徴収制度及び年末調整制度によって大多数の給与所得者の申告機会が失われており、そのことが国民の税制に対する関心を低下させ、結果として納税意識の欠如に繋がっている」⁸⁴という指摘もある。給与所得者と税務当局の双方の事務負担を鑑みると、源泉徴収制度と年末調整制度の見直しについては慎重な議論が必要と考えるが、副業等による働き方の多様化により年末調整制度の意義が薄れつつある中で、給与所得者の納税経験の機会が失われている点については、無視できない課題であるといえる。

第3項 納税インフラ拡充

自営業者は、源泉徴収制度を利用することができず、自ら税務申告を行う義務を負っている。「シェアリングエコノミーが個人間の取引である特性から、(プラットフォームの参加者である)一般の個人の支払者(消費者)に源泉徴収や法定調書の作成・提出の義務を課すことは、事務能力や経理能力、効率性の点などから適切ではなく、現実的でない。」⁸⁵との指摘がある。先述の通り、ギグワーカーは帳簿技術が乏しく、税務申告経験のない者も多い。それでは、ギグワーカーの税務申告の負担を軽減するためには、どのような対応が必要なのであろうか。伊藤公哉(2017)が、「資料情報制度の整備と(・・・)その情報の納税者への伝達、さらに近年わが国でも急速に租税手続の電子化が進んでいくところ、将来的にはこれらの情報伝達をすべて電子的に行うことで確定申告に必要な

⁸³ 税制審議会・前掲注 82 3 頁 2020 年

⁸⁴ 税制審議会・前掲注 82 9 頁 2020 年

⁸⁵ 伊藤・前掲注 64 72 頁

種々の情報のデータ連携を一元的に行うことができるようにし、納税者が簡易に電子的に申告をできる仕組みを構築すべきであろう。」⁸⁶と述べているように、近年のITテクノロジーの発展、税務行政DX⁸⁷の推進により、納税者による税務申告の負担を軽減する納税インフラの拡充が検討されている。伊藤公哉（2017）は、「取引の場としてプラットフォームが利用されたとしても、その取引の内容や実質を最もよく理解をしているのは（…）実際に取引の相手方と交渉を行った当事者であるから、シェアリングエコノミーからの所得は、その当事者（納税者）本人の責任で申告・納税が行われなければならないと考える」⁸⁸と指摘するが、当事者本人の責任による申告・納税を実現するために、簡便な税務手続を実現する納税インフラが必要であることは言うまでもない。

第2節 IT技術を活用した簡便な税務手続の実現

第1項 簡便な税務手続に向けた取り組みと課題

財務省は、「納税者の利便性の向上及び適正な申告納税を確保する観点から、申告書等への記載が必要な情報をマイナポータル経由で取り込み、自動的に反映させていくため、関係法人・団体等の協力を得ながら、取り込み対象となる情報の範囲拡大や一層のデジタル化を図る等、より簡便に確定申告・年末調整を完了できる仕組みの検討を行う。」⁸⁹とし、簡便な税務手続の実現に積極的である。これと整合し、国税庁では、「税務行政のデジタル・トランスフォーメーション」の中で、あらゆる税務手続が税務署に行かずにできる社会を目指した将来構想⁹⁰を掲げている。簡便な税務手続の実現に向け、税務当局はどのような取り組みを行っており、どのような課題が残されているのであろうか。

⁸⁶ 伊藤・前掲注 64 76 頁

⁸⁷ 国税庁 「税務行政のデジタル・トランスフォーメーションー税務行政の将来像 2.0ー（令和4年2月更新）」 2022 年

⁸⁸ 伊藤・前掲注 64 75 頁

⁸⁹ 前掲注 14 37 頁

⁹⁰ 前掲注 87 7-17 頁

(1) 確定申告（納付・還付）

現状、確定申告に必要な情報（源泉徴収票や生命保険料控除証明書等）は、紙ベースで交付されており、確定申告に必要なデータは個々に入力が必要である。そこで、国税庁は、マイナポータルを通じて入手したデータを申告データに自動的に取り込む仕組みの整備を進めており、すでに、生命保険料、特定口座取引等の情報はデータの取込を実現している。令和4年以降は損害保険料やふるさと納税等の取込対象の拡大を進めている⁹¹。

一方で、確定申告に必要なすべての情報を取り込むためには、データ発行者の協力やシステムの刷新が課題となる。ギグワーカーの税務申告を例に考えてみると、個人事業者の負担を軽減するためには、プラットフォームによる収入情報等のデータをマイナポータルに連携する仕組みが必要となる。そのため、マイナポータルに情報連携用のシステム変更のコストが必要となる。

