

働き方の多様化等を踏まえた事業所得の判断基準

Criteria for Determining Business Income in Light of Diversifying Work Styles

鶴田 晋幸*

要約

本稿は、近年の働き方の多様化等を踏まえ、所得が所得税法における事業所得に該当するかどうかの判断基準について検討を行うものである。

働き方の多様化等を背景に、勤労関係の変化があるにもかかわらず従来の給与所得と事業所得の区別の基準がそのままよいのか、また、副業等が増える中で副業やギグワーカーの所得が事業所得なのか雑所得なのかといった区別も問題となってくる。

裁判例では、「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」うとする最高裁昭和56年4月24日判決がしばしば参照・引用されている。この中で法令上の要件と解される「対価を得て継続的に行う」のうち、「対価性」は「有償性」に含まれていると理解すべきであろうが、明示的に「対価性」についての文言を盛り込む方がよかったと思われる。

事業所得該当性の判断に当たっては、「継続性」と「対価性」は必要要件であり、この要件該当性を確認した上で、種々の要素を総合考慮して社会通念上事業といえるかどうかを検討することになる。判例の中には「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性」を必要要件であるかのように位置付けているものがあるが、あくまで総合考慮の一要素と考えるべきである。

給与所得か事業所得かの判断の際には、デジタル化の進展を反映して、例えば、これまで給与所得該当性の判断で考慮要素とされてきた「空間的な拘束」という要素については、「インターネットを介した拘束」も反映することが必要となっている。

給与所得該当性を判断する際の考慮要素につき裁判例を踏まえてまとめると、①雇用契約またはこれに類する原因に基づくこと、②従属性、具体的には(i) 労務の提供にあたり時間的・空間的拘束があること、(ii) 労務提供の態様が使用者の指揮・命令を受けるものであること、(iii) 労務の対価としての給付または勤労者としての地位にもとづく給付であること、そして③非独立性、具体的には(i) 業務の成果が使用者に帰属すること、(ii) 労務提供の内容により収入が増減する危険を受給者が負担していないこと、(iii) 業務から生じる不利益・損失発生の危険が使用者に帰属すること、(iv) 労務の提供に必要な経費や、業務に要する器具・資材等を使用者が負担すること、(v) 業務に代替性がないこと、(vi) 兼業が自由に認められていないことがあげられる。

働き方の多様化の一例であるギグワーカーは、雇用契約ではなく請負契約を結ぶことが一般的で、その所得は事業所得または雑所得に区分されることとなるが、近時は雇用契約が結ば

* 青山学院大学大学院法学研究科特任教授

れる事例もある。労働法の分野では、フードデリバリーサービスのギグワーカーが労働組合法上の労働者に該当するとした東京都労働委員会の判断が示された。労働組合法上の労働者性の判断要素には、給与所得該当性の判断要素と共通または類似しているものが多いが、労働組合法では制度趣旨の違いにより所得税法と比べ指揮監督や時間的・場所的拘束が緩やかに解釈される傾向にあり、同一のケースについて、裁判で給与所得該当性が認められる可能性はほぼないと思われる。今後、ギグワーカーの所得区分をめぐる争いとなるケースもありうることから、動向を注視していきたい。

近年、給与所得者で副業等を行う者が増加してきており、給与所得者が副業収入について事業所得として確定申告することによって事業所得の損失を計上し、給与所得などと損益通算を行う事例がみられるが、事業所得・雑所得のいずれに該当するかについては種々の要素を総合考慮して個別に判断することになる。

判例等において示された事業所得該当性を判断する際の考慮要素について、共通して用いられることが多いものをまとめると、①営利性・有償性があること、②継続性・反復性があること、③自己の計算と危険における企画遂行性があること、④精神的・肉体的労力の程度、⑤人的・物的設備があること、⑥資金の調達方法、⑦その者の職業、経歴、社会的地位及び生活状況、⑧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があることがあげられる。そのほか業種業態固有の考慮要素があるほか、要素間の優先順位、濃淡や要素の中身については、業種業態によっても違って来る面がありえることから、ある程度カテゴリー分けをした検討も有用であろう。

こうした諸要素の総合考慮により事業所得該当性を判断する手法については、裁判における判断基準としては有効に機能しても、納税者の申告時や課税当局の処分時の所得区分の判断基準としては明確性に欠ける面があり、使いにくい基準でもある。働き方の多様化が進み、副業等が増加する中で、納税者にとって所得区分についての予測可能性の確保が重要になってきていることを背景に、国税庁は令和4年10月に所得税基本通達を改正し、雑所得の判断に当たって形式基準の導入により事業所得との区分の明確化が図られた。

この中で帳簿書類保存基準に対しては疑問を呈する意見もあるが、事業者には帳簿書類の保存義務が課されており、帳簿書類の保存の有無は事業を行っているとの意思の有無を客観的に示す材料で、かつ、事業を行っているとの外観を示す材料ともいえるため、考慮要素の一つとして位置付けることは妥当と考える。また、収入金額300万円の基準に対して疑問を呈する見方もあるが、営利性は考慮すべき要素の中で重要であり、収入金額は数値として客観的にとらえやすいので、形式基準として使いやすいということであろう。

最終的には諸要素の総合考慮で判断するとしても、課税庁が処分の可否を判断するに当たり全ての事案について総合考慮することにはリソースの面から限界があり、一定の形式基準を設けて総合考慮すべき事案の絞り込みを行うことは、税務執行の面で合理的かつ効率的であるとともに、納税者側にとっても所得区分の判断についての予測可能性の向上に資するものと考えられる。

問題となりうる点があるとすれば、帳簿書類が保存されず、かつ、収入金額が300万円以下の場合には（個別判断を行わず）業務に係る雑所得（資産の譲渡から生ずる所得については譲渡所得又はその他雑所得）に該当するとされている点である。国税の執行において明確な形式基準が必要であることから、やむを得ない面もあると考えられるが、法令によらず通達で収入金額について一律の基準を設けているので、裁判となった場合に課税庁の処分が否定される訴訟リスクは残ると考えられる。

帳簿書類の保存がないことと、収入金額300万円以下であることの形式基準の2要素のみでは、雑所得と断定する根拠としては必ずしも強固なものとはいえず、課税庁としては、形式基

準で判断するとしても、できるだけ他の考慮要素も含めた判断で雑所得該当性（事業所得非該当性）を説明できるようにしておく必要がある。改正後の通達に基づく処分を裁判所がどう評価するか、形式基準と総合考慮による判断の乖離がどの程度生じてくるのかについて、今後の裁判事例の動向を注視していきたい。

【目次】

- I 働き方の多様化等と所得税法の課題
 - 1. 働き方の多様化等と税法解釈の課題
 - 2. 税制の現状と課題
- II 事業所得
 - 1. 事業所得について
 - 2. 対価性が争点となった裁判例
 - 3. 必要条件と総合考慮
- III 給与所得と事業所得の区別
 - 1. 給与所得について
 - 2. 給与所得該当性を判断する要素
 - 3. ギグワーカーの具体例
- IV 事業所得と雑所得の区別
 - 1. 雑所得について
 - 2. 雑所得で損益通算を認めないこととなった経緯
 - 3. 投機性の高い業務の裁判例
 - 4. 趣味性の強い業務の裁判例
 - 5. 事業所得該当性を判断する要素
 - 6. 諸要素の総合考慮による判断の短所
- V 令和4年10月所得税基本通達一部改正
 - 1. 令和4年10月所得税基本通達35-2の改正の概要
 - 2. 帳簿書類保存基準が盛り込まれた経緯
 - 3. 帳簿書類保存基準等の評価
- VI 結語

I 働き方の多様化等と所得税法の課題

1. 働き方の多様化等と税法解釈の課題

本稿は、近年の働き方の多様化等を踏まえ、所得が所得税法（以下、「法」という。）における事業所得に該当するかどうかの判断基準について検討を行うものである¹⁾。

1) 本稿は所得税法における「事業」について論じるものであるが、消費税法における「事業」は「所得税法における事業の観念よりも広いと解されている（名古屋高金沢支判平成15年11月26日税資253号順号9473（原審、富山地判平成15年5月21日税資253号順号9349）参照）」（金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂、2021年）815頁）。消費税法基本通達5-1-1において、消費税法2条1項8号の「事

インターネットの利用拡大等を通じたデジタル化の進展により、シェアリングエコノミー（インターネットを介して個人と個人・企業等との間で活用可能な資産（場所・モノ・スキル等）をシェア（売買・貸し借り等）することで生まれる新しい経済の形）²⁾やギグエコノミー（インターネットを通じて単発の仕事の依頼・受注が行われる市場）³⁾などの新たな事業・雇用形態が生まれ⁴⁾、テレワークが普及し、政府の「働き方改革実行計画」⁵⁾ではテレワークの利用、副業・兼業の普及を図っていくことが重要であるとされた⁶⁾。

シェアリングエコノミーの代表例としては、様々なモノの売買を行うフリーマーケットアプリであるメルカリや、料理の宅配を行う Uber Eats（ウーバーイーツ）などといったプラットフォームがある⁷⁾。

シェアリングエコノミーのプラットフォームを利用してスキル・時間等を提供する人や、ギグ・エコノミーにおけるサービス提供者をギグワーカー、デジタルプラットフォームの運営者はプラットフォームマーと呼ばれる⁸⁾。

シェアリングエコノミーの普及・拡大により、雇用契約、終身雇用、年功序列といった従来型の働き方によらない、特定の会社や組織に属さずに、単発や短時間の契約で労務などを提供するギグワーカーが増加している⁹⁾。

こうした働き方の多様化等を背景に、勤労関係の変化があるにもかかわらず、従来の給与所得と事業所得の区別の基準がそのままよいのかという問題がある¹⁰⁾。例えば、フレックス勤務やテレワークなど時間や場所によらない柔軟な働き方と、オンラインの仲介で働くフリーランスなど雇用関係によらない働き方が普及してくる中で¹¹⁾、空間的・時間的拘束という区分が通用するのか、あるいは税制上の異なる取り扱いの問題も生じてくる¹²⁾。

また、政府が推進する働き方改革で副業等が推奨されたことから、副業等を解禁する動

業として」とは、「対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供が反覆、継続、独立して行われることをいう」とされている。

2) 消費者庁『シェアリングエコノミー利用ガイドブック』（2021年10月）1頁。

3) 内閣府『平成30年度年次経済財政報告—今、Society5.0の経済へ—』（2018年8月）149頁。

4) 総務省『令和3年版情報通信白書』（2021年7月）27頁参照。

5) 働き方改革実現会議「働き方改革実行計画」働き方改革実現会議決定（2017年3月）。働き方改革実現会議は、安部内閣総理大臣（当時）を議長、働き方改革担当大臣と厚生労働大臣を副議長、その他の関係閣僚と15名の民間有識者を構成員とし、内閣官房の働き方改革実現推進室を事務局として、平成28年9月に設置されたもの。

6) 働き方改革実現会議・前掲注5) 15頁参照。「テレワークは、時間や空間の制約にとらわれることなく働くことができるため、子育て、介護と仕事の両立の手段となり、多様な人材の能力発揮が可能となる」とされている（同15頁）。

7) 北澤一郎「ギグワーカー等に係る課税の在り方について」税大論叢110号（2023年）27頁参照。

8) 北澤・前掲注7) 32頁、倉見智亮「ギグ・エコノミーと所得税制」租税研究873号（2022年）129頁参照。

9) 北澤・前掲注7) 32頁参照。

10) 水野忠恒「社会構造の変化にともなう新たな給与・報酬形態の課税問題」日税研論集57号（2006年）58頁参照。

11) 内閣府・前掲注3) 143頁参照。

12) 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」フィナンシャル・レビュー通巻第143号（2020年）14頁参照。

きや多様な正社員制度を導入する動きが見られ、副業やギグワーカーの所得が事業所得なのか、雑所得なのか、あるいは給与所得なのかといった区別も問題となってくる¹³⁾。

2. 税制の現状と課題

政府税制調査会では、「人口減少・少子高齢化、働き方やライフコースの多様化、グローバル化の進展、経済のデジタル化等の経済社会の構造変化を踏まえ、」「公平かつ働き方等に中立的で、新たな時代の動きに適切に対応した、あるべき税制の具体化に向け、包括的な審議を求め」との2021年11月の総理大臣の諮問を受けて、2023年6月に「わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—」（以下、「現状と課題」という。）をとりまとめた。

現状と課題では、「昨今、スマートフォンやSNSの普及により、個人によるオンラインの中古品売買や、民泊、ライドシェア等のシェアリングエコノミーが進展してきています。オンラインのプラットフォームを通じた個人への業務委託の仕組みも広がっており、」「こうした動きは、遊休資産やスキル等の有効活用を進められる可能性があるとともに、潜在的な需要を喚起し新しいビジネスの創出に貢献することが期待されています。そうした中で、個人の働き方や収入のあり方も多様化していますが、そのような働き方であっても、取引の的確な把握などの環境整備を通じた適正な申告によって、税制における公平性を確保することは重要です。納税者のコンプライアンス意識向上と個人所得把握の観点や、デジタル化等を通じた納税者の利便性向上の観点から、働き方の多様化にあわせた税務上の対応が諸外国においても課題となっています」としている¹⁴⁾。

具体的に講じられた制度上の対応としては、「近年、副業を希望する人が増加傾向にあります。税制上は、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の規模で行っているかどうかで判定し、事業所得か雑所得かを区分して扱うこととされています。その上で、雑所得を生ずべき業務を行う納税者の適正な課税の確保のため、令和2年度税制改正において、前々年分のその業務に係る収入金額が300万円を超える場合には、取引に関する書類の保存を義務付ける改正が行われました」とされ、脚注で、「さらに、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）』（令和4（2022）年10月7日）により、帳簿書類を保存していない場合には、原則として雑所得と判定される旨が明確にされました」としている¹⁵⁾。

上記脚注にある、通達により「帳簿書類を保存していない場合は原則として雑所得と判定する」との点は、事業所得と雑所得の区別において解釈上重要な意義を有するので、本

13) 柿原勝一「所得税法における『業務』の範囲について」税大論叢102号(2021年)13頁、酒井克彦「雑所得区分に係る解釈変更の今日的意義—シェアリングエコノミー・ギグエコノミーと雑所得—」税理66巻1号(2023年)33頁参照。

14) 政府税制調査会「現状と課題」42-43頁。

15) 政府税制調査会・前掲注14)101頁。

稿でも後で改めて取り上げることとする。

今後の制度上の課題については、「昨今、デジタル技術の発展もあり、オンラインのプラットフォームを介して役務提供等を行うなど、所得の稼得手手段が多様化してきている状況も踏まえ、引き続き、公平かつ働き方に中立的な税制を検討していくことが求められます。その際、給与所得、事業所得、雑所得といった所得間の課税上のバランスを確保していくという視点も重要であると考えられます」としている¹⁶⁾。

