

TC フォーラム研究報告 2022 年 6 号(2022 年 11 月)

© Koji Ishimura

TC フォーラム研究報告 2022 年 6 号(2022 年 11 月)

**通達による「業務に係る雑所得」区分の明確化と租税法律主義
～シェアリングエコノミー対応での「所得税基通 35-2 の改正」とは**

石 村 耕 治

(白鷗大学名誉教授・TC フォーラム代表委員)

◆はじめに～副業収入 300 万円以下は雑所得の怪！

I 「業務に係る雑所得」とは

- 1 確定申告書は変更済み
- 2 新たな雑所得区分の検証
 - (1)働き方改革に伴う納税環境整備
 - (2)現金主義による所得計算の特例

II 通達による「業務に係る雑所得」区分の明確化と租税法律主義の課題

- 1 通達改正案への意見公募を行った理由
- 2 パブコメを斟酌し修正された通達改正原案
 - (1)意見公募(パブコメ)の結果を項目区分別に検証する
 - ①問われる「名ばかりパブコメ」
 - ②問われる「改正通達の解説」で闊歩する公定解釈
 - (2)「事業」と「業務」概念の違いは
 - (3)狙いは損益通算など納税者の権利利益の制限
 - (4)問われる通達による「業務に係る所得」区分明確化
 - ①雇用類似の働き方で得た副業/兼業収入は給与所得では？
 - ②職業選択の自由から見た副業/兼業収入にかかる「所得」の判定

◆むすび～通達課税、公定解釈の闊歩で揺らぐ租税法律主義

◆はじめに～副業収入 300 万円以下は雑所得の怪！

近年、「シェアリングエコノミー(共有経済)」やネット/デジタルプラットフォームを介した「デジタルエコノミー」(以下「シェアリングエコノミー等」という。)という言葉が流行っている。国税庁も、シェアリングエコノミー等の活発化に伴う「新分野の経済活動に係る所得」や「業務に係る雑所得」¹、つまり給与所得者などが“副業”、“兼業”など(以

¹ 本報告では、読者が理解しやすいように、「業務」、「副業」、「兼業」の言葉をほぼ同じ意味で使っている。

下、たんに「副業」ともいう。)で得た収入/所得の申告漏れに注目し出している。具体的には、片手間で作成した物をアプリ販売して得た収入、アフィリエイト²で得た広告収入、休日にウーバーイーツで稼いだ収入などをターゲットに適正な納税申告を促そうと狙っている。

この種の所得の適正な納税申告ができていない背景には、確定申告時における所得区分の判定が難しいことがある。もっと納税者にフレンドリーな課税の仕組みを必要としていたこともある。そこで、数年前から、国税庁は、申告漏れが指摘される分野に、「業務に係る雑所得」というカテゴリーを設け、投網で捕捉できるように様々な仕組みを整備してきている³。

仕組み整備のポイントは、おおまかに分ける次のとおりである。

【表 1】「業務に係る雑所得」をめぐる課税の仕組みの見直しポイント

①形式基準の採用による税務執行	①収入金額 300 万円以下 ②収入金書 1,000 万円超
②納税環境の整備/納税者のコンプライアンス(自発的納税協力)の仕組み	①帳簿の作成・帳簿書類の保存 ②収支内訳書の作成・添付

例えば、会社員が「副業(業務)に係る所得」を得ているとする。この場合、これまで、法令上、帳簿の作成や帳簿書類の保存義務はなかった。しかし、2022(令和 4)年分の副業(業務)に係る所得」については、2020(令和 2)年分の副業(業務)収入が 300 万円を超えた場合には、帳簿(現金主義も可)の作成や作成した帳簿に加え請求書やレシートなどの保存が義務づけられる。

一方、1,000 万円を超えた場合には、帳簿の作成・帳簿書類の保存に加え、収支内訳書の作成・添付が義務づけられる(所得税法 120 条 6 項)。

法令で 300 万円という“形式基準”(所得税法 67 条 2 項・所得税法施行令 196 条の2)が設けるのは、税務執行の便宜には資するかも知れない。しかし、納税者から見ると、こうした“形式基準”の独り歩きも心配される。

² アフィリエイトとは Web サイト(ブログやホームページ)でアフィリエイト広告(商品)を紹介する「紹介者」を指す。

³ 詳しくは、本村大輔「シェアリングエコノミーの課税問題：ギグワーカーの課税取扱いを中心に」国民税制研究 6 号(2020 年) 73 頁以下参照、国民税制研究 第 6 号 | 国民税制研究 (jti-web.net)石村耕治・菊池純「アメリカのシェアリングエコノミー課税論議 ～問われる『オンデマンド労働プラットフォーム』の所在」国民税制研究 5 号(2019 年) 131 頁以下参照。国民税制研究 第 5 号 | 国民税制研究 (jti-web.net)

例えば、300 万円以下だから、「事業所得」ではなく、形式的に「雑所得」と判断されると、さまざまな税制上の特典を否定されてしまう。しかも、こうした判断基準/解釈基準を国税庁の税務通達で発出することは、実質的に行政立法を行っているに等しい。憲法に定める租税法律主義から派生する課税要件法定主義や課税要件明確主義のもとでは行政立法を禁じている。事例によっては、納税者の憲法上の権利利益がむしろ損なわれるのではないか⁴。

国税庁は、こうした憲法論とは正面から立ち向かおうとはしない。こうした議論を迂回し、①形式基準や、通達を使った②「社会通念」のような概括概念の採用による税務執行の公正さを取り繕うことを狙いに 2022 年 8 月 1 日から 8 月 31 日の期間で、「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)」を公表し、所得税基通 35-2 の改正(原)案に対する意見公募(パブリックコメント)を実施した⁵。