(2) 申請・届出

現状、申請や届出は、個々の手続ごとに様式が定められており、様式応じたデータ入力が必要である。そこで、国税庁は、納税者が e-Tax で国に提出した財務諸表データについては地方自治体への提出を不要とするなど、ワンスオンリー（一度提出した情報は、二度提出することは不要とする）の実現に向けて取り組んでいる⁹²。

ワンスオンリーの実現には、情報共有の仕組みが必要になる。国税庁で管理するデータや地方自治体で管理するデータを共有し、データを管理する所管ごとのデータ入力を廃止し、国税庁や行政並びに納税者が共通のデータ基盤にアクセスできる仕組みが求められている。システム刷新により、マイナポータル等を通じ、利用者はデータの所管を意識することなく、最小限のデータ入力負担で適切な申請・届出が可能となる仕組みが必要であろう。

⁹¹ 前掲注 87 9 頁

⁹² 前掲注 87 10 頁

(3) 特例適用状況の確認等

現状、例えば、納税証明書の交付請求においては、納税者は税務署に往訪し交付請求書に記入・提出の上、納税証明書を受領する。そこで、国税庁は、e-Taxによるオンライン交付に対応し、納税者が申告した情報はデジタルデータとして閲覧できる仕組みを構築している。加えて、今後は申告以外のデータも対象とし、特例適用（青色承認、消費税簡易課税等）や納税（未納税額がない旨等）の状況についてもマイナポータルや e-Tax により確認できる仕組みの実現を目指している⁹³。

閲覧できる情報を申告以外のデータも対象とするためには、資料情報制度の整備が必要になる。具体的には、前述の「確定申告」と同様、申告以外のデータを入力するためのデータ連携基盤の整備が課題となるであろう。

(4) 相談（チャットボットの充実等）

現状、税務手続に関する不明な点などの相談には、税務署に往訪等が必要であり、知りたい情報にたどり着きにくいという課題があった。そこで、国税庁は、チャットボットやタックスアンサーを充実させ、より幅広い相談項目に対応し、利用者目線で使い勝手の良い仕組みづくりを検討している⁹⁴。

ギグワーカーの税務申告を例に考えてみると、所得区分の判断に困るケースが考えられる。所得区分の判断基準が明確に定められていれば、チャットボットによる相談も可能であるが、税法や通達で判断基準が明確になっていないケースや定量的に判断できないケースでは、判断を誤ったり、判断できないケースも想定される。オンラインによる税務相談を実現するためには、納税者の予測可能性を担保する判断基準の明確化も並行して進めるべきであるといえる。

⁹³ 前掲注 87 11 頁

⁹⁴ 前掲注 87 12 頁

(5) 相談（プッシュ型の情報配信）

現状、申告の要否や適用できる特例などの相談には、税務署に往訪等が必要であり、相談者の負担が少なくなかった。そこで、国税庁は、法定調書情報等や申告者の住所情報を活用し、マイナポータルや e-Tax のお知らせを通じて、申告の要否や適用可能な特例をプッシュ型で提供する仕組みの実現を目指している⁹⁵。

プッシュ型の情報配信は、納税意識の向上や各種特例の適用の周知に有用である一方で、フィッシング詐欺等のサイバー犯罪を防止する取り組みも必要であろう。最近では、国税庁を語る詐欺事例⁹⁶が発生しており、オンライン化によるリスクに対する十分な対策が求められている。

第2項 記入済み申告制度

これまで、簡便な税務手続に向けた取り組みを確認してきたが、簡便な税務手続の実現には、記入済み申告制度の発達が重要である。記入済み申告制度とは、税務当局が収入金額や源泉徴収額などをあらかじめ申告書に記入して納税者に送付し、納税者は確認・修正し、税務当局に送付することで申告が完了する制度である⁹⁷。

例えば、コロンビアでは、第三者からコロンビア税務関税局（DIAN）に報告された情報を使用して、個人および法人のコンプライアンスコストを削減している。課税年度2019年では、事前記入済みの所得税申告書が発行された納税者の数は296.4%増加し、781,012人から3,095,575人になり、2020年度ではこの傾向が続き、4,102,239人に増加した。この取り組みは、タックス・ギャップの縮小にも役立ち、2019年度では、これまで所得税申告書を提出していなかった268,861人の個人が申告書を提出し、約350億COPを納税している。さらに、2020年度では、所得税申告書を記入していなかった576,416