また、税務執行上の課題としては、「近年、フリーランス、ギグワーカー等の新しい働き方の進展により所得の稼得手手段が多様化するとともに、暗号資産取引など金融取引の多様化・複雑化、国際的な資本移動の一層の進展、デジタル化などによって租税回避行為が高度化しています。こうしたことを踏まえれば、納税者のタックス・コンプライアンス・コストを見極めつつ、適正・公平な課税の実現を一層図っていく必要があります」としている¹⁷⁾。

以上、現状と課題について、働き方の多様化が進む中での税制における制度上の課題と対応を中心に取り上げたが、解釈論においては、従来の判例の考え方をベースとしつつ、個別の事例ごとに検討せざるを得ないと考えられる¹⁸⁾。その際の判断要素について、以下で改めて検討を加えることとしたい。

II 事業所得

1. 事業所得について

事業所得は、「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」(法27条1項)とされ、法施行令63条では、1号から11号にかけての農業などの個別列挙に続いて、12号で「前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行う事業」とされている。

「対価を得て継続的に行う事業」といっても、「事業」そのものの概念は法令上明確ではないが、例えば金子宏著『租税法』では、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」と定義づけられている¹⁹⁾。

判例では、「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

16) 政府税制調査会・前掲注14) 117頁。

17) 政府税制調査会・前掲注14) 120頁。

18) 木山泰嗣「給与概念の確立と変容」青山法学論集57巻4号(2016年)115-116頁では、「どのような利得が給与所得にあたるかについては、」「仮に、社会の変化に伴いその概念を変容すべき要請があるとしても、それは法改正によって行われるべきであり、」「仮に解釈論の問題として捉えることができるとしても、給与概念を明らかにした先例があるといえるのであれば、その先例は判例変更の手続によって修正が図られるべき」との指摘がなされている。

19) 金子宏『租税法〔第24版〕』(弘文堂、2021年)243頁。

生ずる所得をい」うとする最高裁昭和56年4月24日判決（弁護士顧問料事件。以下、「最高裁昭和56年判決」という。）がしばしば参照・引用されている^{20）}。

この判例における事業所得の「定義づけ」において、法令上の要件と解される「対価を得て継続的に行う」（法施行令63条12号）のうち、「継続的に行う」は後半の「反覆継続して遂行する意思と社会的地位」の箇所に盛り込まれているのは明らかであるが、「対価を得て」については必ずしも明らかではない。

「営利」は、「財産上の利益の獲得を図ること」^{21）}、「財産上の利益を目的として、活動すること」^{22）}であるのに対し、「有償」は、「有償行為」が「法律行為のうち、それによる一定の給付に対する代償（対価）が与えられるもの」^{23）}「各当事者が出捐をなすとともに、その代償（対価）を得るような法律行為」^{24）}とされ、「有償契約」が「売買、賃貸借、利息付消費貸借、雇用、請負、有償委任等のように、当事者双方が相互に対価の意味を有する給付を行う契約」^{25）}、「契約の当事者双方が互いに対価の意味を持つ給付を行う契約」^{26）}とされることから、「対価性」は「有償性」に含まれていると理解すべきであろう。

最高裁昭和56年判決は弁護士報酬の事案であり、対価性があることは明らかであるため対価性にあえて言及する必要性はなかったと言えるが、「対価を得て継続的に行う」は法令上の要件であり、明示的に「対価性」についての文言を盛り込む方がよかったと思われる。

事業所得かどうかを判断するにあたっては、最高裁昭和56年判決などが示す種々の要素を「総合考慮」して決めることになるが、法令上の要件である「対価性」と「継続性」は必要要件であり、他の考慮要素とは重みが質的に異なることに留意すべきである。

2. 対価性が争点となった裁判例

対価性が争点となった裁判例として、馬券の的中による払戻金に係る所得について事業所得に該当せず一時所得に該当するとされた平成28年11月9日横浜地裁判決（第一審）と平成29年9月28日東京高裁判決（控訴審）がある（馬券横浜事件）^{27）}。

20） 最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁。評釈として、確井光明「判批」判評275号156頁（1982年）、清水敬次「判批」民商85巻6号113頁（1982年）等がある。

21） 法令用語研究会編『法律用語辞典〔第5版〕』（有斐閣、2020年）59頁。

22） 新村出編『広辞苑〔第7版〕』（岩波書店、2018年）315頁。

23） 法令用語研究会・前掲注21）1140頁。

24） 新村・前掲注22）2983頁。

25） 法令用語研究会・前掲注21）1140頁。

26） 新村・前掲注22）2983頁。

27） 一時所得には、50万円を限度とする特別控除があり（法34条2項、3項）、担税力が低いとの考慮から所得金額の2分の1のみが課税の対象とされる（法22条2項2号）。他方、一時所得では、控除できる金額が「その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る」（法34条2項）という制約があり、判例・通説では控除できるのは当たり馬券の購入代金に限るとされている（東京地判平成27年5月14日訟月62巻4号618頁など）。それに対し、雑所得と認定されたケースでは「外れ馬券の購入代金は、雑所得である当たり馬券の返戻金を得るために直接要した費用」として法37条1項の必要経費に当たる（最判平成29年12月15日民集71巻10号

一審の横浜地裁判決では、「原告が、その主張のとおり、競馬予想プログラムを用いてレース結果を分析、予測し、自らの設定する条件に見合う期待値の高い馬券を抽出する作業をしていたとしても、その役務のような作業（役務）は馬券購入の相手方であるJRAに提供されたものではないから、その役務の対価として原告が払戻金を得るわけではない。また、払戻金は、当然ながら、JRAに対し券面額を支払って馬券を購入しただけで得られるものではなく、レースの結果という偶然の事情により購入した馬券が的中することで初めて発生するものであるから、原告が得た払戻金をもって、馬券購入のために原告がJRAに支払った金員の対価であるということもできない」として対価性を否定している²⁸⁾。

さらに控訴審の東京高裁判決では、「控訴人は、対価を支払って、的中することにより払戻金を得られる権利を化体した馬券を購入し、的中馬券を競馬の開催者に交付・譲渡して払戻金という反対給付を受けており、控訴人による馬券の購入及び払戻しと小売事業者の事業との間に本質的な違いはないとも主張する。しかしながら、馬券（勝馬投票券）の購入は、発売された馬券を馬単、馬連等の種類に応じて購入することでレースの結果を予想して投票する行為であり（競馬法6条、7条参照）、払戻金請求権は、レースの着順という馬券購入後の偶発事象により初めて発生し、かつ、金額が定まるのであるから、購入馬券に的中を条件とする払戻金請求権が化体されているということではできず、的中馬券の払戻しも、勝馬投票の的中者が開催者に払戻金の交付を求める行為であって（同法8条参照）、馬券の譲渡とはいえない。また、小売事業者は、卸売業者等から仕入れた商品を消費者に販売することで仕入値と小売値の差額相当額の利益を得るのに対し、競馬の場合、馬券の購入者がそれぞれ競馬の開催者に提供した馬券購入代金総額から開催者に留保される金員を除いた配当金が的中馬券の購入者だけに払い戻されることで利益を生ずるもの、すなわち、外れ馬券の購入者の損失において的中馬券の購入者が利益を得るものであるから、小売事業と馬券の購入及び払戻しとはその態様を全く異にしており、この点においても控訴人の主張は採用できない」として、対価性が否定されている²⁹⁾。

この対価性については、「税法においても法文ごとに緩やかに（曖昧に）解される傾向があるため、事業所得における『対価』を厳格に解さなければならない必然性があるかは検

2235頁）とされており、馬券を大量に購入した場合などでは、事業所得や雑所得とされた方が税額が軽くなることになる。

28) 横浜地判平成28年11月9日訟月63巻5号1470頁。評釈には、木山泰嗣「判批」税経通信72巻10号（2017年）178頁、木山泰嗣「判批」税理60巻11号（2017年）104頁、芹澤光春「判批」税理60巻14号114頁、長島弘「判批」税務事例49巻2号（2017年）32頁等がある。

29) 東京高判平成29年9月28日税資267号順号13068。一審に続き控訴審でも本件競馬所得は事業所得ではなく一時所得に該当するとされ、雑所得にも該当しないとされて控訴が棄却された。評釈には、酒井克彦「判批」税務事例53巻3号（2021年）1頁、同4号1頁、同5号1頁、同8号1頁、林仲宣＝山本直毅「判批」税理63巻12号（2020年）192頁、渡辺充「判批」税理61巻12号（2018年）2頁等がある。最高裁平成30年8月29日決定で上告不受理。

討の余地があろう」との指摘もあるが³⁰⁾、馬券の購入という行為は「付加価値を生む経済活動」ではなく、「賭け事」であって趣味的要素がある「家事消費」という性格が強いことから、事業所得の対価性について緩く解すべきではないと考えられる³¹⁾。控訴審判決が指摘しているとおり、「外れ馬券の購入者の損失において的中馬券の購入者が利益を得るものであるから、小売事業と馬券の購入及び払戻しとはその態様を全く異にして」いることも、対価性について厳格に解すべきとの立場の補強材料となる。

以上、対価性が争点となった事例を取り上げたが、法令上の必要要件である「対価性」が否定された場合は、その他の要素を検討するまでもなく事業所得該当性は否定されることになる。

ただし一審の横浜地裁判決では、最高裁昭和56年判決を「一応の基準として」参照した上で、「具体的には、営利性及び有償性の有無、反復継続性の有無に加え、自己の危険と計算においてする企画遂行性の有無、その者が費やした精神的及び肉体的労力の有無及び程度、人的及び物的設備の有無、その者の職業、経験及び社会的地位、収益の状況等の諸般の事情を考慮し、社会通念に照らして、『事業』として認められるかどうかによって判断すべきものと解するのが相当である。そして、社会的客観性をもって『事業』として認められるためには、相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性がなければならぬと解される」とし、対価性以外の争点についても判断を示している。

仮に対価性が認められていれば、これらの諸要素を総合考慮して判断することになるが、あくまで諸要素は総合考慮のための要素であって、必要要件ではないことから、上記引用の末尾で「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性」を必要要件であるかのように位置付けているのは問題であり、あくまで総合考慮の一要素と考えるべきである³²⁾。

3. 必要条件と総合考慮

事業所得該当性を判断する際に「対価を得て継続的に行う事業」の「対価を得て」と「継

30) 木山・前掲注28) 税経通信183頁。

31) 判批で対価性について取り上げたものとして木山・前掲注28) 税経通信183頁のほかに、長島・前掲注28) 45頁があるが、「筆者は競馬の払戻金に係る所得は、これまで対価性要件の点から、事業所得該当性を否定している。しかし、この競馬を対象としたデリバティブ取引が有価証券の譲渡損益を構成する…ならば、経済的には同質…のものを対価性がないとすることが正当か、改めて検討されなければならない時は来るものと思われる」との指摘をしている。「競馬を対象としたデリバティブ取引」が商品として成立し得るかは疑問と思われる。

32) 木山・前掲注28) 税経通信183頁は、「本判决は、『相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性』を、事業性の1要件に高めている点で、妥当でない」とし、長島・前掲注28) 44頁では「『利益発生状況』は、総合的に考慮すべき事情の1つではあるが、ここで安定した利益発生を必要条件としているものではないから、本件判決のように、継続的な安定的な収益の点からこれを否定するのは誤りといえよう」としている。また酒井(克)・前掲注29) 8号6頁は、「事業所得該当性を考えるにあたって常に安定的な収入を得ている必要があるとまでは考える必要はなく、所得税法は、不安定な収入であることも包摂して事業所得該当性を考えているとみるべきであろう」としている。

続的に行う」は法令で定められた必要要件であるが、必要要件を満たした場合に、「事業」の部分の判断にあたっては、「種々のファクターを参考に」するという一方で、種々の要素を「総合考慮」して判断することになる³³⁾。種々の要素は解釈上のものであり、必要要件とは区別すべきである。

「事業と非事業との区別の基準は必ずしも明確ではなく、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はない」とされる³⁴⁾。そのため、他の所得、特に給与所得や雑所得と事業所得の区別をめぐる多数の裁判例がある。

以下、給与所得や雑所得と事業所得の区別について、具体的にみていくこととする。

Ⅲ 給与所得と事業所得の区別

1. 給与所得について

(1) 給与所得と裁判例

給与所得に該当する場合は事業所得とはならないので、事業所得該当性を判断するにあたっては、給与所得に該当するかどうかを先ず問題となる。

給与所得に区分されると、源泉徴収(法183条)が行われ、給与所得控除(法28条2項, 3項)が適用され、実額による必要経費の控除は原則認められないが、控除できる支出の範囲を限定した上で実額控除を選択により認める特定支出控除が昭和62年改正で認めら

33) 「総合考慮」という語は多くの判例で使われているが、最高裁では、雑所得か一時所得かが争点の馬券の事案に関する最判平成27年3月10日刑集69巻2号434頁で、「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は、文理に照らし、行為の期間、回数、頻度その他の態様、利益発生の規模、期間その他の状況等の事情を総合考慮して判断するのが相当である〔下線は筆者〕」とされ、同判決を参照して最判平成29年12月15日民集71巻10号2235頁でも同一の文言が使われている。事業所得か雑所得かが争点の事案では、東京高判令和3年11月17日税資271号順号13631で、「ある経済的活動が事業に該当するか否かは、個別の事案について、営利性・有償性の有無、継続性・反復性の有無のほか、自己の危険と計算による企画遂行性の有無、当該経済的行為に費やした精神的・肉体的労力の程度、人的・物的設備の有無、資金の調達方法、その者の職業、経歴、社会的地位及び生活状況等に加えて、事業所得の性質に照らし、『相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性』を重要な考慮要素とするのが相当である。そして、これらの考慮要素を総合考慮した上、社会通念に照らし、社会的客観性をもって事業と認められる実態を有するか否かによって、事業該当性を決すべきである。〔下線は筆者〕」とされている。給与所得か事業所得かが争点の事案では、東京地判平成19年11月16日税資257号順号10825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されなければならないものとされるところ、具体的には、次に掲げる事項等を総合考慮して判定すべきである。ア契約の内容が他人の代替を容認するかどうか(代替不可の場合は給与所得とされる。)。イ仕事の遂行に当たり個々の作業について指揮監督を受けるかどうか(指揮監督を受ける場合は給与所得とされる。)。ウまだ引渡しを終わっていない完成品が不可抗力のため滅失した場合等において、その者が権利として報酬の請求をすることができるかどうか(報酬の支払請求権がある場合は給与所得とされる。)。エ所得者が材料を提供するかどうか(材料を無償で支給されている場合は給与所得とされる。)。オ作業用具を供与されているかどうか(作業用具を供与されている場合は給与所得とされる。)」〔下線は筆者〕とされている。