この意見公募は、近年注目の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「業務に係る雑所得」、つまり“副業・兼業にかかる収入/所得”を主なターゲットに、課税庁/国税庁主導で、課税や申告の適正化を図ることが狙いである。

意見公募手続には、7,059 の意見が寄せられた⁶。ネット上にも、この問題に対する様々な書込みが行き交い、関心の高さが伺える。

国税庁は、2022 年 10 月 7 日に、寄せられた公募意見(パブコメ)も織り込んで、改正所得税基本通達 35-2 を発出し、「業務に係る雑所得」の判定方法、基準を明らかにした。同時に「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「改正通達の解説」ともいう。)⁷のなかで、自分らに都合のよい「業務」にかかる収入/所得に係る課税取扱いや法令の適用・解釈などを示した。

そこで、この報告では、まず、「業務に係る雑所得」の所在について点検する。次に、①形式基準の採用による税務執行、具体的には①収入金額 300 万円以下、②収入金書 1,000 万円超、②納税環境の整備/納税者のコンプライアンス(自発的納税協力)の仕組み、具体的には①帳簿作成・帳簿書類の保存、②収支内訳書の作成・提出な

⁴ 形式基準、不確定概念と課税要件明確主義について詳しくは、石村耕治編『現代税法入門塾(第 11 版)』(清文社、2022 年) 177 頁以下参照。

⁵ 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 URL: <https://public-comment.e-gov.go.jp/servlet/PcmFileDownload?seqNo=0000239211> を行った。その後、2022 年 10 月 7 日に「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>)を発出した。

⁶ 「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

⁷ 「雑所得の範囲の取扱いに関する所得税基本通達の解説」

どについて点検する。その後、通達による「副業に係る所得」区分の明確化と租税法律主義の課題について点検する。

Ⅰ「業務に係る雑所得」とは

従来から、雑所得は、大きく①公的年金等の雑所得と②その他の雑所得とに区分されたきた⁸。課税は、課税対象となる種類の所得により、総合課税または申告分離課税の方法で課税されてきた【表 2】。

【表 2】これまでの雑所得の種類、対象、課税方法

雑所得の種類	対象	課税方法
① 公的年金等の雑所得	国民年金、厚生年金、確定給付/拠出企業年金、恩給、一定の外国年金などの所得	総合課税
② その他の雑所得	他の所得にあてはならない所得	
	先物取引、外貨取引(FX)に係る所得、暗号資産(仮想通貨)の係る所得など	申告分離課税

これが、2022(令和 4)年中の雑所得にかかる課税取扱いから、次のように正式に変更になる。

【表 3】新たな雑所得の種類、対象、課税方法

雑所得の種類	対象	課税方法
① 公的年金等の雑所得	国民年金、厚生年金、確定給付/拠出企業年金、恩給、一定の外国年金などの所得	総合課税
② 業務に係る雑所得	原稿料、講演料、アフィリエイト収入その他ネットを使った個人取引またはギグワーカー/フリーランスの食事配達業務など副収入による所得	
③ その他の雑所得	他の所得にあてはならない所得	申告分離課税
	先物取引、外貨取引(FX)に係る所得、暗号資産(仮想通貨)の係る所得など	

1 確定申告書は変更済み

2021(令和2)年分所得税確定申告書様式では、成立前の改正通達をすでに織り

⁸ 石村耕治編『現代税法入門塾(第 11 版)』(清文社、2022 年) 483 頁以下参照。

込み済みとした形で、雑所得のカテゴリーを、⑦「公的年金等」、⑧「業務」、⑨「その他」に3区分している。⑧「業務」とは「原稿料、講演料またはシェアリングエコノミーなどの副収入による所得」と説明されている。暗号資産取引に係る収入などがある場合には、⑨「その他」に記入することとされている。

【表 4】 2019(令和元)年までの確定申告書

所得金額	事業等	①								計	所得税及び復興特別税	(40)
		業農業	②									外国税額控除
	不動産	③								算	源泉徴収申告	(42)ー
	利子	④									予定	(第1期分)
	配当	⑤									第3期分の税割	(46)ー(48)
	給与	区分	⑥									
	雑	⑦								その	配偶者の所得	
総合譲渡・一時 ②+[(③+⑥)×1/2]	⑧								専従者給与			
合計	⑨								青色申告			
社会保険料控除	⑩								雑所得・源泉徴収			
所得	小規模企業共済等掛金控除	⑪								の	未納付の所得	
	生命保険料控除	⑫										

【表 5】 2020(令和2)年以降の確定申告書

所得金額等	利	子	④															予定	(第1期分)
	配	当	⑤															第3期分	の税割
	給与	区分	⑥															(49)ー(50)	
	公的年金等		⑦															公的年金	合計所
	業		⑧															配偶者の	
	その他		⑨															専従者給与	
	⑦から⑨までの計		⑩															青色申告	
	総合譲渡・一時		⑪															雑所得・源泉徴収	
	合計		⑫															未納付の	
	社会保険料控除		⑬															本年分で差し	
所得	小規模企業共済等掛金控除		⑭															平均課税	↑

2 新たな雑所得区分の検証

わが国では久しく、多くの企業が従業員の副業を原則として禁止してきた。ところが、厚生労働省は「働き方改革」の一環として大きく方針転換を行い、現在では積極的に副業・兼業の推進を図っている。これを受けて、大企業ではすでに副業を解禁する動きが出てきている。中小企業では副業・兼業を認める企業はいまだ少ないが、政府の