⁹⁵ 前掲注 87 13 頁

⁹⁶ 国税庁「不審なショートメッセージやメールにご注意ください・国税庁」2022年
https://www.nta.go.jp/data/040721_03jouhou.pdf（2022年9月24日閲覧）

⁹⁷ 森信・前掲注 5 24 頁

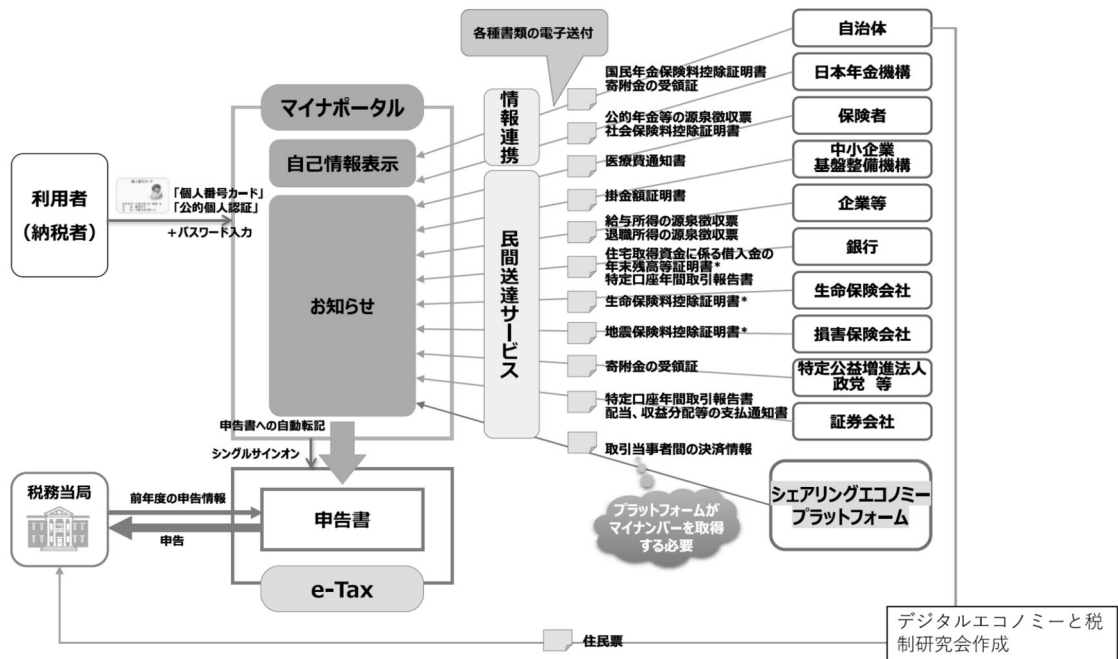
人が申告書を作成し始め、COP 1,110 億を超える額の納税を実現している⁹⁸。一方、デンマークでは、会計ソフトウェアのオペレーター向け VAT（付加価値税）申告書を送信するための API（SOAP Web サービス）を開発したことで、企業は会計ソフトウェアから税務当局の VAT 申告システムに直接データを転送できるようになった。当該 API は 2019 年 12 月から運用され、約 30,000 の企業が API を通じて約 100,000 の VAT 申告書を自動的に提出できるようになり、企業のコンプライアンスコストの削減に寄与している⁹⁹。

このように、記入済み申告制度は、税務手続の負担を減らし、個人および法人のコンプライアンスコスト削減に寄与する一方で、タックス・ギャップの縮小にも貢献しており、日本にとっても有用な制度であるといえる。それでは、日本型記入済み申告制度の実現に向けどのような仕組みが必要となるのであろうか。日本型記入済み申告制度については、森信茂樹（2020）の「日本型記入済み申告制度のイメージ」が参考になる。図表 18 の日本型記入済み申告制度のイメージでは、民間送達サービスを通じて、企業等やシェアリングエコノミープラットフォームから納税者の収入情報がマイナポータルに連携される。確定申告では納税者は年間の収入情報や納付税額を自ら確認し、e-Tax にて電子納付が可能となる。前項の「簡便な税務手続に向けた取り組みと課題」で確認したように、我が国でも税務行政の DX の推進や日本型記入済み申告制度により、ギグワーカーの納税意識の向上とタックス・ギャップの縮小が期待されている。