34) 金子・前掲注19) 243頁。

れ(法 57 条の 2)、平成 24 年度、30 年度改正で控除できる支出の範囲が拡大された。

事業所得の場合は事業所得にかかる必要経費を控除できる(法 27 条)ため、給与所得・事業所得のいずれに区分されるかによって税額が異なってくることから、給与所得・事業所得のいずれにあたるかについて争われた裁判例は多い³⁵⁾。

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」(法 28 条 1 項)とされる。例示を列挙したうえで「これらの性質を有する給与に係る所得」とされているため、「これらの性質」をどう解釈するかということになる。

最高裁昭和 56 年判決(前出 6 頁の II 1.)では、「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。なお、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」とされ、裁判例では最高裁昭和 56 年判決を踏襲した判示がなされている³⁶⁾。

(2) 雇用契約又はこれに類する原因について

最高裁昭和 56 年判決では、まず給与所得の発生原因として「雇用契約又はこれに類する原因」をあげている。しかしながら裁判例を概観する限り、給与所得にあたるか否かの判断に関して、その基礎となる法律関係の性質は、重視されているとはいえないとの指摘がなされている³⁷⁾。

例えば、塾講師への金員の支払いに関する東京高裁平成 25 年 10 月 23 日判決では、「給与所得該当性等の検討に当たって、当事者の認識(意思)をも考慮すべきであるが、これを他の要素よりも格別重視しなければならないとする根拠はない。例えば、実質が雇用契約であるにもかかわらず、業務を行う側にとって労務提供等の対価を事業所得とし、支払をする側にとって外注費に当たるような形式の契約を締結したからといって、雇用契約に基づく報酬としての収入(支払)が給与所得でなくなるものではなく、このように解したからといって、私人間の契約を著しく軽視することにはならない」との判示がなされている³⁸⁾。

35) 源泉徴収義務については、事業所得であっても弁護士報酬など一定の報酬等について法 204 条で課されている。また、支払った報酬が事業所得にあたる場合は支払者は消費税法上の仕入税額控除を受けることができる(消費税法 30 条)。

36) 最高裁昭和 56 年判決が示した給与概念を踏襲して給与所得該当性を判定した昭和 58 年 2 月から平成 25 年 5 月にかけての裁判例については木山・前掲注 18) 127-130 頁を参照。

37) 佐藤英明『スタンダード所得税法〔第 4 版〕』(弘文堂、2024 年) 159 頁参照。

38) 東京高判平成 25 年 10 月 23 日税資 263 号順号 12319。同判決では(以下の引用では括弧書内は省略)、「最高裁昭和 56 年判決、最高裁平成 13 年判決及び最高裁平成 17 年判決は、当該所得が給与所得に該当するかどうかに関し、これを一般的抽象的に分類すべきものではなく、その支払の原因となった法律関係についての当事者の意思ないし認識、当該労務の提供や支払の具体的態様等を考察して客観的、

契約形態や当事者の意思については、給与所得該当性の判断に当たって、総合考慮を行う際の一要素として考えるべきであろう。

最高裁平成13年7月13日判決(りんご生産組合事件)では、給与所得に該当するかについては「当該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等を考察して客観的、実質的に判断すべき」として、ここでも給与所得該当性の判断で「当事者の意思ないし認識」が考慮要素としてあげられている³⁹⁾。

(3) 従属性と非独立性

最高裁昭和56年判決については、「従属性」と「非独立性」という要素に分けてとらえるのが判例・学説では一般的であり、従属性とは「時間的、空間的拘束を受け」「他人の指揮監督に服する」こと、非独立性とは「自己の危険と計算において営まれていないこと」という意味で用いられ、従属性は労務提供の態様についての、また、非独立性は報酬の稼得形態についての判断の基準であると理解することができるとされている⁴⁰⁾。

なお、東京高裁平成25年10月23日判決では「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」としており、これを従属性不要説をとったものと理解する場合は、判例変更の手続を経ることなく先例を変更したものとして許されないのではないか、との疑問が生ずるとの指摘がなされているが⁴¹⁾、最高裁昭和56年判決においても、従属性はあくまで諸要素の「総合考慮」の際の重要な一要素ではあるが、必要条件として位置付けていたものではないと解釈すれば、最高裁56年判決を踏襲しているといえるのではないかと考えられる。

近年における裁判例の動向として、非独立性要件を重視する傾向にあることが指摘されている⁴²⁾。使用者は、従業員の就業形態を雇车型から社内請負型に変えて、非独立性を希薄化させることによって、意図的に報酬を事業所得に分類させることで、源泉徴収、年末調整や社会保険料の負担から免れ、消費税の仕入れ税額控除を行うことができるため⁴³⁾、こうした濫用を防止するためにも従属性は考慮すべき要素として必要であると考えられる⁴⁴⁾。

実質的に判断すべきことを前提として、それぞれの事案に鑑み、いわゆる従属性あるいは非独立性などについての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」としている。

39) 最判平成13年7月13日訟月48巻7号1831頁。

40) 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) 401-402頁, 404-405頁参照。

41) 木山・前掲注18) 152頁参照。

42) 濱田洋「働き方の多様化による課税問題—『雇用』と『自営』の境界—」税研198号(2018年) 47-48頁, 奥谷健「事業所得と給与所得の区別」『租税判例百選〔第7版〕』(有斐閣, 2021年) 77頁参照。

43) 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—」税務事例研究145号(2015年) 41頁参照。

44) 倉見智亮「働き方の多様化と必要経費」税研35巻6号(2020年) 65頁参照。

2. 給与所得該当性を判断する要素

(1) 空間的な拘束とインターネット

冒頭に触れた働き方の多様化等は、給与所得を判断する諸要素に影響する可能性がある。

テレワークに関連して、渡辺徹也教授は、「給与所得該当性を判断する上での『従属性』に関する『空間的、時間的な拘束』のうち、少なくとも『空間的な拘束』という要素の現代的意義は、大きく変化ないし失われつつあるように思われる」とし、「もう1つの要素である『時間的な拘束』の意義については、テレワークに関する労使関係の変化を前提とした新たな視点が必要になる可能性がある。例えば、労働時間の把握については、客観的な記録による方法の1つとして、『労働者がテレワークに使用する情報通信機器の使用時間の記録等により、労働時間を把握すること』が、厚生労働省のガイドラインによって示されている」とされている⁴⁵⁾。

今では在宅勤務だけでなく、インターネットがつながりさえすれば、場所はどこでも「勤務」が可能となっており、インターネットでつながった状態であれば物理的な「空間」には制約がない。しかしながら、空間的には自由になった代わりに、インターネットでつながっている状態が求められ、インターネットを介して拘束を受けていると考えられることから、「空間的な拘束」という要素が不要となったというよりも、「空間的な拘束」という要素の中身が変化して、「空間的な拘束又はインターネットを介しての拘束」としてとらえるべきであると考えられることができる。

例えば、在宅勤務で会議の出席が求められる場合は、決められた時刻にインターネットでつながって会議に「出席」することになるが、これは物理的に会議室に向く代わりに、インターネットを介して会議に参加していることになる。会議中はインターネットを介して出席することが求められるのであれば、拘束を受けていることは、対面での会議出席と同様である。

在宅勤務における「時間的な拘束」については、厚生労働省のテレワークのガイドラインでは、「テレワークにおける労働時間の把握については、……情報通信機器やサテライトオフィスを使用しており、その記録が労働者の始業及び就業の時刻を反映している場合には、客観性を確保しつつ、労働管理を簡便に行う方法として……①労働者がテレワークに使用する情報通信機器の使用時間の記録等により、労働時間を把握すること」などの客観的な記録による把握があげられるほか、一定の条件の下で労働者の自己申告による把握も認められている⁴⁶⁾。

佐藤英明教授は、「労務提供者は自宅などにおいてインターネットの回線などを通じて仕事を行うタイプ（在宅勤務型と仮に呼んでおく）」については、「発生の経緯としては使用

45) 渡辺徹也「デジタル社会における副業および就業形態の変化と所得課税—ギグワーカー、テレワーク、ジョブ型雇用」税務事例研究192号(2023年)31頁。引用箇所中の「厚生労働省のガイドライン」は、厚生労働省「テレワークの適切な導入及び実施の推進のためのガイドライン」(2021年3月)10頁。

46) 厚生労働省・前掲注45)10-11頁参照。

者の事務所等で勤務していた者が通信手段等の発達によって自宅でも同様の労務を提供しうることとなったことから生じたもので、本来は給与所得を発生させる関係であったと考えられる。しかし、今後、このようなタイプの『勤務形態』が相当程度普及し、労働者が『蛇口をひねるように勤務したりしなかったりできる』状態となった場合には、従属性の要素が著しく希薄になる結果、その報酬が給与所得にあたるというためには、『非独立性』の要素を、労務提供者は本当に危険や費用を負担する可能性がないのかという角度から、詳細に検討すべき必要性が生じる。その場合には、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の購入や維持費を誰が負担しているかなども重要な判定要素となるものと考えられる」としている⁴⁷⁾。

「従属性」については、インターネットにつながる形での拘束があり、厚生労働省のガイドラインが示す形で労働時間が把握されるのであれば、希薄化は限定的と考えられるが、希薄化がさらに進むようであれば、上記の指摘が妥当と思われる。

給与所得と事業所得を判断する際の「総合考慮」の要素については、働き方の多様化等の変化に応じて、柔軟に検討を加えていく必要があると考えられる。

(2) 裁判例にみられる具体的な考慮要素

従属性と非独立性のより具体的な考慮要素について、給与所得該当性が争点となった裁判例から抽出することとする。

ア 従属性

最高裁昭和37年8月10日判決（通勤定期券事件）では、「勤労者が勤労者たる地位にもとづいて使用者から受ける給付は、すべて右9条5号にいう給与所得を構成する収入と解すべく、通勤定期券またはその購入代金の支給をもって給与でないとして解すべき根拠はない」としている⁴⁸⁾。これは勤労者に該当するという前提の下での給与所得の範囲の問題ととらえるべきであろう。

東京地裁昭和43年4月25日判決（日フィル事件）では、「提供される労務の内容自体が事業経営者のそれと異ならず、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、その労務の雇傭契約等にもと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もしくはこれに準ずるものであるかぎり、給与所得に該当するといわなければならない」とされた⁴⁹⁾。労務内容の自主性よりも、労務提供の態様が重視されたものといえる。

47) 佐藤（英）・前掲注40) 409-410頁。

48) 最判昭和37年8月10日民集16巻8号1749頁。

49) 東京地判昭和43年4月25日訟月14巻6号699頁。

イ 非独立性

京都地裁昭和 56 年 3 月 6 日判決（大嶋別訴第一審判決）では、支給規定等に基づき「週における講義時間数に応じた月額の手当額……をあらかじめ定め、これを原告に対し毎月所定の日……に定額支給していたものであり、右手当については夏季、冬季等の休暇中でも支給され、休講等があっても減額されることがなく、講義内容の優劣等はその増減の対象となっていない。以上のような勤務形態を前提とすれば、本件手当は、非独立的に提供される労務の対価たるもので、その労務の提供が自己の危険と計算によらず、……給与所得に該当する」としており⁵⁰⁾、あらかじめ定められた内容の労務を提供している限り、その具体的な内容によって収入が増減する危険を受領者が負担していないことが、給与所得の判断要素とされている⁵¹⁾。

福岡地裁昭和 62 年 7 月 21 日判決（九電検針員事件）では、「業務に必要な器具、資材のうち、主要な交通手段であるバイクの購入、維持費等が委託検針員の個人負担である点」、
「検診業務を第三者に代行させることが禁止されてなく、現実に行われている点」、
「兼業が自由で実際兼業者が多い点」などをあげて、給与所得でなく事業所得とした⁵²⁾。業務に必要な器具・資材や経費の自己負担、代替性があること、兼業の自由などが給与所得該当性を否定する際の考慮要素とされたものである。

神戸地裁平成元年 5 月 22 日判決（医大教授指導料事件）では、「指導、情報の提供については、その成果は原告に直接に帰属し、仮に不利益があっても同教授が負担する性質のものでなかったことは明らかで、そのうえ同教授が月に何回か原告の病院に赴き、その交通費が支給されていたことからすると、その役務は非独立的役務と認めるのが相当である」とし⁵³⁾、成果の帰属先や不利益が生じた場合の負担が考慮要素であることが示されている⁵⁴⁾。

(3) 給与所得該当性を判断する際の考慮要素

給与所得該当性を判断する際の考慮要素を、裁判例を踏まえてまとめると、次のとおりとなる。

- ① 雇用契約又はこれに類する原因に基づくこと（契約の形態・法律関係についての当事者の意思）
- ② 従属性
 - (i) 労務の提供にあたり時間的・空間的拘束があること

50) 京都地判昭和 56 年 3 月 6 日訟月 27 卷 6 号 1176 頁。

51) 佐藤（英）・前掲注 40) 403 頁参照。

52) 福岡地判昭和 62 年 7 月 21 日訟月 34 卷 1 号 187 頁。

53) 神戸地判平成元年 5 月 22 日税資 170 号 315 頁。

54) 佐藤（英）・前掲注 37) 163 頁参照。

- (ii) 労務提供の様態が使用者の指揮・命令を受けるものであること
 - (iii) 労務の対価としての給付または勤労者としての地位にもとづく給付であること
- ③ 非独立性
- (i) 業務の成果が使用者に帰属すること
 - (ii) 労務提供の内容により収入が増減する危険を受給者が負担していないこと
 - (iii) 業務から生じる不利益・損失発生危険が使用者に帰属すること
 - (iv) 労務の提供に必要な経費や、業務に要する器具・資材等を使用者が負担すること
 - (v) 業務に代替性がないこと
 - (vi) 兼業が自由に認められていないこと

3. ギグワーカーの具体例

(1) ギグワーカーの所得区分について

Iの働き方の多様化等の中で触れたギグワーカーは、基本的にプラットフォーマーやサービス購入者との間で雇用契約を結んでおらず単発の請負契約であることが一般的であるため、その所得は、所得稼得活動の規模等に応じて事業所得または雑所得に区分されることとなろう⁵⁵⁾。