方針としては今後も副業・兼業を推進していく方向である⁹。政府の方針に従うと、例えば、税理士事務所の職員が、副業として記帳代行を有償で行うことを雇用主である税理士が認めていく方向に進まざるを得ないのではないか。

(1)働き方改革に伴う納税環境整備

政府税制調査会(以下「政府税調」という。)は、ここ数年、納税環境整備の一環として、シェアリングエコノミー(共有経済)や暗号資産(仮想通貨)取引、ギグワーカー(フリーランスの食事宅配業務のような雇用類似の働き方をする人たち)のようなデジタルエコノミーにかかる納税環境のあり方の論議を深化させてきた。

とりわけ、働き方改革との関連では、「収入のあり方の多様化も踏まえ、事業所得等に対する適正・公平な課税を実現するための環境整備についても検討していく必要がある」[2019(令和元)年9月「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」]ことを強調している。

加えて、政府税調の「納税環境整備に関する専門家会合」の報告[2021(令和3年)11月19日]¹⁰では、記帳水準向上・適正申告に関し「特に悪質な納税者への対応」をうたっている。これを受ける形で、本年度(2022年度)税制改正において、「証拠書類のない簿外経費の必要経費不算入・損金不算入措置」が導入された¹¹。この措置の導入に対しては、学会や在野の納税者団体などから反対の意見表明があり、国会審議においても法制化への懸念が示された。

【コラム1】 雑所得にかかる所得税法上の規定ぶり

①雑所得の意義および範囲(法35条)

法35条(雑所得の範囲)

①公的年金等

(イ)国民年金法や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(所得税法35条2項1号、所得税令82条の2第1項)、(ロ)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(所得税法35条3項2号)、(ハ)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

⁹ たとえば、デジタル庁「シェアリングエコノミーの推進」URL :

https://www.digital.go.jp/policies/sharing_economy/

¹⁰ 本会合の資料については、内閣府「第7回 納税環境整備に関する専門家会合(2021年11月17日)資料一覧」(最終閲覧日2022年9月25日)

¹¹ 詳しくは、石村耕治編著『現代税法入門塾(第11版)』(2022年、清文社)782頁以下参照。

金契約等に基づいて支給を受ける退職年金、その他の各種の年金等（同項3号、所得税令82条の2第2項）のことをいう。

②その他の雑所得

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であるとされる¹²。このような意味でその他の所得と雑所得が重なる部分もあるため、その境界線をめぐっては争いが絶えない状況にある。

②小規模事業者等の収入及び費用の帰属時期（所得税法67条2項）

雑所得を生ずべき業務を行う居住者のうち小規模な業務を行う者として政令で定める要件に該当するもののその年分の当該雑所得を生ずべき業務に係る雑所得の金額（山林の伐採又は譲渡に係るものを除く。）の計算上総収入金額及び必要経費に算入すべき金額は、政令で定めるところにより、その業務につきその年において収入した金額及び支出した費用の額とすることができる（現金主義の特例）。

第3項 前二項の規定の適用を受けるための手続その他前二項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

③所得税法施行令 196 条の2（雑所得を生ずべき小規模な業務を行う者の要件）[2022（令和2）年度税制改正で新設]

法67条2項（小規模事業者等の収入及び費用の帰属時期）に規定する政令で定める要件は、その年の前々年分の雑所得を生ずべき業務に係る収入金額が300万円以下であることとする。

（2）現金主義による所得計算の特例

今般のシェアリングエコノミー等にかかる納税環境整備に先立ち、2020（令和2）年度税制改正においては、次のような改正が行われ、2022（令和4）年から施行されたことを織り込んで考えることは重要である。

なぜならば、2020（令和2）年中の副業収入が300万円、または1,000万円を超えた場合には、2022（令和4）年分の確定申告から手続が大きく変わるからである。

改正点をおおまかにまとめてみると、次のとおりである。

¹² 金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂、2022年）308頁。

【表6】「雑所得を生ずべき業務」に対する現金主義による所得計算の特例

- ①「雑所得を生ずべき小規模な業務を行う者の収入及び費用の帰属時期の特例」(現金主義の特例)(所得税法67条2項):「雑所得を生ずべき業務」についても、現金主義による所得計算ができる旨の特定を設けた。この特例は、前々年分のその業務に係る収入金額が300万円以下である小規模な業務を行う者に限って適用ができることされた(所得税法施行令196条の2)。

[要旨]前々年の副業・兼業の収入が 300 万円以下の場合、現金の動きに基づいた経理方法である現金主義を取ることができる。(＊ただし、届出が必要である。)

- ②「雑所得を生ずべき業務」を行う居住者でその年の前々年分のその業務に係る収入金額が1000万円を超えるものが確定所得申告書を提出する場合には、雑所得を生ずべき業務に係る収支内訳書を確定所得申告書に添付しなければならない」とこととされた(所得税法120条6項)。

[要旨]前々年の副業・兼業の収入が 1,000 万円を超える場合、確定申告と一緒に収支内訳書を提出する義務がある。

このように、「雑所得を生ずべき業務」についても、現金主義による所得計算ができることとされている。

- ③「雑所得を生ずべき業務」にかかる収入金額が300万円を超えるものは、これらの雑所得を生ずべき業務に係るその年の取引のうち総収入金額および必要経費に関する事項を記載した現金預金取引等関係書類を5年間保存しなければならない(同法232条2項、同法施行規則102条7項・8項)。