⁹⁸ OECD 「Tax Administration 2022」 2022 年

⁹⁹ 前掲注 98

図表 18 日本型記入済み申告制度のイメージ



(出所) 財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レビュー」令和2年第2号

第6章 ギグワーカーの課税制度のあり方

第1節 本研究の成果と今後の課題

本研究では、所得区分の違いによる税負担の公平性問題を中心として、ギグワーカーの税制上の問題を取り上げ、各々の問題に対し先行研究を確認の上、判例分析等を通じて対応案を検討した。

「所得区分の違いによる税負担の公平性問題」については、考案した給与所得分析フレームワークを用いて統計的に判例分析を行った結果、給与所得該当性判断のメルクマールにおける従属性と非独立性の関係をより詳細に確認することができた。その結果、裁判所は所得区分の判断において、メルクマールの要素に重みづけをしており、従属性の一部の要素を重視し、従属性が確認できないときの補完的な判断材料として、非独立性の要素を考慮していた点を確認できた。これらメルクマールの優先順位を整理したものが、給与所得該当性判断のフローチャートや事業所得該当性判断のフローチャートである。これらのフローチャートにより、経済実態に即した所得区分の判断が可能になり、

給与所得と事業所得の判断に迷う納税者に対し予測可能性を高めることができたと考えている。

「タックス・ギャップの拡大」については、その対策として納税者の収入情報把握が肝要であることが確認できた。納税者の収入情報把握には、資料情報制度の充実が不可欠であるが、我が国は納税インフラが発展途上にあり、行政や課税庁における情報連携に課題を残している。また、ギグワーカーは、これまで税務申告経験のない者が多く、源泉徴収制度に依存していたため、納税意識が低く、帳簿技術が不十分である点が指摘されている。納税意識を高めるためには、源泉徴収制度に頼ることなく、自ら確定申告を経験する機会を増やすべきである。さらに、ギグワーカーの帳簿技術の向上には、継続的な育成が不可欠である。

「税務申告の手間や負担による問題」については、プラットフォームの協力により源泉徴収制度をギグワーカーにも拡大すべきとする意見がある一方で、さらなる納税意識の低下を招くという考えから源泉徴収制度の拡大に慎重な意見もあった。OECD 諸国に倣い、タックス・ギャップ縮小を企図するならば、ギグワーカーの税務申告経験を増やし納税意識を高めることが、納税の公平性の観点からも望ましく、長期的には、我が国の税収増加に貢献し得ると考えられる。そのためには、税務行政 DX による納税インフラの拡充や日本型記入済み申告制度の活用が有用であると考ええる。一方、税務申告の手間や負担を軽減するためには、税務手続に必要となる情報の入力を低減する必要がある。そのためには、ギグワーカーの収入情報をマイナポータルで一元管理し、民間の協力を得て、プラットフォーム等が保有する納税者の収入情報を連携することが有用であるが、その実現に必要な民間送達サービスの拡充にはシステム基盤の刷新等の課題を残している。

第2節 ギグワーカーの課税制度のあり方の提言

第1項 労働形態や報酬形態に応じたギグワーカーの所得区分の提言

本研究の結論として、ギグワーカーの所得区分は経済実態を鑑み、本研究で提示した給与所得該当性判断のフローチャートや事業所得該当性判断のフローチャート等を用いて、画一的に判断されるべきである。それは、納税者の予測可能性を高めるだけでなく、現状の課税制度において、日本型記入済み申告制度の実現にも必要となるのではないだろうか。ギグワーカーによる単発の役務の提供に対する収入は、事業所得か雑所得に区分されると指摘されている¹⁰⁰。たしかに、本研究における「給与所得該当性判断のフローチャート」による所得区分の判断を行った場合も、給与所得の該当性が否定された場合、事業性の有無により、事業所得か雑所得に区分されることが確認できる。しかし、給与所得の該当性判断において、優先的に利用される要素となる「雇用契約又はこれに類する原因」については、何をもって雇用契約又はこれに類する原因ありと判断するのか、課税庁や裁判所の見解に曖昧な点がみられ、予測可能性を低下させる原因となっている。課税庁は、「雇用契約又はこれに類する原因」に対する明確な定義づけを行い、ストック・オプション事件で判示されたように、給付者と使用者が異なる場合も「雇用契約又はこれに類する原因」を有するものと判断するのであれば、解釈論ではなく必要な法的措置を施すべきであろう。

第2項 タックス・ギャップの縮小

先述の通り、ギグワーカーのタックス・ギャップを縮小させるためには、納税者の収入情報を把握するための仕組みづくりが欠かせない。我が国では、タックス・ギャップの対応が遅れており、現状分析が行われていないという点も問題視すべきであろう。ギグワーカーの納税意識を向上させるために、最小の労力となる事務処理負担で正しい複式簿