例えば、フードデリバリーサービスを提供するギグワーカーについてみると、Uber Eatsの「Uber Eats 配達パートナーガイド 2025年12月版 Version1.33」では、11頁に「配達パートナーの方は事業主として配達を行うこととなります。特に、個人の配達パートナーについては、Uberの従業員ではないため、Uberからの所得は給与所得としては取り扱われません。したがって、事業主として所得に関連する全ての税金について申告及び納付の義務があります。……Uberでは、配達パートナーである個人事業主が得る所得は事業所得又は雑所得に該当すると理解しておりますが、個人事業主の税務上の取り扱いについてはご自身の管轄の税務署、又は顧問税理士にご確認下さい」とある⁵⁶⁾。

もっとも近時においては、ギグワーカーとの間で雇用契約を締結するプラットフォーマー（例えばスキマバイトアプリを運営するTimee）も登場しており、ギグ・ワークについて常に従属性と非独立性が否定されるというわけではなく、システム利用契約や業務委託契約を基礎とするギグ・ワークについても、最終的には契約関係や業務実態などを踏まえた個別具体的な判断が求められることになろうと指摘されている⁵⁷⁾。

55) 北澤・前掲注7) 39-40頁参照。渡辺徹也「プラットフォームワーカー・ギグワーカーと課税」ジュリスト1572号(2022年)37頁も、「裁判例の考え方をギグワーカーにあてはめると……好きな時間に働くことができる一方で、必要な費用(宅配であれば自転車やバイクといった配送手段に関する費用)を自分で負担しなければならない場合、そのような非独立性の薄いギグワーカーの所得は、一般的にいえば給与所得とはなりにくいと考えられる。したがって、事業所得となるか、そうでなければ雑所得に該当することになろう」としている。

56) Uber Eats「Uber Eats 配達パートナーガイド 2025年12月版 Version1.33」<https://uber.app.box.com/s/q4nmz8x7f4xul6r59t8mcxyth53s59d2> (最終閲覧日: 2026年2月12日)。

57) 倉見・前掲注8) 131頁参照。

筆者が知る限りでは、ギグワーカーの所得区分が争われた裁判例や審判例はないが、労働法の分野では、東京都労働委員会（以下、「東京都労働委」という。）で、フードデリバリーサービスの配達員が労働組合法（以下、「労組法」という。）上の労働者に該当するかどうか争われた不当労働行為救済申立事件があるので、これについてとりあげることにしたい。

(2) 労働組合法上の労働者

不当労働行為救済申立事件の事例の前に、前提として労組法上の労働者性の判定基準についてみてみることにする。

労組法3条で、「この法律で『労働者』とは、職業の種類を問わず、賃金、給料その他これに準ずる収入によって生活する者をいう」と定義されている。なお、労働基準法（以下、「労基法」という。）9条では、「この法律で『労働者』とは、職業の種類を問わず、事業又は事務所（以下「事業」という。）に使用される者で、賃金を支払われる者をいう」と定義され、①労基法上の労働者は、事業に「使用される者」であるのに対して、労組法上の労働者には「使用される」の文言がなく、②労基法は「賃金を支払われる者」とされるのに対し、労組法は「賃金、給与その他これに準ずる収入によって生活する者」となっている点で、労基法上と労組法上で労働者は異なっている。

労基法は使用者に対して労働条件の最低基準を遵守させることを目的として現に使用される者を保護することを目的としているのに対し、労組法上の労働者性が問題になるのは労働組合の資格審査に関係しており、労組法では現に使用される者だけでなく失業者も労働者の範囲に含まれていて、労働者が労基法よりも広く解されている⁵⁸⁾。労基法は、「事業場」を規制単位として「人たるに値する生活」を実現するために最低労働条件を定め、それを罰則をもって執行するところに特徴があり、そのため同法の保護の対象は使用者の指揮監督下で労働する者であるのに対して、労組法は「労働市場」において交渉力の不均衡があるために経済的に不利な取引条件で働かざるをえない者が、団結してその集団的な交渉力によって「対等な立場に立つ」（労組法1条1項）ことを促進する法律で、就業形態が多様化する中で労働市場における「公正な労使関係」の形成を実現するためには、使用従属関係にある者にとどまらず、失業者、雇用類似の事業者をも団結の主体としてみる必要があるとの説明がなされている⁵⁹⁾。

労組法上の労働者については、平成23年4月12日に2件の最高裁判決が出された。年間を通して多数のオペラ公演を主催する財団法人との間で期間を1年とする出演基本契約を締結した上、各公演ごとに個別公演出演契約を締結して講演に出演していた合唱団員

58) 鎌田耕一「なぜ労基法上の労働者と労組法上の労働者に違いがあるのか」日本労働研究雑誌 777号（2025年）2頁参照。

59) 鎌田・前掲注58)7頁参照。

が、労組法上の労働者に当たるとされた判決（新国立劇場運営財団事件）と⁶⁰⁾、住宅設備機器の修理補修等を業とする会社と業務委託契約を締結してその修理補修等の業務に従事する受託者が、労組法上の労働者に当たるとされた判決（INAX メンテナンス事件）である⁶¹⁾。

上記判決が「個別の事例判断にとどまったこともあり」厚生労働省の「労使関係法研究会」（座長：荒木尚志 東京大学大学院法学政治学研究科教授）が、平成23年7月25日に労働組合法上の労働者の判断基準について「労使関係法研究会報告書」をとりまとめた⁶²⁾。

同報告書においては、以下の判断基準を用いて総合的に判断すべきものとしている。

〔(1) 基本的判断要素

- ① 事業組織への組み入れ（労務供給者が相手方の業務の遂行に不可欠ないし枢要な労働力として組織内に確保されているか。）
- ② 契約内容の一方的・定型的決定（契約の締結の態様から、労働条件や提供する労務の内容を相手方が一方的・定型的に決定しているか。）
- ③ 報酬の労務対価性（労務供給者の報酬が労務供給に対する対価又はそれに類するものとしての性格を有するか。）

(2) 補充的判断要素

- ④ 業務の依頼に必ずべき関係（労務供給者が相手方からの個々の業務の依頼に対して、基本的に必ずべき関係にあるか。）
- ⑤ 広い意味での指揮監督下の労務提供、一定の時間的場所的拘束（労務供給者が、相手方の指揮監督の下に労務の供給を行っている広い意味で解することができるか、労務の提供にあたり日時や場所について一定の拘束を受けているか。）

(3) 消極的判断要素

- ⑥ 顕著な事業者性（労務供給者が、恒常的に自己の才覚で利得する機会を有し自らリスクを引き受けて事業を行う者と見られるか。）

以上の基準をみると、給与所得該当性の判断要素と同一ではないが、共通または類似しているものが多いことがわかる。

したがって、労組法上の労働者性の判断は、給与所得該当性の判断と同じではないものの、参考に資するものであるといえる。

さきほどの最高裁判決（INAX メンテナンス事件）でも、「諸事情を総合考慮」した中で、CE（カスタマーエンジニア）は、「被上告人の指定する業務遂行方法に従い、その指揮監督の下に労務の提供を行っており、かつ、その業務について場所的にも時間的にも一定の

60) 最判平成23年4月12日民集65巻3号943頁。

61) 最判平成23年4月12日裁時1529号4頁。

62) 厚生労働省プレスリリース平成23年7月25日「『労使関係法研究会報告書』について～労働組合法上の労働者性の判断基準を初めて提示」<https://www.mhlw.go.jp/stf/houdou/2r9852000001juuf.html>（最終閲覧日：2026年2月12日）参照。

拘束を受けていたものということができる」として、給与所得該当性の判断要素と同様の事情が挙げられている。

(3) 東京都労働委の U 事件命令書の概要

令和 4 年 11 月 25 日に東京都労働委は、フードデリバリーサービスを提供するギグワーカーである配達パートナーが労組法上の労働者に該当するとの判断を示した。

同日付の U 事件命令書（以下、「本件命令書」という。）の結論部分を抜粋すると、「以上のとおり、A 事業は、利用者をアプリ上で結び付け、飲食店が提供する飲食物を注文者に届けるサービスを行っているところ、本件における配達パートナーは、イ）会社らの事業の遂行に不可欠な労働力として確保され、事業組織に組み入れられており、ウ）会社らが契約内容を一方的・定型的に決定しているということができ、エ）配達パートナーの得る報酬である配送料は、労務の提供に対する対価としての性格を有しているといえる。

一方で、オ）配達パートナーは、アプリを稼働するか否か、どの時間帯に、どの場所で配達業務を行うかについて自由を有しており、会社らの業務の依頼に応ずべき関係にあったとまではいえない。しかし、場合によっては、配達リクエストを拒否しづらい状況に置かれる事情があったことが認められる。また、カ）一定の時間的場所的拘束を受けているとはいえないものの、広い意味で会社らの指揮監督下に置かれて、配達業務を遂行しているということが出来る。そして、キ）配達パートナーが顕著な事業者性を有していると認めることはできない。

これらの事情を総合的に勘案すれば、本件における配達パートナーは、会社らとの関係において労組法上の労働者に当たると解するのが相当である」とした⁶³⁾。

(4) 給与所得該当性を判断する際の考慮要素に照らした本件命令書の内容

ア 当事者等

給与所得該当性を判断する際の考慮要素に照らして、本件命令書がどのような事実を認定して、それについてどう判断しているかについて、より詳しくみてみることにする。

その前提として、本件における当事者等は次のとおり。

A 事業は、飲食店と、飲食物を注文する注文者と、配達パートナーとをアプリ上で結び付け、飲食店が提供する飲食物を注文者に届けるサービスである。

申立人 X は、A の配達員（以下、「配達パートナー」という。）ら 18 名が、令和元年 10 月 3 日に結成した労働組合で、本件申立時の組合員数は 30 名である。

被申立人 Y1 は、平成 24 年 11 月 30 日に設立され、A 事業に関する業務を行う株式会社で、被申立人 Y2 から委託を受けて、A 事業における広報・法務・契約業務、配達パー

63) 東京都労働委「【別紙】U 事件（令和 2 年不第 24 号事件）命令書交付について」https://www.torou.metro.tokyo.lg.jp/meirei/2022/meirei2-24/meirei2-24_besshi（最終閲覧日：2026 年 2 月 12 日）。

トナーの登録手続・教育、アカウントへのアクセス停止措置の運用、パートナーセンターの運営、サポートセンターの運営などの業務を行っていた。

被申立人 Y2 は、平成元年 10 月 29 日に設立された日本における A 事業の運営主体で、日本において、アプリ上で、飲食店と料理等（以下、「飲食物」という。）を注文する人（以下、「注文者」という。）と飲食物を注文者に配達する配達パートナーとを結びつける A 事業を運営している。

申立外 B2 は、平成 21 年 3 月に設立され、米国に本拠を置き、アプリとシステムの技術を開発し、Y1 及び Y2 の親会社である。申立外 B3 及び B1 は、オランダに所在し、オランダ法に基づき設立された有限責任会社で、B3 は B1 に対し、A アプリのライセンスを付与している。B1 は Y2 とともに配達パートナーと契約を締結し、配達パートナーにアプリの利用権を付与し、Y2 が、アプリ上で利用者間のマッチングを行っていた。（B1、B2、B3 を総称して B と呼ぶ。）

イ 給与所得該当性を判断する際の考慮要素へのあてはめ

給与所得該当性を判断する際の考慮要素（前述 15 頁のⅢ 2. (3)）に対応した形で、本件命令書が認定した事実および東京都労働委の判断について、「判断の要旨」⁶⁴⁾の記述を整理し、給与所得該当性の考慮要素へのあてはめを行ってみると、以下のとおりである。

① 雇用契約又はこれに類する原因に基づくこと（契約の形態・法律関係についての当事者の意思）

(a) 判断の要旨（抜粋）

「A 事業においては、契約上、B は、配送サービスやデリバリー等のサービスを提供するものではなく、利用者（注文者、飲食店及び配達パートナー）にプラットフォームを提供するものであり、飲食物の販売については、注文者と飲食店との間で直接取引が行われ、飲食物の販売に配送が伴う場合は、飲食店と配達パートナーとの間で配送に係る直接的な取引関係が生じるとされており、配達パートナーが B1 及び Y2 に対して労務を提供する関係とはなっていない。」

しかし、「労組法の趣旨及び性格からすれば、同法が適用される『賃金、給料その他これに準ずる収入によって生活する者』（第 3 条）に当たるか否かについては、契約の名称等の形式のみにとられることなく、その実態に即して客観的に判断する必要がある。」

「B は、配達パートナーに対し、プラットフォームを提供するだけにとどまらず、配達業務の遂行に様々な形で関与している実態があり、配達パートナーは、そのような B の関与の下に配達業務を行っていることからすると、本件において、配達パートナーが純然たる『顧客』（プラットフォームの利用者）にすぎないとみることは困難であり、配達パー

64) 前掲注 63) の命令書の「4 判断の要旨」。

トナーが A 事業全体の中で、その事業を運営する B に労務を供給していると評価できる可能性のあることが強く推認される。」

(b) 給与所得該当性を判断する際の考慮要素①へのあてはめ

雇用契約又はこれに類する原因に基づくことに該当するとは言い難いが、該当可能性が全くないとも言い切れないと考えられる。

② 従属性

(i) 労務の提供にあたり時間的・空間的拘束があること

(a) 判断の要旨(抜粋)

「配達パートナーは、業務を希望する時間帯に希望する場所でアプリをオンラインにすることができ、どの時間帯にどの場所で業務を行うかは全くの自由である。このことからすると、配達パートナーは、少なくともどの時間帯にどの場所で業務を行うかについて、会社らからの拘束を受けているということとはできない。」

「配達リクエストを拒否しても、具体的な不利益を受ける旨の定めは特になく、業務の依頼に応ずべき関係にあったとまではいうことができない……しかし、……配達パートナーが、配達リクエストを拒否すれば、配達リクエストの送信件数が減などの不利益を受ける可能性があるとの認識を持っていたことは否定できない。……また、会社らが設定するインセンティブのうち、クエストは、一定期間内に配達件数の目標を達成すると支払われるものであるから、クエストの目標を設定した配達パートナーは、その期間内において目標を達成するまでは、業務の依頼を拒否しづらい状況に置かれているといえる。さらに、配達パートナーは、一定額の収入が保障されているわけではなく、配達リクエストがどの程度送信されるかも分からないため、アプリをオンラインにしている間に配達リクエストが来れば、応諾しようという意識が働くと考えられ、特に、週 40 時間程度稼働し、A 事業に事実上専属的に従事している配達パートナーは、配達リクエストを基本的に拒否しづらい状況にあったとみられる。」