[要旨]前々年の副業・兼業の収入が 300 万円を超える場合、5 年間の領収書等の保存義務がある。

[適用例]2022(令和4)年分の申告であれば、期限の2023(令和5)年3月15日の翌日から5年間となり、2028(令和10)年3月15日まで保存が義務づけられる。

- ④これらの改正は、2022(令和4)年分以後の所得税に適用される。

以上のような法改正は、シェアリングエコノミー等のエスカレートに伴い、ギグワーカー(雇用類似の働き方をする人たち)や、スマホアプリなどを活用した新たな副業/業務を行う者の納税申告の促進について、行政による対応では限界があることから、法改正で対応しようというものである。

この法改正の主なターゲットは、副業を行う給与所得者である。

また、こうしたターゲットは、事業所得者や不動産所得者とは異なり、副業収入/所

得(「雑所得を生ずべき業務」)にかかる記帳、所得金額の計算、確定申告の経験の乏しい者が多いとの前提に立った法改正である。

加えて、副業収入/所得をより簡便に所得金額の計算をしたうえで確定申告ができるようにするために、副業収入/所得(「雑所得を生ずべき業務」)については、現金主義による所得計算ができる道を拓くことが狙いである。

【コラム2】 誰にでもわかる「副業(業務)に係る雑所得」税務

① 2022(令和4)年分の確定申告から、2年前の副業収入(業務に係る雑収入)が、300万円を超えた者

2020(令和2)年——	——2021(令和3)年——	——2022(令和4)年——
300万円超		

2022(令和)4年からの副業収入について帳簿の作成・請求書等の保存の義務化

■確定申告書記載欄

利 子 配 当 給 付 金 等 公 的 年 金 等 業 務 そ の 他 ⑦から⑩までの計 合 計 ⑪から⑬までの計+⑭+⑮ 社会保険料控除 小規模企業共済等掛金控除	④ ⑤ ⑥ ⑦ ⑧ ⑨ ⑩ ⑪ ⑫ ⑬ ⑭ ⑮	所得金額等 雑所得 青色申告 未納付の 本年分を 平均課税
---	--	--

2020(令和2)年分の副業収入が300万円超

2021(令和3)年まで

2022(令和4)年から

帳簿

帳簿

領収書

請求書

領収書

請求書

作成・保存義務なし

作成・保存義務あり

② 副業収入(業務に係る雑収入)が、1,000万円を超えた者

・これまでは、副業収入(業務に係る雑所得)の申告には、収支内訳書の提出は不要。しかし、2020(令和2)年分の副業収入が1,000万円を超えた場合、2022(令和4)年分の確定申告から収支内訳書の添付が必要。

2021(令和3)年まで

2022(令和4)年から

帳簿

帳簿

領収書

請求書

領収書

請求書

作成・保存義務なし

作成・保存義務あり

収支内訳書

収支内訳書

添付義務なし

添付義務あり

II 通達による「業務に係る雑所得」区分の明確化と租税法律主義の課題

国税庁は、課税庁主導で「業務にかかる雑所得」区分を明確化することを狙いに、2022 年 8 月 1 日から 8 月 31 日の期間で、「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)」を公表し、意見公募(パブリックコメント)を実施した¹³。

この意見公募は、近年注目を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「業務(副業)に係る所得」について課税の適正化を図ることが狙いである。

すでにふれたように、意見公募(パブコメ)手続には、7,059の意見が寄せられた¹⁴。

こうした意見を参考にしたうえで、国税庁は、2022年10月7日に、公募結果の公表と同時に、次のような通達(原)案を修正した改正通達を発出した¹⁵。

【表7】所得税基本通達の一部改正(案)の修正について

修 正 後【確定】	修 正【原案】
(その他雑所得の例示) 35-1 次に掲げるようなものに係る所得は、その他雑所得 (公的年金等に係る雑所得及び業務に係る雑所得以外の雑所得をいう。)に該当する。 (1)～(12) 省略	(その他雑所得の例示) 35-1 次に掲げるようなものに係る所得は、その他雑所得 (公的年金等に係る雑所得及び業務に係る雑所得以外の雑所得をいう。)に該当する。 (1)～(12) 同左
(業務に係る雑所得の例示) 35-2 次に掲げるような所得は、事業所得又は山林所得と認められるものを除き、業務に係る雑所得に該当する。 (1)～(8)省略 <u>(注)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</u>	(業務に係る雑所得の例示) 35-2 次に掲げるような所得は、事業所得又は山林所得と認められるものを除き、業務に係る雑所得に該当する。 (1)～(8)省略 <u>(注)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</u>

¹³ 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」URL: <https://public-comment.e-gov.go.jp/servlet/PcmFileDownload?seqNo=0000239211>

¹⁴ 意見公募(パブコメ)の結果は、<https://public-comment.e-gov.go.jp/servlet/PcmFileDownload?seqNo=0000242043>

¹⁵ 2022 年 10 月 7 日に発出された「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>) の解説 雑所得の範囲の取扱いに関する所得税基本通達の解説(PDF/270KB)

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。	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。
--	--

（注）アンダーラインを付した部分は、修正部分である。[] 部分は引用者加筆

【表8】パブリックコメントからの変更点

【パブリックコメント版】

収入金額	本 業	副 業
300万円超	社会通念で判断	社会通念で判断
300万円以下		事業所得 (反証がある場合) 業務に係る雑所得

【修正案】

収入金額	記帳・帳簿書類の保存あり	記帳・帳簿書類の保存なし
300万円超	社会通念で判断 ※概ね事業所得に区分されることを通達の解説で説明	社会通念で判断
300万円以下		業務に係る雑所得