¹⁰⁰ 「デジタルエコノミーと税制 ―ギグエコノミーと国際課税―」7頁 デジタルエコノミーと税制研究会 2019年

記を実現し、簡易的な手順で確定申告が可能となる仕組みづくりが必要であろう。近年では、記帳ツールであるクラウド型会計ソフトを活用することで、事務処理負担の軽減に一定の効果が期待できることが分かった。ギグワーカーに対する帳簿技術の継続的な教育には、対面による指導にこだわることなく、ITテクノロジーを活用した e-learning や動画配信サービスによる、オンデマンドの教育機会を創出することも肝要であるといえる。また、税務行政 DX で検討を進めているプッシュ型の情報配信による納税機会の創出も納税意識の向上に貢献するものと考えられる。OECD 諸国の事例にもあるように、納税者の収入情報等を税務当局と共有し、タックス・ギャップを把握できる環境を整備することが、ギグワーカー等の個人事業者の納税意識の向上に資するものと考えられる。

第3項 申告の手間・負担の軽減

ギグワーカーの申告の手間・負担の軽減には、税務行政 DX による納税インフラの拡充に期待したい。日本型記入済み申告制度により、マイナポータルにプラットフォーム等が保有する納税者の収入情報が連携され、確定申告のための入力負担の削減を図るべきである。さらに、クラウド型会計ソフトから直接マイナポータルに連携できる API が提供されれば、確定申告のための経費情報等も自動入力でき、簡易的な手順による納税申告が実現できるだろう。日本型記入済み申告制度の実現には、民間に幅広く協力を要請し、資料情報制度の充実に向けた活動を継続的に推進すべきであろう。

結びに代えて

ギグワーカーの税制上の課題を整理し、分析・検討を行った結果、ギグワーカーの課税制度のあり方について示唆を与えることができた。「所得区分の違いによる税負担の公平性問題」、「タックス・ギャップの拡大」および、「税務申告の手間や負担による問題」の3つの課題への対応は、ギグワーカーのみならず、納税者全般の納税環境の改善につながり、ひいてはタックス・ギャップの改善による税収増加にも寄与するものと考えられる。

残存する課題として、給与所得該当性判断における「雇用契約又はこれに類する原因」の判断基準の不明瞭さについては、より一層の議論が必要であろう。経済実態に即した雇用契約の判断メルクマールをどのように定義すべきかについては、過去の判例による判断が難しいため、立法による法的措置を検討すべきと考える。事業所得該当性判断における「営利性」の有無や「人的及び物的設備負担」の多寡についてもさらなる議論が必要であろう。国税庁が令和4年8月1日に提示した所得税基本通達35-2改正案において、「事業所得と業務に係る雑所得の判定は、その所得を得るための活動が、社会通念上事業と称するに至る程度で行っているかどうかで判定するのであるが、その所得がその者の主たる所得でなく、かつ、その所得に係る収入金額が300万円を超えない場合には、特に反証のない限り、業務に係る雑所得と取り扱って差し支えない。」と定められた。ギグワーカーにおける事業所得該当性判断について、300万円以下は雑所得という基準が示されたことになる。しかし、その後のパブリックコメントからの指摘によって、「事業所得と認められるかどうかは、その所得を得るための活動が、社会通念上事業と称するに至る程度で行っているかどうかで判定する。なお、その所得に係る取引を記録した帳簿書類の保存がない場合（その所得に係る収入金額が300万円を超え、かつ、事業所得と認められる事実がある場合を除く。）には、業務に係る雑所得（・・・）に該当することに留意する。」との修正案が提示され、事業所得該当性判断において、帳簿書類の有無が重視されることとなった。修正前の案は、副業を推進する内閣府の方針に反した内容で、多くの反対意見があり¹⁰¹、修正案によって見直されたものと考えられる。事業所得該当性判断において、帳簿書類の有無を重視するという点には賛成だが、これまで確認してきたように、ギグワーカーにおいて、納税意識の醸成や帳簿技術の向上は大きな課題となっており、納税インフラの整備が不十分な現状において、帳簿書類の作成を事業所得とする条件に含めてしまう点は時期尚早のように思えてならない。

税務行政 DX による納税インフラの拡充は、納税者の納税意識の向上を促し、租税法律

¹⁰¹ 国税庁，『『所得税基本通達の制定について』の一部改正について（法令解釈通達）』 2022年

主義の機能としての「法的安定性」の向上に貢献するであろう。税務行政 DX を成功裏に終わらせるためには、これまで不明瞭であった所得区分の判断基準等を法的措置によって明確化し、OECD 諸国の取り組みを参考にしながらスピード感をもって推進することが求められているのではないだろうか。