(b) 給与所得該当性を判断する際の考慮要素②(i)へのあてはめ

事実上専属的に従事している配達パートナーは配達リクエストを基本的に拒否しづらい状況にあったとはいえ、配達パートナーは、どの時間でどの場所で業務を行うかは自由であることから、「時間的・空間的拘束」があるとは言い難い。

(ii) 労務提供の態様が使用者の指揮・命令を受けるものであること

(a) 判断の要旨(抜粋)

「配達パートナーは、配達リクエストに応諾した後、配達パートナーガイドに基づいて業務を遂行しているところ、配達パートナーガイドは、全 134 頁に及び、配達開始前の準

備、配達の基本となる流れ、特別な出来事が生じた場合の流れ、配達中のトラブル対応などの配達業務の順に加え、求められるマナーや挨拶の仕方など配達パートナーの心構えや接客態度等についても、詳細な記載がなされている。また、配達パートナーガイドでは、飲食店が飲食物の準備が完了していない場合や配達先に注文者がいない場合に、配達パートナーに待機や所定の対応を求めている。さらに、トラブル発生時には、サポートセンターに連絡することとなっているが、サポートセンターの対応は、プラットフォームサービスの一環としてのトラブルへの助言であるだけでなく、トラブルに適切に対処して配達業務を円滑に遂行するための業務指示でもあるとみることができる。そして、配達パートナーガイドには、配達業務を正しく遂行することが困難と判断された個人事業主とは、契約を解消する可能性があるとの記載があるほか、コミュニティガイドラインや配達パートナーガイドには、評価制度やアカウント停止措置の記載があり、配達パートナーは、飲食店及び注文者から評価を受け、……評価が各都市の最低ラインよりも著しく低い場合には、アカウント停止措置となる可能性がある。……このような評価制度やアカウント停止措置があることにより、配達パートナーは、配達パートナーガイドに記載された、会社らの求める詳細な業務手順等に従わざるを得ない状況に置かれているといえる。

配達業務は定型的なものである上、配達パートナーガイドにより具体的な業務手順が示されているため、配達パートナーが配達業務において裁量を有するのは、配達経路の選択くらいである。しかし、これも、アプリで推奨経路が表示され、わざと遠回りした場合にはアカウント停止措置となる可能性もあり、また、実際に選択した距離が推奨経路より距離が長くても、配送基本料は推奨経路で算出されることがあることから、事実上、推奨経路に従わざるを得ない状況にあることが推認され、配達パートナーの業務における裁量の余地は極めて少ないといえる。また、Bは、移動中の配達パートナーの位置情報をGPSにより把握しており、配達パートナーは、飲食店からの飲食物の受取を完了したとき及び注文者への配達を完了したときは、アプリの画面をスワイプして、Bに報告している。

以上のことから、配達パートナーは、業務を行う時間帯及び場所について会社らからの拘束を受けているということとはできないものの、広い意味で会社らの指揮監督下に置かれて、配達業務を遂行しているとみることができる。」

(b) 給与所得該当性を判断する際の考慮要素②(ii)へのあてはめ

配達パートナーガイド等を通じて広い意味での指揮監督があると言えなくもないが、あくまでガイド等であり、評価制度やアカウント停止措置等があっても、拘束性は必ずしも強くないと考えられるので、指揮・命令を受けていると認められるかについては疑問である。

(iii) 労務の対価としての給付または勤労者としての地位にもとづく給付であること

(a) 判断の要旨(抜粋)

「配達パートナー及び飲食店が、それぞれ B1 及び Y2 と締結している契約では、会社らは、技術サービス提供者者であって配送サービスを提供するものではなく、配送に関しては配達パートナーと飲食店との間で直接的な取引関係が生じ、配達パートナーは、配送料を飲食店に請求すると規定されている。しかし、配送料に係る金銭の流れをみると、Y2 が、代理権限に基づき、飲食店に代わって、注文者から受領し、配達パートナーに支払っており、飲食店は、配送料の徴収及び支払に関与していない。配送料の金額についても、Y2 が決定しており、その配送料は推奨価格とされているが、実際には、配達パートナーと同社との間、あるいは配達パートナーと飲食店との間で交渉することはなく、配送料が推奨価格以外の金額に変更となったことはない。加えて、Y2 は、配達パートナーが非効率な配送経路をとった場合など、配送料を調整する権利を留保しており、一定の場合には、配送料を取り消す権利も留保している。」

「そして、……A 事業を成立させるため、B が配達パートナーの行う配達業務の遂行に関与している実態があることからすると、契約上は飲食店が配送料を支払うことになっているとしても、実態としては、Y2 が配達パートナーに対し配送料を支払っているとみるのが相当である。」

「その配達業務に係る配送料について、配達パートナーガイドでは、配送基本料(基本料金-サービス手数料)にインセンティブ(不定期の追加報酬)を加えたものであるとされ、『基本料金』は、受取料金、受渡料金及び距離料金によって構成されている。このうち受取料金は、飲食店で飲食物を受領した件数に応じて、受渡料金は、注文者に飲食物を渡した件数に応じて、距離料金は、飲食店から配達先までの距離に応じて、それぞれ計算されており、これらは、いずれも、配達パートナーが注文者に飲食物を配達する業務量に基づいて算出されているとみることができる。加えて、Y2 は、注文者の都合で配達ができない場合などには、配達が完了しなくても、配達パートナーに対して所定の配送料を支払うことがあり、配送料が仕事の完成に対する報酬であるということは困難である。」

「インセンティブのうち、ブーストは、注文の多い時間や場所において一定の倍率で増額されるもの、クエストは、期間内に配達件数の目標を達成すると支払われるもの、オンライン時間インセンティブは、指定された時間における配送料が一定額に満たなかった場合に、その一定額と実際の配送料との差額が支払われるものである。ブーストは、注文の多い時間や場所における稼働を促進するものと、クエストは、配達件数の増加を促進するものと、オンライン時間インセンティブは、一定額を保証することにより指定する時間にアプリをオンラインとすることを促進するものということができ、いずれも、繁忙手当や奨励金等に類する性質を有しているとみることができる。」

「以上要するに、Y2 が配達パートナーに支払う配送料は、配送基本料とインセンティブと称する追加報酬であり、いずれも、配達パートナーが自ら行う労務の提供に対する対価

としての性格を有するものであるといえることができる。」

(b) 給与所得該当性を判断する際の考慮要素② (iii) へのあてはめ

配送料は、労務の対価としての給付として評価できなくもないと考えられる。

③ 非独立性

(i) 業務の成果が使用者に帰属すること

(a) 判断の要旨 (抜粋)

「配達パートナーが、A事業の不可欠の業務である配達業務を円滑かつ安定的に遂行できるよう、Bが、当該業務の遂行に様々な形で関与しているとみることができる。配送料についても、契約上は、飲食店が配達パートナーに支払う形となっているものの、実際は、Y2が代理権限に基づいて注文者から受領し、自らが得るサービス手数料を差し引いて配達パートナーに支払っている。」

(b) 給与所得該当性を判断する際の考慮要素③ (i) へのあてはめ

業務の成果はプラットフォーム (Y2) に帰属する。

(ii) 労務提供の内容により収入が増減する危険を受給者が負担していないこと

(a) 判断の要旨 (抜粋)

「配達パートナーは、会社らが設定したプラットフォームの中で、配達リクエストに応諾して配達業務を行い、収入を得ているところ、配達業務における配達パートナーの裁量の余地は極めて少なく、また、コミュニティガイドラインにより飲食店や注文者は配達パートナーとの不必要な接触を禁止されており、独自に固有の顧客を獲得することもできないことから、自己の才覚で利得する機会はほとんどないといえる。」

(b) 給与所得該当性を判断する際の考慮要素③ (ii) へのあてはめ

収入が増減する危険を配達パートナーは負担していない。

(iii) 業務から生じる不利益・損失発生危険が使用者に帰属すること

(a) 判断の要旨 (抜粋)

「配達が未完に終わったときや、事故が発生したときなどは、Y2が、飲食店や注文者や利用者に対してアピージング費用を支払っており、同社は、同費用を配達パートナーに求償することはなく、逆に、配達パートナーに対しても、所定の配送料を支払っている。また、配達パートナーに支払う配送料が、注文者の負担する配送手数料を超える場合、Y2は、飲食店に対しその差額相当額をディスカウントしているが、この場合にも配達パートナーに所定の配送料を支払っている。」

「このように、配送事業における損益は、Y2が負担しており、配達パートナーが自らの業務においてリスクを負っているということとはできない。」

(b) 給与所得該当性を判断する際の考慮要素③ (iii) へのあてはめ

業務から生ずる不利益・損失発生の危険はプラットフォーマーに帰属する。

(iv) 労務の提供に必要な経費や、業務に要する器具・資材等を使用者が負担すること

(a) 判断の要旨 (抜粋)

「配達パートナーは、バイクや自転車等の配達手段を自ら保有して配達業務を遂行している。」

(b) 給与所得該当性を判断する際の考慮要素③ (iv) へのあてはめ

業務に要する器具・資材等をプラットフォーマーは負担していない。

(v) 業務に代替性がないこと

(a) 判断の要旨 (抜粋)

「配達業務は、事前に登録した本人が配達することになっており、配達パートナーガイドでは、配達パートナーがアカウントを複数持ったり、他人のアカウントを使ったり、アカウントを他人とシェアしたりすることなどを禁止しており、これに違反すればアカウント停止措置となる可能性がある。したがって、配達パートナーが、他人を雇用するなどして事業を拡大することはできない。」

(b) 給与所得該当性を判断する際の考慮要素③ (v) へのあてはめ

配達リクエストに応じた配達パートナーの業務に代替性はない。

(vi) 兼業が自由に認められていないこと

(a) 判断の要旨 (抜粋)

「配達パートナーは、自己の都合の良いときにアプリを稼働すればよく、また、契約上、他社で働くことを禁止されておらず、実際に配達パートナーの中には、複数のマッチングサービスを併用し、類似の配達業務を行っている者がいる。しかし、『クエスト』と呼ばれるインセンティブ (期間内に配達件数の目標を達成すると支払われるもの) は、その目標を達成し報酬を獲得するために一定期間事実上拘束されることを促すものといえる。」

「また、配達パートナー全体の中での割合は多くはないにしても、アプリの稼働時間が月当たり40時間を超え、Aの配達業務に専属的に従事して生計を立てているとみられる配達パートナーが2,000名程度存在するし、Bが行ったアンケート調査によれば、配達パートナーを「本業」としている者が4分の1を占めている。そうすると、配達パートナーは、

必ずしも B への専属が義務付けられているとはいえないものの、A の配達業務に専属的に従事することを促す制度が設けられ、実際に、同事業に専属しているとみられる配達パートナーが一定数存在しているということができる。」

(b) 給与所得該当性を判断する際の考慮要素③ (vi) へのあてはめ

インセンティブにより専属している配達パートナーが一定数いるとしても、配達パートナー側の自主的な選択によるものであり、基本的に兼業の自由は認められている。

4. 東京都労働委の U 事件命令書が所得税法上の所得区分の判断に対して持つ意味合い

労組法上の労働者と、所得税法における給与所得者とは異なるため、東京都労働委の判断が給与所得該当性の判断に直接結びつくものではない。しかしながら、判断基準に類似の要素があり、給与所得該当性の判断基準に具体的にあてはめてみると、要素によっては、例えば、労務の対価としての給付であること、業務の成果がプラットフォーマーに帰属し、業務から生じる不利益・損失発生危険がプラットフォーマーに帰属することなど、該当すると判断される可能性のあるものが存在する。

他方で、「サポートセンターの対応」や、「評価制度やアカウント停止措置」により「配達パートナーガイド」などに「従わざるを得ない状況に置かれているといえる」ことから「広い意味で会社らの指揮監督下に置かれて」いると認定されていることについては、労組法上は広い解釈が認められるとしても、拘束性は必ずしも強くないため、所得税法上の指揮監督関係が裁決・裁判で認められる可能性はほぼないと思われる⁶⁵⁾。但し、配達パートナーを「本業」として専業で従事している場合には、諸要素の総合判断で給与所得該当性が認められる可能性がないとまではいいきれない。

しかし、仮に専業の配達パートナーのみを給与所得者と認めるとした場合、専業の配達パートナーと副業の配達パートナーをどう区別するかについては難しい問題がある。雇用契約又はこれに類する原因に基づくとはいいがたい。専業の配達パートナーも副業の配達パートナーも契約上は同一であり、配達マニュアルの適用も同一である⁶⁶⁾。専業と副業と、どちらになるかは配達パートナー側が決めており、プラットフォーマー側は事前には知ることはできず、しかも配達パートナーはいつでも専業と副業を柔軟に切り替えることが可能であるため、プラットフォーマー側では誰がいつから専業となるか事前に把握することが難しい。にもかかわらず、専業の配達パートナーに関してのみ給与所得として源泉徴収義務をプラットフォーマーに負わせるのは酷であり、フードデリバリーサービスで専

65) 北澤・前掲注7) 41 頁は、「税法上は、UBER EATS の配達員に対する支払は、UBER EATS と配達員との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は言えないので、給与所得には該当しないと考えられる」としている。

66) Ⅲ 3. (1) で触れたとおり、Uber Eats・前掲注56) 11 頁で、「個人の配達パートナーについては、Uber の従業員ではないため、Uber からの所得は給与所得としては取り扱われません」と明記されている。

業の配達パートナーのみを給与所得者と認めることには無理があるだろう。

他方で、ギグワーカーによっては、プラットフォームと間で雇用契約は結んでいないものの、拘束性や指揮監督の点から給与所得者に近い勤務形態を有することに加え、副業を認める企業の増加など、雇用主による給与所得者に対する従属性が緩和される傾向も見受けられるとの指摘もなされている⁶⁷⁾。また、前述(16頁の3.(1))のとおり、近時においては、ギグワーカーとの間で雇用契約を締結するプラットフォームも登場している。

働き方の多様化の進む中で、「勤務実態の僅かな違いによってギグワーカーの稼得した収入の所得区分が異なることになる」ことから、「控除項目の差異を巡っては、かねてより多様な働き方の選択に中立的かつ公平な所得税制を構築すべく、給与所得と事業所得の両面から見直しがなされてきた」ところではあるが⁶⁸⁾、こうした観点からの見直しにも引き続き取り組んでいくことが重要であろう。

IV 事業所得と雑所得の区別

1. 雑所得について

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」(法35条1項)とされる。

雑所得については、総合課税の対象とされるが、その計算上損失が出てても他の所得と通算することはできず(法69条1項)、また純損失についても繰越控除を行うことができない(法70条1項)等の制限があるため⁶⁹⁾、事業所得か雑所得かをめぐって多くの裁判例がある⁷⁰⁾。