[引用] 国税庁HP

1 通達改正案への意見公募を行った理由

今回の意見公募手続を行った理由を、「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ました。」と説明している。

意見公募を実施した通達改正（原）案の概要や理由をおおまかにまとめると、次のとおりである。

【表9】通達改正(原)案のあらまし

①通達改正案の概要

上記の課題に対応するため、所得税基本通達を次のように改正し、雑所得の範囲の明確化する。

②「その他雑所得」の範囲の明確化

「その他雑所得」(公的年金等に係る雑所得及び業務に係る雑所得以外の雑所得をいう。)の範囲に、譲渡所得の基因とならない資産の譲渡から生ずる所得(営利を目的として継続的に行う当該資産の譲渡から生ずる所得及び山林の譲渡による所得を除く。)が含まれることを明確化する

③「業務に係る雑所得」の範囲の明確化

「業務に係る雑所得」の範囲に、営利を目的として継続的に行う資産の譲渡から生ずる所得が含まれることを明確にする。また、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 事業といえる程度で行っているかどうかで判定する。その所得がその者の主たる所得でなく、かつ、その所得にかかる収入金額が 300 万円を超えない場合には、とくに納税者側が反証できない限り、業務にかかる雑所得と取り扱うこととする。

④適用時期

改正後の所得税基本通達の取扱い は、2022(令和4)年分以後の所得税について適用する。

2 パブコメを斟酌し修正された通達改正原案

今回の通達改正(原)案では、「その者の主たる所得ではなく、かつ、その所得に係る収入金額が300万円を超えない場合」で、「特に反証のない限り」、業務に係る雑所得として取り扱うことは「差し支えない」としていた。すなわち、300万円の形式基準の機械的な適用に不満な納税者は、「反証」、つまり納税者に挙証責任を負わせる筋書であった。

しかし、意見公募(パブコメ)手続を経て改正された通達では、「反証」の言葉は消え、「社会通念(reason and common sense)」および「記帳・書類の保存」をベースに判断する姿勢に転換した。すなわち「社会一般論として事業といえるレベルなのか?」、「常識的に見て副業ではないのか?」といったアバウトな基準に差し換えられた。

(1)意見公募(パブコメ)の結果を項目区分別に検証する

こうした差換え/変更にあった理由を精査するために、パブコメに寄せられた意見に対する「国税庁の考え方」[回答]を点検してみたい。

国税庁がまとめた注目すべき公募意見とそれに対する国税庁の考え方(回答)をコピーして、項目区分別に掲げると、次のとおりである。

【表10】項目区分別の意見公募(パブコメ)の結果(国税庁) 2022年10月7日

《通達改正の趣旨等》 公募意見 ・今回の通達改正は、副業を推進する政府方針に逆行するものではないか。 ・事業所得と雑所得の区分は、実態を見て判断すべきであり、形式的な基準を設けるべきではない。 ・通達改正案は、過去の判例を無視したものとなっているので はないか。 ・今回の通達は、従来の裁判例の考えと齟齬をきたすのではないか。 ・今回の通達改正は、増税ではないか。 国税庁回答 ・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」について、適正申告のための環境づくりに努めており、今回の所得税 基本通達の改正も、その一環として実施したものです。 ・今回の通達改正により、所得区分の判定が明確化され、申告しやすい環境が整備されることから、副業を推進する政府の方針に逆行するものではないと考えています。 ・また、今回の通達改正では、「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により判定する」ことを原則としつつ、社会通念での判定で事業所得に該当しない場合を明らかにしたものです。 ・したがって、事業所得又は業務に係る雑所得に対する従来からの考え方に変更を加えるものではありませんので、税負担額が変更されるものではないと考えています。 《主たる所得か否かを基準とすることについて》 公募意見 ・どのような所得が主たる所得に該当するのか不明確である。 ・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、主たる所得はどうなるのか。 ・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。 ・今回の通達改正により、記帳・帳簿書類の保存を行っていた者が、記帳・帳簿書類の

保存を行わなくなるのではないか。

- ・開業届が提出されているのであれば、副業であっても、事業所得と取り扱うべきである。

国税庁回答

- ・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。

《収入金額を基準に採用することについて》

公募意見

- ・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。

国税庁回答

- ・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います。
- ・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ます。

《300 万円を基準に採用することについて》

公募意見

- ・通達では収入金額 300 万円以下の者について雑所得と取り扱うこととしているが、300 万円という基準の根拠が不明である。
- ・事業所得と業務に係る雑所得の判定について、収入金額300万円は大きすぎる。

国税庁回答

- ・令和2年度の税制改正においては、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づける改正が行われたところです。
- ・今回の所得税基本通達の改正は、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営む方については、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、収入金額300万円を基準としたところです。

《反証について》

公募意見

- ・反証の範囲や内容が不明確である。
- ・帳簿書類の保存がある場合は、反証となるのか。

国税庁回答

- ・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ところ、一般に帳簿書類の保存がある場合には、営利性や有償性、継続性や反復性、自己の危険と計算における企画遂行性があると考えられることから、反証に代えて、帳簿書類の保存がある場合には、原則として、事業所得に区分することとし、別添のとおり通達を修正いたしました。

《施行時期について》

公募意見

- ・今回の通達改正の適用時期を遅らせてほしい。
- ・令和4年分の確定申告からの適用は遡及適用ではないか。
- ・改正通達の周知のため、令和4年分からの適用を見合わせるべきではないか。