＜参考文献＞

- 一高龍司、2004、「ストック・オプション判決について—資産の譲渡の対価としての性質の検討を中心に」、『租税研究』、101-107。
- 伊藤公哉、2017、「シェアリングエコノミーの拡大に伴うタックス・ギャップへの制度対応（前）—テクノロジーの発展と申告納税制度の下での資料情報制度の再検討」、『税務弘報』、68-80。
- 伊藤公哉、2017、「シェアリングエコノミーの拡大に伴うタックス・ギャップへの制度対応（後）—テクノロジーの発展と申告納税制度の下での資料情報制度の再検討」、『税務弘報』、70-85。
- 伊東博之、2016、「給与所得と事業所得の境界線」、『税経通信』、第71巻第10号、18-29。
- 居波邦泰、2013、「米国及び英国におけるタックス・ギャップの推計の実情について」、『税務大学校論叢』、76-214。
- 大淵博義、2005、「親会社株式によるストック・オプションの権利行使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、17-32。
- 大淵博義、2005、「親会社株式によるストック・オプションの権利行使益を給与所得とした最高裁判決の波紋(下)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6号、17-35。
- 奥谷健、2016、「事業所得と給与所得の区別」、『租税判例百選(第6版)』、72-73。
- 小田満、2020、「規定からみる事業所得における『事業』の意義」、『税経通信』、第75巻第8号、66-77。
- 柿原勝一、2021、「所得税法における『業務』の範囲について」、『税務大学校論叢』、1-84。
- 金子宏、2005、「所得分類とストック・オプション」、『税研』119号、第20巻4号、12。
- 金子宏、2019、『租税法(第23版)』、弘文堂。
- 金子宏、佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘、2017、「給与所得の意義(1)—事業所得との区別」、

『ケースブック租税法(第5版)』、280-288。

河合晋、2017、会計のコンピュータ化と簿記教育について、岡崎女子大学・岡崎女子短期大学 地域協働研究 3、1-11。

菊池衛、1971、「人的役務所得をめぐる若干の考察」、『税務大学校論叢』、247-329。

木山泰嗣、2016、「給与概念の確立と変容」、『青山法学論集』、第57巻第4号、115-155。

酒井克彦、2004、「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(上) — 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4号、1-9。

酒井克彦、2004、「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、1-7。

酒井克彦、2004、「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(下) — 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6号、1-7。

酒井克彦、2004、「租税判例研究 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(上)東京高裁判決(平成16.2.19判決)の検討を中心にして」、『月刊税務事例』、第36巻4号、1-9。

酒井克彦、2004、「租税判例研究 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16.2.19判決)の検討を中心にして」、『月刊税務事例』、第36巻5号、1-7。

酒井克彦、2004、「租税判例研究 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(下)東京高裁判決(平成16.2.19判決)の検討を中心にして」、『月刊税務事例』、第36巻6号、1-7。

酒井克彦、2006、「給与所得の意義としての非独立的な立場からの労務提供対価」、『月刊税務事例』、第38巻第3号、50-57。

酒井克彦、2006、「雑所得にみる所得区分上の消極的意義と包括的所得概念 -所得区分を巡る諸問題-」、『月刊税務事例』、第 38 卷第 3 号 10 号、51-59。

酒井克彦、2011、『所得税法の論点研究—裁判例・学説・実務の総合的検討—』、財経詳報社。

酒井克彦、2014、「所得税法の給与所得と『従属性』(上)」、『月刊税務事例』、第 46 卷第 1 号、1-9。

酒井克彦、2014、「所得税法の給与所得と『従属性』(下)」、『月刊税務事例』、第 46 卷第 2 号、20-28。

酒井克彦、2015、「いわゆる馬券訴訟にみる一時所得該当性」、『中央ロー・ジャーナル』、第 12 卷第 3 号、99-124。

酒井克彦、2017、「所得税法における給与所得該当性の判断メルクマール-従属性要件と非独立性要件-」、『中央ロー・ジャーナル』、第 14 卷第 1 号、83-102。

酒井克彦、2018、「投下資本に着目した所得区分認識論」、『商学論纂』、55-90。

酒井克彦、2020、「租税法における業種判定と一般概念(上)」、『月刊税務事例』、第 52 卷 11 号、1-8。

佐藤香織、2013、「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 卷第 12 号、175-179。