2. 雑所得で損益通算を認めないこととなった経緯

事業所得と雑所得の区別をめぐって争われるのは、雑所得だと他の所得との損益通算が認められないことから、納税者側が事業所得に該当すると主張し、課税庁側が雑所得に該当すると主張して損益通算を認めないのが典型例である。

雑所得に損益通算を認めないこととなった経緯については、「雑所得の金額の計算上生じた損失の控除については、特に制限がなく他の所得との通算が認められていた(ただし、生活に通常必要でない資産に係る所得の損失については、昭和36年以来、一般的に通算が制限されていた。)」が、昭和43年の改正において、①雑所得の必要経費の支出内容には

67) 北澤・前掲注7) 41頁参照。

68) 倉見・前掲注8) 132頁。

69) 資産損失に関する必要経費算入の制限(法51条4項)など損失の取扱いや、青色申告(法143条、57条、租税特別措置法25条の2)、貸倒引当金(法52条)及び事業専従者控除(法57条)の不適用があげられる。

70) 副業等が事業所得と雑所得いずれに該当するかが争われた10事例(平成28年2月までの裁判例及び裁決例。多くが雑所得に該当するとされたもの)について、柿原・前掲注13) 47-63頁参照。

家事関連的な支出が多いこと、②必要経費が収入を上回る場合があまり考えられず、損益通算を存置する実益が少ないことなどの理由から、雑所得の損失については他の所得との通算を認めないことに改められた〔①②の番号は筆者が追加〕とされる⁷¹⁾。

「この改正は、当時、国税庁が国会議員の政治献金による収入を雑所得の収入と解釈してその収支計算の結果の申告を求めたところ、多数の議員から政治活動に多額の費用がかかったとして雑所得の赤字を申告し、その赤字を歳費（給与所得）と通算して歳費に係る源泉所得税の還付を請求した事件が起こり、マスコミに大きく取り上げられたことが契機となって行われたものである」とされている⁷²⁾。

このような経緯にもかかわらず、今日まで雑所得への損益通算の不適用が続いているのは、家事関連費の支出に損益通算を否定することに一定の効果があると評価されているからだと思われる⁷³⁾。

事業所得に該当するか雑所得に該当するかが争われた裁判例としては、例えば投機性の高い業務（有価証券先物取引等）や趣味性の強い業務（絵画制作、魚釣り等）などがある。

近年、給与所得者で副業等を行う者が増加してきており、給与所得者が副業収入について、事業といえる規模ではないのに、事業所得として確定申告することによって、少額な収入を上回る多大な経費の支出があったとして、事業所得の損失を計上し、給与所得などと損益通算を行う事例がみられるとの指摘がなされている⁷⁴⁾。

3. 投機性の高い業務の裁判例

投機性の高い業務の裁判例としては、最高裁昭和56年判決より前のもので、家具店の代表取締役による株式の売買に関する東京地裁昭和48年7月18日判決（以下、「東京地裁昭和48年判決」という。）があり、「事業にあたるかどうかは、結局、一般社会通念によつて決めるほかないが、これを決めるにあたっては営利性、有償性の有無、継続性・反

71) 注解所得税法研究会編『注解所得税法〔6訂版〕』（大蔵財務協会、2020年）954頁。これにつき、岩崎政明教授は、「これらが適切なものであるかどうかは、はなはだ疑問である。なぜなら、①についていうなら、雑所得に係る家事関連費ではない費用に損益通算を適用しないことをも正当化する合理的な根拠とはならないし、②についていうなら、もし雑所得においては必要経費が収入を上回る場合が考えられないのであれば、わざわざ損益通算を排除するまでもない、ともいい得るはずだからである。このように考えると、この改正によって、専ら政治献金に係る節税を封ずるだけのために、総合課税制度を歪めるといふ、かえって大きな代償を払ってしまったように思われるのである」としている（岩崎政明「雑所得の分類基準と損益通算排除の意義」税務事例研究7号33頁（1990年）37頁。）

72) 注解所得税法研究会・前掲注71) 980頁。

73) 注解所得税法研究会・前掲注71) 980頁は、「雑所得にはそれぞれ性格の異なる各種の所得が混在しており、これを画一的な計算方式で律することには問題がある」としている。また、酒井春花「租税回避の雑所得への囲込み―赤字副業と損益通算―」税理66巻1号（2023年）58頁は、「最近では副業・兼業をしていると回答した者の“始めたきっかけ”については『本業だけでは生活が苦しくなった』が44.1%と最多回答になったとのデータもある。雑所得が余剰資産の運用であるという前提的認識に対し時代変化が発生している可能性もあり、多様な働き方が認められる現在の社会の在り方について雑所得と損益通算との関係は再考を必要とする点もあるのではなかろうか」としている。

74) 柿原・前掲注13) 39頁参照。

覆性の有無、自己の危険と計算における企画遂行性の有無、その取引に費した精神的あるいは肉体的労力の程度、人的・物的設備の有無、その取引の目的、その者の職歴・社会的地位・生活状況などの諸点が検討されるべきである」としたうえで、「本件株式取引における売買回数や売買株数は所得税法施行令 26 条 2 項に定める要件を大きく上回っており、営利性・有償性および継続性・反覆性についてはこれを肯定するのが相当である。しかしながら、原告は有限会社…の代表取締役として生活の資のほとんど大部分を同会社よりえていること、株式取引のための人的・物的設備を設けておらず、…証券株式会社の外務員の勧奨によつてこれを開始し、その助言によつて投機的目的のために行なつたものであり、自らの責任において企画をたてこれを遂行したり、あるいは相当程度の精神的ないし肉体的労力を用いたものとは思われないことなどの点から考えれば、本件株式取引は社会通念上いまだ事業と認めるに足りないと解するのが相当である」として、事業所得とは認められず雑所得に該当するとされた⁷⁵⁾。

一時所得との区別が争点となった馬券横浜事件（前出 7 頁の II 2. 参照）の諸要素と比べると、「取引に費した精神的あるいは肉体的労力の程度」、「人的・物的設備の有無」が入っている。

最近の裁判例としては、例えば、液晶部品等の販売等を業とする株式会社等の代表取締役による FX 取引に関する東京地裁平成 23 年 2 月 18 日判決（以下、「東京地裁平成 23 年判決」という。）があり、「一定の経済的行為が、事業所得について規定する所得税法 27 条 1 項を受けて定められた同法施行令 63 条 12 号の『対価を得て継続的に行なう事業』に該当するか否かは、当該取引のための人的又は物的設備の有無、資金調達の方法、取引に費した精神的又は肉体的労力の程度、その者の職業や社会的地位などの諸般の事情を考慮し、社会通念に照らして判断すべきものと解するのが相当である」としたうえで、原告は、「株式会社 B の代表取締役であったところ、本件 FX 取引の多くは、同社の事務所において行われ、本件 FX 取引のために特別に人を雇用したり、物的設備を整えたこともなく、……本件 FX 取引の資金は、原告の自己資金又は自から代表取締役を務める株式会社 B からの借入金であり、特別な資金調達手段を有しているわけではないこと」、FX 取引は「大きな利益を期待することができる一方、多額の損失を被る可能性のある極めて投機性の高い取引であり、長期的に相当程度安定した収益を得る可能性は乏しいといわざるを得ないことなどからすると、本件 FX 取引は、社会通念に照らし、『対価を得て継続的に行う事業』とは認められないというべき」とされた⁷⁶⁾。

75) 東京地判昭和 48 年 7 月 18 日税資 70 号 637 頁。評釈として波多野宏「判批」シュトイエル 139 号 (1973 年) 24 頁等がある。控訴審の東京高判昭和 49 年 8 月 29 日税資 76 号 437 頁で控訴棄却。評釈として波多野宏「判批」シュトイエル 154 号 (1975 年) 11 頁、村山文彦「判批」税経通信 30 卷 13 号 (1975 年) 201 頁等がある。上告審の最判昭和 51 年 6 月 25 日税資 89 号 69 頁で上告棄却。

76) 東京地判平成 23 年 2 月 18 日税資 261 号順号 11618。控訴審の東京高判平成 23 年 7 月 27 日税資 261 号順号 11722 で控訴棄却。評釈として長島弘「判批」税務事例 46 卷 12 号 (2014 年) 12 頁等がある。FX 取引の事案として他に横浜地判平成 25 年 7 月 3 日税資 263 号順号 12246、控訴審の東京高判平成

株式会社等の代表取締役等をしている者による有価証券先物取引に関する岡山地裁平成22年2月18日判決（以下、「岡山地裁平成22年判決」という。）では、「一定の経済的行為が、『対価を得て継続的に行なう事業』に該当するか否かは、営利性・有償性及び反覆性・継続性の有無のみで判断されるべきではなく、自己の危険と計算による企画遂行性、その行為に費やした精神的・肉体的労力の程度、人的・物的設備の有無、資金の調達方法、その経済的行為の目的、その行為をすることにより相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性、その者の職歴・社会的地位・生活状況などの客観的な諸要素を総合的に検討し、社会通念に照らして事業と認められる場合に上記該当性が肯定されることとなる」としたうえで、「本件有価証券先物取引は、継続性・反覆性を有しており、原告は、これに精神的・肉体的労力を費やしていた。しかし、他方では、本件有価証券先物取引は、投機に当たり、取引の性質上、継続的に安定した収益を得られる可能性が極めて低いものであり、……同取引は、人的・物的設備を備えておらず、自己の名による借入金を資金とするものであり、原告は、生活の資を給与収入により得ていた等の事情が存する。これらの諸事情を総合すると、本件有価証券先物取引は、社会通念に照らして、『対価を得て継続的に行う事業』（施行令63条12号）に該当しないものと認められる」とされた⁷⁷⁾。

FX取引や先物取引はハイリスク・ハイリターン「投機性の高い取引」であり、損失が生じた場合に損益通算を認めると、リスクのみ軽減される結果となることにも鑑み、高収入の代表取締役等の副業の事業性については消極的に判断すべきであろう⁷⁸⁾。

同じ金融関連の取引でも、投機性がない、あるいは少ない金銭の貸付については、事業性を認めたものがあり、裁判例では、建設事業等の会社の代表取締役による金銭貸付行為に関する名古屋地裁平成4年4月24日判決（以下、「名古屋地裁平成4年判決」という。）などがある⁷⁹⁾。

貸付金から生ずる利息収入が事業所得に該当するときは、貸付金元本の貸倒損失は無条件で必要経費となる（法51条2項）が、利息収入が雑所得に該当するときは、貸付金元本の貸倒損失はその貸倒れの生じた年分の雑所得の金額を限度として必要経費の控除が認められるにとどまる（法51条4項）ことから、事業所得に該当するかどうかは税額に影響するところが大きい⁸⁰⁾。

金銭貸付行為については、法施行令63条8号の「金融業」に該当するのかがどうかも論点となる。金融業は、「営業として金融を行うこと。銀行業が代表的なものであるが、こ

25年11月14日税資263号順号12335がある。

77) 岡山地判平成22年2月18日税資260号順号11382。控訴審の広島高判岡山支部平成22年8月5日税資260号順号11490で控訴棄却。最高裁平成23年9月15日決定で上告不受理。

78) 柿原・前掲注13)66頁は、「偶然の要因によって損益が左右される先物取引やFX取引のような取引は、事業性が認められる要素の一部を満たしていたとしても、その投機的な性格からも事業とはいえないとする裁判例が多い」としている。

79) 名古屋地判平成4年4月24日判タ803号219頁。

80) 注解所得税法研究会・前掲注71)488頁参照。

のほか、信託業、保険業、無尽業、金融商品取引業、貸金業がある⁸¹⁾とされ、貸金業は、「金銭の貸付け又は金銭の貸借の媒介で業として行うものをいい、手形の割引、売渡担保その他これらに類する方法によってする金銭の交付又は授受の媒介で業として行うものも含まれるが、銀行業等、他の法律に特別の規定のある者等が行うものは除かれる（貸金業2①）。貸金業法により、貸金業を営もうとする者は、内閣総理大臣（金融庁）又は都道府県知事の登録を受けなければならない⁸²⁾とされている。

名古屋地裁平成4年判決では、「法には金融業について定義した規定がなく、また、金銭貸付行為であれば直ちに右の金融業に該当するということとはできないから、結局、金銭貸付けによる所得が事業所得であるか雑所得であるかを判定するに当たっては、租税負担の公平を図るため、所得を事業所得、雑所得等に分類し、その種類に応じた課税を定めている法の趣旨、目的に照らし、当該金銭貸付行為の具体的態様等に応じてその性格を客観的に判断すべきものである」として、本件貸付行為が金融業に該当するかどうかについては判断をしていない。

同判決は、「金銭貸付行為に事業性が認められるためには、それが営利性、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で行われるものであることが必要であると解されるが、その判断に当たっては、金銭貸付行為を行うに至った経緯と目的、貸付資金の調達方法、貸付金の利息約定の有無及び利率の高低、貸付先及び貸付口数の多寡、貸付先との関係の濃淡、契約書等の作成状況、人的・物的設備の状況、帳簿等の具備状況、担保権の設定の有無、貸付けのための広告宣伝の状況、関係官庁・団体への届出等の有無、貸付債権回収の努力その他諸般の事情を総合勘案し、社会通念に照らして事業としての営利性、継続性、客観性等が認められるか否かを検討することが相当である」としたうえで、「原告…は、営利目的で、他人資本を借り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のであり、また、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いたのであるから、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えることができ、本件貸付けには事業性を認めることができる」とした。

一審は事業所得該当を認めたが、収入金額について争いがあったことから原告が控訴

81) 法令用語研究会・前掲注21) 260頁。

82) 法令用語研究会・前掲注21) 116頁。

し、控訴審の名古屋高裁平成5年9月30日判決では原判決を一部変更（事業性については原判決を引用）⁸³⁾、最高裁平成6年10月25日判決で上告が棄却された⁸⁴⁾。

総合勘案の要素としては、前出（29頁）のFX取引に係る東京地裁平成23年判決も有価証券先物取引に係る岡山地裁平成22年判決も「資金調達方法」が入っていると同時に、岡山地裁平成22年判決では「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性」が加わっている。金銭貸付行為に関する名古屋地裁平成4年判決では、「金銭貸付行為を行うに至った経緯と目的」、「貸付金の利息約定の有無及び利率の高低」、「貸付先及び貸付口数の多寡」、「貸付先との関係の濃淡」、「契約書の作成状況」、「帳簿等の具備状況」、「担保権の設定の有無」、「貸付けのための広告宣伝の状況」、「関係官庁・団体への届出等の有無」や「貸付債権回収の努力」という金銭貸付行為に固有の考慮要素が加わっている⁸⁵⁾。これは業種業態によっては考慮すべき要素が追加されることがあることを示している。