国税庁回答

- ・今回の通達改正は、所得区分に関するものであり、所得区分は確定申告書の提出の際に判断するものであることから、遡及適用には当たらず、所得税法上、事業所得者には、記帳・帳簿書類の保存が義務付けられていることを踏まえれば、令和4年分の確定申告から適用したとしても、納税者に影響を及ぼすとは考えていません。
- ・なお、国税庁においては、近年、シェアリングエコノミー等の「新分野の経済活動」について、適正申告のための環境づくりに努めており、今回の所得税基本通達の改正も、その一環として実施したものです。国税庁としては、本通達を令和4年分の確定申告から適用する必要があると考えており、納税者の方が混乱しないよう適切な周知を行ってまいります。

①問われる「名ばかりパブコメ」

以上の公募意見（パブコメ）の「Q&A」を通読するとわかることがある。それは、実質はほぼ「ガス抜き」のための“名ばかりパブコメ”になっていることである。

例えば、通達改正の趣旨公募意見では、「事業所得と雑所得の区分は、実態を見て判断すべきであり、形式的な基準を設けるべきではない」、「今回の通達改正は、増税ではないか」という指摘もある。これらの意見に対して、国税庁は、「事業所得又は業務に係る雑所得に対する従来からの考え方に変更を加えるものではありませんので、税負担額が変更されるものではないと考えています」と反論する。しかし、雑所得に区分されて損益通算ができなくなる納税者には、増税になるのは自明のところである。

また、公募意見では、事業所得か雑所得かの判定基準について、「どのような所得が主たる所得に該当するのか不明確である」、「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、主たる所得はどうなるのか」、「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」という指摘がある。これらに意見に対して、国税庁は、「主たる所得かどうかで判定するという取り扱いではなく、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」と説明する。

その結果、「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」ことになる。「一般に帳簿書類の保存がある場合には、営利性や有償性、継続性や反復性、自己の危険と計算における企画遂行性があると考えられる」との考え方から、帳簿保存の有無を判定基準にすることにしたと説明している。

②問われる「改正通達の解説」で闊歩する公定解釈

その一方で、国税庁が発出した「改正通達の解説」（「雑所得の範囲の取扱いに関する所得税基本通達の解説」）¹⁶では、「帳簿書類の保存」があつたとしても、国税庁側の法の適用・解釈を押し付けるために、次の場合には、事業所得として取り扱わないことを明確にしている。

【表11】 帳簿書類に保存があつても事業と取り扱わない事例

（注）その所得にかか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、事業として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

※「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。

課税庁が、こうした帳簿書類の保存があつても事業と取り扱わない事例を明示するのは、納税者や納税者を支援する税務専門職などの便宜に資するためであるというかも知れない。しかし、法源性（法的拘束力）を有しないはずの税務通達でコンプライ

¹⁶ 雑所得の範囲の取扱いに関する所得税基本通達の解説（PDF/270KB）

アンス(受忍義務)が伴う判定基準を策定ないし強化する姿勢には、大きな疑問符がつく。憲法に定める租税法律主義から派生する課税要件法定主義や課税要件明確主義に著しく抵触する。

国税庁の「改正通達の解説」、とりわけ今回のケースでは「帳簿書類に保存があつても事業と取り扱わない事例」の原案に対する事前のパブコメ手続が必要であつたのではないか。

(2)「事業」と「業務」概念の違いは

税法では、一般には権利確定主義のルールが支配し、権利確定した段階で処理することになっている。しかし、雑所得を生ずべき小規模な業務を行う者の収入及び費用の帰属時期の特例(以下{現金主義の特例})(所得税法67条2項)が適用になる。この対応は、2022(令和4)年分以降の所得税に適用するために、急ごしらえでつくった感がある。

こうした法改正は、シェアリングエコノミー等がエスカレートするなか「新分野の経済活動」に対する税の捕捉の強化を狙いとしている。兼業や副業を行う給与所得者は、事業所得者や不動産所得者などと比べると、記帳、所得金額の計算、確定申告の経験の乏しく、コンプライアンス(自発的納税協力)能力も劣ることが多いとの認識に基づきとられた改正措置であろう。簡便な所得金額の計算方法に基づき確定申告ができるようにしようとの配慮があることは伺える。

もう一つの問題は、「事業」と「業務」概念はどう違うのか、ということである。所得税法では、「事業」と「業務」の使い分けをしているが、それぞれの定義ははっきりしない。所得税施行令63条は、事業所得を生ずる「事業」の範囲を規定するにとどまる。

【表12】 事業所得を生じる「事業」の範囲

(事業の範囲)

所得税法 63 条 法第 27 条第1項(事業所得)に規定する政令で定める事業は、次に掲げる事業(不動産の貸付業又は船舶若しくは航空機の貸付業に該当するものを除く。)とする。

- ①農業
- ②林業及び狩猟業
- ③漁業及び水産養殖業
- ④鉱業(土石採取業を含む。)
- ⑤建設業
- ⑥製造業
- ⑦卸売業及び小売業(飲食店業及び料理店業を含む。)
- ⑧金融業及び保険業

- ⑨不動産業
- ⑩運輸通信業(倉庫業を含む。)
- ⑪医療保健業、著述業その他のサービス業
- ⑫前各号に掲げるもののほか、対価を得て継続的に行なう事業

しかし、「事業」とは異なり、所得税法令には「業務」の定義はない。

(3)狙いは損益通算など納税者の権利利益の制限

シェアリングエコノミー等がエスカレートするなか「新分野の経済活動への税務対応をするためのツール(道具)として「業務に係る雑所得」あるいは「雑所得を生ずべき業務」という概念がクローズアップされた。