佐藤謙一、2015、「麻酔科医師が手術等を行い各病院から受領した報酬が事業所得か給与所得かが争われた事例」、『国税速報』、第 6389 号、11-16。

佐藤英明、2000、「給与所得の意義-事業所得との区別」、『税務事例研究』、第 56 号、25-49。

佐藤英明、2004、「『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、21-40。

佐藤英明、2007、「給与所得の意義と範囲をめぐる諸問題」、『租税法の基本問題』、397-417。

佐藤英明、2020、『スタンダード所得税法〔第 2 版補正 2 版〕』、弘文堂。

志岐昭敏、2005、「『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』121号、第20巻6号、48-54。

品川芳宣、2004、「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、第19巻6号、93-96。

品川芳宣、2005、「『ストックオプション事件』最高裁判決の論評－肯定的立場から」、『税研』121号、第20巻6号、42-47。

庄籠一允、1996、『回答事例による所得税質疑応答集 平成8年版』、大蔵財務協会。

園部逸夫、1981、「減額更正処分の取消しを求める訴えの利益」「弁護士の顧問料収入が給与所得にあたらぬとされた事例」、『ジュリスト』、第746号、92-93。

園部逸夫、1983、「事業所得と給与所得の区別」、『別冊ジュリスト』79号[租税判例百選(第二版)]、64-65。

高野幸大、2011、「事業所得と給与所得の区別」、[租税判例百選(第5版)]、67。

高橋祐介、2011、「組合員が組合から受ける給与一りんご生産組合事件」、[租税判例百選(第5版)]、68-69。

竹内進、2016、「事業所得と給与所得の区別」、『税』、第71巻第5号、172-178。

田中治、2004、「所得分類の意義と給与所得課税--ストックオプション判決を素材に(租税法解釈論の重要課題と最近の裁判例)」、『租税法研究』、95-119。

田中晶国、2015、「事業所得の帰属について」、『税法学』、574号、133-153。

谷口勢津夫、2016、『税法基本講義〔第5版〕』、弘文堂。

玉國文敏、1992、「事業所得と給与所得の区別」、[租税判例百選(第三版)]、52-53。

團野正浩、2015、「所得税法における給与所得該当性に関する考察『ストックオプション事件』判決以降の議論を中心として」、『新潟大学経済論集』、43-72。

長島弘、2015、「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、22-34。

長島弘、2015、「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、20-31。

長島弘、2015、「給与所得該当性を巡る判断基準」、『立正法学論集』、第 48 卷第 2 号、103-133。

中村雅紀、2004、「事業所得か給与所得かーリング生産組合事件等」、『税理』、第 47 卷第 12 号、89-94。

浪川武、1994、『回答事例による所得税質疑応答集 平成 6 年版』、大蔵財務協会。

林幸一、2021、「フリーランスの所得区分(オーストラリア)」、『広島大学マネジメント研究』、35-44。

福田善行、2016、「実質所得者課税に関する一考察」、『税務大学校論叢』、338-438。

藤沼紀彦、2009、「所得区分における給与所得の問題点」、『第 37 回日税連公開討論会』、1-14。

増田稔、2008.2、「民事関係 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[最高裁平成 17.1.25 判決] (最高裁判所判例解説--平成 17 年 1,5,9,10,12 月分 平成 18 年 8 月分)」、『法曹時報』、第 60 卷 2 号、539-559。

三木義一、2003、「ストックオプション地裁判決とその問題点」、『税理』、第 46 卷第 2 号、10-16。

水野忠恒、1979、「交響楽団の正楽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りとされた事例」、『ジュリスト』、第 704 号、135-137。

水野忠恒、2018、『テキストブック租税法(第 2 版)』、中央経済社。

森信茂樹、2018、「働き方改革と税制」、『個人金融』、夏、64-70。

森信茂樹、2020、「シェアリング・エコノミー、ギグ・エコノミーの発達と税制の課題」、『フィナンシャル・レビュー』、令和 2 年第 2 号、9-29。

矢頭正浩、2020.8、「事業所得か雑所得かが争われた判例とその解釈」、『税経通信』、第 75

巻第 8 号、78-87。

吉川元康・近江修、1999、『回答事例による所得税質疑応答集 平成 10 年版』、大蔵財務協会。

渡辺徹也、2003、「ストック・オプションに関する課税上の諸問題--非適格ストック・オプションを中心に」、『税法学』、57-84。

渡辺徹也、2015、「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-事業所得との相違-」、『税務事例研究』、第 145 号、20-48。