岡山地裁平成22年判決を東京地裁昭和48年判決と比べると、「資金調達方法」と「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性」の2要素が加わっているが、東京地裁昭和48年判決でとりあげられた考慮要素は、基本的には最近の裁判例でも踏襲されているといえよう。

4. 趣味性の強い業務の裁判例

趣味性の強い業務の裁判例として、最近のものとしては、医師による洋画等の制作及び販売に関する横浜地裁令和3年3月24日判決があり、「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うが（昭和56年最判）、具体的に特定の経済的活動により生じた所得がこれに該当するといえるかは、当該経済的活動の営利性、有償性の有無、継続性、反復性の有無のほか、自己の危険と計画による企画遂行性の有無、当該経済的行為に費やした精神的・肉体的労力の程度、人的、物的設備の有無、当該経済的行為をなす資金の調達方法、その者の職業、経歴、社会的地位及び生活状況並びに当該経済的活動をすることにより相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性が存するかどうか等の諸般の事情を総合的に検討して、社会通念に照らして判断すべきである」としたうえで、「本件制作販売等は、有償性、継続性、反復性、原告の計算と危険における企画遂行性を有し、物的設備を備え、さらに、原告が相当の精神的・肉体的労力を費やして行っていた活動であるといえるものの、これらの活動に要する資金は、専ら原告が医療法人社団の理事長を務め、医師として診療行為を行うことにより得た給与所

83) 名古屋高判平成5年9月30日税資198号1213頁。

84) 最判平成6年10月25日税資206号57頁。

85) 所得税基本通達27-6は、「金銭の貸付け…による所得が事業所得に該当するかどうかは、その貸付口数、貸付金額、利率、貸付けの相手方、担保権の設定の有無、貸付資金の調達方法、貸付けのための広告宣伝の状況その他諸般の状況を総合勘案して判定する」としている。

得及び資産から調達されており、しかも、本件各年分における客観的収支状況や販売実績に照らせば、多額の資金を投じる一方で、収益は全く上がっておらず、およそ相当程度の期間継続して安定した収益が得られる見込みがあったとはいえず、客観的にみて営利を目的として行われたものともいえないことからすれば、社会通念上、本件制作販売等が、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であるとはいえず、事業に該当しない」としている⁸⁶⁾。

控訴審では、一審で昭和56年最判が考慮要素としていない「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性」という考慮要素が付加されたことの是非が争点となったが、控訴審の東京高裁令和3年11月17日判決では、「事業所得の性質に照らし、『相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性』を重要な考慮要素とすることが相当である。そして、これらの考慮要素を総合考慮した上、社会通念に照らし、社会的客観性をもって事業と認められる実態を有するか否かによって、事業該当性を決すべきである。このような判断方法によることは、昭和56年最判と何ら相反するものとはいえない」としており、本件絵画の制作販売等から生ずる所得は事業所得に該当せず雑所得に該当するとして、原告の請求を棄却した一審判決が維持された⁸⁷⁾。

「事業所得の判定において、本件判示の『相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性』を重視するという点には賛成できない⁸⁸⁾との意見や、「そもそも事業所得が損失を生じるものであることを法が予定しており(所法69①)、さらには損失の繰越控除の規定が用意されている(所法70, 71)ことからして疑問でもある。安定収入が得られるか否かは結果論であるから、利益が出る年と出ない年があるとしても、それが安定していないというだけで事業所得該当性ないし『事業』該当性が否定されるべきものではないのではなかろうか。むしろ、中長期的スパンにおいて生計維持が可能である程度に『本業』としての外形性を有しているか否かという点から考えた方がよいように思われる⁸⁹⁾との意見もある。

これについては、前出(7頁のⅡ2.)の馬券横浜事件の地裁判決において、「相当程度の期間継続して安定した収益を得られる可能性」について必要要件と位置付けていたのとは異なり、重要な要素であるとしても、あくまでも様々な考慮要素の一つとしての位置づけであれば、「安定していないというだけで事業所得該当性ないし『事業』該当性が否定さ

86) 横浜地判令和3年3月24日税資271号順号13545。評釈として佐藤香織「判批」税経通信78巻11号(2023年)179頁等がある。

87) 東京高判令和3年11月17日・前掲注33)。評釈として栗原克文「判批」TKC税研情報34巻1号(2023年)35頁、渡辺充「判批」税理67巻3号(2024年)246頁等がある。最高裁令和4年4月21日決定で上告不受理。

88) 渡辺(充)・前掲注87)253頁。

89) 酒井克彦「雑所得区分にみる『業務に係る雑所得』概念—国税庁解釈の問題点と若干の提案—」税理66巻1号(2023年)40頁。

れる」ものではないので、問題ないと考えられる⁹⁰⁾。「中長期的スパンにおいて生計維持が可能である程度に『本業』としての外形性を有しているか否かという点から考えた」場合は、「副業」に事業性を認めにくくなり、かえって事業性の判断が狭くなる可能性があるのではないかという点にも留意が必要である。

5. 事業所得該当性を判断する要素

判例において示された考慮要素について、金銭貸付行為のように業種業態特有の考慮要素を除いて、一般的に共通して用いられることが多い要素をまとめると次のとおりとなる。

- ① 営利性・有償性があること
- ② 継続性・反復性があること
- ③ 自己の計算と危険における企画遂行性があること
- ④ 精神的・肉体的労力の程度
- ⑤ 人的・物的設備があること
- ⑥ 資金の調達方法
- ⑦ その者の職業、経歴、社会的地位及び生活状況
- ⑧ 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があること

柿原勝一教授は、「副業等における事業所得と雑所得の判断に当たっては、特に、『取引に費やした精神的、肉体的労力の程度』と『その者の職業、経歴及び社会的地位』、『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が存するか』が重視されており、本業のほかに行う経済活動は、いわば『片手間』で行なわれているものであって事業所得を発生させる『事業』とはいえない、と判断する傾向が強いといえる」としている⁹¹⁾。

諸要素の中で、本業の収入金額や本業だけで生活資金が十分にまかなえているかという点も重視されていると考えられることから、「生活状況」も重視されている要素といえると考えられる。

また、金銭貸付行為のような業種業態固有の考慮要素があるほか、要素間の優先順位、濃淡や要素の中身については、業種業態によっても違って来る面がありえ、ある程度カテゴリー分けをした検討も有用であろう。

例えば、酒井克彦教授は、「収入の安定性」について、「現在不安定な収入しか得られない場合には、中長期的な視角からみて将来は安定していくと客観的に認められることが求められることにはなるであろう」としつつ、長期的観点からみるか、短期的にみるかにつ

90) 栗原・前掲注 87) 41 頁は、「実際、事業活動や業務活動には、スタートアップ段階や本業のみでは生計を立てることが困難な場合の副業等、様々なケースが考えられ、収益性に依拠した判断は、必ずしもすべてのケースに当てはまるとは限らず、そこに活動が事業といえるか否か、趣味や娯楽の領域か否かの判断を客観的に行うことの難しさが、考慮要素は特定の要素に限定されるものではなく、他の考慮要素も勘案しつつ、社会通念に照らして総合判断することが求められよう」としている。

91) 柿原・前掲注 13) 64-65 頁。

いて、「これは、業種業態、経済社会環境等をみて判断されるべき事柄であろう。例えば、店舗や工場を設けて高額な機械備品を準備するような業務においては、初期投資費用を回収するのに相当の年月を有するであろうから、短期的な視角から営利性を判断すべきではないであろう。これに対して、店舗や設備を設けずに行われる事業であれば、設備等を有するケースに比較してより短期的な視角から営利性を判断すべきかもしれない」、「有価証券取引、商品先物取引等が対象とされ」る「業種業態の場合は短期的な視角から営利性を判断してもよいように思われる」としている⁹²⁾。

これは上記⑧の「相当程度の期間」や「安定した収益」という要素について、業種業態に応じた内容で考える必要性を示しているものととらえることもできると考えられる。

6. 諸要素の総合考慮による判断の短所

こうした諸要素の総合考慮により事業所得該当性を判断する手法については、裁判での判断基準としては有効に機能しても、納税者の申告時、あるいは課税当局の処分時の所得区分の判断基準としては、どの要素にどの程度の重要性を持たせるかなど明確性に欠ける面があり、使いにくい基準であることも確かである。

働き方の多様化が進み、副業等が増加する中で、納税者にとって所得区分についての予測可能性の確保が重要になってきている。

こうしたことを背景に、国税庁は令和4年10月に所得税基本通達を改正し、雑所得の判断に当たって形式基準の導入により事業所得との区分の明確化が図られたので、それについて次に取り上げることとしたい。

V 令和4年10月所得税基本通達一部改正

1. 令和4年10月所得税基本通達35-2の改正の概要

柿原勝一教授は、「総合判断だけでは納税者（特に副業等を開始したばかりの納税者など申告等の知識が乏しい者）の予測可能性の確保が困難だと考えられ、納税者における恣意性の混入と相俟って種々の問題が生ずるところである。そこで、納税者利便も考慮し、通達によって収入金額による形式な基準を導入することも必要ではないかと考える」とした上で、「本改正では、雑所得を生ずべき業務に係る雑所得を有する者の現金預金取引等関係書類の保存義務を、その業務に係る収入金額が300万円を超える者に課しているが、書類の保存を不要とする収入金額300万円以下の規模であれば、これまでの帳簿、書類の保存が不要な雑所得と変わらず、事業所得にはなりようがないとも考えられる。そこで、『事業から生じたと認められない所得で雑所得に該当するもの』が例示されている所得税基本通達35-2に、『事業に至らない程度とは、社会通念上事業として認められるかどうか

92) 酒井克彦「所得税法における安定収入と不安定収入（下-2・完）」税務事例53巻8号（2021年）1頁。

次の判断要素などを総合勘案して判断するのであるが、他に主たる所得があり、過去3年間のうち、収入金額が300万円を超える年がない場合には、『雑所得を生ずべき業務に係る雑所得に該当すると取り扱って差し支えない。』との形式基準を入れて納税者の予測可能性を確保してはどうかと考える」と提案していたところであるが⁹³⁾、改正の具体的中身は異なるものの、「形式基準」を入れた所得税基本通達の改正が令和4年10月7日付けで行われ、同年10月11日に国税庁ホームページで公表された⁹⁴⁾。

所得税基本通達35-2(業務に係る雑所得の例示)の改正(以下、改正後の所得税基本通達35-2を「本件通達」という。)で、新たに(注)が加わり、「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(資産(山林を除く。))の譲渡から生ずる所得については、譲渡所得又はその他雑所得)に該当することに留意する」とされた。

この所得税基本通達35-2の改正(同基本通達35-1も併せて改正された)の際に、国税庁ホームページにおいて「雑所得の範囲の取扱いに関する所得税基本通達の解説」(以下、「本件解説」という。)が併せて公表されている⁹⁵⁾。

本件解説では、本件通達の「(注)の前段では、『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』という取扱いを明らかにしています」としたうえで、「この社会通念による判定について、最判昭和56年4月24日では、『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』と判示しています。また、東京地判昭和48年7月18日では、『いわゆる事業にあたるかどうかは、結局、一般社会通念によって決めるほかないが、これを決めるにあたっては営利性・有償性の有無、継続性・反復性の有無、自己の危険と計算における企画遂行性の有無、その取引に費した精神的あるいは肉体的労力の程度、人的・物的設備の有無、その取引の目的、その者の職歴・社会的地位・生活状況などの諸点が検討されるべきである』と判示しています。したがって、その所得を得るための活動が事業に該当するかどうかについて、社会通念によって判定する場合には、上記判決に示された諸点を総合勘案して判定することとなります」としている。

93) 柿原・前掲注13)77-78頁。引用文中の「本改正」は令和2年度税制改正。

94) 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)」<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/shotoku/kaisei/221007/index.htm>(最終閲覧日:2026年2月12日)参照。

95) 国税庁「法第35条(雑所得)関係」<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/shotoku/kaisei/221007/pdf/02.pdf>(最終閲覧日:2026年2月12日)参照。本件解説については、酒井克彦「雑所得内分類における帳簿書類保存基準及び収入金額基準(300万円基準)の意義」税理66巻1号(2023年)62頁では、「所得税基本通達の改正についての解説であるにもかかわらず、改正通達自体からは読み取れない事柄が説明されているようにもみえ、解説の域を逸脱してはいないであろうか」との指摘がなされている。

これについて渡辺徹也教授は、「最判昭和56年4月24日は、事業所得と給与所得の区別、東京地判昭和48年7月18日は、事業所得と雑所得の区別が問題となった事例である。所得税基本通達35-2は雑所得に関するものであるから、ここでの議論においてより重要なのは、2つのうち後者の判決の方となろうか」としつつ、「『東京地判昭和48年7月18日』は、おそらく税資70号637頁およびシュトイエル138号48頁に掲載された事例だと推測されるが、当該事件は（弁護士顧問料事件と比べても）それほど有名なものではない」とし、「『事業所得と業務に係る雑所得の区分』についての『判例』とまでいえるのかについては少々疑問である」⁹⁶⁾として、「国税庁がなぜこの東京地裁判決だけに依拠しようとするのかが問われる」⁹⁷⁾としている。

これに関しては、東京地裁昭和48年判決（前出28頁のIV3.）は株式取引による所得に関する事案で、控訴審の東京高裁昭和49年8月29日判決では「原判決と同じ理由で、本件株式取引によって生じた損失は事業所得金額の計算上生じたものでなく、雑所得金額の計算上生じたものと認め」控訴が棄却され、上告審でも「原審の認定判断は、正当として是認することができ」として上告が棄却されており、おそらく最高裁でも審理が行われた上で確定した判例であることから、国税庁として重視しているということだと思われる⁹⁸⁾。

また、近年の判例をみても、東京地裁昭和48年判決でとりあげられた考慮要素は基本的には維持されていることから、先例としての意義を認めることができると考えられる（前述32頁のIV3.参照）。

そして本件通達の（注）の後段では、「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（資産（山林を除く。）の譲渡から生ずる所得については、譲渡所得又はその他雑所得）に該当することに留意する」とされている。

本件解説では、「収入金額300万円」については、末尾の（注）で、「令和2年度の税制改正では、業務に係る雑所得について、前々年の収入金額が300万円を超える場合には、取引に関する書類の保存を義務付ける改正が行われたところです。本通達の『収入金額300万円』については、上記の改正において、収入金額300万円以下の小規模な業務を行う方について、取引に関する書類の保存を求めないこととされたことを踏まえたものです」との説明がなされている。