もともと所得税法には、「不動産所得又は事業所得を生ずべき業務を行うもののうち小規模事業者」(同法67条1項)という規定がある。この規定を補強することかねて、新たに「雑所得を生ずべき業務を行う居住者のうち小規模な業務を行う者」(同条2項)という規定が設けられた。ここで留意すべきは「業務」の概念である。

所得税法では、「事業所得」と「業務に係る雑所得」の使い分けがなされている。とはいっても、それぞれの明確な定義は存在しない、不確定な概念である。すでにふれたように、所得税法施行令63条は、事業所得を生ずる「事業」の範囲を規定するのみである。

「事業所得」、「業務に係る雑所得」のいずれにあてはまる場合でも、「総収入金額ー必要経費」が所得金額になるという計算構造は同じである、しかし、税額の計算上では取扱いに差異がある。どちらにあてはまるかによって、納付する税額にも大きな違いがでてくる。

具体的には、「業務に係る雑所得」にあてはまると、「事業所得」には適用される「青色事業専従者給与の必要経費算入」や「損失が生じた場合の給与所得等との損益通算」、「純損失の繰越控除」などの適用ができなくなる。結果的に、副業収入が「業務に係る雑所得」にあてはまると、「事業所得」に該当する場合より税負担が増える可能性がある。

つまり、課税庁からすると、ある所得を雑所得に分類することが可能であれば、給与所得等他の所得からその所得の赤字分の控除を認める必要はなく、税收減を防げる。納税者は、雑所得の赤字はゼロとして申告することになるからである。この点が、課税庁側が「事業所得」と「業務に係る雑所得」の区分、線引きにこだわる最大の理由といえる。

現実の事業所得と雑所得の区分が争われた争訟事例においても、納税者に生じた損失の取扱いを争点とするものが多い。

(4)問われる通達による「業務に係る所得」区分明確化

雑所得は、10 種類の所得区分のうち、利子所得から一時所得までの他の9種類の所得区分に該当しない様々な所得を一括したものである。一応、①公的年金等の雑所得、②業務にかかる雑所得[副業にかかる所得:原稿料やシェアリングエコノミー等に係る所得など]、③その他の雑所得[先物取引などにかかる所得]などに分類できる。しかし、雑多な所得の寄せ集めであり、事業所得、不動産所得、譲渡所得、山林所得など他の所得との関連性も強く、その区分の判断は至難である。今回の改正通達は、こうした事例にどちらかといえば課税庁側が有利に解釈・対応できるようにしようという提案であるようにもみえる。

この改正通達は、「業務」か「事業」かの判定が問われる事例では、「社会通念」という基準で区分/線引きをしようと試みる。しかし、税法の事実認定や適用・解釈にあたっては、「疑わしきは課税庁の利益に(in dubio pro fisco)」のルールと、「疑わしきは納税者の利益に(in dubio contra fiscum)」のルールの対立がある。

【表 13】 社会通念と租税法律主義



納税者は「疑わしきは納税者の利益に」のルールを社会通念と考える。一方、課税庁側は「疑わしきは課税庁の利益に」のルールを社会通念と考えているのではないだろうか。私たちリベラルな研究者は、憲法が保障する租税法律主義(tax legality principle)のもとでは「疑わしきは納税者の利益に」のルールが社会通念だと考える。ということは、所得区分に、その金額の多寡や社会通念の基準を持ち込むことに対しては大きな疑問符がつく。

①雇用類似の働き方で得た副業収入は給与所得では？

例えば、そもそも、ウーバーイーツや出前館など就労仲介型デジタルプラットフォームとスマホアプリを使って雇用類似の働き方をしているギグワーカーが得る収入は、「事業所得」や「雑所得」ではなく、「給与所得」ではないか、との主張もある。

事実、イギリスの最高裁判所は、ウーバー社のスマホアプリを使ったライドシェアリング(自家用車の相乗り)サービスの運転者は、請負契約に基づく一親方ではなく、雇用契約に基づくウーバー社の従業者であるという判決を下している【Uber BV and others(Appellants) v. Aslam and others (Respondents) 9 Feb. 2021 [2021]UKSC 5 UKSC 2019/0029】。この判決により、ウーバー社のデジタルプラットフォームやアプリ

を介して雇用類似の働き方をする運転者は、従業者としてのあらゆる保障、最低賃金、労災保険、健康保険、残業代、有給休暇などを保障されるにいたっている¹⁷。「業務」に係る所得は、給与所得という解釈もありうるのではないか。加えて、1,000 万円以上の場合、収支報告書の添付などの要件は、所得課税に加え、インボイス方式の消費税とのリンケージも視野に入れた対応ではないか。もちろん、業務にかかる雑収入が 1,000 万円以上の納税者を想定するのは至難であるが。

②職業選択の自由から見た副業収入にかかる「所得」の判定

また、例えば、現行の所得税基本通達 35 - 2 の例示のなかに、「(4)原稿、さし絵、作曲、レコードの吹き込み若しくはデザインの報酬、放送謝金、著作権の使用料又は講演料等に係る所得」がある。これは、事業所得か雑所得かの区分について判別の困難な典型事例の1つである。

例えば、フリーランスの切り絵作家で親から受け継いだ不動産からの所得を有する事例を考えてみよう。コロナ禍で作家としての所得より不動産所得が多く、作家としての収入金額が 300 万円を下回る場合に、その芸術家としての職業を否定する判断を課税当局が行うことが許されるかどうか問われる。