渡辺徹也、2020、「ストック・オプションに対する課税を巡る最近の論点 - 疑似ストック・オプション事件判決を中心に -」、『税務事例研究』、第 174 号、25-50。

渡辺徹也、2020、「シェアリング・エコノミーと税制 - 格差問題、プラットフォーム企業の特性、コロナ禍からの視点を中心に -」、『個人金融』、夏、52-64。

渡部尚史、2017、「給与所得該当性の要件としての非独立性」、『神戸学院経済学論集』、第 48 巻第 4 号、31-79。

OECD、2022、「Tax Administration 2022」。

<インターネット>

国税庁、2022、「税務行政のデジタル・トランスフォーメーション-税務行政の将来像 2.0-（令和 4 年 2 月更新）」、

<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/digitaltransformation/index.htm>（2022 年 9 月 18 日アクセス）。

国税庁、2022、「不審なショートメッセージやメールにご注意ください - 国税庁」、

https://www.nta.go.jp/data/040721_03jouhou.pdf（2022 年 10 月 26 日アクセス）。

国税庁、2022、「所得税基本通達の制定について」の一部改正について（法令解釈通達）、

<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/shotoku/kaisei/221007/index.htm>（2022 年

11月5日アクセス)。

財務省、2021、「実7-1」納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告(案)、

<https://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/noukan/2021/3noukan7kai.html>(2022年9月4日アクセス)。

酒井克彦、2021、「働き方改革と租税法」、『税大ジャーナル』、30号、19-43、

https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/010808_sakai.pdf(2020年6月16日アクセス)。

税制審議会、2020、「源泉徴収制度のあり方について」、

https://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/business/taxcouncil/toushin_R1.pdf(2022年10月19日アクセス)。

総務省、2015、「情報通信白書平成27年版」、

<https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/h27/pdf/27honpen.pdf>(2022年10月22日アクセス)。

株式会社タイミー、2020、「ギグワークに関する2020年の実態と2021年の展望」、

<https://prtimes.jp/main/html/rd/p/000000086.000036375.html>(2022年10月22日アクセス)。

株式会社ツナググループ・ホールディングス、2021、「『ギグワーカー』に関する実態調

査」、<https://prtimes.jp/main/html/rd/p/000000134.000004558.html>(2022年10月22日アクセス)。

デジタルエコノミーと税制研究会、2019、「デジタルエコノミーと税制 —ギグエコノミ

ーと国際課税—」、<https://www.japantax.jp/teigen/file/20191021.pdf>(2022年10月23日アクセス)。

内閣官房情報通信技術(IT)総合戦略室、2019、「シェアリングエコノミー検討会議 第

2次報告書」、

https://www.digital.go.jp/assets/contents/node/basic_page/field_ref_resources/5adb8030-21f5-4c2b-8f03-0e3e01508472/20211101_policies_posts_interconnected_fields_share_eco_02.pdf(2022年10月22日アクセス)。

内閣総理大臣、2015、日本のタックス・ギャップの推計に関する質問主意書、第189回国会答弁書第32号、

<https://www.sangiin.go.jp/japanese/joho1/kousei/syuisyo/189/touh/t189032.htm>(2022年9月4日アクセス)。

freee株式会社、2020、副業の確定申告「事業所得」になるか「雑所得」になるかの違いと経費の処理方法、<https://www.freee.co.jp/kb/kb-kakuteishinkoku/income/>(2022年10月26日アクセス)。

ランサーズ株式会社、2021、『進化する「未来の働き方」・フリーランス実態調査2021-』、https://speakerdeck.com/lancers_pr/huriransushi-tai-diao-cha-2021(2022年10月22日アクセス)。

株式会社リクルートキャリア、2020、「兼業・副業に対する企業の意識調査（2019）」、<https://www.recruitcareer.co.jp/news/20200324fk7so.pdf>(2020年7月20日アクセス)。

労働政策研究・研修機構、2021、「雇用類似の働き方に関する諸外国の労働政策の動向 — 独・仏・英・米調査から —」、労働政策研究報告書 No.207、<https://www.jil.go.jp/institute/reports/2021/0207.html>(2022年8月17日アクセス)。

Code of Federal Regulations、"Information reporting for payments made in settlement of payment card and third party network transactions."、<https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/1.6050W-1>(2022年9月4日アクセス)。

Department of the Treasury、2021、"2021 Instructions for Schedule C"、<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1040sc.pdf>(2022年9月4日アクセス)。