続いて本件解説では、「事業所得と業務に係る雑所得の区分については、上記の判例に

96) 渡辺（徹）・前掲注45）35頁。酒井克彦「所得税基本通達改正にみる雑所得の取扱い—改正内容についての概観—」税理66巻1号（2023年）27頁は、「判例とはいえない」と断言している。

97) 渡辺（徹）・前掲注45）51頁の注38。

98) 東京地判昭和48年7月18日・前掲注75）、東京高判昭和49年8月29日・前掲注75）、及び最判昭和51年6月25日・前掲注75）。酒井春花「租税回避の雑所得への囲込み—赤字副業と損益通算—」税理66巻1号（2023年）56頁も、「この判決は上告審最高裁昭和51年6月25日第二小法廷判決（税資89号69号（ママ））においても維持されている判断であるためであると考えられる」としている。

基づき、社会通念で判定することが原則ですが、その所得に係る取引を帳簿書類に記録し、かつ、記録した帳簿書類を保存している場合には、その所得を得る活動について、一般的に、営利性、継続性、企画遂行性を有し、社会通念での判定において、事業所得に区分される場合が多いと考えられます」とした上で、(注)として、

「その所得に係る取引を記録した帳簿書類を保存している場合であっても、次のような場合には、事業と認められるかどうかを個別に判断することとなります。

① その所得の収入金額が僅少と認められる場合

例えば、その所得の収入金額が、例年、300万円以下で主たる収入に対する割合が10%未満の場合は、『僅少と認められる場合』に該当すると考えられます。

※『例年』とは、概ね3年程度の期間をいいます。

② その所得を得る活動に営利性が認められない場合

その所得が例年赤字で、かつ、赤字を解消するための取組を実施していない場合は、『営利性が認められない場合』に該当すると考えられます⁹⁹⁾

※『赤字を解消するための取組を実施していない』とは、収入を増加させる、あるいは所得を黒字にするための営業活動等を実施していない場合をいいます¹⁰⁰⁾。

他方で、その所得に係る取引を帳簿に記録していない場合や記録していても保存していない場合には、一般的に、営利性、継続性、企画遂行性を有しているとは認め難く、また、事業所得者に義務付けられた記帳や帳簿書類の保存が行われていない点を考慮すると、社会通念での判定において、原則として、事業所得に区分されないものと考えられます。

ただし、その所得を得るための活動が、収入金額300万円を超えるような規模で行っている場合には、帳簿書類の保存がない事実のみで、所得区分を判定せず、事業所得と認められる事実がある場合には、事業所得と取り扱うこととしています」としている。

以上の本件解説の内容をまとめると次のとおりとなる。

当該所得に係る取引を記録した帳簿書類の保存があるかどうかを事業所得該当性の重要な判断基準とし、

(1) 帳簿書類の保存がある場合には、概ね事業所得と判断するが、①当該所得の収入金額が僅少と認められる場合、または②当該所得を得る活動に営利性が認められない場合は、事業と認められるかどうかを個別に判断することになり、

(2) 帳簿書類の保存がない場合には、①収入金額が300万円超の場合は概ね雑所得(事業所得と認められる事実がある場合は事業所得)とされ、②収入金額が300万円以下の場合は業務に係る雑所得(山林を除く資産の譲渡から生ずる所得は譲渡所得又はその他雑

99) これに関して、酒井(春)・前掲注98)54頁は、「『赤字副業』について言及されていることから、損益通算について財務省の懸念が見受けられよう」としている。

100) 酒井(春)・前掲注98)57頁は、「『赤字を解消するための取組を実施していない』場合とは、新しい判断基準ではなく、これまでの裁判例において『取引に費やした精神的、肉体的労力の程度』と示されていた点をより具体化したものと解することもできる」としている。

所得)とされる。

2. 帳簿書類保存基準が盛り込まれた経緯

帳簿書類の保存の有無を判定基準とする(以下、「帳簿書類保存基準」という。)点は、令和2年度税制改正を踏まえていて、これまでの判例ではみられないものである。

本件通達の改正経緯をみると、この帳簿書類保存基準は、当初の国税庁案にはなかったもので、パブリックコメントでの意見を踏まえて採用されたものである。

令和4年8月1日に開始された意見公募手続に付された案は次のとおりである¹⁰¹⁾。

まず改正の背景として、「国税庁においては、シェアリングエコノミー等の『新分野の経済活動に係る所得』や『副業に係る所得』について、適正申告をしていただくための環境づくりに努めているところ、これらの所得については、所得区分の判定が難しいといった課題があり」、「上記の課題に対応するため、所得税基本通達を次のとおり改正し、雑所得の範囲の明確化を」するとした。

そして、「事業所得と業務に係る雑所得の判定について、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こと、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、特に反証がない限り、業務に係る雑所得と取り扱うことと」するとしていた。

これは前述(35頁のV 1.)の柿原教授の提案にある「収入金額が300万円」という基準に沿った内容のものであったといえる¹⁰²⁾。

それに対し、パブリックコメントでの意見(概要)として、「主たる所得か否かを基準とすることについて」は、「本業か副業かで所得区分を判断すべきではない」、「フリーランスの場合は、契約形態によって所得区分が分かれる場合があるが、この場合、主たる所得はどうか」、「会社を辞めずに起業した者は、給与所得を得つつ、事業収入が300万円を超えない場合が多いが、こうした者も業務に係る雑所得に区分されるのか」、「真面目に記帳等をしている者は、収入金額300万円以下の副業であっても事業所得と取り扱うべきではないか」などがあった¹⁰³⁾。

これらの意見に対する国税庁の考え方として、「事業所得と業務に係る雑所得の所得区分の判定については、パブリックコメントにおける御意見を踏まえ、主たる所得かどうかで判定するという取扱いではなく、所得税法上、事業所得者には、帳簿書類の保存が義務づけられている点に鑑み、帳簿書類の保存の有無で所得区分を判定することとし、通達を

101) 国税庁「『所得税基本通達の制定について』(法令解釈通達)の一部改正(案)(雑所得の例示等)に対する意見公募手続の実施について」(2022年8月1日) <https://public-comment.e-gov.go.jp/pcm/download?seqNo=0000239211> (最終閲覧日:2026年2月12日) 参照。

102) 柿原・前掲注13) 77-78頁。

103) 国税庁「『所得税基本通達の制定について』(法令解釈通達)の一部改正(案)(雑所得の例示等)に対する意見公募の結果について」(2022年10月7日) <https://public-comment.e-gov.go.jp/pcm/download?seqNo=0000242043> (最終閲覧日:2026年2月12日) 参照。

別添のとおり修正いたしました。この修正により、収入金額が300万円以下であっても、帳簿書類の保存があれば、原則として、事業所得に区分されることとなります¹⁰⁴⁾。

このように、帳簿書類保存基準は、パブリックコメントを踏まえ導入されたものであるが、これについて学説の評価は分かれている。

3. 帳簿書類保存基準等の評価

帳簿書類保存基準に対しては、「帳簿書類の保存があるということは、ある程度は企画遂行性等を認めるファクターともなり得ると思われる。しかしながら、帳簿書類の保存がなかったとしても十分に『事業』は成り立ち得るのであって、現に帳簿書類を保存しない事業者は多く存在する。」「そうであるにもかかわらず、帳簿書類保存基準を事業所得と雑所得との境界の切分けに使うというのは、現状がそうであるからというよりも、帳簿の記帳及び帳簿書類の保存を推奨したいという別の思惑があるのではないかなどという邪推さえ浮上するのである」との指摘や¹⁰⁵⁾、「記帳・帳簿書類保存の有無を事業所得または雑所得該当性判断に持ち込むことは、白色事業申告者との取扱いとの整合性の観点からも、またこれまでの事業所得と雑所得との区分をめぐる裁判例からも、疑問を禁じ得ない」と疑問を呈する意見もある¹⁰⁶⁾。

しかしながら、法232条1項で事業者には帳簿書類の保存義務が課されており、帳簿書類の保存の有無は事業を行っているとの意思の有無を客観的に示す材料で、かつ、事業を行っているとの外観を示す材料ともいえるため、考慮要素の一つとして位置付けることは妥当と考える¹⁰⁷⁾。

帳簿保存義務に「重要な」考慮要素としての位置づけを裁判所も認めるかについては、これまでの判例では考慮要素とされていないため、今後の裁判例での扱いが注目される。

また、収入金額300万円が基準の1つとされていることに対しては、「営利性をことさらに重視する理由はそれほど明確ではない」など疑問を呈する見方もあるが¹⁰⁸⁾、営利性

104) 引用中の「別添」は本件通達である。収入金額を基準に採用することについては、「収入金額は業種によって差がでることから、所得金額を基準とすべきである」との意見(概要)があり、これに対しては、国税庁の考え方として「事業所得と業務に係る雑所得の区分は、従来から、その所得を得るための活動が、事業的規模で行われているかどうかを社会通念で判定すると取り扱って」おり、「所得を得る活動の規模に関する基準については、所得税法や消費税法の規定を踏まえると、収入金額が適当であると考えてい」としている。

105) 酒井(克)・前掲注95)65頁。

106) 石川緑「記帳制度と雑所得の基準」税理66巻1号78頁。

107) 佐藤(香)・前掲注86)183頁は、本件通達の基準について「社会通念上事業と称することができるかという点について、事業所得に該当する活動を行うにあたって通常行われる帳簿書類の作成と保存を行っている場合には、その所得を得る活動について、一般的に、営利性、継続性、企画遂行性などの事業所得と判定される要素が認められるという社会通念に沿ったものであると言えよう」とし、栗原・前掲注87)43頁は「帳簿書類の保存が事業所得該当性の考慮要素となり得ることは改正前においても当てはまるものと考えられる」としている。

108) 渡辺(徹)・前掲注43)36頁。酒井(克)・前掲注95)67-68頁は、「素朴な疑問」として「①所得

は考慮すべき要素の中で重要であり、かつ収入金額は数値として客観的にとらえやすいので、課税庁が「個別判断に踏み込むかどうか」を判断する形式基準としては使いやすいくということであろう。300万円という数字は、令和2年度税制改正で、雑所得を生ずべき業務に係る収入金額が300万円を超える者に「総収入金額及び必要経費に関する事項を記載した書類」（現金預金取引等関係書類）の保存義務を課す基準として導入されたもの（法232条2項）で、事業所得該当性とは直接関係がない数字を転用したものともいえるが¹⁰⁹⁾、収入金額の形式基準として妥当な水準と考えられたものであろう。

最終的には諸要素の「総合考慮」で判断するとしても、課税庁が処分の可否を判断するに当たって、全ての事案について「総合考慮」を行うことにはリソースの面から限界があり、重要な要素で数値基準等になじむものについて、一定の形式基準を設けて、総合考慮すべき事案の絞り込みを行うことは、税務執行の面で合理的かつ効率的であるとともに、納税者側にとっても課税当局による所得区分の判断についての予測可能性の向上に資するものと考えられる。形式基準で帳簿書類保存義務を満たさず概ね業務に係る雑所得と判断されても、個別判断により諸要素を総合考慮することで事業所得と判定される場合もありうるものであり、一時的なふるいにかけるための基準とすることには問題はないのではないかと。

問題となりうる点があるとすれば、帳簿書類が保存されず、かつ、収入金額が300万円以下の場合（個別判断を行わず）業務に係る雑所得（山林を除く資産の譲渡から生ずる所得については譲渡所得又はその他雑所得）に該当するとされている点である。これについては、国税の執行において明確な形式基準が必要であることから、やむを得ない面もあると考えられるが、法令によらず収入金額等で一律の基準を設けているので、裁判となった場合に個別事情により課税庁の処分が否定される訴訟リスクは残ると考えられる。

帳簿書類の保存がないことと、収入金額300万円以下であることの形式基準の2要素のみでは、雑所得と断定する根拠としては必ずしも強固なものとは言えないと思われ、課税庁としては、形式基準で判断するとしても、できるだけ他の考慮要素も含めた判断で雑所得該当性（事業所得非該当性）を説明できるようにしておく必要があると。

VI 結語

本稿では、近年の働き方の多様化等を踏まえ、所得が所得税法における事業所得に該当するかどうかの判断基準について検討を行った。

事業所得該当性の判断に当たっては、「継続性」と「対価性」は必要要件であり、この

稼得活動の性質や業種業態を勘案しない収入基準に問題はないのか。②従業員の数や、店舗の広がりなど、所得稼得活動の規模を考慮しない収入金額基準に問題はないのか」などを挙げている。

109) 平成23年度税制改正前は、300万円という数字が、確定申告を行った所得300万円超の白色申告者に記帳義務・記録保存義務を課す基準とされていた。

要件該当性を確認した上で、種々の要素を総合考慮して社会通念上事業といえるかどうかを検討すべきことを確認した。

デジタル化の進展を反映して、給与所得か事業所得かの判断の際には、例えば、これまで給与所得該当性の判断で考慮要素とされてきた「空間的な拘束」という要素については、「インターネットを介した拘束」も反映することが必要となっている。

働き方の多様化の一例であるギグワーカーは、雇用契約ではなく請負契約を結ぶことが一般的であるため、その所得は、所得稼得活動の規模等に応じて事業所得または雑所得に区分されることとなろう。労働法の分野では、フードデリバリーサービスにおけるギグワーカーについて、労組法上の労働者に該当するとした東京都労働委の判断が示された。労組法上の労働者性の判断要素には、給与所得該当性の判断要素と共通または類似しているものが多いが、労組法では所得税法と比べて、その制度趣旨の違いにより、プラットフォームによる指揮監督やギグワーカーの受ける時間的・場所的拘束等が緩やかに解釈される傾向にあることなどを考慮する必要があり、同一のケースについて、裁決や裁判で給与所得該当性が認められる可能性はほぼないと思われる。他方、近時はプラットフォームとギグワーカーとの間で雇用契約が結ばれる事例も出ている。今後、ギグワーカーの所得区分をめぐる争いとなるケースもありうることから、動向を注視していきたい。

また、働き方の多様化等を反映して、諸要素の総合考慮による判断が難しくなってくる中、事業所得と雑所得の区分についての平成4年10月の所得税基本通達改正における形式基準の導入は、税務執行の面で合理的かつ効率的であるとともに、納税者側にとっても所得区分の判断についての予測可能性の向上に資するものとして評価できる。

改正後の通達に基づく処分を裁判所がどう評価するか、形式基準と総合考慮による判断の結果が一致するとは限らず、形式基準と総合考慮による判断の乖離がどの程度生じてくるのかについて、今後の裁判事例の動向を注視していきたい。