こうしたケースで、反証は納税者の一方的な責務であり、その責務を果たさない限り、課税当局による憲法が保障する職業選択の自由(22 条1項)や経済取引への不当な介入も許されるとすれば、もはや民主国家の税務行政とはいえない。状況によっては、公権力がその納税者の芸術家としての名誉を棄損することになりかねない。

改正通達では、こうした挙証責任の納税者側への転嫁は、結果的になしとなった。にもかかわらず、収入 300 万円基準(形式基準)による職業の特定や所得区分の特定は、職業選択の自由を否定し、不合理かつ差別的な公権力の行使にあたりかねない。「社会通念」という概括概念を用いることになったが、これでも不透明さは解消できない¹⁸。むしろ、不透明さが増したのではないか。

* * * *

今回の改正通達で、国税庁は、原則として「帳簿書類の保存がない場合」には、「業務に係る雑所得に該当する」との判定基準を採用する旨を明確にした。言いかえると、改正通達では、判定の基準を、「主たる所得」か否かに置くのではなく、原則「帳簿書類の保存」の有無に注視することに改めた。

¹⁷ コラム「イギリスの最高裁、『ギグワーカーは従業者』の判決」国民税制研究 7 号(2021 年) 119 頁参照。 <http://jti-web.net/archives/1255>

¹⁸ 今回の改正通達に対する税の実務家からの有益な指摘として、岡田 俊明「事業所得を雑所得に？」税理士新聞 1747 号(2022 年 10 月 25 日号)、同「収入 300 万円以下でも『事業』」税理士新聞第 1752 号(2022 年 10 月 25 日号参照)。

加えて、形式基準(300 万円や 1,000 万円)や概括概念(社会通念)を用いることにした。これにより、一見雑所得の範囲が明確化され、納税者の利益に資する方向に解決されたように見えるものの、実際はどのようなのだろうか。

副業の内容は、ますます多様化してきている。また、コロナ禍などの災害等により大きく左右されることもある。「業務」の法的定義が不明確なままでは、所得区分の判断においては、課税庁の専断が闊歩するのではないか。

◆むすび～通達課税、公定解釈の闊歩で揺らぐ租税法律主義

今回の通達改正は、通達による「業務(副業)に係る所得」区分を明確化しようとするものである。とはいうものの、所得の種類についての本法(所得税法)そのものは改正されていない(所得税法23～35条)。通達を使って雑所得の区分適用に関する要件や取扱いの明確化を容認することは行政立法を放任するに等しい。通達は法源性[法的拘束力]を有しないとす憲法に定める租税法律主義から派生する課税要件法定主義や課税要件明確主義とぶつかる。行政立法を当然視することにもつながり、実質的に立法権への侵害を意味する。

政府が副業を後押しする状況において、国税庁は、副業にかかる所得税の納税環境の整備のために今回の通達改正を急いだ感がある。今回の改正通達は、2022年10月7日に発出されている。この改正通達を「2022(令和4)年分以後の所得税について適用」とするのは、遡及適用の疑いがでてくる。税法の不利益適用を禁止する租税法律主義の原則とぶつかるのではないか。とりわけ、今回の改正は、納税者に対する受忍義務を強化する内容である。拙速な改正通達の施行で、法的安定性や予測可能性はほとんど担保されない状況にあり、違憲な遡及適用にあたるのではないか。

今回の拙速な雑所得の範囲の「明確化」により、逆に事業所得に分類されるべき所得を有する納税者への影響も小さくない。

一例をあげると、事業所得と雑所得の分類があいまいな所得を明確にすることを狙いに設けられた300万円という形式基準自体にどのような根拠があるのか不明確である。これが、事例によっては、所得の種類や区分の判定のみならず、行政庁である国税庁に対して、納税者の職業選択の自由を縛ることにつながる税務取扱いにお墨付きを与えることにもなりかねない構図になっている。

こうした例のほかにも、今回の改正通達には問題が山積している。再点検が必要である。

国税庁が、意見公募(パブコメ)を使って「名ばかり納税者参加」をPRする。国税庁は、寄せられたパブコメにはもぐらたたきをし、そのうえで、自らが作文した税務通達、解釈通達を使い、自分らに都合のよい法の適用や解釈を納税者に押し付ける。こうしたパターンの税務行政モデルは、立法府や司法府の軽視につながっているだ

けでなく、納税者の権利利益をむしばむことにもつながっている。まさに、国税庁が発出した「改正通達の解説」(「雑所得の範囲の取扱いに関する所得税基本通達の解説」)¹⁹の中身が問われている。国税庁(公権力)が自分らに都合のよい課税取扱いや法令の適用・解釈などの作文をすることで、納税者の自由な事実認定や法令の適用・解釈の抑制につながっているからである。

確かに、国税庁の改正通達解説などに盛り込んだ「公定解釈」に不服な納税者には司法救済の道が開かれているというかも知れない。とはいっても、とにかく「公定解釈」を“経典”としがちな行政追従の消極司法の土俵で納税者が勝つのは至難である。こうした現実も直視しないといけない。

意見公募(パブコメ)手続は、外見的には納税者の手続的な権利利益につながる「光」のようにも見える。しかし、実質は、通達行政の「影」を覆い隠す役割の方が大きいのではないか。納税者が、とりわけ税法の適用や解釈において国税庁の「公定解釈」に縛られることなく、言いかえると立法府や司法府の役割にもっと期待が持てるように、「ガス抜き」に過ぎない現行の意見公募(パブコメ)手続を、納税者が主役の視点から抜本的に改革する必要がある。

(いしむら こうじ)

¹⁹ [雑所得の範囲の取扱いに関する所得税基本通達の解説 \(PDF/270KB\)](#)